

「新税制理論」の確立

□ 借地権の実態

1 民法上の取扱い

(1) 物権と債権の相違

はじめに、民法から検討しますが、民法には、第2編に物権が、第3編に債権がそれぞれ定められています。この2つの性格の違いを列挙すると

図表 5-1 物権と債権の相違点

物 権	債 権
他人の行為を媒介しないで、物を直接に、支配し得る権利である。	ある特定の人（債権者）が他の特定の人（債務者）に対して、一定の行為を請求し得る権利である。
同一の他の物権は設定できないという排他性がある。 そのため登記による公示が必要である。	数個の債権を平等に成立させることが可能であり、排他性がない。
妨害をしている者に対して、除去・予防を主張できる物上請求権（物権的返還請求権、物権的妨害除去請求権、物権的妨害予防請求権）がある。	たとえ妨害があっても、特定の人（債務者）に対してのみしか請求ができない。
自由に譲渡・転貸ができる。	債務者に無断で譲渡・転貸をすることは禁止されている。

図表5-1のようにまとめることができます。

このように、物権は目的物を直接・排他的に支配する権利で、所有権、「地上権」など9つの権利を定めています。これに対し債権は、ある特定の人に請求し得る権利で、「賃借権」は債権になりますが、物権ほど強い権利ではありません。

土地の「賃借権」の場合、借地人の権利は、地主に対して「土地の使用収益を請求する債権（使用収益請求権という債権）」になります。

両者の相違点を、もう少し詳しく検討してみましょう。

(2) 「地上権」と「賃借権」の相違

「地上権」と「賃借権」の主な相違点をまとめると図表5-2のとおりです。

この中で最大の相違点は、「地上権」は物権として、使用収益権の自由な譲渡・転貸ができ、「賃借権」は自由な譲渡・転貸ができない点です。

(3) 立法当局者は「地上権」を想定

民法では、借地については、当初から「地上権」と「賃借権」の2つの方法が用意されていました。

それぞれの存続期間について、「地上権」は、当事者が契約で自由に定めることができますが、「賃借権」は、存続期間は「20年ヲ超ユルコトヲ得ス」とされ、更新をした場合も、更新後の存続期間も「20年まで」と制限されています。

民法制定当時の建物は、ほとんど木造の建物でしたが、粗末な建物でも、その寿命は30年以上あり、本格的な建物であれば、50年～60年ぐらいは十分に長持ちするものでした。

そこで、民法の立法当局者は、建物を建てて所有するために、土地を借りるのであれば、存続期間が20年と制限されている「賃借権」ではなく、建物の予想寿命に合わせて、地主と借地人の話し合いで自由に存続期間が決められ、しかも、その権利が安定している「地上権」を利用するであろうと想定していた、といわれています（鶴野和夫「不動産の評価・権利調整と

図表5-2 地上権と賃借権の相違点

	地上権（物権）	賃借権（債権）
条 文	地上権者は他人の土地において工作物又は竹木を所有するため、その土地を使用する権利を有す（民法265）。	賃借は当事者の一方が相手方に或る物の使用収益を為さしむることを約し、相手方が之にその賃金を払うことを約するによりて生ず（民法601）。
譲 渡 性	譲渡性あり	譲渡性なし （地主の承諾がなければ、譲渡・転貸ができない。無断譲渡・転貸をした時は契約が解除できる、民法612）
登 記	地上権の登記 （登記請求権がある）	賃借権の登記 （登記請求権はない）
賃 料	賃料は要件ではない。 （賃料を払う時は登記が必要、民法266）	賃料は要件である。 （賃料がないときは使用賃借になる）
地主の義務	土地使用を認容すべき消極的な義務を負う。 設備・修繕の義務はない。	土地を使用させる積極的な義務を負う。 設備・修繕の義務がある。
期 間	最長期・最短期とも制限がなく、契約で自由に定めることができる。 契約で存続期間を定めないときは、当事者の請求により、裁判所が20年以上50年以下の範囲で決定する（民法268）。	20年を超える長期の場合は20年に短縮する 更新は20年を超えることができない（民法604）。 期間を定めていない場合は、1年以上の猶予期間をおけば、いつでも解約できる（民法617）。

税務」清文社、515頁）。

(4) 実際は「賃借権」が多数

しかし、実際は立法当局者の予想に反して、借地契約のほとんどは、「賃借権」によって行われました。それはいうまでもなく、地主が借地人に強い権利を与える「地上権」の設定を嫌ったからです。

また、「賃借権」には、借地人から地主に対しての登記請求権がなく、まったくといっていいほど「賃借権」の登記はされませんでした。

そこで地主は、「賃借権」の登記がない場合、新しい土地の所有者に「賃借権」が対抗できないことに目をつけ、仮想売買をして土地の名義を他人のものとし、その新土地所有者から、土地の明渡しを迫ったり、借地の年限を制約したり、地代の値上げも要求しました。

これは、「地震売買」と呼ばれるもので、土地の所有権が動揺して、地上のあらゆる建物を震い落とす効力が生じるという意味から、そのように呼ばれたものです。

その後、このような事態を避けるため、借地上の建物を登記すれば、「賃借権」が第三者に対抗できるように、「建物保護に関する法律」が制定され、「借地法」の制定へと進んで行ったのです。

(5) 「地上権」が生じるケース

このように、借地契約はほとんどが「賃借権」ですが、法律上「地上権」が生じるものがあります。

① 「民法施行法」によるもの

1896（明治29）年4月27日、民法の施行前に設定した地上権で、存続期間の定めがないものについては、当事者が請求したときは裁判所がその存続期間を定めることになっています。その他、民法の施行前に地上権者が建物を所有しているときは建物が朽廃するまで地上権が存続すると定められています（民法施行法44①・②）。

② 「地上権に関する法律」によるもの

1900（明治33）年3月27日、地上権に関する法律が施行される前に、「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」とされています。

この場合、この法律の施行の日より1年以内に登記しなければ、第三者に対抗することができないとされています。

③ 法定地上権によるもの

法定地上権は、同一の所有者に属する土地およびその上の建物のいずれか一方（または双方）が競売され、その所有者を異にするに至ったときに、法律の規定により生じる「地上権」をいいます（民法388）。

具体的には次のような場合に法定地上権が生じます。

- ① 建物のある土地だけを抵当に入れた後に、土地が競売され、第三者が競落人となった場合
- ② 建物だけを抵当に入れた後に、建物が競売され、第三者が競落人となった場合
- ③ 土地と建物の両方を抵当に入れた後に、別々に競売され、土地と建物の競落人が異なった場合

しかし、土地に抵当権を設定した当時には、建物が存在せず、更地の状態であって、その後、建物が建てられたときには、法定地上権は認められません。

いずれにしても、法定地上権は、同一所有者の土地と建物が、競売により、土地と建物が別々の所有者になった場合に生じるもので、特別のケースと考えられます。

以上のように、「地上権」が生じますが、これらは少数派に属するもので、多くの借地は「賃借権」によるものです。

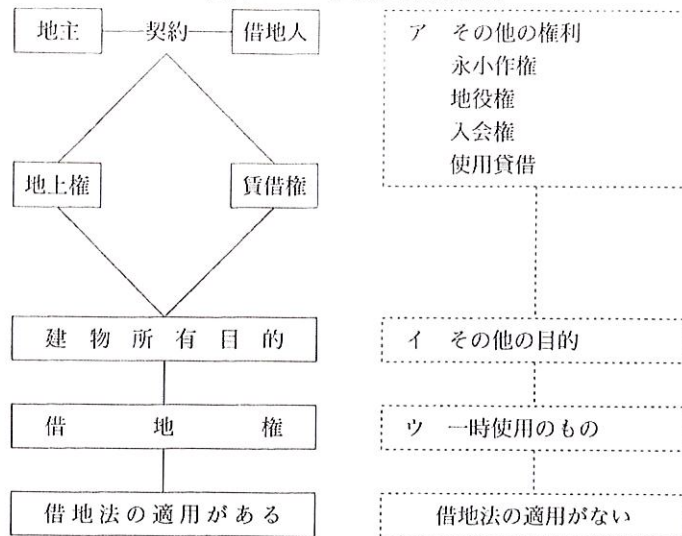
2 借地法上の取扱い

(1) 借地権の定義

次に、民法に対する特別法としての借地法の取扱いを検討します。

借地権の定義は、借地法に「本法ニ於テ借地権ト称スルハ建物ノ所有ヲ目的トスル地上権及賃借権ヲ謂フ」と定められています（借地法1）。この内容を図示すると図表5-3のようになります。

