

Ⅱ 国、地方公共団体、公共・公益法人等の消費税Q&A

(問1) 免税期間における起債の償還元金に充てるための補助金等の用途の特定

Q 地方公共団体の特別会計が、消費税の納税義務が免除される課税期間において、借入金等（消費税法施行令第75条第1項第1号に規定する「借入金等」（通常の借入金等）をいいます。以下同じ。）を財源として事業を行いました。

その後、課税事業者となった課税期間において、当該借入金等の返済のための補助金等の交付を受けましたが、当該補助金等の交付要綱等にその旨が記載されているときは、当該借入金等により賄われた課税仕入れ等については仕入税額控除の対象とされていないことから、当該補助金等については、特定収入に該当しないものとして取り扱ってよいでしょうか。

A 特定収入に該当しないものとして取り扱われます。

国又は地方公共団体等については、特定収入によって賄われる課税仕入れ等は、課税資産の譲渡等のコストを構成しないという考え方から、特定収入により賄われる課税仕入れ等の税額は仕入税額控除の対象としない調整計算を行うこととされています。

この考え方に基づき、借入金等の返済のための補助金等については、次の方法により用途を特定することとしています（消費税法基本通達16-2-2(1)注書、(2)ハ）。

イ 借入金等を財源として行った事業について、当該借入金等の返済のための補助金等が交付される場合において、当該補助金等の交付要綱等にその旨が記載されているときは、当該補助金等は当該事業に係る経費のみに使用される収入として用途を特定する。

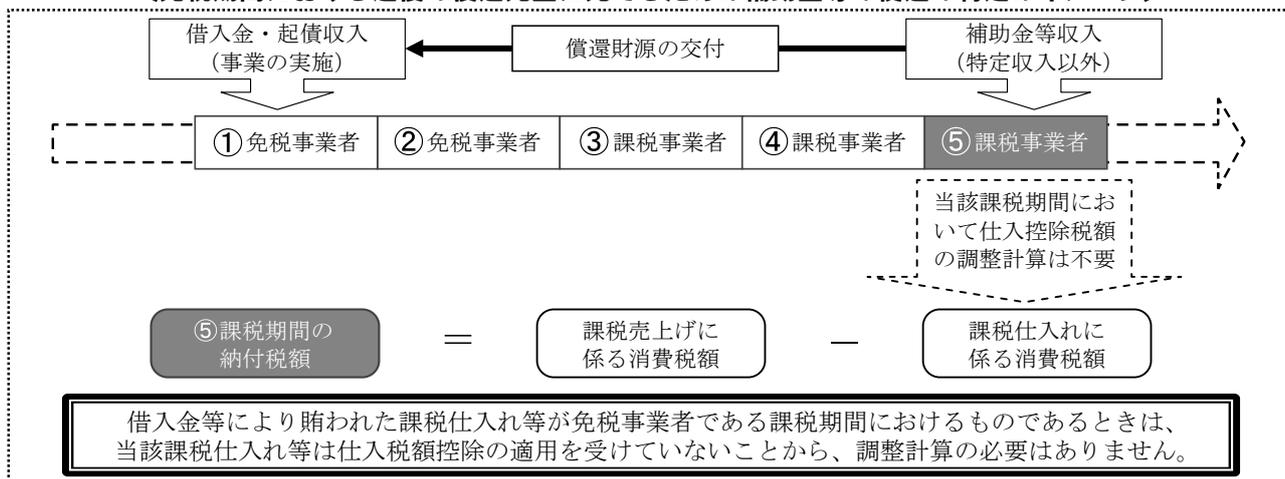
ロ 交付要綱等において、借入金等の返済のための補助金等とされているものについては、当該借入金等により事業が行われた課税期間における支出の割合であん分する方法で用途を特定する。

これは、借入金等により賄われた課税仕入れ等が、結果的に補助金等で賄われることとなるからであり、過去において仕入税額控除の対象とされた課税仕入れ等で借入金等により賄われたものについて当該補助金等の交付を受けた課税期間において調整しようとするものです。

この考え方からすれば、借入金等により賄われた課税仕入れ等が、免税事業者である課税期間におけるものであれば、仕入税額控除の対象とされていないことから、調整をする必要はないこととなります。

