

# 土地等の譲渡収入の計上時期

布川税務会計事務所  
所長 税理士 布川 博

## 1 はじめに

土地・建物を譲渡した場合、どの年の所得となるのか？ 譲渡収入の計上時期の問題です。

譲渡収入を計上すべき日の属する年の翌年 3 月 15 日までに申告・納付することになりますが、期限後となってしまうと、譲渡代金が多額の場合、延滞税もバカになりません。

条文では、「収入すべき金額は、別段定めのある場合を除き、その年において収入すべき金額とする」と規定しているだけですが、通達で譲渡収入の計上時期について具体的な基準を示しています。

分かりやすくするために、権利移転について農地法による許可や届出を要する農地及び採草放牧地(以下、農地等とよぶことにします。)の譲渡と、それ以外の土地等(以下、農地等以外の土地等とよぶことにします。)の譲渡に分け、先に、基本型ともいべき農地等以外の土地等の譲渡について説明をし、次に農地等の譲渡について説明をします。

## 2 農地等以外の土地等の譲渡収入の計上時期

(1) 譲渡資産の引渡しがあった日、これが原則となります。

引渡しがあった日は、譲渡資産の事実上の支配権がいつ譲受人に移転したかによって判断することとなりますが、具体的には、譲受人がその土地や建物の使用を開始した時期、登記済権利証が授受された時期、管理権の移転のあった時期、譲渡代金の相当部分が授受された時期などを総合的に判断して判定することになります。

(2) 但し、引渡し前であっても譲渡代金の全額を受領しているときは、その受領した日が譲渡収入を計上すべき日となります。ここは注意しなければいけません。

(3) また、売買契約の効力が発生した日の属する年の所得として申告したときは、これを認めることになっています。

次に述べる農地等のように、効力の発生が留保されている停止条件付の契約を除き、通常は

契約の成立と同時に売買契約の効力が発生しますので、「売買契約締結日」が「売買契約の効力が発生した日」となります。

### 農地等以外の土地等の譲渡収入の計上時期

譲渡資産の引渡し日と、譲渡代金の全額受領日のいずれか早い日。

但し、納税者が売買契約の効力発生日(売買契約締結日)を選択したときはこれを認める(通常はこれが最も早い時期となる。)

譲渡資産の引渡し前であっても、代金を全額受領してしまえば、その日が譲渡収入を計上すべき日となるので注意。

## 3 農地等の譲渡収入の計上時期

(1) 農地等以外の土地等の譲渡と同じく資産の引渡しのあった日が原則となります。

但し、農地等の場合、通常は農地法による許可があった日、または届出の効力が生じた日(以下、農地法による許可があった日等とよぶことにします。)に引渡しがあったものとして扱われています。

(2) しかし、引渡し前であっても譲渡代金の全額を受領しているときは、その受領した日が譲渡収入を計上すべき日となり、これも農地等以外の土地等の譲渡と同じです。

(3) さらに、売買契約締結日の属する年の所得として申告したときは、これを認めることになっています。

農地等以外の土地等の譲渡の場合の売買契約効力発生日と同じ日となりますが、農地等の場合、停止条件付契約といって、農地法による許可があった日等まで売買契約の効力が発生しませんのでこの様な表現になっています。

契約の効力は生じていないが、納税者が売買契約締結日の属する年の所得として申告したいのであれば、それでもよいということです。

尚、農地法の許可が下りる前、または届出の効力が生じる前に売買契約が解除された場合は、その日から 2 ヶ月以内に更正の請求という手続きをして、納付した税額の還付を受けることができます。

### 農地等の譲渡収入の計上時期

譲渡資産の引渡日(通常は農地法による許可があった日等)と、譲渡代金の全額受領日のいずれか早い日。

但し、納税者が売買契約締結日を選択したときはこれを認める(通常はこれが最も早い時期となる。)

譲渡資産の引渡し前であっても、代金を全額受領してしまえば、その日が譲渡収入を計上すべき日となるので注意しなければならないのは農地等以外の譲渡と同じ。

## 4 譲渡収入の計上時期と買換資産の期間制限との関係

資産の譲渡(譲渡資産)をし、それに代わる一定の資産(買換資産)を取得する、または取得する予定であれば、譲渡益を圧縮し次回の譲渡まで課税が繰り延べられる、「買換の特例」という制度があります。適用されるための条件がいくつかあり、その一つが買換資産の取得時期です。

