

消費税法等の改正

目 次	
一 消費税率引上げ時期の変更及びそれに伴う改正……………	900
二 仮想通貨の譲渡に係る課税関係の見直し……………	905
三 災害に対応するための特例措置の常設化……………	906
四 その他の改正……………	915

はじめに

去る平成28年6月1日、安倍内閣総理大臣より、平成29年4月1日を予定していた消費税率引上げについて、平成31年10月1日に延期する旨の表明がありました。それを受け、平成28年秋の臨時国会においては、消費税率引上げ、軽減税率制度及び適格請求書等保存方式（いわゆるインボイス制度）の実施時期を延期すること等を内容とする「社会保障の安定財源の確保等を図る税制の抜本的な改革を行うための消費税法の一部を改正する等の法律等の一部を改正する法律」（平成28年法律第85号。以下「抜本改革法等改正法」といいます。）が成立し、同年11月28日に公布されました。

また、平成29年度税制改正においては、消費税が非課税とされる支払手段に類するものの範囲に仮想通貨を加えるほか、災害に対応するための特例的な税制措置を常設化する等の改正が行われています。

これらの改正内容を含む「所得税法等の一部を

改正する等の法律」は、去る平成29年3月27日に参議院本会議で可決・成立し、同月31日に平成29年法律第4号として公布されています。また、関係政省令等も同日にそれぞれ次のとおり公布されています。

- ・ 消費税法施行令の一部を改正する政令（平成29年政令第109号）
- ・ 租税特別措置法施行令等の一部を改正する政令（平成29年政令第114号）
- ・ 消費税法施行規則の一部を改正する省令（平成29年財務省令第21号）
- ・ 租税特別措置法施行規則等の一部を改正する省令（平成29年財務省令第24号）
- ・ 消費税法施行令第14条の2第1項、第2項及び第3項の規定に基づき、財務大臣が指定する資産の譲渡等を定める件の一部を改正する件（平成29年財務省告示第92号）

本稿は、以上の改正を含む消費税関係の改正内容を紹介するものです。

一 消費税率引上げ時期の変更及びそれに伴う改正

1 改正の経緯等

平成24年8月に、社会保障の充実及び安定化、並びにそのための安定財源の確保と財政健全化の同時達成を目指す「社会保障と税の一体改革」の一環として、「社会保障の安定財源の確保等を図

る税制の抜本的な改革を行うための消費税法の一部を改正する等の法律」（平成24年法律第68号。以下「抜本改革法」といいます。）が成立し、同月22日に公布されました。この法律は、消費税収の使途を明確化（消費税の収入については、制度として確立された年金、医療及び介護の社会保障

給付と少子化に対処するための施策に要する経費に充てる旨を規定)するとともに、平成26年4月と平成27年10月の2回にわたる消費税率の引上げ等を内容としていました。

(注) 地方消費税の税率については、「社会保障の安定財源の確保等を図る税制の抜本的な改革を行うための地方税法及び地方交付税法の一部を改正する法律」(平成24年法律第69号)において、消費税と同様に二段階で引き上げることとされてきました。

消費税率の引上げについては、経済に与える影響や事業者の事務負担等を総合的に勘案し、平成26年4月1日に4%(地方消費税を含めた税率は5%)から6.3%(地方消費税を含めた税率は8%)に、平成27年10月1日に6.3%(地方消費税を含めた税率は8%)から7.8%(地方消費税を含めた税率は10%)に、二段階で引き上げることとされ、第一段階目の税率引上げについては、当初の規定どおり、平成26年4月1日に実施されました。

その後、平成27年度税制改正(「所得税法等の一部を改正する法律」(平成27年法律第9号))において、平成27年10月1日に予定されていた第二段階目の税率引上げについては、経済状況等を総合的に勘案し、その時期を平成29年4月1日に変更することとされました。

さらに、平成28年6月1日、安倍内閣総理大臣より、世界経済の不透明感が増す中で、新たな危機に陥ることを回避するためにあらゆる政策を講ずることが必要となっていることを踏まえ、平成29年4月1日に予定していた第二段階目の税率引上げについて、平成31年10月1日に再延期する旨の表明がありました。それを受けて平成28年8月24日、

- ・ 平成29年4月1日に予定していた消費税率7.8%(地方消費税を含めた税率は10%)への引上げ時期を平成31年10月1日に変更する、
- ・ 軽減税率制度や適格請求書等保存方式、各税における反動減対策など、消費税率引上げに伴って実施することが確定している税制措置につ

いて、各措置の内容は維持しつつその実施時期を2年半延期する

こと等を内容とする「消費税率引上げ時期の変更に伴う税制上の措置」が閣議決定され、平成28年秋の臨時国会においてこの閣議決定に基づく「抜本改革法等改正法」が成立し、同年11月28日に公布されました。

(注) 地方税については、「社会保障の安定財源の確保等を図る税制の抜本的な改革を行うための地方税法及び地方交付税法の一部を改正する法律等」の一部を改正する法律(平成28年法律第86号)が、平成28年11月28日に公布されました。

また、以下の消費税関係の政省令等がそれぞれ平成28年11月28日に公布され、同日に施行されています。

- ・ 消費税法施行令の一部を改正する政令等の一部を改正する政令(平成28年政令第358号)
- ・ 消費税法施行規則等の一部を改正する省令等の一部を改正する省令(平成28年財務省令第79号)
- ・ 消費税法施行令等の一部を改正する政令附則第3条第2項の規定に基づき、財務大臣の定める基準を定める件の一部を改正する件(平成28年財務省告示第337号)

2 消費税法関係の改正

(1) 消費税率10%への引上げ時期の変更

抜本改革法等改正法においては、消費税率の第二段階目の引上げについて規定している抜本改革法第3条の施行日(抜本改革法附則1二)を、平成29年4月1日から平成31年10月1日とする改正のほか、下記(2)及び(3)の改正が行われました。

なお、この改正によって、7.8%(地方消費税を含めた税率は10%)の税率は、別段の定めがあるものを除き、平成31年10月1日以後に、国内において事業者が行う資産の譲渡等、国内において事業者が行う課税仕入れ及び保税地域から引き取られる課税貨物について適用し、平成26年4月1日から平成31年9月30日までの間

に、国内において事業者が行った資産の譲渡等、国内において事業者が行った課税仕入れ及び保税地域から引き取った課税貨物については、なお従前の例（旧税率6.3%。地方消費税を含めた税率は8%）によることとされています（抜本改革法等改正法による改正後の抜本改革法附則15）。

(2) 消費税率引上げに伴う経過措置に係る所要の整備

① 改正前の制度の概要

抜本改革法附則第16条（抜本改革法第3条の規定による消費税法の一部改正に伴う税率等に関する経過措置）においては、平成29年4月1日に予定されていた第二段階目の税率引上げに伴う税率等に関する経過措置が規定されていました。

具体的には、第一段階目（平成26年4月1日施行）の税率引上げに伴う経過措置について、必要な読替えを行った上で準用すること等とされていました（抜本改革法附則16①～③、16の2）。

また、抜本改革法の規定による委任に基づき、「消費税法施行令の一部を改正する政令」（平成26年政令第317号。以下「26年改正政令」といいます。）の附則においても一定の経過措置が規定されていました。

[抜本改革法附則第16条第1項において準用されている経過措置]

