

第75回税理士試験 法人税法
解 説

〔第一問〕

問1

変動対価に関する取扱いが問われている。

会計上適用される収益認識基準では、収益の額となる取引価格とは、財又はサービスの顧客への移転と交換に企業が権利を得ると見込む対価の額（ただし、第三者のために回収する額を除く。）をいうこととされている（収益認識基準47）。取引価格を算定する際には、変動対価等の全ての影響を考慮することとされている（収益認識基準48）。顧客と約束した対価のうち変動する可能性のある部分を「変動対価」といい、契約において、顧客と約束した対価に変動対価が含まれる場合、財又はサービスの顧客への移転と交換に企業が権利を得ることとなる対価の額を見積ることとされている（収益認識基準50）。変動対価が含まれる取引の例として、値引き、リベート、返金、インセンティブ、業績に基づく割増金、ペナルティー等の形態により対価の額が変動する場合や、返品権付きの販売等がある（収益認識基準適用指針23）。また、対価の回収が見込まれないことも変動対価の要素となることがある（収益認識基準適用指針設例2）。収益認識基準では、このような対価の変動の影響を考慮して取引価格を算定し、その算定した取引価格をもとに収益を認識することから、会計上認識する収益の額は、契約上の対価の額から、値引き、リベート、返金、インセンティブ等及び返品権付きの販売等による対価の変動の影響分が控除される（場合によっては対価の額に加算される）こととなる。

一方、法人税法上は、収益認識基準が適用される以前は、時価で収益を認識し、前期以前において収益計上した売上高等についてその後値引き等の事実が生じたため既往に計上した収益について修正を要することになった場合においても、既往に遡りて課税を修正することはせずに、値引き等を行うことが確定した事業年度の損金として計算することとしていた。

しかし、収益認識基準が導入されたことに伴い、税務上も、平成30年度税制改正において、新基準に対応するため、収益の額として益金の額に算入する金額に関する通則的な規定が設けられた。この規定は、収益の額の算定上、値引きや割戻しは、取引対象資産の時価をより正確に反映するための手続と考えることができるため、客観的に見積もられた金額を控除した金額についても資産の引渡し時の価額に反映することとする一方で、対価の回収が見込まれないことや返品権付きの販売であることを収益の額の算定上考慮することは、譲渡した資産の時価そのものを正確に反映するための手続ではなく、別の要因により対価の額を全額受け取ることができないことを評価しているものであると考えられることから、対価の回収可能性や返品の可能性を法人税の所得の金額の計算における収益の額の算定上考慮しないこととした。

本問では、一定数量を購入すると代金が値引きされることから、割戻しの性質を有するものと考えられる。

契約の対価について、割戻しにより変動する可能性がある場合は、客観的に見積もられた金額を控除した後の金額を収益の額に算入することとなる。

よって、減額後の90円を基にして計算を行うこととなる。

関連規定等は、次のとおりとなっているが、基本通達の取扱いは、積極的に解答する必要はないため、規定のみ解答すればよい。

法22条の2

1～3 省略

4 内国法人の各事業年度の資産の販売等に係る収益の額として第一項又は第二項の規定により当該事業年度の所得の金額の計算上益金の額に算入する金額は、別段の定め（前条第四項を除く。）があるものを除き、その販売若しくは譲渡をした資産の引渡しの際における価額又はその提供をした役務につき通常得べき対価の額に相当する金額とする。

5 前項の引渡しの際における価額又は通常得べき対価の額は、同項の資産の販売等につき次に掲げる事実が生ずる可能性がある場合においても、その可能性がないものとした場合における価額とする。

一 当該資産の販売等の対価の額に係る金銭債権の貸倒れ

二 当該資産の販売等（資産の販売又は譲渡に限る。）に係る資産の買戻し

6・7 省略

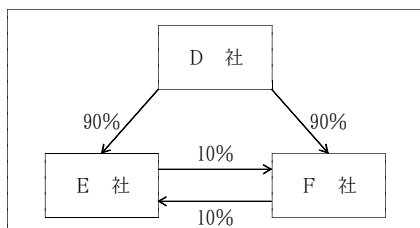
基通2-1-1の11(変動対価)

