

ギグワーカーと所得課税・消費課税 (仮題)

環太平洋大学経済経営学部現代経営学科講師

本村 大輔 (モトムラダイスケ)

2023.10.21

報告要旨①

- ギグワーカーに関する課税上の課題は大きく、所得課税と消費課税の面から検証することができる。
- 所得課税面からは、昨年、所得税基通 35-2 が改正され、業務に係る雑所得区分が明確化された。この改正で、業務に係る雑所得については、①「発生主義」に代えて「現金主義」による所得計算を可能する道を拓き、②帳簿の保存を義務づけ、収入金額が1,000万円以上の場合は③収支内訳書の添付などを要件とした(所得税法120条6項、所得税法施行規則47条の3/102条など)。これは、所得課税に加え、インボイス制度【適格請求書等保存方式】の消費税(インボイス+帳簿の保存)とのリンクも視野に入れた対応である。たんに、簡易な帳簿づけで税務の素人である納税者の便宜に配慮しようとしただけでは思えない。また、通達課税のあり方も問われる。

報告要旨②

- 一方、消費税のインボイス制度への転換は、零細の免税事業者の益税対策が目的である。零細事業者であるギグワーカーを狙い撃ちした増税につながる。
- そこで、今回は、ギグワーカーの課税問題について、業務にかかる雑所得区分と消費税のインボイス制度とのリンケージにおいて、実定税法に傾斜する形で分析を進めたい。

1. ギグワーカーの雇用実態と課題

- ギグワーカーとは
- デジタルプラットフォーム企業を介してその都度単発又は短期の仕事を受注するという働き方する人
- ギグワーカーは、デジタルプラットフォーム企業のアプリを利用して、スマートフォンやタブレットのようなモバイル端末を通じて、ユーザーからスキルや労務サービスの注文を受ける。ギグワーカーは、一見、雇用主のいる被用者/従業者のようにみえるが、現行法制上は、一般には独立した事業者としての取扱いを受けている。いわば「雇用類似の働き方をする事業者/事業主」「一人親方」のような存在

