

定期借地権等が設定されている場合の 同族会社株式の評価について

－「昭和43年直資3-22通達」の適用は妥当か？－

齋藤 孝一

〈概要〉

定期借地権に関する国税庁通達が発遣された折に、担当企画官が、その解説を専門誌に寄稿した際に、通達により普通借地権が設定されている貸宅地の2割評価減が行われる場合には、当該評価減額を借地権として認識して同族株式会社の株式の評価を行うとする普通借地権全盛時代に発遣された「昭和43年直資3-22通達」適用があったとした。

しかしながら、定期借地権の設定されている貸宅地の評価は、大変複雑になることから、納税者の便宜を考え2割評価減を最大とする簡便評価を原則とするものであり、定期借地権が設定されている同族会社株式の評価に当たり「昭和43年直資3-22通達」を適用する旨の担当企画官の解説の妥当性について論ずるものである。

キーワード

定期借地権、貸宅地の評価、同族会社株式の評価、「昭和43年直資3-22通達」

はじめに

平成3年の借地借家法の制定により、定期借地権制度が確立された。定期借地権は、ロードサイド店舗のみならず、大型スーパー、野球場、マンション、戸建住宅等あらゆる場面での土地活用において日常化している。

従前は、旧借地法に基づく法定更新制度の下での普通借地権しか法的に存在しなかったがゆえに、法人税基本通達13-1-2(使用の対価としての相当の地代)、同13-1-7(権利金の認定見合せ：「土地の」により、又は便法としての「建設協力金方式」により、権利金の認定課税を避ける方法が一般的であった。

現行の借地借家法制の下では、定期借地権制度を正しく活用すれば、借地権の認定課税の懸念はないのであるが、未だに、税の実務家において、定期借地権の活用が浸透しているとはいえ、借地権の認定課税を避ける議論として、上記の法人税通達を根拠とする税実務が大手を振っているのが実情である。

本稿は、定期借地権通達の発遣時に国税庁資産評価企画官室企画専門官下野博文氏が、『国税速報』に記述したコメント¹(以下、「下野コメント」という)の妥当性について検討を加えるものである。

第1 権利金の認定課税の経緯

昭和37年の税制改正において、権利金の授受に代えて「相当の地代」による借地権の設定

1 下野博文(国税庁資産評価企画専門官)「財産評価基本通達の一部改正について」『国税速報』4637号(平成6年3月17日)15頁。

を認める新税制（現行法人税法施行令 137 条）が施行された。これにより、当時の借地権課税に関する伝統的な借地権の物権化思考を背景とした権利金の認定課税中心の税務執行に急ブレーキがかけられた²。

しかしながら、新税制及び当時の当該税制関連取扱通達は、借地権設定時における課税関係に力点を置いたものであり、借地契約の継続中やその終了時点における課税関係については全く触れるところがなかったために、権利金の認定課税の裏返しとして借地契約終了時点で唐突に立退料の認定課税の問題が生ずることなど新しいトラブルの種となっていた³。そこで、昭和 54 年からの法人税関係通達の総点検作業の中で、借地権課税が抱える矛盾点についても悉皆的に点検し、借地権課税通達の改訂作業の結果として、昭和 55 年 12 月の法人税基本通達の改正で、13-1-7、13-1-8、13-1-15 が新設されたのである⁴。

法人税基本通達 13-1-7 は、「土地の賃貸借契約は、基本的に債権契約であるものと認め、年々の使用の対価が相当の地代に満たない場合には、その不足額に相当する経済的利益を供与（贈与）したものと寄附金課税をするにとどめるというものであって、税務上における新しい借地権思考を最も端的に表すものである。むろん借地人である法人の側では、受贈益と同額の支払い地代が両建てとなるため、新たな課税は生じない。なお、税務署長等への無償返還の届出は、後日の無用なトラブルの回避を目的とするものである⁵」。

法人税基本通達 13-1-8 は、「相当の地代を改訂するかどうかは当事者の選択に委ねるということであって、当事者としては法人税基本通達 13-1-15 の取扱いを考慮に入れたところでその選択をなささいということである⁶」。

法人税基本通達 13-1-15 は、「地価に応じて相当の地代を順次改訂して常に相当の地代としての水準が維持されている場合には、借地人である法人にとっては、債権契約としての土地の賃借権について正当な使用料（地代）を支払って、土地を使用しているだけであるから、物権的な権利価額である借地権の時価の生じる余地などはないが、相当の地代の改訂を怠っている場合には、地代率が低下した分だけ物権的な権利価額としての借地権の時価の発生を認識するということである⁷」。

