

# 世界標準の 消費税



溝口史子 デロイト トーマツ税理士法人  
間接税サービスパートナー

## 第 3 回 欧州に学ぶプラットフォーム課税

柱1もそろそろ暗礁に乗り上げようかという今日この頃、付加価値税フリークの自分としては、仕向地課税（destination principle）を実践するのはやはり付加価値税制度しかない、その重要性がさらに高まったことにひそかに安堵している。とはいえ、キャッシュフローがかすりもしない仕向地に税収を分け与えることは付加価値税にもできないので、そこが残念である。そうはいっても、越境EC盛んな時代であって、付加価値税の徴収が機能することは非常に重要である。

前回までは日本の消費税法がどうかと思うという話をし続けてきたが、今回は、欧州の失敗に学ぶ回として、プラットフォーム課税に焦点を当ててみたいと思う。

### 1 | プラットフォームとは何か

令和5年度税制改正大綱第一「令和5年度税制改正の基本的考え方等」の2「経済のグローバル化・デジタル化・グリーン化への対応」に以下の文章が入った。

「(2)プラットフォーム課税 国境を越えた役務の提供に係る消費課税のあり方については、諸外国での制度面の対応や執行の課題、プラットフォーム運営事業者の役割等を踏まえ、国内外の競争条件の公平性も考慮しつつ、適正な課税を確保するための方策を検討する。」

まずここで、消費課税におけるプラットフォームとは何かが問題となる。現在、消費税法の

中で該当しうる記載があるとするならば、電気通信利用役務の提供の範囲を定めている基本通達5-8-3で「インターネットのウェブサイト上に他の事業者等の商品販売の場所を提供する役務の提供」とあり、これはアマゾンのような事業者が、自社が運営するマーケットプレイスに他の事業者を出店させ、これに対して売上額の一定の割合で定められた手数料を徴収するサービスが電気通信利用役務であることを述べている規定である。この場合、商品販売の商品とは資産に限らず役務も含まれる。

また別の定義として、令和4年1月から導入された特定納税管理人制度において、納税者から自発的に納税管理人の届出がない場合において、税務当局が納税者に対して納税管理人の指定及び届出を要請しても届出がないなど、一定の要件を満たすときには、納税地を所轄する税務署長等が国内に住所又は居所を有する一定の者（国内便宜者）を納税管理人に指定することが可能とされ、この国内便宜者に含まれる者として「電子情報処理組織を使用して行われる取引その他の取引を当該特定納税者が継続的に又は反復して行う場（プラットフォーム等）を提供する事業者」とあり（通則法117⑤一ハ）、典型例としていわゆるプラットフォーム運営事業者が想定されている。デジタルコンテンツ（ゲームアプリ、音楽等）の販売を行う国外事業者に、調査通知や照会文書の発送等、税務当局側から接触を図っても、これらの納税者が納税管

理人の選任義務を履行しない場合には、納税管理人の選任について税務当局側に法令上取りうる措置がないため、このような納税者に対する税務調査が困難な場合があるという課題の解決手段として導入された。国税通則法の規定であり、国内に拠点を持たない非居住者又は外国法人が対象となっているので、国内源泉所得に対する課税と消費税がメインターゲットである。

このほか、経済産業省の所管であるが、特定デジタルプラットフォームの透明性及び公正性の向上に関する法律があり、「デジタルプラットフォーム」とは、「多数の者が利用することを予定して電子計算機を用いた情報処理により構築した場であって、当該場において商品、役務又は権利（以下「商品等」という。）を提供しようとする者の当該商品等に係る情報を表示することを常態とするものを、多数の者にインターネットその他の高度情報通信ネットワークを通じて提供する役務をいう」とされ、「デジタルプラットフォーム提供者」とは、「デジタルプラットフォームを単独又は共同して提供する事業者をいう」と規定されている。デジタルプラットフォームの透明性及び公正性の自主的な向上に努めることが特に必要な者を特定デジタルプラットフォーム提供者といい、事業区分に応じて事業規模が定められ、それを満たす事業者が経済産業大臣により指定されている。

以上から、日本の現在の法律でのプラットフォームは、ネット上に他の事業者等の商品販売の場所を提供するという「陳列」の要素や、取引を行う場（プラットフォーム等）を提供するという「契約締結の場の提供」を重視しているが、実際、プラットフォーム運営事業者は決済承認、配送手配等複合的な機能を担っている。

