

国境を越えた役務の提供に対する 消費税の課税における国外事業者の 納税義務に係る法的課題

野 一 色 直 人

第1 はじめに

平成27年度税制改正において、消費税法上の内外判定基準の改訂に伴い、国外事業者の提供する電子書籍等の電子商取引（電気通信利用役務の提供）が課税対象とされた。内外判定基準の改訂に伴い、国外事業者は、消費税法上の納税義務を履行する上で、取引相手方の消費者が日本の居住者であるか否かを確認することが必要とされることとなった。ただ、このような確認は、ある意味、日本との繋がり（関連性）が希薄である国外事業者に対して、消費税の申告や消費税の納付を求める上で、過重な負担と解される場合が存するのではないかと考えられる。このような過重な負担が存する場合、果たして、国外事業者に消費税の納税義務の履行を常に求めることが妥当であるのかとの疑問が生じる。

以下、本稿において、まず、平成27年度税制改正の概要・背景等を概観した上で、源泉徴収義務者に対する過重な負担であるか否かとの類似の問題意識から議論が行われている不動産譲渡の対価の非居住者への支払に係る源泉徴収制度の議論等を整理する。さらに、比較法の観点から、オーストラリアにおける電子商取引等に係る国外事業者への Goods and Services Tax（以下、「GST」という）の課税に係る制度を概観し、消費税法上、国

外事業者に課された取引相手方の住所等の居住性の確認に係る法的課題の整理を試みるものである。

なお、本稿において、国外事業者から国内の消費者に対するインターネット等を介した電気通信利用役務の提供、いわゆる“Business to Consumer”（B2C取引）を検討の対象とする。

第2 平成27年度税制改正の概要等

平成27年度税制改正前において、例えば、役務の提供が行われた場所が明らかでないものは、役務の提供を行う者の役務の提供に係る事務所等の所在地が役務の提供の場所とする（旧消費税法4条3項2号、旧消費税法施行令6条2項7号）といった内外判定基準に係る規定のように、消費税の徴税上の観点から、ある意味、役務の提供を行う事業者が国内に存することを前提とする枠組みが設けられていたのではないかと考えられる⁽¹⁾。

また、従前、役務の提供の主体や当該主体が行う取引と消費税の関係に関して、例えば、事業や事業者の定義（概念）等に係る議論はされている⁽²⁾

(1) 平成27年度税制改正前において、現行法上規定されている「国外事業者」に係る定義（消税2条1項4号の2）は設けられていなかった。また、導入時の消費税法において、執行コスト等を踏まえ、役務提供者の事務所等の所在地を利用する内外判定基準を設けたことは合理的であったとの評価（野田昌毅・黒松昂蔵「国境を越えた役務提供と消費課税」中里実ほか編著『クロスボーダー取引課税のフロンティア』（有斐閣、2014年140頁））。

なお、改正前の消費税法施行令6条2項の旅客や貨物の輸送、国内外の通信について、国内取引を広く扱うことの意味として、このような取引については、輸出免税にするという意味で、すべて国内取引に取り込んでいると理解するべきとの見解（大島隆夫・木村剛志『消費税法の考え方・読み方 五訂版』（税務経理協会、2010年）30頁）。

(2) 金子宏『租税法 第22版』（弘文堂、2017年）736頁、西山由美「消費課税における『事業者』と『消費者』—フェアネスの視点からの考察—」税法学573号

が、当該事業者の取引の相手方である顧客（消費者）の住所等の居住性に関して、必ずしも活発に議論がされていないところである。

このような中、平成27年度税制改正において、役務の提供に係る内外判定基準は「役務の提供の行われた場所」（消費税法（以下、「消費税法」又は「消費税」という）4条3項2号）と改訂された。特に、役務の提供が電気通信利用役務の提供に該当する場合、いわゆる役務の提供を受けた者の住所等の所在地国において、電気通信利用役務の提供がされたものとする「当該電気通信利用役務の提供を受ける者の住所若しくは居所（現在まで引き続いて一年以上居住する場所をいう。）又は本店若しくは主たる事務所の所在地」（消費税4条3項3号）との規定が設けられた。

上記の「内外判定基準の見直し」、つまり「資産の譲渡等が国内で行われたか、否か、すなわち『国内取引であること』の判定基準」⁽³⁾の見直しは、国内外事業者間の競争条件の不均衡の是正⁽⁴⁾及び仕向地主義を基礎としており⁽⁵⁾、2015年11月にOECDで採択された「国際VAT/GSTガイドライン」⁽⁶⁾に整合しているものとされている⁽⁷⁾。

また、内外判定基準の改正の理由として、「OECD等の国際機関においても、国境を越えた役務の提供に係る付加価値税の課税の在り方について、

ㄨ (2015年) 209頁、谷口勢津夫「課税対象取引—納税義務者の検討も含めて」日税研論集70号（2017年）244頁。

(3) 関禎一郎ほか『平成27年版 改正税法のすべて』（大蔵財務協会、2015年）（以下、「改正税法」という）829頁。

(4) B2C取引においては、常に国内事業者と国外事業者との間の競争中立性が害される結果となる（野田・前掲注(1)136頁）。

(5) 改正税法829頁。

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

(7) 増井良啓「国際課税の制度設計」金子宏編『現代租税法講座 第4巻 国際課税』（日本評論社、2017年）14頁。

『仕向地主義』（消費がなされる仕向地に課税権があるとする原則）を適用する方向で議論が行われており、今回の改正は、こうした国際的な議論の方向性にも沿ったもの⁽⁸⁾や「平成27年度税制改正においては、こうした国内外の事業者間で競争条件に不均衡が生じている現状を是正する⁽⁹⁾」との点から「提供者の違いによる内外判定の差異が解消されることとなりました。」⁽¹⁰⁾との説明がされている。

なお、平成27年度税制改正における内外判定基準の見直しにおいて、消費がなされた地（仕向地）を役務の提供を受けた者の「住所」（「居所」）を基準とする理由は、必ずしも明確に説明されていない。ただ、例えば、「国外事業者とは、所得税法に規定する『非居住者』（所法2①五）である個人事業者及び法人税法に規定する『外国法人』（法法2四）をいいますが、所得税法及び法人税法で既に確立している定義を引用することで、事業者及び執行当局における判断を容易にしています。」⁽¹¹⁾との説明を踏まえると、非居住者等の国外事業者の取引の相手方である消費者（個人）の住所（居所）が日本である場合、当該役務の消費地が日本国内であるとの判断は、国際的な議論に沿うものであり、また、所得税法（以下、「所得税法」又は「所法」という）の「居住者」等の定義や概念を活用できることから、国外事業者及び日本の課税当局が、消費税法上、特定の取引が課税対象となるか否かを容易に判断できるとの考慮があったのではないかと考えられる。

