

**国境を越えたデジタルサービスに対する
消費税の課税のあり方について**

**国境を越えたデジタルサービスに対する
消費税の課税のあり方に関する研究会
令和5年11月**

研究会メンバー

<委員>

(座長) 田近 栄治 一橋大学名誉教授

(委員) 小出 一成 KPMG税理士法人 パートナー

(委員) 神山 弘行 東京大学大学院法学政治学研究科教授

(委員) 溝口 史子 デロイトトーマツ税理士法人 パートナー

(委員は五十音順)

<事務局>

財務省主税局 税制第二課

<オブザーバー>

財務省主税局 参事官室

国税庁 消費税室

経済産業省 投資促進課、企業行動課、コンテンツ産業課

国境を越えたデジタルサービスに対する 消費税の課税のあり方に関する研究会 報告

はじめに

近年の情報通信技術の発展は、経済社会に大きな変化をもたらしている。とりわけインターネットを通じたデジタルサービスの分野では、プラットフォーム運営事業者の登場により、日本に一切拠点を持たない国外事業者であっても容易に日本の市場に参入することが可能となっている。このような経済のデジタル化・グローバル化に伴い、我が国のデジタルサービス市場は今後も大きく成長していくことが予想される中、国内外の事業者間における公平な競争環境の整備は喫緊の課題となっている。

本研究会は、国境を越えたデジタルサービスに対する消費税の課税のあり方について、諸外国の制度面の対応やプラットフォーム運営事業者の役割等を踏まえて、国内外の競争条件の公平性を確保する観点から、技術的・専門的視点から考え方の整理を行うことを目的に、主税局税制第二課を事務局として開催されたものである。

研究会は、令和5年4月から6月にかけて、合計3回開催した。第1回では、国境を越えたデジタルサービスに対する消費課税の現状、諸外国の対応状況、プラットフォーム課税の導入に向けた論点を確認した。第2回では、オンラインゲーム業界からオンラインゲーム市場の状況や国内事業者へ与える影響などに関するヒアリングを行い、また、プラットフォーム運営事業者から国境を越えたデジタルサービスの取引についての実務的な対応やプラットフォーム課税の導入に向けた実務的な課題についてヒアリングを行った。第3回では、事業者からのヒアリングも踏まえ、具体的な制度設計にあたっての考え方について検討を行った。

以下は、上記の検討に基づき、本研究会として、今後の見直しに向けた基本的な考え方を整理したものである。

1. 現行制度下における課題

(1) 平成 27 年度税制改正における消費税制度の見直し

我が国の消費税は国内において事業として行われる取引を課税対象としており、その取引が国内で行われたか否かについては、取引の類型に応じた判定基準（内外判定基準）が定められている。

平成 27 年度税制改正以前は、電子書籍・音楽・広告の配信などインターネットを通じて海外から提供されるデジタルサービスについて、「役務提供者の役務の提供に係る事務所等の所在地」が国内にあるか否かにより内外判定が行われていた。このため、国内事業者が役務提供を行う場合は国内取引として課税される一方で、国外事業者が役務提供を行う場合は国外取引（不課税取引）となり課税されず、国内外の事業者間で競争条件に歪みが生じていた。

このような不均衡を是正するため、平成 27 年度税制改正において、インターネット等を通じた電子書籍・音楽・広告の配信などを「電気通信利用役務の提供」と定義するとともに、その内外判定基準を、上記の役務提供者の事務所等の所在地から「役務の提供を受ける者の住所等」とする見直しが行われた。その上で、執行管轄外の国外事業者が行う電気通信利用役務の提供について適正な課税を確保するため、事業者向け（B to B）電気通信利用役務の提供については、納税義務を売り手から買い手に転換し、買い手である国内事業者が納税義務を負う課税方式（リバースチャージ）を採用するとともに、消費者向け（B to C）電気通信利用役務の提供については、国税庁長官の登録を受けた国外事業者から提供されるもの

