

大阪商業大学学術情報リポジトリ

権利金の会計

メタデータ	言語: ja 出版者: 大阪商業大学商経学会 公開日: 2015-03-02 キーワード (Ja): キーワード (En): 作成者: 山本, 誠, YAMAMOTO, Makoto メールアドレス: 所属:
URL	https://ouc.repo.nii.ac.jp/records/31

This work is licensed under a Creative Commons Attribution-NonCommercial-ShareAlike 3.0 International License.



権利金の会計

山 本 誠

はじめに

1. 権利金の性格規定説
2. 権利金の会計処理
3. 受領した権利金についての税法上の取り扱い
4. 権利金をめぐる税法上の不確定概念

むすび

はじめに

わが国の不動産取引においては、権利金という名の金銭の授受が慣行的に行われている¹⁾。

この慣行は、それを受け取る側にとっては望ましい良き慣行ということになるかもしれないが、それを支払う側にとっては、支払理由が判然としない金銭であって、とても良き慣行とはいえない代物である。

しかしながら、現実には権利金という名の金銭がやり取りされていることから、不動産取引においては、権利金の授受に対する何らかの理由付けが必要となる。そして、もし納得のいく理由付けが見当たらないのであれば、権利金なるものを支払う理由や根拠は存在しないことになる。

一般には、権利金という名称から、しばしば、それは、何らかの法律上の権利を取得するための代価というふうに理解されがちである。

しかし、権利金は、そのような法律上の権利の取得を具体的に対象とするものではない。以下で述べるように、権利金の支払いが結果的に特定の法律上の権利に結びつくと考えられる見解もあるが、権利金そのものがそのような特定の法律上の権利の代価として法的に容認され、かつ規定されているものではない。

小稿では、このような権利金の存在理由を探るとともに、その理由付けに関するさまざまな知見を取り上げ考察する。また、権利金に対する会計上、税務上の取り扱いについても論

1) 権利金の授受は、わが国では以前は地代家賃統制令の適用対象不動産については、同法令で禁止されていた。これは、国民生活の安定化ということから主に土地や建物の借り手を保護するためからであったが、同法令は1986(昭和61)年に廃止された。

また、権利金の英語名としては、日本の権利金に相当する金銭授受が原則的に無いこともあって、適訳は無いといってよいであろう。あえて翻訳すると、premium もしくは key money がそれに近いことになるが、必ずしも権利金の内実を示しているとは言い難い。

じることとする。

なお、小稿では、借地権（地上権および土地賃借権）や地役権などの土地に係わる権利に関連する権利金を考察対象とし、借家権などの建物に係わる権利に関連する権利金は一般的に金額が僅少なこともあって、考察対象からは除外している。

1. 権利金の性格規定説

権利金は、不動産の賃貸借に際して、借地権や地役権の設定の対価として契約者間において授受される一時的な金銭のことである²⁾。そして、この金銭は、通常は契約解除時もしくは契約終了時に借地権者や地役権者に返金されることはない。つまり、権利金は、不動産の借り手から貸し手に譲与される一方向的な不動産の部分的対価なのである。

権利金の性格規定に関してはさまざまな見解が示されているが、概括すれば以下のものに大別することができるであろう。

図1：権利金の性格規定説

性格規定説	借地人の会計処理方法	貸借対照表能力	B/SまたはP/L上の表示区分
借地権代価説	(自己創設)借地権	無し (現行の規則では、資産計上を禁止)	一般管理費
賃貸借料差額説	前払賃借料 (前払費用)	有り (資産処理)	その他の固定資産
のれん説	(自己創設)のれん	無し (現行の規則では、資産計上を禁止)	一般管理費 または営業外費用
費用説	雑費	無し	一般管理費 または営業外費用
繰延資産説	繰延資産 (会計上は、投資その他の資産に掲記)	有り (資産処理)	その他の固定資産

