

# 消費税法等の改正

## 目 次

一 法人に係る消費税の申告期限の特例の創設……………	741	二 居住用賃貸建物の取得等に係る仕入税額控除制度等の適正化……………	746
		三 その他の改正……………	750

## はじめに

令和2年度税制改正においては、法人に係る消費税の申告期限の特例が創設されるとともに、居住用賃貸建物の取得等に係る仕入税額控除制度等の適正化が行われたほか、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2年法律第8号。以下「改正法」といいます。）は、去る令和2年3月27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（令和2年政令第114号。以下「改正消令」といいます。）
- ・ 消費税法施行規則の一部を改正する省令（令和2年財務省令第16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2年財務省告示第78号）

- ・ 消費税法施行令第18条の2第2項第3号の規定に基づき、財務大臣の定める基準を定める件（令和2年財務省告示第79号。以下「自動販売機基準告示」といいます。）
- ・ 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2年厚生労働省告示第130号）
- ・ 消費税法施行令第14条の3第1号の規定に基づき厚生労働大臣が指定する保育所を経営する事業に類する事業として行われる資産の譲渡等の一部を改正する件（令和2年厚生労働省告示第150号）
- ・ 消費税法施行令第70条の9第2項第2号に規定する農林水産大臣が定める基準（令和2年農林水産省告示第683号）

## 一 法人に係る消費税の申告期限の特例の創設

### 1 改正の背景及び改正前の制度の概要

消費税の確定申告については、原則、課税期間ごとに一定の事項を記載した確定申告書を各課税期間の末日の翌日から2月以内に提出することに

より行うこととされています（消法45①）。

法人税の確定申告書についても原則として各事業年度終了の日の翌日から2月以内に提出することとされていますが（法法74①、81の22①、144の6①）、法人税の確定申告は「確定した決算に

基づき」行う必要があるため各事業年度の決算を確定させるために必要な定時総会が、

- ・ 定款、寄附行為、規則、規約その他これらに準ずるものの定め
- ・ 特別の事情があること

により、当該各事業年度終了の日の翌日から2月以内に招集されない常況にあると認められる場合には、その法人の申請に基づき、各事業年度の確定申告書の提出期限を原則として1月間（連結親法人の場合は2月間）延長することができることとされています（法75の2①、81の24①、144の8）。

これまで消費税法では、取引ごとに課税関係が明らかになるという消費税の性格上、必ずしも法人税のように確定した決算に基づき確定申告を行う必要がないことから、原則として確定申告書の提出期限を延長する特例は設けられていませんでした。

(注) 個人事業者については、所得税の確定申告書の提出期限（毎年の3月15日）や納税事務処理能力等に配慮して、その年の12月31日を含む課税期間に係る確定申告書の提出期限を翌年3月31日とする特例が設けられています（措法86の4）。

このように制度上の違いがあるため、法人税の確定申告書の提出期限が延長されている法人では法人税と消費税の確定申告書の提出期限に差異が生じることとなりますが、そうした法人においては、

- ・ 決算期末から2月の間に、決算書作成、決算発表、有価証券報告書への対応、消費税の確定申告書の作成等の業務が集中することにより、相当程度の時間外労働が発生している
- ・ その後の法人税の確定申告書の作成の過程で、消費税の申告内容に誤りが見つかった場合には、消費税の修正申告書の作成又は更正の請求に必要な書類の作成が必要となり、これらに伴う事務負担が発生している

といった実務面での負担についての指摘が産業界から寄せられていました。

## 2 改正の内容

今般、働き方改革関連法の施行により、時間外労働の上限規制の導入等の措置がなされたこと等を踏まえ、上記のような申告に係る事務負担を軽減する観点から、法人税の確定申告書の提出期限の延長の特例により法人税の確定申告書の提出期限が延長されている法人について消費税の確定申告書の提出期限を1月間延長する特例を創設することとされました（消法45の2）。

制度の具体的な内容は以下のとおりです。

### (1) 適用法人等

消費税法第45条第1項の規定による申告書（以下「消費税申告書」といいます。）を提出すべき法人（消費税法第60条第8項の適用により消費税申告書の提出期限が延長される法人を除きます。）のうち、法人税法第75条の2第1項（同法第144条の8において外国法人に対して準用する場合を含みます。）の規定による法人税の確定申告書の提出期限の延長の特例の適用を受ける法人が、消費税申告書の提出期限を延長する旨を記載した届出書をその納税地を所轄する税務署長に提出した場合には、その提出をした日が含まれる事業年度以後の各事業年度で法人税法第75条の2第1項の規定により法人税の確定申告書の提出期限が延長されている事業年度（同条第9項の規定により同条第1項の規定の適用がないものとみなし、同法第75条及び国税通則法第11条の規定により申告期限が延長される事業年度を含みます。）の終了の日が含まれる課税期間の消費税申告書の提出期限については、1月間延長して、その課税期間の終了の日の翌日から3月以内とすることとされました（消法45の2①）。

(注) 例えば、3月決算法人で消費税法第19条第1項第4号の規定による課税期間の特例の適用を受ける場合、課税期間が4月～6月、7月～9月、10月～12月、1月～3月の4つとなり、それぞれの課税期間ごとに課税期間終

了の日の翌日から2月以内に消費税申告書の提出が必要となりますが、本特例はその法人の事業年度の終了の日（この例でいえば3月末日）が含まれる課税期間（1月～3月の課税期間）のみが対象となることに留意が必要です。

## (2) 連結法人への適用

本特例については、法人税法第81条の24第1項の規定により連結確定申告書の提出期限の延長の特例の適用を受ける連結親法人も対象となります。また、連結子法人については、法人税の確定申告を行う必要がなく、同項の規定の適用を受けることはありませんが、連結子法人も消費税申告書の提出は必要のため、連結親法人が同項の規定による連結確定申告書の提出期限の延長の特例の適用を受ける場合には、その連結子法人についても、本特例の対象となります。

連結親法人及び連結子法人が本特例の適用を受けるためには、それぞれの法人が消費税申告書の提出期限を延長する旨を記載した届出書をそれぞれの納税地を所轄する税務署長に提出する必要があります。

連結親法人及び連結子法人が届出書を提出した場合、届出書を提出した日が含まれる連結事業年度（法人税法第81条の24第1項の規定の適用を受ける場合の申請書の提出期限が適用を受けようとする連結事業年度終了の日の翌日から45日以内となっていることから、本特例においても、届出書を提出した日が適用を受けようとする連結事業年度終了の日の翌日から45日以内である場合のその連結事業年度を含みます。）以後の各連結事業年度で以下の連結事業年度の終了の日が含まれる課税期間に係る消費税申告書の提出期限については、1月間延長して、その課税期間の終了の日の翌日から3月以内とすることとされました（消法45の2②）。

