

第 75 回税理士試験 法人税法の講評と解説

■ 理論 [第一問]

今回の本試験における理論問題の特徴

- ・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については、昨年及び一昨年と同様のものであった。
- ・昨年及び一昨年と同様に各問に配点が明示されていた。
⇒問 1 (10 点)、問 2 (20 点)、問 3 (20 点)
- ・令和に入ってから既に出題された理論であるにもかかわらず、再度出題された理論が多かったこと(収益の額(令和 3 年)、グループ法人税制(令和 3 年)、交際費等(令和 1 年)、欠損金の引継ぎ及びその制限(令和 3 年))である。

問 1 (10 点)

令和 3 年に続き、収益の額からの出題である。合併という言葉から一見難易度の高さを思わせるような出題ぶりであるが、A 社の当期首に B 社と C 社は合併をしているので、結局のところ、(合併後の) B 社との取引のみを前提として解答をすれば良く、合併があったことについては気にする必要はなかった。

したがって、解答をする上で問題となるのは、問題文に「値引きをする契約」があるため、A 社の B 社に対する製品 X の販売に係る益金算入額が、値引き前又は値引き後のいずれの金額であるかが問題となっている。

① (法的な理由) の記述について

理論問題集問 4 の「収益の額」のうち、解答に記載の「1. 収益の計上時期の原則」及び「2. 収益の計上額の原則」は、しっかり記述する必要がある。悩ましいのは上記値引きに関する箇所である。こちらは直前期の収益認識に関する講義のスライドで資産の販売等に係る収益の額につき「収益の計上額は時価とすることが明文で規定された」こと、そして、その『時価』は、客観的に見積もられた値引き等を控除した金額をいう(国税庁「平成 30 年度 法人税関係法令の改正の概要」32 頁を参照。)こと、さらに「値引きや割戻しについての『客観的』に関する概念は通達に定められている」こと、の 3 点は、講義で説明した。この中でキーワードとなるのは「客観的」という用語である。本問では問題文で具体的な値引きに関する内容、条件などは契約で取り決めがなされていることから、上記の客観的という概念を満たすものと考えることができる。

したがって、結論に至るための理由としては、「契約」「客観的」という用語を用いて解答をすれば良いものと考えている。

直前理論予想：収益の額 (A ランク)

答練からの出題：応用答練第 2 回、直前答練第 1 回

問 2 (20 点)

(1) は令和 3 年に続き、グループ法人税制から、(2) は令和 1 年に続き、交際費等からの出題である。

(1) グループ法人税制について

① (法的な理由) の記述について

問題文では完全支配関係に関する記述がないため、まず、「完全支配関係」の用語の意義を記述すべきである。ただし、問題文では「自己株式」、「従業員持株会」及び「ストックオプション」などの記載がないことから、これらを省略した形式で記述をしても問題はないものとする。なお、寄附金及び受贈益の損益不算入に関する記述は勿論のこと「寄附修正事由」についてもしっかり記述する必要がある。

②（あてはめ、結論）の記述について

本問で判断に迷うとすれば、E社とF社がそれぞれ10%ずつの相互保有となっているため、寄附修正事由における持分割合につき、これらの相互保有分を適用して計算すべきかどうかであったものと考えられる。なお、この点については、国税庁の質疑応答事例がある（下記url参照。）。

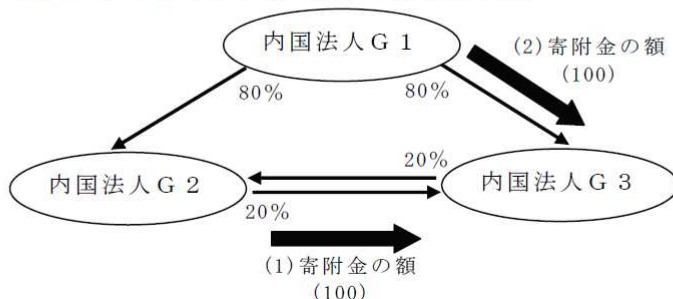
<https://www.nta.go.jp/law/joho-zeikaishaku/hojin/101006/pdf/04.pdf>

