

税理士 飯田 聡一郎

【問】

当社は、平成26年3月28日から同26年4月4日までの期間を対象とした広告の掲載を取り扱っています。収益の計上については、継続的に役務提供を開始する日に全額を計上しています。

本件の場合、平成26年3月28日に収益を計上することになりますが、この場合の消費税の税率については、全額について5%とすることは可能でしょうか。

【回答（要旨）】

消費税の税率については、経過措置の対象とならない場合には、平成26年4月1日以後の資産の譲渡等に8%が適用されることとなります。

貴社の広告の掲載は、請負契約と考えられ、その資産の譲渡等の時期は平成26年4月4日となるものと考えられます。

しかしながら、従来から役務提供を開始する日に収益を計上することとしている場合には、平成26年3月28日に資産の譲渡等があったものとして、5%の税率を適用することも実務上は認められるものと考えられます。

1 消費税における資産の譲渡等の時期

消費税法上は、資産の譲渡等の時期に関する原則的な取扱いを定めておらず、同法16条（長期割賦販売等に係る資産の譲渡等の時期の特例）、17条（工事の請負に係る資産の譲渡等の時期の特例）及び18条（小規模事業者に係る資産の譲渡等の時期等の特例）において例外的な取扱いを定めているに過ぎません。

消費税法基本通達の第9章（資産の譲渡等の時期）では、資産の譲渡等の時期についての取扱いを示していますが、そこでは、法人税及び所得税の通達における取扱いと平仄を合わせているに過ぎません。

〈消費税・法人税・所得税における資産の譲渡等の時期の取扱い例〉

消費税法基本通達	法人税基本通達	所得税基本通達
<p>9-1-1(棚卸資産の譲渡の時期)</p> <p>棚卸資産の譲渡を行った日は、その引渡しのあった日とする。</p>	<p>2-1-1(棚卸資産の販売による収益の帰属の時期)</p> <p>棚卸資産の販売による収益の額は、その引渡しがあつた日の属する事業年度の益金の額に算入する。</p>	<p>36-8(事業所得の総収入金額の収入すべき時期)</p> <p>(1) 棚卸資産の販売(試用販売及び委託販売を除く。)による収入金額については、その引渡しがあつた日</p>
<p>9-1-5(請負による資産の譲渡等の時期)</p> <p>請負による資産の譲渡等の時期は、別に定めるものを除き、物の引渡しを要する請負契約にあつてはその目的物の全部を完成して相手方に引き渡した日、物の引渡しを要しない請負契約にあつてはその約した役務の全部を完了した日とする。</p>	<p>2-1-5(請負による収益の帰属の時期)</p> <p>請負による収益の額は、別に定めるものを除き、物の引渡しを要する請負契約にあつてはその目的物の全部を完成して相手方に引き渡した日、物の引渡しを要しない請負契約にあつてはその約した役務の全部を完了した日の属する事業年度の益金の額に算入する。</p>	<p>36-8(事業所得の総収入金額の収入すべき時期)</p> <p>(4) 請負による収入金額については、物の引渡しを要する請負契約にあつてはその目的物の全部を完成して相手方に引き渡した日物の引渡しを要しない請負契約にあつてはその約した役務の提供を完了した日。 ……以下省略</p>

消費税の資産の譲渡等の時期については、基本的には、法人税法上の益金の計上時期又は所得税法上の収入すべき時期と同じになると考えればよいでしょう。この点を確認する意味で、下記の通達が設けられています。

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)

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。

法人税法においても、益金の計上時期については、同法63条(長期割賦販売等に係る収益及び費用の帰属事業年度)で長期割賦販売に関する取扱い、64条(工事の請負に係る収益及び費用の帰属事業年度)で請負工事に関する取扱いを設けているに過ぎません。つま

