

論 題	不動産譲渡所得の収入すべき 時期を「譲渡日」とする提言
-----	--------------------------------

税理士 黒木 貞彦

*注 ここに掲載している論文は、一つの論文の後半部分であり、前半部分は黒木貞彦の世直シリスト“(09) 収用税制の条文不備を改正せよ”に、掲載していません。あわせてお読みください。

本文中の

“前半”とは、世直シリスト“(09) 収用税制の条文不備を改正せよ”

—論題【収用の特別控除適用除外とする措置法の改正を提言】—のことです。

“後半”とは、世直シリスト“(10) 譲渡所得の収益計上基準を創設”

—論題【不動産譲渡所得の収入すべき時期を「譲渡日」とする提言】—のことです。

③ 収益計上基準の見直し

相談時点の筆者の研究レベルは次の通りである。

不動産譲渡所得の収益計上日は、民法の意思主義による「契約日」ではないことを理解し、「引渡日」ではあるが、「引渡日」に代金の回収が行われていなければ「回収日」にすべきと考えていた。

それは、収益計上が申告・納税につながり、担税力を確保する必要があるため、「回収日」が有力であるとした。

不完全燃焼のまま平成23年から研究を中断し、この度8年ぶりに本論・後半の研究に着手した。

(4) 平成31年の研究成果

筆者の年令が76歳に達し、平成31年の年頭に当たり、この世に置き忘れないように残った仕事を仕上げようと、点検したところ、本稿のテーマが思い当たったものである。

本論・後半の研究を平成31年の2月に着手し、研究を進めたところ、どんどん、ひらめき問題の解明ができた。

その主な成果は次のような項目である。

- ①不動産譲渡取引の特性と新基準
- ②不動産譲渡の「認定要件」の比較
- ③「譲渡日」の創設

以上、3つの内容は以下(5)～(7)までに述べる。

(5) 不動産譲渡取引の特性と新基準

① 不動産譲渡取引

本稿で論ずる譲渡所得は、分離課税となる個人の土地・建物の譲渡に関するものである。

所基通36-12を何とか変えなければならぬと考え続けた結果、「不動産譲渡取引」が一般の物品販売の取引と異なる特性があることに気付き、その特性があるために、一般の収益計上基準が適応できないことが判明した。

② 不動産譲渡取引の特性

動産の売買取引と不動産譲渡取引について比較すると、図表の通りである。

【図表 (5)-1】 不動産譲渡取引の特性

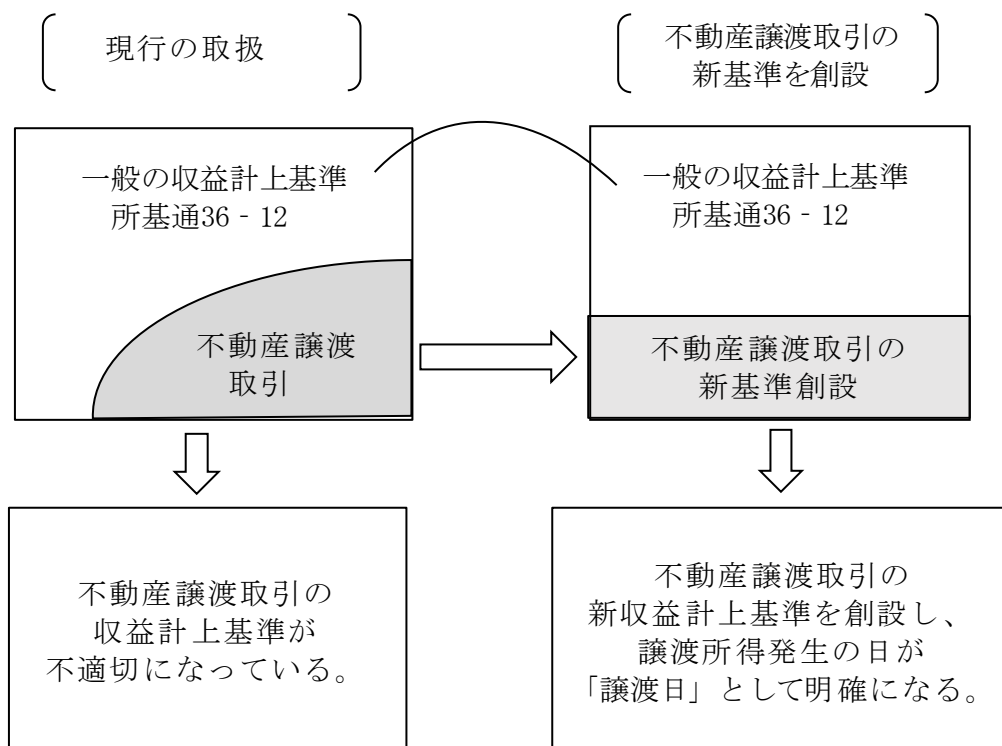
区分	動産の売買取引	不動産譲渡取引
取引の特性	動産の売買	不動産の譲渡
	なし	不動産登記制度
	継続的	単発的
	低額	高額
	取引期間が短期	取引期間が長期
	なし	納税の担税力が必要

このテーマは本論・後半第8章に述べている。

③ 不動産譲渡取引と特別な新基準

現行の取扱いと、本稿で提言する特別な新基準の関連を図示すると次の通りである。

【図表 (5)-2】 収益計上基準の現行と新基準



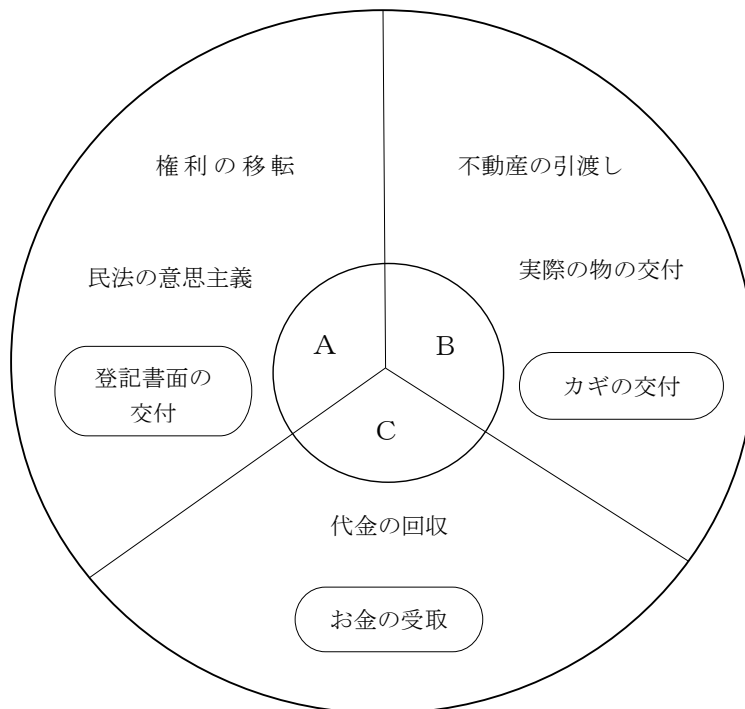
現行の所法65条に延払基準が、所法66条に工事進行基準が定められているように、不動産譲渡取引は特性があるため新たに「譲渡日」基準を提言している。(本論・後半第11章参照)。

