

2024 年度 国際税務対策事業  
日本機械輸出組合 国際税務研究会  
研究論文

## デジタルプラットフォームと消費課税

日本機械輸出組合 国際税務研究会 主査  
敬愛大学教授  
渡辺智之

2025 年 3 月

日本機械輸出組合

## 目 次

はじめに .....	1
序. VAT：基本的仕組みと課題 .....	2
1. プラットフォーム課税の仕組み .....	4
1-1. VAT の仕組みとプラットフォーム事業者 .....	4
1-2. プラットフォーム課税の適用がない場合 .....	4
1-3. 国内取引へのプラットフォーム課税の適用 .....	7
2. プラットフォーム課税の越境取引への適用 .....	9
3. プラットフォーム課税の含意 .....	11
3-1. 取引情報による課税 .....	12
3-2. プラットフォーム課税の適用範囲 .....	14
3-3. ギグエコノミー・シェアリングエコノミー課税の論点 .....	15
3-4. キャッシュフローの位置づけに関する問題 .....	17
3-5. 小括 .....	19
4. 両面市場と VAT .....	20
4-1. 両面市場におけるプラットフォーム事業者への課税 .....	21
4-2. 片方の対顧客サービス価格がマイナスになる場合 .....	23
4-3. 消費者が提供する個人情報への対価支払 .....	26
5. 越境 E コマースと消費課税 .....	28
5-1. 問題の背景 .....	28
5-2. 少額輸入貨物免税制度の問題点 .....	28
5-3. 海外の無申告事業者への対応 .....	29
6. 結語 .....	31
あとがき .....	33
国際税務研究会主査論文一覧 .....	34
参考文献 .....	35

## はじめに<sup>1</sup>

2024年度税制改正によって、「プラットフォーム課税」と呼ばれる仕組みが消費税に取り入れられることとなり、2025年4月以降の取引に課税が適用されることになっている。この仕組みが適用されるのは、国外の事業者（サプライヤー）が国内の顧客（主として消費者）にゲームアプリ等に関するデジタルサービス（消費者向けの電気通信利用役務）を、国税庁の指定を受けた特定プラットフォーム事業者を介して供給する場合である。その際に、国外の事業者（サプライヤー）ではなく、特定プラットフォーム事業者に消費税の申告・納税義務を負わせる（消費税の課税上、特定プラットフォーム事業者がデジタルサービスの供給を行ったものとみなす。）というのが今回導入されたプラットフォーム課税の概要である。

2024 税制改正によって導入されたプラットフォーム課税は、

- ① 海外のサプライヤーが供給者である場合のみ
- ② 消費者向けのデジタルサービスである場合のみ
- ③ 特定プラットフォーム事業者が対価の収受を行う場合のみ

に適用されるという意味でかなり限定的なものである。しかし、プラットフォーム課税は、消費税の納税義務を、資産の譲渡等を行ったサプライヤーから、取引を仲介したプラットフォーム事業者にシフトするという意味では、消費税の原則の大きな例外を導入するものである。本稿は、プラットフォーム事業者に VAT の申告・納税義務を負わせることの一般的な含意を検討することを目的としている。<sup>2</sup>

また、今後の税制改正のデジタルプラットフォームに関連する課題として、物品の国境を越えた EC（電子商取引）取引（少額輸入貨物等の取引）に対する消費税の課税についての検討が開始されている。<sup>3</sup>本稿ではこの点に関しても、簡単に検討することとしたい。

本稿の構成は、以下の通りである。まず、序において、従来の VAT の仕組みと基本的論点について確認する。次に、1.と 2.では、それぞれ、デジタルサービスに係る国内取引と越境取引に適用される場合のプラットフォーム課税の仕組みを、簡単な設例と図を用いて検討する。さらに、3.で、プラットフォーム課税を適用することの意味について一般的な考察を行い、4.では、両面市場におけるプラットフォーム事業者への VAT 課税の問題点を考える。その後、5.で越境 E コマースに伴う貨物輸入に関連する論点を簡単に検討して、最後

---

<sup>1</sup> 2024年度日本財政学会（2024年10月）で、本稿のもとになった報告を行った際、鈴木将覚教授（専修大学）と佐藤主光教授（一橋大学）から有益なコメントを頂いた。また、2024年度第6回の国際税務研究会（2025年2月）において、野々村昌樹氏と竹中英道氏より貴重なコメントを頂いた。

<sup>2</sup> 日本の消費税におけるプラットフォーム課税の論点に関しては、別途、渡辺（2025）で検討している。

<sup>3</sup> 財務省(2024b)。

に、6.で全体をまとめる。なお、以下では、「消費税」は日本の消費税を指す場合のみに使い、消費税を含む消費型付加価値税一般を指す場合には「VAT」と呼ぶことにする。

## 序. VAT: 基本的仕組みと課題

2024年時点で、VATは世界の175か国で導入されており、OECD諸国では38加盟国の内、アメリカを除く37か国で採用されている。VATの税収のGDP及び全税収に占める比率のOECD諸国の平均は2022年でそれぞれ、7%、21%（日本についてはそれぞれ、5%、15%）となっている。<sup>4</sup>OECD(2024)は、VATを以下のように定義している：

"Broad-based tax on final consumption by households collected -but not borne- by businesses through a staged process"（家計の最終消費に対する課税ベースの広い税であって、段階的プロセスを通じて、事業者から徴収されるが、事業者は税負担を負わない税）

VATの基本的仕組みは、VAT登録を行った事業者を課税事業者として、課税事業者の納税額を課税売上に係るVATから課税仕入れに係るVATを控除して算定することにより、結果的に最終消費者の消費に課税する<sup>5</sup>というものである。また、越境取引に関しては、輸入取引に課税し、輸出取引にゼロ税率を適用することで、VATの課税対象を国内消費とすることとされている（仕向地課税）。

国内取引に適用されるVATの仕組みは、図1のような説明図で示されることが多いが、ここで留意したいのは、この図が、製造業者→流通業者→消費者、という直線的で一方方向のサプライチェーンを前提に描かれていることである。モザド・ジョンソン(2018)は、このようなビジネスモデルを「直線的ビジネスモデル」(linear business model)と呼んでいる。これに対して、プラットフォームは、「複数のユーザーグループや、消費者とプロデューサーの間での価値交換を円滑化するビジネスモデル」であり、それを実現する大型ネットワークを作り、「ユーザーが交流し、取引ができるコミュニティーと市場を作る」とされている。<sup>6</sup>このようなビジネスモデルが拡大してきた背景には、インターネットの普及とコンピューターの処理能力向上を背景としたデジタル経済の発展があったことは言うまでもない。このように、デジタルプラットフォームのビジネスモデルは従来の「直線的ビジネスモデル」とは異なるものであることから、VATの適用についてあらためて検討する必要があるのではないだろうか。

---

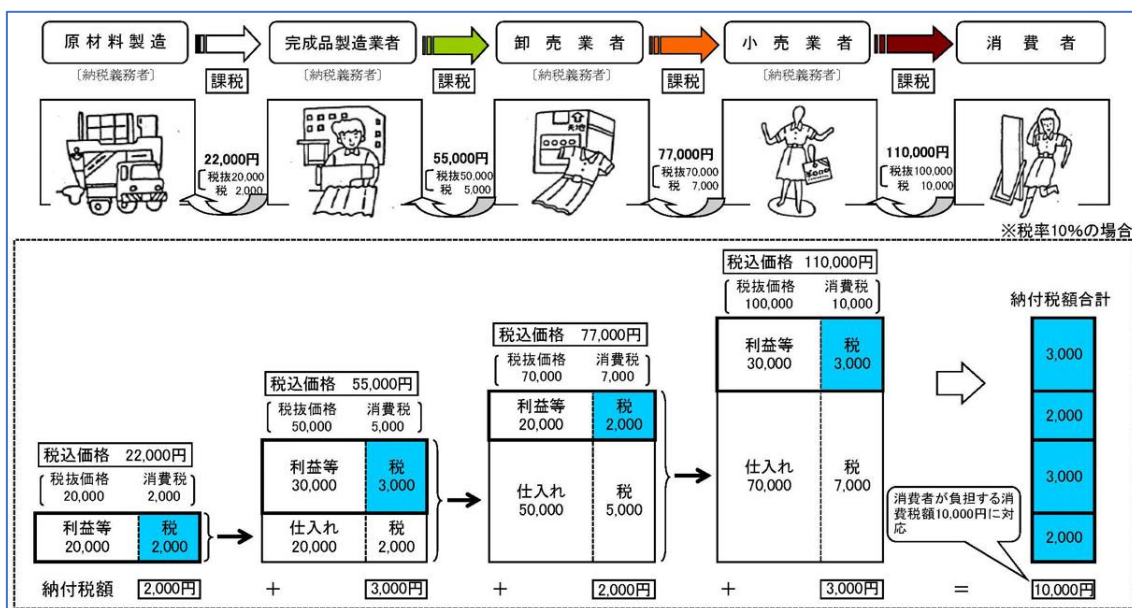
<sup>4</sup> OECD(2024)。

<sup>5</sup> 最終消費者は仕入税額控除が行えないため、VATの負担を負うことになる。

<sup>6</sup> モザド・ジョンソン(2018) p.48-49。

図 1:消費税の仕組み(イメージ図)

(注：一方通行のサプライチェーンが前提となっている)



出典：財務省ウェブサイト「消費税に関する基本的な資料」

税務実務上の VAT の適用は、従来、サプライチェーンにおけるサプライヤー（売手）の会計情報に依拠することが多かった。すなわち、消費税法においては、消費税の課税対象は「国内において事業者が行った資産の譲渡等」であり、この金額を課税期間について算定するために、納税義務者であるサプライヤーの会計情報が使われる。また、仕入税額控除の算定に必要な課税仕入れについても、会計情報が必要である。もともと、上記図 1 におけるような単独の取引の流れだけを見る場合には、個別の取引情報（個々の取引に関する情報、例えばインボイス情報）に基づいた消費税の課税が可能になるように見える。しかし、実際には様々な問題が生じ得る。例えば、非課税売上がある場合には、仕入税額控除を算定するために、課税売上割合（＝課税売上/（課税売上＋非課税売上））等の情報が必要となり、これは個別の取引情報を整理・集計することではじめて得られる会計情報の一部である。このような事情は、消費税だけでなく VAT 一般に共通である。したがって、いずれにせよ、従来型の VAT 課税は、サプライヤーの会計情報にある程度依拠せざるを得ない。この点は、プラットフォーム課税の適用可能な範囲についての検討を要請することになる。<sup>7</sup>

また、従来の VAT の仕組みは、越境取引への適用について困難に直面することが多かった。サプライヤーの会計情報に依拠する VAT を仕向地ベースで適用しようとする場合、輸

<sup>7</sup> VAT 課税にサプライヤーの会計情報が不可欠であれば、プラットフォーム課税の適用範囲には制限が加わる一方で、仮に、サプライヤーの会計情報に依存せず、個別の取引情報だけによって機能する VAT システムが構築できれば、プラットフォーム課税によって課税の適用可能な範囲が広がることにつながる、と予想される。

入国の課税当局が必要な課税情報を入手することが困難となることから、物品輸入への VAT 課税における輸入国の税関機能の活用や一定のサービス輸入に対するリバースチャージ（買手からの VAT の徴収）といった対応が採られてきた。プラットフォーム課税についても、越境取引の困難性への対応という面が大きい。実際、これまでに各国で導入されてきたプラットフォーム課税の多くは越境取引を念頭に置いたものであった。但し、以下では、越境取引への適用に限らないプラットフォーム課税の一般的特質を考察するために、まず、デジタルサービス取引を念頭に、国内取引にプラットフォーム課税が適用されない場合とされる場合の対比を行い、その後越境取引について検討していくこととしたい。

## 1. プラットフォーム課税の仕組み

### 1-1. VAT の仕組みとプラットフォーム事業者

プラットフォーム事業者が介在する取引は、生産者→プラットフォーム事業者→消費者といった「直線的ビジネスモデル」では説明できない。プラットフォーム事業者は、生産者と消費者の双方を顧客として、その両者を繋ぎ、両者間の取引を促進するという業務を行っている。以下では、プラットフォーム事業者が介在する取引に対して VAT がどのように適用されるのかという観点から、プラットフォーム課税の検討を行う。

プラットフォーム課税の仕組みを検討するにあたり、まず、国内の B2C 取引（売手であるサプライヤーも買手である消費者も同一の国<sup>8</sup>に所在する場合）を考える。以下で、サプライヤーを B、消費者を C、プラットフォーム事業者を P という記号で示すことにする。P は B と C の間の取引（例えば、ゲームアプリの配信等の消費者向けデジタルサービスの提供）を仲介する機能を果たすものとする。また、議論の具体化のために、VAT 税率は 10% と仮定し、B は C に税込価格 1100（税抜価格 1000）でデジタルサービスを提供し、B は P の仲介サービスの対価として税込価格 110（税抜価格 100）の手数料を支払うものとする。

### 1-2. プラットフォーム課税の適用がない場合

まず、P が介在する取引においてプラットフォーム課税は適用されず、B が納税義務者である場合について検討する。図 2 を参照されたい。図 2（およびそれ以降の図 3-図 14）では、B が C に供給するデジタルサービスの対価と P が B に提供する仲介サービスの対価の流れ（キャッシュフロー）が赤い矢印で示されている。（サービス自体の提供については青い矢印で示されている。）また、VAT の納税は緑色の上向きの矢印、VAT の還付（仕入税額

<sup>8</sup> ここで「国」とは、単一の VAT システムが適用される jurisdiction を指している。

控除) は下向きの緑色の矢印で示されている。

図2では、サプライヤーBがデジタルサービスのCへの販売に係るVAT100を納税し、PがBに提供する仲介サービスに係るVATについては、Pが10納税し、Bに10の還付(仕入税額控除)が行われる。その結果、Bの税引き後利益は900、Pの税引き後利益は100、VATの税収は100となる。これらの合計額(1100)は、当然のことながら、最終消費者Cの支出額(1100)に一致する。(B、P、Cそれぞれのキャッシュフローと税収は図の右下部分に示されている。)

図2: 通常の VAT 課税(国内取引の場合)

