

シェアリングエコノミーと消費税

－「事業として」の範囲及びその事業に係る
仕入税額控除を中心に－

山 田 敏 也

〔 税 務 大 学 校 〕
〔 研 究 部 教 授 〕

論文の内容については、すべて執筆者の個人的見解であり、税務大学校、国税庁あるいは国税不服審判所等の公式見解を示すものではありません。

要 約

1 研究の目的（問題の所在）

近年の経済活動においては、ICT の活用が進むだけでなく、事業者ではない個人が商品やサービス等の「提供側」を担うオンライン取引が拡大している。例えば、オンラインの消費者取引の一種であるシェアリングエコノミーは、中古品販売、民泊、あるいは、クラウドソーシングとよばれる個人への業務委託の仕組みにも広がりつつある。また、シェアリングエコノミーは、遊休資産やスキル等の有効活用を進める可能性と、潜在的な需要を喚起し、新しいビジネスの創出への貢献が期待されている。

このような新たな取引についても、適正な税法の適用が求められるところ、個人が行う取引に係る所得には所得税のほか、当該取引が消費税の課税対象となる場合がある。

消費税の課税対象となる取引とは、「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」と規定され（消費税法 4 条 1 項）、ここでいう「資産の譲渡等」とは、「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」とされている（消費税法 2 条 1 項 8 号）が、消費税法上、消費税法における「事業」とは何かという論点が生ずる。

そこで、本稿においては、シェアリングエコノミーとよばれる個人が行う新たな取引に焦点を当て、消費税法上の「事業として」に該当するの否か、該当する場合、家事共有資産等に係る仕入税額控除の適用をどのように考えるか等、消費税法上の取扱いについて整理・研究を行うこととする。

2 研究の概要

（1）シェアリングエコノミーという新たな経済活動

イ シェアリングエコノミーの定義

「シェアリングエコノミー」という言葉には、世界的にコンセンサスを得た定義はないが、内閣官房シェアリングエコノミー促進室によれば、

「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」と説明されている。そして、このシェアリングエコノミーは、十分に活用されていない資産や個人のスキル、隙間の時間などの有効活用を促し、社会全体の生産性向上につながるものであり、我が国における様々な諸課題に対する一つの有効な解決手段であると期待されている。

ロ シェアリングエコノミーの分類

シェアリングエコノミー協会では、シェアの対象になるものに着目し、サービスを次の5分類に分類している。すなわち、スペース（空間）のシェア、モノのシェア、移動のシェア、スキルのシェア及びお金のシェアである。

（2）消費税法における事業

イ 所得税法上の「事業」の概念

所得税法において、「事業」そのものの概念は明らかにされておらず、この点に関して、金子宏名誉教授は「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り、「事業と非事業との区別の基準は必ずしも明確でなく、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。」と説明される。

ロ 地方税法上の「事業」の概念

地方税法上においても、「事業」そのものの定義規定は設けられていないため、「事業」の概念としての解釈論が問題となってくると思われる。事業税は、事業を行う者と道府県との間の応益負担の原則という考え方に基づいて課税されるものであるとされ、企業が受けるサービスとは、企業の経済活動の規模に対応するものであるといわれてきていることからすれば、事業税の課税の対象には一定の事業規模が考慮されているも

のと考えられる。

ハ 消費税法における「事業」の概念

消費税法においても、「事業」の定義については規定されていない。この点、消費税法基本通達 5-1-1 において、『事業として』とは、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が反復、継続、独立して行われることをいう。」と取り扱われている。

これに対して、所得税法上、事業所得を生ずる「事業」とは、①営利性・有償性、②反復・継続性、③経営の独立性及び④社会通念性のすべての条件を備えた経済的活動と考えられており、また、地方税法においては、課税客体の範囲の一部に一定の事業規模が考慮されていることから、消費税法における「事業」の意義は、所得税法や地方税法のそれより広く捉えられることがわかる。

ニ 裁判例及び裁決事例からみた消費税法上の「事業」

裁判例では、各税法における「事業」の解釈は、着目する担税力や課税対象を異にする各法律の趣旨及び目的等に照らしてなされるべきであり、消費税法の「事業」の意義内容は、その規模を問わず「反復、継続、独立して行われる」ものであるという点で所得税法のそれより広く捉えられるということが改めて認識できる。

また、生活用資産該当性の判断に当たっては、当該資産の用途、使用状況を考慮する必要、そして当該譲渡が行われた際の状況等も考慮する必要があるとの所得税法上の判断と同様に、消費税法においても生活用資産該当性の判断が行われるべきである。

そして、「独立性」の判断に当たっては、他の法律等にかかわらず、消費税法によって判断がなされるべきであり、また、締結した契約のみでは支払の対価が給与であるか報酬であるかの区分が明らかにならない場合には、消費税法基本通達 1-1-1 で示される判定要素及び業務遂行上の費用負担や業務に対する指揮・監督の程度などを含め、総合勘案して判断するものとされている。

(3) 具体的シェアリングサービスに係る消費税法上の事業該当性及び取扱い

イ 空間のシェア

(イ) 民泊

消費税法上の「事業」はその規模を問わないことから、たとえ住居の一部であっても、反復、継続、独立して行われるものである限り、消費税法上の「事業」と認められる。なお、事業として対価を得て行われる資産の譲渡等に該当することから課税取引となる。

(ロ) 駐車場のシェア

車 1 台分の駐車場を時間限定で貸付けを行う行為であっても、それが反復、継続、独立して行うものである限り、消費税法上の「事業」に該当することとなる。なお、当該貸付けは、事業として対価を得て行う資産の譲渡等に該当し、また、非課税となる土地の貸付けにも該当しないことから課税取引となる。

(ハ) 農地のシェア

農地の売買や賃貸借には、農業委員会等の許可が必要となる（農地法 3 条）ため、通常の農地のシェアサービスは、土地使用から作業サポートまでの一切を役務の提供として対価を受け取るものが多い。その場合、それが反復、継続、独立して行われる限り消費税法上の「事業」に該当する。また、農業委員会等の許可を得た上で行う農地の賃貸借についても、対価を得て反復、継続、独立して行われる限り消費税法上の「事業」に該当することとなる。なお、土地使用から全ての作業サポートを行う取引は消費税の課税対象となり、農地の賃貸借のみの取引は消費税法 6 条及び別表第一により非課税取引となる。

ロ モノのシェア

(イ) 物品売買

消費税法基本通達 5-1-1 によれば、「個人事業者が生活の用に供している資産を譲渡する場合の当該譲渡は『事業として』には該当しない」と取り扱われている。しかしながら、個人であっても自ら材料

を調達・製作し新たな付加価値を付けたハンドメイド作品の譲渡や転売目的で行われる取引が対価を得て反復、継続、独立して行われる場合、消費税法上の「事業」に該当すると考えられる。なお、その場合には、事業として対価を得て行われる資産の譲渡等に該当し課税取引となる。

(ロ) レンタル

バッグ 1 つの貸付けであっても、当該貸付けが反復、継続、独立して行われるものである限り、その規模に関係なく当該貸出し行為は消費税法上の「事業」に該当することとなる。なお、当該バッグ等の貸出しは、事業として対価を得て行われる資産の貸付けに該当することから課税取引となる。

ハ 移動のシェア

(イ) カーシェアリング

カーシェアリングサービスの中には、レンタカー事業に該当しないように、自動車の所有者と利用者間で「共同使用契約」を締結する場合があるが、このような形態であっても自動車の所有者が利用者から受け取る金銭は、当事者間で合意された 1 回当たりの自動車の使用の対価と認められることから、それが反復、継続、独立して行われる限り消費税法上の「事業」に該当することとなる。なお、その場合、事業として対価を得て行われる資産の貸付けと認められることから課税取引となる。

(ロ) ライドシェア

利用者を目的地まで運ぶことに対する対価としてガソリン代等費用の実費負担分を受け取る行為は、「有償性」が認められるため、反復、継続、独立して行われる限り消費税法上の「事業」に該当する。

なお、利用者から実費負担分として受け取る金銭は、役員提供の対価であると認められるため、当該金額は課税売上げと考えられるが、同時に費用の実費負担分は同額が課税仕入れにも該当することになる。

また、利用者から受け取る実費負担額を超える「謝礼」は、原則、対価性がないものと考えられることから課税対象外取引となる。

ニ スキルのシェア

事業該当性については、受注者の「独立性」が問題となる。すなわち、発注者と受注者との契約のみをもって判断するものではなく、業務に係る費用や指揮・監督の程度等を総合勘案して判断することが求められる。その上で、業務遂行上の費用負担や指揮・監督の程度等について、そのいずれにおいても「主要な部分」が受注者の責任と判断に委ねられているものと判断され、反復、継続、独立して行われる場合には、当該取引は消費税法上の「事業」に該当するものと考えられる。なお、受注者に「独立性」が認められ、受注者が行う役務提供が対価を得て、反復、継続、独立して行われる場合には、消費税の課税取引となる。

ホ お金のシェア

(イ) 寄付型クラウドファンディング

調達資金という行為と支援者からの寄付（金銭）の間に対価性が認められない場合には、消費税法上の「事業」に該当せず、消費税対象外取引となる。

(ロ) 購入型クラウドファンディング

プロジェクトに賛同した支援者の金銭拠出とそのリターンである金銭以外の消費やサービスの受取りに明確な対価性が認められるため、反復、継続、独立して行われる限り、金額の多寡にかかわらず消費税法上の「事業」に該当する。なお、事業として対価を得て行われる資産の譲渡等に当たることから、当該取引は課税取引となる。

(ハ) 投資型クラウドファンディング

株式型、ファンド型、融資型のいずれも、資金需要者においては、資金提供者からの資金提供に対して配当や利息を支払うという行為が、反復、継続、独立して行われるものと認められるため、いずれの投資型クラウドファンディングも消費税法上の「事業」に該当するものと

考えられる。なお、株式型やファンド型にみられる資金拠出に対する利益の配当等は、株主又は出資者たる地位に基づき、出資に対する配当又は分配として受け取るものであるから、資産の譲渡等には該当しない（不課税取引）。また、融資型にみられる利息の受取りは、消費税法 6 条及び別表第一より非課税取引となる。

(4) シェアリングサービスにおける仕入税額控除の検討

イ シェアリングサービスの仕入税額控除

大部分のシェアリングサービスに事業性が認められ、消費税法上はサービス開始とともに事業が開始されるものと判断されることから、サービス開始以降に行った課税仕入れについては、課税仕入れを行った日の属する課税期間において仕入税額控除の対象となる。しかしながら、シェアする対象（資産）は個人が生活の用に供する目的で取得していたものであるため、仕入税額控除の対象とされることはなく、シェアリングサービスに供されてから家事共用資産として評価されるのみである。

ロ 家事共用資産に係る消費税

(イ) 家事共用資産に係る仕入税額控除の取扱い

消費税法基本通達 11-1-4 によれば、個人事業者が家事共用資産を新たに取得した場合、その家事消費又は家事使用に係る部分は課税仕入れに該当しない旨の取扱いが示されているが、同じ家事共用資産であっても、個人が取得した資産を後に事業の用にも供する場合の取扱いについては一切触れられていないことから、仕入税額控除の規定の解釈からすれば、仕入税額控除の適用外と考えるのが妥当である。

(ロ) 家事共用資産における消費税の論点

消費税法基本通達では、個人事業者が家事共用資産を取得した場合や個人事業者が取得した家事共用資産を譲渡する際の取扱いが示されているが、家事共用資産を含む事業用資産（事業用資産等）と家事用資産との間における転用に係る消費税の取扱いに若干の論点が生じている。

1 点目として、家事用資産への転用に対してみなし譲渡の規定（消費税法 4 条 5 項 1 号）が適用されることを踏まえると、事業の用に供したときをもって仕入税額控除を認める取扱いがあつて然るべきとも考えられるが、①期間損益として納付税額を計算しない消費税の性格上、減価償却などの考え方は当てはまらない、②課税事業者となつても棚卸資産と異なり家事共用資産に係る消費税は転嫁されない、③資産に係る評価など手続きが煩雑、等を鑑みると、この場合の仕入税額控除を認める規定はあまり現実的ではないようにも思われる。もっとも、家事用資産から事業用資産等へ転用したことをもつて個人から仕入れが行われたとみなしたとしても、適格請求書等保存方式の導入後においては、消費者である個人からの仕入れについては仕入税額控除の対象とならないことは明らかである。

そして 2 点目は、みなし譲渡の取扱いである。例えば、個人事業者が事業用資産等を家事用資産に転用した場合には、みなし譲渡として時価課税が行われる。このこと自体は、個人事業者が個人の用に供する資産について形式的に事業用資産として仕入税額控除を行うことを防止する観点からは当然必要な取扱いである。しかしながら、現実的には稀なケースとも考えられるが、その後、再度、当該資産を事業用資産等に転用した場合には、法令の規定によれば課税仕入れを行ったことにはならないので仕入税額控除の適用はない。そして、その後、再び家事用として転用した場合には、みなし譲渡規定が適用されることになり、これが繰り返し行われると、法解釈上は、仕入税額控除は一切行われず、課税のみが繰り返し行われるということが起こる。

(ハ) 家事用資産と事業用資産等の転用における取扱い

家事用資産から事業用資産等への転用に際して、仕入税額控除を認める規定がないことに関しては、確かに消費税創設時には現在のよ
うなシェアリングエコノミーなどという経済が成り立つ環境もなく、
生活の用に供していた資産を家事共用資産として転用するといった事

例はそれほど多くはなかったと考えられ、税法が求められる「簡索性」を考えれば、割り切って仕入税額控除を認めないことにしたのも理解できる。しかしながら、シェアリングエコノミーの進展とともに個人資産の家事共用資産への転用が増加する可能性及び個人事業者に係るみなし譲渡規定の反対の取引に当たる家事共用資産への転用に係る仕入税額控除の規定がないことを考慮すると、生活の用に供していた資産を家事共用資産に転用する際の仕入税額控除の適用を含めた取扱いについて、検討を行ってもよい時期にあるのではないだろうか。

ハ 本稿における提言

家事用資産から事業用資産等への転用に当たり仕入税額控除が認められない資産について、その後、事業用資産等から家事用資産への転用（廃業を含む。）した場合に、みなし譲渡が適用されるという一種の不均衡が生じているものと考えられる。そして、この場合の均衡を保つ解決策としては、家事用資産から事業用資産等への転用の際に仕入税額控除を認める規定を新たに設けるか、あるいは事業用資産等から家事用資産へ転用する場合には、取得の際に仕入税額控除を適用した資産の転用に限り、みなし譲渡を適用するということが考えられよう。この点、前者においては、消費税法の規定を解釈する限りにおいて、仕入税額控除の適用を認めることは不可能であるため、特例として新たな規定を設ける必要がある。一方、後者の場合には、みなし譲渡の対象資産を仕入税額控除を適用した資産に限定する規定への変更が必要となろう。

両者の規定の変更実現性について考えてみると、前者の場合、消費税法の大きな柱である仕入税額控除制度の根幹に関わるものとなり、対価の評価や手続きの煩雑さなど、制度自体が不安定になりかねない。一方、後者の場合は、みなし譲渡の規定が消費税の課税対象の例外規定であると考えれば、その例外規定を縮小する変更とも考えられるのではないか。そこで、みなし譲渡によって広い課税ベースを確保しながらも、仕入税額控除の適用を受けていない資産及び一度みなし譲渡の規定を適用した

資産については、みなし譲渡の対象外としてはどうか。なぜなら、家事用資産から事業用資産等へ転用する際に仕入税額控除の適用が受けられるよう課税仕入れの定義を変更するよりは、みなし譲渡の範囲を制限した方が、その後の範囲の変更等を考慮しても、法的安定性の点で有利であると考えられるからである。

3 まとめ

本稿においては、シェアリングエコノミーとよばれる主なサービスを通じて、消費税法上の「事業」の意義を確認し、事業該当性の観点から消費税の取扱いについて整理を試みた。消費税法上の「事業」に該当するサービスを提供する個人のうち、消費税課税事業者に該当する事業者がどれほど存在するかは明らかではないが、2023 年 10 月に適格請求書等保存方式が導入されると、事業者は仕入税額控除の適用を受けるために、シェアリングサービス提供者と取引する場合には課税事業者との取引を選好する可能性がある。そのような状況になれば、本来、免税事業者であるシェアリングサービスの提供者も取引の選択肢を広げるため、課税事業者を選択するなどこれまで以上に消費税に対する関心が高まることが想定される。

また、本稿においては、シェアリングサービスにおける事業該当性ととともに、生活の用に供するため取得した資産（家事用資産）を事業の用にも供する資産（家事共用資産）に転用した場合に当該資産に係る仕入税額控除をどのように考えるかという点についても検討を行った。シェアリングサービスにおける仕入税額控除に関する一番の問題点は、家事用として取得した資産が事業用資産等に転用された時点で仕入税額控除の適用を受けられないのに対して、再度家事用資産に転用される場合には、その時点でみなし譲渡課税が行われるという点にあると考えられる。この点、本稿では、仕入税額控除の適用を受けていない資産及び一度みなし譲渡が適用された資産については、みなし譲渡規定の対象から除外することを提言した。家事用資産への転用に係るみなし譲渡の規定は、消費税が求められる公平性から適正化を図るため

に例外的に課税の対象として規定されたものであるが、当該規定の創設時においては、これほど個人の経済活動が活発に行われることは容易には想像できなかったに違いない。しかしながら、経済の変化に対応して規定を変えていくことも法の安定性のためには必要なことであると思料する。このように、ICT化の進展やインターネット取引の普及及び社会を取り巻く環境等の変化により経済活動やその仕組みは大きく変わり、今後もそのスピードは益々加速していくものと思われる。消費税を含め我が国の税法は、適正公平な課税の実現に向け、そうした環境の変化に適切に対応していかなければならないと考える。

