

消費税法等の改正

目 次

一 国境を越えた電子商取引に係る消費税制度の見直し……………	824	二 適格請求書等保存方式に係る経過措置の見直し……………	846
		三 その他の改正……………	850

はじめに

令和8年度税制改正においては、国境を越えた電子商取引として行われる物品販売について国内外の事業者間の競争条件の公平性と適正な課税の確保を図るため、少額輸入貨物に対する免税制度の対象となる取引について、その販売者に消費税の納税義務を課す制度が導入されるとともに、販売者がプラットフォームを通じて物品販売を行う場合に、一定のプラットフォーム事業者による物品販売に係る納税義務を転換するプラットフォーム課税制度が創設されました。また、適格請求書等保存方式（インボイス制度）の導入に係る経過措置として設けられている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」）及び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（いわゆる「8割控除・5割控除」）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8年法律第12号。以下「改正法」といいます。）は、令和8年3月13日に衆議院において可決された後、同月31日に参議院本会議で可決・成立し、同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。

- ・ 消費税法施行令の一部を改正する政令（令和8年政令第96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8年政令第98号）
- ・ 消費税法施行令等の一部を改正する政令の一部を改正する政令（令和8年政令第108号）
- ・ 消費税法施行規則等の一部を改正する省令（令和8年財務省令第19号。以下「改正消規」といいます。）
- ・ 租税特別措置法施行規則等の一部を改正する省令（令和8年財務省令第21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の一部を改正する件（令和8年財務省告示第91号）
- ・ 消費税法施行令第50条第3項、第54条第5項、第58条の2第3項、第58条の3第3項、第70条の13第2項及び第71条第5項並びに消費税法施行規則第5条第3項、第16条第3項及び第26条の7第4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8年財務省告示第92号）
- ・ 消費税法施行規則第5条第1項第1号の規定に基づき国税庁長官が指定する書類を定める件（令和8年国税庁告示第1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8年国税庁告示第2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8年内閣府・厚生労働省告示第1号）

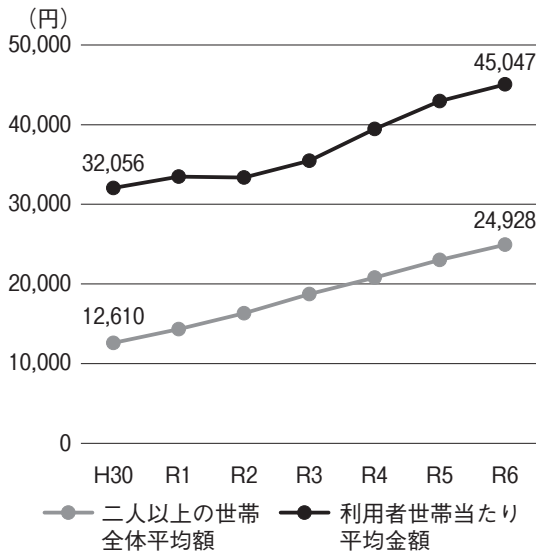
一 国境を越えた電子商取引に係る消費税制度の見直し

1 改正の背景

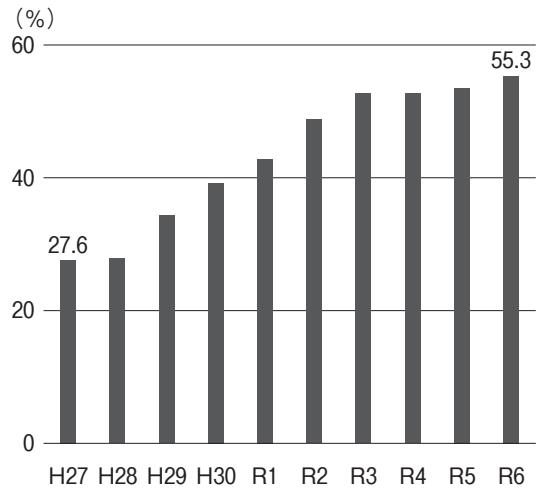
消費者向けに行われる物品販売に係る電子商取引（E-Commerce：以下単に「EC」といいます。）は、新型コロナウイルス感染症拡大の影響で2020年に「巣ごもり需要」として急激に拡大しました。総務省の「家計消費状況調査結果の概況

（2016～2024年）」によれば、ネットショッピングの利用は足下でも増加しており、令和6年（2024年）の国内におけるネットショッピングの1か月平均支出額は平成30年（2018年）の約2倍となっています。利用世帯の割合も過去10年で倍増しており、ECが生活に浸透している状況となっています。

ネットショッピング支出額の推移
（2人以上の世帯、1か月平均）



ネットショッピング利用世帯の割合の推移
（2人以上の世帯）



資料：総務省

「2016～2024年 家計消費状況調査結果の概況」

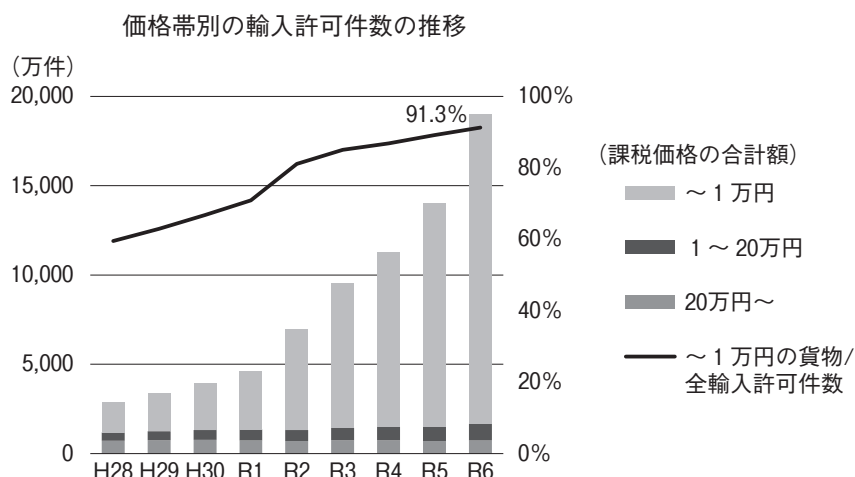
（出所）財務省 急増する少額輸入貨物への対応に関するワーキンググループ「中間とりまとめ」（令和7年11月）

また、経済産業省「令和6年度デジタル取引環境整備事業（電子商取引に関する市場調査）」によると、「世界の越境EC市場規模」は、2024年の1.01兆USドルから2034年には6.72兆USドルにまで拡大すると予測されています。2025年から2034年の年平均成長率は約23.1%と推計され、ECの市場規模はますます拡大し続けていくと見られています。

こうしたECの市場規模拡大は、近年の我が国においては特に海外からの輸入を伴うEC取引（以下「越境EC」といいます。）において顕著であり、令和6年の輸入許可件数は約1.9億件とな

っており、コロナ禍前（令和元年）の約4.1倍と大幅に増加しています。中でも、関税・消費税の少額免税制度（詳細は「2 改正前の制度の概要」をご参照ください。）が適用される貨物、すなわち、課税価格の合計額が1万円以下（注）の少額貨物の増加が著しく、令和6年におけるその割合は全輸入許可件数の約9割を占めています。

（注）個人的な使用に供される貨物については、課税価格を海外小売価格に0.6を乗じた価格とする「課税価格決定の特例」が設けられており、これにより販売価格16,666円までの貨物が少額免税制度の対象となります。



(出所) 財務省 急増する少額輸入貨物への対応に関するワーキンググループ「中間とりまとめ」(令和7年11月)

この消費税(及び関税)が免除される課税価格の合計額が1万円以下の少額貨物については、越境ECが急激に拡大したことにより、国内で消費税を納付して取引を行う国内の事業者と、免税の適用を受ける国外の事業者との間における競争条件の不均衡が課題として顕在化してきました。

(参考) 上記の「課税価格決定の特例」についても、後述する「急増する少額輸入貨物への対応に関するワーキンググループ」の「中間とりまとめ」において、国外事業者と国内事業者との競争上の不均衡が生じていると指摘されていました。

また、プラットフォーム事業者の運営するECサイトで商品を販売するために出店する事業者(以下「販売事業者」といいます。)があらかじめプラットフォーム事業者の管理する国内倉庫に一旦商品を納入し、販売後の決済や配送等についても一貫してプラットフォーム事業者が請け負う、いわゆるフルフィルメントサービスを用いた販売形態も急速に拡大してきています。こうした取引

は、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、消費税法上は販売事業者自身が国内において行う資産の譲渡等に該当します。このため、販売事業者が国外事業者か否かにかかわらず、消費税の納税義務が生じることとなりますが、国内に拠点のない国外事業者である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。

さらに、国内の経済団体からも越境ECに係る課税の在り方について、見直しを求める要望が寄せられており、こうした状況を受け、政府税制調査会の下に設置された「経済社会のデジタル化への対応と納税環境整備に関する専門家会合」において、制度の見直しに向けた議論が開始されることとなりました(第1回会合は令和6年11月13日開催)。また、令和7年度の税制改正プロセスにおいても越境ECに係る課税の在り方について議論がなされ、令和7年度与党税制改正大綱第一においては、以下のように記載されたところです。

3. 経済社会の構造変化を踏まえた税制の見直し

(3) 経済のグローバル化・デジタル化への対応

③ 国境を越えた電子商取引に係る消費税の適正化

近年、物品販売に係る国境を越えた電子商取引の市場は急速に拡大しているが、国外事業者による消費税の無申告や少額輸入貨物に対する免税により、適正な課税や国内外の事業者間の競争上の公平性の確保に課題が生じている。

こうした課題に対応するため、諸外国における制度・執行両面での対応を参考としつつ、事業者間の公平性や通関実務への影響等を考慮の上、国境を越えた電子商取引に係る適正な消費課税のあり方について検討を行う。

その後も同専門家会合（第2回：令和7年5月13日、第3回：同年6月11日）で検討が進められ、その際には、既に制度を見直したEUや豪州の方式が取り上げられており、その概要は以下のとおりです。

EU方式……150ユーロ以下の少額貨物について、税務当局に登録（登録は任意）を行ったEC事業者・プラットフォーム事業者にVAT（付加価値税）の納税義務を課すこととし、登録のない事業者からの少額貨物の輸入につい

ては輸入時にVATを課す方式
 豪州方式……一定規模（年間の課税売上高75,000豪ドル）以上のEC事業者・プラットフォーム事業者に登録義務を課した上で、当該登録を受けた事業者から輸入される少額貨物については、輸入時のGST（物品サービス税）を免税とする方式

（参考）EU方式と豪州方式の相違点と課題

EU方式と豪州方式とのメリットと課題について

少額貨物関係

○ EU方式と豪州方式の違いとしては、

- ・ 税務当局への登録が任意であるか、一定規模以上の事業者に対する義務であるか、
- ・ 登録のない事業者の少額貨物について、輸入時に課税するかどうか、

の2つが挙げられる。これらについて、それぞれのメリットと課題を整理すると次のとおり。

（参考）主な国の課税方式
 EU方式 … EU加盟国、ノルウェー
 豪州方式 … 豪州、NZ、英国、シンガポール、スイス

	EU方式（任意）	豪州方式（義務）
登録義務の有無	<ul style="list-style-type: none"> ○ 輸入時課税と組み合わせることで、円滑な通関確保のために登録を行うインセンティブが生じる。※ ○ 適正な申告を行わない者の登録を取り消すことができるため、輸入時課税との組み合わせにより適正な課税の確保が期待される。 ● 規模の大きい事業者やプラットフォーム事業者であっても、登録が行われない可能性。 <p style="font-size: small;">※ EUにおいては、特定の国で登録することで、すべての加盟国分の申告をワンストップで行うことが可能。そうした点での登録のインセンティブも存在。</p>	<ul style="list-style-type: none"> ○ 一定規模以上の者を対象とすることで、小規模事業者や徴税コストへの配慮となる。 ○ 一定規模以上の事業者に対して、一律に登録を求めることとなるため、公平性・中立性に資する。 ● 登録義務の閾値次第では、登録事業者の取引との公平性・中立性が阻害される可能性。 ● 納税義務を履行しない国外事業者等に対して、登録の取消権を行使できない。
	EU方式（あり）	豪州方式（なし）
輸入時課税の有無	<ul style="list-style-type: none"> ○ 登録がない場合にも課税されるため、取引間の公平性・中立性が確保される。 ● 通関業者・税関の現場に相当の負荷を生じさせ、円滑な通関が確保できない可能性。 ● 登録が任意で、事業者の登録の有無も公表されていないため、販売時に課税されるのか、輸入時に課税されるのか、消費者にとって不透明。 ● 少額免税制度を完全に廃止しているため、登録番号の連携エラーによる二重課税（販売時・輸入時双方で課税）が豪州方式よりも生じやすい。 	<ul style="list-style-type: none"> ○ 少額貨物を輸入時に課税するという追加的な負担は生じないため、引き続き円滑な通関が確保される可能性。 ○ 販売時課税のみとなるため、消費者の予見可能性に資する。 ○ 二重課税が基本的には生じない。 ● 登録義務を履行しない国外事業者等について、いかに納税を確保するかという執行上の課題がある。

