

## 第 73 回税理士試験 法人税法講評

### ■ 理論 [第一問]

今回の本試験における理論問題の特徴

- ・平成 27 年度（第 65 回）以来の 3 問での出題であった。
- ・問 1（グループ通算制度）及び問 2（過大支払利子税制）は初出題の理論であった。
- ・各問に配点が明示されていた。

問 1（30 点）、問 2（10 点）、問 3（10 点）

- ・問 1 の(1)及び(2)を除き、「法的な理由」「…税務上の処理」に対する記述が求められていた。

もともと、初出題での理論であっても、

|        |   |            |   |      |
|--------|---|------------|---|------|
| （法的理由） | ⇒ | （事例へのあてはめ） | ⇒ | （結論） |
|--------|---|------------|---|------|

に基づく公式での解答が可能である。

すなわち、まず（結論）を予測（損金の額に算入する又はしない）し、そこから次に問題文の事例から（あてはめ）を予測し、最後に（法的理由）を導出する。そこで（法的理由）は主語（内国法人又は法人）、適用要件（～の場合には、～の場合において、～のときは）、法的効果（損金の額に算入する又はしない）をコンパクトにまとめれば良いであろう。

### 問 1（30 点）

グループ通算制度からの出題である。

3 題からなる理論問題での出題といえども、問 1 は 30 点の配点が割当てられているため、問 1 で  
の出来不出来が合否を分けるのではないかと予想している。

とはいえ、解答にかなり難しい箇所（期限後申告をした法人がある場合の損益通算、損益通算の  
遮断措置など）があるため、ほとんどの受験生は十分な解答ができなかったものと予想している。

#### (1) 通算親法人となることができる法人

解答は直前期のレジュメ（直前期第 17 回及び第 4 回直前答練を参照）を基礎に作成している  
が、「内国法人である普通法人又は協同組合等」の箇所は譲渡損益調整資産の譲渡法人（理論問  
題集問 60 及び第 1 回直前答練）からも十分に連想できるものである。また、「なることができ  
る」ということは「なることができない」ものがあることもイメージして頂きたい。その中でも  
「清算中の法人」は書いて欲しいものの一つであり、それ以外は「その他一定の法人」とするこ  
とでそれなりの解答が可能となる。

#### (2) 通算子法人となることができるかどうか

「グループ通算制度に関する Q&A <sup>(1)</sup>」からの出題と考えられる。

①は「外国法人…に一部」というワードから、②は「一般財団法人」はそもそも通算子法人と  
「なることはできない」と予想できそうである。

それゆえ、結論は①、②ともに「なることはできない」と仮定できたかどうかである。そうす  
ると次は「法的な理由」である。①は完全支配関係がないこと、②はそもそもとして一般財団法  
人は株式を発行していないため、親法人と完全支配関係はおろか支配関係すら作り出すことがで

<sup>(1)</sup> 国税庁 HP（下記 url を参照）

[https://www.nta.go.jp/law/joho-zeikaishaku/hojin/group\\_faq/index.htm](https://www.nta.go.jp/law/joho-zeikaishaku/hojin/group_faq/index.htm)

きないことをイメージできれば直前期のレジюмеを覚えていなくとも譲渡損益調整資産の譲受法人（理論問題集問 60 及び第 1 回直前答練）からも十分に連想できるのであろう。

(3) P 社の令和 5 年度における損益通算に係る税務上の処理

直前期第 17 回のレジюме（スライド）の 15 頁の赤字箇所「すなわち、通算グループ内の欠損法人の欠損金額の合計額が、所得法人の所得の金額の比で配分され、その配分された通算対象欠損金額が所得法人の損金の額に算入される。」を読んで、ご理解頂ければ、損金算入額を計算することが可能である（勘のいい方は赤字法人の赤字額の合計額を黒字法人の黒字の比で按分するという事に気づいたかもしれないが・・・）。

とはいえ、そうであったとしても S<sub>3</sub> 社が「期限<sup>後</sup>申告」であった場合の通算前欠損金額の 5,000,000 円につき、その取扱いがどうなるかについては、ほとんどの受験生は知らなかったはずである。なぜなら、その取扱いの詳細は「グループ通算制度に関する取扱通達 2-21 期限内申告書を提出しなかった法人に係る損益通算の取扱い<sup>(2)</sup>」にあったからである。個人的にはグループ法人通算制度の専門家ならいざ知らず、受験生にこの取扱通達まで読み、そして理解させるのは相当に酷である。

