

借地権課税八〇年のあゆみ

白石満彦

(税務大学校
租税理論研究室助教)

目次

はじめに	三三
一 明治大正期（借地権確立期）の借地権課税	三四
1 所得税法及び相続税法の制定と改正	三五
(一) 明治二〇年所得税法の制定とその後の改正	三六
(二) 明治三八年相続税法の制定とその後の改正	三七
2 借地権確立の過程	三八
(一) 明治四二年建物保護法制定まで	三八
(二) 大正一〇年借地法制定まで	三九
3 明治大正期の借地権課税	三九
(一) 所得税法上の借地権課税	三九
(二) 相続税法上の借地権課税	三七
二 大正末期から終戦直後まで（借地権価格生成期）の借地権課税	三三
1 各税法の制定、改正の経過	三三
(一) 所得税法の改正	三三
(二) 昭和一五年法人税法の制定	三六
(三) 相続税法の改正	三七
(四) 昭和二一年財産税法の制定	三八
2 借地権価格の発生と権利金授受の慣行化	四〇

(一)	借地権価格の発生	二四〇
(二)	関東大震災と借地権	二四一
(三)	借地権の価額	二四三
(四)	地代家賃統制令と権利金	二四四
3	借地権価格生成期における借地権課税	二四八
(一)	個人所得税上の借地権課税	二四九
(二)	法人所得税上の借地権課税	二五〇
(三)	相続税法上の借地権課税	二五二
(四)	財産税法上の借地権課税	二五五
三	戦後(借地権課税展開期)の借地権課税	二五八
1	富裕税法について	二六〇
(一)	借地権の評価	二六二
(二)	貸地の評価	二六三
(三)	借地権割合による評価	二六四
2	所得税法について	二六五
(一)	一時所得の課税(昭和二二年一部改正)	二六六
(二)	不動産所得区分の再設(昭和二五年一部改正)	二六七
(三)	権利金課税の回避	二六八
(四)	権利金と譲渡所得課税	二七〇
(五)	権利金課税の整備(昭和三四年一部改正)	二七二

(六)	昭和三六年一部改正	二七七
(七)	昭和三七年一部改正	二七九
(八)	昭和三七年改正後	二八三
3	法人税法について	二八四
(一)	昭和二〇年代	二八四
(二)	借地権の無償譲渡と寄付金	二八七
(三)	各種取扱いの制定(昭和三〇年代)	二八八
(四)	権利金の認定課税	二九〇
(五)	土地評価減と特別の経済的利益	二九四
(六)	税制調査会の審議	二九五
(七)	借地権課税の整備(昭和三七年一部改正)	二九八
(八)	借地権関係取扱いの運用	三〇〇
(九)	昭和三七年改正後	三〇三
4	相続税法について	三〇四
(一)	昭和二年全文改正	三〇四
(二)	借地権課税の全国化	三〇五
(三)	借地権の評価と貸地の評価	三〇九
(四)	その他利益の享受と借地権	三二〇
(五)	昭和四三年の大阪地裁判決とその後	三二五
むすび		三三〇

はじめに

借地権をめぐる課税関係は、複雑で、且つ、問題の多い分野である。本稿は、かかる複雑な借地権課税の理解と問題点の解決への一助になることを期待して、借地権が課税に如何なる取扱いを受けて来たかを、借地権の法的な保護ないし、経済的な実態にも触れつつ、その変遷を辿らうとするものである。

本稿の内容は、所得税法、法人税法及び相続税法上の借地権に関する規定及びその取扱いを中心とし、財産税法及び富徴税法についても触れる。

全体の構成として、明治以降現在に至るまでを三期に区分した。第一期は、借地権確立期とし、民法制定以後、大正一〇年借地法制定までの時期で、借地権が、財産権として民事法上保護、強化された時期である。第二期は、借地権価格生成期で借地権課税の歴史は、実質的には、この時期に始まる。前記借地法制定前後から、第二次世界大戦を経て、昭和二五年に、地代家賃統制令がかなり解除されるまでの時期で、東京地方を中心として借地権価格が発生し、権利金授受の慣行が全国的に拡大して行く時期である。第三期は、借地権課税展開期で、昭和二五年頃全国的に価格を有するようになった借地権が、昭和三〇年代に入り、各税法上種々問題を展開していく時期で、本稿の中心をなす部分である。

なお、本稿で借地権課税とは、建物等の所有を目的とした他人の土地の利用関係に対する課税関係をいい、従って、借地法上の借地権に限らず、また、使用借権に対する課税関係をも含むものである。

一 明治大正期（借地権確立期）の借地権課税

1 所得税法及び相続税法の制定と改正

(一) 明治二〇年所得税法の制定とその後の改正

我が国における近代的な租税制度は、明治二〇年三月の所得税法の制定に始まる。その経緯につき、財政史は次の如く述べている。^(註一)

「当時我国歳入の過半は之を租税収入に仰ぎ、租税収入の大部分は之を地租及び酒税等に依りしと雖も、国費の膨張は国運の進展に伴ひ年々著しく……然るに当時の税法は概ね維新創業の際の制度に係り其の後の国情の推移に伴はざるもの多く、且租税負担の軽重甚だ均衡を得ざるものありて、単に従来の租税を増徴することに依りて当時の財政需要を充すことは到底不可能なりしのみならず、当時租税制度革新の機運漸く迫れるものありしを以て、茲に政府は外国の制度を参酌して新たに所得税を起し、以て歳入の増加を期すると共に、租税制度の革新を図ることと爲し……たり。」

この革新的な所得税法も、制定当初は全文二九箇条及び附則よりなる非常に単純なもので、本稿の対象とする借地権に關する課税については、勿論、特別の規定はなく、一般的に規定していたのみである。次にその基本的な条文の一部を掲げよう。

所得税法（明治二〇年三月二三日勅令第五号）

第一条 凡ソ人民ノ資産又ハ營業其ノ他ヨリ生スル所得金一箇年三百円以上アル者ハ此税法ニ依テ所得税ヲ納ムヘシ

第二条 所得ハ左ノ定則ニ拠テ算出スヘシ

第二 第一項ヲ除クノ外資産又ハ營業其他ヨリ生スルモノハ其種類ニ応シ收入金高若クハ收入物品代価中ヨリ国税、地方税、区町

村費、備荒儲蓄金、製造品ノ原価物代価、販売品ノ原価、種代、肥料、營業事業ニ属スル場所物件ノ借入料、修繕料、雇人
給料、負債ノ利子及雜費ヲ除キタルモノヲ以テ所得トス

第三條 左ニ掲クルモノハ所得税ヲ課セス

第三 營利ノ事業ニ属セサル一時ノ所得

この所得税法は、明治二〇年制定後何ら改正されることなく十数年間施行される。そして「この間に於ける世運の推移は頗る著しきものあり、之に伴ひ従來の制度に根本的改革を加ふるの必要を生ぜしのみならず、時恰も日清戰役の終局に際して、戦後經營に伴う歳入増加の必要に迫られしを以て……」明治三二年二月、全面的に改正された。

この改正の主要な事項は、従來の所得税法が個人所得に對してのみ課税していたのを改め、法人の概念が一般に普及し、広く法人が設立されるようになって來たことから、法人所得についても課税の對象に含めた点である。前記同様、その基本となる条文を次に掲げる。

所得税法（明治三二年二月一三日 法律第一七号）

第一條 帝国内此ノ法律施行地ニ住所ヲ有シ又ハ一箇年以上居所ヲ有スル者ハ此ノ法律ニ依リ所得税ヲ納ムル義務アルモノトス

第三條 所得税ハ左ノ税率ニ依リ之ヲ賦課ス（税率省略）

第一種 法人ノ所得

第二種 此ノ法律施行地ニ於テ支払ヲ為ス公債社債ノ利子

第三種 前各種ニ属セサル所得

第四條 所得ハ左ノ區別ニ從ヒ之ヲ算定ス

一 第一種ノ所得ハ各事業年度總益金ヨリ同年度總損金、前年度繰越金及保險責任準備金ヲ控除シタルモノニ依ル（但書省略）

借地權課税八〇年のあゆみ

- 三 第三種ノ所得ハ総収入金額ヨリ必要ノ経費ヲ控除シタル予算年額ニ依ル(但書省略)
- 第五条 左ニ掲クル所得ニハ所得税ヲ課セス
- 五 營利ノ事業ニ屬セサル一時ノ所得

その後の所得税法の改正については、第五条の非課税の規定の適用が、大正二年の同法一部改正により個人所得に限られたほか、大正九年には、全文改正がなされたが、本稿に関連する改正はない。

(二) 明治三八年相続税法の制定とその後の改正

相続税は、相続に因り財産が一時に移転する際に、いわば、その相続財産の一部を租税として納付することから、一般に担税力が強く、且つ、納税者の負担感も比較的少ないことから欧米諸国では早くから採用されていた。我が国の相続税法は、明治三八年に制定された。その制定の経緯について、前記財政史は、次のように述べている。(第3)

「……明治三十七年日露戦役勃発するや、政府は之が経費支弁に要する財源の一部として同年四月以降第一次増収計画を施行し、尋いで同年末に至り更に第二次増収計画として、各種の租税に対して第二次非常増徴を行ふと同時に、二三の新税を創設せんことを図りしが、右新税の一として茲に相続税法を創設することと為し……たり。而して相続税が右の如く非常増収計画の一部として立案せられしものなるに拘らず、之を非常特別税法中に規定せずして単行法を以て規定したる所以は、本税を以て一時非常の租税と為さずして、将来永久の制度と為すを適當と認めしに因るものなり。」

同法は全文二六箇条及び附則により成っており、前記所得税法と同様非常に簡単である。次に本稿に関連する条文を掲げる。

相続税法(明治三八年一月一日 法律第一〇号)

第一条 相続開始シタルトキハ開始地カ帝國ニ在ルト否トヲ問ハス又被相続人若ハ相続人カ帝國臣民タルト否トヲ問ハス本法施行地

ニ在ル相統財産ニハ本法ニ依リ相統税ヲ課ス

第二条 被相続人カ本法施行地ニ住所ヲ有スルトキハ左ニ掲クル財産以テ本法施行地ニ在ル相統財産トス

一 本法施行地ニ在ル動産及不動産

二 本法施行地ニ在ル不動産ノ上ニ存スル權利

三 前二号ニ掲ケタルモノ以外ノ財産權

第三条 永代借地權ハ相統税ノ課税價格ニ算入セス(第一、二、四項省略)

第四条 相統財産ノ価額ハ相統開始ノ時ノ価額ニ依ル

船舶、地上權、永小作權及定期金ニ付テハ政府ハ左ノ方法ニ依リ其ノ價格ヲ評定ス

二 地上權ニ付テハ左ノ金額ヲ以テ其ノ価額トス

残存期間十年以下ナルモノ

地上權ノ目的タル土地ノ賃貸價格

二倍

残存期間三十年以下ナルモノ

地上權ノ目的タル土地ノ賃貸價格

三倍

残存期間五十年以下ナルモノ又ハ存統期間ノ定ナキモノ

地上權ノ目的タル土地ノ賃貸價格

五倍

残存期間百年以下ナルモノ

地上權ノ目的タル土地ノ賃貸價格

七倍

残存期間百年ヨリ長キモノ

地上權ノ目的タル土地ノ賃貸價格

十二倍

前項ニ於テ土地ノ賃貸價格ト称スルハ貸主カ公課、修繕費、保險料其ノ他土地ノ維持ニ必要ナル經費ヲ負担スル条件ヲ以テ之ヲ賃貸スル場合ニ於テ貸主ノ取得スヘキ金額ヲ謂フ

借地權課税八〇年のあゆみ

第二十三条 左ニ掲クル場合ニ於テ本法施行地ニ在ル不動産及船舶以外ノ財産ニ付為シタル贈与ノ価額カ五百円以上ナルトキハ遺産相続開始シタルモノト見做シ其ノ財産ノ価額ヲ課税価格トシテ本法ニ依リ相続税ヲ課ス

一 被相続人カ推定家督相続人又ハ推定遺産相続人ニ贈与ヲ為シタルトキ

相続税法は、明治三八年制定以降大正一五年の同法第二三条の改正までに数度改正されるが、本稿に関連した改正はなし。

ところで以上が、明治から大正にかけての本稿に関連する所得税法及び相続税法の規定であるが、これら規定に基づく借地権課税について述べる前に、当時における借地権の実態について、主に、借地権が民事法上保護強化されていく過程(注4)を中心に、その概略を次に説明しよう。

2 借地権確立の過程

(一) 明治四二年建物保護法制定まで

近代法における借地関係立法は、土地の私有制度、従って土地の自由売買を前提とする。維新政府は、明治五年二月一日大政官布告第五〇号をもって

「地所永代売買ノ儀従来禁制ノ処爾今四民共売買致シ所持致候儀差許候事」

と布告した。近代法制定への第一歩である。

明治二九年制定の民法は、建物所有の為に他人の土地を使用する場合、賃貸借と地上権という二つの制度を置いた。それ以前は、一般には、借地という慣用語で色々な借地関係が設定された。明治二三年公布の旧民法では、財産編第一部第三章第二節「永借権及ヒ地上権」の中で、地上権について「他人ノ所有ニ属スル土地ノ上ニ於テ建物又ハ竹木ヲ完全ノ所有権ヲ以テ占有スル権利」と規定し、賃借権及び永借権と共に物権としたが、同法は結局施行されず、その後明治二九年

に制定された現在の民法は、質借権を債権として構成したため、借地契約に関し、物権たる地上権によるか、又は債権たる質借権によるか選択する必要を生じ、その何れであるかにより、第三者対抗力、存続期間、譲渡性等において効果が異なることとなった。

また民法は、第三者対抗力につき、地上権及び質借権共に、その登記を要件とし、旧来からの借地権については、同法附則により民法施行後一年以内に登記しなければ、第三者に対抗し得ないこととした。この結果、従来単に借地ということとで締結していた契約が、質貸借に該当するのか、地上権に該当するのかの争いが頻繁になり、判決も区々となった。かかる弊害を除去する目的で、明治三三年二月「地上権ニ関スル法律」が制定され、その第一条で「本法施行前他人ノ土地ニ於テ工作物又ハ竹木ヲ所有スル為其ノ土地ヲ使用スル者ハ地上権者ト推定ス」ることになった。

しかし、本法は、借地人の保護につき一歩前進させたものの、本法施行前の借地契約に関する推定規定であり、それ以後新たに契約する場合は、民法の本則によるため、立法者の意図に反し、地主は、地上権の設定を避け、殆んど質借権に拠ることになる。

民法は、借地契約に関し、第三者対抗力については、地上権又は質借権何れの場合も、その登記を条件とし、期間については、質借権の場合は、二〇年以内とし、質借権の譲渡・転貸については、質貸人の承諾を必要とした。

地上権又は質借権の登記をするためには、地主の承諾を要するが、地上権の場合は、その物権としての性質から地主に対して登記請求権を有するが、質借権の場合は、それが無く、従って現実には、登記されない場合が多く、「売買は質貸借を破る」民法の規定を楯に、所謂地震売買が東京等の大都市で盛んに行なわれ、当時大きな問題となった。その直接的な原因は、借地料値上げ問題である。

「日露戦争以降の日本資本主義の発展の中で、人口の都市への集中が急テンポとなるにつれ、都市特に東京等の大都市における地価は急騰し、市街地は地価の値上りを狙う投機的売買の好個の対象とされるに至った。他方、日露戦争後の地租の増徴に伴なって、この点からも地価は暴騰せざるを得なかった。この二つの理由により、地主は借地料の値上げを要求し、その要求貫徹の一つの、そして有力な手段として地震売買の戦術を採用するに至^五った」

のである。

かかる弊害を除去する目的で、明治四二年建物保護ニ関スル法律の制定をみた。次に当時の一般の借地の状況を知る上の参考のために、同法制定までの経緯をみてみよう。

明治四一年第二四帝國議會に、塩入太輔外三二名から「借地人ノ権利保護ノ請願」が、又同議會に磯部四郎外六名から「他人ノ土地ニ於ケル工作物及竹木ノ所有權保護ニ関スル法律案」が、それぞれ提出された。請願は、議會で採決する議決を受けたが、法律化はされず、法律案も、成立はしなかった。

しかし翌明治四二年の第二五議會には、野々山幸吉外一九九三名による「借地権救済ニ関スル請願」および五味道蔵外三二九九名による「借地ニ関スル請願」が、それぞれ提出され、衆議院では、両請願を採択すると共に、更に積極的に、高木益太郎外一名の提出した「工作物保護ニ関スル法律案」を、法律名及び内容を一部修正の上可決した。

衆議院で可決した法律案は①地震売買の防止を目的として、建物の登記を以て第三者対抗力を認めると共に②短期借地契約の弊害をも是正する目的として、地上権の最短期間を二〇年とすること、賃借権の場合は、期間が満了しても、建物が存続する限り通算二〇年間を限度として、期間の更新ができること等を規定したものであったが、貴族院において、一大修正を受けた。地震売買防止に関する法条は認めたが、短期借地契約の弊害是正を目的とした法条については「余ほど

審議熟慮すべき点が沢山ありますから……茲に制定する必要はない……」として削除され、建物保護法として制定をみるのである。その結果その後の借地運動は、この期間の伸長を主目的として、大正一〇年借地法制定への展開していくようになる。

(二) 大正一〇年借地法制定まで

明治四二年制定の建物保護法は、当初地震売買及び短期契約の弊害の除去を目的としたものであったが、後者については、貴族院において削除された為、その後の地主・借地人間の対立は、地代値上げを容易に実現するための契約期間の短期化を中心とするものになって来た。それに伴ない、借地関係立法運動も、契約期間の問題を中心に動いて行くのである。

まず明治四三年、磯部四郎外六、一二一名から、貴族院に対して借地権救済に関する請願が提出された。その主旨は、短期契約の弊害を除去するために借地権に関する根本規定を設けよというもので、貴族院はこれを受けて採決したものの、立法化はしなかった。時を同じくして高木益太郎外一名により衆議院に対して「借地ニ関スル法律」が提出された。

その内容は、契約期間の長期化を確保するとともに、質借権の場合でも、地主の承諾を得ず、その譲渡転貸の自由を認めようとしたものであった。

翌明治四四年貴族院に対し、磯部四郎外四〇六名から、前年同様の借地権救済に関する請願が提出され、また、衆議院には、高木益太郎外一名により「東京借地法案」が提出された。この内容については、契約期間を最短二十年とし、質貸借の場合でもその譲渡、転貸の自由を認める点で、前年の「借地ニ関スル法律」と同様である。但し東京市に限り実施しようとした点に特徴がみられ、当時東京市に、借地に関する争いが多かったことがうかがわれる。この法律案に対して、

鳩山和夫他四名から、別案として「借地ニ関スル法律案」が提出され、それが衆議院で可決された。譲渡・転貸に関する民法第六一二条の適用除外規定は除かれていたのであるが、この法律案も、貴族院で否決され、成立には至らなかった。

建物保護法成定以後、借地関係立法に関し、以上のような経緯をたどりつつも、かかる立法制定に関する動向が強くなり、その後も衆議院、貴族院に対し、借地権救済に関する請願が提出されるのである。

当時の政府は、この様な借地運動に対し、これを放置することができず、自から立法すべく、その準備に着手した。そして明治四五年の第一次草案を法律取調委員会に提出した。しかし、同委員会で成案を得たのは、大正七年になってからである。その間も、借地権救済に関する請願が毎年のように提出された。

ところでこの政府案は、同七年貴族院に提出され、審議未了となったが、更に翌八年、再び同案のまま貴族院に提出された。附則を含め、全文三三箇条に亘るものである。

その立法主旨について、鈴木政府委員は次のように述べている。(注。)

「現今ノ借地関係ノ有様ヲ見マスルト云フト、当事者ノ真意ニ合セサル所ノ契約証書ヲ作成イタシマシテ、其間当事者ノ権利義務ト云フモノカ明確ニ約束サレテ居ラヌノテアリマス、借用証文ヲ見レハ或ハ永久ニ貸渡ス如ク見エ、或ハ建物ノ所有ヲ目的トスル借地関係テアリナカラ、三年テアルトカ五年テアルトカ言フヤウナ短期契約ヲ結ンテ居ルヤウナ次第テコサイマス、借主モ左様ナ短期間テ明渡ス考ヘモナク、又地主タル貸主モ左様ナ短イ間ニ立退キヲ命スルト云フ考モナイニ拘ラス、借地証文ハ坊間紙屋テ売ツテ居ル不動文字ノ記載シテアル紙ヲ買來ツテ、ソレニ記名調印スルト云フヤウナ有様、其借地関係ノ当事者ノ仲ノ善イ間ニ於キマシテハ何等ノ事モナク済シテ行クノテアリマスカ、一朝其間ニ色々ノ事情ヲ生シマシテ争ヲ惹起スルト云フコトニナリマス、其当事者ノ真意ヲ表ハシテ居ラナイ借地証文カ口ヲ利クヤウニナツテ、裁判沙汰ヲ見ルト云フコトハ今日ニ於テモ未タ其跡ヲ絶タナイ次第デアリマス……ソノ所カラ致シマシテ、トウシテモ借地関係ノ当事者間ノ権利義務ヲ明カニシテ其間ノ利益ヲ調節調和シテ、安ンシテ地主

モ地所ヲ借シテ置クコトカ出来ルシ、借地人モ安シテ地面ヲ借リテ家屋ヲ建設スルコトカ出来ルヤウニシタイト云フノカ本案ノ主
タル目的テコサイマス」

この第一次政府案は、貴族院で否決される。その精神には賛成するが、余り複雑過ぎて、人心緩和にならずしたがって
時弊を救うことが出来ないから一応延期するという理由であった。この様な経過から、政府は、新たに内容を簡略にした
法案を作成し、大正一〇年議会で提出した。政府原案は附則を含め全文一七箇条より成るもので、これが議会で一部修正
を受け、借地法として成立するのである。

同法は存続期間について、堅固な建物の所有を目的とするものにつき六〇年、その地の建物の所有を目的とするもの
につき三〇年とし、期間の定めないときは、前者の場合は三〇年、後者の場合は二〇年と規定した。

この存続期間に関する借地法第九条の規定は、「二十年ヲ超ユルコトヲ得ス」とした民法第六〇四条の特例規定とし
て、建物の所有を目的とする土地の賃借権に認めた意義は大きく、借地権が財産権の一つとして法的に強化されたのであ
る。しかし、賃借権の譲渡・転貸については、「賃貸人ノ承諾アルニ非サレハ」なし得ないとする民法第六一・二条の規定
の特例は認めなかった。ただ、賃貸人が承諾しない場合は、借地上の建物を取得した第三者は、その賃貸人に対して、当
該建物を「時価ヲ以テ……買取ルベキコトヲ請求スルコトヲ得」と借地法第一〇条に定め、いわば間接的に賃貸人にその
承諾を強要した。賃借権を物件化するには至らなかつたが、一段とその傾向を強めたのである。なおこの借地法の施行地
域は、当初借地紛争の多い東京、京都、大阪、横浜、神戸の各市等に限定された。^(註7)

3 明治大正期の借地権課税

前節で借地権が民事法上保護強化されて来た過程をみてきた。ところで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區別されている。借地権が在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あり得ない。経済取引上借地権価格が一般的に認識されるためには、借地権に法律的な保護が相当程度なされていることが基礎になる。このような意味で、大正一〇年の借地法制定は、一般的な借地権価格形成の基礎となるのである。

ここで借地権価格という場合、普通借地権を設定する場合に授受する権利金価額を意味する。しかし借地権そのものが裸で売買される場合ないしそれが建物と共に建物の価格に含まれて売買される場合もある。

この借地権の売買ないしは権利金の授受が最初に行なわれるようになったのは、東京地方で、明治の中頃からであると云われる。しかし前述した如く、当時は、借地に対する法的な保護が、極めて弱い時代であり、従って権利金の授受や借地権の売買は、個別の特種な場合であった。地上権による借地契約の場合に、それが後で譲渡されることはあったと考えられるが、地上権を設定する場合は少なく、その殆んどが賃借権による場合であった。賃借権による場合でも、契約期間を最高の二〇年間とし、その登記も受け、又期間の途中で地主の承諾を得て第三者に有償譲渡することは、勿論可能であり、実際に、かかる取引が行なわれたことは容易に想像される。当時の判例に^(注。)

