

大阪高等裁判所 平成●●年(〇〇)第●●号 法人税更正処分取消等請求控訴事件

国側当事者・国(下京税務署長)

平成23年8月31日棄却・確定

(第一審・大阪地方裁判所、平成●●年(〇〇)第●●号、平成23年2月25日判決、本資料261号-37・順号11627)

判 決

控訴人	A株式会社
同代表者代表取締役	甲
同訴訟代理人弁護士	三木 義一
同	元氏 成保
上記2名補佐人税理士	山崎 恒樹
被控訴人	国
同代表者法務大臣	江田 五月
処分行政庁	下京税務署長
	野口 託男
被控訴人指定代理人	松島 太
同	松帆 芳和
同	岩田 研
同	小松原 賞博
同	川田 芳嗣

主 文

- 1 本件控訴を棄却する。
- 2 控訴費用は控訴人の負担とする。

事 実 及 び 理 由

第1 控訴の趣旨

- 1 原判決を取り消す。
- 2 下京税務署長が平成20年7月9日付けでした控訴人の平成16年10月1日から平成17年9月30日までの事業年度の法人税更正処分のうち所得金額6338万2251円、差引所得に対する法人税額1729万6200円を超える部分及び過少申告加算税の賦課決定処分を取り消す。

第2 事案の概要

- 1 本件は、控訴人が、その所有する草津市所在の土地(以下「本件土地」という。)について、平成17年3月18日付けで、E株式会社(以下「E」という。)との間で締結した賃貸借契約(以下「本件賃貸借契約」という。)には、租税特別措置法(平成18年法律第10号による改正前のもの。以下「措置法」という。)65条の7(以下「本件特例」という。)の適用があると

して、下京税務署長がした法人税の更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分（以下、併せて「本件各処分」という。）の取消し（ただし、法人税の更正処分については申告額を超える部分）を求める事案である。

本件の主たる争点は、本件賃貸借契約により、本件土地の価額が10分の5以上低下したかという点にある。すなわち、措置法65条の7第1項22号の上段にいう土地の「譲渡」には、法人税法施行令（以下「施行令」という。）138条1項に該当する場合が含まれるが（措置法15条1項、平成18年政令第135号による改正前の租税特別措置法施行令39条の7第29項）、施行令138条1項は、借地権の設定により、借地権の設定の直前におけるその土地の価額のうち、当該価額から設定の直後におけるその土地の価額を控除した残額の占める割合が10分の5以上となるときに、借地権の設定等により土地の帳簿価額の一部を損金に算入し得ると定めており、借地権の設定により土地の価額が10分の5以上低下したときに本件特例が適用されることになるからである。

原審は、本件賃貸借契約により本件土地の地価が10分の5以上低下したとは認められず、本件特例の適用はないとして、控訴人の請求を棄却した。そこで、控訴人がこれを不服として控訴した。

2 前提となる事実、争点及びこれに関する当事者の主張は、3のとおり当審における当事者の主張を付加するほかは、原判決「事実及び理由」中の第2及び第3に記載のとおりである。

3 当審における当事者の主張

(1) 施行令138条の解釈について

（控訴人の主張）

施行令138条は、土地の部分的譲渡があったかどうかを、借地権設定直前の当該土地の更地価額と、收受した権利金の額との比較によって、統一的あるいは画一的に判断する規定であり、相当の地代や地代收受権は、土地の部分的譲渡があったか否かを判断する要素にならない。

原判決は、控訴人がEから「相当の地代」（施行令137条）を收受していることを理由の一つとして、本件土地の価額が10分の5以上低下したとはいえないと判示する。しかし、施行令137条は、権利金を收受する慣行があるのに権利金を收受していない場合において、地主が当該使用の対価として相当の地代を收受しているときには、権利金の認定課税を行わない旨を定めた規定であって、現に権利金の收受があった場合であっても、地主が相当の地代相当額を收受しているときには、税法上、権利金の授受があったと認定しないという規定ではない。これに対し、施行令138条は、権利金の收受があった取引に関する規定であるから、施行令137条にいう「相当の地代」が、施行令138条の解釈に当たり適用される余地はない。

