

第 64 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 題が出題されており、難易度は高いが教材で取り扱ったものもあり、しっかりと得点してほしい。

問 1 については、判例を中心として、益金・損金・取得価額の取扱いを問う問題であった。テキストにも同様の問題があり、しっかり復習していれば得点源となる。

問 2 については、連結納税に関する問題であった。(1)～(7)のうち、(4)と(7)は難しいが、それ以外の部分は正解できる。計算の難易度が高いので、理論である程度高得点を稼ぎたい。

【第二問】

久しぶりに別表 4 形式での出題であった。

近年の本試験の傾向に倣い、実務色の濃い問題が出題された。

ただし、全体的に難易度が非常に高く、計算に用いる数値を他の資料から拾い上げなければならず、ボリュームも多かったため、高得点を上げにくい。

租税公課など、基本項目で得点を確保し、その他手をつけた箇所についてどこまで特典につなげられたかが勝負となる。

Z-64-D〔第一問〕解 答

問1

(1)「示談金」の処理 完答³

借 方		貸 方	
項 目	金 額	項 目	金 額
土地賃借料（損金）	2,000,000 円	現金預金	2,000,000 円

(処理の理由・考え方)

A社が当期中に支出すべき示談金2,000,000円については、当期の損金の額に算入される。また、翌期以後に支払期限の到来する示談金46,000,000円については、当期の損金の額に算入されず支払期限の到来する各事業年度において、損金の額に算入される。
本間における示談金は、土地の占有によって支払うべきこととなったものであり、実質的には土地の使用料としての性格を有していると考えられる。 ¹
法人税法第22条第3項は、「内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上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、次の額とする。」とし、同2号は「その事業年度の販売費、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が確定しないものを除く。）の額と規定しており、いわゆる債務確定主義が採られている。債務確定とは、その事業年度終了の日までに①その費用に係 ¹ る債務が成立していること、②その債務に基づいて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、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、の各要件をすべて充足していることが必要であるとされる。
本間における示談金は、A社による土地の不法な占有に対する損害賠償の性質を有しており、期限前の明渡しの際の残額免除の約定と併せて考えると、毎月の支払義務は土地の占有の事実があつてはじめて発生するものといえる。したがって、当期末までに具体的な給付をなすべき事実が発生しているのは、当期中に占有したことにより当期に支出すべき2,000,000円のみであり、残額の46,000,000円はまだその給付をすべき事実が発生していないのであるから、上記の三要件のうち②の要件を充足していないため、債務が確定しているとはいえない。 ²
したがって、当期の費用として損金の額に算入されるべき金額は2,000,000円のみであり、残額の46,000,000円は翌期以後の各事業年度において損金の額に算入される。 ¹

(2)「返還金」及び「和解金」の処理 完答³

借 方		貸 方	
項 目	金 額	項 目	金 額
現金預金	24,000,000 円	返還金収入（益金）	5,200,000 円
		和解金収入（益金）	18,800,000 円

(処理の理由・考え方)

B社が収受する返還金及び和解金の全額が、当期の益金の額に算入される。 ¹
B社は、乙によるガス料金の請求が正当なものであるとの認識の下でその支払いを完了しており、その間、B社および乙の双方において、過大なガス料金が徴収されている事実を把握していなかったのであるから、B社が過大ガス料金の返還を受けることは事実上不可能であった。 ¹
そうであれば、ガス料金の過大支払日の属する各事業年度に過大ガス料金の返還請求権が確定したものととして、当該各事業年度の所得金額を計算することは相当ではない。
返還金は、過去に計上された費用の過大額そのものではなく、ガスメーターの誤設定が判明したという新たな事実の発生を受け、両者間において、返還額についての合意が成立したことによって、確定した金額であるとともに、その時をもって返還請求権が確定したものとみるのが相当である。和解金も、同様に当期に確定したものである。 ³
したがって、返還金及び和解金の全額が当期の益金の額に算入される。

(3) 「和解金」の処理 完答3

借 方		貸 方	
項 目	金 額	項 目	金 額
土 地	20,000,000 円	現金預金	7,000,000 円
		未払金	13,000,000 円

(処理の理由・考え方)

C社が丙に対して支払う和解金20,000,000円については、土地の取得価額に算入される。①
この土地はC社が買い受けてその上に工場を取得し使用してきたところ、丙から明渡しを求めて訴訟を提起され所有権の帰属について紛争が生じたため、その紛争を解決しこの土地を完全な所有のもとに置くための対価として和解金20,000,000円を支払うこととしたもので、このような完全な権利を得るための対価である和解金は、土地の取得価額を構成するものであって、損金の額に算入されるものではない。
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並びにこれに関する取扱いの例による。
なお、購入した減価償却資産の取得価額は、購入代価に購入費用を加算した金額とその資産を事業の用にするために直接要した費用の額との合計額とする。
したがって、この20,000,000円は当期の損金の額に算入されず、土地の取得価額に算入される。

