

第 62 回税理士試験 法人税法 模範解答

第 62 回税理士試験法人税法の模範解答は、次のとおりです。

ただし、各問にどのように配点が行われるかというのは正確にはわかりませんので、本模範解答においては、各問への配点の記載は行っておりません。

なお、本模範解答は、本試験当日の法令の規定に基づいて作成しています。

【第一問】

問 1

【益金の額】

岩石の売上高 500,000,000 円は、資産の販売による収益の額として、当期の益金の額に算入する。

【損金の額】

①の取引

(処理案 1)
賃料 50,000,000 円は、当期の収益の額と個別に対応するものであるため、売上原価の額として当期の損金の額に算入する。
盛土及び植林に要する費用 1,000,000,000 円については、当期末までに債務が成立し、金額も合理的に計算されていると考えられるが、未だ給付原因となる事実が発生しておらず、債務が確定していないため、当期の損金の額に算入する金額はない。
(処理案 2)
賃料 50,000,000 円については、上記と同様に、当期の損金の額に算入する。盛土及び植林に要する費用 1,000,000,000 円については、土地所有者 B との契約において、採石後に盛土及び植林をして返還することが約されており、A 社は、この費用を含めて岩石の販売価額等を決定すると想定される。このため、賃料と同様に、当期の収益の額に個別に対応する金額について、当期の売上原価の額として損金の額に算入する。当期の損金の額に算入する金額は、見積費用 1,000,000,000 円のうち当期の採石量に対応する金額 100,000,000 円 (1,000,000,000 円 × 100,000 トン / 1,000,000 トン) となる。

(問1 続き)

【損金の額】

②の取引

(処理案1)
土地は非減価償却資産であるため、取得に要した金額 900,000,000 円を取得価額として計上するのみである。
このため、当期の損金の額に算入する金額はない。
(処理案2)
岩石を採取する目的で取得した土地に関しては、その土地の取得価額 900,000,000 円から地質調査を専門とするC社による採石後の土地の見積り価額 100,000,000 円を控除した金額 800,000,000 円は、岩石部分の対価の額であると考えられる。
このため、その金額のうち、生産高比例法に準ずる方法により計算した金額 40,000,000 円 $((900,000,000 \text{ 円} - 100,000,000 \text{ 円}) \times 30,000 \text{ トン} / 600,000 \text{ トン})$ を当期の損金の額に算入する。

問2(1)

(合併対価に関する要件)
被合併法人の株主等に、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の交付がされないことが要件とされる。
本問においては、被合併法人の株主S社に対し、合併親法人であるP社の株式以外の資産の交付がされないことが要件となる。
(合併当事者間の要件)
合併法人と被合併法人との間に完全支配関係又は支配関係がないため、共同で事業を営むための合併として、次のすべての要件を満たす必要がある。
① 事業関連性要件
被合併法人の被合併事業と合併法人の合併事業とが相互に関連するものであること。
② (イ)又は(ロ)のいずれかの要件
(イ) 事業規模要件
被合併法人の被合併事業と合併法人の合併事業のそれぞれの売上金額、被合併事業と合併事業のそれぞれの従業者の数、被合併法人と合併法人のそれぞれの資本金の額等の規模の割合がおおむね5倍を超えないこと。
(ロ) 特定役員引継要件
合併前の被合併法人の特定役員のいずれかと合併法人の特定役員のいずれかとは合併後に合併法人の特定役員となることが見込まれていること。
③ 従業者引継要件
被合併法人の合併の直前の従業者のうち、その総数のおおむね80%以上に相当する数の者が合併後に合併法人の業務に従事することが見込まれていること。
④ 事業継続要件
被合併法人の被合併事業が合併後に合併法人において引き続き営まれることが見込まれていること。
⑤ 株式継続保有要件
合併直前の被合併法人の株主等で、合併により交付を受ける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の全部を継続して保有することが見込まれる者が有する被合併法人の株式数の合計額が被合併法人の発行済株式総数の80%以上であること。

問2(2)

