

第 6 6 回 税 理 士 試 験 消 費 税 法

●はじめに

〔第一問〕は例年どおり、2題形式での出題であり、それぞれ問1問2の配点の内訳が明らかにされていなかった。

〔第二問〕は、総合計算問題1題での出題であった。

今回の本試験は、資料や問題文の読み取りが厳しい箇所もあったが、基本的な事項を確実に得点し、点数を積み上げられたかどうかのポイントとなるであろう。

Z-66-F [第一問] 解 答

問 1

(1)について

1. 相続があった場合の納税義務の免除の特例

(1) 相続があった年 (法10①) **4**

その年において相続があった場合において、その年の基準期間における課税売上高が1,000万円以下である相続人が、次の要件を満たすときは、その相続人(注)のその相続のあった日の翌日からその年の12月31日までの間における課税資産の譲渡等及び特定課税仕入れについては、納税義務は免除されない。

< 要 件 >

その基準期間における課税売上高が1,000万円を超える被相続人の事業を承継したこと

(注) 課税事業者の選択又は前年等の課税売上高による特例により納税義務が免除されないものを除く。

(2) 相続があった年の翌年、翌々年 (法10②) **4**

その年の前年又は前々年において相続により被相続人の事業を承継した相続人のその年の基準期間における課税売上高が1,000万円以下である場合において、次の要件を満たすときは、その相続人(注)のその年における課税資産の譲渡等及び特定課税仕入れについては、納税義務は免除されない。

< 要 件 >

その相続人のその基準期間における課税売上高とその相続に係る被相続人のその基準期間における課税売上高との合計額が1,000万円を超えること

(3) 事業場を分割して承継した場合 (法10③、令21) **1**

相続により、2以上の事業場を有する被相続人の事業を2以上の相続人が事業場ごとに分割して承継した場合の、被相続人の基準期間における課税売上高は、その相続人が相続した事業場に係る部分の金額とする。

2. 留意点 (法5①) **1**

上記の「課税資産の譲渡等」からは、「特定資産の譲渡等」を除く。

(2)について

1. 役務の提供 (2を除く。) (法4③二、令6②) **7**

国内取引の判定は、役務の提供が行われた場所(次の役務の提供は、それぞれの場所)が国内にあるかどうかにより行う。

① 国内及び国外にわたって行われる旅客、貨物の輸送

出発地、発送地又は到着地

② 国内及び国外にわたって行われる通信

発信地又は受信地

③ 国内及び国外にわたって行われる郵便、信書便

差出地又は配達地

④ 保 険

保険事業を営む者の保険契約に係る事務所等の所在地

⑤ 専門的な科学技術に関する知識を必要とする調査、企画、立案等に係る役務の提供で生産設備等の建設又は製造に関するもの

生産設備等の建設又は製造に必要な資材の大部分が調達される場所

⑥ ①～⑤以外で役務の提供が行われた場所が明らかでないもの

役務の提供を行う者の役務の提供に係る事務所等の所在地

2. 電気通信利用役務の提供 (法4③三) **2**

国内取引の判定は、電気通信利用役務の提供を受ける者の住所、居所、本店若しくは主たる事務所の所在地が国内にあるかどうかにより行う。

ただし、その所在地がないときは、国外で行われたものとする。

3. 特定仕入れ (法4④) **1**

国内取引の判定は、特定仕入れとして他の者から受けた役務の提供につき、1又は2の場所が国内にあるかどうかにより行う。

問2

(1)について

(選択欄) 免税取引 ※ (選択欄) が合っていないければ (理由等) は0点
(理由等)

課税事業者である当社が行う当該市場調査は、国内における課税資産の譲渡等であり、非居住者に対する役務の提供で国内において直接便益を享受するもの以外のものである 4ため、免税取引に該当する。

なお、外国企業の本社との直接取引であり、当該外国企業の日本支店がこの市場調査に直接的にも間接的にもかかわっていないこと等を踏まえると、日本支店を経由して行ったとは考えないこととなる 1。

(2)について

(選択欄) 非課税取引 ※ (選択欄) が合っていないければ (理由等) は0点
(理由等)

