書の提出」の有無によっ そのことが「無償返還届出 民法上は使用貸借であり、

て、その使用借権の評価を

か」という問題である。

借地権ありと考えるか否

もされていない)の場合に、地の無償返還届出書の提出

の貸借対照表に借地権の計

権利金の授受はなく、会社

上はないことに加えて、土

方が法人であるとしても、

このような場合、例え一

おむね二点にあるのではなのであろうか。それは、お

いかと考える。

りで、これのゼリーので 性に従い行われるべきであ る取引と同様の経済的合理

るので、土地の使用につき

は「すべて第三者間におけ決は、法人と個人間の取引

裁決(注3)で、この

分かれ、実務に混乱がある

なぜ、このように意見が

問題の検討

額で評価するのが(財

一つは、

平成15年5月19

われる。」「土地の使用貸借

に使用貸借している宅地 左右しないから、当該法人

されていることである。こ

れには、二つの裁決があ

に満たないときは、

には権利金の認定課税が行に満たないときは、基本的

もかく誤解に基づき裁決が

する地代の額が相当の地代受せず、しかも、その収受通常収受すべき権利金を収

一点目は、その結果はと **裁決に対する誤解** 

借地権はなく自用地



## 借地権の課税実務からの疑問点 **-理解されにくい「個人・法人間で使用貸借している場合」の考え方―**

## はじめに

地権の有無、すなわちその 財産の考え方」である。 場合の土地の評価及び相 使用貸借している場合の借 税理士間で意見が分かれる にわたるが、その中でも、 が「個人・法人との間で についての相談は、多 法人との間の使用貸借に 借地権の課税上の取り

キストや各種セミナーの資 が示され、更に、市販のテ の扱いとは若干異なる見解 ついては、過去の裁決等に 料でも異なる意見が示され 相続税の課税実務

が所有する土地を同族会社

具体的には、「被相続人

問題の所在

.無償で使用させている事

(当該同族法人との間に

に基づく土地の貸付けにつ

いては、法人税基本通達13

解のないように丁寧に説明 している専門家により、 理士が迷うことは当然かもていることから、現場の税 こている専門家により、誤との点については、精通 しれない。

判断と思われる (注2)。 価基本通達25)、相続稅 税務調査を含む課税実務の価基本通達25)、相続税の 資料が未だ散見されること から今回改めて相続税課税 問を感じる質疑やセミナー も多くの税理士に理解され されたものが既に発表され 実務上の観点から整理する ているとは言えず、逆に疑 ているが(注1)、必ずし 貸借をした土地は、税務署 に無償返還の届出をしない この意見は、法人と使用

借地権の認定課税を受けた どうかにかかわらず借地権実際に認定課税を受けたか 限り、貸付時の土地に係る り、無償返還の届出がない―1―7の取り扱いによ が存する」とする意見があ ことと取り扱われるから、 このことは法人税課税のみ

明がないことから、 限り、土地の賃貸借と扱う 行う税理士は混乱してい とに加え、論者も十分な説 も現実にそのような扱いを ない。)とかけ離れたもの していないと考えられるこ であり、課税実務にあって ものが賃貸借となることは うな扱いは一般の取引慣行 る)というもので、このよ 貸借に引き直すことができ (通達により使用貸借を賃 (使用貸借として契約した

いる。る。」という判断を示して税においても同様であ としての借地権の評価を要 いのであるから、相続財産 相当であり、土地の無償返 貸借であっても税法上借地 被相続人が法人の土地を使 月10日の裁決(注4)で、 ならず、相続税・贈与税課 還届出書が提出されていな ある本件においては、使用 用貸借していることを認定 した上で、貸地人が法人で が存在すると認めるの

昭和55年の改正法人税基の説明はない。 税することが許されるのか ある借地権に引き直して課 法上の使用貸借が賃貸借で 書がないことによって、民で定められた無償返還届出 れるか、また、なぜ同通達設定等」に使用貸借が含ま すると判断している。 へ税基本通達の「借地権の いずれの裁決も、なぜ法

下、無償返還届出書は当事あり得るという考え方の変更して、使用貸借取引も 経済人」的発想から真逆に 本通達は従来の「法人= 者間のあいまい権利関係 純

の場合も認定課税の対象と 係が律せられるのであり、 約に引きなおされて課税関 ない限り、第三者間で通 る場合には、特別の事情が の当事者の一方が法人であ なる」とし「土地貸借契約 取り交わされる土地貸借契

もう一つは、平成16年9

が 明する。 なかった部分をもう少し説

れた。」と取扱いが新設さ とは別に後段に「使用貸借 の取扱いが新設され、これ の無償返還届出があるとき 和55年の改正で、前段に せた場合についても同様と により他人に土地を使用さ 「借地権の設定等」の場合 昭

