

借地権課税に関する一考察

—権利金の2分の1課税を中心として—

寺澤 翔太

論文要旨

借地権課税に関する一考察 —権利金の2分の1課税を中心として—

氏名 寺澤 翔太

所得税法では借地権設定者が借地権設定時に土地の時価の2分の1を超える権利金を受領した場合にはその権利金収入は譲渡所得にあたりとし、2分の1以下の場合には不動産所得にあたりとしている。一方、借地権返還（消滅）時に支払う立退料は借地権の買戻しにあたり当該土地の取得費に加算することになっており、権利金収入の2分の1基準のような規定はない。その結果、借地権設定時と返還時とで税務上の取扱いが首尾一貫していないという問題が生じている。本稿では問題の原因は権利金収入の2分の1基準にあると考え、この基準に焦点をあてた。権利金収入の所得分類という重要な判定を、取引の性質ではなく金額のみを基準として行うことについてかねてより批判があったものの、権利金収入を不動産所得と譲渡所得に分類する基準を具体的にどう見直すべきかという研究は不十分であったことから、本稿はその点に踏み込み考察したものである。

第1章では権利金収入の所得分類を行う前提として、税法上定義がない権利金の性質を明らかにするため、権利金が授受される基因となる借地権について、立法的手当により物権的性質を持つに至った沿革と、その法的性質について検討した。借地権は法律による特別な保護を受けた結果、独立した財産的価値をもつ権利として取引の対象となった。

次に、権利金の性質を検討した。権利金の性質について、学説は、①場所的利益、②賃料の一括前払、③賃借権の譲渡・転貸の承諾料または賃借権設定の対価、の三態様にまとめているものの、個別の権利金の性質は多様であり、あらかじめ定義付けすることは困難であると結論付けた。

第2章では、本稿の中心問題である所得税法における権利金収入の2分の1基準について述べ、金額基準のみで不動産所得と譲渡所得に分類することそのものの問題と、借地権設定後の取引において、課税上の問題が生ずる点を指摘した。

第3章ではこれらの問題の原因を明らかにし、改善策の検討を行った。その結果、この問題の原因は、基準に満たない権利金等の所得区分を一切譲渡所得から除外するという2

分の1基準にあると結論付け、2分の1基準に代わる改善策を検討した。改善策の検討にあたっては、権利金収入が所得税法上譲渡所得にあたるのか、それとも不動産所得にあたるのかが争われたサンヨウメリヤス土地賃借事件の最高裁判決の判示内容を参考にした。すなわち、権利金収入が譲渡所得にあると解釈するには、①借地権設定契約期間の長期性、②借地権の譲渡性の承認、③所有者が土地の使用収益権を半永久的に手離す対価として更地価格のきわめて高い割合に当たる金額が支払われるもので、経済的・実質的には、所有権の権能の一部譲渡の対価としての性質をもつこと、以上三点を充足する必要があるところ、現行制度は③のみを要件としていることから、残りの二要件を譲渡所得とする要件に加えるべきであるとした。

さらに、論文の成果となる解決策として届出制度を提案した。前述した三要件を満たすことを示す届出を地主・借地人連名で所轄税務署に行うことにより譲渡所得とすることを認めるという制度を提案するものである。私法と税法の取扱いを一致させるという点に重点を置くのであれば、借地権が発生し借地権者の権利が保護されるという私法上の考え方を貫き、権利金収入を全て譲渡所得として扱い、さらに、所得税法においても権利金の認定課税を行いみなし譲渡課税を徹底させるべきであるが、所得税法では原則として現実に収入を得ることが確定した金額に対して課税することとされており（所得税法36条第1項）、現実に収入がないところに課税は行われなことから、所得税法の原則に反してまで私法との一致を図るべきではないと考える。提案した届出制度は私法の考え方を単純に税法においても貫くことは困難であるという点に配慮した現実的な解決策である。

また、届出制度は納税者の恣意性が入り込む余地が存在することから、かえって租税法主義や租税公平主義を歪める危険性がある。しかし、この点について筆者は、租税を課するにあたってあらゆるものに私法上の契約自由の原則や当事者の意思の尊重を第一に重んじるべきであるという認識は持つておらず、届出制度による当事者の意思の尊重は、あくまでも、租税法主義のもと厳守すべき課税要件明確主義と、租税公平主義という原則が鋭く対立し、他の解決策が見いだされない場合にのみ取り入れるべきものであると考えている。この考えを権利金収入の所得分類の問題にあてはめると、権利金の私法上の性質そのものがあいまいであったことから、届出という制度を利用し、当事者の意思に委ねることも一考であると結論付けた。

以上

目次

はじめに	2
第1章 借地権の沿革と法的性質	4
第1節 借地権の沿革	4
第2節 借地権の法的性質	8
第2章 借地権課税の仕組みと所得税法における問題点	13
第1節 借地権課税の仕組み	13
第2節 所得税法における権利金課税の取り扱い（2分の1課税の内容）	25
第3節 問題点の提示	29
第1項 立退料の問題	29
第2項 借地権譲渡の問題	34
第3項 所得区分操作の問題	35
第3章 問題点の考察と解決策の検討	37
第1節 問題の原因の考察	37
第2節 権利金収入「2分の1基準」の再検討	38
第3節 私見（解決策）	41
おわりに	51

はじめに

土地取引をめぐる問題は時代とともに変わっていく。借地権課税は社会における借地取引の実態に対応する形で整備されてきた。本稿では、借地権課税のうち権利金収入について所得税法上どう課税するかという問題を取り上げる。借地借家法は、借地権を「建物の所有を目的とする地上権または土地の賃借権」と規定している。借地権は契約内容により、物権である地上権に基づくものと、債権である賃借権に基づくものとに分けられる。借地借家法上の借地権は、賃借権に基づくものであっても特別な立法手当により、民法上は物権にしか認められていない性質を持つようになった。この現象は「不動産賃借権の物権化」あるいは「不動産賃借権の強化」などと言われている。

一方、土地所有者にとっては、借地権は特別な保護を受けており、一旦借地権を設定すれば半永久的に借地が返還されない可能性があることに加え、借地権設定期間中は土地の利用や処分が制限されることから、土地の価値が下落することになる。そこで土地所有者は借地権を設定する際に借地権設定の対価として権利金を要求するようになり、権利金は次第に高額化していった。権利金収入に対する課税は、権利金収入が不動産の貸付けの対価であるのか、土地の部分的な譲渡の対価であるのか、という問題に発展した。権利金収入は2分の1基準という立法的手当により不動産の貸付けにあたるものと、資産の譲渡にあたるものとに区分された。借地権課税は社会における借地取引の実態に対応する形で整備されてきたが、順次整備されてきた結果、借地権課税全体ではつじつまが合わないという問題が生じてきた。この問題のうち、個人の土地所有者が借地権設定時に収受する権利金と、借地権返還時に支払う立退料について、所得税法における税務上の取扱いの差異を中心に取り上げる。本稿では、立退料の税務上の取扱いにみられるような問題が生じている原因は、借地権を設定する際の2分の1基準にあるのではないかと考え、2分の1基準の問題点を指摘し、解決策を検討していく。また、権利金収入に限らず、借地権課税を複雑にして問題点を生み出している原因は、旧借地法や借地借家法上の借地権の発生や移転の状況と、税法上借地権とされるもののそれが必ずしも一致しない点にもあると考えられる。税法上、借地権は借用概念にあたるため、民法や借地借家法などの概念を尊重しなければならないが、租税回避の防止など税法内に重点を置いて借地権課税の整備を行った結

果、私法上の借地権の権利関係と税務上借地権とされるものの権利関係に差異が生じることがある。これまでも、権利金収入の2分の1課税を批判し、見直すべきという意見があがっていたが、権利金収入を不動産所得と譲渡所得に分類する基準を見直す意見について、具体的にどう見直すかというところにまで踏み込んだ研究は不十分であった。そこで本稿は、権利金収入の2分の1課税の見直しについて所得分類を一本化するという検討のみならず、権利金収入をある基準によって不動産所得にあたるものと譲渡所得にあたるものとに分けるという現行制度を維持する場合に、その基準をどう見直すかという具体的検討に踏み込み、一つの改善策を提案したものである。改善策の検討にあたっては、権利金収入が所得税法上譲渡所得にあたるのか、それとも不動産所得にあたるのかが争われたサンヨウメリヤス土地賃借事件の最高裁判決を材料に、権利金の性質を再検討し、検討結果を権利金収入の所得分類に反映することを試みた。

第1章 借地権の沿革と法的性質

第1節 借地権の沿革

他人の土地を借りて使用したい場合、契約によりその権利を得る。契約により得た土地を使用する権利は、契約の内容によっては借地借家法の適用を受ける。借地借家法では借地権を「建物の所有を目的とする地上権又は土地の賃借権をいう。」（借地借家法 2 条 1 項 1 号）と定義している。

借地権は特別な立法的手当により物権的性質を持つ権利として構成されている。借地取引を行うときにはその契約が地上権と賃借権、どちらの権利によるものであっても土地所有者と借地人の双方について財産上の得失をもたらし、この得失についてなんらかの課税関係が生じ得る。借地取引をめぐる法律関係や取引慣行は時代とともに変遷してきたため、借地権課税もこれに対応し変わってきた。権利金收受の慣行が代表的な例である。そこで、はじめに借地権の沿革、特に借地権がいかにして物権的性質を持つようになったか、その沿革を述べる。

旧民法を制定するに当たっては、民法編纂のために日本国内各地の慣習を調査し、「全国民事慣例類集」がまとめられたが、わが国の借地の慣例がどうなっていたかについては、ほとんど把握できなかった。そのため、流入する都市人口を吸収するに当たり、借地経営の実態が明らかにされないまま、借地権が法制度化されることとなった。立法事実そのものが不明確であったにもかかわらず、不平等条約改正という目的のために民法典を制定するところから、借地権の歴史が始まった¹。

旧民法(ボアソナードの起草した民法典 [案]をさす)は、地上権を物権とし、また、賃借権も物権と構成していたので、現行民法におけるような物権たる地上権と債権たる賃借権との対立という問題は生じなかった²。旧民法はいわゆる民法典論争の結果、施行が延期されることとなった。借地権に関する現民法の規定は、ドイツ民法の物権・債権の峻別論を採用しながら、土地と建物をそれぞれ独立の不動産とする体制とした。借地関係は、

1 平田厚『借地借家法の立法研究』239頁(成文堂、2014)。

2 川島武宜・川井健編『新版注釈民法(6) 物権(2)』862頁[渡辺・鈴木](有斐閣、2007)。

地上権に基づくものと賃借権に基づくものが併存している³。土地に設定された利用権が地上権であるのか賃借権であるのかは、契約解釈の問題であり、契約で用いられた文言だけではなく、契約成立の事情、設定後の利用状況などを総合的に判断して当事者の意思を合理的に判定すべきであるとされている⁴。借地関係が地上権あるいは賃借権のどちらによるものであるかは法的紛争の対象となり、賃借権と認定されれば、対抗力も存続期間の保障も得られないことにならざるを得なくなった。債権を有するにすぎない賃借権者は、物権を有する地上権者と異なり、登記をする旨の特約のない限り登記請求権を有しないとする判決⁵も現われ、賃貸人は自己の有利な地位を保つため、賃借権の登記に協力せず、民法 605 条は「空文に近い有様となった」⁶。その弊害として社会現象化したのがいわゆる「地震売買」である。地震売買とは、賃借権者が、地主が代われば新地主に対して直ちに明け渡さなければならない、という不安定な立場に置かれていることを地主である賃貸人が悪用し、地代値上げを事実上借地人に承認させるための手段として、土地を第三者に売却するとおどし、借地人が値上げを承諾しないときは、実際に土地を売却してしまうというもので、日露戦争後の地価騰貴の時期に頻繁に行われた。これを是正するために建物保護法が制定され、借地人は借地につき地上権または賃借権に関する登記がなくても土地の上に登記をした建物を有するときは地上権または賃借権を第三者に対抗できることになり（建物保護法 1 条）、第三者からの土地明渡請求を遮断することが可能となった。

しかし、建物保護法が制定されたことにより解決したのは賃借権たる借地権の対抗力の問題だけであり、借地人には借地上に長期にわたり建物を所有しうることの保障は与えられていなかったことから、借地権保護の社会的要請に応えるため、大正 10 年に借地法が制定されることとなった⁷。

借地法では、建物の種類・構造という客観的事実に基づいて存続期間を法定するという考え方が採用されたため、借地権保護の要請は、存続期間の保障という点で一歩進められた。しかし、大正 10 年制定時の借地法では、更新請求権が与えられていたものの（昭和 16 年改正前借地法 4 条）、地主は借地人の更新請求を自由に拒否出来たため、大きな意味

3 平田・前掲注 (1) 239 頁。

4 幾代通・広中敏雄編『新版注釈民法(15)債権(6)』161 頁[望月・水本]（有斐閣、1989）。

5 大判大正 10 年 7 月 11 日民録第 27 輯 1378 頁。

6 星野英一『借地・借家法』381 頁（有斐閣、1969）。

7 幾代＝広中編・前掲注 (4) 133 頁[鈴木・生熊]。

を持ちえなかった⁸。また、賃借権者が賃借権たる借地権の譲渡を行うことを認めるような制度化は行われていなかった⁹。

日本が戦争状態に入っていくとともに地代家賃統制令等の規制立法が戦争遂行目的のもとに制定され、地主の経営を圧迫していくこととなる。建物及び土地の価格が高騰し、借地の需要が増加するなかで、地主が借地契約更新を拒絶するという事態が発生した場合に、借地法により、借地人には建物買取請求権が保障されているものの、その対価は建物の時価であって借地権価格を含んでいなかったことから、地主にとっては建物を買取っても土地を取り返した方が利益になり、借地人は保護されなかった。そこで戦時下の借地借家人保護の一環として、昭和16年に借地法が改正された。土地所有者が自ら使用する必要がある場合その他正当の事由がなければ土地所有者は更新拒絶できないこととされた¹⁰。

次に借地法が改正されるのは昭和41年である。昭和41年の主な改正点は建物に関する借地条件の変更に関する事項で、防火地域の指定その他の事情の変更により堅固な建物の所有を目的とする借地権の設定に条件変更することが相当な場合等の裁判制度の新設（借地法8条の2）、借地権の譲渡又は転貸に関する事項で、貸主が不利となる恐れがないにもかかわらず、譲渡又は転貸を承諾しない場合に貸主に代わって裁判所が許可する制度の新設（借地法9条の2）及び地代又は借賃の増減の請求権に関する事項（借地法12条2項、3項）で、これらの改正は、紛争の防止と土地利用の合理的促進とを主目的として行われたものである¹¹。なお、この借地法改正と同時に建物保護法についても改正が行われた¹²。

平成3年10月4日には借地借家法が公布され、平成4年8月1日から施行された。形式的には建物保護ニ関スル法律、借地法及び借家法の三法を単一の法律に統合した新法であるが、三法を全面的に見直したものである¹³。なお、本法の施行とともに、上記三法は廃止された。改正の内容は多岐にわたるが、最も重要かつ基本的なものとしては、①借地権の存続期間の変更等、②正当事由の「明確化」、③定期借地権制度の導入、④賃貸人

8 幾代＝広中編・前掲注（4）384頁[鈴木・生熊]。

9 星野・前掲注（6）282頁。

10 幾代＝広中編・前掲注（4）385頁[鈴木・生熊]。

11 幾代＝広中編・前掲注（4）141頁[鈴木・生熊]。

12 建物保護法改正の詳細は、（星野・前掲注（6）385頁）や、（幾代＝広中編・前掲注（4）362頁[幾代]）を参照。

13 幾代通・広中敏雄編『新版 注釈民法（15）債権（6）増補版』821頁[広中・佐藤]（有斐閣、2003）。

の事情に基づいて建物を期限付で賃貸しうる制度の導入のほか、民事調停法の改正であるが、⑤地代・家賃増減額紛争の処理における調停前置主義および調停条項裁定制度の導入の諸点があり、また、その他の改正点としては、⑥建物が滅失した場合の借地権の対抗力の確保、⑦自己借地権制度の導入、借地条件変更の裁判の範囲の拡大、⑨造作買取請求権規定の任意規定化、⑩借地上建物賃借権者の保護に関する規定の新設などがある¹⁴。なお、本法施行前に成立していた借地・借家関係にも本法の規定を適用するかどうかは附則4条に原則（経過措置の原則）が定められると同時に附則5条から附則14条までにわたって経過措置の特則が定められている。改正の目的は、第一に、社会・経済事情の変化に対応して借地・借家制度をより利用しやすい制度にすること、第二に、契約当事者間の権利義務関係の公平な調整を図ることであって、特定の政策の実現を直接に目的とするものではないことが強調された¹⁵。

