

第 62 回 税理士試験 法人税法

〔第一問〕—50 点—

問 1 砕石及び土木工事を主体とする建設業を営む 3 月末決算の内国法人である A 株式会社（以下「A 社」という。）は、次の①及び②により採取した岩石を販売している。A 社の当期（平成 24 年 4 月 1 日から平成 25 年 3 月 31 日までの事業年度をいう。）における岩石の売上高は 500,000,000 円であった。

① 平成 24 年 4 月に土地所有者 B との間で、年間 50,000,000 円の賃料を支払ってその有する土地から岩石を採取し、採石後はその跡地に盛土及び植林をして返還するという内容の契約を締結した上で、同月から採石を開始した。

地質調査を専門とする C 株式会社（以下「C 社」という。）の見積りによれば、採石予定総量は 1,000,000 トン、採石に要する期間は 10 年、採石後の盛土及び植林に要する費用は 1,000,000,000 円と見込まれている。なお、当期における採石量は 100,000 トンであった。

② 平成 24 年 10 月に、自ら岩石を採取するための土地を 900,000,000 円で取得し、同月から採石を開始した。

C 社の見積りによれば、採石予定総量は 600,000 トン、採石に要する期間は 8 年、採石後のこの土地の価額は 100,000,000 円と見込まれている。なお、当期における採石量は 30,000 トンであった。

以上の取引に関し、A 社が当期の益金の額及び損金の額に算入すべき金額について、どのような処理が考えられるか。考えられる処理方法を、理由を付して簡潔に説明しなさい。

なお、上記の事項以外については考慮する必要はない。

問 2 P 社は米国において電子部品の製造業を営み、米国の証券取引所に上場された外国法人である。この度、日本における事業拡大のため、V 県 W 市で電子部品の製造販売業を営んでいる 100% 子会社である内国法人の Q 株式会社（以下「Q 社」という。）を合併法人とし、X 県 Y 市で電子回路を製造している内国法人の R 株式会社（以下「R 社」という。）を被合併法人とする合併を実施し、R 社の 100% 親会社である内国法人の S 株式会社（P 社との出資関係はない。以下「S 社」という。）に対して合併の対価として P 社株式を交付することとした。

以上の事実関係の下で、次の問いに答えなさい。

(1) Q 社と R 社との合併が適格合併に該当するための要件について、合併対価に関する要件と合併当事者間の要件とに分けて、簡潔に説明しなさい。

(2) Q 社と R 社との合併が適格合併に該当する場合における Q 社、R 社及び S 社の課税関係について、簡潔に説明しなさい。

(注) 解答は答案用紙の指定された枠内に記載すること。

〔第二問〕—50点—

内国法人である甲株式会社（以下「甲社」という。）は、X県Y市に所在し、電子部品製造業を営む3月末決算の法人であり、毎期継続して青色申告書を提出している。税理士であるあなたは、甲社の依頼により同社の税務代理、税務書類の作成及び税務相談を行っており、当期（平成24年4月1日から平成25年3月31日までの事業年度をいう。）についても、平成25年4月25日に甲社の経理担当者から株主総会（平成25年5月下旬を予定）に提出する決算書の原案及び必要資料（以下、併せて「決算書原案」という。）の提示を受け、決算書及び法人税申告書の作成及び助言行為を行うこととなった。

当期中及び決算手続における以下の〔資料1〕から〔資料6〕までにに基づき、問1から問6までの各設問に答えなさい。

なお、解答に当たっては、次の事項を前提とする。

- (1) 甲社は、当期から「中小企業の会計に関する指針」に準拠した会計処理及び表示を志向することとしていることから、できる限り決算書原案を修正することとする（《参考1》を参照）。
 - (2) 確定申告に当たって必要な明細の記載及び証明書類の添付その他の手続は、いずれも適法に行われるものとする。
 - (3) 計算方法が2以上ある場合には、設問中に指示されている場合を除き、当期の納付すべき法人税額が最も少なくなる計算方法を用いるものとする。
 - (4) 甲社は、消費税及び地方消費税について税抜処理を行っているが、解答に当たっては消費税及び地方消費税について考慮する必要はないものとする。
 - (5) 前期（平成23年4月1日から平成24年3月31日までの事業年度をいう。）以前からの青色欠損金額の繰越しはない。
 - (6) 答案用紙の別表は、簡略化され、一部変更されたものである。
 - (7) 解答に当たり補足すべき事項がある場合は、適宜補足して解答するものとする。
- （注）解答は答案用紙の指定された枠内に記載すること。

〔資料1〕 自己株式の取得等に関する事項

- 1 甲社は普通株式のみを発行しており、当期首における株主構成は次のとおりである。

氏名又は名称	役職等及び甲社との関係	所有株式数
A	代表取締役	3,000株
B	Aの配偶者	1,000株
C	AとBの子	5,000株
乙社	Aの実兄Dが代表取締役を務める株式会社	1,000株
合 計		10,000株

