

空中権を巡る税務上の取扱い

池 田 誠

〔 税 務 大 学 校 〕
〔 研 究 部 教 育 官 〕

要 約

1 研究の目的（問題の所在）

近年の都市再開発事業等では、ある建物の敷地の利用されていない容積率（以下、「余剰容積率」という。）を他の敷地に移転し、より高層のビルの建築を可能とすることによって、土地の有効・高度利用を図るといったケースが見受けられる。このような容積率を移転する取引（以下、「容積率移転取引」という。）は、土地の上空を一定範囲で区切り、それを利用する権利を取引の対象とするものであることから、空中権取引とも呼ばれている。

わが国における容積率移転取引は、容積率を規制する都市計画法及び建築基準法上の容積率緩和制度等の適用に関連して行われているが、これらの法律が直接容積率の移転について規定しているわけではなく、また、空中権といった権利が私法上の権利として明示されているわけではない。

このような容積率移転取引によって生ずる所得に係る現行の税務上の取扱い、適用を受ける都市計画法及び建築基準法上の制度や用いる契約形態によって異なるものと考えられるが、容積率移転取引によって生ずる経済的効果は、適用を受ける公法上の制度や契約形態によって異なるものではない。したがって、適用を受ける公法上の制度等の違いによって差異が生じる現行の取扱いが妥当であるのか疑問である。

昨今、土地の有効・高度利用を図るために容積率の移転を可能とする新たな公法上の制度も創設されている中、容積率移転取引の対価に係る所得区分を巡る訴訟も提起されていることから、容積率移転取引を巡る税務上の取扱いの在り方を研究することには意義があると考ええる。

2 研究の概要

（1）容積率の移転を可能とする公法上の諸制度の概要

都市計画法・建築基準法において容積率を制限する目的は、建築物の密度を規制することにより、道路、公園、上下水道等の公共施設の供給・処理能力のバランスを保ち、市街地環境の悪化を防止することにあるとされ

ているが、一方では、土地の有効・高度利用を図る観点から、一定の要件の下で容積率を緩和する制度等が用意されており、わが国ではこのような容積率緩和制度等の運用に関連して容積率の移転が行われている。

この容積率の移転を可能にする制度には、都市計画法に根拠を置くものと建築基準法に根拠を置くものがある。

イ 都市計画法に根拠を置く制度

都市計画法に根拠を置く制度には、地区計画によるもの（容積適正配分型地区計画制度・再開発促進区制度等）と、地域地区によるもの（特例容積率適用地区・特定街区等）とがある。

都市計画に根拠を置く制度は、地区計画や地域地区などの都市計画において容積率の適正配分がなされるものであり、その容積率の配分によって各敷地等の利用容積率に差異が生じる際に、地権者間で容積率の移転が行われることになる。なお、特例容積率適用地区は、都市計画において各敷地に適用される容積率が指定されるわけではなく、都市計画で指定された特例容積率適用地区内の敷地権者が、建築基準法の規定に従い特定行政庁に特別の容積率の指定を申請し、指定を受けることになる。

ロ 建築基準法に根拠を置く制度

建築基準法に根拠を置く制度には、一団地の総合的設計制度、連担建築物設計制度等がある。

建築基準法による建築物の形態規制は、原則として敷地を単位とする。この敷地とは、建築基準法施行令1条1号において、「一の建築物又は用途上不可分の関係にある二以上の建築物のある一団の土地をいう」（一敷地一建築物）と定義されている。このため、原則として、ある敷地の容積率は、その上に建築される一つの建築物においてのみ実現することとなり、他に移転することはできない。

この一敷地一建築物の原則に対して、建築基準法は、複数の敷地を一体のものとして容積率を適用する、一団地の総合的設計制度、連担建築物設計制度等の特例を認めている。これらの制度では、複数地権者の敷

地が一団地として認定されることにより、一団地としての総容積率が規制値以内であれば、その敷地内に建設される建物の容積率の配分を自由に設定できる。そこで、地権者間で容積率の移転が行われることになる。

ハ 容積率の移転に対する公法上の効果

都市計画法に根拠を置く制度は、都市計画の決定という手続きを経ることから、容積率移転についても計画決定という公法的担保効力があると考えられる。すなわち、都市計画は、制限を通じて都市全体の土地の利用を総合的・一体的観点から適正に配分することを確保するための計画であるところ、このような都市計画において指定される各敷地等の容積率は、都市計画の変更等がない限り永続的に適用されると考えられるため、公法上、一定の担保がされるものと考えられる。なお、特例容積率適用地区は、都市計画において直接各敷地等の容積率が指定されるものではないが、特定行政庁が敷地権者の申請に基づいて特例容積率の限度を指定するものであり、指定された特例容積率の限度及びその敷地の位置等は、法令の規定に基づき公告及び閲覧対象とされることから、指定された特例容積率には公法上一定の担保的効力があると解することができる。

一方、建築基準法に根拠を置く制度は、複数建物について総合的に設計される場合等に、これらが一敷地に区域内にあるものとみなされて建築基準法が適用される制度であり、その結果として、私人間で容積率移転が行われることとなるものであって、これら建物の中で移転した容積率について担保する制度が存在しない。このため、移転取引後の容積率は、これらの制度の適用を利用して建築された建築物についてのみ有効であり、建替えには対応しないと解されている。

(2) 容積率移転の法的性質

容積率の規制は敷地の利用権に関する規制であるから、余剰容積率を移転するということは、余剰容積率を利用する権利（以下、「余剰容積率利用権」という。）を移転することであるといえるが、わが国では、余剰容積率

利用権といった権利が、私法上の権利として明示されているわけではない。このため、余剰容積利用権は私人間の契約による債権と解される。しかし、債権は権利の保護などの点で不安定であるため、実際の取引では、私法上認められている各種権利が応用又は適用されており、様々な契約形態が用いられている。

上記のとおり、実際の取引においては様々な契約形態が用いられているが、いずれの契約形態を採ったとしても、容積率を移転す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いという効果が生じ、容積率の移転を受ける側では基準容積率を超える建築物の建築が可能となるといった効果が生じることに変わりはないから、容積率移転の法的性質は、土地の所有権又は借地権に基づく使用权の一内容としての建築権の移転であると解することができる。そして、わが国の私法上、このような建築権を土地の所有権又は借地権から切り離し、独立した処分可能な財産権と構成することは困難であるから、譲渡という法的形態により取引が行われたとしても、その実態は譲渡先に利用権を付与するものであり、それは土地の一部の貸付けに準じたものと解すべきと考える。

(3) 容積率を移転した場合の税務上の取扱いについて

イ 現行の取扱い

現行の法令において、容積率を移転した場合の課税上の取扱いを定めたものとしては、建物若しくは構築物の所有を目的とする地上権若しくは賃借権（以下「借地権」という。）又は特定街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ついて、一定の要件を充たす場合に、所得税法では譲渡とみなし（所得税法施行令 79 条 1 項）、法人税法では土地の帳簿価額の一部損金算入を認める（法人税法施行令 148 条 1 項）規定がある。これらの規定の趣旨は、借地権の設定等により土地の利用が長期間にわたって固定され、いわば土地の用益権と底地権とが分離された状態が生じたと認められる場合にその用益権部分についてキャピタル・ゲイン課税の清算をしようとする

るものであると解されており、地役権の設定の範囲に特定街区における建築物の建築のために設定された地役権が追加され趣旨も、特定街区の申出に同意を与えた土地所有者は特定街区に指定された後は建築制限を受けることとなり、その土地は地価の低下をきたす結果となることから、実質的には所有権の一部の部分的な譲渡があったものと考えられることにあるとされている。なお、上記施行令は、所得税と法人税の基本的な課税方法の違いから規定の仕方が異なっているが、資産の譲渡とみなして課税関係を考える点は共通であると考えられる。

上記施行令による現行の取扱いでは、容積率の移転が、①借地権を設定する場合、及び、②特定街区内で地役権を設定する場合には、一定の要件を充たせば資産の譲渡として取り扱われることとなるが、上記①②に該当しない場合、すなわち、特定街区の適用に関連して容積率を移転する場合以外で借地権の設定によらないもの、及び、特定街区内であっても借地権又は地役権の設定によらないものについては、資産の譲渡として取り扱われないと解される。なお、譲渡所得における譲渡対象資産は、法的権利として確立したものといえなくても、行政官庁の許可等により発生した事実上の権利も含まれると解されていることから（所得税基本通達 33-1）、容積率の移転が余剰容積率利用権（債権）の譲渡として行われた場合には、資産の譲渡に該当するのではないかとも考えられるが、前述のとおり、都市計画法等が直接容積率の移転を規定するのではなく、かつ、余剰容積率利用権を所有権又は借地権から分離・独立した処分可能な財産権と解することはできないから、これを資産の譲渡と解することはできないと考える。

ロ 容積率を移転した場合の税務上の取扱いの在り方の検討

上記施行令の規定は、一定の要件を充たすものを資産の譲渡とみなす特例であると解されるから、その要件を充たすか否かは厳格に解すべきであって、むやみに拡大して解釈すべきではないし、このように厳格に解することによって取扱いに差異が生じたとしても、それが違法な取扱

いとなるものではない。しかしながら、容積率を移転した場合に土地の利用が制限されるという効果は、すべての容積率移転取引に共通するものであって、適用される公法上の制度や用いられる契約形態に影響されるものではない。そうすると、上記施行令の趣旨や昭和44年の改正の趣旨に照らし、現行の取扱いが合理的であるのか疑問が生ずる。一方、私法上の権利として明示されていない権利が取引の対象となっている場合に、経済的実質だけで課税上の取扱いを決してしまうことにも問題があると考ええる。

上記の点を踏まえて容積率を移転した場合の税務上の取扱いを検討すると、容積率を移転したことによって、その土地の利用が著しく制限されるという経済的効果に対して一定の法的根拠があると考えられる場合には、資産の譲渡とみなす特例の対象とすることが合理的であり、かつ、上記施行令の趣旨にも合致するものと考ええる。すなわち、都市計画法に根拠を置く制度の適用に関連して容積率を移転する場合には、都市計画法による決定手続きを経ることなどによって公法上の担保効力を有すると解されることから、当事者が用いる契約形態に関係なく特例の対象とし、また、建築基準法に根拠を置く制度の適用に関連して容積率を移転する場合であっても、それが借地権や地役権を設定して行われ、かつ、登記されている場合には、容積率移転による権利関係が明確に表示されることから、特例の対象とすることが合理的であると考ええる。

なお、現行の施行令が設けている容積率移転の対価として收受する金額又は容積率移転による地価の下落幅の要件については、現行の基準を維持すべきであると考ええる。

(4) 容積率の移転を受けた場合の取扱いについて

容積率の移転を受けた場合の対価について、建物の取得価額とすべきか、土地等の取得価額とすべきか、あるいは繰延資産と解すべきかといった問題があるが、現行の法令等においてこの点を明確に規定したものは見受けられない。

容積率移転取引は、より高層の建築物を建築するために行われるものであるから、その対価は建物の取得価額又はそのような便益を享受するための費用とみることも可能であると考えられるが、容積率の移転を受けることによって、その土地の利用価値が増加するという効果が生ずるのであるから、容積率移転の対価は土地の取得価額と解すべきであり、その取扱いを明確にするためには、法令に明記すべきであるとする。

目 次

はじめに	263
第1章 容積率の移転を可能とする公法上の諸制度	266
第1節 容積率移転の概念	266
1 容積率制限の趣旨・目的	266
2 容積率移転の意義	269
第2節 容積率の移転を可能とする公法上の諸制度	269
1 容積率の移転を可能とする諸制度の概要	269
2 各制度を適用して容積率を移転した場合の公法上の効果	277
第2章 容積率移転の法的性質	281
第1節 容積率移転の法的性質と契約形態に関する考察	281
1 容積率移転取引において用いられる契約形態等の考察	281
2 容積率移転の法的性質に関する考察	284
3 容積率移転の法的性質についての判断を示した裁判例	285
4 小括	287
第2節 容積率移転の具体的事例	288
1 東京駅周辺の再開発の事例	288
2 日比谷シティの事例	289
3 札幌ANビルの事例	290
4 堂島大阪ビルの事例	291
第3章 容積率移転に関する税務上の取扱い	292
第1節 容積率を移転した場合の現行の税務上の取扱い	292
1 容積率の移転に係る所得税法及び法人税法上の規定	292
2 容積率を移転した者の税務上の取扱いについて	297
第2節 容積率の移転を受けた者の税務上の取扱いについて	307
第3節 その他の問題点について	309
1 容積率の移転が無償で行われた場合の取扱いについて	309

2 容積率移転の対価として、移転された容積率を使用して	
建築された建築物の区分所有権が授受される場合の取扱い……………	313
第4節 容積率を移転した場合の税務上の取扱いの在り方について…………	314
結びに代えて……………	317

はじめに

東京駅周辺の再開発事業では、東京駅駅舎上空の利用されていない容積率を周辺に建築される新丸ビル等に移転し、より高層のビルの建築を可能とすることによって、土地の有効・高度利用が図られた。なお、容積率を提供したJR東日本は、この取引によって得た対価を東京駅駅舎の改修工事の費用に充てたとされている。

