

第 71 回 税 理 士 試 験 法 人 税 法 講 評

1 理論 [第一問]

問 1 及び問 2 ともに事例問題であったため、事例問題の解答の公式である

(法的理由) ⇒ (事例へのあてはめ) ⇒ (結論)

により解答することができると思われ、説得力が増すものとする (いわゆる法的思考)。

クレアールでは法的思考に基づく事例問題の解き方については、応用答練以降、多くの問題を通じて練習を積んできたので、是非その成果を実践して頂きたいところである。

問 1

法人税法 22 条の 2 (収益の額) からの出題である。平成 30 年度改正により創設された制度であり、本試験理論問題では初の出題となる。

直前理論予想では AA ランクからの出題であり、応用答練第 5 回、直前答練第 4 回の理論問題及びこれらの解説並びに直前期の講義 (第 4 回～第 6 回) をしっかり復習して頂ければ(1)から(3)までは十分に解答できたものと考えられる。

(1)

答案用紙のスペースから理論問題集問 4 の理論をどの範囲まで書くべきかにつき悩むところはあるが、(2)以降の事例問題に自信のある方は、収益の計上時期及び収益の計上額は、ともに原則だけを記述して事例問題に入っていくという解き方も「あり」であろう。

(2)

問題文の中の「原則的な処理」と「法的な理由」という箇所を十分に留意して解答できたかがポイントである。特に「法的な理由」ということを意識して解答を作成する場合、法人税基本通達などの法令解釈通達は、通説によると「上級行政庁の下級行政庁への命令であり、行政組織の内部では拘束力をもつが、国民に対して拘束力をもつ法規ではなく、裁判所もそれに拘束されない。したがって、通達は租税法の法源ではない。¹ (下線はいずれも担当講師)」ことから、解答の作成に当たっては、通達を「法的な理由」として挙げることができなくとも合否に影響を及ぼすことはないものと考えられる (勿論、該当する通達を覚えている方はそこに掲載されているキーワードをうまく用いて解答できるに越したことはない)。

【参考】

<法人税基本通達>

(棚卸資産の引渡しの日)の判定)

2-1-2

棚卸資産の販売に係る収益の額は、その引渡しがあった日の属する事業年度の益金の額に算入するのであるが、**その引渡しの日がいつであるか**については、例えば出荷した日、船積みをした日、相手方に着荷した日、**相手方が検収した日**、相手方において使用収益ができることとなった日等当該棚卸資産の種類及び性質、その

¹ 金子宏『租税法 (第 23 版)』・116 頁。(弘文堂、平成 31 年)。

販売に係る契約の内容等に応じその引渡しの日として合理的であると認められる日のうち**法人が継続してその収益計上を行うこととしている日**によるものとする。この場合において、当該棚卸資産が土地又は土地の上に存する権利であり、その引渡しの日がいつであるかが明らかでないときは、次に掲げる日のうちいずれか早い日にその引渡しがあったものとするができる。

- (1) 代金の相当部分（おおむね50%以上）を收受するに至った日
- (2) 所有権移転登記の申請（その登記の申請に必要な書類の相手方への交付を含む。）をした日

<法人税基本通達>

（履行義務が一定の期間にわたり充足されるものに係る収益の帰属の時期）

2-1-21 の 2

役務の提供（法第64条第1項《長期大規模工事の請負に係る収益及び費用の帰属事業年度》の規定の適用があるもの及び同条第2項《長期大規模工事以外の工事の請負に係る収益及び費用の帰属事業年度》の規定の適用を受けるものを除き、平成30年3月30日付企業会計基準第29号「収益認識に関する会計基準」の適用対象となる取引に限る。以下2-1-21の3までにおいて同じ。）**のうちその履行義務が一定の期間にわたり充足されるもの**（以下2-1-30までにおいて「履行義務が一定の期間にわたり充足されるもの」という。）**については、その履行に着手した日から引渡し等の日**（物の引渡しを要する取引にあつてはその目的物の全部を完成して相手方に引き渡した日をいい、**物の引渡しを要しない取引にあつてはその約した役務の全部を完了した日をいう。**以下2-1-21の7までにおいて同じ。）**までの期間において履行義務が充足されていくそれぞれの日が法第22条の2第1項《収益の額》に規定する役務の提供の日に該当し、その収益の額は、その履行義務が充足されていくそれぞれの日の属する事業年度の益金の額に算入される**ことに留意する。

