

Vol.99

今回は 法人税

相談事例  
紹介

## 会員相談室

相談委員 関根 美男 (西新井)



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



## 借地上の建物の老朽化による借地権の消滅

事例

A医療法人は、現理事長甲の母親が所有する土地に、昭和39年に診療所を建築し病院経営をしていた。なお、昭和39年に現理事長甲の母親と賃貸借契約をした時点で権利金の支払いはなく、相当の地代以下の地代を現理事長甲の母親に支払い、土地の無償返還の届出も出していなかった(注：無償返還届出制度は昭和55年に創設されている)が、借地権の認定課税は受けていなかった。その後、平成17年に現理事長甲の母親が亡くなり、現理事長がその土地を相続した。母親の相続時には、借地権の認定課税を受けてはいなかったが、A医療法人に借地権があるものとしてその土地を底地評価して申告をした。平成26年にA医療法人は、診療所の建替えのため旧診療所を取壊し更地にしたが、その時点で診療所の建築を依頼していた建築会社が倒産し、5.5億円の前払金が焦げ付き、倒産した会社を訴えているものの1割ほどしか回収見込みがない状態に至ってしまった。A医療法人はその後の別の場所で診療所を営んでいるので、甲はその土地に新たに別法人を設立してその法人名義の賃貸マンションの建築を考えている。

A医療法人は建築資金として銀行から借りた手形借り入れを返済できない状態にあり、融資した銀行から甲は保証債務の履行を迫られる可能性がある。A医療法人の借地権を、「借地上の診療所が築50年以上を経ち著しく老朽化したことにより借地権が消滅した」として、甲に借地権を無償で返還できないだろうか。

回答

事例のようなケースでは、借地権の返還にあたり借地権の価額に相当する立退料その他これに類する一時金を收受しない正当な理由(法基通13-1-14(3))には該当しない。

検討

まず、回答に示した法人税基本通達13-1-14を以下に示す。

法人が借地の上に存する自己の建物等を借地権の価額の全部又は一部に相当する金額を含めない価額で譲渡した場合又は借地権の返還に当たり、通常当該借地権の価額に相当する立退料その他これに類する一時金(以下「立退料等」という。)を授受する取引上の慣行があるにもかかわらず、その額の全部又は一部に相当する金額を收受しなかった場合には、原則として通常收受すべき借地権の対価の額又は立退料等の額と実際に收受した借地権の対価の額又は立退料等の額との差額に相当する金額を相手方に贈与したものと取り扱うのであるが、その譲渡又は借地権の返還に当たり通常收受すべき借地権の対価の額又は立退料等の額に相当する金額を收受していないときであっても、その收受をしないことが次に掲げるような理由によるものであるときは、これを認める。

(1)借地権の設定等に係る契約書において将来借地を無償で返還することが定められていること又はその土地の使用が使用貸借契約によるものであること(いずれも13-1-7に定めるところによりその旨が所轄税務署長に届け出られている場合に限る。)

(2)土地の使用の目的が、単に物品置場、駐車場等として土地を更地のまま使用し、又は仮営

業所、仮店舗等の簡易な建物の敷地として使用するものであること。

(3)借地上の建物が著しく老朽化したことその他これに類する事由により、借地権が消滅し、又はこれを存続させることが困難であると認められる事情が生じたこと。

事例のケースは、A医療法人が老朽化した診療所を建替えしようとした事実があるから、上記通達の(3)に該当しないことになるのである。

裁決事例に「借地人である同族会社から無償返還届出書は提出されておらず、また過去に借地権の認定課税が行われていないとしても、そのことが利用関係に影響して借地権の目的となっているか否かを左右するものでないことは明らかである」との裁決がある(平15.5.19裁決事例集No65)。

診療所を建替えるときに、建物が著しく老朽化し同地で診療所を継続する意思がなく、別の場所での診療所の建築を考えていて、この借地契約を合意解除したのであれば上記通達の(3)に該当するが、A医療法人が診療所の新築を依頼し、倒産した建築会社を訴えているのもA医療法人であるのであるから、借地人の地位は維持されていることになる。

したがって、まずは、早急に前期損益修正益として借地権相当額をA医療法人に計上すべきである。そのうえで、他の場所での診療所の経営が可能であれば、借地権の価額に相当する立退料を甲より受領すべきである。



