

Vol.79

今回は 資産税

相談事例  
紹介

# 会員相談室

松本 好正 (麻布支部・面接相談)



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

※ご利用の際は、事前に東京税理士会ホームページ(会員専用ページ)の「会員相談室のご案内」をご覧ください。

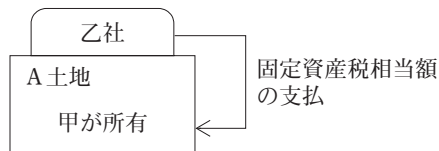
## 個人が法人のために借地権を設定した場合の貸付地及び借地権の評価

**事例** 乙社は、乙社の代表者甲が所有するA土地を借り受けて、そこに店舗を建築して営業を続けているが、乙社が甲に支払っているA土地の地代額は固定資産税相当額である。

土地の貸借を始めた当時(昭和46年1月)、その地域には既に借地権の設定に伴い権利金を授受する取引慣行があったようであるが、乙社と甲の間では、権利金の授受は行われず、また、契約書がないため、将来、土地を無償で返還するなどの合意があったか否かは不明である。

また、昭和55年12月の法人税基本通達の改正に伴う「土地の無償返還の届出書」も所轄税務署に提出していない。

このような場合において、土地所有者甲に相続が発生したときには、A土地の相続税評価額はどのように算定すべきか。



**回答** 昭和46年1月、乙社が甲から建物を所有する目的でA土地を借り受けて、その上に建物を建築した時点において、乙社と甲の間において権利金の授受が無かったことから、乙社は甲から借地権の贈与を受けたと捉えるのが相当であり、結果として実際には、課税(乙社に対する借地権相当額の受贈益課税)が行われず、認定課税の除斥期間を経過してしまつたと見るのが相当と考える。

なお、昭和55年に借地権に関する法人税法上の取扱いが改正され、旧借地契約のうち、一定の要件を満たす場合には、「土地の無償返還に関する届出書」を後追いで提出することができるが、本事例の場合は、その要件を満たしていないので当該届出書を提出することはできない。

したがって、現状では、甲が所有するA土地に乙社のための借地権が設定されていると認められることから、甲が所有する土地のA土地の相続税評価額は、貸宅地として、自用地×(1-借地権割合)により計算すべきである。

一方で、乙社が有する借地権は、借地権設定当時において取得した原始的な普通借地権であり、支払地代の額が相当地代の額に満たない場合に生じる自然発生的な借地権とは異なることから、当該借地権の相続税評価額は、自用地価額×借地権割合により計算することになる。

### 検討 1 使用貸借に係る土地の評価(個人の場合)

現行取扱い上、個人間で建物等の所有を目的として土地の使用貸借契約(注)が締結されたとしても、使用貸借通達1により、土地の使用貸借に係る権利の価額は0と評価され、一方で、その土地は自用地として評価されることになる。

しかしながら、この使用貸借通達の適用があるのは、個人間の土地の貸借の場合に限られており、取引当事者の一方又は双方が法人である場合における土地の使用貸借については、使用貸借通達の適用はなく、法人税の取扱いに準拠して取り扱われることになる。

ちなみに、個人が法人に対して借地権を無償で設定したとしてもみなし譲渡課税の対象とはならないので甲についての課税は発生しない(所基59-5)。

(注) 使用貸借

使用貸借とは、民法第593条に規定される契約をいい、例えば、土地の所有者と借受者との間において、対象となった土地の公租公課に相当する金額以下の金銭等の授受があるにすぎないものはこれに該当し、一方、当該土地の借受について地代の授受がない場合でも権利金その他地代に代わべき経済的利益の授受のあるものはこれに該当しない。

### 2 法人が使用貸借により土地を第三者に貸付けた場合

法人税法では、法人が自己の所有する土地を建物所有

目的で第三者(法人又は個人)に貸し付けた場合(すなわち第三者のために借地権を設定した場合)において、通常収受すべき権利金その他の一時金を収受せず、かつ、収受する地代の額が相当の地代の額(その土地の価額(時価)の6%相当額の地代)に満たないときは、下記の算式により計算した借地権の価額に相当する金額を借地人等に対して贈与(借地人が当該法人の役員又は使用人であれば給与、法人であれば受贈益)したものとして借地権の認定課税が行われる。

(算式)

$$\text{土地の通常の取引価額} \times \left(1 - \frac{\text{実際の地代年額}}{\text{相当の地代年額}}\right)$$

(注) なお、上記算式により計算した金額が通常収受すべき権利金の額を超えることとなった場合には、当該通常収受すべき権利金の額を認定課税の金額の限度とする。

### 3 土地の無償返還に関する届出書を提出する場合の取扱い

実務上の問題として、同族会社の代表者が所有する土地を同族会社に貸付けた場合において、その賃貸借契約において契約期間の満了の際は土地を無償で返還することと約定するのであれば、賃貸借契約の際に権利金を収受する必要がないのは、一般的には理解できることであり、このような場合、権利金の授受がないのは当然とも考えられる(一方で、賃貸借期間中は、使用料として、権利金にかわる相当の地代額を支払う必要があることも当然なことと考えられる)。