なお、市町村の統廃合により新設あるいは存続する特別会計が、廃止された特別会計から債権債務を承継することとなり、引き継いだ借入金等の中に廃止された特別会計が免税期間中に行った起債に係る部分がある場合、その借入金等の返済のための補助金等についても同様に取り扱われます。

〔免税期間における起債の償還元金に充てるための補助金等の用途の特定のイメージ〕



(問2) 借換債の償還に充当した繰入金等

Q 地方公共団体の特別会計が、X1年度に地方債を財源として事業を行い、その後、X2年度において借換債を起債し、その資金を原資としてX1年度に起債した地方債を償還しました。

更に、X3年度において、X2年度に起債した借換債を償還するために、一般会計からの繰入金等が措置された場合、その繰入金等の用途の特定に当たっては、X1年度の地方債で賄った事業に係る経費に充てられたものとして用途を特定することとなるのでしょうか。

なお、X1年度～X3年度は課税事業者であり、地方債及び借換債は、消費税法施行令第75条第1項1号に規定する「借入金等」(通常の借入金等)に該当するものです。

A その地方債で賄った事業に係る経費に充てられたものとして用途を特定することとなります。

地方債の元金を償還するために一般会計からの繰入金等が措置された場合には、その繰入金等は元金償還金のために使用されたものとして用途を特定するのではなく、その地方債で賄った事業のために使用されたものとして用途を特定することとされています(消費税法基本通達16-2-2(1)注書、(2)ハ)。

借換債を償還するための一般会計からの繰入金等は、実質的には借換債によって償還された地方債で賄われた事業のために使用されたこととなりますので、その事業に係る経費に充てられたものとして用途の特定を行うのが合理的です。

したがって、借換債によって償還された地方債で賄われた事業に係る経費が課税仕入れ等であれば、借換債を償還するための一般会計からの繰入金等は特定収入に該当することとなります。

なお、借換債によって償還された地方債で賄われた課税仕入れ等が、免税事業者である課税期間におけるもの場合には、その課税仕入れ等は仕入税額控除されていませんので、借換債を償還するための一般会計からの繰入金等は、特定収入に該当しないものとして取り扱われます(問1参照)。

(問3) 繰越金

Q 前年度において収受した補助金等について、一部を今年度に繰り越し、今年度においてその繰越金を歳入として受け入れる処理を行いました。この場合、今年度において受け入れ処理した前年度繰越金は今年度の特定収入となりますか。

A 今年度の特定収入には該当しません。

前年度繰越金を生ずるもととなった収入(補助金等)は、収受した年度において特定収入に該当するか否かの判定(用途の特定)を行っていますから、前年度繰越金は、それを歳入として受け入れ処理した年度において特定収入とならず、用途の特定を行う必要もありません。

なお、前年度繰越金を歳入として受け入れ処理した年度においては、前年度繰越金を除いた歳入について特定収入に該当するかどうかの判定(用途の特定)を行います。

(問4) 繰越明許費

Q 地方公共団体の特別会計が、特定収入に該当する補助金収入を地方自治法第213条に規定する繰越明許費として翌年度に繰り越している場合、その繰越明許費は実際に収受した年度の特定収入として取り扱うのでしょうか。あるいは、繰り越した年度における特定収入として取り扱うのでしょうか。

(参考)

繰越明許費とは、歳出予算の経費のうち、その性質上又は予算成立後の事由に基づき、年度内にその支出を終わらない見込みのあるものについて、予算の定めるところにより、翌年度に繰り越して使用する経費をいいます。

A 実際に収受した年度の特定収入となります。

地方公共団体は、会計年度を設けて、その期間の収支を区分整理するに当たって、「各会計年度における歳出は、その年度の歳入をもって、これに充てなければならない。」(地方自治法第208条第2項) こととされ、また、「毎会計年度の歳出予算の経費の金額は、これを翌年度において使用することができない。」(地方自治法第220条第3項) こととされています。