したがって、解答の仕方としては、問題文にある「通算前所得金額」や「通算前欠損金額」、そして事例問題であるため個社名や数字を上手に使い、最終的に P 社においていくら損金算入されるのかという結論に至るまでのストーリーを簡潔にまとめて頂ければ十分に合格答案になるものと予想している。

＜グループ通算制度に関する取扱通達＞

（期限内申告書を提出しなかった法人に係る損益通算の取扱い）

2-21 法第 64 条の 5 第 5 項（（損益通算））に規定する「第 74 条第 1 項（確定申告）の規定による申告書」とは、期限内申告書をいい、期限後申告書は含まれないのであるから、通算法人のうち期限内申告書を提出しなかったものに係る法第 64 条の 5 第 1 項に規定する通算前所得金額及び同条第 3 項に規定する通算前欠損金額は零となり、同条第 1 項又は第 3 項の規定により当該通算法人の損金の額又は益金の額に算入される金額は、同条第 8 項の規定が適用される場合を除き、ないこととなることに留意する。

(4) P 社の令和 5 年度における損益通算に係る税務上の処理

直前期第 17 回のレジюме（スライド）の 16 頁のすなわち以下の箇所「通算グループ内の一法人に修更正事由が生じた場合には、損益通算に用いる通算前所得金額及び通算前欠損金額を当初申告額に固定することにより、原則として、その修更正事由が生じた通算法人以外の他の通算法人への影響を遮断し、その修更正事由が生じた通算法人の申告のみが是正されます。」を読んで、ご理解頂ければ、何とか記述が可能である。

問 2（10 点）

過大支払利子税制からの出題である。

クレアールでは未学習の項目である。ただし、事例そのものはよくよく読んでみると、さほど複

<sup>(2)</sup> 国税庁 HP（下記 url を参照）

[https://www.nta.go.jp/law/tsutatsu/kihon/hojin/kaisei/200928/02/02\\_11.htm](https://www.nta.go.jp/law/tsutatsu/kihon/hojin/kaisei/200928/02/02_11.htm)

雑なものではないといえる。題意から外国法人Z社からの借入金に対応する利子（当期分として2,400万円）の一部が損金不算入となる（交際費等の損金不算入や寄附金の損金不算入の制度を参照）ことが予測できる。そうすると、逆に損金算入限度額となりそうな金額として問題（D2）の「内国法人であるX株式会社（年1回3月末決算法人。以下「X社」という。）は、W国に本店を有する外国法人Y社の500,000,000円の全額出資により令和3年4月1日に設立された。」と「(4) X社の当期における調整所得金額（租税特別措置法第66条の5の2第1項に規定するものをいう。）は、100,000,000円である。」の箇所から一定の金額が損金算入されるのではないかと予測ができそうである。このような場合、「一定の金額を超える部分の金額」といった表現を上手に使いえれば、少なくとも的外れな解答とはならないであろう。

とはいえ、配点は10点しかないので、コンパクトに解答をまとめた上で早めに切り上げて、他の問題（理論の問3や計算問題）に移ることの方が時間に制約のある本試験においては重要である。

### 問3（10点）

個別貸倒引当金及び貸倒損失からの出題である。

難しい箇所はないので、こちらは是非10点満点を狙いたいところである。

解答としては個別貸倒引当金及び貸倒損失も「損失」であるため、法22条3項3号の「損失の額」も「法的な理由」として入れている。

### 直前理論予想：

グループ通算制度（B）、問28：貸倒引当金（A A）

答練からの出題：直前答練④（グループ通算制度）直前答練②、特訓答練①（貸倒引当金）、

## ■ 計算 【第二問】

受取配当等にいわゆる「ひっかけ」があったこと、役員給与や減価償却の中に難問（これらは想定範囲内である。）がいくつか紛れ込んでいたりしたことなどがあったものの、ほとんどの問題は答練等で学習済み・練習済みであったため、計算では7割以上は欲しいところである。

問題を解く順序としては、【資料5】の交際費等 ⇒ 【資料1】の租税公課 ⇒ 問2 ⇒ 【資料2】の受取配当等 ⇒ 【資料4】の減価償却 ⇒ 【資料3】の役員給与が理にかなっているものと考えている（グループ法人税制に自信がない方は問2と【資料2】の解く順序を入れ替えていたかもしれない）。

### 問1（40点）

・問題を解くうえでポイント

#### 問1全体

- (1) 事業年度が「令和5年6月1日～令和6年5月31日」となっていること（問題D3）。
- (2) 「税務上調整すべき金額がない場合には、その旨及びその理由を該当する計算過程の欄に記載しなさい」との指示があること（問題D3）。