問4 株式持ち合いの場合の寄附修正

問 内国法人との間に完全支配関係がある法人（子法人）が、法人による完全支配関係がある他の法人から寄附を受け、又は寄附を行った場合には、当該内国法人（株主）において、子会社の株式についてその帳簿価額の修正（寄附修正）を行うこととなります。

ところで、次のように法人間で発行済株式を相互に持ち合っており、かつ、完全支配関係がある法人のグループ内において寄附が行われた場合には、どのように帳簿価額の修正を行うこととなりますか。

- (1) G2がG3に対して寄附金の額100を支出した場合
- (2) G1がG3に対して寄附金の額100を支出した場合



※上記図表は、上記国税庁の質疑応答事例により引用した。

本問はおそらく上記(1)のケースを基に問題を作成されたものと考えられる。そして、その質疑応答事例において(1)の解答は「G2の株主であるG1及びG3において、G2株式の帳簿価額の修正を行い、G3の株主であるG1及びG2において、G3株式の帳簿価額の修正を行うこととなります」とある。つまり、「相互に持ち合っている株式（持合株式）であっても、寄附修正事由が生ずる場合にはその持合株式の株主として、持分割合に応じて持合株式の帳簿価額を修正する」とあることから、本問においても寄附修正事由における持分割合につき、これらの相互保有分を適用して計算すべきということになる。

もっとも、受験生でこちらの質疑応答事例を読んでいる方はごくわずかであるものと考えられるため、相互保有分の持分割合につき寄附修正を行っていない答案も相当するあるものと推測され、ここができなかったからといって直ちに不合格になるというものではないであろう。

(2) 交際費等について

①（法的な理由）の記述について

問題文では「当該旅行費用に係る交際費等の課税上の取扱い」とあるため、本問旅行費用が交際費等に該当するとの前提にも考えられるが、まず、「**交際費等の意義**」を記述した上で、当該費用が法的な理由から交際費等に該当するとの結論を導き出した方が無難であろう。また、課税上の取扱いを問うている以上、その法的な理由として「**損金不算入額**」についてもしっかりと記述しておきたい。問題となるのは「**資本金の額等に準ずるものの範囲等**」である。こちらは租税特別措置法施行令 37 条の 4 にその規定が置かれているが、これを知っている受験生はほとんどいないものと想定される。したがって、こちらは書けなくとも**合否に影響を及ぼすことはないもの**と思われる。むしろ、非営利型の一般社団法人が普通法人に該当することを知っている受験生が多い（理論問題集 4 頁及び令和 2 年の過去問を出題した**応用答練第 6 回**を参照。）ことを考えると、定額控除限度額を記述した受験生がほとんどであったであろうと思われる。このことも考慮し、法的な理由のうち「**資本金の額等に準ずるものの範囲等**」については配点を付さないこととした。なお、下記に関連条文を記載する。

【参考】

<租税特別措置法>

（交際費等の損金不算入）

第 61 条の 4 **法人**が平成 26 年 4 月 1 日から令和 9 年 3 月 31 日までの間に開始する**各事業年度**（以下…「適用年度」という。）**において支出する交際費等の額**（当該適用年度終了の日における資本金の額又は出資金の額（**資本又は出資を有しない法人その他政令で定める法人にあっては、政令で定める金額**。以下…同じ。）が 100 億円以下である法人（…）については、当該交際費等の額のうち接待飲食費の額の 100 分の 50 に相当する金額を超える部分の金額）は、当該適用年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入しない。

<租税特別措置法施行令>

（資本金の額又は出資金の額に準ずるものの範囲等）

第 37 条の 4 法第 61 条の 4 第 1 項に規定する**政令で定める法人**は、公益法人等、人格のない社団等及び外国法人とし、同項に規定する**政令で定める金額**は、次の各号に掲げる法人の区分に応じ当該各号に定める金額とする。

