

速報重要判例解説

【No.2005-002】

宅地開発業における売上原価の見積もり計上の可否

【文献番号】	28095622
【文献種別】	判決 / 最高裁判所第二小法廷（上告審）
【判決年月日】	平成16年10月29日
【事件番号】	平成12年（あ）第1714号
【事件名】	法人税法違反被告事件
【裁判結果】	破棄差戻し
【裁判官】	北川弘治 梶谷玄 滝井繁男 津野修
【参照法令】	法人税法22条, 159条

《本件判決についての解説》

1. 事実の概要

- (1) 被告人A会社は、宅地開発業を営む会社であるが、昭和61年10月1日から同62年9月30日までの事業年度に係る法人税について、虚偽過少の申告をして法人税を免れたとして、法人税法159条に該当するとして起訴された。
すなわち、A会社は、牛久市内に所在する本件土地を購入して宅地造成をし、これを昭和62年6月に販売し、収益に計上すべきこととなった。訴訟では、この本件土地の宅地造成に係る売上原価の年度帰属が争点となった。
- (2) A会社は、本件土地の宅地開発行為につき茨城県知事の許可を得るため、都市計画法に基づいて牛久市と協議をした。牛久市は、宅地開発に当たっては、開発区域の内外を問わず、流末排水路を開発業者に整備させるという行政指導を行い、開発業者がこれに従わない場合には、同法（平成12年法律第73号による改正前のもの）32条に基づく公共施設の管理者としての同意を与えず、開発許可申請を茨城県知事に申請しないという取扱いをしていた。このため、牛久市の担当者は、A会社に対し、本件土地内から排出された雨水が流下することになる開発区域外の長さ約400mの農業用水路を、直径2mの管を埋設した暗きょの雨水排水路とすることなどを内容とする改修工事を行うよう指導した（以下、この工事の内容を「第1案」という。）。A会社は、これを了承し、牛久市の同意を得て、昭和58年6月に茨城県知事から開発許可を受けた。
- (3) その後、A会社は、本件土地を造成し、昭和62年6月にこれを販売した。
- (4) 同年7月ころ、牛久市の担当者は、方針を変更し、A会社に対し、幅4mの開きょの雨水排水路とすることなどを内容とする改修工事を行うよう指導した（以下、この工事の内容を「第2案」という。）。第2案は第1案の約3倍の工費を必要とするため、A会社が難色を示すと、牛久市の担当者は、第1案の工費の範囲内でA会社が第2案の工事を部分的に施工するとの代案を提示した。これを受け入れたA会社は、本件改修工事を請け負わせようと考えていた株式会社C建設に対し、第1案の工費を見積もるよう依頼した。同年9月ころ、同社は1億4668万円と見積もり、A会社はこの見積金額を牛久市の担当者に連絡した。
- (5) 同年10月ころ、牛久市側は、更に方針を変更し、本件改修工事をすべて公共工事として行うこととし、A会社に対し、第1案の工費に相当する上記金額を都市下水路整備負担金として牛久市に支払うよう求め、A会社はこれを了承した。
- (6) 同年11月30日、A会社は、本件土地の販売に係る収益の額を昭和61年10月1日から同62年9月30日までの事業年度（以下「当期」という。）の益金の額に算入し、上記1億4668万円を上記収益に係る売上原価の額として当期の損金の額に算入した上、確定申告をした。
- (7) 牛久市は、昭和63年度から3年計画で本件改修工事を行うこととし、同年3月成立の同年度一般会計予算において、A会社が支出する上記負担金の初年度分として総額の約3分の1に当たる5000万円を歳入に計上した。しかし、その後、牛久市は、住民の反対運動が起きることを懸念して同工事を行わず、A会社も、上記負担金を支出していない。
- (8) 以上の事実関係を前提として、第1審判決・控訴審判決は、ともに、上記1億4668万

