

第113回大会シンポジウム  
デジタル化への税法の対応をめぐる法的諸問題

シェアリングエコノミー取引をめぐる課税問題

— 租税法と私法の間を以て —

谷口智紀  
(専修大学法学部教授)

目次

- I はじめに
- II シェアリングエコノミー取引の意義と法的性質
  - 1 シェアリングエコノミーの意義と特徴
  - 2 シェアリングエコノミー取引の私法上の性質
- III シェアリングエコノミー取引をめぐる課税問題
  - 1 シェアリングエコノミー取引と所得税
  - 2 シェアリングエコノミー取引と消費税
- IV シェアリングエコノミー取引の課税問題の本質—租税法と私法の間を以て—
  - 1 租税法と私法の間を以て—租税法の適用
  - 2 シェアリングエコノミーの課税問題とは何か—事実認定の問題
- V 結論

I はじめに

経済のデジタル化が進展する中で、現行の法制度が当初想定していなかった制度疲労を起こしており、その解決が喫緊の課題となっている。デジタル化された経済取引に対する法規制の改廃や新設が議論されているが、租税法領域も例外ではない。

例えば、新しい経済活動の一つとされるシェアリングエコノミーをめぐることは、その取引の特殊性に基因して、取引により生じた利益や対価に対する適正な所得課税や消費課税がなされておらず、課税漏れが生じているのではないかという指摘が散見される。経済のデジタル化に対応する租税法の整備が遅れており、課税の公平が実現されず、租税公平主義の要請に反する現状があるとされている。

もっとも、最近のシェアリングエコノミーの

取引の増大に伴って課税問題が生じているという現象面が強調される一方で、その課税問題が伝統的な租税法の議論においていかに位置づけられ、解決されるべきかについての研究は端緒についたばかりといった状況である。私たちの生活を大きく変化させるシェアリングエコノミーに対する立法的対応を議論するためには、まずはその前提として、シェアリングエコノミーの本質を普遍化し、整理した上で課税問題が検討されなければならないのは当然である。シェアリングエコノミーの取引の特殊性を強調し、課税ありきの議論を進めることは、国民の理解を得られないばかりか財産権の保障の視点から問題がある。本稿の問題意識はこの点に集約される。

そこで、本稿の目的は、シェアリングエコノミーの取引をめぐる課税問題を明らかにすることにあるが、とりわけ、シェアリングエ

コノミーといっても結局は私法上の性質づけを明確化し、租税法と私法との関係を踏まえて、租税法の解釈・適用上の問題点を確認し、解釈論により克服できる問題なのか、立法的対応が必要であるのかを具体的に明らかにすることにある。

本稿の構成は以下のとおりである。Ⅱでは、シェアリングエコノミーの意義を明らかにし、その取引に係る私法上の性質（法的関係）を明らかにする。Ⅲでは、シェアリングエコノミーの取引に関する所得税および消費税の問題について概観する。Ⅳでは、租税法と私法との関係を踏まえてシェアリングエコノミーの取引の課税問題を検討し、とりわけ所得税の問題は、租税法の解釈・適用上、どこで生じているかを明らかにする。Ⅴでは、本稿の結論を述べるとともに、シェアリングエコノミーに対する課税のあり方について指摘する。

## Ⅱ シェアリングエコノミー取引の意義と法的性質

### 1 シェアリングエコノミーの意義と特徴

経済のデジタル化<sup>(1)</sup>が進展する中で注目を集

めるシェアリングエコノミーは、「個人等が保有する活用可能な資産等（スキルや時間等の無形のものを含む。）を、インターネット上のマッチングプラットフォームを介して他の個人等も利用可能とする経済活性化活動」<sup>(2)</sup>として捉えられている。

シェアリングエコノミーは、主として空間のシェア、移動のシェア、スキルのシェア、お金（金銭）のシェア、そしてモノのシェアという5つに分類されている<sup>(3)</sup>。具体的には、個人が保有する遊休資産の貸出しを仲介するサービス、すなわち、貸主は遊休資産を活用することにより収入を得て、借主は所有することなく利用することができるというものであり、貸借が成立するための必要となる信頼関係の構築には、ソーシャルメディアの特性である情報交換に基づく緩やかなコミュニティの機能を活用している<sup>(4)</sup>。

既存のビジネスモデルが資本力のある企業を中心に、資産を所有するところに特徴があるのに対して、シェアリングエコノミーのビジネスモデルは、モノに資本を投下するのではなく、個人や企業が最適化された取引を無数に行う形態で成立しているというところに

(1) 一般的に経済のデジタル化（digitalization）は、情報通信技術（ICT）が進展する中で、財やサービス、情報などが個人や企業間で流通することにより、新たな経済活動が生まれ、また既存の経済活動が変容していくことを指す（高橋祐介「経済のデジタル化と税制」法教469号55頁（2019年）参照）。

(2) シェアリングエコノミー検討会議・内閣官房情報通信技術（IT）総合戦略室「シェアリングエコノミー検討会議中間報告書—シェアリングエコノミー推進プログラム—」1頁（2016年11月）（デジタル庁HP（[https://www.digital.go.jp/assets/contents/node/basic\\_page/field\\_ref\\_resources/5adb8030-21f5-4c2b-8f03-0e3e01508472/](https://www.digital.go.jp/assets/contents/node/basic_page/field_ref_resources/5adb8030-21f5-4c2b-8f03-0e3e01508472/)

20211101\_policies\_posts\_interconnected\_fields\_share\_eco\_01.pdf〔最終確認日：2023年3月4日〕）。

(3) 一般社団法人シェアリングエコノミー協会「地域課題の解決に向けた シェアリングエコノミー活用ハンドブック」9頁（2022年3月版）（シェアリングエコノミー協会HP（[https://sharing-economy.jp/ja/wp-content/uploads/2022/03/Sharing-economy-handbook\\_202203.pdf](https://sharing-economy.jp/ja/wp-content/uploads/2022/03/Sharing-economy-handbook_202203.pdf)〔最終確認日：2023年3月4日〕）参照。

(4) 総務省『平成27年度版情報通信白書』200頁（2015年）（総務省HP（<https://www.soumu.go.jp/johotsusintokei/whitepaper/ja/h27/pdf/27honpen.pdf>〔最終確認日：2023年3月4日〕）参照。

特徴がある<sup>(5)</sup>。

シェアリングエコノミーの利害関係者（ステークホルダー）には、ホストや出品者などと呼ばれる「提供者」、ゲストや購入者などと呼ばれる「利用者」、両者をつなぐ「場」であるデジタルプラットフォームを運営する「プラットフォーム事業者」が登場する<sup>(6)</sup>。プラットフォーム事業者は法人、提供者と利用者は個人であることが多く、シェアリングエコノミーの中心は個人間取引（Consumer to Consumer：CtoC）<sup>(7)</sup>である。

シェアリングエコノミーと類似する概念の一つであるギグエコノミー<sup>(8)</sup>とは、「インターネットを通じて短期・単発の仕事をお願い、個人で働く就業形態」<sup>(9)</sup>を指し、シェアリングエコノミーの提供者である労働者（ギグワーカー）側の一面を捉えた分類である<sup>(10)</sup>。

これまでに、資格や特定のスキルを活かして比較的長期の業務委託契約により役務を提供するフリーランサーと呼ばれる働き方があったが、ギグワーカーと呼ばれる働き方は、

特定のスキルを必要とせず、単発で仕事を請け負う場合も含まれる<sup>(11)</sup>。もっとも、ギグワーカーの中では、副業的な働き方やマルチジョブワーカーと呼ばれる働き方、高度な専門能力を有する個人事業主として複数の企業から業務を受託しつつベンチャー企業やNPOを手伝うなどという働き方も一般的になってきており、ギグエコノミーがあらゆる選択肢の中から自らのライフスタイルに応じた働き方を実現するための一つ的手段となっている<sup>(12)</sup>。

これまでの経済社会では、企業が商品などの提供者であり、個人は消費者や労働者として受け手の存在であった。近年のインターネット発展やスマートフォンなどの革新的なデバイスが登場する中で出現したシェアリングエコノミーは、いつでもどこからでも誰もがアクセスすることができるインターネット上に新たに設けられたプラットフォームという場において、個人が提供者となり、自己の所有する遊休資産を共有し、個人がこれを利用するという個人間取引を活発化させるものである<sup>(13)</sup>。

