

第 6 5 回 税 理 士 試 験 法 人 税 法

●はじめに

〔第一問〕

ここ数年の傾向と異なり、3問とも条文に即した事例問題での出題となった。理論マスターで覚えた理論を有効に活用して、ある程度高得点を狙うことが可能である。ただし、問1では、使用人兼務役員の判定はさほど難しくないがケアレスミスの可能性があり、また、使用人兼務役員の給与につき役員給与か使用人給与か判断に迷うところもあり、慎重にかつ大胆に答案を作成する必要があった。問2、問3については、一部難しい出題があり、こだわらずに取れるところを取るべきであった。

〔第二問〕

今年も、別表4形式で実務色の濃い問題が出題された。

一見、解きやすくみえるが実は奥が深く、解答に迷う論点も多かったが、取りこぼしなく得点を積み重ねれば、十分合格ラインに到達できる。

Z-65-D〔第一問〕解 答

問 1

(1)

(使用人兼務役員の意義) 2
役員（同族会社の役員のうち一定の要件を満たしているものを除く。）のうち、部長、課長その他法人の使用人としての職制上の地位を有し、かつ、常時使用人としての職務に従事するものをいう。

(2)①

	使用人兼務役員 となることが できるか	左となる法的理由
B	○ 1	所有割合が最も大きい株主グループから順次その順位を付し、その所有割合を順次加算した場合において、はじめて50%を超えるときにおけるこれらの株主グループの上位3順位のいずれかに、B(の属する株主グループ)が属していないため。2
C	○ 1	所有割合を順次加算した場合において、はじめて50%を超える上位3位以内の株主グループに、Cの属する株主グループが属していないため。2
D	× 1	非常勤取締役であり、常時使用人としての職務に従事しないため。2 (又は 使用人としての職制上の地位を有していないため)

(2)②

	損金不算入額	左となる法的理由
B	円 1,000,000 1	毎月の報酬は定期同額給与に該当するため損金算入され、7月10日の賞与については、届出期限までに事前確定届出給与の届出を行うことによって損金算入される。12月10日の賞与については、利益連動給与に該当し、同族会社であるため損金不算入とされる。2
C	円 0 1	毎月の報酬は定期同額給与に該当するため損金算入され、7月10日及び12月10日の賞与については、届出期限までに事前確定届出給与の届出を行うことによって損金算入される。2
D	円 0 1	9月30日及び3月30日の2回分については、届出期限までに事前確定届出給与の届出を行うことによって損金算入される。2

問2

(1) 事業譲渡に係る甲社の税務仕訳

(単位:円)

借 方		貸 方	
項 目	金 額	項 目	金 額
売 掛 金	10,000,000	未 払 金	10,000,000
有 価 証 券	30,000,000	退職給与負債調整勘定	70,000,000 2
土 地	90,000,000	現 金	100,000,000
建 物	30,000,000		
資 産 調 整 勘 定	10,000,000 2		
寄 附 金	10,000,000 2		

(2)

(資産調整勘定又は負債調整勘定の取崩しについて)
1. 資産調整勘定の取崩し 5
資産調整勘定の金額を有する内国法人は、次の金額をその事業年度に減額しなければならない。
$\text{各資産調整勘定} \times \frac{\text{その事業年度の月数}}{60}$
これにより減額すべきこととなった資産調整勘定の金額は、その減額すべきこととなった日の属する事業年度の損金の額に算入する。
甲社は、事業譲渡により有する資産調整勘定のうち2,000,000円を每期減額し、損金の額に算入する。
2. 負債調整勘定の取崩し 4
退職給与負債調整勘定を有する内国法人は、退職給与引受従業員が退職等によりその内国法人の従業員でなくなった場合又は退職給与引受従業員に対して退職給与を支給する場合には、その該当することとなった日の属する事業年度に次の金額を減額しなければならない。
退職給与負債調整勘定金額のうちこれらの退職給与引受従業員に係る部分の金額として一定の金額
これにより減額すべきこととなった負債調整勘定金額は、その減額すべきこととなった日の属する事業年度の益金の額に算入する。
甲社は、事業譲渡により受け入れた従業員の退職等の場合に負債調整勘定を減額し、益金の額に算入する。