当該両替手数料は、国内における資産の譲渡等のうち、外国為替業務に係る役務の提供に該当するため 4、非課税取引に該当する。

(3)について

(選択欄) 左記以外 (不課税取引) ※ (選択欄) が合っていないければ (理由等) は0点
(理由等)

当該音楽配信は、資産の譲渡等に該当する。また、電気通信利用役務の提供に該当 2し、当該電気通信利用役務の提供を受ける者の住所、居所が国外であるため、国外取引となり 3、不課税取引に該当する。

(4)について

(選択欄) 課税取引 ※ (選択欄) が合っていないければ (理由等) は0点
(理由等)

当該飲食の提供は、国内における課税資産の譲渡等である。なお、非居住者に対する役務の提供ではあるが、国内における飲食であるため 3、輸出取引等には該当しない 1。したがって、課税取引に該当する。

(5)について

(選択欄) 左記以外 (不課税取引) ※ (選択欄) が合っていないければ (理由等) は0点
(理由等)

当該損害賠償金の受領は、対価を得て行われるものではないため、資産の譲渡等には該当せず 4、課税の対象とはされず、不課税取引に該当する。

(6)について

(選択欄) 課税取引 ※ (選択欄) が合っていなければ (理由等) は0点
(理由等)

輸出品物販売場の許可を受けている事業者が非居住者に対し、免税対象物品で輸出するため一定の方法により購入されるものの譲渡を行った場合には、基本的にはその物品の譲渡は、免税取引に該当するが、本問においては、次のとおりとなる。

① 甲店の取引

日本酒セットは、消耗品に該当 1し、税抜販売価額 (750,000円) が50万円を超えているため 2、免税取引には該当しない。したがって、課税取引に該当する。

② 乙店の取引

ポーチ付化粧品については、一般物品と消耗品とが一の資産を構成している場合に該当する 1ため、消耗品として取り扱われ 1、税抜販売価額 (4,000円) が5千円を超えていない 2ため、免税取引には該当しない。したがって、課税取引に該当する。

なお、消耗品の税抜販売価額の合計額が免税販売の対象となる50万円までの範囲内であるかどうかについては、それぞれの手続委託型輸出品物販売場における消耗品の税抜販売価額の合計額により判定することとなるため、複数の手続委託型輸出品物販売場における消耗品の税抜販売価額の合計額を合算して判定はしない 1こととなる。

▶合格ライン◀

〔第一問〕(理論)

問1

全体として、解答要求事項に迷うことはない問題であるが、暗記できているかどうかのポイントとなる。

(1)について

相続があった場合の納税義務の免除の特例の個別理論であった。

(2)について

役務の提供における国内取引の判定の個別理論であり、重要理論からの出題であったため、正確に書けたかどうか勝負である。高得点が必要であろう。

なお、電気通信利用役務の提供についてもしっかりと解答に挙げられるようにしてほしい。

したがって、問1の配点は20点と想定し、

合格確実ラインは18点前後、ボーダーラインは15点前後、であると思われる。

問2

消費税法令の適用を問う事例問題であった。全問正解することは困難ではあるが、満遍なく得点してほしい。各問において、《選択欄》をしっかりと合わせられていることが前提にはなるが、模範解答どおりでなくても、内容が合っていれば点数を加算してもよいであろう。

全体として、(6)を除き、難易度は易しめであったと思われる。

(1)について

日本支店を経由したものは考えない旨について触れられていれば好ましい。

(3)について

国内取引の判定がポイントである。電気通信利用役務の提供の定義(法2①八の三)について触れられていれば、加算点を期待しても良いであろう。

(6)について

難易度は高めである。

手続委託型輸出物品販売場制度に係る免税手続カウンターにおける手続等については、一般物品と消耗品の別に合算して判定を行うことができるという特例がある。

この特例は、免税販売の対象となる「下限額(最低限度額)」を超えるかどうかの判定(一般物品1万円、消耗品5千円を超えているかどうかの判定)にのみ適用される(基本通達8-1-7の6)。

本問では、「上限額」の判定(50万円の範囲内かどうかの判定)について問うていた。仮に合算して判定しても「課税取引」という結論は合わせられるため、結論は合わせたいところである。なお、理由等について、解答が間違っ(合算して判定)していても、合否に影響はないであろう。

