

第 62 回税理士試験 法人税法 総評

〔 第一問 〕

1 盛り土及び植林に要する費用

法人税基本通達 2-2-1 及び 2-2-4 においては、「事後的費用」は販管費等に該当するという解釈に基づいて取扱いが定められているため、模範解答及び解説は、一応、その解釈によることとしています。

しかし、「事後的」であるのか否かという費用の発生の時系列によって原価となるのか否かを判断するという考え方には疑問がある、と言わざるを得ません。

法人税法 22 条の創設に携わられた故武田昌輔成蹊大学名誉教授は、次のように、「収益に個別対応するもの」を原価と捉えるという解釈を示されています。

「上記第 3 項第 1 号に掲げられている金額は、売上原価等について規定されており、いわゆる収益に対応する原価（個別的対応）を意味している。」（『武田昌輔 税務会計論文集』92 頁（森山書店）2001 年 6 月 25 日）

また、故武田昌輔成蹊大学名誉教授と同じく、法人税法 22 条の創設に携わられた吉牟田勲前東京経営短期大学教授も、次のとおり、原価を「収益と個別対応の損金」と捉え、販管費等を「期間対応の損金」と捉える解釈を示されています。

「① 原価の額・・・その事業年度の収益に係る売上原価、完成工事原価及びこれらに準ずる譲渡原価、役務原価等の額である。

② 費用の額・・・原価に含まれるもののほか、その事業年度の販売費、一般管理費その他の費用の額である。

③ 損失の額・・・その事業年度の損失（火災損失、東南損失、ストライキ損失等）の額である。

この区分は、①の原価が収益と個別対応の損金、②の費用が収益と期間対応の損金、③の損失が収益と非対応の損金ということで 3 区分されている。」（「現行法人税法各条の立法過程の研究 26-第 22 条関係」税務弘報（Vol 47 No 2）167 頁（中央経済社））

この故武田昌輔成蹊大学名誉教授と吉牟田勲前東京経営短期大学教授のご見解からも分かるように、法人税法 22 条 3 項の立法に際し、収益と個別対応するものを原価とすることが予定されていたことは、明らかです。

「事後的」であるのか否かという判断は、比較的、明確に行うことが可能であり、実務においては、優位性があると思われませんが、法人税法の解釈として、原価の判断基準は何か、というこ

とになると、やはり、収益に個別対応するものか否かによることとするのが適当であると考えられます。

<参考>

- 1 昭和 55 年の法人税基本通達の改正に携わられた渡辺淑夫氏が編集代表となっておられる『法人税基本通達の疑問点』（ぎょうせい）の法人税基本通達 2-2-1 の解説においては、次のとおり、初期の版で、原価となるのか否かは「事後的費用」であるのか否かによって判定する、という解説がなされていましたが、現在は、そのような観点がやや後退しているように見受けられます。

「<ポイント>売上原価かどうかは本来であれば引渡しまでに発生すべき費用かどうかで判断

答 費用が売上原価若しくは販売費等となるべき費用かどうかは、その売上に関する契約の内容及びその費用の性質等を勘案して合理的に判断すべきものとされますが、売上の計上が原則として引渡基準によることとなっていますので、基本的には引渡しまでに発生する費用かどうかで判断することになります。〔下線は、引用者。以下同じ。〕

したがって、引渡しを了したたな卸資産について、その後故障等が生じた場合に、補修等を行うこととしていても、これらの補修等に要する費用は、販売費等に該当する事後的費用ですから、収益計上時点で見積計上は認められないこととなります。」（改訂版 111 頁 平成 7 年 11 月 10 日）

「<ポイント>売上原価かどうかは引渡しまでに発生すべき費用かどうかで判断

答 未確定となっている費用が売上原価等となるべき費用かどうかはその売上に係る契約の内容及びその費用の性質等を勘案して合理的に判断すべきものとされていますが、単なる事後的費用の性質を有するものは売上原価等となるべき費用でないため見積計上することは認められません。