「地主ノ承諾ナキ借地権ノ譲渡ハ地主ニ対抗シ得サルモ地主ニ於テ右家屋譲受人ニ対シ借地料値上ノ交渉ヲ為シタルトキハ賃借権ノ譲渡ヲ承諾シタルモノト推定サルヘシ」

等旨の判例が相当あり、この判決では、借地権が有償譲渡されたか否かは明らかではないが、有償譲渡の取引も行なわれたであろうことは容易に推測し得る。権利金の授受についても同様である。しかしかかる取引が一般化して行くのは、大正末期以降のようである。

明治から大正中頃にかけての以上の様な法律的ないし経済的状况の下における借地関係について、課税上如何なる取扱いがなされたかを次にみていこう。

(一) 所得税法上の借地権課税

明治二〇年所得税法は、その第一条で「資産又ハ營業其ノ他ヨリ生スル所得」を課税所得の範圍とした。借地契約に伴ない、以後收受する地代がそれに該当することには問題ない。所得の計算方法は第二条第二号に規定した。以降現行所得税法に至るまで、地代については、変らず課税の対象とされる。借地権の設定またはその名義變更に際し地主が收受する権利金についてはどうか。後に述べるように当初権利金は、地代の前払的な性格が考えられたことから、或は課税所得とされたか、或は一時的な性格から同法第三条第三号に該当する非課税所得とされたか、その点は明らかでない。何れにしても所得税法制定当時は権利金を授受する例は少なく問題とはならなかったようである。

次に同法は、第三条で「営利ノ事業ニ屬セサル一時ノ所得」を非課税とした。この規定について、上林敬次郎著「所得税法講義」(明治三八年)に、次の解説がみえる。

「所得ニシテ(一)営利ノ事業ニ屬セサルモノナルコト(二)一時限ノモノナルコトノ二条件ヲ具備スルトキハ所得税ヲ課セス。営利ノ事業ニ屬セサル所得トハ生計ノ資ヲ得ルノ目的ヲ以テ營マレタル事業ニ依ラサル所得ヲ謂フ。例ハハ財産ノ売却ニ因リテ利益ヲ取得シタルカ如キ其ノ他ノ臨時ノ勞務ニ因リテ報酬ヲ得タルカ如キ是ナリ。而シテ其ノ所得者ニ於テ利益ヲ得ルノ目的ヲ以テシタルト否トハ之ヲ問ハスト雖其ノ所得カ営利事業ノ結果ナルトキハ縱令偶然ニ取得シタル利益ナルモ尚課税ヲ免カルコトヲ得ス。又営利事業ニ屬セサル所得ト雖継続シテ収入スヘキ性質ノモノナルトキハ一時ノ所得ト謂フヘカラサルヲ以テ之ヲ課税スヘキ所得トシテ計算ス……」

所得の概念に関する学説は、大きく、源泉説及び純資産増加説に分けられるが、制定当初の所得税法は、前記源泉説に

依っていた。右に見る如く、現行の譲渡所得ないし一時所得に該当する所得は、課税所得の範囲に含まれていなかったのである。従つて、一段設定された借地権が、地主の承諾を得る等して、第三者に譲渡され、そこに利益が生じたとしても、当時は課税されることはなかった。

以上は、個人所得上の借地権課税についてであるが、同じ時期における法人所得上の借地権課税についてはどうであったか、前述したように、法人所得課税の最初は明治三二年所得税法改正以降である。同法第三条で「法人ノ所得」に課税することとし、同法第四条で、法人の所得の計算は「各事業年度総益金ヨリ同年度総損金……ヲ控除シタルモノ」によると規定した。また、個人所得の場合と同様、法人課税の場合にも「営利ノ事業ニ属セサル一時ノ所得」は、課税所得から除外していた。これ等の規定から、当初は、個人所得、法人所得共に借地に関する課税内容は、特に区別されていないことが分かる。

それが明らかに区別されるのは、大正二年の同法改正により、前記非課税規定の適用が、個人所得たる第三種所得に限られてからである。この改正の理由につき、鈴木繁著「帝國税法論」（大正八年）は、次のように述べている。

「大正二年改正前ノ税法ニ於テハ法人ノ所ニモ之ヲ適用セリ、……然レドモ法人ハ法令ノ規定ニ從ヒ定款又ハ寄付行為ニ因リテ定マリタル目的ノ範囲内ニ於テ權利ヲ有シ義務ヲ負フモノナルヲ以テ其所得ハ經常的ノモノナルト一時ノモノナルトヲ問ハズ必ズ其ノ目的ノ範囲内ニ在シ法人ノ業務ヨリ生ズルモノト看做スベキガ故ニ之ニ課税スルコトヲ相当トスル理由アリ、コレヲ以テ現行法ハ営利ノ事業ニ属セザル一時ノ所得ニ課税セズトノ規定ヲ法人ニ適用セザルコトト為シタリ」

個人所得課税の場合と異なり、法人所得課税では、早くから純資産増加説の考え方を採用した。個人と違った法人の特質によるものであろう。

このように大正二年の改正以降、法人については、権利金が課税所得とされたことは明らかである。それ以前については、個人の場合と同様、必ずしも明らかでない。しかし何れにしても、この時期には、所得課税上借地権が問題とされるようなことはなかったようである。

(二) 相続税法上の借地権課税

(1) 賃借権の評価

明治三八年相続税法は、その第一条で「本法施行地ニ在ル相続財産」に付き相続税を課税する旨定め、同第二条で「本法施行地ニ在ル不動産ノ上ニ存スル権利」を相続財産に含めた。「不動産ノ上ニ存スル権利」とは、如何なるものがあるか。侯野義郎著「相続税法要義」(明治三八年)には

「不動産の上に制する権利とは何ぞ(一)地上権(二)永小作権(三)地役権(四)留置権(五)先取特権(六)質権(七)抵当権(以上物権)(八)賃貸借権(賃借)等凡そ八種の権利をいふ」

とあり、それぞれにつき、その概要を説明している。

ところで、民法第八九六条は「相続人は、相続開始の時から、被相続人の財産に属した一切の権利義務を承継する。但し、被相続人の一身に専属したものは、この限りでない。」と規定している。現行民法第五編相続の部分は、昭和二年の改正に依るが、改正前においても同様である。ここに云う「被相続人の財産」に関し、地上権がそれに該当することは問題でない。土地賃借権についてはどうか。賃借権の相続性に関し、次の様な判例がある。(注。)

「賃借権ハ賃貸人ノ承諾ヲ得ルニ於テハ他人ニ譲渡シ得ヘキモノニシテ之ヲ以テ賃借人ノ一身ニ専属セル権利ト謂フヲ得サレハ賃借人ノ死去ニ因リ其ノ有セシ賃貸借上ノ権利義務ハ場合ニ從ヒ家督相続人又ハ遺産相続人ニ於テ承継スヘキコトハ他ノ権利義務ヲ承継

スヘキコトト異ナルコトナシ」

即ち、土地賃借権の場合でも、それが一つの財産権として相続されるということについては、当時から認められていた。相続人は賃借人としての地位を承継するのである。

しかし、一身に専属したものを除いた相続によって承継する財産に属する権利が、相続税法上すべて評価され、課税価格に算入されるとは限らない。そこに相続税の課税を相当とする財産的価値を前提とする。土地賃借権の法的保護が弱く、財産的な価値を有するものとして取引されることも少なかった時代に制定された明治三八年相続税法において、その土地賃借権が、民法上一つの財産権として相続されることは認められたとしても、当時それが評価されて課税財産に算入され課税を受けたか否かは、必ずしも明らかではない。ただ、次に述べる地上権との比較において、又、その後の借地慣行の変化に伴って、課税財産にとり入れられるようになって行くことは認められる。特に借地法が制定される大正一〇年前後になると明らかにされてくる。

このことは、堀内正作著「納税要論」（大正九年）に、従来の取扱例として「土地賃借権の価格は、法律に計算方法を定めざるに依り適宜の方法に依るの外なきも契約の賃貸価格及其残存年数を調査し、地上権、永小作権との権衡を失せざる程度に評定するを相当とす。」とされ、又、矢島慶次郎著「改正相続法釈義」（大正一一年）に「賃借権ノ価格ハ地上権又ハ永小作権ニ準シテ計算スルモノトス但シ世上ニ於ケル取引ノ實際ニ適セサルトキハ賃借権売買ノ実例ヲ参照シテ適當ニ評定スヘキモノトス」という説明があることから窺える。

地上権については、相続税法は、第四条でその評価方法を法定した。相続財産に算入することを前提としてである。民法上地上権が安定した財産権として構成され、又明治三三年には「地上権にニ関スル法律」によって、民法施行前において

工作等の所有を目的とした他人の土地を使用する者を地上権者と推定したことから、地上権の相続も相当予想されたのであろう。

法定された地上権の評価方法は、その地上権の目的たる土地の賃貸価格に、地上権の残存期間に応じた倍数を乗じる方法である。この評価方法につき、稲葉敏著「相続税法義解」（明治三十九年）は、次の様に述べている。

「地上権ニハ有期ノモノアリ期限ノ定ナキモノアリ又地代ヲ払フモノト然ラサルモノトアルハ前述セル所ノ如シ而シテ地代ノ有無又ハ期間ノ長短ハ地上権其者ノ価ヲ定ムルニ何等ノ關係ヲ有セサルナリ只其価額ヲ定ムルニ何等ノ關係ヲ有セサルナリ只其価額ヲ定ムルノ標準ト為スニ足ルヘシ蓋シ価格ノ生スルハ一定ノ利益アルカ為メナリ從テ又価額ノ大小ハ利益ノ多少ニ依リ定マルモノト云フヲ得因ヨリ価格ノ高低ハ物ノ利用（又ハ物能）ノ如何ニ依リテノミ定マルモノニアラスシテ需要供給ノ原則ニ支配セラルルハ言ヲ待タスト雖モ而カモ利用即チ物ノ効用多キモノニ向テハ需要益々多カルヘキニ依リ一般の永久的ニハ価格ノ大小ハ利益ノ多少ニ依リ決定セラルルモノナリト云フモ決シテ過言ニアラス今若シ一年ノ地上権ヲ有スル者ト三年若クハ五年ノ地上権ヲ有スル者ト其利益ノ大ナルハ論ヲ待タサル所ナレハ其期間ノ長短ニ依リテ地上権ノ価額ヲ定ムル決シテ背理ニアラサルナリ

而シテ地上権ノ利益ヲ金錢ニ評定スルニハ之ヲ他人ニ賃貸シテ得ヘキ利益ノ如何ニ依リ之ヲ定ムルヲ得然レトモ今十年ノ地上権ヲ有スル者アリトシ一年賃貸スルトキハ百円ヲ得ヘキニ依リ千円ノ価アルモノト云フヲ得ス何トナレハ永年継続シテ土地ヲ使用セシムル場合ハ借料ハ必ス一年度限り若ハ之ヨリ短キ期間ヨリ低キヲ通常トスレハナリ故ニ本号ハ存続期間ニ応シ地上権ノ目的タル土地ノ賃貸価格ノ何倍トシ相当ナル範圍ニ於テ予メ法定価格ヲ定メタルナリ」

前述した如く、地上権が法的に安定した財産権であり、且つ、経済的な価値を有するものとして売買されることもあったことは明らかであるが、一般に相当な時価が形成される程、売買される例は多くはなかったと考えられる。前記相続税法が、地上権の評価を法定し、残存期間の長短によって、その評価額を異ならしめたのはかかる理由からであろう。

(2) 永代借地権

借地権課税八〇年のあゆみ

同相続税法第三条第三項に「永代借地権」は、課税価額から除く旨の規定がある。永代借地権とは如何なる権利か。それは次の法律に基づくものである。

永代借地ニ関スル件（明治三四年九月二〇日 法律第三九号）

第一条 政府ノ永代借地券ヲ以テ外国人又ハ外国法人ノ為ニ設定シタル永代借地権ハ之ヲ物權トシ民法中所有權ニ関スル規定ヲ準用ス

永代借地権ハ民法ノ規定ニ從ヒ他ノ權利ノ目的タルコトヲ得

地券、条約又ハ法令ニ別段ノ定メアル場合ニハ前二項ノ規定ヲ適用セス

第二条 永代借地権ノ移転アリタルトキハ其ノ土地ノ所在地ヲ管轄スル地方庁ニ於テ地券ニ其ノ旨ヲ記載スルニ非サレハ之ヲ以テ第三者ニ對抗スルコトヲ得ス

第三条 永代借地権又ハ之ヲ目的トスル權利ニ関スル登記ニ付テハ登録税ヲ課セス

(以下略)

即ち、永代借地権とは、外国人のために設定した権利で、これを物権とし民法中所有権に関する規定を準用したもので、いわば所有権に類似する財産権である。これを非課税とした理由は「明治三十一年三月締結ノ旧日仏通商航海条約ヲ以テ永代借地権ニ対シ一切ノ租税ヲ徴収セサルコトヲ規定セルカ此ノ条約ハ最惠国約款ノ利益ヲ享有スル各国ニ均霑セララル結果、条約ノ有無ヲ問ハス之ヲ課税外トスルニ如カサルモノトノ理由ニ因リ明文ヲ以テ非課税ト為シタルモノ」である。

(3) 相続と贈与

一般に相続税法は、贈与に関する規定を置かなければ、その目的を達成することは不可能である。明治相続税法は、第二三条にその規定を置いた。「不動産及船舶以外ノ財産ニ付為シタル贈与」がある場合に「遺産相続開始シタルモノト看

做シ」たのである。相続税法における贈与に関する規定は、これ以降幾多の改正を経て複雑化され、借地問題についても興味ある問題を提起することになる。この第二三条の規定は、その原型であり、規定内容も単純である。

本条では、不動産及び船舶の贈与を除いた。その理由について、前掲「相続税法義解」は、次のように説明している。

「想フニ不動産及船舶ニ就テハ権利移転ニ関シ汎ク第三者ニ対抗スルノ条件トシテハ登記ヲ為サルルヘカラス而シテ登記ヲ為スニ当テハ登録税法第二条第三号ニ依リ贈与ニ因ル不動産ノ所得ハ其価格千分ノ四十……ヲ納税セサルヘカラスシテ贈与ニ因ル所有権ノ取得ニ対スル登録税ハ相続権及相続ニ因ル所有権ノ取得ニ対スル登録税ヨリモ重率ナルカ故ニ相続税通脱ノ目的ヲ以テ不動産又ハ船舶ヲ贈与スルモノナカルヘキ……」

この様に不動産の贈与については、高額な登録税が課せられることから、同法第二三条の適用上除外したが、不動産の上に存する権利については、除外しなかつた。ちなみに、地上権の取得（登記）の場合は、残存期間に応じ、最低、不動産価額の〇・二％から最高〇・五％、質借権の場合は、同じく、〇・一％から〇・二％の税率により、それぞれ登録税が課せられたのみである。

ところで本条の適用を受ける場合は、被相続人が推定家督相続人又は推定遺産相続人に贈与した場合である（其の他特殊の場合があるが省略する）。従つてその他の者に対して贈与がなされても、この規定の適用はない。その理由について、同じく前掲「相続税法義解」は、次のように説明している。

「……他人ニ対スルモノハ真ノ贈与ト見ル可キモ、推定相続人ニ対スルモノハ真ノ贈与ト見ルヘカラス被相続人ハ殊更ニ贈与ヲ為サルモ相続開始ノ場合ニハ家督相続若クハ遺産相続開始当然ノ効果トシテ其推定相続人ニ移転スヘキモノナルニ拘ハラス特ニ多額ノ贈与ヲ為サントスルカ如キハ大多数ノ場合ニ於テ其目的相続ニ在ルモノト推測スルヲ得ヘク若シ之ヲ課税セサルトキハ……本法ノ目的ヲ達スルヲ得サルニ因ル」

現行相続税法においても贈与税の規定は、相続税の補充税として位置付けされている。しかし現行贈与税の規定は、納税義務者については一般的に規定されている。その点に關し、明治相続税法では、相続關係に係わらない第三者に対する贈与は、例えそれが行なわれたとしても、相続税法上は問題とせず、相続と実質的に同じ効果をもたらす贈与に対してのみ、遺産相続開始したものと見做して、相続税を課税した。この規定は、後で述べる如く、被相続人が推定相続人又は推定家督相続人に財産を贈与した場合に限っていたのを、その範圍を拡げ、一般に親族に贈与した場合に遺産相続開始したものと見做すこととなるのであるが、その改正においても、同様な考え方である。

このほか相続税法については、明治三八年制定以降、大正一五年の改正に至る間、數度改正されるが、特に本稿に關連した改正はない。

(注1) 大藏省編纂「明治大正財政史」第六卷内國稅(上)九九七頁

(注2) 前同九八二頁

(注3) 前掲財政史第七卷内國稅(下)二〇六頁

(注4) 借地法等の立法過程については、茶谷勇吉著「借地借家の現行法規に關する若干の考察」(司法研究一七輯報告書集五)昭和八年司法省及び渡辺洋三著「土地・建物の法律制度(上)」昭和三五年東大出版等に詳し。

(注5) 前掲渡辺一七六頁以下

(注6) 大正七年三月一八日貴族院委員會速記録

(注7) 大正一〇年勅令第二〇七第七「借地法及借家法施行期日及地区ニ關スル勅令」

(注8) 明四四(ワ)第六一號東地民四、明四四・六・一九判決、法律新聞七三五—三三

(注9) 大審院民事判例六一三、三、一三判決、新聞二、二四七—二一

(注10) 矢島慶次郎著「改正相続税法釈義」(大正一一年)

二 大正末期から終戦直後まで（借地権価格生成期）の借地権課税

1 各税法の制定、改正の経過

(一) 所得税法の改正

(1) 同族会社の行為計算否認の規定の導入（大正一二年一部改正）

明治二〇年に制定された所得税法は、同三二年に全文改正され法人所得課税が導入された後、数次の改正を経て大正九年再び全文改正された。この改正で法人の留保所得を課税対象とした結果、大正一二年の改正で同族会社の行為計算否認の規定が設けられることになる。この間の事情について、前記財政史は次のように述べている。(注1)

「（大正九年）改正所得税法の規定に依れば、法人が其の株主又は社員に対して行ふ利益の配当は、総て之を受くる各個人の所得に綜合計算して課税すると同時に、法人が其の利益を配当せずして社内に留保する場合には、之を第一種乙法人の留保所得として、之に對し、一定の累進率を課するものなるが、其の結果は個人に對する綜合課税率は、個人の所得額が或る一定金額を超過するときは法人に對する留保所得課税率に比し著しく高率となるを免れざるを以て、税法施行以來同族会社又は保全会社等の如き家族的の会社を組織して、其の所得を会社内に留保することに依り、株主又は社員に對する配当所得の綜合課税を免れ、以て第三種所得率と留保所得率との間差を利せんとするものを生じ、甚しきに至りては該会社と其の社員又は株主との間に種々の取引を行ひたる形跡を作為して、之に依りて所得税の軽減を図らんとするが如き手段に出づるものをも存するに至り、而も以上の如き合法的脱税行為は年を逐うて甚しからんとするの傾向を呈したり。」

かくして大正一二年に至り、同族会社の行為計算否認の規定が設けられた。

即ち株主（社員）の一人及びその特殊關係者の有する株式（出資）金額が、その法人の株式（出資）金額の二分の一以

上を占める場合で、その法人が留保した金額が、一定の金額を超過する場合に、その超過部分の一定額を所得審査委員会の決議に基づき、株主（社員）に配当したものと看做す規定をおき、この規定にかかわらずなお浦脱しようとすることを防止する目的で、次の規定を置いたのである。

所得税法（大正一二年三月二七日 法律第八号改正）

第七十三条ノ三 前条ノ法人ト其ノ株主又ハ社員及其ノ親族、使用人其ノ他特殊ノ關係アリト認ムル者トノ間ニ於ケル行為ニ付所得税浦脱ノ目的アリト認ムル場合ニ於テハ政府ハ其ノ行為ニ拘ラス其ノ認ムル所ニ依リ所得金額ヲ計算スルコトヲ得

この同族会社ノ行為否認ノ規定は、大正一五年改正され、その認定課税ノ範圍を拡張した。次の通りである。

所得税法（大正一五年三月二七日 法律第八号改正）

第七十三条ノ二 同族会社ノ行為又ハ計算ニシテ其ノ所得又ハ株主社員若ハ之ト親族、使用人等特殊ノ關係アル者ノ所得ニ付所得税浦脱ノ目的アリト認メラルモノアル場合ニ於テハ其ノ行為又ハ計算ニ拘ラス政府ハ其ノ認ムル所ニ依リ此等ノ者ノ所得金額ヲ計算スルコトヲ得

(2) 分類所得税の時代（昭和一五年全文改正）

その後における所得税法の基本的な改正は昭和一五年である。ここに初めて所得税法から、法人所得課税の規定が独立して、新たに法人税法の制定をみると共に、個人所得課税について、いわゆる分類所得税の時代を迎えるのである。この昭和一五年の改正の主旨につき、当時の桜内蔵相は、次のように述べている。（注）

「所得税を分類所得税と総合所得税との二種に区分して課税する制度を採用することとし、分類所得税は所得を其の性質に応じて數種に区分し、資産所得に最も重く、勤労所得に軽く課税することに依り、各種所得間の負担の均衡を図ることとし、総合所得税は各人に付一切の所得を綜合して、相当程度以上の所得者に限り相当高度の累進率を以て賦課することに依り、大所得重課の目的を達し、以て所得階級間の負担の均衡を図ることとした。」

この改正による所得の分類は、不動産所得、配当利子所得、事業所得、勤労所得、山林ノ所得及び退職所得の六種で、各所得毎に、その計算方法、所得控除、免税点、税率等を異ならしめた。

次に本稿に係る条文を掲げる。

所得税法（昭和十五年三月二十九日 法律第二四号）

第十条 分類所得税ハ左ノ所得ニ付之ヲ賦課ス

第一 不動産所得

不動産、不動産上ノ権利又ハ船舶ノ貸付（永小作權又ハ地上權ノ設定其ノ他人ヲシテ不動産、不動産上ノ権利又ハ船舶ヲ使用セシムル一切ノ場合ヲ含ム以下同シ）ニ因ル所得但シ甲種ノ事業所得ニ属スルモノヲ除ク

第三 事業所得

乙種 農業、畜産業、水産業等ノ所得、医師、弁護士等ノ所得其ノ他ノ種目ニ属セサル総テノ所得

第十一条 左ノ各号ニ該当スル所得ニハ分類所得税ヲ課セス

六 乙種ノ事業所得中営利ヲ目的トスル継続的行為ヨリ生シタルニ非サル一時ノ所得

第十二条 分類所得税ヲ課スヘキ所得ハ左ノ各号ノ規定ニ依リ之ヲ算出ス

一 不動産所得ハ前年中ノ総収入金額ヨリ必要ノ経費（収入ヲ得ルニ必要ナル負債ノ利子ヲ含ム以下同シ）ヲ控除シタル金額

(3) 譲渡所得課税（昭和二十一年一部改正）

昭和十五年所得税法は、昭和二十一年に至り重要な改正を受ける。前記第一条の非課税規定中「乙種ノ事業所得中営利ヲ目的トスル継続的行為ヨリ生シタルニ非サル一時ノ所得」が削除され、新たに所得の分類として譲渡所得が加わるのである。次にこの譲渡に関する条文の部分を掲げる。

所得税法（昭和二十一年八月三〇日 法律第一四号改正）

借地権課税八〇年のあゆみ

第十条 分類所得税ハ左ノ所得ニ付之ヲ賦課ス

第八 譲渡所得

不動産、不動産上ノ権利、船舶（製造中ノ船舶ヲ含ム）又ハ鉱業若ハ砂鉱業ニ関スル権利若ハ設備ノ譲渡ニ因ル所得但シ甲種ノ事業所得ニ属スルモノヲ除ク

第十二条 分類所得税ヲ課スヘキ所得ハ左ノ各号ノ規定ニ依リ之ヲ算出ス

十一 譲渡所得ハ不動産、不動産上ノ権利、船舶（製造中ノ船舶ヲ含ム）又ハ鉱業若ハ砂鉱業ニ関スル権利若ハ設備ノ譲渡ニ因ル前年中ノ総収入金額ヨリ取得価額、設備費、改良費及命令ヲ以テ定ムル譲渡ニ関スル経費ヲ控除シタル金額

