

第69回税理士試験 消費税法
角 説

〔第一問〕

問1

輸出免税取引についての応用問題である。免税取引について横断的に問われており、大部分は基本的な内容であるため、理論集の内容等を基に確実に解答すること。

なお、輸出免税取引については、施行令の内容は解答しなくてよいので注意すること。

また、(1)イの適用要件については、施行規則の内容であるため、解答できなくても差し支えない。詳しい内容は次のとおりである。

＜施行規則第5条第1項＞

法第七条第二項に規定する財務省令で定めるところにより証明がされたものは、同条第一項に規定する課税資産の譲渡等のうち同項各号に掲げる資産の譲渡等に該当するものを行った事業者が、当該課税資産の譲渡等につき、次の各号に掲げる場合の区分に応じ当該各号に定める書類又は帳簿を整理し、当該課税資産の譲渡等を行った日の属する課税期間の末日の翌日から二月（清算中の法人について残余財産が確定した場合には一月とする。第三項において同じ。）を経過した日から七年間、これを納税地又はその取引に係る事務所、事業所その他これらに準ずるもの（以下この項において「事務所等」という。）の所在地に保存することにより証明がされたものとする。

一 法第七条第一項第一号に掲げる輸出として行われる資産の譲渡又は貸付け（船舶及び航空機の貸付けを除く。）である場合（次号に掲げる場合を除く。）

当該資産の輸出に係る税関長から交付を受ける輸出の許可（関税法（昭和二十九年法律第六十一号）第六十七条（輸出又は輸入の許可）に規定する輸出の許可をいう。）若しくは積込みの承認（同法第二十三条第二項（船用品又は機用品の積込み等）の規定により同項に規定する船舶又は航空機（本邦の船舶又は航空機を除く。）に当該資産を積み込むことについての同項の承認をいう。）があったことを証する書類又は当該資産の輸出の事実を当該税関長が証明した書類で、次に掲げる事項が記載されたもの
イ 当該資産を輸出した事業者の氏名又は名称及び住所若しくは居所又は事務所等の所在地（以下この条において「住所等」という。）

ロ 当該資産の輸出の年月日

ハ 当該資産の品名並びに品名ごとの数量及び価額

ニ 当該資産の仕向地

二 法第七条第一項第一号に掲げる輸出として行われる資産の譲渡又は貸付けで郵便物（関税法第七十六条第一項（郵便物の輸出入の簡易手続）に規定する郵便物に限る。以下この号において同じ。）として当該資産を輸出した場合

当該輸出した事業者が前号ロ及びハに掲げる事項並びに当該郵便物の受取人の氏名若しくは名称及び住所等を記載した帳簿又は当該郵便物の受取人から交付を受けた物品受領書その他の書類で同号イ及びハに掲げる事項並びに当該郵便物の受取人の氏名若しくは名称及び住所等並びに当該郵便物の受取りの年月日が記載されているもの

三 法第七条第一項第三号に掲げる輸送若しくは通信又は令第十七条第二項第五号に掲げる郵便若しくは信書便である場合

これらの役務の提供をした事業者が次に掲げる事項を記載した帳簿又は書類

イ 当該役務の提供をした年月日（課税期間の範囲内で一定の期間内に行った役務の提供につきまとめて当該帳簿又は書類を作成する場合には、当該一定の期間）

ロ 当該提供した役務の内容

ハ 当該役務の提供の対価の額

ニ 当該役務の提供の相手方の氏名又は名称及び住所等

四 法第七条第一項各号に掲げる資産の譲渡等のうち、前三号に規定する資産の譲渡等以外の資産の譲渡等である場合

当該資産の譲渡等を行った相手方との契約書その他の書類で次に掲げる事項が記載されているもの

イ 当該資産の譲渡等を行った事業者の氏名又は名称及び当該事業者のその取引に係る住所等（当該資産の譲渡等が令第六条第二項第五号に掲げる役務の提供である場合には、同号に定める場所を含む。）

