

第 66 回 税 理 士 試 験 法 人 税 法

●はじめに

〔第一問〕

今年は、2問形式で出題されており、通達の内容や質疑応答事例を絡めた難易度の高い問題であった。

問1については、まずは益金の額、損金の額の意義をしっかりと解答したうえで通達の内容に沿って解答して欲しい。なお、理論ドクターに類似の問題があったため、確認ができていれば得点源となる。

問2については、テレビCM費用、見本品の作成費用は難易度が高いため完答は難しいが、損害保険契約の取扱いについては、直前対策テキストに類似の質疑応答事例が掲載されていたこともあり、仕訳を含めて正解して欲しい問題であった。

〔第二問〕

今年も、別表4形式の問題が出題された。

資料の読み取りが難しく、解答に迷う論点があるが、別表5(二)の読み取りやグループ法人税制に関する論点、建物附属設備に関する資本的支出、配当の区分や所得税額控除などで確実に得点することにより十分合格ラインに到達できる。

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

I	益金の額及び損金の額（益金の額 ⁵ 、損金の額 ⁵ ）
1.	益金の額・・・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受けその他の取引で資本等取引以外のものに係るその事業年度の収益の額をいう。
2.	損金の額・・・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、次の額をいう。（1）その事業年度の収益に係る売上原価、完成工事原価その他これらに準ずる原価の額、（2）（1）のほか、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の確定しないものを除く。）の額、（3）その事業年度の損失の額で資本等取引以外の取引に係るもの
II	1. 原則として、 <u>カード発行時に会員から受け取る代金はカード発行時に、追加のチャージ代金はチャージ時に、それぞれ収益に計上すべきである</u> ² 。この場合、 <u>カード未利用分に係る商品の引渡し等に要する費用の額（原価）を見積もって計上することが認められる</u> ² 。なお、 <u>特例的な取扱いとして、対価の額につき、あらかじめ税務署長の確認を受けることにより、継続して商品の引渡し事業年度等に収益計上することもできる</u> 。 ²
	2. 原則としてカードを利用しなくても収益が確定していると解すべきである。 ¹
	3. 加盟店から徴する3%の手数料については、会員がカードを利用して決済するまでは権利が確定しておらず、収益が確定したと解すべきではない。 ³

問2

(1) 1 テレビCM費用の処理

借 方		貸 方	
項 目	金 額	項 目	金 額
前払金	8,000,000 円	現金預金（当座預金）	8,000,000 円

(法的な理由・考え方)

テレビCMの放映は翌期であり、当期において役務の提供を受けていないため、当期の損金の額に算入しない。
5

(1) 2 見本品の製作費用の処理

借 方		貸 方	
項 目	金 額	項 目	金 額
現金預金（普通預金）	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)

法人が支出する製品等の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年以上に及ぶものは繰延資産とされる。
3
B社がその販売特約店に対しB社の機器の広告宣伝のため、見本品を著しく低い対価で譲渡した場合におけるその資産の取得価額からその譲渡価額を控除した金額に相当する費用は繰延資産となる。
2
したがって、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が、損金の額に算入される。

(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 (現金)	200,000 円

(法的な理由・考え方)

2	損害保険契約はその契約を締結しただけでは債務が確定したということとはできず、保険期間の経過に従って債務が確定すると考えられることから、原則として次の方法によることとなる。	
	保険料 36,164円 / 現金預金 200,000円	
3	前払費用 163,836円 /	
	ただし、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、これを認めることとされているため、継続適用を要件として、次の方法によることができる。	
	保険料 200,000円 / 現金預金 200,000円	

