

はじめに

不動産の所有権については、所有権そのものに係る評価額が定性的に存すること¹は論を待たないであろう。地上権、永小作権といった用益物権(地役権を除く²。)についても、当該権原そのものに係る評価額が存するものと考えられる。それでは賃借権はどうか。建物所有を目的とする土地賃借権については、借地権としての評価額を認めるのが一般であるが、建物所有を目的としない土地賃借権となるとこの点についてやや怪しくなる。さらに、建物の賃借権、すなわち借家権については、一般には借家権そのものに係る評価額は存しないものとして取り扱われている。

この不動産使用収益権原そのものの評価額を認めるかどうかは、租税賦課や損失補償など実務に大きな影響を与える課題である。本稿は、財産法上の不動産使用収益権原について、当該権原そのものについて評価額をどこまで認識できるかについて、借家権と配偶者居住権を端緒として考察を試みるものである。

1. 借家権そのものに係る評価額の有無

(1) 権原評価の指標

そもそも財産法上の不動産使用収益権原の評価額が問題となる場面としては、主に次の3つが挙げられる。まず、不動産使用収益権原の売買、交換、贈与等の契約を締結する場合である。あくまで私法上の契約に基づく権利移転であるから、その対価の有無・価額は契約当事者間の合意に基づくのであるが、適正な契約を結ぼうと思えばその対価の有無・価額も適正なものとしなければならない。その際の評価手法として最も信頼性が高いのが、不動産鑑定評価であり、不動産鑑定評価基準等がその指標となる。次に、国等の課税主体が不動産使用収益権原に対して課税する場合である。課税額算出に当たって課税客体の評価額を基準にする場合には、当然当該不動産使用収益権原の評価額の有無・額を確定させる必要がある。具体的には、国が相続税、贈与税、譲渡所得税などを課す場合が想定される。国税であれば、財産評価基本通達等がその指標となる。3つ目は、公的主体等が公共事業等のために不動産使用収益権原が存する不動産を取得し、又は消滅させる場合である。土地収用法等に基づき強制的に不動産を収用・使用する場合はもちろん、任意での買収・使用の形をとる場合であっても、強制的に収用・使用する場合との権衡をとる必要があることから、対象となる不動産使用収益権原に係る補償は公正な基準の下になされなければならない。公共用地の取得に伴う損失補償基準等がその指標となる。

なお、これら3つの指標は、それぞれ全く別個に機能しているわけではない。課税客体の評価や損失補償額の算出の際に不動産鑑定評価を用いる場合もある。また、不動産鑑定評価において損失補償に係る手法が活用されることもあるし、税務上の評価額を参考にすることもある。

¹ ただし、例えば山間部に存する荒廃した建物に係る所有権のように、維持・管理コストが過大で実質的には市場価格が存しないケース(いわゆる負動産)もある。ここで「定性的に」と表現したのは、その辺りの事情も汲む趣旨である。

² 地役権の評価は、要役地及び承役地の所有権等の評価に組み込まれることになる。

(2) 借家権そのものに係る評価のあり様

それでは、これらの場面において借家権そのものの評価額についてどのように認識すべき旨定められているのか。まず、不動産鑑定評価基準では、借家権の取引慣行がある場合においては借家権そのものの鑑定評価額についての定めが存する³。ただし、この借家権の取引慣行がある場合とは、飲食店舗等営業用建物の場合に一部確認できる程度であり、現実には非常に限定的なケースであるとされ⁴、結局居住用建物の借家権をはじめほとんどの借家権については、借家権自体の評価額は存しないことになる。なお、借家権の価格といわれているものには、賃貸人から建物の明渡しの要求を受け、借家人が不随意の立退きに伴い事実上喪失することとなる経済的利益等、賃貸人との関係において個別的な形をとって具体的に現れるものがあるとされるが⁵、借家権は、利益を生み出す元本というほどのものが明確な形で存在していないので、喪失する利益の補償、すなわち補償の原理の観点から借家権の経済価値を把握せざるを得ない場合が多いことによるものと考えられる⁶。