- ・ 附則第3条（小規模事業者に係る納税義務の免除等に関する経過措置）
- ・ 附則第5条第1項～第5項（旅客運賃等の税率等に関する経過措置）
- ・ 附則第6条第1項（長期割賦販売等に係る資産の譲渡等の時期の特例を受ける場合における税率等に関する経過措置）
- ・ 附則第7条第1項（工事の請負に係る資産の譲渡等の時期の特例を受ける場合における税率等に関する経過措置）
- ・ 附則第8条第1項及び第3項（小規模事

業者に係る資産の譲渡等の時期の特例を受ける場合における税率等に関する経過措置）

- ・ 附則第9条（仕入れに係る対価の返還等を受けた場合の仕入れに係る消費税額の控除の特例に関する経過措置）
- ・ 附則第10条（納税義務の免除を受けないこととなった場合等の棚卸資産に係る消費税額の調整に関する経過措置）
- ・ 附則第11条（売上げに係る対価の返還等をした場合の消費税額の控除に関する経過措置）
- ・ 附則第12条（貸倒れに係る消費税額の控除等に関する経過措置）
- ・ 附則第13条第2項（課税資産の譲渡等についての中間申告等に関する経過措置）
- ・ 附則第14条第1項、第3項及び第4項（国、地方公共団体等に対する特例に関する経過措置）

[抜本改革法附則第16条第2項において準用されている経過措置]

- ・ 附則第5条第6項（経過措置の適用を受けた売上対価の返還等、特定課税仕入れに係る対価の返還等及び貸倒れに係る消費税額の控除に関する経過措置）
- ・ 附則第5条第7項（経過措置の適用を受けた課税仕入れに係る仕入税額控除等に関する経過措置）
- ・ 附則第5条第8項（通知義務）

[抜本改革法附則第16条第3項において準用されている経過措置]

- ・ 附則第16条第2項において読替準用する附則第5条第6項（経過措置の適用を受けた売上対価の返還等、特定課税仕入れに係る対価の返還等及び貸倒れに係る消費税額の控除に関する経過措置）
- ・ 附則第16条第2項において読替準用する附則第5条第7項（経過措置の適用を受けた課税仕入れに係る仕入税額控除等に関する経過措置）

- ・ 附則第16条第1項において読替準用する附則第7条第4項（工事の請負に係る資産の譲渡等の時期の特例を受ける場合における税率等に関する経過措置）

〔リバースチャージ方式の導入（平成27年度税制改正）に対応する経過措置〕

- ・ 附則第16条の2（特定課税仕入れに係る対価の返還等を受けた場合の消費税額の控除に関する経過措置）

〔26年改正政令で措置されている主な経過措置〕

- ・ 附則第5条（予約販売に係る書籍等の税率等に関する経過措置）
- ・ 附則第13条（国又は地方公共団体に準ずる法人に対する特例に関する経過措置）
- ・ 附則第14条（国、地方公共団体等の仕入れに係る消費税額の特例に関する経過措置）

② 改正の内容

上記経過措置については、第二段階目の税率引上げの施行日が平成31年10月1日に変更されたことに伴う見直しが行われました。

(3) 軽減税率制度及び適格請求書等保存方式に関する改正

平成28年度税制改正（「所得税法等の一部を改正する法律」（平成28年法律第15号。以下「28年改正法」といいます。）において実施することとされた軽減税率制度及び適格請求書等保存方式について、消費税率引上げ時期の変更に伴い、以下の改正が行われました。

① 軽減税率制度の実施時期の延期

軽減税率制度については、消費税率引上げに伴う低所得者対策として平成28年度税制改正において、平成29年4月1日の消費税率7.8%（地方消費税を含めた税率は10%）への引上げと併せて実施することとされていました。

抜本改革法等改正法においては、消費税率の引上げが平成31年10月1日に変更されたこ

とに伴い、軽減税率制度の実施も平成31年10月1日からとされました（28年改正法附則1七の三）。

② 適格請求書等保存方式の実施時期の延期

適格請求書等保存方式については、軽減税率制度の実施に伴い、事業者間の相互けん制による適正な税額計算を確保するための仕組みとして、平成28年度税制改正において、事業者の準備期間を考慮し、その実施時期については、軽減税率制度の実施から4年後の平成33年4月1日とされていました。

抜本改革法等改正法においては、上記①のとおり、消費税率引上げ時期の変更に伴い軽減税率制度についてもその実施時期が2年半延期されることとなったため、適格請求書等保存方式についてもその実施を2年半延期し、平成35年10月1日から実施することとされました（28年改正法附則1九）。

③ 軽減対象資産の譲渡等を行う事業者等に係る特例

平成28年度税制改正においては、平成29年4月1日から軽減税率制度を実施することとしつつ、

イ 中小事業者については、複数税率に対応した区分経理が困難な場合を想定して、軽減税率制度実施後、売上税額の計算については4年間（適格請求書等保存方式の実施まで）、仕入税額の計算については1年間、税額を簡易に計算することを認める特例を設けるとともに、

ロ 中小事業者以外の事業者（以下「大規模事業者」といいます。）についても、軽減税率制度の実施までにシステム整備等が間に合わないことを想定して、軽減税率制度実施後1年間は上記イと同様の特例を適用すること

が可能とされていました。

（注） 中小事業者とは基準期間（法人については前々事業年度、個人事業者については前々年をいいます。以下同じです。）における課

税売上高が5,000万円以下の事業者をいいます。

抜本改革法等改正法においては、軽減税率制度の実施時期について平成31年10月1日へと2年半延期することとされたため、大規模事業者についてはシステム整備等のための準備期間が十分確保されること、それにもかかわらず上記の大規模事業者向けの特例を存置すれば益税を認める制度と批判されかねないことから、当該大規模事業者向けの特例は措置しないこととされ、該当条文については削除されました（改正前の28年改正法附則41～43）。

④ 適格請求書発行事業者の登録等に関する経過措置の見直し

適格請求書発行事業者の登録申請を適格請求書等保存方式の実施前に行った場合、課税期間単位で事業者の納税義務を判定する消費税制度において申請者が課税事業者か否か等を税務署が確認することなく円滑に登録を行う必要性から、平成33年4月1日（改正前における適格請求書等保存方式の実施時期）を含む課税期間において登録を受けたときは、その課税期間全体を課税事業者とする経過措置が定められていました。例えば、免税事業者である個人事業者が同日から適格請求書発行事業者の登録を受ける場合、遡って同年1月1日から課税事業者となることとされていました。

しかし、上記②のとおり、適格請求書等保存方式の実施時期が平成35年10月1日からとなったため、例えば上述の個人事業者の場合、遡って課税事業者となる期間が9月と長期にわたること等を踏まえ、今回の改正により、同日を含む課税期間について適格請求書発行事業者の登録を受けた場合には、その「登録日」から課税事業者となるよう改正が行われました（28年改正法附則44④）。

なお、改正後の28年改正法附則第44条第4項の規定を平成35年10月1日開始課税期間に

適用する場合について、適格請求書等保存方式の実施による事業者免税点制度（消法9①本文）の改正に伴う経過措置を規定している28年改正法附則第46条第2項との規定の重複が生じないようにするため、同項の規定についても所要の改正が行われています。

⑤ 安定的な恒久財源を確保するための歳入及び歳出における法制上の措置等を講ずる時期

28年改正法附則第170条第1号においては軽減税率制度実施に係る財源について「平成28年度末までに歳入及び歳出における法制上の措置等を講ずることにより、安定的な恒久財源を確保する」こととされていました。