改正の目的については、第一の点について、国会での法案の趣旨説明のなかで、法務大臣は、現行の借地法及び借家法は、大正10年に制定され、昭和16年に改正された後は、今日まで基本的な枠組みが変わっておらず、大きく変化した社会経済情勢や、土地建物利用の多様化に対し、現行法が対応し切れていない、と説明した上で、次のように述べている。「より利用しやすい借地・借家関係を実現するため、現行法の基本的な枠組みである借地権の存続期間、借地・借家契約の更新等の仕組みを見直し、より公平かつ合理的なものとするとともに、新しい借地・借家の類型を導入し、借地・借家関係の改善を図ろうとするものであります」¹⁶。第二の点については、国会審議において、政府委員（法務省民事局長）が次のように述べている。「借地借家法というのは、貸し主である個人、それから借り主である個人、そういう個人と個人の間の契約関係、法律関係を公平に調整するということが目的とする法律でございます、この法律によって大量に住宅を供給するとか、大量に宅地を供給するとか、あるいは土地の高度利用を図るといようなことを目的とするものではないのでございます。あくまでも、貸し主、借り主の契約関係を合理的に調整するということが狙いになるわけでございます」¹⁷。

借地借家法制定時の重要な背景として、都市近郊部での借地方式による宅地供給や既成市街地での再開発の促進といった特定の政策目的を実現するために借地・借家法の見直し

14 幾代＝広中編・前掲注（13）824頁〔広中・佐藤〕。

15 幾代＝広中編・前掲注（13）825頁〔広中・佐藤〕。

16 第120回国会平成3年4月23日衆議院本会議録第25号5頁〔左藤〕。

17 第121回国会平成3年8月30日衆議院法務委員会議録第2号14頁〔清水〕。

を求める議論が存在し（例えば昭和 59 年 4 月に不動産協会が公表した『借地方式』による土地利用促進方策について」など）、これに対して、立案作業がそのような政策的視点によって導かれることへの危惧が投げかけられていたことがあった¹⁸。実際の立案作業は、契約関係の合理的な調整ということに純化させる方向で進行していったとみられている。「社会・経済事情の変化に対応して契約当事者間の権利義務の合理的な再調整を行うという目的のもとに、『現行法の基本的な枠組みの見直し』（それはしばしば『合理化』と呼ばれた）と『新しい借地・借家類型の導入』（同じく『多様化』）を二つの柱とする法改正が行われたのであるが、前者についていえば、この見直しは、借地・借家紛争の利害調整的処理への傾斜を強める方向で行われた」¹⁹。

第 2 節 借地権の法的性質

借地借家法では借地権を「建物の所有を目的とする地上権又は土地の賃借権をいう。」（借地借家法 2 条 1 項 1 号）と定義している。旧法である借地法は「建物ノ所有ヲ目的トスル地上権及賃借権」としており「土地」という文言が明記されたことを除き借地借家法と借地法とで借地権の定義に違いはない。

実際の裁判においては、土地の特定の借地関係が借地借家法に定められた借地権に該当し、同法の対象にあたるか否かという形で論じられることが少なくない。

この判断にあたっては（1）「建物」の所有を、（2）「目的とする」、（3）「地上権」または、（4）「土地の賃借権」の四点が問題となる²⁰。

（1）については、「建物」の所有を目的とする地上権および土地の賃借権が、借地借家法本来の対象である。反面からいうと、「建物」以外の物の所有を目的とするもの、および、土地の上に建物を所有することを目的とするのではないものには、原則としてその適用がない。次に、（2）の建物所有を「目的とする」ことから、建物所有の目的が全くない場合は、借地借家法の適用がない。しかし、目的土地に建物が存在する場合などにつき微妙な問題が生じる。目的が何であるかは、当初の地上権設定契約・賃貸借契約の解釈問題である。書面の契約があれば有力な資料であるが、文言に捉われるべきでなく、実際の使用状況、工作物の有無・種類等も判断の資料となる。

18 例えば、内田勝一「借地・借家法改正問題の課題」ジュリスト 851 号 6 頁（1971）など。

19 幾代＝広中編・前掲注（13）824 頁[広中・佐藤]。

20 星野・前掲注（6）5 頁。

(3)については、地上権は他人の「土地を使用する権利」であり(民法265条)、(4)については「土地」の貸借であることを要する。借地法上は「土地」の賃借権とは明言していなかったが、借地借家法では「土地」の賃借権と明記されている。

借地権の期間については、民法上、地上権と賃貸借とで、かなり異なった定めをしている。地上権については、第一に、当事者間の特約による。最長期間、最短期間は法定されていない。特約の存在しない場合は、第二に、慣習による。それもない場合は、地上権者からは何時でも権利を放棄することができるが、放棄のないときは、当事者の請求により、裁判所が20年以上50年以下の範囲内で定める(民法268条)。地上権は、期間の定めのあることが前提とされているようであって、地主から何時でもこれを消滅させることはできないと解される。賃貸借においても、広く特約の効力が認められている。しかし、地上権と異なり、期間の定めがなく賃貸人から何時でも終了させることのできるものも認められている。期間の定めのあるものについては、最短期間の定めはない。しかし最長期間が20年とされており、これより長いものは20年に短縮される(民法604条1項)。これを更新することはできるが、その期間も更新の時から20年を超えることはできない(民法604条2項)。また、期間内でも当事者の一方に解約申入権を留保する旨の特約は有効である(民法618条)。

使用収益については、民法における地上権と賃貸借は使用収益権者(地上権者、賃借権者)が目的物を使用収益するという点においては異なるところがない。しかし、法律的には、異なった取扱いがされている。第一は、使用収益権の範囲である。地上権においては、「地上権者は、他人の土地において工作物又は竹木を所有するため」であれば、「その土地を使用する権利」があり、その範囲について制限規定がない(民法265条)。当事者の特約で使用収益の方法を定めることは禁止されていないが、登記事項になっていないことから(不動産登記法78条、同法81条)、これを第三者に対抗する方法はない(民法177条)。

これに対し、賃貸借においては、賃借権者は、「借主は、契約又はその目的物の性質によって定まった用法に従い、その物の使用及び収益をしなければならない。」と規定されている(民法616条)。この規定を賃貸人の立場で言い換えれば、賃貸人はこの用法に従い使用収益するよう請求する権利を有することになる。賃貸人の承諾を得て賃借権の譲渡があった場合は、賃借権者の契約上の地位が一体で譲受人に移転し、譲渡人(旧賃借権者)

は賃貸借関係から離脱する²¹。よって、用法に関する特約も、第三者に対抗することができる。転貸があった場合、「賃借人が適法に賃借物を転貸したときは、転借人は、賃貸人に対して直接に義務を負う（民法 613 条 1 項）」ため、用法に関する特約についても対抗することができると考えられる。

第二に、地上権においては、地上権が設定されると、地上権者はこれに基づいて使用収益ができ、土地所有者は、これを認容する消極的な義務を負うにすぎないとされるが、賃貸借においては、賃貸人は賃借権者に物の使用及び収益をさせる積極的義務を負う（民法 601 条）。これが法律上両者の差異を示す点である²²。

借地・借家関係においては、通常、他人の土地・建物の使用・収益に対して、対価が支払われる。対価については地上権においては、「地代」と呼ばれ（民法 266 条）、賃貸借においては、民法上「賃料」（民法 601 条）、借地借家法上では「地代」又は「借賃」（借地借家法 11 条）などと呼ばれている。これらは通常「地代」や「家賃」と呼ばれることが多い。

その他、「権利金」、あるいは「礼金」や「保証金」などと呼ばれ契約締結時、または入居時に支払われ、使用関係終了時に返還されない金員がある。その性格をどう見るかは難しい問題である。ここで権利金について詳しく述べておく。権利金は契約の際借主から貸主に交付される金銭であるが、敷金と異なり借主の債務の担保ではないものである。権利金の授受は、今日かなり多くの借地借家において行われている。なお、権利金は借地取引のみならず借家取引においても收受されるが、本稿で権利金と呼ぶ場合は借地取引における権利金を指すこととする。権利金はその額も地域によって異なるが高額で、大体地価の四割から六割といわれており²³、東京都内の宅地では、六割以上に及ぶこともあるといわれている²⁴。多くの学説は、権利金を、①場所的利益²⁵、②賃料の一括前払、③賃借権の譲渡・転貸の承諾料または賃借権設定の対価、の三態様にまとめている²⁶。

権利金收受の慣行がなぜ広まったかについては、「借地契約の締結に伴う権利金の授受

21 幾代＝広中編・前掲注（4）272 頁[広中]。

22 幾代＝広中編・前掲注（4）165 頁[望月・水本]。

23 有泉亨「権利金」古山宏ほか『総合判例研究叢書民法（1）』179 頁（有斐閣、1956）。

24 我妻榮『債権各論中巻一』477 頁（岩波書店、1957）。

25 営業上の場所的利益の対価は、造作代やのれん代を併せ一括した対価とみられることもある。幾代＝広中編・前掲注（4）337 頁[石外]。

26 幾代＝広中編・前掲注（4）337 頁[石外]。

有泉・前掲注（23）183 頁。

我妻・前掲注（24）477 頁。

の傾向は昭和 14 年の地代家賃統制令後一段と広がっていく。地代が統制されるため、それに代わるものとして権利金を借地人に要求するようになったのである。その結果、昭和 23 年には地代家賃統制令上権利金の授受は一切禁止されるようになる。しかし、権利金授受の全面的な禁止も 2 年後の昭和 25 年には新たに借地契約する場合には全面的に解除されるようになる。そして権利金授受の慣行は全国的にかなり一般化し、高額化していく²⁷、と説明されている。我妻博士は、以前には①のものが主として行われ、②は地代家賃統制令を潜脱するために生じ、統制令が廃止された後もこの種の性質の権利金が残っているのではないかとし、③については本態が最も不明だが、少なくとも都会の宅地の賃貸借では賃借権の譲渡性を認めることは立法論として不当でないのみならず、実際の慣行上も認められている事例が少なくないと説明した上で、実際はその中間ないしは混合した性質の権利金授受が行われており、②と③は区別することが困難であると述べている²⁸。

有泉教授は、借地契約に付随して授受される権利金は、借地権の代価であり、借地権の性格をどう理解するかによって、権利金の性格も異なってくるが、土地所有者が用益権としての借地権を売りにだした対価たる性格を持つと解される²⁹、と述べている。また、権利金は現に借地権を有するものが、これを第三者に譲渡する場合に、買主が売主に対して支払う借地権の対価という形で現れるところ、有泉教授はこの事象について、借地上に建物が無い場合でも更地の借地権が取引対象とされていると述べ、その際、地主は取引価格の何%かに当たる名義書換料と呼ばれる対価を得て借地権の譲渡を承諾するケースが多いといわれていることに触れ、このような場合は借地権が純粹に取引の対象となっていることを指摘している³⁰。

以上のことから、権利金は、賃料の前払いとしての性格を有するものと、賃借権譲渡の対価としての性格を有するものが併存しているということがいえ、そのどちらを有力とするかについては学説上見解が分かれているとみられる。筆者は、有泉教授の指摘にあるように、更地の借地権が取引対象とされ、対価が収受されていることを踏まえると、権利金は、賃借権の対価としての性質を有するという意見が有力ではないかと考える。

次に、借主が使用収益権を自由に譲渡、または、自由に目的物の転賃が出来るか、という問題がある。現行民法では、地上権については明文がないため、地上権における譲渡・

27 白石満彦『借地権課税百年史』17 頁（清文社、1992）。

28 我妻・前掲注（24）477 頁-479 頁。

29 有泉・前掲注（23）200 頁。

30 有泉・前掲注（23）180 頁。

転貸の自由性が議論されたこともあるが、その自由性を認めることに問題なく一致している³¹。一方、賃借権についていえば、「賃借人は、賃貸人の承諾を得なければ、その賃借権を譲り渡し、又は賃借物を転貸することができない（民法 612 条 1 項）」と規定されており、譲渡、転貸には賃貸人の承諾が必要である。これに違反した場合は賃貸人が契約の解除をすることが出来る（民法 612 条 2 項）。借地借家法 19 条によれば、地主が譲渡転貸の承諾をしないときに、裁判所が地主の承諾に代わる許可を与えることができる。ある土地上の建物の譲渡とともにする土地賃借権の第三者への譲渡あるいは転貸の際に、借地人が承諾料・名義書換料を地主に支払う慣行が東京などの都市部で一般化していった中で、承諾料・名義書換料の額が折り合わないことを理由として、合理的根拠もなく借地権設定者が賃借権者に対し、譲渡あるいは転貸を承諾しないという現象が発生していたことから、このような借地権設定者の行為に対処する必要がある³²。

このように、借地権は主として借地人の保護を目的とした様々な立法措置により現在の形となったのである。

31 星野・前掲注（6）282 頁。

32 星野・前掲注（6）300 頁。

第2章 借地権課税の仕組みと所得税法における問題点

第1節 借地権課税の仕組み

借地取引をめぐる課税関係については、借地権を設定することに始まり、その権利を譲渡する場合、契約の更新・更改をした場合、相続、合併その他権利の異動があった場合など様々な状況がある。その都度地主と借地人の双方又はそのいずれかについてなんらかの課税関係が生じ得るのであるが、課税の取扱いが個人か法人かで違いがある。また、借地契約の態様も、通常の賃貸借以外に使用貸借契約に基づく土地の無償使用もあるが、課税上もそれぞれの態様に応じた取扱いがなされている。さらに、通常の権利金を支払わないことにより当事者間で借地権価額相当額の贈与が行われた場合や、借地権価額を含めないで建物の売買が行われた場合などの課税関係が生じてくる。ちなみに、平成4年から導入された地価税（同法は租税特別措置法71条の規定により平成10年以後は、法人・個人ともに課税は当分の間停止されている。）は課税対象に借地権を含めている。

借地権課税は各税法間の取扱いの違いも含め極めて複雑な体系になっている。その主たる原因は現実の借地取引が土地の需給関係の急激な変化や借地人の保護をめぐる法制上の措置などを背景にして、きわめて複雑多様化していることにある。この経緯は第1章で述べた通りであるが、これらの状況に対応し作られてきた税法上の課税関係はどのようになっているのか、その全てを詳細に本論文内で説明することは困難であるため、借地権課税のはじまりと考えられる権利金収入と、各税目の借地権の範囲及び権利金収入に対する取扱いの違い、その背景にある各税法の考え方、の主要な点を記述する。

第1章で述べたように、旧借地法時代の立法政策は主として借地人の保護に中心を置いており、この目的のもと推し進められた政策による「借地権の物権化」により、借地権は独立した財産的価値を有するものとなっていった。財産的価値の発生については次のような説明がある。「一般に、法律的な表現である借地権と経済的な表現である借地権価格とは区別されている。借地権のあるところ必ずしも借地権価格があるとはいえない。しかし両者は無関係ではない。経済取引上借地権価格が一般に認識されるためには、借地権が法的に相当な保護を受けていることが重要となる。このような意味で大正10年の借地法制定は一般的な借地権価格形成の基礎となったと考えられる」³³。借地権価格という場合、

33 白石・前掲注(27)10頁。

普通借地権を当初設定する際に授受する権利金を意味するのであるから³⁴、借地権課税のはじまりは、借地権設定の際に地主が対価たる権利金を要求するようになったことと言える。借地関係の特別法により借地人の権利が保護された反面、地主の権利が脆弱となったこと、具体的には、一度土地を貸せばその土地の返還を受けることは困難であり、地代を上げることも困難であったから、地主は、土地を貸し付けることにより受ける一方的な不利益を、借地権の設定に際して、借地人に対し相応の権利金その他一時金の支払いを要求することにより、経済的利益の低下部分を補おうとしたという事情がある。

権利金は、地代、敷金とは別に不動産の賃貸借に付随して授受される金銭その他経済的利益であるが、権利金については民法に規定がなく、その経済的性格も明らかではないところ、多くの学説は、権利金を、①場所的利益、②賃料の一括前払、③賃借権の譲渡・転貸の承諾料または賃借権設定の対価、の三態様にまとめていることは第1章で述べた。過去の租税に関する裁判でも権利金はこの三態様に分けられると判示された例がある³⁵。

税法上権利金の性格は明確に定められていないが、不動産の貸付けにあたり対価として授受される賃料の前払に相当するものと、土地所有権のうち用益権部分を譲渡した対価に相当するものとに区分している。所得税法上、前者は不動産所得として課税され、後者は譲渡所得として課税される。なお、法人税法においても課税趣旨として不動産所得と譲渡所得という考え方を規定に反映させているが、所得税法のように所得区分を行い、所得区分に応じて異なった税金計算を行うというものは無い。

所得税法上、譲渡所得とは、資産の譲渡による所得をいう（所得税法 33 条 1 項）³⁶。譲渡所得は、保有資産の価値の増加益（キャピタル・ゲイン）についてその資産売買等により保有者の手を離れるのを機会に、その保有期間中の増加益に相当する所得の実現があったものとして一時に課税するものである。土地・土地の上に存する権利及び建物の譲渡による所得については、租税特別措置法により、分離課税の特例が設けられており、他の所得と区分して課税される。また、土地等を譲渡した年の 1 月 1 日現在の所有期間が 5 年を超える場合は、長期譲渡所得として算出された所得の 2 分の 1 を課税標準とすることとしている。超過累進税率の適用の緩和を図る措置である³⁷。また、借地権を含む土地の上に存する権利は土地の譲渡所得に対する課税上の特例が適用される。ここで、長期譲渡所

