

消費税法等の改正

| 目 次 | |
|--|-----|
| 一 産後ケア事業の非課税化…………… | 903 |
| 二 課税売上割合に準ずる割合の適用開始 時期の見直し…………… | 904 |
| 三 郵便物として輸出した場合の輸出証明 書類の見直し…………… | 906 |
| 四 金又は白金の地金の課税仕入れに係る 本人確認書類の見直し…………… | 908 |
| 五 電磁的記録に記録された事項に関する 重加算税の特例の創設…………… | 910 |
| 六 その他の改正…………… | 915 |

はじめに

令和3年度税制改正においては、産後ケア事業として行われる資産の譲渡等を非課税とする規定が設けられるとともに、課税売上割合に準ずる割合の適用開始時期の見直しや郵便物として輸出した場合の輸出証明書類の見直し、金又は白金の地金の課税仕入れに係る本人確認書類の見直しが行われたほか、所要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」（令和3年法律第11号。以下「改正法」といいます。）は、去る令和3年3月26日に参議院本会議で可決・成立し、同月31日に公布されています。また、関係政省令等も同日にそれぞれ次の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（令和3年政令第116号。以下「改正消令」といいます。）
- ・ 日本国とアメリカ合衆国との間の相互協力及び安全保障条約第6条に基づく施設及び区域並びに日本国における合衆国軍隊の地位に関する

協定の実施に伴う所得税法等の臨時特例に関する法律施行令の一部を改正する政令（令和3年政令第121号）

- ・ 関税定率法等の一部を改正する法律の施行に伴う関係政令の整備等に関する政令（令和3年政令第131号）
- ・ 消費税法施行規則等の一部を改正する省令（令和3年財務省令第18号。以下「改正消規」といいます。）
- ・ 消費税法施行令第50条第3項、第54条第5項、第58条第3項、第58条の2第3項及び第71条第5項並びに消費税法施行令等の一部を改正する政令附則第6条第2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項の規定に基づき、これら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（令和3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（令和3年厚生労働省告示第116号）

一 産後ケア事業の非課税化

1 改正前の制度の概要

消費税は、国内における消費一般に対して広く公平に負担を求める税であり、原則として全ての

財貨・サービスの国内における販売、提供など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、社会福祉法に規定する社会福祉事業として行われる資産の譲渡等のほか社会福祉事業に類

するものについては非課税とされています（消費税法別表1七ロハ、消令14の3）。

2 改正の内容

母性及び乳児の健康の保持及び増進を図るため、出産後1年を経過しない女子及び乳児に対して心身のケアや育児のサポート等を行うことにより、出産後も安心して子育てができる支援体制を確保する観点から、平成27年度より予算事業として実施されてきた「産後ケア事業」について、母子保健法等の一部を改正する法律（令和元年法律第69号）による母子保健法の改正により、令和3年4月1日以後、法定化され、各市町村にその実施の努力義務が課されることとなりました（母子保健法17の2）。

その上で、産後ケアを受ける対象者の経済的負担を軽減する等の観点から、産後ケア事業として行われる資産の譲渡等について、社会福祉事業に類するものと位置付け、消費税を非課税とするこ

ととされました（消令14の3七）。

具体的には、消費税法施行令に定める「社会福祉事業として行われる資産の譲渡等に類するもの」として非課税とされるものの範囲に「母子保健法第17条の2第1項（産後ケア事業）に規定する産後ケア事業として行われる資産の譲渡等」が加えられました。

また、産後ケアには、助産に係る資産の譲渡等として既に非課税とされている役務の提供（例：乳房マッサージ）も一部含まれることから、当該役務の提供については消費税法別表第1第8号により消費税が非課税となる点が明らかにされています。

3 適用関係

上記の改正は、令和3年4月1日以後に行う資産の譲渡等に適用することとされています（改正消令附則）。

二 課税売上割合に準ずる割合の適用開始時期の見直し

1 改正前の制度の概要

消費税は、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、生産、流通、販売などの全段階において、他の事業者や消費者に財貨・サービスの販売、提供などを行う事業者（法人及び個人事業者）を納税義務者として、その売上げに対して課税されます。

こうした仕組みを採る関係上、各取引段階において二重、三重に消費税が課されないよう、課税の累積を排除するために、各事業者の納付税額の計算に当たって、その前段階で課された消費税額を控除する制度（以下「仕入税額控除制度」といいます。）が設けられており、各事業者が申告・納付する消費税額は、原則として、その課税期間中に発生した課税売上げに係る消費税額から課税仕入れ等に係る消費税額を控除（以下「仕入税額控除」といいます。）して計算することになりま

す（消法30）。

仕入税額控除制度は、前述のように課税の累積を排除する観点から設けられた制度ですので、課税仕入れ等に係る消費税額については、あくまで課税売上げに対応するもののみが仕入税額控除の対象となり、非課税売上げに対応する課税仕入れ等に係る消費税額は仕入税額控除の対象とならないことが原則的な考え方です。

そのため、仕入控除税額の計算は、事業全体の売上高に基づく課税売上割合（非課税売上げも含めた売上高全体に占める課税売上高の割合をいいます。以下同じです。）を基に行うこととされています。その具体的な計算方法は、次のとおりです（消法30②）。

（注） その課税期間における課税売上高が5億円以下で、かつ、課税売上割合が95%以上の事業者は、この計算を行う必要はなく、課税仕入れに係る税額の全額が控除可能です。