- 2 甲社は、乙社が保有する甲社株式の全てを平成 24 年 10 月 1 日に売買により取得した。同日における甲社株式の 1 株当たりの評価額は 36,000 円であり、同評価額により売買が行われた。売買に係る費用は発生していない、取得直前の甲社の資本金等の額は次のとおりである。また、甲社は当期中において、この自己株式の取得以外の資本等取引は行っていない。

項 目	金 額
資 本 金	35,000,000 円
資本準備金	15,000,000 円

この売買が行われる直前に、甲社の経理担当者から、「自己株式の取得に関して会計上の処理と申告調整はどのようになるのか。」という質問を受けた。

- 3 また、この売買が行われる直前に、乙社の代表取締役 D から、「当社における税務上の処理はどのようになるのか。」という業務相談を受けた。今回の売買対象となった甲社株式 1,000 株は、乙社が平成 15 年 4 月 10 日にその時点での評価額である 1 株当たり 7,000 円で D から取得したものである。なお、乙社は申告調整ができる限り少なくなるような処理を行うこととする。

問 1 自己株式の取得等に関して、次の(1)から(3)までの問いに答えなさい。

- (1) 甲社における自己株式の取得に係る会計上の仕訳を示しなさい。
- (2) 甲社における当期の「別表四 所得の金額の計算に関する明細書」、「別表五(一) I 利益積立金額の計算に関する明細書」及び「別表五(一) II 資本金等の額の計算に関する明細書」を示しなさい。
- (3) 乙社における甲社株式の譲渡に係る税務上の処理を示しなさい。

【資料 2】 丙社との取引に関する事項

内国法人である丙株式会社（以下「丙社」という。）は甲社の 100%子会社で 3 月末決算の法人であり、毎期継続して青色申告書を提出している。丙社は、甲社の製品に係る保管及び配送業務（以下「物流業務」という。）を行うために 30 年前に甲社の全額出資により設立された法人であるが、10 年前より甲社の製品の製造技術の改良等に係る試験研究の業務（以下「試験研究業務」という。）も行っている。グループ内における経営資源の効率的な活用を図るために、丙社の試験研究業務を甲社が承継し、丙社の物流業務は引き続き丙社が行うことについて検討が開始された。

税理士であるあなたは、甲社と同様に丙社の税務代理、税務書類の作成及び税務相談を行っており、平成 24 年 5 月下旬に、両社の担当取締役及び経理担当者から、「丙社の試験研究業務に係る資産を、平成 24 年 11 月 1 日をもって甲社が引き受けることとしたい。会社分割以外にどのような方法があるのか。」という質問を受けた。

丙社の試験研究業務に係る資産で甲社が引き受けるものは、次の機械及び装置のみである。また、研究者（役員及び使用人）の転籍は適法に行われるものとする。

資産の種類	帳簿価額	時 価
機械及び装置（一の設備を構成している。）	12,000,000 円	5,000,000 円

上記の帳簿価額及び時価は、平成 24 年 11 月 1 日現在の金額とする。

問 2 丙社との取引に関して、次の(1)及び(2)の問いに答えなさい。

- (1) 会社分割以外の次の 3 つの方法について、それぞれで示されている処理の結果となる取引の形式を答えなさい。
- ① 甲社が丙社に対価を支払って機械及び装置を時価で受け入れる方法
 - ② 甲社が丙社に対価を支払わずに機械及び装置を時価で受け入れる方法
 - ③ 甲社が機械及び装置を丙社の帳簿価額で受け入れる方法
- (2) 上記(1)の①から③までのそれぞれの方法において、甲社及び丙社における会計上の仕訳を示した上で、必要に応じて「別表四 所得の金額の計算に関する明細書」及び「別表五(一) I 利益積立金額の計算に関する明細書」を示しなさい。ただし、減価償却に関する事項については、解答に当たって触れる必要はない。

【資料 3】 役員給与に関する事項

丙社の試験研究業務に関わる研究者は、平成 24 年 11 月 1 日をもって丙社から甲社に転籍することとなった。丙社の試験研究業務を専ら担当していた取締役 E は、同年 10 月 31 日に開催される甲社の臨時株主総会において、同年 11 月 1 日をもって甲社の取締役に就任し、同日より職務執行を開始することが予定されている。E の丙社における役員給与は、適法な手続を経て次のとおり支給することとされている。

毎 月 25 日	700,000 円
平成 24 年 6 月 15 日	1,200,000 円
平成 24 年 12 月 14 日	1,200,000 円

甲社の上記の臨時株主総会の開催の 1 週間前に、甲社の経理担当者から、「E の当社における役員給与は丙社における職務執行の内容と同水準であることから月額 700,000 円とし、平成 24 年 11 月分から支給することを臨時株主総会で決議する予定である。ところで、E に対して平成 24 年 12 月 14 日に、丙社において支給することとしているのと同額の 1,200,000 円を支給し、その金額が損金の額に算入される方法を選択したい。その場合、どのような手続が必要となるか。」という質問を受けた。

