

# 消費税法等の改正

目 次	
一 消費税率（国・地方）10%への引上げ時期の変更等……………	825
二 国境を越えた役務の提供に係る課税の見直し……………	829
三 外国人旅行者向け消費税免税制度（輸出物品販売場制度）の見直し……………	851
四 国外事業者による芸能・スポーツ等の役務の提供に係る課税方式の見直し……………	858
五 その他の改正……………	861

## はじめに

平成27年度税制改正においては、本年10月1日に予定されていた消費税及び地方消費税の税率10%への引上げ時期が平成29年4月1日に延期されるとともに、地方創生に取り組む一環として行う外国人旅行者向け消費税免税制度の拡充や国外事業者が国境を越えて行う電子商取引に係る課税関係の見直しが行われるなど、過去にない範囲で消費税制度の改正が行われています。特に、電子商取引に係る課税関係の見直しについては、いわゆるリバースチャージ方式など従来の消費税制度にはなかった仕組みが創設されたことから理解を難しくしている面もあります。

本稿は、これら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。

なお、本稿の改正内容を含む「所得税法等の一部を改正する法律」は、去る3月31日に参議院本

会議で可決・成立し、同日に平成27年法律第9号として公布されています。また、関係政省令もそれぞれ次のとおり公布されています。

- ・ 消費税法施行令等の一部を改正する政令（平成27年政令第145号。以下「改正消令」といいます。）
- ・ 消費税法施行規則等の一部を改正する省令（平成27年財務省令第27号。以下「改正消規則」といいます。）
- ・ 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27年財務省告示第108号）
- ・ 消費税法施行令第50条第2項、第54条第5項、第58条第3項及び第71条第5項並びに消費税法施行規則第5条第3項及び第16条第3項の規定に規定する保存の方法を定める件の一部を改正する件（平成27年財務省告示第109号）

## 一 消費税率（国・地方）10%への引上げ時期の変更等

### I 消費税率引上げの施行日の変更

#### 1 改正の経緯等

平成24年8月、社会保障の充実・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・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(2014年)4月と平成27年(2015年)10月の2回にわたる消費税率引上げ等を内容としています。

(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います。

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ており、第一段階目の税率引上げについては、法律の規定どおり、平成26年4月1日に実施されました。

しかし、平成27年10月1日に予定されていた7.8%(地方消費税を含めた税率は10%)へ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(2017年)4月1日に変更することとされました。他方で、社会保障制度を次世代に引き渡していく責任を果たすとともに、市場及び国際社会における国の信認を確保する観点から、抜本改革法附則第18条第3項に規定されていたいわゆる景気判断条項については、削除することとされました。

## 2 改正の内容

第二段階目の税率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27年10月1日から平成29年4月1日とする改正が行われました。

具体的には、「所得税法等の一部を改正する法律」(平成27年法律第9号。以下「改正法」といいます。)第18条において、抜本改革法第3条の

施行日(抜本改革法附則1二)を改正するほか、所要の整備が図られています。

なお、この改正にあわせて、抜本改革法附則第18条第3項(消費税率の引上げに当たっての措置)に規定されていたいわゆる「景気判断条項」が削除されています。

## 3 適用関係

この改正は、平成27年4月1日から施行されています(改正法附則1)。

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29年4月1日(以下「平成29年施行日」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、国内において事業者が行う課税仕入れ及び保稅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29年施行日の前日(平成29年3月31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稅地域から引き取った課税貨物については、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(改正法第18条による改正後の抜本改革法附則第15条)。

## II 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27年10月1日に予定されていた第二段階目の消費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とされていました(抜本改革法附則16①~③)。

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か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）

〔政令で措置されている主な経過措置〕

- ・ 26年改正政令附則第5条（予約販売に係る書籍等の税率等に関する経過措置）

（注）第二段階目の税率引上げに伴う経過措置については、基本的に、第一段階目の経過措置と同様の措置が設けられていますが、第二段階目の税率引上げに伴う経過措置等を規定している26年改正政令においては、家電リサイクル料金に係る税率の経過措置が新たに設けられています。具体的には、特定家庭用機器再商品化法（平成10年法律第97号）に規定する製造業者等又は指定法人（小売業者を含みます。）が、税率引上げ日以後に行う再商品化等に係る役務の提供のうち、税率引上げ日前に当該役務の提供に係る対価を領収しているものについては、旧税率（8%）を適用することとされてい

ます（26年改正政令附則5⑤）。

- ・ 26年改正政令附則第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）
- ・ 26年改正政令附則第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29年4月1日に変更されたことに伴う見直しを行うとともに、平成27年度税制改正において“いわゆるリバースチャージ方式”（注）が導入されたことに伴う所要の整備が行われています（改正法第18条による改正後の抜本改革法附則第16条）。

また、リバースチャージ方式の導入に伴い経過措置の読替部分が複雑になることから、平成27年度税制改正において、読替えに関する規定部分が表形式に改められていますが、各経過措置の考え方に変更はありません。

（注）平成27年度税制改正においては、国境を越えた役務の提供に係る課税の見直しが行われており、リバースチャージ方式（納税義務者が資産の譲渡等を行う事業者から、課税仕入れを行う事業者に転換される方式）による課税が平成27年10月1日から施行することとされています。この改正を踏まえ、第二段階目の税率引上げ前後に行われるリバースチャージ対象取引に係る経過措置が、改正法第18条による改正後の抜本改革法附則第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）として設けられています。

## 3 適用関係

この改正は、消費税率引上げの施行日の変更に係る改正とともに、平成27年4月1日から施行されています（改正法附則1本文）。

## Ⅲ その他

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29年4月1日に延期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6月5日成立、同年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27年10月1日）から1年半後の平成29年3月31日を期限とする限時法ですが（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1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1年半後の平成30年（2018年）9月30日とされました。

## 二 国境を越えた役務の提供に係る課税の見直し

### 1 改正の背景

改正前の制度においては、国境を越えて行われる一定の役務の提供について、消費税の課税対象であるか否か（国内取引であるか否か）を、役務の提供に係る事務所等の所在地に着目して判断することとされてきました。このため、通常、役務の提供者が国内事業者である場合には消費税が課税される一方、役務の提供者が国外の事業者である場合には消費税が課税されず、同様のサービスであっても、提供者によって課税関係が異なるという問題が生じていました。

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の競争条件の不均衡を是正する観点から、平成27年10月1日より、国外の事業者が国境を越えて行う電子書籍・音楽・広告の配信等の電子商取引に、新たに消費税を課税することとされました。

なお、インターネット等を通じた電子商取引が拡大する中で、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、「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と考えられます。

### 2 改正前の制度の概要

#### (1) 課税対象及び納税義務者

国内取引に係る消費税の課税対象については、「国内において事業者が行った資産の譲渡等」（旧消法4①）と、また、納税義務者については、「事業者は、国内において行った課税資産

の譲渡等につき、この法律により、消費税を納める義務がある。」（旧消法5①）と、それぞれ規定されています。

したがって、消費税の納税義務が発生する取引は、次の要件を満たす取引となります。

- ① 国内取引であること。
- ② 事業者が行うものであること。
- ③ 資産の譲渡等のうち、消費税法第6条第1項の規定により消費税を課さないこととされるもの以外のものであること。

なお、資産の譲渡等とは、事業として対価を得て行われる資産の譲渡及び貸付け並びに役務の提供をいいます（消法2①八）。

#### (2) 内外判定基準

資産の譲渡等が国内で行われたか否かの判定、すなわち、「国内取引であること」の判定基準（以下「内外判定基準」といいます。）については、消費税法第4条第3項に規定が設けられています。

具体的には、「資産の譲渡又は貸付け」については、当該譲渡又は貸付けが行われる時に当該資産が所在していた場所によって、「役務の提供」については、当該役務の提供が行われた場所によって、それぞれ判定することを原則としつつ、政令で定める一定のものについては政令で定める場所によって判定することとされています（旧消法4③、旧消令6①②）。

平成27年度税制改正においては、「役務の提供」のうち一定のもの（電気通信利用役務の提供）に係る内外判定基準の見直しが行われていますが、「役務の提供」に係る改正前の内外判定基準は以下のとおりとされていました。

役務の提供に係る内外判定基準【改正前】

区 分	判定場所
原則（政令で定める場合を除く。）	役務の提供が行われた場所
政令で定める場合	
国内及び国内以外の地域にわたって行われる旅客又は貨物の輸送	旅客又は貨物の出発地若しくは発送地又は到着地
国内及び国内以外の地域にわたって行われる通信	発信地又は受信地
国内及び国内以外の地域にわたって行われる郵便又は信書便	差出地又は配達地
保険	保険事業者（保険契約の締結の代理をする者を除く。）の保険契約の締結に係る事務所等の所在地
情報の提供又は設計	情報の提供又は設計を行う者の情報の提供又は設計に係る事務所等の所在地
専門的な科学技術に関する知識を必要とする調査、企画、立案、助言、監督又は検査に係る役務の提供で生産設備等の建設又は製造に関するもの	生産設備等の建設又は製造に必要な資材の大部分が調達される場所
上記以外で国内及び国内以外の地域にわたって行われる役務の提供その他の役務の提供が行われた場所が明らかでないもの	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

### 3 改正の内容

上記のとおり、役務の提供のうち、“情報の提供又は設計”や“役務の提供が行われた場所が明らかでないもの”に係る内外判定については、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国内にあるか否かによって行われていました。このため、国外の事業者が、国境を越えて国内の事業者や消費者に対して行う電子書籍・音楽・広告の配信等の役務の提供については、国外取引とされてきましたが、結果として、こうした役務の提供については、提供者の違い（正確には、役務の提供に係る事務所等の所在地の違い）によって最終的な税負担に差異が生じることとなり、国内外の事業者間で競争条件に歪みが生じている状況にありました。

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観点から、国内外にわたって行われる電子書籍・音楽・広告の配信等の電子商取引について、以下に掲げる改正が行われました。

（注） 輸入取引に係る消費税（保税地域から引き取られる外国貨物に課される消費税）は、本改正の対象外であることから、以下の解説においては特に断りをせずその記述を省略します。

#### (1) 内外判定基準の見直し

資産の譲渡等のうち、電気通信回線を介して行われる著作物の提供その他の電気通信回線を介して行われる役務の提供を「電気通信利用役務の提供」と定義した上で（消法2①八の三）、旧消費税法第4条第3項第2号に規定されている役務の提供に係る内外判定基準については、「電気通信利用役務の提供」とそれ以外に分けて規定されました。

具体的には、次に掲げるとおりとされています（消法4③二・三）。

#### 〔4条3項2号〕

役務の提供である場合（電気通信利用役務の提供を除く。）

⇒ 当該役務の提供が行われた場所（当該役務の提供が国際運輸、国際通信その他

の役務の提供で当該役務の提供が行われた場所が明らかでないものとして政令で定めるものである場合には、政令で定める場所)

〔4条3項3号〕

電気通信利用役務の提供である場合

⇒ 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1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

すなわち「電気通信利用役務の提供」については、従来、役務の提供を行う事業者の役務の提供に係る事務所等の所在地で内外判定が行われていましたが、改正後は、当該役務の提供を受けた者の住所等で判定することとなります。他方で、電気通信利用役務の提供に該当しない役務の提供に係る内外判定基準については、従来どおりとされています。

この改正によって、これまで国外取引とされていた『国外の事業者が、国外の事務所等から国内の事業者・消費者に対して行う電気通信利用役務の提供』が“国内取引”に位置付けられることとなり、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。

(注) 平成27年度税制改正においては、旧消費税法施行令第6条第2項第5号（情報の提供又は設計に係る内外判定基準）又は同項第7号（役務の提供に係る内外判定の包括条項）の規定により内外判定が行われていた電気通信利用役務の提供に係る内外判定基準が法律で規定されたことを踏まえ、政令に規定する内外判定基準について所要の整備が行われています。

① 電気通信利用役務の提供の範囲

「電気通信利用役務の提供」の定義については、消費税法第2条第1項第8号の3において次のように規定されています。

(参考) 消費税法

第2条第1項第8号の3 資産の譲渡等のうち、電気通信回線を介して行われる著作物

（著作権法（昭和45年法律第48号）第2条第1項第1号（定義）に規定する著作物をいう。）の提供（当該著作物の利用の許諾に係る取引を含む。）その他の電気通信回線を介して行われる役務の提供（電話、電信その他の通信設備を用いて他人の通信を媒介する役務の提供を除く。）であつて、他の資産の譲渡等の結果の通知その他の他の資産の譲渡等に付随して行われる役務の提供以外のものをいう。

具体的には、インターネット等の電気通信回線を介して行われる電子書籍・音楽、ソフトウェア（ゲーム等の様々なアプリケーションを含みます。）の提供、ネット広告の配信などの役務の提供や電気通信回線を介してのみ行うコンサルティングなどの役務の提供が広く該当することになりますが、次に掲げる役務の提供は、電気通信利用役務の提供に該当しませんので注意が必要です。

イ 電話、電信その他の通信設備を用いて他人の通信を媒介する役務の提供

電話やFAX、電報、データ伝送、インターネット回線の利用など、他者間の情報伝達を単に媒介する役務の提供は、電気通信利用役務の提供には該当しません。

ロ 他の資産の譲渡等の結果の通知その他の他の資産の譲渡等に付随して行われる役務の提供

電気通信回線を介して行われる役務の提供が、他の資産の譲渡等の結果の通知その他の他の資産の譲渡等に付随して行われるものである場合には、電気通信利用役務の提供には該当しません。例えば、海外に所在する資産の管理等を国外事業者に依頼し、資産管理の結果報告がインターネット等で提供される場合、結果の提供部分はインターネット等を介して行われる役務の提供に該当しますが、それは資産管理という主たる役務の提供に付随するものであるため、電気通信利用役務の提供には該当しません。

【電気通信利用役務の提供に該当する取引の例】

- ・ 電子書籍、電子新聞、音楽、映像、ソフトウェア（ゲーム等の様々なアプリケーションを含みます。）などの配信
- ・ クラウド上のソフトウェアやデータベースなどを利用させるサービス
- ・ インターネット等を通じた広告の配信・掲載
- ・ インターネット上のショッピングサイト・オークションサイトを利用させるサービス
- ・ ソフトウェアやゲームアプリなどをインターネット上で販売するための場所（WEBサイト）を利用させるサービス
- ・ インターネットを介して行う宿泊予約、飲食店予約サイトへの掲載等（宿泊施設、飲食店等を経営する事業者から掲載料等を徴するもの）
- ・ インターネットを介して行う英会話教室
- ・ 電話を含む電気通信回線を介して行うコンサルティング など

【電気通信利用役務の提供に該当しない取引の例】

- ・ 電話、FAX、電報、データ伝送、インターネット回線の利用など、他者間の情報伝達を単に媒介するサービス（通信）
- ・ ソフトウェアの制作等  
ソフトウェアの制作を国外事業者依頼し、その成果物の受領や制作過程の指示がインターネット等を介して行われる場合があるが、インターネット等を介した成果物の受領等の行為は、ソフトウェア制作という役務の提供に付随した行為であり、電気通信利用役務の提供には該当しない。
- ・ 国外に所在する資産の管理・運用等（ネットバンキングを含む）  
インターネット等を介して資産の運用、資金の移動等の指示、状況・結果報告等が行われる場合があるが、当該結果報告等の行為は資産の管理・運用という役務の提供

に付随した行為であり、電気通信利用役務の提供には該当しない。ただし、クラウド上の資産運用ソフトの利用料金を別途受領している場合には、その部分は、電気通信利用役務の提供に該当する。

