

税務・財務・会計相談！
Q&A

改正消費税法の実施に先立ち 施行日をまたぐ取引の適用税率と 経過措置の再確認（その1）

高橋 宏和 (たかはし ひろかず)

高橋宏和会計事務所
公認会計士・税理士



令和元年10月1日（以下「施行日」とする）から消費税率が改正される予定です。消費税率の引き上げについては、平成26年4月1日から実施されている現行8%への引き上げと同様、一定の要件を満たす取引については、旧税率を適用して税額を計算する「経過措置」適用の問題があるという点について再確認することが必要となります。

本稿では改正消費税法の実施を目前にして、特に多くの事業者に関係すると思われる「経過措置」の適用対象となる取引について再確認します。

〔質問1〕

施行日前後の取引に係る消費税率適用の原則的な取り扱いについて教えてください。

〔回答〕

改正消費税法では、改正法附則に規定する経過措置が適用される場合を除き、施行日以後国内において事業者が行う資産の譲渡並びに施行日以後に事業者が行う課税仕入れ及び保税地域から引き取られる課税貨物（以下「課税仕入れ等」とする）に係る消費税について適用することとされて

います。従って、新税率10%は、資産の譲渡等の日付が施行日後である取引に適用されます。たとえば契約日や予約日、注文日が施行日前である取引であっても、資産の譲渡等が施行日以後であれば原則として新税率10%が適用されることとなります。また、事業者間の合意によって8%の税込価額相当額で対価の請求が行われている場合であっても、消費税額は新税率10%を適用することになるので注意が必要です。これら資産の譲渡等の時期について原則的な判断基準をまとめると以下の通りとなります。

【原則的な資産の譲渡等の時期】

取引の種類		資産の譲渡等が行われた日
棚卸資産の譲渡	固定資産の譲渡	引渡しのあった日（*1）
資産の貸付		前受部分を除き、契約又は慣習により支払いを受けるべき日（*2）
役務の提供	請負	物の引渡しを要するものは、目的物の全部を完成して引き渡した日 物の引渡しを要さないものは、契約した役務の全部を完了した日
	人的役務の提供	契約した役務の全部を完了した日

（*1） 施行日の前日までに出荷された商品が施行日以後に取引先に検取された場合には検取側においても8%（旧税率）で仕入控除税額の計算を行うことになります。

（*2） 令和元年9月分の賃借料を10月に受領する契約（後払い）の場合、施行日前である9月分の資産の貸付の対価として受領するものですから旧税率8%が適用されます。反対に令和元年10月分の賃借料を9月に受領する契約（前払い）の場合、施行日後である10月分の資産の貸付の対価として受領するものですから新税率10%が適用されます。

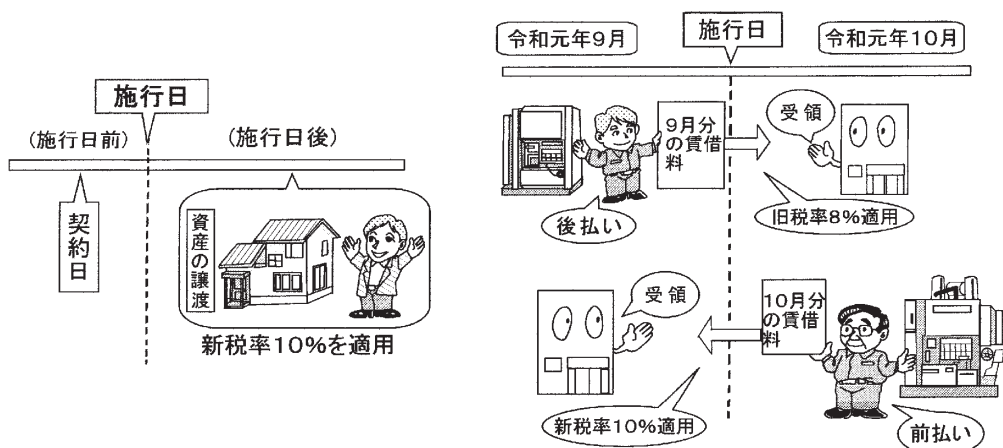
この他に取引の実態等を踏まえた「一定の取引」については、施行日後の取引に関しても8%（旧税率）を適用する経過措置がいくつか（平成24年改正法附則等）あります。施行日をまたぐ取引等に係る経過措置の具体例を2つ挙げると以下の通りです。

① 返品・値引・割戻等の適用消費税率について
施行日前に仕入れた商品等について施行日後に返品や値引き割戻しを受けた場合には旧税率8%を用いて仕入に係る対価の返還等の消費税

額を計算することになります。

② 貸倒損失の適用消費税率について

施行日前に行った資産の譲渡等について施行日後に貸倒が生じた場合には、旧税率8%を適用して貸倒に係る消費税額を計算することとなり、貸倒損失処理した売上債権等について後日代金の一部又は全部を回収した場合には、当初売上債権等が発生した時の税率（旧税率8%）を用いて回収した日の属する課税期間の消費税額に加算することになります。



