

消費税率引上げに向けての経過措置の対応

施行日を
(平成26年4月1日)
またぐ契約に
ご注意ください!!

消費税法改正に伴う消費税率の引上げは、消費税率及び地方消費税率について、下図のとおり2段階で引上げることが予定されています。また、国税庁から「平成26年4月1日以後に行われる資産の譲渡等に適用される消費税率等に関する経過措置の取扱いについて（法令解釈通達）」（以下「経過措置通達」という）が公表されました。

先月の会議所ニュースでは、消費税率引上げに関する緊急調査の結果を掲載しましたが、今回は、一定の要件を満たす取引については旧税率が適用される「経過措置」の対応方法等について解説します。

区分/適用開始	現行	平成26年4月1日	平成27年10月1日
消費税率	4.0%	6.3%	7.8%
地方消費税率	1.0% (消費税額の25/100)	1.7% (消費税額の17/63)	2.2% (消費税額の22/78)
合計	5.0%	8.0%	10.0%

消費税の経過措置とは何か

消費税における課税取引については、課税資産の譲渡等の時期によって適用する税率が決まり、原則として**平成26年4月1日（以下「施行日」という）**以降の譲渡等については8%の税率を使うことになります。

ただし、一定の要件に該当する取引の場合は施行日以降の譲渡等についても旧税率を適用することとされています。これを「経過措置」といいます。

今回の消費税改正における経過措置は、消費税率が8%に改正される平成26年4月1日以後に行われる資産の譲渡等であっても、現行の5%が適用されるケースを定めているものです。

したがって、施行日の前日（平成26年3月31日）までに締結した契約に基づき行われる資産の譲渡等及び課税仕入れ等であっても、これらが施行日以後に行われる場合には、経過措置が適用される場合を除き、当該資産の譲渡等及び課税仕入れ等について8%が適用されることとなります（経過措置通達2）。

1 請負工事等の経過措置

消費税法上、請負による資産の譲渡等の時期は、原則として相手方に引渡した日もしくは役務の全部を完了した日とされています。

しかし、消費税の改正に当たっては税率の引上げに伴う駆け込み需要やその反動等による影響が大きいことなどから、平成25年10月1日から**平成25年10月1日（以下「指定日」という）**の前日までの間に締結した請負工事等に係る契約が行われた場合には、引渡しが平成26年4月1日（施行日）以後になった場合であっても、現行の5%が適用されることになります。

また、指定日以後に契約したものであっても引渡しが施行日の前日までに完了するものも現行の5%が適用されます。

さらに、契約後に追加工事等で契約金額が増額した場合については、元々の契約を含む全体が8%（新税率）の適用を受けるわけではなく、増額分の金額のみが8%（新税率）の適用対象となります。ただし、指定日までに結んだ契約を何らかの事由で一旦破棄し、新たに再契約する場合には、再契約分全てが8%（新税率）の適用対象になります。

あなたの請負契約
それで大丈夫？



指定日
を要
チェック!

(経過措置の対象となる「請負工事等」の契約の内容)

対象となる契約は「仕事の完了に長期間を要し、かつ、その仕事の目的物の引渡しが一括して行われることとされているもので、契約に係る仕事の内容につき相手方の注文が付されているもの」(消費税法施行令附則第4条)となっているため、この経過措置の対象となる契約は建設請負工事契約だけに限られものではありません。

具体的には次のような契約が、この経過措置の対象になります。

- ① 建設業に係る工事の請負に係る契約
- ② 製造請負に係る契約
- ③ 測量、地質調査に係る契約
- ④ 工事の施工に関する調査、企画、立案及び監理並びに設計に係る契約
- ⑤ 映画の製作に係る契約
- ⑥ ソフトウェアの開発に係る契約
- ⑦ その他請負に係る契約 (委任その他の請負に類する契約を含みます)



(経過措置の適用要件)