目 次

はじめに	285
第 1 章 シェアリングエコノミーという新たな経済活動	287
第 1 節 シェアリングエコノミーとは	287
1 シェアリングエコノミーの定義	287
2 シェアリングエコノミーが急成長した背景と市場規模	288
3 シェアリングエコノミーの構造	289
4 シェアリングサービスにおける信頼の重要性	290
第 2 節 シェアリングエコノミーの分類	290
1 スペース（空間）のシェア	290
2 モノのシェア	291
3 移動のシェア	292
4 スキルのシェア	293
5 お金のシェア	294
第 3 節 シェアリングエコノミーを取り巻く課題	298
1 シェアリングサービスと法規制	298
2 シェアリングエコノミーに係る取引情報の収集	303
第 2 章 消費税法における「事業」	308
第 1 節 法令における規定及び解釈論	308
1 所得税法上の「事業」の概念	308
2 地方税法上の「事業」の概念	310
3 消費税法における「事業」の概念	312
第 2 節 消費税法上の「事業」の意義に係る裁判例 及び裁決事例	313
1 消費税法制定の趣旨目的から、消費税法における「事業」の意義は 所得税法のそれとは異なり「反復、継続、独立して行われる」もので あれば、その規模を問わないとされた事例（平成 15 年 11 月 26 日 名古屋高裁金沢支部判決）	313

2	生活用資産該当性は、譲渡が行われた際の状況をも考慮する必要がある、営利を目的として反復、継続、独立して行われる取引は生活用資産の譲渡には当たらないとされた事例 (平成 23 年 6 月 17 日裁決) ……………	316
3	役務の提供が給与所得者として行われたものか、独立した事業者として行われたものかという「独立性」について、生命保険外交員が事業者該当するとされた事例 (平成 17 年 4 月 26 日裁決) ………	318
4	裁判例及び裁決事例からみた消費税法上の「事業」 ……………	321
第 3 節	消費税法上の事業該当性の検討及び取扱い ……………	323
1	空間のシェア ……………	323
2	モノのシェア ……………	325
3	移動のシェア ……………	326
4	スキルのシェア ……………	328
5	お金のシェア ……………	329
6	シェアリングサービスにおける事業該当性の検討 ……………	330
第 3 章	シェアリングエコノミーにおける仕入税額控除の検討 ……………	332
第 1 節	シェアリングサービスと消費税 ……………	332
1	シェアリングエコノミーにおける消費税 ……………	332
2	適格請求書等保存方式の導入 ……………	333
第 2 節	消費税における仕入税額控除の意義 ……………	334
1	消費税法の規定及び消費税法基本通達の取扱い ……………	334
2	仕入税額控除の役割 ……………	336
第 3 節	仕入税額控除の検討 ……………	337
1	シェアリングサービスの仕入税額控除 ……………	337
2	仕入税額控除の調整機能 ……………	338
第 4 節	家事共用資産に係る消費税 ……………	342
1	家事共用資産に係る仕入税額控除の取扱い ……………	342
2	家事共用資産として取得した資産を譲渡した場合の取扱い ………	342

3	家事共用資産から家事用資産へ転用した場合（みなし譲渡）	343
4	家事共用資産における消費税の論点	344
5	家事用資産と事業用資産等の転用における取扱い	346
6	本稿における提言	348
	結びに代えて	350

はじめに

民間経済活動においては、事業者の取引（事業者間（BtoB）取引、事業者・消費者間（BtoC）取引）において ICT の活用が進むだけでなく、近年は、インターネット上で商品やサービス等の「提供側」の個人と「消費・利用側」の個人が結びつく形態の経済活動、いわゆる「デジタルエコノミー」が発展している。これにより、事業者ではない個人が商品やサービス等の「提供側」を担う、消費者間（CtoC）や消費者・事業者間（CtoB）のオンライン取引が拡大している。

例えば、オンラインの CtoC 取引（一部は CtoB 取引）の一種であるシェアリングエコノミーは、中古品販売、民泊、車両の乗合い等、あるいは、クラウドソーシングとよばれる個人への業務委託の仕組みにも広がりつつある。

シェアリングエコノミーには、貸し手（売り手）は遊休資産を活用することで利益を得ることができ、借り手（買い手）は欲しいもの・必要なものを簡単に借りたり買ったりすることができるといったメリットがある。また、シェアリングエコノミーは社会問題の解決にも役立っているともいわれる。例えば、空き室を活用して民泊を行うことは、我が国において近年急増する訪日外国人観光客の多様な宿泊ニーズへの対応や少子高齢化社会を背景に増加している空き家の有効活用といった地域活性化の観点から期待が高まっており⁽¹⁾、不用品を売るフリマアプリが多くの人に利用されれば、廃棄物の減少や環境保全にもつながる。さらに、スキルをシェアするビジネスモデルは、事情によりフルタイムでは働けないが空き時間を利用して働きたいと考える人々に新たな雇用の機会を創出しているといえる。そのような意味においては、シェアリングエコノミーは、活用されていない遊休資産やスキル等の有効活用を進める可能性があるとともに、潜在的な需要を喚起し、新しいビジネスの創出に貢献すること

(1) 民泊制度ポータルサイト

(<https://www.mlit.go.jp/kankocho/minpaku/overview/minpaku/index.html>) (令和 2 年 5 月 25 日最終閲覧)。

が期待されている。

このような新たな取引についても、適正な税法の適用が求められるところ、個人が行う取引に係る所得には所得税のほか、当該取引が消費税の課税対象となる場合がある。

消費税の課税対象となる取引とは、「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」と規定され（消費税法 4 条 1 項）、ここでいう「事業者」とは、「個人事業者及び法人」をいい（消費税法 2 条 1 項 4 号）、「個人事業者」とは、「事業を行う個人をいう」とされている（消費税法 2 条 1 項 3 号）。そして、「資産の譲渡等」とは、「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」とされている（消費税法 2 条 1 項 8 号）。このように、消費税法上、「事業者」及び「資産の譲渡等」の定義はあるが、そのほかに「事業」の定義がないことから、消費税法における「事業」とは何かという論点が生ずる。

この点、「事業として」については、消費税法基本通達 5-1-1-1 において、「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が反復、継続、独立して行われること」と明らかにしており、また、注書において、個人事業者が生活の用に供している資産を譲渡する場合の当該譲渡は、「事業として」には該当しないものと取り扱われている。また、裁判例は、消費税法における「事業」の意義を、所得税法等における「事業」より広く捉えており、「事業として」の意義をどのように考えるかは、消費税において重要な論点といえる。

そこで、本稿においては、シェアリングエコノミーとよばれる個人が行う新たな取引に焦点を当て、消費税法上の「事業として」に該当するの否か、該当する場合、家事共用資産等を含め仕入税額控除の適用をどのように考えるか等、消費税法上の取扱いについて整理・研究を行うこととする。

第 1 章 シェアリングエコノミーという 新たな経済活動

第 1 節 シェアリングエコノミーとは

1 シェアリングエコノミーの定義

スマートフォンや SNS の普及⁽²⁾により、「シェアリングエコノミー」とよばれる新たな経済活動が拡大している。この「シェアリングエコノミー」という言葉には、世界的にコンセンサスを得た定義はないが、内閣官房シェアリングエコノミー促進室⁽³⁾によれば、「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」と説明されている⁽⁴⁾。そして、このシェアリングエコノミーは、十分に活用されていない資産や個人のスキル、隙間の時間などの有効活用を促し、社会全体の生産性向上につながるものであり、我が国における様々な諸課題に対する一つの有効な解決手段であると期待されている⁽⁵⁾。

-
- (2) 内閣官房「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—（2016 年 11 月）」によれば、「実名利用のソーシャルメディアの普及に伴って、これまで顔が見えず信用度を推し量りにくかったインターネットの向う側の個人等について、一定程度の信頼度が可視化され、個人等によるサービスも、選別して利用することができるようになった」とあり、SNS がスマートフォン機能と相乗効果をもたらしシェアリングサービスを促進していることを示唆している。
- (3) 2016 年（平成 28 年）11 月に、内閣官房 IT 総合戦略室長（政府 CIO）の下に設置されたシェアリングエコノミー検討会議にて取りまとめられた中間報告書を受け、内閣官房 IT 総合戦略室内に設置された。
- (4) 欧州委員会（European Commission）では、シェアリングエコノミーと類似する概念を Collaborative Economy と称している。
- (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—」（2019 年 5 月）1 頁。

2 シェアリングエコノミーが急成長した背景と市場規模

(1) 背景

シェアリングエコノミーが発展した背景として、情報通信技術の進展やスマートフォン、ソーシャルメディアの普及によって、商品（資産）やサービスを保有する個人と利用したい個人をマッチングすることが可能となり、一般の個人も供給者として市場に参加することが容易になってきたことが挙げられる。加えて、音楽や動画等におけるサブスクリプション型サービス⁽⁶⁾への移行に象徴されるように、モノ・サービスの「所有」から「利用」へと個人の意識も変化してきており、シェアリングという形態が受け入れられるようになってきたことによるものと考えられる。

我が国における民間の動きとしては、2015年12月にシェアリングエコノミーの普及や発展を目的に、一般社団法人シェアリングエコノミー協会（以下「シェアリングエコノミー協会」という。）が設立され、設立当初は、32社であったシェアリングエコノミー協会の会員数は、2017年には、200社以上に増加し、我が国においてもシェアリングエコノミーが浸透してきていることが窺える⁽⁷⁾。

(2) 市場規模

シェアリングエコノミーの市場規模について、様々な調査が行われているが、総じて成長傾向にあることが示されている。例えば、平成30年度版情報通信白書によると、プラットフォームの売上ベースの算出で、2015年度に約398億円であったものが、2016年度には約503億円に拡大し、2021年度には約1,071億円まで拡大すると予測されている⁽⁸⁾。

また、全体の市場規模についても、2018年7月に内閣府経済社会総合研

(6) 提供する商品やサービスの数ではなく、利用時間に対して対価を支払う方式。

(7) 総務省「平成30年版情報通信白書 第2章第5節シェアリングエコノミーの持つ可能性」71頁。

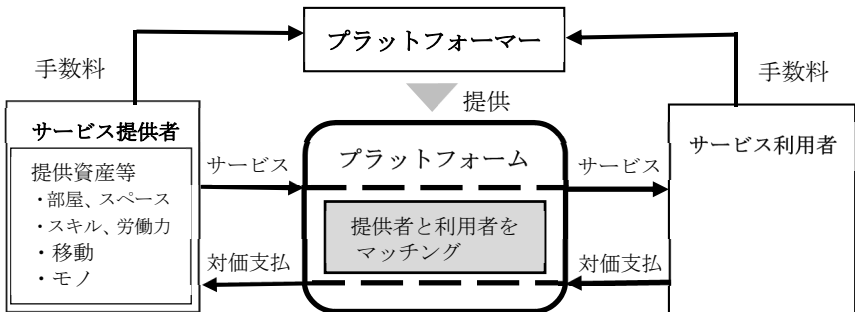
(8) 矢野経済研究所「シェアリングエコノミー（共有経済）市場に関する調査（2017年）」（2017年11月15日発表）。なお、本調査におけるシェアリングエコノミーでは、音楽や映像のような著作物は共有物の対象とされていない。

究所において行われた調査によると、2016 年のシェアリングエコノミーの生産額規模は、約 4,700 億円～5,250 億円程度との結果が公表されている⁽⁹⁾。

3 シェアリングエコノミーの構造

現在、提供されているシェアリングエコノミーのサービス⁽¹⁰⁾は、一般的に次のような構造を採っている。すなわち、「プラットフォーム（シェア事業者）」、「提供者（ホスト）」及び「利用者（ゲスト）」から構成され、①プラットフォームは、利用者と提供者のマッチング機能、レビューシステムや決済機能等を提供し、②提供者が利用者にサービスを提供し、③利用者はその対価を提供者に支払うというサービスモデルとなっている。なお、利用者の支払う対価の一部は、手数料としてプラットフォームが徴収するという例が多い⁽¹¹⁾。

【シェアリングサービスの一般的なイメージ】



(出典：岡田悟「シェアリングエコノミーをめぐる論点」2 頁（国立国会図書館、2017））

(9) 平成 30 年 9 月 26 日「第 10 回シェアリングエコノミー検討会議」（内閣府経済社会総合研究所提出資料）参照。
 (10) シェアリングエコノミーとよばれるプラットフォームにおいてマッチングされ、提供されるサービスを今後、本稿において「シェアリングサービス」と表記する。
 (11) 前掲注(5)2 頁。

4 シェアリングサービスにおける信頼の重要性

シェアリングサービスは、これまで広く行われていた消費者が事業者からモノやサービスを受ける、いわゆる BtoC の取引ではなく、不特定多数の個人がモノやサービスを提供しそれを必要とする個人が利用する CtoC の取引が基本的な取引形態となる⁽¹²⁾。

したがって、シェアリングサービスにおいては、サービスの提供者と利用者との間の信頼が重要となるが、シェアリングエコノミーの基本的な信頼メカニズムとして、多くの場合、提供者についてレビューする機能や、提供者と利用者を相互にレビューする機能がプラットフォームより提供されている。このため、レビューで悪い評価を受けた者は、サービス提供の機会や利用の機会を得にくくなるという仕組みが構築されており、これによって提供者と利用者に悪い評価を受けるような行動をしないというインセンティブが付与され、サービス品質を確保する手段の一つとなっている⁽¹³⁾。

第 2 節 シェアリングエコノミーの分類

シェアリングエコノミー協会では、シェアの対象になるものに着目し、サービスを次の 5 分類に分類している。

1 スペース（空間）のシェア

空間のシェアリングサービスは民泊と民泊以外に分類することができる。すなわち、住宅の一部の部屋をシェアするいわゆる民泊と駐車場、会議室及びイベントスペース等のシェアに代表される民泊以外のシェアに分類される。

民泊は、法令上の明確な定義はないが、住宅の全部又は一部を活用して、旅行者等に宿泊サービスを提供することを指して一般的に「民泊」といわれ

(12) 消費者庁「平成 29 年版消費者白書 第 1 部第 2 章第 1 節(4)シェアリング型エコノミーサービス」。

(13) 前掲注(2)4 頁。

ている。近年、インターネットを通じて空き室を貸したい人と宿泊を希望する旅行者とをマッチングするビジネスが世界各国で展開されている。また、我が国においても、年々増加している訪日外国人観光客の多様なニーズへの対応や少子高齢化社会を背景に増加する空き家の有効活用といった地域活性化の観点から、いわゆる民泊への期待が高まっている⁽¹⁴⁾。2018 年 6 月以降に我が国でいわゆる民泊を行う場合には、①旅館業法（昭和 23 年法律第 138 号）に基づく許可、②国家戦略特区法（平成 25 年法律第 107 号）（特区民泊）に基づく認定、③住宅宿泊事業法に基づく届出、のうち、いずれか選択することとなる⁽¹⁵⁾。

また、民泊以外では、部屋を宿泊だけでなく会議室や写真撮影用途などのために貸し出したり、個人所有の駐車場を使っていない時間だけ貸し出すサービスがある。その他、最近では「農地」のシェアとして、手軽に農業体験ができるように畑のほか、農具、種や苗、肥料まで用意され、アドバイザーのサポートまでついている付加価値の高いサービスも登場している。

2 モノのシェア

モノのシェアリングサービスには、フリマアプリサービスによる個人間の物品の売買や高級バッグや洋服等に代表される物品のレンタルなどがある。売買については、普段の生活において使用しなくなったモノを所有する個人とそれを使用したい個人との間（CtoC）で行われる売買のほか、ハンドメイド・手作り品の売買などもモノのシェアに含まれる。

また、レンタルについては、プラットフォームが普段使われない高級バッグや洋服及び時計等の所有者からこれらを預かり、使用したい人にレンタルし、受け取ったレンタル料の一定額を所有者に支払うといった取引（CtoBtoC）が行われている。この場合、商品のメンテナンスもプラットフォームが行

(14) 前掲注(1)1 頁（令和 2 年 5 月 25 日最終閲覧）。

(15) 以後、本稿において「民泊」とは、③住宅宿泊事業法に基づいて行われる民泊をいう。

うといったビジネスモデルが多い。

3 移動のシェア

移動のシェアリングサービスには、個人間で車を貸し借りする「カーシェア」、目的地が同じ人達が車の相乗りをしてガソリン代や道路通行料を乗車人数で割り勘する「ライドシェア」などがある。カーシェアリングサービスは、自身が所有する自動車を貸し出したいと考えている個人と、自動車を利用したいと考えている個人とをマッチングさせるサービスである。カーシェアリングサービスにおける貸渡し行為は、レンタカー事業（自家用自動車有償貸渡事業⁽¹⁶⁾）とよく似ているため、国土交通大臣の許可が必要ではないかという点が問題となる。なお、レンタカー事業に該当するためには、①自家用自動車であること、②有償であること、③事業として貸渡ししていること、という要件を満たす必要がある。そうすると、カーシェアリングサービスについては、これらの要件を満たしているのではないかと考えられ、その場合にはサービスを開始するに当たっては、国土交通大臣の許可を受けなければならないということになる。この点、カーシェアリングサービスの中には、自動車の所有者と利用者との間で共同使用契約を締結することによって、自動車を貸し渡すというのではなく、共同で使用するという契約にすることで「レンタカー事業」には該当しないとしているサービスもある⁽¹⁷⁾。

また、ライドシェアの領域に関しては、諸外国ではユーザーがアプリを活用して現在地と目的地を指定し、登録ドライバーが当該リクエストを受け、ユーザーを送迎するといったサービスが存在するが、我が国では、同様のサービスを行うことはいわゆる「白タク」として違法とされていることから、サービス自体行うことができない。したがって、我が国において行われてい

