

解 説

【第一問】

問 1

基本通達 2-1-39を中心とした問題である。

解答スペースが少ないため、どのように解答するか考えないといけないが、各質問ごとに簡潔に解答すれば、十分に点数がとれるかと思われる。

1 について

カード発行時に会員から受ける代金及びチャージ代金は、その性質上、発行者にとって確定的な収入であることから、原則として代金を収受した事業年度において益金の額に計上することとなる。それに対応する原価は、実際に使用された部分については、販売した製品の原価を売上原価として損金の額に計上し、期末現在、未使用の金額に対応する原価は、費用収益対応の原則から、原価の額を見積もって当該金額をその事業年度の損金の額に計上することとなる。見積計算の方法は、基本通達 2-2-11に記載されているが、当該通達の内容も解答するとスペースが全然足りないこと、また、質問されている内容も見積で計上できるかどうかで具体的な計算方法は質問されていないことを考えると、原価の取扱いについては、簡単に解答してよいと思われる。

原則は、上記の方法で益金の額及び損金の額を認識するが、特例として、実際にプリペイドカードが使用された時に使用額を益金の額に計上することが認められている。この場合の原価は、実際に使用された部分については、販売した製品の原価を売上原価として損金の額に計上するが、期末現在、未使用の金額に対応する原価は、未使用の金額は収益に計上されていないため、それに対応する原価も費用に計上することができないこととなる。よって、特例を採用した場合には、原価の額を見積もって当該金額をその事業年度の損金の額に計上することはできない。

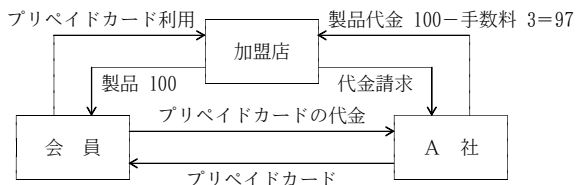
2 について

カード発行時に会員から受ける代金及びチャージ代金について、原則による収益の計上時期を採用した場合には、代金を収受した事業年度において益金の額に計上することとなるため、カードを利用しなくても収益が確定していることとなる。

一方、特例による収益の計上時期を採用した場合には、利用した都度、収益を計上することとなるため、カードが利用されていない部分の金額は、収益が確定していないこととなる。しかし、この場合であっても、代金を収受した日の属する事業年度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時において、利用されていない部分の金額がある場合は、当該金額は、その事業年度において益金の額に算入されることとなる。

3 について

問題文がわかりづらい記載をしているが、会員が加盟店でプリペイドカードを使用した場合、加盟店は製品代金を会員からではなく A 社から収受することとなる。この場合に、A 社は、加盟店が販売した製品の代金全額を支払うのではなく、代金の一部を手数料として徴収し、残額を加盟店に支払うこととなる。



通常であれば、加盟店と A 社との代金の精算は、上記の図のように純額で行うが、問題文では、一度、A 社が加盟店に手数料を引く前の 100 を支払って、加盟店はその代金の 3% である 3 を手数料として A 社に支払っていることとなっている。(総額で精算しているだけ)

3 で問われている内容は、A 社が徴収した手数料の取扱いである。当該手数料は、会員が加盟店でプリペイドカードを利用した時に発生するものである。逆をいえば、会員がプリペイドカードを利用しなければ、当該手数料も発生することはないということになる。

益金の額は権利確定主義に基づき計上を行うため、手数料の収益計上時期は、実際に手数料を収受することができる権利が確定した日、すなわち、会員が加盟店でプリペイドカードを利用した時である。

よって、プリペイドカードの代金を会員から収受した時は、まだ手数料を収受することができる権利が確定していないこととなる

問 2

(1) 1 について

減価償却資産関連の問題であり、国税庁のタックスアンサーにも掲載されている取扱いである。

テレビ放映用のコマーシャルフィルムは、そのフィルムによるPR効果が期待できる期間中は継続的に使用されるため、減耗資産ではなく、通常の減価償却資産として資産計上し、法定耐用年数2年で減価償却を行うこととなる。

しかし、法人が取得した減価償却資産のうち使用可能期間が1年未満のものについては、少額の減価償却資産となり、法人がこの減価償却資産を事業の用に供した事業年度において、その取得価額に相当する金額を損金経理した場合には、その損金経理をした金額は、損金の額に算入される。

この場合の使用可能期間は、法定耐用年数でみるのではなく、その法人の営む業種において一般的に消耗性のものと認識され、かつ、その法人の平均的な使用状況、補充状況などからみて、その使用可能期間が1年未満であるものをいう。