なお、ポーチ付化粧品については、一般物品と消耗品とが一の資産を構成している場合に該当するため、消耗品と取り扱われる旨を付してほしい。

したがって、問2の配点は30点と想定し、

合格確実ラインは25点前後、ボーダーラインは20点前後、であると思われる。

〔第一問〕としては、

合格確実ラインは43点前後、ボーダーラインは35点前後、であると思われる。

Z-66-F [第二問] 解 答

前課税期間の中間納付税額の計算

区 分	金 額	計 算 過 程								
中間納付税額	2,336,100円	<p>[中間納付税額の計算]</p> <p>(1) 一月中間申告</p> <table style="margin-left: 20px;"> <tr> <td>乙社</td> <td>丙社</td> </tr> <tr> <td>H27. 1/1~9/30</td> <td>H27. 7/1~9/30</td> </tr> <tr> <td>6,300,000円</td> <td>236,100円</td> </tr> <tr> <td>$\frac{6,300,000}{9}$</td> <td>$\frac{236,100}{3}$</td> </tr> </table> <p>$= 778,700円 \leq 4,000,000円$ ∴ 適用なし</p> <p>(2) 三月中間申告</p> <p>① 判 定</p> <p>$\frac{6,300,000}{9} \times 3 + \frac{236,100}{3} \times 3$ $= 2,336,100円 > 1,000,000円$ ∴ 適用あり</p> <p>② 中間納付税額 2,336,100円(百円未満切捨)</p>	乙社	丙社	H27. 1/1~9/30	H27. 7/1~9/30	6,300,000円	236,100円	$\frac{6,300,000}{9}$	$\frac{236,100}{3}$
乙社	丙社									
H27. 1/1~9/30	H27. 7/1~9/30									
6,300,000円	236,100円									
$\frac{6,300,000}{9}$	$\frac{236,100}{3}$									

I 納税義務の有無の判定

区 分	金 額	計 算 過 程																					
基準期間の課税売上高	0円	<p>[納税義務の有無の判定]</p> <p>(1) 基準期間なし (2) 特定期間なし (3) 新設合併</p> <p>① 乙社</p> <p>H26. 1/1~12/31</p> <table style="margin-left: 20px;"> <tr> <td>旧税率適用分</td> <td>非課税</td> <td>免税</td> <td>免税</td> </tr> </table> <p>イ $(48,000,000円 - 2,320,000円 - 700,000円) \times \frac{100}{105} + 700,000円$</p> <p>H26. 1/1~12/31</p> <table style="margin-left: 20px;"> <tr> <td>新税率適用分</td> <td>非課税</td> <td>免税</td> </tr> </table> <p>$+ (147,000,000円 - 6,965,000円 - 2,300,000円) \times \frac{100}{108}$</p> <p>免税</p> <p>$+ 2,300,000円 = 173,370,502円$</p> <p>売返H26. 1/1~12/31</p> <table style="margin-left: 20px;"> <tr> <td>旧税率適用分</td> <td>新税率適用分</td> </tr> </table> <p>ロ $(50,000円 - 50,000円 \times \frac{4}{105} \times 125\%) + (300,000円 - 300,000円$ $\times \frac{6.3}{108} \times \frac{80}{63}) = 325,398円$</p> <p>ハ イ-ロ = 173,045,104円 1</p> <p>② 丙社</p> <table style="margin-left: 20px;"> <tr> <td>H25. 7/1~</td> <td>H25. 7/1~</td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td>H26. 6/30</td> <td>H26. 6/30</td> <td>非課税</td> <td>非課税</td> </tr> <tr> <td>旧税率適用分</td> <td>新税率適用分</td> <td>旧税率適用分</td> <td>新税率適用分</td> </tr> </table> <p>$23,500,000円 + 1,200,000円 - 13,000,000円 - 700,000円$ $= 11,000,000円$ 1</p> <p>③ 合計</p> <p>① $\times \frac{12}{12} + ② \times \frac{12}{12} = 184,045,102円$ 1 $\geq 10,000,000円$ ∴ 納税義務あり 1</p>	旧税率適用分	非課税	免税	免税	新税率適用分	非課税	免税	旧税率適用分	新税率適用分	H25. 7/1~	H25. 7/1~			H26. 6/30	H26. 6/30	非課税	非課税	旧税率適用分	新税率適用分	旧税率適用分	新税率適用分
旧税率適用分	非課税	免税	免税																				
新税率適用分	非課税	免税																					
旧税率適用分	新税率適用分																						
H25. 7/1~	H25. 7/1~																						
H26. 6/30	H26. 6/30	非課税	非課税																				
旧税率適用分	新税率適用分	旧税率適用分	新税率適用分																				

