

変容する働き方と所得区分の境界線

—— スキマバイト・フードデリバリーサービス・クラウドソーシングの取扱いを中心に



近年、社会経済環境の変化は著しく、租税法が立法された当時には想定されていないギグ・エコノミーやフリーランスといった新しい働き方が生まれ、その報酬に対する所得区分の判断に迷うケースも見られるようになった。そこで、TKC近畿兵庫会研究グループが、瀧圭吾神戸大学大学院教授の指導のもとで本テーマを研究し、タックスフォーラム2025のトップバッターとして研究発表を行った。

研究グループ
TKC近畿兵庫会

桑村真美、岩下志帆、中井唯之、中野 徹、大西竜浩、宮崎敦史 (敬称略)

■とき：令和7年10月17日(金)

はじめに

宮崎 本日のテーマは、「変容する働き方と所得区分の境界線」です。私たち税理士は、税務に関する専門家として、独立した公正な立場において、申告納税制度の理念にそって、納税義務者の信頼に応え、租税に関する法令に規定された納税義務



宮崎敦史会員

の適正な実現を図ることを使命としています。自らの責任において、良心に従って、正しい法解釈をしたうえで、適正な納税義務の実現を図るプロフェッショナルであることが要請されている税理士は、租税法を正しく解釈し、実際の取引事実に適正に「当てはめ」を行い、判断す

ることで、納税者からの信頼に応えなくてはなりません。

しかし、近年の社会経済環境の変化は著しく、租税法が立法された当時に想定されていない事例が生まれ、当てはめを行うことが困難な場合も多く存在しています。テクノロジーの急速な発展やシェアリングエコノミーの拡大により、例えば「タイミー」等のスキマバイト、「ウーバーイーツ」等のフードデリバリーサービス、動画配信活動における投げ銭やデジタルアーートの販売等の新しい形態の取引が次々と生まれています。

今後、今では考えもつかないうような、さまざまな取引が発生してくる中で、実務家としてどのように租税法を解釈・適用していけばよいのか、これを今後私たち実務家が考えていかなければならない問題であると考へ、今回の研究テーマにしました。

本研究では、近年の社会経済環境の変化を踏まえ、多くの個

人の方が気軽に取り組むことができるフリーランスに焦点を当てています。とりわけ、フリーランスにおいては、給与所得と事業所得・雑所得の区分が明確ではなく、判断に迷う事例が多いと推測されます。そこで、過去の判例等も含め、改めて判断基準を整理し、実際の取引事例に当てはめることで、所得区分の判断をどのようにしていけばよいのかといったアプローチを示したいと思います。

私たち近畿兵庫会タックスフォーラムプロジェクトでは、これまで研究してきた成果を、5名の会員が芝居仕立てで発表します。舞台は大学院のゼミナール（近畿兵庫大学・桑村ゼミ）という設定で進めていきます。

【配役】

●ゼミ担当教授役

桑村真美会員

●税理士かつ社会人大学院生役

岩下志帆会員

中井唯之会員

●大学院生役

中野 徹会員

大西竜浩会員

それでは、桑村先生よろしくお願ひします。

研究目的と先行研究

近年誕生の所得稼得形態が雑所得に分類される現状に疑問

桑村 いまから近畿兵庫大学・桑村ゼミを開始します。昨年10月から始まったこのゼミも30回を超え、今日で最終回となります。「現代の新しい働き方に対する所得区分」というテーマで研究してきました。まず、この研究の目的を岩下さんから願ひします。

岩下 私がこのテーマを提案したのは、税理士として仕事をしている中で、近年新しい所得稼得形態が出てきており、それが雑所得に分類されているこ

とが多く、「それは果たして正しいことなのだろうか？」という疑問を持ったためでした。その後、新しい働き方の中で、特にフリーランスやギグ・エコノミーといった個人が手軽にできる働き方に注力して、租税法の条文解釈や判例研究等を行ってきました。

桑村 私たちが研究してきた中でさまざまな先行研究がありましたね。どのような研究がありましたか。

中野 主な先行研究は次の三つです。一つ目は、神戸大学の湖圭吾教授による「働き方の変化と租税法——所得税を中心に」です。日本の所得税は、自らの所得税額を自分で算定する事業所得者と、会社等が源泉徴収・年末調整を行う給与所得者などに大きく分けられます。雇用環境の変化により、自営業者が増加する場合、①事業所得者と給与所得者の切り分け、②事業所得者と給与所得者の課税方式の整合性、③新たに事業所得者

となった者における課税所得算定の困難性——の三つの問題を指摘しています。

中井 二つ目は、早稲田大学の渡辺徹也教授の「プラットフォームワーカー・ギグワーカーと課税」です。プラットフォームワーカーの申告漏れの現状とプラットフォーム企業による源泉徴収を提言されています。

また、給与所得の判断基準である「非独立性」と「従属性」について、最近の下級審裁判例の中では、どちらかといえば「非独立性」の方を重視する傾向が見受けられるようになったことと、企業内部で働く環境の変化が生じており、テレワークにおいて「従属性」に関する「空間的な拘束」の現代的な意義が大きく失われつつあることを指摘しています。

桑村 「従属性」と「非独立性」は、今回大事な判断基準になるので、覚えておいてください。では三つ目をお願いします。

大西 同志社大学の倉見智亮

日本の雇用形態と働き方の変遷

教授の「ギグ・エコノミーと所得税制」です。「ギグ・ワーカーの稼得した収入が事業所得又は雑所得に該当するのか、それとも給与所得に該当するのかが問題となる」と指摘し、「最終的には契約関係や業務実態などを踏まえた個別具体的な判断が求められることになろう」としています。

また、ギグ・ワーカーの稼得した収入が給与所得に分類される余地があることを踏まえ、「必要経費控除の見直しを通じた税負担の均衡化」とギグ・ワーカーの稼得した収入は基本的に事業所得ないし雑所得に分類されることから、「ギグ・ワーカーによる適正申告の履行確保策」について提言しています。

