

公社事業と消費税の実務

—Q & A—

平成元年9月

(社)全国住宅供給公社等連合会



はしがき

本書は、去る3月2日に当連合会が主催した消費税全国講習会の講演記録（午後の部 講師・黒田克司公認会計士）と各公社等から寄せられた質問事項に対する解答集としてとりまとめたものである。

消費税そのものが、私たちが初めて経験する税制である上に、消費税の実施までの準備期間があまりにも短期間であったため、消費者や課税業者サイドには甚だしい混乱が生じたのは周知のとおりである。

そこで、消費税の導入に伴う公社業務の上で、多少なりとも役立てていただければと願い、本書を刊行する運びとなった。

本来質疑応答集なるものは、利用する者にとって、痒い処に手が届くものであることが望ましい筈であるが、この点については本書を利用される方々の率直な評価を待つところである。

本書が、日々の業務の中で活用されることを願ってやまない。

なお、末尾になったが、決算期のご多忙の中貴重なお時間を割いて解答集を執筆いただいた黒田勝志公認会計士には、この紙面を借りて心から感謝を申し上げたい。
(克司)

平成元年9月

目 次

第Ⅰ部

公社事業と消費税の実務 (講演会記録)	1
------------------------	---

第Ⅱ部

消費税のQ & A	55
I 一般事項	
I-1 課税対象の範囲について	57
I-2 申告納付時期について	58
I-3 申告納付期限の特例について	58
I-4 資金計画、事業計画の策定時に消費税額を考慮すべきか？	58
I-5 課税仕入れと課税売上げの対応について	59
I-6 課税標準に対する消費税額と実際に収受する消費税額の整合性について	59
I-7 仕入税額控除の経理方法について	60
I-8 工事関係書類のうち税額控除を受けるために7年間の保存を要する書類について	60
I-9 消費税導入後の望ましい帳簿の作成方法は？	61
I-10 消費税の導入により新たに必要となる経理上の勘定科目や記載事項について	61
I-11 消費税相当額として収受した賃貸住宅の収入金の経理方法について	62
I-12 消費税の納税引当金を別途設けることについて	62
I-13 課税売上げと非課税売上げの両方がある場合の納付税額の計算方法について	63
I-14 経常費の課税仕入れに係る消費税の配賦基準について	64
I-15 国庫補助金等で取得した固定資産を圧縮記帳し	

たときの消費税の課税は？	64
I-16 債権償却特別勘定に計上された債権額を売上 高から控除することは？	65
I-17 引当金を取り崩したときの課税について	66
I-18 公社の一般会計、積立分譲住宅積立金特別会計 等を国、地方公共団体と同様に別法人とみなす ことは？	66
I-19 未収金への課税について	67
I-20 出向者の給与への課税は？	67
I-21 工事請負額の内訳に非課税項目がある場合は？	67
I-22 前払金や部分払い金は課税仕入となるか	68
I-23 中間払い金の望ましい算定方法は？	68
I-24 物品税額を除いた金額で契約の締結ができない ときの取扱いについて	68
I-25 公布日以前に長期契約をしたリースへの経過措 置適用は？	69
I-26 リース代金の前払い分への課税額は仕入控除と なるか？	69
I-27 減価償却資産の仕入控除について	70
I-28 工事未払金がある場合の課税仕入控除の計算方 法について	70
I-29 長期工事の課税仕入控除の時期について	71
I-30 契約相手先業者が工事進行基準で経理している 場合の請負契約時の消費税の把握について	71
I-31 権利交換や等価交換による建物取得への課税は？	72
I-32 市条例、規則等を準用して徴収する手数料への 課税は？	72
I-33 弁護士等の報酬の課税標準について	73
I-34 特別会計と一般会計との間での貸借、受払への 課税は？	73
I-35 延払い期間中に損失が生じた場合は？	74

I - 36 土地の貸付について	74
I - 37 借地の賃貸料への課税について	74
I - 38 土地費の再評価分への課税は？	74
I - 39 取得、賃借した物件を同額で第三者に譲渡、貸 貸する場合の課税について	75
I - 40 個人間の売買への課税は？	75
I - 41 共済会に対する公社の負担金への課税は？	75
I - 42 土地価格への事務費の配賦額の経理処理について	76
I - 43 経過措置の適用対象となる契約とは？	76
II 賃貸住宅関係	
(家賃関係)	
II - 1 家賃への課税について	77
II - 2 消費税分を上乗せした家賃の算出方法について	77
II - 3 滞納家賃の消費税の納税時期は？	78
II - 4 適用日以後に支払う滞納家賃への課税は？	78
II - 5 滞納家賃の遅延損害金への課税は？	78
II - 6 地域特別賃貸住宅の家賃補助金への課税は？	78
II - 7 消費税の導入により賃貸契約を再度行なう必要 は？	79
(敷金関係)	
II - 8 敷金の一部を退去時の修繕費や滞納家賃に充当 した場合は？	79
(共益費関係)	
II - 9 共益費や管理費への課税は？	80
II - 10 家賃収入から支出する修繕費、管理事務費は課 税仕入か？	80
II - 11 修繕引当金、共益費、敷金等からの支出は課税 仕入か？	81
(敷地の使用料関係)	
II - 12 敷地の一部を入居者に使用させる場合の使用料 について	81

(第 I 部)

公社事業と消費税の実務

(講演会記録)

—はじめに—

ただいまご紹介にあずかりました公認会計士の黒田でございます。きょうは午前中に、建設省のほうの解説によりまして公社事業における消費税のいろいろな問題点についてかなりつまびらかになったところですが、午後は、最終的な申告に至るまでの実務の中で、公社とのかかわりでどのような問題点があるのだろうか、また、どう対処したらよろしいのか、会計の観点からお話をさせていただきたいと考えております。

まず、資料ですが、「公社会計と消費税」、それから日本公認会計士協会の「消費税の会計処理について（中間報告）」という資料を用意しております。もう一つは、いろんなところで出回っている資料ですが、主税局の「消費税の仕組み」という、3点です。この資料を用意させていただいております。

—消費税の仕組み—

皆様方、消費税が公布、施行されて以来、いろいろなところで研究会等もありますし、また、ご研究なさっているところと思いますので、十分にご理解なさっているところではあろうかと思いますが、消費税の基本的な、また申告の面からとらえた基礎的な枠組みを、まず整理の意味で要約して申し上げたいと思います。お手元の資料の「消費税の仕組み」というところをご参照いただければよろしいかと思います。

公社関係はすべからく年1回の3月決算ですので、平成2年5月31日が第1回目の申告、納付期限になります。もちろん消費税につきましては、事業者に関して年2回の申告ということが建前になっております。中間申告と確定申告ですが、中間申告については、「前年度実績の2分の1が30万

円以下の場合には省略してもよろしい」という取扱いになっておりますので、初年度に関しては前年の実績がありませんので、中間申告は不要になるということです。

こういうことで、平成2年5月31日が第1回目の申告期限になります。

それでは、そのときに、まずデータ的に何を用意しなくてはならないか。申告書そのものは簡単な様式ですので、お書きになること自体はさほど難しいことではなかろうと思いますが、その中でまずどういうデータを把握しておかなくてはならないか。課税売上高を把握することが1つ。もう一つは仕入税額控除。この2点を把握することが最終的に必要になります。

課税売上高はもちろん1年間の総額です。1,000円未満は切り捨てで、そこから仕入税額控除を差し引いて、その差額を納付する。納付金額については100円未満は切り捨てになっています。

まず、課税売上高をとらえます。これを課税標準と呼んでいますが、この課税標準に3%を掛ける、これがまず第一次的な要納付額です。そこから仕入税額控除を差し引き、その差額を納付する、こういう段取りです。

「課税標準」なるものにつきましては、消費税法本法、政令、大蔵省令一施行規則ですね、それに関連して取扱通達があるわけです。もちろんご承知のことだと思いますが、取扱通達というのは決して法律ではありませんので、納税者自身を拘束するものではありません。税の執行の観点からのガイドラインですので、その点は、本法、政令、省令とは若干意味合いが異なっております。ただ、無用なトラブルを避けるという意味においては、実務上はこの取扱通達も十分に斟酌しなくてはならないということです。

法律の中で定められた消費税の課税対象、この中の課税標準の算定ですが、それではまずこれをどう把握するのかという問題です。これは法律の中では「資産の譲渡等取引に該当するものについては原則的に消費税の課税対象になりますよ」と言っています。

資産の譲渡等取引とは一体何かということですが、お手元の資料の一番

最初の課税対象というところでも書いてありますし、これまた皆様方よくご高承のとおりです。「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、あるいは役務の提供——サービスの提供ですね、こういう取引が消費税法の上で言う資産の譲渡等取引に該当いたします」ということになっているわけです。

要件としては、国内においてということ、事業者が行う取引であること、事業として対価を得て行う取引だということ。いろんな判定要素があります。

国内においてというのは当然ですが、外国の消費者に対して消費税を徴収するわけにはまいりません。例えばよく話に出る輸出企業は、輸出をするという行為そのものは国内で行われておりますから、これにも当然課税されます。よく輸出は非課税だとおっしゃられる方もいますが、決してそうではありません。輸出取引も消費税の上の資産の譲渡等取引に該当しますので、原則的には課税の対象です。ただし、輸出免税という制度があります。輸出免税というのは要するにゼロ税率ですので、国内で調達した物品に関する課税仕入れに係る消費税等は全額還付される建前になっています。

それから、事業者が行う取引であること。事業者というのは、個人事業者及び法人をいいます。法人はすべからく事業者とみなすという扱いになっていますので、こういった事業者が行う取引は課税の対象になりますということです。

事業として行うという要件もあるわけですが、これは継続して、反復的に、自己の計算において独立した行為を行うという趣旨です。

こういうことで、事業としてという意味合いがご理解できるかと思います。

それから、対価を得てということですので、裏を返しますと、無償の取引は一切含まない、消費税の上の資産譲渡等取引には該当しない、こう

いうことになります。

ただ、例外が2件だけあります。

1つは、法人の場合の役員に対する無償の贈与については、みなし譲渡として消費税の課税対象になります。

もう一つは、個人事業者が販売目的の棚卸資産等を自家消費するという場合も、例外的にみなし譲渡として課税の対象にいたしますよ、という形になっています。

こういった判定要因に基づいて、該当した資産の譲渡等取引が消費税の上で言う原則的な課税の対象です。ただ、こういうものの中には消費という概念になじまないものがある。また社会政策的に、課税の対象から除外すべきだというものもあるわけです。

まず前者の事例から申しますと、これも皆様方よくご存じのとおり、典型的なのは、土地取引、あるいは金融、保険といったもの。こういう非課税取引もお手元資料の1ページの3に書いてあります。

このように、性格上、消費という概念になじまないものは課税対象から外しますよと。これが非課税取引ということです。

また、社会政策的な観点から課税対象外としているものが、教育、医療といったたぐいのものです。こういうものについては非課税にいたしますということですので、第一次的には、消費税法上の言う資産の譲渡等取引に該当するものの全体の枠がまず特定されます。そこから非課税になるものを差し引きます。これが課税売上高で、この課税売上高に3%を掛ける、これがまず第一次的な納付額になります。

それから、消費税というのは付加価値税ですから、前段階の事業者が既に納付した部分については重複的な課税を避けるという観点から、仕入税額控除という制度があります。これについては課税仕入れの把握が必要になります。課税仕入れか非課税仕入れかの区分ですが、課税売上げか非課税売上げかのジャッジの反対側で、相手方が課税売上げになるものであれ

ばこちらは課税仕入れになる、こういう観点のものです。

こういった形で、仕入税額控除の算定をいたします。

ただ、仕入税額控除については基本的には全額控除できるわけですが、主として不動産事業、金融、保険といったところで、課税売上割合が95%を超えないというケースのときには、非課税売上げに対応する課税仕入れの中に含まれる消費税の全部は控除できないという扱いになっています。

課税仕入れの把握については、課税売上高、非課税売上高、不課税売上高に共通的に発生してくる課税仕入れもあります。こういうものについては2通りの配分基準を用意しています。配分基準というのは、課税売上高に対応する課税仕入れを把握するための方法です。

1つは、既にご承知のとおり個別対応方式があります。

もう一つは一括配分方式。

こういう2通りの方法があります。

前者の個別対応方式というのは、課税仕入れの中身を、課税売上高に対応するもの、非課税売上高に対応するもの、共通的に発生するもの、この3つに分類して、このうちの共通的な仕入れに係るものを課税売上割合で配分するという方法です。

もう一つの一括配分方式というのは、そういう個々の分類は省略して、一括して課税売上割合によって配分する、課税売上高に対応する課税仕入高の把握をするという方法です。原則的には、課税売上割合ということで配分をしていくということです。

こういう形で仕入税額控除の計算をして、最終的な納付金額を算定していくというのが基本です。

要約いたしますと、消費税法に基づく資産譲渡等取引のうち課税売上高となるものを把握して、これを課税標準として、これに3%を掛けます。一方、課税仕入れに係る消費税額のうち課税売上高に対応する部分を、仕入税額控除と称して控除いたします。その差額を来年の5月31日に払うと

ということです。

いささか横道にそれるかもしれません、課税売上げに係る消費税、課税仕入れに係る仮払消費税は、業種にもよりますが、実際の納付は来年5月ですので、内部的な資金留保効果がある、財テク効果があるということで、これを積極的に考えているケースもあります。公社事業の場合には必ずしもそんなに財テク効果はないのではなかろうかと思いますが。

皆さん方の場合は共益費の問題とかいろんな事柄があろうかと思いますが、消費税法の上で言う課税売上高、つまり資産の譲渡等取引に該当するのか否か、もう一つはこれと裏腹の関係で、課税仕入れになるのかならないのかといった問題が実務的には出てきておりますので、そういうことへの対応ということで通達にも示されていますが、必ずしもこれだけでは解決し切れない部分も出てくるのではないかと思います。また公社会計そのものが、民間の事業会社の会計基準——いわゆる企業会計といささか異質な部分もありますので、その辺についても実務的には判断に悩むことがこれから多々出てくるのではないかと思います。そういうものについては今後時間をかけてつぶしていく作業が必要になってくるのではなかろうかという感じがいたします。

—公社会計と消費税—

そういうことで、まず消費税の基本的な枠組みを整理して、これに基づいて、実際的に公社会計の上でどう対処していくのかという問題ですが、まず現行の公社会計による決算というものがあるわけです。公社決算は公社決算、消費税は消費税ということで二元的な対応をしていくことは納税実務の上で大変な作業ではなかろうかと思います。できれば一元化して作業を進めていく、これがまず一番大事なポイントだろうと考えます。

そういう観点から、皆様方の会計実務のバックボーンになっている地方

住宅供給公社関係の会計基準があります。またそれに基づいて、地方住宅供給公社財務諸表標準様式があります。この財務諸表の標準形式にのっとっているいろんな問題点をピックアップして要約したものが、「公社会計と消費税」という資料です。

まず、公社会計の実務と一元的に対応していくことが一つ基本になるのではないかと考えておりますが、同時に、これは事業会社でも公社会計でも同じことですが、基本的に消費税というのはフローの概念でとらえなくてはならない。課税の対象がストックではありませんで、フローに対して課税するものですから、消費税の納税実務を進める上でもフローを対象にとらえていく、こういう考え方方が基本的に必要なのではなかろうかという気がいたします。

貸借対照表の上にはある一定時点のストックが計上されていますが、そのストックに対してこれが課税されているのか否かを議論するよりも、まず損益計算書に至る収入及び支出のフローについて、消費税法の上の資産譲渡等取引に該当するのか否か、いわゆる課税売上げになるのか非課税売上げになるのか、課税仕入れになるのか非課税仕入れになるのか、こういうふうにとらえていくことが必要ではないかと思います。まずフローに着目するということです。実務的な対応につきましても、収入・支出に関連して個々の会計伝票に対するいろんな記載を工夫していくことになろうかと思います。

そういうことで、財務諸表のほうの、特に損益計算書を基本的に考えていくべきではないかと考えているわけです。

ただ、ここで疑問に思われる方もあるかと思いますが、特に分譲事業原価ですね、貸借対照表のほうでは、分譲資産勘定があり建設工事勘定がありといろいろな勘定があるわけですが、これもやはりフローでとらえております。まず土地の取得があり、造成工事があり、建築工事があり、目的物が完成して、これが相手に引渡されて原価になっていく。相手に引渡さ

れる前の段階までは、貸借対照表の上で分譲資産勘定あるいは分譲資産等建設工事勘定という形で、いわゆる仕掛品と申しますか、棚卸資産として把握されるだけのことですが、それが相手に引渡されると事業原価になる。棚卸資産につきましても、一つのフローとしてとらえて、課税仕入れの額、その中に含まれる消費税の額を把握していくという作業が必要になるのではないかろうかと思います。

午前の部と若干重複する問題もございますし、既に午前の部で見極めがついた点もございますが、お手元の資料の1番目から、できるだけ重複を避けるようにしてご説明したいと思います。

まず1番目の、申告の時期の問題です。これも午前中いろいろ議論が行われておりますて、当初の答弁では何か難しいようなお話がありました。私も条文を読んでいる限りにおいては若干難しいのではなかろうかなという感じもいたしますけれども、そこに要約してありますように、公社法の31条では「5月31日までに完結」というふうに記載されております。この完結という意味あいが、実務的にはいろんな形に解釈されるようでもあります、理事会承認を得るまでの流れということになりますと、5月末までの対応は難しいのではなかろうか。