(6) 不動産譲渡の「認定要件」の比較

① 不動産譲渡の「認定要件」

先ず図表を示すと次の通りである。

【図表 (6)－1】 不動産譲渡の「認定要件」



不動産譲渡の「認定要件」の A「権利の移転」、B「不動産の引渡し」、C「代金の回収」が3つ揃った時に、「譲渡」が完結すると考えている。

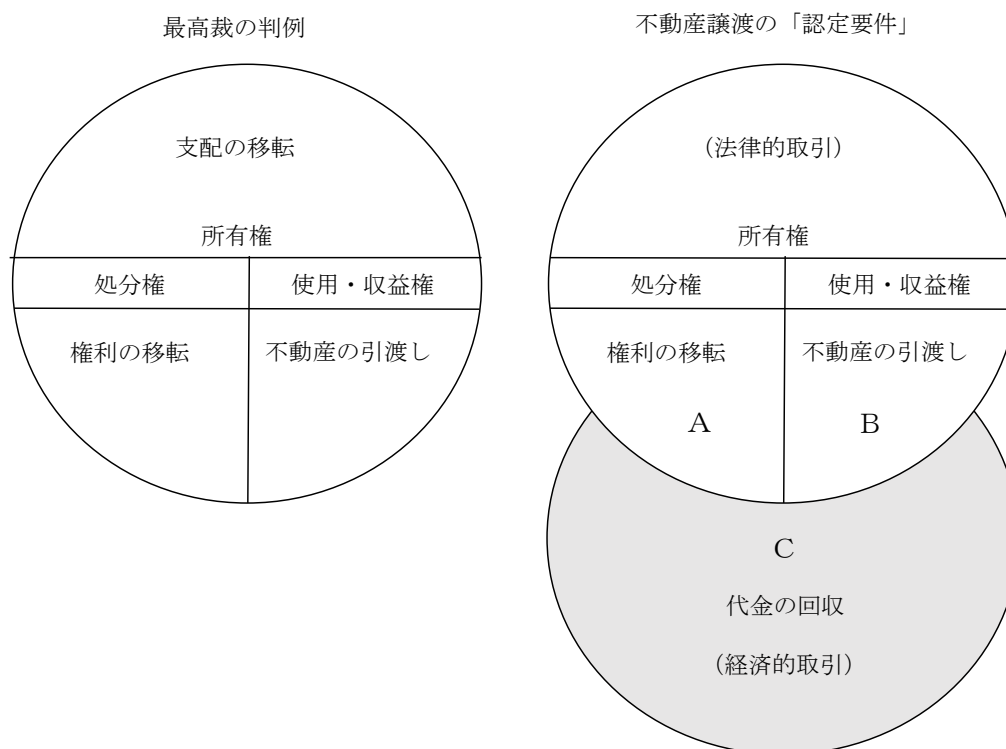
例えば「権利が移転」し、「不動産が引渡され」ても、「代金回収」が伴わないと、必ずしも「譲渡」ではなく、「贈与」かもしれない。

そのため、「認定要件」の三位一体で「譲渡」を判定すべきである。

② 判例との相違

最高裁判所の判例との相違を示すと、次の図表の通りである。

【図表 (6)－2】 判例との相違



上記図表の左の最高裁判所の判例には、右下のC「代金の回収」の譲渡の「認定要件」が欠落している。申告・納税の課税が伴い売主に担税力が備わった時、つまり代金回収がないと、「譲渡」は認定できない（本論・後半第9章（2）参照）。

(7) 「譲渡日」の創設

① 「譲渡日」の定義

「譲渡日」の定義は次の通りである

【図表 (7)－1】 「譲渡日」の定義

「 譲 渡 日 」	A	権利の移転	売主が登記に必要な書類を買主に交付した日
	B	不動産の引渡し	売主が不動産を実際に引渡した日
	C	代金の回収	売主が代金を回収した日
	上記は事実に基づいて判定する。 上記が同時履行でないときは、A、B、Cが全て揃った日を「譲渡日」とする。		

【図表 (7)－1】の通り、不動産譲渡所得の収入すべき時期は「譲渡日」とする。「譲渡日」は A「権利の移転」、B「不動産の引渡し」、C「代金の回収」の3つの要件が全て揃った日とする。

具体的な譲渡の取引としては次の通りである。

Aは「権利の移転」であるが、売買契約書で当事者間には問題はないが、実際には第三者対抗要件である不動産登記が必要である。そこで売主が不動産の所有権移転登記に必要な書面を買主に交付した日となる。

Bは「不動産の引渡し」であるが、実際には建物の場合には「カギの交付」になる。

Cは「代金の回収」であるが、100%回収した日としている。本来は売買契約書の取決めに従い履行されるため問題は生じない。ところが当事者が故意に代金の一部を授受しないなどの場合には 値引きなのか、支払不能なのかなどの事実認定が必要となる。

「譲渡日」は本論・後半第11章で論述している。

② 「譲渡日」とした理由

これまでの収益計上基準は、「契約日」、「引渡日」、「回収日」として運用されているが、この基準は一般の売買の基準である。

不動産譲渡取引は特別な取引であり、特別な収益計上基準が必要なため、新たに「譲渡日」を収益計上基準とした。

この「序論」で本論の骨子を明らかにしたが、詳細については本論に述べている。

後半の概要

① 譲渡所得とは

個人が「資産」の「譲渡」によって生じた所得を譲渡所得という。ここで、「資産」とは、売買の対象として経済的に価値のあるもの全てをいう。譲渡所得には分離課税となる土地や建物などの不動産の他、総合課税となる自動車や機械、備品などの動産、特許権や著作権などの無形固定資産も含まれる。

「譲渡」とは、所有権その他財産上の権利を移転させる一切の行為をいう。

したがって、通常の売買のほか、交換、競売、公売、代物弁済、財産分与、収用、法人に対する現物出資なども含まれる。

② 譲渡所得金額の計算

「収入金額」から「必要経費」を差引いて譲渡所得金額を計算し、さらに「特別控除」を差引くと課税譲渡所得金額になる。「収入金額」は、「資産の譲渡によって収入すべきことが確定した金額」をいう（所法36①）。