(5) 石原遥平編著『シェアリングエコノミーの法規制と実務』（青林書院、2022年）5頁〔石原〕参照。  
 (6) 石原・前掲注(5)3頁〔石原〕参照。  
 (7) 個人間取引に対して、これまでの取引の中心である企業が提供する商品を個人が消費する、事業者の消費者向け取引はBusiness to Consumer（BtoC）と表記される。また、個人間取引はPeer-to-Peer（PtoP、P2P）と表記されることもある。  
 (8) シェアリングエコノミーと類似の概念には他にも、コラボレーティブエコノミーやP2P（peer-to-peer）エコノミー、オンデマンドエコノミー、クラウドエコノミーなどがある（シェアリングエコノミー検討会議・内閣官房情報通信技術（IT）総合戦略室「シェアリングエコノミー検討会議第2次報告書 ―共助と共創を基調としたイノベーションサイクルの構築に向けて―」1頁（2019年5月）（デジタル庁HP（<https://www.digital.go.jp/>

[assets/contents/node/basic\\_page/field\\_ref\\_resources/5adb8030-21f5-4c2b-8f03-0e3e01508472/20211101\\_policies\\_posts\\_interconnected\\_fields\\_share\\_eco\\_02.pdf](https://www.digital.go.jp/assets/contents/node/basic_page/field_ref_resources/5adb8030-21f5-4c2b-8f03-0e3e01508472/20211101_policies_posts_interconnected_fields_share_eco_02.pdf)〔最終確認日：2023年3月4日〕）参照。

(9) 内閣官房・公正取引委員会・中小企業庁・厚生労働省「フリーランスとして安心して働ける環境を整備するためのガイドライン」1頁（令和3（2021）年3月26日）（内閣官房HP（[https://www.cas.go.jp/jp/houdou/pdf/210326\\_guideline.pdf](https://www.cas.go.jp/jp/houdou/pdf/210326_guideline.pdf)〔最終確認日：2023年3月4日〕））。

(10) 石原・前掲注(5)12頁〔石原〕参照。

(11) 荒井優美子「帳簿保存や収入金額の多寡も判断材料に 副業・兼業収入の所得区分と実務上の留意点」税弘71巻2号76頁（2023年）参照。

(12) 石原・前掲注(5)12頁以下〔石原〕参照。

## 2 シェアリングエコノミー取引の私法上の性質

シェアリングエコノミーに含まれるサービスには様々な類型が存在するが、本節では、モノのシェアとスキルのシェアについて、法的にはいかなる契約が成立しているかを概観する。

シェアリングエコノミーの始まりとされるモノのシェアとは、乗り物などを除く動産を利用するシェアリングエコノミーであり、古着や雑貨など使わなくなったものを売買するフリーマーケットや、高級バッグなどの高価品のレンタルサービスなどがある<sup>13)</sup>。

モノのシェアには売買型と賃貸型と呼ばれる2つの類型がある<sup>14)</sup>。売買型の取引では、プラットフォーム事業者であるシェア事業者、提供者であるモノの売主、利用者であるモノの買主の三者が関与する。シェア事業者は、ユーザーである売主および買主の双方に対して、アプリによる各取引相手とのマッチングや利用者間の相互評価（レビュー）、代金決済といった機能を提供する。売主と買主は、これらの機能を利用して取引を成立させる。

法的には、一般的に、シェア事業者と売主や買主との間には、取引成立等を目的としたアプリ利用を含む一種の設備利用契約が成立していると考えられ、シェア事業者はユーザ

ーに対して約定の一定範囲でアプリを利用させる義務を負い、ユーザーはシェア事業者に対してその利用料を支払う義務を負うことになる<sup>15)</sup>。そして、売主と買主の間には、動産を目的物とした売買契約（民法555条）が成立していると考えられ、売主は買主に対して目的物を引き渡す義務を負い、買主は売主に対して代金を支払う義務をそれぞれ負うことになる。なお、シェア事業者は、一般的に、売主・買主間の取引成立に「尽力」するわけではないことから、仲介人（商法543条）には当たらないと考えられる。

賃貸型には、さらにBtoC型とPtoP（CtoC）型の2つの類型がある<sup>16)</sup>。前者のBtoC型は、プラットフォーム事業者であるシェア事業者が自ら所有するモノを、利用者であるユーザーに貸し出す取引である。法的には、賃貸人となるシェア事業者と賃借人となるユーザーとの間には、動産を目的物とする賃貸借契約（民法601条）およびアプリ利用を含む一種の設備利用契約が成立していると考えられ、シェア事業者はユーザーに対して約定の一定範囲でアプリなどを利用させる義務および当該動産を使用収益させる義務を負い、ユーザーはシェア事業者に対してアプリなどの利用料や当該動産の賃料を支払う義務、契約終了時に目的物を返還する義務を負うことになる。この類型は事業者と消費者との間で取引が行

13) シェアリングエコノミーは格差の縮小に貢献するものではなく、サービスによる利益の大半はプラットフォーム事業者によって確保される可能性があることから、提供者とプラットフォーム事業者の役員を比較すると所得格差は広がることになる（渡辺徹也「シェアリング・エコノミーと税制—格差問題、プラットフォーム企業の特徴、コロナ禍からの視点を中心に—」個人金融2020年夏号

54頁以下（2020年）参照）。

14) 石原・前掲注(5)53頁〔應本昌樹〕参照。

15) このパラグラフの内容は石原・前掲注(5)54頁以下〔應本〕参照による。

16) このパラグラフの内容は石原・前掲注(5)55頁〔應本〕参照による。

17) このパラグラフの内容は石原・前掲注(5)56頁以下〔應本〕参照による。

われることから、消費者契約法が適用される。また、ユーザーが当該動産を気に入った場合には、ユーザーはそれを購入することができるというサービスがあるが、この場合は、シェア事業者とユーザーとの間には売買契約（民法555条）が成立していると考えられる。

後者のPtoP（CtoC）型の取引では、プラットフォーム事業者であるシェア事業者、提供者であるモノの賃貸人、利用者であるモノの賃借人の三者が関与する<sup>18)</sup>。シェア事業者は、ユーザーである賃貸人と賃借人の双方に対して、マッチングやレビュー、代金決済といった機能を提供し、賃貸人と賃借人は、これらの機能を利用して取引を成立させる。法的には、売買型と同様に、シェア事業者と売主や買主との間には、取引成立等を目的としたアプリ利用を含む一種の設備利用契約が成立していると考えられ、シェア事業者はユーザーに対して約定の一定範囲でアプリなどを利用させる義務を負い、ユーザーはシェア事業者に対してその利用料を支払う義務を負うことになる。そして、賃貸人と賃借人との間には、動産を対象とした賃貸借契約（民法601条）が成立していると考えられ、賃貸人は賃借人に対して当該動産を使用収益させる義務を負い、賃借人は賃貸人に対して賃料を支払う義務および契約終了時に当該動産を変換する義務を負うことになる。なお、シェア事業者は、仲介人（商法543条）には当たらないと考えられる。

スキルのシェアは、一般的に、プログラミングやデザイン制作、文書添削、翻訳、レッ

スン等の様々な「役務」を対象としており、他のシェアリングエコノミーの領域に比べると圧倒的に参入障壁が低い分野であることから、わが国には、役務を受けたい人（利用者）と役務を提供したい人（提供者）をつなぐ場であるプラットフォームが多数存在し、サービス数も圧倒的に多いのが特徴である<sup>19)</sup>。

スキルのシェアにおいては、取引を仲介するプラットフォーム事業者は、提供者と利用者との間で生じたトラブルには責任を負わないとする場合が多く、あくまでも契約関係は、提供者と利用者との間で成立することを前提としている<sup>20)</sup>。役務の提供に対する法規制がある場合には、提供者と利用者はこれに注意しながら契約を締結する必要がある<sup>21)</sup>。スキルのシェアでは、提供者と利用者は、両当事者の合意内容に基づいて、スキルの提供に係る請負契約（民法632条）や委任契約（同法643条）、雇用契約（同法623条）などの典型契約だけではなく、非典型契約を締結し、契約内容にしたがって両当事者は義務を負うことになる。契約の成立から終了までに生じる問題は、提供者と利用者の二者間で解決を図ることになる。