円を当期の収益に係る売上原価の額として当期の損金の額に算入することは許されないと判示した。

弁護人は、上告して、原判決は売上原価に関する法人税法22条3項1号の解釈を誤っていると主張した。

2. 判決の要旨

認定事実及び記録によれば、(1)牛久市は、都市計画法上の同意権を背景として、A会社に対し本件改修工事を行うよう求めたものであって、A会社は、事実上その費用を支出せざるを得ない立場に置かれていたこと、(2)同工事の内容等は、牛久市側の方針の変更に伴い変遷しているものの、A会社が支出すべき費用の額は、終始第1案の工費に相当する金額であったこと、(3)A会社は、昭和62年9月ころに建設会社にこれを見積もらせるなど、同年9月末日までの時点において既にその支出を見込んでいたこと、などが明らかである。これらの事実関係に照らすと、当期終了の日である同年9月末日において、A会社が近い将来に上記費用を支出することが相当程度の確実性をもって見込まれており、かつ、同日の現況によりその金額を適正に見積もることが可能であったとみることができる。このような事情がある場合には、当該事業年度終了の日までに当該費用に係る債務が確定していないときであっても、上記の見積金額を法人税法22条3項1号にいう「当該事業年度の収益に係る売上原価」の額として当該事業年度の損金の額に算入できると解するのが相当である。

- 破棄差戻し -

3. 本件判決についてのコメント

(1) 本件の争点

本件では、売上原価を構成する費目である工事負担金の見積もり計上が許されるかどうか争点となっている。

原判決がこれを認めなかった理由は、次の理由によるものであった。

「公共工事の負担金の額を当期の収益に係る売上原価の額として損金の額に算入することを認めるためには、その支払が債務として確定していたこと、すなわち、その義務の内容が客観的、一義的に明白で、費用を見積もることができる程度に特定されていたことを要する。本件において、当期終了の日までの時点で、A会社が本件改修工事を行うことが、牛久市との間で法的拘束力を伴った義務として確定するに至っていたとはいえないことなどの事情に照らすと、同日までの時点で、同工事に関するA会社の義務の内容が客観的、一義的に明白であったとは認められない。したがって、同工事に関する費用を当期の損金とすることはできない。」

この考え方は、法人税法上の費用認識について、いわゆる債務確定主義ないし債務確定基準というべき基準に従ったものと考えられる。

これに対し、本件判決は、A会社が近い将来に上記費用を支出することが相当程度の確実性をもって見込まれており、かつ、同日の現況によりその金額を適正に見積もることが可能であったとみることができるような事情がある場合には、当該事業年度終了の日までに当該費用に係る債務が確定していないときであっても、上記の見積金額を法人税法22条3項1号にいう「当該事業年度の収益に係る売上原価」の額として当該事業年度の損金の額に算入できると解したものであり、債務確定の基準よりはやや緩やかに、費用収益対応の原則に重きを置いた考え方によっていると評価することができよう。

(2) 企業会計における費用の認識

企業会計における費用の認識は、収益の認識と同様に、発生主義によるものとされる。企業会計原則の「第一 損益計算書原則」の一のAでは、「すべての費用及び収益は、その支出及び収入に基づいて計上し、その発生した期間に正しく割り当てられるように処理しなければならない。ただし、未実現収益は、原則として、当期の損益計算に計上してはならない。前払費用及び前受収益は、これを当期の損益計算から除去し、未払費用及び未収収益は、当期の損益計算に計上しなければならない。」としている。

しかし、すべての費用が発生の事実のみに基づいて、その発生した会計期間の費用として割り当てられるということではない。費用については、発生基準とは別に、発生した収益に対応させて把握するという費用収益対応の原則によって規律されているのである。例えば、いまだ販売されていない商品の原価については、棚卸手続を通じて翌会計期間以降に繰り延

べられるのであるし、商品の仕入れに要する付随費用（仕入運賃、検査費用、関税等）を仕入原価の構成要素としているのも、費用収益対応の原則から説明することができる。また、支出の効果が将来に及び、将来の収益の獲得に役立つ特定の費目については、繰延資産として貸借対照表の資産の部に掲げることができるのも、費用収益対応の原則から説明される。さらに、次期以後の支出によって現実性を持つことになる財貨・価値の費消についても、その見積額が当期の費用に含まれることがある。これが、引当金である。

このように、企業会計における費用は、発生主義と費用収益対応の原則という二つの基準によって各会計期間に割り当てられるのである。繰り返していえば、費用の認識という場合、今日の発生主義会計においては、二つの意味がある。その一つは、目的的に投下された価値の犠牲、すなわち財貨又は役務の費消そのものについての認識であり、いま一つは、損益計算のために期間収益から差し引かれる期間費用、すなわち収益に対応する費用の認識である。前者の基準が発生主義であり、後者の基準が費用収益対応の原則である。

（３）法人税法 22 条 3 項の規定と課税実務

法人税法上の費用の認識においても、費用そのものの発生の認識と期間費用の認識が問題となる。

法人税法 22 条 3 項は、当該事業年度の損金の額に算入すべき金額について、次のとおり規定する。

- 一 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の額
- 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
- 三 当該事業年度の損失の額で資本等取引以外の取引に係るもの