「居住用の土地・建物の買換の特例」を例に説明をします。買換資産は、譲渡した日の属する年の前年(この場合、先行取得となります。)、譲渡した日の属する年、及び譲渡した日の属する年の翌年中のいずれかに取得しなければなりません。

この場合の譲渡した日とは、譲渡申告において譲渡収入があったとされた日となります。

売買契約効力発生日(売買契約締結日)を基準に譲渡収入を計上し申告したときは、その翌年に引渡しがあったとしても、売買契約効力発生日(売買契約締結日)が譲渡した日となりますので注意して下さい。

## 5 結び

以上の通り、譲渡収入の計上時期について述べましたが、引渡しの有無に関係なく、譲渡代金の全額を受領してしまえば、引渡しが行われていなくても、その日が譲渡収入の計上時期となることはしっかりおさえておいた方が良いでしょう。

また、譲渡所得に対する税率が改正され、上がるときはその前に、下がる時は改正後の税率が適用される年が計上時期となるように取引をする、または計上時期を選択(選択が許されている場合)した方が税務上有利であることはいうまでもありません。

譲渡収入の計上時期についての解釈や、実務での取り扱いには分かりにくいところがありますので、事前に専門家に相談されることをお勧めします。

最後に、農地等と農地等以外の土地等の譲渡収入の計上時期をまとめて下に示してみます。

### 土地等(農地等を含む)の譲渡収入の計上時期

譲渡資産の引渡日(農地等については通常は農地法による許可があった日等)と、譲渡代金の全額受領日のいずれか早い日。

但し、納税者が売買契約締結日(農地等以外の土地等については、売買契約の効力発生日となっているが、通常は契約成立と同時に効力が発生するので、売買契約締結日と同じ日と考えてよい。)を選択したときはこれを認める。通常はこれが最も早い時期となる。

譲渡資産の引渡し前であっても、代金を全額受領してしまえば、その日が譲渡収入を計上すべき日となるので注意しなければならない。

※参照条文等

- ・所得税法 36 条 1 項
- ・所得税法基本通達 36-12



[一步前進 —— 興味のある方はお読み下さい]

## 1 停止条件付契約と解除条件付契約

契約の効力発生を不確定な事実の成就に係らしめている契約を、停止条件付契約といいます。

例えば、金持ちの叔父が甥に、「自動車の運転免許を取得したらベンツを買ってやる。」と言い、これに対し甥が「是非そうして欲しい。頑張ります。」と叔父の申出を承諾したとします。これで贈与契約は成立しますが、「自動車の運転免許を取得したら」という停止条件が付いていますので、それまでは契約の効力は生じません。めでたく自動車の運転免許を取得することができれば、契約の効力が生じ甥はベンツを手に入れることができますが、自動車の運転免許を取得できなければ諦めなくてはなりません。

先に述べた通り、農地等の売買契約は、売買契約締結日に契約が成立しますが、農地法による許可、届出の効力という不確定な事実の成就まで売買契約の効力発生が留保される、停止条件付売買契約となるわけです。

停止条件付契約とは逆に、契約締結と同時に契約の効力は発生するが、不確実な一定の事実が発生したときは契約の効力を消滅させる、解除条件付契約とよばれるものがあります。

例えば、叔父以上に金持ちの叔母が、家賃をもらわずに東京のマンションに住ませているスタイルに自信のある姪に、「今あなたが住んでいるマンションをプレゼントする。より磨きをかけて来年はぜひミスユニバース日本代表になって欲しい。もしなれなかったらマンションを返してもらおう。」と言い、これに対し姪が、「嬉しい。有り難く頂戴致します。頑張ります。」と叔母の申出を承諾したとします。これで贈与契約は成立し、マンションを取得することができますが、もしミスユニバース日本代表になれなかったときは、契約の効力は消滅し、姪は叔母にマンションを返さなければなりません。