1.1 ギグワーカーの雇用実態

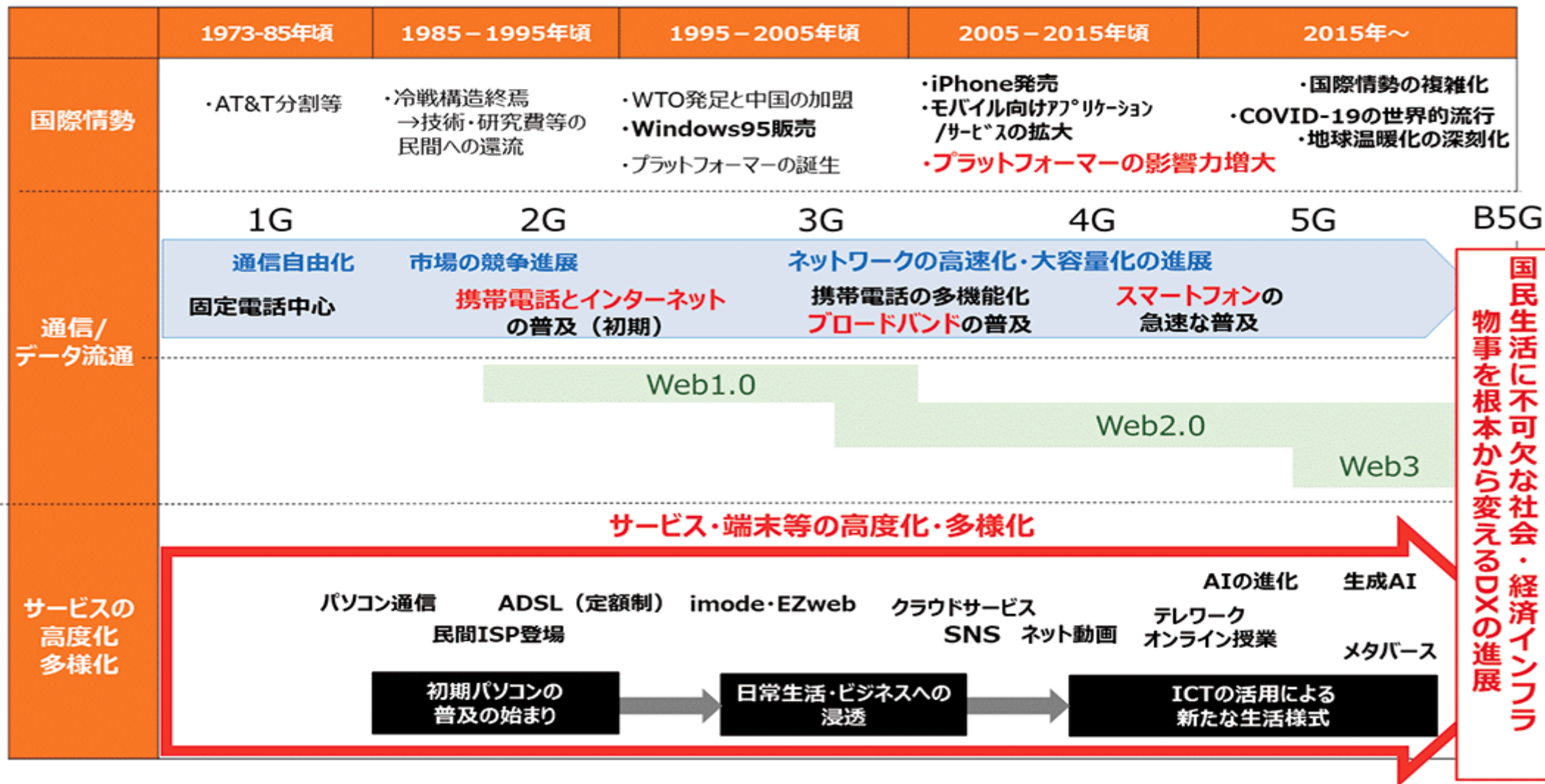
【労働者側】

- 毎日仕事を探し、毎日違う現場で働き、給料をもらう生活
- ひとつきの収入は「ぎりぎり生活できる」程度

【企業側】

- ギグワーカーをやりくりすることで人件費を削減できる
（NHK「WEB特集 5倍に急増 ギグワーカーの実態は…」
[URL:https://www3.nhk.or.jp/news/html/20210528/k10013051781000.html](https://www3.nhk.or.jp/news/html/20210528/k10013051781000.html)（最終閲覧日2023年11月3日））
- 繁忙期などに雇用の調整弁として機能する

1.2 デジタルプラットフォームの影響力拡大



出典：総務省『情報通信白書 令和5年度版』5頁 (URL:

<https://www.soumu.go.jp/johotsusintokei/whitepaper/ja/r05/pdf/00zentai.pdf> 最終閲覧日令和5年11月3日)

1.3 ギグワーカーの労働保障

- ひとくちにギグワークといっても、副業でやっているケースと、本業でやっているケースがある。副業のケースでは、本業の勤務先が休業や短縮勤務となり、デジタルプラットフォーム企業のアプリを使ってできる副業は収入減を補う手段となる。このケースでは、本業の雇用が継続できれば、原則として最低賃金や労災保険、健康保険、雇用保険、残業代、有給休暇といった基本的な労働保障を享受することができる。
- これに対して、本業で雇用類似の働き方をするギグワーカーは、従業者と事業者とのはざまに置かれる存在である。本業でこうした働き方をする人たちへの労働者としての基本的な労働保障は極めて未整備の状態にある。