(16) 道路運送法 80 条においては、「自家用自動車は、国土交通大臣の許可を受けなければ、業として有償で貸し渡してはならない」と規定されている。

(17) このような行為と関連する法律との関係については、本稿においては深く触れることはしない。

るライドシェアといえば、相乗りサービス（コストシェア）のことを指しているものと理解できる。

その他移動のシェアには、自転車の共同使用である「サイクルシェア」などがある。本サービスは都市部を中心に展開しており、様々な場所に設置されているサイクルポート（駐車場）のいずれかにおいて、自転車を借りたり、返却することができることから移動のツールとして利用されている。また、その他の移動のシェアには、料理の運搬や買い物代行等のサービスも含まれる。

4 スキルのシェア

スキルのシェアリングサービスとは、スキルを提供したい人（提供者）、利用したい人（利用者）がプラットフォームに登録し、不特定多数の提供者の中から利用者が自らのニーズに応じて選択し、お互いが合意すれば提供者がスキルを提供し、利用者がそのスキルを利用するサービスである。在宅ワーク等非対面型で行うソフトウェア開発、記事執筆やデータ入力などの業務から、実際に会ってスキルを提供する家事や育児等のサービスなど広範であり、これらはクラウドソーシング⁽¹⁸⁾ともよばれている。

利用者と提供者が直接契約することが多いとされるが、利用者とプラットフォームが契約し、提供者がプラットフォームから再委託を受ける形態も存在している。プラットフォームには、取引終了後、お互いを評価しあう仕組み（レビュー）があることも多く、当該評価結果は、利用者及び提供者

(18) 総務省「平成 26 年版 情報通信白書」によれば、クラウドソーシングとは、「不特定の人（クラウド＝群衆）に業務を外部委託（アウトソーシング）するという意味の造語であり、発注者がインターネット上のウェブサイトで受注者を公募し、仕事を発注することができる働き方の仕組みで欧米等を中心に普及が進んでいる。発注者はおもに一般的な企業であり、プラットフォームとなるマッチングサイトのアウトソーシングしたい業務を公募し、受注側は業務内容や得られる収入、求められるスキル等の条件を見ながら、自分が受注したい業務に応募する仕組みが一般的である。発注される業務や成果のやり取り、お互いの連絡等は基本的にインターネット経由で行われるため、受注者側は、時間や場所に囚われない働き方ができるメリットがある。」と説明している。

が取引相手を選択する際の材料として利用されることとなる。

料金は利用者がプラットフォームに利用料を支払い、プラットフォームが手数料等を控除した報酬が提供者に支払われるなど、エスクロー（第三者を介在させて決済する取引保全サービス）の仕組みが採り入れられていることが多い。

また、スキルのシェアリングサービスの領域は広範にわたっていることから、業務独占資格（弁護士、税理士、医師等）に関する業務もあり、そのような場合には有資格であることを示す必要があることから、有資格であることを確認するプラットフォームもある。そのほか、配達スキルの提供の場合には、貨物自動車運送事業法に基づく規制を受ける場合がある⁽¹⁹⁾。

5 お金のシェア

サービス参加者が他の人々や組織、あるプロジェクトに金銭を貸し出すサービスで一般的に「クラウドファンディング」とよばれる。クラウドファンディング (crowdfunding) とは、群衆 (crowd) と資金調達 (funding) を組み合わせた造語で、インターネットを通じて自分の活動や夢を発信し、それに共感した人や支援をしたいと思った人から資金援助を募る仕組みであり、最近では幅広いプロジェクトが実施されている。

クラウドファンディングには、資金提供者が実質的に何に対して資金を提供するかによって、いくつかのタイプに分類されることが多い。すなわち、①経済的何の対価も求めない「寄付型」、②資金による商品やサービス等の成果物を期待する「購入型」、③金銭でのリターンを期待する「投資型」である。そして、投資型はさらに、資金需要者が実質的に何に投資するかによって、(a)株式型、(b)ファンド型、(c)融資型（ソーシャルレンディング）に分類され

(19) 貨物自動車運送事業法では、他人の需要に応じ、有償で自動車を使用して、貨物を運送する事業を規制しており、規制対象となる場合には、許可、届出等、同法の規制に従って配達スキルを提供しなければならない。ただし、排気量が軽自動車等（125 cc を超え、660 cc 以下の車両）未満の車両等を使用して行う運送又は運送の対価としての有償性が認められない場合には規制の対象外となる。

る。

① 寄付型クラウドファンディング

寄付型クラウドファンディングとは、あるプロジェクトに対して支援者が金銭を寄付する仕組みのクラウドファンディングで、商品やサービスなどのリターンは基本的に発生しない。プロジェクトによっては、お礼として手紙や写真を受け取ることができる。

また、寄付型クラウドファンディングには、ふるさと納税型があり、これは、自治体のプロジェクトに共感した人からふるさと納税によって寄付を募る仕組みのクラウドファンディングである。ふるさと納税の仕組みを使うことで寄付金控除を受けられるのが特徴になる。

多くのプラットフォーマーは、プロジェクト企画者に一定の寄付が集まった時点で当該寄付額から手数料を徴収し、その対価として企画者は、寄付募集機能や広告機能等のサイト機能を利用することができる関係となる。

② 購入型クラウドファンディング

購入型クラウドファンディングとは、あるプロジェクトに対して支援者が金銭を拠出し、そのリターンとして、商品やサービスを得ることができる仕組みのクラウドファンディングである。なお、支援者が金銭のリターンを得ることはない。また、購入型クラウドファンディングには、「All or nothing 型」と「All in 型」があり、前者は募集目標金額に達した場合のみプロジェクトが成立するが、後者の場合には目標金額に達しなくてもプロジェクトの成立が認められる。

③ 投資型クラウドファンディング

(a) 株式型は、ベンチャー企業の非上場株式に投資を行うタイプのクラウドファンディングとされる。改正金融取引法が成立し 2015 年に解禁となったもので、投資家は通常の情報株式投資と同じように、配当と売買益を得ることが可能となる。ハイリターンを狙える投資でもあるが、規制も多く、また、一般株式投資よりもハイリスクであるとい

われている。

- (b) ファンド型（事業投資型）は、株式型と同じく企業が行う資金調達の一つで、特定の事業に対して個人投資家から出資を募る仕組みのクラウドファンディングである。投資家は、売上等の成果や出資額に応じてリターンを受けることができる。なお、ファンド型クラウドファンディングでは、仲介事業者は、第二種金融商品取引業の登録が必要となり、個人投資家は事業者を通じて、匿名組合契約などの出資契約を行うことになる。
- (c) 融資型（ソーシャルレンディング）は、資産運用したい個人投資家から小口の資金を集め、それを大口化して借り手企業に融資し、そのリターンとして、融資先からクラウドファンディング運営事業者を通して返済元利金の一部を個人投資家に分配する仕組みのクラウドファンディングである。なお、融資型クラウドファンディングは金融商品の一つとなるため、仲介する事業者は貸金業法や金融商品取引法等の法律規制を受けることになる。

ファンド型と融資型では、資金提供者が主に匿名組合出資持分に投資している場合が多いという点において共通していると考えられる一方で、ファンド型においては、資金需要者が出資を受けた資金を自己の事業に充てるが、融資型においては、他の企業に対する貸付けに充てるという点で両者の違いをみることができる。

(参考)

【シェアリングエコノミーのカテゴリ、サービス例及び含まれる市場類型】

カテゴリ		サービス例	CtoC	CtoB	BtoC	BtoB
スペース (空間)	民泊(部屋)	Airbnb、STAY JAPAN	○	○	○	
	民泊以外(駐車場、会議室、イベントスペース等)	Akippa、軒先 スペースマーケット	○	○	○	○
モノ	売買(フリマアプリ等)	メルカリ、ラクマ	○			
	レンタル(高級バッグ、洋服等)	ラクサス、モノシェア	○	○	○	
移動	カーシェア	Anycar、Dカーシェア	○	○	○	
	ライドシェア	Notteco、CREW	○	○		
	その他(料理の運搬、買い物代行等)	Uber eats	○	○		
スキル	対面型(家事、育児等)	AsMama、TABICA	○	○		
	非対面型(記事執筆、データ入力等)	ランサーズ、ココナラ	○	○		
お金	購入型(必要金額が集まった場合に商品開発・イベント等を実施)	マクアケ	○	○		
	その他(寄付、貸付、株式購入等)	JAPANGIVING、 Maneo	○	○		

(出典) 一般社団法人シェアリングエコノミー協会ホームページ⁽²⁰⁾

(20) <https://sharing-economy.jp/ja/news/0409/> (令和 2 年 5 月 21 日最終閲覧)。

第 3 節 シェアリングエコノミーを取り巻く課題

1 シェアリングサービスと法規制

我が国においても、シェアリングエコノミーという新たな経済活動が拡大しつつあるが、シェアリングエコノミー全体を規制する法律は存在していないのが現状である。シェアリングサービスは個人対個人の取引が多く、新しいビジネスモデルであるため、従来の法律が必ずしも当てはまるか否かは不明瞭な部分もある。そのような中でも、2018 年 6 月に施行された住宅宿泊事業法（民泊新法）は、まさに民泊というシェアリングサービスを対象とした法律であるといわれる。以下、ここではシェアリングサービスにおける代表的なビジネスモデルを例に挙げて、各サービスを取り巻く法律規制を確認しておくこととする⁽²¹⁾。

(1) 民泊

シェアリングエコノミーとよばれるサービスの中でも民泊に関する法整備は進んでおり、2018 年 6 月に住宅宿泊事業法（民泊新法）⁽²²⁾が施行されている。民泊新法はサービス提供者に、①都道府県知事への届出②建物の用途③営業日数の制限、という三つの制限を課している。民泊新法が施行されるまでは、民泊サービスを提供するためには、「旅館業」の営業許可を受ける必要があったが、民泊新法施行後は、都道府県知事に届出するだけでサービスを提供できるようになった。ただし、シェアする建物は「住宅」である必要があり、営業できる日数は「年間 180 日まで」という制限が付される。そのため、シェアする建物がホテルや旅館であったり、営業日数が 180 日を超える場合には、旅館業法が適用されることになるため、旅館業法上の営業許可が必要になる。

(21) 本稿においては、各シェアリングサービスと業法の関係については特に言及しない。

(22) 住宅宿泊事業法（民泊新法）とは、従来の旅館業法で定める営業形態（ホテル営業、旅館営業、簡易宿泊営業、下宿営業）や国家戦略特別区域の特区民泊に当てはまらない新しい営業形態である「住宅宿泊事業」に関して規定する法律である。

(2) モノのシェア

インターネットにおけるフリマアプリの登場で、個人が不要となったものを全く面識のない第三者に手軽に売ることができるようになった。ただし、これを商売として行う場合には、「古物営業」の許可を得る必要があり、古物営業法 3 条では、「前条第二項第一号に掲げる営業⁽²³⁾を営もうとする者は、営業所（営業所のない者にあつては、住所又は居所をいう。以下同じ。）が所在する都道府県ごとに都道府県公安委員会（以下「公安委員会」という。）の許可を受けなければならない。」とされている。なお、「古物」には、中古品だけでなく新品の商品も含まれるとされる⁽²⁴⁾。そのため、自ら購入したまま一度も使用していない新品であっても、「古物」に該当することになる。したがって、フリマアプリを利用した取引であっても、転売目的で古物を売買するには古物商許可が必要になる。なお、多くのサイトでは、その利用規約において、転売等の営利を目的とした商品の購入が禁止されている⁽²⁵⁾。

(3) 移動のシェア（カーシェア・ライドシェア）

イ カーシェア

道路運送法では、①「自家用自動車を」②「業として」③「有償で」④「貸し渡す」場合には、国土交通大臣の許可を受けなければならないこととされており（道路運送法 80 条）、いわゆるレンタカー事業者は、

(23) 古物営業法 2 条 2 項 1 号では、「古物を売買し、若しくは交換し、又は委託を受けて売買し、若しくは交換する営業であつて、古物を売却すること又は自己が売却した物品を当該売却の相手方から買い受けることのみを行うもの以外のもの」と規定している。

(24) 古物営業法 2 条 1 項において「古物」とは、「一度使用された物品（鑑賞的美術品及び商品券、乗車券、郵便切手その他政令で定めるこれらに類する証票その他の物を含み、大型機械類（船舶、航空機、工作機械その他これらに類する物をいう。）で政令で定めるものを除く。以下同じ。）若しくは使用されない物品で使用のために取引されたもの又はこれらの物品に幾分の手入れをしたものをいう。」とされている。

(25) しかし、現実的には実際に転売を行っている者もあり、税務当局においては、こういった取引を十分把握できるような環境を整えることが課税の公平にもつながるものと考えられる。

このような自家用自動車有償貸渡事業の許可を受けることにより事業を営んでいるのである。

どのような場合に「業として」に当たるのか、法令上明確な定義は定められていないが、判例上、「反復継続の意思」をもって行う場合には、「業として」に当たり、無許可であれば道路運送法違反とされる可能性がある。

道路運送法 80 条では、例外として、「その借受人が当該自家用自動車の使用者である場合は、この限りでない。」としている。すなわち、自家用自動車の所有者と借受人が共同使用している場合などは、道路運送法の違反とならないのである。カーシェアリングを行う事業者の中には、自動車の所有者とシェアサービスを利用する人の間で「共同使用契約」を締結することによって許可不要との整理を行っていると考えられる事業者もいる。

また、ある事業者のサイトや利用規約においては、同サービスは無償での自動車の貸し借りのプラットフォームであり、有償で自動車を貸し借りするものではないとしているものもある。なお、当該事業者で貸し出されている自動車には「価格」が設定されているが、これは貸出しの対価ではなく、出品者が保有する自動車の貸出可能な日時や自動車及び出品者に関する情報並びに出品者との独占交渉権の対する対価をいうとされている。したがって、ここでは自動車の貸し借りに限っては無償であると整理されているものと思われる。

ロ ライドシェア

これまで、タクシー事業の許可を受けずにドライバーが費用を受けとることは、「道路運送法 4 条」に抵触し、いわゆる「白タク行為」に当たるとのではないかという指摘があったが、株式会社 ZERO TO ONE が自ら運営する「nori-na」のサービス概要について国土交通省及び経済産業省に照会したところ、同省より、当該サービスの提供は旅客自動車運送

事業には該当しないという次の回答を得た⁽²⁶⁾。内容は「ドライバーへ支払われる同乗者一人当たりのガソリン代及び道路通行料の負担額は、当該運送のために生じるガソリン代及び道路通行料をドライバー及び同乗者の合計人数で除した金額であり、特定費用の範囲内の金銭の收受であることから、ドライバーの行為は道路運送法第 2 条第 3 項に規定する旅客自動車運送事業に該当せず、同法上の許可又は登録を要しない。また、サービス提供事業者の行為は、自動車を使用して旅客を運送する行為ではないことから、同項に規定する旅客自動車運送事業に該当せず、同法上の許可又は登録を要しない。」というものである。

(4) お金のシェア

お金のシェア、すなわちクラウドファンディングでは、第 2 節で述べたとおり、大きく①寄付型（資金提供者が資金を寄付として提供し、何のリターンも発生しない。）、②購入型（資金提供者は資金を基とした商品やサービス等をリターンとして、その対価として資金を提供する。）、③投資型（資金提供者が組合契約を締結する等して資金を出資し、これに対して、収益の一部が資金提供者に分配される。）に分類される。

まず、①寄付型においては、業法などに規制されることはないが、税法上、資金提供者側では提供した資金は寄付金として一定額までしか損金として認められないことになる⁽²⁷⁾。また、資金調達者側では、資金調達者が法人の場合は提供を受けた資金について法人税の対象となり、資金調達者が個人の場合は、提供を受けた資金が個人からの物である場合には贈与税が、また、法人からの提供である場合には所得税がそれぞれ基礎控除額を

(26) 当該照会は、「グリーゾーン解消制度（産業競争力強化法に基づき創設された制度で、事業者が現行の規制の適用の有無及び範囲が不明確な場合において安心して新事業が展開できるよう、具体的な事業計画に即して、あらかじめ規制の適用の有無を、事業者が行うビジネスを所管する省庁の大臣を経由して、問題となっている規制を所管する省庁の大臣確認できる制度）」を活用して行ったものである。
(<https://www.zerotoone.co.jp/news/press/922>) 令和 2 年 5 月 28 日最終閲覧)。

(27) 資金提供者が個人事業者の場合、一般的には、事業と関連して寄付が行われるものではないと考えられるため、必要経費に算入されないものと思われる。

超えた分が課税対象額となる。次に②購入型では、売買であると考えれることから売主には瑕疵担保責任等の責任が生じることとなるが、売主が資金調達者なのか、あるいはプラットフォーマーなのかによって購入の対象物（成果物）に関する責任の所在が異なる。また、購入型は特定商取引に関する法律、いわゆる特定商取引法の規制を受けることがある。そして③投資型では、金融商品取引法による規制の影響があると考えられる。すなわち、投資型による資金調達を行う場合や投資型の資金調達を仲介するためには、金融商品取引法に基づき第 2 種金融商品取引業の登録が必要とされており、登録後は金融庁の監督下で金融商品取引法に基づく規制を受けることとなる。

(5) 求められる法整備

シェアリングエコノミー関連ビジネス等においては、ビジネスモデルの建て方によっては法規制の有無が変わってくる分野もある。従来の法令による規制は、かつての一般的な取引形態である BtoB 取引、あるいは BtoC 取引を前提としたものと考えられる。しかしながら、個人が取引の当事者となるシェアリングエコノミーが拡大しつつある状況においては、これまでの事業者を中心とした枠組みの中では、取引の形態によっては法規制に抵触する可能性があるもの、あるいは、新たな法規制が必要とされるものなど、今後、益々拡大していくであろうシェアリングエコノミーには、状況により対応した法整備が求められることになる。