① 個別対応方式

課税売上げにのみ要する課税仕入れ等の税額の合計額 + 課税売上げと非課税売上げに共通して要する課税仕入れ等の税額の合計額 × 課税売上割合

② 一括比例配分方式（①のような売上げとの対応関係の区分ができない場合等）

その課税期間中の課税仕入れ等に係る税額の合計額 × 課税売上割合

しかし、上記①の個別対応方式を採用する事業者が共通仕入控除税額（課税売上げと非課税売上げに共通して要する課税仕入れ等の税額の合計額に課税売上割合を乗じて算出した仕入控除税額をいいます。以下同じです。）を計算する際に用いる課税売上割合について、その事業者の事業の実態を反映していないなどの場合には、その納税地を所轄する税務署長の承認を受けることで、その承認を受けた日の属する課税期間以後の課税期間について、課税売上割合に代えて、課税売上割合に準ずる割合（使用人の数又は従事日数の割合、消費又は使用する資産の価額、使用数量、使用面積の割合その他課税売上げと非課税売上げに共通して要する課税仕入れ等の性質に応ずる合理的な基準により算出した割合をいいます。以下同じです。）を用いて共通仕入控除税額を計算することができることとされています（消法30③）。

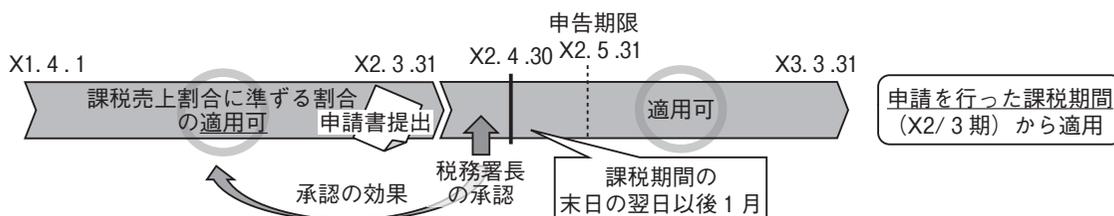
上記のとおり、課税売上割合に準ずる割合については、その承認を受けた日の属する課税期間か

ら用いることができるとされていることから、例えば、土地の販売を事業としていない事業者が、その所有する事業用の土地を課税期間の末日間際に売却することになり、土地の譲渡に伴う売上げ（非課税売上げ）が生じたため、課税売上割合に準ずる割合を用いて共通仕入控除税額を計算しようとする場合において、その時点で承認申請書を提出したとしても、適用を受けようとする課税期間の末日までに税務署長の承認を受けることができない事態が生じる、また、税務当局においては承認手続に急を要するなど、納税者・税務当局双方にとって負担が生じる場面がありました。

2 改正の内容

今般、上記のような負担を軽減する観点から、課税売上割合に準ずる割合を用いて共通仕入控除税額を計算しようとする課税期間の末日までに承認申請書の提出があった場合において、当該課税期間の末日の翌日から1月以内に税務署長の承認があったときは、当該課税期間の末日において承認があったものとみなすこととされ、当該課税期間から課税売上割合に準ずる割合を用いることができることとされました（消令47⑥）。

また、それに伴い、課税売上割合に準ずる割合に係る承認申請書に、課税売上割合に準ずる割合を用いて共通仕入控除税額を計算しようとする最初の課税期間の初日及び末日の年月日を記載することとされました（消規15①三）。



（注） なお、元々、課税売上割合に準ずる割合に係る承認申請書は、提出時期について具体的な制約が定められていない書類として、税務官庁にその書類が到達した時にその効力が生ずるという「到達主義」が適用されていましたが、今般

の改正を機に、当該承認申請書は、一定の期間又は期日に提出することにより国税に関する法律の適用関係が定まる書類として、「発信主義」が適用されることになりました（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（平成18年国税庁告示第7号）本則二ロ）。

る課税期間から適用することとされています（改正消令附則）。

3 適用関係

上記の改正は、令和3年4月1日以後に終了す

三 郵便物として輸出した場合の輸出証明書類の見直し

1 改正前の制度の概要

消費税は、国内において消費される財貨やサービスに対して税負担を求めていることから、輸出されたことにより、輸出した先の国（国外）で消費される財貨や、国際通信、国際輸送など輸出に類似する取引については、消費税を免除することとしています（以下「輸出免税」といいます。）。

輸出免税の対象となる取引は以下の(1)から(5)までに掲げるものがあり、輸出免税の適用を受けるには、一定の事項が記載された書類又は帳簿を整理し保存することにより、(1)から(5)までに該当する取引であることを証明することが必要となります（消法7①②、消規5）。

- (1) 本邦からの輸出として行われる資産の譲渡又は貸付け
- (2) 外国貨物の譲渡又は貸付け
- (3) 国内及び国内以外の地域にわたって行われる旅客若しくは貨物の輸送又は通信
- (4) 専ら(3)に規定する輸送の用に供される船舶又は航空機の譲渡若しくは貸付け又は修理
- (5) (1)から(4)までに掲げる資産の譲渡等に類するもの

このうち、(1)の本邦からの輸出として行われる資産の譲渡又は貸付けで、郵便物（関税法第76条の郵便物、すなわち、その価額（FOB 価格であり、原則として、当該郵便物の現実の決済金額をいいます。）が20万円以下のものに限り、以下同じです。）として当該資産を輸出した場合には、以下の帳簿又は書類の保存が求められていました（旧消規5①二）。

