

〔判例研究〕

相続税法における使用借権零評価を考える

——東京高裁令和5年12月3日判決（税資（250号～）273号13912順号）——

古賀敬作

【目次】

1. 序論
2. 事実の概要
3. 判旨（一部抜粋）
4. 考察
5. 結びにかえて

1. 序論

東京高裁令和5年12月3日（税資（250号～）273号13912順号）判決は、相続税申告において、マンションの敷地として賃借されている土地の時価が争われた事案であるが、経済的利益は移転しておらず、その客観的な交換価値は自用地価額の80%¹⁾を下回らないとの原判決²⁾を支持した。当該敷地には地上権が設定されているから、自用地価額から借地権割合70%相当額を控除した価額として評価³⁾すべきとの納税者の主張に対して、東京高

1) 「相当の地代を支払っている場合等の借地権等についての相続税及び贈与税の取扱いについて」と題する通達（乙25）、昭和60年6月5日付け課資2-58ほかによる国税庁長官通達。以下「相当地代通達」という。）の概要は次のとおりである。

ア 相当地代通達5

借地権が設定されている土地について、土地の無償返還に関する届出書（以下「無償返還届出書」という。）が提出されている場合の当該土地に係る借地権の価額は、ゼロとして取り扱う。

イ 相当地代通達8

借地権が設定されている土地について、無償返還届出書が提出されている場合の当該土地に係る貸宅地の価額は、当該土地の自用地としての価額の80%に相当する金額によって評価する。

2) 東京地判令和5年1月26日（判タ1526号163頁）。

3) 財産評価基本通達（乙25）

同通達（昭和39年4月25日付け直資56ほかによる国税庁長官通達。ただし、平成29年9月20日付け課評2-46ほかによる改正前のもの。以下「評価通達」という。）の概要は次のとおりである。

ア 評価通達25（1）

借地権の目的となっている宅地の価額は、評価通達11から22-3まで、24、24-2、24-4及び24-6から24-8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、評価通達27の定めにより評価したその借地権の価額を控除した金額によって評価する。

裁は、当該地上権は黙示的に付与した使用借権に由来するものであって、何らかの経済的価値があるものとして取り扱われていたと認定するのは困難との考えを示し、その主張を斥けた。本件の争点は、本件土地のうち本件会社を使用者とする部分、すなわち本件マンションの低層階の敷地部分の時価（相続税法22条）であるが、本稿では、使用借権に対する当裁判所の考え方を観察する。使用借権も契約の内容によっては資産性が認められると考えられ、使用借権に資産性が認められれば、この権利の経済的価値の評価を如何にすべきか、という問題が生じるとともに、当該権利が付された不動産についての評価にも影響を及ぼすと考えられる。そこで本稿では、不動産の相続が円滑に行われるためにも、また、使用貸借に関する平成27年民法改正の趣旨⁴⁾の点からも、使用借権の付された相続不動産及び当該不動産に係る権利についての相続税法における課税上の評価についての一考察として、これまでの議論を振りかえながら、回想的意味合いを含め過去の比較的古い裁判事案との照応関係において考察する。

2. 事実の概要

X（原告、控訴人）の父は、東京都目黒区内に約500m²の土地を所有していたところ、住宅公社とともに、本件土地上に地下1階地上10階建てのマンションを建築することを計画し、本件土地に住宅公社を地上権者とする地上権を設定した。本件マンションは昭和41年2月頃に完成し、低層階は原告の父が、高層階は住宅公社が区分所有することになり、その後、高層階の各戸は、地上権持分と共に順次分譲されるに至った。Xの父は昭和61年に死亡し、遺産分割協議を経て、Xの母が本件土地を取得し、原告が本件マンションの低層階を取得した。Xは、平成10年11月、自らが代表者を務めるI社に対し、本件マンションの低層階を売却した。その際、I社と本件土地を所有するXの母との間では、土地賃貸借契約書が作成されたが、権利金の授受は行われなかった。また、I社及び原告の母は、課税庁Y（被告、控訴人）に対し、本件土地の持分2分の1につき、Xの母が将来無償で

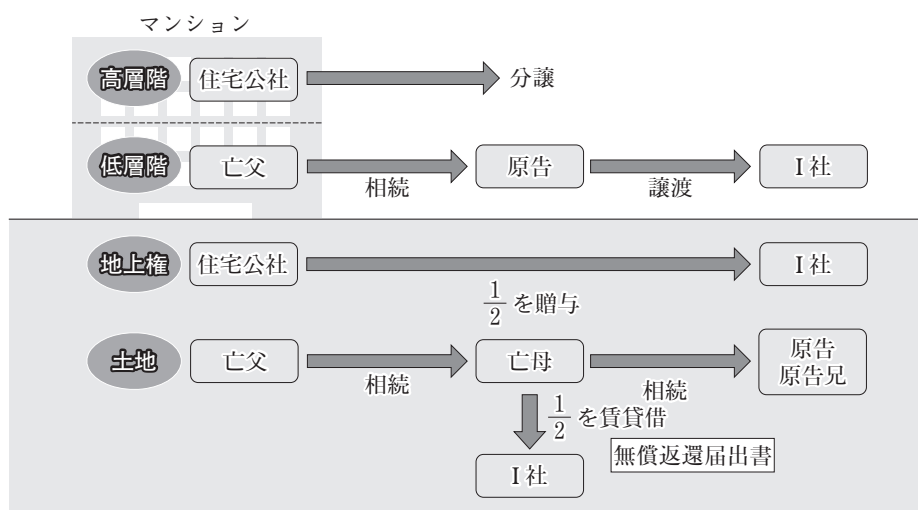
イ 評価通達27

借地権の価額は、その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、地域ごとに国税局長の定める割合を乗じて計算した金額によって評価する。

なお、本件各土地について国税局長の定める上記割合は、平成26年分につき70%であった（乙19の3、26）。

- 4) 要物契約から諾成契約への使用貸借に係る民法593条改正については、法制審議会民法（債権関係）部会第80会議資料70—A「民法（債権関係）の改正に関する要綱案のたたき台（5）」（平成25年11月19日）60頁においては、「従来、使用貸借は、親族等の情義的な関係によるものが多かったと考えられるが、現代社会においては、そのような情義的な関係によるものだけではなく、経済的な取引の一環として行われることも多くなっており、目的物が引き渡されるまで契約上の義務が生じないのでは取引の安全が害されてしまう。」とされ、岸野はこのことを、「使用貸借が、これまで親族間で活用されてきたことから、……、課税上それほど注目されなかったが、今後は親族間のみならず種々の社会経済の活動において、その活用がますます増加することを示唆している。」と評する（岸野悦朗「使用貸借に係る所得の帰属—大阪高裁令和4年7月20日判決を題材に—」南山経済研究39巻1号22頁（2024年））。

【図】 事案の概要



(出所：T&A master 記事データベース「黙示的に付与した使用借権，地上権に経済価値なしと判断
(2024年1月22日号・No. 1011)」[<https://www.sn-hoki.co.jp/article/tamasters/tamaster3257743/>：最終閲覧
日2025年10月28日])

返還を受けることになっている旨記載された無償返還届出書を提出した。Xの母は平成26年に死亡し、遺言により、原告及び原告の兄が本件土地を取得した（下図の「事実の概略図」参照）。Xは、平成27年9月に相続税の申告等をしたが、平成29年10月に課税庁から更正処分等を受けた。これを不服とする原告は、同更正処分等が違法であるとして本件訴えを提起した。