ただし、予算の効率的執行を図るため、①地方公共団体の経費をもって支弁する事件で、その履行に数年度を要するもの(継続費の通次繰越し(地方自治法第212条))、②歳出予算の経費のうち、その性質上又は予算成立後の事由に基づき、年度内にその支出を終わらない見込みのあるもの(繰越明許費(地方自治法第213条))、③歳出予算の金額のうち、年度内に支出負担行為をし、避け難い事故のため年度内に支出を終わらなかったもの(事故繰越し(地方自治法第220条第3項))についてはその例外とされています。

ところで、消費税の取扱いにおいて、国、地方公共団体、公共法人等の繰越金については、繰越金を歳入又は収入として受け入れた年度の特定収入には該当せず、繰越金が発生した年度(実際に収受した年度)において特定収入に該当するか否かを判定することとされています。

この繰越金には、「継続費の通次繰越し」に限らず、「繰越明許費」及び「事故繰越し」も含まれるべきものです。

したがって、質問の補助金収入の繰越明許費についても、その補助金を収受した年度において特定収入に該当することとなります。

(問5) 地方自治法上の繰上充用

Q 地方自治法施行令第166条の2《翌年度歳入の繰上充用》に規定する繰上充用に係る収入は、今年度の特定収入に該当しますか。

(繰上充用の具体例)

〇〇県では、森林特別会計を設けていますが、単年度で赤字が生じる場合、他会計からの繰入金等で補填せず、繰上充用により補填(翌年度の収入から補填)することとしています。

(参考)

地方自治法施行令第166条の2《翌年度歳入の繰上充用》

会計年度経過後にいたって歳入が歳出に不足するときは、翌年度の歳入を繰り上げてこれに充てることができる。この場合においては、そのために必要な額を翌年度の歳入歳出予算に編入しなければならない。

A 今年度における特定収入には該当しません。

地方自治法施行令第166条の2に規定する繰上充用は、会計に赤字が生じた場合、単に翌年度の歳入で今年度の赤字を補填するというものであり、実際に収入として収受する翌年度において特定収入に該当するか否かの判定を行いますから、今年度における特定収入には該当しません。

(問6) 借入金の利子の支払に使用することとされている補助金

Q 当法人（公益財団法人）では、建物の建設資金の借入れを行いました。借入金の利子の支払に当たっては、地方公共団体から補助金が交付されることとなっています。この補助金は、特定収入として取り扱うこととなるのでしょうか。

A 特定収入に該当しないことになります。

質問の補助金については、金銭の借入れに関して交付される補助金ですが、借入金元本の返済に充てられるものではなく、非課税取引の対価である借入金利子の支払のためにのみ使用することとされている収入ですから、その補助金を交付する地方公共団体が作成した交付要綱等にその旨が明らかにされていれば、特定収入に該当しないことになります。

(問7) 人件費に用途が特定されている補助金

Q 当事業団では、交付要綱において人件費に充てるべきこととされている補助金を国から交付されており、当該補助金を給料及び通勤手当として職員に支払っています。この場合、当該補助金は特定支出のためにのみ使用するものでない（通勤手当の支給は課税仕入れとなります。）ことから、全額が特定収入に該当することとなると考えられますが、当該補助金における実績報告書において通勤手当として支出した金額が明らかにされている場合には、当該金額のみを特定収入とし、それ以外の金額については、特定収入に該当しないものとして取り扱ってよいのでしょうか。

A 通勤手当以外の金額については、特定収入に該当しないものとして取り扱って差し支えありません。

資産の譲渡等の対価以外の収入の用途が特定されているかどうかは、一般的には法令又は交付要綱等に定めるところによります。この場合の交付要綱等とは、補助金等を交付する者が作成したその補助金等の用途を定めた文書をいい、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、実績報告書も含まれます（消費税法基本通達16-2-2(1)、P8参照）。

したがって、実績報告書において、通勤手当として支出した金額が明らかにされている部分に係る補助金を特定収入とし、給料として支出した金額に係る補助金を特定支出のためにのみ使用することとされている収入として特定収入に該当しないものとして取り扱って差し支えありません。

