

Z-73-D 法人税法〔第一問〕一解 答一

問1 (1) ④

通算親法人になることができる法人は、内国法人である普通法人又は協同組合等（以下「普通法人等」という。）のうち、次の法人以外の法人とする。
① 清算中の法人
② 他の普通法人等（外国法人を除く。）による完全支配関係がある法人
③ 通算制度の取りやめの承認を受けた法人でその承認日の属する事業年度終了後5年を経過していないもの
④ 青色申告の承認の取消しを受けた法人で取消後5年を経過していないもの
⑤ 投資法人、特定目的会社 など

問1 (2)①

通算子法人になることができるのは、通算親法人との間にその親法人による完全支配関係（外国法人が介在しないものに限る。）がある法人であるため、「外国法人にその発行済株式の一部を保有されている内国法人である株式会社」は通算子法人となることができない。④

問1 (2)②

通算子法人になることができるのは、通算親法人との間にその親法人による完全支配関係がある普通法人であるが、「一般財団法人」は株式を発行する法人又は出資を受ける法人には該当せず、一般財団法人に財産を拠出したとしてもP発行済株式等を保有していることにはならないことから、親法人との間に完全支配関係を有することにはならず、通算子法人となることができない。④

問 1 (3)

1 P社の税務上の処理 ⑤
通算親法人であるP社は令和5年度において通算前所得金額が15,000,000円であるが、通算子法人であるS2社において通算前欠損金額10,000,000円が生じているため、通算対象欠損金額7,500,000円がP社の令和5年度の損金の額に算入され、申告所得金額は7,500,000円となる。なお、期限後申告のS3社の通算前欠損金額は対象とならない。
通算対象欠損金額
$10,000,000 \text{ 円} \times \frac{15,000,000 \text{ 円}}{15,000,000 \text{ 円} + 5,000,000 \text{ 円}} = 7,500,000 \text{ 円}$
2 法的理由 ④
(1) 損益通算による損金算入
通算法人の所得事業年度終了の日とその通算法人との間に通算完全支配関係がある他の通算法人において通算前欠損金額が生ずる場合には、その通算法人のその所得事業年度の通算対象欠損金額は、損金の額に算入する。
(2) 通算対象欠損金額
他の通算法人の通算前欠損金額の合計額 [*] $\times \frac{\text{通算法人の通算前所得金額}}{\text{通算法人及び他の通算法人の通算前所得金額の合計額}}$
[*] 通算法人及び他の通算法人の通算前所得金額の合計額を限度とする。

問1 (4)

1 P社の税務上の処理 ⑤
期限内申告後に通算子法人であるS1社の売上計上もれが判明したが、グループ通算制度による損益通算を適用する場合には、通算制度の遮断措置によりS1社の所得金額のみを修正することとなり、P社の所得金額には影響しない。
なお、損益通算後においてP社及びS1社に所得金額があるため、遮断措置の不適用要件には該当しない。
2 法的な理由 ④
損益通算による損金算入又は益金算入を適用する場合において、通算事業年度（所得事業年度又は欠損事業年度をいう。以下同じ。）の通算前所得金額又は通算前欠損金額がその通算事業年度の確定申告において記載された金額（「当初申告額」という。以下同じ。）と異なるときは、その当初申告額を通算前所得金額又は通算前欠損金額とみなす。

問 1 (4)

問 2

1 X社の税務上の処理
X社は当期において外国法人であるZ社に対して借入金利子 24,000,000 円 (12 億円 × 2%) を支払っている。
支払利子について、借入利率は適正であることから、移転価格税制の適用対象とはならない。また、Z社は資金供与者等には該当しないが、Y社によりそれぞれの発行済株式等の 50%以上 (100%) を直接保有される関係にある外国法人として国外支配株主等に該当することから、過少資本税制の適用を検討する。ただし、X社の総利付負債に係る平均負債残高 12 億円が自己資本の額 5 億円の 3 倍相当額の 15 億円以下であるため、同税制の適用はない。❷
X社がZ社に支払った利子は、支払いを受けたZ社について日本で課税対象とされる所得ではないため、過大支払利子税制に規定する対象支払利子等の額に該当する。また、X社は利子等の受取の起因となる貸付金等がないことから、対象純支払利子等の額は 24,000,000 円となる。X社の当期の対象純支払利子等の額が当期の調整所得金額 1 億円の 20%相当額である 20,000,000 円を超えるため、超える部分の 4,000,000 円は当期の損金の額に算入されない。❸