- ・ 連結親法人の場合は、法人税法第81条の24第1項の規定により連結確定申告書の提出期限が延長されている連結事業年度（同条第4

項の規定により同条第1項の規定の適用がないものとみなし、同法第81条の23及び国税通則法第11条の規定により申告期限が延長される連結事業年度を含みます。）

- ・ 連結子法人の場合は、その連結親法人が法人税法第81条の24第1項の規定により連結確定申告書の提出期限が延長されている場合におけるその連結子法人の連結事業年度（連結親法人につき同条第4項の規定により同条第1項の規定の適用がないものとみなし、同法第81条の23及び国税通則法第11条の規定により申告期限が延長される場合におけるその連結子法人の連結事業年度を含みます。）

なお、法人税法第81条の24第1項の規定による連結確定申告書の提出期限の延長期間は、原則として2月間ですが、これは連結納税制度固有の事情によるものであることから、消費税申告書の提出期限の延長期間については連結法人においても1月間となります。

## (3) 適用取りやめ等の届出

本特例の適用を受けることをやめようとするときや事業を廃止したときは、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に提出しなければならないこととされました。この届出書の提出があったときは、その提出をした事業年度（連結事業年度）以後の事業年度（連結事業年度）終了の日が含まれる課税期間については、(1)又は(2)の届出は、その効力を失うこととなります（消法45の2③④）。

## (4) 利子税の納付

利子税については、国税通則法第64条に「延納若しくは物納又は納税申告書の提出期限の延長に係る国税の納税者は、国税に関する法律の定めるところにより、当該国税にあわせて利子税を納付しなければならない。」と規定され、具体的な内容は個別の税法で規定されることとなります。

法人税法においては、同法第75条の2第1項

及び第81条の24第1項の規定の適用を受ける法人は、その事業年度や連結事業年度の法人税の額に、本来の提出期限の翌日から延長された提出期限までの期間の日数に応じ、年7.3%の割合を乗じて計算した金額に相当する利子税をその計算の基礎となる法人税に併せて納付しなければならないこととされています（法法75の2⑧、81の24⑥）。

消費税法においてはこれまで利子税に関する規定は設けられていませんでしたが、本特例の創設に伴い、その適用を受ける課税期間の消費税の額に、本来の提出期限の翌日から延長された提出期限までの期間の日数に応じ、年7.3%の割合を乗じて計算した金額に相当する利子税をその計算の基礎となる消費税に併せて納付しなければならないこととされました（消法45の2⑤）。

なお、利子税については、租税特別措置法第93条にその割合を引き下げる特例が設けられており、令和2年度税制改正において、消費税法第45条の2第5項の規定による利子税についてもその特例の適用対象に追加する等の改正が行われています。租税特別措置法における利子税の割合の特例に関する改正の詳細は、後掲「**国税通則法等の改正**」の「三 利子税及び還付加算金等の割合の引下げ」をご参照ください。

#### (5) 国税通則法による期限延長との適用関係の整理

国税通則法第11条においては、災害その他やむを得ない理由により、国税に関する法律に基づく申告等に関する期限までに申告等をできないと認めるときは、当該期限を延長することができることとされています。

国税通則法第11条による期限延長では延長期間に応じた利子税が課されず、本特例の適用を受けるよりも納税者にとって有利になるため、本特例の適用を受ける課税期間の末日の翌日から2月を経過する日までに災害その他やむを得ない理由が生じた場合には、その課税期間に限

り、本特例の適用がないものとみなして、国税通則法第11条の規定による期限の延長を適用することができることとされました（消法45の2⑥）。

#### (6) 中間申告等の特例

消費税については、直前の課税期間の確定した消費税額に基づき、年11回、年3回又は年1回の中間申告を行う必要があり、原則として中間申告対象期間の末日の翌日から2月以内に中間申告書を提出する必要があります。ただし、例えば、3月決算法人で年11回中間申告の場合、直前の課税期間の消費税額が確定するのは、直前の課税期間の確定申告書の提出期限である5月末日となることから、1回目の中間申告対象期間の末日である4月末日の段階で直前の課税期間の確定した消費税額が存在しないため、その分の中間申告書の提出期限は消費税額が確定する5月末日の翌日から2月以内とされています（消法42①）。

上記の例と同じ条件で直前の課税期間につき本特例の適用を受ける場合には、直前の課税期間の消費税額の確定が6月末日となるため、1回目のみならず、2回目の中間申告対象期間の末日である5月末日の段階でも直前の課税期間の確定した消費税額が存在しないこととなります。

そこで直前の課税期間につき本特例の適用を受ける場合の11回中間申告の1回目と2回目の中間申告書の提出期限については、上記の例でいえば直前の課税期間の消費税額が確定する6月末日の翌日から2月以内とすることとされました。

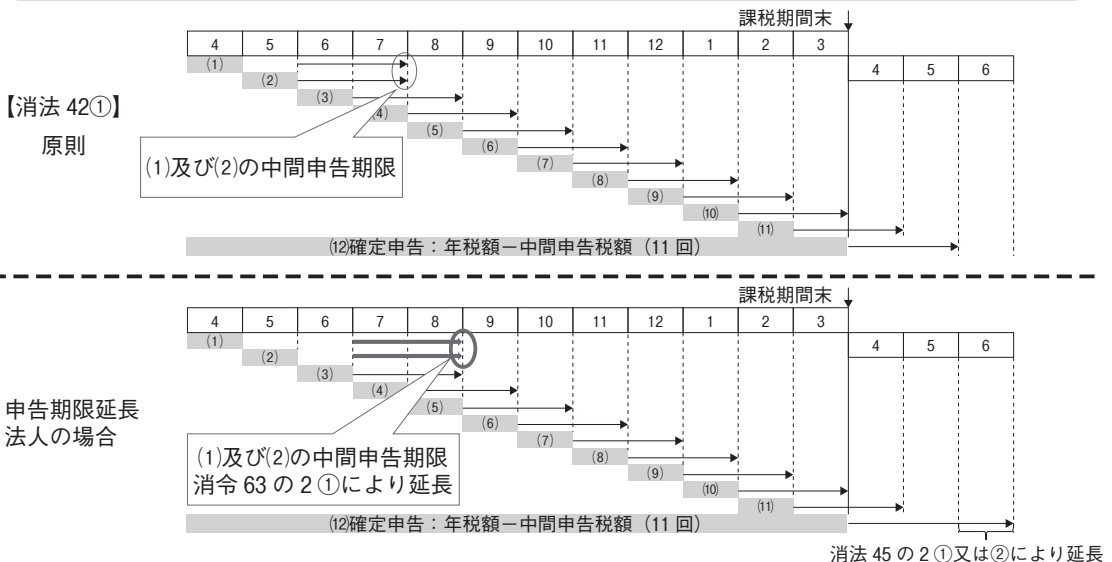
また、中間申告の特例の他に本特例の適用を受けてから提出・保存すべきこととなる以下の書類等の保存期間等についても、それぞれ1月間延長することとされました（消法45の2⑦、消令63の2①②、消規23の3等）。

