

# TACTNEWS

No.910

## 被相続人が法人への土地の賃貸借に際し無償返還の届出書を提出していた場合の相続税評価

【問】(株)Aの代表取締役の甲が令和5年1月に死亡しました。甲の相続財産中に、その発行済株式の全部を所有していた(株)Aの株式と、生前に甲と(株)Aとの間で締結した土地の賃貸借契約により、(株)Aに借地権が設定された土地Bがあります。甲は、賃貸借契約により(株)Aから毎年土地Bの固定資産税・都市計画税の年額の3倍相当の地代を受けていました。また賃貸借契約に際して、借地人である(株)Aが将来土地Bを無償で地主の甲に返還する旨を記載した「無償返還の届出書」を、(株)Aと甲の連名で甲の所轄税務署長に提出しています。土地Bと(株)Aの株式の全部については、甲の長男で(株)A次期社長の乙が相続の予定です。上記の場合において、甲に係る相続税の計算上、土地Bと(株)Aの株式の評価はどのようになりますか。

### 1. 結論

土地Bは自用地評価額から借地権の価額として自用地評価額の20%相当額を控除した残額(=自用地評価額×80%)相当額で評価されます。

(株)Aの株式の評価額の計算上、(株)Aの株式の純資産価額に土地Bの自用地評価額の20%相当額が借地権の価額として算入されます。

### 2. 解説

#### (1)土地の賃貸借に際し権利金を支払わずに無償返還の届出書を提出した場合の、その土地の相続税評価

土地の賃貸借において、貸主である地主が受取る地代の水準が、その土地の公租公課(主に固定資産税等)相当額を超える場合には賃貸借契約とされ、借地借家法上、借地人に借地権が生じます。

土地の賃貸借に際し権利金を収受する取引上の慣行があるにもかかわらず、借地人である法人と地主との間で権利金の収受が行われず、法人税法施行令137条の「相当の地代」<sup>(注)</sup>も収受しない場合には、法人税法上、原則として地主から借地人である法人に借地権が贈与されたものと認定され、法人において贈与された借地権の経済的価値の受贈益が益金の額に算入されます(法人税法22条2項)。

(注)「相当の地代」とは、権利金の額の収受がない場合に、更地価額(原則として通常の取引価額ですが、公示価格又は相続税評価額も選択できます。)

に年6%の地代水準を乗じた額をいいます(法人税基本通達(法基通)13-1-2)。

本問の場合、固定資産税及び都市計画税の年額の3倍に相当する地代水準であり、これは通常の場合「相当の地代」に達していないと考えられます。ただし、法人が土地の賃貸借契約により土地を借受ける場合で、権利金を支払わず、かつ支払う地代が相当の地代に満たないときであっても、賃貸借契約書において法人が将来地主に土地を無償で返還する旨を明記し、かつ地主と法人の連名で無償返還の届出書を地主の所轄税務署長に提出したときには、法人税上はその借地権の経済的価値がないものとして取扱われます(法基通13-1-14(1))。

無償返還の届出書が提出されている場合、相続税評価上も借地権の価額は0とされます(「相当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り扱い(昭60課資2-58、直評9)5)。しかし、本問のような同族関係者間の取引であっても賃貸借契約が締結され実際に使用されているときは、土地について借地借家法による借地人に対する強い保護と賃貸借契約に基づく利用の制約があります。このため賃貸借契約により借地権が設定されている土地に無償返還の届出書が提出されている場合、その土地の相続税評価額は自用地評価額の80%相当額で評価されます。(同8)。

#### (2)(株)Aの株式の相続税評価における、土地Bに設定された借地権の相続税評価

賃貸借契約に基づき借地権が設定されている土地に無償返還の届出書が提出されている場合、その借地権の価額は上記通達5項により0とされます。ただし、本問のように被相続人(甲)が同族関係者である同族会社((株)A)に対し土地を貸付している場合には、土地の評価額が地主個人と借地人の同族会社を通じて100%顕現することが課税の公平上適当と考えられることから、同族会社の株式の評価上、その土地の自用地評価額の20%相当額が純資産価額に借地権の価額として算入されます(前掲通達8後段、「相当の地代を収受している貸宅地の評価について(昭43年直資3-22、直審(資)8、官審(資)30)」(担当:山崎信義)