

借地権課税について

Tax Problems Concerning Lease of Land

精 園 英 一

Eiichi Seien

(一) はじめに

民法における土地の占有構造が時代とともに変化し、賃借人の地位が保護され安定するようになったが、それにともなって、借地権の設定が認定され、課税の対照にされるようになった。しかし借地権といっても、建物の種類、構造、所有の目的等さまざまに異なった状況にあり、いわゆる借地権価格による一律課税の不当性について述べたものである。

(二) 民法上の土地占有について

民法における土地占有の構造は、土地所有者の利益に傾き、利用者の地位を不安定にさせているので、これを回避したり、緩和したりするため、特別法の制定などによって、民法における土地占有の構造が修正されていった。

民法における土地占有の構造にたいする用益関係からの修正は、まず宅地についてなされた。

宅地について地上権が設定されることは少なく、ほとんど賃借権であったから、明治37、8年戦争後の地価の騰貴、宅地難にともない、地主が地代を引上げる手段として、その宅地を第三者に売ったかたちにし（仮装売買）、第三者＝新地主から明渡しを求めさせ、それが嫌なら、地代をあげろ、というような傾向を生じた。借地の基礎がゆり動かされるというので、地震売買といわれた。その対策として明治42年に、「建物保護ニ関スル法律」が制定された。借地人が「其ノ土地ノ上ニ登記シタル建物ヲ有スルトキハ地上権又ハ土地ノ賃貸借ハ其ノ登記ナキモ之ヲ以テ第三者ニ対抗スルコト」ができる（第1条）

賃借人は、単独で建物の登記ができるから、この規定によって、明渡しの要求を拒否できることとなったのである。その後、借地法案がなんども議会で提出されながら流産をつづけ、ようやく大正10年に現行の借地法が成立した。借地権の存続期間を、鉄筋コンクリートなど堅固の建物については、60年、その他の建物については、30年とし、契約によって、それぞれ30年20年に短縮することができるとした。（第2条）

この30年、20年は、最短期間であるから、これより短くすることができず、かりにそのような契約をしても、定めなかったこととみなされる。（第11条）期間が満了し、その土地に建物

があれば、借地権者は、契約の更新を請求することができ、土地所有者がこれを欲しないときは、建物の買取りを請求することができる。(第4条)、建物保護法や借地法によって、借地人の地位はかなり安定した。そして、はじめ六大都市にのみ適用された借地法が、昭和16年の改正で全国に施行されるとともに、借地人の契約更新請求にたいして、土地所有者は、自分でその土地を使用するか、その他正当な理由がなければ、拒絶できないことにした。(第4条)

さらに、賃借権の譲渡については、改正要綱などが準備されたこともあったが、なかなか実現せず昭和41年の改正をまたねばならなかった。

即ち、昭和41年の改正では、賃借権の譲渡の承諾に代る裁判に関する規定を新たに設けた。「借地権者が賃借権ノ目的タル土地ノ上ニ存スル建物ヲ第三者ニ譲渡セントスル場合ニ於テ其ノ第三者ガ賃借権ヲ取得シ又ハ転借スルモ賃貸人ニ不利トナル虞ナキニ拘ラズ賃貸人ガ其ノ賃借権ノ譲渡又ハ転貸ヲ承諾セザルトキハ裁判所ハ借地権者ノ申立ニ因リ賃貸人ノ承諾ニ代ハル許可ヲ与フルコトヲ得。此ノ場合ニ於テ当事者間ノ利益ノ衡平ヲ図ル為必要アルトキハ賃借権ノ譲渡若ハ転貸ヲ条件トスル借地条件ノ変更ヲ命ジ又ハ其ノ許可ヲ財産上ノ給付ニ係ラシムルコトヲ得。」(第9条ノ2第2項)としている。賃借料をあげるなどして、妥協的な解決をはかったものといえよう。

(三) 借地権とその課税

ところで借地権についての課税の規定が、はじめて法令にあらわれたのは、昭和34年、所得税法施行規則第7条の10(不動産を長期間使用させる場合でその対価が譲渡所得とされるもの)からであると云われている。この規定が創設される直前の取引につき譲渡所得か、不動産所得かで長期間争われて来た。即ち、土地所得者が昭和33年3月普通建物所有の目的で、期間を20年と定めて賃貸するに際して受領した金員(更地価格の3分の2に当る)が当時施行の所得税法第9条1項3号の不動産所得に該当するものとした国税局長の認定があったが、適法かどうか、との争いである。