▶解答への道◀

問1

プリペイドカードは、商品引換券と同様に取り扱い、原則として発行時に収益に計上すべきこととなる。

なお、カード発行時又はチャージ時に収益計上すべき場合、原価の見積もり計上は認められる。

基本通達2-1-39と2-2-11が参考とされる。

問2

(1)1 テレビCM費用は、当期に役務提供を受けていないため、当期の損金とならない。なお、一定の契約に基づき継続的に役務の提供を受けるために支出した費用のうち当該事業年度終了の時ににおいてまだ提供を受けていない役務に対応するもの、ではないため(2)の損害保険契約と異なり短期前払費用の特例の適用はない。また、広告代理店に対してテレビCM費用の合計額を支払っているため、その内訳を区分する必要はないと判断している。

(1)2 見本品費の製作費用は、以下の基本通達8-1-8を意図していると想定されるため、製作に要した費用と譲渡代金との差額を繰延資産とした。なお、繰延資産については償却費として損金経理した金額のうち償却限度額までが損金の額に算入されることになるが、問題上見本品勘定として資産計上している4,000,000円が譲渡時においても資産計上されたままか否か不明であるため、償却費の損金算入について配点を置いていない。

○ 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)

令第14条第1項第6号ニ《広告宣伝用資産を贈与した費用》に規定する「製品等の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」とは、法人がその特約店等に対し自己の製品等の広告宣伝等のため、広告宣伝用の看板、ネオンサイン、どん帳、陳列棚、自動車のような資産(展示用モデルハウスのように見本としての性格を併せ有するものを含む。以下8-1-8において同じ。)を贈与した場合(その資産を取得することを条件として金銭を贈与した場合又はその贈与した資産の改良等に充てるために金銭等を贈与した場合を含む。)又は著しく低い対価で譲渡した場合における当該資産の取得価額又は当該資産の取得価額からその譲渡価額を控除した金額に相当する費用をいう。

(2) 保険料は、期間経過とともに損金算入するのが原則であるが、継続適用を要件として、短期前払費用の特例によることができる。以下の質疑応答事例を参考とすること。

出典：国税庁HP

平成27年7月1日現在

〈短期の損害保険契約に係る保険料を分割で支払った場合の税務上の取扱い〉

【照会要旨】

法人(年1回7月決算)が、20X1年7月20日に損害保険契約(保険期間：20X1年7月20日～20X2年7月19日)を締結し、保険料5,000千円を10回の分割払とし、契約日に第1回分として500千円を支払った場合に、当該契約日の属する事業年度において、保険料の全額(5,000千円)を損金に計上できますか。

【回答要旨】

保険料の全額を契約日の属する事業年度において損金に計上することはできません。

なお、当該事業年度に支払った第1回分の保険料500千円については、継続適用を要件として次の方法のうちいずれかを採用できます。

① (借方) 保険料 164,383円 (貸方) 現金預金 500,000円

前払費用 335,617円

$$5,000,000円 \times \frac{12 \text{ 日 (20X1 年 7 月 20 日} \sim \text{31 日の日数)}}{365 \text{ 日}} = 164,383円$$

② (借方) 保険料 500,000円 (貸方) 現金預金 500,000円

(理由)

① 損害保険契約にあってはその契約を締結しただけでは債務が確定したということとはできず、保険期間の経過に従って債務が確定すると考えられること。

② 法人税基本通達2-2-14((短期の前払費用))は、当該事業年度に支出した費用のうちまだ役務の提供を受けていない部分についての取扱いを定めたものであり、当該事業年度に支出していない費用のうちまだ役務の提供を受けていない部分の金額の損金計上まで認める趣旨ではないこと(したがって、未払の4,500千円を損金の額に算入することはできません。)

【関係法令通達】

法人税基本通達2-2-12、2-2-14

なお、本間における原則の保険料の金額は以下のとおり計算することになる。

$$1,200,000円 \times \frac{11 \text{ 日 (平成 28 年 6 月 20 日} \sim \text{30 日の日数)}}{365 \text{ 日}} = 36,164円$$