I. 借地権代とする見解（借地権代価説）

借地法などの法律により借地人の権利が強く保護されている現状に鑑みれば、土地の貸与をなすことによって土地価格のかなりの部分が借地権として借地人に帰属することになる。したがって、地主としては、借地権価格に相当するものを権利金として事前にもらい受ける

2) 国土利用計画法では、権利金の授受を伴う地上権、賃借権の設定取引や移転取引は土地取引（土地売買等の契約）とみなされるが、権利金の授受を伴わないそれらの取引は土地取引とはみなされない。

その理由は、権利金の授受を伴う場合は、地価の上昇に影響を及ぼすと考えられているからである。つまり、国土利用計画法の立法趣旨は国土の合理的、効率的な利用を図ることと、そのための地価上昇の抑制にあるので、法ではその目的達成のために土地取引の規制を行うことが定められているからである。

ことが経済的合理性に適うことになる。

このような論理からすれば、権利金は借地権代に他ならず、借地人にとっては借地権を権利金という支払名目で地主から買い取っているのである。他方、地主にとっては、権利金は将来発生する借地権の価格相当分、言い換えれば自己の土地の減額分を補填するために事前に受け取る代償的対価である。

したがって、本説にしたがえば、借地人は権利金相当額を借地権として資産計上することが正当化されるが、これは自己創設借地権の計上に他ならず、現行の通説的会計処理とは齟齬をきたすことになる。

本説では、権利金は借地人にとっては自己創設借地権の一部であることから、現行の会計規則ではその貸借対照表能力は否認されることになる。

したがって、現行の会計規則のもとでは、本説に従うとすれば、権利金は支払時に期間費用として一括処理するのが妥当な会計処理方法ということになる。その表示区分は、一般管理費が適切であろう。

Ⅱ．賃貸借料差額とする見解（賃貸借料差額説）

土地の賃貸借料（地代）が社会の一般的な相場に比べ相対的に低いときには、その差額を権利金という名目で一括的に決済することが行われる。

たとえば、地主や不動産業者が商売上の戦術として賃貸借料を安く見せかけるために低めの賃貸借料を設定し、一般的な賃貸借料相場との差額部分を権利金として一括受領するという方策が採られることがある³⁾。この場合、借地人にとっては、権利金は前払賃借料に他ならず、経過勘定としての前払費用を構成する。また、地主にとっては、権利金は前受賃賃料であり、前受収益を構成することになる。

したがって、借地人にとっては前払賃借料を決算の都度、その期にふさわしい支払賃借料に再振替する処理が必要となる。これは地主側にとっても同様であり、前受賃賃料を決算の都度、その期にふさわしい受取賃賃料に再振替する処理が必要となってくる。その場合、再振替の期間は、賃貸借料差額の資本還元合計額が権利金の金額と一致することになる期間が望ましいが、問題は賃貸借料は長期にわたって固定的ではないので計算上の調整が必要となる。

本説では、権利金は借地人にとっては前払地代、しかも1年を超える長期性の前払地代と考えられることから、貸借対照表の「投資その他の資産」の区分に掲記するのが妥当な会計処理方法ということになる。

3) このような場合、不動産業者にとっては、土地の賃貸借料が安くなることは受領すべき媒介手数料の減少を招くことになって不利益になると思われるかもしれない。

しかし、宅地建物取引業法によれば、居住用建物以外の不動産の賃貸借において権利金の授受がある場合には、権利金を不動産取引における取引対象と見なして、その価額を基礎に媒介業者としての不動産業者の報酬計算をすることが認められている。

このため、不動産の賃貸借取引における媒介業務としての通常の報酬計算と比較考量して、より有利な方の報酬計算によって算定を行うという余地が生じることになる。もっとも、不動産業者が有利な方の報酬計算を選択するには、取引関係者の同意が要件となる。