一 **資本又は出資を有しない法人**（第 3 号から第 5 号までに掲げるものを除く。）

当該適用年度（法第 61 条の 4 第 1 項に規定する適用年度をいう。以下…同じ。）終了の日における**貸借対照表**（確定した決算に基づくものに限る。以下…同じ。）**に計上されている総資産の帳簿価額から当該貸借対照表に計上されている総負債の帳簿価額を控除した金額**（当該貸借対照表に、当該適用年度に係る**利益の額が計上されているときは、その額を控除した金額**とし、当該適用年度に係る欠損金の額が計上されているときは、その額を加算した金額とする。）**の 100 分の 60 に相当する金額**

②（あてはめ、結論）の記述について

ポイントは本問旅行招待費用が交際費等に該当すること、そして、これが損金算入なのか損金不算入なのかにつき、**理由を示した上で結論を示すこと**である。なお、理由を示さずして、単に結論を記述するのみでは、点数がつかないことも想定される。

直前理論予想：交際費等（Dランク）

答練からの出題：**基礎答練第 2 回**

問3 (20点)

令和3年に続き未処理欠損金(欠損金の引継ぎ及びその制限)からの出題であるが、資産の譲渡損失額は初出題である。

①(法的な理由)の記述について

まず、問題文では本問合併が適格合併に該当するとの記述がないこと、かつ、「合併対価の交付は行われていない」との記述があることから、「…適格合併となるための要件」と「無対価合併の意義」についての記述は、その後の記述をしていく上での前提となるため、必要と考えている(なお、これらの内容については応用答練第6回で出題済みである。)。なお、対価要件と無対価合併の意義との違いは下記のとおりである。

対価要件: 合併法人の株式等以外の資産が交付されない

⇒合併法人の株式等以外の資産(例:金銭、不動産、上場株式)が交付されると対価要件を満たさない。

⇒合併法人の株式等が交付されると対価要件(金銭等不交付要件ともいう)が満たされる。また、「合併法人の株式等以外の資産が交付されない」ということは、合併法人株式を交付することまでは要求されていない¹⁾と解釈することができるため、無対価の場合が含まれることになる。

無対価合併の無対価の意味: 合併法人の株式その他の資産が交付されない。

⇒合併法人の株式を含むすべての資産が交付されない。つまり、対価がないという意味である。

次に、適格合併における欠損金の引継ぎ及びその制限については、本年度本試験の理論予想の1番として挙げていたし、答練でも出題している(公開模試、直前答練第1回)ため、こちらはしっかり書けたものと考えている。

最後に、資産の譲渡損失額については、直前理論予想では挙げていたものの、答練での出題がなかったため書けなかった受講生もいるかもしれない。なお、こちらの部分を書けなかったとしても、他の理論問題などで十分にリカバリーはできるものと考えている。

②(あてはめ、結論)の記述について

未処理欠損金の課税上の取扱いについては、公開模試で出題した問題よりは解きやすい事例であったため、こちらは容易に引き継がれないとの結論を導き出せたものとする。他方で、資産の譲渡損失額については、適格合併であることを根拠に当該土地をP社はS社の帳簿価額で引き継いだこと、そして、令和8年3月1日に時価で譲渡していることから、当該帳簿価額と当該時価との差額である2,000万円が譲渡損失額になることは容易に読み取ることができる。問題はこれが損金算入なのか損金不算入なのかにつき、法的な理由からどちらかを導き出せるかどうかであるが、こちらは出来なくとも合否に影響はないのでは、と考えている。

【参考】

<法人税法>

(定義)

第2条 この法律において、次の各号に掲げる用語の意義は、当該各号に定めるところによる。

十二の八 適格合併

¹⁾ 佐藤信祐著『条文と制度趣旨から理解する 合併・分割税制』(清文社、2018年)52頁参照。

次のいずれかに該当する合併で被合併法人の株主等に合併法人又は合併親法人（…）のうちいずれか一の法人の株式又は出資以外の資産（…）が交付されないものをいう。⇒対価要件（金銭等不交付要件）