問 2 (続き)

2 法的な理由 ③
(1) 対象純支払利子等に係る課税の特例
法人の各事業年度の対象純支払利子等の額がその事業年度の調整所得金額の 20%相当額を超える場合には、対象支払利子等の額の合計額のうちその超える部分の金額相当額は、その事業年度の損金の額に算入しない。
(2) 対象支払利子等の額
支払利子等の額のうち、支払利子等を受ける者の課税対象所得に含まれる金額その他一定の金額以外のものをいう。
課税対象所得とは、個人又は法人のいずれかに該当するかに応じ、それぞれその者の所得税又は法人税の課税標準となるべき所得として一定のものをいう。
(3) 対象純支払利子等の額
対象支払利子等の額の合計額から控除対象受取利子等合計額を控除した残額をいう。
(4) 調整所得金額
対象純支払利子等の額と比較するための基準とすべき所得の金額として一定の金額をいう。
(5) 控除対象受取利子等合計額
受取利子等の額の合計額 $\times \frac{\text{対象支払利子等の額の合計額}}{\text{支払利子等の額の合計額}}$

問 3

1 税務上の処理
(1) 貸倒損失
会社更生法の規定による更生計画認可の決定により切り捨てられることとなったB社金銭債権の額の80%である160,000,000円は、損失の額としてA社の当期の損金の額に算入する。②
なお、同額については、金銭債権は法律的に消滅しているため、A社が貸倒損失として損金経理しない場合においても、税務調整により「貸倒損失認定損」として減算調整される。②
(2) 貸倒引当金
A社は資本金の額1億円以下の中小法人に該当し貸倒引当金の設定が可能であるため、会社更生法の規定による更生計画認可の決定により賦払いにより弁済されることとなった金銭債権の額の20%である40,000,000円について、個別評価金銭債権貸倒引当金を繰り入れる。②
なお、繰入限度額は、更生計画認可の決定があった日の属する事業年度の翌期首から5年を経過する日までに弁済されることとなっている金額以外の金額20,000,000円 $(40,000,000円 \times \frac{5回}{10回})$ となる。①
2 法的な理由
(1) 損金の額（貸倒損失）①
内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上その事業年度の損金の額に算入すべき金額は、別段の定めのあるものを除き、その事業年度の収益に係る原価の額、費用の額及び損失の額で資本等取引以外の取引に係るものとする。
(2) 個別評価金銭債権貸倒引当金 ②
普通法人である内国法人のうち、資本金の額が1億円以下であるものが、その有する金銭債権のうち、個別評価金銭債権の損失の見込額として各事業年度において損金経理により貸倒引当金勘定に繰り入れた金額については、その金額のうち繰入限度額に達するまでの金額は、その事業年度の損金の額に算入する。
なお、更生計画認可の決定に基づいて賦払い弁済とされる場合の繰入限度額は、その個別評価金銭債権のうち、その決定の日の属する事業年度終了の日の翌日から5年を経過する日までに弁済される金額以外の金額とする。

Z-73-D 法人税法〔第二問〕一解 答一

問 1

【資料 1】(1)及び(2)