1.4 アマゾンの配達ドライバーの「労災認定」

- アマゾンの配達ドライバーは、ギグワーカーとはいえないが、労働者が争われた点で以下の事例は参考となる。
- 「アマゾン」の配達を行うフリーランスのドライバーが配達中にけがをしたことについて、労働基準監督署から労災として認定。
- アマゾン労働者弁護団の菅俊治弁護士は「今回の決定はアマゾンの配達員の労働者性を肯定した画期的な労災認定だ。今後は全国の配達員が配達中の事故による療養や休業に対して保険給付されることになる」と予測され、多くの配達員が救済されることになる」としている。
- フリーランスで働く人が業務でけがをした時に補償を受けることができる労災保険の特別加入制度について、厚生労働省は、利用できるのが一部の業種に限られていることから対象業種の拡大に向けて議論がはじまる（NHKWEB「『アマゾン』配達中にけがドライバー労災認定 全国初か」

<https://www3.nhk.or.jp/news/html/20231004/k10014215281000.html>最終
閲覧日令和5年11月3日）。

1.5 アマゾン配達ドライバーの雇用実態

- ネット通販「アマゾン」の荷物の宅配を運送会社から業務委託された個人事業主のドライバーについて、運送会社から指揮命令を受けており、事実上の雇用関係にあるとして、労働基準監督署が運送会社に労働基準法違反で是正勧告。春日部労基署（埼玉県春日部市）が1月に出した勧告では、同社が宅配を業務委託している個人ドライバーの一部について、同社の労働者にあたることを認定した上で、労基法で定められた労使協定を結ばずに法定労働時間（1日8時間）を超えて働かせたなどとしている。
- 同社は、個人ドライバーと、1日あたりの固定料金で宅配を業務委託。しかし、ルートを指定したり、予定外の配達を急に指示したりしていたほか、制服の着用も求めていた。また、報酬の一部を「事務管理料」として天引きしていたという（読売新聞オンライン「アマゾン宅配委託された「個人ドライバー」、運送会社と「事実上の雇用関係」…異例の是正勧告」[URL: https://www.yomiuri.co.jp/national/20220528-OYT1T50206/](https://www.yomiuri.co.jp/national/20220528-OYT1T50206/)（最終閲覧日令和5年11月3日））。

1.6 各国におけるギグワーカーの労働保障の動向①

・イギリスの最高裁判所は、ウーバー社のスマホアプリを使ったライドシェアリング（自家用車の相乗り）サービスの運転者は、請負契約に基づく一人親方ではなく、雇用契約に基づくウーバー社の従業者であるとしている（【Uber BV and others(Appellants) v. Aslam and others (Respondents) 9 Feb. 2021 [2021] UKSC 5UKSC 2019/0029）。

→ウーバー社のデジタルプラットフォームやアプリを介して雇用類似の働き方をする運転者は、従業者としてのあらゆる保障、最低賃金、労災保険、健康保険、残業代、有給休暇などを保障されるにいたる。

1.7 各国におけるギグワーカーの労働保障の動向②

・アメリカにおける雇用類似の働き方をしているサービス提供者の暮らしや健康を護るため最低賃金、労災保険、健康保険、残業代、有給休暇等の適用対象となる給与所得者にあたるのではないかとの議論。



州の雇用保険不服審査機関や裁判で争われ、カリフォルニア州ではサービス提供者を被用者とみなすカリフォルニア州ギグワーカー保護法（California gig worker protections bill）と呼ばれる新法（AB5）の制定に至る（石村耕治・菊池純「アメリカのシェアリングエコノミー課税論議～問われる「オンデマンド労働プラットフォーム」の所在」国民税制研究5号141～144頁参照。）。

1.8 ギグワーカーの課税取扱い

- 就労仲介型デジタルプラットフォームを運営するウーバー社の料理デリバリーサービス（Uber Eats）を例にすると、ギグワーカーの配達員は、雇用契約に基づいて事業者に労働を提供して賃金をもらう存在ではなく、請負契約に基づく個人事業者として扱われている。このため、課税上、配達員は個人事業主であるのか、あるいはウーバー社の被用者であるのかが問題となる。
- 上記の問題は、申告義務はもとよりギグワーカーの収入にかかる所得分類に関わってくる問題。

1.9 シェアリングエコノミーに対する国税庁の方針

国税庁

- ・「シェアリングエコノミー等の新分野の経済活動が広がりを見せている中、国内のみならず、国際的にも、適正課税の確保に向けた取組や制度的対応」が必要であるとして、適正申告のための環境作りとともに、情報収集の拡充を図るとしている。

