

論壇

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

借地権の課税上の取り扱いについては、多岐にわたるが、中でも、税理士間で意見が分かれるのが「個人・法人との間で使用貸借している場合の借地権の有無、すなわちその場合の土地の評価及び相続財産の考え方」である。

法人との間の使用貸借については、過去の裁判等において、相続税の課税実務の扱いとは若干異なる見解が示され、更に、市販のテキストや各種セミナーの資料でも異なる意見が示され

問題の所在

具体的には、「被相続人が所有する土地を同族会社に無償で使用させている事例(当該同族法人との間に権利金の授受はなく、会社の貸借対照表に借地権の計上はないことに加えて、土地の無償返還届出書の提出もされていない)の場合に、借地権ありと考えるか否か」という問題である。

このような場合、例えば一方が法人であるとしても、民法上は使用貸借であり、そのことが「無償返還届出書の提出」の有無によって、その使用借権の評価を左右しないから、当該法人に使用貸借している宅地は、借地権はなく自用地面積で評価するのが(財産評

ていることから、現場の税理士が迷うことは当然かもしれない。

この点については、精通している専門家により、誤解のないように丁寧に説明されたものが既に発表されているが(注1)、必ずしも多くの税理士に理解されているとは言えず、逆に疑問を感じる質疑やセミナー資料が未だ散見されることから今回改めて相続税実務上の観点から整理することとしたい。

1―7の取り扱いにより、無償返還の届出がない限り、貸付時の土地に係る借地権の認定課税を受けたことと取り扱われるから、実際に認定課税を受けたかどうかにかかわらず借地権が存する」とする意見がある。

この意見は、法人と使用貸借をした土地は、税務署に無償返還の届出をしない限り、土地の貸借と扱う(通達)により使用貸借を賃借に引き直すことができる」というもので、このよう

な扱いは一般の取引慣行(使用貸借として契約したものが賃借となることではない。)とかけ離れたものであり、課税実務にあっても現実にはそのような扱いをしていないと考えられることに加え、論者も十分な説明がないことから、実務を行う税理士は混乱している。

もう一つは、平成16年9月10日の裁判(注4)で、被相続人が法人の土地を使用貸借していることを認定した上で、賃借人が法人である本件において、使用貸借であっても税法上借地権が存在すると認めるのが相当であり、土地の無償返還届出書が提出されていないのであるから、相続財産としての借地権の評価を要すると判断している。

問題の検討

なぜ、このように意見が分かれ、実務に混乱があるのでしょうか。それは、おむね二点にあるのではないかと考える。

① 裁判に対する誤解

一点目は、その結果はともかく誤解に基づき裁判がされていることである。これには、二つの裁判がある。一つは、平成15年5月19

日裁判(注3)で、この裁判は、法人と個人間の取引は「すべて第三者間における取引と同様の経済的合理性に依り行われるべきである」として、土地の使用につき通常收受すべき権利金を収受せず、しかも、その收受する地代の額が相当の地代に満たないときは、基本的には権利金の認定課税が行われる。土地の使用貸借

の場合も認定課税の対象となる」とし「土地貸借契約の当事者の一方が法人である場合には、特別の事情がない限り、第三者間で通常取り交わされる土地貸借契約に引きなおされて課税関係が律せられるのであり、このことは法人税課税のみならず、相続税・贈与税課税においても同様である」という判断を示している。

もう一つは、平成16年9月10日の裁判(注4)で、被相続人が法人の土地を使用貸借していることを認定した上で、賃借人が法人である本件において、使用貸借であっても税法上借地権が存在すると認めるのが相当であり、土地の無償返還届出書が提出されていないのであるから、相続財産としての借地権の評価を要すると判断している。

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

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

この13―1―7後段の経緯については、解説(注5)によると「たとえ法人同士あるいは一方当事者とする借地取引であるとはいえず、現実問題として土地の使用貸借がないとはいえないし、また、現にそのよう



渡邊定義 [麹町]

な事例も見受けられるところである。このような場合には、当事者としてもこれについて借地借家法の適用がないということに十分承知しているのであるし、税務上もその当事者の意向を尊重してはしたがって課税関係が処理することが自然である。そこで、本通達(13―1―7)においては、法人の場合にも使用貸借があり得るという立場に立つて、これについても当事者が税務署長に対して将来借地を返還する旨を届け出ることを条件に、同じく相当の地代に認定が行われるに

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

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

この13―1―7後段の経緯については、解説(注5)によると「たとえ法人同士あるいは一方当事者とする借地取引であるとはいえず、現実問題として土地の使用貸借がないとはいえないし、また、現にそのよう

まとめ

以上の考察から、現行の法人税基本通達は、土地の貸借に係る法人との取引にあっては、従来のような純粋な貸借であることを前提として取り扱われるべきである。また、裁判等を参照する場合にも、結論だけだけでなく、その基礎となる事実関係を正確に把握して、課税の主張を検討した上で実務の考え方を捉える必要がある。(注8)、裁判の判断の考え方は、必ずしも課税庁の考え方ではないことに注意する必要がある。

また、裁判等を参照する場合にも、結論だけだけでなく、その基礎となる事実関係を正確に把握して、課税の主張を検討した上で実務の考え方を捉える必要がある。(注8)、裁判の判断の考え方は、必ずしも課税庁の考え方ではないことに注意する必要がある。

また、裁判等を参照する場合にも、結論だけだけでなく、その基礎となる事実関係を正確に把握して、課税の主張を検討した上で実務の考え方を捉える必要がある。(注8)、裁判の判断の考え方は、必ずしも課税庁の考え方ではないことに注意する必要がある。

「参考文献等」
〔注1〕吉本寛、小林栢弘著「当事者の一方が法人である場合の土地の使用貸借に係る相続税の課税関係について」(1)国税速報第65

02号(平成30年3月19日)、(2)第6510号(平成30年5月21日)、(3)第512号(平成30年6月4日)この論文は、判決や裁判及び通達の改正経緯等を詳細に検討した卓越した論文であり、特に相続税課税実務に近い考え方である。本稿ではこの考え方を参考に簡潔に整理している。詳しくは論文を参照された。

〔注2〕「相続税の疑問と解説」437頁(岩下忠吾著(ぎょうせい))は、課税実務に沿った考え方を示されている。
〔注3〕「TAINS J 65-4-45」
〔注4〕「TAINS F01-3-303」
〔注5〕「法人税基本通達逐条解説 十一訂版(税務研究会出版局) 1457頁以下」
〔注6〕平成16年裁判は「TAINS F03-099」また、東京地裁令和5年1月26日判決参照。
〔注7〕国税庁の通達改正当時の担当者も「土地の無償返還の届出書の有無は本来法律関係を左右しない」と証言している。渡辺淑夫著「税務弘報VOL.36 No.10」178頁から179頁、
「通達のこと(法人税通達始末記)140頁(中央経済社)参照
平成18年1月24日大阪高裁判決は「形式的に土地の無償返還届出書がないことのみを理由として借地権の負担があると取り扱うのは相当でない」と判断している(TAINS Z256-10277参照)。
〔注8〕税理士会のセミナー等で良く引用される使用貸借事例の中には、実際は「使用貸借の名の下に賃借事例」であったり、昭和55年以前の事例などがあり引用する場合には注意が必要である。