

## 定期借地権の前払賃料、税務上の取扱いが明らかに

TACTNEWS No.293、No.294 で、定期借地権の一時金の新しい考え方をご紹介しました。その詳細が、国土交通省の照会文書「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について」に対する国税庁の文書回答(平成17年1月7日付)により明らかになりました。今回は照会文書の概要をご紹介します。

税務上の取扱いのポイントは以下の表の通りです。なお、照会文書には相続税法上の取扱いは示されていません。

### 1. 税務上、前払賃料と認められるためには

この取扱いにおける前払賃料は、借地人が土地所有者に対して、定期借地権設定時に、契約期間の賃料のうち一部または全部を一括前払いする場合の一時金です。以下の要件を満たせば、用途を問わず、定期借地権設定時の一時金が前払賃料として認められます。

- ・一定の書式事例に則った契約書を作成すること
- ・契約書を契約期間にわたって保管すること
- ・取引実態が契約に沿っていること

一時金が前払賃料の要件を満たさない場合には、税務上、一時金の性質に即して、権利金または保証金に準じて取り扱われます。

### 2. 一時金の取扱いの選択肢が増えた

定期借地権の一時金を権利金または保証金とする従来の考え方は継続されます。前払賃料との併用も可能です。権利金は定期借地権設定の対価そのもの等として收受し返還を要しない一時金です。保証金は地代不払いの担保等として收受し、原則返還を要する一時金です。前払賃料は中途解約すれば未経過分の返還を要する一時金です。

### 3. 照会文書の契約書書式事例のポイント

**賃料(月額) - 前払賃料月額換算額 = 賃料の残額月払い**

**前払賃料の月額換算分 = 前払賃料 ÷ 契約期間(ヶ月)**

**賃料の改訂条項も可**

「前払賃料」と「賃料の残額月払い」の区別の明確化が必要です。例えば、前払賃料 6,000 万円(契約期間

50年)の場合、前払賃料月額換算額は 10 万円です。月額賃料が 25 万円であれば、賃料の残額月払い(月々に支払う賃料)は 15 万円です。

一時金が前払賃料であり、契約期間にわたって賃料の一部に均等に充当されることの明確化が必要です。最初の一定期間に限って前払賃料とすることも可能です。この場合、賃料の残額月払いとの併用期間及び前払賃料を設定した期間終了後の賃料の明確化が必要です。

### 契約満了時に借地権消滅の対価に相当する金銭授受は行わない

契約期間満了時には前払賃料の未経過分に相当する金額は 0 円になっているためです。

### 中途解約の場合には返還義務あり

### 中途解約の場合、前払賃料の未経過分の返還と別個に違約金等の取り決めは可能

前払賃料は、賃料の一部です。契約解除の場合、土地所有者は借地人に対し、前払賃料の未経過分相当金額の返還義務があります。たとえば、契約期間 50 年、前払賃料 6,000 万円のケースで、40 年経過後に解約した場合、土地所有者は、未経過期間 10 年分に対応する 1,200 万円を借地人に返還する義務があります。

違約金等の算定方法等において、中途解約時に、前払賃料のうち未経過分相当金額の全部又は一部を、違約金等とみなして借地権者に返還しないこととしている場合は、一時金が前払賃料として認められません。

### 前払賃料方式によらない場合の賃料水準を逸脱しないように、賃料を設定する

賃料の設定次第では、恣意的な利益操作、租税回避行為の恐れがあるためです。

### 4. 今後の課題

今までの定期借地権の一時金の税務は、定期借地権普及の壁となっていました。今回の税務上の取扱いは、この問題点解消のために、前払賃料方式の定期借地権の事例がない中で、税務・会計の理論を参考にして生まれました。理論先行であるだけに、今後、前払賃料方式の定期借地権の新たな活用事例が目まぐるしく注目されます。

(担当: 伊藤里美)

<表. 定期借地権設定時の一時金が前払賃料と認められる場合の税務上の取扱い>

	法人税または所得税		消費税
	損益計算書	貸借対照表	
借地人	前払費用償却 (損金または経費)	前払費用(資産)	・仕入税額控除の対象ではない
土地所有者	前受収益(負債)から 賃料収入(益金または 収入)に振替える	前受収益(負債)	・非課税となる土地の貸付けの対価の前受金に該当 ・当該事業年度または当該年分の賃料相当額を当該課税期間の「資産の譲渡等の対価の額」に算入し課税売上割合の計算を行う