次に、財産評価基本通達では、借家権の価額の算出式を提示しつつも、借家権が権利金等の名称をもって取引される慣行のない地域にあるものについては、評価しないとしている⁷。ここでの「権利金等の名称をもって取引される慣行」とは、具体的には銀座の飲食店など店舗の「のれん代」などをいい、居住用建物ではまず考えられないという⁸。

公共用地補償では、損失補償基準において「消滅させる建物等に関する所有権以外の権利に対する補償」として借家権そのものに対する補償も想定されているもの⁹、高度商業地のように借家権の取引慣行が認められる地域を念頭に置いたものであり¹⁰、実務上借家権自体に対する補償は行っていない¹¹。借家人に対する補償としては、土地等の取得又は土地等の使用により通常生ずる損失の補償（いわゆる通損補償）として、新たに建物の全部又は一部を賃借するために通常要する費用及び新たに賃借する建物の賃借料相当額と従前の建物の賃借料との差額相当分を補償することとされている¹²¹³。

(3) 借家権そのものに係る評価額を認めない理由

以上のように、不動産鑑定評価、租税賦課、損失補償いずれの場面においても、借家権そのものに係る評価額は認識しないのが一般である。それでは、借家権そのものに係る評価額を認めない根拠はどこにあるのか。この点については、権利そのものの対価を認めている借地権（土地賃貸借によるもの）との比較で次のようにいわれ

³ 不動産鑑定評価基準（平成 26 年 9 月 国土交通省）（以下「鑑定評価基準」という。）p50。

⁴ 「不動産鑑定評価基準に関する実務指針—平成 26 年不動産鑑定評価基準改正部分について—」（平成 26 年 9 月 公益社団法人日本不動産鑑定士協会連合会鑑定評価基準委員会）（以下「鑑定評価実務指針」という。）p169・170。

⁵ 鑑定評価基準 p50。

⁶ 鑑定評価実務指針 p170。

⁷ 財産評価基本通達（昭和 39 年 4 月 25 日直資 56（例規）直審（資）17 国税庁長官通達）（以下「財産評価基本通達」という。）第 3 章 94。

⁸ 井出真「配偶者居住権等の相続税評価に対する一考察」（税理 2019 年 3 月号）p132。

⁹ 公共用地の取得に伴う損失補償基準（昭和 37 年 10 月 12 日 用地対策連絡会決定）（以下「損失補償基準」という。）第 18 条。

¹⁰ 大久保幸雄「〈増補新訂版〉公共用地の取得に伴う損失補償の考え方 327 問」（大成出版社 2021 年）p81。

¹¹ 「配偶者居住権に関する損失補償等について」（令和 2 年 5 月 国土交通省）（https://hokuriku.jcca-net.or.jp/kaiin/kouen/r020513_haigusha_hosho.pdf）p5。

¹² 損失補償基準第 34 条。

¹³ なお、都市再開発法においては、借家権について対価補償を定める第 91 条と通損補償を定める第 97 条とがあるが、91 条補償が支払われるべき対象者に形式的に当たるとしても必ず借家権消滅対価として第 91 条に基づく補償をしなければならないわけではなく（東京地判 H27.6.26）、近傍同種の借家権取引に照らして借家権価額が認められない消滅借家権についてまで、他の評価方法によって補償を行うことを明らかにしたものは認めがたい（前記地判の控訴審である東京高判 H27.11.19）としている。これらの判例と都市再開発法の背景や問題点については、島田博文「都市再開発法 91 条 1 項に基づく借家権者の対価補償の要否と借家権価格」（不動産研究第 58 巻第 4 号 2016 年）を参照。

ている¹⁴。

借地権は、最低存続期間が保証され、契約期間が経過又は建物が滅失しても賃貸人に更新拒絶の正当事由がない限り借地契約が存続する(借地借家法第 18 条)。他方、借家権は、賃貸人の更新拒絶に同じく正当事由が必要であるものの(同法第 28 条)、建物の滅失によって借家権は消滅する(民法第 616 条の2)。

