

相続税・贈与税関係

土地の使用貸借

1 はじめに

建物の所有を目的として土地を賃借する場合、地主と賃借人の関係が、親子や夫婦など特殊関係にある場合には、当該土地の賃借に関して、無償使用契約を締結するのが一般的であり、これを使用貸借という。使用貸借は個人間の契約に限られる。

本稿では使用貸借があった場合の概要と実務上の留意点について検討する。

2 使用貸借による使用借権の評価の経緯

昭和42年までは、使用貸借による土地の借受けは、権利金を支払う取引慣行がある地域においては、一部の場合を除き贈与税を課税する取扱いが行われた。しかし昭和43年11月25日大阪地方裁判所の判決で、土地の使用貸借に基づく経済的利益は、当該土地の借地権相当額によることは適当でなく借主の利益は賃貸借における賃料相当額とされた。そしてこの判決により昭和48年11月1日に「使用貸借に係る土地についての相続税及び贈与税の取り扱いについて」の通達が定められ、土地の無償使用に関する相続税及び贈与税の取扱いについて所要の整備が図られた。

3 通達1について

1 「使用貸借による土地の借受けがあった場合」
建物等の所有を目的として使

用貸借による土地の借受けがあった場合、借地権の設定に際しその設定の対価として権利金等を支払う取引上の慣行がある地域においても、相続税や贈与税の計算上は、その土地の使用貸借に係る使用権の相続税評価額はゼロとして取扱われる。これにより使用貸借にかかる土地の評価は自用地評価とされた。

4 通達6について

6 「経過的取扱い—土地の無償借受け時に借地権相当額の課税が行われている場合」

従前の取扱い（使用貸借通達の施行日前）により、建物等の所有を目的として無償で土地を借受けていた者、当該土地の上に存する建物等を相続、贈与により取得した者が、当該土地の借地権に相当する利益の供与がなされたものとしてその者に相続税又は贈与税が課されているものについては、この使用貸借通達1の適用との調整を図る必要が生ずるため、この経過措置が設けられた。

今後次に掲げる場合に該当することとなったときにおける当該建物又は当該土地の相続税又は贈与税の課税価格に算入すべき価額は、次に掲げる場合に応じそれぞれ次に掲げるところによる

(1) 当該建物を相続又は贈与により取得した場合 当該建物の評価額は自用又は貸付の区

分に応じた評価額とし、当該建物の存する土地の評価額は、当該土地に係る借地権の価額に相当する金額を含まない。

(2) 当該土地を相続又は贈与により所得した場合

①相続等により取得する前に当該土地上の当該建物に所有者の異動があり、その異動時に借地権課税が行われていない時は、当該土地は自用地として評価する

上記(1)の底地権者に相続があった場合はこれに該当し、自用地評価となる

②相続等により取得する前に当該土地上の当該建物に所有者の異動があり、その異動時に借地権課税が行われた時は、当該土地は借地権の目的とされている土地（貸宅地）として評価する。

5 おわりに

使用貸借に係る土地評価に関して、昭和48年11月1日は重要なポイントである。使用貸借の対象土地の相続が発生した場合、使用貸借＝土地は自用地評価と単純に考えがちであるが、この経過措置の様に貸宅地として評価することもある。使用貸借に関する土地評価については、その経緯を調べる必要がある。

〔 右山研究グループ 税理士 田久保 知子 〕