

## 第1章 監査結果(監査対象の概要)

### 1-1 消費税の概要および地方公共団体等に対する特例

#### 1-1-1 消費税の概要

##### 1-1-1-1 課税対象

消費税は、①国内において事業者が事業として、対価を得て行なった資産の譲渡、資産の貸付け及び役務の提供(以下、「資産の譲渡等」という)及び②保税地域から引き取られる外国貨物が課税対象となる<sup>78</sup>。以下では、地方公共団体においては②の取引の発生は皆無、若しくは僅少であるため無視することとする。他方、①のうち、非課税取引<sup>79</sup>や免税取引<sup>80</sup>については消費税が課税されない。したがって、地方公共団体においても、非課税取引や免税取引を除き、国内において対価を得て行なった資産の譲渡等に対して原則として課税されることとなる。

##### 1-1-1-2 小規模事業者の特例(免税事業者)

課税期間(対象事業年度)の基準期間(対象事業年度の前々事業年度<sup>81</sup>)の課税売上高が3,000万円以下の事業者はその課税期間において免税とされる<sup>82</sup>。もともと、平成15年度の税制改正において、この3,000万円の免税点は平成15年度<sup>83</sup>課税期間までとなり、平成16年度<sup>84</sup>以降の課税期間においては免税点が1,000万円に下がることとなった<sup>85</sup>。

この場合においても、納税義務の免除の規定の適用を受けない旨の届出書である「消費税課税事業者選択届出書」を提出することにより、原則として届けた日の属する課税期間の翌課税期間から課税事業者となることができる<sup>86</sup>。いったん消費税課税事業者選択届出書を提出した場合は、課税事業者となった課税期間の初日から2年を経過する日の属する課税期間の初日以後でなければ、その選択をやめる旨の届出書である「消費税課税事業者選択不適用届出書」を提出できな

---

<sup>78</sup> 消費税法第4条第1項。

<sup>79</sup> 消費税法第6条第1項、同法別表第1。

<sup>80</sup> 消費税法第7条。

<sup>81</sup> 消費税法第2条第1項第14号。

<sup>82</sup> 消費税法第9条第1項。

<sup>83</sup> 平成15年4月1日から平成16年3月31日の間に始まる事業年度。

<sup>84</sup> 平成16年4月1日から平成17年3月31日の間に始まる事業年度。

<sup>85</sup> 消費税法新第9条第1項。

<sup>86</sup> 消費税法第9条第4項。

い<sup>87</sup>。

### 1-1-1-3 消費税額の計算

課税標準額に対する消費税額(税込課税売上高×100/105×4%)から当該課税期間中の課税仕入れに係る消費税額(仕入控除税額)を控除できるとされている<sup>88</sup>。このようにして求められた消費税額の25パーセント(4%×25%=1%)を地方消費税額として計算し、両者を併せて国(所轄税務署)に納付する。

### 1-1-1-4 仕入税額控除

#### (1) 本則課税

仕入税額控除計算の本則課税とは、実際の課税仕入れ額に基づいて仕入税額控除を計算する方法をいう。本則課税は課税売上割合の違いによって次のように行われる。

課税売上割合とは、課税期間中に行った資産の譲渡等の対価の額(税抜)に占める課税資産の譲渡等の対価(税抜)の割合をいう。

#### ① 課税売上割合が95パーセント以上の場合

課税標準額に対する消費税額から控除する仕入控除税額は課税仕入れの4/105で計算される課税仕入税額全額とする<sup>89</sup>。

#### ② 課税売上割合が95パーセント未満の場合

課税標準額に対する消費税額から控除する仕入控除税額は課税仕入税額の一部のみとされる。具体的計算方式として、個別対応方式と一括比例配分方式とがあり、選択適用が認められる。

#### ア 個別対応方式

課税仕入れが、イ. 課税資産の譲渡等(課税売上)にのみ要するもの、ロ. 非課税資産の譲渡等(非課税売上)にのみ要するもの、ハ. 両者共通に要するものに明確に区分されている場合に、次のように仕入控除税額を計算することができる<sup>90</sup>。

仕入控除税額=イ×4/105+ハ×4/105×課税売上割合

#### イ 一括比例配分方式

課税仕入れを上記のように区分できないため個別対応方式を採用できない場合又は上

<sup>87</sup> 消費税法第9条第5項、第6項、第7項。

<sup>88</sup> 消費税法第30条第1項、消費税法施行令第46条。

<sup>89</sup> 消費税法第30条第1項。

<sup>90</sup> 消費税法第30条第2項第1号。

記区分を行うことができる場合にも適用される<sup>91</sup>。

$$\text{仕入控除税額} = \text{課税仕入れ} \times 4 / 105 \times \text{課税売上割合}$$

## (2) 簡易課税(中小企業者の仕入税額控除の特例)<sup>92</sup>

簡易課税は、課税標準額に対する消費税額から控除される仕入控除税額は、実際の課税仕入にかかわらず、課税標準額に対する消費税額に業種による一定割合(みなし仕入率)を乗じた金額とする制度であり、基準期間における課税売上高が2億円以下の中小企業者に対する特例である。平成15年度の税制改正において、この適用上限である2億円は、平成15年度課税期間までとなり、平成16年度以降の課税期間においては適用上限が5,000万円に下がることとなった。

この制度の適用に際しては、簡易課税制度を適用する旨の届出書である「消費税簡易課税制度選択届出書」を所轄税務署に提出していることが要件となる。なお、簡易課税制度の適用は「消費税簡易課税制度選択届出書」提出の日の属する課税期間の翌課税期間から適用される。

### 1-1-2 地方公共団体等に対する消費税の特例

地方公共団体においても、民間企業と同様に消費税の納税義務があるが、消費税法は国または地方公共団体と公益法人等<sup>93</sup>に対して特例を設けている。主なものとして、①事業単位の特例、②資産の譲渡等の時期の特例、③仕入控除税額の計算の特例、④申告・納付期限の特例、⑤帳簿の記載事項及び保存、以上の5つを挙げることができる。当監査人は、このうち、県の収入及び支出に与える影響の大きい③仕入控除税額の計算の特例について一定の調査を行い、以下のとおり意見をする(その他の特例の制度については、本報告書・第三編 175頁に概要を示しておく)。

### 1-1-3 地方公共団体・公益法人等の消費税仕入税額控除の特例の仕組み

消費税の納付税額は、その課税期間中の課税売上に係る消費税額からその課税期間中の課税仕入等に係る消費税額(仕入控除税額)を控除して算出する。この消費税の基本的仕組みは、地方公共団体等の場合も同様である。しかし、仕入控除税額の計算について以下の特例が認められている。

まず、地方公共団体の場合、一般会計に係る業務として行われる事業については、課税標準額に対する消費税額と仕入控除税額等の控除税額の合計額とは同額とみなされ、納税申告の義務

<sup>91</sup> 消費税法第30条第2項第2号。

<sup>92</sup> 消費税法第37条。

<sup>93</sup> 財団法人、社団法人、社会福祉法人等の消費税法別表第三に掲げる法人及び人格のない社団等。

もない<sup>94</sup>。したがって、実質的に消費税の納付又は還付税額が発生するのは、地方公共団体の特別会計のみとなる。

次に、特別会計については、一般会計のような特例は設けられてはいないが、他方で、一般の事業者(民間企業)とも異なり、補助金、交付金等の対価性のない収入を「特定収入」とし、これによって賄われる課税仕入れ等の消費税額(「特定収入に係る課税仕入れ等の消費税額」)を仕入控除税額から控除するという特例が設けられている。この特例は公益法人等にも適用される。

以下、地方公共団体の特別会計と公益法人等における仕入税額控除の特例について、その概要を確認しておく。

最初に、前述の「特定収入」とは、具体的には、(a)租税、(b)補助金、(c)交付金、(d)寄付金、(e)出資に対する配当金、(f)保険金、(g)損害賠償金、(h)資産の譲渡等の対価<sup>95</sup>に該当しない負担金、他会計からの繰入金、会費等、喜捨金等であるとされるが<sup>96</sup>、正確には、消費税法は、「資産の譲渡等の対価以外の収入」(すなわち不課税収入)で「政令で定める収入を除く」と規定(政令に委任)し<sup>97</sup>、政令は次のとおり定めている。

(参考) 消費税法施行令第75条第1項

一号	借入金及び債券の発行に係る収入で、法令においてその返済又は償還のため補助金、負担金その他これらに類するものの交付を受けることが規定されているもの以外のもの(第六号及び次項において「借入金等」という。)
二号	出資金
三号	預金、貯金及び預り金
四号	貸付回収金
五号	返還金及び還付金
六号	次に掲げる収入(前各号に掲げるものを除く。)

<sup>94</sup> 消費税法第60条第6項及び第7項。この規定は、国と地方公共団体の一般会計のみを対象としており、その他の公共法人等には適用されない。また、国と地方公共団体の一般会計においては、控除税額の合計額が課税標準に対する消費税額を上回る場合であっても、その消費税の還付を受けることはできない。

<sup>95</sup> 「資産の譲渡等」とは、「事業として対価を得て行われる資産の譲渡及び貸付け並びに役務の提供」のことである(消費税法第2条第1項第8号)。資産の譲渡とは、資産の同一性を保持しつつ、それを他人に移転することである(金子宏・『租税法(第9版)』(弘文堂、平成15年)523頁。東京地判平成9・8・8行裁例集48巻7=8号539頁参照)。

<sup>96</sup> 消費税法基本通達16-2-1。

<sup>97</sup> 消費税法第60条第4項。

<sup>98</sup> 国、地方公共団体又は特別の法律により設立された法人から資産の譲渡等の対価以外の収入を受ける際にこれらの者が作成した当該収入の用途を定めた文書をいう(消費税法施行令第75条第1項第六号)。また、「交付要綱等」には、補助金等を交付する者が作成した補助金等交付要綱、補助金等交付決定書のほか、これらの附属書類である補助金等の積算内訳書、実績報告書を含むと解されている(消費税法基本通達16-2-2-(1))。

