

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性、コロナ禍からの視点を中心に—



早稲田大学法学学術院教授 渡辺 徹也

～要旨～

シェアリング・エコノミーとは、「個人等の資産等（スキル等の無形資産を含む）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仕組み」と説明されているが、このなかにはギグ・エコノミーと呼ばれる「インターネットを通じて単発の仕事の依頼・受注が行われる市場」が含まれる。

シェアリング・エコノミーの市場規模はここ数年拡大傾向にあり、2018年度に1兆8,874億円とされていたものが、2030年度には11兆1,275円になるとの予測もある。しかし、今回のコロナ禍により、大きな打撃を受けた領域もある。また、宅配における配達員の労働状況や交通違反など社会問題化している部分もある。

このような現状を前提とした上で、本稿ではシェアリング・エコノミーに関する近時の課税問題を取り上げる。考察においては、サービス提供者の所得分類や申告の手続だけでなく、格差問題、プラットフォーム企業の特性、上記コロナ禍といった視点も重視することにする。

はじめに

シェアリング・エコノミー (sharing economy) という用語が日本で使われるようになって久しい。民泊の Airbnb、フリーマーケットのメルカリなどが代表的なシェアリング・エコノミー・サービスとして上げられてきたが、最近では宅配の Uber Eats が有名である。シェアリング・エコノミーの内容について、政府税制調査会は「個人等の資産等（スキル等の無形資産を含む）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仕組み」と説明している¹⁾。

シェアリング・エコノミーに関しては、ギグ・

エコノミー (gig economy) という語が使われることもある。内閣府「平成30年度年次経済財政報告」は、ギグ・エコノミーを「インターネットを通じて単発の仕事の依頼・受注が行われる市場」²⁾と表現している。OECDの報告書では、「シェアリングおよびギグ・エコノミー (sharing and gig economy)」として両者を一緒にしつつも、通常シェアリング・エコノミーは資産と結び付けられ、ギグ・エコノミーはサービスと結び付けられると述べている³⁾ (ただし、車と運転手の場合のように、資産とサービスは、普通は一緒に提供されるとも述べている⁴⁾)。

本稿では、シェアリング・エコノミーとはギ

グ・エコノミーを含む意味で用いる（また、ギグ・エコノミーにおけるサービスの提供者をギグ・ワーカーと呼ぶ）。上記税調の見解では、資産にスキルが含まれるのであるから、スキルのシェアはギグ・エコノミーになる場合が多いと思われる⁵⁾。なお、ギグ・エコノミーについては、「働き方改革」との関係も重要である⁶⁾。例えば、政府が令和2年6月に閣議決定した「成長戦略実行計画」では、「兼業・副業の拡大」が取り上げられている⁷⁾。

シェアリング・エコノミーの市場規模はここ数年拡大傾向にあり、2018年度に1兆8,874億円とされていたものが、2030年度には11兆1,275円になるとの予測もある⁸⁾。一方で、今回のコロナ禍により、民泊等は大きな打撃を受けたといわれる⁹⁾。このような現状を前提とした上で、以下ではシェアリング・エコノミーに関する税制の課題を取り上げる。なお、考察においては、サービス提供者の所得分類や申告の手続だけでなく、格差問題、プラットフォーム企業の特性、コロナ禍といった視点をも重視することにする。

1 サービス提供者への所得分類（給与所得か否か）

個人が宅配や民泊サービスからの利益を得た場合、それが所得を構成することは疑いない。問題はその所得種類である。シェアリング・エコノミーには種々の取引形態があり、最終的には個別に判断するしかないと思われるが、国税庁のHPでは、給与所得者の副収入としての民泊による所得やインターネットのフリーマーケットアプリなどを利用した個人取引による所得は、雑所得に該当するとしている¹⁰⁾。

もっとも、ギグ・ワーカーにとっては、プラットフォーム企業が雇い主（使用者）であるように感じる場合もあるだろう。例えば、Uber Eatsの

配達員は、一定程度プラットフォーム企業であるUberの指示に基づいて行動し、またUberの評価システムによって管理されているから、Uberの従業員であるようにみえなくもない¹¹⁾。配達員が労働法上の労働者に該当するかどうかというのは、労災や団体交渉といった彼らの生活に関わる大きな問題であるが¹²⁾、ここでの税法上の問題は、配達員の所得が給与所得に該当するか否かということになる。

給与所得とは、判例上、「雇用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」とされており、一方で、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[う]」とされている¹³⁾。これを受けて通説は、給与所得について「非独立的労働ないし従属的労働の対価と観念することもできる」と述べている¹⁴⁾。

そこで、給与所得の特徴として「従属」性と「非独立」性を抽出することができる。最近の学説では、「従属的」とは、「使用者の指揮命令に服して」「時間的な拘束を受けて」働くという労務提供の態様（働き方）の問題をさし、「非独立的」とは、「自己の計算と危険によって行う」のではないという報酬受給の態様（稼ぎ方）の問題であると捉えられている¹⁵⁾。また、給与所得該当性の判断にあたり、どちらかといえば「非独立性」の方を重視するのが、最近の裁判例の特徴である¹⁶⁾。

そのように考えると、好きな時間に働くことができる一方で、必要な装備（宅配の場合の自転車やバイク）や資産（民泊の場合の住居）に関する費用を自分で負担しなければならないといったシェアリング・エコノミーからの所得が、給与

