

砂利採取地の埋戻し費用等の原価算入の取扱い

日本税制研究所

【問】

土地を賃借し、その土地の砂利等を採取して販売する場合に、その土地の埋戻しが求められているときは、法人税基本通達2-2-4（砂利採取地に係る埋戻し費用）において、その埋戻し費用を砂利等の取得原価とすることを認めるものとされていますが、法人税における原価の判断基準がよく分かりませんので、ご教授をお願いいたします。

【回答（要旨）】

実務上は、法人税基本通達により、事後的費用か否かで判断することとされているが、本来は、収益に個別対応するものか否かで判断すべきものと考えられるところであり、事後的費用か否かで判断することに関しては、疑問なしとしない。

1 法人税基本通達2-2-4及び2-2-1の趣旨

法人税基本通達2-2-4において砂利採取地の埋戻し費用を砂利等の取得原価とすることを認める趣旨に関しては、当該費用は基本的には「事後的費用」であって販管費等とすべきであるが、「収益・費用対応の関係」から、特例として、取得原価とすることを認めるのが適当である、とされている（森文人編著『法人税基本通達逐条解説〔六訂版〕』201・202頁 税務研究会出版局）。

（砂利採取地に係る埋戻し費用）

2-2-4 法人が他の者に有する土地から砂利その他の土石（以下2-2-4において「砂利等」という。）を採取して販売（原材料としての消費を含む。）する場合において、当該他の者との契約によりその採取後の跡地を埋め戻して土地を原状に復することを約しているため、その採取を開始した日の属する事業年度以後その埋戻しを行う日の属する事業年度の直前の事業年度までの各事業年度において、継続して次の算式により計算した金額を未払金に計上するとともに当該事業年度において当該土地から採取した砂利等の取得価額に算入しているときは、その計算を認めるものとする。
(算式は略)

このように、「事後的費用」であるのか否かによって原価となるのか否かを判断するという考え方は、法人税基本通達2-2-1（売上原価等が確定していない場合の見積り）においても同様であり、「たとえその販売等に関連して発生する費用であっても、単なる事後的費用の性格を有するものは、売上原価等となるべき費用ではないことから、あらかじめ見積計上することは認められない。」（同前197頁）と述べられている。

（売上原価等が確定していない場合の見積り）

2-2-1 法第22条第3項第1号（（損金の額に算入される売上原価等））に規定する「当該事業年度の収益に係る売上原価、完成工事原価その他これらに準ずる原価」（以下2-2-1において「売上原価等」という。）となるべき費用の額の全部又は一部が当該事業年度終了の日までに確定していない場合には、同日の現況によりその金額を適正に見積るものとする。この場合において、その確定していない費用が売上原価等となるべき費用かどうかは、当該売上原価等に係る資産の販売若しくは譲渡又は役務の提供に関する契約の内容、当該費

用の性質等を勘案して合理的に判断するのであるが、たとえその販売、譲渡又は提供に関連して発生する費用であつても、単なる事後的費用の性格を有するものはこれに含まれないことに留意する。

法人税基本通達 2-2-4 及び 2-2-1 において、「事後的費用」であることを根拠として費用を販管費等としているのは、次のような理由によるものと考えられる。

「<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。」(渡辺淑夫・山本清次編集代表『法人税基本通達の疑問点〔改訂版〕』法人税基本通達 2-2-1 の解説 111 頁 (ぎょうせい) 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。」(渡辺淑夫・山本清次編集代表『法人税基本通達の疑問点〔五訂版〕』法人税基本通達 2-2-1 の解説 145 頁 (ぎょうせい) 平成 24 年 9 月 10 日)

しかし、このように、「事後的」であるのか否かによって、法人税法 22 条 3 項 1 号の原価に該当するの否かを判断することに関しては、次に述べるとおり、疑問があると言わざるを得ない。

2 法人税における原価の判断基準

法人税における原価に該当するの否かは、本来は、収益に個別に対応するの否かによって判断すべきであると考えられる。

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る。

「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)

法人税において原価となるべき費用をどのような基準によって判断すべきかというこ

とを考えると、時系列に着目し、「事後的」か否かで判断するということには、疑問がある、と言わざるを得ない。

「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、実務処理の基準という観点からすると、優位性があると言えなくはないと思われるが、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と考えられる。

このように、原価となるのか否かを収益に個別対応するのか否かによって判断することになると、現在の法人税基本通達 2-2-4 や 2-2-1 のように、原則は販管費等であるが特例として原価とすることができるという解釈を採り得るのか、という疑問が生じてこざるを得ない。

上記の故武田昌輔成蹊大学名誉教授のご見解も、原則と特例という二重構造で原価を捉えるというものではないと思われる。

<参考>

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る。

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、と考える。