(問8) 消費税の還付金

Q 国、地方公共団体、公共・公益法人等が、消費税の確定申告に当たって控除不足還付税額が生じ還付金を受け取った場合、その還付金は特定収入に該当しますか。

A 特定収入に該当しません。

消費税の確定申告において控除不足還付税額が生じたことにより收受する還付金は、資産の譲渡等の対価以外の収入ですが、消費税法施行令第75条第1項第5号の「還付金」に該当しますので、特定収入に該当しない収入（特定収入以外の収入）となります（P6参照）。

なお、還付加算金は、利息的な要素はありますが、対価性がないことから資産の譲渡等の対価以外の収入に該当し、特定収入となります。

(問9) 公益法人等の申告単位

Q 当法人（公益社団法人）では、法人税法上の収益事業に該当する事業も行っていることから、収益事業と非収益事業について区分経理し、収益事業部門を特別会計とし、非収益事業部門を一般会計とする経理を行っています。このように会計単位を別々にしている場合には、収益事業部門の特別会計についてのみ申告すればよいのでしょうか。また、非収益事業部門の一般会計についても申告の必要がある場合、各部門ごとに申告すればよいのでしょうか。

A 収益事業部門及び非収益事業部門において行った課税資産の譲渡等について、合わせたところで申告をする必要があります。

公益法人等の非収益事業から生じた所得には法人税は課税されませんが、消費税においては、非収益事業に属する資産の譲渡等を行った場合であっても、それが国内における課税資産の譲渡等である限り、事業者である公益法人等が行ったものですから、課税の対象となります（消費税法第4条第1項）。

また、消費税は事業者を納税義務者としていますが、基準期間における課税売上高及び特定期間における課税売上高（又は給与等支払額）（以下「基準期間における課税売上高等」といいます。）が1,000万円以下の場合には、原則として、その課税期間の納税義務は免除されます（消費税法第9条第1項等）。この基準期間における課税売上高等も事業者を単位として判定することとされています。さらに、消費税の申告も事業者を単位として行うこととされています（消費税法第42条第1項、第45条第1項）。このような取扱いは、公益法人等であっても異なることはありませんから、収益事業部門と非収益事業部門について各部門ごとに申告することは認められません。

したがって、公益法人等のその課税期間の基準期間における課税売上高等が1,000万円を超える場合には、その課税期間中に収益事業部門及び非収益事業部門において行った課税資産の譲渡等について、合わせたところで申告をする必要があります。

(問10) 一部事務組合への適用関係

Q 一部事務組合への消費税法の適用はどのようになりますか。

A 一部事務組合への消費税法の適用関係は以下のとおりです。

1 一部事務組合の法的性格と権能

一部事務組合は、二以上の地方公共団体がその事務の一部を共同して処理するために設ける特別地方公共団体であり（地方自治法第1条の3第3項、第284条第1項）、次のような性格を有しています。

- ① 構成団体から独立した地方公共団体としての性格
- ② 特別地方公共団体である性格
- ③ 公法人である性格

このような性格を持つ一部事務組合の権能は、次のようなものであるといえます。

- ① 一部事務組合は、法人格が認められ、行政主体としての各種の公権が賦与されているという点で、普通地方公共団体となんら違いはありません。ただし、一部事務組合の権能は、規約で定められた共同処理事務の範囲内においてのみ認められます。
- ② この共同処理事務については、なんら制限はなく、共同処理事務の範囲内であれば、そのために必要な条例・規則を制定し、財源を調達し、法律の認めている範囲内で公権力をもって事務を執行することができます。

2 一部事務組合の財務と会計

一部事務組合には、都道府県及び市町村に関する規定の準用があります（地方自治法第292条）。

また、財務の規定については、全て準用されると解されていることから、一般的には、会計の区分の規定（地方自治法第209条）についての準用があります。したがって、法令に特別会計を設けるべき旨の規定がある場合は格別、その他の場合は、一般会計であることは、普通地方公共団体の場合と同様です。

3 一部事務組合における消費税の課税関係

このように、一部事務組合の場合、会計については普通地方公共団体と同様と考えるべきものであり、消費税法の適用についても、基本的には普通地方公共団体と同様に解することとなります（消費税法第60条）。

