

新たな税制の導入を契機とした地下を使用する鉄道事業の可能性

—大深度地下を前提とした税制措置が与える影響—

小林真未

KOBAYASHI, Mami

独立行政法人鉄道建設・運輸施設整備支援機構総務部広報課

前 国土交通省土地・建設産業局総務課公共用地室行政実務研修員

1——譲渡所得となる借地権の考え方と公共用地取得税制

1.1 公共用地取得促進税制としての譲渡所得の5,000万円特別控除制度

公共事業を進めるに当たり、必要な用地の迅速な取得はその基礎となっており、土地所有者からの事業への理解・協力と円滑な土地の譲渡が欠かせないことから、その動機付けの有無が事業の進捗スピードの命運を握っているといっても過言ではない。

個人が土地を譲渡した際に受け取る権利金等については、我が国の税法において、資産の譲渡による所得として譲渡所得に区分されている。譲渡所得となる対象の資産は、土地のほかにも、借地権、建物、取引慣行のある借家権など多岐にわたっている。また、譲渡とは所有資産を移転させる一切の行為をいい、通常の売買のほか、収用なども含まれ、地上権や賃借権、地役権を設定して権利金等を受け取った場合も一部含まれている。

この譲渡所得には、いくつかの種類の特別控除が設けられており、土地建物を売ったときの譲渡所得の金額の計算上、特例として特別控除が受けられる場合がある。例えば、公共事業などのために土地建物を売った場合には5,000万円の特別控除の特例が認められている。

この特例により、個人が公共事業のために土地を譲渡した場合には、譲渡所得の税額計算において、その土地の譲渡に係る対価補償金について、一定の条件の下で、特別控除として5,000万円（対価補償金の額が5,000万円に満たない場合はその金額）を控除することができる。

1.2 所得税法における区分地上権設定対価の判定基準

一方、事業のために地下にトンネルを敷設する場合、土地を買収するのではなく、土地に区分地上権を設定し、所有者はその対価を事業者から交付される。この場合、税務

上は土地を貸し付けた取扱いとなっている。土地を貸し付けた場合には、借地権の設定の対価として権利金など一時金を受け取るのが通例となっている。

昭和33年以前においては、所得税法上、不動産の貸付けにより生ずる所得は、事業所得又は雑所得となる場合を除きすべて不動産所得に該当するものとしていたことから、権利金に係る所得は、額の多寡にかかわらず、譲渡所得ではなく不動産所得として課税されていた。

しかし、権利金などの額が相当多額であるときなど、土地の一部分を譲渡したこととその効果が変わらない場合があることなどから、昭和34年に所得税法が改正され、事業所得又は雑所得とされるものを除き、建物又は構築物の所有を目的とする借地権の設定の対価として支払いを受ける権利金については、その額が土地の更地価額の1/2を超えるものが譲渡所得として課税されることとなった。

その後、昭和44年の所得税法施行令の改正により、地下鉄の敷設のような地下又は空間について上下の範囲を定めた借地権又は地役権の設定については、権利金等の額が土地の更地価格の1/4を超えるものが譲渡所得として課税されるとともに、建物又は構築物の一部の所有を目的とする借地権の設定については、権利金等の額が土地の更地価格の1/2に建物又は構築物の全体の床面積に占める所有部分の床面積を乗じた数値を超えるものが譲渡所得として課税されることとなった¹⁾。

平成26年度時点で譲渡所得として課税されることとなる権利金などは、次の「(1)借地権等の設定の内容」に掲げるような権利の設定により受け取った権利金などのうち「(2)対価の額の要件」に該当するものである。

(1) 借地権等の設定の内容

- ①建物又は構築物の所有を目的とする借地権の設定
- ②地役権の設定（飛行場の設置、ケーブルカーやモノレールの敷設等を目的とするもの）

(2) 対価の額の要件

- ①「建物や構築物の全部の所有を目的とする借地権や地役権」の設定である場合
権利金などが土地（転貸の場合には借地権）の時価の1/2を超えること。

$$\text{その土地（転貸の場合には借地権）の時価} \times 1/2 < \text{権利金等の額}$$

- ②地下若しくは空間について上下の範囲を定めた借地権や地役権の設定又は導流堤や遊砂地若しくは河川法に規定する遊水地などの設置を目的とした地役権の設定である場合
権利金などが土地（転借の場合には借地権）の時価の1/4を超えること。