また、借地権は、当該権利を譲渡・転貸するに当たり、これを賃貸人が承諾しないときはこれに代わる裁判所の許可を得ることができ(借地借家法第 19 条)、事実上の譲渡性を有するのに対し、借家権は賃貸人の承諾なしでは譲渡・転貸ができない(民法第 612 条)。

さらに、借地権においては、当該宅地の経済的価値に即応した適正な賃料と実際支払賃料との乖離が発生するケースが多くみられ、その賃料差額の持続する期間に基づく経済的利益が借地権者に帰属する経済的利益として市場で把握される。他方、借家権は、譲渡性が制約されることから、賃料差額が発生していてもその価値を取引市場で把握することは困難である。

一つ目と二つ目が法的側面、三つ目が経済的側面からの根拠となるが、一つ目の根拠が土地の滅失は通常あり得ないことの帰結と考えれば、事実上の市場流動性の存否とそれによる客観的市場価値の有無により、権原そのものに係る評価額の有無が判定されているといえそうである。損失補償においては、借家権に客観的市場価値が認められない以上、借家人に対する補償は通損補償で尽きているのであって、借家権そのものに対する補償は、借家人に対して受ける損失以上のものを補償する結果となるため、すべきでないことになる¹⁵。

加えて、借家権は賃貸人の承諾なしでは譲渡・転貸ができないことなどの帰結として、一定内容の利益の絶対的帰属という物権の特色は、借家権では希薄であり、借家権は、特定の利益帰属を保障した権利とはなっていないとされる¹⁶。この物権的性質が希薄であることも、借家権そのものに係る評価額は認識しないことの根拠となるものと考ええる。

2. 配偶者居住権との比較

(1) 配偶者居住権の取扱い

配偶者居住権とは、平成 30 年の民法改正(施行は令和 2 年)により創設された制度であり、被相続人の配偶者が相続開始時に居住していた被相続人所有の建物を対象として、原則として終身(遺産分割協議等において別段の定めのあるときは一定期間)(民法第 1030 条)、配偶者に建物の無償使用を認めることを内容とする法定の権利である(民法第 1028 条第 1 項本文)。遺産分割(同項第 1 号)又は遺贈・死因贈与(同項第 2 号・民法第 554 条)により取得するものとされている。また、配偶者居住権は譲渡することができず(民法第 1032 条第 2 項)、配偶者居住権者は、居住建物の所有者の承諾を得なければ、居住建物の改築・増築や第三者による使用・収益に供することはできない(同条第 3 項)。建物の全部が滅失する等により使用収益できなくなった場合には、配偶者居住権は消滅し(民法第 1036 条・第 616 条の 2)、再築された建物に継承されることはない。

立法担当者によると、配偶者居住権は、あくまで建物に対する権利であり、賃借権類似の法定の債権とされる¹⁷。終身という未確定かつ長期にわたる可能性の高い期間にわたり排他的な使用权を有するという点で、非常に強い権利である一方、譲渡は不可能で転貸等も建物所有者の承諾が必要、権利の客体は現存する建物限りという点では、流動性に欠ける権利であるともいえる。

¹⁴ 公益社団法人東京都不動産鑑定士協会(編)「不動産鑑定評価の実務」(きんざい 2024 年)p213。

¹⁵ 東京地判 H4.11.27 判例地方自治 110-87。

¹⁶ 松尾弘「財産権の保障と損失補償の法理」(大成出版社 2011 年)p117・124。

¹⁷ 堂蘭幹一郎・野口宣大(編著)「一問一答 新しい相続法」(商事法務 2019 年)p18。

上記のとおり、配偶者居住権は建物の使用収益を目的とする債権ということなので、借家権と類似している。にもかかわらず、不動産鑑定評価、租税賦課、損失補償いずれの場面においても、借家権とは異なり配偶者居住権自体に対する評価額を算出することとされている¹⁸。例えば、損失補償においては、建物・土地の現在価額から配偶者居住権の存続期間満了時の建物・土地価額を当該存続期間に応じた複利原価率で割り戻した価額を差し引いた額を配偶者居住権の価額として補償することとされている¹⁹。