（被控訴人の主張）

施行令138条は、権利金の授受により経済的に見て土地の部分的譲渡があったといえる場合には、その権利金収入を譲渡対価の原価として当該土地の帳簿価額の一部として損金に算入することを認める規定である。しかし、借地権の設定に際し本件のように当該土地の価額に照らし当該使用の対価として相当の地代を收受する場合には、地主は土地の更地価額以上の地代を收受していることになるから、地代收受権としての底地の時価が低下する余地はない。したがって、この場合には、施行令138条にいう「地価が著しく低下する」ことには当たらず、土地の帳簿価額の一部の損金算入が認められることはない。

(2) 財産評価基準書における借地権割合について

(控訴人の主張)

原判決は、本件土地の財産評価基準書における借地権割合が40%であることを理由の一つとして、本件賃貸借契約により本件土地の地価が10分の5以上低下したとはいえないと判示する。

しかしながら、財産評価基準書の借地権割合と異なる権利金の授受が行われた場合でも、その取引が公正な第三者間取引と認められるときには、そのような権利金の授受が交わされたことには何らかの合理的理由がある。また、上記の借地権割合よりも低い権利金による取引が行われたとしても、それによって寄付金課税がされることにはならず、税務はこれに介入しない。よって、財産評価基準書における借地権割合が40%であるからといって、当事者がこれに拘束されることはないし、これと異なっている場合でも、交渉の結果である借地権の価額が否定されることにはならない。

(被控訴人の主張)

本件土地は、借地人であるEにとって、借地権としての経済的価値自体は極めて低く、更地価格の40%に達するものではない。

(3) Eが控訴人に代わって支払った工事代金4095万円(以下「本件代金」という。)は権利金に該当するか。

(控訴人の主張)

ア 本件代金が権利金に当たるか否かは、Eがいかなる事情によって本件代金を負担したかによって決定される。控訴人は、Eが本件代金を負担するからこそ、本件土地をEに賃貸したのであるから、本件代金は、賃借権の設定の対価である。

イ 原判決は、①本件賃貸借契約に借地借家法上の適用がないこと、②本件賃貸借契約には、返還時に立退料等の支払は求めない旨定められていること、③本件賃貸借契約には権利金に関する明示的な定めがなく、Eも本件代金を権利金と認識していないことを理由に、本件代金が権利金と認められないと判断するが、これは妥当でない。すなわち、

① 税法上の借地権の概念は民事法と異なり、建物所有目的による土地の賃貸借に限定されない。② 契約終了時に賃貸借の対象土地が無条件で返還される賃借権も、法人税法上の借地権に当たる。③ 本件合意書の冒頭には、同合意書が「平成17年3月18日付土地賃貸借契約に基づいて」作成されたと明記されていることや、本件賃貸借契約書と本件合意書が同日付けで取り交わされていることによれば、両者は一体となり、対価関係にあることが明らかである。また、本件賃貸借契約の当事者は、全員、本件代金が本件土地をEに賃貸する代わりに支払われたものであると認識している。

(被控訴人の主張)

Eが支払った本件代金は、本件土地を進入路として利用するために本件旧建物の移設に代えてした解体・新築の費用の負担金にすぎず、権利金に該当しない。

(4) 控訴人の予備的主張について

(控訴人の主張)

仮に土地の更地価額が土地使用権の価額と地代收受権の価額との合計額とすると、本件土地の価額は7000万円であったから、本件賃貸借契約により本件土地の価額は10分の5以上低下し、施行令138条を満たすこととなる。本件においては、事業上不可欠な土地を購入・利用したい企業(E)と、自社の業務上必要で手放す意思のない企業(控訴人)との間で交渉

された結果、権利金や地代の額が合意された。Eにとって、本件土地は約4000万円の土地使用権の権利金（本件代金）に、地代収受権の価額（本件賃貸借契約の賃貸料年額196万円を相当の地代として年6%で割り戻した額）である約3000万円を加えた7000万円を支払ってでも購入しようとした土地であり、控訴人は、その条件でようやくその一部の譲渡ともいべき本件賃貸借契約に同意したのであるから、両当事者にとっての本件土地の価額は7000万円であった。

（被控訴人の主張）

本件土地の更地価額は、本件土地の平成15年から平成17年までの相続税評価額の平均値1973万0440円であり、控訴人の主張に従っても、平成17年の相続税評価額1864万9320円（路線価6万9000円に本件土地の面積を乗じた額）を0.8で割り戻した約2300万円である。

