

消費税率の引き上げと対応策

(1) 改正法の成立

「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法律」（以下「改正法」といいます。）が平成26年4月1日より施行されます。消費税率は、2段階で引き上げられる予定ですが、全ての取引が引き上げられるのではなく、一定の取引については、施行日後も旧税率が適用できる経過措置が設けられています。特に、工事の請負等に関する経過措置などを適用する際には、「指定日」が平成25年10月1日と平成27年4月1日の2回出てくるなど、非常に複雑化しています。そこで、本稿では、改正後の消費税法による税率引き上げによる影響と対応策を解説します。

(2) 消費税率の引き上げ

改正により、消費税と地方消費税の税率は、以下のとおりになります。

時期	消費税	地方消費税	合計
現状 (平成26年3月31日まで)	4%	1%	5%
平成26年4月1日から 平成27年9月30日まで	6.3%	1.7%	8%
平成27年10月1日から	7.8%	2.2%	10%

(3) 税率引き上げによる資金繰りへの影響

① 納税資金への影響

施行日以後の課税期間における消費税等の納付税額は、単純に計算すると、施行日前の課税期間の約1.6倍になります。

したがって、納税資金を確保し、確定申告時に円滑に納税が出来るような準備が必要になります。

中間申告義務のない事業者については、任意の中間申告制度を利用するなどして、滞納を防ぐ工夫も必要です。

② 輸出事業者への影響

輸出事業者は、仕入時に消費税等を負担しているにも関わらず、売上時に消費税等が発

生しないため、確定申告により消費税等が還付されるまでの間、一時的にその分に対応する資金繰りが圧迫される可能性があります。

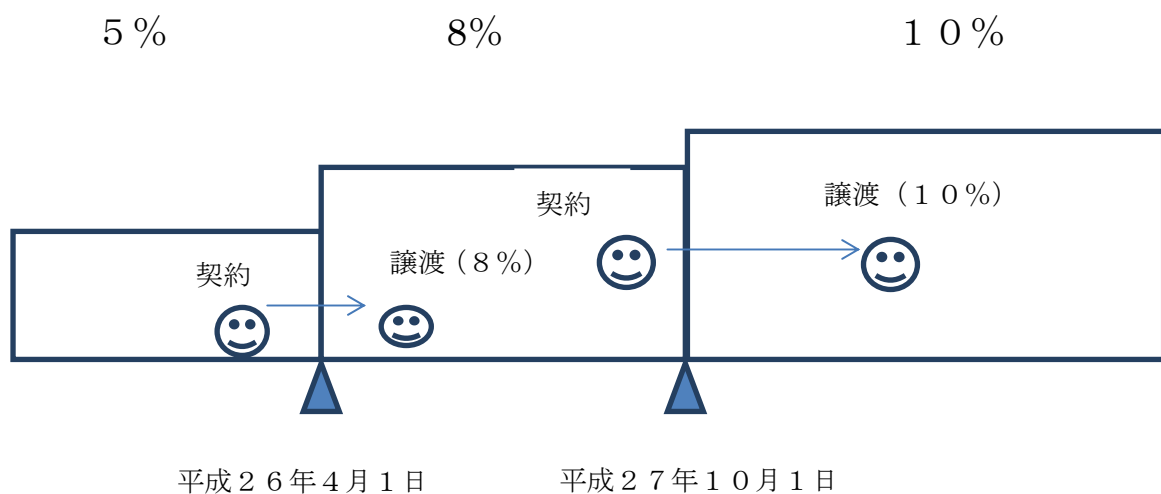
このような場合には、課税期間を1ヶ月又は3ヶ月とする「消費税課税期間特例選択制度」の適用を検討することも必要です。

(4) 税率引き上げによる取り扱い

① 原則

商品等の引渡しによる資産の譲渡等	施行日以後に、商品等の引渡しが行われた場合は、新税率が適用されます。 出荷基準、検収基準を採用している場合は、その譲渡等とみなされる日を「引渡し日」として判断がなされます。
役務の提供による資産の譲渡等	施行日以後に、役務の提供がなされた場合は、新税率が適用されます。
保税地域からの外国貨物の引取りに係る課税仕入れ	施行日以後に、その外国貨物の引取りが行われた場合は、新税率が適用されます。

