

消費税法等の改正

目 次

一 適格請求書等保存方式に係る見直し…	548	三 電子決済手段に係る課税関係の見直し	553
二 外国人旅行者向け消費税免税制度（輸 出物品販売場制度）の見直し……………	552	四 その他の改正……………	555

はじめに

令和5年度税制改正においては、適格請求書等保存方式（インボイス制度）に係る各種見直しが行われるとともに、外国人旅行者向け消費税免税制度（輸出物品販売場制度）における即時徴収の対象者の見直し、電子決済手段に係る課税関係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5年法律第3号。以下「改正法」といいます。）は、去る令和5年3月28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、関係法律及び政省令等もそれぞれ次のとおり公布されています。

- ・ 関税定率法等の一部を改正する法律（令和5年法律第6号。以下「定率法等一部改正法」といいます。）
- ・ 消費税法施行令等の一部を改正する政令（令和5年政令第137号。以下「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（令和5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（令和5年財務省令第16号。以下「改正消規」といいます。）
- ・ 関税法施行規則の一部を改正する省令（令和5年財務省令第38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

の一部を改正する件（令和5年財務省告示第89号）

- ・ 消費税法別表第1第6号の規定に基づき、財務大臣の定める資産の譲渡等及び金額を定める件の一部を改正する件（令和5年財務省告示第90号）
- ・ 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（平成27年政令第145号）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5年財務省告示第91号）
- ・ 消費税法施行令第2条の4第2項の規定に基づき、財務大臣の定める基準を定める件（令和5年財務省告示第92号）
- ・ 消費税法施行令第18条第7項に規定する国税庁長官が定める方法及び消費税法施行規則第6条の2第5項の規定に基づき国税庁長官が定めるファイル形式を定める件の一部を改正する件（令和5年国税庁告示第18号）
- ・ 消費税法施行令第14条の3第8号の規定に基づき内閣総理大臣及び厚生労働大臣が指定する資産の譲渡等及び消費税法施行令第14条の4の規定に基づき内閣総理大臣及び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告示（令和5年内閣府・厚生労働省告示第1号）
- ・ 障害者の日常生活及び社会生活を総合的に支

援するための法律等の一部を改正する法律の一部の施行に伴う厚生労働省関係告示の整備に関する告示（令和5年厚生労働省告示第117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5年厚生労働省告示第141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営む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5年厚生労働省告示第151号）
- ・ こども家庭庁設置法等の施行に伴う厚生労働省関係告示の整備に関する告示（令和5年厚生

労働省告示第167号）

- ・ 消費税法施行令第14条の3第5号の規定に基づき厚生労働大臣が指定する資産の譲渡等の一部を改正する件（令和5年厚生労働省告示第187号）
- ・ 消費税法施行令第18条第2項第2号の規定に基づき、国土交通大臣及び経済産業大臣が指定する方法の一部を改正する件（令和5年経済産業省・国土交通省告示第5号）
- ・ 消費税法施行令第18条第3項第2号の規定に基づき、国土交通大臣及び経済産業大臣が指定する方法の一部を改正する件（令和5年経済産業省・国土交通省告示第6号）

一 適格請求書等保存方式に係る見直し

1 適格請求書発行事業者となる小規模事業者に係る税額控除に関する経過措置

(1) 改正の背景

令和5年10月1日に施行される適格請求書等保存方式の下では、適格請求書発行事業者以外の者から行う課税仕入れについては、原則として仕入税額控除制度の適用が認められないこととなります。そのため、適格請求書を交付することができない免税事業者との取引に与える影響を緩和し、適格請求書等保存方式を円滑に実施する観点から、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、令和5年10月1日から令和8年9月30日までの間は仕入れに係る消費税額相当額の80%、令和8年10月1日から令和11年9月30日までの間は50%の控除を認める経過措置が設けられています（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「平成28年改正法」といいます。）附則52①、53①）。

上記のように、売手が免税事業者であり続けた場合の影響を緩和する措置が既に講じられている一方で、売手が免税事業者から適格請求書

等保存方式の施行を契機に課税事業者となった場合については影響を緩和する措置は設けられていませんでした。こうしたことを踏まえ、上記の2つの場合のバランスを取りながら、これまで免税事業者であった小規模な事業者が適格請求書等保存方式の施行を契機に課税事業者となる場合の転嫁の困難さや事務負担を一定期間にわたって緩和する等の観点から、以下の見直しが行われました。

(2) 改正の内容

小規模な事業者に対する負担軽減措置として、免税事業者が適格請求書発行事業者の登録を受けて課税事業者となった場合に、適格請求書等保存方式の開始から3年間、その納付税額を売上税額の2割とすることができる経過措置が設けられました。

具体的には、適格請求書発行事業者（相続により適格請求書発行事業者の事業を承継したことにより、一定期間、適格請求書発行事業者とみなされる相続人を含みます。）の令和5年10月1日から令和8年9月30日までの日の属する各課税期間であって、適格請求書発行事業者の