34 白石・前掲注（27）10 頁。

35 東京高判昭和 41 年 3 月 15 日民集 24 卷 11 号 1638 頁。

36 金子宏『租税法第 21 版』239 頁（弘文堂、2016）。

37 植松守雄編『五訂版注解所得税法』643 頁（大蔵財務協会、2011）。

得・短期譲渡所得の区分をする際に借地人である個人が底地を土地所有者から取得してその土地を譲渡した場合や、個人地主が借地人から借地権等を取得しその土地を譲渡した場合は所有期間をどう取り扱うのか疑問が生ずるが、借地権部分と底地部分を別個に判定することになっている（所得税法基本通達 33-10）。

所得税法上の不動産所得とは、不動産、不動産の上に存する権利、船舶または航空機の貸付による所得をいい（所得税法 26 条 1 項）、地上権や永小作権の設定も、ここにいう不動産の貸付に含まれる³⁸。不動産所得の場合はその全額が所得税の課税標準に含められる。ただし、一定の要件を満たすと臨時所得の平均課税（所得税法 90 条）の適用を受けることにより、権利金収入が不動産所得に区分される場合であっても、累進課税による税負担を緩和させることができる³⁹。

各税法における取り扱いをみると、賃借権の対価説という考え方を採用しているとみられるものが多くある。例えば、所得税法では、土地の時価の 2 分の 1 を超える高額な権利金を受領した場合には譲渡所得として扱うこととしており、法人税法では借地権設定後にその土地の価額が設定直前に比し 2 分の 1 以下に下落した場合は、その土地の帳簿価額の一部を損金に算入することが認められている（法人税法施行令 138 条）。借地権の設定時、私法上の法形式としては新たに借地権という権利が借地人に生じ、物権的保護が与えられる反面、土地所有者にとってはその土地の使用が制限され、その土地の価値が下落する。この状況を税務上は、更地のうち上地部分が土地所有者から借地人に移転したものと捉えていると考えられる。それ以外のものについては土地の上地部分について移転はないと考え、不動産所得（又は単純な資産）として課税している（所得税法施行令 79 条 1 項 1 号、法人税法施行令 138 条）。この取扱いは、地代の前払説にたっている。また、権利金を支払った借地人は、2 分の 1 という基準がないことから、地主側の課税関係に関わりなく、これを「土地の上に存する権利」として土地と同じように非償却資産として取り扱うこととする（所得税法 2 条 18 項、法人税法 2 条 23 項）ほか、相続税や贈与税の課税も土地に準じて取り扱う（相続税法 23 条）など、これらも賃借権の対価説にたっていると言える。このように借地権課税には賃借権の対価説と、地代の前払説とが入り混じている。権利金は、①場所的利益または造作代やのれん代、②賃料の一括前払、③賃借権の譲渡・転貸の承諾料または賃借権設定の対価、の三態様に分かれる、という民法学者の学説と同

38 金子・前掲注（36）221 頁。

39 臨時所得の範囲は所得税法施行令 8 条、所得税法基本通達 2-37 参照

様、税法上の権利金課税の取扱いも一様ではないのである。税法ごとの取扱いの違いは、各税法の趣旨に影響されていると考えられるが、この点については、後で税法ごとに借地権課税の特徴を述べる際に触れる。

ここで、税法上借地権とされる範囲を述べる。借地借家法上の借地権は、「建物の所有を目的とする地上権又は土地の賃借権（借地借家法2条1項1号）」をいうが、税法上借地権として扱われる範囲は借地借家法上の借地権と範囲が一致しておらず、また、各税法においてその範囲が異なる。

法人税法上、借地権は「地上権又は土地の賃借権（法人税法施行令137条）」をいい、地上権や賃借権の設定目的を限定していない。つまり、「建物の所有を目的とする地上権又は賃借権だけではなく、構築物の所有を目的とするものも、また、なんらの施設を設けず、たとえば物品置場、駐車場等としてその土地を更地のまま使用するものも考え方としては借地権に含まれる」⁴⁰。法人税法上、借地権の範囲を借地借家法と異なる定義をした理由は、「およそ土地の賃貸借に際しその土地を使用させる対価として権利金を収受する取引上の慣行があるときに課税関係を生じさせることにしているので、建物の所有を目的とするものだけに限定することはないと考えられたことによるものである」⁴¹。その他、地役権の設定により土地を使用させる行為、借地権の転貸、その他他人に借地権に係る土地を使用させる行為も法人税法上借地権と同様の課税を受けることとされている（法人税法施行令137条）。

所得税法では、法人税法と異なり、借地権の範囲を地上権又は土地の賃貸借とするような規定はないものの、譲渡所得とされる借地権の譲渡について「建物若しくは構築物の所有を目的とする地上権若しくは賃借権（所得税法施行令79条）を借地権としていることから、所得税法では、借地借家法にいう建物の所有を目的とするもののほか、構築物の所有を目的とするものまでを借地権として取り込んでいるように考えられる。所得税では、権利金収入につき譲渡所得と不動産所得との分類が問題となるため、譲渡所得とされる権利金を限定する必要があるためとも考えられる⁴²。つまり、法人税法と同じ範囲とすれば、一般的に税負担が軽くなる譲渡所得として課税される権利金収入の範囲が広くなり過

40 桜井巳津男ほか『借地権課税の理論と実務（六訂版）』11頁（財経詳報社、1993）。

41 桜井ほか・前掲注（40）11頁。

42 桜井ほか・前掲注（40）14頁。

ざることから、法人税法上の借地権より所得税法上の借地権の範囲を狭めた、と考えられる。

相続税法上の借地権の範囲は、直接的に定義されておらず、法文上明らかではない。しかし、地上権の評価方法を定める相続税法 23 条では、地上権の範囲について、借地借家法に規定する借地権に該当するものを除く、と明記されていること、借地権の評価について定めている財産評価基本通達 9「土地の上に存する権利の評価区分 (5)」で「(借地借家法 22 条《定期借地権》、23 条《事業用定期借地権等》、24 条《建物譲渡特約付借地権》及び 25 条《一時使用目的の借地権》に規定する借地権(以下「定期借地権等」という。)に該当するものを除く」と定めていることから、相続税法上の借地権は、借地借家法(又は旧借地法)に基づく借地権、すなわち、建物の所有を目的とする土地の賃借権をいい、建物以外の構築物の所有を目的とする地上権や賃借権は、相続税法上の借地権には該当しないことになる⁴³。

次に、各税法に分けて、現在の借地権課税の概要を代表的な特徴に絞って述べる。

所得税においては、後述する法人税法における取り扱いのように、無償による資産の譲渡又は役務の提供について、収益を認定して課税する規定は存在しない。つまり、個人地主が無償又は低額の権利金で借地権等を設定したとしても、法人税の場合と異なり、現実に収受すべきものがないため原則として借地権の認定課税は行われず。所得税と法人税でなぜそのような違いがあるのかという点については、所得税法では原則として現実に収入を得ることが確定した金額に対して課税することとされており、現実に収入がないところに課税は行われずという理由と、「個人間の取引では、たとえば親族間など通常の経済的利害を離れた行為がしばしば行われるため、権利金の収受もないのに課税上それがあったと擬制して課税関係を律することが実情にそぐわない」⁴⁴、という理由によるものである。

ただし、例外として、棚卸資産を著しく低い価額で譲渡した場合(所得税法 40 条 1 項 2 号)、法人に対して資産を著しく低い対価で譲渡した場合(所得税法 59 条 1 項 2 号、所得税法施行令 169 条)、同族会社の行為計算否認規定にあたる場合(所得税法 157 条)、は現実に収入が無くともあったものとして課税が行われる。

43 松本好正『「無償返還」「相当の地代」「使用貸借」等にかかる借地権課税のすべて』32 頁(税務研究会出版局、2013)

44 桜井ほか・前掲注(40)7 頁。

なお、新たに借地権を設定した場合は、所得税法 59 条 1 項 2 号、所得税法施行令 169 条に規定するみなし譲渡課税の特例の適用はなく、すでに設定済の借地権を譲渡する場合にのみ適用がある（所得税法基本通達 59-5）⁴⁵。所得税法 59 条のみなし譲渡規定は 1 項で「譲渡所得の基因となる資産の移転があった場合」を適用の要件としているが、借地権を設定するという行為はここでいう資産を移転させる行為にあたらぬ、つまり、一度設定された借地権は資産であるが、借地権を設定するという行為は、その設定によって初めて借地権という資産が創設され、独立したものになるという考えに基づくものである⁴⁶。

所得税における課税上の大きな問題点として所得区分の問題がある。借地権等の設定に当たり収受した権利金収入が、不動産所得あるいは譲渡所得のどちらの所得にあたるかという問題である。

所得区分の問題に関連して、昭和 34 年に所得税法の改正があった。この改正で、所得税の課税上、権利金のうち、借地権の存続期間が 20 年を超え、かつ、その権利金の額が土地の更地価額の 2 分の 1 を超えるものについては、譲渡所得として課税することとされた。この改正について、借地権課税の通達起案に携わった経験のある高木文雄氏は、自らの著作で「所得税法において借地権に関する規定が大きく変わったのは、昭和 34 年における改正のときだといってよいでしょう。それまでは他人に土地を貸して借地権設定の対価として権利金を収受しても、それは不動産の貸付から生ずる所得でありますから、例外的に事業所得又は雑所得となる場合を除いて、不動産所得であるということになっておりました（昭和 34 年改正前の所法 9①三参照）」⁴⁷と述べている。この改正は、権利金のうちに土地の部分的譲渡の対価とみられるものがあること、借地権そのものの譲渡の場合には譲渡所得として 2 分の 1 課税になることなどの点を考慮したものである。この改正により、譲渡所得として取扱われる権利金については、原価部分の控除が可能となった。また、2 分の 1 基準と併せて、権利金の額が地代年額の 20 倍以下であるときはその権利金は譲渡所得の収入金額とはみないという推定規定も設けられた（所得税法 79 条 3 項）⁴⁸。この改正の後も借地権課税に関する規定が通達を含め細かく整備されていくことになる。なお、この改正が行われる前に収受された権利金について、借地権の設定行為が譲渡にあたるか

45 桜井ほか・前掲注（40）7 頁。

46 高木文雄『法人・個人をめぐる借地権の税務（平成 10 年版）』63 頁（清文社、1998）。

47 高木・前掲注（46）23 頁。

48 この規定は推定規定であるため、土地の価額等について争いがなく、借地権の設定の対価が明らかに 2 分の 1 を超える場合は、たとえその権利金の額が地代年額の 20 倍相当以下であっても、その権利金収入は譲渡所得として取扱われる点に注意が必要である。詳細は、高木・前掲注（46）46 頁を参照。

どうか、すなわち権利金収入が所得税法上譲渡所得、不動産所得のいずれにあたるかが争われた裁判⁴⁹があり、大きな問題となった。この裁判については、権利金の性質そのものや、その性質に照らし課税関係が本来どうあるべきかについて改めて考える重要な材料であることから、次章でも触れる。

次に法人税法についてであるが、法人税の課税標準である所得金額は、各事業年度の益金の額から損金の額を控除した金額と規定されている（法人税法 22 条 1 項）。益金の額に算入すべき金額は、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純資産の増加をもたらす一切の収益の額をいう（法人税法 22 条 2 項）ことから、借地権の設定契約に係る権利金の収入が益金に算入されるのは当然のことであり、また、所得税の場合のように所得区分の判定を行う必要はない。

法人税法の特徴は、権利金の認定課税を行う点である。借地権の設定に当たり権利金を授受する取引慣行がある地域において、法人地主が無償又は低額の権利金の授受により借地権の設定を行った場合、法人税法は、所得税法と異なり、法人地主に権利金の認定課税が行われる。ただし、権利金の授受に代えてその土地の価額からみて、相当の地代を收受している場合や地主と借地人の合意により将来土地を無償で返還すると定め、その旨を所轄税務署長に届け出た場合は認定課税を行わないこととしている。

認定課税が行われた場合の具体的処理としては、まず、法人地主は通常收受すべきであった権利金相当額を受領したものとみなして法人地主の益金の額として算入し、次に、その権利金と同額を借地人に寄附したものとして処理する。なお、借地人が法人の役員又は使用人である場合には、賞与として課税が行われる。このように考えれば益金と損金が両建てされるだけで所得に異動はないのであるが、法人税法上一定限度額を超える寄附金について、損金不算入の規定が存在し、また、役員賞与についても一定の要件を満たさないものは損金不算入とされている（法人税法 34 条）ので、結果として、その損金不算入額だけ課税所得金額が増加し課税される。

借地人に寄附又は贈与をしたとみなす点については、借地権の設定により受領した金銭つまり権利金収入を一度受け取り、その受け取った金銭の全額を相手に寄附したと考え、結果的には、借地権を無償で設定した場合と同じ効果になる。法人税においてこのような

49 最判昭和 45 年 10 月 23 日民集 24 卷 11 号 1617 頁。

取扱いをする理由は、「法人、特に法人税の納税義務者の大半を占める会社は営利を目的とする社団であり、常に経済人として行動すべきものとして課税関係が律せられている」⁵⁰ことによるものである。つまり、法人の行為又は計算は、常に経済合理性に基づいて行われるはずであるから、仮に、通常の経済取引に反するような行為があった場合は、これを通常の経済取引に置きかえて課税するとされているのである。

次に、権利金に代えて特別の経済的利益を授受している場合の取扱いについて述べる。

借地権又は地役権の設定に伴い、土地所有者が借地人から通常の場合の金銭の貸付条件に比し特に有利な条件による金銭の貸付けその他経済的利益を受ける場合には、その金銭の貸し付け等により受ける特別な経済的利益の額を実際に授受される権利金の額に加算し課税される（法人税法施行令 138 条 2 項）。ここで権利金を授受していない場合は、その特別の経済的利益の額を権利金とみなし課税される。この場合の金銭の貸付けとは、借入金という名義によるもののほか、借入金と同様の経済的效果を有する保証金、敷金等の金銭の交付を含むとされている。例として、一時金として権利金を収受する代わりに、金銭を無利息あるいは低利で借り入れ、借り入れた金銭の運用益により権利金に代わる経済的利益を得るという方法が挙げられる。このような有利な条件による金銭の貸付けにより特別な経済的利益を享受する場合には、その特別の経済的利益について権利金と同様に課税されることになる。租税回避行為の防止が図られている。法人地主が無償又は低額の権利金の授受により借地権の設定を行った場合、権利金の認定課税を法人地主に行うこととされているから、法人地主が受けた経済的利益の額が認定される権利金の額と等しければ、更に権利金の認定課税を受けることはないが、法人地主が受ける経済的利益の額が認定される権利金の額に満たない場合は、認定される権利金の額と経済的利益の差額について、認定課税を受ける。

土地の使用目的が単に物品置場、駐車場等として土地を更地のまま使用し、又は仮営業所、仮店舗等の簡易な建物の敷地として使用するものであるなどその土地の使用が通常権利金の授受を伴わないものであると認められるときは、相当の地代の支払いを税務上必要とされず、権利金の授受がなくても権利金の認定課税は行われなくなっている（法人税法基本通達 13-1-5）。

前述した権利金を授受しないことが認められる二つのケース、①相当の地代を授受する

50 桜井ほか・前掲注（40）8頁。

場合と、②地主、借地人互いが将来無償返還を約しその旨を届け出る制度、について、ここでもう少し詳しく触れておく。

まず、相当の地代を授受する場合においては、権利金の授受に代えて相当の額の地代の支払いがなされているので、その取引は正常な取引によるものと判断され、権利金の認定課税は行われぬ（法人税法施行令 137 条）。この地代の額が、その土地の価額に照らして相当の地代に満たない地代しか支払われていない場合には、その差額に対応する権利金の認定課税が行われる（法人税法基本通達 13-1-3）。

続いて、権利金及び相当の地代のいずれも収受していないが、当事者間で将来土地を無償返還する旨を約し、その旨を記載した「土地の無償返還の届出書」を所轄税務署長に提出している場合には、権利金の認定課税に代えて相当の地代の認定課税が行われる（法人税法基本通達 13-1-7）。つまり、法人地主が権利金も相当の地代も収受しなくとも、契約書において借地人がその土地を将来無償で返還することを明らかにし、法人地主と借地人が連名でその旨を所轄税務署長に届け出たときは、相当の地代と実際に収受する地代との差額を認定課税することとし、権利金の認定課税は行われぬ。