また、日本の国内法で規制されているサービスについて、海外のプラットフォーマーが日本人向けに提供している例もある。プラットフォーマーに対する規制等を検討するに当たっては、健全な競争環境を整備するため、海外事業者とのイコールフットイングを図る観点が重要となってくる⁽²⁸⁾。

(28) 2018 年 11 月 7 日第 20 回税制調査会資料「経済社会の ICT 化等に伴う納税環境整備のあり方について（意見の整理）」3 頁。

2 シェアリングエコノミーに係る取引情報の収集

シェアリングエコノミーが拡大していくと、これまで経済取引の中心であった BtoB 取引や BtoC に加え、CtoC 取引が増加することによって、給与所得者や主婦、あるいは学生といった個人に所得機会が生じるようになる。しかし一方で、「生活に通常必要な動産」の譲渡による所得は、所得税法上、非課税とすることが規定されている⁽²⁹⁾ため、例えば、生活で用いていた洋服等をフリマアプリで売却して利益が出たとしても一般的に所得税が課されることはなく⁽³⁰⁾、また消費税においても、消費税法基本通達 5-1-1 で個人事業者が生活の用に供している資産を譲渡する場合の当該譲渡は、「事業として」には該当せず、資産の譲渡等には当たらない旨示している。

しかしながら、シェアリングエコノミーに係るサービスでは課税取引も数多くあるものと考えられ、その場合には納税者自らが課税対象か否かを判断する必要がある。また、サービスを提供する者の中には、所得税の申告納税を必要とする者が増加する中、自主申告納税制度が適正に機能するか⁽³¹⁾という点、すなわち、タックス・ギャップの解消が課題となる。

そこで、参考としてシェアリングエコノミーでは、我が国に先行しているアメリカの制度対応に若干触れておく。

(1) アメリカ連邦税制における情報申告制度

アメリカの連邦税制では、従前から各種の情報申告制度が存在しており、「例えば、営業又は事業に従事する役務受益者がその営業又は事業の過程で 1 暦年に計 \$ 600 以上の報酬を非法人（個人）の役務提供者に支払った場合には、その金額、受取人の住所・氏名等の情報を情報申告書「様式 1099-MISC」を用いて翌年 1 月末日までに税務当局（内国歳入庁：IRS）に申告

(29) 所得税法 9 条 1 項 9 号。所得税法施行令 25 条。

(30) ただし、生活に通常必要な動産であっても、単価 30 万円超の宝石類や美術品等の譲渡からの所得は非課税の対象とならない（所得税法施行令 25 条）。

(31) 2002 年 6 月税制調査会「あるべき税制の構築に向けた基本方針」（21 頁）では、給与所得者が自ら確定申告を行うことは、社会共通の費用を分かち合っていく意識を高める観点からみれば重要である。」という意見も出ている。

することが義務付けられている（ただし、従業員への給与の支払は、日本の源泉徴収票に相当する「様式 W-2」が用いられる）」⁽³²⁾。

また、インターネットオークションサイトを通じた所得の過少申告等への対応として、2011 年以降に始まる暦年より、支払決済機関に対して、受取人等に関する所定の事項を記載した情報申告書「様式 1099-K」を翌年 2 月 28 日まで（電子申告の場合には 3 月 31 日まで）に提出することが義務づけられている⁽³³⁾。なお、提出対象とされているのは、年間取引総額が \$ 20,000 超かつ、取引数が 200 回を超える条件を満たすアメリカ国内の納税者である受取人（出品者）に限られており、僅少な受取人に関する免除規定が設けられている⁽³⁴⁾。税務当局は、支払決済機関に対して、受取人の住所・氏名、納税者番号を要求するが、受取人が支払決済機関に納税者番号を定められた方法で告知しない等の場合には、支払決済機関は支払金額から源泉徴収を行うこととされ、実効性を担保しているといわれる⁽³⁵⁾。

(2) アメリカにおける情報申告制度の機能

アメリカで導入された「様式 1099-K」は、税務当局に翌年 2 月 28 日まで提出することとされているが、受取人本人にも翌年 1 月 31 日までに提供されなければならない⁽³⁶⁾。この「様式 1099-K」が支払決済機関から税務当局及び納税者本人のいずれにも提供されることにより、税務当局は納税者の申告漏れの有無の確認が容易になり、また、納税者が自ら受取金額を確認することができるなど、確定申告書を作成する支援にもなっている。

(3) 我が国のシェアリングエコノミーにおける情報の収集

今後、更なる拡大が予想される我が国のシェアリングエコノミーにおい

(32) 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)ーテクノロジーの発展と申告納税制度の再検討」税務弘報第 65 巻 No.13 70 頁（中央経済社、2017）。

(33) 26 C.F.R. § 6050W-1 (g).

(34) 26 U.S.C. § 6050W(e)

(35) 前掲注(32)71 頁。

(36) 26 U.S.C. § 6050W(f)

ては、取引を通じて稼得する者の所得をいかに的確に把握するかという点が課税の公平へとつながっていくものと考えられる。つまり、シェアリングエコノミーに係るタックス・ギャップの解消を図るために、課税当局はどのようにして情報を収集するかということである。

シェアリングエコノミーにおける取引当事者の大部分は個人であるという特性を鑑みると、一般の個人の支払者（消費者）に法定調書の作成・提出の義務を課すことは、事務負担や適正な執行を担保する面から現実的ではない。

この点、プラットフォームにはサービスの提供者及び利用者双方の情報が大量に保有されているのは容易に想像ができるところである。やはり、シェアリングエコノミーにおける、「PtoP 取引」の仲介者であるプラットフォームに対して何らかの方策を取らなくてはならないと考えるのが自然というべきであろう⁽³⁷⁾。シェアリングエコノミーにおいて、プラットフォームは、サービスの提供者と利用者をつなぐマッチング機能を提供し、決済業務も担うことにより、提供者及び利用者それぞれから手数料を得ている。そして、この決済業務を担うということは、知らない者同士が安心して決済できるという意味で付加価値を高めるサービスとなっているほか、サービスの提供者と利用者が直接代金のやりとりをすると、プラットフォームは正しい手数料が得られているかどうかの確認ができない、言い換えれば、プラットフォームが決済機能を提供することにより、自ら得られる手数料の元となる当事者間の取引金額を把握できるという面もある。

アメリカにおいて、支払決済機関に対して「様式 1099-K」の提出を課していること、また、我が国におけるシェアリングエコノミーの状況を踏まえれば、プラットフォームが所有する情報から支払調書を作成することはそれほど困難なことではないと思われる。ただし、提出された情報を

(37) 松岡克俊「個人が行う民泊に関する所得税法上の諸問題」税務大学校論叢第 96 号 87 頁（国税庁、2019）。

効果的に活用するため、税務当局においては複数のプラットフォームから提供される情報を集約する機能が必要となることは言うまでもない。

これらに関しては、平成 31 年度税制改正⁽³⁸⁾において、「経済取引の多様化等に伴う納税環境の整備」として、①納税者が自主的に簡便・正確な申告等を行うことができる利便性の高い納税環境を整備するとともに、②高額・悪質な無申告者等の情報を税務当局が照会するための仕組みを整備する必要がある旨盛り込まれている⁽³⁹⁾。具体的には、①については、プラットフォームが顧客である納税者に取引データを提供し、納税者は専用アプリや国税庁が提供する様式等を活用して簡便に電子申告を行えるようにする。また、②については、現在実務上行われている事業者等に対する任意の照会について、規定を整備する。更に高額・悪質な無申告者等を特定するため特に必要な場合に限り、担保措置を伴ったより実効的な形による情報照会を行うことができるとした⁽⁴⁰⁾。

このように、我が国においても、シェアリングエコノミーという新たな経済活動の拡大に伴い、課税の公平性を担保すべく、プラットフォームを通じて行われる取引情報を効果的に活用するという方向性が見えてきたように思われる。申告が必要な者が自ら申告が行えるような環境を整備すること及び高額・悪質な無申告者等に対応するために税務当局が情報を把握する環境を整備することは、課税の公平性を維持するためには、極めて重要なことであるといえる。公平な課税が行われなければ、せっかくシェアリングエコノミーが拡大し、社会に様々な影響を与えたとしても社会の反

(38) 所得税法等の一部を改正する法律（平成 31 年法律第 6 号）。

(39) 平成 29 年 11 月 20 日政府税制調査会「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」において、「デジタルエコノミーにおける取引を通じて稼得する者の所得の適切な把握については、我が国においては未だ黎明期にあるデジタルエコノミーの普及拡大の重要性に留意しつつ、関係者の事務負担、税制以外の制度の整備状況を踏まえ、諸外国の制度も参考に具体的な方策に関する検討を進める必要がある」との指摘がなされていた。

(40) 「令和元年度 税制改正の解説」858－863 頁 (https://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2019/explanation/index.html) (令和 2 年 5 月 28 日最終閲覧)。

発を招きかねない。そのためには、シェアリングエコノミーを取り巻く制度の整備状況を踏まえ、先行している諸外国の制度も参考に具体的な方策やそれに関する法整備の検討を進める必要がある。

第 2 章 消費税法における「事業」

第 1 節 法令における規定及び解釈論

1 所得税法上の「事業」の概念

所得税法上、「事業」そのものについての定義は規定されていないが、同法 27 条 1 項は、「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られ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。）」を事業所得と規定し、これを受けて同法施行令 63 条は、その事業所得を生ずる「事業の範囲」を 1 号から 12 号に規定している。ここでは、1 号「農業」から 11 号「医療保険業、著述業その他のサービス業」までは具体的な業種が列挙されており、12 号において「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」というように業種を特定せず、「対価を得て継続的に行なう」という包括的な規定を置いている。

このように、所得税法において、「事業」そのものの概念は明らかにされておらず、この点に関して、金子宏名誉教授は「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り、「事業と非事業との区別の基準は必ずしも明確でなく、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。」と説明される⁽⁴¹⁾。また、北野弘久教授は「所得税法は、右のように事業となりうる業種を例示するのみで、事業そのものの概念については、明らかにしていない。また、政令においても、いくつかの業種を例示してはいるものの、事業そのものの定義規定はなく、施行令 63 条 12 号も、複数の事業を包括して認めている。したがって、事業とは何かについて、わずかに判断の手がかりになるのは、『対価を得て継続的に行なう』という文言のみで、

(41) 金子宏「租税法[第 23 版]」239-240 頁（弘文堂、2019）。

最終的には社会通念によって決定するほかない。その場合、民事法にいう『営業』の主観的意義が参考になるであろう。税法の事業とは、自己の計算と危険において利益を得る目的で同種の行為を反復的・継続的になすことをいうものであろう。」と述べられている⁽⁴²⁾。

裁判例をみてみると、名古屋高裁金沢支部昭 43.2.28 判決（税資 52 号 337 頁）は「『事業』は、営利を目的とする継続的行為であって、社会通念に照らし事業とみられるものをすべて含み、特に事業場を設置したり、人的物的要素が結合した経済的組織によるものであることを必ずしも必要としないし、また、その者の本来の業務或いは職業としてなされる場合であると副業的なものとしてなされる場合であるとを問わないものと解するのが相当である。」と判示し、また、東京地裁昭 48.7.18 判決（税資 70 号 637 頁）は、「所得税法施行令 63 条にいわゆる事業にあたるかどうかは、結局、一般社会通念によって決めるほかないが、これを決めるにあたっては、営利性・有償性の有無、継続性・反復性の有無、自己の危険と計算における企画遂行性の有無、その取引に費した精神的あるいは肉体的労力の程度、人的・物的設備の有無、その取引の目的、その者の職歴・社会的地位・生活状況などの諸点が検討されるべきである。」旨判示している。

そして、これら諸学説、判決等から吉良実教授は、所得税法上事業所得を生ずる「事業」とは何かということについて、「結局、①経済的活動が営利を目的として行われているものであること（営利性・有償性）、②同様の経済的活動が反復・継続して行われていること（反復・継続性）、③経済的活動が自己の計算と危険負担によって行われているものであること（経営の独立性）、④経済的活動が社会通念上事業と認められるものであること（社会通念性）、これらすべての条件を備えた経済的活動をして『事業』といい、そのような経済的活動が合法であるか違法であるか、本業としてなされているか副業としてなされているか、人的・物的要素が結合した経済的組織体であるか否か、

(42) 北野弘久「税法の基本原理 判例研究日本税法体系 1」330 頁（学陽書房、1978）。

というような点は、所得税法上事業所得を生ずる「事業」の概念構成にあたっては、必ずしも問うものではない。」と述べられている⁽⁴³⁾。

2 地方税法上の「事業」の概念

地方税法 72 条の 2 第 1 項は、「法人の行う事業に対する事業税は、法人の行う事業に対し、次の各号に掲げる事業の区分に応じ、当該各号に定める額により事務所又は事業所所在の道府県において、その法人に課する」こととされ、また同条 3 項において、「個人の行う事業に対する事業税は、個人の行う第一種事業、第二種事業及び第三種事業に対し、所得を課税標準として事務所又は事業所所在の道府県において、その個人に課する」と規定している。そして、ここでいう「第一種事業」の範囲については、同条 8 項において、また「第二種事業」及び「第三種事業」の範囲については、それぞれ同条 9 項、同条 10 項において制限的に列挙されているが、「事業」そのものの定義規定は設けられていない。したがって、地方税法上においても、「事業」の概念としての解釈論が問題となってくるものと思われる。

この点について学説をみると、地方税では、法人事業税における事業を、「法人は、一定の目的のもとに設立され、その目的にそった行為を行うものとして、法律に基づいて人格を与えられたものであり、その行う業務、少なくとも収益を得る目的のもとに行なわれる業務は、すべて事業税の課税対象となる事業である⁽⁴⁴⁾」としている。そして、個人が行う第一種事業ないし第三種事業における「事業」は、「広い意味における資本を基礎として、利益を得る目的で、継続的に行う行為の結合体（第 1 種事業及び第 2 種事業）及び一定の資格、技能、要件に基づいて、利益を得る目的で、自らの創意と責任においてその業務を処理する行為（おおむね、第 3 種事業がこれにあつ

(43) 吉良実「消費税法上の『事業』の概念」税理第 32 卷第 9 号 4 頁（ぎょうせい、1989）。

(44) 鶴谷光夫「事業税の計算と理論（昭和 58 年版）」21-22 頁（税務研究会出版局、1983）。

る。) (45)」とされている。

そのほか、個人の事業税の課税客体とされる「事業」について、「法人の事業税の場合と同様に、営利を目的として、継続反復して行う経済活動をいう(46)」といった見解や『「事業」とは、継続反復して行なわれる営利活動をいう(47)』といった見解もみられる。

事業税は、事業を行う者と道府県との間の応益負担の原則という考え方に基づいて課税されるものであるとされ、「企業が受けるサービスとは、企業の経済活動の規模に対応するものであるといわれてきている(48)」ことからすれば、事業税の課税の対象には一定の事業規模が考慮されているものと考えられる。具体的には、個人事業税の課税実務においては、「地方税法の施行に関する取扱いについて(道府県税関係)(以下「地方税法の施行に関する取扱い」という。)」により、個人事業税における第一種事業ないし第三種事業に該当する事業について、課税客体の範囲をその規模によって認定すべきこととしているものがある。例えば、第一種事業に分類される不動産貸付業について「継続して、対価の取得を目的として、不動産の貸付けを行う事業をいう」とし、その認定に当たっては、所得税の取扱いを参考とするとともに、①アパート、貸間等の一戸建住宅以外の住宅の貸付けを行っている場合においては居住の用に供するために独立的に区画された一の部分の数が、一戸建住宅の貸付けを行っている場合においては住宅の棟数が、それぞれ 10 以上であるもの、②住宅用土地の貸付けを行っている場合において、貸付契約件数が 10 件以上又は貸付総面積が 2 千平方メートル以上であるもの、については不動産貸付業と認定すべきものであるとしている(「地方税法の施行に関する取扱い」第 3 章 2 の 1 (3))。また、駐車場業について、「対価の取得を目的として、自動車の駐車のための場所を提供する事業をいう」とし、建築物であ

(45) 鶴谷・前掲注(44)22 頁。

(46) 前川尚美＝白井守＝小川徳治「地方税－各論 1－」(ぎょうせい、1978)。

(47) 中西博＝坂弘二＝栗田幸雄「<地方税>新地方自治講座第 10 巻」326 頁(第一法規出版、1976)。

(48) 水野忠恒「租税法[第 5 版]」799 頁(有斐閣、2011)。

る駐車場を除き、駐車台数が 10 台以上である場合には、駐車場業と認定すべきであるとしている（「地方税法の施行に関する取扱い」第 3 章 2 の 1(6)）。

3 消費税法における「事業」の概念

消費税法において、「消費税」の課税対象は、国内取引と輸入取引に分かれるが、国内取引に限ってみると、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と規定されており⁽⁴⁹⁾、ここでいう「事業者」とは個人事業者及び法人とされ⁽⁵⁰⁾、「資産の譲渡等」については、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されている⁽⁵¹⁾。しかしながら、「事業」の定義については規定されていない。

この点、課税実務においては、消費税法基本通達 5-1-1 において、『「事業として」とは、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が反復、継続、独立して行われることをいう。』とされ、個人事業者が生活の用に供している資産を譲渡する場合の当該譲渡は「事業として」には該当しないと取り扱われている。

これに対して、所得税法上、事業所得を生ずる「事業」とは、先にみたとおり、①営利性・有償性、②反復・継続性、③経営の独立性及び④社会通念性のすべての条件を備えた経済的活動と考えられており、また、地方税法においては、課税客体の範囲の一部に一定の事業規模が考慮されている。これらのことから、消費税法における「事業」の意義は、所得税法や地方税法のそれより広く捉えられることがわかる。

