

## 第 74 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

- ・昨年と同様に問 1 から問 3 までの出題で、かつ答案用紙も同様に 6 枚というボリュームであった。
- ・問 2 のうち (3) の (保険差益金) は初出題の理論であった。
- ・昨年と同様に各問に配点が明示されていた。

⇒問 1 (20 点), 問 2 (15 点), 問 3 (15 点)

- ・問 3 を除き, 問題文において「法的な理由」及び「課税上の取扱い」に対する記述が求められていた。ただし, 問 3 についても結局のところ, 出題者側の意図として「法的な理由」及び「…課税上の取扱い」に対する記述を求めていたものと推測する。

このような出題の場合には,

(法的な理由) ⇒ (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, まず問題文の事例から (結論) を予測 (損金の額に算入する又はしない等) する。次に問題文の事例 (取引内容や事実) から (あてはめ) を予測し, 最後に根拠条文 (法的理由) を導出する。ただし, 記述する内容は答案用紙の枚数や配点などを考慮しつつ, 省略しても良さそうな箇所は省略し, (法的な理由) を最初に記述し, その次にあてはめ等 (本問では, 課税上の取扱い) を記述するという形式がよいであろう。

### 問 1 (20 点)

特定同族会社の特別税率 (留保金課税) からの出題である。

3 題からなる理論問題での出題は前年通りである。しかし, 問 3 の問題が非常に難解であるため多くの受験生が満足のいく解答ができなかったであろうことを想定すると, 問 1 及び問 2 の出来不出来が可否を分けるのではないかと予想している。

問題文冒頭の「留保金課税に係る課税上の取扱い」及び「法的な理由」の箇所が出題者の求める解答である。ただし, 後者については「その法的な理由を付して簡潔に説明しなさい。」ではなく、「その法的な理由を付して説明しなさい。」であったため、「法的な理由」の部分については出来る限り, 詳細に書くことを求めていたものと考えられる<sup>1</sup>。

#### ・問題を解くうえでのポイント

- ・【資料】(1) の「当期末の資本金の額は 200,000,000 円となった」こと。
- ・【資料】(2) の表中, 株主の中に A 社が 5% の株式を自己株式として保有していること。
- ・【資料】(3) 以降, 具体的に留保金課税に係る課税上の取扱いにつき, 計算に必要な各数値を与えていること。

#### ① (法的な理由) の記述について

理論問題集問 31 の「特定同族会社の特別税率 (留保金課税) の理論を暗記した通りのいわゆる「べた

<sup>1</sup> 昨年 (令和 5 年) の本試験理論問題では, グループ通算制度を出題した問 1 の (1) から (4) までのすべてについて「簡潔に」の文言が付されていたのに対し, 問 2 の過大支払利子税制及び問 3 の貸倒損失及び個別貸倒引当金については、「簡潔に」に文言が付されていなかった。

書き」で良いであろう。ただし、解答では「所得等の金額」の箇所につき、解答スペースの関係から一部省略した箇所がある。

②（留保金課税に係る課税上の取扱い）の記述について

詳細は解答を参照頂きたい。クレアール生は、この手の問題は応用答練以降、何度も練習をしてきているので、特に違和感なく解答できたものとする。勿論、計算問題における計算過程を使つての解答も十分に認められるであろう。ただし、そのような解答が減点の対象となるかどうかまでは不明である。

直前理論予想：留保金課税（Aランク）

答練からの出題：基礎答練第2回

第4回質問会（第74回税理士試験・理論予想会）：予想理論一覧表 15問

**問2**（15点）

（1）は評価損、（2）は損金の額の費用及び（3）は保険差益金に対する特別勘定からの出題である。

問題文冒頭の「V社の当期における課税上の取扱い」及び「法的な理由」の箇所が出題者の求める解答である。ただし、後者については「その法的な理由を付して簡潔に説明しなさい。」ではなく、「その法的な理由を付して説明しなさい。」であったため、「法的な理由」の部分については出来る限り、詳細に書くことを求めているものと考えられることは、問1と同様である。

しかし、問1と問2の違いもある。問1と同様に数値例を使つての記述は問2の（3）においてのみ可能であったが、（1）と（2）は問題文において具体的な数値を与えていない。したがって、「課税上の取扱い」を記述する上での「あてはめ」及び「結論」の記述の仕方が（3）とは異なるという点に注意したい。

・問題を解くうえでのポイント

- （1）問題文冒頭の「台風による土砂崩れの影響」から「災害」を、そして「著しい損傷」から災害等による評価損が認められる場合（法33②）の適用があること。
- （2）「機材の取替えに要する費用」の箇所から損金の額のうち費用（法22③二）に基づく解答の作成が可能であること。
- （3）保険会社から保険金の額の支払いを受けること及び当該保険金を用いて代替資産を翌期において新たに取得することから保険差益金に対する特別勘定（法48①）の適用があること、そして、受取保険金については益金算入（法22②）及び滅失の直前の帳簿価額及び滅失経費については損金算入の適用があること。