緯については、解説 使用貸借がないとはいえな え、現実問題として土地の 同士あるいは一方当事者と5)によると「たとえ法人 する借地取引であるとはい との 13 1 -7後段の経

のでないとしている。 用貸借を賃貸借とするとい より届出書の有無により使 った権利関係を左右するも これらの裁決例は、次の ールとしたもので、もと

②で説明する同通達のこの を行う税理士に混乱は与え なく出されたもので、実務 ような趣旨を理解すること たことは無理もない。

であり、上記裁決が理解し 人税基本通達の誤った理解 二点目は、昭和55年の法 通達の誤った理解 昭和55年の法人税基本

他方、13-1-7は、を明らかにした。 基本通達は、13-1-2、 借の場合は含まれないこと 権設定等」に土地の使用貸 13-1-3の「土地の借地 昭和55年改正後の法人税

あるのかは、もっぱらそのるのか、賃貸借で借地権が の有無によって左右されるり、それが無償返還届出書 取引の経緯、内容や事実を ものではない。 ということを前提としてお 定に基づいて判断し、当該 正確に把握して、民法の規 その貸借が使用貸借であ

注1) 吉本覚、 参考文献等] 「当事者の一方が法人であー)吉本覚、小林栢弘著

土地を評価することとな

いて(1)国税速報第65係る相続税の課税関係につ る場合の の土地の使用貸借に 明確化しようとする単なる

【麹町】

も、土地の

務上もその当事者の意図するところにしている。 がないということを十分承について借地借家法の適用には、当事者としてもこれ り得るという立場に立っ ろである。このような場合 ことを条件に、同じく相当 地を返還する旨を届け出る が税務署長に対して将来借 て、これについても当事者 人の場合にも使用貸借があ -1-7) においては、法である。そこで、本通達(13 関係を処理することが自然 な事例も見受けられるとこ ン地代に認定が行われる<br />
に

利関係の明確化、権利関係あるが、これはあくまで権あるが、これはあくまで権あるが、これはあくまで権い。」とある。

〔注4〕「TAINS F0-

まとめ

らず、使用貸借もあり得る 法人税基本通達は、土地の して取引があると考えてお 経済人であることを前提と あっては、従来のような純 貸借に係る法人との取引に 以上の考察から、現行の 場合には、 あることに留意すべきであ 法や借地借家法の借地権で 前提としているのは旧借地合の財産評価基本通達25が あくまで、評価を行う場

あり(注8)、裁決の判断務の考え方を捉える必要が庁の主張を検討した上で実 意する必要がある。 く、その基礎となる事実関 係を正確に把握して、課税 (結論)が必ずしも課税庁 また、裁決等を参照する 結論だけでな

せて明らかにされているの課税は行われないことが併とどめ、借地権利金の認定 である。」とある。 さらに、「この場合で

30年5月21日)、(3)第6

(2) 第6510号 (平成

決及び通達の改正経緯等を 日)この論文は、判決や裁 512号(平成30年6月4 02号(平成30年3月19日)、

務上当該土地の契約関係が行われるからといって、税 使用期間にわたり土地所有 て相当の地代の認定課税が が課税対象になる (地代) を評価し い。単に、土地の 心とみなされるわ 地の契約関係が 使用貸借につい にすぎないこと いるフローの経 (注2) 「相続税の疑問と解 実務に近い考え方である。 詳しくは論文を参照された 本稿ではこの考え方を参考 文であり、特に相続税課税 詳細に検討した卓越した論 に簡潔に整理しているので

けではない。 賃貸借契約と

注3)「TAINS J65-4 45 されている。 税実務に沿った考え方を示 著) (ぎょうせい) は、課 説」437頁(岩下忠吾

て、これが調 済的利益(数

というもの

(注5)「法人税基本通達逐条 解説 十一訂版」(税務研 3 究会出版局) 1457頁以

(注6) 平成16年裁決は「T (注7) 国税庁の通達改正当 9」。また、東京地裁令和 5年1月26日判決参照 証言している。渡辺淑夫著 時の担当者も「土地の無償 法律関係を左右しない」と 返還の届出書の有無は本来 AINS F0-3-税務弘報VOL36№10 178頁から179頁、

のである

(注7)。

し権利関

係を左右しないも

使用貸借であるのか賃貸借届出書の有無は本来的には

契約であるのかの設定ない

の確認のためであり(平成

16年7月8日裁決(注6)、

(注8) 税理士会のセミナー いる(「TAINS Z2 は相当でない」と判断して の負担があると取り扱うの とのみを理由として借地権 の無償返還届出書がないと 裁判決は、「形式的に土地 央経済社)参照 平成18年1月24日大阪高 0277」参照)。

達始末記)」140頁(中

「通達のこころ(法人税通

借事例」であったり、昭和 借事例の中には、実際は 等で良く引用される使用貸 引用する場合には注意が必 55年以前の事例などがあり 一使用貸借の名の下の賃貸