

# 消費税法等の改正

目 次	
一 外国人旅行者向け消費税免税制度（輸出物品販売場制度）における手続の電子化等……………	949
二 適格請求書等保存方式に関する細目の制定……………	954
三 その他の改正……………	970

## はじめに

平成30年度税制改正においては、外国人旅行者向け消費税免税制度（輸出物品販売場制度）における手続の電子化等のほか、平成28年度税制改正において導入が法定化された適格請求書等保存方式（いわゆるインボイス制度）の細目を定める等の改正が行われています。

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」（平成30年法律第7号。以下「30年改正法」といいます。）は、去る平成30年3月28日に参議院本会議で可決・成立し、同月31日に平成30年法律第7号として公布されています。また、関係政省令等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30年政令第135号。以下「30年改正消令」と

いいます。）

- ・ 租税特別措置法施行令等の一部を改正する政令（平成30年政令第145号）
- ・ 消費税法施行規則等の一部を改正する省令（平成30年財務省令第18号。以下「30年改正消規」といいます。）
- ・ 租税特別措置法施行規則等の一部を改正する省令（平成30年財務省令第27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30年財務省告示第87号）
- ・ 消費税法施行令第14条の4の規定に基づき厚生労働大臣が指定する身体障害者用物品及びその修理の一部を改正する件（平成30年厚生労働省告示第122号）

## 一 外国人旅行者向け消費税免税制度（輸出物品販売場制度）における手続の電子化等

### 1 改正の背景

観光庁を中心として観光立国の実現を目指した様々な施策が実施され、訪日外国人旅行者数はここ数年で劇的に増加しています。外国人旅行者向け消費税免税制度（輸出物品販売場制度）についても、わが国におけるショッピングツーリズムの魅力さをさらに高めるべくここ数年大きな改正が行われ、これに伴い平成26年4月には5,777店だっ

た全国の輸出物品販売場の数は、平成30年4月には44,646店に増加しています。

このような中、平成30年度税制改正においては、外国人旅行者からの「購入記録票の貼付け等に伴い旅券等が汚損する」という声や、輸出物品販売場を経営する事業者からの「免税販売手続が煩雑なので簡略化してほしい」といった声を受け、観光庁等から免税販売手続の電子化要望等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営業者が、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海外に持ち出す物品（最終的に輸出される物品）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等は、国内において資産の譲渡等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。

なお、輸出物品販売場を営業者が外国人旅行者に対して免税で販売するためには、以下の要件を満たす必要があります。

- (1) 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
- (2) 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。）を貼り付け、当該旅券等との間に割印を行うこと
- (3) 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) 免税販売した物品が一定の消耗品（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。）である場合には、同一の店舗で同一の日に販売する消耗品の購入金額が税抜50万円を超えない範囲のものであって、一定の要件を満たす包装（以下「特殊包装」といいます。）を施した状態で外国人旅行者に引き渡すこと
- (5) 免税販売した物品が消耗品以外の物品（以下「一般物品」といいます。）である場合で、同一の店舗で同一の日に販売する一般物品の購入金

額が税抜100万円を超える場合には、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) 同一の日に同一の外国人旅行者に対して販売する金額が、一般物品、消耗品それぞれについて税抜5,000円以上であること

また、外国人旅行者は、その出国の際に、旅券等に貼付けを受けた購入記録票を税関長に提出する必要があります。

## 3 改正の内容

### (1) 免税販売手続の電子化

#### ① 電子化の具体的内容

免税販売手続については、上記2のとおり書面による手続を原則とし、一部の手続についてのみ、電磁的記録による提供・保存が認められていました。平成30年度税制改正においては、この免税販売手続を簡略化すべく、原則電子的に行うこととされ、その情報等の保存も原則電磁的記録によることとされました（消令18）。

改正後の免税販売手続の具体的な内容は以下のとおりです。

イ 輸出物品販売場を営業者は、外国人旅行者から旅券等の提示を受け、その提示を受けた旅券等に記載された情報及びその外国人旅行者の購入の事実を記録した電磁的記録（以下「購入記録情報」といいます。）を、電子情報処理組織を使用して、遅滞なく国税庁長官に提供すること（消令18⑥）

※ 購入記録情報とは以下の事項が記録された電磁的記録をいいます（消規6⑦）。

- (イ) 免税購入する外国人旅行者から提示を受けた旅券等に記載された情報
- (ロ) 当該輸出物品販売場を営業者の氏名等及び納税地
- (ハ) 当該輸出物品販売場の名称、所在地及び税務署長から通知を受けた識別符号
- (ニ) 当該免税対象物品の譲渡の年月日

- (ホ) 当該免税対象物品の品名、品名ごとの数量、価額及び一般物品又は消耗品の別並びに当該免税対象物品の価額の合計額
  - (ヘ) 国際第二種貨物利用運送事業者を利用した場合には、当該国際第二種貨物利用運送事業者の氏名又は名称
  - (ト) 一の販売場とみなされた合算対象輸出品販売場において免税対象物品の譲渡を行う場合には、その旨
  - (チ) 当該免税対象物品の譲渡が軽減対象課税資産の譲渡等に該当する場合には、その旨
- ロ 輸出品販売場を経営する事業者は、免税購入する外国人旅行者に対して、以下の事項を説明すること(消令18⑩、消規6の3)
- (イ) その免税購入した物品が輸出するため購入されるものである旨
  - (ロ) 出国する際に、その出港地を所轄する税関長にその所持する旅券等を提示しなければならない旨
  - (ハ) 免税購入した物品を出国する際に所持していなかった場合には、その免除された消費税等相当額を徴収される旨

また、輸出品販売場において免税購入した外国人旅行者は、その出国の際、その出港地を所轄する税関長にその所持する旅券等を提示することとされました(消令18⑤)。

上記イの購入記録情報を国税庁長官へ提供するためには、あらかじめ、その納税地を所轄する税務署長に、届出者の氏名等、輸出品販売場の所在地及び電子メールアドレス等の事項を記載した届出書を提出しなければならないこととされました(消規6の2①)。この届出書の提出を受けた税務署長は、当該届出書を提出した事業者に対して、当該届出書に係る輸出品販売場ごとの識別符号を通知することとされています(消規6の2②)。

(注) 免税販売手続の電子化は平成32年4月1日に施行されますが、上記の届出書は平成

31年10月1日から提出することができることとされています(30年改正消令附則4⑤)。

なお、購入記録情報の国税庁長官への提供に際しては、その提供する事業者の氏名等を明らかにする措置を講じなければなりません。なお、当該措置の内容は国税庁長官が定めることとされています。また、その提供するファイル形式及び電子情報処理組織の使用に係る手続に関しても、同様に国税庁長官が定めることとされていますが、これらの詳細は、今後、国税庁により明らかにされる予定です(消令18⑦、消規6の2⑤⑥)。

上記イのとおり、購入記録情報の国税庁長官への提供は、免税販売手続の際、遅滞なく行うこととされていますが、災害その他やむを得ない事情により国税庁長官に提供することができなかった場合には、当該災害その他やむを得ない事情がやんだ後速やかに、当該購入記録情報を国税庁長官に提供しなければならないこととされています(消令18⑧)。

また、購入記録情報の提供を受けた国税庁長官は、当該購入記録情報を税関長に提供することとされています(消令18⑨)。この情報を基に、税関長は、外国人旅行者から出港地において提示を受けた旅券等に記載された情報との突合を行い、必要に応じて免税購入された物品の確認等を行うこととなります(下記の図をご参照ください)。

免税販売手続の電子化に伴い、免税販売の要件とされている輸出品販売場を経営する事業者による免税購入されたことを証する書類又は電磁的記録の保存についても改正が行われ、電子化された手続に係るものは、原則、当該電磁的記録を電子計算機を使用して作成する国税関係帳簿書類の保存方法等の特例に関する法律施行規則(平成10年大蔵省令第43号)第8条第1項各号に掲げるいずれかの措置を行い、同項に規定する要件に準ずる要件に従って保存しなければならないこととされました(消令18⑭、消規7②)。具体的には、

次のいずれかの措置を講じた上で、速やかに出力できるようにしておくとともに、当該電磁的記録に記録された事項を検索できる状態で保存することとなります。

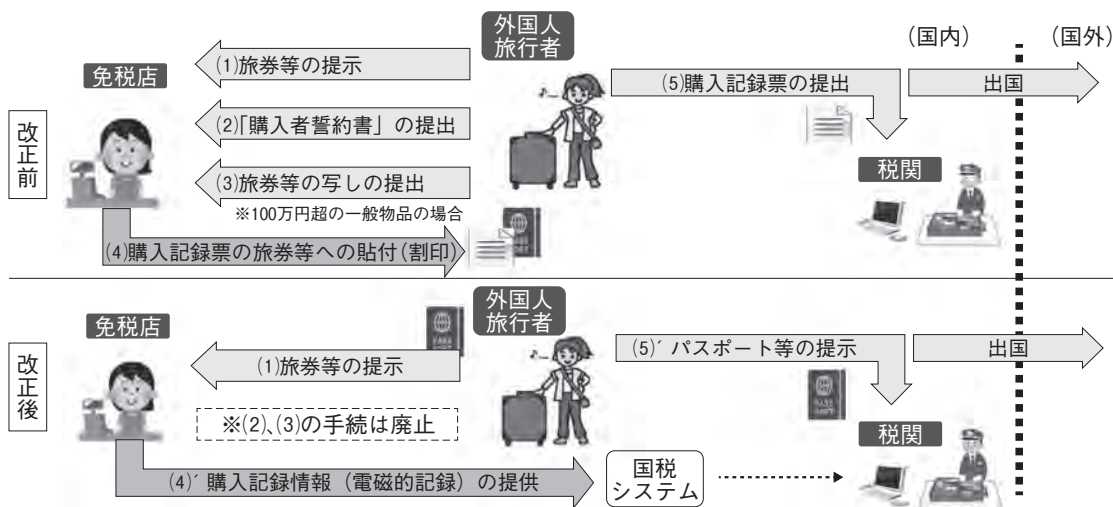
- ・ 当該電磁的記録の提供を受けた後、遅滞なく当該電磁的記録の記録事項にタイムスタンプを付すとともに、当該電磁的記録の保存を行う者又はその者を監督する者に関する情報を確認することができるようにしておくこと
  - ・ 当該電磁的記録の記録事項について正当な理由がない訂正および削除の防止に関する事務処理の規程を定め、当該規程に沿った運用を行い、当該電磁的記録の保存にあわせて当該規程の備付けを行うこと
- ただし、当該電磁的記録の保存については、

整然とした形式及び明瞭な状態で出力した書面の保存によることもできることとされています（消規7③）。

これらの免税販売手続の電子化に伴い、現行の以下の手続等については廃止されることとなりました。

- ・ 外国人旅行者がその所持する旅券等に購入記録票の貼付けを受け、当該旅券等との間に割印を受ける手続
- ・ 外国人旅行者による輸出品物販売場を営業者に対する購入者誓約書及び旅券等の写しの提出並びに当該事業者による当該購入者誓約書及び旅券等の写しの保存義務
- ・ 外国人旅行者による税関長への購入記録票の提出義務

#### 【免税販売手続電子化のイメージ】



また、上記①イの購入記録情報の国税庁長官への提供は、その提供すべき輸出品物販売場を営業者と契約を締結した承認送信事業者が提供できることとされ、この場合には、当該承認送信事業者は、国税庁長官に提供した購入記録情報を当該輸出品物販売場を営業者へ提供するものとされています（承認送信事業者制度の詳細は以下②を

ご参照ください。).

(注1) 消耗品を免税販売する場合における特殊包装に関する規定には改正がないため、消耗品を免税販売する場合には、引き続き特殊包装が必要になります。

(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品物販売場(以下「基地内輸出品物販売場」といいます

す。)においては、従前よりその免税販売  
手続が市中輸出品販売場とは異なるた  
め、今般の改正においては基地内輸出物  
品販売場に関する規定は改正されていま  
せん。したがって、基地内輸出品販売  
場における免税販売手続に変更はありま  
せん。

## ② 承認送信事業者制度の創設

免税販売手続の電子化に伴い、承認送信事  
業者制度が新たに創設されました。これは、  
本来輸出品販売場を経営する事業者が国税  
庁長官に提供しなければならない購入記録情  
報を、その輸出品販売場を経営する事業者  
との間でその提供につき承認送信事業者が提  
供することに関する契約を締結しており、か  
つ、当該承認送信事業者が購入記録情報を国  
税庁長官に提供することにつき、契約を締結  
した輸出品販売場を経営する事業者との間  
で必要な情報を共有するための措置が講じら  
れている場合において、当該承認送信事業者  
がその輸出品販売場を経営する事業者のた  
めに提供することができることとする制度で  
す(消令18の4①)。この「承認送信事業  
者」とは、次の要件をすべて満たす事業者  
(課税事業者に限ります。)で、他の事業者が  
経営する輸出品販売場の購入記録情報を提  
供することにつき、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4④)。

イ 現に徴収が著しく困難である国税の滞納  
がないこと

ロ 契約を締結した輸出品販売場を経営す  
る事業者との間で必要な情報を共有するた  
めの措置が講じられ、購入記録情報を電子  
情報処理組織を使用して適切に国税庁長官  
に提供できること

ハ 輸出品販売場の許可又は承認免税手続  
事業者若しくは承認送信事業者の承認の取  
消しの日から3年を経過しない者でないこ  
とその他購入記録情報を国税庁長官に提供

する承認送信事業者として特に不相当と認  
められる事情がないこと

承認送信事業者の承認を受けようとする事  
業者は、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(消令18の4  
⑤、消規10の7①②)。この申請書により承  
認送信事業者の承認をする税務署長は、当該  
申請書を提出した事業者に対して、承認送信  
事業者の識別符号を通知することとされてい  
ます(消規10の7③)。

(注) 免税販売手続の電子化は平成32年4月1  
日に施行されますが、上記の申請書は平成  
31年10月1日から提出することができるこ  
ととされています(30年改正消令附則4⑥)。