図表 5-3 借地法の適用範囲



そこで、借地権の定義を明確にするため、借地法の適用がなく、借地権が生じないものを、まとめると次のようになります。

① 「地上権」や「賃借権」以外の権利

永小作権、地役権、入会権、使用貸借など、「地上権」や「賃借権」以外の権利には、借地権は生じません。

② 建物の所有を目的としないもの

例えば、駐車場、資材置き場、露天の展示場など、建物の所有を目的としない土地の賃貸借には、借地権は生じません。

③ 建物が一時使用であるもの

建物の所有を目的とする場合でも、その建物が、工事現場などの組立式の仮設建物、芝居小屋など、一時使用のための建物であれば、借地権は生じません。

(2) 「地上権」と「賃借権」が混在している

以上のように、借地権の定義には、「地上権」と「賃借権」が混在して

います。この定義が、借地権の解釈を不鮮明なものとし、さまざまな問題を生じさせているのです。

それでは、なぜ、借地権に「地上権」と「賃借権」が混在するようになったのでしょうか。この問題に答えを出すには、借地権に関する法律の制定・改廃の歴史を振り返ってみる必要があります。そこで、簡単にその流れを見てみましょう。

① 民法の制定

今から101年前の1896（明治29）年、現在の民法典が編纂され、制定・公布されましたが、「所有権の絶対性」が強く打ち出され、土地を借りる権利としては、「地上権」と「賃借権」の2つが用意されました。これは「借地権の実態で述べたとおりです。

「所有権の絶対性」が強調されますと、借地に建物を建てている借地人の生活は不安定になり、借地人を保護する必要がありました。

そのため、民法では借地人の保護を目的に、「地上権」や「賃借権」について、登記する制度を設けていますが、借地契約時の地主と借地人との力関係から、この登記制度を利用することはほとんどありませんでした。

② 建物保護に関する法律の制定

1909（明治42）年、「借地人は、借地上の建物の所有権の保存登記をすれば、地上権や賃借権の登記がなくても、第三者に対抗することができる。」とする「建物保護に関する法律」が制定されました（建物保護法1）。

ここでは、借地上の建物を保護する目的から、共に土地を借りる権利である「地上権」と「賃借権」が一緒に組み込まれたのです。

建物の登記は、地主の協力を必要とせず、借地人が単独ですることができますから、この法律によって、借地人の「地上権」や「賃借権」が強力に保護されることになりました。

③ 借地法の制定

1921（大正10）年、借地法が制定されましたが、「建物保護に関する法

律」の流れを受けて、借地権の定義の中に「地上権」と「賃借権」が混在したものと考えられます。

この当初の借地法では、法定の存続期間を定め、譲渡・転貸につき承諾が得られない場合には「建物買取請求権」を認め、「更新請求」や「法定更新制度」も認められるようになっていきます。

その後、借地法は1941(昭和16)年、1966(昭和41)年に改正され、ますます権利の強化が図られ、その内容は、1991(平成3)年に制定された現在の借地借家法に受け継がれています。

このように、「借地人と借地上の建物を保護する」ために、土地を借りる権利としての視点から、「地上権」と「賃借権」をグルーピングして、一緒に「まとめ」たため、2つが混在してしまったのです。

③ 「賃借権」の譲渡・転貸

民法の特別法である借地法では、期間、更新、譲渡・転貸などについて、多くの修正がされています(第1章参照)。そのうち「賃借権」の譲渡・転貸は次のように定められています。

譲渡・転貸	賃借権に関し、借地人が建物を譲渡する場合、地主に不利にならないにもかかわらず、地主が承諾しないときには、裁判所は地主に代わる許可を与えることができる(借地法9の2)。
-------	---

以下、この規定を「許可制度」と呼ぶことにします。この許可制度も「借地人と借地上の建物を保護する目的」で定められたものですが、この許可制度によって「賃借権の譲渡の自由が認められた」とする誤解があるようです。これは正しい理解ではありませんから、この点について検討してみましょう。

① 民法上の規定

民法では、「借地人は地主の承諾あるに非ざれば、賃借権を譲渡し又は賃借物を転貸することを得ず」(民法612①)とし、さらに、「借地人がこの規定に反して、第三者に賃借物の使用又は収益を為さしめたるときは、

地主は契約の解除を為すことを得」(民法612②)としています。

このように地主の承諾がない譲渡・転貸に対しては、地主は契約の解除ができるという「厳しい規定」があり、これが大原則です。

それは、「賃借権」は債権として、人に対する請求権ですから、人(地主)と人(借地人)との信頼関係の上に成り立つ契約であり、借地人が、地主に無断で賃借権を第三者に譲渡するような背信行為は、許されないとするものです。

もちろん、地主が譲渡を承諾すれば、借地法の世話にはなりません。

② 借地法による許可

「許可制度」=「賃借権の譲渡の自由」と思われがちですが、賃借権の譲渡・転貸は、あくまでも、地主の承諾が大前提となっているのです。この許可制度の真意は、地主と借地人の間で話し合いがつかず、人間関係が最悪になった場合、「裁判所が適正な判断を下す制度」にすぎません。

許可制度の概要は次頁の図表5-4のとおりですが、以下、この内容を検討してみましょう。

③ 申立ての条件

借地人(B)または第三者(D)が裁判所に許可の申立てができる条件は、a. 借地人(B)が建物を譲渡する場合または賃借権の転貸をする場合に、b. あるいは、第三者(D)が建物を競売または公売により取得した場合に、c. 地主(A)が不利となるおそれがないにもかかわらず、地主(A)が譲渡・転貸を承諾しないときに限られています。

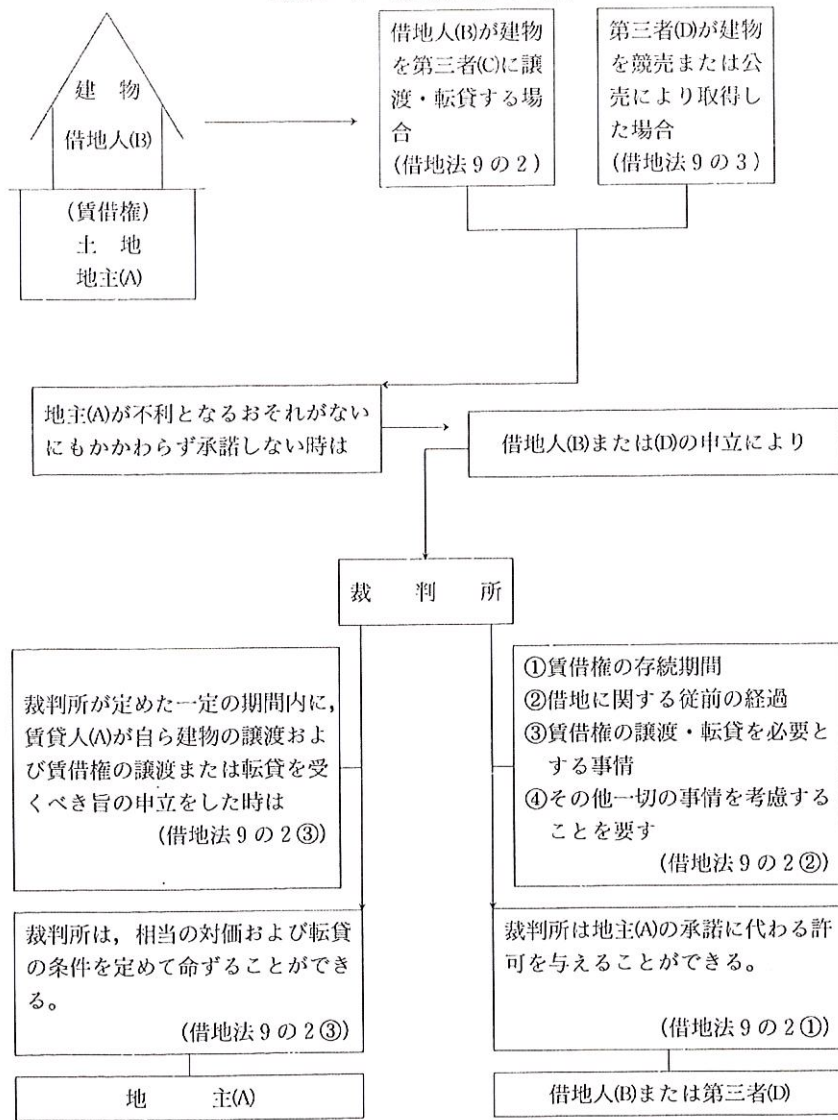
④ 地主の先買権

図表5-4の左のルートのように、地主に先買権が認められています。地主が先に買い取る申し出をした場合には、裁判所がその対価および転貸の条件を定めて命ずることができます。