資産の販売等に係る契約の対価について、値引き、値増し、割戻しその他の事実(法第22条の2第5項各号《収益の額》に掲げる事実を除く。以下2-1-1の11において「値引き等の事実」という。)により変動する可能性がある部分の金額(以下2-1-1の11において「変動対価」という。)がある場合(当該値引き等の事実が損金不算入費用等に該当しないものである場合に限る。)において、次に掲げる要件の全てを満たすときは、(2)により算定される変動対価につき同条第1項又は第2項に規定する事業年度(以下2-1-1の11において「引渡し等事業年度」という。)の確定した決算において収益の額を減額し、又は増額して経理した金額(引渡し等事業年度の確定申告書に当該収益の額に係る益金算入額を減額し、又は増額させる金額の申告の記載がある場合の当該金額を含み、変動対価に関する不確実性が解消されないものに限る。)は、引渡し等事業年度の引渡し時の価額等の算定に反映するものとする。

- (1) 値引き等の事実の内容及び当該値引き等の事実が生ずることにより契約の対価の額から減額若しくは増額をする可能性のある金額又はその金額の算定基準(客観的なものに限る。)が、当該契約若しくは法人の取引慣行若しくは公表した方針等により相手方に明らかにされていること又は当該事業年度終了の日において内部的に決定されていること。
- (2) 過去における実績を基礎とする等合理的な方法のうち法人が継続して適用している方法により(1)の減額若しくは増額をする可能性又は算定基準の基礎数値が見積もられ、その見積りに基づき収益の額を減額し、又は増額することとなる変動対価が算定されていること。
- (3) (1)を明らかにする書類及び(2)の算定の根拠となる書類が保存されていること。

問2(1)

本問における出資関係図は、次のとおりであり、D社、E社及びF社は完全支配関係があることとなる。



本問では、E社からF社に対して寄附を行ったため、想定される取扱いは、次のとおりである。

寄附した法人(E社)…寄附金の損金不算入
寄附を受けた法人(F社)…受贈益の益金不算入
寄附した法人(E社)の株式を持っている法人(D社及びF社)…帳簿価額及び利益積立金額の調整(減額調整)
寄附を受けた法人(F社)の株式を持っている法人(D社及びE社)…帳簿価額及び利益積立金額の調整(増額調整)

なお、取扱いは、各法人ごとで解答することとなるが、法的な理由(根拠規定)に関しては、有価証券の帳簿価額に関する規定と利益積立金額に関する規定は、まとめて解答しても問題はないと思われる。

問2(2)

交際費等の損金不算入は、資本金の額によってその取扱いが異なるが、具体的な取扱いは、次のとおりである。

期末資本金 100億円超の法人…支出交際費等の額の全額が損金不算入

期末資本金 100億円以下の法人…「支出交際費等の額－接待飲食費の額×50%」が損金不算入

なお、期末資本金1億円以下の法人（一定の法人を除く。）については、「支出交際費等の額－定額控除限度額」を損金不算入とすることができる。

基本的には、期末資本金の額で取扱いを判定することとなるが、一般社団法人のような資本金又は出資金を有しない法人や公益法人等、人格のない社団等については、この判定の基礎となる金額について、措令37条の4において、別途取扱いが設けられている。なお、具体的な金額の算定方法は、次のとおりである。

- 1 資本又は出資を有しない法人（3～5までに掲げるものを除く。）

$$\left\{ \begin{array}{l} \text{その事業年度終了時の貸借対照表上の} \quad \text{その事業年度終了時の貸借対照表上の} \quad \text{－ 当期の利益の額} \\ \text{総資産の帳簿価額} \quad \text{総負債の帳簿価額} \quad \text{＋ 当期の損失の額} \end{array} \right\} \times 60\%$$
- 2 公益法人等又は人格のない社団等（3～5までに掲げるものを除く。）

$$\text{その事業年度終了時の資本金の額又は出資金の額} \times \frac{\text{その事業年度終了時における収益事業に係る資産の価額}}{\text{その事業年度終了時における総資産の価額}}$$
- 3 資本又は出資を有しない公益法人等又は人格のない社団等（5に掲げるものを除く。）

$$\text{上記1により計算した金額} \times \frac{\text{その事業年度終了時における収益事業に係る資産の価額}}{\text{その事業年度終了時における総資産の価額}}$$
- 4 外国法人（次に掲げるものを除く。）
算式省略
- 5 資本又は出資を有しない外国法人
算式省略