Ⅲ．のれん代とする見解（のれん説）

借地人が稼得するであろう商売上の利益から、その利益の一部分を割いてのれん代として支払われたものが権利金であるとする見解である。

本説によれば、借地人は土地を借りて商売をしているとき、その商売が順調に行って超過利益をあげている場合には、それは部分的には借りている土地の便益のお蔭であるとして、超過利益の一部は地主に還元される（もしくは、還元されるべきである）ということになる。そして、その還元利益の一括的な前払分が権利金であると、本説では考える。本説にしたがえば、権利金を支払ったときは、のれんとして借地人の側において無形資産計上されることになる。

のれん説が成立するには、次の要件が必要である。

- (1) 借地人に商売上の利益が生じていて、しかも業界の平均利益率を上回る超過利益が稼得されていること。
- (2) のれん代として支払われる根拠が存在すること。

権利金は、通常、借地契約締結時に支払われるものであるから、この説に従うと、借地人が商売上の超過利益を得ることができないときには権利金支払いの根拠が消失することになって、地主は借地人から権利金の返還請求を受けることになるかもしれない。

また、本説による場合、のれん代としての支払いの根拠がない場合には、借地人に対し権利金としての支払いを求めることが困難となってくる。ただし、地主が借地人の商売に対して何らかの便宜を図っているなどの特段の事情が存在する場合には、のれん代としての権利金支払いが正当化されうるかもしれない。

のれん説の論理は、いわゆるヤクザの所場代に似通ったところがあって、社会的な支払理由が判然としないところがある。

また、のれん説においては、超過利益の還元分の一部として権利金名目で支払いがなされると考えることは、借地人の側においては自社の将来利益の一部を事前に資産計上するということであり、それは、結局は自己創設ののれんの計上に他ならず、現行の会計制度のもとで容認されている会計処理に違背することになる。

したがって、もしこの説に従った会計処理をすれば、権利金は雑費もしくは交際費のような費用項目で処理するのが実際の処理方法ということになる。

Ⅳ．付帯的費用とする見解（費用説）

権利金は、借地契約締結時に発生する費用であって、それは契約の履行を円滑化するために借地人から地主に付与される一種の贈与的金銭であるとする見解である。

つまり、この説は、権利金を、借家契約において家主に支払われる謝礼金である礼金⁴⁾

4) 礼金は、家主に対するお礼という意味での謝礼金である。

これに対し、敷金は、敷銀や敷銭とも呼ばれ、不動産の賃貸借において、当該貸借に係わる損害賠償や賃借料の滞納を担保するために借り手が貸し手に差し入れる保証金である。したがって、敷金は、通常は、契約解除時もしくは契約終了時に返金される。

敷金は、会計上は、一種の長期差入保証金であるから、「投資その他の資産」の長期資産として処理される（財務諸表等規則ガイドライン31-4）。

と同様なものとみなす見解である。

もし、この説が法的に正当化されるならば、権利金は贈与金ということになって課税上の問題が生じることになる。

この説は、Ⅲののれん説に似通ったところもあって、権利金の支払理由が判然としない点がある。

本説では、権利金は借地人にとっては雑費的な費用であることから、一般管理費もしくは営業外費用として掲記するのが妥当な会計処理方法ということになる。

V．繰延資産とする見解（繰延資産説）

権利金は、その支出の効果が支出後1年以上に及びるので繰延資産として処理すべきと考える見解である。

この見解はわが国の税法が採用している考え方であって、資産を賃借したり使用したりするために支出される権利金や更新料、立退料、または役務の提供を受けるために支出される権利金などは、税法固有の繰延資産として扱われる。なお、この税法固有の繰延資産は、会計上は、繰延資産の部ではなく、「投資その他の資産」の区分に掲記される。

ここでいう権利金の支出の効果であるが、その内容は必ずしも明確ではない。その支出が、契約の相手方との関係を円滑化する働きがあることは推察できるが、支出効果が具体的にどのようなものであって、どのくらいの期間持続するかについては判然としない。ただ、対象が土地などの場合には、その支出効果は土地などの借地期間（賃貸借期間）に及ぶと考えるのが一つの考え方である。したがって、権利金の償却は、土地などの借地期間にわたって行うのが合理的ということになる。