このように、昨今の都市再開発事業等では、ある建物の敷地に生じている余剰容積率を相当の対価をもって他の敷地に移転する取引（以下、このような取引を「容積率移転取引」という。）が行われている。このような容積率移転取引は、土地の上空を一定範囲で区切り、それを利用する権利を取引の対象とするものであることから、一般に空中権取引とも呼ばれている⁽¹⁾。

容積率が取引の対象とされる背景には、都市計画法及び建築基準法による建築物の容積率規制が密接に関係している。容積率が規制されていなければ、どれだけ高層のビルを建築しても良わけであるが、無秩序に建築物の建築を認めてしまうと、都市の生活環境の悪化や、災害時への対応ができないといった弊害が生じる可能性があるため、都市計画法及び建築基準法によって、建築物の容積率等が一定の範囲内に制限され、これによって、都市の健全な発展や秩序の維持が図られている。そして、このように容積率が制限される結果、制限の上限まで使用していない建築物の敷地において余剰容積率が認識され、これを他の敷地で使用する際に容積率移転取引が行われることとなり、また、それは、都市計画法や建築基準法上の容積率緩和制度等の適用を受けることによって可能となるものである。前述の東京駅周辺の再開発事業における東京駅舎上空の

(1) 空中権とは、ある土地の上空の一定範囲をその土地の上で利用する権利（狭義の空中権・Air Rights）のことをいい、上記のような容積率の移転は、開発権の移転（Transfer of Development Rights）又は移転可能な開発権（Transferable Development Rights）と呼ばれるべきであって、これを一律に空中権と呼ぶのは適当でないとする意見もあるが（建設省空中権調査研究会編著『空中権—その理論と運用—』ぎょうせい（1985）3頁参照）、わが国では、これらを併せて空中権と呼ぶ場合が多い。

容積率の移転も、平成 12 年度の都市計画法・建築基準法の改正で創設された特別容積率適用区域制度の適用を受けて行われたものである。

上記のとおり、容積率移転取引は都市計画法及び建築基準法上の諸制度の適用に関連して行われているが、これらの法律が直接容積率の移転について規定しているわけではない。したがって、容積率の移転は、公法上認められているものではなく、あくまでも、私人間の行為として行われているものと解される。そして、わが国の現行法令において空中権又は余剰容積率利用権といった権利が明示の権利として規定されているわけではないことから、これらの権利は、私法上は当事者の契約に基づく債権と解される。もっとも、債権の取引では権利関係が不安定であることから、実際の取引では私法上認められている物権を応用又は適用して取引を行うケースも見受けられるところであり、取引に用いられる契約形態は様々である。

一方、容積率移転取引に係る税務上の取扱いをみると、所得税法施行令 79 条 1 項及び法人税法施行令 138 条 1 項において、借地権を設定する場合や都市計画法に基づく特定街区制度の適用を受けて地役権を設定して容積率を移転する場合で、一定の要件を充たすものについては資産の譲渡とみなす旨が規定されているが、これに該当しない場合については、特段規定されていない。このため、容積率の移転が都市計画法及び建築基準法上のどの制度の適用に関連して行われるか、また、当事者がどのような契約形態を用いるかによって、税務上の取扱いに差異が生じていると考えられ、実際に、容積率移転取引によって得た対価の所得区分を巡る訴訟も提起されている。

現行法令の解釈上、このような取扱いの差異が生じていたとしても、その取扱いに従った処分が直ちに違法となるものではないが、一般に、容積率を移転した土地はその利用価値が減少し、価額が下落すると考えられるところ、そのような経済的効果は、都市計画法及び建築基準法上のどの制度の適用を受けて行われるか、また、当事者がどのような契約形態を選択するかによって異なるものではないから、現行法令の解釈上生じている取扱いの差異が、適正・公平な課税といった観点から妥当なものであるのかといった疑問がある。さらには、

容積率の移転を受けた側における税務上の取扱いについても明確な規定は見当たらず、疑義が生ずる可能性がある。

上記のとおり、容積率移転取引を巡る税務上の取扱いについては、統一的な取扱いがされていないと解される部分や明確にされていない考えられる部分もあるところ、昨今では土地の有効・高度利用を図ることを目的として都市計画法・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おり、容積率を移転する取引は、今後ますます増加していくものと考えられることから、容積率移転取引を巡る税務上の取扱いについて研究し、明確にしていくことには、意義があると考えられる。

第1章 容積率の移転を可能とする 公法上の諸制度

容積率の移転に関する税務上の取扱いを考察する前提として、まず、容積率移転の意義を整理しておく必要がある。

そこで、本章では、建築基準法・都市計画法における容積率規制の趣旨及び容積率の移転を可能とする諸制度を概観し、それらの制度の適用により容積率の移転に対してどのような効果が生じるのかを考察する。

第1節 容積率移転の概念

1 容積率制限の趣旨・目的

建築基準法における容積率とは、建築物の延べ面積の敷地面積に対する割合をいう（建築基準法 52 条 1 項）。この延べ面積とは、建築物の各階の床面積の合計をいい（建築基準法施行令 2 条 1 項 4 号）、一方、敷地面積とは、敷地の水平投影面積によるとされている（同項 3 号）。すなわち、容積率制限とは、一定の敷地に対して建築することができる建築物の床面積の合計の限度であるといえる⁽²⁾。

ところで、民法 206 条は所有権の内容について、「所有者は、法令の制限内において、自由に所有物の使用、収益及び処分をする権利を有する」と規定しており、さらに、同法 207 条では土地の所有権の範囲について、「土地の所有権は、法令の制限内において、その土地の上下に及ぶ」と定めている。したがって、土地の所有者は、原則として所有する土地の上下（地上及び地下）を自由に使用・収益・処分することができ、土地の所有者が所有する土地に

(2) 容積率算定上の延べ面積には、一定限度内において自動車車庫等の床面積の不算入、住宅の地階の床面積の不算入又は共同住宅の共用廊下・共用階段部分の床面積の不算入等の措置が講じられている（建築基準法 52 条 2 項、同 4 項、建築基準法施行令 2 条 1 項 4 号、同 3 項）

建築物を建築する場合には、原則としてその形態（高さや容積率など）を自由に決められることができるのであるが、そこには「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、一定の制限が加えられることとなる。後述するとおり、都市計画法及び建築基準法による容積率制限もその制限の一つの形態である。

このような所有権に対する法令の制限は、憲法 29 条 2 項が「財産権の内容は、公共の福祉に適合するやうに、法律でこれを定める」と規定する趣旨に基づくものである。すなわち、同項は、私有財産権も公共の福祉という観点から制限を受けるものであることを明らかにしているところ、民法 206 条及び 207 条に規定する所有権も財産権の中の主要なものとして、その制限のもとにおかれているのである⁽³⁾。そして、土地の所有権を制限する主要な法令が、都市計画法及び建築基準法ということになる。

都市計画法及び建築基準法は、ともに公共の福祉の増進に資することを目的とするものであり、都市計画法は、都市計画に関し必要な事項を定めることにより、都市の健全な発展と秩序ある整備を図ることによって、また、建築基準法は、建築物の敷地、構造、設備及び用途に関する最低限の基準を定めて、国民の生命、健康及び財産の保護を図ることによって、その目的を実現しようとするものである⁽⁴⁾。都市の生活環境を整備保全しあるいは都市機能を十分に発揮させるためには、道路、公園、下水道等の公共施設を計画的に整備していくことと合わせて、公共および民間の多くの主体によって建築される建築物について計画に基づいて規制し、または誘導することが必要で

(3) 我妻榮・有泉亨・清水誠・田山輝男『我妻・有泉コンメンタール民法—総則・物権・債権—』401 頁（日本評論社・2006）参照

(4) 都市計画法は、「都市計画の内容及びその決定手続、都市計画制限、都市計画事業その他都市計画に関し必要な事項を定めることにより、都市の健全な発展と秩序ある整備を図り、もって国土の均衡ある発展と公共の福祉の増進に寄与すること」を目的とするものであり（都市計画法 1 条）、建築基準法は、「建築物の敷地、構造、設備及び用途に関する最低限の基準を定めて、国民の生命、健康及び財産の保護を図り、もって公共の福祉の増進に資すること」を目的とするものである（建築基準法 1 条）。

ある。そして、多くの主体の集合体としての都市にあって、建築物は相互の環境や機能を一定の限度内において損なわないこと、また、集団としての建築物は都市の一部としてその発展や秩序のために一定の役割を果たすことが求められている。このための建築規制として定められているのが建築基準法第3章の規定であり、この規定は、建築物の集団としての立場から建築規制を行なう際の建築基準であることから「集団規定」と呼ばれている⁽⁵⁾。そしてこの集団規定は、都市計画に基づいて実施されるものであり、都市計画を実現するための有力な手段の一つとして位置づけられる⁽⁶⁾。

上記のとおり、都市計画法及び建築基準法は、都市計画の実現といった観点から土地の用途や建築物の形態等を制限しているが、特に、住環境の保全や道路などの都市インフラストラクチャーに与える負荷をコントロールするために設けられているのが容積率制限である。すなわち、容積率制限は、建築物の密度を規制することにより、道路、公園、上下水道等の公共施設の供給・処理能力のバランスを保ち、市街地環境の悪化を防止することを目的とするものであり、これによって都市機能の健全な発展と秩序の整備を図っているのである。

容積率制限の基本となる規定は建築基準法52条1項であり、具体的な容積率の限度は、原則として、同項に規定されている複数の限度のうちから用途地域⁽⁷⁾の都市計画において選択して指定される上限（指定容積率）と前面道路の幅員（12m未満の場合に限る）に4/10（住居系以外の用途地域及び用途地域の指定のない区域内では6/10）を乗じて算出される容積率の上限（道路幅員制限）とのうち数値の小さいものが上限（基準容積率）とされる。

(5) これに対し、第2章の規定は、単体としての建築物が共通して備えていなければならぬ基準を定めるものであることから、「単体規定」と呼ばれている。

(6) 新建築学大系編集委員会編『新建築学大系16 都市計画』158頁（1981、彰国社）参照

(7) 用途地域とは、都市計画法8条1項1号で定める、第一種低層住居専用地域、第二種低層住居専用地域、第一種中高層住居専用地域、第二種中高層住居専用地域、第一種住居地域、第二種住居地域、準住居地域、近隣商業地域、商業地域、準工業地域、工業地域又は工業専用地域をいう。

2 容積率移転の意義

上記1で述べたとおり、建築する建築物には容積率の上限が設けられているが、すべての建築物がその上限まで一杯に使って建築されるわけではない。例えば、敷地Aの基準容積率（容積率の上限）が500%であり、実際に建築される建物の容積率が300%であった場合、使用されていない容積率が200%あると考えることができる。一方、敷地Aと同じ面積、基準容積率である敷地Bを所有する者が、そこに容積率700%の建物を建築したいと考えた場合、そのままでは基準容積率を超過するため、希望する建築物を建築することができない。このとき、敷地Aの余剰容積率を敷地Bで利用することができれば、敷地Bの所有者は希望どおりの建築物を建築することができ、かつ、両敷地の総容積率で考えた場合には基準容積率の範囲内に収まり、土地の有効利用が図られることとなる。容積率移転取引は、このように、ある敷地で生じている余剰容積率等を他の敷地で利用しようとする場合に行われることとなる。

しかしながら、前述のとおり、建築物の容積率は都市計画法及び建築基準法により一定の制限がされているため、単に余剰容積率を有する敷地権者と他の敷地権者との間で容積率移転に関する合意が成立しただけでは、容積率の移転を受けた敷地に基準容積率を超える建築物を建築することはできない。そこで、容積率の移転を受けた敷地において基準容積率を超える建築物を建築するために都市計画法及び建築基準法による容積率規制の緩和等を受ける必要がある。次節では、容積率の移転を可能とする容積率緩和制度等について概観し、これらの制度が容積率の移転にどのような効果を有するものであるかを考察することとする。

第2節 容積率の移転を可能とする公法上の諸制度

1 容積率の移転を可能とする諸制度の概要

前節で述べたとおり、都市計画法及び建築基準法において建築物の形態を

制限する最大の理由は、乱開発を防止することにより都市機能を維持し、良好な都市環境を確保することにあると考えられるが、他方、土地の有効・高度利用を図り、都市活動を活性化していくことも重要であることから、都市計画法及び建築基準法には、容積率の緩和制度等が用意されており、わが国では、これらの容積率を緩和する制度等の運用に関連して容積率の移転が行われている。

容積率の移転を可能とする現行制度には、特定街区制度、再開発促進区制度、特例容積率適用地区制度、一団地の総合的設計制度、連担建築物設計制度等があるが、以下、これらの制度について概観する。

(1) 都市計画法に基づく制度

イ 特定街区（都市計画法8条1項4号、9条19項）

(イ) 制度の概要

特定街区制度は、良好な環境と健全な形態を有する建築物の建築と併せて、有効な空地を確保するものについて、容積率等の緩和を行い、市街地の整備改善を図るための制度として、昭和36年に創設された⁽⁸⁾。

