第２章　建設業

［概　説］

1　業界の特徴

建設工事には、戸建住宅やマンション、工場、学校、病院、ビルなどの建物を造る「建築」と、道路や橋、トンネル、ダム、鉄道などを造る「土木」があります。基本的な収益構造はいずれも同じで、元請業者は施主との工事請負契約の金額が、下請業者は元請業者などの発注業者からの発注額が「売上」として計上され、（更にその下の）下請業者に対する「外注費」や建材の仕入代金である「材料費」、自社の現場作業員の「労務費」などが主な原価を構成します。

期末時点で引渡しが完了していない現場において生じた原価は、「未成工事支出金」（流動資産）として認識され、同現場で中間金として受け取った工事代金は「前受金」（流動負債）として処理されます。

また、工事期間が1年以上を要し、かつ、請負金額が10億円以上の工事は、税務上「長期大規模工事」として扱われ、売上の認識基準につき工事進行基準が適用されることとなります（法法64①、法令129①）。

2　不正計算の動機及び方法

建設業において行われる不正計算の動機は様々ですが、大きく類型分けすると次の①～④のように区分できると考えられます。そして、それぞれの目的（動機）を達成するために行われる不正計算の手口は以下のとおり異なってきます。

①　経営者の個人的な蓄財のためや、遊興費などの捻出のための不正計算

「売上除外」や「架空外注費」など

②　税金の過少申告や、利益の平準化（対「銀行」、対「経審（経営事項審査）」）のための利益の繰延べ

「売上の繰延べ」や「原価の付け替え（未成工事原価→完成工事原価）」など

③　受注工作資金、受注者礼金、近隣対策費など領収書の入手が困難な資金の捻出

「架空外注費」など

④　発注者からの要請による不正加担

「架空売上」と「架空外注費（キックバック資金）」のセットなど

また、公共工事の入札参加企業は、「経審（経営事項審査）」の評点が下がると欠格要件に該当し入札参加資格がなくなる場合があるので、それを逃れるために自社の利益を過大に計上する粉飾決算を行うケースも見受けられます。

3　調査の着眼点

調査官が税務調査を行う上で最も重要なポイントは、真実の事実関係を示す信ぴょう性のある資料、すなわち不正のための細工を加えることが想定し難い資料を把握することです。このような資料を「原始資料」と呼びます。「原始資料」を把握できれば、調査官はその資料が示す内容が真実の事実関係であるとの前提で調査を進め、関係書類や会計―税務処理がそれと整合しているかどうかを検討します。整合性がとれない矛盾点があれば、それが不正計算や処理誤りを把握する糸口になります。

何を「原始資料」として扱うかは調査官の判断によります。悪質な脱税のケースでは、調査官が「原始資料」と判断した資料が実は納税者により捏造された資料であったということもあり得ますから、どの資料を「原始資料」として認識するかの判断については調査官の経験

や洞察力が必要とされます。

例えば、元請業者が、ある現場において作成した原価関係の資料が次のとおりあったとします。

① 設計図面
② 必要な建材、作業種類・工程を数値化した資料
③ 合い見積り（見積書）
④ 合い見積りの業者比較表
⑤ 下請業者・建材仕入業者の決定書
⑥ 発注書・請書
⑦ 現場管理資料：出面（でづら）管理資料・施工体系図・安全衛生管理資料・作業日報その他工事進捗管理資料など
⑧ 下請業者等からの請求書

よくある不正計算として、⑥発注書・請書と⑧下請業者等からの請求書の数量や日数、金額を改ざんすることによる外注費の水増し計上が挙げられます。調査官がこの取引に不信感を覚えれば、⑦現場管理資料や③見積書、④合い見積りの業者比較表など、「原始資料」として活用し得る信ぴょう性の高い資料（手が加えられていないはずの資料）の把握に努めます。それが本当に「原始資料」に該当するかどうかを確認するために、更にその（上に記した資料の）前後の資料との整合性をチェックすることも時には必要です。そして、「原始資料」として一旦採用されれば、その資料に記載された内容が真実の事実関係を示すものとの前提の下に、不審に思われる資料（⑥発注書・請書と⑧下請業者等からの請求書）が正しく処理されているものかどうかを評価することとなります。

4　税務調査による否認事例

主な否認事例としては、次のようなものがあります。

①　外注費の架空・水増し計上（事例［５］参照）

②　未成工事支出金の完成工事原価への付け替え（事例［６］参照）

③　重層発注により入札の降り料を捻出（事例［７］参照）

④　粉飾決算による過大申告の非認容（事例［８］参照）

⑤　ＪＶ工事におけるスポンサーメリットの収益計上時期誤り（事例［９］参照）

⑥　未成工事支出金に含まれる交際費等の処理誤り（事例［10］参照）

[38]　求人情報誌に「まかない無料」の従業員募集をしていたことに着目した事例

事　例

Ａ社は、居酒屋を経営しています。「探聞情報資料せん」（後掲コラム参照）によれば、Ａ社は、求人情報誌に「まかない無料」をアピールしたアルバイトの求人広告を掲載していますが、現物給与としての取扱いが適正に行われているかどうかは明確ではありません。

調査官の着眼点・発想

◇「探聞情報資料せん」により、「まかない」の無償支給を事前に把握済みである。

◇「まかない」の性格について、以下の基準により判断する必要がある。

①　業務遂行上必要な「まかない」：一般の費用として処理

②　単に食事を提供している「まかない」：その者に対する経済的利益の供与（現物給与）

結　果

Ａ社の「まかない」は、業務遂行上必要なものとは認められない。したがって、当該「まかない」を提供するために要した費用（原価）相当額については、現物給与として源泉所得税の計算対象に含めなければならない。

