

## 平成26年4月からの消費税率の引き上げに伴う経過措置について

平成24年8月10日に成立し、8月22日に公布された『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等の一部を改正する等の法律（平成24年法律第68号）』及び『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地方税法及び地方交付税法の一部を改正する等の法律（平成24年法律第69号）』により、消費税率と地方消費税率の引き上げの改正が行われました。（なお、以下においては「平成24年改正消費税法」とします）

『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等の一部を改正する等の法律』の附則には「第18条（消費税率の引き上げに当たっての措置）」がありますが、平成26年4月1日からは8%、平成27年10月1日からは10%と、2段階で税率引き上げ（新税率への移行）に併せて経過措置が設けられています。

### I 消費税率の引き上げ時期と新税率

#### 1. 平成26年4月1日以後に行われる課税資産の譲渡等：8%

#### 2. 平成27年10月1日以後に行われる課税資産の譲渡等：10%

上記の「平成26年4月1日」と「平成27年10月1日」が、新税率への引き上げ日となり、それらの日を含む課税期間（事業年度）においては、旧税率と新税率の取引が混在することとなります。また、現金等を領収した日と課税資産の譲渡等の日が異なる場合には、それぞれの新税率への引き上げ時期ごとに経過措置の適用について注意が必要です。

### II 消費税率の引き上げと経過措置

平成24年改正消費税法は、平成7年改正消費税法（平成9年4月1日に5%へ税率引き上げ）と異なり、5%から8%への引き上げ後、18ヶ月間という短い経過期間で、8%から10%へ引き上げられるため、それぞれの税率引き上げ時に経過措置の適用を受ける事例が生じます。このような2段階での消費税率の引き上げにより、一の課税期間内において、同種の取引に対して異なる税率が適用される課税資産の譲渡等が生じ、実質的な複数税率となる可能性があります。

そのため、長期割賦販売等に係る資産の譲渡等及び工事の請負に係る資産の譲渡等についての経過措置は、特に重要になります。それらを含め、平成24年改正消費税法の経過措置は、以下のとおりです。

なお、現時点においては、平成24年改正消費税法に係る改正政省令が公布されておらず、今回の経過措置の適用対象となる「課税資産の譲渡等」の詳細な範囲は明らかにされていません。そのため、平成7年9月27日に公布された『消費税法施行令の一部を改正する政令（政令第341号）』の関係条文の抜粋を（参考）として付記しています。

#### 1. 旅客運賃等の税率等に関する経過措置（平成24年改正消費税法附則第5条）

##### （1）旅客運賃等の税率等に関する経過措置（同条第1項）

事業者が、旅客運賃、映画又は演劇を催す場所への入場料金その他不特定かつ多数の者に対する課税資産の譲渡等に係る対価で政令で定めるものを施行日前に領収している場合には、旧税率が適用されます。

この経過措置により、乗車券、入場券、鑑賞券などの前売り販売は、実際の課税資産の譲渡等の日が「平成26年4月1日以後」または「平成27年10月1日以後」となる場合であっても、金銭等を領収した日の税率（5%または8%）となります。

## **(参考) 平成7年消費税法施行令の一部を改正する政令(第341号)附則**

### ○第4条第1項

課税資産の譲渡等に係る対価で政令で定めるものは、次に掲げるものとする。

- 1 自動車、電車、乗合自動車、船舶又は航空機に係る旅客運賃(料金を含む。)
- 2 映画、演劇、演芸、音楽、スポーツ又は見せ物を不特定かつ多数の者に見せ、又は聴かせる場所への入場料金
- 3 競馬場、競輪場、小型自動車競走場又はモーターボート競走場への入場料金
- 4 美術館、遊園地、動物園、博覧会の会場その他不特定かつ多数の者が入場する施設又は場所でこれらに類するものへの入場料金

