

平成 25 年度 税理士試験

消費税法 ラストスパート模試

第 1 回 (解答・解説編)

<解答・解説>

◆目標解答時間とボリューム・難易度

	目標解答時間	ボリューム	難易度
第一問	55 分	★★☆☆☆	★★★☆☆
第二問	65 分	★★★☆☆	★★☆☆☆

◆解答作成の戦略

・第一問：

問 1 貸倒れに係る消費税額の控除等に関する個別問題です。問題文に解答方法に関する指示がありますので、指示どおりの解答ができたか否かがポイントとなります。概要を述べた上で、必要箇所を正確に抜き出し記述する必要があります。

問 2 輸入取引を中心とした仕入れに係る消費税額の控除に関する事例問題です。取引の全体像を整理した上で、解答に必要な項目を抜き出し、それぞれについての取扱いを用語等を用いて説明します。計算上の取扱いをイメージしながら記述しましょう。

・第二問： 身体障害者用物品の販売に関する取扱いを含めた、原則課税の総合問題です。納税義務の判定や非課税資産の輸出、棚卸資産の調整など、基本的な事項の出題ですが、過年度の資料に関しての処理が整理されていないと取りこぼしが多くなるので注意が必要です。調整対象固定資産については、時間配分により、部分点を採るつもりで解答すべき箇所を意識しながら解答しましょう。

〔第一問〕

問1<解答>

1 債権が貸倒れた場合の取扱い

(1) 概要[6点]

福祉用具が身体障害者用物品に該当する場合には、その商品の販売は非課税売上げに該当するため、下記(2)に規定する国内において課税資産の譲渡等を行った場合には該当せず、商品の販売に係る債権が貸倒れても、貸倒れに係る消費税額の控除の適用を受けない。

一方、福祉用具が身体障害者用物品に該当しない場合には、非課税売上げには該当しないため、その商品の販売は課税資産の譲渡等に該当し、その譲渡に係る債権の貸倒れは、下記(2)における課税資産の譲渡等の相手方に対する売掛金その他の債権につき一定の事実が生じた場合に該当し、貸倒れに係る消費税額の控除の適用を受ける。

(2) 貸倒れに係る消費税額の控除（法39①）[5点]

事業者（免税事業者を除く。）が国内において課税資産の譲渡等（輸出免税取引等を除く。）を行った場合において、その課税資産の譲渡等の相手方に対する売掛金その他の債権につき一定の事実が生じたため、その課税資産の譲渡等の税込価額の全部又は一部を領収することができなくなったときは、その領収することができないこととなった日の属する課税期間の課税標準額に対する消費税額から、その領収することができなくなった課税資産の譲渡等の税込価額に係る消費税額（※1）の合計額を控除する。

（※1）その税込価額に105分の4を乗じて算出した金額。

(3) 書類の保存（法39②）[5点]

イ 書類の保存

(2)の規定は、事業者がその債権につき一定の事実が生じたことを証する書類を保存しない場合には、適用しない。

ただし、災害その他やむを得ない事情によりその保存をすることができなかったことを証明した場合は、この限りでない。

ロ 保存期間（規19）

(2)の適用を受けようとする事業者は、イの書類を整理し、その領収することができなくなった日の属する課税期間の末日の翌日から2月を経過した日から7年間、納税地又は事務所等の所在地に保存しなければならない。

2 貸倒れとなった債権を回収した場合の取扱い

(1) 概要[6点]

福祉用具が身体障害者用物品に該当する場合において、その商品の販売に係る債権が貸倒れとなった後に、その債権を回収したときは、その商品の販売が課税資産の譲渡等に該当していないことから、下記(2)に規定する貸倒れとなった課税資産の譲渡等の税込価額の全部又は一部の領収をしたときに該当しないため、下記(2)の償却債権取立益に係る消費税額の取扱いはない。

一方、福祉用具が身体障害者用物品に該当しない場合には、その商品の販売は、課税資産の譲渡等に該当するため、その貸倒れとなった債権の回収は、下記(2)に規定する貸倒れとなった課税資産

の譲渡等の税込価額の全部又は一部の領収をしたときに該当するため、下記(2)の償却債権取立益に係る消費税額の適用を受ける。

(2) 償却債権取立益に係る消費税額（法39③） [3点]

1 (2)の適用を受けた事業者が貸倒れとなった課税資産の譲渡等の税込価額の全部又は一部の領収をしたときは、その領収をした税込価額に係る消費税額を課税資産の譲渡等に係る消費税額とみなして、その事業者のその領収をした日の属する課税期間の課税標準額に対する消費税額に加算する。

【合計25点】

問1<解説>

貸倒れに係る消費税額の控除に関する取扱いについての問題です。身体障害者用物品の譲渡が非課税取引であると気が付けば、比較的容易に解答をすることができたことと思われます。

なお、身体障害者用物品とは、「身体障害者の使用に供するための特殊な性状、構造又は機能を有する物品として厚生労働大臣が財務大臣と協議して指定するもの（令14の4）」を指すため、福祉用具のすべてが身体障害者用物品に該当するわけではないことに留意しましょう。