承認送信事業者は、契約に係る輸出品販  
売場の購入記録情報を国税庁長官に提供する  
場合には、当該承認送信事業者の識別符号を  
併せて提供する必要があり、また、その提供  
した購入記録情報又はその情報を出力するこ  
とにより作成した書面を、当該輸出品販売  
場を経営する事業者に対して提供し、又は交  
付しなければならないこととされています  
(消令18の4①後段、消規10の5)。

また、承認送信事業者は、契約を締結した  
輸出品販売場ごとに、国税庁長官に提供し  
た購入記録情報を整理し、電子計算機を使用  
して作成する国税関係帳簿書類の保存方法等  
の特例に関する法律施行規則第8条第1項各  
号に掲げるいずれかの措置を行い、同項に規  
定する要件に準ずる要件に従って、当該提供  
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、納税地等に  
保存しなければならないこととされています  
(消令18の4②、消規10の6①②)。この保存  
は、その購入記録情報を整然とした形式及び  
明瞭な状態で出力した書面によることもでき  
ることとされています(消規10の6③)。

## ③ その他の改正

イ 免税対象物品の譲渡が軽減対象課税資産

の譲渡等である場合には、国税庁長官に提供する購入記録情報に、当該免税対象物品の譲渡が軽減対象課税資産の譲渡等である旨を記録するものとされました（消規6⑧、30年改正消規附則第5条による改正後の消費税法施行規則等の一部を改正する省令（平成28年財務省令第20号。以下「新28年改正消規」といいます。）附則9③）。

※ 軽減税率制度実施後における現行の購入記録票等（30年改正消令附則第4条第3項の規定によりなお従前の例によることのできるものとされた場合を含みます。）における取扱いも同様です（新28年改正消規附則9①②）。

ロ 免税販売手続の電子化に伴い、輸出物品販売場において免税購入された輸出物品に関する税関職員の調査に係る質問検査権について、整備が行われました（通法74の2①四イ）。

## (2) 免税販売の対象となる最低購入金額の判定の見直し

輸出物品販売場における免税販売については、同一の外国人旅行者に対する同一店舗の1日あたりの販売において、一般物品と消耗品についてそれぞれで最低購入金額（税抜5,000円以上）を満たす必要があります。

この最低購入金額については、事業者の事務負担に配慮する等の観点からその水準に設定されているものですが、観光庁等が行ったアンケートで、外国人旅行者からは「商品購入時の一般物品と消耗品の判別が難しい」等の意見が、また、輸出物品販売場を経営する事業者からは

「一般物品と消耗品との合算が認められれば外国人旅行者の買い増しが期待できる」等の意見が寄せられました。

そこで、外国人旅行者の利便性を向上し、地方も含めた輸出品販売場数の更なる増加と外国人旅行消費額のより一層の拡大を図ることを目的として、平成30年度税制改正においては、一般物品と消耗品とを合算して最低購入金額である税抜5,000円の判定をすることが可能とされました。ただし、一般物品と消耗品とを合算して最低購入金額の判定を行った場合のその合算対象となった一般物品については、消耗品として免税販売手続を行うこととされました（消令18③）。このため、その合算対象となった一般物品については、消耗品と同様、特殊包装をして販売しなければなりません。

## 4 適用関係

上記3(1)の改正は、平成32年4月1日以後に行われる課税資産の譲渡等について（30年改正消令附則1三、4①）、3(2)の改正は、平成30年7月1日以後に行われる課税資産の譲渡等について（30年改正消令附則1一、3①）、それぞれ適用されます。

ただし、上記3(1)の改正に関しては、直ちに免税販売手続の電子化を行うことが難しい小規模な事業者等に配慮する観点から、平成33年9月30日までの間については、現行の書面等による免税販売手続を行えば免税販売を認めることとする経過措置が設けられています（30年改正消令附則4③）。

※ この経過措置を適用した輸出物品販売場から免税購入した外国人旅行者は、その出国の際、旅券等に貼付けを受けた購入記録票を税関に提出する必要があります。

## 二 適格請求書等保存方式に関する細目の制定

「適格請求書等保存方式」については、平成28年度税制改正において、「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。）によりその法律事項や平

成35年10月1日からの実施がすでに定められ、その制度の細目については後日政省令で定めることとされていましたが、軽減税率制度の実施に向けた対応の際に適格請求書等保存方式への対応も併

せて行う事業者の便宜等も踏まえ、平成30年度税制改正において、その細目が制定されました。また、これに併せて「消費税の仕入税額控除制度における適格請求書等保存方式に関する取扱通達の制定について（平成30年6月6日課軽2-8。以下「インボイス通達」といいます。）」についても定められました。

本稿では、今般明らかとなりました適格請求書等保存方式の細目として政省令等で定めることとされていた部分を中心に解説することとします。

## 1 適格請求書発行事業者登録制度関係

### (1) 適格請求書発行事業者の登録申請関係

適格請求書等保存方式においては、課税資産の譲渡等について適格請求書（適格請求書の記載事項等の詳細については後述（2(1)）します。）を交付しようとする課税事業者に対して、あらかじめ税務署長に、適格請求書発行事業者として登録を受けることを求めており、具体的には、適格請求書発行事業者の登録を受けようとする事業者は、財務省令（消規26の2①）で定める事項を記載した登録申請書をそ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（消法57の2①②）。

このうち、免税事業者が課税事業者となる課税期間の初日から登録を受けようとする場合には、税務当局による事務処理期間を踏まえ、登録申請書をその課税期間の開始前の一定の期日までに提出しなければならないこととされていましたが、その期日については、その課税期間の初日の前日から起算して1月前の日とされました（消法57の2②後段、消令70の2）。

また、登録を受けようとする課税期間が次に掲げる課税期間である場合で、その課税期間の末日までにその登録申請書を提出して登録を受けたときは、その課税期間の初日から登録を受けたものとみなす等の規定が設けられました（消令70の4、30年改正消令附則13、消規26の4）。

- ・ 事業者（下記「(5) 適格請求書発行事業者が死亡した場合の手続等関係」の適用を受け

る相続人である事業者を除きます。）が課税資産の譲渡等に係る事業を開始した日の属する課税期間

（参考）「課税資産の譲渡等に係る事業を開始した日の属する課税期間」には、非課税資産の譲渡等や国外取引のみを行っていた事業者が新たに課税資産の譲渡等に係る事業を国内において開始した課税期間などが含まれます（インボイス通達2-2）。

- ・ 法人が吸収合併により適格請求書発行事業者である被合併法人の事業を承継した場合のその合併があった日の属する課税期間
- ・ 法人が吸収分割により適格請求書発行事業者である分割法人の事業を承継した場合のその吸収分割があった日の属する課税期間

なお、当該申請書の提出を受けた税務署長は、登録拒否要件（消法57の2⑤）に該当しない場合には、適格請求書発行事業者登録簿に一定の事項（下記(2)をご参照ください。）を登載し、適格請求書発行事業者の登録を行うとともに、その旨を書面（注）で当該適格請求書発行事業者へ通知することとされています（消法57の2③⑦）。

（注）当該通知については、行政手続等における情報通信の技術の利用に関する法律（平成14年法律第151号）第4条第1項の規定により電子情報処理組織を使用して行うことができるものの対象とされました（30年改正（国税関係法令に係る行政手続等における情報通信の技術の利用に関する省令（オンライン化省令）の一部を改正する省令（平成30年財務省令第32号）による改正）後（平成32年1月1日施行）のオンライン化省令8、国税関係法令に係る行政手続等における情報通信の技術の利用に関する省令第8条第1項に規定する国税庁長官が定める処分通知等を定める件（平成30年国税庁告示第8号）一）。

（参考）登録の効力は、当該通知を受けた日からではなく、適格請求書発行事業者登録簿に登録された日から有することになります（イ

ンボイス通達2-4)。

## (2) 適格請求書発行事業者登録簿関係

登録申請書の提出を受けた税務署長が、「適格請求書発行事業者登録簿」に登載する事項については、次に掲げる事項とされました(消法57の2④、消令70の5①)。

- i 氏名又は名称及び登録番号
- ii 登録年月日
- iii 法人(人格のない社団等を除きます。)については本店又は主たる事務所の所在地
- iv 特定国外事業者(国内において行う資産の譲渡等に係る事務所、事業所その他これらに準ずるものを国内に有しない国外事業者をいいます。以下同じです。)以外の国外事業者については国内において行う資産の譲渡等に係る事務所、事業所その他これらに準ずるものの所在地

なお、適格請求書発行事業者登録簿に登載された事項の公表方法については、インターネットを利用して検索可能な方法により行うこととされました(消法57の2④後段、消令70の5②)。

(参考) 登録番号の構成については、法人番号を有する課税事業者は「T」+その法人番号、それ以外の課税事業者は「T」+13桁の数字(税務当局から付与されます。)となります(インボイス通達2-3)。

## (3) 適格請求書発行事業者の登録等に関する経過措置関係

適格請求書等保存方式に係る規定の施行日である平成35年10月1日から平成36年3月31日までの間に適格請求書発行事業者の登録を受けようとする事業者は、平成33年10月1日から適格請求書発行事業者の登録申請書(消規26の2①)を提出することができることとされ、また、平成35年10月1日にその登録を受けようとする事業者は、平成35年3月31日(消費税法第9条の2第1項の規定により課税事業者となる事業者は、平成35年6月30日)までに、適格請求書

発行事業者の登録申請書とそ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(28年改正法附則44①、1八)。

(注) 登録申請書の提出を受けた税務署長は、適格請求書発行事業者登録制度の施行前(平成35年10月1日前)であっても、消費税法第57条の2の規定の例により登録、公表、登録の拒否、登録の取消し、通知及び登録の変更(以下「登録等」といいます。)をすることができるとされています。また、同条の規定の例によりされた登録等は、平成35年10月1日に、同条の規定により行われたものとみなされず(28年改正法附則44③)。

他方で、この期限後に新たに適格請求書等の発行が必要となる事業を開始した場合などこの期限までに登録申請書を提出することが困難な事情にある場合も想定されます。

このため、平成35年10月1日にその登録を受けようとする事業者が、平成35年3月31日(消費税法第9条の2第1項の規定により課税事業者となる事業者は、平成35年6月30日)までに適格請求書発行事業者の登録申請書を提出することにつき困難な事情がある場合には、登録申請書にその困難な事情を記載して平成35年9月30日までに提出し、登録を受けたときは平成35年10月1日に登録を受けたものとみなす規定が設けられました(30年改正消令附則15)。

(参考) 登録申請書を提出することにつき困難な事情があれば、その困難の度合いは問いません(インボイス通達5-2)。

(注) 事業者免税点制度は適格請求書発行事業者には適用しないこととされており、適格請求書発行事業者の登録を円滑に行う必要性等から、免税事業者である事業者が適格請求書発行事業者の登録申請書(30年改正消規附則4)を提出し、平成35年10月1日の属する課税期間において適格請求書発行事業者の登録を受けた場合には、その登録日から事業者免税点制度の適用がないこととされていますので注意が必要です(28年改正法附則44④)。



また、この場合における消費税簡易課税制度選択届出書の事後提出に係る規定（30年改正消令附則18）や棚卸資産に係る消費税額の調整規定（30年改正消令附則17）が設けられました。

#### (4) 登録国外事業者から適格請求書発行事業者への移行に関する経過措置関係

平成27年度税制改正により、国内事業者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（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（消法2①ハの四）以外のものをいいます。以下同じです。）

については、原則として、仕入税額控除制度の適用対象外とした上で、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限って、仕入税額控除制度の適用を認めることとされています（所得税法等の一部を改正する法律（平成27年法律第9号）附則38①但し書）が、こうした仕組みは、平成35年10月1日以降、適格請求書発行事業者登録制度に吸収することとされています。

具体的には、平成35年9月1日において登録国外事業者であった者は、原則として、平成35年10月1日に適格請求書発行事業者の登録を受けたものとみなす旨の規定（28年改正法附則45①）が設けられていますが、この場合の適格請求書発行事業者登録簿の記載事項等については、次のとおり定められました。

イ 平成35年9月1日において登録国外事業者である者の納税地を所轄する税務署長は、適格請求書発行事業者登録簿に次に掲げる事項を記載し、その旨を当該登録国外事業者に通知するとともに、適格請求書発行事業者登録簿に記載された事項をインターネットを通じて検索可能な方法により速やかに公表すること（28年改正法附則45①②、30年改正消令附則19①②）。

i 氏名又は名称及び登録番号

ii 登録年月日

iii 法人（人格のない社団等を除きます。）

については本店又は主たる事務所の所在地

iv 特定国外事業者以外の国外事業者については国内において行う資産の譲渡等に係る事務所、事業所その他これらに準ずるものの所在地

ロ 適格請求書発行事業者登録制度への移行の前日（平成35年9月30日）における国外事業者登録簿の記載事項については、平成43年3月31日までインターネットにより公表すること（30年改正消令附則19③）。

#### (5) 適格請求書発行事業者が死亡した場合の手続等関係

適格請求書発行事業者の登録は課税事業者ごとに行われるため、適格請求書発行事業者である個人事業者が死亡し、適格請求書発行事業者以外の相続人が事業を承継した場合には、当該相続人が適格請求書発行事業者の登録を受けるまでの間は、適格請求書、適格簡易請求書又は適格返還請求書（以下3までにおいて「適格請求書等」といいます。）を発行することができないこととなり、事業の継続に支障を来すおそれがあります。

こうした事態に制度的に対応する観点から、適格請求書発行事業者が死亡した場合の手続、被相続人に係る適格請求書発行事業者の登録の効力及び相続人に係るみなし登録期間等に関する規定（消法57の3）が設けられていますが、その具体的な手続等については、次に掲げるとおり定められました。

イ 適格請求書発行事業者（個人事業者に限ります。以下(5)において同じです。）が死亡した場合には、その相続人は、死亡した旨等を記載した届出書（消規26の2④）を、速やかに、当該適格請求書発行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。なお、その相続人がハの適用を受けようとする場合には、当該届出書に当該適格請求書発