この規定の上で、販売費、一般管理費その他の費用については、「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」ものとしており、債務の確定をもって、費用の発生と認識することを明らかにしている。債務の確定とは、発生主義の法的表現というべきであるが、法人税基本通達 2 - 2 - 12 は、債務の確定を次により判定することとしている。

「法第 22 条第 3 項第 2 号《損金の額に算入される販売費等》の償却費以外の費用で当該事業年度終了の日までに債務が確定しているものとは、別に定めるものを除き、次に掲げる要件のすべてに該当するものとする。

- [1] 当該事業年度終了の日までに当該費用に係る債務が成立していること。
- [2] 当該事業年度終了の日までに当該債務に基づいて具体的な給付をすべき原因となる事実が発生していること。
- [3] 当該事業年度終了の日までにその金額を合理的に算定することができるものであること。

債務確定を認識基準とすることは、他方において、債務の確定していない費用、すなわち引当金について別段の定めがあるものに限定することを意味する。

企業会計上の引当金は、「将来の特定の費用又は損失であって、その発生が当期以前の事象に起因し、発生の可能性が高く、かつ、その金額を合理的に見積もることができる場合には、当期の負担に属する金額を当期の費用又は損失として引当金に繰り入れ、当該引当金の残高を貸借対照表の負債の部又は資産の部に記載するものとする。」（企業会計原則注解 18）というように、かなり広範であり、その測定の方法についても明らかにされていない。そこに、企業の恣意的な計算によって損益計算がゆがめられ、会計の客観性を損なうおそれがあるので、法人税法は引当金を法定することによって、その種類及び測定計算の方法を法規上明確にすることを狙いとしている。

これに対し、売上原価、完成工事原価その他これらに準ずる原価については、債務の確定について法文上要求されていない。

これは、前述した費用収益対応の原則の適用において、その費目の性質に応じて対応のあり方が異なると考えられているからである。すなわち、売上原価、製造原価などの原価と収益の対応は、直接的ないし客体的対応関係にあるから、個別対応又は原価計算的対応と呼ばれる。これに対し、販売費、一般管理費その他の費用については、収益との対応が間接的、総体的対応関係にあるから、会計期間だけを唯一の媒介として、期間的対応又は財務会計的

対応と呼ばれる（注1）。

したがって、既に売上げが発生しているのに、これに個別的に対応すべき売上原価が当該事業年度の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もるものとする取扱いである（法人税基本通達2-2-1参照）。そして、このような原価の見積もりは、引当金法定主義に反しないと解したものである。

原価が事業年度の終了の日までに確定していない事例は、一団地の宅地造成のように工事の期間が長期にわたる場合に生ずるが、この場合にも、事業年度の終了の日の現況によってその工事全体につき見積もられる工事原価の額を基礎として、当該事業年度の損金に算入すべき原価の額を計算するのである（同通達2-2-2参照）。そして、この場合に販売の対象とならない道路、公園、緑地、水道、排水路、街灯、汚水処理施設等の施設の建設に要する費用は、工事原価の額に算入する（同通達2-2-3参照）。

同様の事例は、砂利その他の土石を採取して販売する事業において、採取後の跡地を埋め戻すことを約定している場合にも生じる。この場合、埋戻しに要する費用の額を適正に見積もって、当該事業年度の販売数量に対応する部分の額を損金に算入する（同通達2-2-4参照）。

なお、法人税法22条3項3号の損失については、法文上債務の確定が定められていないが、損失は、収益獲得という目的によって投下される価値の費消ではなく、企業の活動に起因して偶発的に生ずる価値の犠牲であって、通常の販売収益との対応関係は認められないから、会計期間に着目して、発生時の損金に算入するほかない。債務の確定が要件として定められていないのは、自然災害による損失のように、内部取引として損失を認識するにとどまり、債務の成立や確定を画一的に要求することができないものがあるからである。もっとも、火災による損失や盗難による損失のように、これに対応する保険金といった収益が存する場合には、保険金の額が確定するまで一時的に未決算勘定として繰り延べる場合がある（注2）。これに対し、外部取引として損失を認識する場合には、法人税法22条3項2号との対比からいって、債務の確定を要するものというべきであろう。具体的にいうと、災害により滅失した資産の除却損失は、内部取引であるが、事後に生じる災害復旧費用などは、債務の確定を要するというべきである。また、不法行為による損害賠償金についても、債務の確定を要すると解すべきであろう。