抜本改革法等改正法においては、消費税率7.8%（地方消費税を含めた税率は10%）への引上げ時期の変更に併せて、軽減税率制度などの関連する税制措置の実施時期等も2年半延期することを基本としていますが、消費税率が7.8%（地方消費税を含めた税率は10%）となる平成31年10月から「社会保障の充実」が完全実施されることを踏まえれば平成31年度予算に間に合うように財源を確保する必要があることから、軽減税率制度の財源確保の期限については「平成30年度末」を期限とすることとされました（28年改正法附則170一）。

3 消費税法以外の主な改正

抜本改革法第3条による第二段階目の税率引上げ時期が平成31年10月1日に変更されたことを踏まえ、「消費税の円滑かつ適正な転嫁の確保のための消費税の転嫁を阻害する行為の是正等に関する特別措置法」（平成25年法律第41号。以下「転嫁対策特別措置法」といいます。）の期限が延長されました。

転嫁対策特別措置法は、抜本改革法第2条及び第3条による消費税率の引上げに際して、消費税（地方消費税を含みます。）の転嫁を阻害する行為の是正、価格の表示並びに消費税の転嫁及び表示の方法の決定に係る共同行為に関する特別措置を

講ずることによって、消費税の円滑かつ適正な転嫁を確保することを目的として制定された法律です（平成25年10月1日施行）。

転嫁対策特別措置法は、その目的を踏まえ、第二段階目の消費税率引上げ日（平成29年4月1日）から1年半後の平成30年9月30日を期限とする限時法でしたが（転嫁対策特別措置法附則2①）、第二段階目の消費税率の引上げ時期が2年半延期されたことを踏まえ、転嫁対策特別措置法の期限についても2年半延期され、第二段階目の消費税率引上げ日（平成31年10月1日）から1年

半後の平成33年3月31日とされました（抜本改革法等改正法附則3）。

なお、消費税以外の税法においても、消費税率引上げ時期の変更に伴う改正が行われています。詳細につきましては、各税の解説をご参照ください。

4 適用関係

上記改正は、抜本改革法等改正法の公布の日（平成28年11月28日）から施行されています（抜本改革法等改正法附則1）。

二 仮想通貨の譲渡に係る課税関係の見直し

1 改正前の制度の概要

消費税は、国内における消費一般に対して広く公平に負担を求める税であり、原則として全ての財貨・サービスの国内における販売、提供などを課税対象としていますが、支払手段その他これに類するものについては、消費に負担を求める税の性格上、課税することになじまないものとして非課税とされています（消法6①、消法別表1二）。

消費税法上、支払手段とは、外国為替及び外国貿易法（昭和24年法律第228号。以下「外為法」といいます。）第6条第1項第7号に規定する支払手段をいい、具体的には、銀行券、政府紙幣、小額紙幣、硬貨、小切手、為替手形等をいいます。

また、支払手段等の譲渡については、その性格に鑑み、課税売上割合の計算に含めないこととされています（消法30⑥、消令48②一）。

2 改正の内容等

(1) 仮想通貨と「資金決済に関する法律」の改正
ICTの進展等を背景に、近年、インターネットを通じて電子的に取引される仮想通貨が登場しています。仮想通貨には様々な種類がありますが、代表的な例である「ビットコイン」を見てみると、法定通貨とは異なり、特定の発行主体の債務として発行されるものではなく、い

わゆる「ブロックチェーン」技術を用いて中央管理者による管理を介さずに流通するといった特徴を有しているといわれており、外為法上の支払手段には該当しないものの、財貨・サービスの販売、提供などの対価として、現金等に代えて仮想通貨による支払いを受け入れる事業者も増加しているといわれています。

こうした中、利用者保護やマネー・ロンダリング対策の観点から、仮想通貨交換業者の登録制度の導入やマネー・ロンダリング対策規制、利用者保護のためのルール整備等を内容とする「情報通信技術の進展等の環境変化に対応するための銀行法等の一部を改正する法律」（平成28年法律第62号）が成立し、平成29年4月1日から施行されています。

同法による改正後の「資金決済に関する法律」（平成21年法律第59号。以下「改正資金決済法」といいます。）において、仮想通貨は、

- ・ 不特定の者に対して、代金の支払い等に使用でき、かつ、法定通貨と相互に交換ができること、
- ・ 電子的に記録され、移転できること、
- ・ 法定通貨又は法定通貨建ての資産ではないこと

等の性質を持つ財産的価値と定義されています。

(2) 改正の内容

このように改正資金決済法において仮想通貨が支払いの手段として位置づけられたことや、EU等では仮想通貨の譲渡は非課税とされていること等を踏まえ、仮想通貨の譲渡については消費税を非課税とする消費税法施行令の改正が行われました。

具体的には、消費税が非課税とされる支払手段に類するものの範囲に、改正資金決済法第2条第5項に規定する仮想通貨が追加されました(消令9④)。

また、仮想通貨の譲渡については、その性格に鑑み、法定通貨等の支払手段と同様に、課税売上割合の計算に含めないこととされました(消令48②一)。

3 適用関係

上記改正は、平成29年7月1日(以下「施行

日」といいます。)以後に国内において事業者が行う資産の譲渡等及び課税仕入れについて適用され、施行日前に国内において事業者が行った資産の譲渡等及び課税仕入れについては、なお従前の例によることとされています(改正消令附則2)。

ただし、施行日前に仮想通貨を駆け込みで仕入れることが行われ、仮想通貨の市場に大きな影響を及ぼすことを回避する観点から、

- ・ 施行日の前日に100万円以上(税抜き)の仮想通貨を有しており、かつ、
- ・ 施行日前1月間の平均保有数量に比べ、施行日前日の保有数量が増加している

場合には、当該増加分の課税仕入れに係る消費税額については、仕入税額控除を認めないとする経過措置が設けられています(改正消令附則8)。

このほか、小規模事業者の納税義務の免除の特例に関する経過措置等、所要の経過措置が設けられています(改正消令附則3～7、9～14)。

三 災害に対応するための特例措置の常設化

これまで災害に対応するための臨時的な税制上の特例措置については、災害の状況等に応じ、所要の措置が講じられてきたところですが、近年災害が頻発していることも踏まえ、被災者の不安を早期に解消するとともに、復旧や復興の動きに税制が遅れをとることがないように、今般、災害に対応するための特例的な税制措置を常設化することとされました。

1 特定非常災害の被災事業者に対する課税事業者選択届出書の提出等に係る特例

(1) 制度創設の趣旨等

① 改正前の制度の概要

消費税においては、事業者のその課税期間の基準期間における課税売上高が1,000万円以下である場合には、そうした小規模事業者の事務負担に配慮し、当該課税期間中に行った課税資産の譲渡等(特定資産の譲渡等に該当するものを除きます。)及び特定課税仕入

れにつき消費税の納税義務を免除する事業者免税点制度が設けられていますが、この制度の適用を受ける免税事業者であっても、事業者の選択により、課税事業者となることを選択することができる制度(以下「課税事業者選択制度」といいます。)が設けられており、課税事業者を選択したい旨の届出書(以下「課税事業者選択届出書」といいます。)又はその選択をやめる旨の届出書(以下「課税事業者選択不適用届出書」といいます。)を提出した場合には、原則として、当該届出書を提出した日の属する課税期間の翌課税期間から適用することとされています(消法9①④⑤⑧)。

また、事業者のその課税期間の基準期間における課税売上高が5,000万円以下である場合には、そうした中小事業者の事務負担への配慮から、事業者の選択により、売上げに係る消費税額を基礎として、仕入れに係る消費