<p>税務上調整すべき金額 (加算・減算の別及び留保・社外流出の別)</p>	<p>計 算 過 程</p>
<p>納税充当金から支出した事業税等の金額 ① 4,337,000 (減算・留保)</p> <p>損金計上法人税等 3,988,200 (加算・留保)</p> <p>損金計上住民税 343,000 (加算・留保)</p> <p>損金計上納税充当金 ① 90,000 (加算・留保)</p> <p>損金計上附帯税等 ① 180,000 (加算・社外流出)</p> <p>損金罰金等 12,000 (加算・社外流出)</p> <p>役員給与損金不算入 ① 25,000 (加算・社外流出)</p> <p>仮払税金認定損 ① 5,818,900 (減算・留保)</p>	<p>$13,000,000 - (7,976,800 + 122,300 + 563,900) = 4,337,000$</p> <p>$100,000 + 30,000 + 50,000 = 180,000$</p> <p>※ 仮払税金と翌期還付額との差額の 90,000 円は来期に消却処理とともに加算調整を行う。</p> <p>※ 賦課決定の固定資産税については、納税通知書が届いた段階で損金算入ができる。①</p> <p>※ 社会保険料の延滞金は、損金不算入項目として規定されていないため、調整を行わない。①</p> <p>※ 建物に対する不動産取得税は、損金算入が可能のため調整しない。</p>

【資料 2】(1)及び(2)

税務上調整すべき金額 (加算・減算の別及び留保・社外流出の別)	計 算 過 程
D社株式計上もれ ① 132,000 (加算・留保) 外国子会社配当等の益金不算入額 ① 2,090,000 (減算・社外流出) 外国子会社配当等に係る外国源泉税の損金不算入額 ① 220,000 (加算・社外流出) みなし配当計上もれ 10,500,000 (加算・留保) 有価証券譲渡益過大計上 10,500,000 (減算・留保) 受取配当等の益金不算入額 ① 6,435,000 (減算・社外流出)	※名義変更料は、損金算入することができる。 $2,200,000 - 2,200,000 \times 5\% = 2,090,000$ G社株式 (1) みなし配当 $180,000 \times 100 - 75,000,000 \times \frac{100}{1,000} = 10,500,000$ ① (2) 源泉徴収税額 $10,500,000 \times 20.42\% = 2,144,100$ (3) 有価証券譲渡益過大計上 $10,855,900 - (15,855,900 - 5,000,000 - 10,500,000) = 10,500,000$ 受取配当等の益金不算入額 (1) 配当等の額 ① 完全 800,000 ② その他 $600,000 + 150,000 + 10,500,000 = 11,250,000$ ① ③ 非支配 $0^* + 50,000 = 50,000$ * C社株式は基準日前1月以内に取得し、基準日後2月以内にすべてを譲渡しているため、5%すべてが短期保有株式等に該当。① (2) 益金不算入額 $800,000 + 11,250,000 \times 50\% + 50,000 \times 20\% = 6,435,000$ ※ 所有期間から関連法人株式等が当期の申告にはないため控除負債利子の計算は行わない。

【資料2】(1)及び(2) (続き)

法人税額から控除される所得税額 ① 2,235,479 (加算・社外流出)	法人税額から控除される所得税額 (1) 株式 ① 個別法 $122,520 \times \frac{1}{6} (0.167) + 9,189 \times \frac{1}{12} (0.084) + 30,630 \times \frac{7}{12} (0.584)$ $+ 10,210 \times \frac{12}{12} (1.000) = 49,328 \text{ ①}$ ② 簡便法 $122,520 \times \frac{1}{2} (0.500) + 9,189 \times \frac{1}{2} (0.500) + 30,630 \times \frac{1}{2} (0.500)$ $+ 10,210 = 91,379$ ③ ① < ② ∴ 91,379 (2) その他 2,144,100 ① (3) (1)+(2)=2,235,479
------------------------------------------	-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