(一見、P→B→Cのサプライチェーンのようだが・・・)

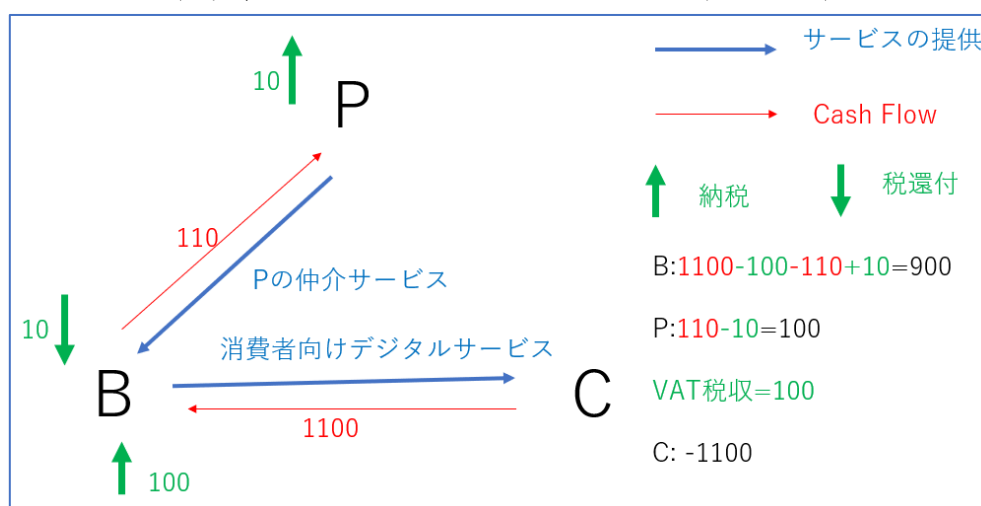


図2におけるVATの適用状況は、形式的には、P→B→Cという一方向のサプライチェーンへのVAT適用の場合と差異はない。(例えば、PがBへの原材料提供者、BがCに販売する消費財の生産者である場合のVATの適用との違いはない。)しかし、P→B→Cという一方向のサプライチェーン(「直線的ビジネスモデル」)の場合には、PはCに関する情報を必ずしも持っている必要がない。<sup>9</sup>これに対して、プラットフォーム事業者Pは、Bとの間だけでなくCとの間でも情報のやり取りを行うことでBC間の取引を円滑化する<sup>10</sup>とともに、BからCへのデジタルサービスの提供に伴う情報(取引情報)を管理している。このようなPの持つ情報面での優位性(Pへの情報集約)がプラットフォーム課税を可能にする。(これに対して、「直線的ビジネスモデル」における原材料提供者が自分の提供した原材料を使った消費財の取引に係るVATの納税を行うことは通常、不可能である。)

<sup>9</sup> P→B→Cという「直線的ビジネスモデル」においては、Cに関する情報の必要性を認識し、情報の収集・分析を行うのはBであって、Pではない。

<sup>10</sup> Pの仲介サービスによって、はじめてBとCの間の取引が可能になる場合もある。この場合、Pは「取引」を生産していることになる。また、この場合、PはBだけでなく、Cにも仲介サービスを提供しているが、この点については、両面市場を扱う4.で再考する。

図 3 は、P がデジタルサービスの対価 1100 の徴収を B に代わって行っている状況を示している。図 3 における対価 1100 の C から P へのキャッシュフローは、P の売上ではないので VAT の課税対象とならず、VAT の適用関係は図 2 の場合と変化はない。仮に、図 3 において、キャッシュフローの面だけに着目して、P が消費者向けデジタルサービスを一旦 B から仕入れて C に販売したものとみなした場合には、P に 100 の仕入税額控除と 100 の納税を求めてもよいように見えるが、これは VAT の正確な適用にはならない。また、図 3 ではプラットフォーム課税は導入されていないのだから、そもそも P が納税を求められることはない。仮に、P に納税を求めてしまうと、VAT 課税上 P の売上として計上され、例えば仮に非課税品目があった場合には P の課税売上割合の算定に歪みが生じてしまう。図 3 と図 2 との間は、キャッシュフローの形式的な違いがあるだけであって、VAT の課税関係は同一になるはずである。

図 4 は、図 3 の場合と同様、P がデジタルサービスの対価徴収を行う状況で、P と B の間で、デジタルサービス代金回収と仲介手数料の相殺が行われた場合の状況を示している。（実務上は、このような相殺が行われる場合も多いようである。）この場合も、VAT の課税関係は、図 3 の場合と同じはずである。なお、P が B からデジタルサービスを 990 で仕入れて 1100 で C に販売したものとみなして VAT を適用し、B に 90、P にネットで 10 の納税をさせることにしても<sup>11</sup>税負担の実質的な大きさは同じなので、問題ないように見えるかもしれない。<sup>12</sup>しかし、この場合、B や P の売上規模の過小評価につながり、例えば、VAT に小規模事業者免税制度や非課税品目がある場合には、VAT 課税上の歪みが生じ得る。

このように、図 3 や図 4 における経済取引の実態は、図 2 の場合と全く同一であり、異なるのは表面的なキャッシュフローのパターンだけなのだから、これらすべてにおいて VAT の課税は同一であるべきであろう。また、図 2-図 4 に示された事例から、プラットフォーム課税導入の可否を、プラットフォームが介在するビジネスモデルにおけるキャッシュフローのパターンに応じて判断することは不適切であることが予想される。<sup>13</sup>

---

<sup>11</sup> この場合、P は売上に係る 100 の VAT から 90 の仕入税額控除を行い、10 の納税をすることになる。もちろん、プラットフォーム課税の導入なしに、このような納税義務を P に負わせることは不可能である。

<sup>12</sup> この場合は、あたかも、P がデジタルサービスに関する流通業者であって、B→P→C のサプライチェーンが存在しているかのようにみなして VAT が適用されていることになる。しかし、このような「みなし」は経済実態を反映したものではなく、VAT の正確な適用とはならない。

<sup>13</sup> この点については、本稿 3-4 で検討する。なお、本稿では数多くの似たような図を使用しているが、そのような表現を選んだ一つの趣旨は、「同様の経済取引に対する VAT の適用は同様なものとするべきであって、キャッシュフローのパターンにとらわれるべきではなく、重要なのは VAT 課税に関連する情報の所在ではないだろうか」という問題提起をすることにある。



図 3: 通常の VAT 課税(P による課金の代行)

(P はキャッシュフローの単なる通過点で VAT 納税義務なし)

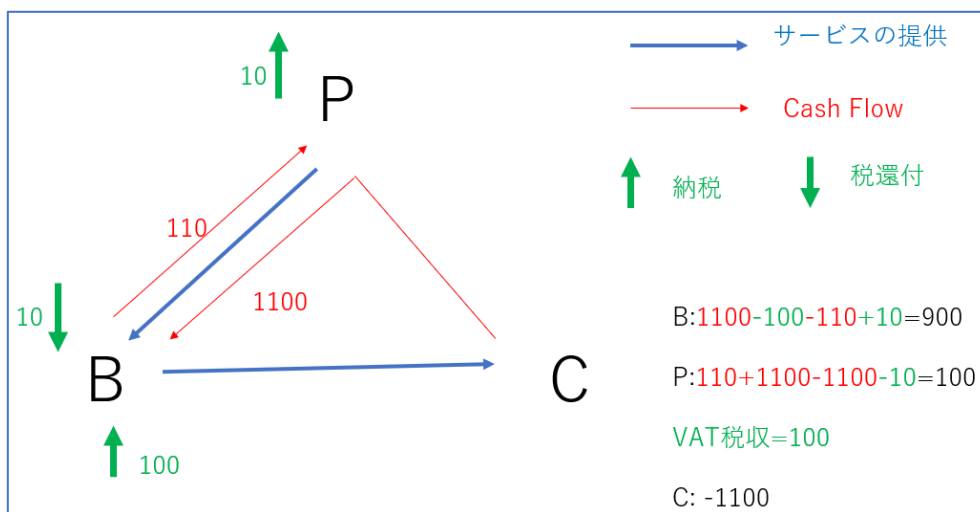
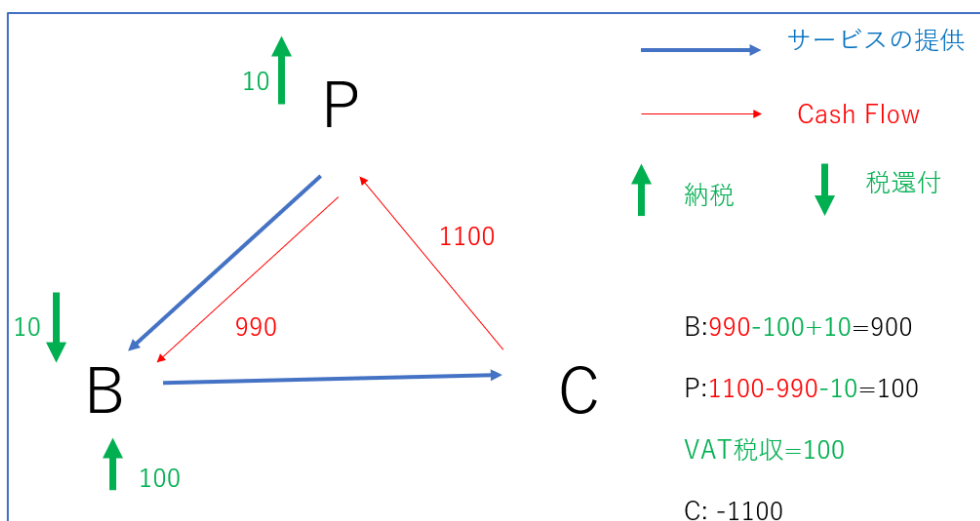


図 4: 通常の VAT 課税

(P と B の間で手数料支払いと集金代行とを相殺)



### 1-3. 国内取引へのプラットフォーム課税の適用

次に、プラットフォーム課税が国内取引に適用される場合を検討する。図 5 を参照されたい。図 5 は、図 3 の場合と同様に、P がデジタルサービスの対価 1100 の徴収を B に代わって行っている状況でのプラットフォーム課税の適用を示している。この場合、B から C に対するデジタルサービスの供給についての VAT は、B ではなく P が納税することになる。したがって、P は、C から 1100 を受け取って、VAT 支払い分 100 を差し引いた 1000 を B に送金することになる。この P から B への 1000 の送金は、デジタルサービスの対価では

なく、VAT を適用する必要はない。なお、B が P に支払う仲介手数料 110 についての扱いは、プラットフォーム課税が適用されない場合と同じである。

図 6 は、図 2 の場合と同様に、P がデジタルサービスの対価徴収を行わず、対価は直接 C から B に支払われる状況を示している。この場合、プラットフォーム課税が適用されると、P がデジタルサービスに係る VAT の納税を B に代わって行うことになるので、B から P に VAT 納税分 100 の精算金が支払われる必要がある。このような形でのプラットフォーム課税を機能させることについては、実務的に困難な点もあるものの、理論的には不可能ではない。<sup>14</sup>但し、その場合、例えば B が倒産して P に精算金を払えなくなった場合への対応等、事前に検討しておくべき点もあるかもしれない。いずれにしても、プラットフォーム課税の適否は、原理的には、キャッシュフローのパターンに依存するものではないであろう。

図 5:プラットフォーム課税(国内取引の場合)

(P は課金を代行し、VAT 相当分を差し引いて B に送金)

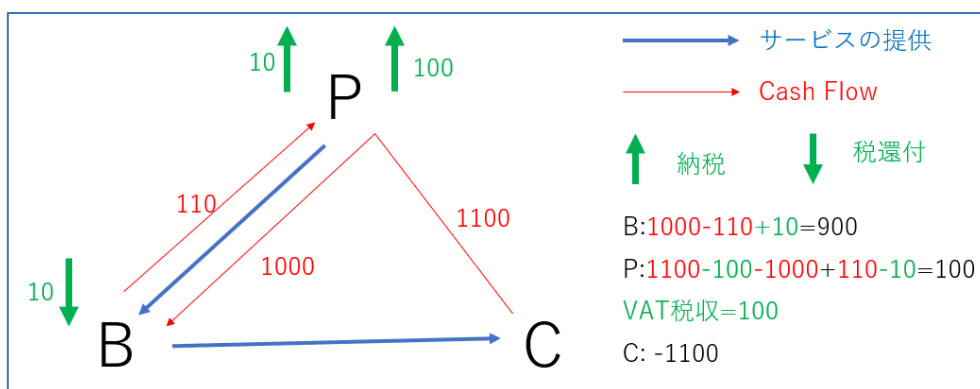
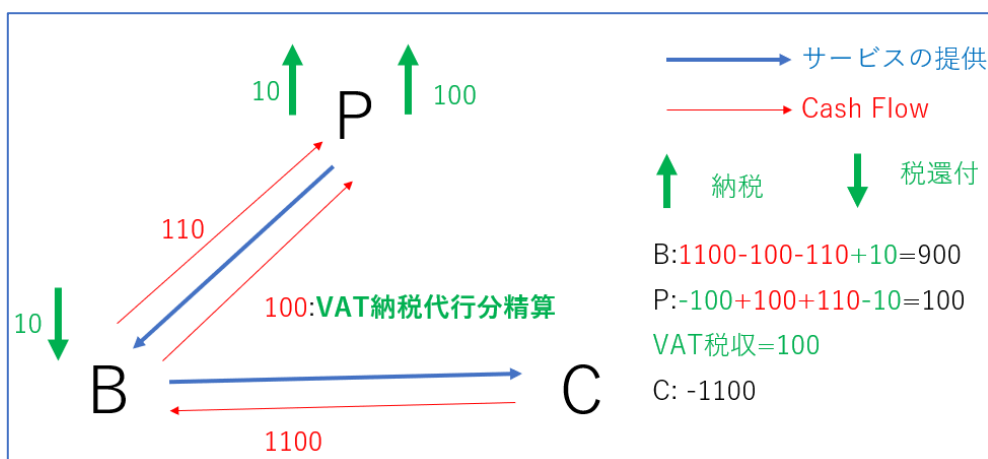


図 6:プラットフォーム課税(P の課金代行なしの場合)

