

第69回税理士試験 所得税法
角 解 説

〔第一問〕 — 50点 —

問1

事業所得を生ずべき事業の遂行上生じた債務について、債務免除を受けた場合の取扱いを問う問題である。よって、債務免除益が生じた場合の取扱い及び当該債務免除益が生じた場合の特例を解答することとなる。

問2

国外財産調書制度及び財産債務調書制度を問う問題であり、個別理論問題である。

国外財産調書及び財産債務調書については、「誰が」、「どのような場合に」、「何を記載して」、「いつまでに」、「どこに提出しなければならないか」を簡潔に示す必要があるため、解答例のとおり、当該事項に沿って解答することが望ましい。

なお、過少申告加算税や無申告加算税の加重措置については、細目論点であるため、5%加重される旨が解答できていれば加点項目である。

〔第二問〕 — 50点 —

問1

1 【資料Ⅰ】に関する留意事項

前提条件として次の事項を確認しておくこと。

(1) 甲は、創業当初より所轄税務署長から青色申告の承認を受けているため、青色申告者に該当する。

よって、青色申告の特典を受けることができ、本問では、次の特典を受けることができる。

- ① 青色申告特別控除（事業所得を有しているため、控除額は65万円）
- ② 中小事業者が機械等を取得した場合の特別償却
- ③ 中小事業者が機械等を取得した場合の所得税額の特別控除
- ④ 一括評価貸金に係る貸倒引当金

(2) 機械装置の減価償却方法について、平成10年より定率法を選択して適用していることから、平成19年3月31日以前に取得した機械装置は「旧定率法」、平成19年4月1日から平成24年3月31日に取得した機械装置は「250%定率法」、平成24年4月1日以後に取得した機械装置は「200%定率法」により、減価償却費の計算を行うこととなる。

(注) 本問では、「機械装置の減価償却方法について、平成10年より定率法を選択して適用していること」とあるため、すべての機械装置について、旧定率法又は定率法（取得日に応じて250%定率法又は200%定率法）を選定しているものとして取扱っている。なお、平成19年3月31日以前に取得した減価償却資産につき、旧定率法を選定している場合において、平成19年4月1日以後に取得した同種の減価償却資産につき、減価償却方法の届出をしていないときは、定率法（取得日に応じて250%定率法又は200%定率法）を選定したものとみなす取扱い（以下「みなし選定」という。）がある。

そのため、仮に平成10年時の選定時においてのみ償却方法の選定届出をしていた場合においても、みなし選定が適用され、結果的には、すべての機械装置について、旧定率法又は定率法（取得日に応じて250%定率法又は200%定率法）を選定しているものとして取扱うこととなる。

(3) 本年は、特定中小事業者が特定経営力向上設備等を取得した場合の特別償却又は所得税額の特別控除の要件を満たす設備の取得はないことから、当該特例の適用はない。

(4) 常時使用する従業員の数が3人いるため、給与等の引上げ及び設備投資を行った場合等の所得税額の特別控除の適用が想定されるが、問題の指示により、適用要件を満たしていないことから、当該特例の適用はない。

2 【資料Ⅱ】に関する留意事項

(1) 完成工事売上高に関する事項

① 基本的な完成工事売上高の計上時期（基通36-8、36-8の3）

請負による収入金額については、物の引渡しを要する請負契約にあっては、その目的物の全部を完成して相手方に引き渡した日が計上時期とされている。

ここで、目的物の全部を完成して相手方に引き渡した日とは、請負契約の内容が建設、造船その他これらに類する工事（以下この項において「建設工事等」という。）を行うことを目的とするものであるときは、その建設工事等の引渡しの日がいつであるかについては、例えば、作業を結了した日、相手方の受入場所へ搬入した日、相手方が検収を完了した日、相手方において使用収益ができることとなった日等当該建設工事等の種類及び性質、契約の内容等に応じその引渡しの日として合理的であると認められる日のうち、その者が継続して収入金額に計上することとしている日によるものとするものとされている。

以上の取扱いを前提に具体的な取扱いを考えると、次のとおりである。

(注1) なお、一の契約により多量に請け負った同種の建設工事等についてその引渡に依り工事代金等を収入する旨の特約若しくは慣習がある場合又は1個の建設工事等についてその完成した部分を引渡した都度その割合に応じて工事代金等を収入する旨の特約若しくは慣習がある場合には、その引き渡した部分に係る収入金額については、その特約又は慣習により相手方に引き渡した日が計上時期とされている。(以下「部分完成基準」という。)

(注2) 問題の指示より、工事の請負に係る収入金額及び費用の額は、工事進行基準の方法によらないことに留意すること。

② 具体的な取扱い

(a) A工事

本年中に工事を完了し、その目的物を相手方に引き渡していると考えられるため、工事契約金額の全額が本年分の事業所得の総収入金額に算入される。

(b) B工事

本年末現在で工事は未了であることから、その目的物を相手方に引き渡していると考えられないため、本年分の事業所得の総収入金額に算入される金額はない。

(c) C工事

本年末現在で工事は未了であることから、その目的物を相手方に引き渡していると考えられないため、本年分の事業所得の総収入金額に算入される金額はない。

(注1) 計上時期について

目的物を相手方に引き渡した日を「相手方が検収を完了した日」としている場合には、本年分の事業所得の総収入金額に算入することも考えられる。

しかし、本問におけるC工事は、目的物の全部が完成していないこと、計上基準を「相手方が検収を完了した日」としていることが明示されていないこと、また、納税者にとって有利な方法を選択する旨の指示があることから、未だ引き渡しが行われていないものとして、解答している。

(注2) 部分完成基準の適用について(参考：国税不服審判所～平成30年4月13日判決～)

