（無断複写・転載を禁ず）

第75回税理士試験　消費税法
解　　説

〔第一問〕

全体を通して、近年の改正論点であり、基本的な内容が多いため、結論は合わせること。

問1

消費者向け電気通信利用役務の提供と国外事業者の納税義務に関する取扱いに関する問題である。

(1)　インターネットを用いた役務の提供であり、そのサービスが事業者以外の者でも利用できるため、役務の性質又は取引条件等から事業者向け電気通信利用役務の提供とはならないため、対価を得て行われる役務の提供（消費者向け電気通信利用役務の提供）に該当する。問題の指示から「資産の譲渡等に該当する」、「特定資産の譲渡等に該当しない」ことを明確に記述すること。

(2)　外国法人の納税義務を問うている。内国法人と取扱いが異なる部分については確実に記述すること。

①　前事業年度等における課税売上高による納税義務の免除の特例

国外事業者については、特定期間における給与等の金額の合計額での判定を行うことができない。（本問ではそもそも給与等がないため影響がない。）

②　新設法人の納税義務の免除の特例

外国法人については、基準期間があっても、基準期間の末日の翌日以後に国内において事業を開始した日がある場合には、基準期間がないものとみなされるため、その事業年度開始の日の資本金の額が 1,000万円以上であると新設法人に該当する。

問2

課税売上割合に準ずる割合に関する問題である。

(1)　「消費税課税売上割合に準ずる割合適用承認申請書」の効力発生時期の取扱いを問うている。

基本的には、承認を受けた日の属する課税期間から適用することとなるが、その適用を受けようとする課税期間の末日の翌日から同日以後１月を経過する日に承認を受けた場合には、承認を受けた日の属する課税期間からではなく、その適用を受けようとする課税期間から適用することができる。

(2)　課税売上割合に準ずる割合を適用した場合の計算方法を問うている。

①　課税売上割合と準ずる割合の適用について

イ　仕入控除税額の計算方法の判定に用いる課税売上割合は、通常の課税売上割合（92%）となる。

ロ　個別対応方式による計算をするときに用いる課税売上割合は、課税売上割合に準ずる割合（97%）となる。

ハ　一括比例配分方式による計算をするときに用いる課税売上割合は、通常の課税売上割合（92%）となる。

②　前々課税期間及び前課税期間において、一括比例配分方式での計算を行っているため、当課税期間は個別対応方式で計算することができる。

（無断複写・転載を禁ず）

〔第二問〕

1．総売上高

全て甲社で製造した製品(飲食料品)の売上のため、飲食料品の譲渡として、軽減税率が適用される。

2．役員報酬及び給料手当

在宅ワークのために支給される通信費用の補助手当は、一人当たり一律に支給されるものであり、実費精算されるものでないため、給与として取扱われるため、課税仕入れとならない。

3．福利厚生費

従業員に配布した博覧会の入場チケットについては、物品切手等に該当し、物品切手等の発行は不課税とされているため、購入段階で課税仕入れとすることはできず、実際に物品又は役務の提供と引き換えた（引換給付を行った）時に資産の譲渡等として課税の対象になる。よって、従業員が入場券を引き換えた（引換給付を受けた）時において、課税仕入れとなる。

なお、仕入税額控除を受けるためには、入場券に係るインボイスの保存及び従業員等が実際に使用したことについて事後的に報告を受けるなどの対応が必要である。

4．広告宣伝費

(1) キャンペーンに応募した者に抽選で配付した博覧会のチケットの購入金額は、上記3のとおり購入段階では課税仕入れとすることはできず、チケットを配付しているため、甲社はチケットの引換給付を受けていない。よって、課税仕入れとすることはできない。

(2) 製品販売のためのインターネット広告の掲載料は、事業者向け電気通信利用役務の提供に該当するため、リバースチャージ方式が適用される。

5．旅費交通費

国内の出張又は転勤のために、役員又は使用人に対して支給した出張旅費、宿泊費、日当については、支給した金額のうちその旅行について通常必要であると認められる部分の金額は、課税仕入れとなる。よって、海外出張旅費（国内空港旅客サービス施設使用料を除く。)以外は、通常必要と認められる金額のため課税仕入れとなる。

なお、宿泊税相当額については、請求書等において明確に区分されているため、課税仕入れとならない。

6．接待交際費・教育研修費

適格請求書発行事業者以外の者に支払った飲食店での飲食代及び国外から招いた講師に対する講演料については、課税仕入れに係る消費税額の80%が仕入税額控除の対象となる。

