

消費税法等の改正

目 次	
一 プラットフォーム課税制度の創設…… 790	四 新たな公益信託制度の創設に伴う見直し…………… 801
二 国外事業者に係る事業者免税点制度の特例の適用の見直し等…………… 795	五 その他の改正…………… 804
三 金地金等の仕入れ等を行った場合の納税義務の免除の特例…………… 799	

はじめに

令和6年度税制改正においては、プラットフォーム課税制度が創設されるとともに、国外事業者に係る事業者免税点制度の特例の適用の見直し、金地金等の仕入れ等を行った場合の納税義務の免除の特例の導入、新たな公益信託制度の創設に伴う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6年法律第8号。以下「改正法」といいます。）は、去る令和6年3月28日に参議院本会議で可決・成立し、同月30日に公布されています。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（令和6年政令第145号。以下「改正消令」といいます。）
- ・ 租税特別措置法施行令の一部を改正する政令（令和6年政令第151号）
- ・ 消費税法施行規則の一部を改正する省令（令和6年財務省令第19号）

- ・ 租税特別措置法施行規則の一部を改正する省令（令和6年財務省令第24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（令和6年財務省告示第93号）
- ・ 消費税法施行令第49条第1項第1号に規定する国税庁長官が指定する者を定める件の一部を改正する件（令和6年国税庁告示第10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の一部を改正する件（令和6年内閣府・厚生労働省告示第1号）
- ・ 消費税法施行令第14条の3第1号の規定に基づき内閣総理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6年内閣府告示第27号）
- ・ 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件（令和6年内閣府・厚生労働省告示第2号）

一 プラットフォーム課税制度の創設

1 改正前の制度の概要及び改正の背景

平成27年度税制改正において行われた国境を越えた役務の提供に係る課税の見直しでは、電子書籍・音楽・広告の配信などインターネットを通じて海外から提供されるデジタルサービスについて国内外の事業者間での競争条件の歪みを是正する等の観点から、仕向地主義を採用し、これらの取引に係る内外判定については、その役務の提供を受けた者の住所等により行うこととされました（平成27年10月1日施行）。具体的には、電気通信利用役務の提供（消法2①八の三）について、当該電気通信利用役務の提供を受ける者の所在地（住所若しくは居所又は本店若しくは主たる事務所の所在地）により内外判定を行うこととされたため（消法4③三）、国外事業者が国内向けに行う電気通信利用役務の提供については、消費税の課税の対象とされています。

（注）「電気通信利用役務の提供」とは、資産の譲渡等のうち、電気通信回線を介して行われる著作権法上の著作物の提供（当該著作物の利用の許諾に係る取引を含みます。）その他の電気通信回線を介して行われる役務の提供（電話、電信その他の通信設備を用いて他人の通信を媒介する役務の提供を除きます。）であって、他の資産の譲渡等の結果の通知その他の他の資産の譲渡等に付随して行われる役務の提供以外のものをいいます（消法2①八の三）。

また、日本国内に何らの拠点も持たない国外事業者が国内向けに行う電気通信利用役務の提供を新たに課税の対象とするに当たり、国外事業者に対する税務執行には一定の限界があることから、この電気通信利用役務の提供について「事業者向け電気通信利用役務の提供」と「消費者向け電気通信利用役務の提供」（注1）とに分けた上で、①「事業者向け電気通信利用役務の提供」については、納税義務を売手から買手に転換し、当該役

務の提供を受ける事業者に納税義務を課す、いわゆるリバースチャージ方式が導入され、②「消費者向け電気通信利用役務の提供」については、その役務提供を受けた国内事業者において、国税庁長官の登録を受けた国外事業者から提供されるもののみを仕入税額控除の対象とする、登録国外事業者制度（注2）が併せて導入されました。このように、執行管轄の及ばない国外事業者に対する課税の適正化を図る措置が導入されているものの、国境を越えて行われる「消費者向け電気通信利用役務の提供」に係る部分については、引き続き、国外事業者に納税義務が生じる仕組みとなっており、基準期間における課税売上高が1,000万円超である場合など課税事業者に該当する場合には、日本国内に何らの拠点も持たない国外事業者であっても、税務署長に対して申告納税することとされています。

（注1） 事業者向け電気通信利用役務の提供は、「国外事業者が行う電気通信利用役務の提供のうち、当該電気通信利用役務の提供に係る役務の性質又は当該役務の提供に係る取引条件等から当該役務の提供を受ける者が通常事業者に限られるもの（消法2①八の四）」をいい、本稿においては、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」以外のものを「消費者向け電気通信利用役務の提供」と表現しています。このため、「消費者向け電気通信利用役務の提供」については、消費者が受ける役務提供に限られるものではなく、事業者が利用する様々なサービスも含まれ得ることに留意が必要です。

（注2） 平成27年度税制改正当時は適格請求書等保存方式（インボイス制度）が導入されていなかったため、売手が課税事業者であることを明らかにする仕組みとして登録国外事業者制度を設けることとされましたが、この登録国外事業者制度については、令和5年10月に開

始した適格請求書等保存方式における適格請求書発行事業者登録制度に吸収されています。

近年、我が国のデジタルサービス市場は拡大を続けており、多くの国外事業者が国内市場へ参入しています。特に、インターネット上で様々なデジタルサービスの仲介を行う大規模なプラットフォームの存在を背景に、オンラインゲームを中心とした消費者向けモバイルアプリ等について著しい市場の拡大が見られます。また、これらのプラットフォームにおいては、プラットフォームを提供する事業者が自ら取引条件を設定し、多数のサービス提供者（サプライヤー）や利用者を集めて事業を行い、プラットフォーム事業者が用意した決済サービスを利用させることで、金銭の流れも管理下に置いており、こうしたプラットフォームに取引やその内容に関する情報が集中している実態にあります。

このようなプラットフォームを介して行われるデジタルサービスには様々な取引類型がありますが、例えば、電子書籍や音楽・動画などの配信については、プラットフォーム事業者がコンテンツを仕入れ、自ら消費者に提供する方式（バイセル方式）が一般的であり、この場合の消費税の納税義務者はプラットフォーム事業者自身となります。他方で、モバイルアプリ等の提供については、通常、プラットフォーム事業者は取引の仲介を行うのみであり、実際の取引は個々のサプライヤーが消費者に対してコンテンツを提供する方式（セールスエージェント方式）であるため、消費税の納税義務者はプラットフォームの背後にいる個々のサプライヤーとなっています。こうしたサプライヤーには日本国内に拠点を持たない国外事業者も数多く含まれており、税務当局におけるサプライヤーに係る情報の入手手段が限られているため、その特定は容易ではありません。また、サプライヤーを特定できたとしても、サプライヤーが国外事業者である場合には、その調査にも困難が伴うなど、納税義務者の捕捉や調査・徴収には自ずと限界があり、適正な課税の確保に課題がありました。

前述のとおり、プラットフォーム事業者が取引

の仲介を行う方式（セールスエージェント方式）においては、プラットフォーム事業者は、契約関係からすれば取引主体とはならないものの、実質的に金銭の流れも含めて取引を管理しうる立場にあることも踏まえれば、とりわけ国外事業者がサプライヤーとなる取引については、適正な課税の確保の観点からプラットフォーム事業者に申告納税を担ってもらうことが適当と考えられます。

また、このような取引について、プラットフォーム事業者にその申告納税を行わせる仕組みは、諸外国においても、欧州のみならず、アジア、北米など多くの国で既に導入されています。

