

借地權

米山 鈞一 著



務經理協會

借地權

米 山 鈞 一 著

著 者 紹 介

昭和24年 大阪財務局
 昭和28年 大蔵省主税局税制第一課
 昭和34年 公認会計士第三次試験合格
 昭和37年 国税庁直税部資産税課
 昭和38年 国税庁直税部審理課
 昭和43年 国税庁直税部法人税課課長補佐
 昭和46年 国税庁直税部審理課課長補佐
 昭和47年 国税庁直税部法人税課課長補佐
 昭和49年 東京国税局調査第2部統括国税調査官
 昭和50年 退官，等松青木監査法人入社
 著 書 わかりやすい法人税講座（税務研究会），法人税の理論と実務，やさしい法人税，交際費，法人の土地税制，減価償却の税務と耐用年数のすべて，借地権（税務経理協会）

著者との契約により検印省略

2032-0099-3911

昭和55年5月1日 初版発行

借 地 権

定 価 1,500円

著 者	よね	やま	きん	いち
	米	山	鈞	一
発 行 者	大	坪	半	吾
整 版 所	税経印刷株式会社			
印 刷 所	正	文	堂	印 刷
製 本 所	三	光	社	製 本

発 行 所 東 京 都 新 宿 区 株 式 税 務 経 理 協 会
 下 落 合 2 丁 目 5 番 13 号 会 社

郵便番号 161 振替 東京 9-187403 電話 (03) 953-3301 (代表)

乱丁・落丁の場合はお取替えいたします。

© 米山鈞一 1980

本書の内容の一部又は全部を無断で複写複製（コピー）することは，法律で認められた場合を除き，著者及び出版社の権利侵害となりますので，コピーの必要がある場合は，予め当社あて許諾を求めて下さい。

序

借地をめぐる私法関係の歴史は古い。

一方、税務における法令取扱いが整備されたのは、昭和30年代の後半になる。それまでは、借地契約が締結された後の権利の内容により、物権として、又は債権として、一個の財産権をめぐる問題として取り上げられてきた。

問題は、所得税の課税関係から生じてきた。物権又は債権として一個の財産権として成立した後は、その譲渡はある意味で資産の譲渡であり、一般の譲渡益課税をめぐる取扱いで律しうるが、その新たな設定又は消滅に際しての課税姿勢が明確となっていないため、あるいは厳しく働き、又は絶好の逃げ道を与える余地を生じていた。

借地権をめぐる税務上の法令通達は、まず、このようにして昭和34年に所得税に関してその整備が図られたのであるが、これが、法人税においても同様の問題があるとして規定の整備が図られて今日に至っている。

本書では、借地権をめぐる税法上の規定及び取扱いと実務上の問題点を探ってみたい。

本書が、借地権をめぐる諸税の問題解決の一助ともなれば、筆者の望外の喜びであるが、その底流は深く、しかも広く未解決の分野も多いので、今後読者諸賢のご叱正により補正していきたいと考えている。

本書刊行に当たり税務経理協会の久保田氏はじめ諸氏のご厚意に

対し深謝する次第である。

昭和55年2月

米山 鈞一

目 次

序

第1章 現行制度の立法の経緯等

I	借地権の性格づけ	1
II	所得税及び法人税における整備	4
1	所得税における規定の整備	5
2	法人税における規定の整備	6
3	契約更新料に係る規定の整備	8
III	現行制度の下における実務上の問題点	9

第2章 法人税と借地権

第1節	相当の地代と借地権の認定	13
I	借地権の認定	13
II	相当の地代と借地権の認定	16
1	相当の地代の計算	17
2	権利金等を収受する慣行	22
3	相当の地代を収受していない場合の権利金等の認定	24
4	相当の地代を引き下げた場合の権利金の認定	25
5	地価の変動と相当の地代	28
III	借地権の認定をめぐるその他の諸問題	30

