

消費税の誤りやすい事例

税理士 熊王征秀 (くまおう まさひで)

目次

課税の対象	
海外での広告宣伝は内容により区分する！	1
分離課税の譲渡所得も課税の対象になる！	2
収用に伴う補償金に注意！	4
保証金の償却部分も課税の対象になる！	5
非課税・免税	
駐車場の使用料や店舗兼用住宅の家賃はどうなる？	7
クレジット手数料は控除できない！	8
保険料でも課税される？	10
外国貨物は国内の事業者に販売しても免税になる！	11
納税義務者	
被相続人が提出した課税事業者選択届出書の効力は 相続人に引き継がれない！	13
課税標準	
土地と建物の一括譲渡	15
新車の販売は委託販売方式が有利？	17
相殺処理は認められない！	19
軽油の小売店が別途受領する軽油引取税	21
税額控除	
同居する親族が負担した事業用資産の取得費	24
外注費と賃金の境界線は？	25
給与負担金と労働者派遣料の境界線は？	27

海外での広告宣伝は内容により区分する！

広告代理店である当社は、国内企業から中国での商品の広告宣伝を依頼され、広告の企画から立案、中国の雑誌社との交渉などの宣伝業務一切を請け負った。

当社は、国外に事務所等は有しておらず、この広告宣伝の請負については、役務提供地が国外（中国）であることから国外取引と判断し、その収入については消費税の申告はしていない。

□ 役務の提供の内外判定は難しい

役務の提供が国内取引に該当するかどうかの判定は、役務提供時における役務提供場所が国内かどうかで判定することとされています（法4③二）。

ただし、消費税法施行令6条2項の1号から6号までに該当しないもの、つまり、役務提供地が明らかでないものや、役務の提供が国内と国外の間において連続して行われるものについては、役務提供を行う者の役務の提供に係る事務所等の所在地により内外判定をすることとされています（令6②七、基通5-7-15）。

本事例にある広告の請負ですが、広告の立案や企画は国内事務所で行うものであり、また、雑誌社との交渉や広告は国外で行うものであるから、その役務の提供は国内と国外にわたって行われていることとなります。

したがって、この場合の内外判定は、役務の提供に係る事務所等の所在地で行うことになり、結果、国内取引に該当することになります。

本事例の場合には、最終的な役務提供地が国外であることから単純に国外取引に該当するものと判断したことによりトラブルが発生したものです。

なお、国内取引に該当した場合において、広告の依頼主が非居住者である場合には、非居住者に対する役務の提供として輸出免税の規定が適用されるのですが、本事例の依頼主は国内企業であるから輸出免税の対象とはなりませんので、結果、8%課税取引に該当することになります（令17②七）。

□ 取引の内容を精査する！

国際間にわたる役務の提供についての内外判定は非常に難しいと感じています。消費税法施行令6条2項の規定に照らしあわせ、内外判定の基準をしっかりと確認する必要があります。

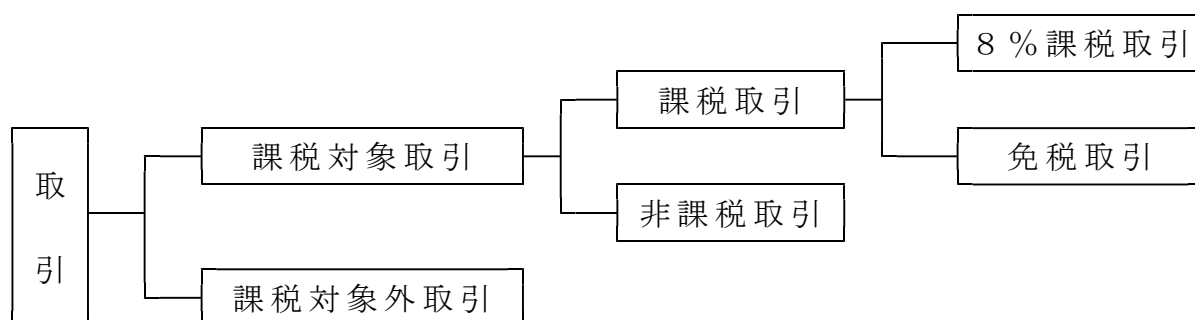
また、上記のように国内取引に該当した場合であっても、最終的に輸出免税の規定が適用されるようなケースもあるので注意が必要です。

国際間にわたる役務の提供の場合には、その内容をしっかりと確認しなければ内外判定をすることはできません。

なお、同じ海外での広告の請負であっても、契約の内容が単に海外の雑誌に広告記事を掲載するだけのものであれば、役務提供地は国外であるから国内取引にはならず、結果、消費税は課税されないこととなります。

いずれにしても、契約内容をしっかりと確認し、まず、国内取引に該当するかどうかの判断をすることが先決です。

その上で、国内取引に該当し、課税対象取引となるならば、次に非課税になるのかどうか、非課税にならないならば、さらに免税になるのかどうかということを、順序立てて判断する必要があるのです。



分離課税の譲渡所得も課税の対象になる！

青果業を営む個人事業者が、店舗とその敷地を売却したが、所得税の申告にあたり、店舗とその敷地の売却は分離課税の譲渡所得になることから店舗の売却代金については消費税の申告をしなかった。

なお、この個人事業者は簡易課税制度の適用を受けている消費税の課税事業者である。

□消費税の課税の対象となる取引は不動産所得と事業所得だけではない！

個人事業者の消費税計算というと、とにかく不動産所得と事業所得だけが関係するものと思いがちですが、たとえ譲渡所得や雑所得であっても、「事業として」行う限りは課税の対象に組み込まれるということに注意しなければなりません。

消費税法では、「国内において事業者が事業として対価を得て行った資産の譲渡等」につき、消費税を課することとしています（法4①、2①八）。

ここにいう「資産の譲渡等」には、事業用の建物の売却など、その性質上事業に付随して行われるものも含むこととされています（令2③、基通5-1-7）。

本事例の場合には、事業の用に供していた建物とその敷地を売却したわけですから、その売却は課税の対象となり、建物の譲渡対価については消費税が課税されることになるのです！

なお、土地の譲渡についても当然に課税の対象となるわけですが、簡易課税制度の適用を受けているので税額計算への影響はありません。

簡易課税制度の適用にあたっては、固定資産の売却は第4種事業に区分されるので、みなし仕入率は60%となります。

□所得税の所得区分とは切り離して考える！

個人が土地や建物を売却した場合には、所得税の世界では分離課税の譲渡所得に分類されるので、不動産所得や事業所得のような総合課税の所得とは切り離して考えがちです。

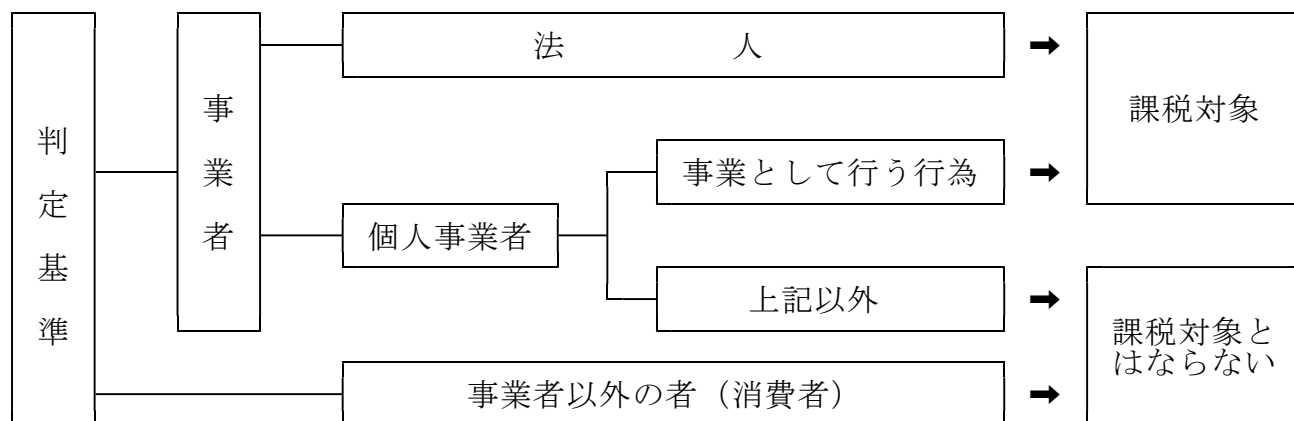
しかし、消費税の課税の対象になるかどうかの判断は、所得税の所得区分は一切関係ないわけですから、たとえ分離課税の譲渡所得に区分されるものであっても、事業用の土地や建物の売却は消費税の課税の対象に組み込まれることになるのです。