- ① 輸出した事業者により以下の事項について記載された帳簿

イ 当該資産の輸出の年月日

ロ 当該資産の品名並びに品名ごとの数量及び価額

ハ 当該郵便物の受取人の氏名又は名称及び住所等

- ② 郵便物の受取人から交付を受けた物品受領書その他の書類で以下の事項が記載されたもの（以下「物品受領書等」といいます。）

イ 当該資産を輸出した事業者の氏名又は名称及び住所等

ロ 当該資産の品名並びに品名ごとの数量及び価額

ハ 当該郵便物の受取人の氏名又は名称及び住所等

ニ 当該郵便物の受取りの年月日

2 改正の内容

上記のとおり、郵便物として資産を輸出した場合には、一定の事項が記載された帳簿又は物品受領書等のどちらかを保存すれば輸出免税の適用を受けることができることから、近年、郵便物として資産を輸出したものとして帳簿へ虚偽の記載をすることで、実際には帳簿に記載された資産を輸出していないにもかかわらず、輸出免税の適用を受けるような事例が散見されています。

そこで、課税の適正化の観点から、郵便物として資産を輸出した場合の輸出免税の対象となる取引であることの証明として、一定の事項が記載された帳簿の保存ではなく、輸出した郵便物に貼付した発送伝票の控えや日本郵便株式会社から交付を受けた当該郵便物の引受証等の書類の保存を求めるとされました（消規5①二）。

（注） 改正前において保存することとされていた帳

簿については、別途保存義務が課されている（消法58）ため、改めて輸出免税の適用のための個別の保存義務は課さないこととされました。

具体的には、以下に掲げる郵便物の種類の区分に応じて、それぞれ次の書類の保存が求められることとなります。

- ① 小包郵便物又はEMS郵便物（以下「小包郵便物等」といいます。）：以下イ及びロに掲げる書類
- イ 日本郵便株式会社から交付を受けた当該小包郵便物等の引受けを証する書類
 - ロ 当該小包郵便物等に貼り付け、又は添付した書類の写しで以下に掲げる事項が記載されたもの
 - ・ 当該資産を輸出した事業者の氏名又は名称及び住所等
 - ・ 当該資産の品名並びに品名ごとの数量及

び価額

- ・ 当該小包郵便物等の受取人の氏名又は名称及び住所等
 - ・ 日本郵便株式会社による当該小包郵便物等の引受けの年月日
- ② 通常郵便物：日本郵便株式会社から交付を受けた当該通常郵便物の引受けを証する書類で、当該資産の品名並びに品名ごとの数量及び価額を追記したもの
- ここでいう通常郵便物、小包郵便物及びEMS郵便物は、それぞれ万国郵便条約第1条に規定されており、日本においては、日本郵便株式会社の国際郵便約款第9条（国際郵便物）に規定される国際郵便物を指します。該当する郵便サービス及び保存すべき書類は、具体的には以下の表のとおりです。

| 郵便物の種類 | 通常郵便物 | 小包郵便物 | EMS郵便物 |
|---------------|---|---|---|
| 日本郵便株式会社による名称 | <ul style="list-style-type: none"> ・ 書状、印刷物^{*1} ・ 小形包装物^{*1} ・ 盲人用郵便物^{*1} ・ 国際eパケット郵便物 ・ 国際eパケットライト郵便物 | <ul style="list-style-type: none"> ・ 国際小包郵便物 | <ul style="list-style-type: none"> ・ EMS郵便物（国際スピード郵便物） |
| 保存すべき書類 | <ul style="list-style-type: none"> ・ ご依頼主様（控）^{*2・3} | <ul style="list-style-type: none"> ・ ご依頼主控 ・ 国際小包受取書^{*3} | <ul style="list-style-type: none"> ・ ご依頼主控^{*4} ・ EMS受取書^{*3} |

※1 書状、印刷物、小形包装物及び盲人用郵便物は、別途、日本郵便株式会社の書留・保険付のオプションサービスを利用しない場合には、ご依頼主様（控）を受領できないため、輸出免税の適用を受けることはできません。

※2 国際書留郵便ラベルを使用しない場合は「国際郵便物受領証」という名称に、オンライン SHIPPING ツール等のサービスを使用して小形包装物、書状、印刷物、国際eパケット及び国際eパケットライトのラベルを作成した場合は「国際郵便物受領証（ご依頼主控）」又は「国際郵便物受領証（ご依頼主様控）」という名称になります。また、輸出をした資産の品名並びに品名ごとの数量及び価額の記載が無い場合には追記が必要となります。

※3 日本郵便株式会社により、引き受けた日の日付印が押印された（記載された）ものに限ります。

※4 オンライン SHIPPING ツール等のサービスを使用してラベルを作成した場合には、「ご依頼主控え」という名称になります。

なお、非課税資産を輸出（以下「非課税輸出」といいます。）した場合や、国内以外の地域における資産の譲渡等又は自己の使用のために資産を輸出（以下「自己資産輸出等」といいます。）した場合にも、一定の事項が記載された書類又は帳簿を整理し保存することにより証明されたときは、輸出免税の対象となる取引に該当するものとみな