国税不服審判所において、次のような判決がなされている。

請負による収益の額は、約した役務の全部を完了した日の属する事業年度の益金の額に算入するとした事例(平成23年4月1日から平成24年3月31日まで、平成26年4月1日から平成27年3月31日まで及び平成27年4月1日から平成28年3月31日までの各事業年度の法人税の各更正処分及び過少申告加算税の各賦課決定処分、平成27年4月1日から平成28年3月31日までの課税事業年度の地方法人税の更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分並びに平成23年4月1日から平成24年3月31日まで、平成24年4月1日から平成25年3月31日まで、平成26年4月1日から平成27年3月31日まで及び平成27年4月1日から平成28年3月31日までの各課税期間の消費税及び地方消費税の各更正処分並びに過少申告加算税の各賦課決定処分・全部取消し・平成30年4月13日判決)

《ポイント》

本事例は、原処分庁が、注文書等に記載された請負代金の支払条件である「検収に基づく出来高払い」の文言を誤って解し、請負による収益の額を部分完成基準により益金の額に算入すべきとした原処分の全部を取り消したものである

《要旨》

原処分庁は、請求人が元請先から請け負った各工事(本件各工事)に係る注文書及び注文請書には、請負代金の支払条件として、元請先の検収に基づく出来高払いによることとされていることから、法人税基本通達 2-1-9《部分完成基準による収益の帰属時期の特例》が定める特約又は慣習があり、出来高に応じた請求金額(本件各出来高請求金額)を出来高が検収された日の属する事業年度の益金の額に算入すべきである旨主張する。

しかしながら、本件各出来高請求金額は、本件各工事の工事監督者が本件各工事の出来高を査定したもので、本件各工事の出来高の請求書ではこの査定を「検収」と記載しているが、これは出来高の金額を確認する、あるいは出来高の金額の支払を認めるという意味で使用しているものであり、元請先が本件各出来高請求金額に相当する部分の完成を確認したものである。

そして、元請先は、工事の竣工検査における合格日(検査合格日)を検収日(引渡日)としているから、本件各工事はそれぞれの検査合格日に請求人の役務の提供が完了したと認められる。

したがって、本件各工事に係る収益は、法人税基本通達 2-1-5《請負による収益の帰属の時期》に定めるいわゆる工事完成基準により、本件各工事の請負代金の全額を本件各工事の検査合格日の属する事業年度の益金の額に算入すべきものである。

すなわち、慣習的に、毎月、出来高で請求する工事は、部分完成基準の適用はない。

これは、部分完成基準が「単位」ごとの完成工事で収益を認識しているためであり、出来高請求は一定の単位ごとではなく、工事が出来たところまでを月末締め等で請求する一種の前受金的性格（未成工事受入金）であり、その前受金を出来高で請求しているだけに過ぎず、完成を確認したのではない。

本間においては、C工事について、一の契約により多量に請け負った同種の建設工事等についてその引渡に依り工事代金等を収入する旨の特約若しくは慣習や1個の建設工事等についてその完成した部分を引き渡した都度その割合に応じて工事代金等を収入する旨の特約若しくは慣習がある旨の記載がなく、単に出来たところまでを請求しているだけで、目的物の全部を完成し、引き渡しをしている事実はないと考えられることから、部分完成基準の適用はないと思われる。

(d) D工事

本年中に工事を完了し、その目的物を相手方に引き渡していると考えられるため、工事契約金額の全額が本年分の事業所得の総収入金額に算入される。

(e) E工事

平成30年中に工事を完了し、その目的物を相手方に引き渡していると考えられるため、本年分の事業所得の総収入金額に算入される金額はない。

(2) 機械賃貸収入に関する事項

① 所得区分

「不動産」ではなく、「動産の賃貸収入」であり、建設機械賃貸業を営む者となるため、答案用紙に従い事業所得に区分する

② 計上時期（基通36-8）

(a) 基本的な機械賃貸収入の計上時期（基通36-8）

事業所得に区分される資産（金銭を除く。）の貸付けによる賃貸料でその年に対応するものに係る収入金額については、その年の末日（貸付期間の終了する年にあつては、当該期間の終了する日）が計上時期とされている。

(b) 具体的な取扱い

i F建設機械の賃貸収入

本年に対応する金額として、本年1月分から本年12月分を本年分の事業所得の総収入金額に算入する。

なお、当月分を翌月払いしているため、本年6月分の賃貸料の改定及び未収賃貸料が生じることに留意すること。

ii G建設機械の賃貸収入

本年に対応する金額として、本年3月分から本年12月分を本年分の事業所得の総収入金額に算入する。

(注) 本間においては、F建設機械の賃貸収入について、「後払い」を採用し、また、G建設機械の賃貸収入について、「一括払い」を採用していることから「支払日」を基準として計上する方法も考えられる。

しかし、当該「支払日」を基準として計上する方法は、不動産所得のみに認められた方法であることから、本間における建設機械の賃貸収入は、上記(a)のとおり、期間対応により本年分の事業所得の総収入金額を計算することとなる。

(3) 完成工事売上原価に関する事項

未成工事支出金は、その目的物の全部を完成して相手方に引き渡した日において、工事原価へ振り替えられる。

そのため、「平成30年末未成工事支出金残高+本年発生完成工事原価費用-本年末未成工事支出金残高」により、本年分に対応する完成工事売上原価を計算することができ、当該金額が本年分の事業所得の必要経費に算入される。

(4) 機械賃貸売上原価に関する事項

問題に記載されている金額が適正額として機械賃貸売上原価となり、本年分の事業所得の必要経費に算入される。

(5) 雑収入に関する事項

① H建設機械の下取り金額

H建設機械の下取りは、H建設機械の譲渡に該当するため、譲渡所得が生じることとなる。

なお、事業用資産であり、平成21年7月1日に取得したものを、本年に譲渡しているため、総合長期譲渡所得に区分される。

また、総合長期譲渡所得の金額の計算にあたっては、次の点に留意すること。

(a) 取得費（基通38-16）

譲渡直前の帳簿価額である1円が原則的な取得費となる。

ただし、土地建物等以外の資産（通常、譲渡所得の金額の計算上控除する取得費がないものとされる土地の地表又は地中にある土石等並びに借家権及び漁業権等を除く。）を譲渡した場合における譲渡所得の金額の計算上収入金額から控除する取得費は、当該収入金額の5%相当額とすることもできるため、いずれか有利な取得費を採用することとなる。