これにつきましては、政令の中で、定款上の決算の完結が2カ月を超える場合、その他特別の事情がある場合には、大蔵大臣の承認ということで申告期限の延長が認められています。定款の記載の観点から申しますと、公社法の中に5月中に完結せよということがありますので、その点だけとらえるとなかなかに難しい問題じゃなかろうかなと思いますが、その他特別の事情がある場合——これは午前中もちょっとお話しなさっていたようですが、各公社における固有の事情がいろいろあろうかと思います。その辺のところを要約して公社全体として何らかの働きかけをしていけば、あるいは可能な形になるんじゃなかろうかという気もいたします。こういう問題が一つあります。

どういう結果になるかはわかりませんが、初年度申告としては5月31日だとご理解しておいていただきたいと思います。

2番目、ここから損益計算書に入るわけですが、先ほど申しましたように、消費税の申告の上でまず課税売上高を把握しなくてはならない。この課税売上高と称するものは、公社の財務諸表の中の損益計算書にいろんな形のものがあります。これを順番に見てまいりたいと思います。

一番大きい、金額的にも重要性があろうかと思いますが、まず第1番目の分類といたしましては分譲事業収益の問題です。これについては、積立分譲住宅収入、一般分譲、産労、中高層、分譲宅地というふうに分類されています。まず分譲宅地収入、土地の譲渡については非課税にされておりますので、これは非課税売上げになります。それ以外の分譲事業収益の中身については、建物単体の場合、あるいは土地・建物を同時に一体として引渡すケースがありますが、建物単体で譲渡する中高層分譲建物収入は、当然に課税標準を構成します。積立分譲住宅収入と一般分譲、産労については、土地・建物合わせて譲渡をするケースですので、土地と建物との按分をしなくてはならない。これにつきましては、午前中、建設省のほうのお話で、分譲価額算定表の中の住宅価額をもって建物の譲渡対価とするということで決着がついているようですので、余り問題がないのではないかろうかという気がいたします。

参考までに事業会社のケースで申し上げますと、もちろん法律の建前から申しますと、建物の時価と土地の時価とによって按分計算をする、これが基本的な事柄でございます。民間の場合ですと土地重課という制度がありますので、土地の譲渡価額を把握しなくてはならないという問題がかつてありました。もちろんこの税制は現在も継続しています。時間がたっていると土地のほうに時価の変動が著しく出てきていますが、租税特別措置法の中ではそういうことは一切無視して、一つは建物の原価と土地の原価の比率で按分してしまう。もう一つは1.42方式と申しまして、建物の原価

を1.42倍いたしまして、その金額が譲渡代金の総額のうちの建物部分である、それを控除した残りが土地ですよ、こんな方法も認められているわけです。

消費税の実施に関連して、民間の場合だと、大体のところは1.42方式のスタイルが多いのではないかという気がいたします。公社会計の場合には譲渡価額算定表という原価の積算がありますので、このベースで建物の譲渡金額を算定することで結構という話が出ておりますから、これがそのまま課税標準を構成します。

(iv)の団地間調整額、これも午前中に出でおりました。これについては土地の譲渡価額ということで、改めて建物価額と土地価額の比率によって按分をして、建物の譲渡価額、すなわち消費税の課税標準の中に入れることは必要ないという結論でした。

これも午前と重複するところですが、棚卸資産の譲渡の時期です。住宅供給公社会計基準に従って、引渡しの日の属する事業年度を判定することは認められるということですので、基本的には公社会計基準にのっとって処理をしていれば、それが引渡しの日とみなされると解釈して差し支えないんだろうと思います。損益計算書原則の上では、公庫融資についているものについては債務の肩代わり、そうでないものについては所有権移転の日、このタイミングをとらえて分譲事業収益に上げなさいということになっておりますので、この日を引渡しの日とみなすという取扱いをすることについて了解があったと解釈して差し支えないであろうと理解しております。

次のページですが、一番大きな問題は経過措置の問題があろうかと思います。先ほどこの点についてもご説明がありました。当初、消費税の原案が出回ったころは、公社に限らず民間の不動産業者のデベロッパーにおいても、青田売り、建売りのものについては経過措置の適用がないのではないかと大変危惧されておりましたが、これについては経過措置がついてお

りまして、一定の要件を満たしたものについては非課税とする。要件の a と b については何ら問題ないと思いますが、問題は、c の「相手方の注文が付されていること」という条件です。

この解釈については、私が昨年、民間のデベロッパー関係の取扱いということで話を聞いたところでは、基本的には「一切注文に応じない」という旨の文言が契約書等の中に記載されていない限りは、「注文に応じて建築をする」というものに該当すると解釈して差し支えないのではなかろうかということでした。民間のほうはそういうふうに進めたいと昨年のうちから言っておりましたので、公社の場合においても同じように、「一切注文に応じない」という文言の記載がない限りは「相手方の注文が付されていること」という要件に準ずるものであろうということで、経過措置の適用が受けられるのではないかと考えております。そういう形で午前中のはうでも決着がついたようです。

これも積立分譲契約のところで質問がありましたが、公社法の21条2項は、積立分譲事業をやりますよと。建設省令の第5条では、例えば相手方とか場所、概算額という一定の事項を契約書の中にきちんととうたいなさいと、契約の内容について条件が付されています。これについては、貯蓄契約ということではなくて条件つきの資産の譲渡契約と解釈してもよろしいかなと思いますので、経過措置の適用があると考えております。

こういうことで、損益計算書の中の分譲事業収益については大体ふるい分けができるのではなかろうかという気がいたします。

午前中、土地の付帯物についてどういう扱いになるのかという質問がありました。植栽などの土地の上に付着するものですが、土地と区分して取引ができるものは基本的に課税の対象になりますが、土地と一体で譲渡されている場合には非課税ということで、分譲価額算定表の中のコスト区分のどこに入れるかで、課税、非課税が変わってきます。消費税の実務の観点からいきますと、どちらに入っていてもいいのかなという気はいたしま

ですが、公社の商品の価格競争力という観点からいたしますと、原価の中身をよく見直してもよろしいんじゃないかという気がいたします。

こういうことで、分譲事業収益については、基本的には土地・建物の区分という作業を経て課税標準が把握されることになります。

その次に管理事業収益でございます。この辺は私も多分に不勉強なところがあるんですが、中身としては、純粋な家賃収入、管理諸収入の2通りがあります。産労の住宅のように、物件売上げの会計処理はなされているにもかかわらず、所有権が留保されているということで公社の資産勘定にも載っているというもの会計処理の問題もいろいろあろうかと思いますが、まず基本的には、純粋な家賃収入については完全に課税の対象になるということです。

問題は、管理諸収入の中の償還金相当です。支出をする相手方が既に債務の認識をされている部分について、公社に対して「これは課税標準を構成する」ということになると大変おかしな現象が出ますから、当然これは基本的には非課税になります。

ただし、償還事務費と申しますか、公社サイドの利益と申し上げると語弊がありますが、その部分については課税の対象になります。本来の家賃収入と償還事務に係るみなし家賃との区分を明確にして、償還金に相当する部分、償還元金、利息部分については、支払う相手方、事業者そのものが債務の履行（支払い）という処理をしているわけですから、当然にこちらのほうでは課税売上げにならないと解釈してよろしいのではないかと思います。その部分については申告書を作成するときに課税標準の中から除外をすることです。そういう区分が必要になってくるだろうと思います。

家賃収入のところで午前中もいろいろ議論がありましたが、純粋な家賃収入に関連する物件の共益費ということですと、完全に所有権がこちらにあるわけですから、これについては課税の対象というのが原則です。そし

て、これに対応する支出については、立替金あるいは仮払金という会計処理をいたしまして、損益計算書にあらわれないというケースがあります。公社会計の上ではこの両方が出ていますが、条文はそこまでは求めておりませんから、明らかに立替金の入金だということがわかるような内容のものであれば、課税標準としなくともよろしいということです。それ以外の、産労とかその他の付帯収入、所有権が留保されているものについても、明らかに立替金の入金という形で理解される部分があるならば非課税といいことで、税務当局に対しては対応できるのではなかろうかと考えます。

管理事業収入については、こういうことで基本的には賃貸収入、それから償還事務費と申しますか、いわゆる役務提供収入が課税の対象になる、課税標準を構成するということです。

もちろん、損益計算書における事業収益の額と消費税の申告書の中の課税標準の金額とにギャップがあっても一向に差し支えありません。初年度に関しては経過措置適用部分もありますので、損益計算書の事業収益の額と消費税の申告書の上での課税標準の額がまるっきり合わないということは当然に出てまいりますが、この点は何ら気にする必要はありません。

3番目の、その他の事業収入については、中身としては受託事業収入、その他の事業収入という形になっています。その他の事業収入については附帯事務費ですので、基本的には課税対象と考えてよろしいかなと思います。受託事業収入については、取引の内容をよく検討して、課税売上げになるのかならないのかというふるい分けをする必要があるのではなかろうかという気がいたします。

まず基本的に、事業収益のところはこういう形で課税標準の算出ができるのではないかということです。

消費税は、本来の売上高——課税売上高と申しますが、棚卸資産の販売に係る取引金額だけではなく、その他の事業外収益についてもことごとく、消費税法の上で言う資産の譲渡等取引に該当した場合には課税標準を構成

します。事業外収益も消費税の課税対象になってくるということです。

財務諸表の標準様式の順番でいくと、受取利息がまずあります。受取利息も、消費税法の上で言う資産の譲渡等取引、資産の貸付けに当たります。銀行への預入れ、あるいは職員に対する貸付けは資産の貸付けに当たりますから、消費税法の上で言う資産の譲渡等取引に該当するわけです。ただし、こういうものについては消費という概念になじまないので非課税扱いにしますよということです。こういう非課税売上げについても十分に把握しておきませんと、後で仕入税額控除の算定のときに大変なことになりますので、運用利息についても、もちろん決算書に出てきた数字をそのまま使えばよろしいのではないかと考えます。

特に通知預金、定期預金などは、事業年度末までに満期日が到来せずその途中にあるというものがあろうかと思いますが、会計処理の基準としては、未収収益の計上を行っていれば、この利息についても非課税売上高の対象になります。ただ、民間の場合には、期間損益に関する基本通達というのが法人税の中にあって、未収とか未払いについては課税上さしたる弊害がない場合にはキャッシュベースによるものも認めることになっておりますので、消費税の上でも当然それが適用になります。決算の上で、本来の発生基準を適用しないでキャッシュベースになっている部分があれば、それはそのまま売上高として改めて算入する必要はないということです。

有価証券の売却益は、多分、標準様式の中に入っていますけれども、投資というのはできなかったと思いますので、余り出てこないんじゃないかなと思います。例外的に現先の運用というケースがあろうかと思いますが、こういうときの会計処理の方法としては2通りあります。

1つは、有価証券の売買という認識の仕方。

もう1つは、貸付金という認識の仕方。

民間においては、貸付金処理をしている場合、あるいは有価証券として処理をしている場合、いずれの場合でも法人税法の上では貸し金とみなさ

れて、貸倒引当金の対象になるという段取りになっておりますけれども、会計処理としては統一されていません。もしもそういうものがあるとすれば、有価証券売却益という形で決算書の中にあらわれてくるのかもしれません。

ただし、現先運用というのも幅が広うござります。完全なひもつき現先もありますし、それよりももっと広い概念での現先もありますが、基本的に消費税法の上では、現先の運用益については金融機関に対する預金利息と同列に扱って、非課税売上げとするのは利息部分だけになっております。ですから、もしも有価証券売却益の中に現先の運用益が入っていれば、それは利息部分だけを非課税売上げとしてとらえる。それ以外の、本来的な有価証券の売買がもしあったとするならば、本来は売却代金の総額が消費税法の上での資産譲渡等取引に該当するわけですが、それについては非課税取引になります。ですから、本業が余りもうからないで財テクを一生懸命やっている企業の場合は、有価証券の売買代金の総額を非課税売上高ということにいたしますと、仕入税額控除が余りできなくなってしまうという問題がありますので、この辺については調整と申しますか、有価証券の売却代金の総額ではなくて5%だけを非課税売上げとしてとらえなさいということになっております。

補助金収入につきましては、消費税の通達の中でガイドラインが示されておりますように、非課税ということになっております。課税標準を構成しないということです。

雑収入、これは特定された収入以外の収入ということですので、何が入ってくるかよくわかりませんが、例えば資産の譲渡等取引に該当するスクラップの売却とか、出入り業者に納品書や書類を売却したとか、そういう雑収入があれば、こういうものが全額消費税の上での課税対象になります。そういう意味では、消費税の上での資産譲渡等取引に該当するのか否か、雑収入の中身はよく吟味をしなければならない。例えば何かのセレモニー

のときに来客の方が金一封を包んで持ってきた、そんなものがもしも雑収入に入っていますと、これは資産譲渡等取引に該当するものではありませんので不課税売上げということになります。そういうものは課税売上割合を算出するときに除外しておかなければならぬということです。

8番目の前期損益修正益も、よって来る原因はいろんなことがあらうかと思います。事業会社ですと、売上げとか仕入れに係るものがいろいろ出てくるケースがあるんですが、公社会計の場合には、事業収益、事業原価に関連するものはないと思います。もしもあるとすれば、それらについては基本的には課税売上高あるいは課税仕入高の修正ということになりますので、課税標準の対象になってくる。あるいは仕入税額控除の減額修正という項目になりますので、取引内容については十分に検討しなくてはならないということです。

9番目の固定資産の売却益についても、もちろん土地については非課税ですが、それ以外の固定資産売却益——例えば車両とか備品とかいろんなものがあらうかと思いますが、そういうものについては売却益ではなくて売却代金の総額を課税売上高としてとらえなくてはならない。通常の会計処理といたしましては、譲渡代金と帳簿価額の差額分だけを固定資産売却益という会計処理をしているわけですが、消費税の上の課税標準の算出のために売却代金の総額を把握しておかなければならぬ。裏を返すと、車両の下取りの場合についても下取り部分が売却代金になりますので、総額で把握しておかなければならぬということです。

10番目に諸引当金の戻入というのがありますが、引当金の戻入で資産の譲渡等取引に該当するものはまず出てこないだろうと思います。これは課税売上げでも非課税売上げでも何でもない、いわゆる不課税の収入と申しますか会計技術上の問題ですから、まるっきり除外してよろしいということです。

その他事業外収益、これも雑収入とどこが違うのかよくわかりませんが、

いろんなものが出てくると思いますので、こういうものについては、取引の都度、その中身が資産の譲渡等取引に該当するか否か、課税標準の中に入れなければならないのか、よく吟味をすることです。

通常の取引について、事業収益に関連する事柄のところは、取引上の契約書の上で、消費税部分が本体価格の3%ということでそれぞれに把握されているわけですが、それ以外の事業外の取引に関しては逐一、契約書等があるわけではありません。では、そういうものについての課税標準はどうやって出すのかということですが、これについては取引金額×100／103が課税標準になる。これは会計処理にも関連してきますが、雑収入等々による収入金額に100／103を掛けて、消費税を抜いたところの取引金額がすなわち課税標準、課税売上げですから、その部分を把握しなくてはなりません。

これは後ほどまた出てきますが、基本的には税抜きで会計処理をする。それは個々でなくとも月単位とかいろいろな方法があると思いますが、申告書を作成する上での課税標準というのは税抜きの金額ですので、この点についてはよく理解しておいていただきたいと思います。契約書に消費税相当分なにがしというものが一々ないようなケースもありますので、こういうときには取引金額に100／103を掛けるということです。

こういう形で、損益計算書の収益の部に出てくるものが消費税の課税標準を構成していきます。

問題は、損益計算書にあらわれない収入で課税標準を構成するものがあるのかということですが、これは基本的にはそういうものはありません。消費税の観点からも、課税標準の算定については所得税、法人税との整合性を保つほうがいろんな実務が複雑にならないというメリットがあります。ていう配慮がなされていますから、損益計算書の収益の部に載らないもので課税売上げになるものがあるかどうかと申しますと、基本的にはないはずです。

損益計算書の収益の額に関連してもう少し申し上げますと、前受収益とか未収収益の問題。未収収益というのは、既に役務の提供をなしたにもかかわらず、まだお金が入ってこないというものについての会計的な認識ですから、消費税の上では当然に課税の対象になります。損益計算の上でも当然に課税の対象になります。損益計算の上でも当然、収益として認識しなくてはならないということですから、未収収益として認識されたものは当然に収益の部にも上がっています。

逆に、前受収益という科目がありますが、前受収益というのは、いわば役務提供義務を表象するような科目——すなわちお金はもらったけれどもまだ役務の提供を行っていないという内容のものに係る貸借対照表上の科目で、これについてはまだ役務の提供が行われておりませんから、会計上、収益は構成しないわけです。ということは、当然に消費税も課税の対象にならないということですから、前受収益として損益計算書の収益の部から除外されたものについても当然に消費税はかかりません。

公社の上では引渡しというのは所有権の移転あるいは債務肩代わり日だと割り切ることでよろしいかと思いますが、こういった損益計算書における収益の計上基準イコール消費税の引渡しの日と同じだという判定ですと、債権のほうに計上されている貸借対照表の未収金は損益計算書の事業収益のほうに入りますから、当然に課税の対象になる。したがって、損益計算書の収益の部に入っていない収入で、消費税の課税標準を別途抜き出して申告書に加算しなくてはならないものは、基本的にはあり得ないということです。

これで、まず消費税の申告の上で一番大事な1年間の課税標準、すなわち課税売上高が把握できました。1,000円未満を切り捨てて、これに3%を掛けます。

余計なことですが、これは自動車のほうですと6%になりますし、輸出業者ですと、こういう形で輸出販売額をとらえまして、これに0%を掛け

る。これがまず第一次的な要納付額です。

これを皆さんがまるまる払ってしまいますと、歳入は莫大なものになってしまいます。前段階で既に課税されているものについては仕入税額控除ということで引いてよろしいですよ、ということになるわけです。

