

経過措置と適用税率 Q&A との関係を読む

保守サービス契約、 施行日またぐ際の消費税率は？

国税庁は1月20日、第二弾となる「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」（以下、適用税率 Q&A）を公表した（本誌532号4・34頁参照）。

ただ、今回の適用税率 Q&A は、一見すると現行の消費税法基本通達とは異なる取扱いとも見受けられ、実務家から疑問の声が挙がっている。その1つが適用税率 Q&A の問2・問3と国税庁が昨年4月に公表した「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」（以下、経過措置 Q&A）の問4との関係だ。

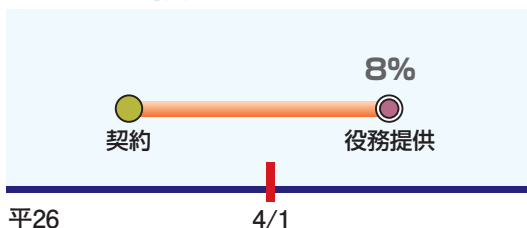
これらは施行日（平成26年4月1日）をまたぐ年間契約の役務提供の取扱いについて解説しているものだが、経過措置 Q&A の問4は役務提供が完了する1年後に新税率（8%）とされている一方、適用税率 Q&A 問2・問3では月ごとに役務提供が完了するものとして施行日前までであれば旧税率（5%）、施行日後であれば新税率（8%）が適用されるとしている。今回のスコープでは、同じ役務提供でありながら適用税率が異なる理由を探ることとする。

役務提供の全部が完了する時点はいつか？

今回公表された適用税率 Q&A で実務家から疑問の声が挙がっている1つが機械等の保守サービス契約（役務提供）の取扱いだ。

経過措置 Q&A 問4では、施行日をまたぐ1年間のコピー機械の保守サービス契約（メンテナンス契約）をした場合は、資産の譲渡等の時期は役務の全部を完了する日となるた

【図1】 役務提供の完了は年間の保守契約が終了した時点



別段の定めに該当するか？

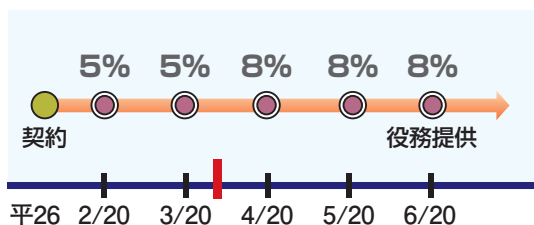
消費税法基本通達9-6-2（資産の譲渡等の時期の別段の定め）では、「資産の譲渡等の時期について、所得税又は法人税の課税所得金額の計算における総収入金額又は益金の額に算入すべき時期に関し、別に定めがある場合には、それによることができるものとする。」とされている。

今回の適用税率 Q&A がこの別段の定めに該当するのではないかと思う実務家もいるようだ。しかし、国税庁によると、この別段の定めとは短期前払費用などの取扱いが該当することになり、今回の適用税率 Q&A は該当しないとの見解を示している。

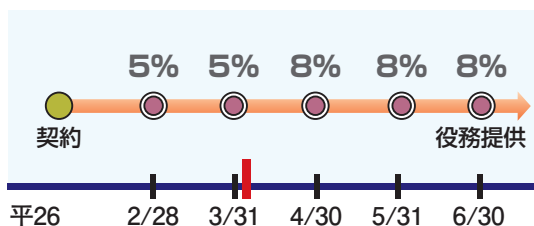
め、施行日後であれば新税率（8%）が適用される旨が明記されている（図1参照）。

今回公表された適用税率Q&Aの問2・問3では、施行日をまたぐ1年間の機械等の保守サービス契約をした場合は同じであるものの、問2では月ごとに料金を請求するケース（図2参照）、問3では1年分の料金を前受けし、毎月の役務提供完了後に収益に計上しているケース（図3参照）を説明している。それぞれのケースは月ごとに役務提供が完了するものであるとし、役務提供の完了が施行日

【図2】 月ごとに保守料金を請求する保守契約



【図3】 年間の保守契約の保守料金を前受けして、毎月収益計上する場合



前受金を一括収益計上できるケースは？

ところで、経過措置Q&Aの問4では、但書きとして、「契約等により、1年分の対価を収受することとしており、事業者が継続して当該対価を収受したときに収益に計上しているときは、施行日の前日（平成26年3月31日）までに収益に計上したものについて旧税率（5%）を適用して差し支えないとしている。」旨が追記されている。

役務提供の全部を完了した日が資産の譲渡

前であれば5%、施行日後であれば8%が適用されるとしている。

中途解約なら未経過期間分の返還が必要

経過措置Q&A問4と適用税率Q&A問2・問3の違いは役務提供の全部の完了を1年間で見るか、月ごとで見るかの違いといえる。

適用税率Q&Aの方は契約上、役務提供が月ごとで完了することが明らかであるケースを想定。問2であれば、月ごとに作業報告書を作成し、保守料金を請求している。また、問3の場合は、1年間の保守料金を一括して前受けしているが、契約上、月額〇〇円として保守料金を定め、中途契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ものとしている。これらの契約であれば役務提供が月ごとに完了するものとされているわけだ。

一方、経過措置Q&Aの方は契約から1年後に役務提供の全部が完了するケースを想定している。

したがって、実務上は契約等により役務提供の完了した時点がいつになるかによってどちらのケースもあり得ることになる。

月ごとに収益計上している企業が多いことを考えれば、今回の適用税率Q&Aは実務に沿ったものといえそうだ。

等の時期であるとしていながらどのようなケースが該当するのか疑問が生じるところでもある。

この点、経過措置Q&Aの問4の但書きに該当するケースとは、契約により、中途解約があった場合であっても未経過期間分の料金を返還しない取引や企業会計上、少額の取引などが該当することになる。