（1）評価損について

詳細は解答を参照頂きたい。ほぼ同様の問題を過去問（平成30年度（第68回））を取り扱った応用答練第1回で既に学習済みであった。それゆえ、クレアール生はこの答練をしっかり復習さえしていれば難なく解けたものと考えている。なお、「V社の当期における課税上の取扱い」については、特に結論である「損金の額に算入する」の箇所が書けたかどうかポイントである。

（2）機材の取替えに要する費用について

詳細は解答を参照頂きたい。ところで、問題文冒頭に「法的な理由を付して」とあることから、解答を作成するあたり通達や国税庁の見解等（これらは法的な理由とは考えない）ではなく、損金の額のうち費用に関する規定（法22③二）を法的な理由として解答を作成している。なお、クレアールの講義においては理論問題では解答の前提条件として「法的な理由」という文言が使用された場合、上記通達等を理由とした解答を作成することは、おそらく出題者側はそれを求めているであろうし、また、受験生の側も通

達等まで暗記等することは不可能であることは何度も言ってきたことである<sup>2</sup>。

### (3) 保険差益金に対する特別勘定について

詳細は解答を参照頂きたい。ところで、保険差益金に対する特別勘定の解説に入る前に受取保険金については益金算入（法 22②）及び滅失の直前の帳簿価額及び滅失経費については損金算入に関することを記述できたかどうかポイントとなる。実際には答案用紙 1 頁分のスペースしかないので、保険差益金に対する特別勘定の記述があることを考えるとこちらは省略しても良いのではとの考えもあるであろうが、問題文冒頭の指示によると「課税上の取扱い」が主であり、「選択できる方法・・・」は、なお書きとなっていることに注意したい。また、(3) のなお書きの「…減価償却費…考慮する必要はない」の箇所も、上記益金算入及び損金算入については記述をしてくださいとの出題者側のメッセージとも受けとることができる。

ところで、「車両 Y の滅失の直前の帳簿価額 600 万円」は「その事業年度の損失の額」に該当するものとして解答を作成している。その理由はほぼ同様の問題として出題した**応用答練第 4 回**の解説の箇所、下記のように記述しているため、余裕のある方は再度お読み頂きたい。

#### 【応用答練第 4 回 解説】

##### ・ 22 条 3 項 3 号の損失の額：

「損失に対して、22 条 3 項 3 号は明文で債務の確定を要求していません。その理由として考えられるのは、性質上、損失の多くは、そもそも債務の確定が問題になり得ないからです。その典型例としては、災害等で資産そのものがダメージを受けて滅失したようなケースがあります…。(中略)このような資産損失の場合、損金算入の可否について、債務の確定が問題となる余地はなく、損失の額を合理的に見積もることができるなら、損金算入が可能となると考えてよいでしょう。つまり、ここで問題となるのは(債務の確定ではなく)損失の客観的な確実性あるいは確定性であり、それを満たしてはじめて条文上の『損失』になるという意味での損失の『確定』です<sup>3</sup>」  
⇒失火が原因により倉庫用建物 X が全焼したことに基因する資産損失(損失の額は当該倉庫用建物 X の被害直前の帳簿価額で表すことができる。)は、上記典型例として示される「災害等で資産そのものがダメージを受けて滅失したようなケース」に該当するものと考えられる。

なお、本問は上記でも触れたとおり、**応用答練第 4 回**においてほぼ同様の問題を出題していた。異なるのは保険差益金の圧縮記帳ではなく、本問は特別勘定にあった点である。ただし、解答スペースがかなり限られていたため、書くべき内容は分かっている、どこまでコンパクトに書くことができたかがポイントとなったものと考えている。

直前理論予想：所得金額（A ランク）、評価損益（B ランク）、保険差益（A ランク）

答練からの出題：**応用答練第 1 回**、**応用答練第 4 回**

第 4 回質問会（第 74 回税理士試験・理論予想会）：予想理論一覧表 15 問、なお出席受講生の中で保険差益の出題を予想する方は 15 問中、最も多かった。

<sup>2</sup> もっとも、計算問題については問題文の前提条件に①「法的な理由」という文言は使われていないこと、②実際に貸倒損失など、通達の内容を知らなければ解けない問題が多数あること等を考えると計算については、通達や国税庁の見解等に基づいて解答することになる。この点は理論問題と計算問題の解き方における性質の違いとして考慮すべきものと考えている。

