

Vol.61



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

権利金の授受のない借地に係る借地権の存否と土地所有者との共同売却に係る売却代金の配分

事例 甲の父は、昭和42年、都内に所有する2,400㎡の土地（以下「本件土地」という。）につき、甲の父が株式を100%所有し代表を務めるA社との間で借地契約（以下「本件借地契約」という。）を締結した。A社は、本件土地の一部にクラブハウス兼打席場（以下「本件建物」という。）を建築し、ゴルフ練習場を開設した。本件借地契約における地代は、近隣の借地地代とほぼ同水準であるが、借地契約締結に際して権利金の授受は行っていない。また、これまで無償返還に係る税務上の届出を行った事実はない。このため、A社に対する過去の税務調査において、借地権に係る受贈益を認識すべきとの指摘を受けたことがあったが、更正の除斥期間の適用により、結果として受贈益の認定課税は行われなかった。

平成元年に甲の父が死亡し、甲が本件土地とA社株式を相続した。相続税申告に際して、本件土地を底地権割合30%で評価し、また、A社株式を、本件土地の借地権割合70%に相当する額を含めた純資産価額で評価したところ、税務当局より、本件建物に係る敷地を除いた部分については、賃借権割合10%の雑種地として評価すべきとの指摘を受け、修正申告を行った。結果として、本件建物に係る敷地部分に関して、土地を底地権割合で評価し、借地権部分をA社株式の純資産価額に含めて評価したことが是認された。

この度、A社が経営するゴルフ練習場を閉鎖し、本件土地に賃貸マンションを建設するために、甲とA社とでマンション開発業者に現況のまま共同売却することとなった。甲とA社は、完成後のマンションを買い取り、賃貸の用に供する予定である。本件土地の共同売却に当たっての売却代金の配分はどのようにすべきであろうか。また、甲並びにA社につき、租税特別措置法上の買換特例適用の可否について確認したい。

回答 本件土地の賃借人であるA社は、本件建物に係る敷地部分については借地権に相当する権利、その他の部分については賃借権に相当する権利を有しているものとして、売却代金の配分を行うべきである。また、A社と甲は、いずれも、買換特例を適用することができる。

検討 1. 借地権の存否についての判断

(1) 相続税法上の借地権の存否

相続税法における借地権は、借地借家法に規定する借地権と同義と解されている（相法23、財産評価基通9(5)）。借地借家法における借地権とは、建物の所有を目的とする地上権又は土地の賃借権をいう（借地借家法2-1）。本定義中の「建物の所有を目的とする」というのは、借地人の借地使用の主たる目的が、その借地上に建物を建築し、これを所有することにある場合を指し、建物の所有が従たる目的に過ぎない場合には、「建物の所有を目的とする」ことにはならない（最判昭和42年12月5日）。ゴルフ練習場として使用する目的でされた土地の賃貸借につい

ては、建物の所有が主たる目的であるとはいえないことから、借地権の存在が否定される民事判断が下されることもある（最判昭和49年10月25日）。また、不動産登記法上、打席場部分について、打球を飛ばす開放部以外の三方に周壁がない場合には建物と認定されない場合（不動産登記規則111）や、一部に建物がある場合でも、建物敷地以外の土地の利用を主とし、建物はその付随的なものに過ぎないと認められるときは、その全部を一団として雑種地とされる場合（不動産登記事務取扱手続準69七）もあり、借地権の前提となる建物の存在や宅地性が否定されることも考えられる。

本事例の相続税申告において、いかなる理由で、本件建物の敷地部分に係る借地権の存在が認められたのか、詳細は不明であるが、本件建物の堅固性・独立性、家屋登記の有無、土地の登記地目などを総合的に勘案した上での税務当局の判断であったものと推察される。

(2) 所得税法・法人税法上の借地権の存否

所得税法における借地権は、建物又は構築物の所有を目的とする地上権又は賃借権をいうとされており（所法33①、所令79）、構築物の所有を目的とする地上権又は賃借権を含めている点において、借地借家法又は相続税法における借地権の範囲よりも広い。また、法人税法における借地権は、地上権又は土地の賃借権をいうとされており（法令137）、建物の所有を目的とする借地借家法又は相続税法上の借地権や、建物又は構築物の所有を目的とする所得税法上の借地権よりも広い概念である。