問2

(1)

連結納税を開始させるためには、連結納税の承認申請を行う必要がある。
連結納税の承認を受けようとする場合には、最初の連結事業年度としようとする期間の開始の日の3月前の日
までに、これらの法人のすべての連名で、一定の申請書をその内国法人の納税地の所轄税務署長を経由して国税
庁長官に提出しなければならない。
したがって、平成26年12月31日までに、X社、Y社及びZ社の連名で、一定の申請書をX社の納税地の所轄税
務署長を経由して、国税庁長官に提出しなければならない。

(2)

定款変更等の手続きは不要である。
次の法人がそれぞれに該当するときは、それぞれの期間をその法人の事業年度とみなす。
(1) 事業年度の中途において最初連結親法人事業年度が開始した場合
その事業年度開始の日からその最初連結親法人事業年度開始の日の前日までの期間
(2) 連結子法人の事業年度開始の日及び終了の日が連結親法人事業年度開始の日及び終了の日でない場合
その連結親法人事業年度開始の日から終了の日までの期間
Y社においては、(1)により最初連結親法人事業年度開始の日の前日までを、また、連結納税開始後は(2)により
連結親法人であるX社の事業年度をY社の事業年度とみなすため、定款を変更する必要はない。

(3)

Y社の繰越欠損金は、連結納税の開始後、Xグループ内で繰越控除ができる。	
連結親法人又は連結子法人（連結開始又は加入に伴う資産の時価評価損益の適用を受けないものに限る。）の最初連結事業年度開始の日前9年以内に開始した各事業年度に生じた青色欠損金額又は災害損失欠損金額は、連	1
結欠損金額とみなす。	
Y社は、最初連結親法人事業年度開始の日の5年前の日からその開始の日まで継続してX社とY社との間	2
にX社による完全支配関係があるため、Y社は連結開始に伴う資産の時価評価損益の適用を受けない子法人とな	
る。	1
したがって、Y社の繰越欠損金30,000,000円は、連結欠損金額とみなされ、連結納税開始時に切り捨てられる	
ことなくXグループ内で繰越控除ができる。	

(4)

Z社は、土地について20,000,000円を益金の額に算入する必要がある。建物については税務処理は必要ない。	
Z社は、平成24年4月に買取りによりX社との間に完全支配関係を有することとなった法人であるため、連結	1
納税開始に当たり、一定の固定資産等につき時価評価資産として評価損益を計上する必要がある。	
ただし、次のものは適用除外となる。	
① 前5年以内に一定の圧縮記帳等の適用を受けた減価償却資産	
② 売買目的有価証券	
③ 償還有価証券	1
④ 含み損益が、資本金等の額×1/2と1,000万円のいずれか少ない金額に満たない資産	
⑤ 他の内国法人との間に完全支配関係がある内国法人で清算中のもの等の株式等で含み損があるもの	
Z社の有する建物は、①に該当し、適用除外とされ、税務処理は不要となる。土地については、①～⑤のいず	1
れにも該当しないため、時価評価資産として含み益20,000,000円につき益金の額に算入する必要がある。	1

(5)

X社が納税資金不足となって納税できない場合、Y社及びZ社は、納税する義務を負う。
連結子法人は、連結親法人の各連結事業年度の連結所得に対する法人税について、連帯納付の責めに任ずる。①
したがって、X社が納税資金不足となって納税できない場合、連結子法人であるY社及びZ社は、連帯納付責任に基づき納税する義務を負う。②

(6)

Xグループ外の者へ寄附する場合には、Xグループを一体として寄附金の損金不算入額を計算する。
連結法人が支出した寄附金の額の合計額のうち、連結損金算入限度額を超える部分の金額は、各連結事業年度の損金の額に算入しない。①
その寄附金が一般寄附金に該当する場合の連結損金算入限度額は、次の算式により計算する。
$\left\{ \text{連結親法人の期末資本金等の額} \times \frac{12}{12} \times \frac{2.5}{1,000} + (\text{連結所得金額の仮計} + \text{支出寄附金}) \times \frac{2.5}{100} \right\} \times \frac{1}{4}$
また、特定公益増進法人等に対する寄附金に該当する場合には、次のように計算する。
$\left\{ \text{連結親法人の期末資本金等の額} \times \frac{12}{12} \times \frac{3.75}{1,000} + (\text{連結所得金額の仮計} + \text{支出寄附金}) \times \frac{6.25}{100} \right\} \times \frac{1}{2}$
したがって、Xグループ外の者へ寄附する場合には、損金算入限度額は連結所得金額（Xグループ全体）及び連結親法人の資本金等の額を用いて計算することとなる。②
なお、損金不算入額は、支出寄附金の額に応じ、各連結法人に帰属する。