問3

(1)

(職務執行の対価として付与した新株予約権の損金算入時期の特例制度について)	
1. 役務提供の時期	2
内国法人が、個人から役務の提供を受ける場合において、その役務の提供に係る費用の額につきその対価として新株予約権を発行したときは、その個人においてその役務の提供につき給与等課税事由が生じた日に役務の提供を受けたものとして、法人税法の規定を適用する。	
2. 給与等課税事由が生じないとき	2
1. の場合に、その個人において1.の役務の提供につき給与等課税事由が生じないときは、新株予約権を発行した内国法人のその役務の提供に係る費用の額は、その発行法人の各事業年度の損金の額に算入しない。	
3. 新株予約権の消滅	1
2. の場合に、新株予約権が消滅したときは、その消滅による利益の額は、発行法人の各事業年度の益金の額に算入しない。	

(2)

(税務処理1)

(当該処理となる前提)	
Aにつき、給与等課税事由が生じる場合	2

借 方		貸 方	
項 目	金 額	項 目	金 額
現 金	100,000	資 本 金 等 の 額	1,100,000
新 株 予 約 権	1,000,000		2
役 員 報 酬	1,000,000	前 払 費 用	1,000,000
			1

(税務処理2)

(当該処理となる前提)	
Aにつき、給与等課税事由が生じない場合	2

借 方		貸 方	
項 目	金 額	項 目	金 額
現 金	100,000	資 本 金 等 の 額	1,100,000
新 株 予 約 権	1,000,000		2
そ の 他 流 出	1,000,000	前 払 費 用	1,000,000
			1

▶解答への道◀

問 1

使用人兼務役員とされない役員の判定については、株主グループを正しく把握する必要がある。B、C、D に対する給与については、取締役会で役員給与を決定した旨の記載があるため、使用人兼務役員についても、全額を役員分給与として解答するのが妥当であろう。そうすると、事前に金額が確定しておらず届出ができない B に対する利益連動給与だけが損金不算入となる。また、全般に解答欄が狭いため、工夫してコンパクトに記述してほしい。

問 2

税務仕訳については、時価を超える部分は寄附金として取り扱うのが妥当である。また、金額が少額であるため短期重要負債調整勘定は認識しない。資産調整勘定又は負債調整勘定の取崩しについては、理論マスターを基に記述すればよい。

問 3

新株予約権の損金算入時期の特例制度については、理論マスターを基に記述すればよい。権利行使を行った場合には、給与等課税事由が生ずるときは役員報酬、生じないときは損金不算入として取り扱われる。

▶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)は満点、(2)は①〇×はすべて正解、法的理由もほぼ完答したい。②も高得点を狙いたい。

問 2 は、(1)税務仕訳のうち退職給与負債調整勘定は正解したい。(2)取崩しについての規定はほぼ完答したい。

問 3 は、(1)はほぼ完答したい。(2)前提は正解し、税務仕訳は資本金等の額に振り替える部分は正解したい。

ボーダー 30 点以上

合格確実 38 点以上

Z-65-D〔第二問〕解 答

(問1)

別表四(一) 所得の金額の計算に関する明細書

(単位:円)

区 分		総 額	計 算 欄
加 算	売上計上もれ	5,000,000 2	
	ソフトウェア減価 却超過額	675,000 2	$750,000 - 750,000 \times 0.200 \times \frac{6}{12} = 675,000$
	小 計	5,675,000	
減 算	受取配当等の益金不 算入額	600,000 2	
	小 計	600,000	

別表五(一)

I 利益積立金額及び資本金等の額の計算に関する明細書

(単位:円)

