

Z-66-D

第 66 回税理士試験

法人税法

解答

資格★合格クレール

Z-66-D [第一問] 解答

問1 A社の税務上の処理についての法的な理由・考え方

1. 益金の額の意義 ㊟⑤
その事業年度の益金の額に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、資産の販売、有償又は無償による資産の譲渡又は役務の提供、無償による資産の譲り受けその他の取引で、資本等取引以外の取引に係る収益の額とする。
2. 損金の額の意義 ㊟⑤
その事業年度の損金の額に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、次に掲げる額とする。
(1) 収益に係る売上原価等の額
(2) 販売費、一般管理費その他の費用（償却費以外の費用でその事業年度終了の日までに債務の確定していないものを除く。）
(3) 損失の額で資本等取引以外の取引に係るもの
3. A社が行うべき税務処理 ×⑩
カードの発行代金及び追加のチャージ代金は、カードには有効期限があり、払戻しや換金が行われないことからカードを利用しなくてもA社にとっては <u>収入すべき権利が確定</u> している。したがって、いずれも発行時又はチャージ時の事業年度の収益として計上する。但し、加盟店からの3%の手数料収入については、カード未利用分の収益は、 <u>収入すべき権利が確定しておらず</u> 、収益が確定したと解すべきではない。また、カード発行時又はチャージ時に収益計上すべき場合、その収益に係る <u>原価の額を適正に見積もって計上</u> することが認められる。これは、収益に係る売上原価等の額は販売費、一般管理費その他の費用とは異なり <u>債務の確定が求められない</u> からである。

受験地				
受験番号				

評 点

(1)

問2

(1)1 テレビCM費用の処理 ③

借 方		貸 方	
項 目	金 額	項 目	金 額
前 払 金	8,000,000 円	現 金 預 金	8,000,000 円

(法的な理由・考え方) (債務の確定: ④、結論③)

<p>テレビCMの費用は、販売費、一般管理費その他の費用に該当し、当期において損金の額に算入されるためには当期末までに債務の確定が求められる。ここで債務の確定とは、次に掲げる要件のすべてに該当するものとする。</p> <p>(1) 当該費用に係る債務が成立していること。</p> <p>(2) 具体的な給付をすべき原因となる事実が発生していること。</p> <p>(3) その金額を合理的に算定することができるものであること。</p> <p>本問ではタレントの出演料及びCMの製作費用も含め、テレビCMの放映がなされて始めて、上記(2)の具体的な給付をすべき原因となる事実が発生したと言えるが、本問ではそのテレビCMが翌期に放映されるため、<u>当期中に債務が確定しておらず</u>、当期の損金としては認められない。</p>
--

(1)2 見本品の制作費用の処理 ⑤

借 方		貸 方	
項 目	金 額	項 目	金 額
現 金 預 金	1,000,000 円	見 本 品	4,000,000 円
繰 延 資 産	3,000,000 円		
繰延資産償却費	50,000 円	繰 延 資 産	50,000 円

(法的な理由・考え方)

<p>1. 繰延資産の意義及び範囲 ③</p> <p>広告宣伝用資産の贈与費用として、繰延資産として処理される。本問では低額譲渡に該当するため、取得価額 400 万円と譲渡対価 100 万円との差額が繰延資産となる。すなわち、法人が支出する費用のうち支出の効果がその支出の日以後 1 年以上に及ぶもので<u>広告宣伝用資産を贈与したことにより生ずる費用は繰延資産とされる。</u></p> <p>2. 償却費の損金算入と償却限度額 ②</p> <p>内国法人の各事業年度終了の時の繰延資産に係る償却費の損金算入額は償却費として損金経理した金額のうち償却限度額に達するまでの金額とし、均等償却の繰延資産の償却限度額は、その繰延資産の額の支出の効果が及ぶ期間の月数のうち、その事業年度の月数（支出事業年度は支出日から期末までの月数）に対応する金額とする。本問では、償却期間は 5 年となり、支出日から期末までの月数は 1 月のため、償却額は 5 万円となる。</p>

(2) 保険料の処理 ㊦㊧

借 方		貸 方	
項 目	金 額	項 目	金 額
保 険 料	200,000 円	現 金 預 金	200,000 円

(法的な理由・考え方)

1. 保険料についての原則的取扱い ㊦㊨

当期に支払った保険料のうち、翌期以降（平成 28 年 7 月 1 日以降）に対応する分は未経過の保険料であり、当期中に役務提供を受けておらず債務が未確定のため、その未経過の保険料対応分は前払費用として損金の額に算入されない。この場合の当期の保険料として損金の額に算入できる金額は、36,164 円（ $=1,200,000 \text{ 円} \times (11 \text{ 日} / 365 \text{ 日})$ ）である。