登録、課税事業者選択届出書の提出又は消費税法第10条第1項に規定する相続があった場合の納税義務の免除の特例の適用がなかったとしたならば免税事業者となる課税期間については、その納付税額の計算において、課税標準額に対する消費税額から売上げに係る対価の返還等の金額に係る消費税額の合計額を控除した残額に8割を乗じて計算した額（特別控除税額）を、仕入控除税額とすることができることとされました（平成28年改正法附則51の2①②）。ただし、次に掲げる課税期間については、本経過措置を適用できないこととされています（平成28年改正法附則51の2①一～四）。

- ① 令和5年10月1日を含む課税期間であって課税事業者選択届出書の提出により同日前から課税事業者となる課税期間
- ② 課税事業者選択届出書を提出した事業者が、その提出をした日の属する課税期間の翌課税期間の初日から同日以後2年を経過する日までの間に開始した各課税期間中に調整対象固定資産の仕入れ等を行った場合における、当該調整対象固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調整対象固定資産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の各課税期間
- ③ 登録開始日の前日までに相続があった場合に消費税法第10条第1項の規定により納税義務が免除されないこととなる課税期間
- ④ 課税期間の特例（消法19①三～四の二、②④）の適用を受ける課税期間

（注） 適格請求書発行事業者の登録申請書と併せて課税事業者選択届出書を提出することにより令和5年10月1日の属する課税期間の初日から課税事業者となることを選択していた場合（上記①に該当する場合）であっても、当該課税期間中に課税事業者選択不適用届出書を提出したときは、当該届出書を当該課税期間の初日の前日に提出したものとみなすこととされました（平成28年

改正法附則51の2⑤）。これにより当該課税期間の初日から適格請求書発行事業者の登録を受けるまでの間は免税事業者となるため、令和5年10月1日を含む課税期間について本経過措置の適用を受けることが可能となります。

本経過措置の適用にあたっては事前の届出は不要であり、消費税の確定申告書に本経過措置の適用を受ける旨を付記するものとされています（平成28年改正法附則51の2③）。そのため、本則課税又は簡易課税制度のいずれを選択している場合でも、本経過措置を適用することができます。

また、本経過措置の適用を受けるのは小規模な事業者であるため、本経過措置の適用後、すなわち本経過措置の適用を受けなくなる課税期間においては、簡易課税制度を選択するケースが多くなることが想定されます。簡易課税制度の適用を受けようとする場合には、原則として、その適用を受けようとする課税期間の初日の前日までに簡易課税制度選択届出書を提出する必要がありますが、当該事業者が簡易課税制度への移行に際して柔軟に対応できるように配慮する観点から、本経過措置の適用を受けた課税期間の翌課税期間中に当該届出書を提出した場合において、当該届出書に当該届出書を提出した日の属する課税期間から簡易課税制度の適用を受ける旨を記載したときは、当該課税期間の初日の前日に当該届出書を提出したものとみなして、当該課税期間から簡易課税制度の適用を受けることができることとされました（平成28年改正法附則51の2⑥）。

(3) 適用関係

上記の改正は、平成28年改正法等の一部を改正することにより行われており、令和5年4月1日に条文が改正されましたが（改正法附則1、改正消令附則1、改正消規附則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。

2 請求書等の保存を要しない課税仕入れに関する経過措置

(1) 改正前の制度の概要

現行の区分記載請求書等保存方式における仕入税額控除制度の適用にあたっては、原則として帳簿及び請求書等の保存が要件とされていますが、課税仕入れに係る支払対価の額が3万円未満である場合など一定の場合は一定の事項が記載された帳簿のみの保存で仕入税額控除が可能とされています（消法30⑦、消令49①）。

複数税率の下では、現行制度において帳簿のみの保存で仕入税額控除が可能とされている3万円未満の取引であっても、その適用税率や消費税額を適切に把握する必要があることから、適格請求書等保存方式の施行後は、請求書等の交付を受けることが困難である場合等の一定の取引を除いて一定の事項が記載された帳簿及び適格請求書等の保存が必要とされています（平成28年改正法による改正後の消法30⑦、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「平成30年改正消令」といいます。）による改正後の消令49①）。

(2) 改正の内容

一定規模以下の事業者の事務負担の軽減を図る観点から、基準期間における課税売上高が1億円以下である課税期間又は特定期間における課税売上高が5千万円以下である課税期間のうち、令和5年10月1日から令和11年9月30日までの間に行った課税仕入れに係る支払対価の額（税込）が、1回の取引で1万円未満である場合には、一定の事項が記載された帳簿のみの保存で仕入税額控除制度の適用が認められることとされました（平成28年改正法附則53の2、平成30年改正消令附則24の2①）。

（注）特定期間とは、個人事業者であればその年の前年の1月から6月まで、法人であれば前事業年度開始の日から6月の間をいいます。また、本経過措置における特定期間の課税売

上高が5千万円以下であるか否かの判定については、納税義務の免除の特例（消法9の2）に係る特定期間における1千万円の判定とは異なり、課税売上高に代えて給与等支払額の合計金額によることはできません。

本経過措置は適格請求書発行事業者以外の者から行う課税仕入れについても対象となり、その全額が仕入税額控除の対象となります。このため、適格請求書発行事業者以外の者から行う課税仕入れについて、本経過措置の適用を受ける場合は、上記1(1)の消費税額相当額の80%又は50%について仕入税額控除が認められる経過措置の適用はありません（平成28年改正法附則53の2）。