本間においては、収入金額の5%相当額とした方が、納税者にとって有利な方法であるため、収入金額の5%相当額が取得費となる。

(b) 内部通算

下記⑤のゴルフ会員権の譲渡により総合短期譲渡所得の計算上生じた損失の金額があるため、当該金額と内部通算を行う。

(c) 特別控除

内部通算後に特別控除が行われる。

なお、答案用紙には特別控除に関する欄が設けられていないため、特別控除のし忘れに留意すること。

② 外貨預金（投資目的）の利息及び為替差額

(a) 利息

利子所得に区分され、源泉分離課税される。

(注) 源泉所得税等控除後とあるため、239,055円は手取額が示されている。

そこで、当該金額を源泉徴収税率より割り戻せば、額面金額を計算することができる。

本問では、問題の指示より、源泉徴収所得税等の額には、住民税が含まれていないことから、割り戻すこととなる源泉徴収税率は、「15.315%」を基礎に計算することとなる。

しかし、「15.315%」を基礎に額面金額を計算しようとすると、端数が生じることとなり、住民税を含めた「20.315%」を基礎に額面金額を計算すると端数が生じないことから、出題者は、住民税を含めて源泉徴収が行われたものとして出題したものと考えられる。

(b) 為替差額

為替差損は、本年分の雑所得の必要経費に算入される。

なお、他の雑所得の金額と通算することは可能だが、それでも通算しきれない金額は、雑所得の金額の計算上生じた損失の金額であるため、他の所得と損益通算することができない。

③ 平成30年分所得税等還付金

還付未収金を回収したのみであり、所得に該当しない。

④ 平成30年分所得税等還付加算金（基通35-1(4)）

本年分の雑所得の総収入金額に算入される。

⑤ ゴルフ会員権譲渡収入

平成27年6月30日に取得したものを、本年10月15日に譲渡しているため、総合短期譲渡所得に区分される。

本問においては、当該ゴルフ会員権の譲渡について損失が生じているが、当該損失は、生活に通常必要でない資産の損失に該当するため、他の所得と損益通算することができない。

ただし、他の総合譲渡所得の金額とは通算することができるため、本問においては、上記①のとおり、H建設機械の下取り（譲渡）による所得と内部通算を行うこととなる。

⑥ ネットオークション収入

生活に通常必要な動産（1個又は1組の価額が30万円を超える貴石等、書画、ことう及び美術工芸品を除く。）の譲渡に該当するため、所得が生じた場合には、当該所得は非課税、損失が生じた場合には、当該損失はないものとみなされる。

本問では、取得価額が不明であることから、概算取得費が適用され、所得が生じていることから、当該所得が非課税となる。

(6) 租税公課に関する事項

① 所得税等の本年分の第1期予定納税額及び所得税等の本年分の第2期予定納税額

確定申告の際に、前払いした所得税等の額として精算される。

② 個人事業税の本年分の第1期納税額及び個人事業税の本年分の第2期納税額（基通37-6(3)）

事業税は、賦課課税方式による租税であり、納期が分割して定められているものであるため、各納期の税額をそれぞれ納期の開始の日又は実際に納付した日の属する年分の必要経費に算入することができる。

本問では、未払いの状態である旨の指示もないことから、いずれの方法によった場合であったとしても本年分の事業所得の必要経費に算入される。

(注) 事業税は、原則として8月、11月の年2回（第1期納期限8月31日、第2期納期限11月30日）に納付が行われる。

当該納付にあたっては、8月に都税事務所・支庁等から納税通知書が送付される。

③ 工事請負契約に貼付した収入印紙代

土木工事業を営む上で必要な費用であり、資産の取得に係る租税公課及び必要経費不算入となる租税公課に該当しないため、本年分の事業所得の必要経費に算入される。

④ 交通反則金

業務上の車両運転に係るものであっても、交通反則金は、過料に該当するため、事業所得の必要経費に算入されない。

(7) 貸倒引当金に関する事項

① 貸倒引当金戻入

平成30年分において繰入れた貸倒引当金 401,500円は、本年において戻入を行う。

② 貸倒引当繰入額

(a) 対象債権

個別評価貸金等に該当するような事由は生じていないため、一括評価貸金に係る貸倒引当金の繰入を行うこととなる。

なお、対象債権は、事業の遂行上生じた売掛金、貸付金その他これらに準ずる金銭債権であるため、上記(1)で既に完成工事売上高が計上されているもののうち、本年末までに入金が進んでいないもの及び上記(2)②(b) i の未収賃料料が対象債権となる

本間においては、既に完成工事売上高が計上されている次の工事のうち、入金が済んでいない次の金額及び上記②(b) i の未収賃貸料40万円が対象債権となる。

| | |
|-----|---|
| i | A工事 |
| | 24,000,000円(工事未収入金) - 8,000,000円(契約時入金額) - 8,000,000円(中間時入金額) = 8,000,000円 |
| ii | D工事 |
| | 17,000,000円(工事未収入金) - 8,500,000円(中間時入金額) - 8,500,000円(本年入金額) = 0円 |
| iii | E工事 |
| | 7,000,000円(工事未収入金) - 7,000,000円(本年入金額) = 0円 |
| iv | i～iiiの計 |
| | 8,000,000円 |
| ※ | B工事、C工事は、完成工事売上高を計上していないため、入金があった金額は「未成工事受入金」となる。 当該「未成工事受入金」は、前受金に該当する。 |

(b) 繰入額

実質的に債権とみられないものの額の計算に関する資料について、簡便法に関する資料がないことから、原則法により、実質的に債権とみられないものの額を計算する。

本間においては、売上先であるX社に対して債権である工事収入金 8,000,000円と債務である未成工事受入金 7,500,000円が生じているため、当該金額のうちいずれか少ない金額である 7,500,000円が実質的に債権とみられないものの額に該当するため、「 $(8,000,000円 + 400,000円 - 7,500,000) \times 5.5\% = 49,500円$ 」が繰入額となる。