2. 短期の前払費用 ㊦㊩

前払費用の額は、当該事業年度の損金の額に算入されないのであるが、法人が、前払費用の額でその支払った日から 1 年以内に提供を受ける役務に係るものを支払った場合において、その支払った額に相当する金額を継続してその支払った日の属する事業年度の損金の額に算入しているときは、これを認める。この場合、甲社は継続適用を前提として、当期中に支払った第 1 回分の保険料 20 万円の全額を損金の額に算入できる。

Z-66-D [第二問] 解答

(問1)

区 分		総 額		計 算 欄
		①		
当期利益又は当期欠損の額		1	154,209,000円	
加 算	損金経理をした法人税及び地方 法人税（附帯税等を除く。）	2	◎③ 8,000,000	
	損金経理をした道府県民税（利子割 額を除く。）及び市町村民税	3	◎③ 2,450,000	650,000+1,800,000=2,450,000
	損金経理をした道府県民税利子割額	4		
	損金経理をした納税充当金	5	◎③ 28,000,000	
	損金経理をした附帯税（利子税を除 く。）、加算金、延滞金（延納分を除 く。）及び過怠税	6		
	減価償却の償却超過額	7	39,537,501	1. 中古機械（移設費用） (1)判定 ① $2,500,000 \times 0.500 = 1,250,000$ ② $2,500,000 \times 0.12499 = 312,475$ ③①<② ∴通常 (2)償却限度額 $2,500,000 \times 0.500 \times 7/12 = 729,166$ (3)償却超過額 $2,500,000 - 729,166 = 1,770,834$ 2. 冷暖房設備（資本的支出） 平成28年4月1日以後取得 → 定額法 (1)償却限度額 $40,000,000 \times 0.067 \times 10/12 = 2,233,333$ (2)償却超過額 $40,000,000 - 2,233,333 = 37,766,667$ ◎② 1. +2. =39,537,501

受験地				
受験番号				

評 点

加 算	役員給与の損金不算入額	8	○② 270,000	海外視察旅行 $900,000 \times 30\% = 270,000$
	交際費等の損金不算入額	9		
	K社株式評価損損金不算入額	10	◎③ 3,000,000	$32,000,000 - 29,000,000 = 3,000,000$
	個別評価貸倒引当金繰入超過額		0	個別評価貸倒引当金 (S社) $(7,700,000 - 2,900,000) - 10,000,000 \times 50\% =$ <u>$\triangle 200,000$</u> ∴切捨て ○②
	一括評価貸倒引当金繰入超過額		○③ 520,000	一括評価貸倒引当金 1. 一括評価金銭債権 $38,500,000 + (124,000,000 - 10,000,000) +$ $150,000,000 = 302,500,000$ ◎① 2. 実質的に債権と見られないものの額 T社: $15,000,000 > 5,000,000$ ∴5,000,000 3. 繰入限度額 $(1. - 2.) \times 8/1000 = 2,380,000$ 4. 繰入超過額 $2,900,000 - 2,380,000 = 520,000$
	先物利益の益金算入額		② 3,200,000	
	小計	11	84,977,501	
減 算	減価償却超過額の当期認容額	12		

減 算	納税充当金から支出した事業税等の金額	13	◎③ 5,000,000	
	受取配当等の益金不算入額	14	○① 1,125,326	1. 受取配当等 (1) 完全子法人株式等 900,000 } ◎② (2) 関連法人株式等 157,500 } (3) 非支配目的株式等 480,000 } 2. 控除負債利子 (1) 支払利子総額 3,260,100+132,450=3,392,550 (2) 株式等の簿価 12,600,000+12,600,000=25,200,000 (3) 総資産の簿価 1,504,336,000+1,600,000+1,520,791,000 +7,700,000=3,034,427,000 (4) 控除負債利子 (1)×(2)÷(3)=28,174 ◎① 3. 益金不算入額 900,000+(157,500-28,174)+480,000×20% =1,125,326
	外国子会社から受ける剰余金の配当等の益金不算入額	15		
	受贈益の益金不算入額	16		
	適格現物分配に係る益金不算入額	17		
	法人税等の中間納付額及び過誤納に係る還付金額	18		
	所得税額等及び欠損金の繰戻しによる還付金額等	19		
	仮払税金減算	20	◎③ 13,450,000	8,000,000+650,000+1,800,000+3,000,000=13,450,000