① 消費税法第37条の2第2項の承認申請書の提出期限

- ② 消費税法第37条の2第5項（第7項で準用する場合を含みます。）の自動承認期限
- ③ 以下の規定による帳簿、書類等の保存期間
  - ・ 消費税法施行令第50条、第54条第3項及び第5項、第58条第2項及び第3項、第58条の2第2項及び第3項並びに第71条第2項及び第5項（改正消令附則第3条の規定による読み替え後）
  - ・ 消費税法施行規則第5条第1項及び第3項、第7条第1項、第7条の2第2項、第10条の4、第10条の6第1項、第16条並びに第19条（改正消規附則第2条の規定による読み替え後）
  - ・ 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）附則第6条第3項
- ・ 租税特別措置法施行令（昭和32年政令第43号）第45条の4第3項及び第46条第4項
- ・ 租税特別措置法施行規則（昭和32年大蔵省令第15号）第36条第2項
- ・ 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六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（昭和27年政令第124号）第2条第2項
- ・ 日本国とアメリカ合衆国との間の相互防衛援助協定の実施に伴う関税法等の臨時特例に関する法律施行令（昭和29年政令第103号）第2条第3項

～消法 42①の概要～

事業者は、1月中間申告対象期間（課税期間開始の日以後1月ごとに区分した各期間をいい、直前の課税期間の消費税額が400万円以下である場合を除く。）につき、当該1月中間申告対象期間の末日の翌日（当該1月中間申告対象期間が課税期間開始の日以後1月の期間である場合には、課税期間開始の日から2月を経過した日）から2月以内に中間申告書を税務署長へ提出しなければならないこととされている。



(注) 上記の図のとおり、(1)と(2)の中間申告書の提出期限は延長されますが、(3)以降の中間申告書の提出期限は延長されない点に留意が必要です。

### 3 適用関係

上記の改正は、令和3年3月31日以後に終了する事業年度及び連結事業年度終了の日が含まれる課税期間について適用することとされています(改正法附則1、45)。

また、令和2年度税制改正における法人税の連結納税制度の見直しに伴い、本特例についても連結法人関係の規定の削除等の所要の規定の整備及びグループ通算制度の施行時(令和4年4月1日)における本特例の適用関係の整理が行われています(改正法7、附則1五ホ、47)。

## 二 居住用賃貸建物の取得等に係る仕入税額控除制度等の適正化

### 1 改正前の制度の概要及び改正の背景

#### (1) 仕入税額控除制度

消費税は、取引の前段階において課された課税の累積を排除する観点から、事業者の納付税額の計算に当たっては、その前段階で課された消費税額を控除することとされており(消法30)、原則として、課税事業者が課税期間中に行った国内における課税仕入れについては、その消費税相当額が控除されることとなります。ただし、課税仕入れであっても、課税売上(納税)に結びつかないもの(=非課税売上に対応する課税仕入れ)については、課税の累積が生じないため仕入税額控除の対象とされていません。また、調整対象固定資産(棚卸資産以外の資産で税抜価額が100万円以上のもの。消法2①十六)については、いったん課税仕入れを行った課税期間において課税売上割合に応じて仕入税額控除を行った場合であっても、事後に課税売上割合が著しく変動した場合には、課税売上割合が著しく変動した場合の調整措置(消法33)により仕入控除税額の取り戻しが行われるなど、売上げに係る消費税と仕入れに係る消費税を対応させ仕入控除税額の適正化を図るよう、各種の規定が設けられています。

#### (2) 事業者免税点制度等

消費税においては、中小事業者の事務負担に配慮する観点から、その課税期間の基準期間における課税売上高が1,000万円以下である場合には、消費税の納税義務を免除する「事業者免

税点制度」(消法9①本文)が設けられているほか、その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、選択により、売上げに係る消費税額を基礎として、仕入れに係る消費税額を簡易な方法により計算できる「簡易課税制度」(消法37)が設けられています。

#### (3) 改正の背景

消費税法上、住宅の貸付けに係る家賃は非課税とされています。また、上述のとおり、消費税においては、非課税売上に対応する課税仕入れについては仕入税額控除の対象とされていません。このため、住宅として貸し付けるために取得した建物に係る消費税額については、住宅家賃(非課税売上)に対応するものとして、本来、仕入税額控除の対象となるべきものではありません。しかし、賃貸マンション等の取得に係る消費税を巡っては、これまで、少額の課税売上を計上すること等により仕入れ時に建物取得に係る消費税の還付を受けた上で、恣意的に事業者免税点制度や簡易課税制度を適用することにより税負担を減らす租税回避的な行為(いわゆる自動販売機スキームなど)が問題とされ、こうした問題に関連して、次の改正がなされてきたところです。

① 平成22年度税制改正においては、事業者が、課税事業者選択届出書を提出して課税事業者となつて以後2年以内に調整対象固定資産を取得した場合には、当該調整対象固定資産を取得した課税期間の初日から3年を経過する

日の属する課税期間の初日以後でなければ、課税事業者選択不適用届出書及び簡易課税制度選択届出書を提出できないこととされました（消法9⑦、旧消法37②）。

- ② 平成28年度税制改正においては、事業者が、事業者免税点制度及び簡易課税制度の適用を受けない課税期間中に高額特定資産の仕入れ等を行った場合（自己建設高額特定資産の仕入れを行った場合を含みます。）には、当該課税期間の翌課税期間から当該課税期間（自己建設高額特定資産の場合には、その建設等が完了した課税期間）の初日以後3年を経過する日の属する課税期間までの各課税期間においては、事業者免税点制度及び簡易課税制度を適用できないこととされました（消法12の4①、37③三。本制度の詳細については、後述三の「1 高額特定資産等について棚卸資産の調整措置の適用を受けることとなった場合の特例」の「(1) 改正前の制度の概要」をご参照ください。）。

これらの見直しにより、例えば、事業者免税点制度及び簡易課税制度の適用を受けない課税期間中に高額特定資産に該当する賃貸マンション等の建物の取得を行った場合には、事業者が課税事業者を選択しているかどうかによらず、事業者免税点制度及び簡易課税制度の適用が3年間制限されることとなりました。したがって、建物を取得した課税期間において、少額の課税売上げを計上すること等によりその取得に係る消費税につき還付を受けたとしても、その後の売上げに占める家賃収入（非課税売上）の割合が大きければ、3年後には課税売上割合が著しく変動した場合の調整対象固定資産に関する仕入れに係る消費税額の調整措置（消法33）（以下「課税売上割合が著しく変動した場合の調整措置」といいます。）の対象として、取得に係る消費税の控除税額について、事後の調整が図られることとなりました。