して、仕入税額控除の規定を適用することとされています（消法31①②）が、今般の改正に伴い、郵便物として非課税輸出や自己資産輸出等をした場合の証明書類についても、上記郵便物の輸出の場合と同様、一定の事項を記載した帳簿の保存ではなく、輸出した郵便物に貼付した発送伝票の控えや日本郵便株式会社から交付を受けた当該郵便

物の引受証等の書類の保存を求めるとされました（消規16①②）。

3 適用関係

上記の改正は、令和3年10月1日以後にする輸出として行われる資産の譲渡若しくは貸付け又は

非課税輸出若しくは自己資産輸出等に係る証明について適用し、同日前にした輸出として行われる資産の譲渡若しくは貸付け又は非課税輸出若しくは自己資産輸出等に係る証明については、従前の例によることとされています（改正消規附則1一、2）。

四 金又は白金の地金の課税仕入れに係る本人確認書類の見直し

1 改正の背景

消費税は、国内において事業者が行った課税資産の譲渡等及び特定課税仕入れ並びに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、課税貨物を輸入する者については、原則として、当該課税貨物の保税地域からの引取りの際、当該課税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金の密輸が社会的に大きな問題となっています。

そのような密輸が行われる目的は、消費税を免れて密輸した金を国内の買取業者に対し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ところにあります。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。

こうした現状に対して、税関当局は平成29年11月「[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、金の密輸を防止するための緊急かつ抜本的な対策を講じ、対策を進めてきました。

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金又は白金の地金（以下「金地金等」といいます。）の密輸に対する消費税法等における罰金上限額の大幅な引上げが行われ、また、令和元年度税制改正においては、金地金等に係る仕入税額控除について、課税仕入れの相手方の本人

確認書類の保存を要件に追加し、その保存がない場合には、その課税仕入れに係る仕入税額控除の適用を認めないこととするとともに、課税仕入れに係る資産が密輸品であることを課税仕入れの時点で課税仕入れを行う事業者が知っていた場合には、その仕入税額控除の適用を認めないこととされました。

これらの金地金等の密輸に対する累次の改正により一定の効果が見られているところですが、税務調査において密輸者と買取業者が通謀していると考えられるような事案が見られたこともあり、より一層の密輸抑止を進める必要がありました。

2 改正前の制度の概要

消費税の納付税額の計算に当たっては、課税期間中の課税標準額に対する消費税額から、その課税期間中の課税仕入れ等に係る消費税額を控除して行うこととなりますが、仕入税額控除の適用を受けるためには、原則として、その課税仕入れ等に関する仕入先等の諸事項が記載された帳簿及び請求書等を保存することが要件とされています（消法30⑦～⑨）。

さらに、金地金等に係る仕入税額控除については、課税仕入れの相手方の本人確認書類（電磁的記録を含みます。）の保存が必要であり、その保存がない場合には、その課税仕入れに係る仕入税額控除の適用は認められません（消法30⑩）。

ここでいう本人確認書類は、課税仕入れの相手方の氏名又は名称及び住所若しくは居所又は本店又は主たる事務所の所在地の記載又は記録のあるものに限られ、課税仕入れの相手方が個人の場合

には、その属性に応じ、以下のいずれかの書類となります（旧消規15の4①一・二）。

① 国内に住所を有する個人 次のいずれかの書類

イ 個人番号カードで課税仕入れの日において有効なものの写し

ロ 住民票の写し又は住民票の記載事項証明書で、課税仕入れの日前1年以内に作成されたもの又はその写し

ハ 戸籍の附票の写し又は印鑑証明書で、課税仕入れの日前1年以内に作成されたもの又はその写し

ニ 国民健康保険、健康保険、船員保険、後期高齢者医療若しくは介護保険の被保険者証、健康保険日雇特例被保険者手帳、国家公務員共済組合若しくは地方公務員共済組合の組合員証又は私立学校教職員共済制度の加入者証の写し

ホ 国民年金手帳、児童扶養手当証書、特別児童扶養手当証書、母子健康手帳、身体障害者手帳、療育手帳、精神障害者保健福祉手帳又は戦傷病者手帳の写し

ヘ 運転免許証（課税仕入れの日において有効なもの）又は運転経歴証明書の写し

ト 旅券で課税仕入れの日において有効なものの写し

チ 在留カード又は特別永住者証明書で、課税仕入れの日において有効なものの写し

リ 国税若しくは地方税の領収証書、納税証明書若しくは社会保険料の領収証書（領収日付又は発行年月日の記載のあるもので、その日が課税仕入れの日前1年以内のもの）又はこれらの書類の写し

ヌ 上記イからリまでの書類のほか、官公署から発行され、又は発給された書類その他これらに類するもので、課税仕入れの日前1年以

内に作成されたもの（有効期間又は有効期限のあるもの）又はその写し

② 国内に住所を有しない個人 上記①ハからヌまでのいずれかの書類

3 改正の内容

上記1のとおり、ここ数年の税制改正において金地金等の密輸に対する累次の改正を行ってきたところであり、一定の効果が見られているところですが、税務調査において密輸者と買取業者が通謀していると考えられるような事案が見られたこともあり、より一層の密輸抑止を進める観点から、令和3年度税制改正においては、「税務調査において不正が強く疑われる事案で利用されている本人確認書類」や税務当局による確認が困難な「外国政府発行の本人確認書類」について、仕入税額控除を適用するために保存が必要とされる本人確認書類から除外する見直しが行われました。

