

**第67回税理士試験 法人税法
解説 言説**

【第一問】

個別理論問題であることから、当てはまる条文を解答することとなる。なお、解答枠が狭い部分については、ある程度まとめてから解答する必要がある。

問1

青色申告制度に関する問題である。

(1)について

法 122条第1項及び法 126条を解答すればよい。

(2)について

青色申告の承認の取消しについては法 127条第1項において、取り消される事由が列挙されているため、それを解答することとなる。なお、取り消しの事由は4つあるため、そのうち2つを解答すればよい。

(3)について

法人税法上認められている青色申告法人の特典は、次の3つである。

- ① 青色欠損金の繰越し(法57)
- ② 欠損金の繰戻還付(法80)
- ③ 青色申告書に係る更正(法 130)

模範解答では、上記の3つを挙げているが、青色申告書に係る更正(法 130)は細かく分けるとさらに2つに分かれる。

イ 推計課税の禁止(同条第1項) → 帳簿書類を調査し、その調査により更正を行う。

ロ 更正の理由付記(同条第2項)

そのため、解答としては、「①～③を解答する。」か「①、②、イ、ロの4つのうち3つを解答する。」のいずれかであれば正解かと思われる。

問2

国際課税関係の問題であるが、定義関係を問われている部分が多いため、点数がなかなか取りづらい問題である。

(1)について

①については法23条の2第1項を、②については法39の2を解答すればよい。③については法23条の2第2項(外国子会社配当から除外される配当金)を解答すればよいが、問題では「配当の一部が損金算入されるものである場合」とあるため、一部損金算入、一部損金算入されないということとなる。よって、損金算入対応受取配当等の額が益金算入される旨も解答することとなる。

(2)について

①については令 141条を解答すればよいのだが、解答するのはほぼ不可能な問題である。②については、しっかりと問題を読み解答すべきことは何かを考える必要がある。外国税額控除の規定は、次の通りである。

法人税法69条(外国税額の控除)

内国法人が各事業年度において外国法人税(外国の法令により課される法人税に相当する税で政令で定めるものをいう。以下この項及び第十三項において同じ。)を納付することとなる場合には、当該事業年度の所得の金額につき第六十六条第一項から第三項まで(各事業年度の所得に対する法人税の税率)の規定を適用して計算した金額のうち当該事業年度の国外所得金額(国外源泉所得に係る所得のみについて各事業年度の所得に対する法人税を課するものとした場合に課税標準となるべき当該事業年度の所得の金額に相当するものとして政令で定める金額をいう。)に対応するものとして政令で定めるところにより計算した金額(以下この条において「控除限度額」という。)を限度として、その外国法人税の額(その所得に対する負担が高率な部分として政令で定める外国法人税の額、内国法人の通常行われる取引と認められないものとして政令で定める取引に基因して生じた所得に対して課される外国法人税の額、内国法人の法人税に関する法令の規定により法人税が課されないこととなる金額を課税標準として外国法人税に関する法令により課されるものとして政令で定める外国法人税の額その他政令で定める外国法人税の額を除く。以下この条において「控除対象外国法人税の額」という。)を当該事業年度の所得に対する法人税の額から控除する。

問題では、税額控除の対象とならない「外国法人税の額」を問うているため、解答すべき内容は、

「その外国法人税の額（その所得に対する負担が高率な部分として政令で定める外国法人税の額、内国法人の通常行われる取引と認められないものとして政令で定める取引に基因して生じた所得に対して課される外国法人税の額、内国法人の法人税に関する法令の規定により法人税が課されないこととなる金額を課税標準として外国法人税に関する法令により課されるものとして政令で定める外国法人税の額その他政令で定める外国法人税の額を除く。以下この条において「控除対象外国法人税の額」という。）」