「必要経費」は、「譲渡した資産を取得するために要した金額（取得費）とその資産を譲渡するために直接要した費用（譲渡費用）との合計額」をいう。

「取得費」とは、「資産の取得に要した金額」である。その資産を最初に取得したときの価額で、建築したものは建築価額、購入したものは購入価額になる。

この場合、建物や機械などの減価償却資産は、譲渡するまでの期間の償却費を差引いて、取得費を計算する。

収用の場合には 譲渡所得金額から5,000万円の特別控除がある。

③ 論述の範囲

この本論・後半で論述する範囲を定めると、先ず個人の譲渡所得の内、事業所得や雑所得になるものを除き、分離課税となる土地や建物の譲渡所得に限定する。これをタイトルの通り「不動産譲渡所得」と略称する。

次に、「不動産譲渡所得」の「総収入金額の収入すべき時期」を、本稿では「譲渡所得発生の日」と呼び、この「譲渡所得発生の日」について次の通り、深く検討を加えるものである。

現行通達は 誤解され、現在では誤解が常識化し、租税法律主義に反する結果となっている。

その原因を探求すると、「不動産譲渡取引」は特性があり、その取引に適合する収益計上基準を独自に定める必要があることが判明した。

そして、現在の「契約日」や「引渡日」でもなく、「回収日」でもない、「不動産譲渡取引」に専用の「譲渡日」を創設する提言をしている。

第6章 現行通達と正しい解釈

(1) 所基通 36-12

① 本文

所基通 36-12 (山林所得又は譲渡所得の総収入金額の収入すべき時期) の本文は次の通りである。

山林所得又は譲渡所得の総収入金額の収入すべき時期は 山林所得又は譲渡所得の基因となる資産の引渡しがあった日によるものとする。ただし、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の日 (次の②) により総収入金額に算入して申告があったときは、これを認める。

② 農地についてのカッコ書き

本文の契約効力の発生の日についてのカッコ書きは次の通りである。

農地法第3条第1項(農地又は採草放牧地の権利移動の制限)若しくは第5条第1項本文(農地又は採草放牧地の転用のために権利移動の制限)の規定による許可(同条第4項の規定により許可があったものとみなされる協議の成立を含む。以下同じ)を受けなければならない農地若しくは採草放牧地(以下この項においてこれらを「農地等」という。)の譲渡又は同条第1項第6号の規定による届出をしてする農地等の譲渡については、当該農地等の譲渡に関する契約が締結された日

③ 注1

所基通 36-12 の(注)1は次の通りである。

山林所得又は譲渡所得の総収入金額の収入すべき時期は、資産の譲渡の当事者間で行われる当該資産に係る支配の移転の事実(例えば、土地の譲渡の場合における所有権移転登記に必要な書類等の交付)に基づいて判定をした当該資産の引渡しがあった日によるのであるが、当該収入すべき時期は、原則として譲渡代金の決済を了した日より後にはならないのであるから留意する。

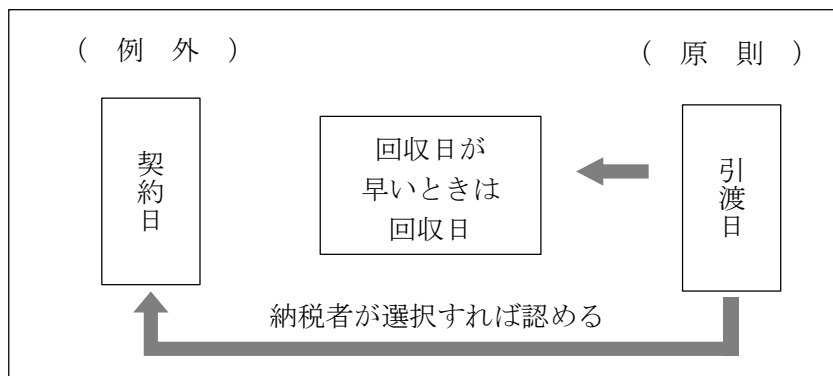
(2) 正しい解釈

① 所基通 36-12 の要約

譲渡所得の総収入金額の収入すべき時期は、譲渡資産(農地も含む)を買主に引渡した日(「引渡日」)になる。ただし、譲渡(農地も含む)契約の効力発生の日(「契約日」)をもって譲渡の日とすることも認められる。

また、「引渡日」よりも前に譲渡代金の決済(「回収日」)があったときは、「回収日」になる。これを図示すると次の通りである。

【図表 6-1】 譲渡所得の総収入金額の収入すべき時



② 通達の正しい解釈

所基通 36-12 の「正しい解釈」として、千葉商科大学客員教授・税理士山本守之氏の平成 19 年 10 月 29 日付、鑑定意見書の一部を次に抜粋する。

「所得税基本通達 36-12 について、収益の認定日を資産の引渡し日とするか、譲渡に関する契約効力発生日とするか納税者の選択によるとする解説があるが、これは誤りである。

つまり、引渡し日と契約効力発生日のうち納税者が自由自在に選択できるということではなく、その取引において収益認識日として適正な日において所得計算を行うがその適正な日とは何かということ判断するという意味である。

収益の認識日として、①引渡し日と②契約効力発生日という 2 つの段階があり、そのいずれによるかは納税者の選択によると考えると、納税者としては当然有利な方を選択することになる。

これでは納税者の選択によって課税の公平は保てない。

通達の趣旨は、「資産の引渡し日」に収益計上するのが原則であるが、取引の態様により引渡し日とすることが適正でなく、「契約効力発生日」とする場合は課税の公平適正である場合は、納税者がそのように処理し、申告している場合は認めるという意味であり、納税者が資産の引渡し日と契約効力発生日を自由自在に選択できるということではない。

資産の引渡し日基準は収益計上日の原則であるが、例外として契約効力発生日とする場合だけは、選択として申告が必要としているのである。

第 7 章 通達の誤解と作成ミス

(1) 解説書の誤解

① 「図解 譲渡所得」

若木 裕編、一般社団法人大蔵財務協会の「図解 譲渡所得」は、税理士が実務上活用している書籍である。本書の「譲渡所得の収入すべき時期」では次のような要旨が掲載されている。

一般資産の譲渡の場合の「収入時期の判定日」は原則日は資産を買主に引き渡した日とし、取扱として、譲渡契約の効力発生の日をもって、譲渡の日とすることも認められる。

このように、「引渡日」を原則として、譲渡契約の効力の発生の日をもって譲渡の日とすることも認められる、と掲載されている。どちらも選択自由となっている。

②「不動産の評価・権利調整と税務」

税理士・不動産鑑定士 鶴野和夫著「不動産の評価・権利調整と税務」より「所有権の権利と登記」のコラムから一部を抜粋する。

〈所有権の移転と登記〉

土地・建物の税務上の譲渡の日・取得の日は、通達では引渡しの日を原則とし、売買契約の効力発生の日を納税者が選択すればそれも認めるという取扱いになっている。しかし判例では所有権移転の日という解釈が定着している(最高裁・昭40.9.24判決)。