税額を簡易な方法により計算できる簡易課税制度が設けられていますが、簡易課税制度を選択する旨の届出書（以下「簡易課税制度選択届出書」といいます。）又はその選択をやめる旨の届出書（以下「簡易課税制度選択不適用届出書」といいます。）を提出した場合には、原則として、当該届出書を提出した日の属する課税期間の翌課税期間から適用することとされています（消法37①⑤⑦）。

すなわち、消費税の課税事業者選択制度又は簡易課税制度の適用（不適用）に関する届出書については、原則として、その適用を受け、又はやめようとする課税期間の開始前に提出する必要があります。

（注） 消費税は転嫁を予定した税であり、また、上記の特例措置の選択の有無が、売上げ、仕入れに関する記帳内容に影響を及ぼすことから、納税義務者となるかどうか、あるいは、簡易課税制度を選択するかどうかについて、課税期間開始前に確定しておく必要があります。消費税制度のこうした仕組みを踏まえ、課税事業者選択制度や簡易課税制度の適用（不適用）に関する届出書については、原則として、その課税期間の直前の課税期間の末日まで、つまり、その課税期間開始前に提出することとされています。

また、この場合、課税事業者選択制度又は簡易課税制度の適用を受けた者については、原則として2年間は継続して適用することとされています（以下「2年間継続適用要件」といいます。）（消法9⑥、37⑥）。

さらに、課税事業者選択制度については、2年間継続適用要件の期間（簡易課税制度の適用を受ける期間を除きます。）中に調整対象固定資産（棚卸資産以外の固定資産で100万円（税抜き）以上のものをいいます。以下同じです。）の仕入れ等を行った場合には、その仕入れ等を行った課税期間以後原則として3年間は、事業者免税点制度及び簡易課税

制度の適用は受けられないこととされています（以下「3年間継続適用要件」といいます。）（消法9⑦、37③一）。

（注） 同様に、資本又は出資の金額が1,000万円以上である法人（以下「新設法人」といいます。）や一定の大規模事業者等が設立した法人（以下「特定新規設立法人」といいます。）（いずれも設立当初の基準期間がない事業年度は事業者免税点制度を適用しないこととされています。消法12の2①、12の3①）が、その基準期間がない事業年度（簡易課税制度の適用を受ける事業年度を除きます。）中に調整対象固定資産の仕入れ等を行った場合にも、その後の事業者免税点制度及び簡易課税制度の適用が一定期間制限されています（消法12の2②、12の3③、37③二）。

そのほか、事業者免税点制度及び簡易課税制度の適用を受けない課税期間中に高額特定資産（棚卸資産又は調整対象固定資産で1,000万円（税抜き）以上のものをいいます。以下同じです。）の仕入れ等を行った場合や自己建設高額特定資産（高額特定資産のうち他の者との契約に基づき自ら建設等をした資産又は棚卸資産若しくは調整対象固定資産として自ら建設等をした資産であって、事業者免税点制度及び簡易課税制度の適用を受けない課税期間中に行ったその建設等に要した課税仕入れ等の合計額が1,000万円（税抜き）以上のものをいいます。以下同じです。）の仕入れを行った場合（事業者免税点制度及び簡易課税制度の適用を受けない課税期間に行った自己建設高額特定資産の建設等に要した課税仕入れ等の累計額が1,000万円（税抜き）以上となった場合をいいます。以下同じです。）には、事業者免税点制度及び簡易課税制度の適用が一定期間制限されています（以下「高額特定資産に係る継続適用要件」といいます。）（消法12の4①、37③三）。

（注） 具体的には、事業者免税点制度及び簡易

課税制度の適用を受けない課税期間中に、

- ・ 高額特定資産の仕入れ等を行った場合には、その仕入れ等を行った日の属する課税期間の翌課税期間からその仕入れ等を行った日の属する課税期間の初日以後3年を経過する日の属する課税期間までの各課税期間、
- ・ 自己建設高額特定資産の仕入れを行った場合に該当することとなった場合には、その自己建設高額特定資産の仕入れを行った場合に該当することとなった日の属する課税期間の翌課税期間からその自己建設高額特定資産の建設等が完了した日の属する課税期間の初日以後3年を経過する日の属する課税期間までの各課税期間

については、事業者免税点制度及び簡易課税制度の適用が制限されています。

② 制度創設の趣旨

災害等のやむを得ない事情が生じた事業者については、現行、災害等によってその適用を受けようとする課税期間の開始前に「課税事業者選択届出書」又は「簡易課税制度選択届出書」等を提出できなかった場合において、税務署長の承認を受けたときは、当該適用を受け、又はやめようとする課税期間の開始の日の前日に提出したものとみなす特例が設けられています（消法9⑨、37⑧。以下「現行災害届出特例」といいます。）。すなわち、現行災害届出特例は、原則として災害等のやむを得ない事情が生じた課税期間の翌課税期間に係る特例です。

(注) 国税通則法においては、災害その他やむを得ない理由により、申告、納付、届出等に関する期限までにこれらを行うことができないと認められるときは、その期限を延長することができる規定が設けられています（通法11）。災害により被災した一定の事業者については、この規定に基づき、その申告、納付、届出等の期限が延長されるこ

ととなりますが、消費税の「課税事業者選択届出書」等の届出に関する規定は、その届出書が提出された場合の適用関係を定めたものであり、提出期限を定めたものではないことから、国税通則法第11条の規定による申告、納付、届出等の期限延長の対象とはなりません。

また、簡易課税制度については、災害等によって被害を受けた事業者が、その被害により簡易課税制度の適用の変更の必要が生じた場合において、税務署長の承認を受けたときは、その災害等が生じた課税期間について簡易課税制度の適用を変更することができる等の特例が設けられています（消法37の2。以下「現行簡易課税制度災害特例」といいます。）。

しかしながら、先般の東日本大震災においては、その被害が甚大であること等から、その被害を受けたことにより、課税期間の開始前に課税事業者選択制度等に関する届出書を提出できない、又は課税期間の開始後に適用を変更する必要があるといった不測の事態が生じるという事業者も多いことが想定されたため、災害が生じた日の属する課税期間の翌課税期間からの適用ではなく、災害の生じた日の属する課税期間から、税務署長の承認を要することなく、その課税期間の開始前に当該届出書を提出した場合と同様の効果が生ずるようにする特例措置等が講じられたところです（震災特税法42）。

今般、東日本大震災の際に臨時的に設けられた特例措置と同様の特例措置を常設化することとし、その際、当該特例措置が事業者の記帳義務や消費税の転嫁に影響するほか、納税額の計算にも影響する極めて特例的な措置であることも踏まえ、「特定非常災害の被害者の権利利益の保全等を図るための特別措置に関する法律」（平成8年法律第85号）第2条第1項の規定により特定非常災害として指定された非常災害（以下「特定非常災害」と

います。)の被災者である事業者(以下「被災事業者」といいます。)をこの特例の対象とすることとされました。また、消費税法における現行災害届出特例や現行簡易課税制度災害特例と異なる更なる特別措置となることから、租税特別措置として制度を設けることとされました。なお、「東日本大震災の被災者等に係る国税関係法律の臨時特例に関する法律」(平成23年法律第29号)の施行後に設けられた制度(特定新規設立法人の納税義務の免除の特例及び高額特定資産を取得した場合の納税義務の免除の特例等)についても、その趣旨を踏まえ、今般の災害特例措置の常設化に当たり、特例措置を設けることとされました。