本通達は、土地の時価が上昇していたバブル期において、相当の地代の据置方式により、底地と借地権（自然発生借地権）との等価交換により相続税対策を行うという点で、意義があったと思われる。しかし、昨今の土地の時価の状況下においてかような対策が有効であるとはいえないし、土地の時価の 6%相当額の地代を支払うことは借地人にとって経営的に現実的なものとはいえない。

以上は、法人税法における借地権課税関係通達の成立の経緯であるが、法曹関係者からは、強行法規である「旧借地法」からするならば、裁判で争いになった場合には、一片の法人税基本通達の効力は、通用しないであろうという意見があるのも事実である。借地権設定当初は同族関係者間の契約であり、その関係性は良好であったとしても、相続等を機縁として良好な関係性が崩壊したり、第三者が借地関係に介入することもあるからである。

2 渡辺淑夫『通達のこころ』136 頁（中央経済社、2019）。

3 渡辺・前掲注（2）137 頁。

4 渡辺・前掲注（2）139 頁。

5 渡辺・前掲注（2）140 頁。

6 渡辺・前掲注（2）141 頁。

7 渡辺・前注（2）142 頁。

なお、平成4年8月1日前に締結された借地契約においては、新法は既得権を侵さずとの建前から、従前の借地権の法定更新制度の効力を妨げないと規定され（借地借家法附則4）、旧法は廃止されたとはいえ、新法と併存している状態になっている。また、借地借家法においても旧借地法と同様の法定更新制度（借地借家法4条）のある普通借地権が規定されており（第3条乃至第21条）、法人税法施行令137条（土地の使用に伴う対価についての所得の計算）及びその関連通達の存在意義は継続している。

（借地権の更新後の期間）

第4条 当事者が借地契約を更新する場合においては、その期間は、更新の日から10年（借地権の設定後の最初の更新にあっては、20年）とする。ただし、当事者がこれよりも長い期間を定めたときは、その期間とする。

借地借家法4条は、当事者が借地契約を更新する場合とは、当事者の合意によって借地契約が更新される場合をいい、この合意は、法定更新の確認と解すべきであり、合意が成立しなければ、借地契約が更新されないわけではない。更新の合意がなくても、借地権者が土地の使用を継続するときは、借地権設定権者に「正当事由」が備わらない限り、法定更新の制度により更新されることを規定しているのである⁸。

第2 定期借地権制度の成立による新たな借地制度と課税上の諸問題

1 定期借地権制度の成立による新たな借地制度

借地借家法は、昭和60年6月、法制審議会（民法部会財産法小委員会）において、借地・借家法改正問題について審議することが決定され、同年11月法務省民事局参事官室から「借地・借家法改正問題に関する問題点」及び「同説明」が公表され、平成3年9月30日国会を通過し、土地バブルが崩壊した後の平成4年8月1日に施行された。

旧借地法施行下では、借地権の存続期間が満了しても地主側に「正当事由」がない限り借地契約の更新を拒否できない等、借地権の半永久化＝物権化が図られ、それにより宅地の供給が阻害され、土地を賃借するのは多額の権利金が必要となる等、土地活用が阻害されて来た。そこで、土地の所有から利用へと促す土地についての基本理念を定めた土地基本法と地価の高騰という土地バブルを押さえるために宅地の供給を促す借地借家法が制定され、定期借地権制度が法整備された。

すなわち、昭和16年の戦時立法により「正当事由」制度が導入されたことにより、宅地の供給が阻害されてきた我が国民民法の問題点を解決するために、借地契約期間が満了すれば、自動的に借地権が消滅し貸主が土地の返還を受けることができる定期借地権制度が創設されたのである。

借地借家法では、定期借地権の類型として、「一般定期借地権」（同法22条）、「事業用定期借地権等」（同法23条）、「建物譲渡特約付借地権」（同法24条）の3種類の定期借地権が規定されている。