桑村 このギグ・ワーカーの収入の中に給与所得と判断されるものがあるという問題意識はこの研究と同じといえます。ギグ・ワーカー等の新しい働き方についても研究され、このゼミでも今回研究するわけですね。

桑村 次に日本における雇用の形態と働き方について、中井さん、説明してもらえますか。

中井 「終身雇用」「年功賃金」「企業別労働組合」という三つの要素に代表される日本の雇用慣行ですが、それらは古くからの日本の伝統的雇用慣行というより、比較的新しく、高度経済成長期に定着したものです。

中野 それ以前はどうだったのですか。

中井 それ以前の明治から第二次世界大戦後すぐの雇用環境は、社会経済環境が激変する中で、大規模な人員整理や労働争議が勃発し、安定した雇用環境とはいえない時代が続いていました。その後、日本の雇用慣行はバブル崩壊後から、徐々にその維持が困難となり、企業は、日本の雇用慣行の外部の存在となる非正規雇用を作り出し、また女性の社会進出も進んできま

した。

桑村 では、近年の新しい働き方はどのようなものがあるかを教えてください。

岩下 雇用によらない柔軟な働き方が注目され、フリーランスが増加しています。

桑村 大西さん、フリーランスの定義を教えてください。

大西 現代のフリーランスの一般的な定義は「特定の企業や組織に属することなく、業務委託契約等により自らの専門知識やスキル等をサービスや成果物を通じて提供することで収入を得る人」とされています。

桑村 岩下さん、分かりやすく具体例を挙げてください。

岩下 フリーランスには、デザイナー、アナウンサー、ライ

ター等やシェアリングエコノミーのサービス提供者が挙げられます。

桑村 シェアリングエコノミーとは何ですか。

大西 シェアリングエコノミーはインターネット上のプラットフォームを介して、取引を行う経済活動であり、①空間、②移動、③スキル、④お金、⑤モノ——の五つの分類があります。

桑村 ギグ・エコノミーという言葉もありますが、シェアリングエコノミーとはどう違うのでしょうか。

岩下 シェアリングエコノミーの中で、個人が有するスキルや時間を、プラットフォームを介して単発・短期間の仕事として提供する経済活動をギグ・エコノミーといいます。シェアリングエコノミーは主にスマートフォンアプリとして提供され、時間や場所を問わず簡単にアクセスでき、プラットフォーム事業者がサービス提供者とサービス購入者の間に仲介役として介



岩下志帆会員

在するため匿名取引も可能であるなど、気軽に始めることができます。

桑村 フリーランスの経済規模はどのくらいですか。

岩下 「フリーランス実態調査2024年」(ランサーズ株式会社)によると、2024年のフリーランス人口は1303万人、経済規模は20兆3200億円となっています。

桑村 コロナ等の影響もあって規模が拡大していますが、問題も指摘されていますよね。

岩下 偽装フリーランス問題や税務申告漏れ等の問題があります。また、その収入金額が給与所得、事業所得または雑所得のいずれに該当するのかの判断が難しい場合があるとの指摘もあります。

三つの所得区分の定義

桑村 今回はフリーランスの所得区分の判断の難しさについて

て、検討していきます。

まず、各所得の定義について簡単に確認していきましょう。

最初に、給与所得の定義についてお願います。

中井 所得税法第28条第1項で「給与所得とは、俸給、給料、賃金、歳費及び賞与並びにこれらの性質を有する給与に係る所得をいう」と規定されています。

金子宏先生の著書『租税法(第二十四版)』(弘文堂、2021年)によれば、「勤労性所得のうち、雇用関係またはそれに類する関係において使用者の指揮・命令のもとに提供される労務の対価を広く含む概念であり、非独立の労働ないし従属的労働の対価と観念することもできる。」とされています。

桑村 次に事業所得についてはいかがですか。

岩下 事業所得とは、所得税法第27条第1項で、各種の事業から生ずる所得のことであると規定されています。事業とは、自己の計算と危険において営利

を目的とし対価を得て継続的に
行う経済活動のことであつて
(同旨、最判昭和56年4月24日民集

35巻3号672頁)、農業・漁業・
製造業・卸売業・小売業・サー
ビス業・著述業等、種々の事業
があるとされています。

桑村 次に雑所得についても
お願います。

中野 所得税法第35条第1項
に「雑所得とは、利子所得、配
当所得、不動産所得、事業所得、
給与所得、退職所得、山林所得、
譲渡所得及び一時所得のいずれ
にも該当しない所得をいう」と
規定されています。他の種類の
所得のように統一的なメルクマ
ールがなく、積極的に定義する
ことは不可能であると、金子先
生はいわれています。



中野 徹会員

給与所得をめぐる判決事例

桑村 先ほど、給与所得の判
断基準について、簡単に説明し
てもらいましたが、過去の判例
を確認し、より具体的に見てい
きましょう。

岩下 まず代表的な事例とし
て弁護士顧問事件があります。

◆弁護士顧問事件

(最判昭和56年4月24日・民集35
巻3号672頁)

岩下 弁護士が会社からの顧
問収入について、給与所得とし
て申告したところ、事業所得と
して更正された事案です。

当該弁護士は、自己の名によ
る法律事務所を有し、使用人を
4人ないし6人を擁しており、
各会社との間の顧問契約はいず
れも勤務時間、勤務場所につい
ての定めがなく、かつ常時数社
と締結されており、特定の顧問
先に専属していない。相談回数
は、半年または1年に1回、月

に2回、3回という場合もあった。顧問料は、毎月、一定の日時に支払われ、その支払いに際しては、弁護士業務に関する報酬に該当するものとして計算された金額の所得税が源泉徴収されています。

桑村 判示事項を教えてください。

中野 最高裁で、判断の一応の基準として、給与所得、事業所得の区分として次のように示されました。

事業所得とは、「自己の計算と危険において独立して営まれ、営利性、有償性を有し、かつ反覆継続して遂行する意思と社会的地位とが客観的に認められる業務から生ずる所得」をいい、これに対し、給与所得とは「雇傭契約又はこれに類する原因に基づき使用者の指揮命令に服して提供した労務の対価として使用者から受ける給付をいう」。