問 3 役員給与に関して、E に対して平成 24 年 12 月 14 日に支給する給与が損金の額に算入されるために必要な手続の要点を答えなさい。

〔資料４〕 交際費等及び寄附金に関する事項

決算書原案には次の項目が含まれている。

項目	金額	備考
交際費 (損益計算書)	18,752,618 円	<p>下記①から③までの金額が含まれている。これら以外の金額は租税特別措置法第 61 条の 4 第 3 項に規定する交際費等に該当する。</p> <p>① 社会福祉法人中央共同募金会の「災害ボランティア・NPO活動サポート募金」として寄附した金額（指定寄附金に該当する。） 3,000,000 円</p> <p>② 甲社の創立 40 周年記念式典における費用 2,000,000 円 この金額は、式典に要した宴会費、交通費及び記念品代から、式典に出席した取引先が持参した祝儀の合計額 3,000,000 円を控除した金額である。</p> <p>③ 取引先に甲社の製造工場を見学させた際に要した費用 800,000 円 この金額には、見学に要した交通費、通常の食事及び宿泊のため費用のほか、参加者 1 人当たり 6,000 円の宴会費用 180,000 円が含まれている。</p>
交際費 (製造原価報告書)	580,000 円	<p>全額が租税特別措置法第 61 条の 4 第 3 項に規定する交際費等に該当する。</p>
寄附金 (損益計算書)	2,900,000 円	<p>内訳は下記①から⑤までのとおりである。これらは、いずれも当期中に支出している。</p> <p>① K市に対する寄附 1,600,000 円 K市と協議して甲社の工場の前面道路に隣接している水路を地中に埋設するために甲社が負担したものである。</p> <p>② 財団法人Lに対する寄附 800,000 円 指定寄附金に該当するものである。</p> <p>③ 公益社団法人Mに対する寄附 300,000 円 公益社団法人Mに対して、その主たる目的である業務に関連して寄附したものである。</p> <p>④ パーティー券の購入費用 100,000 円 X県選出の議員の政治団体が政経文化パーティーを開催するに当たり、当初から出席する意図なくそのパーティー券を購入したものである。</p> <p>⑤ N県立高校の後援会に対する寄附 100,000 円 甲社の代表取締役Aの出身校であるN県立高校の後援会から、Aが体育館の新築資金の拠出を求められ、甲社が寄附をしたものである。なお、体育館は完成後直ちに後援会からN県に寄贈されることになっている。</p>

問4 交際費等及び寄附金に関して、次の(1)及び(2)の問いに答えなさい。

- (1) 当期の「別表十五 交際費等の損金算入に関する明細書」を示しなさい。
- (2) 当期中に支出した寄附金について、その種類・区分ごとに、それぞれの金額と、損金算入限度額の概要を示しなさい。また、損益計算書に寄附金として計上されているものうちに、税務上の寄附金に当たらないものがある場合には、その理由の要点を答えなさい。

〔資料5〕 リース取引に関する事項

甲社は、平成24年7月10日に次の内容のリース契約をリース会社である丁株式会社（以下「丁社」という。）と締結し、同月20日よりリース資産を事業の用に供している。このリース契約による取引は、法人税法第64条の2第3項に規定するリース取引に該当する。

リース資産の種類	器具及び備品（耐用年数は6年で、特別仕様のものではない。）				
リース期間	5年（60月）				
リース期間中のリース料の総額及びリース料の内訳に関する項目	6,000,000円（月額100,000円） <table border="1" data-bbox="564 864 1423 1032"><tr><td>丁社におけるリース資産の取得価額</td><td>5,400,000円</td></tr><tr><td>利息相当額</td><td>600,000円</td></tr></table> <p>（注）リース契約書において上記の金額が区分されている。</p>	丁社におけるリース資産の取得価額	5,400,000円	利息相当額	600,000円
丁社におけるリース資産の取得価額	5,400,000円				
利息相当額	600,000円				
リース料の支払時期等	毎月末日に金融機関の口座から引落としの方法により支払い、第1回目は平成24年7月31日である。なお、月末が金融機関の営業日でない場合は、直前の営業日に支払うこととなっている。				
再リース	リース期間終了後は、リース期間中と同じく月額100,000円で1年間の再リースをすることができる。				