本事例におけるA社に対する税務調査において、借地権に係る受贈益を認識すべきとの指摘を受けたのが、本件土地全体なのか、本件建物に係る敷地部分なのかは不明であるが、いずれにしても、法人税法上は、A社において、本件土地に係る借地権が存在するものとして取り扱うべきことを指摘している。

2. 借地権の設定に際しての課税関係

(1) 土地所有者である甲の父に対する権利金の課税関係

建物若しくは構築物の所有を目的とする地上権若しくは賃借権（以下「借地権」という。）の設定のうち、その対価として支払を受ける金額が、その土地の価額の2分の1に相当する金額を超える場合には、資産の譲渡があったものとみなされ、譲渡所得に対する所得税が課税される（所法33①、所令79）。また、借地権の設定のうち、その対価として支払を受ける金額が、その土地の価額の2分の1に相当する金額以下である場合には、不動産の貸付けによる所得とされ、不動産所得に対する所得税が課税される（所法26）。しかしながら、本件借地契約の締結に際しては、権利金の授受がなされなかったことから、借地権の設定の対価として支払を受けた金額、すなわち、譲渡所得・不動産所得に係る収入金額がなく、所得税が課税されることはない。

(2) 土地賃借人であるA社に対する借地権に係る受贈益の認定

土地賃借人であるA社は、本件借地契約の締結に際して、権利金の支払がなく、相当の地代の支払も、無償返還の合意・届出もなされていないことから、本件土地の全部又は本件建物の

敷地部分に借地権の設定がなされていることを前提に、権利金相当額の受贈益があったものとして受贈益に係る認定課税がなされることとなる（法法22②）。

本事例においては、本件借地契約の締結により、A社に対して権利金相当額の受贈益に係る認定課税がなされる状況にありながら、結果として、課税されることなく現在に至っていると解釈することができる。

3. 本件土地の共同売却時の売却価額の配分と買換特例適用の可否

(1) 借地権の存否と共同売却時の売却価額の配分
ゴルフ練習場用地に係る借地権について、借地借家法上は、これを否定する考え方があるものの、本事例においては、法人税法上、借地権に係る受贈益に対する認定課税がなされる状況に置かれ続けていたこと、さらに、相続税申告において、A社に本件建物の敷地の用に供する部分に係る借地権が存在すること、その他の部分については、賃借権が存在することを前提に評価が行われていることを考え合わせると、権利金の支払がなされていないが、A社に本件建物部分に係る借地権並びに本件建物以外の部分に係る賃借権が存在すると考えるべきであろう。したがって、本件土地の共同売却に当たっては、本件建物の敷地の用に供される部分については、A社が借地権相当額の売却を行い、土地所有者甲が本件建物の敷地の底地相当額、本件建物の敷地に供される部分以外の土地については、A社に賃借権が存在するとの前提で、売却価額の配分をすべきものとする。

(2) 買換特例適用の可否

① 土地所有者である甲の買換特例適用の可否

土地所有者である甲が所有する底地並びに土地については、既成市街地等内にある土地等の中高層耐火建築物等の建設のための買換特例（既成市街地等にある土地等の中高層の耐火共同住宅の建設のための買換え）（措法37の5①二）の適用が考えられる。

② 土地賃借人であるA社の買換特例適用の可否

本件土地が、密集市街地における防災街区の整備の促進に関する法律3条1項に規定する防災再開発促進地区内にある場合には、A社が保有する借地権並びに本件建物は、密集市街地における防災街区の整備促進のための買換特例（措法65の7①八）の適用が考えられる（既成市街地等の地域内における特定建物を建築するための買換特例等は平成23年度税制改正によって廃止されている）。買換特例の適用がない場合には、本件借地権並びに本件建物の売却に際しては、借地権の受贈益に相当する額を含めた課税所得が発生することとなる点に留意する必要がある。

注) 内容は、平成26年1月1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。