- 行事業者の事業を承継した旨を記載しなければならない（消令70の6①）。
- ロ 適格請求書発行事業者が死亡した場合における当該適格請求書発行事業者の登録は、ハの場合を除き、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、その効力を失う（消法57の3②）。
- ハ 相続により適格請求書発行事業者の事業を承継した相続人（適格請求書発行事業者を除きます。）の当該相続のあった日の翌日から、
- i 当該相続人が適格請求書発行事業者の登録を受けた日の前日、
  - ii 又は当該相続に係る適格請求書発行事業者が死亡した日の翌日から4月を経過する日のいずれか早い日までの期間（以下「みなし登録期間」といいます。）については、当該相続人を適格請求書発行事業者の登録を受けた事業者とみなすとともに、みなし登録期間中は、当該被相続人の登録番号を当該相続人の登録番号とみなす。なお、適格請求書発行事業者の登録の取消しを求める旨の届出書を提出していた被相続人の事業を承継した場合におけるみなし登録期間は、当該相続のあった日の翌日から、上記 i、ii 又は当該被相続人の適格請求書発行事業者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る（消令70の7）。
- （注） 当該みなし登録期間中は登録の取消しを求める旨の届出書を提出することはできません。
- ニ ハの適用を受けた相続人の被相続人に係る適格請求書発行事業者の登録は、みなし登録期間の末日の翌日以後は、その効力を失う。なお、ハの適用を受けている相続人がみなし登録期間中に適格請求書発行事業者の登録申請書を提出している場合において、当該みなし登録期間中に登録等の通知がないときは、当該通知が到達するまでの期間をみなし登録期間とみなす（消令70の6②）。

- ホ 税務署長は、ロ又はニにより適格請求書発行事業者の登録がその効力を失ったときは、当該登録を抹消するとともに、その旨及びその年月日をインターネットを通じて検索可能な方法により速やかに公表しなければならない（消令70の5②）。
- ヘ ハの適用を受ける次に掲げる者に該当する相続人については、それぞれ次のとおり、仕入税額の調整を行わなければならない（消令70の8）。
- i みなし登録期間の初日の前日に免税事業者であった者 みなし登録期間の初日の前日に有する免税事業者である期間に仕入れた棚卸資産に係る仕入税額の加算
  - ii みなし登録期間の末日の翌日に免税事業者となる者 みなし登録期間の末日に有するみなし登録期間に仕入れた棚卸資産に係る仕入税額の減算

## 2 適格請求書発行事業者の義務関係

### (1) 適格請求書の発行義務関係

適格請求書発行事業者は、国内において課税資産の譲渡等を行った場合において、当該課税資産の譲渡等を受ける他の事業者（免税事業者を除きます。）から求められた場合には、原則として、適格請求書（参考1・2）を交付しなければならないこととされています（消法57の4①）が、①その発行義務の対象とならないもの（発行義務の対象外）、②その発行義務が免除されるもの（発行義務の例外）の範囲については、次のとおり定められました。

- （参考1） 適格請求書の記載事項は次のとおりですが、vの消費税額等について、今般、その具体的な計算方法が定められました。
- i 適格請求書発行事業者の氏名又は名称及び登録番号
  - ii 課税資産の譲渡等を行った年月日（課税期間の範囲内で一定の期間内に行った課税資産の譲渡等につきまとめて当該書類を作成する場合には、当該一定

の期間)

iii 課税資産の譲渡等に係る資産又は役務の内容（当該課税資産の譲渡等が軽減対象課税資産の譲渡等である場合には、資産の内容及び軽減対象課税資産の譲渡等である旨）

iv 課税資産の譲渡等に係る税抜価額又は税込価額を税率の異なるごとに区分して合計した金額及び適用税率

（注）「適用税率」とは、消費税法第29条第1号又は第2号に規定する税率に78分の100を乗じて得た率をいいます。すなわち、地方消費税相当分を含む10%（ $7.8\% \times 100 / 78$ ）又は8%（ $6.24\% \times 100 / 78$ ）が適用税率となります。

v 消費税額等

（注）「消費税額等」とは、消費税額及び地方消費税額の合計額をいい、具体的には、課税資産の譲渡等に係る税抜価額を税率の異なるごとに区分して合計した金額に100分の10（軽減対象課税資産の譲渡等である場合には、100分の8）を乗じて算出した金額（算出した金額に1円未満の端数が生じたときは、当該端数を処理した後の金額）又は課税資産の譲渡等に係る税込価額を税率の異なるごとに区分して合計した金額に110分の10（軽減対象課税資産の譲渡等である場合には、108分の8）を乗じて算出した金額（算出した金額に1円未満の端数が生じたときは、当該端数を処理した後の金額）とされました（消令70の10）。

なお、この端数処理については、適格請求書ごとに、軽減対象課税資産の譲渡等の合計額に係る消費税額等と軽減対象課税資産の譲渡

等以外の課税資産の譲渡等の合計額に係る消費税額等とそれぞれ一回ずつ行うこととなります（インボイス通達3-12）。

vi 書類の交付を受ける事業者の氏名又は名称

（参考2） 適格請求書は必要な事項が記載された請求書等の書類ですので、1枚の書類で全ての記載事項を満たす必要はなく、交付を受けた者が適正に認識できるよう相互の関連を明確にした複数の書類で記載事項を満たす方法も認められます。

また、当事者双方がその内容が明らかとなるよう一定の要件を満たした場合には、氏名等の一定の事項について取引先コード等により表示して記載事項を満たす方法によることもできます（インボイス通達3-1、3-3）。

① 発行義務の対象外

適格請求書の交付を要しない資産の譲渡等を行ったものとみなされるもの等の範囲については、次に掲げるものとされました（消法57の4①、消令70の9①）。

i 個人事業者の家事消費等（消法4⑤一）  
ii 役員に対するみなし譲渡（消法4⑤二）  
iii 工事の請負に係る工事進行基準による売上計上時（消法17①②）（注）

iv 小規模事業者の現金主義における前受金に係る売上計上時（消法18①）（注）

v 国等による収納課税期間後に行った課税資産の譲渡等の当該収納課税期間末における収入計上時（消法60②、消令74②）（注）

（注） 実際に引渡し等を行った時に、総額による適格請求書の交付を要することとなります。

② 発行義務の例外

事業の性質上、適格請求書を交付することが困難な課税資産の譲渡等として適格請求書の交付義務が免除されるものの範囲については、次に掲げるものとされました（消法57の4①但し書、消令70の9②）。

イ 公共交通機関である船舶、バス又は鉄道等による旅客の運送として行われるものうち次に掲げる事業として行われるもの（税込価額が3万円未満のものに限ります。）（消令70の9②一）

- ・ 海上運送法（昭和24年法律第187号）第2条第5項に規定する一般旅客定期航路事業、同法第19条の6の2に規定する人の運送をする貨物定期航路事業、同法第20条第2項に規定する人の運送をする不定期航路事業（乗合旅客の運送に限ります。）
- ・ 道路運送法（昭和26年法律第183号）第3条第1号イに規定する一般乗合旅客自動車運送事業
- ・ 鉄道事業法（昭和61年法律第92号）第2条第2項に規定する第一種鉄道事業、同条第3項に規定する第二種鉄道事業
- ・ 軌道法（大正10年法律第76号）第3条に規定する運輸事業

（参考）「3万円未満のもの」の判定については、一回の取引ごとで行います。したがって、一の商品やサービスごとに判定するものではありません（ハにおいて同じです。）。また、「旅客の運送」には、旅客の運送に直接附帯する特急料金等は含まれますが、入場料等はこれに含まれません（インボイス通達3-9、3-10）。

ロ 卸売市場、農業協同組合又は漁業協同組合等の媒介又は取次ぎに係る業務を行う者に販売の委託をして行う次に掲げるもの（消令70の9②二、消規26の5）

- ・ 卸売市場法（昭和46年法律第35号）第2条第2項に規定する卸売市場において、同法第4条第2項第4号に規定する卸売の業務（出荷者から卸売のため販売の委託を受けて行うものに限ります。）として行われる生鮮食料品等（同法第2条第1項に規定する生鮮食料品等をい

す。）の譲渡

- ・ 農業協同組合法（昭和22年法律第132号）第4条、水産業協同組合法（昭和23年法律第242号）第2条又は森林組合法（昭和53年法律第36号）第4条に規定する組合（農業協同組合法の農事組合法人、農業協同組合等に準ずる中小企業等協同組合法の事業協同組合及びその協同組合連合会を含みます。）が、当該組合の組合員その他の構成員から販売の委託（販売条件を付さず共同計算方式により販売代金の精算が行われるものに限ります。）を受けて行う農林水産物の譲渡（当該農林水産物の生産者等を特定せずに行われるものに限ります。）

ハ 適格請求書を交付することが著しく困難な課税資産の譲渡等として次に掲げるもの（消令70の9②三、消規26の6）

- ・ 自動販売機又は自動サービス機により行われるもの（税込価額が3万円未満のものに限ります。）

（参考）「自動販売機又は自動サービス機」とは、その機械装置のみにより販売等が完結するものをいいます（インボイス通達3-11）。

- ・ 郵便切手類のみを対価として郵便法（昭和22年法律第165号）第38条第1項に規定する郵便差出箱（いわゆる郵便ポスト）に差し出されて行われる同法第1条に規定する郵便の役務及び貨物の運送

## （2）適格簡易請求書の発行が可能な事業の範囲

適格請求書発行事業者が、小売業等の不特定かつ多数の者に課税資産の譲渡等を行う一定の事業を行う場合には、適格請求書に代えて、適格簡易請求書を交付することができることとされています（消法57の4②）。

この不特定かつ多数の者に課税資産の譲渡等を行う一定の事業については、小売業、飲食店業、写真業、旅行業、タクシー業、駐車場業

(不特定かつ多数の者に対して行うものに限ります。) その他これらに準ずる不特定かつ多数の者に対して課税資産の譲渡等を行う事業とされました(消令70の11)。

### (3) 適格請求書等の記載事項に係る電磁的記録(いわゆる「電子インボイス」)の提供関係

適格請求書発行事業者は、適格請求書等の交付に代えて、適格請求書等の記載事項に係る電磁的記録を提供することができることとされています(注)(消法57の4⑤)。

(注) ここでいう電磁的記録とは、電子計算機を使用して作成する国税関係帳簿書類の保存方法等の特例に関する法律(平成10年法律第25号)第2条第3号に規定する電磁的記録をいいます。

当初、適格簡易請求書については、電磁的記録による提供の対象外となっていました。いわゆる電子レシートの普及の実態等を踏まえ、今般の改正(30年改正法第22条の規定による28年改正法第5条(消費税法の一部改正)の一部改正)により、その記載事項に係る電磁的記録を提供することができることとされました。

また、下記4(1)③iiのとおり、適格請求書等の記載事項に係る電磁的記録を受領した場合の仕入税額控除のための当該電磁的記録の保存方法として、当該電磁的記録を書面により出力したものを保存する方法も認められることとされたため、必ずしも電磁的記録で保存する必要がなくなったこと等を踏まえ、適格請求書等の記載事項に係る電磁的記録を提供する場合にあらかじめ課税資産の譲渡等を受ける他の事業者の承諾を得ることとする要件は削除されました。

### (4) 媒介者等による適格請求書等の交付の特例

例えば委託販売のように媒介又は取次ぎに係る業務を行う者(以下(4)において「媒介者等」といいます。)を介して課税資産の譲渡等を行う場合であっても、販売先を特定して適格請求書等を交付することが困難な上記(1)②ロに該当

するものを除き、委託者である適格請求書発行事業者が交付することが原則となります。

(注) 適格請求書発行事業者である委託者が媒介者等(受託者)を介して行った課税資産の譲渡等について、委託者の名において、受託者が適格請求書等の交付を代理して行うことは、消費税法令上制限されていません。

他方で、このような取引の中には、一部のオークションなど、販売先や委託者は媒介者等により特定されているものの、その委託者を販売先に明らかにせず、また、媒介者等の名において委託者に代わって請求書を交付するといった取引慣行が定着している実態も見受けられます。

適格請求書等保存方式の適切な実施等の観点からは、免税事業者などの適格請求書発行事業者以外の者が委託者又は媒介者等となる取引について媒介者等が適格請求書等を交付することは認められませんが、委託者と媒介者等の双方が適格請求書発行事業者である場合には、適切な仕入税額控除に対する問題は生じないものと考えられます。

そこで、適格請求書等保存方式の円滑な実施に資する観点も踏まえ、次のとおり特例が設けられました(消令70の12、消規26の7)。

イ 適格請求書発行事業者である委託者が、適格請求書発行事業者である媒介者等を介して課税資産の譲渡等を行う場合において、当該委託者が適格請求書発行事業者である旨を当該媒介者等に対して事前に通知しているときは、媒介者等は、委託者に代わって自身の氏名等及び登録番号を記載した適格請求書等(適格請求書等の記載事項に係る電磁的記録を含みます。以下(4)において同じです。)を交付する(当該電磁的記録の提供を含みます。以下(4)において同じです。)ことができる。

ロ 委託者に代わって適格請求書等を交付した媒介者等は、速やかにその適格請求書等の写しを委託者に交付しなければならない。

ハ 委託者に代わって適格請求書等を交付した媒介者等は、その適格請求書等の写しを下記(5)

と同様の方法により保存しなければならない。  
ニ イの通知を行った委託者は適格請求書発行業業者でなくなった場合には速やかにその旨をその媒介者等に通知しなければならない。

(参考) イの通知は取引の都度行う方法のほか、基本契約等において行う方法によることもできるとされています。また、ロの適格請求書等の写しは複数の委託者に係る記載があるなどによりそのまま委託者に交付できない場合には、当該委託者に係る事項を記載した精算書等を交付することとしても差し支えありません（インボイス通達3-7、3-8）。