減 算	譲渡損益調整勘定繰入額		㊦ 250,000,000	$400,000,000 - 150,000,000 = 150,000,000$
	時価ヘッジによる評価損損金算入額		㊥ 3,000,000	
	小計	21	272,575,326	
仮計	22	$\Delta 33,388,825$		
関連者等に係る支払利子等の損金不算入額	23			
超過利子額の損金不算入額	24	Δ		
仮計	25	$\Delta 33,388,825$		
寄附金の損金不算入額	26	250,571,181	(1) 損金算入限度額 $\{(100,000,000 \times 12/12 \times 2.5/1000) + (2,000,000 + 250,000,000 \textcircled{㊥} - 33,388,825) \times 2.5/100\} \times 1/4 = 1,428,819$ 計算過程㊥ (2) 損金不算入額 $2,000,000 - (1) + 250,000,000 = 250,571,181$	
法人税額から控除される所得税額	29	㊦ 313,958	$183,780 + 32,162 + 98,016 = 313,958$	
税額控除の対象となる外国法人税額	30			
合計	33	217,496,314		

契約者配当の益金不算入額	34		
非適格合併又は残余財産の全部分配等による移転資産等の譲渡利益額又は譲渡損失額	36		
差引計	37	217,496,314	
欠損金又は災害損失金等の当期控除額	38		
総計	39	217,496,314	
新鉱床深鉱費又は海外新鉱床深鉱費の特別控除額	40		
残余財産の確定の日の属する事業年度に係る事業税の損金算入額	46		
所得金額又は欠損金額	47	217,496,314	←各自の金額 ◎①

(問2) C社の当期末における土地の帳簿価額

③ 400,000,000 円

第66回税理士試験法人税法講評

1 総評

今年の本試験は試験委員の先生の3年目の出題であり、基本2年目の出題傾向を踏襲したようである(2年目で1年目とでは出題傾向が変わった)。但し、理論・計算ともにボリュームが大分少なくなった(特に計算において顕著)こと、理論が所得金額(益金・損金)中心の出題であることや、計算の難易度がかなり下がったことが特徴的である。また理論については全問法人税基本通達に絡む出題であること、計算については前試験委員以前の計算問題の中の理論の論述やコメントが重視されていないこと、別表一(-)に関する解答がない事も特徴である。

1. 理論

まず理論については、近年の本試験の傾向からするとボリュームは少なめと言える。

イ. 問題の枚数が2枚と少なくなった。(平成26年度は5枚、平成27年度は4枚)

ロ. 理論は2問での出題だが、第2問は事実上小問が3題。

ハ. 答案用紙の枚数は3枚とかなり少なくなった。(昨年度も3枚)、但し、解答欄が問題に対して少ないものと感じた(特に問1)。

ニ. 平成26年度の間1と同様に益金、損金中心の出題である。

2. 計算

次に計算についても、理論同様に近年の本試験の傾向からするとボリュームはかなり少なめと言える。

イ. 理論同様に問題の枚数が7枚と少なくなった。

ロ. 理論同様に答案用紙の枚数も5枚とこちらはかなり少ないと言える。

ハ. 基礎期で学習する基本的な出題がほとんどであるが、他方で問題文の中に不完全、指示不足、矛盾等の不備がみられるとともに、解答欄についても貸倒引当金、受取配当等、寄附金については、計算欄が狭く、受験生にとっては解答しづらい箇所が多くあった。また、現試験委員(おそらく今年が最終年度)は計算においては計算過程やコメントについては、以前の試験委員よりは重視していないと思われる。

2 理論 [第一問]

問1

プリペイドカード(商品引換券等)からの出題である。

商品引換券等については、法人税基本通達2-1-39(商品引換券等の発行に係る収益の帰属の時期)、は収益等の計上に関する通則の中の通達、法人税基本通達2-2-11(商品引換券等を発行した場合の引換費用)は費用及び損失の計算に関する通則の中の通達であるため、これらの通達を知っていれば、それに沿った形での解答も可能ではあるが、問題文では、「益金の額及び損金の額の意義を明らかにした上で」「法的な理由・考え方」とあるので、法律ではない通達より、法22条の内容に沿った形で解答を作成すべきと考える。その場合に、収益については「権利確定主義」、原価については、「収益との個別対応」「原価の額を適正に見積もる」等のキーワードを上手に使って解答できれば良いものとする。

(参考)

問4 所得金額 (理論重要度ランキングAA)

