

改正消費税法に関するQ & A

平成 25 年 6 月 10 日

(平成 25 年 11 月 11 日 Q9 追加)

(平成 26 年 3 月 31 日 Q10~12 追加)

公益社団法人リース事業協会

Q 1 平成 20 年 4 月 1 日以後に契約を締結したファイナンス・リース取引

平成 20 年 4 月 1 日以後に契約を締結したファイナンス・リース取引について、改正法（※）の経過措置の適用関係（借手・貸手）を教えてください。

（※）「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」を意味します（以下同じ）。

（回答）

1. 税制上の取扱い

平成 20 年 4 月 1 日以後に契約を締結したファイナンス・リース取引は、「リース取引の目的となる資産の賃貸人から賃借人への引渡しの時に当該リース資産の売買があったもの」（法人税法第 64 条の 2）として取り扱われます。

消費税の取扱いは、「法人税の課税所得の計算における取扱いの例により判定する。」（消費税法基本通達 5-1-9、平成 20 年 3 月 28 日改正）とされ、「法第 64 条の 2 第 1 項の規定により売買があったものとされるリース取引については、当該リース取引の目的となる資産の引渡しの時に資産の譲渡があったこととなる。」とされています（消費税法基本通達 5-1-9）。

その後、「賃借人が賃貸借処理を行い、そのリース料について支払うべき日の属する課税期間における課税仕入れ等として消費税の申告をしているときは、これによって差支えない。」とされ、いわゆる分割控除が認められています（国税庁質疑応答）。

2. 貸手

上記 1. のとおり、リース取引の目的となる資産の引渡しの時にリース資産の売買があったものとして取り扱われることから、引渡し時点（借受日時点）の消費税率が適用されます。

ただし、改正法施行日前（平成 26 年 3 月 31 日）までに、リース取引の目的となる資産の引渡しをした場合において、リース延払基準の方法により経理した場合（消費税法施行令第 32 条の 2）及びリース譲渡に係る資産の譲渡等の時期の特例を受ける場合（消費税法施行令第 36 条の 2）は、引き続き、旧税率（5%）が適用されます（改正消費税法施行令附則第 6 条及び第 8 条）。

3. 借手

上記 1. のとおり、リース取引の目的となる資産の引渡しの時にリース資産の売買があったものとして取り扱われることから、引渡し時点（借受日時点）の消費税率が適用されます。

これにより、借受日が改正法施行日前（平成 26 年 3 月 31 日まで）の場合は旧税率（5%）、改正法施行後（平成 26 年 4 月 1 日以降）の場合は新税率（8%）が適用されます。この適用関係は、借手が分割控除した場合も同じ取扱いとなります。

Q 2 平成 20 年 3 月 31 日以前に契約を締結したファイナンス・リース取引

平成 20 年 3 月 31 日以前に契約を締結したファイナンス・リース取引について、改正法の経過措置の適用関係（借手・貸手）を教えてください。

（回答）

1. 税制上の取扱い

平成 20 年 3 月 31 日以前に契約を締結したファイナンス・リース取引は、「売買」又は「金融」とされる取引を除き、賃貸借処理となります（旧法人税法施行令第 136 条の 3）。消費税の取扱いは、「リース取引の目的となる資産の譲渡若しくは貸付け又は金銭の貸付けのいずれかに該当するかは、所得税又は法人税の課税所得の計算における取扱いの例により判定する。」（旧消費税法基本通達 5-1-9）とされていることから、賃貸借処理をしている場合は「資産の貸付け」として取り扱われます。

2. 経過措置

改正法では、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、施行日前（平成 26 年 3 月 31 日以前）から施行日（平成 26 年 4 月 1 日）以後引き続き当該契約に係る資産の貸付けを行っている場合において、次の①及び②、又は、①及び③に掲げる要件に該当するときは、施行日以後に行う当該資産の貸付けに係る消費税については、旧税率（5%）とする経過措置が講じられています（改正法附則第 5 条第 4 項）。

- ① 当該契約に係る資産の貸付けの期間及び当該期間中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当該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。
- ③ 契約期間中に当事者の一方又は双方が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。

経過措置の適用がある取引については、その旨を書面により取引の相手方（借手）に通知する必要があります（改正法附則第 5 条第 8 項）。なお、この通知は、請求書、支払明細書に記載することにより行って差し支えありません。