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	4,500,000			4,500,000
別 途 積 立 金	176,200,000			176,200,000
未払役員賞与否認			1,500,000	1,500,000
売 掛 金			5,400,000	5,400,000
未 払 消 費 税			△ 400,000	△ 400,000 1
ソ フ ト ウ エ ア			675,000	675,000 1

(問2)

第24期 所得金額の計算

別表四(一)

(単位:円)

区 分		総 額	計 算 欄
当期利益又は当期欠損の額		125,000,000	
加 算	損金経理をした法人税（附帯税を除く。）	14,210,000 2	$12,910,000 + (1,456,000 - 156,000) = 14,210,000$
	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	3,116,000 2	$2,856,000 + (291,200 - 31,200) = 3,116,000$
	損金経理をした道府県民税利子割額		
	損金経理をした納税充当金	25,106,700 2	$24,000,000 + (10,893,500 + 2,318,900 + 3,894,300 - 16,000,000) = 25,106,700$
	損金経理をした附帯税	276,000 2	$156,000 + 31,200 + 40,800 + 48,000 = 276,000$
	減価償却の償却超過額	1,328,230 2	$5,106,000 - (2,300,000 - 600,000) \times \frac{8}{3 \times 12} \times 10 = 1,328,230$
	役員給与の損金不算入額	1,500,000 2	
	交際費等の損金不算入額	8,130,000 2	$8,220,000 - 500,000 - 20,000 - 800,000 + 1,230,000 = 8,130,000$

(別表四(一)続き)

加 算	法人税等調整額	43,180 1	$1,700,000 - 1,656,820 = 43,180$
	繰延消費税額等損金算入限度超過額	120,000 2	$180,000 - (180,000 + 60,000 + 60,000) \times \frac{12}{60}$ $= 120,000$
	損金経理交通反則金	80,000 1	
	住民税配当割	102,000	$85,000 + 17,000 = 102,000$
	小　計	54,012,110	

(別表四(一)続き)

減	減価償却超過額の当期認容額	150,000 2	$1,200,000 - 6,750,000 \times 0.200 = \triangle 150,000 < 675,000$ $\therefore 150,000$
	納税充当金から支出した事業税等の額	3,894,300 2	
	受取配当等の益金不算入額	1,878,778 2	(1) 配当等 ① 完全 600,000 ② 関連 1,700,000 ③ 非支配 340,000 (2) 益金不算入額 ① 支払利子 $322,830 + 11,677,170 + 850,000 = 12,850,000$ ② 総資産 $2,755,125,000 + 2,897,875,000 = 5,653,000,000$ ③ 株式等 $107,610,000 + 107,610,000 = 215,220,000$ ④ 控除負債利子 $12,850,000 \times \frac{215,220,000}{5,653,000,000} = 489,222$ ⑤ 益金不算入額 $600,000 + (1,700,000 - 489,222)$ $+ 340,000 \times 20\% = 1,878,778$
算	法人税等の中間納付額及び過誤納に係る還付金額		

(別表四(一)続き)

減	所得税額等及び欠損金の繰戻し による還付金額等		
	売上計上もれ認容	5, 000, 000 2	
	前期未払役員賞与認容	1, 500, 000 2	
算			

(別表四(一)続き)

	小 計	12,423,078	
	仮 計	166,589,032	
	寄 附 金 の 損 金 不 算 入 額		
	法人税額から控除される所得税額等	557,466 2	(1) 株式出資 $260,355 + 52,071 + 122,520 = 434,946$ (2) 受益権 $122,520$ (3) (1) + (2) = 557,466
	合 計	167,146,498	
	差 引 計	167,146,498	
	欠損金又は災害損失金等の当期控除額	$\triangle 75,000,000$ 2	(1) 繰越欠損金 $50,000,000 + 25,000,000 = 75,000,000$ (2) 控除限度額 $167,146,498 \times \frac{65}{100} = 108,645,223$ 2 (3) (1) < (2) $\therefore 75,000,000$
	総 計	92,146,498	
	所得金額又は欠損金額	92,146,498	

