

消費税等関係の改正

目 次	
I 消費税関係の改正383	二 その他の改正385
一 一定の認可外保育施設の利用料の 非課税措置383	II 輸入品に対する内国消費税に関する改 正386

I 消費税関係の改正

はじめに

平成17年度の税制改正における消費税関係の改正については、消費税法施行令の一部を改正する政令（平成17年政令第102号）により、消費税が

非課税とされ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の範囲に、保育所を営営する事業に類する事業として行われる資産の譲渡等を加えるほか、所要の改正が行われています。

一 一定の認可外保育施設の利用料の非課税措置

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が、社会政策的な配慮から社会福祉事業として行われる資産の譲渡等及びこれに類するものは非課税とされています（消法別表第一第七号ロ、消令14の3）。社会福祉事業は、社会福祉法に規定されていますが、保育所を営営する事業はそのうちの第二種社会福祉事業に該当し、消費税が非課税とされています。

ここでいう保育所は、児童福祉法に規定する保育所であり、日々保護者の委託を受けて、保育に欠けるその乳児又は幼児を保育することを目的とする施設として、同法に定める児童福祉施設の一つに位置付けられています。また、児童福祉施設は、都道府県等以外の者が設置しようとする場合には、都道府県知事の認可を得ることが必要とされています。

このような都道府県知事の認可を受けた保育所（以下「認可保育所」という。）を営営する事業は、先に述べたように社会福祉事業に該当し、消費税が非課税とされますが、認可を受けていない施設（以下「認可外保育施設」という。）を営営する事業は、社会福祉事業には該当せず、非課税とされていません。

2 改正の内容

(1) 証明書交付制度の導入

児童の保育をめぐる現状については、認可保育所に入所できない待機児童が多数存在し、これらの児童が認可外保育施設を利用せざるを得ない状況にあります。こうした状況を踏まえれば、認可外保育施設についても一定の質を確保し、児童の安全を確保することが必要です。こうした観点から、今般、厚生労働省においては、認可外保育施設に対するこれまでの指導監督制度をさらに充実させることとし、「認可外保育施設指導監督基準」（注1参照。以下「指導監督基準」という。）を満

たす施設に対して都道府県知事等（注2参照）がその旨を証明する証明書を交付するとともに、一般に公表する仕組みが導入されました。

（注1）「指導監督基準」：

昭和56年の児童福祉法の改正に際して策定され、平成14年7月の最終改正を経て現在に至っています。認可外保育施設を利用せざるを得ない児童が多数存在する状況を踏まえ、認可保育所に対する「児童福祉施設最低基準」（昭和23年厚生省令第63号）に準拠し、児童の安全や衛生確保等の観点から、劣悪な施設を排除するために設けられた基準が定められています。

（注2）児童福祉法においては、都道府県が処理することとされている事務のうち一定のものについては、地方自治法に定める指定都市及び中核市において処理することができることとされています。

したがって、認可外保育施設に対する指導監督の事務は、指定都市及び中核市においては、これらの市が処理することとされており、証明書の交付事務についてもこれらの市の長が行うことになっています。

（2）一定の認可外保育施設に係る非課税

都道府県知事等から上記の証明書の交付を受ける認可外保育施設については、認可保育所に準じた一定の保育サービスを提供する施設として、福祉行政上の位置付けが明確になることから、平成17年度税制改正において、認可保育所と同様に、その利用料を非課税とすることとされました。

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「児童福祉法第7条（児童福祉施設）に規定する保育所を営営する事業に類する事業として行われる資産の譲渡等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」が加えられました（消令14の3一）。

また、この消費税法施行令の規定に基づき、「保育所を営営する事業に類する事業として行わ

れる資産の譲渡等」として、厚生労働省告示（平成17年3月31日厚生労働省告示第128号。以下単に「厚労省告示」という。）により、その詳細が定められました。

（3）非課税とされる一定の認可外保育施設の範囲等

① 非課税対象の施設

児童福祉法第59条の2第1項（認可外保育施設の都道府県知事に対する届出）の規定による届出が行われた認可外保育施設であって、同法の規定に基づく都道府県知事等（2(1)注2参照）の立入調査を受け、厚労省告示に定める第一から第九までの事項のすべてを満たし、当該満たしていることにつき都道府県知事等から証明書の交付を受けている施設であることが必要です。

厚労省告示に定める第一から第九までの事項は、先に述べた認可外保育施設に対する「指導監督基準」と同じ内容であり、以下の項目につき、児童の安全や衛生確保等の観点から必要最低限の基準として定められています。

