

はじめに～問題の所在

- 1 主なシェアリングエコノミー事例にかかる課税分析
- 2 課税のあり方：所得・消費・資産課税面からの分析
- 3 国際課税面からの分析：主要諸国での課税動向を含めて
むすびにかえて

はじめに

昨今、インターネットを利用して、個人が保有する遊休資産（空き部屋や空き家、自動車等）やスキル（料理や DIY の代行等）などを仲介するサービスがシェアリングビジネスとして注目されている。シェアリングエコノミーとは、主に個人が保有する活用可能な資産等をインターネット上の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サービスや、その経済活動一般を指す¹。サービスの利用者（借主）は、企業の仲介が減少することでコストが抑えられ、これまでより低料金でサービスやモノを手にすることができる。また、サービスの利用者（貸主）は、車や空き部屋・家などの遊休資産や自らのスキルを活かし収入を得ることができる。さらに、インターネットを利用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やこれらによって成り立つ経済の仕組みは、「ギグエコノミー」と呼ばれている²。このような労働形態で働く人のことをギグワーカーという。シェアリングエコノミーは、インターネットやスマートフォン・タブレット端末の普及もあいまって、欧米各国をはじめ我が国においても急速に成長している。その代表例としては、インターネットの利用したプラットフォームビジネスモデルを応用した配車サービスの米国 Uber Technologies 社（ウーバー）や民泊仲介サービスの Airbnb 社（エアビーアンドビー）などがあげられる。そして、両者の性格から前者を「就労仲介型プラットフォーム（labor intensive platform）」、後者を「資産利用仲介型プラットフォーム（capital platform）」に分類する考え方が³ある。ウーバーの例をあげると、ギグワーカーは、雇用契約に基づいて事業者³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る。

しかし、このような新たなビジネスモデルが発展・成長する一方で、ギグワーカーは最低賃金や労災保険、健康保険、雇用保険、残業代、有給休暇もなく、過酷な労働環境におかれているという。

課税上は、登録運転手は個人事業主であるのかウーバーの被雇用者であるのかが問題となる。つまり、

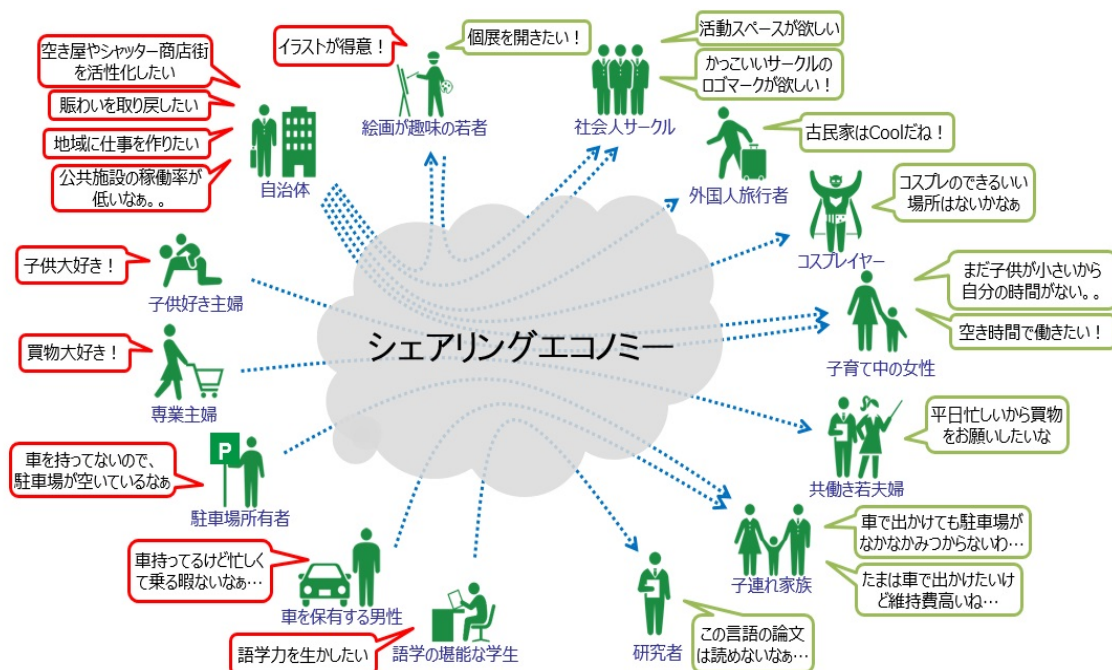
¹ 総務省『情報通信白書 平成 29 年度版』23 頁（URL: <http://www.soumu.go.jp/johotsusintokei/whitepaper/ja/h29/pdf/29honpen.pdf> 最終閲覧令和元年 12 月 5 日）。

² 総務省『情報通信白書 令和元年版』2 頁（URL: <http://www.soumu.go.jp/johotsusintokei/whitepaper/ja/r01/pdf/01honpen.pdf> 最終閲覧令和元年 12 月 5 日）。

³ 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 133 頁。

前者の場合は自ら申告を行う必要があり、後者の場合には、ウーバーに源泉徴収義務を課すことができるのかといった問題である。その他にも、登録運転手の収入における所得課税の問題やプラットフォーム企業への法人税所得課税および消費課税、資産課税など課税上の問題が山積している。

そこで、本報告においては、上記のような問題に関して典型的なプラットフォームビジネスの課税分析を行うことを目的とする。



出典：シェアリングエコノミー促進室 HP「シェアリングエコノミーとは」URL：<https://cio.go.jp/share-eco-center> 最終閲覧令和元年12月5日

1. 主なシェアリングエコノミー事例にかかる課税分析

(1) シェアリングエコノミーをめぐる課税の動向

シェアリングエコノミーは、個人で保有する遊休資産やスキルなどを活用し、収入を得るという新しいビジネスモデルであり、昨今のスマートフォンやタブレット端末の普及もあいまって加速度的に成長している分野である。また、既存のリソース（遊休資産や個人の余った時間等）を効率的に活用するためのIT活用技術の発展成果であると同時に、従来型のサービスのように本業として資本を投下した者が提供するサービス（BtoC: Business to Consumer）とは異なり、インターネット上のマッチングプラットフォームを通じた、不特定多数の個人間取引（CtoC: Consumer to Consumer）や、本業として追加資本を投下していない者によるサービス提供を基本としたものと説明される⁴。我が国においては、働き方改革の流れもあり、新たな働き方や副業として注目されている。このような流れの中、シェアリングエコノミー検討会議・内閣官房通信技術（IT）総合戦略室は、平成28年11月中間報告書⁵においてシェアリング・