所得に該当する可能性は低い。これらの所得は、事業所得に該当しない限り、雑所得に該当することになる¹⁷⁾。給与所得に該当しないので、現行法上プラットフォーム企業には、給与の支払者としての源泉徴収義務はない¹⁸⁾。また、雑所得に該当すれば、損益通算が制限されるから、シェアリング・エコノミーに係る取引から損失が生じて、他の所得から控除することはできない（所法69条1項）。

2 サービス提供者の申告

給与所得者が、副業としてシェアリング・エコノミーに係るサービス提供を行っても、そこからの所得が年間20万円を超えなければ申告の義務がない（所法121条1項1号）。換言すれば、副収入等によって20万円を超える所得を得ている場合には、たとえ年末調整を受けているとしても、確定申告が必要となる。

しかし、源泉徴収と年末調整だけで課税関係が終了している多くの給与所得者は、確定申告に慣れていない。また、それぞれのシェアリング・エコノミーに係る取引の規模は小さいが、その数は多く、P2P (Peer to Peer) 取引であるために、課税庁にとって各取引の情報が把握しづらいという特色がある。

一方で、プラットフォーム企業には自社のアプリを通してユーザーの情報が集まる¹⁹⁾。課税において特に重要なのは金銭の流れであるが、プラットフォーム企業はそれも把握している。Uber EatsやAirbnbの例でもわかるように、ユーザーは現金を使って対価の支払や受取をするのではなく、アプリを通じて行っているからである。

したがって、課税の効率性や透明性の観点からみると、ユーザーの納税においてプラットフォーム企業の果たしうる役割が重要になる。

換言すれば、プラットフォーム企業をうまく関わらせることで、ユーザーへの課税に関する効率性や透明性を上げることが可能になると思われる。

一例として、サービス提供者の所得税に関する源泉徴収義務（および法定調書提出義務）を課すという方法が考えられる²⁰⁾。プラットフォーム企業は情報をすべて電子データで管理しているはずだから、源泉徴収に関するコストはそれほどかからないことが予想される。あるいは、プラットフォーム企業を通じた納税者支援（税理士等による確定申告に関するレクチャー、既に判明している数値を記入した申告書の提示など）も考えられる²¹⁾（サービス提供者の申告に関するプラットフォーム企業の関わり方については、後述する「6. プラットフォーム企業による報告」でもう少し詳しく扱うことにする）。

3 シェアリング・エコノミーと格差

所有からサービスへという特徴に基づいてシェアリング・エコノミーを眺めた場合、サービスの利用者（顧客）は、高所得者ではない可能性が高い。例えば、Airbnbの顧客は、ホテルより割安な民泊を選ぶ傾向にある。一方で、一般に高所得者は高級ホテルを志向する。

Uberの顧客も、タクシーを使うより、割安で快適なライドシェア・サービスを選択している。また、維持費が高い自家用車の保有をやめて、ライドシェア・サービスを利用する者も増えていくだろう。しかし、一定程度以上の高所得者は、自家用車を利用し続ける。たとえ駐車場に止めておく時間が長くても、すぐにアクセスできる方を重視するため、自家用車を手放さない。このように、所有からサービスへの移行が起こらない所得階層が存在する。

すなわち、一定のシェアリング・エコノミーの

利用者の多くは、中低所得層で占められていく可能性がある²²⁾。そうであれば、低所得の方が、シェアリング・エコノミーの恩恵に与っていることになる。

ニューヨーク大学のArun Sundararajanの調査によれば、サンフランシスコの場合、低所得地域ほどP2P自動車レンタルビジネスの利用率が高いことがわかっている。そして、これらの階層がシェアリング・エコノミーを多く利用することにより、消費者余剰が大きく増加する²³⁾。例えば、シカゴ大学のSteven Levittらの推計によれば、Uberの利用者が1ドル支払うごとに1.6ドルの消費者余剰が発生しているという²⁴⁾。

そのような意味で、低所得者層はシェアリング・エコノミーの利用により、以前より豊かになっているといえることができる。しかし、格差の縮小にシェアリング・エコノミーが大きく貢献しているようにはみえない。とりわけ、プラットフォーム企業が支配的な地位を獲得した後は、(後述するように)利益の多くが当該企業に流れる可能性が高い。そのようにして得た利益にどう課税するか(できるか)が、実は問われるのである。

格差については、シェアリング・エコノミーの顧客より、むしろサービスの提供者の方が懸念される。自らの空き時間を使ってシェアリング・エコノミーで稼ごうとするのは、どちらかといえば時給の安い低所得者層になる。例えば、時給に換算して1万円稼ぐ高所得者が、空き時間を使って時給1,000円の宅配をするとは考えにくい(1,000円しか稼げないなら空き時間は余暇に廻すだろう)。また、シェアリング・ビジネスを始めるには、コスト(例えば、ライドシェアなら、車両代、ガソリン代、清掃代など)がかかるから、それに見合う所得がなければ、あえて参入する意味は薄い。

しかし、そうやって働いて得た収入が適正かどうかは疑わしい。例えば、Uber Eatsは雨の日の報酬を高め設定するなどのダイナミック・プライシング(需要と供給の状況や時間帯ごとに細かく価格設定を変動させる仕組み)²⁵⁾や、顧客による評価制度を導入しているから、配達員の努力次第で収入を上げることは可能である。それでも、依然として情報の非対称性や交渉力の欠如等の理由から、利益の大半は、プラットフォーム企業によって確保される可能性がある²⁶⁾(その場合、プラットフォーム企業の役員の所得も高額になり、配達員との所得格差は広がることになる)。