▶予想配点◀

解答中に記載してあります。

▶合格ライン◀

問1は、益金の額、損金の額を確実に得点して欲しい。税務処理についての法的な理由・考え方については手数料を得点したうえで、ほかで少しでも正解ができれば有利となる。

問2は、(2)について仕訳を含めて正解をしたうえで、(1)については、仕訳や法的な理由・考え方についてどちらかでも正解できれば有利となる。

ボーダー 28 点以上

合格確実 36 点以上

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		
	損金経理をした法人税及び地方法人税（附帯税を除く。）	2	8,000,000	3	
	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	2,450,000	3	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	28,000,000	3	
加	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) 建物附属設備 $40,000,000 - 40,000,000 \times 0.067 \times \frac{10}{12}$ $= 37,766,667$ 3 (2) 機械装置(移設費用) ① 償却限度額 イ 2,500,000×0.500=1,250,000 ロ 2,500,000×0.12499=312,475 ハ イ≧ロ ∴1,250,000 ニ 1,250,000× $\frac{7}{12}$ =729,166 ② 償却超過額 2,500,000－729,166=1,770,834 (3) (1)＋(2)=39,537,501
算					

加 算	役員給与の損金不算入額	8	270,000 3	$900,000 \times 30\% = 270,000$
	交際費等の損金不算入額	9		
	個別貸倒引当金繰入超過額	10	0	$(7,700,000 - 2,900,000) - 10,000,000 \times 50\% < 0 \quad \therefore 0 \quad \text{3}$
	一括貸倒引当金繰入超過額		520,000 3	$2,900,000 - (302,500,000 - 5,000,000) \times \frac{8}{1,000} = 520,000$
				K社株式は全部純資産直入法を適用しているものと考えた場合別表4の調整はない。 $\therefore$ 処理なし 3
				デリバティブ取引は繰延ヘッジ処理しているものと考えた場合別表4の調整はない。 $\therefore$ 処理なし 3
	小計	11	78,777,501	
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	5,000,000 3	
	受取配当等の益金不算入額	14	1,125,326 3	(1) 配当等の額 ① 完全 900,000 ② 関連 157,500 ③ 非支配 480,000 (2) 益金不算入額 ① 原則法による控除負債利子 $3,392,550 \times \frac{25,200,000}{3,034,427,000} = 28,174$ ② 益金不算入額 $900,000 + (157,500 - 28,174) + 480,000 \times 20\% = 1,125,326$
	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		
	仮払租税公課認定損	20	13,450,000 3	$8,000,000 + 650,000 + 1,800,000 + 3,000,000 = 13,450,000$

減 算	譲渡損益調整勘定繰入額		250,000,000 3	C社に譲渡した土地は譲渡直前の帳簿価額が1,000万円以上であるため譲渡損益調整資産に該当する。
	小 計	21	269,575,326	
仮 計		22	△ 36,588,825	
関連者等に係る支払利子等の損金不算入額		23		
超過利子額の損金算入額		24	△	
仮 計		25	△ 36,588,825	
寄附金の損金不算入額		26	250,591,181	(1) 完全 250,000,000 3 (2) その他 2,000,000－1,408,819＝591,181 (3) (1)＋(2)＝250,591,181
法人税額から控除される所得税額		29	313,958 3	183,780＋32,162＋98,016＝313,958
税額控除の対象となる外国法人税の額		30		
合 計		33	214,316,314	

契約者配当の益金不算入額	34		
--------------	----	--	--

< T A C > 税16 この解答速報の著作権はT A C (株)のものであり、無断転載・転用を禁じます。

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	214, 316, 314	
欠損金又は災害損失金等の当期控除額	38		
総 計	39	214, 316, 314	
新鉱床探鉱費又は海外新鉱床探鉱費の 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	214, 316, 314	

(問2) C社の当期末における土地の帳簿価額

400, 000, 000 円	5
-----------------	---

▶解答への道◀

【第二問】

問 1

1. 資本関係

- (1) 甲社とA社は個人乙及びその親族による完全支配関係（個人による完全支配関係）がある。
- (2) 甲社とB社は完全支配関係がない。
- (3) 甲社とC社は甲社による完全支配関係がある。

