

Vol.109

今回は 法人税

会員相談室

相談委員 濱田 桂 (雪谷)

相談事例
紹介

電話相談

受付 午前10時～11時50分
時間 午後 1時～2時40分

03-3354-8520



事前予約

面接相談・随時相談

03-5919-7157



収用証明書等に記載された買取年月日と異なる日を譲渡の日とすることの可否

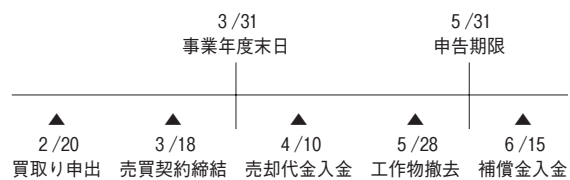
事例

3月決算法人であるA社が所有する土地の一部(以下「本土地」という)は、従前から都市計画道路予定地であった。平成30年2月20日に、B自治体から委託を受けた公共事業施行者である道路保全整備公社(以下「B公社」という)から、買取りの申し出があり、A社は、同年3月18日、B公社と土地売買契約(売買価額3億円)並びに当該土地上に存する物件の移転補償契約(塀の撤去、補償金150万円)を締結した。

土地売買契約書によれば、①本土地の所有権は本契約の締結と同時にB自治体に移転する、②所有権移転登記は本契約の締結後速やかに行う、③A社は所有権移転登記に必要な書類を本契約締結後ただちにB公社に提出する、④売却代金は所有権移転登記完了後A社の請求があった日から30日以内に全額支払う、⑤土地の引渡しは、別途締結する物件移転補償契約書に基づいて物件の移転を完了した時にあったものとする、とされていた。また、物件移転補償契約書によれば、上記土地上に存する塀を平成30年5月31日までに撤去しなければならないとされていた。

A社は、本土地売買契約の締結と同時に所有権移転登記に必要な書類をB公社に提出、所有権移転登記完了後ただちに売却代金の請求をし、4月10日に売却代金3億円を受領した。また、物件移転補償契約の対象となる塀の撤去は5月28日に完了し、6月15日に補償金150万円の全額を受け取った。A社は、これらの事実に基づき、平成31年3月期事業年度において、収用等の場合の所得の特別控除を適用すべく、関係書類を取り寄せたが、入手した収用証明書等によれば、買取り等に係る土地の取得年月日は、売買契約締結日である平成30年3月18日と記載されていた。

これらの資料を前提に、売買代金入金日の4月10日又は塀の撤去完了日5月28日を本土地の譲渡の日とし、平成31年3月期事業年度において、収用等の所得の特別控除を適用することは可能であろうか。



回答

土地の引渡しの日がいつであるか明らかでない場合には、売買契約を締結し、所有権移転登記に必要な書類を相手方に提出した日である3月18日が譲渡の日となり、平成30年3月期事業年度に収益計上し、特別控除の適用を受けることとなる。仮に、申告期限到来後に収用証明書等を入手した場合には、修正申告を行うことになるが、この場合、収用等の特別控除を適用することはできない。

これに対して、土地の引渡しの日が、売買代金入金日の4月10日又は塀の撤去完了日5月28日であることを明らかにすることができるのであれば、当該引渡しの日が譲渡の日となり、平成31年3月期事業年度において収益計上し、特別控除の適用を受けることができる。この場合、相手方から土地引渡し受領証等を入手するなどして、土地の引渡しの日を明らかにする必要がある。

検討

1. 制度の概要

収用換地等の場合の所得の特別控除(以下「本制度」という)とは、一定の要件を満たす収用換地等により法人が有する資産を譲渡して補償金等を取付した場合において、その譲渡した資

産に係る譲渡益と5,000万円とのいずれか低い金額を譲渡の日を含む事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入することができる制度をいう(措法65条の2)。

都市計画法の規定による都市計画事業の認可を受けて行われる公共事業施工者による土地の買取りは、租税特別措置法第65条の2第1項に規定する同法第64条第1項第2号の「資産について買取りの申出を拒むときは土地収用法等の規定に基づいて収用されることとなる場合」に該当することから、公共事業施工者から対価を取付した法人は、本制度を適用することができる。なお、本制度は、租税特別措置法の特別控除制度であることから、法人税法上の税額控除等の当初申告要件が緩和された平成23年12月改正後においても、当初申告要件は維持されており、修正申告による控除は認められない。

2. 収用証明書に記載される買取年月日

本制度の適用を受けるためには、公共事業施行者から交付を受けた買取り等の申し出があったことを証する書類(以下「申出証明書」という)、買取り等があったことを証する書類(以下「買取り等証明書」という)、土地収用法の規定による事業の認可を受けたものである旨又は都市計画法の規定による都市計画事業の認可若しくは承認を受けたものである旨を証明する書類(以下「収用証明書」という)を添付する必要がある(措法65の2④、同規則22の3③、同規則22の2④一、同規則14⑤二)。申出証明書には、最初の申出の年月日及び当該申出に係る資産の明細を記載することとされており、また、買取り等証明書及び収用証明書(以下「収用証明書等」という)には、買取り等の年月日及び買取り等に係る資産の明細を記載することとされている。