## 2 | EUのプラットフォームの定義

EU指令では、プラットフォームとは何かという形では規定されていない。役務の仲介を規定する28条に紐づくCouncil Implementing

Regulation No. 282/2011（以下、「実施規則」という）9a条は「自己の名義で他人の計算により」役務を売買する者についての規定であり、特に電気通信利用役務についてのみ「電気通信利用役務が、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、アプリケーションのマーケットプレイスのようなポータルを介して提供される場合、当該電気通信利用役務の提供に関与する事業者は自己の名義で当該役務の提供者の計算で行動しているとみなされるものとする」と規定している。2021年導入の物販の仲介に関する指令14a条に紐づく実施規則5b条は、容易にする（facilitate）とは「電子インターフェースを使用し、電子的インターフェースを通じてサプライヤーが資産を販売に供し、電子的インターフェースを通じて顧客と資産の譲渡につながる契約を締結することを認めること」とされている。

## 3 | EUのプラットフォーム課税の仕組み

消費税もその一類型である付加価値税制度とのかかわりにおいてプラットフォーム課税とは、①プラットフォーム上で販売される資産と役務の提供に係る付加価値税についてプラットフォーム運営事業者が何らかの理由で納税義務を負う、②プラットフォーム運営事業者に記帳義務、帳簿保存義務を課す、③プラットフォーム運営事業者に情報提供義務を課すという3つの側面がある。

EUにおけるいわゆる仲介者に付加価値税を納付させる制度の歴史は、役務の仲介者に売買を擬制する制度からスタートしている。特にプラットフォームを念頭に置いた規定ではなく、むしろ、「自己の名義で他人の計算により」役務を売買する者についての規定であり、この元々あった規定に引っ掛ける形で、実施規則9a条は、電気通信利用役務の提供に関与するプラットフォームへの売買の擬制を入れ込んだ。この時に、付加価値税法の世界に初めてマーケットプレイ

ス、という言葉が登場したと記憶している。

その後、2021年に今度は電子的インターフェース等を使用した特定の資産の譲渡（150ユーロ以下の輸入資産の販売とEU域外出店者による最終消費者に対する資産の販売）について、電子的インターフェース等の運営事業者（いわゆる「deemed-supplier」）が自ら売買をしたものと擬制する制度が導入された（14a条）。電子的インターフェース等運営事業者に納税義務があるが、各加盟国は指令205条により、さらに出店者に連帯納税義務を課することができる。

同時に、②の記帳義務、電子帳簿保存義務を課すために、2021年7月から指令242a条、実施規則の54b条と54c条が導入されている。上記のように、課税根拠については売買を擬制する規定は物販と役務で別々の規定が適用されているが、この242a条では、消費者に対する物販と役務の両方のケースがカバーされている。

242a条はEU域内で課税になる最終消費者に対する資産の譲渡と役務の提供を仲介するプラットフォーム運営事業者すべてを対象として記帳義務と10年間の電子帳簿保存義務を課している。この広汎な記帳義務と電子帳簿保存義務は、deemed-supplierにならなくても（出店者がEU域内設立事業者の場合、輸入資産の価格が150ユーロを超える場合）、消費者に対する資産の譲渡と役務の提供に介在すれば適用される。ただし、記帳義務の範囲が14a条で売買を擬制される者と電気通信利用役務の仲介をする者（54c条1項）、それ以外（2項）で異なっている。さらに、ワンストップショップ制度（OSS）利用者にはその利用するスキームの種類に応じて、記帳義務に関する別の規定（63c条1項、2項）もある。プラットフォーム運営事業者に記帳義務を課すことの重要性を示すとともに、運営事業者がいかなる困難に直面しているか、想像に難くない。

このほか、2023年1月からDAC7<sup>(注)</sup>により自社のデジタルプラットフォーム上で販売者が

計上した収益を特定・追跡して税務当局へ報告する義務を課されており、そうした情報をEU加盟国の課税当局間で自動的に情報交換する制度もあり、プラットフォーム運営事業者にとってはなかなか悲惨な状況である。

#### 4 | プラットフォーム運営事業者への挑戦

EUのプラットフォーム課税は上述したように2段階で導入されたが、電気通信利用役務だけを対象としていた2021年6月まではそこまで複雑な制度ではなかった。「プラットフォーム運営事業者」に該当するかどうかという問題はあったものの、該当してしまえばすべて売買が擬制されるため、プラットフォーム上で行われる取引を全部課税し、プラットフォームとして納税義務を果たせばよかったからである。電気通信利用役務のプラットフォーム課税の課題といえば、課税地となる電気通信利用役務の受益者の居住地をどう判定するか、という程度であり、27加盟国の付加価値税を納付するという事務負担はミニワンストップショップ制度（MOSS）で登録加盟国に納付すればよいという簡易申告制度がうまく稼働したため問題ではなかった。