第 24 期納付税額の計算

① 法人税額の計算

$$92,146,000 \times \underline{23.9\%} = 22,022,894$$

1

② 雇用者給与等支給額が増加した場合の税額控除

(イ) 基準雇用者給与等支給額

$$1,017,000,000 \quad 1$$

(ロ) 比較雇用者給与等支給額

$$1,209,200,000 - 1,500,000 = 1,207,700,000 \quad 1$$

(ハ) 平均給与等支給額及び比較平均給与等支給額

$$\text{平均} \quad 361,459 \quad 1$$

$$\text{比較} \quad 367,327 \text{ 又は } 363,199$$

(ニ) 雇用者給与等支給増加額

$$(1,168,300,000 + 6,000,000) - 1,017,000,000 = 157,300,000 \quad 1$$

(ホ) 法人税額の特別控除額

$$0 \quad 1$$

③ 差引確定法人税額

所得税

$$22,022,894 - \underline{557,466} = 21,465,400 \text{ (百円未満切捨)}$$

1

中間法人税

$$21,465,400 - \underline{12,910,000} = 8,555,400$$

1

▶解答への道◀

【第二問】

問 1

1 売上計上もれ

留保項目についての修正は別表四(一)とともに別表五(一)にも記載を行う。また、当期の会計処理で売上を計上しているため、問2の別表四(一)において修正分の認容減算を行う。

2 ソフトウェア

ソフトウェアの仕様変更のために使用開始前に支出した金額については、取得価額に算入し、定額法で償却を行う。

3 受取配当等

受取配当等の益金不算入は、期限内申告でない修正申告等の場合にも新たに適用を受けることができる。完全子法人株式等に係る配当については全額益金不算入となる。

問 2

1 欠損金の繰越控除

甲社は資本金1億円以下の法人であるが、大法人による完全支配関係があるため中小法人等に該当しない。中小法人等以外の法人の各事業年度開始の前9年以内に開始した事業年度において生じた欠損金額は、所得金額の65%を限度に損金の額に算入する。

ただし、欠損金の繰越期間は平成20年4月1日以後終了した事業年度に生じたものについては9年間であるが、それより前に生じたものについては7年間であるため、本問では平成19年4月1日開始事業年度の欠損金は切捨てとなり、平成20年4月1日開始事業年度以後の欠損金が対象となる。

2 交際費

(1) 災害見舞金

被災前の取引関係の維持、回復を目的として災害発生後相当の期間内に支出する災害見舞金は、交際費等に該当しない。

なお、災害発生後相当の期間とは、災害を受けた取引先が通常の営業活動を再開するための復旧過程にある期間をいう。

(2) 接待ゴルフのキャンセル料

接待する目的で行うゴルフの費用は交際費等に該当するが、接待ゴルフの日程を変更したことによるキャンセル料は、接待、供応するために直接要した費用ではないため、交際費等には該当しない。

(3) 飲食費等

少額の飲食費等800,000円のうち240,000円は1人当たり5,000円超であるとの文言から、残額の560,000円は1人当たり5,000円以下の飲食費として交際費等に該当しない。また、240,000円は会議費に該当するため、交際費等及び接待飲食費に該当しない。

(4) 接待用モーターボートの維持管理費用

接待用モーターボートの維持管理費用は交際費等に該当する。

※ 甲社は中小法人等に該当しないため、交際費等の損金不算入の計算上、定額控除限度額の適用はない。

3 減価償却

(1) 営業用車両

問題文より税務上の所有権移転外リース取引に該当するものと判断し、リース期間定額法により償却限度額の計算を行っている。この場合、リース資産の取得価額に残価保証額が含まれているときは、リース資産の取得価額からその残価保証額を控除して計算する。

一方、問題文を会計上の所有権移転外ファイナンスリースと読んで、リース期間が耐用年数に比して相当短いものに該当するため(リース期間3年<耐用年数6年×70%)、税務上は所有権移転外リース取引以外のリース取引に該当すると判断した場合、以下の解答も考えられる。

$$5,106,000 \text{ 円} - 2,300,000 \text{ 円} \times 0.333 \times \frac{8}{12} \times 10 = 0 \quad \therefore \text{是認}$$