⁴ 川田剛・酒井克彦「税務行政を取り巻く最近の海外情勢と我が国の対応（下）－電子化・情報化・分散化を中心に－」税務事例51巻4号1頁

⁵ 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」URL：

http://www.kantei.go.jp/jp/singi/it2/senmon_bunka/shiearingu/chuukanhoukokusho.pdf 最終閲覧令和

モデルガイドラインを発表した。続く平成 31 年 3 月 22 日には、シェアリングエコノミー活用事例集⁶、同年 5 月には「シェアリングエコノミー検討会議 第 2 次報告書」⁷を発表し、マッチングプラットフォーム企業の信頼性・安全性の確保のため、自ら遵守すべき事項を明らかにしたモデルガイドラインの改訂がなされている。

つまり、諸外国をはじめ我が国においても、一億総活躍社会の実現や地方創生の実現など、超少子高齢化社会を迎える我が国の諸課題の解決に資する可能性があるとして、積極的に支援する動きをみせている。

しかし、シェアリングエコノミーで得られた所得に対しては課税漏れが発生している可能性が高く、我が国をはじめ諸外国も新たな税制を構築すべく検討を重ねているところである⁸。また、令和元年 6 月国税庁は、「シェアリングエコノミー等の新分野の経済活動への的確な対応」において、仲介事業者・業界団体を通じた適正申告の呼びかけや積極的な情報収集・分析に乗り出すとしている。この背景には、大口・悪質な申告漏れ等の納税者の存在があるとされている。たとえば、家庭の不用品や手作り品などを個人間で売買できる「メルカリ」は利用の手軽さから国内で利用者が急増しており、その他にも同様のサービスを提供する「ラクマ」等のアプリも複数リリースされている。この個人間取引は、個人情報の登録を行い、気に入った商品があれば、直接売主にメッセージを送ることで商品の状態を確認し（商品の確認には、売主がスマートフォンなどで商品の近影など撮影し、この画像をアップデートすることで行われる）、当該価格に納得がいけば購入手続に移行するという形で行われるため、極めて利便性の高いものとなっている。言い換えれば、当該サービスの利用者は、スマートフォンやタブレットさえあれば、これまで捨ててしか方法のなかった不用品などをリサイクリングでき、収入を得ることができるのである。このような個人間ビジネスは、その気軽さと利便性から市場規模は急速に拡大しているが、個人間の売買では、年間の売り上げが 1000 万円を超えると消費税の納税義務が生じる。また、このようなビジネスを行う者が複数のアプリを使用している場合には、合計所得の把握が困難となり、課税漏れの可能性が指摘されているのである。

(2) プラットフォームビジネスの典型例

プラットフォームビジネスの典型例として、先にあげた Airbnb、ウーバーの仕組みを概観する。まず、Airbnb の仕組みを概観する以下ようになる。①サービス提供者（民泊事業者）は、Airbnb に情報を登録する（掲載料は無料）。②部屋情報を閲覧した宿泊者は、Airbnb で部屋を見つけ、宿泊リクエストをする。③サービス提供者は、宿泊リクエストを受け入れるかどうか判断し承認する（宿泊予約の成

元年 12 月 5 日

⁶ 内閣官房シェアリングエコノミー促進室「シェアリングエコノミー活用事例集 シェア・ニッポン 100 ～未来へつなぐ地域の活力～」 URL :

https://cio.go.jp/sites/default/files/uploads/documents/share_nippon_100_H30.pdf 最終閲覧令和元年 12 月 5 日

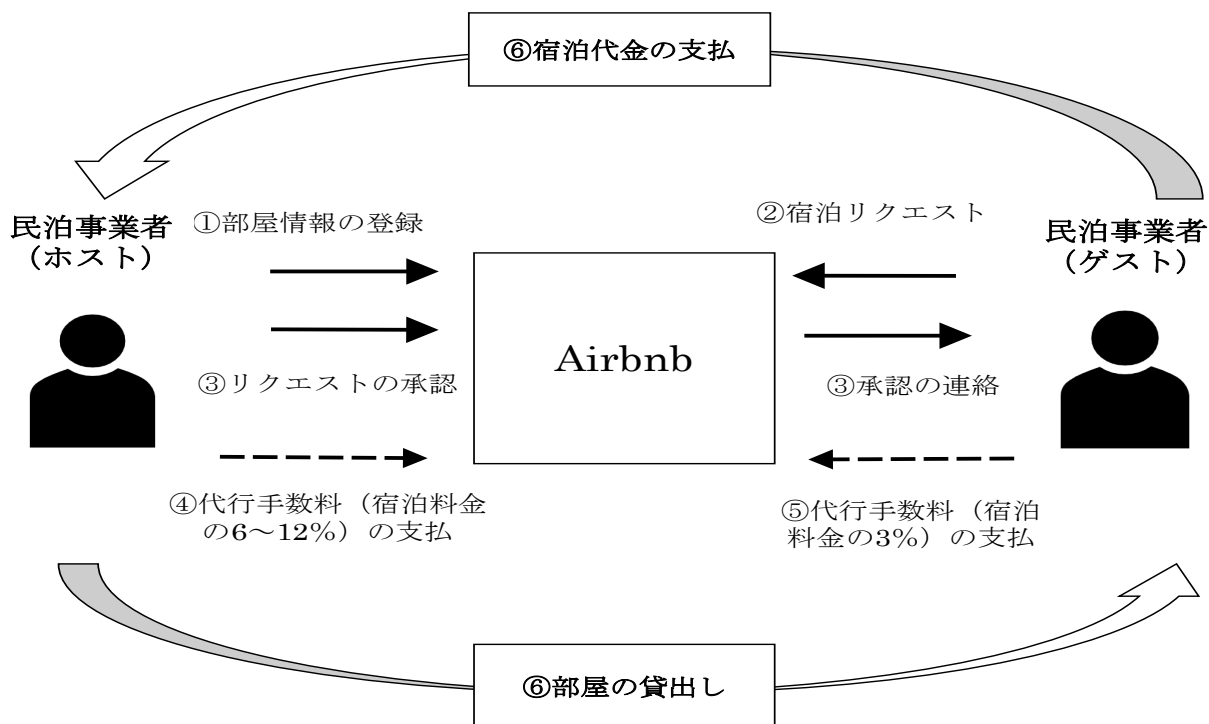
⁷ シェアリングエコノミー検討会議・内閣官房情報通信技術（IT）総合戦略室「シェアリングエコノミー検討会議 第 2 次報告書―共助と共創を基調としたイノベーションサイクルの構築に向けて―」

