

Vol.52

今回は消費税

相談事例
紹介

会員相談室

相談委員 和氣 光 (新宿支部)



電話相談

受付 午前10時～11時50分
時間 午後 1時～ 2時40分

03-3354-8520



事前予約

面接相談・随時相談

03-5919-7157



施行日前後の取引に係る 税率の適用

質問

平成26年4月1日から地方消費税を含む消費税率が現行の5%から8%に引き上げられるが、例えば、商品の売上げ・仕入れにおいて、商品を販売した事業者の出荷の日が平成26年3月31日で、同日に売上げを計上し、商品を仕入れた事業者への商品の到着の日が平成26年4月1日で、同日に商品の検収をした上で仕入れを計上している場合の課税売上げに係る消費税額及び課税仕入れに係る消費税額の計算は、改正前の税率又は改正後の税率のいずれを適用して計算することになるか。

回答

課税売上げに係る消費税額の計算は改正前の税率を適用し、課税仕入れに係る消費税額の計算は改正後の税率を適用して計算することになる。

なお、取引に際して、仕入税額控除をする場合の保存要件とされている請求書等に税抜きの対価の額と消費税額等を区分し、その区分記載した金額に基づき対価の額等を授受している場合には、課税仕入れを行った事業者についても施行日前後の取引について、課税資産の譲渡等を行った事業者が区分記載した消費税額等に基づき控除税額の計算をすることは実務上も認められるものと考えられる。

解説

1 資産の譲渡等の日及び課税仕入れの日がいつであるかの考え方

消費税は、国内において事業者が事業として対価を得て行う資産の譲渡及び貸付け並びに役務の提供（資産の譲渡等）をした場合に課税することとし（消法4①）、課税資産の譲渡等をした時に納税義務が成立することとされている（通則法15②七）。

また、消費税は前段階の税額を控除する税であり、事業者が国内において課税仕入れを行った場合には課税仕入れを行った日の属する課税期間において課税標準額に対する消費税額から課税仕入れに係る消費税額を控除することとされている（消法30①）。

これらの場合における事業者が行った資産の譲渡等の時及び課税仕入れの時の取扱いは、消費税法基本通達第9章《資産の譲渡等の時期》において資産の譲渡等の時期について規定し、第11章第3節《課税仕入れ等の時期》において課税仕入れの時期について規定している。

これらの規定によれば、棚卸資産の譲渡の日は、その引渡しの日とされており（消基通9-1-1）、棚卸資産の引渡しの日がいつであるかについては、例えば、出荷の日、相手方が検収した日、相手方において使用収益ができることとなった日、検針等により販売数量を確認した日等、当該棚卸資産の種類及び性質、その販売に係る契約の内容等に応じてその引渡しの日として合理的であると認められる日のうち、事業者が継続して棚卸資産の譲渡等を行ったこととしている日によるものとされている（消基通9-1-2）。

また、課税仕入れを行った日とは、課税仕入れに該当することとされる資産の譲受け若しくは借受けをした日又は役務の提供を受けた日を

いうが、これらの日がいつであるかについては、別に定めるものを除き、第9章の取扱いに準ずることとされている（消基通11-3-1）。

事例においては、棚卸商品の販売を行った事業者、つまり課税資産の譲渡を行った事業者においては棚卸資産を出荷した日を譲渡の日としており、また、棚卸資産の仕入れを行った事業者、つまり課税仕入れを行った事業者は棚卸資産が到着した日を課税仕入れを行った日としており、その処理は認められることになる。

したがって、事例の場合における課税資産の譲渡の日は平成26年3月31日に、課税仕入れを行った日は平成26年4月1日になる。

2 施行日前後の取引に係る消費税の適用

「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。）」（以下「改正法」という。）附則第2条《消費税法の一部改正に伴う経過措置適用の原則》の規定により、施行日（平成26年4月1日）以後に国内において事業者が行う資産の譲渡等及び施行日以後に国内において事業者が行う課税仕入れ並びに施行日以後に保税地域から引き取られる課税貨物に係る消費税について改正後の消費税法が適用されることから、これらについては新税率を適用して税額計算等を行うこととなる。