のカッコ書きの部分となる。

よって、税額控除の対象とならない「外国法人税の額」は、

- | |
|---|
| <p>① その所得に対する負担が高率な部分として政令で定める外国法人税の額</p> <p>② 内国法人の通常行われる取引と認められないものとして政令で定める取引に基因して生じた所得に対して課される外国法人税の額</p> <p>③ 内国法人の法人税に関する法令の規定により法人税が課されないこととなる金額を課税標準として外国法人税に関する法令により課されるものとして政令で定める外国法人税の額（次に掲げるものを含む。）</p> <p>イ みなし配当事由により交付を受ける金銭の額及び金銭以外の資産の価額に対して課される外国法人税の額</p> <p>ロ 法人の所得の金額が租税条約に基づく合意が有った場合の更正の特例の規定により減額される場合において、相手国居住者等に支払われない金額又は外国居住者等に支払われない金額に対し、これらを受取配当等の益金不算入に規定する金額に相当する金銭の支払とみなして課される外国法人税の額</p> <p>ハ 外国子会社から受ける同項に規定する剰余金の配当等の額</p> <p>ニ 国外事業所等から本店等への支払につきその国外事業所等の所在する国又は地域においてその支払に係る金額を課税標準として課される外国法人税の額</p> <p>④ その他政令で定める外国法人税の額</p> <p>施行令 142条の2第8項に掲げられているが、全て外国子会社合算税制に関連するものであることから、本問では考慮しなくてよい。</p> |
|---|

となるため、上記の7つの中から3つを選んで解答すればよいこととなる。

③については、法69条第13項に減額があった場合の取扱いが規定されているが、施行令 150条において細かい取扱いが規定されているため、同条の規定の内容を解答すればよいが、条文が長いので簡潔に解答することとなる。

(3)について

①については、外国関係会社は措置法第66条の6第1項第1号を解答すればよいが、細かいところまで解答する必要はないと思われるため、解答程度の内容でよいと思われる。また、特定外国子会社等の意義についても解答程度の内容でよいと思われる。

②については、措置法第66条の6第1項第2号を解答すればよい

③については、基準名がなかなか挙げられないが、しっかりと適用除外要件を解答したい問題である。なお、適用除外要件は、措置法第66条の6第3項に規定されており、基準の意義については、それを分解して解答することとなるが、しっかりと規定を条文通りに押させている受験生は、皆無であると考えられるため、解答程度の内容で十分と思われる。

【第二問】

個別問題形式の問題である。基本的な論点を中心に、基本通達の内容が多く出題されているが、一部細かい内容もある。

また、各問ごとに、解答する内容の指示があるため、それに従って柔軟に解答する必要があり、かつ、計算過程の欄が狭く、コメント等を丁寧に解答すると入らなくなる可能性があることから、計算過程は必要最低限で問題ないと思われる。法人の行う経理処理が様々であるため、問題文をよく読む必要がある。

1. 問1について

工事の請負に関する問題であり、長期大規模工事に該当するかどうかを中心に出题されている。

なお、長期大規模工事は、次のすべての要件を満たす工事の請負である。

- (1) その着手の日からその工事に係る契約において定められている目的物の引渡しの期日までの期間が1年以上であること。
- (2) その請負の対価の額が10億円以上であること。
- (3) その請負の対価の額の2分の1以上がその工事の目的物の引渡しの期日から1年を経過する日後に支払われることが定められていないこと。

(1) 甲工事について

甲工事は長期大規模工事に該当し、前期から工事進行基準が適用されている状態である。よって、請負対価の額及び当期末現在見積工事原価の額（材料費の増加を考慮後）に、次の進行割合を乗じた金額から、それぞれ前期の収益の額及び費用の額を控除した金額を、それぞれ当期の益金の額及び損金の額に算入する。

$$\text{進行割合} = \frac{\text{前期及び当期の工事原価の総額}}{\text{見積工事原価の額}}$$

Z社は工事完成基準を採用していることから、上記の益金算入額及び損金算入額の計上もれに関する申告調整が必要となる。

なお、申告調整の方法は純額により工事利益の額を申告加算することも考えられるが、前期の申告調整が総額によっているためそれに従い、総額で調整する。

(2) 乙工事について

乙工事は請負対価の額が10億円に満たないため、長期大規模工事に該当しない。

よって、工事進行基準は強制適用されない。

(3) 丙工事について

丙工事は長期大規模工事に該当するが、当期の進行割合が20%に満たないため、工事進行基準は強制適用されない。

なお、この場合であっても、工事進行基準の方法により経理すれば、適用される（戊工事も同じ。）。

(4) 丁工事について

丁工事は長期大規模工事に該当し、かつ、強制適用されない特例の適用もないことから、工事進行基準が強制適用される。

よって、甲工事と同様の申告調整が必要である。

(5) 戊工事について

戊工事は長期大規模工事に該当するが、当期末時点において着手日から6月を経過していないため、工事進行基準は強制適用されない。

2. 問2について

(1) Z社は中小法人であるため、貸倒引当金の適用対象法人に該当する。

(2) E工務店に対する完成工事未収入金は、E工務店が再生手続開始の申立てを行っているため、個別評価金銭債権に該当する。

なお、繰入限度額は、次のように計算する。

$$(\text{金銭債権の額} - \text{実質的に債権とみられない金額} - \text{担保の額} - \text{機関保証の額}) \times 50\%$$

