

不動産の譲渡の時期の判定・・契約(日)基準による場合

1. 事業用資産の買換え特例の改正

平成24年度税制改正大綱では、法人税や所得税の特定の事業用資産の買換えの特例のうち、「10年超保有の不動産等を譲渡しての買換え」につき、買換えで取得する資産についての要件の厳格化(面積300平米以上等の条件の追加)の上、3年延長となりました(本誌60参照)。大綱通りの改正となれば、現行の特例(上記面積条件等なし)の適用を受けるためには平成23年中の譲渡が必要となり、年末までの駆け込み取引が見込まれるところです。

2. 税務上の譲渡の時期の判定方法

平成23年中に買換え特例の適用を受けない場合でも、譲渡の時期がいつか(譲渡収益の帰属する事業年度・年分)は常に税務上の問題です。それについては、いわゆる「引渡し」基準が原則ですが、いわゆる「契約(日)」基準も認められる、というように一般に理解されています(法人税基本通達2-1-14、所得税基本通達36-12)。

しかし、後者のいわゆる「契約(日)」基準は、正しくは「契約の効力発生の日」基準であり、「契約日」又は「契約書作成日」そのものではありません。そして、不動産の譲渡について「契約の効力発生の日」に至っているというためには、不動産の売買契約が私法上成立している、といえなくてはなりません。

一般に、売買契約は原則として両当事者の合意によって成立する(民法555条)とされていますが、不動産の売買の場合については、判例(昭和50年6月30日東京高裁判決)において、土地の売買について、「売買契約書を作成し、手付金若しくは内金を授受するのは相当定着した慣行であることは顕著な事実である。契約当事者が慣行に従うものと認められるかぎり、右のように売買契約書を作成し、内金を授受することは、売買契約の成立要件をなすと考えるのが相当である。」とされています。つまり、不動産の譲渡について、売買契約書が作成された(そして、場合によっては当該契約書に確定日付を得る)ものの、売買契約書で定められた手付金の授受がされていない場合は、売買契約の成立要件が満たされておらず、契約が私法上成立していない、という考え方が示されています。

契約が私法上成立していない状態であれば、「契約の効力発生の日」に至っていることにはなりません。独立当事者間の不動産の売買等、慣行に従い、その契約の締結(契約書の作成・調印)と同時の買主による手付金の支払い義務の履行が契約書に定められている場合で、手付金の支払いが履行されているのであれば、疑義なくその契約書の調印日=契約の効力発生の日ということになると思います。

よって、契約の効力発生の日判定に当たっては、契約書の存在とその契約日とされている日だけを確かめるのではなく、手付金の支払い条項の有無、それが有る場合はその履行の有無を確認することも必要です。

なお、手付金の支払い条項がない売買契約書が作成されている場合(密接な関係がある同族グループ内での譲渡が想定されます。)は、独立当事者間の譲渡に対比するとそのような条件自体異例で、売買につき真に合意があるのか疑義を生む場合もあるでしょう。ただ、契約書に手付金の支払い条項がなく、その授受がない場合でも、契約書作成後速やかに、代金(通常は全額)の支払いや登記関係書類等の交付等を経て「引渡し」が完了している場合は、そのような疑義はそれにより消滅するといえるべきでしょう。また、手付金の支払い条項がない契約書に、契約の効力発生の日を契約書の調印日とする旨の取り決めがあるような場合は、手付金の授受と無関係に効力の発生を合意している以上、その授受がないことは契約の成立に影響しないというほかなく、契約書に定められた契約の効力発生の日を否定することはできないだろうと思われる。

譲渡の日についての疑義をなくすためには、事業年度末・年末までに引渡しを完了することが一番ですが、契約の効力発生の日を譲渡の日として主張する場合は、極力、不動産売買の慣行に従い、契約締結と同時の手付金の支払い義務を定めた契約書を作成のうえ、その授受を完了させ契約の成立について疑義がないようにしておくべきでしょう。