特定街区とは、「市街地の整備改善を図るための街区の整備又は造成が行われる地区について、その街区内における建築物の延べ面積の敷地面積に対する割合並びに建築物の高さの最高限度及び壁面の位置の制限を定める街区とする」と定義されており（都市計画法9条19項）、都市計画法に基づく都市計画の決定手続きを経て指定される⁽⁹⁾。

特定街区制度では、街区を単位として、有効な空地を備えた市街地

(8) 国土交通省ホームページ

<http://www.mlit.go.jp/jutakukentiku/house/seido/keisei/kijunho.html> 参照

(9) 国土交通省が策定した『第6版 都市計画運用指針（平成20年12月）』では、「特定街区は、街区として形が整い、かつ、地域の特性に応じて、オープンスペースとしての機能が期待できる広さの空地を確保しつつ、形態規制を加えてもなお、有効・高度利用を図ることが可能なだけの建築かつ、地域の特性に応じて、オープンスペースとしての機能が期待できる広さの空地を確保しつつ、形態規制を加えてもなお、有効・高度利用を図ることが可能なだけの建築敷地が確保できるとの観点から、ある程度まとまった規模の街区について指定することが望ましい」とされている。

の整備改善に資する建築物の計画を都市計画に定め、建築形態の一般的規制を適用せずにこれに置き換えられる⁽¹⁰⁾。具体的な指定基準等の要件は各地方自治体によって異なり、公開空地の設定、公共公益的施設等の設置、歴史的建築物の修理などの対応に応じて割増容積率も与えられる。また、複数の街区から成る地区において、これらの街区を全体的に計画した方が個別に計画するよりも一体性をもった適正な地区の形成が図られると判断されるときは、当該複数の街区を一つの特定街区として指定することも可能である。

特定街区は市町村が都市計画として定めるが(都市計画法 15 条 1 項。なお、東京 23 区内で 1 ha を超えるものについては都が定める(同法 87 条の 4 第 1 項、同法施行令 46 条 1 号))、プロジェクト毎の対応であり、事業者の申請によって行政庁が指定するという受身の制度である⁽¹¹⁾。なお、特定街区に関する都市計画の案については、利害関係を有する者⁽¹²⁾の同意を得なければならないとされており(都市計画法 17 条 3 項)、都市計画の変更をする場合にも同様に利害関係を有する者の同意が必要となる(同法 21 条 2 項)。

(ロ) 容積率移転への適用

特定街区制度は、都市計画決定という形式により街区単位の総合的な建築計画を独自に定め、建築基準法上の建ぺい率、容積率等の規制の適用を排除することができる制度であることから、街区の設計において高層利用部分と低層利用部分をつくり出すことによって、メリハリのきいた建築計画を実施することができる。この結果、容積率を譲

(10) 国土交通省・前掲注 8 参照

(11) 社団法人日本プロジェクト産業協議会『空中権 容積移転の現状と課題』3 頁(1985) 参照

(12) 利害関係を有する者とは、当該特定街区内の土地について所有権、建物の所有を目的とする対抗要件を備えた地上権若しくは賃借権又は登記した先取特権、質権若しくは抵当権を有する者及びこれらの権利に関する仮登記、これらの権利に関する差押えの登記又はその土地に関する買戻しの特約の登記の登記名義人をいう(都市計画法施行令 11 条)。

渡して低層利用地域となる土地の利用者、その容積率を活用して高層利用地域となる土地の利用者が発生し、この権利者間で容積率移転に伴う権利の設定等が行われることとなる。また、この容積率移転は、特定街区が道路を越えて設定できることから、街区を越えて容積率移転を可能としており、要件を充たす複数の街区を飛び越えての移転も可能である。

この制度の特徴は、この容積率移転が都市計画決定という制度によって位置づけられる点にあるとされている⁽¹³⁾。

ロ 再開発等促進区（都市計画法 12 条の 5 第 3 項）

(イ) 制度の概要

再開発等促進区制度は、現に土地の利用状況が著しく変化しつつある等の条件に該当する土地の区域における地区計画について、地区内の公共施設の整備と合わせて、建築物の用途、容積率等の制限を緩和することにより、良好なプロジェクトを誘導するための制度であり、平成 14 年度に再開発地区計画（昭和 63 年創設）及び住宅地高度利用地区計画（平成 2 年創設）を統合して創設された⁽¹⁴⁾。

再開発等促進区とは、「土地の合理的かつ健全な高度利用と都市機能の増進を図るため、一体的かつ総合的な市街地の再開発又は開発整備を実施すべき区域」とされ、都市計画により指定される（都市計画法 12 条の 5 第 3 項）。

再開発等促進区を定める地区計画は、まとまった低・未利用地等相当程度の土地の区域における土地利用の転換を円滑に推進するため、都市基盤整備と建築物等との一体的な整備に関する計画に基づき、事業の熟度に応じて市街地のきめ細かな整備を段階的に進めることにより、都市の良好な資産の形成に資するプロジェクトや良好な中高層の

(13) 日端康雄編著『都市再生を目指して 建築空間の容積率移転とその活用』129・135 頁（清文社、2002）参照

(14) 国土交通省ホームページ・前掲注 8 参照

住宅市街地の開発整備を誘導することにより、都市環境の整備・改善及び良好な地域社会の形成に寄与しつつ、土地の高度利用と都市機能の推進を図ることを目的としている⁽¹⁵⁾。

再開発等促進区では、当該区域の整備、開発及び保全に関する方針など地区計画で定める事項のほか、土地利用に関する基本方針、道路・公園等の主要な公共施設の配置及び規模を定めることとされ、また、建築物等に対する制限の特例として、都市計画で定められた再開発等促進区を定める地区計画に適合する建築物で、用途・容積率の制限、建築物の高さの制限等について、特定行政庁が交通上、安全上、防災上及び衛生上支障がないと認めて認定又は許可したものについては、一般規制を超えることができる⁽¹⁶⁾。

(ロ) 容積利率移転への適用

地区計画に定められた容積率の緩和を受け、街区ごとの利用容積の調整を実施し、それぞれの敷地において特定行政庁が認める建物を建設することにより、地権者間での容積率移転が実現することとなる⁽¹⁷⁾。

ハ 容積適正配分型地区計画（都市計画法 12 条の 7）

(イ) 制度の概要

容積適正配分型地区計画は、用途地域で指定された容積の範囲内で、地区計画区域内において容積を配分し、土地の合理的な利用を促進しつつ、良好な環境の形成や保護を図るための制度であり、平成 4 年度に創設された⁽¹⁸⁾。

(ロ) 容積率移転への適用

容積率適性配分型地区計画では、区域を単位として容積率を再配分するが、地区全体の容積率は指定容積率を超えてはならないとされて

(15) 国土交通省都市計画運用指針・前掲注 9・139 頁参照

(16) 東京都市整備局ホームページ

http://www.toshiseibi.metro.tokyo.jp/cpproject/intro/description_1.html 参照

(17) 日端・前掲注 13・131 頁参照

(18) 国土交通省ホームページ・前掲注 8 参照

いる。このため、指定容積率を下回る区域と指定容積率を超える区域とが生じることとなり、これらの区域間で容積率の移転が行われることとなる。

ニ 特例容積率適用地区制度（都市計画法 8 条 1 項 2 の 3 号、9 条 15 項）

(イ) 制度の概要

特例容積率適用地区制度は、市街地の防災機能の確保等のため、特例容積率の限度の指定の申請に基づき、要件に該当する場合は、特例敷地のそれぞれに適用される特例容積率の限度を指定する制度であり、平成 17 年度に特例容積率適用区域制度（平成 12 年創設）の適用範囲を拡大し⁽¹⁹⁾、新たな制度として創設された⁽²⁰⁾。

特例容積率適用地区は、用途地域（第一種中高層住居専用地域、第二種中高層住居専用地域、第一種住居地域、第二種住居地域、準住居地域、近隣商業地域、商業地域、準工業地域又は工業地域に限る。）内において、適正な配置及び規模の公共施設を備え、かつ、用途地域で指定された容積率の限度からみて未利用となっている建築物の容積の活用を促進することにより、土地の有効利用を図ることを目的とする地域地区であり⁽²¹⁾、特例容積率適用地区に指定されている地域地区内であれば、既存の市街地における全くかけ離れた敷地間での容積率移転が可能である。

この制度の特色としては、都市計画では、特例容積率指定が適用可能となる地域地区を定めるのみで、個別敷地及び街区における具体的な特例容積率の指定は、建築基準法 57 条の 2 に基づき、地権者等の申請を受けて特定行政庁が指定する点にある。

(ロ) 容積率移転への適用

特例容積率適用地区の区域内においては、建築基準法 57 条の 2 の規

(19) 特例容積率適用区域制度では、適用対象となる地域が商業地域に限定されていた。

(20) 国土交通省ホームページ・前掲注 8 参照

(21) 国土交通省都市計画運用指針・前掲注 9・64 頁参照

定により、土地所有者等の申請に基づき、特定行政庁が複数の敷地について、これらの敷地に係る容積の限度の和が、基準容積率による容積の限度の和を超えない範囲内において、それぞれの敷地に適用される特別の容積率の限度を指定することにより、敷地間の容積の移転が可能となる。土地所有者等の申請に基づく特定行政庁の指定に委ねることで、土地所有者等の発意と合意を尊重する形で、区域内の容積率の移転を簡易かつ迅速に行なう点に特徴がある⁽²²⁾。

(2) 建築基準法に基づく制度

イ 一団地の総合的設計制度（建築基準法 86 条 1 項）

(i) 制度の概要

一団地の総合的設計制度は、一定の土地の区域内における総合的設計による複数建築物について、容積率制限等の規制を同一敷地内にあるものとみなして一体的に適用する制度であり、昭和 25 年に創設された⁽²³⁾。

建築基準法において建築物の敷地とは、「一の建築物又は用途上不可分の関係にある二以上の建築物のある一団の土地をいう」と定義されており（建築基準法施行令 1 条 1 号）、「一敷地一建築物」を原則とする。一団地の総合的設計制度は、この原則に対して、一定の条件を満たした一団地を一敷地とみなし、一以上の建築物を総合的設計によって建築する場合に、特定行政庁が市街地環境の整備改善に支障がないと認めるときは、建築基準法の一般形態規制の一部（隣地境界からの距離、隣地斜線制限、日影規制、接道規制、容積率、建ぺい率等）を緩和することができるという制度である⁽²⁴⁾。

(ii) 容積率移転への適用

一団地の総合的設計制度により、複数地権者の敷地を一団地として

(22) 国土交通省都市計画運用指針・前掲注 9・64 頁参照

(23) 国土交通省ホームページ・前掲注 8 参照

(24) 日端・前掲注 13・126 頁参照

認定されることにより一団地としての総容積率が規制値以内であれば、建築されるそれぞれの建物の容積率は自由に設定できることとなり、結果として、地権者間で容積率移転が発生することとなる。

ロ 連担建築物設計制度（建築基準法 86 条 2 項）

(イ) 制度の概要

連担建築物設計制度は、一定の土地の区域内において、既存建築物の存在を前提とした合理的な設計による複数建築物について、容積率制限等の規制を同一敷地内にあるものとみなして一体的に適用する制度であり、平成 10 年度に創設された⁽²⁵⁾。

この制度は、一団地の総合的設計制度の追加項目として新たにできた制度であり、一団地の総合的設計制度が一団の土地に新たに建築する場合の規定であるのに対し、連担建築物設計制度は既存建物の敷地も含んで一団地認定されるものである。

(ロ) 容積率移転への適用

既存建物との連担敷地として一団地認定を受けることにより、既存建物での未利用容積率を隣地に建築する建築物に移転することが可能となる。

ハ 総合設計制度（建築基準法 59 条の 2）

(イ) 制度の概要

総合設計制度は、敷地内に一定割合以上の空地を確保する建築計画について、市街地の環境改善に資すると認められる場合に、容積率等の制限を緩和する制度であり、昭和 45 年に創設された⁽²⁶⁾。この制度の目的は、建築敷地の共同化、大規模化による土地の有効かつ合理的な利用の促進と、公開空地等公共的な空地・空間の確保によって、市街地環境の改善を図ることにある⁽²⁷⁾。

(25) 国土交通省ホームページ・前掲注 8 参照

(26) 国土交通省ホームページ・前掲注 8 参照

(27) 東京都都市整備局ホームページ・前掲注 16 参照

(ロ) 容積率移転への適用

この制度は容積率の割増しを行なう場合に適用を検討される制度で、容積率移転を行なう制度ではない。複数地権者の中で共同ビルを建設する際に、建築基準法の一敷地一建物の原則により複数権利者の土地に1棟の総合設計制度による割増しを受けた建物（建築確認上は1棟の建物）を建設する場合に採用される制度である。竣工後この建物の所有を敷地境界での縦割りとし、区分所有建物として登記するケースと、それぞれ個別の建物として登記を実施する場合がある。この際、敷地全体としては建築確認上の容積率を満足しているが、それぞれの敷地単位でみた場合は、一方は他方に容積率を移転し容積率にアンバランスが発生している場合に賃借権の発生または容積率に移転が発生したこととなる⁽²⁸⁾。