URL : http://www.kantei.go.jp/jp/singi/it2/senmon_bunka/shiearingu/dai2ji-houkokusho.pdf 最終閲覧令和元年 12 月 5 日

⁸ 2019 年 6 月福岡において、G20 財務大臣・中央銀行総裁会議が開催された。その際の会議の議題「Ⅲ.技術革新・グローバル化がもたらす経済社会の構造変化への対応」の「国際租税」の項目にあるデジタル化に伴う課税原則の見直し、租税回避・脱税への対応に引続き取り組むことを確認している。

立)。④部屋情報を閲覧した宿泊者は、Airbnb を介して借受手続き代行手数料（宿泊料金の 6～12%）を支払う。⑤サービス提供者は、貸出手続の代行に対して代行手数料（宿泊料金の 3%）を支払う。⑥サービス提供者は、宿泊者から宿泊料金を受けとり、部屋の貸出しを行うというものである。

図式1 Airbnb の仕組み



出所：Airbnb の HP および佐藤良「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—ISSUE BRIEF—』第 985 号 6 頁を基に筆者作成。

ただ、個人が保有する空き部屋を貸し出す民泊の「Airbnb」では、宿泊者がホストへ支払う宿泊代金については、ホスト自身に納税義務が生じる。しかし、Airbnb のように次号拠点が海外にある事業者の場合には、法人税を課することが困難であることから、問題視されている。

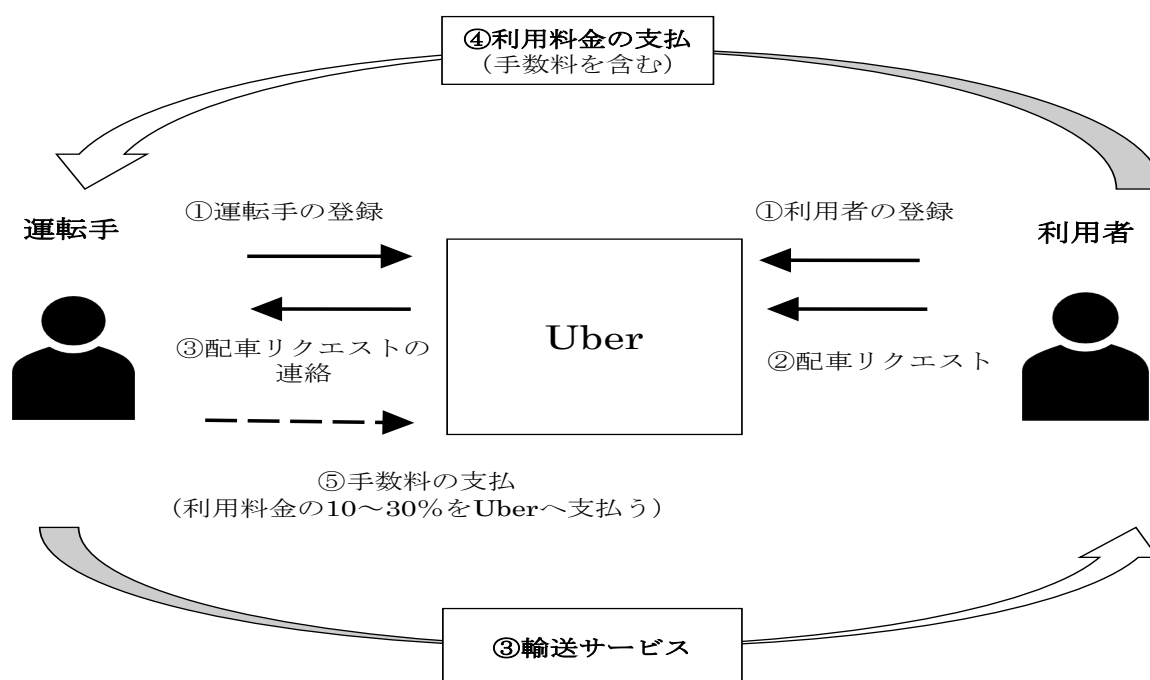
次に、個人間のライドシェアリングの「Uber」では、事業の主体がプラットフォーム側なのか、ドライバー（登録運転手）として所得を得る個人側なのか明確ではなく、議論となっている。つまり、Uber の仕組みを概観する以下になる。①まず個人の運転手がウーバーに必要な情報を登録する（利用者也登録）、②利用者がスマートフォンから Uber を介して配車の依頼をする、③Uber から登録運転手へ連絡がいき送迎サービスが行われる、④利用者はクレジットカードで利用料金を支払い、⑤Uber はその 10～30%の手数料を受け取るという流れである。このビジネスモデルは、ライドシェアともいわれ、個人所有の自動車を利用できること、利用の手軽さから爆発的の広がりを見せている。

しかし、我が国の税制上は様々な課題が山積している。つまり、ドライバーが Uber などの仲介業者の被雇用者として扱われた場合と、個人事業主として扱われた場合とでは課税方法が異なるため、どのよう

に扱われるかについても議論がある。前者の場合は、その所得は給与所得に分類され、仲介サービス会社は源泉徴収義務を負うこととなる。後者の場合は、サービスの提供者自身に納税義務が生じ申告納税しなければならない。さらに、前者の場合、Uber に源泉徴収義務を課することができるのか、後者の場合、登録運転手の所得情報をどのように把握するかが問題となり、Uber に情報提供を求めることができるかが問題となる。

ただし、そもそも Uber がサービスの実態を把握できていない場合がある。たとえば、登録運転手がクレジットカードの決済とは別に現金による支払いを受けた場合などは、Uber による把握が困難となり、正確な所得情報の提供は不可能であろう。

図式2 Uber の仕組み



出所：Uber のHP およびを基に筆者作成。

2. 課税のあり方：所得・消費・資産課税面からの分析

シェアリングビジネスをめぐる課税上の問題は、主にサービス提供者にかかる所得税の問題、仲介サービス会社にかかる法人税の問題、双方に消費税の問題があげられる。ここでは、主なシェアリングビジネス事例を題材に課税分析を行う。