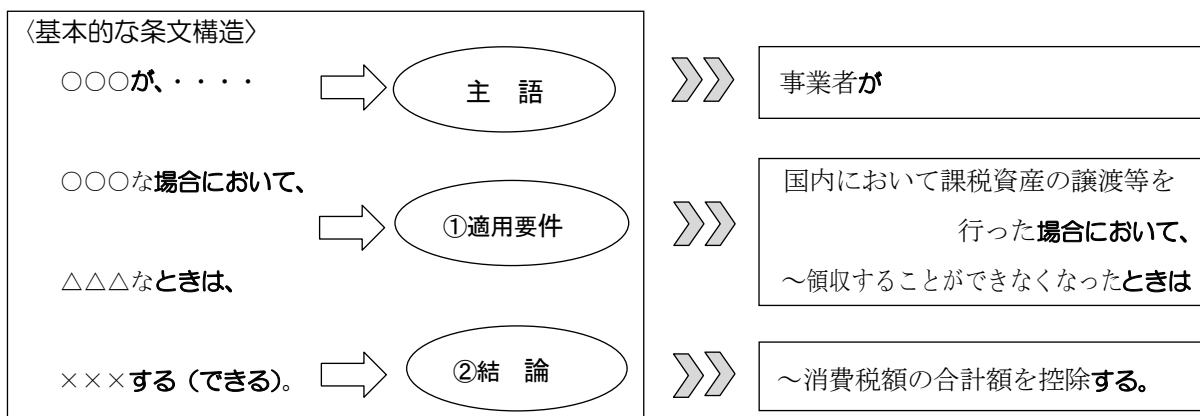
課税資産の譲渡等（輸出免税取引等を除く。）に該当しない非課税取引、免税取引、不課税取引に係る債権について貸倒れが発生したとしても、貸倒れに係る消費税額の控除の適用要件を満たさず、当該規定の適用はありません。また、貸倒れとなった債権を回収した場合も同様の考え方により、償却債権取立益に係る消費税額の取扱いの適用はありません。

事例問題による取扱いについて出題された場合には、次のようなプロセスで解答を作成します。

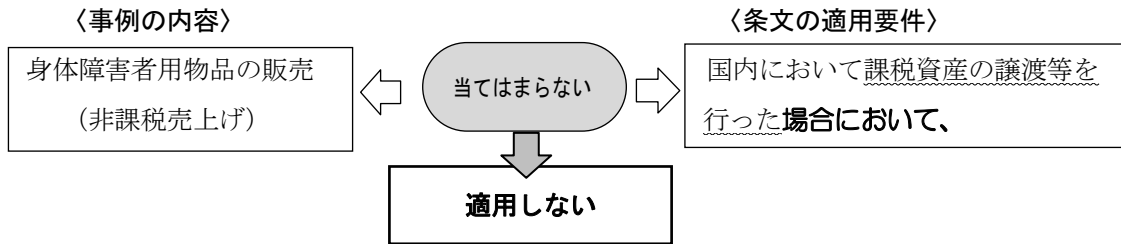
<解答作成のプロセス>

- (1) 問題文の事例がどの規定に関する記述であるのかを検討する。
- (2) 該当する規定の①「適用要件」と問題文の事例の内容を当てはめる。
- (3) (2)で当てはめた結果、②「結論」部分の適用を受けるか否かを検討する。

なお、基本的な条文の構造に本問の「貸倒れに係る消費税額の控除」の規定を当てはめると以下ようになります。（条文構造については、『とおる理論ナビ』P.17を参照してください。）



本問の事例を上記図の①「適用要件」に当てはめて考えると、



したがって、適用要件を満たさないことから、貸倒れに係る消費税額の控除の規定の適用はないこととなります。

以上の内容をなるべく条文の用語や表現をそのまま用いて記述します。

〈解答例〉

福祉用具が身体障害者用物品に該当する場合には、
〈事例の内容〉

その商品の販売は非課税売上げに該当するため、
下記(2)に規定する国内において課税資産の譲渡等を行った場合には該当せず、
〈条文の適用要件〉

商品の販売に係る債権が貸倒れても、
貸倒れに係る消費税額の控除の適用を受けない。
〈適用要件を踏まえた結論〉

答案作成のポイント

個別理論のみの出題であるため、規定の内容を中心に問題文の指示に従った解答を作成します。解答すべき規定の内容があっても指示どおりの解答がされていない場合には減点対象となりますので注意しましょう。

問2<解答>

1 H社からの輸入[2点]

外国法人H社からのCDの輸入は、輸入取引に該当するため、A社の課税仕入れには該当しない。したがって、消費税法の適用関係はない。

2 運送会社F社に支払った航空貨物運賃[3点]

CDの輸入に係る航空貨物運賃は、貨物の到着地が国内であるため、国内取引に該当し、輸出入等に該当することから、輸出証明を要件としてF社において免税売上げとなる。そのため、A社の課税仕入れには該当しない。したがって、仕入れに係る消費税額の控除は適用されず、消費税法の適用関係はない。

3 運送会社F社に支払った輸入消費税[5点]

運送会社F社に支払った輸入消費税は、保税地域からの引取りに係る課税貨物につき課された消費税額として、仕入れに係る消費税額の控除が適用される。したがって、F社に支払った消費税額74,000円がA社のCDを引き取った課税期間の課税標準額に対する消費税額から仕入れに係る消費税額として控除される。なお、個別対応方式を適用する場合においては、国内におけるCDの販売に係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課税仕入れ等の税額として、その全額が税額控除の対象となる。