そういうことで、支出というフローの中で課税仕入れになるものを把握しなくてはなりません。相手から「消費税として幾らくださいよ」という形で請求されれば一々考えなくても課税仕入れになりますが、今回日本で導入された消費税は、欧米型と違って、自分の支出の記録に基づいて支払った消費税の額を算出するという帳簿方式になっていますから、相手から税額票というのがなくても仕入税額控除の適用対象になります。相手から「あなたが負担すべき消費税は幾ら幾らです。本体プラス消費税でなにがしになります」というやりとりが一々なくても、例えば1,000円の品物を買えば、その中に既に入っているものとして $1,000\text{円} \times 3/103$ だけの消費税を払ったものとみなします、というふうになるわけです。

これが日本の消費税の特徴的なところの一つです。あるいは国の立場に立つと欠陥とでも言ったほうがよろしいのかもしれません。もちろん都合のいいところもあります。これは、日本の会社が今250～260万社ぐらいありますが、そのうちの94～95%は資本金1億円未満の中小事業者ですので、そういうところの事務負担の軽減を図る、中小企業の救済という観点からの政策的な配慮です。先ほどの売上げと同じように、契約に基づいて「あなたの負担すべき消費税は幾らですよ」として請求されたものが課税仕入れに係る消費税の額ですし、また、一々契約書などないような取引については課税仕入れになるのかならないのか、いろんなややこしい問題があるわけですが、そういうものについても基本的に、「取引額 $\times 3/103$ を事業者が支払った仕入に係る消費税額とみなします」ということになります。したがって、払うつもりはなくとも払うことになるということです。

こういう形で課税仕入高をまず把握して、この課税仕入高に係る消費税

額を算出する必要があるわけです。これも先ほど来申し上げておりますように、課税仕入れについてもフローでとらえる、支出の流れでとらえていくことが技術的に必要なことだろうと考えます。

まず一番問題になりますのが棚卸資産の取得です。分譲事業の流れを大きく見てまいりますと、まず土地を取得する、造成をする、建物の発注をする、それで土地・建物が完成する。これを勘定科目の流れで見ますと、一番最初は後年度用地勘定になろうかと思います。それから、工事関係で宅地造成工事が始まって、建物の発注で分譲資産等建設工事、でき上がりまして分譲資産、相手に引き渡されて事業原価になっていく、こんな流れのとらえ方でよろしいんじゃないかという気がいたします。

それぞれの取引の中でいろんな支出が出てきますが、その中に含まれている消費税を把握する。

まず土地の取得ですが、後年度用地の取得。これは非課税取引ですので、ここからは消費税は一切出てきません。もちろん宅盤で調達する場合には、相手が土地造成をやっているわけですから、その中の造成に係る消費税は当然に転嫁されてきているだろうということになりますが、その金額はまずわからないと思います。

イの、ご自分で宅地造成をやる。宅地造成工事をやりますと、支出をする側としては、土地の価値がふえるということで土地勘定には入っていきますが、相手は何も土地を売っているわけじゃありませんので、当然に課税売上高になり、こちらのほうでは課税仕入れになります。宅地造成工事については課税仕入れになるわけですが、その中に含まれている消費税額が先ほどの課税標準に3%を掛けた金額から100%引けるかどうかということ、基本的に全部は引けないということになります。そういうことで、仕入税額控除適用不可部分については分譲価額の中にオンして転嫁していくを得ないことになります。

まず課税仕入高の把握としては、棚卸資産の取得の流れから追っていき

ますと、この宅地造成工事に関する消費税が第1番目に出てくる項目です。

その次に建物の発注をいたします。これについては貸借対照表には分譲資産等建設工事という勘定で計上されておりますが、このままの状態では引き渡しができませんから、損益計算書に事業原価として出てくることはありません。これをメーカー的に申しますと、原材料を仕入れて、それが社内の製造工程を経て製品になって相手に引き渡されていく。内部的な価値移転を、原材料、仕掛品勘定、製品勘定、売上原価というふうに会計的にとらえるのと同じで、土地勘定、宅地造成工事、分譲資産等建設工事、分譲資産勘定、事業原価という流れも一つのフローですので、この断面で、とらえるということです。

棚卸資産の関連で申しますと、貸借対照表では貯蔵品というのがあります。パンフレットとかその他消耗品とかいろんなものがあろうかと思いますが、基本的には、こういう貯蔵品の仕入高というのはすべからく課税仕入れになります。これも貯蔵品の在庫をつかむのではなくて、貯蔵品の1年間の購入額を把握するわけです。これが課税仕入高になります。

概念的には、課税仕入れの金額は固定資産の取得も含む幅の広いものですが、年度末にそれが在庫として残っているか残っていないかということとは全く関係がない。貯蔵品についても、内容に応じてこの払出高が、広告宣伝費になったり、消耗品費になったり、事務用品費になったり、いろんな経常費の科目になろうかと思いますが、仕入高としてとらえていくということです。会計処理の仕方によりまして、もしも購入時にすべからく費用として処理をして、年度末に未使用高を貯蔵品勘定に振り替えるという会計手続をとっているならば、また別のとらえ方が必要なんです。私が先ほど申し上げましたのは、貯蔵品としての受入れをして、それから実際に使用するとき、要するに消費するときにそれぞれの勘定科目に振り替えるという前提でいきますと、貯蔵品の購入総額が課税仕入高になりますよということです。

逆に、買ったときは全部経理処理をして、それから未使用分を在庫に振り替えるという会計処理をしているならば、課税仕入高としては、損益計算書の中から把握した課税仕入れに年度末の貯蔵品の在庫高を加えるという作業が必要になります。2年度目からは、期首の貯蔵品分を引くという作業が必要になります。初年度の場合も同じです。そういう経理処理をとっている場合には、期首の貯蔵品については特定の科目に振り替えられているはずですから、その部分は仕入税額控除の適用にはなりません。前年度以前の仕入れですから、これは除外しなくてはならない。

こういう形で、どちらの経理処理をとるにしても、1年間の貯蔵品に係るフローの額、支出総額を把握する。これが課税仕入れの額になります。棚卸資産の関係でいきますと、この辺が大きな課税仕入れの金額です。

通常、会計的には、販売あるいは生産の目的のために取得する棚卸資産の購入取引のことを仕入れと呼びますが、消費税の上での仕入れは概念的にはもう少し広い概念で、固定資産の取得、つまり建物の建築も、車両の購入も、什器備品の調達も、すべて課税仕入れとして把握されます。

固定資産の分類といったしましては、有形固定資産、無形固定資産、その他投資等——公社の場合にはその他の固定資産。土地や地上権については非課税ですが、それ以外の資産の取得、権利の設定の対価についてはそれぞれ課税の対象になりますので、有形固定資産の取得の中に含まれている消費税の額も把握しなくてはならない。もちろん全部引けるかどうかはまた別の話ですが、まず課税仕入高としては固定資産の取得も入ってくるということです。

貸借対照表のほうからは、こういった棚卸資産に関する一つのフローがあります。

固定資産については、損益計算書のほうでは減価償却費、減価引当金繰入という形で配分されていくわけですが、損益計算書のほうでのこういったものについては、課税仕入れでも非課税仕入れでも何でもない、不課税

の仕入れといいますか、判定を必要としない項目と申し上げたほうがよろしいかと思います。

標準様式の損益計算書でまいりますと、事業原価と金利と事務費、そんな程度しか出ておりませんので、ここからでは課税仕入高の算出をするといつても何もできません。この原価計算を行う前の、経常費の支出の断面で年間の課税仕入れの額を把握していくことが必要になろうかと思います。

各公社さんによりまして、費用の把握の仕方、表現の仕方は異動があるかと思いますが、そこに通常あらわれてくるようなものをピックアップいたしました。順番を見てまいりますと、人件費は原価の相当部分を占めますが、相手が給与所得になるものについては一切課税仕入れにならないことになっておりますので、人件費については課税仕入れになりません。職員の給料はもちろんそうですし、アルバイト、パート、嘱託といった方々に対する支出であっても、相手の所得の内容を分析しますと所得税法上の給与所得を構成するものですから、これについては一切課税仕入れにならないということです。

これに似たようなもので、弁護士、公認会計士、税理士、不動産鑑定士、弁理士等々、いろんな人的な役務を提供するケースもあるかと思いますが、こういうものは基本的に全部課税仕入れになります。

それから、報酬。ここで言う報酬が今私が申し上げたようなものであるならば、こういうものが基本的に全部課税仕入れになります。毎月、弁護士さんに顧問料、10万なら10万お支払いになっている。相手の弁護士さんが課税事業者になっていて、「来月から10万3,000円」という請求が来れば話は別ですが、もしも据え置きのままで10万円ということになっていますと、4月分からは $10\text{万円} \times 100 / 103$ が報酬額で、 $10\text{万円} \times 3 / 103$ が消費税の額になるわけです。もしも料金据え置きならば、値引きになったということです。これが帳簿方式の特徴です。

旅費ですが、基本的には課税仕入れになります。ただし、海外出張などの海外旅費については非課税です。課税仕入れにはならないわけです。

出張旅費とか出張の日当など、旅費で会計処理されるのか福利厚生費か、多分、旅費のほうだろうと思いますが、そういうものについてはそれぞれの公社の中で規定がおありでしょうから、その規定にのっとって支出をした部分については、実費精算的な考え方を反映いたしまして、課税仕入れになります。本来は、所得の分類からいきますと給与所得なんですけれども、実費精算的なものであるから、所得税法の上では課税をしない。消費税法の上では課税仕入れにはならないはずなんです。昨年ぐらいに新聞に出ておりましたが、納税者の便宜を考えて、課税仕入れとして一括処理をして差し支えないという扱いになっています。

福利厚生費の関係も、基本的には課税仕入れになるとお考えになってよろしいと思いますが、例えば従業員に対する慶弔見舞金などがあれば、課税仕入れにはなりません。

法定福利費とか共済金などの課金も、もし含まれているとするならば課税仕入れにはなりません。あくまでも消費税法の上で言う資産の譲渡等取引、いわゆる財貨の購入とか役務の提供という取引でない限りは、課税仕入れにはなりませんよということです。

交際費も、一定の役務の提供を受けたことに対する対価ですから、基本的には課税仕入れになります。もしもそういう中にお得意先とか地主さんに対するお見舞金、お祝い金など慶弔関係の支出金がありますと、こういうものは対価性のある取引じゃありませんので、課税仕入れから除外をしなければなりません。

会議費は、場所の借用とか弁当代といったたぐいのものですから、基本的には課税仕入れになるということです。

午前中に出てきたような負担金は、宅地造成工事勘定あるいは分譲資産等建設工事勘定の中に入るようなたぐいのものですから、特定のユーティ

リティーに対する対価については課税仕入れになります。ここで出てくる負担金というのは経常費の中での負担金で、こういうものについては基本的に課税仕入れにならないということです。

備品費、これは基本的に課税仕入れになる。

図書費も、なりましょう。

消耗品費、燃料費、光熱費、修繕費、印刷製本費、これは基本的に100%課税仕入れになる。

通信運搬費、これも基本的にになりますが、国際郵便とか国際電話というのについては課税仕入れにならないということです。

広告費、研修費も、基本的には課税仕入れになる。

委託料、手数料も、基本的には。

雑費、これも基本的になろうかと思いますが、これは種々雑多なものが入っておりますから、その中身をふるい分けして、課税仕入れになるかどうかのジャッジをしていくということです。

この辺は、契約書等のあるような取引じゃございませんので、取引額が会計処理されたならば、その取引額×3/103を課税仕入れに係る消費税額ということで把握されればよろしいわけです。

もう一つ、これは最終的に損益計算書には引当金の繰入れということでおでこないわけですが、引当金の目的に従う取崩高というのがあろうかと思います。例えば修繕引当金のように、損益計算書の費用としても経常費の中にもおでこないものについても、課税仕入れになるものがあろうと思います。修繕引当金の中の修繕費とか空家関係の引当金の中のいろんな管理費用については課税仕入れに該当するものがあると思いますので、こういうものも把握して、これらの中に含まれている3/103の消費税の額と課税仕入れの金額を把握しておくことが必要になろうかと思います。

5番目に事業外の費用ですが、事業外の費用は損益計算書の様式を見てみますといろんなものがあります。まず支払利息、有価証券の売却損、雑

損、前期損益、修正損、固定資産売却損、固定資産の除却損、引当金の繰入れ等々ありますが、課税仕入れになると考えられるものは、ないですね。支払利息は非課税ですし、有価証券の売却損というのはネットの概念ですから、先ほどの課税売上高の把握の中で売却代金の5%が課税売上げの形で把握されるだけですので、この部分が課税仕入れになることはあり得ません。

前期損益修正損の中で、過年度の課税売上高、過年度の課税仕入高を修正するような取引内容であるならば、これは課税仕入高のプラスマイナス、あるいは課税売上高の修正という項目として把握しなくてはならないということです。

固定資産の売却損、これも先ほど申し上げたように、固定資産の売却益との関連で、売却代金を総額で課税売上高として把握しなさいということですので、売却損については課税仕入高の算定上考慮する必要は全くない、関係がないということでございます。

固定資産の除却損、これは既に課税仕入れとして把握されたものについての老朽化等々による除却ですので、こういうものは既に課税仕入れとして一旦把握されていますから、全く関係がないということです。

あと引当金の繰入れ関係、これは課税仕入れには一切該当しない。

その他の事業外費用については、資産の譲渡等取引に該当するものがあればその部分は課税仕入れになるということです。

こういう手続を経まして、損益計算書の中の事業原価、その他の事業原価、事業外費用、この辺についての課税仕入高の総額、その中に含まれている消費税の額が把握できることになったわけです。これを先ほどの課税売上高×3%の額から100%控除できれば、逆に還付されてくるものがあるかもしれません、なかなかそうはうまくいきません。これについては一定の条件で控除を制限するという取扱いがなされています。それはご高承のとおり、「課税売上高が95%にいかない場合には全部は引けません」ということです。非課税売上割合が極めて僅少な場合には、これらに係る

課税仕入れの中に含まれる消費税額、そういう細かいものは引いてもいいですよということなんですが、非課税売上割合が5%を超える場合には、そのまま引いてもいいですよということにすると相当の歳入欠陥になってしまいますから、これはきちんと按分計算をして、課税売上高に対応する課税仕入れの中に含まれる消費税額だけ引くようにしなさいというふうになっているわけです。これを仕入税額控除の算定のところの4番の「仕入税額控除の算定」ということで掲げてあります。

公社の場合には分譲事業が主たる事業で、その中の土地部分は非課税売上げですから、この辺を加味してまいります。最近の不動産関係の業種は大変好調で、公社さんもご多分に漏れず、余り損益計算書にはあらわれてきませんが用意的には大変よろしいんじゃないかと思いますが、そういうことで、非課税売上げになるものが土地関係の譲渡代金、それから主として金融収益、これが5%未満ということはあり得ないわけです。せいぜいって課税売上割合が50~60%程度じゃないかと思います。課税仕入れに係る消費税額については、先ほど課税仕入額を把握して、それに掛けることの3/103で全部把握できたわけですが、もし課税売上割合が60%であるならば、この60%だけ引いていいですよということなんです。

控除できる仕入税額の算定について2通りの計算手法がありますということは、冒頭述べたところですが、1つは個別対応方式。課税売上高に対応する課税仕入高、非課税売上高に対応する課税仕入高、ここまででしたら、それぞれひもつきですから簡単にできますが、実務的にはこういうふうに簡単にひもつきでジャッジできるものは少ないですし、両方にまたがるものが多いと思うんです。そういうものについては、課税売上高、非課税売上高共通のものということで、Cとして把握しなくてはならない。

bの非課税売上げ対応の中で典型的なのは、宅地分譲用地の造成工事に係る消費税の分です。土地の譲渡は非課税売上げですが、これに係る造成工事という課税仕入れはこれに対応するものになろうかと思います。

(補) 分譲住宅用地に係る造成費については、取扱通達11-1-23により個別対応方式を採用している場合においても共通仕入税額控除としてその適用を受けられることに留意して下さい。

経営組織上はいろんな区分がありますから、それぞれの経営組織の中で土地の調達関連、あるいは土地の単体販売関連といった形で整理していくまして、土地・建物共通という舞台があれば、その人件費以外のいろんな課税仕入れについて、課税、非課税売上げ共通のものとして配分計算をしなくてはならないということです。

そういう意味では、先ほどの課税仕入れも、課税売上げに対応するもの、非課税売上げに固有に対応するもの、両者共通のものという色分けをきちんととしておかないと、後で計算が大変になります。もしもそれをやってないと、どんぶりの一括配分の方法しかとれないわけです。個別対応方式と一括配分方式とありますが、常識的に考えてみれば個別対応方式のほうが有利になるはずです。一般的には、もちろん個別対応方式で配分したほうが有利ですと言われていますし、物の本にも書かれていると思いますが、どちらを選択するかは任意ですので、どちらでも構いません。両方試算してみて有利なほうを選択するということです。

課税仕入れについては、初年度の場合はもう一つ複雑な問題がありますが、少なくとも課税売上高対応分、非課税売上高対応分、共通分の3つの色分けはしておかなくてはならないわけです。

問題は経過措置に係る分で、よくあちこちで質問を受ける事項の一つですが、4月1日以後に売上げを計上する分（契約締結は昭和63年12月29日以前）については経過措置の適用を受けることができたので、お客様からは消費税をもらわないでも済む。ところが、それに対応する原価——仕入れのほうですが、この契約が12月30日以後になっていて、しかも4月1日以後に公社として引渡しを受けて、それから相手に渡す。3月31日までに引渡しを受けたものについては消費税は課されませんから問題あり