- 第一 保育に従事する者の数及び資格
- 第二 保育室等の構造、設備及び面積
- 第三 非常災害に対する措置
- 第四 保育室を2階以上に設ける場合の設備等
- 第五 保育の内容等
- 第六 給食
- 第七 健康管理及び安全確保
- 第八 利用者への情報提供
- 第九 帳簿の備付け

② 非課税となる資産の譲渡等の範囲

①の要件を満たす施設において、乳児又は幼児を保育する業務として行われる資産の譲渡等、すなわち、認可保育所における保育サービスと同様のサービスが非課税となり、具体的には、保育料や保育を受けるために必要な予約料、年会費、入園料などが非課税の対象となります。

3 適用関係

上記の2(3)①の要件を満たす施設において、平成17年4月1日以後に行われる上記2(3)②の資産の譲渡等が非課税の対象となります（改正消令附

則）。なお、都道府県知事等から厚労省告示に定める要件を満たしていないことなどから証明書を返還することを求められた場合には、当該求められた日以後は非課税とはなりません。

二 その他の改正

1 調整対象固定資産（鉄道軌道連絡通行施設利用権）に係る改正

課税事業者が行った課税仕入れのうち、一定の固定資産に係るものについては、その固定資産が長期にわたって使用されることから仕入れ時の現況で税額控除額を確定することが適当でない場合があることに配慮し、①課税売上割合が著しく変動した場合（消法33）、②固定資産を課税業務用から非課税業務用に転用した場合（消法34）、③非課税業務用から課税業務用に転用した場合（消法35）には、一定の方法により翌期以降の課税期間において仕入控除税額を調整することとされています。このような調整の対象となるのが調整対象固定資産であり、具体的には建物、構築物、機械及び装置等のほか鉱業権その他の無形固定資産が該当します（消法2①十六、消令5）。

「鉄道軌道連絡通行施設利用権」は、調整対象固定資産である無形固定資産の一つとして規定されており、鉄道事業者等が、他の鉄道事業者等に対して当該他の鉄道事業者等の鉄道若しくは軌道との連絡に必要な橋、地下道その他の施設又は鉄道若しくは軌道の敷設に必要な施設を設けるために要する費用を負担し、これらの施設を利用する権利をいいます（消令5ハ7）。

今般、日本道路公団等道路関係四公団の民営化を実施するための高速道路株式会社法（平成16年法律第99号）等日本道路公団等民営化関係法の施行により、本州四国連絡橋公団は解散し、同公団の所有する本州四国連絡橋が独立行政法人日本高速道路保有・債務返済機構に帰属することとなるのに伴い、消費税法施行令第5条に定める鉄道軌

道連絡通行施設利用権の定義について所要の規定の整備が行われました。

この改正は、日本道路公団等民営化関係法施行法（平成16年法律第102号）の施行の日（平成17年10月1日）から施行されます（改正消令附則）。

2 保険料を対価とする役務の提供の範囲に係る改正

生命保険などの保険料を対価とする役務の提供については、消費税は非課税とされています。ただし、生命保険に係る契約であっても、年金資産等の運用のために締結される生命保険に係る契約については、年金資産等の運用を信託の契約に基づき行う場合の信託報酬が消費税の課税対象とされていることとのバランスを図る観点から、その保険料が保険事務に要する費用の額に相当する保険料（いわゆる付加保険料）とその他の保険料とに区分して支払われることとされている一定の契約については、保険事務に要する費用の額に相当する保険料の額を対価とする部分が、非課税となる保険料を対価とする役務の提供の範囲から除かれ、課税とされています（消法別表第一第三号、消令10②③、消規3）。

この一定の生命保険に係る契約として、厚生年金保険及び国民年金の年金資金の管理及び運用を行う「年金資金運用基金」（以下「基金」という。）が年金資金運用基金法（平成12年法律第19号）に定めるところにより、年金資金の運用のために締結する生命保険に係る契約、すなわち、厚生年金保険及び国民年金の被保険者をその被保険者とする生命保険に係る契約が掲げられています（消令10②二）。

今般、年金積立金管理運用独立行政法人法（平成16年法律第105号。以下「新法人法」という。）の施行により、基金が廃止され、年金積立金の管理及び運用を行う専門機関として「年金積立金管理運用独立行政法人」（以下「新法人」という。）が設立されることとされました。新法人法においても、新法人の年金積立金の運用方法として、基金と同様に生命保険の保険料の払込みが掲げられていることから（新法人法21①）、前述の非課税となる保険料を対価とする役務の提供から除かれるものの範囲について、新法人法に規定する生命保険契約を対象とする改正が行われました（消令10②二）。