具体的には、仕入れの相手方が個人である金地金等の課税仕入れに係る上記2①及び②の本人確認書類のうち、①の国内に住所を有する者に係る本人確認書類についてはチのうち在留カードの写しを、②の国内に住所を有しない者に係る本人確認書類についてはトの旅券の写し、チのうち在留カードの写し及びヌのその他これらに類する書類を、その対象から除外することとされました（消規15の4①一・二）。

4 適用関係

上記の改正は、令和3年10月1日以後に国内において事業者が行う課税仕入れについて適用し、同日前に国内において事業者が行った課税仕入れについては、従前の例によることとされています（改正消規附則1一、3）。

五 電磁的記録に記録された事項に関する重加算税の特例の創設

1 改正の背景等

高度情報化・ペーパーレス化が進展する中で、会計処理の分野でもコンピューターを使用した帳簿書類の作成が普及してきており、経済界をはじめとする関係各界から、帳簿書類の電磁的記録（いわゆる電子データ）等による保存の容認について、かねてから強い要望が寄せられていました。

政府においては、こうした要望を受け止め、規制緩和推進計画等の閣議決定、緊急経済対策（平成9年11月）、市場開放問題苦情処理対策本部決定等において、平成9年度末までに、帳簿書類の電磁的記録等による保存を容認するための措置を講ずることを決定していました。

このような関係各界からの要望や政府全体としての取組みを踏まえ、平成10年度税制改正の一環として、適正公平な課税を確保しつつ納税者等の帳簿保存に係る負担軽減を図る観点から、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（以下「電子帳簿保存法」といいます。）が制定され、国税関係帳簿書類等の電磁的記録による保存制度（以下「電子帳簿等保存制度」といいます。）が創設されました。

創設時の電子帳簿等保存制度は、主に、

- ① 所轄税務署長等の承認を前提として、国税関係帳簿書類（国税関係帳簿（国税に関する法律の規定により備付け及び保存しなければならないこととされている帳簿）及び国税関係書類（国税に関する法律の規定により保存しなければならないこととされている書類）の全部又は一部について、自己が最初の記録段階から一貫して電子計算機を使用して作成する場合のその電磁的記録の保存
 - ② 電子取引を行った場合のその電子取引の取引情報（例えば、取引の相手方から受け取る電子請求書等）に係る電磁的記録の保存
- について規定されていました。

①の国税関係帳簿書類に係る電磁的記録の保存は、基本的には国税に関する法律の規定により備付け及び保存をしなければならないこととされている帳簿や書類が対象となることから、消費税法令上、保存が義務づけられている帳簿や書類等についても対象に含まれることとなります。

その保存に当たっては、

- イ 電磁的記録の訂正・削除・追加の履歴の確保
- ロ 各帳簿間での記録事項の相互関連性の確保
- ハ 電子計算機処理システムの概要書等の備付け
- ニ 見読可能装置の備付け等
- ホ 検索機能の確保

の要件（国税関係書類の保存に当たってはハ～ホ）を満たす必要がありました。

②の電子取引の取引情報に係る電磁的記録の保存については、電子帳簿保存法では所得税（源泉徴収に係る所得税を除きます。）及び法人税に係るもののみがその対象で、消費税については対象外とされ、現在に至っていますが、消費税法令上、保存が義務づけられている書類等についても取引先から電磁的記録で受け取ることも十分に考えられたことから、一定の書類等について電磁的記録による保存が可能となるよう消費税法令で個別に規定するとともに、その保存は電子帳簿保存法に規定されている方法に準じて行うこととされています。

その保存に当たり、電子帳簿保存法では、以下の要件を満たす必要があることとされています。

- イ 真实性の確保（タイムスタンプの付与等）
- ロ 見読可能装置の備付け等
- ハ システム概要書等の備付け
- ニ 検索機能の確保

なお、電子帳簿保存法においては、電子取引の取引情報に係る電磁的記録を書面等に出力して保存する場合には、電磁的記録自体の保存は不要とする措置が講じられていたことから、消費税についても同様の措置が講じられています。

また、平成16年12月の電子帳簿保存法の改正では、税務行政の根幹である適正公平な課税を確保しつつ、電子化によるコスト削減を図る観点から、所轄税務署長等の承認を前提として、特に重要な文書である決算関係書類や帳簿、一部の契約書・領収書を除き、原則的に全ての国税関係書類を対象に、真实性・可視性を確保できる要件（タイムスタンプの付与や重要な項目の検索機能等）の下で、スキャナを利用して記録された電磁的記録による保存制度（以下「スキャナ保存制度」といいます。）が創設されました。

消費税法令上保存が義務づけられている書類等についても、スキャナ保存制度の対象に含まれることとなります。

その後、電子帳簿等保存制度は、平成27年度及び平成28年度税制改正において、スキャナ保存制度の対象拡大や保存要件の緩和などの大幅な見直しが行われるなど累次の改正が行われ、現在に至っています。

2 改正の内容

電子帳簿等保存制度については、近年、その利用促進のための改正が行われ、利用件数は堅調に増加していますが、その伸びしろは依然大きいものと考えられており、平成29年の政府税制調査会の報告（経済社会の構造変化を踏まえた税制のあり方に関する中間報告②（平成29年11月20日））では、「社会のデータ活用の促進や納税者の文書保存に係る負担軽減を図る観点から、当該制度の利用促進のための方策について検討を行うべきである。ただしその際、適正課税の観点から、帳簿書類の正確性を担保する仕組みにも配慮が必要」との指摘がなされ、その後の「経済社会の構造変化を踏まえた令和時代の税制のあり方」（令和元年9月26日）においても、「ICTの活用により、企業等の業務プロセスの簡素化・効率化や誤りの未然防止等を図る観点から、企業等の規模や業種に応じた経理・税務手続の実態を踏まえた上で、データの適正性の確保にも配慮しつつ、電子帳簿等保存制度の見直しを進めるべきである。」との

