

第 63 回 税 理 士 試 験 法 人 税 法

●はじめに

【第一問】

問 1 及び問 2 の 2 題（問 2 はさらに 4 問に細分化される）が出題されており、特に問 1 は単純な暗記だけでは対応できない難易度の高い問題であった。

問 1 については、担保権の行使による有価証券の譲渡という未学習論点が出題されているため、戸惑った受験生が多かったであろう。

問 2 については、多くの受講生が苦手としているであろう海外取引を中心とした出題であるが、難易度自体は高くない。

問 2 で得点を稼ぎ、問 1 は無理せずにわかるところを書いて部分点を上乘せすることがポイントとなる。

【第二問】

昨年に引き続き、個別形式の出題であった。実務色が濃く、難易度の高い問題であり判断に迷う箇所もみられたが、いかに満遍なく手を付けて解答し、できるところで得点を積み重ねられたかがポイントとなる。

Z-63-D〔第一問〕解 答

問 1

(当期の仕訳) 完答³

借 方		貸 方	
項 目	金 額	項 目	金 額
求償権 (未収金)	7,300,000円	(差入) 有価証券	10,000,000円
有価証券譲渡損	2,700,000円		

(丙社の当期の処理の法的な理由・考え方)

有価証券譲渡損2,700,000円が当期の損金の額に算入されるとともに、甲社に対する求償権が生じ、貸倒引当金の設定対象となる。	
内国法人が有価証券の譲渡をした場合には、その譲渡に係る譲渡利益額又は譲渡損失額((1)と(2)の差額をいう。)は、その譲渡契約日等の属する事業年度の益金の額又は損金の額に算入する。	
(1) その有価証券の譲渡対価の額 (みなし配当の額を除く。)	1
(2) その有価証券の譲渡原価の額 (1 単位当たりの帳簿価額×譲渡をした有価証券の数)	
丙社の有していた有価証券は、当期に担保権の行使により譲渡されたため、譲渡対価の額(7,300,000円)と譲渡原価の額 (10,000,000円) との差額2,700,000円が当期の損金の額に算入される。 ³	
また、担保権の行使による有価証券の譲渡代金7,300,000円は求償権 (債権) として、貸倒引当金の設定対象となる。	1

(問 1 続き)

(丙社の翌期の処理の法的な理由・考え方)

【① 甲社が丙社に対して求償分を現金で支払った場合】

丙社が受け取る現金は債権の回収であり、課税関係は生じない。 ②

【② 甲社が丙社に対しその工場建物及びその敷地を提供した場合】
1. 甲社が提供した建物及びその敷地の時価が求償額と同額である場合
建物及びその敷地については、その取得の時の価額により取得したものとされる。
減価償却資産の取得価額は、購入、自己の建設等による取得等でない場合には、取得の時におけるその取得のために通常要する価額とその資産を事業の用に供するために直接要した費用の額との合計額とする。①
また、減価償却資産以外の固定資産の取得価額については、別に定めるもののほか、減価償却資産の取得価額の規定及びこれに関する取扱いの例による。①
したがって、丙社が取得した建物及びその敷地の取得価額は、その取得の時の価額（その資産を事業の用に供するために直接要した費用の額がある場合にはその合計額。以下同じ。）とされる。②
2. 甲社が提供した建物及びその敷地の時価が求償額を超える場合 ②
建物及びその敷地については、その取得の時の価額により取得したものとされ、求償額を超える部分の金額は収益の額として益金の額に算入される。
3. 甲社が提供した建物及びその敷地の時価が求償額に満たない場合 ②
建物及びその敷地については、その取得の時の価額により取得したものとされ、求償額に満たない部分の金額は、引き続き求償権（の残額）とされ、貸倒引当金の設定対象となる。

(問 1 続き)

【③ 丙社が甲社に対して書面をもって、求償分を支払わなくとも良い旨の通知を行った場合】
1. 甲社に弁済能力がない場合
債務者の債務超過の状態が相当期間継続し、その金銭債権の弁済を受けることができないと認められる場合において、その債務者に対し書面により明らかにした場合における債務免除額は損金の額に算入される。
したがって、甲社の債務超過の状態が相当期間継続し、弁済を受けることができないと認められる場合において、丙社が甲社に対して書面をもって求償分を支払わなくともよい旨の通知を行った場合には、その金額は貸倒損失の額として損金の額に算入される。
2. 甲社に弁済能力がある場合②
丙社が書面による債務免除を行った場合において、甲社に弁済能力があると認められる場合には、寄附金として取り扱われ、損金算入限度額に達するまでの金額は損金の額に算入されるが、超える部分の金額は損金の額に算入されない。