- ・「これにより、課税上の問題があると見込まれる納税者を的確に把握し、適正な課税の確保に向けて、行政指導も含めた対応」を行うことを公表している（国税庁HP「シェアリングエコノミー等新分野の経済活動への的確な対応」URL：

https://www.nta.go.jp/information/release/kokuzeicho/2019/sharingeconomy_taiou/index.htm最終閲覧日令和5年11月3日）。

1.10 シェアリングエコノミーに対する国税庁の対応

所得の適正な納税申告ができていない背景

→確定申告時における所得区分の判定が困難



「業務に係る雑所得」というカテゴリーの創設

→事業類似の所得の捕捉

2. ギグワーカーと所得課税

事業類似の所得とはなにか

- ①余暇を利用して作成した物をアプリ販売して得た収入
- ②アフィリエイトで得た広告収入
- ③休日にウーバーイーツで稼いだ収入など。

2.1 事業類似の所得に対する補足手段

副業（業務）に係る所得

①副業（業務）収入が300万円超の場合

→帳簿（現金主義も可）の作成および保存

→請求書やレシートなどの保存（所得税法232条2項、所規102条7項）

②副業（業務）収入が1,000万円超場合

→帳簿の作成・帳簿書類の保存

→収支内訳書の作成・添付（所得税法120条6項、所規47条の3）

2.2 事業所得の範囲と意義

- ・事業所得とは、「事業所得とは、農業、漁業、製造業、卸売業、小売業、サービス業その他の事業で政令で定めるものから生ずる所得（山林所得又は譲渡所得に該当するものを除く。）をいう。」（所得税法27①）

- ・事業の意義

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（最判56・4・24民集35巻3号672頁）。

2.3 通達改正に至る経緯

- ①「所得税基本通達の制定について」（法令解釈通達）の一部改正（案）（雑所得の例示等）」の公表
- ②所得税基通 35-2 の改正（原）案に対する意見公募（パブリックコメントの実施（2022年8月1日から8月31日））
- ③改正所得税基本通達35-2の発出
- ④「雑所得の範囲の取扱いに関する所得税基本通達の解説」を発出

2.4 通達改正と意見公募の意図

- ・ シェアリングエコノミー等の副業あるいは兼業にかかる収入
- ・ 所得への課税や申告の適正化

→意見公募手続には、7,059の意見が寄せられた

→客観性の担保？

→課税要件法定主義や課税要件明確主義の回避？

2.5 新たな雑所得の区分

従来の雑所得：

①公的年金等の雑所得と②その他の雑所得とに区分



新たな雑所得の種類：

①および②に加えて、「**業務に係る雑所得**」（総合課税）とに区分

2.6 「業務に係る雑所得」とはなにか

- ・原稿料、講演料、アフィリエイト収入その他ネットを使った個人取引またはギグワーカー/フリーランスなどによる副収入による所得

2.7 雑所得の意義と範囲（所得税法35条）

- ・ 公的年金等
- ・ その他の雑所得

→その他の雑所得とは、利子所得から公的年金等までのい
ずれにもあたらない所得で、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
るとされる（金子宏『租税法〔第24版〕』（弘文堂、2022年）308
頁）。

このような意味でその他の所得と雑所得が重なる部分もある
ため、その境界線をめぐっては争いが絶えない状況にある。

2.8 300万円基準（形式基準）

所得税法67条2項（小規模事業者等の収入及び費用の帰属時期）

「雑所得を生ずべき業務を行う居住者のうち小規模な業務を行う者として政令で定める要件に該当するもののその年分の当該雑所得を生ずべき業務に係る雑所得の金額（山林の伐採又は譲渡に係るものを除く。）の計算上総収入金額及び必要経費に算入すべき金額は、政令で定めるところにより、その業務につきその年において収入した金額及び支出した費用の額とすることができる。」

