

第69回税理士試験 法人税法
解説 言説

【第一問】

個別理論問題であることから、当てはまる条文を解答することとなる。

問 1

事業年度に関する個別問題である。

(1)について

法13条を解答すればよい。

(2)について

法14条をベースに3つ列挙して解答すればよい。

法14条にはみなし事業年度のケースが25ケースあるが、そこから、外国法人及び連結納税に関するものを除くと解答で挙げている6つが解答範囲となる。

問 2

交際費に関する個別問題である。

(1)について

措置法61の4④を解答すればよい。

(2)について

措置法61の4④及び措置法施行令37の5②を解答すればよい。

(3)について

措置法61の1及び2を解答すればよい。

(4)について

措置法61の4④を解答すればよい。

(5)について

内容については、解答を参照すること。

【第二問】

問1

1. 問1について

- (1) 納税充当金の当期首現在額と期中減少額に差が生じているが、その差額については、当期中に納税充当金を繰り入れ、それを取り崩したものと考えて、処理を行っている。
- (2) 事業所税は、申告納税方式を採用していることから、損金算入時期は、申告を行った時である。
よって、当期に係るものは、翌期に申告納付を行うため、当期の事業所税は、当期の損金の額に算入することはできない。
なお、未払金経理を行い、当期の製造原価に含めている場合には、その処理が例外として認められるが、製造原価に含めていないため、この特例処理は認められない。
- (3) 業務外の交通違反による交通反則金は役員に対する給与に該当し、定期同額給与等に該当しないため、損金不算入となる。
- (4) 延滞税や延滞金が損金不算入となるのは、国税又は地方税に係るものである。
社会保険料は、国税又は地方税ではないため、それに係る延滞金は、損金算入される。

2. 問2について

リース期間終了の時において、リース資産が無償で賃借人である当社に譲渡されるものであることから、所有権移転リース取引に該当する。

なお、リース期間（5年）がリース資産の耐用年数に比して相当短いもの（10年×60%＝6年）にも該当するが、この判定で、所有権移転リース取引に該当するケースは、税負担を著しく軽減することになると認められるものに限られている。本問では、「税負担を著しく軽減することになると認められるもの」という指示がないため、リース期間で所有権移転リース取引に該当するかどうかの判定を行うのは、ここでは不適切であると思われる。

3. 問3について

償却方法について選定の届出をしていないため、定率法で償却を行う。

また、引取運賃及び機械据付費は、機械装置の取得価額に含まれ、会社は、全額当期に費用に計上していることから、償却費として損金経理した金額として取扱う。

なお、機械装置のため、特別償却の適用を受けることも考えられるが、問題において「新品」の指示がないこと、また、特別償却を行うと償却超過額が発生しないため、特別償却は行わないものとする。

4. 問4について

みなし配当金額の計算は、何ら難しくない。

なお、問題上のみなし配当金額に係る源泉徴収税額が、実際の金額と違うが、単に数字を間違えたのか、みなし配当金額を源泉徴収税額から逆算して出さないようにするために、あえて違う数字を与えた。と割り切って、そのあとの計算を行うこと。

5. 問5について

(1) 有価証券に関する調整

- ① B社株式は、みなし配当事由が生じたため、帳簿価額が減ることとなるが、当社は適切な金額を減らしていないため、申告調整が生じる。
- ② D社株式は、譲渡原価の金額を間違えているため、申告調整が生じる。
- ③ E社株式は、売買目的有価証券に該当するため、期末時に時価評価が必要となるが、当社は時価評価を行っていないため、申告調整が生じる。