2 各制度を適用して容積率を移転した場合の公法上の効果

上記で概観した都市計画法及び建築基準法上の諸制度は、街区や地域地区内で容積率を適正に配分する、あるいは隣接する複数の敷地を一体のものとして容積率規制を適用するといった制度であり、いずれも容積率の移転を直截的に規定するものではない。したがって、これらの制度が容積率移転に関する何らかの法律上の権利を発生させると解することはできないが、これらの制度の適用を受けることによって容積率移転が事実上可能となるものであるから、これらの制度が容積率の移転にどのような効果を及ぼしているかを考察することは、課税上の取扱いを考える上でも重要であると考えられる。

(1) 都市計画法に基づく制度の適用を受けて容積率を移転する場合の効果

都市計画法に基づく制度の適用を受ける場合には、都市計画において容積率の適正配分又は建築物の形態規制等により容積率の最高限度が定められる。このため、容積率の移転が都市計画の決定によって担保されるとい

(28) 日端・前掲注13・125頁参照

える。例えば、特定街区内の各敷地間で容積率の移転を行った場合には、各敷地毎に、移転後の容積率を特定街区の都市計画で定めることを行えば、都市計画決定の告示という形で公示され、取引の安全の確保に資することとなり、しかも、特定街区の都市計画は、当該特定街区の建築物をその後立替えるときにも有効に働くので、容積率の二重使用ということも防止できる利点があるとされている⁽²⁹⁾。なお、特定街区では、都市計画決定の手続きの中で利害関係人の同意を得る必要があるところ、その計画を変更する場合にも同様に利害関係人の同意が必要となることから、仮に、容積率を提供した土地建物が第三者に譲渡され、当該第三者が当該土地建物の増築等をしようとしたとしても、容積率の移転を受けた者の同意がなければ増築等に伴う都市計画の変更ができず、その点からも、容積率の移転を受けた者の権利は都市計画法によって保全されているともいえる⁽³⁰⁾。

このように、都市計画法に基づく制度の適用を受けて容積率を移転する場合には、都市計画において容積率の指定等がされるため、都市計画に対する公法的担保効力があると解されており⁽³¹⁾、移転後の容積率は、都市計画の変更等がない限り永続的に適用されるものと考えられる。

また、特定街区、再開発等促進区及び容積適正配分型地区計画が、地区の様々な状況に応じて、予め目指すべき市街地像を定め、事前に、かつ、詳細に容積の配分を行なうものであるのに対して、特例容積率適用地区は、都市計画において対象となる地域地区が決定されるにとどまり、具体的な特例容積率の指定は、建築基準法の規定に従って、土地所有者等の申請に基づき特定行政庁が指定することになる。このように、特例容積率適用地区においては、都市計画において具体的な容積率が指定されるものではないが、特定行政庁によって特例容積率が指定されるものであり、かつ、特定行政庁は指定した容積率の限度及び特例敷地の位置等を公告するととも

(29) 建設省空中権調査研究会編著『空中権 その理論と運用』235頁(ぎょうせい・1985)

(30) 社団法人日本プロジェクト産業協議会・前掲注11・42頁参照

(31) 日端・前掲注13・130、131頁参照

に、国土交通省令で定める事項を表示した図書をその事務所に備えて、一般の縦覧に供さなければならない(建築基準法57条の2第4項)ことから、公法上、一定の担保的効力があると考えることができる。

(2) 建築基準法に基づく制度の適用を受けて容積率を移転する場合の効果

建築基準法に基づく制度は、一敷地一建築物を応用するものであって、外観上は複数の建築物を用途上不可分な建築物として建築することによって、本来は複数の敷地であるものを一の敷地として全体で容積率規制を適用するものであり、容積率移転は、あくまでもその一の敷地として取り扱われる各敷地の所有者等の間における私人間の行為として行われるものである。このように、建築基準法に基づく制度の適用を受ける場合は、各敷地等の容積率が都市計画や特定行政庁によって指定されるわけではないから、各敷地等において使用される容積率に対して、公法上何等かの担保的効力があるということとはできない。また、総合的な建築計画によって建築される建築物に対して適用される制度であることから、一団の敷地等に建築された建築物は運命共同体としての性格を有し、移転した容積率は当該建築物についてのみ有効であり、個別の建替えへの対応は難しく、このことから、容積率の担保についても、当該建築物の存続する限りとなり、永久的なものではないと解されている⁽³²⁾。

なお、一団地の総合的設計制度及び連担建築物設計制度の申請に対して特定行政庁が認定又は許可をしたときは、遅滞なく、当該認定又は許可に係る対象区域内の建築物の位置及び構造に関する計画に対して、対象区域その他国土交通省令で定める事項を公告するとともに、対象区域、建築物の位置その他国土交通省令で定める事項を表示した図書をその事務所に備えて、一般の縦覧に供さなければならず(建築基準法86条8項)、また、その認定又は許可の効力は広告によって生ずるものではあるが(同条9項)、それらの手続きも取引後の容積率を担保しているとまではいえない。

(32) 日端・前掲注13・125、126頁参照

(3) 小括

上記で考察したように、都市計画法に基づく制度と建築基準法に基づく制度の大きな違いは、都市計画法に基づく制度では、移転取引後の容積率が都市計画又は特定行政庁によって指定されるのに対し、建築基準法に基づく制度では、複数の敷地を一体とみなして容積率制限の適用を受けるが、各敷地間における容積率の配分は敷地権者間の取り決めにより決定されるにすぎない点にあると考えられる。すなわち、都市計画法に基づく制度の適用を受ける場合には、移転後の容積率が公的に指定されることから、公法上一定の担保的効力があると考えられるのに対して、建築基準法に基づく制度の適用を受ける場合には、あくまでも私人間で容積率の配分を決定するにすぎないため、公法上の担保があるとはいえない点に違いがあると考えられる。

第2章 容積率移転の法的性質

第1節 容積率移転の法的性質と契約形態に関する考察

第1章で考察したとおり、わが国では都市計画法及び建築基準法上の諸制度の適用に関連して容積率の移転が行われているが、これらの法律が容積率移転取引について直接規定しているわけではなく、容積率の移転は、あくまで私人間の行為として行われているものと解される。

このような私人間の行為として行われている容積率移転取引について、税務上の取扱いを検討する上では、それがどのような法的性質を有するかを確認しておく必要があると考える。したがって、本節では、容積率移転取引でどのような契約形態が用いられているか、また、その法的性質についてどのような議論がなされているかを考察することとする。

1 容積率移転取引において用いられる契約形態等の考察

容積率を移転するといっても、ある土地の上空の空間そのものを他の土地の上空に移転することはできないから、容積率移転取引において取引の対象とされるものは容積率を利用する権利(余剰容積率利用権)であるといえる。したがって、容積率移転の法的性質を考える上では、余剰容積率利用権をどのように解するかが問題となるところ、民法175条は、「物権は、この法律その他の法律に定めるもののほか、創設することはできない」と規定しており(物権法定主義)、民法その他の法律によって明示されている権利以外は、当事者が合意したとしても物権とすることはできないから⁽³³⁾、わが国の私法上、明示の権利として規定されているわけではない余剰容積率利用権を物権と解することはできず、よって第一義的には余剰容積率利用権は、当事者間の契約に基づく債権と解される⁽³⁴⁾。もっとも、実際の容積率移転取引においては、

(33) 内田貴『民法I総則・物権総論〔第4版〕』(東京大学出版会・2008)351頁参照

(34) この点について、野村好弘・小賀野晶一「移転される未利用容積の権利の性格」

私法上認められている区分地上権や地役権などが適用又は運用されており、様々な契約形態が用いられていることから、それを踏まえて、容積率移転の法的性質を考える必要がある。容積率移転を用いられる契約形態によって大別すると、①債権の譲渡等とする場合、②区分地上権を設定する場合、③地役権を設定する場合に区分することができる。そこで、ここでは容積率移転取引で用いられている契約形態の区分ごとにその特徴を観察し、また、容積率を移転するために地上権や地役権などの物権を設定することに対して私法上どのような議論がなされているかを踏まえて、容積率移転の法的性質を考察することとする。

(1) 債権の譲渡等とする場合

債権とは、特定人（債権者）が特定の義務者（債務者）に対して一定の給付を請求し、債務者の給付を受領し保持すること（給付のもつ利益ないし価値を自己に帰属させること）が法認されている地位（権利）をいい、物権が物を直接に支配する権利で、すべての人に対して主張しうる権利であるのに対し、債権は特定の人に対してある行為を要求する権利で、原則として第三者に権利を主張できない⁽³⁵⁾。債権は、契約自由の原則により、公序良俗に反するものでなく、また、強行法規に抵触するものでなければ、どのような内容の権利を設定してもよい。よって余剰容積率利用権の売買・賃貸を内容とする債権契約は有効であるが、上記のとおり、当事者のみを拘束するもので、登記によって第三者に公示する方法がないため、余剰容積率を提供している土地が善意の第三者に譲渡された場合には、新しい土地所有者に対抗できないという弱点がある⁽³⁶⁾。このため、登記可能な

法律時報 64 卷 3 号 25 頁（1992）では、「空中権は新しい概念であり、その内容が定着していないので、物権法定主義が厳格に貫かれ、法律に基づかない物権は認められず、したがって、上記の各物件に相当しない権利は、債権としてしか認められないであろう。」としている。また、日端・前掲注 13・16 頁も、「容積率移転の際の未利用容積率利用権は、都市計画法・建築基準法上一切ないため、未利用容積率利用権の法的性質は、当事者間でのみ有効とする債権契約であ（る）」としている。

(35) 金子宏ほか編『法律学小辞典〔第 4 版補訂版〕』435、1073 頁（有斐閣・2008 年）。

(36) この権利を、余剰容積率の賃貸借として設定した場合、貸主の土地について賃借

区分地上権や、地役権など、私法上認められている権利（物権）を適用又は運用して容積率移転取引を行うことによって、権利の安定化を図るといったことが行われているのである。

（2）区分地上権を設定する場合

区分地上権とは、地下又は空間に上下の範囲を定め工作物を所有するために設定される地上権である（民法 269 条の 2）。余剰容積率移転取引においてこの区分地上権を設定する場合には、例えば、地上〇〇m以上の上空区間を限って、余剰容積率の移転を受ける者が、余剰容積率を提供する土地について区分地上権を設定することとなる。

容積率移転取引において区分地上権の設定という形態を用いることについては、「区分地上権の設定は、工作物所有の目的のものに限るので、容積利用権の確保のためには過大な手段であると考えられる。さりとて、これをもって違法とまでは言えないというのが、大方の考え方である」とされている⁽³⁷⁾。このことからすると、少なくとも私法上は、その土地の余剰容積率を他の土地上で利用して建物等を所有するために区分地上権を設定することに対して、その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という点で全く問題がないわけではないが、一応「工作物を所有するため」に含まれると解しているものと考えられる。

（3）地役権を設定する場合

地役権とは、自分の土地の便益のために他人の土地を利用する権利である（民法 280 条）。地役権が設定された他人の土地を承役地、地役権の便益を受ける自分の土地を要役地という。典型的な地役権としては、用水地役権・通行地役権などがあり、また、眺望を維持するための地役権や日照地

権の登記をすることはできるが、余剰容積率の使用、又は、その土地の上部空間を限っての賃借権を登記することはできないとされている（鶴野和夫『改定増補 都市開発と建築基準法』433 頁（清文社・2002）参照）。

(37) 高田壽史「容積移転の制度と事例—日米のケース・スタディー—3」不動産鑑定 24 巻 2 号（1987）29 頁。

役権、さらに電力会社が電線を通すための地役権などもある⁽³⁸⁾。

容積率移転取引において地役権を設定する場合には、容積率を提供する土地（他人の土地）を承役地、容積率の移転を受ける土地（自分の土地）を要役地として地役権を設定することとなる。

容積率移転取引において地役権を設定することについては、「余剰容積率に係る権利は、移転を受けた土地の便益というより、移転を受けた建物の便益に供するものではないかという考え方であり、この考え方によれば、この権利を地役権として構成することに若干の無理があるのではないかという問題もでてきます。建物の便益に供するものであるとした場合に、現行の法制上では建物益権という制度がないので、物権として構成できないということになります。従来から地役権が利用されてきたものの現状を見ますと、ある程度便宜的にその範囲を拡げて適用されてきていますし、移転を受けた余剰容積率の権利の設定について、現行の法制の中では地役権の設定によるのが、現実の解決法としては、もっとも適していると思われれます。」⁽³⁹⁾とされており、私法上全く問題がないというわけではないが、一応有効なものとして取り扱われている。

2 容積率移転の法的性質に関する考察

上記1で考察したとおり、容積率移転取引で用いられる契約形態は、債権の譲渡等とする場合、区分地上権を設定する場合、地役権を設定する場合に大別され、いずれの方法も、一応私法上有効であると解されている。そうすると、用いられる契約形態によって容積率移転の性質は異なると考えられなくもないが、区分地上権や地役権が用いられる理由は、移転する容積率について、第三者への対抗要件を具備することによって法的安定を図ることにあり、これらの契約形態が容積率移転取引の本質までを変えるものではないから、当事者がどのような権利を設定し、どのような契約形態を用いるかによ