以上のとおり、シェアリングエコノミーにおける法律関係を概観すると、提供者と利用者との間の合意内容にしたがって契約が成立し、私法上の契約関係が構築されているといえる。とりわけ、提供者と利用者はともに個人であることが多いことから、売買契約や賃貸借契約など民法上の契約が成立していると考えられる。もっとも、提供者と利用者の意

18) このパラグラフの内容は石原・前掲注(5)57頁以下〔應本〕参照による。

19) 石原・前掲注(5)85頁〔石原〕参照。

20) 石原・前掲注(5)85頁以下〔石原〕参照。

21) スキルのシェアと弁護士業務への規制については、石原・前掲注(5)87頁以下〔原田実侑〕参照。

思と、プラットフォーム上で成立した契約とが一致しているかを確認することは難しいと思われる。なぜならば、提供者と利用者はプラットフォーム事業者が定める手続にしたがって行動するのみで、契約の当事者として主体的な役割を果たしていないからである。一方で、シェアリングエコノミーの取引で重要な役割を果たしているプラットフォーム事業者と、提供者および利用者との間には一種の設備利用契約が成立しているのみであり、提供者と利用者との間の契約関係においては、法的責任を負っていない場合が多い。

もっとも、実際の提供者と利用者の取引においては、プラットフォーム事業者は必要不可欠な役割を担っている。

シェアリングエコノミーの取引では、クレジットカード会社を含む決済代行会社を利用し、取引開始時点で事前決済が行われることが多く、実際の取引では、プラットフォーム事業者、提供者、利用者に加えて、決済代行会社を含めた四者が関与する<sup>22)</sup>。そして、利用者が支払った金銭を提供者が受け取るまでの流れは、①サービス購入・支払、②決済代行会社からの支払、③サービス提供完了、④報酬の支払の4つの過程に分けられる。

まず①では、利用者はプラットフォーム上でサービスを購入し、この時点で、クレジットカード決済などで、利用者は代金を課金される<sup>23)</sup>。②では、決済代行会社は利用者から代金を收受し、その後、代金から決済手数料を控除した残額をプラットフォーム事業者へ支払う。③では、提供者はサービスの提供を完了した後、報酬を得る。報酬はプラットフォーム上にいったん留保されることから、提供者の視点では、プラットフォーム事業者に対する売上債権が生じ、プラットフォーム事業者の視点では、提供

者に対する預り金債権が生じることになる。なお、提供者の売上債権は、報酬からプラットフォーム事業者への消費税を含む手数料を控除した金額である。④では、提供者は、プラットフォーム上で出金手続を行い、プラットフォーム事業者から指定の銀行口座へ報酬の着金を受ける。以上の4つの過程のうち、決済代行会社からプラットフォーム事業者への入金、半月分、1か月分など一定期間の取引をまとめて実行されることから、③または④の後になることもある。

シェアリングエコノミーの取引に係る金銭の流れからは、法的には取引の直接の当事者ではないプラットフォーム事業者が、提供者と利用者を仲介する重要な役割を果たしている。プラットフォーム事業者という存在がなければ、シェアリングエコノミーの取引そのものが成立しないともいえる。また、提供者と利用者はお互いを知らないままに取引をする場合があるのに対して、金銭の流れの中心にいるプラットフォーム事業者は当然、提供者と利用者の個人情報を管理しており、シェアリングエコノミーの取引の全体像を把握する唯一の存在であるといえる。

### Ⅲ シェアリングエコノミー取引をめぐる課税問題

#### 1 シェアリングエコノミー取引と所得税

わが国では、人の担税力を増加させる経済的利益はすべて所得を構成するという包括的所得概念を採用している<sup>24)</sup>。そして、納税者が

<sup>22)</sup> このパラグラフの内容は石原・前掲注(5)252頁以下〔矢富健太郎〕参照による。

<sup>23)</sup> このパラグラフの内容は石原・前掲注(5)253頁以下〔矢富〕参照による。

取得した経済的利益が所得税法9条以下に規定する非課税所得に該当しない限り、所得税の課税対象となる<sup>24</sup>。

所得税法21条1項1号は、「次章第二節（各種所得の金額の計算）の規定により、その所得を利子所得、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、一時所得又は雑所得に区分し、これらの所得ごとに所得の金額を計算する。」と規定している。所得区分の制度は、所得の性質や発生の源泉または態様によって担税力が異なることから、この担税力の差異に着目し、所得の発生源別別にそれぞれの所得の金額を求めることにより、担税力に応じた課税を、より精密にすることを目的として導入されたものである<sup>25</sup>。

例えば、事業所得の金額は、事業所得に係る総収入金額から、実額である必要経費を控除した金額であるのに対して（所得税法27条2項）、給与所得の金額は、給与等の収入金額から、収入金額に応じて定められている概算

の給与所得控除額を控除した残額である（同法28条2項）。また、退職所得の金額は、退職手当等の収入金額から退職所得控除額を控除した残額の2分の1に相当する金額とするなど（同法30条2項）、各種所得の金額の計算方法は異なる。その他にも、資産の取得の日以後5年を超えてされた資産の譲渡による所得（長期譲渡所得）の金額および一時所得の金額は、2分の1に相当する金額のみが課税対象となる（同法22条2項2号）。そして、納税者の取得した経済的利益がいずれの所得区分に分類されるべきかという所得区分の問題は、所得税額に直接に影響するものであることから、各所得の範囲を明らかにするための判断基準が議論されてきた。

働き方の多様化やテレワーク・副業の拡大に伴って近年、個人が様々な手段で取得する利益が所得税法上、いずれの所得に分類されるべきかが注目を集めており、雑誌の誌面において特集が生まれ、解説されている<sup>26</sup>。

シェアリングエコノミーを通して提供者で

24 金子宏『租税法〔第24版〕』（弘文堂、2021年）196頁以下参照。

25 シェアリングエコノミーの取引をめぐるのは、提供者の所得をいかに把握すべきかという問題がある（佐藤良「シェアリング・エコノミーの問題点―課税上の観点から―」調査と情報985号2頁（2017年）参照）。

26 増田英敏『リーガルマインド租税法〔第5版〕』（成文堂、2019年）136頁以下参照。

27 就業形態だけでなく、賃金形態も多様化する中では、表面上の契約だけで実態を把握することが難しくなっており、当事者の意思や認識、提供される役務内容、支払方法などの具体的事実を丁寧に把握し、所得区分を判断しなければならない（道重拓矢「組合員がその組合事業に従事して得た収入の所得区分」税78巻1号125頁（2023年）参照）。

テレワークや副業など新しい経済取引をめぐる

所得税の問題をテーマとする特集としては、「特集 個人の副収入をめぐる税務対応」税理64巻1号13頁以下（2021年）、「特集1 所基通改正で帳簿保存がカギに 副業ビジネスの所得区分と必要経費」税通77巻13号17頁以下（2022年）、「特集 実務で迷うポイントを事例から解説 所得区分の要件と判別」税弘71巻2号9頁以下（2023年）、「特集 フリーランスへの外注の給与認定を防ぐ 働き方の多様化と給与・外注費の判断」税通78巻4号17頁以下（2023年）など参照。シェアリングエコノミーの取引に関する課税上の取り扱いを紹介する著書としては、戸村涼子『デジタル資産と電子取引の税務』（日本法令、2021年）、矢富健太郎『図と実例でわかる！税理士が知っておきたいシェアリングエコノミーの基本と税務―フリマ、スキルシェア、カーシェア、民泊―』（第一法規、2022年）など参照。

ある個人が取得した利益は、そのサービス類型ごとに不動産所得、事業所得、雑所得などに分類される場合が多いとされているが<sup>28)</sup>、個人間取引による小規模ビジネスによる利益は、一般的に、雑所得に分類される場合が多いと思われる。もっとも、個人から見ると、雑所得よりも事業所得として申告をした方が税負担の軽減を図ることができるという側面がある。例えば、事業所得の金額の計算上生じた損失の金額を他の各種所得の金額から控除すること（損益通算）が認められていることから（所得税法69条1項）、個人が意図的に事業所得として申告・納税をするという問題があると指摘されており<sup>29)</sup>、シェアリングエコノミーの取引により生じた利益の事業所得該当性が問題となっている。