(2) 制度の概要

① 被災事業者の範囲等

イ 被災事業者の意義

本特例の対象事業者である「被災事業者」は、特定非常災害の被災者である事業者です(措法86の5①)。例えば、次の被災事業者が対象となります。

- (イ) 特定非常災害につき国税通則法施行令第3条第1項の規定(以下「地域指定」といいます。)により指定された地域(以下「指定地域」といいます。)内に納税地を有する被災事業者
- (ロ) 特定非常災害につき国税通則法施行令第3条第3項の規定(以下「個別指定」といいます。)により税務署長から個別に期日を指定された被災事業者(所轄税務署長に「災害による申告、納付等の期限延長申請書」を提出し、期日を指定された被災事業者)
- (ハ) 被災事業者のうち、指定地域以外の地域に納税地を有する事業者であって、上記(ロ)の個別指定を受けていない被災事業者(例えば、納税地である本店などは指定地域外であるが、指定地域内にある支

店や事務所などが特定非常災害により被害を受けた場合など)

(注) 被災事業者が法人課税信託の受託者である場合には、各法人課税信託の信託資産等(信託財産及びその信託財産に係る取引をいいます。)及び固有資産等(法人課税信託の信託資産等以外の資産及びその取引をいいます。)ごとに、それぞれ別の者とみなして、被災事業者に対する特例を適用する(措法86の6①)とともに、消費税法における法人課税信託の受託者に関する規定(消法15②~⑤、消令27、28)を準用することとされています(措法86の6②③、措令46の5①)ので、これに準じて適用されることとなります。

ロ 指定日の意義

今般の被災事業者に対する特例の適用対象となる届出書の提出期限である「指定日」については、国税庁長官が定める日とされていますが、具体的には、特定非常災害が発生した際に、国税庁長官が当該特定非常災害の状況等を勘案して定める告示により、例えば、上記イの被災事業者の区分に応じて定めることとなります(措法86の5①)。

ハ 届出書の記載事項

本特例措置の規定に基づく届出書には、課税事業者選択制度等の適用を受け、又はやめようとする開始課税期間を明記するとともに、今般の被災事業者に対する特例による届出であることを明らかにするため、届出書の参考事項欄等に特定非常災害の被災事業者である旨を記載することとなります。

② 「課税事業者選択届出書」関係

免税事業者であっても、課税事業者選択制度に基づき、「課税事業者選択届出書」を、原則として、その課税期間開始前までに所轄税務署長に提出することにより、課税事業者となることができます(消法9④)。課税事

業者となることにより、仕入れに係る消費税額が売上げに係る消費税額を上回る場合には、還付申告書を提出することができることとなります。

今般の被災事業者に対する特例では、事業者が、被災事業者となった日（以下「被災日」といいます。）の属する課税期間以後の課税期間につき課税事業者を選択しようとする場合に、「課税事業者選択届出書」を指定日までに所轄税務署長に提出したときは、その選択しようする課税期間の初日の前日に提出したものとみなされ、当該課税期間から課税事業者となることとされました（措法86の5①）。

また、指定日までに「課税事業者選択届出書」を提出した被災事業者については、その提出により課税事業者となる課税期間について、2年間継続適用要件（消法9⑥）及び調整対象固定資産の仕入れ等を行った場合の3年間継続適用要件（消法9⑦）は適用しないこととされていますので（措法86の5②）、これらの制限に関係なく、課税事業者となった後は直ちに「課税事業者選択不適用届出書」（下記③参照）を提出することもできます（高額特定資産を取得した場合には下記⑥ロを参照）。

③ 「課税事業者選択不適用届出書」関係

課税事業者選択制度により課税事業者を選択した事業者が、その選択をやめようとする場合には、「課税事業者選択不適用届出書」を、原則として、その選択をやめようとする課税期間開始前までに所轄税務署長に提出する必要があります（消法9⑤⑧）。

今般の被災事業者に対する特例では、課税事業者を選択している被災事業者が、被災日の属する課税期間以後の課税期間につき、その選択をやめようとする場合に、「課税事業者選択不適用届出書」を指定日までに所轄税務署長に提出したときは、その選択をやめようとする課税期間の初日の前日に提出したも

のとみなされ、当該課税期間から免税事業者となることとされました（措法86の5③）。

また、本特例による届出書の提出には、上記②のとおり、2年間継続適用要件（消法9⑥）及び調整対象固定資産の仕入れ等を行った場合の3年間継続適用要件（消法9⑦）は適用されませんので（措法86の5②）、これらの制限に関係なく「課税事業者選択不適用届出書」を提出することができます（高額特定資産を取得した場合には下記⑥ロを参照）。

④ 「簡易課税制度選択届出書」関係

事業者がその課税期間の基準期間における課税売上高が5,000万円以下である課税期間について、簡易課税制度の適用を受けようとする場合には、「簡易課税制度選択届出書」を、原則として、その課税期間開始前までに所轄税務署長に提出する必要があります（消法37①）。

今般の被災事業者に対する特例では、本則課税（仕入控除税額の計算について、課税仕入れ等の実績を基に計算する方法をいいます。以下同じです。）を適用している被災事業者が、被災日の属する課税期間以後の課税期間につき簡易課税制度の適用を受けようとする場合に、「簡易課税制度選択届出書」を指定日までに所轄税務署長に提出したときは、その適用を受けようとする課税期間の初日の前日に提出したものとみなされ、当該課税期間から適用できることとされました（措法86の5⑧）。

また、この場合には、簡易課税制度の2年間継続適用要件（消法37⑥）は適用しないこととされていますので（措法86の5⑨）、その制限に関係なく「簡易課税制度選択不適用届出書」を提出することができます（下記⑤を参照）。

（注） 課税事業者を選択した被災事業者には、調整対象固定資産の仕入れ等を行った場合

の3年間継続適用要件（消法9⑦）が適用されませんので（措法86の5②）、消費税法第37条第3項第1号に掲げる場合に該当せず、本則課税の3年間継続適用要件の適用もありません（高額特定資産を取得した場合については下記⑥ロを参照）。

⑤ 「簡易課税制度選択不適用届出書」関係

簡易課税制度の適用を受ける事業者が、その選択をやめようとする場合には、「簡易課税制度選択不適用届出書」を、原則として、その選択をやめようとする課税期間開始前までに所轄税務署長に提出する必要があります（消法37⑤⑦）。

今般の被災事業者に対する特例では、簡易課税制度を選択している被災事業者が、被災日の属する課税期間以後の課税期間につき、その選択をやめようとする場合に、「簡易課税制度選択不適用届出書」を指定日までに所轄税務署長に提出したときは、その選択をやめようとする課税期間の初日の前日に提出したものとみなされ、当該課税期間から本則課税に移行できることとされました（措法86の5⑩）。

また、本特例による届出書の提出には、上記④のとおり、簡易課税制度の2年間継続適用要件（消法37⑥）は適用しないこととされていますので、その制限に関係なく「簡易課税制度選択不適用届出書」を提出することができます（措法86の5⑨）。

⑥ その他

イ 「新設法人」又は「特定新規設立法人」に係る3年間継続適用要件の不適用

法人の設立当初の2年間は基準期間がないため、本来は、自動的に免税事業者となりますが、「新設法人」及び「特定新規設立法人」については、設立当初の基準期間がない事業年度（基本的に新設後2年間。以下同じです。）であっても事業者免税点制度を適用しないこととされています（消法12の2①、12の3①）。また、当該基準