(Q社の課税関係)
① 合併親法人株式のみなし譲渡及びのみなし取得
内国法人が合併により親法人株式を交付しようとする場合において、契約日に親法人株式を有していたときは、その契約日において親法人株式をその契約日における価額により譲渡し、かつ、親法人株式をその価額により取得したものとみなして、内国法人の各事業年度の所得の金額を計算する。
② 合併親法人株式の譲渡
内国法人が適格合併により合併親法人株式を譲渡した場合には、その譲渡に係る譲渡利益額 $((i) - (r))$ 又は譲渡損失額 $((r) - (i))$ は、合併の日の属する事業年度の益金の額又は損金の額に算入する。
(i) 合併親法人株式の譲渡対価の額 (適格合併直前の帳簿価額相当額)
(r) 合併親法人株式の譲渡原価の額
(R社の課税関係)
帳簿価額による引継ぎ
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及び負債の移転をしたときは、その移転資産及び負債の適格合併に係る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、内国法人の各事業年度の所得の金額を計算する。
(S社の課税関係)
被合併法人株式の譲渡損益
内国法人が被合併法人株式を譲渡した場合には、その譲渡に係る譲渡利益額 $((i) - (r))$ 又は譲渡損失額 $((r) - (i))$ は、合併の日の属する事業年度の益金の額又は損金の額に算入する。
(i) 被合併法人株式の譲渡対価の額 (合併直前の帳簿価額相当額)
(r) 被合併法人株式の譲渡原価の額

【第二問】

問 1 自己株式の取得等

(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。

【会計上の仕訳】

借 方		貸 方	
項 目	金 額	項 目	金 額
自己株式	36,000,000	現金預金	29,800,000
		預り金	6,200,000

(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。

【別表四 所得の金額の計算に関する明細書】

区 分		総 額	留 保	社外流出
加 算				
減 算				

【別表五（一）Ⅰ 利益積立金額の計算に関する明細書】

Ⅰ 利益積立金額の計算に関する明細書				
区 分	期 首 現 在 利 益 積 立 金 額	当 期 の 増 減		差 引 翌 期 首 現 在 利 益 積 立 金 額
		減	増	
自己株式			△31,000,000	△31,000,000

【別表五（一）Ⅱ 資本金等の額の計算に関する明細書】

区 分	期 首 現 在 資 本 金 等 の 額	当 期 の 増 減		差 引 翌 期 首 現 在 資 本 金 等 の 額
		減	増	
資本金又は出資金	35,000,000			35,000,000
資本準備金	15,000,000			15,000,000
自己株式			△5,000,000	△5,000,000
差引合計額	50,000,000		△5,000,000	45,000,000

(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。

借 方		貸 方	
項 目	金 額	項 目	金 額
現金預金	29,800,000	みなし配当	31,000,000
甲社株式譲渡損	2,000,000	甲社株式	7,000,000
法人税、住民税及び事業税	6,200,000		

問2 丙社との取引

(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。

方 法	取 引 の 形 式
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	売買
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	贈与
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	適格現物分配

(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。

①の方法による場合

甲 社【会計上の仕訳】

借 方		貸 方	
項 目	金 額	項 目	金 額
機械及び装置	5,000,000	現金預金	5,000,000

【別表四 所得の金額の計算に関する明細書】

区 分		総 額	留 保	社外流出
加 算				
減 算				

【別表五（一） I 利益積立金額の計算に関する明細書】

I 利益積立金額の計算に関する明細書				
区 分	期 首 現 在 利 益 積 立 金 額	当 期 の 増 減		差 引 翌 期 首 現 在 利 益 積 立 金 額
		減	増	

丙 社【会計上の仕訳】

借 方		貸 方	
項 目	金 額	項 目	金 額
現金預金	5,000,000	機械及び装置	12,000,000
機械及び装置譲渡損	7,000,000		

【別表四 所得の金額の計算に関する明細書】

区 分		総 額	留 保	社外流出
加 算	譲渡損益調整勘定繰入額	7,000,000	7,000,000	
減 算				

【別表五（一） I 利益積立金額の計算に関する明細書】

I 利益積立金額の計算に関する明細書				
区 分	期 首 現 在 利 益 積 立 金 額	当 期 の 増 減		差 引 翌 期 首 現 在 利 益 積 立 金 額
		減	増	
譲渡損益調整勘定			7,000,000	7,000,000

