

3. 外部監査の着眼点----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⁴⁷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、主として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jする(その他の特例の制度については、本報告書 3 (2)に概要を示しておく)。

(1) 地方公共団体の仕入税額控除の特例の仕組み

(イ) 消費税法の予定する原則的な仕入税額控除の特例の適用

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設けられている。

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、納税申告の義務もない⁴⁸。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(特定収入に係る仕入税額控除の特例という。)が設けられている。以下、地方公共団体の特別会計における特定収入に係る仕入税額控除の特例について、その概要を確認する。

最初に、前述の「特定収入」とは、具体的には、(1) 租税、(2) 補助金、(3) 交付金、(4) 寄付金、(5) 出資に対する配当金、(6) 保険金、(7) 損害賠償金、(8) 資産の譲渡等の対価⁴⁹に該当しない

⁴⁷ 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。

⁴⁸ 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。

⁴⁹ 「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

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⁵⁰。「特定収入」の消費税法における正確な規定⁵¹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」とされており、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。)

イ 法令又は交付要綱等⁵²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、資産の譲渡等⁵³の対価ではない典型的な不課税収入であり、性質上、必ずしも課税仕入れと対応関係にあるものではない。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又は不課税支出(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、課税仕入れと対応関係がなく、課税仕入れに含まれる税額である仕入控除税額から控除することは合理的ではないので特定収入とはされない。

つつ、それを他人に移転することである(金子宏・『租税法(第 10 版)』(弘文堂、平成 17 年) 53 7 頁。東京地判平成 9・8・8 行裁例集 48 卷 7=8 号 539 頁参照)。

⁵⁰ 消費税法基本通達 16-2-1。

⁵¹ 消費税法第 60 条第 4 項。

⁵² 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))。

⁵³ 前掲注(49) 参照。

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)について述べる。

まず、事業者が免税事業者である場合又は簡易課税制度を適用している場合(これら制度の適用について、民間企業と地方公共団体において差異はなく、地方公共団体も免税事業者となりうるし、簡易課税制度を適用することもできる)、及び特定収入割合⁵⁴が5パーセント以下の場合には、特定収入に係る仕入税額の調整は必要なく、民間企業と同様の消費税計算を行うこととなる。

他方、簡易課税ではなく、本則課税による場合には民間企業と同様の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⁵⁵。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。

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×4/105
- ② (調整前の仕入控除税額 — ①の金額) ×調整割合

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⁵⁶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⁵⁷を除いたものであるから、課税仕入れ等に使用された不課税収入と、課税仕入れ等に係る特定収入以外の特定収入(使途不特定の特定収入という)から構成されることとなる。

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。

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(使途不特定の特定収入という)の合計額を加算した金額のうち当該使途不特定の特定収入の合計額の占める割合をいう⁵⁸。

⁵⁴ 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、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)。

⁵⁵ 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)。

⁵⁶ 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。

⁵⁷ 消費税法施行令第75条第1項第六号。

⁵⁸ 消費税法施行令第75条第4項第1号ロ。

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つてよいと考える。

(ロ) 国又は地方公共団体の特別会計が受け入れる補助金等の使途の特定方法

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〕⁵⁹⁾に基づく補助金等⁶⁰⁾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⁶¹⁾又は地方公共団体の長⁶²⁾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

⁵⁹⁾ 消費税法施行令第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。

⁶⁰⁾ 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。

⁶¹⁾ 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。

⁶²⁾ 地方公営企業法第7条の適用がある公営企業にあつては管理者(以下16-2-2において同じ)とされている。

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ところにより、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⁶³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使途を特定し、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⁶⁴。」

ニ 「イからハまでによっては使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⁶⁵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使途を特定する。」⁶⁶

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」において使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、補助金等の使途を「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」で使途が特定できなかった補助金等について、あん分計算によって使途を特定する方法を示している。

⁶³ （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。

⁶⁴ 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。

⁶⁵ （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。

⁶⁶ 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。

(2) 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。

(イ) 事業単位の特例

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⁶⁷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る⁶⁸。

(ロ) 資産の譲渡等の時期の特例

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ことができるというものである⁶⁹。

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ことができる。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⁷⁰、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⁷¹)を採用している⁷²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見えよう。

(ハ) 申告・納付期限の特例

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)

⁶⁷ 消費税法第60条第1項。

⁶⁸ 尾崎護『消費税法詳解〔改訂版〕』（税務経理協会、平成3年）326頁。

⁶⁹ 消費税法第60条第2項、消費税法施行令第73条。

⁷⁰ 地方自治法施行令第142条、第143条。

⁷¹ 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。

⁷² 地方自治法第208条第2項。

とするものである⁷³。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⁷⁴、若しくは地方公営企業にあっ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⁷⁵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。

(二) 帳簿の記載事項及び保存

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121頁「

(1)地方公共団体の仕入税額控除の特例の仕組み」参照。)に関して「特定収入」等に係る帳簿の記載事項等を定めたものである⁷⁶。

4. 外部監査対象期間

外部監査の対象期間は、地方公営企業については、原則として、16年度(平成16年4月1日～平成17年3月31日)とした。

地方公営企業を除く特別会計については、申告納付期限が9月末であり、監査実施時において、16年度申告資料が準備されていないことから、原則として15年度(平成15年4月1日～平成16年3月31日)を監査対象とするとともに、16年度の収入支出等から、申告額の試算を行い、従来から各事業が行っている方法の妥当性を検討した。