問2

(A社の当期の処理)

[問]の(1)
国外関連者との取引に係る課税の特例（移転価格税制）の適用により、100,000,000円が損金の額に算入されないことが考えられる。
法人が国外関連者との間で国外関連取引を行った場合に、その法人が国外関連者から支払を受ける対価の額が、独立企業間価格に満たないとき、又はその法人が国外関連者に支払う対価の額が独立企業間価格を超えるときは、その事業年度の所得の金額の計算上、その国外関連取引は、独立企業間価格で行われたものとみなし、国外関連取引の対価の額と独立企業間価格との差額は、各事業年度の損金の額に算入しない。なお、国外関連者とは、外国法人で一方の法人が他方の法人の発行済株式等の50%以上を直接又は間接に保有する等の関係にあるものをいう。
A社は、外国法人P社に発行済株式総数の50%以上（50%）を保有されているため、P社はA社にとって国外関連者に該当し、P社からの輸入は国外関連取引に該当する。①
冷蔵庫の独立企業間価格は1台当たり45,000円のところ、P社から55,000円で輸入しているため、独立企業間価格45,000円で輸入したものとされ、差額100,000,000円（(55,000円－45,000円）×10,000台）は当期の損金の額に算入されない。③

[問]の(2)
2,000,000円が益金の額に算入されるのが原則であるが、申告要件を満たすことにより、外国子会社から受ける配当等の益金不算入の適用を受け、1,900,000円が益金の額に算入されないことが考えられる。①
内国法人が外国子会社から受ける剰余金の配当等の額がある場合には、その剰余金の配当等の額からその剰余金の配当等の額の5%相当額を控除した金額は、各事業年度の益金の額に算入しない。①
この規定は、確定申告書、修正申告書又は更正請求書に益金不算入額及びその明細を記載した書類の添付があり、かつ、一定の書類を保存している場合に限り、記載金額を限度に適用する。ただし、保存については税務署長による有恕がある。なお、外国子会社とは、内国法人が外国法人の発行済株式等（その有する自己の株式等を除く。）の25%以上を、その剰余金の配当等の額の支払義務が確定する日以前6月以上引き続き有している等の要件を備えている外国法人をいう。
A社は、外国法人B社の発行済株式総数の25%以上（25%）を支払義務が確定する日以前6月以上（平成23年4月～平成26年3月10日）保有しているため、B社はA社にとって外国子会社に該当し、B社からの配当金は外国子会社から受ける配当等に該当する。②
したがって、申告要件を満たした場合には、配当2,000,000円のうち、その5%（100,000円）は益金の額に算入され、1,900,000円は益金の額に算入されない。②

(問2 続き)

[問]の(3)
C社から受け取った剰余金の配当については益金の額に算入される。一方、わが国の源泉所得税に相当する税は、損金の額に算入されるのが原則であるが、申告要件を満たすことにより、外国税額控除の適用を受け、控除対象外国法人税の額につき控除限度額を限度として税額控除を受けることが考えられる。なお、この規定の適用を受ける場合には、控除対象外国法人税の額は損金の額に算入されない。
内国法人が各事業年度において外国法人税を納付することとなる場合には、控除限度額を限度として、控除対象外国法人税の額をその事業年度の法人税の額から控除する。
この規定は、確定申告書、修正申告書又は更正請求書に控除額及びその明細を記載した書類並びに一定の書類の添付があり、かつ、一定の書類を保存している場合に限り、記載金額を限度に適用する。ただし、書類の保存については税務署長による宥恕がある。
また、この規定の適用を受ける場合には、その控除対象外国法人税の額は、各事業年度の損金の額に算入しない。