カリフォルニア大学バークレイ校のRobert Reichは、Uberのドライバーたちを取り上げて、「『スクラップを共有する』エコノミー(“share-the-scrap” economy)」と称している。そこでは、顧客と労働者(シェアリング・エコノミーにおけるサービス提供者)はオンラインでマッチングされ、労働者は品質と信頼性で評価されるが、巨額の利益(big money)はソフトウェアを所有するプラットフォーム企業へと流れ、残ったスクラップが労働者に送られると分析されている²⁷⁾。

したがって、シェアリング・エコノミーの領域においては、利益を上げているプラットフォーム企業に適正に課税することが重要になる。また、格差拡大を是正するためには、サービス提供者に多くの報酬を払ったプラットフォーム企業に、税制上の恩典を与えるという政策(一種の所得拡大促進税制のようなもの)も考えられなくはない²⁸⁾。

4 外部不経済と税による内部化

シェアリング・エコノミーのアプリを利用することで、サービスの利用者と提供者が、各自の資源を有効に使用できる。ここでいう資源とは、

メルカリのようなフリーマーケットの場合は使わなくなった物であり、akippaのような駐車場サービスであれば空いている土地であるが、Uber Eatsの場合は時間である。すなわち、利用者は、食事を作る時間や外食のため外出する時間を節約するために、空き時間に配達員をやっている者の当該空き時間を購入しているのである²⁹⁾。

したがって、配達員にとっては、限られた空き時間の間にどれだけ配送をこなせるかが重要となる。配達員が使っている移動手段は自転車が多い。自転車には、自動車のような免許制度、登録制度、自賠責保険制度などが無い（保険加入を義務化する自治体が徐々に増えてきてはいるが罰則等がなく十分とはいえない）。道路交通法の適用は受けるが、事実上、自動車のような厳しい取締りや免許取消等の制度がなく、交通違反に対するモラルの低いドライバーが相対的に多い。具体的には、早く配達するために、信号無視などの無謀運転を行う、あるいは次の受注のためにスマホを見ながらの脇見運転等を行うといった配達員が、少なからず存在する。

その結果、配達員自身が危険な目に遭うだけでなく、交通事故の加害者となっても、そのまま走り去る不届き者まで出てくる始末で、これらは社会問題化している³⁰⁾。つまり、自動車を使った配達では構造上起こりにくいことが、Uber Eatsのシステムでは相対的に生じやすいといえる。

交通ルールを無視して暴走することで、配達員の時間あたりの所得が増えているのであれば、外部不経済が生じていることになる。Uber Eatsの料金システムには、配達員の違法あるいは不当な行為から生じるコスト（ひき逃げ、当て逃げ、交通渋滞など）が反映されていないからである。当該コストは社会全体が負担していることになるが、このまま放置するわけにはいかず、何らかの解決が望まれる。

その1つとして、租税システムを使ってこの外部不経済を内部化する方法が考えられる。すなわち、自転車を使った宅配ビジネスに特別の税を課するという方法である。そうすれば、そこからの税収を上記の社会問題解決のために充てる³¹⁾こともできる。

では、具体的に誰に課税すべきか。一見、配達員に課税すべきようにみえるが、それは現実的ではない。既述のように配達員の報酬は決して高くなく（むしろ低く設定されていて）、課税対象になれば離職するかもしれない。せっかく根付いてきた働き方改革の芽を摘むことは避けるべきである。

むしろ上記のような外部不経済の発生原因は、Uber Eatsのシステムにあり（その意味でUberには社会的責任がある）、また既述の通り、Uber Eatsのサービスから生じる経済的利益の多くは、配達員よりもUberが得ている可能性がある。課税の人的な対象は、プラットフォーム企業を中心に考えるべきである。したがって、ここでもプラットフォーム企業であるUberへの適正な課税が重要な課題となる³²⁾。

5 デジタル・プラットフォーム企業の特性

シェアリング・エコノミー市場でプラットフォーム企業が同業他社との競争に勝ち抜くためには、自社アプリの普及、すなわち、サービスの提供者と顧客の双方において自社のアプリを使用してもらって、市場でシェアを確保することが欠かせない。IT市場にはネットワーク効果（ユーザーの便益が、ユーザーが繋がるネットワークの規模に依存する性質のこと³³⁾）が存在するので、アプリを使う人が増えれば、それだけアプリ自体の利用価値が高まり、プラットフォーム企業の収益も増加する³⁴⁾。つまり、Uber Eatsのアプリを使う配達員やレストランが増えれば、宅

配サービスのなかで顧客がUber Eatsを選ぶ頻度が高まる（Airbnbやメルカリでも同じことがいえる）。

このネットワーク効果があるために、デジタル・プラットフォームビジネスでは、技術に対する先行投資（スタートアップ時の初期投資を含む）がとりわけ重要である。市場における自社アプリの優位性の確立がビジネスの成否を大きく左右する。そして、いったん市場において支配的な地位を確立したプラットフォーム企業は、急速に成長し、巨大IT企業へと変貌を遂げることも珍しくない。その代表例は、GAFA（Google・Amazon・Facebook・Apple）であるが、Uber、Airbnb、メルカリ³⁵⁾なども現状において成功例といえよう。

