

第 62 回税理士試験 法人税法 解説

〔 第一問 〕

問 1

問 1 では、建設業を営む A 社が、岩石の採取・販売のため土地を賃借した場合と土地を購入した場合との法人税法上の取扱いの相違が論点とされ、A 社の当期の益金の額に算入すべき金額の説明と、A 社の当期の損金の額に算入すべき金額の 2 つの処理案の作成が求められています。

【益金の額】

採取した岩石は、A 社の棚卸資産に該当します。そして、この棚卸資産の販売による収益の額は、引き渡した日の属する事業年度の益金の額に算入することとされています。

【損金の額】 ①の取引

法人税法 22 条 3 項(各事業年度の所得の金額の計算における損金の額)においては、次のとおり、別段の定めがあるものを除き、原価の額、販売費・一般管理費等の費用(以下、「販管費等」といいます。)の額及び損失の額を「損金の額」とする、としています。

「3 内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上当該事業年度の損金の額に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、次に掲げる額とする。

- 一 当該事業年度の収益に係る売上原価、完成工事原価その他これらに準ずる原価の額
- 二 前号に掲げるもののほか、当該事業年度の販売費、一般管理費その他の費用(償却費以外の費用で当該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
- 三 当該事業年度の損失の額で資本等取引以外の取引に係るもの」

この法人税法 22 条 3 項 1 号の原価の額に関しては、別段の定めとして、29 条(棚卸資産の売上原価等の計算及びその評価の方法)が設けられており、同条の定めは、次のとおりとなっています。

「第 29 条 内国法人の棚卸資産につき第 22 条第 3 項(各事業年度の損金の額に算入する金額)の規定により各事業年度の所得の金額の計算上当該事業年度の損金の額に算入する金額を算定する場合におけるその算定の基礎となる当該事業年度終了の時ににおいて有する棚卸資産(以下この項において「期末棚卸資産」という。)の価額は、棚卸資産の取得価額の平均額をもって事業年度終了の時ににおいて有する棚卸資産の評価額とする方法その他の政令で定める評価の方法のうちからその内国法人が当該期末棚卸資産について選定した評価の方法により評価した金額(評価の方法を選定しなかつ

た場合又は選定した評価の方法により評価しなかった場合には、評価の方法のうち政令で定める方法により評価した金額) とする。

- 2 前項の選定をすることができる評価の方法の特例、評価の方法の選定の手続、棚卸資産の評価額の計算の基礎となる棚卸資産の取得価額その他の棚卸資産の評価に関し必要な事項は、政令で定める。」

この法人税法 29 条については、その条文の見出しは「棚卸資産の売上原価等の計算及びその評価の方法」とされていますが、条文の内容は、上記のとおり、「棚卸資産」の期末評価に関するものとなっており、同条に「売上原価等の計算」をどのように行うのかということが定められているわけではありません。

このため、法人税法上、売上原価等の計算をどのように行うこととなっているのかという疑問が生じてくるものと思われます。

しかし、法人税法においては、特に、売上原価等の計算をどのように行うのかということを決めた規定が他に設けられているわけでもなく、この疑問に対する答は、売上原価等の計算に関係する規定から推測する必要があります。

法人税法において、売上原価等の計算に関係する規定としてどのようなものがあるのかということを確認してみると、次の法人税法 2 条 20 号 (定義) 及びその政令委任規定である法人税法施行令 10 条 (棚卸資産の範囲) の「棚卸資産」の定義と上記の 22 条 3 項及び 29 条のみとなっています。

「二十 棚卸資産 商品、製品、半製品、仕掛品、原材料その他の資産で棚卸しをすべきものとして政令で定めるもの (有価証券及び第 61 条第 1 項 (短期売買商品の譲渡損益及び時価評価損益の益金又は損金算入) に規定する短期売買商品を除く。) をいう。」

「第 10 条 法第 2 条第 20 号 (棚卸資産の意義) に規定する政令で定める資産は、次に掲げる資産とする。

- 一 商品又は製品 (副産物及び作業くずを含む。)
- 二 半製品
- 三 仕掛品 (半成工事を含む。)
- 四 主要原材料
- 五 補助原材料
- 六 消耗品で貯蔵中のもの
- 七 前各号に掲げる資産に準ずるもの」

この法人税法 2 条 20 号及び法人税法施行令 10 条、法人税法 22 条 3 項、29 条の規定において、売上原価等の計算をどのように行うことが予定されているのかということが問題となるわけですが、これに関しては、企業会計における次の製造原価・売上原価の計算の方法と同様の

方法を想定すれば、これらの規定が整合的に説明できることが分かります。

当期売上原価 = 期首商品棚卸高 + 当期商品仕入高 - 期末商品棚卸高

当期売上原価 = 期首製品棚卸高 + 当期製品製造原価（注） - 期末製品棚卸高

（注）当期製品製造原価 = 期首仕掛品棚卸高 + 当期総製造費用 - 期末仕掛品棚卸高

すなわち、法人税法においても、期首・期末に在高を求めることとなる「棚卸資産」を法人税法 2 条 20 号及び法人税法施行令 10 条において定義し、上記の企業会計と同様の計算式によって当期の損金の額となる原価の額を求めることとしているわけです。

本間に関しては、土地の賃料と盛土及び植林（以下「植林等」といいます。）に要する費用の取扱いが問題となるわけですが、この問題は、即ち、これらの費用が上記計算式中の「当期商品仕入高」や「当期総製造費用」に対応するものに含まれるのか否かという問題ということになります。

法人税法においては、上記計算式中の「当期商品仕入高」や「当期総製造費用」に対応するものがどのようなものかということに関しても、特に定めが設けられているわけではありませんので、判断に迷うところですが、その手がかりが何もないというわけではありません。

上記において引用した法人税法施行令 10 条各号においては、法人税法において「棚卸資産」とするものを具体的に掲げているわけですが、このような規定が設けられているということは、この各号に掲げられているものに係る費用が上記計算式中の「当期商品仕入高」や「当期総製造費用」に対応するものとなるという前提があることを意味していると考えられます。具体的には、法人税法施行令 32 条 1 項各号（棚卸資産の取得価額）において、それぞれに掲げる棚卸資産の区分に応じ、その棚卸資産に係る費用の額が定められており、これらの費用の額が上記計算式中の「当期商品仕入高」や「当期総製造費用」に対応するものと考えられます。

「第 32 条 第 28 条第 1 項（棚卸資産の評価の方法）又は第 28 条の 2 第 1 項（棚卸資産の特別な評価の方法）の規定による棚卸資産の評価額の計算の基礎となる棚卸資産の取得価額は、別段の定めがあるものを除き、次の各号に掲げる資産の区分に応じ当該各号に定める金額とする。

- 一 購入した棚卸資産（法第 61 条の 5 第 3 項（デリバティブ取引による資産の取得）の規定の適用があるものを除く。） 次に掲げる金額の合計額
 - イ 当該資産の購入の代価（引取運賃、荷役費、運送保険料、購入手数料、関税（関税法（昭和 29 年法律第 61 号）第 2 条第 1 項第 4 号の 2（定義）に規定する附帯税を除く。）その他当該資産の購入のために要した費用がある場合には、その費用の額を加算した金額）
 - ロ 当該資産を消費し又は販売の用に供するために直接要した費用の額
- 二 自己の製造、採掘、採取、栽培、養殖その他これらに準ずる行為（以下この項及び次項において「製造等」という。）に係る棚卸資産 次に掲げる金額の合計額