このような規定等から、電気通信利用役務の提供が国内取引に該当するか否かは、取引の性質そのものよりも当該取引（役務の提供）に関わる主

(8) 改正税法829頁。

(9) 改正税法830頁。

(10) 改正税法831頁。リバースチャージ方式を採用するための課税技術上の便宜的措置であるとの評価（谷口・前掲注(2)244頁）。

(11) 改正税法834頁。

体（国外事業者の取引の相手方）の状況（住所等の居住性）を踏まえ、決定されると言える。

また、国外事業者の取引の相手方の住所等を判定する方法に関して、例えば、「電気通信利用役務の提供を受ける者の住所等が国内にあるかどうかについては、電気通信利用役務の提供を行う事業者が、客観的かつ合理的な基準に基づいて判定している場合にはこれを認める。」（消費税法基本通達5—7—15の2（電気通信利用役務の提供に係る内外判定））とされている⁽¹²⁾。さらに、客観的かつ合理的な基準として、「例えば、インターネットを通じて電子書籍、音楽、ゲーム等をダウンロードさせるサービスなどにおいては、顧客がインターネットを通じて申し出た住所地と顧客が決済で利用するクレジットカードの発行国情報とを照合して確認する等、各取引の性質等に応じて合理的かつ客観的に判定できる方法により行うこととなります。」⁽¹³⁾との具体例が示されている。

確かに、上記の具体例で示されているように、一定の場合、国外事業者は、取引の相手方が、日本国内に住所（居所）を有するか否かを比較的容易に判断できると言える。ただ、①電子商取引の性質上、事業者が、取引相手方を直接確認することは困難であること（取引の相手方を直接確認す

(12) なお、同通達において、「国内に住所を有する者に対して、その者が国外に滞在している間に行うもの」とされていることから、役務の提供を受けた場所ではなく、電気通信利用役務の提供を受ける者の住所等が国内にあるか否かが重要であるとされているものと解される。

(13) パンフレット「国外事業者の皆さまへ 国境を越えた役務の提供に係る消費税の課税の見直し等について」平成27年5月 国税庁（平成28年12月改訂）（国税庁 HP（<https://www.nta.go.jp/shiraberu/ippanjoho/pamph/pdf/cross-kokugai.pdf>）〔最終確認日：2017年12月9日〕）。パンフレット「国境を越えた役務の提供に係る消費税の課税に関するQ&A」（国税庁消費税法室平成27年5月（平成28年12月改訂））13頁の問9（国税庁 HP（<https://www.nta.go.jp/shiraberu/ippanjoho/pamph/pdf/cross-QA.pdf>）〔最終確認日：2017年12月9日〕）。

ることを前提とするものではないこと)、②消費税法上、所得税法の定義(概念)等を活用することができるが、所得税法上、非居住者か否かの判定を行う主体は、第一義的には、納税義務者自身であり、当該納税義務者が自身の状態を把握することは、必ずしも労力等の負担を要するものではないと解される⁽¹⁴⁾。他方、消費税法上の納税義務者である国外事業者にとって、新たに設けられた納税義務自体の負担が大きく⁽¹⁵⁾、さらに、取引相手方の住所や居所、つまり、取引相手方の消費者(個人)の日本国内における居住の有無等を把握することは、所得税法上の納税義務者と必ずしも同程度の労力等の負担であるとは言えず、このような把握・確認を行う上で困難が伴うことや多くの労力・コスト等を要することが予想される⁽¹⁶⁾。

ただ、国内外の取引に関して、例えば、所得税法上、国内の法人等から不動産譲渡の対価の非居住者への支払に関して、国内法人等への源泉徴収義務といった類似の制度が既に設けられていることから、必ずしも、上記の懸念(困難性等)をそれほど考慮する必要はないのではないかとの見解(反論)⁽¹⁷⁾が予想される。

(14) なお、納税者が、自身の状態が税法上の居住者、あるいは、非居住者に該当するか等の解釈を行うことが困難であること、あるいは、課税庁の解釈との違いが生じる場合があるとの点での困難性が生じることは否定できない。例えば、住所の認定に関して、「何をもって生活の本拠と認定するかについての総合的な価値判断を求められることになり、判例の積み重ねが不十分な下では、納税者の予測可能性が必ずしも保証はされない」との指摘(青山慶二「最近の判決から見る国際課税に関する課税リスク 第2回:個人納税者による住所の移動」TKC 税研情報25巻6号(2016年)58頁)。

(15) 西山由美「消費課税—国境を超えるデジタル取引をめぐって」金子宏編『現代租税法講座 第4巻 国際課税』(日本評論社, 2017年)412頁。

(16) 真の消費地国を特定することは困難であるとの指摘(西山・前掲注(15)414頁)。

(17) 当該懸念を踏まえ、仮に、国外事業者に対する課税に関して、一定の免除規定を設けた場合、国外事業者に消費税を課すことにより、内外事業者の中立性を確保するとの目的が達成することができないとの批判も考えられる。

上記規定等の内容を踏まえ、前述の国外事業者に生じると解される取引相手方の確認の困難性に関して、どのような制度の方向性や法的課題が考えられるのかとの点について、次に、所得税法上、取引相手が「非居住者」か、否か、つまり、取引相手方の居住性に係る確認を求める点で、一定の共通性を有すると解される不動産譲渡の対価の非居住者への支払に係る源泉徴収制度や関連する議論を概観し、さらに、オーストラリアにおける電子商取引に対する GST 課税の制度（特色）を概観し、整理を試みる。