なお、地代の認定課税に係る税務処理も権利金の認定課税と同様、その土地の価額に照らして、相当の額である地代と、実際に支払っている地代の差額を益金計上し、同時に相当地代と実際地代の差額相当額について寄附又は贈与したものとして処理される。一方、借地人法人に係る地代の認定課税を考える場合には、本来支払うべき地代に係る受贈益を受けたことになり益金が発生するが、本来支払うべき地代相当額が両建てされることになり、結果として両者が相殺されることから所得は増加しない。

最後に、相続税・贈与税について述べる。法人地主が借地権を無償又は低額で設定した際は権利金の認定課税が問題となったが、個人地主の場合は借地権の認定課税が行われぬことは前述した。ただし、個人地主が個人借地人のために借地権を無償又は低額の権利金で借地権を設定した場合、個人借地人は本来支払うべき権利金と実際に支払った権利金との差額について個人地主から支払いの免除を受けたことになるため、贈与税が課税される（相続税法 9 条）。

相続税・贈与税についてみるべきものとして、使用貸借通達⁵¹の公表と、相当の地代

51 昭和 48 年 11 月 1 日付直資 2-189 ほか「使用貸借に係る土地についての相続税及び贈与税の取扱いについて」通達。

通達⁵²がある。

まず、使用貸借通達についてであるが、個人間で土地の使用貸借（無償使用）があった場合には、借地人が借地権相当額の贈与を受けたものとして贈与税を課税することが原則となっているが、以前から、親族間における土地の使用貸借については、その特殊性に着目して、一定条件の下に贈与税課税を見合わせる代わりに、相続税課税時点で土地を更地評価することとしていた。例えば、親族間でも推定相続人の関係にある者の間で居住用建物の建築を目的とした無償の土地貸借で、かつ、土地所有者及びその無償使用人が連署した「土地の無償使用に関する申出書」の提出があった場合は課税されていなかった。ただし、事業用については課税されていた⁵³。

その後、夫の土地に妻が事業用に使用するアパートを建てた事例において、大阪地裁昭和43年判決⁵⁴が、事業の用に使用した場合も借地人の土地使用の権利は少なく、借地権の贈与として贈与税を課税したことは違法であること、使用貸借によって借地人が受ける利益は年々の地代相当額とすることが相当であることを判示したことを契機として、使用貸借に係る土地等の相続税法上の取扱いを体系的に整備する必要が出てきた。具体的には、前記判決では、使用貸借に伴う経済的利益として賃料相当の利益を認めていることから、その取扱いをいかにするかを中心に、使用貸借に係る土地又はその土地の上に存する建物等を相続又は贈与により取得した場合その他従前の課税関係との調整等についての整備をする必要が生じた⁵⁵。

その結果、昭和48年11月に個人間の土地の使用貸借について、従来親族間におけるものについてのみ認めていた贈与税の課税見合せの措置を一般に拡大する内容を盛り込んだ新通達（いわゆる「使用貸借通達」）が公表された。

なお、使用貸借通達により、借地権課税が行われなくなった個人間の土地の使用貸借については、その土地の所有者である個人地主につき相続が開始した場合は、その土地は使用貸借で貸し付けていることになるため、自用地として評価する。つまり、土地の使用貸借開始時点の贈与税課税と相続時点の相続税課税を一体として捉えたときに、使用貸借通達制定前後で税負担に不公平が生じないようにしたのである。

52 昭和60年6月5日付直資2-58、直評9「相当の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扱いについて」通達。

53 白石・前掲注(27)288頁。

54 大阪地判昭和43年11月25日行集19巻12号1877頁。

55 白石・前掲注(27)291頁。

昭和 60 年 6 月には、「相当の地代を支払っている場合の借地権の評価等に関する相続税に関する相続税及び贈与税の取扱について」通達（以下、「相当の地代通達」）が公表された。本通達では、相当の地代の授受を前提とする借地取引及び土地の無償返還の届出のある借地取引について、借地権設定時において借地人が受ける経済的利益の評価並びにこれらの借地取引に係る土地について相続又は贈与があった場合の借地権又は貸宅地の評価などについてその取扱いを定めている。具体的には、借地権等の設定に際しその設定の対価として通常権利金その他の一時金を支払う取引上の慣行のある地域において、当該権利金の支払に代え、当該土地の自用地としての価額に対しておおむね年 6% 程度の地代（以下「相当の地代」という。）を支払っている場合は、借地権を有する者については当該借地権の設定による利益はないものとして取り扱うこと（相当の地代通達 1 項）、借地権が設定されている土地について、相当の地代を支払っている場合で、権利金を支払っていない場合又は特別の経済的利益を供与していない場合は当該土地に係る借地権の価額は零として評価すること（相当の地代通達 3 項）、借地権が設定されている土地について、「土地の無償返還に関する届出書」が提出されている場合の当該土地に係る借地権の価額は、零として取り扱うこと（相当の地代通達 5 項）、借地権が設定されている土地について、相当の地代を収受している場合で権利金を収受していない場合又は特別の経済的利益を受けていない場合の当該土地に係る貸宅地の価額は、当該土地の自用地としての価額の 100 分の 80 に相当する金額とすること（相当の地代通達 6 項）などが挙げられる⁵⁶。

ここで、定期借地権の課税上の取扱いについて述べる。借地借家法では 22 条に定期借地権が規定されているが、このほか、建物譲渡特約付借地権（借地借家法 23 条）、事業用借地権（借地借家法 24 条）も含めて広義の定期借地権と総称されている⁵⁷。これら広義の定期借地権の共通点は契約の更新が保障されておらず、契約期間が満了すれば確定的に借地権が消滅し、土地所有者が土地を取り戻すことができる点である。よって、ここまで述べてきた従来の借地権とは性質が異なる。定期借地権の特徴を踏まえると、課税上も定期借地権以外の借地権と異なった扱いがされることが望ましいが、定期借地権は施行後日が浅く、他の借地権と比べて実績も少ないことから、税務上はその実績の積上げをまって

56 その他の内容など詳細は野原誠編『相続税法基本通達逐条解説 平成 27 年版』674-692 頁（大蔵財務協会、2015）を参照。

57 幾代＝広中編・前掲注（13）902 頁〔吉田〕。

性格等を判断することとされている⁵⁸。それでも、これまでに定期借地権の創設以降いくつかの注目すべき課税上の動向が存在する。例えば、定期借地権等の設定時において、借地権者が借地権設定者に対しその契約期間に対応する賃料の一部又は全部を一時金として一括前払いした場合に、これを税務上どう取り扱うかという問題がある。この点について、国土交通省が国税庁に照会し、平成17年1月7日付で国税庁が「定期借地権の賃料の一部又は全部を前払いとして一括して授受した場合における税務上の取扱いについて」と題して文書回答をしている⁵⁹。この手続きは事前照会に対する文書回答手続きといい、特定の納税者の個別事情に係る事前照会に対して回答を行うものであるが、別に同業者団体等からの照会手続きも設けられており、納税者の予測可能性の向上の観点からみて有用である等、国税当局が適当と考える場合に、同一の業種・業態に共通する取引等であって、事実認定を要しない同業者団体等からの照会についても、一定の要件の下に、一般的な回答を文書により行っているものである。ここで取り上げる文書回答は、同業者団体等からの照会として国土交通省から国税庁に照会したものである。回答の趣旨は、一括前払賃料を、土地所有者が受け取った時の収入として一括に計上するのではなく、一定の要件を満たせば一括前払賃料に対応する各期間に応じて計上することができるというものである。ただし、このように取り扱う要件として中途解約した場合には、一括賃料前払金の未経過分に相当する金額を借地権者に返還しなければならないことや、本契約を中途解約する場合において、違約金等を受領することは可能であるものの、その算定方法として一括賃料前払金のうち未経過分に相当する金額を使用するなどした場合は、前払賃料としての一時金とその他の一時金（権利金、保証金）との区別ができなくなることから、このような一時金は前払賃料として扱われないことも示されている。ところで、所得税法上不動産所得の収入を認識する時期は、契約又は慣習により支払日が定められているものについてはその支払日、支払日が定められていないものについてはその支払を受けた日（所得税法基本通達36-5（1））と示され、原則として契約上の支払日の属する年分の総収入金額に算入することとしている。しかし、継続的な記帳に基づいて不動産所得の金額を計算しているなどの一定の要件を満たす場合には、その年の貸付期間に対応する賃料の額を

58 桜井ほか・前掲注（40）3頁。

59 国税庁、平成17年1月7日付文書回答事例「定期借地権の賃料の一部又は全部を前払いとして一括して授受した場合における税務上の取扱いについて」、<https://www.nta.go.jp/shiraberu/zeiho-kaisaku/bunshokaito/shotoku/050107/01.htm>、(2016.12.25)。

その年分の総収入金額に算入することが認められている⁶⁰。従って、従来の借地権設定契約において賃料の一括前払いを受けたとしても、定期借地権と同様一括前払い賃料を賃貸借期間に応じた収入に計上する余地があると考えられる。それでもこのような文書回答を国税庁が公開するのは、従来の借地権が更新などで特別な保護を与えられており実際の借地期間が不明確である一方、借地期間が満了すれば土地所有者のもとに土地が返還されることが予定されている定期借地権の特徴を踏まえ、従来の借地権課税とは異なる課税上の取扱いを行っていくという意識が根底にあると考えられるのではないだろうか。

定期借地権課税については従来の借地権と比べて規定や通達が整っておらず、定期借地権の性質を踏まえて従来の借地権課税に対しどのような取扱いがなされていくのか、今後の展開が待たれるところである。

以上が借地権課税の概要であるが、ここで述べることは代表的なごく一部の課税関係である。全体として借地権課税は税法間で取扱いに差異があり、それぞれの税法の趣旨を考慮した結果とはいえ、極めて複雑なものとなっている。なかでも所得税法については所得区分という問題があり、ある取引によって得た所得がどの所得区分に該当するのかを判断しなければならない。所得区分が異なると課税される税額に大きな差が生じることがあることから、ある所得がどの所得に該当するかは重要である。しかし、借地取引は一見同じようにみえる取引でも個々の実態が異なる場合が多いため、その判断は容易ではない。次節以降では権利金収入の所得区分に着目し、所得税法上の借地権課税の問題点について検討する。

第2節 所得税法における権利金課税の取り扱い（2分の1課税の内容）

土地の取引慣行は時代によって変化し、それに合わせて借地権課税も逐次整備されてきたのであるが、所得税法において借地権に関する取扱いが大きく変わったのは、昭和34年における改正のときである⁶¹。それまでは他人に土地を貸し借地権設定の対価として権利金を収受した場合、権利金は、不動産の貸付から生ずる所得であるから、例外的に事業所得又は雑所得に該当する場合を除き、不動産所得とされていた（昭和34年改正前所得税法9条1項）。

60 昭和48年11月6日付直所2-78「不動産等の賃貸料にかかる不動産所得の収入金額の計上時期について」通達。

61 高木・前掲注(46)23頁。

しかし、昭和 34 年の改正で、建物又は構築物の所有を目的とする借地権設定の対価で借地権の設定の対価がその土地の価額の 2 分 1 を超えるものによる所得は譲渡所得となるように改められた（所得税法 26 条、33 条、所得税法施行令 79 条）。

このような改正が行われたのは、権利金授受の慣行が逐次完熟に向うとともに、その金額もかなり多額になってきたという時代背景も影響している⁶²。

権利金の性質は第 1 章で述べたように、その性質は多様であり、実際には、あるひとつの権利金収入に異なる性質のものが混ざりあっていると考えられる。それにもかかわらず、所得税法上権利金収入の所得区分を判定するにあたっては土地の価額の 2 分の 1 を超えるかどうかという一点で判断される。更に、2 分の 1 とした根拠については「このような権利金はその性質上すべて譲渡所得に含まれるという理由によるものではなく、(中略)、権利金の授受を行わず地代を高額とする場合に比較して、税負担が重くなるため、それを緩和する必要があるという理由によるもの」⁶³であり、「権利金の額が土地の価額の 2 分の 1 を超えるか超えないかで区分することとしたのは格別の根拠があるわけではなく、地方、地域によって慣行が異なり借地権割合が二割のところもあれば、九割のところもあるわけで、それではどこで線を引くかということになると、実は決め手がないわけであります。そこで一つの決断をいたしまして、土地の価額の半分を超える権利金の授受があったら、その所得を一応譲渡所得とみようということにしたわけです。」⁶⁴という説明に見られる通り、課税を行う上で便宜的な要素が少なからずあったことが伺える。

その他、2 分の 1 という数字の根拠については、東京国税局外 9 国税局における土地賃借権に関する実態調査の資料と、不動産の平均収益率によったものであるという意見もあるが⁶⁵、財産評価基本通達 27 の下で国税局が評価している各地の借地権の価額の更地価額に対する割合は、地域によって 2 分の 1 を下回るところもあれば上回るところもあることをみると、2 分の 1 という割合を全国一律に当てはめることは適切ではない。

この改正前の税法の下で、権利金はその性質上譲渡所得にあたると主張する訴訟が提起され、争われた裁判がある⁶⁶。

62 高木・前掲注 (46) 24 頁。

63 金子・前掲注 (36) 242 頁。

64 高木・前掲注 (46) 24 頁。

65 白石・前掲注 (27) 53 頁。

66 最判昭和 45 年 10 月 23 日民集 24 卷 11 号 1617 頁。

いわゆるサンヨウメリヤス土地賃借事件である。事実関係は次の通りである。個人X（原告・控訴人・被上告人）が、昭和33年3月に某株式会社を設立して自らその代表取締役となり、同社に対し、同社工場の敷地として、自己所有の宅地50坪を期間20年、1坪あたり月20円の契約で賃貸し、その際、その借地権設定の対価として、坪当たり2万円の割合で合計100万円を同社から受領した。当時、この土地の更地価格は坪当たり約3万円であったから、この権利金の額は、地価の約3分の2に相当していた。Xは、この100万円は借地権設定の対価で、譲渡所得に当たるとして申告を行ったが、税務署長はこれを不動産所得として更正した。この更正処分に対し、再調査請求（みなし審査移行）を経て、取消しを求めたものである。

第一審判決は「権利金を譲渡所得の類型に包摂せしめることが法の精神にも合致し、課税の公平の要請にも沿うもの」としてXの請求を受容れ、Y（被告・控訴人・上告人、国税局長）の審査決定を取り消した⁶⁷。

Yの控訴に対する控訴審判決も、第1審判決を支持して控訴を棄却した⁶⁸。この判決は第一審判決をおおむね正当として引用した上で、権利金の類型について詳しく説示し、かつ、「税法の解釈上疑わしい場合には国民の利益に解するのが当然」とする考え方を強調している。

このように第一審、控訴審と続いて納税者側（X）の主張を支持した裁判所の判断は、最後の段階で税務当局（Y）の上告を受けた最高裁の判決によって覆された。最高裁は、明らかに所有権の権能の一部を譲渡した対価としての経済的実質をもつ権利金は、昭和34年の改正前の所得税法の下においても、なお譲渡所得に当たるものと類推解釈するのが相当であるとしながらも、その適用範囲を解釈によってみだりに拡大することは許されず、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ものと解するのが相当として、原判決を破棄して原審に差戻した。

差戻し控訴審では、権利金の性質について審理し、上記最高裁判決の判示の趣旨を受けて、本件権利金をもって「性質のあいまいな権利金」であり、「明らかに所有権の権能の一部を譲渡した対価としての経済的実質を有するもの」とはいえないと判示して、X側の請求を退け、原処分を維持した⁶⁹。

67 東京地判昭和39年5月28日行集15巻5号783頁。

68 東京高判昭和41年3月15日行集17巻3号279頁。

69 裁判の概要は、植松・前掲注（37）396頁－405頁を基にしている。

この裁判に関する批評には以下のようなものがある。

金子宏教授は第一審判決について、第1章で述べた昭和34年の所得税法及び同施行規則の改正によりいわば立法的に解決するに至ったため、それ以後は本件類似の問題が生ずる余地がなくなると前置きした上で、本件判旨は、権利金名義で授受される金員は、それが比較的少額で地代家賃の前払と見られる場合にのみ不動産所得に入る、としているが、かかる一般論が正しいかどうかは問題であり、いかに多額であっても、それが賃料の前払の性質をもっている限りは、不動産所得の性質を失うものではなく、問題は権利金名義で授受された金員がいかなる性質のものであるかにある、と述べ、さらに、本件権利金が譲渡所得であると結論するためには、それが何らかの資産の譲渡の対価であるという構成を取る必要があり、本件判決が権利金の性質を、「所有権の権能の一部（利用権）の譲渡の対価の性質をもつものと認められ」と判示していることに触れ、第1章で述べたように権利金の性質について学説では見解がわかれており、権利金は賃料の前払ではなく資産としての用益権の譲渡の対価であるといえるかは相当に問題である、と述べている。また、本件判決は、権利金の純法的性格よりはむしろ、その経済的実質がどの所得類型に最も近いかという点に重点を置いていることを指摘し、ある所得が何所得に属するかにつき経済的観察方法を用いるべきだとした裁判例として重要な意味をもっているといえる、と評価している⁷⁰。