- ・ 国外事業者依頼する情報の収集・分析等  
インターネット等を介して情報の収集・分析等の結果報告等が行われる場合があるが、当該結果報告等の行為は、情報の収集・分析等という役務の提供に付随した行為であり、電気通信利用役務の提供には該当しない。ただし、他の事業者の依頼によらずに自身が収集・分析した情報を閲覧させたり、インターネット等を通じて利用させたりするサービスは、電気通信利用役務の提供に該当する。
- ・ 国外の法務専門家等に依頼して行う国外での訴訟遂行等  
インターネット等を介して訴訟の状況報告等が行われる場合があるが、当該状況報告等の行為は、国外における訴訟遂行という役務の提供に付随した行為であり、電気通信利用役務の提供には該当しない。

② 「著作物の利用の許諾に係る取引を含む。」

の意義について

インターネット等を介して電子書籍、映像、音楽、ゲームのアプリケーション、ソフトウェア等のデジタルコンテンツを利用させる取引の中には、一旦、利用者のPC等にそれらの電子データの複製が行われる場合があります。利用者は、必ずしもこれらのコンテンツ等を複製することについて著作権法上の使用許諾を得ているのではなく、当該コンテンツ等にアクセスし、利用できるようにするという役務の提供を受けているものと考えられますが、こうした役務の提供については、利用者のPC等に複製が行われることに対して不法行為法上の権利を主張しない（不作為行為の負担）という意味での使用許諾という面もあり、これらの混合契約と解する余地がある



との指摘があります。

こうした点を踏まえ、消費税法第2条第1項第8号の3の規定においては、「電気通信回線を介して行われる著作物の提供その他の電気通信回線を介して行われる役務の提供」に、「当該著作物の利用の許諾に係る取引を含む。」と規定することによって、消費税法の適用上、役務の提供に該当することを明確にしています。

なお、消費税法第2条第2項においては、「資産の貸付け」から「電気通信利用役務の提供に該当するもの」を除くことによって、消費税法の適用上、著作物の提供が著作権・著作隣接権の譲渡・貸付けに当たる場合と役務の提供に当たる場合との整理がなされています。

### ③ 内外判定における「居所」について

消費税法第4条第3項第3号に定める「居所」については、「現在まで引き続いて1年以上居住する場所」と規定されていますが、これは、所得税法に規定する「居住者」（所法2①三）の概念と整合性を持たせるとともに、旅行者やビジネスマン等が短期間滞在する場所をもって内外判定を行うといった煩雑さを避けることを目的としています。

実務においては、電気通信利用役務の提供を行う事業者が、通常、把握することが可能な客観的な基準（顧客が申し出た住所地と決済で利用するクレジットカードの発行国等を照合するなど、住所等を判断することにつき合理性が認められる方法）に基づき判断すれば足りると考えられます。

なお、住所がなく、かつ、現在まで引き続いて1年以上居住する場所がない者に対して行われる電気通信利用役務の提供については、消費税法第4条第3項但し書の規定により、「国内以外の地域」で行われたものとされます。

### ④ 「特定仕入れ」に係る内外判定基準について

下記（「(2) 課税方式（課税対象及び納税義務者）の見直し」で解説）のいわゆるリバ

ースチャージ方式による課税対象取引である「特定仕入れ」（事業として他の者から受けた特定資産の譲渡等（注1）をいいます。以下同じです。）が国内で行われたか否かの判定については、当該特定仕入れとして他の者から受けた「事業者向け電気通信利用役務の提供」に係る消費税法第4条第3項第3号に定める場所が、国内にあるか否かによって行うこととされました（消法4④）。

（注1） 特定資産の譲渡等とは、事業者向け電気通信利用役務の提供及び特定役務の提供をいいますが、具体的には、下記「(2) 課税方式（課税対象及び納税義務者）の見直し」を参照ください。

（注2） 平成28年4月1日以後における「特定仕入れ」には、他の者から受けた「特定役務の提供」（下記）が含まれることとなりますが、当該特定仕入れに係る内外判定については、特定役務の提供に係る改正前と同様その役務の提供が行われた場所（当該他の者から受けた特定役務の提供に係る消費税法第4条第3項第2号に定める場所が、国内にあるか否か）によって行うこととなります。

### (2) 課税方式（課税対象及び納税義務者）の見直し

上記のとおり、内外判定基準の見直しに伴い、国外の事業者が国境を越えて日本の事業者や消費者に対して行う電気通信利用役務の提供については、国内取引として課税の対象となります。しかし、日本国内に何らの拠点も持たない国外の事業者に対して消費税の申告納税義務を課す従来の制度では、適正な税務執行の確保に自ずと限界があると考えられます。

このため平成27年度税制改正においては、電気通信利用役務の提供を「事業者向け電気通信利用役務の提供」と「それ以外（以下「消費者向け電気通信利用役務の提供」といいます。）」（注）に分けた上で、「事業者向け電気通信利用役務の提供」については、当該役務の提供を受

ける事業者（課税仕入れを行った事業者）に納税義務を課すいわゆるリバースチャージ方式の対象とする改正が行われました。

具体的には、消費税法第4条第1項（課税の対象）及び第5条第1項（納税義務者）を次のように改正することで対応しています。

（注）本稿においては、「電気通信利用役務の提供」から「事業者向け電気通信利用役務の提供」を除いた概念について、「消費者向け電気通信利用役務の提供」と記述していますが、法令に定義された用語ではありません。「事業者向け電気通信利用役務の提供」が限定的に定義されている結果、この「消費者向け電気通信利用役務の提供」という概念には、事業者が利用する様々なサービスも含まれ得ることに留意が必要です。

#### 〔課税対象の見直し〕

課税対象である資産の譲渡等から“特定資産の譲渡等に該当するもの”を除くとともに、「特定仕入れ」を課税対象に加えることとされました（消法4①）。

資産の譲渡等から除かれる「特定資産の譲渡等」については、消費税法第2条第1項第8号の2に定義が置かれており、「事業者向け電気通信利用役務の提供」（消法2①八の四）及び「特定役務の提供」（消法2①八の五）をいうとされています。

「事業者向け電気通信利用役務の提供」（消法2①八の四）

国外事業者が行う電気通信利用役務の提供のうち、当該電気通信利用役務の提供に係る役務の性質又は当該役務の提供に係る取引条件等から当該役務の提供を受ける者が通常事業者に限られるものが該当します。

「特定役務の提供」（消法2①八の五）

資産の譲渡等のうち、国外事業者が行う演劇その他の政令で定める役務の提供（電気通信利用役務の提供に該当するものを除

きます。）が該当するとされており、政令では次のように規定されています。

#### （参考）消費税法施行令

（特定役務の提供の範囲）

第2条の2 法第2条第1項第8号の5に規定する政令で定める役務の提供は、映画若しくは演劇の俳優、音楽家その他の芸能人又は職業運動家の役務の提供を主たる内容とする事業として行う役務の提供のうち、国外事業者が他の事業者に対して行う役務の提供（当該国外事業者が不特定かつ多数の者に対して行う役務の提供を除く。）とする。

（注）特定役務の提供とは、国外事業者であるタレントやスポーツ選手等が行う役務の提供をいいますが、当該特定役務の提供に係る改正については、後述の「**四** 国外事業者による芸能・スポーツ等の役務の提供に係る課税方式の見直し」を参照ください。

#### 「国外事業者」（消法2①四の二）

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。

所得税法に規定する非居住者とは、「居住者以外の個人」をいいますが、居住者については、「国内に住所を有し、又は現在まで引き続いて1年以上居所を有する個人」とされています（所法2①三）。また、法人税法に規定する外国法人とは、「内国法人以外の法人」をいいますが、内国法人については、「国内に本店又は主たる事務所を有する法人をいう。」とされています（法法2三）。

#### 〔納税義務者の見直し〕

納税義務の対象となる課税資産の譲渡等から“特定資産の譲渡等に該当するもの”を除くとともに、課税仕入れのうち特定仕入れに該当するもの（以下「特定課税仕入れ」といいます。）を行った事業者に対して、消費税の納税義務を課すこととされました（消法5①）。

なお、電気通信利用役務の提供のうち事業者向け電気通信利用役務の提供に該当しないもの（消費者向け電気通信利用役務の提供）については、従来どおり、国内において当該役務の提供を行った事業者が納税義務者となります。

#### 「特定課税仕入れ」（消法5①）

「特定課税仕入れ」とは、課税仕入れのうち特定仕入れに該当するものをいいます。また、「特定仕入れ」は、事業として他の者から受けた特定資産の譲渡等、すなわち国外事業者から受けた事業者向け電気通信利用役務の提供及び特定役務の提供が該当します。

したがって、国外事業者から受けた事業者向け電気通信利用役務の提供及び特定役務の提供については、これらの役務の提供（特定資産の譲渡等）を受けた課税事業者に納税義務が発生する（リバースチャージ方式の対象となる）こととなります。

#### ① 事業者向け電気通信利用役務の提供（消法2①八の四）の範囲

「事業者向け電気通信利用役務の提供」は、「電気通信利用役務の提供」のうち、その取引に係る納税義務者が役務の提供を行う事業者から、役務の提供を受ける事業者（仕入れを行う事業者）に転換される役務の提供（リバースチャージ方式の対象となる役務の提供）の範囲を規定するものです。具体的には、「国外事業者が行う電気通信利用役務の提供のうち、当該役務の提供に係る“役務の性質”又は当該役務の提供に係る“取引条件

等”から、当該役務の提供を受ける者が通常事業者に限られるものをいう。」とされています。

したがって、インターネット等の電気通信回線を介して提供されるサービスの性質、又はサービスの提供に係る取引条件等（契約内容など）から、その提供先が事業者に限られると判断されれば、「事業者向け電気通信利用役務の提供」に該当する一方、電子書籍や音楽の配信等のように消費者による購入・利用が制限されていない取引は、「事業者向け電気通信利用役務の提供」には該当しません。

#### イ 事業者向け電気通信利用役務の提供の例

(イ) “役務の性質”から、当該役務の提供を受ける者が通常事業者に限られるものの例

- ・ ネット広告の配信のように、役務の性質から当該役務の提供を受ける者が通常事業者に限られるもの
- ・ ソフトウェアやゲームアプリなどをインターネット上で販売するための場所（WEBサイト）を利用させるサービス
- ・ インターネットを介して行う宿泊予約、飲食店予約サイトへの掲載等（宿泊施設や飲食店等を経営する事業者に対するサービス）

(ロ) “取引条件等”から、当該役務の提供を受ける者が通常事業者に限られるものの例

- ・ クラウドサービス（通常、利用者は事業者に限られるものではなく、消費者も利用可能な状態になっているため、事業者向け電気通信利用役務の提供には該当しないと考えられる。）のように役務の性質からは事業者向けとは言えない電気通信利用役務の提供のうち、個別の契約（サービス提供者が提示する既定の条件を、相手方が承諾して申し込むことによって成立する契約では

なく、契約の相手方（サービスの提供を受ける者）が事業者であることを確認した上で、個別の取引条件を定めて締結する契約をいう。）に基づいて提供されるサービス

すなわち、サービスの客観的な性質で“事業者向け”に限定できない取引であっても、相対で個別に契約を締結し、その契約に基づき一対一で取引を行っており、役務の提供を受ける者が事業者であることが明確な取引であれば、「事業者向け電気通信利用役務の提供」に該当することになります。

ロ 相手に尋ねるだけでは“事業者向け”に該当しない例

例えば、インターネットから申込みを受け付けるようなクラウドサービス等において、“事業者”か“消費者”かを尋ねた上で、事業者を選択した者に限ってサービスを提供するケース（購入者側の判断に委ねている場合）がありますが、そうした方法だけでは消費者等の利用を制限している（“取引条件等”から、当該役務の提供を受ける者が通常事業者に限られる）ことにはなりません。

ハ 事業者向け電気通信利用役務の提供が限定的に規定された理由

上記のとおり、電気通信利用役務の提供のうち、「事業者向け電気通信利用役務の提供」に該当するものの範囲が限定的に規定されているため、結果として、「消費者向け電気通信利用役務の提供」には、事業者も利用する様々なサービスが含まれることとなります。

こうした規定振りとされた理由については、平成26年6月27日に政府税制調査会に提出された資料（総10-4）7頁に記述があります。

（参考） 税制調査会資料〔国境を越えた役務の提供に対する消費税について〕一制度案に

ついて一（抜粋）

（前略）

（注）「事業者向け取引」と「消費者向け取引」の定義について

今般の見直しに当たっては、現行消費税制度上、課税事業者番号制度がないことを前提に、役務の性質や取引条件等により事業者向け取引と消費者向け取引とを区別した上で、消費者向け取引については、当該役務の提供を行う国外事業者に申告納税義務を課すこととしている。これは、国外事業者から電子書籍や音楽などのデジタルコンテンツの提供を受ける消費者に対して、申告納税義務を課すことが現実的ではないためである。

他方、仮に、消費者向け取引の定義を「役務の提供を受ける者が消費者であることが明らかなもの」とし、事業者向け取引の定義を「消費者向け取引に該当しないもの」とした場合には、購入者の大半が消費者でありながら、一部に事業者が含まれる可能性のある電子書籍等の提供については、すべて事業者向け取引に該当することとなり（リバースチャージ方式の対象）、国外事業者が消費者に提供した電子書籍等に課税することができず、現行制度において生じている問題（最終的な税負担に差異が生じ、国内外の事業者間で競争条件に歪みが生ずる問題）の解決にはつながらない。

こうした観点から、今般の見直しに当たっては、事業者向け取引を限定的に定義（役務の提供を受ける者が事業者であることが明らかなものと定義）した上で、それ以外の取引については国外事業者申告納税方式の対象としている。

② 事業者向け電気通信利用役務の提供を行う国外事業者の義務

国内において（国内事業者に対して）行う事業者向け電気通信利用役務の提供について

は、消費税の課税対象から除外されているため、当該役務の提供を行う国外事業者に消費税の納税義務は発生しません（消法4①、5①）。しかし、当該国外事業者に対しては、その取引に際して、当該役務の提供を受ける国内事業者にリバースチャージによる納税義務が発生する旨を、あらかじめ表示することが義務付けられています（消法62）。

具体的には、事業者向け電気通信利用役務の提供に係るホームページ、パンフレットなど取引条件を提示する際に、その旨を表示することが求められます。

なお、本規定による表示の有無は、当該事業者向け電気通信利用役務の提供を受ける国内事業者の納税義務（リバースチャージによる納税義務）には、影響しません。

（注）消費税法第62条（特定資産の譲渡等を行う事業者の義務）の規定は、国内において特定資産の譲渡等（リバースチャージ方式の対象となる資産の譲渡等）を行う事業者に対して一定の表示を義務付けるものです。この「特定資産の譲渡等」とは、上記のとおり、「事業者向け電気通信利用役務の提供」が該当しますが、平成28年4月1日からは、後述する「特定役務の提供」（消法2①八の五）が含まれることとなりますので注意が必要です。

### ③ 特定課税仕入れ（いわゆるリバースチャージ）に係る課税標準

特定課税仕入れに係る消費税の課税標準については、当該特定課税仕入れに係る支払対価の額（対価として支払い、又は支払うべき一切の金銭又は金銭以外の物若しくは権利その他経済的な利益の額をいいます。）とされています（消法28②）。したがって、他の国内取引に係る課税標準の計算と異なり、税抜計算を行う必要はありませんので留意が必要です。

これは、国内事業者における特定課税仕入れは、“国外事業者が行う事業者向け電気通

信利用役務の提供”に係るものであって、当該国外事業者に消費税の納税義務が発生しないためです。

### ④ 特定課税仕入れを行った国内事業者に対する経過措置等

イ “国外事業者による表示の有無”と“リバースチャージによる納税義務”の関係

特定課税仕入れを行った（事業者向け電気通信利用役務の提供を受けた）国内事業者（課税事業者に限ります。）は、当該特定課税仕入れについて消費税の納税義務が発生しますが（消法4①、5①、9①）、国外事業者による上記②の表示（消法62）の有無は、国内事業者における特定課税仕入れに係る納税義務に影響を与えません。