所得税法27条1項に規定する事業所得の範囲を確定するための判断基準については、弁護士が受け取った顧問料が給与所得と事業所得のいずれに分類されるべきかが争点とされた最判昭和56年4月24日民集35巻3号672頁<sup>30)</sup>では、裁判所は、「租税負担の公平を図るため、所得を事業所得、給与所得等に分類し、その種類に応じた課税を定めている所得税法の趣旨、目的に照らし、当該業務ないし労務及び所得の態様等を考察しなければならない。」としたうえで、「弁護士の顧問料につい

ても、これを一般的抽象的に事業所得又は給与所得のいずれかに分類すべきものではなく、その顧問業務の具体的態様に応じて、その法的性格を判断しなければならないが、その場合、判断の一応の基準として、両者を次のように区別するのが相当である。すなわち、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、継続的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を重視されなければならない。」と判示している。

また、商品先物取引による損失額が事業所得の金額の計算上生じたものか、あるいは雑所得の金額の計算上生じたものかが争点とされた名古屋地判昭和60年4月26日行集36巻4号589頁<sup>31)</sup>では、裁判所は、「一定の経済的行為が右（筆者注：事業所得）に該当するか否かは、当該経済的行為の営利性、有償性の有無、

28) 金銭のシェアでは、贈与税の課税対象となる場合がある。シェアリングエコノミーの各取引の概要と所得区分については、矢富健太郎「新分野の経済活動の所得区分 シェアリングエコノミー等に係る取引」税弘71巻2号62頁以下（2023年）など参照。

29) 酒井春花「租税回避の雑所得への囲込み—赤字副業と損益通算—」税理66巻1号51頁（2023年）参照。その他にも、取引から生じた損失の繰越控除（所得税法70条）が可能か否か、青色申告の有

無という違いがあり、事業所得と雑所得を比較した場合には、前者の方が税負担の軽減を図ることができる。青色申告では、青色事業専従者給与を必要経費として算入することができ（同法57条）、また、最高65万円の青色申告特別控除を適用することができる（租税特別措置法25条の2）（田口渉「副業ビジネスを取り巻く現状」税通77巻13号24頁以下（2022年）参照）。

30) 最判昭和56・4・24民集35-3-672。

31) 名古屋地判昭和60・4・26行集36-4-589。

継続性、反覆性の有無のほか、自己の危険と計算による企画遂行性の有無、当該経済的行為に費した精神的、肉体的労力の程度、人的、物的設備の有無、当該経済的行為をなす資金の調達方法、その者の職業、経歴及び社会的地位、生活状況及び当該経済的行為をなすことにより相当程度の期間継続して安定した収益を得られる可能性が存するか否か等の諸要素を総合的に検討して社会通念に照らしてこれを判断すべきものと解される。」と判示している。

すなわち、ある経済的利益が事業所得に該当するか否かは、①規模や設備、組織性（雑所得との区別に有益）、②自己の計算と危険、独立性（給与所得との区別に有益）、③営利性、有償性（一時所得との区別に有益）、④継続性、反復性（一時所得との区別に有益）という4つの基準により判断することになるが<sup>32)</sup>、ある経済活動が事業に該当するか否かは、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し、最終的には社会通念によって決定することになる<sup>33)</sup>。

このうち、規模や設備、組織性は雑所得との区別に有益であるとされ、事業場などの物的施設や従業員などの人的施設があれば事業と判断しやすいが、一方で、特別な事業場などが無い場合にも事業所得に該当するとした裁判例があり<sup>34)</sup>、事業所得に該当するか否かの判断は個々の事情により異なる。

このように事業所得と雑所得を一定の基準により区別することは難しいが、「その『経済的行為をなすことにより相当程度の期間継続

して安定した収益を得られる可能性』の有無、すなわち、所得発生の実質性」が両者を区別する重要な要素となる<sup>35)</sup>。そして、裁判例の傾向としては、①その経済活動の成果で「暮らしを立てられる」場合には事業所得、②本業のほかに経済活動を行っている場合には雑所得、③損失を生じやすい（投機性の強い）活動で現に損失が生じている場合には雑所得、にそれぞれ分類されている<sup>36)</sup>。

以上の一般的な事業所得と雑所得の区分からは、自己の遊休資産を用いて利益を生み出すシェアリングエコノミーの特徴を踏まえると、多くの場合には②に該当し、提供者が取得した利益は雑所得に分類されることが多いと思われる。ただし、個人間取引が活発化する中で価値の高い遊休資産を持つ提供者が安定して利益を確保している場合には①に該当することもあろう。シェアリングエコノミーの取引をめぐるのは、多種多様なサービスを利用する多くの提供者がいる中で、租税行政が提供者ごとに大きく異なる経済活動を適切に把握し、所得区分の適正性をすべて判断することは難しい。このような状況において、これまで申告をしていなかった個人が、一般的には雑所得に分類されるにもかかわらず、税負担の軽減を目的として意図的に事業所得として申告・納税をしていることが問題の根底にある。ただし、現行の所得税法の下では、シェアリングエコノミーの取引のみを対象とする所得区分は存在しないことから、シェアリングエコノミーの取引により生じた利益がいずれの所得に該当するかの判断も、一般的

32) 増田・前掲注26)149頁参照。

33) 金子・前掲注24)243頁参照。

34) 佐藤英明『スタンダード所得税法〔第3版〕』（弘

文堂、2022年）213頁参照。

35) 佐藤・前掲注34)213頁参照。

36) 佐藤・前掲注34)215頁参照。

な事業所得と雑所得の区別により、具体的な事情に基づいて行われなければならないことはいうまでもない。

ところで、2021年11月に、国税庁は、パブリックコメントを経て、事業所得と認められるか否かの判定についての考え方を明らかにするために、所得税基本通達を一部改正した。具体的には、雑所得のうち、その他雑所得（公的年金にかかる雑所得および業務に係る雑所得以外の雑所得）に該当する雑所得を例示するとともに、業務に係る雑所得に該当する所得を例示した<sup>37)</sup>。

このうち、新所得税基本通達35-2は、新たに（注）を置き、「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。」と定めている。

とりわけ、（注）の後段については、国税庁は、事業所得と業務に係る雑所得の区分は原則として、判例に基づき社会通念で判定するが、「その所得に係る取引を帳簿書類に記録し、かつ記録した帳簿書類を保存している場合には、その所得を得る活動について、一般

的に、営利性、継続性、企画遂行性を有し、社会通念での判定において、事業所得に区分される場合が多いと考えられ<sup>38)</sup>としている。そして、「事業所得と業務に係る雑所得等の区分に係るイメージ」では、記帳・帳簿書類の保存がある場合には、収入金額に関係なく概ね事業所得、記帳・帳簿書類の保存がない場合には、収入金額300万円超は概ね業務にかかる雑所得、収入金額が300万円は業務に係る雑所得（資産の譲渡は譲渡所得・その他の雑所得）と区別し、記帳・帳簿書類の保存がある場合であっても、収入金額が僅少と認められる場合と、所得を得る活動に営利性が認められない場合は事業と認められるかどうかを個別に判断するとしている<sup>39)</sup>。

酒井克彦教授は、「今回の通達改正は、原則論において、『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。』として、所得稼得行為や活動の規模で判断するとしていながらも、帳簿保存という事業活動のマネジメントの側面や収入金額の基準で雑所得の分類を行おうとする点に大きな特徴がある。

これまで帳簿書類の保存状況で所得区分を判断してはこなかったし、収入金額による所得区分の基準のようなものも基本的には採用してこなかったからである……。」<sup>40)</sup>と述べられている。もっとも、同教授は、「白色申告者のうち、7割以上の者の帳簿書類の記帳保存状態に問題が指摘されている中であって

37) 雑所得の取り扱いを定める所得税基本通達の改正を解説するものとしては、「特集 改正通達を踏まえた雑所得の実務」税理66巻1号7頁以下（2023年）など参照。

38) 国税庁「雑所得の範囲の取扱いに関する所得税

基本通達の解説」2頁（2022年）（国税庁HP（<https://www.nta.go.jp/law/tsutatsu/kihon/shotoku/kaisei/221007/pdf/02.pdf> [最終確認日：2023年3月4日]）。

39) 国税庁・前掲注38)2頁参照。

……、これら調査対象者が事業所得であることを考えると、通達（筆者注：所得税基本通達）35-2の前提とする帳簿書類の記録保存をするような活動には、一般的に、営利性、継続性、企画遂行性が認められやすいという経験的側面は果たして現実的なものであるのだろうか。」<sup>(41)</sup>と指摘されている。