#### (5) 適格請求書の写し等の保存義務関係

適格請求書等を交付した適格請求書発行業業者（適格請求書等の記載事項に係る電磁的記録を提供した適格請求書発行業業者を含みます。）は、これらの書類の写し（又は電磁的記録）を保存しなければならないこととされています（消法57の4⑥）が、今般、その具体的な保存期間や保存方法について、次のとおり定められました（消令70の13、消規26の8）。

イ 保存期間等については、適格請求書等を交付した日（電磁的記録を提供した場合には、当該提供した日）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、納税地又はその取引に係る事務所等の所在地に保存すること

ロ 電磁的記録の保存方法については、電子計算機を使用して作成する国税関係帳簿書類の保存方法等の特例に関する法律施行規則第8条第1項各号に掲げるいずれかの措置を行い、同項に規定する要件に準ずる要件に従って保存すること

なお、電磁的記録については、当該電磁的記録を出力することにより作成した書面（整然とした形式、かつ、明瞭な状態のものに限ります。）をイと同様に保存することも認められています。

### 3 任意組合等の組合員による適格請求書等の交付の禁止関係

(1) 任意組合等の組合員である適格請求書発行業業者にあつては、当該任意組合等の事業として行った課税資産の譲渡等については、消費税法第57条の4第1項の規定にかかわらず、原則として、適格請求書若しくは適格簡易請求書を交付し、又はこれらの書類の記載事項に係る電磁的記録を提供してはならないこととされています（消法57の6①）。

ただし、当該任意組合等の組合員の全てが適格請求書発行業業者である場合には、一定の届出書を提出することを要件として、当該任意組合等の組合事業として行う課税資産の譲渡等に係る適格請求書等の交付（電磁的記録の提供を含みます。）を認める例外規定が設けられています（消法57の6①但し書）。

今般、この例外規定の適用を受けようとする場合の手续やその手续を行う業務執行組合員の範囲等が次のとおり定められました。

#### ① 届出方法

この例外規定の適用を受けようとする任意組合等の業務執行組合員（下記②をご参照ください。）は、その任意組合等の組合員の全てが適格請求書発行業業者である旨等を記載した届出書に当該任意組合等に係る組合契約の契約書を添付して、当該業務執行組合員の納税地を所轄する税務署長に提出しなければなりません（消令70の14②、消規26の9①）。

#### ② 業務執行組合員の範囲

消費税法第57条の6第1項但し書に規定する届出書を提出すべき業務執行組合員の範囲については次のとおりです（消令70の14①）。

i 民法（明治29年法律第89号）第667条第1項に規定する組合契約によって成立する組合 当該組合の組合員のうち同法第670条第3項に規定する業務執行者（業務執行者が複数あるときはそのうちの業務執行者とし、業務執行者が存在しないときは組

合員のうち一の組合員)

- ii 投資事業有限責任組合に関する法律（平成10年法律第90号）第2条第2項に規定する投資事業有限責任組合 当該組合の業務を執行する同項に規定する無限責任組合員（当該無限責任組合員が複数存在するときは、当該無限責任組合員のうち一の組合員）
- iii 有限責任事業組合契約に関する法律（平成17年法律第40号）第2条に規定する有限責任事業組合 当該組合の業務を執行する同法第29条第3項に規定する組合員
- iv 外国の法令に基づいて設立された団体であって上記 i から iii に掲げる組合に類似するもの i から iii に定める組合員に準ずる者

### ③ 適格請求書等の記載事項

この例外規定の適用を受けて適格請求書等の交付（当該適格請求書等の記載事項に係る電磁的記録の提供を含みます。）を行う場合の記載事項である適格請求書発行事業者の氏名又は名称及び登録番号については、原則として組合員全員のものが必要となりますが、次の i 及び ii とすることも認められます（消令70の14⑤）。

- i その任意組合等のいずれかの組合員の氏名又は名称及び登録番号
- ii その任意組合等の名称

- (2) (1)の届出書を提出した任意組合等が、次に掲げる場合に該当することとなったときは、当該該当することとなった日以後に行う当該任意組合等の事業に係る課税資産の譲渡等については、適格請求書等の交付（当該適格請求書等の記載事項に係る電磁的記録の提供を含みます。）を行うことができないこととされています（消法57の6②）。

なお、この場合において当該任意組合等の業務執行組合員は、次に掲げる場合に該当することとなった旨を記載した届出書を、速やかに、そ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（消法57の6②

後段）。

- i 適格請求書発行事業者以外の事業者を新たに組合員として加入させた場合
  - ii 当該任意組合員等の組合員のいずれかが適格請求書発行事業者でなくなった場合
- (3) (2)のほか、(1)の届出書を提出した任意組合等につき、その届出書の記載事項に変更があった場合や解散によりその清算が終了した場合には、当該変更の場合にはその旨等を記載した届出書に当該任意組合等に係る組合契約の契約書を添付して速やかに当該届出書を、当該解散の場合にはその旨等を記載した届出書を、業務執行組合員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ました（消令70の14③④、消規26の9②③）。

## 4 仕入税額控除制度関係

### (1) 仕入税額控除制度の適用要件関係

仕入税額控除制度の適用にあたっては、課税仕入れ等の税額に係る一定の帳簿及び請求書等の保存がその要件とされていますが、要件を満たす帳簿及び請求書等の範囲の細目については、次のとおり定められました。

(参考) 消費税の創設以来、課税事業者以外の者からの仕入れであっても、原則として、課税仕入れに係る支払対価の額に含まれる消費税相当額の控除が認められてきましたが、平成35年10月1日以後に国内で行われる課税仕入れについては、②ivに掲げる請求書等の交付を受ける課税仕入れ又は④に掲げる課税仕入れを除き、適格請求書発行事業者以外の者からの仕入れについては、仕入税額控除制度の適用が認められないこととなります。

(注) 適格請求書発行事業者以外の者から行う課税仕入れに係る仕入税額控除制度の適用については、(3)の経過措置が設けられています。

#### ① 帳簿の記載事項

課税仕入れに係る帳簿の記載事項について

は、区分記載請求書等保存方式における記載事項（「平成28年度税制改正の解説」の「消費税法等の改正」の「二 軽減税率制度の導入」2(4)①口参照）と変わるところはありませんが、不特定かつ多数の者から課税仕入れを行う事業に係る一定の課税仕入れについて相手方の氏名又は名称の記載を省略できる特例や、媒介又は取次ぎを行う者を介して行われる課税仕入れについて相手方の氏名又は名称を媒介又は取次ぎを行う者の氏名又は名称とすることができる特例といった帳簿の記載事項に係る特例については、適格請求書等保存方式への移行を踏まえた特例の対象範囲の見直しや媒介者等による適格請求書等の交付に係る特例の創設に伴い、所要の規定の整備が行われました（消令49②③）。

## ② 請求書等の範囲

適格請求書等保存方式の実施により、その保存が仕入税額控除制度の適用要件となる請求書等の範囲については、次のとおり定められています（消法30⑨）が、これらのうち、iii及びivの記載事項等については、今般、それぞれ次のとおり定められました。

〔請求書等の範囲〕

i 適格請求書又は適格簡易請求書

ii 適格請求書又は適格簡易請求書の記載事項に係る電磁的記録

iii 仕入明細書等（課税仕入れを行った事業者が作成した仕入明細書、仕入計算書等で、次に掲げる事項が記載されているものであって、課税仕入れの相手方の確認を受けたもの）又は仕入明細書等の記載事項に係る電磁的記録（消令49④⑦）

〔iiiの書類の記載事項〕

- ・ 書類の作成者の氏名又は名称
- ・ 課税仕入れの相手方の氏名又は名称及び登録番号
- ・ 課税仕入れを行った年月日（課税期間の範囲内で一定の期間内に行った課税仕入れにつきまとめて当該書類を作成する

場合には、当該一定の期間）

・ 課税仕入れに係る資産又は役務の内容（当該課税仕入れが他の者から受けた軽減対象課税資産の譲渡等に係るものである場合には、資産の内容及びその旨）

・ 税率の異なるごとに区分して合計した課税仕入れに係る支払対価の額（消費税額及び地方消費税額に相当する額の合計額を含みます。以下同じです。）

・ 適用税率

・ 消費税額等

※ iiiの記載事項における「消費税額等」とは、課税仕入れに係る支払対価の額を税率の異なるごとに区分して合計した金額に110分の10（他の者から受けた軽減対象課税資産の譲渡等に係る課税仕入れである場合には、108分の8）を乗じて算出した金額（算出した金額に1円未満の端数が生じたときは、当該端数を処理した後の金額）をいうこととされました（消令49④六）。

〔参考〕「相手方の確認を受けたもの」とは、電子メールで送った電磁的記録につきその内容を確認した旨の返信なども含まれます（インボイス通達4-6）。また、記載事項については、当事者双方がその内容が明らかとなるよう一定の要件を満たした場合には氏名等の一定の事項について取引先コード等により表示して記載事項を満たす方法によることもできます（ivにおいて同じです。）（インボイス通達4-5）。

iv 卸売市場におけるせり売りなど、媒介又は取次ぎに係る業務を行う者を介して行われるもののうち、次に掲げる取引に該当する課税仕入れについては、当該媒介等を行う者から交付を受けた次の事項が記載されている書類又は当該書類の記載事項に係る電磁的記録（消令49⑤～⑦）

〔ivの対象となる取引〕



- ・ 卸売市場法（昭和46年法律第35号）第2条第2項に規定する卸売市場において、同法第4条第2項第4号に規定する卸売の業務（出荷者から卸売のため販売の委託を受けて行うものに限ります。）として行われる生鮮食料品等（同法第2条第1項に規定する生鮮食料品等をいいます。）の譲渡
  - ・ 農業協同組合法（昭和22年法律第132号）第4条、水産業協同組合法（昭和23年法律第242号）第2条又は森林組合法（昭和53年法律第36号）第4条に規定する組合（農業協同組合法の農事組合法人、農業協同組合等に準ずる中小企業等協同組合法の事業協同組合及びその協同組合連合会を含みます。）が、当該組合の組合員その他の構成員から販売の委託（販売条件を付さず共同計算方式により販売代金の精算が行われるものに限ります。）を受けて行う農林水産物の譲渡（当該農林水産物の生産者等を特定せずに行われるものに限ります。）
- [ivの書類の記載事項]
- ・ 書類の作成者の氏名又は名称及び登録番号
  - ・ 課税資産の譲渡等を行った年月日（課税期間の範囲内で一定の期間内に行った課税資産の譲渡等につきまとめて当該書類を作成する場合には、当該一定の期間）
  - ・ 課税資産の譲渡等に係る資産の内容（当該課税資産の譲渡等が軽減対象課税資産の譲渡等に係るものである場合には、資産の内容及びその旨）
  - ・ 税抜価額又は税込価額を税率の異なるごとに区分して合計した金額
  - ・ 適用税率
  - ・ 消費税額等
- ※ ivの記載事項における「消費税額等」とは、適格請求書における消費税額等（上記2(1)(参考1)v)の計算方法に準じて計算した金額をいうこととされました（消令49⑥五）。
- ・ 書類の交付を受ける事業者の氏名又は名称
  - v 課税貨物の輸入の許可書等（旧消費税法第30条第9項第3号と同じです。）
- ③ 帳簿及び請求書等の保存期間等
- 仕入税額控除制度の適用要件とされる、課税仕入れ等の税額の控除に係る帳簿及び請求書等の保存について、従来の書面によるものの保存期間や保存方法については現行の請求書等保存方式から変更はありませんが、いわゆる電子インボイスの仕組みが導入されたこと等に伴い、適格請求書等の記載事項又は農協等が作成した書類の記載事項に係る電磁的記録の提供を受けた場合や、仕入明細書等の記載事項に係る電磁的記録を作成した場合の保存方法については、次のいずれかの方法によることとされました（消令50①、消規15の5）。
- i 電子計算機を使用して作成する国税関係帳簿書類の保存方法等の特例に関する法律施行規則第8条第1項各号に掲げるいずれかの措置を行い、同項に規定する要件に準ずる要件に従って保存する方法
  - ii 当該電磁的記録を出力することにより作成した書面（整然とした形式、かつ、明瞭な状態のものに限ります。）を保存する方法
- ※ いずれも、適格請求書発行事業者が提供した電子インボイスの保存方法と同じです（上記2(5)をご参照ください）。
- ④ 仕入税額控除制度の適用要件が帳簿の保存のみとなる取引について
- 仕入税額控除制度の適用要件については、適格請求書等保存方式の実施後においても、課税仕入れ等の税額の控除に係る帳簿及び請求書等の保存が原則とされていますが、適格請求書等の交付を受けることが困難な取引など一定の取引については、帳簿のみの保存とされています（消法30⑦）。

その具体的な対象については、今般、次に掲げる取引に該当する課税仕入れ（Ⅷを除き、帳簿に次に掲げる取引のいずれかに該当する旨及び課税仕入れの相手方の住所等（国税庁長官が指定する者に係るものを除きます。）を記載している場合に限ります。）と定められました（消令49①、消規15の3、15の4）。

（参考）「国税庁長官が指定する者」の範囲については次のとおりです（インボイス通達4-7）。

- ・ i に該当する課税仕入れの相手方
  - ・ iii に該当する課税仕入れ（a から c はそれぞれ古物営業法等により相手方の氏名等が記帳義務の対象外とされているもの、d は事業者以外の者からのものに限ります。）
  - ・ v に該当する課税仕入れの相手方
  - ・ vi 又は vii に該当する課税仕入れの当該使用人等又は当該通勤者
- i 公共交通機関である船舶、バス又は鉄道等による旅客の運送として行われる次のもの（税込価額が3万円未満のものに限ります。）（適格請求書の発行義務の例外の対象である上記2(1)②イに掲げる範囲と同じです。）
- a 海上運送法による一般旅客定期航路事業、人の運送をする貨物定期航路事業、人の運送をする不定期航路事業（乗合旅客の運送に限ります。）
  - b 道路運送法による一般乗合旅客自動車運送事業
  - c 鉄道事業法による第一種鉄道事業、第二種鉄道事業
  - d 軌道法による運輸事業
- ii 適格簡易請求書の記載事項（課税資産の譲渡等を行った年月日を除きます。）を満たす入場券等が使用の際にその適格請求書発行事業者により回収されるもの
- iii 棚卸資産として適格請求書発行事業者以外の者から買い受けるもののうち、次に掲げるもの

