

推薦のことば

租税実体法のうち、これ迄その解釈・適用が争われた重要な課題の一つに「借地権」がある。何故かという、わが国の大都会である東京や大阪における土地所有権の財産的価値が戦後著しく高騰したため、それにつれて「借地権」の財産的価値も異常に高額となり、いわゆる底地権である土地所有権との差が無くなってきた地域が多くなり、そのため、「税法上の借地権」というような特殊な権利が存在するかのようになされてきた。そこで、本来、民法では、無償で他人に土地を貸す場合には使用貸借という条項が、有償の賃貸借契約とは別個に存在するにも拘らず、税法上は営利を目的とする合理的経済人を目的としているから、無償で他人に土地を貸すことはあり得ない、すべて有償の「借地権」として理解すべきであるとして使用貸借を否定し、当初は個人である夫婦間の無償による使用貸借契約さえ否定し、合理的経済性追求の名目で「借地権」課税をした時代があり、それは税務訴訟で争われ、結局、使用貸借が認められ課税処分は取消された。しかし、営利を追求する合理的経済人である法人では無償で財産的価値のある土地を貸付けることは絶対にあり得ないとして、借地権の慣行のある地域では、すべて「借地権」として取扱うべきであるとされ課税されてきたのである。

しかしながら、課税所得を生ずる取引は、すべて民・商法の私法を前提としてなされるのであるから、「税法上の借地権」なるものが存在し、法人の行う経済取引は、すべて「借地権」取引がなされたものとして解釈・適用すべきであるとすれば、それは民・商法の否定となり、法人税法の本

条に明確な条項を制定しない限り、租税法律主義の法的安定性・予測可能性に反することになる。

しかも、戦後の地価の著しい高騰は、借地に際し高額な権利金の授受を生み、権利金の授受がないか、或いは廉価の場合には「認定権利金」と称し課税されるようになったため、「相当の地代」さえ取れば、その課税はしないとされたが、地価の高騰は到底、それに見合う地代の引き上げに追い付かず、そのため、地代の引き上げがなされると「自然発生的借地権」が生ずるといふ様な奇妙な理論さえ横行した。どうして、契約もないのに財産権が自然に発生するのであろうか。この様な考え方の背後には、税法には「経済的観察方法」というものがあり、課税の対象となる所得は、すべて経済的概念なのであるから、営利を目的とする法人に対しては、経済的合理性の見地から課税すべきであるとされてきたのであった。しかし、これでは、すべて民・商法の否定になってしまうことになる。当該土地に財産的価値があるというならば、それは経済的評価の問題ではなかろうか。租税法律主義の下において「経済的観察方法」を考えるならば、権利の性質は法的に考え、ただ、評価を経済的に考えることをいうのではなかろうか。評価の問題は経済的取引においては一律ではなく、個々の取引の実情を個別的に判断すべきではなかろうか。権利の性質は法的に、しかし評価は経済的に考えるのが正しい法の解釈であるといえる。これを私は「法的基準説」として確立し、従来の考え方を「経済的基準説」と称して、その妥当でない所以を論じてきた。そうすると「借地権」や「権利金」の授受の慣行のある地域といっても、大都会に限られるのではなかろうか。更に、その慣行があるとしても、個別的な取引の実情を把握したうえで課税すべきではないのか等、「借地権」をめぐる多数の疑問や問題点が生じてきていたのである。公平課税の名の下に一律に課税するという事は果して許されるのかという疑問である。借地法という法律には、「借地権」の中に、財産的価値の高い譲渡自由な物権としての「地上権」と、単なる地主

との賃貸借契約によって締結され、契約によらない限り譲渡性のない、財産的価値のいたって少ない債権としての「賃借権」の双方を含んでいるのであるから、物権と債権の本質的差異を考えた課税理論を考慮すべきではなかろうかということになる。

これが最近の土地バブルの崩壊によって一様に借地権課税の矛盾となって露呈してしまったのである。著しい土地価格の暴落は、従来の借地権課税の根底を揺り動かしてしまった。土地評価の下落、大都市内でも空地の増加に加え、民事法の分野では、「借地借家法」が新設され、「定期借地権」規定が生れて、一定期間を経過すれば、無償で土地が地主のもとに返還される等、大きな変革が生じた。これに対し、税法の分野では、混乱に対処する税制の根本的手当てが何等なされていない。

本書は、まさに、これらの借地権の問題を、黒木貞彦先生他の日税連公開研究討論会中国税理士会研究チームの先生方が、真正面から取り上げて法的視点からとらえた税法書である。そのためには、原典である民法の制定時から考え直そうとの意図のもとに研究されたもので、表題の示す、「借地権101年目の改革——現行制度の問題点と新税制の構築」がそのすべてを物語っている。本書は、借地に関する法律の変遷を取り上げ、民法制定から100年を経過した今日、借地権の在り方を追求し、権利の面と価値の面を分け、判例を検討し、相当の地代6%は現実的には時代離れしていると説き、借地権の慣行のある土地は、結局、東京、大阪の大都市に限られるのではないかと指摘し、他の地域では未だ成熟していないと指摘し、借地権割合には理論的根拠がないと批判し、賃借権の権利性が過大に評価されていることに反省を求め、現行借地権税制の混乱を指摘して、地上権と賃借権を同一視せず、物権と債権の本質的差異に着目した「新税制理論の確立」を提言し、どのように対処すべきかの試案を発表している。

本書は、まさに税法が法律学の学問であることを改めて自覚させるものであり、経済的測面からのみ捉えようとする現実の実務の傾向に対し警鐘

をならずものである。その意味でも、本書は税法研究者は勿論のこと、国税当局のみならず税理士等税実務家にとっても税法の正しい考え方を示すものとして極めて有益であるといえよう。今後における税法の実務と研究に大いに寄与し得る有益な文献であると信じ、江湖に広く推薦する次第である。

平成10年4月

日本大学大学院法学研究科講師・弁護士

松 沢 智