イ その合併に係る被合併法人と合併法人との間にいずれか一方の法人による完全支配関係その他の政令で定める関係（令4の3②）がある場合の当該合併

<法人税法施行令>

（適格組織再編成における株式の保有関係等）

第4条の3 省略

2 法第2条第12号の8イに規定する政令で定める関係は、次に掲げるいずれかの関係とする。

- 一 合併に係る被合併法人と合併法人との間にいずれか一方の法人による完全支配関係（当該合併が被合併法人の株主等に合併法人の株式その他の資産が交付されない合併（以下…「無対価合併」という。）である場合にあっては、合併法人が被合併法人の発行済株式等の全部を保有する関係に限る。）がある場合における当該完全支配関係（次号に掲げる関係に該当するものを除く。）
- 二 合併前に当該合併に係る被合併法人と合併法人との間に同一の者による完全支配関係（当該合併が無対価合併である場合にあっては、次に掲げる関係がある場合における当該完全支配関係に限る。）があり、かつ、当該合併後に当該同一の者と当該合併に係る合併法人との間に当該同一の者による完全支配関係が継続すること（…）が見込まれている場合における当該合併に係る被合併法人と合併法人との間の関係

イ 合併法人が被合併法人の発行済株式等の全部を保有する関係

ロ 被合併法人及び合併法人の株主等（当該被合併法人及び合併法人を除く。）の全てについて、その者が保有する当該被合併法人の株式（…）の数（…）の当該被合併法人の発行済株式等（当該合併法人が保有する当該被合併法人の株式を除く。）の総数（…）のうちに占める割合と当該者が保有する当該合併法人の株式の数の当該合併法人の発行済株式等（当該被合併法人が保有する当該合併法人の株式を除く。）の総数のうちに占める割合とが等しい場合における当該被合併法人と合併法人との間の関係

- ・ 合併対価が交付されない合併（無対価合併）に係る適格判定について

<https://www.nta.go.jp/law/shitsugi/hojin/33/27.htm>

直前理論予想：合併（A Aランク）、再編租税回避防止（Bランク）

答練からの出題：公開模試、直前答練第1回

■ 計算 【第二問】

・問題を解くうえでの共通ポイント

問題文冒頭の、「資本金 30,000,000 円」（株主資本等変動計算書も参照。）と「適用除外事業者に該当しない。」及び【資料5】の株主構成から当社は中小法人等かつ中小企業者等に該当し、また、問題文冒頭から通常の1年の事業年度かつ3月末決算の会社であること。

⇒特別償却の適用あり、中小企業者等の賃上げ促進税制適用あり

(1)

【資料2】災害に関する資料

✓問題を解くうえでのポイント

- ・建物Cに係る保険差益の圧縮記帳は先行取得の圧縮記帳であること。
- ・機械装置Dは「滅失等した資産と同一種類の固定資産」ではないため、圧縮記帳の適用がないこと。

①建物C

圧縮限度額を期首帳簿価額ベースの金額に引き直すことと、本来の取得価額から控除する圧縮損金算入額は期首帳簿価額ベースの金額から取得価額ベースの金額に戻した金額とすることがポイントである（上級個別計算問題集2の国庫補助金問題4（先行取得）を参照。）。

②機械装置D

問題文では、滅失資産は食料品製造業用設備であるのに対し、代替資産は倉庫業用設備に該当する、とある。この点につき法人税基本通達10-5-3では、代替資産となる機械装置が「滅失等した資産と同一種類の固定資産」に該当するかどうかは「設備の種類の区分が同じであるか又は類似するものであるかどうか」により判断するとある。本問では、設備の種類が異なるため、代替資産である機械装置D（倉庫業用設備）は保険差益の圧縮記帳の適用を受けることができないこととなる。

ところで、この考え方は、グルーピングの対象となる資産のうち機械装置が「設備の種類ごと」とされていることと近く、ここまで知っていて、かつ、そのことに注意を払える受験生はほとんどいないものと考えている。したがって、こちらは正解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。