（出所） 第2回 経済社会のデジタル化への対応と納税環境整備に関する専門家会合（令和7年5月13日）財務省説明資料（抄）

こうした諸外国の制度を踏まえて、同専門家会合では、通関事務への影響や国外事業者に対する適正な課税の確保等の観点から、様々な意見が示

されました。これらの意見を項目別に整理すると、以下のとおりです。

<p>1. フルフィルメントサービスを利用する国外事業者による消費税の無申告への対応</p> <ul style="list-style-type: none">● フルフィルメントサービスに関し、デジタルサービスと同様、物品販売についてもプラットフォーム事業者に納税義務を転換すべきでないか。 <p>2. 少額輸入貨物に対する消費税の免税制度への対応</p> <ul style="list-style-type: none">● 諸外国においては、少額免税制度の見直しが行われて進んでいる状況にあり、各国の状況等も参考にしながら少額免税制度の見直しを進めてほしい。● 海外事業者による格安な越境ECが非常に伸びているが、このビジネスモデル自体が少額免税制度を利用したもの。国内事業者との競争においてアンフェアな状況であり、国内外の事業者間におけるイコールフットイングを確保するため、迅速に対応する必要。 <p>(検討の方向性)</p> <p>① 課税方式について</p> <ul style="list-style-type: none">● 通関現場の負担を踏まえると、豪州方式を採用せざるを得ないと思う。● 課税の公平性の観点から、中長期的にはEU方式も考えられるかもしれないが、通関の現場が対応できないのは明らかなので、当面は豪州方式を採用するのが良いのではないか。 <p>② 国外事業者への執行について</p> <ul style="list-style-type: none">● 豪州方式を採用する場合、国外事業者が納税義務を履行しない場合に対処する方策が必要。● 国外事業者の国税当局への登録に関し、任意・義務に関わらず、登録を促していくことが重要。 <p>3. 上記1、2に共通した意見</p> <ul style="list-style-type: none">● 「フルフィルメントサービスにおける国外事業者の無申告」と「少額免税制度」への対応は、国外事業者がどちらかに流れることがないように、同時に対応すべきでないか。● 検討に当たっては、通関業務がいたずらに遅れること、徴税コストが上がってしまうことのないようなバランス感が必要。● 越境ECを利用したBtoBの仕入れもあると認識しており、検討する上で意識してほしい。
--

(出所) 第3回 経済社会のデジタル化への対応と納税環境整備に関する専門家会合(令和7年6月11日)財務省説明資料に基づき作成

また、こうした越境ECを通じて輸入される貨物の急増は、世界各国で見られており、様々な課題を各国にもたらしめています。令和7年5月に開催されたG7財務大臣・中央銀行総裁会議においては、少額の貨物の大幅な増加が続く中で、通関実務や関税及び租税の徴収に与える悪影響、その他のリスクへの対応策を模索する方向で認識を共有している旨が示されました。

(参考) G7財務大臣・中央銀行総裁声明仮訳(抄)
(2025年5月22日、カナダ・バンフ)

我々は、我々の経済に分散的な形で輸送される国際的な少額貨物の大幅な増加、及びこれが税関管理や関税及び租税の徴収インフラを圧倒し、悪用する可能性があるとして認識する。我々は、違法薬物取引、誤分類、税収の漏れ、国内小売業者にとっての不公平、大量の廃棄

物が発生する可能性があるとして認識する。我々は、少額貨物の輸入に関するこれらのリスクに対処し得る方法を探求することにコミットする。

我が国においても、これらの輸入増大による影響を分析し、現在生じている、あるいは今後生じうる課題への対応の方向性を検討することが必要であるとの観点から、令和7年6月に、関税・外国為替等審議会 関税分科会の下に「急増する少額輸入貨物への対応に関するワーキンググループ」が立ち上げられ、消費税の少額免税制度の見直しに伴う運用上の課題を含め、「水際取締り上の課題」、「輸入貨物への課税制度上の課題」について、それぞれ議論が行われました。

同ワーキンググループでは、上記のとおり、EUや豪州のいずれの方式においても税務当局に

登録を行った EC 事業者やプラットフォーム事業者に対して少額の貨物に係る付加価値税等の納税義務を課す制度が導入されているところ、我が国においても同様の制度が導入された場合には、同一の少額貨物に対して販売時に課税されるパターンと輸入申告時に課税されるパターンの2つの類型が生じることが指摘されました。これを受け、適正な納税・課税を実現する観点から、輸入申告時に課税される貨物か否かを、通関業者及び税関が適切に識別できる仕組みが必要であるなどの認識が示されました。

この点、同ワーキンググループにおいて取りまとめられた「中間とりまとめ」（令和7年11月）では、以下の対応策が示されています。

- ◆ 輸入申告項目への「プラットフォーム事業者等の番号」及び「販売時における課税の有無」の追加
- ◆ NACCS（輸出入・港湾関連情報処理システム）や通関業者をはじめとした民間事業者の自社システムへ与える影響を踏まえた準備期間の確保
- ◆ 財務省関税局・税関から通関業者・輸入者に対する十分な事前説明の実施

このように、越境 EC に係る課題については、税制面のみならず、通関行政・実務を含む幅広い分野にわたり専門的な検討が行われてきました。そして、令和8年度税制改正プロセスにおいて、経済産業省から国境を越えた EC 取引に係る消費課税の在り方の検討について税制改正要望が提出され、与党税制調査会における議論を経て、EC 取引に係る消費税制度の見直しについては、令和8年度税制改正により対応することとされました。

2 改正前の制度の概要

(1) 国内取引に係る消費税の課税対象

消費税の課税対象は、次のとおりとされています（消法4①②）。

- ① 国内において事業者が行った資産の譲渡等（販売時に課税）
- ② 保税地域からの外国貨物の引取り（輸入時に課税）

（注） リバースチャージとして課税の対象とされ

る「特定仕入れ」については、ここでは省略しています。

上記①については、

- ・ 国内において行われること
- ・ 事業者が行うものであること
- ・ 資産の譲渡等であること

が要件とされています。この「資産の譲渡等」とは、事業として対価を得て行われる資産の譲渡及び貸付け並びに役務の提供をいいます（消法2①八）。

この「資産の譲渡等」が「国内」において行われたかどうかを判定するための基準を内外判定基準といえます。このうち「資産の譲渡」については、「当該譲渡…が行われる時において当該資産が所在していた場所」によって判定を行うこととされています（消法4③一）。

そのため、海外からの輸入を伴う越境 EC については、「事業者」が行う「資産の譲渡等」のうち「資産の譲渡」に該当しますが、その譲渡が行われる時に当該資産が所在していた場所は「国内以外の地域」にあり、上記①の課税対象に該当しないため、不課税取引となります。

一方、販売事業者が、プラットフォーム事業者が運営する EC サイトで商品を販売するため、あらかじめプラットフォーム事業者の管理する国内倉庫に一旦商品を納入して販売を行う、いわゆるフルフィルメントサービスによる「資産の譲渡」については、その譲渡が行われる時に当該資産が所在していた場所は「国内」となるため、上記①の課税対象に該当し、課税取引となります。これは販売事業者が国外事業者である場合も同様であり、フルフィルメントサービスを利用して資産の譲渡等を行う国外事業者については、原則として消費税の申告納税義務が生じています。

(2) 輸入に係る消費税の課税対象及び納税義務者

上記(1)②のとおり、保税地域から引き取られる外国貨物は、消費税の課税対象とされ、「外国貨物を保税地域から引き取る者は、課税貨物

につき、この法律により、消費税を納める義務がある」と規定されています（消法5②）。この「者」は事業者に限られないため、消費者が商品を輸入する場合には、当該消費者が消費税の納税義務者となります。

また、輸入に係る消費税の申告及び納付は、関税法における関税の確定方式に応じて、以下のとおりとされています。

① 関税法において申告納税方式が適用される貨物（入国者の携帯品や一定の郵便物等を除く、すべての輸入貨物）……当該貨物を引き取ろうとする者が次の事項を記載した申告書を提出し、原則として、当該貨物を引き取る時までにはその消費税額を納付しなければならない（消法47①、50①）

- ・ 当該貨物の品名並びに品名ごとの数量、課税標準額（注）及び税率
- ・ 課税標準額に対する消費税額
- ・ その他の事項

（注） この「課税標準額」は、関税定率法第4条から第4条の9までの規定に準じて算出した価格（以下「課税価格」といいます。）に当該貨物に係る消費税以外の内国消費税及び関税に相当する金額を加算した金額とされています（消法28④）。なお、個人的な使用に供される貨物については、関税定率法第4条の6第2項の規定により、海外小売価格に0.6を乗じた価格が課税価格となります（この制度を以下「課税価格決定の特例」といいます。）。

② 関税法において賦課課税方式が適用される貨物（入国者の携帯品や一定の郵便物等の輸入貨物）……当該貨物を引き取ろうとする者は次の事項を記載した申告書を提出し、当該貨物の引取りの際、税関長がその消費税額を徴収する（消法47②、50②）

- ・ 当該貨物の品名並びに品名ごとの数量、課税標準額及び税率
- ・ その他の事項

なお、上記①及び②のいずれの申告書につい

ても、関税法の規定による輸入申告に併せて提出することとされています（輸徴法6①）。

また、課税標準となるべき価格が20万円以下の郵便物については、原則として上記②の賦課課税方式が適用されることとなりますが、その場合においては上記②の申告書に係る規定は適用しない（すなわち、当該申告書を提出しない）こととされており、税関長が当該郵便物について課税処理を行い、当該郵便物に係る消費税の課税標準及び税額を日本郵便株式会社を経て書面でその名宛人に通知することとされています（輸徴法7①）。

(3) 消費税の少額免税制度

輸入品については、関税法の規定により関税が課されるほか、輸入手続が必要であり、また、内国消費税に関する法令の規定により、内国消費税が課されることとなります。この場合、関税の手続と内国消費税の納付手続は同一の税関長に対して行うこととされているので、納税者及び税務当局にとって、これらの手続が一元化されていることが要請されます。このような観点から、関税法の規定による輸入申告・納付手続と内国消費税の納付手続の一元化を図るため、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。）が定められ、輸入品に対する内国消費税の確定、納付、徴収及び免除等についての通則的規定が定められているところです。

また、関税については、国際慣例、国際礼讓その他の理由から各種の免税制度が設けられており、関税との一元化を図る観点や内国消費税の課税の趣旨等を考慮し、関税が免除される一定のものについては、内国消費税についても輸徴法において免除することとしています。

このうち、関税及び消費税の少額免税制度は、納税者の事務負担の軽減及び税関における円滑な通関処理を目的として、消費税導入に併せて平成元年（1989年）に導入されました。具体的には、課税価格の合計額が1万円以下の輸入貨

物について、一部の品目を除き、関税とともに消費税を免除することとしています（関税率法14十八、輸徴法13①一）。

なお、上記(2)①（注）のとおり、個人的な使用に供される貨物については、課税価格決定の特例により、海外小売価格16,666円までの貨物が上記少額免税制度の対象となります。

(4) プラットフォーム課税制度

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（事業者向け電気通信利用役務の提供以外の電気通信利用役務の提供をいいます。以下同じです。）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「特定プ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ており（消法15の2①）、令和7年4月1日からその適用が開始されています。

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。

上記の国税庁長官の指定は、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）を超える場合に行うこととされています（消法15の2②前段）。

特定プラットフォーム事業者と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を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）。

3 改正の内容

(1) 少額免税制度に係る消費税制度の見直し

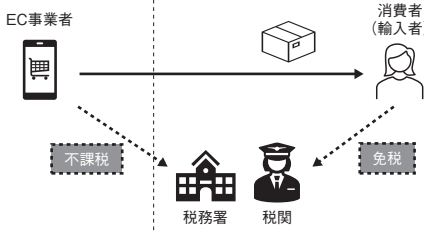
広く公平に課税を行うという消費税制度の趣旨を踏まえると、越境 EC が拡大している中、少額免税制度をそのまま維持することは国内事業者との競争条件の公平性の観点から問題があると考えられます。ただし、年々輸入申告件数・金額が増大する中、消費税の少額免税制度を廃止し、輸入時に課税を行うことは現実的ではありません。また、EU方式のように、登録を受けた事業者が販売した貨物には販売時に課税して輸入時は免税としつつ、登録を受けない者からの輸入について少額免税制度を適用せずに輸入時に課税を行うことについても、「経済社会のデジタル化への対応と納税環境整備に関する専門家会合」において指摘されたとおり、年々増大する貨物を処理する通関業者・税関の状況を踏まえると、実施は困難と見込まれます。

そのため、円滑な通関を維持しつつ、国内外の事業者間における課税の公平性・中立性を確保する観点から、豪州方式と同様、海外から行われる通信販売のうち、少額免税制度の対象となる取引について、販売時点において販売した事業者が課税することとし、輸入時における消費税の少額免税制度（輸徴法13①一）は維持することとされました。

具体的な見直し内容は以下のとおりです。

改正前

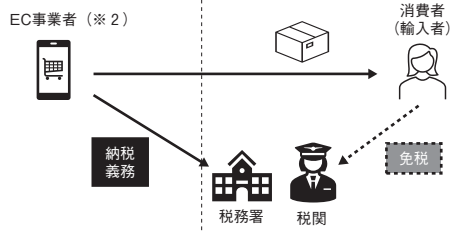
- ▶ 消費者に輸入消費税の納税義務あり。ただし、円滑な通関確保の観点から1万円以下の貨物の輸入は原則として免税。
- ▶ 輸入を伴う通信販売は、国外に所在する資産の販売であるため、消費税は不課税。