指摘がなされていました。

そのような中、政府税制調査会の総会では、こうした指摘を踏まえ、ウィズコロナ時代における税務手続の電子化や、グローバル化・デジタル化の進む経済社会における適正課税のあり方について更に議論が行われ、同調査会の下に外部有識者も交えて設置された「納税環境整備に関する専門家会合」において議論された内容について、「納税環境整備に関する専門家会合の議論の報告（令和2年11月13日政府税制調査会資料）」として、総会への報告が行われましたが、その中では、以下のとおり、電子帳簿保存法の要件や承認制度が電子帳簿等保存制度の利用促進を阻害している可能性について指摘がされています。

- ・ 国税関係帳簿書類の保存を電子的に行う場合、検索要件をはじめ保存の要件が非常に厳格になるため、実務上は紙で保存せざるを得ない状況になっているケースがある。
- ・ 承認制度については、確かに事前手続として届出制に比べれば負担ではないかという議論はあり得るが、信頼性の高い、改ざんができないようなものを申告する側で使っているのであれば、そこはより簡易化するという形で、バランスを取ることはできるのではないかと。

また、同報告においては、スキャナ保存制度についても、以下のとおり、更なる利便性向上のための要件緩和や、その要件緩和に当たった改ざん等の不正を防止するためのペナルティーの必要性について指摘がされるとともに、電子取引の取引情報に係る電磁的記録の保存制度の重要性についても指摘がされています。

- ・ スキャナ保存については、相互牽制や定期検査といった適正事務処理要件、タイムスタンプなどの要件から、社内整備等のソフト面、機器などのハード面の双方で、ハードルが高い状況にある。
- ・ 取引先から受領する書類のスキャナ保存については、これまでも、要件の緩和の方向に向かっているが、さらに納税者から見た利便性を考えていく必要。

- ・ 実際に何か改ざんされるといっても、全体の取引の合理性や現金の動きなどに照らせば不正は把握できることもあり、どの程度まで要件緩和を許容できるのかを検討してほしい。ある程度整理した上で、それでも改ざんや捏造は出てくるため、それに対するペナルティーの議論をすべきではないか。

- ・ 取引相手から請求書・領収書等がデジタルデータで送られ、それをデータのまま保存できることが納税者の利便になり、税務手続の電子化を進めるうえでも重要。

こうした政府税制調査会における指摘や経済社会のデジタル化の状況を踏まえ、令和3年度税制改正における電子帳簿保存法の改正では、経理の電子化による生産性の向上、テレワークの推進、クラウド会計ソフト等の活用による記帳水準の向上に資する観点から、帳簿書類等を電子的に保存する際の手続について、その適正性を確保しつつ、抜本的に簡素化するための各種の措置を講ずることとされました。

具体的には、国税関係帳簿書類に係る電磁的記録による保存については、

- ・ 税務署長による事前承認の廃止
- ・ モニター、説明書の備付け等の最低限の要件を満たす電子帳簿（正規の簿記の原則に従って記帳されるものに限り、）も、電子データのまま保存することが可能
- ・ 信頼性の高い電子帳簿（優良な電子帳簿）については、インセンティブにより差別化（過少申告加算税を5%軽減、青色申告特別控除を10万円上乘せして65万円）

等の見直しが行われ、スキャナ保存制度については、

- ・ 税務署長による事前承認の廃止
- ・ 紙原本による確認の不要化（スキャン後直ちに原本の廃棄が可能）
- ・ 電子データの改ざん等による不正に対しては、重加算税を10%加算
- ・ タイムスタンプ付与までの期間を最長約2ヵ月以内に統一

- ・ 検索要件について、「日付、金額、取引先」に限定するとともに、一定の小規模事業者については不要化

等の見直しが行われました（電子帳簿保存法の改正の詳細は、後掲「**国税通則法等の改正**」の「**二電子帳簿等保存制度の見直し**」をご参照ください。）。

これらの見直しは、消費税法上保存が義務づけられている帳簿や書類について、電磁的記録により保存する場合又はスキャナ保存制度により保存する場合にも適用されることとなります。

ただし、上記の見直しのうち、電子データの改ざん等による不正に対して重加算税を10%加算する措置については、電子データによる保存は、紙による保存に比して、複製・改ざん行為が容易であり、また、その痕跡が残りにくいという特性にも鑑みて、こういった複製・改ざん行為を未然に抑止する観点から、スキャナ保存制度に係る電磁的記録に記録された事項について改ざん等が行われた場合だけでなく、電子取引の取引情報等に係る電磁的記録に記録された事項について改ざん等が行われた場合にも適用することとされました。

1で述べたとおり、電子帳簿保存法における電子取引の取引情報に係る電磁的記録の保存については、所得税と法人税に係るもののみがその対象となっているため、この重加算税を10%加算する措置も所得税と法人税に係るもののみが対象となります。

そこで、消費税法においても、消費税法上、電磁的記録による保存が可能とされている電磁的記録に記録された事項に関し、改ざん等が行われた結果生じた申告漏れ等に対して課される重加算税について10%加算する特例を創設することとされました（消法59の2、消令71の2、消規27の2、27の3）。

