

梅ヶ枝中央会計

【貸付事業用宅地等・特定同族会社事業用宅地等共通】…賃借方式

Q 個人所有の土地を法人に賃貸する(している)場合の留意点は？
A 有償・無償による借地権の影響の他、同族会社の株式評価にも影響があることに留意が必要です。

【有償・無償の区分による税務上の取扱い】

個人間の土地の賃貸借は無償(使用貸借)で行う場合もありますが、法人への賃貸の場合は借地権の取扱いにつき、特に留意が必要です。

借主	貸主	個人 以下□が一般的
個人		<ul style="list-style-type: none"> ・権利金＋通常の地代方式(※1) ・相当の地代方式(※2) ・使用貸借方式…昭和48年11月1日付直資2-189ほか「使用貸借に係る土地についての相続税及び贈与税の取扱いについて」通達(使用貸借通達)
法人		<ul style="list-style-type: none"> ・権利金＋通常の地代方式(※1) ・相当の地代方式(※2) ・無償返還の届出方式(※3)＋固定資産税・都市計画税相当額以上の地代(※4) ・無償返還の届出方式(※3)＋使用貸借…(貸主)問題生じない(所得税においては、法人税法のように無償による役員提供について収益と認定して課税する旨の規定(法第22②)がない。 (借主)損金と益金が両建。

(※1)権利金＋通常の地代方式

借地人側で権利金と通常の地代が多額となり、地主側では譲渡所得、不動産所得税が発生するため、同族関係者間の貸借でこの方式はあまり採用されず、後述する「無償返還の届出方式」を採用するのが一般的。

- ・権利金…権利金の取引慣行がある土地(路線価図での借地権割合が記載(最低30%)されている土地)にて、**その土地の更地価格×借地権割合**。
- ・通常の地代…**「自用地価額×(1-借地権割合)」(過去3年間の平均額)×6%**
上記算式は、実務上の簡便法。…「相続税法基本通達逐条解説(大蔵財務協会発行)」中、「相続税法基本通達関係主要個別通達」(相当の地代を支払っている場合等の借地権等についての相続税及び贈与税の取扱いについて)解説部分

(※2)相当の地代方式…原則として、**その土地の(更地価額－授受した権利金等利益の額)のおおむね年6%程度の金額**(法基通 13-1-2)。他改訂型・据置型の選択が必要となります(法令 137)。

(※3)無償返還の届出方式…権利金を收受しない代わりに将来無償で返還することを、地主と借地人が連名で「土地の無償返還に関する届出書」を地主の所轄税務署長に提出すれば、借地権の認定課税無し(法基通 13-1-7)。

(※4)固定資産税・都市計画税相当額以上の地代

地代について、固定資産税・都市計画税相当額以下の地代の場合、「使用貸借」とみなされるため、通常2～3倍以上の地代を設定(昭和48年11月1日「使用貸借に係る土地についての相続税及び贈与税の取扱いについて」)。なお、**「固定資産税・都市計画税相当額」のみの支払では、事業用宅地と認められない事例**があります(平9.11.19 裁決、裁決事例集 No.54 481頁)。

【同族会社の株式の評価】

左記のとおり、オーナー所有の土地を同族会社に貸すときは、**無償返還の届出方式＋固定資産税・都市計画税相当額以上の地代方式**が**無償返還の届出方式＋使用貸借方式**が一般的です。ただ、小規模宅地等の特例の適用対象となる不動産の貸付は、「**相当の対価**」(相当の地代とは異なる)を得て**継続的に行うものに限られ**ます。

従って、通常は**小規模宅地等の特例が適用**できるのは、**無償返還の届出方式＋固定資産税・都市計画税相当額以上の地代方式**に**限定**されます。

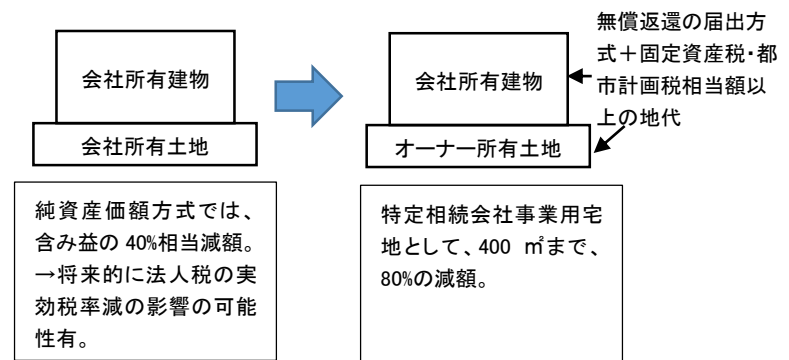
さらに、同族法人への土地の賃貸は、自社株式の評価にも影響があり、使用貸借の場合には、法人に帰属する借地権はないため、オーナー個人の土地は自用地として100%評価され、**賃貸の場合には、民法上の借地権は存在し、20%の評価減が**されます。