※ 1万円超の貨物は、関税とともに輸入時に消費税が課税されている。

改正後

- ▶ 大量に輸入される少額貨物を税関において課税することは現実的でないため、引き続き輸入消費税は免税。
- ▶ 諸外国や国内取引と同様、販売者に消費税の納税義務を課し、税務署に納税申告を行うこととする。



- ※1 令和6年の輸入許可件数は約1.9億件であり、うち約9割が少額貨物。
- ※2 小規模事業者の事務負担や徴税コストの観点から、国内取引と同様、売上高1000万円以下の事業者の納税義務は免除する。

① 特定少額資産の譲渡の定義

少額免税制度の対象は、輸入時における課税価格の合計額が1万円以下（注）の輸入貨物となりますが、本制度の対象となる越境ECとして国内以外の地域から国内に宛てて通信販売される取引についても、販売時点に着目すれば、「資産の譲渡等」である「事業として対価を得て行われる資産の譲渡」に変わりありません。

（注） 個人的な使用に供される貨物については、課税価格決定の特例により販売価格16,666円までの貨物が少額免税制度の対象とされてきましたが、本特例についても競争上の不均衡や不正利用といった課題が顕在化していることを踏まえ、令和10年3月末をもって廃止されることとなりました（旧関税法4の6②：関税法等の一部を改正する法律（令和8年法律第5号）による改正）。したがって、越境ECに係る消費税制度の見直しが施行される令和10年4月1日以後については、輸入時の少額免税制度の適用においても課税価格の合計額が1万円以下かどうかで判定することとなります。

そのため、販売時に課税されることとなる越境ECを「資産の譲渡等のうち、通信販売の方法による国内以外の地域に所在する資産（一の資産について対価の額が1万円以下で

あり、かつ、国内以外の地域から国内に宛てて発送されるものに限る。）の譲渡」と定め、これを「特定少額資産の譲渡」と定義することとされました（消法2①八の六）。

（注） 上記の「通信販売の方法」は、関税法施行令第59条第1項第6号に規定する「通信販売」の方法をいうこととされています（消令2の3）。すなわち、関税法の規定に基づき輸入申告書に「通信販売貨物」に該当するものとして記載しなければならない貨物が対象となります。

② 特定少額資産の譲渡の内外判定基準

特定少額資産の譲渡は、国内以外の地域から商品が発送されるため、これまで、国内以外の地域に資産の譲渡に係る資産が所在していたものと判定され、「国外取引」として消費税の課税対象ではありませんでした。そのため、特定少額資産の譲渡に係る内外判定においては、所在地による判定の例外として、一律に「国内において行われたもの」と消費税法に位置づけることで、消費税の課税対象とすることとされました（消法4③ただし書）。

これにより、特定少額資産の譲渡が国内取引、すなわち、事業者が国内において行う資産の譲渡等として課税されることとなり、その納税義務者は、当該特定少額資産の譲渡を行った事業者となります（消法5①）。

(注) 上記のとおり、特定少額資産の譲渡は国内において行われる資産の譲渡等に位置づけられることから、消費税法の各種規定は、国内において行われる資産の譲渡等として適用されることとなります。例えば、事業者免税点制度の適用に当たっては、特定少額資産の譲渡を含めた基準期間における課税売上高が1,000万円超である事業者は、同制度が適用されず、課税事業者に該当することとなります(消法9①)。

- ③ 特定少額資産の譲渡に係る1万円の判定
特定少額資産の譲渡の対象となる1万円以下の資産であるかどうかの判定については、分割発送による租税回避や事業者が販売時点で課税対象であることを認識できる仕組みとする必要があることを踏まえて、販売されている資産ごとにその最小単位(単価)で判定することとされました。そのため、同一の資産を複数個販売した場合であっても資産一個ごとに1万円以下かどうかを判定することとなりますが、例えば、複数の一の資産により構成されたものを一の資産として販売している場合には一組又は一そろいごとに、一の資産の対価を量り売りの方法により定めている場合にはその計量後の対価の額により、それぞれ判定することとなります(消基通5-10-2)。

また、この対価の額には、運送に要する費用など特定少額資産の譲渡に付随して行われる資産の譲渡等に係る対価の額は含まれませんが、当該資産の譲渡等に係る対価の額が特定少額資産の譲渡に係る対価の額と明確に区分されていない場合には、当該資産の譲渡等に係る対価の額を含めた金額により判定することとなります(消基通5-10-3)。

(2) 特定少額資産の譲渡に係る輸入免税

上記(1)のとおり、特定少額資産の譲渡は国内以外の地域から国内に宛てて発送されるものが対象とされているため、当該特定少額資産の譲

渡に係る課税貨物については、輸入時において、保税地域から引き取られる課税貨物にも該当することとなります。ただし、特定少額資産の譲渡が少額免税制度の1万円以下という基準を踏まえて定義されているため、特定少額資産の譲渡に係る課税貨物は、原則として、消費税の少額免税制度の対象となり、輸入時に課税されることはありません。他方、販売時に1万円以下の商品を複数個販売し、これらをまとめた上で、課税価格の合計額が1万円超の貨物として輸入させる場合や販売時に1万円以下の商品が為替変動により輸入時に1万円超となる場合など、輸入時にも課税される場面が生じ得ることとなります。

こうした二重課税を防止するため、販売時に課税することとなる課税事業者であることを登録番号により明らかにする仕組み(特定少額資産販売事業者登録制度)を設けることとし、この登録を受けた事業者により行われた特定少額資産の譲渡に係る課税貨物について、輸入時の消費税を免除することとされました(消法8の2①)。登録制度の内容や具体的な免税を受けるための手続等は以下のとおりです。

① 特定少額資産販売事業者登録制度

上記のとおり、特定少額資産の譲渡に係る販売時の課税(販売者に対して課税)と輸入時の課税(輸入者に対して課税)が二重に行われないう、既に販売時に課税されたことを輸入時に明らかにすることにより免税とするための登録制度を設けることとしています(登録制度の基本的な仕組みは、適格請求書発行事業者登録制度と同様です)。

具体的には、特定少額資産の譲渡を行い、輸入時に免税の適用を受けて輸入者に輸入させようとする課税事業者は、あらかじめ特定少額資産販売事業者として税務署長の登録を受けることができることとされ、当該登録を受けようとする事業者は、特定少額資産販売事業者の登録申請書と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（消法57の7①②）。また、この登録申請書を提出する者が特定国外事業者（国内において行う資産の譲渡等に係る事務所、事業所その他これらに準ずるものを国内に有しない国外事業者をいいます。以下同じです。）である場合には、税務代理人による消費税に関する税務代理権限証書及びその他参考となるべき書類を併せて提出することとされています（消令70の15、消規26の11）。

なお、特定少額資産販売事業者登録制度は課税事業者を対象としています。免税事業者であっても、例えば、次の場合のように、特定少額資産販売事業者の登録を受けようとする課税期間において課税事業者となるときは、特定少額資産販売事業者の登録申請書を提出することが可能です（消基通1-9-1）。

- ・ 免税事業者である事業者が、基準期間における課税売上高が1,000万円超であることにより、翌課税期間から課税事業者となる場合
- ・ 免税事業者である事業者が、課税事業者選択届出書を提出し、課税事業者となることを選択する場合

ところで、適格請求書発行事業者登録制度においては、一定の期日までに申請書を提出することによって、免税事業者が課税事業者となる課税期間の初日に遡って登録を受けることができるなどの遡及規定が設けられていますが、特定少額資産販売事業者の登録制度においては、こうした規定が設けられていません。これは、適格請求書発行事業者登録制度については、多少の期間を遡ったとしても、取引相手に対して事後的に適格請求書を交付することは実務上可能ですが、特定少額資産販売事業者登録制度については、既に引き取られた課税貨物について、事後的に輸入時の消費税を免除することとなれば、通関事務に混乱を来すこととなり、円滑な通関に支障が生じかねないことを考慮したものです。

(参考) 適格請求書発行事業者登録制度との関係

特定少額資産の譲渡は、国内において行われる資産の譲渡等に該当するため、その販売先（輸入者）が事業者の場合には、当該事業者から仕入税額控除のために必要な適格請求書又は適格簡易請求書（以下「適格請求書等」といいます。）の交付を求められることが想定されます。他方、特定少額資産販売事業者の登録は、特定少額資産の譲渡に係る課税貨物について特定少額資産の譲渡に係る輸入免税の適用を受けて輸入させるために受けるものであり、適格請求書等を交付するために受ける適格請求書発行事業者の登録とは性格が異なるため、別々の登録制度となっています。このため、特定少額資産販売事業者が特定少額資産の譲渡その他の課税資産の譲渡等につき、適格請求書等を交付しようとする場合には、適格請求書発行事業者の登録を受ける必要があります（消基通1-9-2）。なお、特定少額資産の譲渡は、インターネットを通じて通信販売の方法により不特定かつ多数の者に対して行うことが予定されているものと考えられるため、基本的に適格簡易請求書が交付できる事業に該当することとなります（消法57の4②、消令70の11）。

なお、税務署長は、特定少額資産販売事業者の登録申請書を提出した事業者の区分に応じて、それぞれ次に掲げる事実があると認められる場合には、その登録を拒否することができることとされています（消法57の7⑤）。

イ 特定国外事業者以外の事業者

- i 当該事業者（国税通則法第117条第1項（納税管理人）の規定の適用を受ける者に限ります。）が納税管理人の届出をしていないこと。
- ii 当該事業者が、後述の③イviの事実に

該当することにより、その登録の取消しをされた日から1年を経過しない者であること。

iii 当該事業者が、消費税法の規定に違反して罰金以上の刑に処せられ、その執行を終わり、又は執行を受けることがなくなった日から2年を経過しない者であること。

ロ 特定国外事業者

i 消費税に関する税務代理の権限を有する税務代理人がないこと。

ii 当該事業者が納税管理人の届出をしていないこと。

iii 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。

iv 当該事業者が、後述の③ロviからviiiまでのいずれかの事実該当することにより、その登録の取消しをされた日から1年を経過しない者であること。

v 当該事業者が、消費税法の規定に違反して罰金以上の刑に処せられ、その執行を終わり、又は執行を受けることがなくなった日から2年を経過しない者であること。

② 特定少額資産販売事業者登録簿関係

税務署長が特定少額資産販売事業者の登録を行う際に、「特定少額資産販売事業者登録簿」に次に掲げる事項を登載することとされました（消法57の7④前段、消令70の16①）。

イ 氏名又は名称及び登録番号

ロ 登録年月日

ハ 法人（人格のない社団等を除きます。）

については本店又は主たる事務所の所在地
ニ 特定国外事業者以外の国外事業者については国内において行う資産の譲渡等に係る事務所、事業所その他これらに準ずるものの所在地

この特定少額資産販売事業者登録簿に登載された事項の公表方法については、インターネットを利用して公衆の閲覧に供する方法に

より行うこととされました（消法57の7④後段、消令70の16②）。

この特定少額資産販売事業者の登録は、上記ロの登録年月日からその効力を有することとなります。したがって、登録年月日以後に行う特定少額資産の譲渡について輸入時の免税対象となります（消基通1-9-4）。

③ 特定少額資産販売事業者の取消し関係

税務署長は、特定少額資産販売事業者の区分に応じて、それぞれ次に掲げる事実該当すると認めるときは、特定少額資産販売事業者の登録を取り消すことができるとされました（消法57の7⑥）。

イ 特定国外事業者以外の事業者である特定少額資産販売事業者

i 当該特定少額資産販売事業者が1年以上所在不明であること。

ii 当該特定少額資産販売事業者が事業を廃止したと認められること。

iii 当該特定少額資産販売事業者（個人事業者に限ります。）が死亡したと認められること。

iv 当該特定少額資産販売事業者（法人に限ります。）が合併により消滅したと認められること。

v 当該特定少額資産販売事業者（国税通則法第117条第1項の規定の適用を受ける者に限ります。）が納税管理人の届出をしていないこと。

vi 当該特定少額資産販売事業者が、特定少額資産の譲渡に係る資産以外の資産について、特定少額資産販売事業者により行われた特定少額資産の譲渡と誤認されるおそれのある表示をした仕入書等（仕入書その他の書類をいいます。以下同じです。）の交付等をしたと認められること。

vii 当該特定少額資産販売事業者が消費税法の規定に違反して罰金以上の刑に処せられたこと。

- viii 税務署長により登録が拒否される事項について、虚偽の記載をして登録申請書を提出し、その申請に基づき登録を受けた者であること。
- ロ 特定国外事業者である特定少額資産販売事業者
 - i 当該特定少額資産販売事業者が事業を廃止したと認められること。
 - ii 当該特定少額資産販売事業者（個人事業者に限ります。）が死亡したと認められること。
 - iii 当該特定少額資産販売事業者（法人に限ります。）が合併により消滅したと認められること。
 - iv 当該特定少額資産販売事業者の申告書の提出期限までに、当該申告書に係る消費税に関する税務代理の権限を有することを証する書面が提出されていないこと。
 - v 当該特定少額資産販売事業者（国税通則法第117条第1項の規定の適用を受ける者に限ります。）が納税管理人の届出をしていないこと。
 - vi 当該特定少額資産販売事業者が、特定少額資産の譲渡に係る資産以外の資産について、特定少額資産販売事業者により行われた特定少額資産の譲渡と誤認されるおそれのある表示をした仕入書等の交付等をしたと認められること。
 - vii 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。
 - viii 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。
 - ix 当該特定少額資産販売事業者が消費税法の規定に違反して罰金以上の刑に処せられたこと。
 - x 税務署長により登録が拒否される事項について、虚偽の記載をして登録申請書

