

区分地上権設定における税制の優遇措置

小野瀬 敢士

関東地方整備局 東京外かく環状国道事務所 用地第一課 (〒158-8580 東京都世田谷区用賀4-5-16)

公共事業の用地取得において、被補償者は租税特別措置法に基づく優遇措置を受けることができる。東京外かく環状道路事業では通常の用地買収のみならず、地下利用に伴う区分地上権設定を行う必要があるが、租税特別措置法に基づく優遇措置への対応がより複雑化する。本論文ではその概要と事務処理における工夫等を記載する。

キーワード 区分地上権、大深度地下、租税特別措置法

1. はじめに

東京外かく環状道路(関越～東名)事業(以下「本事業」という)は、都心から約1.5kmの圏域を環状に連絡する道路であり、首都圏の渋滞緩和、環境改善や円滑な交通ネットワークを実現する上で重要な道路である。住宅等が密集する市街地を通過する道路のため、地上への影響を軽減することを目的とし、大部分をトンネル構造にて事業を進めている。地下4.1m以深では大深度地下使用法に基づき用地取得等を行う必要はないが、浅深度部では区分地上権設定を行う必要がある。本事業の大部分である本線は大深度地下を通過するが、各IC及びJCTには本線と地上を結ぶランプ部、ランプ部と本線の分岐合流箇所の中拡幅部があり、当該区間では区分地上権設定を行っている。

2. 区分地上権設定

(1) 区分地上権とは

区分地上権とは土地の地下にトンネル構造部の上下左右に一定の範囲を定め、その範囲内を使用するための権利である。区分地上権が設定されても土地の所有者は建物等を移転する必要はないが、土地に対して掘削や形質変更及び荷重の制限が課される。そのため、区分地上権設定の際はその制限に応じた補償金を支払う必要がある。補償金の算出方法については、土地単価×事業用地面積で求めた価格に対して、設定深度に応じた土地利用制限率を乗じる。この土地利用制限率は以下の内容で構成されており、その合計となっている。

一. 建物利用制限率

地上の建物に対する制限。本事業では、基本的に制限はかからず数値は0となる。

二. 地下利用制限率+その他利用制限率

地下利用(掘進・進入等)の制限率。浅いほど制限率が大きくなり、補償金も高額となる

三. 最小荷重制限率

掘削等による荷重の制限。区分地上権設定範囲の直上では一定以上の荷重範囲となるよう当該制限が設けられている。

土地利用制限率は地中の深い箇所ほど、率が小さくなり補償金が下がることとなる。

(2) 現在に至るまで

区分地上権設定対価に係る判定基準が創設された昭和44年当時は、トンネル等は地下空間の比較的浅い部分に設置することを想定していた。そのため権利設定により、土地所有者は地下利用を完全に制限されると考えられていた。しかし、現在では技術の進歩に伴い、相当程度深い地下にもトンネル等を設置することが可能となった。また、大都市圏での地価の高騰を背景に、平成以降、インフラ整備のために用地買収を行わない大深度地下の使用が検討がされた。そして、「大深度地下の公共的使用に関する特別措置法」が平成13年から施行され、同法に基づく使用の認可を受ければ、事業者は地権者への事前補償や承諾なく大深度地下で工事を行うことが可能となった。これを受け、平成26年3月8日には本事業も同法16条に基づく使用の認可を受けた。

(3) 区分地上権設定時の租税特別措置

一般的な用地買収では譲渡所得の5,000万円特別控除又は代替資産を取得した場合の課税の特例のいずれかを選択することになるが、区分地上権設定では代替資産を取得しないケースが多いため、前者を選択する地権者が多数である。また、区分地上権等の権利設定に対する補償金は通常の土地買収と異なり、土地価格の1/4を超えないと対価補償には該当せず、5,000万円特別控除の適用が受けられない。この5,000万円特別控除は、当初

は譲渡所得の対象外となる敷地も多かったが、税制改正がなされ、本事業において特別控除の適用対象外となることは結果的になくなっている。しかし、現在の制度に至るまでには長い期間を要した。

3. 税制改正の経緯

(1) 当初の制度による問題

公共事業を進めるうえで、地権者からの事業への理解・協力と円滑な土地の譲渡が事業の進捗に大きな影響を与える。しかし、当初の制度は地権者の協力を得られるものでは到底なかった。区分地上権の設定にあたっては、前述したとおり、区分地上権を設定する地下の深さに比例してその補償金は減少することとなっている。このため、概ね地下14m前後で区分地上権設定対価が土地の価額の1/4となるか否かの境となる。地下14mよりも浅ければ譲渡所得となって、5,000万円特別控除が適用されるが、地下14mよりも深ければ不動産所得となって総合課税されることから、隣接する地権者間で不公平感が生み出される事例が存在した。この制度を仮に本事業で用いた場合、区分地上権設定総数の9割強が地下14m以深のため、優遇措置が適用されない場合がある。また、他事務所の当該権利設定に関する用地交渉では、補償額が優遇措置の基準額に満たない旨をひたすら説明する外なかった。