⑤ 許可の条件

図表5-4の右のルートのように、一切の事情を考慮して、裁判所が許

図表 5-4 裁判所の許可の流れ



可を命ずることができます。

つまり、借地人の一方的な要求が取り入れられるのではなく、賃借権の存続期間、借地に関する従前の経過、賃借権の譲渡・転貸を必要とする事情など、一切の事情を考慮することが要求されています。

また、当事者間の利益の衡平を図るため、必要があるときは、「借地条件の変更」や「財産上の給付」が命ぜられることがあります。

このように、条文の上からは、裁判所は「許可を与えない」、「無条件で許可を与える」、「条件付きで許可を与える」という、3つの選択肢があることがわかります。

⑥ 鑑定委員会の意見

さらに、裁判所は、特に必要がないと認める場合を除き、前記④、⑤の裁判をする前に、鑑定委員会の意見を聞くことが要求されています(借地法9の2⑥)。鑑定委員会は3人以上の委員をもって組織され、委員は知識経験を有する者など一定の者の中より、各事件について裁判所が選任します。

以上のように、この許可制度は、借地人が申立てをすれば、必ずしも希望通りの許可が与えられるものではありません。

つまり、「申立て」=「許可」ではないのです。裁判所は「許可を与えない」ことや「条件付き許可」も命じるわけで、この点から、「譲渡の自由」があるとは言えません。そのため、この許可制度は、単に、借地人に「裁判上の救済を求める道が開かれた制度である。」と理解するべきです。

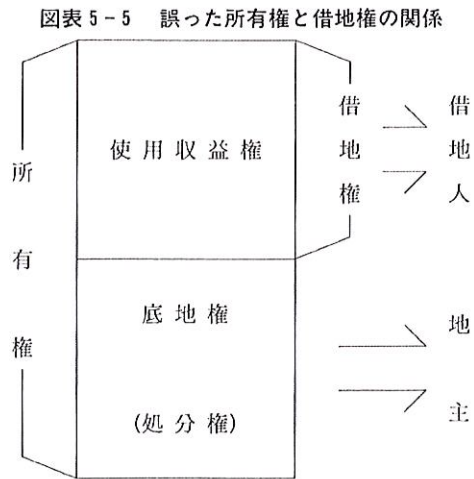
結論としては、たとえ借地法によっても、「賃借権」に、地上権と同等な「譲渡の自由」が与えられたわけではありません。正解は、借地人には、譲渡を自由にする決定権はなく、「裁判所が譲渡の可否や条件を決める制度」にすぎないものです。これは、「賃借権」を正しく考える上での重要なポイントです。

3 所有権と借地権の関係

(1) 誤った所有権と借地権の関係

いよいよ「借地権」の実態を明らかにしていきますが、はじめに、これまで理解されてきた所有権と借地権との関係が、根本的に誤っていることを述べることにします。

両者の関係は、図表5-5のような単純な図解で説明されています。この内容として、所有権は、使用収益権と底地権の「上」「下」に区分されます。借地権の設定は、借地人に対する使用収益権の譲渡であると考えられ、借地人に帰属することになり、地主は底地権のみを所有することになります。



この図解が、所有権と借地権の関係として101年間にわたって、正しいものと理解され、誰も疑うことをしませんでした。

しかし、これまで検討してきたように、借地権の中には「地上権」をルーツとするものと、「賃借権」をルーツとするものがあります。両者はその性格を異にしており、上記のように単純に1つの図解で説明できるものではありません。

そこで、両者について所有権との関係を検討することにします。

(2) 所有権の内部構造

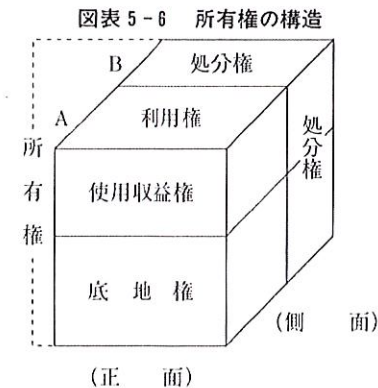
① 「処分権」は底地のみにあるのか

所有権の内容として「所有者ハ法令ノ制限内ニ於テ自由ニ其所有物ノ使用、収益及ヒ処分ヲ為ス権利ヲ有ス(民法206)」と規定されています。所有権は、物の全面的支配の形態であり、物を思うままに使用・収益・処分できる権利なのです。

図表5-5のように、これまでの所有権の内部構造は、土地の利用権として使用収益権と底地権の「上」と「下」の関係として把握されていました。そして「処分権」は「底地権」にあるとされていますが、これでいいのでしょうか。

② 「処分権」は土地の全体にある

所有権は、物の全面的支配の形態ですから、図表5-6のように、「処分権」は土地の「上」と「下」の全部に及ぶはずですが。

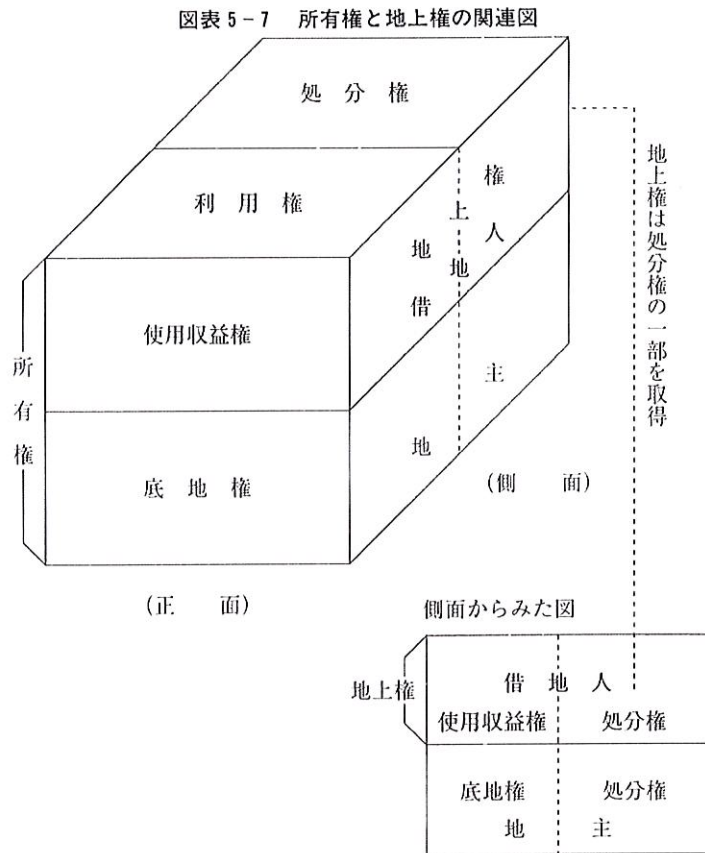


この図のように「処分権」を表現しようと工夫を重ねた結果、平面的な表現ではなく「立体的な表現」をすることを考案しました。

これまでの平面的な図解は正面から、利用権としての「A」の部分のみを表現していたものです。

実は側面からみれば「A」の部分の裏側には「処分権」である「B」の部分があるのです。この「処分権」は底地権の部分だけでなく当然に、使用収益権の部分にも存在しています。

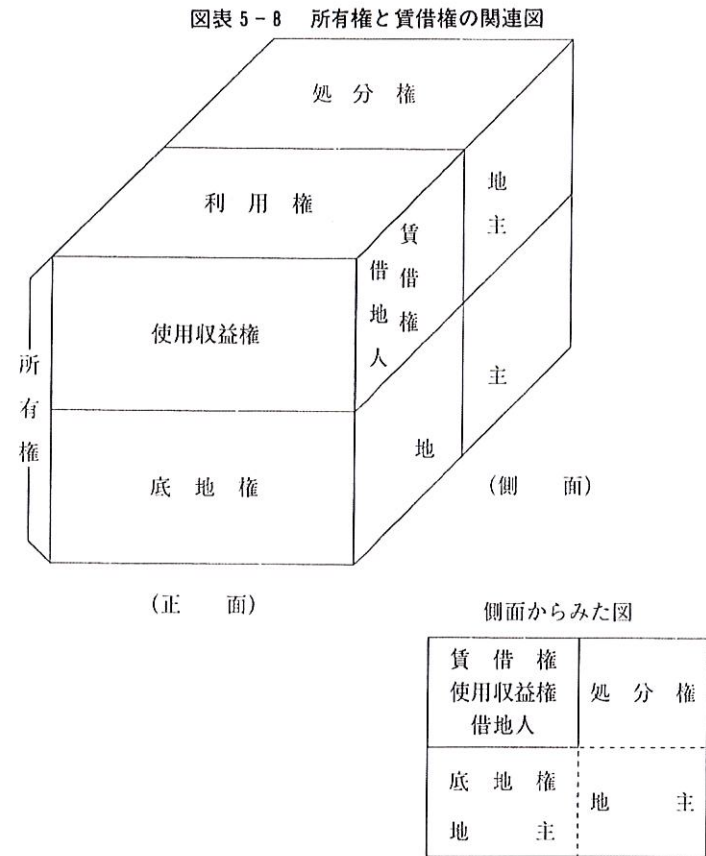
このように所有権の構造を立方体として把握することによって、これまでの借地権の理論体系が全く新しい理論体系に作り換えられるのです。この立方体「発想」は、技術開発に例えれば、「発明」として特許がとれるのではないのでしょうか。