Yは、本件マンションの低層階の敷地部分については無償返還届出書が提出されており、さらに経済的実態を踏まえれば、当該部分の時価は、「相当の地代を支払っている場合等の借地権等についての相続税及び贈与税の取扱いについて」と題する通達（昭和60年6月5日付け課資2-58ほかによる国税庁長官通達。以下「相当地代通達」という。）に基づき、自用地（自己の利用に供されている土地）としての価額の80%相当額として評価すべきであると主張した。

これに対し、原告は、本件マンションの低層階の敷地部分には、土地賃借権だけではなく、地上権が設定されていることや、無償返還届出書が無効であることを理由に、当該部分の時価を相当地代通達8に基づいて評価するのではなく、財産評価基本通達（昭和39年4月25日付け直資56ほかによる国税庁長官通達。以下「評価通達」という。）25（1）に基づき、自用地としての価額から借地権割合70%相当額を控除した価額として評価すべきであると主張した。

東京地裁（東京地裁令和5年1月26日判決（判タ1526号163頁））は、当該土地の評価額は自用地評価額の80%相当額として、Xの請求を棄却した、Xは控訴したが、東京高裁は控訴を棄却し、確定した⁵⁾。

3. 判旨（一部抜粋）

（1）東京地裁，請求棄却。

「相続税法22条は，相続等により取得した財産の価額を当該財産の取得の時における時価によるとするが，ここにいう時価とは当該財産の客観的な交換価値をいうものと解される。したがって，相続税の課税価格に算入される財産の価額は，当該財産の取得の時における客観的な交換価値としての時価を上回らない限り，同条に違反するものではないといふべきである（最高裁令和2年（行ヒ）第283号同4年4月19日第三小法廷決定参照）。そして，評価通達及び相当地代通達は，上記の意味における時価の評価方法を定めたものであるところ，上級行政機関が下級行政機関の職務権限の行使を指揮するために発した通達であり，これが国民に対して直接の法的効力を有するというべき根拠は見当たらない。もっとも，評価通達及び相当地代通達は相続財産の価額の評価の一般的な方法を定めたものであり，課税庁がこれに従って画一的に評価を行っていることを踏まえると，相続財産の客観的な交換価値を評価するに当たっては，評価通達及び相当地代通達に定める評価方法の趣旨を踏まえて検討するのが相当である。」

「そこで，土地上の建物を所有する第三者が，建物所有を目的とする地上権又は土地の賃借権に基づき当該土地を利用している場合における当該土地の客観的な交換価値の評価方法について検討する。このような場合，借地人は借地借家法の保護を受けて強い権利を有することになるほか，土地所有者にとっては，将来，土地の価額の上昇に応じて地代の値上げができるという保証がないこと等の理由から，当該土地の客観的な交換価値は，いわゆる底地価額として評価するのが相当である。そして，建物所有を目的とする借地権の内容は，地域的な格差はあるものの，概ね一様であることから，借地権の客観的な交換価値は，当該土地の自用地としての価額に，普通借地権の売買実例価額，精通者意見価格及び地代の額等を基とし，状況類似地域ごとに定められた国税局長の定める割合を乗じて評価するのが相当である（評価通達25（1），27及び同通達の逐条解説（乙26）参照）。

もっとも，借地権設定契約がされても，土地所有者が現にその利用につき一定の制限を受けるほかには，借地人に対し何ら経済的利益が移転していない場合がある。このような場合，当該土地の客観的な交換価値を評価するに当たっては，当該利用制限から受ける価値減少分を考慮すれば足りるところ，当該利用制限が事実上のものととどまるといえることからすれば，その客観的な交換価値は自用地としての価額の80%相当額を下回るものではないといふことができる。そして，借地契約に係る経済的実態は様々であるものの，〈1〉借地権の設定に際しその設定の対価として通常権利金を支払う取引慣行があると認められる地域であるにもかかわらず，権利金の授受がされておらず，〈2〉実際に支払っている地代がその地域における通常の借地権設定契約における地代（通常の地代）と同程度か

5) 本件一審に関する評釈として，掘招子「判批」税通79巻10号123頁以下（2024年），本件控訴審に関する評釈として，文字和穀「判批」税理68巻8号181頁以下（2025年）がある。

それよりも低い額であって、〈3〉土地所有者と借地人との間で、将来借地人が当該土地を無償で返還する旨合意されている場合には、特段の事情がない限り、借地権設定契約がされても、土地所有者から借地人に対しては何ら経済的利益が移転していないというべきである（相当地代通達5及び8参照）。なぜなら、このような場合、借地権者は、借地権の経済的利益に相当する権利金を支払わず（〈1〉）、かつ、地代として、底地権の経済的利益に相当する通常の地代程度かそれよりも低い額の支払しかしておらず（〈2〉）、また、権利金や立退料相当額が土地所有者から借地権者に贈与されたものともいい難い（〈3〉）からである。」

（2）東京高裁，控訴棄却。

「Xは、本件マンション建設当時、本件各土地には住宅公社のために地上権が設定され、亡父（被相続人）には本件各土地の所有権とは別に本件マンション低層階を適法に所有するための敷地利用権が必要であったから、亡父とI社の合理的意思表示により、上記当時、亡父は、住宅公社から、上記地上権を建物持分割合に応じて譲り受けて、本件各土地上に自己借地権として本件マンションの地上権持分を有することになったとの事実が認められるべきであると主張し、Yも、同事実自体を争ってはいない。

「しかしながら、自己借地権の制度は、平成4年8月1日に施行された借地借家法15条⁶⁾(引用者補注)により、主として政策的な観点から新設された制度であって、亡父が自らの所有する本件各土地に住宅公社のために地上権を設定した昭和40年1月4日及び本件マンションが完成した昭和41年2月頃においては、当該制度自体が存在しなかったものである。当時、亡父が自己所有の本件各土地上に住宅公社のために設定した地上権について、住宅公社からその持分を譲り受けようとしても、同持分は、亡父がこれを取得すると同時に、混同により消滅する（民法179条1項⁷⁾(引用者補注)）こととなるから、亡父（昭和61年2月●日死亡）が、生前、上記地上権の持分を取得して保持することはできなかったものである。」

「なお、亡父と住宅公社との間で作成された昭和39年契約書（甲1）や昭和40年1月4日付け地上権設定契約書（乙4）には、亡父の所有する本件マンション低層階に係る敷地利用権に関する約定はないものの、……各契約書の記載内容や、前記前提事実（……）の本件マンションの建設及び地上権設定の経緯等に照らせば、亡父及び住宅公社は、亡父に

6) 借地借家法15条（自己借地権）は「借地権を設定する場合においては、他の者と共に有することとなるときに限り、借地権設定者が自らその借地権を有することを妨げない。

2 借地権が借地権設定者に帰した場合であっても、他の者と共にその借地権を有するときは、その借地権は、消滅しない。」旨、定める。

7) 民法179条1項は「同一物について所有権及び他の物権が同一人に帰属したときは、当該他の物権は、消滅する。ただし、その物又は当該他の物権が第三者の権利の目的であるときは、この限りでない。