のみを仕入税額控除の対象とする登録国外事業者制度が導入された¹。

以上の見直しにより、日本国内で利用されるデジタルサービスは、その提供者の所在地如何にかかわらず等しく課税されることとなり、制度上は公平な競争環境が確保されることとなった。

（２）我が国のデジタルサービス市場の動向

近年、我が国のデジタルサービス市場は拡大を続けているが、特に成長が著しいのが、事業者向けの広告ビジネスとオンラインゲームを中心とした消費者向けモバイルアプリである。その背景の一つには、インターネット上で様々なデジタルサービスの仲介を行う、大規模なプラットフォームの存在があると考えられる。かつては、限られた大規模なコンテンツ会社やプラットフォーム運営事業者自身により提供される電子書籍や音楽等のデジタルコンテンツが主流であったが、近年は、大規模なプラットフォームを介して国内外から大小を問わず非常に多くの事業者が、デジタルサービスやコンテンツの供給者として市場に参加するようになってきている。これは、プラットフォーム運営事業者を介して契約、配信、代金決済等を行うことが可能となるため、事業規模の小さいサプライヤーや国外のサプライヤーであっても容易にサービスを提供できるようになったためであり、このような市場構造の変化が、近年のデジタルサービス市場の拡大を牽引していると考えられる。例えば、平成 27 年（2015 年）当時、国内におけるモバイルアプリの市場規模は 68 億ドル（9,044 億円）であったが、2024 年には 387 億ドル（5 兆 1,471 億円）にまで拡大する（約 5.7 倍）と予想さ

¹ 登録国外事業者制度は、令和 5 年 10 月から開始する適格請求書等保存方式（インボイス制度）における適格請求書発行事業者登録制度に吸収されることとなる。具体的には、登録国外事業者は、原則として、令和 5 年 10 月 1 日に適格請求書発行事業者の登録を受けたものとみなされる。

れている^{2, 3}。

（３）税務執行上の課題

このように我が国のデジタルサービス市場の構造は大きく変化しているが、国外から国内に向けて行われるインターネット広告などの事業者向け（B to B）電気通信利用役務の提供は、リバースチャージの適用により国内事業者が納税義務を負うため大きな課税上の問題は生じていない。一方、ゲームアプリなどの消費者向け（B to C）電気通信利用役務の提供については、国外事業者自身が納税義務を負うこととなるため、税務執行上大きな課題が生じてきている。

かつて主流であった電子書籍や音楽・動画などの配信ビジネスでは、大規模なプラットフォーム運営事業者がサプライヤーからコンテンツを購入した上で消費者に提供する方式（バイセル方式）が一般的であり、消費税の納税義務者は、比較的限られた数の大規模な企業（プラットフォーム運営事業者等）であった。他方、モバイルアプリについては、通常、プラットフォーム運営事業者は取引の仲介を行うのみであり、実際には個々のサプライヤーが消費者に対してコンテンツを提供する方式（セールスエージェント方式）となっている。この場合、消費税の納税義務者はプラットフォームの背後にいるサプライヤーとなるが、こうしたサプライヤーの中には、日本国内に一切拠点を持たない小規模な国外事業者も数多く含まれる⁴ことから、納税義務者の捕捉や調査・徴収には自ずと限界があり、適正な課税の実現が難しい状態にある。具体的には、税務当局におけるサプライヤーに係る情報の入手手段が限られ、その特定や売上げ等の把握には限界が

² 2015 年のモバイルアプリの売上高は「令和 2 年版情報通信白書」、2024 年の同売上高は「令和 4 年版情報通信白書」より引用。邦貨換算レートは、1 ドル＝133 円（基準外国為替相場：令和 5 年 6 月中適用）。

³ インターネット広告の市場規模は、平成 27 年（2015 年）は 1 兆 1,594 億円であったが、令和 4 年（2022 年）には、3 兆 912 億円にまで拡大している（株式会社電通「2022 年 日本の広告費（2023 年 2 月 24 日）」）。