新井隆一教授は、特定の事実が租税要件を充足するか否かを認定するにあたって、その実態的内容をなす経済的取引の現象内容が、課税物件を構成するか否か、その課税物件が税法上種別されている場合にそのいずれに該当するか、を判断するには、これを経済的理理解から考察し認識するのみではならず、むしろ、法的理解から考察し認識しなければならないとし、本件の権利金の性質があいまいであることを根拠に、納税者のために利益であり、その後の法律改正により譲渡所得と擬制されることとなった要件を満たしていることを理由としてこれを譲渡所得に該当すると解した原判決には、法律の解釈の誤り、審理不
尽があるといわなければならないと述べている⁷¹。

この判決が、所得区分を判断する過程で権利金の性質を詳細に検討したことからもわかるように、権利金収入が所得税法上不動産所得と譲渡所得、いずれに該当するのかという本来の決め手は、権利金とは、そもそもどういった性質のものなのかということ

70 金子宏「判批」判例評論 75号 44-47頁（1964）。

71 新井隆一「判批」ジュリ 482号 36-38頁（1971）。

にすることであった。なぜなら、社会で借地権取引を行う場合、税法の考え方によってではなく私法秩序や経済的実質を重視すると考えられるからである。しかし、実際は、権利金収入が「明らかに所有権の権能の一部を譲渡した対価としての経済的実質を有するもの」かどうか、すなわち不動産所得ではなく譲渡所得にあたるという一線を土地の価額の2分の1超であるか否かに委ねてしまった。

第1章で述べたように、借地取引は時代とともに発達してきたものであるから、入口、つまり借地権を設定する際の権利金収入の課税関係の整理にまず対処する必要があったということ、また、譲渡所得に該当するか否かの判断は税務執行上簡素に行える必要があったということはやむを得ないところがあったのであろうが、第1章でみたとおり時代とともに借地取引は変遷しているのに、権利金収入の2分の1課税については制定後改正がされていない。その結果、入口のその後、つまり借地権の譲渡や、借地関係の終了の際に收受される立退料などの取引について新たな疑問点を生じさせる要因ともなっている。次節ではこの点について検討していく。

第3節 問題点の提示

第1項 立退料の問題

借地権は、それが物権たる地上権又は地役権であろうと、債権たる土地の賃借権であろうと、いずれも地主との間の設定行為ないしは設定契約の上に成り立っているため、土地の所有権のように絶対的なものではなく、存続期間の満了、権利放棄、地主側の解除権の行使、当事者の合意による契約解除その他の種々の原因に基づいて借地権が消滅する。

借地権が消滅すると借地人は消滅した借地権に係る土地についてその使用収益を継続することができなくなるから、当該土地は地主に引き渡され、地主は、自らこれを使用収益する権利を回復する。これが借地の「返還」である⁷²。

借地の返還は、純私法的にみれば、借地契約という土地の利用をめぐる一個の契約関係が解消して旧に復するに過ぎないが、経済的実態をみると、借地の返還に伴って借地人が借地権という財産価値を有する権利を失い、一方で地主にとってみれば、借地権という他人の権利が附着していたため交換価値が低かった土地が元の価値に戻ることににより、実質的な財産が増加することになる。つまり、借地権という財産権が土地の交換価値の復元と

72 桜井ほか・前掲注(40)163頁。

いう形で実質的に地主の側に移転するということであり、実質的な価値の移転ということから当事者で対価が授受される現象が起きる。ここで授受される対価は一般的に「立退料」と呼ばれているが、税務上は、借地権設定の場合の権利金の授受とうらはらの問題としてこれをとらえ、地主と借地人の双方における課税関係を考えることにしている⁷³。

この場合の考え方の基礎は、当事者の合意に基づく借地の返還は、実質的にみて借地人から地主への借地権の譲渡に他ならないということであるが、ただ、いかに物権化しているとはいえ、借地権はあくまでも当事者間の契約関係の上に成り立つ権利であるから、契約内容や建物の状況などの事実関係によって、権利の強弱は一様ではなく、交換価値にも幅があると考えられる。事情によっては無償で借地が返還されることもあり得る。よって、借地返還に際して常に新たに借地権を設定する場合と同様の対価を授受すべきであると決めつけることはできないし、仮に無償で借地が返還された場合でも、そのことについて合理的な理由があれば、税務上もそれを認めることになる⁷⁴。

個人である地主が貸地の返還を受けた場合の課税関係を述べると、現に支払った立退料等の金額を当該土地の取得費に加算しておくにとどめることとしており、法人地主の場合のように、借地権設定時点で権利金に係る譲渡所得の計算上譲渡原価として必要経費に算入した土地の取得費の一部に相当する金額だけ当該土地の取得費を還元して課税するという取扱いにはなっていない。したがって、貸地の返還を受けた時点ではなんらの課税関係も生じないが、将来、土地を他へ譲渡したり、あるいはふたたび権利金を取って他へ賃貸したりする場合に、譲渡原価とすべき取得費が小さくなっているために譲渡所得の金額が大きく計算されるという形で清算されることになる⁷⁵。

所得税法基本通達上でも「土地、建物等の取得に際し、当該土地、建物等を使用していた者に支払う立退料その他その者を立ち退かせるために要した金額は、当該土地、建物等の取得費又は取得価額に算入する（所得税法基本通達 38-11）」と示されており、借地については、敷地のみを賃貸し、建物の所有者が借地人である場合に、借地人に立ち退いてもらうための立退料は借地権の買戻しの対価となる。

所得税関係で、立退料の性質に触れた判例として、借地権を消滅させるために明渡料その他の費用（借地権消滅の対価）を支出した場合、底地所有者が他人の有していた借地権

73 桜井ほか・前掲注（40）163頁－164頁。

74 桜井ほか・前掲注（40）164頁－165頁。

75 桜井ほか・前掲注（40）179頁－180頁。

を取得することになり他人の有していた借地権を取得するために支出した費用であるから、土地の取得価額を構成するとした判例がある。東京地裁昭和 58 年 1 月 26 日判決である⁷⁶。

原告 X は東京都所在の宅地 412・32 平方メートル（以下「甲土地」という。）を所有し、これを A に賃貸していたところ、昭和 48 年 7 月 6 日、X と A 並びに利害関係人 B 及び C との間において A が甲土地について借地権の譲渡の承諾を求めたことについて調停が成立し、X と A との間で甲土地の賃貸借契約を合意解除することとされ、その調停条項に基づき X から A に対して甲土地の明渡料及び営業補償金の名目で 1550 万円が支払われた。X は、この金員について、借地権消滅の対価ではなく、X が貸駐車場業を営むための開業準備に要した費用であるから、繰延資産（償却期間 5 年）に該当するものとし、昭和 49 年分ないし同 51 年分の不動産所得の金額の計算上、右支払いに係る金額の 5 分の 1 に相当する 310 万円をそれぞれ繰延資産の償却費の額として必要経費に算入して申告したところ、被告である課税庁 Y は、X から A に対して支払われた 1550 万円について、X と A との間で甲土地の賃貸借契約を合意解除し、A が甲土地を X に対して明渡す代償として支払われたものであるから、甲土地の借地権消滅の対価と認めるのが相当である、として各更正及び各賦課決定を行った。これに対して、X がその取消しを求めた。

Y は、「一般に借地権に関する紛争当事者間で授受された金員が借地権消滅の対価であるか否かを判断するに当たっては、当該借地権が法律上いつ消滅したかは重要な要素ではなく、当該金員が実質的に紛争当事者間における借地権に関する紛争を解決し、当該借地権を消滅させるための対価として支出されたものであるか否かによって決せられるべきである。」とし、1550 万円の支払いは、X が甲土地の使用をめぐる A との間の関係を一切清算し、同土地を所有者としての完全な支配下に置くための代償としてなされたものというべきであるから、X が支出した 1550 万円が借地権消滅の対価であることは明らかである、と主張した。

判決は、「甲土地の賃貸人である X と賃借人である A との間において、甲土地の借地権に関する紛争を最終的に解決させるため、A において X に対して甲土地を明け渡し、X においてはその明け渡しを受けるために A に対して 1550 万円を支払うこととして調停成立に至ったものであり、その調停条項に基づき X から A に対して 1550 万円が支払われ、これ

76 東京地判昭和 58 年 1 月 26 日行集 34 卷 1 号 136 頁。

と引換えにAからXに対して甲土地が明け渡され、Xにおいて甲土地の明渡しを受けてその所有権を完全に回復したものと認められる。したがって、右 1550 万円はAが甲土地をXに対して明け渡す代償として支払われたもの、すなわち借地権消滅の対価と認められる。Xのいう訴外会社の事後処理費用は、Aと亡Gの遺族であるB及びCとの間において清算されるべきもので、Xにおいて負担すべき理由のないものであり、現に右調停においてもAから利害関係人として調停に参加したB及びCに対して金員の支払約束がなされているものであり、右 1550 万円が算定される際に右費用が考慮されたとしても、このことをもって右 1550 万円が借地権消滅の対価であることを否定することはできない。そして、所得税法 2 条 1 項 20 号及び同法施行令 7 条 1 項によれば、「資産の取得に要した金額とされるべき費用」は繰延資産の範囲から除外されることが明らかであるところ、税法上「資産」の定義規定はないが、「土地の上に存する権利」は資産に該当することが前提とされているところであり（所得税法 2 条 1 項 18 号、措置法 31 条 1 項、32 条 1 項等）、借地権が「資産」に該当することは明らかである。したがって、借地権を取得するために支出した権利金その他の費用は、資産（借地権）の取得に要した費用であり、繰延資産に該当しないものであり、これと同様にして、他人に賃貸していた土地についてその借地権を消滅させるために明渡料その他の費用（借地権消滅の対価）を支出した場合についても、借地権の消滅は、底地所有者が他人の有していた借地権を取得することにほかならず、右費用（対価）は、他人の有していた借地権を取得するために支出した費用であるから、土地の取得価額を構成するものであり、繰延資産に該当しないものである。以上の次第で、前記 1550 万円は、借地権消滅の対価として甲土地の取得価額に算入されるべきものであり、繰延資産には該当しない。」と判示した。

判決にもあるように、資産の取得に要した金額とされるべき費用は、繰延資産とはならない。「資産」の定義は所得税法にはなく、資産とは何かという点は重要な問題であるところ、資産とは、譲渡性のある財産権をすべて含む観念で、動産・不動産はもとより、借地権、無体財産権、許認可によって得た権利や地位などが広くそれに含まれるとされている⁷⁷。

本判決に関しては次のような意見がある⁷⁸。「資産の取得に要した費用」は、その性質上その資産が収益を生むための費用ではなく、将来資産が譲渡された場合にキャピタルゲ

77 金子・前掲注（36）240 頁。

78 高橋欣一「判批」税理 27 卷 12 号 92 頁（1984）。

イン課税の計算上控除対象となる費用として、そこではじめて清算されるものとされている。借地権が資産であり、その取得のために支出した権利金等が資産の取得費であるならば、借地権を消滅させるために支出した費用も、借地権の資産価値を取得するための費用といえることができる。問題は、本件 1550 万円の支出が資産の取得費にあたるかであるが、判旨の結論は一応肯定されるものの、本件土地の借地権価額がいかほどなのかについて本判決は触れておらず、1550 万円という金額が適正な借地権価額と均衡を保ちうるものか否か、異常に高く、あるいは低くかけ離れているときには、その趣旨に疑問をさしはさまねばならない。調停においてAが「土地の明渡義務のあることを認めた」という趣旨いかんによっては、本件 1550 万円の支出は資産の取得費に当たらないと解する余地もあったのではないかと、いうものである。借地権の資産価値を取得するための費用であれば資産の取得費になるが、まず、立退料の性質をよく検討する必要があるということであろう。

他にも、貸地の譲渡に際し借地人に支払う立退料等は、譲渡費用ではなく、借地権の取得費であり、土地の取得費に加算されるという判例がある⁷⁹。この判例については、先に挙げた東京地裁昭和 58 年 1 月 26 日判決⁸⁰と基本的に同じ見解に立った判決であるとされ⁸¹、借地権が資産性を有することは法律上明らかであり、それは確定した判例となっていると見て差し支えないとみられている⁸²。ただし、立退料が全て借地権の取得費にあたるということではなく、取引ごとにその性質を検討する必要があると考えられる。

ここで、借地権が資産性を有し、立退料が借地権を取得する対価たる性質のものであれば、立退料は資産の取得費にあたることが確かであるとして、土地所有者である地主の借地権の取得費という面から若干の検討を加える。

先に挙げた東京地判昭和 58 年 1 月 26 日⁸³は立退料が繰延資産に該当せず、不動産所得の計算上必要経費に算入出来ない旨を判示しているが、立退料が借地権の消滅の対価にあたる場合は土地の取得価額を構成するという判断に注目し、当該事件の原告XとAとの間で借地権設定契約をした際に権利金を収受したかは明らかでないが、仮に権利金を収受し、かつ、権利金を設定した土地につき、取得価額が存在する場合のX（地主）の課税関係を検討してみる。権利金収入がその土地の価額の 2 分の 1 を超える場合はその所得は譲

79 名古屋高判平成 8 年 1 月 31 日行集 47 卷 1・2 号 74 頁。

80 前掲注 (76)。

81 判例タイムズ 905 号 147 頁 (1996)。

82 石倉文雄「判批」ジュリスト 1108 号 122 頁-124 頁 (1997)。

83 前掲注 (76)。

渡所得にあたり、権利金収入について取得原価の控除ができる。つまり、土地のうち上地部分が土地所有者から借地人に移転したとみる。その結果、土地の取得価額は更地相当額から控除された原価を除いた底地相当額が残る。一方、権利金収入がその土地の価額の2分の1以下の場合には不動産収入に該当し、権利金収入は土地の貸し付けの対価であり、土地の上地部分の移転はないものとみることから、取得原価の控除ができない。よって借地権設定時にその土地の取得価額にはなんら異動が生じないことになる。次に、この土地について立退料を支払い借地の返還を受けた場合、借地権の消滅の対価として支払った立退料は土地の取得価額を構成するのであるから、権利金設定収入が譲渡所得に該当した場合は取得原価の控除が行われているため、単純に元に戻るわけではないにせよ、上地部分が借地人に移転したことにより、一旦底地相当額のみで価値となった土地に、借地権を買戻した対価、すなわち立退料相当額を加えることにより、土地の上地部分（使用収益権）を取り戻し、更地相当の価値に戻ったという経済的実態を現しているといえる。しかし、権利金設定収入が不動産収入にあたりとされた場合、土地の上地部分はそもそも借地人に移転していないとみるのであり、土地所有者に土地の更地価額としての取得価額が残っている。この場合に、借地人に移転した借地権を買戻すという考え方を当てはめることに違和感が生じる。この場合も、単純に借地権買戻しの対価は、土地の取得価額を構成するのであろうか。この疑問に対しては実務上不動産所得の必要経費にあたりという考え方も存在するようである⁸⁴。とはいえ、先ほどの裁判の判旨や先に挙げた所得税法基本通達も考慮すると、処理を判断する際の根拠としては明確さにかけて、問題がある。

第2項 借地権譲渡の問題

2分の1基準に関連する問題として、他に次のような問題が考えられる。地主が高額な立退料を支払って借地権を消滅させ、更地とした上で他にこれを貸し付け、借地権の設定の対価として更地価額の2分の1以下の権利金を受け取った場合には、いわば借地権を買い受けてこれを他に転売したという要素が強いのに、その收受した権利金は不動産所得とされ、その取得原価の控除ができないことになる。

84 松本茂郎『借地権課税の考察』229頁（東洋出版、2004）。

個人間の賃貸借での立退料の授受についてこう述べている。「地主である個人の立退料の支払いは、不動産所得において通常必要経費として取扱うことになっています。ただし、その土地を譲渡するための立退料の場合は、土地の譲渡所得における譲渡経費として取扱うこととなります。なぜ、立退料が不動産所得における必要経費として取扱われるのか、ということについては、収入金額に対して後払いの経費ということではなければなりません、その点については必ずしも合理的に認識できるものではありません。」

これに対して、旧借地人と新借地人との間で借地権を譲渡し、地主がそれに伴う承諾料、名義書換料として対価を受け取る場合がある。仮に地主が旧借地人から借地権を買い取り、新借地人に借地権を設定した場合に地主が新借地人から受け取る権利金と、旧借地人に支払った立退料との差額として手元に残る地主の取り分が、旧借地人が新借地人に直接譲渡することを地主が認めたときに受け取る承諾料等と等しい額であったとしても、両者の所得計算に差が生じることになる⁸⁵。

つまり、地主が借地権を一旦買い取った場合は借地権を設定した土地の取得価額を構成することになるが、再度その土地に借地権を設定し権利金を収受し、その金額が更地価額の2分の1以下であれば、先に支払った立退料、すなわち借地権の取得価額を控除することができず、収受した権利金についてそのまま課税される。一方で、借地人が他の者に直接借地権を譲渡し、地主が承諾料を受け取った場合は、承諾料は借地権を設定する際の権利金より少ない金額で済むことから課税所得が軽減される。