(49) 消費税法 4 条 1 項。

(50) 消費税法 2 条 1 項 4 号。

(51) 消費税法 2 条 1 項 8 号。

第 2 節 消費税法上の「事業」の意義に係る裁判例 及び裁決事例

1 消費税法制定の趣旨目的から、消費税法における「事業」の意義は所得税法のそれとは異なり「反復、継続、独立して行われる」ものであれば、その規模を問わないとされた事例（平成 15 年 11 月 26 日名古屋高裁金沢支部判決⁽⁵²⁾）

（1）事案の概要

X（原告）が、自ら代表者を務める有限会社に対して行った建物の賃貸（X 所有の工場、倉庫及び事務所各 1 棟合計 3 棟の建物を、その敷地も含め月額 15 万円で賃貸）が消費税法上の「事業」に当たるか否かが争点となった。X は、当該賃貸は小規模であることを理由に、消費税法上の「事業」に当たらないとして消費税及び地方消費税の更正請求を行ったところ、被告である国が行った更正をすべき理由がない旨の通知処分に対して、その取消しを求めた事案である。

（2）裁判所の判断

裁判所は、消費税法上の事業の解釈の方法について、「消費税法は、『事業』自体の一般的な定義規定を置いていない。そこで、『事業』の意義については、消費税法の制定趣旨及び目的等に照らして解釈すべきものである。」とし、消費税法制定の趣旨・目的等について、「消費税法とは、一般的に、物品やサービスの消費支出に担税力を認めて課される租税をいうものであって、国民に対し、消費支出に現れる経済的な負担能力に応じた負担を求めるものである。そして、我が国の消費税法は、消費に広く負担を求める（税制改革法 10 条 1 項）という観点から、消費一般につき、価格を通して最終的に消費者に転嫁されることを予定し、消費に至るまでの各段階に課税するものとして創設された（税制改革法 10 条 1 項、2 項）。具体的に

(52) 名古屋高判平成 15 年 11 月 26 日税資 253 号順号 9473。

は、課税対象を、国内で事業者が対価を得て行った資産の譲渡及び貸付け並びに役務の提供（消費税法 4 条）としてその範囲を広く定め、課税の対象から除外される物品や役務等について、限定的に列挙している（消費税法 6 条）。このように消費税法は、徴税技術上、納税義務者を物品の製造者や販売者、役務の提供者等としているものの、その性質は、その相手方である消費者の消費支出に着目したもので、これを提供する事業者の規模そのものは、消費税法が、課税を意図する担税力と直ちに結びつくということとはできない。しかも、消費税法は、個人事業者を含む小規模事業者につき、課税売上高を基準に免税点制度（消費税法 9 条 1 項）を設け、これと共に課税事業者選択制度（消費税法 9 条 4 項）を設けているが、これらの諸制度は、同法が個人事業者を含む事業者をその規模を問うことなく納税義務者として定めていることを前提とするものであるということができると判示した。

更に、X の「一般に法律用語の解釈においては、同一の用語は同一に解釈されるべきであり、消費税においても、国民の一般的な認識により近い所得税基本通達の解釈と同様に解すべきである。」という主張に対して、「所得税とは、一般的に、担税力の現れとして、人が収入等を得ていることに着目し、収入等の形で新たに取得する経済的利得即ち所得を、直接対象として課されるものである。そして、所得税法は、利得をすべて課税対象たる所得とすることを前提に、その性質や発生の態様によってそれぞれの担税力の相違を加味する趣旨で、その源泉ないし性質に応じて、所得を 10 種類に分類した（所得税法 23 条ないし 35 条）。そこで、所得税法上の『事業』については、当該所得が事業所得に当たるか他の所得区分に当たるかを判断するにあたって、各所得区分間の担税力の相違を加味するとの上記所得税法の趣旨に照らし、解釈することになる。そうすると、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、前記

のとおり、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』と同一の範囲における資産の譲渡等に限定しているものと解することはできない。」と説示し、「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。」として、X の主張を退けた。

（3）本判決に係る検討

本判決においては、所得税法上の「事業」と消費税法上の「事業」の概念は同一のものであるかが争点となった。これについて裁判所は、「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。」と判示した。これに関して、佐藤英明教授は、「消費に着目した課税においては、本来、消費対象の提供者の属性は問われないはずであるのに、消費税法において『事業』という用語が消費税の課税対象を限定する基準として用いられていることを、もっぱら制度の執行可能性によって定められた制限であるととらえたものであろう。そしてこの考え方から、消費支出に対する公平な課税の実現のためには、執行可能な範囲でできるだけ『事業の意義』を広く解し、課税の対象となる消費支出を広くとらえるべきだという判断が導かれることになる。」と述べられている⁽⁵³⁾。

このように消費税法及び所得税法における「事業」の解釈は、それぞれの法律の趣旨及び目的等に照らして解釈すべきものとされているところであり、他の税法にかかわらず消費税法における事業の意義内容は、その規模を問わず、「反復・継続・独立して行われる」ものであるということに妥当性があると考えられる。

(53) 佐藤英明「消費税法における『事業』の意義」税研 148 号 171 頁（日本税務研究センター、2009）。

2 生活用資産該当性は、譲渡が行われた際の状況をも考慮する必要があり、営利を目的として反復、継続、独立して行われる取引は生活用資産の譲渡には当たらないとされた事例（平成 23 年 6 月 17 日裁決⁽⁵⁴⁾）

(1) 事案の概要

請求人が、インターネット上のオークションサイトを利用して、請求人が使用したとされる下着及び靴下等（以下「下着等」という。）を愛好者等の興味を喚起するような宣伝を行った上で、年間 67 回にわたり販売を行った行為が、消費税法 2 条 1 項 8 号に規定する「事業として」に該当しない生活の用に供している資産の譲渡に当たるのか否か争われた事案であり、同時に所得税法 9 条《非課税所得》1 項 9 号に規定する生活用動産の譲渡に該当するか否かについても争われた事案である。

(2) 国税不服審判所の判断

国税不服審判所は、請求人が行った下着等の販売行為が、所得税法上、非課税とされている生活用動産の譲渡に該当するか否かについて、「その販売回数、方法、態様及び決済代金額等にかんがみると、請求人の下着等の販売は、生活用品としての下着等の時価相当額による売買の域を超えて、女性が着用等した下着等という商品を新たに創出してこれを時価相当額を上回る付加価値付きの価額で愛好者に販売する行為といえることから、生活用動産の譲渡による所得を非課税とした趣旨にかんがみても、当該下着等の譲渡による所得は、所得税法上の生活に通常必要な動産の譲渡による所得に当たらないというべきである。」とし、「ある動産の譲渡による所得が非課税となるか否かは、当該動産の用途、使用状況を考慮する必要があることはもとより、当該譲渡が行われた際の状況等をも考慮する必要があると解するのが相当である。」とした。

更に、消費税法上の課税資産の譲渡等に当たるか否かについて、「本件オークション収入に係る下着等の販売は、その販売の回数、方法、態様及び

(54) 国税不服審判所裁決平成 23 年 6 月 17 日裁決事例集 No.83.

決済代金額等からして、営利を目的として反復、継続、独立して行われる資産の譲渡であると認められるのであって、消費税法の趣旨、目的に照らしても、第 2 条第 1 項第 8 号にいう『資産の譲渡等』に当たるといふべきである。」と判断した。

(3) 本判決に係る検討

本判決では、九つの争点があり、その中には①下着等をオークションで販売したことは、生活用動産の譲渡に当たるか、また、②同行為は課税資産の譲渡等に当たるか、といった争点があった。国税不服審判所の判断によれば、このうち、①について所得税法上の生活用動産の譲渡に該当するか否かは、当該動産の用途、使用状況を考慮する必要があることはもとより、当該譲渡が行われた際の状況等をも考慮する必要があると解するのが相当であり、販売の回数、方法、態様及び決済代金額等から、生活用品としての下着等の時価相当額による売買の域を超えて、女性が着用等した下着等という商品を新たに創出してこれを時価相当額を上回る付加価値付きの価額で愛好者に販売する行為と認定され、所得税法上の生活に通常必要な動産の譲渡による所得に当たらないとされた。

次に、②の判断については、①で判断されたとおり、「本件オークション収入に係る下着等の販売は、営利を目的として反復・継続・独立して行われる資産の譲渡であると認められるのであって、消費税法の趣旨、目的に照らしても、第 2 条第 1 項第 8 号にいう『資産の譲渡等』に当たるといふべきであり、本件オークション収入に係る下着等の販売は、消費税法等の課税対象になる。」と判断された。

本判決において、本件オークション収入に係る下着等の販売が「事業」と認定された根拠としては、「営利を目的として反復・継続・独立して行われる資産の譲渡であると認められる」という理由だけでなく、①で判断されたとおり、当該販売は、「所得税法上の生活に通常必要な動産の譲渡による所得に当たらない」とされたことも重要であると考えられる。このことから、当該販売は、消基通 5-1-1 の注書で「事業として」から除外

されている生活用資産の譲渡に該当しないため、事業として行われるものと判断するのが妥当であると考ええる。

3 役務の提供が給与所得者として行われたものか、独立した事業者として行われたものかという「独立性」について、生命保険外交員が事業者⁽⁵⁵⁾に該当するとされた事例（平成 17 年 4 月 26 日裁決⁽⁵⁵⁾）

(1) 事案の概要

生命保険会社の営業社員としての請求人が消費税法上の事業者⁽⁵⁵⁾に該当するか否かを主な争点とする事案である。

請求人は、①生命保険会社との契約に基づき労務の対価として請求人が支払を受けた営業社員報酬には、健康保険法、厚生年金保険法及び雇用保険法（以下、これらを併せて「社会保険関係各法」という。）の規定に基づき各社会保険料が課せられており、これら社会保険関係各法は、いずれも労働者及びその扶養者の生活の安定、福祉の向上を目的とするもので、その被保険者は適用事業所に使用される者、あるいは適用事業に雇用される労働者と定義されること、②営業社員や営業社員に類する一般の外交員は、地方税法 72 条《事業税の納税義務者等》に規定する事業税の課税客体（第一種事業ないし第三種事業）として掲げる業種に含まれておらず、その報酬は課税対象とはなっていないこと、③消費税法基本通達 5-5-1 には、土木工事ほか、請負契約に係るサービス提供が 15 種類、弁護士等の知識・技能に基づく役務の提供が 7 種類と多くの業種が例示されていることから、消費税法 2 条 1 項 8 号にいう「事業として」については、例示されている業種に限られるべきである、等の理由から自身は消費税法上の事業者には当たらず、支払を受ける営業社員報酬は給与に該当するものである旨主張した。

これに対して原処分庁は、生命保険会社と請求人が締結した契約の内容

(55) 国税不服審判所裁決平成 17 年 4 月 26 日裁決事例集 No.69。

のみでは、契約に基づく支払の対価が給与であるか報酬であるかの区分が明らかにならないとし、調査において認められた以下の事実を総合勘案した結果、請求人の受け取る役務の提供の対価は、給与ではなく報酬と判断され、請求人は、役務の提供を事業として反復、継続、独立して行い、自己の計算において独立して事業を行う者、つまり事業者該当すると主張した。すなわち、①請求人の役務の提供の内容は、生命保険商品の募集、販売であり、その販売した保険契約の保険料に応じた手数料を報酬として受領するものであることを考慮すると、当該生命保険商品の募集、販売という役務の提供が、必ずしも請求人以外の営業者の代替を容れないとは認められないこと、②生命保険商品の募集の相手、募集する地域、募集する商品の種類の選択、募集に当たっての勤務時間等の個々の業務について、同社から指揮・監督を受けることはなく、請求人の責任において独立して行われていること、③営業社員報酬は、募集に要した時間等に関係なく、募集により成立した生命保険契約の保険料に応じて算定され、契約が成立しなければ営業社員報酬は支払われないこと、④営業社員報酬を得るために生じた費用は、その大部分が請求人の負担であり、生命保険会社からの補填もないこと、等の事実を消費税法基本通達 1-1-1 にあてはめて判断したものである。

(2) 国税不服審判所の判断

国税不服審判所は、契約に係る費用負担について、「生命保険会社は、請求人の仕事のための費用の一部を負担しているものの、請求人は、仕事として保険種類の販売を行い、契約を獲得するに当たり、当該仕事の遂行上の主要な費用である保険募集に係る車両関係費、旅費交通費、接待交際費等の全部を負担していることが認められる。」として業務遂行上の主要な費用が請求人の負担であると認定した。

また、生命保険会社による指揮・監督の程度について、「確かに①請求人は生命保険会社へ週 2 回の出社が義務付けられていること、②契約では、営業社員の制限事項が定められていること、③就業規則には、サービスの原則

等の規則が定められていることなどにおいては、請求人が生命保険会社の指示、命令を受ける一面があることは否定できない。しかしながら、生命保険会社が請求人に対し出社を求めるのは、主として営業販売促進を図る目的で行われる打合せ等のためであり、契約で営業社員の制限事項が定められているのは、保険業法その他関係法令上の要請によるものと認められ、また、③については、単に、営業社員の服務及び労働条件について定めたものであるのに対し、請求人の主要な部分である保険募集の地域、保険募集の相手及び販売する保険商品の種類の選択等の保険契約獲得の手段等並びに月曜日及び木曜日以外の日の出社の要否、営業所外での就業時間の管理等については、請求人自身の責任と判断に委ねられているものと認められる。」とし、本件における指揮・監督の程度を認定した。

これらのことから、「営業社員としての請求人は、自己の計算においてその仕事を遂行するものであり、また、役務の提供につき、生命保険会社の一般的な指揮命令下にあるということとはできないから、請求人は自己の計算において独立して事業を営む者であると解するのが相当である。」との判断がなされた。

なお、社会保険関係各法及び地方税法において、請求人は事業者とされていないとの主張に対しては、「本件更正処分が違法か否かは、社会保険関係各法や地方税法の規定により判断するものではなく、あくまで消費税法の規定に従って判断すべきものであることから、この点に関する請求人の主張には理由がない。」としてその主張を退けた。更に消費税法基本通達 5-5-1 には多くの業種が例示されていることから、消費税法 2 条 1 項 8 号にいう「事業として」について、同基本通達に例示されている業種に限られるべきものと解すべきであるとの主張に対しては、「消費税法基本通達 5-1-1 は、消費税法第 2 条第 1 項第 8 号に規定する『役務の提供』について、その役務を提供する業種を例示したものであり、消費税法にいう事業について、その業種を定めたものではないことは明らかであることから、この点に関する請求人の主張には理由がない。」としてその主張を退け

た。

(3) 本裁決に係る検討

本裁決では、「本件更正処分が違法か否かは、社会保険関係各法や地方税法の規定により判断するものではなく、あくまで消費税法の規定に従って判断すべきものである」との判断が行われたが、この点に関して神田厚夫税理士は、「他の法令において『事業』について積極的な定義がなされていないのであれば、社会保険関係各法上の事業概念や地方税法上の事業概念を必ずしも同義と考える必要はなく、むしろ、消費税法の立法趣旨に沿った独自の解釈がなされるべきである。」といった肯定的な見解を示している⁽⁵⁶⁾。また、同税理士は、「生命保険会社の営業社員は、保険業法の制度上、保険に関する専門的な知識や技能を身に着けた者であると考えることができる。」とした上で、「生命保険募集人である営業社員と生命保険会社の関係は、雇用契約に基づいて労働を提供する労働者が、使用者から受ける業務上の指示・命令に服するという関係とは、明らかに異なるものである。」とし、「生命保険会社の営業社員は、生命保険に関する専門的な知識や技能に基づいて自己の計算と責任において独立して事業を行っているものと考えることができる。」として、その「独立性」についても本裁決を支持している⁽⁵⁷⁾。

4 裁判例及び裁決事例からみた消費税法上の「事業」

消費税法上の「事業」について争われた裁判例や裁決事例をみると、「事業としての意義」として取り扱われている消費税法基本通達 5-1-1 の要件に該当するかどうか、すなわち、「対価を得て行われる」に当たるか否か、また、「反復、継続、独立して行われるもの」か否かというものが数多くみられる。そして、その判断においては、しばしば「消費税法の趣旨・目的に照ら

(56) 神田厚夫「消費税法上の事業の概念」税務弘報第 55 巻第 6 号 164 頁（中央経済社、2007）。

(57) 神田・前掲注(56)165 頁。

し」判断されることが多い。税制改革法⁽⁵⁸⁾10 条 1 項において、「税体系全体を通ずる税負担の公平を図るとともに、国民福祉の充実等に必要な歳入構造の安定化に資するため、消費に広く薄く負担を求める消費税を創設する。」と規定されているとおり、消費税は、消費全般に広く公平に担税力を認めて課税されるものであると考えられる。このことは、消費税が課税の対象をできるだけ広く捉えることが期待されている間接税であるといえる。

上記 1 の裁判例では、消費税法や所得税法等における「事業」の解釈は、着目する担税力や課税対象を異にする各法律の趣旨及び目的等に照らしてなされるべきであり、規定中に同一文言があるからといって、直ちに同一に解釈すべきであるということにはならず、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」ものであるという点で所得税法のそれより広く捉えられるということがあらためて認識できる。

また、消費税法基本通達 5-1-1 では、「事業としての意義」について、「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が反復、継続、独立して行われることをいう」と示しつつ、生活の用に供している資産の譲渡は除かれているところ、上記 2 における、所得税法上の生活用資産該当性の判断に当たっては、当該動産の用途、使用状況を考慮する必要、そして当該譲渡が行われた際の状況等も考慮する必要があると判断している。この点に関しては、消費税法においても生活用資産該当性の判断は同様に行われるべきである。つまり、このことは「生活の用に供している資産」の意義が一般的な意味よりも制限された範囲であると考えることができる。

そして、上記 3 における「独立性」の判断に当たっては、社会保険各法や地方税法等において事業者とされるか否かにかかわらず、消費税法によって判断がなされるべきであり、また、締結した契約のみでは契約に基づく支払の対価が給与であるか報酬であるかの区別が明らかにならない場合には、消