したがって、配偶者居住権については、法的に譲渡が不可能であり、したがって客観的市場価値はそもそも存在し得ないはずにもかかわらず、その権利そのものの評価額を認めていることになる²⁰。この点、配偶者居住権は賃借権類似の債権といいつつながら、建物の賃借権たる借家権とはその取扱いが大きく異なっている。

(2) 相続税法と損失補償

実は配偶者居住権者に対する損失補償に関する国土交通省の検討会においては、当初借家権と同様に権利そのものに対する補償は行わない方向で検討が進んでいた²¹。その後、相続税評価において配偶者居住権の価額及び配偶者居住権に基づく敷地使用权の価額を明確に認識されていること(相続税法第 23 条の2)などを勘案して、配偶者居住権そのものの価額を補償対象としたのであるが、これには次のような事情も存する。

もし配偶者居住権及び配偶者居住権に基づく敷地利用権相当分の価額を補償対象としなければ、相続税評価における配偶者居住権及び配偶者居住権に基づく敷地使用权の価額分は、建物・土地所有者に補償として支払われたことになる。これは、配偶者居住権者から建物・土地所有者への贈与とみなされ(相続税法第9条、相続税法基本通達 9-13 の2)、建物・土地所有者に贈与税が課されるおそれがある²²。仮に事業者が建物・土地所有者に対して配偶者居住権相当分を減価した建物・土地価額を補償し、配偶者居住権者に対しては配偶者居住権等の価額分については補償していなければ、配偶者居住権者から対価なしに配偶者居住権が消滅した建物を取得した事業者への贈与とみなされるおそれがある。要は、租税賦課の面で不都合を生ぜしめないためには、損失補償の場面においても配偶者居住権自体に対する評価額を位置づける必要があったということである。

(3) 配偶者居住権そのものに係る評価額の意味

それでは、そもそも相続税財産評価等において配偶者居住権について借家権とは異なり配偶者居住権自体に対する評価額を認識することとした理由は何か。

まず、配偶者居住権は遺産分割等において敷地利用も含めて財産として評価されることが前提となっており、その評価額が具体的相続分に含まれていることが挙げられる。この点、借家権は賃借料を対価として建物を使用

¹⁸ それぞれ「配偶者居住権等の鑑定評価に関する研究報告」(公益社団法人日本不動産鑑定士協会連合会 2019 年)、相続税法第 23 条の2・相続税法基本通達(昭和 34 年 1 月 28 日 直資 10 国税庁長官通達)、公共用地の取得に伴う損失補償基準細則(昭和 38 年 3 月 7 日 用地対策連絡会決定)(以下「損失補償基準細則」という。)別記5 配偶者居住権補償実施要領に記載がある。各評価手法の詳細については、拙稿「配偶者居住権の評価のあり方について—配偶者居住権の趣旨を踏まえての考察—」(土地総合研究第 28 巻第3号 2020 年)(以下「土総研 28-3」という。)p133~144)参照。

¹⁹ 配偶者居住権補償実施要領第2条・第4条。なお、土地に係る補償(=配偶者居住権の敷地利用権相当分)については、通損補償として処理している(同要領第5条)。その趣旨については、土総研 28-3p144 参照。

²⁰ なお、税制上の配偶者居住権の評価額は、時価(市場評価額)ではなく、法定評価とされている。そして、時価評価を排除するため、配偶者居住権の評価方法については、財産評価基本通達ではなく、相続税法に規定を設けたとされる(ハツ尾順「配偶者居住権の税務上の取扱い—借家権と比較して—」(税法学第 585 号 2021 年)p83)。