を提出し、その申請に基づき登録を受けた者であること。

上記イ iii 及びロ ii のとおり、税務署長は、特定少額資産販売事業者が死亡した場合には、その登録を取り消すこととされています。適格請求書発行事業者登録制度においても、適格請求書発行事業者が死亡した場合に、その登録が取り消されることとなりますが、同制度においては、相続により適格請求書発行事業者の事業を承継した相続人によるみなし登録期間が設定されています（消法57の3）。他方、特定少額資産販売事業者登録制度においてはこうした規定が設けられていません。これは、適格請求書発行事業者登録制度においては、相続による不測の事態に対して取引先への影響が及ばないようにする必要がある一方、特定少額資産販売事業者登録制度はあくまで二重課税防止のための措置であり、相続人が課税事業者でなければこうした二重課税は生じないため、あえて課税事業者を強制させる仕組みを設ける必要がないこと等を考慮したものです。

④ 特定少額資産販売事業者の事業者免税点制度の適用関係

上記①のとおり、特定少額資産販売事業者登録制度は、課税事業者による販売時と輸入時における二重課税を防止するための仕組みであるため、特定少額資産販売事業者については、事業者免税点制度は適用しないこととされています。

そのため、基準期間における課税売上高が1,000万円以下である特定少額資産販売事業者が免税事業者となるためには、その適用を受けようとする課税期間の初日から起算して15日前の日までに、特定少額資産販売事業者の登録の取消しを求める旨の届出書を提出し、登録の取消しを受けることが必要となります（消法57の7⑩一、消令70の16③、消基通1-4-1の3）。

⑤ 特定少額資産販売事業者の登録等に関する経過措置関係

後述「4 適用関係」のとおり、越境 EC に係る消費税制度の見直しは令和10年4月1日が施行日とされており、その施行日前においても事前に登録手続を可能とする経過措置が設けられています。具体的には、特定少額資産販売事業者の登録を受けようとする事業者は、令和9年10月1日から登録申請書を提出することができることとされています（改正法附則1七ト、21①）。

なお、上記①のとおり、特定少額資産販売事業者の登録は、課税事業者のみが受けることができることとされていますが、越境 EC に係る消費税制度の見直しが行われるまでの間は、特定少額資産の譲渡は販売時の課税対象外であり、特定少額資産の譲渡のみを行う事業者は原則として免税事業者となるため、本経過措置により登録申請を行う場合には、免税事業者でも申請可能とされています。そのため、事前に登録申請を行った免税事業者が令和10年4月1日に特定少額資産販売事業者の登録を受けた場合には、同日から事業者免税点制度の適用がないこととされています（改正法附則21④）。

⑥ 特定少額資産の譲渡に係る輸入免税関係

上記(1)のとおり、特定少額資産の譲渡に係る納税義務者は、当該特定少額資産の譲渡を行った事業者となります。他方、当該特定少額資産の譲渡に係る課税貨物を保税地域から引き取る者は、その譲渡を受けた者、すなわち輸入者となります。

このため、「急増する少額輸入貨物への対応に関するワーキンググループ」において指摘されたとおり、輸入申告時に課税される貨物か否かを、輸入時に適切に識別できる仕組みとする必要があり、輸入者は、上記(2)の輸入時の免税を受けるために必要な情報について、特定少額資産販売事業者から提供を受けることが不可欠となります。

上記を踏まえ、特定少額資産の譲渡を行った特定少額資産販売事業者に対し、必要な情報を輸入者側に提供する義務を課すとともに、その情報に基づき輸入者が輸入申告時に一定の手続を行うことで、輸入時の消費税を免除することとされました。具体的な内容は以下のとおりです。

イ 特定少額資産販売事業者の義務

通常、輸入を行う場合、その輸入者は、関税法第67条に基づき、輸入申告書を提出し、関税・消費税等を納めた上で、輸入許可を受け、保税地域から貨物を引き取ることとなります。この輸入申告に当たっては、税関長は、輸出先から提供される仕入書等、すなわち輸入インボイス等の提出を求める権限を有しています（関税法68）。実務上も、輸入申告書に仕入書等を添付することが求められており、こうした仕入書等に基づいて通関事務が行われる取扱いは、既に実務として定着しているところです。また、越境 EC においては、EC サイトで商品を購入した消費者が輸入者に該当することとなりますが、実際の通関手続については、その事務を代理、代行する通関業者により行われることが一般的です。

こうした通関実務等を踏まえ、販売時に課税された特定少額資産の譲渡に係る課税貨物について、輸入者又は通関業者がその旨を把握できるよう、特定少額資産の譲渡を行った特定少額資産販売事業者に対して、当該特定少額資産の譲渡に係る仕入書等（電磁的記録を含みます。）に次に掲げる事項の記載を求めるとともに、当該特定少額資産の譲渡に係る資産を輸入しようとする者又はその者の輸入申告を代理する通関業者（以下「輸入者等」といいます。）に対し、これらの事項を通知しなければならないこととされました（消法57の8）。

i 当該特定少額資産販売事業者の登録番号

ii 輸入される資産が特定少額資産の譲渡に係る資産に該当する旨

ロ 特定少額資産の譲渡に係る輸入免税

上記イの通知を受けた輸入者等は、その輸入しようとする課税貨物が特定少額資産販売事業者の行う特定少額資産の譲渡に係るものに該当するものであることを、関税法第67条の規定に基づく輸入申告書に上記イで通知を受けた上記イ i 及び ii の事項を付記することで明らかにし、この付記を要件として、その輸入時における消費税を免除することとされました（消法8の2）。

なお、当該課税貨物が特例申告貨物である場合には、輸入申告書ではなく、特例申告書に上記事項を付記することとされています。

ハ 郵便物として輸入される場合の特例

関税法においては、郵便物の取扱いについて特則が設けられており、課税標準となるべき価格が20万円以下の郵便物については、原則として関税法第67条の規定に基づく輸入申告の規定は適用しないこととされています（関税法76①）。その上で、税関長が当該郵便物について課税処理を行い、当該郵便物に係る関税・消費税の課税標準及び税額を書面でその名宛人に通知することとされています（関税法6の2①二ロ、77①、輸徴法7①）。

そのため、当該郵便物については、輸入申告書に基づいた免税手続を行うことができず、郵便物が特定少額資産の譲渡に該当するか否かを税関における通関事務の中で判断する必要があります。そこで、郵便物に係る円滑な通関事務を引き続き維持する観点から、迅速かつ簡便に特定少額資産の譲渡に係る輸入免税の適用の有無を判断できるようにするため、郵便に関する条約に基づき当該郵便物に貼付又は添付された税関告知書に、上記イ i 及び ii の事項が付記されていることを特定少額資産の譲渡に係

る輸入免税の要件とする読替規定が設けられました（輸徴法7①）。

ニ 特定少額資産販売事業者が行った特定少額資産の譲渡と誤認されるおそれのある表示の禁止関係

特定少額資産販売事業者の登録番号は、特定少額資産の譲渡に係る輸入免税の適用に必要なものですが、この登録番号は、特定少額資産販売事業者のみではなく、輸入者や通関業者による通関事務においても活用されるものとなります。

そのため、例えば登録番号を持たない者が他者の登録番号を利用して免税で輸入させるなど、この登録番号が不正に利用されないようにするための措置が必要となります。そこで、本来免税対象とならない「特定少額資産販売事業者が行った特定少額資産の譲渡に係る資産以外の資産」について、当該資産の販売や発送などに関与する者は、当該資産が特定少額資産販売事業者により行われた特定少額資産の譲渡に係るものであると誤認されるおそれのある表示をした仕入書等を当該資産の輸入者等に交付することや特定少額資産販売事業者の登録番号又は当該登録番号と誤認されるおそれのある番号及び当該資産が特定少額資産の譲渡に係るものである旨を当該輸入者等に通知すること（以下「禁止行為」といいます。）をしてはならないこととされました（消法57の9）。

特定少額資産販売事業者がこうした禁止行為をしたと認められる場合には、その登録を取り消すことができることとされ（消法57の7⑥一へ、二へ）、その取消した後、1年間は登録を受けることができないこととされています（消法57の7⑤一口、二）。また、当該禁止行為をした場合には、いわゆる「秩序犯」として、1年以下の拘禁刑又は50万円以下の罰金に処することとされました（消法65五）。

これに伴い、こうした禁止行為に関する税関職員による消費税の調査に係る質問検査権の規定が整備されています（通法74の2①四口）（質問検査権に関する改正の詳細については、「**国税通則法等の改正**」の「**三 その他納税環境整備関係の改正**」をご参照ください）。

(3) 特定少額資産の譲渡に係る課税貨物に消費税が課された場合の税額控除

上記(2)のとおり、特定少額資産の譲渡に係る課税貨物については、その輸入時に消費税を免除することによって、二重課税が生じない仕組みとされていますが、登録番号等が誤りにより輸入申告書に付記されなかった場合や特定少額資産の譲渡を行った事業者が登録をしていない場合など、販売時・輸入時のそれぞれで消費税が課され、消費者が二重に負担しなければならない場面も生じ得ることとなります。

こうした状況に対応するため、課税事業者が行った特定少額資産の譲渡に係る課税貨物について、輸入時にも課税された場合には、その課税された日の属する当該課税事業者の課税期間における課税標準額に対する消費税額から当該特定少額資産の譲渡に係る消費税額を控除することができることとされました（消法40①）。この税額控除に関する規定は、当該課税貨物に係る消費税法第30条第9項第5号に掲げる書類（輸入許可書等）を保存しない場合には適用しないこととされています（消法40②）。

したがって、この規定の適用を受けようとする事業者は、実務上、特定少額資産の譲渡の相手方から当該特定少額資産の譲渡に係る課税貨物の輸入許可書等を入手し、それにより控除される消費税額を、二重に消費税を負担した相手方に対して返金することになるものと考えられます。また、この規定の適用により、特定少額資産の譲渡に係る消費税額の控除が行われることにより調整が図られることとなりますので、その相手方における課税仕入れについては、仕

入税額控除ができないこととされています（消法40③）。

(4) 特定少額資産の譲渡に係るその他の見直し

① 特定少額資産の譲渡に係る簡易課税制度等の見直し

上記(1)のとおり特定少額資産の譲渡は、国内以外の地域から国内に宛てて発送される資産の譲渡であるため、その取引の性格上、特定少額資産の譲渡に係る資産の仕入れやその在庫を管理するための費用等が国内において生じることは想定されません。

一方、簡易課税制度は、売上税額に業種に応じたみなし仕入率を乗じて、仕入控除税額を計算する仕組みであるため、基本的に小売業と考えられる特定少額資産の譲渡について、そのまま簡易課税制度を適用することとなると、国内での仕入れは想定されないにもかかわらず、売上税額の80%について控除が可能となり、適当ではありません。

したがって、特定少額資産の譲渡については、その売上げに対応する部分について、簡易課税制度の適用は認めないこととされました（消法37①）。また、簡易課税制度と同様、売上税額に一定割合を乗じて仕入税額を算出する「適格請求書発行事業者となる小規模個人事業者に係る税額控除に関する経過措置（いわゆる3割特例）」についても、同様の趣旨から、特定少額資産の譲渡の売上げに対応する部分について、その適用を認めないこととされました（平成28年改正法附則51の3①②）。

（注） 3割特例については、後述二の「1 適格請求書発行事業者となる小規模個人事業者に係る税額控除に関する経過措置」をご参照ください。

② 法人課税信託に係る見直し

法人課税信託については、信託の受益者等ではなく、法人課税信託に係る財産の運用等を行っている受託者（信託銀行等）が、その

信託財産に係る資産の譲渡等や課税仕入れ等を行ったものとされており、その上で、当該受託者は、受託者の信託財産の運用等以外の事業（固有事業）と各法人課税信託に係る事業（受託事業）とを、それぞれ事業ごとに別の者（以下それぞれの事業が帰属する者を「固有事業者」及び「受託事業者」といいます。）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15①）。

ただし、本規定は、あくまで税法の適用関係を区別するために行うものであり、商取引上は、受託者の名義で行われることとなります。

そのため、特定少額資産販売事業者の登録は、その受託者のいわば本体事業である固有事業者のみが行えることとされました（消法15②）。その上で、固有事業者が特定少額資産販売事業者の登録を受けている場合には、その受託事業者についても特定少額資産販売事業者の登録を受けたものとみなして消費税法令の規定を適用することとされ、受託事業者が行う特定少額資産の譲渡についても、固有事業者の登録番号を用いて輸入時の免税手