4 運送会社F社に支払った国内での配送料[5点]

運送会社F社に支払った国内での配送料は、国内における役務の提供であることからF社において課税売上げに該当するため、A社の課税仕入れに該当し、帳簿及び請求書等の保存を要件として、仕入れに係る消費税額の控除が適用される。なお、個別対応方式を適用する場合においては、国内におけるCDの販売に係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課税仕入れに区分され、その税額の全額が税額控除の対象となる。

5 H社から減額を受けた仕入代金[2点]

減額を受けた仕入代金は、保税地域からの引取りに係る課税貨物について値引き等を受けたものであるため、仕入れに係る対価の返還等を受けた場合の仕入れに係る消費税額の控除の特例は適用されず、消費税法の適用関係はない。

6 税関から受け取った消費税の還付額[5点]

CDの破損につき、税関から受け取る消費税の還付は、保税地域からの引取りに係る課税貨物に係る消費税額の還付を受ける場合に該当する。したがって、税関から還付された消費税額をA社のその還付を受けた課税期間の課税仕入れ等の税額の合計額から控除する。なお、その控除後の金額がA社のその課税期間の仕入れに係る消費税額となる。

7 国内の金融機関T社に支払った送金手数料[3点]

T社がA社から受け取る送金手数料は、外国為替業務に係る役務の提供の対価に該当するため、T社における非課税売上げとなり、T社の課税資産の譲渡等に該当しない。そのため、A社においては、課税仕入れに該当しない。したがって、消費税法の適用関係はない。

【合計25点】

問2<解説>

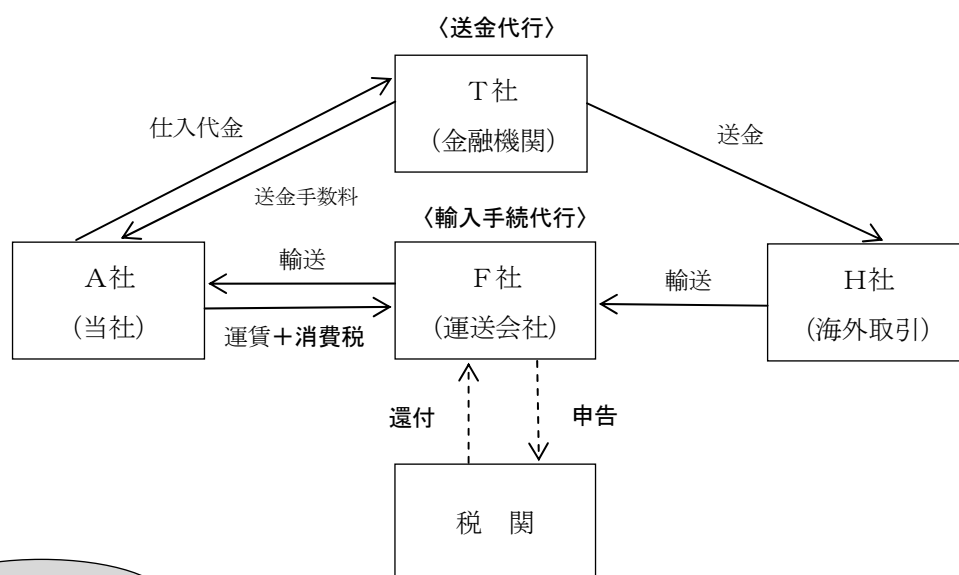
課税貨物の引取りに係る消費税額及び引取りに係る消費税額の還付を中心とした輸入取引に関する消費税の取扱いについての出題です。

本試験における理論問題では、具体的な取引をあげ、その判断の過程について問われる問題が出題されることがあります。このような問題が出題された場合は、計算問題を解く要領で、与えられた取引を分類し、その思考過程を文章で説明していきます。

なお、本問における輸入仕入れの取扱いや輸入仕入れに関して減額を受けた仕入代金の取扱いなどのように、具体的な根拠条文が挙げられないような取引についても近年の本試験では出題されます。

このような出題があった場合には、計算問題を解く要領で取扱いを検討し、該当規定がない場合には「適用関係はない」旨を解答に明示することが重要です。

本問における取引の関係を示すと以下のようになります。



答案作成のポイント

本問のように様々な取引を総合して問う事例問題は、問1の個別論点のように規定を正確に記載する必要はありません。

説明すべき論点を漏れなく抜き出し、条文の表現を使つて的を射た解答ができれば本試験においても十分合格点は狙えます。

〔第二問〕〈解答〉

I 納税義務の有無の判定

区 分	金 額	計 算 過 程
納税義務の有無の判定		<p>〔納税義務の有無の判定〕</p> <p>【前事業年度】</p> <p>(1) 基準期間の判定</p> <p>0円 ≤ 10,000,000円 ∴ 納税義務なし★</p> <p>【当課税期間】</p> <p>(1) 基準期間の判定</p> <p>① (238,580,900円 - 68,016,782円 - 59,566,724円)</p> $\times \frac{100}{105} + 59,566,724円 = 165,278,527円$ <p>② (7,157,427円 - 1,841,452円 - 682,000円)</p> $- (7,157,427円 - 1,841,452円 - 682,000円) \times \frac{4}{105}$ $\times \frac{125}{100} + 682,000円 = 5,095,310円$ <p>③ ① - ② = 160,183,217円 > 10,000,000円</p> <p>∴ 納税義務あり★</p>