また、個人事業者がマイホームを売却した場合にも、その譲渡は分離課税の対象となるのですが、マイホームはあくまでも「家事用資産」であり、その売却は事業として行った行為には該当しないため、課税の対象とはなりません。

なお、個人事業者が事業用の資金を調達するために家事用資産を売却したとしても、その行為はあくまでも「家事用資産の譲渡」であり、課税の対象とはならないことに注意して下さい（基通5-1-8）。

たとえば、個人事業者が商品の仕入代金を工面するために趣味で所有していたゴルフ会員権を売却したとしても、その売却代金を課税売上げに計上する必要はないということです。

もっとも、商品の仕入代金については課税仕入れに該当する限りは仕入税額控除の対象とされることとなりますので、一連の行為すべてが課税の対象から除外されるということではありません。



収用に伴う補償金に注意！

所有する土地と建物が収用されたことにより、下記の補償金を収受した。

土地補償金	×××円
建物移転補償金	×××円
移転雑費補償金	××円

当社は、補償金のうち土地補償金は非課税売上高として処理をした。建物については、移転が困難であることからこれを取り壊し、新たに代替資産を取得する予定である。建物移転補償金は、租税特別措置法関係通達64(2)-8(ひき(曳)家補償等の名義で交付を受ける補償金)により対価補償金として取り扱われることとなるため、土地補償金と同様に課税の対象になるものと考え、課税売上高として処理をした。

なお、移転雑費補償金は一種の賠償金的性格を有するものであり、対価性がないことから課税対象外収入としている。

□法人税と消費税の関係

収用された土地に対する対価補償金は土地の売却代金として取り扱われます。一方、建物の移転補償金を収受した事業者がその建物を移転させずに取り壊した場合には、その移転補償金を対価補償金として認識し、法人税の申告で圧縮記帳の規定を適用することが認められています(租通64(2)-8)。

これは、あくまでも法人税における課税の特例として「対価補償金」とするものであり、建物が収用されたことによる対価ではありません。

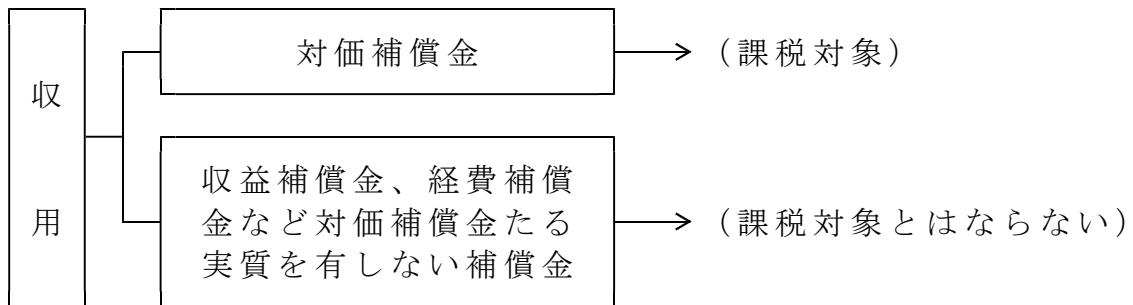
したがって、消費税の世界では、建物の移転補償金は課税対象外収入として取り扱うことになるのです。

本事例は、法人税における「対価補償金」を消費税における「資産の譲渡対価」と同一視したことにより発生したトラブルです。法人税における課税の特例の概念は、消費税における対価性の判断と必ずしも連動するものではありませんので注意が必要です。

トラブルの対策

土地が収用された場合に収受する土地補償金は、収用された土地の売却代金として非課税売上高となります。実務上、建物が収用されることはあまりないと思われませんが、建物の移転が困難であることから収用の請求をし、対価補償金を取得した場合には、収用された建物が結果的に取り壊された場合であっても、その対価補償金は建物の売却代金として課税売上高となるので注意が必要です。

また、本事例における移転雑費補償金のように、休廃業または資産の移転に伴い収益補償金や移転補償金などを収受することがありますが、これらの補償金は対価性のないものであり、課税の対象とはなりません(基通5-2-10)。



保証金の償却部分も課税の対象になる！

不動産賃貸業を営む個人事業者が、建物の賃貸借契約に基づき、賃借人から下記の金銭を収受した。

○月分賃料	××円
○月分共益費	××円
礼金	×××円
保証金	×××円

このうち、保証金については契約により毎年5%を償却する定めになっているのであるが、保証金の償却部分は減価償却費と同じように考え、消費税の計算に含めなかった。

なお、この個人事業者は簡易課税制度の適用を受けている消費税の課税事業者である。

□保証金償却と減価償却は同じようなもの？

建物などの賃貸借契約にあたり収受する保証金や権利金などのうち、賃借人に返還しない金額については、家賃の先取りと考え、課税の対象とされるのですが、契約期間終了後に返還する部分の金額は賃借人からの預り金であり、課税の対象とはなりません（基通5-4-3）。

なお、建物を賃借人が破損した場合や、契約により保証金を償却するような場合については、その返還しないこととなった時点で課税の対象に組み込むこととされています（基通9-1-23）。