また、適格請求書等の交付を受けることが困難である取引等について、帳簿のみの保存により仕入税額控除制度の適用を受ける場合は、対象とな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を帳簿に記載しなければなりません（平成30年改正消令による改正後の消令49①）が、本経過措置の適用においては、これらの帳簿への記載は不要とされています。

なお、本経過措置は、買手となる事業者が仕入税額控除制度の適用を受けるための要件として適格請求書等の保存を要しないこととするものであり、適格請求書発行事業者が適格請求書等の交付を求められた場合の適格請求書等の交付義務を免除するものではありません。

(3) 適用関係

上記の改正は、平成28年改正法等の一部を改正することにより行われており、令和5年4月1日に条文が改正されましたが（改正法附則1、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。

3 少額な適格返還請求書の交付義務の見直し

(1) 改正前の制度の概要

適格請求書発行事業者は、返品や値引き等に

より売上げに係る対価の返還等を行った場合に、適格返還請求書を交付することが困難である一定の場合を除き、その対価の返還等を受ける事業者に対して、適格返還請求書を交付しなければならないこととされています（旧平成28年改正法による改正後の消法57の4③）。

この点について、例えば、商慣行により売上代金について買手が振込手数料相当額を差し引いて振り込む場合において、売手である適格請求書発行事業者が当該振込手数料の額を値引きとして処理する場合、当該振込手数料相当額の適格返還請求書を改めて買手に対して交付する必要が生じるなど、実務上、その事務負担に対して懸念が示されていました。

(2) 改正の内容

売上げに係る対価の返還等に係る税込価額が1万円未満である場合については、適格返還請求書の交付義務を課さないこととされました（消法57の4③、消令70の9③二）。

(3) 適用関係

上記の改正は、令和5年10月1日以後に国内において事業者が行う課税資産の譲渡等につき行う売上げに係る対価の返還等について適用することとされています（改正法附則1二イ、20②）。

4 適格請求書発行事業者登録制度の手続の見直し

(1) 改正前の制度の概要

① 適格請求書発行事業者の登録申請書の提出に係る適用関係

免税事業者が課税事業者となる課税期間の初日から適格請求書発行事業者の登録を受けようとする場合には、税務当局の事務処理期間を踏まえ、当該課税期間の初日の前日から起算して1月前の日までに、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（平成28年改

正法による改正後の消法57の2②、平成30年改正消令による改正後の消令70の2）。

② 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の提出に係る適用関係

適格請求書発行事業者が登録の取消しを求める旨の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おいて、その届出書が、提出日の属する課税期間の末日から起算して30日前の日の前日までに提出されたときは、当該課税期間の末日の翌日から登録の効力を失うこととされています（平成28年改正法による改正後の消法57の2⑩一）。

③ 適格請求書発行事業者の登録に関する経過措置の適用を受ける場合の手続

免税事業者が、令和5年10月1日から令和11年9月30日までの日の属する課税期間に適格請求書発行事業者の登録を受ける場合、課税期間の途中であっても登録日から適格請求書発行事業者になることができる経過措置（以下「適格請求書発行事業者の登録に関する経過措置」といいます。）が設けられていますが、事業者が予見可能性をもって登録を受けられるよう、適格請求書発行事業者の登録に関する経過措置の適用を受ける際の登録申請書には、登録を希望する年月日を記載することができることとされています（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）附則4四）。

(2) 改正の内容

① 適格請求書発行事業者の登録申請書の提出に係る適用関係の見直し

免税事業者が課税事業者となる課税期間の初日から適格請求書発行事業者の登録を受けようとする場合には、当該課税期間の初日から起算して15日前の日（改正前：当該課税期間の初日の前日から起算して1月前の日）までに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ました（消令70の2①）。

また、上記期限までに登録申請書を提出した事業者について、課税期間の初日後に適格請求書発行事業者の登録がされたときは、同日に登録を受けたものとみなすこととされました（消令70の2②）。

② 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の提出に係る適用関係の見直し

適格請求書発行事業者が登録の取消しを求める旨の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おいて、その届出書が、提出日の属する課税期間の翌課税期間の初日から起算して15日前の日（改正前：提出日の属する課税期間の末日から起算して30日前の日の前日）までに提出されたときは、当該翌課税期間の初日から登録の効力を失うこととされました（消法57の2⑩一、消令70の5③）。

③ 適格請求書発行事業者の登録に関する経過措置の適用を受ける場合の手続の見直し

令和5年10月1日後に免税事業者が適格請求書発行事業者の登録に関する経過措置の適用を受ける場合には、事業者の予見可能性を確保する観点から、登録申請書に登録希望日（事業者が登録を希望する日であって、登録申請書を提出する日から15日を経過する日以

後の日）を記載することとされました（平成30年改正消令附則15②）。

また、上記の場合において、登録希望日後に適格請求書発行事業者の登録がされたときは、当該登録希望日に登録を受けたものとみなすこととされました（平成30年改正消令附則15③）。