元来我が國の所得税法は、個人所得については、所得理論上源泉説を採用して来た。各個人が一定の期間内において、勤勞、事業、資産等から受ける反復的継続的な収入から、これを得るに必要な経費を控除したものが所得であると考え、臨時的、一時的な収入は所得と考へなかつたのである。この源泉説から純資産増加説に移行して来たのが、譲渡所得課税を採用することとした昭和二年の改正である。なおこれ以前の昭和一三年の改正により、一時恩給等の退職給与に対して所得税が課税されるようになり、いわば、その時に源泉説を放棄したとも云える。

ところで譲渡所得の原型は、昭和一四年の臨時利得税法の改正に遡る。当時は、個人の船舶、鉱業権等の譲渡に因る利益を譲渡利得として課税した。その後昭和一七年の同法の改正により、不動産及び不動産上の権利もそれに含めた。この臨時利得税法が、昭和二年廃止されると同時に、所得税法に譲渡所得の規定が設けられたのである。

(二) 昭和一五年法人税法の制定

昭和一五年の税制改正で、始めて法人税法が登場する。「元来法人税は個人と其の性質を余程異にし、個人の場合に於けるが如く所得の種類及大小に依りて課税を異にする等の必要もないと思われまますので、所得税は原則として個人につい

てのみ課税すること」とし、^(付3)法人については、その本質にかえりみ、独自の課税体系によることが適當であると認められることから、昭和一五年の改正で、それまでの第一種所得税及び法人資本税を一括して、新たに法人税法が制定され、同年四月一日より施行された。

法人税法（昭和一五年三月二十九日 法律第二五号）

第三条 前条ノ規定ニ依リ法人税ヲ賦課スル所得及資本ハ左ニ掲グルモノトス

一 各事業年度ノ所得

第四条 本法施行地ニ本店又ハ主タル事務所ヲ有スル法人ノ各事業年度ノ所得ハ各事業年度ノ総益金ヨリ総損金ヲ控除シタル金額ニ

依ル（但書省略）

第二十八条 同族会社ノ行為又ハ計算ニシテ法人税遁脱ノ目的アリト認めラルルモノアル場合ニ於テハ其ノ行為又ハ計算ニ拘ラス政府ハ其ノ認ムル所ニ依リ所得金額及資本金額ヲ計算スルコトヲ得

法人所得の計算方法及び同族会社の行為計算の否認に関する規定は、本法制定前、所得税法上で規定していたものと同様においては、大きな違いはない。

(三) 相続税法の改正

明治三八年相続税法は、相続税の回避を防止するために、第二三条の規定を置き、実質的に相続と同様の効果をもたらす贈与即ち推定相続人に対する贈与がなされた場合に、遺産相続開始したものと看做した。この規定は、推定相続人以外の者に対する贈与については、適用外とされるため、一旦推定相続人以外の親族に贈与し、更にその者から推定相続人に贈与することによって、合法的に相続税を免かれることが出来た。これを防止するために、大正一五年、第二三条が次の様に改正された。

なお、不動産については前述したとおり、取得後その登記をする際に高率の登録税が課されることから、相続税の課税財産から除かれている。

相続税法（大正一五年三月二七日 法律第一三号改正）

第二条 左に掲クル場合ニ於テ本法施行地ニ在ル不動産及船舶以外ノ財産ニ付為シタル贈与ノ価額カ千円以上ナルトキハ遺産相続

開始シタルモノト看做シ其ノ財産ノ価額ヲ課税価格トシテ本法ニ依リ相続税ヲ課ス

一 親族ニ贈与ヲ為シタルトキ

明治相続法は、これ以降昭和二二年全文改正されるまでの間数度改正されるが、本稿に関し特筆すべきものはない。

(四) 昭和二二年財産税法の制定

昭和二一年に制定された財産税法は、借地権を課税財産に含め、その評価方法についても規定した。次の通りである。

財産税法（昭和二一年一月二日 法律第五二号）

第四条 調査時期において、この法律の施行地に住所を有し又は一年以上居所を有してゐた個人で、戸籍法の適用を受けるものについては、調査時期において有してゐた財産の全部に対し、財産税を課する。（以下省略）

第二十五条 借地法に規定する借地権（以下借地権といふ）の価額はその目的となつてゐる土地の賃貸価格に一定の倍数を乗じて算出した金額による。

所有権以外の権利の目的となつてゐる土地又は家屋の価額は、その価額から当該権利の価額を控除した金額による。（一項省略）

第二十六条 前条第二項の一定の倍数は、命令で定める区域ごとに、その区域内において標準となるべき借地権について、取引価額を参酌して政府において算定する価額のその借地権の目的となつてゐる土地の、その調査時期における賃貸価格に対する倍数に比準して、これを定める。

前二項の倍数は、命令の定めるところにより、政府において、不動産評価委員会に諮問して、これを定める。（一、四項省略）
同法の規定に関連する施行規則は、次のとおりである。

財産税法施行規則（昭和二十二年一月一九日 勅令第五四九号）

第十九条 法第二十六条第一項及び第二項の区域は、左の各号に定めるところによる。

一 東京都の区及び市制第六条又は第八十二条第一項の規定により指定された市の区の区域

二 前号に掲げる市以外の市の区域

三 郡の区域

四 伊豆七島の区域

前項の郡、市及び区の区域は、調査時期における区域による。

第二十条 法第二十六条第一項及び第二項の倍数は、当該土地若しくは家屋又は借地権（借地法に規定する借地権をいふ。以下同じ。）の目的となつてゐる土地の所在地の所轄財務局長において、不動産評価委員会に諮問して、これを定める。

財務局長が前項の倍数を定めるときは、大蔵大臣は前条第一項に掲げる区域内において標準となるべき土地、家屋又は借地権について定めた倍数並に当該区域内における土地、家屋又は借地権について定めた倍数のうちで最も高い倍数及び最も低い倍数を官報で公告する。

以上は大正末から終戦直後にかけての本稿に関連する各税法の制定、改正の概略である。これらの規定に基づく借地権課税の変遷について述べる前に、次節で、この時期において借地権価格が東京地方を中心に発生し、権利金授受の慣行が全国的に一般化していく過程をみていこう。

なお借地権の価格（権利金の授受）は地代家賃統制令と密接に関連する。同統制令は、制定当初は、借地契約締結に際し一般に権利金を授受することは禁止していなかったが、その後の改正で全面的に禁止する。そして同統制令が昭和二五年に至り、かなり解除された後、権利金授受の慣行は広く一般化し、その後の税法における借地権課税の複雑化する経済的な基盤となるのである。そこで同統制令について、特に権利金の授受に関連してやや詳細に述べることとする。

2 借地権価格の発生と権利金授受の慣行化

(一) 借地権価格の発生

先に借地権が財産権として民事法保護強化されて来た過程をみてきた。この財産権としての保護強化は、借地権がその財産的（経済的）価値を増加させる大きな要因となる。しかし借地法制定以前においても、大正初期には、すでに土地に対する需要が強い東京地方では、それが財産的価値あるものとして取引される例はあった。議会における借地法第一〇条（賃貸人が借地権の譲渡、転賃を承諾しない場合の建物等の取得者の買取請求権を認めた規定）に関する審議過程で、その買取請求の際の買取価格に借地権の価格を含めるべきかどうかについての論議が、内田貴族院議員と山田政府委員との間で、次のように交わされていることから分かる。

「借地ノ上ニ建テル建物ニ付テハ地上権等ニ付テ大分高イ価格ヲ払フノテ、サウシテ初メテ家ノ譲渡ヲ受ケル訳ニナルノカ普通ノヤウテアリマスカ、場所ニ依ツテハ家屋其ノモノヨリ高イ金ヲ払ハナケレハナラヌト云フヤウナコトハ方々テアル……」

「此ノ権利金ト云フノハ結局其地上権、賃借権ヲ持ツニ付テノ利益金タロウト思フ、……詰リ家ヲ買ツテサウシテ地主ニ向ツテ引続イテ家ヲ貸シテ呉レト云フヤウナ場合ニ初メテ此家屋ノ値段以外ニ高イ権利金ヲ払ツテ居ル事実ハ認メルノテアリマスカ、此場合ノヤウニ使用スルコトカ出来ナイト云フヤウナ場合ニ、先ツ権利金ヲ売主ニ払フト云フヤウナコトハナイノテナイカト思ヒマス」^(注4)

この権利金授受の傾向は、借地法制定後一段と強くなる。大正一〇年末から翌一一年にかけて、司法省が各地方裁判所を通して行なった借地借家法施行の影響に関する調査結果^(注5)によれば、各地（同法施行地たる東京、大阪、京都、横浜及び神戸）とも借地契約が減少傾向にあり、又地代については騰貴傾向が見られたと共に、東京地方においては「権利金を徴収するもの少からず生ずるに至った」という。

また昭和二年の法律新聞に、弁護士で後の司法大臣鈴木喜三郎の「所謂権利金に就て」と題する論述が掲載されている。次にその一部を引用する。

「惟ひますに、権利金の受授は主として、借地借家法施行の区域で盛んに行はれますから、今借地権の場合を考察して見ますと、土地賃貸借によりまして、賃貸人は普通三十年間存続……の賃借権を取得することになります。……斯く相成りますから借地権の価値は所有権と略同額場所によつては、所有権より遙か高額に売買されるのでありまして、是れは實際上から見ましても決して不思議ではないのであります。……借地法実施後の土地所有者は此点に着眼すること甚敷周到となりまして、借地権なる強大な権利を設定するに際しましては、賃貸借上から生じます賃料のみを受領したのでは満足しませんで、必ずや相当の権利金を受領する傾向を生じて来たのであります。借地法施行前に於ても権利金を受授する例はありましたらうが、それは極く僅少で、又其の性質も借地法施行後のそれと同様に見て差支はありません……」

この他当時の法律新聞には、権利金に関する論述が相当数みられる。^(注6)借地法制定により借地権が強化されたことから、地主側で権利金の支払を要求するようになったのである。当時の今村東京地方裁判所長は、「借地借家法は借地人借家人を保護すべき目的で実施されたのであるが物価騰貴の結果地主並に家主の大部分は、法律に抵触せぬように工夫した未権利金造作等の条件を付しては借地人又は借家人に向つて利益を獲得する様になったので新たに借地又は借家せんとする者は非常の負担を負はねばならぬ状態となつた」と述べている。^(注7)

(二) 関東大震災と借地権

このような借地契約締結の際にあるいは、借地権の譲渡転貸を地主が承諾する際に権利金の支払を条件とする傾向は、大正一二年の関東大震災により東京地方に於いて社会的な問題となつて来た。「借地人が残存期間あるを知らざるに乘じ新に借地契約を締結せしめ非常に多額の権利金を取り、高価な地代を取る契約をさせる」とか「転貸又は借地権譲渡の承

諾に付き地主に於て非常に多数の権利金を要求し、応ぜざれば之が承諾をなさずして賃貸借を解除せんとする」^(註8)ようなことなどが現われたのである。この様な地主借地人間の紛争を解決する目的で大正一三年借地借家臨時処理法が制定され、東東府及び神奈川県の借家法施行地に施行された。次にその基本条項を掲げる。

(一) 借地借家臨時処理法(大正一三年七月二日法律第一六号)

第二条 地代家賃敷金其他ノ借地借家ノ条件カ著シク不当ナルトキハ当事者ノ申立ニ因リ裁判所ハ鑑定委員会ノ意見ヲ聴キ借地借家關係ヲ衡平ナラシムル為其ノ条件ノ変更ヲ命スルコトヲ得

此ノ場合ニ於テ裁判所ハ敷金其他ノ財産上ノ給付ノ返還ヲ命シ又ハ其ノ給付ヲ地代若ハ家賃ノ前払ト看做シ其ノ他相当ナル処分ヲ命スルコトヲ得

衆議院に於ける審議で政府委員は、第二条に云う「其ノ他ノ財産上ノ給付」とは、権利金の様なものである旨答弁し、更に、借地借家の場合或る程度まで権利金を取ることを本法で認めているのかとの質問に対し、「本法ヲ特ニ権利金ト云フモノヲ謡ハナカツタノハ之ヲ一概ニ是非ナリト云フコトハ今日ノ法律上云ヘヌト言フ所カラ」であり、「或ル種ノモノハ認ムヘキモノカアルト考ヘル……」と答弁している。^(註9)

関東大震災に伴う立法のうち、借地権に関連する立法として前記の借地借家臨時処理法の外に、昭和二年制定の防火地区内借地権処理法がある。この立法は、震災に伴ない市街地建築物法施行令中防火地区に関する規定が改正され、指定防火地区内に於ては、一定の種類構造を有する建物を建築しなければならぬことになったことから、借地人が新たに建物を建築するに際し、従来の借地条件を変更しなければならぬ場合に、地主との間に起る紛争を解決しようとしたものである。前記借地借家臨時処理法と同様権利金に関する紛争も当然予想したであらう。

(三) 借地権の価額

借地法制定前後から、東京地方に於て権利金を授受する慣行が生じて来たことは、前述したとおりである。ところで当時の借地権価格は、どの程度であったのだろうか。杉本正幸著「市街地価格論」(昭和八年)に、

「……全国六大都市中東京、横浜両市に存りては、借地(又は貸地)の土地価格は大部分純粋土地価格及び借地権価格の二要素を以て構成せられてゐると云ふことである。」

とし、商業地域について、東京市の最高坪当価格は、日本橋通一丁目の二千円、最低は小石川区氷川下町川沿地の四〇円、横浜市に於ては、最高は伊勢佐木町の七〇〇円、その最低は弘明寺町、磯子町、保土ヶ谷町の五円であることを紹介している。更に、次の様に紹介している。

「全国都市住居地域中、借地権価格の存するのは東京市のみにして、其の最高価格は麴町区下二番町の坪当八十円、最低小石川区白山御殿町川沿地の二十円である。尚近郊商業地中借地権価格の存するは、東京、横浜両市にして、前者は最高淀橋町五十人町の一千円、最低吾嬬町小村井の五円、後者は最高六角橋町の五円である。又近郊住居地にして借地権価格の存するは東京市外のみにして、其の最高は入新井町新井宿山王の坪当三十円である。」

また、その他借地権価格を土地価格に対する割合(借地権割合)でもって示したものとして、大正一二年の東京横浜における震災地の復興整理に用いられた標準例(次表一)、昭和初期の市街地宅地建物鑑定に用いられた標準例(次表二)等が紹介されている。^(注10)

(表一)

特別率	五〇%	最上級の商業地
甲 率	三五〜四〇%	上級の商業地

借地権課税八〇年のあゆみ

借地権課税八〇年のあゆみ

二四四

乙 率 二五～三〇% 中級の商業地
丙 率 二〇～二五% 中級の商業地につぐ商業地、住宅地、工業地

(表二)

土地価格	五〇円未満	二五・〇%
	五〇～一〇〇〃	二九・五〃
	一〇〇～一五〇〃	三〇・〇〃
	一五〇～二〇〇〃	三二・五〃
	二〇〇～三〇〇〃	三五・〇〃
	三〇〇～五〇〇〃	三七・五〃
	五〇〇～七五〇〃	四〇・〇〃
	七五〇～一〇〇〇〃	四二・五〃
	一〇〇〇～一五〇〇〃	四五・〇〃
	一五〇〇～二〇〇〇〃	四七・五〃
	二〇〇〇円以上	五〇～六〇〃

これらの例から、昭和一〇年頃には東京、横浜地方の商業地域では、かなりの額の借地権価格が有ったことが認められる。
四 地代家賃統制令と権利金

(1) 第一次及び第二次統制令

一方権利金の授受は、その後の地代家賃統制令により禁止されることになる。但し地代家賃統制令も、その制度当初は、権利金の授受をすべて禁止してはいたわけではなく、逆に地代家賃を統制した結果権利金授受が多く行なわれるように

なり、そして全面的に禁止されることになるのである。そしてその禁止が解除される昭和二五年以降、土地需要と相俟つて、権利金の授受が一般的に慣行化し、その額も高額になって行く。次に、この地代家賃統制令の制定から、昭和二五年の統制解除に至る経過につき、特に権利金との関連を中心に、たどってみよう。

地代家賃の統制は、昭和一四年制定の地代家賃統制令に始まる。第一次統制令である。その第三条で地代家賃の原則的な統制額を定めた。

地代家賃統制令（昭和一四年一〇月一八日、勅令第七〇四号）

第三条 借地又ハ借家ノ貸主（以下単に貸主ト称ス）ハ借地又ハ借家ニ付左ノ各号ノ地代又ハ家賃ヲ超エテ地代又ハ家賃ヲ定ムルコトヲ得ズ但シ厚生大臣ノ定ムル事由アル場合ニ於テ地方長官ノ許可アリタルトキハ此ノ限ニ在ラス

一 昭和十三年八月四日ニ於テ地代又ハ家賃アリタルモノニ付テハ同日ニ於ケル地代又ハ家賃（其ノ不明ナルトキハ同日以後ノ判明セル最初ノ地代又ハ家賃）

同令は更に、三条第一号但書、第二号又は第三号の額が著しく不当と認められる場合は、地方長官は、地代家賃審査会の決議を得て、その減額を命ずることができる旨定め、これ等の規定は、「敷金、修繕費ノ負担、畳建具其ノ他ノ造作ニ要スル費用ノ負担、地代又ハ家賃ノ支払条件及借主ノ貸主ニ給付スル権利金其ノ他ノ財産上ノ利益ニ関スル条件」に準用している。ここでは明らかに権利金の授受は禁止していない。しかし同令第六条で「貸主ハ何等ノ名義ヲ以テスルヲ問ハズ本令ノ適用ヲ免ルル為借地又ハ借家ノ借主ニ対シ借地又ハ借家ノ契約ニ定メザル財産上ノ利益ヲ求ムルコトヲ得ズ」と規定した。借地契約に際し授受する権利金が、当初からこの規定に違反すると考えたかどうかは明らかでない。前述した如く一方で権利金の授受は禁止していないからである。従つてこの点に関しては、権利金の額、授受の慣行、当時者の意

図ないしは個別的な事情等から実質的に権利金の性格を判断し、実質的に高額な地代を收受する目的で「本令ノ適用ヲ免ルル為」になされたものであれば、同条違反とされるのであろう。しかし現実の問題として、その判断は相当困難であらう。

ところで地代が著しく不相当の場合、地方長官は、その減額を命ずることができるとは、先に述べた通りである。この場合如何なる基準により判断するのか、又権利金と地代との関連を如何に考えるのか。これらについては、第一次統制令では、必ずしも明らかでない。この点は、昭和十五年の第二次統制令で明らかにした。

第二次統制令は、新たに地代を定める場合、原則として、厚生大臣の定める適正標準を超えて定めることを禁止した。この適正標準は、土地価格に地方長官の定める率を乗じて算出する。そして、貸主が借地権利金を徴収した場合には、この土地価格を修正することができるとした。ここで修正とは、権利金の額を土地価格から控除することである。従って権利金を授受した場合、地代が低くなる。権利金と地代とが相関々係におかれているのである。

このように、第二次統制令においても、権利金の授受そのものは、禁止していない。しかし、第一次統制令におけると同様、権利金も、その額については統制を受け、又、闇地代たる権利金の授受は、全面的に禁止した。

(2) 第三次統制令

国家総動員法第十九条の規定に基づき制定された第二次地代家賃統制令は敗戦後の昭和二十一年九月失効し、これに代つて、昭和二〇年勅令第五四二号「ポツダム宣言受諾に伴い発する命令に関する件」に基づき、昭和二十一年九月、新たな地代家賃統制令が制定される。第三次統制令である。同令は、第三条に、次の規定を置いた。

地代家賃統制令（昭和二十一年九月二十八日ポツダム勅令第四四三号）

第三条 借地又は借家の貸主……は、借地又は借家について、停止統制額又は認可統制額を超えて地代又は家賃の額を契約し、又は受領することができない。

停止統制額とは、昭和二十一年九月三〇日に於て、前述した第二次統制令に定める地代がある場合の、その地代の額であり、認可統制額とは、停止統制額がない場合に、物価庁長官の指示した認可基準に基づき、地方長官が認可した地代の額である。

ところで、権利金については、この第三次統制令においても、当初は、第二次統制令と同様な扱いであった。権利金の授受が全面的に禁止されるのは、昭和二三年の同令改正以降である。即ち、同令第一条を改正し、同令第三条の規定を準用する場合の貸主の受ける財産上の利益から借地権利金を除外すると共に、第一二条の二の規定を新設し、「貸主は、如何なる名義があつても、借主から借地権利金……を受領することはできない」と規定した。

これに伴い、物価庁から、次のような権利金の定義が明らかにされた。(注)

地代家賃統制令にいわゆる「権利金」について

本令において借地権利金又は借家権利金とは、地上権者又は賃借権者が、地上権又は賃借権設定の結果、その不動産所在地を利用することによって享有する場所的利益に対する対価であつて、使用の対価である地代又は家賃以外のものをいう。(開地代、開家賃の実態を有する権利金は従来通り令第三条及び第十二条によって禁止される。)

従つて、いわゆる営業権や、のれん代等の内容をなす営業上の経験、秘訣、声譽、得意先又は仕入先關係等場所的利益以外の營業上の利益に対する対価は右権利金に含まれないが、地上権設定又は賃借契約締結の際、貸主に支払われるいわゆる謝礼金なども、右の場所的利益享有に対する対価の性質を有するものであるからやはり右権利金に含まれる。

権利金の定義については、種々な考え方があつたが、公式な定義としては、物価庁が示したこの定義のみである。なお、

所得税上においても、その規定ないし取扱いから、権利金に対する考え方が、うかがわれるのであるが、それについては後述する。

このようにして、授受を禁止された権利金も、二年後の昭和二五年には、全面的に解除される。統制令の適用除外規定である第二三条が改正され、統制令そのものがかなり解除されたのである。

権利金の授受は、統制令により、全面的に禁止された後も、実際には、授受されることが多かったようである。そして、昭和二五年に全面的に解除された以降は、借地契約を締結するに際し、権利金を授受する慣行が、一段と一般化する。

以上、借地法が制定された大正時代に、東京地方を中心に借地権価格が発生したこと、関東大震災に伴い借地人の有する借地権の価値が問題となったこと、当時の借地権価格の例、更に、昭和一四年の第一次地家賃統制令の制定から、それが相当解除される昭和二五年までの間における同統制令からみた権利金の実態等をみて来た。当時の、このような経済的ないし法律的な状況の下における借地権について、税法の規定上、どのように取り扱われて来たかを次に述べる。

3 借地権価格生成期における借地権課税

(一) 個人所得税上の借地権課税

大正九年所得税法が全文改正されたことは、前述したとおりである。この改正は、個人所得に関しては、従来非課税とされていた法人から受ける配当金及び賞与金等についても、原則として総てこれを他の所得に総合して課税する所謂総合課税が徹底したこと等から、その意義は大きいのであるが、本稿に関連する規定としては、改正前と変らない。即ち「第二種ニ属セサル個人ノ所得」を第三種所得とし、第三種所得は、特定のものを除き「総収入金額ヨリ必要ノ経費ヲ控除シ

タル」予算年額により算出する。また、「営利事業ニ属セサル一時ノ所得」は非課税とする。

ところでこの時期以降、借地契約に際し権利金を授受する傾向が多くなって来たことについては、前節のとおりである。この権利金につき、大正九年の所得税法上どう取り扱われていたか、この点に関しては、必ずしも明らかでない。ただ東京税務監督局が昭和二年一二月に定めた貸宅地調査に関する簿書に「敷金、権利金等ヲ徴収シタルモノハ摘要欄ニ其ノ金額ヲ記載シ利用方法ヲ調査シテ更ニ所得額ヲ計算スルモノトス」とあることから、課税所得には含まれたようである。ただし、收受した権利金全額が、一時に課税されたかは疑問である。当時の大正九年所得税法では、予算課税制度を採っていたこと、所得源泉税的課税体系であったこと、権利金に地代の前払的性格が考えられること、更に昭和一五年改正以後の取扱いなどから、数年に分けて課税したことが推測される。

権利金に対する個人所得課税が明確にされるのは、昭和一五年の全文改正以降の分類所得税の時代になってからである。それまでは、「個人ノ所得」の解釈の問題であった。昭和一五年所得税法では、その第一〇条で所得を分類し、その第一号で不動産所得の定義を示した。

この規定につき、渡辺喜久造講述「所得税法講義案」(昭和一五年)に

「茲にいふ貸付の中には不動産等を使用せしむる一切の場合が含ませらるるのであるから、実質が貸付に該当する限り、其の名義の何たるかを問はない。故に例へば、永小作権、地上権等を設定した場合に於て一時に取得する権利金等も不動産所得に属する」