(1) まず、所得税に関する問題として、仲介サービス会社とサービス提供者の関係は、所得分類の観点から問題となる。すなわち、個人事業主なのか先の会社の被用者であるのかという問題である。個人事業主の場合は、サービス提供者の所得は事業所得または雑所得に分類され、サービス提供者自身が申告納税しなければならない。一方、サービス提供会社の被用者の場合、サービス提供者の所得は給与所得に分類され、仲介サービス会社が源泉徴収義務を負うこととなる。他方、英国では、ウーバーの登録運転手は契約上個人事業主であるが、その実態は従属的な労働者であるにもかかわらず本来適用されるべき法的な

権利が保障されていないとして、事業者を提訴し、雇用裁判所がこれを認める判断を下している⁹。そのため、所得分類の問題を検討する場合、契約上の関係だけでなくサービス提供者と仲介サービス会社の関係と実態を把握する必要がある。その実態とは、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く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議論にみることができる。この問題は、州の雇用保険不服審査機関や裁判で争われており、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）の制定にいたっている（AB5は2020年1月1日から施行される）¹⁰。AB5施行されると、これまでネット・アプリを介して続けて単発の仕事の紹介を受けた場合、企業などの被用者として扱われる。翻って、我が国の所得分類の関係では、所得計算上の控除の問題があげられる。給与所得では、所得計算上の控除で給与所得控除による概算控除が適用される。給与所得控除として適用できる額は、通常、実際に必要とされる経費よりも高い水準に設定されており、事業所得の場合、所得計算上の控除として、必要経費の実額控除が認められている。この点については、サービス提供者の多くは、労働者性が高く、必要経費として計上できる範囲は限定的であるため、所得計算上の控除の点で、給与所得者に比べて不利な立場にあるとされる¹¹。さらに、事業所得と雑所得の区分からは、事業所得では所得金額の計算上で生じた損失の損益通算ができるほか、青色申告を行えば、欠損金の繰越控除が認められるが雑所得ではこれらの措置は認められない。このように所得分類からくる控除の異同が職業選択に影響を及ぼすことも考えられるが、現状サービス提供者が専業としてサービスを提供しているのか、副業として行っているのかは重要な要素となりうるであろう。ただし、今後インターネットの発展に伴い働き方の多様化は加速度的に進むと考えられるが、我が国の所得分類それ自体についても再考される必要があるだろう。

サービス提供者は、一つのアプリのみを使用してサービス提供をしているとは限らず、複数の遊休資産・スキル等を利用しサービス提供をしている場合も少なくない。その場合、所得の把握は一層困難となることが予想される。この点、フランスは、2016年補正予算法によって、仲介サービス会社は、サービス提供者の情報を課税当局である公共財政総局（DGFiP）に提出することが義務付けられ、提出対象となる情報をサービス提供者の氏名、連絡先、事業識別登録番号（SIREN）、取引によって得られた総所得などとしている¹²。しかしながら、我が国においても仲介サービス会社にサービス提供者の所得情報の提供を求める制度の導入などが検討されているが¹³、仲介サービス会社が外国会社である場合や、プラットフォームの運営をするだけで取引の内容や実態を詳細に把握していない場合もあるため¹⁴、情報提供制度の

⁹ 「不安定な働き方に関する議論」『国別労働トピック』URL：
http://www.jil.go.jp/foreign/jihou/2017/07/uk_03.html 最終閲覧令和元年12月5日

¹⁰ 前掲3、石村ほか、141～144頁参照。

¹¹ 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—ISSUE BRIEF—』第985号2頁によれば、労働者性（使用従属性）とは、指揮監督下の労働か否か、報酬の労務対償性等の基準によって判定されるものと説明される。

¹² 同上、6頁

¹³ 仲介サービス会社に所得情報の提供を求める制度として、サービス提供者が仲介サービス会社に登録する際にマイナンバーの登録を義務付け、課税当局が仲介サービス会社に対してマイナンバーと併せた所得情報の提供を求める見解もある（森信茂樹「急拡大するシェアリング経済 課税議論を急げ」『Wedge』29巻4号52頁。同旨、前掲9、佐藤、2頁。

¹⁴ 伊藤公哉「シェアリングエコノミーの拡大に伴うタックス・ギャップへの制度対応（後）テクノロジーの発展と申告納税制度の下での資料情報制度の再検討」『税務弘報』65巻13号75頁では、フリマア

導入には困難な点がある。これに対しては、サービス提供者が自ら申告納税することが望まれ、プラットフォーム企業からの申告支援¹⁵なども一考に値する。

(2) 次に、シェアリングエコノミーによって提供されるサービスは、原則、消費税の課税対象になると考えられる。シェアリングエコノミーにかかる消費税の問題を考える場合、仲介されるサービス（民泊仲介）が、サービス本体（部屋の貸出し）と手数料の授受から構成されることを確認する必要がある。つまり、仲介サービス会社が国外事業者であり、仲介されるサービス全体が B to B 又は B to C 取引に該当する場合、サービス全体に消費税が課されるため、課税上の問題は生じない。しかし、該当する取引が手数料の授受のみの場合には、課税上の問題が生じる可能性がある。この場合、部屋の貸出し（サービス本体）に対する消費税の納税義務者は、仲介サービス会社ではなく、サービス提供者となる。この場合の多くが、免税点（基準期間の課税売上高が 1000 万円）を超えずに免税事業者となる可能性がある。Uber の場合も同様で、サービス提供者（登録運転手）が免税事業者である場合には、サービス提供者が負担したガソリン代などにかかる消費税は控除できない。また、既存の同業者の多くが課税事業者である場合、双方の間で公平な競争条件が確保されない問題が生ずるため、サービス本体についても、仲介サービス会社に納税義務を課すことの是非が問題になる。他方、仲介サービス会社が納税義務者となる場合には、利用者は消費税込みで代金を支払い、それを仲介サービス会社が国に納付する義務を負うが、イギリスでは、Uber を通じて配車を頼んだ料金に VAT（付加価値税）が含まれていないことが問題となっている¹⁶。