期間がない事業年度（簡易課税制度の適用を受ける事業年度を除きます。）中に調整対象固定資産の仕入れ等を行った場合には、引き続き3年間は事業者免税点制度を適用せず（消法12の2②、12の3③）、かつ、簡易課税制度の選択もできない（消法37③二）こととされています。

今般の被災事業者に対する特例では、「新設法人」又は「特定新規設立法人」が被災事業者となった場合については、基準期間がない事業年度に事業者免税点制度を適用しないとする制度（消法12の2①、12の3①）は原則どおりですが、調整対象固定資産の仕入れ等を行った場合に3年間は事業者免税点制度を適用せず、かつ、簡易課税制度の選択もできないとする規定（消法12の2②、12の3③、37③二）については適用しない（措法86の5④⑥）こととされました（高額特定資産を取得した場合については下記⑥ロを参照）。したがって、基準期間ができて以降の事業年度については、こうした3年間の制限に関係なく事業者免税点制度の適用が可能となります。なお、この場合、事業者免税点制度の適用の有無については、当該基準期間の課税売上高等や、「課税事業者選択届出書」の提出の有無によって判定することとなりますので留意が必要です。

（注）被災事業者となった「新設法人」又は「特定新規設立法人」が国税通則法第11条の規定の適用を受けたものでない場合には、この特例の適用を受けようとする旨等を記載した届出書を、設立当初の基準期間がない事業年度のうち最後の事業年度終了の日と指定日とのいずれか遅い日までに所轄税務署長に提出する必要があります（措法86の5④、措規37の3の2①）。

ロ 高額特定資産を取得した場合の高額特定資産に係る継続適用要件の不適用

事業者免税点制度及び簡易課税制度の適用を受けない課税期間中に、高額特定資産の仕入れ等を行った場合には、その仕入れ等を行った日の属する課税期間の翌課税期間からその仕入れ等を行った日の属する課税期間の初日以後3年を経過する日の属する課税期間までの各課税期間（自己建設高額特定資産の仕入れを行った場合においては当該自己建設高額特定資産の仕入れを行った場合に該当することとなった日の属する課税期間の翌課税期間から当該自己建設高額特定資産の建設等が完了した日の属する課税期間の初日以後3年を経過する日の属する課税期間までの各課税期間）においては、事業者免税点制度及び簡易課税制度の適用は受けられないこととされています（消法12の4①、37③三）。

今般の被災事業者に対する特例では、

(イ) 被災日前に高額特定資産の仕入れ等を行った場合（自己建設高額特定資産にあつては自己建設高額特定資産の仕入れを行った場合をいいます。以下同じです。）

(ロ) 被災日から指定日以後2年を経過する日の属する課税期間の末日までの間に高額特定資産の仕入れ等を行った場合

には、当該各課税期間につき事業者免税点制度を適用せず、かつ、簡易課税制度の選択もできないとする規定（消法12の4①、37③三）については、被災日の属する課税期間以後の課税期間（上記(イ)又は(ロ)に該当することにより事業者免税点制度や簡易課税制度の適用が制限されることとなる課税期間に限ります。）について、適用しないこととされました（措法86の5⑤⑦）。なお、この場合、事業者免税点制度の適用の有無については、当該課税期間の基準期間における課税売上高等や、「課税事業者選択届出書」の提出の有無によって判定することとなりますので留意が必要です。

(注) 事業者免税点制度に係るこの特例（措

法86の5⑤）について、上記(イ)又は(ロ)に該当する被災事業者が国税通則法第11条の規定の適用を受けたものでない場合には、この特例の適用を受けようとする旨等を記載した届出書を、高額特定資産の仕入れ等の日（高額特定資産の課税仕入れを行った日や自己建設高額特定資産の仕入れを行った場合に該当することとなった日などをいいます（措法86の5⑤、消法12の4①一・二））の属する課税期間の末日と指定日とのいずれか遅い日までに所轄税務署長に提出する必要があります（措法86の5⑤、措規37の3の2②）。

ハ 「簡易課税制度選択届出書」等の提出前に提出された仮決算による中間申告書の取扱い

上記④又は⑤の特例の適用を受けて「簡易課税制度選択届出書」又は「簡易課税制度選択不適用届出書」を提出した被災事業者が、その提出前にこれらの届出書の提出により簡易課税制度の適用を受け、又は受けられないこととなる課税期間に係る仮決算による中間申告書を提出している場合には、当該中間申告書に記載された仕入控除税額については、これらの届出書の提出がなかったものとして計算したものとされます（措令46の3）。したがって、本則課税の場合と簡易課税の場合とでは計算される仕入控除税額が異なることとなりますが、既に提出された中間申告書については、その記載事項（仕入控除税額など）を修正する必要はありません。

ニ 適格請求書発行事業者である被災事業者が登録の取消しを求める旨の届出書等を提出した場合の取扱い

適格請求書等保存方式の実施後においては、適格請求書発行事業者がその登録の取消しを求める場合には、原則として、登録の取消しを求める旨の届出書（以下「登録取消届出書」といいます。）が提出された

課税期間の翌課税期間からその登録の効力を失うこととされています。また、事業者免税点制度についても、原則として、当該「登録取消届出書」が提出された課税期間の翌課税期間から適用が可能とされています（消法9①、57の2⑩一）。

今般の被災事業者に対する特例では、基準期間における課税売上高が1,000万円以下の被災事業者である適格請求書発行事業者については、指定日までに「登録取消届出書」を提出することにより、その提出をした日の翌日からその登録の効力を失うこととされました。また、その提出をした日の属する課税期間全体について、事業者免税点制度の適用が可能となることとされました（措法86の5⑪）。なお、被災事業者である適格請求書発行事業者が「課税事業者選択不適用届出書」の提出に関する被災事業者に対する特例（措法86の5③）により「課税事業者選択不適用届出書」を提出する場合（上記③を参照）についても、その提出と併せて「登録取消届出書」を提出したものとみなすこととされていますので、同様に、「課税事業者選択不適用届出書」を提出した日の翌日からその登録の効力を失うこととされ、その提出をした日の属する課税期間全体について、事業者免税点制度の適用が可能となることとされています（措法86の5⑫）。

（注） この場合、事業者免税点制度の適用の有無については、消費税法第9条の2（前年又は前事業年度等における課税売上高による納税義務の免除の特例）等の規定の適用の有無についても留意が必要です。

(3) 適用関係

- ① 上記改正は、次の②から④に該当する場合を除き、平成29年4月1日以後に特定非常災害に係る指定日が到来する場合の被災日の属

する課税期間から適用されています（改正法附則1、90①）。

- ② 平成29年4月1日前に発生した特定非常災害に係る経過措置（改正法附則90②、改正令附則32）

平成29年4月1日前に発生した特定非常災害につき国税通則法に基づく個別指定（通令3③）による申告期限等の延長の適用を受けた者について、当該延長された期限が平成29年4月1日以後となる場合には、上記改正は、その特定非常災害の被災日の属する課税期間から適用することとされています。

（注） この場合の指定日は、その特定非常災害につき個別指定により指定された期日となります。

- ③ 平成28年4月1日から平成29年3月31日までの間に発生した特定非常災害（以下「当該特定非常災害」といいます。）に係る経過措置（改正法附則90③）

当該特定非常災害の被災者である事業者のうち当該特定非常災害につき地域指定又は個別指定（通法11）による申告期限等の延長の適用を受けた事業者については、平成29年4月1日以後に終了する課税期間について、上記被災事業者に対する特例のうち次のイからへの規定を適用する特例的な経過措置が設けられています。