⁴ モバイルアプリ市場における主要なタイトルのうち、その 3～4 割が海外タイトルとの指摘もある。

ある。また、サプライヤーが特定できたとしても、サプライヤーから取引に係る情報が得られない場合には、プラットフォーム運営事業者に反面調査を実施する必要があるが、プラットフォーム運営事業者が国外に所在する場合、反面調査を実施できず、情報交換協定に基づき外国当局から情報入手せざるを得ない。ただし、外国当局から情報を入手できるまでには、相当の時間を要するほか、課税に必要な情報が不足していることも多く、課税処分を行うに当たっては、追加の調査を重ねる必要があるなど、更に時間を要するケースもある。その上で、課税処分を実施できたとしても、サプライヤーが自主的に納税せず、また国内に徴収可能な資産等を有していない場合には、滞納処分の実施等が困難となることも懸念される。徴収共助を活用するにしても、我が国と経済関係の深いアジア諸国において徴収共助を留保している国も存在する。

このような課題に対して、諸外国では、取引に係る情報や決済等が集約されるプラットフォームの役割等に着目し、サプライヤーの売上げに係る付加価値税等の円滑な納税を求める観点から、プラットフォーム運営事業者はその納税義務を課す制度（以下「プラットフォーム課税」という。）を導入している。我が国においても、国外事業者の適正な納税を担保し、国内外の事業者間における課税の公平性を実現することによって、国内外の競争条件の中立性を確保していくべきであり、諸外国の対応を参考にしながら、消費税の課税のあり方について検討することが必要である。

2. 諸外国における対応状況

(1) プラットフォーム課税の状況

欧州では、プラットフォームを介した電子的手段による役務提供について、サプライチェーンの構造が複雑であるため、いつ最終消費者に提供されたのか、誰がその役務提供の付加価値税を支払う義務を負っているのかなどを把握することが困難であったが、この課題に対応するため、2015年

からEU域内における消費者向け（B to C）取引の課税地を仕向地主義に変更すると同時に、適切な課税を図る観点から、プラットフォーム運営事業者を最終消費者への役務提供者とみなし、付加価値税の納税義務を課す制度を導入した。こうした制度は、サプライヤーの範囲を国外事業者のみとするか、あるいは、国外事業者及び国内事業者の両方を対象とするかという違いはあるものの、欧州のみならず、アジア、北米など世界の多くの国で導入されている。

（２）制度の具体的な内容

① プラットフォーム運営事業者の範囲

欧州等では、プラットフォーム運営事業者を「マーケットプレイス、プラットフォーム、ポータルまたは同等の電子インターフェースにおいて、販売条件や支払処理等を管理する者」といった定義がなされており、プラットフォーム課税における納税義務者が明確に特定されているわけではない。このため、事業者や税務当局にとって、誰が付加価値税等の納税義務を負っているのかを判断する上で、必ずしも予見可能性が確保されているとは言えず、執行上の課題も生じている。例えば、ドイツでは、税務当局が各デジタルプラットフォーム運営事業者に対して、定義に該当する（納税義務者になる）ことを理解してもらうために制度の内容について地道な周知活動を継続しているといった事例や、イギリスでは、サプライヤーとプラットフォーム運営事業者が異なる解釈を行ったため、両者が付加価値税を支払うといったケースも生じたとの指摘もある。

(参考) 諸外国におけるプラットフォーム運営事業者の定義⁵

国名	プラットフォーム運営事業者の定義
イギリス	電子的に提供されるサービス又はテレコミュニケーション・サービスを提供するエージェント
フランス	テレコミュニケーションネットワーク、インターフェース及びポータル
オーストラリア	プラットフォーマーとは、「電子流通プラットフォーム」の運営事業者をいう。また、電子流通プラットフォームとは、以下のすべてを満たすサービス（ウェブサイト、インターネットポータル、ゲートウェイ、ストア又はマーケットプレイスを含む）のことをいう。 ① そのサービスを用いることで、法主体（Entity）による最終消費者への提供が可能となるもの ② そのサービスが電子通信手段により行われるもの ③ 電子通信手段により提供されるサービスが「国外からの無形資産の消費者に対する提供（Inbound Intangible Consumer Supply）」であるもの
韓国	① 情報通信網などを利用して電子的役務の取引ができるようにするためのオープンマーケットやそれに類似したものを営み、関連サービスを提供する者 ② 電子的役務の取引において仲介に関する行為などを行う者であって、購入者から取引代金を受け取って販売者に支払う者