本事例の場合には、保証金の「償却」と固定資産の「減価償却」を文字面だけを見て同じように考えてしまったことが、そもそものトラブルの原因です。

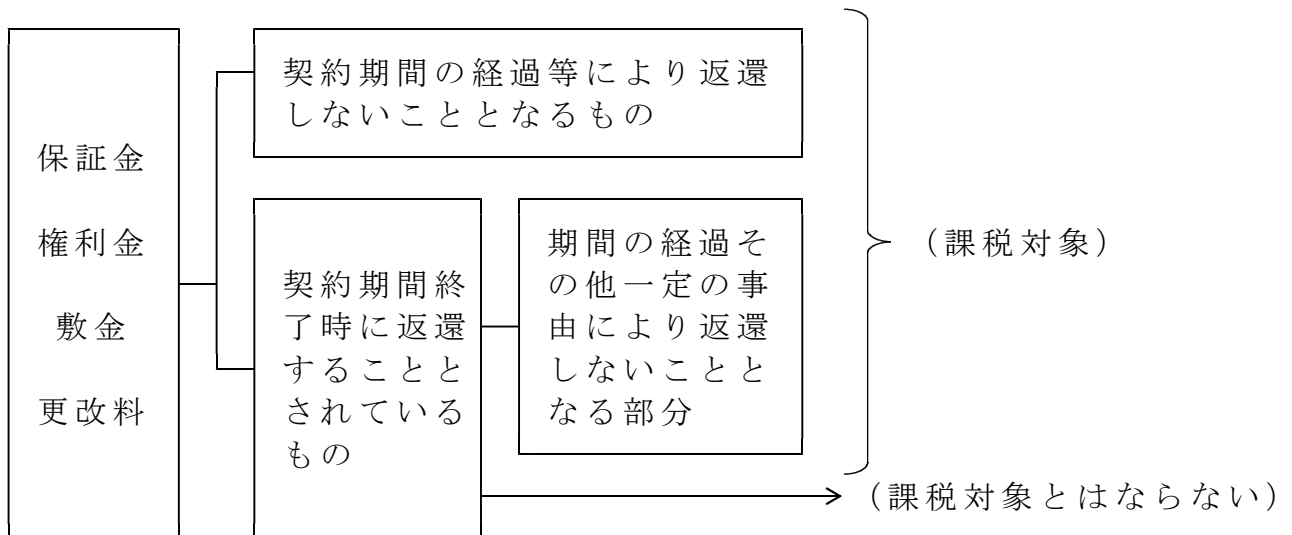
□課税の対象となる保証金とは？

固定資産を取得した場合には、その固定資産を取得した課税期間において取得価額の全額が仕入税額控除の対象とされるわけですから、その後に計上される減価償却費は当然に消費税計算には関係しないこととなります。

これに対し、保証金の場合には、賃借人が当初保証金を支払った時点では仕入税額控除の対象とはされていないわけですから、後々償却するものであっても、減価償却資産と保証金では根本的にその性質が異なるものです。

不動産の賃貸借の場合には、契約内容をしっかりと確認し、スタート時点で課税の対象に組み込まれる家賃や共益費、礼金などをまずしっかりと拾い出す必要があります。その上で、保証金の償却部分について、どの時点で売上げに計上しなければならないか、所得税や法人税の計算にも関係してくることなので、計上漏れのないように注意しなければなりません。

なお、簡易課税を適用する場合には、家賃や共益費、礼金とともに保証金の償却部分は第5種事業に区分され、みなし仕入率は50%となります。



駐車場の使用料や店舗兼用住宅の家賃はどうなる？

居住用マンションとその敷地内にある駐車場の賃貸に際し、賃貸借契約書にはマンションの家賃と駐車場使用料を区分しないで料金を記載した。また、店舗兼用住宅の賃貸に際し、賃貸借契約書には店舗部分と居住用部分の家賃を区分しないで料金を記載した。

当社は、上記いずれの料金についても居住用家賃として非課税売上げに計上している。

□ 契約内容によって課税区分が変わる？

駐車場などの付属設備については、住宅に付随して、または住宅と一体となって貸付けられるものに限り非課税とされています（基通6-13-3）。

したがって、単に居住用の家賃と駐車場の使用料を区分しないで契約したからといって、駐車場の使用料が即座に非課税になるというわけではありません。

また、店舗兼用住宅の家賃については、店舗部分は課税となり、居住用部分は非課税となります。その内訳を区分しなかったからといって、全体が非課税になるものではないのです（基通6-13-5）。

本事例の場合には、契約書面を工夫することによって消費税の課税を免れようとしたことにより発生したトラブルです。

□ 駐車場の使用料は原則課税・店舗兼用住宅は区分計算が必要になる！

非課税となる駐車場付住宅の貸付けについては、一戸建住宅に係る駐車場のほか、集合住宅についても次の①～③の条件をすべて満たすような場合には非課税として扱ってよいこととされています（基通6-13-3）。

- ① 入居者について一戸当たり一台分以上の駐車スペースが確保されていること
- ② 自動車の保有の有無にかかわらず割り当てられていること等
- ③ 住宅家賃とは別に駐車場使用料等を収受していないこと

賃貸マンションとともに駐車場を貸付ける場合ですが、現実問題として考えた場合、上記①～③の条件を満たすような契約というのは殆どないのでは？と個人的には感じています。つまり、駐車場の貸付けの場合には、たとえ契約書で家賃と駐車場使用料の内訳を区分していないような場合であっても、原則として料金の内訳を合理的に区分した上で、駐車場部分は課税売上げに計上しなければならないということです。

一戸建住宅を貸付けるような場合には、家賃と駐車場の使用料は区分しないで賃料を決めるケースが多いでしょうから、住宅とともに駐車場を貸付ける場

合で駐車場部分も非課税とされるのは、実際には一戸建住宅を賃貸するような場合に限られるのでないのでしょうか？

また、店舗兼用住宅の家賃を区分していない場合についても、あくまでも非課税となるのは住宅部分だけですから、これを合理的に区分しなければなりません。合理的に区分した上で、住宅の貸付け部分は非課税売上げに、店舗の貸付け部分は課税売上げに計上することになるのです（基通6-13-5）。

クレジット手数料は控除できない！

当社（小売店）がクレジットカードで商品を販売した際に発生した売掛債権について、資金繰りの関係からこの売掛債権を信販会社に譲渡した。

信販会社からは債権金額からクレジット手数料を差し引いた金額が振り込まれてきたが、当社は、この天引きされたクレジット手数料を課税仕入れと認識し、仕入税額控除の対象とした。

なお、クレジット手数料は、信販会社との契約により債権金額の10%と定められている。

□手数料の金額は1,080円なんだけれども…

クレジット手数料とは、いわば「債権売却損」であり、たとえこれを支払手数料勘定で処理していたとしても当然に課税仕入れにはなりません。

ところで、信販会社に支払うクレジット手数料は、本事例のように債権金額の○%と契約により取り決めていることが多いようです。

たとえば、債権金額が10,800円で、クレジット手数料が債権金額の10%という取り決めであったとしたらどうでしょう…

天引きされるクレジット手数料は1,080円（10,800円×10%）となり、金額面だけをみると、いかにも消費税が課税されているような数字になってしまうのです！

本事例の場合には、クレジット手数料の金額面だけをみて課税区分を判断したことにより発生したトラブルです。

□消費税が課税されているような金額だからといって課税だと思いきまない！

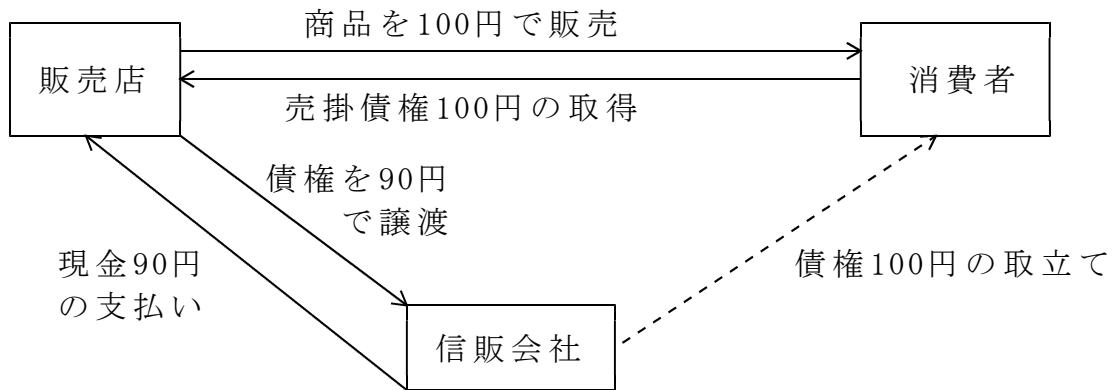
当たり前のことですが、消費税の課税区分を判定するときは、支払金額がいくらであるかなどということは基本的に関係がありません。

また、商品などの値段を設定する際にも、内税でジャスト10,000円とするか、あるいは外税で10,800円という値段設定にするかということは経営判断の問題であり、税額計算とは基本的に関係のないことです。