甲社は、税理士のあなたの助言に基づき、本件リース取引について、通常の売買取引に係る方法に準じて会計処理を行っている。なお、再リースをするかどうかは未定である。

また、甲社は、器具及び備品の償却方法として定率法を選定している（《参考2》を参照）。

問5 リース取引に関して、当期におけるこのリース資産に係る償却限度額及び定額法による利息相当額の損金算入額を、計算過程及びその理由の要点を示しつつ算定しなさい。

〔資料6〕 有価証券に関する事項

- 1 甲社の当期における株式の保有状況及び関連する情報は次のとおりである。P株式及びQ株式は、法人税法第23条第5項及び第6項に規定する完全子法人株式等及び関係法人株式等のいずれにも該当しない。甲社は、前期及び当期を通じて、これら以外の株式等及び証券投資信託の受益権を保有していない。

銘柄	区 分	取得価額 (取得単価)	当期末の時価 (終値)	受取配当の額
丙社株式	売買目的外有価証券 (非上場株式)	10,000,000 円	(評価額を算定せず。)	360,000 円 (注)
P 株式	売買目的外有価証券 (上場株式)	24,000,000 円 (800 円)	9,000,000 円 (300 円)	0 円
Q 株式	売買目的外有価証券 (非上場株式)	37,000,000 円	(評価額を算定せず。)	560,000 円 (注)

(注) 源泉徴収された後の振込入金額であり、決算書原案にはこの金額が反映されている。(非上場株式の配当には、20%の税率による源泉徴収(国税のみ)が行われる。)。他に受取配当の額は無い。

- (1) P 株式は、前々期に取得したものであり、前期中に時価が大幅に下落し、前期末の時価が 10,800,000 円となったので、取得価額と時価との差額について株式評価損を計上した。しかし、株価の回復可能性がないことについて合理的な判断基準を得るに至らなかったため、申告調整により株式評価損を否認した。

当期末においてさらに株価が下落した状態であり、株価の回復可能性を改めて判断した結果、回復可能性がないことについて合理的な判断基準を得ることができたので、株式評価損を計上することとした。決算書原案には次の仕訳のみが反映されている。

(借方) 株式評価損 1,800,000 円 (貸方) P 株式 1,800,000 円

なお、新製品のヒットにより平成 25 年 4 月下旬より株価は急回復し、同年 5 月上旬には 1 株当たり 700 円台を維持している。

- (2) Q 株式は、前期に 5,000 株取得したもので、当期を通じてその全てを保有し続け、平成 25 年 4 月 18 日にそのうちの 2,000 株を売却した。

- 2 前期及び当期における負債の利子及び関連する事項並びに総資産の帳簿価額の金額は、それぞれ次のとおりである(いずれも確定した決算に基づく損益計算書及び貸借対照表に計上される金額である。)

なお、甲社は、金融機関による手形割引料(手形金額と割引による受取金額の差額)を当期から手形譲渡損として経理することとしている。

項 目	前 期	当 期	備 考
支払利息	487,519 円	378,662 円	前期の金額には、手形割引料 112,484 円が含まれている。 当期の金額には、リース資産に係る利息相当額が含まれている。
手形譲渡損	—	86,512 円	
総資産の 帳簿価額	1,325,800,000 円	1,406,700,000 円	

- 3 甲社の経理担当者に、受取配当の処理の方法について、源泉徴収される前の金額で収益計上する方法と、源泉徴収された後の金額で収益計上する方法の2つを説明したところ、その有利・不利について問われた。

問6 有価証券に関して、次の(1)から(3)までの問いに答えなさい。

- (1) P株式に関して当期に行うべき税務上の処理とその処理に当たっての思考過程の要点を示しなさい。
- (2) 当期の受取配当等の益金不算入額を、計算過程及びその理由の要点を示しつつ算定しなさい。
- (3) 受取配当の処理の方法による税負担の相違を答えなさい。

解答上必要がある場合は、便宜上の実効税率を40%とし、受取配当について源泉徴収される前の金額で収益計上する方法を「第1法」とし、源泉徴収された後の金額で収益計上する方法を「第2法」として説明するものとする。

《参考1》中小企業の会計に関する指針（抄）

中小企業の会計に関する指針（以下「本指針」という。）は、日本税理士会連合会、日本公認会計士協会、日本商工会議所及び企業会計基準委員会の4団体が主体となり、法務省、金融庁及び中小企業庁の参画を得て策定され、平成17年8月に公表されたものであり、年次ごとの見直し及び改正が行われている。

○第3項（本指針の目的）

本指針は、中小企業が、計算書類の作成に当たり、拠ることが望ましい会計処理や注記等を示すものである。このため、中小企業は、本指針に拠り計算書類を作成することが推奨される。

[以下略]

《参考2》減価償却資産の耐用年数等に関する省令（抄）

別表第十 平成24年4月1日以後に取得をされた減価償却資産の定率法の償却率、改定償却率及び保証率の表（抄）

耐用年数	償却率	改定償却率	保証率
6年	0.333	0.334	0.09911