ロ 当該資産の譲渡等を行った年月日

ハ 当該資産の譲渡等に係る資産又は役務の内容

ニ 当該資産の譲渡等の対価の額

ホ 当該資産の譲渡等の相手方の氏名又は名称及び当該相手方のその取引に係る住所等

問2

簡易課税についての事例及び応用問題である。各問の注意点は次のとおりである。

(1)について

理論集の内容を基に確実に解答してほしい問である。しかし、問題の資料の与え方によりAの課税売上高 2,500万円が承継前の金額か承継後の金額かが明らかでないが、承継したBの課税売上高が 3,000万円であることから、承継後の金額が少なくなることは考えにくい。2,500万円が不動産賃貸業のみの課税売上高と考えることが賢明である。

その他の点については、解答を参照すること。

(2)、(3)について

施行令57条の内容であるため、それを条文どおり解答することは難しいと思うが、自分の言葉で書けるような内容であるため、自分なりにわかりやすく解答してほしい。特に(3)については、算式を用いて説明しても差し支えないとされているため、それに従って解答してもよい。

算式を用いた場合の解答例(一部)は以下のとおりである。

<原則のみなし仕入率>

$$\frac{\text{第一種事業に係る消費税額} \times 90\% + \text{第二種事業に係る消費税額} \times 80\% + \text{第三種事業に係る消費税額} \times 70\% + \text{第四種事業に係る消費税額} \times 60\% + \text{第五種事業に係る消費税額} \times 50\% + \text{第六種事業に係る消費税額} \times 40\%}{\text{各事業に係る消費税額の合計額}}$$

<特例②のみなし仕入率>

$$\frac{75\% \text{以上の判定で用いた事業のうちいずれか多い事業に係る消費税額}(A) \times \text{その事業のみなし仕入率} + (\text{売上げに係る消費税額} - (A)) \times 75\% \text{以上の判定で用いた事業のうちいずれか低い事業のみなし仕入率}}{\text{各事業に係る消費税額の合計額}}$$

〔第二問〕

問 1

不動産業に関する総合問題である。基本的な内容であり、難易度は高くないので、比較的精度の高い解答が求められる。また、解答用紙のスペースが狭かったことに戸惑った受験生もいると思うが、まず最初に問題を流し見して、書く量が多いか少ないかを簡単にチェックしてほしい。

1. 納税義務の判定について

- (1) 前々事業年度が1年でないため、当事業年度開始の日の2年前の日の前日から1年以内に開始した事業年度を基準期間とする。よって本問では前々事業年度が基準期間に該当する。よって、1,000万円の判定の際は年換算を忘れないこと。

2. 不動産に関連する取引について

(1) 不動産賃貸事業収入

原則として、居住用マンションの貸付けは非課税取引であり、店舗・事務所部分の貸付けは課税取引である。その他、次の点に留意すること。

① 原状回復費

原状回復を行ったことにより差し引いた敷金は、原状回復という役務の提供に係る対価であるため、課税取引に該当する。

② 更新料

更新料はそれに係る不動産の賃貸により収受した対価であるため、家賃や地代と同様の取扱いを行う。よって、居住用マンション及び借地権に係る更新料は非課税取引に該当する。

③ 用途変更(基通6-13-8)

居住者が契約時の用途以外の方法により、不動産を使用していた場合であっても、実際の用途ではなく契約内容で課税・非課税の判定を行う。よって、居住用を事務所用として使用していた場合でも、その契約内容が変更されない限りは、非課税取引となる

④ 国外での賃貸

国外での資産の貸付けは、その貸付け直前の資産の所在地が国外であるため、国外取引に該当する。よって、何ら課税関係は生じない。

⑤ 国外移送

国外で譲渡又は使用等するために、国内で仕入れた資産を国外に移送する場合には、その移送は輸出取引とみなされる。この場合の対価は本船甲板渡し価格(FOB価格)が用いられるため、課税売上割合の計算上、その金額が分子及び分母の金額に算入する。