- イ 当該資産の製造等のために要した原材料費、労務費及び経費の額
- ロ 当該資産を消費し又は販売の用に供するために直接要した費用の額
- 三 前二号に規定する方法以外の方法により取得（適格分社型分割、適格現物出資又は適格現物分配による分割法人、現物出資法人又は現物分配法人からの取得を除く。以下この号において同じ。）をした棚卸資産 次に掲げる金額の合計額
 - イ その取得の時ににおける当該資産の取得のために通常要する価額
 - ロ 当該資産を消費し又は販売の用に供するために直接要した費用の額

要するに、本問においては、土地の賃料と植林等に要する費用が法人税法施行令 32 条 1 項 2 号イに定める「当該資産の製造等のために要した原材料費、労務費及び経費の額」に該当するの否かによって、法人税法 22 条 3 項 1 号の原価の額となるの否かを判断することとなるものと考えられます。

土地の賃料や植林等に要する費用が原価となるということであれば、次に、上記計算式と同様の計算式により、当期の原価の額となる金額を求めることとなります。

土地の賃料や植林等に要する費用が原価とはならないということであれば、これらの費用が法人税法 22 条 3 項 2 号の販管費等と 3 号の損失のいずれとなるのかということが問題となりますが、これらの費用は、岩石を販売して収益を得るために必ず必要となるものですから、損失には該当せず、販管費等に該当することになるものと考えられます。

1 賃料 50,000,000 円の取扱い

A 社は、賃借した土地から岩石を採取して販売しているため、賃料 50,000,000 円は、商品の販売による収益に個別に対応する費用と考えられるものであり、原価とすべきものです。

法人税法 22 条 3 項 1 号の原価の額として当期の損金の額となる金額は、費用を合計して計算することとなるため、本来は、個々の費用について損金の額となる金額を計算することはできません。

しかし、本問においては、岩石の採取を当期から始めているため、期首棚卸高が 0 円となり、また、期末棚卸高に関しては、問題文において何も述べられておらず、期中に採取した岩石のすべてが販売されたものと考えて 0 円とするのが適当と考えられるため、結果的には、原価の額となる費用の全額が損金の額となることとなります。

このため、賃料 50,000,000 円に関しては、その全額が当期の損金の額となることとなります。

2 植林等に要する費用 1,000,000,000 円の取扱い

売上原価等が確定していない場合の取扱いについて述べた法人税基本通達 2-2-1 においては、次のとおり、「販売、譲渡又は提供に関連して発生する費用」は基本的には原価となるが「事後的費用」(注)の性格を有するものは「売上原価等となるべき費用」には含まれない。

い、という解釈が示されています。

(注)「事後的費用」となるのか否かの判断基準は、法人税法基本通達2-2-1及び2-2-4では明らかにされていませんが、昭和55年の法人税法基本通達の改正に携われた渡辺淑夫氏が編集代表となっておられる『法人税法基本通達の疑問点 [五訂版]』(ぎょうせい)の同通達の解説においては、「売上の計上が原則として引渡基準であるところから基本的には引渡時点までに発生する費用かどうか」で判断をすとされています。

「(売上原価等が確定していない場合の見積り)」

2-2-1 法第22条第3項第1号(損金の額に算入される売上原価等)に規定する「当該事業年度の収益に係る売上原価、完成工事原価その他これらに準ずる原価」(以下2-2-1において「売上原価等」という。)となるべき費用の額の全部又は一部が当該事業年度終了の日までに確定していない場合には、同日の現況によりその金額を適正に見積るものとする。この場合において、その確定していない費用が売上原価等となるべき費用かどうかは、当該売上原価等に係る資産の販売若しくは譲渡又は役務の提供に関する契約の内容、当該費用の性質等を勘案して合理的に判断するのであるが、たとえその販売、譲渡又は提供に関連して発生する費用であっても、単なる事後的費用の性格を有するものはこれに含まれないことに留意する。」

本問の取扱いに密接に関係する法人税法基本通達2-2-4においては、次のとおり、埋戻し費用は、原則として販管費等に該当するものの、特例として取得価額に算入することを認める、という解釈が示されています。

「(砂利採取地に係る埋戻し費用)」

2-2-4 法人が他の者の有する土地から砂利その他の土石(以下2-2-4において「砂利等」という。)を採取して販売(原材料等としての消費を含む。)する場合において、当該他の者との契約によりその採取後の跡地を埋戻して土地を現状に復することを約しているため、その採取を開始した日の属する事業年度以後その埋戻しを行う日の属する事業年度の直前の事業年度までの各事業年度において、継続して次の算式により計算した金額を未払金に計上するとともに当該事業年度において当該土地から採取した砂利等の取得価額に算入しているときは、その計算を認めるものとする。

(算式)

$$\left(\begin{array}{l} \text{埋戻しに要} \\ \text{する費用の} \\ \text{額の見積額} \end{array} - \begin{array}{l} \text{当該事業年度前の} \\ \text{各事業年度におい} \\ \text{て未払金に計上し} \\ \text{た金額の合計額} \end{array} \right) \times \frac{\begin{array}{l} \text{当該事業年度において当該土地から採取した} \\ \text{砂利等の数量} \end{array}}{\begin{array}{l} \text{当該土地から採取} \\ \text{する砂利等の予定} \\ \text{数量} \end{array} - \begin{array}{l} \text{当該事業年度前の各事} \\ \text{業年度において採取し} \\ \text{た砂利等の数量} \end{array}}$$

- (注) 1 本文の「採取を開始した日の属する事業年度」、「埋戻しを行う日の属する事業年度」、「直前の事業年度までの各事業年度」及び算式の「当該事業年度前の各事業年度」は、その事業年度が連結事業年度に該当する場合には、当該連結事業年度とする。
- 2 算式の「埋戻しに要する費用の額の見積額」及び「当該土地から採取する砂利等の予定数量」は、当該事業年度終了の時の現況により適正に見積るものとする。
- 3 適格組織再編成が行われた場合の合併法人等における本通達の適用については、被合併法人等の本通達による計算を引き継ぐものとする。」

この法人税基本通達 2-2-4 の「取得価額に算入 (する)」ということがどのようなことを意味するのかということを考えてみると、「砂利等」は、その販売に伴って「取得価額」が「原価の額」となるわけですから、実質的には、「原価の額」に算入するということと何ら変わりはない、ということになります(注)。

(注) 法人税基本通達 2-2-4 の解説 (森文人編著『法人税基本通達逐条解説 [六訂版]』税務研究会 出版局 平成 23 年 4 月 5 日) においては、「取得原価に算入する」という表現が用いられています。

すなわち、法人税基本通達 2-2-4 においては、埋戻し費用は、原則として販管費等に該当するものの、特例として原価に算入することを認める、という解釈が示されているわけです。