と説明されており、当時の主税局通牒でも、この点を明らかにしている。^(注12)

「永小作権、地上権等を設定したる場合に於て一時に取得する権利金については、其の権利金等を当該永小作権、地上権等の存続年数に等分し、法第十二条第一号の例に依つて所得を計算する」

ここで興味深いことは、契約期間に分割して所得を計算していることである。権利金を地代の前払的性格を有するものとしてとらえているのであろう。

次に借地権の譲渡による所得については、個人所得課税上どう規定されていたか、これについては、大正九年改正法では、第一八条で、また、昭和一五年所得税法では、第一一条でいずれも非課税とされた。明治所得税法以来、非課税とされて来た一時的、非営利的な資産の譲渡による所得に対し、個人所得税の課税の対象とされるようになるのは、昭和二一年改正によってである。

(二) 法人所得税上の借地権課税

法人の所得は、基本的に「総益金ヨリ総損金ヲ控除」することにより算出すること及び個人所得では非課税とされる一時的非営利的な資産の譲渡による所得も課税所得とされることは、大正九年の所得税法全文改正後に於ても、それ以前と同様である。

「法人ノ所得」については、定義規定はなく、従つてその計算規定である「総益金」や「総損金」の解釈の問題となるのであるが、これに関し、薄田岩宝著「所得税法実務講義案」(昭和二年)に

「総益金トハ益金ノ総計デアル。会社ニ於テ益金トハ資本ノ払込以外ニ於テ純資産ノ増加スベキ原因タル一切ノ事実ヲ指スノデアル」と解し、又大正二年の行政裁判所判例において(注13)

「案ズルニ資本ノ払込以外ニ於テ会社財産ヲ増加セシメルモノハ総テ所得税法第四条ニ所謂総益金ヲ構成スルモノト解スルヲ相当トス」

と解釈されていた。現行法人税法においても、益金計算に関する個別的な規定により、相当修正を受けるが、基本的に

は、同様である。従つて、借地関係に関連し、授受する権利金や、独立に又は建物と共にある借地権の譲渡の対価の総益金を構成することについては、当時においても同様である。

法人所得に関し、この時期における重要な改正は、同族会社の行為計算の否認規定の導入である。勿論この規定は、個人所得についても適用を受けるものであるが、それは、いわば法人の行為乃至計算の反射的な効果としての意味であり、主として法人所得について論じられるところから、ここで取り上げる。

行為計算の否認規定の制定、改正経過については、前述したとおりである。大正一五年の改正で、その認定課税の範囲を拡張したことに伴ない、同年主税局通牒で、行為計算否認の態様を示した。^(注14) その一部をみると

「税法第七十三条ノ二ノ規定ハ各個々ノ事実ニ付キ之ヲ適用スベキヤ否ヤヲ決スルノ外ナシト雖モ大体次ノ如キ事実又ハ之ニ類似スル事実アリ且其ノ行為又ハ計算カ遁脱ノ目的ニ出テタリト認メラルル場合ニ於テハ該規定ヲ適用シ左ノ如ク取扱フモノトス但シ右規定ヲ適用シタル場合ノ増差総税額少額ニシテ（大体五十円以内）特ニ之ヲ適用スルノ必要ナシト認メラルルトキハ其ノ適用ヲ見合スコト

(イ) 法人ノ所有資産ヲ不当ノ低キ価格ヲ以テ社員ニ売却シタル場合ニ於テハ売却価格ト時価トノ差額ヲ給与ト認ムルコト

(ロ) 法人ガ其ノ出資者ニ金錢其ノ他ノ資産ヲ無償又ハ通常ノ場合ニ於ケル利率若クハ貸貸料ニ比シ著シク低廉ナリト認メラルル利率若クハ貸貸料ヲ以テ貸付又ハ使用セシムル場合ニ於テハ通常取得スベキ利子又ハ貸貸料ト實際収入シタル金額トノ差額ハ之ヲ其ノ出資者ニ対スル賞与トシテ取扱フコト」

等とある。更に、昭和に入り、同族会社の行為計算否認規定の解釈につき、裁判所判例が相当現われてくる。次にその一例掲げる。^(注15)

「同族会社が其ノ所有家屋ノ一部ヲ同族社員ノ無料使用ニ委ヌル場合ニ於テ所得税法第七十三条ノ二ノ規定ニ依リ之ヲ有料ト認定シ

借地権課税八〇年のあゆみ

タル金額ヲ当該事業年度ノ総益金ニ算入スルト共ニ他方其ノ使用者ニ賞与トシテ給与シタルモノト認定シタルハ相当ナリ」
家賃の認定を相当とした事例である。土地を無償で使用させた場合も同様であろう。

その後昭和一五年の税法改正により、新たに法人税法が制定されるが、所得金額の計算ないし同族会社の行為計算否認規定については、特に変わることはない。その解釈、適用においても同様である。当時すでに権利金の授受が相当行なわれているが、土地を無償で使用させてもその対面としていまだ権利金相当額を認定することはなく、同族会社の行為計算否認の規定に関し、地代相当額の認定をしていたのみであった。

(二) 相続税法上の借地権課税

(1) 借地権の相続税財産への算入とその評価

明治相続税法は、地上権については相続財産としてその評価方法を法定したが、土地賃借権については、明らかにしてない。従って一般の財産と同様に相続開始の時の価額により評価することになるが、実際に評価され、相続財産として課税されたかどうかは疑問である。それが明らかに課税されるようになるのは、借地法制定後の大正末年以降である。大正一四年東京税務監督局が定めた相続税の取扱に、次の事項がみられる。

「営業権、借地権ノ類ハ其ノ価格著シク昂騰シ千円乃至数万円ノ高価ヲ以テ譲渡行ハルル地方アリ是等ノ地方ニ於テハ営業ノ状態土地ノ実況ニ鑑ミ可成売買ノ実例ニ比率シ其ノ権利価格ヲ適當ニ見積リ課税価格ニ算入スルモノトス但シ売買ノ行ハレサル地方又ハ売買行ナハルルモ其ノ価格千円未満ノ如キ少額ノモノヲモ強テ算入スルカ如キ苛察ニ亘ラサル程度ニ於テ取扱フヲ要ス」

先に述べた如く、借地法制定により、物権的な譲渡性については未だ十分な保護は認められてはいないものの、期間的な保護がなされたこと等により、財産権としての強化が図られると共に、それ以降借地権の売買も相当行なわれるように

なつて来た。

この様な状況の下に、相続税において借地権が相続財産として課税されるようになって来たのである。しからば、その評価をどう行なうか。この点に関し、宇佐美邦雄著「相続税法の課税と手続」(昭和四年)は、次の様に述べている。

「借地権の価格は極めて伸縮の多いものであつて、其の評準を求めること困難であります。大体に於て土地の価格の高価なるほど借地権の価格は高く、又、同一状況の土地に於ては、地代の低廉なほど借地権の価格の高いのを普通とします。

借地権の評価も土地の評価と同様実例を基準とすべきであります。而して其の算出方法は、実地に於ける土地の価格(更地としての)に対する借地権価格の割合を求め、これを評価せむとする土地の更地としての価格に乗じて算出すれば、大体に於て相当のものを得られることと思ひます。ただ、ここに注意を要するは法定評価に基く地上権価格との権衡であります。即ち、地上権の価格と地上権以外の借地権の価格とが権衡を失するに至ることは、税法の規定上止むを得ない次第であります。双方において評価を慎重にし、両者の間著しく権衡を失せざる様留意すべきであります。

借地法施行区域以外の土地の賃借権は、地上権に比すれば著しく不安定であります。従つて地上権としては相当の価格があつても、賃借権としては殆んど価格のない場合もあります。これ等も亦土地の状況より勘案して、地上権と著しく権衡を失せざる様適当に評価すべきであります」。

借地権の評価を、土地の更地価格に対する借地権割合をもつてすることを適当とし、その借地権割合は、地価と相關する係にあるとする考え方は、税務においても相当早くから採られて来ていることがわかる。ところで、当時の税務署における借地権割合ほどの程度であつたらうか。具体的な資料は、現在のところ見当たらないが、杉本正幸著「市街地価格論」(昭和八年)に、「某税務当局の意見によれば、東京市の借地権価額は左表の割合により大体の目安を定め、尚実地に付現況に由り勘案し、借地料の高低(勿論契約の時期により考慮する)及び建物の種類をも参酌して評定すると謂ふことである。」として、次表の割合を紹介している。

(表三)

更地一坪当価格	住居地借地権 更地価格の	商業地借地権 更地価格の
一〇〇円以上	二五%	三〇%
一〇〇〃	三〇〃	三五〃
三〇〇〃	三五〃	四〇〃
五〇〇〃	四〇〃	四五〃
一〇〇〇〃	四〇〃	五〇〃
一五〇〇〃	四〇〃	五五〃
二〇〇〇〃	四〇〃	六〇〃

これによると昭和八年頃、既に借地権割合が五割を超える地域が存していたようである。その後の第二次大戦中は、借地権の取引も少なくなり、戦後再び取引が盛んになって来る。この時期の最初が、昭和二年制定の財産税法による借地権の評価である。

(2) 相続税と贈与

大正末期から終戦直後にかけての相続税法の重要な改正は、特定の贈与があった場合に、遺産相続が開始したものと看做す第二三条の大正一五年の改正である。前述した如く、明治相続法は、贈与を相続税通脱の防止という観点から、特定の贈与に限り相続税法に取り込んだ。この大正一五年の改正においても、同様である。この点に関し、臨時財政経済調査会(註16)は

「元来推定相続人以外の親族に対する贈与迄も、之を遺産相続と看做すは穩当ならず。而も其の目的は脱税防止の爲なりとせば、寧ろ進んで親族以外の者に対し贈与したる場合と併せて、之を独立の贈与税とするを可とするとの説あるも、現時本邦の社会状態に於て

は、他人に対して單純に贈与を為すが如きもの極めて少かるべく、又遺産贈与の手段として全く親族關係なき他人に贈与して、之が仲介と爲さしむるが如きも亦希有なるべく、況んや贈与に課税するとせば、其の贈与の目的に依り例外を必要とし、又は贈与の内容に依り可否の疑問を生ずるもの多々あるべく、此等の点を考慮すれば、此の際一般贈与税を設くるの必要なしと認む。又親族に対する贈与を本条に規定せむとするは、特に贈与税を課するの趣旨に出づるものにあらずして、脱税を防がむとするの精神に外ならざるを以て、相続税法中に之を規定するも敢て不当にあらずと認む。」

とその主旨を述べている。ところでこの二三条に関連して、例えば、父親の土地にその子供が建物を建築した場合の相続税の課税はどうなるか。税務懇談会編「税務問答録」(昭和八年)に、「借地権の贈与と相続税」と題して、次のような問答が載っている。

「問 父の借地の上に建物を新築しますと借地権の贈与を受けたものと見て相続税を課せられませうか

答 借地権の贈与も不動産船舶以外の贈与としては相続税を課することになってゐます。従つて、右の場合は、建物の新築によつて借地権は父より子供に移転した關係になりますので、その借地権の価格が千円以上に達すれば相続税を課されると思ひます。」

この例は、当初設定された借地権が、その後贈与により移転する場合の例であるが、もともと父親所有の土地に子供が家を建築した場合などは、財産(借地権)の贈与が爲されとは考えないであらう。当時は、相続税法上、かかる場合課税されることはなかつたようである。

2 財産税法上の借地権課税

賃借権たる借地権が、課税財産として評価されるようになったのは、大正末頃からであるが、当時如何なる地域で、如何なる価格に評価されたかは不明である。それが明確に見られるのは、昭和二一年制定の財産税法においてである。

財産税法は、地上権ないし賃借権を區別せず、借地法に規定する借地権を課税財産とし、第二五条で、その目的となつ

ている土地の賃貸価格に一定の倍数を乗じて評価することを規定した。更に第二六条で、評価の方法及び手続を規定し、最終的には、不動産評価委員会に諮問して定めることにした。

借地権の具体的な評価方法は、宅地の場合と同様で、倍数決定区域（大都市の区等）等における中庸の賃貸価格を有する地域につき評定することとし、その評定に当っては、まず、基準となるべき売買実例全部を綜合して算出した売買価格の賃貸価格に対する倍数を基礎として、尚この実例地と中庸地との差異、精通者の意見等を勘案して最終的に評定する。最高又は最低の倍数は、当該倍数決定区域において予想される最高又は最低によることとした。

前述したように、大正末以降東京地方で、借地権が相続税の課税価格に算入されたが、その当時の借地権の評価方法は、借地権割合を定め、それによつていたが、昭和二年の財産税法では、かかる評価方法は採らなかつた。

かくして、借地権が評価されたのは、東京都及び横浜市の区域である。その地域において、財産税法上借地権価格が如何に評価されたかを次表に掲げよう。なお前述した如く、財産税法は、土地評価の場合と同様、その目的となつてゐる土地の賃貸価額に対する倍数でもつて評価していることから、借地権評価倍数の宅地評価倍数に対する割合を求め、一応それを借地権割合とみることにした。

(表四)

—東京都—					
麹町区	五二～三三%	神田区	四八～三三%	日本橋区	五一～四〇%
京橋区	五三～三〇	芝区	四七～一七	麻布区	四三～一七
赤坂区	四二～二二	四谷区	五〇～二三	牛込区	五〇～二三
小石川区	三八～二二	本郷区	四六～三三	下谷区	五〇～一七

浅草区	五〇～一九	本所区	四二～一五	深川区	四二～一五
品川区	四四～一三	荏原区	四一～一四	大森区	四三～一二
蒲田区	四三～一三	目黒区	三五～一一	世田谷区	三三～八
渋谷区	四五～一三	淀橋区	五〇～二三	中野区	四三～九
杉並区	四三～八	豊島区	四三～一七	板橋区	三六～八
王子区	四三～八	滝野川区	四〇～八	荒川区	四二～一三
足立区	三六～八	向島区	四〇～一四	葛飾区	二六～八
城東区	四二～一一	江戸川区	三八～八		
――横浜市――					
中区	三八～八	南区	二六～五	磯子区	一〇～五
保土谷区	一二～七	西区	二五～八	鶴見区	一七～七
神奈川区	二九～五				

以上財産税法上の借地権割合を、参考までに計算したものであるが、これ等地域において借地権は上記割合により総て課税財産とされたわけではない。戦災地における借地権については、宅地の場合と同様、適用倍数を乗じて算出した価額に被害の状況に応じ或る程度の斟酌を為し得たのである。又実際に借地人で財産税の課税を受けた者は、少なかつたであろう。

- (注1) 前掲財政史第六卷一、一五九頁以下
- (注2) 昭一五、二、八第七五議會衆議院本會議桜内蔵相説明、大蔵省編纂「昭和財政史」V租税五二五頁以下
- (注3) 同右五三一頁
- (注4) 大10、三、二四貴族委員会速記録
- (注5) 前掲茶谷二二七頁以下

- (注6) 山田卓生「借地法の生成と展開(一)―宅地利用権の譲渡転貸を中心にして―」社会科学研究所紀要(東京大学社会科学研究所紀要)第一八巻第四号五一頁以下に一部が紹介されている。
- (注7) 法律新聞一、九七一―九、前掲山田五二頁
- (注8) 前掲茶谷二五四頁以下
- (注9) // 二六〇頁
- (注10) 嶋田久吉「借地権に想ふ」(花島得二、雉本俊平編著「借地権」昭和三七年三四八頁)
- (注11) 昭二三、一二、二四物五第七四三号
- (注12) 昭一五、五、九主秘一一四号所得税取扱方通牒第二八項
- (注13) 大正一一年第五四号事件
- (注14) 大一一五、八主秘四一号三ノ二
- (注15) 昭七第七二号東京地裁昭八、五判決
- (注16) 大正八年政府が設置したもので、財政経済に関する各種重要事項の調査審議に当らせることを目的とした。

三 戦後(借地権課税展開期)の借地権課税

1 富裕税法について

(一) 借地権の評価

昭和二五年富裕税法が新たに制定された。同法はシャープ使節団による日本の税制の基本的な改正に関する勧告に基づくもので、所得税の補完税として位置付けされている。即ち「所得税の最高税率を百分の五十五にとどめたことに関連し

て、高額所得者に対する所得税の補完税として、新たに富裕税を創設することにし、高額資産所得者に重課することにより、負担の適正化に資することとした^(注)ことである。次に、本稿に関連する条文を掲げる。

富裕税法（昭和二五年五月一日 法律第一七四号）

第二条 前条第一号の規定に該当する者については、その者の有する財産の全部に対し、富裕税を課する。

第三条 左の各号に掲げる財産の所在については、当該各号に規定する場所による

一 動産若しくは不動産又は不動産の上に存する権利については、その動産又は不動産の所在

第十二条 この章で特別の定のあるものを除く外、課税時期における財産の価額は、その時における時価により、課税時期における財産の価額から控除すべき債務の金額は、その時の現況による。

富裕税法は、借地権を財産としてその課税価格に算入することを予定したが、前述した財産税法の場合と異なり、評価方法については、特別に規定しなかった。従って一般の財産と同様、課税時期における時価によることになる。

ところで、時価により財産を評価するという原則的な規定だけでは、多種多様な財産につき適正な評価を行なうことはおよそ不可能である。時価といっても、必ずしも明確なものではない。又地域により評価の権衡を失する場合も出てくる。そこで、国税庁は、昭和二六年一月富裕税財産評価事務取扱通達を制定し、各種財産につき、統一的な評価方法を定め、評価の適正、迅速化に資することにした。借地権に関する部分は次の通りである。

（借地権の評価）

六十六 借地権の価格は、宅地の価額の評価方法に準じて評価し、その調査は、おおむね、宅地の例に準ずる。

（小都市及び町村にある借地権の評価）

六十七 借地権の価額がさ少でその価額を評価することを要しないと認められる小都市及び町村にあるものについては、しいて借地権の価額を評価するには及ばない。

借地権課税八〇年のあゆみ

宅地の価額の評価方法とは、次の如くである。

(宅地の評価)

二十六 宅地の価額は、当該宅地の賃貸価格に当該宅地の属する地域に適用されるべき第二十七項の評価倍数を乗じて得た額によって評価する。

(評価倍数)

二十七 前項の評価倍数は、状況類似する地域ごとに当該地域内の標準となるべき宅地の価額（一坪当り）の当該宅地の賃貸価格（一坪当り）に対する倍数とする。

(売買実例の調査)

二十九 標準となるべき宅地の価額を決定する資料として、左に掲げる額を調査する。

- (一) 課税時期を含む年の四月一日から九月末日までに宅地の売買をなした者につきその売買実例価額
- (二) 勧業銀行、信託会社、不動産業者等につき九日末日現在における適正見込価額

以上からわかるとおり、富裕税法においては、制定当初借地権の評価方法として、当該借地権の設定されている宅地の賃貸価格に一定の倍数を乗じる方法を採用していた。昭和二十一年財産税法の法定評価方法に準じていたのである。しかし、かかる評価方法は、昭和二十五年分富裕税の課税において採られたのみで、翌年以降は、借地権割合により評価する方法にかわる。この点については後に述べる。

借地権の価額も、宅地の場合と同様、実際の売買実例、不動産業者等の適正な見込価額を参考資料として、決められたものであるが、昭和二十五年当時如何なる評価がなされたか。次に、昭和二十一年の財産税法による評価（表四参照）と比較する意味で、同様の地域につき、同様な方法で借地権割合を求めたものを次表に示そう。

(表五)

—東京都—

千代田区(旧麴町区)	八九～五五%	千代田区(旧神田区)	九〇～五五%
中央区(旧日本橋区)	九〇～六三	中央区(旧京橋区)	九〇～六二
新宿区(旧四谷・牛込区)	九〇～五一	港区(旧麻布・赤坂区)	八〇～四〇
文京区(旧小石川区)	七九～四〇	文京区(旧本郷区)	八〇～五三
台東区(旧下谷区)	八九～五五	台東区(旧浅草区)	八九～五五
品川区(旧品川、荏原区)	八〇～五六	大田区(旧大森区)	七三～三八
大田区(旧蒲田区)	七三～三八	世田谷区(世田谷署管内)	六五～二三
世田谷区(玉川署管内)	五五～二三	目黒区	六三～四〇
渋谷区	九〇～四〇	中野区	七五～三二
新宿区(旧淀橋区)	九〇～五四	杉並区	七〇～二八
板橋区	六五～二三	練馬区	五五～二三
豊島区	八六～二八	北区(旧王子・滝野川区)	七一～三四
荒川区	五八～四七	足立区	七一～二三
墨田区	八〇～四四	葛飾区	六〇～二三
江戸川区	六一～二三	江東区(旧深川・城東区)	八八～四〇

東京都下の地域においては、昭和二一年当時は、借地権の評価はなされなかったが、昭和二五年には、富裕税法上、立川市、八王子市、武蔵野市及び三鷹市において、三割ないし四割の借地権割合により評価された。

以上の地域の外、昭和二五年の富裕税法上、新たに借地権が評価される地方が全国的にでてくるそのうち主な都市にお

借地権課税八〇年のあゆみ

ける借地権割合を次表に示す。
(注)

(表六)

大阪市	七〇～五〇%	神戸市	七〇～五〇%	京都市	六〇～五〇%
名古屋市	六〇～二五	福岡市	五五～二五	札幌市	五〇～二〇
高松市	五〇～二〇	仙台市	四〇～二〇	広島市	三〇～二七
金沢市	三〇～二五				

昭和二十一年の財産税法では、わずかに東京および横浜地方で借地権が評価されたのみで、その評価額も、借地権割合にして最高五〇%程度であった。ところが、その四年後の昭和二十五年の富裕税法では、全国的に評価され、東京地方では、最高九割にも及んでいる。前述した如く、地代家賃統制令上昭和二三年には権利金の授受が一切禁止され、その後二五年に、統制令が大幅に緩和された。それが、経済事情の安定化と都市への人口集中に伴なう土地需要の増大と相まって、この様な高額な権利金の授受が行なわれるようになったのであろう。

(二) 貸地の評価

ところで借地権の評価は、土地所有者の側からみれば、貸地の評価の問題でもある。前記通達は、貸地の評価につき次の様に取扱いを示した。

(貸宅地等の評価)

三十四 地上権及び借地権の目的となっている宅地(借地権については富裕税課税上借地権の評価する借地権に限る。)の価額は、第二十六項により評価した価額から地上権又は借地権の価額を控除した金額によって評価する。(以下省略)

即ち、富裕税の課税対象になる借地権が設定されている貸地について、評価減を認めていた。借地権が課税対象とされな

くても、貸宅地の評価上、マイナスの要素とするようになったのは、昭和二六年分からである。

(三) 借地権割合による評価

この昭和二六年分以後の借地権評価方法については、重要な改正がある。従来借地権の評価を、その設定されている土地の賃貸価格に一定の倍数を乗ずる方法により行なっていたのを改め、宅地の評価額に一定の割合(借地権割合)を乗じて求める方法としたことである。それに伴い全国的に評価基準の統一を図ることとした^(注3)。次表の通りである。

(表七) 借地権割合(貸地評価減割合) 基準

	商業地(繁華街)		商業地(その他)		住宅地帯		工場地帯		村落地帯	
	東京・大阪	大都市	大都市	大都市	大都市	大都市	大都市	大都市	大都市	大都市
大都市	九〇～七〇%	八〇～六〇%	七〇～五〇%	六〇～四〇%	六〇～四〇%	五〇～三〇%	四〇～三〇%	四〇～三〇%	三〇～二〇%	二〇
中都市		七〇～三〇%		五〇～三〇%		四〇～二〇%		三〇～二〇%		二〇
小都市		六〇～三〇%		四〇～二〇%		三〇～二〇%		三〇～二〇%		二〇
町			五〇～二〇%							
村			五〇～二〇%							

(注)一 大都市とは、京都、神戸、名古屋、横浜、福岡である。

二 中小都市及び小都市の区分は、賃貸価格によつたものであり、また地帯区分も便宜上定めたものであるから、実情により適当に決定することができる。

三 町及び村で五〇%を適用するのは、温泉地、遊園地等特殊地域の存する宅地とする。

四 借地権の割合はおおむね五%きざみとすること。

五 借地権の割合が三割に満たない場合は、貸宅地の価額について評価減はするが、借地権の課税はしない。

借地権課税八〇年のあゆみ

これに伴い、前記通達中、借地権の価額に関して、六六の二（貸家建付借地権の評価）及び六六の三（借家人の有する土地に対する権利の評価）の二項を追加し、六七項の（小都市及び町村にある借地権の評価）を、（課税価格に算入しない借地権）として、（表七）の（注）五と同旨の内容に改めた。^{（注4）}