一方、株式の評価において、賃貸での土地の20%評価減がなされる場合は、減額された20%は自社株式に反映されます。

結果、20%の評価減の効果はないものの、**使用貸借と比較すると、賃貸借は相続においてかなり有利**となります。

	土地の評価	自社株評価	小規模宅地等
無償返還の届出方式＋使用貸借	自用地×100%	-	-
無償返還の届出方式＋固定資産税・都市計画税相当額以上の地代	自用地×80%	自用地×20%	▲80%

現状、同族会社が土地を所有している場合、株評価での純資産価額方式での含み益の法人税等相当額の40%減(平成26年度から42%から減額)について、将来的に**法人税の引下げが進むことを想定し、オーナーが買取り特定同族会社事業用宅地等の400㎡までの80%減額を目指す**ことも有効と考えられます。



梅ヶ枝中央会計

資料

以下、原文に筆者の強調・コメントを追加

固定資産税及び都市計画税相当額を負担

国税不服審判所 HP(平 9.11.19 裁判、裁判事例集 No.54 481 頁)より…筆者抜粋。強調
《裁判書(抄)》
1 事実
請求人らは、平成 6 年 5 月 23 日に死亡した被相続人の共同相続人であるが、異議決定を経た後の原処分不服があるとして、平成 9 年 4 月 1 日に審査請求をした。なお、請求人らは、F を総代として選任し、その旨を平成 9 年 4 月 1 日に届け出た。
2 主張
(1)請求人の主張 原処分は、次の理由により違法であるから、その全部の取消しを求める。 イ 更正処分について (イ)請求人らは、相続税の課税価格に算入すべき金額の算定に当たり、被相続人が所有し、 有限会社 H(以上「H 社」という。)に貸し付けていた 本件宅地については、租税特別措置法第 69 条の 3《小規模宅地等についての相続税の課税価格の計算の特例》第 1 項の規定を適用し、本件宅地の価額 252,415,239 円に百分の五十の割合を乗じて計算した上で相続税の申告をした。 (ハ)しかしながら、本件宅地は、 事業と称するに至らない不動産の貸付けで相当の対価を得て継続的に行うもの に、次のとおり該当するから、相続税の課税価格に算入すべき金額は、租税特別措置法第 69 条の 3 第 1 項の規定を適用して計算すべきであり、 更正処分は違法である。 A 本件賃貸借契約により、 地代の額は無料とするが、本件宅地の固定資産税及び都市計画税に相当する金額については、地代相当額として H 社が負担する 旨を定めており、現在まで、本件賃貸借契約に基づき、本件宅地の固定資産税及び都市計画税を H 社が負担している。 B しかしながら、被相続人及び H 社は、昭和 57 年 11 月 30 日付で本件宅地の使用に関する 土地の無償返還に関する届出書 及び本件賃貸借契約に係る契約書の写しを、原処分庁に対して、連名により提出していることから、被相続人は、法人税法施行令第 137 条《土地の使用に伴う対価についての所得の計算》の規定及び法人税基本通達 13-1-7《権利金の認定見合わせ》の定めにより、 本件宅地の地代の額については、同基本通達 13-1-2《使用の対価としての相当の地代》に定める相当の地代の額(以下「相当の地代の額」という。)を収受しなればならず、 また、被相続人が相当の地代の額を 収受していなければ、 相当の地代の額から上記 A の地代相当額を控除した金額を、借地人である H 社に贈与したものと取り扱われるべきである。 C したがって、 被相続人が H 社に貸し付けていた本件宅地の地代の額については、上記 A の地代相当額ではなく、上記 B の相当の地代の額 であり、法人税法施行令第 137 条により「土地の使用の対価として相当の地代を収受しているときは、土地の使用に係る取引については正常な取引条件でされたもの」である旨規定されていることから、本件宅地の貸付けは、 相当の対価を得て行うものに該当する。 D また、本件宅地の貸付けは、本件賃貸借契約を結び、昭和 57 年 6 月 1 日から相続開始の直前まで継続して貸し付けていることから、 継続的に行うものに該当する。
3 判断
本件審査請求の争点は、本件宅地が租税特別措置法第 69 条の 3 第 1 項に規定する被相続人の事業の用に供されていた宅地等に該当するか否かであるので、以下審理する。 (1)更正処分について ニ ところで、 租税特別措置法第 69 条の 3 の規定の趣旨は、相続開始の直前において、被相続人の事業の用に供されていた宅地は、相続人等の生活基盤の維持のために不可欠なもので、事業を継続させる必要性が高い ことなどから、その処分について相当の制約を受けるであろうことにかんがみ、必要最小限の部分につき相続税の課税価格の計算上減額を認めたものであり、同条第 1 項では、「個人が相続により取得した財産のうちに、当該相続の開始の直前において、被相続人の事業の用に供されていた宅地等がある場合には、それらの宅地等の二百平方メートルまでの部分のうち、当該個人が取得した宅地等の相続税の課税価格に算入すべき金額は、当該宅地等の価額にその定められた一定の割合を乗じて計算した金額とする」旨規定されているが、この被相続人の事業には、同法施行令第 40 条第 1 項において、「 事業と称するに至らない不動産の貸付けその他これに類する行為で、相当の対価を得て継続的に行うものを含む 」旨規定されている。 そして、「 相当の対価を得て 」については、貸付け等の用に供している資産の賃貸料が、 貸付け等の用に供している資産の固定資産税その他の必要経費を回収した後において、相当の利益を生ずるような対価を得ていることと解され、 相当の対価を得ていたかどうかについては、相続開始の直前において、相当の対価を現実を得ていたかどうかという客観的事実により判断するものと解される。 ホ 以上を踏まえて、本件についてみると、次のとおりである。 (イ)上記イの(イ)及びロの事実並びに上記ハの答述のとおり、被相続人は、H 社に対して、本件宅地を、本件宅地の固定資産税及び都市計画税に相当する金額によって、相続開始の直前まで貸し付けていたものであることが認められる。 そうすると、 被相続人は、相当の利益を生ずるような対価を得て H 社に本件宅地を貸し付けていたとは認められない ことから、本件宅地については、租税特別措置法第 69 条の 3 第 1 項に規定する被相続人の事業の用に供さ