なお、所得税法では、建物の権利金の償却期間を原則5年以内（契約期間が5年未満のときには、その契約期間内）としている。ただし、その権利金が建設協力金の性格を有したり、あるいは借家権として転売可能な場合には、当該建物の耐用年数の7割をもって償却期間とすべきことになっている（所得税基本通達50-3～4の2⁵⁾）。

しかし、税法で定めたこの償却期間は単なる税務上の政策的な期間であって、それが権利金の支出効果の発現期間に相当するというものではない。

このように考えれば、繰延資産説は、権利金の支払側に対し柔軟な会計処理方法を提供する見解といえるであろう。

以上、権利金に関する種々の性格規定説を見てきたが、どの説に立脚するかによって、権利金の財務諸表上における表示区分が異なってくる。つまり、権利金の性格規定が、その表示区分を規定するのである。

5) 権利金については、それが20万円未満の少額繰延資産に相当する場合には、その全額を支出年度の必要経費として処理することが、所得税法上、選択的処理として容認されている（所得税法施行令139）。

なお、印紙税法においては、権利金は敷金や保証金と違って借地権者などに返還されない金銭なので、課税文書の作成者に対し印紙税が課されることになる。

当と考えられ、営業外収益の区分に記載することになる。

他方、権利金が返還される場合には、受取権利金は長期性の債務としての性格を有するので、預り保証金もしくは預り権利金のような科目名で固定負債として処理するのが妥当であろう。

このように、受け取る側にとっては、権利金は、返還されない場合には収益項目として会計処理し、返還される場合には負債項目として会計処理するのが、税法上の取り扱いと整合性をもつと考えられるのである。

ここで、権利金に対し推奨される会計処理をまとめれば、次のようになる。

図2：権利金に対し推奨される会計処理方法

権利金の支払側		
権利金が返還されない場合 〔通常の場合〕	〈金額的重要性〉	権利金が返還される場合
	重	
投資その他の資産 (権利金)	要	投資その他の資産 (差入権利金)
	性	
	大	
	重	
一般管理費 または営業外費用 (権利金代または雑費)	要	投資その他の資産 (差入権利金)
	性	
	小	
権利金の受取側		
権利金が返還されない場合 〔通常の場合〕	〈金額的重要性〉	権利金が返還される場合
	重	
営業外収益 (雑収入または雑益)	要	固定負債 (預り権利金)
	性	
	大	
	重	
営業外収益 (雑収入または雑益)	要	固定負債 (預り権利金)
	性	
	小	

3. 受領した権利金についての税法上の取り扱い

権利金は、通常、契約が解除もしくは終了しても借地権者に返還されることのない金銭であるため、所得税や法人税課税の対象となる。同様に、返還されることのない権利金については、消費税も課される。

これに対し、敷金や保証金は、通常は、不動産の借り手に返還される金銭なので、所得税や法人税課税の対象とはならない。同様に、消費税も課されない。

このような権利金を受領したときは、所得税法上は、通常、賃貸料などと同様に不動産所得として処理される。

しかし、権利金の金額が多額で、しかも借地期間が長期にわたる場合には、土地などの不動産の一部が譲渡されたものと考えて、所得税法上、譲渡所得として処理される。

不動産所得か譲渡所得かの判定は、権利金の対象となる借地権等の設定内容と授受される権利金の額との関係から行われる。

所得税法施行令第79条では、譲渡所得とみなされる権利金の金額的要件につき借地権等の設定内容別に次のように規定している。つまり、以下の要件を満たす場合には、取得した権利金は、所得税法上、譲渡所得と見なされるのである。