（参考）令和5年10月1日に登録を受けようとする事業者が、令和5年3月31日後に登録申請書を提出する場合には、同日までに提出できなかったことにつき困難な事情の記載が必要とされています（平成30年改正消令附則15①）が、今般の適格請求書等保存方式に係る見直しに伴う登録の判断への影響を踏まえ、運用上、困難な事情の記載は求めないこととされました。

(3) 適用関係

上記①及び②の改正は、令和5年10月1日以後に提出する申請書及び届出書から適用され（改正法附則1二イ、改正消令附則1二）、上記③の改正は、令和5年4月1日から適用されています（改正消令附則1）。

二 外国人旅行者向け消費税免税制度（輸出物品販売場制度）の見直し

1 改正前の制度の概要

税務署長の許可を受けた輸出物品販売場を経営する事業者が、外国人旅行者等の一定の非居住者（以下「免税購入対象者」といいます。）に対して、当該免税購入対象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、免税購入対象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として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、消費税を免除することと

されています（消法8）。

ただし、本制度は購入した物品を国外へ持ち出すことを前提とした仕組みであるため、消費税の免除を受けて購入した物品を出国の時までに輸出しなかった場合、又は出国せず居住者となるなど免税購入対象者でなくなった場合には、災害その他やむを得ない事情により亡失したため輸出しないことにつき税関長又は税務署長の承認を受けた場合を除き、その者から当該物品につき免除された消費税額に相当する消費税を直ちに徴収（以下「即時徴収」といいます。）することとされています。

す（消法8③）。

また、本制度によって免税購入された物品の国内における譲渡又は譲受け（その委託又は媒介のために第三者が物品を所持すること又は第三者に所持させることを含みます。以下同じです。）については、やむを得ない事情がある場合として税務署長の承認を受けた場合を除いて禁止されていますが（消法8④）、この譲渡又は譲受けが行われた場合にも、税務署長は当該物品につき免除された消費税額に相当する消費税を即時徴収することとされています。この譲渡又は譲受けが税務署長の承認を受けずに行われた場合には、まずは購入した物品を譲り渡した者（第三者に所持をさせた者を含みます。）から即時徴収することとされ、その者が判明しない場合には、当該物品を譲り受けた者又は委託若しくは媒介のために所持する者から即時徴収することとされています（旧消法8⑤）。

2 改正の内容

平成30年度税制改正において輸出物品販売場での免税販売手続が電子化され、税務当局において購入記録情報をデータで把握することが可能となったことにより、免税購入された物品の譲渡・横流しが疑われる事案の存在がより明らかになってきています。組織的な不正が疑われる事例においては、ブローカーが手数料を渡して実際に免税手続を行ってくれる者を募り、免税購入された物品をブローカーが譲り受けた上で転売等を行う構図

となっており、この場合、国内における譲渡の事実（ブローカーに対する譲渡）を捉えて実際に免税手続を行った者に対する即時徴収を行ったとしても、資力が乏しい場合が多く、消費税の徴収を確保することには限界があります。このため、譲渡人が判明しているか否かにかかわらず、譲受人（ブローカー）に対して即時徴収を行う必要が生じていました。

外国人旅行者向け消費税免税制度については、令和5年度の与党税制改正大綱において「外国人旅行者の利便性や免税店の事務負担等を踏まえつつ、引き続き効果的な不正対策を検討していく」こととされており、今般の改正では、免税購入された物品の税務署長の承認を受けない譲渡又は譲受けがされた場合には、当該物品を譲り受けた者（その委託又は媒介のために物品を所持した第三者を含みます。）に対して譲り渡した者と連帯してその免除された消費税を納付する義務を課することとされ（消法8⑥）、免税購入された物品の譲渡人が判明しているか否かにかかわらず、税務署長はその譲受人に対しても即時徴収を行うことができることとされました。

3 適用関係

上記の改正は、令和5年5月1日以後に行われる免税販売に係る譲渡又は譲受けについて適用し、同日前に行われた免税販売に係る譲渡又は譲受けについては、なお従前の例によることとされています（改正法附則1一イ、20①）。

三 電子決済手段に係る課税関係の見直し

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、提供などを課税対象としていますが、支払手段その他これに類するものについては、消費に負担を求める税の性格上、課税することになじまないものとして非

課税とされています（消法6①、消法別表1二）。

消費税法上、支払手段とは、外国為替及び外国貿易法（昭和24年法律第228号）第6条第1項第7号に規定する支払手段をいい、具体的には、銀行券、政府紙幣、硬貨、小切手、為替手形等をいいます。また、消費税法施行令においては、支払手段に類するものとして資金決済に関する法律（平成21年法律第59号。以下「資金決済法」とい

います。) 上の暗号資産等が規定されています(消令9④)。

また、支払手段等の譲渡については、その性格に鑑み、課税売上割合の計算に含めないこととされています(消法30⑥、消令48②一)。

2 改正の内容

令和4年6月に成立した安定的かつ効率的な資金決済制度の構築を図るための資金決済に関する法律等の一部を改正する法律(令和4年法律第61号。以下「改正資金決済法」といいます。)において、海外における電子的支払手段(いわゆるステーブルコイン)の発行・流通の増加を背景として、適切な利用者保護を確保する等の観点から、電子決済手段等取引業の創設等を内容とする資金決済法の改正が行われました。