本資料は、当社が信頼できると判断した情報源から取得した情報に基づいて作成いたしておりますが、その正確性、完全性を保証するものではありません。本資料の内容につきましては、貴社のご判断に基づき、ご活用いただきますようお願いいたします。なお、本資料の内容に関する一切の権利につきましては当社に帰属し、本資料の全部又は一部を当社の承諾なしに公表又は第三者に伝達することはできませんので、貴社限りとしてご活用ください。

梅ヶ枝中央会計

れていた宅地等に該当しないというべきである。

したがって、本件相続における相続税の課税価格に算入される本件宅地の価額は、上記イの(ハ)のとおり 252,415,239 円であり、租税特別措置法第 69 条の 3 第 1 項の規定を適用して計算をすべきであるとする**請求人らの主張には理由がない。**

(ロ)また、請求人らは、本件宅地に係る**土地の無償返還に関する届出書**を原処分庁に提出していることを理由として、被相続人が H 社に貸し付けていた本件宅地の地代の額は、法人税法施行令第 137 条の規定及び法人税基本通達 13-1-2 及び 13-1-7 の定めによる**相当の地代の額**であり、相当の地代の額であれば、相当の対価を得て貸し付けていたものであるから、本件宅地の相続税の課税価格に算入すべき金額は、租税特別措置法第 69 条の 3 第 1 項の規定を適用して相続税の課税価格の計算をすべきである旨主張する。

この点については、上記イの(ロ)のとおり、請求人らは本件宅地に係る土地の無償返還に関する届出書を、原処分庁に提出していることが認められるが、法人税法施行令第 137 条の規定及び法人税基本通達 13-1-2 及び 13-1-7 の定めは、いずれも**法人が借地権の設定により他人に土地を使用させた場合の規定等**であることから、**次の理由により、これらの規定等を本件宅地の貸付けに関して適用することはできず**、また、上記(イ)のとおり、被相続人は、相当の利益を生ずるような対価を得て貸付けをしていたとも認められないので、この点に関する**請求人らの主張を採用することはできない。**

A **法人と個人の税法上の取扱い**については、**法人が常に純経済人として経済的利害得失を意識した行動をとり、利潤の追求のための経済的活動を本旨としているのに対して、個人は、常に経済人として行動するという保証もなく、経済的利益を伴わない行為を行うこともあることから、その存在の目的及び理由により課税関係も異なること。**

B **法人については**、法人税法第 22 条《各事業年度の所得の金額の計算》第 2 項で「内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上当該事業年度の益金の額に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、資産の販売、有償又は無償による資産の譲渡又は役務の提供、無償による資産の譲受けその他の取引で資本等取引以外のものに係る当該事業年度の収益の額とする」と、無償による役務の提供なども収益の額とすることを規定しているが、**個人については**、無償による役務の提供などを収入金額とする**規定が存在しないこと。**

へ 以上のとおり、請求人らの主張には理由がなく、本件宅地は租税特別措置法第 69 条の 3 第 1 項に規定する被相続人の**事業の用に供されていた宅地等に該当しないと認められる**ことから、本件相続における相続税の課税価格に算入される本件宅地の価額を 252,415,239 円とし、請求人らのそれぞれの相続税の課税価格に算入される本件宅地の価額を 126,207,619 円とした**更正処分は適法である。**