しかし、近年、作爲的な金の売買を継続して行う等の手法により意図的に多額の課税売上げ

を計上し課税売上割合を増加させることにより、賃貸マンション等の取得に係る消費税について、本来行われるべきでない仕入税額控除による還付を受けたうえで課税売上割合が著しく変動した場合の調整措置の適用を免れる事例が散見されており、こうしたことを背景として、令和2年度税制改正においては、建物の取得に係る仕入税額控除の計算を適正化し、建物の用途の実態に応じて計算するよう見直しを行うこととなりました。

## 2 改正の内容

### (1) 居住用賃貸建物の取得等に係る仕入税額控除の制限

消費税の仕入税額控除制度は、課税の累積を排除するために設けられており、課税売上げ（納税）に結び付かない仕入税額控除を認めることは、本来の制度の予定するところではありません。このため、建物の取得に係る仕入税額控除の計算を適正化し、建物の用途の実態に応じて計算するよう見直しを行うこととされました。具体的には、住宅の貸付け（消法別表第1に掲げられている住宅の貸付けをいい、その賃料は非課税とされています。）の用に供しないことが明らかな建物（その附属設備を含みます。）以外の建物であって、高額特定資産（自己建設高額特定資産に該当するものも含まれます。）又は調整対象自己建設高額特定資産に該当する建物（以下「居住用賃貸建物」（注）といいます。）に係る課税仕入れ等の税額については、仕入税額控除制度の適用を認めないこととされました（消法30⑩）。なお、居住用賃貸建物は、「住宅の貸付けの用に供しないことが明らかな建物以外の建物」であることが要件とされているため、課税仕入れの時点で住宅の貸付けの用に供するか否か不明な建物についても、住宅の貸付けの用に供する可能性のあるものについては、原則として、居住用賃貸建物に該当することとなります。また、非課税とされる住宅の貸付けの用に供する建物、例えば、賃貸用マンシ

ヨンのほか、老人ホームや社宅として有償で貸し付ける場合の建物についても居住用賃貸建物となりますが、旅館業として営業するための建物や、販売用の建物（貸し付ける予定のないもの）については、居住用賃貸建物とはなりません。

(注) 居住用賃貸建物は、高額特定資産又は調整対象自己建設高額資産に該当するものですので、本則課税期間中に居住用賃貸建物を取得した場合には、従前どおりその仕入れ等の日の属する課税期間の初日以後3年を経過する日の属する課税期間までは事業者免税点制度及び簡易課税制度は適用できません（調整対象自己建設高額資産については、平仄の観点から、後述三の「1 高額特定資産等について棚卸資産の調整措置の適用を受けることとなった場合の特例」の「(2) 改正の内容」①をご参照ください。)

ただし、その建物の一部を店舗等の事業用施設として賃貸予定であることが客観的に明らか場合など、そもそも住宅の貸付けの用に供しないことが明らかな部分についてまで、仕入税額控除制度の適用を制限することは適当ではありません。このため、居住用賃貸建物について、その構造及び設備の状況その他の状況により当該部分とそれ以外の部分（以下「居住用賃貸部分」といいます。）とに合理的に区分している場合には、住宅の貸付けの用に供しないことが明らかな部分については、これまでどおり仕入税額控除制度の適用を認めることとされています（消令50の2①）。この場合の合理的に区分する方法については、使用面積割合や、使用面積に対する建設原価の割合など、建物の実態に応じた基準を用いることとなります。

(注) 居住用賃貸建物は、その附属設備を含めて税抜価額が1,000万円以上の建物、具体的には高額特定資産又は調整対象自己建設高額資産に該当するものをいいますので、高額特定資産又は調整対象自己建設高額資産について合理的な区分を行った結果、居住用賃貸部分の税

抜価額が1,000万円未満であったとしても、当該居住用賃貸部分については、仕入税額控除が制限されることとなります。

## (2) 居住用賃貸建物を課税賃貸用に供した場合等の仕入れに係る消費税額の調整

上記(1)のとおり、課税仕入れの時点で居住用賃貸建物に該当する建物については、原則として仕入税額控除制度の適用を受けられないこととなりますが、取得時の仕入税額控除が制限された居住用賃貸建物について、事後にその用途を変更して店舗等の事業用施設として貸し付ける等の場合も考えられます。また、上述のとおり、居住用賃貸建物の定義は、「住宅の貸付けの用に供しないことが明らかな建物以外の建物」とされており、住宅の貸付けの用に供するか否かが課税仕入れの時点で不明な建物についても仕入税額控除制度の適用を制限することとされているため、事後の建物の使用状況に応じて仕入控除税額を精緻に計算することができるよう、次の調整措置が設けられています。なお、この調整措置の対象となる事業者は、調整を受ける課税期間において、本則課税により仕入税額控除を行う課税事業者に限られています。

① 居住用賃貸建物を課税賃貸用に供した場合事業者が、仕入税額控除制度を適用しないこととされた居住用賃貸建物について、居住用賃貸建物の仕入れ等の日から同日の属する課税期間の初日以後3年を経過する日の属する課税期間（以下「第3年度の課税期間」といいます。）の末日までの間（以下「調整期間」といいます。）に、その居住用賃貸建物を住宅の貸付け以外の貸付けの用に（以下「課税賃貸用」といいます。）に供した場合であって、その居住用賃貸建物を第3年度の課税期間の末日に有している場合には、当該居住用賃貸建物に係る課税仕入れ等の税額に課税賃貸割合（注）を乗じて計算した金額に相当する消費税額を、第3年度の課税期間の仕入れに係る消費税額に加算することとされまし



た（消法35の2①、消令53の2①）。

（注）

$$\text{課税賃貸割合} = \frac{\text{調整期間に行った当該居住用賃貸建物の課税賃貸用の貸付けの額の合計額}}{\text{調整期間に行った当該居住用賃貸建物の貸付けの額の合計額}}$$

※対価の返還等がある場合には、対価の返還等を控除した残額

## ② 居住用賃貸建物を譲渡した場合

事業者が、仕入税額控除制度を適用しないこととされた居住用賃貸建物について、その全部又は一部を居住用賃貸建物の仕入れ等の日から第3年度の課税期間の末日までの間に他の者に譲渡した場合には、その譲渡をした居住用賃貸建物に係る課税仕入れ等の税額に課税譲渡等割合（注）を乗じて計算した金額に相当する消費税額を、譲渡をした日の属する課税期間の仕入れに係る消費税額に加算することとされました（消法35の2②、消令53の2②）。なお、この譲渡には、みなし譲渡（消法4⑤）、代物弁済による譲渡（消法2①八）、負担付贈与（消令2①一）、現物出資（消令2①二）、法人課税信託に係る資産の移転等（消令2①三）、取用による譲渡（消令2②）を含むこととされています（消法35の2②、消令53の4③）。