せんが、4月1日以後に引渡しを受ける分については消費税が課されてきます。ところが、お客様には転嫁できない。このギャップをどうするのかという問題があろうかと思います。

これにつきましては、2つの面での配慮があります。

1つは、課税売上割合の把握です。課税売上割合を把握するときには、基本的には分母に課税売上高プラス非課税売上高、分子に課税売上高を持ってきます。これで課税売上割合が出ますが、経過措置の適用を受けた場合には、経過措置の適用を受けている分については、分母の額から除くと同時に分子の額からも除く。両方から除くということなんですね。本来的に課税売上割合ということを考えていきますと、分母のほうは加算しっぱなしで、経過措置の適用を受けた分の売上げは含めておいたままで、分子のほうの課税売上高から経過措置の適用を受けた分を引くことになるわけですが、分母の課税売上高のほうからも引いてやる。分母のほうだけに含めておきますと課税売上割合が下がりますが、分母、分子両方から引くという点が1つ。

個別対応方式をとっている場合には、そういった経過措置適用分に対応する課税仕入れの中に含まれる消費税額はcの「課税、非課税売上共通」の中に入れてくださいよというのが、附則第3条第4項の読み替え規定の中に入っています。課税売上げ対応として、基本的には、経過措置の適用分も含めて全部それに対応する課税仕入額を把握しましたが、課税売上げ対応分の課税仕入れの中のうち経過措置適用分に対応する分は、aからcに振り替えて、比率按分で控除をしなさいということになっているわけです。

ですから、先ほどの課税仕入れの把握ですが、課税売上高対応、非課税売上高対応、両者共通と3つに色分けしなければいけませんよと申し上げましたが、初年度に関しては、経過措置適用分に対応する課税仕入高も色分けしておかなくてはならない。そんな面倒臭いことは嫌だ、一括配分でやっちゃうんだということであるならば、若干不利になると思いますが、

ほうっておいても構いません。そういう意味では、3通りではなくて4つぐらいの色分けをしておかなくてはならないのではないかと考えております。

もう一つの一括配分というのは、経過措置を受けていようが受けていまいが、そういうものは全部どんぶり勘定で、一本で課税仕入高をとらまえて、課税仕入額に係る消費税額に課税売上割合を乗ずる、これで当年度の仕入税額控除を算出するというやり方です。これは実務的には簡単で、一々色分けをする手間は省けるんですが、公社さんの場合には非課税売上高のウエートが大変高うございますので、基本的には個別対応方式によったほうが有利ではなかろうかと考えております。

こういう形で仕入れの税額控除が算定できました。そうしますと申告書はでき上がったということです。課税売上高に3%を掛けて総額を計算いたします。今度は課税仕入れを把握して、その中の消費税額を計算いたします。それに課税売上割合——個別対応方式、一括配分いろいろありますが、一定の方法に基づいて仕入れの税額控除を計算いたします。これででき上がりです。申告期限は5月31日です。納付は、どこでも、5月31日以前なら構いません。

これで申告書作成のプロセスは大体終わりじゃないかと思います。こういったフローとしてのとらまえ方ができれば、法人税、所得税のように小難しい税目ではないのではなかろうかという気がいたします。

それから、余分なことですが、申告書は5月31日が提出期限になっています。これは5月31日の消印があれば有効ですので、税務署に6月1日や2日に着いても一向に構いません。発信主義ですから、5月31日の消印があればそれで期限内申告ということです。

——消費税の会計処理——

こういう形で消費税の申告、納付が行われていくことになろうかと思い

ますが、それでは会計処理について一体どう対処していったらよろしいのかということです。これについては、私どもの日本公認会計士協会のほうから一つのガイドラインを出しております。ただ、これも「消費税の会計処理について（中間報告）」という見出しのとおり、中間報告、当面の会計処理に適用するということで、最終版じゃございません。もちろん今日明日にまた変わるという性格のものではありませんが。

といいますのは、私どもはこのほかに日本公認会計士協会監査第一委員会報告の第43号の中で「諸税金に関する監査上の取扱いについて」という答申を出しております。これとの整合性があって、そちらの見直しもしなくてはいけない。

もう一つは、法人税の取扱いとの兼ね合いで。後ほど触れていますが、長期前払消費税というややこしい科目が出てまいりました。一体これは何ぞやと。貸借対照表の左側には載せますが、一体どういう根拠で資産性が認識されるのだろうかと。こういった問題もいろいろあるわけで、まだまだ議論し尽くされない部分もあるわけでございます。そういう観点からも中間報告ということになっています。

公社の財務諸表上の取扱いについてもこういったものが参考になるのではないかと思いまして、中間報告を要約してご説明したいと思います。私どもの会計士協会のほうは、やれ販売税だの仕入税だの、ややこしいことを言っておりますが、要するに公社での収入については消費税が課されるわけですから、これは仮受消費税という科目で処理をしましょう、課税仕入れについては消費税を負担するわけですから、これは仮払消費税という処理をしましょう、年度末に仮払消費税と仮受消費税とを相殺、消去して、申告納付期限までに納付すべき金額を未払消費税という科目で処理をしましょう、というのが原則です。

ということは、原則として、税抜処理することを考えております。期間的な業績の比較とか期間損益に影響を与えないというふうにすべきではな

いかというのが、基本的な考え方であります。棚卸資産の取得に関連して発生する消費税の額を、棚卸資産の取得のための付随費用の一部だということで棚卸資産の中に算入いたしますと、期末の在庫高いかんによって、従来と全く同じ利益の質なのに消費税の分だけ利益が先行して出てきてしまうという問題が出たり、利益の期間的な比較可能性を阻害するおそれがあるということで、基本的には税抜処理を考えております。

では、税抜処理の問題ですが、まず課税売上高のところで、分譲事業収益、管理事業収益、その他事業収益、いろんな収益項目があります。会計伝票の発行の仕方は公社さんによって異なっていると思いますが、基本的にはそういう収入の単位ごとに、あるいは逆に課税仕入れに係る仮払消費税についてはそういう課税仕入れの発生することに、3/103で計算して逐一伝票を起こして、それに初年度は最低先ほどの4つの色分けをやっておけばいいわけですが、そこまではなかなか事務的に対応し切れないと思うんです。

民間の事業会社ですと、私は「最低1ヶ月単位で処理しなさいよ」と申し上げております。月次決算という問題があって、年度末の損益予測が消費税の関係で大幅に狂ってくることがないようにしなくてはならないので、少なくとも月単位でそういう仮受消費税、仮払消費税の把握はしておかなくてはいけないと申し上げているんです。公社さんの場合には月次決算のレベルがどういう形のものになっているのか、まだそこまでは私も十分承知していないんですが、長くとも月単位ぐらいで課税仕入れに係る仮払消費税、課税売上げに係る仮受消費税の額は把握しておいたほうがよろしいのではないか、という感じがいたします。

これに対して税込処理ですと、そういう気遣いは全く必要がなくて、伝票ベースでは、グロスで、税込の金額で会計処理をしていきますが、今度は逆に、申告用に課税売上及び課税仕入れの金額をはじいていかなくてはならない、月次の会計帳簿から申告用のデータを引っ張り出してこなく

てはならないという問題もありますので、基本的には税抜処理で対応していったほうがよろしいのではないかという感じがいたします。

問題は、仮受消費税と仮払消費税の最終的な表示ですが、課税売上割合が95%以上であるならば、両方相殺して、残った仮受消費税を未払消費税勘定に振り替えればそれで済むわけです。ところが公社事業の場合ですと……もちろん公社事業に限らず、銀行とか損保とか保険とか、業種によっていろいろありますが、課税売上割合が95%未満ということもあるわけです。そういう場合には、仮払消費税のうち非課税売上高に対応する部分が借方に残りっぱなしになっているのをどうするかという問題があります。

法人税法の適用を受ける企業ですと、法人税の中で取扱いがありますので、それに従って最も税負担が安くなるように処理をします。具体的な内容は、法人税の上では仮払消費税と仮受消費税とを相殺して、控除できない仮払消費税の金額については原則的に損金で経理をする。要するに、費用として処理をする、あるいは棚卸資産の取得価格に入れる、どちらでも好きなようにしなさい、企業の選択に任せます、というふうになっているわけです。

ただし、課税売上割合が80%未満の場合には、固定資産に係るものだけは一遍に経費に落とせません。初年度は簡便法ということで6／12認めますということですが、基本的には課税売上割合が80%未満の場合には、残っている仮払消費税のうち固定資産に係るものは全部長期前払消費税という科目で5年償却をしなさい。5年以上ということになっていますが、民間の場合だと一番節税になるのは一番短い年数ですから、大体5年で終わりになるだろうと考えております。5年償却をしなさいということです。

ただし、そういう場合でも、1件当たりの消費税額が20万円未満というものについては、5年償却しないで一遍に落としてもいいですよというふうになっています。

一方、課税売上割合が80%以上あるというときは、お好きなようにとい

うことです。棚卸資産あるいは固定資産の取得価額に入れるもよし、損金経理をするもよし、どちらでもよろしいとなっていますから、業績がよければ、皆さん全部費用に落としてしまうということです。

ところが、公社の場合には特別法人ですから、そういう法人税の洗礼を受ける機会は全くありません。では、一体どのようにすべきかということについては、皆様方で十分にご検討いただかなくてはならないのではないかという気がいたします。

ただ一つの案として——これは私の全くの私案で、研究が足りないよとおしかりを受けるかもしれません、楽なほうを選ぶという習性がついておりますので、税抜方式ということで考えてまいりますと、棚卸資産に関するものは、法人税の上では課税売上割合のいかんにかかわらず一括損金経理ができるわけですが、公社事業の場合には、棚卸資産に係るものについては、棚卸資産の取得価額に入れたほうが適切な費用配分ができるのではないかという気がいたします。まず棚卸資産に係るものについては棚卸資産の取得価額に入れることがよろしいのではないかと思います。

では固定資産に関するものはどのようにするかという問題になろうかと思いますが、固定資産の種類によって採用している耐用年数がいろいろ違いますので一概には申し上げられませんが、基本的には、対応する固定資産の取得価額の中に入れるのが費用配分としては一番適切なのではないだろうか。税込処理をすれば、固定資産なり棚卸資産の取得価額の一部を構成しているわけです。税抜処理をしたからといって、控除不能分について法人税の納付をするわけでもありませんから、一括損金ということは余り考えなくてもよろしいのではないかという気がいたします。

もしくは、長期前払費用。これも仮払消費税として、課税仕入れに係る消費税額ではありますが控除不能として取れなくなっちゃったということですから、具体的にどういう固定資産に対応するものかという計算についても、もちろんきめ細かく計算していくば因果関係は出てきますが、計算

技術としては繁雑なものが出てきます。資産性ということからも、消費税の導入以前であればそういう付帯的なものが取得価額を構成することはなかったわけですから、その分については何らかの形で落としてしまう。計算を簡便にするという実務的な観点を考慮いたしますと、表現は何でもよろしいかと思いますが、長期前払費用あるいは長期前払消費税は固定資産の中のその他の固定資産の範疇に入れて、5年以上の期間を選択して費用配分をしていく、こういう手続がよろしいのではないかという感じがいたします。

それにしても、控除不能の仮払消費税なんていうものに資産性があるのかどうかということも問題ですが、公社の場合には、お客様に対してどういう形で消費税を転嫁していくのかという観点から、いわゆる原価主義の理念というのがありますから、原価配分としてどのようにとらえていくか。あるいは、原価性は全くないんだという控除不能の仮払消費税が出てきたということは、消費者に転嫁すべき税額ではなくて、公社自身が最終消費者として消費をした部分ではないか。そういう意味合いにおいては原価を構成していくようなものではないから、事業外費用として落とすべきではないか、こういう議論もありになるかもしれません。私自身も、どのようにするのが最も合理的といいますか、ロジカルといいますか、まだつかみかねているところです。この点についてはまだ時間があるかと思いますので、検討の機会が得られれば大変幸いだと思っております。

大体こういうことで、「公社会計と消費税」と大仰なタイトルでしたが、消費税の基本的なアウトライン、具体的な要納付税額算出までのプロセス、公社会計における会計的な認識の面でのいろんな問題点、財務諸表の表示という観点からお話をさせていただきました。

以上にさせていただきたいと存じますが、この後ご質問をちょうだいして、ご一緒に検討させていただくという段取りにいたしたいと存じます。

—質 疑 応 答—

それでは後半ですが、ちょうどいしたご質問について私の回答でき得る範囲内のことについて考え方を申し述べたいと思います。

ランダムに、上から順番にまいります。

- (1) 「自己資金利息を事業外収益に計上した場合の課税の有無」というご質問がまいってあります。

事業外収益にこういった利息を計上した場合、もちろんこれは自己資金利息ですから、原価配分だけの問題です。ですから課税売上げにもなりませんし、非課税売上げにもなりません、不課税の売上高と認識されたらよろしいのではないかと思います。もちろん課税はされませんし、課税売上割合を算出するときにも、分母の額にこの事業外収益相当分を算入する必要はないのではないかと考えます。

- (2) 「原価見返勘定から原価差額を経由して事業外収益に計上した場合の課税の有無」ということが出ておりますが、問題は、原価見返勘定の性格です。これは原価の見積額で、本来、債務の額としてとらえられるべき項目ですから、これが単なる原価の見積もりの関係で貸方に載っている、相手も特定していない、まだ発注もしていないという状態で、債務の額として特定できないということは、裏を返せば、役務の提供あるいは財貨の引渡しもまだ受けてないということですから、この部分についてはまず基本的には課税仕入れを構成しない。事業原価、分譲資産等建設工事勘定の中に入っているわけですが、こういうものについては課税仕入れから除外しなくてはならないのではないかでしょうか。

一步進みまして、債務としての認識が確定している、会計的な債務ということではなくて法律上の債務として目的物の引渡し等を受けているという場合で、原価見返勘定が計上されているという場合に、最終的な

精算で生じてきた原価差額の雑収計上分は値引きを受けたのと同じことですから、原価差額が発生した年度の課税仕入れのマイナス取引ということでとらえたらよろしいのではないでしょうか。

- (3) 「売建て分譲住宅自由設計、申込受付けが昨年12月、予約契約も昨年12月、予約金10万円受領を行い、譲渡契約を平成元年3月、工事請負契約も平成元年3月に行い、住宅引渡しが平成元年8月の場合は消費税がかかりますか」という問題です。

問題は、予約契約というのが資産の譲渡等に関連する経過措置の適用上、工事の請負等の中に入るかどうかという問題点になろうかと思います。

予約販売については、条件つき譲渡契約というふうに私は理解しておりますので、経過措置の適用が受けられる。したがって、本年8月に引渡した場合に、改めて顧客のほうから消費税相当分を徴収する必要はないと考えます。

工事請負契約については本年3月に行っておりますから、これについては経過措置の適用を受けることはできません。4月1日以後に引渡しを受けるわけですから、それはもちろん課税仕入れということになりますから、消費税は当然請求を受けます。個別対応方式をとっている場合には、その部分の税額を先ほどのa, b, cの課税仕入れに関する税額控除の中に入れまして、課税売上割合に応じた分だけが仕入税額控除として控除できる。お客様からは全然もらえませんし、工事発注については経過措置の適用を受けていませんので、まるまる消費税を負担することになるわけですが、そのうちの課税売上割合の分だけは控除ができると考えてよろしいのではないでしょうか。

- (4) 「下水処理施設管理預り金。当公社が開発した団地に下水処理場をつくり、その管理相当額を入居者より徴収し、年度末余った金額は下水管理基金に繰り入れて処理をしていて、地元管理組合が結成された後、そ

の下水管理基金を全額組合に還付した場合、課税されますか」と書いてあります。

質問のご趣旨としては、管理組合が結成される以前は公社が入居者から徴収した——恐らく損益計算書の事業収益の一つに表現されてくるだろうと思いますが、その部分が課税売上げになるのかどうかという問題かと思います。

まず下水処理場の所有権の問題ですが、分譲した団地の共有資産ということになろうかと思います。その維持費そのものについて、これは全く同額じゃないと思うんです。管理組合ができるまでの間、負担金として徴収して、維持費は下水処理場の費用として支出していくという形になりますが、最終的に管理組合ができた場合に基金残を全額返還すると取扱いの中で明確に定められていて、預り金処理をしていれば、まず問題なく課税売上げは構成しないだろうと思います。

維持費の支出を預り金から支出していくという経理処理をしていればまず問題ないと思いますが、恐らく決算上は事業収益と事業原価で両建てになってくるでしょうね。

岐阜県公社 預り金勘定だけで処理しています。余ったお金を下水処理基金に繰り入れているわけです。

黒田 この下水処理設備そのものは、公社の財務諸表の上で固定資産勘定に上がっているわけですか。

岐阜県公社 上がっておりません。

黒田 団地の人たちの共有資産になっているわけですね。

岐阜県公社 はい。例えば、毎月の維持管理費相当分が最初10%程度ですと、10%はお客様からもらいますが、あと11%は公社が負担しているわけです。100戸なり200戸なりの団地で、順次販売していく形になりますので、公社の負担分を預り金の中に入れて……