富裕税法は昭和二八年廃止されるが、この評価方法は相続税財産の評価方法として、引き続き使用される。

（注1） 昭二五、二、二四衆議院大蔵委員会における池田大蔵大臣の提案理由説明

（注2） 昭和二五年分富裕税財産評価基準書（国税庁）を参照した。

（注3） 昭二六、一一、八国税庁直税部長指示

（注4） 昭二七、二、二付直資一―五二

2 所得税法について

（一）一時所得の課税（昭和二二年一部改正）

昭和二二年所得税法が全文改正され、従来の分類所得税及び総合所得税の両建による個人所得課税制度を廃止し、総合課税が拡充強化され、更に予算申告納税制度が採用された。同年三月の第一次改正では、所得を利子所得、配当所得、臨時配当所得、給与所得、退職所得、山林所得、譲渡所得及び事業等所得の八種に分類したが、同年十一月の第二次改正により一時所得が新たに課税所得に含められることになった。従来日本の所得税法は、経常的所得のみを課税対象とする所得源泉説の考え方によっていたのであるが、先の譲渡所得課税に加え、一時所得をも、この改正により課税対象の範囲に含めることにより、一段と課税範囲が拡大するに至ったのである。次に昭和二二年第二次改正後の所得税法中、本稿に関連する条文を掲げる。

所得税法（昭和二年一月三〇日 法律第一四二号改正）

第九条 所得税の課税標準は、左の各号に規定する所得につき当該各号の規定により計算した金額の合計金額（以下所得金額という。）による。

七 不動産、不動産上の権利、船舶（製造中の船舶を含む。）、鉱業若しくは砂鉱業に関する権利若しくは設備又は株式その他命で定める資産の譲渡に因る所得（前号に規定する所得及び営利を目的とする継続的行為に因り生じた所得を除く。以下譲渡所得という。）は、その年中の総収入金額から当該資産の取得価額、設備費、改良費及び譲渡に関する経費を控除した金額の十分の五に相当する金額

八 前各号以外の所得で営利を目的とする継続的行為から生じた所得以外の一時の所得（以下一時所得という。）は、その年中の総収入金額からその収入を得るために支出した金額を控除した金額の十分の五に相当する金額

九 前各号以外の所得（以下事業等所得という。）は、その年中の総収入金額から必要な経費を控除した金額

分類所得税時代の不動産所得の区分がなくなり、借地契約に伴なう地代等は、事業等所得として課税されることに改められた。その理由は終戦直後において不動産賃貸借の事例が比較的少なく、その対価も地代家賃統制令により低額に押えられていたこと、更に、事業所得と同様に営利性、継続性が認められ、所得額算出の方法も同様に考えられたことからである。その他所得区分については、一時所得に関する取扱通牒が主税局長より発遣された。（注¹）

八 永小作権、地上権、賃借権等を設定したる場合において、一時に取得する権利金（賃貸料を一時に収入した場合の収入金を除く。）については、一時所得として課税するものとする。但し、昭和二十二年以前に取得したものについては、従前の取扱による。

九 地上権、永小作権、地役権、その他の用益物件及び借地法による借地権の譲渡に因る所得については、譲渡所得として課税し、これら「不動産上の権利」以外の権利、例へば賃借権（借地法による借地権を除く。）、営業権、石材等採取権等の譲渡に因る所得については、一時所得として課税するものであるから留意するものとする。

従前、不動産所得該当として取り扱われていた権利金が、昭二二年の所得税法改正で、不動産所得の分類が無くなったこと

とにより、新たに設けられた一時所得としての取扱いを受けることになった。従来の取扱いを踏襲するとしたら、事業等所得として、借地契約期間に分割して課税所得を計算することになるのであるが、この取扱いを変更したのである。この間の事情については、明らかでない。

惟うに、昭和二二年当時、地代家賃統令でも、権利金の授受そのものは、特殊の場合を除き、禁止せず、その額についてのみ統制していた。そして一般に、地主及び賃借人当事者間においても、一旦授受した権利金は返還を要しないものと認識されていた。権利金返還請求に関する訴訟事件が少ないことからも、問題にされなかったことが判る。その返還が問題となるのは、権利金の授受を全面的に禁止した昭和二三年の前記統制令の改正以降である。この統制令の改正に関連し、権利金の返還請求を認めるか否かの判例が現われてくる。不当利得として、返還請求を認めた事例があるが、新しい判例では、否定している。しかし、いづれも借家の事例ばかりで、借地権利金についての例はない。借地契約を結ぶ場合、権利金を支払うことは一般に当然とされており、賃借人も返還されないものという認識が普通なのであろう。借地法の規定をみるまでもなく、一般に借地契約は長期に亘るものであり、また借地人に経済的な資力を有していることも、権利金の返還を問題としない理由であらう。^(注3)

このように一般的に返還されない権利金は、その取得した時点でその全額に担保力を認めることができる。また権利金の性格についても、必ずしも地代の前払的なものといいきれない。権利金の性格については、種々考え方があがるが、定説はないのである。更に、権利金を地代の前払いとして、契約期間に分割して課税することは、一般に借地契約期間が長期である故に、適正な課税を確保することは期待し得ない。この様な理由から借地契約に伴ない一時に取得する権利金を一時所得とし、いわゆる二分の一課税の取扱いをすることになったと考えられる。

ところで以上のように昭和二二年の改正以降、所得税法の立場からは、権利金の性質に対する考え方が変わって来たことがわかる。権利金の性質を大きく①地代の一部補足或はその前払とみる、②場所的利益の対価とみる、③借地権設定の対価とみるとする三説に分類すると、第一の地代の前払とする考え方から、第二の場所的利益の対価とする考え方に変わったといえる。しかし、場所的利益の対価としても、必ずしも明確に区別し得るものではなく、賃料の前払的な性質も含まれているであろう。この変化は、直接的には、前記改正で不動産所得の分類がなくなる一方、一時所得の分類が設けられたことによるが、その背景には、前章で述べた如く、権利金授受の一般化して行った傾向によると考えられる。当時の地代家賃統制令では、地代の性質を有する権利金即ち闇地代的なものはその授受を禁止する一方、それ以外の権利金は認めていた。この後者の権利金授受が、広く一般化して行くと考えられるのである。その結果は、統制令改正により、如何なる名目の権利金をも禁止することになるのであるが、それに伴ない物価庁より発せられた通牒において、場所的利益の対価の性質を有する権利金が区別されており、かかる性質の権利金が広く授受されるようになったのであろう。(所得税法の立場からみた権利金の性質についてはその後昭和三四年の所得税法改正により、一定額以上の権利金については、借地権設定の対価たる性質を有するようになるのであるが、これについては、後述する。)

(二) 不動産所得区分の再設(昭和二五年一部改正)

権利金を一時所得とした取扱いも、昭和二五年の改正で、再び不動産所得の分類が設けられるや、再び不動産所得として取り扱われることになる。次の通りである。

所得税法(昭和二五年三月三一日 法律第七一号改正)

第九条 所得税の課税標準は、左の各号に規定する所得につき当該各号の規定により計算した金額の合計金額(以下総所得金額とい

借地権課税八〇年のあゆみ

う。)による。

三 不動産、不動産の上に存する権利又は船舶の貸付(地上権又は永小作権の設定その他他人をして不動産、不動産の上に存する権利又は船舶を使用せしめる一切の場合を含む。)に因る所得(第四号に規定する所得を除く。以下不動産所得という。)は、その年中の総収入金額から必要な経費を控除した金額

八 資産の譲渡に因る所得(前号に規定する所得及び営利を目的とする継続的行為に因り生じた所得を除く。以下譲渡所得という。)は、その年中の総収入金額から当該資産の取得価額、設備費、改良費及び譲渡に関する経費を控除した金額

昭和二五年の税制改正は、シャープ勧告を基礎に、大幅に行なわれたものであるが、不動産所得の分類の再設は、直接、これとは関係なく、昭和二二年改正で、事業等所得に吸収した以降、経済的な事情も立ち直り、不動産賃貸が頻繁に行なわれるようになった結果、それを独立の課税対象として規定することが適当であると認められるに至ったからである。なお、前述した如く、昭和二五年には、地代家賃統制令も大幅に解除されることになった。

この所得税法改正に伴い、昭和二六年一月新たに所得税法に関する基本通達が定められる。不動産所得及び譲渡所得に関する取扱いの一部をみるに、次の如くである。

八三 地上権、永小作権、借地権等の設定による所得は、不動産所得であるが、すでに設定されたこれらの権利の譲渡に因る所得は、譲渡所得となることに留意する。

八四 建物又は土地を賃貸(転賃を含む。)する等の場合において取得するいわゆる権利金は、不動産所得とする。

すでに設定された借地権を他に譲渡する場合は、財産権の譲渡として、譲渡所得としたが、土地賃借契約に際し、授受する権利金は、あくまで、賃貸借関係に因ることから、「不動産の貸付に因る所得」とした。その結果、それまで一時所得として、二分の一課税であった権利金が、不動産所得として全額課税となったのである。

権利金の授受は、昭和二五年以降急速に一般化する^(注4)。その要因としては、地代家賃統制令の大幅な統制解除と、戦後の復興に伴う土地需要の増加によるのであろう。そこには、借地法等による土地利用権の保護が基礎になっている。

当時、その権利金の額も、東京地方の一部の取引にみられる如く、土地の更地としての価格の七割ないし九割というような高額なものがでてくる。しかし、所得税法が不動産所得を「不動産……の貸付（地上権……の設定その他人をして不動産……を使用せしめる一切の場合を含む）」と規定しており、従って借地契約に際し授受する権利金を、不動産の貸付に基因する所得として取り扱ったが、譲渡所得とされる場合（借地権の譲渡の場合）と比較し、当時はまだ課税上の権衡が問題とされることはなかったようである。

しかし、昭和二五年以降、東京以外の地方においても、商業地域においては、高額な権利金を授受するようになってくる。それと共に、所得税法上幾つかの問題がでてくるのである。

(三) 権利金課税の回避

その一は、権利金の授受にかえ、長期低利による金銭の消費貸借契約を締結することによる租税負担の回避行為^(注5)の問題であり、その二は、借地契約に伴う高額な権利金の授受は、経済的、実質的にみて「資産の譲渡に因る所得」に最も近い性質をもつものであるとする所得税法第九条一項八号の規定の解釈の問題である。

前者は、昭和二八年から同二九年にかけて株式会社Aと個人BないしCとの間に締結された地上権設定契約と金銭消費貸借契約の問題として現われた。その契約の内容は、概略、次のようなものであった。

「地上権設定契約証書」

株式会社Aを甲としCを乙とし以下定める条項の通り地上権設定契約を締結する

借地権課税八〇年のあゆみ

借地権課税八〇年のあゆみ

第一条 乙は甲の為に其の所有に属する後記不動産に地上権を設定する

第二条 甲は右不動産を堅固の建物所有の為に使用する

第三条 本件地上権の存続期間は本契約締結の日より六拾年間とする

第四条 地代は壹ヶ年間につき金壹百貳拾九万円とする

前項の地代は値上をしない

(以下省略)

「消費貸借並に抵当権設定契約証書」

株式会社Aを甲としCを乙とし以下定める条項の通り消費貸借契約並に抵当権設定契約を締結する

第一条 甲は乙に金壹億貳千九百万円を貸付けるものとし乙は本日之を受領した

第二条 乙の消費貸借債務の弁済期は本契約締結後五年の満了日とする

前項の期限は甲乙何れが一方の申出でに依り延長することが出来る

前二項の期限は双方の利益の為に存するものである

第三条 乙は甲に対し第一条の貸付金につき年壹百貳拾九万円の割合による利息を支払ふものとする

(以下省略)

六〇年を存続期間とする地上権を設定し、権利金の授受に代えて期間五年(但し一方の申出により延長可能)の金銭消費貸借契約を結び、地代と利息を同額にし相殺することにより、その後の金銭の授受を行なわなないことにしたものであるが、当時の所得税法では、かかる契約につき、権利金を認定して課税することはできなかった。権利金課税を合法的に回避出来たのである。

(四) 権利金と譲渡所得課税

第二の問題は、不動産所得ないしは譲渡所得の解釈をめぐる訴訟事件である。当時は不動産所得に比較し、譲渡所得と

される場合の方が税負担において、相当軽減されていたことから問題となったもので、その事件の概略は次のとおりである。

A（個人）は、その主宰する会社の工場用地として使用させるため、自己所有の土地を、同社に期間二〇年、地代一坪当り一か月金二〇円の約定で賃貸し、その設定の対価（いわゆる権利金）として、更地価格の三分の二に当る一〇〇万円を収受した。この一〇〇万円につき、Aは、借地権設定の対価として取得したものであるから、譲渡所得に当たるとして、昭和三三年分譲渡所得金額四二万五〇〇〇円の修正申告書を、昭和三四年二月所轄税務署長に提出したところ、同署長は、不動産所得一〇〇万円と更正処分したため、Aはこれを争って訴訟提起した。

第一審の東京地方裁判所は、次の理由から、原告Aの主張を認め、前記権利金収入を譲渡所得に該当すると類推解釈するのが相当であると判示した。^(注6)即ち「土地所有権の更地価格の極めて大きな割合に当る近時の権利金なるものの実態は、所得税法が不動産所得の対象として予想する地代、家賃（もしくはその前払）のような継続的、営利的性質の所得とは、その実質を異にするものであることは明らかである」ことから、その所得類型の判断は、単に「所得税法第九条第一項第三号の文理解釈を唯一の手掛としてこれを判断すべきでなく」、その実態から「各種所得類型のうちいずれの類型にもっとも近い性質をもつものであるかという見地からこれを判断すべきものである」とし、かかる見地から権利金は、「経済的、実質的観点においては所有権の権能の一部（利用権）の譲渡……の対価としての性質をもつものと認められ、そのかぎりにおいて、……「資産の譲渡に因る所得」にもっとも近い性質をもつものと認めざるをえず……」としたのである。この第一審判決に対して、被告税務署長は控訴するのであるが、控訴審においても、当該権利金は、譲渡所得に当たると類推解釈するのが相当であると判示した。^(金字)

その理由は、第一審の場合と異なる。即ち、「権利金といっても、一概にそれが地代ないし賃料の前払であるとか、賃借権そのものの対価であるとか割り切って考えることはできない……。」本件の場合も、これを断定するに足る主張立証もなく、従って、このような性質の明らかでない権利金については、「法律の解釈に疑わしい場合には、国民の利益に解するのが当然であるというべきである」として、譲渡所得に当たるを相当としたのである。

この事件は、更に、最高裁で争われた。^(注8)その結果は、原判決破棄、東京高裁への差戻しであった。その理由はこうである。即ち「借地権設定に際して土地所有者に支払われ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ものは、経済的、実質的には、所有権の権能の一部を譲渡した対価としての性質をもつものと認めることができるものであり」、類推解釈は、このように「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ものと認められる権利金についてのみ許されると解すべきであって、必ずしもそのような経済的実質を有するとはいきれない、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である」として、原判決が、権利金につき、その性質を確定することなく、譲渡所得と解したのは、法律の解釈を誤り、その結果審理を尽さなかった違法法があるとしたのである。(本件は、東京高裁の差戻審判決で、原判決を取り消し、確定した。)

昭和三四年の所得税法の改正は、本件を契機としたものではないが、一般に授受される高額な権利金が、所得税法上如何なる意義を有するかを示すものとして、重要な事件である。

(四) 権利金課税の整備(昭和三四年一部改正)

(1) 改正規定の内容

これらの問題点は、昭和三四年の改正により解消される。次に改正条文を掲げる。

所得税法（昭和三四年三月三十一日 法律第七九号改正）

第九条 所得税の課税標準は、第六号及び第七号を除く左の各号に規定する所得については、当該各号の規定により計算した金額（第八号及び第九号に規定する所得については、当該各号の規定により計算した金額の合計額から十五万円を控除した金額の十分の五に相当する金額）の合計金額（以下総所得金額という。）……による。

三 不動産、不動産の上に存する権利又は船舶の貸付（地上権又は永小作権の設定その他他人をして不動産、不動産の上に存する権利又は船舶を使用せしめる一切の場合を含む。）に因る所得（第四号又は第八号に規定する所得を除く。以下不動産所得という。）は、その年中の総収入金額から必要な経費を控除した金額

八 資産の譲渡に因る所得（地上権の設定その他の契約により他人をして不動産を長期間使用させる場合のうち命令で定める場合においてその対価として一時に取得する所得を含み、前号に規定する所得及び営利を目的とする継続的行為に因り生じた所得を除く。以下譲渡所得という。）は、その年中の総収入金額から当該資産の取得価額、設備費、改良費及び譲渡に関する経費を控除した金額

前記譲渡所得にいう「命令で定める場合」とは、次の規定である。

所得税法施行規則（昭和三四年三月三十一日 政令第八五号改正）

第七条の十 法第九条第一項第八号に規定する命令で定める場合は、借地権（建物又は構築物の所有を目的とする地上権又は賃借権をいう。……）の設定（その存続期間の更新を含む。以下本条において同じ。）により他人をして土地を使用させる場合のうち、当該設定に関する契約によるその存続期間が二十年以上であり、かつ、当該設定の対価として支払を受ける金額が当該土地の価額の十分の五に相当する金額をこえる場合とする。

② 前項の規定の適用については、借地権の設定の対価として支払を受ける金額が当該設定に因り支払を受ける地代の年額の二十倍

借地権課税八〇年のあゆみ

に相当する金額以下である場合には、同項の場合に該当しないものと推定する。

③ 借地権の設定に伴い、通常の場合の金銭の貸付の条件に比し特に有利な条件による金銭の貸付（何らの名義をもってするを問はず、これと同様の経済的性質を有する金銭の交付を含む。以下本条において同じ。）その他特別の経済的利益を受けるときは、当該金銭の貸付に因り通常の条件で金銭の貸付を受けた場合に比して受ける利益その他当該特別の経済的利益の額を当該設定の対価の額に加算した額をもって借地権の設定の対価として支払を受ける金額とする。この場合において、当該金銭の貸付に因り通常の条件で金銭の貸付を受けた場合に比して受ける利益の額は、当該金銭の貸付を受けた金額から、将来返済を要する金額（利息を附する旨の約定があるときは、当該利息の額を含む。）について通常の金利による複利の方法で計算した現在価値に相当する金額を控除した金額によるものとする。

その他同規則第一一条の二に、新たに設定された借地権の取得価額等に関する規定が置かれた。

さきに権利金の性質につき、大きく三種に分類した。昭和三四年の所得税法改正は、所得税の立場から、権利金の性質について、第三の借地権設定の対価とみる考え方を採用したと云える。無論、権利金総てではなく、高額な権利金についてである。所得税法は、それを、更地価格の二分の一をこえる額と規定した。

ここで、借地権設定の対価とは、実質的な所有権の一部（土地利用権）の譲渡に対する対価の意味である。高額な権利金の授受は、借地法等による借地人の保護の下に、質貸人の地位を相対的に弱いものとする。質貸人の権利は、地代收受権にとどまり、それも、高額な権利金を收受する程、地代額が低額になる。又、質貸人は、当該土地を処分（譲渡）する権利を有するが、その対価も、更地価格に比して、相当低額である。更に、借地権の設定されている土地について土地強制収用等による補償があつた場合など、一般に、高額な権利金を收受する地域においては、質貸人がその相当部分を受領するのが普通である。

ところで権利金の授受について、民事法上如何なる効力を認めているのであろうか。民法上は、例え更地価格の九割にも及ぶ権利金の授受がなされても、所有権（上土権）の一部譲渡という構成はとらない。土地賃借権ないし地上権の設定行為という基本的な法的構成を崩さないものである。ただ、権利金を授受することにより、賃借権の場合、賃貸人は賃借権の譲渡ないし転賃について黙示の承諾を与えたもののみるべきか否かの問題がある。この点については、相反する判例がある。消極に解する東京地裁昭和二四年二月一日判決と積極に解する東京地裁昭和三一年四月二六日判決である。しかし一般的には消極に解されている。^(注)

所得税法は、前述したとおり、昭和三四年改正以降、高額なる権利金の授受は、経済的実質的に資産の譲渡に類似することから、譲渡所得に含めた。不動産所得及び譲渡所得の課税上の権衡問題からである。

次に、この改正法の内容をみてみよう。所得税法第九条第一項第八号及び同法施行規則第七条の一〇の規定により、借地権の設定により取得する対価が譲渡所得に該当する要件として、存続期間二十年以上、かつその設定の対価として取得する金額が設定の目的たる土地の価格の二分の一を超える場合とした。

存続期間を二十年以上としたのは、借地法第二条第二項（借地権の存続期間）、民法第二六八条（地上権の存続期間）、同第六〇四条（賃借権の存続期間）等の規定に準拠したものであり、設定により受ける対価が、当該土地の価格の二分の一をこえることとしたのは、東京国税局外九国税局における土地賃借権に関する実地調査の資料と、不動産の平均収益率にとよったものである。即ち、一般に権利金と土地所有権価格が相関関係にあり、権利金が高額なると底地価格が低下する。かかる関係から、少なくとも、土地価格の二分の一をこえる権利金の授受は、負担の権衡の見地から、譲渡所得課税を相当と判断したものであろう。

その他、施行規則第七条の一〇第二項で、土地の価格が明らかでない場合の推定規定として、借地権の設定の対価として支払を受ける金額が、地代年額の二〇倍に相当する金額以下である場合には、譲渡所得に該当しないものと推定した。地代を土地の平均収益率五％で資本還元した額（いわば底地価額）をこえる価額で、土地を使用させる場合には、譲渡所得としようとしたものである。

次に経済的な利益を受けた場合に、その額を設定の対価に含める旨規定した施行規定第七条の一〇第三項の主旨は、前述した。実質的な譲渡所得課税の漏脱を防止しようとしたものである。

ところで、土地価額の二分の一をこえる権利金の取得を譲渡所得該当とすると、それ以下の不動産所得とされる権利金とのバランスの問題が生じる。それを緩和する目的で、譲渡所得の規定の改正と同時に、所得税法第一四條の規定が改正され、同条に規定する変動所得の外に新たに臨時所得の概念を設け、五年間に亘り課税の調整を図る措置が講ぜられた。(注1)

(2) 改正規定の取扱

以上の所得税法等の改正に伴ない、その取扱通達が定められる。(注12)次に、その全項目を掲げ、その内比較的重要な取扱いと思われるものについて、内容を引用しよう。

- 五 他人をして不動産を使用させることによる所得で譲渡所得とされるもの
- 六 その設定の対価が譲渡所得とされる借地権の範囲
- 七 使用貸借などの名義で土地などを使用させることとした場合の借地権であるかどうかの判定……土地を他人に使用させることに伴い規則第七条の十第三項に規定する特別の経済的な利益を受けるときは、それが、たとえ使用貸借（民法第五百九十三条参照）の名の下に行われている場合であっても、同条第一項の規定の適用については、賃借権の設定に当るものとして取り扱うこと。
- 八 建物または構築物の所有を目的とする借地権であるかどうかの判定

- 九 借地権の存続期間が二十年以上であるかどうか判定
- 十 法定更新
- 十一 存続期間の変更により存続期間が二十年以上延長されたかどうかの判定
- 十二 土地の価額
- 十三 借地権設定の対価で一時に取得するもの
- 十四 推定規定の適用される場合
- 十五 推定規定に関する留意事項
- 十六 特別の経済的な利益の加算に関する規定の適用がある場合
- 十七 特別の経済的な利益についての留意事項
- 十八 通常の金利の取扱……規則第七条の十第三項に規定する「通常の金利」は、原則として、市中金融機関の平均的な利率（おおむね年八％程度）を標準として取り扱うこと。
- 十九 通常の額をこえる敷金などの差入が行われた場合の取扱……借地権の設定に伴い、明らかに、その地方において通常行われる程度の敷金、保証金などの額をこえて敷金などの名義による金銭の差入れを受けた場合も、特別の経済的な利益を受けるものとして取り扱うことはもちろんであるが、その地方において通常行われる程度の敷金などの額が明らかでないときは、その額は、その借地権設定契約による地代の三か月分相当額として取り扱うこと。
- 二十 特異な敷金、保証金、貸付金などについての留意事項
- 二十一 新たに設定された借地権の取得価額に関する規定の適用される場合
- 二十二 借地権を設定した土地の「取得価額等」の意義
- 二十三 借地権の取得価額の再評価