イ 法令又は交付要綱等<sup>98</sup>において、次に掲げる支出以外の支出(ロにおいて「特定支出」という。)のためにのみ使用することとされている収入

(1) 課税仕入れに係る支払対価の額(法第30条第1項に規定する課税仕入れに係る支払対価の額をいう。第四項において同じ。)に係る支出

(2) 課税貨物の引取価額(課税貨物に係る第54条第一項第2号イに掲げる金額をいう。第四項において同じ。)に係る支出

(3) 借入金等の返済金又は償還金に係る支出

ロ 国又は地方公共団体が合理的な方法により資産の譲渡等の対価以外の収入の用途を明らかにした文書において、特定支出のためにのみ使用することとされている収入

上記のうち、1号から5号の各収入は、性質上、資産の譲渡等<sup>99</sup>の対価ではなく仕入税額控除の問題を生じない典型的な不課税収入で、収益性のない収入である。他方、6号の収入は、人件費、用地取得費などの非課税仕入れ等(特定支出)のために使用する収入で、そのことが法令等で定められているか、又は地方公共団体が自らそのように用途を特定したところの収入である。

こうした収入は、課税仕入れのコストを賄うものではないので、仕入控除税額の算定において、特例的扱い(仕入控除税額から控除するという調整)をすることは合理的ではないので特定収入とはされない。

次に、具体的な特例の仕組み(特定収入に係る課税仕入れ等の消費税額を仕入控除税額から控除する方法)についてである。

まず、事業者が簡易課税制度を適用している場合(この適用について、民間企業と地方公共団体において差異はなく、地方公共団体も簡易課税制度を適用することができる)、及び特定収入割合<sup>100</sup>が5パーセント以下の場合には、特定収入に係る調整は必要ない。

他方、簡易課税ではなく、本則課税による場合には、原則的な方法によって計算された課税仕入れ等の税額の合計額から特定収入に係る課税仕入れ等の税額として政令で定めるところにより計算した金額を控除した残額を仕入控除税額とするというのが基本である<sup>101</sup>。その上で、課税売上割合が、95パーセント以上である場合(消費税法施行令第75条第4項第1号)と、95パーセント未満である場合とに分かれ、未満である場合には、個別対応方式を適用する場合(同2号)と、一括比例配分方式を適用する場合(同3号)とに分かれる。

<sup>99</sup> 前掲注(95)参照。

<sup>100</sup> 当該課税期間における資産の譲渡等の対価の額の合計額に当該課税期間における特定収入の合計額を加算した金額のうちに、当該特定収入の合計額の占める割合をいう(消費税法施行令第75条第3項)。

<sup>101</sup> 消費税法第60条第4項。政令で定めるところにより計算した金額を控除して控除しきれない金額があるときは、当該控除しきれない金額を課税資産の譲渡等に係る消費税額とみなして課税期間の課税標準額に対する消費税額に加算する(同条第5項)。

課税売上割合が 95 パーセント以上の場合についてのみ具体的な調整方法を確認すると、次の 2 つの合計額が、特定収入に係る課税仕入れ等の消費税額となる。

- ① 課税仕入れ等に係る特定収入の額の 105 分の 4 相当額と
- ② (調整前の仕入控除税額 - ①の金額) × 調整割合

ここでの「調整割合」とは、当該課税期間における資産の譲渡等の対価の額の合計額に当該課税期間における課税仕入れ等に係る特定収入以外の特定収入の合計額を加算した金額のうち当該課税仕入れ等に係る特定収入以外の特定収入の合計額の占める割合をいう<sup>102</sup>。

以上から、特定収入は、基本的には、不課税収入のうち、借入金収入等の収入<sup>103</sup>を除き、さらに、人件費等の不課税支出及び用地取得費等の非課税仕入れ(特定支出)のみに使用された収入<sup>104</sup>を除いたものである。

特例は、この特定収入のうち、課税仕入れ等に係る特定収入については、それに係る消費税相当額を計算し(前記①)、それ以外の(使途不特定の)特定収入については、それに対応する課税仕入れ等に係る消費税相当額(前記②)を推定し、それらを仕入控除税額から控除する、というものである。

前記②における調整割合は、使途不特定の特定収入のうち、課税仕入れ等に使用された可能性のあるものに対し、その可能性について、資産の譲渡等の対価の額と、使途不特定の特定収入との割合によって、使途不特定の特定収入に対応する課税仕入れ等に係る消費税相当額を推定するために用いられるものといってよいと考える。

以上が、特定収入に係る課税仕入れ等の消費税額を、仕入控除税額から控除する原則的な方法であるが、地方公共団体においては「消費税法基本通達 16-2-2」に定める方法によって、補助金等の不課税収入について、特定収入(課税仕入れに充当されたもの)と特定収入以外の収入(課税仕入れ以外に充当されたもの)に区分する方法の適用が認められている。この方法によれば、すべての補助金等が特定収入と特定収入以外の収入に区分されるため、原則的方法のように、最終的に使途不特定の特定収入はなくなり、区分された特定収入に係る消費税相当額を特定収入に係る課税仕入れ等の消費税額として仕入控除税額から控除することとなる。

同通達に沿った処理が国の通知である「地方公共団体の特別会計が控除する仕入に係る消費税額の計算における具体的な使途の特定方法等について」(自治企一第 7 号、自治導第 9 号)においても要請されており、同通知にしたがって、消費税法基本通達 16-2-2 を適用して特定収入に係る課税仕入れ等の消費税額を計算する方法を採用することが、地方公共団体の消費税実務に

---

<sup>102</sup> 消費税法施行令第 75 条第 4 項第 1 号ロ。

<sup>103</sup> 消費税法施行令第 75 条第 1 項第 1 号から第 5 号。そもそも特定収入に該当しない収入である。

<sup>104</sup> 消費税法施行令第 75 条第 1 項第六号。

おいては、一定の慣行となっている。

「消費税法基本通達 16-2-2」は次のとおりである。

(1) 「法令又は交付要綱等により補助金等の使途が明らかにされている場合」について。

「法令又は交付要綱等〔中略〕<sup>105</sup>に基づく補助金等<sup>106</sup>で当該法令又は交付要綱等において使途が明らかにされているもの」は、「当該法令又は交付要綱等で明らかにされているところにより使途を特定する」。

(2) 「国又は地方公共団体が合理的な方法により補助金等の使途を明らかにした文書において使途を特定する場合」については、上記(1)により使途が特定されない補助金等については、次に掲げる区分に応じて使途を特定することができる。

イ 「法令又は交付要綱等がある補助金等で当該法令又は交付要綱等においてその使途の細部は不明であるが、その使途の大要が判明するもの」は、「国<sup>107</sup>又は地方公共団体の長<sup>108</sup>が令第75条第1項第六号ロに規定する文書においてその使途の大要の範囲内で合理的計算に基づき細部の使途を特定する。」

ロ 「イにより使途が特定できない場合で、補助金等の使途が予算書若しくは予算関係書類又は決算書若しくは決算関係書類で明らかなもの」は、「国又は地方公共団体の長がこれらの書類で明らかにされることにより、令第75条第1項第六号ロに規定する文書においてその使途を特定

<sup>105</sup> 消費税法施行令75条第1項第六号イに規定する法令又は交付要綱等をいう(以下16-2-2において同じ)。基本通達によれば、「この場合の交付要綱等には、補助金等を交付する者が作成した補助金等交付要綱、補助金等交付決定書のほか、これらの附属書類である補助金等の積算内訳書、実績報告書を含む」とされている。

<sup>106</sup> 補助金、負担金、他会計からの繰入金その他これらに類するものをいう(以下16-2-2において同じ)とされている。

<sup>107</sup> 特別会計の所管大臣(以下16-2-2において同じ)とされている。

<sup>108</sup> 地方公営企業法第7条の適用がある公営企業にあっては管理者(以下16-2-2において同じ)とされている。

<sup>109</sup> (1)又はイ若しくはロにより使途が特定された補助金等の使途としての支出及び借入金等の返済費又は償還費を除くとされている。

<sup>110</sup> なお、地方公営企業法第20条《計理の方法》(すなわち、発生主義に基づく企業会計)の適用がある公営企業については、同法施行令第9条第3項《会計の原則》の損益的取引、資本的取引の区分ごとにこの計算を行うとされている。

<sup>111</sup> (1)又はイ若しくはロにより使途が特定された補助金等の使途としての支出及び借入金等の返済費又は償還費のうちハにおいて処理済みの部分を除くとされている。

<sup>112</sup> この場合、これらの計算過程を消費税法施行令第75条第1項第六号ロに規定する文書において明らかにし、また、このあん分計算において、借入金等の返済費又は償還費でハにおいて処理済みの部分以外の部分に使途が特定されていることとなった補助金等の部分については、更にハの方法で当該借入金等に係る事業が行われた課税期間にさかのぼって使途を特定する(なお、地方公営企業法第20条の適用がある公営企業については、同法施行令第9条第3項の損益的取引、資本的取引の区分ごとにこの計算を行うものとする)とされている。

する。」

ハ 「「法令又は交付要綱等」又は「予算書、予算関係書類、決算書、決算関係書類」において、借入金等の返済費又は償還費のための補助金等とされているもの」は、「当該補助金等の額に、当該借入金等に係る事業が行われた課税期間における支出<sup>109</sup>のうちの課税仕入れ等の支出の額とその他の支出の額の割合を乗じて、課税仕入れ等の支出に対応する額とその他の支出に対応する額とにあん分する方法によりその用途を特定し、これらの計算過程を令第75条第1項第六号ロに規定する文書において明らかにする<sup>110</sup>。」

ニ 「イからハまでによっては用途が特定できない補助金等」は、「当該補助金等の額に、当該課税期間における支出<sup>111</sup>のうちの課税仕入れ等の支出の額とその他の支出の額の割合を乗じて、課税仕入れ等の支出に対応する額とその他の支出に対応する額とにあん分する方法によりその用途を特定する。」<sup>112</sup>