[問]の(4)
特定外国子会社等の課税対象金額等の益金算入（タックスヘイブン税制）の適用により、課税対象金額が益金の額に算入されることが考えられる。
直接及び間接の外国関係会社株式等の保有割合が10%以上である内国法人等に係る外国関係会社のうち特定外国子会社等に該当するものが、適用対象金額を有する場合には、その適用対象金額のうち課税対象金額相当額は、その内国法人の収益の額とみなして、その特定外国子会社等の各事業年度終了の日の翌日から2月を経過する日を含むその内国法人の各事業年度の益金の額に算入する。なお、特定外国子会社等とは、外国関係会社のうち、本店の所在する国等におけるその所得に対して課される税の負担が、本邦における法人の所得に対して課される税の負担に比して著しく低いものをいい、外国関係会社とは、外国法人で、居住者及び内国法人並びに特殊関係非居住者の株式等の保有割合が50%超のものをいう。
A社は、外国法人D社の発行済株式総数の50%超（全部）を保有しているため、D社は外国関係会社に該当し、D社の所在するZ国には法人の所得に対する税が存在しないことから特定外国子会社等に該当する。また、A社のD社株式の保有割合は10%以上で、D社は十分な利益を計上しており適用対象金額があることが想定される。
さらに、D社は工業所有権（特許権）の提供等を主たる事業としていることから適用除外にも該当しないため、平成25年2月期の課税対象金額がA社の当期の益金の額に算入される。

▶解答への道◀

〔問1〕

(1) 当期の処理

担保権の行使による有価証券の譲渡損益を認識する必要がある。また、譲渡対価相当額は求償権（甲社に対する債権）とされ、貸倒引当金の設定対象となる。

(2) 翌期の処理

① 甲社が求償分を現金で支払った場合

求償権（債権）の回収であるため課税関係は生じない。

② 甲社が建物及びその敷地を提供した場合

現物であるため、求償分と金額が異なる可能性がある。等価であれば所得は生じないが、取得価額（時価）については触れた方がよいであろう。求償分を超える場合には受贈益、求償分に満たない場合には求償権が残ることとなる。

③ 書面により求償権を支払わなくてもよい旨の通知を行った場合

書面による債務免除に該当するため、法基通9-6-1（金銭債権の全部又は一部の切捨てをした場合の貸倒れ）の要件を満たせば損金算入とされるが、要件を満たさなければ寄附金とされる。

なお、解答枠が広いため、時間が余る状態であれば、このほかに、損金算入の例示として法基通9-4-2（子会社等を再建する場合の無利息貸付け等）も挙げてもよいであろう。

〔問2〕

(1)移転価格税制、(2)外国子会社から受ける配当等の益金不算入、(3)外国税額控除、(4)タックスヘイブン税制からの基本的な論点を確認する出題である。いずれも、理論の内容と意義をひと通り押さえていれば対応できる問題であった。

▶予想配点◀

解答中に記載してあります。

▶合格ライン◀

問1は、当期について求償権（債権）の認識、翌期について②資産の時価取得と③を確実に得点し、有価証券の譲渡損益、貸倒引当金への言及など、上乘せを図りたい。

問2は、基本的にほぼ完答したい。（当てはめの精度を上げることによって規定の内容を多少省くことは許容範囲と考えられる）

ボーダー 30点以上

合格確実 36点以上

Z-63-D〔第二問〕解 答

問1 乙社の甲社株式の譲渡及び甲社の増資等に関する事項

- (1) 甲社株式の乙社から甲社への譲渡に係る取引について、甲社と乙社が「完全支配関係にない場合」と「完全支配関係にある場合」のそれぞれについて、乙社における税務上の処理を示しなさい。

【完全支配関係にない場合】

借 方		貸 方	
項 目	金 額	項 目	金 額
現 金 預 金	25,507,600	み な し 配 当	22,000,000 ¹
法人税、住民税及び事業税	4,492,400	甲 社 株 式	41,000,000
贈 与 費 用（寄 附 金）	35,000,000 ¹	有 価 証 券 譲 渡 益	2,000,000 ¹

【完全支配関係にある場合】

借 方		貸 方	
項 目	金 額	項 目	金 額
現 金 預 金	25,507,600	み な し 配 当	22,000,000
法人税、住民税及び事業税	4,492,400	甲 社 株 式	41,000,000
資 本 金 等 の 額	33,000,000 ¹		