(58) 昭和 63 年 12 月 30 日法律第 107 号。

費税法基本通達 1-1-1 で示される判定要素及び業務遂行上の費用負担や業務に対する指揮・監督の程度などを含め、総合勘案して判断するものとされている。それは、消費税法上の事業の判断を行うに当たり、所得税法における事業所得者と給与所得者との判断要素をも含めて十分な検討を行い、総合的に判断する必要があるからと考えられる。

第 3 節 消費税法上の事業該当性の検討及び取扱い

1 空間のシェア

(1) 民泊

イ 消費税法上の事業該当性

裁判例等にもあるとおり、消費税法上の「事業」はその規模を問わないことから、たとえ住宅の一部（1 部屋）を利用したもの、また、年間 180 日を超えない日数の範囲内で営まれる宿泊させる取引であっても、当該取引が自己の計算において、反復、継続、独立して行われるものである限り、消費税法上の「事業」と認められる。

ロ 消費税の取扱い

住宅宿泊事業法（民泊新法）に基づき住宅を宿泊用として利用させる取引であるが、消費税法 6 条に規定する非課税とされる住宅の用に供するものに該当するものではない。また、事業として対価を得て行われる資産の譲渡等に該当することから課税取引となる。

なお、国税庁ホームページに掲載されている「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について（情報）」9 頁によれば、「住宅宿泊事業法に規定する住宅宿泊事業において宿泊者から受領する宿泊料は、ホテルや旅館など同様に消費税の課税対象とな」る旨が示されている。

(2) 時間貸し会議室、駐車場等のシェア

イ 消費税法上の事業該当性

裁決例にもあるように、小規模の駐車場貸付けであっても、それが反復、継続、独立して行われるものである限り、消費税法上の「事業」に該当することとなる。したがって、車 1 台分の駐車場を自らが使用する時以外の時間に限定して貸付けを行う行為であってもその規模には関係なく、当該行為は事業に該当することとなる。

ロ 消費税の取扱い

車 1 台分の自宅駐車場を自ら使用する時以外の時間に限定して貸付けを行う行為であっても、事業に該当し対価を得て反復、継続、独立して行う資産の譲渡等に該当し、また、駐車場等としての施設を貸し付けるものであり非課税となる土地の貸付けにも該当しないことから課税取引となる。

(3) 農地のシェア

イ 消費税法上の事業該当性

農地には、農地法による規制が課されている。すなわち、農地法は安定した国民の食糧を確保するために作られた法律であり、そのため、当事者の合意のみで農地の売買や賃借をすることはできず、それらを行うためには、農業委員会又は都道府県知事の許可が必要になる（農地法 3 条）。このような理由から、農地のシェアサービスには、農業に興味のある都会在住者を対象に農業を体験してもらうことを目的としたサービスが多く、この場合、農地を使用させることにはなるが、そこに賃貸借は発生せず、土地の使用から作業のサポートを含めた役務の提供に対して対価が支払われることとなる。そうすると、農業体験サポートという役務提供に対して対価を受け取る行為は、自己の計算と責任において、反復、継続、独立して行われる行為と認められることから消費税法上の「事業」に該当すると考えられる。

また、農業委員会等の許可を得た上で、農業を行うことを目的として、農地を賃貸し賃借料を受け取る取引の場合も、対価を得て反復、継続、独立して行われるものと認められることから事業に該当することになる。

ロ 消費税の取扱い

農業体験という役務の提供に対して対価を得る取引は課税取引となる。また、農業委員会又は都道府県知事の許可を得て行う農地の貸付けは、法 6 条及び別表第一に規定する土地の貸付けに該当し非課税取引となる（ただし、貸付期間 1 ヶ月未満の場合には課税取引となる。）。

2 モノのシェア

(1) 物品売買

イ 消費税法上の事業該当性

消費税法基本通達 5-1-1 注書きによれば、「個人事業者が生活の用に供している資産を譲渡する場合の当該譲渡は『事業として』には該当しない」と取り扱われている。しかしながら、個人であっても、自ら材料を調達、製作しハンドメイド作品として商品を売買する取引や使用した商品に新たな付加価値を付けて行われるような取引等は、第 2 章第 2 節 2 の裁決事例でみたように、譲渡が行われた際の状況等をも考慮する必要がある。そして、そこに営利性が認められた場合には、生活の用に供している資産の譲渡には当たらないと考えるべきであり、当該売買が反復、継続、独立して行われるものと認められることから消費税法上の事業に該当することとなると考えられる。また、新品や中古品の商品を安く購入して転売し利益を得る、いわゆる「せどり⁽⁵⁹⁾」といわれる行為も「事業」とみることができる。しかしながら、プラットフォームを通じて行われる売買取引が「せどり」のような転売を目的としているものであるか、まして反復、継続、独立して行われているか否かを見分けることは、プラットフォームにおいて蓄積された売買取引情報あるい

(59) 「せどり」とは、「古書業界の用語で掘り出しものをみつけて安く購入し、他の古書店に高く転売すること。また、その業者。転じて、書籍・雑誌を古書店などから購入し、オークションなどを利用して買値より高く売ってもらうことなどをいう（三省堂、大辞林）。ここでは、フリマアプリを含めエンドユーザー向けに販売されている商品を購入し、転売することで利益を出す手法のことを指す。

は取引の監視機能がなければ、その捕捉は困難であると言ってよいだろう。

ロ 消費税の取扱い

原則として、個人が行う生活の用に供している資産の譲渡は課税対象外と取り扱われるが、ハンドメイド作品の譲渡等付加価値を付けて行う譲渡や転売を目的とした譲渡は、反復・継続性が認められる限り事業として対価を得て行われる資産の譲渡等に該当することとなるので課税取引となる。

(2) レンタル

イ 消費税法上の事業該当性

取引の形態としては、使用しないバッグ等を所有する個人の会員が、プラットフォームにバッグ等を預け、当該プラットフォームはバッグ等を使用したい会員に当該バッグ等を貸し渡し、借り受けた会員はその対価としてプラットフォームに使用料を支払い、プラットフォームは、各種サービスに対する諸々の手数料を差し引いてバッグ等を預けた会員に貸出しの対価を支払う仕組みとなっている。

当該バッグ等の所有者が行うバッグ等の貸出しは資産の貸付けに該当し、たとえバッグ一つであっても対価を得て、自己の計算と責任において、反復、継続、独立して行われているものである限り、その規模には関係なく、所有者が行う貸出しは消費税法上の事業に該当する。

ロ 消費税の取扱い

個人がバッグ等をプラットフォームに預け対価を得る行為は、事業として対価を得て行われる資産の譲渡等に該当することから課税取引となる。

3 移動のシェア

(1) カーシェアリングサービス

イ 消費税法上の事業該当性

カーシェアリングサービスは、自身が所有する自動車を貸し出したいと考えている個人と、自動車を利用したいと考えている個人とをマッチングさせるサービスである。カーシェアリングサービスにおける貸渡し行為は、レンタカー事業（自家用自動車有償貸渡事業⁽⁶⁰⁾）とよく似ているため、国土交通大臣の許可が必要ではないかという点が問題となる。レンタカー事業に該当するためには、①自家用自動車であること、②有償であること、③事業として貸し渡していること、という要件を満たす必要がある。そうすると、カーシェアリングサービスについては、これらの要件を満たしているのではないかと考えられ、サービスを始めるに当たっては、国土交通大臣の許可を受けなければならないということになる。この点、カーシェアリングサービスの中には、自動車の所有者と利用者との間で共同使用契約を締結することによって、自動車を貸し渡す契約ではなく、共同で使用するという契約にすることで「レンタカー事業」に該当しないようにしているサービスもある。

しかしながら、このような「共同使用契約」の形態をとっている場合であっても、自動車の所有者が利用者から受け取る金銭は、当事者間において合意された 1 回あたりの車の使用の対価であると認められる。したがって、当該取引は「有償性」を持ち、対価を得て、反復、継続、独立して行われる取引と認められることから事業に該当することとなる。

ロ 消費税の取扱い

当該サービスは、事業として対価を得て行われる資産の貸付けであると認められることから課税取引となる。

(2) ライドシェア

イ 消費税法上の事業該当性

我が国におけるライドシェアの多くは、所有する自動車の空いている座席を活用したいドライバーと、目的地までの相乗り希望者とをマッチ

(60) 道路運送法 80 条においては、「自家用自動車は、国土交通大臣の許可を受けなければ、業として有償で貸し渡してはならない」と規定されている。

ングさせるサービスである。ドライバーが相乗りする人を目的地まで運ぶことに対する対価としてガソリン代等費用の実費負担分を受け取る行為は、「営利性」は認めにくいものの、「有償性」は認められるため、反復、継続、独立して行われる限りは消費税法上の事業に該当することとなる。

ロ 消費税の取扱い

相乗り利用者から目的地までの実費負担分として受け取る金銭は、役務提供の対価であると認められるため、当該金額は課税売上げと認められる。しかしながら、一方で、ドライバーは実費負担分として受領した金額と同額を費用として支出していることから、結果的には同額が課税仕入れにも該当することになる。また、ドライバーが相乗り利用者から受け取る実費負担額を超えるいわゆる「謝礼」には、原則、対価性が無いものと考えられることから課税対象外取引となる。

4 スキルのシェア

(1) 消費税法上の事業該当性

スキルのシェアは、オンライン上で個人のスキルをマッチングサイトを介して仕事のやり取りをするサービスであるが、この場合、契約における受注者の「独立性」が問題となる。すなわち、業務に係る費用負担や発注者による指揮・監督の程度により、受注者が自己の計算と責任において独立して事業を営む者であるか否か判断される要素が大きいと解されるところ、それは発注者と受注者との契約のみをもって判断するものではなく、業務に係る費用や指揮・監督の程度等を総合勘案して判断することが求められる。その上で、業務遂行上の費用負担や指揮・監督の程度について、そのいずれにおいても「主要な部分」が受注者の責任と判断に委ねられているものと判断され、反復、継続、独立して行われる場合には、当該取引は消費税法上の「事業」に該当するものと考えられる。

(2) 消費税の取扱い

業務に係る費用や指揮・監督の程度等を総合勘案した結果、受注者に「独立性」が認められるなど、受注者が行う役務提供が対価を得て、反復、継続、独立して行われる場合には、消費税の課税取引となる。

5 お金のシェア

(1) 寄付型クラウドファンディング

イ 消費税法上の事業該当性

資金需要者が企画するプロジェクトに対して支援者の寄付により資金需要者の資金調達が可能となる仕組みを持つ寄付型クラウドファンディングにおいては、資金調達という行為と支援者からの寄付（金銭）の間に対価性が認められない場合には、対価を得て行われていないことから消費税法上の「事業」とは認められない。

ロ 消費税の取扱い

寄付型クラウドファンディングによる資金調達という行為は、通常の寄付行為と変わらず資金提供者から提供される資金に対価性が認められないため消費税の課税対象外取引となる。

(2) 購入型クラウドファンディング

イ 消費税法上の事業該当性

購入型クラウドファンディングは、プロジェクトに賛同した支援者が金銭を拠出する形態のものであるが、そのリターンとして金銭以外の商品やサービスを受け取るものであり、「購入型」といわれるとおり支援者の資金拠出とリターンの受取りには明確な対価性が認められる。したがって、購入型クラウドファンディングによる資金調達は、対価を得て反復、継続、独立して行われる限り、金額の多寡にかかわらず消費税法上の事業に該当する。

ロ 消費税の取扱い

資金を活用して生み出される成果物である商品あるいはサービス等に

対して資金を募るものであり、これは売買契約に基づく取引と認めることができ、事業として対価を得て行われる資産の譲渡等に該当するものであることから、原則、消費税の課税取引に該当する⁽⁶¹⁾。

(3) 投資型クラウドファンディング

イ 消費税法上の事業該当性

投資型クラウドファンディングに含まれるとされる株式型、ファンド型、融資型のいずれも、資金需要者においては、資金提供者からの資金提供に対して配当や利息を支払うという行為が、反復、継続、独立して行われるものと認められる。したがって、いずれの投資型クラウドファンディングも消費税法上の事業に該当するものと考えられる。

ロ 消費税の取扱い

株式型やファンド型にみられる資金拠出に対する利益の配当等は、株主又は出資者たる地位に基づき、出資に対する配当又は分配として受け取るものであるから、資産の譲渡等に係る対価には該当しない（不課税取引）。また、融資型にみられる利息の受取りは、法 6 条及び別表第一より非課税取引となる。

6 シェアリングサービスにおける事業該当性の検討

ここまで最近のシェアリングエコノミーの主要なサービスについて、消費税の事業該当性について検討を行った。シェアリングエコノミーとよばれる新たな経済活動、取引は一般消費者である個人が生活の中で不用となった資産や使われていないスキル等を対象にして、資産やサービスを提供したい者と当該資産を取得、サービスを受けたい者がインターネット上のプラットフォームにおいてマッチングされ、取引が成立するものである。

消費税法上、取引が課税の対象となるか否かの判断において、「事業」に当

(61) 資金拠出に対するリターンが課税期間を跨いで行われることも十分考えられるため、資産の譲渡等の時期についても論点としてはあるが、本稿においては事業該当性の観点からの検討としていることから、当該論点については特に触れることはしない。

たるかどうか重要な要素となるどころ、法人が行う行為はすべて「事業」に該当することとなるが、個人が行う取引について論点が生じるところである。消費税法基本通達 5-1-1 において「事業として」とは、対価を得て行われる資産の譲渡等が反復、継続、独立して行われることとされ、個人事業者が生活の用に供している資産を譲渡する場合の当該譲渡は「事業として」には該当しないと取り扱われている。裁判例や採決事例において、消費税法における「事業」は所得税法における「事業」概念より広く捉えられるべきである旨示されており、シェアリングエコノミーに係る各種サービスにおける事業該当性の判断は、サービスの分類によって形式的に判断されるものではなく、やはり、各サービスにおいて資産の譲渡等が対価を得て反復、継続、独立して行われているものであるか否か、取引の状況も含めて総合的に検討し判断されなければならないであろう。

第 3 章 シェアリングエコノミーにおける 仕入税額控除の検討

第 1 節 シェアリングサービスと消費税

1 シェアリングエコノミーにおける消費税

我が国において、シェアリングエコノミーは近年、ICT 技術の進展やスマートフォン の普及、更には個人の消費への意識や考え方が変わってきたことなどにより急激に成長しており、今後、さまざまな領域で拡大していくものと予想されている⁽⁶²⁾。経済取引はこれまで企業や事業者が財・サービスの主たる提供者と考えられていた (BtoB, BtoC) が、シェアリングエコノミーにおいては、個人が財・サービスの主たる提供者となる取引形態 (CtoB, CtoC) とされる。そして、このシェアリングエコノミーのような新たな取引に対しても、税法の適正な適用が求められることになる。

消費税に関していえば、消費税はその性格から幅広い課税ベースをもつという特徴を有しているが、シェアリングエコノミーにおいても例外ではなく、第 2 章でみたように個人の生活の用に供する資産を譲渡する取引など一部分を除いては、反復・継続・独立して行われる取引である限り「事業」として行われるものとして課税の対象とされている。

なお、消費税実務においては、事業者自らが課税事業者になることを選択した場合 (消費税法 9 条 4 項) を除き、課税期間に係る基準期間における課税売上高が 1,000 万円以下の場合には消費税の納税義務が免除されている (消費税法 9 条 1 項)。現在、シェアリングサービスの提供者である個人のうち、消費税の納税義務者数がどの程度なのか定量的な把握は明らかではないが、

(62) 一般社団法人シェアリングエコノミー協会によると、我が国におけるシェアリングエコノミー市場規模合計で 2018 年度では、1 兆 8,874 億円を超え、2030 年度には、成長の課題 (認知度が低い、個人が提供するサービス利用への不安等) が解決した場合には、11 兆 1,275 億円になるとの試算がされている。

(<https://sharing-economy.jp/ja/news/0409/>) (令和 2 年 5 月 21 日最終閲覧)。

2023 年 10 月からの新たな仕入税額控除方式である適格請求書等保存方式の導入や取引当事者間において取り決められる取引条件等の影響により、適格請求書等保存方式導入後、課税事業者を選択するシェアリングサービス提供者が増加する可能性もある。

2 適格請求書等保存方式の導入

2019 年 10 月 1 日に消費税率 10%への引上げと同時に低所得者対策として税率 8%の軽減税率制度を導入した我が国の消費税は、2023 年 10 月 1 日から仕入税額控除方式として適格請求書等保存方式が採用されることになる⁽⁶³⁾。同方式の下では、前段階税額控除の仕組みを適正に機能させるために、売手側における適用税率の認識と仕入側における適用税率の認識を一致させ、売手側に、必要な情報を記載した適格請求書等（インボイス）の発行を義務付けるとともに、当該適格請求書等（インボイス）の保存が仕入税額控除の適用要件とされた。この適格請求書の保存は、仕入税額控除の権利行使を行うための要件であると同時に、その仕入先事業者の存在と納税額を確認するための手段でもあり、「税額転嫁」と「仕入税額控除」を連結させる機能を有しているのである⁽⁶⁴⁾。

また、適格請求書発行事業者登録制度が導入され、登録された事業者には登録番号が付与される。適格請求書には当該登録番号が必須記載事項となっているため、適格請求書は適格請求書発行事業者として登録された課税事業者のみが発行できるものとされており、免税事業者は適格請求書を発行する

(63) 2019 年 10 月 1 日から 2023 年 9 月 30 日までは、複数税率に適切に対応するため、仕入税額控除の方式は、「区分記載請求書等保存方式」となる。