ところが、デジタル・プラットフォーム企業は、有形資産を多く保有する必要がないので、急成長した後は、法人税率の低い国外へ転出することもできる³⁶⁾。市場は依然として国内にあったとしても、ユーザー（シェアリング・エコノミーでいえばサービスの提供者と顧客）はスマートフォン等のアプリを通じて獲得できるので、国内に支店等の物理的な施設がなくても事業継続は可能である³⁷⁾。つまり、PE（恒久的施設）がないために、市場国では課税できない（仮にPEがあったとしても、当該PEに帰属しない所得については、同じく市場国では課税できない）という問題が起こりうる³⁸⁾。

このようなデジタル・プラットフォーム企業に関する課税問題については、現在、OECDとG20が取り組んでおり、2020年末までに一定の合意案が示される予定である³⁹⁾。ただし、アメリカ大統領選や新型コロナウイルスの影響もあって、合意が2020年末より遅れる可能性も示唆されている⁴⁰⁾。一方で既に幾つかの国は、暫定的措置としてのデジタルサービス税（DST）を導入

しているが、合意に至らない場合、この傾向に拍車がかかることが予想される⁴¹⁾。

もっとも、シェアリング・エコノミーの場合、Uber、Airbnb、メルカリといった日本で有名なプラットフォーム企業は、現在のところいずれも日本国内に親会社あるいは子会社を置いて業務を行っている⁴²⁾。したがって、現状において日本政府が、シェアリング・エコノミーのプラットフォーム企業に関する課税漏れを懸念する必要は少ない。しかし、当該企業が海外に移転し、保有する日本のユーザー情報を利用して収益を上げた場合などは⁴³⁾、OECDが検討対象としているデジタル課税の対象になるし、もし日本がデジタルサービス税を導入すれば、その対象になる可能性もある。

6 プラットフォーム企業による報告

国税庁のHPが示すとおり⁴⁴⁾、ギグ・ワーカーの所得は、雑所得に該当するケースが多いと思われる。しかし、給与所得者が副業として働いているケースなどを考えてみるとわかるように、彼らは申告行為に慣れていない⁴⁵⁾。したがって、国税庁は適正申告を実現するための環境づくりに努力している。

具体的には、国税庁のHPを通じた情報発信、スマートフォンの専用画面で申告書が作成できる環境を整備、QRコードを利用したコンビニ納付、業界団体を通じた適正申告の呼びかけなどを行っている⁴⁶⁾。さらに、行政指導および厳正な調査の実施を通じて、効果的・効率的な適正課税の確保を目指している⁴⁷⁾。

また、適正な課税を担保するためには、プラットフォーム企業からの情報収集が重要となる。シェアリング・エコノミーの場合、プラットフォーム企業に情報が集まる仕組みになっているからである。オンライン・フリー・マーケットや民泊

を想定してみればわかるように、売りたい人と買いたい人、貸したい人と借りたい人を結び付けるのは、プラットフォーム企業のマッチングアプリである。さらには、支払についても当該アプリを通じて行われるから、プラットフォーム企業にはお金の流れに関する情報も蓄積される。そこで、シェアリング・エコノミーにおけるサービスの提供者（ギグ・ワーカー等）の申告に関しては、プラットフォーム企業をどのように関わらせるかということが重要な論点となる。

プラットフォーム企業を関わらせることで、課税の実行性や透明性を高めるという視点は、OECDによる前述の「シェアリングおよびギグ・エコノミー」に関する報告書（2019年3月）⁴⁸⁾においてもみることができる。OECDは、オンライン・プラットフォーム企業の急速な成長という現状に照らして、ギグ・ワーカー等に対する効果的な課税は、各国の税務当局にとって共通の関心事となっているし、当該企業は市場国に物理的な存在を置くことなく活動できるので国際協調なしに情報を収集するのは困難であり、標準化された多国間アプローチを採用することには潜在的な利益があるとして、多国間協力の必要性を説いている⁴⁹⁾。

そして、OECDは2020年2月に「シェアリングおよびギグ・エコノミーの売主に係るプラットフォーム事業者による報告のモデルルール」に関する公開討議文書⁵⁰⁾を公表した。また、2020年5月4日にパリで行われた第15回OECD Tax Talks⁵¹⁾において、この問題は「シェアリングおよびギグ・エコノミーに関する税の透明性」として取り上げられ、モデルルールが夏までに公表される予定であることが示された。

7 コロナ禍がシェアリング・エコノミーにもたらしたものと税制による救済

シェアリング・エコノミーにおけるサービス提供者のうち他に定職を持たない者は、働かなければ収入を得ることができないから、新型コロナウイルス感染拡大の影響は大きい。例えば、民泊事業は、インバウンド需要による外国人旅行者だけでなく、国内移動も制限され日本人観光客も激減したのであるから、既述のように大きな痛手を受けた⁵²⁾。

一方で、新型コロナウイルスの影響でかえって需要が増えたケースもある。Uber Eatsはその典型であろう。外出自粛により、宅配サービスを利用する人が増えたからである。また、単発で仕事を外部委託したい企業と、請け負いたい個人を専用サイト上で仲介する「クラウドソーシング」は、緊急事態宣言が発令された2020年4月以降も、大手主要サイトの新規登録者数が伸びている⁵³⁾。

コロナ禍を契機として雇用形態が変わり、フリーランスが増えるのであれば、申告に関する納税者の環境整備が急務である。この点に関しては、既に述べた国税庁による「適正申告のための環境作り」⁵⁴⁾の効果が現れることにまずは期待したい。