したがって、土地・建物の譲渡所得課税をめぐって裁判になったときは、この所有権移転の日を基準として裁かれることになる。(以下省略)

このように、不動産の譲渡の日は、通達の通り、原則が「引渡日」納税者が選択すれば「契約日」と解説されている。

③「不動産税制の手引き」

公益社団法人不動産流通センターの「不動産税制の手引き」は、宅地建物取引士の資格更新の認定講習テキストとして使用されているものである。本書の譲渡の日では次のように掲載されている。

(2) 譲渡の日

資産の譲渡の日(収入計上時期)は、次のいずれかを選択できます(所法36①、所基通36-12)。

①その資産を相手方に引き渡した日(原則)

②譲渡契約の効力発生の日

(注)例えば、土地を譲渡した場合、所有期間の計算にあたり、譲渡の日について引渡しベースを選択し、取得について契約ベースを選択することもできます。つまり、譲渡の日、取得の日は物件ごとにどちらをベースにするかを選択できます(所基通33-9)。

このように、あからさまに納税者が選択できるとしてあります。これでは、納税者が課税時期を調整することができ、租税回避が可能となる。

④「国の解説書」

「譲渡所得の申告のしかた（記載例）」の冊子 44 ページの構成は、「確定申告書の記載手順」の中で、事例が 4 つほど掲載されている。

その次に平成 30 年分土地建物の「譲渡所得のあらまし」が掲載されている。この情報は国税庁のホームページからも検索できる。

さて、問題の「譲渡所得発生の日」については何らの説明はない。事例の 1 に「譲渡所得の内訳書」の作成があり、その中に次のカコミがある。

「売買契約日」は、売買契約書の契約年月日を書いて下さい。

「引き渡した日」は、通常、登記に必要な書類などを買主に交付して、最終代金を受領した日となります。

と説明があり、赤い矢印の先に、売買契約日「 年 月 日」と、引き渡した日「 年 月 日」の記入欄が示されている。

この最も重要ないつが「譲渡所得発生の日」かの解説がないので、納税者としての国民は「契約日」でも「引渡日」でも選択が自由にできると考えることになる。

(2) 誤解が常識化

前述の第 6 章の (2) ② 通達の正しい解釈（山本守之氏）は租税正義に基づいて、「契約日」が譲渡の日として適正であれば「契約日」を選択しなければならないとされている。

つまり、「契約日」の選択には厳しい適用条件が設定されている。

しかし 前述の第 7 章の (1) の解説書ではほとんどが譲渡所得の発生には「契約日」か「引渡日」か、自由に選択できるとされており、課税当局も納税者も税理士もその考えが「常識」となっている。この「常識」が間違いであっても、今更この「常識」を変えることは不可能である。

(3) 通達作成ミス

ここまで混乱して、譲渡所得の発生の日は「契約日」か「引渡日」か、納税者が自由に選択できるとする考えが定着したのは、やはり通達の作成ミスがある結果である。

納税者が自由に選択できるとする考えは、租税法律主義に反し、このまま放置することはできない。

租税法律主義からは、法律で「譲渡所得発生の日」は、「特定日」に限定されるべきで、この「特定日」に租税債権（国の徴税権）と租税債務（納税者の納税義務）が確定することになる。

第 8 章 不動産譲渡取引の特性と対応策

(1) 不動産譲渡取引の特性

① 取引が単発に発生する

宅地建物取引業者が行う不動産譲渡取引は「事業所得」に区分されるため本稿の譲

渡所得のテーマから除外する。

同時に土地所有者が宅地造成したり、分譲住宅を建築して譲渡する取引も「雑所得」に区分されるため、本稿の譲渡所得のテーマから除外する。

ここでは「譲渡所得」の分離課税となる不動産（土地・建物）の譲渡に対する収益計上基準を検討する。

すると、この不動産譲渡取引は継続的な取引ではなく、単発に発生する取引となる。

② 取引金額が高額である

例えば、リンゴ 1 個 150 円とか、チョコレート 1 枚 110 円とかの売買ではなく、不動産譲渡取引は、住宅でも 3,000 万円～5,000 万円、アパートの 1 棟売りで 5,000 万円～1 億円、土地の取引では 1 億円以上になる場合もあり、一般的に「高額」である。

③ 取引期間が 2 年以上のものがある

不動産の譲渡の取引では、契約から引渡・代金回収までの期間が、1 年以内の「短期」のものと、2 年以上にわたる「長期」のものがある。「短期」のものを検討すると、次の 2 つのパターンになる。

一つは、例えば 2019 年の年初に契約し、その年の年末までに引渡・代金回収が完了すれば、2019 年の譲渡として、申告・納税すれば問題はない。

もう一つは、例えば 2019 年の 10 月に契約し、2020 年の 3 月に引渡すような取引であれば、2019 年の譲渡になるのか、2020 年の譲渡になるのかを定めなければならない。

次に「長期」のものを検討すると、例えば、入居中の住宅や分譲マンションを売買する場合とか、農地を宅地造成して売買する場合には 契約から引渡までの期間が 2 年以上に及ぶことがある。

また、本稿のテーマである道路用地などの収用の場合でも、取引の開始から完了までの期間が 2～3 年にわたるのは当たり前で、長いものは 10 年に及ぶものも考えられる。

(2) 特別な取引の収入時期

収益が実現したときに収入金額を計上するという原則に対する特例として、実現した「収益の繰延べ」や「未実現利益の先取り計上」が認められている。

① 延払条件付販売等（所法 65）

延払条件の方法は、リース譲渡以外の場合とリース譲渡の場合の方法が定められている。詳細は省略するが、実現した収益を数年にわたって繰延べるものである。

② 請負工事（所法 66）

工事進行基準の方法は、工事の請負の対価の額、及び工事原価に、その年の 12 月 31 日におけるその工事の進行割合を乗じて計算した金額から、その年の前年以前の各年分の収入金額とされた金額及び費用の額を控除した金額を、その年分の収入金額及

び費用の額とする方法をいう。

このように特別な取引に関しては、「収益の計上」について「特別な定め」をしている。

(3) 不動産譲渡取引に新基準が必要

上記の通り、不動産譲渡取引は「単発」「高額」「長期」などの特性があり、一般の商品売買と異なっている。

「単発」のため、継続適用を条件として、収益計上基準を納税者の選択に任せることはできない。

「高額」で「長期」のため 収益計上の日を「特定」しなければ、納税者が 申告・納税を遅らせる「租税回避」が生じたり、収益計上の日を「契約日」にすると「担税力」の問題が生じ、納税資金が不足することになる（後述する）。

いずれにしても「不動産譲渡取引」は、本章の（2）の特別な取引と同様に、一般の商品売買の収益計上基準が適用できない。そのため「不動産譲渡取引のための収益計上基準」の創設が必要であり、次の第9章以下で検討する。