（注）

$$\text{課税譲渡等割合} = \frac{\begin{array}{l} \text{①譲渡した日までにを行った当該居住用賃貸建物の課税賃貸用の貸付けの額の合計額と} \\ \text{②当該居住用賃貸建物の譲渡の額との合計額} \end{array}}{\begin{array}{l} \text{①譲渡した日までにを行った当該居住用賃貸建物の貸付けの額の合計額と} \\ \text{②当該居住用賃貸建物の譲渡の額との合計額} \end{array}}$$

※対価の返還等がある場合には、対価の返還等を控除した残額

## (3) 住宅の貸付けに係る非課税範囲の明確化

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、住宅の貸付けについては非課税とされています。この住宅の貸付けについては、一義的には賃貸借契約により合意した用途に基づいて課税関係を判定できるようにするため、制度上、住宅の貸付けは「貸付けに係る契約において人の居住の用に供することが明らかにされているものに限る」こととされています。

建物の貸付けにあたっては、実務上住宅の貸付け（人の居住用）か否かを明らかにして契約されており、課税関係の判断に迷うことはないと考えられますが、住宅の貸付けに係る契約においてその用途が特定されていないなどの場合も考えられるため、今般の居住用賃貸建物の取得等に係る仕入税額控除制度の適正化にあわせて、契約において貸付けに係る用途が明らかにされていない場合の判断基準を明確化することとされました。

具体的には、住宅の貸付けに係る契約において、当該貸付けに係る用途が明らかにされていない場合に当該貸付け等の状況からみて人の居住の用に供されていることが明らかなきときは、当該住宅の貸付けについて消費税を非課税とすることとされました（消法別表第1十三）。この結果、契約において貸付けの用途が不明の場合については、その貸付けの状況、例えば、賃借人が個人であるか否かや、建物の転貸の状況、建物の構造や設備などから、人の居住の用に供されていることが明らかかどうかを、判断することとなります。

## 3 適用関係

上記2(1)(2)の改正は、令和2年10月1日以後に行う居住用賃貸建物に係る課税仕入れ及び同日以後に保税地域から引き取られる課税貨物に係る課税仕入れ等の税額について適用することとされています（改正法附則1一イ、44①）。ただし、令

和2年3月31日までに締結した契約に基づき、同年10月1日以後に行う居住用賃貸建物に係る課税仕入れ及び同日以後に保税地域から引き取られる課税貨物に係る課税仕入れ等の税額については、この改正は適用しないこととされています(改正法附則44②)。

また、上記2(3)の改正は、令和2年4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

課税仕入れについて適用することとされています(改正法附則1、46①)。なお、同日前からこの改正により非課税とされる建物の貸付けを行っていた事業者が、同日以後も引き続き貸付けを行う場合については、その建物について、課税業務用調整対象固定資産を非課税業務用に転用した場合の仕入れに係る消費税額の調整措置(消法34①)は適用しないこととされています(改正法附則46②)。

### 三 その他の改正

#### 1 高額特定資産等について棚卸資産の調整措置の適用を受けることとなった場合の特例

##### (1) 改正前の制度の概要

##### ① 高額特定資産を取得した場合の納税義務の免除の特例及び簡易課税制度の特例

事業者が事業者免税点制度及び簡易課税制度の適用を受けない課税期間中に、高額特定資産(注1)の課税仕入れ又は高額特定資産に該当する課税貨物の保税地域からの引取り(以下「高額特定資産の仕入れ等」といいます。)を行った場合(自己建設高額特定資産の仕入れを行った場合(注2)を含みます。)には、当該高額特定資産の仕入れ等の日の属する課税期間の翌課税期間から当該高額特定資産の仕入れ等の日の属する課税期間(自己建設高額特定資産の場合には、その建設等が完了した課税期間)の初日以後3年を経過する日の属する課税期間までの各課税期間においては、事業者免税点制度を適用できないこととされています(消法12の4①)。

(注1)「高額特定資産」とは、棚卸資産又は調整対象固定資産であって、当該資産の課税仕入れに係る支払対価の額の110分の100に相当する金額、当該資産に係る特定課税仕入れに係る支払対価の額又は保税地域から引き取られる当該資産の課税標準である金額、すなわち税抜価額が、一

の取引の単位(通常一組又は一式をもって取引の単位とされるものにあつては、一組又は一式)につき、1,000万円以上のものをいいます(消令25の5①一)。

(注2)「自己建設高額特定資産の仕入れを行った場合」とは、自己建設高額特定資産の建設等に要した原材料費及び経費に係る税抜価額(事業者免税点制度及び簡易課税制度の適用を受ける課税期間に行ったものを除きます。)の累計額が1,000万円以上となった場合をいいます(消令25の5②)。

また、高額特定資産の仕入れ等を行った場合又は自己建設高額特定資産の仕入れを行った場合には、次に掲げる期間について、簡易課税制度選択届出書の提出が制限されることとされています(消法37③三)。

イ 高額特定資産の仕入れ等を行った場合には、当該高額特定資産の仕入れ等の日の属する課税期間の初日から、同日以後3年を経過する日の属する課税期間の初日の前日までの期間

ロ 自己建設高額特定資産の仕入れを行った場合には、当該自己建設高額特定資産の仕入れを行った場合に該当することとなった日の属する課税期間の初日から、当該自己建設高額特定資産の建設等が完了した日の属する課税期間の初日以後3年を経過する日の属する課税期間の初日の前日までの期

問

② 納税義務の免除を受けないこととなった場合等の棚卸資産に係る消費税額の調整措置

免税事業者が課税事業者となった場合には、その直前に所有していた棚卸資産は課税事業者となった後において販売することとなるため、課税売上げとして納税する必要が生じます。一方で当該棚卸資産は、当該事業者がその仕入れ時に免税事業者であったため仕入税額控除の適用を受けていません。このため、免税事業者が課税事業者となる日の前日に、免税事業者であった期間中に行った課税仕入れ等に係る棚卸資産を有している場合、その棚卸資産に係る消費税額を、課税事業者となった課税期間の仕入れに係る消費税額の計算の基礎となる課税仕入れ等の税額とみなして仕入税額控除の対象とすることとされています（消法36①③）。

(2) 改正の内容

上記(1)①の措置は、課税事業者である課税期間中に行った課税仕入れ等であることが要件とされていますが、今般、前述二の仕入税額控除制度の適正化に係る見直しに合わせて、上記(1)②の納税義務の免除を受けないこととなった場合等の棚卸資産に係る消費税額の調整措置（以下「棚卸資産の調整措置」といいます。）の適用により課税仕入れ等の税額とみなされる場合についても、事業者免税点制度及び簡易課税制度の適用制限の対象となるよう、次のとおり見直されました。