より重要なのは、コロナ禍のために収入が大幅に減少している者に対する税制上の取扱いである。現在、「新型コロナウイルス感染症緊急経済対策における税制上の措置」として、国税庁のHP⁵⁵⁾に掲載されているのは、①納税の猶予制度の特例、②欠損金の繰戻しによる還付制度の特例、③テレワーク等のための中小企業の設備投資税制、④中止等された文化芸術・スポーツイベントに係る入場料等の払戻請求権を放棄した参加者への寄附金控除の適用、⑤住宅ローン控除の適用要件の弾力化、⑥消費税の課税選択の変更に係る特例、⑦特別貸付けに係る契約書の印

紙税の非課税である。

このうちシェアリング・エコノミーにおけるサービス提供者に主として有益と思われるのは、①であろう⁵⁶⁾。しかし、それだけでは本当に困窮している納税者支援として十分ではない可能性がある。もとより、税制による救済は、租税を支払うだけの利益がある者（あるいはあった者）にしか効果がない。その意味では、給付金等には及ばないのである（なお、雇用調整助成金、持続化給付金⁵⁷⁾、感染拡大防止協力金はいずれも課税の対象となることに注意⁵⁸⁾）。

税制に関連した救済としては、例えば、まだスタートアップの段階で、初期投資が回収できず欠損金しか有しない場合、つまり過年度の納税額がない場合についても、当該納税額があったとして現金化を認める（そういう意味での還付を認める）という方法がありえる。その際には、減価償却資産に対する即時償却や加速償却も考慮されてよい。

これらは給付ではなく、課税のタイミングをずらすだけであるが、事業を立ち上げて日が浅い納税者にとっては朗報となる⁵⁹⁾。ただし、当該還付を受けた上で、事業を辞めてしまう場合も考えられるので、適正な運用のための手当や不正防止策が求められる。

その一方で、上記のような特別扱いは、コロナ禍における景気対策あるいは失業対策といった政策目的から導入されることも忘れてはならない。租税理論だけからはおよそ許されないことであっても、現在は緊急事態であるという視点が必要である。もっとも、国の財源は無尽蔵ではないし、とりわけ国地方を合わせた長期債務残高が1,000兆円を超える現在の日本の財政状況では、税制を使った支援にも自ずと限界があることは明らかであり、バランスの問題ということになる⁶⁰⁾。

結びにかえて

スマートフォンの登場で、見知らぬ者どうしが、あらゆるものをシェアすることが可能となった。これは、全体として人々を豊かにする方向への変化であり望ましいといえる。その意味でシェアリング・エコノミーの利用を促進することはあっても、阻害するような税制を導入すべきではない。

一方で、シェアリング・エコノミーが有する時間の交換という要素は、格差を広げる要因にもなる。所得の低い人の空き時間を利用することで、所得の高い人は空いた時間を効率的に使ってますます稼ぐことが可能となる。コロナ禍により、そのような格差がさらに広がるのではないかと懸念される⁶¹⁾。税制を使った是正が考えられてよい。

デジタル・プラットフォーム企業の競争が行われ、そこで勝ち残った企業が市場で有利な位置を得るという構図も当分は続くであろう。その頂点に立つ巨大IT企業は、膨大な個人情報をも支配的あるいは独占的に利用することで多額の利益を上げている。したがって、プラットフォーム企業に対して適正に課税することは、税制における重要な課題である。

スマートフォンには、申告への敷居を大幅に下げる可能性もある。シェアリング・エコノミーに関していえば、スマートフォンを使って得た仕事の所得をスマートフォン経由で申告する人が増えるだろう。紙の申告に比べれば、課税庁の手間も大きく減少することになる。税務行政の透明化・効率化については、マイナンバー制度の進展と効率的な運用がカギを握るだろう⁶²⁾。期待しつつ注目しておきたい。

【附記】

本稿は新型コロナウイルス感染防止のため図

書館へのアクセスができない状態で執筆した。参照文献については、自宅の本棚にあるものを除けば（有料のものを含め）インターネットを通じてアクセスできるデータ・ベースが中心となった。したがって、リサーチについてはやや不安が残るが、一方で、デジタルサービスやプラットフォーム企業について考えるよい機会になったように思う。

【注】

1) 政府税制調査会「経済社会の構造変化を踏まえた税制のあり方に関する中間報告②（税務手続の電子化等の推進、個人所得課税の見直し）」2頁（2017年）参照。

<https://www.cao.go.jp/zeicho/shimon/29zen16kai6.pdf>

2) 内閣府「平成30年度年次経済財政報告（経済財政政策担当大臣報告）—「白書」：今、Society 5.0の経済へ—」149頁参照。

3) See OECD (2019), The Sharing and Gig Economy: Effective Taxation of Platform Sellers: Forum on Tax Administration, OECD Publishing, Paris., at 15. そのように考えるならば、Airbnbやメルカリはシェアリング・エコノミー、Uber Eatsはギグ・エコノミーに分類されそうである。しかし、Airbnbのような民泊サービスは、ただ空き部屋という資産を提供するだけでなく、利用者の安全管理や衛生管理、また、一定程度の観光サービスの提供等を伴うものと考えられている。そしてこのことが、民泊事業が不動産所得ではなく雑所得に該当する理由とされている。国税庁「住宅宿泊事業法に規定する住宅宿泊事業により生じる所得の課税関係等について（情報）」1頁参照。

<http://www.nta.go.jp/law/joho-zeikaishaku/shotoku/shinkoku/0018005-115/0018005-115.pdf>

