



定期借地権の税務と実務上の留意点

1、はじめに

本稿で取り上げた2つの事例は、「定期借地権の賃料の一部又は全部を前払いとして一括して授受した場合における税務上の取扱いについて」(国税庁文書回答事例平成17年1月7日)が明らかになる以前に行なわれた権利金方式のケースで土地所有者側(普通法人)から考察したものである。定期借地権は次の表のように3種類ある。(2005・2・1 SOKUNZEI 17頁)

種類	一般定期借地権	建物譲渡特約付借地	事業用借地権
存続期間	50年以上	30年以上	10年以上20年以下
目的	制限なし	制限なし	事業用のみ
契約方式	公正証書等	定めなし	公正証書
契約の更新	排除特約 可	拘束されない	規定の適用なし
特約	建物の築造による存続期間延長を排除可 建物買収請求権の排除可	30年経過後建物を売却する旨を定める可	左のいずれも適用なし
返還	更地で返還が原則	物件を地主に譲渡	更地で返還
考えられる用途	住宅地・堅固な建物の商業施設	商業地 住宅地	いわゆるロードサイド店舗等

後述する一般定期借地権の事例では、借地期間満了時に更地返還ではなく建物無償譲受けとなっている。又事業用借地権は「コンビニエンス・ストア」に賃貸した事例である。

2、権利金方式による定期借地権の一時金の問題点と前払賃料方式の概要

問題点として、土地所有者に一括して一時に課税される。借地人の事業者にとっては減価償却できない(期間満了時に一括損金扱

いとなる。)又、企業会計と不整合(期間損益上の歪みが生じる。)などがあげられる。(国土交通省「前払賃料による定期借地権の活用」)

一定の書式例に準拠した定期借地権設定契約書により契約し、契約期間にわたって保管している場合で、その取引の実態も当該契約書に沿ったものであるときは、一括授受された前払賃料は、借地権者にとっては「前払費用」として土地所有者にとっては「前受収益」として取り扱われるというもので、借地人、土地所有者は、時間の経過に応じた費用化、収益計上が可能となる。

なお、中途解約時の違約金等の定めをする場合には、実質的に未経過分の賃料の返還とならないよう違約金の算定方法を明確に定めることとされている。

「前払賃料方式による定期借地権を導入した場合のデメリット」

(1) 前払賃料に対する融資制度の未整備
住宅金融公庫には、権利金方式と保証金方式による融資制度はあるが、前払賃料方式による融資制度は整備されていない。

(2) 住宅取得等特別控除等の不適用
前払賃料の支払いに充てるための借入金には「土地の上に存する権利の取得に要する資金に充てるための借入金ではないので」「住宅借入金等特別控除の特例」の適用はない。又、父母等からの資金贈与は「土地の上に存する権利の取得のための対価」に充てるための住宅取得等資金の贈与ではないので相続時精算課税も適用されない。(国税庁文書回答事例平成17年7月7日)

3、一般定期借地権の事例

1 この事業に定期借地権を適用した理由・目的等

(1) 既存建物が老朽化したので建替えが必要であった。

(2) 建設資金を借入金により調達すると、財務状態が悪化する。

(3) オナーは等価交換により土地を譲渡したくない意向があった。当法人は、不動産を原則として単独所有している。

(4) 建替時の権利調整が不要である。

(5) 借地期間満了時に建物を無償で譲り受けて不動産収入のアップを図りたい。

(6) 更地で返還を受けた場合、当法人の事務所がなくなってしまう。

2 事業方式(等価交換の類似型)

(1) 従前資産の評価額+定期借地権設定の対価(6億円)+既存建物の解体工事費+建設期間中の土地の固定資産税

(2) 取得資産 定期借地権付建物6億円(自己借地権)

等価交換との相違点は、建物が実際の購入額+取得価額となるため、減価償却費を多く計上できる。

3 税務上検討した点

(1) 保証金方式

当初、入口での税負担を回避するため、一時金について保証金方式を検討した。借地権の存続期間中、保証金の運用益が得られるが、長期にわたり多額の債務を負い期間満了時に多額の資金手当が必要であることから、返還を要しない権利金方式にした。又、当法人には青色繰越欠損金があり、その数字を見ながら権利金と保証金の併用方式も検討した。

(2) 特定の資産を買い換える場合の圧縮記帳(措法65の7)適用可否

長期所有土地等から国内にある土地等建物への買換え(圧縮割合80%)

土地について借地権の設定を行ったことにより土地の時価が50%以上低下した場合に、借地権の設定を土地の部分的譲渡とみてその権利金収入は土地等の譲渡対価とされる。



白石康裕 麻布]

の試算の結果、時価を見た場合、時価の低下割合が43%で、50%に満たなかった。一方、路線価を見た場合は低下割合が55%以上低下している結果になった。路線価売上のケースもあるが、路線価の時系列的な推移を見ていると、再開発地区のため低下していなかった。又、インフラの整備による土地の開発利益を考慮して路線価ではなく、時価で判断して圧縮記帳の適用は難しいと判断した。

当法人が黒字会社であった場合、一時金6億円の内、法人税等の支払後の手取3・6億円では、等価交換は不可能であったが、偶然、当法人には青色繰越欠損金が多額にあつたので等価交換の類似型の事業が成立した。