③ 所有権と「地上権」の関係

新しい発想による「所有権と地上権の関係図」は、前頁の図表 5-7 に示しています。

「地上権」は物権として自由な譲渡・転貸が認められています。それは、「地上権」による借地人は、地主から所有権の一部の「処分権」を取得しているからです。「処分権」を持つことこそが「地上権」の物権としての根拠なのです。その「処分権」に基づき、物権的・排他的な「使用収益



権」が生じるのです。

図表 5-7 は、「地上権」は、「使用収益権」を生じさせる一部の「処分権」を所有していることを示しています。

図表 5-7 の右下の図は側面から見たところですが、「処分権」の「上」の部分地上権者、つまり借地人に帰属し、「処分権」の「下」の部分地主に帰属している関係を表現しています。

この図表は、図表 5-8 の「所有権と賃借権の関連図」と比較することによって、さらに理解が深まります。

(4) 所有権と「賃借権」の関係

この関係は、前頁の図表 5-8 に示しています。

「賃借権」は「使用収益請求権」という債権ですから、原則として、譲渡・転貸の自由が認められていません。それは、「賃借権」の場合は使用収益権を生じさせる「処分権」を取得していないからです。

「賃借権」は利用権としての「使用収益権」を賃借りし、これに賃料を支払うものです。そのため、これを側面から見ると明らかなように、「使用収益権」に対応する「処分権」は借地人が取得するのではなく、「地主」に帰属しているのです。「処分権」のすべては、「地主」がキープしたままの状態なのです。

このように、「地上権」と「賃借権」の差異は、「使用収益権」を生じさせる「処分権」を、「地上権」は取得し、「賃借権」は取得していない点にあります。それは、まさに「物権」と「債権」の差異を物語るものです。

4 借地権を束ねるのは問題

(1) 赤いバラと白いバラ

所有権と「地上権」、「賃借権」との関係を図示しましたが、両者は「処分権」を取得するかどうかで大きな差異があることが判明しました。

現行の借地権制度は、この差異を分別せず、「地上権」と「賃借権」を

同列に取り扱う結果となっています。これこそ「分別がない」と言わざるを得ません。

現在の状況は、例えば「地上権」を赤いバラとし、「賃借権」を白いバラとしますと、赤いバラが2本、白いバラが98本の比率になるでしょう。この100本のバラの花束を見て、この花束全体を「赤いバラの花束である」と言っているようなものです。

つまり、98本もある白いバラを「赤いバラと考えなさい」ということですから無茶な話で、さまざまな矛盾が生じるのも当然です。

(2) 「地上権」をベースに法律解釈がされる

100本のうち、2本の赤いバラの論理で借地権制度が構築されていますから、残りの98本の白いバラもその理論に飲み込まれてしまいます。問題は、赤いバラ、つまり「地上権」である物権としての強い権利に、「賃借権」が染められてしまうことにあります。しかも、それが98本もあるのです。

それは具体的に「賃借権の物権化傾向」として片付けられています。

確かに、借地法は「賃借権」を含めて存続期間の延長、法定更新制度、譲渡・転貸に対する裁判所の許可制度等々、借地人の保護を強めています。借地権が生じたルーツが「賃借権」であるならば、その法律上の原理・原則（賃借権の定義）をまげて、「地上権」と同様に解釈することは、法治国家として許されることではありません。この問題については後述します（②4を参照）。

(3) 「賃借権」の権利が過大に評価される

さらに現実的で最も非難すべきことは、「賃借権」の権利が過大に評価されることです。

それは、「賃借権」を「地上権」と同一に考えれば、「使用収益権」を生じさせる「処分権」があることになり、「賃借権」の評価額が、「地上権」の評価額と同じ基準で評価されることになるからです。

「地上権」は物権としての財産価値が認められますが、「賃借権」は地主に対する「使用収益請求権」という債権ですから、さほど財産価値が認められるものではありません。この問題についても後述します（③ 2と④ 2を参照）。

いずれにしても、法律的ルーツの異なる「地上権」と「賃借権」を借地権として束ねて1つの理論構築をすることは、現実の社会事象に符合しないものとなり、新理論のもとに借地権制度の早急なる見直しが必要です。

この章のテーマが「新税制理論」の確立ですから、法律上の改革についてはこれ以上踏み込みません。

② 借地権の「新税制理論」

ここからは「新税制理論」を展開します。

はじめに、税制上の「借地権の定義」から検討します。現行税制では「借地権の定義」はありません。例えば法人税法では「借地権（地上権又は土地の賃借権）」というように規定されています。

このことから借地法による借地権よりもその範囲は広がっていますが、民法には「借地権」という用語はなく、主として借地法上の借地権の定義を「借用概念」として、税制で採用しているといえます。

①で借地権の実態をさぐり、「地上権」と「賃借権」の相違点を検討しましたが、両者には大きな差異があることが判明しました。

両者にこれほどの差異があるにもかかわらず、これをひとまとめにして税制を構築した結果、今日のような借地権税制の混乱がはじまっているのです。

1 借地権は税制上2つに区分

(1) 税制上区分する理由

① 法制上の目的が相違する

借地法がめざす法律上の目的と、税法がめざす法律上の目的を簡単に比較しますと、図表5-9のとおりです。

図表5-9 借地法と税法の目的の相違

区 分	借 地 法	税 法
目 的 (趣 旨)	借地人と借地上の 建物の保護	課税所得の範囲と 課税所得の計算

借地法には立法趣旨の定めはありませんが、借地法の内容を受け継いだ「借地借家法」には、借地に関し次のような定めがあります。

「この法律は、建物の所有を目的とする地上権及び土地の賃借権の存続期間、効力等ならびに建物の賃貸借の契約の更新、効力等に関し、特別の定めをするとともに、借地条件の変更等の裁判手続に関し必要な事項を定めるものとする」（借地借家法1）。

つまり、民法の規定に対し「存続期間・効力」や「借地条件の変更」等に関して特別な定めをしたもので、「借地人と借地上の建物の保護」を目的にしています。

その目的のために、借地権の定義を「本法ニ於テ借地権ト称スルハ建物ノ所有ヲ目的トスル地上権及賃借権ヲ謂フ」（借地法1）と定めています。これは、「地上権」と「賃借権」の2つの権利を、「借地に関するもの」として1つにまとめたものです。

一方税法は、租税法律主義によって「課税所得の範囲と課税所得の計算」を目的として、法律が定められるものです。

その際、直接国民の税負担につながるものですから、実際の課税所得の範囲や計算を慎重に取り決めなくてはなりません。

実質的な課税所得の計算を考えた場合、両者には大きな差異があり、税

制上では両者は区分して取扱いを定める必要があります。

このように、法律の目的（趣旨）が異なっているものですから、借地法上では「地上権」と「賃借権」の混在が許されても、税法上は両者の混在は許されるものではありません。

② 財産価値が異なる

具体的に財産価値の観点から「地上権」と「賃借権」を比較しますと、「処分権」の取得の有無から、図表5-10のように区分できます。「地上権」は、民法上の法律解釈から物権として、物を直接・排他的に使用・収益でき、その「使用収益権」を生じさせる「処分権」を取得しているため、自由に譲渡・転貸ができるものです。

自由に譲渡・転貸ができるということは、独立した財産として財産価値が評価されることとなります。

図表5-10 地上権と賃借権の比較表

	地 上 権	賃 借 権
権利の内容	地上権は直接・排他的に土地を使用収益することができる物権である。	賃借権は地主に対する債権（使用収益請求権）である。
処 分 権	借地人は「使用収益権部分」に対する「処分権」を地主から取得する。	借地人は「使用収益権部分」に対する「処分権」を取得していない。「処分権」は地主が所有している
譲渡・転貸	使用収益権部分の「処分権」を取得しているため、譲渡・転貸ができる。	「処分権」を取得していないため、自由に譲渡・転貸はできない。
財 産 価 値	第三者に対しての財産価値が存在する。	第三者に対しての財産価値はない。

