

Z-66-D 法人税法〔第一問〕一解 答一

問1 A社の税務上の処理についての法的な理由・考え方

<p>益金の額は、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収益の額とされている（法人税法22条2項）。③</p>
<p>本間カードの発行時及び発行後の追加チャージ時における現金収入は、資産の販売及び有償による資産の譲渡によるものではなく、あくまでも代金の前受にすぎないことから、A社及び加盟店においてカードで商品を購入した時に収益計上し、益金の額に算入すべきものであると考える。⑤</p>
<p>損金の額は、別段の定めのあるものを除き、収益に係る売上原価などの原価の額とされている（同条3項1号）。③</p>
<p>よって、仮に、カード発行時及びチャージ時に収益計上すべき場合には、当然、原価の額は見積もって計上することが認められる。この場合、A社及び加盟店の原価率から見積もることとなるが、煩雑さを否めない。②</p>
<p>カードを利用しなくても未使用残高については一切換金ができないことから収益が確定している②と解すべきとの考え方もあり、課税庁側はこの考え方を原則としている。しかしながら、資産の販売及び有償による資産の譲渡が行われていない場合には、租税法主義の立場から問題があるのではないと思われる。それ故に、あらかじめ所轄税務署長の承認を受けることを前提に発行時及びチャージ時の前受金経理が認められている。③ 但し、この場合もカード発行事業年度終了日の翌日から3年を経過した日の属する事業年度末日に未使用残高がある場合には、益金の額に算入しなければならないとされている。②</p>
<p>加盟店の3%手数料については、加盟店での商品の購入がいくらになるか未確定（引いてはA社の売上がいくらになるか未確定）であることから、権利確定主義からしても収益計上はできない。</p>

※ 別解

<p>1 原則処理</p>
<p>本問においては、A社の当期の所得の金額の計算上益金の額に算入すべき金額は「資産の販売」に係る当期の収益の額となり、損金の額に算入すべき金額は「当期の収益に係る売上原価」の額とする。</p>
<p>会員はカード利用残高の換金をできず、カード発行時に収益が確定することとなるため、カード発行に係る収益の額を当期の益金の額に算入する。また、カード発行額に相当する売上があった場合に通常見込まれる売上原価の見積額を当期の収益に係る売上原価として損金の額に算入することとなる。これらは、チャージ時においても同様の取扱いとする。</p>
<p>なお、加盟店手数料3%については、商品の購入等がされるまでは権利が確定しないと考える。</p>
<p>2 特例処理</p>
<p>A社がカード発行時及びチャージ時の代金を前受金として計上し、商品の購入代金等として決済がされた時点で前受金を取崩して売上計上することにつき、あらかじめ所轄税務署長の承認を受けた場合には、この処理に基づく所得金額の計算をすることができる。</p>
<p>ただし、この場合においても、カード発行年度（当期）の終了の日の翌日から3年を経過した日の属する事業年度終了の日に未利用残高がある場合には、その残高に相当する金額を益金の額に算入しなければならない。</p>

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
広 告 宣 伝 費	5,000,000 円	当 座 預 金	8,000,000 円
前 払 広 告 宣 伝 費	3,000,000 円		

(法的な理由・考え方)

タレントに対する出演料 3,000,000 円及びCM制作費用 2,000,000 円については、当期中に役務の提供が完了しており、債務が確定しているため、当期の損金の額に算入される。②
テレビ局に支払われるべき広告料については、CMの放映が翌期であり、債務が確定していないことから、当期の損金の額に算入されない。②

(2)2 見本品の製作費用の処理 ⑤

借 方		貸 方	
項 目	金 額	項 目	金 額
普 通 預 金	1,000,000 円	見 本 品 譲 渡 収 益	4,000,000 円
繰 延 資 産	3,000,000 円		
見 本 品 譲 渡 原 価	4,000,000 円	見 本 品	4,000,000 円
繰 延 資 産 償 却	50,000 円	繰 延 資 産	50,000 円

(法的な理由・考え方)

法人がその特約店に対して広告宣伝用資産の低額譲渡を行った場合には、その譲渡資産の取得価額から譲渡対価の額を控除した金額に相当する額を繰延資産とする。この場合、製作に要した費用 4,000,000 円から譲渡対価 1,000,000 円を控除した 3,000,000 円が繰延資産として計上される。④
なお、広告宣伝用資産に係る繰延資産は、耐用年数 $\times \frac{7}{10}$ と 5 年のいずれか短い年数により償却するため、50,000 円 $(3,000,000 \text{ 円} \times \frac{1}{5 \text{ 年} \times 12})$ が当期の損金の額に算入される。⑤

(2) 保険料の処理 ③

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

(法的な理由・考え方)

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することにはならず、 <u>保険期間の経過に伴って債務が確定</u> ②
するため、 <u>原則的には、当期に属する部分である 36,165 円 (1,200,000 円 × $\frac{11日}{365日}$) が当期の損金の額に算入される</u> ②
のであるが、 <u>短期前払費用の特例により、当期に支払った 200,000 円を当期の損金の額に算入することができる。</u> ②
短期前払費用とは、前払費用の額で、支払った日から 1 年以内に役務の提供を受けるものについては、 <u>継続適用を要件と</u>
して、支払った日の属する事業年度において損金算入が認められるものである。②
この場合、1,200,000 円のうちまだ支払っていない 1,000,000 円については損金算入の対象とならない。