黒田 別会計で。

岐阜県公社 いえ、本会計ですけど、単なる預り金会計です。

黒田 公社の負担分というのは、どういう会計処理になりますか。

岐阜県公社 下水処理助成要領のようなものをつくりまして、未入居者分は公社が負担するということにするわけです。

黒田 その負担した部分は、経理処理上はどこで落ちるわけですか。

岐阜県公社 後年度用地の増加です。

黒田 後年度用地にプラスしていくわけですか。そうすると、管理組合に移管した場合には、その負担した部分は後年度用地から払い出すですか。

岐阜県公社 今後分譲する譲渡価額に反映されるんです。結果的にはほとんどの同じなんんですけど。

この場合の処理は、下水処理の維持管理補助金要領をつくりまして、例えば100戸分の10軒渡してあと90軒残っているならば90/100戸を、借方のほうで後年度用地より補助金相当分を預り金の増加高にふやしまして、貸方は後年度用地の増加という形になります。90戸はだんだん減りますが、増加分はあとの譲渡価額の土地費の増加高ということで処理しています。

黒田 後年度用地というのは、後年度用地のどの土地に乗せるわけですか。その団地は譲渡済みじゃないんですか。

岐阜県公社 これから売っていく団地なんです。例えば100戸の団地中で先に開発しますね、そうすると1人でも入居されれば処理上は稼働することになりますので、そこでは電気代なり何なり全部必要です。90%ないし、100%入らないと電気代が払っていけないという形になりますので、不足分は公社で負担している。その負担分は今後の譲渡価額に反映されていくというやり方です。

黒田 既に取得した人とその後にその団地を購入する人との負担関係は、そういうような気もしますけど、それは別にいたしまして、そういう会計処理であるならば、後年度用地が左側で、右側が預り金という経理処

理ですね、未入居部分の公社負担分。この部分については、まず課税仕入れには全くななりません。逆に預り金として徴収する部分も課税売上げにならないと解釈してよろしいのではないでしょうか。

岐阜県公社 課税売上げにならなければ、次の部分はいいです。

黒田 次にまいります。

(5) 「一般賃貸住宅管理収益のうち空家相当額を空家引当金を戻入して収益に計上した場合に、その相当額は消費の概念になじまないものとして非課税取引で処理してよろしいか。」

この収益というのはどこに載せるわけですか。事業外収益ですか。

山梨県公社 管理収益の中の家賃収入に空家相当額を振り替えて原価と収益のバランスをとっているわけですが、その戻入額に対する売上げに振り替えた分について非課税取扱いになるかどうか。

黒田 戻入するというのは、どうして取り崩すわけなんですか。

山梨県公社 それは家賃形成上、家賃収入と原価はイコールになっているわけですけれども、空家が生じますと、その分だけ欠損になるわけです。処理上、空家及び貸倒引当金という勘定科目なんですが、それを取り崩して収益に振り替えていく方法をとっているんです。その場合のその相当額について、非課税売上げでよろしいかどうかということです。

黒田 これは当然に非課税といいますか、正確に言いますと不課税です。

(6) 「事務費の土地価額配賦額は、土地譲渡は非課税売上げになるが、その配賦額は非課税売上げ対応となるか共通のものとして処理できるか。」まず基本的には、土地価額に配賦された土地の部分の配賦分については、現行の公社の事務費の配分といいますか、原価計算の形態からまいりますと、組織上どの組織から発生したかということで、非課税売上げに個別に対応する課税仕入れの部分と非課税売上げに対応する課税仕入れで共通的なものと、両方出てくるんじゃないかなという気がいたします。

例えば、経理あるいは財務部門の関係の費用、交通費とかいろんな費

用がありますね、そういう費用も土地のほうと建物と両方いくんだろうと思いますが、その場合に、土地のほうにいった部分は土地原価を構成しますが、分譲価額算定表の中で、建物価額の中にも事務費が入っていますから、それに対応する分と率を異にするのはどうかなという気がします。分譲価額算定表の中の事務費で土地対応分に配賦された部分、建物対応分として配賦された部分について、別の基準で、例えば組織上の編成部分で発生したものを再配分するということは、ちょっと難しいのではないかと思うんです。

譲渡価額の算定表の中で原価配分していきますね、その配分した結果で、土地部分の事務費については非課税売上げに対応する課税仕入れ分ということで、改めてそれを抜き出して共通部分として再配分することは難しいように思います。ですから、共通のものとして処理はできないと、今私は考えております。

- (補) 事務費のようにもともと共通仕入として発生してくる課税仕入高については、共通仕入税額控除として取り扱うことが原則ですが、面積や人員等の基準により土地対応分と建物対応分という区分して税額控除の規定を適用しても差し支えないとされています(取扱通達11-1-24)。この場合においては、土地対応分をさらに共通仕入税額とすることはできません。
- (7) 「通勤手当は人件費として支出している中で、通勤費に消費税が課せられる。その点で人件費と区別し経理すべきかどうか。」

これは、人件費になっていようが、福利厚生費、旅費交通費といった科目に処理されていようが、人件費の中の課税仕入部分ということで把握されれば結構ですから、会計処理そのものを区分して経理する必要は特段にはございません。消費税の事務処理として課税仕入高を把握するときに、逐一、人件費勘定の中から抽出していくのが煩わしいということであるならば、別勘定でも構いませんが、通勤手当というのはそれぞれの通勤距離等々に応じた実費相当ですから、大体どこでも人件費、給

料手当中での処理かなと思いますので、あえて分ける必要はないんじゃないでしょうか。

- (8) 「1億円の取引を行い、課税期間内に買い戻した場合、仕入控除の対象となるか。」

消費税込みで1億円の取引を行った。まず第一次的には、1億円×100/103が課税売上げになります。3/103が仮受消費税になるわけですが、これを買い戻した場合に、幾らで買い戻したかということですが、もしも1億円で買い戻したとするならば、1億円×100/103が課税仕入で、3/103が仮払消費税になります。ただ会計処理として、売上と仕入の両建てで、事業収益に上げたままにしておくかどうかということ。企業でいうと返品処理をするかどうか。返品処理をする方法と、もう一つは商品の仕入れという処理と2通りできるわけです。そのどちらを選択するかということですが、どちらの経理処理を行っても、最終的な納付額には課税売上割合の算定以外には影響ありません。

そういう意味では、買戻しの原因が一体何なのかということです。当初の取引に対して債務不履行があったということでこれを買戻した場合には、当初の課税売上げそのものを取り消すべきだろうという気がいたしますので、両建てで、課税売上、課税仕入の両方に入れておくということは、いかがなものかなという気がいたします。

- (9) 「経過措置の適用について。公布日前に売建て住宅の設計委託等契約の締結をしたものについては、経過措置の適用となるか。引渡しは元年8月下旬」という質問です。

「設計委託等契約の締結（公社と顧客）が施行日前、譲渡契約の締結（公社と顧客）が施行日後、かつ適用日前、引渡しが適用日後」というケースです。問題は、設計委託等契約書が、資産の譲渡等に関する経過措置の中で言われている工事の請負等に関する契約に該当するのかどうかということになろうかと思います。契約書の中身をよく見てみないと

わかりませんが、この契約の中身はどんなものでしょうか。いわゆる停止条件つき譲渡という、資産の譲渡契約と解釈できるような契約内容のものであるならば、経過措置の適用は受けられるのではなかろうかと思いますが。

神奈川県公社 建築価額はもちろん明記してあります。基本設計図書はユーザーにお渡ししています。その後において、それに基づいて譲渡契約を施行日実施前、2月に行った場合。ですから、設計委託契約書が請負契約とみなされるかどうかということなんです。

黒田 設計委託等契約の締結の段階で、もちろん引渡しの目的物というのは、場所等が特定されているわけですね。

神奈川県公社 はい。

黒田 設計委託の内容というのは、こういう建物にしますよという趣旨のものですか。

神奈川県公社 そうです。

黒田 なぜこれを先行するかよくわからないんですが、売建てのスタイルですか。

神奈川県公社 いわゆる自由設計で、なおかつその前に基本のプランがある。これは公庫の融資の問題もございますので。

黒田 契約の出発点としては、設計委託等契約の締結となるわけですね。そうすると、譲渡契約の締結という契約の中身はどういうことになるんですか。

神奈川県公社 土地代、間接費、金利などを包含して、総額7,000万なら7,000万という数字で契約していくわけです。

黒田 最初の設計委託等契約の締結というのは、建物の部分だけということになるわけですね。

神奈川県公社 そうです。保証金として200万預かった場合ですね。

黒田 そうすると、引渡しの時期とか譲渡契約の締結等について、もち

ろん条項が入っているわけですね。

神奈川県公社 はい、入っています。

黒田 経過措置の適用が受けられると考えてよろしいんじゃないでしょうか。発注が施行日後ということですので、この分について、公社が業者からの引渡しを受けるのは適用日後になるわけですね。

神奈川県公社 8月下旬です。ゼネコンとの請負契約は、公布後の今年やりました。

黒田 適用日前ですか。

神奈川県公社 はい、4月1日以前です。

黒田 それは先ほども出てまいりましたが、個別対応方式を採用している場合には、その分の仕入れに係る課税仕入れ分としてももちろん把握されるわけですが、その中に含まれる消費税額については課税・非課税共通のものの中に入れまして、課税売上割合で税額控除を適用するということなんですね。

⑩ 「産労、中高層住宅、長期分譲住宅等の所有権留保方式の割賦金に係る消費税、課税対象を明示されたい。」

この例として、公庫償還金プラス維持修繕費、プラス固定資産税、再保険料。

まず事業者側から見ますと、公庫償還金部分、固定資産税、火災保険料部分は、事業者側のほうにおいて借入金の返済ないしは長期未払金の弁済、支払利息の発生という経理処理をいたします。実態的には、固定資産税、火災保険料についても租税公課あるいは火災保険料という会計処理になって、この部分については事業者自身が一切課税仕入れにはならないものですから、当然に公社側においても公庫償還金部分、固定資産税、火災保険料部分は、まず実費だろうと思いますが、非課税と解釈してよろしいんじゃないでしょうか。

管理費相当については、課税売上げを構成する。

維持修繕費というのがよくわからないんです。午前中も議論があったようですが、維持修繕費というのが具体的にどういう公社の支出をカバーするための収入金なのかということなんです。最終的に所有権を移転した段階で精算して、相手に返還するというものであるならば、たとえ事業収益として処理されていても非課税と考えてよろしいんじゃないでしょうか。

ただし、所有権留保方式ですから、償還期限がまいりますと事業者に所有権移転手続をいたしますね。そのときに「維持修繕費相当部分について実費を精算して返還いたします」という明確な条項が入ってない限りは、課税売上げとして国税当局としては課税せざるを得ないだろうという感じがいたします。もちろんこれに対応する支出が費用として出ているならば、当然これは課税仕入れになる。そうでなくて預り金として非課税の適用を受けるならば、その支出についてはもちろん課税仕入れにもならないということです。

- (11) 「一般賃貸住宅に係る中途償還に係る公庫償還金は、譲渡とみなされ課税対象となるのか。」

これはならないですね。非課税ということでよろしいかと思います。

- (12) 「事業外収益、事業外費用の計上で、分譲事業の原価差額を計上しているが、課税売上あるいは課税仕入か。」

この原価差額というのは、原価未精算勘定と最終的な支出の額——裏を返すと課税仕入額ですね、それとの差額として生じてきたものということだろうと思うんですが、そういうことでよろしいですか。

広島県公社 結構です。

- 黒田 そうしますと、まず最初に原価未精算勘定を上げて、事業原価の認識をされているわけですね。その段階で、たとえ損益計算書の事業原価に入っていても債務の額として特定されてない、単なる見積原価という場合には、まずその断面で課税仕入にはなりませんから、それに除外してお

かなくてはならない。その後に差額が出てきたということになれば、当初、課税仕入れとして処理しておりませんから、その後に原価差額として事業外費用あるいは事業外収益として発生しても、課税仕入課税売上いずれも構成しない、不課税と考えてよろしいんじゃないでしょうか。

(13) 「税込処理をしたいと存じますが、不都合な点があるでしょうか。手続的には簡単なように思われますが、いかがでしょうか。」

おっしゃるとおりですね。税込処理をして公社会計で特に不都合な点というのは、私としては余り考えられないんです。民間の事業会社ですと、現実的にいろんな不利益が出てくるんです。例えば棚卸資産でもそうです。棚卸資産の取得価額の中に算入いたしますと、消費税の計算の上ではどこでどういう処理をしていようと何ら関係はないんですが、企業会計の、いわゆる公表損益計算書の上で利益の額が変わってくるんです。あるいは交際費の中に含まれる消費税相当分も、税込処理でやりますと、損金不算入、限度オーバーの規定で引っかかってしまう、課税対象がふえてくる。こんなようなことで、いろいろ影響が出てまいります。

会計処理基準というの絶対的なものではなく、期間的な利益の相対的な比較を可能にするという意味での、真実性を担保するための基準でしかありません。そういう面から考えまして、従来は本体価格だけだったものを消費税込みにしてしまいますと売上そのものが変わってきますから、期間的な比較を阻害するので余り好ましくないということで、私どもの公認会計士協会のほうでも税抜処理をお勧めしているということなんです。

公社会計の場合には法人税の課税の洗礼を受けるわけでもありませんし、あとは消費税の申告、納付実務の観点からだけの配慮ということだろうと思いますので、その点からまいりますと税込処理をしても別に不都合はないんですが、個々の取引の中に含まれている課税仕入れに係る消費税の分は明確に抜き出さないと申告実務に差しさわりがあります。

どうせそういうことをやるならばネット処理のほうが従来との比較可能性もできるだろうということと、基本的な消費税の性格としては消費者が負担すべきものですから、それを財務諸表の売上げとか仕入れの中、公社事業でまいりますと事業収益あるいは事業原価の中に入れておくのはいかがなものか、そういう理屈の上での考え方という意味で、ネットのほうがよろしいんじゃないでしょうかということなんです。最終的な申告、納付実務の観点から、どのみち、いろんな課税仕入れ、課税売上げはキャッチしなくてはいけないわけですから、特に不都合はないと考えております。

- (14) 「宅地造成工事費の課税仕入れの取扱い。土地の譲渡の場合、分譲住宅、建物つきの場合。」

土地単体で譲渡する場合に、宅地造成工事というのは、もちろん業者に対して造成工事費を払うわけで、そういう意味で課税仕入れに該当することは間違いません。消費税が課されます。造成工事費に消費税額を乗せて、それに土地原価を加えたものが土地の譲渡価格になると思いますが、土地部分については非課税売上ですので、造成工事費に消費税額を上乗せして譲渡原価を算出するということはよろしいんじゃないでしょうか。その上にまた3%ということは考える必要がない。

「分譲住宅の場合」は、共通仕入税額控除の対象となります。

- (15) 「消費税に関する諸帳簿、書式様式と見本があれば」ということですが、今、見本を持っておりませんので……。といいますか、民間のほうでも恒久的な手当てはもう少し時間をかけてやるということで、当面、初年度申告に当たって現行の会計システムの中から必要な資料を少なくとも月次単位で把握する、こんなような対応です。

あと特に問題になるのは、売上のほうで、不特定多数を相手にしているとか、特定の多数を相手にしている場合の請求事務に関連して、端数の切り上げ、切り捨て、請求単位の問題が出てきますので、このコン

ピューターのプログラムの手直しということで皆さん対応しておられるようです。仕入の方法も同じです。

- (16) 「産労賃貸住宅の償還元利金、事務費を一括、家賃収入として処理しているが、今後の経理処理はどのようにしたらいいか。」

家賃収入の認識が問題です。理屈の上では所有権はまだ留保されていますが、現実の事業者も建物として認識されているわけです。建物勘定を上げて、長期未払金勘定ぐらいでご処理されているんじゃないかなと思いますが、そういう場合、同じ建物が、こちらも建物に上がっているし、あっちでも建物に上がっている。まことにおもしろい現象なんですが、現行の損益計算書原則からまいりますとこののような形になっております。これは公社会計基準そのものを見直すという観点から、再検討の必要があるのではないかでしょうか。

- (17) 「延滞損害金の扱い」、これは午前中もちょっとありました、実質的な不動産の貸付けと申しますが、使用料の対価に相当しないものである限りは、不課税ということです。

- (18) 「帳簿の整備及び記帳について、現行の伝票の摘要欄を詳細に記載することによって帳簿整備は可能か。」

十分可能だと思います。

- (19) 「家賃、割賦金、使用料等の売上げについて、個々の記帳は別途電算による個人別明細を充てることでよいか。」

十分だと思います。最終的には、申告書があって、あとはそれぞれの課税売上と課税仕入高をブレークダウンしていった場合に、取引の相手、日付、金額等々が把握できるような基礎データがファイリングされていればよろしいということですから、消費税のための取引台帳というものをあえてつくる必要はない。現行の台帳で十分カバーできると考えております。

- (20) 「長分の償還利息は非課税売上げではなく、通貨勘定であるため、課

税売上げ、非課税売上げ以外のものとして取扱ってよいか。」

私ちょっとまだ理解が足りないところは、長分関係の償還利息、要するに入居者からもらう利息部分と公社自身がそのための借入金利息として公庫等に返済するものとは全く同じでしょうか。

兵庫県公社　はい。

黒田　タイムラグは全然ないわけですね。ということになれば、課税売上げでもなし、非課税売上げでもなし、このような解釈でよろしいかと思います。要するに非課税売上として、課税売上割合の算定のときに受取利息として入れなきゃならないかという問題だろうと思いますが、入れる必要はないと思います。

(21) 「個別対応方式を採用する場合の仕入控除額の把握について。一般会計、積立金会計及び管理受託会計に区分しているので、管理受託会計の個別経費は課税売上げに対応するものとして控除対象とできますか。」