この改正後の資金決済法において、電子決済手段が「不特定の者に対して代価の弁済に使用すること等ができる通貨建資産であって、電子情報処理組織を用いて移転することができるもの」等として支払いの手段として位置づけられたことを踏まえ、電子決済手段の譲渡については消費税を非課税とする消費税法施行令の改正が行われました。具体的には、消費税が非課税とされる支払手段に類するものの範囲に、改正後の資金決済法第2条第5項に規定する電子決済手段が追加されました(消令9④)。なお、資金決済法における電子決済手段については、消費税法で非課税とされる有価証券、金銭債権又は前払式支払手段と概念上重複が生じ得る部分が存在するため、重複する部分については、消費税法令上は支払手段に類するものとして取り扱われることとなるよう、重複を排除するための規定の整備が行われています(消令9①一・四、11)。

(注) 平成29年度税制改正においては、資金決済法に暗号資産(改正当時の名称は「仮想通貨」)が支払いの手段として位置づけられたこと等を踏まえ、これを消費税法上支払手段に類するものとして非課税とする等の改正が行われています(平成29年7月1日施行)。なお、暗号資産につ

いては資金決済法上「通貨建資産を除く」ものとして定義されており(資金決済法第2条第14項)、通貨建資産である電子決済手段とは異なる概念です。

(参考) 改正後の資金決済法第2条(抄)

5 この法律において「電子決済手段」とは、次に掲げるものをいう。

一 物品等を購入し、若しくは借り受け、又は役務の提供を受ける場合に、これらの代価の弁済のために不特定の者に対して使用することができ、かつ、不特定の者を相手方として購入及び売却を行うことができる財産的価値(電子機器その他の物に電子的方法により記録されている通貨建資産に限り、有価証券、電子記録債権法(平成19年法律第102号)第2条第1項に規定する電子記録債権、第3条第1項に規定する前払式支払手段その他これらに類するものとして内閣府令で定めるもの(流通性その他の事情を勘案して内閣府令で定めるものを除く。))を除く。次号において同じ。)であって、電子情報処理組織を用いて移転することができるもの(第3号に掲げるものに該当するものを除く。)

二 不特定の者を相手方として前号に掲げるものと相互に交換を行うことができる財産的価値であって、電子情報処理組織を用いて移転することができるもの(次号に掲げるものに該当するものを除く。)

三 特定信託受益権

四 前3号に掲げるものに準ずるものとして内閣府令で定めるもの

また、電子決済手段の譲渡については、その性格に鑑み、法定通貨や暗号資産と同様に、課税売上割合の計算に含めないこととされました(消令48②一)。

3 適用関係

上記の改正は、改正資金決済法の施行の日(令

和5年6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係る消費税について適用され、同日前に国内において事業者が行

った資産の譲渡等及び課税仕入れに係る消費税については、なお従前の例によることとされています(改正消令附則2)。

四 その他の改正

1 カジノ業務に係る仕入れに係る消費税額の控除の特例

(1) 改正の背景

IR(統合型リゾート)をめぐるっては、地域の創意工夫及び民間の活力を生かした国際競争力の高い魅力ある滞在型観光を実現すること等を目的として、特定複合観光施設区域整備法(平成30年法律第80号。以下「IR整備法」といいます。)が制定され、その整備が進められています。IR整備法においては、都道府県等が民間事業者と共同で区域整備計画を作成・認定申請し、国土交通大臣の認定を受けた上で特定複合観光施設の設置を行うこととされており、また、特定複合観光施設は、カジノ施設と国際会議場施設、宿泊施設等から構成される一群の施設であって、民間事業者により一体として設置・運営することとされています。現在、IR整備法に基づく区域整備計画の認定プロセスが進められており、認定後は、認定設置運営事業者による特定複合観光施設の建設工事など、開業に向けた準備が進められることとなります。

このカジノ施設において行われるカジノ行為については、「カジノ事業者と顧客との間又は顧客相互間で(中略)偶然の事情により金銭の得喪を争う行為(後略)」と定義されており(IR整備法2⑦)、消費税法上、対価性がない取引としていわゆる“不課税取引”に該当するものと考えられます。消費税における従来からの考え方によれば、対価性のない収入によって賄われる課税仕入れ等は、課税売上のコストを構成しない最終消費的な性格を持つものであり、消費税の課税の累積を排除する必要はないものと考えられます。このため、恒常的に不課税収

入の発生が見込まれるカジノ事業については、これに係る仕入税額控除を制限することが適当であるとして、これまでの与党税制改正大綱においても以下の方向性が示されていました。

(参考) 令和3年度与党税制改正大綱第1章

(2) IRに関する税制

IRに関する税制については以下の方向で検討し、令和4年度以降の税制改正で具体化する。

② 消費税

カジノに係る売上げが不課税となることを前提に、カジノに係る事業に対応する課税仕入れについて仕入税額控除制度の適用を制限する。その際、消費税法上の他の制度と同様、カジノに係る事業の収入がIR事業全体の収入に比して少ない場合(5%以下)は、仕入税額控除制度の適用を可能とする。なお、カジノ以外の事業に対応する課税仕入れについては、仕入税額控除制度の適用を可能とする。