また、売上の計上が原則として引渡基準であるところから基本的には引渡時点までに発生する費用かどうかで判断をすることがよいと思われます。例えば、引渡しを完了した機械等についてその後故障等が生じた場合に補修等を行うこととなっていたとしてもこれらは事後的費用（販売費等）に該当するため、原価等として見積計上はできないこととなります。」（五訂版 145 頁 平成 24 年 9 月 10 日）

- 2 埋戻し費用が原価となるのか否かが争われた事件においては、「社会経済上その支出が法的に義務づけられているのであるから、税法上は、原価として損金算入することを認める必要が生じた」（大阪地裁判決 昭和 57 年 11 月 17 日）という理由によって、埋戻し費用を原価とする、としています。

しかしながら、本来は、「支出が法的に義務づけられている」のか否かで原価となるのか否かを判断することには疑問がある、と考えます。

故武田昌輔成蹊大学名誉教授と吉牟田勲前東京経営短期大学教授は、法人税法 22 条が創設された昭和 40 年当時、大蔵省主税局において、同条の企画立案及び条文作成を担当されたわけですが、この立法者であるお二人が述べられているように、原価を「収益に個別対応するもの」で

あるのか否かによって判定するという解釈を採るとすれば、本問の植林等に要する費用は、「原価となる」という結論にしかなり得ず、「原則として販管費等となり特例として原価となる」ということにはならないものと思われます。

本問における植林等に要する費用は、岩石の販売に係る収益に対応する費用であり、それ以外のものに対応する費用ではないため、何ら疑義なく、岩石の販売に係る「収益に個別に対応するもの」ということになるはずです。上記の吉牟田勲前東京経営短期大学教授のご指摘にあるように、法人税法 22 条 3 項 2 号の販管費等となるのは「原価に含まれるもののほか」の費用であり、1 号の原価となるものが 2 号の販管費等となることはありません。そもそも、法人税法 22 条第 3 項 1 号と 2 号は、「認める」とか「認めない」という観点から解釈すべきものではないのではないのでしょうか。

賃借した土地から岩石を採取して販売するというような法人の税務に現実に携わることになる者は、極めて稀であると考えられますので、本問は、法人税法 22 条 3 項 1 号の原価の額と 2 号の販管費等の額に関する正しい解釈を問う主旨の問題であるはずですが、上記のとおり、本問に関しては、これらの規定を解釈する立場の違いにより、二つの異なる答があり得る、という状況となっています。

本問の出題者が本問に係る法令・通達をどのように解釈し、受験者にどのような解釈を求めているのかということは、明らかではありませんが、本問は、「法令等を正しく解釈・適用することができるかどうかという能力を問う」(国税庁HP(平成 24 年度(第 62 回)税理士試験出題のポイント))という問題として適切であるのか否かという点に疑問があるように思われます。

税理士試験の受験者は、後々、税理士として税理士業務を行うこととなり、本問のような原価となるのかあるいは販管費等となるのかという問題に取り組むこととなるわけですから、本問の解答がどのようなものとなるのかということは、後の税理士業務においても知っておかなければならない大事なことです。

税理士試験に関しても、今後は、出題者が自ら模範解答を示すことを検討していただいた方がよいように思われます。

2 三角合併

外国企業の我が国への参入を容易にすることで市場における競争を加速させ経済の活性化に繋げるということを目的として、外国親法人が 100%を有する日本子法人がその外国親法人の株式を対価として内国法人を吸収合併することが可能となったわけですが、現実に三角合併が行われたという例は、寡聞にして知りません。

本問に関しては、実務においては全くと言っていいほど利用されておらず、上記のような特別な目的のために追加的に設けられた制度を「法人税法における基本的な制度」(国税庁HP(平成 24 年度(第 62 回)税理士試験出題のポイント))と言えるのか、という疑問が生じてござるを得ません。

〔 第二問 〕

1 自己株式の取得等

税理士法 6 条 1 号においては、次のとおり、イからトまでにおいて「法人税法」（同号ロ）を含む個々の税法を掲げて、「次に掲げる科目（イからホまでに掲げる科目にあつては、国税通則法その他の法律に定める当該科目に関連する事項を含む。以下「税法に属する科目」という。）」を試験科目と定めています。