### ロ 課税売上割合95%以上の課税期間における経過措置

課税売上割合が95%以上である課税期間については、当分の間、その課税期間中に行った特定課税仕入れはなかったものとして消費税法の規定を適用する旨の経過措置が設けられています（改正法附則42）。

したがって、課税売上割合が恒常的に95%以上となる事業者においては、リバースチャージに係る新たな事務負担は発生しないと考えられますが、課税売上割合は、その課税期間が終了するまで確定しないことから、特定課税仕入れに該当する仕入れについては、事後的に確認できるようにしておくことが望ましいと考えられます。

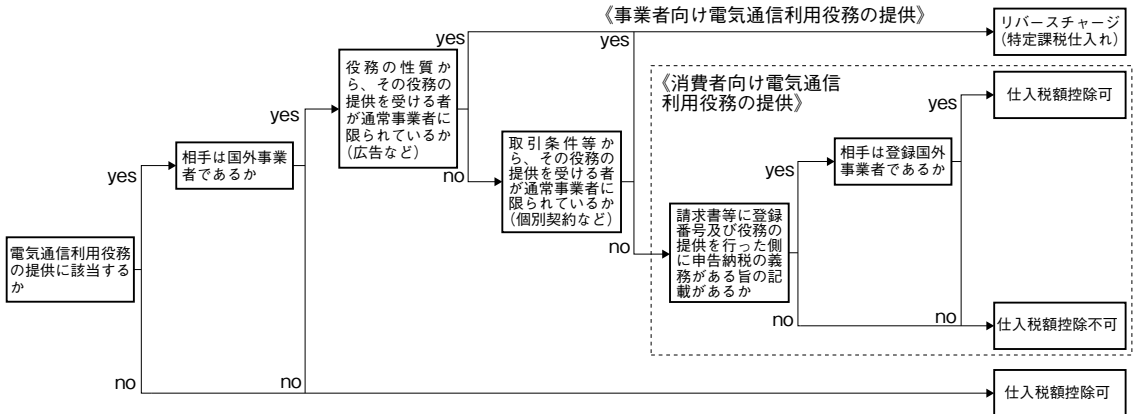
また、簡易課税制度の適用を受ける課税期間においても同様の経過措置が設けられています（改正法附則44②）。

### ⑤ 電気通信利用役務の提供に係る判定フロー

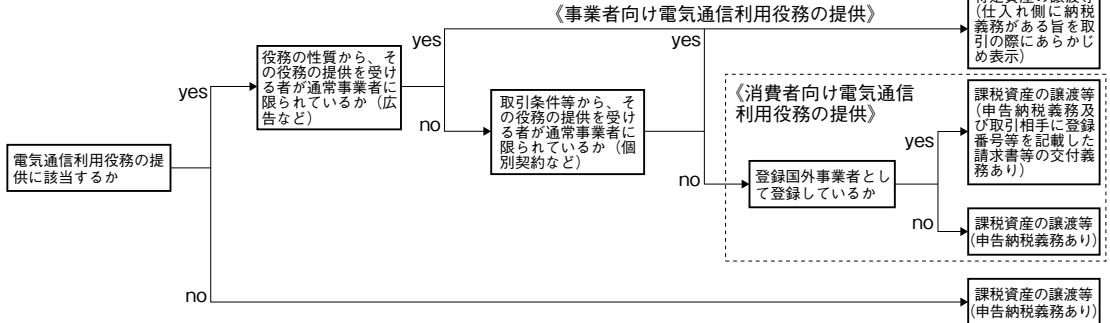
上記のとおり、電気通信利用役務の提供については、“事業者向け”と“それ以外（消費者向け）”に分けた上で、それぞれの適用関係を判断することとなりますが、その判定フローは次のとおりとなりますので参照ください。

電気通信利用役務の提供に係る判定フロー

【国内事業者が日本国内において役務の提供を受ける場合】



【国外事業者が日本国内において役務の提供を行う場合】



(注) 消法第6条第1項の規定により非課税となる取引は考慮していない。

国内の事業者等が行う電気通信利用役務の提供は、国内の事業者等に対して行うものは課税資産の譲渡等となり、国外の事業者等に対して行うものは国外取引（不課税）となる。

(3) 消費者向け電気通信利用役務の提供を受けた国内事業者における仕入税額控除の制限

電気通信利用役務の提供が国内で行われたか否かの判定は、その提供を受ける者の住所等で行うこととされたため（消法4③三）、国外事業者が、国内の事業者や消費者に対して行う「消費者向け電気通信利用役務の提供」については、国内取引として当該国外事業者に申告納税義務が発生します。また、当該消費者向け電気通信利用役務の提供を受けた国内の課税事業者においては、課税仕入れが発生し、原則として、仕入税額控除制度の適用を受けることになります（消法30①）。

しかし、納税義務者である国外事業者は通常執行管轄の及ばない国外に所在することから、

税務執行を通じて適正な申告納税の履行を促すことには自ずと限界があり、結果として、国外事業者による納税なき、国内の課税事業者による仕入税額控除制度の適用という新たな問題の発生が懸念されます。改正の結果、新たに課税上の問題が生じることとなれば、消費税制度に対する信頼を却って損なうおそれもあることから、平成27年度税制改正においては、国内において行った課税仕入れのうち、国外事業者から受けた「消費者向け電気通信利用役務の提供」については、当分の間、仕入税額控除制度の適用対象外とする経過措置が設けられました（改正法附則38①本文）。

他方で、適正な申告納税を行う蓋然性が高いと考えられる一定の国外事業者から提供を受け

る「消費者向け電気通信利用役務の提供」については、改正法附則第38条第1項本文の規定は適用しない、すなわち、仕入税額控除制度の適用を認めることとされています（改正法附則38①但し書）。

具体的には、国税庁長官による登録を受けた国外事業者（以下「登録国外事業者」といいます。）から受けた「消費者向け電気通信利用役務の提供」については、一定の帳簿及び請求書等の保存を要件として、仕入税額控除制度の適用が認められます（改正法附則38①但し書、②③）。

① 消費者向け電気通信利用役務の提供について

平成27年度税制改正において、「消費者向け電気通信利用役務の提供」という用語が定義されているわけではありません。

**電気通信利用役務の提供**（消法2①八の三）から**事業者向け電気通信利用役務の提供**（消法2①八の四）を除いた概念として本稿で用いている用語です。したがって、「消費者向け電気通信利用役務の提供」の中には、事業者が利用する電気通信利用役務の提供が含まれ得ること、その提供者には国外事業者だけではなく国内事業者も存在することに留意が必要です。

なお、本経過措置の対象は、国外事業者から受けた消費者向け電気通信利用役務の提供に限られています（改正法附則38①本文）。

② 登録国外事業者

「登録国外事業者」とは、改正法附則第39条第1項の規定により国税庁長官の登録を受けた国外事業者をいいますが、その詳細については、下記「(4) 登録国外事業者制度」を参照ください。

③ 仕入税額控除制度の適用を受けるための要件

消費税法第30条第1項（仕入れに係る消費税額の控除）の規定の適用にあたっては、一

定の帳簿及び請求書等の保存が要件とされています（消法30⑦）、登録国外事業者から提供を受けた「消費者向け電気通信利用役務の提供」については、改正法附則第38条第2項の規定による読替え後の帳簿及び請求書等の保存が必要となります。

具体的には、通常の課税仕入れに係る帳簿及び請求書等の記載事項に加え、帳簿については、登録国外事業者の「登録番号」が、請求書等については、「登録番号」と「当該消費者向け電気通信利用役務の提供を行った国外事業者が納税義務者である旨」が、それぞれ記載されている必要があります。

〔読替え後の帳簿の記載事項〕

- イ 課税仕入れの相手方の氏名又は名称及び登録番号
- ロ 課税仕入れを行った年月日
- ハ 課税仕入れに係る資産又は役務の内容
- ニ 課税仕入れに係る支払対価の額

〔読替え後の請求書等の記載事項〕

- イ 書類の作成者の氏名又は名称及び登録番号
- ロ 課税資産の譲渡等を行った年月日
- ハ 課税資産の譲渡等の内容
- ニ 課税資産の譲渡等の対価の額
- ホ 書類の交付を受ける事業者の氏名又は名称

ヘ 課税資産の譲渡等を行った者が消費税を納める義務がある旨

（注） への記載事項は、電気通信利用役務の提供を受ける国内事業者に対して、当該電気通信利用役務の提供を行った国外事業者に納税義務が生じる取引（消費者向け電気通信利用役務の提供）である旨の通知を求めるものです。

④ 電磁的な記録による請求書等記載事項の保存について

登録国外事業者から受けた「消費者向け電気通信利用役務の提供」について仕入税額控

除制度の適用を受けるためには、登録国外事業者から交付を受けた一定の請求書等の保存等が必要となりますが、この請求書等については、請求書等の記載事項に係る電磁的記録（電子的方式、磁気的方式その他の人の知覚によっては認識することができない方式で作られた記録であって、電子計算機による情報処理の用に供されるもの）の保存をもって代えることができます（改正法附則38③）。

なお、この電磁的記録の保存に当たっては、当該電磁的記録の保存場所に、当該電磁的記録の電子計算機処理（電子計算機を使用して行われる情報の入力、蓄積、編集、加工、修正、更新、検索、消去、出力又はこれらに類する処理をいいます。）の用に供することができる電子計算機、プログラム、ディスプレイ及びプリンタ並びにこれらの操作説明書を備え付け、当該電磁的記録をディスプレイの画面及び書面に、整然とした形式及び明瞭な状態で、速やかに出力することができるようにしなければならないとされています（改正消規則附則2①）。

#### (4) 登録国外事業者制度

上記のとおり、国外事業者から受けた消費者向け電気通信利用役務の提供については、原則として、仕入税額控除制度の適用が認められないこととされていますが（改正法附則38①本文）、登録国外事業者から受けるものについては、一定の請求書等の保存等を要件に、その適用が認められています（改正法附則38①但し書）。

登録国外事業者制度は、消費税の申告納税を適正に履行する蓋然性が高いと認められる国外事業者に対して、国税庁長官が登録番号を付与する制度です（改正法附則39）。

##### ① 登録国外事業者の申請

国税庁長官の登録を受けようとする国外事業者（課税事業者に限ります。）は、次に掲げる事項を記載した申請書に、消費者向け電

気通信利用役務の提供に係る事務所等の登記事項証明書等又は消費税に関する税務代理人の税務代理権限証書を添付して、納税地を所轄する税務署長を経由して、国税庁長官に提出する必要があります（改正法附則39②、改正消規則附則3①②）。

〔申請書記載事項〕

イ 申請者の氏名又は名称（代表者の氏名を含む。）（日本語及び英語で記載）

ロ 納税地（納税地と住所等とが異なる場合には、納税地並びに日本語及び英語で記載した住所等）

ハ 消費者向け電気通信利用役務の提供に係る事務所等（改正法附則39⑤一）の所在地又は税務代理人（改正法附則39⑤一）の氏名若しくは名称並びに事務所の名称及び所在地

ニ その他参考となるべき事項

##### ② 登録の可否について

①の申請書の提出を受けた国税庁長官は、当該申請に係る国外事業者（課税事業者に限ります。）が次に掲げる要件のいずれかに該当する場合は、その登録を拒否することができますとされています（改正法附則39⑤）。

イ 国内に消費者向け電気通信利用役務の提供に係る事務所等がないこと又は消費税に関する税務代理人がないこと。

ロ 国税通則法第117条第1項（納税管理人）の規定の適用を受ける国外事業者が、納税管理人を定めていないこと。

ハ 現に国税の滞納があり、かつ、その滞納額の徴収が著しく困難であること。

ニ 登録国外事業者の登録を取り消され（下記③ニ～へまでのいずれかに該当した場合に限ります。）、その取消しの日から1年を経過していない者であること。

##### ③ 登録取消しについて

国税庁長官は、登録国外事業者が次に掲げる要件のいずれかに該当する場合は、その登



録を取り消すことができるとされています（改正法附則39⑥）。

- イ 国外事業者に該当しなくなったこと。
- ロ 登録に係る消費者向け電気通信利用役務の提供に係る事務所等が国内に所在しなくなったこと、又は消費税の確定申告書の提出期限までに、当該申告に係る税務代理権限証書の提出がないこと。
- ハ 国税通則法第117条第1項（納税管理人）の規定の適用を受ける国外事業者が、納税管理人を定めていないこと。
- ニ 消費税の期限内申告書の提出がなかったことについて正当な理由がないと認められること。
- ホ 現に国税の滞納があり、かつ、その滞納額の徴収が著しく困難であること。
- ヘ 事実を偽装して記載した請求書等を交付したこと（電磁的記録の提供を含む。）。

④ 国外事業者登録簿の登載事項の公表

登録国外事業者の登録は、国外事業者登録簿に、

- イ 氏名又は名称
  - ロ 住所若しくは居所又は本店若しくは主たる事務所の所在地
  - ハ 消費者向け電気通信利用役務の提供に係る事務所等を有する場合には、その所在地
  - ニ 登録番号
  - ホ 登録年月日
- を登載して行うこととされています（改正法附則39④、改正消令附則7①）。

また、国税庁長官は、国外事業者登録簿に登載された事項を、インターネットを利用して公衆の閲覧に供することとされています（改正法附則39④、改正消令附則7③）。

⑤ 登録国外事業者に対する事業者免税点制度の適用除外

国税庁長官に対して登録申請ができる国外事業者は、消費税法第9条第1項本文の規定により消費税を納める義務が免除される事業

者以外の者に限られています（改正法附則39①）。また、登録を受けた翌期以降においても、登録国外事業者である間は、国内において行う課税資産の譲渡等及び特定課税仕入れについて、同項本文の規定は適用しないこととされています（改正法附則39⑩）。

すなわち、その課税期間の基準期間における課税売上高及び特定期間における課税売上高が1,000万円以下であったとしても、登録国外事業者である間は、事業者免税点制度の適用はありません。

⑥ 登録国外事業者の義務

イ 請求書等の交付義務

国内事業者に対して消費者向け電気通信利用役務の提供を行った登録国外事業者に対しては、消費者向け電気通信利用役務の提供を受ける国内事業者からの求めに応じて、一定の請求書等を交付する義務が課されています（改正法附則38④）。

したがって、登録国外事業者は、当該国内事業者の求めに応じて、当該国内事業者における仕入税額控除制度の適用要件を満たす以下に掲げる内容を記載した請求書等を交付する必要があります。なお、当該請求書等の交付については、以下に掲げる請求書等記載事項に係る電磁的記録を提供することでも差し支えありません。

〔請求書等の記載事項〕（消法30⑦⑨一、改正法附則38②④）

- (イ) 書類の作成者（登録国外事業者）の氏名又は名称及び登録番号
- (ロ) 課税資産の譲渡等（消費者向け電気通信利用役務の提供）を行った年月日
- (ハ) 課税資産の譲渡等（消費者向け電気通信利用役務の提供）の内容
- (ニ) 課税資産の譲渡等（消費者向け電気通信利用役務の提供）の対価の額（消費税額及び地方消費税額に相当する額を含む。）

(ホ) 請求書等の交付を受ける事業者（国内事業者）の氏名又は名称

(ハ) 課税資産の譲渡等を行った者（登録国外事業者）が消費税を納める義務がある旨

(注) (ハ)の記載事項は、電気通信利用役務の提供を受ける国内事業者に対して、当該電気通信利用役務の提供を行った国外事業者に納税義務が生じる取引（消費者向け電気通信利用役務の提供）である旨の通知を求めるものです。