この改正は、新法人法の施行の日にあわせ平成18年4月1日から施行されます（改正消令附則）。

3 身体障害者用物品の追加等

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、貸付け等は非課税となっています（消法別表第一第十号）。

非課税となる身体障害者用物品とは、義肢、盲人安全つえ、義眼、点字器、人工喉頭、車いす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、47品目が指定されています（消令14の4、平成3年厚生省告示第130号）。

今回、非課税物品に指定されている物品で別表に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ました。この改正は、平成17年4月1日から適用されています（平成17年3月28日 厚生労働省告示第117号）。

II 輸入品に対する内国消費税に関する改正

はじめに

平成17年度の関税法の改正において、法令を遵守する体制を整えている輸出者に対する輸出通関手続きの迅速化のための施策が講じられたことに伴い、輸入品に対する内国消費税の徴収等に関する法律（輸徴法）の所要の整備が行われました。

この改正は、関税定率法等の一部を改正する法律（平成17年法律第22号）附則第8条において行われています。

なお、この法律において関税に加重算税制度を導入する改正が行われたことに伴い、輸入品に係る消費税についても、国内取引に係る消費税と同様に加重算税の対象に加える国税通則法の改正が行われていますが、その内容については国税通則法等の改正（393頁）の説明を参照してください。

1 改正前の制度の概要

貨物を輸出しようとする者は、数量及び価格その他必要な事項を記載した輸出申告書を税関長に提出し、輸出に係る許可を受ける必要がありますが（関税法67）、当該輸出申告は、その申告に係る貨物を保税地域に搬入した上で行うことが原則とされています（関税法67の2）。

また、このような輸出の許可を受けた貨物（外国貨物）を他の保税地域等へ移動する必要がある場合がありますが、関税については、税関長の承認を受けて外国貨物のまま運送（保税運送）することができることとされています（関税法63①）。この場合においても、その外国貨物が内国消費税の課税物品であるときは、保税地域からの引取りに該当することになるので、内国消費税の納税義務が成立する建前になりますが、輸出するための許可を受けた貨物であり、国内において消

費されないものであるため、内国消費税を免除することとされています（輸徴法11①）。

2 改正の内容

(1) 特定輸出貨物に係る免税

関税法の改正により、法令を遵守する体制を整えている輸出者として、あらかじめ税関長の承認を受けた者（特定輸出者）は、輸出貨物を保税地域に搬入することなく、すなわち保税地域以外の場所に蔵置したまま輸出申告（特定輸出申告）を行い、輸出の許可を受けることができることになります（関税法67の3）。この制度による輸出の許可を受けて外国貨物となった貨物（特定輸出貨物）については、そもそも保税地域以外の場所に蔵置することを認める制度の趣旨から、輸出の許可を受けた後に輸出申告に係る蔵置場所から保税地域に搬入するために運送する場合ももとより、保税地域に入れた後に他の保税地域等へ運送する場合においても前述の保税運送の承認を受けることなく外国貨物のまま運送することが認められます。

このため、内国消費税の取扱いについても、特定輸出貨物である課税物品が保税地域からの引取りに該当する場合であっても、保税運送の承認を受けた貨物に係る免税と同様の趣旨から内国消費税を免除することとされました（輸徴法11②）。

(2) 特定輸出貨物に係るたばこ税等の適用に係る改正関係

前述のとおり特定輸出貨物については、保税運送の承認を受けることなく移動できることとなるわけですが、その特定輸出貨物が、たばこ税（たばこ特別税を含む。）、揮発油税（地方道路税を含む。）又は石油ガス税（以下「たばこ税等」という。）の課税対象物品である場合には、それぞれの法律に規定されている未納税移出等との関係で何らかの手当てが講じられなければ問題が生じることとなります。

その問題とは次のようなものです。

- ・ たばこ税法及び揮発油税法（以下「たばこ税

法等」という。）においては、国産品についての納税義務は製造場からの移出の際に成立することとしています（たばこ税法4等）が、例外として一定の要件を満たした場合には、課税の繰延べといえる未納税移出を認めることとしています（たばこ税法12等）。

- ・ この未納税移出により製造たばこ又は揮発油（以下「製造たばこ等」という。）が移入された場所が実際の製造場ではない場合には、当該場所を製造場とみなすこととされています（たばこ税法12⑥等）。

また、製造場が保税地域に該当する場合には、その課税物品が内国貨物か外国貨物かによって、その製造場を保税地域に該当しない製造場として扱う又は製造場に該当しない保税地域として扱うかが決定されます（たばこ税法5等）。