(7)

X社がY社の株式の全部を第三者に譲渡した場合、Xグループは連結法人が連結親法人X社のみとなるため、X社は連結納税の承認を取り消されたものとみなされ、その承認はそのみなされた日以後の期間について、その効力を失うものとされる。1 なお、この場合、みなし事業年度が設定される。1 次に、必要な税務処理は次のとおりである。 ① Y社はその有するZ社株式につき帳簿価額を修正する。 ② X社は、①の帳簿価額修正を行った後のY社株式につき帳簿価額を修正するとともに、譲渡損益の計算上、修正後の帳簿価額を譲渡原価とする。	1

▶解答への道◀

〔問1〕

(1)は分割払いの示談金、(2)は過払費用の返戻として、いずれも直前テキストで取り扱った問題である。

(1)については、債務確定基準に当てはめると将来支払う分が未確定であるため当期の支払分のみが損金算入されること、(2)については、過去の過払いを根拠としているが、税務上は当期に新たな事実が発生したものとして取り扱うことについて、それぞれ説明してほしい。

(3)は、土地の所有権を確定させるための支出であるから取得価額に算入することがポイントとなる。

〔問2〕

(1) 連結納税の承認申請は最初連結事業年度開始の3月前が期限とされる。

(2) 連結子法人の事業年度が連結親法人の事業年度と異なってもみなし事業年度により揃えるため、定款変更等の手続きは不要である。

(3) 連結時価評価の適用除外法人であるY社で生じた欠損金は、連結納税の開始後において繰越控除が認められる。

(4) 前5年以内に一定の圧縮記帳の適用を受けた減価償却資産（土地は対象外）は時価評価資産から除かれる。

(5) 連結子法人には連帯納付義務が課されている。

(6) 連結納税における寄附金の損金不算入額は、単体納税のときと異なり、グループ全体で損金算入限度額を計算する。

(7) X社がY社の株式を第三者に譲渡すると、連結法人がX社のみとなるため、連結納税を継続できないことから、承認を取り消されたものとして取り扱う。

また、連結法人が有する他の連結法人の株式を譲渡等した場合には、株主法人側で帳簿価額修正が行われる。

▶予想配点◀

解答中に記載してあります。

▶合格ライン◀

問1は、(1)と(2)は満点を狙いたい。(3)は正解できれば有利である。

問2は、(1)(2)(3)(5)(6)は正解したい。(4)については建物については正解できれば有利である。(7)は未学習項目であるため正解できなくても問題ない。

ボーダー 30点以上

合格確実 39点以上

Z-64-D〔第二問〕解 答

問1 甲社の所得金額又は欠損金額

1. 現金預金

計算過程	
(1) ドル建預金	$500,000 \text{ドル} \times 102.5 - 50,750,000 = 500,000$
(2) 受取利息	$7,500 \text{ドル} \times 103 = 772,500$
① 所得税額	$772,500 \times 15\% = 115,875$
② 復興特別所得税額	$115,875 \times 2.1\% = 2,433$
③ 住民税利子割額	$772,500 \times 5\% = 38,625$
加算調整すべき項目及び金額	
預金計上もれ	500,000
損金経理住民税利子割額	38,625
法人税額控除所得税額等	$115,875 + 2,433 = 118,308$
減算調整すべき項目及び金額	
調整不要項目及びその理由	

2. 売上債権

計算過程	
F社売掛金 ①	$23,920,000 \div 104 = 230,000 \text{ドル}$
②	$230,000 \text{ドル} \times 102.5 = 23,575,000$
税務上	会計上
③	$23,575,000 - 23,920,000 = \triangle 345,000$
加算調整すべき項目及び金額	
減算調整すべき項目及び金額	
F社売掛金過大計上	345,000
前期売掛金計上もれ認容	2,100,000
調整不要項目及びその理由	
丁社に対する受取手形は、貸倒損失の計上事実には該当しないため、調整不要。	