1,080円という料金設定になっているからといって、その金額面だけをみて即座に課税であると判断してはいけないのです！

なお、信販会社が購入した売掛債権を全額回収した場合には、その購入金額と回収金額の差額部分が信販会社の儲けとなるわけですが、この債権の取り立てによる差益（儲け）は貸付金の利息や手形の割引料と同質のものであり、信販会社の非課税売上げとなります（基通6-3-1（10））。

【参考】加盟店は次のように会計処理をすることになります



[商品販売時の販売店の処理]

(借方) 売掛金 100

(貸方) 売上 100

[債権譲渡時の販売店の処理]

(借方) 現預金 90

(貸方) 売掛金 100

支払手数料 10

保険料でも課税される？

当社（運送業者）は、美術品の配送にあたり、保険会社と損害保険契約を締結した。保険料は配送する美術品の価値に応じて設定されるため、非常に高額となっている。

当社は、荷送人に対し、配送料とは別に荷送人に請求した保険料（実費）については立替金として処理をしたため、課税売上高には計上していない。

□売上代金それとも立替金？

本事例の場合には、保険契約を締結したのは荷送人ではなく、当社です。

つまり、当社が荷送人に請求した保険料は、あくまでも「配送」という役務提供に関するコストの一部であり、これを「保険料」という名目で請求したに過ぎないものです。

したがって、当社が荷送人に対して請求した保険料は、配送料（売上高）の一部として扱われることになるため、当社は、保険料も含めた全額を課税売上高に計上しなければなりません（荷送人は保険料も含めた全額を仕入税額控除の対象とすることができます）。

本事例の場合には、保険会社に支払った実費を荷送人に請求していることからこれを立替金と認識し、売上高に計上しなかったことにより発生したトラブルです。

□契約の当事者を確認する

上記のように、保険契約を締結したのが運送会社である場合には、運送会社が負担する保険料は運送会社のコストであり、これを荷送人に請求するかどうかということは、あくまでも運送会社の判断により決定するものです。

この場合において、荷送人に保険料を実費で請求するかイロを付けるかということは運送会社が判断することであり、これにより税務上の取扱いが変わるわけではありません。「実費で請求したのだから立替金である」という理屈は通用しないので注意して下さい。

なお、保険会社との契約を荷送人本人が行うような場合には、荷送人が保険会社に支払う保険料は非課税となり、仕入税額控除の対象とはなりません。

この場合において、運送業者が荷送人から依頼を受けた上で保険会社に保険料を支払い、これを立替金として処理した上で荷送人に請求したような場合には、その保険料は運送業者にしてみればまさに立替金であり、このようなものについてまで売上高に計上する必要はありません。

いずれにしても、単純に「保険料である」とか「立替金である」という表面上の処理だけをみて課税区分を判断するのではなく、契約内容をしっかりと確

認することが大切です。当然のことながら、請求書の内訳を区分したからといって、それにより課税上の取扱いが変わるわけではないのです。

□荷主に代わって運送業者が付保する場合

貨物運送の場合の運送保険は、荷送人から付保の委任を受けた運送業者名で保険契約を結ぶことが認められています。

この場合には、たとえ運送業者名で保険契約を結んでいたとしても、保険の効果は荷送人に帰属しますので、事故があった場合には、荷送人に保険金が支払われることとなります。

このような実態にある運送保険の保険料について、運送業者が立替金または仮払金として処理している場合には、荷送人から保険料相当額として収受する立替金または仮払金は売上高に含める必要はありません。

外国貨物は国内の事業者に販売しても免税になる！

国外からの輸入貨物を国内の事業者の販売したが、通関手続は貨物を購入した事業者の責任において行う約束となっている。

当社は、販売した貨物は輸出したものではなく、また、国内の事業者に対して販売したものであるから輸出免税の適用はないと考え、課税売上げとして処理をした。

□輸出しなければ免税にならない？

輸出の許可を受けた貨物や輸入貨物で輸入許可前のものを関税法で外国貨物と定義しています（関税法2①三）。

外国貨物については、通関手続をして国内に搬入しなければ、国内での消費使用ができないものです。そこで、外国貨物の譲渡や貸付けについては輸出免税の規定を適用することとしているのです（法7①二）。

つまり、保税地域内にある外国貨物を国内の事業者に譲渡したような場合には、たとえ国内の事業者に対する譲渡であっても輸出免税の対象になるということです。

本事例の場合には、「輸出」したものではないということに加え、単に帳簿上の取引先をみて、国内の事業者に対するものであるから免税にはならないと短絡的に判断してしまったことがトラブルの原因です。

□取引の実態を把握する！

資産（貨物）を譲渡する場合ですが、その譲渡する資産が必ずしも売り手から買い手に移動するとは限りません。本事例のように、貨物は保税地域に置い

たままにしておいて、これを売買することもあるわけです。

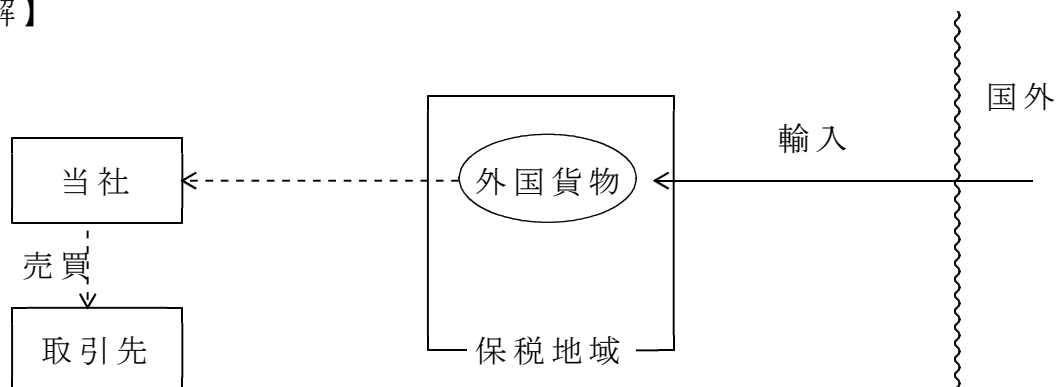
本事例のように、単に帳簿面だけをみて課税区分を判断することは極力避けなければなりません。帳簿上の取引先をみて、「国内の事業者＝課税」と短絡的に判断するのではなく、取引の実態を把握したうえで、消費税の課税区分を判断しなければいけないということです。

ところで、当社から外国貨物を購入した事業者ですが、この貨物の通関手続は購入した事業者がすることとなっているので、引取りに係る消費税や地方消費税は、貨物を購入した事業者が負担することになります。

したがって、この外国貨物につき課された消費税については、貨物を購入した事業者が、消費税の確定申告をする際に、仕入控除税額の計算に含めればよいこととなります。

当社では、海外の仕入先に支払う貨物の代金については仕入税額控除の対象とはならず、貨物の販売先である事業者から收受する売上代金は、輸出免税売上げとして、課税売上割合の計算上、分母と分子に計上すればよいのです。

【図解】



被相続人が提出した課税事業者選択届出書の効力は相続人に引き継がれない！

免税事業者である被相続人が貸倉庫を新築する予定があり、「課税事業者選択届出書」を提出したが、建物が完成する前に不慮の事故により死亡した。

事業を承継した相続人は、被相続人が提出した「課税事業者選択届出書」の効力は相続人に承継されるものと思ひ込み、「課税事業者選択届出書」の提出はしていない。

□特例選択届出書の効力は相続人に引き継がれない！

「課税事業者選択届出書」に限らず、「簡易課税制度選択届出書」や「課税期間特例選択届出書」などの特例選択届出書の効力は相続人に引き継がれません。したがって、事業を承継した相続人は、改めてこれらの特例選択届出書を提出しなければならないのです。