<参考>

法人税基本通達 2-2-4 において、「原価の額に算入することを認める」とはせずに「取得価額に算入することを認める」としているのは、埋戻し費用が砂利等の「取得価額」となるのか否かということであれば、法令に定められた用語の解釈として通達によって示すことが可能であるものの、埋戻し費用について「原価の額に算入することを認める」としたのでは、法令において原価とされていない費用を通達によって原価として創出するということになってしまうことから、適当ではない、という判断によるものと推測されます。

この法人税基本通達 2-2-4 に関しては、次のように解説されています。

「この場合の埋戻しはむろん砂利採取が終わった後に行われることになるので砂利の採取と跡地の埋戻しとを別個の問題と考えれば、砂利の採取及び販売 (原材料としての消費を含む。以下同じ。) の時点においては、その採取のための費用のみがその取得原価となり、その後の埋戻し費用は採取及び販売の終わった後における事後的費用として損金計上すべきであるということとなる。

しかしながら、一般にこのような場合の跡地の埋戻し費用は、相当多額になるはずであり、砂利採取業者は当然そのことを見越して砂利の販売価額等を定めることになるであろうから、埋戻し費用を見積もってその取得原価として計算することが収益・費用対応の関係から見て、より合理的であることは言うまでもない。」(森文人編著『法人税基本通達逐条解説 [六訂版]』税務研究会出版局 平成 23

年4月5日)

上記の引用から分かるとおり、法人税基本通達2-2-4に関しても、「事後的費用」は原価ではなく販管費等とするべきであるという前提に立ち、埋戻し費用は、原則として販管費等となるが、特例として原価とすることを認める、とされているわけです。

このように、法人税基本通達2-2-1及び2-2-4においては、いずれも費用が原価となるのか否かということ、「事後的費用」であるのか否かということによって判定するという考え方が採られています。このような考え方は、昭和55年にこれらの通達が創設されて以後、現在まで、変わっていません。

このため、これらの通達及び解説に従って、本問の模範解答は、植林等に要する費用は「事後的費用」であるため原則として販管費等となるが特例として原価ともなる、としています。

<備考>

上記の解説においては、「収益・費用対応の関係」から埋戻し費用を「取得原価」とすることが合理的である、と述べられているため、埋戻し費用を「取得原価」とすることが法人税法22条4項の規定を法的根拠として企業会計における「費用収益対応の原則」によるものであるかのごとく誤解される可能性があります。

この点に関しては、法人税基本通達2-2-1及び2-2-4の文言とその解説のいずれにも、これらの通達の取扱いが企業会計の「費用収益対応の原則」によるものである旨の記述は見当たらず、これらの通達の取扱いは、法人税における各事業年度の損金の額の合理的な計算がどのようなものとなるのかという観点に立って示されていると考えられる点に、留意する必要があります。

(1) 処理案1：販管費等の額とする案

植林等に要する費用を販管費等として取り扱う場合には、それが当期の損金となるのか否かは、法人税基本通達2-2-12（債務の確定の判定）の次の基準によって判定することとなります。

- ① その事業年度終了の日までに、その費用に係る**債務が成立**していること
- ② その事業年度終了の日までに、その債務に基づいて**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
- ③ その事業年度終了の日までに、その**金額を合理的に算定**することができるものであること

本問における植林等に要する費用は、植林等をして返還することが土地所有者Bとの契約において定められているため、債務が成立し、また、地質調査を専門とするC社によりその費用の額が1,000,000,000円と見積られていますので、金額を合理的に算定することができる状態にある、と考えられます。

しかし、当期には植林等が行われていませんので、具体的な給付をすべき原因となる事実が発生しているとは言えず、この植林等に要する費用は、当期末までに債務が確定していないこととなり、当期の損金には算入されません。

(2) 処理案2：売上原価の額とする案

植林等に要する費用は、上記においても述べたとおり、特例として原価として取り扱うことが認められています。

植林等に要する費用を原価とする場合には、地質調査を専門とするC社による見積金額1,000,000,000円を採石予定数量1,000,000トンのうち当期の採石量100,000トンの占める割合に応じて按分した金額100,000,000円を、岩石の取得価額に算入し、売上原価の額として、当期の損金の額に算入することとなります。

【損金の額】②の取引

1. 処理案1

土地は非減価償却資産であり、原則として、売却を行ったり評価損の計上事由が生じたりしない限り、その取得価額が損金の額に算入されることはありません。

このため、処理案1においては、土地の取得価額として900,000,000円を計上するのみであり、当期の損金の額に算入される金額はないこととなります。

2. 処理案2

岩石を採取する目的で土地を取得する際にその土地の対価として支払う金額には、岩石の対価に相当する部分の金額も含まれていると考えられます。

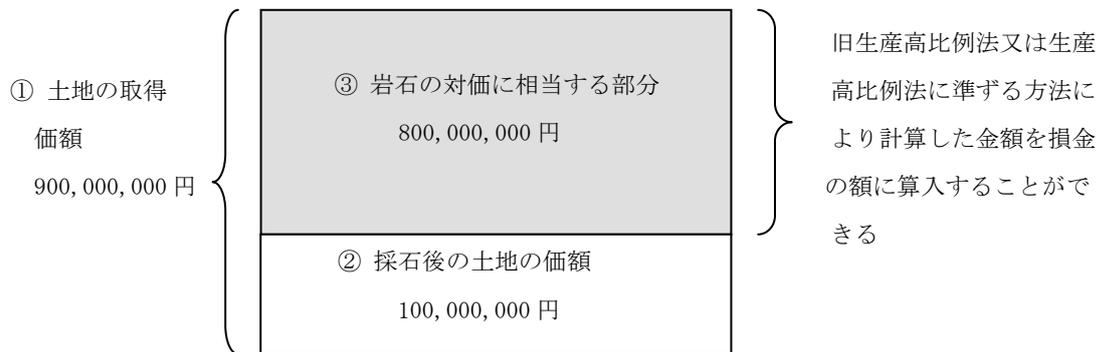
この岩石の対価に相当する部分の金額については、旧生産高比例法又は生産高比例法に準ずる方法により計算した金額を、各事業年度の損金の額に算入することが認められています。

「(土石採取用土地等の償却)

7-6-3 土石又は砂利を採取する目的で取得した土地については、法人がその取得価額のうち土石又は砂利に係る部分につき旧生産高比例法又は生産高比例法に準ずる方法により計算される金額以内の金額を損金の額に算入したときは、これを認める。」

この岩石の対価に相当する部分の金額は、例えば、岩石採取後の土地の価額を見積り、取得価額からこの岩石採取後の土地の価額を控除して算出する、と解されています。

このような取扱いを認めることにより、土地を購入して岩石の採取・販売を行った場合においても、岩石の販売による収益の額と個別対応する売上原価の額を各事業年度の損金の額に算入することができることとなります。



処理案2においては、土地の取得価額（上図中①）から採石後の土地の価額（上図中②）を控除した金額（上図中③）が岩石の対価に相当する部分の金額となり、採石予定数量 600,000 トンのうち当期における採石量 30,000 トンの占める割合で按分した金額を、売上 500,000,000 円に個別対応する売上原価の額として当期の損金の額に算入することとなります。