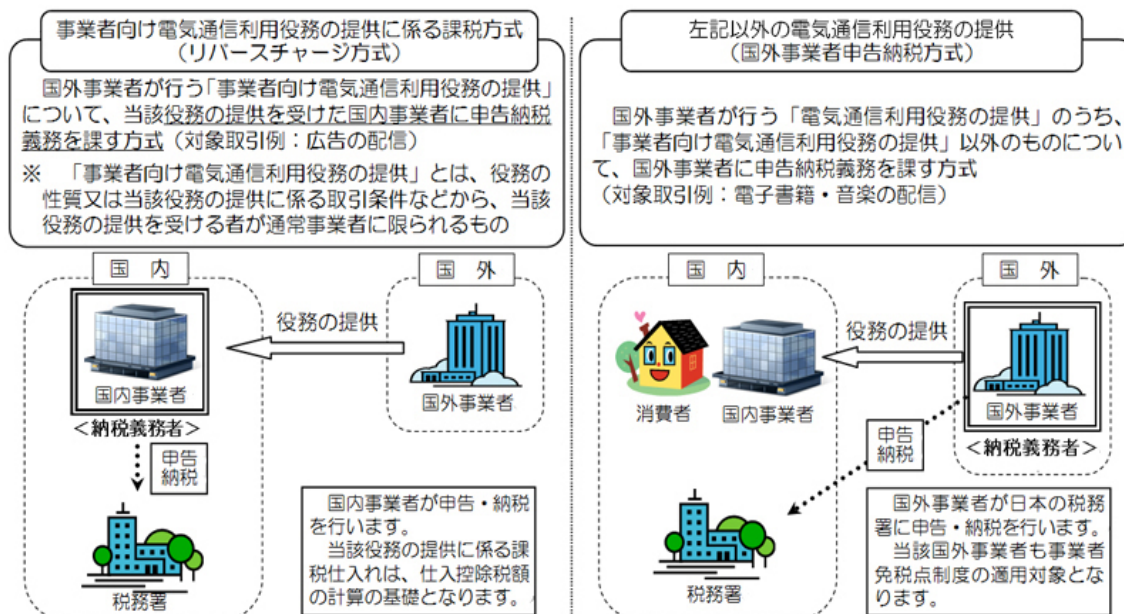
そして、このような議論がある中、我が国では、平成 27 年 10 月から、国外事業者がインターネット等を介して国内事業者又は国内消費者に対して行う役務の提供について、国内取引として消費税を課税する制度が導入されている。具体的には、国外事業者の国内事業者向け取引（B to B 取引）では、国内事業者が納税する方式（リバースチャージ方式）、国外事業者の国内消費者向け取引（B to C 取引）では、国外事業者が日本の税務署に対して申告納税を行う方式が採られている。ただ、仲介サービス会社が納税義務者となる場合、一部の国外事業者には、B to B 又は B to C 取引への課税の対応に不備が見られ、法令遵守の徹底が必要との指摘もあり³⁰、依然として問題となりうるであろう。

リバースチャージ方式の一例（対象取引例：広告の配信）

プリ等のプラットフォーム上では、消費者が出品者と個別に交渉することが半ば当然のこととして行われることを前提に、取引の場でプラットフォームが利用されたとしても、取引の内容や実質を最も理解しているのは実際の取引の相手方と交渉を行った当事者であるので、その当事者（納税者）本人の責任で申告・納税を行うことがシェアリングエコノミーに適合していると指摘する。

¹⁵ 渡辺徹也「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 10 頁。

¹⁶ 前掲 11、森信、52 頁



出所：国税庁「国境を越えた役務の提供に係る消費税の課税関係について」から一部抜粋。URL：
<https://www.nta.go.jp/publication/pamph/shohi/cross/01.htm> 最終閲覧令和元年12月6日

（3）先に例にあげた Uber や Airbnb は、サービス提供者の遊休資産である自動車や空き家等を利用するため、資産課税の面から問題となりうる。たとえば、空き家等を所有していれば固定資産税、自動車を所有していれば車体課税との関りが問題となる可能性がある。先にも述べたとおり、シェアリングエコノミーは、所得税・消費税・法人税の課税問題が生じる反面、雇用機会の創出や地方自治体の労働力不足の解消につながる可能性を秘めており、我が国政府も積極的に支援する動きを見せている。そうであれば、新たなビジネスモデルに対するあるべき税制の構築と共にサービス提供者の所有資産に対する税制の構築が重要となる。そこで、近年注目を浴びている車体課税に焦点をあててみる。

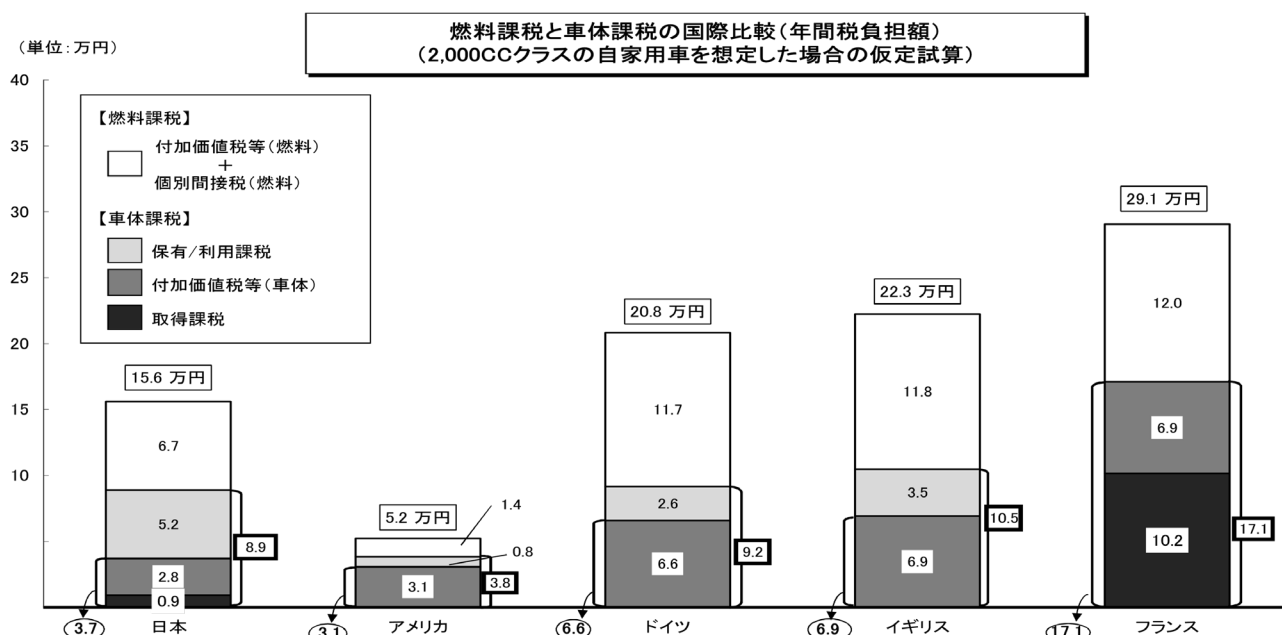
我が国において、自動車には、取得したとき（自動車取得税〔地方税〕）、保有・利用しているとき（（軽）自動車税〔国税・地方税〕）、自動車重量税〔国税〕、走っているとき（ガソリン車の場合〈乗用車等〉、揮発油税及び地方揮発油税（国税・地方税））のそれぞれのタイミングにおいて課税される。