ロ 請求書等に記載誤りがあった場合の修正請求書等の交付義務

国内事業者に対して交付した上記イの請求書等に誤りがあった場合には、修正した請求書等を交付する義務が課されています（改正法附則38⑤）。

ハ 登録事項に変更があった場合の届出義務  
国税庁長官は、国外事業者登録簿に登載された事項をインターネットを通じて公表することとされていますが（上記④参照）、当該国外事業者登録簿に登載された事項に変更があった登録国外事業者は、その旨を記載した届出書を、速やかに、納税地を所轄する税務署長を経由して、国税庁長官に提出しなければならないこととされています（改正法附則39⑧）。

⑦ 登録国外事業者をやめる場合

登録国外事業者に係る登録の取消しを求めようとする国外事業者は、その旨を記載した届出書を、その納税地を所轄する税務署長を経由して、国税庁長官に提出する必要があります（改正法附則39⑩）。

なお、当該届出書の提出があった場合における登録の効力については、次に掲げる区分に応じ、それぞれ定める日に失効することとされています。したがって、当該登録の効力が失効するまでの間は、登録国外事業者とし

ての対応が求められます。

イ ロに該当しない場合

届出書の提出があった日の属する課税期間の末日の翌日

ロ 届出書の提出が、課税期間の末日から起算して30日前の日から当該課税期間の末日までの間にされた場合

当該課税期間の翌課税期間の末日の翌日

⑧ 登録国外事業者が死亡した場合の手續等  
個人事業者である登録国外事業者が死亡した場合には、事業の継続性や死亡した登録国外事業者から消費者向け電気通信利用役務の提供を受ける国内事業者の予見可能性等に配慮する観点から、以下に掲げる措置が講じられています（改正法附則40）。

イ 死亡した旨の届出書の提出について

個人事業者（課税事業者に限ります。）が死亡した場合には、その相続人が、消費税法第57条第1項第4号（小規模事業者の納税義務の免除が適用されなくなった場合等の届出）の規定に基づき、その旨を記載した届出書を、当該事業者の納税地を所轄する税務署長に提出しなければならないこととされています。

しかし、死亡した個人事業者が登録国外事業者である場合には、相続人は、上記届出書に代えて、死亡した旨を記載した届出書を、登録国外事業者の納税地を所轄する税務署長を経由して、国税庁長官に提出しなければならないこととされました（改正法附則40①）。

ロ 登録国外事業者に係る登録の効力

死亡した登録国外事業者に係る登録の効力は、当該登録国外事業者の事業を承継した相続人が存在する場合を除き、イの届出書が提出された日の翌日又は当該死亡した日の翌日から4月を経過した日のいずれか早い日に失効することとされています（改正法附則40②）。

#### ハ みなし登録期間制度について

死亡した登録国外事業者の事業を承継した相続人が、国外事業者（既に登録国外事業者となっている者を除きます。）である場合には、当該相続のあった日の翌日から、次のイ又はロに掲げる日のいずれか早い日までの期間を「みなし登録期間」として、被相続人である登録国外事業者の登録番号を当該相続人の登録番号とみなす旨の経過措置が設けられています（改正法附則40③）。

この経過措置により、「消費者向け電気通信利用役務の提供」に係る事業を承継した相続人及び相続前後にわたって被相続人（相続人）から「消費者向け電気通信利用役務の提供」を受ける国内事業者が、改正法附則第38条第1項本文の規定の適用による不利益を被ることがないようにされています。

イ 相続人が改正法附則第39条第1項の登録を受けた日の前日（自らが登録国外事業者となった日の前日）

ロ 死亡の日の翌日から4月を経過する日

#### ニ みなし登録期間と登録国外事業者をやめようとする旨の届出書の効力の関係

イ 死亡した登録国外事業者が、死亡前に、改正法附則第39条第11項の規定による届出書（登録取消しを求める旨の届出書）を提出していた場合（当該届出書の提出により、登録の効力が既に失効している者を除きます。）

上記ハの「みなし登録期間」については、当該相続のあった日から、

- ・ 上記ハイに掲げる日（相続人自らが登録国外事業者となった日の前日）
- ・ 上記ハロに掲げる日（被相続人の死亡の日の翌日から4月を経過する日）
- ・ 死亡した登録国外事業者に係る改正法附則第39条第11項の規定によりその登録が失効する日の前日

のいずれか早い日までの期間となります（改正消令附則8①）。

ロ 事業を承継した国外事業者が、みなし登録期間中に改正法附則第39条第11項の規定による届出書（登録取消しを求める旨の届出書）を提出した場合

改正法附則第39条第11項の規定にかかわらず、みなし登録期間の末日の翌日に登録の効力は失効することとされています（改正消令附則8②）。

#### (5) その他の経過措置等

① 特定契約に基づき提供する継続的電気通信利用役務の提供に係る経過措置

平成27年4月1日前に締結した電気通信利用役務の提供に係る契約（以下「特定契約」といいます。）に基づいて、平成27年10月1日前から引き続き行われる電気通信利用役務の提供については、改正前の規定が適用されることとされています（改正消令附則2①本文）。

また、特定契約に基づいて、平成27年10月1日前から引き続き行われる特定課税仕入れについては、リバースチャージによる納税義務は発生しないこととされています（改正消令附則2②本文）。

なお、いずれの場合についても、平成27年4月1日以後に当該電気通信利用役務の提供に係る対価の額又は当該特定課税仕入れに係る支払対価の額が変更された場合には（増額・減額にかかわらず）、本経過措置の適用はなくなりますので注意が必要です（改正消令附則2①但し書、②但し書）。

② 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

事業者免税点制度（消法9①）は、原則として、基準期間における課税売上高及び特定期間における課税売上高が1,000万円以下の事業者に適用される制度ですが、電気通信利

用役務の提供に係る内外判定基準が見直される平成27年10月1日前後における同制度の適用については、次に掲げる経過措置が設けられています。

イ 平成27年10月1日の属する課税期間

免税事業者（旧消費税法第9条第1項本文の規定により消費税を納める義務が免除される事業者）については、その課税期間の基準期間（消法2①十四）又は特定期間（消法9の2①）の初日から改正法が施行されていたものとして基準期間における課税売上高又は特定期間における課税売上高を計算し、当該金額が1,000万円を超えるときは、平成27年10月1日から、その課税期間の末日までの間に行う課税資産の譲渡等及び特定課税仕入れについては、消費税法第9条第1項本文の規定は適用されないこととされています（改正法附則36①）。

また、本経過措置によって課税事業者としての対応を求められる事業者のうち、当該計算した基準期間における課税売上高が5,000万円以下である事業者に対しては、平成27年10月1日を含む課税期間中に「消費税簡易課税制度選択届出書」をその納税地を所轄する税務署長に提出することで、当該課税期間における簡易課税制度の適用が認められる経過措置が設けられています（改正消令附則4）。

したがって、日本向けに消費者向け電気通信利用役務の提供を行っている国外事業者においては、課税売上高が増加することによって、課税事業者としての対応を求められる可能性があります。

ロ 平成27年10月2日以後に開始する課税期間

その課税期間の基準期間における課税売上高又は特定期間における課税売上高の計算については、基準期間の初日又は特定期間の初日から改正法が施行されていたもの

として、これらの課税売上高を計算することとされています（改正法附則36②）。

したがって、日本向けに消費者向け電気通信利用役務の提供を行っている国外事業者においては、課税売上高が増加することによって、課税事業者としての対応を求められる可能性があります。

また、国外に向けて電気通信利用役務の提供を行っている国内事業者（課税事業者に限ります。）及び国内の拠点から国内に向けて事業者向け電気通信利用役務の提供を行っている国外事業者（課税事業者に限ります。）においては、課税売上高の減少によって、課税事業者としての対応が不要となる可能性があります。

（注）上記イ及びロの経過措置については、これらの規定にかかわらず、平成27年4月1日から同年6月30日までの期間における課税売上高（平成27年4月1日から改正法が施行されていたものとした場合の課税売上高をいいます。）を用いた簡便な方法によって判断することを認める特例が設けられています（改正法附則36③④）。なお、この特例は、改正法附則第36条第1項又は第2項の規定によって基準期間における課税売上高又は特定期間における課税売上高を計算することにつき困難な事情があるときを対象としていますが、困難の程度は問いません。

③ 事業者別の影響について

上記(1)から(4)で説明したとおり、平成27年度税制改正において措置された国境を越えて行われる電気通信利用役務の提供に係る課税関係の見直しは、「事業者向け電気通信利用役務の提供」と「消費者向け電気通信利用役務の提供」の別に、それぞれ国外事業者及び国内事業者に対して以下のような影響があります。

(資料 2)

I 事業者向け電気通信利用役務の提供について

(i) 国外事業者（国外の事務所等）⇒ 国内事業者

国 外 事 業 者	国 内 事 業 者
<p>国外事業者（役務の提供を行う者） 〔改正前〕課税対象外 （考え方） 役務の提供に係る事務所等の所在地が国外にあるため国外取引となり、消費税の課税対象外とされていた（旧消法 4 ③二、旧消令 6 ②五・七）。</p> <p>〔改正後〕課税対象外 （考え方） 事業者向け電気通信利用役務の提供を含む「特定資産の譲渡等」は、消費税の課税対象外とされたため（消法 4 ①）、国外事業者に消費税の納税義務は発生しない（消法 5 ①）。 ただし、消法第62条（特定資産の譲渡等を行う事業者の義務）の規定の適用がある。</p>	<p>① 国内の課税事業者（役務の提供を受ける者） 〔改正前〕課税対象外の仕入れ（仕入税額控除制度の適用対象外） （考え方） 国内において行う課税仕入れに該当しないため、仕入税額控除制度の適用対象外とされていた（旧消法30 ①）。なお、同じ役務の提供を国内事業者から受ければ課税されることとなるが、事業者間取引にあっては、原則として、仕入税額控除制度の適用があるため、役務の提供を行う者の違い（国外事業者から受けるか、国内事業者から受けるかの違い）による最終的な税負担面の差異はなかった。 〔改正後〕特定課税仕入れにつき納税義務が発生。また、当該特定課税仕入れについては、仕入税額控除制度の適用あり。 （考え方） a 国内の課税事業者が、事業者向け電気通信利用役務の提供を受けた場合、「特定課税仕入れ」として自らに消費税の納税義務が発生する（消法 4 ①、5 ①）。 b a によって課税対象となる特定課税仕入れについては、仕入税額控除制度の適用対象となる（消法30 ①）。 c ただし、その課税期間の課税売上割合が95%以上である場合には、特定課税仕入れはなかったものとして消費税法が適用される。すなわち、上記 a 及び b の対応は不要となる（改正法附則42）。 ※ 簡易課税制度の適用を受ける課税期間についても同様の経過措置が設けられている（改正法附則 44②）。</p> <p>② 国内の免税事業者（役務の提供を受ける者） 〔改正前〕課税対象外の仕入れ 〔改正後〕特定課税仕入れについて納税義務は発生しない。 （考え方） a 改正後の消法第 9 条第 1 項（小規模事業者に係る納税義務の免除）の規定は、課税資産の譲渡等及び特定課税仕入れについて適用される。したがって、免税事業者が行う特定課税仕入れについては、リバースチャージによる納税義務は発生しない。 b なお、事業者免税点制度の適用基準となる「基準期間における課税売上高」の計算には、特定課税仕入れの額は含まれない。</p>

※ 事業者向け電気通信利用役務の提供の定義上、原則として、消費者がその提供を受けることはないことから、解説は省略する。

(ii) 国外事業者（国内の事務所等）⇒ 国内事業者

国外事業者	国内事業者
<p>国外事業者（役務の提供を行う者） 〔改正前〕課税対象 （考え方） 役務の提供に係る事務所等の所在地が国内にあることから、国内取引として課税対象とされていた（旧消法4③二、旧消令6②五・七）。</p> <p>〔改正後〕課税対象外 （考え方） リバースチャージの導入に伴い、国外事業者における消費税の納税義務はなくなることから（消法4①、5①）、取引条件の見直しが必要となる。</p> <p>なお、消法第62条（特定資産の譲渡等を行う事業者の義務）の規定の適用があることはI(i)と同様である。</p>	<p>① 国内の課税事業者（役務の提供を受ける者） 〔改正前〕仕入税額控除制度の適用あり （考え方） 国内において行う課税仕入れに該当するため、仕入税額控除制度の適用があった（旧消法30①）。</p> <p>〔改正後〕特定課税仕入れにつき納税義務が発生。また、当該特定課税仕入れについては、仕入税額控除制度の適用あり。</p> <p>（考え方）</p> <p>a 国内の課税事業者が、事業者向け電気通信利用役務の提供を受けた場合、「特定課税仕入れ」として自らに消費税の納税義務が発生する（消法4①、5①）。</p> <p>b aによって課税対象となる特定課税仕入れについては、仕入税額控除制度の適用対象となる（消法30①）。</p> <p>c ただし、その課税期間の課税売上割合が95%以上である場合には、特定課税仕入れはなかったものとして消費税法が適用される。すなわち、上記a及びbの対応は不要となる（改正法附則42）。</p> <p>※ 簡易課税制度の適用を受ける課税期間についても同様の経過措置が設けられている（改正法附則44②）。</p> <p>② 国内の免税事業者（役務の提供を受ける者） 〔改正前〕課税価格で役務の提供を受けていたが、免税事業者であるため仕入税額控除制度の適用対象外とされていた。</p> <p>〔改正後〕相手方（国外事業者）における納税義務がなくなり、自らも特定課税仕入れについて納税義務は発生しない。</p> <p>（考え方）</p> <p>a 改正後の消法第9条第1項（小規模事業者に係る納税義務の免除）の規定は、課税資産の譲渡等及び特定課税仕入れについて適用される。したがって、免税事業者が行う特定課税仕入れについては、リバースチャージによる納税義務は発生しない。</p> <p>b なお、事業者免税点制度の適用基準となる「基準期間における課税売上高」の計算には、特定課税仕入れの額は含まれない。</p>

## Ⅱ 消費者向け電気通信利用役務の提供について

(i) 国外事業者（国外の事務所等）⇒ 国内事業者・消費者

国外事業者	国内事業者・消費者
<p>国外事業者（役務の提供を行う者） 〔改正前〕課税対象外 （考え方） 役務の提供に係る事務所等の所在地が国外にあるため国外取引となり、消費税の課税対象外とされていた（旧消法4③二、旧消令6②五・七）。</p> <p>〔改正後〕課税対象となり、納税義務が発生する。 （考え方）</p> <p>a 課税対象となる課税資産の譲渡等には、「消費者向け電気通信利用役務の提供」が含まれる（消法4①）。</p> <p>b 電気通信利用役務の提供に係る内外判定基準が改正され（消法4③三）、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1年以上居住する場所）又は本店若しくは主たる事務所の所在地で判断することとなる。したがって、国外事業者が国外の拠点から提供する電気通信利用役務の提供であっても、国内事業者や国内の消費者に対するものであれば、国内取引として課税対象となる。</p> <p>c 自らが登録国外事業者として国税庁長官の登録を受けた場合には、取引の相手方の求めに応じて、登録番号等を記載した請求書等を交付する義務がある（改正法附則38④）。</p>	<p>① 国内の課税事業者（役務の提供を受ける者） 〔改正前〕課税対象外の仕入れ（仕入税額控除制度の適用対象外） （考え方） 国内において行う課税仕入れに該当しないため、仕入税額控除制度の適用対象外とされていた（旧消法30①）。</p> <p>〔改正後〕課税仕入れとなるが、原則として、仕入税額控除制度の適用は受けられない（改正法附則38①本文）。ただし、登録国外事業者から受けた消費者向け電気通信利用役務の提供については、一定の請求書等の保存等があれば仕入税額控除制度の適用が認められる（改正法附則38①但し書）。</p> <p>（考え方）</p> <p>a 国内において事業者が行う「消費者向け電気通信利用役務の提供」は、役務の提供を行う者に納税義務が課される（この場合は国外事業者が納税義務者）。したがって、当該役務の提供を受けた国内事業者においては課税仕入れに該当する（消法30①）。</p> <p>b しかし、改正法附則第38条第1項本文（国外事業者から受けた電気通信利用役務の提供に係る税額控除に関する経過措置）の規定により、国外事業者から受けた「消費者向け電気通信利用役務の提供」については、消法第30条から第36条の規定の適用対象外とされている。</p> <p>c ただし、登録国外事業者（改正法附則39①）から受けた「消費者向け電気通信利用役務の提供」については、改正法附則第38条第1項本文の規定の適用を受けないこととされている（改正法附則38①但し書）。</p> <p>② 国内の免税事業者・消費者（役務の提供を受ける者） 〔改正前〕課税対象外 （考え方） 役務の提供に係る事務所等の所在地が国外であるため国外取引とされていた（旧消法4③）。</p> <p>〔改正後〕国内取引に該当し、役務の提供を行う国外事業者に納税義務が生ずる（消法4③三）。改正前と異なり、課税価格で役務の提供を受けることとなる。</p> <p>（考え方） 改正により、消費者向け電気通信利用役務の提供については、国内事業者、国外事業者のいずれから受けた場合であっても消費税の課税関係は変わらないこととなる。</p>