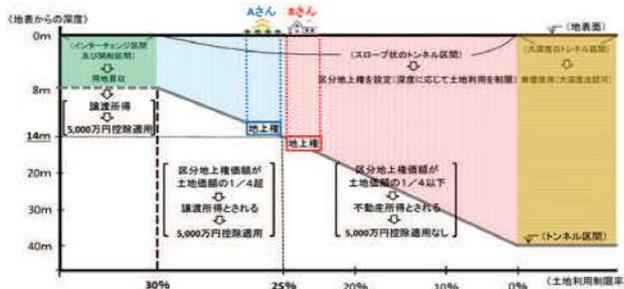


図-1 適用状況イメージ図

(2) 平成27年度税制改正

前述したとおり、平成26年3月8日には本事業も大深度地下の公共的使用に関する特別措置法16条に基づく使用の認可を受けた。その中、当初の制度による問題を踏まえて税制改正の要望が行われたこともあり、平成27年度税制改正大綱において新たな判定基準が創設されることとなった。大深度公共事業に関わる区分地上権設定補償金について、所得区分の判定基準額が土地価格の1/16にまで緩和された。結果的に当事業における区分地上権設定対価は全て譲渡所得とされ5,000万円特別控除の対象となった。

表-1 税制改正後における5,000万円特別控除の判定式¹⁾

$$\left[\text{区分地上権の設定対価} \right] > \left[\text{その土地の価額} \times \frac{\text{区分地上権の設定される最も浅い部分の深さから大深度地下の深さまでの距離}}{\text{地表からその土地に係る大深度地下の深さまでの距離}} \times 1/4 \right]$$

4. 事務手続

租税特別措置法には、収用等に伴い交付される各種の補償金に対して各種の課税の特例制度が設けられており、本事業の区分地上権設定についてもこれに含まれている。このような特例制度を地権者が受けるためには、当然ながら我々が事務手続を適切に行う必要がある。大まかな流れとしては以下の通りである。

一. 事前協議

事業施行者は買取等に関わる事業が課税の特例に該当するか否かを税務署等と事前に協議する。これを事前協議制度という。事前協議を行うことで地権者が特例制度を受けられないことが事後に発覚する等のトラブルを防止することが可能となる。事前協議の申出先については、事業の種類、所在地等により異なるが、本事業では東京国税局に対して事前協議の申出を行っている。

二. 用地交渉から契約、補償金の支払

事前協議が済み次第、通常通り用地交渉を進めていく。用地交渉で5,000万円特別控除を地権者に説明する際は注意点があるが、その中でも資産の買取等の申出（補償金提示）から6か月以内に資産譲渡（契約）をする必要がある点は重要である。

三. 各種証明書の交付・提出及び確定申告

その土地等が事前協議済であることを確認するために証明書を作成の上、税務署へ提出、地権者へ交付する。様式や提出期限等が細かく定められているので、各種証明書を作成のうえ、所内決裁を行い、その後税務署へ提出を行う。また、地権者は資産を譲渡した年の確定申告に証明書等を添付する必要があるため、譲渡年翌年の1月にまとめて送付している。5,000万円特別控除では以下の書類を作成する。

a) 収用証明書

一定の法律による買取等であることの証明に必要となる。本事業では、土地収用法で定められた収用可能な土地であることを証明する。地権者へ

交付する。

- b) 公共事業用資産の買取り等の申出証明書
最初に買取等の申出をした事項の明細。補償金提示時点での土地に関する情報を記載する。税務署への提出、地権者への交付いずれも必要となる。
- c) 公共事業用資産の買取等の証明書
実際の買取等に係わる明細。区分地上権設定に伴い分筆等がある場合、それを反映した記載をする。地権者へ交付する。
- d) 不動産の譲受け等の対価の支払調書
実際の買取等に係わる明細。こちらもd)と同様の事項を反映させる。税務署へ提出する。

5. 業務の効率化と注意点

(1)業務の効率化

買取等の証明書及び支払調書には特別控除の対象か否かの判定金額を記載する必要がある。なお、本事業の区分地上権設定区間では、前述したとおり特別控除の対象外になることはないが、その確認のため金額を記載する。従来は決裁時に判定式を付箋に記載して確認を行っていた。令和6年度からは、専用のExcelシートを作成し、土地単価等の諸項目を入力すると判定額が算出・記載されるよう工夫を行った。また、通常の用地取得であれば用地補償管理システムから自動で関係書類を出力ができるが、システムが本事業の区分地上権設定に対する補償を想定していない部分もあり、関係書類を別途作成する必要がある。過年度から専用のExcelシートを用いて書類を作成していたが、共有持分の土地か否かや借地権者の有無等で記載事項が僅かに変わるため手入力の箇所が増えてしまう。そこで令和6年度は、そのような条件ごとにExcelシートを作成し直すことで、書類作成を効率的に行えるようにした。

(2)業務上の注意点

税務関係書類は最終的に地権者へ郵送する。その書類を地権者が税務署へ提出することで特別控除を受けることができる。控除を受けるには、地権者が確定申告の際に添付する必要があるため、間に合うように確実に交付する必要がある。また、当事務所では区分地上権設定区間のみならず通常の買取区間でも同様の事務手続を行うことが必要となる。そのため税務関係書類を作成する際は、各担当者同士で補償内容等を正確に共有する必要がある。さらに、個人情報が含まれる書類のため、郵送の際は誤送付等がないように複数人で郵便物を確認する対応をしている。契約後に転居等で住所が変更になっていることもあるため、常に状況の把握を行うことが重要である。