II 課税標準額に対する消費税額の計算

区 分	金 額	計 算 過 程
課 税 標 準 額	302,555,000円	[課税標準額の計算] 国内売上 $317,611,900円 + 9,000,000円 \times \frac{\text{マンションA } 4,500,000円}{4,500,000円 + 1,500,000円}$ 2 未經過(建物) その他課税 $+ 72,000円$ 2 $+ 2,326,000円 = 326,759,900円$ $326,759,900円 \times \frac{100}{108} = 302,555,462円 \rightarrow 302,555,000円$ (千円未満切捨)
課税標準額に対する消費税額	19,060,965円	[課税標準額に対する消費税額の計算] $302,555,000円 \times 6.3\% = 19,060,965円$

III 仕入れに係る消費税額の計算等

区 分	金 額	計 算 過 程
課 税 売 上 割 合	$\frac{317,143,773円}{334,304,735円}$	[課税売上割合の計算] (1) 課税売上高 課税切捨前 輸出売上 ① $302,555,462円 + 13,520,100円 = 316,075,562円$ H26.6/3売却分 H26.10/13売却分 割戻し(建物) 割戻し(建物) ② $250,000円 \times \frac{3,500,000円}{6,000,000円 + 3,500,000円} + 100,000円$ $\times \frac{3,000,000円}{4,000,000円 + 3,000,000円} - 2,499円 \times \frac{80}{63} = 131,789円$ ③ $① - ② = 315,943,773円 \leq 500,000,000円$ 1 (2) 非課税売上高 マンションA 土地の販売 ① $9,000,000円 \times \frac{1,500,000円}{4,500,000円 + 1,500,000円} + 3,000,000円$ 未經過(土地等) 不動産賃貸収入 預金利息 所得税 復興税 $+ 78,000円 + 10,700,000円 + (82,992円 + 14,700円 + 308円)$ 2 収益分配金 明渡し遅滞 対価補償金 $+ 200,000円 + 550,000円$ 2 $+ 500,000円 = 17,376,000円$ H26.6/3売却分 H26.10/13売却分 割戻し(土地) 割戻し(土地) ② $250,000円 \times \frac{6,000,000円}{6,000,000円 + 3,500,000円} + 100,000円$ $\times \frac{4,000,000円}{4,000,000円 + 3,000,000円} = 215,038円$ ③ $① - ② = 17,160,962円$ (3) 課税売上割合 $\frac{(1) + 1,200,000円※}{(1) + (2) + 1,200,000円※} = \frac{317,143,773円}{334,304,735円} = 0.9486\cdots < 95\%$ ∴ 仕入税額控除は按分計算が必要 パソコン 通関費用 保険料 ※ $1,000,000円 + 150,000円 + 50,000円 = 1,200,000円$

(注) 課税売上割合については、95%以上になる可能性もあります。
 P.13【別解があると考えられる項目】の②を参照願います。

Ⅲ 仕入れに係る消費税額の計算等(続き)

