

相当代方式 活用の留意点 ～相当代通達2～ その3

今回はシリーズで「相当代方式 活用の留意点」について課税関係を中心に解説しています。第3回目は、相当の地代に満たない地代を支払って土地の借受けがあった場合（相当代通達2）について解説します。

● 相当の地代に満たない地代を支払って土地の借受けがあった場合（相当代通達2）

相当の地代に満たない地代を支払って土地の借受けがあった場合の課税関係については、以下のように定めています。

借地権の設定に際しその設定の対価として通常権利金を支払う取引上の慣行のある地域において、当該借地権の設定により支払う地代の額が相当の地代の額に満たない場合、借地権者は、当該借地権の設定時において、次の算式により計算した金額から実際に支払っている権利金の額及び供与した特別の経済的利益の額を控除した金額に相当する利益を土地の所有者から贈与により取得したものと取り扱う。

（算式）

$$\text{自用地としての価額} \times \left\{ \text{借地権割合} \times \left(1 - \frac{\text{実際に支払っている地代の年額} - \text{通常の地代の年額}}{\text{相当の地代の年額} - \text{通常の地代の年額}} \right) \right\}$$

上記の算式中の「自用地としての価額」等は、次による。

(1) 「自用地としての価額」は、実際に支払っている権利金の額又は供与した特別の経済的利益の額がある場合に限り、1（相当の地代を支払って土地の借受けがあった場合）の本文の定めにかかわらず、借地権の設定時における当該土地の通常取引価額によるのであるから留意する。

(2) 「借地権割合」は、評価基本通達27（借地権の評価）に定める割合をいう。

(3) 「相当の地代の年額」は、実際に支払っている権利金の額又は供与した特別の経済的利益の額がある場合であっても、これらの金額がないものとして計算した金額による。

（注）通常権利金を支払う取引上の慣行のある地域において、通常の賃貸借契約に基づいて通常支払われる地代を支払うことにより借地権の設定があった場合の利益の額は、次に掲げる場合に応じ、それぞれ次に掲げる金額によるのであるから留意する。

(1) 実際に支払っている権利金の額又は供与した特別の経済的利益の額がない場合

評価基本通達27（借地権の評価）により計算した金額

(2) 実際に支払っている権利金の額又は供与した特別の経済的利益の額がある場合

通常支払われる権利金の額から実際に支払っている権利金の額及び供与した特別の経済的利益の額を控除した金額

借地権の設定に際し通常権利金を支払う取引上の慣行のある地域においては権利金が授受されるのが一般的ですが、親族間等の賃貸借においては、①権利金の支払いがない場合又は②通常の権利金の額に満たない権利金が支払われている場合において、いずれの場合においても地代の額が、通常の地代の額を超えているが、相当代通達1の相当の地代の額に満たないケースがあります。

このようなケースにおいては、借地権者が土地の所有者から利益を受けたものとして取扱われることとなりますが、相当代通達2は、この利益について課税上の取扱い及びその計算方法を定めたものです。

このようなケースは、権利金を支払わずに通常の地代が支払われているケースと、権利金を支払わずに相当の地代が支払われているケースとの中間に位置するものであるところから、両者間の取扱いを何らかの基準で調整したところにより取り扱うべきものと考えられます。

前者のケース（権利金を支払わずに通常の地代が支払われている）であれば、借地権者が借地権相当額（その土地の自用地としての価額×借地権割合）の利益を受けたものとして、課税されることとなります。

また、後者のケース（権利金を支払わずに相当の地代が支払われている）であれば、相当代通達1の説明で述べたように、借地権者は何ら受けた利益はないものとして取り扱われることとなります。そこで、通常の地代の額を超え相当の地代の額に満たないケースについては、基本的には、地代の額によって調整されるのが相当と考えられます。

このような考え方の下に、前者のケースを借地権者が受ける利益の上限とし、後者のケースを借地権者が受ける利益の下限（零）として、この両者の中間に位置するケースについては、地代の額によって借地権者の受ける利益の額が比例的に変動するように、借地権者の受ける利益を地代の額によって調整することとしたものです。（文責：山本和義）