(38) 内田貴『民法Ⅱ・債権各論〔第2版〕』・168頁（東京大学出版会・2007）参照

(39) 鶴野和夫『改定増補 都市開発と建築基準法』434頁（清文社・2002）。

って容積率移転の性質を別異に解すべきではなく、その取引によって当事者にどのような効果が生じるかによってその性質を判断すべきである。

そこで、容積率移転取引によって取引当事者にどのような効果が生ずるかを考察すると、移転する側においては、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る（容積率の全部を移転する場合には、一切容積率を利用することができなくなる）ことから、土地の利用が一定範囲で制限されるという効果が生じ、他方、移転を受ける側では、基準容積率を超える建築物の建築が可能となることから、土地の利用が拡大するといった効果が生ずることになる。すなわち、取引当事者に生ずる効果は、一方の土地における建築制限という土地の利用制限が、他方の土地における建築緩和という土地の利用拡大をもたらす関係にあり、このような効果を私法上の権利に照らして考えた場合には、土地の所有権又は借地権に基づく使用権の一内容としての建築権の移転であるといえることができる⁽⁴⁰⁾。そして、わが国の私法上、このような建築権を土地の所有権又は賃借権から切り離して、独立した処分可能な財産権として構成することは困難であり⁽⁴¹⁾、また、容積率を移転した土地の所有者は、容積率移転取引によって所有権者たる地位を失うものではないことからすれば、容積率移転取引において売買（譲渡）という法的形態が採られていたとしても、その実態は譲渡先に余剰容積率を利用する権利を付与するものであり、それは土地の一部の貸付けに準じたものと解すべきであると考える。

3 容積率移転の法的性質についての判断を示した裁判例

容積率移転の法的性質について判断を示した裁判例としては、静岡地裁平

(40) このように土地の所有権又は賃借権の一内容としての建築権と考える意見については、高田壽史「容積移転の法的性格と契約」不動産研究 28 巻 4 号（1986 年）3 頁参照。また、社団法人日本プロジェクト産業協会も「余剰ないしは割増容積の移転は、建築物を建築することができるという権利の移転と考えることができる。」（前掲注 11・17 頁）としている。

(41) 同様の判断を示した裁判例として、東京高裁平成 21 年 5 月 20 日判決（判例集未登載）があり、その判示内容は後述のとおりである。

成 11 年 3 月 26 日判決（判例集未登載）及び判決東京高裁平成 21 年 5 月 20 日判決（原審・東京地裁平成 20 年 11 月 28 日判決。いずれも判例集未登載。）があり、そこで示された判断は以下のとおりである。

(1) 静岡地裁平成 11 年 3 月 26 日判決

静岡地裁平成 11 年 3 月 26 日判決の事例は、浜松市と民間企業が共同の複合施設を建設するに当たって、市有地に建設される建築物の容積率を低く抑えることにより生じた余剰容積率を企業が隣地に建設する建築物に移転したが、浜松市が、この余剰容積率利用権（空中権）に関する契約を締結せず、対価も受け取っていないため、市民グループが、市長に対し、空中権の使用対価を企業側に請求するよう求めて訴訟を提起したものである。この静岡地裁判決では、「空中権の使用は民法上の物権として規定されておらず、地方自治法上の公有財産にはあたらない。仮に財産と認めたとしても、法的には極めて未熟で、運用は市の幅広い裁量にゆだねられており、市が使用料を徴収しないことは裁量権の範囲内である」との判断が示された⁽⁴²⁾。

(2) 東京高裁平成 21 年 5 月 20 日判決

東京高裁平成 21 年 5 月 20 日判決の事例は、納税者 X らが、建築基準法 68 条 2 項に基づく連担建築物設計制度の適用に関連して、所有地に生じている余剰容積率を A 社が隣地に建築する建築物のために譲渡して得た所得が譲渡所得に該当するか、不動産所得に該当するかが争われた事例である。本件では、X らの所有地（甲敷地）を承役地、A 社が所有する隣地（乙敷地）を要役地として、X らが所有する土地に一定容積率以上の建物を建築しない旨の地役権が設定されていた。本判決は、連担建築物設計制度等に関連し、X らが、都市計画法及び建築基準法が、土地の所有権から独立した余剰容積利用権という物件的性質を有する財産上の権利を創設したものである旨を主張したのに対し、連担建築物設計制度は、「土地の範囲について

(42) 日端・前掲注 13・16 頁参照。

地上及び地下に及ぶべき土地利用権に課された地上利用権の制限(容積率)について、『一団の土地』を『一の敷地』とみなすことによって、甲敷地の利用権者の同意があるときは、甲敷地の容積利用権の限度で、乙敷地の容積率制限を緩和するものであって、甲敷地が利用できなくなり、乙敷地が利用できることとなる容積率は、建築物の空間として許容された甲敷地の土地利用権の一部をなすものである」とした上で、「このような特例は建築基準法上の『敷地』利用権に関する規制であるから、敷地利用権が借地権である場合にも適用され、また、建物敷地の容積率制限が強化された場合には乙敷地上に同規模の建物の改築はできないこととなり(余剰容積は減少する。)、逆に容積率制限が緩和され乙敷地の容積率で同地上建物が適法となる場合には連担建築物設計制度の利用としてされた甲敷地の利用権者の同意は経済的意味を失うことになるのであって、このような法的事象をもって直ちに甲敷地の移転に準ずるものということとはできず、当該余剰容積が甲敷地の利用権から独立、分離して乙敷地に移転することが定められたものではない(略)。このように、Xらの主張する『余剰容積利用権』なるものは、土地所有権から淵源する敷地利用権能(経済的利益)であって、敷地利用権と離れて独立に処分可能な財産権ということは困難である。」との判断を示した⁽⁴³⁾。

4 小括

上記のとおり、容積率の移転とは、余剰容積率利用権の移転であると考えられるところ、余剰容積率利用権といった権利は、わが国の私法上明示された権利ではないから、物権法定主義によりこれを物権と解することはできない。したがって、余剰容積率利用権は私人間の契約に基づく債権であると解されるが、債権として取引を行った場合には権利の保護などの点で不十分であるため、実際の取引では現行の私法上認められている権利を応用又は適用

(43) Xらは、本判決に対し上告及び上告受理申立てを行なっている。

し、区分地上権や地役権を設定するケースが見られる。このように、容積率移転取引は、債権として取引が行われるもののほか、区分地上権や地役権を設定して取引を行う場合が認められるが、設定する権利の違いによって容積率移転の本質が変わるものではないから、容積率移転の法的性質を判断する上では、設定される権利ではなく、容積率移転取引によって当事者に生ずる効果によって判断すべきである。そして、容積率移転取引によって当事者に生ずる効果を私法上の権利関係に照らして考えた場合には、土地の所有権又は借地権に基づく使用权の一内容としての建築権の移転であると解すことができ、また、私法上、このような建築権を土地の所有権又は借地権とは独立した処分可能な財産権と構成することは困難であるから、容積率移転取引において当事者が譲渡という法的形態を採ったとしても、その実態は譲渡先に利用権を付与するものに他ならず、それは、土地の一部の貸付けに準じたものと解すべきである。

第2節 容積率移転の具体的事例

第1節において容積率移転の法的性質を考察したが、本節では、実際の容積率移転取引で用いられている具体的な契約形態について概観する。

1 東京駅周辺の再開発の事例

東京駅周辺の大手町・丸の内・有楽町地区の再開発では、東京駅駅舎上空の余剰容積率を周辺に建築する新丸ビル等に移転して、より高層のビルを建築することにより、土地の有効・高度利用が図られた。この事例は、特例容積率適用地区制度を適用して容積率の移転が行われた事例であり、東京都が特例容積率適用地区として指定した際の指定理由は、当該地区が「東京の新しい都市づくりビジョン」において「センター・コア再生ゾーン」の中核拠点である都心に位置し、世界をリードする魅力とにぎわいのある国際都市東京の創造を目標として、国際ビジネスセンター機能の強化や、歴史と文化を

生かした都市空間形成などの都市づくりを進めていくべき地区と位置づけられていることなどから、当該地区を特定容積率適用地区に指定し、歴史的建造物の保存・復元、文化的環境の維持・向上などを図るとともに、地区全体として土地の高度利用を促進し、質の高い業務機能への更新、商業や文化機能の集積などを図り、都市再生を推進するためとされている⁽⁴⁴⁾。

この再開発事業に際し、三菱地所とJR東日本は、東京駅駅舎上空の余剰容積率の一部を新丸ビルの建設敷地に移転する旨の契約を締結するとともに、東京駅駅舎の敷地（JR東日本所有地）を承役地、新丸ビルの敷地（三菱地所所有）を要役地とする地役権を設定して登記を行なっている。JR所有地に設定された地役権の登記（乙区）の「権利者その他の事項」欄に記載された地役権設定の目的には、「承役地を要役地に建築する建物に対する建築基準法で定める容積率の算定上、特例敷地として使用し、将来にわたり用益地の特例容積率の確保のため、承役地において、承役地の面積の基準容積率を乗じた面積から要役地に容積移転した（面積）を減じた面積を超える建物の建築をしてはならない。」と記載されている。

なお、東京駅駅舎上空の余剰容積率は、新丸ビルの他、東京駅の周辺に建築された東京ビル等の敷地にも移転されており、さらに、東京中央郵便局の庁舎建て替えのためにも移転されている。

2 日比谷シティの事例

この事例は、千代田区内幸二丁目特定街区における日比谷国際ビル、富国生命本社ビル、日本プレスセンタービルと街路を隔てて隣接する港区西新橋一丁目特定街区の日比谷セントラルビルについて、日比谷公園と一体感をもった緑道、地域冷暖房施設、広域変電所等の都市計画施設を含んだ特定街区として指定を受けることによって、それぞれの街区で容積率の割増しを受け

(44) 「大手町・丸の内・有楽町地区特例容積率適用地区及び指定基準」制定・平成14年5月29日14都市建市第2号、改正・平成16年8月18日16都市建市第200号、改正・平成17年6月1日17都市建市第75号、改正・平成18年3月16日17都市建市第412号

た上で、日本プレスセンターで生ずる余剰容積率を他のビルに移転（譲渡）したものである。

この事例では、余剰容積を利用する権利（債権）の売買として取引が行われており、同権利の所有期間は契約締結の日から100年間とされている。また、同権利は登記されておらず、特約により、日本プレスセンターの増改築制限及び同建物・敷地を第三者等へ譲渡した場合の権利制限の義務の承継等について定めている。さらに、同権利については、日本プレスセンター及びその敷地の地権者である日本新聞協会への通知を条件として第三者へ譲渡することも可能とされている⁽⁴⁵⁾。

3 札幌ANビルの事例

この事例は、朝日新聞（甲）と日本生命（乙）との共同ビル（区分所有の建物）及び甲単独所有の建物を建設するに当たって、総合設計制度の適用・容積率の割増しを受け、甲単独所有の建物に生じた余剰容積率を甲乙の共同ビルに移転した事例である。

この事例では、甲が所有する土地に上記2棟の建物を建築するに当たって、一団地の認定を受けることによって甲単独所有の建物に生じた余剰容積率を甲乙の共同ビルに移転した。また、共同ビルの敷地に対する乙の権原のために、建物の区分所有割合に対応した地上権を設定し、乙はその対価を甲に支払うとともに、地代を支払っている。これにより、共同ビルの敷地に対する権原は、甲は所有権、乙は地上権となった。また、甲乙相互に貸借権を設定して、甲は乙の地上権を賃貸し、乙は甲の所有権を賃貸する。なお、本件の場合、乙の余剰容積率利用権のために甲の単独所有建物の敷地に地役権又は区分地上権は設定されていない⁽⁴⁶⁾。

(45) 日端・前掲注13・171頁参照

(46) 高田寿史「容積移転の制度と事例—日米のケース・スタディー—」不動産研究 24巻1号・27頁参照

4 堂島大阪ビルの事例

この事例は、総合設計制度の適用を受けて、クラブ関西（甲）が大阪建物（乙）に容積率を譲渡し、乙が堂島大阪ビルを建設した事例である。

大阪建物は、所有地にホテルの建築を計画したが、自分の敷地に建築可能な延床面積では、建物賃借人の希望する建物が建築できないことから、隣地のクラブ関西の建築計画にあわせて、一敷地として共同建築を申請し、余剰容積率を譲り受けた。

甲と乙の建物は、概観上はまったく別棟であるが、①地価茎方式で連結され、双方の地下駐車場は連続していて、乙側で一体的に使用しており、また、②暖冷房設備は乙側に設置され、甲側にも供給している。

乙側としては、自己の所有地のみでは十分な容積率を確保できないため、甲から余剰容積率を購入し、その利用権の保全措置として、乙は甲所有地に鉄筋コンクリート造建造物所有を目的とする区分地上権（大阪湾最低海面の上 20m から 50m の間に存続期間 65 年）を取得し、仮登記をした⁽⁴⁷⁾。

