

## — 消費税税率引上げに伴う 経過措置 —

村上 敬子 (むらかみ けいこ)

村上敬子税理士事務所  
税理士



2013年10月1日、安倍総理大臣は、「本日、私は消費税を法律で定められたとおり5%から8%に3%引き上げる決断をいたしました。大胆な経済対策を果敢に実行し、この景気回復のチャンスをもっと確実なものにすることにより、経済再生と財政健全化は両立し得る」などとして、2014年4月1日（以下「施行日」と略）から消費税を8%に引き上げると正式に発表しました。

消費税の引上げは17年ぶりであり、消費税実務のみならず、経営現場に多大な影響を及ぼすものであることから、昨年8月10日に「消費税法改正法」（「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」）が成立して以来、さまざまな議論が行われてきました。中でも、消費税の転嫁・価格表示等の対応や経過措置等税制への対応、駆け込み需要・反動減への対応、販売管理・会計・レジシステムの対応など、経営面における対応は重要課題です。

今月号では、消費税の引上げに伴い設けられている課税資産の譲渡等に係る「経過措置」のうち6項目を見ていきます。

### 〔質問1〕

消費税の税率引上げに伴い設けられている経過措置とはどのようなものですか。

### 〔回答〕

消費税については、課税資産の譲渡等の時期により適用税率が決定します。消費税の引上げにより、原則として施行日以降の譲渡等については8%の税率を適用することになります。しかし、一定の要件に該当する取引については、施行日以降の譲渡等についても旧税率5%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。

新消費税法は、施行日以後に行われる資産の譲

渡等について適用されるのであり、施行日の前日までに締結した契約に基づいて行われる資産の譲渡等であっても、これらが施行日以後に行われる場合には、別段の定めがある場合を除き、資産の譲渡等について新消費税法が適用されることとなります。つまり「経過措置」は、施行日以後に行われる資産の譲渡等について旧税率が適用される「別段の定め」です。

消費税の引上げに伴い、課税資産の譲渡等に係る消費税について、以下のような経過措置が設けられています。

1. 旅客運賃等の税率等に関する経過措置

2. 電気料金等の税率等に関する経過措置
3. 長期割賦販売等の税率等に関する経過措置
4. 工事の請負等の税率等に関する経過措置
5. 資産の貸付けの税率等に関する経過措置
6. 指定役務の提供の税率等に関する経過措置
7. 予約販売に係る書籍等の税率等に関する経過措置 他

〔質問2〕

旅客運賃等の税率等に関する経過措置の概要を教えてください。

〔回答〕

事業者が、旅客運賃等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を施行日前に領収している場合において、譲渡対価の領収に係る課税資産の譲渡等を施行日以後に行うときは、5%の旧税率によることとされます。不特定かつ多数の者に対する課税資産の譲渡等の場合で、施行日前に対価を領収し、課税資産の譲渡等が施行日以後になる場合には、旧税率を適用するという経過措置です。電車代等については、支払を施行日前に行った場合については旧税率が適用されることになり、定期券を施行日前に購入していた場合には按分計算の必要はありません。

経過措置の適用対象となる資産の譲渡等は次のとおりです。

- ① 汽車、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

〔質問3〕

電気料金等の税率等に関する経過措置の概要を教えてください。

〔回答〕

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に係る課税資産の譲渡等で、施行日前から2014年4月30日までの間に料金の支払を受ける権利が確定するものに係る資産の譲渡等に係る消費税については、旧税率によることとされます。

なお、「継続的に供給し、又は提供することを約する契約」とは、電気、ガス、水道水等を不特定多数の者に対して継続して行うために定められた供給規定等に基づく条件により、長期間にわたって継続して供給することを約するものをいい



ます。

また、「支払を受ける権利が確定するもの」とは、電気、ガス等の使用量を計量するために設けられた電力量計その他の計量器を、定期的に検針その他これに類する行為により確定する方法等により、一定期間における使用量を把握し、これに基づき料金が確定するものをいいます。