本事例の場合には、事業を承継した相続人が「課税事業者選択届出書」の提出を失念したことにより、せっかく被相続人が還付を受けるべく準備を進めてきたものがまったく無駄になってしまったわけです。

□相続が発生したときには要注意！

相続が発生した場合には、とかく遺産分割などの相続税関係に関心が偏りがちですが、所得税や消費税の準確定申告、各種届出書の提出などについても注意を払わなければなりません。特に、「課税事業者選択届出書」の提出を失念した場合には、予定されていた還付金収入がなくなってしまうわけですから事態は深刻です。くどいようですが、「課税事業者選択届出書」の提出については、くれぐれも忘れてたりすることのないよう注意して下さい。

なお、被相続人が課税事業者であった場合には、死亡日の翌日から4ヶ月以内に相続人は消費税の準確定申告書を提出しなければなりません（法45②、③）。

この準確定申告書には、「死亡した事業者の消費税及び地方消費税の確定申告明細書」を添付することとされています。また、「個人事業者の死亡届出書」についても提出が必要となるので注意が必要です（法57①四）。

□宥恕規定がある！

「課税事業者選択（不適用）届出書」あるいは「簡易課税制度選択（不適用）届出書」を提出期限までに提出できなかった場合であっても、次のような

事情がある場合には、承認申請をすることにより、期限後の提出であってもこれを認めることとしています（法9⑧・37⑤、令20の2①・57の2①、基通1-4-16～17・13-1-5の2）。

①天災などが発生した場合など

②その課税期間の末日前おおむね1ヶ月以内に相続があった場合で、相続人が新たに課税事業者を選択できる個人事業者になった場合

承認申請をする場合には、災害などの場合には災害等がやんだ後2ヶ月以内に、相続の場合には翌年2月末日までに「課税事業者選択（不適用）届出書」とともに「課税事業者選択（不適用）届出に係る特例承認申請書」を提出する、あるいは「簡易課税制度選択（不適用）届出書」とともに「簡易課税制度選択（不適用）届出に係る特例承認申請書」を提出する必要があります。

土地と建物の一括譲渡

不動産業者が分譲住宅を6,000万円で譲渡したが、土地と建物の譲渡対価を区分する際に、措置法通達62の3(2)-4を適用して、建物の建築原価に142%を乗じて建物の譲渡価額を算出し、次のように譲渡対価を区分して消費税の申告を行った。

建物の譲渡対価	$2,000\text{万円} \times 142\% = 2,840\text{万円}$
土地の譲渡対価	$6,000\text{万円} - 2,840\text{万円} = 3,160\text{万円}$

なお、売買契約書には、「売買価額6,000万円（消費税額等240万円を含む）」との記載がされている。

□契約書の記載金額は無視してもよい？

土地の譲渡益に対する法人税の重課税制度においては、建物の建築原価に142%を乗じて計算した金額を建物の譲渡対価とし、土地と建物の譲渡対価の合計額から建物の譲渡対価を控除した金額を土地の譲渡対価とすることが認められています（措通62の3(2)-4）。

ただし、措置法通達62の3(2)-3においては、合理的に算定した譲渡対価の額が契約書において明らかにされているときは、その契約書に記載された対価の額をもって計算する旨の定めがあります。

つまり、措置法通達62の3(2)-4の取扱いは、あくまでも同通達62の3(2)-3の例外的な取扱いなのであり、契約書に記載された金額を無視してまで142%基準を適用することはできないものと考えべきでしょう。

土地と建物を同時に譲渡した場合には、上記の142%基準により対価を区分しなければならないものと勘違いをしているケースが多いようですが、142%基準は、契約書に記載された金額を無視してまで適用するものではありません。

契約書に記載された金額が適正なものである限り、その記載金額に従って対価を区分しなければならないのです。

□土地と建物の対価はどうやって求めるのか？

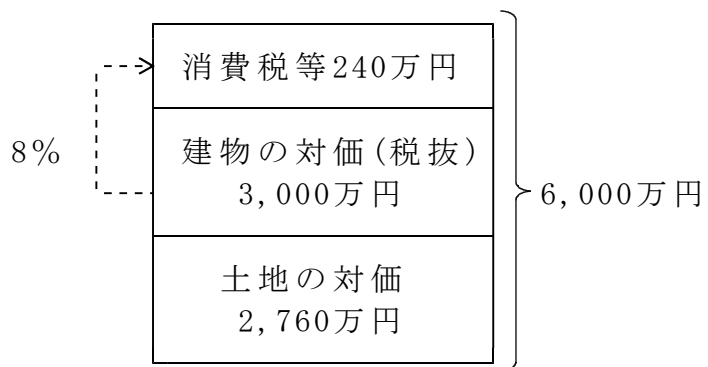
不動産業者が土地付建物を売買する場合には、建物に課される消費税額等を契約書に明記することが義務付けられています。

したがって、契約書に建物の譲渡対価そのものが記載されていなくとも、契約書に記載された消費税額等から建物の譲渡対価を逆算すればよいわけです。

本事例の場合であれば、土地と建物の譲渡対価は次のように計算します。

$240\text{万円} \div 8\% = 3,000\text{万円}$ …建物の譲渡対価（税抜）

$6,000\text{万円} - (3,000\text{万円} + 240\text{万円}) = 2,760\text{万円}$ …土地の譲渡対価



新車の販売は委託販売方式が有利？

新車の販売にあたり、販売金額と仕入金額の差額部分だけを手数料収入として計上し、消費税の申告を行った。

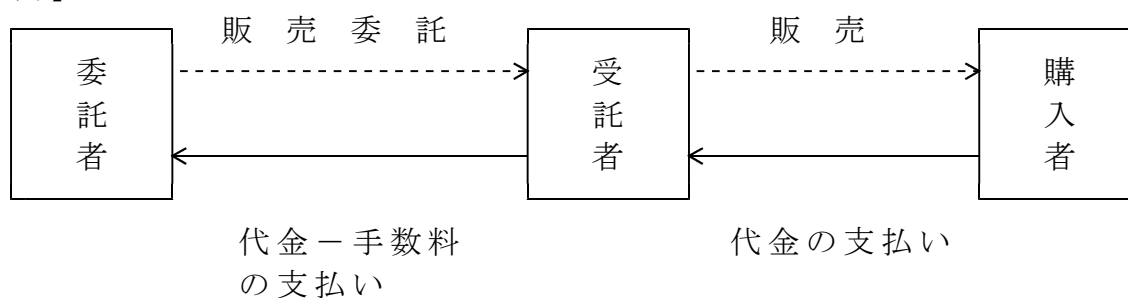
なお、この販売業者はディーラーとの間で委託販売契約は結んでおらず、仕入控除税額の計算については簡易課税制度の適用を受けている。

□実態は委託販売と変わらない？

委託販売その他業務代行等に係る資産の譲渡等を行った場合の取扱いは次のように定められています（基通10-1-12）。

	委託者の取扱い	受託者の取扱い
原則	受託者が委託商品を譲渡等したことに伴い収受したまたは収受すべき金額を委託者における売上高とする。	委託者から受ける委託販売手数料が売上高となる。
例外	その資産の販売金額から受託者に支払う委託販売手数料を控除した残額を委託者における売上高とする。 ただし、その課税期間中に行った委託販売等のすべてについてこの方法によらなければならない。	委託された商品の販売金額を課税売上高とし、委託者に支払う金額を課税仕入高とする。 ただし、委託者から課税資産の譲渡等のみを行うことを委託されている場合に限られる。