- (2) 甲社における資本準備金とその他の利益剰余金の資本金への組入れに関して、会計上の処理及び申告書別表調整を示しなさい。

【会計上の処理】

借 方		貸 方	
項 目	金 額	項 目	金 額
資 本 準 備 金	30,000,000 ^①	資 本 金	50,000,000 ^①
繰 越 利 益 剰 余 金	20,000,000 ^①		

【別表四 所得の金額の計算に関する明細書】

区 分			処 分		
			留 保	社外流出	
加 算					
減 算					

【別表五(一) I 利益積立金額の計算に関する明細書】

I 利益積立金額の計算に関する明細書				
区 分	期 首 現 在 利 益 積 立 金 額	当 期 の 増 減		差引翌期首現在 利 益 積 立 金 額
		減	増	
利 益 準 備 金	12,500,000			12,500,000
繰 越 損 益 金	326,125,080	326,125,080	――	――
資本金等の額			20,000,000 ^①	20,000,000

※ 繰越損益金の③欄、④欄は資料がないため、記入は不要と想定しました。

【別表五(一) II 資本金等の額の計算に関する明細書】

区 分	期 首 現 在 資 本 金 等 の 額	当 期 の 増 減		差引翌期首現在 資 本 金 等 の 額
		減	増	
資本金又は出資金	50,000,000		50,000,000	100,000,000 ^①
資 本 準 備 金	30,000,000	30,000,000 ^①		0
利益積立金額			△20,000,000 ^①	△20,000,000

問2 乙社の欠損金に関して、次の(1)から(3)までの問いに答えなさい。

- (1) 乙社の当期における欠損金の繰戻しによる還付請求書を作成しなさい。なお、同社の当期の確定申告書の提出日は、平成26年5月22日である。

【欠損金の繰戻しによる還付請求書】

法人税法第80条の規定に基づき下記のとおり欠損金の繰戻しによる法人税額の還付を請求します。			
記			
欠 損 事 業 年 度	自平成 25年 4月 1日 至平成 26年 3月 31日	還 付 所 得 事 業 年 度	自平成 24年 4月 1日 至平成 25年 3月 31日
区 分			請 求 金 額
欠 損 事 業 年 度 の 欠 損 金 額	欠 損 金 額	(1)	35,284,060
	同上のうち還付所得事業年度に繰り戻す欠損金額	(2)	35,284,060
還 付 所 得 事 業 年 度 の 所 得 金 額	所 得 金 額	(3)	157,922,352
	既に欠損金の繰戻しを行った金額	(4)	0
	差 引 所 得 金 額 ((3) - (4))	(5)	157,922,352
還 付 所 得 事 業 年 度 の 法 人 税 額	納 付 の 確 定 し た 法 人 税 額	(6)	36,439,600 ¹
	控 除 税 額	(8)	683,463
	法 人 税 額 ((6) + (8))	(12)	37,123,063
	既に欠損金の繰戻しにより還付を受けた法人税額	(13)	0
	差 引 法 人 税 額 ((12) - (13))	(14)	37,123,063
還 付 金 額 ((14) × (2) / (5))		(15)	8,294,281 ²
請 求 期 限	平成 26 年 5 月 31日 ¹	確 定 申 告 書 提 出 年 月 日	平成 26年 5 月 22日

- (2) 欠損金の繰戻し還付を受けるための要件を乙社の事例の場合に限定して簡潔に記載しなさい。

- ・乙社の期末資本金の額が1億円以下であること。 ²
- ・還付所得事業年度（前期）に青色申告書である確定申告書を提出し、欠損事業年度（当期）の青色申告書である確定申告書をその提出期限までに提出すること（乙社は満たしている）。
- ・還付を受けようとする法人税額等を記載した還付請求書を納税地の所轄税務署長に提出すること。

- (3) 乙社の当期における法人税法第71条第1項の規定に基づく予定納税額を算定しなさい。

$$36,439,600 \div 1.2 \times 6 = 18,219,798 \rightarrow 18,219,700²$$

問3 甲社の試験研究費に関する取引

(1) 甲社の当期における試験研究費の特別控除額を算定しなさい。

I 当期の試験研究費

$$2,850,000 + 6,150,000 + 850,000 + 380,000 + 7,500,000 = 17,730,000 \text{ [1]}$$