(1) 建物や構築物の全部所有を目的とする借地権または地役権の設定の場合

権利金の金額が、対象となる土地（転賃の場合には、借地権）の時価の1/2を超える場合

$$\text{権利金の金額} > \text{対象となる土地（転賃の場合には、借地権）の時価} \times 1/2$$

【設例1】

店舗用地として時価5,000万円の土地を賃借した。その際、権利金として、2,700万円を支払った。

$$2,700\text{万円} > 5,000\text{万円} \times 1/2$$

この場合、権利金は、受領側は譲渡所得として処理する。

(2) 建物や構築物の一部所有を目的とする借地権の設定の場合

権利金の金額が、対象となる土地（転賃の場合には、借地権）の時価に、一部所有する建物や構築物の床面積がその建物や構築物の全体の床面積に占める割合を乗じて計算した値の1/2を超える場合

$$\text{権利金の金額} > \text{対象となる土地（転賃の場合には、借地権）の時価} \times \frac{\text{一部所有する建物や構築物の床面積}}{\text{当該建物や構築物の全体の床面積}} \times 1/2$$

【設例2】

倉庫（全体の床面積500㎡）の一部（100㎡）を買い入れ、購入代価として650万円を支払った。

倉庫の土地（時価6,000万円）は倉庫の持ち主が所有していて、一部倉庫の購入時に借地に対する権利金として700万円を支払った。

$$700\text{万円} > 6,000\text{万円} \times 100/500 \times 1/2$$

この場合、権利金は、受領側は譲渡所得として処理する。

上掲の(1)、(2)の式の中にある1/2という比率であるが、その値の算出については精密な理論的根拠は見あたらない。しかし、その値の実際的意義としては、たとえば都市部の一等地においては借地権価額は土地の更地価格の半分から9割近くになるということから、土地価額の1/2を超えるような権利金の授受は実質的に借地権の譲渡に相当すると考えることは現実的な見識といえるであろう。

- (3) 借地権の設定が、地下または空間に対し上下の範囲を対象にしたものである場合
権利金の金額が、対象となる借地権の時価の1/4を超える場合

$$\text{権利金の金額} > \text{対象となる借地権の時価} \times 1/4$$

【設例3】

事務所に時価6,000万円の土地を賃借した。なお、この事務所は、賃借した土地の地下に建造することになっていて、地表部の土地は持ち主が使用する。

この土地の借地権の時価は3,000万円である。

賃借時に、権利金として800万円を支払った。

$$800\text{万円} > 3,000\text{万円} \times 1/4$$

この場合、権利金は、受領側は譲渡所得として処理する。

なお、上述の各設例にみられる権利金の取得費用は、次のような式で算定される。

$$\text{権利金の取得費用} = \text{土地の取得費用} \times \frac{\text{権利金の金額}}{\text{権利金の金額} + \text{土地の底地価額}}$$

かくして、権利金に係わる譲渡所得は、次のように算定される。

$$\text{権利金に係わる譲渡所得} = \text{権利金の金額} - (\text{権利金の取得費用} + \text{権利金に係わるその他直接的な費用})$$

【設例4】

事務所用地として時価6,000万円の土地を賃借した。賃貸借契約時には、権利金として3,250万円を支払った。

この土地の現在の底地価額は3,000万円と評価されている。なお、土地の取得に要した付帯費用は50万円である。

$$\text{権利金の取得費用} = 50\text{万円} \times \frac{3,250\text{万円}}{3,250\text{万円} + 3,000\text{万円}} = 26\text{万円}$$

$$\text{権利金に係わる譲渡所得} = 3,250\text{万円} - 26\text{万円} = 3,224\text{万円}$$

(4) 権利金の認定課税の場合

土地を無償貸与した場合には、税法上、認定課税の問題が生じる。

たとえば、会社が個人に一定の土地を無償貸与したときには、借り手である個人の側に借地権が生じて、それと引き換えに会社側には権利金相当の益金が生じたとして課税が行われる。そして、その権利金相当額は、すぐに借地人である個人に返還されると考えるのである。つまり、借地権の設定と引き換えに、実際には権利金の収受がなされないのである。このような場合には、権利金の認定課税が行われる。