この経過措置の適用を受けるためには、次に掲げるすべての要件を満たす工事等の契約であることが要件です。

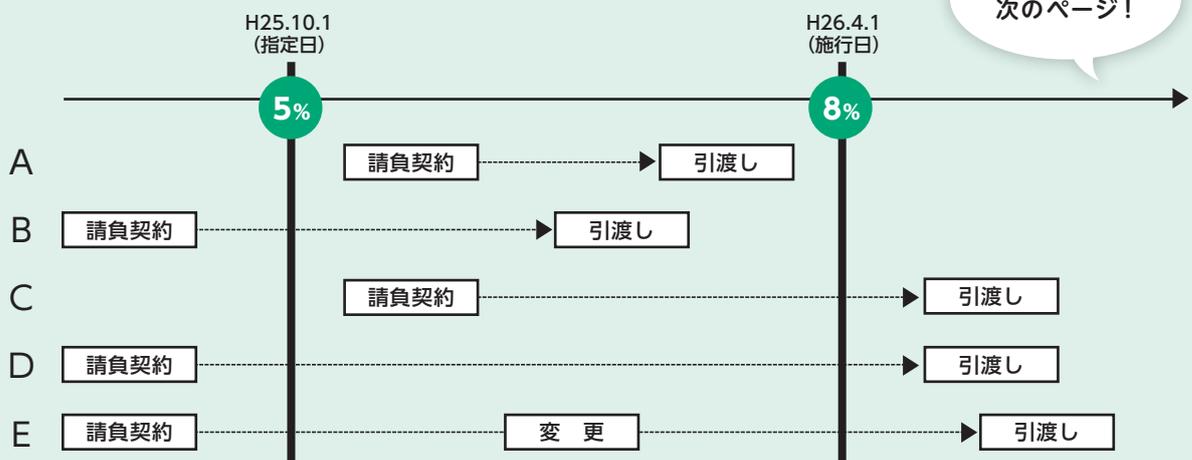
- ① 工事等の契約が指定日(平成25年10月1日)の前日までに締結されているものであること
(注)上記①の契約にあつては、この適用要件を満たせば以後の②から④までの要件を問いません。
- ② 工事等の契約に基づく仕事の完成に長期間を要するものであること
(注)上記の②から⑥の契約にあつては、仕事の性質上、その仕事が完了するまでに通例的に長期間を要することから定められたものであり、実際に長期間を要するか問いません。
- ③ 工事等の契約に係る仕事の内容につき相手方の注文が付されたものであること
- ④ 工事等の契約に基づく仕事の目的物の引渡しが一括して行われるものであること



経過措置を理解するために

クイズ

次のAからEまでの請負工事等に係る契約の取引について、適用される消費税の税率はいくらでしょうか？



答えは
次のページ!

解答

ケース	適用税率	解 説
A	5 %	引渡しが行われる前なので5%が適用されます
B	5 %	引渡しが行われる前なので5%が適用されます
C	8 %	引渡しが行われる後なので8%が適用されます
D	5 %	引渡しが行われる後なので原則として8%が適用されますが、指定日前に請負契約を締結しているため経過措置として5%が適用可能となります。 (注) 経過措置の適用を受けるためには、指定日の前日(平成25年9月30日)までに請負契約を締結することが必要です。
E	5 % or 8 %	指定日前に請負契約を締結しているため経過措置として5%が適用可能ですが、契約変更がある場合には原則として8%が適用されます。ただし、原契約の一部が有効な場合には、有効な原契約部分は経過措置の5%が適用され、追加変更となった部分については8%が適用されます。

2 「リース契約」に関する経過措置

リース取引については売買処理又は賃借処理いずれの場合においても、リース契約時点（リース資産の引渡しを行った時点）の消費税率が適用されます。

(1) 原則的な取扱い

平成19年度税制改正で平成20年4月1日以後に行われるリース取引（所有権移転外ファイナンス・リース取引）については、資産の売買取引として処理し、リース資産については会計上、固定資産に計上します。そのため、リース取引については、原則としてリース資産の引渡しを行った日に資産の譲渡があったことになり、売買取引と同じように譲渡対価の全額が課税仕入れになります。この場合、経過措置が適用されません。