$$\text{その土地（転貸の場合には借地権）の時価} \times 1/4 < \text{権利金等の額}$$

- ③「建物や構築物の一部の所有を目的とする借地権」の設定である場合
権利金などが次の算式で計算した金額を超えること。

$$\text{その土地（転貸の場合には借地権）の時価} \times \frac{\text{建物や構築物の所有部分床面積}}{\text{建物や構築物の全体の床面積}} \times 1/2 < \text{権利金等の額}$$

1.3 公共事業のための区分地上権設定の補償の考え方

公共事業の施行に伴う地下の長期間にわたる使用に対しては、土地の正常な取引価格に相当する額に、土地の利用が妨げられる程度に応じて適正に定めた割合を乗じて得た額を一時払いとして補償することができるものとされている。その割合は、最も浅い深度階層に係る深度別地下制限率を1として、地域の状況等を勘案して定めた一定の深度までの間に、1~10mの単位で設ける深度階ごとに一定の割合をもって低下するものとされており、区分地上権を設定する地下の深さに比例してその対価は逡減することとなっている。

このため、正確な数値は深度別地下制限率が1となる最も浅い深度階層の位置次第ではあるが、概ね地下14m前後で区分地上権対価が土地の価額の1/4となるか否かの境となり、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、これが同一事業の隣接する地権者間で不公平感が生み出されるメカニズムとなっている。

昭和44年以降、譲渡所得として課税される権利金等に係る判定基準は結果として改正されておらず、平成26年度までは土地の価額の1/4を超えるか否かで所得区分の分類が異なることを前提に用地交渉が進められてきた。

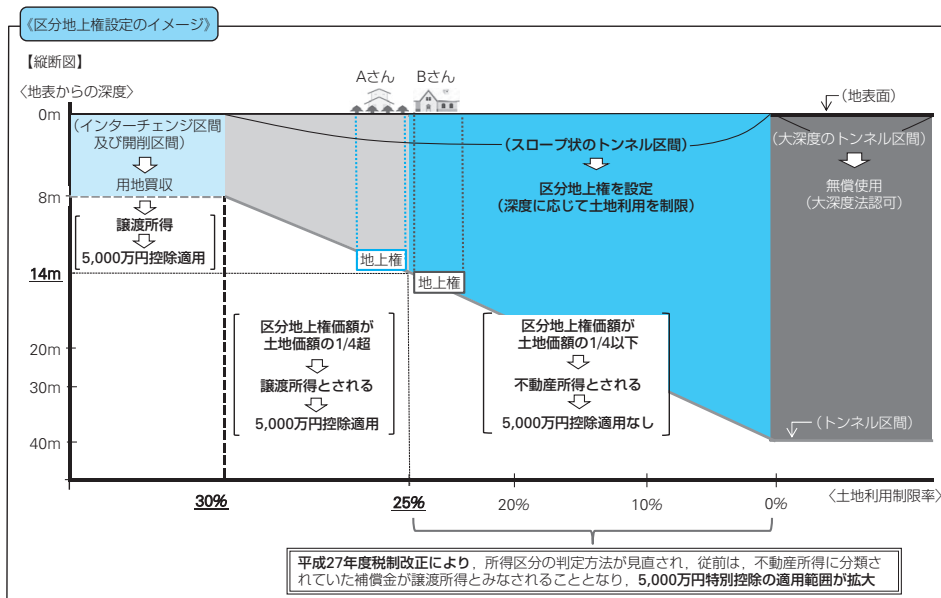
1.4 大深度地下法をきっかけとした区分地上権設定対価に関する新たな判定基準見直しの動き

トンネル技術の進展に伴い、都市部におけるトンネル工法の主流がシールド工法となり、深い地下にも構築物を設置することが技術的に可能になった。また、大都市圏での地価の高騰を背景に、平成以降、大都市圏のインフラ整備のために通常の土地利用が行われない大深度地下の利用が検討された。そして、平成12年に制定された「大深度地下の公共的使用に関する特別措置法」（以下、「大深度地下法」とする。）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。