なお、本問の車両はリース期間が耐用年数に比して相当短いものに該当するが、耐用年数に比して相当短いものであっても、リース期間終了後に返還することが明らかなリース取引については、賃借人の法人税の負担を著しく軽減することになると認められるものには該当しないこととされており、必ずしも所有権移転外リース取引に該当しないわけではない。

(2) ソフトウェア

仕様変更手数料を取得価額に含めて計算を行う。償却不足となるため、償却不足額と問1で生じた償却超過額とのいずれか少ない金額が当期に認容減算される。

4 受取配当等

特定株式投資信託以外の証券投資信託は受取配当等の益金不算入額の計算対象とならない。

支払利子は借入金の利子のほか、手形の売却損も含まれるが、売上割引は含まれない。

完全子法人株式等に係る配当等の額についてはその全額が、関連法人株式等に係る配当等の額については配当等の額から控除負債利子を控除した金額が、非支配目的株式等に係る配当等の額については配当等の額の20%相当額が益金不算入となる。

5 住民税

配当に対して課される住民税配当割は、法人が受け取る配当については本来課されない。いずれにしても住民税利子割とは異なるため、別に加算する解答としている。

6 雇用者給与等支給額増加の特別控除

平均給与等支給額及び比較平均給与等支給額の計算における雇用者は継続雇用者に限る。

また、分母は継続雇用者の月ごとの数の合計を使用するため、毎月の人数は同じであるものと仮定して12を乗じている。

$$\text{平均給与等支給額} : \frac{1,168,300,000 - 11,520,000 - 3,000,000}{266 \times 12} = 361,459$$

本問の【資料4】(7)の(注2)の一般被保険者の人数を使用すると、新入社員を含めないものと考えられ、比較平均給与等支給額は以下の金額となる。

$$\text{比較平均給与等支給額} : \frac{1,209,200,000 - 1,500,000 - 13,500,000 - 26,100,000}{265 \times 12} = 367,327$$

一方、当期の新入社員は継続雇用者に該当しないが、前期の新入社員は当期には継続雇用者に該当する。
また、新入社員も通常は一般被保険者になることから、次の解答も考えられる。

$$\text{比較平均給与等支給額} = \frac{1,209,200,000 - 1,500,000 - 13,500,000}{(289 - 15) \times 12} = 363,199$$

いずれの場合も、平均給与等支給額が比較平均給与等支給額を超えない。また、雇用者給与等支給額が比較雇用者給与等支給額を下回るため、雇用者給与等支給額増加の特別控除の適用はない。

7 控除対象外消費税額等

課税売上割合 80%以上であった第 21 期において全額を損金経理していないため、繰延消費税額等として取り扱うこととなる。当期の損金算入限度額は、当期に損金経理した金額のうち繰延消費税額等を 60 で除し、これに当期の月数(12)を乗じて計算した金額に達するまでの金額となる。

8 租税公課等

納税充当金の積立不足分については、内訳が与えられていないため、
(借方) 納税充当金繰入 1,106,700 (貸方) 納税充当金 1,106,700
と仕訳されたものとして、模範解答を作成した。この場合、別表四(一)において損金経理納税充当金として加算する。この他に法人税等勘定を用いて損金経理法人税等又は損金経理住民税として加算する方法や、納税充当金支出事業税等の減算額を減らす方法も考えられる。

▶予想配点▶

解答中に記載してあります。

▶合格ライン▶

問 1 については満点を目指したい。問 2 については交際費や特別控除など難しい論点を飛ばし、基本的な論点を中心に得点を重ねたい。

ボーダー 28 点以上

合格確実 36 点以上

●おわりに

今年度の本試験は、第一問は問 1 で高得点を取り、問 2、問 3 で規定をしっかりと解答できたかがポイントとなる。

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 56 点程度がボーダーライン、72 点程度が合格確実ラインと思われる。