第3 当裁判所の判断

1 当裁判所も、控訴人の本訴請求は理由がないものと判断する。その理由は、2において原判決を補正し、3において、控訴人の当審主張に対する判断を付加するほかは、原判決「事実及び理由」中の第4の1及び2に説示のとおりである。

2 原判決の補正

(1) 原判決18頁24行目の「記載されている。）」の次に「4095万円という工事金額は、新建物につき、旧建物と同面積・同仕様とすることを前提に設計、見積りされた結果、決定された。」を加える。

(2) 原判決20頁23行目から同21頁1行目までを次のとおり改める。

「(5) Eは、本件賃貸借契約については、契約終了時に保証金の返還を受けるほか権利金や立退料等の授受は予定されていないし、権利金による借地権の設定もしていないと認識しており、本件土地に関して、借地権等の土地の賃借権の設定の対価として計上すべきものはないと認識している。Eは、本件賃貸借契約に関連して支出した金員のうち、舗装工事費用230万6064円については、構築物（資産）として計上し、10年間で償却しているが、本件代金4095万円については、開業に要した費用として長期前払費用（資産）に計上し、5年間で償却している。また、保証金98万4000円については、全額を非償却資産である保証金（資産）に計上している。」

(3) 原判決21頁7行目から同12行目までを次のとおり改める。

「(6) 本件賃貸借契約は、通路等に供することを目的とした土地賃貸借契約であり、賃貸料月額16万4000円は、一坪当たり月額約2000円として計算された。これに対し、本件店舗の敷地（駐車場を含む。）に係る賃貸借契約は、期間20年の事業用定期借地権契約であり、その一坪当たりの平均の月額賃料は約1250円である。本件賃貸借契約の賃貸料が店舗敷地よりも高額に設定されたのは、本件土地が本件店舗の進入路であることや、この進入路が店舗上不可欠であること等の事情を踏まえて、Eが控訴人に高めの賃料を提示したためである。」

3 控訴人の当審主張に対する判断

(1) 施行令138条1項の解釈について

ア 控訴人は、施行令138条について、土地の部分的譲渡があったか否かを、借地権設定直前の更地価額と収受した権利金の額との比較によって、統一的あるいは画一的に判断する旨

の規定であり、相当の地代や地代収受権などは問題にされていないと主張する。

しかしながら、施行令138条は、同令137条とともに、昭和36年税制調査会で検討され、昭和37年税制改正により制定された規定であり、法人税法上の借地権の基本的性格等を、① 土地の更地価額は、土地使用权（上地権）の価額と地代収受権（底地権）の価額からなり、両者は代替関係（逆相関関係）にある、② 借地権の設定とは、地主が土地使用权を一定期間放棄し、地代収受権を手元に残すことをいう、③ 権利金とは、土地使用权の放棄に対する対価、すなわち借地権の譲渡対価であり、地代とは、地代収受権の価額（底地価額）を収益還元したものと捉えていると解される。

これによれば、施行令138条は、借地権の設定により底地価額の下落が更地価額に比較して著しいときは、課税上は、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とみるのがより合理的であることから、底地価額が更地価額の5割以下となった場合には、土地の部分的譲渡があったものとして課税を行うという基準を定めた規定と解される。よって、控訴人の前記主張は理由がない。

イ 控訴人は、施行令138条の解釈適用に当たり、施行令137条にいう「相当の地代」を収受していたことを考慮に入れることは許されないと主張する。

施行令137条は、理論上、地代の資本還元額が更地価額に等しいときは、土地使用权の価額（借地権価額）は0円となり、それ以上に底地の時価が下落することはないことから、権利金を収受する慣行があるのに権利金を収受していない取引であっても、更地の額を基礎として計算した「相当の地代」の収受がある場合には認定課税をしないという規定である。

ところで、施行令137条と施行令138条は、いずれも前記アで述べた法人税法上の借地権の基本的性格を前提としており、法人税法上の借地権課税に関する一連の規定であるから、施行令138条の解釈適用に当たっても、権利金と地代収受権の関係について施行令137条が示した解釈は妥当すると解すべきである。当事者間において権利金の名目で金員の収受がされた場合であっても、地主が相当の地代を上回る地代を収受している場合は、地主は、土地の更地価額に相当する以上の地代を収受していることになるから、底地価額が低下する余地はない。よって、この場合には、借地権の設定によって、施行令138条にいう「地価が著しく低下する」ことにはならない。