同法における大深度地下の定義は、地下40m又は支持地盤に10mを加えた深さのいずれか深い方とされている。それは、都心部では大部分の建築物の地下室の利用深度が25m以内（地下4~5階に相当）におさまっており、この25mに周囲地盤の崩壊や土砂の流出を防止する山留め壁の設置のために必要な15mを加えると40mとなること及び建物の基礎を打ち込む際、通常、支持地盤まで打ち込む必要があるため、その深さに離隔距離として必要となる10mを加えているためである。

そして、法整備がなされたことを受けて大深度地下を利用した公共事業が現実計画され、現在、東京外かく環状道路（関越道~東名高速）を含む2事業が認可を受けている。鉄道事業では、平成26年3月に「中央新幹線（東京都・名古屋市間）」が同法に基づく事業の事業間調整手続を開始した。認可事業の実施に伴い、隣接する地権者間で特別控除の適用可否が分かれることへの不公平感から隘路事例が発生し、事業進捗の支障になる事態が危惧されたことから、区分地上権設定対価について公共用地取得税制上の課題を解決する必要性が生じた。

これを契機として、平成27年度税制改正大綱において、「大深度地下の使用の認可を受けた事業と一体的に施行される事業により設置される施設又は工作物の所有を目的とした地下についての上下の範囲を定めた借地権の設定」である場合に、権利金等が次の算式で計算した金額を超えるものについては、その借地権や地役権の設定の対価として受け取った権利金等は譲渡所得として分離課税する措置が実現されることとなり、そのための所得税法施行令等の改正が行われた（図一1参照）。



出典：国土交通省ホームページ

■図一 区分地上権設定のイメージ

その土地(転貸の場合には借地権)の時価 × 借地権の設定される最も浅い部分の深さから大深地下の深さまでの距離 ÷ 地表からその土地に係る大深地下の深さまでの距離 × 1/4 < 権利金等の額の時価

くなっていた。

そこで、帝都高速度交通営団は、地下鉄事業のような公共性のあるものについては、

- ①他人の土地に地下鉄構築物を設置する場合、通常、物権である地上権を設定している。その見返りとして支払う対価は、区分地上権の設定対価として一括払いしており、不動産の貸付を収入源として発生する不動産所得とは異なること
- ②地下部分に地下鉄構築物が設置されると、土地所有者は当該部分を半永久的に利用できないことになり、地下部分の土地利用が長期間にわたって固定され、事実上、地下の一部を譲渡したに等しい状態になること
- ③一般的に地下鉄のために区分地上権が設定されると、土地使用に制限が加えられ、土地登記簿に区分地上権の契約内容が記載されること等から土地の価額が減価すること
- ④公共事業を促進する税制度において、事実上地下の一部を譲渡したものと変わらない実態があるにもかかわらず、画一的な判断基準である土地価額の1/4を基準として、これ以下のものを不動産所得とすることは公平さに欠けることから区分地上権設定対価が土地価額の1/4以下となる場合であっても、譲渡所得として判定することは必ずしも妥当性を欠くものではないと考え、この問題の解決を図るべく、関係省庁に対し、昭和54年から「収用適格事業で区分地上権が設定された場合、その対価が土地価格の1/4以下であっても譲渡所得とされたい。」とする旨の税制改正要望を行うようになっていた²⁾。

2——区分地上権設定対価に係る税制改正要望の歴史

2.1 帝都高速度交通営団の取組み

鉄道事業のために地下について区分地上権等を設定する場合の税制上の課題については、今に始まったものではなく、古くから存在している。特に地下鉄事業では用地取得の大きなボトルネックの一つであると考えられており、東京メトロの前身である帝都高速度交通営団にはその改善に積極的に取り組んできた歴史がある。

1980年代以降の地下鉄建設においては、

- ①都心部における既設の地下鉄との交差や、環境保全の関係で地下鉄構築物が深くなっていることから、土地の利用阻害は、建物利用以外のその他の利用に限定される傾向にあること
- ②大都市部での異常な地価高騰の結果、従来どおりのやり方では補償費が膨大な金額になることから、地下鉄構築物を建物支持地盤の下に設置し、かつ、極力強固なものにし、できるだけ建物利用阻害が生じないようにして補償費を軽減する必要があること等を要因に、区分地上権設定対価も土地価額の1/4以下になる事例が多