(3)

解答の仕方としては、通達を根拠に解答を作成していく方法と、権利確定主義（判例（法））に基づいて解答を作成する方法の2パターンが考えられるが、模範解答は後者で解答を作成している。なお、下記の通達の逐条解説においても「**給付を受ける権利が確定**した時点で、その確定した金額につき収益計上することとなり、その**給付を受ける権利が確定した時点**とは、通常は本通達（注）と同様に、**支給決定を受けた時点**になると考えられる。（太字下線はいずれも担当講師）」としている。

→支給決定を受けた時点（日）は、交付決定通知書に記載された交付決定日になるものと考えられる。

【参考】

<法人税基本通達>

（法令に基づき交付を受ける給付金等の帰属の時期）

2-1-42

法人の支出する休業手当、賃金、職業訓練費等の経費をほてんするために雇用保険法、労働施策の総合的な推進並びに労働者の雇用の安定及び職業生活の充実等に関する法律、障害者の雇用の促進等に関する法律等の法令の規定等に基づき交付を受ける給付金等については、その給付の原因となった休業、就業、職業訓練等の事

クレアール

実があった日の属する事業年度終了の日においてその交付を受けるべき金額が具体的に確定していない場合であっても、その金額を見積り、当該事業年度の益金の額に算入するものとする。

(注) 法人が定年の延長、高齢者及び身体障害者の雇用等の雇用の改善を図ったこと等によりこれらの法令の規定等に基づき交付を受ける奨励金等の額については、その支給決定があった日の属する事業年度の益金の額に算入する。

クレアールでの出題：応用答練第5回、直前答練第4回

出題理論：問4（収益の額）、理論ランキング：AA

問2

(1)

繰延資産に該当することと、かつ、それが少額繰延資産に該当することまで気づくことができれば解答は（法的理由）⇒（事例へのあてはめ）⇒（結論）の順で書けばよい。

(2)

こちらは、国税庁の質疑応答事例（下記 url 参照）がある。ただし、これを知っている受験生はまずいないであろう。本問が寄附金課税における「無償による資産の譲渡」に該当しないことは、「正誤表」から読み取れたのではなからうか（製品 b の提供時における時価相当額 500,000 円が削除されている）。

そのように考えることができれば、当該損失が寄附金に該当しないことに触れつつ、損金算入できることの法的理由は 22 条 3 項 3 号（損失の額）とすれば良いものと考えられる。

<https://www.nta.go.jp/law/shitsugi/hojin/20/11.htm>

(3)

完全支配関係のある子会社への寄附金であり、寄附修正事由の箇所まで何とか記述していきたい。寄附修正については、特訓答練第5回及び応用期第26回の講義でそれを使った講義も展開しているので、しっかり復習して頂ければ、本問は易しいともいえるレベルであったかと思う。

クレアールでの出題：

繰延資産：特訓答練第2回、応用答練第1回

寄附金：特訓答練第1回、特訓答練第5回、応用答練第1回

グループ法人税制：特訓答練第5回、公開模試

出題理論：

問27（繰延資産）、理論ランキング：B

問34（寄附金）、理論ランキング：B

問64（グループ法人税制）、理論ランキング：AA

3 計算 [第二問]

問 1

(1)

・租税公課

基本的な問題であり、全問正解が望まれる。

(2)