しかしながら、2021年7月に起こった物販への制度拡張により情勢は一変した。物販に係るプラットフォーム課税の複雑化の原因は、以下のとおりである。

- EU域内設立法人が出店者の場合を物販のプラットフォーム課税から排除したことで出店者のステータスによってプラットフォーム運営事業者が納税義務を負う場合と負わない場合が生じた。
- 輸入資産の内在価値が150ユーロを超える場合と以下の場合で取扱いが異なり、価格が150ユーロを超えればすべて責任を負わなくてもよいならまだよいが、プラットフォーム運営事業者に記帳義務と電子帳簿保存義務が課されている。
- そもそも物販と電気通信利用役務でプラッ

トフォーム運営事業者が納税義務を負う範囲が異なる。

- 加盟国によっては、プラットフォーム運営事業者が納税義務を負わない場合でも、出店者が納税義務を果たさない場合にはプラットフォームへの出店を禁じる措置を講じることを求めている場合もある。

これ以外も困難な要素はあるかもしれないが、まとめると、出店者が国内事業者か否か、商品の値段、商品の性質、消費者の居住地、消費者の居住加盟国のご当地加重ルールという複数のパラメーターを判断して自らの徴収納付義務の範囲を見極め、リスク管理しなければならないという状態に、EU市場のプラットフォーム運営事業者は2021年7月以降陥っているのである。

欧州での総合的なプラットフォーム事業を検討している日本企業にこのすさまじい場合分けを比較的すっきりと説明したところ、「物販はあきらめるしかない」と言われたことは印象的だった。

## 5 | 消費税制度設計上の論点

この点、日本の場合を考えてみるに、プラットフォーム運営事業者に消費税の納税義務をどのようなロジックで負わせるのかということからまず検討が必要だろう。売上の擬制とするのか、納税債務の転嫁とするのか、あまり参考にならないが米国の例をとればプラットフォーム運営事業者を小売りとみなすこともあり、選択肢は多い。日本固有の問題として、出店者の中には基準期間による判定制度が緩いことによる多数の免税事業者やいわゆるフリマアプリでは個人で継続反復して取引をしていない消費者もいると思われ、消費者や免税事業者の場合もプラットフォームで販売する限りにおいて課税事業者とみなすのか、それに対する反証を認めるか、そもそも一律にプラットフォームによる販売を擬制するのかは、大きな問題である。ちなみに、売上の擬制すると、プラットフォーム運

営事業者がするみなし仕入れに係る仕入税額控除の問題も発生する。インボイス制度導入後は、免税事業者や消費者からの仕入れは仕入税額控除が受けられなくなることは、前回述べたとおりである。プラットフォーム運営事業者が国外事業者の場合、売上の擬制するとプラットフォーム運営事業者に対する電気通信利用役務の提供は不課税となるが、いわゆる直販 (direct sale) もやっている出店者は多く、その免税事業者判定のため、プラットフォーム経由での販売を不課税とすると基準期間の課税売上から除外しなければならない。せめて免税売上である必要がある。

また、出店者を国外事業者に限るのかという論点もある。日本に支店や固定的施設を有するかどうかも判断基準に含めると、出店者の自主申告に依存せざるを得ず、プラットフォーム運営事業者のための免責規定が必要だろう。

## 6 | 消費税制度への示唆

目先のことを考えると、激変緩和、なるべくプラットフォーム運営事業者に負担をかけないように範囲を狭めて導入するのがよいと考えがちである。しかしながら、欧州の惨状を目の当たりにすると税制は納税義務者に過度な負担を生じさせないためにシンプルでなくてはならず、例外規定を設けるぐらいなら一律に課税してもらったほうが助かる、ということだろうと思う。

今回はEUの失敗から学ぶ回という位置づけでプラットフォーム課税をテーマとしたが、今となってはプラットフォーム課税をやっていないのは日本、スイス、イスラエルぐらいなので、学ぶべき先達はたくさんいるのがせめてもの救いである。次回は、日本の簡易課税制度について語るつもりである。

(注) Council Directive (EU) 2021/514 of 22 March 2021 amending Directive 2011/16/EU on administrative cooperation in the field of taxation