【資料 1】

●租税公課

基本的な問題であり、かつ、判断に迷う箇所もないため全問正解が望まれる。

【資料 2】

●配当及び源泉徴収税額

判断に迷ったと思われる箇所は次の各点であろう。

・ B 社株式（中間配当金）

「その他」に区分される。

⇒100%の保有であるが、そのすべてが計算期間末（令和 5 年 7 月末）の直前に取得（令和 5 年 7 月 20 日）に取得しているため、「完全」及び「関連」の継続保有の要件を満たさない。また、5 % 以下を基準日等に有するとする「非支配」の要件も満たさない。

・ 支払利息等の資料

「関連」はないため、いわゆる「ひっかけ」である。

【資料 3】

●役員給与

判断に迷ったと思われる箇所又は難問であった箇所は次の各点であろう。

・ J 氏に対する賞与

株主総会決議日が令和 5 年 7 月 25 日であるため、事前確定届出給与に関する届出期限はその決議の日（の翌日）から 1 月を経過する日であるため、令和 5 年 8 月 25 日であるところ、問題（D 6）では令和 5 年 8 月 31 日に届出を行っているため、下記法人税法施行令第 69 条第 4 項に定める届出期限を過ぎていることになり、手続き上の要件を満たしていないことになる。

<法人税法施行令>

第十目 役員の給与等

（定期同額給与の範囲等）

第 69 条

1～3 省略

4 法第三十四条第一項第二号イに規定する届出は、第一号に掲げる日（第二号に規定する臨時改定事由が生じた場合における同号の役員の職務についてした同号の定めの内容に関する届出については、次に掲げる日のうちいずれか遅い日。第七項において「届出期限」という。）までに、財務省令で定める事項を記載した書類をもつてしなければならない。

一 株主総会等の決議により法第三十四条第一項第二号の役員の職務につき同号の定めをした場合における当該決議をした日（同日がその職務の執行の開始の日後である場合にあっては、当該開始の日）から一月を経過する日…以下省略

なお、「決議をした日から 1 月を経過する日」は、「決議をした日」の翌日を起算日として、暦に従って計算する。なお、起算日が月の初めでないときは、翌月におけるその起算日に相当する日の前日（翌月にその相当

する日がないときは、その月の末日）となる<sup>③</sup>。

（例：決議をした日が5月25日の場合、5月26日が起算日となり、翌月における起算日に相当する日（6月26日）の前日である6月25日が「決議をした日から1月を経過する日」となる。）

#### ・K氏に対する月額給与

解答の計算過程欄における当初月額給与（50万円）が減額改定後の月額給与（30万円）を超える部分の金額に対し、乗じる月数を「7月」とするか「5月」とするかが難問であった。

$(500,000 - 300,000) \times \underline{5月}$ （又は7月）＝1,000,000

すなわち、「当該事業年度開始の日」である期首（令和5年6月1日）から月数をカウントすると6月分から12月分までの月額給与のを超える部分が対象となるため乗じる月数は「7月」となるが、「給与改定前の最後の支給時期の翌日」を株主総会決議日のあった令和5年7月25日の翌月分から、すなわち8月分からカウントするとその月数は「5月」となる。問題では、定時株主総会で月額給与の決定をしたとの記述がないため、どちらともとれるような曖昧さが残るものの、実務上の慣行からすると定時株主総会のあった日の翌月から新たな職務執行期間が開始するものと考え、後者を採用している。

#### <法人税法施行令>

#### 第十目 役員の給与等

##### （定期同額給与の範囲等）

**第69条** 法第三十四条第一項第一号（役員給与の損金不算入）に規定する政令で定める給与は、次に掲げる給与とする。

一 法第三十四条第一項第一号に規定する定期給与（以下第六項までにおいて「定期給与」という。）で、次に掲げる改定（以下この号において「給与改定」という。）がされた場合における当該事業年度開始の日又は給与改定前の最後の支給時期の翌日から給与改定後の最初の支給時期の前日又は当該事業年度終了の日までの間の各支給時期における支給額が同額であるもの

#### ・L氏に対する12月分の賞与

使用人（総務部長）から常務取締役への就任直後の賞与であるものの、その支給時における地位が常務取締役であったため、かなり多くの受験生が「役員給与」として処理されたものと予想される。しかしながら、12月支給分の賞与は使用人であった期間に係る賞与の場合、これを使用人に対する賞与の額として認める通達があるため、損金算入が認められ、「調整なし」との結果になる。

#### <法人税基本通達>

##### （使用人が役員となった直後に支給される賞与等）

**9-2-27** 使用人であった者が役員となった場合又は使用人兼務役員であった者が令第71条第1項各号《使用人兼務役員とされない役員》に掲げる役員となった場合において、その直後にその者に対して支給した賞与の額のうちその使用人又は使用人兼務役員であった期間に係る賞与の額として相当であると認められる部分の金額は、使用人又は使用人兼務役員に対して支給した賞与の額として認める。