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	234,019,000円	<p>〔課税標準額の計算〕</p> <p>(314,254,700円 - 67,276,410円 - 1,320,000円)</p> <p>+ 52,500円★ + 10,000円★ = 245,720,790円</p> $245,720,790円 \times \frac{100}{105} = 234,019,800円$ <p>→ 234,019,000円 (千円未満切捨)</p>

区 分	金 額	計 算 過 程
課税標準額に対する消費税額	9,360,760円	[課税標準額に対する消費税額の計算] $234,019,000円 \times 4\% = 9,360,760円$
控除過大調整税額	★ 16,161円	[貸倒回収に係る消費税額の計算] $424,250円 \times \frac{4}{105} = 16,161円$

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	$\frac{299,386,355円}{370,029,407円}$	[課税売上割合の計算] (1) 課税売上高 ① $234,019,800円 + 67,276,410円 + 1,320,000円 + 840,000円★ = 303,456,210円$ ② $(5,479,825円 - 327,048円) - (5,479,825円 - 327,048円) \times \frac{4}{105} \times \frac{125}{100} + 1,848,400円 + 327,048円 = 7,082,855円$ ③ ① - ② = 296,373,355円 (2) 非課税売上高 ① $71,853,200円 + (14,452円 + 82,500円★) + 100,000円★ = 72,050,152円$ ② 1,407,100円 ③ ① - ② = 70,643,052円 (3) 非課税資産の輸出等 $465,000円 + 248,000円★ + 800,000円★ + 1,500,000円 = 3,013,000円$ (4) 課税売上割合 $\frac{(1) + (3)}{(1) + (2) + (3)} = \frac{299,386,355円}{370,029,407円} = 0.809... < 95\%$ ∴ 按分計算が必要
控除対象仕入税額	5,733,004円	[課税仕入れ等の税額の合計額の計算] (1) 区分経理及び税額 ① 課税資産の譲渡等にのみ要するもの イ 課税仕入れ $(89,548,540円 - 135,000円 - 19,950,700円 - 798,000円 - 199,500円) + 2,988,187円★ + 26,918,000円 + 1,254,947円 + 1,897,340円$

区 分	金 額	計 算 過 程
		+300,000円+120,000円+829,000円 +150,000円★=102,922,814円 $102,922,814円 \times \frac{4}{105} = 3,920,869円$ □ 課税貨物 798,000円★ ハ 棚卸資産の調整 4,924,600円+2,242,170円+(3,758,557円 -375,000円)+3,623,200円=14,173,527円 $14,173,527円 \times \frac{4}{105} = 539,943円★$ ニ 仕入返還等 (7,012,509円-1,500,000円-60,000円 -15,000円)+236,250円★=5,673,759円 $5,673,759円 \times \frac{4}{105} = 216,143円$ ホ 引取還付 60,000円 ② その他の資産の譲渡等によりのみ要するもの 632,400円+238,800円★+1,600,000円+140,000円 +1,200,000円=3,811,200円 $3,811,200円 \times \frac{4}{105} = 145,188円$ 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 580,000円+(620,843円-150,000円)+716,625円★ +(7,968,188円-1,968,000円)+320,000円 +150,000円+(1,942,527円-352,000円) +(2,363,077円-190,500円)+(405,065円 -50,000円)+(467,775円-120,000円-140,000円) +5,040,000円+1,800,000円+682,000円 +8,000円★=20,093,600円 $20,093,600円 \times \frac{4}{105} = 765,470円$ ④ 合計 イ 課税仕入れ 102,922,814円+3,811,200円+20,093,600円 =126,827,614円

区 分	金 額	計 算 過 程
		$126,827,614円 \times \frac{4}{105} = 4,831,528円$ <p> □ 課税貨物 798,000円 </p> <p> ハ 棚卸資産の調整 539,943円 </p> <p> ニ 仕入返還等 216,143円 </p> <p> ホ 引取還付 60,000円 </p> <p> (2) 個別対応方式 $(3,920,869円 + 798,000円 + 539,943円 - 216,143円 - 60,000円) + 765,470円 \times \frac{299,386,355円}{370,029,407円}$ $= 5,602,001円$ </p> <p> (3) 一括比例配分方式 $(4,831,528円 + 798,000円 + 539,943円) \times \frac{299,386,355円}{370,029,407円} - 216,143円 \times \frac{299,386,355円}{370,029,407円} - 60,000円 \times \frac{299,386,355円}{370,029,407円} = 4,768,221円$ </p> <p> (4) 有利判定 (2) > (3) ∴ 5,602,001円 </p>
		<p>〔調整対象固定資産に係る税額控除の調整の計算等〕</p> <p>(1) 調整対象固定資産の判定</p> <p>① 事務機</p> $2,835,000円 \times \frac{100}{105} = 2,700,000円 \geq 1,000,000円$ <p style="text-align: right;">∴ 該当する★</p> <p>② 弱視眼鏡調整用機材</p> $3,820,000円 \times \frac{100}{105} = 3,638,095円 \geq 1,000,000円$ <p style="text-align: right;">∴ 該当する</p> <p>(2) 著しい変動</p> <p>① 仕入れ等の課税期間の課税売上割合</p> <p>イ 課税売上高</p> <p style="text-align: center;">0円</p>

