

昭和 63 年以前に発行された企業債の当期償還額に充てられたものは、元利償還内訳表に記載された当期度償還額のうち、発行年月日が昭和 63 年以前の企業債に関する償還額合計 495,309,890 円に繰出率 2/3 を乗じて、330,206 千円と求めることができる。

これらは消費税法基本通達 16-2-2 の規定を適用して、補助金等の用途を特定した結果、特定支出のためにのみ使用される収入として特定収入から除外することができるものである。これらに関しては特定収入に係る仕入税額控除を行わないことができる。これらの収入を特定収入から除外する前と除外した後の、消費税額の計算は次のとおりとなる。

特定収入の用途特定後の病院事業における消費税再計算

[課税売上割合]

$$\frac{\text{課税売上 (税抜)} 1,137,301,751}{\text{課税売上 (税抜)} 1,137,301,751 + \text{非課税売上} 31,284,815,004} = 3.5\% \ast < 9.5\%$$

※3.507796112…以下の計算ではこの数値を使用

[特定収入割合]

$$\frac{\text{特定収入} 3,946,513,907}{\text{課税売上 (税抜)} 1,137,301,751 + \text{非課税売上} 31,284,815,004 + \text{特定収入} 3,946,513,907} = 10.8\% > 5\%$$

1. 収入に係る消費税

課税標準税額

$$(\text{課税売上 (税抜)} 1,137,301,751 + \text{仮受消費税 } 56,865,072) \times 100 / 105 = 1,137,301,000 \text{ 円 (千円未満切捨て)}$$

収入に係る消費税

$$\text{課税標準税額 } 1,137,301,000 \times 4\% = 45,492,000 \text{ 円 (ア)}$$

2. 課税仕入れに係る消費税

$$(\text{課税仕入 (税抜)} 15,292,324,538 + \text{仮払消費税 } 763,885,895) \times 4 / 105 \times \text{課税売上割合} = 21,455,967 \text{ 円 (イ)}$$

3. 特定収入に係る消費税

[調整割合]

使途不特定特定収入

3,946,513,907

課税売上（税抜）	＋非課税売上	＋使途不特定特定収入
1,137,301,751	31,284,815,00	3,946,513,907

4

特定収入に係る消費税＝

調整割合（上記計算端数切り捨てず）×課税仕入れに係る消費税（イ）

＝2,328,278円（ウ）

4. 仕入税額控除

課税仕入れに係る消費税（イ）21,455,967－特定収入に係る消費税

（ウ）2,328,278＝19,127,689円（エ）

5. 消費税納付額

収入に係る消費税45,492,000（ア）－仕入税額控除19,127,689（エ）

＝消費税納付額26,364,311円

26,364,300円（百円未満切捨て）（オ）

6. 地方消費税額

消費税納付額26,364,300円（オ）×25%＝6,591,000円（百円未満切捨て）（カ）

7. 消費税納付額合計

消費税納付額26,364,300円（オ）＋地方消費税額6,591,000円（カ）

＝32,955,300円

再計算を行うと16年度において特定収入が2,405,873千円少なくなり、消費税額が1,186,831円少なくなる。

17年度以降の消費税の申告にあたっては、16年度と同様の収入及び支出構成となることが予想されるため、納付税額をできるだけ少なくするよう消費税法基本通達16-2-2の規定を適用して、補助金等の使途を特定する方法の適用を検討されたい。

なお、過去の申告に関して税額の更正を請求できるかであるが、課税標準額又は税額等の計算が法令に従っていなかったこと、又は計算に誤りがあったことにより、税額を過大に申告した場合には、法定申告期限から1年以内に限り、税務署長に対して、税額等の更正を行うことを請求できることとされている⁸²。

病院事業が適用した原則的な仕入税額の特例計算と、消費税法基本通達16-2-2で認められている方法を用いて補助金等の使途を特定した結果に基づいて行う仕入税額

⁸² 国税通則法第23条第1項第1号。

の特例計算は、どちらも消費税法上認められた方法である。したがって、一度前者の方法を選択して確定申告をした後は、後者の方法を適用した計算の方が税額が少なくなるとしても、更正の請求はできないものと考えられている。