3. 貸手

上記 2. の経過措置の要件を満たした場合、経過措置が適用されます。

4. 借手

上記 2. の経過措置の適用を受けた場合、借手における仕入控除税額は従前の例（課税仕入れの支払対価の額に $4/105$ を乗じて計算）によることとなります（改正法附則第 5 条第 7 項）。

Q3 オペレーティング・リース取引

オペレーティング・リース取引について、改正法の経過措置の適用関係（借手・貸手）を教えてください。

（回答）

1. 税制上の取扱い

オペレーティング・リース取引については賃貸借処理となり、消費税の取扱いにおいても、資産の貸付けとして取り扱われます。

2. 経過措置

改正法では、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、施行日前（平成 26 年 3 月 31 日以前）から施行日（平成 26 年 4 月 1 日）以後引き続き当該契約に係る資産の貸付けを行っている場合において、次の①及び②、又は、①及び③に掲げる要件に該当するときは、施行日以後に行う当該資産の貸付けに係る消費税については、旧税率（5%）とする経過措置が講じられています（改正法附則第 5 条第 4 項）。

- ① 当該契約に係る資産の貸付けの期間及び当該期間中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当該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。
- ③ 契約期間中に当事者の一方又は双方が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。

経過措置の適用がある取引については、その旨を書面により取引の相手方（借手）に通知する必要があります（改正法附則第 5 条第 8 項）。なお、この通知は、請求書、支払明細書に記載することにより行って差し支えありません。

3. 貸手

上記 2. の経過措置の要件を満たした場合、経過措置が適用されます。

4. 借手

上記 2. の経過措置の適用を受けた場合、借手における仕入控除税額は従前の例（課税仕入れの支払対価の額に $4/105$ を乗じて計算）によることとなります（改正法附則第 5 条第 7 項）。

Q 4 転貸リース取引

転貸リースの課税関係を教えてください。

1. 平成 20 年 4 月 1 日以後に契約を締結した転貸リース取引
2. 平成 20 年 3 月 31 日以前に契約を締結した転貸リース取引

(回答)

1. 平成 20 年 4 月 1 日以後に契約を締結した転貸リース取引

平成 20 年 4 月 1 日以後に契約を締結した転貸リース取引について、所有権移転外ファイナンス・リース取引に該当する場合は、転貸人から賃借人に資産の譲渡があったものとして取り扱われることから、譲渡日の税率が適用されます。

適用関係の詳細は、「Q 1 平成 20 年 4 月 1 日以後に契約を締結したファイナンス・リース取引」と同じ内容となります。

2. 平成 20 年 3 月 31 日以前に契約を締結した転貸リース取引

平成 20 年 3 月 31 日以前に契約を締結した転貸リース取引について、所有権移転外ファイナンス・リース取引に該当する場合であっても、転貸人と賃借人の契約は、資産の貸付けに係る経過措置の要件（Q 2 及び Q 3 参照）のうち、次の③の要件を満たさないことから、次の①及び②の要件を満たした場合に限り経過措置が適用されます。

- ①当該契約に係る資産の貸付けの期間及び当該期間中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当該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。
- ③契約期間中に当事者の一方又は双方が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。

Q 5 「解約不能」の要件

平成 20 年 3 月 31 日以前に契約を締結したファイナンス・リースに係る経過措置について、「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（以下略）」（改正法附則第 5 条第 4 項第 3 号）とされていますが、これには、法人税基本通達 12 の 5-1-1 (2)のように、解約条項はあるが、ペナルティ金額の設定でフルペイアウトとなるものも含まれますか。

(回答)

消費税の取扱いは、「法人税の課税所得の計算における取扱いの例により判定する。」（消費税法基本通達 5-1-9、平成 20 年 3 月 28 日改正）とされていることから、質問のケースも「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」に準じるものとして取り扱われます。

Q 6 対価の増額・減額

平成 20 年 4 月 1 日以後に契約を締結したファイナンス・リース取引について、対価の額が増額または減額された場合の消費税の課税関係を教えてください。

(回答)

平成 20 年 4 月 1 日以後に契約を締結したファイナンス・リース取引は、売買があったもの（法人税法第 64 条の 2）として取り扱われることから、増額または減額された場合においても資産の引渡し時点の税率が適用されます（改正法附則第 2 条、第 6 条）。