上記の通達の取扱いは、損金経理要件が付されているものではないため、申告において申告調整を行うことによっても、また、当初申告要件が付されているものでもないため、修正申告において申告調整を行うことによっても、適用が認められることとなります。

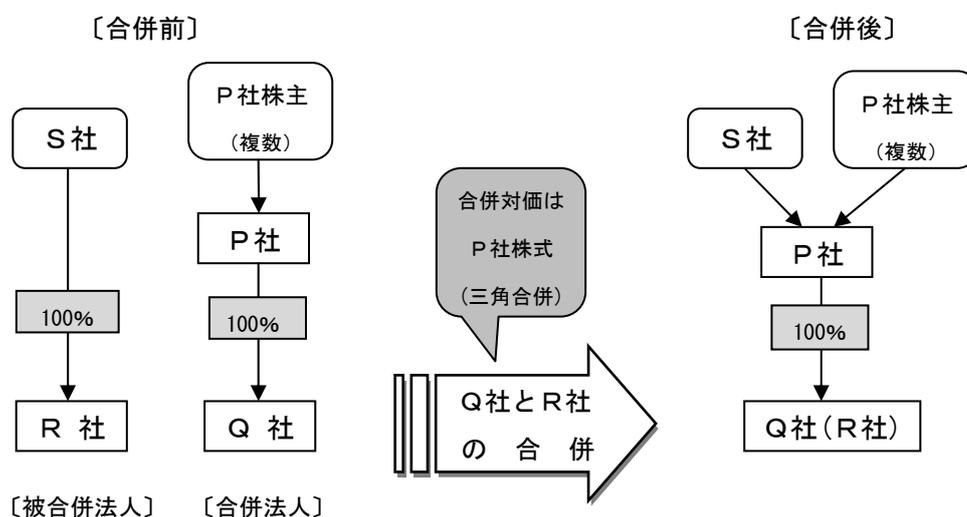
このため、上記の通達の文字は「旧生産高比例法又は生産高比例法に準ずる方法により計算される金額以内の金額を損金の額に算入したときは、これを認める」となっていますが、実際には、いずれのケースにおいても、「旧生産高比例法又は生産高比例法に準ずる方法により計算される金額」の全額の損金算入が認められることとなるものと考えられます。

《参考文献》

森文人編著『法人税基本通達逐条解説〔六訂版〕』基通7-6-3の解説（税務研究会出版局）

問 2

〈三角合併の説明図〉



(国税庁HPの説明図を参考に作成)

1 適格合併に該当するための要件

(1) 合併対価に関する要件

平成19年5月に合併等対価の柔軟化に係る会社法の規定が施行され、吸収合併の場合には、合併の対価として合併親法人株式も交付できることとされました。

従来、法人税法においては、合併法人株式以外の資産の交付があった場合には、原則どおり、移転する資産及び負債を時価により譲渡したものととして譲渡損益を計上することとされていました。しかし、合併法人との間に直接に100%の資本関係がある親法人の株式の交付であれば、親法人は合併法人への実質的な支配を継続し、合併法人株式の交付があった場合の直接的な支配と同等の状態を創ることができると考えられたため、平成19年度税制改正において、合併が適格合併に該当するための合併対価の要件の対価に、合併親法人株式以外の資産が交付されない場合のその合併法人親株式が追加されました。

この合併親法人株式を交付する吸収合併は、一般に「三角合併」と呼ばれています。

本問におけるQ社とR社の三角合併が適格合併に該当するためには、合併の対価として、被合併法人の株主であるS社に対し、合併親法人株式であるP社株式のみを交付することが要件となります。

なお、三角合併が適格合併に該当するための合併対価の要件は、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又は出資以外の資産の交付がされないこととされている

ため、合併親法人株式と合併法人株式の両方が交付された場合には、その合併は適格合併に該当するための合併対価の要件を満たさないこととなります。

(2) 合併当事者間の要件

三角合併の場合においても、合併当事者間の適格判定の要件は、従来どおり、合併法人と被合併法人との間で判定します。

三角合併が適格合併となるためには、合併法人と被合併法人との間に出資関係がない場合には、通常の合併と同様に次のすべての要件を満たすことが必要とされていますが、これらのうち株式継続保有要件に関しては、合併等の対価として交付を受ける合併親法人株式を継続して保有することが見込まれていることが求められています。

- 事業関連性要件
- 事業規模要件 又は 特定役員引継要件
- 従業者引継要件
- 事業継続要件
- 株式継続保有要件（株主数 50 人未満の場合）

本間における三角合併は、合併法人である Q 社と被合併法人である R 社との間に投資関係があるとの記述が見受けられないため投資関係はないものと判断される所であり、適格合併となるためには、上記のすべての要件に該当することが必要となります。

2 各社の課税関係

(1) 合併法人（Q社）の課税関係

① 合併親法人株式（P社株式）のみなし譲渡及びのみなし取得

合併法人が合併の対価として交付するために保有する合併親法人株式に関しては、取得日から合併契約日等までの間に生じた含み益又は含み損を益金又は損金とすることとされており、その三角合併が適格合併に該当するの否にかかわらず、合併契約日等において合併親法人株式の譲渡があったものとみなし、かつ、その契約日等における価額によりその合併親法人株式を取得したものととして、合併法人の各事業年度の所得の金額を計算することとされています（法法 61 の 2 第 22 項）。

合併法人における合併親法人株式のみなし譲渡及びのみなし取得を税務仕訳で示すと、次のとおりとなります。

合併法人が保有する親株式の帳簿価額を 800、合併契約日における親株式の価額を 820 とする。

みなし譲渡：

現金預金	820	/	親株式	800	
			/	譲渡益	20

みなし取得：

親株式	820	/	現金預金	820
-----	-----	---	------	-----

本間において、P株式のみなし譲渡及びみなし取得により譲渡損益が生ずる場合には、その譲渡利益額又は譲渡損失額は、Q社の合併契約日等の属する事業年度の益金の額又は損金の額に算入することとなります。

② 合併親法人株式（P社株式）の帳簿価額による譲渡

合併法人が適格合併により被合併法人から資産負債の引継ぎを受ける場合において、その対価として被合併法人の株主等に交付する合併親法人株式の譲渡対価の額とされる金額は、適格合併直前の帳簿価額とされるため、合併親法人株式を交付したことによる譲渡損益は生じません（法法 61 の 2⑥）。

合併法人における被合併法人から移転を受ける資産負債の帳簿価額による引継ぎ及び被合併法人の株主等への合併親法人株式の交付に係る税務仕訳は、次のとおりとなります。

被合併法人の最後事業年度終了時の資産の帳簿価額 1,500、負債の帳簿価額 500、資本金等の額 800、利益積立金額 200 とする。

資	産	1,500	/	負	債	500
資本金等の額（注1）	20	/	利益積立金額	200		
			/	親株式	820	（注2）

（注1）適格合併により被合併法人の株主等に合併親法人株式を交付した場合には、被合併法人の最後事業年度終了の時における資本金等の額（800）から合併親法人株式の適格合併の直前の帳簿価額（820）を減算した金額（20）は、資本金等の額の増加額とされています（法令 8①五）。