本特例の具体的な内容は以下のとおりです。

(1) 電磁的記録に記録された事項に関する重加算税の特例の概要

消費税法上の規定に基づき事業者により保存

されている電磁的記録に記録された事項について消去・改ざん等の隠蔽・仮装が行われたことを基因として、期限後申告書若しくは修正申告書の提出、更正又は決定（以下「期限後申告等」といいます。）があった場合の重加算税の額については、通常課される重加算税の金額に、その重加算税の基礎となるべき税額（その税額の計算の基礎となるべき事実（申告漏れ等）でその期限後申告等の基因となるこれらの電磁的記録に記録された事項に係るもの（隠蔽仮装されているものに限ります。以下「電磁的記録に記録された事項に係る事実」といいます。）以外のものがあるときは、その「電磁的記録に記録された事項に係る事実に基づく本税額」に限ります。）の10%に相当する金額を加算した金額とすることとされました（消法59の2①）。

なお、この「電磁的記録に記録された事項に係る事実に基づく本税額」については、次に掲げる場合の区分に応じそれぞれ次に定めるところにより計算することとされています（消令71の2②）。

- ① 期限後申告等の内容に「隠蔽仮装されていない事実」がある場合（消令71の2②一）
「隠蔽仮装されていない事実」及び「電磁的記録に記録された事項に係る事実」のみに基づいて期限後申告等があったものと仮定計算した場合に算出される本税額から「隠蔽仮装されていない事実」のみに基づいて期限後申告等があったものと仮定計算した場合に算出される本税額を控除した税額
- ② 期限後申告等の内容に「隠蔽仮装されていない事実」がない場合（消令71の2②二）
「電磁的記録に記録された事項に係る事実」のみに基づいて期限後申告等があったものと仮定計算した場合に算出される本税額

（参考）通常課される重加算税の割合は35%（無申告加算税に代えて課される重加算税については、40%）とされています（国税通則法68①～③）。なお、過去5年以内に無申告加算税又は重加算税を賦課された者が、再

び仮装・隠蔽に基づく修正申告書の提出等を行った場合には、重加算税の割合は、10%加重されており（国税通則法68④）、本特例と重複適用された場合の重加算税の割合は、55%（無申告加算税に代えて課される重加算税については60%）とされます。

（注1）電子帳簿保存法においては、不納付加算税の適用場面を想定した国税通則法第68条第3項も重加算税の特例の対象となっていますが、今回の消費税法における特例の適用対象で不納付加算税が適用される場面は想定されないことから、消費税法における重加算税の特例では国税通則法第68条第3項に関する規定は除外されています。

（注2）本特例の適用がある場合には、重加算税に係る「賦課決定通知書」にその旨が付記されます（消規27の3）。

（2）重加算税の特例の対象となる電磁的記録の範囲

本特例の対象となる電磁的記録は以下のとおりです（消令71の2①）。

- ① 輸出物品販売場を経営する事業者が保存すべき一定の物品が非居住者によって一定の方法により購入されたことを証する電磁的記録（消法8②）
- ② 国外事業者から電気通信利用役務の提供を受けた者が仕入税額控除を受けるために保存すべき電磁的記録（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38③）
- ③ 承認送信事業者が保存すべき市中輸出品販売場に提供した購入記録情報（消令18の4②）
- ④ 金又は白金の地金の課税仕入れを行った者が保存すべきその相手方の本人確認書類に係る電磁的記録（消令50②）
- ⑤ 登録国外事業者が保存すべき電気通信利用役務の提供を受けた者に提供した電磁的記録（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）附則6①）

また、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。）附則第2条第1項及び第2項の規定により、輸出品販売場における手続の電子化に係る経過措置期間中（令和3年9月30日まで）の取引につきなお従前の例により輸出品販売場が保存すべきこととされている輸出する旨を誓約する書類に係る電磁的記録に記録された事項についても、本特例の適用対象となります（30年改正消規附則2③）。

なお、令和5年10月1日の適格請求書等保存方式の導入に伴う適格請求書等の記載事項に係る電磁的記録（以下「電子インボイス」といいます。）への対応等の所要の規定の整備が行われています（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。）等）。

令和5年10月1日以降に本特例の対象となる電磁的記録は以下のとおりです。

- i 輸出品販売場を営業者が保存すべき一定の物品が非居住者によって一定の方法により購入されたことを証する電磁的記録（消法8②）
- ii 仕入税額控除を受けるために保存すべき適格請求書発行事業者から提供を受けた電子インボイス（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。）による改正後の消法30⑨二）
- iii 適格請求書発行事業者が取引先に提供した電子インボイス（28年改正法による改正後の消法57の4⑤）
- iv 承認送信事業者が保存すべき市中輸出品販売場に提供した購入記録情報（消令18の4②）
- v 仕入税額控除を受けるために保存すべき仕入明細書等及び農協等の媒介者から提供を受けた書類の記載事項に係る電磁的記録（30年改正消令による改正後の消令49⑦）
- vi 金又は白金の地金の課税仕入れを行った者が保存すべきその相手方の本人確認書類に係