## **(2) 電気、ガス、水道水及び電気通信役務に関する経過措置(同条第2項)**

事業者が継続的に供給し、又は提供することを約する契約に基づき行う電気、ガス、水道水及び電気通信役務で施行日前から継続して供給し、又は提供しているものの供給又は提供その他の政令で定める課税資産の譲渡等で施行日から平成26年4月30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は、旧税率が適用されます。

この経過措置により、平成26年3月31日以前に行われた最後の検針の次回の検針が平成26年5月1日以降の日となる場合は、平成26年4月30日までの分と平成26年5月1日から検針日までの分とは、それぞれ適用される消費税率が異なることとなります。

## **(参考) 平成7年消費税法施行令の一部を改正する政令(第341号)附則**

### ○第4条第2項

課税資産の譲渡等は、次に掲げる課税資産の譲渡等で、検針その他これに類する行為に基づき料金の支払を受ける権利が確定するものとする。

- 1 電気の供給
- 2 ガスの供給
- 3 水道水又は工業用水の供給及び下水道を使用させる行為
- 4 改正法附則第10条第2項に規定する電気通信役務の提供
- 5 熱供給(熱供給事業法(昭和47年法律第88号)第2条第1項(定義)に規定する熱供給をいう。)及び温泉の供給

### ○第4条第3項

同項に規定する特定継続供給等に係る課税資産の譲渡等のうち、適用日以後初めて支払を受ける権利が確定する料金を前回確定日(その直前の料金の支払を受ける権利が確定した日をいう。以下この項において同じ。)から適用日以後初めて料金の支払を受ける権利が確定する日までの期間の月数で除し、これに前回確定日から平成9年4月30日までの期間の月数を乗じて計算した金額に係る部分とする。

### ○第4条第4項

前項の月数は、暦に従って計算し、1月に満たない端数を生じたときは、これを1月とする。

## **(3) 工事の請負に係る契約に関する経過措置(同条第3項)**

事業者が、平成8年10月1日から平成25年10月1日(指定日)の前日までの間に締結した工事(製造を含む。)の請負に係る契約(これに類する政令で定める契約を含む。)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、当該課税資産の譲渡等に係る消費税については、旧税率が適用されます。

この経過措置により、指定日の前日までに契約締結した工事は、完成引き渡しの日が平成

26年4月1日以後の場合でも、改正前の税率（5%）となります。

※「指定日」

平成24年改正消費税法では、2段階での消費税率引き上げとなっていますので、新税率適用開始日ごとの「指定日」は、以下のとおりです。

①8%への税率引き上げ(平成26年4月1日)時の指定日：平成25年10月1日

②10%への税率引き上げ(平成27年10月1日)時の指定日：平成27年4月1日

#### **(参考) 平成7年消費税法施行令の一部を改正する政令（第341号）附則**

○第4条第5項

政令で定める契約は、測量、地質調査、工事の施工に関する調査、企画、立案及び監理並びに設計、映画の制作、ソフトウェアの開発その他の請負に係る契約（委任その他の請負に類する契約を含む。）で、仕事の完成に長期間を要し、かつ、当該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のうち当該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（建物の譲渡に係る契約で、当該建物の内装若しくは外装又は設備の設置若しくは構造についての当該建物の譲渡を受ける者の注文に応じて建築される建物に係るものを含む。）とする。

#### **(4) 資産の貸付けに関する経過措置（同条第4項）**

事業者が、平成8年10月1日から指定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き、施行日前から施行日以後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において、当該契約の内容が、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、施行日以後に行うその資産の貸付けに係る消費税については、旧税率が適用されます。

① 当該契約に係る資産の貸付けの期間及び当該期間中の対価の額が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し入れをすることができる旨の定めがないことその他対価に関する契約の内容が政令で定める要件に該当していること。

#### **(参考) 平成7年消費税法施行令の一部を改正する政令（第341号）附則**

○第4条第6項

政令で定める要件は、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とする。

#### **(5) 役務の提供に関する経過措置（同条第5項）**

事業者が、平成8年10月1日から指定日の前日までの間に締結した役務の提供に関する契約で当該契約の性質上当該役務の提供の時期をあらかじめ定めることができないものであって、当該役務の提供に先立って対価の全部又は一部が分割して支払われる契約として政令で定めるものに基づき、施行日以後に当該契約に係る役務の提供を行う場合において、当該契約の内容が次に掲げる要件に該当するときは、当該役務の提供に係る消費税については、旧税率が適用されます。