- ・ 仮に、今回の特定輸出貨物制度の創設に伴うなんらかの手当てを行わない場合には、輸出する目的で製造された製造たばこ等で特定輸出貨物として外国貨物となったものを、製造場内が狭隘となったためたばこ税法第12条第1項等に基づき保税地域内の倉庫に蔵置のため未納税移出すると、当該倉庫は、

- ① 同条第6項等により製造場とみなされた上で、
- ② 当該場所は保税地域でもあり、かつ、当該製造たばこ等は外国貨物であることから、当該場所は同法第5条等により「製造場でない保税地域」とみなされることとなります。

その結果、この製造たばこ等が船積み等のため当該保税地域から移出された場合に輸出免税の規定（たばこ税法14等）の適用を受けようとしても、輸出免税の規定は、保税地域からの移出を念頭において規定されているものではなく、「製造場」からの移出について適用されるものとして規定されていることから、輸出免税の規定が適用できないということになってしまいます。

また、石油ガス税法においては、課税石油ガ

スの取引の実態から、たばこ税法等のような未納税移出の制度はありませんが、石油ガスの充てん場が保税地域に該当する場合の調整規定（石油ガス税法第27条）があり、輸出免税の規定（石油ガス税法第11条）の適用について、たばこ税法等と同様の問題が生じることとなります。

そこで、このような問題が生じないよう、特定輸出貨物である製造たばこ、揮発油及び課税石油ガスについては、その置かれた場所が製造場又は充てん場（以下「製造場等」という。）にも該当する場合には、前述した(1)の特定輸出貨物である課税物品を保税地域から引き取る場合に内国消費税を免除する規定を適用しないこととした上で、当該置かれた場所を保税地域に該当しない製造場等とみなして消費税法等の規定を適用することとされました（輪徴法11③）。

なお、たばこ税、揮発油税及び石油ガス税の課税対象物品である製造たばこ、揮発油及び課税石油ガスが保税地域から引き取られる際には、たばこ税等のほか、製造たばこについては消費税が、揮発油及び課税石油ガスについては消費税及び石油石炭税（以下「消費税等」という。）も課税されることとなりますが、消費税等とこの改正との関係についていえば、特定輸出貨物である製造たばこ等については、(1)の特定輸出貨物である課税物品を保税地域から引き取る場合に内国消費税を免除する規定を適用しないこととした上で、特定輸出貨物の置かれた場所を製造場等として消費税法等の規定を適用すると規定していますから、当該製造場等からの移出を課税原因としない消費税等については、結局は課税されないということになります。

（参考）この改正は、たばこ税、揮発油税及び石油ガス税を対象としたものですが、酒税及び石油石炭税についてはこの改正の対象にはなっていません。

これは、酒税については、たばこ税法等と異なり、内国貨物、外国貨物の区別なくその製造場を保税地域に該当しない製造場として

いることから前述のような問題が生じないためです。

また、石油石炭税については、たばこ税法第5条等に相当する規定（保税地域に該当する製造場）は置かれていないためです（これは、石油石炭税法が採取された又は輸入された原油及び石炭を課税対象としているのですが、（同法では一応未納税移出、輸出免税の規定を置いてはいるものの）そもそもわが国からの原油等の輸出は考え難く、採取場と保税地域が重なるケースはさらに考え難かったため、他法のような規定を必要としないと考えられたためです。）。

(3) その他の保税運送等の場合の免税の規定に関する改正

外国貨物である課税物品は、税関長の承認を受けた場合には外国貨物のまま運送することが認められ、その場合には、保税地域等からの引取りに係る内国消費税が免除されることは前述したとおりです。ただし、この規定の適用を受けて引き取られた課税物品が指定された期間内に運送先に到着しない場合には、直ちに内国消費税が徴収されることとされています（改正前の輪徴法11③）。

今回、この規定について「輸出の許可を受けたものを除く」とこととする改正が行われました。ここでいう輸出の許可を受けたものとは、特定輸出貨物以外の国産品を念頭においたものです（そもそも特定輸出貨物は国産品であるものの保税運送の承認は不要です。）。この改正は、保税運送の承認を得たものの定められた期間内に運送先に到着しない場合に直ちに内国消費税を徴収するということになれば、その課税物品はそもそも輸出免税の規定が適用されることを前提に保税地域に移入され、輸出の許可を得たものであったはずですから、もともとの製造場からの移出についての輸出免税との関係で問題が生じることとなります。よって、今回、関税法において同様に「輸出の許可を受けたものを除く」という改正を行うのにあわせて規定の整備が図られたものです。

3 適用関係

ます。なお、このため特定輸出貨物に係る政令等については、今後、明らかにされる予定です。

上記の改正は、平成18年3月1日から施行され