なお、その移送する資産の課税仕入れは、輸出取引に要するものであるため、課税資産の譲渡等によりのみ要するものの区分に該当する。

⑥ 一時貸付け(基通6-1-4)

一時貸付けは、貸付期間が1月未満のものをいい、課税取引に該当する。この1月未満か否かは、契約に定められている期間で判定を行う。よって、実際は1月未満の貸付けだったとしても、契約上で1月以上である場合には、非課税取引に該当する。

(2) 不動産販売事業収入

建物の売却は課税取引であり、土地の売却は非課税取引である。

(3) その他事業収入

不動産の仲介手数料、保険代理店収入及びあっせん事務手数料は、すべて対価を得て行われる役務の提供であるため、課税取引に該当する。

(4) 不動産賃貸事業原価

原則としてA建物及びB建物は非課税取引を生ずる不動産であるため、それに係る課税仕入れはその他の資産の譲渡等によりのみ要するものに該当し、C建物は課税取引と非課税取引の両方を生ずる不動産であるため、それに係る課税仕入れは共通課税仕入れに該当する。その他、次の点に留意すること。

① D建物の管理費

D建物は国外に所在しており、管理という役務の提供が行われている場所は国外であるため、国外取引に該当し課税仕入れには該当しない。

② D建物の広告宣伝費

国外の広告に係る掲載料であり、役務提供地は国外であるため、国外取引に該当し課税仕入れには該当しない。

③ 修繕費

原状回復は課税取引に該当するため、原状回復工事費用は課税資産の譲渡等によりのみ要する課税仕入れに該当する。

- ④ コンサルタント料
国内の弁護士に対するコンサルタント料であり、役務提供地が国内であるため、国内取引に該当し課税仕入れに該当する。
なお、国外取引のために要する課税仕入れであるため、課税資産の譲渡等によりのみ要するものに該当する。
 - ⑤ 不動産賃貸事業全般に係るもの
不動産賃貸事業では、課税取引及び非課税取引の両方が生じているため、共通課税仕入れに該当する。
 - (5) 不動産販売事業原価
原則として、建物の購入はその建物の販売のための仕入れであるため、課税資産の譲渡等によりのみ要するものに該当し、土地の購入は非課税取引であるため、そもそも課税仕入れに該当しない。
 - ① 前期購入
前期に購入したものは、前期の課税仕入れに計上されている。
 - ② 未成工事支出金（基通11-3-5）
課税仕入れの計上時期は、原則としてその課税仕入れを行ったときであるが、工事について、その目的物の完成前に行った課税仕入れを未成工事支出金として経理した場合には、特例としてその工事の目的物の引渡しをした日の属する課税期間における課税仕入れとすることができる。
しかし、本問では原則どおり、課税仕入れを行った日に計上するという指示があるため、それに従う。
 - ③ I土地の造成費用
I土地の譲渡は非課税取引に該当するため、それに係る課税仕入れはその他の資産の譲渡等によりのみ要するものに該当する。
 - ④ J戸建住宅の造成費用
J戸建住宅の売却は、土地付建物の売却であり、課税取引と非課税取引が両方生じるため、共通課税仕入れに該当する。
 - (6) その他事業原価
その他事業収入はすべて課税取引であるため、それに係る課税仕入れはすべて課税資産の譲渡等によりのみ要するものに該当する。
3. 販売費及び一般管理費
- (1) 福利厚生費
健康診断は、治療としての対価ではないため非課税取引には該当せず、課税仕入れとなる。また、キャンセル料は実際には役務の提供は受けていないため、対価性のない支出に該当し、課税仕入れには該当しない。
 - (2) 支払手数料
非居住者が発行した社債の取得時の手数料は、原則としてその他の資産の譲渡等によりのみ要するものに該当する。しかし、本問では当該社債について利息を収受しており、その利息は、非居住者に対するものであるため、非課税資産の輸出に該当する。
よって、当該課税仕入れは課税資産の譲渡等によりのみ要するものに該当する。
 - (3) 諸会費
同業者団体の会費は通常会費であり、対価性のない支出であるため、課税仕入れには該当しないが、ゴルフクラブの年会費は課税仕入れに該当する。
なお、クレジットカードの年会費も課税仕入れに該当する。クレジットカードの加盟店手数料は非課税取引となるため、混同しないこと。
4. 有価証券売却
- 持分の売却は、課税売上割合の計算上、譲渡対価の5%の規定は適用されない。よって、譲渡対価の全額を非課税取引として、課税売上割合の計算上分母の金額に算入する。
5. 雑収入
- (1) 損害賠償金（基通5-2-5）
損害賠償金は原則として、対価性のない収入であるため非課税取引に該当するが、本問のように、その実態が家賃と同様である場合その他資産の使用等の対価と同様である場合には、対価性のある収入に該当する。
また、B建物の対価であるため、非課税取引に該当する。
 - (2) 低額譲渡
役員に対して、時価の50%未満の対価による譲渡（低額譲渡）をした場合には、時価相当額を課税標準額に計上する。
 - (3) 貸倒回収
貸倒れた収入を回収した場合には、原則として控除過大調整税額に算入するが、本問はその収入が非課税取引に該当するため、そもそも課税標準額に計上されていなかったため、何ら調整は行わない。