通達の内容について、上記の(1)は、「消費税法施行令第75条第1項第六号イ」の規定を確認したに過ぎないといえる。他方、(2)については、「消費税法施行令第75条第1項第六号ロ」の規定を具体的化するもので、政令の解釈をするうえで、一定の内容を含んでいる。すなわち、上記の「イ」は、「法令又は交付要綱等」において用途の細部は不明であるものの、その大要が判明するものについて述べているので、実質的には、(1)に準じるものといえる。次に、「ロ」については、補助金等の用途を「予算書若しくは予算関係書類又は決算書若しくは決算関係書類」で明らかにする方法を定めており、具体的な指針となっている。「ハ」は、借入金の返済費のための補助金等について、「イ」と「ロ」の方法を補足しているものといえる。最後に、「ニ」については、実質的に「イ」から「ハ」以外の場合について、あん分計算によって用途を特定する方法を示している。

#### 1-1-4 地方公共団体・公益法人等における消費税のその他の特例(参考)

以下では、本報告書・第三編における監査結果・監査意見とは直接の関係はないが、関係者の参考に資するために、地方公共団体・公益法人等における仕入控除税額の計算の特例以外の消費税の特例について概要をまとめておく。

① 事業単位の特例は、地方公共団体が一般会計に係る業務として行う事業又は特別会計を設けて行う事業については、その一般会計又は特別会計ごとに一の法人が行う事業とみなして消費税法が適用される<sup>113</sup>という特例である。これは、地方公共団体については、法令や条例に基づいて設けられた会計を単位として予算、決算事務が行われていることから、会計(区分)を一の事業主体として、消費税に関する租税法律関係を律することが合理的であるとの考えに基づくものであ

<sup>113</sup> 消費税法第60条第1項。

る<sup>114</sup>。

② 資産の譲渡等の時期の特例は、資産の譲渡等、課税仕入れ及び課税貨物の保税地域からの引取りは、政令で定めるところにより、その資産の譲渡等の対価を収納すべき会計年度並びにその課税仕入れ及び課税貨物の保税地域からの引取りの費用の支払をすべき会計年度の末日に行われたものとする事ができるというものである<sup>115</sup>。

地方公共団体における長期の建設改良工事で会計年度末に未払いの代金がある場合について、これを決算上、未払金として整理した場合や、逆に、工事費の一部を前払いし、これを決算上、前払金として整理した場合には、当該資産の引渡しが行われていなくても、消費税法上、資産の譲渡等が行われたものとする事ができる。地方公共団体の財務は、歳入・歳出の会計年度所属区分が厳正になされており<sup>116</sup>、これを前提に、「会計年度独立の原則」(歳入歳出の対応は年度ごとに区分し独立させる原則<sup>117</sup>)を採用している<sup>118</sup>が、消費税法がこうした自治体財務法の基本原則に配慮したものといえよう。

④ 申告・納付期限の特例は、地方公共団体は、課税期間終了後 6 ヶ月以内(ただし、地方公共団体が経営する企業、すなわち地方公営企業については、課税期間終了後 3 ヶ月以内)とするものである<sup>119</sup>。地方公共団体の決算の処理方法や時期等については、地方自治法等の規定によってなされるが、原則的な申告期限では適切な対応が困難なことが趣旨であると思われる。すなわち、地方公共団体の会計(地方公営企業を除く)には、いわゆる「出納整理期間」というものがあり、地方自治法第 235 条の 5 は、「地方公共団体の出納は、翌年度の 5 月 31 日をもって閉鎖する」としていることから、民間企業や、地方公共団体の地方公営企業よりも、決算処理に時間を要する。これを受けて決算は、出納長又は収入役が調製し、出納閉鎖後 3 ヶ月以内<sup>120</sup>、若しくは地方公営企業にあつては地方公営企業管理者等が事業年度終了後 2 ヶ月以内<sup>121</sup>に長に提出する。したがって、消費税の申告・納付期限の特例は、地方公共団体(地方公営企業を含めて)の決算が執行機関たる長の内部(出納長等)において調製され、長に提出されるべき法定期間に 1 ヶ月を加えた期間として定められていることになる。

⑤ 帳簿の記載事項及び保存は、前記の仕入控除税額(本報告書・第三編 170 頁「1-1-3 地方公共団体・公益法人等の消費税仕入税額控除の特例の仕組み」参照。)に関係して「特定収

---

<sup>114</sup> 尾崎護『消費税法詳解〔改訂版〕』(税務経理協会、平成 3 年)326 頁。

<sup>115</sup> 消費税法第 60 条第 2 項、消費税法施行令第 73 条。

<sup>116</sup> 地方自治法施行令第 142 条、第 143 条。

<sup>117</sup> 確井光明『要説 自治体財政・財務法〔改訂版〕』(昭和 11 年、学陽書房)285 頁。また、松本英昭『地方公共団体の予算』(ぎょうせい、昭和 54 年)20 頁以下も参照。

<sup>118</sup> 地方自治法第 208 条第 2 項。

<sup>119</sup> 消費税法第 60 条第 8 項、消費税法施行令第 76 条第 2 項。

<sup>120</sup> 地方自治法第 233 条第 1 項。

<sup>121</sup> 地方公営企業法第 301 条第 1 項。

入」等に係る帳簿の記載事項等を定めたものである<sup>122</sup>。

## 1-2 監査の対象となる県の事業者(特別会計、外郭団体等)

平成 14 年度<sup>123</sup>消費税申告の実務に関する監査対象としたのは次の事業者である。

(表1) 監査の対象となる事業者

区分	名称	課税 注(1)	免税 注(2)	委託 注(3)
I 特別会計(地方公営企業会計を除く)				
1	長野県公債費特別会計		○	
2	長野県印刷事業費特別会計	◎		
3	長野県市町村振興資金貸付金特別会計		○	
4	長野県母子寡婦福祉資金貸付金特別会計		○	
5	長野県心身障害者扶養共済事業費特別会計		○	
6	長野県小規模企業者等設備導入資金特別会計		○	
7	長野県農業改良資金特別会計		○	
8	長野県漁業改善資金特別会計		○	
9	長野県県営林経営費特別会計		○	
10	長野県林業改善資金特別会計		○	
11	長野県流域下水道事業費特別会計	○		
II 地方公営企業会計				
1	長野県電気事業会計	○		
2	長野県ガス事業会計	○		
3	長野県水道事業会計	○		
4	長野県観光施設事業会計	○		
5	長野県病院事業会計	○		

<sup>122</sup> 消費税法施行令第77条。消費税法施行規則第31条は、①特定収入等に係る相手方の氏名又は名称、②特定収入等を受けた年月日、③特定収入等の内容、④特定収入等の金額、⑤特定収入等の用途、以上の5項目を記載すべき事項として掲げている。

<sup>123</sup> 平成 14 年 4 月 1 日から平成 15 年 3 月 31 日までの間に始まる事業年度。

Ⅲ 長野県からの出資比率50%以上の団体				
1	長野県土地開発公社	◎		○
2	松本空港ターミナルビル株式会社	○		
3	しなの鉄道株式会社	○		
4	財団法人長野県国際交流推進協会		○	○
5	社団法人長野県私立幼稚園協会		○	
6	財団法人長野県勤労者福祉事業団	○		○
7	財団法人長野県隣保会館		○	
8	財団法人長野県長寿社会開発センター	◎		○
9	財団法人長野県文化振興事業団	○		○
10	社団法人長野県観光協会	○		○
11	財団法人長野県中小企業振興公社	○		○
12	財団法人長野県農業開発公社	○		
13	社団法人長野県林業公社	○		○
14	社団法人長野県林業コンサルタント協会	○		○
15	財団法人県林業用苗木安定基金協会		○	
16	長野県道路公社	○		○
17	財団法人長野県公園公社	○		○
18	財団法人長野県下水道公社	○		○
19	財団法人長野県建設技術センター	○		○
20	長野県住宅供給公社	○		○
21	長野県学生寮		○	
22	長野県観光事業株式会社	○		
23	財団法人県暴力追放県民センター		○	○
Ⅳ 長野県からの出資比率25%以上50%未満の団体				
1	社団法人長野県私立短期大学協会		○	
2	社団法人長野県私学振興協会		○	
3	財団法人長野県国民年金福祉協会	○		
4	財団法人長野県建設技能振興基金		○	
5	株式会社長野協同データセンター	○		
6	財団法人長野県生活衛生営業指導センター		○	
7	財団法人長野県廃棄物処理事業団	○		

8	財団法人長野県テクノ財団	○		
9	財団法人木曾地域地場産業振興センター	○		
10	財団法人飯伊地域地場産業振興センター	◎		
11	社団法人長野県原種センター	○		
12	社団法人長野県畜産物価安定基金協会		○	
13	長野県漁業信用基金協会		○	
14	財団法人長野県緑の基金		○	
15	財団法人長野県建築住宅センター	◎		○
16	社団法人長野県高圧ガス保安公社	○		○
17	社団法人長野県地域開発公団	○		

注(1)平成14年度課税事業者 ○本則課税 ◎簡易課税

注(2)平成14年度免税事業者

注(3)長野県と委託契約を結んでいる団体

以上の事業者のうち、上記(表1)・注(1)平成14年度課税事業者である事業者に関して、簡易課税制度を選択している事業者については消費税の計算、申告、届出等の事務が適切に行われているか、また、本則課税を選択した事業者については、消費税の計算、申告、届出等の事務が適切に行われているか、繰入金・補助金等の特定収入に関する事務が適切に行われているか等に着目して監査を行った(本報告書・第三編 180 頁「第2章 監査結果(主に是正改善に係る事項)」参照)。注(1)のうち簡易課税制度を選択している事業者については、これに加えて、平成15年度税制改正に伴う、簡易課税の適用上限切り下げにより今後簡易課税が適用できなくなるであろう事業者を抽出して、本則課税適用の場合の消費税事務執行上の注意点を監査意見として掲げた(本報告書・第三編 237 頁「3-2-2 中小事業者の仕入れに係る税額控除の特例(簡易課税制度)の概要とその改正による影響」参照)。

注(2)平成14年度免税事業者に関しては、平成15年度税制改正に伴う免税点切り下げにより、今後課税事業者となるであろう事業者を抽出して、課税事業者となった場合の消費税事務執行上の注意点を監査意見として掲げた(本報告書・第三編 235 頁「3-2-1 事業者免税点制度の概要とその改正点」参照)。