こうしたことを背景として、令和5年度の与党税制改正大綱では、プラットフォーム課税制度について、「国境を越えた役務の提供に係る消費課税のあり方については、諸外国での制度面の対応や執行上の課題、プラットフォーム運営事業者の役割等を踏まえ、国内外の競争条件の公平性も考慮しつつ、適正な課税を確保するための方策を検討する」こととされており、また、経済産業省からも、プラットフォーム課税制度の創設を念頭に、国内外の事業者間の競争条件の公平性と中立性の観点から国外事業者の適切な課税を確保するための方策の導入について要望がなされていました。こうしたことを踏まえて、令和6年度税制改正においてプラットフォーム課税制度を創設することとされました。

2 改正の内容

(1) プラットフォーム課税の仕組み

プラットフォーム課税は、プラットフォームを通じて国外事業者が消費者等に対して行うデジタルサービスの提供について、それを仲介するプラットフォーム事業者が行ったものとみなすことで、納税主体を転換する仕組みです。

具体的には、国外事業者が国内において行う消費者向け電気通信利用役務の提供がデジタルプラットフォームを介して行われるものであって、その対価について国税庁長官の指定を受けたプラットフォーム事業者（以下「特定ブラッ

トフォーム事業者」といいます。)を介して收受するものである場合には、当該特定プラットフォーム事業者が当該消費者向け電気通信利用役務の提供を行ったものとみなすこととされました(消法15の2①)。これにより、国外事業者が行った消費者向け電気通信利用役務の提供については、契約上の取引主体である国外事業者ではなく、特定プラットフォーム事業者自身が行ったものとして、消費税法の規定が適用されることとなります。なお、プラットフォーム課税は納税主体を国外事業者から特定プラットフォーム事業者へ転換する仕組みであるため、特定プラットフォーム事業者は、国外事業者が課税事業者か否かを把握する必要はありません。

(注)「デジタルプラットフォーム」とは、不特定かつ多数の者が利用することを予定して電子計算機を用いた情報処理により構築された場であって、当該場を介して当該場を提供する者以外の者が電気通信利用役務の提供を行うために、当該電気通信利用役務の提供に係る情報を表示することを常態として不特定かつ多数の者に電気通信回線を介して提供されるものとされています(消法15の2①)。

本制度は、実質的に取引を決済まで含めて管理しているプラットフォーム事業者の果たす役割に着目した仕組みであるため、国外事業者がプラットフォーム事業者を通じてその対価を收受していることが要件とされています。このため、プラットフォームを介してデジタルサービスを提供しているものの、そのプラットフォーム事業者が決済自体に何ら関与していないような場合には、プラットフォーム課税の対象とはなりません。なお、デジタルプラットフォームを介して行われる消費者向け電気通信利用役務の提供が前払式支払手段(オンラインゲームにおけるコイン等)と引換えに行われるものであったとしても、その前払式支払手段の発行時に支払われる金額について特定プラットフォーム事業者を介して国外事業者が收受する場合には、その取引は特定プラットフォーム事業者を介し

て行われる電気通信利用役務の提供に該当することとなります。

(2) 特定プラットフォーム事業者の指定制度

プラットフォーム課税の対象となる取引については、納税主体が転換されることにより、プラットフォーム事業者が消費者等から受領した対価について、プラットフォーム事業者への手数料に加えて消費税相当額も差し引いて国外事業者へ支払うこととなるため、国外事業者とプラットフォーム事業者との間でやりとりされる対価の額にも影響が生じます。このため、安定的な制度運用のためには、新たに納税義務が生じることとなるプラットフォーム事業者のみならず、自らの納税義務がなくなる国外事業者においても対象取引であるとの認識が共有されることが必要となります。

また、プラットフォーム事業者が国外事業者に代わって納税義務を負うこととなる制度であることに鑑みれば、プラットフォーム事業者は、納税義務の適切な履行が期待できる税務コンプライアンスや事務処理能力を持つ一定の者に限定する必要がある一方で、プラットフォーム課税の対象を限定することは、プラットフォーム事業者間の公平性の観点から問題が生じ得るため、現状行われている取引の大宗をプラットフォーム課税の対象に取り込む必要があります。これらを踏まえ、一定規模以上のプラットフォーム事業者を国税庁長官が予め指定し、それを公表する制度を設けることとされました。

具体的には、国税庁長官は、プラットフォーム事業者のその課税期間において、国外事業者がその提供するデジタルプラットフォームを介して国内において行う消費者向け電気通信利用役務の提供に係る対価の額のうち、当該プラットフォーム事業者を介して收受するものの合計額が50億円(税込み)(注1)を超える場合には、当該プラットフォーム事業者を特定プラットフォーム事業者として指定することとされました(消法15の2②前段)。

(注1) この金額基準の判定においては、プラットフォーム事業者が他の事業者に提供するデジタルプラットフォームを用いて自ら提供する消費者向け電気通信利用役務の提供は含まれません。

(注2) プラットフォーム課税の対象は国外事業者が行うものに限られるため、特定プラットフォーム事業者は消費者向け電気通信利用役務の提供を行う事業者が国外事業者か否かを判断する必要がありますが、実務においては、利用契約等においてその事業者が申し出た本店所在地等に基づいて客観的・合理的に判定することとなります。

この指定にあたり、国税庁長官は上記の要件を満たすプラットフォーム事業者を適時に把握する必要があることから、要件に該当して指定を受けるべき者は、その課税期間に係る確定申告書の提出期限までに、一定の事項を記載した届出書とその納税地を所轄する税務署長を経由して国税庁長官に提出しなければならないこととされています(消法15の2③、消規11の5①)。なお、この届出がない場合であっても、国税庁長官が要件に該当していると認める場合には、特定プラットフォーム事業者として指定することとされています。

また、国税庁長官は、特定プラットフォーム事業者を指定したときは、当該特定プラットフォーム事業者に対してその旨を通知するとともに、インターネットを利用して次の事項を速やかに公表しなければならないこととされています(消法15の2④、消令29④⑤)。

- ・ 特定プラットフォーム事業者に係るデジタルプラットフォームの名称
- ・ 特定プラットフォーム事業者の氏名又は名称
- ・ 指定の効力が生ずる年月日

指定が行われた場合には、特定プラットフォーム事業者においてプラットフォーム課税の対象取引について把握し、サプライヤーである国外事業者へ通知する(下記(5)参照)等の一定の準備期間が必要となるため、上記届出書の提出

期限(提出期限までに届出書の提出がなく指定が行われた場合には、指定の通知を発した日)から6月を経過する日の属する月の翌月の初日に、その指定の効力が生ずることとされています(消法15の2②後段)。

(注) 特定プラットフォーム事業者の指定制度に係る経過措置

後述「3 適用関係」のとおり、プラットフォーム課税は令和7年4月1日より開始することとされていますが、事前に指定等を行った上で同日より制度を開始するために、指定制度に係る経過措置が設けられており、施行日(令和6年4月1日)の属する課税期間(令和6年8月1日以後終了する課税期間である場合には、その課税期間の前課税期間)について、まずは金額基準の判定を行うこととされています。具体的には、その課税期間において国外事業者が国内において行う消費者向け電気通信利用役務の提供に係る対価の額のうちプラットフォーム事業者を介して收受するものの合計額が50億円(税込み)を超える場合には、令和6年9月30日までに上記届出書とその納税地を所轄する税務署長を経由して国税庁長官に提出しなければならないこととされています(改正法附則13⑦による読替後の消法15の2③)。また、上記に係る国税庁長官の指定が令和6年12月31日までに行われる場合には、その指定の効力は令和7年4月1日に生ずることとされています(改正法附則13⑧)。