6. 調整対象固定資産

ゴルフ場利用株式及び営業用車両は前々々事業年度に取得し、その前々々事業年度の初日から3年を経過する日の属する課税期間(第3年度の課税期間)が当事業年度であるため、変動の調整の適用が考えられる。通算課税売上割合の計算方法等は再度確認すること。

問2

特定新規設立法人の特例をメインとした、納税義務の個別問題である。別生計親族が完全支配する非支配特殊関係法人についての取扱いは、細かいため解答できなくても差し支えないが、第3期の判定は確実に解答してほしい。

(1) 第1期

設立事業年度であるため、基準期間及び特定期間はない。また、資本金が1,000万円未満であり、Aが甲社を50%超していることから、特定要件を満たす。よって、判定対象者の基準期間相当期間における課税売上高が5億円を超える場合には、特定新規設立法人に該当し、納税義務を有することとなる。

なお、判定対象者とは次の者をいう。

<判定対象者>

- ① 特定要件に該当する旨の判定の基礎となった他の者(新規設立法人の株主等である者に限る。)・・・今回は「Aグループ」
- ② Aグループと特殊な関係にある法人(特殊関係法人)
特殊関係法人とは、次に掲げる法人をいう。

- ① Aグループが完全に支配している法人
- ② Aグループ及び上記①の法人が完全に支配している法人
- ③ Aグループ及び上記①②の法人が完全に支配している法人

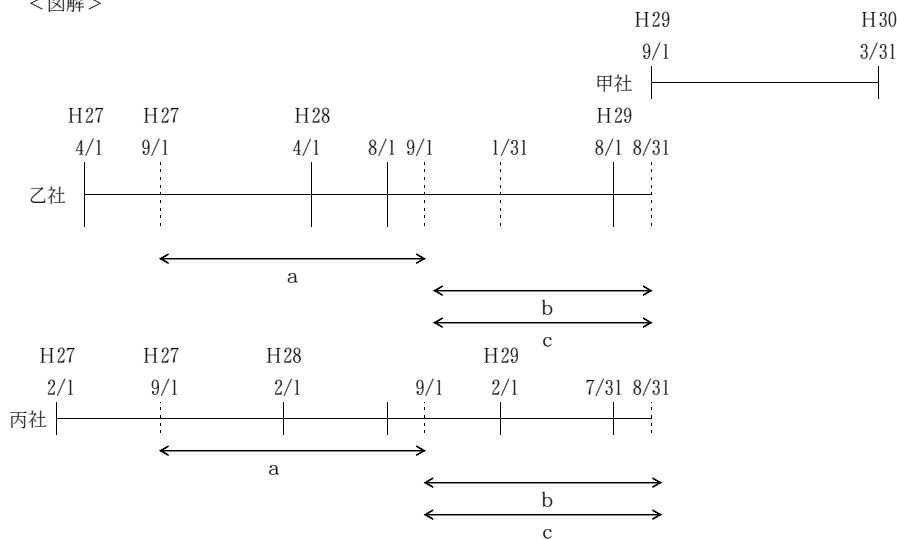
次の法人(非支配特殊関係法人)を除く。

- イ Aと生計を一にしない親族等(別生計親族等)が完全に支配している法人
- ロ 別生計親族等及び上記イの法人が完全に支配している法人
- ハ 別生計親族等及び上記イロの法人が完全に支配している法人