(2) 改正の内容

① カジノ業務に係る仕入れに係る消費税額の控除制限

令和5年度税制改正においては、観光庁から税制改正要望が提出され、上記与党税制改正大綱の方向性に沿った検討が行われた結果、カジノ事業を運営できることとされている認定設置運営事業者(IR整備法第2条第9項に規定する認定設置運営事業者をいいます。以下同じです。)がカジノに係る仕入れを行った際の消費税額の控除の特例を租税特別措置法に設けることとされました。

具体的には、認定設置運営事業者が国内において行う課税仕入れ若しくは特定課税仕入れ又は保税地域から引き取る課税貨物（これらのうちカジノ業務（IR整備法第2条第8項に規定するカジノ業務をいいます。以下同じです。）に係るものとして経理されるべきものに限り、）に係る課税仕入れ等の税額については、仕入税額控除制度を適用しないこととされました。ただし、その課税期間における資産の譲渡等の対価の額の合計額にカジノ業務収入の合計額を加算した金額のうち当該カジノ業務収入の合計額の占める割合が5%以下である場合には、カジノ業務に係る仕入れに係る消費税額の控除制限は適用されないこととなります（措法86の6①、措令46の4）。

（注1） IR整備法第28条第2項において、認定設置運営事業者はカジノ業務、カジノ区画内関連業務、その他の施設ごとの業務等に係る経理を区分して整理することとされています。

（注2） 上記の「カジノ業務収入」とは、その課税期間における資産の譲渡等の対価以外の収入（いわゆる不課税収入）のうちIR整備法の規定によりカジノ業務に係るものとして経理されるべきものをいいます。

② カジノ業務と非カジノ業務との間で資産を転用した場合の仕入れに係る消費税額の調整
上記①の措置に併せて、カジノ業務と非カジノ業務（カジノ業務以外の業務をいいます。以下同じです。）との間で資産を転用した場合の仕入れに係る消費税額の調整措置が設けられました。

具体的には、認定設置運営事業者が、調整対象固定資産に係る課税仕入れ等の税額につき非カジノ業務の用に供するものとして仕入税額控除制度の適用を受けた場合において、当該調整対象固定資産を当該課税仕入れ等の日から3年以内にカジノ業務の用にのみ供し

たときは、当該カジノ業務の用にのみ供した日に応じた次の消費税額をカジノ業務の用にのみ供した日の属する課税期間における仕入れに係る消費税額から控除し、当該控除をした後の金額を当該課税期間における仕入れに係る消費税額とみなすこととされました（措法86の6②）。

イ 課税仕入れ等の日から1年を経過する日までの期間……調整対象税額に相当する消費税額

ロ 上記イの期間の末日の翌日から1年を経過する日までの期間……調整対象税額の2/3に相当する消費税額

ハ 上記ロの期間の末日の翌日から1年を経過する日までの期間……調整対象税額の1/3に相当する消費税額

（注） 上記の「調整対象税額」とは、非カジノ業務からカジノ業務へ転用する調整対象固定資産に係る課税仕入れ等の税額（仕入控除税額）をいいます。

また、認定設置運営事業者が、調整対象固定資産に係る課税仕入れ等の税額につきカジノ業務の用に供するものとして仕入税額控除制度の適用を受けなかった場合において、当該調整対象固定資産を当該課税仕入れ等の日から3年以内に非カジノ業務の用にのみ供したときは、当該非カジノ業務の用にのみ供した日に応じた次の消費税額を非カジノ業務の用にのみ供した日の属する課税期間における仕入れに係る消費税額に加算し、当該加算をした後の金額を当該課税期間における仕入れに係る消費税額とみなすこととされました（措法86の6④）。

イ 課税仕入れ等の日から1年を経過する日までの期間……調整対象税額に相当する消費税額

ロ 上記イの期間の末日の翌日から1年を経過する日までの期間……調整対象税額の2/3に相当する消費税額

ハ 上記ロの期間の末日の翌日から1年を経

過する日までの期間……調整対象税額の
1/3に相当する消費税額

(注) 上記の「調整対象税額」とは、調整対象
固定資産についてカジノ業務から非カジノ
業務へ転用した日において仕入れ等を行っ
たとした場合の課税仕入れ等の税額、すな
わち、転用した日の属する課税期間の課税
売上割合等を用いて計算した場合の仕入控
除税額をいいます。

(3) 適用関係

上記の改正は、令和5年4月1日以後に開始
す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53)。

2 輸入に係る帳簿代用書類の電子保存規 定の創設

(1) 改正前の制度の概要

関税法第7条の2第2項に規定する特例申告
を行う者(免税事業者又は消費税の簡易課税制
度の適用を受けている者に限ります。以下「特
例輸入者」といいます。)は、消費税法上、帳
簿を備え付けてこれに課税貨物の保税地域から
の引取りに関する次の事項を整然と、かつ、明
瞭に記録しなければならないこととされていま
す(消令71③、消規27⑤)。

- ・ 課税貨物に係る輸入の許可の年月日及びそ
の許可書の番号
- ・ 課税貨物の内容
- ・ 課税貨物に係る消費税の課税標準である金
額

また、上記事項の全部又は一部が輸入の許可
書等(関税法施行令第4条の12第2項の書類又
は輸入の許可があったことを証する書類をい
います。)に記載されている場合で、当該特例輸
入者がこれらの書類(以下「帳簿代用書類」と
いいます。)を整理して保存するときは、当該
全部又は一部の事項の帳簿への記録を省略す
ることができることとされています(消規27⑥)。