② プラットフォーム運営事業者の役割

OECDの報告書⁶では、プラットフォームを介した取引におけるプラットフォーム運営事業者の果たしうる役割として、サプライヤーに代わって納税義務を負うこと（プラットフォーム課税）以外にも、サプライヤーが納税義務を負いつつ、その義務を履行しなかった場合に連帯責任として納税義務を負うことや、税務当局に対してサプライヤーに関する情報提供義務を負うことなどが挙げられている。

⁵ 財務省外部委託調査「諸外国におけるクロスボーダー取引に係る付加価値税のプラットフォーマー課税の制度概要と実務に関する調査」2023年1月19日 最終評価報告書より抜粋

⁶ Mechanisms for the Effective Collection of VAT/GST, OECD, 2017

The Role of Digital Platforms in the collection of VAT/GST on online sales, OECD, March 2019
Consumption Tax Trends 2022, OECD, 2022

例えば、フランスでは、プラットフォーム運営事業者を介して行われる取引において、取引の当事者間の契約等によりサプライヤーがサービスの提供者であると明示されている場合など、例外的にサプライヤーが付加価値税の納税義務者となる場合があるが、このような場合において、サプライヤーが納税義務を履行しない際に、プラットフォーム運営事業者に対して連帯責任を課す措置が2020年1月から導入されている。具体的には、税務当局がサプライヤーの納税義務の不履行を確認した際、税務当局はプラットフォーム運営事業者を経由してサプライヤーに納税義務を履行するよう働きかけることとされている。それでもなお、サプライヤーが納税義務を履行しない場合には、税務当局はプラットフォーム運営事業者にサプライヤーへの更なる働きかけを求めるか、あるいはサプライヤーをプラットフォームから排除するかを求めることとなる。さらに、こうした措置を執っても、サプライヤーが納税義務を履行しないか、あるいはプラットフォームから排除されていない場合には、当該プラットフォーム運営事業者がサプライヤーの納税義務について連帯責任を負うこととされている。こうした制度は、英国等も含め、欧州において導入が進められている。

③ サプライヤーの範囲

OECDの報告書⁷において、プラットフォーム課税の対象となるサプライヤーの範囲について、次のとおり考え方が示されている。

「税務当局は、国外のサプライヤー（潜在的に数百万者）に法令遵守を強制することは困難であると認識しており、原則として、デジタルプラットフォーム運営事業者に付加価値税の納税義務を課す制度を導入することは、主に課税管轄地に所在しないサプライヤーの提供に対して付加価値税を徴収するためと考えられる。しかしながら、付加価値税の納税義務を課す範囲を課税管轄地に所在しないサプライヤーの取引だけに限定することは、デジタルプラットフォーム運営事業者にとっては法令遵守の

⁷ The Role of Digital Platforms in the collection of VAT/GST on online sales, OECD, March 2019

複雑さ（国内と国外のサプライヤーを区別することが必要など）、税務当局にとっては調査の課題（サプライヤーの所在地を確認することや、国内のサプライヤーがデジタルプラットフォームを介して行った販売について付加価値税を納税しているかどうかを確認することなど）が生じることになるだろう。」

プラットフォーム課税を導入している各国においては、ここに示されたようなプラットフォーム運営事業者や税務当局の事務負担、更には国内サプライヤーの納税事務に与える影響などを勘案し、それぞれの国の事情に応じてサプライヤーの対象範囲を定めているものと考えられる。世界を見渡してみると、欧州の多くの国では国外事業者及び国内事業者の両方を対象とする一方、アジア諸国やオーストラリアにおいては国外事業者のみを対象としている傾向が見られる。