区 分	金 額	計 算 過 程
控除対象仕入税額	12,663,124円	<p>[課税仕入れ等の税額の計算]</p> <p>(1) 区分経理及び税額</p> <p>① 課税資産の譲渡等により要するもの</p> <p>イ 課税仕入れ</p> <p>特殊鋼仕入高 不動産仕入高 出向社員 トラック軽油代 158,000,000円+6,000,000円²+39,000円²+(130,000円 軽油引取税 機械用燃料代 工具等 修理費用 -32,500円)+128,000円+2,376,000円+1,900,000円 未經過(建物) 帯鋸盤 ハ^レソ^ン購入費用 +17,000円+9,800,000円+1,000,000円²=179,357,500円</p> <p>$179,357,500円 \times \frac{6.3}{108} = 10,462,520円$</p> <p>ロ 課税貨物 882,000円²</p> <p>ハ 棚卸資産の調整 マンションA <math>4,500,000円 \times \frac{4}{105} = 171,428円²</math></p> <p>ニ 仕入返還等</p> <p>仕入値引 <math>466,800円 \times \frac{6.3}{108} = 27,230円²</math></p> <p>② その他の資産の譲渡等により要するもの</p> <p>塗装費用等 ソフトウェアリース料 利子相当額 <math>6,500,000円² + (228,000円 - 114,000円 \times \frac{1年}{5年}) = 6,705,200円</math> $6,705,200円 \times \frac{6.3}{108} = 391,136円$</p> <p>③ 課税資産の譲渡等とその他の資産の譲渡等に共通して要するもの</p> <p>慰安旅行費用 入湯税 年会費 昼食代 広告費用 (759,300円-3,300円)+56,160円+128,540円²+160,000円 フォ^ト広告費用 ゴ^ルフ^テリース代 ゴ^ルフ^テ場利用税 飲食接待費 国内出張費 +207,000円²+(30,000円-2,400円)+271,000円+560,000円 通勤手当 通信費 ガ^ス代 消耗品費 +620,200円²+589,000円+600,000円+(2,658,000円 工具等 ハ^レソ^ンリース料 利子相当額 その他の営業経費 -2,376,000円)+(2,020,000円-141,400円)²+(15,536,000円 立退料 -450,000円)²=21,222,100円 $21,222,100円 \times \frac{6.3}{108} = 1,237,955円$</p> <p>④ 合 計</p> <p>イ 課税仕入れ $179,357,500円 + 6,705,200円 + 21,222,100円 = 207,284,800円$ $207,284,800円 \times \frac{6.3}{108} = 12,091,613円$</p> <p>ロ 課税貨物 882,000円</p> <p>ハ 棚卸資産の調整 171,428円</p> <p>ニ 仕入返還等 27,230円</p>

Ⅲ 仕入れに係る消費税額の計算等(続き)

区 分	金 額	計 算 過 程
		<p>(2) 個別対応方式 $(10,462,520円 + 882,000円 + 171,428円 - 27,230円) + 1,237,955円$ $\times \frac{317,143,773円}{334,304,735円} = 12,663,124円$</p> <p>(3) 一括比例配分方式 $(12,091,613円 + 882,000円 + 171,428円) \times \frac{317,143,773円}{334,304,735円}$ $- 27,230円 \times \frac{317,143,773円}{334,304,735円} = 12,444,430円$</p> <p>(4) 有利判定 (2) > (3) ∴ 12,663,124円</p>
		<p>[調整対象固定資産に係る控除税額の調整の計算等]</p> <p>(1) 調整対象固定資産の判定</p> <p>① 本社建物 $5,400,000円 \times \frac{100}{105} = 5,142,857円 \geq 1,000,000円$ ∴ 該当する 1 (下記__の本社建物に係るコメント含む。)</p> <p>② 運送用トラック $(6,000,000円 - 400,000円) \times \frac{100}{105} = 5,333,333円 \geq 1,000,000円$ ∴ 該当する 1</p> <p>③ 商標権 $(2,100,000円 - 60,000円) \div 2 \times \frac{100}{108} = 944,444円 < 1,000,000円$ ∴ 該当しない 1</p> <p>④ ソフトウェア $5,200,000円 \times \frac{100}{108} = 4,814,814円 \geq 1,000,000円$ ∴ 該当する</p> <p>※土地及び土地の造成費用は調整対象固定資産に該当しない。 1 また、居住用賃貸マンション管理用ソフトウェア、居住用賃貸マンション及びその資本的支出は免税事業者の時に於ける仕入れ等であるため調整なし。 1 さらに、本社建物及びソフトウェアは第3年度の課税期間に該当せず、運送用トラックは個別対応方式により計算していた場合には、比例配分法により計算していないため調整なし。...</p>
		<p>[控除対象仕入税額の計算]</p> <p>12,663,124円</p>