続を行うこととされました（消令28⑭）。

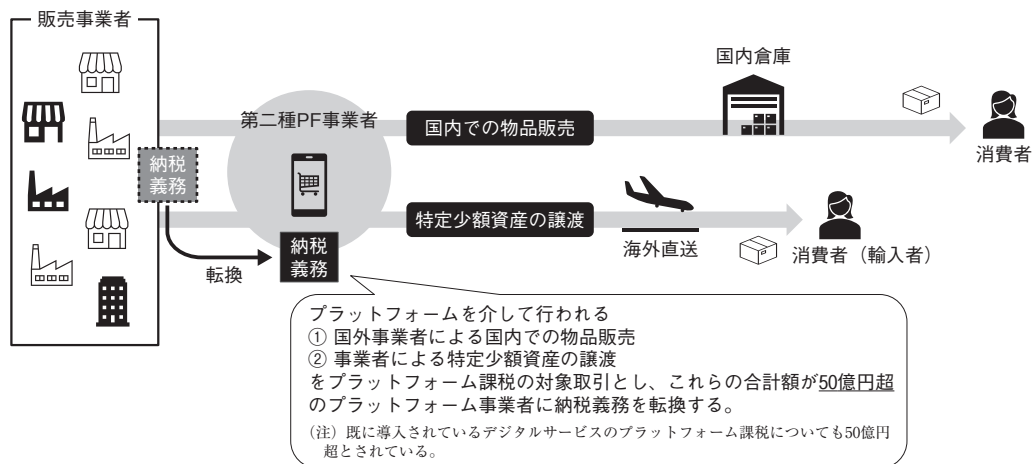
こうした適用関係は、適格請求書発行事業者登録制度においても同様とされています。

（5）資産の譲渡に係るプラットフォーム課税制度の創設

① 資産の譲渡に係る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事業者が消費者等に対して行う取引について、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。資産の譲渡についても、この仕組みを導入することにより、執行管轄権等の問題により調査や徴収等が困難であるフルフィルメントサービスを利用する国外事業者や新たに販売時の課税対象となる特定少額資産の譲渡を行う事業者等について、適正な課税の確保が図られるとともに、特定少額資産の譲渡に係る納税事務や通関事務が全体として軽減されることが期待されます。

プラットフォーム課税のイメージ



具体的には、

イ 国外事業者が国内において行う資産の譲渡（これに付随して行われる資産の譲渡等

（注）を含むものとし、特定少額資産の譲渡に該当するものを除きます。）

ロ 事業者が行う特定少額資産の譲渡

について、これらの資産の譲渡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「第二種プ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、当該第二種プラットフォーム事業者がこれらの資産の譲渡を行ったものとみなすこととされました（消法15の3①）。

なお、プラットフォーム課税は、国外事業者に対する適正な課税の確保を目的としている制度ですが、上記口の特定少額資産の譲渡については、販売時の課税の対象として新たに納税事務を求めるものであることや、通関事務への影響等を踏まえ、国内の事業者が行うものも含めて対象とされています。

(注) 上記イの資産の譲渡については、当該資産を譲渡する際に併せて国内取引として課税される送料等をプラットフォーム上で收受する場合があります。そのため、プラットフォーム課税の対象として、その資産の譲渡に付随して行われる資産の譲渡等も含むこととされています。例えば、販売する資産の運送や据付けなど、資産の譲渡に関して国外事業者が国内において行う資産の譲渡等で、当該資産の譲渡とともにデジタルプラットフォームを介して行われるものが該当することとされています（消基通5-10-5）。

なお、上記口の特定少額資産の譲渡については、これに要する送料等は国内以外の地域から国内に対して行われるものであり、基本的に消費税が課税されない取引に該当するものと考えられるため、付随して行われる資産の譲渡等は含まないこととされています。

これにより、上記イ及びロの資産の譲渡については、契約上の取引主体である販売事業者ではなく、第二種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、この見直しに併せて、消費者向け電気通信利用役務の提供に係るプラットフォーム課税の指定を受けたプラットフォーム事業者の名称が「特定プラットフォーム事業者」から「第一種プラットフォーム事業者」に変更されています（消法15の2）。

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、販売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上記イ及びロの資産の譲渡を行っているものの、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。

(注) 第二種プラットフォーム事業者は、販売事業者の行う資産の譲渡を自らが行う資産の譲渡とみなして消費税の申告・納付を行うこととなりますが、完全かつ網羅的に取引に関する情報を得られる訳ではありません。そのため、資産の譲渡に係るプラットフォーム課税制度を適用するに当たって、例えば、次に掲げる事項について、それぞれに掲げる方法のように客観的かつ合理的な基準に基づいて判定している場合には、こうした取扱いが認められることとされています（消基通5-10-6）。

(1) デジタルプラットフォームを介して国内において資産の譲渡（これに付随して行われる資産の譲渡等を含むものとし、特定少額資産の譲渡に該当するものを除きます。(2)において同じです。）を行う事業者が国外事業者かどうかの判定……当該事業者が当該デジタルプラットフォームの利用契約等において申し出た本店所在地により判定する方法

(2) 資産の譲渡又は特定少額資産の譲渡に該当するかどうかの判定……当該事業者

がデジタルプラットフォーム上に登録した資産の出荷地及び資産の購入者がデジタルプラットフォーム上に登録した配送先により判定する方法

- ② 第二種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制度の安定的な運用のためには、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販売事業者においてもプラットフォーム課税制度の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販売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、消費者向け電気通信利用役務の提供に係るプラットフォーム課税制度と同様、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第二種プラットフォーム事業者として指定し、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、販売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行う上記①イ及びロの資産の譲渡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）を超える場合には、当該プラットフォーム事業者を第二種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3②前段）。

（注） 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行う資産の譲渡に係る対価の額は含まれません。

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3③、消規11の6①）。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、第二種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、第二種プラットフォーム事業者を指定したときは、当該第二種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3④、消令30④⑤）。

- ・ 第二種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
- ・ 第二種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、第二種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、販売事業者へ通知する（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3②後段）。

（注） 第二種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「4 適用関係」のとおり、越境 EC に係る消費税制度の見直しは、令和10年4月1日より開始することとされていますが、円滑に制度を開始するためには、事前に指定等が行われ、その後特定少額資産販売事業者の登録の要否を判断するための期間が必要となります。

そのため、指定制度に係る経過措置が設けられており、具体的には、令和9年1月1日から同年3月31日までの間における上記①イ及びロの対価の額のうちプラットフォーム事業者を介して収受するものの合計額に4を乗じて得た金額が50億円(税込み)を超える場合には、令和9年6月30日までに上記届出書を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20②③)。これにより、国税庁長官が指定を行った場合には、その指定の効力は令和10年4月1日に生ずることとされています(改正法附則20②後段)。

当該経過措置により、第二種プラットフォーム事業者の指定を受けた事業者は、上記①ロの特定少額資産の譲渡の有無を踏まえて、令和9年10月1日以後に特定少額資産販売事業者の登録申請の要否を判断することとなります(改正法附則21①)。

③ 第二種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、納税主体を販売事業者から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販売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、消費者向け電気通信利用役務の提供に係るプラットフォーム課税と同様、国税庁長官の指定を受けた第二種プラットフォーム事業者は、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(税込み)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を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3⑦、消規11の6③)。ただし、適用がなくなる場合においても、一定の準備期間が必要であるため、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第二種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3⑨)。また、第二種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3⑩、消規11の6④)。国税庁長官は、当該事業を廃止したと認める場合、当該第二種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3⑪)。

その他、国税庁長官は第二種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、第二種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3⑪)。

- ・ 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

第二種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、消費者向け電気通信利用役務の提供に係るプラットフォーム課税と同様、第二種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（第二種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第二種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30①）。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、その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30②、消規11の6①）。

なお、分割や事業譲渡があった場合について、元の第二種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、元の第二種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。プラットフォーム課税の対象となる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 第二種プラットフォーム事業者の義務

第二種プラットフォーム事業者の指定を受けた者は、販売事業者に対して、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3⑤）、第二種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3⑬）。

また、第二種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3⑭）、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3⑯、消規11の6⑤）。

⑥ 第二種プラットフォーム事業者による特定少額資産販売事業者等の登録

第二種プラットフォーム事業者が行ったとみなされる特定少額資産の譲渡について、当該特定少額資産の譲渡に係る課税貨物につき、上記(2)の特定少額資産の譲渡に係る輸入免税の適用を輸入者等に受けさせるためには、当該第二種プラットフォーム事業者が特定少額資産販売事業者の登録を受ける必要があります。

他方、第二種プラットフォーム事業者が行ったとみなされる特定少額資産の譲渡に係る資産を実際に輸入者等に譲渡し、その発送等を行うのは、当該第二種プラットフォーム事業者ではなく、販売事業者であることも想定されます。そのため、上記(2)⑥イの特定少額資産販売事業者の義務については、当該特定少額資産の譲渡に係る資産の発送を行う事業者において行う場合でも、当該第二種プラットフォーム事業者がその義務を履行したものとして取り扱うこととされています（消基通1-9-6）。

また、第二種プラットフォーム事業者が行ったとみなされる上記①イ及びロの資産の譲渡につき、適格請求書等を交付しようとする場合には、当該第二種プラットフォーム事業者が適格請求書発行事業者の登録を受ける必要があります。なお、これらの資産の譲渡は、

プラットフォームを通じて不特定かつ多数の者に対して行うことが予定されているものと考えられるため、基本的に適格簡易請求書が交付できる事業に該当することとなります。

⑦ 販売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、販売事業者は上記①イ又はロの資産の譲渡について、その納税主体ではなくなりますが、これらの資産の譲渡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、その販売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、販売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、これらの資産の譲渡のための課税仕入れについては、課税資産の譲渡等により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30③）。

上記取扱いは、消費者向け電気通信利用役務の提供に係るプラットフォーム課税においても同様のものが設けられていますが、上記①イの国外事業者が国内において行う資産の譲渡については、この取扱いに加え、取引の性質の違いを踏まえた別途の特例が設けられています。すなわち、当該資産の譲渡は、消費者向け電気通信利用役務の提供や特定少額資産の譲渡と異なり、直接的な原価を構成する仕入れや付随費用等の課税仕入れが国内において生ずることが見込まれるため、単にプラットフォーム課税を導入するだけでは、当該資産の譲渡を行う国外事業者による還付申告が急増し、国外事業者だけでなく、国税当局においても大きな負担となりかねません。そこで、第二種プラットフォーム事業者は、国外事業者が国内において行った課税仕入れ及び当該国外事業者が行った課税貨物の保税地域からの引取りのうち、当該第二種プラットフォーム事業者が行ったものとみなされる

上記①イの資産の譲渡にのみ要するもの（注）を、あらかじめ当該国外事業者の承諾を得て、当該第二種プラットフォーム事業者が行ったものとみなして、課税仕入れに係る消費税額や課税貨物について課された消費税額について、仕入税額控除の適用を受けることができることとされました（消法15の3⑮）。

（注） この「資産の譲渡にのみ要するもの」とは、国外事業者が当該資産の譲渡を行うためにのみ必要な課税仕入れ等をいい、例えば、当該資産の譲渡に係る資産を保管している国内倉庫における荷役作業や当該資産に係る課税貨物の保税地域からの引取りが該当することとなります。なお、当該「資産の譲渡にのみ要するもの」かどうかの判定は、課税仕入れを行った日又は課税貨物を保税地域から引き取った日の状況によることとなります（消基通5-10-7）。

この仕入税額控除に関する特例の適用を受けた第二種プラットフォーム事業者は、上記⑤において添付が求められる確定申告書の明細書に、その適用を受けた課税仕入れ等の税額の合計額及びその明細を記載することとされています（消法15の3⑯、消規11の6⑤二）。

また、この仕入税額控除に関する特例の適用を受けた課税仕入れ等については、当該課税仕入れ等を行った国外事業者において、仕入税額控除の適用はありません（消基通5-10-8）。そのため、本特例の適用の有無を確認する必要性や上記のとおり還付申告が増加することを踏まえた措置として、プラットフォーム課税の適用を受ける上記①イの資産の譲渡に係る国外事業者が還付申告書を提出する場合には、当該還付申告書に添付すべき書類に次に掲げる事項を記載することとされました（消規22③五、六）。

・ 当該還付申告書に係る課税期間中に行ったプラットフォーム課税の適用を受ける上記①イ及びロの資産の譲渡の別に区分した対価の額の合計額及びその明細

- ・ 当該課税期間中に行った課税貨物の保税地域からの引取りに係る帳簿に記載すべき事項その他の当該課税貨物に関する事項

(6) 特定少額資産の譲渡及びプラットフォーム課税に係る事業者免税点制度に関する経過措置

事業者免税点制度は、原則として、基準期間における課税売上高及び特定期間における課税売上高が1,000万円以下の事業者に適用される制度ですが、特定少額資産の譲渡に係る課税関係の見直しや資産の譲渡に係るプラットフォーム課税の創設に伴う経過措置が設けられており、これらの制度が開始する令和10年4月1日前後における事業者免税点制度の適用については、次のとおりとなります。

① 令和10年4月1日の属する課税期間

免税事業者については、その課税期間の基準期間又は特定期間の初日から改正法が施行されていたものとし、かつ、資産の譲渡に係るプラットフォーム課税の適用があるものとして基準期間における課税売上高又は特定期間における課税売上高を計算し、当該金額が1,000万円を超えるときは、令和10年4月1日から、その課税期間の末日までの間に行う課税資産の譲渡等及び特定課税仕入れについては、事業者免税点制度は適用されないこととされています（改正法附則18①）。

したがって、制度開始前から特定少額資産の譲渡に該当する資産の譲渡等を行っていた事業者は、当該特定少額資産の譲渡がプラットフォーム課税の適用を受けることとなるプラットフォームを介して行っているかどうか、つまり上記(5)②（注）の経過措置に基づき当該プラットフォーム事業者が指定を受けるかを含めて、令和10年4月1日以後の納税義務の有無を判断する必要があります。具体的には、特定少額資産の譲渡については、基準期間又は特定期間における課税売上高に含めることになる一方、当該特定少額資産の譲渡が第二種プラットフォーム事業者のプラットフ