④ 課税の方式

諸外国では、プラットフォーム等を介してデジタルサービスが提供される場合、サプライヤーに代わってプラットフォーム運営事業者が付加価値税等の納税義務が課されているが、その課税の方式については、プラットフォーム運営事業者が当該デジタルサービスを提供したものとみなして納税義務を求めることが一般的となっている。ただし、プラットフォーム運営事業者において、サプライヤーからの仕入れを認識するかどうかで若干の違いがある。

欧州等では、プラットフォーム運営事業者がサプライヤーから役務の提供を受け、プラットフォーム運営事業者が消費者に当該役務を提供したものとみなす方式となっている。このため、プラットフォーム運営事業者にとって、サプライヤーとの取引で、リバースチャージ義務や仕入税額控除を行うためのインボイス保存等の事務負担が生じることとなる。なお、英国のように、当該仕入取引にゼロ税率を適用し、プラットフォーム運営事

業者に税負担が生じ得ないこととしている国もある。なお、この場合であっても、インボイスに係る事務負担はサプライヤー・プラットフォーム運営事業者双方に生じる。

一方で、豪州等では、国外から消費者へプラットフォームを介して役務提供がされた場合、プラットフォーム運営事業者が消費者に当該役務を提供したものとみなすこととされているものの、プラットフォーム運営事業者とサプライヤーの間の取引を認識しない方式が採用されている。こうした方式は、欧州の仕入れを認識する方式と比較すると、プラットフォーム運営事業者とサプライヤー双方にとって、事務負担がより少ない方式と言える。

3. 我が国における検討の方向性

(1) 基本的な考え方

諸外国で導入されているプラットフォーム課税は、プラットフォームを介してサービスを提供する数多くのサプライヤーに対する適正な課税の確保を図るため、プラットフォーム運営事業者に申告・納税を求めるものである。我が国においても、デジタルサービス市場が急速に拡大する中、国内事業者と国外事業者との公平な競争環境を整備する観点から、出来るだけ早期にプラットフォーム課税の導入を実現すべきである。そのためには、関係する事業者にとって簡素で分かりやすい仕組みであること、事務負担やシステム改修等への影響を最小限に抑えることなどを可能な限り優先的に考慮するとともに、将来に向けた柔軟性にも配慮した制度設計を行うことが重要である。以下においては、このような点も勘案しつつ、我が国におけるプラットフォーム課税の導入に向けた論点について、基本的な考え方を整理する。

(2) 制度設計にあたっての考え方

① プラットフォーム運営事業者の範囲

租税法律主義の下、課税要件は明確でなければならないことは大前提であり、プラットフォーム課税の対象者が法律上明確に定義されることは必須である。他方で、諸外国においては、プラットフォーム課税の対象となる納税義務者が実務上必ずしも明確ではないという課題が指摘されていることを踏まえると、我が国においては、サプライヤーとプラットフォーム運営事業者が共に予見可能性をもって制度に対応できるように、対象となるプラットフォーム運営事業者を特定できる仕組みが望ましい。また、プラットフォーム課税は、多数の国外サプライヤーにより提供されるサービスに対する消費税の納税義務について、適正かつ公平に執行する観点から、サプライヤーに代わってプラットフォーム運営事業者が納税義務を負わせる仕組みであることに鑑みれば、その納税義務を適切に履行するに足りるコンプライアンスや事務処理能力を期待できる者である必要がある。

他方、対象事業者を市場シェアなどにに基づき、極めて限られた一部のプラットフォーム運営事業者に限定することは、サプライヤーに対して、プラットフォーム課税の対象とならないプラットフォームへ乗り換える誘因を与えることとなり、プラットフォーム運営事業者間の公平性を阻害する可能性がある。また、サプライヤー側から見ると、複数のプラットフォームを介してサービスを提供する場合に、プラットフォーム課税の対象となる事業者と対象とならない事業者が混在していると、サプライヤー自身が納税義務を負うのかプラットフォーム運営事業者が納税義務を負うのかで、取引を分けて管理する必要があるため、事務負担が増加する可能性もある。このような点を踏まえれば、プラットフォーム運営事業者の範囲はより広い方が望ましいということになる。