施行日の前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であったとしても、これらの取引が施行日以後に行われる場合には、新税率が適用されます。



② 経過措置

改正後の消費税法では、旅客運賃等、電気料金等、工事の請負等、資産の貸付け、役務の提供などを対象に「別段の定め」として経過措置が設けられています。これらの経過措置に該当する取引であれば、施行日以後に行われる資産の譲渡等や課税仕入についても旧税率が適用されることになります。

経過措置における「指定日」と「施行日」		
税率	指定日	施行日
8%	平成25年10月1日	平成26年4月1日
10%	平成27年4月1日	平成27年10月1日

③ 工事の請負等に関する経過措置

工事の請負等については、事業者が平成8年10月1日から指定日の前日（平成25年9月30日）までの間に締結した工事または製造の請負に係る契約に基づいて、施行日（平成26年4月1日）以後にその契約に係る課税資産の譲渡等を行う場合には、経過措置の対象となり、旧税率が適用されます。

《主な要件》

- ・ 請負契約が、指定日の前日までになされていること。
- ・ 工事の請負に係る契約、製造の請負に係る契約、これらに類する契約（測量、地質調査、工事の施工調査、企画・立案・監理・設計、映画の製作、ソフトウェアの開発などの請負に係る契約）であること。
- ・ 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、その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であること（注文生産であること）

《適用に際してのポイント》

(a) 経過措置を受ける場合の書面通知

経過措置の適用を受ける場合には、相手方に対して経過措置の適用をした旨を書面により通知することとされています。これは、その取引に係る相手方も、旧税率により仕入税額控除を行うために必要だからです。

但し、通知を行わないことにより経過措置が不適用になることはなく、罰則規定もありません。税務調査でのトラブル等を防ぐためにも、必要であると言えるでしょう。

《通知内容》

- ・通知をする事業者の氏名または名称
- ・経過措置の適用を受ける課税資産の譲渡等に係る資産または役務の内容
- ・適用を受ける経過措置に係る該当条項
- ・経過措置を受ける課税資産の譲渡等の対価の額（消費税額に相当する金額を含む）
- ・通知を受ける者の氏名または名称

また、通知に関しては、あえて新たな書面を作成する必要はなく、請求書等に「改正消費税法附則5条3項に該当」などと経過措置の条文番号や適用税率等を記載する方法も認められています。

(b) 契約書の保存

この経過措置は、着手日や対価の受領日に関する要件は一切ありません。あくまでも契約がいつ行われたかにより判断がなされることとなります。よって、契約書の保存は、必要となります。

(c) 部分完成基準による譲渡（ソフトウェアの開発など）

この経過措置の適用を受けるためには、「仕事の目的物の引渡しが一括して行われること」という要件を満たす必要がありますが、以下のいずれかの要件を満たす場合には、目的物の引渡しが部分的に行われるとしても、経過措置が適用されます。

- (イ) 一の契約により同種の建設工事等を多量に請け負ったような場合で、その引渡数量に応じて工事代金等を収入する旨の特約または慣習がある場合。
- (ロ) 一の建設工事等であっても、その建設工事等の一部が完成し、その完成した部分を引き渡した都度その割合に応じて工事代金等を収入する旨の特約または慣習がある場合。

