

【改正】（農地の譲渡に係る収益の帰属の時期の特例）

2-1-15 農地の譲渡があった場合において、当該農地の譲渡に関する契約が農地法上の許可を受けなければその効力を生じないものであるため、法人がその許可のあった日において収益計上を行っているときは、当該許可のあった日は、その引渡しの日に近接する日に該当するものとして、法第 22 条の 2 第 2 項《収益の額》の規定を適用する。

☞ 法人が農地の取得に関する契約を締結した場合において、農地法上の許可を受ける前に当該契約に基づく契約上の権利を他に譲渡したときにおけるその譲渡に係る収益の額を益金の額に算入する時期については、2-1-14 による。この場合において、当該権利の譲渡に関する契約において農地法上の許可を受けることを当該契約の効力発生の条件とする旨の定めがあったとしても、当該定めは、当該許可を受けることができないことを契約解除の条件とする旨の定めであるものとして 2-1-14 のただし書を適用する。

【解説】

- 1 本通達は、農地の譲渡に係る収益の額について、農地の譲渡に関する契約が農地法上の許可を受けなければ効力が生じないものである場合に、その許可のあった日に収益計上することも認める旧通達 2-1-15《農地の譲渡による収益の帰属の時期の特例》の取扱いについて平成 30 年度税制改正後も同様となる旨を明らかにするものである。
- 2 会計上、農地の譲渡の時期について一般的な定めは設けられておらず、伝統的な実現主義の考え方に従って収益計上することが一般的であったものと考えられる。また、収益認識基準は、顧客との契約から生じる収益に適用されるとされており、一般に固定資産の譲渡については適用対象に含めていない。
- 3 法人税においては、旧通達 2-1-15 で、農地の譲渡についての収益の帰属時期の特例を設けていた。農地については、農地法上、その譲渡に関する契約は、譲渡に関する許可又は農地転用に関する許可がなければ、その効力が生じないものとされている（農地法 3、5）。このため農地の譲渡に関する契約は、農地法上の許可を受けることを停止条件とする契約であると解されているから、その停止条件が成就した時（農地法上の許可があった時）に契約の効力発生があったということになる。むろん農地の譲渡といえども引渡基準により収益計上することを妨げるものではないが、仮に法人が契約基準により、農地法上の許可のあった日の属する事業年度に譲渡があったものとして収益計上をした場合には、農地法との関係上、税務上もこれを認めざるを得ない。このような趣旨から、法人がその譲渡による収益の額を農地法上の許可のあった日の属する事業年度の益金の額に算入している場合には、これを認めることとしていた。

平成 30 年度税制改正において、収益認識基準の導入を契機として、収益の認識時期について、法令上通則的な規定が設けられ、資産の引渡し又は役務の提供の時点を経済的実質の原則的な時点とする従来の考え方が踏襲された（法 22 の 2 ①）。

なお、収益認識基準においては、一般的に固定資産の譲渡は適用対象に含められていないが、法人税においては、棚卸資産の販売と固定資産の譲渡とで取扱いに差異を設ける理由もないので、固定資産の譲渡についても併せてその取扱いが明確化されている（法 22 の 2 ①）。

- 4 本通達は、農地を含む固定資産の譲渡についての収益の計上時期が法令上明確化された

ことに伴い、法令に沿って旧通達 2-1-15 の取扱いの整理を行ったものであり、実質的な内容に変更はない。

すなわち、前述の旧通達 2-1-15 が設けられていた趣旨からしても、農地法の許可のあった日の属する事業年度において益金の額に算入する処理は、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従ったものと考えられるため、法人が継続してその許可のあった日において収益計上を行っているときは、当該許可のあった日は引渡しの日に近接する日に該当するものとして、法人税法第 22 条の 2 第 2 項《収益の額》の規定を適用することとした。

5 連結納税制度においても、同様の通達改正（連基通 2-1-15）を行っている。