

## 前払賃料方式の定期借地権やその底地を転売した時

TACTNEWS No.295 では、国税庁に対する国土交通省の照会文書（定期借地権の前払賃料に関する税務上の取扱い）について契約書書式のポイントを中心にご紹介しました。今回は、照会文書のうち定期借地権譲渡及び底地譲渡の考え方をご紹介します。

### 1. 契約期間中における定期借地権譲渡

#### (1) 照会文書で示された方法

新借地人は、前払賃料のうち未経過分に係る返還債権（以下、「前払賃料返還債権」という）を旧借地人から引継ぎます。その方法は以下の通りです。

#### A) 前払賃料返還債権を新借地人が直接引継ぐ

##### A-1) 新借地人が前払賃料返還債権相当額を旧借地人に支払う方法

・別途、新借地人が旧借地人に定期借地権の譲渡対価を支払う場合もある。

##### A-2) 前払賃料返還債権相当額を含めた売買金額を設定する方法

・売買代金 = 定期借地権の譲渡対価 + 前払賃料返還債権相当額

#### B) 前払賃料返還債権を新借地人が直接引き継がない

- ・土地所有者は旧借地人との契約を解除し、土地所有者は前受賃料のうち未経過分に係る返還債務（以下、「前受賃料返還債務」という）を旧借地人に返還する。
- ・土地所有者は新借地人と契約の残期間を前提とした契約を締結し、新借地人は土地所有者に前払賃料返還債権相当額を支払う。
- ・新借地人が旧借地人に定期借地権譲渡の対価を支払う場合もある。

#### (2) 法人税・所得税上の取扱い

##### 基本的考え方

A-1 では、旧借地人は定期借地権の譲渡対価（土地の上に存する権利の譲渡対価）を益金・譲渡所得の総収入金額に算入します。新借地人は前払賃料返還債権相当額を前払賃料として計上し、定期借地権の譲渡対価を定期借地権として計上します。

A-2 では、旧借地人は売買代金から前払賃料返還債権を控除した残額（定期借地権の譲渡対価）を益金・譲渡所得の総収入金額に算入します。新借地人は、売買代金のうち、前払賃料返還債権相当額を前払賃料、残額を定期借地権として計上します。

B では、旧借地人は定期借地権の譲渡対価を益金・譲渡所得の総収入金額に算入します。新借地人は土地所有者に支払った前払賃料返還債権相当額を前払賃料として計上し、旧借地人に支払った定期借地権の譲渡対価を定期借地権として計上します。

#### 具体的数字で確認すると

例えば、A-1：新借地人は旧借地人へ前払賃料返還債権 5 億円及び定期借地権の譲渡対価 1 億円を支払う方法、A-2：新借地人が旧借地人に売買代金 6 億円（前払賃料返還債権相当額は 5 億円）を支払う方法、B：土地所有者は旧借地人に前受賃料返還債務 5 億円を返還し、新借地人は土地所有者へ前払賃料 5 億円支払い、新借地人は旧借地人へ定期借地権の譲渡対価 1 億円支払うというケースを想定します。

旧借地人は定期借地権の譲渡対価 1 億円を益金・譲渡所得の総収入金額を算入し、新借地人は前払費用 5 億円及び定期借地権 1 億円を貸借対照表に計上します。いずれの方法でも同じです。

#### (3) 消費税上の取扱い

旧借地人が課税事業者である場合には、仕入控除税額の計算に当たって課税売上割合の計算を行います。課税売上割合は（課税売上高 + 免税売上高） / （課税売上高 + 免税売上高 + 非課税売上高）です。

定期借地権の譲渡対価は A-1、A-2 及び B のいずれにおいても、非課税売上高に算入します。

前払賃料返還債権は A-1 及び A-2 の場合に非課税売上高に算入します。A-1 及び A-2 では、前払賃料返還債権の譲渡が金銭債権の譲渡に該当するためです。

### 2. 契約期間中における底地譲渡

土地取得者は前受賃料返還債務を土地譲渡者から引継ぎます。照会文書で示された方法は以下の通りです。

#### C) 土地譲渡の譲渡対価の授受と前受賃料返還債務の授受を別個に行う方法

- ・土地譲渡者は土地取得者に前受賃料返還債務相当額を支払う。
- ・土地取得者は土地譲渡者に土地譲渡の対価を支払う。

#### D) 前受賃料返還債務を含めて売買代金を設定する方法

前受賃料返還債務 2 億円、土地の譲渡対価 15 億円という想定で法人税・所得税上の取扱いを確認します。

C では、土地譲渡者は土地取得者へ 2 億円を支払い、土地取得者は土地譲渡者へ 15 億円を支払います。

D では、土地取得者は土地譲渡者へ 13 億円支払います。売買代金は 15 億円ですが、土地取得者は 2 億円の前受賃料返還債務を引継ぐからです。土地譲渡者が土地取得者から受取るのは 13 億円ですが、2 億円の前受賃料返還債務が消滅するという利益を得ますから、土地の譲渡対価は 15 億円です。

土地取得者は土地 15 億円及び前受収益 2 億円を貸借対照表に計上し、土地譲渡者は土地の譲渡対価 15 億円を益金・譲渡所得の総収入金額に算入します。どちらの方法でも同じです。（担当：伊藤里美）