まず公社については、一般会計、特別会計、積立金会計、その他の会計、いろいろあるわけですが、事業者と同じく、すべての会計区分をトータルして課税売上げ、課税仕入高を把握することになっています。今 の管理受託会計の関係ですが、もちろん管理収入は課税売上高ですので、これに対応する課税仕入れがあるならば当然に控除対象とできます。

(22) 「一般会計における管理経費についても個別経費として把握しているので、課税売上げに対応するものとして処理が可能ですか」、これは意味合いがよくわからないんですが……。

兵庫県公社　管理部門だけ個別経費を全部課税売上げの仕入控除にしてよろしいですか、ということです。

黒田　例えば具体的に言いますと、どういう支出項目ですか。

兵庫県公社　人件費を除く経常費は個別にしてますので、これは全部課税売上げの仕入控除にしてよろしいんですか。

黒田　いや、それは難しいんじゃないでしょうか。一般会計の管理部門

というのは、課税売上高に対応するものだけじゃなくて、土地・建物の販売のための事業も包含されているんじゃないですか。

兵庫県公社 販売事業はまた別なんです。賃貸住宅の管理と長期分譲住宅の管理だけです。

黒田 賃貸と長期分譲の管理事業のためだけの経常費ということですね。

兵庫県公社 そういうことです。

黒田 これは課税売上げに対応仕入れとして、総額で把握してよろしいんじゃないでしょうか。

(23) 「総務、企画、建設部門及び販売部門は共通経費となるのか。ただし、建設部門（用地造成部門を除く）の経費を明確にすれば、個別経費として処理が可能か。」

まず総務部門はそうですね。共通課税・非課税売上げ、共通の課税仕入れが発生してくる部署ということでしょう。企画部門もそうです。建設部門はどうなんでしょうか。建物だけに関連するんでしょうかね。設計という意味ではないんですか。

兵庫県公社 それとは違うんです。

黒田 そうすると、やはり販売は共通経費ですね。用地造成部門は除くということですが、これは土地直接対応部分ということですね。

「建設部門の経費を明確にすれば、個別経費として処理が可能か」というのは、総務、企画、販売を共通経費としなくてもいいかという意味ですか。

兵庫県公社 そういう意味なんんですけど、多分無理でしょうね。

黒田 難しいでしょうね。

(24) 「課税・非課税項目について。互助金に対する補助金は課税仕入れとなるか。」

互助会に対する補助金は、大体福利厚生費で処理されているケースが多いと思います。民間の場合でも同じです。たしか条件があって、そこ

の財政に対する公社からの財政援助の割合です。要するに一体性があるかどうか。公社が大部分面倒を見ているということであれば、互助会における事業は公社がやっているものとみなしまして、そこにおける課税仕入れがあれば、もちろん仕入税額控除の対象になるし、課税売上げがあれば公社の課税売上げの中に入れるというのが、一つの取扱い。

ただし、職員からの負担分も相當にあって、通達の条件を満たしてないという場合には、まず互助会の収支内容をご検討いただきまして、支出の中に、例えばどこか場所を借りるとか、何か事業をやる、社員旅行等々、特定の課税仕入項目があるならば、その部分について公社拠出分と職員拠出分とに比例接分する。もちろん前年度繰越と次年度繰越分との差額を調整いたしまして、公社が福利厚生費として処理した部分のうち、特定の旅行とかセミナーとか映画鑑賞などにやる部分があれば、その割合で課税仕入れとして差し支えないのではないかと思うか。通常部分についてはちょっと難しいと思います。

- (25) 「不動産鑑定料については、土地に係る部分もあるので、共通経費となるのか。」

建物の鑑定というのは余り私は見たことないんですけど、やるんですか。基本的には土地の評価ということじゃないんですか。

- 兵庫県公社 販売するとき、事前に周辺の鑑定をしてもらう。近傍類似の価格ですね。土地・建物両方です。

- 黒田 となれば、やはり共通ということで把握してよろしいんじゃないでしょうか。

- (26) 「分譲契約の解約に伴う違約金は、非課税売上げか対象外か。」

ペナルティー部分は事業者が事業として対価を得て行う取引じゃありませんので、これは不課税です。

- (27) 「戸建て住宅の分譲価格に含まれる水道加入金、市町村に対する支払い分は課税対象ですか」というご質問です。

これも午前中になりましたが、市町村のほうで課税売上げとするならば課税仕入れになるし、非課税にするならばこちらも課税仕入れにはならない。ところが、実際には水道加入金というのは水道施設の受益者負担的な性格があるんでしょうか、そういう特定のユーティリティー取得のための支出は課税されているとみなして、比例税額控除の計算をしておくと、実務的には対応できるんじゃないでしょうか。相手から「これは非課税ですよ」という文書でもあったら当然できませんが、その辺が明確でなく特に議論もなされてないというときには、申告実務の上では、特定の権利の設定のための対価に準ずるものだということで課税仕入れとして認識していく、後々、税務調査があって「いや、だめだ」ということになったら、そのときから直しましょう、こういうことでよろしいじゃないでしょうか。

まだ若干ありますが、ここで短時間にお答えできるような事柄でもなさそうですので、一、二は省略させていただきまして、大変恐縮ですが時間ですのでこれで終わりたいと存じます。失礼いたしました。

—了—

(第 II 部)

消費税のQ&A

I 一般事項

問 I-1

次のものは消費税の課税対象になるか。

共益費，駐車場使用料，保証金，退去跡修繕費，集会所使用料，
会議室使用料，登記費用（預り金），違約金，公共施設又は共同施設
建設にかかる分担金，不動産鑑定料，土地測量費，登記手数料，解
約手数料，延滞損害金，敷金，管理事務費，維持修繕費，公租公課，
損害保険料，施設使用料，償還事務費，等価交換による資産の譲渡，
損害賠償金，譲渡契約解除に伴う使用料相当額，調査及び測量業務
にかかる委託費，東電の線下補償料。

答 課税対象外となる取引は次のとおり。

- ① 保証金
- ② 登記費用（預り金）
- ③ 違約金
- ④ 公共施設又は共同施設建設にかかる分担金
- ⑤ 延滞損害金
- ⑥ 敷 金
- ⑦ 公租公課
- ⑧ 損害保険料
- ⑨ 等価交換による土地の譲渡
- ⑩ 損害賠償金

問 I - 2

課税期間は法人の場合、事業年度となるが、今年度の場合の中間申告、納付及び確定申告納付について具体的に例示されたい。

答

1. 中間申告

前年実績がないので不要

2. 確定申告

平成 2 年 5 月 31 日が申告期限となる。

3. 納 稅

平成元年度分の納税期限は確定申告期限と同じ平成 2 年 5 月 31 日となる。

問 I - 3

公社の決算が確定するのは従来毎年 6 月末乃至 7 月が定着しているが、申告、納付期限について大蔵大臣の承認を得て特例が認められるものと解してよいか。

答 現状においては困難である。したがって、毎年 5 月末日までに確定申告をしなければならない。

問 I - 4

公社の事業計画・資金計画の作成において、事業費のなかに消費税を含めることとなるのか。

答 公社が負担するすべての消費税が消費者より徴収する消費税と同額となることはあり得ないので、負担する消費税を含めて事業費の策定すべきであろう。

――問I-5――

個々の取引ごとの計算ではなく、課税期間中の合計額で申告納付する取扱いとなっているが、

- (1) 「課税仕入れ」と「課税売上げ」は必ずしも連動するものではないと解してよいか。
- (2) (1)と解すれば、年度によっては「課税仕入れにより控除する税額」が「課税売上げによる算定額」より多額となる場合が生ずるが、この超過分は、当該年度で還付精算となるのか又は次年度（次期申告）に繰越し処理することになるのか。

答 消費税法には、費用収益対応による損益計算の考え方はない。その意味において連動しない。

また、税額控除の方が多ければ当然に還付される。次年度繰越の制度はない。

――問I-6――

課税標準額に対する消費税額と消費者から受取った消費税（100%転嫁されたもの）とは整合性がなくとも容認されるか。

答 規則第22条（外税方式による端数処理積上げ計算）の要件を満たす場合には差し支えない。

問 I-7

仕入税額控除の額は課税売上に対応する税額と非課税売上に対応する税額の割合により、個別対応方式と比例配分方式では異なるのではないかと思われるが、公社事業の場合一般的にどちらを選択した方が有利か。

また、決算上、当該年度に納付予定の税額はどのように計上すべきか。

答 比例配分方式による場合は、課税売上高だけに直接対応するもの（建築費など）まで課税売上割合によって配分することとなるので、個別対応方式に比べ仕入税額控除の金額が減少するので不利と考えられる。

また、納付予定の税額は流動負債の部に、例えば「未払消費税」という科目で表記することとなろう。

問 I-8

「税額控除の適用を受けるために帳簿及び請求書等を保存（7年間）する」ということであるがこれに関連して工事関係書類のうち、7年保存となるのは「委託料請求書」「出来高代金請求書」「請負代金請求書」等の各種請求書並びに「委託契約履行確認書」「出来高検査報告書」「物品引渡書」等の納品書と思われる書類だけを指しているのか。それとも、これら請求書、納品書を含めて、これに付随する関連書類も7年間保存の対象となるのか。

答 法第30条第9項に定める記載事項を満たす書類であることが必要である。請求書及び納品書によって上記の記載事項が充足されているならば、その他の書類は不要である。

問 I-9

消費税導入後の帳簿作成については次のどの方法がよいのか。また、他に方法があれば教示されたい。

- (ア) 帳簿は、現行どおり作成し消費税に関する取引についてのみ明確に表示し申告の際集計する。
- (イ) 現行帳簿以外に別途消費税に関する取引（課税売上げ、課税仕入）についてのみ帳簿を作成する。

答 消費税法上、一定の帳簿への記録が要求されているが、单一の書類ですべての事項の記載が必要とされるわけではない。したがって、(イ)の方法は必ずしも必要ではない。(ア)の方法が一般的と考えられる。

問 I-10

消費税の処理のため新たに必要な帳簿（様式を含む）、勘定科目を具体的に教示されたい。また、必要な記載事項も併せて教示されたい。

答 申告実務上最低限必要な数値は次のとおり。

- ① 課税売上高及びこれに係る消費税
- ② 非課税売上高
- ③ 課税仕入高及びこれに係る消費税
- ④ 課税仕入高と課税売上高との対応

したがって、新たな勘定科目として少なくも仮受又は預り消費税 a/c、仮払消費税 a/c 及び未払消費税 a/c が必要となる。また、これらの補助元帳を整備する必要があるが、記載事項は原則として取引年月日、相手先、取引内容及び金額である。

問 I-11

賃貸住宅にかかる住宅使用料、駐車場使用料、共益費、水道使用料を一括して、一納付請求書により、各使用料と消費税に分けて徴収した場合、消費税を各使用料に含めて事業収入の使用料収入として計上すべきか、それとも、消費税については事業外収入の仮受消費税として別途計上すべきか。

答 消費税の会計処理には税込方式と税抜方式とがある。税込方式を採用した場合は取引に係る収益と同一区分に含めて処理することとなる。

また、税抜方式を採用した場合の仮受消費税は事業外収入とすべきものではなく経過的な負債として計上すべきものである。

問 I-12

消費税の「納税引当金」を経理科目として、新たに設けてもよいか。

答 一課税期間に係る最終的な未納消費税は確定債務として認識されるものであるから引当金とは異質なものである。したがって、上記未納消費税とは別に納税引当金を設定する必要は公社会計基準上ない。

問 I-13-

課税、非課税、双方の売上げがある場合の納付すべき税額の計算方法を教示されたい。

(例)	売 上(収入)	仕 入(支出)
課 税	850 万円	750 万円
非 課 税	50	150
課税外(不課税)	100	100
合 計	1,000	1,000

答

1. 課税標準額 825, 242, 000 円 (注) 1
2. 消費税額 ($1 \times 3\%$) 24, 757, 260
3. 控除税額 21, 844, 660 (注) 2
4. 差引税額 2, 912, 600
5. 中間納付税額 0
6. 納付税額 2, 912, 600

(注) 1. $850,000,000 \times \frac{100}{103}$ (1,000 円未満切捨て)

2. $750,000,000 \times \frac{3}{103}$

問 I-14

課税取引と非課税取引の両方を行っている場合、仕入などに含まれている消費税額を

- ① 課税売上に関するもの……………建築工事費等
- ② 非課税売上に関するもの……………土地代等
- ③ 上記①と②に共通するもの……………経常費

に区分し、①+③×課税売上割合で計算するが、③の経常費については、事業年度末に配賦基準により算出した額でよいか。

答 経常費中の課税仕入に係る消費税は、個別対応方式の場合は原則として課税売上割合によることとされている。したがって、事業年度末における配賦基準と必ずしも同一ではないので、これによる場合は予め届出が必要である。

なお、土地造成工事等に係る消費税も③の共通仕入税額控除の対象となることに留意する必要がある。

問 I-15

国庫補助金等で取得した固定資産を圧縮記帳した場合は、この物件を取得したとき、またこの物件を譲渡したときの消費税はどのようになるか。

答 消費税法上、圧縮記帳の実施は何等の影響を受けない。したがって、第三者との取引に係る課税仕入、あるいは課税売上の額の総額が課税対象となる。

問 I-16

債権償却特別勘定で処理された債権額は、売上高より控除することが出来るか。

答 貸倒れに係る消費税額の控除は次の場に限定されているので、単に法人税法における債権償却特別勘定の形式要件を満たすに止まる場合は控除できない。

- (イ) 会社更生法による債権の切捨て
- (ロ) 和議又は倒産による " "
- (ハ) 特別清算による " "
- (ニ) 債権全額が回収不能と認められる場合
- (ホ) その他債権放棄など

問 I-17

引当金の繰入については課税対象外であるが、取り崩して引当目的に充当した場合、その相手勘定により課税・非課税となると解している。

次に掲げた内容で良いか。

引当金の名称	繰 入	取り崩し（充当）
退職給与引当金	非課税	非課税（人件費）
災害復旧引当金	"	課 稅（工事代等）
特別修繕引当金	"	" (")
修繕引当金	"	" (")
空家及び貸倒れ引当金	"	空家損失に充当 課税（住宅使用料） 貸倒れ損失に充当 還付

答 貴見のとおりで差し支えない。ただし、空家損失に充当した部分は住宅使用料として認識したとしても、現実に資産の貸付により収入を得ているわけではないので不課税となる。

問 I-18

公社の一般会計、積立分譲住宅積立金会計及び住宅管理特別会計を、国・地方公共団体と同様に別法人とみなすことができるか。

答 消費税法上の特別会計は国又は地方公共団体に限定されている。したがって、公社単位で消費税の対応を考えなければならない。

――問I-19――

未収金については、計上する段階で本来科目で課税売上とされ、未収金を回収した時点では課税とみなさない。それが不能債権として欠損処理した際は税の還付対象となると解するがどうか。

また、その未収金が法適用日前のものであれば還付対象とならないと解するがどうか。

答 法第39条1項により貸倒の発生した日を含む事業年度において控除することが認められる。また、当該債権の発生が明らかに適用日前の取引に係るものである場合は控除できない。

――問I-20――

出向者を受入れまたは派遣している場合、出向先事業者と出向元事業者との間の出向者給与負担金の授受は消費税の課税対象となるか。

答 給与所得の発生起因となる人的役務の対価の精算に相当するので課税対象とならない。

――問I-21――

請負金額の中には非課税項目（たとえば火災保険料）も含まれているが、請負金額は非課税項目を除外して計上しなくてもよいのか。

答 請負契約の内容が資産の譲渡等の取引に該当する場合においては、当該請負金額の総額が消費税の課税対象となる。したがって、当該請負工事にかかる業者の仕入金額の中に非課税項目があるか否かは業者の納税上の問題であり、発注者たる公社にとって考慮すべき事柄ではない。

問 I-22

前払金及び部分払い金の取扱いはどうすべきか。

答 当該支出の基礎となる請負契約において目的物の引渡しについて、どのような定めがあるかということにより影響される。前払金は、通常、課税仕入とはならない。また、部分払い金については請負目的物の部分引渡に対応する支払であるならば課税仕入となる。

問 I-23

中間出来高払いの算定については、税抜き請負金額で算定して支払ってよいのか。

答 部分引渡しにより当該中間払時の課税仕入としない限りは、税抜き金額で支払って差し支えない。

問 I-24

法公布日以降、法適用日までの間に契約し、法適用日以後に引き渡される工事で、予定価格（消費税を含む。）の積算方法の中で、物品税等の課税対象となっているものの設計単価は、これらの税の廃止を折り込んだ価格とすることになっているが、当面、この物品税廃止を折り込んだ価格を出せない場合は、後に、その価格が確定した段階で減額契約変更せざるを得ないと思うかどうか。

答 当該予定価格に消費税に加えて旧物品税が算入されることは認められない解すべきである。したがって、契約金額の減額又は精算が必要と考えられる。

問 I-25

OA機器等のリース契約（3～7年契約）をすでに締結している場合、そのリース料金は消費税の課税対象となるか。

答 ファイナンスリースに該当するものについては、経過措置の適用があるので非課税となる。また、リース会社より経過措置の適用がある旨の通知があるので、これにより判断されたい。

問 I-26

コンピュータ等のリースで、年度を越えてリース代を前払いしている場合、未経過分のリース代にかかる税額も仕入税額控除の対象とすることができますか。

答 短期前払費用（決算日後1年以内に費用化されるもの）であるとして支出年度においてその金額を費用処理している場合は、当該年度の課税仕入とすることができます。

問 I-27

減価償却対象資産（建物・備品等）にかかる仕入税額控除の時期はいつか。また、この資産が課税取引と非課税取引の両方に使用される場合、非課税取引相当分の仕入税額は控除できないので、資産の取得価額に含め、減価償却の対象としていくこととなるが、それでよいか。