	取得	保有	利用（権利創設）	走行（燃料消費）
普通車	自動車取得税	自動車税（国の財源） 自動車税（地方の財源）	自動車重量税（国の財源）	≪ガソリン車≫揮発油税・地方揮発油税（国の財源） ≪ガソリン車≫揮発油税・地方揮発油税（地方の財源） ≪ディーゼル車≫ 軽油引取税 ≪LPG車≫石油ガス税（国の財源） ≪LPG車≫石油ガス税（地方の財源）
軽自動車	自動車取得税	軽自動車税（国の財源） 軽自動車税（地方の財源）	自動車重量税（地方の財源）	≪ガソリン車≫揮発油税・地方揮発油税（国の財源） ≪ガソリン車≫揮発油税・地方揮発油税（地方の財源）
	国の財源		地方の財源	

財務省 HP「身近な税」 URL：https://www.mof.go.jp/tax_information/images/image10.pdf を基に筆者作成。

※自動車取得税は、令和元年 10 月 1 日以降廃止となり、「自動車環境性能割」が導入されている。

そこで、我が国の各タイミングにおける税負担額を諸外国と比べると、燃料課税と車体課税の合計額は、アメリカに次いで負担額が少なく、車体課税については、ドイツやイギリスと同程度の負担額となっている。これは、環境性能（排ガス性能や燃費性能）に優れた自動車の普及を促す観点から、一定の環境性能を満たした自動車について、自動車重量税や自動車取得税を減免する特例（エコカー減税）が設けられたことによるものと考えられる。



出所：財務省 HP「身近な税」 参照 URL：https://www.mof.go.jp/tax_information/images/image10.pdf

我が国における自動車産業は、周知のごとく日本経済や雇用創出に大きく貢献する基幹産業である。ただ、グローバル競争下のもと電動化・IoT化、自動運転等の技術革新、シェアライド等の使用形態の変化等、大きな変革期を迎えている。そして、このような激しい環境変化に対応する必要性と地方財源確保の必要性から、政府は「平成 31 年度税制改正の大綱」¹⁷において、大枠で二つの方針をたてて最終的な結論としている。それは、①消費税率 10%への引上げにあわせ、自動車の保有に係る税負担を恒久的に引き下げることにより、自動車ユーザーの負担を軽減し、需要を平準化するとともに、国内自動車市場の活性化と新車代替の促進による燃費性能の優れた自動車や先進安全技術搭載車の普及等を図ること、②恒久減税による地方税の減収については、まずはエコカー減税の見直しやグリーン化特例の重点化、環境性能割の基準見直しにより財源を確保し、なお生じる財源不足額についてはその全額を国費で補てんすることにより、それに見合った地方税財源を確保することとする。これにより、地方における社会インフラの更新・老朽化対策や防災・減災事業のニーズにしっかりと対応することである。

具体的には、環境性能に優れた自動車に対する自動車重量税の減免措置として、排出ガス性能及び燃費

¹⁷ 国土交通省 HP「平成 31 年度税制改正の大綱」(URL：<https://www.mlit.go.jp/common/001279207.pdf>)

性能の優れた環境負荷の小さい検査自動車のうち、令和元年5月1日から令和3年4月30日までの間に最初に受ける新規車検の際に納付すべき自動車重量税について減免（100%、75%、50%、25%）される。

また、上記適用を受けた新規車検で免税となる自動車のうち、電気自動車等や極めて燃費水準が高いハイブリッド車は、環境に影響を及ぼすような一定の改造が行われている場合を除き、2回目の車検に係る自動車重量税も免除されることとなる¹⁸。

3. 国際課税面からの分析：主要諸国での課税動向を含めて

法人税の問題として、外国法人である仲介サービス会社に対する課税問題である。我が国における外国企業の事業利得については、外国企業が国内に恒久的施設（Permanent Establishment、「PE」という。）を有する場合には、PEに帰属する所得が課税対象となる。つまり、非居住者又は外国法人が事業活動によって取得する利得に対しては、「恒久的施設（PE）なければ課税せず」という国際課税の基本的な原則により、外国企業が日本国内にあるPEを通じて国内で事業を行わない限り、日本においては課税できないこととされている（法法4条3項、9条1項、138条1項1号）。しかし、昨今このPEの認定を人為的に回避する事象が生じており、実際に企業が外国に進出する際に、PEに認定されないような進出形態を選択することにより、進出先での課税を免れようとするケースが増大している¹⁹。具体的に、このような事案は、PEの解釈とその該当性を主要な論点として争われていた²⁰。また、仲介サービス会社は、インターネットを利用することで、国境を越えて様々な経済的取引を行うことが可能となる一方で、課税を受ける施設や人を媒介せずに他国の顧客と取引をすることができ、利益を獲得することができる。たとえば、インターネット上での販売は、国内に必ずしも物理的拠点がなくとも、インターネット上で商品等を販売したり、サービスを提供することが可能であることが特徴としてあげられる。また、物理的商品にとどまらずデジタル商品であれば、なおさら物理的拠点の必要はなくなるため、どのように課税するのかまたどの国の課税管轄に属するのかが国際課税の立場では問題となっている。このようなケースに対応するために、OECD（経済協力開発機構）は、2015年10月5日にBEPS（Base Erosion and Profit Shifting, 税源浸食と利益移転）プロジェクトの行動計画7の最終報告書を公表し、OECDモデル租税条約上のPEの定義を修正するよう勧告した。この勧告を受け、我が国も2017年6月7日に「税源浸食及び利益移転を防止するための租税条約関連措置を実施するための多数国間条約」（BEPS防止措置実施条約）に署名している。そこで、平成30年度の税制改正においては、PE認定の人為的回避に対処するため、国内法上のPEの範囲を国際的なスタンダードに合わせ規定の見直しが行われた²¹。