(47) 高田寿史「容積移転の制度と事例―日米のケース・スタディー―3」不動産研究 24 巻 2 号・31 頁参照

第3章 容積率移転に関する税務上の取扱い

第1節 容積率を移転した場合の現行の税務上の取扱い

1 容積率の移転に係る所得税法及び法人税法上の規定

現行の所得税法及び法人税法において、容積率移転に関する取扱いについてどのような規定が設けられているかを確認する。

(1) 所得税法上の規定

現行の所得税法において、容積率を移転した場合の取扱いを規定したもののとしては、所得税法施行令（以下、「所法令」という。）79条1項が認められる。同項は、所得税法（以下、「所法」という。）33条1項（譲渡所得）かつこ書きで、資産の譲渡として取り扱われる「建物又は構築物の所有を目的とする地上権又は賃借権の設定その他契約により他人に土地を長期間使用させる行為」の具体的範囲を規定するものである。

所法令79条1項の具体的内容を見る前に、所得税法における不動産所得と譲渡所得との関係について整理しておく。所法26条1項は、「不動産所得とは、不動産、不動産の上に存する権利、船舶又は航空機の貸付け（地上権又は永小作権の設定その他他人に不動産等を使用させることを含む。）による所得（事業所得又は譲渡所得に該当するものを除く。）をいう。」と規定しており、一方、所法33条1項は、「譲渡所得とは、資産の譲渡（建物又は構築物の所有を目的とする地上権又は賃借権の設定その他契約により他人に土地を長期間使用させる行為で政令で定めるものを含む。）による所得をいう。」と規定している。すなわち不動産所得とは、「不動産等の貸付けによる所得」を基本概念とし、「不動産等の貸付け」には、賃貸のみならず、地上権又は永小作権の設定その他他人に不動産等を使用させる行為が含まれるが、これに該当する場合であっても、建物又は構築物の所有を目的とする地上権又は賃借権の設定その他契約により他人に土地を長期間使用させる行為で所法令79条1項に該当する行為によって生ずる所得につ

いては、譲渡所得として取り扱われ、不動産所得から除外されることになる。

所法令 79 条 1 項は、他人に土地等を長期間使用させる行為のうち、資産の譲渡とみなす行為の範囲を、建物若しくは構築物の所有を目的とする地上権若しくは賃借権（以下「借地権」という。）又は次に述べる地役権の設定（借地権に係る土地の転貸その他他人に当該土地を使用させる行為を含む。）のうち、その対価として支払を受ける金額が土地又は借地権の価額の 2 分の 1（地価又は空間について上下の範囲を定めた借地権若しくは地役権の設定である場合等⁽⁴⁸⁾は、4 分の 1）に相当する金額を超えるものに限定している。資産の譲渡とみなされる借地権等の範囲がこのように限定されているのは、これらの行為を資産の譲渡とみなすこととしている趣旨が、借地権の設定等により土地の利用が長期間にわたって固定され、いわば土地の用益権と底地権とが分離された状態が生じたと認められる場合にその用益権部分についてキャピタル・ゲイン課税の清算をしようとするところから、借地権の設定等を「資産の譲渡」に含める場合の第一の要件として、借地権の設定等により建物又は構築物が設置され、又はその設置が制限される場合に限定しているものと考えられる⁽⁴⁹⁾。

また、借地権等の設定にあたって支払を受ける権利金等の額がその土地の価額の 2 分の 1（又は 4 分の 1）を超える場合は、借地権の譲渡性の有無に関わりなく、一律に譲渡所得として取り扱われるものと解されるが、これは、このような権利金が性質上すべて譲渡所得に含まれるという理由によるものではなく、権利金が地価の 2 分の 1 を超えるような多額にのぼる場合に、それを不動産所得として扱うと、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較して、税負担が重くなるため、

(48) ここでいう借地権若しくは地役権の設定とは、地価又は空間について上下の範囲を定めた借地権若しくは地役権の設定である場合又は導流堤等若しくは河川法第 6 条 1 項 3 号（河川区域）に規定する遊水地その他財務省令で定めるこれに類するものの設置を目的とした地役権の設定である場合をいう（所法令 79 条 1 項 1 号）。

(49) 武田昌輔監修『DHC コメンタール所得税法』2535 頁（第一法規出版）参照

それを緩和する必要があるという理由によるものであると解されている⁽⁵⁰⁾。

現行の規定において資産の譲渡とみなされる地役権の設定の範囲は次のとおりである。

- ① 特別高圧架空電線の架設
- ② 特別高圧地中電線若しくは高圧のガスを通ずる導管の敷設
- ③ 飛行場の設置
- ④ 懸垂式鉄道若しくは跨座式鉄道の敷設
- ⑤ 防砂設備若である導流堤その他財務省令で定めるこれに類するものの設置
- ⑥ 都市計画法第4条14項に規定する公共施設の設置
- ⑦ 都市計画法第8条1項4号の特定街区内における建築物の設置の建築のために設定されたもので、建造物の設置を制限するもの

このように現在では①から⑦の場合が資産の譲渡とみなされる地役権設定の範囲として限定列举されているが、地役権の設定が本制度に取り込まれた当初は①の「特別高圧架空電線の架設」と③の「飛行場の設置のためのもの」だけに限られていた。①③以外のものは、その後の改正で逐次追加されたものであり、⑦の「都市計画法第8条1項4号の特定街区内における建築物の設置の建築のために設定されたもので、建造物の設置を制限するもの」が追加されたのは、昭和44年の税制改正によってである。⑦が追加された趣旨は、「特定街区内では建築物の延面積の敷地面積に対する割合（容積基準）、建築物の高さの最高限度及び壁面積の位置の制限が定められることになっており、この特定街区内で高層ビルの建築を行なう場合に、その街区内の他の建物はもはやそれ以上容積をふやすことができないこととなって補償金の支払を受ける場合があり、このような場合についても地役権の設定対価として一定の基準に

(50) 金子宏『租税法〔第13版〕』200頁（弘文堂・2008）参照

該当する場合には譲渡所得の収入として取り扱おうとする趣旨によるものです⁽⁵¹⁾と説明されている。

(2) 法人税法上の規定

法人税法において容積率の移転に関する税務上の取扱いを規定したものとしては、借地権の設定等により土地の価額が著しく低下する場合の土地等の帳簿価額の一部損金算入を認める旨を規定する法人税法施行令(以下、「法法令」という。)138条1項(以下、所法令79条と法法令138条を併せて「本件両施行令」という。)がある。この規定は、所得税と全く同じ立場から、借地権の設定により土地の値下り額が設定直前のその土地の価額の50%(特定の場合には25%)以上となる場合には、借地権の設定により收受する権利金を譲渡収入とする一方、その借地権の設定に係る土地の帳簿価額の一部を譲渡原価として損金の額に算入することとしているものと解されている⁽⁵²⁾。

法法令138条1項は、内国法人が借地権又は地役権(範囲は上記(1)でみた所法令79条1項において資産の譲渡とみなされる地役権の範囲と同じである。)の設定(借地権に係る土地の転貸その他他人に当該土地を使用させる行為を含む。)により他人に土地を使用させる場合において、その借地権又は地役権の設定により、その設定の直前における土地の価額のうち、当該価額からその設定の直後におけるその土地の価額を控除した残額(その設定が地下若しくは空間について上下の範囲を定めた借地権若しくは地役権の設定である場合等には、当該残額に2を乗じて計算した金額。)の占める割合が10分の5以上となる時⁽⁵³⁾は、その設定の直前におけるその土地の帳簿価額に、その設定の直前におけるその土地(借地

(51) 国税速報2203号・27頁(大蔵財務協会・1969)

(52) 武田昌輔監修『DHCコンメンタール法人税法』3899頁(第一法規出版)

(53) なお、借地権等の設定によって土地の値下がり額が50%(特定の場合には25%)以上とならない場合であっても、借地権等の設定によって当該土地の価額が帳簿価額よりも低くなるときは、設定後の金額まで評価損を計上することができるとされている(法人税法施行令68条1項3号、法人税基本通達9-1-18)。

権者にあつては、借地権)の価額のうちに借地権(他人に借地権に係る土地を使用させる場合にあつては、当該使用に係る権利)又は地役権の価額の占める割合を乗じて計算した金額は、その設定があつた日の属する事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入すると規定している。

本件両施行令の規定は、法人税法と所得税法の基本的な課税方法の違い(所得区分を採用するか否かの違い)から規定の仕方が異なるものの、両規定ともに借地権又は地役権の設定で一定の範囲のものを資産の譲渡とみなすものであつて、その範囲は同一の内容となっている。

なお、法法令 138 条 1 項で資産の譲渡とみなされる地役権の設定の範囲に「都市計画法第 8 条 1 項 4 号の特定街区区内における建築物の設置の建築のために設定されたもので、建造物の設置を制限するもの」が追加されたのは、所法令 79 条 1 項と同様に昭和 44 年の改正によってである。改正に係る立案担当者の解説では、改正の趣旨について、「ところで、最近のように都市における建築物の高層化に伴い、たとえば、超高層ビルを建築する場合には、都市計画法に基づき建設大臣より『特定街区』の指定を受け、その指定をうけることにより建築制限の緩和(たとえば 30%増)を図ってもらう必要がある。この建築制限の緩和に伴い特定街区内の建築容積の余裕部分を利用することにより超高層ビルの建築が可能となる。この場合、建築をしようとする者は、特定街区内の他人の土地について、その土地所有者が建築制限を受けることに同意を与えたことに伴って生じた建築容積の余裕部分を自己の土地の便益に供するために対価を支払うが、この対価は一種の地役権(不作為地役権で眺望地役権に類似)の設定の対価と考えられる。(中略)しかし、地役権の場合に現行法で 3 つの目的に限定している趣旨は、立法当時に予想された態様がこれだけであつたことによるものと考えられる。そこで、今後超高層ビルの建設等が進むにつれて逐次このような事例が発生すると考えられるので、今回の政令改正において、このような目的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ついても地価が低下するため土地等の帳簿価額の一部の損金算入が認めら

れる地役権の設定範囲に追加することとされたのである。」⁽⁵⁴⁾と説明されている。

2 容積率を移転した者の税務上の取扱いについて

上記の本件両施行令の規定を踏まえて、容積率を移転した者の税務上の取扱いを考察する。考察に当たっては、まず、余剰容積率（利用権）の譲渡が資産の譲渡に該当するかを検討し、その後、容積率移転取引において用いられる契約形態の違い、及び、適用を受ける都市計画法又は建築基準法上の制度の違いによる本件両施行令の適用関係について考察することとする。なお、前項で述べたとおり、本件両施行令は、ともに借地権及び地役権の設定で一定のものを資産の譲渡とみなすものであり、その範囲や基本的な考え方は同一であると考えられるから、容積率を移転した場合の本件両施行令の適用に関する問題も両税に共通した問題であると考えられる。したがって、以下では、特に各税の問題として検討する必要があるものの以外は両税に共通した問題として検討することとする。

(1) 余剰容積率利用権の譲渡が資産の譲渡に該当するか否か

資産の譲渡という概念は、所得税における譲渡所得との関係で述べられることが多いが、その考え方は、基本的に法人税にも通ずるものと考えられるから、ここでは、譲渡所得における「資産」及び「譲渡」の概念についての議論、及び、借地権の設定等の対価として土地の所有者が支払いを受ける権利金の譲渡所得該当性に係る判例・学説等から、余剰容積率利用権の譲渡が資産の譲渡に該当するか否かを検討することとする。

所得税法上、譲渡所得の基因となる「資産」とは、所法第33条第2項各号に規定する資産及び金銭債権以外の一切の資産をいい、当該資産には、借家権又は行政官庁の許可、認可、割当て等により発生した事実上の権利も含まれる（所得税法基本通達 31-1）。すなわち、資産とは、譲渡性の

(54) 税経通信第24巻7号・81頁（1969）

ある財産権をすべて含む概念で、動産・不動産はもとより、借地権、無体財産権、許認可によって得た権利や地位などが広くそれに含まれると解されている⁽⁵⁵⁾。また、「譲渡」の意義については、有償であると無償であるを問わず、資産の移転を広く含む概念で、売買、交換はもとより、競売、公売、収用、物納、現物出資等が含まれるものと解されている⁽⁵⁶⁾。このように所法 33 条 1 項にいう「資産」や「譲渡」は、広範な概念であるが、こうした広範な理解は、譲渡所得に対する課税が、資産が譲渡によって所有者の手を離れるのを機会に、その所有期間中の増加益を清算して課税しようとする趣旨であることを前提とするものであり、判例、通説のとする立場であると解されている⁽⁵⁷⁾。

上記の譲渡所得における「資産」及び「譲渡」の概念を踏まえて、容積率移転取引が余剰容積率利用権の譲渡という法形式で行われた場合、又は、それ以外の法形式で行われた場合であっても、それを資産の譲渡と解することができるか否かを検討する。