Ⅲ 仕入れに係る消費税額の計算等(続き)

区 分	金 額	計 算 過 程
売上げの返還等対価に係る税額	② 2,499円 別解(2,500円)	[売上げの返還等対価に係る消費税額の計算] H26.10/13売却分 割戻し(建物) $\frac{3,000,000}{4,000,000+3,000,000}$ $100,000円 \times \frac{3,000,000}{4,000,000+3,000,000} = 42,857円$ $42,857円 \times \frac{6.3}{108} = 2,499円(2,500円)$
貸倒れに係る税額	② 93,749円	[貸倒れに係る消費税額の計算] 貸倒損失(建物) $\frac{1,800,000}{7,000,000}$ $6,250,000円 \times \frac{1,800,000}{7,000,000} = 1,607,142円$ $1,607,142円 \times \frac{6.3}{108} = 93,749円$
控除税額小計	12,759,372円	[控除税額小計の計算] 控除対象仕入税額 売返 貸倒れ $12,663,124円 + 2,499円 + 93,749円 = 12,759,372円$

売却価額の割合で按分した場合、按分後の金額の合計額が100,000円にならないため、課税又は非課税のいずれかの金額を切り上げて計算することになると考えられる。

Ⅳ 差引税額又は控除不足還付税額の計算

区 分	金 額	計 算 過 程
差引税額	6,301,500円	[差引税額又は控除不足還付税額の計算] 課税標準額に 対する消費税額 控除税額小計 $19,060,965円 - 12,759,372円 = 6,301,593円 \rightarrow 6,301,500円$ (百円未満切捨)
控除不足還付税額	0円	

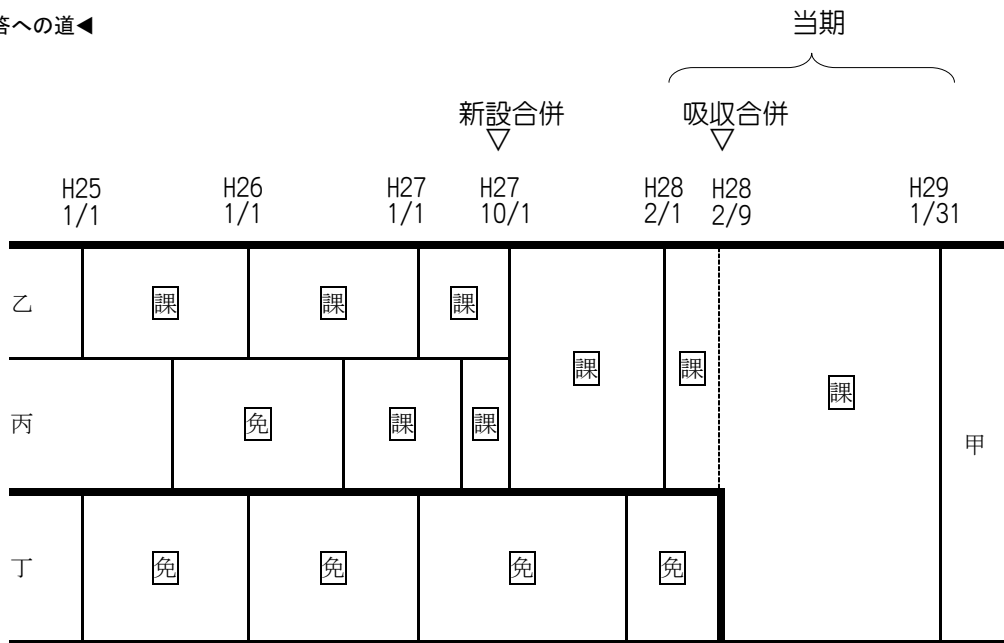
Ⅴ 中間納付税額の計算

区 分	金 額	計 算 過 程
中間納付税額	② 4,036,500円	[中間納付税額の計算] (1) 一月中間申告 $\frac{1,794,000}{4} = 448,500円 \leq 4,000,000円 \quad \therefore \text{適用なし}$ (2) 三月中間申告 ① 判定 $\frac{1,794,000}{4} \times 3 = 1,345,500円 > 1,000,000円 \quad \therefore \text{適用あり}$ ② 中間納付税額 $1,345,500円(百円未満切捨) \times 3回 = 4,036,500円$