・グループ法人税制

直前答練第2回（平成30年度の本試験計算問題の過去問）をしっかり復習して頂ければ、ほとんど問題なく、解答できたはずである。C社株式（寄附修正）についても、利益積立金額の増加を認識するという事を理論で書いているので、少し考えて頂ければ気づけたかと思う。

(3)

・貸倒引当金及び貸倒損失

受講生が苦手とする一括貸倒引当金に関する問題が出題されているが、基礎期レベルの問題であるし、ひっかけ等もなかったので一括貸倒引当金繰入超過額まできっちり金額を合わせておきたい。

問 2

(1)

「解散の場合の欠損金」はできなくとも問題はない。ただし、別表四の差引計の金額及び青色欠損金の当期控除額については、落ち着いて考えることができれば十分に解答可能であった。

この問題を解くには、まず、K氏未払金のうち現金で返済した金額を求める必要がある。その解き方としては、簿記で学習した勘定を使う方法が確実である。

現 金			
借 方	金 額	貸 方	金 額
期首	600,000	雑費	500,000
雑収入	30,000	未払法人税等	81,000
		(X)	()
		期末	40,500
小計	630,000	小計	630,000

$$X = 8,500$$

次に、K氏からの債権放棄額を求める必要がある。

これは、K氏未払金の残高 30,500,000 円のうち、土地Lの時価及び上記Xで求めた現金返済分の合計額に満たない金額であるので、これはすぐに求めることができる。

そして、最後に当期（残余財産確定事業年度）の当期純利益（又は所得金額差引計）を求めていく。これは、計算式で求めることもできるが、勘定で求めると下記のとおりとなる。

損 益

借 方	金 額	貸 方	金 額
雑費	500,000	雑収入	30,000
租税公課	40,500	土地売却益	※9,000,000
当期純利益	9,981,000	債務免除益	1,491,500
小計	10,521,500	小計	10,521,500

※ 29,000,000－20,000,000＝9,000,000

ただし、別表四差引計を求めるに当たっては、租税公課 40,500 は「損金経理納税充当金」として損金不算入となるため、

別表四差引計＝9,981,000＋40,500＝10,021,500 となる。

(2)

「残余財産の全部分配等による移転資産等の譲渡損失額」はできなくとも問題はない。

ただし、みなし配当の金額は何とか合わせたいところである。そこで、まず、交付金銭等の額が「現金＋現物財産」となることに気付けたかどうかポイントである。次に、現物財産は簿価ではなく時価で計算することと、最後に、現金の額を丁寧に計算できたかどうかポイントとなる。現金の計算を勘定で表すと下記のとおりとなる。

現 金

借 方	金 額	貸 方	金 額
期首	900,000	雑費	350,000
車両運搬具	300,000	未払法人税等	81,000
		期末 (X)	()
		住民税納付分	40,500
小計	1,200,000	小計	1,200,000

X＝728,500

また、残余財産確定時の貸借対照表は下記のとおりとなる。

貸借対照表

借 方	簿 価	時 価	貸 方	簿 価	時 価
現金	769,000	769,000	未払法人税等	40,500	40,500
土地〇	16,000,000	10,800,000	資本金	10,000,000	10,000,000
			繰越利益剰余金	6,728,500	1,528,500
小計	16,769,000	11,569,000	小計	16,769,000	11,569,000

時価ベースの繰越利益剰余金の金額 (1,528,500) が「みなし配当額」の基礎となる。

■合格ライン

問1 理論問題

	点数	ボーダー	合格
◎	25点	20点	22点
○	19点	11点	13点
△	6点	2点	3点
×	—	—	—
合計	50点	33点	38点

問2 計算問題

	点数	ボーダー	合格
◎	35点	28点	31点
○	7点	3点	4点
△	4点	1点	2点
×	4点	—	—
合計	50点	32点	37点

全体のボーダーラインと合格確実点

ボーダーラインは理論・計算合計で63～67点、合格確実点は72～78点とみる。