(2) 受取配当等の益金不算入

- ① D社株式は、短期保有株式が発生する。
- ② C社株式は、名義人は当社の社長であるが、実質的な所有者は当社であることから、名義株に該当し、配当金は、当社に帰属するものとして益金不算入の計算を行う。
- ③ F社株式は、外国法人F社が発行する株式のため、受取配当等の益金不算入の対象にはならない。
なお、25%以上保有しているため、外国子会社に該当するが、本問では、「受取配当等の益金不算入額」が問われており、「外国子会社配当の益金不算入額」は問われていないため、外国子会社配当の益金不算入額は計算する必要はない。
- ④ 売上割引料は、支払負債利子には含まれない。
- ⑤ 割賦購入資産に係る割賦利息は、原則として、支払負債利子には含まず、会社が区分経理を行い、割賦利息を損金の額に算入している場合には、支払負債利子に含まれる。本問では、取得価額に算入しているため、原則どおり、支払負債利子には含まれない。
- ⑥ 総資産の帳簿価額は、会計上の金額を使用するが、貸倒引当金の金額が債権から直接控除されている場合には、その、貸倒引当金の金額を総資産の帳簿価額に加算することとなる。

(3) 控除所得税額

- ① みなし配当に係る源泉徴収税は、問題で与えられた金額を使用すること。
なお、区分は、所有期間が不要のため、「その他」の区分となる。
- ② D社株式は、計算期間の途中で追加取得を、E社株式は、計算期間の途中で取得をしているため、個別法と簡便法のいずれか有利な方を選択する。
なお、模範解答では、個別法と簡便法の両方を計算しているが、いずれも6カ月以上(計算期間の2分の1以上の期間)所有していないため、簡便法が有利となる。

問II

1. 問6について

- (1) 適格組織再編成が行われた場合でも、棚卸資産に係る評価方法を引き継ぐことはできない。
よって、甲社は、最終仕入原価法による原価法によって、棚卸資産の期末評価を行う。
- (2) 物価変動及び過剰生産を原因として時価が下落した場合、評価損の計上は認められない。
よって、H商品とI商品は、評価損の計上は認められない。
- (3) 季節商品の売れ残りで、今後通常の方法では販売できないと認められる場合には、評価損の計上が認められる。
よって、J商品は、評価損の計上が認められるが、損金算入が認められる金額は、簿価と時価の差額までである。
本問では、それ以上の金額を評価損として計上しているため、簿価と時価の差額を超える部分の金額は、損金不算入となる。

2. 問7について

- (1) 適格組織再編成が行われた場合、償却方法は、引き継ぐことはできないが、取得日は引き継ぐこととなる。よって、K建物は、旧定額法で償却を行うこととなる。
- (2) 耐用年数は、問題の指示に従い、乙社が償却限度額の計算の基礎としていた耐用年数を使用することから、K建物は50年、L機械装置は7年で償却を行う。
- (3) K建物は見積耐用年数を使用していないため、償却限度額の計算は、乙社の取得価額である(と考えられる)40,000,000円を基礎にして計算を行う。
- (4) 適格組織再編成が行われた場合、合併法人は、引継資産を被合併法人の合併直前の簿価で受け入れるが、この場合に、簿価よりも低い金額を受入価額とした場合には、簿価と受入価額との差額は、「その事業年度前の償却費として損金経理した金額」として取扱い、合併法人側で償却不足額が発生した場合には、当期認容の処理が発生することとなる。
しかし、本問では、K建物は償却超過額が発生するため、この取扱いは考慮しなくてよい。
- (5) 適格組織再編成が行われた場合、繰越償却超過額も引き継がれるため、L機械装置の償却限度額の計算は、受入価額 6,950,646円と繰越償却超過額68,400円の合計額 7,019,046円を基礎にして行う。
なお、償却保証額の計算の基礎となる金額は、乙社におけるL機械装置の取得価額13,500,000円を基礎にして行う。
- (6) 一括償却も引き継がれるため、器具備品は、甲社でも一括償却で損金算入限度額を計算する。
この場合に、適格組織再編成で引き継いだ一括償却資産の合併事業年度の損金算入限度額は次のとおりとなる。