〔質問2〕

工事の請負等の税率等に関する経過措置を踏まえて、「一定の取引」について認められている経過措置（指定日を基準とする）の取り扱いについて教えてください。

〔回答〕

施行日以後の資産の譲渡等については、原則として新税率10%が適用されることとなりますが、原則を厳格に適用することが明らかに困難と認められる取引については経過措置が設けられており、旧税率8%を適用することとされています。この経過措置の選択適用は認められず、規定毎に旧税率を適用することとされている取引については、必ず旧税率8%で消費税額を計算することとなる点に注意が必要です。

経過措置には施行日を基準とする経過措置と指定日を基準とする経過措置があり、指定日を基準とする経過措置は、主に工事の請負等の税率等に関する経過措置と資産の貸付けに係る経過措置に分けられます。特に工事の請負等の税率等に関する経過措置については、事業者において、平成25年10月1日（以下、「平成26年指定日」とする）から平成31年4月1日（以下、「平成31年指定日」とする）までの間に締結した工事の請負に係る契約、製造の請負に係る契約及びこれらに類する一定の契約に基づき施行日以後に当該契約に係る課税資産の譲渡等を行う場合には、旧税率8%が適

用されることになります。この「指定日」以後に当該契約に係る対価の額が増額された場合、当該増額された部分については新税率10%が適用されます。

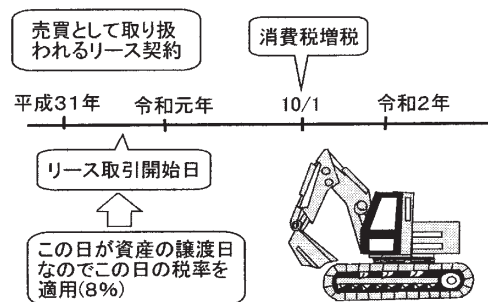
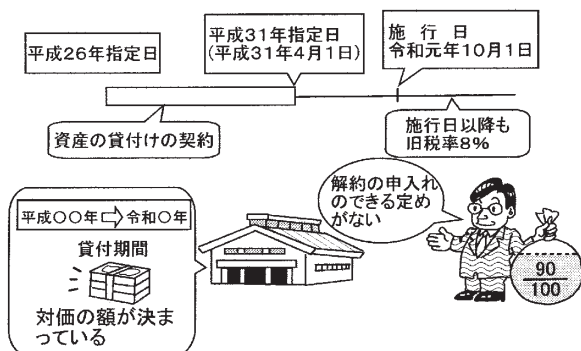
〔質問3〕

指定日を基準とする経過措置の取り扱いについて「資産の貸付け」と「リース取引」との相違を教えてください。

〔回答〕

平成26年指定日（前回指定日平成25年10月1日）から平成31年指定日（平成31年4月1日）の前日までの間に締結した資産の貸付けに係る契約に基づいて、施行日前から引き続き当該契約に係る資産の貸付けを行っている場合、当該契約の内容が以下の①及び②又は①及び③に掲げる要件に該当する場合に、施行日以後に行う当該資産の貸付けについては旧税率8%が適用されます。ただし、平成31年指定日以後に当該資産の貸付けの対価の額の変更が行われた場合、当該変更後における当該資産の貸付けについて経過措置はありません。

- ① 当該契約に係る資産の貸付期間及びその期間中の対価の額が定められていること
 （「売上代金の〇〇%」や「固定資産税の××倍」といったものは該当しない）
- ② 契約者が事情の変更その他の理由により当該対価の額の変更を求めることができる旨の



定めがないこと

- ③ 契約期間中に当事者の一方又は双方がいつでも解約の申入れをすることができる旨の定めがないこと並びに当該貸付けに係る資産の取得に要した費用の額及び付随費用の額（利子又は保険料の額を含む）の合計額のうちに当該契約期間中に支払われる当該資産の貸付けの対価の額の合計額の占める割合が100分の90以上であるように当該契約において定められていること。

これに対して、類似取引である「リース取引」の取り扱いについては以下の通りです。

I 売買として取り扱われるリース契約に係る適用税率

所得税法又は法人税法上、売買（資産の譲渡）として取り扱われるリース取引については、資産の貸付けではないことから税率等に関する経過措置は適用されず、「資産の引き渡し時」の税率を適用することとなります。

II リース取引について延払基準の方法により経理処理している場合の適用税率

施行日前行ったリース取引について延払基準で経理処理している場合、施行日後に係る賦払金の額についても旧税率8%が適用されます。

III 中途解約が行われた際の残存リース料に係る適用税率

中途解約による残存リース料について当該資産の引渡し時が施行日前であれば、施行日後に受領した残存リース料であっても旧税率8%が適用されます。

IV 所有権移転外ファイナンスリースを賃貸借処理で経理処理している場合の適用税率

所有権移転外ファイナンスリースについて賃貸借処理をしている場合のうち、リース料の支払うべき日の属する課税期間における課税仕入れとする処理（分割控除）を行っている場合には施行日前までにリース資産の引渡しを受けて