注(3)に関しては、県からの委託料を補助金に変更したと仮定した場合、消費税の節減可能性について検討した(本報告書・第三編 214 頁「3-1 財政援助団体等への委託料に係る消費税について検討すべきこと」参照)。

## 第2章 監査結果(主に是正改善に係る事項)

### 2-1 平成14年度監査手続の概要

#### 2-1-1 監査手続

平成14年度課税事業者である団体(表1(1)の団体)を対象に次の監査手続を実施した。

##### (1) 本則課税適用事業者について

- ① 歳入歳出決算書、収支計算書、損益計算書等における決算額と収入支出の課税非課税不課税区分の合計額の一致又は関連性を確かめた。
- ② 収入支出の課税非課税不課税区分について各団体の課否判定書を閲覧し、区分誤りの可能性があると認められるものについて質問し、税区分の妥当性について検討した。
- ③ 不課税収入を、特定収入と特定収入以外の収入に区分する過程が消費税法施行令第75条第1項各号及び消費税法基本通達16-2-2(1)、(2)に従って妥当かどうか検討した。

消費税法基本通達16-2-2(1)、(2)は、後述するように、同通達に沿った処理が国の通知である「地方公共団体の特別会計が控除する仕入に係る消費税額の計算における具体的な使途の特定方法等について」(自治企一第7号、自治導第9号)においても要請されているとおり、地方公共団体の消費税執行実務においては原則的とされる方法である。

他方、消費税法の観点から見ると、消費税法基本通達16-2-2(2)はその適用が任意とされ、これを適用しない場合には、消費税法の原則どおり消費税法施行令第75条第4項に従って、調整割合を用いて計算することとなるが、監査にあたっては、各事業者が選択した方式を尊重して、その方式に従った処理が適切に行われているかについて検討した。

- ④ 特定収入割合の計算が適切か、5パーセント超の場合には特定収入に係る仕入税額控除の計算が行われているか検討した。
- ⑤ 上記①、②の課否判定の妥当性、上記③の特定収入の使途特定の妥当性を踏まえ、消費税額の計算が適切に行われているか。特に上記④で特定収入割合が5パーセント超の場合には、特定収入に係る使途の特定が適切になされているかについて重点を置いて検討した。

##### (2) 簡易課税適用事業者について

- ① 収入について歳入歳出決算書、収支計算書、損益計算書等における決算額と収入の課税非課税不課税区分の合計額の一致又は関連性を確かめた。
- ② 収入の課税非課税不課税区分について各事業者の課否判定書を閲覧し、区分誤りの可能性があると認められるものについて質問し、区分の妥当性について検討した。

③ 上記①及び②で妥当と認められた課税売上に基づいて、簡易課税による計算が正しく行われているかについて検討した。申告書を閲覧して誤りの可能性があると認められる業種区分について質問し、みなし仕入率の妥当性についても検討した。

## 2-1-2 用語の説明

### 2-1-2-1 収支計算書又は損益計算書等

監査対象として、事業者によって収支計算書又は損益計算書のいずれかを用いるが、消費税実務の監査手続においては、主として全ての科目に対して課否判定が行われたかの資料として意味をもつ。必要に応じて同様の意味の資料として、貸借対照表、正味財産増減計算書、財産目録も閲覧している。

### 2-1-2-2 課否判定書・消費税納税計算書

課否判定書とは、収入・支出の課税・非課税・不課税を個別に判定し、集計する計算書をいう。

消費税納税計算書とは、課否判定を受け、特定収入の用途特定、消費税の計算過程を示す計算書を意味する。定型フォームはなく、各事業者で任意の形式で作成される。

### 2-1-3 是正改善事項の及ぼす影響について

消費税に関する監査の是正改善事項は、消費税納付額に直接影響する。是正改善事項を修正した後の消費税納付額が申告額よりも多くなる場合と少なくなる場合がある。

最少経費最大効果原則(地方財政法第4条第1項、地方自治法第2条第14項)という自治体財政・財務法の観点からいえば、納付消費税は地方公共団体にとっての経費であるから、支払うべき消費税は少ないほうが良い。こうした観点からは、消費税に関する監査において是正改善事項によって消費税額が多くなる指摘はすべきでないという考えもあるかもしれない。また、税務署と合議の上で、処理を決めており、消費税の納付が本来あるべき金額より少なくてすんでいるのだから指摘すべきでないとする考え方もないとはいえない。しかし、地方公共団体としての法遵守という観点と、それに加え、消費税法、同施行令、同通達等に従って行なわれていない処理は、後日の税務調査等で指摘を受ける可能性があり、そのときはさかのぼって本税を追徴されるだけでなく、延滞税も課せられることになり、結果として支出金額が多くなることも考えなければならない。

したがって、消費税の監査においては、消費税法、同施行令、同通達等に従って適切な処理が行なわれているかに注目し、消費税納付額が申告額よりも多くなる場合と少なくなる場合の両方について監査結果を述べ、できるだけ消費税納付額を少なくするという観点から監査意見を述べるこ

ととした。

## 2-2 是正改善を要する事例

### 2-2-1 長野県病院事業会計(平成14年度の過少申告額 2,091,705 円)

#### 2-2-1-1 是正改善事項による影響額

平成14年度の長野県病院事業会計(以下、「病院事業会計」という。)における消費税納付額には、以下で述べる消費税計算の誤りがあるため、2,145,815 円の納付不足が発生している(本報告書・第三編・(別表1)「是正改善事項修正後の消費税納付額」参照)。この誤りを訂正することによる消費税納付増加額の内訳は本報告書・第三編 2-2-1-2 から 2-2-1-4 で述べるとおりである。

また、本報告書・第三編 2-2-1-5 で述べるとおり、企業債償還に充てられた負担金収入の用途の特定について是正改善すべき事項による消費税納付減少額が 54,110 円ある。

消費税納付増減差額 2,091,705 円(純増額)について修正申告を行うよう指導を行い、これを受けて、病院事業会計においては修正申告を速やかに行う予定である。

なお、この是正改善事項は過去においても同様に生じており、過去2年度については是正改善事項による影響額を試算したところ、平成13年度は消費税納付額過少であり、修正申告が必要であるが、平成12年度は消費税納付額過大であることが判明した。平成11年度以前についても同様の是正改善事項により、消費税納付額が過大となっている可能性がある。

平成13年度以前の過去の年度についてはすでに更正の請求期間を経過しているため、更正の請求は行えない<sup>124</sup>。しかし、納付すべき税額を減少させる更正であるので、過去5年間分については税務調査を受けて更正を受けられる可能性がある<sup>125</sup>。嘆願を行う等により、更正を受けられるよう努力をすべきである。

---

<sup>124</sup> 国税通則法第23条。

<sup>125</sup> 国税通則法第70条第2項1号。

(別表1)

## 是正改善事項修正後の消費税納付額

(単位:円)

摘要	計算式	須坂病院	駒ヶ根病院	阿南病院	木曽病院	こども病院	阿南老健	木曽老健
課税標準額	①	142,817,295	14,110,277	47,991,494	138,319,350	36,986,234	398,911	592,642
同消費税額	②=①×4%	5,712,692	564,411	1,919,660	5,532,774	1,479,449	15,956	23,706
仕入税額	③	157,743,522	16,816,277	35,676,537	75,255,019	86,806,714	1,668,006	1,720,333
課税売上割合(%)	④	3.6%	1.2%	3.3%	4.0%	1.2%	0.2%	0.3%
特例適用前仕入税額	⑤	5,670,880	202,300	1,189,456	2,992,140	1,068,591	3,236	4,697
特定収入(収益的収入)	⑥	44,665,519	92,406,294	86,330,778	101,879,733	685,471,366	22,740	5,990
特定収入(資本的収入)	⑦	238,505,352	28,231,789	68,093,270	164,849,669	511,877,000	21,848,988	13,426,518
特定収入合計	⑧=⑥+⑦	283,170,871	120,638,083	154,424,048	266,729,402	1,197,348,366	21,871,728	13,432,508
特定収入に係る消費税	⑨=⑧×4/105	10,787,462	4,595,737	5,882,821	10,161,120	45,613,271	833,209	511,715
課税売上割合(%)	④	3.6%	1.2%	3.3%	4.0%	1.2%	0.2%	0.3%
特定収入に係る控除対象外税額	⑩=⑨×④	387,809	55,287	196,133	404,006	561,499	1,616	1,397
控除対象消費税額	⑪=⑤-⑩	5,283,070	147,013	993,322	2,588,133	507,091	1,620	3,300
消費税納付税額	⑫=②-⑪	429,621	417,398	926,337	2,944,641	972,358	14,337	20,406
地方消費税額	⑬=⑫×25%	107,405	104,349	231,584	736,160	243,090	3,584	5,102
納付税額合計	⑭=⑫+⑬	537,027	521,747	1,157,922	3,680,801	1,215,448	17,921	25,508
14年度実際納付税額								
差異額								

摘要	計算式	医務課	合計	病院事業全体
課税標準額	①		381,216,203	381,216,203
同消費税額	②=①×4%		15,248,648	15,248,648
仕入税額	③		375,686,408	375,686,408
課税売上割合(%)	④			2.8%
特例適用前仕入税額	⑤		11,131,298	10,519,219
特定収入(収益的収入)	⑥		1,010,782,420	1,002,339,371
特定収入(資本的収入)	⑦		1,046,832,586	1,046,832,586
特定収入合計	⑧=⑥+⑦		2,057,615,006	2,049,171,957
特定収入に係る消費税	⑨=⑧×4/105		78,385,334	78,063,694
課税売上割合(%)	④			2.8%
特定収入に係る控除対象外税額	⑩=⑨×④		78,385,334	2,185,783
控除対象消費税額	⑪=⑤-⑩		9,523,550	8,333,436
消費税納付税額	⑫=②-⑪		5,725,098	6,915,212
地方消費税額	⑬=⑫×25%		1,431,275	1,728,803
納付税額合計	⑭=⑫+⑬		7,156,373	8,644,015
14年度実際納付税額				6,498,200
差異額				2,145,815