(2) 改正の内容

関税法においては、輸入に係る帳簿代用書類
について電磁的記録による保存が認められてい
る(関税法施行令83⑤等)ため、消費税法にお
いても、帳簿代用書類に当該帳簿代用書類に記
載すべき事項を記録した電磁的記録を含むもの
とされました(消規27⑦)。

なお、これらの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(平成10年大蔵省令第43号)第4条第1項
各号に掲げる措置のいずれかを行い、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
とされ(消規27⑧)、その電磁的記録を出力す
ることにより作成した書面による保存も認めら
れています(消規27⑨)。

(3) 適用関係

上記の改正は、令和5年4月1日以後に特例
輸入者が輸入の許可を受ける特例申告貨物の保
税地域からの引取りにつき消費税法施行規則第
27条第6項の規定を適用する場合について適用
されます(改正消規附則2)。

3 税関事務管理人制度に係る改正

(1) 改正前の制度の概要

① 関税法上の税関事務管理人制度

税関関係手続を行うべき本邦に住所等を有
しない者は、輸入申告等の税関関係手続や税
関からの通知の受領等の事務を処理させるた
め、本邦に住所等を有する者を税関事務管理
人に定めなければならないこととされており、
その者が税関事務管理人を選任したときは、
その税関事務管理人に係る税関関係手続に係
る税関長にその旨を届け出なければならない
こととされています(関税法95①②)。

② 国税通則法上の納税管理人制度

納税者が国内に住所及び居所を有しない場
合等において、納税申告書の提出その他国税
に関する事項を処理する必要があるときは、

その納税者は、これらの事項を処理させるため、国内に住所等を有する者でこれらの事項の処理につき便宜を有するものの中から納税管理人を選任しなければならないこととされており、その納税者が納税管理人を定めたときは、その国税の納税地を所轄する税務署長等にその旨を届け出なければならないこととされています（国税通則法117①②）。

また、令和3年度税制改正において国税通則法上の納税管理人について、次の改正が行われています（国税通則法117③～⑦）。

イ 納税管理人を選任すべき納税者が納税管理人の届出をしなかったときは、その納税者に係る国税の納税地を所轄する国税局長又は税務署長（ロ及びハにおいて「所轄税務署長等」といいます。）は、その納税者に対し、国税に関する事項のうち納税管理人に処理させる必要があると認められるもの（ロにおいて「特定事項」といいます。）を明示して、一定の期間内に納税管理人の届出をすべきことを書面で求めることができることとされています（国税通則法117③）。

ロ 納税管理人を選任すべき納税者が納税管理人の届出をしなかったときは、所轄税務署長等は、国内に住所等を有する者で特定事項の処理につき便宜を有するもの（ハにおいて「国内便宜者」といいます。）に対し、その納税者の納税管理人となることを書面で求めることができることとされています（国税通則法117④）。

ハ 所轄税務署長等は、上記イの納税者が一定の期間内に納税管理人の届出をしなかったときは、上記ロにより納税管理人となることを求めた国内便宜者のうち一定の者を、特定納税管理人として指定することができることとされています（国税通則法117⑤）。

(2) 改正の背景

近年の越境電子商取引（EC）の進展に伴い、

フルフィルメントサービス（ECプラットフォーム事業者等が提供する倉庫保管、配送等のサービス）を利用した貨物の輸入において、税関事務管理人を選任すべきケースが増加しています。税関事務管理人は、税関関係手続等を非居住者に代わって行うことにより税関からの連絡等を受ける窓口の役割を担っていますが、非居住者が税関事務管理人を定めず、取引実態を把握していない国内居住者に輸入の代行を依頼する場合や、輸入許可後に税関事務管理人が解任されて事後調査時には定められていない場合等に、申告内容や取引詳細が十分に確認できず、税関の審査や事後調査の実施が困難な事例も生じていました。

このような背景を起因として、令和5年度の関税法改正では、税関関係手続を行うべき非居住者（(2)において「申告者等」といいます。）が税関事務管理人の届出をしない場合について、国税通則法で既に措置されている上記(1)②イからハまでと同様の次の措置が講じられました。

① 税関事務管理人を選任すべき申告者等が税関事務管理人の届出をしなかったときは、税関長はその申告者等に対し、税関関係手続のうち税関事務管理人に処理させる必要があると認められるもの（(2)において「特定事項」といいます。）を明示して、一定の期間内に税関事務管理人の届出をすべきことを書面で求めることができることとされました（関税法95③）。

② 税関事務管理人を選任すべき申告者等が税関事務管理人の届出をしなかったときは、税関長は、本邦に住所等を有する者で特定事項の処理につき便宜を有するもの（(3)において「国内便宜者」といいます。）に対し、その申告者等の税関事務管理人となることを書面で求めることができることとされました（関税法95④）。