3. 有価証券

計算過程

(1) 丁社株式 $(50,000 - 24,000) \times 100 \text{株} = 2,600,000$

(2) Jファンド

① 積立限度額 $50,000,000 \times \frac{80}{100} = 40,000,000$

② 積立超過額 $(50,000,000 - 5,000,000) - 40,000,000 = 5,000,000$

加算調整すべき項目及び金額

丁社株式評価損否認額 2,600,000

Jファンド 新事業開拓事業者投資損失準備金積立超過額 5,000,000

減算調整すべき項目及び金額

調整不要項目及びその理由

H社株式 取得に際して徴収される有価証券取得税は、取得価額に含めないことができる。1

また、F社株式及びH社株式は、発生時換算法によるため、調整不要。

4. 棚卸資産

計算過程

買掛金

① 会計上 $20,000 \text{ドル} \times 103 + 20,000 \times 102.5 = 4,110,000$

② 税務上 $(20,000 \text{ドル} + 20,000 \text{ドル}) \times 102.5 = 4,100,000$

③ ① - ② = 10,000

加算調整すべき項目及び金額

買掛金過大計上 10,000

減算調整すべき項目及び金額

調整不要項目及びその理由

K材料の低価評価損は、著しい陳腐化に該当するため、評価損の計上は是認 1

5. 固定資産

計算過程

工場兼倉庫

$$\textcircled{1} (10,000,000 - 6,000,000) \times 0.033 \times \frac{9}{12} = 99,000 \quad (\text{新たな資産の取得とする方が有利})$$

$$\textcircled{2} (10,000,000 - 6,000,000) - 99,000 = 3,901,000$$

機械装置A

$$\text{前期} \quad \text{期首帳簿価額} \quad (22,000,000 - 19,687,066) + 1,053,782 = 3,366,716$$

$$\textcircled{1} 3,366,716 \times 0.313 = 1,053,782$$

$$\textcircled{2} 22,000,000 \times 0.05111 = 1,124,420$$

$$\textcircled{3} \textcircled{1} < \textcircled{2} \quad \therefore 3,366,716 \times 0.334 = 1,124,483 \textcircled{1} \quad 1,053,782 - 1,124,483 = \triangle 70,701 \text{ (不足)}$$

$$\text{当期} \quad 723,948 - 3,366,716 \times 0.334 = \triangle 400,535$$

機械装置B

$$\text{減価償却} \quad \textcircled{1} (27,000,000 - 17,745,117) \times 0.250 = 2,313,720 \geq 27,000,000 \times 0.04448$$

$$\textcircled{2} 2,313,720 - 2,313,720 = 0 \text{ (会社経理是認)}$$

特別償却準備金

$$27,000,000 \times 30\% \times \frac{12}{84} \textcircled{1} = 1,157,142 \quad 1,157,142 - 1,057,142 = 100,000 \text{ (取崩不足)}$$

機械装置C (取得価額 16,000,000 + 400,000 + 800,000 = 17,200,000)

$$\text{前期} \quad 17,200,000 \times 0.118 = 2,029,600 \geq 17,200,000 \times 0.04038 = 694,536$$

$$\therefore (472,000 + 400,000 + 800,000) - 2,029,600 \times \frac{3}{12} (=507,400) = 1,164,600 \text{ (超過)} \textcircled{1}$$

$$\text{当期 (1) 普通償却} \quad \textcircled{1} (16,000,000 - 472,000 + 1,164,600) \times 0.118 = 1,969,726 \geq 694,536$$

$$\textcircled{2} 1,832,204 - 1,969,726 = \triangle 137,522 < 1,164,600 \quad \therefore 137,522 \text{ (認容)}$$

$$(2) \text{特別償却} \quad 13,695,696 - \{(16,000,000 - 472,000 + 1,164,600) - 1,969,726\} = \triangle 1,027,178$$

加算調整すべき項目及び金額

$$\text{工場兼倉庫 (資本的支出) 減価償却超過額} \quad 3,901,000$$

$$\text{機械装置B 特別償却準備金取崩} \quad 1,057,142$$

$$\text{特別償却準備金取崩不足額} \quad 100,000$$

減算調整すべき項目及び金額

$$\text{機械装置C 減価償却超過額認容} \quad 137,522$$

$$\text{特別償却準備金積立} \quad 13,695,696$$

調整不要項目及びその理由

$$\text{本社建物のLED照明は、通常の維持管理に要する費用であるため、修繕費是認} \textcircled{1}$$

$$\text{機械装置A及び機械装置Bは、償却超過額がないため、会社計上の償却費是認}$$

6. 売上割戻し

計算過程
加算調整すべき項目及び金額
減算調整すべき項目及び金額 売上割戻認容 600,000
調整不要項目及びその理由

7. 受取配当金

計算過程 F社株式 $535,500 - 535,500 \times 5\% = 508,725$ H社株式 $38,250 < 382,500 \times 35\% \quad \therefore 38,250$
加算調整すべき項目及び金額 F社株式 外国源泉税等の損金不算入 53,550 H社株式 控除対象外国法人税 38,250
減算調整すべき項目及び金額 F社株式 外国子会社配当等の益金不算入 508,725
調整不要項目及びその理由 H社株式配当は、外国株式に係る配当のため、受取配当等の益金不算入額の対象外