本問におけるG協会は、一般社団法人であるが、非営利型法人には該当しないことから、公益法人等には該当しない。よって、上記1の算式を使用して、判定の基礎となる金額を計算することとなる。

本問では 168,000,000円となることから、定額控除限度額は使用できないこととなる。よって、「支出交際費等の額－接待飲食費の額×50%」が損金不算入となるが、旅行費用には接待飲食費はないとあることから、支出額の全額が損金不算入となる。

問3

今回の問題は、まず、適格判定を行う必要がある。

1 適格判定

(1) 金銭等不交付要件

適格要件を満たすためには金銭等不交付要件を満たす必要があるが、具体的には「被合併法人の株主に合併法人株式又は合併親法人株式のいずれか一方の株式以外の資産が交付されないもの」とされており、何ら資産が交付されない場合もこれに該当するため無対価合併は金銭等不交付要件を満たす。

(2) 完全支配関係の要件

無対価合併を含む無対価組織再編成が認められるのは、組織再編成に伴う株式の交付を省略することができるものであり、株式を交付してもしなくても組織再編成後において株主構成と株式持分の変更を生じさせないものが該当する。

本問では、完全支配関係がある法人間で行われる合併であり、その完全支配関係が「いずれか一方の法人による完全支配関係のうち、合併法人が被合併法人の発行済株式を保有する関係」に該当することから、完全支配関係の要件を満たす。

(3) 判定

(1)及び(2)の要件を満たすため、適格合併に該当する。

2 欠損金の取扱いについて

適格合併に該当するため、S社における未処理欠損金額は、P社に引き継がれるが、当該引継ぎに当たっては、引継ぎ制限の検討が必要となる。

具体的には、適格合併に係る被合併法人(内国法人(合併法人)との間に支配関係があるものに限る。)の未処理欠損金額には、当該適格合併が共同で事業を行うための合併として一定のものに該当する場合又は当該被合併法人等と内国法人との間に当該内国法人の当該適格合併の日の属する事業年度開始の日の5年前の日、当該被合併法人等の設立の日若しくは当該内国法人の設立の日のうち最も遅い日から継続して支配関係がある場合として一定の場合のいずれにも該当しない場合には、次に掲げる欠損金額を含まないものとされる(法第57条第3項)。

- | |
|--|
| <p>(1) 当該被合併法人等の支配関係事業年度(当該被合併法人等が当該内国法人との間に最後に支配関係を有することとなった日の属する事業年度をいう。)前の各事業年度で前10年内事業年度に該当する事業年度において生じた欠損金額(当該被合併法人等において繰越控除の規定により前10年内事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入されたもの及び繰戻し還付の規定により還付を受けるべき金額の計算の基礎となったものを除く。ロにおいて同じ。)</p> <p>(2) 当該被合併法人等の支配関係事業年度以後の各事業年度で前10年内事業年度に該当する事業年度において生じた欠損金額のうち特定資産譲渡等損失額に相当する金額から成る部分の金額</p> |
|--|

P社とS社との間の支配関係が生じたのは、P社がS社株式を取得した令和3年7月からであり、P社の当期首の5年前の日から継続していないため、上記の引継ぎ制限が生ずることとなる。

なお、この場合であっても共同で事業を行うための合併として一定のものに該当すれば、当該制限は生じないこととされているが、本問では、問題の【資料】③において、共同で事業を行うための合併には該当しないとあることから、引継ぎ制限を受けることとなる。