(ii) 国外事業者（国内の事務所等）⇒ 国内事業者・消費者

国外事業者	国内事業者・消費者
<p>国外事業者（役務の提供を行う者） 〔改正前〕課税対象 （考え方） 役務の提供に係る事務所等の所在地が国内にあることから、国内取引として課税対象とされていた（旧消法4③二、旧消令6②五・七）。</p> <p>〔改正後〕課税対象 （考え方）</p> <p>a 課税対象となる課税資産の譲渡等には、「消費者向け電気通信利用役務の提供」が含まれる（消法4①）。</p> <p>b 電気通信利用役務の提供に係る内外判定基準が改正され（消法4③三）、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1年以上居住する場所）又は本店若しくは主たる事務所の所在地で判断することとなるが、引き続き、国内取引として課税対象となる。</p> <p>c 自らが登録国外事業者として国税庁長官の登録を受けた場合には、取引の相手方の求めに応じて、登録番号等を記載した請求書等を交付する義務がある（改正法附則38④）。</p>	<p>① 国内の課税事業者（役務の提供を受ける者） 〔改正前〕仕入税額控除制度の適用あり （考え方） 国内において行う課税仕入れに該当するため、仕入税額控除制度の適用があった（旧消法30①）。</p> <p>〔改正後〕引き続き課税仕入れとなるが、原則として、仕入税額控除制度の適用は受けられない（改正法附則38①本文）。ただし、登録国外事業者から受けた消費者向け電気通信利用役務の提供については、一定の請求書等の保存等があれば仕入税額控除制度の適用が認められる（改正法附則38①但し書）。</p> <p>（考え方）</p> <p>a 国内において事業者が行う「消費者向け電気通信利用役務の提供」は、役務の提供を行う者に納税義務が課される（この場合は国外事業者が納税義務者）。したがって、当該役務の提供を受けた国内事業者においては課税仕入れに該当する（消法30①）。</p> <p>b しかし、改正法附則第38条第1項本文（国外事業者から受けた電気通信利用役務の提供に係る税額控除に関する経過措置）の規定により、国外事業者から受けた「消費者向け電気通信利用役務の提供」については、消法第30条から第36条の規定の適用対象外とされている。</p> <p>c ただし、登録国外事業者（改正法附則39①）から受けた「消費者向け電気通信利用役務の提供」については、改正法附則第38条第1項本文の規定の適用を受けないこととされている（改正法附則38①但し書）。</p> <p>② 国内の免税事業者・消費者（役務の提供を受ける者） 〔改正前〕課税価格で役務の提供を受けていた。 〔改正後〕従前どおり</p>



(iii) 国内事業者（国内の事務所等）⇒ 国外事業者・消費者

国外事業者・消費者	国内事業者
<p>国外事業者・国外の消費者（役務の提供を受ける者）</p> <p>〔改正前〕国内事業者が輸出免税の適用を受けることにより、消費税負担のない価格で役務の提供を受けていた。</p> <p>〔改正後〕役務の提供を受ける者の住所等が国外であるから、国外取引として課税対象外となるため、引き続き、消費税負担のない価格で役務の提供を受けることができる。</p>	<p>国内事業者（役務の提供を行う者）</p> <p>〔改正前〕課税対象（ただし、輸出免税の適用あり）</p> <p>（考え方）</p> <p>a 役務の提供に係る事務所等の所在地が国内であるから、国内取引として課税対象とされていた（旧消法4③二、旧消令6②五・七）。</p> <p>b ただし、非居住者に対する役務提供として、一定の書類の保存を要件に輸出免税が適用されていた（消法7、消令17②七、消規5①四）。</p> <p>〔改正後〕課税対象外（不課税取引）</p> <p>（考え方）</p> <p>電気通信利用役務の提供に係る内外判定基準が改正され（消法4③三）、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1年以上居住する場所）又は本店若しくは主たる事務所の所在地で判断することとなる。したがって、国内事業者が提供する電気通信利用役務の提供であっても、国外事業者・国外の消費者に対するものは国外取引となり、課税対象外となる。</p>

(iv) 国内事業者（国外の事務所等）⇒ 国外事業者・消費者

国外事業者・消費者	国内事業者
<p>国外事業者・国外の消費者（役務の提供を受ける者）</p> <p>〔改正前〕国外取引として、消費税負担のない価格で役務の提供を受けていた。</p> <p>〔改正後〕役務の提供を受ける者の住所等が国外であるから、国外取引として課税対象外となるため、引き続き、消費税負担のない価格で役務の提供を受けることができる。</p>	<p>国内事業者（役務の提供を行う者）</p> <p>〔改正前〕課税対象外</p> <p>（考え方）</p> <p>役務の提供に係る事務所等の所在地が国外であるため国外取引とされていた（旧消法4③二、旧消令6②五・七）。</p> <p>〔改正後〕課税対象外</p> <p>（考え方）</p> <p>電気通信利用役務の提供に係る内外判定基準が改正され（消法4③三）、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1年以上居住する場所）又は本店若しくは主たる事務所の所在地で判断することとなる。したがって、国内事業者が提供する電気通信利用役務の提供であっても、国外事業者・国外の消費者に対するものは国外取引となり、引き続き課税対象外となる。</p>

④ 国内事業者の海外支店において受ける電気通信利用役務の提供について

上記のとおり、電気通信利用役務の提供（注1）に係る内外判定については、当該電気通信利用役務の提供を受ける者の住所等で行うこととされており（消法4③三）、また、特定仕入れ（④においては、他の者から受けた事業者向け電気通信利用役務の提供に該当

するものに限り。）に係る内外判定については、当該特定仕入れとして他の者から受けた事業者向け電気通信利用役務の提供を受ける者の住所等で行うこととされています（消法4④）。結果として、国内事業者の海外支店が受ける電気通信利用役務の提供及び国内事業者の海外支店が行う特定仕入れについては、海外支店においてのみ利用されるもの

であっても消費税が課されることとなります。

ただし、こうした取引によって国内事業者（の海外支店）に発生した消費税に係る仕入税額控除制度の適用については、次に掲げるとおりとなりますので注意が必要です。

イ 海外支店において消費者向け電気通信利用役務の提供を受けた場合

上記「(3) 消費者向け電気通信利用役務の提供を受けた国内事業者における仕入税額控除の制限」において説明したとおり、国内事業者の海外支店が国外事業者から受けた消費者向け電気通信利用役務の提供については、当該国内事業者の本店及び国内の支店が国外事業者から受けた消費者向け電気通信利用役務の提供と同様に、当分の間、仕入税額控除制度の適用対象外とされています（改正法附則38①本文）。

他方で、国内事業者の海外支店が登録国外事業者から受けた消費者向け電気通信利用役務の提供については、当該国内事業者の本店及び国内の支店が国外事業者から受けた消費者向け電気通信利用役務の提供と同様に、仕入税額控除制度の適用が認められます（改正法附則38①但し書）。この場合において、海外支店が受けた消費者向け電気通信利用役務の提供につき発生した消費税に係る仕入税額控除制度の適用については、海外支店が行う資産の譲渡等（国内で行った場合には、消費税法第6条第1項の規定により消費税を課さないこととされるものを含みます。）にのみ要するものが、消費税法第30条第2項第1号に規定する「課税資産の譲渡等」にのみ要するものに該当することとなります（注2）。すなわち、当該国内事業者が消費税法第30条第2項第1号（個別対応方式）の規定の適用を受けられる場合には、海外支店が行う資産の譲渡等のためにのみ要する仕入税額は、その全額が控除対象となります。

ロ 海外支店において特定課税仕入れが行わ

れた場合（事業者向け電気通信利用役務の提供を受けた場合）

国内事業者の海外支店が行った特定課税仕入れについては、当該国内事業者の本店及び国内の支店が行った特定課税仕入れとともに当該国内事業者にリバースチャージによる納税義務が発生します。

この場合における消費税法第30条第2項の規定の適用については、上記イの後段と同様となります。

（注1） 電気通信利用役務の提供のうち事業者向け電気通信利用役務の提供については、当該役務の提供を行う事業者が納税義務は発生しませんので（消法5①）、消費税法第4条第3項第3号の規定の適用を受けるものは、結果として、消費者向け電気通信利用役務の提供に限られます。

（注2） 消費税法第2条第1項第9号に規定する「課税資産の譲渡等」とは、「資産の譲渡等のうち、第6条第1項の規定により消費税を課さないこととされるもの以外のものをいう。」とされており、また、消費税法第6条第1項においては、「国内において行われる資産の譲渡等のうち、別表第一に掲げるものについては、消費税を課さない。」と規定されています。結果として、消費税法第30条第2項第1号に規定する「課税資産の譲渡等」にのみ要するものには、国内以外の地域で行われる資産の譲渡等の全てが含まれることとなります。

（注3） 国外事業者の日本支店が行う特定仕入れ及び国外事業者の日本支店に対する消費者向け電気通信利用役務の提供は、いずれも国外取引となりますので、当該特定仕入れ及び消費者向け電気通信利用役務の提供については消費税が課されません。

## 4 適用関係

この改正は、(特定役務の提供に係る部分を除き、)平成27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及び課税仕入れ(特定課税仕入れを含みます。)について適用することとさ

れています(改正法附則1三口、35)。

ただし、登録国外事業者の事前登録申請に係る規定については、平成27年7月1日から施行することとされていますので、同日以後であればその申請が可能となります(改正法附則1二り)。

# 三 外国人旅行者向け消費税免税制度(輸出物品販売場制度)の見直し

## 1 改正の背景

外国人旅行者向け消費税免税制度(輸出物品販売場制度)については、平成26年度税制改正において、免税対象物品に一定の消耗品(通常生活の用に供する物品のうち、食品類、飲料類、薬品類、化粧品類その他の消耗品をいい、以下単に「消耗品」といいます。)を加える等の改正が行われました。また、この改正を受けて、観光立国推進閣僚会議が取りまとめた「観光立国実現に向けたアクション・プログラム2014」(平成26年6月17日決定)、及び「『日本再興戦略』改訂2014」(平成26年6月24日閣議決定)においては、「外国人旅行者向け消費税免税制度について、地方運輸局・地方経済産業局での事前相談、関係団体による免税店関係者向けの免税手続研修の充実等により、2020年に向けて全国各地の免税店を10,000店規模へと倍増させる。」とされ、観光庁及び経済産業省が中心となって、外国人旅行者向け消費税免税制度の説明会等が全国で実施されています。

その結果、平成25年4月には4,622店だった全国の消費税免税店の数は、平成26年4月には5,777店、平成26年10月には9,361店へと大幅に増加していますが、消費税免税店の約7割は東京・大阪・名古屋の三大都市圏に集中している実態がありました。

(注) 観光庁の公表(平成27年5月20日)によれば、平成27年4月1日現在の消費税免税店の数は18,779店と更に増加しています。平成27年度税制改正においては、国土交通省等

から、こうした状況や「『日本再興戦略』改訂2014」等において「免税販売手続におけるより一層の利便性向上を検討する。」とされていることを踏まえ、消費税免税店の地方への拡大及び利便性向上を図る観点から、手続委託型輸出物品販売場制度の創設等の輸出物品販売場に係る許可手続等の整備や外航クルーズ船に対応した免税制度の創設等の要望が提出されていました。

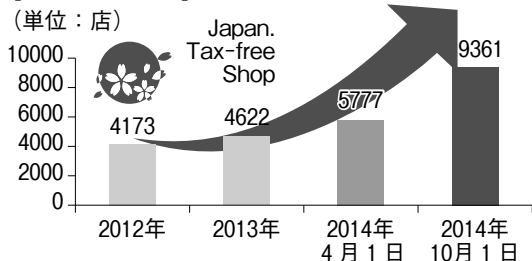
## 2 改正前の制度の概要

税務署長の許可を受けた輸出物品販売場を経営する事業者が、外国人旅行者等の非居住者(以下「外国人旅行者」といいます。)に対して、当該外国人旅行者がその出国の際に持ち出す物品(最終的に輸出される物品であって、通常生活の用に供する物品に限ります。)を所定の手続により譲渡した場合には、消費税を免除することとされています(消法8)。

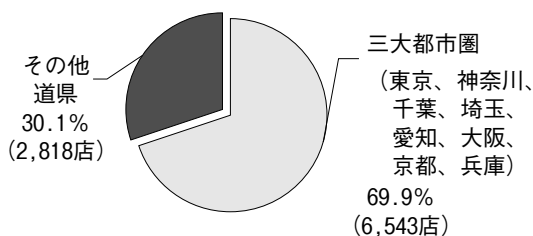
輸出物品販売場における資産の譲渡は、国内において資産の譲渡を行うものではありませんが、外国人旅行者がその出国の際に国外へ持ち出すことを前提とした販売であり、その実質は輸出取引と変わることがないと考えられることから、所定の手続を行って販売される一定の物品については、輸出取引と同様に消費税が免除されています。

ここにいう輸出物品販売場とは、所定の手続を行って消費税を免税で販売するために、事業者が経営する販売場で、当該事業者の納税地を所轄する税務署長の許可を受けた販売場をいい、その税務署長の許可は輸出物品販売場毎に行われ、外国

【免税店数の増加】



《三大都市圏とその他道県における免税店数の割合》



(出所) 観光庁報道発表資料

人旅行者に譲渡する物品に係る消費税法第8条第1項の規定の適用を受けるための手続（以下「免税販売手続」といいます。）は、当該輸出物品販売場において行うこととされています。

なお、輸出物品販売場における外国人旅行者に対する免税販売は、次に掲げる全ての要件を満たして販売するものに限り認められます。

- (1) 外国人旅行者から、その所持する旅券等（旅券又は出入国管理及び難民認定法（昭和26年政令第369号）に規定する乗員上陸許可書、緊急上陸許可書若しくは遭難による上陸許可書）の提示を受けること。
- (2) その旅券等に購入の事実を記載した書類（以下「購入記録票」といいます。）の貼付け等を行うこと。
- (3) その外国人旅行者から、免税購入した物品をその購入後において輸出する旨（消耗品にあつては購入後30日以内に輸出する旨）を誓約する書類（以下「購入者誓約書」といいます。）の

