

小樽商科大学商学部准教授 今本 啓介

第10回

使用貸借契約により学校法人に対して貸し付けた土地の評価

—大阪高裁平成17年(行コ)第83号、平成18年1月24日判決(TAINS: Z888-1265)—

■ 1. 事実関係

原告Xらは被相続人Aの共同相続人であり、土地（以下、「本件土地」）等を相続し、自用地として評価して相続税の申告をしたが、その後貸地と評価すべきであったとして、評価の誤りを理由に更正の請求をした。被告Y（M税務署長）は、これに対して更正をすべき理由がない旨の通知処分（以下、「本件更正請求棄却処分」）を行った。一連の手続を経て、Xらは本件更正請求棄却処分の取消し等を求めて出訴した。

Aは、本件土地を学校法人（B・C）に対して学校事務用地及び教材農園として使用する目的で貸し渡す土地使用貸借契約を締結していた。なおこの契約では、それぞれの目的以外の使用は認められず、Aがこれら土地を使用する必要が生じた場合は、使用期間満了前であっても90日前に借主に通告して土地の明渡しを求めることができるとされており、契約当事者間で権利金等の授受はなされていなかった。

■ 2. 争点

争点は、本件土地を相続財産として評価する

に当たって、財産評価基本通達（以下「評通」）27に基づき借地権割合（60%）を控除すべきか否かである。

Xらは、いわゆる使用貸借通達（昭和48年11月1日付直資2-189（例規））により、本件土地を相続財産として評価する際、法人税の取扱いに準拠することとなるところ、法人税基本通達は通常権利金の授受を伴うような土地の使用貸借について、借地権の存在を前提として課税関係を定めていることから、本件土地を相続財産として評価する際には借地権割合を控除すべきであると主張した。

これに対してYは、本件土地に設定されていた使用借権は賃貸借とは異なり法律上の保護が脆弱で、相続の対象にもならない権利であり、独立の取引の対象ともされないから、その交換価値は零とみるのが正当であるなどとして、本件土地は自用地と評価すべきである旨主張した。

一審（大阪地判平成17・8・18）は、本件土地は自用地として評価すべきとしてXら敗訴の判断を行った。Xら控訴。控訴審判決は、一審判決をほぼ踏襲して次のように述べた。

■ 3. 判決の要旨（控訴棄却）

「使用借権の評価については、使用借権が賃借権と異なり、法律上の保護が薄弱で、使用借人の死亡によってその効力を失い、独立の取引の対象とされない権利であること、建物の所有を目的とする使用借権であったとしても、借地借家法等により手厚く保護される借地権に比べてその基盤も脆弱であることから、その財産価値は零とみるのが相当である。したがって、使用借権の目的となっている土地の価額はかかる権利による制限のない自用地として評価すべきである」

使用貸借通達の冒頭部分は、「法人の関係においては、借地権の存在を前提とする課税上の取扱いがされると、同一土地について相続税と法人税とで重複して課税することになるから、各課税間の整合性を図る趣旨であると解される」。これらの規定は、「法人が借主である契約において、地代及び権利金が低額である場合には、原則として、同法人に対し、認定された権利金と実際の権利金の差額分の受贈益があったものとして課税する（法人税法22条2項……）が、〔法人税基本〕通達13-1-5（土地を更地のまま使用したり簡易な建物の敷地として使用する場合、筆者補足）や13-1-7（相応の権利金を授受することが正常な取引条件でない場合や法人が使用貸借契約を締結する場合、筆者補足）に該当する場合には、このような課税は行わないという取扱いである。そして、公益法人も、収益事業から生じた所得については、法人税が課せられる以上、上記通達は、その範囲で適用されると解される。もっとも、本件において、B・Cは〔本件土地〕で収益事業を営んでおらず、権利金相当額の受贈益課税の問題は元々発生しないので、〔法人税基本〕通達がそのまま適用されることはない」

■ 4. 評 釈

相続税の課税において、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借地権割合を乗じて計算した金額によって評価する（評通27）が、個人間の賃借関係の場合、使用貸借に係る土地又は借地権を相続により取得した場合は、すべて当該土地又は借地権が自用のものであるとして評価し、減額をしない（使用貸借通達3）とされている。

従前、ある土地の相続財産としての評価が問題となる場合に、その土地上に存在する使用権が借地権か使用借権かが争われた事例はあった（例えば、東京高判昭和56・7・16、行集32巻7号1038頁）が、本件では本件両土地の使用権が使用借権であることを前提に、学校法人に対して使用借権が設定される場合に、相続財産として借地権が設定される場合と同じく評価できるかが問題となった。この点、裁判所は、使用貸借通達冒頭部分の趣旨が相続税・法人税間の整合を図ることであり、本件のように学校法人である借主が収益事業を営まない場合には、法人税基本通達（以下「法基通」）13-1-5、13-1-7の適用はない旨明らかにした。

思うに、本件契約は使用貸借契約であり、使用借権は借地権に比べて脆弱であることから、本件土地を相続財産として評価するに当たって借地権割合の控除は認められないと解すべきであろう。また、借主が収益事業を営まない場合に法基通13-1-5、13-1-7の適用がない旨明らかにしたことも、同通達はあくまでも法人税が課税される場合を想定していると思われる。このことは使用貸借通達冒頭部分の趣旨にも合致することから妥当であったと思われる。