(2) 一般会計からの借入金 (意見)

病院事業会計においては、一般会計からの繰入金の他に、一般会計からの借入金が多額にある。一般会計繰入金として一般会計に対して返済義務が生じないものは特定収入となり、それによって賄われる課税仕入れの税額は仕入税額から控除され、その分の消費税額が増加する。一方、一般会計借入金として返済義務があるものは、消費税法施行令第75項第1項の収入であり、特定収入に該当しないため、仕入税額の調整を行わなくてもよいことになり、結果として消費税額は増加しない。

したがって、返済義務があるかないかの違いは消費税計算上、非常に重要である。

一般会計借入金として返済義務があるものについては、返済が完了するまでは、借入金であることを証する証憑(事業計画書、契約書、予算書、決裁書等)を備え付けておかなければならないことに留意が必要である。

2. 愛媛県県有林経営事業特別会計

(1) 一般会計繰入金を一般会計からの借入金と表示すべきこと(意見)

愛媛県県有林経営事業特別会計(以下「県有林事業特別会計」という。)の一般会計繰入金78,013千円のうち、国庫補助金を除く62,873千円については、一般会計繰入金という名称ではあるが、実質は一般会計からの借入金であるとして、特定収入としていない。

県有林事業特別会計の一般会計繰入金に関して、事業計画等の閲覧により、50年後までに全額の返済が予定されており、借入金であることを確認したが、その性質をよりよく表し、特定収入であるとの誤解を受けないように科目名を一般会計からの借入金とすることが望ましいと考えられる。県有林事業特別会計はいわゆる普通会計であり、公営企業会計である工業用水道事業会計、病院事業会計とは異なるが、工業用水道事業会計、病院事業会計においては、他会計からの借入金という勘定科目が現に使用されている。

また、特別会計における勘定科目は原則として地方自治法施行規則第15条に基づいて取り扱われるが、特別会計条例に関する通知が昭和38年10月30日自治庁行発第68号により準則として示されている。準則における例文では、借入金等が歳入科目としてあげられている。

返済期間が非常に長いことから、仮に途中で返済できないことが明らかになった場合にも、全額を一度に返済不要とするのではなく、返済は予定通り行いながら、毎年の返済資金を一般会計から繰り入れる等の処理を行うことで、特定収入となる金額の平準化を図り、消費税を一時に増加させない工夫が必要である。

返済が完了するまでは、借入金であることを証する証憑（事業計画書、契約書、予算書、決裁書等）を備え付けておかなければならないことは病院事業会計における借入金と同様である。

第3 外部監査意見(主として提言)

1. 愛媛県土木部港湾海岸課港湾施設整備事業特別会計

(1) 野積場等の使用料収入は非課税売上ではないか（意見）

15年度の愛媛県土木部港湾海岸課港湾施設整備事業特別会計(以下、「港湾事業特別会計」という。)においては、使用料に含まれる野積場等の賃貸料を課税売上としていたが、これについては、以下(2)で検討するとおり、消費税法上、土地の賃貸料としての性質を持ち、非課税売上ではないかと考えられる。

実際に、税額を減少させることができるかは、港湾事業特別会計における今後の税務当局との話し合いにかかってくるが、監査においては、税額を減少させることができるあらゆる可能性を指摘するため、予測しうる最大限の節減可能額を示す。

従来課税売上として計算していたものを非課税として処理すると、15年度の課否区分は(表3)のとおりとなり、それに伴い、消費税額の再計算を行うと、(表4)のように課税売上が46,677,040円減少し、簡易課税方式による消費税額も889,100円減少する。

(2) 野積場等の賃貸料を非課税売上と判断する根拠(意見のための説明)

港湾事業特別会計においては、従来から、野積場、貯木場について、港湾法第2条第5項第8号の保管施設であると位置づけ、それらの賃貸料は施設の貸付であるから課税売上であると判断してきた。