（4）原価の見積もり計上に関する先例

ア 本件に類する先例として、東京高裁平成8年4月17日判決・税務訴訟資料218号1498頁（刑事）がある。

この事件は、別荘地の開発分譲を業とする法人について、未施工の水道工事費用を原価に算入することができるかが争われ、判決は、これを認容している。

「法人税法二二条三項一号は、損金に算入すべき金額について、「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の額」と定め、基本通達2-2-1は、右の売上原価等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つき、「同日の現況によりその金額を適正に見積もるものとする」と定めている。これは、売上原価等が、収益に対応する費用であることから、当該事業年度末において未確定の費用を含んだ形態での資産の販売については、その売上原価等を適正に見積もって収益と費用を対応させる趣旨であると解せられるから、分譲地の未施工工事費用についても、基本通達2-2-1の定める基準を充たし、当該事業年度末日の現況によりその額を適正に見積もることが可能であれば、その額を売上原価等として損金に算入すべきであり、納税義務者において当該事業年度の終了日に現実に見積もらなかったために結果として損金として処理されないことがあり得るにしても、そのことから損金としての性質が否定されることにはならないものというべきである。ただ、未施工工事費用を当該事業年度の収益に対応させてその末日の現況に従って適正に見積もるのであるから、これを損金として認めるには、単に計算上見積もりが可能というだけでは足りず、当該法人に当該事業年度の末日で収益に対応する未施工工事を施工する意思があり、その金額の見積もりが可能な程度に債務の内容が確定していることが必要であるが、それ以上の要件は必要ではないというべきである。」

被告会社は、分譲地の販売に当たって顧客との間で道路及び水道工事の着工及び完成時期について具体的な取決めをしていたわけではなく、請負業者との間で工事の発注をして

いたわけではないが、[a] 別荘地として道路及び水道設備は不可欠であること、[b] 譲地に係る重要事項説明書にも「井戸から引込み可」「簡易水道」などと記載していたこと、[c] 別の開発物件では、道路及び水道工事を行っていること、[d] 本件水道工事につき請負業者に費用を見積もらせていることなどを理由に、その工事が行われる蓋然性、確実性が高いとみて、未施工の水道管工事費用5497万円のうち当期分譲面積対応部分は、当期の売上原価に算入したのである。

イ 砂利等採取地の埋戻費用についての先例として、大阪地裁昭和57年11月17日判決・行裁例集33巻11号2285頁がある。

「法人税法22条3項2号には、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旨の括弧書があるのに、同項1号にはこれがないので、1号原価は、債務の確定を要しないのではないかという疑問が生じる。しかし、損金として計上するためには、少なくともその金額を見積もる必要があるから、1号原価についても、この金額見積もりが可能な程度に債務の内容が特定していること、すなわち、見積もりの前提となる債務発生の原因たる事実（債務発生項目）は確定していることが必要であり、この意味での債務の確定を要すると解するのが相当である。

ところで、自然環境回復費を1号原価として計上することが許容されるには、まず、当該事業年度末までに対外的債務として確定していることが必要である。ここにいう対外的債務の確定とは、埋戻し工事をする業者や植林業者との間の具体的契約によって発生する債務に限定されるものではなく、土地所有者との間で埋戻しや植林を約束したことによって生じている債務も含むから、土地所有者との間で締結した契約上の義務内容が、客観的、一義的に明白であり、費用を見積もることができる程度に特定されている場合には、債務の確定があるとしなければならない。」

この事件では、国定公園特別区域内に採石場を設けて土石を採取する事業を営む会社について、土石採取跡地の自然環境回復費（客土及び植林費）を見積もり計上できるかが争われた。原告会社は、埋戻し工事業者や植林業者との間で自然環境回復の契約を締結していなかったのであるが、環境回復が大阪府の許可条件とされ土地所有者との間で契約条件とされ、設計事務所の見積書を徴した後の事業年度については、自然環境回復費の原価算入を認めた。

ウ 前2例とは、事情を異にするが、原材料の仕入価格につき仮仕切価格を採用したケースとして、大分地裁平成8年2月27日判決・判例タイムズ960号117頁、その控訴審・福岡高裁平成11年2月17日判決・訟務月報46巻10号3878頁、その後続年度に関する大分地裁平成12年4月24日判決・税務訴訟資料247号413頁がある。

