

論壇

権利金等を伴わない土地の個人間賃貸借に係る借地権課税の問題点



若林俊之 【足立】

はじめに

借地権に係る直轄三法の課税上の取り扱い、各税法、基本通達、そのほか相続税法の個別通達である「相当の地代を支払っている場合等の借地権等について」(昭和60年6月5日付課資2-58、以下「相当の地代通達」)並びに「使用貸借に係る土地についての相続税及び贈与税の取扱いについて」(昭

1. 現状の取り扱い

建物の所有を目的として個人間で土地の賃貸借契約をし、権利金の支払いも相当の地代の支払いもない場合には、相続税法9条を根拠として借地人に対して借地権相当額の贈与があったものとみなされる。(注1) 権利金の收受の慣行のある地域ではその慣行に習い、土地の使用権の対価として権利金が支払われるのが通常であり、その支払がない時には権利金相当額について贈与があったとみなされることも道理ではある。

しかし、常識的に考えて権利金等を收受せずに通常の地代のみを收受する契約というのは、使用貸借契約のほとんどがそうであるのと同様に、親族間かそれに

も、筆者が検討した限りに... おいて見受けられない。

2. 法人税法からの検討

同様の取引形態であっても、取引当事者のいずれか一方が法人である場合には、法人税基本通達(以下、法基通)13-11-7に「土地の無償返還に関する届出書」(以下、無償返還届)の提出があるときは、権利金の認定課税を見合わせ、相当の地代の認定課税のみ行う制度が設けられている(昭和55年の基本通達改正で創設)。

この届出を要するのは、同族会社とその役員間や親子会社間などの特殊関係者間で土地の利用をする場合が想定される。しかし、こうした利害の共通する関係者間では、借地人が借地借家法を楯に土地の明け渡しを拒んだり、地主の承諾もなしに建物を売却したりすることは常識的には考えられない。第三者間の借地契約に比べ、その権利意識等が極端に希薄なことが明白であり、こうした特殊関係者間での権利金の收受がない土地の賃貸借に対して、すべからず権利金の認定課税をすることは経済実態にそぐわないとの判断により設けられた制度といえる。

こうした契約類型に対して税法では何らの取り扱いも明言しておらず、納税者にとって不自由な状態となっている。またこの状況に該当する裁判事例や裁判例

3. 所得税法からの検討

法人地主と異なり、個人地主が権利金の收受をせず他人に借地権を設定させても、現実の収入でないため所得税法36条により何らの課税もされない。無償による借地権の設定であることから、所得税法59条のみならず譲渡の適用が懸念されるが、このような場合に同条の適用がない事は既知とされており(昭和38年税制調査会)、さらに所得税基本通達59-5(昭和56年 直 資3-2)(注2)で確認的に借地権の設定が譲渡所得の基因となる資産の移転に含まれない旨が定められている。

また、借地権の返還は原則としてみな譲渡が適用されるが、同通達(1)に、契

取り扱いが定められている。なおこの相当の地代通達は昭和60年に制定されており、昭和55年改正後の法人税基本通達との整合性を保つことが重要視されていると考える。そのため同通達の内容は、「無償返還の定めのある場合」というような記載でなく、「法人税基本通達に定める無償返還届の提出がされている場合」に限定された内容になっていることも留意されたい。

また使用貸借通達の冒頭でも「いずれか一方が法人である場合のその一方の個人については、原則として、従来どおり法人税の取り扱いに準拠」と述べられているとおり、法人が関与する場合の取り扱いがすでに法人税基本通達に定められていることを合わせて考慮すれば、同通達は個人間取引も意図していると考えられる。

同通達はあくまで所得税法において、借地権設定時の地主と、借地権返還時の借地人について所得税を課さない旨規定しているに過ぎない。しかし、個人に係る課税の領域において「借地契約における無償返還の合意」という概念を含んでいることは間違いない。

個人間での無償による借地権の設定もしくは前述の無償返還の場合は所得税が課されないが、借地人(返還時は地主)の側では贈与税の対象となる。

5. 結論

以上のとおり、①法人税の解釈においても、特殊関係者間の借地契約では権利意識が低いことを理由に無償返還届の制度が認められている。さらに個人間であるならば、当然権利意識はそれ以上に希薄である。②無償返還の届出そのものも、無償返還の契約の存在が真に重要である。③個人間取引の課税においても無償返還の概念は十分に含まれている。④相続税法において本稿事案に関する取り扱いが見受けられない。これらを勘案すると、本稿事案について、契約において無償返還の定めがあることを客観的に立証できるのであれば、そこに相続税法9条を適用することは著しく合理性を欠いている。もとより借地権課税は複雑であり納税者の理解が及びにくいものである。さらに原則として登記等の必要がないので客観性が著しく乏しい。納税者にとっても、課税庁にとっても、予

め、たとえ無償返還の合意が契約で明確にされていたとしても、本稿事案の場合には贈与課税を懸念しなればならない。しかし、営利を目的とする法人の場合でさえ、それが特殊関係者間の借地契約であるならば、借地権という権利の認識が希薄であることを理由にして、無償返還届の方式による権利金の認定課税の見合わせを規定している。それから判断すると、法人よりはるかに権利意識が希薄である個人間について同等の措置が講じられない

ことは極めて不合理である。通達の構成も、相当の地代通達に法基通13-11-7のみ対応する取扱いがあるだけで、それ以外のいずれの法令通達にも所基通59-5に対応する評価規定が設けられていない。本稿事案のような場合を想定しないことにより生じた単なる不備とみられ、相続税法が本稿事案の場合の権利金相当額について、特に届出制度が設けられていないからといって、贈与税を課する明確な意思を示しているわけではないと考える。

期待せぬ課税もしくは課税機会の逸失が懸念される。法的安定性と予測可能性を担保し、公平な課税が実現されるためにも、本稿のケースについて今後取り扱いが整理されることを望むものである。(注1) 参考・平成8年6月24日判決(個人間の賃貸借契約の場合の借地権の贈与時期)、平成25年1月24日新潟地裁(使用貸借から賃貸借への変更をした場合の借地権相当額のみなし贈与) (注2) 所基通59-5 法第59条第1項に規定する「譲渡所得の基因となる資産の移転」には、借地権等の設定は含まれないのであるが、借地の返還は、その返還が次に掲げるような理由に基づくものである場合に、これを除き、これに含まれる。(1)借地権等の設定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。(以下省略)