

## 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2）

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）の消費税率改正が目前に迫って来ました。6月号では消費税率の改正に備えて一定の要件を満たす取引において、旧税率8%が適用となる「経過措置」について、取引の種類や要件の確認をしました。

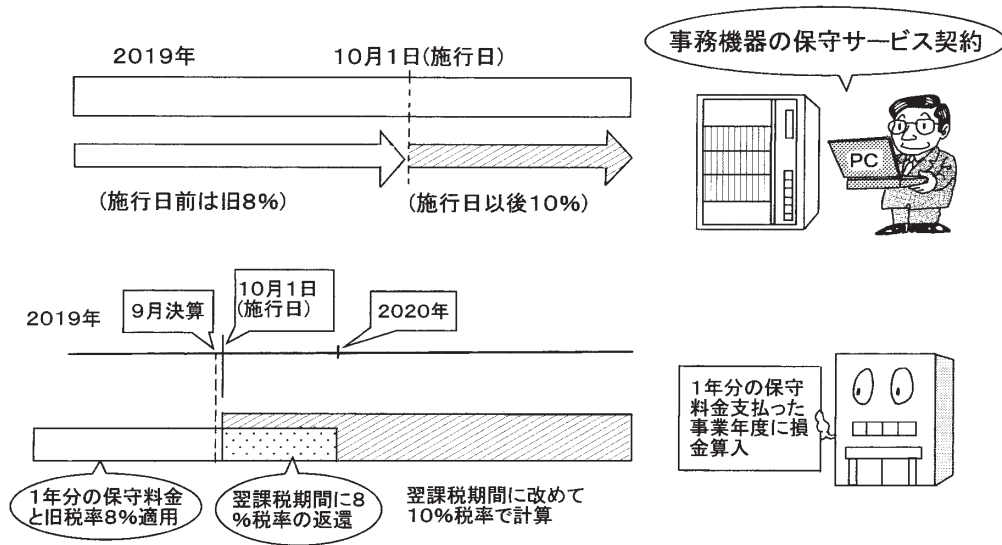
本稿では、さらに多くの事業者が関係すると思われる取引に関し、より具体的な視点から経過措置を含む新旧税率の適用判断について考えてみたいと思います。

### 〔質問1〕

当社（9月決算法人）は、事務機器の保守サービス契約について1年分の保守料金を前払いしており、中途解約の場合には未経過の保守料金は返金されることとなっています。当社では継続して、この保守料金の全額を支払った日の属する事業年度において損金の額に算入することとしています。この場合の令和元年9月期決算における消費税の申告において、当該保守料金の仕入税額控除額の計算はどのように行えばよいでしょうか。

### 〔回答〕

役務の提供に係る資産の譲渡等の時期は、物の引渡しを要する場合にはその目的物の全部を引き渡した時、物の引渡しを要しない場合にはその約した役務の全部を完了した時とされています。（消費税法基本通達9-1-5）また、前受金に係る資産の譲渡等の時期は、現実に資産の譲渡等を行った時とされています。（消費税法基本通達9-1-27）中途解約の場合には未経過保守料金が返金されるという条件の保守サービス契約において、その役務提供は月々完了するものであると判断できるため、請負等に係る経過措置の適用は



ないと考えられます。このため前払いしている保守料金のうち、施行日前の期間に対応する金額については旧税率8%を適用し、施行日以後の期間に対応する金額については新税率10%を適用して仕入税額控除額を計算することとなります。また、貴社においては1年分の保守料金について継続して支払った日の属する事業年度の損金に算入する経理処理（法人税法基本通達2-2-14）を行っており、この場合の当該保守料金に係る消費税額についてはその支払った日の属する課税期間の課税仕入として仕入税額控除額を計算することとなります（消費税法基本通達11-3-8）。この時、令和元年9月期決算における消費税申告については施行日前であることから、新税率10%による申告ができないため、1年分の保守料金について旧税率8%を適用して仕入税額控除額の計算を行い、翌課税期間において、新税率10%が適用される保守料金の全額について旧税率8%による仕入対価の返還を受けたものとして処理した上で、改めて新税率10%にて仕入税額控除額を計算することとなります。