²¹ なお、配偶者居住権に係る民法改正を審議した法制審議会民法(相続関係)部会においても、当初は配偶者居住権自体の価値を評価しないこととしていた(法制審議会民法(相続関係)部会資料 14p3)。ただし、当時の法制審議会事務局案では、権利自体の価額は評価しないとしつつ、(遺産分割協議等における)配偶者居住権の評価額を建物の賃料相当額と配偶者居住権の存続期間から算出することとしていた。しかしながら、この算出手法は不動産所有権の価額を算出する手法である収益還元法と同じであり、配偶者居住権自体の価値を評価しないこととの整合性がとれていなかったと考えられる。

²² このあたりの詳細は、拙稿「損失補償における配偶者居住権の取扱いについて(後編)」(土地総研リサーチ・メモ 2020 年5月 29 日)(https://www.lij.jp/news/research_memo/20200529_2.pdf) p5 参照。

できるという契約上の地位に過ぎない²³。

次に、一般的な借家権の場合、毎月賃借料が支払われることから、建物・敷地所有者等が負担している所有権等の制限は毎月の賃借料により補填されているのに対し、配偶者居住権の場合は、無償使用の権利であるから、所有権等の制限を建物・土地所有者等が一方的に負担していることになり、当該制限相応分は配偶者居住権に係る権益として配偶者居住権者に帰属することになり、その評価は配偶者居住権の存続期間等権利内容を反映したものになる²⁴。

要は、遺産分割協議等において具体的相続分として認識されている以上、相続税評価額0とすることはできず、その後長期間にわたり建物の無償での使用収益という形で残り続けるわけであるから、不動産鑑定評価や損失補償においても評価額0として扱うわけにはいかないということである。

すなわち、配偶者居住権について権原そのものの評価額を認識することとしているのは、配偶者居住権を遺産分割協議の対象となる相続財産の一部として構成する相続法制に由来するところが大きい。例えば配偶者居住権を相続財産とは別個に位置づけ、残された配偶者が無償で取得できる固有の権利として構成すれば、借家権と同様の取扱いが可能であったものと考えられる。実際、配偶者居住権については、その生存権的側面をより重視して、無償ないしごく低額の権利として位置づけるべきとの見解も少なくなかった²⁵。

3. 他の不動産使用収益権原に係る評価額の取扱い

既に述べたように、借家権そのものの評価額が存しないことの理由として、譲渡・転貸に当たって賃貸人の承諾が必要で市場流動性に欠け、したがって客観的市場価値も認め難いことがある。一方、そもそも譲渡が法的に認められていない配偶者居住権については権原そのものの評価額が認められている。となると、事実上の市場流動性や客観的市場価値の有無、さらには物権的性質の濃淡は、常に権原自体の評価額の有無を決める要素になるとは限らないのではないか。そこで、借家権、配偶者居住権以外の不動産使用収益権原のうち、権原そのものの評価額の有無が問題となり得るものをいくつか取り上げてみることにする。

なお、ここで挙げた権原については、不動産鑑定評価基準等においては特に言及はない。

(1) 土地の賃借権(借地権を除く)

土地の賃借権で建物の所有を目的としないものについては、借地借家法の適用はなく、したがって譲渡・転貸に当たって賃貸人の承諾が必要であるという点は借家権と同じである。したがって、借地権と比較すると市場流動性に乏しく客観的市場価値も認めにくいことになる。

財産評価基本通達においては、以下の①②のように定められている²⁶。なお、財産評価基本通達では土地の評価は地目別に定められており、宅地に係る賃借権は借地権又は定期借地権等に該当することとなる²⁷。したがって、ここでの賃借権は、山林、原野、雑種地などの賃借権が該当することになるが²⁸、借家権等との比較の上では山林や原野の賃借権は不適當であることから、ここでは居住・業務地域にも存する雑種地の賃借権に係る評