2 所有権以外の物権及びこれを目的とする他の権利が同一人に帰属したときは、当該他の権利は、消滅する。この場合においては、前項ただし書の規定を準用する。

3 前二項の規定は、占有権については、適用しない。」と定める。

よる本件各土地の本件マンション低層階の敷地としての占有使用について、無権原のものとする意思はなく、何らかの敷地利用権に基づくものとすることを当然の前提とし、その旨を黙示的に合意していたものと解される。そして、……、本件マンション完成当時は自己借地権の制度は存在しなかったことに加えて、亡父が、本件各土地の地上権者である住宅公社に対し、本件各土地を本件マンション低層階の敷地として使用することの対価を支払っていた形跡は本件全証拠によってもうかがわれないことをも踏まえると、住宅公社は、昭和40年1月4日の地上権設定契約締結時か、遅くとも本件マンションが完成した昭和41年2月頃までには、亡父に対し、本件マンション低層階の所有を目的として本件各土地をその敷地として無償で使用収益する権利を黙示的に付与し、これにより、両者間に本件各土地について上記目的による使用貸借契約が黙示的に成立したものと認めるのが相当である。」

4. 考察

(1) 課税対象財産

相続税法は、相続税の課税財産の範囲を相続税法2条1項により、「相続または遺贈により取得した財産の全部に対し」課税する旨を定める。さらに、相続税法上は、一般の相続または遺贈により取得した財産には該当しないものであっても、実質的には一般の相続または遺贈により取得したものと同様の経済的効果を伴うものについては、これを相続または遺贈により取得したものとみなして⁸⁾いるので、これらの財産があるときは、これらの財産も相続税の課税対象とされる(相続税法3条)。原則、相続税は、これら相続または遺贈による取得財産のすべてに対して課税され、極めて限られた範囲の財産については非課税とする旨を定める⁹⁾。相続税法では、単に相続または遺贈により取得した財産に対しては相続税を課税する旨を規定しているに過ぎず、財産の何たるかは明らかにしていないが、相続税法上の「財産」とは、金銭に見積もることができる経済的価値のあるすべてのものをいう(相続税法基本通達11の2-1)。

建物の所有を目的とした私法上の借地関係を考えると、無償によるものは使用貸借によるものと区分され、有償によるものは大別すると、地上権によるもの、賃貸借によるものに区別される¹⁰⁾。使用貸借については、民法597条3項に「当事者が返還の時期並びに使用及び収益の目的を定めなかったときは、貸主は、いつでも返還を請求することができる。」¹¹⁾と規定されているところから、一般に法的保護関係は弱いものと考えられている。

8) 相続税法3条では、「次の各号のいずれかに該当する場合においては、当該各号に掲げる者が、当該各号に掲げる財産を相続又は遺贈により取得したものとみなす。」として相続又は遺贈により取得したものとみなす場合を規定する。

9) 相続税法12条では「次に掲げる財産の価額は、相続税の課税価格に算入しない。」として相続税の非課税財産を規定している。

10) 渡辺充「使用貸借の問題点」日税2号95頁(1986年)。

11) 平成29年改正前民法597条3項は、平成29年改正後民法598条2項に対応しており、「当事者が使用貸借の期間並びに使用及び収益の目的を定めなかったときは、貸主は、いつでも契約の解除をする

そのため、このように法的に権利が弱いものまでを課税対象とすることに反対する意見がある¹²⁾。しかし、大阪地判昭和26年3月24日判決（判タ13号80頁）¹³⁾は、「存続期間を定めず、単に建物設置の目的で土地を使用貸借した時は、例えば、貸主の要求次第直ちに返還する旨の条項が民法上にあったとしても、貸主は借主に相当期間土地を使用しうる権能を与えたとみるべきであり、この期間は双方の具体的事情を参酌して伸縮性をもって判断すべきである。」と判示し、大阪地判昭和25年10月4日判決（下民集1巻10号1585頁）¹⁴⁾においても、「使用目的を定めずにした使用貸借でもそこに建物が建てられた以上は、貸主が明渡しを必要とする特段の事由がないのに解約するのは、貸主が他に家屋を有しその明渡しが容易だという特段事情のない限り権利濫用になる。」と判示している。使用貸借であれど、何時でも返還が行われるというものではない¹⁵⁾。さらに、昭和37年6月閣議決定された公共用地の取得に伴う損失補償基準要綱12条では、使用貸借による補償として、「使用貸借に依る権利に対しては、当該権利が賃貸借であるものとして前条の規定に準じて算定した正常な取引価格に、当該権利が設定された事業並びに返還の時期、使用及び収益の目的その他の契約内容、使用及び収益の状況等を考慮し、適正に定めた割合を乗じて得た額をもって補償する」旨規定し、使用借権の経済的価値を認めている。つまり、建物の所有を目的とした使用貸借が行われることを経済的側面から捉えると、地主としては当該土地の利用権が大幅に制限されるところであり、そこに何らかの経済的価値の移転は認められるのは確かである¹⁶⁾。

諸説をみると、税法上は無償であるから、資産性は零という考え方は妥当ではないとして、使用借権を設定した土地上に堅固な建物を建設して営業しているような場合には、無償だからといって貸主から一方的に解約することは権利の濫用に当たる場合があるとし、貸主が返還を求めて使用借権を消滅させるには相当の対価を支払う社会経済的慣行があることを認めて、「使用借権においても、個別的に事案を検討すれば、資産性としての価額は存在する」¹⁷⁾とする考えもある。渡辺によると、租税法上、民法上は同じ使用貸借といわれる契約であっても、個人間の使用貸借の場合と法人が関与する使用貸借の場合に区分して考えることができる¹⁸⁾、とされる。後者は、法人が関与するということから、特にそ

ことができる。」と改正された（平成29法44本条全部改正）。

12) 渡辺・前掲注10) 99頁。

13) 本件は、原告Xは被告Yに対し、Xの請求あるときはいつでも無条件で明渡す、との約束の下に本件土地を無償で貸与したが、同二十一年十二月末頃明渡を請求した、と主張してXがYに建物収去及び土地明渡を求めて出訴したものである。

14) 本件は、原告Xは被告Yに対し、空襲の危険を避けさせるために、右危険の解消するまで、との約束で当該家屋を無償貸与していたが、終戦となってこの危険は解消し、前記Yに対する使用貸借はその期間の満了及び使用目的の達成により終了した、と主張し、XがYに対し右使用貸借の終了を理由として当該建物の明渡を求めて出訴したものである。

15) 渡辺・前掲注10) 99頁。

16) 同上。

17) 松沢智『租税実体法（増補版）』205頁（中央経済社、1976年）。

の使用貸借の無償返還等の場合に、租税法固有の借地権が存するものとして権利金の認定課税が行われることがある。これは、民法上はあくまで使用貸借とされるものを、法人税ではその「使用借権」についてあたかも賃貸借に基づいた場合と同様の経済的価値を有するものとして借地権課税を擬制しているということである¹⁹⁾。

こうした使用借権について借地権課税を擬制する場合の問題点は、民法上の契約関係は契約自由の原則により税法上も尊重されるとしながら、法的には全く性質の異なる賃貸借と使用貸借とを同視して借地権価額相当額（あるいは借地権価額類似相当額）の経済的価値を認定し課税関係を生ぜしめていることであり、この点については、判例においても具体的な判断基準は確立していないといえる²⁰⁾。