なお、給与所得については、とりわけ、給与支給者との関係において何らかの空間的、時間的

な拘束を受け、継続のないし断続的に労務又は役務の提供があり、その対価として支給されるものであるかどうか重視されなければならない。

桑村 そうですね。事業所得該当性としての「独立性要件」が示され、一方で給与所得該当性判断におけるいわゆる「従属性要件」が判断の一応の基準として示されましたね。

慶應義塾大学の佐藤英明教授が「最高裁の上記の判示は、ここで新たな判例が作られたというよりも、当時までに積み重ねられてきた裁判例を集大成し、確認したという性格を持つと理解するのが適当であるように思われる」と指摘されているように、これまでの裁判例を踏まえつつ、事業所得と給与所得の区分について明確な判断を示したものとして先例的意義を有すると思います。

他の事例はどうですか。

中井 請負契約に基づく外注費ではなく雇用類似の契約に基



中井唯之会員

づく給与に当たるとされた判決があります。「従属性要件」「非独立性要件」について、事実を丁寧検討されていて、実務を行う際にも参考になる事例です。

▼請負契約に基づく外注費ではなく雇用類似の契約に基づく給与に当たるとされた事例

(東京地判平成19年11月16日・
税資257号順号10825)

桑村 事案の概要をお願いします。

中井 電気工事を業とする原告が支払った経費について、これらを請負契約に基づいて支出した外注費に当たるとして、源泉徴収を行わず、この経費を課税仕入れに係る支払対価の額として消費税の申告をしたところ、

この支払は給与等であり、消費税法上、課税仕入れに係る支払対価の額に該当せず、消費税等に係る更正処分並びに源泉所得税に係る納税告知処分を受けた事案です。

桑村 まず前提事実を具体的に挙げてください。少し多いので、各自一つずつお願いします。

岩下 本件各支払先の業務の内容は次の通りでした。まず、本件各支払先は法人代表者等の指揮監督の下で作業に従事していました。

中井 材料は法人から無償で支給されていました。また、使用する工具等のうち、ペンチ、ナイフ、ドライバー等は各自で用意していましたが、その他作業台や作業着は無償で貸与されていました。

大西 本件各支払先は、現場名、出勤日、残業時間及び夜間勤務日等を記載した「出勤簿」と題する書面又はこれと同内容の書面、あるいは出勤簿等の作成がない場合にあっては、「請

「求書」と題する出勤簿等とおおむね同様の事項を記載した書面を作成し、これらを提出していただきました。

中野 本件各支払先に対する支払金額として、1日当たりの「基本給」に各仕事先における従事日数を乗じた金額のほか、1時間当たりの「残業給」に残業時間を乗じた金額、遅刻減給に係る金額、消費税等の金額及びこれらの金額の合計額等を記載した「労務費明細書」を作成していただきました。

桑村 では判示事項について、お願いします。

中野 請負契約という「表面的に存在するように見える法律関係」にとらわれず、真実に存在する法律関係のつとって判断すべきであるとし、先ほど挙げていった事実から「労働に従事することを約して労務に従事する意思があったものと認めるものが相当であり」、「他人の代替による労務の提供を容認している」とは認めることができない

こと」、「本件各支払先は指揮命令に服して労務を提供していたことが認められ」、「本件各支払先による労務の提供及びこれに対する原告による報酬の支払は、雇用契約又はこれに類する原因に基づき、原告との関係において空間的又は時間的な拘束を受けつつ、継続的に労務の提供を受けていたことの対価として支給されていたものと認めるのが相当である。」として、当該支払は給与所得に該当するものとされました。

桑村 実務的に「給与所得」と「事業所得又は雑所得」との所得区分を判断するときを参考となる事例ですね。この事例においては、ある一定の監督下において、出勤簿を作成していたり、業務の対価の性質、つまり労務の提供の対価か、一定の成果物の対価かというところが「従属性」の判断事実であり、道具の状況や作業着の貸与が「非独立性」の判断事実となるのかもかもしれません。

「給与か請負か」という問題は、税理士の実務でも悩むことが多いかと思います。この事例はしつかりと確認する必要がありますが、りそうですね。ではもう一つ事例を挙げてください。

大西 個別指導家庭教師が得た対価は給与とされた事例があります。

▼個別指導家庭教師が得た対価は給与とされた事例

(東京高判平成25年4月26日・
税資263号順号12319)

大西 教育機関等の講座等の請負業務、受験生に対する訪問指導等を目的とする原告が家庭教師に支払った金員について源泉所得税の源泉徴収をせず、また本件金員を課税仕入れとして



大西竜浩会員

消費税の申告をしたところ、本件金員は給与等に該当し課税仕入れについて更正を受けた事実です。

桑村 本件家庭教師の個別指導の業務形態についても説明をお願いします。

大西 ①本件各家庭教師契約書に定められた指導期間、指導回数、指導時間及び指導スケジュール等に従い、個人指導の業務に従事、②報酬は決められた単価により支払われ、講義等の内容の優劣、具体的な成果の程度、あるいは、原告が本件各顧客との間で受け取る報酬の額や回収の状況により、報酬の額や講義等の単価の額が増減するような定めは置かれていない、③本件塾講師は、本件教育機関等から業務の遂行及び原告に対する報告をするに当たり通常必要と認められる物を貸与されるとともに、原告から交通費の支払を受けるものとされており、業務遂行に必要なテキストの引渡しも受けることとされている、

ということですが。
桑村 判示事項をお願いしま

す。
岩下 これらの認定事実について、「報酬額の増減が講師の所得に影響せず」、「本件講師等は、業務の遂行上必要な費用を基本的に負担していない。」とされ「独立性」について認められないと判断されました。また「従属性」についてもあるものとされ給与所得と判断されました。