1 地主に建物等を賃貸するための土地に係る 借地権の設定	31
2 共同利用のための借地権の交換	32
3 地主の便益のための土地の貸借とこれに伴う 借地権の交換	34
4 経済的合理性がある場合の土地の無償譲与	35
第2節 借地権の設定と所得計算	33
Ⅰ 借地権の設定等の収益の計上	38
Ⅱ 借地権の設定等の場合の土地の帳簿価 額の一部の損金算入	39
1 概 説	39
2 対象となる借地権の設定等の範囲	41
3 損金算入が認められる地価等の低下要件	42
4 損金算入額の計算	43
5 損金算入額と相当の地代の関係	49
Ⅲ 帳簿価額の損金算入要件に該当しない 場合の取扱い	50
Ⅳ 特別の経済的利益の額の権利金等への 加算	52
1 要 旨	52
2 特別の経済的利益とその評価の基準	54
3 金銭の貸付けによる特別の経済的利益の額 の計算	55
4 その他の経済的利益の額の計算	59

5 特別の経済的利益に係る会計処理	60
V 特別の経済的利益の返還があった場合 の取扱い	61
VI 借地権の取得価額の計算	75
第3節 借地権の返還，更新その他の問題	78
I 土地の一時使用問題	78
II 借地の返還の諸問題	79
1 借地の無償（低価）返還等	79
2 貸地の返還があった場合の処理	85
III 借地権の更新，更改の諸問題	87
1 更新と更改	87
2 更新料を支払った場合の減価の損金算入	88

第3章 所得税と借地権

第1節 借地権と個人の所得計算	91
I 借地権の設定と所得税	91
1 不動産賃貸所得課税制度の原則	92
2 譲渡所得に区分される借地権の設定等の対価	95
3 地代年額による推定	98
4 特別の経済的利益の加算	99
5 借地権の認定	102
II 借地権の設定等と譲渡所得計算	103
1 借地権の設定等があった場合の土地等の 取得費の計算	104

2	借地権の設定等をした土地の底地等の取得費 の計算	109
3	特別の経済的利益の返還があった場合の取得 金額等の計算	109
4	法人税の場合との差異	111
5	長期保有土地等についての特例	113
第2節	借地権の返還，更新等と所得税	115
I	土地の返還	115
1	土地の全部又は一部の返還	115
2	有償返還の場合の地主の立場	116
3	有償返還の場合の借地人の立場	117
4	対価の授受なしに土地の返還があった場合	118
5	借地権の取得費	119
6	土地の返還の対価に代えて当該土地の一部の 供与があった場合	120
II	更新と更改等	122
1	更新と更改との関係	122
2	更新料の支払に代わる貸地の一部返還	123
3	更新料の必要経費算入等	124

第4章 贈与税等と借地権

第1節	借地権の無償設定等の課税関係	127
第2節	経済的利益に係るみなし贈与等	130
I	同族会社を介する場合の問題点	131

Ⅱ 使用貸借に係る取扱い	133
1 使用貸借による土地の借受けがあった場合	133
2 使用貸借に係る土地等の相続又は贈与があ った場合	136
3 地主の交替があった場合	137
4 既往に借地権相当額の課税が行われている 場合の処理	138
Ⅲ 債務超過の場合の適用除外	140
Ⅳ 年間地代に係る経済的利益	141
第3節 使用貸借と賃貸借の区分	144
1 低い地代による土地の貸借	144
2 特別の経済的利益と賃貸借	145
第4節 借地権の評価	149
1 法定評価	149
2 評価通達によるもの	150
3 課税価格に算入しない借地権評価額	152
4 相当の地代と借地権の評価	152
参考資料1 審判例	155
第1 借地権の無償返還の相当理由に関する 審判例	155
第2 特別の経済的利益の認定に係る審判例	161
参考資料2 判例	168
第1 借地権の性質等	168