別表2より

別表3へ

## 2-2-1-2 使途不明の負担金に対する使途の特定における課税支出割合の計算誤り

地方公共団体の補助金等(負担金を含む)の使途の特定において、「消費税法基本通達 16-2-2(1)」及び「消費税法基本通達 16-2-2(2)のイ~ハ」を適用して使途を特定してもなお使途が不明なものについては、「消費税法基本通達 16-2-2(2)ニ」を適用して、課税支出割合を用いて特定収入と特定収入以外の収入に按分することとされており、また、同通達に沿った処理が国の通知である「地方公共団体の特別会計が控除する仕入に係る消費税額の計算における具体的な使途の特定方法等について」(自治企一第7号、自治導第9号)においても要請されている。

「地方公共団体の特別会計が控除する仕入に係る消費税額の計算における具体的な使途の特定方法等について」の適用方法は同通知の別表において定められているが、適用方法の細部については、『公営企業における消費税及び地方消費税実務者ハンドブック』(財団法人地方公共団体財務協会、公営企業消費税実務研究会編)(以下、『ハンドブック』という。)に従って行われることが適正な実務慣行として定着している。当該『ハンドブック』は、旧自治省関係者によって構成された公営企業消費税実務研究会によるものであり、実務においては一定の権威をもつものと考えられている。したがって、この『ハンドブック』に従った処理を、消費税事務の監査においても、適正であると判断することにする。

然るに、病院事業会計の計算と、『ハンドブック』の計算では次の点で相違が見られた。

- ① 税込であるべきところ、税抜で計算している。
- ② 非課税仕入、不課税支出のうち、現金支出を伴わないものも含めるところ、これを控除して計算している。

上記を修正して、課税支出、課税支出以外の支出を再集計し((別表2) 是正改善事項修正後の特定収入再計算の(1))、それに基づいて収益的支出に関する課税支出割合を再計算し((別表2) 是正改善事項修正後の特定収入再計算の(2))、収益的収入に関する使途不明の特定収入に正しい課税支出割合を乗じることで、収益的収入に関する正しい特定収入の額を再計算した((別表2) 是正改善事項修正後の特定収入再計算の(3))。

(別表2)

## 是正改善事項修正後の特定収入再計算

(単位:円)

(1) 課税支出・課税支出以外再集計

摘要		須坂病院	駒ヶ根病院	阿南病院	木曾病院	こども病院
課税支出		1,277,495,183	220,358,119	307,486,140	790,436,500	1,444,430,411
貯蔵品支出		511,626,700	158,467,134	365,868,020	686,419,569	441,438,751
課税支出合計	①	1,789,121,883	378,825,253	673,354,160	1,476,856,069	1,885,869,162
非課税支出		502,008,694	124,438,350	186,237,239	460,008,302	683,262,172
不課税支出		3,450,456,506	1,297,603,674	1,339,203,409	2,714,749,002	3,260,377,724
課税支出以外合計	②	3,952,465,200	1,422,042,024	1,525,440,648	3,174,757,304	3,943,639,896

摘要		阿南老健	木曾老健	医務課	計
課税支出		38,793,428	37,801,339		4,116,801,120
貯蔵品支出		3,630,809	7,360,797		2,174,811,780
課税支出合計	①	42,424,237	45,162,136		6,291,612,900
非課税支出		51,209,805	50,637,544		2,057,802,106
不課税支出		205,961,074	121,976,119		12,390,327,508
課税支出以外合計	②	257,170,879	172,613,663		14,448,129,614

(2) 課税支出割合の再計算(収益的支出)

摘要		須坂病院	駒ヶ根病院	阿南病院	木曾病院	こども病院
課税支出合計	①	1,789,121,883	378,825,253	673,354,160	1,476,856,069	1,885,869,162
課税支出以外合計	②	3,952,465,200	1,422,042,024	1,525,440,648	3,174,757,304	3,943,639,896
合計	③=①+②	5,741,587,083	1,800,867,277	2,198,794,808	4,651,613,373	5,829,509,058
人件費特定	④	417,799,369	67,268,851	155,717,179	367,164,314	493,520,040
分母	⑤=③-④	5,323,787,714	1,733,598,426	2,043,077,629	4,284,449,059	5,335,989,018
課税支出割合(監査人再計算)	⑥=①/⑤	33.6%	21.9%	33.0%	34.5%	35.3%

摘要		阿南老健	木曾老健	医務課	計
課税支出合計	①	42,424,237	45,162,136		6,291,612,900
課税支出以外合計	②	257,170,879	172,613,663		14,448,129,614
合計	③=①+②	299,595,116	217,775,799		20,739,742,514
人件費特定	④	38,188,597	36,857,404		1,576,515,754
分母	⑤=③-④	261,406,519	180,918,395		19,163,226,760
課税支出割合(監査人再計算)	⑥=①/⑤	16.2%	25.0%		32.8%

(3) 収益的収入使途不明特定収入の課税支出割合による使途の特定

摘要		須坂病院	駒ヶ根病院	阿南病院	木曾病院	こども病院
収益的収入使途不明特定収入	⑦	132,908,631	422,874,149	261,943,109	295,559,288	1,939,512,960
特定収入(監査人計算)	⑧=⑦×⑥	44,665,519	92,406,294	86,330,778	101,879,733	685,471,366
特定収入(病院計算)	⑨	51,834,366	98,529,677	102,681,699	120,883,749	781,623,723
差異	⑩=⑧-⑨	-7,168,847	-6,123,383	-16,350,921	-19,004,016	-96,152,357

摘要		阿南老健	木曾老健	医務課	計
収益的収入使途不明特定収入	⑦	140,115	23,994		3,052,962,246
特定収入(監査人計算)	⑧=⑦×⑥	22,740	5,990		1,002,339,371
特定収入(病院計算)	⑨	22,699	6,022		1,155,581,935
差異	⑩=⑧-⑨	41	-32		-153,242,564

別表1へ

### 2-2-1-3 一括比例配分方式による特定収入に係る仕入税額控除の計算誤り

病院事業会計においては、特定収入について、「消費税法基本通達 16-2-2(1)及び(2)の全号」を適用して、調整割合を用いず、すべてを特定する方法を採用しているため、一括比例配分方式による特定収入に係る仕入税額控除の計算は、「課税仕入のみに用途が特定された特定収入×4/105×課税売上割合」で計算されることになる。しかし、病院事業会計では「課税仕入税額×課税売上割合×特定収入割合」で計算しており、誤った結果となっている。

### 2-2-1-4 事業体全体として消費税計算を行っていない

病院事業会計においては、須坂病院、駒ヶ根病院、阿南病院、木曾病院、こども病院、阿南老健、木曾老健の7つの病院および施設(以下、「病院等」という)をそれぞれ独立した会計単位として消費税計算を行い、その合計額をもって病院事業会計全体の消費税額としているが、消費税計算は事業体全体で計算されるべきである。消費税計算を病院事業会計全体で行うには、課税売上割合や課税仕入割合の計算を個々の病院等毎ではなく、病院事業会計全体として計算すべきである。

個々の病院等を独立した会計単位と考えて計算した消費税の合計額と、病院事業会計全体で計算した消費税額の額の差は1,487,642円である。この差異額は、控除対象外消費税の割合で個々の病院等に配賦される((別表3) 個別合計と全体の差額配賦参照)<sup>126</sup>。控除対象外消費税とは、非課税売上に係る控除対象外消費税と特定収入に係る控除対象外消費税の合計金額をいう。

---

<sup>126</sup> 日本公認会計士協会公益法人委員会「特別会計を有する公益法人における消費税の会計処理について(Q&A)」のQ2、第2法によった。

(別表3)

## 個別合計と全体の差額配賦

(単位:円)

摘要	計算式	須坂病院	駒ヶ根病院	阿南病院	木曾病院	こども病院	阿南老健	木曾老健
納付税額合計	①	537,027	521,747	1,157,922	3,680,801	1,215,448	17,921	25,508
仕入税額	②=表①の③	157,743,522	16,816,277	35,676,537	75,255,019	86,806,714	1,668,006	1,720,333
課税売上割合(%)	③=表①の④	3.6%	1.2%	3.3%	4.0%	1.2%	0.2%	0.3%
非課税売上割合	④=1-③	96.4%	98.8%	96.7%	96.0%	98.8%	99.8%	99.7%
非課税売上に対する控除対象外消費税	⑤=②×④	152,072,642	16,613,977	34,487,081	72,262,879	85,738,123	1,664,770	1,715,636
特定収入に係る控除対象外消費税額	⑥=表①の⑩	3,878	553	1,961	4,040	5,615	16	14
控除対象外消費税額合計	⑦=⑤+⑥	152,076,520	16,614,530	34,489,043	72,266,920	85,743,738	1,664,786	1,715,650
合計納付税額と病院全体の納付税額の差額	⑧= 1,487,642÷364,571,188 ×⑦	620,552	67,796	140,733	294,887	349,880	6,793	7,001
病院別納付額	⑨=①+⑧	1,157,579	589,543	1,298,655	3,975,688	1,565,327	24,714	32,508

摘要	計算式	医務課	合計	病院事業全体	差額
納付税額合計	①	0	7,156,373	8,644,015	1,487,642
仕入税額	②=表①の③		375,686,408	375,686,408	
課税売上割合(%)	③=表①の④				
非課税売上割合	④=1-③				
非課税売上に対する控除対象外消費税	⑤=②×④	0	364,555,110		
特定収入に係る控除対象外消費税額	⑥=表①の⑩		16,077		
控除対象外消費税額合計	⑦=⑤+⑥	0	364,571,188		
合計納付税額と病院全体の納付税額の差額	⑧= 1,487,642÷364,571,188 ×⑦	0	1,487,642		
病院別納付額	⑨=①+⑧		8,644,015		