Z-66-D 法人税法〔第二問〕一解 答一

(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(附帯税を除く。)	2	8,000,000円②		
	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円② 650000円+1800000円=2,450,000円		
	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円②		
	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 建物付属設備(資本的支出)	7	37,766,667円③		(1) 償却限度 $40,000,000円 \times 0.067 \times \frac{10}{12} = 2,233,333円$ (2) 償却超過額 $40,000,000円 - 2,233,333円 = 37,766,667円$
	中古機械装置		1,916,667円③		(1) 償却限度額 ① $(3,000,000円 + 2,500,000円) \times 0.400 = 2,200,000円$ ② $(3,000,000円 + 2,500,000円) \times 0.10800 = 594,000円$ ③ ① > ② ∴ $① \times \frac{7}{12} = 1,283,333円$ (2) 償却超過額 ① $3,000,000円 \times 0.400 \times \frac{7}{12} = 700,000円$ ② $(① + 2,500,000円) - 1,283,333円 = 1,916,667円$ ※ 別解として、耐用年数を甲社が適正に見積もった4年で計算する方法も考えられる。

=

加 算	役員給与の損金不算入額	8	270,000円③	900,000円×30%=270,000円
	交際費等の損金不算入額	9		
	一括評価金銭債権貸倒引当金 繰入超過額	10	520,000円③	(1) 一括評価金銭債権 38,500,000円+124,000,000円-10,000,000円+ 150,000,000円=302,500,000円 (2) 繰入限度額 $(1)-5,000,000円 \times \frac{8}{1,000} = 2,380,000円$ (3) 繰入超過額 2,900,000円-(2)=520,000円
	K社株式評価損否認		3,000,000円②	
	デリバティブ取引に係る 先物利益計上もれ		3,200,000円②	
	小計	11	85,123,334円	
減 算	減価償却超過額の当期認容額	12		

減	納税充当金から支出した事業税等の額	13	5,000,000円②	
	受取配当等の益金不算入額	14	1,125,326円③	(1) 配当等の額 ① 完全子法人株式等 900,000円 ② 関連法人株式等 157,500円 ③ 非支配目的株式等 480,000円 (2) 控除負債利子の額 ① $3,260,100 + 132,450 = 3,392,550$ 円 ② ② $12,600,000 + 12,600,000 = 25,200,000$ 円 ③ $1,504,336,000 + 1,600,000 + 1,520,791,000 + 7,700,000 = 3,034,427,000$ 円 ④ $① \times \frac{②}{③} = 28,174$ 円 (3) 益金不算入額 $900,000 + 157,500 - 28,174 + 480,000 \times 20\% = 1,125,326$ 円
算	外国子会社から受ける剰余金の配当等の益金不算入	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		
	仮払税金認定損	20	13,450,000円③	$8,000,000円 + 650,000円 + 1,800,000円 + 3,000,000円 = 13,450,000円$

減	譲渡損益調整勘定繰入額	21	250,000,000 円③	400,000,000 円-150,000,000 円=250,000,000 円
	売買目的外有価証券評価損	22	3,000,000 円②	
算	小 計	21	272,575,326 円	
	仮 計	22	△ 33,242,992 円	
	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	△ 33,242,992 円	
	寄附金の損金不算入額	26	250,570,269 円	(1) 250,000,000+2,000,000=252,000,000 円 ② (2) {100,000,000×12/12×0.0025+ ((1)-33,242,992)×0.025}×1/4=1,429,731 (限度額計算に③) (3) 250,000,000+2,000,000-(2)=250,570,269
	法人税額から控除される所得税額	29	313,958 円③	183,780 円+32,162 円+98,016 円=313,958 円
	税額控除の対象となる外国法人税の額	30		
	合 計	33	217,641,235 円	

契約者配当の益金算入額	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	217,641,235円	
欠損金又は災害損失金等の当期控除額	38		
総計	39	217,641,235円	
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	217,641,235円	

(問2) C社の当期末における土地の帳簿価額

400,000,000円⑤

【本年度税理士試験・法人税法の総評】

本年度の試験は、理論・計算ともに分量が少なく、計算は第 64 回及び第 65 回よりもかなり取組みやすかったのではないかというのが全体的な印象である。

まず、理論であるが、昨年とは一転して、税法的な考え方や判断を問う問題のみの出題となった。問 1 問 2 ともに法人税法 22 条に関する問題であり、規定を暗記していれば解答できるという問題ではなかった。

問 1 は、どのように解答を構成していくかが難しく、解答すべき内容に対して解答欄が狭かったような印象を受ける。法 22 に則る原則的な考え方と、それに対して実務的である基本通達 2-1-39 の取扱いのどちらを主とした解答にすべきかで悩むところであるが、いずれにしても、第一の解答要求である「益金の額及び損金の額の意義」については確実に解答しなければならない。

問 2 は、(1)の CM 制作費については判断の分かれるところであるが、(2)の見本品費についての繰延資産としての処理は計算問題でおなじみのものである。(3)については、問題文にある「複数の方法がある場合には…他方の処理も記載すること。」とあることから、原則的な処理を述べた上で、有利となる短期前払費用の取扱いを説明する必要がある。

計算については、答案用紙を見てまず見慣れない調整項目が多く記載されていることに驚いたかもしれないが、あくまで答案用紙が実際の別表四をトレースしたものであり、解答不要の箇所が非常に多い問題であった。

内容については、分量・解き難さともに第 64 回・第 65 回と比べて取組み易いものとなった。ただし、問題文の読み取りや解釈しにくい箇所も多く、迷わされる箇所もあった。A 社から取得した中古機械装置、控除負債利子算定の資料における貸倒引当金、一般寄附金の損金算入限度額算定における資本金等の額、その他資料不足と思われる箇所があったが、その他は比較的容易に解答できるはずで、取りこぼしが合否に大きく影響を及ぼすことになるとと思われる。

ボーダーラインは、理論 25 点、計算 35 点程度、合計 60 点前後

合格確実ラインは、理論 32 点、計算 40 点程度、合計 72 点以上