

実務研究

安藤 光宏

〔板橋〕

日本税務会計学会
平成30年2月 月次研究会

汚染土壌対策費用の取扱いについて

1. はじめに

土壌汚染というと巷では付度が話題となつていますが、今回は公開されている

2. 保有期間中に支出した場合

保有期間中に汚染土壌対策費用(以下、対策費用という)を支出した場合については法人税の文書回答事例(平22・3・26)がある。

これによれば、対策費用を①工事等に要する費用(遮水壁の埋設、汚染土壌の掘削除去、地盤補修、良質土による埋戻、アスファルト舗装費用)、②焼却に要する費用、③汚染土壌対策中の維持管理費等に要する費用、④浄化設備の取得・設置に要する費用に区分し、①③については損金、④については減価償却資産の取得に該当するとしている。

3. 地主が競売により借地権を買戻した場合

不動産所得を事業的規模で営んでいる者が借地権の取得(買戻し)にあたり支出した対策費用について所得税の文書回答事例(平26・7・2)がある。これによると①工事等に要する費

対 策 費 用	
1. 工事等に要する費用 (遮水壁埋設及びアスファルト舗装を含む、以下同じ)	期間費用(損金)
2. 焼却に要する費用	
3. 対策中の維持管理費用	
4. 浄化槽の取得・設置に要する費用	償却資産の取得

用(汚染土壌の掘削除去、良質土による埋戻、アスファルト舗装費用)、②処理処分委託に要する費用(掘削除去に伴う土間・地中槽コンクリートがれき類撤去、産業廃棄物処理、汚

染土壌の処理、汚染土壌の収集運搬費)、③地下水浄化に要する費用(浄化機器揚水処理プラントリース費、地下水揚水データ記録及び観測、地下水観測及び計量分析費用、揚水浄化薬品費、汚泥処理料)のいずれも必要経費に算入して差し支えないとしている。

対 策 費 用	
1. 工事等に要する費用	期間費用(必要経費)
2. 処理処分委託費用	
3. 地下水浄化に要する費用	

本事例は、鍍金工場を営む会社に土地を貸していたが、その会社が破産し、競売になったので地主がその借地権を買戻したものである。一般に土地等の取得に伴い支出する費用で移動前の期間に係るものはその土地等の取得費とされる。

ところが、詳細は不明だが、本事例は取得に関連して支出したのも必要経費とした。これは、瑕疵担保責任を問えない競売により取得したケースで移動前ではあるが取得から3年を経過している点を考慮し、保有する土地に対する対策費用と同様な取り扱いとしたのではないかと推察される。したがって、全く新たに取得した土地等で取得に関連して対策費用を支出した場合でも必要経費となるかは甚だ疑問である。

前記回答事例があるものの、例えば、汚染土地と承知の上で居住用土地等を取

4. 土地を譲渡後、瑕疵担保責任により対策費用を売主が負担した場合

瑕疵担保責任により譲渡後に負担した費用は、左表に示す取得費や譲渡費用とならない。しかし、当該物件の瑕疵により売買代金の変更がある場合、既に申告しているものは更正の請求ができるものと考えられる。

取得に要した金額		譲渡費用	
購入代価+付随費用(業務供用日までに支出した費用)	取得後において資産の量的改善に要した費用(避難階段の取り付けや増築が該当)	直接性	譲渡の時に限って発生する費用
設備費	取得後において資産の質的改善に要した費用(土地の造成や用途変更の模様替などが該当)	通常性	譲渡する資産が同じ条件であれば誰もが支出する費用
改良費		直接性	譲渡に際していれば原則として問われない
		通常性	譲渡に際していれば原則として問われない

5. 汚染土壌があることが判明したので対策費用相当額を値引きした場合

(1)売主側
瑕疵ある物件を値引き販売することは通常行われる行為であるから値引き後の売買価額が譲渡収入となる。(2)買主側
値引き後の購入代価が取得費を構成することになる。

6. 右記5の場合で売主が対策費用を負担した場合
売主が譲渡にあたり対策費用を負担した場合、それが事業所得や不動産所得が生じている業務用物件の場合、たまたま譲渡の時期と重なったとしても右記2、3の文書回答事例から

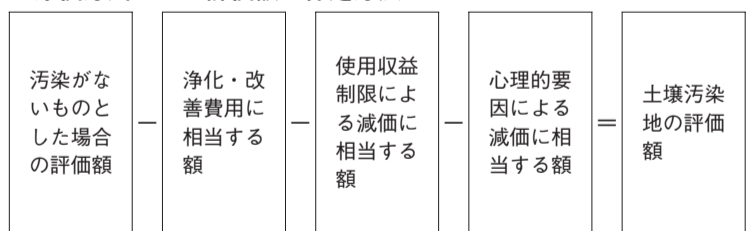
か否かはなかなか難しい問題である。

ところで、汚染土壌については、裁判で瑕疵担保責任が認められた場合とそうでない場合がある。また、土壌の汚染度合いは千差万別で対策費用の額も予想し難い。このことが、買主にとって大きな不安となり相当の値引きを要求されることが想定されることが多い。逆に事前に対策をとることによってこのような不

7. 土壌汚染地の評価

(1)原則的評価
土壌汚染地の評価には、原価方式、比較方式、収益還元方式があるが、国税庁は原価方式を土壌汚染地の評価方式として示している。

<原価方式による評価額の算定方法>



(注) 1 『浄化・改善費用』とは、環境省で示している汚染除去等の措置に掛ける費用で汚染がないもとの場合の評価額が地価公示価格の80%相当額となることから、控除すべき浄化・改善費用も見積額の80%相当額とするのが相当である。
2 『使用収益制限による減価』とは、上記1の措置のうち土壌汚染の除去以外の措置を実施した場合に、その措置の機能を維持するための利用制限に伴い生ずる減価をいう。
3 『心理的要因による減価』とは、土壌汚染の存在(あるいは過去に存在した)に起因する心理的な嫌悪感から生ずる減価要因をいう。

(2)土壌汚染のある底地の評価
①対策費用を負担すべき者
土壌汚染対策法第8条は、「都道府県知事から指示を受けた土地の所有者等は、当該土地において指示

た費用を請求することができるとしている。このことから、対策費用を負担すべき者は「汚染原因者」ということになる。他人に貸している土地の場合、通常、借地権者が汚染原因者となるから底地権者が汚染原因者となることはない。②地主が対策費用を負担した場合
そこで、地主が一時的に対策費用を負担したとしてもそれは借地権者が負担すべき費用を立替えたに過ぎないことになる。よって、地主が一時的に負担した費用は借地権者に対する求償権(立替金の評価)となる。③土壌汚染のある底地の評価
このことから底地の評価にあたって汚染地であることは基本的に斟酌されない。ただし、心理的要因による減価は底地についても考えられる。この場合、「利用価値が著しく低下している宅地の評価」に準じて評価すれば認められるだろう。もっとも、汚染原因者を特定できない場合は結局のところ土地所有者等が費用負担することになるのでそれらの者の評価にあたっては浄化・改善費用等の減額を考慮しないと不合理な結果になるのではないかと考えられる。