別の視点から使用借権を区分する見解として、服部は、使用貸借については、上述したように、民法597条3項で「当事者が返還の時期並びに使用及び収益の目的を定めなかったときは、貸主は、いつでも返還を請求することができる。」²¹⁾と規定されているところから、一般に法的保護関係は弱いものと考えられている²²⁾が、使用借権の返還のケースごとにその資産性を譲渡可能性、という面から区分した場合、①返還義務の発生している場合、②未だ返還義務が発生していないが、他に譲渡することの承諾がない場合、③未だ返還義務が発生していないが、他に譲渡することの承諾がある場合、に区分できる²³⁾と述べる。この見解によると、①については返還義務の履行であり、資産の譲渡という概念を入れる余地はなく、②については、使用借権の使用価値は存するが、交換価値を有しない場合、③については使用借権の承諾を得たことにより、交換価値を帶有するに至っているのであるから、資産の譲渡にかかる収益という概念に適合する²⁴⁾、といえ、資産性が認められるとも考えられる。

(2) 相続財産の評価

相続税および贈与税の税額計算の基礎になるのは、相続財産および贈与財産の価額であるから、それらをいかに評価するかは、税額に直接に影響するという意味で重要である²⁵⁾。この点につき相続税法は、相続税法22条で評価の原則として、「この章で特別の定めのあるものを除くほか、相続、遺贈又は贈与により取得した財産の価額は、当該財産の取得の時における時価により、当該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

18) 渡辺・前掲注10) 99頁。

19) 同上、95頁。

20) 同上、96頁。

21) 平成29年改正前民法597条3項は、平成29年改正後民法598条2項に対応しており、「当事者が使用貸借の期間並びに使用及び収益の目的を定めなかったときは、貸主は、いつでも契約の解除をすることができる。」と、改正された（平成29法44本条全部改正）。

22) 渡辺・前掲注10) 99頁参照。

23) 服部勝彦「土地使用貸借の無償による合意解除と立退料の当否」税弘22巻2号114頁（1974年）。

24) 同上。

25) 金子宏『租税法 [第24版]』733頁（弘文堂、2021年）。

る。」と規定する。しかし、法律の規定に基づく評価は、相続税法24条、同法25条の定期金に関する権利だけ²⁶⁾であって、その他の財産については、その財産の取得時における時価によることを定めており、その時価の内容は法解釈に委ねているのである²⁷⁾。この時価とは一般的に客観的交換価値のことであり²⁸⁾、不特定多数の当事者間で自由な取引が行われる場合に通常成立すると認められる価額を意味する²⁹⁾。そこにおいては、一般的には、相続により取得した財産の評価は、財産評価基本通達（「評価通達」）及び、財産評価基準に定める評価方法によって行われていることが認められ、この評価方法により評価した財産の価額は、特段の事情がない限り、相続税の課税における財産の時価と認めるのが相当と解される³⁰⁾。

評価通達は貸家建付地³¹⁾や貸家³²⁾について一定の評価減をすることを定めているが、それは自用地と比べると種々の制約があり、例えば土地上の建物が借家権の目的となっている場合、賃貸人は、自己使用の必要性などの正当事由がある場合を除き、賃貸契約の更新を拒んだり、解約の申し入れをすることができない（借地借家法28条³³⁾）から、借家権を

26) 相続税法23条に規定する地上権及び永小作権の評価及び同法26条に規定する立木の評価は同法22条の規定により評価された価額を基として計算することとなる。

27) 武田昌輔編『DHC コメントール相続税法』2306頁（第一法規，1981年）。

28) 最判平成22年7月16日（集民234号263頁）は「相続税法22条は、贈与等により取得した財産の価額を当該財産の取得の時における時価によるとするが、ここにいる時価とは当該財産の客観的な交換価値をいうものと解され」と判示している。第一審の横浜地裁平成18年2月22日判決（訟月57巻6号1948頁）、控訴審の東京高裁平成20年3月27日判決（訟月57巻6号1933頁）においてもこの点、同旨である。

29) 東京高裁平成7年12月13日判決（税資214号757頁）は、「相続税法22条に定める「当該財産の取得の時における時価」とは、課税時期においてそれぞれの財産の現況に応じ、不特定多数の当事者間で自由な取引が行われた場合に通常成立する価格をいう」と判示した。第一審の東京地裁平成7年7月20日判決（税資213号202頁）においてもこの点、同旨である。

30) 最高裁昭和54年2月20日判決（税資104号277頁）。本件は、相続税財産評価通達等における宅地の評価方法の適否について争われた事案で当最高裁は、「市街地周辺農地の相続財産価額を、相続税財産評価通達等における宅地の評価方法に準じて評価したことが、適法である」と判示した。

31) 財産評価基本通達26では、貸家建付地の評価を「貸家（94借家権の評価に定める借家権の目的となっている家屋をいう。以下同じ。）の敷地の用に供されている宅地（以下、「貸家建付地」という。）の価額は次の算式により計算した価額によって評価する。平3課評2-4外・平11課評2-12外改正 その宅地の自用地としての価額－その宅地の自用地としての価額×借地権割合×94（借家権の評価）に定める借家権割合×賃貸割合」と定めている。

32) 財産評価基本通達25では貸宅地の評価を「宅地の上に存する権利の目的となっている宅地の評価は、次に掲げる区分に従い、それぞれ次に掲げるところによる。」として（1）から（5）まで区分して定めている。（昭41直資3-19・平3課評2-4外・平6課評2-2外・平14課評2-2外・平16課評2-7外・平17課評2-11外・平29課評2-46外改正）。

33) 借地借家法28条（建物賃貸借契約の更新拒絶等の要件）は、「建物の賃貸人による第26条第1項の通知又は建物の賃貸借の解約の申入れは、建物の賃貸人及び賃借人（転借人を含む。以下この条において同じ。）が建物の使用を必要とする事情のほか、建物の賃貸借に関する従前の経過、建物の利用状況及び建物の現況並びに建物の賃貸人が建物の明渡しの条件として又は建物の明渡しと引換

消滅させるためには立退料の支払を要することになること、等を考慮したものであるといえる³⁴⁾。したがって、立退料の問題が生じない使用貸借のような場合には貸家建付地としての評価減は適用されず、無償で借り受けて建物を建築し第三者に貸し付けているような場合も、借地権等の設定の事実がないため、本件土地の使用関係は使用貸借³⁵⁾となる³⁶⁾。土地の無償利用がある場合の当該土地の評価について争われた事案として、東京高裁平成1年1月31日（税資169号219頁）判決³⁷⁾、東京高裁平成4年2月6日判決（行集43巻2号123頁）³⁸⁾があげられる。前者の事案で裁判所は時価の意義と本件土地の評価について、「相続財産の価額は、取得時の時価によるが（相続税法22条）、右時価とは、課税時期においてそれぞれの財産の現況に応じ不特定多数の当事者間で自由な取引が行われる場合に通常成立すると認められる価額、すなわち客観的な交換価値をいうところ、……使用貸借による土地の使用権は、借地権のように法律上の手厚い保護を与えておらず、また当事者間の好意、信頼関係等にその基盤を持ち、交換経済の外にあるものなので、借地権のような客観的な交換価値を有するものと見ることが困難である。原告は……本件土地A上の建物を乙が賃借している関係は、貸家建付地と変わらないのでその評価をすべきであると主