3 【資料Ⅲ】に関する留意事項

- (1) 中小事業者が機械等を取得した場合の特別償却又は中小事業者が機械等を取得した場合の所得税額の特別控除の適用要件
建設機械について、中小事業者が機械等を取得した場合の特別償却又は中小事業者が機械等を取得した場合の所得税額の特別控除の適用を受けるためには、次の要件を満たす必要がある。

- | | |
|---|--|
| ① | 中小事業者(常時使用する使用人の数が1,000人以下の個人)である青色申告者であること。 |
| ② | 取得等した建設機械は、製作の後事業の用に供されたことのないもの又は製作したものであること。(新品のもの) |
| ③ | 取得等した建設機械の取得価額が1台又は1基で160万円以上であること。 |
| ④ | 取得等した建設機械を指定事業の用に供していること。 |
| ⑤ | 確定申告書を提出し、かつ、一定書類の添付等を行っていること。 |

本間においては、上記の適用要件を満たす建設機械について、中小事業者が機械等を取得した場合の特別償却又は中小事業者が機械等を取得した場合の所得税額の特別控除の適用が想定される。

- (2) 減価償却費の計算及び中小事業者が機械等を取得した場合の特別償却又は中小事業者が機械等を取得した場合の所得税額の特別控除の適用の有無に関する留意点

① F建設機械

(a) 減価償却費の計算

平成24年4月1日以後取得の機械装置であり、甲が定率法を選定しているため200%定率法により減価償却費の計算を行う

- (b) 中小事業者が機械等を取得した場合の特別償却又は中小事業者が機械等を取得した場合の所得税額の特別控除の適用の有無
本年において取得したものではなく、また、下記②のG建設機械と同様に指定事業の用に供されていないため適用なし。

② G建設機械

(a) 減価償却費の計算

平成24年4月1日以後取得の機械装置であり、甲が定率法を選定しているため200%定率法により減価償却費の計算を行う

- (b) 中小事業者が機械等を取得した場合の特別償却又は中小事業者が機械等を取得した場合の所得税額の特別控除の適用の有無
本間においては、物品賃貸業の用に供されているため、上記(1)の適用要件のうち、④を満たさないことから適用なし。

(注) 指定事業

製造業、建設業、農業、林業、漁業、水産養殖業、鉱業、卸売業、道路貨物運送業、倉庫業、港湾運送業、ガス業、小売業、料理店業その他の飲食店業(料亭、バー、キャバレー、ナイトクラブその他これらに類する事業を除く。)、一般旅客自動車運送業、海洋運輸業及び沿海運輸業、内航船舶貸渡業、旅行業、こん包業、郵便業、情報通信業、駐車場業、損害保険代理業、学術研究、専門・技術サービス業、宿泊業、洗濯・理容・美容・浴場業、その他の生活関連サービス業、映画業、教育、学術支援業、医療、福祉業、協同組合及びサービス業(廃棄物処理業、自動車整備業、機械等修理業、職業紹介・労働者派遣業、その他の事業サービス業)

※ 不動産業、物品賃貸業、電気業、水道業、娯楽業（映画業を除く。）等は対象にならない。
また、性風俗関連特殊営業に該当する事業も対象とならない。

③ H建設機械

(a) 減価償却費の計算

平成19年4月1日から平成24年3月31日までに取得した機械装置であり、甲が定率法を選定しているため250%定率法により減価償却費の計算を行う、

ただし、平成30年末日までに備忘価額である1円まで償却しているため、本年において計上する減価償却費はない。

(b) 中小事業者が機械等を取得した場合の特別償却又は中小事業者が機械等を取得した場合の所得税額の特別控除の適用の有無
本年において取得したのではなく、仮に適用があったとしても繰越は翌年のみ認められているため、本年には関係ない。

④ I建設機械

(a) 取得価額（基通49-30の10）

所有権移転リース取引に該当するため、原則として支払うべきリース料の合計額が取得価額となる。

ただし、そのリース料の額の合計額のうち利息相当額から成る部分の金額を合理的に区分することができる場合には、当該リース料の額の合計額から当該利息相当額を控除した金額を当該リース資産の取得価額とすることができる。

本問においては、当該ただし書きの方法を採用する旨の指示があるため、リース料の額の合計額から利息相当額を控除した金額がI建設機械の取得価額となる。

(b) 減価償却費の計算

平成24年4月1日以後取得の機械装置であり、甲が定率法を選定しているため200%定率法により減価償却費の計算を行う
なお、所有権移転リース取引に該当するため、通常の資産と同様に減価償却費の計算を行う。

(c) 中小事業者が機械等を取得した場合の特別償却又は中小事業者が機械等を取得した場合の所得税額の特別控除の適用の有無
上記(1)の適用要件のすべてを満たすため、適用がある。

なお、問題の指示より、中小事業者が機械等を取得した場合の特別償却又は中小事業者が機械等を取得した場合の所得税額の特別控除の両規定が適用可能な場合は、特別償却を適用するものとするものとされているため、特別償却（取得価額×30%）を適用する。

④ J建設機械

(a) 取得価額（基通49-30の10）

所有権移転外リース取引に該当するため、支払うべきリース料の合計額が原則として取得価額となる。

ただし、そのリース料の額の合計額のうち利息相当額から成る部分の金額を合理的に区分することができる場合には、当該リース料の額の合計額から当該利息相当額を控除した金額を当該リース資産の取得価額とすることができる。

本問においては、当該ただし書きの方法を採用しない旨の指示があるため、リース料の額の合計額がJ建設機械の取得価額となる。

(b) 減価償却費の計算

所有権移転外リース取引に該当するため、リース期間定額法により減価償却費の計算を行う。

リース期間定額法は、「リース資産の取得価額×業務月数/リース期間」により計算される。

(c) 中小事業者が機械等を取得した場合の特別償却又は中小事業者が機械等を取得した場合の所得税額の特別控除の適用の有無
上記(1)の適用要件のすべてを満たすため、適用がある。

なお、問題の指示より、中小事業者が機械等を取得した場合の特別償却又は中小事業者が機械等を取得した場合の所得税額の特別控除の両規定が適用可能な場合は、特別償却を適用するものとするものとされているが、所有権移転外リース取引については、特別償却を適用することができないため、中小事業者が機械等を取得した場合の所得税額の特別控除を適用することとなる。