しかし、野積場は、港湾内の空き地をそのまま貸し付けているものであり、貯木場は公有水面の貸付である。港湾法に基づく施設の使用料が消費税法上も施設使用料であるとする消費税法の明文の規定若しくは通達等が存在しない限り、港湾法に基づく施設使用であるかに係わらず、消費税計算における課税売上か非課税売上かの判断は、消費税法に基づいて判断されるべきではないかと考える。

消費税法は第6条において、「国内において行われる資産の譲渡等のうち、別表第一に掲げるものには、消費税を課さない。」としており、別表第一の一において、土地(土地の上に存する権利を含む。)の譲渡及び貸付(一時的に使用させる場合その他の政令で定める場合を除く。)が掲げられている。したがって、土地の貸付は原則として非課税である。しかし、土地の貸付から除外され、課税となる場合として、消費税法施行令第8条において、(イ)土地の貸付に係る期間が一月に満たない場合及び(ロ)駐車場その他の施設の利用に伴って土地が使用される場合が挙げられている。

港湾事業特別会計における野積場の貸付が課税売上であるか非課税売上であるかは、

上記の（イ）又は（ロ）に該当するか否かで判断されることとなる。

まず、（イ）に該当するかであるが、港湾事業特別会計における野積場、貯木場の貸付のうちには、一月に満たない貸付が含まれている。これらの貸付の対価については、課税売上とせざるを得ないであろう。

短期的貸付以外の貸付について、（ロ）に該当するかの判断が必要である。施設の利用に伴う土地の利用かどうかであるが、この判断は次の消費税法基本通達がガイドラインを提供しているものと考えられる。

消費税法基本通達6—1—5

令第8条((土地の貸付けから除外される場合))の規定により、施設の利用に伴って土地が使用される場合のその土地を使用させる行為は土地の貸付けから除かれるから、例えば、建物、野球場、プール又はテニスコート等の施設の利用が土地の使用を伴うことになるとしても、その土地の使用は、土地の貸付けに含まれないことに留意する。(注)1 事業者が駐車場又は駐輪場として土地を利用させた場合において、その土地につき駐車場又は駐輪場としての用途に応じる地面の整備又はフェンス、区画、建物の設置等をしていないとき(駐車又は駐輪に係る車両又は自転車の管理をしている場合を除く。)は、その土地の使用は、土地の貸付けに含まれる。

国税関係者の著作にも上記の法令及び基本通達に従った処理を回答とするQ&Aが掲載されている⁸³。また、総務省関連団体の出版物においても、土地の貸付に関しては上記と同様の判断がなされたQ&Aが掲載されている⁸⁴。

港湾事業特別会計における野積場の貸付は、消費税法基本通達6—1—5本文の建物等の施設の利用に伴う土地の貸付ではないことは明らかである。

同通達(注)1では、駐車場又は駐輪場について述べられているが、施設としての用途に応じる地面の整備等を行っているときは、施設の貸付に準じて取り扱うことを示したものと考えられているため、港湾事業特別会計における野積場の貸付の実態が、施設としての用途に応じる地面の整備等を行っているかが問題となる。野積場のうち未舗装のものについては、土地の貸付(非課税売上)として問題ないと考えられる。舗装してある分については、その実態を考慮して判断しなければならない。

また、貯木場については、消費税法基本通達6—1—7において、国又は地方公共団体等がその有する海浜地、道路又は河川敷地(地上及び地下を含む。)の使用許可に基づき収受する公有水面使用料、道路占用料又は河川占用料は、いずれも土地の貸付けに係る対価に該当するものとして取り扱うこととされている。

港湾事業特別会計において、占用料とされている電柱の賃貸料、地下管理設による使用料等も同通達により、非課税と判断される。

港湾事業特別会計では、電柱使用料を除き、全ての使用料を課税売上と取り扱って

⁸³ 齋藤文雄編「公共・公益法人のための消費税」176頁～179頁。財団法人大蔵財務協会

⁸⁴ 公営企業消費税研究会「消費税ハンドブック」76頁。財団法人地方財務協会

いるが、少なくとも、未舗装の野積場の使用料、貯木場の使用料、地下管理設による使用料は消費税法及び同基本通達において明文の規定により非課税売上とされているものである。