① 高額特定資産等について棚卸資産の調整措置の適用を受けることとなった場合の事業者免税点制度の適用の見直し

事業者が高額特定資産である棚卸資産又は課税貨物について、棚卸資産の調整措置の適用を受けた場合には、その適用を受けた課税期間の翌課税期間からその適用を受けた課税期間の初日以後3年を経過する日の属する課税期間までの各課税期間においては、事業者

免税点制度を適用できないこととされました。また、事業者が、調整対象自己建設高額資産（注）について棚卸資産の調整措置の適用を受けた場合にも、その適用を受けた課税期間の翌課税期間からその適用を受けた課税期間（その適用を受けることとなった日の前日までに建設等が完了していない調整対象自己建設高額資産にあつては、その建設等が完了した日の属する課税期間）の初日以後3年を経過する日の属する課税期間までの各課税期間においては、事業者免税点制度を適用できないこととされました（消法12の4②）。

（注）「調整対象自己建設高額資産」とは、他の者との契約に基づき自ら建設等をした棚卸資産で、その建設等に要した課税仕入れに係る支払対価の額の110分の100に相当する金額、特定課税仕入れに係る支払対価の額及び保税地域から引き取られる課税貨物の課税標準である金額、すなわち、その建設等のために要した原材料費及び経費に係る税抜価額の累計額が1,000万円以上のものをいいます（消令25の5③）。この累計額の計算には、事業者免税点制度及び簡易課税制度の適用を受ける課税期間に行ったものが含まれており、この点が自己建設高額特定資産の計算（消令25の5①二②）とは異なっています。

② 高額特定資産等について棚卸資産の調整措置の適用を受けることとなった場合の簡易課税制度の適用の見直し

事業者が高額特定資産である棚卸資産若しくは課税貨物又は調整対象自己建設高額資産について棚卸資産の調整措置の適用を受けた場合には、高額特定資産である棚卸資産若しくは課税貨物又は調整対象自己建設高額資産について棚卸資産の調整措置の適用を受けた課税期間の初日から、同日（調整対象自己建設高額資産については、課税事業者となった日の前日までに建設等が完了していない場合には、その建設等が完了した日の属する課税

期間の初日)以後3年を経過する日の属する課税期間の初日の前日までの期間について、簡易課税制度選択届出書の提出が制限されることとなりました(消法37③四)。

### ③ その他の見直し

上記①②のほか、租税特別措置法において特定非常災害の被災者に対して措置されている、納税義務の免除の規定の適用を受けない旨の届出等に関する特例(措法86の5)について、特定非常災害の被災者が上記①②の措置により事業者免税点制度や簡易課税制度の適用が制限される場合の適用制限の解除が措置されました(措法86の5⑥⑨)。

## (3) 適用関係

上記①②の改正は、令和2年4月1日以後に棚卸資産の調整措置の適用を受けることとなった場合について適用されます(改正法附則1、42)。また、上記③の改正についても、令和2年4月1日から適用されています(改正法附則1)。

## 2 外国人旅行者向け消費税免税制度の拡充

### (1) 改正前の制度の概要

納税地を所轄する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「外国人旅行者等」といいます。)に対して、当該外国人旅行者等がその出国の際に海外に持ち出す一定の物品(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)。

これは、輸出物品販売場における資産の譲渡等は、国内において行う資産の譲渡等ではありませんが、外国人旅行者等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、輸出取引と同様に消費税が免除されているものです。

この輸出物品販売場の類型にはその免税販売手続の方法により一般型輸出物品販売場及び手続委託型輸出物品販売場がありますが、免税販売手続をその販売場でのみ行うこととなる一般型輸出物品販売場については、購入者に対する本人確認や非居住性の判定等についての適正な免税販売手続の履行を確保する観点から「免税販売手続に必要な人員を配置すること」がその許可の要件の1つとされています(消令18の2②一ハ)。

### (2) 改正の内容

上記のとおり、一般型輸出物品販売場には必要な人員の配置が求められていますが、近年、外国人旅行者等向けにお土産等を販売するIoT技術を搭載した自動販売機が開発され、これに伴ってこのような自動販売機で行われる販売についても免税の対象としてほしいという事業者のニーズが高まりをみせているとして、観光庁から税制改正要望が提出されていました。

こうした事業者からのニーズや近年の顔認証やOCRといったIoT技術の活用・進展を受け、外国人旅行者の利便性向上等の観点から、今般の改正では、免税販売手続が可能な一定の基準を満たす自動販売機を設置した場合、その設置に係る輸出物品販売場の許可については人員の配置を不要とすることにより、自動販売機による免税販売を可能とすることとされました。

具体的には、輸出物品販売場の許可の類型に、新たな許可の類型として自動販売機型輸出物品販売場を加えることとされ(消令18の2②三)、その許可要件は以下のとおりとされました。

① 次の要件の全てを満たす事業者が経営する販売場であること。

イ 現に国税の滞納がないこと。

ロ 輸出物品販売場の許可を取り消され、その取消の日から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者として特に不相当と認められる事情がないこと。

② 現に非居住者が利用する場所又は非居住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。

③ 免税販売手続を行うことができる機能を有する自動販売機として財務大臣が定める基準を満たす1台の指定自動販売機（国税庁長官が観光庁長官と協議して指定するものに限り、）のみを設置する販売場であること。

（注）複数の指定自動販売機を設置する場合には、当該指定自動販売機1台ごとにその設置に係る自動販売機型輸出品販売場の許可を受ける必要があります。

上記③の財務大臣の定める自動販売機の有すべき機能の基準については自動販売機基準告示が定められました。その基準は、具体的には以下の①から⑦の機能を有し、その他免税販売手続を行う自動販売機として不適当な機能を有しないこととされました。

- ① 非居住者が所持する旅券の顔写真による本人確認を適正に行う機能
- ② 本人確認で使用した旅券から、在留資格、上陸年月日その他の免税販売手続に必要な情報を読み取る機能
- ③ 当該自動販売機で物品を購入する者が非居住者であることの確認及び当該自動販売機で販売する物品が免税対象物品であることの確認を行う機能
- ④ 購入記録情報を国税庁長官に提供するための機能
- ⑤ 市中輸出品販売場を経営する事業者が、免税対象物品を購入する非居住者に対して説明しなければならない事項を説明するための機能
- ⑥ 免税販売手続が完了するまで当該免税販売手続に係る免税対象物品を当該非居住者に引き渡さない機能
- ⑦ 当該自動販売機の故障その他の事由により免税販売手続の一部でも正常に行うことができない場合には、当該免税販売手続を中止する機能