(3) 特定プラットフォーム事業者の指定の解除

プラットフォーム課税は、納税主体を国外事業者から特定プラットフォーム事業者に転換する仕組みであり、プラットフォーム事業者及び国外事業者の双方の実務にも大きく影響するため、その適用が短期間でなくなったり、再度生じたりすることのないよう、一定期間は継続して適用される仕組みが必要となります。そのため、国税庁長官の指定を受けた特定プラットフ

フォーム事業者は、3課税期間連続でプラットフォーム課税の対象とされる対価の額が50億円（税込）以下である場合に限り、その最終課税期間の申告書の提出期限までに指定解除の申請書とその納税地を所轄する税務署長を経由して国税庁長官に提出できることとされています（消法15の2⑦、消規11の5③）。ただし、適用がなくなる場合においても、一定の準備が必要であるため、この申請に基づいて国税庁長官が指定を解除した場合には、国税庁長官が解除の通知を発した日の翌日から同日以後6月を経過する日の属する月の末日までの間は、引き続き当該事業者を特定プラットフォーム事業者とみなしてプラットフォーム課税を適用することとされています（消法15の2⑨）。また、特定プラットフォーム事業者が、プラットフォーム課税の対象となるデジタルプラットフォームに係る事業の全てを廃止した場合には、その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を経由して国税庁長官に提出することとされています（消法15の2⑩、消規11の5④）。国税庁長官は、当該事業を廃止したと認める場合、当該特定プラットフォーム事業者の指定を解除することとなります（消法15の2⑪）。

その他、国税庁長官は特定プラットフォーム事業者が、次の事実該当すると認めるときは、特定プラットフォーム事業者の指定を解除できることとされています（消法15の2⑪）。

- ・ 消費税につき期限内申告書の提出がなかった場合において、当該提出がなかったことについて正当な理由がないと認められること
- ・ 現に国税の滞納があり、かつ、その滞納額の徴収が著しく困難であること
- ・ 上記のほか、消費税の徴収の確保に支障があると認められること

(4) 合併等があった場合

特定プラットフォーム事業者の事業について組織再編による事業の承継等があった場合には、その指定が自動的に引き継がれる仕組みが必要

です。このため、特定プラットフォーム事業者のデジタルプラットフォームに係る事業を合併若しくは分割により承継した合併法人若しくは分割承継法人又は当該事業を譲り受けた事業者（特定プラットフォーム事業者を除きます。以下「合併法人等」といいます。）は、その合併若しくは分割又は譲受けがあった日に特定プラットフォーム事業者としての指定を受けたものとみなされます（消令29①）。また、上記の合併等の事実を税務当局が把握し、公表等を行うため、合併法人等は合併若しくは分割又は譲受けの日後遅滞なく、その納税地を所轄する税務署長を経由して国税庁長官に届け出なければならないこととされています（消令29②、消規11の5①）。

なお、分割や事業譲渡があった場合について、元の特定プラットフォーム事業者がプラットフォーム事業の一部を引き続き行うことも想定されるため、元の特定プラットフォーム事業者の指定については自動的に取り消されるわけではありません。事業の全部廃止や金額要件（3課税期間連続でプラットフォーム課税の対象とされる対価の額が50億円以下）に該当する場合に、申請等に基づいて指定の解除を受けることとなります。

(5) 特定プラットフォーム事業者の義務

特定プラットフォーム事業者の指定を受けた者は、消費者向け電気通信利用役務の提供に係る国外事業者に対して、その認識の共有を図るため、プラットフォーム課税が適用されることとなる旨及び適用されることとなる年月日を速やかに通知する義務が課されており（消法15の2⑤）、特定プラットフォーム事業者の指定が解除される場合についても同様に通知義務が課されています（消法15の2⑬）。

また、特定プラットフォーム事業者については、事業者免税点制度及び簡易課税制度の適用を受けられないこととされているため（消法15の2⑭）、プラットフォーム課税が適用される

課税期間については、本則課税で申告を行うこととなります。その際、確定申告書においては特にプラットフォーム課税対象か否かを区分して記載する必要はありませんが、別途、プラットフォーム課税の適用を受ける対価の額及びその明細を記載した明細書を添付することとされています（消法15の2⑮、消規11の5⑤）。なお、特定プラットフォーム事業者が適格請求書発行事業者である場合には、プラットフォーム課税の対象となる消費者向け電気通信利用役務の提供について、特定プラットフォーム事業者自身の登録番号を記載した適格請求書（インボイス）の交付義務が生じます（消費者向け電気通信利用役務の提供については、通常、不特定かつ多数の者に対して提供することが予定されているものであるため、適格簡易請求書（簡易インボイス）が交付できる事業に該当します。）。

(6) 国外事業者における仕入税額控除

プラットフォーム課税により、国外事業者はその消費者向け電気通信利用役務の提供につい

て納税主体ではなくなりますが、当該役務の提供に要した国内における課税仕入れがあった場合、その課税仕入れに係る消費税額はその国外事業者が負担したものであることには変わりがないため、仕入税額控除を行うことができることとされています。すなわち、国外事業者が仕入税額控除の適用にあたり、個別対応方式（消法30②一）を採用する場合には、当該消費者向け電気通信利用役務の提供のための課税仕入れについては、課税資産の譲渡等にものみ要する課税仕入れとして仕入税額控除を適用する等の所要の措置が設けられています（消令29③）。

3 適用関係

上記2の改正は、令和6年4月1日に施行されており、令和7年4月1日以後に国内において行われる消費者向け電気通信利用役務の提供について適用することとされています（改正法附則1、13⑥）。

（注） 指定制度に係る経過措置については、上記2(2)の注をご参照ください。

二 国外事業者に係る事業者免税点制度の特例の見直し等

1 特定期間における課税売上高による納税義務の免除の特例の見直し

(1) 改正前の制度の概要

その課税期間の基準期間（個人事業者についてはその年の前々年、法人についてはその事業年度の前々事業年度をいいます。以下同じです。）における課税売上高が1,000万円以下の事業者（適格請求書発行事業者を除きます。）については、そうした小規模事業者の事務負担に配慮して、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つき、納税義務を免除する「事業者免税点制度」が設けられています（消法9①）。

ただし、事業者の基準期間における課税売上高が1,000万円以下であっても、特定期間（個

人事業者についてはその年の前年上半期、法人についてはその事業年度の前事業年度上半期をいいます。以下同じです。）における課税売上高が1,000万円を超えるときは、納税義務は免除しないこととされています（消法9の2①）。

また、この特定期間における課税売上高の判定は、その課税売上高に代替して、売上高と一定の相関がある指標として、給与等の金額（居住者に対する国内給与分：所得税法第231条第1項及び所得税法施行規則第100条第1項により給与等について給与支払明細書の交付義務対象となる金額）の合計額によることができるとされています（消法9の2③）。

(2) 改正の内容

上記の給与等の金額による判定は、事業年度

等の途中で売上げを把握していない小規模事業者者に配慮して、所得税法により給与支払明細書の交付義務があり（所法231①）、かつ、源泉徴収義務者は源泉所得税を毎月あるいは6月ごとに納付していることからその支払額を把握することが一般に容易と考えられること等を踏まえ、設けられているものです。

他方で、国外事業者（所得税法第2条第1項第5号に規定する非居住者である個人事業者及び法人税法第2条第4号に規定する外国法人をいいます。以下同じです。）については、その本拠は国外にあるため、国内における居住者への給与等の金額で事業規模を測ることはできず、本特例の適用に用いる指標として給与等を用いることは適当でないと考えられます。このため、今般の改正では、国外事業者については、特定期間における1,000万円の判定を給与等の金額の合計額により行うことはできないこととされました（消法9の2③）。これにより、その課税期間の初日において国外事業者に該当する事業者については、特定期間における課税売上高が1,000万円を超える場合には、給与等の金額の合計額にかかわらず、納税義務は免除されないこととなります。