S社における未処理欠損金は、設立第1期のものであることから、支配関係事業年度前の事業年度で生じた欠損金額に該当するため、引き継ぐことはできないこととなる。

3 特定資産の譲渡等損失の損金不算入について

P社はS社から引き継いだ土地を令和8年3月1日に譲渡しており、譲渡損が生じているが、当該土地は、支配関係発生日の属する事業年度開始の前日から有していたものであることから、特定引継資産に該当し、令和8年3月1日は、対象期間(令和7年4月1日～令和8年6月30日)中に譲渡をしたため、特定資産の譲渡等損失の損金不算入の規定の適用を受けることとなる。

よって、譲渡損は、全額損金不算入となる。

〔第二問〕

【資料2】について

- ① 保険差益の圧縮記帳の適用対象となる代替資産は、原則として滅失資産と同一種類の資産であること要件とされるが、具体的には次のとおり定められている（基本通達10-5-3）。

イ	機械装置以外の固定資産 種類の区分（建物、建物附属設備、構築物、車両運搬具、工具、器具備品等）が同じであるかどうか
ロ	機械装置 設備の種類区分（食料品製造業用設備、飲料・たばこ又は飼料製造業用設備、繊維工業用設備等）が同じであるか又は類似するものであるかどうか

よって、建物Cは建物Aと種類が同じであるため、代替資産に該当するが、機械装置Dは機械装置Bと設備の種類が異なり、かつ、類似するものではないため、代替資産に該当せず、保険差益の圧縮記帳の適用はない。

- ② 建物Cの圧縮限度額の計算は、基本的なものであるが、先行取得であるため、簿価対応額に調整する必要がある。
③ 建物Cの償却限度額の計算上、取得価額から圧縮損を控除する必要があるが、控除する金額は次のとおり取得価額対応額に調整を行う。

$$\text{圧縮損の損金算入額} + \text{過年度の減価償却費の累積額} \times \frac{\text{保険差益の額} \times \text{圧縮基礎割合 (注)}}{\text{代替資産の取得価額}}$$

$$\text{(注) 圧縮基礎割合} = \frac{\text{代替資産の取得価額 (分母を限度)}}{\text{差引保険金等の額}}$$

- ④ 機械装置Dは前期に積み立てた特別償却準備金の取崩を行っていないため、取崩不足額が生ずる。

【資料3】について

- ① 土地Eは所定の要件を満たすため、交換差益金の圧縮記帳の適用があるが、建物Fは建物Hと同一の用途に供していないため、交換差益金の圧縮記帳の適用はない。

なお、建物Fは特定資産の交換の圧縮記帳の適用も考えられるが、譲渡資産の所有期間が10年超かどうか明らかでないため、適用はないものとしている。

- ② 土地Eの圧縮限度額の計算は、基本的な内容である。
また、購入手数料は取得価額に算入されるため、加算調整を行う。
③ 建物Fの圧縮超過額並びに取得価額に算入される購入手数料及び改良工事費用は、償却費として損金経理した金額として扱う。
また、建物Fは中古資産に該当するが、改良工事費用は再取得価額及び取得価額（改良工事費用以外）の50%相当額以下であるため、簡便法による見積もりが可能である。

【資料4】について

- ① 所得税額等及び欠損金の繰戻し還付による還付金額は、益金不算入であるため、減算調整（社外流出）を行う。
② 前期から繰り越された未収法人税等は、仮払税金と同様に、前期において減算調整されていることが想定されるため、当期に消却した際に加算調整を行う。
また、当該加算調整額のうち、法人税及び地方法人税並びに住民税に係る還付金額は益金不算入であるため、減算調整（留保）を行う。
③ 別表五(+)の記入に当たって、法人税及び地方法人税並びに住民税に係る中間納付額の還付金額は、前期において予め記載され、当期に繰り越されていることに留意する。