所得税法施行令196条の2（雑所得を生ずべき小規模な業務を行う者の要件）

「法第六十七条第二項（小規模事業者等の収入及び費用の帰属時期）に規定する政令で定める要件は、その年の前々年分の雑所得を生ずべき業務に係る収入金額が三百万円以下であることとする。」

上記法令に対する税務通達において、

300万円以下だから、「事業所得」ではなく、形式的に「雑所得」と判断されると、

→さまざまな税制上の特典を否定

→そもそも事業と非事業は、事業規模だけで判断できるのか？

2.9 2020年度税制改正による「雑所得を生ずべき業務」に対する現金主義による所得計算の特例

- ・ 前々年の副業・兼業の収入が 300 万円以下の場合、現金の動きに基づいた経理方法である**現金主義**を取ることができる（ただし、届出が必要）。
- ・ 前々年の副業・兼業の収入が 300 万円を超える場合、5 年間の**領収書等の保存義務**がある。
- ・ 前々年の副業・兼業の収入が 1,000 万円を超える場合、**確定申告と一緒に収支内訳書を提出する義務**がある。

2.10 雑所得の例示等にかかる改正通達

(業務に係る雑所得の例示)

35-2 次に掲げるような所得は、事業所得又は山林所得と認められるものを除き、業務に係る雑所得に該当する。

(1) ~ (8) 省略

(注) 事業所得と認められるかどうかは、その所得を得るための活動が、**社会通念上事業と称するに至る程度**で行っているかどうかで判定する。なお、その所得に係る取引を記録した**帳簿書類の保存がない場合**(その所得に係る収入金額が300万円を超え、かつ、事業所得と認められる事実がある場合を除く。)には、**業務に係る雑所得**(資産(山林を除く。))の譲渡から生ずる所得については、譲渡所得又はその他雑所得)**に該当すること**に留意する。

2.11 「記帳・書類の保存」基準のねらい

- ・消費税が、これまでの帳簿方式から、インボイス方式【適格請求書等保存方式】（インボイス＋帳簿の保存）への転換との連結性も視野に入れた対応？

→納税者に消費税の課税選択を奨励し、**所得把握の精度を高め**、所得税のみならず消費税も含めて課税

2.12 項目区分別の意見公募の結果（2022年10月7日）

区分	御意見の概要	御意見に対する国税庁の考え方
通達改正の趣旨等	<ul style="list-style-type: none"> ● 今回の通達改正は、副業を推進する政府の方針に逆行するものではないか。 ● 事業所得と雑所得の区分は、実態を見て判断すべきであり、形式的な基準を設けるべきではない。 ● 通達改正案は、過去の判例を無視したものとなっているのではないか。 ● 今回の通達は、従来の裁判例の考えと齟齬をきたすのではないか。 ● 今回の通達改正は、増税ではないか。 	<ul style="list-style-type: none"> ● 国税庁においては、シェアリングエコノミー等の「新分野の経済活動」について、適正申告のための環境づくりに努めており、今回の所得税基本通達の改正も、その一環として実施したものです。 ● 今回の通達改正により、所得区分の判定が明確化され、申告しやすい環境が整備されることから、副業を推進する政府の方針に逆行するものではないと考えています。 ● また、今回の通達改正では、「その所得を得るための活動が、社会通念上事業と称するに至る程度で行っているかどうかにより判定する」ことを原則としつつ、社会通念での判定で事業所得に該当しない場合を明らかにしたものです。 ● したがって、事業所得又は業務に係る雑所得に対する従来からの考え方に変更を加えるものではありませんので、税負担額が変更されるものではないと考えています。

出典：国税庁「「所得税基本通達の制定について」（法令解釈通達）の一部改正(案)

（雑所得の例示等）に対する意見公募の結果について」より一部抜粋 <https://public-comment.e-gov.go.jp/servlet/Public?CLASSNAME=PCM1040&id=410040064&Mode=1>（最終閲覧日令和5年11月3日）

パブコメ後の修正案

パブリックコメントからの変更点

【パブリックコメント版】

収入金額	本 業	副 業
300万円超	社会通念で判断	社会通念で判断
300万円以下		事業所得 (反証がある場合)