【計算例】



受託者の販売代金が100円で、委託販売手数料が10円の場合の委託者および受託者の売上げ（対価の額）は次のようになります。

- 委託者 原則 100円
この場合には、10円が課税仕入れに係る支払対価の額になる。
例外 100円 - 10円 = 90円
- 受託者 原則 10円
例外 100円
この場合には、90円が課税仕入れに係る支払対価の額になる。

ここで注意したいのは、取引の内容が「委託販売その他業務代行等」の実態を備えているかどうかということです。

受託者のサイドで考えてみた場合、取引の内容が受託販売であれば、手数料すなわちマージンだけを売上げに計上すればよいのに対し、受託販売でない、つまり仕入商品の販売ということになれば、当然に売上げと仕入れを両建てで計上しなければならないこととなります。

□委託販売契約を結ばない限りは総額で計上しなければならない！

自動車整備業者が新車を販売する場合、一般には顧客から注文を受けてから卸売業者に仕入注文をするのであり、他の物品販売業のように在庫として新車を保有するなどということは通常ありえません。そうすると、その販売形態は委託販売に類似するものと考えられなくもないのですが、卸売業者から販売を委託されたわけではないので、このケースは委託販売には該当しないことになります。

小売業者が顧客から注文を受けた後で、顧客に販売するための新車を卸売業者に注文するという取引の流れは委託販売とは本質的に異なるものです。

したがって、卸売業者との間で委託販売契約を締結しないままに委託販売方式でマージンだけを売上計上するのは危険です。

特に簡易課税制度の適用を受けている事業者の場合、仕入代金の部分そのまま売上計上漏れとなってしまうので注意が必要です。

相殺処理は認められない！

商品の販売にあたり、購入者から商品の販売代金とは別に配送料を受受しているが、この配送料は、運送業者に支払う配送料にマージンを上乗せして購入者に請求している。

当社は、簡易課税制度の適用を受ける消費税の課税事業者であるが、購入者から収受した配送料と運送業者に支払う配送料を相殺し、残額のマージンを手数料として収益に計上している。

□別途収受する配送料等の取扱い

課税商品などの販売にあたり、購入者から商品の販売代金とは別に配送料を受受するような場合には、課税標準となる対価の額は、商品の販売代金だけでよいのか？それとも配送料も含めた金額になるのか？ということが問題になります。

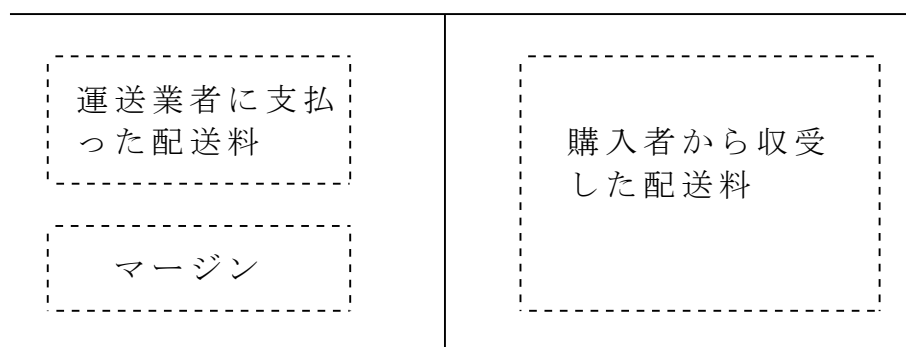
消費税法基本通達では、課税商品などの販売にあたり、配送を運送業者に委託するような場合には、購入者から商品の販売代金と配送料を明確に区分して収受し、その配送料を預り金または仮受金等として処理しておけば、その配送料は対価に含めなくてよい旨が明記されています（基通10-1-16）。

つまり、購入者から収受する配送料は、本来購入者が支払うべき配送料を単に預かり、これを運送業者に代理支払をしているに過ぎないため、これを預り金または仮受金等として明確に区分した経理処理を行っているならば、その配送料は対価の額には含まれないということです。

□配送料を預り金勘定で処理？

本事例の場合ですが、上記の基本通達10-1-16を適用するために、収受する配送料を預り金として処理し、運送業者に支払う配送料は預り金勘定を取り崩して支払っていたらどうでしょう…この場合には、当然のことながらマージンの部分が預り金勘定に残高として滞留することになります。

預り金 a/c



この場合において、預り金の残高を決算修正で手数料収入勘定に振り替えたとしても、そのような処理自体がそもそも認められていないわけですから、収受した預り金の全額が対価の額として認識されるものと考えべきでしょう。

(借方) 預り金 × × (貸方) 雑収入 × ×



この部分だけを売上計上
することは認められない

□下取りに注意する！

たとえば、自動車の販売業者が新車を販売するにあたり、中古車の下取代金を新車の売上高と相殺して決済をするような場合には、相殺後の金額を基に課税標準額を計算することは認められません。あくまでも新車の売上高は相殺前の総額で計上し、下取りをした中古車については仕入税額控除の規定を適用することになるのです（基通10-1-17）。

所得税や法人税の世界では、売上げではなく所得（利益）を基に税額計算をするので、相殺処理をしても所得計算には何ら影響はありませんが、消費税の世界では、課税標準は所得ではなく、あくまでも「売上げ」であることに注意しなければなりません。

相殺処理をした場合、原則課税の場合であれば、売上げと仕入れの双方が計上漏れとなるので増差税額はさほど生じないこととなりますが、簡易課税制度の適用を受けている場合には、下取価額が修正税額に直接影響を及ぼすので注意が必要です。

なお、購入者から収受した配送料収入は「運輸業」の売上げとして第5種事業に区分することになります。

軽油の小売店が別途受領する軽油引取税

軽油の小売店である当社は、軽油を販売する際に購入者から軽油引取税を別途領収しているが、特約店から軽油を仕入れる際に支払った軽油引取税を立替金として処理し、購入者から軽油引取税を受領する都度、立替金を取り崩す処理をしている。

① 特約店から軽油を仕入れたときの処理	
(借方) 仕入 ×××	
立替金 ××	(貸方) 当座預金 ×××
② 軽油を販売したときの処理	
(借方) 現金 ×××	(貸方) 売上 ×××
	立替金 ××

消費税の計算にあたっては、軽油引取税は立替金として処理していることから一切関係させていない。また、当社は特約店との間で、軽油の販売に関して委託販売契約は結んでいない。

□ 小売店が受領する軽油引取税は課税される！

軽油引取税の納税義務者は、軽油の精製業者や輸入業者ではなく、特約業者から軽油を引き取る者すなわちガソリンスタンドなどの販売店と定められています（地方税法700の3①、700の2①三）。

ただし、納税義務者である販売店が軽油引取税の申告納税をするのではなく、軽油の卸売業者である特約店が特別徴収義務者として指定されています（地方税法700の11①）。