(B は P に VAT 相当額の精算金を支払うことになる)



<sup>14</sup> OECD (2019) p.51 以下参照。

しかし、そもそも、国内取引に対してプラットフォーム課税を導入する必要がある状況は稀であろう。サプライヤーBが国内に所在するのなら、課税当局は国内のサプライヤーBの会計情報に直接アクセスできるはずであり、国内取引への VAT 課税についてわざわざプラットフォーム事業者からの情報提供やその納税に頼る必要はないはずである。但し、この例外もあり得る。EU では、2025 年より、Airbnb や Uber を介して短期宿泊サービスや乗客輸送サービスが提供される場合、一定の国内取引にもプラットフォーム課税が適用される予定となっている。<sup>15</sup>しかし、この EU が導入を予定している仕組みについても、その適用範囲は、サービスの提供者が、EU で VAT 登録をしていない非居住者・消費者・非課税法人・小規模事業者の特別規定を受ける課税事業者（すなわち、国内に所在していても会計情報による課税当局からのアクセスが困難な納税者）に限られており、一般の課税事業者が行う国内取引についてのプラットフォーム課税の適用ではない。<sup>16</sup>

このように、現行の VAT の基本的な仕組みを前提とする限り、プラットフォーム課税が必要となるのは、サプライヤーに VAT の申告・納税義務を負わせることが困難な場合や、できない場合に限られる。<sup>17</sup>次節では、サプライヤーのコンプライアンスを確保することが困難な越境取引に適用されるプラットフォーム課税の問題を検討する。

## 2. プラットフォーム課税の越境取引への適用

もともと、VAT 課税についての大きな困難が生じていたのは越境取引、特に、越境 B2C 取引であった。標準的な仕向地ベースの VAT においては、輸出は免税扱いとなるのに対し、輸入に課税する必要がある。しかし、輸入物品や輸入サービスを供給するサプライヤーは国外の事業者なので、輸入国の課税当局がサプライヤーの会計情報にアクセスすることは困難な場合が多い。そこで、輸入物品への VAT 課税については、税関における通関手続きを利用して、通常の国内取引とは異なった徴収方式がとられてきた。しかし、少額の物品輸入に至るまで税関で課税することは困難であり、サービスの輸入についてはそもそも通関手続きが存在しない。また、国内の輸入者が事業者ではない越境 B2C 取引の場合には、輸入

---

<sup>15</sup> 渡辺（2024）p.12。その後、この課税の導入時期は、2028 年乃至 2030 年に延期された模様である。

<sup>16</sup> 消費者や非課税法人はもともと VAT の納税義務がなく、小規模事業者に対する VAT の優遇措置は制度上容認されている。それにも関わらず、それらにプラットフォーム課税を適用しようとしているのは、課税上優遇される小規模事業者がプラットフォームを利用してサービスを提供する場合、他の課税事業者との競争条件上、優位に立ってしまうという懸念に基づく。渡辺（2024）p.12。

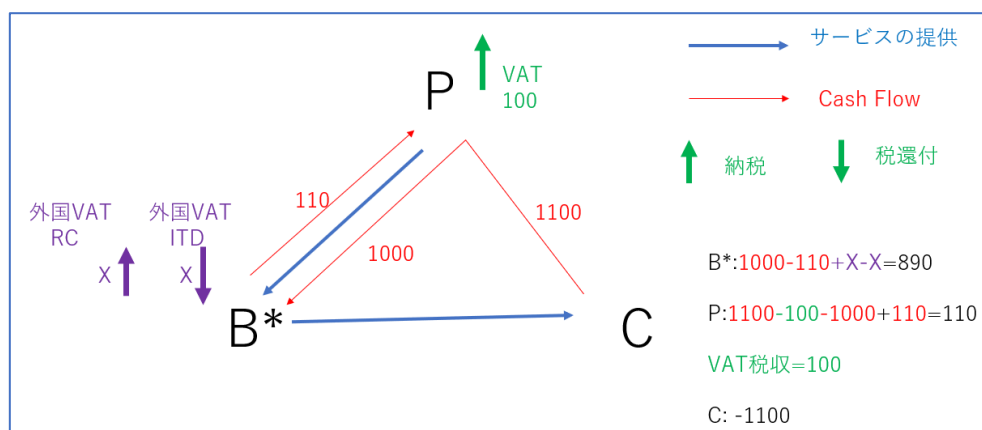
<sup>17</sup> プラットフォーム課税が消費課税の適用における問題を複雑化する場合もあり得る。例えば、日本の消費税においては、課税売上高 1000 万円以下の小規模事業者に対する課税免除の制度がある。そこで、例えば課税売上高が 1100 万円であった事業者がそのうちの 200 万円分をプラットフォーム事業者経由で販売して 200 万円分だけの消費税を負担し、残りの 900 万円分については免税の特典を享受するといった問題が生じるかもしれない。（日本のプラットフォーム課税制度においては、プラットフォーム課税対象分については、基準期間における課税売上高に含めないこととされている。国税庁(2024a)p.6。）

者から VAT を徴収することも困難である。そこで、VAT 課税が困難な越境 B2C のデジタルサービス取引をプラットフォーム事業者が仲介している場合、当該プラットフォーム事業者に VAT の申告・納税義務を課すプラットフォーム課税の導入が考えられる。<sup>18</sup>

図 7 を参照されたい。図 7 は、国外事業者 B\* が国内の顧客（消費者）C に消費者向けのデジタルサービスを提供し、その取引を国内のプラットフォーム事業者 P が仲介して仲介サービスの対価（110）を B\* から受け取るという状況を示している。<sup>19</sup> デジタルサービスの対価（1100）は P が一旦 C から徴収して（P による課金代行）、その後 B\* に送金しているものとする。プラットフォーム課税の適用が前提となっているから、デジタルサービスに係る 10% の VAT は P が納税する。すなわち、図 7 は、図 5 と同じ状況で、デジタルサービスのサプライヤーを国内事業者 B から国外事業者 B\* に変更したものに過ぎない。

図 7 においては、上述の通り、P が C の支払うデジタルサービスへの対価 1100 を一旦受領して、VAT100 を納税するとともに、B\* に 1000 (=1100-100) を送金する。また、P が B\* に提供する仲介サービスは国外事業者への提供なので、<sup>20</sup> P の所在する本国ではなく B\* の所在する外国の VAT（リバースチャージ）が適用される。なお、外国の VAT は B\* の仕入税額控除と相殺され、B\* が本国に提供するデジタルサービスについて外国の VAT の実質的な負担を負うことはないので、仲介サービス（デジタルサービスを流通させるための中間生産物と位置付けられ、仲介サービスのコストはデジタルサービスの価格に含まれる。）についての国際的な二重課税が生じることはない。

図 7: プラットフォーム課税 (国外事業者 B\* の場合)

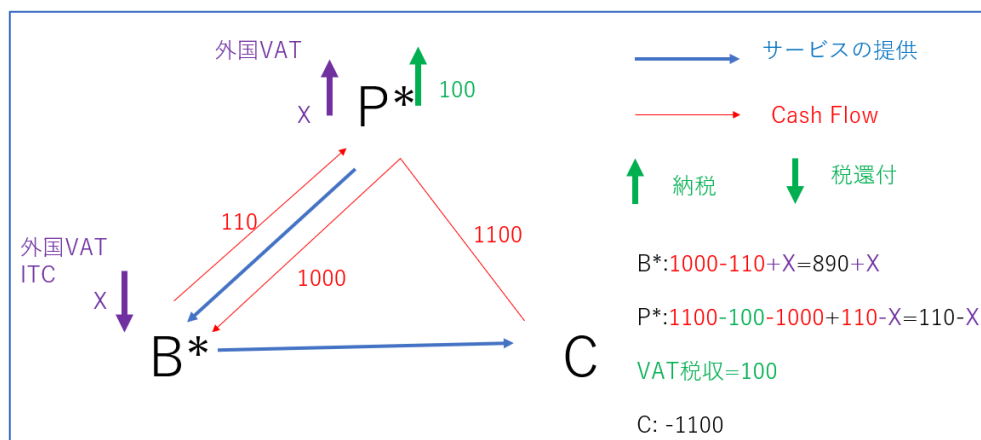


<sup>18</sup> 物品の輸入に関する問題については、本稿 5. で検討する。

<sup>19</sup> B\* の肩についた\*は、事業者 B が国外事業者であることを示す。

<sup>20</sup> 日本の消費税制の適用においては、P の仲介サービスは「事業者向け電気通信利用役務」とされて、その課税地は買手の所在する外国となる。本稿では、日本の消費税制に特有の問題には言及しない。日本の制度に即した説明については、渡辺（2025）を参照。

図 8: 国外プラットフォーム事業者 P\* の場合



次に、図 8 を参照されたい。図 8 と図 7 の違いは、前者においては、プラットフォーム事業者が国外事業者 P\* となっていることだけである。この場合も、図 6 の場合と同様のプラットフォーム課税が適用され、P\* が VAT100 を本国に納税する。また、仲介サービスについては、売手も買手も国外に所在する外-外取引であり、外国の VAT が適用されることになる。図 6 の場合と同様、国際的な二重課税は発生しない。

こうして、本国の当局が国外事業者に VAT を納税させることが困難な場合にも、その取引を仲介するプラットフォーム事業者が国外事業者（サプライヤー）に代わって納税させるプラットフォーム課税が機能し得ることになる。その前提として、課税当局がプラットフォーム事業者の取引情報にアクセス可能で、プラットフォーム事業者のコンプライアンス水準を十分確保できるということがある。次節 3. では、プラットフォーム課税を VAT の仕組みに導入することの意味について考察する。

### 3. プラットフォーム課税の含意

VAT の基本的な仕組みをあらためて要約すると、事業者を VAT 登録させた上で、物品やサービスを供給した事業者の課税売上課税とともに、課税仕入に係る VAT を税額控除するというものである。この仕組みの下で、仕入税額控除をできる VAT 登録事業者以外の者（典型的には消費者）が VAT の負担者となるように意図されている。また、VAT は国内消費に課税することが意図されているので、輸出についてはゼロ税率が適用され、輸入については課税対象となっている（仕向地課税）。

このように VAT は、原則として、物品やサービスの供給を行う事業者を納税義務者とし

ている。<sup>21</sup>これに対してプラットフォーム課税は、物品やサービスの取引を仲介するプラットフォーム事業者を VAT の納税義務者とするものであり、従来の仕組みと大きく異なる。取引の仲介を行う事業者には、プラットフォーム事業者以外にも様々なタイプがある。このうち、商品をサプライヤーから購入して顧客に販売する流通業者については、サプライヤー・流通業者間取引と流通業者・顧客間取引の双方について VAT の適用がある。<sup>22</sup>これに対して、商品の配送業者や対価の決済のみに関わる業者（金融機関・カード会社等）も取引についての一定の仲介機能をしているが、これらの業者が当該取引に係る VAT の納税義務者になることは通常はない。<sup>23</sup>

以下では、プラットフォーム課税の一般的含意について、プラットフォーム事業者における取引情報の集約により理論的に可能になる課税の範囲、実際のプラットフォーム課税が対象とする取引の範囲、ギグエコノミーへの課税についてプラットフォーム事業者が果たし得る役割、キャッシュフローのパターンがもたらす影響の有無、について検討する。

### 3-1. 取引情報による課税

プラットフォーム事業者が、自ら取引の当事者になることなく取引の仲介を行っている場合に、配送業者や決済業者と違って当該取引に関する VAT の納税義務者になり得るのは、プラットフォーム事業者が当該取引に関する十分な情報（買手・売手・取引対象・対価の額等についての情報）<sup>24</sup>を保持しているからであろう。<sup>25</sup>財務省（2023）では、プラットフォ

---

<sup>21</sup> 物品の輸入については、消費者が納税義務者となることもあるが、この場合、輸入物品の課税は基本的に取引ごとに行われるものであって、通常の VAT の課税メカニズムとは異なったものである。物品輸入に関する論点については、本稿 5. で論じる。

<sup>22</sup> この場合、商品取引が二段階にわたって行われているのだから、双方の段階で VAT が適用されるのは当然であり、デジタルプラットフォームを運営している事業者が流通業者としての機能を果たしている状況で VAT の納税を行っていても、それは取引当事者が納税義務者となる通常の VAT 課税であって、プラットフォーム課税ではない。なお、消費者向けデジタルサービスに関する日本の現状については、電子書籍や音楽・動画の配信においては、プラットフォーム事業者が自ら消費者に提供する方式（バイセル方式）が一般的であるのに対し、モバイルアプリ等の提供については、プラットフォーム事業者は取引の仲介を行うのみであり、実際の取引は個々のサプライヤーが消費者にコンテンツを提供する方式（セールスエージェント方式）が通常であるとされている。財務省（2024）、p.791。

<sup>23</sup> 輸入物品に係る VAT については、配送業者が納税を求められることもあり得る。輸入物品に対して通関手続き時や顧客への引き渡し時に VAT 課税を行う場合、配送業者はその物品の供給者についての情報を必ずしも持っている必要はない。物品輸入に関する論点は、本稿 5. であらためて検討する。

<sup>24</sup> これらの情報は、概ね、インボイス情報に相当するが、必ずしもインボイス情報と同一ではない。しかし、プラットフォーム課税においてサプライヤーのインボイス発行が求められず、プラットフォーム事業者インボイス発行が求められることがあることから、プラットフォーム事業者はサプライヤーの発行するインボイスに含まれる情報を保持しているという前提があるものと考えられる。

<sup>25</sup> 仮に、配送業者や決済業者にプラットフォーム事業者が把握しているのと同等の情報があれば、配送業者や決済業者を当該取引に関する VAT の納税義務者とすることも不可能ではない。しかし、この場合には、配送業者や決済業者がプラットフォーム事業者と同様の取引情報を保持していることを前提としており、配送業者や決済業者による納税の仕組みは、プラットフォーム課税の一類型であると位置づけることもできよう。

ーム課税を「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」(p.5)と規定しており、プラットフォームに「取引に係る情報や決済等が集約される」ことに注目している。しかし、「取引に係る情報や決済等」がプラットフォーム事業者に集約されることが、VAT 課税のための必要十分条件であると言えるであろうか。