<sup>3</sup> 渡辺徹也著『スタンダード法人税法（第 3 版）』（弘文堂、2023 年）・107 頁。

### 問3 (15点)

こちらの問題は第一印象として解答すべき内容が全く思いつかない、といった受験生が大半だったのではなかろうか。勿論このことはクレアール生に限った話ではないかと思う。この手の問題に出くわした場合の対策(講義の中では「受験戦術」)は、講義において何度も話した通り「難敵はこれを回避し、最も弱そうな敵から順に個別に撃破する」である。本試験で求められるのは満点ではなく、合格点をとることにあることを思い出して頂きたい。実際に解答速報を作成していた実感したことは、この問3に限っては、まともに合格点を取れる受験生はおそらく100人に1人もいないであろう<sup>4</sup>。これも講義で再三述べてきたことであるが、仮にそのような受験生が100人に1人いたとしても、クレアール生には残りの11人(合格率が12%であることを前提とする。)の中に入るような受験勉強をすれば良いのである。

このテーマでは、前回の平成5年(第43回)の出題から31年ぶりの出題であるものの、前回の出題内容が「仮装経理に基づく過大申告が行われた場合、これを是正するために当該法人が採るべき措置及び税務署長により行われる措置について簡潔に説明しなさい。」であることを考慮すると問題文の分量だけでなく、解答の範囲及び難易度も相当に上がっていることが分かる。また、実際のところ、理論問題のボリュームは問1と問2だけでも十分に45分から50分は要する問題であったため、残りの時間の一部を(難敵である)問3にあてるよりは、より与しやすい計算問題において(その分の時間をあてて)1点でも多く確実に取るという戦術の方が結果として良かったのではなかろうか。

ところで、蛇足ながら問3は問1と問2を作問した試験委員とは異なる可能性があることを指摘しておきたい。その理由は問題文中で使われている記号が問1ではA, B, C・・・、問2ではV, W, X・・・であるが、問3では「甲」であったこと、及び問1と問2の問題文で使われていた「課税上の取扱い」、「法的な理由」がなかったことである。

#### <参考> 税務大学校講本 法人税法(令和6年度版)の166頁より

##### 第12章 更正及び決定

税務上の処分である更正及び決定に関連した規定については、国税通則法に一般的な事項が定められており、法人税法では、その特則を定めている。

この章では、法人税法に規定する更正及び決定の特則について学習する。

##### 1 いわゆる粉飾決算に基づく過大な申告の減額更正は行うのか

法人の中には事実を仮装して経理した、いわゆる粉飾決算に基づき所得金額を過大に申告する法人もある。このような過大な申告が行われた場合には、法人がその後の事業年度の確定した決算で、粉飾事項について修正の経理をし、その決算に基づく確定申告書を提出するまでの間は、たとえ税務調査によって過大申告であることが判明しても、税務署長は減額の更正をしないことができる(法法129①)。

また、過大申告について、減額の更正をしたことにより還付金が生じても、その還付金のうち粉飾決算に関連する税額は、その金額を直ちに還付せず、その更正の日の属する事業年度開始の前1年以内に開始した事業年度の法人税相当額だけ還付し、残額は、更正の日の属する事業年度以降5年間に納付する法人税額から順次控除することとされている(法法70, 135①)。

<sup>4</sup> 受験として対策していなくとも、実務経験のある受講生は対処できるのでは?との疑問もあるかと思うが、担当講師の知る限り、売上高を過大に計上する粉飾決算を行っていたケースはかつて企業再生案件に係る仕事としていたときの1件(その会社は結局、破産手続きに移行した。)のみであり、通常の会社であれば、まず粉飾決算はやらないし、仮にそれをやったということになると別の意味で罪に問われることも十分にありうる。

## ■ 計算 [第二問]

### ・問題を解くうえでの共通ポイント

#### Point 1

問題文冒頭の、「A社（当期末の資本金 500,000,000 円及び資本準備金 30,000,000 円）」及び「当社は、A社の 100%子会社となっている」の2つの前提条件から当社は非中小法人（中小法人等以外の法人）に該当する。それゆえ、このことが本問において影響のある箇所は下記のとおりである。

⇒貸倒引当金の適用なし、交際費等の年 800 万円の定額控除限度額の適用なし、欠損金の当期控除額は 38 期から欠損金控除前の所得金額（別表四「43 の①」（差引計））の 50%相当額となる。

#### Point 2

上記 Point 1 から当社は中小企業者（かつ特定中小企業者等）にも該当しない。それゆえ、本問において影響のある箇所は下記のとおりである。

⇒特別償却の適用なし、措置法の少額減価償却資産の特例の適用なし

(1)

### 【資料 1】資本の払戻しに関する事項

#### ・問題を解くうえでのポイント

<当社の会計処理>

(借) 資本金	20,000,000	(貸) その他資本剰余金	20,000,000
(借) その他資本剰余金	38,000,000	(貸) 現金預金	38,000,000

<当社の税務処理>

(借) 資本金等の額	20,000,000	(貸) 資本金等の額	20,000,000	⇒別表五(一)Ⅱ
(借) <u>資本金等の額</u>	<u>28,390,000</u>	(貸) 現金預金	38,000,000	⇒別表五(一)Ⅰ,Ⅱ
<u>利益積立金額</u>	<u>9,610,000</u>			