Ⅵ 納付税額又は中間納付還付税額の計算

区 分	金 額	計 算 過 程
納付税額	2,265,000円	[納付税額又は中間納付還付税額の計算] 差引税額 中間納付税額 $6,301,500円 - 4,036,500円 = 2,265,000円$
中間納付還付税額	0円	

▶解答への道◀



1 前課税期間の中間納付税額の計算

乙社の被合併法人特定課税期間 (H27. 1/1~9/30) の確定消費税額及び丙社の被合併法人特定課税期間 (H27. 7/1~9/30) の確定消費税額を基に中間納付税額の計算を行う。

2 納税義務の判定

当期は設立2期目にあたるため基準期間はなく、また、前期(設立事業年度)が7月以下であるため特定期間もない。

当期は新設合併による合併事業年度の翌事業年度にあたることから、新設合併の特例により被合併法人の基準期間に対応する期間(乙社:H26. 1/1~12/31(課税事業者) 丙社:H25. 7/1~H26. 6/30(免税事業者))の課税売上高として一定の金額の合計額が1,000万円を超えることから納税義務は免除されないこととなる。

(注) 当期は吸収合併をした事業年度にも該当するため吸収合併の特例の計算をすることも想定されるが、この場合には基準期間に対応する期間(丁社:H26. 1/1~12/31)における課税売上高が1,000万円以下となる。

3 課税標準額

(1) マンションAの販売

土地付建物の一括譲渡であるため、譲渡資産である土地と建物の時価比率をもって譲渡対価を按分する。

なお、本間においては譲渡資産の時価比率が直接与えられていないことから、問題文にある取得価額が時価相当額にあたるものと考え按分計算を行う。

(2) 未経過固定資産税部分の金額

固定資産を譲渡した場合に譲渡対価に上乘せした固定資産税相当額は、租税ではなく、固定資産の譲渡対価の一部を構成するものとして取り扱う。

4 仕入れに係る消費税額

(1) 契約食堂に支払った従業員の昼食代

会社が社員の食事を他の事業者（外部の契約食堂）から仕入れて社員に支給している形態であると言えることから課税仕入れに該当し、共通課税仕入れに区分される。

(2) 居住用賃貸マンション管理用のソフトウェアのリース料

所有権移転外リース取引については、リース資産の譲渡として取り扱われ、消費税の課税仕入れの時期は、課税仕入れを行った日の属する課税期間において控除（以下「一括控除」という。）するのが原則であり、所有権移転外リース取引によりリース資産を賃借した賃借人においては、当該リース資産の引渡しを受けた日の属する課税期間において一括控除をすることとなる。

しかしながら、事業者の経理実務を考慮して消費税の仕入税額控除の時期については、会計基準に基づいた経理処理を踏まえ、経理実務の簡便性という観点から、賃借人が賃貸借処理をしている場合には、分割控除を行っても差し支えないとしている。

なお、賃貸借処理している所有権移転外リース取引に係る賃借人における仕入税額控除の時期について、分割控除をして差し支えないとしていることから、次に掲げるような場合のリース期間の2年目以降の課税期間については、その課税期間に支払うべきリース料について仕入税額控除をすることができる。

(イ) リース期間の初年度に簡易課税制度を適用し、リース期間の2年目以降は原則課税に移行した場合

(ロ) リース期間の初年度に免税事業者であった者が、リース期間の2年目以降は課税事業者となった場合

また契約において、リース総額の内利子相当額が1割（114,000円／1,140,000円）を占めていることからリース料（228,000円）の9割を当期の課税仕入れに係る支払対価の額として処理を行う。

5 売上げの返還等対価に係る税額

事業者が、一の取引先に対して課税資産の譲渡等とその他の資産の譲渡等を行った場合において、これらの資産の譲渡等の対価の額につき、一括して売上げに係る割戻しを行ったときは、それぞれの資産の譲渡等に係る部分の割戻金額を合理的に区分したところにより売上げに係る対価の返還等をした場合の消費税額の控除の規定を適用する（基通14-1-5）。

