

契約書に借地借家法上無効となる表示を求める借地の無償返還届出書制度

借地権（建物の所有を目的とする地上権又は土地の賃借権）は、借地借家法により私法上強い保護を受けていますので、一般に借地権の設定等に際して権利金を授受する取引慣行が存在します。借地取引における権利金と地代（賃料）とは、いずれも土地使用の対価の実現の一形態ですので、一方が高くなれば、他方が低くなるという逆の相関関係があります。そこで、法人税においては、法人が借地権を設定しながら、これにつき通常収受すべき権利金を収受せず、かつ、その収受する地代の額が「相当の地代の額」に満たないときは、原則として権利金の認定課税をする取り扱いがされます（法人税法基本通達 13-1-3）。その例外として、「その借地権の設定等に係る契約書において将来借地人等がその土地を無償で返還することが定められており、かつ、その旨を借地人等との連名により遅滞なく当該法人の納税地の所轄税務署長に届け出たとき」（これを「無償返還届出書」といいます）は、権利金の認定課税をしない取り扱いがされます（同通達 13-1-7）。

ところが、無償返還届出書に記載される合意は、借地借家法上の借地権に関する限り、借地人に立退料の請求（同法6条）や建物買取請求権（同法13条）を予め放棄させるものですので、借地人に不利な特約として無効とされます（同法9条、16条）。

この点について、税務面からは、借地借家法による借地人の保護は、もともと第三者間の借地関係における弱者保護から考案されたものであり、関係会社間や同族会社とその役員の間などの特殊な関係における借地権の設定は、当事者の合意したところが経済的実態であり、それに従って課税関係を処理すべきであると解説されています。

しかし、そのような課税上の目的が正しいとしても、その手段として「契約書において将来借地人等がその土地を無償で返還することが定められて」いることまで要件とすることは、その必要がないばかりでなく、かえって弊害をもたらすものといえます。

契約書に「将来借地人等がその土地を無償で返還する」旨を定めたとしても、私法上の効力がなく、借地人は、依然として借地契約終了時に立退料の請求権や建物買取請求権を有していますので、法律上の権利義務の状態に反する誤った表示をしていることとなります。当事者もその点を認識している以上、その定めが法的に拘束される意図がありませんので、契約書中その定め部分だけは、一定の法律効果の発生を欲する意思を表示したもの（意思表示）ではなく、単に課税関係上の効果を意図して表示したものにすぎません。契約書という典型的な文書による法律行為の中に、法的拘束力のある他の条項に紛れ込んで、このような法律上の権利義務の状態に反する単なる課税関係上の表示を入れるのであれば、当事者に誤解を与えないよう、少なくともその定めが法的拘束力を有しない旨の注意書きを入れるべきです。このように、契約書に法律上の権利義務の状態に反する誤った

表示を求める借地の無償返還届出書制度は、法律行為（意思表示）の基本的な考え方を揺るがし、健全な契約社会の発展を阻害しかねません。

また、法律上の権利義務の状態は、それ自体が経済的実態の一要素でもありますから、「将来借地人等がその土地を無償で返還する」ことは、決して経済的実態を忠実に反映したものではありません。借地契約の存続期間は最低でも 30 年であり（借地借家法 3 条）、建築される建物の経済的耐用年数等を考慮すると、その間に当事者間で借地契約が合意解約される可能性が高いとはいえ、逆に、その間に借地人が個人（自然人）の場合には相続が発生する可能性や、法人の場合には株主が異動する可能性も相当にあります。そのため、借地権設定当時は当事者間に特殊な関係があったとしても、借地契約終了時においてもそのような特殊な関係が継続しているとは限りません。借地契約終了時には、当時の特殊な関係が喪失しており、しかも、借地上に建物が存在するのであれば、借地人（の相続人）としては、たとえ無償返還届出書を提出していたとしても、地主に対して立退料や建物の買取りを請求することは、私法上許されるだけでなく、現実にもそのような権利を行使する可能性が相当にあると考えられます。「将来借地人等がその土地を無償で返還する」かどうかは、契約書にそれを約束する記載があろうがなかろうが、不確実であることに質的な差異はありません。このように、将来の無償返還には不確実性があるという経済的実態を前提に課税関係を処理すべきです。

したがって、行政庁内の命令にすぎない通達によって、契約書に法律上の権利義務の状態に反する誤った表示を求めるべきではなく、「将来借地人等がその土地を無償で返還する」ことは、あくまで地主と借地人が納税地の所轄税務署長に将来の見込みに関する共通認識（観念）を報告するものと位置づける（もし、それでは権利金の認定見合わせに不十分であると判断するのであれば、それに代わる客観的な要件を定立すべきです。）などの立法上の手当てをすべきだと考えます。