【修正案】

収入金額	<u>記帳・帳簿書類の保存あり</u>	<u>記帳・帳簿書類の保存なし</u>
300万円超	社会通念で判断 ※概ね事業所得に区分される ことを通達の解説で説明	社会通念 で判断
300万円以下		業務に係る雑所得

出典：石村耕治・本村大輔「通達による「業務に係る雑所得」区分の明確化と租税法律主義～シェアリングエコノミー対応での「所得税基通35-2改正案」とは」『国民税制研究』第8号・168頁参照

2.13 改正通達注書きの解釈

- ・「事業所得と認められるかどうかは、その所得を得るための活動が、**社会通念上事業と称するに至る程度**で行っているかどうかで判定する。」

→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（最判56・4・24民集35巻3号672頁）にあたるかが指標となる。

- ・「なお、その所得に係る取引を記録した**帳簿書類の保存がない場合**（その所得に係る収入金額が300万円を超え、かつ、事業所得と認められる事実がある場合を除く。）には、**業務に係る雑所得**（資産（山林を除く。）の譲渡から生ずる所得については、譲渡所得又はその他雑所得）**に該当すること**に留意する。」

→300万円の形式基準は、要件とはなっていないものの、先の修正案の記載方法が納税者の予測可能性にどのような影響を及ぼすのかが問題

2.14 改正通達への疑問

- ・改正通達の結果、政府が推進する副業・兼業を断念するのではないか？
 - ・従来から積み上げられてきた裁判例の判断は斟酌されているのか？
 - ・本業の収入が減少し、副業・兼業をしている者は視野に入っているのか？
- 結果として、帳簿書類等の作成・保存ができないあるいは困難な者の兼業・副業の途を閉ざすことにつながるのではないか？（生存権への侵害？）

2.15 税務通達における判定基準策定への疑問

法源性（法的拘束力）を有しないはずの税務通達でコンプライアンス（受忍義務）が伴う判定基準を策定ないし強化する姿勢



憲法に定める租税法律主義から派生する課税要件法定主義や課税要件明確主義に著しく抵触

2.16 「新分野の経済活動」に対する税の捕捉の強化

原則：権利確定主義のルールが支配し、権利確定した段階で処理

・雑所得を生ずべき小規模な業務を行う者の収入及び費用の帰属時期の特例」（現金主義の特例）（所得税法67条2項）が適用

→兼業や副業を行う給与所得者は、事業所得者や不動産所得者に比べると、記帳、所得金額の計算、確定申告の経験に乏しく、自発的納税協力が望めないとの認識？

2.17 「事業」とはなにか

事業所得を生じる「事業」の範囲

所得税法施行令 63 条 法第 27 条第 1 項（事業所得）は、以下の
ように範囲を規定するにとどまる。

（事業の範囲）

①農業 ②林業及び狩猟業 ③漁業及び水産養殖業 ④鉱業（土石採取業を含む。） ⑤建設業⑥製造業 ⑦卸売業及び小売業（飲食店業及び料理店業を含む。） ⑧金融業及び保険業 ⑨不動産業 ⑩運輸通信業（倉庫業を含む。） ⑪医療保健業、著述業その他のサービス業 ⑫前各号に掲げるもののほか、対価を得て継続的に行なう事業

2.18 「業務」とはなにか

- ・「不動産所得又は事業所得を生ずべき業務を行うもののうち小規模事業者」（同法67条1項）
- ・「雑所得を生ずべき業務を行う居住者のうち小規模な業務を行う者」（同条2項）

ともに「業務」という文言を用いているが、

→定義する規定の不存在

→「事業」との違いはなにか

2.19 税額の計算上の取扱い

- ・「事業所得」と「業務に係る雑所得」

共通：総収入金額－必要経費＝所得金額

- ・「事業所得」

→「青色事業専従者給与の必要経費算入」や「損失が生じた場合の給与所得等との損益通算」、「純損失の繰越控除」の適用

- ・「業務に係る雑所得」

→上記の適用がない

→結果として、税負担増

2.20 事業と非事業との区別

・「ある経済活動が事業に該当するかどうかは、活動の規模と態様、相手方の範囲等、種々のファクターを参考として判断すべきであり、最終的には社会通念によって決定するほかない」
(金子宏『租税法〔第24版〕』(弘文堂、2022年) 243頁)