(六) 昭和三十六年一部改正

借地権に関する規定は、その後昭和三十六年に改正される。次の三点に関してである。

借地権課税八〇年のあゆみ

① 地役権設定の対価に対する課税

従来地役権設定の対価については、総て不動産所得として課税されていた（但し、特定のものについては、前述した臨時所得として課税の調整が図られていた。）のであるが、地役権の設定も、借地権の場合と同様な経済的格を有することから、特定のもの即ち、特別高圧架空電線の架設又は飛行場の設置のために設定されたもので、建物の設置を制限するものについては、借地権の場合と同様に、契約期間が二〇年以上で、当該地役権の設定の対価が、その設定の目的となる土地の価額の五〇％を超える場合には、譲渡所得として課税する。^(注13)

② 更新の場合の判定基準

借地権又は地役権の存続期間を更新し、更新料等の対価を取得した場合に、従来は、その対価だけで、土地の価額の五〇％を超えるか否かを判定していたのを改め、前に、借地権の設定の対価の支払を受けている場合には、その額も加算して判定する。要件が緩和されたわけである。^(注13)

③ 借地権の設定されている土地の取得価額の計算

借地権等の設定に伴い、貸付金等による経済的な利益を受けたものとして借地権設定の対価に加算された者が、その加算された額の全部又は一部に相当する金額を返済した場合には、その額を借地権等を設定した土地の取得価額に加算す。^(注14)

以上昭和三十六年の一部改正で地役権設定の対価その他に関して課税の軽減合理化が図られ、これに伴ない、取扱通達が定められた。^(注15)次にその項目を掲げる。

十三 その設定の対価が譲渡所得とされる地役権の範囲

十四 地役権の存続期間が二〇年以上であるかどうかの判定

十五 土地が売買された場合の通常の価額

十六 地役権の取得価額の再評価

これら取扱通達には、借地権課税に関し特に重要なものはない。

(七) 昭和三十七年一部改正

昭和三十六年一部改正された借地権関係の規定は、翌昭和三十七年に重要な改正を受ける。後述する如く、昭和三十六年には借地権課税、特に法人税法上の解釈に関し、税制調査会において検討された。その審議結果に基づき、昭和三十七年法人税法の規定が整備されるのであるが、同時に、所得税法においても、それを基礎に整備が図られるのである。法律の改正は、同法第九条第一項第八号（譲渡所得）に不動産以外に、「不動産の上に存する権利」を長期間使用させる場合をも含めたことである。この昭和三十七年の改正で重要なものは、所得税法施行規則第七条の一〇の改正であるが、次にその中心となる改正後の第一項の規定を掲げる。

所得税法施行規則（昭和三十七年三月三十一日 政令第九四号改正）

第七条の十 法第九条第一項第八号に規定する命令で定める場合は、借地権（建物又は構築物の所有を目的とする地上権又は賃借権をいう。……）又は地役権（特別高压架空電線の架設又は飛行場の設置のために設定されたもので、建造物の設置を制限するものに限る。……）の設定（当該借地権に係る土地の転貸その他他人をして当該土地を使用させる行為を含む。……）により他人をして土地を使用させる場合のうち、当該設定の対価として支払を受ける金額（他人をして当該土地を使用させる場合であつて、当該土地の使用により、当該使用の直前における土地の利用状況に比し、当該土地の所有者及び当該借地権者がともに当該土地の利用を制限されることとなる場合には、これらの者が支払を受ける金額の合計額）が当該土地（当該土地の転貸の場合にあっては、当該借地権）の価額の十分の五に相当する金額をこえる場合とする。

（第二項以下省略）

借地権課税八〇年のあゆみ

以下昭和三七年の改正内容の主な項目につき説明しよう。

① 借地権に係る土地の転貸等

借地権に係る土地の転貸その他、他人に、その土地を使用させる行為も、一定の要件に該当するものにつき、譲渡所得の範囲に含めた。都会地における地下商店街や地下駐車場の建設がなされるようになったことや、地下鉄工事等の公共事業の施行に伴い、借地につきその地下を利用させる補償として相当の金額の支払を受けるケースが出て来たことからである。

この場合、その土地の所有者及び借地権者が共に、その土地の利用を制限されることとなる時は、これらの者が支払を受ける金額の合計額をもって、その土地の価額の十分の五相当額を超えるか否かを判定する。

② 存続期間二〇年以上の要件の除外

存続期間二〇年以上の要件を入れたのは、前述した如く、借地法等の規定に準拠したものであるが、形式的な基準のために、存続期間を二〇年未満とすること（借地法上当然問題となり得る。）により、経済的な利益の課税を免かれる事例が出て来た。この点の整備を図ったものである。

③ 存続期間の更新の場合の適用除外

従来存続期間の更新の場合を、一定の要件に該当する場合は、譲渡所得とされたのであるが、借地法上一般に更新が予定されてお^(注16)り、従って、そのために特に土地の価額に影響を及ぼすものではなく、更に、更新料が譲渡所得の収入金額とされた場合、取得価額の計算が極めて煩雑となることから、更新料等については、すべて不動産所得とされることになった。

④ 特別の経済的な利益の加算制度の整備

この特別の経済的な利益の評価は、昭和三四年の改正規定では、その貸付けを受けた金額から、将来返済を要する金額として通常の金利で複利現価した金額を差し引いた金額によることにしていた。この考え方は、通常の金利により複利で返済時期まで運用した場合に、現在いくら留保していれば、全額返済できるかを計算し、その留保額と、借入額との差額を、現在受けた特別の経済的な利益とする考えである。しかし、その運用益は、課税を受けることから、税引利回りにより計算することが必要であり、それを通常の利率の百分の五〇としたのである。この税引利回りは、個々の納税者により異なり、これを個々に計算することは技術的に煩雑であることから、画一的な規定とした。^(注17)なお、貸付けを受けた金額に利息を付す約定がある場合には、その利率を通常の利率から控除した利率の百分の五〇により計算する。

経済的な利益の評価については、貸付期間を短期間とし、その後自由に更新することによって、その課税を回避することがあったので、それに対する措置もなされた。

⑤ その他の改正

以上の外、次の規定の改正ないし追加がなされた。

- イ、施行規則第十条の四（借地権の減価相当額の必要経費算入）……………追加
 - ロ、同第十一条の二（新たに設定された借地権の取得価額等）……………改正
 - ハ、同第十一条の三（転貸に係る借地権の取得価額等）……………追加
- 以上のような改正に伴い、その取扱通達が定められる。次にその項目を掲げる。

二四 借地権等の存続期間の更新の対価についての留意事項

借地権課税八〇年のあゆみ

二五 「他人をして当該借地権に係る土地を使用させる行為」の意義

二六 「土地の所有者及び借地権者がともに土地の利用を制限されることとなる場合」の意義

二七 「土地の価額」の意義

二八 「複利の方法で計算した現在価値に相当する金額」の計算

二九 「金銭の貸付けが継続されたものと合理的に推定される期間」の計算

三〇 新たに設定された借地権等の取得価額等についての留意事項

これら取扱通達中特に重要なものは、第二八項である。従来経済的な利益を評価する際、貸付けを受けた金額を、通常の利率で複利現価して求めており、その通常の利率は、取扱通達で八％程度を標準としていた。昭和三七年度の改正により、通常の利率の百分の五〇に相当する利率により複利現価することに改められたことに伴ない、この通常の利率を、本通達で、年一〇％とし、結果的にはその百分の五〇である五％で複利現価することとした。通常の利率について何に基準を求めるかは、むずかしい問題であるが、税務上他に使用している例から、それとのバランス等を考慮し、本通達では一〇％と定めた。

(六) 昭和三七年改正後

所得税法上の借地権関係の規定は、昭和三七年の改正後、昭和三九年に一部改正され、更に、昭和四〇年には所得税法の全文改正に伴ない、その細部について整備される。しかし、いずれも特に重要な改正はなく、いわば、昭和三四年の改正から同三七年の改正を経て現行の課税規定が確立したといえる。

その後の個別的な取扱いとして一、二の事例がみられる。例えば、個人が自己の主宰する同族会社へ貸付していた土地を、同会社に底地価額で譲渡した事例につき、当該同族会社に自然発生的な借地権を認めたく^(注19)等である。その他特に

問題となつたものはない。そして現在所得税法上、借地権課税が特に問題とされることが少ないのであるが、その根本的な理由は、後に述べる法人税法上の規定、取扱いと異なり、いわゆる権利金の認定課税を行なわなないことによる。借地に際し権利金を授受する慣行がある地域において、個人が自己所有の土地を他人に無償ないし著しく低い価額で貸しても、権利金相当額の収入を認定することはない。また借地権の設定行為は、「譲渡所得の基因となる資産の移転があつた場合」^(注20)には該当せず、したがつてみなし譲渡の規定の適用もないのである。^(注21)

(注1) 昭二三、三、三付蔵税七二二

(注2) 大審院昭六、六、一七判決に、土地の質貸借の解約の場合につき、原審が、権利金の返還を要しなかったのに対して、権利金の性質の究明した上で判断しなければならぬとしたがある。(石外克喜「敷金と権利金」契約法大系Ⅲ一四〇頁)

(注3) 星野英一「借地・借家法」法律学全集二六卷二七五頁以下

(注4) 富裕税法における借地権の評価を参照

(注5) これに類する判例として、保証金名義の金銭の授受を権利金と認定した広島地裁昭三五(行)第四号昭三七、七、一八判決

(注6) 東京地裁昭三五(行)第八五号昭三九、五、二八判決

(注7) 東京高裁昭三九(行)第三四号昭四一、三、一五判決

(注8) 最高裁昭四一(行)第四四号昭四五、一〇、二三判決

(注9) 一般に「借地権設定の対価」という場合、地代の一括払も含まれるであろう。従つて、この様な場合に、所得税法第九条一項八号の規定が適用されるか否かという解釈の問題があり得る。

(注10) 岡垣学「権利金をめぐる諸問題―判例の総合的概観―」判例タイムス六二号一四頁

(注11) 昭二三所得税法第一条の改正

(注12) 昭三五、二、二付直所一―一外

(注13) 昭三六政令六二号による規則第七条の二〇改正

(注14) 昭三六政令六二号による規則第一条の二第三項追加

(注15) 昭三六、一二、一二付直所一八五外

(注16) 昭和一六年の借地法改正により、更新に関する借地人の保護が一段と強化された。星野、前掲書七二頁外

(注17) 大蔵省主税局「税制調査会における資産損失及び借地権に関する税制整備の審議経過」(昭三七、一)三九頁以下

(注18) 昭三八、一、三〇付直審(所)一

(注19) 昭三八、四、一六付直審(資)一〇

(注20) 現行所得税法第五九条第一項(贈与等の場合の譲渡所得等の特例)

(注21) 設定されている借地権を贈与ないし低額譲渡した場合には、「資産の移転」であることから、みなし譲渡の規定の適用がある。当初設定の場合と比較し、一つの問題点である。

3 法人税法について

(一) 昭和二〇年代

昭和二二年法人税法が全文改正される。同年の一般税制改正は、前年設置された税制調査会の答申に基づき、終戦以来懸案となっていた根本的な税制改正を行なったもので、直接税三税の全文改正及び間接税の改正を含む大規模なものであった。但し、法人税法については、すでに昭和二一年の改正で整備されており、昭和二二年には基本的な改正は行なわれていない。法人税法は、更に、昭和二五年、シャープ勧告に基づく重要な改正を受けることになる。次にその改正後の規定の一部を掲げ借地権に関連する取扱いをみていく。

法人税法(昭和二五年三月三十一日 法律第七二号改正)

第九条 内国法人の各事業年度の所得は、各事業年度の総益金から総損金を控除した金額による。

(第二項省略)

法人が各事業年度においてなした寄附金のうち、命令で定めるところにより計算した金額を超える部分の金額は、第一項の所得の計算上、これを損金に算入しない。但し命令で定める寄附金については、命令の定めるところにより、これを損金に算入する。
(以下省略)

第三十一条の二 政府は、前三条の規定により課税標準若しくは欠損金額又は法人税額の更正又は決定をなす場合において、同族会社の行為又は計算でこれを容認した場合には法人税の負担を不当に減少させる結果となると認められるものがあるときは、その行為又は計算にかかわらず、政府の認めるところにより、当該法人の課税標準又は欠損金額を計算することができる。

同法第九条第三項に、寄附金の一部損金不算入の規定がみられるが、これはもともと、昭和一七年の臨時租税措置法の改正で、同法に設けられたものが最初で、その後昭和二二年の税制改正で法人税法に統合された規定である。

寄附金の定義については、昭和二五年の改正においてもまだみられない。昭和二五年九月制定の法人税法基本通達は、次に掲げる贈与又は低廉譲渡の場合その他寄附金として取り扱う場合を明らかにした。

七七 法人が有する資産を著しく低い価額で譲渡した場合には、当該譲渡価額のその時における当該資産の価額との差額に相当する金額を相手方に贈与したものと認められるときは、当該差額に相当する金額は、これを寄附金として取り扱うものとする。

一方、同族会社の行為又は計算の否認の規定については、昭和二五年九月に取扱通達が定められた。^(注一)行為計算否認の態様については、先に大正一五年、同規定が一般化された際に、当時の主税局通達で示されており、昭和二五年の取扱通達の内容は、その後の経済事情の変化や税法の複雑化に伴ない、多様化されている。次にその一部を示す。

三五五 法第三十一条の二の規定は、大体左の各号の事実又はこれに類似する事実があり、且つ、その行為又は計算が法人税の負担を不当に減少させる結果をきたすと認められる場合において、これを適用し、その行為又は計算を否認することに取り扱う。但しその行為又は計算の実情によつては、その実情に適するようこれと異なる取扱いをすることができ。

(三) 法人の所有資産を不当に低い価額で社員に売却した場合には、その売却価額と時価との差額に相当する金額は、これを

原則としてその社員に対する給与とする。

(V) 社員に金銭その他の資産を無償又は通常の場合における利率若しくは賃貸料に比して著しく低廉であると認められる利率若しくは賃貸料をもって貸付し、又は使用させる場合においては、通常取得すべき利子又は賃貸料と実際収入した金額との差額に相当する金額は、これをその社員に対する給与とする。

ここで「給与」とは、「利益処分による賞与」の意である。同族会社の特殊関係者に対し、会社資産を無償で使用収益させた場合の、行為計算否認の適用に関し、明里長太郎著「税務と会計経理」(昭和二三年)に、次の説明がみられる。

「法人の所有にかかる資産即ち土地、建物又は機械等を特殊の関係ある株主又は出資社員に無償にて使用せしめた場合は、これらの資産の利用によって生ずべき収益を法人が取得することなく、株主又は社員に対し享受せしめたことになるから、かかる場合においては、その資産の利用により通常收受すべき使用料を見積り、これを法人の益金に加算するとともに、その益金を無償にて使用する株主又は社員に対する利益処分による賞与と認定する。……」

ところで、昭和二〇年代後半には、すでに権利金授受も相当行なわれるようになり、借地権価格が醸成されていた。しかし、以上みて来た通り、当時は他人の土地を無償で使用しても、権利金相当額の認定をすることはなく、単に通常收受すべき地代相当額を認定したのみであった。権利金相当額を認定するようになるのは、昭和三〇年代になってからである。

なお、昭和二五年の法人税法改正に伴ない、同法の基本通達が定められたが、翌昭和二六年には、その一部が改正され、次の取扱いが新たに追加される。^(注2)

二四六の六 法人の家屋等を賃借する場合に賃借料の外にいわゆる権利金として支払うもの(借地権の取得の対価として支払うものを除く)については、無形固定資産に準じて五年間に均等して償却する。但し、賃借期間が五年未満に定められている契約更新する場合に再び権利金を要するものについては、当該賃借期間に応じて償却することも妨げない。

二四六の七 法人が土地、建物等を取得するに際し、当該土地建物等の使用者等に支払う立退料その他立退のために要した金額は、当該土地等の取得価額とし、質借するに際し、前の使用者等に支払う立退料、その他立退のために要した金額は、権利金として取り扱うものとする。

前者は、借家権利金は、償却が出来るが、借地権利金は、償却出来ないことを明らかにした取扱いである。これ等通達は、昭和三四年の法人税法改正に伴う取扱通達の制定により廃止され、新取扱いが定められるが、基本的な考え方は、そのまま踏襲される。

(二) 借地権の無償譲渡と寄付金

昭和二二年以降の法人税法の規定及びその取扱通達は以上に述べた通りであるが、かかる借地権課税について、納税者との争いが紛争事例として現われてくるのは、昭和三〇年代に入ってからで、その最初ともいべきものが、借地権の無償譲渡を寄付金と認定した次の事件である。(注)

△事件の概略▽

原告株式会社は、昭和二四、五年頃取得した神戸市兵庫区水木通……所在建物及びその敷地の借地権の名義を原告会社代表取締役甲に移転する目的で、昭和三一年七月同人に対し、前記建物を減価償却後の帳簿価額で売却すると共に、その敷地の賃借権も原告会社から甲に譲渡した(但し、その移転の対価の支払はない)。そして新たに、その敷地の所有者たる乙等と甲との間に、土地賃貸借契約公正証書が作成され、甲が当該敷地賃借権を譲り受けた旨明記したが、それに對し、甲から敷地所有者たる乙等に権利金等の対価の支払はなかった。前記建物の譲渡を受けた甲は、当該建物を取り壊し、新たに建物を建築し、原告会社に賃貸した。

以上の事実に対し、第一審の神戸地方裁判所は、次のように判示した。

「(甲は)建物自体の譲渡によつては、さして利益を受けたことにはならないのに反し、旧建物を取り壊して、その敷地跡に新建築物を建築し所有するにいたつたこと、すなわち、旧建物の敷地を利用し得るにいたつたことにより、……莫大な利益を得るにいたつたのであり、本件建物の譲渡及びその敷地の借地人名義変更の目的も実はこの点にあったことが認められるのであるから、右建物の敷地の賃借権も本件建物に附随して譲渡されたものとみるのが相当であり」従つて、「右認定の時価に比較すると、前認定の本件建物の譲渡価額は著るしく低廉というべきで、少なくとも被告の主張する差額金……は、……原告会社から右甲に対し贈与の意志で価値の移転が行なわれ、右甲もこれを受贈の意思でもつて取得したものであることが認められる……」

この事件は、更に大阪高等裁判所で争そわれた。その結果は、控訴棄却の判決であつたが、第一審とその理由を異にした。即ち第一審は、本件建物の時価としては、建物自体の価額と借地権の価額との合計金額が相当であるとして、建物の低額譲渡によると判示したのであるが、控訴審では、建物とその敷地賃借権とを区別し、建物を譲渡すると共に借地権を無償譲渡したものと判示した。そして、借地権の無償譲渡も、それを贈与した場合には法人税法第九条第三項にいう寄付金にあたるしたのである。

なお、この事件の場合、低額譲渡ないし無償譲渡の相手方が、譲渡会社の代表者であることから、これを役員賞与として扱う余地があるが、第一審及び第二審共に、寄付金とするを相当とした。

(三) 各種取扱いの制定(昭和三〇年代)

この訴訟事件を始め、昭和三〇年代に入ると、借地権に関する個別的な各種取扱いが明らかにされてくる。次のとおりである。

① 借地権の自然消滅による一時償却について

(注4)

借地権を有する法人が、当該借地権の目的となつてゐる土地を購入した場合においても、法人がさきに当該借地権を取得の対価として支払つた金額は、取得した土地の取得価額に含めなければならないものと解される。従つて、借地権の取得価額に相当する金額を償却して損金に計上することは認められない。

② 土地賃借に際して支払つた立退料等^(注5)

A銀行が、支店設置のための用地として土地を賃借するに当り、同地に存する建物の買取費用(同建物は買取後取り壊した。)及び同建物の居住者に対する立退料を支出した事例につき、それら費用は、借料の前払的なものと認められず、又、立退のために要した実費支弁的なものでもなく、前使用者から土地の使用権の譲渡を受けるために要したいわゆる借地権取得の対価と認められるから、法人税基本通達二四六の七の運用はない。

③ 借地権の価額に算入する建物等の取こわし費用等^(注6)

借地の上に存する建物を取得した場合において、その取得後おおむね一年以内に当該建物等の取りこわしに着手する等当該建物等の取得が本来の用途に供するためでなく、当初から当該建物等を取りこわして土地を利用する目的であることが明らかであると認められるときは、当該建物等の取りこわしの時における当該建物等の帳簿価額及び取こわし費用の金額の合計額は、借地権の取得価額に算入するものとし、当該建物等の取得が当該土地を利用する目的であるかどうか明らかでないときは、これを損金に算入することができるものとする。

④ 借地権の範囲^(注7)

借地権の取得価額には、土地の賃借契約(契約の更新を含む。)をするに際して借地権の対価として土地所有者または借地権者に支払つた金額のほか、次に掲げる金額を含む。ただし、一に掲げる金額が建物等の購入代価のおおむね三割以

下の金額で、かつ、一〇〇万円以下の金額であるときは、その金額を建物等の取得価額に含めることができる。

一 借地権の取引の慣行にある土地の上に存する建物等を取得した場合におけるその建物等の購入代価のうち借地権の対価と認められる部分の金額

二 賃借した土地についてした改良のための地盛り、地ならし、埋立等の整地のために要した費用の金額

(四) 権利金の認定課税

以上は、昭和三〇年代に入ってから借地権に関連する各種の取扱いであるが、この時期には、同族会社及びその代表者間等において、無償で土地に建物を建てさせた場合に、いわゆる権利金相当額の授受があったものとして認定課税がなされるようになる。

ところで権利金相当額といえば、かなりの高額である。当時は、他人の土地を賃借する場合、商業地域等においては高額な権利金を授受することは、当然のことと考えられていた。ところが同族会社とその関係者との間では、かかる権利金の授受を行わずに土地の賃借が容易にできることから、このような場合に、高額な権利金相当額を認定されることは、経済事情の変更とは云え、なかなか理解出来なかった。そして、かかる認定課税が国税局協議団の審査事案となる例が相当出て来るのである。次にその幾例かをみてみよう。

① 会社の土地に代表者が建物を建てた場合

代表者甲の一〇〇%同族会社A社は、東京都台東区所在の所有地に、甲名義の建物を建せさせたが、借地権の対価の授受は行なわなかった。なお、翌期同建物はA社に受け入れられた。

この事例につき、税務署における原処分は、賃貸借契約であることから、借地権相当額を収入すべきものとし、雑収入

計上洩として益金に加算した。それに対し、協議団の審査の処理は、住宅資金融資を受ける目的で、賃貸借契約証書を形式的に作成したもので、かつ、翌期同建物がA社に受け入れられていることから、強いて認定するのは妥当でないと同社分を取り消した。

② 代表者の土地に会社がビルを建てた場合

A社は、その代表者甲との間に賃貸借契約を締結し、東京都中央区所在の甲所有地にビルを建築した。借地権設定の対価の授受は行なわない。

原処分は、甲から借地権相当額の贈与を受けたものとし、A社の益金に加算したのに対し、A社は、相当多額の地代を支払っているから、借地権の贈与があったとみるのは不当であると主張した。しかし、審査の段階で、A社は、借地権の入手を認め、その対価を未払金計上する旨申出た。

③ 子会社が親会社の借地上にビルを建てた場合

A社の九〇%同族であるB社は、A社が借地権を有する土地に建物を建築し、地主に対して名義書換料を支払った。

原処分は、借地権の譲渡と認定し、相続税評価額と名義書換料との差額をB社の益金に加算したのに対し、B社は、同社がA社の一〇〇%同族で、一身団体であるから、借地権の譲渡と認めることは不当であると主張した。審査の処理は、設立当時の株主構成を見るとB社の主張は容れられないとし、原処分相当とした。

④ 借地権の対価なくして建物を譲受した場合

A社は、その代表者甲所有地上の建物を、B社（代表者は甲の長男）に譲渡した。両社は共に、同族会社で、土地利用に関し、両社間に文書による契約はなく、使用料等の支払もない。

原処分は、B社に対する建物譲渡が、借地権価額を考慮せず、かつ、低廉な価額による譲渡であり、同族会社であるための異常取引と判断し、行為計算否認の規定を適用し、借地権価格を認定し、A社の所得計算上益金に加算した。この事業は、訴訟提起により、審査の決定は行なっていない。