第3 不動産譲渡の対価の非居住者への支払に係る源泉徴収制度等の概要

所得税法上、非居住者（所法2条1項5号）の所有に係る不動産の譲渡（所法161条1項5号）に伴い、国内の法人等が当該非居住者に対価を支払った場合、購入側である当該国内の法人等は、所得税法212条1項に定める所得税の源泉徴収義務を負っている。例えば、当該源泉徴収制度に関して、「本件源泉徴収制度は平成2年に導入された制度であるところ、その趣旨は、当時、国内にある不動産を譲渡した非居住者等が、申告期限前に譲渡代金を国外に持ち出し、無申告のまま出国する事例が増えており、申告期限前に保全措置を講ずる手段がなく、他方、申告期限後の決定処分をしても、実際に税金を徴収することは非常に難しい状況があったが、こうした事態を放置することは税負担の公平を欠き、納税思想にも悪影響を及ぼしかねないことから、これに対しても適正な課税を確保できるようにするために導入されたもの」⁽⁸⁾との説明、あるいは、米国の立法例を参考として徴収確保の必要性から設けられた制度であるとの説明がされている⁽⁹⁾。

(8) 東京地判平成23年3月4日税資261号11635順号。

(9) 非居者又は外国法人が申告期限前に譲渡代金を国外送金し、無申告のまま出国するといった典型的な売り逃げ事案に対して、一定の課税権を行使するため

なお、所法161条1項5号に該当する国内の不動産譲渡に伴う非居住者への対価の支払は、源泉徴収を要しないものの対象、いわゆる、源泉徴収の免除の特例の対象とされていない²⁰⁾。

このような日本と結びつきの強い不動産の譲渡に伴い非居住者へ支払われた対価に関して、所得税を確保するために源泉徴収制度が設けられたこと自体は、一定の合理性を有することは否定できないと言える²¹⁾。

ただ、国内の不動産譲渡に伴う非居住者への対価の支払に係る源泉徴収義務の創設から四半世紀以上が経過しているにも関わらず、当該源泉徴収義務を巡るいくつかの裁判例（例えば、東京地判平成28年5月19日裁判所ウェブサイト（以下、「平成28年判決」という）等）が見られる。

これらの裁判例は、いずれも不動産の譲渡の対価の支払側に源泉徴収義務があると判示しているが、例えば、裁判例の一つである平成28年判決に関して、「調査義務を尽くしていた場合には源泉徴収義務を負わないとの法解釈について、少なくともその余地があることは示唆していると理解せざるを得ない。」²²⁾²³⁾ との見解が示されている。

ㄨに導入することとされ、同様の制度は米国でも実施されているとの説明（大高洋一「国際課税関係の改正について」税経通信45巻8号（1990年）115頁）。金子・前掲注(2)542頁、中里実「非居住者の不動産譲渡の対価についての源泉徴収」税研6巻35・36号（1991年）37頁、伊藤雄太「源泉徴収義務者の注意義務—非居住者から土地等を買受ける場合を中心に—」税法学570号（2013年）17頁。

20) いわゆる売り逃げ防止の観点から設けられた制度であることから、国内の不動産譲渡に伴う非居住者への対価の支払を免除の特例の対象とすると、当該制度が全く機能しなくなってしまう恐れがあるとの説明（大高・前掲注(9)115頁）。

21) 田中治「源泉徴収制度等の存在理由」税法学571号（2014年）160頁、岩崎政明「非居住者に対する不動産の譲渡対価・賃料の支払いと源泉徴収義務」木村公之亮先生古希記念論文集編集委員会編『公法の理論と体系思考』（信山社、2017年）155頁。

22) 南繁樹「租税判例速報」ジュリスト1498号（2016年）10頁。「注意義務を尽くされていたか否かを認定事実に基づいて詳細に検討している点で、ある種の救

また、例えば、平成28年判決等を踏まえ、「不動産の譲渡や賃貸借において、譲渡人や賃貸人が居住者であるか非居住者であるかは、相手方の譲受人や賃借人にはわからないこともある。」⁽²⁴⁾との指摘がされている。さらに、「社会通念上相当な注意義務をはらい、非居住者ではないという確認をしているのであれば、源泉徴収義務は負わないことになる」と解すべき⁽²⁵⁾として、常に、支払者が源泉徴収義務を負うべきかとの点について、疑問が呈されている。

加えて、平成28年判決に関連して、「不合理に重い負担を課すものであったり、課税庁が公権力の行使をしても達成することに困難を伴うような重い負担をも肩代わりさせるものであったりすれば、それは比例原則に反するということができよう。」⁽²⁶⁾との点、また、源泉徴収義務の存在が不明な場合、納税者に「期待可能性」等があった場合に初めて源泉徴収義務が生じるとの限定解釈が可能との見解⁽²⁷⁾が示されていることを踏まえると、支

ゝ済の余地を認めているように思われる。」(平川英子「判批」新・判例解説 Watch 租税法 No.137 (2017年3月10日掲載) 3頁)や「仮に実態が非居住性ありとされる場合であっても、源泉徴収義務はないという結論に到達する可能性があることを示唆している」(青山慶二「最近の判決から見る国際課税に関する課税リスク 第4回：国内源泉所得と源泉徴収義務」TKC 税研情報26巻2号(2017年)52頁)との見解がある。注目すべき点であり、今後の実務上の有益な一つの論点との見解(増田英敏「判批」TKC 税研情報26巻5号(2017年)29頁)。

(23) 例えば、平成28年判決は「既に検討したところによれば、原告は、P1に対し、確認すべき事実関係を確認するということをしていなかったのであって、P1が原告の担当者による質問に対して回答を拒絶した上であえて虚偽の事実を説明したといった事情はうかがわれない。また、本件全証拠を精査しても、原告が本件注意義務を尽くした場合においてもなおP1が非居住者であると判断することが不可能ないし著しく困難であったと認めることはできないから、原告の上記主張を採用することはできない。」と示している。

(24) 岩崎・前掲注②D144-145頁。

(25) 岩崎・前掲注②D153頁。

(26) 岩崎・前掲注②D166-167頁。

(27) 田中・前掲注②D160頁。

払（取引）の相手方の状況（相手方の居住性）の確認と源泉徴収義務（納税義務）の成立（確定）との関係を再考することの意味があるのではないかと考えられる。

さらに、上記のような非居住者への支払に係る源泉徴収義務の考察として、通常要求される調査を尽くしても、源泉徴収義務の存在が不明な場合にまで、当該支払に係る源泉徴収義務者が源泉徴収をしないことについて、その義務違反を問うことは相当といえないとの見解²⁸⁾が示されている。

加えて、上記の非居住者への対価の支払に係る源泉徴収制度は、「徴収の便宜という見地」から設けられたものである²⁹⁾が、当該源泉徴収制度を正当化する他の理由等に関して、必ずしも明確な説明がされたことはないものと思われる。