ウ 前記2で補正の上引用した原判決第4の1及び2によれば、控訴人は、本件賃貸借契約において、Eから相当の地代を超える賃借料を収受しているから、これによれば、本件賃貸借契約（借地権の設定）により底地価額が低下することはないものと認められる。よって、本件土地の価額が10分の5以上低下したということはできず、控訴人の当審主張(1)は理由がない。

(2) 財産評価基準書における借地権割合について

控訴人は、財産評価基準書における借地権割合をもって、当事者が交渉により定めた借地権の価額が否定されることはないから、財産評価基準書における借地権割合が40%であることをもって、本件賃貸借契約により本件土地の評価が10分の5以上低下したことを否定するのは不当であると主張する。

しかしながら、財産評価基準書における借地権割合は、借地権の設定に当たって権利金を収受する慣行等がある地域において、借地権の経済的価値の客観的な指標となるものと解するのが相当である。他方、借地契約の締結に当たり収受される一時的な金員のうちには、法人税法

の権利金以外にも、様々な趣旨の金員が含まれていることは当裁判所にも公知であるから、收受された一時金が、経済的にみて権利金以外の性格を有するかどうかを判断する指標として、財産基準評価書における借地権割合を用いることには、意義がある。そうすると、控訴人の当審主張(2)も理由がない。

(3) 本件代金は権利金に該当するか。

控訴人は、① 本件代金が権利金に当たるか否かは、Eがいかなる事情によって本件代金を負担したかにより決定される、② 控訴人は、Eが本件代金を負担するからこそ本件土地をEに賃貸したのであるから、本件代金は権利金に当たると主張する。

しかしながら、借地権の設定に当たり收受された金員が法人税法上の権利金に当たるか否かは、当該金員と土地利用権との間に経済的な意味で対価関係があるか否かによって決すべきであり、賃貸借契約の一方当事者のみの認識によって決せられるべきではない。

前記(1)のとおり、本件土地の更地価額は、経済的には相当な地代の収受によって評価し尽くされており、本件代金が土地使用権の価額に対応するものとは認められない。また、前記2で補正の上引用した原判決第4の1及び2によれば、① 本件代金は、本件土地の価額とは関係なく定められており、経済的には、旧建物の解体及びこれに代わる新建物の建築に要する費用に対応するものとして定められたこと、② Eは、本件代金を権利金であるとは認識しておらず、長期前払費用として会計処理していることが認められる。上記事実によれば、本件代金は、Eが契約に付随して特別に負担した費用であると認められ、借地権の対価である権利金であることを認めるに足る証拠はない。よって、控訴人の当審主張(3)も理由がない。

(4) 予備的請求について

控訴人は、予備的に、仮に土地の更地価額が土地使用権の価額と地代收受権の価額の合計と解されるとしても、本件賃貸借契約の両当事者にとって、本件土地の価額は、権利金約4000万円に地代收受権の価額である約3000万円を加えた7000万円であったと主張する。

しかしながら、土地の更地価格とは、原則として、借地権設定時におけるその土地の通常の取引価額(時価)を指すものであり、地価の高騰が相当の地代にそのまま反映することを緩和するため、更地価額を相続税評価額の過去3年間ににおける平均額とすることができるとされている(法人税基本通達13-1-2、平成元年3月30日付け直法2-2による国税庁長官通達、平成3年12月25日付け課法2-4(例規))。前記2で補正の上引用した原判決第4の1によれば、本件土地の平成15年から平成17年分の相続税評価額の平均値は1973万0440円であり、これを時価に還元するべく0.8で割り戻しても約2466万円にすぎないから、本件土地の価額が7000万であるとは認められない。よって、控訴人の当審主張(4)も理由がない。

第4 結論

以上の次第で、控訴人の本訴請求は、失当であるから棄却すべきであり、これと同旨の原判決は相当である。

よって、本件控訴を棄却することとして、主文のとおり判決する。

大阪高等裁判所第1民事部

裁判長裁判官 小島 浩

裁判官 塚本 伊平

裁判官 阿多 麻子