ォームを介して行われるものである場合には、当該特定少額資産の譲渡については、基準期間又は特定期間における課税売上高に含めずに計算を行うこととなります。また、プラットフォーム事業者を介して特定少額資産の譲渡等を行う事業者においては、そうしたことを踏まえて上記(2)⑤の経過措置に基づく特定少額資産販売事業者の登録申請の要否についても判断することとなります。

② 令和10年4月2日以後に開始する課税期間

その課税期間の基準期間における課税売上高又は特定期間における課税売上高の計算については、基準期間の初日又は特定期間の初日から改正法が施行されていたものとし、かつ、資産の譲渡に係るプラットフォーム課税の適用があるものとして、これらの課税売上高を計算することとされています（改正法附則18②）。

本経過措置は、上記①と異なり、課税事業者も対象とされています。したがって、免税事業者については、上記①と同様に制度開始前から特定少額資産の譲渡に該当する資産の譲渡等を行っていた事業者が課税事業者になることが想定される一方、課税事業者である国外事業者については、国内において行っていた資産の譲渡が第二種プラットフォーム事業者のプラットフォームを介して行われるものについて、基準期間又は特定期間における課税売上高から除外されることとなり、免税事業者に該当することも想定されるため、留意が必要です。

（注） 上記①及び②の経過措置については、当該経過措置の適用を受けて基準期間又は特定期間における課税売上高を計算することにつき困難な事情があるときは、これらの規定にかかわらず、令和9年10月1日から同年12月31日までの期間における課税売上高（令和9年10月1日から改正法が施行されていたものとし、かつ、資産の譲渡に係るプラットフォーム課税の適用があるもの

とした場合の課税売上高をいいます。)を用いた簡便な方法によって判断することを認める特例が設けられています(改正法附則18③④)。なお、本特例を適用できる困難な事情については、その程度は問いません。

4 適用関係

上記3の改正は、令和10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同日以後に国内において事業者が行う課税仕入れ並びに同日以後に保税地域から引き取られる課税貨物に係

る消費税について適用し、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同日前に事業者が国内において行った課税仕入れ並びに同日前に保税地域から引き取った課税貨物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(改正法附則1九、17)。

このほか、前述のとおり、特定少額資産販売事業者の登録制度や第二種プラットフォーム事業者の指定制度に係る経過措置等が設けられています。詳細は、上記3(2)⑤、(5)②(注)及び(6)をご参照ください。

二 適格請求書等保存方式に係る経過措置の見直し

適格請求書等保存方式(インボイス制度)については、その円滑な実施等の観点から、各種の経過措置が設けられています。令和8年度税制改正においては、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」)の期限が令和8年9月30日とされていることや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(いわゆる「8割控除・5割控除」)の控除割合の引下げが同年10月1日からとされていることを踏まえ、与党税制調査会において様々な観点から議論が行われ、これらの経過措置について一定の見直しを行うこととされました。

令和8年度与党税制改正大綱においては、インボイス制度の定着に向けた対応として、

「消費税は、諸外国の付加価値税制度と同様、価格転嫁を通じて最終的には消費者が負担しており、消費者が支払った消費税相当分は、本来、その全てが納税されることが原則であって、一部が事業者の手に残ることは、消費者の理解を得られることではない。消費税やインボイス制度のあり方を考える上では、国・地方における貴重な社会保障の財源とされていることや担税者たる消費者の視点に配慮する必要があることに加え、あらかじめ決められた制度変更の内容に沿って早期に対応を進めてきた事業者の真摯な努力を無にすれ

ば、税制に対する信頼を損なうこととなりかねないことも念頭に置くべきである。」

とされ、こうした基本的考え方を前提としつつ、インボイス制度導入に係る事業者の事務負担にも配慮し、制度の社会的な定着をより確実なものとする観点から、次の見直しを行うこととされました。

1 適格請求書発行事業者となる小規模個人事業者に係る税額控除に関する経過措置

(1) 改正前の制度の概要

適格請求書等保存方式の下では、原則として、適格請求書発行事業者から交付を受けた適格請求書等の保存がなければ仕入税額控除の適用が認められません。そのため、適格請求書等保存方式の施行を契機として、取引先からの求め等により、免税事業者である小規模な事業者が課税事業者となることを選択して適格請求書発行事業者となる場合が想定されます。このような小規模な事業者について、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、適格請求書等保存方式の施行から3年間(令和5年10月1日～令和8年9

月30日)、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(以下「2割特例」といいます。)が設けられています。

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。以下同じです。)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(2)において「適格請求書発行事業者の登録等」といいます。)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、本来の本則課税又は簡易課税制度により計算される仕入控除税額に代えて、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ています(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、2割特例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

2割特例の適用に当たっては事前の届出は不要であり、本則課税又は簡易課税制度のいずれかを選択している場合でも、消費税の確定申告書にその適用を受ける旨を付記することで、2割特例を適用することができます(平成28年改正法附則51の2③)。

また、2割特例の適用を受けるのは小規模な事業者であるため、その適用後、すなわち2割特例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、2割特例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とされています(平成28年改正法附則51の2⑥)。

(2) 改正の内容

2割特例については、消費税の仕組みに慣れていない免税事業者が適格請求書等保存方式の導入を契機に課税事業者に転換した場合の事務負担等を緩和するための経過措置として設けられているものですが、本経過措置により消費者が事業者を支払った消費税相当額の一部が納税されずに事業者の収入となっている面があるほか、2割特例の適用事例の中には、従来から消費税の課税事業者である法人が新たに法人を設立して2割特例を適用させ、グループ全体の消

費税納付額を圧縮するなど、制度の不適切な利用と思われる事例もありました。また、法人は、個人事業者と比較して、複式簿記での記帳や、より多くの決算書類作成が求められているように、相対的に高い事務処理能力が期待されると考えられます。

上記の点や、特に小規模な事業者については、課税事業者への転換に関し、2割特例終了後においても、適格請求書等保存方式がさらに定着するまでの一定期間、事務負担等への配慮を求める声が寄せられていたことも踏まえ、適格請求書等保存方式の定着をより確実なものにする観点から、法人に比べて事務負担への配慮がより必要と考えられる個人事業者については、2割特例の終了後さらに2年間、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ている場合には、その納付税額を売上税額の3割とすることができる経過措置（以下「3割特例」といいます。）が設けられました。

具体的には、個人事業者である適格請求書発行事業者の令和9年分及び令和10年分の課税期間のうち適格請求書発行事業者の登録等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7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3①②）。ただし、3割特例においても2割特例と同様に、上記(1)②～④に掲げる課税期間については適用できないこととされているほか、事前届出は不要とされており、消費税の確定申告書にその適用を受ける旨を付記することにより適用を受けることができます（平成28年改正法附則51の3③）。

また、3割特例の適用を受けるのは小規模な個人事業者であることから、その適用終了後においては簡易課税制度を選択するケースが多いことが想定されます。そのため、当該個人事業

者が簡易課税制度への移行に際して問題なく対応できるように配慮する観点から、3割特例の適用を受けた課税期間の翌課税期間（以下「特例対象課税期間」といいます。）の申告期限までに簡易課税制度選択届出書を提出した場合において、当該届出書に当該特例対象課税期間について簡易課税制度の適用を受ける旨を記載したときは、当該特例対象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、当該特例対象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3⑤）。

（注） 上記の簡易課税制度選択届出書に係る特例措置については、2割特例を適用していた事業者についても同様の状況にあると考えられることから、その翌課税期間の申告期限までに簡易課税制度選択届出書を提出することで、当該翌課税期間から簡易課税制度を選択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2⑥）。

(3) 適用関係

上記の改正は、令和8年10月1日から施行され、上記(2)（注）の改正は、同日以後に終了する課税期間に係る届出書から適用されます（改正法附則1三、90①）。

2 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

(1) 改正前の制度の概要

上記1(1)で述べたとおり、適格請求書等保存方式の下では、原則として、適格請求書等の保存がなければ仕入税額控除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からの課税仕入れについては、仕入税額控除ができませんこととなりますが、そうした免税事業者等との取引の影響を一定期間緩和し、免税事業者が課税事業者（適格請求書発行事業者）となる

か否かを検討する期間を確保することで、適格請求書等保存方式を円滑に実施する観点から、次に掲げる期間内に国内において行った課税仕入れについては、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、一定の記載をした帳簿及び、所得税法等の一部を改正する法律（平成28年法律第15号）による改正前の消費税法、すなわち適格請求書等保存方式が導入される前の消費税法第30条第9項に規定する請求書等で一定の記載事項が追加されたもの（区分記載請求書等）が保存されていることを要件として、次のとおり、仕入れに係る消費税額相当額の一定割合の控除を認めることとする経過措置が設けられています（平成28年改正法附則52、53）。

- ① 令和5年10月1日から令和8年9月30日までに
行われた課税仕入れ 80%
- ② 令和8年10月1日から令和11年9月30日ま
でに行われた課税仕入れ 50%

また、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小規模な免税事業者との取引への影響を緩和するための措置であるため、そのような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、本経過措置の適用が制限されています。具体的には、一の事業者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ています。

(2) 改正の内容

本経過措置は、適格請求書等保存方式の導入に伴う免税事業者等との取引の影響を緩和するものである一方で、本経過措置により消費者が事業者を支払った消費税相当額の一部が納税さ

れずに事業者の収入となっている面があり、また、本来配慮が必要な小規模な事業者以外の者からの仕入れにも適用されることにより、租税回避等に利用されているという実態がありました。これらの点も踏まえつつ、本経過措置の控除割合が80%から50%に移行することによる影響を受ける小規模な事業者の懸念への配慮として更なる激変緩和を図るとともに、着実に縮減を図る観点から、最終的な適用期限を2年延長し、また、令和8年10月1日以後の課税仕入れに係る控除の割合について、次のとおり見直すこととされました（平成28年改正法附則53）。

- ① 令和8年10月1日から令和10年9月30日ま
でに行われた課税仕入れ 70%
- ② 令和10年10月1日から令和12年9月30日ま
でに行われた課税仕入れ 50%
- ③ 令和12年10月1日から令和13年9月30日ま
でに行われた課税仕入れ 30%

また、上記のとおり、本経過措置が小規模な事業者以外の事業者による租税回避等にも利用されている実態が確認されたこと等を踏まえ、本経過措置が適用できる一の者からの課税仕入れの合計額の上限について、10億円から1億円に引き下げる（注）こととされました（平成28年改正法附則52、53）。

（注）当該上限額については、令和8年度与党税制改正大綱において「取引実態等を踏まえ、今後、更なる引下げについて検討する」とこととされています。

(3) 適用関係

上記の改正は、令和8年10月1日から施行され、上記(2)の一の者からの課税仕入れの合計額の上限の引下げについては、同日以後に開始する課税期間から適用されます（改正法附則1三、90③）。

三 その他の改正

1 暗号資産の譲渡等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。支払手段及び支払手段に類するもの（以下「支払手段等」といいます。）の譲渡については、消費に負担を求めるという税の性格上、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2二）。

暗号資産の譲渡については、上記の支払手段に類するものの譲渡として消費税が非課税とされています（消令9④）。これは、暗号資産（当時の名称は仮想通貨）に対する規制導入時に決済手段としての利用が念頭に置かれ、その取引に係る業規制が決済関連サービスを提供する業者に対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）において規定されたことや、諸外国における取扱いを踏まえて、平成29年度税制改正において、暗号資産が消費税法上の支払手段に類するものに位置づけられたことによるものです。

また、課税売上割合は、その課税期間中の国内における資産の譲渡等の対価の額の合計額のうちその課税期間における課税資産の譲渡等の対価の額の合計額の占める割合をいいますが、課税売上割合がどの程度であるかということは、その課税期間における仕入控除税額を算出する上で重要な要素になっています（消法30⑥）。この課税売上割合の計算の基礎となる資産の譲渡等の対価の額については、有価証券の譲渡や金融取引、支払手段等の譲渡といった取引の特殊性に鑑み、課税売上割合の計算上の特例が設けられています。具体的には、有価証券の譲渡

及び金銭債権の譲渡（以下「有価証券の譲渡等」といいます。）については、その譲渡対価の5%相当額を資産の譲渡等の対価の額（分母）に算入することとされており（消令48⑤）、支払手段等の譲渡については、課税売上割合の計算に含めないこととされています（消令48②一）。

（注） 課税売上割合は、その課税期間中に行った課税仕入れについて課税売上に対応するものとして按分する際に用いる割合であり、売上高の構成に応じて、課税仕入れも同様の構成で発生しているものと擬制する考え方に基づいているため、これをそのまま適用すると実態と乖離するような特殊な取引について、計算上の特例が設けられています。

具体的には、有価証券の譲渡等については、取引の性質上繰り返して売買されることが想定される一方で、譲渡対価に対応するコスト（課税仕入れ）は僅少であり、その譲渡対価を全額分母に算入すると、必要な課税仕入れに係る税額についても控除制限を受けることとなるため、課税売上割合の計算上、その譲渡対価の5%相当額を資産の譲渡等の対価の額に算入することとされています。また、支払手段等の譲渡については、資産の購入等をするための対価の支払い、すなわち支払手段等の譲渡（非課税売上）を一般の非課税売上と同様にその譲渡対価を課税売上割合の分母に算入することとした場合、取引の実態が資産の購入等であるにもかかわらず、仕入税額控除が制限されてしまうこととなるため、課税売上割合の計算に含めないこととされています。