確かに、源泉徴収制度自体の意義等に関して、例えば、「税徴収の方法をも法律によることを要するものとした趣旨と解すべきである。税徴収の方法としては、担税義務者に直接納入させるのが常則であるが、税によっては第三者をして徴収且つ納入させるのを適当とするものもあり、実際においてもその例は少くない。」³⁰⁾に示されているように、税の徴収確保の観点から、特定の支払に関して源泉徴収制度（源泉徴収義務）を設けること自体を、直ちに否定することはできないものと言える。

ただ、例えば、「給与の支払をなす者が給与を受ける者と特に密接な関

28) 同上、「特に密接な関係性」を保持していない支払者の善管注意義務の個別事情を斟酌する必要がある旨を示した上で、原則として、支払者の通常一般人の善管注意義務の水準を超える義務を課すことは疑問であるとの見解（増田・前掲注22）28-29頁）。

29) 中里・前掲注(9)45頁。東京高判平成23年8月3日裁判所ウェブサイトの検討として、近年の国際化の進展に伴い、非居住者の判定が求められる制度創設時には想定外の源泉徴収義務の確認が困難な事案も増加するとの見解（宮西恵「裁決事例研究」月刊税務事例44巻8号（2012年）23頁）。

30) 最（大）判昭和37年2月28日刑集16巻2号217頁。

係にあつて、徴税上特別の便宜を有し、能率を挙げ得る点を考慮して、これを徴税義務者としている」⁶¹⁾や「担税者と特別な関係を有する徴税義務者」⁶²⁾として、給与(金銭等)の支払者と当該給与(金銭等)の支払を受ける者(受領者)との間に特別な関係(密接な関係)があるか否かが重要であるとされていること⁶³⁾を踏まえると、特定の支払に係る源泉徴収制度が正当なものとされる理由(根拠)、あるいは、源泉徴収制度が機能しうるための前提として、特定の支払を行う支払者と当該支払の受領者との関係において、特別な関係(密接な関係)が存すること(少なくとも存すると言えること)が必要ではないかと考えられる⁶⁴⁾。

したがって、特定の金銭の支払者が調査義務を果たせる(尽くしている)状況であったこと自体が、源泉徴収制度を正当化する理由(根拠)である「密接な関係」の存在を意味すると理解した場合、仮に、当該支払者が調査義務を果たせない状況(尽くせない状況、あるいは、尽くし難い状況)であることは、源泉徴収制度を正当化する理由(根拠)があるとは言い難

61) 最(大)判昭和37年2月28日刑集16巻2号218頁。

62) 最(大)判昭和37年2月28日刑集16巻2号219頁。

63) 源泉徴収制度の合理性を担保するものとした上で、破産管財人と元従業員(退職者)との間に密接な関係がないことから、最判平成23年1月14日民集65巻1号1頁において、破産管財人は源泉徴収義務を負わないという解釈がされているとの見解(岩崎・前掲注②)151-152頁)。

64) 源泉徴収制度の合憲性の根拠としてではなく、源泉徴収制度が機能するために、「特に密接な関係」の存在が必要との指摘(渡辺徹也「申告納税・源泉徴収・年末調整と給与所得」日税研論57号(2006年)123頁)。

また、「支払者は、通常、不動産の譲渡に関する交渉、契約締結及び契約の履行を通じて受給者の国内外における住所等を容易に把握し得る特に密接な関係にあって(支払者は、例えば、売買契約書の作成、不動産登記事項証明書の確認、受給者からの委任状及び印鑑登録証明書等の入手又は受給者への直接確認等により、受給者の住所を容易に把握し得る。)」として不動産代金の支払者と当該代金の受給者との間に「特に密接な関係」があるとする裁判例(東京地判平成23年3月4日税資261号11635順号)がある。

いことを意味するものと解されるのではないかと考えられる³⁵⁾。

また、例えば、非居住者への支払に係る当該源泉徴収制度の改正に係る議論（方向性）として、①課税庁が適切に関与して非居住者該当性を調査する仕組みを用意するべきであること、②当該制度の下で、買主があらかじめ買主の非居住者該当性に疑義を課税庁に表明等している等の一定の場合、買主の源泉徴収義務は免除ないし軽減される制度を創設するべきとの見解³⁶⁾が示されている。

以上のように、不動産の譲渡の対価を非居住者へ支払った支払者の源泉徴収義務に係る最近の裁判例や当該裁判例に係る議論等を踏まえると、取引の当事者（支払者）に係る源泉徴収義務（納税義務）の成立等を考察する上で、当該取引の当事者が尽くした調査義務の程度等に留意する必要性が再確認できたのではないかとと言える。さらに言えば、このような取引の当事者である取引の相手方の状況（非居住者か否か）に係る確認の困難性と源泉徴収義務との関係に係る議論は、新たに設けられた国外事業者に係る消費税の納税義務と当該事業者における確認の困難性との関係を整理・検討する上で、一定の関連性（一定の共通性）を有するとは言えるのではな

35) 継続的な取引関係があったわけではない一回限りの取引相手であった場合、不動産の買主が、社会通念上の相当な注意義務を払い、非居住者でないことを確認しているのであれば、源泉徴収義務を負わないとの見解（岩崎・前掲注②153頁）。また、国際的電子商取引の普及に伴い、支払の相手方（受給者）の非居住性の判定を支払者に義務づけることが酷な事例が出てくることも予想されるとの指摘（駒宮史博「判批」租税判例百選〔第6版〕（2016年）135頁）。

36) 田中・前掲注②162頁、明文の規定により、非居住者該当性の判断につき適時適正な判断を可能とする制度の整備が必要との指摘（同164頁）。一定の精緻な調査義務を課すことも許容されうるが、その場合には、調査義務を尽くした場合の救済条項が、明文の定めのない現行法令の解釈ではなく、立法により必要である旨の見解（青山・前掲注②52頁）。同旨として、注意義務の範囲を明確にした上で宥恕規定等の救済規定が必要との見解（山口敬三郎「事例研究」税理59巻7号（2016年）96頁）。

いかと考えられる⁸⁷⁾。

次に、国外事業者の電子商取引に対して GST を課税しつつも、当該国外事業者が取引先に係る一定の確認等を行った場合、当該国外事業者に対して GST が賦課されないとの規定を有するオーストラリアの制度を概観する。