しかしながら、増額の理由が資本的支出等のように物件追加による場合は、当該増額部分の税率は、増額部分の資産の引渡し時点の税率が適用されます。

Q 7 譲渡条件付リース取引及び購入選択権付リース取引の取扱い

譲渡条件付リース取引について、リース資産を借手に譲渡した場合の消費税の課税関係を教えてください。また、購入選択権付リース取引について、借手が購入選択権を行使した場合の対価に係る消費税の課税関係を教えてください。

1. 譲渡条件付リース取引
2. 割安購入選択権付リース取引
3. 上記 2. に該当しない購入選択権付リース取引

(回答)

下記の 1. から 3. がファイナンス・リース取引に該当する場合、消費税の課税対象となるリース資産の譲渡の対価の額は、当該リース契約において定められた収受すべきリース料の額の合計額となります（消費税法基本通達 5-1-9）。譲渡時及び購入選択権行使時の課税関係は、次のとおりとなります。

1. 譲渡条件付リース取引

無償でリース資産の譲渡が行われる場合は、譲渡時に対価が生じないことから、消費税の課税関係は生じません。

有償でリース資産の譲渡が行われ、かつ、リース期間終了時に譲渡が行われること及び譲渡時の対価が契約で明らかになっている場合は、当該譲渡時の対価を収受すべきリース料とみなして課税され、リース開始時点の税率が適用されます。

2. 割安購入選択権付リース取引

割安購入選択権付リース取引は、所有権移転ファイナンス・リース取引として取り扱われることから、リース取引開始日に割安購入選択権行使価額を含めて、資産の譲渡が行われたことになるため、購入の対価の額に対して、リース開始日時点の税率が適用されます。

3. 上記 2. に該当しない購入選択権付リース取引

購入選択権を行使した場合の購入の対価の額に対して、購入選択権行使時点の税率が適用されます。

Q8 解約時の規定損害金等の取扱い

改正法施行後に、中途解約又は合意解約をした場合の規定損害金等の消費税率変更による影響について教えてください。

1. 平成20年4月1日以後に契約を締結したファイナンス・リース取引
2. 平成20年3月31日以前に契約を締結したファイナンス・リース取引
3. オペレーティング・リース取引

(回答)

1. 平成20年4月1日以後に契約を締結したファイナンス・リース取引

平成20年4月1日以後に締結したファイナンス・リース取引は、消費税法上、リース取引の目的となる資産の引渡し（借受日）時点で資産の譲渡（売買）があったものとして取り扱われるため、その時点の消費税率が適用されることとなります。

したがって、借手の倒産、リース物件の滅失・毀損及び貸手と借手の合意解約の事由に係わらず、解約日時点の税率が引渡し（借受日）時点の税率と変更があったとしても、影響を与えるものではありません。

なお、この適用関係は、借手が分割控除をしている場合も同じ取扱いとなります。

2. 平成20年3月31日以前に契約を締結したファイナンス・リース取引

平成20年3月31日以前に契約を締結したファイナンス・リース取引は、消費税法上、資産の貸付けとして取り扱われることから、以下の(1)から(3)までの解約の理由により、それぞれ次のように取り扱われます。

(1) 借手の倒産、リース料の支払遅延等の契約違反があった場合の損害金

当該損害金は、逸失利益の補償金であり、資産の譲渡等に係る対価に該当しないものと認められますから、課税の対象とならず、消費税率の変更が影響を与えるものではありません。

(2) リース物件が滅失・毀損し、修復不能となった場合の損害金

当該損害金は、リース物件に加えられた損害の発生に伴い支払われるものであり、資産の譲渡等に係る対価に該当しないものと認められますから、課税の対象とならず、消費税率の変更が影響を与えるものではありません。

(3) リース物件の入替えなどにより、貸手と借手との合意により解約する場合の損害金

借手から徴収する損害金は、当初契約の中途解約に基づき、リース期間の短縮とそのリース期間の変更に伴う各月の既払リース料の改定を合意したことにより、そのリース料に不足が生じたことによるリース料の増額修正の精算金の性格を有するものと認められることから、リース料として課税の対象となります。また、当該損害金は、資産の貸付けの対価の額の変更が行なわれたものとして、改正法附則第5条第4項により経過措置の適用を受けることができず、解約日時点の消費税率が適用されることとなります。