ただし、地方公営企業及び地方公営企業以外の特別会計の両方について、必要に応じて、その他の年度についても検討を行った。

5. 外部監査の対象とした範囲

⁷³ 消費税法第60条第8項、消費税法施行令第76条第2項。

⁷⁴ 地方自治法第233条第1項。

⁷⁵ 地方公営企業法第301条第1。

⁷⁶ 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。

平成 17年度⁷⁷公営企業等の消費税等に関する監査対象としたのは次の事業者である。

(表 1)の I 地方公営企業は、地方公営企業法に基づく公営企業である。同表の II は特別会計が設置された事業である。

(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)
I 地方公営企業会計		/	
1	愛媛県電気事業会計	○	
2	愛媛県工業用水道事業会計	○	
3	愛媛県土地造成事業会計	○	
4	愛媛県病院事業会計	○	
II 特別会計(地方公営企業会計を除く)		/	
1	愛媛県港湾施設整備事業特別会計	◎	
2	愛媛県県有林経営事業特別会計	○	
3	愛媛県用品調達特別会計		
4	愛媛県公共用地整備事業特別会計		○
5	愛媛県自動車集中管理特別会計		

注(1)平成 17年度課税事業者 ○本則課税 ◎簡易課税

注(2)平成 17年度免税事業者 ○

6. 外部監査の手法

上記 4 の(表1)の事業者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

(イ) 収入支出の課否判定の網羅性

決算報告書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ることによって、主として全ての科目に対して課否の判定が行われたかについて確認を行った。

(ロ) 収入支出の課否判定区分の妥当性検討

収入支出の課税非課税不課税区分について各事業者の課否判定を閲覧し、区分誤りの可

⁷⁷ 平成 16 年 4 月 1 日から平成 17 年 3 月 31 日までの間に始まる事業年度。

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。

(ハ) 特定収入の用途の特定の妥当性検討

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用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、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。

(ニ) 特定収入割合の計算の妥当性検討

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。

(ホ) 本則課税方式による計算の妥当性検討

上記(イ)、(ロ)の課否判定の妥当性、上記(ハ)の特定収入の用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、特定収入に係る仕入税額控除の計算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

(イ) 収入の課否判定の網羅性

収入について歳入歳出決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ることによって、収入の課否判定の網羅性について確認した。

(ロ) 収入の課否判定区分の妥当性検討

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もの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。

(ハ) 簡易課税方式による計算の妥当性検討

上記(イ)及び(ロ)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。申告書を閲覧して監査対象事業者の行う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。

(3) 特別会計について

(イ) 納税義務者であるかの判定及び税額計算の適正性検討

事業単位の特例⁷⁸により、一般会計、特別会計は独立して消費税法が適用され、さらに一般会計においては、仕入税額が常に売上税額と同額とみなされ⁷⁹、実質非課税となっている。したがって、特別会計のみ納税義務者となる。

地方自治法及び条例に基づき設置されている地方公共団体の特別会計は、消費税法においても原則的に特別会計として納税義務者となる。しかし、消費税法は、「専ら一般会計に対して資産の譲渡等を行う特別会計」について、一般会計にかかる業務とみなし、実質非課税としている⁸⁰。「専ら一般会計に対して資産の譲渡等を行う特別会計」とは、経常的に一般会計に対して資産の譲渡等を行うために設けられた特別会計をいい、たとえば一般会計のための備品調達、自動車調達管理、印刷物印刷等を行う会計が該当するとされ⁸¹、また、その特別会計が行う資産の譲渡等のうち95%以上が一般会計に対して行うものであることとされている。

このような基準に照らし、特別会計について、納税義務者となるか、また、納税義務者となる場合には、その税額計算及び申告手続等が適正に行われているかについて検討した。

第2 外部監査の結果(主として監査指摘事項)

1. 愛媛県病院事業会計

(1) 補助金等のうち、特定支出のみに充てられたものを特定収入から除外する方法の採用(指摘)

愛媛県病院事業会計(以下「病院事業会計」という。)においては、補助金、負担金等6,352,387,500円全額を用途不特定の特定収入として、3(1)(イ)に述べた原則的方法により調整割合で按分して消費税額を計算している。

しかし、補助金、負担金等のうち明らかに非課税仕入又は不課税支出(特定支出)に充てられるものが2,405,873千円ある((表2)本報告書24頁参照)。

収益的収入の負担金のうち、建設改良費負担金(利息)1,184,172千円、基礎年金拠出金負担金107,070千円及び共済組合追加費用負担金784,425千円は明らかに不課税又は非課税の支出に充てられたといえる。

また、資本金収入建設改良費負担金(元金)のうち、消費税導入以前の昭和63年以前に発行された企業債の当期償還額に充てられた額は、消費税導入前はそもそも課税という概念がないため、不課税支出に充当されたことになる。負担金(元金)のうち、

⁷⁸ 本報告書第1、3(2)(イ)参照。

⁷⁹ 本報告書第1、3(2)(ロ)参照。

⁸⁰ 消費税法第60条ただし書。消費税施行令第72条。

⁸¹ 消費税法基本通達16-1-1。