この金額がマイナスの場合には、資本金等の額を減額することとなります。

（注2）合併親法人株式の適格合併直前の帳簿価額は、上記①における「みなし譲渡及びみなし取得」により、820 に付け替えられています。

本間においては、Q社がS社に対して交付するP株式の譲渡対価の額は、合併直前の帳簿価額とされるため、課税関係は生じないこととなります。

(2) 被合併法人 (R社) の課税関係

被合併法人における課税関係は、三角合併という形態であっても、通常の合併と何ら変わりはありません。

被合併法人における合併法人への資産負債の帳簿価額による引継ぎ及び被合併法人の株主等への合併親法人株式の交付に係る税務仕訳は、次のとおりとなります。

帳簿価額による引継ぎ (注) :		被合併法人の最後事業年度の B/S	
負債	500 /	資産	1,500
利益積立金額	200 /		
親株式	800 /		
被合併法人の株主へ親株式の交付 :			
資本金等の額	800 /	親株	800
	親株式 800	資本金等	800

(注) 被合併法人が適格合併により合併法人にその有する資産負債を移転した場合には、最後事業年度終了時の帳簿価額による引継ぎをしたものとして各事業年度の所得の金額が計算されます (法 62 の 2 ①)。

本間においては、R社は、Q社に対し、資産負債を最後事業年度終了時の帳簿価額で引き継ぐため、課税関係は生じないこととなります。

(3) 被合併法人の株主 (S社) について

被合併法人の株主における課税関係も、通常の合併と何ら変わりはありません。

被合併法人の株主における被合併法人株式の譲渡に係る税務仕訳は、次のとおりとなります。

被合併法人の株主が有する被合併法人株式の合併直前の帳簿価額は、1,000 とします。

親株式 1,000 (注) / 被合併法人株式 1,000

(注) 適格合併により交付を受けた合併法人株式又は合併親法人株式の取得価額は、被合併法人株式の合併直前の帳簿価額に相当する金額 (みなし配当金額を加算した金額) とされています (法令 119 五)。

本間においては、合併親法人株式のみが交付されており、適格合併に該当するため、みなし配当金額は生じません。

したがって、合併親法人株式の取得価額は、被合併法人株式の合併直前の帳簿価額に相当する金額 (1,000) となります。

本間においては、S社におけるR社株式の譲渡対価の額は、R社株式の合併直前の帳簿価

額とされるため、課税関係は生じません。

〈参考〉なぜ三角合併が行われるのか？

合併には、吸収合併と新設合併とがあり、これらは会社法において定義されています。

会社法は、日本国内における法律であるため、合併法人とされる法人と被合併法人とされる法人は、内国法人に限られています。

このため、外国法人は、内国法人との間で合併を行うことが出来ませんでした。合併等対価の柔軟化により、三角合併という方法を用いて、外国法人が内国法人を支配することが可能となりました。

この三角合併とは、まず、日本国内において100%子会社を保有する状態を作ります。その上で、合併をしたい内国法人の株主に対して、合併親法人株式を交付します。これにより、外国法人が実質的に内国法人を支配することが可能となるわけです。

合併親法人は、内国法人の発行済株式の100%を保有している法人であればよいとされているため、内国法人に限られず、外国法人でもよいということになります。

〈参考文献〉

『平成19年度 税制改正の解説』（財務省）、日本税理士会連合会編集『会社合併実務必携』（法令出版）

〔第二問〕

〔資料1〕自己株式の取得等に関する事項

(1) 甲社の取扱い

法人税法上、相対取引による自己株式の取得により金銭等を交付した場合における取得資本金額は、資本金等の額の減少額とされ、交付金銭等の額が取得資本金額を超える部分の金額は、利益積立金額の減少額とされています。この利益積立金額の減少額は譲渡者側で配当等の額とみなされるため、その金額に一定の税率を乗じた金額が源泉徴収されます。

甲社は、親族関係にあるA氏、B氏及びC氏にその発行済株式の90%を保有されているため、上場会社とは判断できず、源泉徴収義務者である甲社において、みなし配当の額に源泉所得税率20%を乗じた金額を預り金として処理することとなります。

(税務上の仕訳)

資本金等の額 5,000,000 / 現金預金 29,800,000
利益積立金額 31,000,000 / 預り金 6,200,000

自己株式の算定：

(1) 交付金銭等

36,000,000

(2) 資本金等の額の減少

$(35,000,000 + 15,000,000) \times 10\% = 5,000,000$

(3) 利益積立金額の減少

(1) - (2) = 31,000,000

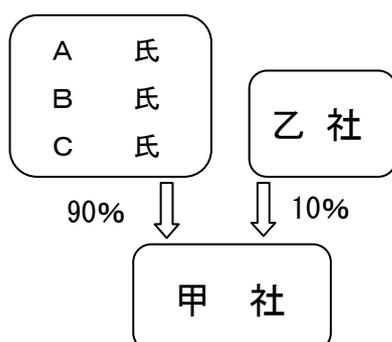
源泉徴収税額の算定：

$31,000,000 \times 20\% = 6,200,000$

(2) 乙社の取扱い

乙社における相対取引による甲社株式の譲渡に関しては、乙社と甲社との間に完全支配関係がない(注)ことから、乙社において甲社株式の譲渡損を計上します。

<出資関係図>



(注)甲社は、親族関係にあるA氏、B氏及びC氏に90%、A氏の実兄D氏が代表取締役を務める乙社に10%の株式を所有されています。代表取締役D氏が乙社株式を50%超所有している場合には、乙社はA氏と特殊関係にある法人に該当し、甲社と乙社との間に完全支配関係があることとなります。

しかし、本問においては、D氏が乙社の株式を所有して

いるのか否かは不明であるため、甲社と乙社との間に完全支配関係があるとは読み取れません。

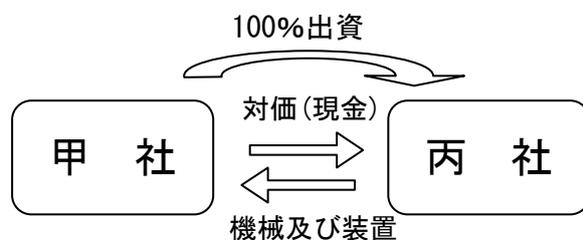
【資料2】丙社との取引

甲社は丙社の発行済株式等の全部を直接に保有しているため、甲社と丙社の間には、法人(甲社)による完全支配関係があります。

完全支配関係がある法人間で行うそれぞれの取引は、次のように取り扱うこととなります。

(1) 対価を支払って時価で受け入れる方法

対価を支払って資産を時価で受け入れる取引の形式は、売買と考えられます。



① 甲社（譲受法人）の取扱い

購入により取得した減価償却資産の取得価額は、購入代価（購入費用の額を加算した金額）とその資産を事業の用に供するために直接要した費用の額との合計額とされています（法令54①一）。