桑村 「従属性」があれば、それは給与になるけれども、給与所得とされている役員報酬や国会議員の歳費については、「従属性」は認められないですね。その場合、給与所得とされるのは、それぞれに「独立性」が認められないからだと言判断されて



進行／桑村真美会員

います。このようなことから、この裁判では、「従属性」と「非独立性」を比較し、「非独立性」に重きを置く判断がなされました。テレワークのような空間的拘束がない、つまり従来の「従属性」の判断基準が揺らいでいる現代においては、給与所得の判断基準として「非独立性」を重視して判断する必要があるかもしれませんね。

中井 「従属性」があれば給与。「従属性」がなくても「独立性」がなければ給与。すると「従属性」の判断基準は不要となり、「非独立性」だけで充分ということになりますか。

岩下 私はどちらも必要で総合的な判断が必要だと考えます。佐藤教授は「従属的」と「非独立的」とは同じことの言い換えではなく、別々の基準を示していると言っています。別々の基準だとすると、どちらの基準も必要で、その二つの基準の総合判断となるのではないのでしょうか。

一次判断基準を「従属性」、二次判断基準を「非独立性」に

桑村 佐藤教授は「従属的」とは、「使用者の指揮監督に服して」「時間的、空間的な拘束を受けて」「働くという労務提供の態様を表し、「非独立的」とは、「自己の危険と計算によって行う」のではないという、報酬受給の態様を表していると考えることができると述べています。

では次に二つの基準の関係性についてはどうでしょうか。

岩下 以前勉強した中央大学の酒井克彦教授が書かれていた論文が理論的で分かりやすかったです。

桑村 説明してもらえますか。

岩下 「過去の判決から得られた示唆として、従属性要件を満たささえすれば、独立性が認められるような労務提供であつても給与所得に該当すると考える判断構造がある」とされ、「従属性要件による判断が一次的にあり、二次的に非独立性要件に

よる給与所得該当性判断がなされるべき」とされていました。

桑村 「従属性要件」の意義や「従属性要件」と「非独立性要件」との関係性については諸説ありますが、今回検討する具体的な事案の検討では「従属性」を「一次的な判断基準」とし、「非独立性」を「二次的な判断基準」として所得区分を判断していくことにしましょう。

大西 とところで、労働法ではどうなりますか。労働者となる人については給与所得と考えてよいのでしょうか。

桑村 良い視点ですね。労働法における労働者と所得税法の給与所得者については、違いがあるのですが、その辺りは岩下さんが勉強していましたね。

岩下 労働法における「使用従属性」に関する判断基準の「指揮監督下の労働」であることは、給与所得該当性の判断基準である「従属性」における「指揮監督下の労働」とほぼ同様の概念であると考えられます。

また、「労働者性」の判断を補強する要素としての「事業者性の有無」や「専属性の程度」等は、「非独立性」と近い概念であると考えられますが、あくまでも「労働者性」を判断するにあたっての要素であり、事業者性を積極的に定義付けるものではないため、「非独立性」の判断要素と比較して要素の数が少ないように思います。

桑村 具体的に労働法上の労働者ではないが所得税法での給与所得者となる。あるいはその逆の例があれば教えてください。

岩下 所得税法における給与所得者となりますが、労働基準法における労働者とならないものとして、役員報酬や国会議員の歳費があります。

中井 逆に外交員又は集金人に対する報酬のように労働基準法における労働者であるが、所得税法における給与所得者とならないものもありますね。

岩下 そうです。このような違いが生じるのは、労働基準法

においては、発注者と受注者との関係性において労働者性を判断する必要性があるのに対して、所得税法においては、業務ごとに所得区分を判断します。従って同一の発注者からの報酬について、労働基準法においては、全て賃金として取り扱われますが、所得税法においては、報酬の性質に応じて判断するため、給与所得となるものとそれ以外の所得となるものが生じるのではないのでしょうか。

給与所得と事業所得または雑所得の所得区分の判断基準

桑村 では、これまでの検討を一度まとめてみましょう。

給与所得と事業所得及び雑所得の区分についての判断基準を判例も踏まえながら確認し、その結果、判断基準として、「従属性」と「非独立性」が確認できました。また、労働法における労働者判断の具体的な基準を確認しました。そして所得税法

との比較も行いました。二つの基準の関係性についても、一応の結論を得ました。

ここまでの検討の結果、「従属性」と「非独立性」について、より具体的な基準を確認することができました。今回はグ・ワーカー等の所得区分について、具体的に検討することが

研究の目的ですので、判断基準表を作成していきましょう。一次判断基準の「従属性」については表1のとおりです。まず前提条件としては何がありますか。

岩下 「雇用契約又はこれに類する契約の存在の有無」を確認することです。

桑村 そうですね。雇用契約があれば原則的には給与と判断されますね。次に一次判断基準として「従属性」がありますが、どんな項目が挙げられますか。

中野 「指揮監督下の労働」であるかと「報酬の労務対償性」があるかです。

桑村 そうですね。「指揮監督下の労働」であるかについて

は、労働基準法において具体的な指標があったと思います。

中野 ①仕事の依頼、業務従事の指示等に対する諾否の自由の有無、②業務遂行上の指揮監督の有無、③拘束性の有無（勤務場所、勤務時間が指定され、管理されているか）、④代替性の有無——の四つです。

表1 給与所得該当性の判断基準表（一次判断基準「従属性」）

		判断基準	検討結果
従属性	「指揮監督下の労働」であるか	仕事の依頼、業務従事の指示等に対する諾否の自由の有無	
		業務遂行上の指揮監督の有無	
		拘束性の有無（勤務場所、勤務時間が指定され、管理されているか）	
		代替性の有無	
		「報酬の労務対償性」があるか	

表2 給与所得該当性の判断基準表（二次判断基準「非独立性」）

		判断基準	検討結果
非独立性	事業者性の有無	仕事に必要な機械、器具等を、発注者と受注者のどちらが用意しているか	
		まだ引渡しを了しない完成品が不可抗力のため滅失した場合等においても、当該個人が権利として既に提供した役務の報酬の請求ができるか	
		損失発生リスク及び業務の対外的責任をどちらが負うか	
		専属性の程度	