テレビ放映用のコマーシャルフィルムは、テレビ放映期間は1年未満であることが一般的です。したがって、テレビ放映の期間が1年未満のものは、「使用可能期間が1年未満のもの」に該当する。

よって、少額減価償却資産に該当することとなるが、実際に放映されるのが翌期であることから、当期末現在、事業の用に供していないこととなる。そのため、当期においては、費用に計上することが認められず、取得価額を資産計上することとなる。

なお、この場合の取得価額は、製作に要した金額となるため、CM作成費用のみならず、CMで採用したタレントの出演料も取得価額に含まれることとなる。

また、テレビ放映用のコマーシャルフィルムは、上述のとおり、一般的には、少額減価償却資産に該当するが、放映期間が終了した後も、自社で利用する場合（例えば、見学スペースで上映する等）は、「使用可能期間が1年未満のもの」に該当しないこととなるため、この場合には、通常の減価償却資産として取り扱われる。しかし、この場合であっても、実際に放映されるのが翌期であることから、当期末現在、事業の用に供していないこととなる。そのため、当期においては、費用に計上することが認められず、取得価額を資産計上することとなる。

一方、広告料は、CMの作成とは別で支払うため、広告料は単独で費用に計上することができるかどうかを判定を行う。広告料は「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の確定しないものを除く。）の額」に該当するため、債務確定主義に基づき費用を認識することとなる。

この場合において、テレビCMに係る広告料は、実際にCMが放映されて、債務確定主義の要件の一つである「当該事業年度終了の日までに当該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。」を満たすこととなる。

よって、本問では、当期末現在、CMはまだ放映されていないため、債務確定主義の要件を満たしていないことから、当期の損金の額に算入することはできず、前払費用として資産に計上することとなる。

(1) 2 について

見本品を提供した場合には、製造に要した費用の額を見本品費（広告宣伝費）に振り替えることとなるが、本問の場合では、新製品の広告宣伝のために行ったことから、見本品として提供した新製品が広告宣伝用資産に該当する。よって、繰延資産に該当するため、その取り扱いを解答することとなる。

(2) について

短期前払費用に関する問題である。

支払保険料は原則として、当期の期間に対応する分が費用となり、翌期の期間に対応する分が前払費用として資産に計上することとなるが、特例として、法人が、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、当該支払った日の属する事業年度の損金の額に算入される。

内容は難しくないが、原則の期間対応額は、日割りで算出することに注意したいところである。

【第二問】

所得金額までの総合問題及び小問から成る問題である。

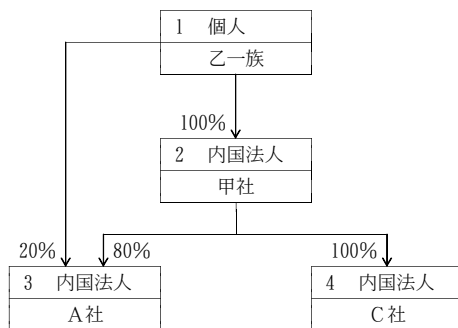
解答量が非常に少なく、一か所当たりの配点が自ずと高くなることが想定されるため、慎重に解答する必要があるが、計算欄が狭いため、計算過程は必要最小限で構わないと思われる。

(問1)

1. 甲社の企業グループ

甲社の出資関係を系統的に記載した図は、次のとおりである。

なお、甲社の株主は個人であるが、同族関係者であるため、一の者として取り扱う。



2. 租税公課

中間納付額を仮払経理しているため、一度その金額を申告減算し、そのうち法人税及び住民税について損金不算入の申告調整を行う。なお、納税充当金は通常どおり申告調整を行う。

3. A社との取引

(1) 中古機械装置の取得

取得時の価額よりも高い金額で取得しているため、取得価額は当該価額となり、差額はA社に対する寄附金の額となる。なお、甲社は当該差額を取得価額に算入していないため、取得価額過大計上の調整は必要ない。

また、寄附金の額は、甲社とA社との間に完全支配関係があるものの、それは乙によるものであり、法人による完全支配関係はないため、その他の寄附金となる。

機械装置は中古資産であるため、耐用年数の見積りが生ずるが、簡便法により見積もる。甲社が計上した償却費の額は不明であるが、見積耐用年数とA社が適用する耐用年数が一致しているため、償却超過額は生じていないと考える。中古資産であるため、特別償却の適用はない。