→当初公表された通達の一部改正案は、上記の「社会通念」が一人歩きしたものでないか？

→そして、今回の改正通達は、上記区分に対して課税庁側が有利に解釈・対応できるようにしようという提案ではないか？

2.21 改正通達の制定過程への疑問

改正通達：結果として所得税基通35-2の改正（原）案のいう「反証」という文言がなくなり、挙証責任の納税者側への転嫁がなくなった。そして、収入300万円基準（形式基準）による所得区分の判定基準が設けられる

→ただし、「反証」という文言から推測される反証の根拠とは、やはり帳簿・領収書・請求書であり、これらの作成・保存が前提とされている。

このように考えれば、意見公募を受けて発出された改正通達の内容は、ほとんど変化していないと評価することもできる

→つまり、収入300万円未満で帳簿書類の保存がない場合には、業務に係る雑所得に該当するため、結論的には変わらないといえる

→そうすると、民間の意見を取り込むために行われた意見公募の意義はどこにあるのか？

→適正手続の要請を充足する意見公募の位置づけが必要

3. ギグワーカーと消費課税

2023年 10 月 1 日

消費税のインボイス制度（適格請求書等保存方式）開始

インボイス制度導入前の問題

- ・ 免税事業者は、インボイスを発行できず、商取引から除外される
- ・ 課税事業者にならないと、簡易課税の選択もできない
→ 課税事業者の選択？

3.1 インボイス制度の概要

適格請求書（インボイス）とは、

売手が買手に対して、正確な適用税率や消費税額等を伝えるもの。

具体的には、現行の「区分記載請求書」に「登録番号」、「適用税率」及び「消費税額等」の記載が追加された書類やデータをいう。

インボイス制度とは、

<売手側>

売手である登録事業者は、買手である取引相手（課税事業者）から求められたときは、インボイスを交付しなければならない（また、交付したインボイスの写しを保存しておく必要がある）。

<買手側>

買手は仕入税額控除の適用を受けるために、原則として、取引相手（売手）である登録事業者から交付を受けたインボイス（※）の保存等が必要となる。

（※）買手は、自らが作成した仕入明細書等のうち、一定の事項（インボイスに記載が必要な事項）が記載され取引相手の確認を受けたものを保存することで、仕入税額控除の適用を受けることもできます（国税庁「インボイス制度の概要」

[URL:https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/zeimokubetsu/shohi/keigenzeiritsu/invoice_about.htm](https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/zeimokubetsu/shohi/keigenzeiritsu/invoice_about.htm)（最終閲覧日令和5年11月3日））。

3.2 消費税のインボイス制度（適格請求書等保存方式）の影響

- ・中小零細企業はおろか雇用類似の働き方をするギグワーカーへ多大な影響を及ぼす

→政府が推奨する新しい働き方の推進を阻害する制度となる可能性

→雇用類似の働き方をするギグワーカーは、本業の傍ら副業を行い生計を立ててい者も少なくないため、同制度にかかる手間や負担が重くのしかかることになる

【差替え】 3.3 インボイス制度の激変緩和措置

【特例1】

インボイス発行事業者となる小規模事業者に対する負担軽減措置：

- ・ 免税事業者→インボイス発行事業者として課税事業者になった事業者
つまり、基準期間の課税売上高が1千万円以下のインボイス発行事業者
- ・ 仕入税額控除の金額を、特別控除税額とすることができる
- ・ 2割特例（令和5年10月1日～令和8年9月30日までの3年間）
→①仕入税額の実額計算不要、②業種に関わらず売上税額の一律2割を納付、
③事前の届出不要（平成28年改正法附則51の2①②）