ここで、収用証明書等に記載されている「買取り等の年月日」は、売買契約締結日が記入されており、代金受領日や物件移転完了日よりも早い日となっている。

これは、昭和42年土地収用法の改正により、収用裁決を権利取得裁決と明渡裁決とに二分したこと起因する。すなわち、土地に対する補償金の算定時点を裁決時から事業認定告示時にさかのぼるいわゆる土地価格固定制を導入したことにより、土地に関する裁決(権利取得裁決)はできるだけ早期に、移転料の補償など調査と審理に時間のかかるその他の部分は時間をかけて裁決(明渡裁決)できることとしたことによる(註)。この結果、土地収用法においては、起業者による土地の所有権の取得は、その引渡しよりも先行することとなり、所有権移転後、引渡しまでの期間は、占有者による占有の継続とされている(土地収用法101、101の2、102)。収用証明書の買取年月日は、こうした裁決二分主義を前提に、権利取得年月日すなわち所有権の移転日が記載されている。このことは、収用によらない都市計画法に基づく買取りにおいても同様に取り扱われている。

なお、公共事業施行者は、資産の買取り等をした場合には、3か月ごとの各期間に支払うべき買取り等に係る対価についての所得税法第225条第1項第9号の規定による調書(不動産の譲渡等の対価に係る支払調書)を当該各期間に属する最終月の翌月末日までに所轄税務署長に提出することとされている(措法65の2⑥、同規則22の3⑤)。

3. 固定資産の譲渡に係る収益の帰属時期の判定

固定資産の譲渡に係る収益の額は、原則として、その引渡しがあった日の属する事業年度の益金の額に算入することとされている(法基通2-1-14本文)が、その固定資産が土地である場合、法人が、当該土地の譲渡に関する契約の効力発生の日において収益計上を行っているときは、当該効力発生の日を収益の帰属時期とすることも認められる(同但書)。契約の効力発生の日とは、通常売買契約の締

結日をいう。また、当該土地の引渡しの日がいつであるかが明らかでないときは、(1)代金の相当部分(おおむね50%以上)を受受するに至った日、又は、(2)所有権移転登記の申請(その登記の申請に必要な書類の相手方への交付を含む)をした日、のうちいずれか早い日にその引渡しがあったものとする(法基通2-1-14(注)、2-1-2後段)。

4. 本事例へのあてはめ

収用証明書等に記載の買取年月日である平成30年3月18日を譲渡の日とすれば、添付書類との整合性が図られ、また、固定資産の譲渡に係る収益の帰属の時期とも整合する。すなわち、売買契約締結日(3月18日)の属する事業年度の益金の額とすることとなり、また、土地の引渡しの日がいつであるかが明らかでないときは、代金受領日(4月10日)、登記に必要な書類を相手方に交付した日(3月18日)のうちいずれか早い日にその引渡しがあったものとされるが、この場合も、3月18日が早い日に該当し、引き渡しの日となるからである。したがって、平成30年3月期事業年度において、本制度の適用を受けることについては何ら問題がない。

しかしながら、収用証明書等の交付・入手が遅れて、同事業年度の確定申告が完了した後においては、修正申告を行う必要があるが、本制度は租税特別措置法上の特別控除であるため当初申告要件が適用され、修正申告によっては、本制度を適用することができない。また、そもそも、売却代金の全額を受領する前の事業年度に未収収益を計上することに違和感を感じるであろう。このため、売却代金受領日の4月10日又は塀の撤去完了日である5月28日を本土地の譲渡の日とし、平成31年3月期事業年度において、収用等の所得の特別控除を適用することは可能かどうかを検討する必要がある。

固定資産の譲渡に係る収益の帰属時期は、原則的には、その引渡しがあった日の属する事業年度である。本土地の引渡しの日が売却代金受領日の4月10日又は塀の撤去完了日の5月28日であることを明らかにすることができるのであれば、これらの日が譲渡の日となり、平成31年3月期事業年度において本制度を適用することができる。

本事例の土地売買契約書において、土地の引渡しは土地上に存する塀の撤去が完了した時にあったものとする記載されている。しかしながら、契約書の記載だけでは説明材料としては不十分である。売却代金受領後又は塀の撤去完了後に、B公社から土地引渡し受領証等を入手したり、また、B公社が道路予定地である看板・フェンスなどを設置した日が明らかとなる資料などを入手し、収用証明書等とともに添付書類として提出することが望ましい。

(注) 小澤道一著「逐条解説 土地収用法 第三次改訂版(上)」(平成27年再版、ぎょうせい)9頁(昭和42年法律第74号による改正)。

注) 内容は、平成30年7月11日現在の法令等に基づいています。

本事例紹介は、会員の業務上の諸問題解決支援の一環として掲載しています。文中の税法の解釈等見解にわたる部分は、執筆者の私見(参考意見)ですので、実際の申告等税法の解釈適用に当たっては、会員ご本人の責任において行ってください。

【お詫びと訂正】

前号(第739号)・7面「会員相談室相談事例紹介」の一部に誤りがございました。当該記事の「M社」は「A社」と読み替えてくださいますようお願いいたします。