8. 生命保険料

計算過程 6人分 $400,000 \times 6 \times \frac{3}{4} = 1,800,000$ 14人分 $400,000 \times 14 \times \frac{1}{2} = 2,800,000$
加算調整すべき項目及び金額 前払保険料計上もれ 1,800,000 積立保険料計上もれ 2,800,000
減算調整すべき項目及び金額
調整不要項目及びその理由

9. 貸倒引当金

計算過程 ① 一括債権 受取手形 66,285,000 + 売掛金 227,335,000 + 貸付金 1,770,000 + 割引手形 8,000,000 - F社 345,000 + 雑損(貸付) 5,000,000 = 308,045,000 1 ② 債権とみられないもの 受取手形 丁社 15,750,000 + 売掛金 4,200,000 = 19,950,000 > 支払手形 1,500,000 ∴ 1,500,000 売掛金 買掛金 F社 23,575,000 > 4,100,000 ∴ 4,100,000 計 5,600,000 1 ③ 繰入限度額 $(308,045,000 - 5,600,000) \times \frac{8}{1,000} = 2,419,560$ 1
加算調整すべき項目及び金額 一括貸倒引当金繰入超過額 2,422,640 - 2,419,560 = 3,080
減算調整すべき項目及び金額
調整不要項目及びその理由

10. 接待交際費

他の勘定科目に振り替える方が、適当と認められる場合には、当該科目名及びその金額を記載しなさい。

振替前科目	振替後科目	振替金額
接待交際費	寄附金	2,000,000
接待交際費	役員給与	500,000
接待交際費	情報提供料	1,500,000
接待交際費	福利厚生費	30,000
福利厚生費	接待交際費	630,000

上記振替金額について、税務上の調整が必要なものがある場合の当該調整金額

計算過程

$$\text{交際費} \quad 7,500,000 - (2,000,000 + 500,000 + 1,500,000 + 1,360,000 + 30,000) + 630,000 = 2,740,000 \quad \boxed{1}$$

寄附金（計算パターン $\boxed{1}$ ）

$$\left\{ (95,000,000 \times \frac{12}{12} \times \frac{2.5}{1,000}) + (103,418,554 + 2,000,000) \times \frac{2.5}{100} \right\} \times \frac{1}{4} = 718,240$$

加算調整すべき項目及び金額

役員給与の損金不算入　　500,000

寄附金の損金不算入額　　2,000,000 - 718,240 = 1,281,760

減算調整すべき項目及び金額

調整不要項目及びその理由

接待交際費は、支出交際費の額が接待飲食費の50%相当額と定額控除限度額のいずれか多い金額以下のため、

損金不算入額は0 $\boxed{1}$

11. その他調整すべき項目

計算過程

$$\text{出版権} \quad 2,500,000 \times \frac{36}{30} \times \frac{12}{36} = 1,000,000$$

加算調整すべき項目及び金額

貸付金計上もれ　　5,000,000

繰延資産償却超過額　(2,500,000 - 1,200,000) - 1,000,000 = 300,000

減算調整すべき項目及び金額

12. 別表四（簡易様式）

区 分	総 額	処 分		
		留 保	社 外 流 出	
当期利益又は当期欠損の額	79,506,100 円	77,106,100 円	配 当	① 2,400,000 円
			その他	
損金経理をした法人税及び復興特別法人税（附帯税を除く。）	2,064,000 ①	2,064,000		
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	1,376,000 ①	1,376,000		
損金経理をした道府県民税利子割額	38,625 ①	38,625		
損金経理をした納税充当金	17,750,000 ①	17,750,000		
減価償却の償却超過額	3,901,000 ①	3,901,000		
役員給与の損金不算入額	500,000 ①		その他	500,000
交際費等の損金不算入額				
加 預金計上もれ	500,000 ①	500,000		
丁社株式評価損否認	2,600,000 ①	2,600,000		
新事業開拓事業者投資損失準備金積立超過額	5,000,000 ①	5,000,000		
買掛金過大計上	10,000 ①	10,000		
特別償却準備金取崩	1,057,142 ①	1,057,142		
特別償却準備金取崩不足額	100,000 ①	100,000		
算 外国源泉税の損金不算入	53,550 ①		その他	53,550
前払保険料計上もれ	1,800,000 ①	1,800,000		
積立保険料計上もれ	2,800,000 ①	2,800,000		
一括貸倒引当金繰入超過額	3,080 ①	3,080		
貸付金計上もれ	5,000,000 ①	5,000,000		
繰延資産償却超過額	300,000 ①	300,000		
小 計	44,853,397	44,299,847		553,550