一方「賃借権」は、人に対する債権であり、地主に対し、土地の使用収益を請求できる権利（使用収益請求権）にすぎません。「処分権」はすべて地主がキープしており、借地人はその「処分権」を取得したものではありません。「賃借権」には「処分権」がなく、人（地主）と人（借地人）

との信頼関係をベースに存在している債権ですから、本来的に譲渡・転貸ができるものではありません。

したがって、当事者間では財産価値が認められたとしても、第三者に対しては財産価値を評価することは不可能なものです。

税法も法律ですから、以上のような民法の法律解釈を統一的に適用しなければ、法律としての整合性が保てません。税法上、財産価値が著しく異なるものを同次元で取り扱うことは許されず、両者は区分して取り扱わなければなりません。

(2) 別個独自の税制を構築する

1つの方法として、世の中の実情は「賃借権」がほとんどですから、借地権を「賃借権」に限定して、税制の構築をすることが考えられます。この方が借地権に対する誤解がなくなり、借地権税制はシンプルになるでしょう。

しかし、永年に渡り「地上権」と「賃借権」が混在した借地権に慣れているため、ここでは次の2つに区分して、税制を構築することを提案します。

図表5-11 借地権Aと借地権Bの区分

区 分	借 地 権 A	借 地 権 B
税 制 区 分	地上権をルーツとするもの	賃借権をルーツとするもの
新 税 制	「借地権A」とし独自の税制を構築する。 ③に述べる。	「借地権B」とし独自の税制を構築する。 ④に述べる。
内 容	現行の税制に似たものとなる。	現行の税制は適用できないので、全く新しい税制を確立する。 (第6章を参照)

2 借地権A（地上権）と借地権B（賃借権）の区分法

これまで借地権といえば、「地上権」と「賃借権」が混在していました

が、税制を「地上権」と「賃借権」に区分して構築することになりますと、両者を明確に区分する方法が必要になります。

そこで、以下に両者の区分法を検討します。

(1) 当事者間では契約内容による

地主と借地人の当事者間では、契約内容によって「地上権」の設定契約か、「賃借権」の設定契約か、その内容が明らかです。

実質的な内容を重視すれば、この契約内容を尊重し「地上権」と「賃借権」の区分法とするのが理想ですが、第三者にはその内容が判明しないため、取引の安全性が保障されません。

まして、税務執行となると客観性に乏しく、課税事実の確認が困難となります。

そのため、税制上の区分法としては適切ではありません。

(2) 第三者対抗要件

借地人の権利を第三者に対抗するために、登記制度が設けられています。その概要を述べてみます。

① 地上権の登記

ある土地の上にすでに地上権が成立すると、それは他の地上権の成立を排斥することになります。このような性質を物権の排他性といいます。

このように、物権は排他性を持ち、その所在を第三者が容易に識別できる手段を講じないと、第三者に不測の損害を与え、取引の安全を害するおそれがあります。

そこで、「不動産ニ関スル物権ノ得喪及ヒ変更ハ登記法ノ定ムル所ニ従ヒ其登記ヲ為スニ非サレハ、之ヲ以テ第三者ニ対抗スルコトヲ得ス」(民法177)と定められています。

地上権についても「地上権」の設定契約をすれば、第三者に対抗するためその登記をすべきものです。

また、「地上権」は物権ですから、登記請求権があり、借地人は「地上

権」の登記をすることができます。

登記請求権とは、不動産につき権利を取得した者が、自分の権利を適正に登記するために、相手方に登記手続きに協力することを請求する権利です。

具体的には、地主が自発的に登記に協力しない時は、借地人は協力を求める訴訟を起こし、勝訴すれば、その判決を添付して独自で登記を申請することができるものです(不動産登記法27)。

② 賃借権の登記

土地や建物に対する「賃借権」は登記することができます。もともと「賃借権」は、賃貸人に対してだけ対抗できる債権ですが、登記をしておけば第三者に対しても対抗できます(民法605)。

「賃借権」の登記は、借地人と地主との共同申請により行われますが、地主は当然には申請に協力する義務を負いませんから、登記をする特約があった場合のほかは、借地人から地主に対して登記への協力を強制することはできません。

つまり「地上権」のように登記請求権がないのです。

そのため、「賃借権」の登記はほとんどないのが実状です。

③ 借地上の建物の登記

「建物保護ニ関スル法律」には、建物登記による借地権の対抗力として、「建物ノ所有ヲ目的トスル地上権又ハ土地ノ賃借権ニ因リ地上権者又ハ土地ノ賃借人カ其ノ土地ノ上ニ登記シタル建物ヲ有スルトキハ地上権又ハ土地ノ賃借ハ其ノ登記ナキモ之ヲ以テ第三者ニ対抗スルコトヲ得」と定めています(建物保護法1)。

つまり、借地上の建物の所有権保存の登記をすれば、「地上権」または「賃借権」が第三者に対抗できるとするものです。

この場合、建物の登記は借地人が単独でできますから、地主の協力が不要でないことはいうまでもありません。

この「建物保護ニ関スル法律」により借地上の建物を登記することによって、次のような重大な効果があります。

第一に、「賃借権」の登記ができなくても「賃借権」の対抗力が取得できます。

第二に、「地上権」の登記をしなくても簡単に対抗力が取得できます。

そうすると、借地上の建物を登記した場合、税務上それを「地上権」とみるか「賃借権」とみるかが問題となります。

この問題も(1)と同様に、実際は契約内容を確認しなければ、両者の区分は困難ですから、客観的な判断は不可能です。

そこで、もう一度「建物保護ニ関スル法律」の立法趣旨に立ち返り検討を加えてみますと、「賃借権」の登記ができない借地人を保護するための代案として、この法律が作られたものです。

また「地上権」の場合は、登記請求権があるため、この法律によらなくとも登記が可能であり、完全な対抗要件を満たすためには「地上権」の登記をすべきです。

したがって、税務上は借地上の建物を登記しただけの場合は、「賃借権」として取り扱うべきでしょう。

(3) 「地上権」は登記があるものに限定

(2)の第三者対抗要件で検討した結果、税務上、借地権Aと借地権Bの区分法は、借地権Aを「地上権」の登記があるものとし、その他はすべて借地権Bとすることになります。

この結論を表にまとめると図表5-12のとおりです。

図表5-12 借地権Aと借地権Bの区分法

借地権A (地上権)	借地権B (賃借権)
地上権の登記があるもの	賃借権の登記があるもの 借地上の建物の登記があるもの その他の賃借権

(4) 「地上権」の登記を必要とする理由

税務上の取扱いとして、借地権Aは「地上権」の登記があるものに限定しましたが、その理由を次に述べてみます。

① 課税事実としての客観性が必要

借地権Aは財産価値があるため、課税関係が生じます。

その事実認定をするため、「地上権」の登記による法律上の厳格性が必要です。

② 取引の対象でなくてはならない

第三者に対して譲渡が可能でなければ、財産としての価値は認められませんから、「地上権」としての登記が必要です。

また、登記がなければ取引の安全性が確保されません。

例えば、「地上権」の登記がない場合、当事者間の契約で「地上権」があるとか、借地上の建物の登記は「地上権」であるとかの主張だけでは取引の対象にはなりませんから、「地上権」として認めることはできません。

③ 「地上権」は登記されている

借地人に「地上権」があれば、登記請求権を行使して「地上権」の登記をするのが当然であり、たとえ「地上権」があっても登記しないものを保護する必要はありません。

常識から考えると、自己の財産権を守るため「地上権」は登記されているはずですから、「地上権」の登記があるものだけを「地上権」とすべきでしょう。

3 借地権A (地上権) の特性

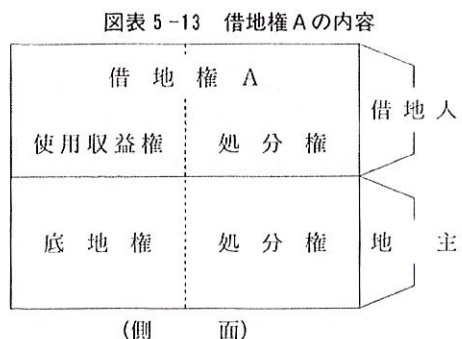
(1) 借地権Aの図解

借地権Aの内容を図解すると図表5-13のとおりです。

① 「処分権」がある

借地権Aには、使用収益権を生じさせる「処分権」があります。

この「処分権」があるため、譲渡が認められ、独立した財産としての市場価額が形成されます。



② 使用収益権がある

借地権 A は、土地の利用権としての使用収益権があります。

この使用収益権は、借地権 A の場合は「処分権」を保有しており、物権として土地（物）に対して直接・排他的に、その権利が行使できます。

同じ使用収益権でも借地権 B の場合は、債権として地主（人）に対して請求することになります。

(2) 市場価額がある

借地権 A は「処分権」を保有しており、独立した財産として譲渡・転賃の自由が認められています。そのため公正な市場での取引価額が形成され、市場価額があると考えられます。