¹⁸ 国税庁 HP「自動車重量税のあらまし」 URL：

<http://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/taxanswer/inshi/7192.htm> 最終閲覧令和元年12月5日

¹⁹ 高山政信「恒久的施設関連規定の改正点と実務への影響」税務事例50巻9号62頁

²⁰ 東京高判平成28年1月28日裁判所 HP（倉庫PE事件）は、所得税法上の非居住者として、アメリカ合衆国から本邦に輸入した自動車用品を、インターネットを通じて専ら日本国内の顧客に販売する事業を営んでいたXが、処分行政庁から各所得税決定処分及び無申告加算税の各賦課決定処分を受けたことから、Yに対し、これらの取消しを求めたところ、Xの請求が棄却されたため、控訴した事案である。これに対し、控訴審は、「通信販売業では発送業務が重要な発送業務」として、本件販売事業の用に供していた日本国内のアパート及び倉庫は、日米租税条約5条1項（平成16年条約第2号）の規定する「恒久的施設」に該当するなどとして、上記各処分を適法とした原判決を相当とし、控訴を棄却したものである（木村浩之「倉庫PE事件 恒久的施設該当性の判断（補助的活動の除外）」税務弘報66巻10号146頁参照）。

²¹ 矢内一好「恒久的施設に関する規定の見直し」税務事例50巻7号76頁

(1) PE 認定の人為的回避防止措置の導入

旧法の規定では、商品の引渡しや購入のみを行う場所等は、その活動が企業の本質的な部分を構成する場合であっても PE 認定されないことになる。これまで、企業においては、各場所の活動を PE 認定されない活動に分割することによって、PE 認定を人為的に回避することが可能であった。この点については、BEPS 行動計画 7 (action7) は、多国籍企業による恒久的施設の認定を人為的に回避することを防止するために、改正 OECD モデル租税条約とそのコメンタリーの PE の変更を目的とし、それに準じて OECD モデル租税条約の改正が進められていた。我が国も OECD 租税委員会の一員であることから、OECD モデル租税条約に従わなければならない、すでに締結されている二国間租税条約も改正されることになる。

改正 OECD モデル租税条約第 5 条[恒久的施設]は、特定の活動、つまり物品または商品の保管、展示、引き渡し又は加工を目的とした物品の保管、購入又は情報の収集のためであれば、その一定の場所を PE としない例外の取扱いを、その活動が全体の事業における準備的または補助的なものである場合にのみ適用できるものとされる²²。そして、このような活動が電子商取引等の発展と共に事業の中核的活動とみなされるケースが多く、これに対応するため、2010 年 7 月に OECD モデル租税条約が改正されるに至っている。

(「PE の例外」関係) OECD モデル条約第 5 条 4 (恒久的施設の例外) の改正

改正前の規定	改正後の規定
4 次の活動を行う場合は、「恒久的施設」に当たらない。 (a) 物品等の保管・展示・引渡しのためにのみ施設を使用 (b) 企業の在庫を保管・展示・引渡しのためにのみ保有 (c) 企業の在庫を他の企業による加工のためにのみ保有 (d) 企業のために物品等を購入し、又は情報収集のみを目的として、一定の場所を保有 (e) 企業のためにその他の準備的又は補助的な性格の活動を行うことのみを目的として、一定の場所を保有 (f) (a) から (e) までの活動を組み合わせた活動のみを目的として、一定の場所を保有。ただし、その組合せによる活動の全体が準備的又は補助的な性格のものである場合に限る。	4 次の活動を行う場合は、「恒久的施設」に当たらない。 <u>ただし、その(a)から(e)の活動 ((f)の場合には、その組合せによる活動の全体) が準備的又は補助的な性格のものである場合に限る。</u> (a) 物品等の保管・展示・引渡しのためにのみ施設を使用 (b) 企業の在庫を保管・展示・引渡しのためにのみ保有 (c) 企業の在庫を他の企業による加工のためにのみ保有 (d) 企業のために物品等を購入し、又は情報収集のみを目的として、一定の場所を保有 (e) 企業のためにその他の活動を行うことのみを目的として、一定の場所を保有 (f) (a) から (e) までの活動を組み合わせた活動のみを目的として、一定の場所を保有。 【上記改正の代替案】

²² 成道秀雄「PE 認定の人為的回避の防止」『税源浸食と利益移転 (BEPS) 対策税制』180 頁

	現行の規定の(a)～(d)は準備的・補助的活動であるか否かを問わずPE 認定の例外とすることを明確化。ただし、(a)～(d)に含まれる活動の一部（例えば物品等の引渡し）を準備的・補助的活動である場合にのみPE 認定の例外とすることも可。
--	---

出所：第14回税制調査会・財務省説明資料〔国際課税〕（平成29年11月1日）15頁を一部修正

本規定は、外国法人が他国において純粋に準備的又は補助的な活動を行う場合、その外国法人が他国でPE 課税されることを防止するために設けられたものである。例えば、アマゾンの米国販売会社が、我が国に倉庫事業の子会社を設立し、その子会社に物流業務を行わせていたところ、我が国の課税当局はその子会社にPE が置かれているとして認定課税を行おうとした事例があるが、顧客とアマゾン米国本社が直接契約しており、決済も同社で行われているということで、PE 課税をされることがなかった²³。

そこで、我が国においても平成30年度税制改正で、PE を有するとはされない活動の範囲の見直しが行われた。つまり、保管、展示、引渡しその他の特定の活動を行うことのみを目的として使用する事業を行う一定の場所等は、現行法と同様に支店PE に含まれないが、その活動が外国企業の事業の遂行にとって準備的又は補助的な機能を有するものである場合に限ることとされた（法令4条の4④）。換言すれば、いかなる活動であれ準備的又は補助的な性格のものでない場合にはPE と認定されることになる。