②の方法による場合

甲 社【会計上の仕訳】

借 方		貸 方	
項 目	金 額	項 目	金 額
機械及び装置	5,000,000	受 贈 益	5,000,000

【別表四 所得の金額の計算に関する明細書】

区 分		総 額	留 保	社外流出
加				
算				
減	受贈益の益金不算入額	5,000,000		※ 5,000,000
算				

【別表五（一） I 利益積立金額の計算に関する明細書】

I 利益積立金額の計算に関する明細書				
区 分	期 首 現 在 利 益 積 立 金 額	当 期 の 増 減		差引翌期首現在 利 益 積 立 金 額
		減	増	
丙社株式(寄附修正)			△5,000,000	△5,000,000

丙 社【会計上の仕訳】

借 方		貸 方	
項 目	金 額	項 目	金 額
機械及び装置譲渡損	12,000,000	機械及び装置	12,000,000

【別表四 所得の金額の計算に関する明細書】

区 分		総 額	留 保	社外流出
加	譲渡損益調整勘定繰入額	7,000,000	7,000,000	
算				
減				
算				
	寄附金の損金不算入額	27	5,000,000	その他 5,000,000

【別表五（一） I 利益積立金額の計算に関する明細書】

I 利益積立金額の計算に関する明細書				
区 分	期 首 現 在 利 益 積 立 金 額	当 期 の 増 減		差引翌期首現在 利 益 積 立 金 額
		減	増	
譲渡損益調整勘定			7,000,000	7,000,000

③の方法による場合

甲 社【会計上の仕訳】

借 方		貸 方	
項 目	金 額	項 目	金 額
機械及び装置	12,000,000	受取配当金	12,000,000

【別表四 所得の金額の計算に関する明細書】

区 分		総 額	留 保	社外流出
加				
算				
減	適格現物分配に係る益金不算入額	12,000,000		※ 12,000,000
算				

【別表五（一） I 利益積立金額の計算に関する明細書】

I 利益積立金額の計算に関する明細書				
区 分	期 首 現 在 利 益 積 立 金 額	当 期 の 増 減		差 引 翌 期 首 現 在 利 益 積 立 金 額
		減	増	

丙 社【会計上の仕訳】

借 方		貸 方	
項 目	金 額	項 目	金 額
繰越利益剰余金	12,000,000	機械及び装置	12,000,000

【別表四 所得の金額の計算に関する明細書】

区 分		総 額	留 保	社外流出
加				
算				
減				
算				

【別表五（一） I 利益積立金額の計算に関する明細書】

I 利益積立金額の計算に関する明細書				
区 分	期 首 現 在 利 益 積 立 金 額	当 期 の 増 減		差 引 翌 期 首 現 在 利 益 積 立 金 額
		減	増	

問3 役員給与

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。

臨時改定事由が生じた日から1月を経過する日である平成24年11月30日までに、納税地の所轄税務署長に対し、事前確定届出給与に関する届出書を提出する必要がある。

問4 交際費等及び寄附金

(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。

【別表十五 交際費等の損金算入に関する明細書】

支出交際費等の額 (7の計)	1	18,712,618	損金算入限度額 (1)と(2)のうち少ない 金額 ×90/100	3	5,400,000
定額控除限度額 (0円又は600万円) ×12/12	2	6,000,000	損金不算入額 (1)－(3)	4	13,312,618
支 出 交 際 費 等 の 額 の 明 細					
科 目	支 出 額		交 際 費 等 の 額 か ら 控 除 さ れ る 費 用 の 額	差 引 交 際 費 等 の 額	
	5		6	7	
交際費(損益計算書)	18,752,618		3,620,000	15,132,618	
交際費(製造原価報告書)	580,000			580,000	
祝儀	3,000,000			3,000,000	
計	22,332,618		3,620,000	18,712,618	