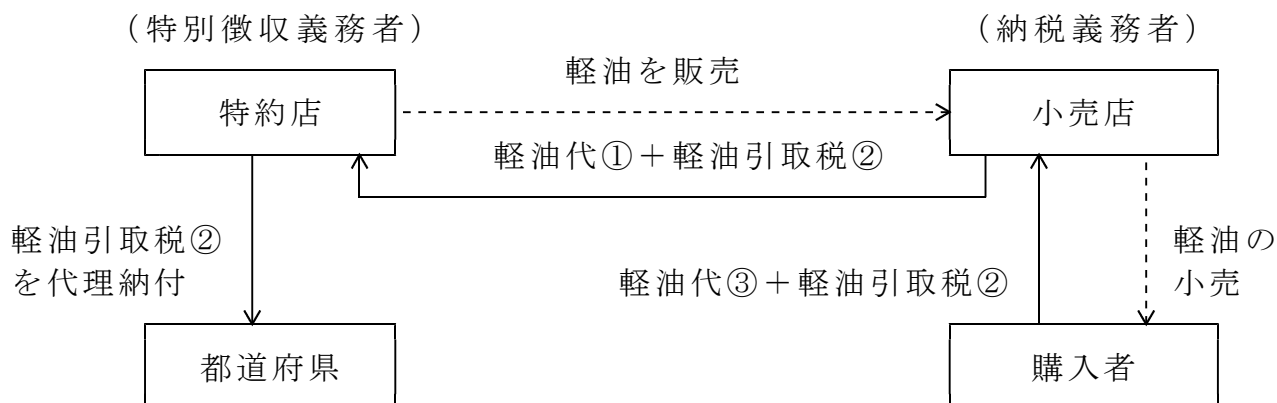
つまり、特約店は、納税義務者である販売店に軽油を販売する際に、軽油の代金とともに販売店が納めるべき軽油引取税を預かり、これを都道府県に代理納付するというシステムになっているのです（地方税法700の10、700の11②）。

（注）ゴルフ場利用税の場合には、特別徴収義務者であるゴルフ場の経営者が、納税義務者である利用者からゴルフ場利用税を預かり、これを都道府県に代理納付します。入湯税の場合には、特別徴収義務者である温泉旅館などの経営者が、入浴客から入湯税を預かり、これを市区町村に代理納付することとされています。

したがって、特別徴収義務者である特約店が軽油の販売代金とともに販売店から收受する軽油引取税は単なる預り金であり、特約店の課税売上高には含まれないこととなるのです。

課税標準を計算する際に軽油引取税を除外することができるのは、軽油引取税の特別徴収義務者である特約店だけです。

つまり、販売店が特約店から軽油を仕入れ、これを販売する場合には、たとえ軽油代と軽油引取税を区分して代金を収受していたとしても、その合計金額に消費税が課税されることとなるので注意が必要です。



上図の場合ですが、特約店の課税売上高は①の金額となるのに対し、販売店の場合には、特約店に支払った軽油引取税②を軽油の販売代金③と区分して領収したとしても、③と②の合計金額が課税売上高となります。

つまり、販売店は、特約店に支払った軽油引取税②の金額と同額を購入者から領収したとしても、その軽油引取税の部分については消費税が課税されてしまうということです。

また、本事例のように、軽油引取税を立替金として処理していたとしても、会計処理に関係なく、軽油引取税については消費税が課税されることになるので注意が必要です。

なお、「軽油引取税については消費税を転嫁していない」という理屈は通用しないので注意してください。

税の転嫁と税額計算はまったく別モノなのであり、その軽油引取税の全額が消費税を含んだ対価の額だと考えざるを得ないということです。

(注) 軽油の販売店が、軽油引取税の金額は対価の額に含めずに課税標準を計算すべきであるとして争った事例がありますが、上記のとおり、軽油引取税の金額は課税資産の譲渡等の対価の額に含まれる旨の判決が下されています(最高裁・平成11年9/30判決)。

□委託販売契約を結ぶ！

ガソリンスタンドなどの特約店でない販売業者の軽油の取扱いについて、業界内では委託販売方式による取引を指導しているようです。

全国石油商業組合連合会では、社団法人全国石油協会からの委託により「軽油の販売と消費税」と題した手引書を平成4年3月に発行し、さらに改訂版を

平成11年9月に発行しています。改訂版の表紙には「顧問税理士用」という添え書きが新たに付けられており、私が思うには、軽油引取税の取扱いについて未だに不勉強な税理士が多く、業を煮やした業界側が再度その取扱いを周知させるために発行されたのであろうと察せられるのです。

手引書によれば、軽油の販売について、販売店と特約店との間で委託販売契約を結ぶことにより、手数料（軽油の販売による粗利益）だけを課税売上げに計上することが認められるとのことでした。

上記のケースが委託販売の場合であれば、販売店の課税売上高は軽油の売上高と軽油の仕入高の差額（③－①）だけ計上すればよいことになります。

会計処理については、委託販売であれば、本来は「委託販売勘定」で処理すべきなのですが、従来から業界では売上、仕入勘定で処理をしてきたという経緯があり、委託販売契約によることになっても従来どおりの勘定科目で処理をしてよいことになっているようです。

なお、この場合には、帳簿に委託販売である旨を明記する必要があるのでこの点は注意が必要です。

面倒だとか、うっかりしていたなどの理由で必要な事務処理をせず、税務調査の際に消費税を追徴されるようなことのないようにしなければなりません。

（注）軽油の取扱いに関する詳しい内容については、手引書「軽油の販売と消費税」を参照してください。

（発行元）

全国石油商業組合連合会

東京都千代田区永田町2-17-14

石油会館

Tel 03-3593-5831

Fax 03-3597-1712

同居する親族が負担した事業用資産の取得費

喫茶店を開業するための建物と内装工事費用を事業主の夫が負担した。取得した建物は夫の名義で登記をしたが、実際に使用するのは事業主（妻）であることから、妻は開業した年の年末までに課税事業者選択届出書を提出し、消費税の還付申告を行った。
なお、夫は給与所得者である。

□所得税法56条との関係はどうか？

所得税法では、事業主が生計を一にする配偶者その他の親族に給料、家賃、借入金の利子などを支払ったとしても、その支払った金額を必要経費に算入することは認められません。

反面、事業主から家賃などの支払を受ける親族が要した経費については、事業主の必要経費に算入することとしています（所法56）。

本事例の場合であれば、建物と内装工事の減価償却費を、事業主である妻の所得税の申告で必要経費に算入できる反面、妻が夫に賃借料を支払っていたとしても、その賃借料を必要経費に算入することはできないということです。

では、消費税についても同じように考えて、夫の負担した事業用資産の取得費を妻の課税仕入れとすることは認められるのでしょうか？

答はNOです！

消費税では、あくまでも事業者自らが行った課税仕入れでなければ仕入税額控除は認められないこととされていますので、たとえ所得税の計算上、減価償却費を必要経費に算入できたとしても、その建物の建築費や内装工事費は夫が負担したものであり、妻の消費税申告で仕入税額控除の対象とすることはできないのです（法30①）。

□事業主の負担で建築する！

本事例の場合には、建物の建築費などを事業主である妻が負担すれば何も問題はありませぬ。たとえば夫が保証人となって、妻が銀行から融資を受け、借入金で建物の建築と内装工事をすれば当然に仕入税額控除は可能となるのです。

ただし、妻が喫茶店経営から捻出した資金を元手に、借入金の返済をすることができなければダメです。妻の名義で借金はしたが、実際に返済をしているのが夫であるということになると、当初の設備投資は夫が負担したものと認定され、仕入税額控除の否認ということにもなりかねないので注意が必要です。

外注費と賃金の境界線は？

建設業を営む当社は、税務調査により当社が下請業者に支払った外注費は賃金であるとの指摘を受け、源泉所得税の追加納付と消費税の修正申告を強要された。

□給与は課税仕入れとはならない！

給料、賃金、賞与など、労働の対価として支払われるものは、事業者との取引ではないことから課税仕入れには該当しません（法2①十二）。

これに関し、消費税基本通達では、出来高払の給与を対価とする役務の提供は事業に該当せず、請負による報酬を対価とする役務の提供は事業に該当する旨を明記しており、その区分については、雇用契約又はこれに準ずる契約に基づく対価であるかどうかにより判断するものとしています（基通1-1-1）。