2.2 平成13年度税制改正要望

帝都高速度交通営団の税制改正要望については、事業所管省庁がこの問題への理解を示すものの、地下又は上空について上下の範囲を定めて区分使用する事業が地下

鉄等の一部の事業に限定されることもあって、なかなか進展しない状況となっていたが、昭和64年度、平成5年度及び平成13年度の税制改正に際して要望が取り上げられ、特に直近の平成13年度税制改正要望においては、建設省と大蔵省との間で本格的な調整が行われた。

平成13年度税制改正要望においては、大部分をトンネルとしている道路事業を個別事例として取り上げ、5,000万円特別控除の課税の特例が適用されないことによって、地権者間に不公平感が生じ、用地交渉が進まないおそれがあることを理由にして行われたものである。

公共事業のために地下について区分地上権等を設定する場合、

- ①地権者は権利設定を余儀なくされ、拒否した場合は強制的に使用されることになること
- ②公共施設の存する間は半永久的に使用が継続され、地権者にとっては実質的に土地の一部について「譲渡」しているのと同じであること
- ③区分地上権等の設定により、土地の使用に関し、半永久的に建築制限等の権利制限が課されることから、公共事業のために区分地上権等（地下又は空間について上下の範囲を定めた借地権又は地役権）が設定された場合、その対価が土地の価格の1/4以下であっても譲渡所得とみなすことを求める要望が行われた。

2.3 平成13年度税制改正要望の結果

この要望に対して、関係省庁間で調整が行われたが、区分地上権の設定対価を譲渡所得と不動産所得とに分ける判定基準は、土地の権利者が受ける制約の度合いに着目したものであり、公共事業の場合でも民間取引の場合でも同じであること等の理由から、税務当局との協議が難航した。結局、公共事業の円滑かつ計画的な実施という政策目的が理由では、土地価額の1/4以下の区分地上権等の設定対価を譲渡所得とみなす特例を設ける根拠とはならないとの見解が当局から示され、平成13年度税制改正要望の実現には至らなかった。

その後も、区分地上権設定対価に係る税制改正要望に向けた検討が行われたものの、従来の要望理由以外の根拠を見出すことはできず、土地価額の1/4基準が見直されることはなく、地下を利用する公共事業の隘路要因は残されたままとなった。

他方、帝都高速度交通営団は、昭和16年の設立以来、国の交通政策に基づき、東京都周辺における地下鉄ネットワークの整備拡充と運営を担ってきたが、東京13号線（池袋～渋谷間）の開業により地下鉄ネットワークが概成することを受けて、以降は既設路線の運営に専念することとなった。平成14年12月に成立した「東京地下鉄株式会社