＜事業者免税点制度関係＞

イ 租税特別措置法第86条の5第2項（当該特定非常災害の被災日前に「課税事業者選択届出書」を提出していた事業者に限ります。）

当該特定非常災害の被災日前の課税事業者選択については、2年間継続適用要件や調整対象固定資産の仕入れ等を行った場合の3年間継続適用要件が適用されないこととなります。

（注） これにより、消費税法第37条第3項第1号に掲げる場合に該当しないこととなるため、本則課税の3年間継続適用要件

の適用もありません。

ロ 租税特別措置法第86条の5第4項

当該特定非常災害につき国税通則法第11条の規定による申告期限等の延長の適用を受けた「新設法人」又は「特定新規設立法人」が基準期間がない事業年度中に調整対象固定資産の仕入れ等を行った場合の3年間継続適用要件が適用されないこととなります。

ハ 租税特別措置法第86条の5第5項

次のいずれかに該当する事業者が、その高額特定資産を取得した場合に事業者免税点制度の適用が一定期間制限される高額特定資産に係る継続適用要件が適用されないこととなります。

- ・ 当該特定非常災害の被災日前に高額特定資産の仕入れ等を行った場合に該当していた事業者
- ・ 当該特定非常災害の被災日から平成30年12月31日の属する課税期間の末日までの間に高額特定資産の仕入れ等を行った場合に該当することとなった事業者

<簡易課税制度関係>

ニ 租税特別措置法第86条の5第6項

当該特定非常災害につき国税通則法第11条の規定による申告期限等の延長の適用を受けた「新設法人」又は「特定新規設立法人」が基準期間がない事業年度中に調整対象固定資産の仕入れ等を行った場合の本則課税の3年間継続適用要件が適用されないこととなります。

ホ 租税特別措置法第86条の5第7項

次のいずれかに該当する事業者が、その高額特定資産を取得した場合に簡易課税制度の適用が一定期間制限される高額特定資産に係る継続適用要件が適用されないこととなります。

- ・ 当該特定非常災害の被災日前に高額特定資産の仕入れ等を行った場合に該当していた事業者

- ・ 当該特定非常災害の被災日から平成30年12月31日の属する課税期間の末日までの間に高額特定資産の仕入れ等を行った場合に該当することとなった事業者

ヘ 租税特別措置法第86条の5第9項（当該特定非常災害の被災日前に「簡易課税制度選択届出書」を提出していた事業者に限ります。）

当該特定非常災害の被災日前の簡易課税制度の選択については、2年間継続適用要件が適用されないこととなります。

（注）上記イからへについては、単に、2年間継続適用要件、3年間継続適用要件又は高額特定資産に係る継続適用要件を適用しないこととするものです。このため、課税事業者選択制度や簡易課税制度の適用（不適用）を行う場合には、別途、原則として、その適用を受け、又はやめようとする課税期間の直前の課税期間の末日まで、つまり、その課税期間開始前までにその届出書を所轄税務署長に提出する必要があることに留意が必要です。

- ④ 上記(2)⑥ニの改正は、平成35年10月1日以後に届出書を提出する場合について適用されます（28年改正法附則1九八、128の2）。

2 災害等により申告期限等が延長された事業者に対する中間申告書の提出に係る特例

(1) 制度創設の趣旨

消費税においては、原則としてその課税期間の末日の翌日から2月以内に確定申告を行うほか、直前の課税期間の年税額に応じて中間申告を行うこととなっていますが、災害その他やむを得ない理由が生じたことに伴う国税通則法第11条の規定による申告、納付等に関する期限延長により、中間申告書の提出期限と確定申告書の提出期限とが同一の日となる場合が生じ得ます。

しかしながら、中間申告は確定申告前に行う

ことを前提としているものであり、中間申告書と確定申告書の提出期限が同一の日となる場合には、中間申告書の提出を求める必要がないことを踏まえ、その旨を法令上明らかにし、適用関係を明確化することとされました。

(2) 制度の概要

現行消費税においては、その課税期間の末日の翌日から2月以内（個人事業者については、翌年3月末まで）に確定申告・納付を行うほか、直前の課税期間の消費税の年税額（国税分）が4,800万円を超える事業者については年11回、400万円超4,800万円以下の事業者については年3回、48万円超400万円以下の事業者については年1回の中間申告・納付を行うこととされています（消法42、45、措法86の4）。

国税通則法第11条の規定により申告、納付等の期限を延長する措置が講じられた結果、その事業者の確定申告書の提出期限とその課税期間に係る中間申告書の提出期限とが同一の日となる場合が生じ得ますが、そのような場合については、当該中間申告書の提出を要しないことが今般の改正において明確化されました（消法42の2）。

なお、年11回又は年3回の中間申告を要する事業者については、同一の課税期間に係る複数の中間申告書の提出期限のみが同一の日となり、確定申告期限と同一とならない場合も生じ得ま

すが、このような場合には、本特例措置の適用がないことに留意する必要があります。

(注) 中間申告・納付の義務のない事業者（直前の課税期間の消費税の年税額が48万円以下の事業者）が「任意の中間申告書を提出する旨の届出書」を所轄税務署長に提出することにより、年1回の中間申告・納付を行うこととなる「任意の中間申告制度」（消法42⑧）においては、当該届出書を提出している事業者が任意の中間申告書を提出しなかった場合、「任意の中間申告書を提出することのとりやめの届出書」を提出したものとみなす規定が設けられていますが（消法42⑩）、本特例措置の適用を受けて任意の中間申告書を提出しなかった場合については、もとより中間申告書の提出を要しないこととなることから、「任意の中間申告書を提出することのとりやめの届出書」を提出したものとみなす規定は適用されないこととなります。このため、本特例措置の適用後も引き続き「任意の中間申告制度」の適用を受けようとする場合に、改めて「任意の中間申告書を提出する旨の届出書」を提出する必要はありません。

(3) 適用関係

上記改正は、平成29年4月1日から適用されています（改正法附則1）。

四 その他の改正

1 独立行政法人等非識別加工情報利用手数料に関する規定の整備

(1) 改正前の制度の概要

消費税は、国内における消費一般に対して広く公平に負担を求める税であり、原則として全ての財貨・サービスの国内における販売、提供などを課税対象としていますが、行政機関等が法令に基づき行う役務の提供で、その手数料等

の徴収が法令に基づくものである場合には、その性質が公の役務の提供に対する対価という側面とその費用の分担という側面を併せもつものであり、行政主体の権力を背景として徴収するものや国民生活の遂行上その支払いが強制されるものが多く、税金と類似する性格もっていることから、消費税の課税対象になじまないものとして非課税とされています。具体的には、例えば、国、地方公共団体及び消費税法別表第

三法人（以下「国等」といいます。）が法令に基づいて行う公文書又は公文書に類するものの交付、閲覧及び謄写等（以下「公文書の交付等」といいます。）に係る手数料については、行政手数料として非課税とされています（消法6①、消法別表1五イ(3)、消令12②一ハ）。

また、「独立行政法人等の保有する情報の公開に関する法律」（平成13年法律第140号）及び「独立行政法人等の保有する個人情報の保護に関する法律」（平成15年法律第59号。以下「独法等個人情報保護法」といいます。）は、独立行政法人及び特殊法人等の公的機関を対象としています。これらの法人には消費税法別表第三法人に該当する法人と該当しない法人が混在しています。このため、消費税法別表第三法人に該当しない特殊法人等に係るものも、国等に係るものと同様に非課税となるよう、消費税法施行令第12条第2項第4号及び消費税法施行規則第3条の2において非課税とする措置が講じられています。