所得区分の問題に関連して、各種所得の金額の計算上、控除する金額をめぐって、シェアリングエコノミーの提供者の支出が必要経費に該当するか否かが問題となる<sup>(42)</sup>。

所得税法37条1項は、「その年分の不動産所得の金額、事業所得の金額又は雑所得の金額……の計算上必要経費に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、これらの所得の総収入金額に係る売上原価その他当該総収入金額を得るため直接に要した費用の額及びその年における販売費、一般管理費その他これらの所得を生ずべき業務について生じた費用（償却費以外の費用でその年において債務の確定しないものを除く。）の額とする。」と規定している。そして、別段の定めである同法45条1項は、衣服費・食費・住居費・娯楽費・教養費などの個人の消費生活上の費用である家事費は、事業所得の金額の計算上、必要経費に算入することができないと規定しているが、接待費・交際費などの必要経費と家事費の性質を併有している費用である家事

関連費は、主たる部分が事業所得を生ずべき業務の遂行上必要であり、かつ、その必要である部分を明らかに区分することができる場合は、その部分に限って必要経費に算入することができる（同法施行令96条1号）<sup>(43)</sup>。

シェアリングエコノミーをめぐっては、仕事とプライベートの区別が曖昧であるものが少なくなく、ある支出が事業上の必要経費、あるいは家事費または家事関連費のいずれに該当するかが問題となることが少なくない<sup>(44)</sup>。

## 2 シェアリングエコノミー取引と消費税

経済のデジタル化をめぐる所得税の問題と比較すると、消費税の問題では、例えば、BEPS行動計画の一つである行動計画1：電子経済の課税上の課題への対処（Action 1：Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy）に関するOECDでの議論を踏まえて、わが国でも平成27年度税制改正において、消費税法2条1項8号の3に規定する「電気通信利用役務の提供」に対する課税が導入されるなど、一定の対応がなされてきた。

また、シェアリングエコノミーに関する消費税の問題は、先行研究においてすでに整理がなされていることから、本稿は、租税法学会第49回研究総会における野一色直人教授の報告内容がまとめられた「経済のデジタル化・キャッシュレス化と消費税」と題する論文<sup>(45)</sup>

(40) 酒井克彦「所得税基本通達改正にみる雑所得の取扱い—改正内容についての概観—」税理66巻1号26頁（2023年）。

(41) 酒井・前掲注(40)27頁。

(42) シェアリングエコノミーの取引に係る必要経費を紹介するものとしては、矢富・前掲注(27)57頁以下など参照。

(43) 金子・前掲注(24)324頁参照。

(44) シェアリングエコノミーの取引に係る必要経費と消費の区別については、渡辺徹也「シェアリング・エコノミーに関する課税問題—所得課税および執行上の問題を中心に一」税事例168号32頁以下（2019年）参照。

(45) 野一色直人「経済のデジタル化・キャッシュレス化と消費税」租税49号69頁以下（2021年）参照。

と、佐藤英明教授と西山由美教授が上梓された『スタンダード消費税法』<sup>46)</sup>を参考にして、シェアリングエコノミーに関する消費税の問題を整理する。

消費税の課税対象の一つである国内取引とは、「国内において事業者が行った資産の譲渡等……及び特定仕入れ」であるが（消費税法4条1項）、同項にいう「資産の譲渡等」については、同法2条1項8号は、「事業として対価を得て行われる資産の譲渡及び貸付け並びに役務の提供……をいう。」と規定している。とりわけ、取引の主体が個人である場合には、消費税法2条1項8号に規定する「事業として」に該当するか否か、そして②同号の「対価を得て」に該当するか否かが問題となる。

①については、「事業として」に関する裁判例では、建物の賃貸は消費税法上の「事業」に当たるか否かが争点とされた名古屋高金沢支判平成15年11月26日税資253号順号9473<sup>47)</sup>では、裁判所は、「消費税法と所得税法とは、着目する担税力や課税対象を異とするものであるから、このような性質の異なる両法の規定中に同一文言があるからといって、直ちに、それを同一に解釈すべきであるということにはならない。また、……消費税法が、消費に広く負担を求めるという観点から制定されたこと（税制改革法10条1項）に照らすと、その課税対象を、所得税法上の1課税区分を生じさせるに過ぎない『事業』の範囲における過程の消費について、限定的に定めたものということとはできない。」として、「消費税の

趣旨・目的に照らすと、消費税法の『事業』の意義内容は、所得税法上の『事業』概念と異なり、その規模を問わず、『反復・継続・独立して行われる』ものであるというべきである。」と判示しており、消費税法上の「事業」概念は所得税法上の「事業」概念よりも広いとされている<sup>48)</sup>。

シェアリングエコノミーの提供者の取引が消費税法上の「事業」に該当するかについては、野一色直人教授は、「プラットフォーム事業者が関与する形で不定期な労務等を提供する個人について、自営業者か雇用されている者なのかの区別が判然としない例が多いとの指摘や労務を提供する個人が事業者との議論がされている。」<sup>49)</sup>と述べられたうえで、現行法の消費税法上の「事業」該当性の判断基準は明確とは言い難く、新たな事業の考え方や「事業」概念を整理し、定義すべきであるとされている<sup>50)</sup>。

また、シェアリングエコノミーの取引は個人間取引が多いとされているが、提供者と利用者とともに相手方が事業者か個人かを知らずに取引していることも問題を複雑にしている<sup>51)</sup>。一方で、小規模の個人間取引である場合には、シェアリングエコノミーの取引は、そもそも不課税取引として消費税の課税対象とならないと思われる。

②については、消費税の課税対象は、「対価を得て」行われるものに限られている。消費税法4条5項に規定する「事業として対価を得て行われた資産の譲渡とみなす」ものを除くと、「対価性」は課税対象となる要件の一つ

46) 佐藤英明＝西山由美『スタンダード消費税法』（弘文堂、2022年）42頁以下参照。

47) 名古屋高金沢支判平成15・11・26税資253-順号9473。

48) 金子・前掲注(24)815頁参照。

49) 野一色・前掲注(45)69頁。

50) 野一色・前掲注(45)70頁参照。

51) 佐藤＝西山・前掲注(46)46頁参照。

である。

裁判例においては、管理費が課税仕入れに係る支払の対価に当たるか否かが争点とされた大阪高判平成25年4月11日訟月60巻2号472頁<sup>52</sup>では、裁判所は、「資産の譲渡等に対する反対給付であるか否かは、個別具体的な資産の譲渡等と特定の給付との間に対応関係が認められるか否かを、当該支払自体の性質から判断すべきである。」としていることから、金銭の代わりに対価として提供されたものと解することができれば、対価性を有すると判断することも可能であろう<sup>53</sup>。

シェアリングエコノミーの取引に係る対価が現金ではなく、物々交換やサービス交換である場合には、これが消費税の課税対象となる要件としての「対価性」を充足するかが問題となり、また対価をいかに評価するかもあわせて問題となる<sup>54</sup>。

また、消費税の納税義務者について、消費税法5条1項は、「事業者は、国内において行つた課税資産の譲渡等……及び特定課税仕入れ……につき、この法律により、消費税を納める義務がある。」と規定しており、同法にいう「事業者」に対して消費税は課される。

シェアリングエコノミーの取引をめぐることは、提供者が消費税法5条1項にいう「事業者」に該当する場合には、消費税の納税義務者となる。少額取引であっても、反復的な取引を行う場合には、同項にいう「事業者」に該当することになる。

シェアリングエコノミーにおいても、取引

の当事者の契約内容を踏まえて消費税の課税関係を整理することになるが、シェアリングエコノミーの経済活動は多様であることから、提供される役務等に係る契約内容が不明である場合や、匿名での個人間取引の場合は、消費税法上の納税義務者である役務等の提供主体を特定するのが難しい<sup>55</sup>。また、匿名性が高いシェアリングエコノミーの取引では、そもそも提供者が個人か事業者かを見分けることはできないだけでなく、何らかの理由により事業者が個人になりすましていることも考えられる<sup>56</sup>。

ところで、消費税法9条1項は、事業者のうち、課税期間に係る基準期間における課税売上高が1000万円以下である者については、国内取引につき、消費税の納税義務を免除すると規定して、小規模事業者に係る免税事業者制度を設けている。とりわけ、シェアリングエコノミーでは、提供者が同法5条1項にいう「事業者」である場合であっても、小規模事業者として消費税の納税義務が免除されるケースが多いと思われる。