3. オペレーティング・リース取引

オペレーティング・リース取引は、消費税法上、資産の貸付けとして取り扱われることから、上記2. の平成20年3月31日以前に締結したファイナンス・リース契約と同様の取扱いとなります。

Q 9 第三者保証が付されたリース取引

第三者保証が付されたリース取引※について、改正消費税法の経過措置の適用関係（借手・貸手）を教えてください。

※平成 20 年 4 月 1 日以後のリース取引。

(回答)

消費税の取扱いとしては、当該取引に対して、資産の譲渡等を受ける側（借手）の認識にかかわらず、資産の譲渡等を行う側（貸手）の消費税率が適用されます。

これにより、貸手側がファイナンス・リース取引として認識する場合は、借受日が改正法施行日前（平成 26 年 3 月 31 日まで）の場合は旧税率（5%）、改正法施行後（平成 26 年 4 月 1 日以降）の場合は新税率（8%）が適用されます。この適用関係は、借手が分割控除した場合も同じ取扱いとなります。（Q1 参照）

また、貸手側がオペレーティング・リース取引として認識し、経過措置の要件を満たした場合は、経過措置の適用により借受日の税率が適用されます。一方、経過措置の要件を満たさない場合は、改正法施行後のリース料については新税率（8%）が適用されます。

このようなことから、借手は貸手の請求書に基づき適用される消費税率を確認して課税仕入れの計算をする必要があります。

Q 10 地位承継（合併、分割、相続）が行われた場合の消費税の課税関係

リース契約について、地位承継（合併、分割、相続）が行われた場合の消費税の課税関係を教えてください。

(回答)

合併、会社分割、相続による地位承継は、権利義務の包括承継による移転であることから、当該理由によりリース契約の地位承継が行われた場合は、地位承継の当事者間において、消費税の課税関係は生じません。

※合併、会社分割は法人税法における適格・非適格にかかわらず、消費税の取扱いとして、課税の対象となりません。

※合併、分割、相続以外の地位承継（包括承継以外の地位承継）が行われた場合については、Q 11、12を参照のこと。

※被合併法人等から合併法人等に承継される取引に係る契約条件等について当該合併等に係る変更等がない場合には、被合併法人の取引について消費税率に関する経過措置が適用されるものは、合併法人等においても引き続き当該取引に係る経過措置が適用されます。

Q 11 借手の地位承継（事業譲渡等の包括承継以外の地位承継）

事業譲渡等により借手の地位承継（包括承継以外の地位承継）があった場合の消費税の課税関係を教えてください。

1. 平成 20 年 4 月 1 日以後に契約を締結した所有権移転外ファイナンス・リース取引
2. 平成 20 年 3 月 31 日以前に契約を締結した所有権移転外ファイナンス・リース取引
3. オペレーティング・リース取引
4. 所有権移転ファイナンス・リース取引

(回答)

1. 平成 20 年 4 月 1 日以後に契約を締結した所有権移転外ファイナンス・リース取引

①貸手

平成 20 年 4 月 1 日以後に契約を締結した所有権移転外ファイナンス・リース取引において借手の地位承継（包括承継以外の地位承継）が行われた場合は、旧借手（被承継者）のリース契約に係る残債務が新借手に承継されるため、貸手は、旧借手（被承継者）との間で締結したリース契約の開始日時点の消費税率を適用して（注）、引き続き延払基準の方法により経理を行うこととなります。

（注）リース資産の売買として取り扱われるため、リース契約の開始日が平成 26 年 3 月以前であれば旧税率（5%）、平成 26 年 4 月以降であれば新税率（8%）が適用されます。

②借手

a. 地位承継取引について

新旧の借手間の地位承継取引については、これにより旧借手が免れることとなるリース債務（「残債務」）を対価として行われたリース資産の譲渡（新借手にとってはリース資産の購入）に該当しますので、旧借手は課税売上げ、新借手は課税仕入れとして処理することとなります。

新借手は当該リース取引に係る残債務を負担することとなるため、これらの課税売上げ及び課税仕入れに適用される消費税率は、旧借手と貸手間のリース取引について旧税率が適用されている場合には、旧税率を適用することとして取扱われます。

b. リース契約について

【旧借手の処理】

旧借手が一括控除している場合は上記 a. の取扱いとなりますが、旧借手が分割控除している場合には、新借手への地位承継に伴い、分割控除未済部分（残債務部分）について課税仕入れを計上することとなります（地位承継の際に、残債務の額を対価とするリース資産の譲渡について課税売上げを、また、分割控除未済部分につき同額の課税仕入れを計上することとなります）。

