

譲渡所得の金額の計算上、総収入金額を契約効力発生日基準により確定させる場合の留意点

1. 譲渡所得の金額の申告時期の原則

(1) 譲渡所得の計算

個人が宅地を譲渡した場合、所得税の譲渡所得の金額は、その年中の譲渡に係る総収入金額（譲渡代金）から譲渡した宅地の取得費や譲渡費用を控除して計算します(所得税法 33 条 1 項、3 項、租税特別措置法 31 条、32 条)。

(2) 収入すべき時期の判定における引渡日基準と契約効力発生日基準

各年の譲渡所得の金額の計算においては、「その年中の譲渡に係る総収入金額」を確定させる必要があります。これは所得税法 36 条により、「その年において収入すべき金額」とされています。つまり、譲渡の対価である総収入金額が、「その年において収入すべき金額」に当たるかどうかの判断が必要であり、その判断のための基準を示しているのが、所得税基本通達 36-12 です。この通達では、譲渡所得の基因となる資産の引渡しがあった日（「引渡日基準」）を原則としていますが、納税者の選択により、当該資産の譲渡に関する契約の効力発生日（「契約効力発生日基準」）によることも認めています。

2. 契約効力発生日基準を選択する場合の注意点

(1) 不動産の売買契約が成立しているかどうか

1 (2) の「契約効力発生日基準」は、一般に「契約日基準」と呼ばれますが、「契約の効力発生日」を総収入金額(譲渡代金)の収入すべき時期とするものであり、「契約日」又は「契約書作成日」が無条件に「契約の効力発生日」となる訳ではありません。宅地等の不動産の譲渡について「契約の効力発生」に至っているというためには、不動産の売買契約が私法（民法）上成立している必要があります。

一般に、売買契約は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。しかし、不動産の売買については、昭和 50 年 6 月 30 日東京高裁判決では、「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、(略) 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、判例では不動産の譲渡について、売買契約書が作成

されたものの、売買契約書で定められた手付金（内金）の授受がされていない場合には、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」に至っていることにはなりません。独立当事者間における不動産の売買等の慣行に従い、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義務の履行が契約書に定められている場合は、手付金の支払が履行されていることを前提として、その契約書の調印日が契約の効力発生日の日ということになります。契約の効力発生日の判定に当たっては、契約書の存在とその契約日とされている日だけを確認するのではなく、手付金の支払条項の有無、その支払条項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。

(2) 手付金の支払条項がない売買契約書の性質

手付金の支払条項がない売買契約書が作成されるケースは、一般に売主・買主間に親族関係等の密接・特殊な関係がある場合の譲渡が想定されます。このような場合、第三者間の譲渡に比べるとそのような条件自体が異例であることから、売買につき真に合意があるかどうか疑いを生むおそれがあります。

しかし、契約書に手付金の支払条項がなく、その授受がない場合であっても、契約書作成後すみやかに代金を全額支払い、登記関係書類等の交付等を経て引渡しが完了しているときは、売買につき真に合意があると考えべきでしょう。また、手付金の支払条項がない契約書に、契約の効力発生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が契約の成立に影響しないことになるので、契約書に定められた契約の効力発生日を否定することはできないと思われます。

(3) 契約効力発生日基準選択時の注意点

譲渡所得の金額の計算上、契約効力発生日基準を選択する場合には、極力 2 (1) で示した独立当事者間における不動産売買等の慣行に従い、契約締結と同時の手付金の支払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いがないようにしておくべきです。