(2) 改正の内容等

上記(1)で述べたとおり、暗号資産については、決済手段として資金決済に関する法律に位置づけられていますが、近年、暗号資産取引の実態

としては、一般の経済活動における決済手段としての利用は限定的であり、投資対象としての利用が一層拡大している状況にあります。こうした状況に鑑み、暗号資産を巡る制度のあり方について、金融審議会「暗号資産に関するワーキング・グループ」において議論が行われた結果、投資対象として暗号資産を取引している利用者保護の観点から、第221回国会において提出された金融商品取引法及び資金決済に関する法律の一部を改正する法律により金融商品取引法及び資金決済に関する法律が改正され、暗号資産の取引については、資金決済に関する法律による規制ではなく、金融商品取引法において有価証券等の金融商品と並んだ規制を及ぼすこととされました。また、これにあわせて、当該改正により暗号資産の定義に係る規定も資金決済に関する法律から金融商品取引法に移すこととされました。

上記のような暗号資産の取引実態の変化や金融商品取引法において金融商品として有価証券と並んだ規制を及ぼすこととされたことを踏まえ、消費税の非課税取引における暗号資産の位置づけについて、現行の「支払手段に類するもの」から「有価証券に類するもの」に変更することとされました（消法別表2二、消令9①）。これに伴い、暗号資産の譲渡に係る課税売上割合の計算についても、暗号資産が決済手段ではなく投資対象として利用されているという実態に鑑み、有価証券の譲渡と同様に、その譲渡対価の額の5%相当額を資産の譲渡等の対価の額（分母）に算入することとされました（消令48⑤）。

また、暗号資産の貸付けについても、有価証券の貸付けが非課税とされていることを踏まえ、非課税取引の範囲に加えることとされました（消令10③十一）。

（注） 上記の改正に併せて、近年、国内の事業者によるいわゆるステーブルコインなどの電子決済手段（消費税法施行令第9条第1項第1号に規定する電子決済手段をいいます。以下

同じです。）の貸付け取引が開始されている実態があることから、他の支払手段等の貸付けが非課税とされていることを踏まえ、電子決済手段の貸付けについても、消費税を非課税とすることとされました（消令10③十一）。

（3）適用関係

上記の改正は、事業者に一定の準備期間が必要となることを踏まえ、金融商品取引法及び資金決済に関する法律の一部を改正する法律の施行の日（公布の日から起算して1年を超えない範囲内において政令で定める日）の属する年の翌年の1月1日（以下「施行日」といいます。）以後に国内において行う資産の譲渡等及び課税仕入れについて適用され、施行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3①）。また、施行日前に取得した調整対象固定資産に係る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（消法33）について、上記の改正を課税売上割合の変動に影響させないこととする経過措置のほか、施行日前に行った暗号資産等の貸付けに係る課税仕入れの対価の返還等に関する経過措置等、所要の経過措置が設けられています（改正消令附則3）。

2 特定金属くず買受業者の届出義務の創設に伴う古物商等特例の見直し

（1）改正前の制度の概要

課税仕入れ等に係る消費税額の控除の適用を受けるためには、原則として、一定の帳簿及び請求書等の保存が要件とされていますが、請求書等の交付を受けることが困難な一定の取引については、請求書等の保存を要せず、帳簿のみの保存により仕入税額控除の適用要件を満たすこととする特例が設けられています（消法30⑦）。この特例の一つとして、古物商、質屋、宅地建物取引業者及び再生資源卸売業者等（以

下「古物商等」といいます。)が、適格請求書発行事業者以外の者から資産を買い受ける取引について、帳簿のみの保存により仕入税額控除を認める、いわゆる「古物商等特例」があります(消令49①一八、消規15の3)。

古物商等特例については、古物、質物、建物及び再生資源等(再生資源及び再生部品をいいます。以下同じです。)が一度消費者によって消費税を負担した状態で購入された後に中古品等として再び商流に戻るものであること、また、古物商等はその仕入れの大部分を消費者等から行わざるを得ないことから、その仕入れについて仕入税額控除が認められない場合には、次の取引段階において税の累積が生じるといった事情を踏まえ、措置されているものです。具体的には、次に掲げる取引に該当する課税仕入れ(帳簿に次に掲げ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(国税庁長官が指定する者に係るものを除きます。))を記載している場合に限り、帳簿のみの保存により仕入税額控除を認めることとされています。

- ① 古物営業法(昭和24年法律第108号)に規定する古物営業を営む古物商である事業者が、適格請求書発行事業者以外の者から買い受けた古物及び古物に準ずるもの(古物商特例)
- ② 質屋営業法(昭和25年法律第158号)に規定する質屋営業を営む質屋である事業者が、適格請求書発行事業者以外の者から所有権を取得した質物(質屋特例)
- ③ 宅地建物取引業法(昭和27年法律第176号)に規定する宅地建物取引業を営む宅地建物取引業者である事業者が、適格請求書発行事業者以外の者から買い受けた建物(宅地建物取引業者特例)
- ④ 再生資源卸売業その他不特定かつ多数の者から資源の有効な利用の促進に関する法律(平成3年法律第48号)に規定する再生資源等に係る課税仕入れを行う事業を営む事業者が、適格請求書発行事業者以外の者から買い

受けた当該再生資源等(再生資源等特例)

(参考) 古物商等特例における「国税庁長官が指定する者」は、①～③はそれぞれ古物営業法等により相手方の氏名等が記帳義務の対象外とされている課税仕入れの相手方、④は事業者以外の者からの課税仕入れの相手方とされているため、これらの者から行う課税仕入れについては、帳簿に住所等の記載が不要とされています。

なお、古物商等特例が再度消費者等へ販売される資産を対象とするものであることを踏まえ、本特例の対象は、棚卸資産(消耗品に該当するものを除きます。)として買い受けるものに限られます。

(2) 改正の内容

今般、太陽光発電設備からの銅線ケーブル盗をはじめとする金属盗が増加していることを踏まえ、盗難特定金属製物品の処分の防止等に関する法律(令和7年法律第75号。以下「金属盗対策法」といいます。)が制定されました。同法においては、特定金属くずの買受業を営もうとする者に対し、営業所ごとに、氏名又は名称、住所、営業所の所在地その他国家公安委員会規則で定める事項を、当該営業所の所在地を管轄する都道府県公安委員会へ届け出る義務が課されています(金属盗対策法3①)。

特定金属くずの買受けは、上記(1)①の古物に準ずるもの又は④の再生資源等の買受けに該当するため、現行の古物商特例又は再生資源等特例の対象となりますが、再生資源等特例については再生資源等を買受ける事業者全般に適用され、金属盗対策法に基づく届出を行っていない事業者による買受けについても対象となります。こうした買受けについても古物商等特例の適用を認めることは、盗難金属の流通抑止を図る同法の趣旨に照らして適切ではないと考えられるため、特定金属くずに係る取引については、同法に基づく届出を行った特定金属くず買受業者が行う特定金属くずの仕入れのみが帳簿のみ

の保存により仕入税額控除を認める特例の対象とされ、未届出の特定金属くず買受業者が行う特定金属くずの仕入れについては、古物商等特例の対象外とされました（消令49①一ハ、消規15の3）。

また、帳簿への相手方の住所等の記載を不要とする「国税庁長官が指定する者」の範囲について、金属盗対策法第7条により買受けの相手方の本人特定事項として住居又は本店若しくは主たる事務所の所在地の確認を行うこととされている課税仕入れの相手方が除外されました（令和8年国税庁告示第2号）。これにより、同法により本人確認が求められる相手方については、住所等の記載を省略することができなくなりました。

（注） 特定金属くずとは、当該金属を使用して製造された物品の窃取を防止する必要性が高い金属（銅及び政令で定める金属）により構成されている金属くずをいいます（金属盗対策法2一・三）。なお、同法の施行時点（令和8年6月1日）において、政令で定める金属は定められておらず、銅のみが対象とされています。

(3) 適用関係

上記の改正は、金属盗対策法の施行の際現に特定金属くず買受業を営んでいる者は、同法の施行の日（令和8年6月1日）から起算して3月を経過する日（同年8月31日）までに特定金属くず買受業の届出を行うこととされていること（同法附則2）を踏まえ、同法の施行の日から起算して3月を経過する日の翌日（同年9月1日）から適用されます（改正消令附則1四）。

3 早期事業再生法の制定に伴う貸倒れの範囲についての所要の整備

(1) 改正前の制度の概要

事業者（免税事業者を除きます。）が、課税資産の譲渡等の相手方に対する売掛金その他の債権（以下「売掛金等」といいます。）につき

更生計画認可の決定による切捨て等があったことにより、その課税資産の譲渡等の税込価額の全部又は一部の領収をすることができなくなった場合には、その領収をすることができないこととなった日の属する課税期間の課税標準額に対する消費税額から、その領収をすることができなくなった売掛金等に係る消費税額（その売掛金等に110分の7.8（その売掛金等が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6.24）を乗じて算出した金額をいいます。）の合計額を控除することとされています（消法39①）。

(2) 改正の内容

今般、経済的に窮境に陥るおそれのある事業者の早期での事業再生の円滑化を図るため、「円滑な事業再生を図るための事業者の金融機関等に対する債務の調整の手続等に関する法律（令和7年法律第67号。以下「早期事業再生法」といいます。）」が制定されました。同法においては、経済産業大臣の指定を受けた公正な第三者の関与の下で、金融機関等である債権者の多数決（議決権の総額の4分の3以上の同意等）及び裁判所の認可により、金融債務に限定して、当該事業者の債務の権利関係の調整を行うことができる手続が整備されることとなりました。

これに伴い、他の事業再生手続と同様、早期事業再生法の規定により権利変更決議の効力が生じたことによる債権の切捨てがあったため、課税資産の譲渡等の税込価額の全部又は一部の領収ができなくなった場合についても、貸倒れに係る消費税額の控除の対象とすることとされました（消規18一）。

(3) 適用関係

上記の改正は、早期事業再生法の施行の日（令和8年12月11日）から適用されます（改正消規附則1五）。

4 輸出として行われる資産の譲渡又は貸付けに係る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ためには、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7、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に掲げ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（船舶及び航空機の貸付けを除きます。）である場合には、以下の書類を保存することとされています（消規5①一・二）。

- ① 輸出として行われる資産の譲渡又は貸付けである場合（20万円以下の郵便物としてその資産を輸出した場合を除きます。）：次に掲げる書類
 - イ その資産の輸出に係る税関長から交付を受ける輸出の許可又は積込みの承認があったことを証する書類
 - ロ その資産の輸出の事実を税関長が証明した書類で、以下の事項が記載されたもの

- ・ その資産を輸出した事業者の氏名または名称及び住所若しくは居所又は事務所等の所在地
- ・ その資産の品名並びに品名ごとの数量及び価額
- ・ その資産の仕向地

- ② 輸出として行われる資産の譲渡又は貸付けで、20万円以下の小包郵便物又はEMS郵便物（以下「小包郵便物等」といいます。）としてその資産を輸出した場合：次に掲げる書類

- イ 日本郵便株式会社から交付を受けたその小包郵便物等の引受けを証する書類
- ロ その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の事項が記載されたもの

- ・ その資産を輸出した事業者の氏名又は名称及び住所等
- ・ その資産の品名並びに品名ごとの数量及び価額
- ・ その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その小包郵便物等の引受けの年月日

- ③ 輸出として行われる資産の譲渡又は貸付けで、20万円以下の通常郵便物としてその資産を輸出した場合：日本郵便株式会社から交付を受けたその通常郵便物の引受けを証する書類で、その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

(2) 改正の内容

上記のとおり、輸出として行われる資産の譲渡又は貸付けについて輸出免税の適用を受けるためには、一定の書類を整理し保存する必要がありますが、近年、この輸出免税の制度を悪用し、不正に還付を受けようとする事案が散見されています。こうした事案においては、例えば輸出取引を現金又は正規の金融機関以外での決済手段（いわゆる地下銀行や取引所を介さない

暗号資産による決済等)により決済した場合には、輸出証明書などの書類の保存が形式的にされていたとしても、取引の相手方や取引価額などの取引実態を事後的に確認又は検証することができず、申告の適正性を課税当局において確認することが困難なケースが生じていました。

このような状況を踏まえ、今般、課税の適正化の観点から、事業者が輸出として行う資産の譲渡又は貸付けに係る対価を、現金により、又はその相手方が支払った事実が明らかでない方法により受領する場合(以下「現金等により受領する場合」といいます。)において、輸出免税の適用を受けるときは、上記(1)①から③までに掲げる書類に加えて、その資産の仕向国における輸入許可書に相当する書類として国税庁長官が指定する書類(以下「指定書類」といい、電磁的記録を含みます。)を保存しなければならないこととされました(消規5①一・二)。

具体的には、「資産の譲渡又は貸付けに係る対価を現金により受領する場合」とは、資産の譲渡又は貸付けの相手方から直接又は代理人等を介して対価を銀行券、政府紙幣又は硬貨により受領すること(金融機関を介して振込により対価を受領することは含まれません。)をいい、また、「その対価をその相手方が支払った事実が明らかでない方法により受領する場合」とは、例えば、資産の譲渡又は貸付けの相手方以外の者(保証人、連帯債務者その他の当該資産の譲渡又は貸付けに係る対価につき支払義務を負うことが明らかな者を除きます。)から金融機関を介して対価を受領する場合などのことをいい、資産の譲渡又は貸付けの相手方から対価を受領していることが金融機関等の記録により明らかとなっている場合は含まれません(消基通7-2-24)。