したがって、本問の土地付建物に係る割戻しは売却価額を基に課税売上げに係る返還等と非課税売上げに係る返還等に按分計算を行う。

(注1) 平成26年6月に売却した土地付建物に係る割戻しは売却した課税期間において免税事業者であったため、建物に係る割戻しについて売上げに係る対価の返還等をした場合の消費税額の控除の規定の適用はない（課税売上割合の計算では使用する。）。

(注2) 按分計算により生じる小数点以下の端数処理により、1円の差異が生じることとなるが、合否に影響はないものと思われる。

6 貸倒れに係る消費税額

課税資産の譲渡等の税込価額の一部の領収をすることができなくなった場合であっても当該領収をすることができなくなった金額について貸倒れに係る消費税額の控除の規定が適用される。

したがって、貸倒れた債権のうち建物の販売に係る部分について貸倒れに係る消費税額の控除の規定が適用されることとなる。

なお、建物の販売に係る債権の金額は、契約金額（7,000,000円）からすでに受領した手付金額（750,000円）を控除した残額について土地と建物の契約金額の比率で按分計算して算出を行う。

7 調整対象固定資産に係る調整

- (1) 土地及び土地に係る資本的支出は調整対象固定資産に該当しない。
- (2) 調整対象固定資産の支払対価には付随費用は含まれないことから、運送用トラックについては取得価額から塗装費用を除いた金額をもって調整対象固定資産の判定を行う。
- (3) 調整対象固定資産の判定は一の取引単位ごとに行うことから、商標権については一の取引単位を算出した後に調整対象固定資産の判定を行う。

8 中間納付税額

前期の月数は4ヶ月（H27.10/1～H28.1/31）であることから、三月中間申告の回数は1回となる。

【別解があると考えられる項目】

〔第二問〕（計算）

① 納税義務の判定

答案用紙における「基準期間の課税売上高」の金額欄は、基準期間（前々事業年度）における課税売上金額から、課税売上げに係る対価の返還等の金額を控除したもの（消費税法第9条2項）を記載すると考えられるが、納税義務の有無の判定で使用した金額を記載するかどうか読み取れない。

② 土地収用法等に基づく補償金

問題文を読む限り、「倉庫に対する譲渡対価（500,000円）として交付された対価補償金」とあるため、このまま読み取れば、課税取引に分類することになる。この場合には当該500,000円を課税売上高と認識するため、課税期間における課税売上高が5億円以下、かつ、課税売上割合が95%以上（全額控除）になると考えられる。

③ ソフトウェア

どの法人が取得したかは不明であるため、調整対象固定資産に係る仕入れ時の処理が読み取れない。

④ 運送用トラック

乙社の仕入れ時の仕入税額控除の計算方法（個別対応方式又は一括比例配分方式）が読み取れない。また、甲社の前期の資産の譲渡等に係る資料が不明であるため、通算課税売上割合の計算ができない。

⑤ 売上割戻し等

土地付建物の按分について1円ズレが生じてしまう。

⑥ 国外移送

保険料（50,000円）は、貨物船へ積み込み前に要したものか、積み込み後に要したものか読み取れない。

▶合格ライン◀

〔第二問〕（計算）

法人の原則課税の総合計算問題1題であった。

全体としての難易度としては決して高くはないが、資料が読み取りにくい箇所及び出題者の意図が不明な箇所もあり、解答に悩む問題であったと思われる。

1 取引分類

土地収用法等に基づく補償金の分類で、別解があると考えられるが（上記参照）、仮に全額控除とした場合においても何かしら採点上の考慮がされると考えられる。

2 納税義務の判定

難易度は高い。状況把握することに時間を要する問題である。

3 中間申告

前課税期間については、合併があった場合の計算であったが、比較的基本的な内容であったため、落ち着いて解答すれば合わせることも可能と思われる。

当課税期間については、基本的なものであるため、前期の月数に留意し確実に合わせるべきであった。

〔第二問〕としては、

合格確実ラインは43点前後、ボーダーラインは37点前後、であると思われる。

●おわりに

理論及び計算の解答バランスを考慮すると全体では、合格確実ラインは、82点前後、ボーダーラインは72点前後になると考えられます。