理念型としての VAT の仕組みは、VAT 登録事業者を納税義務者とした上で、当該事業者の課税期間における課税売上<sup>26</sup>を課税標準として、税率を乗じて税額を計算し、そこから当該課税期間の課税仕入にかかる VAT の金額（仕入先が発行するインボイスに記載された金額）を差し引いた金額を当該課税期間の納税額とするというものである。仮に、VAT がすべての取引に課されて、非課税品目や免税事業者が存在せず、かつ、事業用資産と私用資産の区別の曖昧さに伴う問題等を考慮する必要がなければ、取引情報（インボイス情報あるいはプラットフォーム事業者が集約する情報）のみによって VAT 課税が可能になるであろう。この場合、プラットフォーム事業者が仲介するすべての取引についてプラットフォーム課税を適用することも理論上は可能であろう。

上記の理念型としての VAT 課税は、一定の条件の下で、インボイス情報のみに基づいて執行することが可能である。したがって、仮に、プラットフォーム事業者がすべてのインボイスの発行・送付等の事務を管理するようになれば、プラットフォーム課税の適用範囲を全取引に及ぼすことが可能となり、プラットフォーム課税のみによる VAT システムが機能することになる。このような VAT システムでは、納税義務者の会計情報に依拠することなく、取引情報のみで依拠しており、VAT がいわば取引税として運用されることになる。<sup>27</sup>なお、取引情報のみで依拠する取引税型の VAT システムにおいても、事業者の VAT 登録は、不可欠とは言えなくなくても、重要な役割を果たすと考えられる。プラットフォーム事業者が収集・管理する取引情報に、登録事業者の VAT 番号が含まれていることは、取引税型の VAT システムの効率的な運営に資するところが大きいからである。

---

<sup>26</sup> 日本の消費税法の用語では、「課税資産の譲渡等の対価の額」。

<sup>27</sup> 現実の VAT は理念型とは異なるので、個々の取引に関する情報のみに基づく課税は困難である。例えば、納税義務者に非課税売上がある場合には、その仕入税額控除を制限する必要があるが、その計算のためには、当該課税期間における課税売上割合を計算しなければならない。この計算には、納税義務者の会計情報が必要となる。VAT を取引税として運用するためには、非課税品目や事業者免税の廃止を含むシステムの大幅な簡素化が必要となる。加えて、プラットフォーム事業者が仲介しない財・サービス輸入があれば、その輸入取引に関する情報を当局が入手する仕組み（海外事業者の登録、輸入物品のデジタルタグ添付等）も必要となる。

### 3-2. プラットフォーム課税の適用範囲

上記 3-1.では、プラットフォーム課税のみで VAT 課税が理論的に成り立つかどうかについての思考実験を行ったが、実際のプラットフォーム課税はその適用範囲が限定されている。例えば、令和 6 年度税制改正によって導入された日本のプラットフォーム課税は、国外のサプライヤーが特定のプラットフォーム事業者を介して国内の顧客に消費者向けのデジタルサービスを供給し、その対価もプラットフォーム事業者を通して支払われる場合のみ適用される。また、EU のプラットフォーム課税は、もう少し範囲は広いが、その対象はやはり限定的である。<sup>28</sup>

現実にプラットフォーム課税が必要とされるのは、前述の通り、サプライヤーに VAT の申告・納税義務を負わせることが困難な場合や不可能な場合に限られる。それ以外の場合には、VAT の基本的な仕組みに従ってサプライヤーに納税義務を負わせればよいのであって、わざわざプラットフォーム課税を導入する必要はないはずである。サプライヤーに申告・納税義務を負わせにくい典型的状況は、サプライヤーに VAT 登録させることが困難な場合であり、具体的には

- ① サプライヤーが国外事業者の場合
- ② サプライヤーが小規模事業者である場合
- ③ サプライヤーが事業者でない場合（消費者等である場合）

がある。プラットフォーム課税が適用されているのは、①または②、またはその両方が当てはまる場合が多い。なお、③に関連する問題については、本稿 3-3.で別途検討する。

プラットフォーム課税を現実に適用しようとする場合においては、サプライヤーが国外事業者かどうか、小規模事業者かどうかの区別が困難な場合が多いであろう。なぜなら、プラットフォーム事業者が確実に把握可能なのは、自らが仲介した取引に関する情報のみであり、自らが仲介する取引の当事者であるサプライヤーの属性を必ずしも完全に把握しているわけではないからである。したがって、例えば、日本で導入されたプラットフォーム課税のように、国外事業者の供給のみを対象とする場合には、プラットフォーム事業者がサプライヤーの所在地を確認してもらう必要がある。<sup>29</sup>

プラットフォーム事業者に、サプライヤーが VAT の納税義務を免れる小規模事業者かどうかの確認を求めることが困難な場合も多いと考えられる。プラットフォーム事業者が把握するのは、自らが仲介した取引についての情報であって、個々のサプライヤーの年間売上

---

<sup>28</sup> 渡辺（2024）p.9 以下。

<sup>29</sup> 但し、この場合の確認についても、プラットフォーム事業者に重い責任を負わすことは不可能であり、実際に厳格な確認が求められているわけではない。渡辺（2025）。



高等を含む経済活動全般に関する情報を必ずしも把握しているわけではない。日本で導入されたプラットフォーム課税においても、国外事業者がプラットフォーム事業者を介して国内顧客にデジタルサービスを提供する場合には、国外事業者の規模にかかわらず課税の対象とされる。<sup>30</sup>したがって、国外事業者の売上規模が事業者免税点の水準に達していない場合でも課税されることになる。<sup>31</sup>このように、取引情報に依拠するプラットフォーム課税においては、事業者の会計情報に依拠する事業者免税の仕組みの適用は困難であろう。

もともと、小規模事業者に適用される免税制度は、税務執行コストやコンプライアンスコスト節減のための妥協であって、<sup>32</sup>プラットフォーム事業者を介した取引においては、小規模事業者課税に伴うコンプライアンスコストの問題が概ね解消されるために事業者免税制度が不要になるという側面もあるのかもしれない。Keen and Mintz (2004)は、簡単なモデルを用いて最適な免税点水準を導出している。<sup>33</sup>これによると、免税点水準を限界的に下げることによって得られる税収による追加的な便益<sup>34</sup>と追加的な執行コスト・コンプライアンスコストの増加が等しくなる免税点水準が最適となる。この議論に従うなら、仮に、プラットフォーム課税が適用された場合には、免税点水準削減の限界費用が免税点の大きさにかかわらず常にゼロになるのであれば、最適な免税点水準はゼロとなり、小規模免税事業者制度を廃止することが最適となる。さらに、プラットフォーム課税において事業者免税制度を維持する場合のプラットフォーム事業者の負担するコンプライアンスコスト（サプライヤーの年間売上高等を把握するために要するコスト等）を考慮すれば、事業者免税制度を廃止することが最適であるという結論が、理論上はさらに強まることになる。

### 3-3. ギグエコノミー・シェアリングエコノミー課税の論点

ギグエコノミー・シェアリングエコノミーの仕組みの中核にデジタルプラットフォームがある。シェアリングエコノミーとは、「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」<sup>35</sup>であると説明されている。また、シェアリングエコノミーによって、個人がプラットフォームを通じて労働提供を行うことが容易に

<sup>30</sup> 財務省（2024）p.792 は、「プラットフォーム課税は納税主体を国外事業者から特定プラットフォーム事業者へ転換する仕組みであるため、特定プラットフォーム事業者は、国外事業者が課税事業者か否かを把握する必要はありません。」という説明を行っている。

<sup>31</sup> 財務省（2023）は、この点に関して、「日本における事業者免税制度の制度趣旨やプラットフォーム運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。」（12-13頁）と述べている。

<sup>32</sup> 財務省（2023）では、「事業者免税制度の制度趣旨」とは「小規模事業者の事務処理能力や徴税コスト」への配慮であると説明されている（12頁の注）。

<sup>33</sup> Keen and Mintz (2004), pp.562-563.

<sup>34</sup> Marginal cost of public funds によって評価される。

<sup>35</sup> 政府 CIO ポータル <https://cio.go.jp/share-eco-center/>

なることでギグエコノミーが成立し、プラットフォームを利用して短期・単発の仕事を請け負う労働者をギグワーカーという。ギグエコノミー・シェアリングエコノミーについては、所得課税面を含め、税制上・執行上の課題について検討が行われてきている。<sup>36</sup>

ギグエコノミー・シェアリングエコノミーについては、VATに関する問題も生じる。<sup>37</sup> 資産や労務を顧客に提供するサプライヤーは、個人である場合も多いが、プラットフォーム事業者とのフォーマルな雇用関係がないのが普通である。これらのサプライヤーは、事業者として VAT の課税対象になり得るが、小規模なサプライヤーの売上が事業者免税点以下となるために VAT を納税しない場合も多い。EU において、Uber や Airbnb を通じて消費者等に宿泊・輸送サービスを提供する場合に、プラットフォーム課税が適用される予定となっているが、この背景には、デジタルプラットフォームの利用によって競争力を増した少規模事業者が VAT の免税措置を受けることで、競争条件に歪みが生じてしまうことへの既存業者の懸念があった。<sup>38</sup>

仮に、ギグエコノミー・シェアリングエコノミーの取引の仲介をするプラットフォーム事業者に VAT の納税義務を課すことになれば、小規模事業者免税は適用されず、サプライヤーの規模にかかわらず VAT が課される可能性が高い。プラットフォーム課税の適用は、ギグエコノミー・シェアリングエコノミーにおけるサプライヤーと他のサプライヤーの間の競争条件の歪みを解消するとともに、課税が困難な者への課税を可能にすることで VAT 税収の増加にも寄与することになる。

また、ギグエコノミー・シェアリングエコノミーにおいては、サプライヤーが自身を事業者であると認識していない場合もあり、その場合、プラットフォーム課税の導入によって、VAT が C2C 取引にも適用されることにつながる。C2C 取引への VAT 課税は、登録事業者を納税義務者とするを前提とした VAT の仕組みを大きく変え、会計情報ではなく、取引情報に基づいた VAT が適用されることになる。<sup>39</sup> なお、マーケットプレースを通じた中古品の C2C 取引については、当該マーケットプレースを運営するプラットフォーム事業者が徴収する手数料相当分のみが VAT の課税対象となろう。

---

<sup>36</sup> 渡辺徹也（2022）、北澤（2024）。

<sup>37</sup> OECD(2021)では、ギグエコノミー・シェアリングエコノミーにおける VAT 課税においてプラットフォーム事業者が果たし得る役割について、詳細な検討が行われている。このレポートに関する解説として、伊藤（2024）。

<sup>38</sup> 渡辺（2024） p.12。

<sup>39</sup> C2C 取引においては、現行制度下ではサプライヤーは非登録のためインボイスを発行できないが、C2C 取引にプラットフォーム課税が適用される場合には、プラットフォーム事業者がインボイスを発行することになる。この事情は、サプライヤーが事業者免税点以下の小規模事業者である場合にプラットフォーム課税が適用された際の状況と同じである。

ギグエコノミー・シェアリングエコノミーにプラットフォーム課税を適用することの前提として、プラットフォーム事業者が、仲介する取引の売手と取引の対価についての情報を得ていることが通常は必要であろう。ところが、プラットフォーム事業者が仲介する取引においては、当該取引における受渡や決済の機能をプラットフォームが担えるので、匿名取引が可能になる。仮に、プラットフォーム課税において徴収された VAT を負担している事業者が匿名の場合でもプラットフォーム事業者が当該取引についてのインボイスを発行できるのであれば、プラットフォーム課税の適用は可能であろう。<sup>40</sup>但し、匿名取引に関しては、プラットフォーム事業者が当局に対する情報提供機能を果たすことを期待することができなくなる。匿名取引にプラットフォーム課税を適用した場合、匿名のサプライヤーは、プラットフォーム課税が適用された売上と（もしあれば）それ以外の売上を分別して申告した上で、仕入税額控除の適用を申請することが必要になろう。したがって、匿名取引を行う事業者としては、プラットフォーム事業者に対して匿名性を保つことができたとしても、課税当局に対しては、当該取引に関するサプライヤーとしての情報提供を行う必要が生じる。<sup>41</sup>

#### 3-4. キャッシュフローの位置づけに関する問題

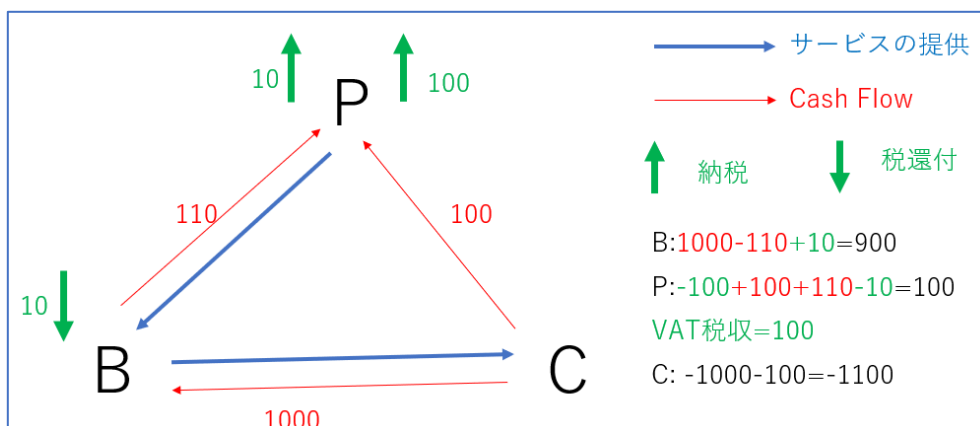
プラットフォーム事業者はサプライヤー・顧客間の取引を仲介するが、その際、取引の対価をプラットフォーム事業者が受け取る場合（図 5）と受け取らない場合（図 6）がある。理論的には、プラットフォーム事業者が対価を受け取らない場合であっても、プラットフォーム課税を適用することは可能である。<sup>42</sup>具体的には、サプライヤーB が顧客 C から対価を受け取る際に、そこに係る VAT 相当額がサプライヤーの口座からプラットフォーム事業者の口座に転送されるようにしておけばよい。また、デジタルサービスの対価が顧客からサプライヤーに支払われる場合でも、図 9 に示されているように、デジタルサービスの顧客 C によるリバースチャージのように見える仕組み（顧客は VAT 相当額をプラットフォーム事業者の口座に送金するが、これは納税ではないので、リバースチャージではない。また、split payment のようにも見えるが、同様の理由で split payment でもない。）を採用することも可能かもしれない。この場合、顧客 C がサプライヤーB に対価を支払う際の支払額は税抜き価格（1000）となり、顧客 C が別途支払った VAT 相当額は、プラットフォーム事業者 P から国庫に送金（納税）されることになる。