えに建物の賃借人に対して財産上の給付をする旨の申出をした場合におけるその申出を考慮して、正当の事由があると認められる場合でなければ、することができない。」と定める。

34) 林仲宣「貸家建付地における空室の評価とその取扱い」税理39巻5号26頁（1996年）参照。

35) 使用貸借に係る土地についての相続税及び贈与税の取扱いについて、昭和48年11月1日国税庁長官通達直資2-189（例規）直所2-76直法2-92は、「1使用貸借による土地の借受けがあった場合「建物又は構築物（以下「建物等」という。）の所有を目的として使用貸借による土地の借受けがあった場合においては、借地権（建物等の所有を目的とする地上権又は賃借権をいう。以下同じ。）の設定に際し、その設定の対価として通常権利金その他の一時金（以下「権利金」という。）を支払う取引上の慣行がある地域（以下「借地権の慣行のある地域」という。）においても、当該土地の使用貸借に係る使用権の価額は、零として取り扱う。この場合において、使用貸借とは、民法（明治29年法律第89号）第593条に規定する契約をいう。したがって、例えば、土地の借受者と所有者との間に当該借受けに係る土地の公租公課に相当する金額以下の金額の授受があるにすぎないものはこれに該当し、当該土地の借受けについて地代の授受がないものであっても権利金その他地代に代わるべき経済的利益の授受のあるものはこれに該当しない。」としている。

36) 三木義一『相続・贈与と税』112頁（一粒社、2000年）。

37) 本事案は、原告Xが相続により取得した本件土地の相続税評価について争われた事案である。本件事実の概要は、原告・控訴人Xは生前に被相続人Aから使用貸借により借受け、その上に建物を建てそれを第三者に貸付けており、原告Xが、権利性の強い使用借権の価値を零と評価した被告・被控訴人の税務署長Yの評価は、違法である、として出訴したものである。第一審の静岡地裁昭和63年7月1日判決（税資165号4頁）で当裁判所は、原告Xの訴えを排斥したため、Xが控訴した。

38) 本件は、原告・控訴人Xが相続の申告に際し、被相続人の生前にXが贈与を受けていた本件土地に関して、当該土地の贈与加算額を貸家建付地として評価したうえで、本件相続に係る相続税の課税価額に加算して申告したところ、被告・被控訴人の税務署長Yから右使用借権の価額は零として評価するのが相当であるとの更正処分等をうけたことに対し、Xがこれらの処分の取消しを求めて出訴した事案である。第一審の静岡地裁平成1年6月9日判決（訟月35巻11号2138頁）で当裁判所は、原告Xの訴えを排斥したため、Xが控訴した。

張する。しかしながら、貸家建付地の場合は、敷地所有者と建物所有者が同一人なので敷地所有者の借家人に対する明渡し請求には借家法第一条の二に定める正当事由が必要となるのに対し、本件土地Aの場合は、被相続人甲は、乙に対し借家法の制限を受けずに土地の返還請求ができるから、両者の法律関係が同様であるとはいえない。」と判示する。

後者の事案で裁判所は、納税者が被相続人から無償で借り受けて建物を建築し第三者に貸し付けていた土地の評価について、「使用貸借による土地の使用権は、借地権のように法律上の手厚い保護を与えられておらず、また、当事者間の好意・信頼関係等にその基盤を持ち、通常、正常な経済取引になじまないものであるから、借地権のように客観的な交換価値を有するものと見ることが困難である。(二)原告は、本件土地上の建物を第三者が賃借している関係は、土地所有者自身が地上建物を所有しその建物を第三者に賃貸するいわゆる貸家建付地と変わらないので、本件土地を貸家建付地として評価すべきである旨主張する。しかしながら、貸家建付地の場合は、敷地所有者と建物所有者が同一人なので、敷地所有者の借家人に対する明渡し請求には借家法一条の二に定める正当事由が必要となるのに対し、本件土地の場合は、Aは、地上建物の借家人に対し借家法の制限を受けずに土地の返還請求ができるものというべきであるから、両者の法律関係が同様であるとはいえない。したがって、本件土地の使用借権の価額を零とし、本件土地を更地として評価する被告の主張は相当であると解される。」と判示している。

財産評価については、評価通達に定める方式以外の方法により評価することは、公平を欠くものであって原則として許されず、評価通達を画一的に適用するという形式的平等が租税負担の公平を著しく害することが明らかな場合に限り他の合理的な評価方法が許容されるという現状が存在する³⁹⁾。これは、東京高裁平成5年3月15日判決(行集44巻3号213頁)が、「財産の客観的な交換価格は必ずしも一義的に確定されるものではないことから、課税実務上は、相続財産評価の一般的基準が評価基本通達によって定められ、そこに定められた画一的な評価方式によって相続財産を評価することとされている。これは、相続財産の客観的な交換価格を個別に評価する方法を採ると、その評価方式、基礎資料の選択の仕方等により異なった評価価額が生じることを避け難く、また、課税庁の事務負担が重くなり、課税事務の迅速な処理が困難となるおそれがあることなどからして、あらかじめ定められた評価方式によりこれを画一的に評価する方が、納税者間の公平、納税者の便宜、徴税費用の節減という見地からみて合理的であるという理由に基づくものである。」と判示しているように、評価基本通達に規定された評価方法が合理的なものである限り、財産の価額は、原則として、右評価方法によって画一的に評価するのが相当である、というのが通説であろう⁴⁰⁾。この点、判例の骨子は租税行政庁の時価評価の行政執行上の効率性と徴税コストの縮減の観点と、画一的に時価評価できるところから、納税者間の公平を担保できる、との2点を根拠にしているようである⁴¹⁾。

39) 小林栢弘「相続税法上の時価評価と負担付き贈与を巡る若干の問題」税理32巻14号13頁(1989年)。

40) 増田英敏『リーガルマインド租税法[第5版]』196頁(成文堂, 2019年)。

41) 同上, 参照。

しかしながら、評価通達は形式的平等を図るというその性格上、最大公約数的なものとなり、土地のように特定の土地に対する効用、希少性、有効需要の度合いといった極めて強い個別的要因は捨象されざるを得ない⁴²⁾。この点、名古屋高裁昭和50年11月17日判決(税資83巻502頁)⁴³⁾は、評価通達の基本的性格について「納税者の便宜及び税負担の公平を配慮し、他方、毎年大量に発生する相続、贈与税の課税に際し個々の土地について短期間に売買実例等を調査することが困難である実情に鑑み、土地評価の一応の目安としていわゆる路線価方式⁴⁴⁾が採用されているにすぎず、相続税、贈与税の課税においても、土地の価額の算定につき必ず路線価によらなければならない理由はない。」と判示している。

無償利用の評価については、租税法においては無償であることから一般的に使用貸借と区分され、相続税においては、使用貸借通達によれば、相続により土地を取得した際に、個人間の土地の使用貸借にかかる使用权の価額は零とすることとなる。しかし、土地を無償で借受け、その上に建物を建て、第三者に賃貸している場合などには、第三者である借主は原則として借家法の保護を受けることなどから、仮に立退きを請求された場合には立退料の支払の問題も生じ⁴⁵⁾、また種々の問題が生じると考えられることから、まったく使用借権に経済的価値がないとはいえず、貸家建付地⁴⁶⁾である以上自用地と同じには取引はできず、低い評価をされるはずである⁴⁷⁾、ともいえよう⁴⁸⁾。

