

実務研究

日本税務会計学会
平成25年9月 月次研究会



矢野 重明 [芝]

容積率の移転に係る法務と税務の考察

I はじめに

東京駅周辺の再開発事業では、東京駅駅舎の改修工事費用約500億円を捻出するため、駅舎上空の未利用容積率（いわゆる空中権）を新丸の内ビル等の建設のために売却している。また、平成25年11月5日、政府は地域限定で規制を緩和する国家戦略特区法案を閣議決定し国会に提出しており、特区の規制緩和の柱と

II 容積率の移転の法的性質と権利設定

1 容積率の移転の法的性質

(1) 容積率を利用することとは

土地の所有者は、原則としてその所有する土地の上下について自由に使用、収益及び処分をする権利（所有権）を有しており（民206、207）、その所有する土地に建築物を建築する場合などは、その形態（容積率や高さなど）を自由に決めることができる。しかし、民法206条及び207条では「法令の制限内において」という条件が付されていることから土地の所有者に一定の制限が加えら

れ、その制限をする主要な法律が都市計画法及び建築基準法となる。建築基準法第52条（容積率）は、容積率の限度まで、土地の上に建築物を建築することができるという規定であり、土地の所有権に基づく使用権及び収益権に制限を加えたものである。つまり、容積率を利用することは、土地の所有権に基づく使用権及び収益権を制限利用することといえる。

(2) 容積率の移転を可能とする制度

容積率の移転を可能とする制度として、都市計画法に基づくものでは、特例容積率適用地区（都計法9

⑮）、特定街区（都計法9⑰）、容積適正配分型地区計画（都計法12の7）及び再開発等促進区（都計法12の5③）などがあり、建築基準法に基づくものでは、一団地の総合的設計制度（建基法86①）及び連担建築物設計制度（建基法86②）などがある。これらの制度は、容積率の移転を直接規定しておらず、容積率の制限の緩和を事実とするものである。つまり、ある地域を一体として都市計画等を考えていく中で、一定範囲の容積率を制限すると共に別の範囲の容積率を緩和することにより、全体として一定範囲の容積率に収めるといえる制度である。容積率の緩和を受ける側では一定の容積率を超える建築物を建築することが可能となり、一方容積率の制限を受ける側では一定の容積率以上の建築物を建築することができなくなり、結果として容積率を移転したと同様の効果が生じるのである。

(3) 容積率の移転の法的性質

上記(1)及び(2)を踏まえて容積率の移転の法的性質を考察する。容積率の緩和を受ける側では土地の所有権に基づく使用権及び収益権が拡大する効果が生じ、一方容積率の制限を受ける側では本来利用できる土地の所有権に基づく使用権及び収益権を行使しないという

不作為義務が生じることになる。つまり、容積率の移転の法的性質は、容積率を有権に基づく使用権及び収益権に対する制限であり、これは土地の貸付けに準ずるものと考えることができ

なお、容積率の移転を都市計画法又は建築基準法によって新たに創設された余剰容積率利用権（物権）の譲渡とする考え方もあるが、私法上、明示の権利として規定されていない余剰容積率利用権を物権と解することはできない（民175）。

2 容積率の移転に係る権利設定

都市計画法及び建築基準法の諸制度により容積率の移転（緩和と制限）がされている土地については、許可又は認可の制度により、土地の使用権及び収益権の拡大又は制限が間接的に確保されているが、容積率を移転（制限）する土地の使用権及び収益権の制限を直接的に確保するには、両者間で私法上の権利関係を設定しておく必要がある。この権利設定の方法として、

(1) 地役権として設定する方法

地役権とは、設定行為で

定められた目的に従い、自己の土地の便益のために、他人の土地を利用する権利をいう（民280）。便益を受ける土地を承役地、便益を供する土地を供役地といい、便益の目的は、通常、設定行為で定められるが、典型的な地役権として通行地役権、日照地役権などがある。