<sup>40</sup> この場合、仮にインボイスの発行ができないのなら、匿名取引についてプラットフォーム課税が適用可能なのは、買手がインボイスを必要としない最終消費者である場合に限られることになる。

<sup>41</sup> この点は、プラットフォーム課税の対象となった匿名取引の買手が事業者で、仕入税額控除を申請する場合も同様である。

<sup>42</sup> 日本で 2025 年度から導入されるプラットフォーム課税は、プラットフォーム事業者を通して「対価の收受」が行われる場合のみに適用される。しかし、この仕組みにおいては、国外事業者がプラットフォーム課税を逃れることは比較的容易であろう。例えば、プラットフォーム事業者の提供するシステムによって、国内顧客の支払うアプリの対価自体はプラットフォーム事業者の口座ではなく、国外事業者の口座に直接振り込まれるようにすることでプラットフォーム課税の適用を逃れることは可能になるのではないだろうか。

図 9: プラットフォーム課税(「リバースチャージ」方式)



プラットフォーム事業者がサプライヤー・顧客間取引についての情報を十分に有していれば、図 5・図 6・図 9 の示す仕組みの間に本質的な相違はない。<sup>43</sup> (プラットフォーム事業者が十分な情報を持っているために、サプライヤーが取引対価を支払うまでに倒産してしまうといった事態を想定する必要がなければ) 図 5・図 6・図 9 の間の違いは、プラットフォーム事業者の構築するキャッシュフローシステムの表面的な違いでしかない。プラットフォーム事業者が取引を完結させるために必要な情報を持っていれば (かつ課税当局がプラットフォーム事業者の情報にアクセスできれば)、キャッシュフローのパターン自体は VAT の課税上、実質的な差異をもたらさないであろう。<sup>44</sup>

以上の議論は、VAT 課税において、情報はキャッシュフローのパターンよりもはるかに重要であることを示唆している。<sup>45</sup> もっとも、キャッシュフローに関する情報自体が重要な課税情報であることは無視できない。例えば、取引記録が残らない現金取引については、課税上の困難が生じる場合が多い。しかし、プラットフォーム事業者が介在する取引においては、取引情報がデジタル化されており、取引対象の受渡とその対価の支払いについて、プラットフォーム事業者に十分な情報が集約されているのが通常である。いずれにしても、情報

<sup>43</sup> プラットフォーム事業者が有する情報が不十分な場合には、3-3.で検討した匿名取引の場合のように、別途の検討が必要になる。

<sup>44</sup> このことは、プラットフォーム課税が適用されない通常の VAT 課税でも同様である。すなわち、課税当局がサプライヤーの取引に関する十分な情報を得られるならば、キャッシュフローの差異は実質的な違いをもたらさず、図 2・図 3・図 4 で示された状況における VAT 課税の実効性はどの場合も同じはずである。

<sup>45</sup> VAT 課税における情報の重要性は、プラットフォーム事業者が介在する取引への適用において顕在化する。図 1 のような「直線的ビジネスモデル」においては、キャッシュフローと情報の流れはほぼ完全に対応しているから、キャッシュフローに着目した VAT 課税が深刻な不都合をもたらすことはない。しかし、プラットフォーム事業者が介在する場合には、たとえプラットフォーム課税の適用がなくても、キャッシュフローに依存することは誤解を招く。例えば、図 2 と図 3 は実質的には同一の状況であるのにも関わらず、キャッシュフローだけに着目すると、図 2 では  $P \rightarrow B \rightarrow C$ 、図 3 では  $B \rightarrow P \rightarrow C$  という、異なった「直線的ビジネスモデル」のように見える。この場合に、形式的なキャッシュフローに依拠した VAT 課税は不正確な帰結を招く。

のデジタル化とプラットフォームへの情報集約がプラットフォーム課税に実効性において決定的な役割を果たしている。

他方、VAT 以外の課税においては、キャッシュフローのパターン自体が重要な差異をもたらす場合もある。例えば、ギグエコノミーにおける労務提供者へのプラットフォーム事業者による所得税の源泉徴収を行うためには、プラットフォーム事業者が労務への対価を支払うことが条件となり、プラットフォーム事業者が対価の支払いを行わない場合には、特定の性質を持った支払自体をターゲットとする源泉徴収の適用は困難であろう。<sup>46</sup>また、所得課税では誰の所得への課税なのかが問題になるので、プラットフォーム事業者は「サービス購入者からサービス提供者への支払金額を預かっているに過ぎず、実質的な支払者ではないにもかかわらず源泉徴収義務者とすることが可能であるのか」<sup>47</sup>といった問題が生じる。VAT において、プラットフォーム事業者への納税義務の転換が可能とされる背景には、VAT の負担は結局のところ最終消費者が負うと想定されているのだから、納税主体が誰であるのかということ自体は、それほど決定的な問題ではないという前提があるのかもしれない。

### 3-5. 小括

プラットフォーム課税を巡る論点は、VAT の基本的な性格を再考する材料を提供していると考えられる。従来の VAT は、登録事業者の課税売上を課税ベースとした上で、他の登録事業者の発行するインボイスに基づく仕入税額控除を認めることで、登録事業者（課税業者）以外の主体（典型的には消費者）の支出に応じた税負担を求める仕組みであった。この場合、VAT 課税のために課税当局が必要とする情報は、登録事業者の会計情報であって、個々の取引情報ではない。（但し、課税当局は、税務調査に際しては、必要に応じて、インボイスに記載された取引情報をチェックする場合はあり得る。）

しかし、サプライヤーが VAT 登録を行わない場合（一定の小規模事業者のように法的に登録を行う必要がない場合も、法的には登録義務があっても登録をしようとならない場合もあり得る。）には、課税当局がサプライヤーの会計情報にアクセスすることが困難となる。そこで、プラットフォーム事業者がこのようなサプライヤーの取引を介在して行っている場合に、当該プラットフォーム事業者に VAT の申告・納税義務を課すことが考えられる。これを本稿では、プラットフォーム課税と呼んでいる。プラットフォーム課税の適用対象となるサプライヤーは、典型的には国外事業者である。<sup>48</sup>

---

<sup>46</sup> この意味で、源泉徴収は、キャッシュフローのパターンに依存する徴収方法である。もっとも、日本の所得税制においては、源泉徴収の適用に関して所得分類上の要件があるが、この問題は本稿の検討対象外である。

<sup>47</sup> 北澤（2024）p.70。

<sup>48</sup> 物品に関する越境 E コマースについては、別途、5.で取り上げる。

プラットフォーム課税は、VAT 登録事業者であるサプライヤーの会計情報に基づく課税ではなく、プラットフォーム事業者が介在した取引の情報に基づく課税である。<sup>49</sup>この意味で、プラットフォーム課税は取引課税としての性格を持った VAT 課税である。会計情報は特定の経済主体の取引情報とその他の情報を体系的にまとめたものとも言えるが、プラットフォーム事業者が介在した取引の情報だけでは、会計情報は再現できない。

したがって、取引課税としてのプラットフォーム課税においては、サプライヤーの属性に依拠した課税上の区別を行うことはできず、当該プラットフォーム事業者が介在したすべての VAT 対象取引について、サプライヤーが登録事業者であろうとなかろうと同じ取扱いとならざるを得ない。すなわち、プラットフォーム課税においては、事業者免税制度が適用される小規模事業者による供給や C2C 取引についても課税対象となる。さらに、プラットフォーム事業者がサプライヤーと顧客の特定を行わない匿名取引についても、プラットフォーム課税は適用可能である。<sup>50</sup>しかし、この場合でも、サプライヤーは仕入税額控除を受けるためには別途当局に申告する必要があるため、当局に対しては、匿名性を維持することはできない。

プラットフォーム事業者が介在する取引においては、様々なキャッシュフローのパターンが成立し得る。個々の事業者の会計情報に依拠した VAT 課税においては、キャッシュフローのパターンの形式的な差異があっても、それらの形式的な差異は会計処理の過程で整理されるはずなので通常、問題は生じないであろう。これに対して、取引課税の性格を持つプラットフォーム課税においては、キャッシュフロー情報に基づく機械的な VAT の適用は、不正確な帰結を招く恐れがある。<sup>51</sup>

#### 4. 両面市場と VAT

前述の通り、従来の VAT は、「直線的ビジネスモデル」への適用が想定されていた。これに対して、プラットフォームは、しばしば、その仲介する市場の売手と買手といった双方の取引当事者を自身の顧客にして運営されている。このような、異なった属性の 2 つ（以上）

---

<sup>49</sup> VAT 登録事業者としてのプラットフォーム事業者自身の VAT 申告のための会計情報に、自身が介在した他のサプライヤーの取引情報を付け加えた会計情報に依拠した課税である、という整理をすることも形式的には可能であろうが、「他のサプライヤーの取引情報を付け加えた VAT 申告のための会計情報」なるものは従来の VAT システムが依拠する会計情報とは全く異なるものである。

<sup>50</sup> 匿名取引の問題は、暗号資産を用いた取引の場合に特に顕著となろう。

<sup>51</sup> プラットフォーム事業者が介在する取引への VAT の適用においては、プラットフォーム課税を導入しない場合でも、仮にキャッシュフローに依存した VAT 課税は不正確な結果をもたらし得る。前掲注 45 を参照。

のグループを結び付けて、仲介者としてサービスを提供する仕組みを **two-sided platform** (**multi-sided platform**) と呼ぶ。また、このようなプラットフォームが存在して、属性の異なるグループ間のネットワーク効果 (間接ネットワーク効果) が存在している市場を両面市場 (**two-sided markets**) という。なお、必ずしもすべてのプラットフォームが **two-sided** (あるいは **multi-sided**) であるとは限らない。実際、プラットフォーム経済の教科書においては、

“A platform is an entity that brings together economic agents and actively manages network effects between them.”<sup>52</sup>

という定義が示されている。ここでは、プラットフォームの運営主体が顧客間のネットワーク効果を管理 (**manage**) することに重点が置かれ、属性が異なる顧客の存在を持つことが前提となっているわけではない。

しかし、実際には、多くの主要なプラットフォーム事業者が **two-sided platform** としての性質があり、特に興味深い経済分析の対象となるのは、**two-sided platform** である。<sup>53</sup> また、OECD (2019) でも、デジタルプラットフォームの定義はされていないものの、両面市場を念頭に置いた議論が行われている。以下では、**two-sided platform** を運営する事業者が活動する両面市場における VAT の問題を検討したい。なお、日本の消費税法は、デジタルプラットフォームを以下のように定義しているが、そこでは、電気通信利用役務の提供を行う場という狭い意味に限定している一方、両面市場を念頭に置いた定義となっている。すなわち、デジタルプラットフォームとは、

「不特定かつ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された場であって、当該場を介して当該場を提供する者以外の者が電気通信利用役務の提供を行うために、当該電気通信利用役務の提供に係る情報を表示することを常態として不特定かつ多数の者に電気通信回線を介して提供されるもの」

とされている (消費税法 15 条の 2 条 1 項)。

#### 4-1. 両面市場におけるプラットフォーム事業者への課税

両面市場と VAT についての検討の対象は、プラットフォーム事業者が仲介する取引についてプラットフォーム事業者が納税義務者になるという意味でのプラットフォーム課税ではない。この意味でのプラットフォーム課税の論点は、プラットフォーム事業者がサプライヤーと消費者の双方を自らの顧客とする両面市場においても、本稿 3.までに議論してきたことと変わりが無い。以下では、両面市場を運営するプラットフォーム事業者自体に対する VAT 課税について検討する。すなわち、プラットフォーム事業者が、両面市場における間

---

<sup>52</sup> Belleflamme and Periz (2021) p.29.