ただし、普通地方公共団体において、本来、特別会計を設けて会計経理することとされている事業を一部事務組合において共同処理する場合には、当該事業を経理する一部事務組合の会計は、特別会計と考えるべきものであることから、消費税法施行令第72条第3項において、「当該事業は、同条（消費税法第60条）第1項本文の特別会計を設けて行う事業とみなす。」とされています。

ここで、特別会計を設けて行う事業とみなされる事業とは、

- ① 地方公営企業に係る事業
- ② 競馬等の公営競技の事業
- ③ 対価を得て資産の譲渡又は貸付けを主として行う事業

等が考えられます。このうち、地方公営企業は、地方公営企業法等により特別会計を設けて行うものとすることが定められていることから、一部事務組合においてこのような事業を共同処理する場合にも、当然に特別会計を設けて会計経理することとなります。このほか、消費税法施行令第72条第3項においては、②及び③の場合について特別会計を設けて行う事業とみなすこととされています。

なお、地方自治法第285条の一部事務組合が特別会計を設けて行う事業のうち、「対価を得て資産の譲渡又は貸付けを主として行う事業」以外の事業は、一般会計に係る事業とみなされます。この場合、「主として」行われる事業か否かは、その特別会計の総収入金額に占める資産の譲渡又は貸付けの対価の額が50%を超えているか否かにより判定します。

注
意

○ 国及び地方公共団体の e-Tax 義務化について

令和2年4月1日以降に開始する課税期間から、国及び地方公共団体（地方公営企業を含む。）が行う消費税等の申告は、e-Taxにより提出することが義務付けられています。

「地方公共団体」には、都道府県や市町村の普通地方公共団体のほか、一部事務組合などの特別地方公共団体も含まれます。

したがって、消費税等の申告が必要な一部事務組合は、申告書及び添付書類（「付表」など）をe-Taxにより提出しなければなりません。（参照→P20「e-Tax義務化について」）

（問11）令和元年10月1日前の借入金の返済に充てる補助金の交付を受けた場合

Q 令和元年10月1日前に借入金等を財源として課税仕入れ（消費税率6.3%適用）を行い、当該借入金等の返済等のための補助金等が同日以後に交付された場合、当該補助金等が交付された課税期間における特定収入に係る仕入控除税額の調整計算はどのようになりますか。

A 当該補助金等に係る仕入控除税額の調整計算においては、課税仕入れ等に係る特定収入に6.3/108を乗じて計算することとなります。

国、地方公共団体等に特定収入がある場合には、仕入控除税額の計算に当たって、その特定収入に係る課税仕入れ等の税額を調整することとされています（P4参照）。

令和元年10月1日以後に受け入れる特定収入に係る仕入控除税額の調整計算については、原則として消費

税率7.8%（軽減税率が適用される課税仕入れ等に係る支出のために充てられるものについては6.24%）を前提として調整（課税仕入れ等に係る特定収入に7.8 / 110又は6.24 / 108を乗じて計算）を行うこととなります。

また、平成26年4月1日から令和元年10月1日前に受け入れる特定収入及び同日以後に受け入れる特定収入のうち法令若しくは交付要綱等又は国、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（以下「法令等」といいます。）において旧税率適用課税仕入れ等（6.3%適用課税仕入れ等）に係る支出等のためにのみ使用することが明らかにされているものに係る仕入控除税額の調整計算については、原則として消費税率6.3%を前提として調整（課税仕入れ等に係る特定収入に6.3 / 108を乗じて計算）を行うこととなります。