【参考】

＜減価償却資産の耐用年数等に関する省令＞

別表第二 機械及び装置の耐用年数表

番号	用途	細目	耐用年数
1	食料品製造業用設備		10
中略			
40	倉庫業用設備		12

＜法人税基本通達＞

（同一種類かどうかの判定）

10-5-3 法第47条第1項又は第5項《保険金等で取得した固定資産等の圧縮額の損金算入》の規定の適用上、法人が取得等をした固定資産がその滅失等をした所有固定資産と同一種類の固定資産であるかどうかは、耐用年数省令別表第一に掲げる減価償却資産にあっては同表に掲げる種類の区分が同じであるかどうかにより、機械及び装置にあっては減価償却資産の耐用年数等に関する省令の一部を改正する省令（平成20年財務省令第32号）による改正前の耐用年数省令（以下10-6-7において「旧耐用年数省令」という。）別表第二に掲げる設備の種類の区分が同じであるか又は類似するものであるかどうかによる。

【資料3】交換に関する資料

✓問題を解くうえでのポイント

- ・交換の圧縮記帳における同一用途の要件

交換の圧縮記帳の要件のうち「交換取得資産を交換譲渡資産の譲渡直前の用途と同一の用途に供していること」を満たしているかどうかのポイントである。すなわち、土地の交換については問題文にそのことが明確に記載されていたのに対し、建物の交換については交換譲渡資産（建物H）が

「居住用の社宅として事業の用に供していた」とあったところ、交換取得資産（建物F）は「工場用建物として事業の用に供している」とあったため、上記の「同一用途に供していること」の要件を満たさないからである。もっとも、こちらは保険差益の圧縮記帳の「滅失等した資産と同一種類の固定資産」の要件とは異なり、気づけた受験生は相当数いたものと考えられるため、できれば気付いた頂き、得点したいところである。

・中古資産につき資本的支出があった場合の簡便法による耐用年数の見積り

問題文で建物Fの再取得価額の数値を示すことで「折衷法」による見積りを示唆しているようにも思えるが、本問では建物Fにつき交換の圧縮記帳の適用はないとされるため、「簡便法」による耐用年数の見積りをすればよいということになる。

【資料4】租税公課等に関する資料

✓問題を解くうえでのポイント

・当期に還付を受けることとなった未収法人税等の処理

仮払金として資産計上していた還付見込額を前期の決算において未収法人税等に振り替えたところあるため、問題が難しく見えるかもしれないが、結局のところ、資産勘定から資産勘定への振り替えであるため、申告調整は仮払経理のケースと何ら変わらないことにさえ気付けば、さほど難しい問題ではないはずである。

★前期中間納付時の処理

仮払金 ××× / 現金預金 ×××

★前期決算時の処理

仮払金経理した金額のうち、還付見込額については、

会計処理： 未収法人税等 7,924,500 / 仮払金 7,924,500

申告調整： 未収法人税等減算（又は仮払税金減算） 7,924,500（減算・留保）

損金経理法人税等 5,101,900（加算・留保）

損金経理住民税 430,900（加算・留保）

★当期入金時の処理

会計処理： 現金預金 7,924,500 / 未収法人税等 7,924,500

申告調整： 前期未収法人税等加算（又は前期仮払税金加算） 7,924,500（加算・留保）

中間法人税額等の還付金額 5,532,800（減算・留保）

【資料5】株主・役員・給与に関する資料

✓問題を解くうえでのポイント

・1項基準に該当する役員給与

J氏に対する届出額と異なる事前確定届出給与（令和7年11月8日支給分、下記法人税基本通達9-2-14を参照。）は1項基準により支給額の全額が損金不算入となる。また、持株等の基準により使用人兼務役員とされないK氏に対する使用人賞与は、法人税法上は役員賞与となり、これは税務署長への届出がないため、こちらもその支給額の全額が損金不算入となる。

【参考】

<法人税基本通達>

(事前確定届出給与の意義)

9-2-14 法第34条第1項第2号《事前確定届出給与》に掲げる給与は、所定の時期に確定した額の金銭等（確定した額の金銭又は確定した数の株式若しくは新株予約権若しくは確定した額の金銭債権に係る法第54条第1項《譲渡制限付株式を対価とする費用の帰属事業年度の特例》に規定する特定譲渡制限付株式若しくは法第54条の2第1項《新株予約権を対価とする費用の帰属事業年度の特例等》に規定する特定新株予約権をいう。）を交付する旨の定めに基づいて支給される給与をいうのであるから、例えば、同号の規定に基づき納税地の所轄税務署長へ届け出た支給額と実際の支給額が異なる場合にはこれに該当しないこととなり、原則として、その支給額の全額が損金不算入となることに留意する。