<sup>53</sup> Evans and Schmalensee (2016)。

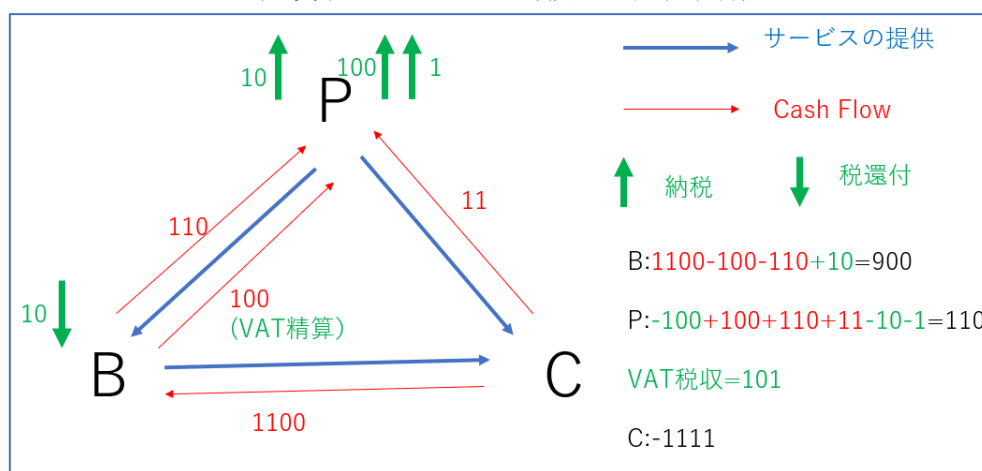
接ネットワーク効果を考慮に入れて、サプライヤーと消費者の双方と取引を明示的に行っている場合のプラットフォーム事業者に対する VAT 課税について検討する。その際、プラットフォーム事業者が消費者からも仲介手数料を徴収する場合（以下）と消費者に報奨金などを支払う場合（4・2.）を対比する。<sup>54</sup>

両面市場において、プラットフォーム事業者（P）はサプライヤー（B）と消費者（C）の双方にサービスを提供するとともに、P が B と C の双方から仲介手数料を徴収する場合があります。<sup>55</sup> 図 10 を参照されたい。図 10 は、P が B と C の双方に対してサービスを提供している状況を示している。

図 10 が示す状況は、図 6 の場合とほぼ同様であるが、図 10 においては、P から C に提供されるサービスの対価として、C から P に 11 が支払われ、P はそれに係る VAT<sup>1</sup> を納税することが書き加えられている。C が最終消費者であれば、C が仕入税額控除を行うこともなく、VAT 税収は図 5 の場合と比べて 1 増加して 101 となる。また、C の消費支出は図 6 の場合と比べて 11 増加し、1111 となっている。P が C に提供したサービスに対して P が C から対価を徴収する場合には、図 10 に示されているように、VAT 課税に関して何らの問題も発生していない。

図 10: 両面市場におけるプラットフォーム課税(1)

(消費者がサービスの対価を支払う場合)



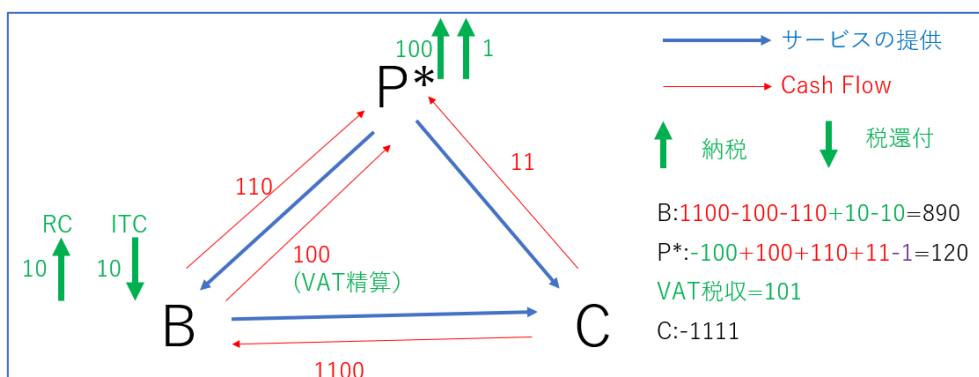
<sup>54</sup> なお、本稿 3.までに検討してきた事例では、プラットフォーム事業者と消費者の間に金銭のやり取りは行われていなかった。これは、プラットフォーム事業者が消費者に提供する仲介サービスの価格をゼロ（無料）と設定した特殊なケース（あるいは、消費者への仲介サービスの価値と、消費者がプラットフォーム事業者に提供する個人情報の価値が同等なもののみなされて相殺されるという特殊なケース）とも言える。なお、価格をゼロと設定することは、金銭のやり取りを不要にすることで決済等に伴う取引費用を節約できるメリットがあり、実際には、無料でサービスの提供は広く行われている。個人情報提供への対価が支払われる場合については、4・3.で簡単に言及する。

<sup>55</sup> 実際には、P の C からの手数料徴収は、取引ごとに行われるのではなく、定額の年会費のような形をとることも多いであろう。



図 10a: 両面市場におけるプラットフォーム課税(1a)

(プラットフォーム事業者が国外事業者 P\* の場合)



なお、図 10 において、プラットフォーム事業者が消費者 C の所在国（本国）から見て、海外の事業者 P\* であった場合（サプライヤー B は本国に所在するものとする。）、P\* と C の取引への VAT の適用に何らかの差異が生じるであろうか。図 10a を参照されたい。まず、本国のプラットフォーム課税については、海外プラットフォーム事業者 P\* に対しても同様に適用される。また、P\* と B の間の取引については、デジタルサービスの課税地が本国であるから、B に対してリバースチャージが適用され、本国の税収が減少することはない。

問題は図 10a における P\* と C の間の取引である。P\* は本国のプラットフォーム課税の適用を受けているのだから、本国の VAT 登録事業者（国外登録事業者）であろう。その場合、デジタルサービスの課税地が顧客の所在国とされている以上、P\* が C に提供するサービスに係る VAT は本国が P\* から徴収できるはずである。したがって、プラットフォーム事業者が国外事業者であっても、制度上は本国の VAT 税収が失われることはない。<sup>56</sup> したがって、VAT の観点からは、本国にデジタルサービスタックス（DST）のような特別な税の導入が必要となるわけではない。DST の論拠は、C は P\* の提供するサービスを享受しているだけでなく、C の個人情報を P\* に提供しているにもかかわらず、その対価を十分には受け取っておらず、その結果、P\* は本国から見て不当な超過利潤を得ている、という認識にあるのかもしれない。個人情報の提供に関する問題は 4-3. で言及する。

#### 4-2. 片方の対顧客サービス価格がマイナスになる場合

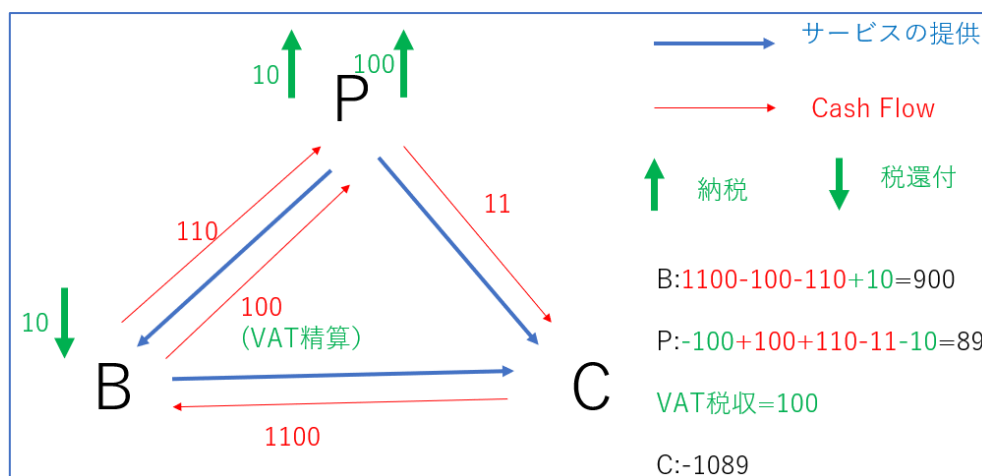
問題は、プラットフォーム事業者 P が消費者 C にサービスを提供するにもかかわらず、C にむしろ金銭を提供し、結果的に P から C へのサービスの対価がマイナスになっている場合である。両面市場で活動するプラットフォーム事業者は、間接ネットワーク効果を利用して利潤最大化を図る結果、片方の顧客からはサービスの対価を徴収するが、もう片方の顧

<sup>56</sup> 国外事業者の登録に関する執行上の困難は存在し得る。

客には、対価の大幅な引き下げを行う結果、原価割れどころか、むしろ支払いを行うことになる（いわば、価格がマイナスになる）場合がある。<sup>57</sup>この、P から C に対する金銭の支払いは、他の支払いに使えるポイントの付与、あるいは当該プラットフォームを通して B からサービスを購入した場合の特別な値引きという形を取る場合もある。

図 11 は、P が C に 11 の支払いを行う場合を示している。図 10 との違いは、P と C の間のキャッシュフローの向きが逆になっているだけである。P が C に支払う 11 は、消費者に対するサービス対価の値引きを反映していると考えれば、その分課税売上が 11 減少しているのだから、P から C への支払いがない図 6 の場合と比べて P の支払う VAT の金額が 1 減少してもおかしくない。<sup>58</sup>しかし、現行の VAT の仕組み上、C への支払いについて VAT 課税上、控除が認められない可能性も大きい。その場合は、C への支払いについての VAT は P 自身が負担することになり、P の VAT 税収は 99 ではなく、100 となってしまうであろう。図 10 は、このような問題が生じる状況を示している。

図 11: 両面市場におけるプラットフォーム事業者課税(2)  
(P から C への支払いが VAT 課税上考慮されず問題あり)

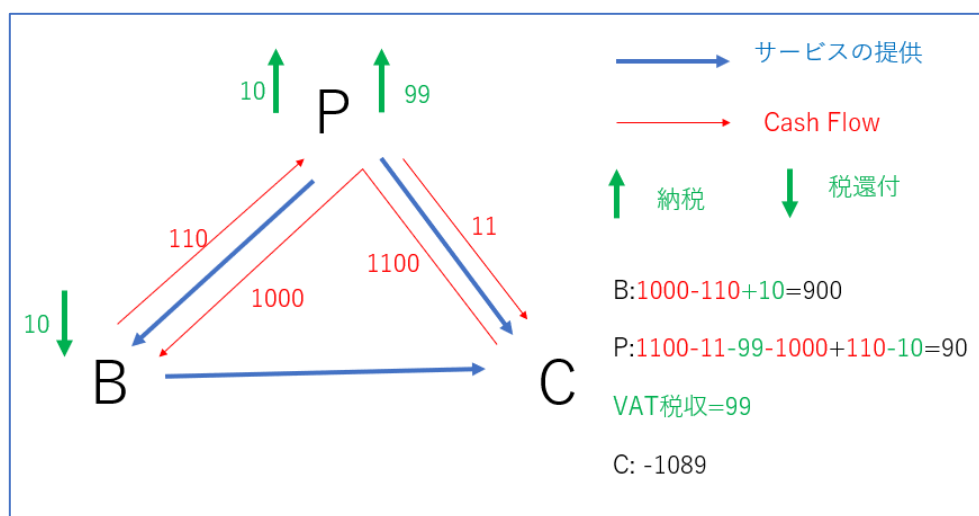


<sup>57</sup> この支払いの一部は、プラットフォームを利用する際に C が P に提供する個人情報への対価という性質がある場合も多いが、この問題は 4-3. で扱う。C が P に何らの有用な個人情報を提供できない場合であっても、間接ネットワーク効果を最大限活用する目的で、P が C に提供するサービスの価格がマイナスになることがあり得る。すなわち、顧客 C を増やすことで顧客 B を増やすことができるのであれば、顧客 C への金銭の支払いを考慮しても顧客 B からの収益によって利益の最大化が実現できる場合があり得る。なお、two-sided platform における価格形成（特に、片方の顧客へのサービスの価格がマイナスになる状況）については、Evans and Schmalensee (2016), p.30(邦訳 57 頁)以下、p.91(邦訳 136 頁)以下を参照。また、VAT 適用に関するケーススタディとして、渡辺 (2019a)。

<sup>58</sup> P が C に支払う 11 は、間接ネットワーク効果を利用して B から得られる収益を増加させるために支出された経費なのであるから、B への売上に係る VAT10 から仕入税額控除 1 が差し引かれてもよいと解釈することもできるかもしれない（渡辺 (2019a) においては、そのような解釈を行った。）が、P から C への支払い 11 は、P が双方の顧客 (B と C) に提供する仲介サービス売上に関する値引きと位置付けたほうが正確であろう。

図 12: 両面市場におけるプラットフォーム課税(3)

(結果的には正しい課税だが、取扱いは不正確)



他方、図 12 は、B から C に供給されるデジタルサービスの代金が P 経由で支払われ、かつ、C が P に 1100 の代金を支払う際に、P から C への支払い 11 と相殺されて、C から P へのネットのキャッシュフローが 1089 ( $=1100 - 11$ ) となり、そのキャッシュフローが P の課税売上とみなされて VAT 課税が行われた場合の状況を示している。この場合には、P から C への 11 の支払いが P の売上から控除され、VAT 税額は  $99 (=1089 \times 10/110)$  となり、結果的には正しい税額が生じていることになる。

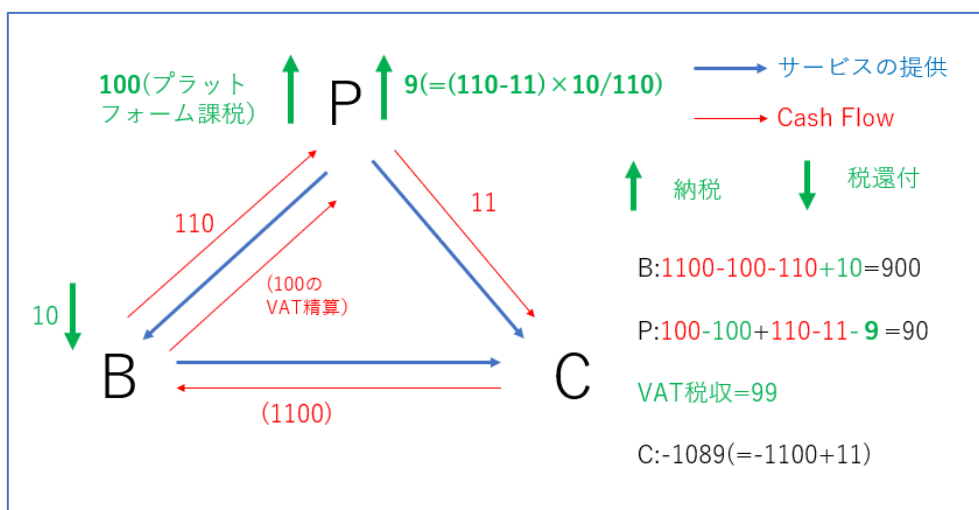
但し、図 12 において結果的には正しい税額となっていたとしても、正確な VAT 課税ができていないわけではない。すなわち、B から C へのデジタルサービスについてのプラットフォーム課税と P から C への支払いへのプラットフォーム事業者課税は、全く別の取引に関する課税であって、2つのキャッシュフローを相殺した結果を課税の算定に用いることは不適切である。P から C への支払い 11 と相殺されるべきなのは、B から P への仲介手数料 110 である。P から C への支払いは、プラットフォーム事業者がその二種類の顧客 (B と C) に対する仲介サービスを提供する経済活動において、異なった種類の顧客間に作用する間接ネットワーク効果を活用する目的で行われる値引きの結果生じるものである。P は二種類の顧客 B と C 双方への仲介サービスを提供しており、その両者に対する仲介サービスの対価は 99 ( $=110 - 11$ )、そこに係る VAT は 9 と算定されるべきであろう。