(64) 西山由美「仕入税額控除－控除権行使をめぐる諸問題－」租税法の基本問題（編者金子宏）722 頁（有斐閣、2008）。

ことができない⁽⁶⁵⁾⁽⁶⁶⁾。そのため、シェアリングサービス等を活用して免税事業者である個人に業務を委託し取引を行っていた事業者（発注者）は、自らの消費税計算において仕入税額控除を行うために適格請求書を発行する課税事業者との取引を選好することが想定される⁽⁶⁷⁾。その結果、シェアリングサービスの提供者（特にクラウドワーカー⁽⁶⁸⁾等）のうち、免税事業者の立場として企業等の事業者 서비스에提供していた提供者の一部が、課税事業者になることを選択することが想定される。このようなケースを含め、今後、シェアリングエコノミーにおけるサービス提供者の消費税に対する関心は高まっていくものと考えられる。

第 2 節 消費税における仕入税額控除の意義

1 消費税法の規定及び消費税法基本通達の取扱い

現在の消費税法における仕入税額控除の規定は、課税事業者が国内において行う課税仕入れ若しくは特定課税仕入れ又は保税地域から引き取る課税貨物については、その課税仕入れ若しくは特定課税仕入れを行った日又は課税貨物を引き取った日の属する課税期間の課税標準額に対する消費税額から、

-
- (65) 課税事業者に限定されるのは、消費税法の規定に基づいて適用税率を判断し、当該適用税率や消費税額等を記載した適格請求書又は適格簡易請求書の交付を義務付ける以上、その義務付けの対象となる事業者消費税を納める義務を免除される事業者（免税事業者）を含めることは適当でないと考えられるからである。
- (66) ただし、適格請求書等保存方式が導入される前の 2023 年 9 月 30 日以前は免税事業者からの仕入税額控除の額の 100%の控除が認められている。以下、2023 年 10 月 1 日から 2026 年 9 月 30 日まで、仕入税額控除の額の 80%、2026 年 10 月 1 日から 2029 年 9 月 30 日まで仕入税額控除の額の 50%が認められる経過措置が規定されている（所得税法の一部を改正する法律（平成 28 年法律第 15 号附則 52①、53①））。
- (67) 適格請求書等保存方式の下では、一般消費者など課税事業者以外からの財貨・サービスについては、消費税額が記載された適格請求書が発行されないため、仕入税額控除を行うことができない税の累積の問題が生じる。
- (68) インターネットを介して不特定多数の発注者と受注者を仲介するサービス、いわゆる「クラウドソーシング」を利用して仕事を受注する者のことをいう。インターネットを介してやり取りされる仕事内容は多岐にわたり、専門知識を持たない主婦や副業を目的とするサラリーマンなど多彩な人々がクラウドワーカーとなっている。

その課税期間中に国内において行った課税仕入れ若しくは特定課税仕入れに係る消費税額及び保税地域からの引取りに係る課税貨物につき課された又は課されるべき消費税額の合計額を控除する、とされている（消費税法 30 条 1 項）。ここでいう課税仕入れとは、事業者が事業として他の者から資産を譲り受け、若しくは借り受け、又は役務の提供（所得税法 28 条 1 項に規定する給与等を対価とする役務の提供を除く。）を受けること（輸出免税取引その他の法律又は条約の規定により消費税が免除されるもの以外のものに限る。）をいうとされている（消費税法 2 条 1 項 12 項）。

また、課税仕入れは課税仕入れを行った日の属する課税期間において行うこととされ、課税仕入れを行った日とは、課税仕入れに該当することとされる資産の譲受け若しくは借受けをした日又は役務の提供を受けた日をいうのであるが、これらの日がいつであるかについては、別に定めるものを除き、「資産の譲渡等の時期」の取扱いに準ずるものとされている（消費税法基本通達 11-3-1）。したがって、仕入税額控除は、税負担の累積を排除する手続きであるので、課税資産の譲渡等を行った事業者が課税資産の譲渡等を認識すると同時に行われるべきである⁽⁶⁹⁾。更に、同基本通達 11-1-1 によれば、「個人事業者が家事消費又は家事使用をするために資産を譲り受け、若しくは借り受け、又は役務の提供を受けることは、事業として行われるものではないから、課税仕入れに該当しない」とされ、事業として行ったもののみが課税仕入れに当たることを明らかにしている。このように、仕入税額控除制度は我が国の消費税が機能するために不可欠な制度であり、売上げが発生するのであれば当然そこには仕入が存在し、原則、仕入税額控除が行われることになるが、その時期は仕入に対応する売上げとは関係なく、課税仕入れが行われた課税期間において行われることとなる。

(69) 金井恵美子「固定資産である建物等の課税仕入れを行った日」税研 207 号 71 頁（日本税務研究センター、2019）。

2 仕入税額控除の役割

消費税は、取引において一つの商品が消費者に届くまで流通の段階で取引が行われる都度課税される。そして、税の累積を排除するため、その前段階で課税された消費税を控除する前段階税額控除方式を採用している。すなわち、消費者に対する取引に限らず事業者間取引も含めてすべての取引を課税の対象とする一方で、納付税額の計算においては、その前段階で課税された消費税を控除するために仕入税額控除が行われるのである。したがって、仕入税額控除の適用を受けることができるのは、納税義務を負う課税事業者に限定されることになる。

金子宏名誉教授は、仕入税額控除について「それは、『消費税』の最も重要な要素の 1 つである。それによって、税負担の累積が防止され、『消費税』は附加価値税の性質をもちうるからである。なお、消費税においては、所得税や法人税におけるような費用・収益対応の考え方はなく、ある課税期間に仕入れた物品やサービスに含まれている税額は、その物品やサービスがその課税期間の売上に対応するかどうかと関係なく、原則としてその課税期間において控除される。⁽⁷⁰⁾」と説明される。

また、仕入税額控除は、消費税の累積を防止すると同時に、付加価値に対して課税するという経済に対する課税の中立性を維持する上で不可欠なものである。そういった意味で仕入税額控除の仕組みは、消費税の生命線であるといわれる⁽⁷¹⁾。

消費税は、申告納税手続きを行う事業者を通して、実質的に消費者が税を負担することが予定されている間接税であることから、消費に対する課税を実現するためには、税負担の累積排除が確実に行われなければならない。すなわち、この手続きを仕入税額控除ということが出来る⁽⁷²⁾。

(70) 金子・前掲注(41)813 頁。

(71) 大島隆夫＝木村剛志「消費税法の考え方・読み方<5訂版>251 頁・木村発言（税務経理協会、2010）。

(72) 我が国に先んじて付加価値税を導入している EU では、仕入税額控除を請求権としており、仕入税額控除を請求する事業者にとっては、当該仕入取引が行われた時点

第 3 節 仕入税額控除の検討

1 シェアリングサービスの仕入税額控除

現行消費税法では、30 条 1 項において、「事業者が、国内において行う課税仕入れ若しくは特定課税仕入れ又は保税地域から引き取る課税貨物については、(中略) 第 45 条第 1 項第 2 号に掲げる課税標準額に対する消費税額から、当該課税期間中に国内において行った課税仕入れに係る消費税額、当該課税期間中に国内において行った特定課税仕入れに係る消費税額及び当該課税期間における保税地域からの引取りに係る課税貨物につき課された又は課されるべき消費税額の合計額を控除する⁽⁷³⁾。」と規定され、また、同項 1 号においては、国内において課税仕入れを行った場合には、当該課税仕入れを行った日の属する課税期間において仕入税額控除を行う旨規定されている。

そこでこれら規定から、シェアリングサービスに係る仕入税額控除についてみると、第 2 章で検討したサービス例に限れば、ほとんどのシェアリングサービスにおいて事業性が認められ、シェアリングサービスの開始とともに事業が開始されるものと判断される。そこで、消費税法上、事業と認められるシェアリングサービスでは、現行の消費税法の規定によれば、原則、サービスの開始以降に行った課税仕入れについては、課税仕入れを行った日の属する課税期間において仕入税額控除の対象となる⁽⁷⁴⁾。しかしながら、

で仕入税額控除請求権が成立し、直ちに控除を行うことができる(いわゆる「即時控除の原則」とされている)。

- (73) この仕入税額控除の規定について、西山由美教授は「EU 域内の付加価値税共通ルールを定める 2006 年付加価値税指令は、仕入税額控除を納税義務者の請求権と位置付けるのに対して、日本の消費税法の条文からは、それが請求権なのか、最終納税額を算定するための計算要素なのか明らかではない」ことから、「我が国では、消費税法導入当初から所与の制度として仕入税額控除制度が組み込まれていたため、関係法令、判例及び実務において、仕入税額控除の重要性が十分に認識されていない」のは明らかであると述べられている。西山由美「仕入税額控除」日税研論集 70 号『消費税の研究』466 頁(日本税務研究センター、2017)。
- (74) 例外として、シェアリングサービス開始前でも、事業を行うに当たり、「事業として」の準備行為の付属的な課税仕入れがあれば、それも仕入税額控除の対象のなると考えられる。

シェアリングサービスとは、簡単に言えば個人が保有する活用可能な資産等を他の個人も利用できるサービスのことであり、シェアする対象（資産）は事業者としてではなく個人が生活の用に供する目的でサービス（事業）を開始する以前に取得していた可能性が高く、たとえその後、シェアリングサービスのために当該資産を事業の用にも供し、課税事業者を選択した場合であっても、消費税の計算において仕入税額控除の対象として規定の適用を受けることはなく、シェアリングサービスに供されてからは家事共用資産として評価されるのみである⁽⁷⁵⁾。

2 仕入税額控除の調整機能

仕入税額控除は、棚卸資産、固定資産を問わず、原則、課税仕入れを行った時の属する課税期間において控除することとされている。しかし、調整対象固定資産⁽⁷⁶⁾のように高額で長期にわたって使用されるもの、あるいは免税事業者から課税事業者となる場合又は課税事業者から免税事業者となる場合のその直前の期末に所有していた棚卸資産に係る消費税については、消費税法の規定において仕入控除税額の調整が必要とされるものがある。例えば、次のような場合には、その時期に応じて仕入控除税額の調整額を計算することとされている。

(1) 課税売上割合が著しく変動した場合（消法 33 条）

課税事業者が、調整対象固定資産の課税仕入れ等の税額につき比例配分法で仕入控除税額の計算を行った場合で、その計算に用いた課税売上割合

(75) 例えば、所得税においては、中古資産を非業務用から業務用に転用した場合の減価償却が認められている（所法 38、49、所令 85、120、120 の 2、132、135、耐令 3）。国税庁ホームページ（タックスアンサー「No.2108 中古資産を非業務用から業務用に転用した場合の減価償却」）参照。

（<https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/taxanswer/shotoku/2108.htm>）（令和 2 年 5 月 21 日最終閲覧）。

(76) 調整対象固定資産とは、建物、構築物、機械及び装置、船舶、航空機、車両及び運搬具、工具、器具及び備品、鉱業権その他の資産（棚卸資産を除く。）のうち、一単位当たりの税抜価額が百万円以上のものをいう（消法 2①十六、消法令 5）。

がその取得した日の属する課税期間以後 3 年間の通算課税売上割合と比較して著しく異なるときには、仕入れ等の課税期間の開始の日から 3 年を経過する日の属する課税期間（第 3 年度の課税期間）において、その通算課税売上割合により再計算した金額と仕入れ等の課税期間において控除した金額との差額を仕入れに係る消費税額に増額し、又は仕入れに係る消費税額から控除する。なお、当該規定は調整対象固定資産を取得した事業者が当該取得の課税期間に係る課税売上割合を意図的に高め、仕入税額控除額を増加させるといった行為を規制する役割も果たしている⁽⁷⁷⁾。

(2) 課税業務用調整対象固定資産を非課税業務用に転用した場合(消法 34 条)

課税事業者が、調整対象固定資産を課税業務用のみに供するものとして個別対応方式により仕入れに係る消費税額の計算を行った場合で、これを取付した日から 3 年以内に非課税業務用のみに供するものに転用したときは、その転用した期間に応じ、控除済み税額の全部又は一部をその転用した課税期間における仕入れに係る消費税額から控除し、控除しきれない金額があるときはその課税期間の課税標準額に対する消費税額に加算する。ただし、課税業務用に該当する調整対象固定資産を課税非課税共通用に供した場合及び課税非課税共通用に該当する調整対象固定資産を非課税業務用に供した場合にはこの規定は適用されない⁽⁷⁸⁾ (79)。

(3) 非課税業務用調整対象固定資産を課税業務用に転用した場合(消法 35 条)

課税事業者が、調整対象固定資産を非課税業務用のみに供するものとして個別対応方式により仕入れに係る消費税額の計算を行った場合で、これ

(77) 特に居住用賃貸建物の取得等に係る消費税の仕入税額控除においては、多様なスキームが考えられ、税制改正によりその対応が図られている。最近では令和 2 年度税制改正において居住用賃貸建物の取得等に係る消費税の仕入税額控除制度等の適正化が図られ、住宅の貸付けの用に供しないことが明らかな建物以外の建物であって高額特定資産（棚卸資産又は調整対象固定資産で、税抜価額が 1 千万円以上の資産をいう（消法 12 の 4、37③三、消令 25 の 5）。）に該当するものの課税仕入れについては、仕入税額控除制度の適用が認められないこととされた。

(78) 課税業務用調整対象固定資産をいったん課税非課税共通用に供した場合でも、その後非課税業務用に供したときは適用される。

(79) 消費税法基本通達 12-4-1 参照。

を取得した日から 3 年以内に課税業務用のみに供するものに転用したときは、その転用した期間に応じ控除済み税額の全部又は一部をその転用した課税期間における仕入れに係る消費税額に加算する。

(4) 納税義務の免除を受けないこととなった場合（消法 36 条 1 項）

免税事業者が課税事業者となる日の前日において所有する棚卸資産のうち、納税義務が免除されている期間中の課税仕入れ等に係るものがあるときは、その棚卸資産に係る消費税額は、課税事業者となった課税期間の課税仕入れ等の税額とみなされる。

(5) 納税義務が免除されることとなった場合（消法 36 条 5 項）

課税事業者が免税事業者となる課税期間の直前の課税期間において仕入れた課税仕入れ等に係る棚卸資産をその直前の課税期間の末日において所有しているときは、その所有する棚卸資産についての課税仕入れ等の税額は、その直前の課税期間における仕入税額控除の対象とできない。

これら仕入税額控除の調整については、固定資産のように長期間にわたって使用されるものについて課税仕入れを行った課税期間において即時に控除し税額控除を完結させることは、必ずしも適切な方法とあるとはいえないことから、消費税法 33 条ないし 35 条の規定に関しては、一定の方法により仕入れに係る税額を調整することとしているものである⁽⁸⁰⁾。これらの規定は、仕入税額控除の原則は即時控除、すなわち、課税仕入れを行った課税期間において税額控除を行うとしつつも、例外として、事後に課税売上割合が著しく変動した場合には、仕入控除税額を調整するものである。仕入税額控除制度に対する公平性、信頼性を確保するためにも、特に消費税法 33 条及び 34 条の規定は、調整対象固定資産を取得した者における消費税還付が不適切に行われることを防止する観点から必要な規定と考えられている。なお、対象の期間を 3 年間としたことや 1 単位の取引価額を税抜 100 万円以上としたこ

(80) 武田昌輔監修 DHC コメントール消費税 3405 頁（第一法規、1989）。

と⁽⁸¹⁾は、制度の複雑化を避け、納税者及び税務当局の事務負担を考慮したものと考えることができるだろう。

また、消費税法 36 条 1 項においては、免税事業者であっても他の者から譲り受けた資産等について消費税を負担しており、当該事業者が課税事業者になった場合には、その直前の課税期間に所有していた棚卸資産は課税事業者となった後において売上げとなることから、免税事業者であった期間の末日に所有していたその棚卸資産は課税事業者における課税仕入れとみなして課税仕入れ等の税額の計算をするものである⁽⁸²⁾。

これとは反対に、同条 5 項では、課税事業者から免税事業者になる場合には、納税義務が免除されることとなった日の前日において所有する棚卸資産のうち、その前日の属する課税期間中に国内における課税仕入れ又は課税引取りを行ったものについては、その棚卸資産の譲渡が免税となる課税期間となり消費税の納税義務が生じないため、その資産に係る課税仕入れ等の税額は、その課税期間の仕入れに係る消費税額の計算となる課税仕入れ等の税額に含めないとするものである⁽⁸³⁾。これら消費税法 36 条 1 項及び 5 項の規定は、課税事業者と免税事業者における仕入税額控除の取扱いの均衡を保つ措置と考えられる。すなわち、申告納税義務を負う課税事業者において仕入税額控除という仕組みが機能し、税負担の累積排除が適正に行われるということにほかならない。

(81) 尾崎護「消費税法詳解[改訂版]」272 頁（税務経理協会、1991）においても、「調整の対象とする固定資産の範囲につき購入価額により足切りを設け、また、調整を要する期間を固定資産の耐用年数に比し短い期間に限定しているが、これは、制度の簡素化及び事業者の事務負担等を考慮したことによるものである。」と説明されている。

(82) 前掲注(80)3506 頁。

(83) この場合、免税事業者となる課税期間の前課税期間において、簡易課税制度の適用を受ける場合には消法 36 条 5 項の規定は適用されない(消基通 12-6-4 参照)。

第 4 節 家事共用資産に係る消費税

1 家事共用資産に係る仕入税額控除の取扱い

家事共用資産に係る仕入税額控除の取扱いについては、消費税法基本通達 11-1-4 によれば、個人事業者が資産を事業と家事の用途に共通して消費し、又は使用するものとして取得した場合、その家事消費又は家事使用に係る部分は課税仕入れに該当しない旨の取扱いが示されている。なお、この場合の当該資産の取得における課税仕入れに係る支払対価の額は、当該資産の消費又は使用の実態に基づく使用率、使用面積割合等の合理的な基準により計算するものとされている。