²³ 土総研 28-3p148。

²⁴ 土総研 28-3p148・149。

²⁵ 沖野眞巳・堂菌幹一郎「対談：相続法改正をめぐって」(ジュリスト 1526号 2018年)p29(沖野発言)、法制審議会民法(相続関係)部会第15回会議事録(平成28年11月)p22~24(水野(紀)委員発言)、水野紀子「配偶者居住権の保護から見える日本法の課題」(税研第225号 2022年)p47など。なお、このあたりの概略は、土総研 28-3 p150~152 参照。

²⁶ 財産評価基本通達第2章第10節 87。

²⁷ ちなみに農地に係る賃借権は耕作権に、鉱泉地の賃借権は温泉権に該当する。

²⁸ 松田貴司(編)「財産評価基本通達逐条解説」(大蔵財務協会 2023年)(以下「財産評価逐条解説」という。)p56。

価を取り上げている。

①地上権に準ずる権利として評価することが相当と認められる賃借権の価額は、土地価額に、その賃借権の残存期間に応じその賃借権が地上権であるとした場合に適用される相続税法第 23 条・地価税法第 24 条に規定する割合(=法定地上権割合)又はその賃借権が借地権であるとした場合に適用される借地権割合のいずれか低い割合を乗じて計算した金額によって評価する。

②①に掲げる賃借権以外の賃借権の価額は、その雑種地の自用地としての価額に、その賃借権の残存期間に応じその賃借権が地上権であるとした場合に適用される法定地上権割合の2分の1に相当する割合を乗じて計算した金額によって評価する。

ここで、「地上権に準ずる権利として評価することが相当と認められる賃借権」とは、例えば、賃借権の登記がされているもの、設定の対価として権利金その他の一時金の授受のあるもの、堅固な構築物の所有を目的とするものなどが該当するとされる。

法定地上権割合は、地上権残存期間 10 年以下から 50 年超まで5年刻みで 100 分の5ずつ大きくなるよう定められている(10 年以下で 100 分の5、50 年超で 100 分の 90)。借地権割合は、国税庁の財産評価基準書において路線価図に定める地域区分 A~G ごとに 90%から 30%まで 10%刻みで定められている。

損失補償基準においては、借地権に該当する賃借権とそれ以外の土地賃借権とを特に区別していない。土地賃借権に対しては、正常な取引価格(一般的に譲渡性のないものについては、土地の正常な取引における当該権利の有無による土地の価格の差額)をもって補償するものとされており²⁹、正常な取引価格は、近傍類地に関する同種の権利の取引価格を基準とし、当該同種の権利の目的となっている土地及び消滅させる権利の目的となっている土地の価格並びに当該同種の権利及び消滅させる権利に係る地代等、権利金、権利の存続期間その他の契約内容、収益性、使用の態様等を総合的に比較考量して算定するものとされている³⁰。この際、当該権利が設定された事情、時期等に応じて適正な補正を加え、収益を資本還元した額、権利者が当該権利を取得するために支払った金額、課税の場合の評価額を参考とすることとされている³¹。

実態的には、土地賃借権の取引価格は、地方の慣行による土地所有価格と権利価格との割合を基に定まる場合が多く³²、実務上は、土地所有者と権利者双方に、まず権利割合を決めてもらい、その割合に応じて補償を行っている³³。

(2)土地の使用借権

土地の使用借権は、使用貸借契約に基づき借主が当該土地を無償で使用収益する権利である(民法第 593 条)。貸主の承諾がなければ第三者に使用収益させることはできず(民法第 594 条第2項)、期間が満了し、期間を定めなくとも使用収益目的が達成され、又は借主が死亡したときは、使用貸借契約は終了する(民法第 597 条)。借主たる地位の相続による承継も認められないなど、賃借権と比較しても非常に弱い権利といえる。