なお、電気通信役務の提供であっても、その役務の提供に係る料金が一定期間の使用量に応じて変動しないものは、経過措置の対象となりません。したがって、基本料、付加機能使用料及び通話料等を一括して利用者に請求する携帯電話の料金は、一定期間の通話量に応じて支払いを受ける権利が確定するものなので経過措置の対象となりますが、インターネットの通信料金等で月々の使用量に関係なく定額料金となっているものは経過措置の対象となりません。

経過措置の適用対象となる資産の譲渡等は次のとおりです。

- 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 電気通信事業法第2条第3号に規定する電気通信役務の提供
- ⑤ 熱供給及び温泉の供給

〔質問4〕

工事の請負等の税率等に関する経過措置の概要を教えてください。

〔回答〕

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き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「駆け込み需要及びその反動等による影響が大きいこと」などから、指定日（2013年9月30日）までに契約が行われた場合には、引渡しが行われる日（2014年4月1日）以降に

なった場合であっても旧税率が適用されることとなります。

また、契約後に追加工事等で契約金額が増加した場合については、全体が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新税率の適用対象となります。

この経過措置の適用を受ける場合には契約の相手方に対し、旧税率の適用を受けたことを「書面（契約書や請求書等）」で通知しなければなりません。

対象となる契約は、「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」とされています。具体的には、次のような契約が該当しますが、目的物の引渡しを要しない、例えば月極めの警備保障契約、メンテナンス契約や清掃契約は当該経過措置の適用対象外となります。

- ① 建築請負契約
- ② 製造請負契約
- ③ 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
- ④ 映画の制作
- ⑤ ソフトウェアの開発
- ⑥ その他の請負に係る契約（修繕、運送、保管、印刷、広告、仲介、情報提供、検査・検定等の事務処理、市場調査）等

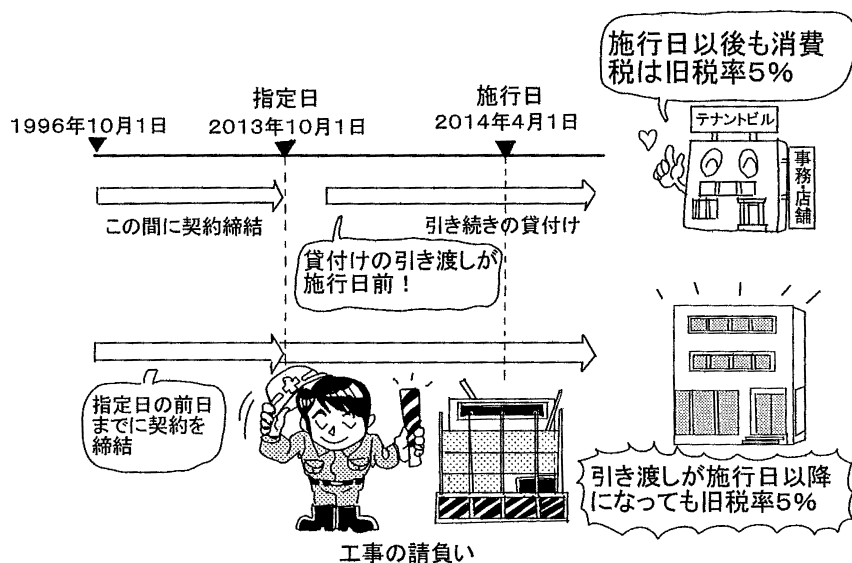
〔質問5〕

資産の貸付けの税率等に関する経過措置の概要を教えてください。

〔回答〕

事業者が、1996年10月1日から指定日の前日まで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、契約の内容が一定の要件に該当するときは、施行日以後に行う資産の貸付けに係る消費税については、旧税率によることとされます。