「（試験の目的及び試験科目）」

第 6 条 税理士試験は、税理士となるのに必要な学識及びその応用能力を有するかどうかを判定することを目的とし、次に定める科目について行う。

一 次に掲げる科目（イからホまでに掲げる科目にあつては、国税通則法その他の法律に定める当該科目に関連する事項を含む。以下「税法に属する科目」という。）のうち受験者の選択する 3 科目。ただし、イ又はロに掲げる科目のいずれか 1 科目は、必ず選択しなければならないものとする。

イ 所得税法

ロ 法人税法

ハ 相続税法

ニ 消費税法又は酒税法のいずれか一科目

ホ 国税徴収法

へ 地方税法のうち道府県民税（都民税を含む。）及び市町村民税（特別区民税を含む。）に関する部分又は地方税法のうち事業税に関する部分のいずれか 1 科目

ト 地方税法のうち固定資産税に関する部分

二 会計学のうち簿記論及び財務諸表論の 2 科目（以下「会計学に属する科目」という。）」

確かに、「法人税法」に関しても、同法だけでなく、「国税通則法その他の法律に定める当該科目に関連する事項を含む。」と定められており、国税通則法や租税特別措置法などに定められている事項も試験科目に含まれることとなっています。

しかし、ここで注意しなければならないのは、「その他の」という用語と「法律」という用語です。

この「その他の」という用語で示されるものは、その用語の前におかれている「国税通則法」と同種のものでなければなりません。

また、「法律」と明示されていますので、「法律」でないものは、含まれません。

このような点からすると、「企業会計」の事項を「法人税法」の試験科目として出題することは、税理士法 6 条の規定に違反している、ということにならざるを得ないのではないかと思われます。

税理士試験の勉強を行って合格したからといって、それで直ぐに税理士業務を十全に行い得

るわけではなく、現実には、実務を通じて身につけるべきことが沢山あります。しかし、このような現実があるということが、「法人税法」の試験科目の問題の中に他の科目の問題を入れてよいということの意味するものでないことは、改めて言うまでもありません。

2 完全支配関係のある法人間の取引（適格現物分配）

(1) 株主が現金以外の財産の配当を受けた場合のその株主に係る会計処理は、原則として、それまで保有していた株式が実質的に引き換えられたものとみなして、その株式の部分譲渡の処理を行うこととされています。実質的に引き換えられたものとみなされる額は、分配を受ける直前の株式の適正な帳簿価額を、その株式の発行法人の株主資本の時価や適正な帳簿価額等を基準にして合理的に按分することとされています（企業会計基準適用指針第10号 企業結合会計基準及び事業分離等会計基準に関する適用指針297項）。

また、日本公認会計士協会東京会も、現物配当を受けた会社の会計処理に関して、次のように述べています。

「したがって原則として、これまで保有していた株式が実質的に引き換えられたものとみなして、事業分離等会計基準に定められている被結合企業の株主に係る会計処理に準じて行うものとされています（事業分離等会計基準143）。

親会社では、共通支配下の取引として受け取った財産を移転前に付されていた適正な帳簿価額により計上し、親会社が保有していた子会社株式のうち実質的に引き換えられた部分との差額を交換損益として認識します（事業分離等会計基準52、35、14）。」（日本公認会計士協会東京会編『グループ経営と会計・税務』238頁（清文社）

このように、現物配当を受けた株主の会計処理は、原則として、移転を受けた資産の取得価額を帳簿価額で付した上で、株式の帳簿価額を合理的に按分した金額を譲渡原価とし、その差額を交換損益とする、とされています。

つまり、現物分配があった場合の被現物分配法人における会計仕訳の貸方は、税務仕訳とは異なり、原則として、「受取配当金」とはならない、ということになります（注）。

（注）投資後に生じた利益の分配等、投資が継続しているとみなされる中でその投資の成果として現金以外の財産の分配が行われた場合には、分配された財産の時価をもって収益として計上することが合理的と考えられており（事業分離等に関する会計基準144項）、この場合には、時価をもって「受取配当金」とすることも考えられます。