答 原則として、建物等の引渡しを受けた日を含む事業年度の課税仕入とする。

また、仕入税額控除不適用部分について公社会計基準においては、処理方法が現在のところ定められていないので、当該資産の取得価額に算入し減価償却を行うことは差し支えない。

問 I-28

工事未払金がある場合の課税仕入控除の計算方法を教示されたい。

答 事業年度末現在において未払であったとしても、当該債務の発生原因となる請負契約の目的物の引渡しを既に受けている場合は、その引渡しを受けた日を含む年度の仕入税額控除とする。

問 I-29

工事期間が2ヶ年以上となる長期工事にかかる課税仕入控除はどの時点で行うのか。

- ① 工事代金支払いの都度か（部分）
- ② 建物等の引渡しを受けた時か（一括）

答 原則として、建物の引渡しを受けた日を含む年度において行うのであるが、部分引渡しにより資産の移転を受けることとしている場合は、その都度仕入税額控除の適用を行う。

問 I-30

法公布日以降、法適用日までの間の請負契約で、工事進行基準で経理している業者の場合、法適用日以後の部分に消費税がかかることになっているが、契約時点での消費税の額をどのように把握すればよいか。

答 工事進行基準は工事の進捗に応じて損益を認識する方法であるから、契約時点で適用日以後に引渡しを受ける部分を確定することは困難である。

したがって、当該業者からの通知書にもとづいて消費税の額を把握することとなる。

問 I-31

権利変換及び等価交換等により取得した建物価額は課税の対象となるか。その時の資産の譲渡時期はいつか。

答 等価交換等による資産の移転は消費税法上の資産譲渡等取引に該当する。したがって、建物部分については課税対象となる。資産の譲渡は等価交換契約等に基づく権利移転の日、または引渡し日として明示した時期と考えて差し支えない。

問 I-32

国又は地方公共団体が法令に基づいて徴収する手数料等に、市条例、規則等を準用して徴収する、例えば、家賃支払証明書、借入証明書、残高証明書交付にかかる手数料は含まれ、非課税扱いとなるか。

答 法令に基づく行政手数料等に該当しないので、非課税売上とはならない。

問 I-33

所得税の源泉徴収の対象となっている報酬等（弁護士・税理士の顧問料、司法書士の手数料等）も消費税の対象となるが、課税標準は所得税込みの報酬額と解するがどうか。

答 源泉徴収の対象額は次のとおりである。

- ① 消費税額を明記してある場合

本年価額 × 10%

- ② ①以外の場合

請求額 × 10%

したがって、消費税法上の課税仕入額は次のとおりとなる。

①の場合……本体価格

②の場合……請求額 × 100／103

問 I-34

公社ビル特別会計が公社から徴収している家賃や会議室借上料は課税対象となるか。

また、積立分譲住宅積立金特別会計の一般会計への貸付けは課税対象となるか

答 家賃等は、内部取引であるから課税対象とはならない。又、一般会計への貸付ももちろん内部取引であるからこれも課税対象とはなり得ない。

問 I-35

延払い条件付き譲渡契約物件の延払い期間中に損失が生じる場合は、法人税法と同じく延払い基準の適用がなくなるのか。

答 消費税法上の取扱いは法人税法と同一である。

したがって、損失が生じる場合は消費税の課税繰延の取扱いは停止される。

問 I-36

消費税法別表第1（第6条関係）に規定する土地の貸付け（一時的に使用させる場合）の基準等取扱いについて教示されたい

答 施設利用に伴う土地使用並びに超短期土地賃貸者（貸付実施期間1ヶ月未満）は非課税とはならない。

問 I-37

賃借人に建築物（店舗等）を建設させる目的で土地賃貸借をしている場合の「賃料」は非課税となるか。

答 地上権の設定目的がどのような形態であっても、賃貸人は土地の貸付以外に何等の資産譲渡等行為を行っていないので非課税となる。

問 I-38

土地費で再評価増分は課税対象か。

答 課税対象とはならない。

――問I-39――

公社が取得若しくは賃借した物件を同額で第三者に譲渡、もしくは賃貸する場合消費税の扱いはどうなるか。

答 第三者より収受する建物の対価、あるいは不動産賃貸料（地代を除く）は課税対象となる。

――問I-40――

住宅買替時の中古住宅の個人的な売買は消費税の課税対象となるか。

答 個人事業者が事業用の資産を譲渡した場合には適用があるが、居住用資産の買替えのための譲渡は事業に該当しないため適用外取引に該当する。

――問I-41――

公社役職員の任意組織（共済会）に対する公社の負担金は課税されるのか。

答 原則として非課税であるが、共済会における旅行、観劇、セミナーなど、対価性のある支出に対応する負担金は課税仕入となる。

問 I-42

土地譲渡は非課税売上げになるが、事務費の土地価格配賦額は非課税売上げ対応となるか、共通のものとして処理出来るか？

答 一定の基準により非課税取引のみに対応する課税仕入として個別対応方式を適用することができる。ただし、この合理的な区分計算を行わない場合は共通の課税仕入として取り扱うこととなる。

問 I-43

大量の住宅を建設するに当たり、コンペを実施し一業者を選定したが、住宅の建設は数年度にわたる。ところが、業者を選定すると同時に全住宅の建設に係る請負金額が決定することとなり、当業者と協定書を締結（12月29日以前）した。この場合の協定書は契約とみなされるか。

答 協定書の内容が、請負（居法第632条）に該当する場合は経過措置の適用がある。単に発注の予約程度の場合は契約と看做することは困難である。

II 賃貸住宅関係

問Ⅱ-1

賃貸住宅の家賃は、その構成項目に非課税とされる公庫債還金、利息、地代、公祖公課、損害保険料等含まれているが、これらを含めた家賃総額に課税されるのか。

答 家賃の総額が資産の貸付の対価として課税される。

通達6-1-5（注）2

問Ⅱ-2

消費税分を上乗せした家賃の算出方法について

答 住宅金融公庫法施行規則を改正して、消費税に相当する額の月割り額として消費税相当額を家賃算定要素に新たに加えた。

既存のものについては、従前のように計算した額に消費税分を上乗せした額、新規については、課税仕入分も調整して計算した額に消費税分を上乗せした額となる。

なお、10円単位の家賃設定をしているものについては、場合によっては1円未満の端数処理の必要が生じる場合が考えられるが、その場合には円未満切捨て等の方法によって、合理的な端数処理を行なうこととなる。

〔参考〕

家賃における端数処理及び金額の単位について

家賃は消費税率をもとに算定することにより、端数処理の必要が生じる場合があるが、端数処理については、賃借人に対して消費税が円滑かつ適切に転嫁なされるよう、円未満切り捨て等の方法により1円単位までとすること等の合理的な方法によるものとする。

問Ⅱ—3

家賃を滞納した場合、支払うべき時期と納入された時期が課税期間をまたがるときの消費税の納税時期はいつか。

答 契約等に基づき支払を受けるべき日の属する課税期間において資産の譲渡等があったものとされる。 通達9—1—20

問Ⅱ—4

家賃滞納の場合で法の適用日前に発生した家賃を法適用日以降に納入されたものは課税されるのか。

答 適用日前における資産譲渡等取引なので課税されない。

通達9—1—20

問Ⅱ—5

滞納家賃に対する遅延損害金には課税されるのか。

答 割増家賃としての性格がない限り非課税として差し支えない。

通達5—2—5

問Ⅱ－6

地域特別賃貸住宅制度の家賃に対する補助金は、課税対象となるか？

また、賃貸借契約上補助金額を含めた金額で家賃を明記するべきか、あるいは補助金額を控除した額を家賃の額として明記するべきかという点についても併せて教えていただきたい。

答 課税対象とはならない。

賃貸借契約上は補助金額を含めた金額で家賃を明記する。その際「契約家賃及び消費税額」という形での契約となるが、ここでの消費税額は入居者負担金分にかかる消費税額である。

問Ⅱ－7

傾斜家賃を採用し、平成元年4月1日賃料改定の契約を締結済であるが、消費税込みの賃料で再契約する必要があるか。また、内部使用についても徴収する必要があるか。

答 再契約は必ずしも必要ではないが、入居者の支払義務を明示、ないしは通知する必要がある。

内部使用の意義が社宅のように継続的な不動産貸付を意味するものであるならば、当然にその使用対価には消費税が課される。

問Ⅱ－8

敷金、一時金は一般的には退居時返還すべき性質のもので預り金的なものであるため課税されないものと解するが、契約条項により退居修繕費や、滞納家賃にこれを充当する場合はどうなるか。

答 当該返還しないこととなった日の属する課税期間において、資産の譲渡等があったものとして課税される。

通達9-1-23

問Ⅱ-9

共益費は共用部分の電気、水道料等にあてるため預り金として処理し、過・不足を精算しているが、共益費に課税されるのか。また、電気・水道料のほか管理人の人件費等含めて管理費として徴収した場合はどうか。

答 共益費は、資産の貸付に付随して行われる課税資産の譲渡等に係る対価とされるので、その総額が課税の対象となる。管理費として徴収した場合も原則として同様の取扱いを受けることとなるが、精算残金を返還すべきものとして預り金経理を行っている場合はこの限りでない。

通達10-1-12

問Ⅱ-10

賃貸料(家賃)の場合、修繕料、管理事務費は課税仕入対象となるか。

答 家賃収入(課税売上)に対応する原価としての修繕支出は課税仕入となる。

また、管理事務費は経常費としてどのような形態により発生しているかによって課税仕入に係る消費税額が決定されるのであって、「管理事務費」という名称のもとにその総額が課税仕入として認識されるわけではない。

問Ⅱ-11

修繕引当金、共益費及び敷金等からの支出（外注工事代）は課税仕入対象となるか。

答 それぞれ次のとおり取り扱う。

(イ) 修繕引当金

当該引当金の目的支出たる工事代は公社の課税仕入となる。

(ロ) 共 益 費

共益費が公社の課税売上として処理される限りにおいて、これを資産源泉として支出される工事代は課税仕入となる。

(ハ) 敷 金 等

当該敷金等の差入者の負担において支出される工事代であるから、課税仕入とはならない。

問Ⅱ-12

賃貸住宅の敷地の一部を入居者に使用させ、使用料を徴しているが、次の場合この使用料は課税されるのか。

- ① 入居者は物置を設置して使用している。
- ② 敷地をコンクリートで整地し、白線で駐車場所を指定して駐車場として使用させている。（屋根はなく青空駐車）

答

- ① 物置設置のために特別の造作等を施していない限り土地の貸付けとして非課税となる。 通6-1-5（注）1
- ② 青空駐車場であっても地面の整備等を行っている場合は、土地の貸付けから除外されることとなるので課税されることとなる。

令8、通6-1-5（注）1

問Ⅱ-13

公社が公営住宅団地に設置している駐車場を入居者で組織している任意の管理組合に賃貸している。

管理組合は駐車場利用者から使用料を徴収し、管理している。この場合の消費税の課税対象は次のいずれか。

- (1) 公社の賃貸料 (2) 駐車場利用者の使用料

また、この場合の納税義務者はだれか。

- (1) 公社 (2) 管理組合

答 駐車場施設として貸与している場合は、土地の貸付に該当しないので課税取引となるが、課税対象は管理組合より徴収する公社の賃貸収入であり、納税義務者は公社になる

問Ⅱ-14

賃貸住宅敷地内の未利用地を駐車場として有料で賃貸しているが、入居者が自主的に区画等を定めて管理している場合は、課税の対象となるか。

答 更地ではなく駐車場施設として賃貸している以上は直接管理、自主管理を問わず課税の対象となる。

問Ⅱ—15—

賃貸住宅を建設し経営する場合で

- ① 建設費に係る消費税額（課税仕入税額）が家賃に係る消費税額（課税売上税額）よりも多い場合は、その差額は還付請求できると理解してよいか。
- ② 「①」の場合で、課税期間における家賃収入（課税売上）が3,000万円以下の場合は、小規模事業者に係る納税義務の免税の適用を受けない旨の届出をすることにより税額控除の適用を受けると理解してよいか。
- ③ 賃貸住宅経営を新たに開始した場合の課税期間、基準期間あるいは3,000万円以下の判定時期等についてはどうなるのか。

答

- ①② 還付される。ただし、「消費税課税事業者選択届出書」を提出し課税事業者となっていることが要件である。
- ③ 個人事業者の場合は
課税期間…事業を開始した年の1月1日～12月31日（通3—1—1）
基準期間…前々年度
(注) 基準期間における課税売上高はないので納税義務は免除される。
(通1—4—5)

問Ⅱ-16

賃貸住宅経営者に対する消費税については、所得税法第97条と同様合算課税の方法があるのか。（免税点との関係）また、合算対象者以外の者とはどうか。

答 所得税法における資産所得の合算課税は、平成元年分以後は適用がないので考慮の必要がない。

問Ⅱ-17

賃貸住宅建替事業における入居者への補償金（移転料・協力金・仮住居費等）は事業として対価を得て行う資産の譲渡等ではないと考え、消費税課税対象外取引とみなしてよいか。

答 補償金は、原則として課税対象外取引である。しかしながら、支出内容のうち特定の役務の受領の対価として支出する引越費用、あるいは家賃となる仮住居費相当分などは課税仕入として取扱うことは可能と考える。

問Ⅱ-18

ケア付高齢者住宅の入居者から徴収した入居金の消費税の納付方法はどのようになるのか。

- (1) 一括納付か、各年償却相当額の分割納付か。
- (2) 一括納付した後、中途退去により入居金の一部を返還した場合に、消費税は還付できるのか。
- (3) 介護費用（将来発生する費用の引当金的性格のもの）は課税対象となるか。

答 入居金を事業収益に振替える際にどのような基準によっているのかによって異なる。つまり、資産の貸付あるいはケアなどの役務の提供による課税売上が、どの時期に発生するかによって判定することとなる。

なお、中途退去による入居金の返還に当っては、当該返還金に含まれる消費税は前記会計処理の選択によっても異なるが、事実上還付されることとなる。また、介護費用についても入居金と同じくどの時期に課税売上を認識するかによって課税の有無が異なる。

III 分譲住宅関係

問III—1

分譲住宅等の譲渡の時期は、いつの時点と判定すればよいか？

ちなみに決算処理上は、公庫の購入資金の受領日としている。

答 原則は物件の引渡し日である。

引渡し日については、公社の会計基準にしたがって継続して適用している日によって差し支えないものであるが、合理的なものでなければならない。

公社が住宅金融公庫から購入資金を受領する日を引渡しの日とすることは合理的なものと解される。通達9-1-1, 2

なお、公社の会計基準に従って住宅を引渡した（住宅金融公庫の購入資金を受領した日）を疎明する資料を整理しておくことが望ましい。

問III—2

住宅譲渡金額が精算行為を伴う場合、譲渡物件引渡し後に精算することとするが、引渡しと精算が年度をまたがった場合いづれの年度が課税年度か。

答 引渡し年度が課税年度となる。ただし、精算による対価の増加又は減少による部分は精算年度において課税の調整が行われる。

問Ⅲ－3－

消費税法公布日前に完成した分譲住宅の譲渡契約が適用日（平成元年4月1日）以後に締結された場合、消費税は課税されるか。

答 法施行日以後の譲渡契約に係るものは、すべて課税対象となる。

問III—4

分譲住宅（建売住宅、売建住宅）及び土地担保賃貸住宅にかかる譲渡契約は、消費税法附則第3条第1項の適用を受けられるか。また法公布日後、精算段階で当初譲渡契約金額が増額された場合、増額分についての消費税はどうなるのか。

次のケースによる場合の経過措置適用について教示願いたい。

ケース	12/29 以前	12/30 ～3/31	4/1 以降	経過措置適用の有無	
				譲渡契約	請負契約
1	譲渡契約	請負契約	住宅の引渡し	適用	不適用
2	譲渡契約 請負契約		住宅の引渡し	適用	適用
3	請負契約	譲渡契約	住宅の引渡し	不適用	適用
4		請負契約 譲渡契約	住宅の引渡し	不適用	不適用
5	請負契約	譲渡契約 住宅の引渡し		(附則第1条により不適用)	

答 「注文には一切応じない」旨の文言がない限り経過措置の適用がある。ただし増額部分については経過措置の適用はないので課税対象となる。

ケース	経過措置	
	譲渡契約	請負契約
1	○	×
2	○	○
3	×	○
4	×	×
5	—	—

問III－5

消費税法公布日前に譲渡契約した分譲住宅（住宅の引渡しは適用日以降）にかかる公布日後に締結された請負契約は課税対象になるか。課税される場合、その請負契約にかかる消費税相当分はだれの負担になるのか、公社等が納税したとき、還付請求は出来るのか。

答 当該請負契約は経過措置の適用がないので課税対象となる。また、負担は顧客に転嫁できないので公社となる。ただし、経過措置適用分に係る仕入取引といえども課税仕入取引となるので、課税売上割合に対応する額は仕入税額控除の対象となる。

問III－6

分譲住宅における課税標準について

土地の場合の造成工事費に対する課税、建物の場合の間接費に対する課税はどうなるのか。

答 分譲価額中、建物価額が課税標準となる。したがって間接費相当も含まれることになる。また、土地譲渡は非課税売上であるが、これに係る土地造成費に含まれる消費税額は、一定割合により仕入税額控除の対象となる。