減算	減価償却超過額の当期認容額	137,522 ①	137,522		
	納税充当金から支出した事業税等の金額	3,554,000 ①	3,554,000		
	受取配当等の益金不算入額			※	
	外国子会社等から受ける剰余金の配当等の益金不算入額	508,725 ①		※	508,725
	法人税等の中間納付額及び過誤納に係る還付金額				
	F 社売掛金過大計上	345,000 ①	345,000		
	前期売掛金計上もれ認容	(注) 2,100,000 ①	2,100,000		
	特別償却準備金積立	13,695,696 ①	13,695,696		
	売上割戻認容	600,000 ①	600,000		
	小 計	20,940,943	20,432,218	外※	508,725
	仮 計	103,418,554	100,973,729	外※	△ 508,725 2,953,550
	寄 附 金 の 損 金 不 算 入 額	1,281,760		その他	1,281,760
	法人税額から控除される所得税額及び復興特別法人税額から控除される復興特別所得税額	118,308 ①		その他	118,308
	税額控除の対象となる外国法人税の額	38,250 ①		その他	38,250
	所 得 金 額 又 は 欠 損 金 額	104,856,872	100,973,729	外※	△ 508,725 4,391,868

(注) 別解として 売上計上もれ認容 2,000,000 (減算・留保) 1 も考えられる。

なお、本解答速報においては、別表4の数値に配点をおいていますが、各計算過程欄においても「加算（減算）調整すべき項目及び金額」とあるため、いずれかの記載があれば得点があるものと予想されます。

問2 X社の税務上の仕訳

(借方) / 金額	(貸方) / 金額
合併契約時 ②	
Z社株式 7,200,000	Z社株式 6,000,000
	有価証券譲渡益 1,200,000
合併時 ②	
資 産 27,000,000	負 債 12,000,000
有価証券譲渡損 100,000	資本金等の額 3,000,000
	利益積立金額 4,500,000
	Z社株式 7,480,000
	現 金 120,000

本合併が適格合併となるための要件

Z社株式以外の資産が交付されないこと及び下記のいずれをも満たすことが要件となる。	
① なお、1株に満たない端数に対し金銭の交付をした場合においても、適格要件には影響しない。①	
(1) X社の事業とY社の主要な事業が相互に関連すること。	}
(2) 被合併事業と合併事業の売上金額、従業者数、資本金の額等の規模の割合がおおむね5倍を超えないこと	
又はX社の特定役員のいずれかとY社の特定役員のいずれかが合併後にX社の特定役員となることが見込まれていること。	
	③
(3) Y社の従業者のおおむね80%以上がX社の業務に従事することが見込まれていること。	}
(4) Y社が合併前に営む主要な事業が、合併後にX社において引き続き営まれることが見込まれていること。	
(5) Y社の株主等で合併により交付を受けるZ社株式の全部を継続保有することが見込まれる者が有するY社の株式の合計数がY社の発行済株式等の80%以上であること。	

▶解答への道◀

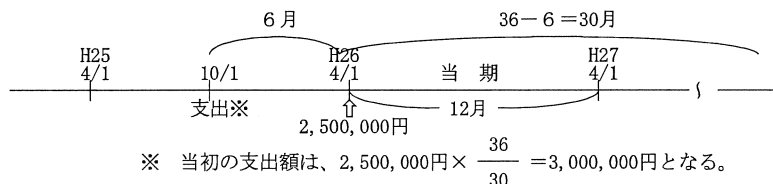
〔第二問〕

問 1

1 長期前払費用

出版権の対価で存続期間の定めのないものは税法上の繰延資産に該当し、償却期間は3年（36月）となる。

償却不足額がないものと仮定すると、税法上の繰延資産は均等償却であることから、期首帳簿価額 2,500,000円を36月－6月（＝30月）で償却することとなる。



2 現金預金

- (1) 甲社は外貨建資産及び債務について、換算方法を選定し届出を行ったことはなかったことから、法定換算方法となる。したがって、ドル建預金については期末時換算を行うこととなる。
- (2) 預金利息については、利息受取時の為替相場により、次のとおり計算される。