法」に基づき、平成16年4月1日に「東京地下鉄株式会社（「東京メトロ」）」が発足し、将来の完全民営化に向けての第一歩を踏み出した。

3——地下を使用する鉄道整備の新たな動きと新たな税制

3.1 大深度地下を利用する中央新幹線整備の動き

地下鉄ネットワークの概成により東京地下鉄株式会社が地下鉄建設の時代から転換を迎える一方、地下を利用する新たな大規模な鉄道事業が動き出した。

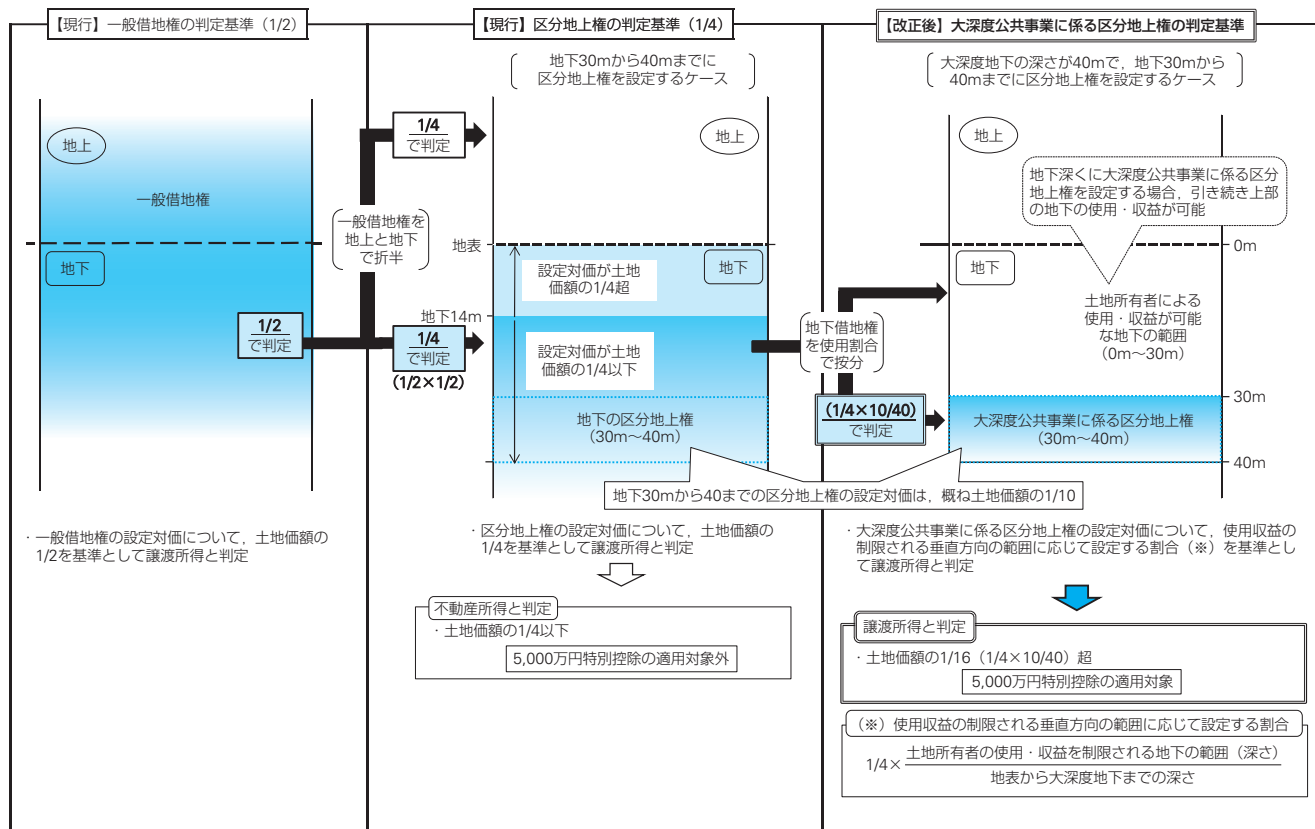
それが全国新幹線鉄道整備法に基づいて計画された、東京都を起点、大阪市を終点とする中央新幹線（新幹線鉄道）である。中央新幹線は、昭和48年に基本計画に位置付けられ、その後、同法に基づき必要な調査が行われてきた。そして、平成22年2月、国土交通大臣が交通政策審議会に対して諮問し、同審議会陸上交通分科会鉄道部会中央新幹線小委員会による検討を経て、平成23年5月、営業主及び建設主体としてJR東海を指名し、建設の指示を行った。また、同時に決定された整備計画において、走行方式は超電導磁気浮上方式（超電導リニア）とし、最高速度は505キロメートル/時とすることが定められている³⁾。

その後、JR東海は、東京都・名古屋市間について、環境影響評価の手続きを経て、平成26年8月に工事实施計画の申請を行い、同年10月、国土交通大臣から同計画の認可を受けたところである。また、中央新幹線の東京都から名古屋市までの区間のうち、首都圏の品川区から町田市までの区間と中部圏の春日井市から名古屋市までの区間については、大深度地下を利用することとしており、平成26年3月に大深度地下法第12条に基づく事前の事業間調整を行っている。

中央新幹線の事業計画によれば、駅が地下30mに設置され、神奈川県駅付近と名古屋市駅付近においては、大深度地下のトンネルから駅へと伸びるスロープ状のトンネルが建設されることとなる。このスロープ状のトンネルの建設のためには区分地上権の設定が必要であり、平成26年度までの税制のままであれば、JR東海も過去帝都高速度交通営団が苦勞したのと同様、区分地上権設定区間が、用地取得上のボトルネックとなることが予想されていた。