提出を受けること。

- (4) 同一の日に同一の外国人旅行者に対して譲渡する金額（税抜価額）が、通常生活の用に供する物品のうち消耗品以外の物品（以下「一般物品」といいます。）にあつては1万円、消耗品にあつては5千円を超えること。
- (5) 一般物品にあつては、同一の店舗で同一の日に販売する一般物品の合計額が100万円（税抜価額）を超える場合には、その外国人旅行者の所持する旅券等の写しの提出を受けること。
- (6) 消耗品にあつては、同一の店舗で同一の日に販売する消耗品の合計額が50万円（税抜価額）を超えない範囲内のものであつて、一定の要件を満たすプラスチック製の袋又はダンボール製の箱を用い、開封した場合に開封したことが分かるシールで封印する方法により包装（特殊包装）されていること。

### 3 改正の内容

#### (1) 輸出品販売場に係る許可手続等の整備

輸出品販売場の許可要件については、これまで法令上明確にされておらず、法令解釈通達において示されていました（旧消基通8-2-1）。平成27年度税制改正においては、手続委託型輸出品販売場制度（下記）が創設されることも踏まえ、輸出品販売場の許可要件等について法令に規定が設けられました。

具体的には、消費税法第8条第6項において、輸出品販売場を経営する事業者に係る要件を定めた上で、具体的な許可要件等については、従来の輸出品販売場（免税販売手続が当該販売場において行われる輸出品販売場をいい、以下「一般型輸出品販売場」といいます。）と新たに設けられる手続委託型輸出品販売場（免税販売手続の全てを承認免税手続事業者が設置する免税手続カウンターにおいて代理させることを前提とした輸出品販売場をいいます。詳細は下記②の解説を参照ください。）の別に、それぞれ政令に規定が設けられました。

#### ① 一般型輸出品販売場の許可について

一般型輸出物品販売場に係る許可を受けようとする事業者（課税事業者に限ります。）は、その旨を記載した申請書に、必要書類を添付して、その納税地を所轄する税務署長に提出することとされています（消法8⑥、消令18の2①、消規10①一②一）。

ただし、次に掲げる「事業者に係る許可要件」及び「販売場に係る許可要件」のいずれかを満たしていない場合には、その申請は却下されます（消令18の2②一）。

イ 事業者に係る許可要件（消法8⑥一・二、消令18の2②一イ）

(イ) 徴収が著しく困難である国税の滞納がないこと。

(ロ) 輸出物品販売場の許可の取消しの日から3年を経過しない者でないことその他輸出物品販売場を営業する事業者として特に不相当と認められる事情がないこと。

ロ 販売場に係る許可要件（消令18の2②一ロハ）

(イ) 現に外国人旅行者が利用する場所又は外国人旅行者の利用が見込まれる場所に所在する販売場であること。

(ロ) 免税販売手続に必要な人員を配置し、かつ、免税販売手続を行うための設備を有する販売場であること。

(注1) 改正前（平成27年3月31日まで）に輸出物品販売場の許可を受けた販売場については、平成27年4月1日において、一般型輸出物品販売場の許可を受けた販売場とみなすこととされています（改正消令附則3）。

(注2) 日米地位協定第2条第1項に規定する施設及び区域内にある輸出物品販売場（以下「基地内輸出物品販売場」といいます。）に係る「販売場に係る許可要件」にあつては、上記ロの要件のうち(ロ)の要件を満たせば足りることとされています。

② 手続委託型輸出物品販売場制度の創設

上記の通り、平成27年度税制改正において、消費税免税店の地方への拡大及び利便性向上を図る観点から、商店街、ショッピングセンター及びテナントビル等の一定の場所及び施設（特定商業施設といえます。詳しくは、下記ロを参照ください。）の中で販売場を営業する事業者が、特定商業施設内に免税手続カウンター（他の事業者が営業する販売場における免税販売手続の代理をしようとする事業者が、その代理を行うための施設設備をいいます。）を設置する事業者（承認免税手続事業者といえます。詳しくは、下記ハを参照ください。）に免税販売手続を代理させることを前提とした手続委託型輸出物品販売場制度が創設されました。

「手続委託型輸出物品販売場」とは、輸出物品販売場において外国人旅行者に対して譲渡する物品に係る免税販売手続の全てが、輸出物品販売場の所在する特定商業施設内に一の承認免税手続事業者が設置する免税手続カウンターにおいてのみ行われる輸出物品販売場をいいます。

イ 手続委託型輸出物品販売場の許可について

手続委託型輸出物品販売場に係る許可を受けようとする事業者（課税事業者に限ります。）は、その旨を記載した申請書に、必要書類を添付して、その納税地を所轄する税務署長に提出することとされています（消法8⑥、消令18の2②、消規10①二、②二）。

ただし、次に掲げる「事業者に係る許可要件」及び「販売場に係る許可要件」のいずれかを満たしていない場合には、その申請は却下されます（消令18の2②一）。

(イ) 事業者に係る許可要件（消法8⑥一・二、消令18の2②二）

i 徴収が著しく困難である国税の滞納がないこと。

ii 輸出物品販売場の許可の取消しの日

から3年を経過しない者でないことその他輸出品販売場を営む事業者として特に不適当と認められる事情がないこと。

(ロ) 販売場に係る許可要件（消令18の2②二）

i 現に外国人旅行者が利用する場所又は外国人旅行者の利用が見込まれる場所に所在する販売場であること。

ii 販売場を営む事業者と承認免税手続事業者との間において、次に掲げる要件の全てを満たす関係がある販売場であること。

(i) 当該販売場において譲渡する物品に係る免税販売手続につき、代理に関する契約が締結されていること。

(ii) 当該販売場において譲渡した物品と、承認免税手続事業者が当該販売場の所在する特定商業施設内に設置する免税手続カウンターにおいて免税販売手続を行う物品とが同一であることを確認するための措置が講じられていること。

(iii) (ii)に規定する物品に係る免税販売手続につき、必要な情報を共有するための措置が講じられていること。

(注) 基地内輸出品販売場に係る「販売場に係る許可要件」にあつては、上記

(ロ)の要件のうちiiの要件を満たせば足りることとされています。

ロ 手続委託型輸出品販売場の設置が認められる「特定商業施設」の範囲

手続委託型輸出品販売場を設置することができるのは、商店街、ショッピングセンター及びテナントビル等の特定商業施設内に免税手続カウンターを設置する承認免税手続事業者に免税販売手続を委託する場合に限られるため、手続委託型輸出品販売場と承認免税手続事業者の設置する免税手続カウンターは同じ特定商業施設内に所

在することが必要となります。

特定商業施設とは、販売場の所在する場所又は施設によってそれぞれ規定されており、具体的には次に掲げる場所又は施設をいいます（消令18の2④）。

(イ) 商店街振興組合法（昭和37年法律第141号）第2条第1項に規定する商店街振興組合の定款に定められた地区（同法第42条第1項第3号に掲げる地区をいいます。）に所在する販売場（当該商店街振興組合の組合員が営む販売場に限り、）については、当該地区

(ロ) 中小企業等協同組合法（昭和24年法律第181号）第3条第1号に規定する事業協同組合の定款に定められた地区（同法第33条第1項第3号に掲げる地区をいいます。）に所在する事業者が近接して事業を営む地域であつて、その大部分に一の商店街が形成されている地域に所在する販売場（当該事業協同組合の組合員が営む販売場に限り、）については、当該地域

(ハ) 大規模小売店舗立地法（平成10年法律第91号）第2条第2項に規定する大規模小売店舗内にある販売場については、当該大規模小売店舗

(ニ) 一棟の建物（大規模小売店舗に該当するものを除きます。）内にある販売場については、当該一棟の建物

なお、上記(イ)の商店街振興組合の地区又は(ロ)の事業協同組合の組合員が一の商店街を形成する地域（以下「地区等」といいます。）については、当該地区等と次に掲げる場所をあわせて一の特定商業施設として、手続委託型輸出品販売場制度に係る関係規定を適用することができることとされています（消令18の2⑤）。

・ 当該地区等に隣接する他の地区等（当該隣接する他の地区等に隣接する他の地区等を含みます。）

- ・ 当該地区等を管轄する税務署の管轄区域内に所在し、かつ、当該地区等に近接している他の地区等

すなわち、外国人旅行者の利便に資するため、複数の商店街が隣接している場合及び複数の商店街が同じ税務署管轄区域内にあつて近接している場合には、これら複数の商店街の地区等にまたがって免税手続きカウンターを設置・利用することができることとされています。

#### ハ 承認免税手続き事業者の承認申請について

上記のとおり、手続委託型輸出物品販売場において販売する物品に係る免税販売手続きは、承認免税手続き事業者が代理して行う必要がありますが、ここでいう「承認免税手続き事業者」とは、次に掲げる要件の全てを満たす事業者(課税事業者に限ります。)で、一の特定商業施設内に免税手続きカウンターを設置することにつき、その納税地を所轄する税務署長の承認を受けた者をいいます(消令18の2⑥)。

- (イ) 徴収が著しく困難である国税の滞納がないこと。
- (ロ) 当該免税手続きカウンターに免税販売手続きに必要な人員を配置すること。
- (ハ) 輸出物品販売場の許可又は承認免税手続き事業者の承認の取消の日から3年を経過しない者でないことその他免税手続きカウンターを設置する承認免税手続き事業者として特に不相当と認められる事情がないこと。

(注) 承認免税手続き事業者の承認は、特定商業施設に免税手続きカウンターを設置することについて与えられるため、複数の特定商業施設に免税手続きカウンターを設置する場合には、特定商業施設毎に承認を受ける必要があります。

#### ニ 手続委託型輸出物品販売場における免税販売の下限金額の合算

輸出物品販売場における免税販売につい

ては、外国人旅行者に対して物品を譲渡する事業者の事務負担等に配慮する観点から下限金額(一般物品1万円、消耗品5千円(いずれも税抜価額))が設けられています。この下限金額について、承認免税手続き事業者が免税販売を行う特定商業施設内の複数の手続委託型輸出物品販売場(以下「合算対象輸出物品販売場」(注1)といいます。)において外国人旅行者に対して譲渡する物品の対価の額を一般物品及び消耗品の別にそれぞれ合計している場合には、これらの合算対象輸出物品販売場を一の販売場とみなして、免税販売の下限金額を判断することができることとされています(消令18⑦、18の3①)。

(注1) 合算対象輸出物品販売場とは、承認免税手続き事業者が特定商業施設内において経営する一般型輸出物品販売場のうち、免税手続きカウンターを設置している一般型輸出物品販売場を含むこととされているため、一般型輸出物品販売場を経営する事業者が承認免税手続き事業者として、当該販売場において他の事業者の免税販売手続きを代理する場合には、一般型輸出物品販売場において販売する物品についても合算して免税販売の下限金額を判断できることとなります(消令18の3①)。

(注2) 消耗品の免税販売は、同一の外国人旅行者に対して同一の店舗で同一の日に販売する50万円(税抜価額)までのものに限られていますが、合算対象輸出物品販売場における50万円を超えるかどうかの判定は、それぞれの手続委託型輸出物品販売場における消耗品の販売額で行うこととなります(消令18①)。

(注3) 一般物品の販売額が100万円(税抜価額)を超える場合には、輸出物品販売場を経営する事業者において旅券等の

写しを保存する必要がありますが、合算対象輸出品物販売場における100万円を超えるかどうかの判定は、それぞれの手続委託型輸出品物販売場における一般物品の販売額で行うこととなります（消令18②一ハ）。

なお、上記の規定の適用を受けた場合には、合算対象輸出品物販売場で販売した物品について、事後において合算したことがわかるようにするため、購入記録票及び購入者誓約書に合算対象輸出品物販売場における購入の事実を付記することとされています（令18の3①）。

ホ 免税販売手続に関し作成した記録の承認  
免税手続事業者における保存義務

輸出品物販売場を経営する事業者は、購入者誓約書等について、免税販売を行った日の属する課税期間の末日の翌日から2月を経過した日から7年間保存しなければならないこととされています（消規7①）。この保存義務の対象には手続委託型輸出品物販売場を経営する事業者も含まれていますが、手続委託型輸出品物販売場制度においては、実際に免税販売手続を行う者である承認免税手続事業者についても、一定の記録の保存義務が課されています。

具体的には、承認免税手続事業者は、免税販売手続の代理を行う手続委託型輸出品物販売場の別に、免税販売手続につき、上記二の免税販売の下限金額の合算に際して作成した書類その他の免税販売手続に関し作成した記録を整理し、免税販売手続を行った日の属する課税期間の末日の翌日から2月を経過した日から7年間、これを納税地又は免税手続カウンター（特定商業施設内に複数の免税手続カウンターを設置する者にあつては、これらの免税手続カウンターにおいて作成された記録を保存する一の免税手続カウンター）の所在地に保存しなければならないこととされています（消令

18の3②、消規10の4）。

ヘ 手続委託型輸出品物販売場の移転又は免税手続カウンターの移転・増設・一部廃止の届出

輸出品物販売場を移転する場合には、新たな輸出品物販売場の設置となるため、原則として、新たに税務署長の許可を受ける必要があります。しかし、手続委託型輸出品物販売場をその販売場に係る特定商業施設内で移転する場合には、当該販売場における免税販売手続のすべてが承認免税手続事業者が設置する免税手続カウンターで行われることを踏まえ、新たな許可申請を要せず、移転する日の前日までに、税務署長に届け出ることとされています（消令18の2③、消規10③④）。

また、承認免税手続事業者の承認は、特定商業施設内において免税手続カウンターを設置することについての承認であるため、承認免税手続事業者が、その承認に係る特定商業施設内において免税手続カウンターを移転、増設又は一部廃止する場合にも、新たな承認申請は要せず、移転する日、新設する日又は一部廃止する日の前日までに、税務署長に届け出ることとされています（消令18の2①、消規10の2③④）。

ト 一般型輸出品物販売場と手続委託型輸出品物販売場の許可の切替え

一般型輸出品物販売場と手続委託型輸出品物販売場については、その許可要件が異なるため、一般型輸出品物販売場から手続委託型輸出品物販売場へ移行する場合又は手続委託型輸出品物販売場から一般型輸出品物販売場へ移行する場合には、新たに税務署長の許可を受けることとされており、新たに許可を受けたときは、従前の一般型輸出品物販売場の許可又は手続委託型輸出品物販売場の許可は、その効力を失うこととされています（消令18の2⑫）。



## (2) 事前承認港湾施設内に設置する臨時販売場に係る届出制度の創設

平成27年度税制改正においては、消費税免税店の地方への拡大及び利便性向上を図る観点から、新たに事前承認港湾施設内に設置する臨時販売場に係る届出制度が創設されました。

これまで、国内及び国内以外の地域にわたって行われる旅客の輸送の用に供される船舶（以下「外航クルーズ船等」といいます。）により訪日する外国人旅行者に対し、事業者がその到着する港において輸出物品販売場を開設しようと思っても、天候や港の使用状況等により、接岸予定場所が直前に変更される可能性があるなど、事前に輸出物品販売場の許可申請を行うことが困難でした。

このため、事業者（課税事業者であって、既に他の輸出物品販売場の許可を受けている事業者に限ります。）が、臨時販売場（外航クルーズ船等により訪日する外国人旅行者に対して物品を譲渡するために期間を定めて設置する販売場をいいます。以下同じです。）を設置しようとする港湾施設につき、あらかじめその納税地を所轄する税務署長の承認を受けている場合には、当該承認を受けた港湾施設（以下「事前承認港湾施設」といいます。）に臨時販売場を設置する日の前日までに、その設置期間等を記載した届出書を当該税務署長に提出することによって、当該期間に限り、当該臨時販売場を輸出物品販売場とみなす制度が創設されました（消法8⑧⑨、消令18の4、消規10の6）。

