

# 会員 相談室

Vol.25

相談事例紹介



## 保証金償却分に係る仕入税額控除について

### 質問

当社では、当期中に法人オーナーが所有する店舗用ビルの賃貸借契約を締結したが、その契約に際して月額賃料の10カ月分に相当する2,000万円の保証金を支払った。

契約書の内容を見ると、その保証金については、「20%相当分の400万円を、本契約終了時に償却するものとする。」と規定されている。

なお、賃貸借の契約期間は3年間であり、契約の更新を行う際には、更新料として新賃料の1カ月分を支払うことになっている。

この場合、保証金についての仕入税額控除はどのようなになるのか？

### 回答

2,000万円の保証金のうち、償却される20%相当分の400万円について、契約時に仕入税額控除をする。

### 検討

本ケースでは、保証金について将来返還される部分と償却される部分とに分けて、税務上の取り扱いを考える必要がある。

このうち、将来返還される部分については、保証金としての単なる預け金的なものであることから、消費税法上は課税対象外取引となる。

一方、償却される部分については、その支出の効果が翌期以降に及ぶことから、法人税法上の「繰延資産」として取り扱われることとなる。

なお本ケースは、法人税法上で規定される「建物を賃借するために支出する権利金等」(法基通8-1-5(1))に該当することから、契約年数である3年で償却計算を行う必要がある。(償却年数は、原則5年であるが、契約時に更新料支払いの条項があることから、契約期間での償却が可能となる)

問題は、その繰延資産に相当する部分についての仕入税額控除であるが、契約の時点で「資産の譲渡等」が行われるものであることから、20%相当額である400万円部分が仕入税額控除の対象となる。

一方、賃貸人であるオーナー法人についても、保証金の償却部分については、どの時点で益金及び課税売上として計上するかという問題がある。

この点については、消基通9-1-23(保証金等のうち返還しないものの額の帰属の時期)において次のように規定されている。

資産の賃貸借契約等に基づいて保証金、敷金等として受け入れた金額であっても、当該金額のうち、期間の経過その他当該賃貸借契約等の終了前における一定の事由の発生により返還しないこととなる部分の金額は、その返還しないこととなった日の属する課税期間において行った資産の譲渡等に係る対価となるのであるから留意する。

(注) 法人税法においても、法基通2-1-41で同様の取り扱いが示されている。

つまり、法人税法・消費税法ともに「その返還しないこととなった日の属する日の属する事業年度」で認識する必要があることから、契約時点で益金に算入するとともに課税売上として計上することに留意したい。

※ 要は、本事例のような契約のケースについては、民法上における契約上の保証金が償却される時期と税務上償却及び仕入税額控除する時期とは異なるということである。

## 建物の建替えに伴う立退料の取り扱い

### 質問

当社は画材関連品の小売業を営んでいるが、従来(20年以上前)から賃借していた店舗用建物の建替えに伴い、立退

きの要求を受けた。

当社としては、立地条件や同業者の減少等により、安定した売り上げが得られていたこともあり、その補てん分としての立退料を要求したところ、600万円の支払いを受けることになった。

なお、1年半後に予定されている建替え後も、当社の希望があれば優先的に賃借ができることになっている。(ただし、当然のことながら家賃は、新建物ベースの金額になる)

この場合、受取った立退料について、消費税の課税対象となるのか。

原則として、課税対象外取引となるため、消費税の課税対象とはならない。

本ケースのような場合には、ほとんどのケースで立退料が支払われるのが一般的であるが、その内訳としては次の要素が含まれている。

- (1) 賃借権の消滅に対する補償としての要素  
賃借人が建物を明け渡すことにより消滅する、いわば借家権の対価としての補償金
- (2) 収益補償分としての要素  
賃借人は、立退きに伴い営業を休止せざるを得ないことになることから、その収益の補てん分としての補償金
- (3) 移転費用の補償分としての要素  
賃借人が、立退きに伴い他の場所で営業する場合には、その移転のための費用が必要になることから、その実費に相当する補償金

理論的には、この要素のうち(1)については借家権という資産の譲渡に該当するため、課税対象取引となり、(2)及び(3)については一種の損害賠償金に該当することから、課税対象外取引ということになる。