・2項基準に該当する使用人兼務役員の使用人分賞与

使用人兼務役員であるL氏の他の使用人に対する賞与の支給時期と異なる時期に支給したものの額は過大な役員給与の額とされ、2項基準によりその支給額の全額が損金不算入となる。

【参考】

<法人税法>

(役員給与の損金不算入)

第34条

2 内国法人がその役員に対して支給する給与（前項又は次項の規定の適用があるものを除く。）の額のうち不当に高額な部分の金額として政令で定める金額は、その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。

<法人税法施行令>

(過大な役員給与の額)

第70条 法第34条第2項(役員給与の損金不算入)に規定する政令で定める金額は、次に掲げる金額の合計額とする。

- 一 省略
- 二 省略
- 三 使用人兼務役員の使用人としての職務に対する賞与で、他の使用人に対する賞与の支給時期と異なる時期に支給したものの額

・従業員に対する未払決算賞与

賞与の支給対象者につき、支給日に在籍した者に限る旨の規定がある場合のその支給額の通知は「その支給額を、各人別に、かつ、同時期に支給を受ける全ての使用人に対して通知をしていること」でいう「通知」には該当せず、決算賞与の全額が損金不算入となる。

【参考】

国税庁タックスアンサー（No. 5350 使用人賞与の損金算入時期）

<https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/taxanswer/hojin/5350.htm>

2 次に掲げる要件のすべてを満たす賞与 使用人にその支給額の通知をした日の属する事業年度

(1) その支給額を、各人別に、かつ、同時期に支給を受けるすべての使用人に対して通知をしていること。

(注1) 法人が支給日に在職する使用人のみに賞与を支給することとしている場合のその支給額の通知は、ここでいう「通知」には該当しません(太字下線は担当講師による)。

本問は、上記の(注1)で示す「法人が支給日に在職する使用人のみに賞与を支給することとしている場合」に該当するため、決算賞与の全額が損金不算入となる。なお、このタックスアンサーを読んでいる方はごくわずかであるものと考えられるため、ここができなかったからといって直ちに不合格になるというものではないであろう。

(2)

【資料6】中小企業向け賃上げ促進税制に関する資料

✓問題を解くうえでのポイントを列挙とする下記のとおりである。

- ・損金不算入となった使用人分給与(上記決算賞与)の取扱い
- ・雇用安定助成金額の取扱い
- ・キャリアアップ助成金(給与等を補填するもの)の取扱い
- ・くるみん認定がある場合の取扱い
- ・控除対象雇用者給与等支給増加額の計算

本問では、決算賞与の否認額(13,300,000円)につき、これが是認されるとの前提(すなわち、調整なし)で解答をしている受験生がほとんどであるものと考え、計算結果(当期控除額、翌期における繰越税額控除限度超過額)ではなく、各判定を実際に行っているかどうか(特に適用有無に関する判定割合については、その計算が難しいため、正確な割合よりも算式を立てていることに配点が付くことを予想している。)に多くの配点が付されるものと考えている。また、当期税額基準額は調整前法人税額に20%を乗じるだけであるので、こちらもしっかり記述しておきたいところである。

なお、中小企業向け賃上げ促進税制については直前答練第4回における理論問題、直前答練第5回における計算問題で繰越税額控除限度超過額まで含めて出題しているので、各種判定を含め、計算過程についてしっかりと復習をして頂ければ、十分に得点できたものと考えている。

まず、中小企業向け賃上げ促進税制に関する条文を下記に示す。

【参考】

<租税特別措置法>

(給与等の支給額が増加した場合の法人税額の特別控除)

