

**消費税率引上げに伴う資産の譲渡等の
適用税率に関するQ & A**

平成26年1月
国税庁消費税室

凡例

文中、文末引用の条文等の略称は、次のとおりである。

【法令】

改正法 社会保障の安定財源の確保等を図る税制の抜本的な改革を行うための消費税法の一部を改正する等の法律（平成 24 年法律第 68 号）

【通達】

基通 消費税法基本通達（平成 7 年 12 月 25 日付課消 2-25 ほか 4 課共同「消費税法基本通達の制定について」通達の別冊）

【用語】

新消費税法 改正法第 2 条《消費税法の一部改正》の規定による改正後の消費税法

旧消費税法 改正法第 2 条《消費税法の一部改正》の規定による改正前の消費税法

新税率 新消費税法第 29 条《税率》に規定する税率

旧税率 旧消費税法第 29 条《税率》に規定する税率

施行日 改正法附則第 2 条《消費税法の一部改正に伴う経過措置の原則》に規定する施行日（平成 26 年 4 月 1 日）

《 目 次 》

I	施行日をまたぐ資産の譲渡等	
問 1	事業者間で収益・費用の計上基準が異なる場合の取扱い	1
問 2	月ごとに役務提供が完了する保守サービスの適用税率	1
問 3	保守料金を前受けする保守サービスの適用税率	2
II	所有権移転外ファイナンス・リース取引における分割控除	
問 4	リース資産の分割控除	3
III	部分完成基準による資産の譲渡等	
問 5	部分完成基準が適用される建設工事等の適用税率	3
IV	賃貸借契約に基づく使用料を対価とする資産の譲渡等	
問 6	不動産賃貸の賃借料に係る適用税率	4
V	未成工事支出金	
問 7	未成工事支出金として経理したものの仕入税額控除	5
VI	建設仮勘定	
問 8	建設仮勘定として経理したものの仕入税額控除	5
VII	短期前払費用	
問 9	短期前払費用として処理した場合の仕入税額控除	6
VIII	元請業者が作成する出来高検収書	
問 10	出来高検収書に基づき支払った工事代金の仕入税額控除	7

I 施行日をまたぐ資産の譲渡等

(事業者間で収益・費用の計上基準が異なる場合の取扱い)

問1 当社（A社）では、検収基準により仕入れを計上しています。ところで、当社と取引先（B社）の収益、費用の計上基準の違いにより、当社が、4月初旬に検収基準により仕入れを計上したものであっても、取引先が出荷基準によっている場合、施行日（平成26年4月1日）前に出荷された商品は旧税率（5%）が適用されるので、取引先（B社）から、旧税率（5%）に基づく消費税額等が記載された請求書が送付されてくるものと考えられます。このような場合、当社の仕入税額控除の計算はどのように行えばよいですか。

【答】

新消費税法は、経過措置が適用される場合を除き、施行日以後に行われる資産の譲渡等及び課税仕入れ等について適用されます（改正法附則2）。

照会の事例は、B社がA社に対して、施行日前に行った課税資産の譲渡等ですので、A社においても、旧消費税法の規定に基づき仕入税額控除の計算を行うこととなります。

(月ごとに役務提供が完了する保守サービスの適用税率)

問2 当社は、事務機器の保守サービスを行っており、保守サービスの年間契約（月額〇〇円）を締結しています。この保守サービスについては、月ごと（20日締め）の作業報告書を作成し、保守料金を請求しています。この場合、施行日（平成26年4月1日）をまたぐ3月21日から4月20日までの期間に対応する保守サービスについては、新税率（8%）が適用されますか。

【答】

照会の役務提供契約は、月ごとに役務提供が完了するものと考えられます。

したがって、平成26年3月21日から同年4月20日までの役務提供については、その役務提供の完了した日である4月20日における税率（8%）が適用されることとなります。

(注) 1か月分の料金を日割り計算する等により、3月21日～3月31日の期間に相当する金額を算出することも可能ですが、照会のような取引は、毎月20日締めとしている1か月分の計算期間が一の取引単位であると認められることから、その取引単位ごとに同一の税率が適用されます。

(保守料金を前受けする保守サービスの適用税率)

問3 当社は、事務機器の保守サービスを行っており、保守サービスの契約期間を平成26年4月以後1年間とする保守契約を平成26年3月31日までに締結するとともに、同日までに一括して1年間の保守料金を前受けしています。

なお、この保守契約は、月額〇〇円として保守料金を定めており、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しています。

この保守契約に係る取引について、1年間分を一括收受し、前受金として計上したものを毎月の役務提供の完了の都度、収益に計上することとしていますが、この場合において、施行日(平成26年4月1日)以後、毎月の役務提供の完了の都度、収益に計上する際の適用税率はどのようになりますか。

