

# 実務研究

日本税務会計学会  
平成24年7月 月次研究会



中田 ちず子 [渋谷]

## 地方公共団体及び公益法人等の消費税の特例

### I はじめに

地方公共団体、地方公営企業、消費税法別表第3に定める公益法人等は、公共性が強く、国又は地方公共団体の財政的援助を受ける等、営利法人に比べて特殊性があることから、消費税法は、これらについて、い

### II 特定収入に係る仕入税額控除の特例

#### 1. 特定収入に係る仕入税額控除の特例

国・地方公共団体、消費税法別表第3に定める公益法人等及び人格のない社団等における特定収入に係る仕入税額控除の特例とは、次の算式により消費税額を計算する特例である。

消費税額＝課税標準額に対する税額－（課税仕入等税額－特定収入に係る課税仕入等税額）

国・地方公共団体、消費税法別表第3に定める公益法人等は、市場原理で成り立たない公共性のある事業を、通常、税金、補助金、会費、寄附金等の対価のない収入を恒常的な財源として行っている。これらの財源によって賄われた課税仕入等は、課税売上のコストを構成しない、いわば最

等の対価以外の収入（不課税収入）で下図の特定収入に該当しない収入と特定支出にのみ使用される収入を除いたものである（消費税法60④）。特定収入に該当しない収入とは、借入金、出資金、預金・貯金及び預り金、貸付回収金、返還金及び還付金をいい、特定支出にのみ使用される収入とは、①法令又は交付要綱等において不課税支出又は非課税仕入のみに使用される収入が明らかでないもの及び②国・地方公共団体の特別会計が合理的な方法によって文書で不課税支出又は非課税仕入のみに使用することを明らかにしたものという。

くつこの特例を設けている。本稿では地方公共団体及び公益法人等の消費税の特例のうち特定収入に係る仕入税額控除の特例について述べることにし、これらの団体における消費税計算の留意点について述べる。

終消費であり、このような課税仕入等に係る税額は課税標準額に対する税額から控除できないことから、上記の算式のように、通常の方法により計算される課税仕入等税額から、税金、補助金、会費、寄附金等の対価のない収入（特定収入）で賄われた課税仕入等に係る税額を控除することとしたものである。

この特例は、当該対象団体が、免税事業者である場合、簡易課税制度を適用している場合及び特定収入割合が5%以下の場合には適用されない。特定収入割合は特定収入の額÷（資産の譲渡等の対価の額の合計額＋特定収入の額）で求められる。2. 特定収入  
特定収入は、資産の譲渡

【図表1】 特定収入の意義

収入	課税売上		不課税収入の用途(支出)
	非課税売上		
	特定収入に該当しない収入 (消令75①一～五)		
	例示 (消基通16-2-1)	特定支出にのみ使用される収入 (消令75①六)	
	(1) 租税	特定収入	特定支出 (不課税支出・非課税仕入)
	(2) 補助金		
	(3) 交付金		
	(4) 寄附金		
	(5) 出資配当金		
	(6) 保険金		
	(7) 損害賠償金		
	(8) 他会計繰入金等		課税仕入等

上、全額控除の場合の計算についての述べ。特定収入に係る課税仕入等税額は（課税仕入等に係る収入で賄われた課税仕入の税額＋使途不特定の特定収入に係る課税仕入等税額）として求められる。

課税仕入等に係る収入で賄われた課税仕入等の税額は、収入金額全額が課税仕入等となるため、課税仕入等に係る収入に105分の4を乗じて正しく計算される。例えば、10、500千円の補助金が交付要件により建物建設に使途が特定されている場合、その補助金は課税仕入等に係る収入となり、補助金収入によって行われる建物建設（課税仕入）は課税仕入等に係る収入で賄われた課税仕入である。補助金収入全額が建物建設に使用されるため課税仕入の額も10、500千円となり、その課税仕入に含まれる税額は10、500千円×4/105＝400千円となる。

また、使途不特定の特定収入に係る課税仕入等税額については、通常の課税仕入等税額から課税仕入等に係る収入に調整割合を乗じて求めることとされている（消費税法施行令75④）。調整割合とは使途不特定の特定収入の額÷（資産の譲渡等の対価の額の合計額＋使途不特定の特定収入の額）で求められる。本稿では、紙面の関係

入の額）で求められる。使途不特定の特定収入は、充当される仕入等の税区分が明らかでなく、そのうちのどれだけが課税仕入等に充当されたかが不明のため、調整割合による按分計算を行うものと考えられる。

4. 特定収入の用途の特定  
上記3で述べた特定収入に係る課税仕入等税額の計算は、特定収入のうち、課税仕入等に係る収入が特定されている収入で賄われた課税仕入等の税額は105分の4を乗じて正しく計算されるが、使途不特定の特定収入に係る課税仕入等税額は調整割合による按分計算を行う。

これに対し、消費税法基本通達16-2-2(2)に定められている国・地方公共団体の補助金等の使途の特定方法によれば、すべての特定収入の用途を合理的

### III おわりに

地方公共団体、地方公営企業、消費税法別表第3に定める公益法人等、上記の特例が適用される法人には、公益法人制度改革により従来の特例民法法人から移行した公益社団・財団法人、一般社団・財団法人、学校法人、社会福祉法人、NPO法人、地方公営企業等が含まれる。これらの法人においては、法人税は課税されないか又は収益事業のみに課税されるが、消費税は資産の譲渡等に対して課税されるため、法人税の課税がなくても原則として消費税は課税されることに留意しなければならない。

また、消費税法改正により、税率が平成26年4月1日から8%、平成27年10月1日から10%へと段階的に引き上げられ、経過措置として、平成25年10月1日の前日までに締結される工事等の請負契約に基づく譲渡は改正前税率である5%が適用されることとされている。特定収入に係る仕入税額控除の計算においても、税率改定による経過措置を考慮して、税率別に課税仕入を把握して計算しなければならず、計算過程がより複雑となること予想される。