(2) 改正の内容

平成28年5月に成立した「行政機関の保有する個人情報の適正かつ効果的な活用による新たな産業の創出並びに活力ある経済社会及び豊かな国民生活の実現に資するための関係法律の整備に関する法律」（平成28年法律第51号。以下「行政機関個人情報保護法等改正法」といいます。）により、行政機関や独立行政法人等は自らが保有する個人情報を加工して作成する非識別加工情報（特定の個人を識別することができないように個人情報を加工して得られる個人に関する情報であって、当該個人情報を復元することができないようにしたものをいいます。以下「行政機関非識別加工情報」といいます。）を民間事業者に提供することを可能とする仕組みが創設されました。

この新たな仕組みを利用する事業者は、行政機関等と利用契約を締結し、手数料を納付して行政機関非識別加工情報の提供を受けることと

なりますが、今般の改正においては、この事業者が納付する手数料を対価とする役務の提供について、当該手数料の徴収は法令（「行政機関の保有する個人情報の保護に関する法律」（平成15年法律第58号）第44条の13及び独法等個人情報保護法第44条の13）に基づくものであり、また、行政機関非識別加工情報の提供は公文書の交付等に該当するため、他の行政手数料を対価とする役務の提供と同様、消費税を非課税とすることとされました。

当該手数料については、その徴収する主体が国等である場合には現行規定により公文書等の交付として非課税となります。消費税法別表第三法人に該当しない特殊法人等が徴収の主体となる場合についても、消費税が非課税とされる独立行政法人等の情報の公開に係る役務の提供に類するものの範囲に「独法等個人情報保護法第44条の13に規定する手数料を対価とする役務の提供」が追加され、非課税とすることとされました（消規3の2）。

(3) 適用関係

上記改正は、行政機関個人情報保護法等改正法の施行の日（平成29年5月30日）から適用されています（改正消規附則）。

2 異動届出書の提出先のワンストップ化

(1) 改正前の制度の概要

事業者は、その消費税の納税地に異動があった場合には、その異動前及び異動後の納税地の所轄税務署長にその旨を書面により届け出なければならないこととされています（消法25）。

(2) 改正の内容

上記(1)の届出については、納税者の異動の状況を税務署長が的確に把握し円滑な事務処理を行うため、異動前及び異動後の納税地の所轄税務署長に異動届出書を提出することにより行うこととされていました。しかしながら、通信環境やシステム機器等のインフラが整備され、税

務署間において遅滞なく異動情報の連絡・共有が可能となっていることを踏まえ、行政手続の簡素化により納税者の円滑・適正な納税のための環境整備を図る観点から、異動後の納税地の所轄税務署長への提出は不要とされました。

(3) 適用関係

上記改正は、平成29年4月1日以後の消費税の納税地の異動について適用され、同日前の納税地の異動については、なお従前の例によることとされています（改正法附則1、32）。

3 身体障害者用物品の指定

(1) 改正前の制度の概要

消費税においては、身体障害者の使用に供するための特殊な性状、構造又は機能を有する一定の身体障害者用物品の譲渡、貸付け等が非課税とされています（消法別表1十）。

非課税となる身体障害者用物品とは、具体的には義肢、盲人安全つえ、義眼、点字器、人工喉頭、車椅子その他の物品で身体障害者の使用に供するための特殊な性状、構造又は機能を有する物品として厚生労働大臣が財務大臣と協議して指定するものをいい、51品目が厚生労働省の告示により指定されています（消令14の4、平3厚生告130）。

(2) 改正の内容

今回の改正では、非課税物品として指定されている「盲人用秤」の性状、構造又は機能について、点字、凸線等により操作ボタンが知覚でき、計測結果を音声により伝える機能を有する製品が加えられたほか、「視覚障害者用拡大読書器」について新たに撮像した活字を文字として認識し、音声信号に変換して出力する機能を有する製品を対象に加え、併せて製品分類名称を「視覚障害者用読書器」に改めるとともに、既に非課税物品に指定されている物品で個別製品名が掲げられているものについて、バージョンアップ等に伴う所要の改正が行われています。

(3) 適用関係

上記改正は、平成29年4月1日から適用されています（平29厚生労働告137）。

4 輸入品に対する内国消費税に関する改正

(1) 改正前の制度の概要

外国から輸入する貨物については、特定の規定がなければ原則として関税が課されることとなりますが、国際慣例、国際礼讓その他の理由から関税を課することが適当でない場合もあるため、特定の貨物又は一定の条件を満たす貨物については、それぞれの目的に応じて関税の免除規定が設けられています。

内国消費税については、関税の免税の趣旨等を踏まえ、また、内国消費税の課税の趣旨等を考慮し、関税が免税となるもののうち一定の物品について、「輸入品に対する内国消費税の徴収等に関する法律」（昭和30年法律第37号。以下「輸徴法」といいます。）において免除規定が設けられています。

このうち、今般の改正に係る免税制度は以下の二つです。

- ・ 携帯品免税制度：本邦に入国する海外旅行者等がその入国の際に携帯して輸入する物品等のうち、その個人的な使用に供すると認められる一定量・金額のものに限り、引取りに係る関税及び消費税を免除する制度（関税定率法14七、輸徴法13①一）
- ・ 再輸入免税制度：本邦から輸出された貨物でその輸出の許可の際の性質及び形状が変わっていないものについて、引取りに係る関税及び消費税を免除する制度（関税定率法14十、輸徴法13①一）

(2) 改正の内容等

① 改正の背景

入国旅客の利便性の向上を図る等の観点から、外国の免税店等で販売されている免税品と同等のものを国内到着時の空港等でも購入

できるよう、平成29年度の関税改正で、本邦国際空港等の到着エリア内に免税店（以下「到着時免税店」といいます。）の設置を可能とし、入国旅客が到着時免税店において購入して輸入する外国貨物について、携帯品免税制度の対象とすることとされました。これにより、海外旅行者等が到着時免税店で購入した物品は海外で購入した物品と合算した上で、個人的に使用すると認められる一定量・金額のものに限り、消費税等が免除されることとされました。

② 改正の内容

事業者が輸出した物品について、性質及び形状を変えず再度輸入した場合には、再輸入免税制度が適用され当該物品を消費税免税で国内に引き取ることが可能とされています。

今般の関税改正により上記①の到着時免税店が設置されることとなると、当該到着時免税店で販売される物品の国内への持ち込みについて、その物品の状態によっては、携帯品免税制度又は再輸入免税制度のどちらが適用されるのかという疑義が生じることとなります。そこで、本来適用されるべき携帯品免税

制度が適切に適用されるよう再輸入免税制度の適用について一定の制限が設けられました。

具体的には、再輸入免税制度の適用について「消費税法第7条第1項（輸出免税等）又は第8条第1項（輸出品販売場における輸出品の譲渡に係る免税）の規定により消費税の免除を受けていないものに限る」ものとされ、当初輸出時に消費税の免除を受けた物品については、再輸入免税制度の規定の適用は受けられないこととされました（輸徴法13①一）。

これにより、到着時免税店で販売する物品を旅行者が携帯して輸入する場合、再輸入免税制度の規定の適用はなく、携帯品免税制度の規定が適用されることが明確化されました。

(3) 適用関係

上記改正は、平成29年4月1日以後に輸出される物品に係る消費税について適用され、同日前に輸出された物品に係る消費税については、なお従前の例によることとされています（改正法附則1、95①）。