## 非営利型一般財団法人に対する換価遺言

事例

平成27年4月に非営利型一般財団法人A(日本における半導体レーザー技術等の研究活性化、技術の向上と発展、半導体レーザー業界も連携強化に貢献することを目的とする財団)(法法2①九の二：法令3該当法人)を設立した。平成28年5月にこの非営利型一般財団法人Aの設立者甲の実父乙が死亡した。乙は「所有する上場株式を換価して1億円を非営利型一般財団法人Aに遺贈する。その他の一切の財産は相続人甲(法定相続人は甲一人)に相続させる」と書いた換価遺言書を遺言執行者に指定した弁護士に託していた。この換価遺言に従って株を換価する際に発生する譲渡所得の課税の有無と納税義務者は誰になるのか。

回答

有価証券の譲渡所得の納税義務者は、換価遺言の受遺者である非営利型一般財団法人Aになる。有価証券の売却は、34業種の収益事業の範囲に含まれない(法令5)ので、非営利型一般財団法人であるAに法人税の課税はない。

検討

個人が、不動産や株式などを法人に遺贈した場合には、遺贈した時の時価で譲渡があったものと看做され、キャピタルゲインにみなし譲渡課税が適用される(所法59)。そして、特定遺贈の場合には、納税義務を承継した相続人が準確定申告をして納付することになる(通法5)。

ただし、これらの資産を公益法人等(非営利型一般財団法人を含む)に寄附した場合で、その寄附が一定の要件を満たすものとして国税庁長官の承認を受けたときはみなし譲渡課税は非課税となる(措法40)。国税庁長官の承認を受けようとする者は、「措置法第40条の規定による承認申請書」を遺贈の日から4か月以内に提出しなければならない。この国税庁長官の承認を受けるためには、①当該遺贈が、教

育又は科学の振興、文化の向上、社会福祉への貢献その他公益の増進に著しく寄与すること、②当該遺贈に係る財産が、当該遺贈があった日から2年以内に、当該公益法人等の公益目的事業の用に直接供され、又は供される見込みであること、③公益法人等に対して財産の遺贈をすることにより、当該遺贈をした者の所得税の負担を不当に減少させ、又は当該遺贈をした者の親族その他これらの者と特別の関係がある者の相続税や贈与税の負担を不当に減少させる結果とならないこと、この3要件を全て満たさなければならない。特に、②の「直接公益目的事業の用に供する」との要件により、法人は遺贈を受けた不動産や株式を売却したり、不動産を賃貸して公益目的の事業に供することは認められない(措令25の17⑤二)など、厳しい制約がある<sup>1)</sup>。もちろん、その後に承認要件を満たさなくなった場合(遺贈された資産を公益の用に供さなかったり、私的に流用した場合等)も、寄附を受けた法人を個人とみなして所得税が課税される(措令25の17⑤)リスクがある。

この事例は、上記のような制約を回避するための換価遺言である。換価遺言とは、「相続財産を換価して、換価した金銭を遺贈する遺言」のことである。遺言者に代わって、遺言執行者は有価証券を換価(処分)して不特定物(1億円の現金)を非営利型一般財団法人Aに遺贈するわけである。特定遺贈のこの事例では、遺言執行者の管理処分権限(民法1012)は、相続人甲の処分を無効とさせる(民法1013)ほど強靱である。一方、所有者のはずの相続人甲には、法的な換価代金を收受する権利もなく、実質的にも換価する財産を支配する状態すら生じていない。したがって、形式的な所有権の存在を根拠に譲渡所得課税を行うべきでなく、「収益の享受可能性」を視点に所得の帰属を決定すべきで、遺言により相続開始の時から法的に収益の享受の内容が確定し、「収益の享受可能性」を有するのは、受遺者である非営利型一般財団法人Aにほかならないから、受遺者である非営利型一般財団法人Aに所得は帰属し、納税義務者になると考えられる<sup>2)</sup>。なお、換価後の現金1億円の遺贈が、「相続税の負担が不当に減少する結果となる」と認められなければ、相続税の課税はない(相法66④、相令33③)。

また、換価処分額が1億2千万円だとすると、1億円を超える株式については相続時の評価額で相続財産に加え(現金2千万円から譲渡税を引いた金額ではない)、実質的に相続人甲が譲渡したことになる(被相続人の準確定ではない)ため、2千万円の有価証券の譲渡に係わる納税義務者は相続人甲となる。

1 脇坂誠也「遺贈寄付の税務」(税務事例2016年8月)27～36頁を参照

2 小柳誠「換価遺言が行われた場合の課税関係について」税大論叢85号を参照

注)内容は、平成29年6月15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。