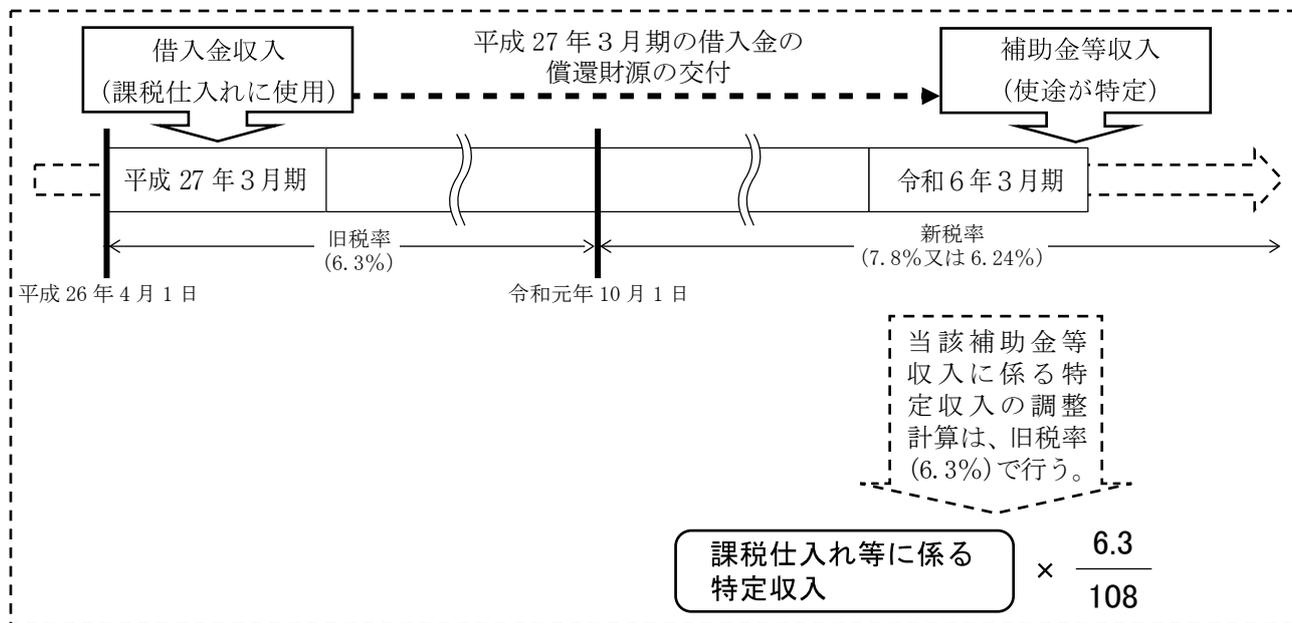
ところで、法令において返済又は償還のための補助金等が交付されることとなっていない借入金等（以下「借入金等」といいます。）を財源として課税仕入れ等を行い、後日、当該借入金等の返済等のための補助金等が交付された場合で、当該補助金等の交付要綱等に当該借入金等の返済等のための補助金等である旨が記載されているときは、当該補助金等は当該課税仕入れ等にのみ使用される収入として使途を特定することとなります（消費税法基本通達16-2-2(1)注書）。

したがって、例えば、令和元年10月1日前に借入金等を財源として課税仕入れ（消費税率6.3%適用）を行い、当該借入金等の返済等のための補助金等（交付要綱等で使途が特定されているものに限り）が同日以後に交付された場合には、当該補助金等に係る仕入控除税額の調整計算は、消費税率6.3%を前提として調整（課税仕入れ等に係る特定収入に6.3 / 108を乗じて計算）を行うこととなります*。

※ この方法で計算する場合には、旧税率（4%及び6.3%）を適用した取引がある場合の計算表（国税庁ホームページに掲載しています。）を使用してください。

（注）平成26年4月1日前に受け入れる特定収入及び同日以後に受け入れる特定収入のうち法令等において旧税率適用課税仕入れ等（4%適用課税仕入れ等）に係る支出等のためにのみ使用することが明らかにされているものに係る仕入控除税額の調整計算については、原則として消費税率4%を前提として調整（課税仕入れ等に係る特定収入に4 / 105を乗じて計算）を行うこととなります。

〔令和元年10月1日前の借入金の返済に充てる補助金の交付を受けた場合のイメージ〕



(問12) 適格請求書発行事業者の登録を受けたことにより課税期間の途中から課税事業者となった場合における資産の譲渡等の時期の特例の適用について

Q 所得税法等の一部を改正する法律（平成28年法律第15号）（以下「平成28年改正法」といいます。）附則第44条第4項の規定の適用により、免税事業者である地方公共団体の特別会計等が課税期間の途中に適格請求書発行事業者の登録を受け、当該登録を受けた日（以下「登録開始日」といいます。）から課税事業者となる場合、登録開始日の属する課税期間中に行った資産の譲渡等及び課税仕入れ等につき資産の譲渡等の時期の特例の適用を受ける場合には、登録開始日以前に行ったものも含め、当該課税期間中に行った全ての資産の譲渡等及び課税仕入れ等が会計年度の末日（登録開始日以後の日）に行われたものとして、当該課税期間の申告に含めることとなりますか。