【新借手の処理】

新借手が一括控除する場合は上記 a. の取扱いとなりますが、分割控除による場合には、リース料支払時に課税仕入れとして処理することとなります。

（注）分割控除による場合は、地位承継時及びリース料支払時の両方で課税仕入れとすることのないよう留意。

【適用税率】

これらの課税売上げ及び課税仕入れに適用される消費税率は、旧借手と貸手間のリース取引について旧税率が適用されている場合には、上記 a. と同様に旧税率を適用することとして取扱われます。

2. 平成 20 年 3 月 31 日以前に締結した所有権移転外ファイナンス・リース取引

①貸手

平成 20 年 3 月 31 日以前に契約を締結した所有権移転外ファイナンス・リース取引において借手の地位承継（包括承継以外の地位承継）が行われた場合、旧借手と貸手のリース契約がそのまま新借手に承継されますが、貸手は、平成 19 年度改正前のリース税制

が引き続き適用されます。

(注) 貸手・旧借手・新借手の3者間で、地位承継に関する覚書きを交わすなどにより、貸手と新借手間で新たな契約が締結されるような場合は、原則として承継日の消費税率が適用され、当該新たな契約に基づき、消費税率に関する経過措置の適用を判定します。

なお、経過措置の適用要件を満たさない場合には、そのリース期間に応じ、平成26年3月以前分は旧税率(5%)、平成26年4月以降分からは新税率(8%)が適用されま
す(Q2参照)。

②借手

a. 地位承継取引について

新旧の借手間の地位承継取引について、地位承継に係る対価の授受がない場合には、資産の譲渡等に該当しないため、新旧借手において消費税の課税関係は生じません。

b. リース契約について

新借手は、当該承継したリース契約のリース料に係る消費税を仕入控除します。

(注) 貸手に適用される消費税率により、仕入税額控除を行うこととなります。

3. オペレーティング・リース

上記2. と同様の取扱いとなります。

4. 所有権移転ファイナンス・リース

上記1. と同様の取扱いとなります。

Q12 貸手の地位承継

事業譲渡等により貸手の地位承継(包括承継以外の地位承継)があった場合の消費税の課税関係を教えてください。

なお、貸手の地位承継に伴い、新旧貸手間で対価の授受が行われますが、新貸手は、借手に対して新たにリース取引を行うものではありません。

1. 平成20年4月1日以後に契約を締結したファイナンス・リース取引
2. 平成20年3月31日以前に契約を締結したファイナンス・リース取引
3. オペレーティング・リース取引

(回答)

1. 平成20年4月1日以後に契約を締結したファイナンス・リース取引

平成20年4月1日以後に契約を締結したファイナンス・リース取引について、貸手が地位承継した場合、それぞれ下記の取扱いとなります。

①貸手

a. 地位承継取引について

旧貸手(被承継者)においては、金銭債権の譲渡に該当する為、消費税の非課税取引に該当します。ただし、当該非課税取引は、「金銭債権のうち資産の譲渡等を行った者が当該資産の譲渡等の対価として取得したものの譲渡」に該当する為、課税売上割合の計算上、資産の譲渡等の対価の額に含めないこととなり、結果として不課税取引と同様の取扱いとなります。(消費税法施行令第48条第2項)

新貸手(承継者)においては、金銭債権の譲受に該当します。このため地位承継

に伴い支払った金額と回収されるリース料債権総額との間に差額（差益）がある場合、原則として、非課税売上となりますが、課税売上の計算上は分母に算入する必要があります（消費税法施行令第10条第3項第8号、同第48条第4項）。