(3) 適用関係

上記改正は、令和6年10月1日以後に開始する個人事業者のその年又は法人のその事業年度から適用され、同日前に開始した個人事業者のその年又は法人のその事業年度については、なお従前の例によることとされています（改正法附則1三口、13①）。

2 外国法人が国内で事業を開始した場合の事業者免税点制度の特例等の見直し

(1) 改正前の制度の概要

法人が新たに設立された場合、その法人の設立当初の2年間は基準期間がないため、基準期間における課税売上高の判定では免税事業者となりますが、その基準期間がない事業年度開始

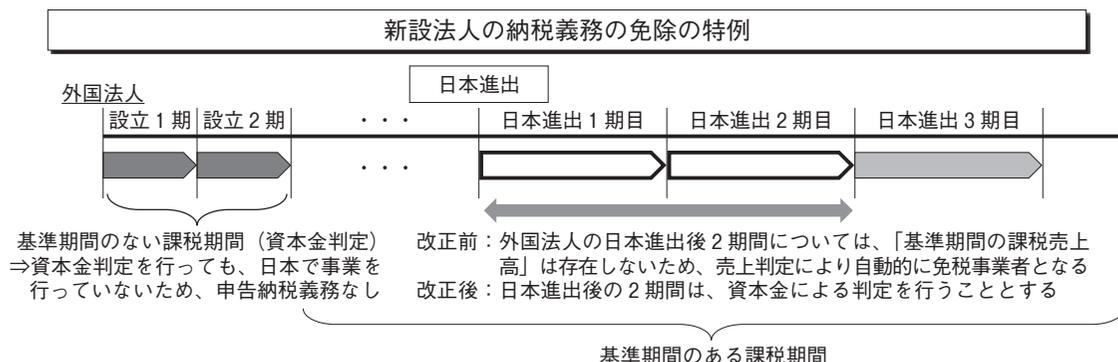
の日において資本金の額又は出資の金額（以下「資本金等」といいます。）が1,000万円以上である法人（以下「新設法人」といいます。）又は基準期間がない事業年度開始の日において資本金等が1,000万円未満の法人であっても、一定の大規模事業者等が設立した法人（以下「特定新規設立法人」といいます。）については、十分な事務処理能力を有すると考えられるため、当該基準期間がない事業年度につき事業者免税点制度を適用しないこととされています（消法12の2①、12の3①）。

(2) 改正の内容

上記のとおり、新設法人及び特定新規設立法人（以下「新設法人等」といいます。）は基準期間がない課税期間（設立当初の2年間）であっても事業者免税点制度を適用しないこととされていますが、外国法人（法人税法第2条第4号に規定する外国法人をいいます。以下同じです。）については、設立された後、一定期間を経過してから日本に進出することが一般的と考えられます。そうした外国法人については、日本に進出した直後の課税期間についても基準期間を有することが一般的であるため、資本金等により新設法人等に該当するかを判定せず、基準期間の課税売上高により判定することとなり、当該基準期間は日本に進出前であるため課税売上げが生じていないことから、納税義務が免除されることとなります。

外国法人については、日本に進出する時点の資本金等により事業者免税点制度の適用可否を判定することが適当であると考えられることから、基準期間がある外国法人が、当該基準期間の末日の翌日以後に、国内において課税資産の譲渡等に係る事業を開始した場合には、その事業年度については基準期間がないものとみなして、新設法人に該当するかどうかの判定を行うこととされ、その開始の日における資本金等が1,000万円以上である場合には、その事業年度に含まれる各課税期間については、事業者免税

点制度を適用しないこととされました（消法12の2③）。



また、特定新規設立法人の判定を行う課税期間についても同様に、基準期間がある外国法人が、当該基準期間の末日の翌日以後に、国内において課税資産の譲渡等に係る事業を開始した場合には、その事業年度については基準期間がないものとみなして、特定新規設立法人に該当するかどうかの判定を行うこととされました（消法12の3⑤）。

(3) 適用関係

上記の改正は、令和6年10月1日以後に開始する事業年度から適用されます（改正法附則1三口、13②）。

3 特定新規設立法人の納税義務の免除の特例の見直し

(1) 改正前の制度の概要

その事業年度の基準期間がない法人で、その事業年度開始の日における資本金等が1,000万円未満の法人（以下「新規設立法人」といいます。）のうち、次の①及び②のいずれにも該当する法人（特定新規設立法人）については、当該特定新規設立法人の基準期間のない事業年度に含まれる各課税期間における課税資産の譲渡等について、納税義務は免除しないこととされています（消法12の3①）。

① その基準期間がない事業年度開始の日にお

いて、他の者により当該新規設立法人の株式等の50%超を直接又は間接に保有される場合など、他の者により当該新規設立法人が支配される一定の場合（以下「特定要件」といいます。）に該当すること

② 特定要件に該当するかどうかの判定の基礎となった他の者及び当該他の者と一定の特殊な関係にある法人のうちいずれかの者（以下「判定対象者」といいます。）について、当該新規設立法人の当該事業年度の基準期間に相当する期間（以下「基準期間相当期間」といいます。）において、国内における課税売上高が5億円を超えていること

つまり、資本金1,000万円未満である新たに設立された法人であっても、課税売上高5億円超の事業者が単独又はグループで支配する特定新規設立法人については、設立当初の2年間について、事業者免税点制度を適用しないこととされています。

(2) 改正の内容

新規設立法人を支配する法人が全世界で相当規模の売上げを有し、十分な事務処理能力を有する法人であっても、国内での課税売上高が5億円超に達していなければ一律に上記の特例の対象外となっていました。今般の改正ではこれを見直し、上記②の要件のほか、判定対象者

の基準期間相当期間の全世界における総収入金額（売上金額、収入金額その他の収益の額）の合計額が50億円を超えていることが要件とされ（消法12の3①、消令25の4②）、この改正によって、新規設立法人を支配する法人の国外におけるものを含めた総収入金額が50億円を超える場合も、本特例の対象とされました。

（注1） 上記2(2)の改正により、その法人が新規に設立された場合に加えて、外国法人が日本で事業を開始した場合においても、基準期間がない法人として本特例の適用の有無を判定することとされています（消法12の3⑤）。

（注2） 総収入金額には、損益計算書上の売上高以外にも、営業外収益、特別利益といった全ての収益の額が含まれます。なお、国若しくは地方公共団体が一般会計に係る業務として行う事業又は外国若しくは外国の地方公共団体が行う事業におけるものは総収入金額による判定の対象外とされています。

(3) 適用関係

上記の改正は、令和6年10月1日以後に開始する事業年度から適用され、同日前に開始した事業年度については、なお従前の例によることとされています（改正法附則1三口、13③）。

4 簡易課税制度等の見直し

(1) 改正前の制度の概要

中小事業者の事務負担に配慮する観点から、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、その事業の種類に応じた一定のみなし仕入率を乗じることで、仕入れに係る消費税額を算出することができる「簡易課税制度」が設けられています（消法37）。

また、令和5年10月1日の適格請求書等保存方式（インボイス制度）の施行に伴い、これまで免税事業者であった小規模事業者がその施行

を契機に課税事業者となる場合の価格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、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、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について、その納税額を売上税額の2割とすることができる経過措置（以下「2割特例」といいます。）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「28年改正法」といいます。）附則51の2）。具体的には、仕入控除税額を売上税額の8割とみなして計算するものであり、計算方法及び納税額は、簡易課税制度において、みなし仕入率が80%である場合と同様です。