なお、A社は、当社の利益積立金額の減少額に相当する「みなし配当」の額を認識することになるが、令和 5 年 10 月 1 日以後に支払を受けるべき配当等のうち完全子法人株式等に該当するものについては、所得税の源泉徴収が行われない（所得税法 177 条 1 項）。

・理論問題集問 5、問 6、なお、株主側である A 社の処理については過去問（令和元年度（第 69 回））を取り扱った応用答練第 4 回も参照のこと。

### 【参考】

<法人税法施行令>

#### (資本金等の額)

#### 第 8 条

十八 資本の払戻し等（法第 24 条第 1 項第 4 号に規定する資本の払戻し（…）及び解散による残余財産の一部の分配をいう。以下…同じ。）に係る減資資本金額（当該資本の払戻し等の直前の資本金等の額にイに掲げる金額のうちロに掲げる金額の占める割合（…当該割合に小数点以下三位未満の端数があるときはこれを切り上げる。）を乗じて計算した金額をいい、当該計算した金額が当該資本の払戻し等により交付した金銭の額及び金銭以外の資産の価額（…）の合計額を超える場合には、その超える部分の金額を減算した金額とする。）

イ 当該資本の払戻し等を第十五号イの分割型分割とみなした場合における同号イに掲げる金額

ロ 当該資本の払戻しにより減少した資本剰余金の額又は当該解散による残余財産の一部の分配により交付した金銭の

額及び金銭以外の資産の価額（…）の合計額（当該減少した資本剰余金の額又は当該合計額がイに掲げる金額を超える場合には、イに掲げる金額）

（利益積立金額）

#### 第9条

十二 第8条第1項第18号に規定する合計額が同号に規定する減資資本金額を超える場合におけるその超える部分の金額

(2)

### 【資料2】法人税等及び租税公課に関する事項

#### ●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。

ただし、①の利子税3,000円と延滞金1,500円は一行上の「確定申告書の提出期限の延長の特例」の箇所をしっかりと読み取れていたかどうかポイントとなる。

### 【資料3】寄附金に関する事項

#### ・問題を解くうえでのポイント

##### ①寄附金の区分

- ・地元町内会（⇒応用テキスト176頁参照）
- ・NPO法人●●会（認定NPOではない ∴その他の寄附金 ⇒応用テキスト176頁参照）
- ・地元の中学校野球部（代表者への役員給与 ⇒応用テキスト177頁参照）
- ・大震災の影響を受けて開設された避難所（⇒下記【参考1】の国税庁HP参照）
- ・遊休地をA社の資材置き場として無償で貸し付けた場合の通常の地代（⇒下記【参考2】及び応用テキスト174頁参照）

#### 【参考1】

<国税庁HPより>

#### 10 自社製品等の被災者に対する提供

被災者に対して自社製品等を提供するための費用

[Q24] 当社では、得意先の従業員等が避難している特定の避難所に対して、救援物資として自社製品を提供しました。法人が、被災した地域の住民に対して自社製品を提供した場合、その提供に要する費用の額は損金の額に算入されるのですが、当社のように特定の避難所に対して行う自社製品の提供も同様に取り扱いわれますか。

[A]

法人が、災害による被害を受けた不特定又は多数の者を救援するために緊急に行う自社製品等の提供に要する費用の額は、寄附金及び交際費等に該当しないもの（広告宣伝費に準ずるもの）として損金の額に算入されますが、この取扱いは、自社製品等の提供が、国等が行う被災者に対する物資の供給と同様の側面を有していること、また、一方では、その経済的効果からいえば、広告宣伝費に準ずる側面を有していることによるものです（法基通9-4-6の4）。

したがって、あらかじめ特定のごく限られた者のみに対する贈答(利益供与)を目的として行われた自社製品等の提供は、寄附金又は交際費等に該当します。

ただし、お尋ねのように、得意先の従業員等が避難している特定の避難所に対して行う自社製品の提供であっても、多数の被災者に対して救援のために緊急に提供した自社製品については、あらかじめ特定のごく限られた者のみに対する贈答(利益供与)とは異なることから、広告宣伝費に準ずるものに該当します。

[https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/saigai/higashinihon/hojin\\_shohi\\_gensenFAQ/answer10.htm](https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/saigai/higashinihon/hojin_shohi_gensenFAQ/answer10.htm)

<法人税基本通達>

（自社製品等の被災者に対する提供）

9-4-6の4 法人が不特定又は多数の被災者を救援するために緊急に行う自社製品等の提供に要する費用の額は、寄附金の額に該当しないものとする。

【参考2】

＜当社のあるべき税務処理＞

(借) 現金預金 3,600,000 (貸) 受取地代 3,600,000 (法 22②, 法 22 の 2④)

(借) 寄附金 3,600,000 (貸) 現金預金 3,600,000 (法 22③二)