現金預金 615,567 / 受取利息 772,500

租税公課 156,933

→ 所得税…利息額×15%、復興特別所得税…所得税額×2.1%、利子割額…利息額×5%

3 壳掛債権

- (1) 保守点検料金については、【資料 1】 6. より売上は毎月 20 日 $\times$ であることから、次のとおり考える。

会計上	税務上
(前期末)	
経理なし	売掛金 2,100,000 / 売上 2,100,000
	⇒ 売掛金計上もれ (加算・留保)
(当 期)	
売掛金 $\times \times \times$ / 売上 $\times \times \times$	(2,100,000円は前期計上済み)
$\uparrow$ 4/20㍻分の中に、H26.3.21～3.31分 2,100,000円が含まれている	⇒ 前期売掛金計上もれ認容 (減算・留保)

本問においては、問1の冒頭において「特に指示があるもの以外は、…消費税等の税目並びに税効果会計に係る処理は考慮外とする。」とあり、また、【資料4】における「Ⅰ利益積立金額の計算に関する明細書」より、模範解答及び上記解答への道を作成しています。

ただし、【資料2】2(1)⑤より、消費税の会計処理が税抜経理によっていることを考慮すると、次の別解も考えられます。

(前期) 税務上の仕訳	売掛金	2, 100, 000	売 上	2, 000, 000
			仮受(未払)消費税等	100, 000

⇒ 別表4の調整 売上計上もれ 2,000,000 (加算・留保)

別表 5 (一) I (拔粹)

	②	③	④
壳 掛 金		2,100,000	2,100,000
仮受消費税等	△ 100,000	△ 100,000	
未払消費税等		△ 100,000	△ 100,000

(当期) 会計上の仕訳 売掛金 2, 100, 000 売 上 2, 000, 000
 仮受消費税等 100, 000

⇒ 別表4の調整 売上計上もれ認容 2, 000, 000 (減算・留保)

別表5 (一) I (抜粋)

	①	②	④
売 掛 金	2, 100, 000	2, 100, 000	0
未払消費税等	△ 100, 000	△ 100, 000	0

4 有価証券

- (1) 丁社株式は取引所の相場のない株式であり、発行人の資産状態が著しく悪化したため、その価額が著しく低下した場合には、評価損の計上が認められる。丁社は債務超過の状態が続いているが、経営再建案を策定しており、近い将来株価の回復見込みがないとは言いきれない(不明である)ため、価額の著しい低下とはならず評価損の計上は認められないものと考えられる。
- (2) F社株式は、甲社が設立以来発行済株式の70%を保有していることから、外国子会社株式となり、配当等の額の95%相当額を益金不算入とし、外国源泉税の額は損金不算入となる。一方、H社株式は、保有割合10%であることから、受取配当等の益金不算入の対象外であり、外国源泉税の額について外国税額控除の対象となる。また、H社株式につき課された有価証券取得税は、取得価額に含めないことができる。

なお、外貨建有価証券の法定換算方法は発生時換算法であり、期末換算は要しない。

- (3) Jベンチャーファンド出資は、新事業開拓事業者投資損失準備金の対象となるものであり、各事業年度末の帳簿価額の80%を限度として、損金経理の方法又は剰余金の処分による積立の方法により、積立できる。

本問では損金経理の方法により有価証券勘定を直接減額していることから、会計上の積立額は、 $50,000,000\text{円}-5,000,000\text{円}=45,000,000\text{円}$ となり、積立超過額が生ずる。

5 棚卸資産 (L材料)

期末買掛金は、【資料1】6. より、仕入取引は毎月末日締日、翌月末支払いであることから、3月3日の仕入価額(20,000ドル)及び3月31日の仕入価額(20,000ドル)がの合計額となる。また、短期金銭債務であることから、期末時換算法の対象となる。

6 減価償却費

- (1) 本社建物のLED照明への切替えに要した費用は、通常の維持管理に要した費用と考えられるため、修繕費として処理することとなる。

- (2) 工場兼倉庫の外壁の塗り替え工事について、当初仕様による塗装の見積額(通常の取替えに要すると認められる費用の額)を超える部分の金額は原則として資本的支出とされる。

また、一の修理、改良等のために要した費用の額のうち資本的支出であるか修繕費であるか不明の場合には、継続適用により、その金額の30%相当額とその固定資産の前期末取得価額の10%のいずれか少ない金額を修繕費とし、残額を資本的支出として経理する取扱いがある。本問の塗り替え工事のうち、6,000,000円部分を不明と考える場合もあるが、前期末取得価額(90,800,000円)の10%相当額以下であることから、費用計上が是認される。