第2 借地権の認定事例等	169
参考資料3 税制調査会答申及びその審議の 内容と経過の説明(抄)(第6章の第3)	177
5 借地権に関する課税の合理化(所得税及 び法人税関係)	177
参考資料4 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 (抄)	185
2 借地権に関する課税の合理化(所得税及び法 人税関係)	185
法令編	198
第1 法人税関係	198
Ⅰ 借地権の取得価額	198
Ⅱ 土地使用に伴う対価についての所得の計 算	198
Ⅲ 更新料を支払った場合の借地権等の帳簿 価額の一部の損金算入等	206
Ⅳ 土地の譲渡等がある場合の特別税率	206
Ⅴ 収用等に伴い代替資産を取得した場合の 課税の特例	224
Ⅵ 特定の資産の買換えの場合の課税の特例	230
第2 所得税関係	251
Ⅰ 譲渡所得	251

II 借地権の取得価額	259
III 借地権等の更新料を支払った場合の必 要経費算入	260
IV 土地の譲渡等に係る事業所得等の課税の 特例	260
V 特定事業の用地買収等の場合の譲渡所得 の特別控除	276
第3 相続税・贈与税関係	277
I 使用貸借に係る土地についての相続及び 贈与税の取扱い	277
II 財産の評価	280
III 借地権の評価	281

第1章 現行制度の立法の経緯等

I 借地権の性格づけ

一般に借地権というときは、民法上の物権である地上権と賃権に含まれる土地の賃借権を包括する権利として理解されている。

物権である地上権と、賃権である土地の賃借権とでは、形式的には大きな差異があるように見受けられるが、経済的にみたときは、土地の賃借権の物権化傾向と相まって大きな差異は認められないようになってきている。

土地の賃借権の物権化傾向とは、借地法による保護と昭和20年代以降の賃借人の生活権保護が強くなったところから、土地の賃借人の権利が経済的に強くなったことを意味している。

地主が自己所有の土地の使用収益を他人に許す場合には、それに見合う対価を得ようとするのが当然の経済的行為といえる。

地代という名の土地の賃貸借料は、この対価を意味している。

地主の立場が強く、地代を収受することにより自己の財産権の生み出す収益を十分に享受できる状況の下においては、地主は、年々受ける地代の利回り等を考慮してその財産権の運用を図れば足りた。

しかし、昭和20年代以降の急激な地価の上昇に加えて地上権者はもちろん、土地の賃借権者の権利も強く保護されるに至り、地主は、経常的な地代収入にだけ依存することで安閑としているわけに

いかなくなってきた。

ここに、権利金その他の名義による一時金の授受される取引形態が生まれてきたものである。さらには、従来、そのような一時金の授受されなかった時期に設定された借地権についても、地価の上昇は完全に見合ったような地代の引上げを困難としている経済的事情を背景としてそれだけの経済的価値が生じてきたといわれている。

元来、借地権とは、私法の下では、他人の土地を使用収益する権利を意味していたが、上述のような経緯からある種の経済的価値を有する財産権としてとらえられるようになってきたのである。

従って、設定当時に権利金等の一時金の授受が行われなくて、今日に至ってこのような経済的価値に裏づけられた財産権としての内容を有するに至った借地権を俗に自然発生的借地権と呼んでいる。

借地権の設定に当たり、権利金等の一時金を授受する慣行がいつ頃から、どのような理由に基づいて生じてきたかは必ずしも詳らかでないが、おおむね昭和20年頃以降の地価の急激な上昇以降であるといわれている。当時はインフレによる貨幣価値の下落の著しい時期であり、これに加えて土地という一般商品と異なる特殊性から、他人に自己所有の土地の使用収益を認める対価としての地代が地価の急上昇に比例して伸びず、むしろ一般物価抑制の見地から統制下にあり、地代のみでは、地主の経済性は保障されない状況にあった。

このようなことから、借地権の経済性維持のための権利金等の一時金は、将来収益の先取的性格を有し、借地権者には、それだけの経済的価値をもつ財産権たる借地権が帰属させられる、というのが、権利金等をめぐる一つの考え方である。

この考え方からすると、賃貸借契約の期間を通じて将来収益の先取り部分としての価値は減少し、期間満了とともにすべての権利（将来の地代先取権を含む）は、地主に帰属することとなるが、借地権者の保護はさらに強く、また、賃貸借契約更新に当たっての慣行からみると、借地権者に相当の財産権価値が帰属しているものようである。