(2) 改正の内容

国外事業者については、日本で事業を開始する時点では基準期間における課税売上高が存在しないため、事業者の規模によらず簡易課税制度を適用することが可能ですが、国内に拠点がない国外事業者については、そもそも国内における課税仕入れ等が一般的に想定されないため、事業区分毎に仕入率を一定とみなして仕入税額控除を行うことは適切ではないと考えられます。

そのため、今般の改正では、その課税期間の初日において恒久的施設（所得税法第2条第1項第8号の4又は法人税法第2条第12号の19に規定する恒久的施設をいいます。以下同じです。）を有しない国外事業者は、簡易課税制度の適用を受けられないこととされました（消法37①）。

また、2割特例は簡易課税制度と同様の方法により仕入控除税額のみなし計算をする措置であるため、簡易課税制度の適用が制限される者（課税期間の初日において恒久的施設を有しない国外事業者）については、2割特例の適用も受けられないこととされました（28年改正法附則51の2①）。

(3) 適用関係

上記の改正は、令和6年10月1日以後に開始する課税期間から適用され、同日前に開始した課税期間については、なお従前の例によることとされています（改正法附則1三ロリ、13⑩、63）。

5 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の見直し

(1) 改正前の制度の概要

令和5年10月1日に仕入税額控除の方式として適格請求書等保存方式（インボイス制度）が施行されました。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されています。そのため、適格請求書等を交付することができない免税事業者等との取引への影響を緩和し、適格請求書等保存方式を円滑に実施する観点から、免税事業者等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（28年改正法附則52、53）。

(2) 改正の内容

本経過措置は、上記のとおり適格請求書等保存方式の施行に伴い免税事業者等との取引への影響を緩和するための措置であり、一般的に免税事業者等との間で想定される取引規模をはるかに超える規模の取引が関係会社（免税事業者）等との間で行われ、本経過措置による仕入税額控除が行われるとすれば、それは制度の予定するところではないため、免税事業者との間では想定され難い規模の取引について、本経過措置の適用を制限することとされました。具体的には、免税事業者等である一人又は一社からの課税仕入れの合計額（税込価額）が個人事業者のその年又は法人のその事業年度で10億円を超える場合、その超えた部分の課税仕入れについては、本経過措置の適用を受けることができないこととされました（28年改正法附則52、53）。

(3) 適用関係

上記の改正は、令和6年10月1日以後に開始する課税期間から適用され、同日前に開始した課税期間については、なお従前の例によることとされています（改正法附則1三リ、63）。

三 金地金等の仕入れ等を行った場合の納税義務の免除の特例

1 改正前の制度の概要

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（適格請求書発行事業者である場合を除きます。）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。

他方で、事業者免税点制度及び簡易課税制度の恣意的な制度選択を通じた租税回避的な行為を防ぐため、一定の高額な資産を仕入れて仕入税額控除の適用を受けた場合には、その後の2年間、事業者免税点制度及び簡易課税制度の適用を受けられないこととする特例が設けられています。具体的には、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（注）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4)。

また同様に、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について、簡易課税制度選択届出書の提出が制限され、事業者が当該高額特定資産の仕入れ等を行った課税期間中に既に簡易課税制度選択届出書を税務署長に提出しているときは、その届出書の提出はなかったものとみなすこととされています(消法37③④)。

(注)「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(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。

2 改正の内容

高額特定資産は、一の取引の単位の税抜き金額で判定することとされていますが、金地金等の取引による本特例の恣意的な潜脱を防止するため、その課税期間中の金地金等の仕入れ等の税抜きの合計額が200万円以上である場合について、高額特定資産を取得した場合と同じく、事業者免税点制度の適用及び簡易課税制度選択届出書の提出を制限する改正が以下(1)、(2)のとおり行われました。本特例における「金地金等」とは次のとおりであり、金地金等の国内における課税仕入れ及び金地金等に該当する課税貨物の保税地域からの引取り

(以下「金地金等の仕入れ等」といいます。)が、金額判定の対象となります。

- ・ 金又は白金の金地
- ・ 金貨又は白金貨
- ・ 金製品又は白金製品

ただし、金製品又は白金製品については、この改正が高額特定資産に係る特例の恣意的な潜脱を防止するための措置であることに鑑み、金又は白金の重量当たりの単価に重量を乗じて得た価額により取引されるものに限るものとされていますが、金製品又は白金製品の仕入れ等を行った事業者において、その製造する製品の原材料として使用されることが当該事業者の事業の実態などから明らかかなものは除くこととされています(消規11の3)。

(1) 金地金等の仕入れ等を行った場合の事業者免税点制度の適用の見直し

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金地金等の仕入れ等を行った場合において、その税抜きの合計額が200万円以上であるときは、当該金地金等の仕入れ等を行った課税期間の翌課税期間から当該金地金等の仕入れ等を行っ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(消法12の4③)。

(注1) 200万円の判定について、判定対象となる課税期間が1年に満たない場合には、当該課税期間の月数で除し、これに12を乗じて計算します。また、月数は、暦に従って計算し、1月に満たない端数があるときは、切り捨てます。

(注2) 特例申告により課税貨物を保税地域から引き取った場合には、特例申告書を提出した日等の属する課税期間において仕入税額控除を行うため、保税地域から物理的に引き取った日の属する課税期間と異なる場合があります。政令において所要の措置が設けられています(消法12の4④、消令25の6②)。

(2) 金地金等の仕入れ等を行った場合の簡易課税制度の適用の見直し

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金地金等の仕入れ等を行った場合において、その税抜きの合計額が200万円以上であるときは、当該金地金等の仕入れ等を行った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ました(消法37③五)。また、事業者が当該金地金等の

仕入れ等を行った課税期間中に既に簡易課税制度選択届出書を税務署長に提出しているときは、その届出書の提出はなかったものとみなすこととされました(消法37④)。

3 適用関係

上記の改正は、施行日(令和6年4月1日)以後に事業者が行う金地金等の課税仕入れ及び金地金等に該当する課税貨物の保税地域からの引取りについて適用されます(改正法附則13④)。

四 新たな公益信託制度の創設に伴う見直し

1 改正前の制度の概要

信託とは、委託者が信託行為により受託者に対して財産を移転し、受託者は委託者が設定した信託目的に従って受益者のためにその財産を管理又は処分その他の目的の達成のために必要な行為をする仕組みであるため、現実に信託財産を所有し、その運用等を行っている取引行為者である受託者に、その行為は帰属することとなります。しかし、信託財産の運用等における納税義務者については、信託の態様に応じて法人税等の取扱いに合わせる等の観点から、消費税法においては、信託財産に係る資産の譲渡等及び課税仕入れ等の帰属について特別の定めが置かれています。現在の信託に係る税制度は、平成19年度税制改正において整備されたものですが、その概要は次のとおりです。

(1) 受益者等課税信託(本文信託)

下記(2)(3)に該当するものを除き、信託の受益者(受益者としての権利を現に有するものに限ります。)は当該信託の信託財産に属する資産を有するものとみなし、かつ、当該信託財産に係る資産の譲渡等、課税仕入れ及び課税貨物の保税地域からの引取り(以下「資産等取引」といいます。)は当該受益者の資産等取引とみなして、消費税法の規定を適用することとされて

います(消法14①本文)。

(2) 集団投資信託等(ただし書信託)

集団投資信託(法法2二十九)、法人課税信託(法法2二十九の二)、退職年金等信託(法法12④一)又は特定公益信託等(法法12④二)については、その信託財産の実質的な帰属者である受益者ではなく、現実に信託財産を所有し、取引行為者としてその運用等を行っている受託者が、現実の取引のままに、当該信託財産に属する資産を有し、当該信託財産に係る資産等取引を行ったものとされるため、課税資産の譲渡等が行われた場合には、当該受託者が納税義務を負うこととされています(消法14①ただし書)。

