

実務研究

日本税務会計学会
令和元年12月 月次研究会



中島加音子〔日本橋〕

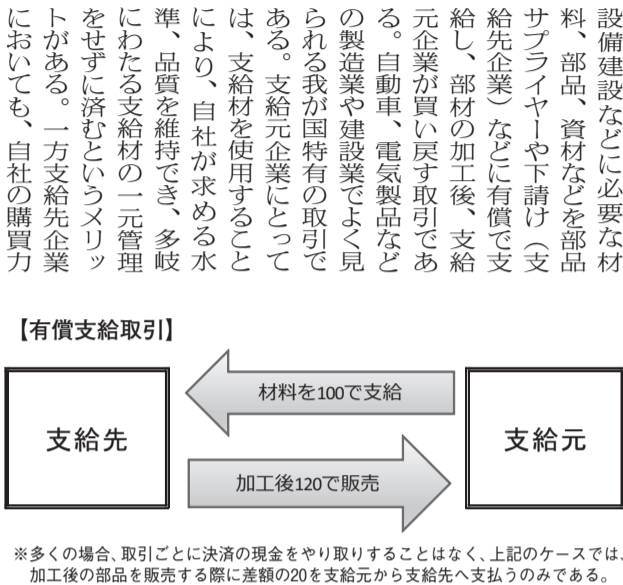
有償支給取引の会計と税務

I. はじめに

収益認識に関する会計基準では、有償支給取引に関して、一律的な処理は示さず実態を踏まえた個別判断を採用することとなった。有償支給取引はその形態が様々であり、また東芝が有償支給取引に関して不適切な会計処理をしたこともあり、実務上悩ましい論点を含んでいる。本稿では、有償支給取引の収益認識に関する会計基準における処理を確認し、あわせて税務上の留意点も述べることにする。

II. 有償支給とは

有償支給とは、企業（支給元企業）が、製品製造、設備建設などに必要な材料、部品、資材などを部品サプライヤーや下請け（支給先企業）などに有償で支給し、部材の加工後、支給元企業が買い戻す取引である。自動車、電気製品などの製造業や建設業によく見られる我が国特有の取引である。支給元企業にとっては、支給材を使用することにより、自社が求める水準、品質を維持でき、多岐にわたる支給材の一元管理をせずに済むというメリットがある。一方支給先企業においても、自社の購買力



III. 有償支給取引の会計処理

1. 収益認識に関する会計基準における会計処理
(1)有償支給元の会計処理
支給品の譲渡時に、企業が①収益の認識をするか、

用指針（平成30年3月30日企業会計基準委員会）において、次のとおり取り扱いが示された。

買戻し義務	会計処理	支給品消費の認識	収益の認識
買戻し義務がある	原則的な会計処理	×	×
	代替的な取扱い（個別財務諸表）	○	×
買戻し義務がない	—	○	×

＜支給元企業の会計処理＞

◆買戻し義務の有無の判断
会計処理を検討する際に、まず買戻し義務の有無を見極めることになる。では、何を以て判断するかという点、適用指針第178項によれば、「取引の実態に依りて行う」とあるのみで、具体的に明確な判断基準は示されなかった。

① 買戻し契約等が締結されていないケースで、これまで実質的に全量

IV. 有償支給取引の税務

1. 法人税
平成30年5月に国税庁より公表された法人税法基本通達の整備方針において、改正通達には原則としてその新会計基準の考え方を取り込んでいくという記載があること、従来の取り扱いと特に変更するところはない

の買戻しがある場合に、取引される部品等が外部にも販売可能なコモディティ品等である場合や他の製品に転用又は他社へ売却可能なケース

② 支給品の買戻し義務が契約上明示されていないが、第三者転売禁止条項が付されているケース

他にも悩ましいケースは考えられる。有償支給取引は、その内容、実態が様々であり、明確な基準を示せないことも致し方ないと思われる。かといって全て個別判断となるのは、同じような取引実態であるにも関わらず、当事者の考え方の違いにより処理にバラツキが生じることが懸念される。

材料等の支給を受けて加工等を行った場合の基準期間における課税売上高に算入される国内において行った課税資産の譲渡等の対価の額は、原則として、次に掲げる場合の区分に応じ、それぞれ次に掲げる対価の額となることに留意する。

- (1)製造販売契約の方式により原材料等の有償支給を受けている場合
加工等を行った製品の譲渡の対価の額
- (2)買加工契約の方式により原材料等の無償支給を受けている場合
加工等に係る役務の提供の対価の額

5-2-16 事業者が外注先等に対して外注加工に係る原材料等を支給する場合において、その支給に係る対価を收受することとしているとき（以下5-2-16において「有償支給」という。）は、その原材料等の支給は、対価を得て行う資産の譲渡に該当するのであるが、有償支給の場合であっても事業者がその支給に係る原材料等を自己の資産として管理しているときは、その原材料等の支給は、資産の譲渡に該当しないことに留意する。

右記通達が実務において指針となるが、以下に消費通5-2-16の適用に関する裁決を紹介する。

6・20裁決、裁決事例集No.49 525頁
本件は、原告（納税者）が簡易課税制度を採用しており、その課税標準額について争ったものである。原告は加工賃のみが課税標準額となる旨主張し、処分庁は有償支給の対価（支給元へ買戻される金額）が課税標準額となる旨主張した。争点は消費通5-2-16でいう、支給元が支給材を「自己の資産として管理している」と言えるかどうかであった。