II 中小（控除率から明らかに中小有利）

1 税額控除限度額

$$17,730,000 \times 12\% = 2,127,600 \text{ [1]}$$

2 税額基準額

$$78,000,000 \times 30\% = 23,400,000 \text{ [1]}$$

$$3 \quad 1 < 2 \quad \therefore 2,127,600$$

III 試験研究費の増加額等に係る特別控除

1 試験研究費の増加額に係る特別控除

$$17,730,000 \leq 18,200,000 \text{ (基準)} \quad \therefore \text{適用なし [1]}$$

2 平均売上金額の10%相当額を超える試験研究費の額に係る特別控除

$$\begin{aligned} & \text{※} \\ & 17,730,000 \leq 2,420,625,000 \times 10\% \quad \therefore \text{適用なし [1]} \end{aligned}$$

$$\text{※} (2,350,000,000 + 2,087,500,000 + 2,561,000,000 + 2,684,000,000) \div 4 = 2,420,625,000$$

IV 特別控除額

$$2,127,600 \text{ [2]}$$

(2) 甲社の経理担当者からの更正の請求に係る質問に答えなさい。

控除額は、確定申告書に添付された書類に記載された試験研究費の額等を基礎として計算した金額に限られるため、未集計であったその他経費に係る金額を事後的に試験研究費に含めることはできない。 [1]

したがって、当初の確定申告書に記載した試験研究費の額を基礎として計算するため、更正の請求はできない。 [1]

問4 甲社の有する金銭債権に関する事項

甲社の当期の事業年度末において、J社が段階「1」から段階「5」までのそれぞれの状況にある場合に、甲社の貸倒引当金の繰入限度額及び貸倒損失とすべき金額を算定するとともに、その思考過程を簡潔に記載しなさい。なお、該当する金額がない場合には、「なし」と記入すること。

段階	項目	金額	計算及び思考過程
1	貸倒引当金の繰入限度額	150,000 ¹	1. 貸倒引当金 甲社は中小法人に該当するため一括貸倒引当金の繰入が可能である ¹ $30,000,000 \times 0.5\% = 150,000$
	貸倒損失とすべき金額	なし	2. 貸倒損失 なし
2	貸倒引当金の繰入限度額	17,000,000 ¹	1. 貸倒引当金 甲社は中小法人に該当し、2の事実は令96条第1項第2号（個別貸倒引当金の実質基準）の繰入が可能である。 $30,000,000 - 11,000,000 - 2,000,000 = 17,000,000$
	貸倒損失とすべき金額	なし ¹	2. 貸倒損失 なし
3	貸倒引当金の繰入限度額	8,500,000 ¹	1. 貸倒引当金 甲社は中小法人に該当し、3の事実は令96条第1項第3号（個別貸倒引当金の形式基準）の繰入が可能である。 $(30,000,000 - 11,000,000 - 2,000,000) \times 50\% = 8,500,000$
	貸倒損失とすべき金額	なし	2. 貸倒損失 なし
4	貸倒引当金の繰入限度額	8,500,000 ¹	1. 貸倒引当金 甲社は中小法人に該当し、4の事実は令96条第1項第3号（個別貸倒引当金の形式基準）の繰入が可能である。 $(30,000,000 - 11,000,000 - 2,000,000) \times 50\% = 8,500,000$
	貸倒損失とすべき金額	なし ¹	2. 貸倒損失 なし
5	貸倒引当金の繰入限度額	1,000,000 ¹	1. 貸倒引当金 甲社は中小法人に該当し、5の事実は令96条第1項第1号（個別貸倒引当金の長期棚上げ基準）の繰入が可能である。 $24,000,000 - 2,000,000 \times 5 - 11,000,000 - 2,000,000 = 1,000,000$
	貸倒損失とすべき金額	6,000,000 ¹	2. 貸倒損失 法人の有する債権について、再生計画認可の決定があった場合には、その決定により切り捨てられることとなった部分の金額は、その決定があった日の属する事業年度において貸倒れとして損金の額に算入する。 ¹

問5 甲社の特定事業用資産の買換え特例に関する事項

- (1) 土地及び建物の圧縮限度額を算定しなさい。なお、差益割合の計算については、小数点以下5位未満の端数を切り捨てるものとする。

【土地の圧縮限度額】

- (1) 差益割合

$$\frac{687,500,000 - (38,000,000 + 3,400,000 + 800,000 + 14,000,000)}{687,500,000} = 0.9182545 \cdots 0.91825 \boxed{1}$$