この場合、その個人が会社に関係する人物であるかどうかによって、当該取引に関する会計処理や税務処理が異なってくる⁶⁾。

① その個人が当該会社の社長などの役員である場合

返還される権利金相当額は、社長などの役員への賞与として処理される。したがって、社長などの役員個人にとっては、所得税の課税対象となる。

他方、会社にとっては、権利金を受領したものとみなされることから、権利金相当額は益金として法人税の課税対象となる。

② その個人が当該会社の従業員である場合

返還される権利金相当額は、従業員への賞与として処理される。したがって、従業員個人にとっては、所得税の課税対象となる。

他方、会社にとっては、従業員への賞与支給は法人税法上、損金とみなされることになる。しかし、一方では、会社は権利金を受領したことになっていて、それは益金として処理されているので、金額上は 益金額 = 損金額 ということになって、課税関係は発生しないことになる。

③ その個人が当該会社と関係のない人物である場合

一般的に見れば、会社と関係がない人物への土地の無償貸与は、貸与時には権利

6) 以下の各ケースについては、次の文献を参考にした。

鵜野和夫著『不動産の評価 権利調整と税務』清文社、2012年、709-710ページ。

金相当額を贈与したものとみなされることになる。

したがって、受贈者である個人には一時所得があったものとして所得税が課されることになる。

ただし、次のいずれかに該当する場合には、認定課税は行われない⁷⁾。

- (1) その土地の価額からみて、相当の地代を収受している場合
- (2) その借地権の設定等に係わる契約書において、将来借地人がその土地を無償で返還することが定められており、かつ、「土地の無償返還に関する届出書」を借地人と連名で遅滞なくその法人の納税地を所轄する税務署長に提出している場合

なお、上記(2)の場合、実際に収受している地代が相当の地代より少ないときは、その差額に相当する金額を借地人に贈与したものととして取り扱われる。

この相当の地代は、概ね3年以内の期間ごとに見直しを行うことが必要とされている⁸⁾。

4．権利金をめぐる税法上の不確定概念

ここでは、権利金をめぐる税法上の不確定概念の問題を検討する。

そこで、以下のようなケースを想定する。

同族会社において、その会社とその会社の役員との間で役員が所有する土地を会社に賃貸し、その際かなり高額な権利金が授受されたとする事例を取り上げる。なお、このケースでは、土地の賃貸借料（地代）は近隣の地代相場から見て妥当なものであったとする。

このケースでは、授受された権利金が適正な金額であったかという点が、税法上問題となってくる。

もし、その金額が不相应に高額であると税法上判断されるときは、適正と考えられる価額を超える金額部分については、会社から役員へ給与と支払いもしくは贈与がなされたとみなされる可能性が生じる。

権利金の金額が貸与される土地価額（時価）の2分の1を超えるときには、権利金の受取人は、土地の一部を譲渡したものととして譲渡所得として処理することが所得税法で規定されている。

もし、権利金が不相应に高額に設定されて、その結果、土地価額の2分の1を超えるような場合には、適正価額を超える金額部分については会社役員への給与と判断される可能性が生じる。

あるいは、権利金の適正価額が土地価額の2分の1を超えていて、その権利金が不相应に高額に設定されて授受されているような場合には、適正価額を超える金額部分については会社役員への贈与と判断される可能性が生じる。この場合、その超過額が贈与税の基礎控除額を超えるときには、役員には贈与税が課される。

7) 国税庁ホームページ・タックスアンサー No.5730. (www.nta.go.jp/taxanswer/hojin/5730.htm (2014.8.31))

8) 国税庁ホームページ・タックスアンサー No.5730.