(2) 中小企業の例外的な取扱い

中小企業の場合、毎月のリース料の支払いをリース料として費用計上している場合には、特例として従来通り、毎月の支払いの都度、課税仕入れとして消費税の申告をすることも認められています。

施行日前（平成26年3月31日以前）にリース契約を締結し、リース資産の引渡しを行ったリース取引についてこの特例により賃貸借処理を行っている場合には、旧税率（5%）が適用されます。

3 「資産の貸付け」に関する経過措置（事業用の賃貸借契約など）

指定日の前日（平成25年9月30日）までに契約を締結し、施行日前（平成26年3月31日）から引き続きその契約に係る資産の貸付けを行っている場合、次の「①及び②」又は「①及び③」に掲げる要件に該当するときは、旧税率（5%）が適用されます。

（経過措置を適用するための要件）

- ① 資産の貸付期間及び貸付期間中の対価の額が契約で定められていること。
- ② 事業者が事情の変更その他の理由によりその対価の額の変更を求められ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し入れをすることができる旨の定めがないこと、並びにその貸付けに係る資産の取得対価と付随費用の合計額に対するその契約期間中に支払われる貸付け料金の合計額が、100分の90以上であるように契約において定められていること。

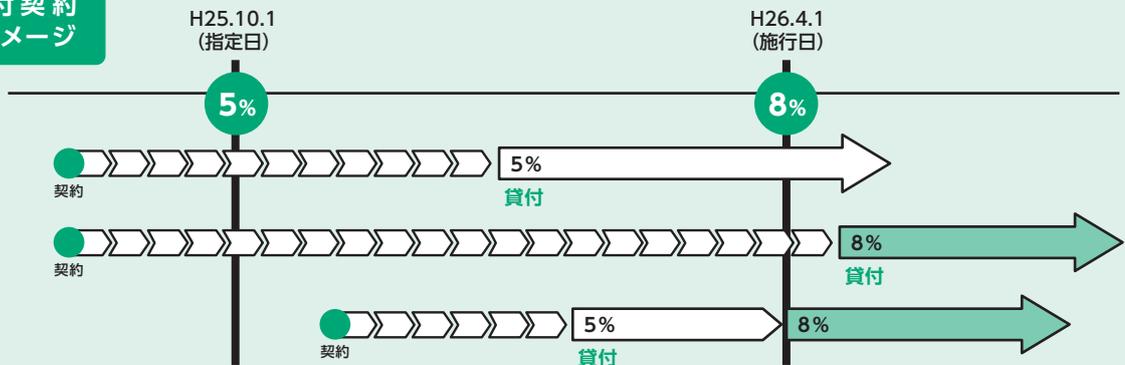
なお、指定日（平成25年10月1日）以後にその資産の貸付けの対価の額の変更が行われた場合には、その変更後におけるその資産の貸付けについては、経過措置が適用されず新税率（8%）が適用されます。

ONE POINT!



一般的に不動産の契約では「賃料が経済事情の変動、公租公課の増額、近隣の同種物件の賃料との比較等によって著しく不相応となったときには、協議の上、賃料を改定することができる」といった旨の規定がありますので、そのような場合には上記、経過措置を適用するための要件②に該当しないため経過措置を適用できないことになり、その変更が施行日（平成 26 年 4 月 1 日）以後であった場合にはそこから新税率（8%）の適用になります。

資産の貸付契約
経過措置イメージ



4 「売上返品・貸倒れ」に関する取扱い

商品の販売を行い、その後返品・値引き・割戻しがあった場合、販売時点にさかのぼって処理をするのではなく、その「返品・値引き・割戻しがあった」時点の課税期間で処理することになっています。これは仕入側の処理についても同様です。しかし、その際に適用する税率は「返品・値引き・割戻しがあった」時点での税率ではなく、「販売・仕入れがあった」時点の税率を適用することとされています。また、貸倒れについても同様に、貸倒れ時点での税率ではなく、販売時点の税率が適用されます。