2. 租税公課

甲社は当期中に発生した予定納税額を仮払経理しているため、中間分の金額につき仮払租税公課認定損として減算調整を行うとともに中間分の法人税等、住民税につき、加算調整を行う。

3. A社との取引

(1) 中古機械装置の取得

高価買入であるため、購入金額 5,000,000 円と時価 3,000,000 円との差額は寄附金となる。A社とは法人による完全支配関係がないため、「完全」の区分でなく「その他」の区分として寄附金の損金不算入額の計算をする。

なお、中古機械の減価償却についてはD5ページとD8ページで与えられた金額、処理方法等が異なり解答不能のため、模範解答では移設に要した費用 2,500,000 円のみを見積耐用年数4年で定率法により償却限度額の計算を行っている。

(2) A社株式の譲渡

A社株式を丁に譲渡しているため、譲渡後においても完全支配関係は継続する。

4. C社への土地譲渡

譲渡直前の帳簿価額が1,000万円以上の土地であるため、譲渡損益調整資産に該当する。したがって、譲渡益相当額 250,000,000 円につき譲渡損益調整勘定繰入額として減算調整を行う。

また、低額譲渡であるため、時価と対価との差額 250,000,000 円は寄附金となる。C社とは法人による完全支配関係があるため、寄附金の額は全額損金不算入となる。

5. 配当等

(1) 受取配当等の益金不算入

甲社はB社株式を、計算期間を通じて3分の1超保有しているため、B社株式は関連法人株式等となる。原則法による控除負債利子の計算は以下の通りである。

① 支払利子

$$3,260,100 + 132,450 = 3,392,550$$

② 総資産の帳簿価額

$$1,504,336,000 + 1,520,791,000 + 1,600,000 + 7,700,000 = 3,034,427,000$$

③ 関連法人株式等の帳簿価額

$$12,600,000 + 12,600,000 = 25,200,000$$

④ 控除負債利子

$$\text{①} \times \frac{\text{③}}{\text{②}} = 28,174$$

なお、貸倒引当金が借方表示であるか貸方表示であるか不明確であるため、貸方表示と考え、総資産の帳簿価額の計算上貸倒引当金を加算せずに、控除負債利子を 28,260 円と計算し、益金不算入額を 1,125,240 円とする別解も考えられる。

(2) 有価証券の期末評価

本問からは期末評価の会計処理を読み取ることができないが、模範解答では、K 社株式はその他有価証券であり、会計上全部純資産直入法により、

(借方) その他有価証券評価差額金 3,000,000 円 (貸方) K 社株式 3,000,000 円

と処理していたものとして、別表 4 での調整は行っていない。ただし、部分純資産直入法により、

(借方) 有価証券評価損 3,000,000 円 (貸方) K 社株式 3,000,000 円

と処理していた等の判断をし、評価損否認 3,000,000 円の加算調整を行うという別解も考えられる。

6. 貸倒引当金

(1) 個別貸倒引当金

模範解答では、破産手続開始の申立ては当期中に行われたものとして、形式基準により個別貸倒引当金の繰入超過額を計算している。ただし、「決算手続中」に通知を受けているため破産手続開始の申立てがいつ行われていたのかが不明であり、当期中に破産手続開始の申立てが行われていないと考えた場合、個別貸倒引当金として繰り入れた金額 4,800,000 円 (7,700,000 円 - 2,900,000 円) につき、全額加算調整を行う別解も考えられる。

(2) 一括貸倒引当金

一括評価金銭債権及び実質的に債権とみられないものの額の計算は以下の通りである。

① 一括評価金銭債権

$$38,500,000 + 124,000,000 - 10,000,000 + 150,000,000 = 302,500,000$$

② 実質的に債権とみられないものの額

$$15,000,000 > 5,000,000 \therefore 5,000,000$$

なお、上記 (1) ただし書きにより、売掛金 10,000,000 円が個別評価の対象とならないと考えた場合、当該金額は一括評価金銭債権となる。したがって、一括評価金銭債権を 312,500,000 円として計算し、一括貸倒引当金繰入超過額 440,000 円を加算調整する別解も考えられる。