---

<sup>③</sup> 「事前確定届出給与に関する届出書の記載要領等」を参照のこと

【資料 4】

●減価償却

減価償却資産の数が多く、また、圧縮記帳や特別償却準備金などの処理もあったことからとにかく処理の速度が問われる問題であった。他方で、普段なら簡単に解けそうな少額の減価償却資産の問題の中でも器具備品 R と器具備品 S は判断に迷ったと思われる箇所又は難問であった箇所であるといえる。

・器具備品 R のうち当社が A 社に貸し付けた 3 台分

結論的には自社使用と同等のものと認められる。

問題（D 7）から当社は下記通達の(1)の下線箇所である「企業グループ内の各法人の営む事業の管理運営を行っている法人」に該当し、かつ、A 社は「企業グループ内の各法人」に該当するため、「主要な事業として行われる貸付け」に該当し、貸付けの用に供したものは除かれるため、少額の減価償却資産としての適用が可能となる。

<法人税基本通達>

（主要な事業として行われる貸付けの例示）

7-1-11 の 3 規則第 27 条の 17 《少額の減価償却資産の主要な事業として行う貸付けの判定》（規則第 27 条の 17 の 2 《一括償却資産の主要な事業として行う貸付けの判定》において準用する場合を含む。以下 7-1-11 の 3 において同じ。）の規定の適用上、次に掲げる貸付けには、例えば、それぞれ次に定めるような行為が該当する。（令 4 年課法 2-14「十六」により追加）

- (1) 規則第 27 条の 17 第 1 項第 1 号に掲げる貸付け 企業グループ内の各法人の営む事業の管理運営を行っている法人が当該各法人で事業の用に供する減価償却資産の調達を一括して行い、当該企業グループ内の他の法人に対してその調達した減価償却資産を貸し付ける行為  
以下省略

<法人税法施行規則>

第十一款の七 少額の減価償却資産等

（少額の減価償却資産の主要な事業として行う貸付けの判定）

第 27 条の 17 次に掲げる貸付け（次項の規定に該当する貸付けを除く。）は、令百三十三条第一項（少額の減価償却資産の取得価額の損金算入）に規定する主要な事業として行われる貸付けに該当するものとする。

- 一 当該内国法人が当該内国法人との間に特定関係（一の者が法人の事業の経営に参加し、事業を実質的に支配し、又は株式若しくは出資を有する場合における当該一の者と法人との間の関係（以下この号において「当事者間の関係」という。）、一の者との間に当事者間の関係がある法人相互の関係その他これらに準ずる関係をいう。）がある法人の事業の管理及び運営を行う場合における当該法人に対する資産の貸付け  
以下省略

・器具備品 S

「貸付目的」とあるため、少額の減価償却資産及び一括償却資産のいずれにも該当せず、通常の減価償却となる。

【資料 5】

●交際費等

基本的な問題であり、かつ、判断に迷う箇所もないため全問正解が望まれる。

問 2 (10 点)

グループ法人税制の基本的な問題であり、かつ、判断に迷う箇所もないため全問正解が望まれる。

■合格ライン

理論については受験生ごとの点数にバラつきが予想される。計算についてはボリュームが多いこと、事業年度（決算期）が 5 月末であることを考慮すると、意外にも点数が伸びないこともありうるのではと予想している。したがって、いわゆる正攻法ではなく、理論をほどほどに切り上げて、計算で点数を稼ぐという戦術もありうるであろう。その場合、計算でケアレスミスは 1～2 か所程度にとどめておけば、十分に合格ラインに乗ってくるものと考えている。

問 1 理論問題

|    | 点数   | ボーダー | 合格   |
|----|------|------|------|
| ◎  | 17 点 | 13 点 | 15 点 |
| ○  | 16 点 | 11 点 | 12 点 |
| △  | 13 点 | 5 点  | 6 点  |
| ×  | 4 点  | —    | —    |
| 合計 | 50 点 | 29 点 | 33 点 |

問 2 計算問題

|    | 点数   | ボーダー | 合格   |
|----|------|------|------|
| ◎  | 35 点 | 28 点 | 31 点 |
| ○  | 9 点  | 5 点  | 6 点  |
| △  | 1 点  | —    | 1 点  |
| ×  | 5 点  | —    | —    |
| 合計 | 50 点 | 33 点 | 38 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 59～62 点、合格確実点は 67～71 点とみる。