(d) 契約金額に増減があった場合

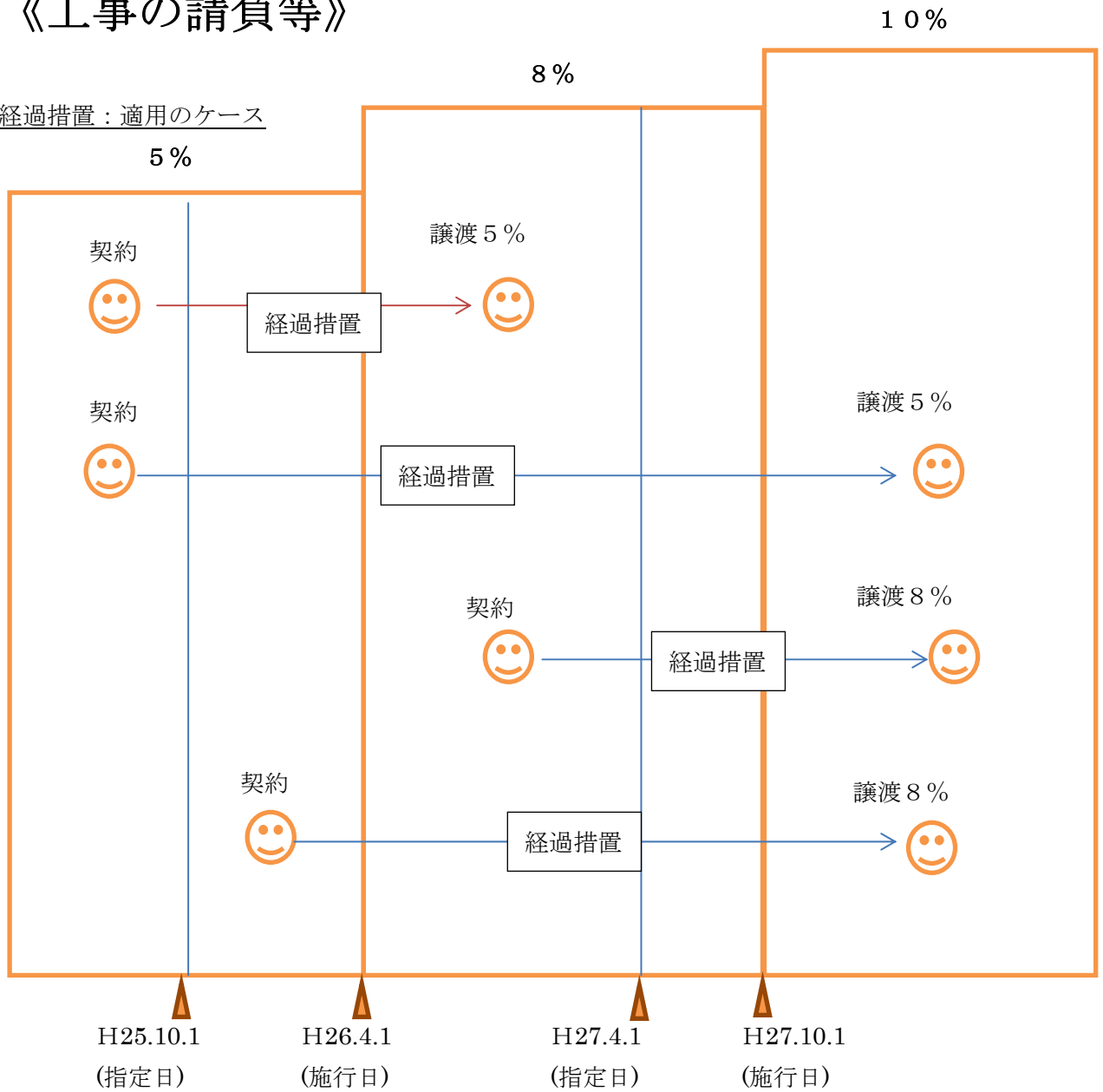
指定日以後に請負金額の改定があった場合には、当初の契約金額を超える部分の金額については経過措置の適用はありません。