その類型を表にまとめると以下のように整理される。

8 稲本洋之助＝澤野順彦編『コンメンタール借地借家法第4版』19頁（日本評論社、2019）。

区分 物件	定期借地権			
	一般定期 借地権 (22条)	建物譲渡特約付 借地権 (24条)	事業用定期借地権等	
			23条2項 (短期型)	23条1項 (長期型)
利用目的	制限なし	制限なし	事業専用建物の所有目的限定	
存続期間	50年以上	30年以上	10年以上	30年以上
			30年未満	50年未満
設定方式	書面による	規定なし	公正証書に限る	
契約更新	原則なし	建物譲渡により 借地権は消滅	なし	適用しない旨を 定めることができ る(特約事項とし て書面に明記さ れなければ、契 約更新請求権等 も排除できない)
再築による 期間延長	原則なし	〃		
更新後の 期間	原則なし	なし		
建物買取 請求権	原則なし	あり		
終了事由	期間満了	建物譲渡		

出所：松本好正『「無償返還」「相当の地代」「使用貸借」等に係る借地権課税のすべて』(税務研究会、2013年) 380頁を一部修正。

2 定期借地権に係る課税上の取扱い

定期借地権に関する税務上の取扱いは、法令化されておらず、国税庁からの情報や通達が発遣されているにすぎない。

〔所得税関係〕

(1) 定期借地権の設定による保証金の経済的利益に対する課税

地主が受領した預かり保証金を家事用に使用した場合には、保証金に適正な利率（毎年、確定申告時期に所得課税課情報として公表される）を乗じて計算された利息相当額を不動産所得の計算上収入金額に計上する（平成6年1月26日国税庁所得課税課情報548号）。ちなみに、令和2年2月10日付国税庁個人課税課情報第1号によると、令和元年分についての適正利率は、0.01%であった。

(2) 定期借地権における前払賃料の取扱い

定期借地権の賃料の一部又は全部を前払いとして一括して授受した場合における税務上の取扱いとしては、一定の条件のもとで受領した一括前払金を各期間に配分することは可能であるとされている。すなわち、借地権設定者は、前受収益に計上し以後各年分の地代収入に算入し、借地権者は前払費用に計上した後、各年分の支払地代として計上することになる。なお、一括賃料前払金の授受があっても、返還を要しない権利金や返還を必要とする保証金との併用は可能である（平成17年1月7日付け国土交通省への文書回答事例）。

〔法人税関係〕

定期借地権の課税上の取扱いに関して、法人税法では、通達や情報は発遣されていないので、所得税における取扱いに準じて対応することになる。

ところで、借地権者が法人の場合で筆者が実務において、疑問に思う諸点について述べる。農地を定期借地権用の宅地に転用するための土地の改良費・整地費を借地権者が負担することが多いが、かかる負担費用は、権利金として処理されるが、現行法人税法2条22号（固定資産の意義）、同施行令112条1号（固定資産の範囲）では、土地の上に存する権利は、土地に含めると規定していることから、かかる権利金は契約期間により均等償却することはできないという旧来の普通借地権と同様の取扱いとなっている⁹。すなわち、定期借地権契約終了時に一時の損金として処理することになっている。また、借地権設定権者側は、〔土地／受贈益〕という処理をすることになる¹⁰。

定期借地権設定に伴う権利金の取扱いは、定期借地権制度が創設された時に、法人税法2条22号括弧書において、「ただし定期借地権を除く」との改正を行うべきところを失念した法の瑕疵といわざるを得ない¹¹。

また、定期借地権に係る建物耐用年数は、定期借地権の期間で償却すべきであろう。しかしながら、平成17年2月3日付大阪国税局審理課の文書回答によると「減価償却資産の耐用年数は法令において法定耐用年数が定められており、一定の事由に該当する場合に所轄国税局長の承認を受けたときに限り、減価償却資産の使用耐用年数を法定耐用年数とみなす」であり、定期借地権の設定契約で定めた契約期間が法定耐用年数より短いことを以って、定期借地権上にある建物の耐用年数とすることはできないとの見解を示している。

このことは、契約期間満了に伴い建物を取壊す際に残存簿価を一時に損金とするということであり、公正処理基準である費用収益対応の原則から逸脱した課税処理が強いられているといえよう。

〔相続税関係〕

平成6年2月15日付課評2-2により、財産評価基本通達に27-2（定期借地権等の評価）と27-3（定期借地権等の設定時における借地権者に帰属する経済的利益の総額の計算）の二つの通達が追加され（いずれも平成7年7月19日付平成11年課評2-12により改正）、定期借地権の普及に沿うように通達が発遣され、さらに平成10年8月25日課評2-8（改正平成11年7月26日課評2-14）にて、個別通達として「一般定期借地権の目的となっている宅地の評価の取扱いについて」（以下、「定期借地権個別通達」という）が発遣され、相続・贈与における財産評価に関する定期借地権通達が整備された。