そこで、権利金等の一時金に対するもう一つの考え方は、土地の使用収益権に対する対価と認識するものである。この考え方によると、借地権たる財産権が、他に経済的合理性に基因して消滅しない限り（この経済的合理性の判断には別の問題はあるが、……）、ほぼ恒久的に存在することとなる。この場合に、地主が収受する地代は、その土地から使用収益権としての借地権価値に対応する部分（観念的な区分ではある）を除外した残余の部分——つまり俗にいう底地の部分——に対するものとの認識にたち、地主は、経済的には地代收受権としての価値を有するにとどまる土地の所有権を保有することとなる。長い目でみれば、その地代收受権には、契約更新、利用内容の著しい変更、賃借人の変更（転貸を含む）等その他契約内容の変更に伴う諾否権を含んではいるが、借地権者の地位の強化された現状では、その変更を否定できるケースは少ないものと思われるので、経済的な意味で、更新料、承諾料等を収受できる権利に裏づけられた諾否権といえる。

現行税法では、特に借地権に対する性格づけをするような具体的な規定は設けていないが、設定後の借地権は権利としての資産性を前提とした規定を設け、設定に当たっては、経済的価値が認められる範囲で所定の規定を設けている。税法としては、所得税法、法人

税法又は相続税法においてそれぞれ目的に即した規定を設けて今日に至っているが、現行の体系に整備されたのは、所得税法が昭和34年、法人税法が昭和37年で、相続税法では古くから財産権として借地権（設定後借地権に化体する経済的利益を含む）をとらえ、主としてその評価をどうすべきかにポイントをおき、その評価に当たっては、所得税又は法人税の取扱いがある程度配慮されてきている。

Ⅱ 所得税及び法人税における整備

土地をめぐる経済情勢の変化に伴い、その取引形態も複雑多岐にわたってきており、借地契約をめぐる取引も、収入と支出だけに着目した単純な処理だけでは実態に即さない状況になり、借地権をめぐる税法規定の整備が望まれていたところ、まず、所得税について、昭和34年に特別の経済的な利益の課税関係と当初設定の借地権の対価たる権利金等の一時金の課税制度の明確化と規定の整備の必要があるとして当時の借地権取引の実態等につき不動産業界の見解などを勘案して種々の検討が加えられ、その答申に基づき現行税体系が定められた。

当時、法人税について、その必要性が特に認められなかったのは、法人では、収入の性格に対応する課税調整のための所得の種類区分の考えがないことと、所得税や相続税にあっては、特定の低額譲渡等について時価により譲渡又は収入があったとみなす規定又は時価により財産を取得したとみなす規定に基づいて所得金額又は課税価格の基礎となる収入金額又は価額が算定されるのに対して、法人税にあっては、法人の経済性に基づく行動理念から、権利金等の

一時金を収受すべき条件を具えている場合には、借地権等の認定をすべきであるとの考え方があったことによる。

しかし、現実には法人税においても、取引の実態に即した規定の整備を図る必要があるとして昭和36年及び37年において、当時の税制調査会の答申において指摘されたこともあり、現行法の基礎となった規定が設けられたものである。

(注) 別記昭和36年12月「税制調査会答申及びその審議の内容と経過の説明」抜萃、及び同37年1月「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」抜萃参照。

1 所得税における規定の整備

昭和33年以前の所得税の取扱いは、権利金等の一時金の収入があると、毎年の経常的な地代の収入であるとを問わず、不動産等の貸付けによるものとして不動産所得に含め、経常所得に対する税率による税負担が課されていた。

借地権の財産権価値を前述したところによりいかように性格づけようとも、その価値の表現である権利金等の額は、その土地の地価により大きく左右されることは否めないところである。

従って、その権利金等の額は、その額が大きくなればなるほど、長い期間の土地の価格の上昇を反映しており、仮に将来に向かって失われる地代収入の先取りとしても、この権利金等の収入を経常的な所得としての通常の累進税率により税負担を課すことは、その担税力からして相当とはいえないであろう。

このことにつき、何らかの税制上の配慮をしないときは、地主の方で一方向的に税負担を軽減する好ましくない取引形態を生む事態を