(注1) 集団投資信託、退職年金等信託及び特定公益信託等については、所得税及び法人税においては信託収益が受益者に分配された段階で課税関係が整理されますが(分配時課税)、消費税においては個々の取引等を課税対象とするものであり、このような課税の仕組みは採り得ませんので、課税資産の譲渡等がある場合には受託者における取引段階で課税することとされています。

(注2) 法人課税信託とは、法人税法上、受益権を表示する証券を発行する旨の定めのある信託、受益者等が存しない信託、法人を委

託者とする信託で一定のもの、投資信託及び特定目的信託がその対象とされています。なお、特定公益信託は「受益者等が存しない信託」に該当しますが、特定公益信託等は法人課税信託には該当しないこととされており（法法2二十九の二）、また、特定公益信託以外の公益信託についても、法人課税信託には該当しないものとされています（消法附則19の2）。

なお、法人課税信託の受託者は、各法人課税信託の信託資産等（信託財産に属する資産及び当該信託財産に係る資産等取引をいいます。以下同じです。）及び固有資産等（信託資産等以外の資産及び資産等取引をいいます。以下同じです。）ごとに、それぞれ別の者とみなして、消費税法の規定を適用することとされており（消法15①）、また、各法人課税信託の信託資産等及び固有資産等は、こうしてみなされた各別の者にそれぞれ帰属するものとされています（消法15②）。このため、例えば、信託銀行が受託者である場合には、銀行業務や信託報酬を対価とする事業等を行う固有事業に係る分（固有資産等）と各法人課税信託の運用等に係るそれぞれの信託事業分（信託資産等）ごとに、それぞれ別の者が行ったものとして申告納税を行うこととなります。

また、事業者免税点制度や簡易課税制度等の適用の可否については、事務処理能力を図る基準として課税売上高等の金額を用いることとされていますが、法人課税信託については、申告自体は分かっていたとしても、固有事業者（信託銀行等）と同一の主体が信託事業分についても申告事務を行うこととなるため、固有事業に係る分と信託事業分の金額を合算して、その適用の可否の判定を行うこととされています（消法15④～⑧、消令27①②、28①②④）。

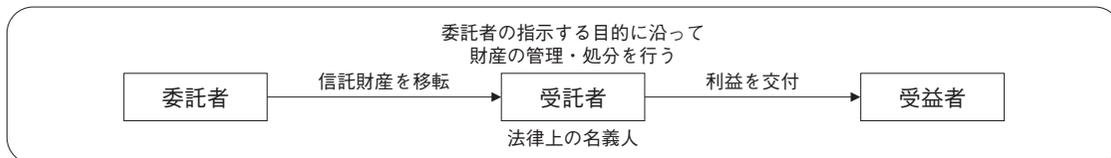
(3) 特定公益信託以外の公益信託

公益信託ニ関スル法律（大正11年法律第62号）第1条において、公益信託とは、受益者の定めのない信託のうち学術、技芸、慈善、祭祀、宗教その他公益を目的とするものであって、主務官庁の許可を受けたものをいうこととされています。平成18年の旧信託法の全面的な見直しの際、公益信託については、既に進行していた公益法人制度の見直しの動向を踏まえる必要があるとされたことにより、実質的な改正は行われませんでした。

（注）公益信託については、信託法案及び信託法の施行に伴う関係法律の整備等に関する法律案附帯決議・五（衆議院・参議院）において「公益信託制度については、公益法人と社会的に同様の機能を営むものであることにかんがみ、先行して行われた公益法人制度改革の趣旨を踏まえつつ、公益法人制度と整合性のとれた制度とする観点から、遅滞なく、所要の見直しを行うこと。」とされていました。

このため、平成19年度税制改正においては、消費税法の附則において平成19年度税制改正前の公益信託と同様の取扱いとなるよう規定を設け、当面の間の措置として、従前と同様の委託者課税とする取扱いを継続することとされました。具体的には、公益信託（特定公益信託を除きます。）の委託者又はその相続人その他の一般承継人（以下「委託者等」といいます。）は当該公益信託の信託財産に属する資産及び負債を有するものとみなし、かつ、当該信託財産に帰せられる収益及び費用は当該委託者等の収益及び費用とみなして、消費税法の規定を適用することとされています（消法附則19の2①）。また、上記(2)（注2）のとおり、公益信託は法人課税信託には該当しないものとされています（消法附則19の2②）。

○改正前の各種信託の課税関係



委託者課税 (消法附則19条の2)	受託者課税 (消法14条①ただし書)	受益者課税 (消法14条①本文)
公益信託	集団投資信託 退職年金等信託 特定公益信託等 信託事業と固有事業とを区分して 申告・納付 (消法15条) 法人課税信託	左記以外の信託

2 改正の内容

企業や国民が公益的活動を展開していく手段として公益信託を広く活用できるようにするとの観点から、公益信託の引受けの許可及びこれに対する監督を主務官庁の裁量により行うこととしていた公益信託に関する制度を改め、公益信託の認可及びこれに対する監督を公益認定等委員会等の関与の下で内閣総理大臣又は都道府県知事が行う制度を創設する等の措置を講ずるための「公益信託に関する法律」が令和6年5月14日に衆議院において可決・成立し、同月22日に法律第30号として公布されています。

なお、公益信託に関する法律の施行期日は、原則として、同法の公布の日（令和6年5月22日）から起算して2年を超えない範囲内において政令で定める日とされています。

これにより、新たな公益信託制度においては、公益信託の認可・監督の仕組みを公益法人制度と整合的にすることに加え、信託事務及び信託財産の範囲が実質的に拡充され、美術館の運営等の事業型の信託事務も行うことができるようになるとともに、受託者の範囲も拡大することとされました。

これらに対する税制上の対応として、各税目において見直しが行われ、消費税については、公益信託制度の見直しにより美術館の運営等の事業型の信託事務が行えるようになり、新たに課税の対象となる取引を行うことが想定されるようになったことを踏まえ、次の見直しが行われました。

(1) 受託者課税への見直し

公益信託に関する信託財産に係る資産の譲渡等及び課税仕入れ等の帰属について、委託者課税から受託者課税に見直すこと（特定公益信託については、引き続き受託者課税）とされました（消法14①ただし書）。

(2) 申告単位の見直し

公益信託は受託者課税となりますが、公益信託毎に下記(3)の措置の適用を行う必要があるため、各公益信託の信託資産等及び固有資産等ごとに、それぞれ別の者とみなして、消費税法の規定を適用することとされました。具体的には、現行の法人課税信託と同様の扱いとすることとされ、法人課税信託及び公益信託を合わせて「法人課税信託等」と定義した上で、消費税法

第15条の各規定を適用することとされました（消法15①）。

なお、これにより、受託者の固有資産等とは区別して公益信託単位で納税義務が生じることとなりますが、課税事業者でない場合や、消費税の課税事業者であっても課税資産の譲渡等及び特定課税仕入れがなく、消費税の納税額が生じない場合には確定申告義務はありません（消法9①、消法45①ただし書）。

(3) 特定収入がある場合の仕入控除税額の調整措置の適用

国、地方公共団体、公共法人等（消法別表3に掲げる法人）及び人格のない社団等（以下「国等」といいます。）は、恒常的に税金、補助金、会費、寄附金等の対価性のない収入（以下「特定収入」といいます。）を得て運営されていますが、このような特定収入によって賄われる課税仕入れは課税売上げのコストを構成しない、言い換えれば、特定収入によって賄われる課税仕入れは最終消費的な性格を持つものであり、特定収入はその費用の分担の側面に過ぎないと考えられます。そこで、国等における課税仕入れ等の税額（消法30②）の計算に当たっては、特定収入がある場合の仕入控除税額の調整措置（特定収入により賄われる課税仕入れ等の税額として算出した金額を課税仕入れ等の税額の合計額から控除することで仕入税額控除を制限する措置）が設けられています（消法60④）。