9 平成14年9月17日東京審判所裁決では、「事業用借地権は改正前借地権と異なる点があることについては認めるが、借地権には変わりがなく、法人税法上の土地の上に存する権利から除外する定めも特に存しないので、本件一時金（権利金）は（定期借地権の）取得価額に算入すべきであり損金の額に算入できない」とした（括弧書は筆者）。

10 契約書には、土地の原状回復が謳われているのが多いので、受贈益課税はされていないのが実情である。

11 定期借地権制度の所管である国交省担当者と共に「権利金の償却」について対国税庁交渉を行った筆者の経験では、法の瑕疵について国税庁側も認識しているようであった。

(1) 定期借地権等の価額

定期借地権等の価額は、原則として、課税時期において借地権者に帰属する経済的利益及びその存続期間を基として評定した価額によって評価する（評基通 27-2）。

定期借地権については、慣行として形成されてきた借地権割合を基礎とした借地権の評価方法はなじまない。そこで、借地権の価格は、一般的に借地借家法に基づき土地を使用収益することにより借地人に帰属する経済的利益を貨幣額で表示したものと定義されるので（不動産鑑定評価基準各論第1章第1節I「3. 借地権及び底地」）、定期借地権等の価額は、個々の定期借地権等ごとに、課税時期において借地人に帰属する経済的利益（適正地代と支払地代との乖離＝差額地代）とその残存期間を基にして成り立つ経済的利益の現在価値によることとしたのである¹²。

ただし、課税上弊害がない限り（下記（2））、その定期借地権等の目的となっている宅地の課税時期における自用地としての価額に、定期借地権割合及び残存率を乗じて計算した下記の金額によって評価する（平6課評2-2外追加、平11課評2-12外改正）。

定期借地権等の評価は、設定契約内容等に基づいて課税時期における借地人に帰属する経済的利益を判定し、定期借地権等の評価を行わざるを得ないのであるが、その煩雑さを考慮して、定期借地権設定時において借地人に帰属する経済的利益の総額（下記（3））を基に、課税時期における残存期間を考慮して、下記の算式により定期借地権等の価額を算定する簡便法を、評価通達における原則的な評価方法としているのである¹³。

- 定期借地権等の価額＝課税時期における自用地としての価額×設定時の定期地権割合（注1）×定期借地権の残存率（注2）

（注1）設定時の定期借地権割合＝定期借地権等の設定時に借地人に帰属する経済的利益の総額÷定期借地権等の設定時におけるその宅地の通常の取引価額

（注2）定期借地権の残存率＝定期借地権等の残存期間年数に応ずる基準年利率による複利年金現価率÷定期借地権等の設定期間年数に応ずる基準年利率による複利年金現価率

(2) 課税上弊害のない場合の意義

課税上弊害のない場合については、定期借地権個別通達3項において明らかにされている。すなわち、一般定期借地権設定等の行為が専ら税負担回避を目的としたものでない場合をいうほか、この通達の定めによって評価することが著しく不相当と認められることのない場合をいい、個々の設定等についての事情、取引当事者間の関係等を総合勘案してその有無を判定する。

「課税上弊害がある」ものについては、借地権者と借地権設定者の関係において、親族間、同族関係者間、自己定期借地権等が、7つほど例示列挙されている。

(3) 定期借地権者に帰属する経済的利益の総額の計算

定期借地権者に帰属する経済的利益の総額は、次に掲げる金額の合計額とする（評基通 27-3）。

- 定期借地権者に帰属する経済的利益の総額＝権利金の授受がある場合の経済的利益の総額＋保証金等の預託に伴う経済的利益の総額（注1）＋毎年生ずる差額地代の額の総額の現在価値（注2）

12 宇野沢貴司編『令和2年版 財産評価基本通達逐条解説』244頁（大蔵財務協会、2020年）。

13 宇野沢・前掲注（12）245頁。

定期借地権等が設定されている場合の同族会社株式の評価について

(注1) 保証金等の授受に伴う経済的利益＝保証金等の額－（保証金等の額×設定期間年数に
応じる基準年利率の複利現価率）－（保証金等の額×基準年利率未満の約定利率
×設定期間年数に応じる基準年利率の複利年金現価率）