これらの点を踏まえると、プラットフォーム運営事業者の対象範囲の設定にあたっては、プラットフォーム運営事業者における税務コンプライアンスや事務処理能力とプラットフォーム運営事業者間の公平性とのバランスを勘案して検討することが適当である。その際、当該プラットフォーム

を介して日本に提供される国外事業者からの売上高の合計額などを指標として用いることも考えられる。その上で、プラットフォーム課税の対象となるプラットフォーム運営事業者に対して、税務当局への届出義務を課すとともに、税務当局がプラットフォーム課税の対象者として指定・公表することによって、サプライヤーとプラットフォーム運営事業者双方の予見可能性を確保することも有効である。さらに、法的安定性を確保する観点から、一度プラットフォーム課税の対象者として指定を受けた場合には、一定期間、指定が解除されない仕組みを合わせて整備することが望ましい。

② サプライヤー及び対象取引の範囲

先述のとおり、諸外国ではプラットフォーム課税の対象となるサプライヤーについて、国外事業者に限定する例と国内事業者も含める例のいずれの場合もある。我が国にプラットフォーム課税を導入するに際しては、

- 執行管轄権の及ばない国外事業者に対して適正な課税を確保し、公平な競争環境を早期に整えることが求められていること
- 国内の事業者については、所得税や法人税の申告義務もあることや、税務調査等の牽制も働き、適切な納税が期待できること
- プラットフォーム運営事業者からのヒアリングによると、サプライヤーの所在地国については現時点でも把握が行われていること
- 仮に国内事業者を含めることとした場合、当該国内事業者であるサプライヤーはプラットフォームを介した取引かどうかで売上げを区分して管理する必要が生じ、追加的な事務負担が生じること

等を勘案すると、その目的・効果に照らし、国外事業者のみを対象とすることが適切であると考えられる。なお、プラットフォーム課税は、国外サプライヤーの課税売上げの水準如何に関わらず適用されることになるが、これは日本における事業者免税点制度の制度趣旨⁸や、プラットフォーム運

⁸ 事業者免税点制度は、小規模事業者の事務処理能力や徴税コストに配慮して消費税の納税義務を免除する制度。具体的には、基準期間（2年前の年・事業年度）における課税売上高 1,000 万円以下である事業者は、消費税の納税義務が免除されることとなる。

営事業者のコンプライアンスコストに与える影響等を踏まえれば当然の帰結である。

以上を踏まえると、我が国におけるプラットフォーム課税は、個々の国外サプライヤーがプラットフォームを介して提供する消費者向けデジタルサービスについて、適正な課税を実現するために、プラットフォーム運営事業者がサービスを提供したものとみなす仕組みと整理できる。したがって対象となる取引は、国外の事業者が日本国内の消費者向け（B to C）に行う電気通信利用役務の提供のうち、プラットフォーム運営事業者がアプリストア等により仲介を行う取引となる。ただし、日本の消費税制度では、提供される役務の性質や取引条件等から当該役務の提供を受ける者が通常事業者に限られるもの以外は「消費者向け」とされている点には留意が必要である⁹。すなわちプラットフォーム課税の対象となる取引であっても、買い手が事業者となる可能性が排除されないため、当該事業者が仕入税額控除を行うに際し、プラットフォーム運営事業者が発行するインボイス（この場合、簡易インボイスの発行が可能）の保存が必要になる。

また、プラットフォーム運営事業者が国外サプライヤーに代わり直接、納税義務を負うことになることを踏まえると、当該プラットフォーム運営事業者は仲介する取引に関して課金する権限もしくは決済を代行する権限を有していることが必要になると考えられる。したがって、たとえプラットフォームを介した取引であっても、単にサービスやコンテンツの紹介のみを行う場合などは対象取引から除外されることとなる。