借地人が直接借地権を譲渡する相手を見つけられず、地主には借地権を設定したい相手がいるという場合、地主は税負担を考えて借地権の設定を躊躇するかもしれない。借地人に借地権を買い取りたいという人を地主が紹介することで借地権の直接譲渡という形式を取ることにも可能ではあるが、当初の借地人が立ち退く時点で新たな借地人が見つからないとすればならぬし、その取引に借地人が素直に応じるかどうかはわからない。どちらの取引後も、地主の所有する土地にあって当初の借地人の借地権が消滅し、新たな借地人の借地権が設定された状態になるのに、税負担は大きく差が出てしまう。地主にとって負担感が強く、両者の間に不公平感が存在することは明らかである。また、土地税制の重要な要素である土地の有効利用を促進するという面からも好ましいとは言えないであろう。

第3項 所得区分操作の問題

第三に、課税関係に重要な影響を与える2分の1基準について、そもそも土地の価額に対する金額の割合のみで区分することについての問題点を検討する。

一般的には、借地権を設定して権利金収入を得た場合、その収入が譲渡所得に該当する方が税負担は少なくなる。しかし、それは絶対ではない。例えば、まだ長期保有の状態にならない土地に買手が付いて、かなり儲かることになったが、それを売った場合は短期譲渡所得になり、所得税と住民税が長期譲渡所得に該当する場合と比して多額になるような

85 植松・前掲注(37) 752頁。

場合があれば、儲け相当部分を不動産所得になる権利金で取れば、短期重課を免れることになり、更に不動産所得の計算上平均課税の適用を受けることにより当面の税金を軽くすることが可能である⁸⁶。ここで重要な点は、借地の特徴として権利金収入を得たあと、長期にわたって地代を収受する点である。権利金の金額を下げると、税負担が軽くなるとはいえ、地主の収入も減少する。そこで、権利金の額をその土地の価額の2分の1以下とし、権利金を安くした分、地代を引き上げることで地主は最終的に権利金を通常の借地権割合に応じて収受した場合と変わらない収入を得ることができる⁸⁷。つまり、地主は権利金と地代の金額を調整することで、権利金と地代を合計した収入を減らさずに、所得区分を操作出来る。権利金の額を調整するという比較的容易な方法で、かつ、地代の額を含めて最終的な収入を実質的に減少させることなく、税負担を軽くする目的のみで納税者が恣意的に所得区分を操作できる余地があることは問題であろう。

86 井口幸秀『借地権の節税ヒント』356頁（ぎょうせい、1976）。

87 その際、権利金と地代の額によっては借地人について贈与税又は所得税（給与課税、一時所得課税）の問題が生じる点には注意が必要である。

第3章 問題点の考察と解決策の検討

第1節 問題の原因の考察

第2章では、所得税法における権利金収入の2分の1基準の問題点を指摘したが、これらの問題が起こるのはなぜであろうか、権利金収入の性質をサンヨウメリヤス土地賃借事件の最高裁判決の判旨によると、借地権の設定にあたって授受される権利金のうちには、経済的、実質的に見れば所有権の権能の一部を譲渡する対価としての性質をもつものが存在することは否定できないとした上で、そのような権利金収入については、「これを一律に不動産所得に当たるものとして課税すべきではなく、場合によってはその経済的実質に着目して譲渡所得に当たるものとして課税を行なうことも、公平な課税の実現のために必要である」⁸⁸、と判示している。村井正教授は、最高裁は、権利金収入が譲渡所得にあたりと類推解釈⁸⁹するための要件として、①借地権設定契約期間の長期性、②借地権の譲渡性の承認、③所有者が土地の使用収益権を半永久的に手離す対価として更地価格のきわめて高い割合に当たる金額が支払われるもので、経済的・実質的には、所有権の権能の一部譲渡の対価としての性質をもつもの、の三点を挙げているとまとめ、この要件は抽象的であると指摘している。また、権利金収入の2分の1基準を設ける改正法については、右の最高裁の挙げた三要件のうち、③のみを要件化したものであり、2分の1基準は、納税者の利益を大義名分とした行政便宜主義に由来したものである、と批判している⁹⁰。

2分の1基準は、権利金収入の性質を譲渡所得にあたりと判断するのに当該最高裁判決が必要であると示した三つの要件のうち、権利金の金額が借地権を設定する土地の更地価格に対してきわめて高い割合かどうか、という一つの要件に限って抜き出したものである。さらに、その割合である「2分の1」という数字の根拠も不明確であるということは第2章で述べた。このような基準で所得区分が区別される現状は問題であると言わざるを得ない。一方で、借地権者が借地を返還する際に収受する立退料については、権利金とは異なり、2分の1基準のような規定は存在せず、借地権者が受け取った立退料は更地価額のいくらの割合かを問わず、借地権の譲渡・消滅の対価であれば譲渡所得にあたる。立退料を

88 最判昭和45年10月23日民集24巻11号1617頁[1621頁]。

89 租税法の解釈にあたっては原則として文理解釈によるべきであり、みだりに拡張解釈や類推解釈を行うことは許されないため(金子・前掲注(36)115頁。)、この点も当該最高裁判決の問題点であるが、村井正教授は紙面の制約上類推解釈については触れておらず、本稿でも論じない。

90 村井正「判批」租税判例百選[第2版]別冊ジュリスト79号62頁(1983)。

支払った土地所有者側では立退料を所得税法上何にあたるかについては第2章で触れたように、判例では他人の有していた借地権を取得するために支出した費用であれば資産の取得費にあたりと判示している。

権利金収入の課税の問題点は、植松守雄氏によると次のようにまとめられている。2分の1基準は、借地権等の移転の判断について一種の安全性をみて定められたものと思われ、半面借地権の設定等の際に授受されるその基準に満たない権利金等の所得区分を一切譲渡所得から除外する結果となっている。一方借地人間で対価を伴う借地人の交代があった場合には、この基準とは関係なく、その対価がこの基準に満たない場合でも、その地域の借地権割合等からみて、それが借地権の譲渡による譲渡所得の収入とされる場合はいくらでもあると考えられる。借地期限の到来により借地を地主に返還して立退料を取得する場合も同様である。これらの場合の税務処理は、いずれも個々のケースにおける所得の性質の実質的判断であり、上記の借地権の設定等があった場合のそれと平仄が合っていない⁹¹。つまり、借地権を設定する際の権利金収入のみ2分の1基準で所得区分を線引きし、その他の借地取引については実質判断とした結果、借地権課税を行う際の所得区分の判断基準につじつまが合わない点がある、という問題が生じている。この問題の原因は、基準に満たない権利金等の所得区分を一切譲渡所得から除外するという2分の1基準にあるといえる。このような問題を抱えた基準は改善されることが望ましい、よって、この問題を解決するような2分の1基準に代わる案を次節で検討していく。

第2節 権利金収入「2分の1基準」の再検討

2分の1基準については問題があるものの、権利金収入について、不動産の貸し付けの対価にあたるものと、借地権という税法上資産とされるものの譲渡の対価にあたるものを区分する基準として一定の役割を果たしていることは確かである。そのことを前提としつつ、解決策として考えられる案には次のようなものがある。

一つ目の案として、植松守雄氏の意見をみると、「立法論としては、たとえば税法の定めは、借地権の設定等があった場合に、これを資産の譲渡とみる一定の形式基準を定めるとともに、そのような基準を満たさない場合でも、ケースに応じてそれが実質借地権等の譲渡に該当し、その所得を譲渡所得とする途を開いておく内容のものとする必要があるよ

91 植松守雄「キャピタル・ゲイン課税の問題点」金子宏編『21世紀を支える税制の論理第2巻 所得税の理論と課題[二訂版]』196頁（税務経理協会、2001）。

うに考えられる。」と述べている⁹²。権利金収入には不動産所得にあたるものと譲渡所得にあたるものが存在するという実態に即しており、論理的な意見である。

二つ目の案は、権利金収入のすべてを譲渡所得に統一するという意見である。所得税法において権利金など一時的に取得する金銭を原則として不動産所得として取扱うことは、権利金の有無、または権利金の金額に関係なく借地契約によって借地権者の権利が保護されるという私法の考え方とは異なる取扱いである。借地権が発生し、借地権者の権利が保護されるという私法上の考え方を貫いて、これを税法の規定に反映させるのであれば、権利金収入を全て譲渡所得として扱い、所得税法においても権利金の認定課税も行い、みなし譲渡課税を徹底させることが適切であるとも考えられる。

右山博士は、2分の1基準について、対価の多寡で所得区分が異なる点を批判し、私法上の取引の恣意性によって税額の負担が相違することは必ずしも好ましい状態ではないので、権利金のすべてを土地の価額の対応において取得価額を減額し、譲渡所得として統一することが正しいのではないかと述べている⁹³。2分の1基準により所得区分が形式的に分けられるという問題は無くなり、2分の1基準に起因して、立退料を支払った土地所有者が立退料の税務処理を検討するにあたり、借地権設定時に権利金収入を不動産所得とし、土地の取得原価が控除されていないのにもかかわらず、立退料を取得費とする必要があるのかどうかという問題については、権利金収入が全て譲渡所得とされ取得原価の控除が行われることから、立退料も土地の取得費とするということに問題点は無くなる。しかし、金子教授が、「借地権等の設定の対価として土地所有者が支払を受ける権利金は、通常は不動産所得にあると解すべきであるが、借地権等の存続期間が長期で、その金額が更地価額のきわめて高い割合にあたり、しかもそれが契約上独立の財産権として譲渡性を認められているような場合は、借地権の設定は資産の譲渡にあたり、権利金は譲渡所得にあると解すべきであろう」⁹⁴、と述べているように、権利金収入は性質があいまいなものであり、所得税法上も不動産所得と解されるものであるから、これを全て譲渡所得として取扱うことは、2分の1基準以上に便宜的であるといえる。また、所得税法では原則として現実に収入を得ることが確定した金額に対して課税することとされており（所得税

92 植松・前掲注(91)196頁。

93 右山昌一郎「借地権に関する税務取扱いに対する批判」税法学 221号7頁(1969)。

94 金子・前掲注(36)241頁。

法 36 条 1 項)、現実に収入がないところに課税は行われなことから、法人税法における権利金の認定課税の仕組みを安易に所得税法に持ち込むべきではないと考えられる。

権利金収入が不動産所得と解すべき性質のものであれば、権利金収入をすべて不動産所得として取扱えば良いのではないかという意見も考えられる。地主の所得に対する課税の面では理論的に問題はないが、権利金を支払う借地人側の取扱いに問題がある。第 2 章で取り上げた判例が示しているように、借地権の設定行為により生じた借地権は、資産性を有する。権利金は借地権取得の対価たる性質を持つものであるから、税務上借地権という資産の取得価額を構成する。権利金収入を全て不動産所得として扱うということは、権利金収入の性格は賃料の一括前払であると解することになる。この場合、借地人は権利金を地代の前払として対応する期間に応じて経費処理することになる。ここで問題となるのが、資産性を有する借地権取引の税務処理である。例えば、個人が自己の居住目的で権利金を支出した場合、権利金は資産の取得に要した支出ではなく、地代として扱うこととなるのであろうが、居住目的であれば家事費として費消されていくことになる。問題が表に現れるのは、第一に、立退料を受け取り立ち退く場合である。権利金の支出額は前払地代であるから、年々地代に充当されていくことになり、立退料は借地権消滅の対価というより地代のうち未経過分を返還するという性質を持つと考えられる。借地人が立退料を受け取った場合は借地権設定時に支払った権利金を立退料収入の原価として控除出来ることから、立ち退きまでに地代に充当された権利金は立退料収入の原価にあらず、立退料収入から控除することのできる原価が小さくなる。もっとも、立退料は前払地代の返還であるから、課税対象外とすればよい、という意見も考えられるが、土地の値上がりにより立退料がもともと支払った地代に比して高額になった場合は課税する必要が生じるであろうし、どのように課税するかという問題が残る。

第二に問題になるのが、借地権付きで自己の居住用建物を譲渡する場合である。個人が土地付き建物を所有し、第三者に譲渡する場合、譲渡代金から土地・建物を取得した原価を控除することができる。一方、権利金を支払って土地を借り、その上に自己の居住用建物を建てて第三者に借地権付きで建物を譲渡した場合、権利金は地代の前払いであり年々地代に充当されてきたことになるため、充当済の地代を控除した残額相当しか原価として控除できないことになる。不動産賃借権保護の意義として、借地人が建物をはかろうじて所有しうるが土地までは購入する資力がない小市民である場合には、借地権の保護は、いわ

ゆる中間層保護という広義の社会法的意味をもちうる⁹⁵、とされていることも考えると、土地を所有する資力のある個人と、借地に頼るしか建物を所有することができなかった個人との間で、自己の居住用建物を第三者に譲渡する場合において、控除出来る原価の差により税負担に差異が生じることは不公平といえる。また、居住用財産の譲渡所得の特別控除（租税特別措置法 35 条）など、土地・建物に関する課税の特例について、土地の上に存する権利として借地権が含まれているが、この適用をどうするのかという点も検討が必要である。

このように、権利金収入課税にのみ焦点を当てれば、適切な案と言える「権利金収入のすべてを不動産所得とする」という説も、借地権設定後の借地取引の場面で問題が生じるようである。権利金収入の 2 分の 1 課税の問題点を改善する具体的な案を検討するにあたっては、権利金収入の取扱いのみではなく、借地権課税全体の整合性にもある程度沿うようなものでなければならない。

第 3 節 私見（解決策）

前節で検討した内容を踏まえて、権利金収入の 2 分の 1 基準をどう見直すべきか、本稿における具体的解決策を本節で提示したい。

前節で権利金収入の 2 分の 1 基準について、①全て譲渡所得とする、②全て不動産所得とする、③譲渡所得と不動産所得に何らかの基準をもって分類する、という三つの案を検討したが、①と②は前節で考察した通り、問題があると考えられる。よって、③を前提としつつ、基準の中身について見直しを行うことが妥当であると考え。では、何をもって妥当とすべきかが問題となるが、この問題を検討するにあたっては、本稿ですすでに取り上げているサンヨウメリヤス土地賃借事件の最高裁判決の判示内容が検討材料になる。本判決の要旨は多くの書籍、判例批評で原文が引用される重要なものであるため、ここで長文となるが引用すると、判決では、「借地権設定に際して土地所有者に支払われるいわゆる権利金の中でも、右借地権設定契約が長期の存続期間を定めるものであり、かつ、借地権の譲渡性を承認するものである等、所有者が当該土地の使用収益権を半永久的に手離す結果となる場合に、その対価として更地価格のきわめて高い割合に当たる金額が支払われるというようなものは、経済的、実質的には、所有権の機能の一部を譲渡した対価としての

95 幾代＝広中編・前掲注（4）147 頁[鈴木・生熊]。

性質をもつものと認めることができる」⁹⁶、と判示している。第1節で取り上げた村井教授の批評を再掲すると、最高裁判決は、権利金収入が譲渡所得にあたると類推解釈するための要件として、①借地権設定契約期間の長期性、②借地権の譲渡性の承認、③所有者が土地の使用収益権を半永久的に手離す対価として更地価格のきわめて高い割合に当たる金額が支払われるもので、経済的・実質的には、所有権の権能の一部譲渡の対価としての性質をもつもの、の三点（以下、「三要件」）を挙げているとまとめ、この要件は抽象的であると指摘し⁹⁷、また、権利金収入の2分の1基準は三要件のうち、③のみを要件化したものであると批判している。そこで、2分の1基準の見直しとして、まず、①借地権設定契約期間の長期性、②借地権の譲渡性の承認、の二つの要件、すなわち、「所有者が当該土地の使用収益権を半永久的に手離す結果となる場合」に該当することを基準に反映することができないか検討する。

「①借地権設定契約期間の長期性」については、昭和34年の2分の1基準の制定当時は借地権の設定に関する契約によるその存続期間が20年以上であるものに限られていたが（旧所得税法施行規則7条の10）、昭和40年の全文改正時に存続期間の要件は削除されている。民法によれば、建物所有を目的とする賃貸借であっても、存続期間については最長期20年の制限がある（民法604条）。借地法では①特約によっても建物の種類に応じて決まる最低限20年あるいは30年より短い期間を定めることはできず（借地法2条2項）、②期間の定めなき借地権は存在しえず（借地法2条1項）、③最長期20年の制限は廃されることになった⁹⁸。借地借家法では借地権の存続期間を30年と定め、契約でこれより長い期間を定めたときは、その期間を有効としている（借地借家法3条）。私法上の借地権の存続期間によれば、「①借地権設定契約期間の長期性」を満たす税法上の要件として存続期間を20年以上、又は、30年以上とする規定を設けるのが妥当ではないだろうか。