公益信託については、前述のとおり新たに消費税の課税の対象となる事業を行うことが想定

され、また、消費税法別表第3に掲げる公益社団法人や公益財団法人と同様、恒常的に特定収入を受け入れることも想定されるため、今般の見直しに併せて、特定収入がある場合の仕入控除税額の調整措置の対象に位置付けることとされました（消法60④）。

(4) その他の見直し

特定新規設立法人の納税義務の免除の特例の見直し（上記二3参照）、金地金等の仕入れ等を行った場合の納税義務の免除の特例の見直し（上記三参照）により、これらの特例による事業者免税点制度の適用の判定においても、固有事業に係る分と信託事業分の金額を合算して判定を行うこととなるため、所要の整備が行われています（消令27⑥⑦）。

3 適用関係

上記の改正は、公益信託に関する法律（令和6年法律第30号）の施行の日以後に効力が生ずる公益信託（移行認可を受けた信託を含みます。）について適用し、同日前に効力が生じた公益信託に関する法律による改正前の公益信託二関スル法律第1条に規定する公益信託（移行認可を受けたものを除きます。）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1九二、13⑤）。

（注）公益信託に関する法律の施行の日は、法律の公布日（令和6年5月22日）から起算して2年を超えない範囲内において政令で定める日とされています（公益信託に関する法律附則1）。

五 その他の改正

1 免税購入物品に係る課税仕入れについての仕入税額控除の制限

(1) 改正の背景

輸出物品販売場を営業者が、外国人旅行者等の免税購入対象者に対して、当該免税

購入対象者がその出国の際に国外に持ち出す一定の物品を所定の手続により譲渡した場合には、その実質は輸取出引と変わることがないと考えられるため、輸取出引と同様に消費税が免除されています（以下「輸出物品販売場制度」といいます。）（消法8①）。

輸出物品販売場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、免税購入物品について国内で横流しが行われる場合など、免税購入物品が持ち出されない場合には、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（消法8③⑤⑥）。また、事業者が国内において行う課税仕入れについては、課税仕入れの定義上、免税取引による仕入れは対象外とされています（消法2①十二）が、免税購入物品が横流しされた先において国内の他の事業者が仕入れる場面においては、（消費税法8条に基づく免税取引そのものではないため）その物品が免税品であるにもかかわらず、国内における課税仕入れとして、仕入税額控除制度の対象とされていました。

(2) 改正の内容

こうしたことから、令和6年度税制改正では、課税仕入れに係る資産が輸出物品販売場制度により消費税が免除されたものであることを、その課税仕入れを行う事業者が課税仕入れの時点で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（消法30⑫）。

免税購入物品であることを課税仕入れの時点で知っていたという事実は、例えば、横流しを行った者と買取業者とのやり取りの履歴等の明白な事実により認定することが想定されますが、そのような明白な事実がない場合であっても、買取時の本人確認、買い受けた資産の数量及び頻度などの購入した物品の仕入れに係る事実関係を総合的に勘案し、認定することになると考えられます。

(注) 輸出物品販売場制度については、足下で多額・多量の免税購入物品が国外に持ち出されず国内での横流しが疑われる事例が多発しており、また、出国時に免税購入物品を所持していない旅行者を捕捉し即時徴収を行っても、その多くが滞納となり、本制度の不正利用が看過できない状況となっています。こうした

状況を踏まえ、令和6年度の税制改正の大綱（令和5年12月22日閣議決定）においては「外国人旅行者向け免税制度については、制度が不正に利用されている現状を踏まえ、免税販売の要件として、新たに政府の免税販売管理システムを通じて取得した税関確認情報（仮称）の保存を求めることとし、外国人旅行者の利便性の向上や免税店の事務負担の軽減に十分配慮しつつ、空港等での混雑防止の確保を前提として、令和7年度税制改正において、制度の詳細について結論を得る。」とされています。

(3) 適用関係

上記の改正は、令和6年4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、なお従前の例によることとされています（改正法附則1、13⑨）。

2 特例輸入者による特例申告の納期限延長担保に係る見直し

(1) 改正前の制度の概要

関税法においては、国際物流におけるセキュリティ確保と円滑化の両立を図り、我が国の国際競争力を確保することを目的とした、貨物のセキュリティ管理と法令遵守（コンプライアンス）の体制が整備された事業者に対する税関手続の緩和・簡素化策を提供する制度（AEO制度）が設けられています。この貨物のセキュリティ管理とコンプライアンスの体制が整備された者として、あらかじめいずれかの税関長の承認を受けた輸入者等は、輸入の許可を受けた貨物について、納税申告を後日まとめて行う特例申告が可能とされています（関税法7の2）。また、特例申告は、特例輸入者（あらかじめ税関長から承認を受けた者）又は特例委託輸入者（あらかじめ税関長の認定を受けた者（認定通関業者））に貨物の輸入に係る通関手続を委託した者）が行うことができることとされています

が、これらの者が提出期限内に特例申告書を提出した場合において、当該期限までに当該特例申告に係る関税の納期限の延長を受けたい旨の申請書（以下「納期限延長申請書」といいます。）を税関長に提出し、当該申告書に記載された関税額の全部又は一部に相当する額の担保を提供したときは、当該税関長は、当該関税額が当該担保の額を超えない範囲内で、2月以内に限り納期限を延長することができることとされています（旧関税法9の2③）。

課税貨物に関する消費税の申告・納付については、関税と併せて行うこととされているため、消費税の申告についても後日まとめて行うことができることとされている（消法47③）ほか、これにあわせて、特例申告書をその提出期限内に税関長に提出した場合において、当該期限までに納期限延長申請書を当該税関長に提出し、当該申告書に記載された消費税額の全部又は一部に相当する担保を提供したときは、関税の扱いと同様に、当該税関長は2月以内に限り、当該担保の額に相当する消費税の納期限を延長することができることとされています（旧消法51③）。

(2) 改正の内容

令和6年度の関税法の改正において、輸入コストの低減を図り AEO 制度の利用を拡大させることを目的として、特例輸入者が特例申告に係る関税の納期限延長の申請を行う際に必要とされていた担保の提供について、税関長が関税の保全のために必要があると認める場合にのみ命ずることができることとされたことに伴い（関税法9の2③）、消費税においても同様に、税関長が消費税の保全のために必要があると認める場合にのみ担保の提供を命ずることができることとされ（消法51③）、その納期限の延長を申請する場合の担保の提供については、原則不要とされました。

(参考) 特例委託輸入者については、特例輸入者とは異なり、業務遂行能力等について税関の審査を経ず、あくまで認定通関業

者に通関手を委託した一般の輸入者であることから、今般の関税法の改正において納期限延長に係る担保要件の見直しの対象とされなかったことを踏まえ、消費税においても見直しの対象とはされていません。

(3) 適用関係

上記の改正は、令和6年10月1日以後に特例輸入者が特例申告書に記載した消費税額の納期限に関し延長を受けたい旨の申請書を提出する場合について適用することとされています（改正法附則1三口、13⑩）。

3 更正の請求に基づく消費税受還付犯の罰則の見直し

(1) 改正前の制度の概要

消費税は、「売上税額」から「仕入税額」を差し引いて税額を計算する税であり、「売上税額」が「仕入税額」を上回る場合には、その差額について納付する義務が生じます。この納付すべき税額がある場合に、偽りその他不正の行為により消費税を免れた者については、10年以下の懲役若しくは1,000万円以下の罰金に処し、又は、これを併科することとされています（ほ脱犯：消法64①一）。