⁹ 欧州等においては、事業者向け取引か消費者向け取引かの区別をインボイスの登録番号（VAT No.）の有無に基づいて行っている。このため、課税事業者に対する取引のみがリバースチャージ対象とされ、登録番号のない者に対する取引は売り手が納税義務を負うこととなるため、取引当事者のステータスに応じて厳密に納税を求める制度となっている。他方で、我が国の制度は、事業者向け電気通信利用役務の提供かどうかをインボイスの登録番号の有無ではなく、その役務の性質や取引条件等により判定することとしているため、必ずしも課税事業者に対する取引に限られるものではない。令和5年10月から開始するインボイス制度により、取引相手の登録番号の有無を確認することが制度上可能となるが、今後、その定着状況等も踏まえながら、事業者向け取引の判定方法等についても検討することが求められる。

③ 課税の方式

先述のとおり、プラットフォームを介して提供されるデジタルサービスについて、プラットフォーム運営事業者が当該デジタルサービスを提供したものとみなして納税義務を課すことは各国共通であるが、サプライヤーとプラットフォーム運営事業者との間の取引を認識するかどうかについては扱いが異なっている。この点について、仮にサプライヤーからの仕入れを認識したとしても、プラットフォーム課税の適用対象が国外のサプライヤーのみである場合においては、プラットフォーム運営事業者が国内事業者であれば当該仕入れにはリバースチャージが適用され、国外事業者であれば国外取引となるため、結果的にプラットフォーム運営事業者の納税額は仕入れを認識しない場合と変わらない。速やかなプラットフォーム課税の導入に向けて、事業者にとって事務負担が少なく、可能な限り簡素な制度とする観点からは、当該取引を認識しない方式を採用することも有力な選択肢と考えられる。

④ 施行時期

プラットフォーム課税の導入に当たっては、税務当局から関係者に対する制度の周知の徹底、プラットフォーム運営事業者におけるシステム改修、サプライヤーや顧客に対する周知活動など一定の時間が必要となる。他方、プラットフォーム課税という仕組みは、既に多数の国において施行済みの制度であること、日本におけるデジタルサービス市場が急速に成長していることも踏まえ、導入される制度の簡素さ度合いに応じた必要十分な準備期間を確保し、可能な限り速やかに制度を施行に移すことが適切であると考えられる。

⑤ 国外事業者と事業者免税点制度

国外のサプライヤーが、自身の提供するゲームアプリの市場認知度の高まりを契機に、アプリを提供する場をプラットフォームから自身で立ち上げたサイトに移し、消費者に直接販売する方式に切り替える者が出てくる場合も想定される。この場合、当該ゲームアプリに係る消費税の納税義務者は、プラットフォーム運営事業者から、サプライヤー自身に変わることとなるが、状況によっては当該国外サプライヤーに事業者免税点制度が適用される場合もあり得る。現行の事業者免税点制度では、基準期間（２年前の年・事業年度）もしくは特定期間（直前の年・事業年度の上半期）における課税売上高が１,０００万円以下かどうかに基づき適用の可否を判断することとされている。ただし、特定期間の特例については、小規模零細事業者に対する配慮の観点から、課税売上高に代えて居住者に対する給与の合計額による判定も認められているため、そのような給与支払いのない国外事業者にとっては実質的に意味のない規定となっている可能性がある。事業者免税点制度の本来の制度趣旨を超えて、事業者の選択に歪みを与える可能性をできるだけ小さくしていく観点からは、少なくとも国外事業者に対する給与支払額による判定基準は見直しに向けた検討を行う必要があるのではないか。

（３）今後の課題

① 決済手段の多様化への対応

現在、プラットフォームを介して提供されるアプリ等については、いわゆるアプリ内課金システムにより決済されている例が殆どと考えられる。他方、競争政策上の観点からは、大規模なプラットフォームに対して、自社のアプリ内課金システムとそれ以外の課金・決済システムの併用又は選