(注) 実質的に債権とみられない金額には、支払手形の額は含まれない。

当該完成工事未収入金については、債権金額から営業保証金の額を控除した金額の50%相当額が繰入限度額となるが、Z社はその控除をせずに50%を乗じて計算していると考えられるため、繰入超過額が生ずる。

(3) 割引手形の額は取引の対価として取得したものであるため、期末債権の額に含まれる。

- (4) 完成工事未収入金の額には、工事進行基準の方法により計上されたものが含まれていないため、別途加算する必要がある。
なお、その金額は次の①の金額から②の金額を控除したものとなる。

- | |
|---|
| ① 当該工事の請負に係る収益の額のうち、工事進行基準の方法により当該事業年度前の各事業年度の収益の額とされた金額及び当該事業年度の収益の額とされる金額の合計額 |
| ② 既に当該工事の請負の対価の額として支払われた金額 |

Z社については、上記1において甲工事及び丁工事に工事進行基準が強制適用され、益金算入される収益の額が生ずるため、それぞれ工事未収入金の額が生ずる。

なお、例えば甲工事はA社からの発注であり、A社からは工事進行基準の方法が適用されない丙工事も請け負い、丙工事についても未成工事受入金があるが、上記②により控除される金額は「当該工事の請負の対価」として支払われたものに限られるため、当該未成工事受入金の額を控除する必要はない。

- (5) 未収入のうち、貸付金の未収利子、損害賠償金、未収地代の額は、売掛債権等の額に該当し、期末債権の額に含まれるが、公社債の未収利子は売掛債権等の額に該当しない。
- (6) その他のうち、立替金の額は売掛債権等の額に該当し、期末債権の額に含まれるが、他の金額は含まれない。
- (7) 実質的に債権とみられない金額を原則法により計算する場合は、次の点に留意する。
- ① A社及びB社に係る工事未収入金の額については、上記(4)のとおりそれぞれの発注者から別の工事に係る未成工事受入金の額を受け入れているため、実質的に債権とみられない金額が生ずる。
- ② D社の受取手形の額及び立替金の額のうち、工事未払金の額に相当する金額は、実質的に債権とみられない金額となる。
- ③ 未収地代の額のうち、敷金の額に相当する金額は、実質的に債権とみられない金額となる。
- (8) 実質的に債権とみられない金額を簡便法により計算する場合の割合及び貸倒実績率の計算は、基本的なものであるが、貸倒実績率については、前期に繰り入れた個別貸倒引当金の額があるため、その金額を分子に算入する必要がある。
- (9) 建設業はその他の事業に該当するため、法定繰入率は1,000分の6となる。
- (10) 前期に生じた貸倒引当金の繰入超過額は、当期に認容されるため、申告調整を行う。

3. 問3について

- (1) 機械装置G及びHは、特別償却の適用を受けるが、準備金方式によっているため、グルーピングは可能である。
よって、機械装置Gの償却不足額と機械装置Hの償却超過額とを通算することができる。
- (2) 機械装置Hについては、関税の額は取得価額に算入されるが、契約解除の違約金の額は取得価額に算入しないことができるため損金算入される。
なお、関税の額は損金経理されているため、償却費として扱う。
- (3) 機械装置Gの特別償却不足額の積み立ては認められるが、前期において積み立てた金額の取り崩しを行っていないため、取崩不足額が生ずる。
なお、取崩期間は、耐用年数が10年未満であることから、60月となる。
- (4) 機械装置Hの特別償却準備金については、積立超過額が生じているため、申告調整が必要である。なお、特別償却準備金の額は損金経理により積み立てていることに注意する。
- (5) 美術品については、減価償却資産に該当するかどうかの判定が必要となるが、具体的には次のものは「時の経過によりその価値の減少しない資産」として取り扱われる。

- | |
|---|
| ① 古美術品、古文書、出土品、遺物等のように歴史的価値又は希少価値を有し、代替性のないもの |
| ② ①以外の美術品等で、取得価額が1点100万円以上であるもの
(注) 取得価額が100万円未満であるもの(時の経過によりその価値が減少しないことが明らかなものを除く。)は減価償却資産として取り扱われる。 |