第4 オーストラリアにおける電子商取引を提供する国外事業者に対する GST 課税の概要等

1 電子商取引に係る GST 課税の概要

オーストラリアにおいて、国内事業者が国外事業者との競争上不利となること⁸⁸⁾、また、OECD がガイドラインを示し、多くの国々（ノルウェー、日本、スイス、アイスランド、韓国、南アフリカ、EU 加盟国）が電子商取引に係る VAT 等の課税制度を導入したこと⁸⁹⁾ から、電子商取引に対する新しい課税制度が創設された。具体的には、2017年7月1日以後、A

⁸⁷⁾ 例えば、消費税法上の納税義務者が「納税代行機関としての企業」（水野勝「わが国における一般的な消費課税の展開」確井光明ほか編『金子宏先生古希祝賀論文集 公法学の法と政策（上）』（有斐閣、2000年）192頁）と表記し、「租税の執行過程において企業の協力を求めることが有用」（同193頁）とした上で、源泉徴収制度に言及する説明（同193頁）、あるいは、源泉徴収義務者（徴収納付義務者）について、「納税義務者の立場から見れば、国または地方団体のための租税の徴収機関」（金子・前掲注(2)927頁）との説明を踏まえると、源泉徴収制度と消費税制度における納税義務者の性質（役割）に一定の共通するものがあると解される。

⁸⁸⁾ Ian Murray-Jones, *Australian GST Handbook 2017-18*, 680 (Thomson Returns, 2016).

⁸⁹⁾ Explanatory Memorandum to the Tax and Superannuation Laws Amendment (2016 Measures No1) Bill 2016, para1.17-1.19. [hereinafter *Explanatory*] available at, https://www.aph.gov.au/Parliamentary_Business/Bills_LEGislation/Bills_Search_Results/Result?bId=r5613 (last visited Dec. 9, 2017).

New Tax System (Goods and Services Tax) Act 1999 (以下、「GST 法」という)において、国外事業者がオーストラリアの消費者 (Australian consumer) に対して行うソフトウェアの提供やオンラインゲーム等の「輸入される役務又は無形資産 (imported services or intangible products)」に対して GST (Goods and Service Tax) が課されることとなった⁴⁰⁾。また、いわゆる電子商取引とは、例えば、オーストラリア向けの無体財産に関する消費者への提供 (供給) (inbound intangible consumer supply (Section84-65)) において、財 (商品) (goods) や不動産 (real property) を除く、何らかの取引 (提供・供給) (supply) であるとされている。これらに関連して、輸入される役務 (サービス) (imported services) やデジタル商品 (digital products) の具体例として、オーストラリア課税当局から、電子書籍、保険サービス、オンラインデータサービス、ウェブサイトのデザイン等が示されている⁴¹⁾。

上記の改正により、GST の課税関係を考察する上で、国外事業者が提供する電子書籍や音楽のダウンロード等を受領する者が、オーストラリアの消費者 (Australian consumer) でない場合、当該提供 (当該取引) に関して、国外事業者に対して、GST が課されないこととなる⁴²⁾。つまり、

40) Murray-Jones, *supra* note 38, at 678, Christine Peacock, *Cross-Border Supplies and Australia's GST*, 27(4) *International Vat Monitor*, 243 (2016). 当該論文の概要については、沼田博幸「海外論文紹介 電子経済の下での VAT (消費税) の課税について」*租税研究*812号 (2017年) 338頁以下参照。

日本における制度の概要の紹介として、石村耕治「オーストラリアの物品サービス税 (GST) 法制の分析」*白鷗法学*22巻2号 (2016年) 18頁以下があり、同論文の表記を本稿の訳語 (仮訳) の参考とした。

41) “Terms we use : Imported services and digital products” available at, <https://www.ato.gov.au/business/international-tax-for-business/gst-on-imported-services-and-digital-products/terms-we-use/> (last visited Dec. 9, 2017).

42) Murray-Jones, *supra* note 38, at 680.

オーストラリアの消費者 (Australian consumer) の意義や概念が重要となる⁽⁴³⁾ ことから、次に、GST 法上のオーストラリアの消費者の意義等を確認する。

2 GST 法上のオーストラリアの消費者 (Australian consumer) の意義等

オーストラリアの消費者とは、法主体 (entity)⁽⁴⁴⁾ が、①所得税の課税に係る居住者であること (Australian resident for income purposes)、② GST 上、登録していないこと (not be registered for GST) (仮に、登録している場合であっても、事業用に取得するものではないこと)⁽⁴⁵⁾ といった2つの要件を満たすことが規定されている⁽⁴⁶⁾。

(43) 日本の消費税の課税対象となる取引の要件と同様、GST 法上、課税対象となる取引 (供給) (taxable supply) の要件は、①対価性を有すること (Section 9-5 (a))、②事業性を有すること (Section 9-5 (b))、③オーストラリア内の取引であること (オーストラリアと関連性を有すること (connected with Australia)) とされている。また、③の要件に関して、オーストラリアの消費者に対する取引 (提供) である場合、課税対象となる取引 (taxable supply) となること (これらの要件を示した図表として、“Goods and Services Tax Ruling (GSTR) 2017/1 para 5.” [hereinafter *GSTR 2017/1*] available at, <https://www.ato.gov.au/law/view/document?LocID=%22GST%2FGSTR20171%2FNAT%2FATO%22&PiT=99991231235958> (last visited Dec. 9, 2017).) から、本稿において、①及び②の該当性を整理しないものとする。

(44) 当該語句は多様な意味を有するが、法人 (legal person) 等を包含する意味を有する旨の説明 (Australian Law Dictionary, 275 (2th ed. 2013).)。例えば、「事業等を行う者」との訳語 (石村・前掲注⁽⁴⁰⁾14頁)。

(45) 本稿において、制度の検討を割愛するが、GST 上、登録している事業者に対する取引であり、対価性を有する事業上の取引 (供給) であり、さらに、オーストラリアと関連性を有するものに関して、日本の消費税法と同様、国外事業者からオーストラリアの事業者へ納税義務が転換されるリバースチャージ制度が設けられている (Section83) (Murray-Jones, *supra* note 38, at 663.)。

(46) 前者の要件を居住性該当性 (テスト)、後者の要件を最終消費者該当性 (テスト) との名称で説明される場合がある (Murray-Jones, *supra* note 38, at 682.)