ただし、指定日の前日までに締結した契約で



あっても、その貸付けに係る資産の賃借人への貸付けのための引渡しが施行日以後に行われた場合には経過措置の対象となりません。

例えば、2013年9月30日までに締結した資産の貸付契約の場合、2014年3月31日までに貸付けのための資産の引渡しが行われ、2014年4月1日以後も引き続き貸付けを行っている場合は5%の経過措置の対象となりますが、貸付けのための資産の引渡しが2014年4月1日以後の場合は経過措置の対象とならず8%となります。

なお、この経過措置の適用を受ける資産の貸付けについては、取引の相手方に対し、その旨を書面により通知することとされていますが、この通知は、請求書等にその旨を表示しても差し支えないとされています。

経過措置を適用するための要件は次の通りです。

- ① 2014年3月31日までに引き渡し、貸付けを開始すること
- ② 2014年4月1日以降に引き続き貸付けを行っていること
- ③ 貸付けの期間と対価の額が定められていること
- ④ 事業者が対価の額の変更を求められないこと
- ⑤ 契約期間中に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（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）

**<不動産契約における経過措置適用の留意点>**

不動産の賃貸借契約では、社会情勢、貨幣価値、近隣相場等の変動による賃料等改定条項や解約申し入れ条項が定められているのが一般的です。その場合、上記④「事業者が対価の額の変更を求められないこと」や⑤「契約期間中に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」の適用要件に該当せず、経過措置を適用することができません。

**〔質問6〕**

指定役務の提供の税率等に関する経過措置の概要を教えてください。

**〔回答〕**

事業者が1996年10月1日から2013年10月1日（指定日）の前日までの間に締結した役務の提供に係る契約で、当該契約の性質上、役務提供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、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、旧税率によることとされます。

- ① 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。

#### 対象となる資産の譲渡等（指定役務の提供）

経過措置の対象となる指定役務の提供とは、割賦販売法第2条第6項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定められています。具体的には、

- ① 婚礼（結婚披露を含む）のための施設の提供、衣服の貸与その他の便益の提供及びこれに附随する物品の給付
- ② 葬式のための祭壇の貸与その他の便益の提供及びこれに附随する物品の給付

など、冠婚葬祭互助会等における事前積立方式による結婚式の披露宴や葬儀の告別式等に限定されたものになっています。

割賦販売法施行令別表2の次の役務提供で、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が該当しますが、資産の購入を前提にその購入対価を積み立てることとしているようなもの（例えば、デパートの積立会員制度を利用した商品等の購入）は、これに含まれません。

また、上記指定役務の提供であっても、指定日以後において当該役務の提供の対価の変更が行われた場合には、変更後に行われた役務の提供については新税率が適用されることとなります。なお、この役務の提供の対価の額の変更には、契約において定められた役務提供の内容の変更による対価の変更も含まれることとなっています。したがって、冠婚葬祭等であらかじめ結婚式の披露宴の内容等が定められている契約を指定日前に締結したとしても、指定日以後に同一内容で対価の変更が