第42条の12の5 省略

2 省略

3 …中小企業者(…適用除外事業者…を除く。)…で、青色申告書を提出するもの(以下…「中小企業者等」という。)が、平成30年4月1日から令和9年3月31日までの間に開始する各事業年度(前2項の規定の適用を受ける事業年度…を除く。))において国内雇用者に対して給与等を支給する場合において、当該事業年度において当該中小企業者等の雇用者給与等支給額からその比較雇用者給与等支給額を控除した金額の当該比較雇用者給与等支給額に対する割合(…「雇用者給与等支給増加割合」という。)が1.5%以上であるとき【A】は、…当該事業年度…調整前法人税額から、…控除対象雇用者給与等支給増加額(当該事業年度において第42条の12の規定の適用を受ける場合には、同条の規定による控除を受ける金額の計算の基礎となった者に対する給与等の支給額として政令で定めるところにより計算した金額を控除した残額)【B】に15%(…次の各号に掲げる要件を満たす場合には、15%に当

該各号に定める割合（…次の各号のうち2以上の号に掲げる要件を満たす場合には、当該2以上の号に定める割合を合計した割合）を加算した割合）を乗じて計算した金額（以下…「中小企業者等税額控除限度額」という。）を控除する。この場合において、当該中小企業者等税額控除限度額が、当該中小企業者等の当該事業年度の所得に対する調整前法人税額の20%に相当する金額を超えるときは、その控除を受ける金額は、当該20%に相当する金額を限度とする。

- 一 雇用者給与等支給増加割合が2.5%であること 15%
- 二 次に掲げる要件の全てを満たすこと 10%
 - イ 当該中小企業者等の…損金の額に算入される教育訓練費の額からその比較教育訓練費の額を控除した金額の当該比較教育訓練費の額に対する割合が5%以上であること。
 - ロ 当該中小企業者等の…損金の額に算入される教育訓練費の額の当該中小企業者等の雇用者給与等支給額に対する割合が0.05%以上であること。
- 三 次に掲げる要件のいずれかを満たすこと 5%
 - イ 当該事業年度において次世代育成支援対策推進法第13条の認定【くるみん認定】を受けたこと（…）。
 - ロ 以下省略

①適用を受けるための判定基準

- ・雇用者給与等支給増加割合が1.5%以上【A】：
 - ⇒雇用者給与等支給額からその比較雇用者給与等支給額を控除した金額の当該比較雇用者給与等支給額に対する割合が1.5%以上
- ・雇用者給与等支給額とは？
 - ⇒法人の適用年度の所得の金額の計算上損金の額に算入される国内雇用者に対する給与等の支給額をいう（措法42の12の5⑤九）。
 - Point:「損金の額に算入される」とあるから、損金不算入の決算賞与（13,300,000円）は除かれる。

【参考】

国税庁タックスアンサー（No.5927-2 給与等の支給額が増加した場合の法人税額の特別控除（中小企業者等における賃上げ促進税制））

<https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/taxanswer/hojin/5927-2.htm>

適用要件（令和6年4月1日以後に開始する事業年度）

2 （雇用者給与等支給額（注2）－比較雇用者給与等支給額（注3））／比較雇用者給与等支給額 $\geq$ 1.5パーセント（注2）雇用者給与等支給額とは、法人の各事業年度（以下「適用年度」といいます。）の所得の金額の計算上損金の額に算入される国内雇用者に対する給与等の支給額をいいます。ただし、その給与等に充てるため他の者から支払を受ける金額（…（…「雇用安定助成金額」…）および役務の提供の対価として支払を受ける金額（※）を除きます。以下「補填額」といいます。）がある場合には、その金額を控除します。

※ 「給与等に充てるため他の者から支払を受ける金額」から除かれる補填額については、令和6年4月1日以後に開始する事業年度分の法人税について適用されますが、同日前に開始し、かつ、同日以後に終了する事業年度分の法人税についても、「役務提供の対価として支払を受ける金額」は補填額に含まれないこととしても差し支えありません。

⇒国税庁タックスアンサーは若干分かりづらいが、要するに給与等の金額から控除する他の者から支払を受ける金額は、雇用安定助成金額以外の金額ということになる。

②（控除対象雇用者）給与等支給増加額の計算【B】

基本的には、「雇用者給与等支給額－比較雇用者給与等支給額」により計算するのだが、本問のように、当期及び前期ともに雇用安定助成金額がある場合には、それぞれ雇用安定助成金額を控除した後の金額との差額を比較し、いずれか少ない方の金額により計算することとなる。