区 分	金 額	計 算 過 程
		<p>□ 非課税売上高 285,000円</p> <p>ハ 課税売上割合 $\frac{イ}{イ+□} = 0\%$</p> <p>② 通算課税売上割合</p> <p>イ 課税売上高 160,183,217円 + [※]207,236,200円 + 296,373,355円 = 663,792,772円</p> <p>※ (281,664,600円 - 70,823,000円) - (5,393,000円 - 1,787,600円) = 207,236,200円</p> <p>□ 非課税売上高 285,000円 + (68,016,782円 - 1,841,452円) + (70,823,000円 - 1,787,600円) + 70,643,052円 = 206,138,782円</p> <p>ハ 非課税資産の輸出等 3,013,000円 (通算課税売上割合の加算がある☆)</p> <p>ニ 通算課税売上割合 $\frac{イ+ハ}{イ+□+ハ} = \frac{666,805,772円}{872,944,554円} = 0.763\dots$</p> <p>ホ 変動差 0.763\dots $\geq 5\%$ ∴ 著しい変動に該当する(増加)★</p> <p>③ 調整税額</p> <p>イ 調整対象基準税額 2,835,000円 $\times \frac{4}{105} = 108,000円$</p> <p>□ 調整税額 108,000円 $\times \frac{666,805,772円}{872,944,554円} = 82,496円$ (加算調整)★</p> <p>(3) 転用</p> <p>① 調整対象税額 3,820,000円 $\times \frac{4}{105} = 145,523円$</p>

区 分	金 額	計 算 過 程
		② 調整税額 $145,523円 \times \frac{1}{3} = 48,507円 \star$ (加算調整) 平成23年2月20日から平成25年12月6日 ∴ 2年超3年以内 [控除対象仕入税額の計算等] $5,602,001円 + 82,496円 + 48,507円 = 5,733,004円$
売上げの返還等対価に係る税額	\star 196,296円	[売上げの返還等対価に係る税額の計算] $5,479,825円 - 327,048円 = 5,152,777円$ $5,152,777円 \times \frac{4}{105} = 196,296円$
貸倒れに係る消費税額	\star 9,447円	[貸倒れに係る消費税額の計算] $248,000円 \times \frac{4}{105} = 9,447円$
控除税額小計	5,938,747円	[控除税額小計の計算] $5,733,004円 + 196,296円 + 9,447円 = 5,938,747円$

IV 差引税額の計算

区 分	金 額	計 算 過 程
差 引 税 額	3,438,100円	[差引税額の計算] $(9,360,760円 + 16,161円) - 5,938,747円 = 3,438,174円$ $\rightarrow 3,438,100円$ (百円未満切捨)

V 中間納付税額の計算

区 分	金 額	計 算 過 程
中 間 納 付 税 額	\star 0円	[中間納付税額の計算] 前課税期間が免税事業者であるため、前期納税実績なし

VI 納付税額の計算

区 分	金 額	計 算 過 程
納 付 税 額	3,438,100円	[納付税額の計算] 3,438,100円

配点： \star 1つにつき2点

\star 1つにつき1点【合計50点】

＜解説＞

1 納税義務の有無の判定(法9①、法12の2①)

- (1) 前事業年度(平成24年4月1日から平成25年3月31日)

基準期間はありますが、基準期間の取引が非課税取引のみであることから、基準期間における課税売上高はなく、納税義務の免除の適用を受けます。

なお、「特定期間における課税売上高」の規定は、平成25年1月1日以後開始する課税期間より適用されるため、本間においては前事業年度の判定について適用はありません。

- (2) 当課税期間(平成25年4月1日から平成26年3月31日)

基準期間における課税売上高により納税義務の有無を判定します。

2 課税標準額の計算

- (1) 事業分量配当金

協同組合等から事業者が収受する事業分量配当金のうち課税仕入れの分量等に応じた部分の金額は、仕入れに係る対価の返還等に該当しますが、本間のように実質が販売代行による手数料であるものは課税売上げに該当し、仕入れに係る対価の返還等には該当しません。

- (2) 車両の売却代金

廃材としての売却に係る対価であるため課税売上げに該当します。

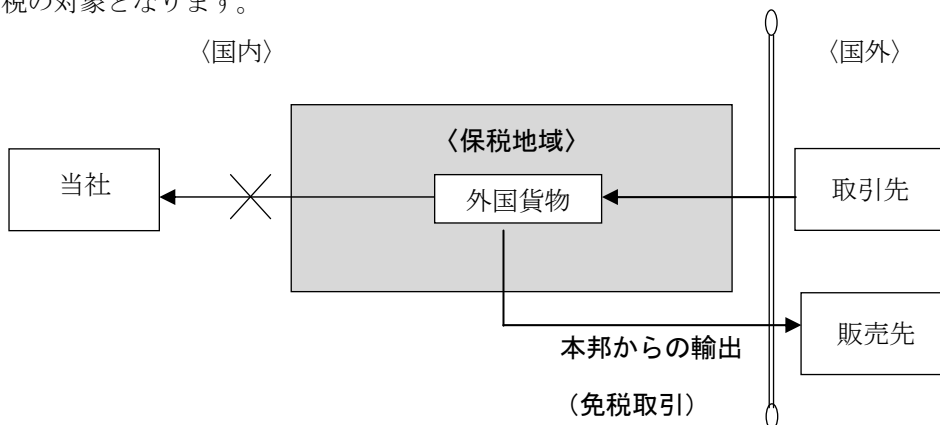
[課税標準額の内訳]	
ブランド眼鏡に係る売上高	245,658,290円＝314,254,700円－67,276,410円－1,320,000円
事業分量配当金	52,500円
車両売却代	10,000円
合 計	245,720,790円