もっとも、シェアリングエコノミーにおける取引を当初、趣味や副業で始めた場合において、その後、売上高が大きくなり消費税の納税義務者となるケースもあろう。例えば、Amazonの出品サービスに係る役務の提供に対して支払った出品手数料が、消費税法30条1項に規定する仕入税額控除の対象となる課税仕入れに該当するか否かが争われた東京地判令和4年4月15日〔未公開・裁判所ウェブ

52 大阪高判平成25・4・11訟月60-2-472。

53 野一色・前掲注(45)71頁参照。プラットフォーム事業者が、その利用者から個人情報の提供を受け、一定の機能を無料（フリー）で利用させる場合における対価性の問題については、野一色・前掲注

(45)71頁以下参照。

54 佐藤＝西山・前掲注(46)43頁参照。

55 野一色・前掲注(45)69頁参照。

56 佐藤＝西山・前掲注(46)46頁参照。

サイト未掲載] LEX/DB: 25605234<sup>57)</sup>では、納税者が、会社勤めをしていたため、消費税等の確定申告をしたことがなく、また、事業はあくまで副業として始めたものにすぎず、消費税等の確定申告の必要性を認識していなかったと主張したのに対して、裁判所は、「一定規模以上の個人事業主には消費税等の申告義務があることは、現に事業を営む者であれば通常は高い関心をもって心得ているはずの事柄であり、……本件各課税期間の基準期間である平成19年ないし平成23年中における本件事業による売上高は、いずれも2000万円を超えていたことからすれば、原告が本件事業に係る消費税等の確定申告の必要性を認識していなかったとは考え難い。」としている。

免税事業者制度をめぐっては、シェアリングエコノミーを通して役務等を提供する小規模事業者と、類似の役務等を提供する課税事業者（いわゆる伝統的な事業者）との間で、課税のみならず公的規制の面で公平な競争条件が確保されていないという問題があると指摘されている<sup>58)</sup>。

もっとも、野一色直人教授は、「免税事業者制度の創設の趣旨は小規模事業者の事務負担や税務当局の徴税事務負担への配慮であることを踏まえると、プラットフォームを通じて役務等を提供する免税事業者のみの問題として捉えるのではなく、免税事業者制度全体の課題として捉え、一定のデータ等を踏まえた議論が必要である。」<sup>59)</sup>と述べられて、この問

題はシェアリングエコノミーに特有のものではないと指摘されている。

さらに、令和5年10月1日から施行される適格請求書保存方式（インボイス制度）の導入をめぐっては、シェアリングエコノミーにおける利用者である取引の買い手が事業者である場合に、提供者の身元を確認することができない場合には、適格請求書（インボイス）を入手することができない<sup>60)</sup>。たとえ提供者が明らかになったとしても、個人間取引が中心であるシェアリングエコノミーでは、個人または免税事業者である提供者は、インボイスを交付することができない可能性がある。

以上のとおり、シェアリングエコノミーの所得税の問題は、適正な担税力を測定するにあたって、シェアリングエコノミーのサービスが多種多様である中で、取引により生じた利益を正確に認識することができていないという点にあった。一方で、消費税の問題は、所得税と異なり、シェアリングエコノミーに基因するものではなく、消費税法自体が抱えている問題であり、消費課税の中立原則を脅かしかねない本質的な問題である。

#### IV シェアリングエコノミー取引の課税問題の本質—租税法と私法の関係

##### 1 租税法と私法の関係—租税法の適用

個人間取引が中心とされるシェアリングエコノミーの取引の私法上の契約関係では、前

57) 東京地判令和4・4・15 [未公開・裁判所ウェブサイト未掲載] LEX/DB: 25605234。評釈としては、林仲宣・谷口智紀「判批」税弘70巻10号102頁以下（2022年）など参照。

58) 野一色・前掲注(45)72頁参照。シェアリングエコノミーの取引における免税事業者制度の問題を指

摘するものとしては、佐藤・前掲注(25)5頁、西山由美「シェアリングエコノミーに対する消費課税」租税研究828号132頁以下（2018年）参照。

59) 野一色・前掲注(45)72頁。

60) 佐藤＝西山・前掲注(46)46頁参照。

述したとおり、民法上の典型契約、非典型契約が成立していると考えられる。私的経済取引を課税の対象とする租税法の解釈・適用においては、シェアリングエコノミーの取引をいかに捉えて、租税法律関係を構築するかが問題となる。そこで、租税法の私法の間を整理したうえで、シェアリングエコノミーの取引の課税問題がどこで生じているかを具体的に明らかにする。

租税法と私法の間については<sup>61)</sup>、金子宏教授は、「租税は、もともと、私的部門で生産され蓄積された富の一部を、公的欲求の充足のために国家の手に移すための手段であって、各種の私的経済生活上の行為や事実を対象として課税されるが、これらの行為や事實は、第一次的には私法によって規律されており、……租税法は、程度の差はあれ宿命的に私法に依存する関係にあり、租税法の立法においても、その解釈・適用においても、私法との関係がたえず問題となるのである。」<sup>62)</sup>と述べられて、課税対象である私的経済取引上の行為や事実を取り込む租税法は、その解釈・適用過程だけでなく、立法過程をも含めて私法と密接な関係にあると指摘されている。

租税法と私法の間には、①借用概念の解釈、②私法上の法律行為と租税法、③課税物

件の帰属、④租税回避とその否認、⑤租税法の適用という5つの個別問題があるが<sup>63)</sup>、このうち、租税法の適用における事実認定の問題は、租税法と私法が緊張関係に立つ最大の局面であるとされる<sup>64)</sup>。

租税法の適用の前提となる課税要件事実の認定の方法については、当事者が選択した法形式を尊重して課税要件事実の認定をすべきであるとする考え方と、租税法独自の観点に立ち、当事者が選択した法形式に左右されず、その実現した経済的成果に即して課税要件事実の認定をすべきであるとする考え方との争いがあり<sup>65)</sup>、いわゆる私法上の法律構成の否認の問題に関連して、議論が展開されてきた<sup>66)</sup>。本稿は、シェアリングエコノミーの取引をめぐる課税問題の本質を明らかにするものであり、租税回避行為の否認の問題を検討対象としていないことから、私法上の法律構成による否認に関連する議論には立ち入らない。

課税要件事実の認定については、金子宏教授は、「他の法分野におけると同様に、租税法においても、要件事実の認定に必要な事実関係や法律関係の……外観・形式ないし名目に従ってではなく、実体・実質ないし内容に従って、それらを判断し認定しなければならない……。」<sup>67)</sup>と述べられて、租税法におい

61) シェアリングエコノミーの取引の課税問題は、租税法と私法の間をうち、租税法の適用をめぐる問題として位置づけることができる。同様のアプローチにより知的財産権取引における租税法と知的財産法の間を指摘したものとしては、拙著『知的財産権取引と租税回避』（成文堂、2020年）17頁以下〔初出、2014年〕参照。

62) 金子宏『租税法の形成と解明 上巻』（有斐閣、2010年）385頁〔初出、1978年〕。

63) 淵圭吾『租税法と私法の間』学習院44巻2号16頁以下（2009年）参照。

64) 村井正『租税法と取引法』（比較法研究センタ

ー、2003年）21頁参照。

65) 吉村典久「納税者の真意に基づく課税の指向」金子宏編『租税法の基本問題』（有斐閣、2007年）220頁参照。

66) 私法上の法律行為の否認については、中里実「租税法における事実認定と租税回避否認」金子宏編『租税法の基本問題』（有斐閣、2007年）121頁以下、末崎衛「私法上の法律構成による否認」についての一考察」税法550号13頁以下（2003年）など参照。

67) 金子・前掲注④148頁。

ても他の法分野と同様に、実体・実質、そして内容にしたがって事実認定をしなければならないと指摘されている。

私的自治の原則にしたがって形成された真実の私法上の法律関係を実体・実質として捉える法実質主義<sup>68)</sup>、法律関係という法形式を事実認定の基準とする形式主義であるともいえるが、事実認定過程における租税行政庁の形式的・裁量の介入を排除し、納税者の予測可能性と法的安定性を確保するために必要不可欠な考え方である<sup>69)</sup>。