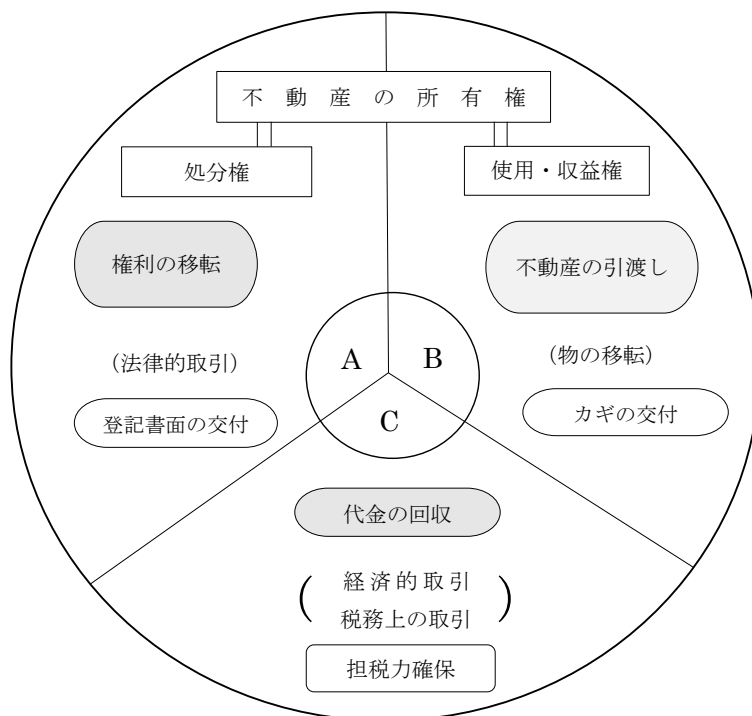
第9章 不動産譲渡の「認定要件」の比較

(1) 不動産譲渡の税務上の「認定要件」

① 不動産譲渡の3つの「認定要件」

不動産譲渡の「認定要件」を図示すると次の通りである。

【図表9-1】不動産譲渡の税務上の「認定要件」



不動産譲渡の「認定要件」とは、不動産を「譲渡」したと認定されるために、必要となる要件のことである。

「不動産譲渡」の税務上の認定の時期は、円内のA、B、Cの3者の要件が全て揃った時と考える。

譲渡の「認定要件」は売主がA+Bの不動産の所有権を渡し、買主がCの代金を支払う取引である。上図では不動産の所有権を分解し、Aを「権利の移転」、Bを「不動産の引渡し」としている。

税務上の譲渡の「認定要件」はA、B、Cの三位一体型としてとらえるべきだと考える。これはさらに検討を加える。

② A+B=不動産の所有権

所有権はAの「処分権」のほか、Bの「使用・収益権」の全てを含んだ概念である。

そのため不動産の所有権を持つ所有者は自らがその不動産を使用・収益することができる。

この使用・収益権は第三者に使用させることもでき、これが賃貸借や使用貸借である。

また所有者はその不動産の処分権を持っており、自由に処分することができる。売買によるほか、贈与による処分もある。

このA+Bについて、最高裁判所の判断がある（本9章次の（2）を参照）。

③ A「権利の移転」

民法176条に「物件の設定及び移転は当事者の意思表示のみに因りてその効力を生ず」と定められ、極めて法律的な権利の移転が世の中を闊歩している。

これはあくまでも法律の見解であり、一般に「契約日」に税務上の「譲渡」が発生するとは思われない。詳細は本9章（3）に述べている。

④ B「不動産の引渡し」

Aの「権利の移転」が強調されるあまり、Bの「不動産の引渡し」が弱くなっている。「譲渡」した不動産が売主から買主に移転しなければならない。

⑤ C「代金の回収」

経済的取引、税務上の取引として、「代金の回収」は税務上の「譲渡」には欠かせない認定要件である。

税務上は「不動産譲渡所得」の「譲渡」が発生した日には申告・納税義務が伴い、納税資金が確保されなければ、担税力がないことになる。

(2) 最高裁判所の譲渡の「認定要件」

最高裁判所の判例

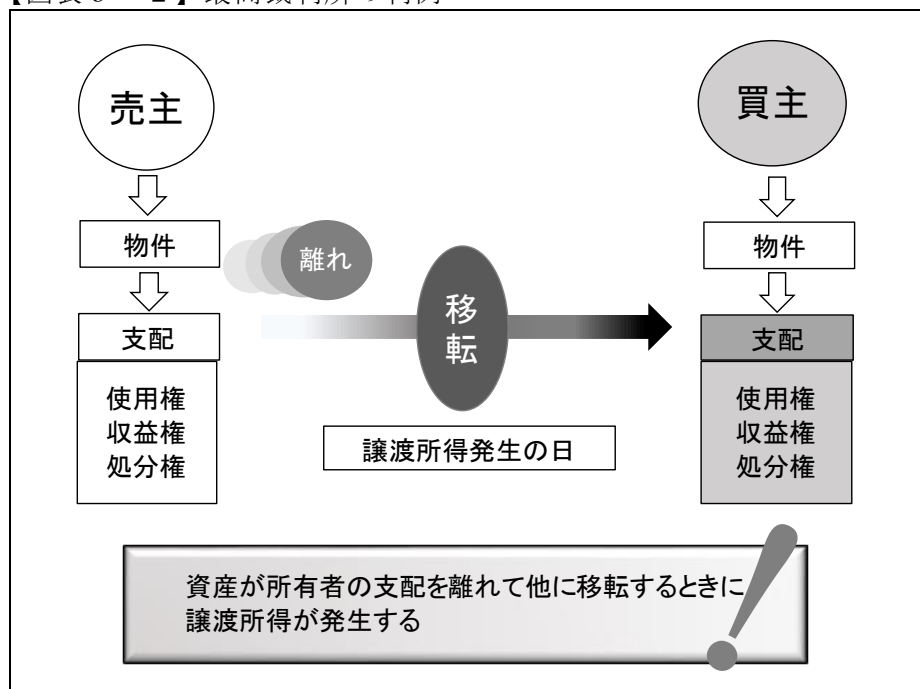
昭和43年10月31日の最高裁判決（訟月14巻12号1442頁）は、「譲渡所得に対する課税は・・・資産の値上がりによりその資産の所有者に帰属する増加益を所得として、その資産が所有者の支配を離れて他に移転するのを機会に、これを清算して課税する趣旨のものと解すべきであり・・・」と判示している。

譲渡所得課税は、所有資産の増加益を所得としてその資産が所有者の手を離れて「支配を離れて」他に移転するのを機会にこれを清算課税するものと解し、資産の譲渡が有償か無償かを問わず、増加益の対価の額又は時価相当額が課税の対象となる。

この判決では、資産の「所有権」が他に移転するのを機会に清算課税するものとは言わず、資産が所有者の「支配を離れて他に移転する」のを機会に増加益（キャピタルゲイン）を清算課税する趣旨のものとしている。