3.2 大深度地下を利用する公共事業を対象とした新たな税制の導入

平成27年度税制改正要望では、全ての公共事業を対象とした区分地上権等の設定対価について譲渡所得とみなすこととする平成13年度の要望が認められなかった経緯を踏まえ、大深度地下法に基づく使用の認可を受けた事業に限定して要望することとなった。



■図—2 区分地上権設定対価の判定基準

当初、不動産所得に対し1,500万円特別控除の創設などを求めることが考えられたものの、不動産所得には譲渡所得のような特別控除制度が存在しておらず、仮に不動産所得の特別控除の創設を求めたとしても、その実現は極めて困難な見通しであった。そこで、区分地上権等の設定対価が土地の価額の1/4を超える場合に譲渡所得とする1/4基準に着目し、大深度地下を利用する公共事業の特性を踏まえた新たな方策の検討が行われた。

区分地上権に係る1/4基準が創設された昭和44年当時においては、トンネル等は地下空間の比較的浅い部分に敷設されることが通常であり、地下の区分地上権等の設定により、土地所有者は地下利用を100%制限されると考えられていた。この「地下若しくは空間について上下の範囲を定めた借地権」の場合の1/4基準は、範囲を定めない借地権の1/2基準を地上と地下で半々に分割するという考え方にに基づき定められたものである。

一方、大深度地下を使用する公共事業においては、地下の相当深い部分に構築物を設置することとなるため、土地所有者による地下利用が100%制限されるわけではなく、当該構築物の地下の区分地上権設定範囲の上端より浅い上部の地下空間に土地所有者に自由に使用収益を行うことのできる権利が残された形で区分地上権の設定がなされることとなる。既存の制度において「建物や構築物の一部の所有を目的とする借地権」の場合の所得区分の判定

が建物の床面積の持分割合で按分する仕組みが存するため、これに準じた仕組みを大深度地下を使用する公共事業にも取り入れることが考えられた。

そして、大深度地下を利用する公共事業の場合には、地表から大深度地下までの上下の範囲が特定されること及び大深度地下の使用に対する補償は原則行われないことを踏まえ、区分地上権の設定は所有者と事業者との間で地表から大深度までの垂直方向の区間における地下の権利を分割するものと捉え、当該事業に係る区分地上権設定対価については、土地価額の1/4に、使用収益の制限される垂直方向の範囲の割合を乗じて得た割合とする制度の創設を提案することとなった⁴⁾。

新たに提案された判定基準は、借地権の対価を譲渡所得と不動産所得とに区分する考え方の根本まで変えるものではなく、それまでの借地権の税制と整合するものであったことから、ついに平成27年度税制改正大綱においてこの要望内容が措置され、そのための所得税法施行令の改正等を経て、平成27年4月1日以後に行う借地権の設定に適用されることとなった(図—2)。

この税制改正により、中央新幹線(東京都・名古屋市間)における神奈川県駅や名古屋駅までのスロープ状の区間における区分地上権設定対価が譲渡所得とされ5,000万円特別控除の対象となり、円滑な権利設定による事業の促進という大きな効果が期待されている。

4——三大都市圏における鉄道整備への効果

4.1 今回の税制改正の意義

大深度地下を利用した公共事業は、人口が密集し、高度な土地利用がなされている三大都市圏（首都圏、中部圏及び近畿圏）のうち大深度地下を使用する社会的経済的必要性が存在する地域において行われる、公益性の高い鉄道事業等である。

これらの事業の施行に際しては、大深度地下と地上や駅を接続する区間において、スロープ状のトンネル等を設置するための区分地上権等の設定が必要となるが、多数の地権者の協力が得られなければ事業進捗に大きく支障を来すこととなる。

この新たな所得区分の判定方法の導入により、新たに譲渡所得とされて租税特別措置法の5,000万円特別控除が適用される範囲が広がることとなり、結果的に大深度地下を利用する公共事業において、地上から大深度地下まで接続する大深度地下よりも浅い地下の区間における多数の区分地上権の設定のための権利取得期間が短縮される。

そのため、今回の措置は、工期の短縮やコストの縮減という大深度地下法の政策的効果を最大限発現させるものであり、大都市圏における良質な社会資本の効率的・効果的整備という政策的意義を持つものとなっている。