(注2) 差額地代の額＝同種同等の定期借地権等の地代の額－定期借地権等の設定契約にお
いて定められた地代の額（注3）

(注3) 権利金等がある場合又は保証金等の預託に伴う経済的利益がある場合には、その金
額に定期借地権等の設定期間年数に応ずる基準年利率に年賦償還率を乗じて得た額
を地代の前払いに相当する金額として毎年の地代の額に加算した後の額

(4) 保証金の授受がある場合の相続税の課税価格計算上の債権・債務の計算

定期借地権等の設定に際し、保証金等の授受がある場合には、相続税の課税価格の計算上は、
借地人にとっては債権額を、地主にとっては債務額を計上しなければならない。この場合にお
ける債権額又は債務額は、上記(3)(注1)の算式により借地人に帰属する経済的利益の額の
総額を求めることとしている関係上、下記の算式で計算した金額となる¹⁴。これは、評価通達
には規定されていないが、借地人に帰属する経済的利益の額の総額を求める計算に準拠した取
扱である。

・保証金の評価額＝（保証金等の額に相当する金額×課税時期における定期借地権等の残存期
間年数に応ずる基準年利率の複利現価率）＋（保証金等の額×約定利率×課税時期における
定期借地権等の残存期間年数に応ずる基準年利率の複利現価率）

しかしながら、地主が受領する保証金の評価については、疑問の余地がないわけではない。
すなわち、借地人は建物を取壊して更地に戻せばいつでも契約を解除する権利を有しており、
一方地主は、定期借地権の目的となっている底地を物納する場合には、土地についた保証金返
還請求権を被担保債権とする抵当権を抹消しなければならないので、保証金を借地人に返却し
てからでないと物納申請ができないからである。つまり、預かり保証金は、当初の契約終了時
に返還するものとは限らない。したがって、定期借地権の残存期間をベースにした保証金の債
務評価は極めて地主に不利益をもたらすものといわざるを得ない。

契約が解除されようが、保証金は当初の期間満了時まで返還しないという規定が契約条項に
入っているならともかく、そうでなければ保証金の債務評価額は、契約実態に即して判断さる
べきであろう¹⁵。

(5) 一括賃料前払金の授受が行われた場合の定期借地権等の評価

原則として、定期借地権等の価額は、課税時期において借地人に帰属する経済的利益（実際
支払地代と適正地代との差額）及びその残存期間を基として評価した価額により評価する（評
基通 27-2）。しかし、課税上弊害がない場合に限り、前記〔評基通 27-2 ただし書〕の算式によ
ることを認めている（平成 17 年 1 月 7 日付文書回答事例）。

14 宇野沢・前掲注(12) 253 頁。

15 本郷尚『定期借地権活用の手引き』（中経出版、1994）223 頁。

(6) 一括賃料前払金の取扱い

授受が行われた場合の未經過前払金は、借地人に帰属する経済的利益の総額に含めて定期借地権の価額を計算することから、既に定期借地権の価額に反映されているので相続財産に算入する必要はない。

(7) 一般定期借地権以外の定期借地権等の目的となっている宅地の評価方法（評基通 25（2））

一般定期借地権以外の定期借地権（①定期借地権個別通達の対象とならない課税上の弊害が認められる一般借地権、②建物譲渡特約付借地権、③事業用定期借地権等）の目的となっている宅地の価額は、原則として、その自用地としての価額から、評基通 27-2 で評価した定期借地権等の価額を控除した金額により評価する。

- ・一般定期借地権以外の定期借地権の目的となっている宅地の価額＝課税時期における自用地としての価額－定期借地権等の価額（評基通 27-2）

ただし、評価通達 27-2 の規定により評価した定期借地権等の価額が、その自用地としての価額に次に掲げる定期借地権等の残存年数に応じて定めた割合（以下、「残存年数に応ずる割合」という）を乗じて計算した金額を下回る場合には、その自用地としての価額から、自用地の価額に残存年数に応ずる割合を乗じて計算した金額を控除した金額によって評価する。

評価通達 27-2 で規定する定期借地権等の価額は、定期借地権の設定に際して、授受される権利金及び保証金の額並びに差額地代の額に基づき、借地人に帰属する経済的利益の額に基づいて計算されるので、権利金や保証金の授受が無い場合や差額地代が生じない場合には、借地人に帰属する経済的利益が発生せず、結果として、定期借地権等の額が算出されないこととなり、理論上は、定期借地権等の目的となっている宅地の評価額は自用地価額となる。