当該特例における所得税額の特別控除額は、次の算式により計算される。

次のいずれか少ない金額

- i 対象資産の取得価額×7%
- ii その年分の調整前事業所得税額(注)×20%

(注) 調整前事業所得税額は、次の算式により計算した金額である。

$$\left\{ \begin{array}{l} \text{課税総所得金額} \\ \text{に係る所得税額} \end{array} - \begin{array}{l} \text{配当} \\ \text{控除額} \end{array} \right\} \times \frac{\text{事業所得の金額}}{\text{利子、配当、不動産、事業、給与、総合譲渡（長期は1/2）、一時(1/2)、雑の各所得金額の合計額（黒字の金額のみ）}}$$

⑤ K建設機械

(a) 耐用年数

法定耐用年数を全部経過したものに係る中古資産の耐用年数は「法定耐用年数×20%」により計算される。

なお、当該算式により計算された年数に1年未満の端数があるときは、切り捨てること及びその年数が2年に満たない場合には2年とすることに留意すること。

(b) 減価償却費の計算

平成24年4月1日以後取得の機械装置であり、甲が定率法を選定しているため200%定率法により減価償却費の計算を行う

(c) 中小事業者が機械等を取得した場合の特別償却又は中小事業者が機械等を取得した場合の所得税額の特別控除の適用の有無
本間においては、平成21年9月に製作され事業の用に供されたものを中古で取得しているため、上記(1)の適用要件のうち、②を満たさないことから適用なし。

(3) 銀行への支払利息の金額及びファイナンス会社への支払額のうち支払利息として処理すべき金額
問題の指示より、損益計算書のその他経費に適正に計上されているため、何ら処理する必要はない。

4 【資料Ⅳ】に関する留意事項

(1) 医療費控除

① 医療費の範囲及び計上時期

「甲の診療費・治療費及び治療に必要な医薬品の購入額の合計額」、「甲の長女の不正咬合の歯列矯正代金」、「甲の母の訪問看護費用」は、医師又は歯科医師による診療又は治療の対価、治療又は療養に必要な医薬品の購入の対価、介護保険サービスの対価に該当するため、医療費控除の対象となる。

なお、クレジットカード払いした医療費は、診療を行った際に信販会社から病院に対して支払いが行われており、患者と医療機関との間では、医療費の支払いが済んでいるため、診療を行った年分の医療費控除の対象となる。

② 医療費控除額

問題の指示より、医療費控除の特例(セルフメディケーション税制)の適用は考慮しないがよいこととされているため、原則的な計算方法により医療費控除額を計算することとなる。

(2) 社会保険料控除

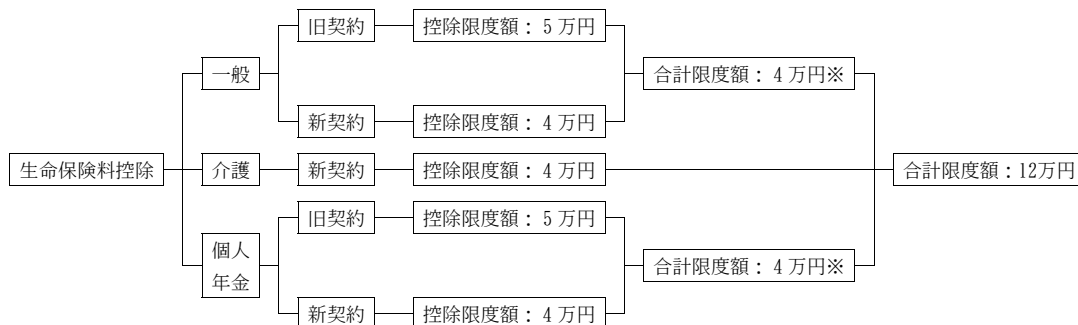
国民健康保険料、国民年金保険料、国民年金基金保険料が社会保険料控除の対象となる。

(3) 生命保険料控除

各種限度額があるため、当該限度額に留意すること。具体的には、次のとおりである。

なお、本間では契約年が示されているため、当該契約年に基づき、旧契約か新契約かを判断することとなる。

旧契約は「平成23年12月31日以前契約」、新契約は「平成24年1月1日以後契約」である。



※ 旧生命保険料のみを申告する場合は、控除限度額を5万円までとして計算することができる。

(4) 地震保険料控除

地震保険料の全額(50,000円限度)が、地震保険料控除として控除される。

(5) 寄附金

① 学校の入学に関するもの

学校の入学に関する寄附金は、寄附金控除及び公益社団法人等寄附金特別控除の対象とならない。

② 上記①以外

問題の指示より、寄附先がその運営組織及び事業活動が適正であること並びに市民から支援を受けていることにつき要件を満たしていることとされているため、寄附金控除又は公益財団法人等寄附金特別控除のいずれかの適用を受けることができる。

本間においては、どちらを選択しても所得税の計算結果が同様となることから、解答では住民税への計算を考慮して、寄附控除を選択している。

(注) 寄附控除を選択した場合、住宅借入金等特別控除額の控除不足額が多く生じ、納税者にとって有利な方法と考えられる。

- (6) 住宅借入金等特別控除額(措通41-16)
- 対象となる借入金を借り換えた場合には、新たな借入金が当初の借入金を消滅させるためのものであることが明らかである等の要件を満たすときは、借り換え後の借入金を基礎に適用が受けられる。
- なお、借り換え後の借入金については、M銀行から引き継がれた部分と新規の借入金部分が混在しているため、按分計算をし、M銀行から引き継がれた部分を計算した上で、住宅借入金等特別控除額を計算すること。
- (注) 本問においては、居住年が平成25年であり、認定住宅の新築等を行っていることから、住宅借入金等特別控除額の限度額が30万円となる。居住年に応じて限度額等が異なるため、留意してほしい。
- (7) 人的控除
- ① 甲の妻
- 合計所得金額が38万円を超えるため、同一生計配偶者に該当しない。
- ただし、甲の妻とは生計を一にしており、甲の合計所得金額が1,000万円以下、甲の妻の合計所得金額が123万円以下であるため、配偶者特別控除の適用がある。配偶者特別控除額は、甲の合計所得金額及び甲の妻の合計所得金額に応じて算定されるため、与えられた速算表により計算すること。
- ② 甲の長女
- 甲の長女とは生計を一にしており、甲の長女の合計所得金額が38万円以下であるため、扶養控除の適用がある。
- なお、年齢が16歳であるため、扶養控除額は38万円となる。
- ③ 甲の母
- 甲の母とは生計を一にしており、甲の母の合計所得金額が38万円以下であるため、扶養控除の適用がある。
- なお、年齢が75歳であり、甲と同居しているため、扶養控除額は58万円となる。
- (注) 甲の母が本年において支給を受けた遺族厚生年金は、非課税となる。