① 当該契約に係る役務の提供の対価の額が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当該対価の額の変更を求める旨の定めがないこと。

#### **(参考) 平成7年消費税法施行令の一部を改正する政令（第341号）附則**

#### ○第4条第7項

分割して支払われる契約として政令で定めるものは、割賦販売法（昭和36年法律第159号）第2条第5項（定義）に規定する前払式特定取引に係る契約のうち、同項に規定する指定役務の提供に係るものとする。

（補足）現行の『割賦販売法』では、「前払式特定取引」について、第2条（定義）第6項で、以下のように規定されています。

この法律において「前払式特定取引」とは、次の各号に掲げる取引で、当該各号に定める者に対する商品の引渡し又は政令で定める役務（以下この項、第35条の3の61、第35条の3の62、第41条及び第41条の2において「指定役務」という。）の提供に先立ってその者から当該商品の代金又は当該指定役務の対価の全部又は一部を2月以上の期間にわたり、かつ、3回以上に分割して受領するものをいう。

- 一 商品の売買の取次ぎ 購入者
- 二 指定役務の提供又は指定役務の提供をすること若しくは指定役務の提供を受けることの取次ぎ当該指定役務の提供を受ける者

#### （6）相手方への通知義務（同条8項）

事業者が、前記の「(3) 工事の請負に係る契約に関する経過措置（同条第3項）」又は「(4) 資産の貸付けに関する経過措置（同条第4項）」の適用を受けた課税資産の譲渡等を行った場合には、その相手方に対して当該課税資産の譲渡等がこれらの経過措置の適用を受けたものであることを書面にて通知するものとする。

（参考）和氣光税理士著「消費税引上げに伴う経過措置について(下)」(出典：平成25年2月4日付けの『国税速報』第6250号9頁)

相手方への通知義務について、「これは、経過措置の適用により旧税率の適用対象となったものについては、その経過措置対象取引に係る課税仕入れを行った者についても旧税率により控除税額の計算をすることから、当事者間において書面により明らかにして間違いのないようにするためと考えられます。したがって、通知の有無は経過措置の適用要件ではないと考えられます。」と説明されています。

#### 2. 長期割賦販売等に係る資産の譲渡等の時期の特例を受ける場合における税率等に関する経過措置（平成24年改正消費税法附則第6条）

事業者が、施行日前行った消費税法第16条第1項に規定する長期割賦販売等につき同項の規定の適用を受けた場合において、当該長期割賦販売等に係る賦払金の額で施行日以後にその支払の期日が到来するものがあるときは、当該賦払金に係る部分に係る消費税については、旧税率が適用されます。

（参考）「長期割賦販売等」とは

- ①消費税法基本通達9-3-1（長期割賦販売等に係る特例の適用関係）
- ②消費税法基本通達9-3-2（法人が行う長期割賦販売等の範囲）
- ③消費税法基本通達9-3-3（長期割賦販売等の要件）

#### 3. 工事の請負に係る資産の譲渡等の時期の特例を受ける場合における税率等に関する経過措置（平成24年改正消費税法附則第7条）

事業者が、指定日から施行日の前日までの間に締結した消費税法第17条第1項に規定する長期大規模工事又は同条第2項に規定する工事の請負に係る契約に基づき、施行日以後に当該契約に係る目的物の引渡しを行う場合において、当該長期大規模工事又は工事に係る対価の額

につき、施行日の属する年又は事業年度以前の年又は事業年度においてこれらの規定の適用を受けるときは、当該長期大規模工事又は工事の着手の日から施行日の前日までの期間に対応する部分の対価の額として政令で定めるところにより計算した金額に係る部分の課税資産の譲渡等に係る消費税については、旧税率が適用されます。

