

# 実務研究

日本税務会計学会  
平成28年9月 月次研究会



若林 俊之 [足立]

## 借地権に係る届出書等の留意点

### はじめに

借地権に係る課税に関しては、とくに権利金の認定課税の取扱い等について、権利金慣行の有無や土地の利用状況により左右される借地権の存否、使用貸借と賃貸借の分岐となる地代の額、異常な高額地代となりがねない相当の地代の取扱いなど複雑な問題点が多い。

なかでも、その提出の有無によって課税対象や財産評価額が大きく変わってくる。

### 1、各届出書等の概要

法人は時価取引が原則であるため、権利金收受のない借地契約をした場合には権利金相当額の認定課税の問題が生じる。個人間使用貸借では借地権が生じない旨定められているため、土地の賃貸借契約について使用貸借への変更等がある場合には、そこで借地権の無償返還が生じたものとみなされて、やはり借地権相当額の贈与の問題が生じる。

しかし、それぞれ次の場合に、これらの届出書等の提出により借地権の贈与に係る認定課税を回避することができる。

### 2、届出書等の存在意義

通達上の届出書等であるため、これらの提出によって課税要件が充足されるといった法的効力はない。しかし、いずれの場合も、権利金や地代といった土地の貸借に係る対価がないことから、借地権に関する明確な権利意識に乏しい同族会社間や親族間などの近い関係性での契約が大多数と見込まれる。このような関係者間の借地取引は外部からの客観性に乏しいため、その課税関係を明瞭にすることを目的とした届出制度であって、その土地の

### 3、届出書等の提出期限

これらの通達には届出書等の提出期限に関する記載はない（法人税基本通達13-1-7において「遅滞なく」の記載があるのみ）。

借地契約を開始した事業年度中やその事業年度に係る確定申告書提出時点などでの提出が考えられようが、これらの届出等が必要となる借地契約は課税関係が難解であり、契約当事者が届出書等提出の要否を判断し難い。また近親者間の閉鎖的環境で契約されることが多いため、たとえ税理士等が関与している場合であっても、その契約関係をすぐに知見できないこともある。そのため、借地契約開始後に長い期間が経過してからこれらの届出書等の提出が検討されるケースも少なくない。

### 4、届出書等の効力終了時点

提出された届出書等の効力がいつまで継続されるのかについても留意したい。原則的には、底地、借地権、建物のいずれかの所有者に異動が生じるなどして、その届出書等に係る借地契約が終了もしくは変更される時点までと考えられる。これらの届出等は地主と借地権者等の連署によってなされる意思表示であり、その契約当事者の一部が変更になるのであれば、その時点で届出書等による合意は一旦失効し、また新たな契約関係において、改めて届出書等の提出か、借地権の設定かの意思選択がされるべきである。

### 5、問題点への対応

一般的に納税者は対価を伴わない借地権課税について認識が低い。近親者間において行われる使用貸借契約などについては課税が生じる可能性すら考慮しないことも少なくない。また、法人が関与する賃貸借契約であれば、顧問税理士において土地の利用状況を確認する機会もあるが、個人間取引や、取引が記録されにくい使用貸借契約である場合には、税理士による確認すら困難な場合もある。

これらの届出書等の提出失念による損失を避けるためには、定期的に不動産の利用状況や地代の有無、登記簿謄本による所有者の確認をするなどの対応が必要となる。

上述するように、届出自体に法的効力があるわけではなく、納税者による事実関係の明示とそれを受けた課税庁との合意形成が目的と考えられる。したがって、その真実の契約関係が届出書等の内容に合致している事を客観的に立証できる状態にあるならば、契約開始から相当の期間が経過した後であっても、届出書等の提出は有効に認められるべきである。

ただし、当該借地契約等の開始後に土地や建物について相続等により所有者に異動が生ずる場合には、その相続開始前までに届出書等の提出がなされ、借地権の帰属が明確にされている必要があるであろう。ii

反対にその時点まで提出がされていない場合は、その

借地権については届出書等の提出を選択しない場合の課税状況、すなわち借地契約の開始時に借地権の発生・移転が生じているものとみなして取り扱うことが妥当となる。

しかし、こうした取扱いには問題がある。取引の客観性が乏しく、かつ届出書等の提出に明確な期間制限が存在しないため、①届出書等を提出して借地権を留保する、②届出書等を提出しないで借地権を異動させる、という二つの選択肢について、当分の間選択を保留できず、まうことになる。これでは恣意的に借地権の帰属の操作をすることが可能となってしまうため、契約内容の明瞭性を高めて課税の公平を担保するためには、取り扱いの是正が必要である。

子が地主から取得し、翌年「変更ない旨の届出書」を提出。

②数年後に父の建物を取壊し、子の建物を建築。

③父に相続が発生し、子が父の借地権を相続財産に計上しなかったため、更正処分を受けた。

④審判所の判断（抜粋：括弧書き筆者加筆）

①子は（父の建物取り壊し時点）本件土地に係る借地権の贈与があったとする贈与税の申告を一切していない。

②届出書の提出後、借地権がその土地所有者に返還されたなど、借地権が存在しないとの主張が認められるのは、（届出書による）意思表示とその意思を尊重した課税庁との関係からすれば、借地権の消滅につき贈与税の申告をする、又は、借地権の消滅の対価を土地所有者が借地権者に支払った事実が存するな

ど、借地権が存在しないことを外形上明確に示す特段の行為の存在が立証されることが必要であると解するのが相当である。（請求棄却）

前述のとおり、筆者は借地権に係る届出書等の効力は契約当事者や土地の利用状況が変更になった際に失効・再構築されるのが妥当と考える。したがって、本件のように（贈与税申告などの）積極的な借地権の異動の意思表示がないことのみをもって届出書の効力が継続しているとの判断には強い疑問がある。

建築物を取壊した時点で私法上も借地権は完全に消滅しており、納税者が積極的な意思表示をしなかったのならば、課税庁がこのときに贈与課税をするのか、使用貸借確認書の提出を求めるといった対応をすべきである。このケースでは、いわば課税庁がその対応を看過したに過ぎない。

しかし、届出書等の提出以後の契約変更等による借地権の帰属について明瞭性を欠いた場合のリスクを認めるべきは、借地権の異動の意思表明がないことのみをもって届出書の効力が継続しているとの判断には強い疑問がある。

要する借地契約が発覚した場合、事実関係が届出書等の提出条件に合致していれば原則として届出書等の後日の提出は認められるため、改めて提出を検討する必要がある。

平成27年以降、相続税の申告や相談の取扱い件数は増加しているはずである。これらの届出書等の提出の有無で相続財産が大幅に変わってくる可能性も高い為、相続対策の一環としても、今一度土地の利用状況については確認が必要である。

i この点について述べたものとして、武田昌輔ほか「借地権課税の研究 日税研論集第2号」1986 日本税務研究センター 7頁

ii 参考：平成9年2月17日 裁判（TAININS・FOI3-1008）