以上四例は、昭和三三年から同三五年にかけてなされた取引に関する借地権認定課税が審査事案となった例である。この頃は、相当かかる認定課税がなされているが、その多くは、同族会社に於けるケースで、同族会社の行為計算不認の規定が適用される場合が多い。しかし親子会社の場合にもみられる如く、必ずしも、行為計算否認の規定による場合に限らない。同族会社の場合も含め、基本的には営利追求を目的とする法人の所得の一般的な計算規定に根拠を置いているのである。

ところで、対価の授受のない借地権の移転の場合でも、その認定課税を行っていないケースがある。次にそれを例示する。

① 子会社間における借地権の無償譲渡

A社及びB社は、いずれもC社の子会社である。A社は、東京都よりの借地（千代田区神田所在）上にB社の建物を新築させ、その大部分を自社で使用することとした。B社に建物を新築させたのは、資金的な理由及び同社が不動産賃貸業務を行っていることからその管理保全上、同社の名義とすることが好ましいと考えたことからである。

この事実につき、A B両社がCの子会社であり、A社が新築建物の相当分部を使用する等の特殊事情があることから、B社が借地権を譲渡したり、Cが両社の株式を譲渡しない限り、借地権の移転、取得に対し積極的に課税関係を生ぜしめないとした。^(注8)

② 親会社が一〇〇%子会社に借地を転貸した場合

A社は、一〇〇%株主であるB社が借りている東京都千代田区所在の土地の転貸を受け、そこに、建物を建築し貸付を行っている。地代については、親会社たるB社に支払っているが、当該転貸について借地権に相当する対価の授受はない。この事案につき、A社がB社の一〇〇%同族会社であるから、その間の転貸は実質上同一法人内部の行為とみなして借地権相当額の受贈益の認定は行なわなかった。(社注)

この事案は、前述した基本通達第七七項の問題である。

③ 建物売買予約契約を伴う土地賃貸借の場合

A社は、B社(A社との間に特殊の関係なし)所有の東京都杉並区所在の土地を賃借し、建物を建築のうえ、同社に賃貸する。B社は、本件建物を五年以内に買受けるものとし、その申出があった場合A社は、正当の理由がない限り拒まない。この場合の建物代金には、借地権相当額は含まないものとする。

この事案につき、借地料、借家料及び建物売買の際の基本金額がそれぞれ妥当であれば、建物売買予約契約書によりその契約締結後五年以内にその完結権を行使する限り、特別の課税関係は生じないと認められるとす。(注10)

④ 特定の条件を付した土地の賃貸借

A社は、ビル建設者たるB社との間に賃貸借契約を結び、自己の土地の使用を認め、土地使用料の外何等の代償を受けない。同契約には、将来A社が他所へ移転し、又は解散した時は、その時の地上権込の時価相当額でB社が買取るべき旨条件を付す。また、A社は、新設ビル内において相当坪数の事務室を使用し、B社は土地使用料として地上権込の賃貸料金を支払い、A社は借家料として借地権に対応する賃貸料込の料金を支払う。

この事案につき、A社がその所有地について賃貸借契約を締結し、その附款としてA社が他所へ移転してその土地を必要としなくなった時又は解散した時は、その時の地上権込の時価相当額をもってB社が買取るべき旨の特約を付けた場合には、その契約の締結により積極的に課税関係を生じないものとした。^(注1)

これ等の事例以外に、姉妹会社間で、一方の所有する建物の屋上に、他方が建物を建築した場合や更地価額の八〇%相当額の地代を支払った場合で、借地権相当額の対価の授受を行なわなかったものにつき、それを認めた事例がみられる。^(注2)

(四) 土地評価減と特別の経済的利益

法人税法における借地権課税の問題として重要なものに、土地評価減の問題がある。法人税法施行規則第十七条の二の規定に関連する。所得税法では、昭和三四年の所得税法改正に際し、同法施行規則第一条の二(新たに設定された借地権の取得価額等)の規定を新設し、借地設定の対価が譲渡所得とされる場合の取得価額に関する規定を用意した。法人税法上は、かかる規定がなかった。わずかに、前述した評価減の規定があったのみである。現実に借地権を設定させるのは、旧来から所有していた土地に対してであり、土地の取得後直ちに貸地するケースは少なかつたであろう。従って、土地の取得価額も低く、土地騰貴の著しい時であるから、前述した評価減が認められるケースは少なかつた。法人税法上では、例えば土地価額の八割ないし九割にも及ぶ権利金を取得しても、所得税法の場合と異なり、土地所有権の一部の譲渡という考え方は採っていなかったのである。

ところで所得税法上、権利金に対する課税を回避する目的で、借地権の設定に際し、権利金の授受に代えて、無利子ないし低利による金銭の貸付等の形式をとることにより、地主が経済的な利益を受ける事例が相当出て来たことから、昭和三四年の同法改正で、整備された。前述した通りである。しかし法人税法上は、上記所得税法の改正と平行した改正は行

なわれず、昭和三六年に至り、ようやく整備されることになった。法人税法施行規則第一六条の二の規定である。その内容は、所得税法の場合と同主旨であり、同規定は、翌昭和三七年には、法人税法上の借地権課税規定の整備と共に改正されるので説明を省略する。

（六） 税制調査会の審議

昭和三〇年代に入り、いわゆる借地権の認定課税をするケースが相当出て来たことは前述した。ところが特別な経済的利益に対する課税規定が、昭和三六年の改正により設けられた以外に、借地権に関する別段の規定がないために、法人税課税上各種の問題が生じて来る。

その結果、昭和三六年税制調査会において、その問題が取り上げられることになった。次に同調査会の報告から、問題の所在及びその検討と結論について要約しよう。

△問題の所在▽

① 権利金の授受の慣行のある地域における権利金の認定課税について、借地契約や権利金の性格が種々あり取引の実情に合ない面があること、個別的な事例につき例外的取扱いを認めていること、比較的高額な地代を収受している場合にも認定課税していること等から、いかなる場合に認定課税を行なうべきかの合理的基準を明らかにすることが要求されている。また認定課税を行なわない所得税とのバランスの問題がある。

② 法人税においては、権利金を土地の部分的所有権といふべき借地権の譲渡の対価とみるか、地代の前払的なものとするかその区分が明らかでなく、従って、権利金収入が全額益金となる反面、その土地の簿価の損金算入を認めず、わずかに評価減の規定があるに過ぎない。

また、所得税についても、譲渡所得と不動産所得との区分基準を土地価額の二分の一を超えるか否かに求めているが、その理論的な説明につき議論がある。なお、借地契約更新の際の更新料についての現行所得税法上の規定も、理論上はともかく、当初設定の際の権利金の額等の記録の保存等から實際上その適用は無理である。

③ 土地所有者が受ける特別の経済的については、借地権設定の際には未実現の利益でこれを課税対象とすることは現行税法の基本的な考えに反し、また、借入金の運用益に課税されることから二重課税の議論がある。

④ 現在所得税、法人税ともに、借地権の償却を認めていないが、借地権は法律上一定期間を限り有効なものであり、契約更新の際には、相当の金額を地主に支払うのが普通であるから、その償却を認めるべきであるとの議論がある。

〈検討と結論〉

① 権利金の授受のない借地権の設定につき、認定課税を行なわなかった事案を検討したが、そこには必ずしも一貫した原則は見い出せず、その点からの問題の解決は図れなかった。

次に、比較的高額な地代を收受している場合には、理論的にも、地代の資本還元額が地代收受権としての土地価額に等しいから、これと更地としての土地価額に等しい場合には、認定課税を行なうべきではない。

結論として権利金の認定課税は、地代を資本還元して得た土地の価額が更地としての価額に達しない場合に、その達しない差額について行なわれるべきであり、この場合收受した権利金があれば、その差額から控除すべきである。但し、差額の僅少なものの、短期的な土地利用等通常権利金の授受がないと思われる場合などについて實際上相当の考慮することが必要である。

個人の場合には、みなし譲渡課税の制度の廃止との関連から認定課税は行なわない。但し、一段設定された借地権を

譲渡した場合に控除すべき取得価額は、当初無償で取得したものは無いものとし、権利金を支払ったものは、その額とする。

② 借地権の設定により堅固な建物が設置された場合、その土地は、地代収受権としてのいわゆる底地の価値しか有しなくなる。しかして、底地の価額は地代と相関関係にある。従って底地の価額の下落が著しい場合には、権利金を対価として、土地所有権の価値の一部の譲渡があったものとみるのが合理的である。

この場合、底地価額がどの程度下落した場合に、資産の譲渡として課税するかは、底地価額の算定方法と共になお検討の必要がある。また、資産の譲渡とみる場合には、借地権に対応する簿価の損金算入は当然である。

なお、地主の受ける更新料又は名義変更料は、これにより底地価額が更に下落するものではないという考え方も有ること、又、譲渡所得とする場合の取得価額計算のための記録保存等に困難性が伴うことから、これらは所得税法上は、不動産所得とするのが適当である。

③ 特別の経済的利益については、借地権の設定により、それを対価として、土地のキャピタル・ゲインの一部が実現したものと考えるのであり、又、通常の金銭等による取引との権衡ないし脱法行為の仰制という考え方によるものであるから、未実現利益ないし二重の課税とは考えない。ただ、その評価については、現在の規定では、運用益に対する将来の課税を考慮していないことになるので、適正な税引利回りによることとする。

④ 借地権は、土地と同様減価するものではないから、償却は認めるべきでないが、更新に伴い更新料を支払った場合は、更新期の到来により従来の借地権の価額が下落し、その部分だけ更新料の支払が行なわれたものといえるので、相当の簿価の減額を認め、更新料は借地権の簿価に加算するのを適当とする。

(七) 借地権課税の整備（昭和三十七年一部改正）

税制調査会の審議結果に基づき、昭和三十七年法人税法施行規則が改正され、借地権に関する課税の合理化がなされる。その中心となる規定は、次に掲げる第一六条の二の規定である。その他第一六条の三（借地権の設定等により地価が著しく低下する場合の土地等の帳簿価額の一部損算入）及び第一六条の四（借地権等につき更新料を支払った場合の所得計算）の各規定が設けられた。

法人税法施行規則（昭和三十七年三月三十一日 政令第九五号改正）

（土地の使用上に伴う対価についての所得の計算）

第十六条の二 借地権（地上権又は土地の賃借権をいう。）若しくは地役権の設定により土地を使用させ、又は借地権の転貸その他他人をして当該借地権に係る土地を使用させる行為をした法人については、その使用の対価として通常権利金その他の一時金（以下本条において権利金という。）を收受する取引上の慣行がある場合においても、当該権利金の收受に代え、当該土地（借地権者にあつては借地権）の価額（通常收受すべき権利金に満たない金額を権利金として收受している場合には、当該土地の価額からその收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收受しているときは、当該土地の使用に係る取引は正常な取引条件でなされたものとして、当該法人の所得を計算するものとする。

この改正に伴い、二七項目に亘る取扱通達が定められる。（並注）次に、重要な数項目についてその内容をみよう。

第二一項 使用の対価としての相当の地代

規則第一六条の二に規定する「相当の地代」の計算式を示した。しかしこれによるものが困難な場合には、更地価額（権利金等の收受があれば、それを控除する）に対して年八％程度の地代を收受していれば、それを相当とする。

第二二項 通常收受すべき権利金または相当の地代を收受していない場合の権利金の認定

法人が借地権等を設定し、通常收受すべき権利金ないし相当の地代を收受していない場合で、通常收受すべき権利金相当額のうち

ち、贈与したと認められる金額があるときは、その取引の相手方に対する寄附金ないし給与とする。地代相当額を認定するのではなく、権利金相当額の認定である。無論この場合権利金相当額は法人の益金に算入される。

第五項 土地等の一時使用の場合の取扱

法人が借地権の設定をした場合でも、その借地人が物品置場、駐車場等として更地のまま一時的に使用する時など通常権利金の授受を伴わない土地の一時使用については、権利金の認定課税は行なわない。前記税制調査会での審議結果で示されたことである。

第六項 借地権の価額を含めない価額による建物等の譲渡

借地権の価額を含めないで借地上の建物等を譲渡した場合は、借地権の無償譲渡と取り扱う。一部を支払った場合は、低額譲渡である。同主旨の判例は前述した。

第四項 複利の方法による現在価値に相当する金額の計算

特別の経済的利益を受けた場合の複利の方法による現在価値に相当する金額の計算方法である。この場合の通常の利率を一割とした。所得税の場合と同様である。

第二八項 借地権の無償取得または低廉取得

法人が無償又は不当に低い価額で借地権の設定を受けた場合に、それが贈与を受けたと認められるときは、その部分は、借地権の取得価額に含める。無論法人の所得計算上益金に算入される。これは、第一二項の場合と逆に、法人が借地人となった場合である。

第二九項 前項の場合に法人が贈与を受けたと認められる金額を地主に支払うことにし、借地権の取得価額を増額する旨申し出た場合には、未払金計上を条件にその経理を認める。法人の意志を尊重した。

第三〇項 借地権等の取得

法人が他人の土地の上に建物等を建築した場合に、例え権利金ないし地代の授受がない場合であっても、法人の所得計算上は、借地権の取得として法人税法等の規定を適用することを明らかにした。重要な取扱いである。

借地権課税八〇年のあゆみ

第三二項 借地権等の消滅の場合の損金算入

借地上の建物等と共に借地権を譲渡した場合、または建物等の滅失により借地契約が消滅し、更新をしなかった場合には、借地の帳簿価額を損金に算入する。前者は譲渡原価として当然であり、後者は、借地権の特質からくる一時償却である。

第三三項 貸地の返還を受けた場合の取扱

貸地の返還を受けた場合を、無償の場合、立退料のみを支払った場合及び立退料込みで貸地上の建物を買取した場合に区分し、それぞれにつき、一定の金額を土地の帳簿価額に加算する。規則第一六条ないし第一七条の規定との関連である。

(八) 借地権関係取扱いの運用

昭和三十七年の税法改正及びそれに伴い取扱通達を定めたことにより、法人税に関する借地権課税が相当明確にされた。所得税に遅れること三年である。

ところで、この改正法規及びその取扱いは、全国的に適用される。東京地方その他大都市においては、それ以前から、相当認定課税がなされていたから、特に大きな影響は見られなかったようである。しかし、地方においては、納税者との間に無用の紛争が生じることが予想された。それを避ける目的で、借地権に関する取扱いの実施について、国税庁から各国税務局宛に留意事項が指示された。^(注15) その主な事項は次のとおりである。

(借地権の慣行等の調査)

一 借地権の設定等に伴う権利金の認定等に当たっては、すべてその土地の存する地域について借地権の設定等に当たり権利金を収受する慣行のあることが前提となるから、国税局はもろろん市街地を管轄する税務署においては、あらかじめ管内の主要な地域について借地権の設定に当たり権利金を収受する慣行の有無、土地の評価額、借地権割合、相当の地代の額等の実態を把握するとともに、土地の取引に関する精通者の意見等を参しやくしてその適正な施行を図ること。

(申告の指導)

二 借地権に関する法人税法施行規則第一六条の二等の規定および通達の内容について、納税者に対しては説明会等の開催等を利用して十分説明を行い、税理士会、法人会、青色申告会等を通じてその趣旨の周知を図るとともに、これらの機会を通じて借地権の設定等の具体的事例にあたって納税者がつとめて事前相談の機会をもつよう懇ようすること。

(相当の地代の算定)

九 借地権の認定等にあたり権利金の收受に代えて收受すべき相当の地代の額の算定については、通達「十一」によるのであるが、地代の額は特に次のような事情を考慮して適正額を算定することが必要であるから、重要な事案については国税局において税務署から処理事案を上申させて取扱の統一を図ること。

- (1) 土地の所在地の立地条件（商業地域、住宅地域等の区分）
- (2) 建物等の構造の区分（鉄筋造、木造等の区分）
- (3) 地価の値上りに伴い地代の改訂が行われる旨の特約の有無

前述した如く、昭和三七年の法人税法施行規則の改正により借地権課税の合理化が図られ、翌三八年の取扱通達の定めにより、その取扱いが明らかにされたのであるが、これ等をみてわかるとおり、借地権課税は相当複雑で、且つ、技術的である。それは將に借地権を中心とする土地利用関係の複雑さを象徴している。また、土地利用関係が一義的なものではなく、権利金授受の慣行にも地域的な特殊性があり、更に土地価額の高額なことによる経済的な影響も大きいこと等各種の要因から、具体的な事実⁽¹⁶⁾に当り種々の問題が、いわば、必然的に出て来るのである。次に、それが訴訟事件として争われた事例の中から同族会社⁽¹⁶⁾がその代表者ら共有の土地を使用する関係は使用貸借であるとされた事例⁽¹⁶⁾を掲げる。この事件は事実認定の問題が大きい⁽¹⁶⁾が、法人税法上の借地権の認定課税の基本的な問題に関連することから、重要な事件である。

△事件の概要▽

原告甲社は、訴外同社代表取締役A外七名共有にかかる名古屋市中区所在土地を借受けていたところ、昭和三八年中

にその貸借契約を合意解除し、共有者に返還した。その際、原告は、賃借権消滅に対する対価を受領しなかった。そこで被告税務署長は、右原告の行為は、賃借権消滅に伴い通常收受すべき対価を土地共有者の利益のために收受しなかったものであるから、実質的には、原告は賃借権消滅に伴い通常授受されるべき経済的利益を收受し、それを土地共有者に贈与したと同一であるとして、その経済的利益を原告の益金に算入すると共に、共有者に対する役員賞与ないし寄付金として所得を計算した。

裁判所は、右土地の貸借関係につき、使用貸借と認定し、「土地の使用貸借を合意解除する場合に、地主が使用借人に使用借権消滅の対価を支払うことは通常ないことであるから、原告が右使用貸借を合意解除するに当り、何等対価を受領しなかったとしても、それによって右土地共有者に経済的利益を供与したことになる」と判示した。

使用貸借と認定した理由は、本件土地共有者は、原告会社代表者A及びその親族である。原告会社はA一族の同族会社で、その取締役三名も右土地共有者であること。従って本件土地利用関係は、経済的には恰も自己の所有地を自ら使用すると同様の関係にあったので、原告は土地共有者と賃借借契約を締結することなく、使用していたことが、認められたからである。

なお、原告の帳簿に賃料支払の記載があるが、現実に支払われた事実がなく、ただ租税対策上そのように記載したに過ぎないから、これにより、賃借借と認定することは困難であるとした。

本判決に対し、被告は控訴した。控訴審判決はまだでない。

(ウ) 昭和三七年改正後

昭和四〇年法人税法が全文改正され、同時に法人税法施行令が、法人税法施行規則に代って定められるが、借地権に関

する規定は、基本的には変わらない。その後定められた取扱いとしては、「土地の賃貸をした場合の借地権相当額の損金算入」^(注17)、「建物等の区分所有にかかる借地権割合の計算」^(注18)等がある。また、昭和四四年に法人税法基本通達を定めたことに伴い、借地権に関するそれまでの各種の取扱いが整理された。しかしこれらには、基本的に重要な取扱いの新たな定めまたは変更はない。

以上のとおり法人税法上借地権に関する規定は、昭和三七年の同法改正により基本的に整備された。しかしそれによって借地権課税の問題が総て解決されたわけではなく、前述した訴訟事件を初め、法令の規定または各種の取扱いについて色々な問題が提起されているのである。

- (注1) 昭三五、九、八付直法一一九三(昭三五、九、二五付直法一一〇〇「法人税基本通達」に同じ)
- (注2) 昭二六、九、二五付直法一一一三〇
- (注3) 神戸地裁昭三六(行)第八号昭三八、一、一六判決(行裁判集一四卷一二号二二四四頁)
- (注4) 昭三一、七、二付直法三三七
- (注5) 昭三三、三、一九付査調三一一九
- (注6) 昭三四、八、二四付直法一一五〇第一一九項
- (注7) 昭三五、三、一付直法一一二八第一項
- (注8) 昭三三、四、一九付直法一一八三
- (注9) 昭三四、二、二四付査調三一一一
- (注10) 昭三四、八、二七付直法一一五七
- (注11) 昭三三、一二、一付直法一一二二
- (注12) 昭三四、二、二四付直調三一一〇外

(注13) 昭三六、一一「税制調査会答申及びその審議の内容と経過の説明」五五八頁以下

(注14) 昭三八、二、五付直審(法)一一

(注15) 昭三八、二、一三付直審(法)二四外

(注16) 名古屋地裁昭四三(行ウ)第五号昭四四、九、一二判決

(注17) 昭四〇、一一、三〇付直審(法)八四第九八項

(注18) 昭四二、一二、八付直審(法)九七第一四項

4 相続税法について

(一) 昭和二年全文改正

明治三八年制定された相続税法は、数度の改正を経ながらも昭和二二年全文改正を受けるまで約四〇年間施行された。昭和二二年の全文改正は、新憲法の制定及びこれに基づく民法、特に同法相続編の根本的な改正に伴い、要請されたもので、改正の主要事項は、次の通りである。^(注1)

- ① 家督相続と遺産相続の税率の区別を廃止したこと。
- ② 相続税の課税の強化を図るとともに、他面負担の適正を図ったこと。
- ③ 申告納税制度を採用するとともに、延納及び物納の制度に改正を加えたこと
- ④ 相続税の補完税として贈与税を創設したこと。

特に贈与税の創設は、本稿に関し重要な意義を有する。贈与税については、後述する如く、一度廃止され、昭和二八年に再創設されるのであるが、贈与税に関する規定が整備されるに伴ない、親族間における土地の使用貸借についての問題が出て来るのである。

次に、昭和二二年全文改正中、基本となる規定を掲げる。

相続税法（昭和二二年四月三〇日 法律第八七号）

第二条 被相続人が相続開始の際この法律の施行地に住所を有するときは、相続財産の全部に対し相続税を課する。

第三条 贈与者が贈与のあった年においてこの法律の施行地に住所を有するときは、贈与財産の全部に対し贈与税を課する。

第十四条 左の各号に掲げる財産の所在は、当該各号に規定する場所による。

一 動産若しくは不動産又は不動産の上に存する権利については、その動産又は不動産の所在

(二) 借地権課税の全国化

大正末年頃には、既に東京地方においては、借地権が相続財産として課税されていた。また、昭和二一年の財産税法では、東京及び横浜地方で、課税財産に算入された。借地権が全国的に課税されるようになるのは、昭和二四年以降である。但し、借地権たる地上権については、明治三八年相続税法に明らかな如く、評価方法も法定され、古くから課税財産とされていた。

昭和二二年相続税法は、地上権について、その評価方法を法定したが、借地権たる地上権を除外した。^(注2) 一般に取引価額の有ることを予想したからであろう。同年には、改正法の取扱通達が定められるが、^(注3) その中に、借地権たる地上権の評価方法を定めた。次の通りである。

六十七 地上権で借地法に規定する借地権たるものの価額は、当該地方において特別の取引価額のあるものを除く外、地上権の価額に準ずる。

ここに地上権の法定評価方法は、その目的となっている土地の価額に、残存期間に応じ定められた割合を乗じて算出する方法である。

一方、当時東京及び横浜地方で評価された借地権の場合はどうであったか。これについては、東京国税局で、昭和二二年一〇月相続、贈与財産の評価基準を定めたものがある。^(注4) それによれば、

一 不動産については、別紙の引上率によって評価する。但し、右によって評価したものが、財産税の評価基準決定後の状況の変化等により実情に副はないものがあるときには、その評価額に対し二割以内の増減をすることが出来る。

と定め、財産税の課税価額に対し一定の倍数を乗じる評価方法を採用した。次表に、その宅地及び借地権の財産税評価に対する引上率を示す。なお、昭和二三年一月一日以降相続開始(贈与)のものは、その後追加されたものである。

(表八)

適用区域	区分	昭和二二年一月三日現在 の財産税評価基準を 〇〇とする	昭和二二年一月以降 相続開始(贈与)のもの	昭和二二年五月三日以降 相続開始(贈与)のもの	昭和二三年一月一日以降 相続開始(贈与)のもの
全	管 宅 地	一〇〇	一五〇	二〇〇	三〇〇
"	借地権	一〇〇	一五〇	二〇〇	三五〇

昭和二三年には、評価基準が改められ、更に財産税で課税された地域以外でも評価されるようになる。^(注5)

五 財産税課税時期においては、借地権の課税が僅少であるため、その評価を見合せて評定倍数を定めなかった階級の土地についても、土地の価額の騰貴とともに借地権の価格を評価することを相当と認めるから、この場合においては評定倍数の定めのある最下級の土地の倍数に比準してその倍数を定め、借地権の価額を評定する。