Point :

- ・ 1 行目貸方の受取地代は無償による役務の提供に係る取引に係る収益の額として益金の額に算入され(法 22②), その益金算入額はその提供をした役務につき通常得べき対価の額に相当する金額(法 22 の 2④)である通常の地代(年間 360 万円)である。
- ・ 2 行目借方の寄附金は経済的利益の無償の供与に係る費用の額として損金の額に算入される(法 22③二)。
- ・ 問題文によると会計処理についての言及は特にないが, 上記 1 行目及び 2 行目の仕訳を会社が行っていないとすれば, 「受取地代計上もれ 3,600,000 (加算・留保)」, 「寄附金認容 3,600,000 (減算・留保)」の処理(両建て処理)を行うかどうかの問題となる。しかし, いずれも留保項目同士での加算と減算となるため, 仮に答案用紙に上記両建て処理を行っていなかったとしても得点に影響はないものと考えている<sup>5</sup>。
- ・ A社に対する寄附金は「内国法人との間に完全支配関係(法人による完全支配関係に限る。)がある他の内国法人に対して支出した寄附金の額」に該当するため, その全額が損金不算入となる(法 37②)。
- ・ 損金算入限度額の計算上, 資本基準における期末資本金の額等は【資料 1】において資本金の額の減少(減資)があるため, 当該減資後の資本金の額に資本準備金の額を加算した金額とする。

＜法人税法＞

第二款 各事業年度の所得の金額の計算の通則

第 22 条

2 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益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, 資産の販売, 有償又は無償による資産の譲渡又は役務の提供, 無償による資産の譲受けその他の取引で資本等取引以外のものに係る当該事業年度の収益の額とする。

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。

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

第一目 収益の額

第 22 条の 2 内国法人の資産の販売若しくは譲渡又は役務の提供(以下この条において「資産の販売等」という。)に係る収益の額は, 別段の定め(前条第 4 項を除く。)があるものを除き, その資産の販売等に係る目的物の引渡し又は役務の提供の日の属する事業年度の所得の金額の計算上, 益金の額に算入する。

4 内国法人の各事業年度の資産の販売等に係る収益の額として第 1 項又は第 2 項の規定により当該事業年度の所得の金額の計算上益金の額に算入する金額は, 別段の定め(前条第 4 項を除く。)があるものを除き, その販売若しくは譲渡をした資産の引渡しの時における価額又はその提供をした役務につき通常得べき対価の額に相当する金額とする。

<sup>5</sup> 小林磨寿美, 佐藤増彦ほか『改訂 4 版 関係会社間取引における利益移転と税務』(大蔵財務協会, 令和 3 年)・163 頁では両建て処理に基づく別表四への記入例が紹介されている。

(寄附金の損金不算入)

第 37 条

2 内国法人が各事業年度において当該内国法人との間に完全支配関係（法人による完全支配関係に限る。）がある他の内国法人に対して支出した寄附金の額（第 25 条の 2（受贈益）の規定の適用がないものとした場合に当該他の内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上益金の額に算入される同条第 2 項に規定する受贈益の額に対応するものに限る。）は、当該内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入しない。

7 …寄附金の額は、寄附金、抛出金、見舞金その他いずれの名義をもつてするかを問わず、内国法人が金銭その他の資産又は経済的な利益の贈与又は無償の供与（広告宣伝及び見本品の費用その他これらに類する費用並びに交際費、接待費及び福利厚生費とされるべきものを除く。次項において同じ。）をした場合における当該金銭の額若しくは金銭以外の資産のその贈与の時における価額又は当該経済的な利益のその供与の時における価額によるものとする。

<法人税法施行令>

(一般寄附金の損金算入限度額)

第 73 条 法第 37 条第 1 項（寄附金の損金不算入）に規定する政令で定めるところにより計算した金額は、次の各号に掲げる内国法人の区分に応じ当該各号に定める金額とする。

- 一 普通法人、法別表第二に掲げる労働者協同組合、協同組合等及び人格のない社団等（次号に掲げるものを除く。） 次に掲げる金額の合計額の 4 分の 1 に相当する金額
- イ 当該事業年度終了の時における資本金の額及び資本準備金の額の合計額又は出資金の額を 12 で除し、これに当該事業年度の月数を乗じて計算した金額の 1,000 分の 2.5 に相当する金額
- ロ 当該事業年度の所得の金額の 100 分の 2.5 に相当する金額

(特定公益増進法人に対する寄附金の特別損金算入限度額)

第 77 条の 2 法第 37 条第 4 項（寄附金の損金不算入）に規定する政令で定めるところにより計算した金額は、次の各号に掲げる内国法人の区分に応じ当該各号に定める金額とする。