別表1より

合計納付税額と病院全体の納付税額の差額を控除対象外消費税額の割合で各病院へ配賦した。

#### 2-2-1-5 企業債償還に充てられた繰入金、負担金等の使途の特定について

借入金等の返済費又は償還費のためにのみ使用されることとされている繰入金等の使途の特定については、企業債の元金償還金のために使用されたものとして使途を特定するのではなく、当該地方債で賄った事業のために使用されたものとして使途を特定することとなる<sup>127</sup>。適用に関しては、「消費税法基本通達 16-2-2(1)注」及び「消費税法基本通達 16-2-2(2)ハ」にその方法が定められており、また、同通達に沿った処理が「地方公共団体の特別会計が控除する仕入に係る消費税額の計算における具体的な使途の特定方法等について」(自治企一第7号、自治導第9号)においても要請されている。

同通達又は通知の具体的な適用方法としては、『ハンドブック』に記載されている次の2つの方法がある<sup>128</sup>。

- イ 企業債起債年度の起債申請書及び関係書類に基づき、その企業債収入で予定される事業費の費目と課税区分に従って、その課税仕入と課税仕入以外の仕入の仕入割合に基づいて、その企業債の償還費に充当されるために繰り入れられた他会計繰入金のうち特定収入になるもの(課税仕入に充当)と特定収入以外のもの(課税仕入以外に充当)を区分する方法(「消費税法基本通達 16-2-2(1)注」の方法)。
- ロ 企業債を発行した年度の全体の課税仕入と課税仕入以外の割合により按分する方法。具体的には、当該企業債に係る事業の課税仕入割合と当該企業債の発行年度における全体の課税仕入割合は同一であるとみなし、消費税関係企業債償還台帳によって当該年度の通算課税仕入財源割合を計算する方法である(「消費税法基本通達 16-2-2(2)ハ」の方法)。

平成14年度における企業債償還に充てられた繰入金、負担金等の使途の特定については、償還された企業債が起債年度においてその収入が課税仕入に充当されたか又は課税仕入以外の仕入に充当されたかを区分して考えなければならない。起債年度の起債関係書類でこれらを区分し、企業債収入のうちの課税仕入割合で特定収入を特定する方法は上記イであり、起債年度の起債関係書類で区分することが困難な場合に起債年度の事業全体の課税仕入割合でこれらを区分し、特定収入を特定する方法が上記ロの方法である。

病院事業会計において、上記イ又はロの方法によって適切に特定収入が特定されているかについて監査した。

第一に、消費税法施行日前(昭和63年度以前)に借り入れた借入金等の元金償還金のために使用することとされている補助金等については、課税という概念がないため、課税仕入以外の支出

<sup>127</sup> 齋藤文雄『公共・公益法人のための消費税の実務』第4章(財団法人大蔵財務協会)

<sup>128</sup> 『公営企業における消費税及び地方消費税実務者ハンドブック』(財団法人地方公共団体財務協会、公営企業消費税実務研究会編)の資料2、1の④。

に用途が特定されることとなる。これについて、病院事業会計においては、すべて課税仕入以外の支出に用途を特定し、特定収入以外の収入として処理していた。適切な処理であるといえる。

第二に、消費税法施行日後(平成元年度以後)に借り入れた借入金等の元金償還金のために使用することとされている補助金等については、上記イ又はロの方法により用途を特定しなければならない。

病院事業会計においては、平成元年度以後発行の企業債の平成14年度における償還費のために使用されることとされている負担金1,034,563,691円について、用途をすべて課税仕入に特定して、全額特定収入としている。この方法が妥当であるためには、平成14年度に償還が行われた企業債のうち、平成元年度以後発行された企業債による収入がすべて課税仕入に充当されていなければならない。

そこで、過去の企業債発行時の起債許可申請書、借入申込書、起債事業実施調書、病院事業起債充当一覧表、事業費支出状況調、別紙事業費内訳別契約状況等を閲覧した。その結果、各発行年度別に次のような状況であることが判明した。

平成13年度及び平成12年度の病院事業会計の企業債収入はすべて課税仕入に充当されていることが判明した。したがって、平成13年度及び平成12年度発行の企業債について平成14年度償還される分についての病院事業会計においては、本報告書・第三編 2-2-1-5 で述べたイの方法に従って、用途の特定は適切に行われているといえる。

平成12年度において、当時の外部監査人からすべての支出の財源を特定すべきであるとの指摘を受け、その結果、平成12年度以後においては、支出と財源の対応関係が明確にされており、非課税支出に充当した企業債の償還金に対する負担金収入は完全に特定できる状態であることから、平成12年度以後発行の企業債収入はすべて課税仕入に充当されていると判断することの妥当性が、裏付けられる。

平成11年度以前の病院事業会計の起債許可申請書、借入申込書、起債事業実施調書、病院事業起債充当一覧表、事業費支出状況調、別紙事業費内訳別契約状況等を閲覧したところ、企業債収入のうち用地補償費(非課税支出)に充当されているものがあることが判明した。したがって、平成11年度以前発行の企業債について平成14年度償還される分についての病院事業会計においては、本報告書・第三編 2-2-1-5 で述べたイの方法に従って、用途の特定は適切に行われているとはいえない。また、用地補償費の発生する年度とそうでない年度があり、企業債によっては用地補償費に充当されないものもあるため、企業債の用途を特定できず、平成11年以前の年度においては、イの方法の適用は困難であると思料される。

そこで、平成11年度までの起債分については本報告書・第三編 2-2-1-5 のロの方法に従い課税支出割合で按分し、平成12年度以後起債分については本報告書・第三編 2-2-1-5 のイの方法に従ってすべてを特定収入として計算したところ、平成14年度において病院事業会計における特定収入減少可能額は最大40,582,891円となった。病院事業会計は課税売上割合が2.8パーセントであるので、消費税減少可能額は、最大54,110円(40,582,891円×5/105×2.8%)である。

(別表4)

## 資本的支出の課税仕入割合(病院事業会計全体額)

(単位:円)

区 分		H 1	H 2	H 3	H 4
非課税支出		707,080,662	871,721,014	82,065,773	0
不課税支出		351,108,087	340,564,790	364,851,992	560,991,465
課税支出	①	670,859,377	2,618,431,341	9,193,232,436	9,125,074,262
	うち消費税	29,450,649	76,222,973	265,553,071	261,415,588
資本的支出計	②	1,729,048,126	3,830,717,145	9,640,150,201	9,686,065,727
企業債償還金		350,712,087	340,564,790	364,851,992	559,839,465
差引	③	1,378,336,039	3,490,152,355	9,275,298,209	9,126,226,262
課税仕入れ割合	①/②	38.8%	68.4%	95.4%	94.2%

区 分		H 5	H 6	H 7	H 8
非課税支出		0	27,827,630	0	842,980
不課税支出		784,913,309	1,472,110,049	1,654,920,914	1,830,089,604
課税支出	①	2,488,439,398	1,732,013,681	729,737,944	511,423,445
	うち消費税	72,334,271	50,325,677	21,187,842	14,895,825
資本的支出計	②	3,273,352,707	3,231,951,360	2,384,658,858	2,342,356,029
企業債償還金		784,913,309	1,472,110,049	1,654,920,914	1,829,047,754
差引	③	2,488,439,398	1,759,841,311	729,737,944	513,308,275
課税仕入れ割合	①/③	76.0%	53.6%	100.0%	99.6%

区 分		H 9	H 10	H 11	H 12
非課税支出		2,021,500	620,250	41,000	1,447,770,694
不課税支出		1,649,117,921	1,550,730,888	1,056,389,972	1,090,088,285
課税支出	①	481,467,956	1,066,420,352	5,556,445,299	5,694,749,347
	うち消費税	22,927,041	50,781,916	264,592,624	271,172,042
資本的支出計	②	2,132,607,377	2,617,771,490	6,612,876,271	8,232,608,326
企業債償還金		1,645,539,621	1,432,840,838	1,003,933,972	1,089,866,090
差引	③	487,067,756	1,184,930,652	5,608,942,299	7,142,742,236
課税仕入れ割合	①/③	98.9%	90.0%	99.1%	79.7%

区 分		H 13	H 14
非課税支出		7,249,200	470,501,260
不課税支出		813,764,409	1,551,845,533
課税支出	①	9,416,508,585	3,570,449,971
	うち消費税	448,405,155	170,021,426
資本的支出計	②	10,237,522,194	5,592,796,764
企業債償還金		813,761,076	1,551,845,533
差引	③	9,423,761,118	4,040,951,231
課税仕入れ割合	①/③	99.9%	88.4%

(注)平成7年度以前は、消費税申告書等の関係書類が既に廃棄されており、決算書からの推定値を記載した。

(別表5)

## 課税仕入割合による特定収入の按分計算

	1		2	3=1×2	4=1-3
年度	償還金	負担金収入	課税仕入割合 (別表4より)	課税仕入れ充当分	課税仕入れ以外充当分
52	270,713	180,475			270,713
53	9,141,426	6,094,284			9,141,426
54	1,504,428	1,002,952			1,504,428
55	26,672,510	17,781,673			26,672,510
56	43,803,376	29,202,252			43,803,376
57	15,642,907	10,428,605			15,642,907
58	21,195,204	14,130,136			21,195,204
59	28,547,176	19,031,451			28,547,176
60	6,926,067	4,617,378			6,926,067
61	3,498,806	2,332,537			3,498,806
62	2,245,656	1,497,104			2,245,656
63	15,565,220	10,376,813			15,565,220
小計	175,013,489	116,675,660			175,013,489
1	0	0	0.38799	0	0
2	48,161,106	32,107,404	0.68354	32,919,828	15,241,278
3	122,025,621	81,350,414	0.95364	116,368,508	5,657,113
4	168,822,400	112,548,267	0.94208	159,044,650	9,777,750
5	36,499,111	24,332,741	0.76021	27,747,033	8,752,078
6	24,725,996	16,483,997	0.53590	13,250,745	11,475,251
7	0	0	1.00000	0	0
8	0	0	0.99633	0	0
9	75,045,300	50,030,200	0.98850	74,182,507	862,793
10	84,235,881	56,157,254	0.89999	75,811,068	8,424,813
11	73,001,731	48,667,821	0.99064	72,318,470	683,261
12	588,907,115	392,604,744	1.00000	588,907,115	0
13	155,407,783	103,605,189	1.00000	155,407,783	0
小計	1,376,832,044	917,888,031		1,315,957,707	60,874,337
計	1,551,845,533	1,034,563,691		1,315,957,707	235,887,826
	②	③		①	