条件に似て非なるものに期限があります。条件が発生不確実な事実であるのに対し、期限は必ず発生する事実です。

例えば、夫が「平成21年6月3日に結婚50周年を記念して指輪を買ってあげる。」(期日が確定しているので確定期限とよんでいます。)、それに対し妻が「嬉しい、そうしてちょうだい。」と言い、さらに夫が「俺が居なくなってもお前がホームレスにならなくてすむ様に、俺が死んだら今住んでいる土地・建物をあげる。」(期日が確定していない —— 必ず死ぬがいつ死ぬかは分からない ——) ので不確定期限とよんでいます。)、それに対し妻が「謹んでお受けします。」と言ったとします。これらはいずれも期限付贈与契約となり、平成21年6月3日という期限が到来し、あるいは、死亡という事実が発生したときに契約の効力が発生し、その日に指輪や土地・建物を取得することになります。

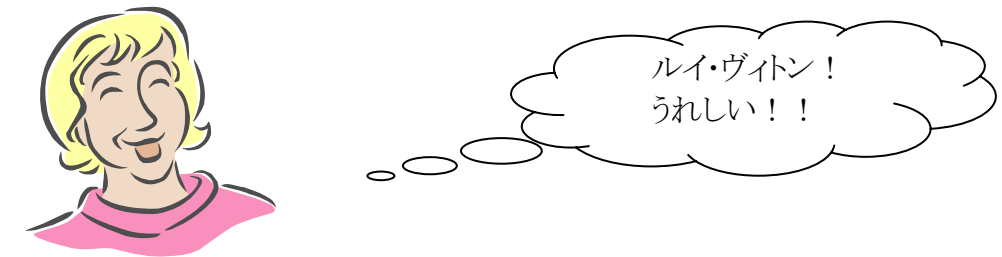
ただ、後者の場合、贈与を受ける側の承諾なしで、遺言により、贈与する側の一方的な意思表示(単独行為といいます。)で贈与する方法があります。これを遺贈といいます。

贈与の場合、「あげます」、「もらいます」と意思表示が一致することによって契約が成立しますが、遺贈の場合は、「死んだらあげる」と一方的な意思表示があるだけです。もっとも、遺贈を受ける側は、欲しくなければ放棄することができます。

税務上、贈与は贈与税の対象となりますが、遺贈は相続税の対象として扱われます。

ここで贈与について付け足しておきましょう。

優しくしてくれる嫁に「ルイ・ヴィトンのバックを買ってあげる。」と約束を交わしました。ところが、意地悪をされたので買ってあげるのをやめたくなくなってしまいました。この場合は、贈与を取り消すことができます。但し、書面で約束を交わしてしまった場合は取り消すことができません。また、履行(この場合であればルイ・ヴィトンのバックの引渡し。)がなされた場合も、贈与を取り消しルイ・ヴィトンのバックを取り返すことはできません。要するに、口約束だけなら取り消すことができますが、書面で約束した場合や、履行してしまった場合は取り消すことができないということです。



## 2 譲渡収入の計上時期を所有権の移転のあった日とすることについての適否

本文で述べた通り、土地等の譲渡所得の課税時期の判断は少々厄介なものです。そこで、分かりやすく「所有権の移転のあった日」を譲渡所得の発生時期としたらどうでしょうか。

ところが、それで問題が一挙に解決するかというとそうでもありません。

まず、不動産の所有権がいつ移転するのかについては争いがあり、売買契約時(一応、判例ではこうなっています。)とするものから、引渡しの日とするものまで様々な主張がなされており、所有権の移転時期について一義的に決めることが難しい事情があります。

判例に忠実に従い、売買契約時に所有権が移転し、その時期に譲渡所得が発生するとすると、担税力の点で酷となる場合が生じます。例えば、12月にわずかばかりの手付金を受領して売買契約を締結し、引渡しと残金の受領が翌年の3月16日以降であれば、納税資金(3月15日が納期限)を別途手当てしなければならなくなります。

そこで、原則として引渡しの日を譲渡所得の発生時期とすることは、担税力(多くの場合、引渡しと同時に残金が支払われる。)の点や、所有権の移転時期について様々な主張があること等を考慮すると、それなりに現実的であり、合理性がありそうです。

※参照条文

・民法127条、549条、550条、176条

平成20年8月25日