本問においては、購入費用等の記載がないことから、購入代価 5,000,000 円が取得価額となります。

（甲社の税務仕訳）

機械及び装置	5,000,000	/	現金預金	5,000,000
--------	-----------	---	------	-----------

② 丙社（譲渡法人）の取扱い

完全支配関係がある法人間で譲渡損益調整資産の譲渡をした場合（注）には、その譲渡益の額又は譲渡損の額は、譲渡時点では計上せず、その譲渡損益調整資産の譲渡、償却等があった時点まで繰り延べられます。譲渡法人は、その譲渡益の額又は譲渡損の額に相当する金額を、譲渡をした日の属する事業年度の損金の額又は益金の額に算入することとなります（法法61の13①）。

（注）完全支配関係の有無の判定は、資産の譲渡の時点で行うと考えられています。

甲社に譲渡した機械及び装置は、譲渡直前の帳簿価額が1,000万円以上であるため、譲渡損益調整資産に該当し、丙社は、譲渡損相当額7,000,000円を当期の益金の額に算入することとなります。

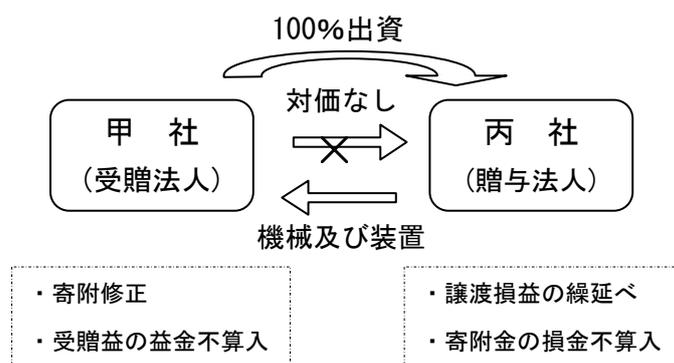
(丙社の税務仕訳)

現金預金	5,000,000	/	機械及び装置	12,000,000
譲渡損	7,000,000	/		
譲渡損益調整勘定	7,000,000	/	譲渡損益調整勘定繰入額(益金)	7,000,000

(2) 対価を支払わずに時価で受け入れる方法

対価を支払わずに資産を時価で受け入れる取引の形式は、贈与と考えられます。

この場合には、法人税法上、時価で譲渡又は取得をし、直ぐに同額を寄附し又は受贈益を受けたものとして取り扱います。



① 甲社（受贈法人）の取扱い

(イ) 機械及び装置の取得価額

無償で取得した減価償却資産の取得価額は、取得時における取得のために通常要する価額とその資産を事業の用に供するために直接要した費用の額との合計額とされています（法令54①六）。

本問においては、事業供用費用の記載がないことから、時価5,000,000円が取得価額となります。

(ロ) 受贈益の益金不算入

無償による資産の譲り受けに該当し、通常収受すべき金額（時価）5,000,000円が受贈益の額とされますが、法人による完全支配関係がある法人から受けた受贈益の額は、益金の額に算入しないこととされています（法法25の2①）。

甲社と丙社の間には法人（甲社）による完全支配関係があることから、その受贈益の額5,000,000円については、その全額が益金不算入とされることとなります。

(甲社の税務仕訳)

機械及び装置	5,000,000	/	現金預金	5,000,000
現金預金	5,000,000	/	受贈益	5,000,000
受贈益益金不算入	5,000,000	/	その他流出	5,000,000

(ハ) 寄附修正事由

甲社との間に完全支配関係のある丙株式会社について寄附修正事由が生じているため、次の利益積立金額を減算し、同額を丙株式の帳簿価額から減算します。

(甲社の税務仕訳)

利益積立金額 5,000,000 (注) / 丙社株式 5,000,000

(注) (受贈益の額×持分割合) - (寄附金の額×持分割合)

$$0 \times 100\% - 5,000,000 \times 100\% = \triangle 5,000,000$$

③ 丙社（贈与法人）の取扱い

(イ) 譲渡損益調整資産の損益の繰延べ

甲社に譲渡した機械及び装置は譲渡損益調整資産に該当するため、丙社は、譲渡損相当額 7,000,000 円を当期の益金の額に算入することとなります。

(ロ) 寄附金の損金不算入

丙社は時価で機械及び装置を譲渡したものとし、時価 5,000,000 円と対価 0 円との差額 5,000,000 円を寄附金とすることとなります。丙社と甲社の間には法人（甲社）による完全支配関係があることから、その全額が損金の額に算入されないこととなります。

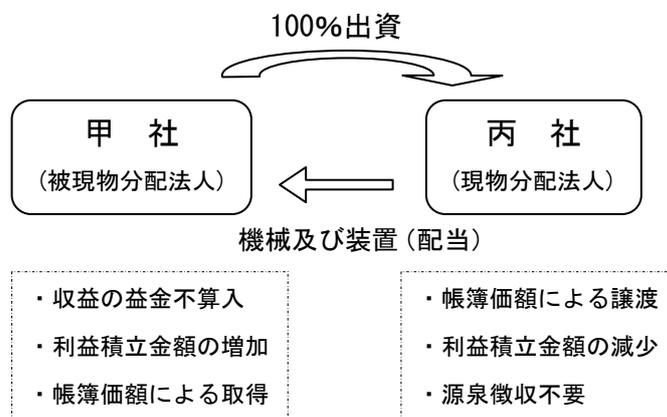
帳簿価額	時 価	対 価
12,000,000円	7,000,000円	5,000,000円
	譲渡損 (益金算入)	
	5,000,000円	0円

(丙社の税務仕訳)

現金預金	5,000,000	/	機械及び装置	12,000,000
譲渡損	7,000,000	/		
譲渡損益調整勘定	7,000,000	/	譲渡損益調整勘定繰入額(益金)	7,000,000
寄附金	5,000,000	/	現金預金	5,000,000
寄附金の損金不算入	5,000,000	/	その他流出	5,000,000

(3) 帳簿価額で受け入れる方法

資産を帳簿価額で受け入れる取引の形式は、剰余金の配当による資産の移転、すなわち、適格現物分配による資産の移転と考えられます。



① 甲社（被現物分配法人）の取扱い

(イ) 収益の益金不算入

被現物分配法人が適格現物分配により資産の移転を受けたことにより生ずる収益の額は、益金の額に算入されません（法法62の5④）。

このため、甲社が受取配当金として収益に計上した金額12,000,000円は、益金の額に算入しないこととなります。

(ロ) 利益積立金額の増加

適格現物分配により交付を受けた資産の適格現物分配直前の帳簿価額相当額は、利益積立金額の増加額とされます（法令9①四）。

このため、機械及び装置の適格現物分配直前の帳簿価額12,000,000円を利益積立金額に加算します。

(ハ) 機械及び装置の取得価額

適格現物分配により交付を受けた資産の取得価額は、その資産の適格現物分配直前の帳簿価額とされています（法令123の6①）。

このため、適格現物分配直前の帳簿価額12,000,000円を機械及び装置の取得価額とします。

(甲社の税務仕訳)