(3) 権利金を収受すべきである

市場価額がありますから、借地権 A の設定にあたっては市場価額に相当する権利金を収受すべきです。無償設定に対しては、権利金の設定課税をすることになります。

(4) 賃料は条件ではない

借地権 A は、賃料は要件とはなっていません。

賃料の高低に関しては税制上、介入することはできません。

(5) 譲渡が自由にできる

物権の特性として借地権 A は、譲渡・転賃が自由にできます。譲渡価額は、譲渡時の借地権 A の市場価額によりますから、地価の上昇によりキャピタルゲインが借地人に帰属することになります。

(6) 立退料が必要

借地権 A は「処分権」を保有しており、その部分に対し換金性があります。そのため、借地権 A の返還に際しては、地主は立退料を支払うべきです。

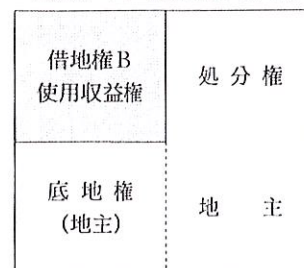
当然、無償返還に関しては認定課税の問題が生じます。

4 借地権 B（賃借権）の特性

(1) 借地権 B の図解

借地権 B は「処分権」を保有せず、債権として地主に対し「使用収益請求権」をもっているだけです。

図表 5-14 借地権 B の内容



(2) 当事者間のみ価額が存在

借地権 B（賃借権）は、地主が借地人に土地の使用収益をさせることを約し、借地人が土地の使用の対価である賃料を支払うことを約束することによって成立する債権契約です（民法601以下）。

債権契約は基本的には、地主（人）と借地人（人）の信頼関係をベースに、当事者間で成立するものです。

賃料の不払いなど、当事者間の信頼関係が破壊されると、借地権Bそのものが消滅するおそれがあり、対人的な契約関係の上に借地権Bは存在していますから、絶対的な権利ではありません。

そのため、理論上からは借地人が代わると、人と人との関係が切れて契約が存在しなくなるため、借地権Bの譲渡はできないものです。自由な譲渡ができない以上、第三者に対しては財産価値はなく、市場価額もないこととなります。

ただ、当事者間では「使用収益請求権」があり、その価額が評価されます。

(3) 一時金は前払賃料である

借地権Bの設定に際しては、「処分権」の移動がありませんから権利金は存在しません。

もし、一時金を収受する場合は、それは賃料の前払いになります。

もちろん一時金の支払いがなくても、税制上何ら問題はありません。

(4) 賃料は条件である

先の(2)で見たとおり、賃料の支払いが賃貸借契約の基本的な要件です。賃料の支払いがない契約は賃貸借ではなく、使用貸借になり借地権Bではありません。

(5) 譲渡はできない

借地権Bは「処分権」をもたず、理論上譲渡になじまないものです。

もし譲渡があったとすれば、理論構成上は、旧借地人が地主に借地権Bを返還し、新借地人と地主が借地権Bの設定契約をしたと考えることができます。

(6) 立退料は不要

当事者間で立退料を収受する合意をすれば、問題はありません。

たとえ立退料がなくても、当事者間以外では客観的な市場価額はありませんが、無償返還に対しての認定課税をすることは不可能です。

(7) 借地権Aと借地権Bの特性比較

これまで3と4で述べた、借地権Aと借地権Bの特性を比較し、一覧表にまとめると次のとおりです。

図表 5-15 借地権Aと借地権Bの特性比較

	借地権A (地上権)	借地権B (賃借権)
設定時の一時金	地主としては、権利金として「処分権」の一部譲渡になり、借地人は「借地権」の取得代金となる。	借地人は「処分権」を取得しないので、一時金は賃料の前払金である。権利金という概念はない。
無償設定	「地上権」には財産価値(換金性)があるため、無償設定はできない。権利金の認定課税がある。	「賃借権」には財産価値(換金性)がなく、無償設定は可能である。権利金の認定課税はない。
賃料	賃料の支払いは要件ではない。賃料を支払う場合は登記に明示する。	賃料の支払いは必須要件である。賃料の支払いがない場合は「使用貸借」である。
資産性	キャピタルゲインは借地人に帰属する。	「処分権」をもっていないので、キャピタルゲインは借地人には帰属しない。
譲渡性	譲渡・転貸は自由にできる。無償譲渡は認定課税がある。	譲渡・転貸はできない。
返還	無償返還は認定課税がある。	無償返還が原則である。

③ 「借地権A」の税制理論

1 「借地権A」の定義

(1) 借地権Aの定義

借地権Aは、借地法の適用を受ける借地権のうち、地上権(地上権の登記があるものに限る。)とする。

(2) 借地権Aの定義の図解

上記の定義を図解すると、図表5-16のとおりになります。

図表 5-16 借地権Aの定義

借地法上の借地権	地上権	地上権の登記があるもの	借地権A
		地上権の登記がないもの	借地権B
	賃借権		

(3) 借地法の適用を受ける借地権

この定義の「借地法の適用を受ける借地権」について説明します。

借地法では借地権の定義は、「本法ニ於テ借地権ト称スルハ建物ノ所有ヲ目的トスル地上権及賃借権ヲ謂フ」（借地法1）と定められています。

そこで、「借地法の適用を受ける借地権」は、「建物ノ所有ヲ目的」とするものに限定するものです。

また、「臨時設備其ノ他一時使用ノ為借地権ヲ設定シタルコト明ナル場合ニハ之ヲ適用セス」（借地法9）として一時使用のための借地権は借地法の適用を受けないものとされています。

この「一時使用のための借地権」を除くため、「借地法の適用を受ける借地権」という表現をしています。

(4) 借地借家法を組み込む場合

本書では、借地法に限定して述べていますから借地法としていますが、借地借家法を組み込む場合は、「借地借家法（第22～第25条の定期借地権等を除く）及び借地法の適用を受ける……」とする等、修正を加えなければなりません。

2 借地権Aの税制の枠組

(1) 評価に関する税制

借地権Aの評価方法をまとめると、図表5-17のとおりです。

図表 5-17 借地権Aの評価方法

区 分	借地権Aの評価額	
	使用収益権	処分権
評価方法	賃料の超過収益分を資本還元して求める（借地権Bの評価方法と同様）。	別個独自の財産として、市場価値により評価する。
権利区分	土地使用権（前払賃料）	権利金（借地権A）
適用範囲	地主に対してのみ主張できる。	第三者に主張できる。

以上のように、借地権Aの評価額は、使用収益権の評価額（土地使用権・前払賃料）と処分権の評価額（権利金・借地権A）の合計額として求めます。

借地権Aの使用収益権は、その実質内容は前払賃料ですが、税制上の権利区分として、「土地使用権」とし、借地権Bのそれは「土地使用請求権」として、区分しました。

① 「土地使用権」の評価

使用収益権についての評価方法は、借地権Bの評価方法と同様です。これは、④の2の(1)を参照して下さい。

借地権Aの賃料は、設定契約の要件ではありませんから、多くても少なくとも、たとえゼロでも契約は成立します。

実際賃料が標準賃料よりも多い時は、「土地使用権」が評価されます。これは借地権Aの存続期間に対応して費用化されます。

この「土地使用権」は当事者間のみで主張できるもので、第三者に主張できるものではありません。

② 「権利金」の評価

借地権Aの「処分権」は、土地全体の「処分権」を「上」と「下」に分割し、その「上」の部分の別個独立の財産として市場価額によって評価します。

この評価額は「権利金」として、狭義の借地権A（勘定）となります。これは現行の借地権（勘定）に相当し、土地と同様に減価償却資産ではありません。この「権利金」の額は当然、第三者に対して主張できるものです。