【資料5】について

- ① 同族会社及び役員の判定は、基本的な内容である。
また、KはIの配偶者であるため、持株要件を満たし、使用人兼務役員になることができない。
- ② Iに対する賞与は、届出額どおり支給しているため、事前確定届出給与に該当する。
一方で、Jに対する賞与は、届出額どおりに支給されていないため、事前確定届出給与に該当しない。なお、8月支給分及び11月支給分は同一の職務執行期間に係るものであるため、いずれの支給額も損金不算入となる。
- ③ Kは使用人兼務役員になれないため、使用人賞与は税務上役員分として扱われ、事前確定届出給与に該当せず、損金不算入となる。
Lに対する賞与は、使用人分として支給されているが、他の使用人と支給時期が異なるため、過大役員給与として損金不算入となる。
- ④ 過大役員給与の計算は、次の区分に応じて行う。
なお、下記イの形式基準による過大役員給与の計算上、Kに対する毎月の使用人給与が税務上役員分として取り扱われることに注意する。

イ	ロ以外のもの 実質基準と形式基準のいずれか多い金額
ロ	使用人兼務役員の使用人分賞与で他の使用人と支給時期が異なるもの Lに対する使用人賞与が該当する

- ⑤ Nは使用人であるが、Iの親族であるため、特殊関係使用人に該当し、過大使用人給与については損金不算入となる。
- ⑥ 未払賞与については、当期末までに通知しているが、支給対象者を支給日に在籍した者に限定しているため、税務上未払金経理が認められず、損金不算入となる（基本通達9-2-43）。

【資料6】について

- ① 本問では中小企業者向けの賃上げ促進税制を適用することとしているが、取扱いの概要は次のとおりである。

イ 適用要件

次の割合（雇用者給与等支給増加割合）が1.5%以上であること。

$$\frac{\text{雇用者給与等支給額} - \text{比較雇用者給与等支給額}}{\text{比較雇用者給与等支給額}}$$

ロ 税額控除割合

区 分	割 合	適用要件
基本割合	15%	
上乗せ措置①	15%	雇用者給与等支給増加割合が2.5%以上である場合
上乗せ措置②	10%	次の要件の全てを満たした場合
		イ $\frac{\text{教育訓練費の額} - \text{比較教育訓練費の額}}{\text{比較教育訓練費の額}} \geq 5\%$ ロ $\frac{\text{教育訓練費の額}}{\text{雇用者給与等支給額}} \geq 0.05\%$
上乗せ措置③	5%	両立支援又は女性活躍に関する所定の認定を受けている場合

- ② 雇用者給与等支給額は国内雇用者に対する給与等の支給額をいい、他の者から支払いを受ける金額があれば控除するが、このうち雇用安定助成金額については控除しないこととされている。
よって、本問ではキャリアアップ助成金のみを控除する。
また、国内雇用者には使用人兼務役員及び特殊関係使用人が含まれないため、本問では【資料5】に記載されているその他の使用人に対する使用人給与及び使用人賞与の支給額を基礎に計算するが、使用人賞与については損金不算入となる未払賞与が含まれていることに注意する。
- ③ 本問では雇用者給与等支給増加割合が2.5%以上でないため、上記(1)ロの上乗せ措置①については適用がないが、上乗せ措置②及び③についてはいずれも適用要件を満たすため、それぞれ適用がある。

④ 特別控除額は、次のいずれか少ない金額とされている。

イ 税額控除限度額

$$\text{控除対象雇員給与等支給増加額} \times \text{税額控除割合}$$

ロ 税額基準額

$$\text{調整前法人税額} \times 20\%$$

⑤ 上記④イの控除対象雇員給与等支給増加額は、次のいずれか少ない金額とされる。

本問では、雇用安定助成金額を収受しているため、イとロの金額が異なってくる。

イ 雇員給与等支給増加額

$$\text{雇員給与等支給額} - \text{比較雇員給与等支給額}$$

ロ 調整雇員給与等支給増加額

$$\text{調整雇員給与等支給額} - \text{調整比較雇員給与等支給額}$$

調整（比較）雇員給与等支給額とは、（比較）雇員給与等支給額から雇用安定助成金額を控除した金額をいう。

⑥ 当社は中小企業者等であるため、繰越税額控除限度超過額については5年間の繰越控除が認められる。

なお、繰越税額控除限度超過額は、税額控除限度額のうち、その事業年度において控除してもなお控除しきれない金額をいう。