したがって、施行日前（平成 26 年 3 月 31 日以前）に行った商品の販売について、施行日（平成 26 年 4 月 1 日）以後に返品・値引き・割戻し・貸倒れがあった場合には旧税率（5%）が適用されます。

5 その他の経過措置

旅客運賃等 施行日前（平成 26 年 3 月 31 日以前）に旅客運賃等を支払っていれば、施行日（平成 26 年 4 月 1 日）以後に乗車等をしていても旧税率（5%）が適用されます。

電気・ガス等の供給等

〈計算期間が 1 か月の場合〉

- (1) 施行日前（平成 26 年 3 月 31 日以前）から継続して供給等をしているもので、(2) 施行日（平成 26 年 4 月 1 日）の属する月の月末（平成 26 年 4 月 30 日）までに料金が確定するものは、その計算期間は旧税率（5%）が適用されます。

〈計算期間が 2 か月の場合〉

- (1) 施行日前（平成 26 年 3 月 31 日以前）から継続して供給等をしているもので、(2) 上記月末までに料金が確定しないものは、その計算期間は、一定の算式より按分して計算した金額に、それぞれ旧税率（5%）と新税率（8%）が適用されます。



ONE POINT!

経過措置の対象となるかどうかについては、原則として、その取引の「契約条項」の内容がカギとなります。

今後の取引において「契約条項」をしっかりと吟味することをお勧めします。

クイズ

経過措置を間違えることなく活用しないと、消費税及び地方消費税（以下「消費税等」といいます）の負担が重くなると聞きましたが、本当ですか？

解答

あなたが消費税の課税事業者で、本来の「本則課税計算」を行っている限り、経過措置の適用不適用で、消費税等の負担は変わりません。

課税事業者が消費税等の申告をする場合の計算方法としては、「本則課税制度」と「簡易課税制度」があります。本則課税の税負担は、次のように計算されます。

(注) 本来は、消費税の計算を行い、それに一定の率を乗じて地方消費税を算出しますが、ここでは便宜的に消費税と地方消費税を合算した「消費税等」の額で解説いたします。

$$\text{課税売上げに係る消費税等の額} - \text{課税仕入れ等に係る消費税等の額} = \text{消費税等の納付額}$$

この方法で消費税の計算をした場合、経過措置の適用の有無によって事業者にどのような影響が発生するのかを、簡単な条件の例示で計算してみました。

【前提条件】売上1,000円、仕入700円（どちらも税別価格）

[単位：円]

消費税率	①課税売上げ	②課税仕入れ	③利益 (①-②)	④消費税納付額 (①'-②')	⑤最終利益 (③-④)
	①'消費税	②'消費税			
経過措置あり (課税売上げ5%) (課税仕入れ5%)	1,050	735	315	15	300
	50	35			
経過措置あり (課税売上げ5%) (課税仕入れ8%)	1,050	756	294	-6 (還付)	300
	50	56			
経過措置あり (課税売上げ8%) (課税仕入れ5%)	1,080	735	345	45	300
	80	35			
経過措置なし (課税売上げ8%) (課税仕入れ8%)	1,080	756	324	24	300
	80	56			

上の表からも分かるように、課税売上げ・課税仕入れのそれぞれで経過措置を活用する場合としない場合では、消費税の納付（還付）税額では差が発生しますが、消費税を納付（還付）した後の事業者の最終利益は全て同じ300円になります。つまり、消費税は預かったものから支払ったものを差し引くものなので事業者にとっての利益には影響を及ぼさないということになります。



ONE POINT!

本則課税計算の課税事業者は、経過措置の活用の有無によって事業における最終利益は影響されませんが、一時的にキャッシュフローに影響が出る場合もあります。また、簡易課税計算を選択している課税事業者や免税事業者の方は自社に有利な経過措置の活用を検討してください。

城所 弘明 (キドコロ ヒロアキ) 役職 / 所長 公認会計士・税理士・行政書士 所属 / 城所会計事務所

ご不明な点やご相談は、消費税転嫁対策相談窓口へ (経営相談本部 経営支援グループ TEL092-441-2161)