$$\text{取得価額の合計額} \times \frac{\text{合併の日から期末までの月数}}{36}$$

よって、甲社では、6カ月分だけ、当期に損金算入することが認められる。

- (7) 一括償却資産に係る損金算入限度超過額も引継がれるため、甲社では当期認容の処理が行われる。

3. 問8について

- (1) Nは、合併により職務内容に変更が生じたため、臨時改定事由に該当し、改定前、改定後の各支給時期における各支給額がそれぞれ同額であることから、Nに対する給与は、定期同額給与に該当し、不相当に高額と認められる金額がないため、全額損金算入される。よって、調整すべき金額はない。
- (2) Oは、合併により職務内容に変更が生じていないため、臨時改定事由には該当しない。よって、給与改定は認められないことから、改定後の支給額のうち、改定前の支給額を超える部分の金額、すなわち、増額部分は、損金不算入となる。

4. 問9について

- (1) 適格合併が行われた場合、被合併法人が有する欠損金のうち、繰越控除がされていない部分の欠損金は、合併法人に引き継いで繰越控除の適用を受けることが認められる。この場合に、合併法人のいつの事業年度でその欠損金が生じたかの問題が発生するが、これは、被合併法人のその欠損金が生じた事業年度開始の日の属する合併法人の事業年度でその欠損金が生じたものとみなして、繰越控除を行うこととされている。
つまり、第11期の欠損金は、平成21年10月1日の属する甲社の事業年度、すなわち、平成22年3月期で生じた欠損金とみなして繰越控除を行うこととなる。

(2) 欠損金の繰越控除は、当期の開始の日前9年以内に開始した事業年度で生じた欠損金があれば、適用を受けることができる。

甲社における当期の開始の日は平成31年4月1日であることから、その9年前である平成22年4月1日以後に開始した事業年度の欠損金を当期において損金算入することが認められる。

そのため、被合併法人の第11期で発生した欠損金は、甲社の平成22年3月期で生じた欠損金として取扱われていることから、当期において控除することはできない。

(3) 上記(2)のより、被合併法人の第12期以降で発生した欠損金を、甲社において繰越控除することができるが、乙社の第13期、第15期、第19期、第20期において所得金額が生じていることから、第12期以降で発生した欠損金のうち、乙社の第13期、第15期、第19期、第20期において損金算入された金額がある場合には、その金額は、甲社において繰越控除することはできない。

この場合、欠損金の繰越控除は最も古いものから、その控除を行うが、第11期の欠損金は、乙社では第20期まで繰越が認められるため、まずは、第11期の欠損金を使用し、第11期の欠損金を使用しても所得金額に余りがあれば、第12期以降の欠損金を使用することとなる。

この時に、乙社は、資本金1億円を超えているため、所得金額控除限度額は、所得金額に控除限度割合を乗じた金額となる。この控除限度割合は、事業年度別に定められており、次のとおりとなっている。

事業年度開始日	控除限度割合
平成24年3月31日以前	100%
平成24年4月1日～平成27年3月31日	80%
平成27年4月1日～平成28年3月31日	65%
平成28年4月1日～平成29年3月31日	60%
平成29年4月1日～平成30年3月31日	55%
平成30年4月1日以降	50%

上記の表に当てはめると、控除限度割合は、第13期は100%、第15期は80%、第19期は55%、第20期は50%となる。

その控除限度割合を使用して所得金額控除限度額を計算すると、

第13期 2,200,000円

第15期 1,120,000円×80%＝ 896,000円

第19期 1,050,000円×55%＝ 577,500円

第20期 6,770,000円×50%＝ 3,385,000円

となり、合計が7,058,500円となる。

第11期の欠損金は8,800,000円あることから、第13期、第15期、第19期、第20期の欠損金の繰越控除額は、すべて第11期の欠損金を使用しており、さらに第11期の欠損金に余りが生じていることとなる。

第11期の欠損金は、甲社では繰越期限が切れているため、繰越控除ができず、第12期以降の欠損金は、乙社において繰越控除の対象にはしていないため、第12期以降に生じた欠損金は、すべて繰越控除を受けることが認められることとなる。

(4) 甲社も資本金が1億円を超えているため、所得金額控除限度額は、所得金額の50%相当額となる。