本通達の取扱いは、個人事業者が資産を事業と家事の用途に共通して消費し、又は使用するために取得した場合について示したものであり、同じ家事共用資産であっても、個人が取得した資産を後に事業の用にも供する場合の取扱いについては一切触れられていないことから、仕入税額控除の規定の解釈からすれば、その場合は仕入税額控除の適用外と考えるのが妥当である。

2 家事共用資産として取得した資産を譲渡した場合の取扱い

消費税法基本通達 10-1-19 では、個人事業者が、事業と家事の用途に共通して使用するものとして取得した資産を譲渡した場合には、その譲渡に係る金額を事業としての部分と家事使用に係る部分とに合理的に区分し、この場合においては、当該事業としての部分に係る対価の額が資産の譲渡等の対価の額となる旨示している。合理的な区分に当たっては、その譲渡の時の使用割合ではなく、原則として、当該資産を取得したときの区分（消費税法基本通達 11-1-4 に規定するその資産の使用の実態に基づく使用率、使用面積割合等の合理的な基準による区分）によることとなる⁽⁸⁴⁾。なお、本通達

(84) 濱田正義「平成 30 年版 消費税法基本通達逐条解説」616 頁（大蔵財務協会、2018）。なお、家事共用資産の譲渡については、国税庁ホームページにおいても質疑応答事例として掲載されている。「事業用及び家事用の両方に使用している資産を売

は個人事業者が、事業と家事の用途に共通して使用するものとして取得した資産を譲渡した場合について示したものであり、家事用資産から転用した資産を譲渡する場合については本取扱いの対象外であると考えるのが妥当である。

3 家事共用資産から家事用資産へ転用した場合（みなし譲渡）

個人事業者が棚卸資産又は棚卸資産以外の資産で事業の用に供していたものを家事のために消費し、又は使用した場合のその消費又は使用は、事業として対価を得て行われる資産の譲渡とみなして課税されることとなる（消費税法 4 条 5 項 1 号）⁽⁸⁵⁾。この「棚卸資産又は棚卸資産以外の資産で事業の用に供していたものを家事のために消費し、又は使用した場合」とは、消費税法基本通達 5-3-1 によれば、棚卸資産又は棚卸資産以外の資産で事業の用に供していたものを個人事業者又は当該個人事業者と生計を一にする親族の用に消費し、又は使用した場合をいうものとされている。なお、ここでいう「使用」とは、資産の全部又は一部を家事のためにのみ使用することをいうのであるから、例えば、事業の用に供している自動車を家事のためにも利用する場合のように、家事のためにのみ使用する部分を明確に区分できない資産に係る利用は同号に規定する「使用」に該当しないこととなる（消基通 5-3-2）⁽⁸⁶⁾。

みなし譲渡の規定については、事業者の本来課税対象とならないものを課税範囲に取り込むこと、すなわち、資産を取得する際に事業用として仕入税額控除を行っていたとしても、個人用に転用する際に課税することで、結果として仕入税額控除に対する調整が図られることを想定したものと考えられ

却した場合の課税関係」(<https://nta.go.jp/law/shitsugi/shohi/02/20.htm>) (令和 2 年 6 月 2 日最終閲覧)。

(85) みなし譲渡の規定は、消費税の課税の対象とされる要件をそのまま満たすものではないが、例外的な位置付けで課税されるものと考えられる。なお、個人事業者に係るみなし譲渡は、資産の譲渡に限られており、資産の貸付け及び役務の提供は該当しない。

(86) 前掲注(80)1293 頁。

る。また、現段階では、『『みなし譲渡』は消費税の課税ベースを広く構成するという観点からは適切なことである』⁽⁸⁷⁾という意見もある。

なお、みなし譲渡の規定は事業用資産から家事用資産への転用だけでなく、家事共用資産から家事用資産への転用にも及ぶものと考えられ、対象となる資産については、別段範囲が定められていないことから、資産取得の際の仕入税額控除の適用の有無にかかわらずその対象になるものとするのが相当である。

4 家事共用資産における消費税の論点

上記 1 及び 2 で述べたように、消費税法基本通達では、個人事業者が家事共用資産を取得した場合には事業用に係る部分のみ課税仕入れに該当する旨の取扱いが示されている一方で、個人事業者が取得した家事共用資産を譲渡する際には、原則、取得した時の区分を基に事業部分を合理的に区分した金額を譲渡対価の額とすることと取り扱われている。同様に、仕入税額控除の調整という機能においては、前節で述べたように、調整対象固定資産については、一定の期間において課税売上割合に著しく変動があった場合や非課税業務用と課税業務用の間で転用が行われた場合には、転用した時期に応じて仕入控除税額の調整を行うことが規定されている。

しかしながら、ここで家事共用資産を含む事業用資産（事業用資産等）と個人用資産との間における転用に係る消費税の取扱いに若干の論点が生じている。1 点目として、個人が取得した家事用資産を一定期間経過後に、事業の用途に使用する場合の課税仕入れについての規定は置かれていないのに対して、上記 3 のとおり、個人事業者が事業の用に供していた棚卸資産又は棚卸資産以外の資産を家事のために消費又は使用した場合⁽⁸⁸⁾には事業として対価を得て行われた資産の譲渡とみなされる（消費税法 4 条 5 項 1 号）こと

(87) 金子宏「総論—消費税制度の基本的問題点—」『消費税』日税研論集 30 号 11 頁（日本税務研究センター、1995）。

(88) この場合の転用には、事業を廃止した場合も含むものとされている。

である。言い換えれば、現行の消費税法によれば、たとえみなし譲渡の対象となる事業の用に供されている資産であっても、事業者が事業として取得したものでなければ課税仕入れは一切認められないということである。個人事業者においては、事業者の立場と消費者の立場というような二面性を持つと考えられるが元は同一の個人であるため取引は生じていないと考えられるのであろう。所得税法上では、このように家事用資産から事業用資産（あるいは家事共用資産）への転用を行った場合には、たとえ取引が行われていないと考えられたとしても、取得価額から家事の用に供していた期間に対応する減価額を控除した金額を簿価として算出し、その後の減価償却額を必要経費に算入することが可能となっている⁽⁸⁹⁾。しかし、消費税法上は、仕入れや購入といった取引が個人事業者においては行われていないため、消費税の計算上課税仕入れの対象となる取引が発生していないこととなる。

この点、家事用資産に対しても、みなし譲渡の規定が適用されることを踏まえると、事業の用に供したときをもって仕入税額控除を認める取扱いがあつて然るべきとも考えられるが、①期間損益として納付税額を計算しない消費税の性格上、減価償却などの考え方は当てはまらない、②棚卸資産と異なり課税事業者となっても家事共用資産に係る消費税は転嫁されない⁽⁹⁰⁾、③資産に係る評価など手続きが煩雑、等を鑑みると、この場合の仕入税額控除を認める規定はあまり現実的ではないようにも思われる。もっとも、家事用資産から事業用資産や家事共用資産へ転用したことをもって個人から仕入れが行われたとみなしたとしても、適格請求書等保存方式の導入後においては、消費者である個人からの仕入れについては仕入税額控除の対象とならないことは明らかである。

(89) 所法 38、49、所令 85、120、120 の 2、128、132、135、136、所基通 49-1 参照。国税庁ホームページ（タックスアンサー「No.2109 新築家屋等を非業務用から業務用に転用した場合の減価償却」）参照。

（<https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/taxanswer/shotoku/2109.htm>）（令和 2 年 6 月 2 日最終閲覧）。

(90) この場合の家事共用資産は棚卸資産以外の資産を想定している。

そして 2 点目は、みなし譲渡の取扱いである。例えば、個人事業者が事業開始後、事業用として使用する自動車を購入した場合、その自動車の購入は課税仕入れとなるが、当該自動車を事業から個人用に転用した場合には、みなし譲渡として時価課税が行われる。通常は取得価額に対してみなし譲渡時の時価の方が評価が低くなるが、少なくとも転用時における時価相当額に消費税を課税することによって、購入時の仕入控除税額の一部に対して調整機能が働くこととなる。このこと自体は、個人事業者が個人の用に供する資産について形式的に事業用資産として仕入税額控除を行うことを防止する観点からは当然必要な取扱いである。しかしながら、現実的には稀なケースとも考えられるが、その後、再度事業用として必要となったため、その資産を事業用資産に転用した場合には、法令の規定によれば課税仕入れを行ったことにはならないので仕入税額控除の適用はない。そして、その後、再び個人用として転用した場合には、事業用資産から家事用資産への転用としてみなし譲渡規定が適用されることになり、これが繰り返し行われることになれば、法解釈上は、仕入税額控除は一切行われず、課税のみが繰り返し行われるということになる。

5 家事用資産と事業用資産等の転用における取扱い

これまで述べてきたとおり、家事用資産を事業用資産あるいは家事共用資産に転用する際には、たとえ事業の用に供する資産であっても、消費税法における課税仕入れには該当せず、仕入税額控除の適用を受けることはできない。一方で、事業に供していた資産を家事用資産に転用させる場合（廃業を含む。）には、みなし譲渡の規定が適用されて課税されることになる。

これをシェアリングエコノミーのサービスに置き換えてみると、例えば民泊やライドシェアなど一定の資産を必要とするサービスを行う場合には、家事用として取得した資産を事業用あるいは家事共用資産として使用することとなるが、事業の用に供した資産であっても課税仕入れとはならず、仕入税額控除を行う機会はない。また、一方で、シェアリングサービスを終了して

家事用に資産を転用する場合には、みなし譲渡が適用され時価課税が行われることになる。この場合、事業用あるいは家事共用に供される資産として仕入税額控除が認められるか又はその機会が与えられていた⁽⁹¹⁾上で、当該資産を個人用に転用する際にみなし譲渡が適用されるならば、消費税の調整が行われるものとして理解することもできる。しかしながら、事業の用に供する資産として仕入税額控除の適用がないにもかかわらず、当該資産が個人用に転用される場合にはみなし譲渡の規定により課税されることについては、中立性、公平性の点において若干の論点があるのではないかと考えられる。

この点に関しては、個人の家事用資産から事業用資産等への転用に際して、仕入税額控除を認める規定がないことに関しては、「既に家事用に使用していたものを事業用に転用した場合には、全部について仕入税額控除を認めるのはおかしいが、それではどの程度認めるかということになるが、こんな事例は少ないので、実際面では割り切って仕入税額控除を認めないことにした」との説明もある⁽⁹²⁾。この説明については、確かに消費税創設時には、現在のような情報通信技術の進展など、シェアリングエコノミーなどという経済が成り立つ環境もなく、生活の用に供していた資産を家事共用資産として転用するといった事例はそれほど多くはなかったと考えられ、税法が求められる「簡索性」を考えれば、「割り切って仕入税額控除を認めないことにした」のも理解できる。しかしながら、シェアリングエコノミーの進展とともに個人資産の家事共用資産への転用が増加する可能性及び個人事業者に係るみなし譲渡規定の反対の取引に当たる家事共用資産への転用に係る仕入税額控除の規定がないことを考慮すると、生活の用に供していた資産を家事共用資産に転用する際の仕入税額控除の適用を含めた取扱いについては、検討を行ってもよい時期にあるのではないだろうか。

(91) いわゆる免税事業者も仕入税額控除は認められていないが、課税事業者を選択した場合には、課税仕入れについて仕入税額控除を行うことができる。

(92) 大島＝木村・前掲注(71)326 頁木村発言。

6 本稿における提言

消費税法は、法人税法や所得税法のような所得課税の税法と異なり、あくまで課税標準は課税資産の譲渡等に限定され、仕入税額控除は税額控除規定の一つとして位置づけられている。また、消費税法では仕入れという概念を法人税法や所得税法のように主として費用収益の対応によって算出せずに、資本財の購入は直ちに仕入れとして控除され、償却の概念もないという点で大きく異なる。

現状、シェアリングエコノミーとよばれるサービスに係る仕入税額控除を検討するに当たり、家事用資産を事業用資産等に供する時点における仕入税額控除が適用されないことはすでに述べたとおりである。そうすると、家事用資産から事業用資産等への転用に当たり仕入税額控除が認められない資産について、その後、事業用資産等から家事用資産への転用（廃業を含む。）した場合に、みなし譲渡が適用されるという一種の不均衡が生じているものと考えられる。そして、この場合の均衡を保つ解決策としては、家事用資産から事業用資産等への転用の際に仕入税額控除を認める規定を新たに設けるか、あるいは別段の方法として、事業用資産等から家事用資産へ転用する場合、取得の際に仕入税額控除を適用した資産の転用に限り、みなし譲渡を適用するということが考えられよう。この点、前者においては、消費税法 30 条の規定を解釈する限りにおいて、仕入税額控除の適用を認めることは不可能である⁽⁹³⁾ため、同法の規定に特例として新たな規定を設ける必要がある。一方、後者の場合には、みなし譲渡の対象となる資産を仕入税額控除を適用した資産に限定する規定への変更が必要となろう。

両者の規定の変更実現性について考えてみると、前者の場合、消費税法の大きな柱である仕入税額控除制度の根幹に関わるものとなり、対価の評価や

(93) 2023 年 10 月から導入される適格請求書等保存方式においては適格請求書の保存が仕入税額控除の要件とされるが、消費者である個人は適格請求書を発行することができないため、免税事業者や個人からの仕入れについて仕入税額控除は認められないこととなる。

手続きの煩雑さなど、制度自体が不安定になりかねない。一方、後者の場合は、家事用資産からの転用に当たり仕入税額控除が認められなかった資産については、家事用資産への転用が認められた場合であってもみなし譲渡の課税は行わないというものであるが、みなし譲渡の規定が消費税の課税対象の例外規定であると考えれば、その例外規定を縮小する変更とも考えられるのではないか。棚卸資産以外の資産として利用される車両や建物等の資産の事業用資産等から家事用資産への転用について、そこに新たに消費があると認められた場合には、みなし譲渡規定により課税することは課税の公平性の観点からも妥当であると考えられる。しかし、仕入税額控除が認められない資産への課税や繰り返し転用が行われる都度、みなし譲渡課税が行われることに対しては稀なケースであろうが多少の疑義が残る。そこで、みなし譲渡により広い課税ベースを確保しながらも、仕入税額控除の適用を受けていない資産及び一度みなし譲渡の規定を適用した資産については、みなし譲渡の対象外としてはどうか。なぜなら、家事用資産から事業用資産等へ転用する際に仕入税額控除の適用が受けられるよう課税仕入れの定義を変更するよりは、みなし譲渡の範囲を制限した方が、その後の範囲の変更等を考慮しても、法的安定性の点で有利であると考えられるからである。

結びに代えて

シェアリングエコノミーは、新たな経済活動として近年注目されている分野であるが、デジタル経済の中でもこのシェアリングサービスは急速に発達している領域の一つである。そして、その大きな特色としては、消費者である個人がその経済取引の中ではインターネットを通じて簡単に取引の当事者となり得ることにある。そのような環境下において、シェアリングエコノミーに対する課税問題も重要な論点となりつつある。また、最近では個人がインターネット上のプラットフォームを介して自らの資産等を他の個人に利用させることで稼得する収入について、課税当局はどのような方法によって把握することが可能となるのか、すなわち、タックス・ギャップ解消への制度対応などについて、多くの研究が行われている。

本稿においては、シェアリングエコノミーとよばれる主なサービスを通じて、消費税法上の「事業」の意義を確認し、事業該当性の観点から消費税の取扱いについて整理を試みた。裁判例や裁決事例からも消費税法及び所得税法における「事業」の解釈は、それぞれの法律の趣旨及び目的等に照らして解釈すべきものとされ、他の税法にかかわらず消費税法における事業の意義内容は、その規模を問わず、「反復・継続・独立して行われる」ものであるということが確認された。事業該当性の判断はサービスの個々の内容によって変わってくるものもあることから、その判断に当たっては当該資産の用途、使用状況を考慮する必要があることはもとより、当該譲渡等が行われた際の状況等をも考慮する必要があると解するのが相当であると考えられた。

2023年10月に新たな仕入税額控除方式として適格請求書等保存方式が導入され、事業者は仕入税額控除の適用を受けるために、シェアリングサービス提供者と取引する場合には課税事業者との取引を選好する可能性がある。そのような状況になれば、本来、免税事業者であるシェアリングサービスの提供者も取引の選択肢を広げるため、課税事業者を選択するなどこれまで以上に消費税に対する関心が高まることが想定される。

そして、本稿においては、シェアリングサービスにおける事業該当性ととも
に、仕入税額控除についても検討を行った。すなわち、生活の用に供するため
取得した資産（家事用資産）を事業の用にも供する資産（家事共用資産）に転
用した場合に当該資産に係る仕入税額控除をどのように考えるかということだ
である。シェアリングサービスにおける仕入税額控除に関する一番の問題点は、
家事用として取得した資産が事業用資産に転用された時点で仕入税額控除の適
用を受けられないのに対して、再度家事用資産に転用される場合には、その時
点でみなし譲渡課税が行われるという点にあると考えられる。この点、本稿で
は、仕入税額控除の適用を受けていない資産及び一度みなし譲渡の適用を受け
た資産については、みなし譲渡規定の対象から除外することを提言した。家事
用資産への転用に係るみなし譲渡の規定は、消費税が求められる公平性から適
正化を図るために例外的に課税の対象として規定されたものであるが、当該規
定の創設時においては、シェアリングエコノミーというものも発達しておらず、
これほど個人の経済活動が活発に行われることは容易には想像できなかったに
違いない。しかしながら、経済の変化に対応して規定を変えていくことも法の
安定性のためには必要なことであると思料する。このように、ICT 化の進展や
インターネット取引の普及及び社会を取り巻く環境等の変化により経済活動や
その仕組みは大きく変わり、今後もそのスピードは益々加速していくものと思
われる。消費税を含め我が国の税法は、適正公平な課税の実現に向け、そうし
た環境の変化に適切に対応していかなければならないと考える。