桑村 次に、二次判断基準としての「非独立性」については表2のように整理しました。判断基準はありますか。
 中井 「事業者性の有無」と「専属性の程度」があります。

桑村 「事業者性の有無」にはどんな判断基準がありますか。
 中井 ①仕事に必要な機械、器具等を、発注者と受注者のどちらが用意しているか、②まだ引渡しを了しない完成品が不可

検証① 「スキマバイト」「クラウドワーカー」について

業務の依頼形式に応じて所得区分の判断が必要となる

桑村 次は実際の事例を検討し、表に当てはめながら所得区分を検証していきます。
 まず、スキマバイトマッチングプラットフォームについて検討していきたいと思いますが、この中でスキマバイトしている人はいますか。
 中井 はい！実は、税理士として開業したのは今年からなので、まだバイトをしています。
 桑村 どんなものを簡単に説明してもらえますか。
 中井 スキマバイトマッチン

効力のため滅失した場合等においても、当該個人が権利として既に提供した役務の報酬の請求ができるか、③損失発生リスク及び業務の対外的責任をどちらが負うか——の三つです。
 グラットフォームは大きく二つに分かれます。一つは、以前から運営されている、いわゆる「求人広告掲載サービス」です。これは、企業の求人募集内容をインターネット上の広告サイトに掲載し、労働者が希望する企業に応募し、面接で労働条件を確認したうえで、企業と労働者が雇用契約を締結します。
 大西 それは、雇用契約もありますし、一般的な就職などと同じで給与所得ですよ。
 桑村 そうですね。給与所得であることに疑問は生じませんか。もう一つを教えてください。
 中井 もう一つは、「日雇労働者紹介サービス」です。これは、企業がプラットフォーム上に働いて欲しい時間と作業内容を設定すれば、登録している労働者から応募があり、条件が合えば、プラットフォーム運営会社から企業に労働者が紹介されます。
 桑村 雇用契約等はどうなっていますか。
 中井 企業と労働者が雇用契約を締結し、指定された場所で勤務します。報酬は予め時間給単価と、勤務地によっては通勤交通費が設定され、勤務終了後にプラットフォーム上で就労時間を報告すると報酬が確定し、プラットフォーム運営会社から労働者に、その日のうちに指定口座へ報酬が振り込まれます。
 中野 プラットフォーム運営会社から報酬が振り込まれるのですね。
 中井 はい。労務の提供を受けた企業には、プラットフォーム運営会社から月締めで労働者に支払った立替賃金および通勤

交通費とプラットフォーム使用料等の経費の合計額が請求され、翌月に支払うことになっています。

岩下 こちらもプラットフォーム運営会社が計算し、支払っているように見えますが、企業と労働者の間で雇用契約がありませんし、勤務場所や勤務時間も指定されていることから指揮監督下の労働だといえますので、給与所得で問題なさそうですね。

桑村 そうですね。スキマバイトについては、雇用契約があることから、従属性や非独立性の判断をすることもなく、給与所得となりますね。他にはいかがですか。

中野 実は私、クラウドワーカーです。クラウドソーシングは、インターネットを通じて不特定多数の者に対して仕事を依頼したり、アイデアを募集したりするサービスの総称です。「群衆」の意味のクラウドと「業務委託」のソーシングの単語を組み合わせています。

岩下 この仕組みによって、

企業や個人が必要とする業務を、

世界中のフリーランスや専門家に発注することが可能になり、特定のスキルを持つ人材が集まり、効率的に仕事を進められるようになったのですよね。

中野 はい。発注者はプロジェクトや業務の内容と予算を提示し、受注者はその条件に基づいて応募します。通常の雇用契約とは異なり、プロジェクトや業務単位で契約が締結されます。

大西 発注者と受注者はどうやって出会うのですか。

中野 プラットフォームが重要な役割を果たしています。発注者と受注者が出会う場を提供し、プロジェクトや業務の管理、報酬の支払手続きをサポートしています。

中井 プラットフォームの運営はどうなっているのですか。

中野 一般的には、手数料を徴収することで運営されているようです。

桑村 受注者としてのクラウドワーカーはどういった業務を

受注するのですか。

中野 それがかかなり幅広く、エンジニアやデザイナーなどのハイレベルなプロフェッショナルから、簡単な作業希望のフリーランスや私のような学生、主婦やシニアもいます。業務も、ビジネス事務やデザイン、コンサル、調査、翻訳等、多種多様な分野の業務に対応しています。

者の中から受注者を選択します。報酬の支払方法は契約時に金額を決める「固定報酬制」と、稼働した時間に応じて支払う「時間単価制」があります。

岩下 固定報酬制はどういう報酬形式なのでしょうか。

中野 プロジェクト単位で成果物に応じて報酬が支払われます。仕事内容や納期、報酬等を事前にすり合わせて契約し、納品後に発注者が検収を完了すると支払われます。

中野 「プロジェクト形式」「コンペ形式」「タスク形式」の三つの発注形式があり、報酬の決定や支払方法も異なります。

桑村 クラウドソーシングについては、業務内容や受注者の他の所得稼得状況などによって、所得区分に違いが出そうですね。中野さんはどの形式で働いているのですか。

中野 私は、ホームページの作成を行っているので、プロジェクト形式になると思います。エクストラ形式になると、仕事を掲載して受注者を募り、応募

中野 報酬が1時間ごとの金額で設定され、実際に稼働した時間に合わせて週ごとに支払われます。

中井 時間はどのようにって管理するのですか。

中野 プラットフォーム内のタイムカードを使用して、稼働時間を管理して報酬金額が計算されるようです。

私のホームページ作成もこの形式の報酬計算です。

中井 リモートワークに近いですね。

桑村 確かに給与所得に該当すると判断される場合もありそうですね。

判断基準表への当てはめ

桑村 では、先ほどの判断基準の表に当てはめながらみていきましようか。まず、「従属性」の「指揮監督下の労働であるか」について「仕事の依頼、業務従事の指示等に対する諾否の自由の有無」について、中野さん、お願いします。