3 課税売上割合の計算

- (1) 課税売上高の計算

- ① 国外で購入した貨物を国内の保税地域を経由して国外へ譲渡した場合(基通7-2-3)

国外で購入した貨物を国内の保税地域に陸揚げし、輸入手続を経ないで再び国外へ譲渡する場合には、外国貨物の積みもどしの規定により内国貨物を輸出する場合の手續規定が準用され輸出免税の対象となります。



② B社の国外支店に納品したもの

本邦からの輸出に該当するため、免税取引に該当します。なお、この場合に輸出免税の適用要件は輸出許可書等の保存であるため、代金の決済が国内で行われている場合であっても免税の適用を受けることは可能です。

③ 外国法人D社への紹介料（令17②七）

国内での紹介を行った際の紹介料であるため、国内取引に該当し、D社が非居住者であることから非居住者に対する役務の提供に該当し、免税取引となります。

④ 前事業年度の売上値引及び戻り高

前事業年度は免税事業者であるため、税抜処理をせずに、課税売上げに係る返還等の金額に含めることに注意が必要です。なお、免税取引に係る売上値引及び戻り高も同様です。

[課税売上高の内訳]

課税標準額(千円未満切捨前)	234,019,800円
輸出売上高	67,276,410円
B社の国外支店へ納品したもの	1,320,000円
D社への紹介料	840,000円
売上返還等	△7,082,855円
合 計	296,373,355円

(2) 非課税売上高の計算

① 弱視眼鏡の販売（令14の4①）

「身体障害者用物品」とは、福祉用具等のうち消費税法で非課税物品として定めるものをいい、これは、厚生労働大臣が財務大臣と協議して指定したもののみを指します。具体的には義肢、盲人安全つえ、義眼、点字器、人口喉頭、車椅子等が該当します。

なお、問題を解く上では、「身体障害者用物品」という表現が用いられている場合には非課税の対象となる物品と考えます。

② 外貨預金の利息

外国銀行の国内における支店は、非居住者には該当しないため、国内における利息の受け取りであることから非課税取引に該当します。

なお、外貨預金は、預金の通貨単位が円建てではなく外貨で行われているだけで、取引の判定には影響されないことに注意が必要です。

③ 合同会社等の出資持分の譲渡

合同会社等の出資持分の譲渡は、有価証券等の譲渡に該当するため非課税取引となります。

なお、出資持分の譲渡については、課税売上割合の計算上、譲渡対価の5%相当額ではなく、譲渡対価の全額を非課税売上高に算入することに注意しましょう。

④ 身体障害者用物品に係る売上値引及び戻り高(非課税売上返還等)

非課税売上高の計算上、控除します。

[非課税売上高の内訳]	
弱視眼鏡の販売	71,853,200円
預金利息	14,452円
外貨預金利息	82,500円
出資持分の譲渡	100,000円
売上返還等	<u>△1,407,100円</u>
合 計	70,643,052円

(3) 非課税資産の輸出等の計算

① 弱視眼鏡の受託修理（令14の4②）

弱視眼鏡の修理は、非課税として規定される修理に該当し、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ではないことから、非課税資産の輸出の規定が適用されます。

② 外国法人社債の償還差益（令17③）

外国法人（非居住者）の発行した社債に係る利息の受取りであるため非課税資産の輸出の規定が適用されます。

③ 譲渡性預金の利息（令48③）

本間の譲渡性預金の利息は、買現先取引に係る差益に該当します。買現先取引は一定期間後に一定の価格で同一銘柄の債券等を売り戻すことをあらかじめ約定した債券等の購入に係る取引をいい、購入価格と売戻し価格があらかじめ決定されているため、売買の形式をとっていますが、実質的には債券等を担保とした金銭の貸付けに該当します。

したがって、課税売上割合の計算においては、売り戻しに係る対価のうち、利息相当額を非課税売上げに計上します。

また、外国法人の発行した債券等に係る利息の受取りであるため、非課税資産の輸出の規定が適用されます。

④ 海外営業所に移送した機材（令51③④）

国外移送した資産の価額（本船甲板渡し価格）を課税売上割合の計算上、課税売上高に加算します。

[非課税資産の輸出等の内訳]	
弱視眼鏡の受託修理	465,000円
償還差益	248,000円
譲渡性預金の利息	800,000円
海外営業所に移送した機材	<u>1,500,000円</u>
合 計	3,013,000円

4 控除対象仕入税額の計算

(1) 課税資産の譲渡等によりのみ要するもの

① 課税仕入れ

イ 材料仕入高、通勤手当、外注工賃

製造原価に含まれる費用のうち課税仕入れに該当するものは、製品（ブランド眼鏡）の製造に直接要する費用であることから課税資産の譲渡等によりのみ要する課税仕入れに該当します。