また、同条においては、施行日前に国内において事業者が行った資産の譲渡等及び施行日前に国内において事業者が行った課税仕入れ並びに施行日前に保税地域から引取った課税貨物に係る消費税については、なお従前の例によることとされていることから、これらについては改正前の旧税率（現行の税率）を適用して税額計算等を行うこととなる。

これを事例の取引に当てはめれば、商品の販売については改正前の旧税率を適用し、商品の仕入れについては新税率を適用して課税売上げに係る消費税額及び課税仕入れに係る消費税額を計算することになる。

3 施行日前後の取引に係る税額計算等の計算式等

改正法第2条第5項《消費税法の一部改正》の規定により、消費税法第29条《税率》に規定する税率が100分の4から100分の6.3とされ、消費税法第30条第1項《仕入れに係る消費税額の控除》に規定する課税仕入れに係る消費税額の計算における課税仕入れに係る支払対価の額に乘じる算式が105分の4から108分の6.3に改正されている。

これらの規定等に係る改正前後の消費税額等の計算式等は次のとおりとなる。

(1) 課税標準及び課税標準に対する消費税額の計算

$$\text{課税標準} = \text{税込み対価の額} \times \frac{100}{105(108)} \quad (\text{消法28①})$$

$$\text{消費税額} = \text{課税標準} \times \frac{4(6.3)}{100} \quad (\text{消法29})$$

$$\text{地方消費税額} = \text{消費税額} \times \frac{25(17)}{100(63)} \quad (\text{地方税法72の83})$$

(2) 課税仕入れに係る消費税額の計算

$$\text{課税仕入れに係る消費税額} = \text{課税仕入れに係る支払対価の額} \times \frac{4(6.3)}{105(108)} \quad (\text{消法30①})$$

(注) 1 かっこ書の算式の数値は改正後のものである。

2 課税仕入れに係る支払対価の額とは、「課税仕入れの対価の額（対価として支払い、又は支払うべき一切の金銭又は金銭以外の物若しくは権利その他経済的な利益の額とし、当該課税仕入れに係る資産を譲渡し、若しくは貸し付け、又は当該課税仕入れに係る役務を提供する事業者に課されるべき消費税額及び当該消費税額を課税標準として課されるべき地方消費税額に相当する額がある場合には、当該相当する額を含む。」とされており、税込みの対価の額をいうこととなる。

したがって、事例の商品の販売については施行日前の資産の譲渡に該当することから、上記の改正前の課税標準及び課税標準に対する消費税額の計算に係る計算式を適用して計算することとなる。

また、商品の仕入れについては施行日以後の課税仕入れに該当することから、上記の改正後の課税仕入れに係る消費税額の計算に係る計算式を適用して計算することとなる。

4 仕入税額控除を適用するためにその保存が要件とされる請求書等に記載された消費税等の額に基づき控除税額の計算を行う場合

消費税の課税標準に対する消費税額及び課税仕入れに係る消費税額の計算は、上記3のとおり税込み価格を基にして計算することになるが、事業者間取引等においては、仕入税額控除をする場合の保存要件とされている請求書等に税抜きの対価の額と消費税額等を区分して記載し、その記載された消費税額等に基づき課税標準額に対する消費税額及び課税仕入れ等に係る消費税額の計算を行い、実務上もその処理は認められている。

これらのことを踏まえれば、取引に際して作成する請求書等に税抜きの対価の額と消費税額等を区分して記載し、それに基づき消費税の処理をしている場合には、施行日前後のごく限られた期間における事例の取引のように課税売上げは施行日前、課税仕入れは施行日以後となるものについても、改正法附則第2条の規定においては、本来、課税仕入れを行った事業者は8%の税率を適用して控除税額の計算をすることとなるが、請求書等に記載された消費税等の額に基づき控除税額の計算をすることは、課された税額を控除するという仕入税額控除の趣旨にも沿う妥当な処理として認められるものと考えられる。

注) 内容は、平成25年1月1日現在の法令等に基づいています。

本事例紹介は、会員の業務上の諸問題解決支援の一環として掲載しています。文中の税法の解釈等見解にわたる部分は、執筆者の私見（参考意見）ですので、実際の申告等税法の解釈適用に当たっては、会員ご本人の責任において行ってください。