中野 表3をご覧ください。受注者が発注者と契約した目的物を完成させ、期日までに引き渡すことで完了し、引き渡すことが不可能であれば契約は成立しません。また目的物の完成までの作業工程については受注者の責任ですので、自由は存在し

ていると思います。

桑村 そうですね。では「業務遂行上の指揮監督の有無」と

「拘束性の有無」についてはどうでしょうか。

中野 目的物を期日までに引

き渡すことのみで契約が履行さ

れ、作業工程等の指示もありま

せんので、指揮監督はないと考
えられます。また勤務場所や勤
務時間についても拘束されてい
ないため、拘束性もありません。

桑村 代替性があるというこ

桑村 「代替性」の有無につ

いてはどうですか。

中野 受注者が他者に全部ま
たは一部を依頼することに制限
はありません。

桑村 代替性があるというこ

表3 「クラウドソーシング（プロジェクト形式）」の一次判断基準表（従属性）

判断基準		検討結果
従属性	「指揮監督下の労働」であるか	
	仕事の依頼、業務従事の指示等に対する諾否の自由の有無	仕事の依頼、業務従事の指示等に対する諾否の自由は認められている。
	業務遂行上の指揮監督の有無	発注者から業務遂行上の指揮監督を受けていない。
	拘束性の有無（勤務場所、勤務時間が指定され、管理されているか）	発注者から勤務場所、勤務時間が指定、管理されておらず、拘束を受けていない。
	代替性の有無	受給者本人に代わって他の者が目的物を完成させることに問題はなく、受注者が自分の判断によって補助者を使うことが認められている。
	「報酬の労務対償性」があるか	支払われる報酬の性格は発注者から請負った目的物の対価であり、指揮監督下で一定時間労務を提供していることに対する対価には該当しない。

表4 「クラウドソーシング（プロジェクト形式）」の二次判断基準表（非独立性）

判断基準		検討結果
非独立性	事業者性の有無	
	仕事に必要な機械、器具等を、発注者と受注者のどちらが用意しているか	仕事に必要な機械、器具等を、受注者が事業者として用意している。
	まだ引渡しを了しない完成品が不可抗力のため滅失した場合等においても、当該個人が権利として既に提供した役務の報酬の請求ができるか	目的物を引き渡さなければ、履行遅滞、履行不能、不完全履行等となり、報酬の請求はできない。
	損失発生リスク及び業務の対外的責任をどちらが負うか	損失発生リスク及び対外的責任については、受注者が負っている。
	専属性の程度	特定の発注者等への専属性が高いとは認められない。

とですね。次に「報酬の労務対償性」についてはいかがですか。

中野 私のように「時間単価制」だとあるような気もします。

岩下 確かに「時間単価制」の計算をみると、一定時間の労務の提供に対する対価のようにも思えますが、あくまで目的物の引き渡しに対する対価なのではないかと思えます。

桑村 そうですね。発注者との関係において、何らかの空間的・時間的な拘束を受けて、継続的ないし断続的に労務や役務の提供を行っているのではなく、あくまで目的物の完成・引き渡しに対する対価だといえますね。

大西 従属性要件の判断からは給与所得該当性はないですね。

桑村 そうですね。では、二次判断基準の「非独立性」を見ていきましょう。まず「事業者性の有無」についてです。

中野 表4をご覧ください。仕事に必要な機械、器具等は受注者が用意しています。私も自分のパソコンでホームページを

作成しています。

桑村 目的物の引き渡しができなかった場合の報酬はどうなりますか。

中野 基本的には、契約通りに目的物を完成させて引き渡しなれば、その責任は受注者が負い、報酬の請求はできません。ただし、不可抗力による場合や、受注者の過失の有無によっては、請求できる場合もあるようです。

桑村 原則、引き渡しができなければ請求はできないということですね。損失発生リスクおよび業務の対外的責任はどちらが負いますか。

中野 引渡し前、引き渡し後の目的物に不備があれば、すべての損失のリスクと対外的責任は、発注者の責に帰すべき事実がなければ、受注者が負います。

桑村 最後に「専属性の程度」についてお願いします。

中野 中にはいるかもしれませんが、特定の発注者への専属性はないと思います。

桑村 タイムカードを利用する「時間単価制」については、

給与所得該当性の可能性も排除できないけれど、プロジェクト

形式については、おおむね事業あるいは雑所得といえますね。他の形式については、後で私たちの研究論文をお読みください。

検証② 「フードデリバリーサービス」について

現状の扱いは事業所得または雑所得で対応されている

岩下 何所得で申告していますか。

大西 国税庁のウェブサイトを参考に「雑所得」で申告しています。

岩下 確かに現状では事業所得か雑所得という扱いになっていますね。

中井 雇用契約ではないですが、働き方はスキマバイトと同じような気がしますね。

判断基準表への当りはめ

桑村 最後に「専属性の程度」についてお願いします。中にはいるかもしれませんが、特定の発注者への専属性はないと思います。説明されています。

桑村 ここで、給与所得の該当性について作成した表に当てはめながら、検討しましょう。前提として「1週間の稼働時間

が40時間未満の時短・副業・すきまワーカー」の範囲内で働く配達員を想定します。

岩下 表5をご覧ください。

まずは、「従属性」の「指揮監督下の労働」であるかについてです。大西さん、「仕事の依頼、業務従事の指示等に対する諾否の自由の有無」に関する部分の説明をお願いします。

大西 アプリケーションを通じて配送業務の内容が提示されます。ここには「業務の内容」「報酬の額」「支払期日」等が明示され、配達員がアプリで受託の意思表示をすることで契約が成立します。配達オフアールを受けるか受けないかは配達員の自由です。