ただ、オーストラリア外の国外事業者が、取引相手方（顧客）の居住性や登録状況を確認することには、一定の限界があり、当該顧客から提供される情報に基づかざるを得ない状況にあることから、当該国外事業者が取引相手方の居住性を判断することは、著しく困難（particular challenge）であることが指摘されている⁴⁷⁾。このような状況を踏まえ、GST 法上、一定の場合、国外事業者の納税義務に係る緩和条項（免責条項）（safeguard）⁴⁸⁾が規定されている⁴⁹⁾。

3 国外事業者の納税義務に係る緩和条項（safeguard）の概要

GST 法上、国外事業者が、顧客（取引の相手方）の状況に係る情報を合理的な手順（過程）（reasonable steps）⁵⁰⁾を経て取得し、当該手順を経た上で、顧客がオーストラリアの居住者ではないことを合理的に信じ得ること（合理的な確信に至ること）（reasonably believe）（Section84-100(1)）、あるいは、通常の事業手順（過程）（business process）を通じて、合理的な根拠（reasonable basis）を得ることにより、顧客がオーストラリアの居住者ではないとの合理的な確信に至ることに該当する場合が規定されている（Section84-100(2)）⁵¹⁾。つまり、国外事業者は、第1に、合理的な手順（あるいは、通常の事業手順）を経て顧客のオーストラリアにおける居住の有無等の居住性の該当性を判断するための情報を入手すること、②入手した情報に基づいた判断が合理的なものであること（合理的な確信に至ること）の2つの要件を充足することにより、当該国外事業者の判断（取

47) *Explanatory, supra* note 39, at para1.53, 1.54.

48) 「法定要件の緩和」との説明（石村・前掲注4022頁）、小山貞夫編著『英米法律語辞典』（研究社、2011年）988頁。

49) Murray-Jones, *supra* note 38, at 684.

50) 「相当な手順」との訳語（石村・前掲注40）22頁。

51) Murray-Jones, *supra* note 38, at 684.

扱い)が、GST 法上の取扱いであるとされること、言い換えれば、当該国外事業者の当該顧客に係る取引(供給)に対して GST を課さないことが正当なものとされる。

第1の情報収集に係る手順について、合理的な手順に係る要件を満たす例⁶²⁾として、前者の顧客に係る情報を取得する合理的な手順に関して、オンラインによる個人秘書サービス(personal assistant service)を提供する英国の会社が、クレジットカード番号、請求書の送付先住所等、他の顧客と同じ内容を特定の顧客(英国の在住の個人)に確認した場合、たとえば、当該顧客がオーストラリアの所得税法上、居住者に該当する個人⁶³⁾であり、オーストラリアの所得税法上の居住性を判断するための情報が収集されなかったとしても、それほど高額ではない秘書サービス提供する当該英国の会社における顧客の情報を収集する手順は合理的であることが示されている。

⁶²⁾ GSTR 2017/1, *supra* note 43, at para 42-43, 54-59.

なお、合理的と言えない手順の例(Example 4)として、顧客の居住性を判断するための関連情報は全く収集していない事業者が該当することや一つの要素だけでは判断できないことが示されている(GSTR 2017/1 *supra* note 43, at para 44-49.)。ただ、顧客との関係、取引の価額(提供する役務(内容)の価値)、情報を収集する上での困難性やコスト(直接・間接)等が考慮されることが示されている(GSTR 2017/1, *supra* note 43, at para 49-53.)。

⁶³⁾ 本文中の例(Example 5)の顧客である特定個人は公的部門の退職年金基金の会員(membership of a public sector superannuation fund)であるとされている。また、オーストラリアの所得税法上の居住者の定義として、退職年金基金の会員が規定されている(Income Tax Assessment Act (ITAA) 1997 Section 995-1, ITTA1936 Section 6(1), John Taylor ET AL., *Understanding Taxation Law 2017*, 76-77 (LexisNexis Butterworths Australia, 2017).)。

なお、日本の公務員が勤務・留学で国外に住所を有する場合であっても、所得税法上、国内に住所を有するとみなされること(所法3条)から、類似の事例が生じる可能性があると考えられる。

また、後者の通常の事業手順とは、事業システムアプローチ (business systems approach) と称されており、顧客の居住性に係る合理的な根拠の例として、受領者の請求書の住所、受領者の郵便の住所、受領者の銀行やクレジットカードの詳細 (銀行やクレジットカードの発行者の所在地を含む)、第三者の支払仲介者からの住所地に係る情報、インターネットプロトコル・アドレス等が示されている⁶⁴⁾。また、オンラインでソフトウェアを購入した顧客の請求書の住所がドイツであり、クレジットカードの発行者がドイツの会社である場合、当該ソフトウェアを販売する事業者が、通常の事業システムにおいて、収集される情報が請求書の住所等であるならば、他の項目を考慮することなく、当該収集情報を当該顧客がオーストラリアの消費者でないと判断するための根拠とすることは、合理的な根拠であるとの例が示されている⁶⁵⁾。

さらに、第2の要件である合理的に確信に至ることが必要であるとの点に関して、まず、限られた情報しか収集できないとの事実は、国外事業者の判断が不合理であることを意味するものではないとした上で、国外事業者が有する全ての情報により判断したこと、つまり、十分な情報に基づき合理的な判断を行った場合、仮に、取引後に追加の情報を入手したとしても、取引時点の判断を修正する必要がないとされている⁶⁶⁾。例えば、月々課金する形でソフトウェアを販売する国外事業者が、①休日をロンドンで

64) GSTR 2017/1, *supra* note 43, at para 22, 29. 例えば、EU 域内の受領者の住所や居所を判断する共通ルールに関する説明として、西山・前掲注④5414頁。

65) GSTR 2017/1, *supra* note 43, at para 33, 34. なお、矛盾する情報がある場合 (住所がオーストラリアであるが、クレジットカードの発行者がドイツである場合)、クレジットカードの情報がより信頼し得ることが示されている (GSTR 2017/1, *supra* note 43, at para 38-41.)。

66) GSTR 2017/1, *supra* note 43, at para 60-65.