ア 実際の市場価額が原則

借地権Aの「処分権」は、独立の財産として取引の対象となります。

この評価額は、公正な市場で取引される市場価額により評価するのが原則です。

しかし、借地権Aは絶対数が少なく、取引事例もほとんどないのが実状でしょう。そこで、次に、市場価額以外の評価方法を検討してみましょう。

イ 過去の権利金の額はどうか

過去に、その借地権Aに対して収受された権利金がある場合はどうでしょうか。

借地権Aの「処分権」は、地価が上昇すればキャピタルゲインが帰属することになります。

そのため過去に収受された権利金は、市場価額を表現するものではありません。それは参考価額にしかありません。

ウ 賃料との連動性はあるか

借地権Aの「処分権」は独立の財産として評価するものですから、賃料との連動性はありません。

①で述べたとおり、賃料が多い場合は「土地使用权（前払賃料）」として評価します。

エ 全国一律30%ではどうか

結局、市場価額以外には適切な評価方法が見当たりません。

そこで、現行の借地権割合を持ち出すこととなりますが、現行の借地権割合は、その基礎理論が誤っていますから適用できません。このことについては、[\[4\] 2 \(1\) ③](#)を参照して下さい。

一案として、借家権割合と同様に、借地権Aの割合として全国一律30%としてはどうでしょうか。これには理論的根拠はありませんが、妥当な数値だと思います。

③ 税制上の評価額

理論上からは、「使用収益権」について賃料をベースに「前払賃料」を評価し、「処分権」について市場価額をベースに「権利金」の評価をし、その合計により借地権Aが評価されます。

しかし、この理論を完成させるためには、賃料の標準賃料を定めたり、「処分権」の市場価額の算定方法を定めなくてはなりません。

これらは、地域や場所によりすべて異なるものですから、実務上の対応が困難です。

そこで、税制上は1つの線引きをして対応せざるを得ません。

例えば、「権利金」の評価額を、財産評価基準の土地の更地価額に対して全国一律30%と定め、それを超える額は「土地使用权（前払賃料）」の評価額としてはどうでしょうか。

この例を図表にしますと、次のようになります。

図表 5-18 借地権Aの評価試案

一時金	更地価額×30% 以下の額	権利金 (借地権A)
	上記を超える額	土地使用权（前払賃料）

以下、この基準を採用して述べることにします。

(2) 設定に関する税制

税制上、「権利金」の評価額を土地の更地価額の30%としましたから、

借地権Aを設定するに際し、收受される「一時金」の額によって、次の2つのケースが生じます。

① 「一時金」が「権利金」を超える場合

この場合は、「一時金」から「権利金」の評価額を差し引いた残額を「土地使用权（前払賃料）」とします。

② 「一時金」が「権利金」より少ない場合

この場合は、「権利金」の評価額に満たない部分の金額について、権利金の認定課税をする必要があります。

それは、「権利金」は土地の「処分権」の一部の取得対価ですから、「資産の低額・無償の譲受け」に該当し、「益金」となるからです。

(3) 譲渡に関する税制

① 資産の譲渡になる

借地権Aは、地主の承諾なしに自由に譲渡することができます。

借地権Aの「処分権」は独立の資産ですから、資産の譲渡として取り扱います。

② キャピタルゲインの帰属

税制上、「権利金」の評価額を土地の更地価額の30%としましたから、地価が上昇するとキャピタルゲインが借地人に帰属することになります。

もちろん、地価が下落するとキャピタルロスも借地人に帰属します。これらは当然のことですが、借地権Bとの対比上、確認のために述べるものです。

③ 低額・無償譲渡の認定課税

「権利金」の評価額に満たない金額での譲渡は、「資産の低額・無償の譲渡」に該当し、認定課税をする必要があります。

(4) 返還に関する税制

① 立退料が必要

借地権Aは設定時に「権利金」を收受し、地主は土地の一部の「処分

権」を譲渡したものですから、借地権Aの返還に際しては、その「処分権」の買戻しの対価として、「立退料」を支払う必要があります。

② 無償返還の認定課税

借地権Aの返還に際し、「権利金」の評価額よりも「立退料」の額が少ないか、無償である場合には、認定課税の問題が生じます。

以上のように、借地権Aの「権利金」=「借地権A」については、独立の資産として現行の税制とほぼ同様に取り扱いられることとなります。

④ 「借地権B」の税制理論

1 「借地権B」の定義

(1) 借地権Bの定義

借地権Bは借地法の適用を受ける借地権のうち、賃借権及び地上権（地上権の登記がない地上権）とする。

(2) 地上権の登記のない地上権

借地権Aとする「地上権」は、課税事実としての客観性が必要なため、「地上権」としての登記を要求するものです。

そこで、「地上権の登記のない地上権」は、すべて借地権Bとします。この「地上権の登記がない地上権」は、税務上の取扱いとして、借地権Bとするものですから、法律上の取扱いを規制するものではありません。この他の注意事項は③1を参照して下さい。

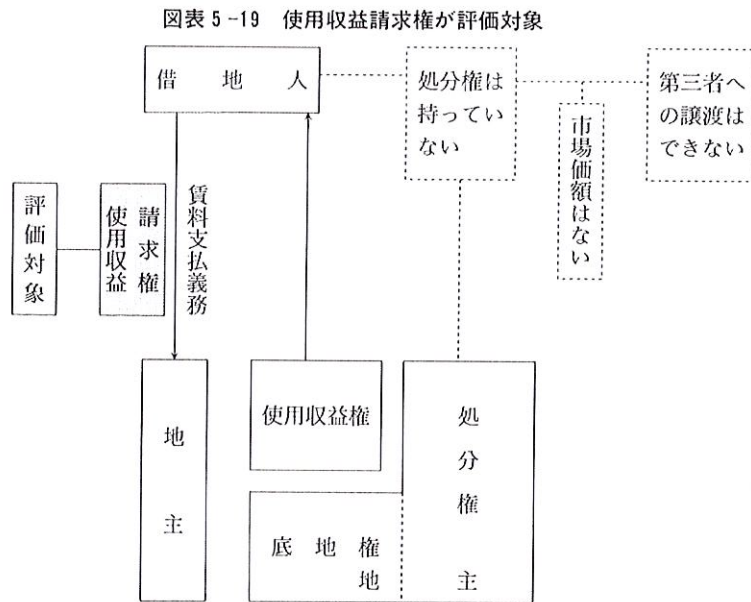
2 借地権Bの税制の枠組

「借地権Bの税制理論」はまったく新しい税制であり、第6章で取り上げるテーマですから、ここでは、大まかな枠組を示すことにします。詳細は第6章を参照して下さい。

(1) 評価に関する税制

① 「使用収益請求権」が評価対象

借地権B（賃借権）の特性については、[2]4に述べていますが、借地権Bは、何を評価の対象とするのかを明確にするため、もう少し詳細に、図表5-19を示します。



以下、この図表の内容を説明します。

ア 賃貸借契約の内容

賃貸借契約は諾成の有償・双務契約です。地主は「使用収益権」を賃貸しする義務を負っています。この地主の義務に対応する借地人の「使用収益請求権」という債権に付随する権能として、借地人は使用収益する権利を有する、というのが契約の内容です。

イ 市場価値はない

借地権Bは、地主（人）に対する「使用収益請求権」としての債権です

から、人（地主）と人（借地人）の間に成立する契約です。そのため、原則として、第三者に譲渡できる性格のものではありませんから、市場価値は存在しません。

また、現行の借地権割合で評価できるような債権ではありません。

ウ 「使用収益請求権」を評価

借地権Bの評価は、借地人が地主に対する「使用収益請求権」を評価の対象とするものです。この評価額は第三者に主張できるものではなく、当事者間で認められる価額です。

エ 賃料が評価のベース

「使用収益請求権」が無償の場合は使用貸借となり、有償の場合が賃貸借です。借地権Bは有償で、賃料の支払義務があります。当然、この賃料の多少が、評価のベースになります。

借地権Aとの比較上、評価の範囲を示すと、図表5-20のようになります。

図表 5-20 借地権Bの評価方法

区分	借地権Bの評価額	(地主に帰属)
	使用収益請求権	処分権
評価方法	賃料の超過収益分を資本還元して求める。	地主が保有しているままで、借地人に譲渡していない。
権利	土地使用請求権(借地権B)	
適用範囲	当事者間で認められる価額	