六 川崎市を中心部であって、借地権の売買の行われている地域については、横浜市鶴見区の借地権の価額に比準して、その価額を評定する。

昭和二二、三年当時借地権が売買され、権利金の授受もかなり行なわれ、地代家賃統制令でも、それを認めていたことは前述した。同統制令で権利金の授受を禁じたのは、昭和二三年一〇月以降である。

ところで前記相続税課税上の不動産価額評定の標準については、主税局の指示のもとに、昭和二三年九月に次のように改められた。^(注6)

二 宅地及借地権の価額標準については、昭和二十三年四月一日以降適用の倍数については、左の通り三地帯に区分したから管内の実情に応じ実際に適用する区域を定めることとする。

A地帯 財産税の評定倍数決定後大いに発展（中心部のみでなく郊外の発展地なども含む。）又は復興し、原則倍数によるを不当と認められる地域の倍数

B地帯 原則としてこの倍数による

C地帯 戦災地でいまだ復興せず原則倍数によることを不当と認められる地域の倍数

(注) (一) A地帯及びC地帯の倍数は、管内の情況によっては、これを設けなくも差し支えない。

(二) 三地帯に区分する要なしと認めるときは、二地帯に区分するも差し支えない。

昭和二二年三月から昭和二三年三月までの基準は、従来通りであるが、ただ、従来は評価額を漸昇させることにより各基準価格間の権衡をとることとしていたのを、具体的に指示した。この表からもわかる通り、昭和二一年から同二三年にかけて、五倍ないし七倍の上昇を示している。当時は、物価上昇が著しかった時代であり、ちなみに、日本銀行統計局「明治以降本邦主要経済統計」によれば、消費者物価指数（東京地方）は、昭和二一年を二〇〇とした場合、翌二二年は二二一六、二三年は三三四であり、同じく卸売物価指数は、昭和二一年を一〇〇とした場合、翌二二年は二九六、二三年は七八六となっている。更に市街地価格指数は、六大都市の平均で、昭和二一年を一〇〇とした場合、翌二二年は二六六、二三

相続財産のうち借地権がある場合は、東京都特別区、横浜市及び川崎市を除き、今後借地権の価額を左記各項によって評定し、相続財産価額に算入することに取り扱われたい。

- 一 昭和二十四年十月一日以降に開始した相続から借地権の価額を相続財産価額に算入する
- 二 借地権の価額は、とりあえず道府県庁所在地及びこれに準ずる都市にあるものについてのみ評定する。
- 三 一坪当りの借地権の価額が百円未満のものについては、当分のうち相続財産価額に算入したい。
- 四 貸宅地の価額は、借地権のない土地の価額から、借地権の価額を控除した金額をもってその価額とする。
- 五 借地権の価額は、状況類似する宅地の借地権の譲渡価額の実例……を調査し、その価額に比準してこれを評定する。
- 六 借地権の価額の評定は、前項によるの外、借地権の譲渡価額の実例を多数収集し、その価額の当該土地の価額……に対する割合を求めて得た率によることができる。

- 七 前二項によりがたい場合の借地権の価額の評定は、相続税法第三十三条の規定に準じてこれをなすものとする。
- 八 前項による場合の借地権の残存期間は、当該借地権の存する土地の上にある建物の実際の残存耐久年数……による。

この通達に基づき、借地権が評価されたのは、大阪国税局管内は全管で七〇%、一五%、札幌局では、札幌市外二市の中心地で四〇%、名古屋局では、名古屋市外一市で五〇%、二〇%、金沢局では金沢市外三市、広島局では広島市外六市の商店街につき三〇%、高松局では高松市外一市で四〇%、二〇%、福岡局では福岡市外で五五%であった。

(三) 借地権の評価と貸地の評価

借地権を評価することは、その額だけ貸地を評価減することを意味する。借地権が最初に評価されたのは、大正末頃であるが、その当時から、貸地についてかかる評価減を行なったか否かは明らかでない。それが明らかに規定されるのは、昭和二年の財産税法である。同法第二五条第三項で「所有権以外の権利の目的となつてゐる土地又は家屋の価額は、その価額から当該権利の価額を控除した金額による」と規定した。

昭和二二年相続税は、特定の財産につき評価方法を法定した外、第三七条で「相続財産の価額は、相続開始当時の時価による」と一般的に規定した。しかし時価によるとしても、具体的に時価を算定することは、相当な困難を伴う。相続税法の改正に伴い定められた取扱通達は、この点につき、次のように定めた。^(注9)

七十七 土地、建物、立木、船舶、機械器具、動産、産業権、漁業権、工業所有権、営業権等の評価については、財産税による評価方法を基準とし、相続開始の時までの物価変動等の状況を加味して時価を算定するものとする。(以下省略)

従つて、昭和二二年相続税法上、貸地を許価する場合、課税の対象となつた借地権価額相当額は、当然控除していた。そして昭和二三年借地権を全国主要都市について評価し相続財産に含めるに際し、その点を確認したのである。

昭和二五年相続税法は再び全文改正され、それに伴い評価関係を除いた従来の取扱通達を廃止し、新たな通達が定められる。しかし評価に関する取扱いは、定めなかつた。相続税法は、財産課税であり、従つて、財産の評価は、非常に重要な位置を占める。従来は、昭和二二年の財産税法の制定に伴い、財産の評価に関して種々定められたものがあつたが、体系的に整備されたものではなかつた。これが整備されるのは、昭和二五年に制定された富裕税法の施行に伴い定められた富裕税財産評価事務取扱通達による。その通達中、借地権の評価に関する事項は、前述したところであるが、この通達は、昭和二八年富裕税法が廃止された後も、相続税法上の財産の評価について準用された。相続税財産評価基本通が定められるのは、昭和三九年である。^(注10)次に、借地権に関連し、この通達がどのような取扱いを定めたかをみてみる。長くなるが、重要な事項につき、次に掲げる。

(貸宅地の評価)

二五 借地権の目的となつている宅地の価額は、一一(評価方式)から前項までの定めにより評価したその宅地の価額(以下「自用

地としての価額」という)から二七(借地権の評価)の定めにより評価したその借地権の価額を控除した価額によって評価する。

(貸家建付地の評価)

二六 (省略)

(借地権の評価)

二七 借地権の価額は、借地権の目的となっている宅地の自用地としての価額に別に定める割合を乗じて計算した価額によって評価する。この場合における「割合」は、借地権の目的となっている宅地の自用地としての価額に対する借地権の売買実例価額、精通者意見価格、地代の額等を基として評定した借地権の価額の割合(以下「借地権割合」という)がおおむね同一と認められる地域ごとに定める割合とする。

(貸家建付借地権の評価)

二八 貸家の目的に供されている借地権(以下「貸家建付借地権」という)の価額は、前項の定めにより評価したその借地権の価額からその価額に九四(借家権の評価)の定めによるその貸家にかかる借家権割合を案じて計算した価額を控除した価額によって評価する。

(転貸借地権の評価)

二九 転貸されている借地権(以下「転貸借地権」という)の価額は、二七の定めにより評価したその借地権の価額から次項の定めにより評価したその借地権にかかる転借権の価額を控除した価額によって評価する。

(転借権の評価)

三〇 借地権の目的となっている宅地の転借権(以下「転借権」という)の価額は、二七の定めにより評価したその借地権の価額にその借地権の評価の基とした借地権割合を乗じて計算した価額(その転借権が貸家の目的に供されているときは、次項の定めにより評価した借家人の有する転借権に対して有する権利の価額を控除した価額)によって評価する。

(借家人の有する宅地等に対する権利の評価)

借地権課税八〇年のあゆみ

三二 (省略)

(課税価格に算入しない借地権等)

三二 次に掲げる借地権の価額は、相続税または贈与税の課税価格に算入しない。

(1) 二七の定めにより評価した借地権の価額が、その借地権の目的となつている宅地の自用地としての価額の一〇〇分の三〇に相当する価額に満たない場合におけるその借地権

(2) (1)に該当する借地権の目的となつている宅地にかかる貸家建付借地権、転賃借地権、転借権および借家人の有する権利

これら通達は、昭和二十四年の通達と比較し、評価方法が相当に詳細になつている。その基本的な要因は、土地需要の増加に伴う、借地権価額の一般化、高額化であろう。市街地価額の上昇率をみても、地代家賃統制令が実質的に解除された昭和五年以降である昭和二六年ないし二七年に、六都市街地においてかなり高い上昇率を示した後、一段上昇率は下が、昭和五年ないし三六年に至り再び高い上昇率を示す。(注1)この市街地価額の急激な上昇は、借地権の価額にも、当然影響を及ぼしたものと考えられる。

四 その他利益の享受と借地権

昭和二五年の相続税法全文改正により、相続税制度に重要な改正が行なわれる。改正前は、相続税とこれを補充する贈与税との二本建てで、相続税は、被相続人の遺産の総額に課税し、贈与税は、財産を贈与した者に対し、贈与財産の累積額に課税していた。昭和二五年の改正は、シャープ勧告に基づくもので、財産を取得した者に担税力があるものと認め、相続、遺贈及び贈与による財産の取得者に対し、その一生を通ずる取得財産額の累積額を標準として課税することになつた。いわゆる遺産課税方式から遺産取得課税方式への転換である。

この累積課税の制度も、昭和二八年には廃止され、再び贈与税が設けられる。一〇年あるいは二〇年前の記録を保持す

ることは、税務官庁においても困難であり、納税者としても過去の記録を保持して累積し申告納税して行くことは困難で、更に、累積するに従い税負担が重くなり、納税も困難になるという欠陥が認められたからである。ただ昭和二八年の改正でも、遺産取得課税方式は、従前通り維持された。

ところで我が国相続税法は、明治三八年制定以降、昭和二年及び同二五年に全文改正され、現在に至っているが、これら税法の部分改正、特に大正一五年及び昭和二八年の改正を含め、相続税法上、贈与が如何なる位置付けをされて来たかについては、これまで述べて来たところである。贈与の範囲に関する規定についてはどうか。明治三八年相続税法は、昭和一年の改正で、信託、生命保険金等について贈与と看做す規定を設けられたのみであった。看做規定が、詳細に規定されるのは、昭和二二年の全文改正による。特定の信託行為、生命保険契約の場合を初め、定期金給付契約、生前処分による寄附行為、低額譲渡、債務免除等の場合及びその他利益の享受があった場合に、贈与を受けたものと看做す規定が設けられたのである。このその他利益の享受の規定は、その後借地権に関連し興味ある問題を提起する。親族間における土地の無償利用の問題である。

次に、昭和二五年全文改正による条文を掲げる。

相続税法（昭和二五年三月三十一日 法律第七三号）

第九条 第四条から前条までに規定する場合を除く外、対価を支払わないで又は著しく低い価額の対価で利益を受けた場合においては、当該利益を受けた時において、当該利益を受けた者が、当該利益を受けた時における当該利益の価額に相当する金額（対価の支払があった場合には、その価額を控除した金額）を当該利益を受けさせた者から贈与（当該行為が遺言によりなされた場合には、遺贈）に因り取得したものとみなす。但し、当該行為が当該利益を受ける者が資力を喪失して債務を弁済することが困難である場合において、その者の扶養義務者から当該債務の弁済に充てるためになされたものであるときは、その贈与又は遺贈に因り取

得たものとみなされた金額のうちその債務を弁済することが困難である部分の金額については、この限りでない。

同法に規定する「利益を受けた」場合とは、如何なる場合か。昭和二五年全文改正に伴い定められた相続税取扱通達では、「おおむね利益を受けた者の財産の増加又は債務の減少があつた場合をいうのであるが、労務の提供等を受けた場合の如きは、これに含まれないものとして取り扱う^(注12)」とし、例えば、「夫婦、親子、祖父母と孫その他特殊の關係がある者の間において無利子又は著しく低い利子で金銭の貸与をなし、その貸与を受けた金銭の収益をもって当該貸与を受けた者の債務を返済し又はその者の財産を増加せしめるような場合は、法第九条に規定する利益を受けた場合に該当するものとして取り扱う^(注13)」とした。昭和二五年には、地代家賃統制令も実質的に相当解除されており、土地賃貸借契約に際し、権利金を授受することも一般に相当行なわれていたことが認められるが、親族間等における無償ないし著しく低い賃料による土地の使用に対し、借地権の価額に相当する利益の供与があつたと看做して課税したケースもみられず、又、取扱上地代相当額の贈与があつたと看做すことも明らかにしていなかつた。

その後、昭和三二年に至り、次の取扱いを明らかにした。^(注14)

(無利子の金銭貸与等)

第五十二条 夫と妻、親と子、祖父母と孫、雇用主とその使用人等特殊の關係がある者相互間において、無償若しくは著しく低い賃料で、土地、家屋等の貸与があつた場合……は、法第九条に規定する利益を受けた場合に該当するものとして取り扱うものとする。但し、その利益を受ける金額が少額である場合には、しいてこの取扱をしなくても妨げない。

この通達は、単に「利益を受けた場合に該当する」ことを明らかにしたのみで、その利益の評価、例えば地代相当額とするのか権利金相当額とするのか或はそれ以外に基準を求めるとについては、必ずしも明らかではない。借地契約、そ

れに伴う権利金授受の慣行、その額等にそれぞれ個別的、地域的な特殊性が存することから、一率には定めなかつたのであろう。

その後、昭和三二年の相続税基本通達は、同三四年に全部改正されるが、この取扱いは、「雇用主とその使用人」間の場合を除いたほかは、基本的には変わらない。^(注15)しかし、この時期における実務的な方法としては、前記通達にいう夫と妻等の特殊関係者間における無償による土地等の貸与による利益については、零として評価し、その時点では贈与税の課税関係は発生させず、その土地等の貸主について、相続が開始した場合に、その土地を、借主のその土地に対する権利の価額を控除しないところの、貸主の自用地として評価して、相続税の課税価格を計算していたようである。それでは親族間で、賃貸借契約を締結し権利金等の授受を行なっていない場合はどうか。この場合の課税関係の実態については、必ずしも明らかでないが、昭和三七年頃、東京地方および名古屋地方では、この様な場合、借地権の贈与があつたものとして、贈与税を課税していた例がみられる。東京地方は、権利金授受の慣行が最も一般化している地方であり、また、昭和三七年といえば、前述したとおり、法人税法上も借地権の課税規定が整備された時期である。

賃貸借の締結の場合以外に、たとえば、借地権の目的となつている土地をその借地権者の親族が地主から有償取得し、じ後その土地について、使用貸借関係が成立する場合、親族関係者が他人から借り入れた土地の上に、その者の親族関係者が家屋を建築した場合等の贈与税ないし相続税の課税関係についても、地域により或いは、贈与税を課税したり、しなかつたり、又は、その土地の相続税の評価上も自用地価額によつたり、或は、底地価額によるなど、当時必ずしも統一な取扱いはなかつたようである。

(四) 昭和四三年の大阪地裁判決とその後

昭和四〇年代に入ると、一般に借地に際し権利金を授受する慣行のある地域において、親族間で無償ないし著しく低い価額により土地の貸借がなされた場合に、借地権価格に相当する経済的な利益の供与があったとして、相続税法第九条の規定が適用される事例が出て来る。

ただし、親族間の土地貸借について、すべて相続税法第九条の規定を適用して課税してはいない。例えば、親族間でも、相続関係による者の間で、居住用の建物を建てるために、無償で土地が貸借された場合で、納税者から土地の無償使用に関する申出書の提出があった場合には、課税していない。相続関係にある者の間としたのは、その土地について相続が開始された場合のことを考慮したからなのであろう。前にも述べたように、借地権に対する相続税課税の問題は、うらをかえせば、その借地権の目的となっている土地の、相続財産としての評価の問題でもあるからである。このように、相続税法第九条の規定の適用がなされなかったのは、居住用の建物を建てる場合であった。それ以外のアパート等の建設を目的としていた場合には、同条の規定が適用されたのである。しかしこのような場合を、居住用の場合と区別して、課税することは納税者の側からすれば、容易に納得し得なかった。そして、次のような訴訟事件が、大阪地方で提起されたのである。^(注16)

△事件の概要▽

原告は、昭和四〇年一〇月頃、夫所有の大阪府吹田市所在の宅地一四四坪の一部を無償で借り受け、他に賃貸する目的で共同住宅二階建八戸一棟の建物を建築した。この事実に対し、所轄税務署長は、他人の土地を無償で使用することにより相続税法第九条に規定する利益の享受があったとして、七〇万円余の利益を認定し、贈与税及び無申告加算税の賦課決定処分をなした。原告は、この処分を不服として、大阪国税局長に対する審査請求を経て、大阪地裁に訴訟提起したもの

である。

裁判所は、被告税務署長の行なった前記賦課決定処分を取り消した。判決理由は、要旨次の通りである。

① 本件土地使用関係の性質について

まず本件土地利用関係は、無償の地上権ないしこれに準ずる権利の設定であるとす被告の主張に対し、判決は、

「……その事実を認めるに足る証拠はなく、仮りに被告の主張が、夫婦間の土地利用関係は無償の地上権に基づくものと推定すべきであるとの趣旨であるとして夫婦間の土地利用関係が当然に地上権を設定するものと解すべき法台上又は理論上の根拠はないのみならず物権である地上権が債権である賃借権に比し土地利用の目的を達すのに有利であるからといって親族間における土地利用の關係が常に地上権を設定するものと認めるのは相当でなく、むしろ、親族間における土地利用が愛情等の特殊なきずなによって結ばれ、その基礎の上に成立したのであればその間に何ら利害關係の対立はないのであるから経済的利益について無色ともいふべき使用賃借が最も適合するといふべきであつて……」

と述べ、被告の主張を退ぞけ、使用賃借を相当とした。

② 本件土地利用による利益の有無について

また本件土地利用の使用關係が民法上の使用賃借であることから何らの経済的利益を生じないとする原告の主張に対し判決は、

「……税法上における経済的利益の有無は、当該法律關係の形式と性質によって決定されるものではなくもっぱら経済的実質によって決定されるものであつて、原告主張のとおり本件土地利用の使用關係が使用賃借であることは経済的利益の存在を認定する上において何らの妨げとなるものではなく、(証言)によれば、原告は本件土地利用を使用して共同住宅を建築し、これを他人に賃貸して賃料収入を挙げている事実が認められるから夫婦別産制をとるわが法制下においては、原告は、自己の営む事業によって自己の所得をえているのであり、原告は税法上の見地においては独立の経済主体として本件土地利用を夫……から借用することによって相当の経済的利益を

借地権課税八〇年のあゆみ

うけているものというべく、右利益は、原告が夫から直接贈与をうけたものではないが、贈与をうけたのと同様の経済的効果を有するものであるから対価を支払わないで利益をうけた場合に当り相続税法第九条により原告は夫……から利益の価額に相当する金額を贈与により取得したものとみなされることになる」

と判示した。

③ 利益額の計算方法についてそして

そして利益額の計算方法について、被告の、本件土地の使用関係が、無償の地上権であることを前提として借地権割合により本件土地の使用に伴う原告の経済的利益の金額を計算すべきであるとする主張ないしは、本件土地の使用関係が使用貸借である場合は、一種の定期金給付契約に関する権利を贈与したものであるというべきであるとする主張を、それぞれ排斥したあと、判決は、

「元来不動産もしくは金銭たるを問わず、これを貸借した場合において右貸借に伴う借主の負担は、使用料として貸主に支払うのが原則でありこの関係の成立により物の貸借における交換価値関係が成立する。金銭における利息、動産、不動産における賃料は、正にかかる経済的関係を示すものに外ならない。

しかるに使用貸借においては、かかる交換価値の関係は、一方的に貸主の側にのみ存し借主の側には存しないため借主の利益を考察する場合においては、対価関係を有する貸借における賃料相当額をもって右の使用料すなわち借主の利益と観念するのが相当である。

そして一年間における賃料(地代)相当の利益は土地の時価に純益にあたる年六分、税金その他の維持費にあたる年二分合計年八分を乗じた額をもって相当とする……」

と述べ、その結果、利益の額は贈与税の基礎控除額四〇万円以下となり、したがって前記賦課決定処分は違法であり取り消すべきものとした。

本件は一審判決で確定した。この結果居住用以外のアパート、店舗等の建築のために土地が無償で貸借された場合に税金相当額の利益の供与がなされたものとして贈与税が課税されることは無くなった。しかし、かかる場合に経済的な利益の享受があることは、判決でも認めているのである。

ところで親族間における無償の土地利用に対する相続税法上の課税関係については、この判決に伴い、基本的な問題が提起される。まず親族間における土地利用関係が、如何なる場合に使用貸借とされ、或は、質貸借とされるかという主に事実認定の問題である。この点について民法上は、有償か無償かにより一義的に区別され得るが、親族間の契約は特殊な信頼関係を前提としていることから、一般的には不明確、且つ、流動的であり單純に判定することは不可能である。次に、当該契約が使用貸借とされる場合の経済的な利益の評価の問題である。前記判決は、対価関係を有する質貸借における質料相当額をもって借主の利益と観念するのが相当であり、この場合の一年間の質料相当の利益は、土地の時価額に八分を乗じた額でもって相当であるとした。この評価方法以外に妥当な方法は無いかどうかである。更にこれらの問題に関連し、親族間で貸借されている土地の所有者について相続の開始があった場合に当該土地の評価を如何になすかという相続財産の評価に関する問題である。その土地の使用者が、その土地を相続により取得するとは限らない。そしてこれらの問題を中心として相続税法上における現在の借地権課税の基本的な課題となっているのである。

(注1) 大蔵省主税局長前尾繁三郎「今回の税制改正について」(財政、昭二二、六)

(注2) 昭和二年相続税法第三三條

(注3) 昭二二、七、一〇付蔵税第二〇八五号

(注4) 昭二二、一〇、二付直三一五九

- (注5) 昭二三、五、一三付直三一〇七
- (注6) 昭二三、九、一七付直三一三三四
- (注7) 日本銀行統計局「明治以降本邦主要経済統計」中二二「消費者物価指数(2)東京」、一八卸売物価指数(2)戦前基準類別指数)及び二六市街地価格指数(六大都市市街地)からそれぞれ試算した。
- (注8) 昭二四、一〇、二〇付直相一一二〇
- (注9) 昭二二、七、一〇付蔵税第二〇八五号
- (注10) 昭三九、四、二五付直資五六
- (注11) 前掲「明治以降本邦主要経済統計」二六市街地価格指数参照
- (注12) 昭二五、一二、一一付直資一一八六第三四項
- (注13) 同右第三九項
- (注14) 昭三二、三、一付直資二二
- (注15) 昭三四、一、二八付直資一〇第六四条
- (注16) 大阪地裁昭四二(行ウ)第八三号昭四三、一一、二五判決

むすび

去る五月一日各地の税務署で昭和四六年分の所得の申告額が一千万円を超える高額所有者が公示された。それによれば昭和四六年分の申告所得者の最高は、宮城県で宅地造成業を営む者で山林を自己の経営する会社に譲渡したことによる所得額が三九億円であった。この納税者をはじめこの年の最高所得者百名中九五名までが土地の譲渡による所得者であったという。これは現行の土地税制が生んだものであるが、その背景としては、最近における地価の慢性的な上昇によるもの

であろう。先に建設省が公示した市街化区域内の標準地の価格（公示価格）を見ても、例えば東京近郊の住居地域の土地で坪当り一〇万円以下のものを探すことは、交通不便な場所等を除き、殆んど不可能である。商業地域になるとその数倍、地域によって数十倍もの価額である。やむをえず借地をするにしても、高額な権利金、特に商業地域などでは土地価額の八割ないし九割にも及ぶ権利金を支払わなければならない。

一方親族間、親子会社間、同族会社等において、その特殊な親類関係等から、権利金の授受も無く無償ないし著しく低い地代により土地の賃借がなされる。それが単なる一時使用のものではなく、堅固な建物を建築することにより、いわば半永久的に使用されるのである。ここに現在の借地権課税の基本的な問題点がある。この問題が具体的に現われて来たのが戦後、特に昭和三〇年代に入ってからであった。そして所得税法および法人税法上の借地権課税については、昭和三七年ないし三八年に課税規定が整備されその取扱が明らかにされた。しかしそれで総てが解決したわけではない。相続税法上の問題を始め、各税法間のバランスその他多くの問題が提起されているのである。本稿がかかる複雑な借地権をめぐる課税問題について、幾らかでもその理解と解決に裨益すれば幸である。

最後に本稿を纏めるに当たり各種資料の提供を快諾された国税庁関係各課の方々から感謝します。