したがって、仮に図 12 の状況において正確な VAT 課税を行うとしたら、P が B に代わって納税するプラットフォーム課税 (100) と P の仲介サービス売上に対する VAT 課税 (9) の合計 109 を P が納税することになる。図 13 は、そのような正確な課税が行われた状況を図示したものである。このような課税を行うためには、両面市場で活動する P の売上を

正確に把握する必要があり、このためには、PB間およびPC間の取引を別々に考えているのでは不十分である。<sup>59</sup>このように、一方向のサプライチェーンにおける適用を前提としている従前のVATシステムを両面市場に適用する際には注意が必要である。

図 13: 両面市場におけるプラットフォーム事業者課税(4)

(正確な VAT 課税が適用された場合)



#### 4-3. 消費者が提供する個人情報への対価支払

プラットフォーム事業者が消費者に支払う金銭は、間接ネットワーク効果を発揮するためだけでなく、消費者の個人情報提供への対価でもある、と考えられる場合も実際には多い。ここでは簡単化のために、プラットフォーム事業者が消費者に支払う金銭はすべて、消費者の個人情報提供に対する対価である場合を検討する。

図 14 を参照されたい。ここでは、消費者 C が、プラットフォーム事業者の提供するサービスの利用を通じてプラットフォーム事業者 P に個人情報を提供し、その情報提供の対価として 10 を C に支払う。<sup>60</sup>P が C から提供を受ける個人情報は、P の業務にとっての重要なインプットである。しかし、C は P にインボイスを発行することはできないから、P は

<sup>59</sup> P の VAT 課税上算定する売上をこのように把握する場合、本稿 3-1. で検討したような「取引情報のみに依拠した取引税型の VAT」の仕組みは適用できなくなってしまう。すなわち、非課税品目等の問題を抱えない理念型としての VAT においても、顧客間の間接ネットワーク効果が存在する場合には、異なった種類の取引を集計して VAT の算定を行う必要が生じる。この問題は、そもそも、課税システムにおいて「取引」の単位をどう捉えたらよいのか、という問題とも関連するが、その検討については今後の課題としたい。

<sup>60</sup> 図 14 では、C から P への個人情報の流れは、紫色の矢印で示している。

10の支払いについて仕入税額控除を申請することはできないであろう。また、Cは課税事業者ではないため、情報提供の対価10についてVATを納税する必要はない。<sup>61</sup>

図 14: 両面市場におけるプラットフォーム事業者課税(5)

(個人情報提供への対価が支払われる場合)

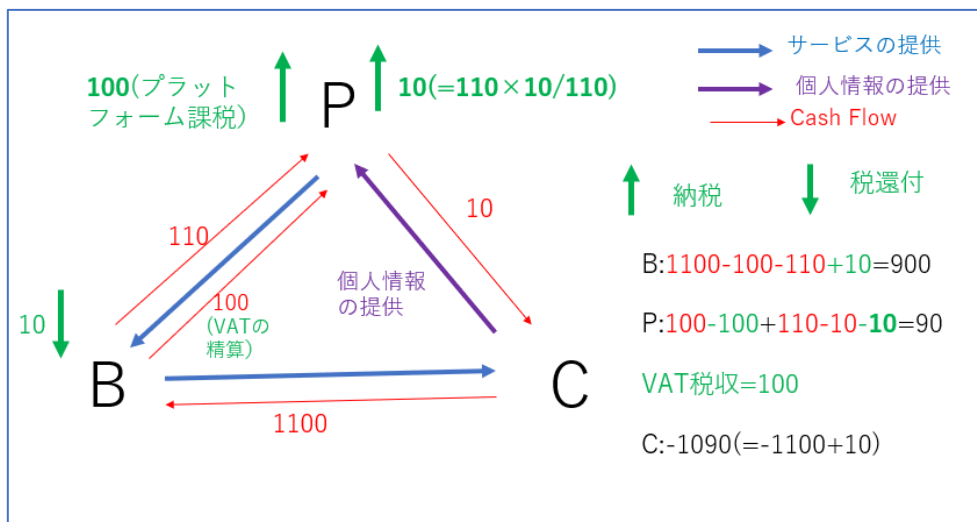


図 14 に示された VAT の課税関係は、プラットフォーム事業者 P が国外のプラットフォーム事業者 P\*である場合も同様である。プラットフォーム課税は P\*に対しても適用される。P\*が B に提供するデジタルサービスについては、図 10a の場合と同様、本国の VAT がリバースチャージの形で適用される。問題は P\*が C に対して支払う個人情報の対価 10 の扱いである。この支払いに対する外国 VAT の適用関係は定かではないが、いずれにしても消費者 C は VAT 登録事業者ではなく、本国の VAT が適用されることはない。したがって、個人情報の対価の大きさ 10 が適正なものである限り、VAT の観点からは、本国が DST 等の特別の課税を P\*に対して適用する必要性はないことになる。但し、この対価が不当に低いと判断できる場合には、本国の観点から P\*の超過利潤に対する一定の課税権を主張する余地が生じ得る。

<sup>61</sup> 図 14 において、P から C への対価の支払いを 11 ではなく 10 としたのは、この支払いについて仕入税額控除を申請できないことを P が認識しているため、P が図 13 の場合と同様に実質的な対価を 10 と算定している場合、C への支払額は 10 になるであろうと想定したためであるが、いずれにしても具体的な数値について特段の重要性はない。なお、図 11 においては、P が C にサービスを提供しているにもかかわらず仕入税額控除ができていないことが問題なのである。図 11 において P から C への支払いを 11 から 10 に変更すれば、キャッシュフローは図 14 の場合と同じになるが、図 11 における問題は解決しない。もっとも、現実には、P から C への支払いの性質がどのようなものかを見極めることができず、図 11 の状況と図 14 の状況の区別が困難な場合が多いのかもしれない。

## 5. 越境 E コマースと消費課税

### 5-1. 問題の背景

令和 7 年度与党税制改正大綱<sup>62</sup>には、国境を越えた電子商取引に関する以下のような記述があり、今後、物品販売に関する越境 E コマースへの消費税課税の在り方が検討されることになっている。早ければ、令和 8 年度税制改正によって対応が行われることになろう。

「国境を越えた電子商取引に係る消費税の適正化：

近年、物品販売に係る国境を越えた電子商取引の市場は急速に拡大しているが、国外事業者による消費税の無申告や少額輸入貨物に対する免税により、適正な課税や国内外の事業者間の競争上の公平性の確保に課題が生じている。

こうした課題に対応するため、諸外国における制度・執行両面での対応を参考としつつ、事業者間の公平性や通関実務への影響を考慮の上、国境を越えた電子商取引に係る適正な消費税のあり方についての検討を行う。」

財務省（2024b）は、上記の問題についてより具体的に論じている。すなわち、財務省（2024b）(p.20)によると、国境を越えた E コマースには 2 つの形態がある。第一の形態は、商品が国外事業者から国内消費者に直送される場合であり、この場合は消費者が商品の引き取り時に輸入消費税の納税義務を負う。しかし、現行制度上は、少額輸入貨物免税制度がある。この問題については以下、5-2. で概観する。第二の形態は、国外事業者が、プラットフォーム事業者が管理する国内倉庫に一旦納めた商品を、E コマースサイトを通じて販売するというものである。この、第二の形態においては、国外事業者が国内販売に係る消費税の納税義務を負うことになるが、実際には多くの無申告が生じている懸念がある、とされている。この、国外事業者の無申告問題については以下、5-3. で概観する。

### 5-2. 少額輸入貨物免税制度の問題点

仕向地課税の VAT は、貨物の輸入にも当然適用され、日本の消費税法については「外国貨物を保税地域から引き取る者」（5 条 2 項）に納税義務が課されている。貨物の輸入には、サービスの場合と異なり通関手続きを伴うので、税関における捕捉が可能である。しかし、あまりに少額の輸入貨物にも課税を適用しようとするのは、執行費用の観点からも合理的ではなく、日本では、課税価格が 1 万円（個人輸入の場合は、海外小売価格が 16,666 円）以下の貨物についての輸入消費税が免税とされている。

---

<sup>62</sup> 自由民主党・公明党（2024）、16 頁。

しかし、近年の越境 E コマースの活発化に伴い、特に、少額貨物の輸入が急速に増加してきている。<sup>63</sup>これに伴って、少額貨物免税が適用される輸入品と国内事業者との間の競争条件の不均衡が無視できなくなった。この問題は、日本だけでなく、世界中で生じており、EU では、22 ユーロ以下の少額輸入貨物に適用されていた免税制度が 2021 年 7 月から廃止されている。<sup>64</sup>また、オーストラリア・ニュージーランド・シンガポールでは、登録事業者による輸入について、少額免税制度が廃止されている。<sup>65</sup>

日本における対応について、財務省 (2024b) (p.25)では、EU 方式 (少額輸入税制度自体を廃止する方式) と豪州方式 (登録事業者による輸入取引に関してのみ少額輸入税制度を廃止する方式) のいずれを志向するのかを検討課題として掲げている。たとえ EU 方式を採用するとしても、個人による少額の輸入 (例えば、個人旅行者の携行手荷物の持ち込み) についてすべて課税対象とすることは現実的ではなく、海外のサプライヤー (E コマース事業者) に納税させることになり、納税を求めるサプライヤーには VAT 登録をしてもらうことが必要となろう。<sup>66</sup>

少額輸入貨物免税制度のもとで「外国貨物を保税地域から引き取る者」に納税義務を課する方式は、国内取引への課税と異なり、税関における物的な把握に依拠すると取引課税である。これに対して、登録海外事業者に少額貨物に関する納税を求める方式は、E コマースに従事する登録海外事業者の情報を課税当局が十分把握できるという前提があれば、国内取引と同様の会計情報に依拠した課税に移行することになる。他方、登録海外事業者の情報把握が困難な場合には、輸入貨物に事業者コードの入ったタグをつけて税関の通関手続きの際にチェックするといった、物的把握に依拠する取引課税の性格が残ることになる。

### 5-3. 海外の無申告事業者への対応

プラットフォーム事業者を介した輸入貨物について、納税義務のある海外サプライヤーの無申告問題に対応するため、取引を仲介するプラットフォーム事業者に納税義務を転嫁することが検討されている。<sup>67</sup>この場合のプラットフォーム事業者による「仲介」とは、単に海外の商品についての情報を提供するだけでなく、当該商品を配送するとともに、その代

---

<sup>63</sup> 財務省 (2024b) p.19 によると、少額貨物の輸入金額・件数は、2018 年には 671 億円・2,533 万件であったものが、2023 年には 2,912 億円・12,225 万件と、急速な伸びを示している。

<sup>64</sup> 渡辺 (2024) p.9。

<sup>65</sup> 財務省 (2024b) p.23。

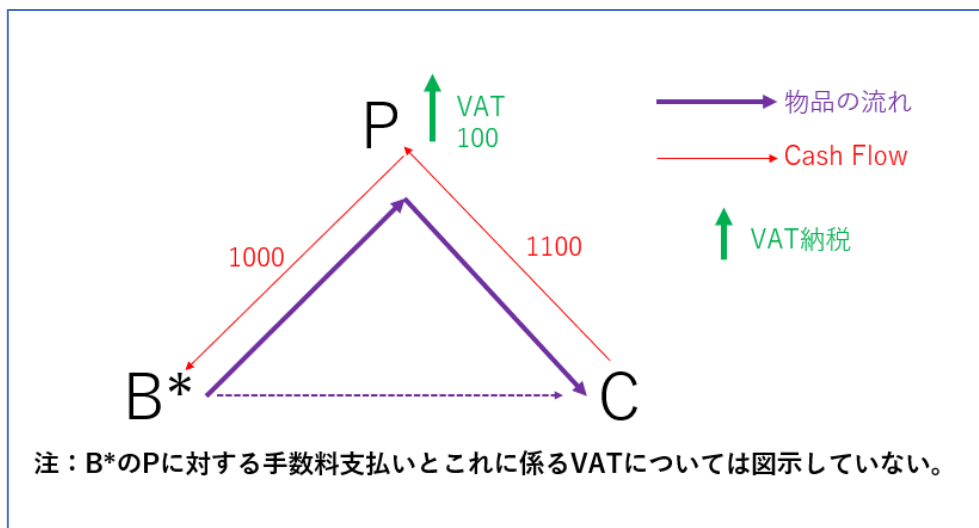
<sup>66</sup> 但し、現行の EU の仕組みにおいては、少額輸入貨物に関する事業者の登録は任意であり、登録がない場合は消費者に VAT の納税義務が課されている。財務省 (2024b)、p.24。

<sup>67</sup> 財務省 (2024b)、p.25。

金も徴収することが想定されている。このようなプラットフォーム課税を図示したのが、図 15 である。<sup>68</sup>

図 15 からわかるように、商品の配送と代金の徴収を行うプラットフォーム事業者には、当該取引への VAT 適用に関するすべての情報が集約されており、プラットフォーム事業者が納税義務を転嫁することは合理的である。このプラットフォーム課税が導入されれば、海外のサプライヤーも消費者も、輸入 VAT の納税に関する一切の手間から解放されることになる。このことは、海外のサプライヤーにとっても大きなメリットとなる。特に、少額輸入貨物免税制度が廃止される場合、コンプライアンスコストの増加を懸念する小規模な海外サプライヤーは、プラットフォーム事業者を利用することによって輸入国の VAT 登録義務から免れることができる。

図 15: 物品の越境 EC におけるプラットフォーム課税



輸入貨物への輸入 VAT に関するプラットフォーム課税を導入する場合、デジタルサービスに関するプラットフォーム課税よりも、プラットフォーム事業者の範囲を広く設定することが適切であろう。消費者向けの商品輸入に従事するプラットフォーム事業者には、デジタルサービスの場合に比べて、小規模な事業者も存在する。また、狭義のプラットフォーム事業者以外に、一定の配送業者等に関しても、プラットフォーム課税を適用することを検討すべきではないだろうか。さらに、ある程度の規模の売上のある海外サプライヤーについても、プラットフォーム課税の枠組みに組み込むことで、少額貨物免税制度廃止後の状況によりスムーズに対応できるかもしれない。いずれにせよ、輸入貨物への輸入 VAT に関するプ