- (3) 機械装置Aは、前期において法定償却率による償却額が償却保証額を下回るため、改定取得価額(償却保証額が多くなった事業年度における期首帳簿価額)及び改定償却率を用いて償却限度額の計算を行う。

- (4) 機械装置B及び機械装置Cの特別償却準備金については、株主資本等変動計算書より、会社計上の取崩額(機械装置B)及び積立額(機械装置C)を読み取る。

- (5) 機械装置Cは生産性向上設備等を取得した場合の特別償却の適用対象となるが、産業競争力強化法施行日(平成26年1月20日)から平成26年3月31日までに取得・供用した資産については、平成26年4月1日を含む事業年度(本問では当期)において適用する。

この場合、特別償却限度額は、「当期の期首帳簿価額－普通償却限度額」となる。

なお、前期において費用計上されている運送保険料及び設置費用は、原価外処理された付随費用であり、前期において償却超過額が生じていることに注意が必要である。

7 売上割戻

契約期間満了時に一括支払した時点で売上割戻しを認識するため、当期において5年を経過し、期間を満了した10件について、前期までの否認額を認容する。

8 その他の損金

- (1) 保険期間の経過により保険金額が最大5倍まで増加する等の要件を満たす保険は、遡増定期保険（長期平準定期保険等）に該当し、保険期間開始の時から保険期間の60%に相当する期間までの間は一定額を前払費用として資産計上し、当該期間経過後に一定額を取崩す。本問では当期に契約していることから支払保険料の4分の3に相当する金額を資産計上する。
- (2) 雑損失の金額は、Aが甲社に翌期以後5年で返済することを約し、覚書を交わしていることから、貸付金と考え、貸倒引当金の対象となる一括評価金銭債権に含める。

問2

- (1) 適格合併に該当するため、被合併法人Y社の資産及び負債は、帳簿価額によりX社に引き継がれる。
- (2) 本問は合併の対価として合併親法人（Z社）の株式が交付される、いわゆる三角合併に該当するため、合併法人であるX社は、合併契約時において合併親法人株式を時価譲渡し、時価取得したものとみなす、みなし譲渡の規定が適用される。
- (3) 本問では、Y社の株主は4人であり、同数の株式を保有していることから、1人あたり375株を有していたことになる。Y社株1株につきZ社株0.5株を交付する場合、

$$375株 \times 0.5株 = 187.5株$$

となるため、株主1人につきY社株374株に対しZ社株式187株が交付され、残る1株に対し30,000円の金銭が交付されることとなる。したがって、計748株及び端数株に対し120,000円が交付される。

なお、端数株式は有価証券の空売りをしたものとみなす取扱いがある。

▶予想配点◀

解答中に記載してあります。

なお、本解答速報においては、別表4の数値に配点をおいていますが、各計算過程欄においても「加算（減算）調整すべき項目及び金額」とあるため、いずれかの記載があれば得点があるものと予想されます。合格ライン等の検討の際、考慮していただいて問題ありません。

▶合格ライン◀

問1において租税公課、外国子会社配当、LEDの取扱い、転記のみで解答可能な認容等の項目を解答した上で、1項目でも2項目でも解答できればアドバンテージとなるであろう。問2については解答できていなくても合否に影響はないものと思われる。難易度が高く、検討の余地のある項目もあり全体的に得点は低いものと思われる。得点に不安のある方は遠慮なく相談してほしい。

ボーダー 13点以上

合格確実 22点以上

●おわりに

今年度の本試験は、第一問は問1で仕訳及び結論を合わせ、問2で学習済みの項目についてどれだけ解答できたかがポイントとなる。

また、第二問は例年になく難解な問題であり、基礎点を確保できたか、がポイントとなる。

理論と計算の合計点として43点程度がボーダーライン、61点程度が合格確実ラインと思われる。

【解答速報ご利用にあたっての注意事項】

解答速報のご利用につきましては、以下の内容をご確認・ご丁承のうえご利用ください。

- 解答速報はTAC(株)が独自の見解に基づき、サービスとして情報を提供するもので、試験機関による本試験の結果等(合格基準点・合否)について保証するものではありません。
- 解答速報の内容につきましては将来予告なく変更する場合がございます。予めご了承ください。
- 解答速報は、TAC(株)の予想解答です。解答に関するご質問はお受けしておりませんので、予めご了解ください。
- 解答速報の著作権はTAC(株)に帰属します。許可無く一切の転用・転載を禁じます。