- a 古物営業法（昭和24年法律第108号）第2条第2項に規定する古物営業を営む同条第3項に規定する古物商である事業者が買い受けた同条第1項に規定する古物（当該古物営業と同等の方法で買い受けた当該古物に準ずる物品及び証票で当該事業者に譲渡する適格請求書発行事業者以外の者が使用、鑑賞等の目的で取得したものを含みます。）
- b 質屋営業法（昭和25年法律第158号）第1条第1項に規定する質屋営業を営む同条第2項に規定する質屋である事業者が同法第19条第1項の規定により所有権を取得した質物
- c 宅地建物取引業法（昭和27年法律第176号）第2条第2号に規定する宅地建物取引業を営む同条第3号に規定する宅地建物取引業者である事業者が買い受けた同条第2号に規定する建物
- d 不特定かつ多数の者から資源の有効な利用の促進に関する法律（平成3年法律第48号）第2条第4項に規定する再生資源及び同条第5項に規定する再生部品（以下「再生資源等」といいます。）の課税仕入れを行う事業を営む事業者が買い受けた再生資源等
- iv 自動販売機又は自動サービス機からのもの（税込価額が3万円未満のものに限ります。）（適格請求書の発行義務の例外の対象である上記2(1)②ハに掲げる範囲と同じです。）
- v 郵便切手類のみを対価として郵便ポストに差し出して行った郵便の役務及び貨物の運送（適格請求書の発行義務の例外の対象である上記2(1)②ハに掲げる範囲と同じです。）
- vi 使用人等の職務や、転勤、退職等による転居のための旅行に係る支出に充てるための旅費等として使用人等に支給した金品でその旅行について通常必要であると認められる部分
- vii 使用人等に対して支給する所得税法第9

条第1項第5号に規定する通勤手当でその通勤者につき通常必要であると認められる部分

viii 特定課税仕入れ

したがって、上記に掲げる取引以外の取引に該当する課税仕入れについては、請求書等（電磁的記録を含みます。）の保存が求められることとなりますので、注意が必要です。

(2) 仕入控除税額の計算関係

仕入控除税額算定の基礎となる「課税仕入れに係る消費税額」については、適格請求書等保存方式の実施後は、「課税仕入れに係る支払対価の額に110分の78を乗じて算出した金額」から、「課税仕入れに係る適格請求書又は適格簡易請求書の記載事項を基礎として政令で定めるところにより計算した金額」とする改正が行われています（消法30①）。

その具体的な計算方法等については、今般、次のとおり定められました（消令46）。

イ 原則（積上げ計算）（消令46①）

その課税期間中の次に掲げる課税仕入れ（特定課税仕入れを除きます。）の区分に応じ、それぞれ次に定める金額の合計額に、100分の78を乗じて算出する方法

- i 適格請求書の交付を受けた課税仕入れ  
当該適格請求書に記載された当該課税仕入れに係る消費税額等
- ii 適格簡易請求書（消費税額等の記載のあるもの）の交付を受けた課税仕入れ  
当該適格簡易請求書に記載された当該課税仕入れに係る消費税額等
- iii 適格簡易請求書（消費税額等の記載のないもの）の交付を受けた課税仕入れ  
当該課税仕入れに係る税抜価額を税率別に合計した金額に100分の10（軽減対象課税資産の譲渡等に係るものである場合には、100分の8）を乗じて算出した金額又は税込価額を税率別に合計した金額に110分の10（軽減対象課税資産の譲渡等に係るもので

ある場合には、108分の8）を乗じて算出した金額（算出した金額に1円未満の端数が生じたときは、端数処理後の金額）

iv i から iii に代えて電磁的記録の提供を受けた課税仕入れ  
それぞれ i から iii に対応する消費税額等

v 仕入明細書等（消法30③）又は当該仕入明細書等の記載事項に係る電磁的記録を作成した課税仕入れ  
当該課税仕入れに係る当該仕入明細書等に記載し、又は当該電磁的記録に記録した消費税額等

vi 卸売市場等が作成した書類（消法30④）の交付を受け、又は当該書類の記載事項に係る電磁的記録の提供を受けた課税仕入れ  
当該課税仕入れに係る当該書類に記載され、又は当該電磁的記録に記録された消費税額等

vii 仕入税額控除制度の適用要件が帳簿の保存のみとされている課税仕入れ（上記4(1)④ i から vii に該当するもの）  
課税仕入れに係る支払対価の額に110分の10（軽減対象課税資産の譲渡等に係るものである場合には、108分の8）を乗じて算出した金額（算出した金額に1円未満の端数が生じたときは、当該端数を処理（「切捨て」又は「四捨五入」に限り。）した後の金額）

ロ 例外①（積上げ計算の特例）（消令46②）

事業者が、上記イに掲げる課税仕入れについて、その課税仕入れの都度、課税仕入れに係る支払対価の額に110分の10（軽減対象課税資産の譲渡等に係るものである場合には、108分の8）を乗じて算出した金額（算出した金額に1円未満の端数が生じたときは、当該端数を処理（「切捨て」又は「四捨五入」に限り。）した後の金額）を帳簿に記載している場合には、当該金額を合計した金額に100分の78を乗じて算出する方法。なお、その課税期間において上記イによる方法と併用することも可能です。

(参考1) この特例は、現在実務で採られている

る仕入税額の計算方法との接続及び有利適用（売上税額は端数切捨て、仕入税額は端数切上げによる納付税額の軽減）防止の観点を踏まえ、課税仕入れを行った事業者において課税仕入れの都度消費税額等相当額の再計算を行い、算出された消費税額等相当額を仮払消費税勘定に計上している場合には、1円未満の端数処理を「切捨て」又は「四捨五入」により行っている限り認めて差し支えないと考えられることから設けられたものです。

(参考2) 「課税仕入れの都度帳簿に記載している場合」には、課税仕入れにつき適格請求書の交付を受ける際に当該適格請求書ごとに帳簿に記載している場合のほか、一定期間に行った課税仕入れにつき適格請求書の交付を受ける際に当該適格請求書ごとに帳簿に記載している場合も含まれます（インボイス通達4-4）。

#### ハ 例外②（総額割戻し計算）（消令46③）

事業者が、売上税額の計算において積上げ計算（消法45⑤）の適用を受けない場合には、その課税期間中の上記イに掲げる課税仕入れに係る支払対価の額を税率の異なるごとに区分した合計額に、110分の7.8（軽減対象課税資産の譲渡等に係るものである場合には、108分の6.24）を乗じて算出した金額の合計額とする方法

(参考) 下記「5 売上税額の計算方法の見直し関係その他の事項」の「(1) 売上税額の計算方法の見直し関係」に記述したとおり、売上税額の計算方法については、現在と同様、その課税期間中の課税標準である金額の合計額（複数税率制度の下では、税率の異なるごとに区分した課税標準である金額の合計額）に適用税率を乗じて計算する方法を原則としつつ（消法45①一・二）、課税資産の譲渡等につい

て交付した適格請求書又は適格簡易請求書の写しを保存している場合（適格請求書又は適格簡易請求書の記載事項に係る電磁的記録を保存している場合を含みます。）には、適格請求書等に記載又は記録した金額を基礎として計算した金額とすることができることとされています（消法45⑤）。

仕入控除税額算定の基礎となる「課税仕入れに係る消費税額」の計算にあたっては、売上税額と仕入税額の計算方法の違いを利用した納付税額の有利計算（納付税額の軽減）を排除する観点から、売上税額の計算において積上げ計算（消法45⑤）の適用を受けない事業者に限り、その課税期間中の課税仕入れに係る支払対価の額の合計額から割戻し計算する方法を例外として認めることとされています。

#### (3) 適格請求書発行事業者以外の者から行った課税仕入れに係る税額控除に関する経過措置関係

(1)で述べたとおり、平成35年10月1日以後に国内において行った課税仕入れに係る仕入税額控除制度の適用については、原則として、適格請求書等の保存が要件とされますが、適格請求書等保存方式を円滑に実施する観点から、一定期間（平成35年10月1日から平成38年9月30日までの間及び平成38年10月1日から平成41年9月30日までの間）においては、適格請求書発行事業者以外の者から行う課税仕入れであっても、区分記載請求書等保存方式における記載事項を満たした帳簿（この特例の適用を受けるものである旨の記載が必要となります。）及び請求書等が保存されていることを要件として、仕入れに係る消費税額相当額の一定割合（80%又は50%）の控除が認められています（28年改正法附則52、53）。

この経過措置の対象となる課税仕入れ（注）に係る消費税額の計算については、今般、それ以外の課税仕入れに係る消費税額の計算方法と

同様の計算方法とすることとされ、具体的には、積上げ計算や積上げ計算の特例を適用している場合には積上げ計算の特例と同様の方法により、総額割戻し計算を適用している場合にはそれと同様の方法により計算することとされました(30年改正消令附則22、23)。

(注) 事業者が登録国外事業者(すなわち適格請求書発行事業者)以外の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、その趣旨を踏まえ、この経過措置の対象外とされました(30年改正消令附則24)。

## 5 売上税額の計算方法の見直し関係その他の事項

### (1) 売上税額の計算方法の見直し関係

売上げに係る消費税額の計算は、原則として、その課税期間中に国内において行った課税資産の譲渡等に係る課税標準である金額と特定課税仕入れに係る課税標準である金額を税率の異なるごとに区分した合計額に適用税率を乗じて計算することになりますが(消法43①、45①)、適格請求書等保存方式の実施に伴い、適格請求書等に記載した消費税額等を基礎として計算(積上げ計算)する方法が消費税法の規定に位置付けられています(消法43③、45⑤)。

(注) これに伴い、今般、消費税法施行規則の一部を改正する省令(平成15年財務省令第92号)附則第2条に当分の間の措置として規定されていた積上げ計算の規定については、適格請求書等保存方式の施行日(平成35年10月1日)の前日までの措置とされました。

上記の積上げ計算の方法については、課税資産の譲渡等について交付した適格請求書又は適格簡易請求書(これらの書類の記載事項に係る電磁的記録を含みます。)の記載事項を基礎として政令で定めるところにより計算(積上げ計算)した金額とすることができるとされて

います(消法45⑤)が、その具体的な計算方法については、今般、課税資産の譲渡等について交付した適格請求書等に記載した消費税額等(適格請求書等の記載事項に係る電磁的記録を提供した場合には、当該電磁的記録に記録された当該適格請求書等に記載すべき消費税額等)の合計額に100分の78を乗じて計算することとされました(消令62①)。

なお、この積上げ計算の適用対象外とされるものの範囲については、課税資産の譲渡等の時期の特例等(消法16①、17①②本文、18①、28①但し書、消令36①及び36の2①)の適用を受ける課税資産の譲渡等とされています(消法45⑤但し書、消令62②)。

### (2) 軽減税率制度の消費税法本則への位置付け等

28年改正法、消費税法施行令等の一部を改正する政令(平成28年政令第148号)及び消費税法施行規則等の一部を改正する省令(平成28年財務省令第20号)の附則において経過措置として位置付けられていた軽減税率制度に関する規定については、平成35年10月1日に適格請求書等保存方式が実施されるタイミングにあわせて消費税法、消費税法施行令及び消費税法施行規則の中に規定され、その他適格請求書等保存方式の実施に伴い、消費税法、消費税法施行令及び消費税法施行規則について所要の規定の整備が行われています。

## 6 適用関係

適格請求書等保存方式に係る上記1から5の改正は、適格請求書発行事業者の事前登録申請に係る規定(平成33年10月1日から適用)を除き、原則として、平成35年10月1日から適用されます(30年改正消令附則1四・五、30年改正消規附則1二・三等)。

### 三 その他の改正

#### 1 申告書の電子情報処理組織による提出義務の創設

##### (1) 改正前の制度の概要

消費税の中間申告書、確定申告書及び還付申告書並びにこれらの申告書の添付書類は、書面により提出しなければならないこととされています（消法42、43、45、46）。

期限後申告書及び修正申告書並びにこれらの申告書の添付書類は、書面により提出しなければならないこととされています（通法18、19）。

行政機関等は、申請等のうちその申請等に関する法令の規定により書面等により行うこととしているものについては、その法令の規定にかかわらず、電子情報処理組織を利用して行わせることができることとされています（行政手続等における情報通信の技術の利用に関する法律3）。これに基づき、消費税の申告についても、事業者の選択により、電子情報処理組織を使用する方法により行うことができるとされています（国税関係法令に係る行政手続等における情報通信の技術の利用に関する省令3～6、別表）。

##### (2) 改正の内容

###### ① 改正の概要

経済社会のICT化等を踏まえ、政府全体として行政手続の電子化を進めてきているところですが、国税の電子申告の普及は道半ばの状況です。こうした中、官民あわせたコストの削減や企業の生産性向上を推進する観点から、申告データを円滑に電子提出できるよう環境整備を進めつつ、まずは大法人について、電子申告が義務化されました。なお、電子的な提出が困難と認められる一定の事由があるときは、税務署長の承認に基づき、例外的に書面による申告書等の提出が可能とされ

ました。

この改正の背景及び趣旨については、後掲「電子申告・国税通則・国税徴収等関係の改正」の「一 税務手続の電子化促進のための環境整備」のIをご参照ください。

##### ② 電子情報処理組織による申告

###### イ 制度の概要

特定法人である事業者の消費税の申告については、中間申告書、確定申告書（確定申告書に係る期限後申告書を含みます。）若しくは還付申告書又はこれらの申告書に係る修正申告書及び添付書類に記載すべきものとされている事項を、電子情報処理組織を使用する方法により提供することにより、行わなければならないこととされました（消法46の2①）。