(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。

寄附金の種類・区分	金額	損金算入限度額の概要
国等に対する寄附金		
指定寄附金	3,800,000	損金算入の制限に関する別段の定めは設けられておらず、全額が損金の額に算入される。
特定公益増進法人等に対する寄附金	300,000	特別損金算入限度額 { (資本金等の額×12/12×3.75/1,000+所得の金額×6.25/100)×1/2 } が限度となり、超える金額はその他の寄附金に含める。
その他の寄附金	100,000	一般寄附金損金算入限度額 { (資本金等の額×12/12×2.5/1,000+所得の金額×2.5/100)×1/4 } が限度となる。
寄附金に当たらないもの	理由	
K市に対する寄附	甲社が便益を受けると考えられるため、対価性のある支出（繰延資産）となっている。	
N県立高校の後援会に対する寄附	Aが個人的に負担すべきものであり、Aの役務提供に対する対価として支出されたと考えられるため、対価性のある支出（役員給与）である。	

問5 リース取引

当期におけるこのリース取引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を要点を示しつつ算定しなさい。

<p>リース資産に係る償却限度額</p> $5,400,000 \times \frac{9\text{月}}{60\text{月}} = 810,000$ <p>本件リース取引は、リース資産が特別仕様のものでなく、リース期間（5年）がリース資産の耐用年数（6年）に比して相当短いものなどの要件を満たさないため、所有権移転外リース取引に該当し、リース期間定額法により償却を行う。また、利息相当額を合理的に区分できるため、利息相当額はリース資産の取得価額に算入しない。</p> <p>定額法による利息相当額の損金算入額</p> $600,000 \times \frac{9\text{月}}{60\text{月}} = 90,000$ <p>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の利息相当額は、リース期間の経過に応じて損金の額に算入する。</p>

問6 有価証券

(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。

(1) 税務上の処理

前期の評価損否認金の額 13,200,000 円 (24,000,000 円 - 10,800,000 円) を減算調整し、当期の評価損計上額 1,800,000 円との合計額 15,000,000 円をP株式の評価損として当期の損金の額に算入する。

(2) 思考過程の要点

当期末の時価 (@300) が帳簿価額 (@800) のおおむね 50%相当額を下回り、かつ、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ているため、物損等の事実が生じている。前期の評価損否認金の額は、当期に減算の申告調整をすることで、評価損として損金経理したものと取り扱うこととなる。

(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。

(1) 受取配当等の額

① 完全子法人株式等 $360,000 \div (100\% - 20\%) = 450,000$

② その他株式等 $560,000 \div (100\% - 20\%) = 700,000$

(2) 控除負債利子 (原則法)

① 支払利子総額 $378,662 + 86,512 = 465,174$

② 株式等の帳簿価額 $24,000,000 + 37,000,000 + 9,000,000 + 37,000,000 = 107,000,000$

③ 総資産の帳簿価額 $1,325,800,000 + 1,406,700,000 = 2,732,500,000$

④ 控除額 $① \times \frac{②}{③} = 18,215$

(3) 益金不算入額 $450,000 + (700,000 - 18,215) \times 50\% = 790,892$

(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には、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。

「中小企業の会計に関する指針」に準拠した会計処理を行うことを前提とすると、第1法では所得税額控除の適用を受けることとなり、源泉所得税 230,000 円 (注) は損金の額に算入されず当期の法人税額から控除される。

(注) $(450,000 \text{ 円} \times 20\%) + (700,000 \text{ 円} \times 20\%) = 230,000 \text{ 円}$

他方、第2法では所得税額控除の適用を受けないこととされるため、源泉所得税 230,000 円は当期の損金の額に算入されるのみである。

このため、第1法の処理を行った場合には 230,000 円、第2法の処理を行った場合には 92,000 円 ($230,000 \text{ 円} \times 40\%$) の税額が減少することとなる。