42) 高橋勇「使用借権の資産性－使用貸借の土地の評価」税弘45巻14号86頁(1997年)。

43) 本件は、原告が、被告のなした原告に対する譲渡所得金額についての昭和三五年分所得税の更正処分を取消すことを求めて出訴した事案である。本件で原告は、「時価は相続税法による財産の評価方法である路線価方式によるべきである」との主張をしたが、裁判所はこれを排斥し、「路線価方式は、相続税・贈与税の課税に際し、土地評価の一応の目安として採用されているに過ぎないから、必ずこれによらなければならないものではない。」と判示した。第一審の昭和45年10月16日(税資60号560頁)においても原告の主張は排斥され、控訴したのが本件である。本件は上告、昭和53年3月2日(税資97号452頁)されたが棄却された。

44) 財産評価基本通達13では、路線価方式を、「その宅地の面する路線に付された路線価を基とし、15(奥行価格補正)から20-7((容積率の異なる2以上の地域にわたる宅地の評価))までの定めにより計算した金額によって評価する方式をいう。」と定めている。(昭41直資3-19・昭57直評22・平3課評2-4外・平11課評2-12外・平29課評2-46外・平30課評2-49外改正)

45) 下村力「使用借権－貸家建付地の使用借権と相続税評価額」松沢智編『租税実体法の解釈と適用－法律的視点からの法人税法の考察』198頁(中央経済社、1993年)。

46) 財産評価基本通達26では貸家建付地の評価を「貸家(94借家権の評価に定める借家権の目的となっている家屋をいう。以下同じ。)の敷地の用に供されている宅地(以下、「貸家建付地」という。)の価額は次の算式により計算した価額によって評価する。平3課評2-4外・平11課評2-12外改正
その宅地の自用地としての価額－その宅地の自用地としての価額×借地権割合×94(借家権の評価)に定める借家権割合×賃貸割合」と定める。

47) 下村・前掲注45)198頁。

48) この点、不動産の無償利用の一形態といえる配偶者居住権等について、平成31年度税制改正大綱において公表されている。配偶者居住権そのものの評価方法、配偶者居住権付家屋の評価方法、配偶者居住権付家屋の敷地の評価については今後さらに検討が必要であると考えられるが、使用借権付家屋、使用借権付家屋の敷地の評価について検討する際の参考になるのではないか。

使用借権に経済的価値を認め、使用借権が付されている不動産を相続した場合に、自用地と同じ評価ではなく、低い評価をされるべき、という点につき、相続税と所得税の関係の視点から考察してみる。相続により取得した財産といえども純資産の増加額に担税力を求め、課税することについて、所得税の対象とせず、相続税の対象とする理由について、所得税法9条において規定されていることの他に、論者によれば次の理由があるとされる。一つは一時所得に該当し、2分の1課税が適用されるとすれば、大規模な相続財産に対する税負担が著しく軽減されて、巨大な富の集中を排除するという、相続税本体の目的が達成されなくなる。いま一つは、小規模の相続財産に対し不当に重い税負担が課され、場合によってはきわめて酷な結果になることである⁴⁹⁾、というものである。そうだとすれば、社会的な富の集中排除、再配分を目的とする相続税において、その目的達成は、基礎控除、税率構造という要素により考慮すべきものであり、課税標準たる相続財産の評価は、所得税におけるいわゆる譲渡の時の時価と同視すべきである⁵⁰⁾といえるのではなかろうか。

5. 結にかえて

借地権の財産的価値が著しく高騰してきた歴史から、租税法において借地権が問題とされてきたことは勿論であるが、税法上の視角より、借地権を取りあげてみた時、税法上の借地権という特殊な権利の存在を容認しうるのであるかが問題となる⁵¹⁾。不動産の無償利用は、一般的に、借主と貸主の間に緊密な特殊関係がある場合に行われる⁵²⁾といわれているが、その契約は、親族間などの個人間の場合と、会社の代表者またはその主要役員と土地所有者が同一人かまたは密接な関係があるため会社がその土地を無償で借受け、これを会社の営業用に使用するというような、個人と法人間の契約が考えられる。

当事者の一方が法人である場合、租税法の適用上、営利を目的とする合理的経済人たる法人では、無償の使用貸借などということは本来あり得ない筈であるから、法人税法の解釈、適用にあたっては民法の使用貸借の存在を否定し、これらはすべて借地権として理解すべきであるという考え方がある⁵³⁾。しかし、その目的解釈論のみから直ちに法人は、無償で土地を借りるはずはないという結論が導かれ、法人税法の分野では、使用貸借という民法の法概念（民法593条）は存在を許さないものであろうか。仮にそれを肯定すれば、税法上の借地権とは私法上の借地権と異なり、無償の使用貸借も含まれ、私法のそれよりもはるかに広い概念ということになろう⁵⁴⁾。法人が関与する土地の使用貸借については、特にその使用借権の無償返還等の場合に、税法上の借地権があるものとして権利金の認定

49) 高橋・前掲注42) 87頁。

50) 同上。

51) 松沢智『新版租税実体法—法人税法解釈の基本原則—』223頁（中央経済社、1994年）。

52) 我妻栄は、使用貸借契約は無償契約であるがゆえに、「緊密な特殊関係ある者の間でないと成立しない」と述べている（我妻栄『民法講義』375頁（岩波書店、1973年））。

53) 松沢・前掲注51) 223頁。

54) 同上、230頁。

課税が行われることがある。これは、民法上はあくまで使用貸借とされるものを、法人税ではその使用借権についてあたかも賃貸借に基づいた場合と同様の経済的価値を有するものとして借地権課税を擬制しているということである⁵⁵⁾。この問題については訴訟も散見され、使用借権に対する借地権課税の擬制についてはその理論的根拠を検討する必要がある⁵⁶⁾。

この点例えば、東京高裁昭和61年2月27日判決（税資150号393頁）⁵⁷⁾〔ヒルトン観光株式会社事件〕がある。本件では、旅館業を営む株式会社である原告Xが、その借地の上に鉄筋コンクリート造陸屋根付7階建旅館を所有していたが、当該建物に係るXの敷地利用権につき、当高裁は、「支払いがなくても借地権と認められ、借地権価格相当の価額が存するものと解して差し支えないというべきであり、……Xと建物所有者が協議の上、建物と敷地とを同時に売却された場合の借地権の対価はX会社の収入である」とした原審（横浜地裁昭和59年4月18日判決（税資136号38頁））の判決を支持した。さらに、本件では使用借権は借地権価格相当額の経済的価値があるものとして課税され、その借地権の額は、「原告の本件土地に対する借地権価額は、本件土地の更地価額五、〇〇〇万円に本件土地の所在地域の借地権割合七〇パーセントを乗じて計算した三、五〇〇万円となる。」と判示した。次に、使用借権に借地権・地上権類似の権利関係が存在するとされた、名古屋高裁昭和57年5月24日判決（税資123号455頁）⁵⁸⁾〔東亜産業事件〕に着目してみる。当高