7．雑費

(1) 定期購読している新聞（日刊紙）の購読費用は、軽減税率が適用される「一定の題号を用い、政治、経済、社会、文化等に関する一般社会的事実を掲載する週2回以上発行される新聞の定期購読契約に基づく譲渡」に該当するため、軽減税率が適用される。

なお、電子版の購読費用は、電気通信利用役務の提供に該当し、新聞の譲渡に該当しないため、標準税率が適用される。

(2) 適格請求書発行事業者以外の者に支払った金額については、上記6と同様に課税仕入れに係る消費税額の80%が仕入税額控除の対象となる。

8．不動産賃貸収益

(1) マンションA

振込手数料相当額については、売上に係る対価返還としているため、その他の資産の譲渡等の対価の返還等に該当する。よって、課税売上割合の分母の金額から控除する。

(2) ビルB（基通6-13-7）

住宅用の建物を賃貸する場合において、賃借人が自ら使用しない場合であっても、当該賃貸借に係る契約において、賃借人が住宅として転貸することが契約書その他において明らかな場合には、当該住宅用の建物の貸付けは、住宅の貸付けに含まれるのであるから留意する。

よって、2階及び3階を社会福祉法人に対して貸し付けたことによる収入については、社会福祉法人が住宅として貸し付けることが明らかなため、住宅の貸付けとして、非課税取引に該当する。

なお、建設協力金については、前受賃貸料の性質を有するもののため、収益に振り替えた時に資産の譲渡等の認識を行う。

9．雑収入

自動販売機の設置手数料は、役務の提供の対価に該当するため、標準税率が適用される。

10．固定資産売却益

(1) リサイクル料金とは、自動車を解体等した後に残るゴミであるシュレッダーダスト、エアバック類のリサイクルとカーエアコンのフロン類を破壊するために必要な料金をいう。

リサイクル料金は、自動車の所有者が原則として購入時に支払うことになる。リサイクル料金は、国が指定する資金管理法人に預託し、自動車が使用済みになるときまで確実に管理することになる。

営業車の売却時に買主から収受する預託金相当額の金銭は、資金管理法人に対する預託金（金銭債権）を譲渡したものであり、金銭債権の譲渡対価として譲渡対価の5％を課税売上割合の計算上、分母に算入する。

（無断複写・転載を禁ず）

⑵　ビルＢ及びビルＢの存する土地の譲渡については、固定資産税の未経過分に相当する金額は、当該譲渡の対価の額に算入する。

11．製品不良関連損失

⑴　売上に係る対価の返還等とは、国内において行った課税資産の譲渡等の税込価額の全部若しくは一部の返還又はその税込価額に係る売掛金その他の金銭債権の額の全部若しくは一部の減額をいう。

Ｃ製品の販売小売店からの返品に伴う販売小売店に対する販売対価の返還額については、課税資産の譲渡等の税込価額の返還に該当するため、売上に係る対価の返還等に該当するが、パッケージを送付した購入者に対して支払った金額については、実際の購入金額ではなく、メーカー希望小売価額の倍率を一律に支払っているため、課税資産の譲渡等の税込価額の全部若しくは一部の返還に該当しないため、売上に係る対価の返還等に該当せず、対価性がないため、課税対象外取引となる。

⑵　購入者が支払った医療機関受信費用は、健康保険の対象となるものについては、消費税が非課税となる健康保険法等に基づく資産の譲渡等に該当するため、課税仕入れとならない。健康保険の適用対象外のものについては、非課税取引とならないため、課税仕入れに該当する。

なお、健康保険の適用対象外のもののうち適格請求書発行事業者以外の者が行う診療等に係るものは、課税仕入れに係る消費税額の80％が仕入税額控除の対象となる。

⑶　製品不良関連損失のうち課税仕入れに該当するものに係る個別対応方式による対応区分は、課税資産である製品Ｃに係る課税入れであるが、当該製品Ｃは、廃棄を行っているため、製品Ｃの回収後に課税売上が計上されることはない。

よって、共通対応となる。

12．当期材料仕入高

ワインなどの酒類の購入代金は酒類の譲渡のため、標準税率が適用され、それ以外については、飲食料品の譲渡のため、軽減税率が適用される。

13．試験研究費

国外事業者が行う電気通信利用役務の提供のうち、事業者向けの電気通信利用役務の提供に該当しないもの（いわゆる消費者向け電気通信利用役務の提供）については、リバースチャージ方式は適用されない。また、原則として、仕入れ側は仕入税額控除の適用はできないが、その国外事業者が適格請求書発行事業者の場合には、仕入税額控除が適用できる。