問2

(1)1 テレビCM費用からの出題である。

費用に係る問題であるため、損金算入するためには、事業年度終了の日までに債務が確定している必要がある。本問ではテレビCMが翌期の平成28年7月20日から放映されるため、当期中の平成28年6月10日に支払った費用につき債務が確定しているのかが問題となる。

ここで解釈が分かるとすれば、タレントの出演料300万円とCM制作費用200万円の取扱いである。相手方(タレント又はタレントの所属事務所及びCM制作会社)側からすれば、当期中の平成28年6月10日時点で、①役務の提供が完了し、②その対価も受領している、ためその日の属する事業年度の収益として計上するはずである。他方で、当方(B社)からすればどうか。つまり、B社にとって役務の提供を受けるといのは、一連の費用を支払った後、テレビCMで自社製品の広告宣伝がなされて始めて収益に貢献すべき費用と言えるから、債務確定の要件の「(2) 具体的な給付をすべき原因となる事実が発生していること。」の事実はテレビCMが放映された事実と考えるべきである。

(参考)

問4 所得金額 (理論重要度ランキングAA)

(1)2 見本品の制作費用からの出題である。

見本品の制作費用については、法人税基本通達8-1-8(広告宣伝の用に供する資産を贈与したことにより生ずる費用)が、繰延資産の意義及び範囲等に関する通達であるため、本問は、繰延資産として解答する。繰延資産の意義及び範囲と、償却費については十分解答できるはずである。償却限度額については、償却期間(耐用年数の7/10と5年のいずれか短い年数)を計算の知識の中から引き出せれば、解答が可能である。

(参考)

問27 繰延資産 (理論重要度ランキングB)

(2) 保険料からの出題である。

保険期間が1年以内の短期の保険料については、法人税基本通達2-2-14(短期の前払費用)が、販売費及び一般管理費等に関する通達であるため、こちらも費用に関する損金の計上要件である債務確定主義に関する記述をしつつ、問題文の指示で「処理に当たって複数の方法が考えられる場合は、法人にとって最も有利なものを仕訳で示し～」とあるので、仕訳処理では短期の前払費用の通達に沿った形で解答し、原則論と特例としての短期の前払費用としての処理が論述できればよいであろう。

(参考)

問4 所得金額 (理論重要度ランキングAA)

3 計算 [第二問]

問題のボリュームは例年と比べ少ないが、寄附金の資本基準を計算する上で資本金等の額が示されない（解答速報では資本金の額＝資本金等の額として作成）とか、中古機械装置の取得価額や耐用年数の計算の前提が異なる資料があったり、その他受取配当等、貸倒引当金、デリバティブ取引等で問題文の与え方に不足等があったりで、受験生を十分悩ます箇所があったものの、基礎期の講義等だけで十分解答可能な箇所も多くあった。

1 甲社と資本関係にある企業

A社：甲社と完全支配関係あり（一部甲社の個人株主がA社の株主）→完全子法人株式等

B社：甲社の持株比率は35% → 関連法人株式等

C社：甲社と完全支配関係あり（甲社がC社の株式を100%保有）→完全子法人株式等

★完全支配関係（法2十二の七の六）

一の者が法人の発行済株式等（その法人が有する自己の株式等を除く。）の全部を直接もしくは間接に保有する関係（以下「当事者間の完全支配関係」という。）又は一の者との間に当事者間の完全支配関係がある法人相互の関係をいう。なお、一の者が個人の場合には、その者と特殊の関係のある次に掲げる個人が含まれる。

- ① 株主等の親族（注）
 - ② 株主等と婚姻の届出をしていないが事実上婚姻関係と同様の事情にある者
 - ③ 株主等（個人である株主等に限る。④において同じ。）の使用人
 - ④ ①から③に掲げる者以外の者で株主等から受ける金銭その他の資産によって生計を維持しているもの
 - ⑤ ②から④に掲げる者と生計を一にするこれらの者の親族
- （注）親族とは、6親等内の血族、配偶者及び3親等内の姻族をいう。

2 租税公課

基礎期レベルの問題であるため完全正解が求められる。

3 A社との取引

(1) 中古機械装置の取得

D5頁では「残額の3,000,000円部分について耐用年数を5年として～」とあるが、D8頁では「支払額5,000,000円を取得価額として、耐用年数を4年と適正に見積もり～」とあり、計算の前提条件が異なるため解答不能である。解答速報ではD8頁の移設費用2,500,000円を題意から資本的支出に該当するものとして作成している。（なお、別解が複数存在するため、配点はないものとする。）