機械及び装置	12,000,000	/	収 益	12,000,000
収益の益金不算入	12,000,000	/	利益積立金額	12,000,000

② 丙社（現物分配法人）の取扱い

（イ）帳簿価額による譲渡

現物分配法人が適格現物分配により被現物分配法人にその有する資産の移転をしたときは、適格現物分配直前の帳簿価額による譲渡をしたものとして、各事業年度の所得の金額を計算することとされています（法法62の5③）。

このため、適格現物分配による甲社への機械及び装置の移転に関して、譲渡損益は生じないこととなります。

（ロ）利益積立金額の減少

適格現物分配により株主等に交付する資産の交付直前の帳簿価額は利益積立金額の減少額となります（法令9①八）。

このため、丙社における機械及び装置の適格現物分配直前の帳簿価額12,000,000円を利益積立金額から減算します。

（丙社の税務仕訳）

利益積立金額	12,000,000	/	機械及び装置	12,000,000
--------	------------	---	--------	------------

＜参考＞

甲社が機械及び装置を丙社の帳簿価額で受け入れる取引の形式として、甲社を被現物出資法人、丙社を現物出資法人とする適格現物出資による移転（帳簿価額による譲渡）を模範解答として挙げることも考えられますが、適格現物出資によると、丙社は甲社から機械及び装置の対価として甲社株式を取得することとなり、原則として、子会社は親会社株式を取得してはならないとする会社法の規定（会社法135①）に反することとなってしまいます。

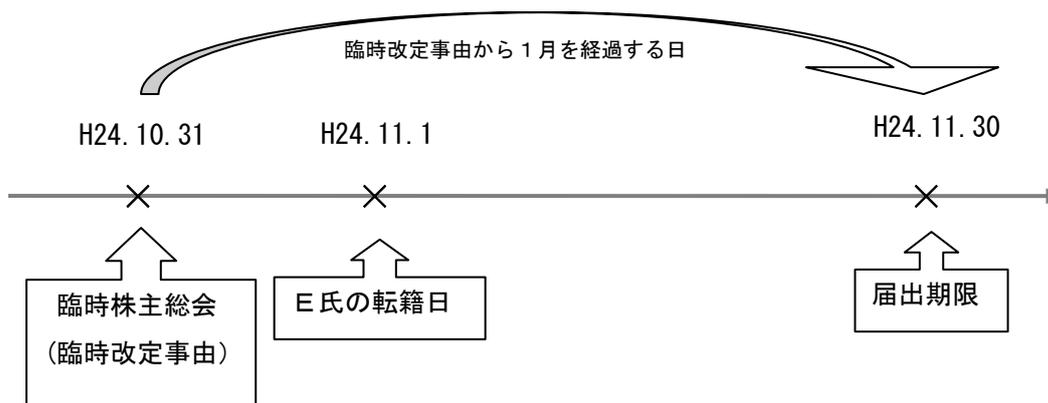
このため、本問においては、適格現物出資による移転は模範解答とはならないと考えられます。

〔資料3〕役員給与に関する事項

臨時改定事由が生じた場合において、新たに事前確定届出給与に関する届出をするときの届出期限は、臨時改定事由が生じた日から1月を経過する日とされています（法令69②二）。

本問における臨時改定事由が生じた日とは、転籍日の平成24年11月1日ではなく、E氏が甲社の取締役就任という決議がなされた臨時株主総会の開催日である平成24年10月31日となることに注意する必要があります。

なお、当該届出額は、丙社において支給しようとしていた金額と同額の1,200,000円であることから相当額の範囲内であると考えられ、不相当に高額な金額はないと判断できます。



<参考>

「日から〇日」という場合の期間の計算は、国税通則法第10条1項1号（期間の計算及び期限の特例）の規定により、初日を算入せず、翌日から計算することが原則とされています。

ただし、「事業年度開始の日」や「法の施行の日」などその期間が午前零時から始まる場合には、初日を算入し、当日から起算することとされています。

〔資料4〕交際費等及び寄附金に関する事項

(1) 創立40周年記念式典における費用

一般に、祝儀は、参加者の任意によるものであり、記念式典費用の一部負担と捉える性質のものではありません。甲社が行った式典に要した宴会費、交通費及び記念品代の支出（甲社の交際費等）と取引先が持参した祝儀の支出（取引先の交際費等）は、それぞれ別の支出（接待行為）であると解されています。つまり、同時に異なる接待が行われた、と考えることになります。

このため、甲社においては、式典に要した費用の全額 5,000,000 円（2,000,000 円 + 3,000,000 円）を交際費等の額として損金不算入額の計算の対象とし、收受した祝儀 3,000,000 円は雑収入として益金の額に算入することになります。

<<参考文献>>

国税庁HPタックスアンサー「No. 5261 交際費等と福利厚生費との区分」

(2) 工場見学費用

取引先に自社の製造工場を見学させる場合の交通費、食事、宿泊のために通常要する費用は、商品の販売のために直接要する費用であって交際費等には該当せず、損金となりますが、宴会費用 180,000 円に関しては、参加者一人当たりの支出額が 5,000 円を超えるため、取引先の接待等に要した費用として交際費等とすることになります。

(3) パーティー券の購入費用

主催者側では、パーティー券の購入費用から飲食費、会場費等の実費相当額を除いた残額を政治資金に充てることとなります。

このため、その実態からすると、法人の出席の意図にかかわらず、パーティー券の購入費用は、その政治団体に対する寄附金として取り扱うのが適当と考えられます。

ただし、パーティー券を購入し、それを得意先に配った場合には、得意先に対する贈答行為として、その購入費用に相当する金額を交際費等の額とすることとなります。

《参考文献》

武田昌輔編著『詳解 会社税務事例③』1895の44・1895の71頁（第一法規）

(4) K市に対する寄附

寄附金とは、金銭その他の資産の贈与又は経済的利益の無償の供与とされており（法法37⑦）、「贈与」又は「無償」であるのか否かは、その行為に対価性があるのか否かにより判断することとなります。

K市に対する寄附は、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の費用を負担したものであり、甲社はその埋設の便益を享受することとなると考えられます。

このため、K市に対する寄附1,600,000円は、寄附金には該当しないものと考えられます。

この1,600,000円に関しては、自己が便益を受ける公共的施設の設置等の負担金に該当し、支出の効果が支出日以後1年以上に及ぶものであるため、繰延資産とすることとなります（法令14①六イ）。

《参考文献》

金子宏著『租税法〔第十七版〕』332～336頁（弘文堂）

(5) N県立高校の後援会に対する寄附

法人が支出した寄附金で、その法人の役員等が個人として負担すべきと認められるものは、その役員等に対する給与として取り扱うこととされています（基通9-4-2の2）。

N県立高校の後援会に対する寄附は、甲社がその後援会から対価を得るものではないため、寄附金に該当することとなるものではないかという疑問が生じてきますが、その寄附金は、代表取締役AがN県立高校の出身でなければ支出されることはなかったものと考えられます。

すなわち、その寄附金は、実質的には、N県立高校の後援会から体育館の新築資金の拠出を求められたものを甲社が肩代わりしたに過ぎず、Aの個人的費用を甲社が負担したと考え