書籍等の購入費用については、インターネットで購入した電子書籍及びインターネットで購読している食品業界専門誌の電子版の購読費用のどちらも国外事業者に対する消費者向け電気通信利用役務の提供に該当するものである。

よって、本問では取引の相手方が適格請求書発行事業者でないため、80％仕入税額控除の経過措置の適用があるように思えるが、消費者向け電気通信利用役務の提供については、令和５年９月30日以前の取引については、以下のようになっていたため、それと整合を取るため、仕入税額控除の適用はできない。

＜消費者向け電気通信利用役務の提供の取扱い＞

①　令和５年９月30日以前

制度：登録国外事業者制度
登録国外事業者からの課税仕入れ　→　仕入税額控除○ 登録国外事業者以外からの課税仕入れ　→　仕入税額控除×（全額）

②　令和５年10月１日以後

制度：適格請求書等保存方式（登録国外事業者制度は廃止）
適格請求書発行事業者からの課税仕入れ　→　仕入税額控除○ 適格請求書発行事業者以外からの課税仕入れ　→　仕入税額控除×（※全額） 【補足】 ・　登録国外事業者であった者は、令和５年10月１日に適格請求書発行事業者の登録を受けたものとみなす。 ・　令和５年９月30日以前は、登録国外事業者以外の者からの消費者向け電気通信利用役務の提供については、全額仕入税額控除の適用ができないため、令和５年10月１日以後も同様の取扱いになっている。 （80％仕入税額控除の経過措置の適用はない） ・　中小事業者の１万円未満の仕入税額控除の特例（少額の特例）については、適用可能であるため、税込１万円未満であれば仕入税額控除の適用を受けることができる。

（無断複写・転載を禁ず）

14．調整対象固定資産について

業務管理システム（ソフトウェア）については、仕入れ等の課税期間において、個別対応方式により共通して要するものとして仕入れに係る消費税額を計算しており、当課税期間が第三年度の課税期間に該当するため、課税売上割合が著しく変動した場合の調整の適用判定が必要となる。

なお、変動率の要件を満たさないため、課税売上割合が著しく変動した場合の調整の適用はない。

15．居住用賃貸建物について

⑴　マンションA

①　税抜価額が 1,000万円以上であることから、居住用賃貸建物に該当する。よって、取得時に居住用賃貸建物の制限の適用を受けている。なお、未経過固定資産税相当額については、付随費用ではないため含めて判定を行う。

②　調整期間中に売却しているため、居住用賃貸建物を譲渡した場合の調整の適用がある。

⑵　ビルB

①　居住用賃貸建物に該当するかどうかの判定は、クリニック及び店舗として貸し付けた部分を含めた建物全体で判定をする。

なお、仕入税額控除の制限については、居住用として賃貸している 2 階及び 3 階部分が対象となる。

②　自己建設高額特定資産の場合、当該資産が居住用賃貸建物に該当する場合には、仕入税額控除を制限する規定が適用されるが、購入と異なり、建設から完成まで、毎年課税仕入れが発生している。そのため、いつから仕入税額控除を制限するかが問題となるこの場合、原材料費及び経費となる課税仕入れの累計額が 1,000万円以上となった課税期間において、自己建設高額特定資産を仕入れたものとすることから、仕入税額控除の制限については、以下のように取扱いこととされている。

> 自己建設高額特定資産が居住用賃貸建物に該当する場合には、その仕入れの属する課税期間（原材料費及び経費となる課税売上高（税抜）の累計額が 1,000万円以上となった課税期間）以後の課税期間中に発生した課税仕入れについてのみ、仕入税額控除を制限する。（令50の 2 ②）
>
> また、課税仕入高（税抜）の累計額が 1,000万円以上となる課税期間の前に発生した課税仕入れ等の税額については、居住用賃貸建物に係る課税仕入れ等には該当しないため、仕入税額控除の制限はされない。（基通11-7-4）

なお、上記規定により仕入税額控除の制限の対象とならなかったものについては、居住用賃貸建物を譲渡等した場合の調整における調整税額の計算に含まれない。

よって、設計料については、仕入税額控除の制限の対象とならず、調整税額の計算については、控除して計算する。