上記の他の者であるBには、その者の親族等も含むため、乙社、丙社、丁社はすべてBが完全支配していることから、特殊関係法人に該当する。よって、3社とも5億円の判定に用いることが考えられるが、そのうち非支配特殊関係法人は、判定対象者から除外している。今回は丁社が、他の者であるAと生計を一にしない、つまり別生計親族等のみが完全支配しているため、非支配特殊関係法人に該当し、5億円の判定には含めない。

また、第1期における基準期間相当期間の考え方は次のとおりである。

<図解>



基準期間相当期間は、次の(1)→(2)→(3)の順番で判定する。

乙社

- (1) 新設開始日(平成29年9月1日)の2年前の日の前日(平成27年9月1日)から同日以後1年を経過する日(平成28年8月31日=aの期間)までの間に終了した各事業年度
→平成27年4月1日～平成28年3月31日(第42期)及び平成28年4月1日～平成28年7月31日(第43期)
- (2) 新設開始日(平成29年9月1日)の1年前の日の前日(平成28年9月1日)から新設開始日の前日(平成29年8月31日=bの期間)までの間に終了した各事業年度
→平成28年8月1日～平成29年7月31日(第44期)
→その事業年度の末日の翌日(平成29年8月1日)から新設開始日の前日(平成29年8月31日)までが2月未満である。納税義務の判定は、事業年度開始の日で行うため、その時点において確定している課税売上高でないと、納税義務の判定に用いることはできない。よって、乙社の第44期の課税売上高は事業年度開始の日時点つまり新設開始日において確定していない(申告期限である2月が経過していない)ため、用いることができない。
- (3) 新設開始日(平成29年9月1日)の1年前の日の前日(平成28年9月1日)から新設開始日の前日(平成29年8月31日=cの期間)までの間に事業年度開始の日以後6月の期間の末日(平成29年1月31日)が到来する場合のその6月の期間
→平成28年8月1日～平成29年1月31日(第44期の上半期)

丙社

- (1) 新設開始日(平成29年9月1日)の2年前の日の前日(平成27年9月1日)から同日以後1年を経過する日(平成28年8月31日=aの期間)までの間に終了した各事業年度
→平成27年2月1日～平成28年1月31日(第10期)
- (2) 新設開始日(平成29年9月1日)の1年前の日の前日(平成28年9月1日)から新設開始日の前日(平成29年8月31日=bの期間)までの間に終了した各事業年度
→平成28年2月1日～平成29年1月31日(第11期)
- (3) 新設開始日(平成29年9月1日)の1年前の日の前日(平成28年9月1日)から新設開始日の前日(平成29年8月31日=cの期間)までの間に事業年度開始の日以後6月の期間の末日(平成29年7月31日)が到来する場合のその6月の期間
→平成29年2月1日～平成29年7月31日(第12期の上半期)
→その6月の期間の末日の翌日(平成29年8月1日)から新設開始日の前日(平成29年8月31日)までが2月未満である。よって、丙社の第12期の上半期の課税売上高は事業年度開始の日時点つまり新設開始日において確定していない(申告期限である2月が経過していない)ため、用いることができない。