- 一 普通法人、法別表第二に掲げる労働者協同組合、協同組合等及び人格のない社団等（次号に掲げるものを除く。） 次に掲げる金額の合計額の 2 分の 1 に相当する金額
- イ 当該事業年度終了の時における資本金の額及び資本準備金の額の合計額又は出資金の額を 12 で除し、これに当該事業年度の月数を乗じて計算した金額の 1,000 分の 3.75 に相当する金額
- ロ 当該事業年度の所得の金額の 100 分の 6.25 に相当する金額

【資料 4】貸倒引当金及び貸倒損失に関する事項

・問題を解くうえでのポイント

問題を解くうえでの共通のポイントのうち **Point 1** から貸倒引当金の適用なし

①「貸倒引当金 760,000 円の繰り入れ」⇒全額否認の加算調整

②C社に対する売掛金

⇒問題文の「令和 6 年 4 月 25 日に売掛金の一部回収があった」の箇所から「債務者との取引を停止した時以後 1 年以上経過した場合」には該当せず、全額加算の対象となる（下記【参考 1】を参照）。

③D社に対する売掛金

⇒問題文の「担保物の評価額 5,000,000 円…」の箇所から「当該金銭債権について担保物があるとき」に該当するため、全額加算の対象となる（下記【参考 2】及び応用テキスト 279 頁を参照）。

④子会社 E社に対する売掛金

⇒問題文の「合理的な再建計画に基づき…」の箇所から子会社等経営支援のケースに該当するため、寄附金の額には該当せず、貸倒損失としての処理が認められる（下記【参考 3】及び応用テキスト 174 頁を参照）。

⑤ F社に対する貸付金を現物出資

⇒問題文の「この現物出資は、適格現物出資に該当しない」の箇所から、当社はF社に対する貸付金12,000,000円を時価である5,200,000円で譲渡（現物出資も譲渡の一形態である）し、その対価としてF社株式を取得したことになる。その場合の有価証券の取得価額は給付資産であるF社に対する貸付金の時価（5,200,000円）である。そして、問題文によると当社の処理は「全額を投資有価証券勘定に振替処理した」ということであるから、当社は次の処理をしたことになる（下記【参考4】及び理論問題集問21を参照）。

<当社の会計処理>

（借）投資有価証券 12,000,000 （貸）F社貸付金 12,000,000

<当社のあるべき税務処理>

（借）投資有価証券 5,200,000 （貸）F社貸付金 12,000,000  
債権譲渡損 6,800,000

（注1）本件取引は一般にDES（デット・エクイティ・スワップ）と呼ばれ、企業再建の手法として利用される。なお、現物出資も譲渡の一形態であるため、譲渡収入金額は貸付金の時価である5,200,000円であり、これに係る原価の額が貸付金の譲渡直前簿価である12,000,000円とみることできる。

（注2）別表四における調整名は解答にある「F社株式減算」ではなく、「債権譲渡損減算」であっても正解である。

⑥ G社に対する売掛金

⇒応用テキスト277頁を参照。

【参考1】

<法人税基本通達>

（一定期間取引停止後弁済がない場合等の貸倒れ）

9-6-3 債務者について次に掲げる事実が発生した場合には、その債務者に対して有する売掛債権（売掛金、未収請負金その他これらに準ずる債権をいい、貸付金その他これに準ずる債権を含まない。以下9-6-3において同じ。）について法人が当該売掛債権の額から備忘価額を控除した残額を貸倒れとして損金経理をしたときは、これを認める。

- （1）債務者との取引を停止した時（最後の弁済期又は最後の弁済の時が当該停止をした時以後である場合には、これらのうち最も遅い時）以後1年以上経過した場合（当該売掛債権について担保物のある場合を除く。）

【参考2】

<法人税基本通達>

（回収不能の金銭債権の貸倒れ）

9-6-2 法人の有する金銭債権につき、その債務者の資産状況、支払能力等からみてその全額が回収できないことが明らかになった場合には、その明らかになった事業年度において貸倒れとして損金経理をすることができる。この場合において、当該金銭債権について担保物があるときは、その担保物を処分した後でなければ貸倒れとして損金経理をすることはできないものとする。

【参考3】

<法人税基本通達>

（子会社等を再建する場合の無利息貸付け等）

9-4-2 法人がその子会社等に対して金銭の無償若しくは通常の利率よりも低い利率での貸付け又は債権放棄等（以下9-4-2において「無利息貸付け等」という。）をした場合において、その無利息貸付け等が例えば業績不振の子会社等の倒産を防止するためにやむを得ず行われるもので合理的な再建計画に基づくものである等その無利息貸付け等をしたことについて相当な理由があると認められるときは、その無利息貸付け等により供与する経済的利益の額は、寄附金

の額に該当しないものとする。

(注) 合理的な再建計画かどうかについては、支援額の合理性、支援者による再建管理の有無、支援者の範囲の相当性及び支援割合の合理性等について、個々の事例に応じ、総合的に判断するのであるが、例えば、利害の対立する複数の支援者の合意により策定されたものと認められる再建計画は、原則として、合理的なものとして取り扱う。