【資料3】

税務上調整すべき金額 (加算・減算の別及び留保・社外流出の別)	計 算 過 程
(H氏) 役員給与損金不算入 ① 20,000,000 (加算・社外流出)	$50,000,000 - 30,000,000 = 20,000,000$ ※ 弔慰金については、月額給与 1,200,000 円の6か月相当以内の1,000,000円であり社会通念上相当と認められるため、損金算入。
(I氏) 役員給与損金不算入 ① 1,800,000 (加算・社外流出)	※ 前代表の報酬額と同額であり、副社長から社長への就任による臨時改定事由になるため、否認額はない。 家賃については、給与支給額の資料に含まれていないため適切に給与処理をしているとは考えにくいため、無償貸与は、定期同額給与に該当しない。①
(J氏) 役員給与損金不算入 ① 7,200,000 (加算・社外流出)	賞与 1,200,000円は、事前確定届出給与に関する届け出が、株主総会終了の日から一月を超えて提出されているため、損金不算入。① 経済的利益 (48,000,000—42,000,000=6,000,000円) は事前確定届出給与の届出がなされていないため、損金不算入。 ∴ 1,200,000+6,000,000=7,200,000円

【資料3】(続き)

(K氏)	※ 【資料1】から当期は欠損事業年度であり、前期と比較して明らかに業績が悪化していて、営業所長としての社会通念上の責任も加味すると業績悪化事由に該当するため、減額は容認される。①
(L氏)	※ 令和5年8月支給賞与は、使用人時の賞与であるため、損金不算入の対象とはならない。① ※ 令和5年12月の賞与は、役員就任後であるが、使用人期間分の賞与としての適正額であるため損金算入。

【資料4】

税務上調整すべき金額 (加算・減算の別及び留保・社外流出の別)	計 算 過 程
(建物M) 減価償却超過額 ① 8,882,100 (加算・留保)	(1) 償却限度額 $168,800,000 \times 0.033 \times \frac{2}{12} = 928,400$ (2) 償却超過額 $(1,010,500 + 8,800,000) - (1) = 8,882,100$ ※ 不動産取得税 3,840,000 円及び落成式の諸費用 1,700,000 円は、損金算入できるため、調整不要。①
(建物N) 減価償却超過額 ① 93,051 (加算・留保)	(1) 償却限度額 $(10,037,279 + 250,000) \times 0.059 = 606,949$ (2) 償却超過額 $700,000 - (1) = 93,051$
(構築物O) 減価償却超過額 ① 25,476 (加算・留保)	(1) 償却限度額 $1,220,450 \times 0.143 = 174,524$ (2) 償却超過額 $200,000 \text{ 円} - (1) = 25,476$

【資料 4】（続き）

<p>（機械装置 P）</p> <p>圧縮特別積立金加算 ① 8,000,000（加算・留保）</p> <p>圧縮特別積立金積立超過額 認容 ① 380,000（減算・留保）</p> <p>減価償却超過額 ① 402,032（加算・留保）</p>	<p>(1) 圧縮限度額</p> <p>① $7,620,000 \times \frac{11,191,875}{11,430,000} = 7,461,250$</p> <p>② 8,000,000</p> <p>③ ① < ② ∴ 7,461,250</p> <p>(2) 圧縮超過額 $7,000,000 - (1) = \Delta 461,250$（切捨て）①</p> <p>(3) 償却限度額 $(11,191,875 - 7,000,000) \times 0.250 = 1,047,968$</p> <p>(4) 償却超過額 $1,450,000 - (1) = 402,032$</p>
<p>（機械装置 Q）</p> <p>特別償却準備金認定損 ① 10,500,000（減算・留保）</p> <p>減価償却超過額 ① 1,617,292（加算・留保）</p>	<p>(1) 特別償却準備金積立限度額 $(35,000,000 + 1,430,000) \times 30\% = 10,929,000$</p> <p>(2) 積立超過額 $10,500,000 - (1) = \Delta 429,000$（繰越）</p> <p>(3) 償却限度額 $(35,000,000 + 1,430,000) \times 0.250 \times \frac{7}{12} = 5,312,708$</p> <p>(4) 償却超過額 $(5,500,000 + 1,430,000) - (1) = 1,617,292$</p>
<p>（器具備品 R）</p>	<p>※ 自社使用のものについては 10 万円未満のため調整なし。</p> <p>※ 貸付の目的ではあるが、貸付事業そのものではなく、関連会社での管理運営のものであるため、損金算入。①</p>