税務当局は、野積場及び貯木場が港湾法上の施設であることを理由に課税売上としているようである。今後、税務当局と相談の必要があろうが、港湾事業特別会計においては、消費税法に関する知識をより深め、当局の主張の根拠を明らかにし、県の財政負担をできるだけ少なくするよう努力されたい。

(3) 平成 16 年度における本則課税方式適用の影響 (参考)

15 年度以前の港湾事業特別会計においては課税売上として処理してきた使用料収入が毎期約 6 千万円程度であったことから、従前から簡易課税方式を採用していた。

平成 16 年度以降の課税期間においては簡易課税方式の適用上限が 5,000 万円に下げられたため、課税売上が従来どおりの水準であれば、簡易課税方式は適用できなくなる。

平成 16 年度の収支により、消費税額を簡易課税方式及び本則課税方式により試算すると(表 5)のようになる。(表 5)において、野積場、貯木場の貸付の一部を非課税売上として処理することができる場合が「土地の貸付非課税」、従来どおり、電柱使用料以外はすべて課税売上として処理する場合は「使用料すべて課税」として示してある。計算上は、本則課税方式適用の方が、簡易課税方式よりも税額が少なくなり、有利である。

2. 愛媛県工業用水道事業会計

(1) 一般会計からの借入金 (意見)

一般会計からの繰入金の他に、一般会計からの借入金が多額にある。このため、特定収入が少なく、結果として、消費税額が少なくなっている。

一般会計からの繰入金と一般会計からの借入金の区別は消費税法の適用上重要であるから、その区別の根拠となる事業計画等の資料を返済期間が満了するまで備え置くことが重要である。また、返済期間が長いことから、仮に途中で返済できないことが明らかになった場合にも、全額を一度に返済不要とするのではなく、返済は予定通り行いながら、年毎の返済資金を一般会計から繰り入れる等の処理を行うことで、特定収入となる金額の平準化を図り、消費税を一時に増加させない工夫が必要である。

返済が完了するまでは、借入金であることを証する証憑(事業計画書、契約書、予算書、決裁書等)を備え付けておかなければならないことは病院事業会計及び県有林事業特別会計における借入金と同様である。

3. その他の特別会計

(1) 「専ら一般会計に対して資産の譲渡等を行う特別会計」の検討(参考)

「専ら一般会計に対して資産の譲渡等を行う特別会計」は一般会計とみなされる特別会計として消費税法基本通達 16-1-1 において例示されている。愛媛県用品調達特別会計、愛媛県自動車集中管理特別会計がこれに該当する。

専ら一般会計に対して資産の譲渡等を行うとは、その特別会計が行う資産の譲渡等の対価の額の合計額のうちに占めるその特別会計が一般会計に対して行う資産の譲渡等の対価の額の合計額が 95%以上である場合をいうこととされている。

愛媛県用品調達特別会計、愛媛県自動車集中管理特別会計において一般会計に対して行う資産の譲渡等の対価の額の合計額が 95%以上であるか確認したところ、95%以上であることが判明したため、これらの特別会計は消費税法上は一般会計とみなされ、実質的に非課税とされることになる。

(2) 特別会計で申告しなければならない事業があるかの検討(参考)

上記(1)に該当する事業以外の特別会計は原則として納税義務者となるが、これらのうち、基準期間の課税売上高が 1,000 万円以上(1,000 万円未満であれば免税事業者)で申告が必要な事業がないか検討を行った。

特別会計における資産の譲渡等の状況は、過去数年度にわたって著しく変化していないことを前提として、平成 15 年度の歳入歳出決算事項別明細書を閲覧して、そこに記載されている歳入金額のうち資産の譲渡等と考えられる金額が 1,000 万円以上の特別会計について、質問を行うこと等により、検討した。

それによって、(1)の 2 つの特別会計のほか、港湾事業特別会計、県有林事業特別会計以外の特別会計については、資産の譲渡等と考えられる歳入が 1,000 万円未満であり、課税事業者には該当しないことが判明した。