A 当該課税期間の申告に含める資産の譲渡等及び課税仕入れ等は以下のとおりです。

国、地方公共団体、公共・公益法人等は、資産の譲渡等又は課税仕入れ等を行った時期について、その対価を収納すべき又は費用の支払をすべき会計年度（課税期間）の末日に行われたものとしてすることができますが（P 3 参照）、平成28年改正法附則第44条第4項の適用により、免税事業者である地方公共団体の特別会計等が課税期間の途中に適格請求書発行事業者の登録を受け、登録開始日から課税事業者となる場合、登録開始日の属する課税期間の初日から登録開始日の前日までの間（以下「免税期間」といいます。）に行った資産の譲渡等及び課税仕入れ等について、資産の譲渡等の時期の特例を適用しない（会計年度の末日に行われたものとし）ことも認められます。

この場合、免税期間に行った資産の譲渡等及び課税仕入れ等については、当該課税期間の申告に含めないこととなり、登録開始日の属する課税期間のうち当該登録開始日以後に行った資産の譲渡等及び課税仕入れ等についてのみ、その対価を収納すべき又はその費用の支払をすべき会計年度の末日（課税事業者である日）に行われたものとし、当該課税期間の申告に含めることとなります。

(問13) 適格請求書発行事業者の登録を受けたことにより課税期間の途中から課税事業者となった場合における仕入控除税額の計算の特例の適用について

Q 平成28年改正法附則第44条第4項の規定の適用により、免税事業者である地方公共団体の特別会計等が課税期間の途中に適格請求書発行事業者の登録を受け、登録開始日から課税事業者となる場合、登録開始日の属する課税期間に受け入れた補助金等（不課税収入）については、登録開始日以前に受け入れたものも含め、特定収入に該当するものとして、仕入控除税額の計算の特例を適用することとなりますか。

A 仕入控除税額の計算の特例の適用に関しては、以下のとおりです。

国又は地方公共団体の特別会計や、公共・公益法人等において、課税仕入れ等を行った日の属する課税期間に特定収入があり、特定収入割合が5%を超える場合には、仕入控除税額の調整計算を行うこととされていることから、免税事業者である地方公共団体の特別会計等が課税期間の途中に適格請求書発行事業者の登録を受け、登録開始日から課税事業者となる場合であっても、登録開始日以前に受け入れた補助金等も含め、その用途の特定（特定収入に該当するかどうかの判定）を行う必要があります。

この点、質問の補助金等が、登録開始日の属する課税期間の初日から登録開始日の前日までの間（以下「免税期間」といいます。）に行われる課税仕入れ等に係る支出のためにのみ使用することとされている場合には、仕入税額控除の対象とならないものに用途が特定されていることから、登録開始日の前後のいずれにおいて受け入れたものであっても、原則として、特定収入には該当しないものとして取り扱います。

ただし、その地方公共団体の特別会計等が、免税期間に行われる資産の譲渡等及び課税仕入れ等について資産の譲渡等の時期の特例を適用している場合において、質問の補助金等が、資産の譲渡等の時期の特例によりその費用の支払をすべき会計年度の末日（課税事業者である日）に行われたものとされる課税仕入れ等に係る支出のためにのみ使用することとされている場合には、仕入税額控除の対象となるものに用途が特定されていることから、特定収入（課税仕入れ等に用途が特定された特定収入）に該当します。

また、質問の補助金等が、免税期間に行われる課税仕入れ等に用途が特定されていない場合には、登録開始日の前後のいずれにおいて受け入れたものであっても、特定収入（課税仕入れ等に用途が特定された特定収入又は用途不特定の特定収入）に該当します。

(注) 1 上記の場合における用途の特定方法は、P 8 ①及び②の方法によります。

2 特定収入割合（P 4 参照）及び調整割合（P 12 参照）は、免税期間を含む登録開始日の属する課税期間中の全ての特定収入及び資産の譲渡等の対価の額に基づき、算定します。