しかしながら、土地所有者は利用上の制約や処分上の制限を受けていること、また、借地権の取引慣行の無い地域における貸宅地の評価においても自用地価額の 80% 相当額によって評価する規定（評基通 27 ただし書き→評基通 25）とのバランスから、課税時期から契約終了時までの残存期間に応じて定められた割合を斟酌して評価するとされた。

- ・一般定期借地権以外の定期借地権の目的となっている宅地の価額＝課税時期における自用地としての価額－残存割合に応ずる価額（注 1）

（注 1）残存割合に応ずる価額＝課税時期における自用地としての価額×（1－残存年数に応ずる割合）

＜残存年数に応ずる割合＞

- イ 残存期間が 5 年以下のもの 100 分の 5
- ロ 残存期間が 5 年を超え 10 年以下のもの 100 分の 10
- ハ 残存期間が 10 年を超え 15 年以下のもの 100 分の 15
- ニ 残存期間が 15 年を超えるもの 100 分の 20

(8) 一般定期借地権の目的となっている宅地の評価（定期借地権個別通達）

評基通 25（2）の方法によると常に定期借地権の評価を先に行わなくてはならないという煩雑さから、国税庁は、一般定期借地権の設定の実態等を勘案し、納税者の便宜に資するために、課税上弊害がない限り、評基通 25（2）の定めにかかわらず、平成 10 年 1 月 1 日以後の相続又は贈与により取得をした一般定期借地権の目的となっている宅地についてのみに関し適用す

るとして、下記の内容の定期借地権個別通達を発遣した¹⁶。

- 一般定期借地権の目的となっている宅地の評価額＝課税時期における自用地としての評価額－一般定期借地権の評価額に相当する金額（注1）

（注1）一般定期借地権の評価額に相当する金額＝自用地としての評価額×（1－底地割合（注2））×課税時期における一般定期借地権の残存期間年数に応ずる基準年利率（注3）による複利年金現価率÷一般定期借地権の設定期間年数に応ずる基準年利率による複利年金現価率（定期借地権の残存率）

（注2）底地割合とは、（1－借地権割合）のことを言うのではなく、一般定期借地権の目的となっている土地（底地）の評価額の割合をいい、各国税局長が定める「財産評価基準書」による借地権割合の地域区分に応じ、次に定める割合によるものとする。

路線価図地区区分	C	借地権割合評価倍率表 70%	→底地割合 55%
	D	借地権割合評価倍率表 60%	→底地割合 60%
	E	借地権割合評価倍率表 50%	→底地割合 65%
	F	借地権割合評価倍率表 40%	→底地割合 70%
	G	借地権割合評価倍率表 30%	→底地割合 75%

（注3）基準年利率とは、財産評価基本通達4-4に定める基準年利率をいう。

ただし、①課税上弊害のある場合や②借地権割合の地域区分がA地域、B地域及び③評価通達27但書に定める「借地権の設定に際しその設定の対価として通常権利金その他の一時金を支払うなどの借地権の取引慣行があると認められる地域以外地域」に存する一般定期借地権の目的となっている宅地の評価額は、評基通25（2）により評価する。

下記の表〔参考〕は、各種定期借地権の種類に対応する底地の評価を纏めた表である。底地の評価は、相続税評価に直結するので、複雑な定期借地権の目的となっている宅地の税務上の取扱いは注意を要することから参考として掲載する。

〔参考〕「定期借地権の種類と評価方法の一覧」

定期借地権の種類	定期借地権の評価	底地の評価
一般定期借地権 （借地借家法22）	評価基本通達27-2に定める 原則的評価方法による	個別通達に定める評価方法
事業用定期借地権等 （借地借家法23）		※
建物譲渡特約付借地権 （借地借家法24）		評価基本通達25（2）に定める 原則的評価方法による

出所：宇野沢貴司編『令和2年版財産評価基本通達逐条解』（大蔵財務協会、2020年）221頁。

表中の（注）※印部分は、一般定期借地権の目的となっている宅地のうち、普通借地権の借地権割合の地域区分A、B地域、普通借地権の取引慣行が認められない地域に存するもの及び課税上弊害が生ずる場合に該当する場合である（一部筆者加筆）。

16 松本好正『「無償返還」「相当の地代」「使用貸借」等に係る借地権課税のすべて』（税務研究会、2013）412頁。

(9) 一括前払金の未経過相当額の債務控除

一括賃料前払金は、将来返還を要するものでなく、更に、借地人の経済的利益の額に含まれて定期借地権の価額が計算されているので、定期借地権の目的となっている宅地の評価額が低く算定されている。したがって、未だ役務の提供が行われていない部分については、債務控除の対象とすることはできない¹⁷。