###### ロ 対象法人

特定法人である事業者（課税事業者に限ります。）が、電子申告の義務化の対象とされています（消法46の2①）。特定法人とは、次の法人をいうこととされています（消法46の2②）。

(イ) 当該事業年度開始の時における資本金の額又は出資の金額等が1億円を超える法人

(ロ) 相互会社

(ハ) 投資法人

(ニ) 特定目的会社

(ホ) 国又は地方公共団体

(注1) 人格のない社団等及び法人課税信託に係る受託事業者は、特定法人に該当しないこととされています（消法3、消規11の3）。また、外国法人も対象外です。

(注2) 公共法人、公益法人及び協同組合等も、資本金の額又は出資の金額を有しており、かつ、それが1億円を超える

場合には、特定法人に該当します。

(注3) 国又は地方公共団体については、そもそも国又は地方公共団体は義務化を推進する立場であることや行政コスト削減の観点から、消費税固有で電子申告義務化の対象とされました(消法46の2②五)。

(注4) 銀行等保有株式取得機構がその会員から銀行等の株式等の保有の制限等に関する法律第41条第1項及び第3項の規定により納付された当初拠出金の額及び売却時拠出金の額の合計額は、特定法人に該当するかどうかの判定上は資本金の額又は出資の金額と同様に扱うこととされています(消令63の2①)。

#### ハ 対象書類

次の書類が電子情報処理組織を使用する方法による提供の義務化の対象とされています(消法46の2①)。

- (イ) 前課税期間実績に基づく中間申告書
- (ロ) 仮決算の中間申告書
- (ハ) 確定申告書
- (ニ) 還付申告書
- (ホ) 上記(ハ)及び(ニ)の申告書に係る期限後申告書
- (ヘ) 上記(イ)から(ニ)までの申告書に係る修正申告書
- (ト) 消費税法又は国税通則法第18条第3項若しくは第19条第4項の規定により上記(イ)から(ヘ)までの申告書に添付すべきものとされている書類

(注) 消費税法に基づく命令(すなわち消費税法施行令及び消費税法施行規則)により添付すべきものとされている書類についても同様です。

#### ニ 電子情報処理組織を使用する方法

電子申告の方法は、具体的には、次の事項の区分に応じそれぞれ次の方法とされています。

(イ) 上記ハ(イ)から(ヘ)までの申告書(以下

「納税申告書等」といいます。)に記載すべきものとされている事項(以下「申告書記載事項」といいます)。

電子情報処理組織を使用して、申告書記載事項を入力して送信する方法により提供することとされています(消規23の2③一)。

(注1) 電子情報処理組織とは、国税庁の使用に係る電子計算機とその申告をする事業者の使用に係る電子計算機とを電気通信回線で接続した電子情報処理組織をいいます(消法46の2①)。具体的には、e-Taxによる電子申告を行うこととなります。電子計算機には入出力装置を含むこととされており、CPUを搭載しない端末についても対象となります。「事業者の使用に係る電子計算機」とされている点について、民法の代理関係規定に基づき代理人も当然に含まれることと解されますので、税理士等による電子申告も可能です。

(注2) 電子情報処理組織を使用して行う申告書記載事項の提供については、国税関係法令に係る行政手続等における情報通信の技術の利用に関する省令第5条第1項の定めるところによることとされています。これは、事業者が選択により行うことができる電子申告の場合と同様です。具体的には、e-Taxソフト又はこれと同様の機能を有するプログラムを用いて、国税庁の使用に係る電子計算機と電気通信回線を通じて通信できる機能を備えた電子計算機から、申告書記載事項並びに識別符号及び暗証符号を入力して、電子署名を行い、電子証明書と併せて送信することにより、行わなければならないこととされています。下記(ロ) i 又は ii によ

り電子情報処理組織を使用して行う  
添付書類記載事項の提供についても  
同様です。

(ロ) 上記ハ(ト)の書類に記載すべきものとされ  
ている事項（以下「添付書類記載事  
項」といいます。）

次の i 又は ii のいずれかの方法により  
提供することとされています（消規23の  
2③二）。

- i 電子情報処理組織を使用して、添付  
書類記載事項を入力して送信する方法
- ii 添付書類記載事項が記載された書類  
をスキャナにより読み取る方法その他  
これに類する方法により作成した電磁  
的記録を、電子情報処理組織を使用し  
て送信する方法（iの方法につき国税  
庁の使用に係る電子計算機において用  
いることができない場合に限りま

（注1）電磁的記録とは、行政手続等  
における情報通信の技術の利用に関  
する法律第2条第5号に規定する  
電磁的記録をいい、具体的には、  
電子的方式、磁氣的方式その他人  
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る記録であ  
って、電子計算機による情報処理  
の用に供されるものをいいます。

（注2）電磁的記録は、添付書類記載事  
項が記載された書類をスキャナに  
より読み取る方法その他これに類  
する方法により、次の要件を満た  
すように読み取り、又は作成した  
ものに限ることとされています。

- (i) 解像度が25.4mm 当たり200ド  
ット以上であること
- (ii) 赤色、緑色及び青色の階調が  
それぞれ256階調以上であること

#### ホ 事前届出

電子情報処理組織を使用して申告書記載  
事項又は添付書類記載事項を提供しようと

する場合における届出その他の手続につい  
ては、国税関係法令に係る行政手続等にお  
ける情報通信の技術の利用に関する省令第  
4条の規定の例によることとされています  
（消規23の2①）。

この届出は、それぞれ次に掲げる場合に  
該当することとなった場合には、その定め  
る日から1月以内（イの場合には2月以  
内）に行わなければならないこととされて  
います（消規23の2②）。

- (イ) 法人である事業者の資本金の額又は出  
資の金額が1億円を超えることとなつた  
場合には、その超えることとなつた日
- (ロ) 特定法人に該当する事業者が、新たに  
課税事業者となつた場合には、その新た  
に課税事業者となる課税期間の初日
- (ハ) 課税事業者である特定法人が新たに設  
立された場合には、その設立の日

#### ヘ ファイル形式

申告書記載事項又は添付書類記載事項を  
上記ニの方法により送信する場合における  
その送信に関するファイル形式については、  
国税庁長官が定めることとされています  
（消規23の2⑤）。

具体的には、国税庁告示において次のと  
おり定められています（平30.4 国税庁告14）。

- (イ) 申告書記載事項を上記ニ(イ)の方法によ  
り送信する場合……XML 形式
- (ロ) 添付書類記載事項を上記ニ(ロ) i の方法  
により送信する場合……XML 形式
- (ハ) 添付書類記載事項を上記ニ(ロ) ii の方法  
により送信する場合……PDF 形式

#### ト 電子申告の効果

上記ニの方法により行われた消費税の申  
告については、申告書記載事項が記載され  
た納税申告書等により、又はこれに添付書  
類記載事項が記載された添付書類を添付し  
て行われたものとみなして、次の法令の規  
定を適用することとされています（消法46  
の2③、消令63の2②）。



(イ) 消費税法（これに基づく命令、すなわち消費税法施行令及び消費税法施行規則を含みます。）

(ロ) 国税通則法（第124条を除きます。）

(ハ) 租税特別措置法

(ニ) その他消費税の申告に関する法令

消費税の「申告に関する」法令とされていますので、消費税の税額計算に関する法令だけではなく、消費税の「確定申告書」といった書面を前提とした用語を用いるあらゆる法令の規定の適用について、書面により行ったものとみなされることとなります。すなわち、事業者が選択により行うことができる電子申告の場合（行政手続等における情報通信の技術の利用に関する法律3②）と同様です。

#### チ 到達時期

上記ニの方法により行われた消費税の申告は、国税庁の使用に係る電子計算機に備えられたファイルへの記録がされた時に税務署長に到達したものとみなすこととされています（消法46の2④）。すなわち、事業者が選択により行うことができる電子申告の場合（行政手続等における情報通信の技術の利用に関する法律3③）と同様です。

#### リ 本人確認等

事業者が上記ニの方法により電子情報処理組織を使用して申告書記載事項又は添付書類記載事項を提供する場合には、その事業者は、国税通則法第124条の規定による名称及び法人番号の記載並びに押印に代えて、国税関係法令に係る行政手続等における情報通信の技術の利用に関する省令第6条の規定の例により、その名称を明らかにしなければならないこととされています（消法46の2⑤、消規23の2⑥）。具体的には、電子署名を行い、その電子署名に係る電子証明書を併せて送信すること又は識別符号及び暗証番号を入力して申告を行うこととされています。すなわち、事業者が選

択により行うことができる電子申告の場合（行政手続等における情報通信の技術の利用に関する法律3④）と同様です。

ヌ 行政手続等における情報通信の技術の利用に関する法律との関係

特定法人である事業者の消費税の申告については、行政手続等における情報通信の技術の利用に関する法律第3条の規定は、適用しないこととされています（消法46の2⑥）。

#### ル その他

上記のほか、電子情報処理組織の使用に係る手続に関し必要な事項及び手続の細目については、別に定めるところによることとされています（消規23の2⑦）。国税関係法令に係る行政手続等における情報通信の技術の利用に関する省令第10条と同様です。

#### ③ 電子情報処理組織による申告が困難である場合の特例

##### イ 特例の内容

特定法人である事業者が、電気通信回線の故障、災害その他の理由により電子情報処理組織を使用することが困難であると認められる場合で、かつ、書面による納税申告書等の提出をすることができると認められる場合において、書面により納税申告書等を提出することについて納税地の所轄税務署長の承認を受けたときは、その税務署長が指定する期間内に行う消費税の申告については、書面により行うことができることとされました（消法46の3①）。

(注) この特例が設けられた趣旨については、後掲「電子申告・国税通則・国税徴収等関係の改正」の「一 税務手続の電子化促進のための環境整備」のⅡ2(2)をご参照ください。

書面による納税申告書等の提出をすることができると認められることから、そもそも書面であっても納税申告書等の提出ができないときは承認を受ける

ことができません。

(注) 書面による納税申告書等の提出ができない場合には、国税通則法第11条の規定による申告期限の延長の適用を受けることができる可能性があります。

#### ロ 特例を受けるための手続等

上記イの承認を受けようとする事業者は、上記イの特例の適用を受けることが必要となった事情、上記イの税務署長の指定を受けようとする期間及び次の事項を記載した申請書を、その指定を受けようとする期間の開始の日の15日前までに、納税地の所轄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(消法46の3②、消規23の3①)。

(イ) 申請者の名称、納税地及び法人番号

(ロ) 電気通信回線の故障、災害その他の理由により電子情報処理組織を使用することが困難である事情が生じた日

(ハ) その他参考となるべき事項

また、上記の申請書には、電気通信回線の故障、災害その他の理由により電子情報処理組織を使用することが困難であることを明らかにする書類を添付することとされています(消法46の3②、消規23の3②)。

なお、災害等の理由が生じた日が確定申告書の提出期限の15日前の日以後である場合において、その提出期限がその指定を受けようとする期間内の日であるときは、上記の申請書の提出期限は、その指定を受けようとする期間の開始の日とされています。

税務署長は、上記の申請書の提出があった場合において、その申請に係る上記イの特例の適用を受けることが必要となった事情が相当でないと認めるときは、その申請を却下することができることとされています(消法46の3③)。

税務署長は、上記の申請書の提出があった場合において、その申請につき承認又は却下の処分をするときは、その申請をした事業者に対し、書面によりその旨を通知す

ることとされています(消法46の3④)。

上記の申請書の提出があった場合において、その申請書に記載した上記イの税務署長の指定を受けようとする期間の開始の日までに承認又は却下の処分がなかったときは、その日においてその承認があったものと、その記載された期間を上記イの期間として上記イの税務署長の指定があったものと、それぞれみなすこととされています(消法46の3⑤)。すなわち、みなし承認の制度が設けられています。

このように提出期限から適用始期までの期間が短く、かつ、みなし承認の制度が設けられていることから、上記の申請書については、到達主義によることとされています(国税通則法第22条に規定する国税庁長官が定める書類を定める件別表第1号ヌ)。

#### ハ 承認の取消し

税務署長は、上記イの適用を受けている事業者につき、電子情報処理組織を使用することが困難でなくなったと認める場合には、上記イの承認を取り消すことができることとされています。この場合において、その取消しの処分があったときは、その処分のあった日の翌日以後の期間につき、その処分の効果が生ずるものとされています(消法46の3⑥)。

税務署長は、上記の取消しの処分をするときは、その処分に係る事業者に対し、書面によりその旨を通知することとされています(消法46の3⑦)。

#### ニ 取りやめ

上記イの適用を受けている事業者は、消費税の申告につき上記イの適用を受けることをやめようとするときは、その旨及び次の事項を記載した届出書を納税地の所轄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。この場合において、その届出書の提出があったときは、その提出があった日の翌日以後の期間については、上記イ

の承認の処分は、その効力を失うものとされています（消法46の3⑧、消規23の3③）。

- (イ) 申請者の名称、納税地及び法人番号
- (ロ) 上記イの承認を受けた日又はその承認があったものとみなされた日
- (ハ) 上記イの適用をやめようとする理由
- (ニ) その他参考となるべき事項

### (3) 適用関係

上記(2)の改正は、平成32年4月1日以後に開始する課税期間から適用することとされています（30年改正法附則1七ハ、45）。

平成32年4月1日前に設立された法人である事業者で、同日以後最初に開始する課税期間において特定法人に該当するものは、当該課税期間開始の日以後1月以内に上記(2)②ホの事前届出を行わなければならないこととされています（30年改正消規附則3）。

## 2 収益認識基準に係る国際会計基準の見直しに係る改正（長期割賦販売等に係る特例の廃止）

### (1) 改正の背景

わが国の企業会計においては収益認識について、損益計算書原則で「売上高は、実現主義の原則に従い、商品等の販売又は役務の給付によって実現したものに限る。」とされているものの、収益認識に関する包括的な会計基準はこれまで開発されていませんでした。一方、国際会計基準審議会（IASB）及び米国財務会計基準審議会（FASB）は、共同して収益認識に関する包括的な会計基準の開発を行い、2014年5月に「顧客との契約から生じる収益」（IASBにおいてはIFRS第15号、FASBにおいてはTopic606）を公表しました。