(3) 申告すべき事業の申告の適正性検討

港湾事業特別会計及び県有林事業特別会計について税額計算の妥当性を検討した。それに関する監査意見は前者については本報告書第 3 の 1、後者については本報告書第 2 の 2 において前述した。

4. 県から他団体へ事業を委託した場合の委託料と補助金

(1) 委託料収入と補助金収入の消費税法上の相違点 (意見)

消費税の監査の対象は、地方公営企業会計をも含めた県の特別会計であり、財政援助団体の消費税まで及ばないが、県と財政援助団体との関係において、消費税節減余地があるので述べておくこととする。

財政援助団体と県の関係は、県行政を補完するため、県と委託契約を締結して県事

業としての公益的事業の一環を担う場合と、財政援助団体の自主的な企画に任せた事業に県が補助金を支出する場合とがある。前者の場合には、県が委託料を支出し、財政援助団体は委託料を収入することになる。後者の場合には、県が補助金を支出し、財政援助団体は補助金を収入する。

委託料とは、地方公共団体が、事務事業の委託を受けた受託者に対して支払う委託業務の対価である。他方、補助金とは、特定の事業、研究等を育成、助長するために、地方公共団体が、公益上必要があると認めた場合に対価なくして支出するものである。対価性の有無という点に両者の違いがあり、この点が消費税の扱いにおいて重要な相違点となる。

(2) 委託から補助への変更が消費税の節減をもたらす可能性がある(意見)

委託契約に基づく業務は、対価性があることから、消費税の課税取引となり、県は、その委託料に消費税を加算し各団体等に支払っている。

一方、補助金の場合には、前述したように⁸⁵、国又は地方公共団体、公共・公益法人等の特例の一つとして、国、地方公共団体等により設立された法人が、国・地方公共団体から補助金等(補助金、交付金、負担金等)として受入れ、かつ、交付要綱等において、その使途が、課税仕入れのための支出として特定された場合には、この補助金等によって賄われた課税仕入れに含まれる税額を控除して仕入控除税額を計算することになっている。

委託料又は補助金によって賄われる費用は、課税仕入れである物の購入等によっても発生するが、人件費や利息といった非課税又は不課税の支出によっても発生する。人件費等の非課税又は不課税の支出に充てられる収入は、委託料収入よりも補助金収入の方が消費税が少なくなるのである。

単純な数値を用いて説明すると、仮に課税売上高 2,100(内消費税 100)、課税仕入れ高 1,680(内消費税 80)とすれば、補助金等がなければ $100-80=20$ が納付税額となる。補助金収入 315 が課税仕入れに充てられたとして特例を適用すると、課税仕入れ高 1,680(内消費税 80)のうち、315(内消費税 15)が補助金で賄われたことになるため、仕入控除税額は $80-15=65$ となり、納付税額は $100-65=35$ となって補助金のない場合より補助金に含まれる消費税分だけ納付税額が多くなる。しかし、補助金等が人件費等の非課税又は不課税支出にのみ充当されているのであれば、仕入控除税額は 80 であり、納付税額は 20 である。

上記 315 が委託料収入の場合は、課税売上高が 2,415(内消費税 115)、課税仕入れ高 1,680(内消費税 80)となり、納付税額は $115-80=35$ となる。人件費等の不課税支出に充当するのであれば、委託料収入より、補助金収入の方が納付税額は少なくなるのである。

この特例を適用し、県が、財政援助団体に対する支出を委託方式から補助方式とすれば、財政援助団体において人件費等の非課税又は不課税支出に充てられている分については消費税(地方消費税を含む)の節減効果をもたらす。

さらに、消費税の観点からだけでなく、事業効率の観点から、県自体の事業として行うよりも、団体の自主的な活動に任せて県はその助成を行う方が優れている可能性があることも考え合わせて、助成の方法を委託方式から補助方式に変更することを検討されたい。

⁸⁵ 本報告書第 1.3 (1) 参照。

(表2)病院事業会計－特定収入の使途の特定(16年度)