(参考) 一の資産の譲渡又は貸付けに関し、その対価の一部であっても現金等により受領する場合は指定書類を保存する必要がありますが、契約等により、手付金等として対価の一部を現金で受領する場合であって、対

価の大部分を現金等により受領する場合以外の方法により受領する場合は、指定書類を保存する必要はありません。また、資産の譲渡又は貸付けに係る対価として暗号資産交換業者を介さず暗号資産を受領する場合や商品券を受領する場合のように現金以外の決済手段をその決済手段の媒介等を業とする事業者を介さず受領する場合は指定書類を保存する必要がありますが、債権債務の相殺(相殺する債務が資産の譲渡又は貸付けの相手方に係るものであることが明らかでない場合に限り)により対価を受領する場合は、指定書類を保存する必要はありません。

上記の指定書類は、消費税法施行規則第5条第1項第1号の規定に基づき国税庁長官が指定する書類を定める件(令和8年国税庁告示第1号)において、その資産の譲渡又は貸付けに係る資産の仕向国における輸入の事実につき、その仕向国における税関その他行政機関が証明した書類であって、下記①～⑤の事項が記載されたもの又はその写しとされています。

- ① 税関その他行政機関の名称
- ② その資産の輸入年月日
- ③ その資産の内容
- ④ その資産の金額
- ⑤ 書類の交付を受ける者の氏名又は名称

また、指定書類が次の理由により発行されない場合においては、それぞれ次の書類(指定書類に係る上記①～⑤の記載事項を満たすものに限ります。)を保存することにより、指定書類を保存したもとして取り扱われることとなります(消基通7-2-26)。

- ・ 仕向地が自由貿易地域であることにより輸入の許可に係る手続が行われない場合……税関その他行政機関に提出した輸入申告書の控え
- ・ 輸入の許可がその事実のみの通知である場合……税関その他行政機関に提出した輸入申告書の控え及び輸入許可済であることを証す

る書類

- ・ 郵便による輸出であって、仕向地において郵便に関する条約に基づく税関告知書のみにより通関される場合（その輸入に際し納付すべき関税その他の公課があることにより通知書等が交付される場合を除きます。）……当該税関告知書又はその写し及び日本郵便株式会社が提供する郵便追跡サービスにより取得した郵便物の配達状況が記載された書類（資産の譲渡又は貸付けの相手方に到達したことが明らかとなっているものに限り。）

(注) 令和7年度税制改正において、外国人旅行者向け消費税免税制度が、出国時に税関において持ち出しが確認された場合に免税販売が成立するリファンド方式に見直されたことに伴い、これまでの同制度において位置づけられていた「直送」による販売方式（外国人旅行者等の一定の非居住者が免税対象物品を購入する際に、輸出品販売場で国際第二種貨物利用運送事業者との間においてその免税対象物品を輸出するための運送契約を締結してその免税対象物品の引渡しを受け、かつ、その場で免税対象物品をその国際第二種貨物利用運送事業者（代理人を含みます。）に引き渡した場合には、その譲渡に係る消費税を免税とする免税販売手続をいいます。以下同じです。）については、引き続き輸出免税の制度により消費税を免除することができることとされました（令和8年11月1日施行）が、この輸出免税の制度により行う「直送」による販売方式についても、上記の改正と同様に、その対価を現金等により受領する場合について輸出免税の適用を受けるためには、施行後において保存が必要とされている書類等に加えて、上記指定書類を保存しなければならないこととされました（消規5①三）。

(3) 適用関係

上記の改正は、令和8年10月1日以後にする輸出として行われる資産の譲渡又は貸付けにつ

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又は貸付けについては、なお従前の例によることとされています（改正消規附則1、2）。

5 国内に所在する不動産に関する役務の提供に対する課税の見直し

(1) 改正前の制度の概要

国内において非居住者に対して行われる役務の提供は、当該役務の提供を受ける者が国外に所在することから、国内に所在する資産に係る運送又は保管、国内における飲食又は宿泊及びこれらに準ずるもので国内において直接便益を享受するものを除き、輸出取引に類するものとして消費税を免除することとされています（消法7①五、消令17②七）。このため、国内に所在する不動産（不動産の上に存する権利を含みます。以下同じです。）の売買、交換又は貸借の代理又は媒介について非居住者に対して行われるものは、消費税を免除することとされています（注）。同様に、鉱業権や租鉱権、漁業権など、一定の区域から独占的あるいは優先的に一定の資源を取得する権利についても、その譲渡や貸付けが非居住者に対して行われる場合には、その消費税を免除することとされています（消法7①五、消令17②六）。

(注) 国内に所在する不動産の管理業務に係る役務の提供については、非居住者に対して行われる場合であっても、当該役務の提供により国内において直接便益を享受するものであるものとして、輸出取引に類するものには該当しないこととされており、消費税は免除されません（消令17②七八）。

(2) 改正の内容

国外へ持ち出すことができない資産である不動産に係る役務の提供については、当該不動産が所在する国内において当該役務の提供の効果が帰属するものであると考えられます。また、当該役務の提供については、諸外国においても

基本的に不動産の所在国において付加価値税等が課されており、また、消費税が課税される国内の居住者との間で課税上の不均衡が生じていることも鑑み、国内に所在する不動産に関する役務の提供については、非居住者に対して行われる場合であっても、輸出取引に類するものには該当しないものとして、その消費税は免除しないこととされました（消令17②七ロ）。また、鉱業権等の一定の場所に紐づいて行使できる権利の非居住者に対する譲渡及び貸付けについても同様に、輸出取引に類するものには該当しないものとして、その消費税は免除しないこととされました（消令17②六）。

（参考） 本改正に付随して、漁業権及び入漁権について、その内外判定基準の規定が整備されました。

漁業権は、一定の区域において一定の行為をする権利であり、土地に関する規定を準用することとされていますが（漁業法77①）、その内外判定基準は、「その権利に係る事業を行う者の住所地」とされていました。他方、権利の性格は、上記のとおり、「その権利に係る区域の所在地」で内外判定を行うこととされている鉱業権等の権利と類似しています。また、入漁権についても、土地に関する規定を準用する旨の規定は法令上置かれていませんが、国税徴収法第68条（不動産の差押の方法及び効力発生時期）の適用を受けるほか、他人の漁業権の内容を営む権利とされています。

以上の権利の性質を踏まえ、漁業権及び入漁権に係る内外判定基準は、「その権利に係る事業を行う者の住所地」から、「その権利に係る区域の所在地」へ見直しが行われました（消令6④四）。

(3) 適用関係

上記の改正は、令和8年10月1日以後に行われる役務の提供について適用されますが、同年

3月31日までに締結した契約に基づいて行われる役務の提供については、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）。

6 専修学校における専攻科の設置に伴う非課税範囲の見直し

(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、提供などをその課税対象としていますが、社会政策的な配慮から、学校教育法に規定する学校を設置する者が当該学校における教育として行う役務の提供や、同法に規定する専修学校を設置する者が当該専修学校の高等課程、専門課程又は一般課程における教育として行う役務の提供（授業料、入学金及び施設設備費等）については、これらの役務の提供に係る消費税が非課税とされています（消法別表2十一イ・ロ）。

(2) 改正の内容

今般、学校教育法の一部を改正する法律（令和6年法律第50号）により学校教育法が改正され、令和8年4月1日より、専修学校（修業年限が2年以上であることその他の文部科学大臣の定める基準を満たす専門課程を置くものに限ります。以下同じです。）には、継続してより専門的かつ実践的な教育を受けられる環境等の整備及び職業教育の充実を図る目的から、専攻科を設置できることとされました（学校教育法125の2①）。

この改正に伴い、消費税が非課税とされる役務の提供の範囲に、専修学校の専攻科における教育として行う役務の提供を加えることとされました（消法別表2十一ロ）。

(3) 適用関係

上記の改正は、令和8年4月1日から適用されています（改正法附則1）。

7 貯留権等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、二酸化炭素の貯留事業の健全な発達等を図るとともに、公共の安全を確保するため、二酸化炭素の貯留事業に係る許可制度及び貯留権の創設、貯留事業における保安の確保のために必要な措置の義務付け、二酸化炭素が貯蔵された事業場の長期的な管理のための制度の整備、導管輸送事業に係る届出制度の創設等の措置を講ずることを目的として、二酸化炭素の貯留事業に関する法律（令和6年法律第38号。以下「二酸化炭素貯留事業法」といいます。）が制定されました。二酸化炭素貯留事業法においては、貯留区域内の貯留層における貯留事業（二酸化炭素を貯留層に貯蔵する事業をいいます。以下同じです。）の用に供する貯留等工作物をその貯留区域に設置し、及び運用し、並びにその貯留層に二酸化炭素を貯蔵する権利として「貯留権」が定められるとともに、試掘区域における試掘の用に供する貯留等工作物をその試掘区域

に設置し、及び運用し、並びにその試掘区域において試掘を行う権利として「試掘権」が定められました。

（注1）貯留区域とは、貯留層の全部又は一部をその区域に含む地下の一定の範囲における立体的な区域であって、貯留事業の用に供するものをいい、貯留層とは、その内部及び周辺の地層の温度、圧力その他の性質が二酸化炭素の安定的な貯蔵に適している地下の地層をいい、貯留等工作物とは、坑井、掘削用機械、圧送機、配管その他の工作物及びこれらの附属設備であって、貯留事業又は試掘の用に供するものをいいます（二酸化炭素貯留事業法2①③⑥）。

（注2）試掘区域とは、地下の一定の範囲における立体的な区域であって、試掘の用に供するものをいい、試掘とは、地下の地層が貯留層に該当するかどうかを調査するため、その地層を掘削すること（その地層を構成する砂岩その他の岩石を採取することを含み、その地層における二酸化炭素の貯蔵を伴わないものに限り）をいいます（二酸化炭素貯留事業法2④⑤）。

上記の貯留権及び試掘権は、二酸化炭素貯留事業法により物権とみなされ（二酸化炭素貯留事業法33）、また、譲渡等の目的となることができる（二酸化炭素貯留事業法34）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5八口）ほか、これらの権利が貯留区域又は試掘区域において生ずるものであることを考慮し、これらの権利の譲渡等が国内で行われたかどうかは、これらの権利に係る貯留区域又は試掘区域の所在地により判定することとされました（消令6①四）。

なお、試掘権については、上記（注2）のとおり、その地層を構成する砂岩その他の岩石を採取することを含む権利とされていることから、既に調整対象固定資産の対象とされている「採石権その他土石を採掘し、又は採取する権利」との重複を排除するための規定の整備が行われ

ています。

(注3) 上記の改正のうち、試掘権に係る部分については、二酸化炭素貯留事業法のうち試掘権に関する規定の施行に合わせて、「二酸化炭素の貯留事業に関する法律の一部の施行に伴う関係政令の整備に関する政令（令和6年政令第342号）」において措置され、令和6年11月18日から適用されています。

(3) 適用関係

上記の改正は、試掘権に係る部分を除き、二酸化炭素貯留事業法の施行の日（令和8年5月22日）から適用されています（改正消令附則1二）。

8 国税犯則調査手続の見直しに伴う罰則規定の整備

(1) 改正前の制度の概要

国税に関する犯則事件の調査及び処分については、国税庁、国税局又は税務署の当該職員（国税に関する犯則事件の調査及び処分を行う事務に従事している者に限ります。以下「当該職員」といいます。）が行うこととされていますが、内国消費税の課税物品の輸入に係る犯則事件の調査及び処分については、税関職員が犯則事件の証拠等を発見する可能性が高いこと、関税の犯則事件と同一の物品を対象とすることが多く、関税法違反と消費税法等違反の罪とが、観念的競合の関係にあるような事案が多いことを踏まえ、税関長又は税関職員を当該職員とみなして国税通則法第11章に規定する犯則事件の調査及び処分に係る規定を適用することとされています（旧輸徴法26①）。

(2) 改正の内容

刑事手続等の円滑化・迅速化及びこれに関与する国民の負担軽減を図るため、「情報通信技術の進展等に対応するための刑事訴訟法等の一部を改正する法律（令和7年法律第39号）」により刑事訴訟法（昭和23年法律第131号）が改

正されました。

これに伴い、国税犯則調査手続についても、刑事手続のデジタル化との一体性に配慮しつつ、犯則事件を調査するために必要があるときは、電磁的記録提供命令をできることとするなど、国税通則法の見直しが行われました。

上記の電磁的記録提供命令の創設に伴い、命令違反に対する罰則規定（違反した者は1年以下の拘禁刑又は300万円以下の罰金）（国税通則法127の2）も創設されましたが、改正前の輸徴法第26条第1項の規定では、当該罰則規定を含めた犯則事件の調査及び処分に係る罰則規定の適用関係が不明確であったことから、税関職員が行う内国消費税の犯則調査についても、その罰則規定が適用されることを明確化するための規定の整備が行われました（輸徴法26①）。

(3) 適用関係

上記の改正は、令和9年10月1日から施行されます（改正法附則1七ホ）。

9 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、49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8年4月1日から適用されています（令和8年内閣府・厚生労働省告示第1号）。