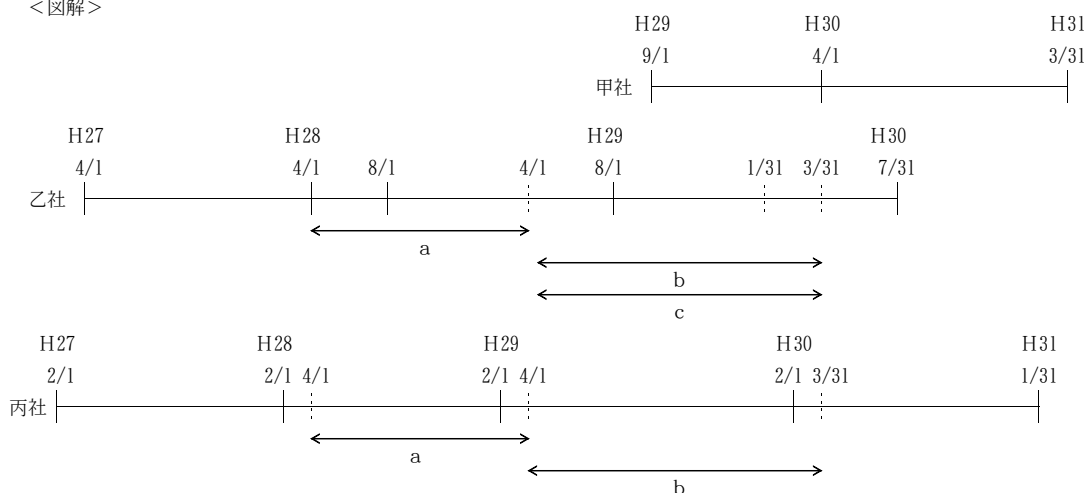
なお、5億円の判定の際には、上記(1)及び(2)の場合は年換算をすることを忘れないこと。

(2) 第2期

基準期間はないが、特定期間は考えられる。しかし、前事業年度である第1期が短期事業年度（7月以下の事業年度）であるため、前事業年度は特定期間に該当しない。その場合には前々事業年度開始の日以後6月の期間が特定期間となるが、前事業年度は存在しないため、特定期間はない。よって、第2期も特定新規設立法人の特例の適用がある。

また、第2期における基準期間相当期間の考え方は次のとおりである。

<図解>



基準期間相当期間は、次の(1)→(2)→(3)の順番で判定する。

乙社

- (1) 新設開始日（平成30年4月1日）の2年前の日の前日（平成28年4月1日）から同日以後1年を経過する日（平成29年3月31日＝aの期間）までの間に終了した各事業年度
→平成28年4月1日～平成28年7月31日（第43期）
- (2) 新設開始日（平成30年4月1日）の1年前の日の前日（平成29年4月1日）から新設開始日の前日（平成30年3月31日＝bの期間）までの間に終了した各事業年度
→平成28年8月1日～平成29年7月31日（第44期）
- (3) 新設開始日（平成30年4月1日）の1年前の日の前日（平成29年4月1日）から新設開始日の前日（平成30年3月31日＝cの期間）までの間に事業年度開始の日以後6月の期間の末日（平成29年1月31日）が到来する場合のその6月の期間
→平成29年8月1日～平成30年1月31日（第44期の上半期）

丙社

- (1) 新設開始日（平成30年4月1日）の2年前の日の前日（平成29年4月1日）から同日以後1年を経過する日（平成30年3月31日＝aの期間）までの間に終了した各事業年度
→平成28年2月1日～平成29年1月31日（第11期）
- (2) 新設開始日（平成30年4月1日）の1年前の日の前日（平成29年4月1日）から新設開始日の前日（平成30年3月31日＝bの期間）までの間に終了した各事業年度
→平成29年2月1日～平成30年1月31日（第12期）→5億円を超えるため、特定新規設立法人に該当する。

なお、5億円の判定の際には、上記(1)及び(2)の場合は年換算をすることを忘れないこと。

(3) 第3期

基準期間の課税売上高は、年換算を忘れないこと。また、第1期が免税事業者であることから、税抜計算は行わない。なお、特定期間の課税売上高に代えて、その期間分の給与等の金額で1,000万円の判定を行うことができる。この場合は、有利に考えて金額が少ない方で判定を行うこと。