次に、「②借地権の譲渡性の承認」の要件を検討する。民法上賃貸権の譲渡・転貸については賃貸人の承諾のない賃貸権譲渡及び転貸を禁じ、賃借人が賃貸人の承諾を得ずに第三者に賃借物を使用収益させた場合、当然に賃貸人は契約の解除をすることができる（民法612条）。しかし、借地権は重要な財産権の一つとして考えられるように

96 最判昭和45年10月23日民集24巻11号1617頁[1621頁]。

97 村井・前掲注(90)62頁。

98 幾代=広中編・前掲注(4)376頁[望月・水本]。

なったことから、この財産権を金銭化する道が確保されることが望まれるなど、借地権処分
の自由が要請されるようになり、また、土地所有者にとっても借地権の譲渡により借地
人が変わったからといって、ただちにそれが土地を貸す土地所有者の不利益につながる
は必ずしもいえないことから、判例・学説は、借地権の無断譲渡・転貸を理由とする賃貸
借契約の解除を、各種の法的構成により、抑制しようとしてきた⁹⁹。また、名義書換料
や転貸承諾料を支払うことにより、地主に承諾を得て譲渡・転貸する取引慣行もあったこ
とから、それらを踏まえて貸地人が借地権の譲渡ないし転貸を承諾しない場合でも、譲
渡・転貸が、貸地人に不利益をもたらす恐れがないときは、裁判所の許可によって、譲渡・
転貸を適法なものにしようとする規定が借地法に置かれた（借地法9条の2）¹⁰⁰。この規
定は借地借家法にも引き継がれている（借地借家法19条1項～同条6項）。

立法の経緯を踏まえると、借地権の譲渡性については社会的要請の後押しもあり、これ
を容認する方向を歩んできたと考えられる。また、須貝博士は、高額権利金授受の慣行は、
借地権に流通性を付与するためのものであり、賃貸借契約をベースとして、これを借地権
売買に近づけようとする目的をもつものであると述べている¹⁰¹。したがって、税法上権
利金収入が譲渡所得に該当する要件として譲渡性の承認を求めることは、私法上の借地取
引の立法の方向性と対立するものではなく、また、借地取引の実態にも沿うものであろう
から、権利金収入が不動産所得と譲渡所得のいずれにあたるかを区分する要件として有効
であると考えられる。しかし、これを要件として具体的にどう規定するかについては困難
さが伴う。特別法により借地権の譲渡・転貸を強制的に実現する手段が担保されていると
はいえ、権利金収入を得るのは借地権設定時であり、裁判所の許可により譲渡・転貸が認
められるにしても、その判断は、借地権設定後、借地権を譲渡する時点にされるからであ
る。最終的には当事者の契約内容が借地権の譲渡性を満たすものかどうかを判断すること
が必要といえるかもしれないが、個別の判断になり、実務上の煩雑さを考慮すると実現性
に問題がある。

ここで租税法の原理原則に立ち返ってみると、租税法の全体を支配する基本原則として
は、租税法律主義と租税公平主義の二つをあげることができる。前者は課税権の行使方法
に関する原則にあたり形式的原理である。後者は主として税負担の配分に関する原則で、

99 幾代＝広中編・前掲注（4）525頁〔鈴木・生熊〕。

100 幾代＝広中編・前掲注（4）525頁〔鈴木・生熊〕。

101 須貝脩一「判批」シュトイエル30号4頁（1964）。

実質的原理である¹⁰²。前者である租税法律主義の現代における重要な機能は、国民の経済生活に法的安定性と予測可能性とを与えることといわれている¹⁰³。また、私法上の法律行為と租税法の関係について、金子教授は、「租税法は、種々の経済活動ないし経済現象を課税の対象としているが、それらの活動ないし現象は、第一次的には私法によって規律されている。租税法律主義の目的である法的安定性を確保するためには、課税は、原則として私法上の法律関係に即して行われるべきである。」¹⁰⁴と述べている。

このような原則的な考え方によれば、権利金の授受そのものは法律行為ではないが、高額な権利金授受が行われる借地権の設定行為は法律行為であり、また、権利金は税法で特別な定義付けがなされていないことから、権利金収入の性質については私法上の性質を尊重すべきであろう。

私法上の性質を尊重するとして、権利金の性質は多様であることはすでに述べた。この事実を踏まえると、権利金収入の2分の1課税の見直しを行うにあたって、契約内容等個別の事情を考慮する過程が避けられないようである。しかし、サンヨウメリヤス土地賃借事件の最高裁判決が「権利金の性質はあいまいなものが多く、それを当事者でない課税庁においていちいち証拠に基づいて判別することは、徴税の技術的な要請に沿わない」¹⁰⁵と示しているとおおり、課税庁が譲渡性の有無を個別に判別することは困難である。そこで、当事者が課税庁に、譲渡性の要件を満たす証拠を届け出る制度を設けることを検討する。法人税法では、第2章第1節で述べたように土地の無償返還の届出という制度がある。権利金及び相当の地代のいずれも収受していないが、借地人と地主が合意してその土地を将来無償で返還することを契約書で明らかにし、その旨を記載した「土地の無償返還の届出書」を所轄税務署長に届け出たときは、相当の地代と実際に収受する地代との差額を認定課税することとし、権利金の認定課税は行われぬ（法人税法基本通達13-1-7）、という制度である。この制度を参考にし、地主、借地人連名による届出を行い、添付された契約書から譲渡性の承認が認められていることが確認できれば、「②借地権の譲渡性の承認」の要件も満たすことができるのではないだろうか。

この届出制度を採用するにあたり、問題点がないか検討する。まず現在設けられている土地の無償返還に関する届出制度は、親子会社や同族会社とその代表者との間といった利

102 金子・前掲注(36)73頁。

103 金子・前掲注(36)75頁。

104 金子・前掲注(36)121頁。

105 最判昭和45年10月23日民集24巻11号1617頁[1624頁]。

害関係の共通する特殊関係者間の取引で、借地人が持つ権利意識が稀弱な場合を想定している。このような場合は、現在及び将来における借地関係が全て当事者の意思に基づいて処理されると目され、借地借家法の規定を前提とすることはあまり意味がなく、借地権利金の認定ではなく地代の認定を行う方が、むしろ経済実態になじむとの考えからである¹⁰⁶。

今回提案する届出制度は地主と借地人の関係が特殊関係者間ではなく、純粋な第三者との取引を前提とする。この点に問題点はないだろうか。まず、届出の目的は借地権の譲渡性の承認を確認することであるが、地主が借地人に借地権の譲渡を承認するという事は容易ではない。筆者は権利金収入を譲渡所得として扱うことに対し現行の金額基準より慎重に行うべきであるとの考えである。今回提案している届出制度は、地主自らが収受する権利金収入について、所得税法上税負担を少なくすることを目的として、譲渡所得として取扱うために行うものである。借地権の譲渡性の承認という厳しい要件を満たしてこそ譲渡所得として取扱うべきであり、借地権の譲渡性を承認出来ず、地主が届出を行わない場合は、その土地の上地部分を半永久的に手放した、つまり、譲渡したといえる状況ではないことから、不動産所得として取り扱うことになる。借地人側について述べると、譲渡性の承認は借地人に借地権を自由に処分する権利を与えることとなるため、借地人にとって有利なものである。よって、地主が届出を所轄税務署長に提出するために借地人に連署を求める際、借地人がこれを拒絶することが頻発することは考えにくいことから、届出を提出する当事者間が純粋な第三者間であることに問題はないと考えられる。次に、届出制度とする場合、その管理が煩雑となるのではないかという問題があげられるが、この点については、届出管理の電子化と法人番号及び個人番号により対応が可能であると考えられる。経済社会の急速な電子化に伴い租税手続についても電子化が促進され、我が国の申告制度についても平成16年から電子申告（e-Tax）が導入されている¹⁰⁷。届出についてはすべてを電子で行うことができるまでには至っていないが、仮に届出は紙であってもこれを電子化して保存し、検索可能な状態にすることは可能と考えられる。さらに、個人・法人識別番号制度（行政手続における特定の個人を識別するための番号の利用等に関する法律）、いわゆる共通番号制度・マイナンバー制度が設けられ、納税者番号として、国税・地方税を

106 大澤幸宏編『法人税基本通達逐条解説』1201頁（税務研究会出版局、2014）。

107 金子・前掲注（36）820頁。

通じて広く利用されていくことになる¹⁰⁸。この制度は社会保障等租税分野以外の分野でも活用されていく予定の制度であるが、租税の分野では、すでに、平成27年度（一部はそれ以前）の改正で、各個別租税法において、確定申告書（法人税・相続税・消費税）をはじめ、各種申告書、申請書、届出書その他の各種税務関係書類に、個人番号または法人番号を付記すべき旨が定められており、また、源泉徴収義務者等に提出する税務関係書類にも番号を付記すべき旨が定められている。今後、その範囲が徐々に拡大されていき、アメリカの制度におけるように、番号によって各納税者の申告書と支払調書等を突き合わせ（マッチング）、納税者の所得を正確に把握するための制度として発展していくとされている¹⁰⁹。ここで考えると、共通番号制度・マイナンバー制度は、納税者の所得の捕捉に寄与することはもちろんのこと、さらに、各種届出により得る個々の事情を管理・保存し、将来発生する所得の課税関係を整理する際に活用することが期待できるのではないか。このような環境整備により届出制度の事務負担は減少していき、届出の管理が煩雑で実務に耐えないという懸念は今後解消されていくと考えられる。なお、土地の無償返還に関する届出制度は法令ではなく通達により定められ、運用されているが、届出制度を設ける際には通達のみによらず、法令として定めることが望ましい。

最後に、③の「所有者が土地の使用収益権を半永久的に手離す対価として更地価格のきわめて高い割合に当たる金額が支払われるもの」の「高い割合」について検討する。現行所得税法では土地の更地価額の2分の1を超えていることが基準となっている。この点については、植松守雄氏が、借地権の設定等の際に授受される基準に満たない権利金等の所得区分を一切譲渡所得から除外する結果となっており、借地人間で対価を伴う借地人の交代があった場合には、この基準とは関係なく、その対価がこの基準に満たない場合でも、その地域の借地権割合等からみて、それが借地権の譲渡による譲渡所得の収入とされる場合はいくらでもあると考えられる¹¹⁰と述べていることをみると、借地人が借地権を譲渡する場合とのバランスを考慮し、③の土地の割合基準については、これを緩和して間口を広げ、割合基準を満たした取引については要件①（存続期間）及び②（譲渡性の承認）の判定に委ねても良いのではないか。この点について検討する。

現行所得税法において、権利金収入を所得分類する際は、すでに述べている通り全国一

108 金子・前掲注（36）824頁。

109 金子・前掲注（36）825頁。

110 植松・前掲注（91）196頁。

律で2分の1を超えるかどうかで区別している。高木文雄氏によれば、そもそも2分の1という基準は、地方、地域によって慣行が異なり借地権割合が二割のところもあれば九割のところもあり、これといった決め手がなく半分のところで線引きしたのであるから¹¹¹、2分の1以外に妥当性のある割合が存在すれば、割合を変更することに問題はないと考えられる。ところで、法人税法では権利金の認定課税があることはすでに述べたが、権利金の認定課税は、その地域において権利金授受の取引慣行があることを前提としており、権利金が授受されるにしてもその割合も比較的に低く、その地域一般としては権利金授受の取引慣行が熟しているとは認められない地域内の借地権の設定等については権利金の認定課税は行われ¹¹²ない。ここでいう取引慣行の有無については、その地域ごとに判定しなければならないが、一般的には全くの他人間での借地権の設定において権利金の授受をすることが通常行われているかどうかで判定することになる。法人税法では、かつて、相続税又は贈与税の課税価格に算入しない借地権に該当する借地権については、たとえそれを無償で設定していたとしても権利金の認定をしないという運用がされていた¹¹³。相続税又は贈与税の課税価格に算入しない借地権とは、「相続税財産評価に関する基本通達」の「27」により評価した価額が同通達「32」に該当する場合をいう。同通達「27」は、「借地権の設定に際しその設定の対価として通常権利金その他の一時金を支払うなど借地権の取引慣行があると認められる地域以外の地域にある借地権の価額は評価しない。」と定め、同通達「32」で課税価格に算入しない基準を三割未満としていた。相続税又は贈与税の課税価格に算入しない借地権を通達に定めた理由について高木文雄氏は、「借地権設定に当たって権利金授受の慣行のない地域内の借地権については、その土地の使用権として価値があることは事実であるが、借地権が財産権として取引の対象となるかどうかを考えますと、必ずしもその取引慣行が完熟しているとはいえない」ため¹¹⁴、と述べている。結果、借地権割合が三割未満であれば、相続税又は贈与税の課税上借地権を評価せず、これにならって法人税法上も権利金の認定課税が行われなかったのである。

なお、この通達は平成3年に削除された¹¹⁵。削除後においては、法人税の取扱いでは

111 高木・前掲注(46)24頁。

112 高木・前掲注(46)101頁。

113 桜井ほか・前掲注(40)23頁。

114 高木・前掲注(46)243頁。

115 平成3年12月18日課評2-4他。

このような運用は行わないことになったという意見と¹¹⁶、国税局長が定める評価基準書における借地権割合に三割未満のものがないことを踏まえて、少なくとも法人税の執行上は、当面従来どおりの取扱いになるものと解してよいという意見とがある¹¹⁷。ここで述べた三割という基準はあくまで権利金授受の取引慣行の有無の基準であり、権利金授受の対象として設定された借地権が独立した資産として財産的価値を有することを判断する基準ではないことには留意が必要である。

ここまで法人税法の認定課税における権利金授受の慣行の有無の基準について述べたが、2分の1課税基準の見直しに戻ると、割合基準を引き下げるという観点からは、譲渡所得と不動産所得を区別する割合基準をこの三割とすることも一考に値するのではない。たしかに、三割という数字も明確な根拠が示されていないが、2分の1という基準との比較においてはこれに劣るとは言えないし、譲渡性の承認も併せて要件とするため、譲渡性を承認することによる借地人のメリットも権利金の金額に反映されることが期待されることから、地域によっては存在すると考えられる、財産的価値が認められない借地権の設定に対する権利金収入について、これが譲渡所得に分類されてしまう恐れを抑制することができると考えられる。割合基準が全国一律であることを前章で批判したが、三割という割合は他の要件と併せて用いることにより、譲渡所得と不動産所得を分類する目的そのものではなく、存続期間と譲渡性の要件判定の前の入口審査の要素として機能することを目的とすることから、全国一律としても問題がないと考える。なにより、2分の1基準を満たさず不動産所得に該当した権利金収入のうち、その性質上譲渡所得に分類されるべきものについて、譲渡所得に分類される機会を与えることができる。

提案では割合を全国一律とする前提で検討したが、他の案として、地域によって借地権割合が異なる実態を踏まえて基準を全国一律とはせず、地域ごとに異なる基準を設けるとすることも考えられる。この場合、毎年公表され、相続税・贈与税において財産評価を行う際に使用する財産評価基準書に記載される地域ごとの借地権割合を使用することが考えられる。

ここまで解決策を検討してきたが、検討した内容を整理し最終案としてまとめると次の通りである。原則として権利金収入は不動産所得に該当するものとする、ただし、明らかに譲渡所得にあたるも、不動産所得にあたるもいえないケースについて、本来性質が

116 桜井ほか・前掲注(40)24頁。

117 渡辺淑夫=小林柏弘『第四次改訂 借地権課税実務事典』29頁(ぎょうせい、2007)。

あいまいなことから、全て不動産所得と解すべきところ、届出制度を設け、借地権の譲渡があったと認められる要件を満たし、かつ、その旨を地主・借地人連名で所轄税務署長に届出ることにより譲渡所得とすることを認める、ものとする。この届出書に記載する要件は「②借地権の譲渡性の承認」のみではなく、「①借地権設定契約期間の長期性」、「③所有者が土地の使用収益権を半永久的に手離す対価として更地価格のきわめて高い割合に当たる金額が支払われるもの」、の残り二つも含めることとする。具体的には、①借地権の存続期間が20年、又は、30年以上であること、②借地権の譲渡を承認する旨が契約書に明記されていること、③権利金の額がその土地の更地価格の三割以上であること、とする。

この届出の有無に応じて地主の権利金収入について不動産の貸付けの対価であるか、土地の土地権の譲渡の対価であるか、すなわち、不動産所得か譲渡所得であるかを区分し、その後の借地取引で収受・支出する財貨についても借地権設定時の区分を基に処理することとする。この改善策を第2章で取り上げた問題点にあてはめていく。

第一に、立退料の問題については、将来借地人に立退料を支払い立ち退いてもらうことがあれば、権利金収入が譲渡所得とされた場合は借地権の買戻しとして土地の取得費を構成することとし、権利金収入が不動産所得とされた場合は、前払地代の返還として扱うこととする。前払地代の返還として扱う場合、権利金収入が収受時に課税されているのであれば理論的には以前の収入の取り消しになるのであろうが、その都度、権利金収入があった年の更生の請求を納税者に求めることは酷であるし、あるいは時間が経ち過ぎて修正申告が不可能であると考えられるから、立退料を必要経費として扱う規定を設けるなど、立ち退きがあった年に処理することに留めることになると考えられる。これで、個人地主が借地権を設定した際に受け取る権利金収入と地主が借地人に立ち退いてもらう際に支払う立退料の処理が理論的に首尾一貫したものとなる。