このように適正価額を超えて支払われた権利金部分は、実質的には権利金としての内容を有していないのであるから、支払側にとっては雑損として処理すべきものである。支払側が権利金を資産処理（税法上は繰延資産処理、会計上は「投資その他の資産」として処理）する場合には、このような超過支払額が資産価額に混入することになり、その結果、資産の過大計上をもたらすことになるので、権利金の適正評価は重要なこととなる。

以上述べてきたような税法上の取り扱いの論拠は、法人税法第132条に規定されている。

「第132条 税務署長は、次に掲げる法人に係る法人税につき更正又は決定をする場合において、その法人の行為又は計算で、これを容認した場合には法人税の負担を不当に減少させる結果となると認められるものがあるときは、その行為又は計算にかかわらず、税務署長の認めるところにより、その法人に係る法人税の課税標準若しくは欠損金額又は法人税の額を計算することができる。

一 内国法人である同族会社

二 イからハまでのいずれにも該当する内国法人

イ 3以上の支店、工場その他の事業所を有すること。

ロ その事業所の2分の1以上に当たる事業所につき、その事業所の所長、主任その他のその事業所に係る事業の主宰者又は当該主宰者の親族その他の当該主宰者と政令で定める特殊の関係のある個人（以下この号において「所長等」という。）が前に当該事業所において個人として事業を営んでいた事実があること。

ハ ロに規定する事実がある事業所の所長等の有するその内国法人の株式又は出資の数又は金額の合計額がその内国法人の発行済株式又は出資（その内国法人が有する自己の株式又は出資を除く。）の総数又は総額の3分の2以上に相当すること。

2 前項の場合において、内国法人が同項各号に掲げる法人に該当するかどうかの判定は、同項に規定する行為又は計算の事実のあつた時の現況によるものとする。

3 第1項の規定は、同項に規定する更正又は決定をする場合において、同項各号に掲げる法人の行為又は計算につき、所得税法第157条第1項（同族会社等の行為又は計算の否認等）若しくは相続税法第64条第1項（同族会社等の行為又は計算の否認等）又は地価税法（平成3年法律第69号）第32条第1項（同族会社等の行為又は計算の否認等）の規定の適用があつたときについて準用する。」

第132条は、一般に、同族会社等の行為計算否認規定とよばれているものであって、条文中に示されている「不当に減少」という文言をめぐっては、その内容が抽象的かつ不明確であることから、それを税法上どのように解釈すべきかという問題が生じる⁹⁾。

上述のケースでは、権利金の金額が不相应に高額であるということは、適正価額に比してという相対的な意味においてである。したがって、それが高額すぎると言えるには、権利金の適正価額が真に適正なものであることを論証することが必要となる。もし、その論証が十分にできないときには、第132条の規定は法実効性を失うことになるであろう。

9) この点については、次の論稿が具体的な設例をあげて論及しているので、参照されたい。

TKC 中国会研究グループ稿「税法における『不確定概念』についての一考察」『TKC 会報（2013年9月特別号）』第43号、2013年9月、24-33ページ。

権利金の適正価額の算定は、実際は非常に難しい。既述したように、権利金の存在理由自体がきわめて曖昧であって、その理由付けが多岐にわたっていることから、権利金については確固とした理論的算定方法は無いのが実情である。それゆえ、権利金の適正価額を客観的に算定することは、実際は不可能であると言っても過言ではないであろう。つまり、実際の不動産取引においては、権利金の価額は、類似物件の権利金相場とか取引当事者双方の取引における切迫度とか力関係などから漠然とした形で何とはなしに決まっているのが実情である。したがって、権利金が高額すぎると言っても、金額的にどの程度高額であるかは明確に評価計算することはできないと言ってよいであろう。

このように、権利金の授受には税法上の不確定概念が付随する場合が往々にして生じうるのである。したがって、かかる事態が生じたとき、税務上いかに対応するかが経営上の課題となってくるのである。