【答】

役務の提供による資産の譲渡等の時期は、物の引渡しを要するものにあつては、その目的物の全部を完成して引き渡した日、物の引渡しを要しないものにあつては、その約した役務の全部を完了した日とされています(基通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(基通9-1-27)。

照会の保守契約は、契約期間は1年間であるものの、保守料金が月額で定められており、その役務提供が月々完了するものですので、この保守契約に基づき計上した前受金に係る資産の譲渡等の時期は、現実に毎月の役務提供が完了する時であり、その時の消費税率が適用されます。

したがって、施行日以後、役務提供が完了するものについては、新税率(8%)が適用されることとなります。

Ⅱ 所有権移転外ファイナンス・リース取引における分割控除

(リース資産の分割控除)

問4 所有権移転外ファイナンス・リース取引(所得税法施行令第120条の2第2項第5号又は法人税法施行令第48条の2第5項第5号に規定する「リース取引」をいう。)につき、賃借人が賃貸借処理(通常の賃貸借取引に係る方法に準じた会計処理をいう。)をしている場合には、そのリース料について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(以下「分割控除」という。)が認められています。

平成26年3月31日までに引渡しを受けたリース資産について分割控除する場合は、平成26年4月1日以後の支払いに係る分割控除についても旧税率(5%)に基づき行うこととなりますか。

【答】

所有権移転外ファイナンス・リース取引については、リース資産の譲渡として取り扱われますので、消費税率は、当該リース資産の譲渡があった時の税率が適用されます。

したがって、平成26年3月31日までに引渡しを受けたリース資産に係る分割控除については、旧消費税法の規定(旧税率(5%))に基づき行うこととなります。

Ⅲ 部分完成基準による資産の譲渡等

(部分完成基準が適用される建設工事等の適用税率)

問5 建設工事等(工事進行基準の規定を受けるものを除く。)については、基通9-1-8《部分完成基準による資産の譲渡等の時期の特例》により、一定の事実がある場合には、その建設工事等の全部が完成しないときにおいても、その課税期間において引き渡した建設工事等の量又は完成した部分に対応する工事代金に係る資産の譲渡等の時期については、その引渡しを行った日とすることとされています。

このような部分完成基準が適用される建設工事等に対する消費税率の適用関係はどのようなになるのですか。

※ 当該建設工事等は、平成25年10月1日以後に契約を締結したものであり、改正法附則第5条第3項に規定する経過措置は適用されません。

【答】

照会の建設工事等については、それぞれの「部分引渡し」が行われた日により適用税率を判定することとなりますので、

- ・ 平成26年3月31日までの「部分引渡し」については、旧税率(5%)、
- ・ 平成26年4月1日以後の「部分引渡し」については、新税率(8%)

が適用されることとなります。

IV 賃貸借契約に基づく使用料を対価とする資産の譲渡等

(不動産賃貸の賃借料に係る適用税率)

問6 当社は、不動産賃貸業を営む会社ですが、平成25年10月1日以後に契約する賃貸借契約（改正法附則第5条第4項に規定する経過措置は適用されないもの）における次の賃貸料に係る消費税の適用税率について教えてください。

- ① 当月分（1日から末日まで）の賃貸料の支払期日を前月〇日としている賃貸借契約で、平成26年4月分の賃貸料を平成26年3月に受領する場合
- ② 当月分の賃貸料の支払期日を翌月〇日としている賃貸借契約で、平成26年3月分の賃貸料を平成26年4月に受領する場合

【答】

新消費税法は、経過措置が適用される場合を除き、施行日以後に行われる資産の譲渡等及び課税仕入れ等について適用されます（改正法附則2）。

照会①は、平成26年4月分の賃貸料であり、施行日以後である平成26年4月分の資産の貸付けの対価として受領するものですから、4月末日における税率（8%）が適用されます。

照会②は、平成26年3月分の賃貸料であり、施行日前である平成26年3月分の資産の貸付けの対価として受領するものですから、支払期日を4月としている場合であっても、3月末日における税率（5%）が適用されます。

V 未成工事支出金

(未成工事支出金として経理したものの仕入税額控除)

問7 基通 11-3-5 《未成工事支出金》では、建設工事等に係る目的物の完成前に行った当該建設工事等のための課税仕入れの金額について未成工事支出金として経理した場合においても、当該課税仕入れ等については、その課税仕入れ等をした日の属する課税期間において仕入税額控除を行うこととなりますが、当該未成工事支出金として経理した課税仕入れ等につき、当該目的物の引渡しをした日の属する課税期間における課税仕入れ等とすることも、継続適用を条件として認められています。