この事件は、都市ガス事業を営む会社が、都市ガス料金が通産大臣の認可料金であることから、その原価を高くするために、原料となる副生ガス（ナフサからエチレン・プロピレンを製造する過程で発生する残滓ガス）の仕入れに当たり、不当に高い仮仕切価格を採用して原価計算を行い、後日適宜の時期に仕入先から仮仕切価格の5割ないし6割にも及ぶ清算金の支払を受けていたケースであり、判決は、実際原価と間に多額の原価差額が生じる予定価格による原価計算は適正なものとはいえず、清算金の基礎とした価格に準じた方法で適正な原材料価格を算定し、原価計算基準に準じて原価差額を売上原価及び棚卸資産に配賦した課税処分を適法としている。

(5) 開発負担金の性質

本件で問題となっている都市下水路整備負担金は、A会社の開発区域の外に設置する下水路整備の費用に充てるものであって、A会社の宅地開発事業との対応関係が必ずしも明瞭ではない。しかし、大規模な宅地開発が行われる場合には、地元市町村は、開発指導要綱を定めて、住民の増加に応じて新たな公共施設の需要が生じること、あるいは既存の公共施設の利用関係の調整する必要から、道路、公園、遊水池、汚水処理場等の施設の建設・改善に要する費用に充てるため開発負担金の納付を要求する例が多い。このような開発負担金の納付・徴収は、地元市町村の定める開発指導要綱に基づくものであって、行政指導の域を出ないものではあるが、開発行為につき都道府県知事の許可を受けるためには、あらかじめ、開発行為に関係がある公共施設の管理者と協議し、その同意を得なければならないとされているため（都市計画法32条）、市町村は、その同意権を背景に開発指導要綱に基づく行政指導

を行い、開発負担金の納付を求めるものであるから、開発業者としては、開発負担金の負担なしには開発許可が得られない仕組みになっている。このように、開発区域の内外を問わず公共施設整備のための開発負担金の負担が事実上開発許可の条件となっているところから、これを原価に算入することとしている（開発業者につき、前記基本通達2-2-3参照。自己の固定資産として使用する土地に係る開発負担金につき、通達7-3-11の2参照）（注3）

一定の費用が原価を構成するかどうかは、その費用の性質によるのであり、原価は、企業が生産する一定の財貨に転嫁させるために、その給付にかかわらしめて把握された価値である（原価計算基準第1章3参照）。また、原価は、生産諸要素に関係する費用の集合であり、製品の製造にあつてはロット単位、建設業にあつては工区単位に集計され得るが、開発負担金のような開発行為全体に関係する費用は、特定の工区ではなく、開発行為全体に配賦されなければならない。

さらに、その開発負担金の負担が必ずしも法律の根拠をもたず、行政指導に基づくものであつても、関係市町村側における増大する公的施設の需要を賄うという要請にも相当な理由があるし、開発業者においても、その負担の見返りとして住民の利便を増し、開発地域の価値を高めるのであるから、その要請に応ずることに経済的合理性を備えることになるのである。これらの点からすれば、開発負担金の負担は、開発行為によって生ずる宅地の販売全体に配賦されるべき原価の性質を帯びると考えてよい。

（6）原価における確定の要件

原価について、債務の確定は要しないまでも、会計上これを認識できる程度の何らかの確定の基準を必要とする。この点について、本件判決は、「近い将来に費用を支出することが相当程度の確実性をもって見込まれており、かつ、事業年度終了の日の現況によりその金額を適正に見積もることが可能であったこと」という要件を付けている。

上記の先例にもみられる水道施設の設置、跡地埋戻しの費用も含めていけば、具体的には、[1] 債務負担の原因となる事実が発生していることについては、都道府県又は市町村の間で、開発の条件とされていること、あるいは、団地内土地購入者や開発土地の所有者との間で、そのような施設の設置義務や環境改善義務が約定されていることが必要である。

また、[2] その費用の額を適正に見積もることができることについては、その工事の内容が設計図等の形で客観的に認識できること、設計図に従って施工する場合に要する費用の額が、外部業者によって明確に見積もられていることが必要である。

さらに、[3] 収益との対応関係を適正なものとするには、未だ施工されていない開発区域全体における販売可能な土地の面積、採取可能な土石の数量が客観的な資料によって確認できることが前提となる。

（注1）飯野利夫・財務会計論11-36頁参照。

（注2）国税不服審判所平成15年2月6日裁決・裁決事例集65号366頁は、付保されている車両の盗難損失について保険金が確定するまで繰り延べることとした。

（注2）奥田芳彦編・法人税基本通達逐条解説454頁参照。

（平成17年2月10日）

著者：税理士 荻野 豊