例えば、外国企業が、相当数の従業員が勤務し、製品の保管、引渡しのみを行うための巨大倉庫を保有し、この倉庫を通じて行う製品の保管・引渡し活動が、企業の製品販売事業の本質的な部分を構成して、準備的・補助的活動に該当しないとしても、倉庫では製品の保管・引渡しの活動のみしか行われなため、現行法においてはPE 認定の例外にあたり、外国企業は国内にPE を有しないことになる。しかし、改正後においては、倉庫を通じて行われる活動が事業の本質的部分を構成している場合にはPE を認定し、その活動が事業にとって準備的・補助的な性格のものである場合に限ってPE を認定しないとなるとされている²⁴。

(2) PE 概念の見直しとデジタル課税の可能性

先にも述べたとおり、国際課税においては「恒久的施設（PE）なければ課税せず」という国際課税の基本的な原則がある。しかし、シェアリングビジネスにおける仲介サービス会社は、顧客の所在国で事業を展開する場合に、そもそもPE を設置する必要がない。このような場合には、当然に法人税を課することができない。そして、電子商取引の事業の中には、顧客の所在国に物理的な拠点を一切保有することなく、事業展開できるものが存在する。このような場合、現状のPE 概念ではPE 認定の人為的回避こそ防止できるが、そもそも物理的拠点が存在しない場合には適正な法人課税をなすことができない。そこで、デジタル課税（Digital Tax）という考え方がでてくる。デジタル課税とは、オンライン・ショッピング、インターネット・オークション等のデジタルプラットフォームのサービスを提供する事業者であるデジタルプラットフォームに対する法人課税問題であり、具体的には国際的に事業展開を行っている主として

²³ 前掲20、成道、181頁

²⁴ 高山政信「恒久的施設関連規定の改正点と実務への影響」税務事例50巻9号63頁

米国系の IT 企業がこの対象となっている²⁵。その背景には、EU の欧州委員会による 2018 年 3 月 21 日の公表資料 (European Commission -Fact Sheet Questions and Answers on a Fair and Efficient Tax System in the EU for the Digital Single Market) によれば、従来から存在する企業の実効税率が 23.2%であるのに対して、国際的に事業展開を行う米国系巨大 IT 企業への実効税率の平均が 9.5%であり、EU 加盟国に多額の税収ロスが発生しているとして問題視されていたことがあげられる²⁶。つまり、欧州委員会は、企業間の税負担の不公平と EU 加盟国の税収ロス等を理由として、デジタル課税を可能とするよう提言している。ただ、EU 加盟国間では、デジタル課税に反対する国もあり、足並みは未だ揃っていないのが現状である。

これに対し、独自路線を歩むイギリスはデジタル・サービス税 (DST) を 2020 年 4 月から導入する予定となっている。内容は、イギリス国内における米国系巨大 IT 企業の売上金額に対して 2%の税率を課すものであり、その対象は全世界売上高が 5 億ポンド (735 億円) 以上の企業である²⁷。また、デジタル課税に積極的なフランスにおいては、デジタル課税法が本年 7 月に施行されたが、米国通商代表部は 12 月 2 日 1974 年通商法 301 条に基づく調査報告書において GAFA (グーグル、アップル、フェイスブック、アマゾン) のような米国のデジタル企業を差別していると批判している²⁸。このようにして、デジタル課税に積極派の国々と米国をはじめとする消極派の争いは依然として続いており、イギリス・フランスのように独自路線に舵を切る国も現れてきている。このような中、OECD は国際課税ルールの見直しの下でデジタル課税の実現を目指しているが、各国のシェアリングエコノミーに対する課税の動向を含め、デジタル課税のあり方についてはなお一層の検討が必要であろう。

むすびにかえて

これまで検討してきたとおり、シェアリングエコノミーは、遊休資産の有効活用機会や自らのスキルを利用した新たな働き方を創出している。今後我が国は、超少子高齢化社会に突入していく中で、既存のリソース (遊休資産や個人の余った時間等) を活用することで、労働力不足や資源の再利用につながることを期待されている。このような観点からみれば、税制がシェアリングエコノミーを阻害する要因になってはならない。一方で、カリフォルニアの事例にみたように、「就労仲介型プラットフォーム (labor intensive platform)」を介して働くサービス提供者がおかれる実態の多くは、名ばかりの個人事業者である。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くらしや健康を守るため最低賃金、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議論は我が国においても妥当性を有すると考えられる。また、先にも述べたとおり、我が国におけるシェアリングエコノミーに対する所得課税、消費課税、そして法人課税では、問題が山積している。大まかに分けると、①サービス提供者の所得に対する所得の把握、所得分類および控除額等の問題、②消費課税をめ

²⁵ 矢内一好「ネクサス概念の浮上」税務事例 51 巻 7 号 86 頁

²⁶ 同上、86 頁。

²⁷ 前掲 24、矢内、87 頁

²⁸ 日本貿易振興機構 (ジェトロ)「米 USTR、フランスのデジタル課税法施行に対する報復関税案を発表 (米国)」参照。URL: <https://www.jetro.go.jp/biznews/2019/12/86e779082528be57.html> 最終閲覧令和元年 12 月 5 日。また、同報告書 (URL: <https://ustr.gov/about-us/policy-offices/press-office/press-releases/2019/december/conclusion-ustr%E2%80%99s-investigation>) では、報復措置としてフランスからの輸入額約 24 億ドル相当の品目に最大 100%の追加関税を課すとしており、最終的な措置は、2020 年 1 月に開催する公聴会を経て決定する見通しとなっている。

ぐる納税義務者と課税対象、③遊休資産にかかる資産税の扱い、④PE 概念やデジタル課税をめぐる法人課税の問題となる。このような問題を概観するに、諸外国が抱える問題と共通性があり、特に問題となるのは①と④と解される。①については、特にサービス提供者の労働形態が問題となる。労働形態の判定及び基準には、諸外国や各国裁判所、不服審査機関等で様々であるが、我が国においても先行して議論を深めるべきである。さらに、国境をまたにかける巨大 IT 企業に対する適正な課税が実現できなければ、我が国に税源浸食を引き起こすばかりでなく、既存企業との競争に不公平を及ぼすことにもつながる。その意味では、今現在 OECD や諸外国で議論されているデジタル課税の可能性を模索・検討することは、シェアリングエコノミーに対する課税を考えるうえで、有用かと考えられる。