第二に、地主が高額な立退料を支払い借地権を消滅させ、更地とした上で他にこれを貸し付け、借地権の設定の対価として更地価額の2分の1以下の権利金を受け取った場合には、いわば借地権を買い受けてこれを他に転売したという要素が強いのに、その収受した権利金は不動産所得とされ、その取得原価の控除ができないことになるという問題について検討する。まず、法人税の権利金の認定課税の考え方や国税局長が定める評価基準書における借地権割合に三割未満のものがないことをみると、土地の更地価額の三割に満たさ

ない金額で権利金を授受するような取引は限定されると考えられる。つまり、これまでこの問題の対象となっていたのは、大半が権利金の更地価額に対する割合が五割から三割の間のものであったとみてよいのではないか。よって、改善案で割合基準を五割から三割に見直すことにより、これまで譲渡所得にあたらなかった五割から三割の間で権利金が授受されるケースで実質的に上地部分の譲渡とみられるような取引について、譲渡所得として取扱うことになるのであるから、問題はおおむね解消されると考えられる。ただし、借地人が第三者に借地権を売却する場合は、三割に満たない金額でも譲渡所得となる一方、地主が三割に満たない権利金を受け取り、第三者に新たに借地権を設定する場合は従前どおり不動産所得として取扱うのであるから、依然として所得計算に差異が残る。この点については、借地人が第三者に借地権を売却する行為は純粋な資産の譲渡とみることができるが、土地所有者が権利金を受け取り、借地権を設定する行為は資産の創設行為とみられる。よって、所得計算の差異に配慮して、譲渡所得に該当する条件を緩めることはあっても良いが、純粋な譲渡行為と借地権の設定行為を同一視し、両者の税務上の取扱いを完全に一致させることまではしないほうが良いのではと考える。

最後に、第三の問題点として挙げた所得区分操作の問題であるが、改善案においても恣意的に不動産所得とする余地は残り、問題が完全に解消されたとはいえない。しかし、現行制度が割合基準のみで所得分類することから、権利金の額を減らせば不動産所得にすることもでき、また、権利金の額を増やせば譲渡所得にすることも可能であるところ、改善案は前者の状況は変わらないが、後者は割合基準以外の要件も必要となることから、不動産所得の性質を持つ権利金を恣意的に譲渡所得に分類させようという点については、恣意性が働く余地が限定されたと言えないだろうか。

なお、借地人側についても権利金の性質をどうみるかという問題が生じるが、これを地主側の権利金収入の課税と同様に、支出した権利金を地代の前払いと上地権取得の対価とに分けようとする、すでに述べたように、土地を所有できる者と土地を借りる資力しか持たなかったものとの不公平が生じることから、全て借地権取得の対価とし、資産として取扱うこととすることがよいと考えられる。

おわりに

本稿では、借地権課税に関する一考察として、所得税法における借地権課税のうち権利金収入についてどのように課税するかという問題について、不動産所得と譲渡所得のどちらに該当するのかという所得分類の問題を中心に取り上げた。

権利金は借地権を設定する際に授受される金銭であることから、第1章では権利金の性質を明らかにするために、権利金が授受される基因となる借地権について、特別な保護を受けるに至った沿革と、その法的性質を述べた。借地契約には地上権設定によるものと賃借権設定によるものがあるが、ともに旧借地法等の特別法による保護を受け、特に賃借権は債権であるにもかかわらず、物権そのものでないにせよ物権的性質をもつに至った。結果、借地権は独立した財産的価値をもつ権利として取引の対象となった。一方で、土地所有者にとってみると、特別法により保護を受ける借地権の設定は、その土地の使用収益権を半永久的に手放すことに等しく、権利金授受はその見返り、すなわち、その土地の上地部分を譲渡した対価たる性質を持つものであるとの学説が形成されていった。しかし、権利金の性質は必ずしも先に挙げた性質に限られるものでもなく、賃料の一括前払の性質も認められ、また、一つの権利金にこれらが混ざり合っている性質のものもあるとみられており、権利金の性質をあらかじめ定義することの困難さが浮き彫りになった。

第2章では、借地権課税の概要を所得税法、法人税法、相続税法の税目ごとに分けて述べた。借地権課税は借地取引との整合性のみならず、各税目間のつじつまが合うようにも配慮されているのであるが、法人税法における権利金の認定課税など、税目ごとに特徴ある課税が行われていることを述べた。借地権課税には、法人税法の認定課税など、現実に金銭の授受がなくとも課税するという規定が存在するが、これらは租税回避に対処することを目的として設けられたものであり、公平な税負担を実現することに資する一方で、借地権課税の仕組みを複雑にしている点を指摘した。続いて、本稿の中心問題である所得税法における権利金収入に対する課税の概要について述べ、2分の1という基準のみで不動産所得と譲渡所得に分類することそのものの問題と、借地権設定時、借地権設定後の取引において、課税上の問題が生ずる点を具体的に指摘した。

第3章ではこれらの問題の原因を明らかにし、改善策の検討を行った。その結果、この問題の原因は、基準に満たない権利金等の所得区分を一切譲渡所得から除外するという2分の1基準にあると結論付け、2分の1基準に代わる改善案を検討した。検討にあたって

は、権利金収入が所得税法上譲渡所得にあたるのか、それとも不動産所得にあたるのかが争われたサンヨウメリヤス土地賃借事件の最高裁判決の判示内容を参考にした。すなわち、権利金収入が譲渡所得にあると解釈するには、①借地権設定契約期間の長期性、②借地権の譲渡性の承認、③所有者が土地の使用収益権を半永久的に手離す対価として更地価格のきわめて高い割合に当たる金額が支払われるもので、経済的・実質的には、所有権の権能の一部譲渡の対価としての性質をもつこと、以上三点を充足する必要があるところ、現行は③のみを要件としていることから、残りの二要件も譲渡所得とする要件に加えるべきであるとの方向性を得た。さらに、これら三要件を反映させるためにどうすれば良いか考察し、届出制度を設けることを提案した。提案にあたっては三要件を反映するにあたり、2分の1という割合そのものの見直しも検討した。本稿では権利金収入の2分の1基準により一律に譲渡所得の対象外となった権利金収入について、実質に照らし譲渡所得として取扱う余地を与える方向性を示したこと、また、借地取引の入口と出口ともいえる権利金収入と立退料の税務上の取扱いを首尾一貫させるという点で成果があったと考えられる。

一方で本提案に批判がでることも予想される。第一に、私法と税法の取扱いを一致させるという点に重点を置くのであれば、借地権が発生し借地権者の権利が保護される、すなわち土地の上地部分が半永久的に土地所有者から借地権者に移転するという私法上の考え方を貫き、権利金収入を全て譲渡所得として扱い、さらに、所得税法においても権利金の認定課税を行ってみなし譲渡課税を徹底させるべきではないかという点である。確かに、所得税法において権利金のような一時的に取得する金銭を原則として不動産所得として取扱うことは、権利金の有無、または権利金の金額に関係なく借地契約によって借地権者の権利が保護されるという私法の考え方とは異なる取扱いである。この点では権利金の認定課税など法人税法の規定が所得税法に比べて私法の考え方を反映しているともいえる。しかし、営利を目的とする法人は常に経済合理性に基づいて取引を行うはずであるから、仮に通常の経済取引に反するような行為があった場合は、これを通常の経済取引に置きかえて課税すべしという考え方であるところ、所得税法では必ずしも経済合理性のみによって取引を行うとは限らない。何より、所得税法では原則として現実に収入を得ることが確定した金額に対して課税することとされており（所得税法36条1項）、現実に収入がないところに課税は行われなことから、所得税法の原則に反してまで私法との一致を図るべ

きではないと考えられる。提案した届出制度は私法の考え方を単純に税法においても貫くことは困難であるという点にも配慮した現実的な解決策である。

第二に、届出制度は当事者同士の意思を尊重し、借地取引の実態を課税に反映させるメリットがある一方で、当事者の恣意性が入り込む余地を残すという点がある。届出制度を提案するという結論に至るまでの考察の過程で、ある問題に直面した。つまり、課税要件の明確化と租税負担の公平性をどう両立するかという問題である。これを権利金収入課税にあてはめると、2分の1基準のみで譲渡所得と不動産所得に区別する場合、課税要件が明確に定まっており、区別は比較的容易であるが、この要件に合わない権利金収入のうち、たとえ実態が譲渡所得に該当するような性質をもつ権利金であったとしても一切譲渡所得から除外されることになり、租税負担の公平性が損なわれる。しかし、取引の実態に応じて課税しようと努めると、規定が抽象的になり、個々の実態を確認する課税庁に過度の負担がかかり、税務執行上困難であることに加え、かえって課税庁に恣意性を持ち込む余地を与えるというものである。筆者は、租税を課するにあたってあらゆるものに私法上の契約自由の原則や当事者の意思の尊重を第一に重んじるべきであるという認識は持っていない。届出制度による当事者の意思の尊重は、あくまでも、租税法律主義のもと厳守すべき課税要件明確主義と、租税公平主義という原則が鋭く対立し、他の解決策が見いだされない場合にのみ取り入れるべきものであると考えている。このような考えのもと、権利金収入の所得分類の問題は、所得分類の基準のみならず、課税にあたって尊重すべき権利金の私法上の性質そのものが曖昧であったことから、考察の結果、当事者の意思に委ねることも一考ではないかと結論付けたものである。この結論は、現実の借地取引で授受される権利金の性質の変化により妥当性が増したり、あるいは、逆に妥当性を欠いたものにもなりうる。よって、権利金が税法上借用概念に位置付けられている限り、現実の借地取引を注視していく必要がある。

本稿で検討が不十分であったところとして、本稿で提案した権利金収入課税の見直しを所得税法で行った場合、所得税法において権利金収入を不動産所得として扱ったとしても、私法上借地権者の権利は存在しており、権利金収入を不動産所得として扱った場合、相続税法（相続税・贈与税）ではどのように評価するのか、また、法人税法においても相当の地代方式など私法上借地権者の権利が発生していても税務上権利金の認定課税を行わないという規定も存在するので、本稿で提案した改善策のもとで借地権課税の仕組み全体を

どう整備すべきか、について検討することが出来なっ点が挙げられる。借地権課税は本稿で主として取り上げた所得税法に加え、法人税法、相続税法など他の税法とのバランスにも配慮し全体が構築されているものであることから、本稿で検討が不十分であった点については今後も研究を続けたいと考えるとともに、本稿が権利金収入に対する課税に限らず、租税法律主義のもと私法を尊重したより良い借地権課税の整備に資することを期待する。

参考文献

1. 書籍

- ・ 有泉亨「権利金」古山宏ほか『総合判例研究叢書民法（1）』（有斐閣、1956）
- ・ 幾代通＝広中敏雄編『新版 注釈民法（15）債権（6）増補版』（有斐閣、2003）
- ・ 幾代通＝広中敏雄編『新版 注釈民法（15）債権（6）』（有斐閣、1989）
- ・ 井口幸秀『借地権の節税ヒント』（ぎょうせい、1976）
- ・ 井口幸秀『税理士のための資産税 第四巻 借地権』（有信堂高文社、1982）
- ・ 鶴野和夫『不動産の評価・権利調整と税務平成 27 年 10 月改訂』（清文社、2015）
- ・ 植松守雄編『五訂版注解所得税法』（大蔵財務協会、2011）
- ・ 植松守雄「キャピタル・ゲイン課税の問題点」金子宏編『21 世紀を支える税制の論理第 2 巻 所得税の理論と課題[二訂版]』（税務経理協会、2001）
- ・ 大澤幸宏編『法人税基本通達逐条解説』（税務研究会出版局、2014）
- ・ 金子宏『租税法第 21 版』（弘文堂、2016）
- ・ 金子宏『譲渡所得とキャピタルゲイン（課税単位及び譲渡所得の研究）』（有斐閣、1996）
- ・ 川島武宜＝川井健編『新版 注釈民法（6）物権（2）』（有斐閣、2007）
- ・ 酒井克彦『「相当性」をめぐる認定判断と税務解釈－借地権課税における「相当の地代」を主たる論点として－』（清文社、2013）
- ・ 桜井巳津男ほか『借地権課税の理論と実務（六訂版）』（財経詳報社、1993）
- ・ 白石満彦『借地権課税百年史』（清文社、1992）
- ・ 高木文雄『法人・個人をめぐる借地権の税務（平成 10 年版）』（清文社、1998）
- ・ 東京国税局直税部国税訟務官室編『判例にみる土地取引の税務事例集』（財経詳報社、1988）
- ・ 日税連公開研究討論会中国税理士会研究チーム編『借地権 101 年目の改革』（中央経済社、1998）
- ・ 日本不動産鑑定協会法務鑑定委員会編『借地権割合と底地割合－権利割合の本質と実務への応用－』（判例タイムズ社、2006）
- ・ 野原誠編『相続税法基本通達逐条解説[平成 27 年版]』（大蔵財務協会、2015）
- ・ 橋本守次『借地権課税の基礎』（財経詳報社、2014）
- ・ 伴篤＝井口幸英共著『税務借地権解明 法人税・所得税・資産税との関連』（日本税

経研究会、1971)

- ・ 平田厚『借地借家法の立法研究』(成文堂、2014)
- ・ 舟橋諄一＝徳本鎮編『新版 注釈民法(6) 物権(1)補訂版』(有斐閣、2009)
- ・ 星野英一『借地・借家法』(有斐閣、1969)
- ・ 松本好正『「無償返還」「相当の地代」「使用貸借」等にかかる借地権課税のすべて』(税務研究会出版局、2013)
- ・ 松本茂郎『借地権課税の考察』(東洋出版、2004)
- ・ 水野忠恒『大系租税法』(中央経済社、2015)
- ・ 森谷義光ほか編『所得税基本通達逐条解説[平成26年版]』(大蔵財務協会、2014)
- ・ 山田二郎『山田二郎著作集Ⅲ租税法重要判例解説(1)』(信山社出版、2007)
- ・ 我妻榮『債権各論中巻一』(岩波書店、1957)
- ・ 渡辺淑夫＝小林柏弘『第四次改訂 借地権課税実務事典』(ぎょうせい、2007)

2. 論文

- ・ 菅原計『我が国における借地権課税の問題点』経営論集第51号(2000)
- ・ 武田昌輔ほか『借地権課税の研究 日税研論集第2号』(日本税務研究センター、1986)
- ・ 武田昌輔ほか『借地権課税の研究 [2] 日税研論集第7号』(日本税務研究センター、1988)

3. 判例

- ・ 大判大正10年7月11日民録第27輯1378頁
- ・ 東京高判昭和41年3月15日民集24巻11号1638頁
- ・ 大阪地判昭和43年11月25日行集19巻12号1877頁
- ・ 最判昭和45年10月23日民集24巻11号1617頁
- ・ 東京地判昭和58年1月26日行集34巻1号136頁
- ・ 名古屋高判平成8年1月31日行集47巻1・2号74頁

4. 判例批評、その他

- ・ 金子宏「判批」判例評論75号44頁(1964)
- ・ 須貝脩一「判批」シュトイエル30号1頁(1964)
- ・ 吉岡秀四郎「借地権利金の支払と賃借権の自由譲渡」自由と正義17巻10号11頁(1966)

- ・ 河井新太郎「判批」産業経理 27 卷 3 号(1967)
- ・ 右山昌一郎「借地権に関する税務取扱いに対する批判」税法学 221 号 1 頁 (1969)
- ・ 新井隆一「判批」ジュリスト 482 号 36 頁(1971)
- ・ 内田勝一「借地・借家法改正問題の課題」ジュリスト 851 号 6 頁 (1971)
- ・ 清永敬次「判批」民商 65 卷 3 号 83 頁(1971)
- ・ 森川正晴「判批」シュトイエル 110 号 22 頁(1971)
- ・ 村井正「判批」租税判例百選[第 2 版]別冊ジュリスト 79 号 62 頁(1983)
- ・ 高橋欣一「判批」税理 27 卷 12 号 89 頁 (1984)
- ・ 高野幸大「判批」租税判例百選[第 5 版]別冊ジュリスト 207 号 66 頁(2011)
- ・ 第 120 回国会平成 3 年 4 月 23 日衆議院本会議録第 25 号 5 頁〔左藤〕
- ・ 第 121 回国会平成 3 年 8 月 30 日衆議院法務委員会議録第 2 号 14 頁〔清水〕
- ・ 国税庁平成 17 年 1 月 7 日付文書回答事例「定期借地権の賃料の一部又は全部を前払いとして一括して授受した場合における税務上の取扱いについて」、
<https://www.nta.go.jp/shiraberu/zeiho-kaishaku/bunshokaito/shotoku/050107/01.htm>、(2016.12.25)