また、「仕入税額」が「売上税額」を上回る場合には、その差額について申告により還付を受けることができますが、偽りその他不正の行為により消費税の還付を受けた者についても同様に、10年以下の懲役若しくは1,000万円以下の罰金に処し、又は、これを併科することとされています（受還付犯：消法64①二）。なお、受還付犯については、虚偽の還付申告に基づく不正還付の未然防止の観点から、特に、その未遂犯についても罰することとされています（消法64②）。

この受還付犯の対象は、確定申告書を提出することにより控除対象仕入税額の控除不足額の還付（消法52①）又は中間納付額の控除不足額の還付（消法53①）を受けた者に限定されてい

ます。

(2) 改正の内容

消費税法上、確定申告書ではなく虚偽の更正の請求書を提出することにより消費税の還付を受けた者は、消費税法上の受還付犯には該当していませんでしたが、虚偽の更正の請求に基づく更正による不正受還付は、確定申告書の提出による不正行為（受還付）との間に実質的な違いはないことから、虚偽の更正の請求に基づく受還付犯について、消費税の罰則の対象に追加することとされました。

具体的には、受還付犯の対象に、偽りその他不正の行為により、更正の請求に基づく更正により還付を受けた場合を追加することとされました（消法64①二）。また、受還付未遂犯の対象についても、更正の請求書の提出に基づく場合を追加することとされました。

(3) 適用関係

上記改正は、改正法の公布の日（令和6年3月30日）から起算して10日を経過した日（令和6年4月9日）から適用されています（改正法附則1一）。

4 外国公館等に対する課税資産の譲渡等に係る免税制度の電子化

(1) 改正前の制度の概要

国税庁長官の指定を受けた事業者が、本邦にある外国の大使館、公使館、領事館その他これらに類する機関（大使館等）又は本邦に派遣された外国の大使、公使、領事その他これらに準ずる者（大使等）に対し、課税資産の譲渡等を行った場合において、当該大使館等又は大使等（以下「外国公館等」といいます。）が、外交、領事その他の任務を遂行するために必要なものとして、外務省の発行する証明書を提示し、かつ、資産又は役務の内容等を記載した書類（以下「免税購入表」といいます。）を提出して課

税資産の譲渡等を受ける場合には、当該課税資産の譲渡等については、消費税が免除されます（措法86①、措令45の4①、措規36の2①②）。

なお、この免税措置の適用を受ける事業者（以下「免税指定店舗」といいます。）は、外国公館等が提出した免税購入表を整理し、これを確定申告期限後7年間、納税地又は当該課税資産の譲渡等に係る事務所等に保存することとされています（措法86②、措令45の4②）。

(2) 改正の内容

今般、外国公館等に対する課税資産の譲渡等に係る免税制度の利便性向上や事務負担軽減の観点から、手続の電子化が図られました。具体的には、外国公館等による所定の証明書の提示については、外務省が整備及び管理をする情報システムによる当該証明書に係る情報の提供をもって代えることができることとされ、外国公館等による免税購入表の提出については、当該免税購入表に記載すべき事項に係る電磁的記録の提供をもって代えることができることとされました（措令45の4②）。これにより、外国公館等は、外務省の提供するスマートフォンアプリを用いて、必要な情報が記録された二次元コードを提示することで、その情報が提供できることとなります。

また、免税指定店舗が免税措置の適用を受ける適用要件として保存する書類に当該書類に記載すべき事項に係る電磁的記録を含むものとされました（措法86②、措令45の4③）。なお、免税指定店舗が保存する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（措規36の2③）、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（措規36の2④）。

(3) 適用関係

上記の改正は、令和6年4月1日から施行されています（改正法附則1）。

（注）上記改正に対応するため、令和6年7月1日現在において、外務省においてシステムを開発中であり、今後詳細が公表される予定です。

5 漁港水面施設運営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仕入控除税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固定資産を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、漁港及び漁場の整備等に関する法律（昭和25年法律第137号。以下「漁港漁場整備法」といいます。）が改正され、漁港の活用を促進し、漁業地域の所得と雇用機会の確保を図るため、「漁港水面施設運営権」が創設されました。漁港水面施設運営権とは、漁港の区域内の一定の水域における水面固有の資源を利用する漁港施設等活用事業を実施するために、当該水面の占有をして必要な施設を設置し、運営する権利をいい、その存続期間は10年以内とされています（漁港漁場整備法4の3、57①）。

この漁港水面施設運営権は、漁港漁場整備法により物権とみなされ（漁港漁場整備法53）、また、譲渡等の目的となることができる（漁港漁場整備法54）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）ほか、この権利が漁港の区域内の一定の水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、その権利に係る漁港の所在地により判定することとされました（消令6①六）。

(3) 適用関係

上記の改正は、令和6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2十）。

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内閣総理大臣及び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、非課税物品として指定されている「装具」、「座位保持装置」、「補聴器」、「歩行器」について定義の見直しが行われたほか、「座位保持装置」について製品分類名称を「姿勢保持装置」に改めるとともに、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6年4月1日から適用されています（令和6年内閣府・厚生労働省告示第2号）。

7 消費税に係る帳簿の記載事項の見直し等

(1) 仕入税額控除に係る帳簿の記載事項の見直し

適格請求書等の交付を受けることが困難である場合の一定の取引について、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、帳簿に対象となる取引が帳簿のみの保存で仕入税額控除が認められる仕入れ（困難事由）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記載しなければならないこととされています（消令49①一）。ただし、国税庁長官が指定する者、すなわち公共交通機関特例（消令70の9②一～二）、郵便ポストに差し出されて行われる郵便の役務又は貨物の運送（消規26の6二）、古物商等特例（消令49①一ハ）のうち一定の取引、従業員等に支給する通常必要と認められる出張旅費等特例（消規15の4二・三）に係るものについては、帳簿へ課税仕入れの相手方の住所等の記載は不要とされています（令和5年国税庁告示第26号）。

今般、事業者における事務負担等を踏まえ、帳簿へ相手方の住所等の記載が不要とされるものの範囲に、自動販売機及び自動サービス機による課税仕入れでその税込価額が3万円未満のもの並びに使用の際に証票が回収される課税仕入れでその税込価額が3万円未満のものが追加されました（令和5年国税庁告示第26号②一・五）。

(2) 簡易課税適用者が税抜経理方式を採用する場合における経理処理方法の見直し等

簡易課税制度又は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（いわゆる2割特例）を適用する事業者が、令和5年10月1日以後に国内において行う課税仕入れにつき税抜経理方式を適用した場合の仮払消費税等として計上する金額について、継続適用を条件として当該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）を乗じた金額とすることが認められることが明確化されました（平成元年3月1日付直法2-1「消費税法等の施行に伴う法人税の取扱いについて」（法令解釈通達）1の2等）。

また、税抜経理方式を適用する場合の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（28年改正法附則52①、53①）の適用を受ける課税仕入れについて、段階的にシステムの改修を行うことの事務負担に配慮する観点から、本経過措置期間終了後の原則となる取扱いを先取りして、仮払消費税等の額がないものとして経理することも明確化されています（令和3年2月9日付課法2-6「『消費税法等の施行に伴う法人税の取扱いについて』の一部改正について」（法令解釈通達）経過的取扱い(3)等）。

(3) 適用関係

上記(1)の改正は、令和6年4月1日から適用されています（令和6年国税庁告示第10号）が、令和5年10月1日から令和6年3月31日までに行われた課税仕入れについても、運用上、帳簿へ課税仕入れの相手方の住所等の記載を求めないこととされています。