これらの状況を踏まえ、わが国においても2015年3月に企業会計基準委員会（ASBJ）が、IFRS第15号を踏まえたわが国における収益認識に関する包括的な会計基準の開発に向けた検討に着手しました。その後、2016年2月に「収

益認識に関する包括的な会計基準の開発についての意見の募集」が公表され、2018年3月30日に企業会計基準第29号「収益認識に関する会計基準」及び企業会計基準適用指針第30号「収益認識に関する会計基準の適用指針」が公表されました。

この収益認識基準は、わが国の会計基準の体制の整備及び企業間の財務諸表の比較可能性の向上を目的とし、その基本となる原則は、約束した財又はサービスの顧客への移転を、当該財又はサービスと交換に企業が権利を得ると見込む対価の額で描写するように収益を認識することであるとされています。

今回、この収益認識基準の導入を契機として、法人税法において収益の額についての定めを設けるとともに、収益の認識時期についても通則的な規定が設けられることとなりました。

### (2) 改正前の制度の概要

事業者が資産の譲渡を行った場合には、原則として、当該資産の引渡しを行った日の属する課税期間において当該資産の譲渡に係る消費税を納める義務が生じます。ただし、当該資産の譲渡が所得税法第65条第1項に規定する延払条件付販売等又は法人税法第63条第1項に規定する長期割賦販売等に該当する資産の譲渡等（以下「長期割賦販売等」といいます。）に係るものである場合には、これらの規定の適用を受けることを前提に消費税においても資産の譲渡等の時期の特例が認められています。

すなわち、事業者がこれらの規定の適用を受けるため当該長期割賦販売等に係る対価の額につきこれらの規定に規定する延払基準の方法により経理することとしているときは、当該長期割賦販売等に係る賦払金の額で支払期日が到来しないもの（当該課税期間において支払を受けたものを除きます。）に係る部分については、当該事業者が当該課税期間において資産の譲渡等を行わなかったものとみなして、当該部分に係る対価の額を当該課税期間における長期割賦

販売等に係る対価の額から控除することができます（旧消法16①）。

これにより資産の譲渡等を行わなかったものとみなされた部分は、翌課税期間以降、基本的に、賦払金の支払の期日の属する各課税期間まで課税が繰り延べられることとなります（旧消法16②）。

### (3) 改正の内容等

#### ① 改正の内容

法人税においては長期割賦販売等に係る特例について、商品等の供給機能と金融機能の双方を果たしている法人と、金融機能を第三者に委ね、商品等の供給機能のみを果たしている法人との間で収益の計上時期の比較において不均衡が生じている等の理由から、今般の収益認識基準の導入を契機として、平成30年度税制改正において、リース取引を除き一定の経過措置を設けた上で廃止することとされました（所得税についても同様に廃止することとされました）。

消費税については、上記(2)のとおり、法人税又は所得税において特例を適用している場合にのみ、特例の適用を認めるものであるため、消費税においても、所得税及び法人税と同様、長期割賦販売等に係る特例は廃止することとされました。

ただし、リース取引については、会計上、今般の収益認識基準の対象とはなっていないため、引き続き、延払基準による計上に関する特例の規定が存置されます（消法16）。

#### ② 改正に伴う主な経過措置の内容

長期割賦販売等に係る特例の廃止に伴う激変緩和措置として、以下の経過措置が設けられています（法人税及び所得税においても同様の経過措置が設けられています）。

イ 平成30年4月1日（以下「施行日」といいます。）前に特定長期割賦販売等（旧消費税法第16条第1項に規定する長期割賦販売等から新消費税法第16条第1項に規定す

るリース譲渡を除いたものをいいます。以下同じです。）を行った事業者（施行日以前に行われた特定長期割賦販売等に係る契約の移転を受けた事業者を含みます。）の施行日以後に終了する年又は事業年度に含まれる課税期間で、個人事業者にあつては平成35年12月31日以前に開始する課税期間、法人にあつては同年3月31日以前に開始する事業年度に含まれる各課税期間（以下「経過措置課税期間」といいます。）については、旧消費税法第16条の規定はなお効力を有するものとする（30年改正法附則44①）。

（注1） 事業者が施行日前に長期割賦販売等に係る契約をし、かつ、その長期割賦販売等に係る資産の譲渡等を施行日以後に行った場合には、その事業者がこの経過措置の対象となるかどうかの判定においては、その長期割賦販売等は施行日以前に行われたものとしてされています（30年改正消令附則5②）。

（注2） 上記のとおり、この経過措置の対象となるかどうかの判定は事業者単位で行われることから、対象の事業者に該当すれば、施行日以前に行った特定長期割賦販売等だけでなく、施行日以後に行った特定長期割賦販売等についても、経過措置の対象となります。

ロ 上記イによりなお効力を有するものとされる長期割賦販売等に係る特例の適用を受ける事業者の特定長期割賦販売等につき、経過措置課税期間において、長期割賦販売等に係る特例の適用を受けないこととした場合又は所得税、法人税において延払基準により経理しなかった場合には、当該特定長期割賦販売等に係る賦払金の額で、その適用を受けないこととした課税期間又は所得税、法人税において延払基準により経理しなかった年の12月31日の属する課税期間若しくは事業年度終了の日の属する課税期間（以下「不適用課税期間」といいます。）

の初日以後にその支払の期日が到来するものに係る部分については、その不適用課税期間において資産の譲渡等を行ったものとみなす(30年改正法附則44②)。

ハ 上記イによりなお効力を有するものとされる長期割賦販売等に係る特例の適用を受ける事業者の特定長期割賦販売等のうち、個人事業者にあつては平成35年12月31日以前に開始した課税期間において、法人にあつては同年3月31日以前に開始した事業年度に含まれる各課税期間において、資産の譲渡等を行ったものとしなかった部分がある場合には、当該特定長期割賦販売等に係る賦払金の額で、個人事業者にあつては平成36年1月1日以後、法人にあつては平成35年3月31日後最初に開始する事業年度の初日以後にその支払の期日が到来するものに係る部分については、当該年の12月31日の属する課税期間又は当該事業年度終了の日の属する課税期間において資産の譲渡等を行ったものとみなす(30年改正法附則44③)。

ニ 上記ロ又はハのいずれかに該当する事業者が、30年改正法附則第8条第3項に規定する特例(所得税における10年均等取崩しの経過措置をいいます。以下「所得税の10年均等取崩特例」といいます。)又は同法附則第28条第3項(法人税における10年均等取崩しの経過措置をいいます。以下「法人税の10年均等取崩特例」といいます。)の規定の適用を受けようとするときは、上記ロ又はハにかかわらず、当該特定長期割賦販売等に係る賦払金の額でこれらの特例の適用により、当該各年の総収入金額に算入される収入金額又は当該各事業年度の益金の額に算入される収益の額に係る部分については、所得税の10年均等取崩特例の適用を受ける年の12月31日の属する課税期間又は法人税の10年均等取崩特例の適用を受ける事業年度終了の日の属する課税期間において、資産の譲渡等を行ったものとみな

すことができる(30年改正法附則44④)。この場合には、その規定の適用を受けようとする最初の課税期間に係る申告書等にその旨を付記するものとする(30年改正法附則44⑤)。

※ 所得税又は法人税の10年均等取崩特例：その時において未計上となっている賦払金に係る額を120で除し、これにその年又は事業年度の月数を乗じて計算した金額を基準年又は基準事業年度以後の各年又は各事業年度以後の各年又は各事業年度の所得の金額の計算上、収益の額又は益金の額に算入することとされている特例。所得税又は法人税における経過措置の詳細については、前掲の「**所得税法等の改正**」の「**第三 その他の改正**」の「**三 延払条件付販売等に係る収入及び費用の帰属時期の改正**」の「**3 適用関係**」又は「**法人税法等の改正**」の「**一 収益認識に関する会計基準等への対応**」の「**4 適用関係及び経過措置**」をご参照ください。

つまり、一定の個人事業者にあつては平成35年12月31日以前に開始する課税期間、一定の法人にあつては同年3月31日以前に開始する事業年度に含まれる課税期間までは引き続き長期割賦販売等に係る特例を適用することが可能であり(上記イ)、それまでの期間中に特例の適用をやめた場合又は特例の適用を継続したままで上記イの経過措置の期限が到来した場合で、その適用をやめた時又は経過措置の期限が到来した時までには資産の譲渡等として計上されていない賦払金の額がある場合には、原則としてその残っている賦払金の額に係る額をその課税期間で資産の譲渡等として一括計上する(上記ロ又はハ)こととされ、一定の場合には、所得税又は法人税における10年均等で計上される収入金額又は益金の額に係る部分について、資産の譲渡等を行ったものとみなすことができることとされました(上記ニ)。

このほか、上記イの経過措置の適用を受ける個人事業者が死亡した場合、法人が合併、分割等を行った場合又は免税事業者となった場合等につき所要の経過措置が設けられています（30年改正消令附則5）。

#### (4) 適用関係

上記の改正は、平成30年4月1日から適用されています。

### 3 有価証券等の譲渡に係る消費税の内外判定基準の明確化等

#### (1) 改正前の制度の概要

消費税が非課税となる取引は、「国内において行われる資産の譲渡等のうち、別表第1に掲げるもの」（消法6①）と規定されています。したがって、消費税が非課税となる取引は、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 資産の譲渡等に該当すること
- ③ 消費税法別表第1に掲げる取引であること

ここで、上記①の「国内取引であること」の判定、すなわち、資産の譲渡等が国内において行われたか否かの判定基準（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」については、原則として、当該譲渡が行われる時に当該資産が所在していた場所によって判定することとされており、券面のある有価証券（消費税法別表第1第2号に規定する有価証券をいいます。以下同じです。）の譲渡については、その譲渡の時に有価証券が所在していた場所の所在地で判定することとされています（旧消令6①九イ）。

したがって、日本国内に所在していた券面のある有価証券を譲渡したときは、国内において行った消費税法別表第1第2号に掲げる取引に該当するため、消費税の“非課税取引”となります。一方、国外に所在していた券面のある有価証券を譲渡したときは、国内取引に該当しな

いため、消費税の“非課税取引”に該当せず、国外取引として、いわゆる“不課税取引”に該当することとなります。

ところで、“非課税取引”と“不課税取引”とでは、消費税が課税されない点は同じですが、課税売上割合の算定上、前者は分母に含まれることとなり、後者は分母に含まれないこととなるため、いずれの取引に該当するかで、課税上の取扱いが異なることとなります。

なお、券面のある有価証券の内外判定基準及び消費税の課税関係は上記のとおりですが、券面のない有価証券（消費税法施行令第9条第1項第1号に掲げる有価証券に表示されるべき権利をいいます。以下同じです。）の譲渡に係る内外判定基準については、消費税法令上、固有の規定はありませんでした。

#### (2) 改正の内容

上記のとおり、有価証券等（上記の券面のある有価証券及び券面のない有価証券をいいます。以下同じです。）の譲渡のうち、券面のあるものについては、その有価証券が所在していた場所で内外判定を行うこととされていますが、券面のない有価証券については、消費税法令上、固有に内外判定基準が示されていませんでした。

平成30年度税制改正においては、金融庁から、券面のない有価証券については、その内外判定基準が不明確との指摘もあることから、こうした有価証券を譲渡する事業者が的確に判断できるよう内外判定基準の明確化等を行う必要がある、との要望が提出されていました。

こうした要望も踏まえ、今般の改正では、有価証券等の譲渡に係る内外判定基準について、有価証券等の区分に応じて、それぞれ次のとおり判定することとされました（有価証券等の貸付けに係る内外判定基準も同様です。）。

##### ① 券面のある有価証券

券面のある有価証券の譲渡に係る内外判定基準は、改正前と同様、券面の所在していた場所の所在地で判定することとされています

(消令6①九イ)。

ところで、券面は発行されているものの、当該券面が社債、株式等の振替に関する法律(平成13年法律第75号)に規定する振替機関(同法により振替機関とみなされる「日本銀行」を含みます。)及びこれに類する外国の機関(注)(以下「振替機関等」といいます。)に預託され、その譲渡による権利の移転が帳簿上の記載により行われるもの(振替機関等において、多数の少額証券が混蔵保管されるものや一枚の高額証券、いわゆる大券として保管されるもの)があります。

こうした有価証券の譲渡については、その権利の移転が券面の流通ではなく帳簿上の記載により行われるため、振替機関等で取り扱われる券面のない有価証券の譲渡と内外判定を行う上で実質的に差異がないこと、また、各国で流通する数多の有価証券等について大券等の有無を判断することが実務上容易でないこと、等を踏まえ、①の内外判定基準の対象から除外することとし、下記②の内外判定基準に基づき判定することとされました。

(注) 例えば、アジア・太平洋地域や欧州地域等、各地域に設立されている振替機関等が所属する協会(いわゆるCSD協会)に加盟する各振替機関(清算機関を除きます。)及び外国の中央銀行が該当します。

② 券面のない有価証券のうち、振替機関等において取り扱われるもの

券面のない有価証券の譲渡のうち、振替機関等において取り扱われるものに係る内外判定基準は、当該振替機関等の所在地で判定することとされました(消令6①九ハ)。また、上記①のとおり、券面のある有価証券のうち、大券等として保管され流通せず、その権利の移転が振替機関等の帳簿上の記載により行われるものに係る内外判定基準についても、当該振替機関等の所在地で判定することとされました。

ところで、振替機関等で取り扱われる有価

証券等には、国内の振替機関(「証券保管振替機構(ほふり)」及び「日本銀行」が該当します。)と国外の振替機関とで重複して取り扱われるもの(以下「重複上場有価証券等」といいます。)が存在します。