問2

1 乙の計算に関する留意事項

(1) 前提条件及び青色申告特別控除

前提条件として次の事項を確認しておくこと。

- ① 乙は、平成5年分以降の所得税等について、所轄税務署長から青色申告の承認を受けているため、青色申告者に該当する。
- よって、青色申告特別控除の適用があり、事業を営む者に該当するため、青色申告特別控除額は65万円となる。
- (注) 乙の所有する賃貸不動産は、【資料Ⅲ】において「貸室12室分」や「30台分」の指示があることから、形式基準により事業と称する程度の規模により不動産賃貸業を行っているものとして解答している。
- ② 乙は、建物及び建物附属設備の減価償却方法について、不動産賃貸業務開始当初より定率法による届出書を適法に所轄税務署長に提出していることから、次のとおりとなる。
- (a) 平成10年3月31日以前に取得した建物及び建物附属設備 … 「旧定率法」
- (b) 平成10年4月1日から平成19年3月31日以前に取得した建物 … 「旧定額法」
- (c) 平成10年4月1日から平成19年3月31日以前に取得した建物附属設備 … 「旧定率法」
- (d) 平成19年4月1日以後に取得した建物 … 「定額法」
- (e) 平成19年4月1日から平成24年3月31日以前に取得した建物附属設備 … 「250%定率法」
- (f) 平成19年4月1日から平成24年3月31日以前に取得した建物附属設備 … 「200%定率法」
- (g) 平成28年4月1日以後に取得した建物附属設備 … 「定額法」

(2) 不動産賃貸業に関する留意事項

- ① 不動産賃貸収入
- 全額が本年分の不動産所得の総収入金額に算入される。
- ② 諸経費及び固定資産税
- 諸経費750,000円は、全額本年分の不動産所得の必要経費に算入される。
- なお、固定資産税については、乙の死亡日において納税通知書が乙に対して交付されていないことから、死亡日までに納税通知という給付すべき原因となる事実が発生しておらず、また、金額も確定しないため、乙の本年分の不動産所得の必要経費に算入することができない。
- (注) 当該固定資産税については、相続人に対して納税通知書が交付(賦課決定)されるため、相続人において固定資産税を不動産所得の必要経費に算入することが考えられるが、丙の不動産所得の計算においては、「1の損益計算書の金額は、適正な金額である(減価償却費も適正に計上している。)」とあるため、当該損益計算書の金額に含まれているものとして解答している。
- ③ 減価償却費
- (a) 建物(Aアパート)
- 平成10年3月31日以前に取得した建物であるため、旧定率法により減価償却費の計算を行う。

なお、乙の準確定申告における不動産所得の金額の計算を行っているため、本年1月1日から死亡日までの期間の減価償却を計上することに留意すること。

(b) 建物附属設備（Aアパート電気・給排水設備等）

平成10年3月31日以前に取得した建物附属設備であるため、旧定率法により減価償却費の計算を行う。

ただし、平成30年末日までに備忘価額である1円まで償却しているため、本年において計上する減価償却費はない。

(c) 建物（Bマンション 301号室）

平成10年4月1日から平成19年3月31日以前に取得した建物であるため、旧定額法により減価償却費の計算を行う。

なお、乙の準確定申告における不動産所得の金額の計算を行っているため、本年1月1日から死亡日までの期間の減価償却を計上することに留意すること。

(d) 建物附属設備（Bマンション 301号室電気・給排水設備等）

平成10年4月1日から平成19年3月31日以前に取得した建物附属設備であるため、旧定率法により減価償却費の計算を行う

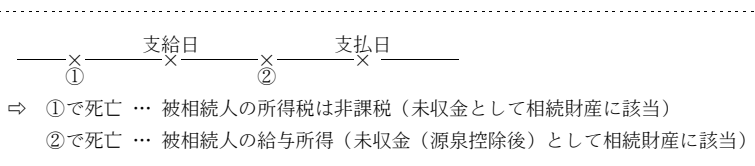
なお、本問においては、償却累積額が取得価額の5%相当額に達しているため、「取得価額×5%」について5年間の均等償却を行うこととなり、当該均等償却の計算においても、乙の準確定申告における不動産所得の金額の計算を行っているため本年1月1日から死亡日までの期間の減価償却を計上することに留意すること。

(3) その他の所得に関する事項

① 役員報酬（基通9-17、36-9(1)、相基通3-32、3-33）

給与所得の収入金額計上時期は、原則として支給日である。

当該前提を踏まえて死亡後に支給される給与及び賞与の取扱いをまとめると次のとおりとなる。



よって本問の場合には①に該当する本年2月分は、被相続人において所得税は非課税となり、相続人においては、相続税の課税対象となるため非課税となる。

それに対して支給日が到来している本年1月分は、被相続人において給与所得の収入金額に算入される。

(注1) 支給日前に死亡した場合における給与及び賞与については、次の理由から被相続人において課税されない。

(a) 被相続人の準確定申告において死亡退職金の場合は、課税されないにもかかわらず、死亡給与及び賞与は課税されることは不合理である。

(b) 死亡時に被相続人には、具体的な請求権が全くないにもかかわらず、被相続人に所得税課税をすることに合理性がない

(注2) 支給日前に死亡した場合における給与及び賞与（賃金債権）については、一般的に相続人が相続により承継するものとされるといわれていることから、本来の相続財産として相続税の課税対象となる。