**(参考) 平成7年消費税法施行令の一部を改正する政令(第341号)附則**

○第7条

政令で定めるところにより計算した金額は、同項に規定する長期工事に係る対価の額に、適用日の前日の現況により当該長期工事につき見積もられる工事原価の額のうち当該長期工事の着手の日から適用日の前日までの間に支出した原材料費、労務費その他の経費の額の合計額の占める割合を乗じて計算した金額とする。

(参考)「長期大規模工事等」とは(法人税法第64条、法人税法施行令第129条)

- ①工事の着手から目的物の引き渡しの期日までの期間が1年以上
- ②工事の請負の対価の額が10億円以上
- ③工事契約の請負対価の額の2分の1以上が、工事の目的物の引渡しの日から1年を経過する日後に支払われることが定められていないこと

**4. 小規模事業者に係る資産の譲渡等の時期等の特例を受ける場合における税率等に関する経過措置(平成24年改正消費税法附則第8条)**

消費税法第18条第1項(小規模事業者に係る資産の譲渡等の時期の特例)の適用を受ける個人事業者が、施行日前に行った課税資産の譲渡等につき、当該課税資産の譲渡等に係る対価の額を収入した日が施行日以後であるときは、当該課税資産の譲渡等に係る消費税については、旧税率が適用されます。

(参考)「小規模事業者」とは(所得税法第67条、所得税法施行令第195条)

- ①その年の前前年分の不動産所得の金額及び事業所得の金額の合計額が300万円以下であること
- ②既に法第67条の規定の適用を受けたことがあり、かつ、その後同条の規定の適用を受けないこととなった者については、再び同条の規定の適用を受けることにつき財務省令で定めるところにより納税地の所轄税務署長の承認を受けた者であること

**5. 仕入れに係る対価の返還等を受けた場合の仕入れに係る消費税額の控除の特例に関する経過措置(平成24年改正消費税法附則第9条)**

課税事業者が、施行日前に国内において行った課税仕入れにつき、施行日以後に新消費税法第32条第1項に規定する仕入れに係る対価の返還等を受けた場合には、当該仕入れに係る対価の返還等に係る同条の規定による仕入れに係る消費税額の控除の計算については従前の例(旧税率を適用して仕入れに係る消費税額の計算を行う)による。

**6. 納税義務の免除を受けないこととなった場合等の棚卸資産に係る消費税額の調整に関する経過措置(平成24年改正消費税法附則第10条)**

課税事業者が、施行日前に国内において譲り受けた課税仕入れに係る棚卸資産又は施行日前に保税地域から引き取った課税貨物で棚卸資産に該当するものを施行日以後有している場合には、当該課税仕入れに係る棚卸資産又は当該課税貨物で棚卸資産に該当するものに係る消費税額の調整については、従前の例(旧税率)によります。

この従前の例(旧税率)による取り扱いは、課税事業者が免税事業者となった場合においても同様です。

**7. 売上げに係る対価の返還等をした場合の消費税額の控除に関する経過措置（平成24年改正消費税法附則第11条）**

課税事業者が、施行日前に国内において行った課税資産の譲渡等につき、施行日以後に売上げに係る対価の返還等をした場合には、対価の返還等に係る消費税額の控除については、従前の例（旧税率）によります。

**8. 貸倒れに係る消費税額の控除等に関する経過措置（平成24年改正消費税法附則第12条）**

課税事業者が、施行日前に国内において行った課税資産の譲渡等に係る売掛金その他の債権につき、施行日以後にその全部又は一部の領収ができなくなった（貸倒れとなった）場合には、当該領収できなくなった課税資産の譲渡等に係る消費税額の控除等については、従前の例（旧税率）によります。

**（補足）**

平成24年改正消費税法附則条文では「旧税率」となっているため、同様の表記としましたが、「平成26年4月1日（8%の新税率へ引上げ）」以後であれば旧税率は5%、「平成27年10月1日（10%新税率へ引上げ）」以後であれば旧税率は8%となります。