ただし現実問題として、立退料が支払われる場合に、それらが明確に区分されて支払われることはほとんどなく、その判断が困難であることから、次の通達が設けられている。

(建物賃貸借契約の解除に伴う立退料の取り扱い)  
消基通5-2-7

建物等の賃借人が賃貸借の目的とされている建物等の契約の解除に伴い賃借人から收受する立退料(不動産業者等の仲介を行うものを經由して收受する場合を含む。)は、賃貸借の権利が消滅することに対する補償、営業上の損失又は移転等に要する実費補償などに伴い收受されるものであり、資産の譲渡等の対価に該当しない。

(注) 建物等の賃借人たる地位を賃借人以外の第三者に譲渡し、その対価を立退き料等として收受したとしても、これらは建物等の賃借権の譲渡に係る対価として受領されるものであり、資産の譲渡等の対価に該当することになるのであるから留意する。

つまり実務上は、立退料の要素が上記した(1)~(3)のいずれであろうと、課税対象外取引として取り扱うことになる。

ここで留意したいのは、通達の注書きの意味である。

仮に、賃借人が賃貸借契約を解除することなく、その賃借人が有する賃借人たる地位を、賃貸人以外の第三者に譲渡した場合には、たとえその対価を「立退料」の名目で收受したとしても、それは明らかに借家権の譲渡、つまり「資産の譲渡」の対価であることから、消費税の課税対象取引に該当するというのである。

今回は

## 消費税



相談委員

嶋

協

(神田支部)

具体例としては、銀座で飲食店(クラブ)を営む法人が、オーナーの了解のもと、「建物賃借権」として第三者に譲渡するケースは、資産の譲渡であることから、課税対象取引として取り扱われることになる。

## 弁護士事務所における実費弁償金

### 質問

個人で弁護士事務所を営んでいるが、クライアントに対する請求額のうちには、いわゆる弁護士報酬の他に、それぞれの案件に要した宿泊費、交通費、登録免許税など実費相当分が生じるケースがある。それらの実費分については、経理上本来の報酬と区分して請求している。(つまり実費分請求時には、未収入金××/立替金××という処理になる)

この場合、何か消費税法上の問題は生じるのか。

### 回答

原則として、実費相当額のうち宿泊費・交通費部分については、課税対象取引となる。

### 検討

これは弁護士に限らず、公認会計士や税理士にも共通するものであるが、業務に関する報酬及び料金の範囲は、弁護士等がその業務の遂行に関連して依頼者から支払いを受ける一切の金銭をいうものと解される。

したがって、実費弁償たる宿泊費及び交通費であっても、ホテルや交通機関等(JR、私鉄、航空会社など)への支払いが、実質的に依頼者による直接払いと認められるものでない限り、弁護士等の報酬及び料金に含まれ課税の対象となる。

ただし、実費相当額のうち、本来依頼者が納付すべきものとされている登録免許税や手数料に充てるものとして受け取った金額については、それを報酬又は料金と明確に区分経理している場合は、消基通10-1-4(注)で示すように消費税の課税対象とはならない。

(印紙税等に充てるために受け取る金銭等)

消基通10-1-4 事業者が課税資産の譲渡等に関連して受け取る金銭等のうち、当該事業者が国又は地方公共団体に対して本来納付すべきものとされている印紙税、手数料等に相当する金額が含まれている場合であっても、当該印紙税、手数料に相当する金額は、当該課税資産等の譲渡等の金額から控除することはできないのであるから留意する。

(注) 課税資産の譲渡等を受ける者が、本来納付すべきものとされている登録免許税、自動車重量税、自動車取得税及び手数料(以下10-1-4において「登録免許税等」という。)について登録免許税等として受け取ったことが明らかな場合は、課税資産の譲渡等の金額に含まれないのであるから留意する。

<参考文献>

- ・「Q&A消費税の可否判定と仕入税額控除」山本 守之著 税務経理協会
- ・国税庁ホームページ 質疑応答事例

注) 内容は、平成22年4月1日現在の法令等に基づいています。

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