<sup>68</sup> 図 15 では、プラットフォーム事業者 P を通して商品が配送されているという前提で、物品の流れを示す紫色の矢印が P を経由して(B\*→P→C)示されている。仮に、P が配送業務に関わらなければ、図 15 の点線矢印で示したように、商品も流れ自体は B\*から直接 C に向かうことになる。



プラットフォーム課税を導入する場合には、デジタルサービスについて設定された対価の額が 50 億円超の国外事業者といった先例にはとらわれず、より広い範囲の事業者を対象にすることを検討すべきである。他方、プラットフォーム課税の導入は、税関での輸入 VAT 徴収をなくすことにもつながるので、このことを悪用した脱税を防止するための技術的対応についても検討する必要がある。

## 6. 結語

本稿では、2025 年度から導入される消費税のプラットフォーム課税および今後の導入が予定される物品の越境 E コマースに関する消費税制改革案を念頭に、VAT システムにおけるプラットフォーム課税とプラットフォーム事業者課税について若干の検討を行った。その際、簡単な特定の数値例を念頭に置いた議論を行ってきたが、検討結果については一般的な妥当性をもつものと考えている。デジタル経済において、プラットフォーム事業者は極めて重要な役割を果たしてきているが、プラットフォーム課税は、VAT 課税においてプラットフォーム事業者が果たし得る役割について興味深い論点を提示するとともに、VAT システムの基本的な再検討を促している。また、プラットフォーム課税と両面市場におけるプラットフォーム事業者課税の問題も、現行の VAT システムの基本的性質を再考するための題材を提供している。本稿の主な結論は、以下の通りである。

- ① プラットフォーム課税は、サプライヤーを課税ポイントとした VAT 課税が困難な場合（越境取引・小規模事業者・C2C 取引）についての有効な課税方法となり得る。
- ② プラットフォーム課税は、プラットフォーム事業者が集約する取引情報に依拠した課税であって、VAT を取引税のように運用する仕組みである。これは、サプライヤーの会計情報に依拠した従来の VAT システムとは異なった性質を持った仕組みである。但し、プラットフォーム事業者がサプライヤーの属性や活動について、必ずしも体系的な情報を有しているわけではないことによる限界もある。
- ③ プラットフォーム課税は、プラットフォーム事業者が仲介する取引に適用されるが、プラットフォーム事業者がその顧客（サプライヤーおよび消費者）との間で行う取引についての VAT 課税も同時に考慮する必要がある。
- ④ プラットフォーム事業者が介在する取引には様々な類型があり得るが、VAT の課税上重要なのは、取引に伴う情報の在り方であって、デジタル環境下では、キャッシュフローのパターンの違い自体は本質的な差異をもたらさないはずである。<sup>69</sup>

---

<sup>69</sup> もともと消費税の課税対象は取引なのだから、「代金」の收受パターンによって課税関係が異なることはないはずである。佐藤・西山（2022）p.57、真鍋・日隈（2024）p.34。

- ⑤ 従前の VAT は一方向のサプライチェーン（「直線的ビジネスモデル」）への適用が前提となっていたが、両面市場における間接ネットワーク効果を活用しているプラットフォーム事業者（two-sided platforms）に対する課税については、従来の VAT の仕組みがうまく機能しない可能性がある。
- ⑥ 越境 E コマースの増加に対応して増大した輸入貨物への VAT の適用についても、プラットフォーム課税を導入することで、課税の実効性を高めるとともに、コンプライアンスコストの低下を図ることが期待される。また、これによって、少額輸入貨物免税制度を廃止した場合に生じる執行上の問題にもある程度対応できる。

最後に、プラットフォーム課税の導入とその対象範囲の拡大は、VAT 課税におけるプラットフォーム事業者の役割を増大させることになるが、その際にプラットフォーム事業者が負担することになるコストについて考えてみたい。民間企業であるプラットフォーム事業者にとっては、VAT 課税の執行可能性の向上自体は直接の関心事ではなく、そのためのコストをなぜ負わされるのかという疑問が生じ得る。これについては、VAT が今後とも不可欠であるという前提に立つと、VAT システムを機能させるための社会全体から見たコスト（社会的コスト）を最小化するには、プラットフォーム事業者の役割増大が求められ、プラットフォーム事業者の関与による社会的コストの減少は、プラットフォーム事業者が自ら負うことになる私的コストよりも大きいという観点から政策論としては是認できるものであろう。また、プラットフォーム事業者が VAT 納税等を代行することで、顧客の税務上のコンプライアンスコストは減少するのだから、プラットフォーム事業者のビジネス拡大に資する面もあるのかもしれない。さらに、プラットフォーム事業者の提供するシステムが重要な社会的インフラとなっている現状を前提とすると、プラットフォーム事業者に一定の公共的役割が期待されることもある程度やむを得ないのではないだろうか。<sup>70</sup>

いずれにせよ、デジタル経済の進展につれて、VAT をはじめとする消費課税は、日本を含む世界各国にとって一層重要な役割を占めることになっていくであろう。本稿の検討が、デジタル経済における消費課税のあり方を考えるためのたたき台として、多少とも役に立つことがあれば幸甚である。

---

<sup>70</sup> もっとも、伝統的な公益事業のケースなどと比べて、プラットフォーム事業者はグローバルな規模での経済活動を行っている場合が多く、各国当局とプラットフォーム事業者の関係はより複雑なものにならざるを得ない。しかし、VAT におけるプラットフォーム課税は、プラットフォーム事業者自身の税負担の増大につながるものではなく、VAT におけるデジタルプラットフォームの役割の増大については、OECD (2019)におけるような淡々とした検討が行われてきている。このことは、国際的な法人課税の議論（BEPS の Pillar 1 等）において、自分たちが「狙い撃ち」される懸念を持ったプラットフォーム事業者が示した反応とは対照的なものであった。

## あとがき

筆者は、2008年度以降17年間にわたって、日本機械輸出組合・国際税務研究会の主査を務めさせていただいた。国際税務研究会は、日本の多くの主要企業の税務担当者をメンバーとしており、毎回、国際税務の各分野における第一人者を講師に迎えて、レベルの高い議論が行われてきている。筆者も、講師の講演や研究会メンバーの議論を聞かせていただくことで自身の国際課税・国際税務に関する理解が格段に高まった。当研究会の主査を長年にわたって務めさせていただいたことに対して、深く感謝申し上げたい。

国際課税に関する制度やルールが急速に変化していく中で、内外の課税当局や国際機関に対して、日本の産業界の立場からの適切でタイムリーなインプットを続けていくことも極めて重要である。日本機械輸出組合から、日本の当局に毎年提出されている税制改正要望についても、国際税務研究会関係者の献身的な尽力により、ますます充実した内容になってきていると思われる。国際課税を巡る環境の激しい変化に日本企業が適切に対応していくことが大きな課題となっている中で、日本機械輸出組合・国際税務研究会が今後とも重要な役割を果たされていくことを期待したい。

従来、日本では大企業であっても、体系的な国際税務戦略を構築し、実践する体制が、欧米企業に比べてかなり遅れている場合が多いと言われてきた。しかし、近年の状況を見ると、多くの企業で税務部門の強化が行われており、このことが、国際税務研究会における議論の深化と税制改正要望の内容の精緻化にもつながっている。日本企業の税務分野における「国際競争力」が高まることは、日本の産業の発展の見地からも重要である。各企業が、税務部門を強化してきた背景には、BEPS関連をはじめとする、国際課税分野における複雑な制度変更への対応という要素もあったことは否定できない。しかし、税務部門や税務担当者が大きな役割を果たせるようになった背景には、何よりも多くの担当者の長年にわたる大変なご尽力がある。これに対して心から敬意を表したい。なお、最近公刊された菖蒲静夫氏による優れた手引書（菖蒲（2024））は、今後の企業税務の中心を担っていく人材にとって大きな助けとなるであろう。

筆者は国際税務研究会の主査を務めてきた期間中、毎年度1本の主査論文（計17本）を執筆してきた。その中には現時点では既に内容が古くなっているものもあるが、ほとんどの論文は、日本機械輸出組合・国際税務関連情報のウェブサイトに掲載されており、以下に示した主査論文一覧のリスト（便宜上、4つのグループに分けて示した。）からもリンクされている。これらが国際課税・国際税務関係者にとっての何らかの参考資料となることがあれば幸いである。

## 国際税務研究会主査論文一覧

### (1) 国際課税制度の基礎

- 2011 年度：移転価格税制の経済学的検討 ～独立企業間価格と利益法・取引法
- 2012 年度：タックス・ヘイブン対策税制の性質と問題点
- 2016 年度：所得相応性基準

### (2) BEPS/デジタル課税

- 2013 年度：BEPS（税源浸食と利益移転）に対する考え方
- 2015 年度：BEPS を巡るデータ上の問題－Action11 報告書を中心に－
- 2018 年度：デジタル・プラットフォームと国際課税
- 2019 年度：経済のデジタル化と BEPS プロジェクト
- 2021 年度：いわゆる BEPS 2.0 をどう捉えるか？
- 2022 年度：Web 3 と国際課税

### (3) VAT/消費課税

- 2014 年度：「クロス・ボーダー取引と付加価値税」－電子商取引に係る消費税法改正と OECD ガイドライン－
- 2017 年度：国際取引に係る VAT 徴収メカニズム：OECD ガイドラインとその後の展開
- 2023 年度：デジタル経済と消費課税
- 2024 年度：デジタルプラットフォームと消費課税（本稿）

### (4) 国際税務戦略

- 2008 年度：日系企業の国際的タックス・マネジメントに向けた基礎的論点
- 2009 年度：「日系多国籍企業のグローバル・タックスマネジメント」
- 2010 年度：国際企業課税とタックス・リスク・マネジメント
- 2020 年度：国際課税を巡る状況変化と日本企業の対応：ポスト BEPS 時代を見据えて

## 参考文献

菖蒲静夫（2024）『税務担当奮闘記：企業税務の心得と体制強化』中央経済社

伊藤剛志（2024）「シェアリングエコノミー・ギグエコノミーが付加価値税制に与える影響」  
中里実監修『デジタルエコノミーと課税のフロンティア II』有斐閣

太田洋（2024）「デジタル化と AI の浸透に伴う経済社会の変容と課税」  
中里実監修『デジタルエコノミーと課税のフロンティア II』有斐閣

北澤一郎（2024）「ギグワーカーに係る課税の在り方について」『租税研究』2024年5月号

国税庁（2024a）「消費税のプラットフォーム課税に関する Q&A（国外事業者用）」令和6年7月

国税庁（2024b）「消費税のプラットフォーム課税に関する Q&A（プラットフォーム事業者用）」令和6年7月

財務省（2023）「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報告書（令和5年11月）

財務省（2024a）「消費税法等の改正」『令和6年度 税制改正の解説』

財務省（2024b）「説明資料：税務手続きのデジタル化」税制調査会 経済社会のデジタル化への対応と納税環境整備に関する専門家会合 第1回会合資料（令和6年11月13日）

自由民主党・公明党（2024）「令和7年度税制改正大綱」（令和6年12月20日）

佐藤主光（2020）「付加価値型取引税の提案」『フィナシャル・レビュー』第143号

佐藤英明・西山由美（2022）『スタンダード 消費税法』弘文堂

西山由美（2024）『欧州付加価値税の論点』日本法令

野一色直人（2021）「経済のデジタル化・キャッシュレス化と消費税」『租税法研究』49号

澁圭吾 (2024) 「プラットフォーム課税の創設」『ジュリスト』No.1603

真鍋亮平・日隈将人 (2024) 『詳解 ポイントサービスの消費税』中央経済社

モザド・ジョンソン (2018) [藤原朝子訳] 『プラットフォーム革命』英治出版 (原書は、Alex Moazed and Nicholas L. Johnson, *Modern Monopolies*, St Martin Press, 2016.)

渡辺智之 (2010) 「課税プロセスにおける情報提出義務と納税義務」『ジュリスト』No.1410

渡辺智之 (2019a) 「マルチサイド・プラットフォームの国内課税問題」『税研』204号

渡辺智之 (2019b) 「デジタル・プラットフォームと国際課税」日本機械輸出組合 国際税務研究会 研究論文

[https://www.jmcti.org/trade/bull/zeimu/book/digital\\_platform\\_kokusaikazei.pdf](https://www.jmcti.org/trade/bull/zeimu/book/digital_platform_kokusaikazei.pdf)

渡辺智之 (2024) 「デジタル経済と消費課税」日本機械輸出組合 国際税務研究会 研究論文

[https://www.jmcti.org/trade/bull/zeimu/book/digital\\_keizai\\_shouhizei.pdf](https://www.jmcti.org/trade/bull/zeimu/book/digital_keizai_shouhizei.pdf)

渡辺智之 (2025) 「プラットフォーム課税の諸論点」『税研』2025年1月号

渡辺徹也 (2022) 「プラットフォームワーカー・ギグワーカーと課税」『ジュリスト』No.1572

Belleflamme, Paul and Matin Peitz (2021), *The Economics of Platforms: Concepts and Strategy*, Cambridge University Press.

Evans, David S. and Richard Schmalensee (2016), *Matchmakers: The New Economics of Multisided Platforms*, Harvard Business Review Press. (邦訳『最新プラットフォーム戦略：マッチメイカー』朝日新聞出版、2018年)

Keen, Michael and Jack Mintz (2004), “The Optimal Threshold for Value-Added Tax”, *Journal of Public Economics*, *Journal of Public Economics* 88 (2004) 559-576.

Lamensch, Marie, et al. (2021), “New EU VAT-Related Obligations for E-Commerce Platforms Worldwide: A Qualitative Assessment”, *World Tax Journal*, Vol.13, No.3.

Matesanz, Fernando (2023), The Increasing Liability of Digital Platforms in the Collection of EU VAT”, *International VAT Monitor*, May/June 2023.

OECD (2017), *International VAT/GST Guidelines*. OECD, Paris.

OECD (2019), *The Role of Digital Platforms in the Collection of VAT/GST on Online Sales*, OECD, Paris.

OECD (2021), *The Impact of the Growth of the Sharing and Gig Economy on VAT/GST Policy and Administration*, OECD, Paris.

OECD (2024), *Consumption Tax Trends 2024*, OECD, Paris.