むすび

高瀬荘太郎氏は、その著『グッドウィルの研究』の中でグッドウィルを「独占的営利獲得の機会」と定義し、通常の意味でののれん（暖簾）の他に種々の個別無形資産項目をも包摂する広範な内容をこの用語に装填している。氏のいう「独占的営利獲得の機会」とは、平たくいえば、有利な経済的競争条件の集合体といえるものである。氏は、その有利な競争条件を要因別に、人的（技術的）グッドウィル、法律的（強制的）グッドウィル、自然的（地域的）グッドウィル、資本家的（経済的）グッドウィルに分類している¹⁰⁾。

権利金の性格規定説としての借地権代価説は、高瀬氏のいうところの自然的（地域的）グッドウィルに、またのれん説は、高瀬氏のいうところのグッドウィル全般に関連する知見である。それは、言い換えれば、借地権代価説やのれん説は、権利金の性格を譲渡可能性のあるもの、売却可能性のあるものとする見解である。

これに対し、賃貸借料差額説、繰延資産説、費用説の各説は、権利金の性格を譲渡可能性、売却可能性のあるものとしてではなく、本質的には費用と考える見解である。

権利金の性格規定説については、筆者は、借地権代価説が妥当であると考えている。

現行の借地借家法のもとでは借地人が強固に保護されていることに鑑みれば、土地価格のかなりの割合を借地権が占めることになる。したがって、地主としては、土地を貸与する場合には、借地権価格に相当する金銭を契約時に権利金という名目で受領することが経済的合理性に適うことになる。この論理は、不動産取引の実情からみて、至極もっともなことと思われる。

したがって、会計処理としては、権利金を支払ったときには、借地人としての企業は、代

10) 高瀬荘太郎著『グッドウィルの研究』森山書店、1933年。

高瀬氏が使用するグッドウィルという用語はまさに無形資産のカテゴリーそのものを指し示しているといってもよいのであるが、氏があえてこのような意味でこの用語を使用したのは、独占的営利をもたらすという点では多くの無形資産項目は共通しているということ、また独占的営利の源泉体という点では他の有形資産などとは会計的性格を異にするということを強調するという2つの目的があったものと推察される。

価を支払って借地権を取得したと考えて、借地権名で資産計上するのが適切な処理方法となる。しかし、現行の会計規則では、このような自己創設借地権の計上は禁止されているので、「権利金」という項目名で「投資その他の資産」の区分にその他の固定資産として計上するのが望ましい処理方法となる。

ただし、少額の権利金(20万円未満のもの)については、税法でも経費処理することが認められているように、期間費用として一括処理するのが適切と考えられる。

資産計上した権利金については、償却せずに据え置き処理するのが望ましい。なお、土地の価格が著しく下落して、回復不能と見込まれるときには、計上している権利金についても減損処理を行うべきである。

参考文献

高瀬荘太郎著『暖簾の研究』森山書店、1930年。

高瀬荘太郎著『グッドウィルの研究』森山書店、1933年。

斎藤 奏著『借地権(勘定科目別会計実務大系第13巻)』中央経済社、1973年。

高木文雄『法人・個人をめぐる借地権の税務(改訂版)』清文社、1975年。

飯田武爾『借地権と鑑定評価』ダイヤモンド社、1978年。

松丸憲司稿「租税回避に対する法人税法132条等の行為計算否認規定のあり方」『税務大学校論叢』第51号、2006年6月。

村井泰人稿「同族会社の行為計算否認規定に関する研究－所得税の負担を不当に減少させる結果となる行為又は計算について－」『税務大学校論叢』第55号、2007年7月。

井出裕子稿「同族会社等の課税に係る一考察－同族会社等の行為計算否認に係る対应的調整を中心に－」『税務大学校論叢』第62号、2009年6月。

鷓野和夫著『不動産の評価 権利調整と税務』清文社、2012年。

TKC 中国会研究グループ稿「税法における『不確定概念』についての一考察」『TKC 会報(2013年9月特別号)』第43号、2013年9月。

国税庁ホームページ・タックスアンサー No.5730 .

(www.nta.go.jp/taxanswer/hojin/5730.htm <2014.8.31>)