(2) A社株式の譲渡

譲渡前に機械装置の取得によりA社に対する寄附金の額が生じているが、上記のとおり当該寄附金の額は全額損金不算入とならないため、寄附修正事由に該当しない。

よって、A社株式の帳簿価額の修正はされないため、譲渡益の額は適正であるとする。

なお、個人に対する譲渡は、譲渡損益調整の適用はない。

4. 甲社からC社への土地譲渡

低額譲渡を行っているため、その部分の金額はC社に対する寄附金の額に該当する。また、当該寄附金の額は甲社とC社との間に法人による完全支配関係があるため、全額損金不算入となる。

なお、雑損失を計上しているが、同額の譲渡益が計上されているため、否認する必要はない。

更に、完全支配関係があるため、譲渡損益調整が生ずる。その際の譲渡対価の額は実際のものでなく当該譲渡損益調整資産の価額となるため、注意する。

5. 受取配当等の益金不算入

- (1) A社からの配当金は、完全子法人株式等に係る配当等の額に該当する。
- (2) B社からの配当金は、関連法人株式等に係る配当等の額に該当する。
- (3) 控除負債利子の額の計算は、次の点に留意する。
 - ① 支払利子の額に、売上割引料は含まれない。
 - ② 総資産の簿価は、貸倒引当金の額が控除されているかどうか不明であるが、通常貸借対照表の資産の額から貸倒引当金の額は控除されるため、控除されているものと考え、加算する。
 - ③ 株式等の簿価は、B社株式のものを使用する。
なお、当期中にA社株式を譲渡しているが、譲渡後も完全支配関係は継続しているため、使用しない。

6. 貸倒引当金

- (1) 甲社は中小法人に該当するため、貸倒引当金の設定が可能である。
- (2) S社に対する売掛金は、個別評価金銭債権に該当し、債権金額の50%相当額が繰入限度額となる。なお、繰入不足額が生ずるがその金額を一括評価金銭債権の繰入超過額と相殺することはできない。
なお、通知を受けたのが決算手続き中となっており、申立てを行ったのが当期か翌期か不明であるため、翌期に行われたと考えて、S社に対する売掛金を一括評価金銭債権と扱うことも別解として考えられる。
この場合には個別評価金銭債権の貸倒引当金繰入額は、全額加算調整する。
- (3) T社からの営業保証金は、実質的に債権とみられない金額に該当する。
- (4) 売掛金は、個別評価金銭債権の額が含まれていることに注意する。
- (5) 未収入金は固定資産の譲渡対価であるため、一括評価金銭債権の額に含まれる。

7. 前期までの減価償却資産

- (1) 建物附属設備の改修
資本的支出を損金経理しているため、償却費として扱う。また、問題の指示により資本的支出の額は原則を適用するため、定額法により償却することに注意する。
- (2) 中古資産の取得
機械装置が「2. A社との取引」に出てくる機械装置と取得価額が同額であるため、同じものだと思った受験生が多いが、問題において「前期までの特記事項」と記載されているため、当該機械装置は前期以前に取得したものになる。
取得した際に支出した移設費用は、事業供用費用であるため、取得価額に算入し、損金経理したことから償却費として扱う。
よって、当該移設費用から繰越償却超過額が生じ、そのうち当期の償却限度額に相当する金額が当期に認容されることが想定されるが、取得時期や、帳簿価額が不明であるため、解答は前期首に取得したものと仮定して計算している。

8. 海外視察費用

丙の役職が不明であるが、経営に従事しており、かつ、持株要件を満たしているため、使用人であっても役員とみなされることが想定される。よって、海外視察費用のうち業務従事に対応する部分の金額以外の金額は、これらの者に対する給与となり、損金不算入となる。

9. デリバティブ取引

甲が行ったデリバティブ取引は、売買目的外有価証券（K社株式であると想定される。）の価額の変動による損失を減少されるため有効であると認められるため、繰延ヘッジ又は時価ヘッジの適用が可能となる。

この場合において、時価ヘッジを適用すれば、K社株式の時価評価損及びデリバティブ取引のみなし決済利益額がいずれも計上されることとなり、結果として所得金額が増加するため、K社株式の時価評価損及びデリバティブ取引のみなし決済利益額がいずれも計上されない繰延ヘッジを適用する。甲社はK社株式について評価換えを行っており、その際に生じた評価損の額は損金不算入となるため、否認するための申告調整を行う。

(問2)

C社が甲社から取得した土地の取得価額は、取得時における取得のために通常要する価額となる。

なお、C社は土地計上もれ 250,000,000円（加算：留保）及び受贈益の益金不算入 250,000,000円（減算：社外流出）の申告調整が必要となる。