1,315,957,707	①	14年度償還金のうち課税仕入れ充当分
1,551,845,533	②	14年度償還金
1,034,563,691	③	一般会計繰入金のうち企業債元金償還に充当分
877,305,140	④ = (①/②) × ③	特定収入 (再計算値)
157,258,551	⑤ = ③ - ④	特定収入以外の収入(再計算値)
917,888,031	⑥	特定収入 (現行計算値)
40,582,891	⑦ = ⑥ - ④	特定収入源少額

## 2-2-2 長野県流域下水道事業費特別会計(平成14年度の節減可能額 6,028,833 円)

### 2-2-2-1 是正改善事項による影響額

長野県流域下水道事業費特別会計(以下、「流域下水道事業費特別会計」という。)における特定収入減少可能額は最大 126,605,510 円、消費税納付額の減少可能額は最大 6,028,833 円(126,605,510×5/105)である(本報告書・第三編 2-2-2-3 参照)。これについては更正の請求をするべきである。

更正の請求は、法定申告期限から 1 年以内に限り行なうことができるとされているため<sup>129</sup>、平成14年度の流域下水道事業費特別会計の申告については、平成16年9月まで行なうことが可能である。

平成13年度以前の過去の年度についての特定収入減少額に対する消費税納付減少額(本報告書・第三編 197 頁「2-2-2-4 平成13年度以前における企業債償還に充てられた繰入金、負担金等の使途の特定状況」参照。)については、すでに更正の請求期間を経過したため、更正の請求を行なうことはできない。しかし、平成13年度以前についても、平成14年度と同様の事情による是正改善事項であり、かつ納付すべき税額を減少させる更正であるので、過去5年間分については税務調査を受けて更正を受けられる可能性がある<sup>130</sup>。嘆願を行う等により、更正を受けられるよう努力をすべきである。

### 2-2-2-2 企業債償還に充てられた繰入金、負担金等の使途の特定について

地方公共団体の繰入金等の使途の特定については、「消費税法基本通達 16-2-2各号」にその具体的な方法が定められており、また、同通達に沿った処理が国の通知である「地方公共団体の特別会計が控除する仕入に係る消費税額の計算における具体的な使途の特定方法等について」(自治企一第7号、自治導第9号)においても要請されている。もとより、消費税法基本通達は法令ではなく、国税当局の内部取扱いに関するガイドラインである。加えて、同通達第2号は任意的適用規定となっているが、地方公共団体の実務執行においては、「地方公共団体の特別会計が控除する仕入に係る消費税額の計算における具体的な使途の特定方法等について」に従った処理が基本とされている。

「地方公共団体の特別会計が控除する仕入に係る消費税額の計算における具体的な使途の特定方法等について」の適用方法は、同通知の別表において定められているが、適用方法の細部については、『公営企業における消費税及び地方消費税実務者ハンドブック』(以下、『ハンドブ

---

<sup>129</sup> 国税通則法第23条。

<sup>130</sup> 国税通則法第70条第2項1号。

ック』という)<sup>131</sup>に従って行われることが適正な実務慣行として定着している。当該『ハンドブック』は、旧自治省関係者等によって構成された公営企業消費税実務研究会によるものであり、実務においては一定の権威をもつものと考えられている。したがって、この『ハンドブック』に従った処理は適正であると当監査人も認め、監査においてもこれに基づいて適正な計算及び処理をしているかについて検討した。

### 2-2-2-3 平成 14 年度における企業債償還に充てられた繰入金、負担金等の使途の特定状況

平成 14 年度の流域下水道事業費特別会計においては、企業債等の償還費のために使用されることとされている繰入金等について、使途をすべて課税仕入れに特定して、全額特定収入としている。

しかし、流域下水道事業費特別会計の下水道事業起債計画書、借入申込書、下水道事業起債充当結果一覧表、長期貸付借入申込調書、事業費支出状況調、別紙事業費内訳別契約状況等を閲覧した結果、企業債収入のうち、用地補償費(非課税支出)に充当されているものがあることが判明した。

本報告書・第三編 2-2-1-5 で述べたイの方法を適用するためには、過去の起債申請書及び関係書類等に従って現在償還残高のあるすべての企業債について、課税仕入に充当されるものと課税仕入以外に充当されるものに区分しなければならないが、過去から累積して多くの企業債を発行している流域下水道事業費特別会計にとって、これは簡単に行えることではない。そこで、本報告書・第三編 2-2-1-5 で述べたロの方法に従って、使途の特定を行った結果、流域下水道事業費特別会計における特定収入減少可能額は最大 126,605,510 円、消費税納付額の減少可能額は最大 6,028,833 円(126,605,510×5/105)である((別表6) 課税仕入割合による特定収入の按分計算、(別表7) 課税仕入割合(流域下水道事業費特別会計)、(別表8) すでに特定が行われた支出 参照)。

これについては、更正の請求をすべきである。平成 14 年度申告の更正の請求は流域下水道事業費特別会計においては、法定申告期限から 1 年後である平成 16 年 9 月末日まで行うことができるとされている<sup>132</sup>。

---

<sup>131</sup> 『公営企業における消費税及び地方消費税実務者ハンドブック』(財団法人地方公共団体財務協会、公営企業消費税実務研究会編)。

<sup>132</sup> 国税通則法第 23 条第 1 項第 1 号。

(別表6)

## 課税仕入割合による特定収入の按分計算

	1		2	3=1×2	4=1-3
年度	償還金	負担金収入	課税仕入割合	課税仕入れ充当分	課税仕入れ以外充当分
47	21,567,796				
48	8,741,844				
49	3,302,207				
50	13,936,180				
51	16,220,800				
52	17,039,913				
53	14,360,304				
54	15,179,696				
55	19,942,702				
56	15,259,083				
57	9,983,318				
58	4,946,678				
59	8,421,657				
60	9,517,631				
61	8,738,899				
62	25,899,901				
63	25,373,400				
小計	238,432,009	227,631,619			227,631,619
1	28,555,531		0.56977	16,270,059	12,285,472
2	32,158,267		0.84208	27,079,748	5,078,519
3	31,766,294		0.91648	29,113,222	2,653,072
4	55,759,149		0.90314	50,358,092	5,401,057
5	205,023,742		0.83662	171,527,043	33,496,699
6	109,214,873		0.84842	92,660,275	16,554,598
7	225,441,973		0.87088	196,333,272	29,108,701
8	144,150,840		0.90231	130,068,990	14,081,850
9	120,482,465		0.95758	115,371,626	5,110,839
10	173,305,335		0.94898	164,463,605	8,841,730
11	0		0.97123	0	0
12	0		0.94955	0	0
13	0		0.92934	0	0
小計	1,125,858,469	1,074,859,819			132,612,535
計	1,364,290,478	1,302,491,438		993,245,934	360,244,154
	②	③		①	

993,245,934	①	14年度償還金のうち課税仕入れ充当分
1,364,290,478	②	14年度償還金
1,302,491,438	③	一般会計繰入金のうち企業債元金償還に充当分
948,254,309	④ = (①/②) × ③	特定収入(再計算値)
354,237,129	⑤ = ③ - ④	特定収入以外の収入(再計算値)
1,074,859,819	⑥	特定収入(現行計算値)
126,605,510	⑦ = ⑥ - ④	特定収入減少額

(別表7)

## 課税仕入割合(流域下水道事業費特別会計)

(単位:円)

区 分		H 1	H 2	H 3	H 4
収益的支出非課税支出		5,662,909	6,306,899	423,585,895	477,861,046
収益的支出不課税支出		542,844,712	541,925,355	58,520,154	29,899,362
収益的支出課税支出(税込)	(25)列 ①	618,141,026	685,214,094	1,121,909,317	1,334,481,798
収益的支出計(税込)	(39)列 ②	1,166,648,647	1,233,446,348	1,604,015,366	1,842,242,206
資本的支出非課税支出		2,851,749,830	857,517,473	299,781,359	853,138,087
資本的支出不課税支出		290,076,109	429,098,181	548,814,780	475,093,496
資本的支出課税支出(税込)	(27)列 ③	2,664,396,395	5,653,597,908	6,226,759,048	9,557,202,889
資本的支出計(税込)	(41)列 ④	5,806,222,334	6,940,213,562	7,075,355,187	10,885,434,472
支出合計(税込)	⑤=②+④	6,972,870,981	8,173,659,910	8,679,370,553	12,727,676,678
企業債償還金	⑥	513,222,334	341,813,562	205,133,187	119,674,472
(分母)支出合計-償還金	⑦=⑤-⑥	6,459,648,647	7,831,846,348	8,474,237,366	12,608,002,206
分母から控除するもの	⑧	3,134,539,046	3,782,396,853	4,104,357,895	6,407,376,776
最終の分母	⑨=⑦-⑧	3,325,109,601	4,049,449,495	4,369,879,471	6,200,625,430
(分子)課税支出合計	⑩=①+③	3,282,537,421	6,338,812,002	7,348,668,365	10,891,684,687
分子から控除するもの	⑪	1,387,992,758	2,928,862,274	3,343,754,473	5,291,676,915
最終の分子	⑫=⑩-⑪	1,894,544,663	3,409,949,728	4,004,913,892	5,600,007,772
課税仕入割合	⑬=⑫/⑨	0.56977	0.84208	0.91648	0.90314