国の課税取扱いにおいては、使用借権の価額は0とされている³⁴。したがって、税制上の土地の評価額は使用借権の有無によっては変わらないことになる。

²⁹ 損失補償基準第 11 条。

³⁰ 損失補償基準第 12 条第1項。

³¹ 損失補償基準第 12 条第2項・第9条第2項～第4項。

³² 公共用地補償研究会(編著)「補訂版 公共用地の取得に伴う損失補償基準要綱の解説」(大成出版社 2021 年)p80。

³³ 国土交通省近畿地方整備局 HP(<https://www.kkr.mlit.go.jp/land/hosyousyurui.html>)。

³⁴ 「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日直所 2-76 直法 2-92 国税庁長官通達)。

損失補償基準においては、使用借権の価額を、当該権利が賃借権であるものとして算定した正常な取引価格に、当該権利が設定された事情並びに返還の時期、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て適正に定めた割合を乗じて得た額としており³⁵、この割合は通常の場合においては、3分の1程度を標準とするとされている³⁶。

(3) 土地の占用権

土地の占用権は、地価税法施行令第2条第2項に規定する権利をいい³⁷、河川敷内でゴルフ場等の設置を目的とする河川占用許可、地下街等の設置を目的とする道路占用許可又は都市公園内で建物等の設置を目的とする都市公園占用許可に基づく権利がある。占用許可により得られる事実上の利益であるが、利用の影響は長期間継続され、原状回復がほとんど不可能な状況もあることを考慮すれば、単なる許可に基づく反射的利益ではなく、事実上の権利とされる。他方、占用権には法定更新の制度がなく、公益上の必要からいつでも占用許可を取り消すことができることから、借地権と比較すると法的保護の程度が低いことになる³⁸。

財産評価基本通達においては、占用権の価額は、土地価額に対して、取引事例のあるものはその取引事例を基に国税局長が定めた割合を掛けた額、取引事例のないものは借地権割合又は法定地上権割合の3分の1の割合を掛けた額とされている³⁹。

損失補償基準においては占用権について直接言及されていないが、賃借権同様に正常な取引価格(一般的に譲渡性のないものについては、土地の正常な取引における当該権利の有無による土地の価格の差額)として評価されることになると考えられる。

4. 不動産使用収益権原そのものに係る評価額の有無に関する考察

以上のように、不動産の使用収益に係る権原のうち、借家権は権原そのものの評価額を認識せず、配偶者居住権はこれを認識する。土地賃借権(借地権以外)や土地占用権は権原そのものの評価額を認識し、土地の使用借権については、課税上はこれを認識せず、損失補償上はこれを認識するという結果となっている。つまり、事実上の市場流動性や客観的市場価値の有無、さらには物権的性質の程度が、そのまま権原そのものに係る評価額の有無に結びついているわけではないことになる。

この点については、損失補償の場面をベースにして次のように考えてはどうか。まず権利の客体が土地である場合と建物である場合とに分け、土地に係る権原については、借地権、永小作権等を除くと、土地の使用収益の目的や態様がさまざまであり、いわゆる通損補償でもって画一的に規律・処理することが困難である。その一方、権利者が当該権原により土地から何がしかの使用収益を受けていることも確かであり、補償0とする訳にもいかない。したがって、客観的市場価値が認められなくとも権原そのものの評価額を設定することにより対応している。他方、建物に係る権原については、そこでの使用収益は居住ないし営業という形である程度明確であり、通常生ずべき損失の算出も可能であるから、あえて客観的市場価値が認められない権原の評価額を求めずに、通損補償のみでもって対応する。ただし、配偶者居住権については、その前提となる相続法制において権原価額を認識していることから、例外的に当該権原価額でもって補償することにならざるを得ないということである。

³⁵ 損失補償基準第13条。

³⁶ 損失補償基準細則第3条。

³⁷ 財産評価基本通達第2章第1節9。

³⁸ 財産評価逐条解説 p438。

³⁹ 財産評価基本通達第2章第10節 87-5。

5. 借家人が賃借料を一括前払いした場合の取扱い

最後に、付随的論点ではあるが、借家人が賃借料を一括前払いしていた場合について検討する。例えば、借家人が賃借料を10年分一括前払いしていたが、丸5年経過した時点で事業者により建物が収去されてしまうケースを取り上げる。