事前承認港湾施設の承認を受けようとする事業者は、承認を受けようとする臨時販売場を設置する見込みのある港湾施設（港湾法（昭和25年法律第218号）第2条第5項に規定する港湾施設をいい、同条第6項に規定するみなし港湾施設を含みます。）の名称等を記載した申請書に、必要書類を添付して、その納税地を所轄する税務署長に提出することとされています（消令18の4①、消規10の5①②）。

（注） 輸出物品販売場とみなされる臨時販売場に

ついては、当該臨時販売場を設置しようとする事業者の経営する他の輸出物品販売場の許可の区分に関わらず、一般型輸出品販売場として消費税法第8条第1項の規定を適用することとされているため、手続委託型輸出品販売場のみを経営する事業者であっても、臨時販売場では、自ら免税販売手続を行う必要があります（消令18の4⑥）。

## (3) 出入国管理及び難民認定法の改正を踏まえた所要の措置（船舶観光上陸許可書の追加）

平成25年6月に策定された日本再興戦略に盛り込まれた施策及び観光立国実現に向けたアクション・プログラムに盛り込まれた施策を実現する等の観点から、出入国管理及び難民認定法が改正され、法務大臣が指定するクルーズ船の外国人乗客を対象とする新たな特例上陸許可制度（船舶観光上陸許可制度）が設けられました（平成27年1月1日施行）。

上記2のとおり、外国人旅行者向け消費税免税制度は、外国人旅行者からその所持する旅券等の提示を受けることが免税販売手続の要件の一つとされていますが、平成27年度税制改正においては、出入国管理及び難民認定法の改正を踏まえ、免税販売手続の際に外国人旅行者から提示を受けることとされている旅券等の範囲に、船舶観光上陸許可書を追加する改正が行われました（消令18②一イ）。

なお、免税販売手続の際に作成する購入者記録票及び購入者誓約書の記載事項である旅券等の番号については、船舶観光上陸許可書の裏面に旅券の写しが貼付されることを踏まえ、船舶観光上陸許可書の番号の記載に代えて旅券の番号とすることが認められています（消規6①二②二③二④二）。この措置により、船舶観光上陸許可書の導入後においても、既存のパスポートリーダーで外国人旅行者の情報を読み取り、免税販売手続を行うことが可能となるため、輸出品販売場を経営する事業者の事務負担の軽減に資するものと考えられます。

## 4 適用関係

上記3の改正は、平成27年4月1日以後に行われる輸出物品販売場の許可申請等又は同日以後に

行われる課税資産の譲渡等について適用されます（改正法附則1、改正消令附則1、改正消規則附則1）。

# 四 国外事業者による芸能・スポーツ等の役務の提供に係る課税方式の見直し

## 1 改正の趣旨

国外事業者である俳優、音楽家その他の芸能人又は職業運動家（以下「外国人タレント等」といいます。）が来日して行う役務の提供（例えば、コンサートや舞台への出演、野球・サッカー・ゴルフなどのスポーツイベント等への出場など）は、日本国内で役務の提供が行われていることから、これまでも国内取引として消費税の課税対象とされてきました。このため、毎年、日本で興行等を行っており、その基準期間における課税売上高が1,000万円を超えることとなる外国人タレント等にあつては、消費税の納税義務者としての対応が求められていました。

しかし、こうした外国人タレント等は、一般的に、短期間で帰国することから、適切な申告納税を求めることには自ずと限界があります。

一方で、こうした外国人タレント等に報酬を支払う（外国人タレント等から役務の提供を受ける）日本の興行主等においては、外国人タレント等が消費税の申告納税を行っているか否かにかかわらず、原則として、仕入税額控除制度の適用を受けていたと考えられます。

その結果、外国人タレント等による納税なき、日本の興業主等による仕入税額控除制度の適用という問題が発生しており、昨年、会計検査院からも同様の指摘がなされていました。

## 2 改正前の制度の概要

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」（旧消法4①）とされており、納税義務者については、「事業者は、国内に

おいて行った課税資産の譲渡等につき、この法律により、消費税を納める義務がある。」（旧消法5①）とされています。

また、資産の譲渡等が国内取引に該当するか否かの内外判定基準については、消費税法第4条第3項に規定が設けられています。具体的には、「役務の提供」については、当該役務の提供が行われた場所によって判定することを原則としつつ、政令で定める一定のものについては政令で定める場所によって判定することとされています（旧消法4③二、旧消令6②）（詳細は、前述の「二国境を越えた役務の提供に係る課税の見直し」を参照ください）。

したがって、外国人タレント等が日本国内で行った興行等については、国内取引として消費税の課税対象とされています。

## 3 改正の内容

国内において外国人タレント等が行う役務の提供のうち一定のものを「特定役務の提供」と位置付け、当該特定役務の提供を受ける行為（「特定課税仕入れ」といいます。）に対して消費税の申告納税義務を課す、いわゆるリバースチャージ方式が導入されました。具体的には、「特定役務の提供」を、「事業者向け電気通信利用役務の提供」とともに「特定資産の譲渡等」と定義し、当該特定資産の譲渡等を受ける事業者、すなわち、「特定課税仕入れ」を行う事業者に対して、消費税の申告納税義務が課されることとなります（消法2①八の二・八の四・八の五、4①、5①）。

したがって、特定役務の提供を受けている事業者にあつては、外国人タレント等に支払う報酬に

つき消費税相当分を上乗せする必要がなくなりませんが、その分、自らがリバースチャージによる申告納税義務を負うことになるため、今後、契約関係の見直しが必要になってくると考えられます。

なお、リバースチャージによる納税義務が発生する事業者においては、事業者向け電気通信利用役務の提供を受ける場合と同様、課税売上割合が95%以上の課税期間においては、当分の間、特定課税仕入れはなかったものとして消費税法の規定を適用することとする経過措置が設けられています（改正法附則42）。

（注）簡易課税制度の適用を受ける課税期間についても同様の経過措置が設けられています（改正法附則44②）。

#### (1) 特定役務の提供の範囲について

特定役務の提供とは、「資産の譲渡等のうち、国外事業者が行う演劇その他の政令で定める役務の提供（電気通信利用役務の提供に該当するものを除く。）をいう。」とされており（消法2①八の五）、具体的な範囲については、政令で次のように規定されています。

##### （参考）消費税法施行令

（特定役務の提供の範囲）

第2条の2 法第2条第1項第8号の5に規定する政令で定める役務の提供は、映画若しくは演劇の俳優、音楽家その他の芸能人又は職業運動家の役務の提供を主たる内容とする事業として行う役務の提供のうち、国外事業者が他の事業者に対して行う役務の提供（当該国外事業者が不特定かつ多数の者に対して行う役務の提供を除く。）とする。

消費税法施行令第2条の2に規定する「事業」の範囲（「映画若しくは演劇の俳優、音楽家その他の芸能人又は職業運動家の役務の提供を主たる内容とする事業」と規定）は、所得税法第161条第2号（国内源泉所得）の規定に基づき「国内において人的役務の提供を主たる内容とする事業」を定めた所得税法施行令第282

条第1号の規定振りと同様（同法令179一も同様）であることから、その範囲に異なるところはありませぬ。したがって、解釈に当たっては、所得税法基本通達161-8から161-11を参照ください。

なお、所得税法第161条第2号の適用を受ける対価（源泉徴収の対象）であっても、その対象となる取引が消費税の課税対象外であれば、特定役務の提供に該当しないことは言うまでもありません。

（注1）「芸能人等の役務の提供を主たる内容とする事業」に該当する場合であっても、役務の提供に当たるのか、資産の譲渡又は貸付け（例：著作隣接権の譲渡・貸付け）に当たるのか、といった消費税法上の判断は、別途行う必要があります。

（注2）所得税法第161条第2号の規定は、所得税法等の一部を改正する法律（平成26年法律第10号）により、平成28年4月1日から、所得税法第161条第1項第6号に改正されます。

他方で、所得税法施行令の規定を直接引用せず、上記（消法2の2）のように消費税法令上の概念として規定し、かつ、波線部分が加えられているため、以下のような違いがあることにも留意が必要です。

① 非居住者が自己の役務を提供する場合があります。

所得税法上、国内源泉所得の対象となる「人的役務の提供を主たる内容とする事業」とは、非居住者が営む自己以外の者の人的役務の提供を主たる内容とする事業、又は外国法人が営む人的役務の提供を主たる内容とする事業のうち、所得税法施行令第282条各号に掲げるものをいうとされています。

しかし、消費税法施行令第2条の2（特定役務の提供の範囲）では、所得税法施行令第282条第1号の規定をそのまま引用するのではなく、「外国人タレント等の役務の提供を主たる内容とする事業として行う役務の提

供」と規定することによって、外国人タレント等自身が行う役務の提供もその対象としています。

(注) 外国人タレント等自身が行う役務の提供に係る報酬については、所得税法第161条第8号に掲げる給与、報酬又は年金に該当することとなります。

- ② 他の事業者に対して行う役務の提供の意義本制度は、外国人タレント等が日本国内において観客等から直接対価を得て行う興行等を対象とするものではなく、他の興行主等の事業者に対して行う役務提供をその対象としています。このため、その対象取引については、「他の事業者に対して行う役務の提供」に限定されています。

こうした制度とされている理由は、消費者(事業者以外の者)にリバースチャージによる申告納税義務を課すことが現実的ではないためです。

- ③ 「不特定かつ多数の者に対して行う役務の提供を除く」の意義

特定役務の提供の定義では、外国人タレント等が国内で行う一定の役務の提供のうち、「事業者に対して行う役務の提供」に限定しつつも、「不特定かつ多数の者に対して行う役務の提供」を除いています。

上記②で述べたとおり、本制度は、外国人タレント等が日本国内で直接行う興行等を対象としていません。しかし、外国人タレント等が直接興行を行うケースを考えると、その観客(チケット購入者)の中には、事業者が事業として購入したチケット等(交際費、広告宣伝費、福利厚生費などに該当するチケット購入)による観客も少なからず存在すると考えられますが、役務の提供を行う外国人タレント等からは認識することができませんのでこれをリバースチャージの対象とするのは現実的ではありません。

そこで、「不特定かつ多数の者に対して行う役務の提供を除く。」と規定することによ

って、そうした役務の提供(外国人タレント等からは、役務の提供を受ける者に事業者が含まれていることを認識できない取引)はリバースチャージの対象にならないことを明らかにしています(こうした取引については、興行等を行った外国人タレント等(課税事業者に限ります。)に申告納税義務が課されることとなります。)

なお、外国人タレント等が日本国内で直接興行等を行う場合であっても、国内の事業者と直接契約を行い、観客席の一部をその事業者の招待客等に利用させるようなケースにおけるその部分については、不特定かつ多数の者に対して行う役務の提供には該当しません。

- (2) 経過措置について

外国人タレント等が行う役務の提供に係るリバースチャージの仕組みは、事業者向け電気通信利用役務の提供に係るリバースチャージと同様です。このため、本制度の施行日(平成28年4月1日)前後に行われる取引に対する適用関係については、電気通信利用役務の提供に係る経過措置を読み替えて準用することとされています(改正法附則48②)。

具体的には、次に掲げる経過措置について、それぞれ必要な読替えを行った上で準用することとされています。

- ・ 改正法附則第36条第2項(施行日後に開始する課税期間に係る事業者免税点制度の適用)
- ・ 改正法附則第37条第1項、第2項及び第3項(相続等があった場合の事業者免税点制度の適用)
- ・ 改正法附則第41条(仕入対価の返還等を受けた場合の経過措置)
- ・ 改正法附則第45条(売上対価の返還等をした場合の経過措置)
- ・ 改正法附則第46条(貸倒れがあった場合の経過措置)

## 4 適用関係

この改正は、平成28年4月1日以後に国内で行われる資産の譲渡等（特定役務の提供）及び課税

仕入れ（特定課税仕入れを含みます。）について適用されます（改正法附則1五八、48①、改正消令附則1三）。

## 五 その他の改正

### 1 介護保険法の改正に伴う所要の規定の整備

#### (1) 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、原則としてすべての財貨・サービスの国内における販売、提供などをその課税対象としています。社会政策的な配慮から介護保険法の規定に基づく居宅介護サービス費の支給に係る居宅サービス、施設介護サービス費の支給に係る施設サービスその他これらに類するものは非課税とされています。

具体的には、次に掲げる介護サービスが非課税とされています。ただし、特別の居室の提供その他の財務大臣が指定する資産の譲渡等（平成12年大蔵省告示第27号）に該当するものを除きます。

#### ① 要介護者向け介護サービス

イ 居宅介護サービス費の支給に係る次の介護サービス（消法別表第一第七号イ、消令14の2①）

訪問介護、訪問入浴介護、訪問看護、訪問リハビリテーション、居宅療養管理指導、通所介護、通所リハビリテーション、短期入所生活介護、短期入所療養介護及び特定施設入居者生活介護（以下「訪問介護等」といいます。）

ロ 施設介護サービス費の支給に係る次の介護サービス（消法別表第一第七号イ、消令14の2②）

介護福祉施設サービス（特別養護老人ホーム）及び介護保健施設サービス（老人保

健施設）等（以下「施設サービス」といいます。）

ハ 特例居宅介護サービス費の支給に係る訪問介護等又はこれに相当するサービス（消令14の2③一）

ニ 地域密着型介護サービス費の支給に係る次の介護サービス（消令14の2③二）

定期巡回・随時対応型訪問介護看護、夜間対応型訪問介護、認知症対応型通所介護、小規模多機能型居宅介護、認知症対応型共同生活介護、地域密着型特定施設入居者生活介護、地域密着型介護老人福祉施設入所者生活介護及び複合型サービス（以下「定期巡回・随時対応型訪問介護看護等」といいます。）

ホ 特例地域密着型介護サービス費の支給に係る定期巡回・随時対応型訪問介護看護等又はこれに相当するサービス（消令14の2③三）

ヘ 特例施設介護サービス費の支給に係る施設サービス等（消令14の2③四）

(注) 「要介護者」とは身体上又は精神上の障害があるために、入浴、排せつ、食事等の日常生活における基本的な動作の全部又は一部について、継続して、常時介護を要すると見込まれる状態の者をいいます。介護の必要程度に応じて軽度の要介護1から重度の要介護5までの5段階の区分があります。

#### ② 要支援者向け介護サービス

イ 介護予防サービス費の支給に係る次の介護サービス（消令14の2③五）

介護予防訪問介護、介護予防訪問入浴介護、介護予防訪問看護、介護予防訪問リハ

ビリテーション、介護予防居宅療養管理指導、介護予防通所介護、介護予防通所リハビリテーション、介護予防短期入所生活介護、介護予防短期入所療養介護及び介護予防特定施設入居者生活介護（以下「介護予防訪問介護等」といいます。）

ロ 特例介護予防サービス費の支給に係る介護予防訪問介護等又はこれに相当するサービス（消令14の2③六）

ハ 地域密着型介護予防サービス費の支給に係る次の介護サービス（消令14の2③七）

介護予防認知症対応型通所介護、介護予防小規模多機能型居宅介護及び介護予防認知症対応型共同生活介護（以下「介護予防認知症対応型通所介護等」といいます。）

ニ 特例地域密着型介護予防サービス費の支給に係る介護予防認知症対応型通所介護等又はこれに相当するサービス（消令14の2③八）

（注）「要支援者」とは要介護状態となるおそれがある状態の者をいいます。日常生活における支援の必要程度に応じて要支援1と要支援2の区分があります。

③ その他の介護サービス

イ 居宅介護サービス計画費の支給に係る居宅介護支援及び介護予防サービス計画費の支給に係る介護予防支援（いわゆる「ケアプラン」の作成等）（消令14の2③九）

ロ 特例居宅介護サービス計画費の支給に係る居宅介護支援又はこれに相当するサービス及び特例介護予防サービス計画費の支給に係る介護予防支援又はこれに相当するサービス（消令14の2③十）