4) *Id.*

5) なお、消費者庁「シェアリングエコノミーに係る啓発用パンフレット」（2019年）では、シェアリング・エコノミーを空間のシェア、モノのシェア、スキルのシェア、移動のシェア、お金のシェアという5つのサービスに分類している。

https://www.caa.go.jp/notice/assets/5bdcc83477e2afcadfe26c2e490f42f2_1.pdf

6) 厚生労働省 HP「『働き方改革』の実現に向けて」参照。

<https://www.mhlw.go.jp/stf/seisakunitsuite/bunya/0000148322.html>

7) 「成長戦略実行計画（令和元年6月21日）」6頁参照。

<https://www.kantei.go.jp/jp/singi/keizaisaisei/pdf/ap2019.pdf>

8) 一般社団法人シェアリングエコノミー協会「シェアリングエコノミー領域 Map」（2020年）参照。

https://sharing-economy.jp/ja/wp-content/uploads/sites/2/2020/03/fullsizeoutput_1077.jpeg

9) 「民泊物件売却、半年で6倍」2020年4月18日日本経済新聞朝刊7面参照。

10) 国税庁「タックスアンサー（よくある税の質問）・No.1906 給与所得者がネットオークション等により副収入を得た場合」参照。

<https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/taxanswer/shotoku/1906.htm>

そこでは、ビットコインをはじめとする仮想通貨の売却等による所得についても、同じく雑所得とされている。なお、民泊からの所得が不動産所得に該当しないことについては、国税庁・前掲注(3)1頁参照。

11) アメリカでは、Uberのドライバーが独立契約者（contractor）なのか、従業員（employee）なのかに関する労働法上の争いがあった。See Arun

- Sundararajan, *The Sharing Economy – The End of Employment and the Rise of Crowd-Based Capitalism* (The MIT Press, 2016), at 159. 同書の翻訳として、アルン・スンドララジャン（門脇弘典訳）『シェアリングエコノミー – Airbnb、Uber に続くユーザー主導の新ビジネスの全貌』（日経 BP 社・2016 年）がある。
- 12) 「『ウーバーイーツ』労組と溝、『ギグワーカー』定義争点に」2019 年 12 月 20 日経産業新聞 17 面、「ウーバーイーツ労組が実態調査、配達中の事故・補償」2020 年 1 月 8 日日本経済新聞朝刊 14 面参照。
- 13) 最高裁昭和 56 年 4 月 24 日判決判時 1001 号 34 頁参照。
- 14) 金子宏『租税法 [第 23 版]』242 頁（弘文堂・2019 年）参照。
- 15) 佐藤英明『スタンダード所得税法 [第 2 版補正 2 版]』164 頁（弘文堂・2020 年）参照。
- 16) 拙稿「給与所得該当性に関する判断基準としての非独立性と従属性 – 事業所得との相違 –」税務事例研究 145 号 34 頁、38 頁（2015 年）参照。
- 17) 拙稿「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 –」税務事例研究 168 号 29 頁（2019 年）参照。
- 18) なお、もしサービス提供者の受領するものが給与に該当するなら、プラットフォーム企業は、当該給与の支払いについて消費税の仕入税額控除ができなくなる可能性がある。川田剛「ウーバーと税務 – 特に消費税との関係で –」国際税務 40 巻 6 号 11 頁（2020 年）参照。
- 19) とりわけ、ネットワーク効果の存在から市場に対する支配力を持つに至ったデジタル・プラットフォーム企業は、大量の個人情報を保有することになる。拙稿「シェアリング・エコノミーに携わるプラットフォーム企業と課税 – 所得課税および執行上の問題を中心に –」税経通信 74 巻 2 号 7 頁（2019 年）参照。
- 20) 拙稿・前掲注（19）9 頁参照。See also Jonathan Curry, *Gig Workers, Entrepreneurs Need Tax Help Now More Than Ever*, 167 *Tax Notes Federal* 1629 (June 1, 2020)
- 21) 拙稿・前掲注（19）10 頁参照。
- 22) ただし、Ube Eats の利用者には、時間コストの高いエグゼクティブが含まれる。
- 23) See Sundararajan, *supra* note (11), at 129.
- 24) 此本臣吾監修、森健・日戸浩之著『デジタル資本主義』111 頁（2018 年）より引用。原文は、Peter Cohen, Robert Hahn, Jonathan Hall, Steven Levitt & Robert Metcalfe, *Using Big Data to Estimate Consumer Surplus: The Case of Uber*, NBER Working Paper 22627, at 2.
- 25) 松岡真宏『時間資本主義の時代 あなたの時間価値はどこまで高められるか?』72 頁（日本経済新聞出版・2020 年）参照。
- 26) なお、フリーランスのすべてがギグ・ワーカーではないが、「フリーランス白書 2019」14 頁（一般社団法人プロフェッショナル & パラレルキャリア・フリーランス協会）によると、「ほとんどの項目で満足している人が不満な人より多い傾向は昨年と同じである」が、「収入についてのみ、不満な人（40.8%）が満足な人（35.1%）を上回っており、これも傾向としては昨年と同じである」となっている。
- 27) Sundararajan, *supra* note (11), at 161 からの引用。原文は、See Robert Reich, “The Share-the-Scraps Economy,” Robert Reich, February 2, 2015. <https://robertreich.org/post/109894095095>.
- 28) もっとも、デジタル経済の特性から、プラットフォーム企業への課税には解決すべき幾つかの課題がある。これらについては、後述する「5. デジタル・プラットフォーム企業の特性」で述べる。
- 29) なお、時間価値ないし時給の高いエグゼクティブが、食事を作る時間、外食する時間を節約して、