り、原則的な取扱いは、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に委ねていると考えられます。

2 物の引渡しを要しない請負契約の資産の譲渡等の時期

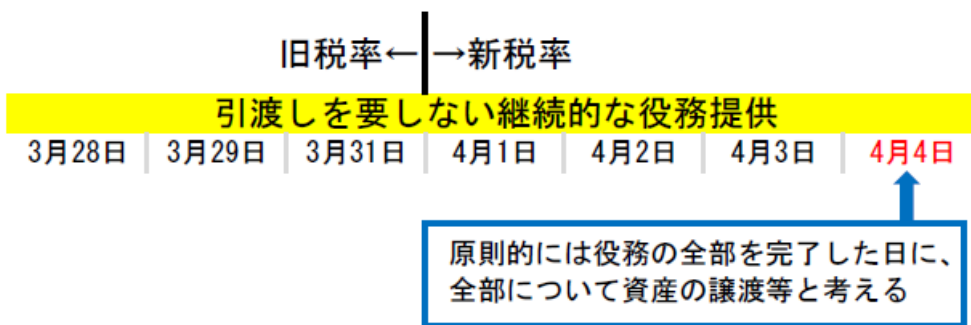
(1) 通達上の取扱い

ご質問の広告の掲載は、物の引渡しを要しない請負契約と考えられます。

消費税法基本通達9-1-5（請負による資産の譲渡等の時期）によれば、その約した役務の全部を完了した日が資産の譲渡等の時期となります。

この考え方によれば、全額が施行日後の資産の譲渡等に該当し、適用税率は8%とすることとなります。

〈原則的な取扱い〉



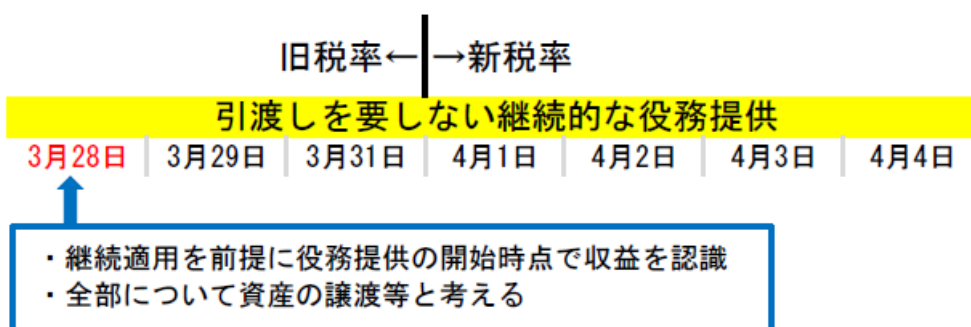
(2) 役務提供の開始の時点で収益の認識をしている場合

ご質問のように、実務上、役務提供を開始する日に収益を計上しているというケースも少なくないものと思われます。

本件においても広告掲載後にキャンセルがあったとしても、代替的な収入を得られないことを理由に請負金額が減額されることがない契約内容であれば、役務提供開始の時点で権利が確定していると考えることが可能です。

この考え方によれば、全額について5%の税率を適用することが認められるものと考えられます。

〈継続的な取扱いを前提に役務提供の開始時に認識〉

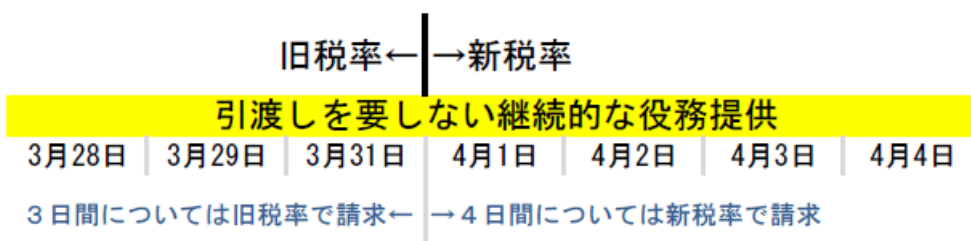


(3) 日付毎に収益を認識している場合

本件と同じような取引について、時の経過に応じて収益を計上しているというケースも存在するものと考えられます。つまり、1日当たりの広告掲載料を日数に応じて請求するようなケースです。

この場合にも、会計処理の継続適用を前提として、3月末までの広告掲載料については5%の税率、4月以降の税率については8%の税率を適用することが認められるものと考えられます。

〈継続的な取扱いを前提に日付毎の収益認識〉



消費税法基本通達9-1-5の取扱いを強制的なものと捉えれば、資産の譲渡等の時期について、選択の余地はなく、役務提供完了の時点で資産の譲渡等を認識することになります。

しかし、この通達の趣旨を一般に公正妥当と認められる会計処理に従っている場合はその取扱いを認めるものであると解するならば、いずれの処理も認められると考えられます。

3 国税庁Q&Aによる取扱いからの考察

平成25年4月25日に、国税庁から「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「Q&A」といいます。）が公表されました。

その問4で、本件の事例と同種の取引に関する取扱いが紹介されています。

問4 平成26年3月1日に、同日から1年間のコピー機械等のメンテナンス契約を締結するとともに、1年分のメンテナンス料を受領した場合、消費税法の適用関係はどのようになりますか。

【答】

役務の提供に係る資産の譲渡等の時期は、物の引渡しを要するものにあつてはその目的物の全部を完成して引き渡した日、物の引渡しを要しないものにあつてはその約した役務の全部を完了した日とされています（基通9-1-5）。

照会の役務の提供は、物の引渡しを要しないものですから、資産の譲渡等の時期は役務の全部を完了する日である平成27年2月28日となります。

したがって、施行日以後に行う課税資産の譲渡等となりますから、原則として新消費税法（新税率）が適用されます。

ただし、契約又は慣行により、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のものについて旧消費税法（旧税率）を適用して差し支えありません。

上記Q&Aの取扱いは、契約又は慣行により、対価の全部について、事業者が継続して対価を収受したときに収益に計上している場合には、その収益の計上が施行日前であるものについて、旧税率を適用することでよいとするものです。

しかし、Q&Aでは「収受したときに収益を計上している」として、「収受」を要件にしているようにも解される点に疑問が残ります。

例えば、貴社が3月に請求し、4月に収受しているという場合には、収受前に収益を計上しているため、このQ&Aの適用を受けることができるのか否か、という疑問が生じます。

しかし、契約又は慣行により請求権が生じ、継続して請求権が生じた時点で収益を計上しているという場合には、この点は問題とはならないものと考えます。

Q&Aは、全般を通じて「継続的」ということを重視するものとなっており、実務上の継続的な処理を尊重する立場に立っているものと考えられます。

改めて言うまでもありませんが、施行日の直前に会計処理を変更しているような場合に

は、問題になる可能性があります。消費税の増税とは無関係に会計処理を変更していたとしても、その意図を疑われることも考えられるため、この時期の会計処理の変更については慎重が必要となると考えられます。

なお、実務的なトラブルを回避する意味で、請求時点で消費税率を明確にしておくことも有益であると考えられます。

〈参考〉

経過措置の中には、5条（旅客運賃等の税率等に関する経過措置）に「相手方に対し当該課税資産の譲渡等がこれらの規定の適用を受けたものであることについて書面により通知するものとする」（8項）という規定、7条（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）に「第1項の規定の適用を受けた目的物の引渡しを行った場合には、その相手方に対し当該目的物の引渡しが同項の規定の適用を受けたものである旨及び同項の規定の適用を受けた部分に係る対価の額を書面により通知するものとする」（4項）というように、請求する側と支払う側が同じ税率で処理できるように担保する旨の規定が置かれているものもあります。