- (2) 圧縮基礎取得価額

$$360,000,000 \times \frac{250 \text{ m}^2 \times 5}{1,400 \text{ m}^2} = 321,428,571 < 687,500,000 \quad \therefore 321,428,571$$

- (3) 圧縮限度額

$$321,428,571 \times 0.91825 \times 80\% = 236,121,428 \boxed{1}$$

【建物の圧縮限度額】

- (1) 圧縮基礎取得価額

$$145,000,000 < 687,500,000 - 321,428,571 = 366,071,429 \quad \therefore 145,000,000$$

- (2) 圧縮限度額

$$145,000,000 \times 0.91825 \times 80\% = 106,517,000 \boxed{1}$$

- (2) 圧縮記帳の経理処理には「直接減額方式」と「積立金方式」の2つの方法があるが、土地の取得に係る会計上の仕訳をそれぞれ示しなさい。

【会計上の仕訳：直接減額方式】

借 方		貸 方	
項 目	金 額	項 目	金 額
土 地	360,000,000	現 金 預 金	360,000,000
土 地 圧 縮 損	236,121,428	土 地	236,121,428

【会計上の仕訳：積立金方式】

借 方		貸 方	
項 目	金 額	項 目	金 額
土 地	360,000,000	現 金 預 金	360,000,000
繰越利益剰余金	236,121,428	土地圧縮積立金	236,121,428

- (3) 甲社が、会計上、建物の圧縮記帳の経理方式として「積立金方式」を採用しており、かつ、建物の減価償却費の計算につき定額法を採用していることを前提として、必要な申告調整がある場合にはその内容を示しなさい。

【償却限度額の計算】

$$(145,000,000 - 106,517,000) \times 0.056 \times \frac{2}{12} = 359,174 \text{ 円}$$

【別表四 所得の金額の計算に関する明細書】

区 分			総 額	処 分		
				留 保	社外流出	
加	減価償却超過額		994,159	994,159 円		
算	建物圧縮積立金取崩		994,159	994,159 円		
減	建物圧縮積立金積立		106,517,000	106,517,000 円		1 円
算	減価償却超過額認容		994,159	994,159 円		

【別表五(一) 利益積立金額及び資本金等の額の計算に関する明細書】

I 利益積立金額の計算に関する明細書				
区 分	期 首 現 在 利 益 積 立 金 額	当 期 の 増 減		差 引 翌 期 首 現 在 利 益 積 立 金 額
		減	増	
利 益 準 備 金	12,500,000			12,500,000
繰 越 損 益 金	326,125,080	326,125,080	—	—
建物圧縮積立金		994,159	106,517,000	105,522,841
建物圧縮積立金積立		△994,159	△106,517,000	△105,522,841
建物		994,159 円	994,159 円	0

※ 繰越損益金の③欄、④欄は資料がないため、記入は不要と想定しました。

▶ 予想配点 ◀

解答中に記載してあります。

▶ 合格ライン ◀

資本組み入れ、欠損金の繰戻し還付、試験研究費の部分点、更正の請求、一括貸倒引当金、個別貸倒引当金(形式基準)、圧縮記帳などを正解し、他の論点で得点を上乗せできれば合格の可能性は高いと言える。

ボーダー 25点以上

合格確実 34点以上

▶ 解答への道 ◀

〔第二問〕

1. 乙社の甲社株式の譲渡及び甲社の増資等

- (1) みなし配当は、売買価額をもとに交付金銭等を計算し、完全支配関係にない場合には有価証券の譲渡は低額譲渡となり、評価額と売買価額との差額は寄附金とされ、有価証券の譲渡益が計上される。
- (2) 完全支配関係にある場合にはみなし配当と甲社株式の簿価の合計額から交付金銭等の額を減算した金額が資本金等の額の減少額となる。
- (3) 利益剰余金の資本組み入れがあった場合においても、法人税法上は資本金等の増加及び減少と考え、資本金等の額及び利益積立金額には増減はない。