【資料 4】（続き）

<p>(器具備品 S)</p> <p>減価償却超過額 ① 1,361,710 (加算・留保)</p> <p>(器具備品 T)</p> <p>一括償却資産損金算入限度超過額 ① 1,056,000 (加算・留保)</p>	<p>純然たる貸付目的であるため、少額減価償却資産の特例を適用することができない。</p> <p>(1) 償却限度額 $1,960,000 \times 0.333 \times \frac{11}{12} = 598,290$</p> <p>(2) 償却超過額 $1,960,000 - (1) = 1,361,710$</p> <p>(1) 損金算入限度額 $1,584,000 \times \frac{12}{36} = 528,000$</p> <p>(2) 損金算入限度超過額 $1,584,000 - (1) = 1,056,000$</p>
--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

【資料 5】

<p>税務上調整すべき金額 (加算・減算の別及び留保・社外流出の別)</p>	<p>計 算 過 程</p>
<p>交際費等の損金不算入額 ① 336,600 (加算・社外流出)</p>	<p>(1) 支出交際費等の額 $9,190,000 - 190,000 - 26,400 - 637,000 = 8,336,600$</p> <p>(2) 支出接待飲食費算入限度額 $2,386,000 \times 50\% = 1,193,000$</p> <p>(3) 定額控除限度額 $8,000,000 \times \frac{12}{12} = 8,000,000$</p> <p>(4) (2) < (3) ∴ 8,000,000</p> <p>(5) 損金不算入額 $(1) - (4) = 336,600$</p> <p>※ 新年会費用 190,000 円：80 人社員を前提とすると 1 人当たり 2,500 円程度で、社会通念上の範囲なので損金算入。</p> <p>※ 会食費 26,400 円：社内飲食費ではなく、一人当たり 4,100 円は 5,000 円以下であるため、損金算入。①</p> <p>※ カレンダー製作費 637,000 円：カレンダーは社名を印字できるものであり、1,000 円程度の単価であるため、従業員規模、前期の税額から想定して社会通念上相当と認められるため、損金算入。①</p>

問 2 (1)

税務上調整すべき金額 (加算・減算の別及び留保・社外流出の別)	計 算 過 程
<p>(U社)</p> <p>貸倒損失否認 ① 50,000,000 (加算・留保)</p> <p>寄附金認定損 50,000,000 (減算・留保)</p> <p>寄附金の損金不算入額 ① 49,046,875 (加算・社外流出)</p>	<p>(1) 支出寄附金の額 50,000,000</p> <p>(2) 一般損金算入限度額</p> <p>① $(30,000,000 + 5,000,000) \times \frac{12}{12} \times \frac{2.5}{1,000} = 87,500$</p> <p>② $(84,000,000 + 50,000,000 + 15,000,000) \times \frac{2.5}{100} = 3,725,000$</p> <p>③ $(① + ②) \times \frac{1}{4} = 953,125$</p> <p>(3) 損金不算入額 (1) - (2) = 49,046,875</p>
<p>(V社)</p> <p>債務免除益計上もれ ① 50,000,000 (加算・留保)</p>	<p>※ 来期に前期損益修正益 (買掛金消却) 50,000,000 円の受入処理を行う。</p>

問 2 (2)

税務上調整すべき金額 (加算・減算の別及び留保・社外流出の別)	計 算 過 程
<p>(U社)</p> <p>土地取得価額過大計上 ❶ 15,000,000 (減算・留保)</p> <p>寄附金の損金不算入額 ❶ 15,000,000 (加算・社外流出)</p> <p>(W社)</p> <p>受贈益計上もれ ❶ 15,000,000 (加算・留保)</p> <p>譲渡益過大計上 ❶ 15,000,000 (減算・留保)</p> <p>譲渡損益調整勘定繰入 ❶ 3,200,000 (減算・留保)</p> <p>受贈益益金不算入 ❶ 15,000,000 (減算・社外流出)</p>	<p>完全支配関係がある法人に対する寄附金の額 $35,000,000 - 20,000,000 = 15,000,000$</p> <p>※ 来期に前期損益修正損(土地消却) 15,000,000 円の受入処理を行う。</p> <p>※ 寄附修正事由により、別表五(一) Iにおいて「W社株式」15,000,000 円を増加させる。❶</p>