第3 相当の地代を収受している場合の同族会社株式の評価

昭和60年6月5日付「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」（以下「相当の地代通達」という）により、借地権が設定されている土地について、相当の地代を収受している場合の当該土地に係る貸宅地の価額は、①権利金を収受していない場合又は特別の経済的利益を受けていない場合には課税時期における当該土地の自用地としての価額の100分の80に相当する金額とし（相当の地代通達6（1））、②上記以外の場合は、3当該土地の自用地としての価額から相当の地代を支払っている場合の借地権の評価の③による借地権の価額を控除した金額（「相当の地代調整貸宅地価額」）とする。ただし、その金額が当該土地の自用地としての価額の100分の80に相当する金額を超えるときは、当該土地の自用地としての価額の100分の80に相当する金額とするとされている（相当の地代通達6）。

なお、かかる「相当の地代通達」は個人の相続等の課税価格を算出するためのものであり、当事者間に法人が介在し、法人が有する借地権等の時価を算定する場合には、法人税基本通達が優先される。

上記①及び②のただし書に該当する場合において、被相続人が同族関係者となっている同族会社に対し土地を貸し付けている場合においては、昭和43年10月28日付直資3-22ほか2課共同「相当の地代を収受している貸宅地の評価について」（以下「昭和43年直資3-22通達」という（注））の適用があることに留意するとされている。すなわち、20%相当額の借地権の価額を被相続人所有の株式会社の株式の評価上、同社の純資産価額に算入することとされている。

（注）昭和43年通達 直資3-22・直審（資）8・官審（資）30 昭和43年10月28日
相当の地代を収受している貸宅地の評価について表題のことについて昭和42年7月10日別紙2のとおり東京国税局直税部長から上申があり、これに対して同年12月5日別紙1のとおり指示したところであるが、今後、同様に事案については、これにより処理されたい。
（別紙1）直資3-13・官審（資）28・直法1-298・直審（資）12・査調4-12 昭和42年12月5日
相当の地代を収受している貸宅地の評価について（昭和42年7月10日付東局直資第72号による上申に対する指示）
標題のことについて、課税時期における被相続人所有の貸宅地は、自用地としての価額から、その価額の20%に相当する金額（借地権の価額）を控除した金額により、評価することとされたい。

17 松本・前掲注（16）444頁。

なお、上記の借地権の価額は、昭和39年4月25日付直資56相続税財産評価に関する基本通達32の(1)(筆者注：平3課評2-4により削除)の定めにかかわらず、被相続人所有のI株式会社の株式評価上、同社の純資産価額に算入することとされたい。

(理由)

地代率との相関関係から借地権の有無につき規定している法人税法施行令137条の趣旨からすれば、本件の場合土地の評価に当たり借地権を無視する考え方もあるが、借地借家法(筆者注：旧法)の制約賃貸借契約にもとづく利用の制約等を勘案すれば、現在借地慣行のない地区についても20%の借地権を認容していることの権衡上、本件における土地の評価についても借地権割合を20%とすることが、適当である。

なお、本件における借地権の価額を被相続人が所有する株式会社の株式評価上、同社の純資産額に算入するのは、被相続人が同社の同族関係者である本件においては、土地の評価額が個人と法人を通じて100%顕現することが、課税の公平上適当と考えられるからである。

(別紙2)省略

第4 「土地の無償返還に関する届出書」が提出されている場合の同族会社株式の評価

借地権が設定されている土地について、無償返還届け出書が提出されている場合の当該土地に係る貸宅地の価額は、当該土地の自用地としての価額の100分の80に相当する金額によって評価する(昭和60年6月5日付「相当の地代通達」8)。

なお、被相続人が同族関係者となっている同族会社に対し土地を貸し付けている場合には「昭和43年直資3-22通達」の適用があり、20%相当額の借地権の価額を被相続人所有の株式会社の株式の評価上、同社の純資産価額に算入することとされている。

第5 定期借地権等が設定されている場合の同族会社株式の評価

定期借地権通達の発遣時に国税庁の担当官が「定期借地権の目的となっている貸宅地の評価において簡便的な評価を適用した場合(筆者注：評価通達25(2)のただし書きにしたがった場合)に、定期借地権等の設定契約の当事者が地主である被相続人とその被相続人が同族関係者となっている同族会社であるときは、相続税の課税価格の計算における被相続人所有の当該株式評価上、その宅地の自用地としての価額に残存期間に応じた減額割合を乗じて計算した金額から借地人たる同族会社の定期借地権の価額を控除した金額を同社の純資産価額に算入することとなる¹⁸⁾」とのコメントを行った。