(2) A社株式の譲渡

譲渡原価は5,000,000円（譲渡直前簿価50,000,000円÷800株×800株×10%）であり、前期末帳簿価額50,000,000円と当期末帳簿価額45,000,000円との差額は同じ5,000,000円であることから調整なし。

4 甲社からC社への土地譲渡

法人による完全支配関係にあるC社への譲渡であるため、低額譲渡部分2億5,000万円(4億円-1億5,000万円)は寄附金となり、全額損金不算入となる。また、譲渡した土地は譲渡直前簿価が1,000万円以上の土地であるため、譲渡損益調整資産として譲渡益部分2億5,000万円は繰延べの対象となる。

なお、譲受側であるC社は取得時における取得のために通常要する価額(時価)の4億円が土地の帳簿価額(取得価額)となる。

5 受取配当金

(1) 受取配当等の益金不算入額

昨年度(第65回)と同様の控除負債利子原則法から出題された。但し、総資産の簿価を計算するに当たっては、貸倒引当金が注記の方法(=借方マイナス表示)なのか貸方表示なのかの指示がなかった。解答速報では実務上は注記の方法(=借方マイナス表示)が一般的であるため、そちらの方法によった。(貸方表示が正解の可能性もあり、別解も想定される。)

(2) 有価証券の期末評価

K社株式について、資料から期末時価29,000,000円まで簿価を切り下げ、評価損を計上しているが、評価損の計上が認められる一定の事実は見当たらないので、評価損は全額加算する。

(3) 源泉税額

期中取得分はないので、全額所得税額控除の対象となる。

6 貸倒引当金

(1) 個別評価貸倒引当金(S社)

問題文では「決算手続中に取引先S社から破産手続開始の申立てを行った旨の通知が届き～」とあるが、当該申立てが甲社の当期中に行われたかどうか不明である。解答速報では題意から申立ては甲社の当期中に行われたものとして解答を作成しているが、決算手続中ではあるが申立てが翌期に入ってから場合は、個別貸倒引当金は否認され、全額加算対象となる別解が想定される。

7 建物附属設備(冷暖房設備)

問題文から中古資産に対する資本的支出は、新規に資産を取得したものとして減価償却を行うため、平成28年4月1日以後に建物附属設備(冷暖房設備)に行われた資本的支出40,000,000円は平成28年税制改正により定額法にて償却する。

8 海外視察旅行

法人税基本通達9-7-6より法人の業務の遂行上必要と認められる海外渡航であってもその旅費の額のうち通常必要と認められる金額を超える部分の金額は給与となる。

★法人税基本通達9-7-6 (海外渡航費)

法人がその役員又は使用人の海外渡航に際して支給する旅費(仕度金を含む。以下この款において同じ。)は、その海外渡航が当該法人の業務の遂行上必要なものであり、かつ、当該渡航のため通常必要と認められる部分の金額に限り、旅費としての法人の経理を認める。したがって、法人の業務の遂行上

必要とは認められない海外渡航の旅費の額はもちろん、法人の業務の遂行上必要と認められる海外渡航であってもその旅費の額のうち通常必要と認められる金額を超える部分の金額については、原則として、当該役員又は使用人に対する給与とする。

(注) その海外渡航が旅行期間のおおむね全期間を通じ、明らかに法人の業務の遂行上必要と認められるものである場合には、その海外渡航のために支給する旅費は、社会通念上合理的な基準によって計算されている等不当に多額でないと認められる限り、その全額を旅費として経理することができる。

9 デリバティブ取引

問題文からは繰延ヘッジ、時価ヘッジのいずれとも読みとれるが、対象となる金融商品が売買目的外有価証券であり、解答速報では題意から本件デリバティブ取引は時価ヘッジであるものとして解答を作成している。(繰延ヘッジが正解の可能性もあり、別解も想定される。)

■合格ライン

問1

●ボーダーライン：27点以上

(配点の左横に◎の付く箇所全て)

●合格ライン：33点以上

ボーダーライン 27点+6点

(1) テレビCM費用の仕訳処理で3点、(2)の保険料の短期の前払費用の記述で3点

問2

●ボーダーライン：33点以上

(配点の左横に◎の付く箇所全て)

●合格ライン：40点以上

ボーダーライン 33点+7点 (配点の左横に○の付く箇所全10点のうち7点)

全体のボーダーラインと合格確実点

ボーダーラインは理論計算合計で58~60点、合格確実点は70~73点とみる。