③ 税関長は、上記①の申告者等が一定の期間内に税関事務管理人の届出をしなかったときは、上記②により税関事務管理人となること

を求めた国内便宜者のうち一定の者を、特定税関事務管理人として指定することができることとされました（関税法95⑤）。

(3) 改正の内容

上記の関税法の改正に伴い、保税地域からの引取りに係る内国消費税についても、輸入品に対する内国消費税の徴収等に関する法律（昭和30年法律第37号。以下「輸徴法」といいます。）及び輸入品に対する内国消費税の徴収等に関する法律施行規則（平成19年財務省令第51号。以下「輸徴規」といいます。）の改正が行われ、保税地域からの引取りに係る内国消費税に関する事項を処理させるための国税通則法に規定する納税管理人について「引取納税管理人」と定義され（輸徴法21の2①）、引取納税管理人及び税関事務管理人を選任すべき者が、税関長に対して引取納税管理人及び税関事務管理人の届出をしなかったときは、税関長はその者に対し、上記(2)①の求めに併せて、保税地域からの引取りに係る内国消費税に関する事項のうち引取納税管理人に処理させる必要があると認められるもの（以下「特定事項」といいます。）を明示して、60日を超えない範囲内においてその準備に通常要する日数を勘案して指定する日までに、引取納税管理人の届出をすべきことを書面で求めることができ、かつ、上記(2)②の国内便宜者に対し、上記(2)②の求めに併せて引取納税管理人となることを書面で求めることができることとされました（輸徴法21の2②）。

(注) 上記の特定事項とは次の事項をいいます（輸徴規5）。

- ① 内国消費税に関する調査において税関長等が引取納税管理人を定めなければならない者に対して発する書類を受領し、及び当該者に対して当該書類を送付すること
- ② 内国消費税に関する調査において引取納税管理人を定めなければならない者が税関長等に対して提出する書類を受領し、及び当該税関長等に対して当該書類を提出する

こと

また、税関長は、上記の者が一定の期間内に税関事務管理人の届出及び引取納税管理人の届出をしなかった場合において、上記の引取納税管理人となることを求めた者を上記(2)③により特定税関事務管理人として指定するときは、その特定税関事務管理人を、特定引取納税管理人（特定事項を処理させる引取納税管理人をいいます。）として指定することができることとされました（輸徴法21の2③）。

(4) 適用関係

上記の改正は、令和5年10月1日から施行されます（定率法等一部改正法附則1一）。

4 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、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。

- ① 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）
- ② 第2種社会福祉事業に該当する保育所を営営する事業として行う役務の提供（消法別表1七ロ）
- ③ 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。）を営営する事業として行う役務の提供（消法別表1七ハ、消令14の3一）
- ④ 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1七ハ、消令14の3六）

- ⑤ 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、保育所を営む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年厚生労働省告示第128号）

(2) 改正の内容

上記⑤の認可外保育施設については、「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日付雇用用発第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。）を満たす旨の証明書を都道府県等から交付された施設について、その利用料が非課税とされており、指導監督基準では、6人以上の児童を保育する認可外保育施設については、保育に従事する者の概ね3分の1以上に相当する数の者が日本の保育士資格を有する者であることを求めています。

この点については、平成27年の保育課長通達により、国家戦略特別区域（国家戦略特別区域法（平成25年法律第107号）第2条第1項に規定する国家戦略特別区域をいいます。以下同じです。）における特例が定められており、具体的には、国家戦略特別区域内に所在する認可外保育施設であって、当該施設を利用する児童の全て又は多くが外国人であるものについては、外国の保育士資格を有する者を十分な数配置していること等の諸条件を満たす場合には、それをもって上記の「概ね3分の1以上」の基準を満たすものと取り扱って差し支えないこととする特例です。

本特例については、国家戦略特別区域制度に正式に位置づけられないままとなっており、そのため、指導監督基準の改正も行われていませんでしたが、今般、本特例が正式に国家戦略特別区域制度に位置づけられ、指導監督基準の改正も行われることとなりました。

それに伴い、消費税においても、上記国家戦略特別区域制度の特例が適用される施設におけ

る利用料について非課税の対象とす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営む事業に類する事業として行われる資産の譲渡等」（平成17年厚生労働省告示第128号）が改正され、その利用料等が非課税となる施設の範囲に上記国家戦略特別区域制度の特例が適用される施設が追加されました。また、同告示改正においては、あわせて以下の規定の整備も行われています。

- ・ 令和5年4月にこども家庭庁が設置されたことに伴う、所管大臣を厚生労働大臣から内閣総理大臣とする等の規定の整備
- ・ 指導監督基準が改正されたことに伴う、児童の施設外での活動、取組み等のための移動等のために自動車を運行するときは点呼等による児童の所在確認を行うことを義務付ける規定及び安全に関する事項についての計画を各施設において策定することを義務付ける規定の整備

(3) 適用関係

上記の改正は、いずれも令和5年4月1日から適用されています（令和5年厚生労働省告示第151号）。

5 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)。

ているものについて、バージョンアップ等に伴う
必要の改正が行われています。

(2) 改正の内容

今般の改正では、こども家庭庁の創設に伴う
規定の整備等を行うとともに、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

(3) 適用関係

上記の改正は、令和5年4月1日から適用さ
れています（令和5年厚生労働省告示第141号）。