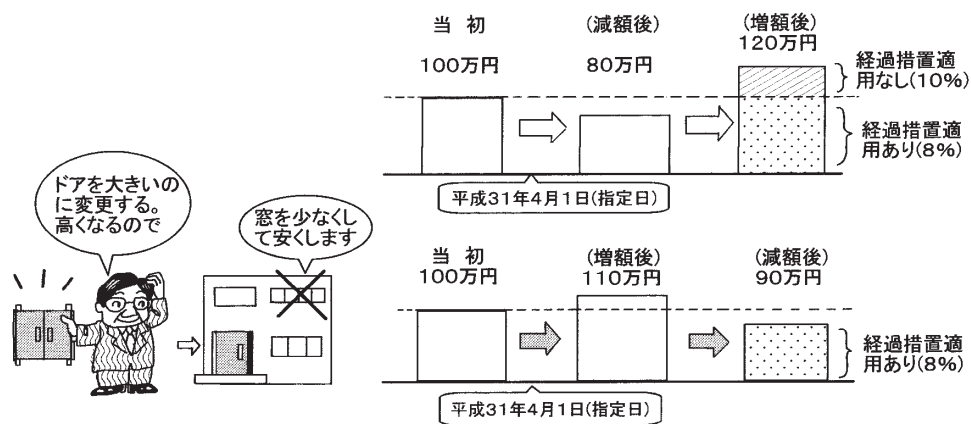
〔質問2〕

当社が発注した、「工事の請負等の税率等に関する経過措置」が適用される工事の中に、当初契約の請負金額を一旦減額し、その後増額する場合や、逆に当初契約の請負金額を一旦増額し、その後減額する場合があります。請負金額の増減が平成31年4月1日（平成31年指定日）以後に行われた場合、仕入税額控除に係る適用税率はどのようになりますか。

〔回答〕

工事の請負等の税率等に関する経過措置が適用される工事について請負金額の変更が行われた場合、工事に係る請負金額の変更が平成31年指定日の前日までになされている場合には、その変更後の請負金額を基に経過措置の適用を判断することになります。

工事の請負代金の増額が平成31年指定日以後に行われた場合において、工事の請負代金増額の理由が追加工事等、当初の工事契約に定められていなかった理由によるもの場合は、新たな契約が締結されたと見做されるため、当該増額部分について経過措置の適用はなく、新税率10%を適用して仕入税額控除の計算を行うこととなります。



契約後に平成31年指定日を過ぎてから請負金額の増額と減額が共に行われた場合には、最終的な請負金額が平成31年指定日以前の契約時点の金額に比べて①増額したか②減額したかによって、以下の通り、経過措置が適用される範囲が異なるため注意が必要です。

① 最終請負金額が契約時金額より増額となる場合

当初の契約金額に達するまでの金額については、工事の請負等の税率等に関する経過措置が適用されるため、旧税率8%で仕入税額控除額の計算を行うこととなります。当初の契約金額を超過する額については、工事の請負等の税率等に関する経過措置の適用は無く、新税率10%で仕入税額控除額の計算を行うこととなります。

② 最終請負金額が契約時金額よりも減額となる場合

最終請負金額の全額について工事の請負等の税率等に関する経過措置が適用されるため、最終工事代金の全額について旧税率8%で仕入税額控除額の計算を行うこととなります。

〔質問3〕

平成31年指定日の前日までに締結した事務所用建物の賃貸借契約において、いずれか一方から解約の申し出がない限り、当初条件で自動的に賃貸借契約が継続される場合に、自動継続期間に係る消費税の適用税率はどのようになりますか。

〔回答〕

平成26年指定日（平成25年10月1日）から平成31年指定日の前日までの間に締結した資産の貸付けに係る賃貸借契約において、以下の①及び②若しくは①及び③の要件を満たす場合には、施行日以後に行う資産の貸付けについて旧税率8%が適用されます（詳しくは6月号参照）。

- ① 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
- ② 事情の変更等により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若しく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に係る資産の取得に要した費用の額及び付随費用の額の合計額のうち当該契約期間中に支払われる当該資産の貸付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。

契約の自動継続条項がある賃貸借契約については、解約の申出期限を経過した時に当事者間の合意、すなわち新たな賃貸借契約の締結があったものとするのが合理的です。したがって、資産の貸付けの税率等に関する経過措置の適用がある賃貸借契約において、当初契約日が平成31年指定日の前日以前であり、当該契約の解約申出期日が平成31年指定日以後である場合には、当初契約期間中の資産の貸付けについては旧税率8%が適用され、自動更新された契約期間に係る資産の貸付けについては平成31年指定日以後に締結された新たな契約とみなされるため、資産の貸付けの税率等に関する経過措置の適用はなく、令和元年10月分以降は新税率10%が適用されることとなります。

〔質問4〕

資産の貸付けの税率等に関する経過措置が適用となる賃貸借契約において、平成31年指定日以後に賃借料の金額を減額した場合、減額後の賃借料に適用される税率は新税率10%になるのでしょうか。