(e) 施行日までの引渡し

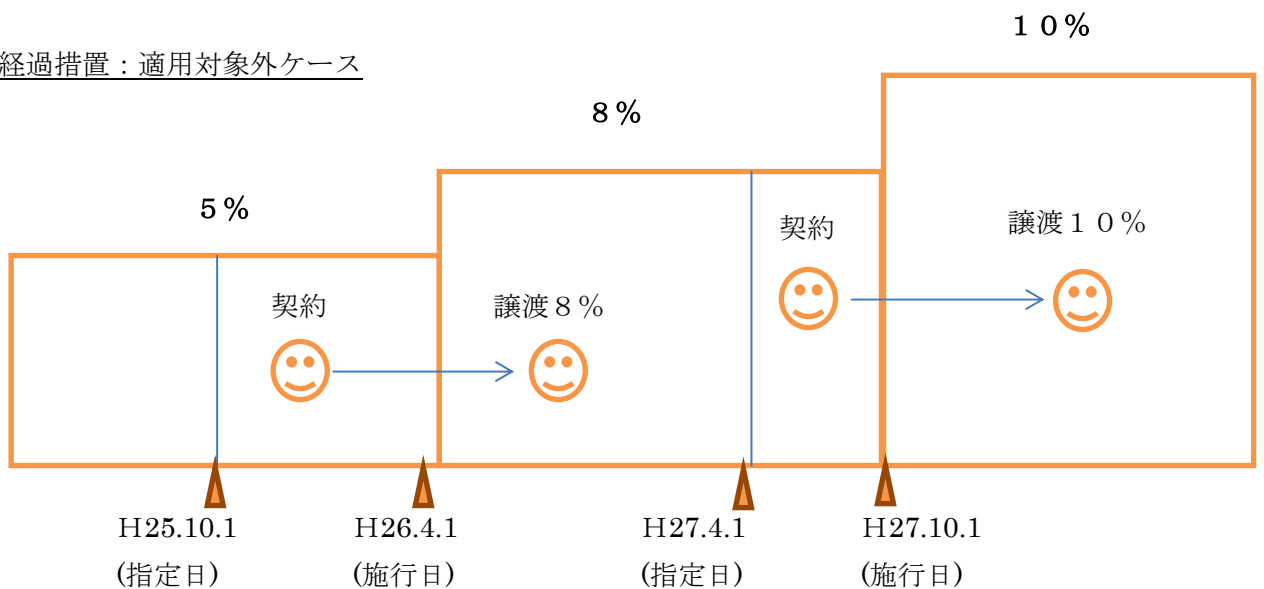
指定日の前日までに契約を行うことは出来なかったが、施行日の前日までに引渡しが行われるものについては、原則どおりの取り扱いとなり、旧税率が適用されます。

《工事の請負等》

経過措置：適用のケース



経過措置：適用対象外ケース



④ 資産の貸付けに関する経過措置

事業者が、平成8年10月1日から指定日の前日（平成25年9月30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（平成26年4月1日）前から引き続き行われている資産の貸付けで、以下の要件に該当するものについては経過措置の対象となり、旧税率が適用されます。

次の（イ）及び（ロ）、または（イ）及び（ハ）の要件を満たすことが必要です。

- （イ） その契約に係る資産の貸付けの期間及びその期間中の対価の額が定められていること。
- （ロ） 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ることができる旨の定めがないこと。
- （ハ） 契約期間中に当事者の一方また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90%以上であるように当該契約で定められていること。

但し、指定日以後に、その資産の貸付けの対価の額が変更された場合には、その変更後におけるその資産の貸付けは経過措置の対象外となり、新税率が適用されます。

《適用に際してのポイント》

(a) 自動継続条項がある賃貸借契約

自動契約条項がある賃貸借契約で、指定日の前日までに解約申出期限が経過して自動継続された契約に基づき、施行日（平成26年4月1日）前から施行日以後に引き続き貸付を行う場合には、その自動継続後の貸付けで施行日以後に行われる貸付けは経過措置の対象となり、旧税率が適用されます。