容積率の移転では、容積率の移転（緩和）を受ける土地を要役地、容積率を移転（制限）する土地を承役地として不作為地役権を設定することになる。この不作為地役権の設定は、上記1(3)で述べた容積率の移転の法的性質と同義であり、現行の法制の中では最適であると考える。

(2) 区分地上権として設定する方法

区分地上権とは、他人の土地の地下又は空間に工作物を所有するため、上下の

範囲を定めて設定される地上権をいう（民265、269の2）。地下鉄、モノレールの敷設など地上権では不都合な場合が多いため、地下・空間の階層的利用を確保する目的で設けられたものである。

容積率の移転では、例えば、地上〇〇m以上の上空区間を区切り、容積率の移転（緩和）を受ける土地の所有者が、容積率を移転（制限）する土地について区分地上権を設定しその登記をする。この区分地上権の設定により、容積率を移転（制限）する土地で土地所有者が利用できる空間が制限され、その範囲内で移転（緩和）を受けた容積率が実質的に確保される。しかし、容積率を移転（制限）する土地の上で工作物を所有するために設定するものではない点で問題があると考える。

また、特定街区以外の制度の適用を受けて容積率の移転をした場合に地役権の設定をしたときは、すべて不動産所得に該当する。

しかし、この規定は、権利金が時価の1/4を超えて多額になる場合に、それを不動産所得として取り扱うと高い税率が適用され、権利金の授受を行わず地代を高額とする場合に比して税負担が重くなるため、それを緩和する趣旨のものと解される。したがって、特定街区以外の制度の適用を受けた場合にこの規定の適用対象外にすることは問題があると考える。

(2) 区分地上権として設定する方法

資産の譲渡とみなされる行為として「建物若しくは構築物の所有を目的とする地上権の設定」と規定している。したがって、民法

上、上記II(2)の問題点などのように解するかにより、税法上の取り扱いも異なると思われる。

2 容積率の移転（緩和）を受ける者の取扱い

容積率の移転の法的性質は、上記II(3)で述べたとおりである。したがって、容積率の移転を受ける者が、容積率の緩和に対する対価を支払った場合には、地役権、区分地上権、賃借権等の無形固定資産として計上することが合理的であると考える。

ただし、容積率の移転（緩和）を受ける側では、一定の容積率を超える建築物を建築することが可能となり土地の利用価値が拡大する効果が生じる。この利用価値の増加に伴い価額も上昇することから、土地の取得価額に算入することも考えられる。

III 容積率移転に係る所得税法上の取扱い

1 容積率を移転（制限）する者の取扱い

容積率の移転の法的性質は、上記II(3)で述べたとおりである。したがって、容積率を移転する者が、容積率の制限に対する対価を受取った場合には、原則として不動産の貸付けによる所得として不動産所得に該当すると考える（所法26①）。例外として、資産の譲渡とみなされる行為として譲渡所得に該当することも考えられる（所法33①、

(1) 地役権として設定する方法

資産の譲渡とみなされる行為に該当する地役権の設定はその範囲が限定列挙されており、容積率の移転に関するものではない。都市計画法第8条第1項第四号（地域地区）の特定街区区内における建築物の建築のために設定された地役権で、建造物の設置を制限するものに限定されている。つ

近年では、土地の有効・高度利用を図ることを目的として都市計画法又は建築基準法等の改正により容積率の移転を可能とする新たな制度も創設されてきており、容積率の移転取引は今後ますます増加していくものと思われる。しかし、上述のとおり容積率の移転に係る権利設定については不明確な部分があり、税務上も統一的な取り扱いがされていないように思われる。また、無償で容積率の移転をした場合の取扱いや容積

IV おわりに

率の移転がある場合の宅地の評価方法（財基通23、23-1②）の陳腐化など今後の議論の余地は大きいと考える。

(参考文献等)

- 池田誠「空中権を巡る税務上の取扱い」(税大論叢62号 平成21年6月25日)
- 金子宏「租税法」(第18版)(弘文堂)
- 近江幸治「民法講義II」(「民法講義IV」)