7. 減価償却 (冷暖房設備)

定率法を採用していた建物附属設備につき、平成 28 年 4 月 1 日以後に資本的支出を行った場合、その資本的支出については定額法で減価償却を行う。

8. 海外視察旅行に係る処理

役員の海外渡航に際して支給する旅費のうち、業務遂行上必要なものは旅費としての経理が認められ、業務遂行上必要と認められないものは原則として、その役員に対する給与となる。

9. デリバティブ取引

本問からは繰延ヘッジ処理によるか時価ヘッジ処理によるかを読み取ることができない。模範解答では繰延ヘッジ処理と判断し、別表 4 での調整はなしとした。

10. 寄附金の損金不算入額

A 社に対する寄附金は、法人による完全支配関係がないためその他の寄附金として処理をする。なお、本問では資本金等の額が与えられていないため、模範解答では資本金の額と資本金等の額が同額であるものとして以下の通り損金不算入額を計算した。

(1) 支出寄附金の額

- ① 完全 250,000,000
- ② その他 2,000,000
- ③ ①+②=252,000,000

(2) 一般寄附金の損金算入限度額

$$\{100,000,000 \times \frac{12}{12} \times \frac{2.5}{1,000} + (\triangle 36,588,825 + 252,000,000) \times \frac{2.5}{100}\} \times \frac{1}{4} = 1,408,819$$

(3) 損金不算入額

- ① 250,000,000
- ② 252,000,000 - 250,000,000 - 1,408,819 = 591,181
- ③ ①+②=250,591,181

問2

取得価額は時価相当額の 400,000,000 円となる。

▶予想配点◀

解答中に記載してあります。

▶合格ライン◀

問1については、資料の読み取りが難しいところがあるが、基本論点を確実に得点したい。

問2については、確実に正解したいところである。

ボーダー 35 点以上

合格確実 41 点以上

●おわりに

今年度の本試験は、第一問は問1の規定を確実に解答し、取扱いについては結論をいくつか合わせ得点を重ねたい。

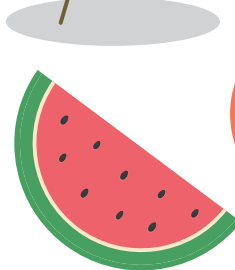
また、第二問は一部難解な問題もあったが、基礎点を確保できたかがポイントとなる。

理論と計算の合計点として 63 点程度がボーダーライン、77 点程度が合格確実ラインと思われる。

\ 夏だ税っ! /

2016 **夏**

就職情報も
手に入る!



税理士 オープンフェス

8/13(土)開催! P1~2

第66回税理士試験 解答解説会

8/20(土)・21(日)・27(土)・28(日)

9/3(土)開催! P3~6

税理士オープンセミナー

こんな仕事もできる!
税理士の魅力を再発見!
実務家セミナー

科目が違えば、攻略法も違う!
税法科目攻略セミナー

リクルートセミナー
プロの分析
2016年夏の就職状況

あなたにピッタリの「ミニ税法」が見つかる!
ミニ税法科目攻略セミナー

誰もが通る必須科目の会計科目攻略法!
効率的学習法もご紹介!
会計科目攻略セミナー

他校生・独学の方、
受験を検討中の方も
お気軽にご参加ください!

参加無料 予約不要

【参加特典】

入会金 **¥10,000** 免除券
プレゼント!

講師に直接相談! 個別学習相談会・電話学習相談

複数日設定! P1~2、P5~7

※「個別学習相談会」は、「税理士試験解答解説会」「税理士オープンセミナー」当日も実施いたします!