調査官が確認した事実及び判断

＜確認した事実＞

①　A社の営む居酒屋では、厨房は調理師資格のある社員に任せ、ホール係は全てアルバイトに行わせている。

②　昼（15時前）から閉店（22時）まで入るアルバイトには人材確保の観点から夕食の「まかない」を無償で提供している。

③　厨房の社員についても新メニューの開発のためということで「まかない」を無償で提供しているが、具体的な新メニューの開発に関する記録や資料は確認できない。

④　これらの「まかない」については、税務上、特別な処理はなされていない。すなわち、源泉所得税の徴収上、「まかない」の提供に関しては、何ら加味されていない。

⑤　社長及び厨房担当の社員からのヒアリングを基に「まかない」原価を計算したところ、1食当たり380円（税抜）と算定された。

⑥　A社は「まかない帳」の作成により、いつ、誰が「まかない」を受けたかを管理している。ある月（X年○月）の支給状況は次表のとおりである。

≪調査官が作成したまかないの支給状況表≫

従業員	単価（原価）	回数	合計額	税込換算額
社員B	380円	23回	8,740円	9,439円
社員C	380円	21回	7,980円	8,618円
アルバイトD	380円	11回	4,180円	4,514円
アルバイトE	380円	9回	3,420円	3,693円
アルバイトF	380円	10回	3,800円	4,104円
合計			28,120円	30,369円

⑦　上表の各社員及びアルバイトにつき、それぞれの金額（税込ベー

ス合計30,369円）を加味して源泉徴収すべき税額を再計算したところ、合計1,650円の徴収漏れが確認された。

⑧　A社の会計－税務処理（X年○月分）は、次のとおりである。

【A社による処理】

（借方）仕入等　28,120円　（貸方）買掛金等　30,369円
　　仮払消費税等　2,249円※

※　28,120円×8/100≒2,249円

＜課税関係に係る判断＞

A社がアルバイトに支給する「まかない」については、単なる食事の支給にほかならず、その支給を受けた者に対する現物給与に該当する。

また、社員に支給する「まかない」についても、新メニューの開発に貢献している記録や資料が確認されない以上、業務遂行上必要な費用とは認められず、現物給与に該当する。

「まかない」を無償で支給していれば、その原価（税込）に相当する給与の支給があったものとして所得税の源泉徴収を行わなければならない。

【正当な処理】（X年○月分）

（借方）仕入等　28,120円　（貸方）買掛金等　30,369円
　　仮払消費税等　2,249円
　　債権※1　1,650円　　預り金※2　1,650円

※1　従業員に対する債権（従業員から回収しなければ、それにより二次的な源泉所得税課税が生じる。）

※2　税務署に対する未納付の源泉所得税。税込原価ベース（30,369円）により算出。

【調査による修正仕訳】（X年○月分）

（借方）債権　1,650円　（貸方）預り金　1,650円

・源泉所得税の徴収漏れ1,650円。法人税の所得金額には影響なし。法人税申告書別表5(1)（利益積立金額）に債権1,650、預り金△1,650を認識。

解　説

1　「まかない」に対する現物給与課税

役員や使用人に食事を提供するいわゆる「まかない」については、それが職務の性質上欠くことのできないもので主として使用者側の業務遂行上の必要から支給されるものに該当するものでない限り、基本的にその者への現物給与として扱われます（所法36①②）。

ただし、次の2つの要件をいずれも満たしていれば、給与として課税されないこととなっています（所基通36－38の2）。

①　役員や使用人が「食事の価額」の半分以上を負担していること。

②　次の金額が1か月当たり3,500円（税抜）以下であること。

「食事の価額」－「役員や使用人が負担している金額」

なお、ここでいう「食事の価額」は、次の金額になります（所基通36－38）。

㋐　使用者が調理して支給する食事：その食事の材料等に要する直接費の額に相当する金額

㋑　使用者が購入して支給する食事：その食事の購入価額に相当する金額

【参　考】食事のための支給の課税上の取扱い

残業又は宿日直を行うときに支給する食事は、無償で支給しても給与として課税しなくてもよいことになっています（所基通36－24）。

現金で食事代の補助をする場合には、補助をする金額の全額が給与として課税されます。ただし、深夜勤務者に対し使用者が調理施設を

物給与の支給があったものとして扱われることとなります。したがって、アルバイトＥ（月間負担額3,420円）についても、「まかない」に対する源泉課税がなされます。この場合において、源泉課税の対象額は上記2のとおり税込の金額で算定されることとなります。

また、「まかない」の原材料等はもともと事業に関連して仕入れた食材等を使用しており、専ら受益者のために購入するものではありませんので、その購入費は課税仕入れとして扱われ、仕入税額控除の対象となります。

advice

「まかない」は基本的に現物給与に該当します。したがって、適正な源泉所得税の徴収を行うために、その現物給与としての支給額、すなわち1食当たりの「まかない」の原価を認識しておく必要があります。

1食ごとにその原価を算定するのは現実的ではないため、サンプルとしていくつかの「まかない」につき原価の算定（主に原材料費。厳密には水道光熱費、調理する者の人件費等も加算）を行い、その平均値をもって「まかない」原価とすればよいでしょう。当然、その計算資料は保管しておいてください。なお、半年又は1年ごとなど、定期的な見直しも必要です。

コラム

○税務職員によって収集・資料化される情報

税務当局が蓄積する資料情報のひとつとして「探聞情報資料せん」があります。これは、チラシ広告や求人情報などの一般情報を税務調査等に役立てるように資料化するものです。広告や求人情報をその広