なお、事業者の個別の許可申請に係る事務負担を軽減する観点から、上記の基準を満たす自動販売機について国税庁長官が観光庁長官と協議して指定することとされており、今後、指定を受けるための方法等について明らかにされる予定です。

この自動販売機型輸出品販売場の許可を受けようとする事業者は、当該許可を受けようとする販売場の所在地及び当該販売場に設置する指定自動販売機を識別するための情報等を記載した申請書に、当該販売場に指定自動販売機を設置することを証する書類等の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ました（消令18の2①、消規10①三②三）。

また、自動販売機型輸出品販売場の許可を受けた事業者が、当該許可に係る指定自動販売機を変更した場合は、遅滞なく、変更前及び変更後の指定自動販売機を識別するための情報等を記載した届出書を、その納税地を所轄する税務署長に提出することとされました（消令18の2⑥、消規10の2⑧）。

なお、自動販売機型輸出品販売場の許可制度の創設に伴い、臨時販売場に係る届出制度についても改正され、自動販売機型輸出品販売場とみなされる臨時販売場を設置しようとする事業者（既に輸出品販売場の許可を受けている事業者に限ります。）が、あらかじめ自動販売機型輸出品販売場とみなされる臨時販売場を設置しようとする事業者としてその納税地を所轄する税務署長の承認を受け、その設置の日の前日までに設置する期間等を記載した届出書を当該税務署長に提出したときは、その臨時販売場を輸出品販売場とみなすこととされました（消法8⑧⑨、消令18の5①②二）。

（注）自動販売機型輸出品販売場の許可のみを受けている事業者は、自動販売機型輸出品販売場とみなされる臨時販売場を設置しようとする事業者の承認のみを受けることができます（消令18の5②）。なお、令和3年9月30

日までに提出された申請書に係る改正前の臨時販売場を設置しようとする事業者の承認については、一般型臨時販売場又は手続委託型

輸出物品販売場とみなされる臨時販売場を設置しようとする事業者の承認を受けたものとみなされることとなります（改正消令附則2）。

輸出物品販売場の許可要件

一般型輸出物品販売場 （免税販売手続が当該販売場においてのみ行われる輸出物品販売場）	手続委託型輸出物品販売場 （免税販売手続が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）	自動販売機型輸出物品販売場 （免税販売手続が一定の自動販売機においてのみ行われる輸出物品販売場）
事業者に国税の滞納その他不適当な事情がないこと	同左	同左
非居住者が利用する場所又は利用する見込みのある場所に所在する販売場であること	同左	同左
免税販売手続に必要な人員を配置し、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	販売場を経営する事業者と免税手続カウンターを設置する承認免税手続事業者との間において、一定の関係（注1）があること	免税販売手続を行うことができる一定の機能（注2）を有する自動販売機（注3）のみを設置する販売場であること

（注1） 一定の関係

- ・ 免税販売手続に関する代理契約が締結されている
- ・ 販売場において譲渡した物品と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
- ・ 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

（注2） 免税販売手続を行うことができる一定の機能

- ・ 顔認証による本人確認機能
- ・ 文字認識等による免税要件の確認機能
- ・ 自動販売機の故障、その他の事由が発生した場合には免税販売手続を停止する機能 等

（注3） 国税庁長官が観光庁長官と協議して指定するものに限る

(3) 適用関係

上記の改正は、令和3年10月1日以後に行われる輸出物品販売場の許可及び臨時販売場を設置しようとする事業者の承認について適用されます（改正消令附則1三）。

3 一定の認可外保育施設の利用料に係る非課税措置

(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、次に掲げる乳幼児に対する教育や保育として行われる一定の役務の提供については、社会政策的な配慮から非課税とされています。

- ・ 学校教育法（昭和22年法律第26号）第1条

に規定する幼稚園を設置する者が、幼稚園における教育として行う役務の提供（消法別表1十一イ、消令14の5）

- ・ 第2種社会福祉事業に該当する保育所を経営する事業として行う役務の提供（消法別表1七ロ）
- ・ 保育所（第2種社会福祉事業に該当しない保育所に限ります。）を経営する事業として行う役務の提供（消法別表1七八、消令14の3一）
- ・ 子ども・子育て支援法（平成24年法律第65号）の規定に基づく給付費の支給に係る事業として行われる資産の譲渡等（消法別表1七八、消令14の3六）
- ・ 認可外保育施設（都道府県知事等の認可を受けていない保育施設をいいます。）のうち、保育所を経営する事業に類する事業として行

われる資産の譲渡等（消法別表1七ハ、消令14の3一、平成17年厚労省告示第128号）

## (2) 改正の内容

認可外保育施設のうち1日に保育する乳幼児の数が6人以上の施設で各都道府県知事等から「認可外保育施設に対する指導監督の実施について」（平成13年3月29日付雇児発第177号厚生労働省雇用均等・児童家庭局長通知）の別添「認可外保育施設指導監督基準」（以下「指導監督基準」といいます。）に定める要件を満たす旨の証明書の交付を受けた施設については、都道府県知事等の認可を受けた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その利用料に係る消費税が非課税とされていました。一方、1日に保育する乳幼児の数が5人以下である、

① 認可外の居宅訪問型保育事業（いわゆるベビーシッター）

② 認可外の家庭的保育事業（いわゆる保育ママ等）及び事業所内保育事業を行う施設については、その保育従事者に関する資格や研修受講に関する基準が存在しなかったことなどから、その利用料は課税とされてきました。

今般、令和元年10月1日から開始された幼児教育・保育の無償化を契機に、認可外保育施設の質の確保・向上を図るため、指導監督基準が改正され、上記①又は②の事業に従事する者に係る資格・研修受講の基準を新たに創設し、これに基づき、都道府県等が指導監督を実施していくこととされました。

具体的には、

- ・ ①を行う施設については、保育に従事する者の全ての者が保育士若しくは看護師又は一定の研修を修了した者でなければならない旨、
- ・ ②を行う施設については、保育に従事する者のうち一人以上は保育士若しくは看護師又は一定の研修を修了した者でなければならない旨

がそれぞれ指導監督基準に新たに規定されました。

このような認可外保育施設に対する更なる指導監督の充実が図られることを踏まえ、改正後の指導監督基準を満たす上記①又は②の事業に係る資産の譲渡等について、消費税の非課税対象に加えることとされました。具体的には、「消費税法施行令第14条の3第1号の規定に基づき厚生労働大臣が指定する保育所を経営する事業に類する事業として行われる資産の譲渡等」（平成17年厚労省告示第128号）が改正され、同告示に上記①及び②の事業に係るそれぞれの基準が新たに設けられました。

この改正により、上記①又は②の事業を行う施設が、改正後の指導監督基準を満たすものとして都道府県知事等から当該基準を満たす旨の証明書の交付を受けた場合には、その利用料については非課税となります。