平成16年度 特定収入内訳

区 分	金 額	課税仕入	使途特定	非特定収入	備考	
一 般 会 社 計 負 担 的 支 出	救命救急センター運営費負担金	1,216,924,000		○ 1,216,924,000		
	周産期センター運営費負担金	187,934,000		○ 187,934,000		
	未熟児重症治療費負担金	33,983,000		○ 33,983,000		
	医師研修費負担金	60,002,000		○ 60,002,000		
	結核菌肉毒運営費負担金	282,580,000		○ 282,580,000		
	特別医療費運営費負担金	77,000		○ 77,000		
	病理常務費負担金	33,542,000		○ 33,542,000		
	公的研修費等専門運営費負担金	7,852,000		○ 7,852,000		
	病室備品制運営費負担金	17,014,000		○ 17,014,000		
	群馬県センター事業費負担金	960,000		○ 960,000		
	無錫管運営費負担金	1,690,500		○ 1,690,500		
	感謝寄付等臨時費負担金					
	へき地医療支援費負担金	17,499,000		○ 17,499,000		
	建設仮借費負担金(利息)	1,184,172,000			○ 1,184,172,000	非課税支出に特定
	建設仮借費負担金	906,967,000		○ 906,967,000		
	基礎工費負担金	107,070,000			○ 107,070,000	非課税支出に特定
	共済組合助成費用負担金	784,425,000			○ 784,425,000	非課税支出に特定
	医療備品負担金					
	院内保育所運営費負担金	7,097,000		○ 7,097,000		
小 計	4,849,788,500		2,774,121,500	2,075,667,000		
補助金						
臨牀研修費等国庫補助金	64,263,000		○ 64,263,000			
医療従事者災害復旧費国庫補助金						
小 計	64,263,000		64,263,000			
収益的収支 計	4,914,051,500		2,838,384,500	2,075,667,000		
資本的収支	建設仮借費負担金(元金) 63年理以後	658,129,407		○ 658,129,407		63年以後元金×2/3
	建設仮借費負担金(元金) 63年理以前	330,206,533			○ 330,206,533	63年以前元金×2/3
	電線原状回復費控除金	450,000,000		○ 450,000,000		
	小 計	1,438,336,000		1,108,129,407	330,206,533	
	補助金					
資本的収支 計	1,438,336,000		1,108,129,407	330,206,533		
合 計	6,352,387,500		3,946,513,907	2,405,873,593		

(表3)港湾事業特別会計- 15年度収入課否区分再計算 (単位:円)

	合計額	課税	非課税
(項)港湾施設整備事業収入			
(目)使用料			
松山港大可賀地区			
上屋使用料			
鉄骨上屋	5,830,380	5,830,380	
鉄筋コンクリート上屋	5,635,965	5,635,965	
合計	11,466,345	11,466,345	0
松山港今出地区			
水面貯木場			
使用料	1,526,868		1,526,868
占用料	180,279		180,279
計	1,707,147	0	1,707,147
野積場			
使用料			
木材置場・未舗装	889,380		889,380
今出バース・舗装	11,124,358		11,124,358
今出バース・未舗装	370,340		370,340
計	12,384,078	0	12,384,078
合計	14,091,225	0	14,091,225
松山港吉田浜地区			
野積場			
使用料			
砂利置場	20,424,116		20,424,116
資材置場	709,408		709,408
計	21,133,524	0	21,133,524
占用料			
電柱	4,342		4,342
地下管理設使用料	416		416
建設会社	300,741		300,741
計	305,499	0	305,499
合計	21,439,023	0	21,439,023
宇和島港樺崎地区			
占用料			
旅客上屋	196,801	196,801	
電柱	1,503		1,503
砕氷タワー、魚槽、浄化槽	149,197		149,197
計	347,501	196,801	150,700
使用料			
機材仮置・舗装	862,622		862,622
コンテナ荷役	10,133,470		10,133,470
計	10,996,092	0	10,996,092
合計	11,343,593	196,801	11,146,792
総合計	58,340,186	11,663,146	46,677,040