- 宅配に支払う手数料以上に所得を獲得できたとすれば、Uber Eats の利用が格差を拡大していることになる。
- 30) 「ウーバー自転車首都高に コロナで需要増、目立つ通報」2020年5月23日朝日新聞電子版参照。
- 31) 例えば、配達用自転車の登録制や配達員の免許制あるいは保険加入義務の徹底などにかかるコストの一部に税収を充てるという方法があるかもしれない。
- 32) いうまでもなく、税を使った外部不経済の内部化は、上記社会問題の解決手法の1つに過ぎず、配達員やプラットフォーム企業により直接的な義務（罰則付きの自転車登録義務や保険加入義務など）を負わせるという方法もある。その場合でも、プラットフォーム企業の社会的責任は重視されるべきであろう。「アマゾンはどこまで強いのか(The Economist)」日本経済新聞 2020年6月23日朝刊 6面参照。
- 33) 依田高典「行動経済学を読む：第3回無料という甘い罠」書齋の窓 658号 47頁 (2018年) 参照。
- 34) 新型コロナウイルスの影響で落ち込んだ個人消費が、2020年5月以降、米国や中国で急反転しているが、この局面で企業にとって重要なのがシェアの確保である。例えば、中国の場合、京東などのネット通販大手は大量の割引クーポンを配布している。拡大する市場でプラットフォーム企業としてのシェアを維持するために、採算度外視で客を呼び込んでいると報道されている。「米中『リベンジ消費』」2020年6月18日日本経済新聞朝刊 3面参照。
- 35) メルカリは2018年6月19日に東京証券取引所マザーズに新規上場した。
- 36) See Sundararajan, *supra* note (11), at 163.
- 37) デジタルビジネスでは物理的存在を伴わなくても規模を拡大できる (scale without mass) という問題が指摘されている。デジタルエコノミーと税制研究会「デジタルエコノミーと税制—ギグエコノミーと国際課税— (事務局 NTT データ経営研究所)」6頁 (2019年) 参照。
<http://www.japantax.jp/teigen/file/20191021.pdf>.
- 38) Yue “Daisy” Dai, Taxing the Sharing Economy and Digital Platforms, 95 Tax Notes Int'l 511 (Aug. 5, 2019) at 515 では、Airbnb が税率の低いアイルランドを使って法人税回避を行っている指摘している。また VAT 回避についても問題視している。Id., at 512.
- 39) 現段階における OECD の動向について、See OECD, Tax Talks #15 (May 2020) .
<https://www.oecd.org/ctp/tax-talks-webcasts.htm>.
 陣田直也「租税競争への対抗と第2の柱 (Pillar Two)」フィナンシャル・レビュー 143号 76頁 (2020年) も併せて参照。
https://www.mof.go.jp/pri/publication/financial_review/fr_list8/r143/r143_05.pdf.
- 40) See William Hoke, U.S. Says OECD Talks on Digital, 167 Tax Notes Federal 2171 (June 22, 2020) . 岡直樹「デジタル独自課税を巡る米・欧の攻防と OECD 合意の展望 (BEPS)」東京財団政策研究所 HP (2020年6月23日) も併せて参照。
<https://www.tkfd.or.jp/research/detail.php?id=3455>.
- 41) この問題については、拙稿「デジタルサービス税の理論的根拠と課題—Location-Specific Rent に関する考察を中心に—」フィナンシャル・レビュー 143号 219頁 (2020年) 参照。
https://www.mof.go.jp/pri/publication/financial_review/fr_list8/r143/r143_11.pdf.
- 42) おそらく、税金以外の理由、例えば労務管理、市場調査、紛争解決などのために、日本に法人を設立する必要があるのだと思われる。

43) 例えば、宅配ビジネスを行っているプラットフォーム企業が、顧客の住所や志向に関する膨大な情報を分析・加工して、それを日本をターゲットにしている広告会社に売ることによって収益を獲得するといったことがあり得る。配達員のGPSデータから道路の整備状態や交通渋滞の様子を分析して、その情報を自治体や警察に売却するといったビジネスなども考えられる。

44) 前掲注 (10) 参照。

45) アメリカでは、タックス・ギャップ (tax gap) が特に懸念される領域の1つとして、Uberのようなギグ・エコノミーが指摘されている。See Frank Bevvino & Robert Page, *The Tax Gap: A Competing Values Model*, 167 *Tax Notes Federal* 997, 1001 (May 11, 2020) .

46) 国税庁「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 (令和元 (2019) 年 6 月)」4 頁参照。

https://www.nta.go.jp/information/release/kokuzeicho/2019/sharingueconomy_taio/pdf/01.pdf

向山勇「シェアリングエコノミー等新分野の経済活動への対応で国税庁の果たす役割」*ファイナンス* 55 卷 8 号 6 頁 (2019) は、シェアリング・エコノミーなどの新分野の経済活動について、「ネットワーク上で行われており、(1) 広域的、国際的な取引が比較的容易である、(2) 足が速い、(3) 無店舗形態の取引やヒト・モノの移動を伴わない取引も存在するなど、外観上は取引の実態が分かりにくい。また、(4) 申告手続等に馴染みのない方も参入が容易である、などの特徴がある」とした上で、「国税庁は、こうした取引を的確に把握し、適正な申告を実現するための環境づくりを進めている」と述べている。

47) 国税庁・前掲注 (46) 4 頁参照。また、「第 16 回 シェアリングエコノミー検討会議議事次第 (令

和 2 年 3 月 25 日)」7 頁 (松井課税企画官による説明) も併せて参照。

https://www.kantei.go.jp/jp/singi/it2/senmon_bunka/shiearingu/dai16/gijiyoushi.pdf

48) See OECD, *supra* note (3) .