3.4 インボイス制度の激変緩和措置

【特例2】

次の要件を充たす中小零細事業者は、一定期間、1万円未満の課税仕入れではインボイスの保存が不要

- ①2年前の課税売上が1億円以下
- ②1年前の上半期の課税売上が 5,000万円以下

→適用期間は、2023年10月1日～2029年9月30日まで 6 年間

3.5 インボイス制度の激変緩和措置

【特例3】

1 万円未満の返品・値引き等への返還インボイス不要措置

→インボイスの仕組みでは、取引する商品でリベート・値引き・返品が発生した場合は、「返還インボイス」を発行することになるが、返還インボイスでは、通常のインボイスの情報に加えて、事象が発生した日付や返還日などを記載する必要があり、膨大な手間と処理を要する

→これに対して、商品が1万円未満の場合、返還インボイスの発行は不要とする措置がとられた

3.6 インボイス（適格請求書）制度への転換のねらいとその影響

- ・ インボイスを保持しない者による仕入税額控除を制限することが狙い
→アメではなく鞭を使ったインボイス制度の導入と普及
- ・ 一方で、法の運用面では、激変緩和措置などで、インボイスを実質的に不要とする特例の効果が、インボイス登録をした者にまでも波及
→インボイス制度に備え準備をしてきた消費税の納税義務を負う事業者からすれば、激変緩和措置で振り回される結果となる

4. 租税法律主義からみる税務通達

判断基準/解釈基準

→税務通達で発出することは、実質的な行政立法

→租税法律主義（課税要件法定主義や課税要件明確主義）
に反する

4.1 税務通達の法源性

- ・「税務通達」

税務行政の分野で重要な役割を有しているものの、通達は行政の内規にすぎず、租税の法源を構成しない（北野弘久『税法学原論〔第9版〕』（勁草書房、2022年）162頁）

→言い換えれば、税務通達は課税の根拠とはなりえない

→したがって、国民、裁判所はこれに拘束されない

4.2 税務通達の機能

- ・ただし、税務行政の現実において税務通達は法と同様の、ある意味では法以上の重要な行為規範としての機能を有している（北野、前掲書、164頁）

- ・「通達は一般に公用されており、官庁内部の秘密事項ではないのであつて税務諸官庁は一応その通達に依拠して実務を処理する現状である以上、納税者その他外部関係者との交渉をもつ事項、特に租税法規の具体的解釈を内容としているものなどについては、**租税法規の補充として、それ自体事実上規範的性格を有する**面があることは認めざるをえない」（福岡地判昭和32年2月4日税資39号219頁）

- ・「上級行政官庁の通達は、下級行政庁に対し法令の解釈基準ないしその運用方針等の準則を示すものであつて、一般国民を拘束するものではないから、**通達による行政解釈に名を借りて実質上法令の改正または補充に等しい結果をもたらす、国民の権利義務に重大な影響を及ぼすが如きことは厳にいましめられなければならない**」（東京高判昭和41年4月28日判タ194号148頁）

4.3 税務通達制定過程の民主化

- ・今回の改正通達では、意見公募が行われたもののその結果がどのような経緯をたどり改正内容に反映されたかについては未だ判然としない

- ・そこで、通達の制定過程に対するさらなる民主的コントロールリングが必要となる

- ・換言すれば、立法過程に準ずる「適正手続」の要請を満たす制定過程が求められる

→税務通達とりわけ「重要通達案は、第三者的審議会において審議し、その制定過程を公開する」（北野、前掲書、171頁）ことが求められる

むすびにかえて

- ・所得税基通 35-2 の改正は、一見簡易な帳簿づけの道を開くかのように見せているが、生活のため労働(時間)を切り売りしているギグワーカーにとっては過大な事務負担を強いられることとなり、生存権を侵害するおそれすらある。
- ・また、インボイスを保持しない者による仕入税額控除を制限してしまえば、ギグワーカーは取引から排除される可能性すらある。
- ・なにより今般の税務通達による判断基準・解釈基準自体の内容自体が租税法律主義の観点から問い直されなければならない。

ご清聴ありがとうございました。