(b) 所有権移転外ファイナンス・リースの取り扱い

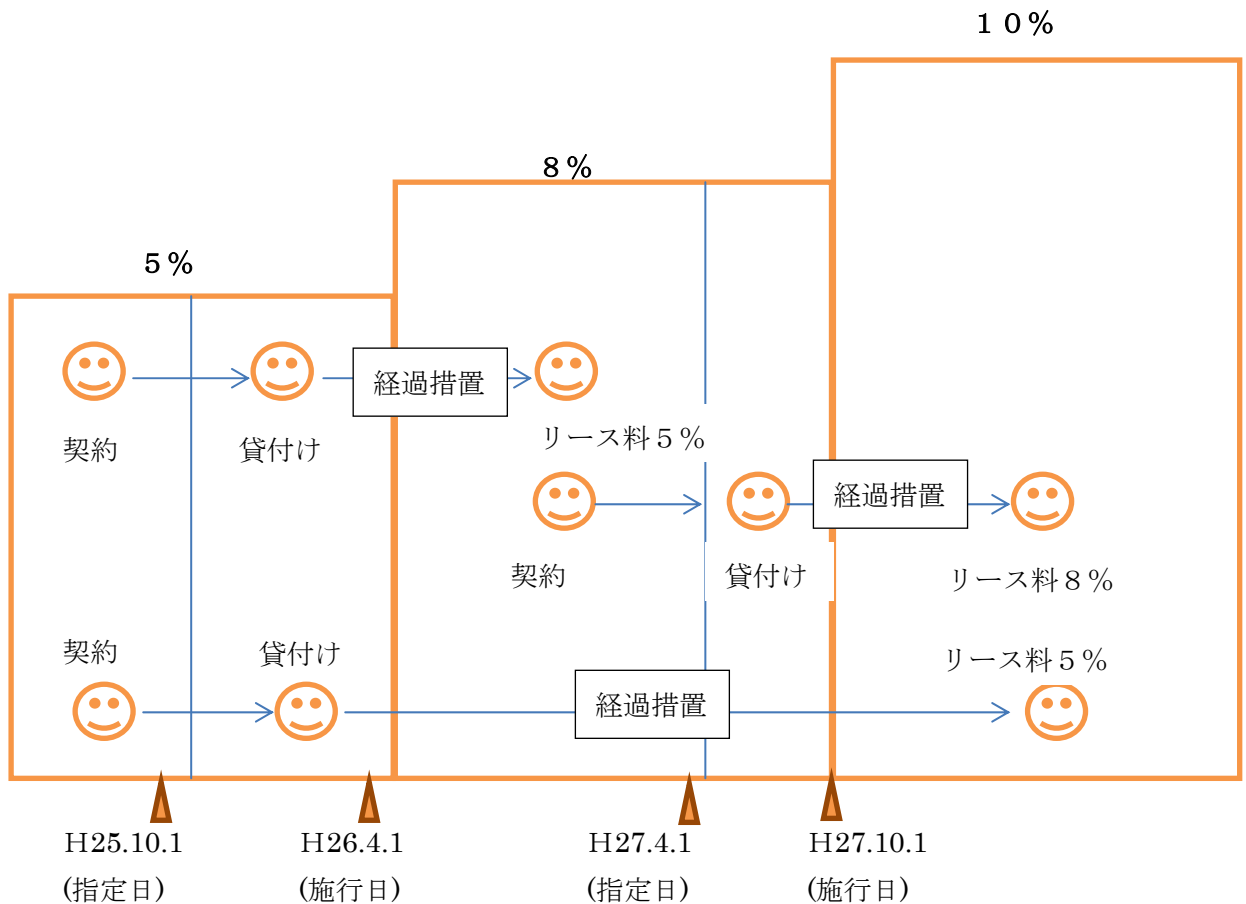
平成20年4月1日以後に契約が締結された所有権移転外ファイナンス・リース取引については、売買取引として取り扱われるため、資産の貸付けに関する経過措置の対象とはなりません。

(c) 経過措置を受ける場合の書面通知

経過措置の適用を受ける場合には、上記③の規定と同様、その旨を書面で相手方に通知することになっています。

《資産の貸付け》

経過措置：適用のケース



経過措置：適用対象外ケース