ロ 保税地域における外注工賃（令17②四）

外国貨物に係る役務の提供で輸出取引等の範囲に含まれるものは、外国貨物に係る荷役、運送、保管等の貨物の輸出入に係る役務の提供に限られるため、本問の外注工賃は保税地域内で行われていたとしても輸出取引等には該当しません。

ハ 商標権の使用料

2以上の国で登録している商標権の貸付けの国内取引の判定は、登録した機関の所在地ではなく、貸付けを行う者の住所地が国内にあるか否かにより判定します。本問の場合貸付けを行うE社が非居住者であるため国外取引に該当し、仕入税額控除の対象にはなりません。

ニ 信用調査に係る情報提供料

甲社の製品の販売先のうち海外との取引が行われているものは、ブランド眼鏡に関する輸出版売のみであることから、当該信用調査に係る情報提供料は、課税資産の譲渡等によりのみ要する課税仕入れに該当します。

ホ 譲渡性預金証書媒介手数料（法31①）

上記3(3)③より、譲渡性預金証書の譲渡が非課税資産の輸出取引に該当するため、その譲渡に係る課税仕入れは、課税資産の譲渡等によりのみ要する課税仕入れに該当します。

[課税資産の譲渡等によりのみ要する課税仕入れの内訳]

材料仕入れ	68,465,340円＝89,548,540円－135,000円－19,950,700円 －798,000円－199,500円
通勤手当(製造原価)	2,988,187円
外注工賃	26,918,000円
経費(課税仕入れ)	1,254,947円
ブランド眼鏡の国内運賃	1,897,340円
LED蛍光灯リース料	300,000円
組立用機材修繕費	120,000円
信用調査に係る情報提供料	829,000円
譲渡性預金証書媒介手数料	150,000円
合計	102,922,814円

② 棚卸資産の調整(法36①、令54)

イ 期首製品棚卸高

棚卸資産の金額のうち、課税仕入れに係る支払対価に該当する部分のみが棚卸資産の調整の対象となります。

また、保税地域から引き取った棚卸資産は、引取りに係る消費税額等を加算した金額に105分の4を乗じることに注意しましょう。

ロ 期首商品棚卸高

身体障害者用物品に係るものであり、課税仕入れに係る棚卸資産ではないため棚卸資産に係る消費税額の調整は行う必要はありません。

ハ 期首材料棚卸高

前々事業年度は課税事業者であったため、前々事業年度の課税仕入れに係るものについては棚卸資産に係る消費税額の調整の対象となりません。

棚卸資産の調整の対象となる棚卸資産の取得に要した費用の額とは、具体的には以下のものがあり、下記の区分に応じて税額を計算します。

(イ) 国内において譲り受けた棚卸資産(商品)	その資産の課税仕入れに係る支払対価の額+購入、販売に要した付随費用の額
(ロ) 保税地域から引き取った棚卸資産	その課税貨物に係る課税標準である金額と引取りに係る消費税額及び地方消費税額の合計額+購入、販売に要した付随費用の額
(ハ) (イ)又は(ロ)を原材料として製作等された棚卸資産(製品、仕掛品、原材料等)	製作等のために要した原材料費及び経費の額+販売に要した付随費用の額

[棚卸資産の調整の内訳]

期首製品	7,166,770円=4,924,600円+2,242,170円
期首材料	3,383,557円=3,758,557円-375,000円
期首仕掛品	3,623,200円
合計	14,173,527円

③ 仕入返還等(基通12-1-8)

免税事業者であった前課税期間において行った課税仕入れについて、課税事業者となった課税期間において仕入れに係る対価の返還等を受けた場合には、その対価の返還等の金額について「仕入れに係る対価の返還等を受けた場合の仕入れに係る消費税額の控除の特例」の規定の適用はありません。

ただし、棚卸資産に係る消費税額の調整に関する規定の適用を受けた棚卸資産については、仕入れに係る対価の返還等の処理を行います。

[仕入返還等の内訳]

材料値引及び戻し高(当期)	5,437,509円	=	7,012,509円	-	1,500,000円	-	60,000円	-	15,000円
棚卸資産の調整に係る期首材料	236,250円								
合 計	5,673,759円								

(2) その他の資産の譲渡等によりのみ要するもの

① 弱視眼鏡の国内運賃、リース料、広告宣伝費、修繕費、倉庫家賃

身体障害者用物品に係る資産の譲渡等は、非課税取引に該当するため、その資産の譲渡等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課税仕入れに該当します。

[その他の資産の譲渡等によりのみ要する課税仕入れの内訳]

弱視眼鏡の国内運賃	632,400円
弱視眼鏡のショーケースのリース料	238,800円
弱視眼鏡の通販サイト作成料	1,600,000円
弱視眼鏡調整用機材修繕費	140,000円
弱視眼鏡の倉庫家賃	1,200,000円
合 計	3,811,200円

(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

① 通勤手当(販売費及び一般管理費)、福利厚生費等

対応関係が明確に区分されないため、問題文の指示により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課税仕入れに区分します。

② 福利厚生費

祝い金、見舞金は対価性がないため課税仕入れとなりません。

③ 海外出張のための旅費・日当・滞在費(基通11-2-1)