桑村 業務委託に対して諾否の自由は一定程度認められているといえますね。

大西 ただし、配達員は、プラットフォーム事業者が一方的に決定した業務場所、業務時間、対価の額等について、包括的に承諾するかしないかを選択する

しかないため、「仕事の依頼、業務従事の指示等に対する諾否の自由」が全て認められているとはいえない気がします。

岩下 では、検討の結果は、完全には認められていない、とします。「業務遂行上の指揮監督の有無」はどうでしょうか。

大西 配達員はアプリを通じて、指定された時間・場所・方法によって配達します。配達完了後はアプリで報告をします。

中野 配達員はプラットフォーム事業者の指示に基づいて業務を行い、事業者は、業務の内容等を管理していると思われるので、指揮監督を受けているといえるのではないのでしょうか。

岩下 私もそう思います。次は「拘束性の有無」です。

大西 シフトの提出や制服もなく、好きな時に好きな業務エリアで働けます。

中井 勤務場所や勤務時間の指定や管理はされていないため、拘束は受けていないということですね。すると先ほど受けてい

るとした指揮監督についても完全には受けていないような気がします。

桑村 そういう考え方もあるかもしれませんがね。ただ、フードデリバリーサービスの配達員に近い業務態様であると思われる「一般貨物自動車運送業」の運転手について、雇用契約ではない運転手について、拘束性があると判断された判決もあるため、拘束性があるとされる可能性もないわけではありません。

岩下 四つ目の「代替性の有無」についてはいかがですか。

大西 配達員の登録には身分証明書の提示が必要です。原則、登録した本人だけが働けます。

岩下 受注した配達員本人に代わって他の人が労務を提供することは認められておらず、受注者が自分の判断によって補助者を使うことも認められていない。ということですね。では、「報酬の労務対償性」について

はどうでしょうか。

大西 報酬は、配送距離や時

間を基に計算され、仕事の結果は反映されません。

岩下 発注者の指揮監督の下で、一定時間労務の提供をしたことへの対価といえますね。教授、従属性の判断についての検討結果に問題はないですか。

桑村 私も同じ意見です。

配達員の労務提供の態様により、給与所得に該当する場合もある

岩下 二次判断基準の「非独立性」を確認します。表6をご覧ください。「事業者性の有無」の「仕事に必要な機械、器具等を、発注者と受注者のどちらが用意しているか」です。

大西 配達用のバッグやバイク、自転車等の運送手段、スマートフォン等は自分で用意します。バッグ以外は元々自分が使っているものです。

岩下 仕事に必要な機械、器具等を受注者が用意しているが、事業者性があるとまではいえない程度ということでしょうか。

桑村 そうですね。全員が該当するわけではないでしょうが、ここで取り上げるギグ・エコノミーに分類される働き方をしていく場合には、その業務のために新たに用具等を取付するといふより、既に使っているものを有効活用しようとする人が多いでしょうから、事業者性があるとは言いえないでしょうね。

岩下 「まだ引き渡し完了していない完成品が不可抗力のため滅失した場合等においても、既に提供した役務の報酬の請求ができるか」についてはどうでしょうか。

大西 原則は、配送業務の完了をもって対価が発生します。ただし、配達先の都合で配達できない場合などは、完了していても報酬が支払われることもありませう。

中井 料理をこぼした場合はどうなりますか。

大西 全ての事業者ではないと思いますが、私が働く「ハーバリーツ」は、料理を破損し

表5 「フードデリバリーサービス」一次判断基準表（従属性）

	判断基準	検討結果
従属性	「指揮監督下の労働」であるか 仕事の依頼、業務従事の指示等に対する諾否の自由の有無	仕事の依頼、業務従事の指示等に対する諾否の自由は完全には認められていない。
	業務遂行上の指揮監督の有無	プラットフォーム事業者から業務遂行上の指揮監督を受けている。
	拘束性の有無（勤務場所、勤務時間が指定され、管理されているか）	プラットフォーム事業者から勤務場所、勤務時間が指定、管理されており、拘束を受けているとはいえない。
	代替性の有無	受注者本人に代わって他の人が労務を提供することが認められておらず、受注者が自分の判断によって補助者を使うことも認められていない。
	「報酬の労務対償性」があるか	報酬の性格が発注者等の指揮監督の下で自ら行う労務の提供に対する対価である。

表6 「フードデリバリーサービス」二次判断基準表（非独立性）

	判断基準	検討結果
非独立性	仕事に必要な機械、器具等を、発注者と受注者のどちらが用意しているか	仕事に必要な機械、器具等を、受注者が用意しているが、事業者性があるとは言いえない程度である。
	事業者性の有無 まだ引渡しをしない完成品が不可抗力のため滅失した場合等においても、当該個人が権利として既に提供した役務の報酬の請求ができるか	配送物の配達完了していない場合においても不可抗力の場合等には、既に提供した役務の報酬の請求が認められる。
	損失発生リスク及び業務の対外的責任をどちらが負うか	損失発生リスク及び対外的責任については、プラットフォーム事業者が負っている。
	専属性の程度	特定の発注者等への専属性が高いとは認められない。

た場合のサポート対応があり、料理をこぼしても報酬が通常通り支払われます。

中野 配達が完了していない場合でも、不可抗力の場合には、既に提供した役務の報酬の請求

が認められるということですね。

岩下 「損失発生リスク及び業務の対外的責任をどちらが負うか」についてはどうですか。

大西 交通事故等の補償は受注者から配達までの間を対象にな

り、配達員自身への補償のみや、対人対物補償もありなど、事業者により取り扱いが異なりますが、一応の補償はあるようです。

桑村 配達員が自分の責任で飲食物の配達を完了できなかった

た場合はどうなりますか。

大西 その場合は、プラットフォーム事業者が飲食店や注文者に対して一定の額の損害賠償を負担します。

桑村 配送業務における損失や対外的責任は、主としてプラットフォーム事業者が負っているということですね。

岩下 最後に「専属性の程度」についてです。

大西 契約上、他で働くことを禁止されていません。友人は二つのフードデリバリーサービスを掛け持ちしています。

中井 特定の発注者等への専属性はないということですね。

桑村 ただし、フードデリバリーサービス配達員の労働者性が認められた事例もありますね。

岩下 どのような事例ですか。

桑村 労働委員会で争われた事例なのですが、報酬の労働対価性や広い意味での指揮監督下の労務提供や一定の時間的場所的拘束等、総合的な判断で労働組合法上の労働者と判断されま