しかし、会社が現物配当を行う場合に、その配当が企業集団内の企業への配当であるときは、配当の効力発生日における適正な帳簿価額をもってその他資本剰余金又はその他利益剰余金（繰越利益剰余金）を減額するとされているため（自己株式等適用指針10）、丙社は、機械及び装置の帳簿価額に相当する金額の繰越利益剰余金を減額することとなります。

このような丙社の会計処理を考えると、甲社においてのみ時価で計上するということが適当であるとは言い難いと考えられます。

しかし、本問では、丙社の株主資本の時価や適正な帳簿価額等の丙社株式の帳簿価額を合理的に按分しうる事項に関する記載がないため、丙社株式の譲渡原価の額の算定が不可能な状態となっています。

このため、模範解答は、機械及び装置の取得価額を現物配当直前の帳簿価額で計上し、貸方を「受取配当金」の勘定を用いて作成することとしましたが、企業会計の処理を問う問題に対して正しい企業会計の処理を示し得ないという状態となっていると思われる点に関しては、疑問があると考えられます。

また、企業会計の処理について出題があることに疑問があることに関しては、上記1において述べたとおりです。

(2) 法人税法 62 条の 5 第 4 項では、「適格現物分配により資産の移転を受けたことにより生ずる収益の額は、その内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、益金の額に算入しない。」とされていますが、この「収益」とは、「受取配当等」であり、無償で資産を譲り受けたことによる「受贈益」ではありません。

現物分配は、剰余金の配当若しくは分配又はみなし配当を事由として、金銭以外の資産の交付をするものとされており（法法 2 十二の六括弧書き）、その資産の交付を受けたことにより生ずる収益は、受取配当等以外のものとはならないこととなります。

3 交際費等及び寄附金

交際費等及び寄附金のいずれの問題も妥当と考えられるものであり、実務においても、多くの者が遭遇する問題となっています。

このように、交際費等や寄附金に該当するの可否かを正しく判断する能力は、税理士に必須のものであり、確実に身につける必要があります。

4 受取配当の処理の方法による税負担の相違

〔資料 6〕有価証券に関する事項における問 6 (3) の本来の正しい解答は、「受取配当等の益金不算入の取扱いは会計処理の如何とは関係がないことから税負担の相違はない」ということとなります。

しかし、模範解答には、このような内容の記述は行っておらず、第 1 法と第 2 法とでは税負担が異なる、という内容の記述を行っています。

これは、出題文が「税負担の相違を答えなさい」というように、「税負担の相違」があることを前提とした文言となっているためです。この出題文は、他の問にある「・・・説明しなさい

い」というような文言ではなく、「税負担の相違」がない場合には用いられることのない文言を用いています。

しかも、その出題の前提として、「甲社の経理担当者」に2つの方法の「有利・不利について問われた」ということが記載されています。

このような事情からすると、法人税法 23 条（受取配当等の益金不算入）の取扱いは企業会計上の処理とは何ら関係のないものであるにもかかわらず、出題者は、同条の取扱いが企業会計上の処理と関係するものと考えて出題を行っている、と解さざるを得ません。

しかし、法人税法 23 条の受取配当等の益金不算入制度は、企業会計には関係のない法人税法に独自の制度であるところに大きな特徴があり、企業会計上の処理の如何によって取扱いが変わることはありません。

「平成 24 年度（第 62 回）税理士試験出題のポイント」には、「受取配当の処理に係る複数の方法について、それぞれの計算構造を理解しているかどうか問題に取り入れた。」と述べられていますが、受取配当等の益金不算入制度の計算構造を正しく理解していれば、受取配当に関して複数の方法で会計処理を行ったとしても税負担には影響がない、ということが分かるはずです。

税理士としては、納税者が本問のような状態にある場合には、企業会計上の処理の如何にかかわらず受取配当の総額に基づいて益金不算入額の計算をすることができる、ということを説明しなければなりません。

換言すれば、受取配当等の益金不算入制度を正しく理解して納税者に適切な助言をするためには、企業会計と法人税法とを混同しないようにする必要があります。

本問のように、正しい答を書くのか、あるいは、出題者の望む答を書くのか、という選択を受験生に求めるような問には、疑問があるように思われます。