49) *Id.*, at 11.

50) See OECD (2020) , *Public consultation document Model Rules for Reporting by Platform Operators with respect to Sellers in the Sharing and Gig Economy*, OECD Publishing, Paris. この文章は、いくつかの国で先行しているプラットフォーム事業者による情報提供の法制化の状況を踏まえつつ、OECD 作業部会での議論を経た結果である。国税庁・前掲注 (46) 13 頁参照。

51) See OECD, *supra* note (39) .

52) 前掲注 (9) 参照。

53) 「ギグワーカー 100 万人増」2020 年 6 月 23 日 *日本経済新聞朝刊* 3 面参照。民泊についても、新型コロナ対応にあたる医師や看護師らの宿泊場所として、あるいは郊外で長期滞在してテレワークする「ワーケーション」として、サービスを提供するといった新たな需要を開拓しているケースもある。「民泊、新規需要を模索」2020 年 6 月 16 日 *日本経済新聞朝刊* 13 面参照。

54) 国税庁・前掲注 (46) 参照。

55) <https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/kansensho/keizaitaisaku/index.htm>.

56) 国税庁 HP「新型コロナウイルス感染症の影響により納税が困難な方へ」参照。

<https://www.nta.go.jp/taxes/nozei/nofukonnan.htm>.

なお、国税庁は、新型コロナウイルスの影響で納税が難しくなった場合の特例猶予措置の適用が、4 月 30 日の開始から約 1 カ月間で約 2 万 6 千件、税額計約 450 億円に上ったことを明らかにしている。2020 年 7 月 4 日 *日本経済新聞朝刊* 30 面参照。

57) 「持続化給付金」については、確定申告で主な収入を雑所得や給与所得として計上しているフリーランス等が対象とならないという問題があったが、梶山弘志経済産業相は2020年6月26日の閣議後の記者会見において、同月29日から対象を拡大して、これらの者からの申請も受け付けるとした。「持続化給付金、対象を拡大」2020年6月27日日本経済新聞朝刊5面参照。将来的には、マイナンバー制度をうまく活用することで、上記のような問題に対処できることが期待される。例えば、2020年6月30日に開催された「マイナンバー制度及び国と地方のデジタル基盤抜本改善ワーキンググループ（第2回）」会合では、「新たなデジタル・セーフティーネットの構築」として、「足元の急激な経済環境の変化に対応して、窓口の混雑や複雑な手続きに煩わされることなく、助けを必要とする人が迅速に支援を受けられるようにするためには、個人の所得情報を番号を活用して必要な社会保障などに連携できるようにする必要がある」という意見が述べられている。

http://www.kantei.go.jp/jp/singi/it2/dgov/kaizen_wg/dai2/siryoku2.pdf

58) 国税庁 HP 「国税における新型コロナウイルス感染症拡大防止への対応と申告や納税などの当面の税務上の取扱いに関する FAQ（令和2年3月・令和2年7月1日更新）」42頁参照。

<https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/kansensho/pdf/faq.pdf>

59) See Curry, *supra* note (20), at 1628.

60) 2020年度第2次補正予算についても、「企業・個人への支援不十分」とする見解（木内登英・野村総合研究所エグゼクティブ・エコノミスト）と「予算のばらまき避けよ」という見解（土居丈朗・慶応大教授）が対立している。「2次補正案決定」2020年5月28日日本経済新聞朝刊5面参照。

61) 「富裕層は避暑地へ…コロナで見えた格差、こ

のままですか」2020年6月23日朝日新聞電子版参照。この記事は、前掲注(27)でも引用したカリフォルニア大学 Reich 教授のインタビューである。

62) 森信茂樹「シェアリング・エコノミー、ギグ・エコノミーの発達と税制の課題」フィナンシャル・レビュー143号24頁（2020年）参照。

https://www.mof.go.jp/pri/publication/financial_review/fr_list8/r143/r143_01.pdf

わたなべ てつや

早稲田大学法学学術院教授（現職）。

京都大学大学院法学研究科博士後期課程修了・京都大学博士（法学）。

九州大学法学研究院助教授、同教授等を経て2014年4月より現職。この間、カリフォルニア大学バークレイ校ロースクール、ハーバード・ロースクール客員研究員、ミュンヘン大学法学部、シンガポール大学法学部、デューク大学ロースクール客員教授、ニューヨーク大学ロースクール・フェロー（フルブライト・スカラー）を歴任。

2015年-2018年、司法試験審査委員。

2014年-2018年、公認会計士試験委員。

【主要著書】

『スタンダード法人税法[第2版]』（単著）弘文堂2019年

『企業組織再編成と課税』（単著）弘文堂2006年10月

『企業取引と租税回避』（単著）中央経済社2002年02月

『ベーシック税法[第7版]』（共著）有斐閣2013年03月

『租税法演習ノート[第3版]』（共著）弘文堂2013年03月