## (3) 適用関係

上記の改正は、令和2年10月1日から施行されます（令和2年厚労省告示第150号）。

## 4 卸売市場法の改正に伴う適格請求書の交付等の特例措置の適用範囲の明確化

### (1) 改正前の制度の概要

令和5年10月に導入が予定されている適格請求書等保存方式（いわゆるインボイス制度）では、適格請求書発行事業者が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。）から適格請求書の交付を求められたときは、原則として適格請求書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、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を介して行われる課税資産の譲渡等のうち次に掲げるものについては、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ており

(消法57の4①但し書、消令70の9②二)、これらの取引の相手方(買い手)である事業者は、その取引の媒介又は取次ぎを行う者から交付を受けた一定の事項が記載されている書類等を保存することにより仕入税額控除を行うことができることとされています(消令49⑤~⑦)。

- ・ 卸売市場法(昭和46年法律第35号)に規定する卸売市場において、卸売の業務(出荷者から卸売のための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の譲渡(この譲渡に係る適格請求書の交付義務の免除について、以下「卸売市場特例」といいます。)
- ・ 農業協同組合法、水産業協同組合法又は森林組合法等に規定する組合が、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。)

## (2) 改正の内容

卸売市場を含めた食品流通の合理化と生鮮食料品等の公正な取引環境の確保を促進することを目的として平成30年6月に卸売市場法の改正が行われ、卸売市場については、生鮮食料品等の公正な取引の場として、受託拒否の禁止等の共通の取引ルールを遵守し、公正・安定的に業務運営を行える卸売市場を農林水産大臣等が認定する仕組みに見直されるとともに、第三者販売の禁止等の共通ルールについて卸売市場ごとに定めることができるようにするなど、これまでの規制が緩和され、令和2年6月21日に施行されました。

今般の卸売市場法の改正では卸売市場の定義についての改正はありませんが、その開設についての許認可制は廃止され、売買取引の方法や取引結果等を公表するなどの一定の要件を満たす卸売市場を農林水産大臣等が認定する認定制へと移行することとなり、改正後の卸売市場に

ついては、①農林水産大臣の認定を受けた中央卸売市場、②都道府県知事の認定を受けた地方卸売市場、③認定を受けない卸売市場が存在することとなりました。これを踏まえ、卸売市場特例の対象となる卸売市場について適用範囲の明確化を図ることとし、具体的には改正後の卸売市場法において農林水産大臣等の認定を受けた中央卸売市場及び地方卸売市場のほか、認定を受けないその他の卸売市場のうち中央卸売市場及び地方卸売市場に準ずる卸売市場として農林水産大臣が財務大臣と協議して定める基準を満たす卸売市場(農林水産大臣の確認を受けたものに限ります。)を対象とすることとされました(消令70の9②二)。

農林水産大臣が財務大臣と協議して定める基準は、農林水産大臣告示(令和2年農林水産省告示第683号)として以下の5つのいずれにも該当することと定められました。

- ① 生鮮食料品等の卸売のために開設されていること。
- ② 卸売場、自動車駐車場その他の生鮮食料品等の取引及び荷さばきに必要な施設が設けられていること。
- ③ 継続して開場されていること。
- ④ 売買取引の方法その他の市場の業務に関する事項及び当該事項を遵守させるための措置に関する事項を内容とする規程が定められていること。
- ⑤ 卸売をする業務のうち販売の委託を受けて行われるものと買い受けて行われるものが区別して管理されていること。

この基準を満たす卸売市場として農林水産大臣の確認を受けるための具体的な手続等は農林水産省の「消費税法施行令第70条の9第2項第2号に基づく卸売市場の確認について」(令和2年4月1日農林水産事務次官依命通知)により示されており、令和4年10月1日からその届出を受け付けることとされています。

なお、上記のほか、卸売市場法の改正により拡充された卸売の業務に係る取引及び卸売市場



法施行令（昭和46年政令第221号）の改正により生鮮食料品等の範囲に追加された原皮等も卸売市場特例の対象とすることとされています。

### (3) 適用関係

上記の卸売市場特例の対象となる卸売市場に係る改正は、適格請求書等保存方式に係る政令事項を規定している「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）」の一部を改正することにより行われており、令和2年4月1日に条文は改正されましたが（改正消令附則1）、適格請求書等保存方式の施行は、令和5年10月1日です。

## 5 樹木採取権の調整対象固定資産の範囲への追加等

### (1) 改正前の制度の概要

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を考慮し、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、一定の方法によりそれ以後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資産を「調整対象固定資産」といいますが、具体的には棚卸資産以外の資産で、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）。

### (2) 改正の内容

今般、国有林野の管理経営に関する法律（昭和26年法律第246号。以下「国有林野法」といいます。）が改正され、意欲と能力のある林業経営者の育成のため、今後供給量の増加が見込まれる国有林材の一部について、公益的機能の

維持増進や地域の産業振興等を条件に、現行の入札に加え、一定期間・安定的に原木供給できる仕組みを拡充するとともに、川上側の林業と木材の需要拡大を行う川中・川下側の木材関連産業の連携強化を進めるための環境整備の一つとして、「樹木採取権」が創設されました。樹木採取権とは、国有林の一定の区域において、一定の期間、安定的に樹木を採取（伐採）できる権利をいい、その存続期間は50年以内とされています（国有林野法8の5①）。

この樹木採取権は、国有林野法により物権とみなされ（国有林野法8の15）、また、譲渡等の目的となることができる（国有林野法8の16）ことから、鉱業権等の無形固定資産と同様に調整対象固定資産の範囲に加える（消令5八ル）ほか、この権利が国有林の一定の地域から発生するものであることを考慮し、この権利の譲渡等が国内で行われたかどうかは、その権利に係る樹木採取区（注）の所在地により判定することとされました（消令6①四）。

（注） 樹木採取区とは、農林水産大臣が、効率的かつ安定的な林業経営の育成を図るため、①樹木の採取に適する相当規模の森林資源が存在する一団の国有林野の区域であること、②指定しようとする区域の所在する地域において、国有林と民有林に係る施策を一体的に推進することにより、地域における産業の振興に寄与すると認められるものであること等の基準に該当するものとして指定する区域をいいます（国有林野法8の6）。

### (3) 適用関係

上記の改正は令和2年4月1日から適用されています（改正消令附則1）。

## 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、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、補装具の種目、購入等に要

する費用の額の算定等に関する基準（平成18年厚生労働省告示第528号）の改正を踏まえ、製品分類名称で使用している「盲人」の表記を「視覚障害者」とするとともに、既に非課税物品に指定されている物品で個別製品名が掲げられているものについて、バージョンアップ等に伴う所要の改正が行われています。

## (3) 適用関係

上記の改正は、令和2年4月1日から適用されています（改正消令附則1、令和2年厚生労働省告示第130号）。