まず、余剰容積率利用権の譲渡という法形式で行われた場合であるが、この点については、第 2 章第 1 節 2 で検討したとおり、余剰容積率利用権の譲渡という法形式で取引が行われたとしても、その実態は譲渡先に余剰容積率を利用する権利を付与するものであり、土地の一部の貸付けと解すべきであるから、これを独立した処分可能な財産権の譲渡として、資産の譲渡に該当すると解することはできないと考えるが、下記のとおり、最高裁昭和 45 年 10 月 23 日第三小法廷判決（民集 24 卷 11 号 1617 頁。以下「最高裁昭和 45 年判決」という。）が、借地権に係る現行の所得税法の取扱いが規定される以前（昭和 34 年税制改正前）であっても、借地権の設定により授受される権利金で一定の要件を充たすものについては、経済的、実質的に所有権の機能の一部を譲渡した対価としての性質を持ち、譲渡所得と

(55) 金子・前掲注 50・199 頁参照

(56) 金子・前掲注 50・200 頁参照

(57) 伊川正樹「譲渡所得課税における「資産の譲渡」」税法学第 561 号・3 頁（2009）参照

解するのが相当である旨の判断を示していることから、容積率移転取引においても同様の考えが成り立ち得るかを検討しておく必要がある。

上記1(1)で見たとおり、現行の法令上は、所得税法33条1項かっこ書きにより、所法令79条1項の要件を充たす借地権等の設定行為は資産の譲渡とみなされることとなるが、最高裁昭和45年判決は、「借地権設定に際して土地所有者に支払われるいわゆる権利金の中でも、右借地権設定契約が長期の存続期間を定めるものであり、かつ、借地権の譲渡性を承認するものである等、所有者が当該土地の使用収益権を半永久的に手離す結果となる場合に、その対価として更地価格のきわめて高い割合に当たる金額が支払われるというようなものは、経済的、実質的には、所有権の機能の一部を譲渡した対価としての性質を持つものと認めることができるのであり、このような権利金は、昭和34年法律第79号による改正前の旧所得税法の下においても、なお、譲渡所得に当たるものと類推解釈するのが相当である。」との判断を示した。この判決に対しては、法律の定めにかかわらず類推解釈するのが相当であるとしたことに対して、否定的な意見もあるが⁽⁵⁸⁾、金子宏東大名誉教授は、この判決に基づいて、「借地権等の設定の対価として土地所有者が支払を受ける権利金は、通常は不動産所得にあたりと解すべきであるが、借地権等の存続期間が長期で、その金額が更地価額のきわめて高い割合にあたり、しかもそれが契約上独立の財産権として

(58) 本判決に否定的な意見として、横山茂晴「判批」税理14巻12号・113頁(1971)は、「裁判所が法改正直前の事案であるからといって改正後と同じに取り扱うべきだとすることは、実質的には、法改正を遡及させたことになる。社会経済状態の変化は継続的なものであるのが通常であるから、法改正の直前と直後では、事情の変化はさほど大きくはないはずである。それを理由に法改正直前の事案について改正後のように取扱うべきであるとするならば、立法の時期の選択についての立法機関の権限を実質上侵害するものではなからうか。」としている。また、森川正春「判批」シュトイエル110号・22頁(1971)は、租税法律主義の観点から、「昭和34年の所得税法及び同施行規則の改正によって、新たに、(中略)権利金は譲渡所得として課税される旨を定めたということは、急報においては、これに該当する権利金が譲渡所得に属しないことを意味するものであって、改正法がこのような規定をおいたことを根拠にそれ以前においても『譲渡所得』に属すると主張するのは本末転倒である。」としている。

譲渡性を認められているような場合は、借地権の設定は資産の譲渡にあたり、権利金は譲渡所得にあたりと解すべきであろう。」としている⁽⁵⁹⁾。また、同教授は、「この判例は、『経済的・実質的には』とか、類推解釈という表現を用いており、その意味するところは必ずしも明らかでないが、所得税法 33 条 1 項にいう資産という概念は固有概念であり、土地所有権の一部である使用・収益権も、流通性を与えられた場合には、上土権として資産に含まれると解すれば、それで十分ではないかと考える。」との意見も述べている⁽⁶⁰⁾。最高裁昭和 45 年判決及びこれらの学説によれば、①借地権等の存続期間が長期であること、②権利金の額が更地価額のきわめて高い割合にあたること、③当事者間の契約において、設定される借地権等の流通性が認められていること、の要件を充たせば、資産の譲渡に該当することになると考えられる。

このように考えた場合には、余剰容積利用権の譲渡の場合も上記①から③の要件を充たせば、資産の譲渡に該当すると考えることも可能であると思われる。しかしながら、第 1 章で考察したとおり、余剰容積率（利用権）の移転は、都市計画法及び建築基準法上の諸制度の適用に関連して可能となるものであって、当事者間の合意だけで譲渡が可能になるものではないから、仮に、当事者間で移転した余剰容積率利用権を第三者に譲渡することができる旨を合意したとしても⁽⁶¹⁾、その合意によって、直ちに流通性が認められると解することはできない。そうすると、上記③の要件を充たすとはいえず、余剰容積率利用権を譲渡性のある財産権であるということとはできないから、当事者間の契約において譲渡という法形式が用いられたとしても、譲渡所得の基因となる資産の譲渡と解することはできないと考える。

(59) 金子・前掲注 50・200 頁参照

(60) 金子宏「総説－譲渡所得の意義と範囲－」『譲渡所得の課税』9 頁・日税研論集第 50 号（財団法人日本税務研究センター・2002）。

(61) なお、第 2 章第 2 節 2 でみた日比谷シティの事例では、契約において移転した容積率を第三者へ譲渡することを可能としており、実際の取引事例でも、移転した容積率を第三者に譲渡する旨を契約に織り込むケースが見られる。

(2) 契約形態の違いによる本件両施行令の適用関係の考察

第2章第1節でみたとおり、容積率移転取引では様々な契約形態が用いられており、これを大別すると、イ. 債権の譲渡等とする場合、ロ. 区分地上権を設定する場合、ハ. 地役権を設定する場合に区分される。これに対し、本件両施行令の適用対象は、条文上、借地権又は地役権を設定する場合とされていることから、ここでは上記イからロの区分ごとに、用いられる契約形態の違いによる本件両施行令の適用の有無を考察する。

イ 債権の譲渡等として取引する場合

債権として容積率移転取引を行う場合の契約形態としては、売買と賃貸借とがある。

まず、売買として取引が行われる場合についてであるが、上記(1)で検討したとおり、余剰容積率利用権等債権の売買として取引が行われたとしてもこれを資産の譲渡と解すべきではない。また、本件両施行令は借地権及び地役権を設定する場合を対象としており、文理上、その対象に余剰容積率利用権の売買として取引が行われた場合まで含まれると解することはできないし、さらに、本件両施行令が本来資産の譲渡に該当しないものを資産の譲渡とみなす規定であると考えられることからすれば、その解釈は厳格になされるべきであって、みだりに拡張又は類推解釈すべきではないから、余剰容積率利用権の売買等、債権の売買として取引が行われた場合には、本件両規定の適用はないと解すべきである。したがって、余剰容積率利用権等債権の売買として取引が行われた場合の対価については、資産の譲渡による所得（譲渡所得）と解することはできないと考える。そうすると、債権の売買として取引が行われた場合の所得をどのように考えるかということになるが、この点については、第2章第1節2で考察した容積率移転の法的性質に照らして判断すべきであると考え。すなわち、容積率移転取引において売買（譲渡）という法的形態が採られていたとしても、その実態は譲渡先に余剰容積率を利用する権利を付与するものであり、それは、土地の一部の貸付け

に準じたものと解すべきであることから、税務上も不動産の貸付による所得（不動産所得）として取扱うべきであると考ええる。

次に、賃貸借として取引が行われる場合には、賃貸借の目的物を、容積率を移転する土地とする場合、容積率を移転する土地の上空一定範囲とする場合、余剰容積率利用権とする場合があると想定されるが、本件両施行令が適用対象とする賃貸借は、土地の賃貸借に限られると解されるから⁽⁶²⁾、賃貸借の目的物が容積率を移転する土地とされている場合以外の場合には、本件両施行令の適用対象にならないとも考えられる。しかしながら、契約上の賃貸借の目的物が土地以外であったとしても、その実質が土地の賃貸借に他ならない場合には、これを適用対象外として取り扱うべきではないと考える。すなわち、容積率移転の法的性質を土地の一部の貸付けであると解するならば、賃貸借の目的物をどのように設定したとしても、その実質は土地の賃貸借に他ならないと解されるから、契約上の目的物の違いによって本件両施行令の適用に差異を生じさせるべきではない。なお、そのように解したとしても、それは契約の内容をどのように解するかという事実認定の問題であって、本件両施行令を拡大解釈するものではない。

ところで、本件両施行令の規定上、賃貸借として取引を行う場合には、「建物若しくは構築物の所有を目的とする」ものであることが要件とされていることから、さらに、この要件を充たすか否かを検討する必要がある。容積率の移転は、基準容積率を超える建築物を建築するために行われるものであるから、広い意味では「建物若しくは構築物の所有を目

(62) 法法令 138 条 1 項では、借地権について「建物又は構築物の所有を目的とする地上権又は土地の賃借権に限る。」と規定しており、一方、所法令 79 条 1 項では単に「賃借権」とするのみで、土地の賃借権に限るとしていないが、同項は所法 33 条 1 項かっこ書きを受けて資産の譲渡に含まれる範囲を規定するものであるところ、当該かっこ書きは、「建物又は構築物の所有を目的とする地上権又は賃借権の設定その他契約により他人に土地を長期間使用させる行為で政令で定めるものを含む。」としており、土地を使用させる行為について規定しているものと解されることからすると、所法令 79 条 1 項の「賃借権」も、土地の賃借権を想定していると考えられる。

的とする」ものであるといえるが、前記1で考察した本件両施行令の趣旨からすると、本件両施行令が想定しているのは、その土地において建物若しくは構築物を所有する目的で借地権が設定されることによって、土地の利用が制限される場合であると考えられるから、容積率を利用するために設定される賃借権のように、その土地の上に建築物を所有するために設置されるものでない場合は、本件両施行令の適用対象ではないとも考えられる。しかしながら、土地の賃借権と地上権（物権）はほとんど差がないと解され⁽⁶³⁾、区分地上権を設定する場合も同様の問題がありながら、本件両施行令の適用対象と考えることとの整合性を考えた場合には、賃借権を設定する場合も本件両施行令の適用対象として取扱うべきであるとする。また、そのような解釈は、文理上も可能であると考えられる。

なお、賃借権を設定した場合には、貸主の土地について賃借権の登記をすることは可能であるが、余剰容積率の使用、又は、その土地の上空空間を限って賃借権の登記をすることはできないと解されている⁽⁶⁴⁾。

□ 区分地上権を設定して取引する場合

本件両施行令が規定する借地権の設定の範囲に区分地上権の設定が含まれると解されることについては、民法265条及び同269条の2の規定、並びに、同施行令が、「空間について上下の範囲を定めた借地権」に係る取扱いを規定していることから問題はないであろう。もっとも、本件両施行令は対象となる借地権を「建物又は構築物の所有を目的とする」場合に限るとしていることから、区分地上権を設定して容積率を取引する場合が「建物又は構築物の所有を目的とする」ものに該当するかが問題となる。

第2章第1節1で考察したとおり、容積率移転取引において区分地上権を設定することについては、私法上全く問題がないわけではないが、

(63) 内田・前掲注33・485頁参照

(64) 鶴野・前掲注39・433頁参照

違法とまではいえないと解されており、このことから、私法上は、その土地の余剰容積率を他の土地上で使用して建物を所有するために区分地上権を設定する場合も一応「工作物を所有するため」に含まれると解されているものと考えられる。

ところで、租税法が私法によって規律されている各種の経済活動ないし経済現象を課税要件規定の中に取り込むにあたって、私法上における同じ概念を用いている場合には、別意に解すべきことが租税法規の明文又はその趣旨から明らかな場合は別として、それを私法上における同じ意味に解するのが法的安定の見地からは好ましいとされている⁽⁶⁵⁾。

わが国の私法上、借地権を定義しているものとしては借地借家法があり、同法では借地権を、「建物の所有を目的とする地上権又は土地の賃借権をいう」（借地借家法2条1号）と定義している。これに対し、本件両施行令における借地権は、建物の所有を目的とするもの他、構築物の所有を目的とするもの、及び、借地権に係る土地の転貸等他人にその土地を使用させる行為が含まれるから、本件両施行令における借地権の範囲は借地借家法上の借地権よりも広いと考えられる。したがって、本件両施行令における借地権は、借地借家法からの借用概念ではなく、税法固有の概念と考えることも可能であろう。しかし、本件両施行令における借地権の基となる地上権及び賃借権については、税法が独自の概念を用いているとは認められず、民法からの借用概念であると考えられるから、民法上、その土地の余剰容積率を他の土地上で使用して建物を所有するために区分地上権を設定する場合も建物の所有を目的とする地上権に含まれると解される場合には税法上も同様に解すべきであり、そうすると、容積率移転取引において区分地上権を設定する場合も、本件両施行令における借地権の設定の範囲に含まれると解すべきであると考えられる。