過ごし、発行者が英国の会社であるクレジットカードでソフトウェアを購入した顧客（シドニーに居住する個人）をオーストラリアの消費者ではないものとして取り扱ったが、②当該個人が請求書の住所をオーストラリアに変更し、月々の支払に利用するクレジットカードの発行者がオーストラリアの会社に変更した場合、当該個人による当該クレジットカードの使用後において、当該国外事業者は、合理的な確信（reasonable belief）を有しているものではないことが示されている⁶⁷⁾⁶⁸⁾。

なお、国外事業者の顧客が、オーストラリアの消費者に係る状況（status as an Australian consumer）やオーストラリアでの登録状況等に係る虚

67) GSTR 2017/1, *supra* note 43, at para 69-73. また、矛盾する情報が存在する場合、顧客の郵送先の住所がオーストラリアであるが、当該顧客がオーストラリアの居住者の欄を選択せず、支払関係の情報においてもオーストラリアの居住者に該当する情報が提供されなかった場合、国外事業者は、郵送先の住所に関する情報を有していたこと、また、顧客はオーストラリアの GST を免れるため、虚偽の内容を示す動機（incentive）を有することにも言及した上で、当該顧客との取引に Section84-100は適用されず、当該国外事業者は、当該顧客との取引に係る GST を納付しなければならないとした例（Example 8）が示されている（GSTR 2017/1, *supra* note 43, at para 77-81.）。

また、他国の居住性の判断基準を尊重するとの解釈が示された目的・趣旨は、必ずしも明らかではないが、ただ、ルーリングにおいて例示された国（英国やドイツ等）、あるいは、隣国であるニュージーランドで採用されている基準を認めることにより、オーストラリアのみならず、欧州等の消費者に対してサービスを提供する国外事業者の事務負担やコンプライアンス・コストを抑制することを考慮したものであると解される（参考：Explanatory, *supra* note 39, at, para1.136.）。結果として、国外事業者からオーストラリアの消費者に対して、安価で品質の高いサービスが提供されることに繋がるのではないかとこの点が考慮されているのではないかと考えられる。

68) なお、Section84-100の該当性、顧客の居住性を判断する上で、類似の制度を有する EU、ニュージーランド、ノルウェーの基準に基づくことが可能であることが示されている（GSTR 2017/1, *supra* note 43, at para 85-89.）。英国における EU 以外の事業者が取引先の確認に係る問題については拙稿「登録国外事業者制度の意義と課題」木村弘之亮先生古希記念論文集編集委員会編『公法の理論と体系思考』（信山社、2017年）181頁。

偽の内容を示した場合、当該顧客は、行政罰的な制裁⁶⁹⁾ (administrative penalty⁶⁹⁾) の対象となることが規定されている (Taxation Administration Act (TAA) 1953 Schedule 1 section284-75(4)(b))。

上記の規定等から、① GST 法上、国外事業者の事務負担に対する一定の配慮が、「合理的手順」(reasonable steps) との規定やルーリング等により、明確に示されていること、②取引先 (顧客) がオーストラリアの消費者であるか否かを判断する上での具体的な基準 (手順) が明示されていること、③同時に、一定の制裁規定により、取引先 (顧客) に対しても、国外事業者に対して自身の情報提供に係る義務が課されていることが特色であると考えられる⁶⁹⁾。

以上のように、日本の消費税法上の国外事業者に対する課税の枠組みとオーストラリアの国外事業者に対する GST の課税の枠組みは、制度自体の導入時期や国際的な議論を踏まえた点等に関して、共通するものを有していると言えるが、他方、国外事業者の事務負担等への配慮 (留意) に係る制度設計については大きく異なると言える。

69) 仮訳については、“Administrative penalty” の内容 (注60参照) を踏まえた上で、「加算税」の説明 (「行政罰的な制裁金の意味」(法令用語研究会編『法令用語辞典 第4版』(有斐閣, 2012年) 116頁)) を参考とした。

60) “Administrative penalty” とは、裁判所における手続を必要とせず、税務当局のトップ (長官) (commissioner) により適用される制裁との説明 (Murray-Jones, *supra* note 38, at 959.)。

なお、制裁の内容は、意図的な場合、2017年1月以後、60 penalty units (12,600豪ドル (210豪ドル×60)) となる (TAA 1953 Schedule 1 section284-90, Crime Act 1914 section 4 AA Penalty units, *Explanatory, supra* note 39, at, para1.79, Murray-Jones, *supra* note 38, at 960-961.)。

61) なお、不動産の譲渡人が非居住者でないことを確認する制度は存在しないとした上で、米国における宣誓供述書の提出が我が国の法体系や国民感情等になじむかどうかとの問題があるため、このような制度を我が国に導入すべきかどうかはより慎重に検討する必要があるとの指摘 (岩崎・前掲注20)165頁) がされている。

第5 今後の方向性に係る検討等

以上のように、国外事業者の納税義務に係る法的問題を検討するために、取引当事者や制度上の類似性から、不動産譲渡の対価の非居住者への支払に係る源泉徴収制度の概要や関連する議論、また、国内外の事業者間の中立性の確保や OECD のガイドライン等の国際的な動きに沿って、取引（役務・供給）の相手方（受領者）の居住地（住所）を消費地とする内外判定基準として採用している等の一定の共通性を有する、オーストラリアの GST 課税の制度における合理的な手順を踏まえた国外事業者に対する GST の納税義務の緩和制度（safeguard）を概観した。

確かに、国外事業者における取引相手方（顧客）に関する確認状況（調査状況等）により、消費税の納税義務の成立（確定）が、ある意味、影響（左右）されるとの枠組みは、源泉徴収義務に係る裁判例で示されたように「買主の主観的事情によって売主の確定申告における納付税額が左右されてしまえば、かえって制度としての明確性を失うことになるものというべきであって、所得税法がこのような制度を予定していると解することはできない。」⁶²⁾ との内容を踏まえると、直ちに採用し難い枠組みとの批判（見解）が考えられる。

また、①電子商取引に係る国外事業者の消費税の納税義務は、源泉徴収制度と異なり、ある意味、当該国外事業者自身に係る義務であること、②国内外の事業者間の税負担に係る中立性を確保する重要性は、今後増すとの指摘があるのではないかと考えられること⁶³⁾ から、源泉徴収制度の議論

⁶²⁾ 東京高判平成23年8月3日税資261号順号11727。

⁶³⁾ また、例えば、注⁶⁰⁾で言及したが、非居住者の不動産譲渡に係る支払対価に係る源泉徴収制度において、免除の特例が設けられていないことに関して、当

を参考とする必要はないこと、さらに、日本と必ずしも同じではないオーストラリアの GST 制度が設けている納税義務の緩和制度は、直ちに参考になるものではないとの見解もあり得ると考えられる。