いれば、施行日後の支払いに係る分割控除についても旧税率8%が適用されます。

〔質問4〕

保守契約等の税率等に関する経過措置の取り扱いについて教えて下さい。

〔回答〕

役務提供に係る資産の譲渡等の時期は、契約した役務の全部を完了した日とされています。このため施行日を含む1年間の保守契約等について、施行日前に1年分の保守料金を前払いしている場合でも役務の全部を完了する日が施行日後である場合には、新税率10%が適用されます。ただし、契約内容に応じて保守料金の1年分の対価を受領することとしており、中途解約時の未経過部分について返還の定めが無い契約において、事業者が継続して1年分の対価を受領した時点の収益として計上している場合には、旧税率8%を適用することとなります。

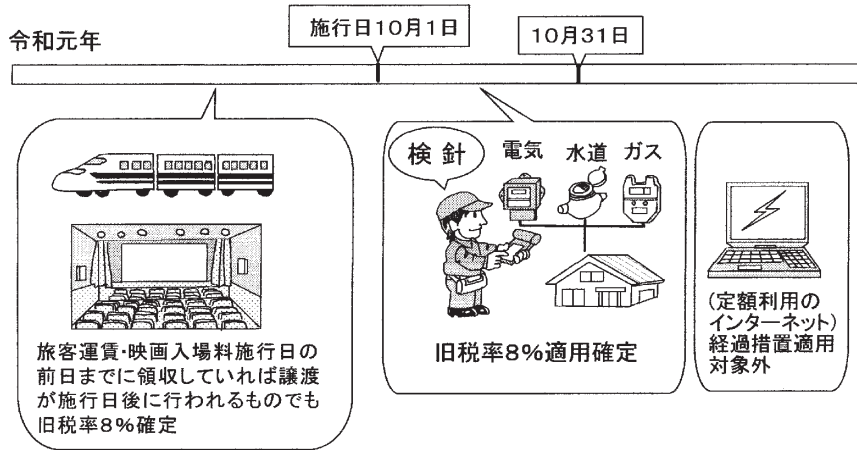
その契約内容によって契約期間が1年間で、かつ、保守料金が月額で定められており、中途解約があった場合には未経過期間分の保守料金を返還することとされている場合のように、その役務提供が月々完了するものについて、施行日の前日までに役務提供が完了する部分については、旧税率8%が適用されます。なお、施行日以後に役務提供が完了する部分については、新税率10%が適用されることになることに注意が必要です。

〔質問5〕

電気料金等・旅客運賃等・通信販売等の税率等に関する経過措置の取り扱いについて教えて下さい。

〔回答〕

- (1) 電気料金等に関する経過措置



事業者が継続して供給し、又は提供することを約する契約に基づき、施行日前から継続して供給し、又は提供する電気、ガス、水道及び電気通信役務等で施行日から令和元年10月31日までの間に料金の支払を受ける権利が確定するもの（検針その他これに類する行為に基づき確定するもの）については旧税率8%が適用されます。ただし、月々の使用料に関係なく定額料金（多段階定額制を含む）となっている場合のインターネットの通信料金等や、貸ビルオーナーがテナント側から受け取るテナント使用分の電気料金はこの経過措置の適用対象外となるため、注意が必要です。

(2) 旅客運賃等に関する経過措置

事業者が旅客運賃、映画・演劇を催す場所等への入場料金を26年施行日（平成26年4月1日）から施行日の前日までの間に領収しているもの（定期券・回数券等の販売含む）については、その対価の領収に係る課税資産の譲渡等が施行日以後に行われるものであっても旧税率8%が適用されます。ただし、ICカード等へのチャージをしたのみではこの経過措置の適用要件を充足しないため、注意が必要です。

(3) 通信販売等の税率に関する経過措置

不特定かつ多数の者に商品の内容、販売価格その他の条件を示し、郵便、電話その他の方法により売買契約の申込みを受けて、その示した条件に

従って行う商品の販売のうち、事業者が指定日の前日までに販売価格等の条件を示し、又は提示する準備を完了しており、施行日前に申込みを受け付けたもので施行日以後に商品が販売されたものについては、旧税率8%が適用されます。ただし、商品の販売が軽減税率の対象資産である場合にはこの経過措置の適用は無く、軽減税率8%が適用されるため、注意が必要です。

以上の様に令和元年10月1日前後に行う取引については、新旧いずれの税率を適用するのかが重要な問題となります。

消費税率の引上げを定めた税制抜本改革法（平成28年11月18日成立）の附則2条では、「別段の定めがあるものを除き、新消費税法第3条の規定による改正後の消費税法の規定は、施行日以後に国内において事業者が行う資産の譲渡…（中略）…において適用し、施行日から一部施行日の前日までの間に国内において事業者が行った資産の譲渡等…（中略）…に係る消費税については、なお従前の例による」とされているように改正消費税法の適用に伴う経過措置は選択適用によるものではなく、要件を満たすものについて必ず適用しなければならないものであるということに十分留意して処理する必要があります。