択可能にすることが望ましいとの指摘がなされている^{10, 11}。このような決済手段の多様化の進展は今後不可避と思われる中、プラットフォーム運営事業者の管理の外にある課金・決済システムに基づく取引について、どのようにして適正な課税を確保していくかは今後の大きな課題である。シェアリングにおいてプラットフォーム運営事業者からは、取引の詳細が必ずしも明らかではない上、仮に納税するとしても資金が自身を経由しないため、改めてサプライヤーに納税相当額を請求する必要性が生じるなど非常に困難が伴うとの指摘がなされている。

他方、シェアリング・エコノミーやギグ・エコノミー市場の急速な拡大に伴い、これらプラットフォームを利用して役務を提供する事業者と従来型のビジネスとの競争上の公平性確保等の観点から、税務当局がプラットフォーム運営事業者に対し、当該プラットフォームを利用する売主の取引情報等について報告を求める国際的な動きが始まっている¹²。プラットフォーム上における第三者決済による取引に対する適正な課税の確保については、このような国際的な議論や諸外国の対応を注視しながら、我が国にとって適切な対応を検討していく必要がある。

② 国外事業者に対する事業者免税点制度の適用

¹⁰ デジタル市場競争会議「モバイル・エコシステムに関する競争評価 最終報告(2023年6月16日)」では、「決済・課金システムの利用義務付けは、一定のニーズがあるにもかかわらず、代替的な決済・課金手段を提供する事業者の参入を阻害し、サードパーティ・デベロッパによる多様な料金プランやサービス等の提供を妨げ、イノベーションを減退させることとなり、競争を制限することとなる」こと等から、「一定規模以上のアプリストアを提供する事業者が、当該アプリストアを利用するデベロッパに対し、自社の決済・課金システムの利用を義務付けることを禁止するべきである」等としている。

¹¹ 韓国では、アプリストア内決済義務付け禁止法が2021年9月から施行されている。また、EUでは、決済を含めた自社サービスの利用強制を禁止するデジタル市場法(Digital Markets Act, DMA)が2022年11月に発効し、2023年5月から適用が開始されている。

¹² 経済の電子化に伴い、シェアリング・エコノミー及びギグ・エコノミー市場(不動産賃貸、人的役務提供、商品の販売及び移動手段の賃貸)が急速に拡大し、売主による課税逃れへの懸念からプラットフォーム運営事業者に対して、売主の収入等を報告させる制度の整備が進められている。OECDでは、2020年に「シェアリング・エコノミー及びギグ・エコノミーにおける売主に関するプラットフォーム事業者による報告のためのモデルルール(MRDP)」が公表されており、EUでは、2023年から「DAC7」が導入され、2024年からEU域内での情報交換が開始される予定となっている。

欧州においては、事業者免税点制度の適用を課税地となる国に所在する国内事業者にのみ認めることとしており、我が国においても、その方向で検討を進めるべきとの指摘もあった。事業者が海外へ進出するに当たっては、現地の税法や規制等を十分に調査した上で行うのが一般的であり、その時点で既に一定の事務処理能力が認められるのではないかと、その見方も首肯できる面がある。他方で、デジタル化の急速な進展によりインターネットを通じた国際的な取引が極めて容易になったことは、事務処理能力が十分に備わっていない小規模な国外事業者であっても日本の市場に多数参加している可能性も示唆している。

税務執行上は国外事業者の事業実態等について把握する手段が非常に限られている点も含め、引き続き実態の的確な把握に努めるとともに、国外事業者に対する事業者免税点制度の在り方について丁寧に検討していくことが求められるのではないかと。

4. まとめ

以上、国境を越えたデジタルサービスに対する消費税の課税のあり方に関して、我が国における制度の現状、諸外国の対応状況等を踏まえ、プラットフォーム課税の導入にあたっての論点について専門的・技術的観点から考え方を整理した。プラットフォーム課税は、既に諸外国で導入されており、適正な課税の確保の観点から有効な方策であると考えられる。我が国においても、事業者の事務負担や税務当局の執行可能性に配慮しつつ、国内外の事業者間における課税の公平性や競争条件の中立性を確保する観点からその導入に向けた具体的な検討が進められることが望まれる。

(以上)