② 未支給年金

年金を受けている者が死亡した場合には、年金を受ける権利が消滅する。

ただし、年金を受けている者が死亡したときにまだ受け取っていない年金や、死亡した日より後に振込みされた年金のうち、死亡した月分までの年金については、未支給年金としてその者と生計を一にする遺族（配偶者→子→父母→孫→祖父母→兄弟姉妹→その他の3親等内の親族の順位で受け取る）が受け取ることができる。

当該未支給年については、国民年金法第19条及び厚生年金保険法第37条において「その者の配偶者、子、父母、孫、祖父母、兄弟姉妹又はこれらの者以外の三親等内の親族であつて、その者の死亡の当時その者と生計を同じくしていたものは、自己の名で、その未支給の年金の支給を請求することができる」とあり、民法と異なる一定の遺族に、原始的に年金給付に係る請求権があるため、被相続人の本来の財産とならず、その年金を受給した相続人の一時所得となる。

③ 死亡退職金

(a) 被相続人における取扱い（基通9-17）

死亡退職金については、上記①と同様に死亡後に支給期が到来するものであるため、非課税となる。

これは、死亡時に被相続人には、具体的な請求権が全くないにもかかわらず、被相続人に所得税課税をすることに合理性がないこと及び死亡退職金（退職金債権）が一般的に遺族等が原始的に取得するものといわれていることから、被相続人に帰属する金額はないものとして課税がされない。

(b) 相続人における取扱い（基通9-17、34-2）

相続人においては、上記(1)の考え方を踏まえれば、相続人が原始取得した金銭は、営利を目的とする継続的行為から生じた所得以外の所得であり、労務その他の役務又は資産の譲渡の対価としての性質を有しない一時の所得であるため、一時所得として課税される。

ただし、相続税法においては、死亡退職金について民法上の相続財産には該当しないものの、被相続人の生前における労働があり、かつ、被相続人の死亡により取得するものであれば、民法上の相続財産と同様の経済的価値があることから、税負担公平の見地から相続税法の擬制により被相続人の死亡後3年以内に支給が確定した退職金について相続税課税をすることとされている。

この場合においては、所得税課税及び相続税課税を行うと同様の金銭の受贈に対して2重課税が生じるため、所得税法においては非課税としている。

2 丙の計算に関する留意事項

(1) 前提条件及び青色申告特別控除

前提条件として次の事項を確認しておくこと。

- ① 丙は、法定期限までに所轄税務署長へ青色申告の申請はしていないため、青色申告者に該当しない。
よって、青色申告特別控除の適用はない。
- ② 丙は、建物及び建物附属設備の減価償却方法について、特に償却方法の届出を行っていないことから法定償却方法により減価償却費の計算を行う。

そのため、定額法により減価償却費の計算を行うこととなる。

(注) 相続により取得した資産については、償却方法の引継ぎが行われない。

よって平成19年4月1日以後取得(相続)した資産として取扱うこととなる。

(2) 不動産賃貸業に関する留意事項

- ① 本年2月15日から遺産分割協議成立日(本年11月25日)までの期間における取扱い

(a) 未分割の間の収入及び費用の帰属

分割協議が調わないときの不動産賃貸業に係る賃貸料及び当該賃貸料に係る費用については、所有権の帰属が確定しないため、共同相続人の法定相続分(指定相続分がある場合には、指定相続分)に従って申告を行う。(管理者や費用負担者を問わない。)

これは、相続開始時から遺産分割までの間に生じた賃貸料は、被相続人の遺産ではなく各共同相続人がその相続分に応じて分割単独債権として確定的に取得するものであると考えられるためである。

(b) 本間における具体的な取扱い

本年2月15日から遺産分割協議成立日(本年11月25日)までの期間に生じた不動産賃貸業に係る収入及び費用のうち、丙の法定相続割合である25%に対応する金額を丙の本年分の不動産所得の総収入金額及び必要経費に算入する。

なお、減価償却費の計算については、次の点に留意すること。

i 建物(Aアパート)

平成19年4月1日以後に取得(相続)した建物であるため、定額法により減価償却費の計算を行う。

なお、減価償却費の計算においては、相続開始日からの減価償却費を計算することから月数按分を忘れないこと。

また、上記(a)のとおり、共同相続人の法定相続分に従って申告することから、法定相続割合を乗ずる点に留意すること。

ii 建物附属設備(Aアパート電気・給排水設備等)

平成28年4月1日以後に取得(相続)した建物附属設備であるため、定額法により減価償却費の計算を行う。

ただし、平成30年末日までに備忘価額である1円まで償却しているため、本年において計上する減価償却費はない。

iii 建物(Bマンション 301号室)

平成19年4月1日以後に取得(相続)した建物であるため、定額法により減価償却費の計算を行う。

なお、減価償却費の計算において、相続開始日からの減価償却費を計算することから月数按分を忘れないこと。

また、上記(a)のとおり、共同相続人の法定相続分に従って申告することから、法定相続割合を乗ずる点に留意すること。

iv 建物附属設備(Bマンション 301号室電気・給排水設備等)

平成28年4月1日以後に取得(相続)した建物附属設備であるため、定額法により減価償却費の計算を行う。

なお、減価償却費の計算においては、計算された減価償却費が相続時の未償却残額を上回るため、相続時の未償却残額に法定相続割合を乗じた金額から1円を控除した金額が、建物附属設備(Bマンション 301号室電気・給排水設備等)の本年分の不動産所得の必要経費に算入される減価償却費となる。

(注) 旧定額法又は旧定率法適用資産ではないため、均等償却の計算は行われないことに留意すること。

- ② 遺産分割協議成立日(本年11月25日)から本年末日までの期間における取扱い

(a) 分割協議後における収入及び費用の帰属

分割協議が成立した後においては、分割後の不動産賃貸業に係る賃貸料及び費用は、その資産を取得した者である丙に帰属する。

(b) 本間における具体的な取扱い

遺産分割協議成立日(本年11月25日)から本年末日までの期間に生じた不動産賃貸業に係る収入及び費用の全額を丙の本年分の不動産所得の総収入金額及び必要経費に算入する。