谷口勢津夫教授は、「法実質主義の下では、課税要件事実の認定について、論理的には、課税の基礎となる私法上の法律関係を、まず専ら私法の観点から法律行為・契約の解釈により、認定した上で、その認定を尊重し、そのまま課税要件事実として受け入れる、というような2段階の事実認定構造を觀念することができる……。」<sup>70)</sup>と述べられて、専ら私法の観点から事実認定をしなければならないという二段階事実認定論が採られるべきであるとされている<sup>71)</sup>。また、同教授は、租税法主義の下での厳格な事実認定の要請に適合する法実質主義の原理は、「私法上の行為に基づいて現実に発生している経済的成果を、私法上の法律関係によって把握する、という税法の根本規律ないし構造的規律」<sup>72)</sup>である私法関係準拠主義に基礎を置く考え方であると

されている<sup>73)</sup>。

増田英敏教授は、「租税法の適用は、通常、以下の①から⑥のプロセスを経ることにより行われるということが出来る。

- ①経済取引事実の発生
- ②要件事実の認定
- ③私法上の法律構成（契約解釈……売買、交換、贈与等）
- ④租税実体法の発見（所得税法、相続税法等）
- ⑤租税実体法の解釈
- ⑥租税実体法の適用

租税法の適用過程は、①の『事実認定』の作業から、③の私人間で行われた経済取引が民法上の売買の要件を充足しているのか、贈与の要件を充足しているのかといった『私法上の法律構成』がまずなされる。次いで、④のその法律構成に該当する課税要件規定の選択がされ、⑤の該当する課税要件規定の適正な解釈を経て、⑥の課税要件規定の適用にいたる。ここで確認すべきは、私法上の法律関係が構成され、その法律関係に基づいて租税法の課税要件規定の当てはめが行われるという点である。」<sup>74)</sup>と述べられて、租税法の解釈・適用過程を6つに分けて整理されている。

租税法の解釈・適用過程には、①実際に行われた取引の私法上の法律関係を明らかにすること（契約解釈）により課税要件事実を認

68) 谷口勢津夫『税法基本講義〔第7版〕』（弘文堂、2021年）60頁参照。

69) 谷口・前掲注68)61頁以下参照。松沢智教授は、事実認定における実質主義は、税法固有の問題ではなく、法律一般の適用にあたり当然に行われている原理であるとされている（同『新版 租税実体法（補正第2版）—法人税法解釈の基本原則—』（中央経済社、2003年）22頁参照）。

70) 谷口・前掲注68)62頁。

71) 二段階事実認定論を論じるものとしては、酒井克彦「二層の構造認識論と事実認定—課税の基礎となる『真実の法律関係』の模索—」山田二郎先生喜寿記念『納税者保護と法の支配』255頁以下（信山社、2007年）など参照。

72) 谷口・前掲注68)63頁。

73) 谷口・前掲注68)63頁参照。

74) 増田・前掲注26)87頁。

定する、②租税法規定を解釈することにより課税要件を明らかにする、③課税要件事実を課税要件に当てはめる、という3つの段階がある。そうすると、租税法の解釈・適用上の問題は、①事実認定の問題、②租税法解釈の問題、③当てはめの問題の3つのいずれかであるが<sup>75)</sup>、その中心は①と②の問題である。

ところで、課税要件事実を認定するための前提となる契約解釈をめぐっては、例えば、取引が売買契約あるいは補足金付交換契約のいずれに該当するかが争点とされた東京高判平成11年6月21日訟月47巻1号184頁(岩瀬事件)<sup>76)</sup>では、裁判所は、2つの売買契約とその売買代金の相殺という法形式を採用することは譲渡所得に対する税負担の軽減を図るためであったことが優に推認できるとしながらも、「確かに、本件取引の経済的な実体からすれば、本件譲渡資産と本件取得資産との補足金付交換契約という契約類型を採用した方が、その実体により適合しており直截であるという感否めない面があるが、だからといって、譲渡所得に対する税負担の軽減を図るという考慮から、より迂遠な面のある方式である本件譲渡資産及び本件取得資産の各別の売買契約とその各売買代金の相殺という法形式を採用することが許されないとすべき根拠はないものといわざるを得ない。」としている。

事実認定の過程において、本来は間接事実として位置づけられるべきである租税回避目的という主観的要素が認定判断の主たる地位を占めてしまうと、認定された客観的事実と主要事実が評価されず、事実と法的評価が混同される結果を招きかねないという点には注意すべきである<sup>77)</sup>。

以上のとおり、租税行政庁の恣意的課税を排除することを目的とする租税法律主義の下では、租税法の課税要件事実の認定は、他の法分野と同様に、外観・形式・名目ではなく、実体・実質・内容にしたがって判断し、認定することになる。そして、私法上の契約関係を明らかにする作業(契約解釈)においては、専ら私法上の観点から私法上の法律関係が構成されなければならない。私法関係準拠主義の考え方に基づいて、まずは私法上の法律関係を構成し、その法律関係にしたがって租税法律関係を構築することにより、租税行政庁による恣意的課税を排除し、納税者の予測可能性と法的安定性を確保することができる<sup>78)</sup>。

## 2 シェアリングエコノミーの課税問題とは何か—事実認定の問題

シェアリングエコノミーの取引に係る所得税と消費税の問題を概観したが、所得税の問題は、提供者が取得した利益がいずれの所得

75) 増田・前掲注②6120頁参照。

76) 東京高判平成11・6・21訟月47-1-184。

77) 増田・前掲注②6342頁参照。

78) 吉村典久教授は、「租税法規の定める課税要件が、納税者が実現した経済的事象をそのまま課税要件として直接に取り込んでいるのか(直接的把握)、それとも、納税者が選択した私法形式(特に、民法上の典型契約等)に課税要件を依拠させているのか(間接的把握)、をカテゴリー的に判断することはできない。当該租税法規の目的が直接

的把握か間接的把握かを決定するのである。その意味において、租税法規の目的論的解釈がなにより重視されなければならない……。」(同・前掲注②6244頁)と整理されている。同論文からは、租税法における事実認定の問題に対して多くの示唆を得ることができるが、本稿の検討対象であるシェアリングエコノミーの取引のみを対象とする租税法規定が存在しないことから、本稿ではこの議論を取り上げない。

に分類されるべきかという所得区分の問題を中心に、現行の所得税法の下において、利益や費用がいかに取り扱われるべきかという問題であったのに対して、消費税の問題は、現行の消費税法の規定に不備があることに基因しており、いかに立法的解決が図られるべきかという問題であったといえることができる。そこで、消費税の問題は立法問題であることから、以下では、租税法の解釈・適用上の問題である所得税の問題に焦点を絞って検討する。

所得税法では、シェアリングエコノミーの取引は他の取引と同様に取り扱われており、シェアリングエコノミーの取引の特徴に基因した法解釈の問題、すなわち、シェアリングエコノミーの取引が存在することを理由として、課税要件の決定に問題が生じているとは考えにくい。そうすると、シェアリングエコノミーの取引であるが故に生じる課税問題は、事実認定の段階であると想定される。とりわけ、問題は、シェアリングエコノミーの取引と伝統的な取引との間で、前者のみに存在する事実認定の問題が存在するか否かである。

例えば、シェアリングエコノミーの取引から生じる利益がいずれの所得に分類されるべきかは、まずは当該取引に係る私法上の法律関係を明らかにすること（契約解釈）により課税要件事実を認定し、所得区分規定から課税要件を抽出し、課税要件事実から課税要件を当てはめることにより決定される。問題は、事実認定の段階のうち、具体的には、課税要件事実を認定するための前提となる私法上の法律関係をいかに構成すべきか、という契約解釈に集約される。

様々なサービス類型が存在するとともに、新規サービスが登場する一方で、サービス利

用者からの支持を失ったサービスは撤退を余儀なくされるなど入れ替わりの激しいシェアリングエコノミーでは、サービスの内容にしたがって様々な契約類型が用いられており、取引の前提となる私法上の法律関係を画一的に判断することができない。すなわち、シェアリングエコノミーの取引と一括りにして法形式を特定することはできず、それぞれのサービスごとに私法上の法律関係を明らかにしなければならない。

伝統的な取引でも、取引ごとに私法上の法律関係を明らかにしなければならないのは当然であるが、手軽に利用することができるシェアリングエコノミーの取引ではその数が膨大であるとともに、様々なプラットフォーム事業者が提供するサービスごとに私法上の法律関係を把握しなければならない。サービスの内容ごとに法形式を分類し整理することが難しいという点に、伝統的な取引とシェアリングエコノミーの取引の違いがある。