法人税法【総評】

第73回税理士試験においては、〔第一問〕〔第二問〕ともに各問の配点が明らかにされた。

〔第一問〕

問1の「グループ通算制度」、問2の「過大支払利子税制（及び過少資本税制）」は受験上の重要論点と位置付けられるものではなく、学習の行き届いた受験生以外にとっては厳しい問題だった。また、各問とも「税務上の処理」と「法的な理由」の記述が要求されたが、時間や配点とのバランスを考慮した解答作成は困難であったと思われる。

問1

配点が30点あり、答案用紙にも余裕があることから、特に(3)(4)は「税務上の処理」と「法的な理由」のいずれも丁寧に記述したい。

- (1) 法64の9①《通算承認》の規定のカッコ書きから「通算親法人」の定義を抽出することになる（理論解説集に詳細記述あり）。
- (2) ②の「一般財団法人」については、「株式を発行する法人又は出資を受ける法人には該当しない…（一般社団法人及び一般財団法人に関する法律153③二）」ことから、親会社との間に「一の者が法人の発行済株式等の全部を…」とされる完全支配関係を有することにはならない。
- (3) 理論解説集やテキスト4の設例と同様に、与えられた金額を当てはめることで税務上の処理は解答できる。法的な理由は理論集の内容を記述すればよかった。
- (4) 遮断措置の不適用要件（法64の5⑥）については学習範囲外であったため、記述をしなくとも影響はほぼないと考えられる。

問2

問題文の与件を解釈し、「移転価格税制」と「過少資本税制」の適用対象外を判断した上で「過大支払利子税制」が適用されるといった思考プロセスを解答に表現してほしいという出題意図であったと思われる。ただし、配点の10点を鑑みれば、10分程度で「税務上の処理」と「法的な理由」を記述することは現実的ではないことから、用語と金額を使って税務上の処理をまとめられれば十分に得点できるはずである。

問3

問2と同様に10点配点であるため、「税務上の処理」を中心にまとめることが望ましい。

なお、「更生計画認可の決定の場合の貸倒損失の損金算入」は基本通達によるものであるため、法的な理由については法22③に拠るものとした。

問1問2で全く得点できないと合格可能性はない。問1で10～12点、問2で3～4点程度、問3で7～8点、合計で22点以上得点したい。

〔第二問〕

ここ数年の出題傾向を踏襲した問題であり、基本論点からの出題が中心であったが、問題の分量が非常に多く時間内に完答することはほぼ不可能であったと思われる。理論 45 分計算 75 分程度の時間配分が適当であったかもしれない。

問 1 については、まず、事業年度が 3 月末決算でないこと（5 月末決算）に気付く必要があった。ここを読み落とすと大きな失点となる。【資料 2】の有価証券は処理が多く煩雑であったため、「控除対象所得税額」などには手を付けないほうが良かったかもしれない。【資料 3】の役員給与は、業績悪化改定事由や社宅無償貸与の取扱いなど判断の難しい箇所もあった。【資料 4】の減価償却資産は資産数も多くミスを起こしやすい。昨年改正の「貸付の用に供する少額資産」の判断は、調整不要のコメント記載も含めて難しいものであった。【資料 1】【資料 5】についてはミスのない完答が望まれる。

問 2 は寄附金認定とグループ法人税制についての小問であった。(2)の U 社において生じる寄附修正事由についても計算過程欄で記述できると望ましい。

資料 1, 5 の取りこぼしを少なくし、その他で半分強程度の得点をする。時間配分に留意し、満遍なく得点する必要がある。

	ボーダーライン	合格確実ライン	合計
理論	22 点 / 50 点	27 点 / 50 点	ボーダーライン : 52 点
計算	30 点 / 50 点	35 点 / 50 点	合格確実ライン : 62 点