る電磁的記録（消令50②）

- vii 適格請求書を媒介者が交付する特例の適用がある場合における当該媒介者が保存すべき電磁的記録（30年改正消令による改正後の消令70の12①後段）

(3) 重加算税の特例の不適用

上記1で述べたとおり電子取引の取引情報に係る電磁的記録については、それを紙出力することにより作成した書面等で保存している場合には電磁的記録の保存が不要となる措置が電子帳簿保存法及び消費税法（(2)の①、③及び④（令和5年10月1日以後はi～vii）の電磁的記録が対象）ともに講じられていました。

この出力書面等による保存制度は、令和3年度税制改正における電子帳簿保存法の改正では、税務手続の電子化を進める上での電子取引の重要性に鑑み、他者から受領したデータとの同一性が十分に確保されないことから廃止されましたが、消費税法令においては、その保存の有無が税額計算に影響を及ぼすことなどを勘案して、存置することとされました。

当該措置に基づき紙出力した書面等を保存している場合には、電磁的記録の保存は不要となるため、その保存がなければ本特例が適用されないことは明らかですが、仮に紙出力した書面等とその電磁的記録がともに保存されている場合には本特例の適用関係が不明確になります。そこで当該措置により電磁的記録につき紙出力した書面等を保存している場合には、本来、電磁的記録の保存は不要であることに鑑み、電磁的記録の保存の有無にかかわらず、本特例が適用されないことが確認的に規定されました（消規27の2）。

3 適用関係

上記の改正は、令和4年1月1日以後に法定申告期限（国税通則法第10条第2項の規定により当該法定申告期限とみなされる期限を含み、同法第61条第1項第2号に規定する還付請求申告書につ

いては、当該申告書を提出した日となります。)が到来する消費税について適用されます(改正法附則1、12)。したがって、例えば、個人事業者については令和3年の申告分から、法人については10月決算法人の場合の令和3年10月決算期の申告分から、それぞれ適用される場面が生じ得るこ

ととなります。

(注) 消費税における還付請求申告書は、申告義務がない消費税法第46条第1項による申告書のほか、同法第45条第1項の納税義務はあるものの、還付となる申告書で期限後申告となるものが含まれます。

六 その他の改正

1 押印等規定の見直し

(1) 改正の背景

我が国では、行政手続、民間における契約手続等に際して、本人確認や文書の真正性を担保するために書面への押印が広く行われてきました。しかしながら、今般の新型コロナウイルス感染症のまん延防止のために、テレワーク等の在宅勤務が推奨される中、行政機関への提出書類や企業内での決裁書類に押印するために出社しなければならないといった事態が発生し、このような事態は新型コロナウイルス感染症のまん延防止と矛盾するものとして、書面、押印及び対面手続の抜本的な見直しが求められました。

このような状況の中で、「デジタル時代の規制・制度について」(令和2年6月22日規制改革推進会議)において、押印については、「オンライン化を前提として、本人確認のための押印については印鑑証明を求める場合など真に必要な場合、文書の真正性担保のための押印については、契約書等に限定すべき」であるとの提言が行われ、「規制改革実施計画」(令和2年7月17日閣議決定)において、「各府省は、緊急対応を行った手続だけでなく、原則として全ての見直し対象手続について、恒久的な制度的対応として、年内に、規制改革推進会議が提示する基準に照らして順次、必要な検討を行い、法令、告示、通達等の改正やオンライン化を行う」こととされました。

このような政府全体の議論を踏まえ、税務関係書類への押印については、政府税制調査会の

納税環境整備に関する専門家会合において、押印廃止の考え方や押印廃止の対象手続等について検討が行われました。

今回の改正においては、こうした政府税制調査会の議論等を踏まえ、税務関係書類への押印については、書類提出者の意思確認が真に必要な書類として実印による押印及び印鑑証明書の添付を求めているものを除き、押印を要しないこととされました。

(2) 改正の内容

消費税制度においては、以下の押印又は割印を求める規定について見直しが行われ、押印又は割印を要しないこととされました。

- ・ 課税貨物の引取りに係る納税申告書の補正による修正申告の手続に係る押印規定(輸入品に対する内国消費税の徴収等に関する法律施行令2)
- ・ 免税物品等の譲渡の手続に係る譲渡人及び譲受人の押印規定(日本国とアメリカ合衆国との間の相互協力及び安全保障条約第6条に基づく施設及び区域並びに日本国における合衆国軍隊の地位に関する協定の実施に伴う所得税法等の臨時特例に関する法律施行令4)
- ・ 輸出物品販売場制度における購入者誓約書の記載を省略する場合の明細書等の貼付に係る割印規定(消規6⑥)
- ・ 輸出物品販売場制度における国際第二種貨物利用運送事業者との契約書の記載を省略する場合の明細書等の貼付に係る割印規定(消規7の2①)

- ・ 仕入税額控除制度における金地金等の本人確認書類に係る国税等関係領収書等の領収日付印の押印規定（消規15の4①一り）
- ・ マイクロフィルムによる帳簿書類の保存に係る事務の責任者及び書面の撮影者の押印規定（消費税法施行令第50条第3項、第54条第5項、第58条第3項、第58条の2第3項及び第71条第5項並びに消費税法施行令等の一部を改正する政令附則第6条第2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項の規定に基づき、これらの規定に規定する保存の方法を定める件）

(3) 適用関係

上記の改正は、令和3年4月1日から適用されています。

2 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、視覚障害者安全つえ、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

今般の改正では、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

上記の改正は、令和3年4月1日から適用されています（令和3年厚生労働省告示第116号）。