#### 【参考4】

<法人税法施行令>

(有価証券の取得価額)

**第119条** 内国法人が有価証券の取得をした場合には、その取得価額は、次の各号に掲げる有価証券の区分に応じ当該各号に定める金額とする。

一 省略

二 金銭の払込み又は金銭以外の資産の給付により取得をした有価証券（第4号又は第20号に掲げる有価証券に該当するもの及び適格現物出資により取得をしたものを除く。）その払込みをした金銭の額及び給付をした金銭以外の資産の価額の合計額（…その払込み又は給付による取得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とする。）

<事業再生に係るDES（Debt Equity Swap：債務の株式化）研究会報告書 平成22年1月 経済産業省>

(3) DESに伴い交付された株式の税務上の評価

金銭以外の資産の給付により取得した有価証券の取得価額は、法人税法施行令119条1項2号において、給付をした金銭以外の資産の価額の合計額とされている。この点、DESは、債権者が保有する金銭以外の資産である債権を現物出資し、その対価として株式の交付を受けるものであるため、交付を受ける株式の取得価額は、現物出資をする債権の時価によることとなる。…

#### 【資料5】外貨建取引に関する事項

・問題を解くうえでのポイント

①H社に支払った前渡金

外貨建取引に関して支払った前渡金で資産の売買代金に充てられるものは、外貨建債権債務に含まれない（法人税基本通達13の2-2-1、応用テキスト219頁参照）。なお、外貨建ての前渡金については令和4年度（第72回）本試験問題を取り扱った応用答練第1回で出題済みであるため、こちらはしっかり解けたはずである。

②短期外貨預金

問題文の「当期首の換算額のまま…」から、前期末（令和6年3月31日）の為替レートと当期末（令和7年3月31日）のそれとの差額につき、期末換算差損益（為替差益）の計算をする。

#### 【資料6】減価償却に関する事項

・問題を解くうえでのポイント

Point：当社は中小企業者（かつ特定中小企業者等）にも該当しない。それゆえ、本問において影響のある箇所は下記のとおりである。

⇒特別償却の適用なし、措置法の少額減価償却資産の特例の適用なし

①機械装置J

・取得価額は【資料5】から前渡金につきそれぞれの支払い日レートで換算した金額が購入代価となり、引取運賃と運送保険料は取得価額に算入すべき付随費用となる。ただし、使用開始までの期間の借入金利息はこれを費用処理しているため、調整なし（法人税基本通達7-3-1の2）。

## クレアール

- ・特定機械装置に該当するとしても、特別償却の適用なし
- ・減価償却につき月割按分をするための事業の用に供した日  
⇒生産開始日の令和6年8月2日である（下記【参考1】及び応用テキスト87頁の「参考」を参照）。

### ②器具備品K

- ・措置法の少額減価償却資産の特例の適用なし

### ③器具備品M

- ・問題文の「一括償却資産として資産計上していた…」から前期において税務上も適正に処理されていたものと考えられる。ただし、当期において「未償却額の100,000円を除却損として…」の部分については、損金算入される金額は「一括償却対象額×12/36」となることがポイントである（法人税基本通達7-1-13及び応用テキスト109頁参照）。

### 【参考1】

#### <国税庁タックスアンサー>

#### No. 5400-2 事業の用に供した日

「事業の用に供した日」とは、一般的にはその減価償却資産のもつ属性に従って本来の目的のために使用を開始するに至った日をいいますので、例えば、機械等を購入した場合は、機械を工場内に搬入しただけでは事業の用に供したとはいえず、その機械を据え付け、試運転を完了し、**製品等の生産を開始した日**が事業の用に供した日となります。

<https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/taxanswer/hojin/5400-2.htm>

### 【資料7】交際費等に関する事項

#### ・問題を解くうえでのポイント

問題を解くうえでの共通のポイントのうち **Point1** から交際費等の年800万円の定額控除限度額の適用なし

#### ・1人当たりの飲食費

- ・令和6年度の税制改正により1人当たり5,000円から10,000円へ引き上げ
- ・一次会と二次会がある場合の取扱いは、原則として「それぞれの行為に係る飲食費ごとに」判定する。つまり、一次会は一次会における1人当たり飲食費を計算し、二次会も同様にその計算を行う（下記【参考1】参照）。

### 【参考1】

#### <交際費等(飲食費)に関するQ&A(平成18年5月 国税庁)>

#### 3 1人当たり **5,000円以下**の飲食費の判定

##### (1次会と2次会の費用)

(Q10) 飲食費が1人当たり **5,000円以下**であるかどうかの判定に当たって、飲食等が1次会だけでなく、2次会等の複数にわたって行われた場合には、どのように取り扱われるのでしょうか。