② 評価が必要となるケース

ア 立退料の算定資料

設定・譲渡・返還の税制は後述しますが、借地権Bの評価は、返還に際し「立退料」を算定する参考資料として利用されます。

イ 相続税・地価税の評価

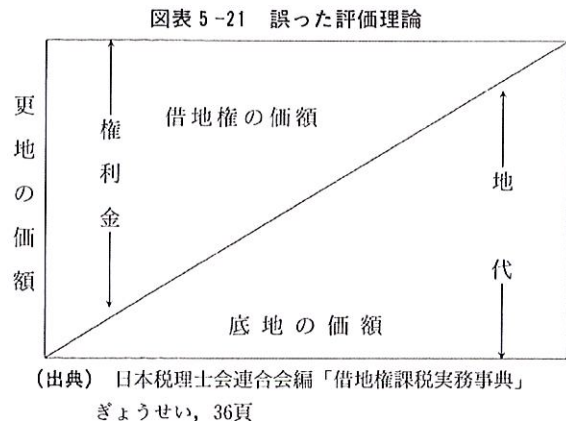
借地権Bの存続期間中に、課税される相続税・地価税について、課税対

象としての評価が必要とされます。

③ これまでの誤った評価理論

これまでの借地権に対する考え方は、そのほとんどが債権である賃借権となっており、借地人は土地の使用収益をし、その対価として権利金や賃料を払うことになります。

そして、権利金と地代との関係は、いずれも地主側にとって土地の収益力の代償ですから、一方が低ければ必然的に他方が高くなるという逆相関関係（代替関係）を持つものと理解されています。これを図解すると図表 5-21 のようになります。



この図は、権利金（または借地権価額）と地代（または底地価額）との逆相関関係を表したもので、権利金が多くなればなるほど地代が少なくなり、逆に地代が多ければ多いほど底地の評価額が高くなることを示しています（上記出典と同じ）。

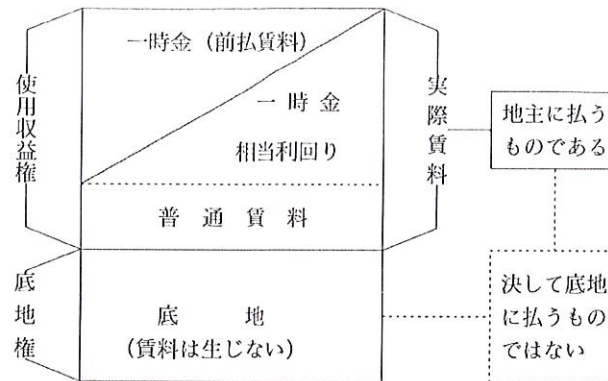
以上の関係が借地権に関する根本的な基礎理論となっており、裁判における判断基準や税法の理論構成のバックボーンです。

しかし、現実の借地権税制は、矛盾だらけの結果になっており、この基礎理論が誤りであることを証明しています。

④ 新しい評価理論

新しい評価理論の基本構造を示すと図表 5-22 のようになります。

図表 5-22 新しい評価理論の基本構造図



以下、この図表の内容について説明します。

ア 「使用収益権」に賃料を支払う

借地権Bは、地主が「或物」の使用収益をさせることを約し、借地人が「之ニ賃料ヲ払フ」ことを約するによって契約が成立します（民法601）。

ここで、「或物」は土地の「使用収益権」であり、「之ニ賃料ヲ払フ」とする「之」は、土地の「使用収益権」ですから、「使用収益権」に対して「賃料ヲ払フ」ことになります。

つまり、賃料は、「使用収益権」を借りる対価として「使用収益権」に対して払うもので、借地人からみれば、「使用収益権（を利用する権利）」=「実際賃料（の支払義務）」の関係にあり、これを、地主からみれば、「使用収益権（を貸す義務）」=「実際賃料（を受取る権利）」の関係にあるのです。

これまでのように「底地」から「賃料（収益）」が生じるのではなく、「使用収益権」から「賃料（収益）」が生じるのです。「底地」は収益を生むものではありません。

また、別の視点から、賃料を支払う相手先は「地主」であって、「底地」に対して賃料を払うものではないことに注目すべきです。

以上を総合すると、「例えば、レンタカーが10台あって、そのうち3台を賃借したとすると、3台分に対してだけ「レンタカー屋」に賃料を払います。残りの7台分は収益を生みませんから、7台分に対して賃料は払いません。」ということになります。

このように、借地人が借りた部分は土地のうち、使用収益権部分ですから、使用収益権部分（3台分に相当）に賃料を払うものです。決して、底地（残りの7台分に相当）に対して払うものではありません。

つまり、これまでの誤りは、「底地」が賃料（収益）を生むとしたため、「賃料」が低い⇨底地価額が低い⇨借地権価額が高いという、非常識な結果となって現れていました。

正しくは、「使用収益権」が賃料（収益）を生むのですから、賃料が低い⇨使用収益権（借地権）価額が低いとなるのが常識です。

イ 一時金は要件ではない

借地権Bの設定契約に際し、一時金の収受は必要な要件ではありません。一時金は権利金（借地権）の対価ではなく前払賃料ですから、多く払えば実際賃料の支払いが少なくすむだけの関係です。

ウ 実際賃料の内容

地主が一時金を受け取れば、その「一時金の賃借期間による配分額」と「一時金の運用利回り」があります。これを図表5-22では、「一時金相当利回り」と表現しています。

一時金を受け取った場合でも、「普通賃料」は受け取りますから、「実際賃料」は「一時金相当利回り」+「普通賃料」になります。

⑤ 新しい評価方式

新しい評価方式を示しますと次のとおりです。

この詳細は第6章を参照して下さい。

$$\text{借地権Bの評価額} = \text{借地権価額} \times \frac{\text{実際賃料} - \text{普通賃料}}{\text{標準賃料} - \text{普通賃料}}$$

(負のときはゼロ)

(2) 設定に関する税制

① これまでの税制

現行税制では、その多数が「賃借権」であるのに、借地権の設定に際し、権利金慣行がある地域で、権利金を収受しなかった場合には、「権利金の認定課税」があるとし、その適用を逃れるためには、「相当の地代を収受」するか「無償返還の届け出」をする必要があります。

しかし、賃借権、つまり、借地権Bは「処分権」を持たず、「使用収益請求権」という債権ですから、市場性がなく客観的な市場価額もありません。

したがって、第三者間で取引される、客観的に評価される財産ではないのです。それを間違えて、財産価値があるものと錯覚し、税制を構築してしまったのです。

② 契約自由の原則

税制が権利金慣行があると決め付けることや、相当の地代や無償返還を、間接的に強制することは違法なものです。

本来、契約自由の原則により、当事者間で自由な契約が保障されなければなりません。

繰り返し述べたように、借地権Bは、債権で「処分権」がなく、市場価額は存在しませんから、設定契約によつての権利金の認定課税はありません。借地権Bの設定は当事者間で自由な契約ができます。

③ 一時金は前払賃料

借地権Bの設定に際して収受する一時金は「処分権」の取得対価ではなく、「前払賃料」です。これは、借地権の存続期間により、償却して費用化してゆきます。

もちろん、一時金は税制上、強制されるものではありませんから、支払っても、支払わなくても問題はありません。

④ 賃料も自由設定

当事者間の合意で、賃料の設定も自由にできます。税制上、相当の地代で強制されるものではありません。

(3) 譲渡に関する税制

借地権Bは、債権ですから理論上、譲渡はできないものです。

例えば、地主が(甲)、借地人が(乙)のとき、借地人(乙)が新借地人(丙)に借地権Bを譲渡した場合、地主(甲)は借地人(乙)から借地権Bの返還を受け、新たに新借地人(丙)と「借地人(乙)と同一内容」または「新規」の契約を結んだと理解することができます。

そのように考えますと、「設定」と「返還」の税制上の取扱いがあれば対処できるでしょう。

(4) 返還に関する税制

① 無償返還が当たり前

現行の借地権制度は、権利金を払わずに設定した借地権を、返還に際しては、借地権割合によって評価するため、法外な立退料が算定され、キャピタルゲインが借地人に帰属します。このように、法律上も、税制上も、非常識極まりない姿になっています。

「タダで借りた物はタダで返す」のが常識です。第一、借地権Bには「処分権」がありませんから、キャピタルゲインが借地人に帰属する余地はまったくありません。

② 立退料は当事者の合意による

借地権Bの返還に際し、受け取っていた一時金としての「前払賃料」に未償却残高があれば、それは立退料を構成するでしょう。

それに、実際賃料が標準賃料を超えて支払われている場合、つまり、地主に超過収益を与えていた場合には、借地権Bを評価して立退料の参考資

料とすることができます。

いずれにしても、当事者の合意した立退料が正当なものです。

③ 認定課税はない

借地権Bには、財産価値がないため市場価額はありません。比較すべき市場価額がないので、立退料の支払いがなくても、立退料の認定課税が生じる余地はありません。

(黒木 貞彦)