

## ～税務のチェックポイント Q&A 4～

本メルマガは山下税理士に日常業務の中から「間違いやすい・見落としがちな」税務のチェックポイントをQ&A形式でご寄稿頂いたものになります。ぜひご参考になさってください。

### 『質問』

#### 定期借地権に係る地代と法人税法上の借地権価額

##### 《内容》

A社は、同族会社の中小企業であり、社長甲氏個人が所有する土地に、平成5年に建物（鉄骨造り、耐年31年適用）を建て、建物所有を目的とする期間50年の定期借地権（以下「定期借地権」といいます。）設定契約を結んでいます。その契約書中に双方の合意に基づき30年以上を経過した後に定期借地権を消滅させて、本件土地を譲渡することができることと定めており、また、税務上における借地の無償返還の届け出を提出せずに、相当の地代以下の地代を支払うこととして今日に至っています。

今後この土地の底地がA社に譲渡される予定ですが、この底地の譲受けの際に借地権受益が認定されるか否か教えてください。

なお、底地譲受け時の土地の更地価額(時価)は1,000万円、相当の地代の年額が50万円(過去3年間の相続税評価額の平均額の6%相当額)、実際に授受している地代の年額を20万円、通常の借地権割合を50%と仮定し、A社は、借地権の資産計上は行っていません。

### 『答』

ご質問の事項は、その土地の価額の評価等個別具体的な事実認定を踏まえて判断される事項でありますので、一般論としては、次のように考えられます。

1 定期借地権については、税務上は財産評価についての取扱いは定められています（財評基通27-2定期借地権等の評価）が、譲渡などに関しましては、特に定められた取扱いがありません。しかし、定期借地権であっても税務上の取扱いは、通常の借地権等の場合と異なるところはないと考えます。

2 借地権の設定に当たり、通常、権利金等の一時金を授受する取引上の慣行がある地域であっても、権利金に代えて相当の地代を授受すれば、その土地取引は正常な取引条件で取引されたものとされます（法令137）から、権利金の認定課税は行われません。

3 一方、借地権の設定等により土地を使用させた場合において、これにより収受する地代の額が法人税基本通達 13-1-2 に定める相当の地代の額に満たないときは、無償返還の届出がされている場合を除き、次の算式により計算した金額（通常収受すべき権利金の額を限度とします。）から実際に収受している権利金の額及び特別の経済的な利益の額を控除した金額を借地人等に対して贈与したものと取り扱われます（法基通 13-1-3）。

土地の更地価額×（1 - B/A）

A……法人税基本通達 13-1-2 に定める相当の地代の年額

B……実際に収受している地代の年額

4 ご質問における A 社が実際に支払っている地代の年額は 20 万円ということですので、相当の地代（年額 50 万円）に満たないこととなります。このように実際に収受している地代の年額が相当の地代に満たない場合には、その満たない地代の額に対応する借地権価額が実質的に A 社に帰属することになり、借地権価額は、1,000 万円×（1-20/50）= 600 万円と計算されます。なお、通常の借地権割合を乗じた 500 万円を超えることから、500 万円となります。

しかし、A 社においては、既に、借地権を設定時の贈与（時効取得）により取得しているものと認められますので、今後の底地取得によって、改めて借地権の贈与を受けるものになるとは考えられません。

#### （解説）

1 定期借地権は、借地借家法で平成 4 年 8 月 1 日から施行された制度ですが、定期借地権には、（1）一般定期借地権（存続期間 50 年）、（2）建物譲渡特約付借地権（30 年後譲渡可）及び（3）事業用定期借地権（存続期間 10 年以上 50 年未満）の三つのタイプがあります。

ご質問の場合の定期借地権のタイプは、契約書中に 30 年後に甲氏と A 社の双方の合意に基づき定期借地権契約を消滅させて本件土地を譲渡することとされていることから、上記のタイプの（2）建物譲渡特約付借地権に類するものと考えます。

2 借地権の設定に当たり、通常、権利金等の一時金を授受する取引上の慣行がある地域であっても、権利金に代えて相当の地代を授受すれば、その土地取引は正常な取引条件で取引されたものとされていること（法令 137）から、権利金の認定課税は行われません。

これは、相当の地代を授受している場合には、借地権の価額を 0 とみなすことに帰するものと考えられます。

3 ご質問のケースの地主社長甲氏と借地人 A 社との本件借地契約における地代の取決めの詳細は定かではありませんが、もし、①当初において相当の地代であったものがその後の地代の改訂を行わなかったことにより現況において相当の地代に満たない地代となった場合には、当初 0 であった借地権価額が自然発生的に甲社に帰属することとなったものと認められますし、他方、②当初から相当の地代に満たない地代であった場合には、その時点において社長から甲社に対して借地権相当額の贈与があったものと認められることとなります。

ご質問の前提としては、借地権の設定時から地代の取り決めがされていたと見受けられますので、現時点においては、本件土地の借地権がA社に帰属しているものと認められます。今後の底地の譲受けに当たっての譲渡価額については、本件土地の更地価額からA社が既に有している借地権価額を控除した金額とするのが相当と考えられます。

4 そうしますと、既にA社に帰属する借地権の価額の算定方法が問題となりますが、法人税基本通達13-1-15 (2)イの方法に準じて算定するのが相当と考えられます。

つまりご質問の仮定からは、借地権価額は、 $1,000 \text{万円} \times (1 - 20/50) = 600 \text{万円}$  と計算されます。しかし、通常の借地権割合を乗じた500万円を超えることから、借地権の価額は500万円となります。

5 なお、ご質問の「この底地の譲受けの際に借地権受贈益が認定されるか否か」に関しましては、上記3のとおり、A社においては、既に、借地権を設定時の贈与（時効取得）により取得しているものと認められますので、今後の底地取得によって、改めて借地権の贈与の認定課税を受けるものではなく、資産の評価益の益金算入も禁じられています（法法25）から、底地の譲受けに際しては借地権受贈益が認定されることはないと考えられます。

なお、参考までに、借地権者たるA社においては、底地部分を取得したとしても、混同（民法179、520）により消滅する借地権と併せて、本件土地に係る完全所有権を取得することになり、その取得価額は、従前において借地権の帳簿価額がない場合、今後の底地の譲受価額のみになると考えます。

#### 〈著者プロフィール〉

山下 徳夫 氏

税理士、長崎県出身、旧大蔵省在職時には、法人税法関係の法律の企画立案事務に従事し、税務大学校教授在職中に公益法人課税・減価償却関係等に関する論文発表。