これが売主の「支配を離れ他に移転する」ことであり、この最高裁判所の判例を図表9-2に示す。

【図表9-2】最高裁判所の判例



所得税の「資産の譲渡」は、所有権の移転と連結した概念だが、その所有権の移転は、資産の増加益の最終的清算にふさわしい完全な形態、すなわち単に法律的、形式的見地においてのみならず、経済的、実質的観点からも、所有権のあらゆる権能の移転を伴うものでなければならないと解される。従って資産の移転による取得者がその資産の使用・収益・処分のあらゆる権能を取得していることが前提になっているといえる。

このように最高裁判所の判例は、法律的地から「資産が所有者の支配を離れて他に移転するとき」に「不動産譲渡所得」が発生すると判決したものである。

この判決を前述の図表 9-1 不動産譲渡の「認定要件」の税務上の「認定要件」に当てはめてみると、A「権利の移転」とB「不動産の引渡し」の要件は満たしている。ところが、Cの「代金の回収」がこの判決には入っていない。

つまり経済的取引を無視した法律的視点からの判決である。

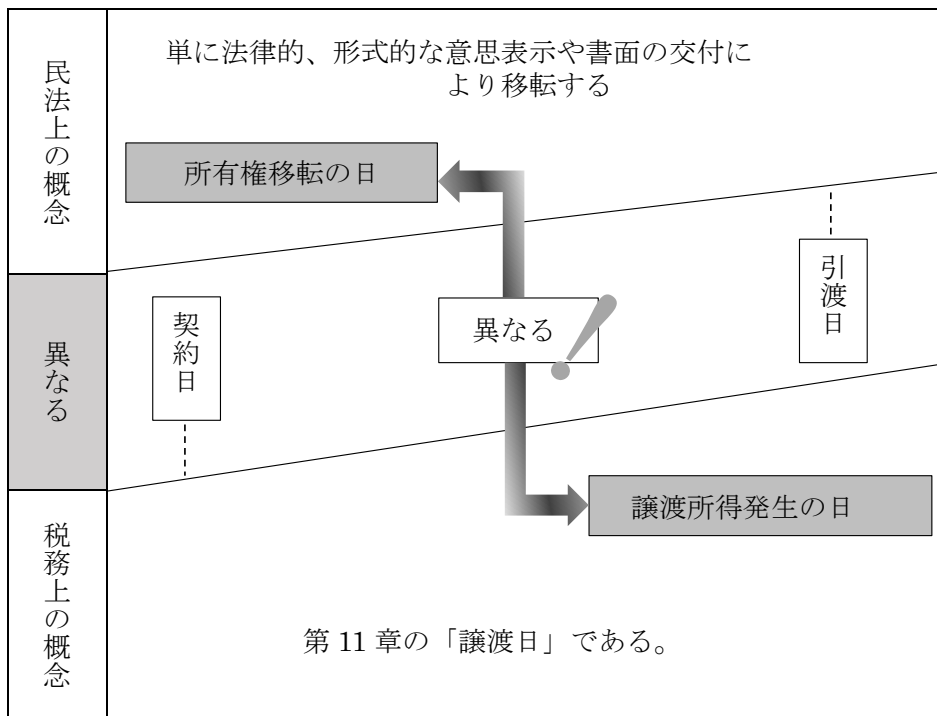
税務上の譲渡の「認定要件」は、納税義務が発生するため、担税力が確保されなければならない、Cの「代金の回収」は必須要件である。

この結果、税務上の新しい収益計上基準の構築には 最高裁判所の判例は一部しか取り込むことはできない。

(3) 民法の意思主義による譲渡の「認定要件」

先ず、重要なポイントとして「所有権移転の日」と「譲渡所得発生の日」図表 9-3 を掲載する

【図表 9-3】「所有権移転の日」と「譲渡所得発生の日」



民法上は契約日に所有権が移転するとしている。図表 9-3 の上に示す民法上の概念は、意思主義に根差している。

民法の 176条に「物件の設定及び移転は当事者の意思表示のみに因りてその効力を生ず」と定められている。この意思主義は「所有権の移転には合意以外の要件はいらない」と言っているだけである。合意の時点で所有権が移るとされる根拠は、当事者が別の時点を選択していない場合だけに限られる。特約がない時に限り、契約日に所

有権が移転すると考えられている。

特約があればその日に所有権は移転するから、契約書に特約を取り決めれば、特約の日に所有権は移転する。

税務上からは「所有権移転の日」から脱却しなければならない。それは「民法上の所有権移転の日」と「税務上の譲渡所得発生の日」は一致しないし、一致させる必要もないからである。

東京大学内田貴教授は「民法Ⅰ 総則・物権総論」で次のように述べている。

「所有権」という魔術的な概念にふりまわされない視点を獲得すること」といっておられる。「所有権」は権利を表したもので「物」そのものではない。所有権が移転したからといって「物」が動くわけではない（374ページ）。

税務上は「物が動き」「金が入る」という事実により、実際の経済活動を忠実にとらえる必要がある。民法上の所有権移転から離れ、譲渡所得の発生については、税務上独自の基準を設けなければならない。

図表9-3の下は、税法上の概念で、譲渡所得発生の日は第11章の「譲渡日」である。

民法上の「所得権移転の日」を譲渡の「認定要件」とすると、図表9-1ではA「権利の移転」の要件のみとなり、税務上の新しい基準の構築に民法の概念は一部分しか取り入れることはできない。

(4) 会計用語では不適切

次の設例により「分譲マンション建設用地」を個人が売却したケースを検討する。

【設例】

売主は土地を10億円で売却し、買主はこの土地に分譲マンションを新築して売却する予定である。契約日は2018年12月1日、この日に手付金1億円を受取る。マンション販売の都合上、土地の引渡は2019年6月30日。残金の支払日は2020年6月30日とした場合、譲渡の「認定」はどうなるか。

図表9-1の「認定要件」を当てはめると、Aは2019年6月30日の「引渡日」、Bも「引渡日」、Cの代金回収日は2020年6月30日になる。

設例の「契約日」には、認定要件はA、B、Cの全てが揃っていない。契約日には、買主は土地の引渡しや登記の移転を請求する権利を取得し、売主は代金の支払いを請求する権利を取得するが、この日に譲渡を認定して、税務申告をすると、概算で所得税が約2億円かかる。売主である納税者の手元には1億円しかなく、税金を納税する力（担税力）がなく、納税ができない。とても契約日に譲渡の認定はできない。

「引渡日」には、認定要件のAとBは達成するが、Cが揃っていない。法律的に、引渡日には同時履行の抗弁権（売却物件の引渡があるまで、支払いを拒否できる権利）を失うから、代金を請求する権利が確定し、一步前進するが、契約上の引渡日に申告すると、これも前述と同様に担税力がなく、譲渡の認定はできない。