問III-7

分譲住宅の譲渡価格の建物と土地の区分について

答 課税資産の譲渡と非課税資産の譲渡をあわせて行なったときは合理的な区分によることとされている。

実務上の取扱としては、住宅金融公庫の理事通ちゅう「積立分譲住宅及び一般分譲住宅の譲渡価額の算定について」にもとづき算定した住宅価額を建物価格(課税)として、土地価額及び団地間調整額を土地価格(非課税)として区分すること。

問III-8

団地間調整、住戸間調整を行なう場合の調整方法について

答

(1) 戸建て住宅の場合

団地間調整額、住戸間調整額ともに土地価格で行なうこと。

(2) 戸建て住宅以外の住宅の場合

プロジェクト単位で次のいづれかひとつ的方法で行なうこと。

イ 調整額のすべてを土地価格で行なう方法

ロ 調整額のすべてを建物価格で行なう方法

ハ 調整額を土地価格と建物価格で按分する方法

問III-9-

譲渡価額を万円単位としたいが、消費税法が適用されると万円以下の端数が生ずることとなる。

したがって、万円単位とするため生じた端数を土地価額で修正することに問題はあるか。

答 当該調整は土地価額と建物価額との合理的按分の見地から逸脱するものであり問題なしとしない。

問III-10-

工事請負契約にかかる消費税は、譲渡価額計算の直接費に算入することが出来るか。

答 建設工事に係るものは建物価額を構成することとなる。したがって、直接費に算入することができる。なお、造成工事に係るものは宅地分譲でない限り共通仕入税額控除となるのであるから、非課税売上割合を乗じた金額は土地価額に転嫁しなければならない。

問III-11

募集時の消費税額の表示方法は？

答　社団法人首都圏不動産公正取引協議会が取り決めた表示方法(「不動産に斯かる表示カルテルの届出について」)に準じ、次のとおりとすること。

- (1) 広告においては、消費税込み価格または賃料を示し、その旨を明記すること。
- (2) 取引が成立するまでの間に相手方に対して消費税額を明記した書面を交付すること。

〔広告等の表示例〕

- ・分譲価格 5,060万円（消費税込み）
消費税額 60万円
- ・賃 貸 料 206,000円（消費税込み）
消費税額 6,000円

なお、パンフレットの場合は新聞広告に比べ、十分なスペースが取れるので分譲住宅の価格・・万円、消費税額・・万円、合計額・・万円とその内訳を記載することが望ましい。

問III-12

分譲価額の精算書に消費税額を明示する必要があるか。

答　申告の基礎資料となるものであり、又不特定多数を対象とするものではないので消費税額を記載することが必要である。

問III-13

譲渡価額の精算に伴う消費税の精算はどうなるのか。

答 過不足額に係る消費税額は精算時に申告調整されなければならないので、同時に精算することが必要である。

問III-14

譲渡価額を住宅引渡し時に精算する場合には、「当該精算に伴う税額精算を行う旨」をパンフレット等に表示しなければならないか。

答 消費税は代金以外に授受される金額ではなく、代金の額を構成するものであるから、譲渡価額の精算は税額精算を自動的に含むものである。したがって、必ずしも必要ではない。

問III-15

分譲代金を分割受領する場合、消費税分は分割か、一括か（精算時に一括か）

答 物件引渡時に、一括して消費者に負担せしむるのが本来である。しかしながら、消費税相当分と云えども代金の一部を構成するものであるからこれを分割して徴収することは差し支えない。ただし、税抜処理を採用する場合においては経理事務が煩雑になることが予想される。

問III-16

分譲するときに、消費税を概算預り金として預ることはできるか。
(分譲価額精算後、消費税も精算される)

答 納税義務は課税資産の譲渡の時に発生するのであるから、購入者との間において概算預り金とすることは差し支えないが、納税上は当該分譲価額に基づく消費税額として取り扱われる必要がある。

問III-17

積立分譲契約は、譲渡契約とみなすことができるか。また、消費税は事務費に含めるのか、譲渡価額に上乗せしてよいか。

答 住戸を特定して積立分譲契約をしたものについては、当該積立期間にかかる譲渡契約とみなしてよい。また、消費税は転嫁方法にもよるが譲渡価額に上乗せすることとなる。

問III-18

譲渡契約書、賃貸契約書に消費税額を明記する必要があるか？

答 契約を締結したときは、遅滞なく代金の額又は借賃の額を記載した書面を交付しなければならない。

消費税は代金、賃料等の額の一部になるものであり、かつ代金・借賃に係る重要な事項に該当するもので、代金の額又は賃料の額の記載にあたっては、当該売買、賃借等につき転嫁される消費税額を明記すること。

なお、宅地建物取引業法では、このような重要事項の説明を書面上怠ると、監督処分の対象となる。

問III-19-

売建て方式で、昭和63年12月30日前に譲渡契約したものについて
は、工事の請負等に類する契約として経過措置の対象となるか？

答 建物の内装、外装、設備、構造について、購入者の注文に応じて建設される建物の譲渡契約、いわゆる青田売りの場合は、工事の請負等に類する契約として経過措置の対象が適用される。

問III-20-

着工前募集による予約契約や仮契約の効力は、本契約締結とみて
よいか。

答 売買金額が確定し、又目的物が特定されるようなケースは譲渡
契約の範ちゅうに属すると解して差し支えない。

問III-21-

分譲住宅の譲渡契約書等に貼付する収入印紙は消費税の税抜価額
に対応する金額のものと解するがどうか。税抜きとした場合は、契
約書の請負金額欄に税込み金額と税相当額との併記が必要か。

答 消費税相当額を明示することを条件として、本体価額により印紙税の
金額区分をして差し支えない。

問III-22

消費税額については、諸費用（登録免許税、火災保険料）の一部として、譲渡契約金額に含めないで、別途徴収することができるか。

答 譲渡契約金額に消費税相当額を含めて契約を締結することは必ずしも必要でない。別に条項を設けて「消費税×××円を申し受けます。」というような記載により徴収することができる。

問III-23

積立中の積立金に対しては課税されるのか。

答 積立金収入は資産の譲渡等取引に該当しないので不課税収入である。

問III-24

積立金利息は非課税と解するがどうか。

答 利息収入は非課税売上となる。

問Ⅲ-25

長期分譲住宅についての割賦金の課税対象はどれか。

(構成要素)

公庫償還元利金、県融資償還元利金、公社融資償還元利金、地代相当額、損害保険料、公租公課、修繕引当金、共益費、維持費、管理事務費

なお、維持費については預り金処理して管理組合に支払っている場合は非課税扱いになるか。

答 償還元利金、地代相当額、損害保険料、公租公課、修繕引当金は課税対象となる。

また、預り金処理をして管理組合に支払っている維持費についても非課税である。

問Ⅲ-26

産業労働者住宅については、公庫償還元利金と管理事務費を毎月家賃として徴収しているが、この場合は課税対象になるか。

答 償還元利金は、課税対象外である。

――問Ⅲ-27――

賃借権付分譲住宅にかかる地代収入は非課税扱いとなるか。

答 底地の貸付は土地の貸付に該当するので非課税となる。

――問Ⅲ-28――

法人格のないマンション管理組合も納税義務者となるか？

答 消費税法上の納税義務者は、法人格のあるものも、人格のない社団も法人と見なされるので、法人格のないマンション管理人も納税義務者となる。

ただし、課税売上高が3,000万円以下のときは、消費税の納税義務が免除されることとなっている。

問Ⅲ-29

マンション管理組合の収入の中で、消費税の課税対象となる収入にはどのようなものがあるか？

答 管理組合の収入となる管理費、組合費、修繕積立金、借入金等は基本的に課税対象外である。つまり自分の財産の管理を共同で行うための経費、あるいは自分の財産を自分たちで使用し、またその使用に伴う費用の支払については、基本的には課税対象外といえる。

したがって、マンション敷地内の駐車場あるいは専用庭、駐輪場等を区分所有者が使用している場合に、管理組合に支払う使用料についても課税対象外となる。

課税対象となる収入として考えられるのは、管理組合がマンションの共用部分を、当該マンションの区分所有者以外の者に使用させることから生じる収入等である。

具体例を示せば、屋上の広告棟を広告を出す者に使用させることによって生じる収入、あるいはマンションの敷地外に土地を借りて、その土地を駐車場として区分所有者に使用させていることから生じる収入等である。

問Ⅲ-30

買戻特約登記の買戻価額の表示は消費税を含んだものとするのか。

消費税を賦課した住宅を買戻す場合の消費税の取扱いはどうなるか。また買戻し特約により買戻した際、徴収する違約金は課税の対象となるか。

答 買戻し特例に係る金額の表示は消費税を含んだものとすべきである。時の経過によって土地評価及び建物評価金額が変化してくるからである。

また、住宅の買い戻しは法適用日以前の販売物件であっても課税仕入に該当する。

なお、買戻しの際の違約金は課税対象外である。

問Ⅲ-31

買戻特約により買戻した際、特別の事情により契約解除手数料（登記及び事務手数料等）として、分譲価額の2%徴収するが、課税の対象となるか。

答 契約解除のための役務の提供の対価と考えられるので課税の対象となる。

問Ⅲ-32

分譲住宅の譲渡契約を解除して、相手方から徴収する住宅に引渡し日から明け渡し日までの使用料相当額は課税対象となるか？

答 賃貸住宅の明渡しの遅延による使用料収入と同様に住宅の使用の対価として課税対象となる。

問Ⅲ-33

地域特別分譲住宅の利子補助は課税の対象となるか。

答 利子補給金は課税の対象とはならない。

問Ⅲ-34

住宅の瑕疵担保契約に基づく補修工事を実施した場合の消費税はだれが負担するのか。

答 瑕疵担保責任に基づく補修工事代金を消費者より徴収することはできないから、公社が負担することになる。ただし、補修工事費は課税仕入となるから、当該工事代金に含まれる消費税は仕入税額控除の適用がある。

問Ⅲ-35

あっせん融資にかかる損失補償料は課税対象となるか。また、あっせん手数料はどうか。

答 あっせん手数料（割賦販売法に基づく割賦購入あっせん手数料を除く。）は役務の提供の対価と考えられるので課税対象となる。

また、損失補償料の意義がいわゆる信用保証料であるならば、金融取引及び保険料を対価とする役務の提供等に該当することとなるので非課税となる。

問Ⅲ-36

公布日前の譲渡契約にかかる分譲住宅の譲渡代金のうち、後払いする部分の償還金及び回収手数料は課税対象となるか。

答 儻還金は不課税である。また、回収手数料については課税対象となる。

なお、回収手数料中、金利相当額として明示された部分がある場合の当該金額については非課税となる。

問Ⅲ-37

平成元年2月に発注する分譲住宅の建築工事について、契約締結後、約50%相当を前払いし、3月末までに資材仕入れ等するよう指導するわけであるが、当公社としては、4月1日以降の残額には、消費税が課せられるため、これを含めて、工事費の積算をするが、請負業者が税務署に対して消費税を支払う場合、どのようになるのか。

答 (請負業者)

公社との請負契約に基づき適用日以後に引き渡すこととなる金額の総額が課税売上高となる。したがって、平成元年3月末日迄に入金した未完工事受入金についても課税対象となる。また、適用日以後の資材仕入に係る消費税が仕入税額控除の対象となる。

(公社)

適用日以後に引き渡しを受けることとなる金額の総額が課税仕入となる。なお、本年3月末までに支払った工事代金は部分的な引渡しを受けていない限り、単なる前払金に過ぎず課税仕入とならない。

IV 宅地造成関係

問IV-1

宅地造成事業に係る支出金にも消費税が賦課（造成請負金額の3%）されるが、この消費税は課税仕入れに該当しないと考えられるので、土地の原価を構成することとなる。この場合、この消費税の取扱いとして直接工事費とみなして扱うこととしてよいか。

答 造成工事費は課税仕入取引であり、当該仕入に係る消費税についても原則として税額控除の適用がある。したがって、税額控除適用分以外の金額については、消費者に負担させられないので、直接原価として分譲価額を構成させる必要がある。

問IV-2

団地開発の場合、造成工事には消費税がかかるが特に大規模団地開発の場合、売上げ時期と仕入時期が大幅に異なるとき、極端な例として課税されない年もでてくるのか。

また、将来の予定工事等を見込んだ予定原価で譲渡単価を算出して販売しているが、消費税をどのように算出すべきか。

答 売上消費税よりも仕入消費税が多くなり還付を受ける年度もあり得る。

また、予定原価を基礎とする譲渡価額を算出することとなるのであるが、建物価額の精算を要しない限りは、当初価額にて売上消費税は引渡時に納税義務が発生する。

問IV-3

宅地分譲の場合、土地の譲渡は非課税となっているが、譲渡価額に含まれている造成費用や間接費も含めた譲渡契約金額全額が非課税と考えてよいか。

答 宅地の分譲価額の総額が非課税となる。

問IV-4

団地開発に伴う公共施設等の開発負担金や公共負担金は消費税の対象となるか。また、団地開発に当って、地元市町村と団地内公共施設の維持費を一定期間負担することを約束した場合、この負担金は消費税の対象となるのか。

答 開発負担金や公共負担金は原則として不課税であるが、水道施設利用権等の権利の設定など対価性のあるもの、あるいは相手先公共団体等において課税取引としているものは課税対象となる。また、団地内公共施設の維持費については、具体的に公社が支出する取引について課税の有無を個々に判定することになる。

問IV-5

用地取得に伴う補償金について、財産権侵害にたいする損失補償は免除となっているが、例えば、迷惑的な補償はどうなるのか。

答 日照権侵害などの迷惑的な補償は資産譲渡等の対価には該当しないので、課税対象とはならない。

問IV-6

建築工事と直接関係のない植栽・造園及び外構（門、塀等）等の工事費を土地価額に含めて譲渡した場合、消費税は非課税扱いとなるか。

答 宅地を一体として譲渡されるものは非課税の土地取引に包含されることとなるので、土地譲渡価額中、当該工事費から成る部分についても当然に非課税となる。

問IV-7

公道移管道路等の整備について3%の消費税を上乗せして土地費とすることが可能か。

答 移管の対象となる道路整備費には消費税が課されるので、当該消費税額を土地費に算入することは認められる。ただし、共通課税仕入としてその一部につき税額控除の適用が受けられることとなるので、当該税額控除適用分についてどのようにすべきか、今後検討の必要がある。

V 受託・管理業務関係

問V-1

住宅・都市整備公団や公共団体との業務委託契約に基づく受託料については課税売上げとなるのか。

また、仕入れの内訳として事務消耗品、旅費、業務一部再委託費、一般管理費のうち、当該事業に配賦される共通費（割掛人件費と割掛経費）については課税仕入となるのか。

答 受託料収入については課税売上となる。また、これらに対応する費用のうち、人件費以外は原則として課税仕入となる。

問V-2

マンション管理組合から管理業務の委託を受けた公社が、民間の管理会社へ一括再委託を行った場合の消費税はどうなるのか。例えば公社が管理組合から500万円で管理の委託を受け、これを50万円の手数料を差し引き民間会社へ再委託した場合、それぞれの消費税の納付はどうなるのか。

答 管理組合からの受託額が課税売上となる。また、民間管理会社への委託費が課税仕入となる。

従って、それぞれの課税売上等は次のようになる。

区分	課税売上	課税仕入
公社	5,000千円	4,500千円
民間会社	4,500〃	×××
管理組合	—	—

問 V-3

公社が団地に設置し、所有している汚水処理施設を管理組合に無償貸付けし、管理組合は入居者から組合費（処理費）を徴収し、これを財源として施設の維持管理を専門業者へ委託している。

この場合消費税の課税対象は次のいずれか

- (1) 入居者からの組合費 (2) 業者への委託費

また、納税義務者は次のどちらか。

- (1) 管理組合（3,000万円以上） (2) 委託業者

答 受託業者における受託収入が課税売上となる。したがって、課税対象は(2)、又納税義務者も(2)となる。もちろん最終的には入居者の負担となる。

問 V-4

地方公共団体等に管理委託している公庫融資賃貸物件（賃貸住宅、産業労働者住宅）に消費税は課税されるのか。

現行……公庫の制度上建物の所有権を留保した賃貸住宅で実際の管理（入居者との契約、家賃の収納、住宅の維持管理）を市等へ委託している。公庫の償還完了後は市等へ所有権を移転する。なお市等への委託に伴う委託料の支払はない。公社が市等から家賃として徴収している内訳は、公庫償還金相当額と償還事務費相当額がある。

答 儻還事務費相当額は課税対象となる。

VI その他

問VI-1

不動産売却時の譲渡所得の計算の際に、当該不動産取得時に支払った消費税は、所得税法上取得経費とみなされるか。

答 非事業用資産の譲渡所得の計算上、当該消費税は譲渡原価を構成する。

問VI-2

消費税の導入と同時に不動産取得税の特別控除額も改正されたが、購入者は実質どれくらい増税となるか。

答 家屋に係る不動産取得税の評価上特別控除額が従来の450万円から1,000万円に改正された。この面においては購入者の負担は減少しているが、消費税負担は購入価額の3%なので実質増税は次のとおりとなる。

家屋購入価額×3%－家屋評価額のうち450万円超1,000万以下の金額
×3%

講 師 略 歷

氏 名 黒 田 克 司 昭和22年12月4日生

出 身 地 石 川 県

現 住 所 (〒181) 東京都三鷹市井の頭 5 丁目 2 番37号

T E L 0422-49-0068

公認会計士、税理士

昭和45年3月 中央大学商学部貿易学科卒

(現 在)

監査法人日本橋事務所社員(理事)

社団法人東亜科学技術協力協会監事

ユニデン株式会社監査役

埼玉県住宅供給公社顧問

ウェストン株式会社監査役

社団法人トロン協会顧問

日本公認会計士協会常任委員会委員