ただ、①電子商取引に係る国外事業者の消費税の納税義務（申告義務）は、必ずしも、明確な理論的な根拠に基づくものではなく⁶⁴⁾、国際的な一定の流れに沿って、ある種、消極的選択の結果（代替策）として設けられたものであること⁶⁵⁾、②現行の税法上、税額（納税義務）を発生させる事実があるにも関わらず、特定の事由が存する場合、税が賦課されないとする規定は、非常に限定されているが設けられていること⁶⁶⁾、③前述の不動

↓ 該源泉徴収制度が機能しなくなることへの懸念と類似する、徴収の確保を図る必要性があるとの指摘が考えられる。

64) 消費税の納税義務者を納税代行機関として構成するのであれば、納税義務者要件の法定に関して租税の性質から理論的・実質的に導き出されるような基準を考える必要はないとの指摘（谷口・前掲注(2)249-250頁）。

65) 「消費者に納税義務を課すことは現実的ではない」として、役務の提供を行う国外事業者に納税義務を課すことが適当との説明（「国境を越えた役務の提供等に対する消費税の課税のあり方について 財務省主税局税制二課」（以下、「税調資料」という）11頁（税制調査会資料（第2回 国際課税ディスカッショングループ（2013年11月14日）資料一覧）（内閣府（税制調査会）HP（http://www.cao.go.jp/zei-cho/gijiroku/discussion1/2013/_icsFiles/afieldfile/2013/11/14/25dis12kai4_1.pdf）〔最終確認日：2017年12月9日〕）。

日本国内での評判を維持・向上することが重要となる国外事業者は、自主的に納付すること、また、消費者と比べて、制度を理解していることから、国外事業者に申告を求める方式の方が、格段に実効性が高いことから、国外事業者による申告納税方式を採用すべきとの結論になるとの説明（野田・前掲注(1)147頁）、顧客が消費者である場合にはリバースチャージ方式をとることが困難であるため、代替策として国外事業者による申告納税が採用されているとの説明（増井・前掲注(7)15頁）。

66) 例えば、過少申告加算税の賦課に関して、税額の計算の事実のうちに税額の計算とされていなかったことについて正当な理由があると認められるものがある場合、当該正当な理由があると認められる事実に基づく税額を控除して、加算税の計算がされるとの規定（国税通則法65条4項等）が該当すると考えられる。

産譲渡の対価の非居住者への支払に係る源泉徴収制度の議論に見られたように、現行の消費税法は、国外事業者に対して過度な負担を強いる側面を有することは否定できず、制度上、国外事業者が消費税法上の義務を遵守することは、期待し難いとの批判が生じる可能性があるのではないかとこの点に留意する必要があるのではないかと解される。

さらに、「密接とは言えない関係」あるいは「対面によらない取引」といった特色を有する電子商取引を行う国外事業者の納税義務を、国内事業者の取引と同様の枠組み等に基づき、国内事業者に課される義務と同様のものと解するべきかとの点も検討する必要があるのではないかと思われる⁶⁷⁾。

ㄨ 例えば、納税者が賃借料を賃貸人に対して支払う場合において、契約当初、賃貸人は居住者であったが、契約後の数年後、日本を出国し、非居住者となった場合、納税者と賃貸人の接触はなく、賃貸人が非居住者となったことを直ちに納税者が知る状況になかったこと、非居住者と知った後、源泉徴収の納付手続を行ったこと等から、正当な理由が認められた事例（国税不服審判所裁決平成25年5月21日裁決事例集91集）がある。当該裁決に関して、支払の際に支払者の調査（確認）義務が生じることから、源泉徴収義務者が負っている義務の内容を看過しているとして、疑問との見解（佐藤孝一「裁決事例研究」月刊税務事例46巻4号（2014年）5頁）、当該裁決は、源泉徴収義務者として事実上確認義務がないことを認めたものと言えることから、問題のある判断との見解（伊東博之「源泉徴収義務者に係る居住者・非居住者の判定留意点」税理57巻7号（2014年）127頁）がある。他方、調査の義務が予定されているとしても、直ちに不納付加算税が適法と言えるのではなく、取引実態等を踏まえる必要があるとして、当該裁決は取引実態等を踏まえた妥当な結論との見解（寺澤典洋「裁決事例研究」月刊税務事例47巻12号（2015年）13頁）が示されている。

なお、当該事例において、不納付加算税が免除されたものであり、源泉徴収税（本税）自体の納付（源泉徴収義務）が、免除されたものではないとの指摘（批判）も考えられることから、これらの規定を現行税法上の宥恕規定の参考とする規定として整理・検討するべきかとの点については、今後の更なる課題としたい。

67) 例えば、国外（非居住者）への支払に係る源泉徴収の法律関係は、国内（居住者）への支払に係る源泉徴収の法律関係と異なる関係であると解することができること（増井良啓「租税条約実施特例法上の届出書の法的性質」税務事例^ㄨ

第6 おわりに

以上のように、電子商取引の特色、外国の立法例（オーストラリアのGST法上の緩和規定⁶⁸⁾、さらに、消費税法上の国外事業者の事務負担⁶⁹⁾も考量し、国外事業者の納税義務の緩和制度等の国外事業者の消費税の納税義務に係る議論・検討が、引き続き必要ではないかと解される⁷⁰⁾。

※ 本研究は JSPS 科研費 JP16K03308 の助成を受けたものです。

▽ 研究114号（2010年）59-60頁）から、支払等の取引の当事者の違いにより、税務上の法律関係を異なったものとするとの制度設計は、選択肢として可能ではないかと考えられる。

68) オーストラリア以外の他国の制度の整理・検討については、今後の課題としたい。

役務提供が国内で行われたか否かの判断では、顧客のクレジットカード情報を用いることがあるとした上で、カード会社に対する調査等の第三者の情報の調査については、外国の例も参考としつつ、制度の整備が進むことを期待したいとの見解（岡村忠生「仕向地基準課税再考」日本租税研究協会『税・財政及び国際課税を巡る現状と課題（公社）日本租税研究協会 第69回租税研究大会記録2017』（日本租税研究協会、2017年）94-95頁）。

69) 「国外事業者の事務負担が、適正・公正な課税を実現する上で必要かつ最小限のものとなるよう、実務の実態も踏まえ十分な検討を行っていく必要がある。」（税調資料13頁）。

70) 例えば、国外事業者による申告納税に関して、納税管理人による申告納税に抛る場合に、中小企業のコンプライアンス・コストへの配慮が不可欠であるとした上で、中小事業者に対しては、期限内に正しく申告ができなかった場合の宥恕措置などが講じられる必要があるとの見解（西山・前掲注(5)413-414頁）。