また、シェアリングエコノミーの特徴として、プラットフォームを利用して取引を行っている提供者は、プラットフォーム上で取引の相手方である利用者と契約書等を取り交わすことはなく、プラットフォーム事業者が定めた手続にしたがって、モノの発送や役務の提供等を行うのが一般的である。提供者は、シェアリングエコノミーの取引から生じたプラットフォーム事業者に対して支払う手数料を引いた報酬を、パソコンやスマートフォンの画面上、ただちに確認することができるが、一方で、その報酬がどのような取引、すなわち、いかなる私法上の法律関係により生じたか、あるいは、いかなる法的性質を持つかを正確に認識することは難しい。

確かに、シェアリングエコノミーの取引の

中心は個人間取引であることを踏まえると、取引の契約関係が複雑であることにより私法上の法律関係を明らかにすることができないという場合は少ないであろう。しかしながら、プラットフォームにおいて契約の成立から終了までが自動化されている中で、画面上で契約書等を確認することができない提供者が、取引により生じた利益がいずれの所得に分類されるかを判断することは難しいといえよう。

ところで、金子宏教授は、「要件事実の認定に必要な法律関係についていえば、……真実に存在する法律関係からはなれて、その経済的成果なり目的なりに即して法律要件の存否を判断することを許容するものではないことに注意する必要がある。」<sup>79)</sup>と述べられて、経済的成果や目的に即して課税要件の存否を判断すべきではなく、真実に存在する法律関係を明らかにすることにより、課税要件事実を認定すべきであるとされている。

シェアリングエコノミーの取引においては、直接資料となる契約書等が存在しない場合も多いであろうが、画面に表示される、プラットフォーム事業者から受け取った報酬という経済的成果ではなく、プラットフォームのアカウントに残されている履歴により取引を把握することなどを通して<sup>80)</sup>、提供者と利用者との間の取引に係る私法上の法律関係を明らかにすべきである<sup>81)</sup>。

の間の取引に係る私法上の法律関係を明らかにすべきである<sup>81)</sup>。

一見するシェアリングエコノミーの取引の出現により新たな課税問題が生み出されたように見える。しかしながら実際には、とりわけシェアリングエコノミーの取引により生じた利益の所得区分の該当性の問題に見られるように、シェアリングエコノミーの取引の課税問題は、租税法の適用における事実認定の問題である。

シェアリングエコノミーの取引により生じた利益も、現行の所得税法が規定する、個人が取得した経済的利益を10種類の所得に分類して各種所得の金額を計算することが合理的であるとする限りは、各種所得の該当性の判断基準はすでに確立しているのであるから、私法上の法律関係を明らかにすること（契約解釈）により課税要件事実を確定したうえで、課税要件に当てはめることで、いずれの所得に分類されるべきかを決定することになる。その結果が不合理である場合は、シェアリングエコノミーの取引の特殊性を強調して、これまでに蓄積した法解釈や事実認定のあり方を歪めるのではなく、法の不備の問題として立法的解決を図るべきである。

79) 金子・前掲注24)149頁。

80) 微妙な判断を必要とする事実認定は、当事者の真意（合意の解釈）、権利の性格、内容等の総合判断により行われるほかないが、納税者と租税行政の両者にとって、事前にある程度予測できるような認定基準が個別具体的に公表されることで、法的安定性、予測可能性を担保することは租税法主義の要請するところからも望ましい（村井・前掲注64)22頁参照）。

81) シェアリングエコノミーの取引をめぐる税務調

査では、私法上の法律関係を明らかにするための証拠が不十分で、事実認定に困難を極める場合がある。所得税法156条は、税務署長に対して推計による更正または決定の権限を付与しているが、租税法主義の下では、推計課税を認める場合の明文の規定がない限りは、「疑わしき場合」の事実認定の原則に基づいて、納税者に不利な事実については、当該事実は存在しないと認定すべきである（谷口・前掲注68)68頁参照）。

## V 結論

本稿の目的は、シェアリングエコノミーの取引をめぐる課税問題とは何かを明らかにすることにあるが、とりわけ、租税法と私法の関係を踏まえて、租税法の解釈・適用上、いかなる問題が生じているかを具体的に明らかにすることにあつた。

シェアリングエコノミーの取引に関する所得税の問題には、例えば、その取引により生じた利益がいずれの所得区分に分類されるべきかという所得区分の該当性の問題がある。伝統的な取引と異なり、提供者と利用者をつなぐ場であるプラットフォーム上において、両者は契約書等を取り交わさず、プラットフォーム事業者が定めた手続にしたがって行動しているにすぎない。提供者は取引に係る私法上の契約関係を正確に認識することができておらず、プラットフォーム事業者から受け取る報酬のみを把握している。

租税法律主義は、適正な事実認定と法解釈を求めているのである。したがって、事実認定においては、提供者が受け取る報酬という経済的成果に着目して課税要件の存否を判断するのではなく、証拠に基づいて真実に存在する法律関係を明らかにしなければならない。ところが、シェアリングエコノミーの取引に係る適正な課税関係を構築するにあたっては、課税要件事実の認定の前提となる私法上の法

律関係を明らかにするための証拠が不足している。シェアリングエコノミーの取引に関する所得税の問題は、所得の帰属を適正に認定する事実認定の問題が問題の中心と位置づけることができる。租税法の解釈・適用上の問題は、結局は事実認定の段階で生じているということを明らかにすることができた。

一方で、消費税の問題は、消費税法上の「事業」や「事業者」の範囲を確定するための判断基準が不明確であるという問題や、小規模事業者に対する免税事業者制度をめぐる中立性の問題など、消費税法自体が抱える問題であり、シェアリングエコノミーの取引に基因する問題ではない。確かに、伝統的な取引とシェアリングエコノミーの取引を比較した場合には、後者は匿名取引であるが故に問題が深刻である等を指摘することができる。しかしながら、まずは消費税率が引き上げられる中で深刻化する消費税法自体が抱える問題の解決を図り、その後に、シェアリングエコノミーの取引の特殊性に対応するための法制度の導入を検討すべきである。

もちろんシェアリングエコノミーの取引に対する法整備は喫緊の課題であることから議論を進めておく必要がある。すでに消費課税をめぐるっては、シェアリングエコノミーの取引を対象とする連帯納付や源泉徴収の制度の導入の可否などが検討されている<sup>82</sup>。

本文の検討を通して、シェアリングエコノ

<sup>82</sup> プラットフォーム事業者を連帯納付義務者や源泉徴収義務者とする消費税の課税手法については、西山由美「デジタル経済と消費課税—シェアリングエコノミーを中心として—」租税研究875号279頁以下（2022年）参照。また、渡辺徹也教授は、プラットフォーム事業者の法的責任の視点から、プラットフォーム事業者と利用者の間にも「特に

密接な関係」（最判昭和37・2・28刑集16-2-212）が存在することから、立法論としてプラットフォーム事業者に源泉徴収義務を課すことには憲法上の問題はないと述べられている（同「経済のデジタル化と税制—最近の動向を中心に」税研207号25頁（2019年））。

ミーの取引に関する所得税の問題は租税法の適用という執行段階の問題であり、消費税の問題は租税法の立法段階の問題であることを明らかにすることができた。新しい経済取引が出現したことに伴って生じた課税問題は、まずは租税法体系の中に位置づけて、租税法の基本原則である租税公平主義と租税法律主義の下において解決を図るべきである。シェアリングエコノミーの取引の特殊性を強調し、課税強化を目的とした制度の導入を急ぐことには問題がある。

とりわけ、シェアリングエコノミーの取引を対象とする源泉徴収をめぐることは、源泉徴

収義務者となるプラットフォーム事業者と提供者、そして国の三者間の法的関係をいかに位置づけて、租税法律関係を構築すべきか、また、そもそも源泉徴収制度の導入の前提となるプラットフォーム事業者に源泉徴収義務を課すことに合理性が認められるかなどの多くの問題があることを指摘しておきたい<sup>83</sup>。

以上のことを指摘して、本稿の結びに代えたい。

---

<sup>83</sup> 「IFA日本支部：第9回ウェブセミナーの報告 テーマ：デジタル経済と消費課税—シェアリングエコノミーを中心として」租税研究875号267頁（2022年）〔谷口智紀の発言〕参照。