この場合、結果的に借家人は5年分の賃借料を払い過ぎていたことになる。この過払分の処理については、借家人と建物所有者との取引に委ね⁴⁰、事業者は借家人に対して通損補償を支払うのみで過払分には特に関与しないという手法もあり得る。ただ、借家権消滅の原因は事業者による建物収去にあるのだから、過払分も補償対象に含め建物所有者への権利補償からはこの過払分相当分を差し引くのが順当であろう。

この過払分の補償についての損失補償上の位置づけが問題となる。通損補償として位置づける考え方もあり得るが、建物所有者に対する権利補償との関係や配偶者居住権に対する評価手法も勘案すると、ここでの過払分は借家人が実際に出捐した額そのものであり、借家人が失った借家権自体の評価額として位置づけるべきではないかと考える。となると、借家人が賃借料を一括前払いしたことにより過払分相当額の損失が発生している場合には、例外的に借家権自体に対する補償が発生するものとする。

なお、これとは別に借家人に対する通損補償の一部として、標準家賃と現在家賃との差額が支払われることになる⁴¹。その際の補償年数については、従前の建物との家賃差に応じて2～4年の範囲で定められているが⁴²、上記のケースにおいては、過払分相当の年数である5年分は補償する必要があると考える。

ちなみに、賃借料を一括前払いした借家期間の途中で相続が発生した場合は、借家人たる地位が相続人に承継されることになるが、この場合前払賃料のうち課税時期における未経過分に相当する金額の取扱いが問題になり得る点にも留意する必要がある⁴³。

むすび

以上、不動産使用収益権原そのものに係る評価額の有無について若干の検討を試みた。字面だけみると講学的論点のようにもみえるが、実際は損失補償や課税上の評価を左右する実務色の濃いテーマである。そして、実務を勘案する必要がある以上、整序された理屈で説明することが難しい面があると考えられる。

不動産の使用収益に係る権原は、さらに多様化していくものと思われ⁴⁴、当該権原そのものに係る評価額の取扱いが問題となるケースも新たに生ずるのではないかと。今後とも財産法をはじめとした法令の制定・改正や租税賦課、損失補償など実務の動向等に注目してまいりたい。

(齋藤 哲郎)

⁴⁰ 借家人は、不当利得返還請求により、建物収去後借家期間満了までの賃借料相当分を建物所有者に請求することは可能である(中田裕康「契約法」(有斐閣 2017年)p166)。

⁴¹ 損失補償基準細則第18第3項。

⁴² 損失補償基準細則別表第5(家賃差補償年数表)。

⁴³ 定期借地権の賃料を一括前払いした場合においては、前払賃料の未経過分相当額は、定期借地権の評価額に反映されるため、定期借地権と別の相続財産として計上する必要はないとされている(「定期借地権の賃料の一部又は全部を前払いとして一括して授受した場合における相続税の財産評価及び所得税の経済的利益に係る課税等の取扱いについて」(平成17年7月7日国土交通省照会・国税庁課税部審理室長回答))。ただ、借家権の場合、借地権とは異なり課税上の評価額が存在しないことから同様の取扱いは困難と考えられる。借家権の前払賃借料の場合、一般に借家人が途中解約すれば前払賃料の未経過分相当額の相当部分は借家人に払い戻されることから、その分は相続税評価の対象となるのではないかと。ただし、この場合払戻金相当額は前払費用として評価されているのであり、借家権自体を評価しているのではないと考える。

⁴⁴ 比較的最近創設された不動産使用収益権原として、例えば公共施設等運営権(2011年創設。民間資金等の活用による公共施設等の整備等の促進に関する法律第16条。)、地域福利増進事業に係る土地使用権(2018年創設。所有者不明土地の利用の円滑化等に関する特別措置法第10条)がある。