こうした重複上場有価証券等の譲渡については、国内・国外いずれの振替機関の所在地で判定するか疑義が生じかねません。そのため、重複上場有価証券等の譲渡に係る内外判定基準は、その売買の決済に際して、振替に係る業務が国内の振替機関やその口座管理機関(国内の振替機関に社債等の振替を行うための口座を開設されたものをいいます。)で行われるものについては国内の振替機関の所在地で判定し(国内取引=非課税取引)、その他の外国の振替機関で行われるものについては当該外国の振替機関の所在地で判定する(国外取引=不課税取引)こととされました。

なお、登録国債の譲渡については、引き続き、登録国債の登録をした機関の所在地で判定することとされています(消令6①九ロ)。

③ ②以外の券面のない有価証券

券面のない有価証券のうち、振替機関において取り扱われるもの以外の券面のない有価証券等(消費税法施行令第9条第1項第3号に掲げる権利、いわゆる権利株を含みます。)の譲渡に係る内外判定基準は、当該有価証券等に係る法人の本店、主たる事務所その他これらに準ずるものの所在地で判定することとされました(消令6①九ニ)。

なお、「有価証券等に係る法人の本店、主たる事務所その他これらに準ずるものの所在地」とは、原則として、有価証券等を発行した法人の本店所在地をいいますが、これに準ずるものとして、国債や地方債については、これらが発行した国や中央銀行、地方公共団体の所在地で判定し、契約型外国籍投資信託等の投資信託に係る有価証券については、当該投資信託の受託者である受託銀行の所在地で判定することとなります。

(3) 適用関係

上記改正は、平成30年4月1日から適用されています（30年改正消令附則1）。

4 金の密輸に対応するための罰則強化

(1) 改正の背景等

消費税は、国内において行った課税資産の譲渡等及び保税地域から引き取る課税貨物について課税することとされています。したがって、貨物を輸入する者については、原則として、当該貨物の保税地域からの引取りの際、当該貨物に係る消費税を納める義務が生じます。

しかしながら、近年、この輸入に係る消費税を免れる目的で行われる金の密輸が急増しており、また、密輸に係る金の強奪事件が発生するなど、社会的にも大きな問題となっています。その不正の手口は、消費税を免れて密輸した金

を国内の金買取店において消費税込みの価格で売却し、その際生じる消費税相当額を不正に稼得しようとするものです。

こうした金の密輸は、多くの場合、組織的に行われ、また、手口も巧妙化し、密輸形態が多様化しています。こうした現状に、税関当局は、平成29年11月7日「[ストップ金密輸]緊急対策」（財務省関税局）を策定し、検査の強化、処罰の強化、情報収集及び分析の充実を3つの柱に据え、金の密輸を阻止するための緊急かつ抜本的な対策を講じることとしています。

こうしたことを背景として、平成30年度税制改正においては、金の密輸者に一層の経済的不利益を与えるとともに、金の密輸に対する抑止効果を更に高める観点から、輸入に係る消費税ほ脱に対して、罰則の強化を行うこととされました。

過去10年間の摘発状況

	H20	H21	H22	H23	H24	H25	H26	H27	H28	H29
摘発件数(件)	4	27	15	17	18	12	119	465	811	1,347
押収量(kg)	94	214	92	63	79	133	449	2,032	2,802	6,236 <sup>(注)</sup>

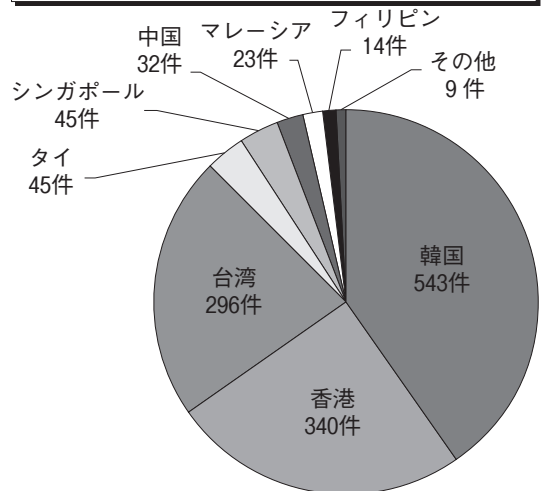
(注) 平成29年の押収量は速報値

密輸形態別の摘発状況 (H29)

密輸形態	摘発件数(件)	押収量(kg)
航空機旅客等	1,270	4,779
商業貨物	48	1,152
船員等	29	305
合計	1,347	6,236

(注) 航空機旅客等には航空機乗組員を含み、船員等には船舶旅客を含む

密輸仕出地別の摘発件数 (H29)



(出所) 平成30年2月23日 財務省報道発表資料



## (2) 改正の内容

金の密輸が行われた場合には、消費税法第64条（消費税ほ脱）、地方税法第72条の109（地方消費税ほ脱）及び関税法第111条（無許可輸出入罪）（注）の罰則が適用されることとなります。改正前の法定刑は、消費税法及び地方税法違反については懲役10年以下及び罰金1,000万円以下（脱税額が1,000万円を超える場合には脱税額まで）、関税法違反については懲役5年以下及び罰金500万円以下とされていました。

（注） 金地金については、関税が無税であるため、関税法第110条（関税ほ脱）の罰則の適用はありません。

そもそも罰則の目的には、一般国民の犯罪を防止する効果（一般予防効果）及び再犯を防止する効果（特別予防効果）がありますが、上記のとおり、金の密輸が社会問題化し、反社会的勢力による常習的な事件のみならず主婦による事件も摘発されるなど、その件数も増加の一途を辿っています。こうした状況を鑑みると、改正前の罰金額ではいずれの罰則の目的も達することができておらず、また、現状において税関が摘発できている金の密輸は氷山の一角であると考えられるため、今後より一層の厳罰をもって対処する必要があります。

また、密輸に係る罰金刑は、関税法第110条第1項では、「1,000万円以下の罰金」とされ、更に同条第4項において「脱税額の10倍が1,000万円を超える場合には、情状により、脱税額の10倍に相当する金額以下とすることがで

きる」とされています。これは、輸入時に課せられる間接税・随時税という関税の性質を踏まえて、可罰性と抑止効果を確保することが理由であると考えられます。また、税関職員の人数が限られている中、輸入申告件数も多く、輸入の都度課税しなければならない関税の性格上、すべての脱税事犯を摘発できるわけではなく、摘発した場合には厳罰をもって臨む必要があることも理由の一つと考えられます。関税法上のこうした罰則規定の趣旨は、輸入に係る消費税ほ脱の罰則規定にも当てはまるものと考えられます。

今般の改正では、これらの諸点を踏まえ、輸入品の引取りに係る消費税ほ脱の罰金について、「脱税額の10倍が1,000万円を超える場合には、情状により、脱税額の10倍に相当する金額以下とすることができる」こととされました（消法64④）。

また、消費税法の罰則強化に併せて、金の密輸に対応する観点から、地方税法第72条の109（地方消費税ほ脱）及び関税法第111条（無許可輸出入罪）についても、地方税法等の一部を改正する法律（平成30年法律第3号）及び関税率法等の一部を改正する法律（平成30年法律第8号）においてそれぞれ罰則が強化されており、これら罰金上限額の改正内容をまとめると下表のとおりとなります（いずれも平成30年3月31日に公布され、同年4月10日から適用されています）。

罰則規定	改正前	改正後
消費税法第64条 （消費税ほ脱）	1,000万円 又は 脱税額が1,000万円超の場合は脱税額	1,000万円 又は 脱税額の10倍が1,000万円超の場合は 脱税額の10倍
地方税法第72条の109 （地方消費税ほ脱）	1,000万円 又は 脱税額が1,000万円超の場合は脱税額	1,000万円 又は 脱税額の10倍が1,000万円超の場合は 脱税額の10倍
関税法第111条 （無許可輸出入罪）	500万円	1,000万円 又は 貨物の価格の5倍が1,000万円超の場 合は貨物の価格の5倍

### (3) 適用関係

上記改正は、30年改正法の公布の日（平成30年3月31日）から起算して10日を経過した日（平成30年4月10日）から適用されています（30年改正法附則1一）。

## 5 簡易課税制度のみなし仕入率の見直し

### (1) 改正前の制度の概要

簡易課税制度は、中小事業者の納税事務負担に配慮する観点から、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算出することができることとされている制度です。

具体的には、その納税地の所轄税務署長に「消費税簡易課税制度選択届出書」を提出した課税事業者は、その基準期間（個人事業者は前々年、法人は前々事業年度）における課税売上高が5千万円以下の課税期間について、売上げに係る消費税額に、事業の種類の区分に応じて定められたみなし仕入率を乗じて算出した金額を仕入れに係る消費税額とみなし、売上げに係る消費税額から控除できることとされています（消法37）。

みなし仕入率を適用する業種区分及びみなし仕入率は、以下のとおりとされています（消令57）。

業種区分	みなし仕入率
第1種事業（卸売業）	90%
第2種事業（小売業）	80%
第3種事業（農業、林業、漁業、鉱業、建設業、製造業、電気業、ガス業、熱供給業及び水道業）	70%
第4種事業（第1種事業、第2種事業、第3種事業、第5種事業及び第6種事業以外の事業）	60%
第5種事業（運輸通信業、金融業及び保険業、サービス業（飲食店業に該当するものを除く。））	50%
第6種事業（不動産業）	40%

### (2) 改正の内容

上記のとおり、簡易課税制度は、売上げに係る消費税額にみなし仕入率を乗じて仕入れに係る消費税額を算出する制度ですが、このみなし仕入率は、単一税率の下における実態調査等に基づいて設定されてきました。

他方、平成28年度税制改正において、消費税率引上げに伴う低所得者対策として、平成31年10月1日より消費税の軽減税率制度を実施することとされましたので、同日以後の消費税制度は複数税率となります。この複数税率の下で簡易課税制度を適用する場合、売上げ及び仕入れに適用される税率が同一であれば、簡易課税制度への影響はありませんが、例えば、第3種事業を営む事業者について、売上げ1,000に適用される税率が軽減税率（税額：80）、仕入れ700に適用される税率が標準税率（税額：70）であった場合、みなし仕入率（70%）を乗じて算出された仕入れに係る消費税額（税額：56）は、実態（税額：70）に比して過少に算出されることとなります。その逆も然りです。

そのため、軽減税率制度の導入に係る過去の議論においても、「複数税率制度下での簡易課税制度においては、売上又は仕入に複数の税率が適用される可能性のある業種について、売上・仕入の税率区分やその割合に応じ、業種区分を細分化し、その細分化した業種ごとにみなし仕入率を設定する必要がある」（「消費税の軽減税率に関する検討について」平成26年6月5日 自由民主党・公明党（与党税制協議会））との指摘がなされ、また、軽減税率制度を導入した28年改正法においても、同法附則第171条第2項において、「政府は、……消費税の軽減税率制度の導入後3年以内を目的に、……消費税の軽減税率制度の導入による簡易課税制度への影響……を検証し、必要があると認めるときは、その結果に基づいて法制上の措置その他の必要な措置を講ずる」との検証規定も設けられたところではある。

この検証規定に基づいた具体的な検証につい

ては、軽減税率制度の実施状況を踏まえながら、今後進められていくものと考えられますが、一方で、軽減税率制度の実施に伴う簡易課税制度への影響が明らかな業種もあります。また、その影響の度合いが大きいものについては、軽減税率制度の円滑な実施を進めるためにも、その検証を待たず、必要な手当てを行う必要があると考えられます。

こうしたことを受け、今般の改正では、軽減税率の対象となる飲食料品を生産する農林水産業について、みなし仕入率の見直しを行うこととされました。こうした農林水産業については、売上げは軽減税率が適用されるのに対し、仕入れは種子や肥料、農機具など、その大宗について標準税率が適用されることから、上記の例のとおり、簡易課税制度を適用すれば、仕入れに係る消費税額が実態に比して過少に算出されることとなります。

そこで、軽減税率の対象となる飲食料品を生産する農林水産業については、その軽減税率の対象となる飲食料品の譲渡に係る部分について、第2種事業（改正前：第3種事業）に位置付けることとし、そのみなし仕入率は80%（改正前：70%）とすることとされました（28年改正消令附則11の2、消令57⑤二）。

なお、軽減税率の対象とならない農林水産物を生産する事業については、引き続き第3種事業（みなし仕入率70%）となりますので、例えば、米を生産する事業者について、食用として売り上げたもの（軽減税率）と飼料用として売り上げたもの（標準税率）がある場合、前者の売上げには第2種事業としてみなし仕入率80%が適用され、後者の売上げには第3種事業としてみなし仕入率70%が適用されることとなります。そのため、適用税率が異なるものを生産する農林水産業を営む事業者は、売上げを適用税率毎に適切に管理する必要がありますが、いずれにしても、軽減税率制度の実施に伴い、適用税率毎に売上げを区分管理することとなりますので、今般の改正による簡易課税制度における

農林水産業の細分化に伴う事業者の事務負担への影響は限定的と考えられます。

### (3) 適用関係

上記改正は、平成31年10月1日の属する課税期間から適用することとされています。

ただし、同日前は、軽減税率が適用される28年改正法附則第34条第1項第1号に掲げる飲食料品の譲渡を行うことがないため、当該課税期間のうち同日前までの期間について適用されることはありません。

なお、上記改正は、平成31年10月1日の属する課税期間から平成35年9月30日の属する課税期間までの各課税期間については、28年改正消令附則第11条の2の規定により適用することとされていますが、同年10月1日以後に開始する課税期間については、軽減税率制度の本則化に併せて本則の規定、すなわち消費税法施行令第57条の規定により適用することとされています（28年改正消令附則1三、11の2、30年改正消令附則1五、10）。

## 6 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厚生省告130）。

### (2) 改正の内容

今般の改正では、非課税物品として指定されている「盲人用カナタイプライター」について、

既に製造、流通がなくなったことを踏まえて削除することとされたほか、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。

(3) 適用関係

上記改正は、平成30年4月1日から適用されています（平30厚労省告122）。