一審判決(東京地裁 39. 5. 28.) 二審判決(東京高裁 41. 3. 15.) は、近時の権利金は経済的、実質的観点においては「所有権の権能の一部の譲渡」の対価としての性質をもつ等の理由により当該規定を類推適用して、納税者の請求を認容し、最高裁(昭 45. 10. 23.) 差し戻し審(東京高裁 46. 12. 21) は経済的実質に着目して譲渡所得と類推解釈すべき場合があるが、譲渡所得は普通の所得に比し特に優遇するものであるから、明らかに「資産の譲渡」の対価としての経済的実質を有すると認められるものについてのみ許され、本件の如き性質のあいまいな権利金については、法律の用語の自然な解釈に従い、不動産所得として課税すべきである。として納税者の請求をしりぞけた。

一般に権利金については、(1)場所的利益の対価又はのれん代、(2)地代の前払、(3)借地権設定自体の対価、3種があるが、実際に授与された権利金がどのような性格を持つものであるか、

はっきりしないものが多い。権利金が第3の類型の設定の対価である場合には「その借地権には物件に準じた譲渡性や増改築権能などがついていると解される」^(註1)の如く所有権の一部の譲渡としての性質を持つと云えなくはない。又立法論として譲渡所得との均衡上二分の一課税とすることが合理的であり、課税の公平にそうという考え方もある。しかし性質が類似するというだけで譲渡なりとすることはできない。

「土地所有者がその所有権を自らに留保し、その用益的権能のみを他人に附与する行為」は法律上も社会通念上も「譲渡」とはいわない。

以上のことを前提として借地権の課税関係につき、設定の場合と、譲渡の場合とに区分してのべる。

(四) 借地権の設定に対する課税関係

借地権を設定するに際して権利金を収受した場合、それが課税所得に該当することには異論がない。そこで権利金の収受がなかった場合はどうか。

法人税法施行令第137条は「借地権……の設定により土地を使用させ……た内国法人については、その使用の対価として通常権利金その他の一時金（以下この点において「権利金」という）を収受する取引上の慣行がある場合においても、当該権利金の収受に代え、当該土地（……）の価額（通常収受すべき権利金に満たない金額を権利金として収受している場合においては、当該土地の価額からその収受した金額を控除した金額）に照らし当該使用の対価として相当の地代を収受しているときは、当該土地の使用にかかる取引は正常な取引条件でされたものとして、その内国法人の各事業年度の所得の金額の計算をするものとする」とあるから、いわゆる相当地代の収受があれば、権利金が認定され、収益の額とされることはない。

法人税法第22条第2項は、「内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上当該事業年度の益金の額に算入すべき金額は、別段の定めあるものを除き、資産の販売、有償又は無償による資産の譲渡又は役務の提供・無償による資産の譲受けその他の取引で資本等取引以外のものに係る当該事業年度の収益の額とする」と規定している。

設定された借地権が、金銭に換算し得る資産であること及び譲渡の対象になり得ることは否定できない。然し設定される以前においては借地権は存在しないのであるから、設定行為それ自体は資産の譲渡ではなく、従って借地権自体の評価の問題はおこらない。即ち、いわゆる借地権価格なるものがありとしても必ずしもそれと同額ではない。借地権の設定という用益提供による対価の額及び支払方法等は、設定される借地権の内容に応じ、まず当事者の約定によって決まるものである（法人税法施行令第137条にいう「通常収受すべき権利金」は本来このようにして定まるものと見なければならぬが、当事者の意思を離れて、「通常収受すべき権利金」なるものが別個に存在するというのであれば、それとの比較において多いとか少ないとかいう場合、以下の事情は充分考慮されるべきものである）普通建物所有の目的か、堅固の建物

所有の目的か、或いは耐用年数10数年にすぎない建物所有の目的かによって異なり、当初より譲渡転貸の承諾を与えたものか否か、期間満了時には正当事由に該当することが予測されるようなものであるか否か、等々によって異なるのであって、一律に土地価額の何割とかできめつけられないものである。又支払の方法にしても、権利金の如き一時金を受けなくとも地代によってその目的を達することもできる。

賃借権が物件化の傾向にあるとはいえ、債権である基本的性格は変わらない。債権はもともと当事者間に一定の信頼関係の存するところにのみ成立しうるものであり、特に賃貸借のような継続的契約関係においては、当事者の人間関係が、契約内容を約定する場合の重要な要素となる。

売買契約などと大いに異なるところである。即ち設定の対価が、いくらが適正であるかということは個別に検討しなければならない。借地権に関しては、借地権認定の適否だけでなく、認定せんとする対価の額の妥当性が重要となってくる。