海外出張のために支給する旅費、宿泊費及び日当等は、国際運賃や国外での資産の譲渡等に該当するため、原則として課税仕入れに係る支払対価に該当しません。

④ 会社案内作成料、求人広告掲載料

対応関係が明確に区分されないため、問題文の指示により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課税仕入れに区分します。

⑤ 国際電話料金、国際郵便(法7①三)

国際電話料金、国際郵便は、輸出取引等に該当するため、課税仕入れとなりません。

⑥ 海外営業所で支出した消耗品費

国外取引に該当するため、課税仕入れとなりません。

⑦ 本社事務所兼製造工場に係る修繕費、家賃

本社事務所に係るものであるため、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課税仕入れに該当します。

⑧ 税理士報酬

国内における役務の提供に該当するため、課税仕入れに該当します。また、対応関係が明確に区分されないため、本文の指示より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課税仕入れに該当します。

⑨ リサイクル料金

車両の購入時に支払うリサイクル料金は、廃車の際のエアバック等の処理費用として使用するため、預託金として廃車時まで資金管理団体に預託され、廃車の際に預託金を取り崩し、これらの費用に充当します。したがって、リサイクル料金の支払い時ではなく、廃車時の課税仕入れに該当します。なお、本問のリサイクル料金に関する課税仕入れの区分は、車両の使用目的によるため、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課税仕入れに該当します。

[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課税仕入れの内訳]

通勤手当	580,000円
福利厚生費	470,843円＝620,843円－150,000円
空気清浄機リース料	716,625円
旅費交通費	6,000,188円＝7,968,188円－1,968,000円
会社案内の作成料	320,000円
求人広告掲載料	150,000円
通信費	1,590,527円＝1,942,527円－352,000円
消耗品費	2,172,577円＝2,363,077円－190,500円
交際費	355,065円＝405,065円－50,000円
修繕費	207,775円＝467,775円－120,000円－140,000円
本社事務所兼製造工場の家賃	5,040,000円
税理士報酬	1,800,000円
その他の費用（課税仕入れ）	682,000円
リサイクル料	8,000円
合 計	20,093,600円

5 調整対象固定資産の計算

(1) 著しい変動

① 調整対象固定資産の判定

調整対象固定資産は、課税仕入れに係る支払対価の額の105分の100に相当する金額又は保税地域から引き取られるその資産の課税標準である金額が一の取引単位につき100万円以上のものを行います。本問の事務機は、資産の譲渡とされるリース取引であるため、リース料総額が購入時の課税仕入れに係る支払対価の額となります。したがって、当該事務機は課税仕入れに係る支払対価の額が100万円以上であり、調整対象固定資産に該当します。

② 第3年度の課税期間(法33②)

第3年度の課税期間とは、仕入れ等の課税期間の開始の日から3年を経過する日の属する課税期間をいいます。本問では、前々々事業年度が仕入れ等の課税期間となり、当該課税期間開始の日(平成23年2月20日)から3年を経過する日(平成26年2月19日)の属する課税期間が当課税期間になるため、当課税期間において著しい変動の調整を行います。

③ 前課税期間の課税売上高(法33②、基通12-3-1)

前課税期間は免税事業者であるため、前課税期間の課税売上高に関して税抜処理は不要です。

④ 変動率(基通12-3-2)

仕入れ等の課税期間において課税資産の譲渡等の対価の額がなく、仕入れ等の課税期間の翌課税期間から第3年度の課税期間までの課税期間までの期間においては課税資産の譲渡等の対価の額がある場合には、通算課税売上割合が5%以上であれば、著しい増加に該当します。

これは、仕入れ等の課税期間において課税資産の譲渡等の対価の額がない場合には、課税売上割合がゼロになってしまい、変動率が算定されず、変動差のみで判定するからです。

(2) 転用

非課税業務用から課税業務用への転用(法35①)

本問における弱視眼鏡の調整用機材は、海外営業所における修理用機材として使用するため移送されています。ここで、問題文から海外営業所がブランド眼鏡の海外での直接取引のために設けられた営業所であることがわかるため、課税資産の譲渡等に係る業務の用に用途変更されていることとなり、当該用途変更が機材の購入時から3年以内に行われていることから非課税業務用から課税業務用への転用の調整を行うこととなります。

6 売上げの返還等対価に係る税額

免税事業者であった課税期間において行った課税資産の譲渡等について、課税事業者となった課税期間において売上げに係る対価の返還等を行った場合には、売上げに係る対価の返還等に係る消費税額の控除の規定の適用はありません。

7 貸倒れに係る消費税額

(1) 免税事業者であった課税期間の売上げに係る貸倒れ(基通14-2-4)

免税事業者であった課税期間の売上げに係る貸倒れの場合には、その売上げには消費税が課されていないため、貸倒れに係る消費税額の控除の規定の適用はありません。

(2) 非課税売上げに係る債権の貸倒れ等

非課税売上げには消費税が課されていないため、そもそも控除すべき税額が含まれていません。そのため、この売上げに係る債権が貸し倒れても貸倒れに係る消費税額の控除の規定を適用しません。また、貸付金に係る貸倒れについても同様に適用しません。

〈参考〉

本間における取引の流れを図にすると、次のとおりとなります。