した。労働法の事案ではありませんが、ここで労働者性が認められたということは、同じような

判断基準から見ても、配達員の労務提供の態様によっては、所得税法上も給与所得に該当する場合があります。

岩下 なるほど。ここは、「特定の発注者への専属性が高いとは認められない」でよいですか。

桑村 そうしましょう。

岩下 今までの検討結果を総合勘案して判断すると、大西さんのケースは、給与所得となりそうですね。

大西 これまで雑所得で申告してきたのは間違いですか。

桑村 一概に間違いとはいえないです。源泉徴収もされていません。フードデリバリーサービスについては、争いとなった場合には、給与所得と判断される可能性もあります。そもそもフードデリバリーサービスのように、労務の提供を対価とするような所得については、

所得区分にかかわらず同じよう

な所得計算にすることも必要かもしれませんね。

報酬の支払い側の問題点は源泉徴収の支払漏れや納付遅れ

桑村 今回の研究の主なテーマではないのですが、報酬の支払い側についての問題点はありますか。

岩下 源泉徴収の支払漏れの問題があります。一つ目は、報酬を支払う企業側で源泉徴収の必要な給与所得として認識していない場合です。プラットフォ

ームの運営会社からは、源泉徴収後の報酬が請求され、納付は企業が行わなければいけないのに、その認識がないため、納付が漏れてしまいます。

中井 それは心配ですね。実務では注意せねばなりませんね。

岩下 二つ目は、プラットフォーム運営会社から労働者に対する支払時期と企業側がプラット

フォーム運営会社に支払う時期がずれることがあり、源泉所得税の納付が1カ月遅れる可能

性があります。

大西 どういうことですか。

岩下 日雇労働者紹介サービスを例にすると、日々の報酬や源泉徴収税額の計算はプラットフォーム事業者で行われ、立替払いした1カ月分の合計金額が企業に請求されます。中井さんのスキマバイトのようにプラット

フォーム事業者から労働者に即日支払われる場合があります。企業側には1カ月分の合計が翌月に請求されます。源泉徴収税額の納付は支払の翌月10日

までですが、企業側がプラットフォーム事業者を支払う支払い時期とプラットフォーム事業者が労働者に支払う時期のズレに

気づかず、納付が遅れることがあるのではないかと思います。

中井 それは避けるのが難しいですね。いずれにしても、お客さまへの注意喚起も含めて対応が必要ですね。

桑村 どうすればそのような問題が起きないのでしょうか。

岩下 できれば、プラットフ

ホーム事業者が注意喚起してくれるのが望ましいのですが、私たち税理士も専門家として、注意深く実態を確認して適正な納税が行われるよう指導する必要があります。

桑村 現状はその通りですね。それ以外の問題はありますか。

岩下 例えば、非居住者であるかどうかの判断に必要な情報は企業側で得られているのかも疑問です。

中井 クラウドソーシングのようにインターネット上でのやりとりだと、源泉徴収票の発行に必要な住所・氏名・生年月日・マイナンバーなどの情報も企業側は取得が難しい気がします。

大西 先行研究でもたびたび指摘されている申告漏れの問題もあるのではないのでしょうか。

岩下 確かにシェアリングエコノミーの申告漏れについては、今後立法上の措置が必要かもしれません。税理士も国会に対して必要な法改正を促さなければならぬと考えます。

まとめ

事実認定と、適正な法解釈で「租税正義の実現」を目指す

桑村 岩下さん、当初の研究の目的に対して、このゼミを通して分かったことをまとめてください。

岩下 当初、近年の新しい働き方に対して、「雑所得に分類されていることが多い現状は果たして正しいのだろうか」との疑問からこの研究を始めました。その結果、雑所得とされているものにも給与所得となる事例があることが分かりました。その判断に当たっては、「従属性」を一次判断基準とし、「非独立性」を二次判断基準として、総合勘案して判断していく必要があります。

新しい働き方に現行法を適用するにあたっては、さまざまな問題があります。しかし、まずは事実認定をしつかりと行い、

現行法の中で適正に法解釈をし、適用していくことで「租税正義」を希求することが税理士の使命だと考えます。

私の座右の書である『職業会計人の使命と責任』（TKC出版、2006年）の中で、TKC全国会の飯塚毅初代会長は「租税正義」について、「租税正義を貫く姿勢は、大切な姿勢である。それは職業会計人の貞操とも申すべき姿勢であって、これなくしては職業会計人の価値はゼロ以下となってしまう筋合いのものである。この場合の前提条件は、法を正しく解釈するという態度の堅持である」と述べています。

中井 税理士法第1条には「税理士の使命」として、

「税理士は、税務に関する専門家として、独立した公正な立場において、申告納税制度の理念にそって、納税義務者の信頼にこたえ、租税に関する法令に規定された納税義務の適正な実現を図ることを使命とする」とあります。

飯塚毅先生は同じ書籍の中で、「日本の租税正義は誰が守るのか。筆者は当然に、それは税理士だ、と答えたい」と力強い言葉を残されています。

桑村 素晴らしい使命感ですね。では最後に、TKC全国会第2代会長の松沢智先生が書かれた『租税法の基本原理 租税法は誰のためにあるか』（中央経済社、1983年）の中で「租税正義」について、私が特に胸を打たれた一文を紹介し、ゼミを終わりたいと思います。

「人間が『国家』を創ること自体、人と人との関係において、すべての人の幸福を追求しようとしたからであって、自己だけの利益追求ではないから、そこに、租税法における正義とは、『国家』の存続のための費用として、すべての国民の利益のために租税法があるということになり、それが『租税正義』なのである」。

以上で、ゼミを終了します。

（構成／TKC出版 石原 学）