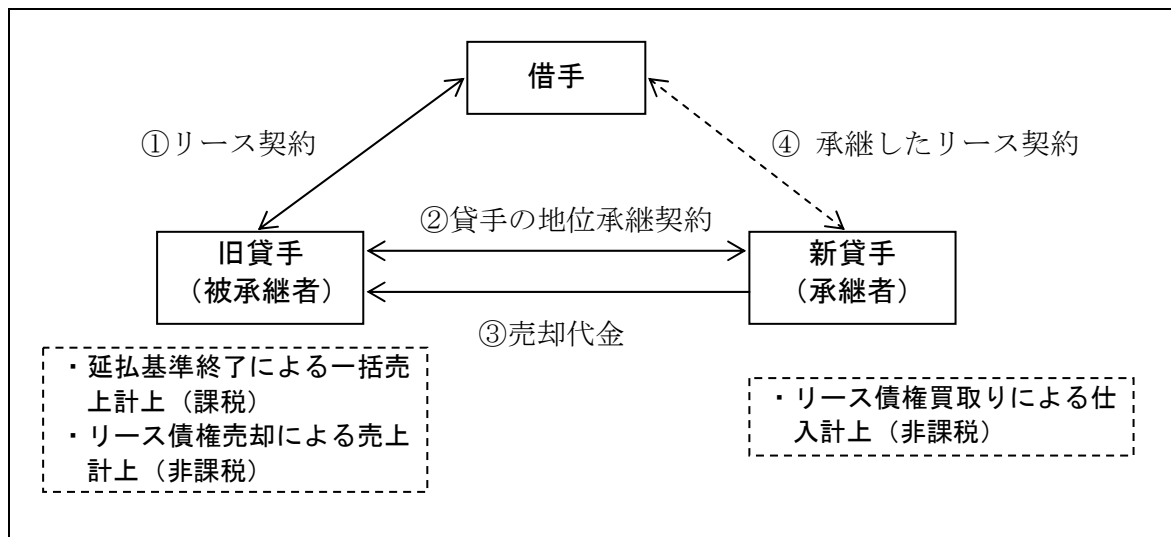
b. リース契約について

旧貸手（被承継者）においては、当該リース契約の地位承継により、「延払基準の方法により経理しなかった場合」に該当する場合、譲渡の日の属する事業年度に未認識リース収入に係る消費税の全額を一括納付する必要があります。この場合の消費税率は、契約当初の消費税率が適用されます。（法人税法第63条第1項、消費税法第16条第2項、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23項・24項）

新貸手（承継者）においては、借手から回収するリース収入は金銭債権の回収に該当する為、消費税の課税関係は生じません。

②借手

金銭債務の弁済先の変更であり、貸手の地位承継による消費税の課税関係は生じません。従って、借手が会計上貸借借処理を行い、分割して仕入税額控除をしている場合もその処理に変更はありません。



2. 平成20年3月31日以前に契約を締結したファイナンス・リース取引

平成20年3月31日以前に契約を締結したファイナンス・リース取引について、貸手が地位承継した場合、それぞれ下記の取扱いとなります。

①貸手

a. 地位承継取引について

旧貸手（被承継者）においては、リース資産の譲渡に該当する為、地位承継契約に係る効力発生日の税率による課税売上が生じます。

新貸手（承継者）においては、リース資産の購入に該当する為、地位承継契約に係る効力発生日の税率による課税仕入れが生じます。

b. リース契約について

旧貸手（被承継者）においては、地位承継前に借手から回収すべきリース料に係る消費税についてのみ、納付する義務を負います。

新貸手（承継者）においては、地位承継以後に借手から回収すべきリース料に係る消費税を納付する義務を負います。この場合、新貸手（承継者）は旧貸手（被承継者）の地位を承継し、リース契約期間中の賃貸借の継続が義務付けられていることから、当該リース契約は引き続き資産の貸付に該当します。

（注）旧貸手・新貸手・借手の3者間で、地位承継に関する覚書きを交わすなどにより、新貸手と借手間で新たな契約が締結されるような場合は、原則として承継日の消費税率が適用され、当該新たな契約に基づき、消費税率に関する経過措置の適用を判定します。

なお、経過措置の適用要件を満たさない場合には、そのリース期間に応じ、平成26年3月以前分は旧税率（5%）、平成26年4月以降分からは新税率（8%）が適用されます（Q2参照）。

②借手

貸手の地位承継の影響を受けず、課税仕入れが継続して生じます。

（注）貸手に適用される消費税率により、仕入税額控除を行うこととなります。

3. オペレーティング・リース取引

オペレーティング・リース取引を貸手が地位承継した場合、それぞれ下記の取扱いとなります。

①貸手

上記2. ①の貸手と同様の取扱いとなります。

②借手

上記2. ②の借手と同様の取扱いとなります。

以上