つまり、これを算式で表すと以下のようなになる。

- ① 雇用者給与等支給額－比較雇用者給与等支給額
- ② 雇用者給与等支給額（雇用安定助成金額控除後）－比較雇用者給与等支給額（雇用安定助成金額控除後）
- ③ ①と②を比較し、いずれか少ない方の金額

【参考】

<租税特別措置法>

（給与等の支給額が増加した場合の法人税額の特別控除）

第42条の12の5 省略

5 この条において、次の各号に掲げる用語の意義は、当該各号に定めるところによる。

六 控除対象雇用者給与等支給増加額

法人の雇用者給与等支給額からその比較雇用者給与等支給額を控除した金額（当該金額が当該法人の調整雇用者給与等支給増加額（イに掲げる金額からロに掲げる金額を控除した金額をいう。）を超える場合には、当該調整雇用者給与等支給増加額）をいう。

イ 雇用者給与等支給額（当該雇用者給与等支給額の計算の基礎となる給与等に充てるための雇用安定助成金額（…）がある場合には、当該雇用安定助成金額を控除した金額）

ロ 比較雇用者給与等支給額（当該比較雇用者給与等支給額の計算の基礎となる給与等に充てるための雇用安定助成金額がある場合には、当該雇用安定助成金額を控除した金額）

■合格ライン

・理論

理論については、各設問ごとの合否を分けるポイントは以下のとおりと考える。

- ・問1は、本問値引きを見込んだ販売価額を「客観的に見積られた金額を当初の契約上の対価の額から控除した額も引渡し等の時における価額」として処理できたかどうか。
- ・問2（1）は、法的な理由をしっかりと書いた上で、各社の数字まで計算できたかどうか。
- ・問2（2）は、「資本金の額等に準ずるものの範囲等」は書けずとも、理由を示した上で損金算入又は損金不算入のいずれかになるとの結論が書けたかどうか。
- ・問3は、法的な理由のうち欠損金の引継ぎ制限を中心しっかりと書いた上で、事例への適切なあてはめができたかどうか。

もっとも、時間との関係で書ききれなかった理論があることも予想されるところ、税理士試験が相対評価の試験であることを考慮すれば、結局のところ、他の受験生の出来次第という要素も大きく関係してくるため、（ふたを開けてみれば）各設問につき、法的な理由とあてはめ及び結論をそれなりに記述さえできていれば、理論については十分に合格点に達するものと考えている。

・計算

計算については、【資料2】の機械装置Dの圧縮記帳及び減価償却関係、【資料5】の未払決算賞

与及びそこから波及する【資料6】の中小企業向け賃上げ促進税制の当期控除額及び翌期における繰越税額控除限度超過額の計算結果については、正答できなくとも合否には影響がないものと考え。したがって、配点中に◎や○を付けた箇所を、いかにして取りこぼさずして得点できたかどうか、そして△を付けた箇所についてはこれを半数以上得点することさえできれば、十分に合格ラインに乗るものとする。もっとも、本試験では普段どおりの実力を発揮することが難しいことを考えると合格点は2～3点低いところに下がる可能性も否定できないものとする。なお、個人的には計算結果が正否より、それに至るまでの計算過程やコメントなどがある程度しっかり書けているような答案がより合格点へと近づくのではないかと考えている（根拠はないが、採点者が重視するのは合格に向けてしっかり勉強したかどうかは、これらに現れると考えているのでは、とも思うからである。）。

問1 理論問題

	点数	ボーダー	合格
◎	21 点	16 点	18 点
○	18 点	10 点	12 点
△	11 点	5 点	6 点
合計	50 点	31 点	36 点

問2 計算問題

	点数	ボーダー	合格
◎	27 点	21 点	24 点
○	7 点	4 点	5 点
△	8 点	4 点	5 点
×	8 点	—	—
合計	50 点	29 点	34 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点前後（±2点）、合格確実点は67～70点とみる。

以上