当社は、継続して当該未成工事支出金として経理した課税仕入れにつき、当該目的物の引渡しをした日の属する課税期間における課税仕入れとしていますが、この場合において、平成 26 年 3 月 31 日までの課税仕入れの金額について未成工事支出金として経理したものを施行日以後に完成する日の属する課税期間において課税仕入れとするときは、旧消費税法の規定（旧税率（5%））に基づき、仕入税額控除の計算を行うこととなりますか。

【答】

照会のとおりとなります。

VI 建設仮勘定

(建設仮勘定として経理したものの仕入税額控除)

問8 基通 11-3-6 《建設仮勘定》では、建設工事等に係る目的物の完成前に行った当該建設工事等のための課税仕入れ等の金額について建設仮勘定として経理した場合においても、当該課税仕入れ等については、その課税仕入れ等をした日の属する課税期間において仕入税額控除を行うこととなりますが、当該建設仮勘定として経理した課税仕入れ等につき、当該目的物の完成した日の属する課税期間における課税仕入れ等とすることも認められています。

当社は、当該建設仮勘定として経理した課税仕入れにつき、当該目的物の完成した日の属する課税期間における課税仕入れとしていますが、この場合において、平成 26 年 3 月 31 日までの課税仕入れの金額について建設仮勘定として経理したものを施行日以後に完成する日の属する課税期間において課税仕入れとするときは、旧消費税法（旧税率（5%））に基づき、仕入税額控除の計算を行うこととなりますか。

【答】

照会のとおりとなります。

VII 短期前払費用

(短期前払費用として処理した場合の仕入税額控除)

問9 当社(12月決算法人)は、平成25年12月に、平成26年1月から12月までの1年間の保守契約を締結し、同月中に1年分の保守料金を支払いました。

この保守料金は月極めであり、契約期間が施行日(平成26年4月1日)をまたいでいることから、適用税率は次のとおりとなっています。

- ・ 平成26年1月から3月分までの保守料金には旧税率(5%)
- ・ 平成26年4月から12月分までの保守料金には新税率(8%)

当社は、この保守料金について平成25年12月期の法人税の申告において、法人税基本通達2-2-14《短期の前払費用》を適用し、その保守料金の全額をその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。

ところで、消費税の課税仕入れの時期についても、基通11-3-8《短期前払費用》の規定により、その支出した日の属する課税期間において行ったものとして取り扱うこととされていますが、この場合、当社は平成25年12月課税期間の消費税の申告において、当該保守料金の仕入税額控除の計算はどのように行えばよいのですか。

【答】

平成25年12月課税期間に係る消費税の申告においては、

- ・ 平成26年1月から3月分までの保守料金(旧税率(5%)適用分)についてのみ、仕入税額控除を行い、
- ・ 平成26年4月から12月分までの保守料金(新税率(8%)適用分)に係る消費税等相当額については、仮払金として翌期に繰り越し、翌期の課税期間に係る消費税の申告において、新消費税法の規定(新税率(8%))に基づき仕入税額控除を行うこととなります。

なお、1年分の保守料金について旧消費税法の規定(旧税率(5%))に基づき仕入税額控除を行う場合には、翌課税期間において、新税率が適用される部分(平成26年4月分から12月分)について5%の税率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、改めて新消費税法の規定(新税率(8%))に基づき仕入税額控除を行うこととなります。

Ⅷ 元請業者が作成する出来高検収書

(出来高検収書に基づき支払った工事代金の仕入税額控除)

問10 当社(3月決算法人)は、基通11-6-6《元請業者が作成する出来高検収書の取扱い》の規定を適用して、出来高検収書を作成し下請業者に記載事項の確認を受けることにより、当該出来高検収書に基づき課税仕入れを計上して消費税の申告を行っています。

ところで、当社は、平成25年10月1日以後に下請業者との間で建設工事等の請負契約(改正法附則第5条第3項に規定する経過措置は適用されないもの)を締結しているものがあり、下請業者から当該建設工事等の目的物の引渡しを受けるのは、平成26年4月1日以後となることから、工事代金は、新税率(8%)により計算しています。

この取引について、平成26年3月課税期間に係る消費税の申告において、平成26年3月31日までに出来高検収書に基づき支払った工事代金の仕入税額控除を行う予定ですが、平成26年4月1日より前の課税期間の申告であることから、5%の税率に基づき、仕入税額控除する予定です。

この場合、税率8%と5%の差額の3%分については、どのように処理すればよいのですか。

【答】

照会の取引については、既に旧消費税法の規定(旧税率(5%))に基づき仕入税額控除をした部分について仕入対価の返還を受けたものとして処理した上で、翌課税期間以後の課税期間に係る消費税の申告において、改めて新消費税法の規定(新税率(8%))に基づき仕入税額控除を行うこととなります。