(2)有償支給先の会計処理
複数の当事者が関与する取引においては、本人か代理人どちらに該当するかで総額処理か純額処理かが決まる。通常の有償支給では、支給先は①主たる責任がなく、②在庫リスクを負っておらず、③価格裁量権もないことから、代理人に当たることが多いであろう。その場合には加工賃のみの純額で処理することになる。

16において「有償支給」という。）は、その原材料等の支給は、対価を得て行う資産の譲渡に該当するのであるが、有償支給の場合であっても事業者がその支給に係る原材料等を自己の資産として管理しているときは、その原材料等の支給は、資産の譲渡に該当しないことに留意する。

（注）有償支給に係る原材料等についてはその支給をした事業者が自己の資産として管理しているときには、支給を受ける外注先等では当該原材料等の有償支給は課税仕入れに該当せず、また、当該支給をした事業者から收受すべき金銭のうち原材料

料等の有償支給に係る金額を除いた金額が資産の譲渡等の対価に該当する。

上記の事実関係により、裁決は「当該取引は契約上、経理上の形式どおり認定されることが相当である」として、取引の総額が課税標準額であるとされた。

本裁決を踏まえると、消費通5-2-16の適用について検討する際、下記に留意する必要がある。

2. 消費税
以下の消費税法基本通達に、有償支給取引における課税資産の譲渡等の対価の額に関する記載がある。

1-4-3 事業者が原

材料等の有償支給に係る原材料等についてはその支給をした事業者が自己の資産として管理しているときには、支給を受ける外注先等では当該原材料等の有償支給は課税仕入れに該当せず、また、当該支給をした事業者から收受すべき金銭のうち原材料

料等の有償支給に係る金額を除いた金額が資産の譲渡等の対価に該当する。

上記の事実関係により、裁決は「当該取引は契約上、経理上の形式どおり認定されることが相当である」として、取引の総額が課税標準額であるとされた。

本裁決を踏まえると、消費通5-2-16の適用について検討する際、下記に留意する必要がある。

（3）実務上の留意点
有償支給取引に関して、消費税については注意が必要である。我々の日々の実

務において、基本的には、有償支給の場合、支給品の金額と、加工後に納入する部品代の金額が請求書、精算書などで相殺されていくことが多い。単に現預金の動きを見ただけではその正確な内容がわからない。課税売上高が過少とならないよう両建経理をする必要がある。

（4）会計処理
有償支給の場合、支給品の金額と、加工後に納入する部品代の金額が請求書、精算書などで相殺されていくことが多い。単に現預金の動きを見ただけではその正確な内容がわからない。課税売上高が過少とならないよう両建経理をする必要がある。

（5）相手先の処理の確認
前述の裁決などを参考にすれば、有償支給の相手方が、棚卸資産の消滅を認識しているか、取引を総額で会計処理しているか、併せて確認が必要であろう。

（6）有償支給の管理
部品メーカーなど支給先企業は、部材を有償支給で受けるか、無償支給で受けるかによって事業区分が異なる。基本的には有償支給を受ける場合は製造業（第3種事業）であり、無償支給を受ける場合は加工賃部

分が売上金額となるので、加工業として第4種事業となる。（消費税法基本通達13-2-14）
建設業においては、基本的には第3種事業に該当するが、下請けなどで元請会社から資材の無償支給を受ける場合は、元請から受ける工事代金の実態は加工賃であるため、第4種事業に該当することになる。ポイントとは、主材料を自ら調達しているかどうかである。

V. 終わりに
有償支給は筆者も実務において何度か当たったことがある。自動車・建設関連だけでなく、製菓分野でも目にしたが、継続的取引として行われている実態があり、処理や判断を誤ると影響が大きくなるものと思われる。収益認識に関する会計基準の適用を受ける場合の影響と消費税の適正な申告の実現については、改めて確認する必要がある。

（7）契約上の有償支給取引の取り扱い
（イ）支給元、支給先における材料支給時、完成品の納入時の会計処理
（ロ）支給元、支給先における決算時の在庫計上
（2）簡易課税の事業区分は何になるのか
部品メーカーなど支給先企業は、部材を有償支給で受けるか、無償支給で受けるかによって事業区分が異なる。基本的には有償支給を受ける場合は製造業（第3種事業）であり、無償支給を受ける場合は加工賃部

分が売上金額となるので、加工業として第4種事業となる。（消費税法基本通達13-2-14）
建設業においては、基本的には第3種事業に該当するが、下請けなどで元請会社から資材の無償支給を受ける場合は、元請から受ける工事代金の実態は加工賃であるため、第4種事業に該当することになる。ポイントとは、主材料を自ら調達しているかどうかである。

（8）有償支給の管理
部品メーカーなど支給先企業は、部材を有償支給で受けるか、無償支給で受けるかによって事業区分が異なる。基本的には有償支給を受ける場合は製造業（第3種事業）であり、無償支給を受ける場合は加工賃部

分が売上金額となるので、加工業として第4種事業となる。（消費税法基本通達13-2-14）
建設業においては、基本的には第3種事業に該当するが、下請けなどで元請会社から資材の無償支給を受ける場合は、元請から受ける工事代金の実態は加工賃であるため、第4種事業に該当することになる。ポイントとは、主材料を自ら調達しているかどうかである。

（9）有償支給の管理
部品メーカーなど支給先企業は、部材を有償支給で受けるか、無償支給で受けるかによって事業区分が異なる。基本的には有償支給を受ける場合は製造業（第3種事業）であり、無償支給を受ける場合は加工賃部