もし、資本金1億円超し法人事業税の外形標準課税が適用された場合、青色欠損金の繰越控除ができないので税負担が生じ留保課税が適用されていたものと思われる。

(3) 既存建物の取壊と固定資産税

建築期間中の仮事務所への移転が12月初旬で固定資産税の賦課期日1月1日まで1カ月、また建物の取壊期間も同様であった。11月初旬に所轄の都税事務所に翌年の固定資産税が課税されないようにするためにどうしたら良いか事前協議を行った。担当官から建物とは床、壁、天井を有するものであると指導された。なお、建物の滅失登記の有無は関係ないと言われた。

翌年1月1日現在で更地には出来なかつたが、床、壁、天井がない状態、即ち柱だけの状態まで建物の取壊しができ、固定資産税は課税されなかつた。

(4) 消費税課税売上割合に準ずる割合の適用承認申請

定期借地権の設定に伴う権利金収入の発生により、当期の課税売上割合が、臨時的な取引により著しく低下するため、「消費税課税売上割合に準ずる割合の適用承認申請書」を所轄税務署に提出した。採用しようとする計算方法は、「前課税期間の課税売上割合」で、その計算方法が合理的である理由として、「事業者の営業の実態に変動がなく、過去3年間

間で最も高い課税売上割合と最も低い課税売上割合の差が5%以内である。」と記載した。

(5) 定期借地権(自己借地部分)の費用化の可否

オナーとデベロッパーの契約が権利金方式で締結され、それに基づき一般への定期借地権付建物の分譲が開始されていたので、基本になつている契約を変更することができないので、自己借地権者は一時金を前払費用として計上できない。

オナーが土地に定期借地権を設定して売却し、その一部を購入したこの事例では借地権の設定等の場合の土地等の帳簿価額の一部損金算入もできず、単に定期借地権の取得価額が同一の土地に対して別途計上され費用化もできない。

定期借地権の設定に伴い授受される権利金は、土地の上に存する権利」の取得価額を構成することになるので、通常の借地権の場合と同様に、期間対応による償却ができないこととされている。(平成14年9月17日判決、裁判事例集No.64 311頁)

(6) 定期借地契約満了時の建物の無償譲受無償譲受時点で、建物本体部分の受贈益の計上が必要になり税負担が予想される。なお、建物時価の算定方法は現在、検討中である。

(7) 土地の区への寄付

当物件の地域地区は準工業地域で容積率は通常は、300%のところ緩和され600%となつている。容積率緩和の条件の1つとして道路側に幅員4mの歩道を整備し、建物竣工時点で区へ引き渡すことが課されている。区へ寄付する土地の税務上の取扱いについて左記の方法が考えられる。

(a) 地方公共団体への寄付と認められれば寄付する土地の取得価額相当額を損金算入

(b) 都市計画の変更により寄付後の土地が300%から600%の容積率の土地になり、土地の坪単価が上昇したので、地積は減少させなければいけないが、土地の帳簿価額は変更しない。新ビルをすぐ壊しても、その土地の容積率は600%である。

土地の寄付は都市計画の変更をみれば、容積率の300%緩和の対価であることは明白であるので、(b)の方法を選択する予定である。また、デベロッパーでは、寄付ではなく土地原価にしているとのことであった。

4、事業用借地権の事例

1 この事業の目的と効果

(1) 売上減少により倉庫スペースに余裕が生じたため、敷地の一部の売却交渉をしたが、既存建物の取壊費用と土地整地費用がかかり

手取予想額が低かつたので売却は中止した。

(2) 既存建物が老朽化しており、修繕費の増大も見込まれたので、建物の解体費用と土地の造成費等の資金提供をするコンビニ本部に土地を賃貸することとした。

(3) 保証金を全額一括益金計上したが、既存建物の除却損・解体工事費・土地の整備費等で権利金収入はほぼ相殺された。

(4) 業績に影響を与えることなく、収益性の低い資産の利用から収益性の高い資産の有効活用が図れたと考えている。

2 税務上検討した点等

(1) 普通借地方式と事業用借地方式の比較

普通借地が定期借地より賃料が10%上回つていた。

普通借地方式で、借地権無償返還を提出すれば、税務上権利金の認定課税を回避することはできる。この場合、借地借家法上、事業用借地と同様の効果があるか顧問弁護士に質問したところ、無償返還届はあくまでも税務上の問題で、法律的には同様の効力が得られるか、疑問である旨の回答を得た。

法律的な安全性を見て、普通借地方式より収益性が落ちて定期借地方式が良いと判断した。

(2) 保証金の税務上の取扱い

公正証書に「保証金返還の約定は、土地所有者又は借地権者の解散・破産・民事再生・会社更生の申立てがあり、契約上の義務履行ができないことが明らかとなるとき、もしくはそのおそれがある時は、賃料請求権と保証金返還請求権を対等額をもって相殺することができる。」と記載されていた。これはあくまでも偶発的な要因であると考えた。

預託中の保証金の解約時における未償還残額を、解約金として没収する旨の条項があり保証金に償還義務が無いと解釈し、土地引渡し時点で定期借地権設定の対価として收受し返還を要しない一時金(権利金)と考へ益金計上した。

5、借地人サイドからの定期借地権の問題点

定期借地契約は期間満了と共に土地の利用権が消滅する。従来の借地権とはその点において根本的に異なるものである。それを定期借地権といえども従来の普通借地権と同じ取扱いをすることに根本的な問題がある。

定期借地権において権利金の授受があつた場合、前払地代としての性格が契約上明らかであるとならざるうと、権利金は期間の経過と共に損金に算入すべきものと考えられる。(2005・2・1 SOKUNZEI 25頁)

(日本税務会計学会7月学術研究会より)