なお、問1(2)により、別表五(一)Ⅰ「繰越損益金」(会計上の繰越利益剰余金)は20,000,000円減少する。

2. 欠損金の繰戻し還付及び予定申告

- (1) 乙社は青色申告法人で資本金の額が1億円以下の場合、大法人による完全支配関係がないため、当期に青色欠損金の繰戻し還付の適用が可能となる。
- (2) 法人税の中間(予定)税額の算出方法は、前事業年度の確定法人税額を前事業年度の月数で除して(円未満の端数切捨て)、その整数値に6を乗ずることとなる(百円未満切捨て)。

3. 試験研究費

- (1) 試験研究費に含まれる人件費の範囲は、試験研究担当業務に係る賃金等、法定福利費、福利厚生費等が含まれ、教育訓練費は含まれない。なお、委託試験研究費は試験研究費に含まれる。
- (2) 甲社は中小企業者等に該当し、控除率から中小企業者等の特別控除が有利となるため、中小企業者等の特別控除の計算を行うこととなる。また、税額基準額は「法人税額×30%」となる。
- (3) 試験研究費の特別控除額は、確定申告書に添付された書類に記載された試験研究費の額等を基礎として計算した金額に限られるため、翌期に判明したその他経費の金額870,000円を含めることはできず、当初の確定申告書に記載した試験研究費の額を基に計算することとなるため、更正の請求を行うことはできない。

4. 金銭債権

- (1) 一括貸倒引当金の繰入限度額は、問題文の指示から、与えられた貸倒実績率を用いて計算する。
- (2) 実質基準による個別貸倒引当金繰入限度額は「取立て等の見込みがないと認められる金額」が繰入限度額となる。
- (3) 再生手続開始の申立ての事由が生じているため、形式基準により個別貸倒引当金の計算を行う。
- (4) 再生手続開始の決定があった場合にも、再生手続開始の申立ての事由は生じているため、形式基準により個別貸倒引当金の計算を行う。
- (5) 再生計画認可の決定により債権が切り捨てられた場合には、その切捨部分は貸倒損失となり、賦払弁済される金額のうち一定額は、長期棚上げ基準の設定対象となる。

なお、5の貸倒引当金の繰入限度額の別解として3,000,000円も想定される。

5. 特定資産の買換えの圧縮記帳

- (1) 差益割合の計算上、譲渡経費には、譲渡に係る手数料及び譲渡契約により土地等の上にある建物等を取り壊し、除去した場合の取壊し又は除去により生ずる損失（取壊損失、取壊直前簿価）が含まれる。
- (2) 買換資産が2以上あるときの圧縮基礎取得価額の計算は、譲渡するまで法人税の取戻しが行われない土地から充当する。この場合に、買換資産たる土地等の面積が譲渡資産たる土地等の面積の5倍を超えるとときは、その超える部分には圧縮記帳の適用はない。
- (3) 買換資産は中古資産の取得と想定し、使用可能期間を用いて償却限度額の計算をしている。
- (4) 積立金方式を採用している場合には、会計上は本来の取得価額をもとに減価償却を行い、税務上は取得価額から圧縮による損金算入額を控除した金額をもとに減価償却を行うため、償却超過額が生ずることとなる。

この場合に、圧縮積立金を任意に取り崩した場合には、以下の通達により償却超過額の認容減算を行う。

○ 法人税基本通達10-1-3

圧縮記帳による圧縮額を積立金として経理している法人が当該積立金の額の全部又は一部を取り崩して益金の額に算入した場合において、その取り崩した積立金の設定の基礎となった資産に係る償却超過額又は評価損の否認金（当該事業年度において生じた償却超過額又は評価損の否認金を含む。）があるときは、その償却超過額又は評価損の否認金の額のうち益金の額に算入した積立金の額に達するまでの金額は、当該事業年度の損金の額に算入する。

なお、問5(3)により、別表五(一)Ⅰ「繰越損益金」（会計上の繰越利益剰余金）は105,522,841円減少する。

● おわりに

今年度の本試験は、第一問は問2でどれだけ得点できたかがポイントとなる。

また、第二問は各論点で取りこぼしなく正解し満遍なく得点できたかがポイントとなる。

理論と計算の合計点として55点位がボーダーラインとなり、68点以上得点できていれば合格の可能性は高いと思われる。