なお、減価償却費の計算については、「1」の損益計算書の金額は、適正な金額である（減価償却費も適正に計上している。）とあるため、当該損益計算書の内容に含まれているものとして解答している。

③ 遺産分割協議が調わない場合の留意点

- (a) 分割協議の結果法定相続分又は指定相続分と異なることとなった場合においても、未分割の間の収益の帰属について、修正申告や更正の請求を行うことはできない。

これは、次の最高裁判決の考え方が根拠となる。

「遺産は相続人が数人あるときは、相続開始から遺産分割までの間、共同相続人の共有に属するものであるから、この間に遺産である賃貸不動産を使用管理した結果生ずる金銭債権たる賃料債権は、遺産とは別個の財産というべきであって、各共同相続人がその相続分に応じて分割単独債権として確定的に取得するものと解するのが相当である。遺産分割は、相続開始の時にさかのぼってその効力を生ずるものであるが、各共同相続人がその相続分に応じて分割単独債権として確定的に取得した賃料債権の帰属は、後にされた遺産分割の影響を受けないものというべきである。」（最高裁平成17年9月8日判決）

- (b) 相続人間で分割協議までの賃貸料の精算をした場合には、上記(a)で述べたとおり、賃料債権が遺産とは別の分割単独債権であるため、その賃料債権を収受した者から不動産を取得した者への贈与となる。

ただし、当該賃料債権の精算分を相続人間において「代償財産」とする場合（分割協議書で明確に示す必要がある。）には、贈与にはならない。

- (c) 事業から生ずる収益の帰属について、未分割の間の収益の帰属は、事業承継者又は事業を経営していると認められる者となり、基本的には法定相続分等での按分を行わない。

これは、不動産所得のような相続財産から自動的に果実（収益）が生ずるのではなく、実際に事業を行っている者の計算と危険負担において行われているためである。

(3) その他の所得に関する事項

① 給与収入及び役員報酬

本年において支給を受けたY社からの給与収入及びY社の子会社Z社からの役員報酬は、いずれも給与所得の収入金額に算入される。

② Bマンション 301号室からDアパートへの買換え

問題の指示より、事業用資産の買換えの特例の要件を満たしているため、当該特例の適用をして譲渡所得の金額の計算を行う計算方法は、次のとおりであり、本問においては、下記(a)の方法により譲渡所得の金額の計算を行う。

(a) 譲渡資産の譲渡対価（A） ≤ 買換資産の取得価額の場合（B）

- ① 収入金額 $(A) \times 20\% = \times \times$
 ② 取得費・譲渡費用 $(\text{譲渡資産の取得費} + \text{譲渡費用}) \times 20\% = \times \times$
 ③ ① - ② = $\times \times$

(b) 譲渡資産の譲渡対価（A） > 買換資産の取得価額の場合（B）

- ① 収入金額 $(A) - (B) \times 80\% = \times \times$
 ② 取得費・譲渡費用
 $(\text{譲渡資産の取得費} + \text{譲渡費用}) \times \frac{\text{①の収入金額}}{(A)} = \times \times$
 ③ ① - ② = $\times \times$

(注1) 譲渡資産の取得費については概算取得費の適用あり。

(注2) 譲渡資産が2以上ある場合には、譲渡資産の譲渡対価の合計額により行う。（措通37-25）

なお、Bマンション 301号室の譲渡に当たっての取得費「40,637,334円」は、Bマンション 301号室の建物部分の取得費相当額（42,280,000円 - 231,000円（乙計上減価償却費） - 1,283,334円（相続人計上減価償却費） - 70,000,000円 × 0.022 × 1/12（丙計上本年12月分減価償却費） = 40,637,332円）であり、当該Bマンション 301号室の土地の取得価額やBマンション 301号室の電気・給排水設備等の取得費が含まれていない。

ただ、通常Bマンション 301号室の建物部分を単体で譲渡することは考えられないことから、解答においては、当該Bマンション 301号室の土地の取得価額やBマンション 301号室の電気・給排水設備等の取得費も含めて当該譲渡に係る取得費を計算している。出題者がそこまで意図して出題しているとは考えられないため、取得費も含めても含めなくても合否には影響がないと思われる。

(注) 不動産売買の際に、売買当事者の合意に基づき固定資産税等の未経過分を買主が負担する場合の精算金は、地方公共団体に對して納付すべき固定資産税そのものではなく、私人間で行う利益調整のための金銭の授受であるため、譲渡対価の一部を構成するものとして取扱う。

よって、受領した固定資産税相当額の精算金は、譲渡対価として総収入金額に含まれる。

③ 発行法人に対する非上場株式の譲渡

相対取引により発行会社であるX社に対して非上場株式を譲渡しているため、原則としてみなし配当が生じることとなる。ただし、次の要件を満たす場合はみなし配当は認識されず、譲渡所得等の収入金額とみなすこととなる。

- | |
|--|
| <ul style="list-style-type: none">(a) 相続又は遺贈により取得した非上場株式であること。(b) 上記(1)の相続等につき相続税法の規定により納付すべき相続税額があること。(c) 上記(1)の相続等に係る相続税の申告期限(10月以内)から3年以内に、上記(1)の非上場株式を、発行会社に対して譲渡していること。(d) 譲渡日まで「相続財産に係る非上場株式をその発行会社に譲渡した場合のみなし配当課税の特例に関する届出書」を提出していること。 |
|--|

本問においては、上記(a)及び(c)の要件を満たすことが確認できるが、上記(b)及び(d)の要件を満たすことが確認できない。

ただし、多くの不動産や非上場株式を相続していること、相続税額の取得費加算は考慮しない旨の指示があてられていることから相続税法の規定により納付すべき相続税額があるものと考え、上記(b)の要件は満たすものとし、また、納税者にとって有利な方法を選択する旨の指示があることから、上記(d)の要件も満たすものとして、本問においては、みなし配当を認識しないこととしている。