あった場合や、指定日以後に内容を変更して対価が変更された場合には経過措置の適用はありません。

#### 〔質問7〕

予約販売に係る書籍等の税率等その他の経過措置の概要を教えてください。

#### 〔回答〕

##### (1) 予約販売に係る書籍等の税率等の経過措置

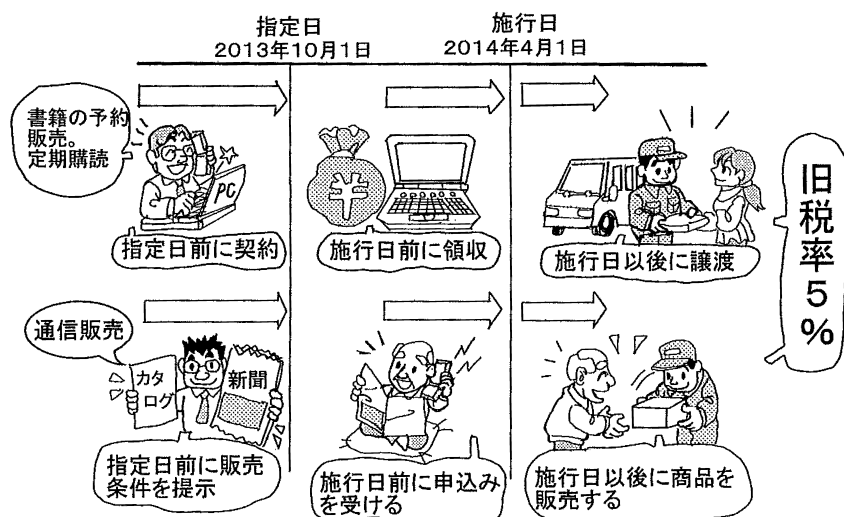
指定日前に締結した不特定かつ多数の者に定期的に継続して供給することを約する契約に基づき譲渡する書籍その他の物品で、契約に定められた対価の全部又は一部を施行日前に領収している場合において、その書籍その他の物品の譲渡を施行日以後に行うときは、その領収した対価に係る部分の課税資産の譲渡等に係る消費税は、旧税率によることとされます。なお、「定期的に継続して供給する」とは、週、月、年その他の一定の周期を単位として、おおむね規則的に継続して供給することをいいます。

##### (2) 発売日が施行日前である新聞・雑誌等の税率等に関する経過措置

不特定かつ多数の者に週、月その他の一定期間を周期として定期的に発行される新聞又は雑誌で、その発行する者が発売をする日を指定するものうち、その指定する日が施行日前である新聞等を施行日以後に譲渡した場合には、旧税率によることとされます。

##### (3) 通信販売等の税率等に関する経過措置

通信販売（不特定かつ多数の者に商品の内容、販売価格その他の条件を提示し、郵便、電話その他の方法により売買契約の申込みを受けて提示した条件に従って行う商品の販売をいい、予約販売に係る書籍等の税率等に関する経過措置に規定する契約に係る販売を除きます。）の方法により商品を販売する事業者が、指定日前にその販売価格等の条件を提示し、又は提示する準備を完了した場合において、施行日前に申込みを受け、提示した条件に従って施行日以後に商品を販売するとき



は、その商品の販売については旧税率が適用されます。

なお、「不特定かつ多数の者に販売条件を提示すること」とは、一般に、新聞、テレビ、チラシ、カタログ、インターネット等の媒体を通じて購読者又は視聴者等に対して販売条件を提示することをいい、例えば、〇〇頒布会、〇〇友の会等と称する会で、相当数の会員で構成され、かつ、会員数が固定的でないような会が会員等を対象としてこれらの媒体を通じて販売条件を提示するような場合はこれに該当しますが、訪問面談により販売条件を提示することはこれに含まれません。

また、「提示する準備を完了した場合」とは、販売条件等の提示方法に応じ、いつでも提示することができる状態にある場合をいい、例えば、販売条件等を掲載したカタログ等の印刷物の作成を

完了した場合などがこれに該当します。

#### (4) 有料老人ホームの税率等に関する経過措置

1996年10月1日から指定日の前日までの間に締結した有料老人ホームに係る終身入居契約（有料老人ホームに入居する際に一時金を支払うことにより、終身居住する権利を取得するもの）で、入居期間中の介護に係る役務の提供の対価が入居の際に一時金として支払われ、かつその一時金について事業者が事情の変更その他の理由によりその額の変更を求めることができる旨の定めがないものに基づいて、施行日前から施行日以後引き続き資産の譲渡等を行っている場合には、施行日以後に行う役務の提供（一時金に対応する部分に限る）に係る消費税については、旧税率によることとされます。

本稿で参照した資料等は、以下のサイトでご確認いただけます。

「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Q & A」平成25年4月 国税庁消費税室：

<http://www.nta.go.jp/shiraberu/ippanjoho/pamph/shohi/kaisei/pdf/2191.pdf>

「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）」国税庁ホームページ：

<http://www.nta.go.jp/shiraberu/zeiho-kaishaku/tsutatsu/kobetsu/kansetsu/130325/index.htm>