「回収日」には、認定要件のA、B、Cが揃い、残代金も回収済みであるから、担税力もあり問題は生じない。この設例では譲渡の認定は、譲渡代金を全額回収した日（回収日）となる。

会計用語を使うとすれば、譲渡を認定する日は 会計用語の「契約日」+「引渡日」+「回収日」＝「ミックスした別の用語」となり「特定」ができない。結果的に会計用語は使えないことになる。

第10章「譲渡日」の創設と目的

(1)「譲渡日」の創設を提言

「法律用語」や「会計用語」ではなく、新たに「税法用語」として、新しく「譲渡日」の創設を提言する（詳細は第11章で述べる）。

税務上、不動産の譲渡の認定要件を満たす日を「譲渡日」と命名するが、これは「譲渡所得が発生する日」でもある。

土地・建物の「譲渡日」は 前述の通り、これまでの収益計上基準（契約日、引渡日、回収日）が適応できないため 新たな用語を取決めて対応するものである。「譲渡日」に譲渡所得が発生するもので、その日に租税の債権・債務が確定する。債権は、国の課税権（徴収権）が発生し、債務は納税者に納税義務が発生する重要なポイントになる「日」である。

実際の売買取引でも固定資産税については、売主の負担が「譲渡日」まで、買主の負担がそれ以降として金銭の授受をしている。本来は 固定資産税の納税義務者は1月1日現在の所有者であるから 買主が支払う必要はないが、取引慣行として行われている。

(2)「譲渡日」創設の目的

「譲渡日」創設の目的と内容を図表10-1にまとめた。順序不同となっている。

【図表10-1】「譲渡日」創設の目的と内容

記号	目的	内容
(ア)	租税法律主義により「特定日」を定める	租税法律主義から、譲渡所得の発生日（＝譲渡日）は「特定日」に定められなければならない。
(イ)	租税の債権・債務の確定日になる	「譲渡日」に国の課税権が発生し、売主に納税義務が発生する。
(ウ)	「担税力」を確保する	「譲渡日」により申告・納税の年が定まるので、納税資金の確保が必要である。
(エ)	租税回避を防止する	「譲渡日」は税法によって「特定した日」に決まるので、納税者の自由な選択による租税回避ができなくなる。
(オ)	課税に公平が保てる	租税回避ができなくなり課税の公平が保てる。
(カ)	税法全体の整合性が保てる	税法用語として「譲渡日」が定められ、定義が明らかとなるため、税法全体の整合性が保てる。

図表10-1の「譲渡日」創設目的と内容について、以下、簡単に説明を加える。

(ア) 租税法律主義により「特定日」を定める

租税法律主義から譲渡所得の発生日（＝譲渡日）は「特定日」に定められなければならない。

この「特定日」は、現在のように売主が自由に定められる余地があってはならない。

租税法律主義からは、不動産譲渡取引で第三者が客観的に「譲渡日」が認定できなければならない。

ここでは、各種所得金額の計算に「特定日」が必要な点を検討してみる。

「譲渡所得金額」を計算する場合に、建物の取得費（必要経費）を計算するには「譲渡日」までの減価償却費を計算し、控除することになっている。

「不動産所得金額」を計算する場合には、「家賃収入」が「譲渡日」の前日までは売主に帰属し、「譲渡日」以降は買主に帰属することになる。

また、「必要経費」の計算上、建物の減価償却費の計上は「譲渡日」までの分になる。

固定資産税の負担についても「譲渡日」の前日までを売主の負担とする慣行が定着している。

このように、「譲渡日」が特定できなければ、各種所得金額の計算ができなくなる。

(イ) 租税の債権・債務の確定日になる

「譲渡日」に国の課税権は発生し、売主に納税義務が発生することになる。

ところが、「所得税」の場合には、申告納税制度を採用しており、実務上は申告時点で権利・義務が発生することになる。

「不動産取得税」の場合には 不動産の取得に対して課税されるので、「譲渡日」に不動産取得税の納税義務が確定する。その課税標準も「譲渡日」時点の評価額となる。

いずれにしても、いつ譲渡があったのか「譲渡日」が特定されていなければ、課税所得の計算や納税義務が確定できない。

こんな論議をするまでもなく、例えば災害が起きて、いつ水害が発生したか、いつ火災が発生したか、交通事故が起きて、いつ事故が起きたか、何年、何月、何日、何時は最も大切な「特定日」である。

喜びごとでは、いつ結婚したか、いつ赤ちゃんが誕生したか、なども「特定日」である。

この「特定日」が売主の都合で自由に選択できるのは、法治国家とは言えない。

(ウ) 「担税力」を確保する

「譲渡日」により、申告・納税の年が定まるので、納税資金の確保が必要であるため、「譲渡日」は「担税力」が備わった時点にしなければならないという意味を含んでいる。

つまり「譲渡日」を創設するには、売主に「担税力」が備わった時点にするべきなのである。

これまで論述したように、法的判断のみで、例えば「契約日」を「譲渡日」とすると、一般的に代金回収が一部分となっており、税務上は納税できないケースが多いことに

なる。

税務上の観点からは「譲渡日」を創設する場合には、経済的取引を重視し、「担税力」が確保できた時点で「譲渡日」を認定しなければならない。

(エ) 租税回避を防止する

「譲渡日」は租税法によって「特定した日」に決まるので、納税者の自由な選択による租税回避ができなくなる。

現行の取扱い「譲渡した日」を納税者が「契約日」か「引渡日」か、自由に選択ができることになっている。

極端な例で、2018年12月に不動産の譲渡契約をして、12月中に引渡しや代金授受が全て済んでいるのに、わざと不動産登記だけを2019年1月に遅らせ「引渡日」とすると、申告・納税は2020年の3月15日になる。納税資金が1年間活用できることになる。

果たしてこれが租税回避になるかどうか、疑問点もあるが、要は納税者に選択の余地があることには間違いがない。

筆者が創設する「譲渡日」の要件として、法務局の登記の申請ではなく、登記書類の交付がAの「権利の移転」としているのも、この例だと、2018年12月中の譲渡になり、2019年3月の申告・納税になると考えられる。

いずれにしても、納税者の自由な意思で租税回避ができる余地を税務上残してはならない。

(オ) 課税に公平が保てる

租税回避ができなくなり、課税の公平が保てる。

上記(エ)と連動するもので、税法で「譲渡日」が明確となれば、納税者が同一条件下で取引をするので、課税は公平になる。

(カ) 税法全体の整合性が保てる

実は、本論・前半の収用の収益計上基準を検討するために、この本論・後半をまとめることになったものである。それは措置法第33条の4第3項1号に「譲渡」という文言が定められているが、現行税法体系からは、この「譲渡」の意味が不明となっているため、この本論・後半で「譲渡」とは何かを解明した次第である。