られます。

このため、このN県立高校の後援会に対する寄附 100,000 円は、役員給与として取り扱い、定期同額給与及び事前確定届出給与のいずれにも該当しないことから、当期の損金の額に算入しないこととなります。

〔資料5〕リース取引に関する事項

(1) リース取引

本間におけるリース契約によるリース取引は、法人税法 64 条の 2 第 3 項に規定するリース取引に該当する旨が示されていますが、所有権移転リース取引であるのか、それとも、所有権移転外リース取引であるのか、判断に迷うところです。

しかし、法人税法における所有権移転外リース取引の定義は、リース取引のうち所有権移転リース取引以外のものとされており（法令 48 の 2⑤五）、所有権移転リース取引に該当しないリース取引は、すべて所有権移転外リース取引とすることになります。

なお、リース期間がリース資産の耐用年数に比して相当短いか否かは、次のとおり、リース期間がリース資産の耐用年数に応じそれぞれに定める割合を乗じた年数を下回る期間であるか否かによって判断することとなります（法基通 7-6 の 2-7）。

リース資産の耐用年数が 10 年以上のもの：

リース期間 < 耐用年数×60%

リース資産の耐用年数が 10 年未満のもの：

リース期間 < 耐用年数×70%

(2) 利息の取扱い

賃借人におけるリース資産の取得価額は、原則としてリース料の合計額とされていますが、利息相当額を合理的に区分できる場合には、利息相当額をリース資産の取得価額に含めないことができるものとされています（法基通 7-6 の 2-9）。この場合には、リース期間の経過に応じ利息法又は定額法により計算した利息相当額を損金の額とするものとされており、法人税法に独自の計算方法が示されているわけではなく、会計上採用している方法を用いて利息相当額を計算することとなります。

なお、利息相当額をリース資産の取得価額に含めないこととした場合には、利息相当額のうち利息法又は定額法により計算した金額を、受取配当等の益金不算入の控除負債利子の計算上、支払利子総額に含めることに留意する必要があります（法基通 3-2-3）。

〔資料6〕 有価証券に関する事項

(1) P株式

上場有価証券に関しては、事業年度終了の時の価額がその時の帳簿価額のおおむね 50% 相当額を下回り、かつ、近い将来その価額の回復が見込められない場合には、物損等の事実
に該当し評価損の計上が認められます。この場合、近い将来その価額の回復が見込まれない
か否かの判断は、過去の市場価格の推移、発行法人の業況等を踏まえ、各事業年度終了の時
に行うと解されています。

このため、翌事業年度以降に事後的な事情により価額が急回復した場合であっても、当該
事業年度の回復可能性の判断に影響を及ぼすことはありません。

本間におけるP株式は、次のように取り扱うこととなります。

	前 期	当 期
会計 処理	評価損 13,200,000 / P株式 13,200,000	評価損 1,800,000 / P株式 1,800,000
税務 処理		③評価損 15,000,000 / P株式 15,000,000
	① P株式評価損否認 13,200,000 (加・留)	P株式評価損認容 13,200,000 (減・留) ↓ ② 評価損として損金経理した金額として、 取り扱う

- ① P株式は、前期末に時価が大幅に下落しているものの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っておらず、会計で計上した評価損 13,200,000 円 (24,000,000 円 - 10,800,000 円) は前期の損金の額に算入されません。
- ② 前期の評価損否認金の額 13,200,000 円は、当期に減算の申告調整をすることにより、評価損として損金経理したものとして取り扱うこととされています (法基通 9-1-2)。
- ③ 当期末において回復可能性がないことについて合理的な判断基準を得たため、物損等の事実
に該当し、損金経理した金額のうち、当期末の時価 9,000,000 円と税務上の帳簿
価額 24,000,000 円との差額 15,000,000 円に達するまでの金額を損金の額に算入する
こととなります。

改めて言うまでもありませんが、②によって減算する金額が評価損として損金の額に算入することができる金額を超えている場合には、その超える部分の金額は、申告調整によって加算することとなります。

《参考文献》

武田昌輔編著『DHC コメンタール 法人税法②』2122～2124 頁（第一法規）

（２）受取配当の処理方法による税負担の相違

法人税法における所得税額控除の規定は、確定申告書、修正申告書又は更正請求書に控除を受ける金額の記載があり、かつ、その明細書の添付をすることで適用を受けることが可能となり、会計処理の相違によって適用の可否を決めることとはされていません。

しかし、本問では前提事項として、「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」（注）との記載があり、その「中小企業の会計に関する指針」第 59 項（源泉所得税等の会計処理）では、次のように示されています。

（注）「中小企業の会計に関する指針」とは、中小企業の会計の質の向上を図るため、日本公認会計士協会、日本税理士会連合会、日本商工会議所、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、中小企業は、同指針により計算書類を作成することが推奨されています。第 61 回及び第 62 回の試験委員である上西左大信氏は、当該指針の作成検討委員会委員を務めていたことから、本問が出題されたものと考えられます。

「59. 源泉所得税等の会計処理

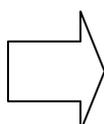
受取配当や利子に関する源泉所得税のうち、法人税法及び地方税法上の税額控除の適用を受ける金額については、損益計算書上、「法人税、住民税及び事業税等」に含めて計上する。」

つまり、この指針により計算書類を作成する中小企業が受取配当等の総額を収益の額として計上し、源泉所得税を法人税等として費用処理した場合には、所得税額控除の規定の適用を受けることになり（第 1 法）、他方、受取配当等から源泉所得税を控除した純額を収益の額として計上した場合には、同規定の適用はないこととなります（第 2 法）。

(1) 第1法：受取配当等を総額で収益計上する方法（所得税額控除の適用あり）

損益計算書

収益	1,150,000
法人税等	230,000
<hr/>	
当期純利益	920,000
<hr/> <hr/>	

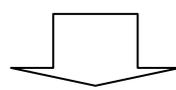


別表4

当期利益又は当期損失の額		920,000
加算		
減算		
法人税額から控除される所得税額等		230,000
所得金額又は欠損金額		1,150,000

損益計算書上で法人税等として費用処理された源泉所得税 230,000 円は、別表4で損金不算入の加算調整がなされ、所得金額が大きくなりますが、同額が法人税額から控除されるため、第2法に比して有利となります。

別表1

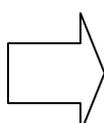


所得金額又は欠損金額		1,150,000
法人税額		460,000
:		:
控除税額		230,000
差引所得に対する法人税額		230,000

(2) 第2法：受取配当等を純額で収益計上する方法（所得税額控除の適用なし）

損益計算書

収益	920,000
法人税等	0
<hr/>	
当期純利益	920,000
<hr/> <hr/>	

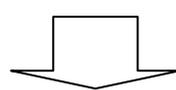


別表4

当期利益又は当期損失の額		920,000
加算		
減算		
法人税額から控除される所得税額等		0
所得金額又は欠損金額		920,000

損益計算書上で受取配当等から控除された源泉所得税は、所得税額控除の規定の適用はなく、申告調整はありません。

別表1



所得金額又は欠損金額		920,000
法人税額		368,000
:		:
控除税額		0
差引所得に対する法人税額		368,000