ハ 市町村特別給付として行われる資産の譲渡等のうち訪問介護等に類するもの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（消令14の2③十一）。具体的には「要介護者等に対してその者の居宅において食事を提供する事業」が指定されています（平成12年厚生省告示第126号）。

ニ 介護保険法の規定に基づく地域支援事業として要支援者又はこれに類する者に対して行われる介護予防・日常生活支援総合事業に係る資産の譲渡等（介護予防サービス又は地域密着型介護予防サービスのうち、市町村が定めるものその他の厚生労働大臣が財務大臣と協議して指定するものに限り）（消令14の2③十二）

ホ 生活保護法の規定に基づく介護扶助等のための居宅介護（訪問介護等及び定期巡回・随時対応型訪問介護看護等（上記①ニの地域密着型介護老人福祉施設入所者生活介護を除きます。）並びにこれらに相当するサービス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に限り）等（消令14の2③十三）

(2) 改正の内容

介護保険制度については、「持続可能な社会保障制度の確立を図るための改革の推進に関する法律」（平成25年法律第112号）に基づく措置として、地域において効率的かつ質の高い医療提供体制を構築するとともに地域包括ケアシステム（地域の実情に応じて、高齢者が、可能な限り、住み慣れた地域でその有する能力に応じ自立した日常生活を営むことができるよう、医療、介護、介護予防（要介護状態若しくは要支援状態となることの予防又は要介護状態若しくは要支援状態の軽減若しくは悪化の防止をいいます。）、住まい及び自立した日常生活の支援が包括的に確保される体制をいいます。）を構築することを通じ、地域における医療及び介護の総合的な確保を推進するため、平成26年の通常国会（第186回国会）において、「地域における医療及び介護の総合的な確保を推進するための関係法律の整備等に関する法律」（平成26年法

律第83号。以下「医療介護総合確保推進法」といいます。)が可決・成立し、同年6月25日に公布されています。

この法律に基づく介護保険制度の改革に伴う消費税関係の改正は以下の通りです。なお、消費税の改正については、消費税法施行令等の一部を改正する政令(平成27年政令第145号)等により所要の整備が行われています。

① 小規模通所介護の地域密着型サービスへの移行(平成28年4月1日施行分)

医療介護総合確保推進法第6条(介護保険法の一部改正)により、介護保険法において居宅サービスの一つとして位置付けられている通所介護(デイサービス)のうち、小規模な通所介護事業については、少人数で生活圏域に密着したサービスとして、地域の連携や運営の透明性の確保を図る等の必要から、市町村が指定・監督等の事務を行う地域密着型サービスに位置付ける見直しが行われました。

具体的には、介護保険法に規定する居宅サービスの一類型である通所介護のうち、小規模型の通所介護を「地域密着型通所介護」(新介護保険法8⑰)として地域密着型サービスに位置付けることとされました。この改正を踏まえ、消費税が非課税とされる地域密着型サービスの対象に地域密着型通所介護を加えることとされています(消令14の2③②)。

② 介護予防訪問介護及び介護予防通所介護の地域支援事業への移行(平成27年4月1日施行分)

医療介護総合確保推進法第5条(介護保険法の一部改正)により、介護保険法における介護予防サービスとして、これまでサービスの種類や内容等につき全国一律の基準によって行われていた介護予防訪問介護及び介護予防通所介護(旧介護保険法8の2②⑦)については、市町村が地域の実情に応じ、住民主体の取組を含めた多様な主体による柔軟な取組により効果的かつ効率的にサービスを提供できるよう地域支援事業に移行することとさ

れ、新たな地域支援事業における介護予防・日常生活支援総合事業(以下「新介護予防・日常生活支援総合事業」といいます。)として位置付けることとされました(新介護保険法115の45①。下記③参照)。

また、医療介護総合確保推進法においては、これに関連して以下の経過措置が置かれています。

イ 医療介護総合確保推進法第5条による改正の施行日の前日である平成27年3月31日(医療介護総合確保推進法附則第14条第1項の条例で定める場合においては、当該条例で定める日)において、要支援認定等を受けていた被保険者等に対する保険給付については、当該認定有効期間の末日その他の平成30年3月31日までの間において厚生労働省令で定める日までの間は、旧介護保険法第8条の2第1項等の関係規定はなお効力を有することとされています。この経過措置により、平成27年3月31日時点で要支援認定等を受けていた被保険者等については、この改正の施行日以後引き続き当該認定有効期間の末日等までの間は、旧介護保険法の規定による介護予防訪問介護及び介護予防通所介護を利用できることとなります(医療介護総合確保推進法附則11)。

ロ 平成27年4月1日から新介護予防・日常生活支援総合事業を開始することが困難である市町村が、その旨を各市町村の条例で定めることにより、介護予防訪問介護及び介護予防通所介護の地域支援事業への移行を猶予する経過措置(医療介護総合確保推進法附則14①)の対象となる市町村が行う介護保険の被保険者に対する保険給付については、平成27年4月1日から平成29年3月31日までの間において当該条例で定める日までの間は、旧介護保険法第8条の2第1項等の関係規定はなお効力を有することとされています。この経過措置により、介護予防訪問介護及び介護予防通所介護の地

域支援事業への移行を猶予される市町村（医療介護総合確保推進法附則14①の対象となる市町村）については、これらの市町村において行う旧介護保険法の規定による介護予防訪問介護及び介護予防通所介護に係る関係規定の適用があるため、この改正の施行日以後に旧介護保険法の規定による保険給付が行われることとなります（医療介護総合確保推進法附則14②）。

上記の介護保険法の改正及び経過措置を踏まえ、消費税が非課税とされる介護予防サービス及び特例介護予防サービスの対象から介護予防訪問介護及び介護予防通所介護を除くとともに、医療介護総合確保推進法附則第11条及び第14条第2項の規定によりなおその効力を有するものとされる旧介護保険法の規定による介護予防訪問介護及び介護予防通所介護については、非課税とされる介護予防サービス及び特例介護予防サービスの対象に加える等の規定の整備が行われています（消令14の2③五・六）。

（注）上記の経過措置の対象となる介護予防訪問介護及び介護予防通所介護について消費税が非課税とされるのは、最長で平成30年3月31日までとなります。

③ 地域支援事業の見直し（新介護予防・日常生活支援総合事業）関係（平成27年4月1日施行分）

イ 医療介護総合確保推進法第5条（介護保険法の一部改正）により、介護保険法における介護予防サービスとして、これまでサービスの種類や内容等につき全国一律の基準によって行われていた介護予防訪問介護及び介護予防通所介護（旧介護保険法8の2②⑦）については、市町村が地域の実情に応じ、住民主体の取組を含めた多様な主体による柔軟な取組により効果的かつ効率的にサービスの提供をできるように地域支援事業に移行することとされ、新たな地域支援事業における新介護予防・日常生活支援

総合事業として位置付けることとされました。また、地域支援事業については、介護予防訪問介護及び介護予防通所介護の新介護予防・日常生活支援総合事業への移行のほか、新たに医療と介護の連携や認知症高齢者に対する早期からの対応等の総合的な支援の推進、生活支援等の体制整備を進めていく等の大幅な見直しを行うこととされました。

具体的には、地域支援事業については、市町村に実施を義務付ける新たな「介護予防・日常生活支援総合事業」（旧介護予防訪問介護、旧介護予防通所介護及び医療介護総合確保推進法第5条による改正前の介護予防・日常生活支援総合事業（以下「旧介護予防・日常生活支援総合事業」といいます。）の概念を含むもの：新介護保険法115の45①）と、地域包括支援センターが行う包括的支援事業について事業内容を再編したもの（新介護保険法115の45②）とすることとされました。

ロ 医療介護総合確保推進法第5条による改正の施行日の前日である平成27年3月31日までに、新介護予防・日常生活支援総合事業を行うことが困難である市町村が、その旨を各市町村の条例で定めた場合には、平成29年3月31日までの間において当該条例で定める日までの間は、引き続き旧介護予防・日常生活支援総合事業の関係規定（旧介護保険法第115条の45等）は、なおその効力を有することとする経過措置が置かれており、新介護予防・日常生活支援総合事業への移行が猶予されています（医療介護総合確保推進法附則14①）。

上記の介護保険法の改正及び経過措置を踏まえ、消費税が非課税とされる介護サービスの対象に介護保険法の規定に基づく地域支援事業として居宅要支援被保険者等に対して行われる新介護予防・日常生活支援総合事業を加えるとともに、医療介護総合確保推進法附



則第14条第1項の規定によりなおその効力を有することとされる旧介護保険法の規定に基づく地域支援事業として要支援者又はこれに類する者に対して行われる旧介護予防・日常生活支援総合事業を非課税とされる介護サービスの対象とすることとされました（消令14の2③十二）。また、消費税が非課税とされる旧介護予防・日常生活支援総合事業の具体的な範囲については厚生労働省の告示により指定されていましたが、新介護予防・日常生活支援総合事業として行われる具体的なサービスを新たに追加する等の所要の規定の整備が行われています（平成24年厚生労働省告示第307号）。

（注） 上記の経過措置の対象となる旧介護予防・日常生活支援総合事業について消費税が非課税となるのは最長で平成29年3月31日までとなります。

#### ④ その他

イ 医療介護総合確保推進法第10条（生活保護法の一部改正）により、生活保護法の介護扶助の対象に介護保険法における新介護予防・日常生活支援総合事業に相当する支援（以下「介護予防・日常生活支援」といいます。）が加えられたことを踏まえ、介護予防・日常生活支援を消費税が非課税とされる介護サービスの対象に加えることとされました（消令14の2③十三）。なお、消費税が非課税とされる介護予防・日常生活支援の具体的な範囲を規定している厚生労働省の告示について、介護予防・日常生活支援として行われる具体的なサービスを追加する等の所要の規定の整備が行われています（平成12年厚生省告示第190号）。

ロ 医療介護総合確保推進法第5条（介護保険法の一部改正）により、地域包括支援センターが行う包括的支援事業について、在宅医療と介護との連携を推進するための事業、生活支援・介護予防の体制整備のための事業及び認知症施策の推進のための事業

（以下「在宅医療介護連携推進事業等」といいます。）が加えられました。

地域包括支援センターが行う包括的支援事業として行われる資産の譲渡等のうち、老人福祉法に規定する老人介護支援センターの事業に類する事業として行われる資産の譲渡等については、社会福祉事業に類するものとして消費税が非課税とされていますが、上記改正を踏まえ、消費税が非課税とされる包括的支援事業として行われる資産の譲渡等の具体的な範囲を指定している厚生労働省の告示について、在宅医療介護連携推進事業等を追加する等の所要の規定の整備が行われています（平成18年厚生労働省告示第311号）。

ハ 医療介護総合確保推進法第5条（介護保険法の一部改正）により介護保険法上の介護予防サービスについて改正が行われたことを踏まえ、消費税が非課税とされる介護サービスから除かれる資産の譲渡等（特別な居室や食事の提供、利用者の選定による実施地域外での介護サービスに要する交通費又は送迎費等）を定める財務省の告示について、所要の規定の整備が行われていません（平成12年大蔵省告示第27号）。

#### (3) 適用関係

- ① 上記(2)①改正は平成28年4月1日から適用されます（改正消令附則1三）。
- ② 上記(2)②③の改正は平成27年4月1日から適用されています（改正消令附則1、平成27年厚生労働省告示第231号）。
- ③ 上記(2)④イの改正は平成27年4月1日から適用されています（平成27年厚生労働省告示第234号）。
- ④ 上記(2)④ロの改正は平成27年4月1日から適用されています（平成27年厚生労働省告示第232号）。
- ⑤ 上記(2)④ハの改正は平成27年4月1日から適用されています（平成27年財務省告示第

108号)。

## 2 生活困窮者自立支援法の施行に伴う規定の整備

### (1) 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、提供などがその課税対象とされていますが、社会政策的な配慮から社会福祉事業及び更生保護事業として行われる資産の譲渡等は非課税とされています。ただし、社会福祉事業及び更生保護事業として行われる資産の譲渡等のうち、障害者支援施設、授産施設等を経営する事業等において生産活動としての作業に基づき行われるものについては、当該事業による資産の譲渡等を受ける事業者の仕入税額控除を可能とする観点から、非課税の対象から除かれています(消法6①、別表1七ロ、消令14)。

### (2) 改正の内容

今般、生活困窮者に対する自立支援措置を講ずることにより生活保護に至る前の段階の自立支援策の強化を図ることを目的とした生活困窮者自立支援法(平成25年法律第105号)が制定され、平成27年4月1日から施行されることとなりました。

この法律では、生活困窮者に対する自立の支援に関する措置の一環として、雇用による就業を継続して行うことが困難な生活困窮者に対し、就労の機会を提供するとともに、就労に必要な知識及び能力の向上のために必要な訓練等を行う事業について、都道府県知事等が認定を行うことができることとされていますが、この認定を受けた事業は「認定生活困窮者就労訓練事業」として位置付けられ、社会福祉法に規定する第二種社会福祉事業に該当します。

上記(1)で述べたとおり、社会福祉事業として行われる資産の譲渡等は消費税法上非課税とされていますが、認定生活困窮者就労訓練事業に

おいて生産活動としての作業に基づき行われる資産の譲渡等については、障害者支援施設、授産施設等を経営する事業等において生産活動としての作業に基づき行われるものと同様、当該資産の譲渡等を受ける事業者の仕入税額控除を可能とする観点から、非課税の対象から除くこととされました(消法別表1七ロ)。

### (3) 適用関係

上記改正は、平成27年4月1日から適用されています(改正法附則1)。

## 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、50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、平成3年厚生省告示第130号)。

### (2) 改正の内容

今回の改正では、新たに次の品目が非課税物品に加えられたほか、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。

#### ○ 視覚障害者用携帯型日本銀行券種類識別装置

視力に障害を有する者の日本銀行券の種類を識別を容易にすることのみを目的とする製品であって、点字、凸線等により操作ボタンが知覚でき、かつ、触覚や音声信号により情報を確認できる機能を有するものに限ります。

(3) 適用関係

上記改正は、平成27年4月1日から適用されています（平成27年厚生労働省告示第91号）。

4 行政手続における特定の個人を識別するための番号の利用等に関する法律の施行に伴う消費税関係の改正

(1) マイナンバー制度の概要等

マイナンバー制度の概要及びマイナンバー制度に係る税法改正の概要については、後掲の「行政手続における特定の個人を識別するための番号の利用等に関する法律の施行に伴う国税通則法等の改正（平成28年1月マイナンバー利用開始）」を参照ください。

(2) 改正の内容

消費税法施行規則の一部を改正する省令（平成26年財務省令第58号。以下「平成26年7月改正消規」といいます。）及び租税特別措置法施行規則の一部を改正する省令（平成26年財務省令第51号。以下「平成26年7月改正措規等」といいます。）の施行に伴い、税務署長等に提出する消費税法施行規則及び租税特別措置法施行

規則（消費税法等の特例）に定める申告書、申請書、届出書その他の書類に、氏名や住所等のほか、個人番号（法人については法人番号）を記載しなければならないこととされました。

（注）平成26年7月改正消規については、改正消規則附則第5条において、前述の「三 外国人旅行者向け消費税免税制度（輸出物品販売場制度）の見直し」により新たに追加した申請書等に係る所要の規定の整備が行われています。

(3) 適用関係

申請書、届出書その他の書類については、平成28年1月1日以後に提出する書類について適用し、同日前に提出する書類については、従前どおりとされています（平成26年7月改正消規附則1、2①②、平成26年7月改正措規等附則1、47）。

申告書については、平成28年1月1日以後に開始する課税期間に係る申告書について適用し、同日前に開始した課税期間に係る申告書については、従前どおりとされています（平成26年7月改正消規附則1、2③）。