ただし、本論・前半の結論は、本論・後半の動向に関係なく、適用除外の条文の改正が必要となっている。

「譲渡日」を明確に税法に定めることにより、税法全体の整合性、明瞭性が確保され、課税の公平が達成できる。

第 11 章「譲渡日」基準の創設

(1) 「譲渡日」の定義

① 「譲渡日」の適用範囲と条文等の創設

分離課税になる「不動産譲渡取引」に適用するもので、取引期間の「短期」「長期」は問わず適用する。つまり、事業所得や雑所得になる「不動産譲渡取引」は含まない。

譲渡所得の収入金額は「その年」において「収入すべき金額」とすると定められている（所基法 36）。「収入すべき金額」は、その収入の基因となった行為が適法であるかどうかは問わないと通達に定められている（所基通 36-1）。

また、「その年」の「収入すべき金額」になるかどうかを「収入金額の収入すべき時期」として、各種所得別に通達に明示されている。そして、第 6 章に掲載しているが「山林所得又は譲渡所得の総収入金額の収入すべき時期」は所基通 36-12 に定められている。

この所基通 36-12 は譲渡所得の全般を定めているものとするれば、「譲渡日」の通達は「不動産譲渡取引」専用通達として 36-12-2 に創設すべきであろう。

あるいは、特別な取引として、所法第 2 編第 2 章第 2 節第 7 款「収入及び費用の帰属の時期の特例」の中で、第 65 条延払基準、第 66 条工事進行基準、第 67 条回収基準（現金主義）の後に、今回の提言する「譲渡日」基準を加えることになるだろう。

ここまでまとめてみると、本法か通達に新しく条文を創設し、次のような条文になる。

不動産譲渡取引の譲渡所得の総収入金額の収入すべき時期は、譲渡所得の基因となる資産の譲渡の日（以下、「譲渡日」とする）によるものとする。

本稿では、「譲渡所得の総収入金額の収入すべき時期」は「譲渡所得発生日」と要約し、これは「譲渡日」と同じものとして論述する。

つまり、「不動産譲渡の認定要件を満たした日」＝「譲渡日」＝「譲渡所得発生日」としている。

② 図表の提示

図表 11-1 に「譲渡日」の定義を示した。中央の「譲渡日」の意義は本 11 章の（2）～（4）で論述する。

「譲渡所得発生日」は「譲渡日」のみが基準日となるものであり、これまでの「契約日」や「引渡日」は基準日ではない。

つまり、「譲渡日」のみにより判定し、「譲渡日」がたまたま「契約日」や「引渡日」と重なっても、「譲渡日」によって「譲渡所得の総収入金額の収入すべき時期」を決めるものである。この②では改めて「契約日」と「引渡日」を検討する。

【図表 11-1】不動産譲渡取引の「譲渡日」の定義

×	契約日	民法上の意思主義による「所有権移転の日」
---	-----	----------------------

○	税務上の「譲渡日」	同時履行	A	権利の移転	売主が登記に必要な書類を買主に交付した日
			B	不動産の引渡し	売主が不動産を引き渡した日
			C	代金の回収	売主が代金を回収した日
		上記は事実に基づいて判定する。 上記が同時履行でないときは、ABCが全て揃った日を「譲渡日」とする。			

×	引渡日	民法上の契約で取決めた引渡日
---	-----	----------------

このように、「譲渡日」ではない「契約日」はなぜ採用できないかの理由は、第9章（3）に述べている。

もう一つ追加すると、民法上の意思主義は「法律上」の側面からの「所有権移転の日」であって、「経済的・金銭的」側面からの思考が欠落している。「所有権が移転」しても「譲渡代金が回収」されたわけではなく、売主に「担税力」が備わった保障はない。

「譲渡日」ではない「契約日」を「譲渡所得発生の日」とすると、ほとんどの場合、手付金のみで代金の回収が少ないので、申告をしても納税ができないことになる。納税ができない「契約日」を「譲渡所得発生の日」にはできないのである。

図表 11-1 の最下段の「引渡日」は民法上、契約で取決めた引渡日のことで、これも同様に「譲渡日」ではない。「引渡日」は、必ずしも「担税力」がないため、「譲渡所得発生の日」にはできない。

③「譲渡日」の3つの要件

図表 11-1 の中央に表示した通り、「譲渡日」の定義はA、B、C 3つの要件が全て揃った日である。

一般的には、A「権利の移転」、B「不動産の引渡し」、C「代金の回収」は、同時に履行されている。

タイムラグが生じ、A、B、Cのいずれかが揃わなかったら、全て揃った日を「譲

渡日」とする。

このA、B、Cは事実に基づいて判定する。A、B、Cは以下に述べるが、簡単に解説すると、Aは登記に必要な書面の交付、Bはカギの交付、Cは代金の回収である。

(2) A「権利の移転」(書面の交付)

図表 11-1 のA「権利の移転」(書面の交付)は売主から買主に、所有権移転の登記に必要な全ての書類を交付した日である。

現行の所基通 36-12(注1)では 土地の譲渡の場合における所有権移転登記に必要な書類等の交付と定められている。具体的には売主の必要書類は次の通りである。

不動産売買契約書、登記識別情報又は登記済証(登記識別情報とは、A4の緑色の用紙で下部にシールが貼られているもの)、印鑑証明書(発行後3か月以内のもの。登記簿上の住所の異なる住所での印鑑証明書の場合、別途住民票が必要となる)。固定資産税評価証明書(固定資産税納税通知書)、委任状、代表者事項証明書又は会社登記簿謄本(法人の場合に必要となる)、身分証明書(売主本人の確認のため必要となる)、原則として運転免許証など顔写真付きのものが必要となる。

(3) B「不動産の引渡し」

図表 11-1 の通り、契約による形式的なA「権利の移転」だけでなく、不動産を実際に買主に移転するBも譲渡の認定要件となる。

図表 11-1 のB「不動産の引渡し」とは具体的には、家であれば家のカギを買主に渡した日、分譲マンションも同様に 部屋のカギを買主に渡した日、土地に囲いがあれば同様にカギを買主に交付した日、と筆者は考えている。

不動産ではないが、犬の場合であれば 犬の首輪をつないだリードを渡すと物の移転になる。

(4) C「代金の回収」

図表 11-1 のC「代金の回収」は、売主が代金を回収した日である。

多額の譲渡代金の場合には、買主が金融機関から融資を受けて支払うことになるため、金融機関に集まって取引をすることが多く、A「権利の移転」(書面の交付)とCの「代金回収」は同時履行される。

売主が作為的にCの代金回収を遅らせて租税回避を狙うことが考えられるが、通常は、契約書に譲渡代金と決済日が決められており、Cの代金回収が決済日に100%回収されるので問題が生じない。

それでもCの代金回収日が遅れるときは、事実認定をせざるを得ないことになる。