(A) 1次会と2次会など連続した飲食等の行為が行われた場合においても、それぞれの行為が単独で行われていると認められるとき（例えば、全く別の業態の飲食店等を利用しているときなど）には、それぞれの行為に係る飲食費ごとに1人当たり **5,000円以下**であるかどうかの判定を行って差し支えありません。

しかしながら、それら連続する飲食等が一体の行為であると認められるとき（例えば、実質的に同一の飲食店等で行われた飲食等であるにもかかわらず、その飲食等のために要する費用として支出する金額を分割して支払っていると認められる

## クレアール

ときなど)には、その行為の全体に係る飲食費を基礎として1人当たり 5,000 円以下であるかどうかの判定を行うこととなります。

※ 令和6年度税制改正により上記「5,000 円以下」の箇所は「10,000 円以下」になるものと考えます。

### <租税特別措置法>

#### (交際費等の損金不算入)

#### 第61条の4

6 第1項、第3項及び前項に規定する交際費等とは、交際費、接待費、機密費その他の費用で、法人が、その得意先、仕入先その他事業に関係のある者等に対する接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為(以下この項において「接待等」という。)のために支出するもの(次に掲げる費用のいずれかに該当するものを除く。)をいい、第1項に規定する**接待飲食費とは、同項の交際費等のうち飲食その他これに類する行為のために要する費用**(専ら当該法人の法人税法第2条第15号に規定する役員若しくは従業員又はこれらの親族に対する接待等のために支出するものを除く。第2号において「飲食費」という。)であつて、その旨につき財務省令で定めるところにより明らかにされているものをいう。

- 一 専ら従業員の慰安のために行われる運動会、演芸会、旅行等のために通常要する費用
- 二 飲食費であつて、その支出する金額を基礎として**政令で定めるところにより計算した金額**が**政令で定める金額**以下の費用
- 三 前二号に掲げる費用のほか政令で定める費用

### <租税特別措置法施行令>

#### (交際費等の範囲)

第37条の5 法第61条の4第6項第2号に規定する**政令で定めるところにより計算した金額**は、同項に規定する飲食費として支出する金額を当該飲食費に係る飲食その他これに類する行為に参加した者の数で除して計算した金額とし、**同号に規定する政令で定める金額は、一万円**とする。

### 【資料8】欠損金に関する事項

#### ・問題を解くうえでのポイント

問題を解くうえでの共通のポイントのうち **Point 1** から欠損金の当期控除額は38期から欠損金控除前の所得金額(別表四「43の①」(差引計))の50%相当額

①平成30年4月1日前に開始した事業年度において生じた欠損金額は9年の繰越期間(下記【参考1】及び応用テキスト415頁を参照)。

∴30期の欠損金額は期限切れ

②38期から資本金5億円以上であるA社の完全子会社であるため、欠損金の当期控除額は欠損金控除前の所得金額の50%が限度

#### 【参考1】

#### <国税庁タックスアンサー>

#### No. 5762 青色申告書を提出した事業年度の欠損金の繰越控除

#### ・損金算入の順序

繰越欠損金はその事業年度開始の前日10年(注)以内に開始した事業年度のうち2以上の事業年度において生じている場合には、最も古い事業年度において生じたものから順次損金算入をします。

(注) 平成30年4月1日前に開始した事業年度において生じた欠損金額の繰越期間は9年です。

<https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/taxanswer/hojin/5762.htm>

## ■合格ライン

理論については実質的に問1と問2の完成度によってある程度の結果が見えてくるものと思われる。他方で計算についてはいわゆる奇問、難問といった類での出題はなく、一見難しそうに思える問題であっても、慎重に考えれば解ける問題が多かったように思われる。とりわけ理論の問3を白紙とした受験生については、計算問題全体で40点は欲しいところである。ただし、計算については【資料8】の欠損金に関する問題は30期の欠損金額が期限切れとなっていること、そして、31期の欠損金額につき翌期繰越がないということにつき、それらの欠損金の繰越期間が9年である<sup>6</sup>ということから、これらの解答を導き出せたかどうかポイントになったかもしれない。

### 問1 理論問題

	点数	ボーダー	合格
◎	25点	18点	23点
○	10点	5点	8点
×	15点	—	—
合計	50点	23点	31点

### 問2 計算問題

	点数	ボーダー	合格
◎	32点	23点	29点
○	6点	4点	5点
△	12点	7点	8点
合計	50点	34点	42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60点（理論で問3が白紙であっても、計算で40点程度を獲得することが前提）、合格確実点は67～70点（理想的には理論の問3が白紙であっても問1と問2で30点、計算で40点）とみる。

以上

<sup>6</sup> ここだけは知っていれば解けるし、そうでなければ解けないという問題であったように思われる。なお、(1)の資本金等の額の減少額は、令和1年の過去問で資本払戻しによるみなし配当の問題が出題されていたが、これの反対側にある法人であるということに気付けば、端数処理の件も含めて解けたはずである。