4.2 大都市圏での鉄道整備への影響

三大都市圏の地下を利用する公共事業については、大深度地下法の持つメリットに今回の税制措置による新たなメリットが加わることによって、大深度地下を利用することの優位性が高まった。

首都圏においては、平成26年4月に交通政策審議会に「東京圏における今後の都市鉄道のあり方について」が諮問され、都市の国際競争力強化の必要性の高まりを踏まえた空港アクセス改善など、質の高い都市鉄道ネットワークを構築していく観点から検討がなされているところである。

特に現在、都心と首都圏空港とのアクセスを改善し、東京都心の立地競争力の強化を図る都心直結線の整備に向けた検討が進められている。仮に都心直結線が大深度地下を利用して建設されることとなった場合であっても、大深度地下よりも浅い地下にある既存の鉄道に接続する部分においては区分地上権設定が必要となる。今回の税制改正により、用地交渉上の問題点は改善されたこととなる。

また、都市鉄道等利便増進法が平成17年に施行されるなど法整備も進み、国の施策として都市鉄道ネットワークの充実を図ることが掲げられている。今後も三大都市圏において既存ストックの有効活用による速達性の向上を図るための鉄道整備が展開すると考えられる。その鉄道整備

のために大深度地下を利用することについては、既存の鉄道との接続性や利便性の確保に課題があるものの、今回の税制改正により早期供用のメリットが高まっており、事業推進の後押しとなると考える。

4.3 大都市圏以外への適用拡大の可能性

地下を利用する公共事業者は、帝都高速度交通営団と同様の問題を抱えてきた。しかし、今回の税制改正では、適用範囲が三大都市圏を対象地域とする大深度地下法の認可を受けた事業に限定されているため、この税制措置による恩恵を受けられる事業が少ない。

今回の税制措置の考え方は、基本的にはすべての公共事業において適用可能なものであるが、適用する条件として、事業を施行する際に支持地盤を特定する必要が生じる。大深度地下法の認可を受けない事業は、必ずしも支持地盤の特定が行われていないと考えられるため、現状では当該税制措置を全ての事業に適用することはできない。将来的には、円滑な用地取得を通じた早期の事業効果発現のため、地下を利用する公共事業を施行する際に支持地盤の特定が行われたものについては、当該措置を全国一律に適用する可能性が残されており、大深度地下法の認可を受けた事業以外の公共事業にも適用範囲が拡大されることが期待される。

現在、仙台市営地下鉄東西線の建設や福岡市営地下鉄七隈線の延伸等、三大都市圏以外の都市圏においても鉄道網の構築は推進されている。地方においても地下を利用する鉄道事業へのニーズは高く、事業促進の施策が求められていることが分かる。今回の税制措置の対象が広がれば、その恩恵を受ける事業は少なくない。適用を受けることができれば、用地取得・地上権設定期間の早期化・短縮化に貢献が見込まれ、事業の推進に大きく寄与することが予想される。

今回の税制改正が、大深度地下法の認可を受けることを前提とする中央新幹線建設事業の円滑な推進につながるとともに、将来的には三大都市圏だけでなく全国の公共事業全体の円滑な施行に寄与するきっかけになることを期待したい。

参考文献

- 1) 桜井巳津男・渡辺淑夫・増原繁樹 [1978], “借地権設定の場合の所得税の課税関係”, 『借地権課税の理論と実務』, 財経詳報社。
- 2) 堀内敏文 [1990], “区分地上権設定対価が土地価格の4分の1以下になる場合の課税制度と地下補償をめぐる問題点について”, 『月刊用地』, '90-9, Vol. 23 (第275号), pp. 22-28。
- 3) 国土交通省 [2011], “交通政策審議会陸上交通分科会鉄道部会中央新幹線小委員会「中央新幹線の営業主体及び建設主体の指名並びに整備計画の決定について」答申(案)”, (オンライン), <http://www.mlit.go.jp/common/000144240.pdf>, 2015/2/20。
- 4) 国土交通省 [2014], “平成27年度国土交通省税制改正概要”, (オンライン), <http://www.mlit.go.jp/common/001065167.pdf>, 2015/2/20。

(原稿受付 2015年3月16日)