区 分		H 5	H 6	H 7	H 8
収益的支出非課税支出		550,927,286	654,629,485	759,805,880	866,870,172
収益的支出不課税支出		11,013,000	9,456,000	27,470,000	40,083,385
収益的支出課税支出(税込)	(25)列 ①	1,590,323,548	1,663,204,607	1,772,526,183	2,153,590,754
収益的支出計(税込)	(39)列 ②	2,152,263,834	2,327,290,092	2,559,802,063	3,060,544,311
資本的支出非課税支出		2,226,476,898	2,365,975,568	2,529,814,607	1,534,116,510
資本的支出不課税支出		461,530,765	444,358,040	483,605,521	734,372,199
資本的支出課税支出(税込)	(27)列 ③	11,223,032,336	12,315,095,802	15,452,185,751	15,419,677,845
資本的支出計(税込)	(41)列 ④	13,911,039,999	15,125,429,410	18,465,605,879	17,688,166,554
支出合計(税込)	⑤=②+④	16,063,303,833	17,452,719,502	21,025,407,942	20,748,710,865
企業債償還金	⑥	138,099,999	172,965,410	191,714,879	209,751,554
(分母)支出合計-償還金	⑦=⑤-⑥	15,925,203,834	17,279,754,092	20,833,693,063	20,538,959,311
分母から控除するもの	⑧	7,820,774,326	8,595,850,225	10,626,139,253	10,188,966,118
最終の分母	⑨=⑦-⑧	8,104,429,508	8,683,903,867	10,207,553,810	10,349,993,193
(分子)課税支出合計	⑩=①+③	12,813,355,884	13,978,300,409	17,224,711,934	17,573,268,599
分子から控除するもの	⑪	6,033,024,889	6,610,687,359	8,335,140,856	8,234,348,640
最終の分子	⑫=⑩-⑪	6,780,330,995	7,367,613,050	8,889,571,078	9,338,919,959
課税仕入割合	⑬=⑫/⑨	0.83662	0.84842	0.87088	0.90231

区 分		H 9	H10	H11	H12	H13
収益的支出非課税支出		925,799,610	954,317,109	979,910,694	1,037,235,805	1,039,127,619
収益的支出不課税支出		7,385,300	114,158,800	183,130,000	371,681,600	495,877,000
収益的支出課税支出(税込)	(25)列 ①	2,438,742,403	2,794,007,696	3,065,542,264	3,044,121,723	3,051,198,329
収益的支出計(税込)	(39)列 ②	3,371,927,313	3,862,483,605	4,228,582,958	4,453,039,128	4,586,202,948
資本的支出非課税支出		467,263,392	641,026,222	34,390,107	27,118,043	17,441,922
資本的支出不課税支出		767,056,229	850,652,111	995,742,951	1,151,097,373	1,302,410,434
資本的支出課税支出(税込)	(27)列 ③	15,175,320,413	17,790,237,958	19,329,771,464	15,847,875,662	12,010,211,961
資本的支出計(税込)	(41)列 ④	16,409,640,034	19,281,916,291	20,359,904,522	17,026,091,078	13,330,064,317
支出合計(税込)	⑤=②+④	19,781,567,347	23,144,399,896	24,588,487,480	21,479,130,206	17,916,267,265
企業債償還金	⑥	385,710,034	487,036,291	678,429,143	865,751,457	1,076,683,317
(分母)支出合計-償還金	⑦=⑤-⑥	19,395,857,313	22,657,363,605	23,910,058,337	20,613,378,749	16,839,583,948
分母から控除するもの	⑧	9,849,736,510	12,345,960,439	11,304,152,044	10,286,560,015	8,309,773,439
最終の分母	⑨=⑦-⑧	9,546,120,803	10,311,403,166	12,605,906,293	10,326,818,734	8,529,810,509
(分子)課税支出合計	⑩=①+③	17,614,062,816	20,584,245,654	22,395,313,728	18,891,997,385	15,061,410,290
分子から控除するもの	⑪	8,472,886,271	10,798,911,967	10,152,106,439	9,086,153,443	7,134,331,408
最終の分子	⑫=⑩-⑪	9,141,176,545	9,785,333,687	12,243,207,289	9,805,843,942	7,927,078,882
課税仕入割合	⑬=⑫/⑨	0.95758	0.94898	0.97123	0.94955	0.92934

(注) 消費税法基本通達「16-2-2(2)ハ」にしたがって、企業債に係る事業が行われた課税期間における支出(同通達(1)又は(2)イ若しくはロにより用途が特定された負担金の用途としての支出及び借入金等の返済費又は償還費を除く。)のうちの、課税仕入れ等の支出の額とその他の支出の額の割合(課税仕入割合)を求めた表である。

(別表8)

## すでに特定が行われた支出

発行年度	区分	課税仕入れ	課税仕入れ以外	合計
元年度	国庫補助金	1,387,992,758	1,406,207,242	2,794,200,000
	利子負担金		2,984,000	2,984,000
	他会計繰入金(利子)		337,355,046	337,355,046
	支出控除額合計	1,387,992,758	1,746,546,288	3,134,539,046
2年度	国庫補助金	2,928,862,274	487,877,726	3,416,740,000
	利子負担金		1,010,000	1,010,000
	他会計繰入金(利子)		364,646,853	364,646,853
	支出控除額合計	2,928,862,274	853,534,579	3,782,396,853
3年度	国庫補助金	3,343,754,473	333,875,527	3,677,630,000
	利子負担金		3,142,000	3,142,000
	他会計繰入金(利子)		423,585,895	423,585,895
	支出控除額合計	3,343,754,473	760,603,422	4,104,357,895
4年度	国庫補助金	5,291,676,915	628,566,085	5,920,243,000
	利子負担金		9,375,000	9,375,000
	他会計繰入金(利子)		477,758,776	477,758,776
	支出控除額合計	5,291,676,915	1,115,699,861	6,407,376,776
5年度	国庫補助金	6,033,024,889	1,225,965,111	7,258,990,000
	利子負担金		11,013,000	11,013,000
	他会計繰入金(利子)		550,771,326	550,771,326
	支出控除額合計	6,033,024,889	1,787,749,437	7,820,774,326
6年度	国庫補助金	6,610,687,359	1,321,239,641	7,931,927,000
	利子負担金		9,456,000	9,456,000
	他会計繰入金(利子)		654,467,225	654,467,225
	支出控除額合計	6,610,687,359	1,985,162,866	8,595,850,225
7年度	国庫補助金	8,335,140,856	1,524,356,144	9,859,497,000
	利子負担金		7,009,000	7,009,000
	他会計繰入金(利子)		759,633,253	759,633,253
	支出控除額合計	8,335,140,856	2,290,998,397	10,626,139,253
8年度	国庫補助金	8,234,348,640	1,084,304,360	9,318,653,000
	利子負担金		3,838,000	3,838,000
	他会計繰入金(利子)		866,475,118	866,475,118
	支出控除額合計	8,234,348,640	1,954,617,478	10,188,966,118
9年度	国庫補助金	8,472,886,271	448,703,729	8,921,590,000
	利子負担金		2,866,000	2,866,000
	他会計繰入金(利子)		925,280,510	925,280,510
	支出控除額合計	8,472,886,271	1,376,850,239	9,849,736,510
10年度	国庫補助金	10,798,911,967	589,668,033	11,388,580,000
	利子負担金		3,443,000	3,443,000
	他会計繰入金(利子)		953,937,439	953,937,439
	支出控除額合計	10,798,911,967	1,547,048,472	12,345,960,439
11年度	国庫補助金	10,152,106,439	169,140,561	10,321,247,000
	利子負担金		3,390,000	3,390,000
	他会計繰入金(利子)		979,515,044	979,515,044
	支出控除額合計	10,152,106,439	1,152,045,605	11,304,152,044
12年度	国庫補助金	9,086,153,443	163,482,557	9,249,636,000
	利子負担金		1,649,000	1,649,000
	他会計繰入金(利子)		1,035,275,015	1,035,275,015
	支出控除額合計	9,086,153,443	1,200,406,572	10,286,560,015
13年度	国庫補助金	7,134,331,408	135,090,592	7,269,422,000
	利子負担金		1,460,000	1,460,000
	他会計繰入金(利子)		1,038,891,439	1,038,891,439
	支出控除額合計	7,134,331,408	1,175,442,031	8,309,773,439

(注) この表においては、16-2-2(1)及び(2)イ、ロによりすでに特定が行われた支出であって、企業債償還金に充当された負担金収入の用途の特定における課税仕入割合の計算からは除かれるものを集計している。

#### 2-2-2-4 平成 13 年度以前における企業債償還に充てられた繰入金、負担金等の使途の特定状況

また、過去の年度においても、平成元年度以後発行の企業債等の償還費のために使用されることとされている繰入金等について、使途をすべて課税仕入れに特定して、全額特定収入としているが、本報告書・第三編 2-2-1-5 で述べたロの方法による使途の特定が必要とされる。

平成 13 年度以前の過去の年度の使途の特定の見直しによる結果としての特定収入減少額に対する消費税納付減少額については、すでに更正の請求の期限が経過しており、更正の請求は行えない。しかし、課税当局による納付すべき税額を減少させる更正は、5 年間行なうことが可能であるから<sup>133</sup>、嘆願を行う等により、税務調査を受けて更正を受けられる可能性がある。更正を受けられるよう努力をすべきである。

#### 2-2-3 社団法人長野県原種センター(消費税納付額への影響はない。)

##### 2-2-3-1 特別会計の一部について課否判定を行っておらず、消費税計算に反映していない

社団法人長野県原種センター(以下、「原種センター」という。)の収支計算書は、「一般会計」、「収益事業会計」、「主要農作物種子共助特別会計」、「主要農作物種子残量等処理共済特別会計」、「園芸種苗共助特別会計」の 5 つの会計区分別に作成されているが、このうち、「主要農産物種子共助特別会計」と「園芸種苗共助特別会計」が消費税の計算に反映されていなかった。

もともと、計算に反映されていない両会計の主たる収入である積立金収入は不課税であることから結果として今年度の消費税の計算に重大な影響はない。

しかし、両会計区分には他に受取利息(非課税売上)も計上されており、これを考慮しないと課税売上割合に影響を与えることとなり、また、収支構造が変化すれば一部の会計区分を反映しないことが消費税計算に重要な影響を与える可能性もある。今後においては、内部に会計区分を設けている場合、特定の会計区分についてのみならず、事業体全体のすべての取引(収入・支出)において課否判定を行う必要がある。

##### 2-2-3-2 不課税収入が特定収入に該当するか否かの判断を行っていない

原種センターでは、「一般会計」において 29,753,796 円の補助金等収入が、「収益事業会計」に

---

<sup>133</sup> 国税通則法第 70 条第 2 項第 1 号。