税務調査の現場では、外注費か賃金かの税務判断を巡るトラブルが頻繁に勃発しているようです。

外注費として処理したものが賃金として認定された場合、仕入控除税額の修正のみならず、源泉所得税の徴収漏れという問題にまで波及するため、税務判断にあたっては、特に慎重を期さなければならないところです。

□雇用契約か請負契約か？

消費税基本通達1-1-1では、雇用契約か請負契約かの区分が明らかでないときは、たとえば、次の事項を総合勘案して判定するものとしています。

- ①その契約に係る役務の提供の内容が他人の代替を容れるかどうか。
- ②役務の提供に当たり事業者の指揮監督を受けるかどうか。
- ③まだ引渡しを了しない完成品が不可抗力のため滅失した場合等においても、当該個人が権利として既に提供した役務に係る報酬の請求をなすことができるかどうか。
- ④役務の提供に係る材料又は用具等を供与されているかどうか。

上記①～④の内容は、あくまでも区分が明らかでない場合の判断の「目安」と考えるべきでしょう。

建設業などの場合、下請業者の仕事の内容は千差万別であり、その業務の内容が雇用なのか請負なのかということを一画的に区分することなどできるわけがありません。

だからこそ、調査の現場で雇用か請負かの判断を巡ってのトラブルが絶えないのです。

トラブルを回避するためには、その支払いが「課税仕入れ」に該当すること、言い換えれば「給与」ではないということを客観的に立証する必要があります。

事前の理論武装、必要書類の整備などをしておくことが重要になるのです。

□請負契約書に準ずる書類の作成

請負工事の場合、本来は下請業者との間で請負金額を取り決めた上で請負契約書を作成し、工事に着手するべきなのでしょうが、零細な下請業者では自らの請負金額を決定することができないケースが多いこと、また、あらかじめ請負金額を決定することによるリスクを避けるために、便宜的に日当と同様の支払方法を採用することがあります。

調査官によっては、単に日当と同様の支払方法となっているだけで即座に「給与」と決めつけてくる輩もいるようですが、雇用なのか請負なのかの判断は、支払方法により決定されるものではありません。

あくまでも実態に基づいて判断すべき性質のものなのです。

下請業者に対する支払が請負に基づくものであることを立証するためには、「請負契約書に準ずるような書類」を作成しておくことも必要なのではないかと考えているところです。

□労災保険の加入

労災保険法の規定により、雇用者は労災保険に加入し、使用人の労災保険料を負担しなければならないこととされているのですが、外注先はどんなに規模が小さかろうが独立した一個人事業者なわけですから、その外注先自らが労災保険に加入し、保険料を負担しなければなりません。

元請会社が外注先を自社の従業員として労災保険に加入させていたりすると、それを理由に給与認定されかねないので注意する必要があります。

□請負であることの立証

所得税個別通達や実務解説書などによると、雇用契約か請負契約かの判断に当たっては、材料や作業用具の提供の有無などが判断基準となっているようですが、消費税基本通達1-1-1と同様に、これらの基準はあくまでも判断のための「目役」と考えるべきです。

たとえば材料代ですが、下請業者が自ら調達するよりも元請業者が調達し、下請業者に支給した方が調達コストは格段に安くすむようなケースが実際上多いわけであり、そういった個別の事情を考慮した上で、雇用か請負かの判断をするべきであると考えています。

杓子定規に決められた基準だけを判断のよりどころにするのではなく、なぜ、材料の支給を受けているのか、経費の精算を受けているのか、そういう個々の事情説明ができるように理論武装をした上で、結果、雇用ではなく請負であるということを立証できるようにしておくことが重要なのです。

□下請業者の指導は必要か？

実務の現場において、下請業者に支払った対価が、雇用契約に基づく労務の対価であるか請負契約に基づく労務の対価であるかの判断は、非常に難しいところがあるものと感じています。

実態が給与であるものを安易に外注費として認めてしまった場合、源泉所得税の問題や消費税の仕入税額控除の問題が絡んでくることとなるため、一定の基準を設けて指導をしていくということが、現場である各税務署において必要であるということも重々承知しているところです。

しかし、判断が難しいところであるからこそ、状況に応じた個別の処理が必要であることもまた事実なのです。「他の会社もこのように指導させていただいておりますのでお宅の会社だけ特別というわけには参りません」などといった調査官の発言は到底容認できるようなものではありません！

また、下請業者に支払った対価が課税仕入れに該当するかどうかという判断に当たっては、その下請業者がどのような申告の仕方をしているか、あるいは、確定申告をしているか、していないかということとは、基本的には関係がありません。

しかし、税務上の問題は別にして、元請業者の立場としては、下請業者に適正な確定申告を指導するということも必要なのであろうと感じてはいます。

もし、自分で確定申告ができないような下請業者であるのならば、給与として源泉徴収をした上で対価を支払うようにすることも考えなければいけないでしょう。

「当社は外注費として支払ったんだから、下請業者がどうしていようがウチは関係ない」といったような開き直り？の考え方は、とても賛成できるものではありません。

給与負担金と労働者派遣料の境界線は？

小売業を営む当社は、店舗経営のノウハウを取得すべく、親会社から営業社員の派遣を受け入れている。

当社は、派遣元である親会社に対し、毎月指導料を支払っているが、この指導料は給与負担金とは異なるものであると認識し、仕入税額控除の対象としている。

なお、親会社からの派遣社員は、当社の社内規定に基づき、当社の従業員と同一の勤務形態により業務を行っているが、派遣社員の給与は親会社から支給されている。

□給与負担金であれば課税仕入れにならない！

たとえば親子会社間で社員の出向を行うような場合には、出向を受けている会社（出向先）が社員を派遣している会社（出向元）に対して給与負担金を支払うこととなります。

給与のように、労働の対価として支払われるものは課税の対象とはならないことから、出向先事業者が支出する給与負担金についても課税仕入れには該当しないこととなります。

なお、本事例のように、給与負担金の性質を有するものを経営指導料等の名義で支払ったとしても、この取扱いが変わるものではありません（基通5-5-10）。

たとえば、給与負担金のように継続的に発生するような経費について、税務調査の結果、仕入税額控除が否認され、過去3年分を修正申告するようなことになったとしたらどうでしょう…税負担額も相当なものになるはずですが。

給与負担金のように、毎月継続的に発生するような経費の課税区分については、特に慎重に判断をしなければならないように感じているところです。

□労働者派遣であれば課税仕入れになる！

人材派遣会社が社員を派遣し、技術指導や経営指導を行ったことにより収受する金額は、人材派遣会社が行う役務提供の対価として課税されることとなります。

つまり、派遣料を収受する人材派遣会社では課税売上げとなり、派遣料を支払う側では仕入税額控除の対象とすることができるのです。

□出向と派遣の境界線は？

社員の出向であれ、労働者派遣であれ、人的役務の提供ということでは何ら変わるところはありません。では、出向と派遣の境界線はどこにあるのか？ということですが、決定的な違いは、出向（派遣）社員と出向（派遣）先事業者との間の雇用関係の有無です。

つまり、出向社員と出向先事業者との間に実質的に雇用関係がある場合には、その取引は社員の出向として課税の対象とはならず、派遣社員と派遣先事業者との間に雇用関係がないのであれば、その取引は労働者派遣として課税されるということです。

これは、雇用契約書が云々という形式上のことではなく、あくまでも実質により判断しなければならないものではありませんが、後々の税務調査に備えるためにも、雇用契約書の作成あるいは労働者派遣による業務内容を明記した契約書を作成しておくことがベターではないでしょうか。