よって、美術品I及びJについては、時の経過によりその価値が減少しないことが明らかかどうかにより判定する。

また、上記の取扱い(基通7-1-1)は平成27年1月1日以後に取得する美術品等について適用し、同日前に取得をした美術品等については、なお従前の例によることとされているが、法人が、平成27年1月1日前に取得をした美術品等(基通7-1-1により減価償却資産とされるもので、かつ、同日以後最初に開始する事業年度(適用初年度)において事業の用に供しているものに限る。)について、適用初年度から減価償却資産に該当するものとしている場合には、これが認められる経過的取扱いがある。

しかし、Z社は美術品Kを当期から減価償却資産として扱っており、適用初年度(平成28年3月期)から扱っていないため、減価償却資産として取り扱うことはできない。

- (6) 別表記入は基本的なものである。なお、別表五において、特別償却準備金に係る積立不足額及び積立超過額は、別々に記載したほうがよいと考えられるが、そうすると解答欄に入らなくなるため、解答はこれらの金額をまとめている。

4. 問4について

様々な費用項目に関する申告調整について出題されている。計算過程欄が狭く、かつ、調整を要する理由について解答する旨の指示があるため、調整を要しない項目については、その理由等を解答する必要はないと考えられる。

- (1) 決算賞与の額は、翌期首から1月以内に支給していないため、否認される。
- (2) 地代家賃は、支払った日から1年以内に提供を受ける役務に係るものであるため、短期前払費用に該当し、当期に損金算入されるが、備船料については、浚渫工事に係る原価の額に含まれるものであり、当該浚渫工事に係る収益の額が計上されていないため当期に損金算入することはできない。
- また、保険料のうち養老保険料については、資産計上が必要となる。保険金の受取人は生存及び死亡共にZ社であると考えられるため、資産計上額は養老保険料の全額となる。定期保険料及び傷害特約保険料は、損金算入される。
- (3) 権利金は、繰延資産に該当する。なお、償却期間は通常5年であるが、当該権利金は転売が可能であるため、対象となるビルの見積残存耐用年数の10分の7となる。
- (4) 1人当たり5,000円以下の飲食費は、交際費等に該当せず、損金算入される。
- (5) 宴会費等の額は、交際費等に該当するが、従業員に一律に供される通常の飲食費は福利厚生費として損金算入される。また、祝い金の額を相殺処理しているが、当該金額を交際費等の額から控除することはできないため、加算する。
- なお、宴会を行っているため、接待飲食費の額に該当する。
- (6) 前期に生じた仮払交際費の損金消却額は、当期の費用とならないため、申告調整を行う。
- (7) Lゴルフクラブでのプレー料は、取引先の接待のためであるため、交際費等に該当する。
- (8) Mゴルフクラブでのプレー料は、Yの個人的なものであるため、Yへの給与の額に該当し、第1項基準を満たさず損金不算入となる。
- (9) 同業者団体の通常会費の額は、不相当額の剰余金は生じていないため、損金算入される。
- (10) 同業者団体の特別会費の額のうち、懇親費用は、交際費等の額に該当する。また、修繕費負担金は、本来損金算入されるが、当期末までに修繕を行っていないため、前払費用として資産計上が必要となる。
- (11) Lゴルフクラブの入会金は、法人会員として入会しているため、資産計上が必要となるが、資産計上されているため、調整は要しない。また、Mゴルフクラブの入会金は、法人会員制度があるにもかかわらずY名義の個人会員として入会しているため、Yへの給与の額に該当し、第1項基準を満たさず損金不算入となる。Z社はMゴルフクラブの入会金を資産計上しているが、税務上資産計上されないため、申告調整を行う。
- (12) Lゴルフクラブの年会費は、交際費等に該当する。また、Mゴルフクラブの年会費は、Yへの給与の額に該当するが、定期同額給与に該当し、不相当高額な金額はないと考えられるため、損金算入される。
- (13) 従業員のタクシー代金は、取引先の接待に関連して生じたものであるため、交際費等に該当する。
- (14) 説明会に要した費用の額は、会議費に該当するが、観劇に招待した費用の額は、交際費等に該当する。
- なお、これらの金額はいずれも当該マンション（建設業であるため、棚卸資産に該当するものであると考えられる。）の取得価額に算入されるものと考えられるため、観劇招待費用は原価算入交際費に該当し、交際費等の損金不算入額に係る部分の金額は申告調整により当該取得価額から減額することができる。
- (15) Z社は中小法人であるため、定額控除限度額の適用がある。