そこで、このような特殊関係にある土地の賃貸借について、原則的な取扱い(権利金の認定課税)との調整を図る必要が生じ、昭和55年12月25日付で法人税基本通達が改正され同通達13-1-7(権利金の認定課税の見合わせ)の取扱いが創設された。これによれば、法人が所有する土地に借地権の設定を行って他人に使用させた場合において(個人が所有する土地に借地権を設定し、法人に使用させた場合も同様)、通常収受すべき権利金その他一時金を収受せず、かつ、支払われる地代の額も相当の地代に満たない場合であっても、下記に掲げる要件をいずれも満たしていれば、権利金の認定課税を行わず、相当の地代と実際に授受している地代の差額について認定課税することとされた。

- (1) 借地権の設定等の際に権利金を収受していないこと又は特別の経済的利益を受けていないこと
- (2) 借地権の設定等に係る契約書において、将来、借地人等がその土地を無償で返還する旨が定められていること
- (3) その旨を土地等の所有者及び借地人等との連名の書面(「土地の無償返還の届出書」)により、遅滞なく土地等の所有者の納税地の所轄税務署長(国税局の調査課所管法人にあっては、所轄国税局長。)に届け出ていること

そして、本通達(法基通13-1-7)の経過取扱いとして、本通達の制定前に行った借地権の設定等により他人に土地を使用させている場合には、なお、従前の例によるが、本通達の制定後、本通達の取扱いの適用を受けることとして遅滞なく「土地の無償返還に関する届出書」を提出したときは、これを認めることとされた(昭和55年直法2-15経過取扱い)。

そこで、経過的な取扱いの適用について整理すると次のとおりである。

上記の要件のうち、(1)については、何らかの権利金等の支払いを行っていれば法人の帳簿に記載されることになるし、保証金等を地主が無利息で預かっている場合も同様であるので比較的確認はしやすい。

(2)の要件については、その確認が難しい場合が多い。それは、数十年前に成立した土地の賃貸借について、オーナーと同族会社との間で契約書を交わしているケースは少なく、また、仮に契約書を作成していたとしても紛失しているケースが多々見られるからである。(2)の要件は、契約書によって当事者の意思を確認することにあるから、これらの証拠書類がなければ、借地権を贈与するつもりだったか、借地権の無償返還を前提として貸借したのか判断することができない。

また、その当時(借地権の設定当時)、権利金を授受する取引慣行があったかという点も判断が難しいが、当時の路線価図等が参考になるであろう。

(3)の要件について、本通達で規定する遅滞なく提出するという意味は、原則的には借地権の設定等があった後、最初に到来する確定申告の期限までに提出することになる。

しかし、土地の無償返還の届出書は、借地権の有無を土地所有者が後から恣意的に変えることができないようにするのが目的であるから、土地の貸借にあたり、権利金等の一時金を収受しておらず、当事者の意思を反映した契約書において将来土地を無償返還する旨が約定されていて、これまで、そのとおりに課税関係が構築されているのであれば、弾力的に取扱われている。

実務的にも、税務調査の際、後から「土地の無償返還の届出書」を提出しても認められたという話を聞く。

### 4 甲が所有するA土地の相続税評価額

甲が所有するA土地の相続税評価額の査定にあつては、法人税基本通達13-1-7(権利金の認定課税の見合わせ)に規定する前記(1)~(3)の要件を満たしているか否かが重要であるが、下記のとおり、(2)及び(3)の要件を満たしていないことから、後から、「土地の無償返還の届出書」の提出することはできず、したがって、乙社は本通達の改正前の取扱いのとおり借地権を有していると評価すべきである。

したがって、甲が所有しているA土地は、貸宅地として評価すべきである。

また、乙社が所有する借地権とは、土地の貸借を始めた時からの借地権であつて、原始的に取得したものと考えられるので、支払地代の額が相当地代の額に満たない場合に生じる自然発生的な借地権とは異なり、借地権の評価額は、自用地価額×借地権割合により計算することになる。

### 法基通13-1-7 (権利金の認定見合せ)

法人が借地権の設定等により他人に土地を使用させた場合(権利金を収受した場合又は特別の経済的利益を受けた場合を除く。)において、これにより収受する地代の額が13-1-2に定める相当の地代の額に満たないとき(13-1-5の取扱いの適用があるときを除く。)であっても、その借地権の設定等に係る契約書において将来借地人等がその土地を無償で返還することが定められており、かつ、その旨を借地人等との連名の書面により遅滞なく当該法人の納税地の所轄税務署長(国税局の調査課所管法人にあっては、所轄国税局長。以下13-1-14までにおいて同じ。)に届け出たときは、13-1-3にかかわらず、当該借地権の設定等をした日の属する事業年度以後の各事業年度において、13-1-2に準じて計算した相当の地代の額から実際に収受している地代の額を控除した金額に相当する金額を借地人等に対して贈与したものと取り扱うものとする。

使用貸借契約により他人に土地を使用させた場合(13-1-5の取扱いの適用がある場合を除く。)についても、同様とする。

(注1) 本文の取扱いを適用する場合における相当の地代の額は、おおむね3年以下の期間ごとにその見直しを行うものとする。この場合において、13-1-2の(注)1中「借地権の設定等の時」とあるのは「当該事業年度(その事業年度が連結事業年度に該当する場合には、当該連結事業年度)開始の時」と読み替えるものとする。

(注2) 当該法人が連結納税基本通達16-1-7《権利金の認定見合せ》の取扱いによる届出を行っていた場合についても、本通達の適用がある。

(注) 内容は、平成28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。