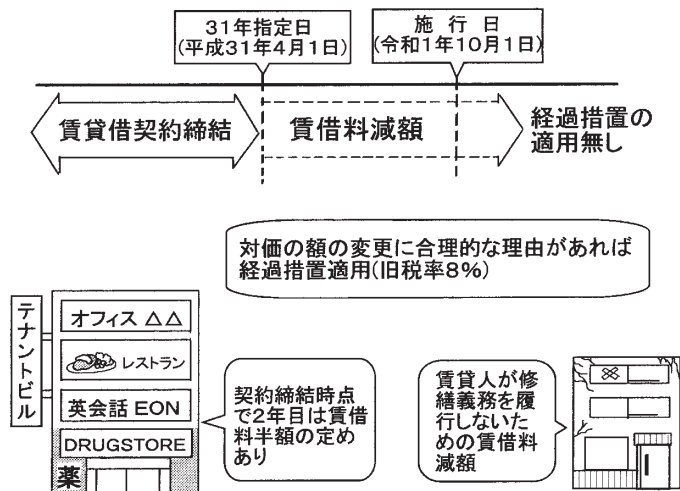
〔回答〕

資産の貸付けの税率等に関する経過措置の適用

対象となる資産の貸付において、契約期間中に対価の額の変更が行われた場合には、原則として変更後の資産の貸付けについては経過措置の適用は無く、新税率10%が適用されることとなります。ただし、以下の①及び②のような対価の額の変更に合理的な理由がある場合には経過措置の適用が継続され、対価の変更後の資産の貸付けについても旧税率8%が適用されることとなるため、注意が必要です。

① 対価の額の変更が予め定められている場合

テナントビルの賃貸借契約等にみられるように、契約期間を2年間とし最初の1年間については賃貸料を一月当たり20万円とし、2年目については賃貸料を一月当たり10万円とするような場合や、契約期間の始期に一定期間のフリーレント期間がある賃貸借契約においては、契約期間中に賃料の変動があることにはなりますが、その賃料の変動は契約締結時点で予め決められたものであることから、経過措置の適用要件である「対価の額が定められていること」を満たすこととなりますので、他の適用要件を満たす場合には賃貸料の変動後の期間についても経過措置の適用があり、旧税率8%が適用されることとなります。



② 正当な理由による対価の増減

資産の貸付けの税率等に関する経過措置の適用対象となる賃貸借契約において、契約期間中に対価の額の変更が行われた場合に変更後の期間について経過措置の適用対象外とすることの趣旨は、当該対価の変更により事実上新たな賃貸借契約が締結されたと同視し得ることから、その変更後の貸付けに係る対価の額の全額について経過措置の対象としないこととするものです。しかしながら、例えば賃貸人が約束された修繕義務を履行しないことにより行われた賃貸料の減額のように、正当な理由により行われる対価の額の減額についてまで、新たな賃貸借契約が締結されたと見做すことは合理的ではなく、新たに賃貸借契約が結ばれたと判断されない場合には経過措置の適用が継続され、引き続き旧税率8%が適用されることとなります。

【質問5】

当社の水道料金についてはその検針期間が2カ月に一度となっています。令和元年9月25日の検針以後の使用料について、令和元年11月25日の検針で使用料及び水道料金が確定した場合、電気料金等の税率等に関する経過措置の適用関係はどのようになりますか。

【回答】

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、または提供する電気、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い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。検針が2カ月に一度であることにより、施行日前から継続して供給し、または提供する電気、ガス、水道及び電気通信役務等で、令和元年10月31日以後に初めて料金の支払いを受ける権利が確定するものについては、当該確定した料金のうち、次の算式により算出した部分について旧税率8%が適用され、その他の部分については新税率10%が適用されるため、注意が必要です。

よって令和元年11月25日の検針により確定した料金について経過措置対象の部分を求めるには、令和元年施行日以後初めて確定した水道料金について令和元年9月25日から令和元年11月25日までの月数（2月）で除し、これに令和元年9月25日から令和元年10月31日までの月数（2月）を乗じることとなるため、平成31年11月25日の検針により確定した料金の全額について旧税率8%が適用されることとなります。

以上の他にも様々な取引について、消費税率の適用に苦慮することが想定されます。6月号でも述べた通り、経過措置の適用は選択適用ではなく、経過措置の規定がある取引については必ず経過措置が適用されるため、適用税率を誤ることのないよう、経過措置に係る規定を再確認して、消費税率の改正に備える必要があります。

【経過措置対象部分の算出式】

$$\begin{array}{l}
 \text{経過措置の} \\
 \text{対象となる部分}
 \end{array}
 =
 \frac{\text{令和元年施行日以後初めて} \\
 \text{支払いを受ける権利が確定} \\
 \text{する料金}}{\text{前回確定日から令和元年10月31日までの} \\
 \text{期間の月数（1月に満たない端数は1月} \\
 \text{とする）}}
 \times
 \frac{\text{前回確定日から令和元年施行日以後初め} \\
 \text{て料金の支払いを受ける権利が確定する} \\
 \text{日までの期間の月数（1月に満たない端} \\
 \text{数は1月とする）}}{\text{}}$$