55) 渡辺・前掲注10) 96頁。

56) 同上、参照。

57) 本件の事実の概要は、次の通りである。原告は旅館業を目的とする会社である。原告及び本件土地所有者は、協議の上、本件土地及び本件建物等を一括して訴外A株式会社に一億三、五〇〇万円で譲渡し、原告は八、五〇〇万円、本件土地所有者は五、〇〇〇万円をそれぞれ受領した。本件土地建物の売買契約書によれば、本件建物の価額は八、五〇〇万円及び本件土地の価額は五、〇〇〇万円と表示されているが、本件土地の売買契約書上の表示価額は業界の取引慣行からみれば更地価額と解されるので、原告の借地権の価額は更地価額五、〇〇〇万円に本件土地の所在地域の借地権の割合（七〇パーセント）を乗じて計算した三、五〇〇万円となる。したがって、本件土地の所有者の有する本件土地の底地の価額は、更地の価額五、〇〇〇万円から借地権の価額三、五〇〇万円を差し引いた額一、五〇〇万円となる。よって、本件土地所有者らが取得すべき金額は、本来自己に帰属すべき本件土地の底地のみの価額一、五〇〇万円であるところ、前記のとおり右両名は五、〇〇〇万円の全額を取得している。したがって、その差額三、五〇〇万円は本来原告が取得すべき借地権に対する金額であるところ、これを本件土地所有者らが取得したのであるから、原告から同額の経済的利益の供与をしたこととなる。これらの経済的利益の供与の額三、五〇〇万円は、本来原告の本件建物等の譲渡の価額として益金に計上すべき額であるから、被告はこれを原告の所得金額に加算した。原告がこの処分の取消しを求めて出訴した事案である。本件の第一審横浜地裁昭和59年4月18日判決（税資136号38頁）で原告は「権利金、地代の支払がされていないため使用貸借である」、と主張したが、裁判所は「仮に使用貸借であったとしても、本件建物のように堅固かつ大規模な営業用建物の場合には、使用収益の終了しない限りは使用貸借は終了しないものと解されるのであるから、借地権価格相当の価額が存するものと解して差し支えないというべきである。」と判示した。

58) 本件の事実の概要は、次の通りである。原告X会社（控訴人）は山林等の売買、アパートの経営等を業とする会社であるがX会社所有の建物T荘の敷地はX会社の代表者である甲からの借地で

裁は、使用借権について、「地上建物を所有する同族会社とその敷地の所有者である会社代表者との間の土地の使用関係は、賃料の支払がなくても単なる使用貸借ではなく、借地権・地上権に類するものと認めるのが相当であるから、その土地利用につき借地権類似の権利性を容認している」とし、評価については、「地上建物を除却して土地を売却した代金のうち借地権の対価に相当する部分は、会社の収益である」として、使用借権の評価について近隣地区7件の借地権割合（50％）を参考として、それよりも若干低い更地価額の40％と認定して課税することと判示した。本件について、堀之内は「一般に、土地所有者が建物の所有を目的として土地を第三者に使用させる場合には、地主は、特別の事情がある場合は別として、当該土地の上の建物が崩壊するまでの長期にわたって土地の使用が制限され、また当該土地を他の者に譲渡する場合には、更地で売却するのに比べてその売却価額は大幅な減額を余儀なくされることとなるので、地主にとって土地の価値が著しく減少することはまぎれもない事実であるから、このような現象を踏まえて地主が第三者に土地を使用させる場合には、土地の価値の減少度合、将来の値上り益、さらには預貯金、有価証券等の運用利回りなどの諸要素を総合的に比較衡量して、借地権利金や年々の地代の額ないし更新時期等を決定するのが通例である。……X会社が本件土地所有者甲を代表者とする同族会社であり、地主と借地人とが特殊な関係にあるが故になし得た借地取引といえる。このことは、会社が土地を使用して事業を遂行し利潤の拡大を図ることによって、土地提供者である代表者自身も利益の還元を期待し得るという経済的利害関係も基礎としているというべきである。」⁵⁹⁾と述べる。続けて同氏は、「このような事情のもとでは、本件に関してX会社の本件土地の使用関係は事実上権利性のかかなり強いものないし、経済的価値の高いものといえよう。」⁶⁰⁾と述べ、本判決を支持する。

一方、使用借権には経済的価値はないと判断した、名古屋高裁昭和47年12月21日判決（訟月19巻1号78頁）⁶¹⁾〔千代田木材株式会社事件〕において当高裁は、本件土地の利用関

あり、甲が本件土地を国鉄に譲渡したことに伴い、Y税務署長が、その譲渡代金のうちX会社が本件土地につき有する借地権の価額に相当する金額はX会社の収益となるものであるから、当該金額を益金に算入する処分をしたものである。X会社は甲はT荘の敷地につきX会社に対し借地権を設定していない（土地賃貸借契約もなく賃借料の支払もない）として処分の取消しを求めて出訴した。第一審の名古屋地裁昭和56年10月26日判決（税資121号75頁）は、「X会社と甲との間の本件土地しよの法律関係は使用貸借契約であることは明らかである。」としたが、「通常の使用関係と異なる権利性（法的には、借地権、地上権等に類似する権利）を認め（る）」とした。

59) 堀之内建二「判批」税通38巻15号246頁（1983年）。

60) 同上。

61) 本件は、被控訴人X社は代表者Aの同族会社であって、設立以来、Aらの共有地を借用して事務所建物の敷地及び木材保管場所として木材売買を行ってきたが、営業不振のため事業を廃止し、土地の賃貸契約を合意解除してAらに土地を無償で返還した。控訴人Y税務署長はX社が本件土地の賃貸料として年8万円を計上しており、Aも確定申告にその受取地代を申告していたことから本件土地の使用関係を賃貸借と認定して、X社は借地権消滅のさいに通常授受されるべき対価の額に相当する利益を土地所有者に贈与したのとして更正処分をし、Xがこの処分の取消しを求めて出訴した。第一審の名古屋地裁昭和44年9月12日（税資57号285頁）でも、高裁とほぼ同旨の判決が