かかる内容は、その後、財産基本通達や相続税法基本通達には一切記述されておらず、財産評価通達25(2)ただし書(簡便評価)にしたがって自用地価額から残存割合による価額を控除して定期借地権の目的となっている宅地を評価する場合において、定期借地権等の設定当事者の関係が被相続人とその被相続人の同族関係者であるときは、「昭和43年直資3-22通達」の適用があるとの解釈が衍徨っている。

そもそも、定期借地権は、戦時立法により制定された法定更新制度により、宅地の供給が阻害され、地価の高騰を招いたとの反省から、土地の所有から利用へという土地基本法に基づい

18 下野・前掲注(1)15頁。

て立法化されたものであり、借地権課税の問題点を是正するための設けられた通達行政における貸宅地の20%評価減とは別次元のものである。

「定期借地権者の経済的利益の総額＝課税時期における自用地の価額－定期借地権の目的となっている宅地の評価額」という原則的評価が困難であるので、定期借地権の目的となっている宅地の評価額(底地)の簡便評価を許容したものであり、課税計算上の便宜が目的である。「昭和43年直資3-22通達」は「相当の地代」や「無償返還届」という通達行政における20%ディスカウント問題に対処するための、土地の評価額が個人と法人を通じて100%顕現することが課税の公平上適当と考えられて規定されたものである¹⁹。

「昭和43年直資3-22通達」の適用要件は、①同族会社の株式等を相続により取得する際に、当該会社の株式を純資産価額方式により評価する場合であること、②被相続人が同族関係者となっている同族法人に「相当の地代の方法」又は「土地の無償返還に関する届出書」を提出する方法により土地を貸し付けていること、③相続等の前の株式所有者と同族法人に土地を貸していた者が同一人であること、の三要件を満たす場合に限り適用されると考えるのが相当である²⁰。

おわりに

借地借家法の施行後においても、定期借地権を活用することなく、普通借地権を前提にした「土地の無償返還届出方式」がいまだに散見されるのは、誠に残念であるといわざるを得ない。

また、定期借地権通達発遣時に国税速報に数行記載された下野コメントは、その後国税庁から通達や情報の形式でオーソライズされていないので、国税庁の公式見解とはいえないと思われる。

評価通達25(2)における底地の簡便評価を理由に、「相当の地代方式」・「無償返還届け出方式」と同様に「昭和43年直資3-22通達」の適用があるとの下野コメントであるが、評価通達25(2)のただし書きによる定期借地権の評価は、残存年数に応じて通減するものであり、簡便法とはいえ、定期借地権の評価の煩雑さを考慮して、かかる簡便法を原則的評価としたのである²¹。

評価通達25(2)における底地の簡便評価は、「相当の地代通達」及び「無償返還通達」の20%固定型の底地の評価減とは、異質な底地の評価方法であり、「昭和43年直資3-22通達」を適用することとした下野コメントは、当時の国税速報を読んだ者の記憶の中に彷徨い続け、納税者の予測可能性を阻害していると言わざるを得ない。定期借地権者の経済的利益の総額が算出される場合には、被相続人所有の株式会社の株式の評価上、同社の純資産価額に算入することに異論はないが、算出されない場合には同社の純資産価額に算入する必要はないものと解すべきであろう。

以上。

<参考文献>

- ① 稲本洋之助＝澤野順彦編『コンメンタール借地借家法第4版』(日本評論社、2019)
- ② 国税速報平成6年3月17日号国税庁資産評価企画官室企画専門官下野博文「財産基本通達の一部改正について」

19 松本・前掲注(16)295頁。

20 松本・前掲注(16)298頁。

21 宇野沢・前掲注(12)245頁。

定期借地権等が設定されている場合の同族会社株式の評価について

- ③渡辺淑夫『通達のこころ』（中央経済社、2019）
- ④松本好正『「無償返還」「相当の地代」「使用貸借」等に係る借地権課税のすべて』（税務研究会、2013）
- ⑤宇野沢貴司編『令和2年版 財産評価基本通達逐条解説』（大蔵財務協会、2020）
- ⑥本郷尚『定期借地権活用の手引き』（中経出版、1994）