所得税法についてみると、所得税法第36条第1項は「その年分の各種所得の金額の計算上、収入金額とすべき金額は、別段の定めがあるものを除き、その年において収入すべき金額（金銭以外の物又は権利その他経済的な利益をもって収入する場合には、その金銭以外の物又は権利その他の経済的な利益の価額）とする」と規定している。所得税については、借地権設定時に権利金の収受がなくとも課税されることはない。

従って権利金との関係においていえば、法人税法施行令第137条の如き「相当代」の考慮を要しないこととなる。

（六）借地権の譲渡に対する課税関係

一般に債権が一定条件のもとで譲渡の対象になり得ること、賃借権が賃貸人の承諾又はこれに代る裁判所の許可により譲渡しうる財産であることはいうまでもない。^(註2)

賃借権の譲渡は、賃借権の内容を変えないで、賃借権を移転することを目的とする契約をいい、債権者の交替による更改（民法513条以下）は含まない。

借地権を譲渡し、その対価を収受した場合、それが課税所得を構成することは異論のないところであるが、収受しなかった場合はどうなるのか。

法人税についてみると、法人税法施行令第137条（土地の使用に則り対価についての所得の計算）の如き規定は存しないから借地権独自の認定課税といった特殊な考察は要しない。従って一般の無償譲渡等と同様、法人税法第22条との関係の問題に帰する。

所得税については、無償の場合に法第36条1項の収入すべき金額に該当しない。然し第59条（贈与等の場合の譲渡所得等の特例）にいう「資産の移転」があった場合に該当するから、贈与又は、低額譲渡（令第169条により時価の二分の一に満たないもの）に当たるときは課税される。

借地権の譲渡はその性質上建物の譲渡に伴って行なわれるが、個人の間で地主所有の建物を譲渡した場合においては、建物の売買契約と借地権の設定契約とが同時に行なわれたと解されるので、建物自体の価額が適正であれば、借地権金相当分の全員の収受がない場合においても、収受されなかった権利金相当分の認定課税はあり得ない。借地権の設定は資産の譲渡ではないので、所得税法第59条の規定の適用がないからである。

賃借権の譲渡は、その内容の同一性を維持しながら移転するのであるから、当初権利金の授受があったかどうか、譲渡の承諾が最初からあったのか、地代の額は高いのか低いのか、契約期間の残りは多いのか少ないのか等々、賃借権の内容を充分考慮して個別に算定しなければならない。

借地権の認定に関して次の判例がある。

昭和44年11月20日，東京地裁 昭和42（行ウ）24，法人税等の更生処分審査棄却取消事件
——納税者勝訴

「会社所有の土地を取締役が建物所有の目的で借り受け、建物を建築してこれに居住し、会社の申出によりこの建物を将来買戻す特約のもとに会社に売却し、数年後これを建物の帳簿価額で買戻した」のに対し、「借地上の建物が譲渡された場合、特段の事情が存しない限り、その敷地の借地権もこれにともなって譲渡されたものと認めるのが相当であるが、本件では建物の売買は担保に供するためになされた結果、専ら本件建物の売買についてのみ関心が払われ、借地権については何らの考慮がなされていなかった等の事情があり、借地権は建物にともなって移転しなかったものと認められるので借地権の価額に相当する役員賞与の課税は認められない」とした。

このような事案において課税することは、適当でなく、納税者を救おうとした意図は高く評価できるが「建物の所有権は移転したが、その敷地の借地権の譲渡はなかったという事実認定がはたして妥当であろうか。土地と建物の所有者は会社で、借地権は借家人に属するということは通常考えられないことである。建物とともに借地権も取締役から会社へ、そして更に会社かつ取締役への移転と事実認定すべきである」^(註3)

借地権の認定と、借地権金金の認定とは別物であるとの認識に立てば、このような無理な理論構成をせずにすんだのではないかと考える。この事案の場合、借地権の譲渡があったかどうかということではなく、借地権譲渡の対価が一律何割かではなく、場合によっては、0であり得ることを論証すれば足りたのである。

（六） む す び

現在、名古屋市内において、借地権が認定される場合に、それが普通住宅地区であるときその土地の路線価を基準としてその土地の価格の二分の一が借地権価格であり、二分の一が底地の価格とされており、その土地の路線価が基準となっている。これらの借地権課税について

は、建物所有の目的、建物の種類、構造、耐用年数等賃借権の内容を充分考慮する必要があると考える。

注1. 有斐閣，借地の法律相談。

注2. 民法第466条同第612条，借地法第9条の2。

注3. シュトイエル98，中川一郎。