係について、「本件土地の共有者から無償かつ使用期間を定めず本件土地を借受け被控訴会社の建物敷地及び木材保管場所として使用していたものであることが認められるから本件土地の使用関係を使用貸借と解した原審の認定は相当である。」と判示し、また経済的利益の有無について「使用貸借の場合にも借地権価格が存在するとしても、借地人が土地所有者の承諾を得て地上建物と共に使用貸借上の権利を他に譲渡したような場合にはその価格相当の経済的利益を収受したものとして、その利益を課税の対象にすることは考えられるけれども本件のように土地の使用貸借を合意解除して土地を共有者に無償で返還したような場合には何等借地権価格相当の経済的利益を収受し又は収受したと同様の利益を土地共有者に供与したことにはならない。」として原審を支持し、被告、控訴人の主張を退け、使用借権については課税されなかった。この判決について、戸島は、恣意的な利益操作という観点から、本件でX社が、本件土地の使用関係が賃貸借であるかのごとくその帳簿に記載し、かつ、法人税の申告をしていたことに着目し、「本件土地の使用関係が使用貸借か賃貸借かの判断は事実認定の問題であり、裁判例が本件当事者間の土地使用関係の法的性格を使用貸借と認定したことについては、その判断に従わざるをえないが、X社が、本件土地の使用関係が賃貸借であるかのごとくその帳簿に記載し、かつ、法人税の申告をしていたことをどう考えるか、それらの事実関係を訴訟段階でX社自身が否定することが許されてしかるべきかという点は論議の対象となろう。」と述べ、さらに、本件土地の使用関係に係る契約の法的性質と、その経済的価値について、「法人が使用貸借によって土地を借受けること自体が異例であり、例えば同族会社がその代表者から無償で土地を借受けたとしても、その実質は賃貸借関係であって賃料の支払が免除されていると考えるのが妥当と思われる。また、使用貸借の場合の使用借権そのものに経済的価値ありとした判例もある。」として、「使用貸借であることのみを根拠として（経済的利益の供与がなかったという）判断をしたというのであれば問題であろう。」⁶²⁾と結び、判旨に疑問を呈している。鈴木も、本件でX社が、本件土地の使用関係が賃貸借であるかのごとくその帳簿に記載し、かつ、法人税の申告をしていたことについて、「本件土地の貸借関係が賃貸借であるか使用貸借であるかは事実認定の問題である」としながらも「当事者がみずから税務申告等により外部に表見させていた事実を、当事者の証言だけで簡単に覆した判決の証拠判断には疑問なしとしない。」⁶³⁾と述べている。これらの裁判事例を考察する渡辺によると、法人税における使用借権の課税上の取扱いは、「①使用借権を借地権価格相当額の経済的利益があるものとして課税する考え方、②使用借権には借地権類似の経済的利益が認められるが、借地権価格相当額よりも低いものとして課税に堪えうるものであるとする考え方、③使用借権には課税適状でないものがあるとする考え方、に区分できる」としながら、「個々の具体的事例によって判断されなければならないのはもちろんであるが、基本的考え方の統一を見る必要がある」⁶⁴⁾とする。

なされていたため、Yが控訴した。

62) 戸島利夫「判批」税通32巻11号80頁（1977年）。

63) 鈴木寛「判批」税事8巻8号22頁（1976年）。

法人税法において、私法上は使用貸借とみられるものが、税法上も使用貸借とされるのか、借地権とされるのか、という問題については、法人税法上のみならず、従来、税務の実務家の間では、民法上は使用貸借であっても税法上は通常の経済人間の取引を念頭において考えるため、その法形式にとらわれず経済的実態に着目してこれをとらえ借地権の設定があったものと解すべきである旨主張されてきた⁶⁵⁾。村井によると、無償利用の場合に当事者の一方に法人が介在すると、「営利法人は常に経済的合理性にしたがって、その行為・計算を選択する主体であるから、事業の用に供するために資産を無償で提供したり、あるいは提供されたりするはずがない、という論理が根強く支配している。」と述べ、「法人に関する『……はずがない』の論理は、現行の法人税法上の包括的損益概念、つまり『無償による資産の譲渡又は役務の提供、無償による資産の譲受け』（法人税法22条2項）といった取引行為からも収益が生ずるとする考え方に根差すものと思われる。」としながら、「『はずがない』の論理を極端に推し進めると、少なくとも法人が介在する場合には、使用貸借はあり得ない、という議論になってしまう、……右の法人税の論理を承認するということと、法人税法上、民法上の使用貸借を認めるか否か、ということとは、必ずしも結びつかない。右の論理によって、民法上の使用貸借それ自体を否定することは許されない。但し、使用貸借を認定した上で、その経済的価値をどのように評価するか、の問題は区別すべきである。』⁶⁶⁾と続けている。この点に関して松沢は、「いわゆる『税法上の借地権』という固有概念を説く論者も少なくないようである。そのほとんどは経済的基準説に立つ見解であって、これは法人税法施行令137条⁶⁷⁾が、借地権の意義につき、借地借家法と異なって建物所有を目的とするか否かを問わず、地上権または土地の賃借権を法人税法上借地権という、と規定していることをも根拠としている。』⁶⁸⁾と述べている。さらに同氏は、「しかし、法律上、同一の概念用語は、特段の理由がないかぎり、すべての法律において同一の意味に解すべきことは法解釈上の原則である。私法上の概念と異なる税法固有の概念を立法にあたり採用したことが明らかな場合には、もちろん税法の趣旨に従って、目的論的、合理的に解釈さるべきは当然であるが、税法を正しく解釈するためには、目的

64) 渡辺・前掲注10) 99頁。

65) 内藤清博「借地権の設定等に伴う権利金の設定」税弘16巻9号47頁（1968年）。

66) 村井正「租税法と私法③」時法1067号40頁（1980年）。

67) 法人税施行令137条では、土地の使用に伴う対価についての所得の計算について「借地権（地上権又は土地の賃借権をいう。以下この条において同じ。）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に借地権に係る土地を使用させる行為をした内国法人については、その使用の対価として通常権利金その他の一時金（以下この条において「権利金」という。）を収受する取引上の慣行がある場合においても、当該権利金の収受に代え、当該土地（借地権者にあつては、借地権。以下この条において同じ。）の価額（通常収受すべき権利金に満たない金額を権利金として収受している場合には、当該土地の価額からその収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収受しているときは、当該土地の使用に係る取引は正常な取引条件でされたものとして、その内国法人の各事業年度の所得の金額を計算するものとする。」と規定している。

68) 松沢・前掲注51)。

論的、合理的解釈のみを強調して、納税者の立場からみた法的安定性、予測性、ないし租税法律主義という他方からの要請を全く無視することは許されない。」⁶⁹⁾と続けている。この点に関して渡辺伸平は、「これは、いわゆる実質主義の原則ないし経済的観察方法とその租税法律主義の要請からの限界の問題（あるいは民法と税法は同一概念で解釈さるべきかの問題）である。」として、「実質課税の原則といえども現に法律上保護されている利益状態（権利関係）を無視できないのではないかと考えられるからである。」⁷⁰⁾とする。私法上賃借権と使用貸借にどの程度の差異があるかを考えると、双方とも同じように目的物件を使用収益しうる債権であるが、賃借権は借地法、借家法、建物保護法等により十分に保護されているが、一方、使用貸借は、これまで述べてきたように法的保護が弱いことから、税法上も使用貸借を借地権と同定できないのではなかろうか⁷¹⁾、といった、私法上の使用貸借は、税法上もやはり使用貸借であるとしてその経済的利益を認識すべきとする意見もある。この点、松沢もまた、「税法はあくまでも私的取引を前提として、それに適用するのである。……税法上の借地権という概念は、実は経済的実質的にみて、無償による使用貸借契約による使用借権という権利にも、単に無価値ではなく土地を利用できるという財産的価値を認めるべきであるという評価を表したものではなかろうか。使用借権が無償であるからといって、法律的に全く無価値でないことは、そこに経済的にみて財産的権利性—借地権より弱小ではあるが—を認めることができよう。それをすべて借地権と全く同視し同一の権利であると速断したところに概念の混乱があったのではなかろうか。」⁷²⁾とする。私見によれば、税法上の借地権概念とは、固有の概念ではなく、民法上の使用貸借それ自体を否定することは許されない。故に、私法上の使用貸借は、税法上もやはり使用貸借であるとして、税法上も使用貸借を認定した上で、その経済的利益を認識すべきであり、その経済的価値をどのように評価するかの問題である。

69) 松沢智「租税法上の借用概念と信義則」ジュリ594号125頁（1975年）。

70) 渡辺伸平『税法上の所得をめぐる諸問題』31頁（司法研修所、1967年）。

71) 北谷健一「判批」税弘17巻7号126頁（1969年）。

72) 松沢・前掲注51）226頁。