(65) 金子・前掲注50・104頁参照。

ハ 地役権を設定して取引する場合

上記1でみたとおり、本件両施行令の適用対象となる地役権の設定には、特定街区内で地役権を設定して容積率を移転する場合が含まれるが、特定街区以外の制度の適用を受けて容積率を移転する場合の取扱いについては、明示されていない。したがって、地役権を設定して取引する場合の取扱いで問題となるのは、特定街区以外の制度の適用を受ける場合ということになるが、この点については、後記（3）において検討することとする。

（3）都市計画法又は建築基準法上の制度の違いによる本件両施行令の適用関係の考察

上記1で考察したとおり、本件両施行令は、資産の譲渡とみなす地役権の設定の範囲を限定列举しているところ、容積率移転取引に関するものについては、都市計画法8条1項4号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益権で、建造物の設置を制限するもののみをその対象としている。このため、特定街区以外の制度の適用を受けて容積率を移転する場合に、本件両施行令の適用対象となるか否かについて疑義が生じる。前記（1）で契約形態の違いによる適用の有無について検討を行ってきたが、特定街区以外の制度の適用を受けて容積率を移転した場合で地役権を設定する場合以外については、（1）による検討のとおりであると考えられる。したがって、ここでは、特定街区以外の制度の適用を受けて容積率を移転する場合で、地役権を設定する場合について検討することとする。

前述のとおり、本件両施行令は、本来は不動産の賃貸と解されるものを資産の譲渡とみなすものであり、資産の譲渡に関する特例であると解される。このような特例については、条文を厳格に解すべきであり、みだりに拡大・類推解釈すべきではない。したがって、条文において、「都市計画法第8条1項4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もので、建造物の設置を制限するものに限る。」と明確に規定されている以上、同規定が、特定街区以外の制度の適用を受けて容積率を移

転する場合についてまで特例の適用を認めるものであると解すべきではない。なお、この点について、納税者が連担建築物設計制度（建築基準法86条2項）の適用を受け、地役権を設定して容積率を移転したことによる所得が不動産所得に該当するか譲渡所得に該当するかが争われた事件において、前記東京高裁平成21年5月20日判決が、「所得税法及び同施行令は、不動産所得と譲渡所得との実質論のみでは、両者の区分が困難であるところから、政令において具体的な判断基準を設けたものであり、そのような趣旨からすれば、建物の所有を目的として他人に土地を長期間使用させる行為であっても、政令で定める基準に該当しなければ、譲渡所得には該当しないというべきであって、当該基準により不動産所得に該当する場合に、更に実質論をもって譲渡所得の範囲を拡大することを予定するものではない。そして、本件地役権の設定は同施行令79条1項に列挙された一定の内容の地役権の設定には該当しないから、本件契約により取得される利益を譲渡所得と解することはできない。」との判断を示している。さらに、同事件の第一審である東京地裁平成20年11月28日判決では、「そもそも連担建築物設計制度にかかわる地役権の設定契約は、一定の一団の土地の区域内に存する要役地所有者及び承役地所有者という限定された当事者の間で締結されるもので、地役権そのものが単独で転々譲渡される余地はないことからしても、本件地役権の設定の対価が上記の譲渡所得に該当するとはいえないことは明らかである。」との判断が示されている。

(4) 小括

上記で検討した、容積率を移転した者に係る現行の税務上の取扱いまとめると以下のとおりである。

- ① 区分地上権又は余剰容積率等の賃借権を設定する場合には、適用を受ける公法上の制度に関わらず本件両施行令の適用対象となる。
- ② 都市計画法8条1項4号の特定街区の適用を受けて容積率を移転する場合で、地役権を設定する場合には、本件両施行令の適用対象となる。
- ③ 上記①②に該当しない場合には、資産の譲渡として取り扱うことはで

きない。

このように、現行法令上は、容積率の移転が公法上のどの制度の適用を受けて行われるものであるか、また、当事者がどのような契約形態を採るかによって、取扱いに差異が生じていると考えられる。

しかしながら、容積率の移転を可能とする公法上の制度が複数ある中で、特定街区のみを税務上特別に取り扱うことが合理的な基準であるといえるのか、また、余剰容積率利用権といった権利が私法上の権利として明示されていないことから移転した容積率を担保するために様々な契約形態が用いられているところ、税務上の取扱いを当事者の選択した契約形態によって判断することが妥当であるのかといった疑問が生ずる。したがって、この問題について第4節において検討することとする。

第2節 容積率の移転を受けた者の税務上の取扱いについて

本節では、容積率の移転を受ける者が支払う対価の税務上の取扱いについて検討する。

容積率移転の対価の処理の方法としては、①建築する建物の取得価額に算入する、②自己の土地（又は借地権）の取得価額に算入する、③容積率を移転する土地上に存する権利（地上権等）の取得価額とする、④繰延資産とするといった方法が考えられる。①及び④は、減価償却費又は繰延資産の償却費としてその償却期間で費用化することができるのに対し、②及び③は、土地又は土地の上に存する権利として資産計上することになる。以下、①から④の区分ごとに検討していく。

①の方法は、容積率移転の対価を建築物の建築に必要な費用であるとするものである。建築基準法に基づく制度の適用に関連して容積率を移転した場合には、建築されるそれぞれの建物は運命共同体としての性格を有し、単独での建替えは困難であることから、移転した容積率は当該建物についてのみ有効で

あり、将来に向けての公的な担保がないと解されている⁽⁶⁶⁾。そうすると、その場合には、容積率の移転を受けた者が支払う対価を建物の取得価額として処理することにも一定の合理性があるとも考えられる。しかしながら、仮にこれらの建物をそれぞれ同じ容積率で建替えるとした場合に、敷地権者間で再度容積率移転が認識され、対価が授受されることとなるかは疑問である。すなわち、当該建替えに当たっては、再度建築基準法又は都市計画法に基づく制度の適用を受ける必要が生ずるが、当初の容積率移転取引を行った際に、特に移転する容積率について期間を定めていない場合などには、当事者間では既に容積率が移転しているものとして新たな容積率移転取引は行われぬのが通常ではなからうか。また、当初の契約において容積率を移転する期間を定めていたとしても、建替えの際に再度容積率移転の対価が授受されるとは限らないから、いずれにしても容積率移転の対価を建物の取得価額として減価償却を認めることは適当でないとする。

なお、都市計画法に基づく制度の適用に関連して容積率を移転する場合には、都市計画の変更等がされない限り移転後の容積率が適用されると解され、個別の立替えも可能であると考えられるから、容積率移転の対価を当該建築物の取得のため要する費用と解すべきではない。

②の方法は、容積率の移転を受けた土地では一般的に土地の利用価値が増加し、価額が上昇すると考えられることから、容積率移転の対価は土地（又は借地権）の取得価額に算入すべきであるとするものである。容積率移転取引によって当事者に生じる経済的効果に着目すれば、このような土地の取得価額（又は借地権）に算入するといった方法が妥当であるといえよう。

③の方法は、容積率の移転は容積率を提供する土地に一定の容積率以上の建築物の建築を制限するものであることから、容積率移転の対価は容積率を提供する土地にそのような不作為の義務を課す対価として支払われるものであると解するものである。第2章第1節1で検討したとおり、私法上、容積率を移転

(66) 日端・前掲注13・125頁、126頁参照

するために区分地上権や地役権を設定することも有効であると解されることから、その設定の対価として支払うものであると考えた場合には、無形固定資産として取り扱うことにも一応の合理性があるように思われる。しかしながら、財産評価基本通達 23-1（余剰容積率の移転がある場合の宅地の評価）が、注書きにおいて、余剰容積率を有する宅地に設定された区分地上権等は、独立した財産として評価しないこととし、余剰容積率の移転を受ける宅地の価額に含めて評価するものとするとしていることとの整合性という点では問題があると思われる。

④は、容積率移転の対価を、容積率の移転を受ける者がより高層の建築物の建築を可能となるという便益を享受するために支出する費用と考えるものであるが、①と同様に、当該便益が当該建築物の建築のためだけに限定されるとは限らず、その後に建替えられる建築物に及ぶ場合もあると考えられることからすれば、その支出の効果が及ぶ期間が限定できず、繰延資産としての償却を認めることは妥当でないと考える。

以上の検討から、容積率移転取引において支払う対価については、②の土地（又は借地権）の価額に算入することが妥当であると考えますが、現状では、上記①から④の処理方法が考えられ、法令解釈によるのでは取扱いに疑義が生じる可能性があることから、法令によって取扱いを明確に定めるべきであると考えます。

第3節 その他の問題点について

ここでは、その他の問題点として、1. 容積率の移転が無償で行われた場合及び、2. 容積率移転の対価として移転された容積率を使用して建築された建築物の区分所有権を取得する場合についての取扱いを検討する。

1 容積率の移転が無償で行われた場合の取扱いについて

これまでの、容積率の移転が有償で行われることを前提として、その現行

の取扱いを考察してきたが、ここでは、容積率の移転に当たって、区分地上権や地役権の設定を無償により行いかつ相当の賃料を授受していない場合、若しくは、余剰容積率利用権の使用貸借とした場合等、容積率移転取引が無償で行われた場合の課税関係について整理する。

(1) 法人税の取扱い

法人が借地権の設定によりその有する土地を使用（賃貸）させた場合において、その地域にその使用の対価として通常権利金を収受する取引上の慣行があるときは、法人（特に商事会社の場合）は営利を追及する社団であるから、特段の事情のない限り、その慣行を意識し、権利金を収受して土地を使用させるはずであるが、法人がその取引上の慣行を無視して権利金の収受なしに借地権の設定に応じたとすれば、経済的取引は極めて不自然不合理であり、一般的には、そのことにより借地人たる相手方に権利金に見合うだけの利益を与える結果となることから、法人税法上は、いったん権利金相当額の収益が実現し、同額を借地人たる相手方に贈与（借地人が法人の役員の場合には給与）として支出したものと取り扱われる。しかしながら、かかる取引上の慣行のある地域であっても、権利金の収受に代えて「相当の地代」⁽⁶⁷⁾を収受することにより取引が成立するということも考えられ、権利金と地代との相関関係を考慮すれば、これもまた経済的に合理的であり、しかも、権利金の一時的な課税に代えて地代として毎期の課税を行なうものであり、納税者の租税負担の平均化が図られるという利点もあることから、このような権利金の収受に代えて相当な地代を収受している場合であっても、土地の使用に係る取引は正常な取引条件でされたものとして、各事業年度の所得金額を計算することとなる（法法令 137

(67) 相当の地代とは、土地の価額（通常収受すべき権利金に満たない金額を権利金として収受している場合には、との土地の課額から収受した金額を控除した金額）に照らし、使用の対価として相当の地代を収受することをいう。なお、法人が収受する地代の額が当該土地の更地価額（権利金を収受しているとき又は特別の経済的な利益の額があるときは、これらの金額を控除した金額）に対しておおむね年8%程度のものであるときは、その地代は相当の地代に該当するものとして取り扱われる（法人税基本通達 13-1-2）。

条)⁽⁶⁸⁾。なお、この場合の借地権には、建物又は構築物の所有を目的とする地上権又は借地権だけでなく、何らの施設を設けなくて物品置場、駐車場としての土地を更地のまま使用するものも含まれ、また、借地権の設定のほか、地役権の設定、地役権の転貸その他他人に借地権に係る土地を使用させる行為をした場合に通常権利金を収受する取引上の慣行がある場合についても適用される。

第2章第1節1でみたとおり、容積率移転取引において用いられる契約形態は、区分地上権や地役権を設定する場合、余剰容積率利用権（債権）の譲渡又は賃貸借とする場合など、様々な形態が想定されるところ、容積率を移転するために区分地上権や賃借権等の借地権、又は地役権を設定した場合に上記の借地権等を設定した場合の権利金の課税と異なる取扱いをすべき特段の事情はないものとする。また、余剰容積率利用権の無償譲渡又は使用賃貸借等とするについても、法人税法22条2項は、無償による資産の譲渡又は役務の提供を行った場合も収受すべき金額を益金の額に算入することとしているのであるから、当該取引によって収受すべき金額を益金の額に算入すべきである。もっとも、上記借地権等を設定した場合の権利金等の課税については、通常権利金等を授受する取引慣行があるか否かが問題になるところ、容積率移転取引については、取引自体がそれほど一般的に行われているとはいえ、取引慣行によって判断することは妥当でないから、余剰容積率利用権の無償譲渡又は使用賃貸借等によって取引が行われる場合には、当該取引によって生ずる経済的効果に基づき収益の実現等を認識すべきである。

なお、法法令137条の趣旨にかんがみれば、容積率移転の対価として収受しない場合であっても、相当の賃貸料を収受することとしている場合には、それを正常な取引として取り扱うことが相当と考える。

次に、法人が無償で容積率の移転を受けた場合であるが、法人税法22

(68) 武田・前掲注49・3850頁参照。

条2項は、法人が無償で資産を譲り受けた場合等にも収益を認識することとしているのであるから、法人が無償で容積率の移転を受けた場合にも、それによって受ける経済的利益を受贈益として所得金額に算入すべきである。

(2) 所得税の取扱い

個人についても、借地権を無償で設定した場合の取扱いが参考となると考えられるが、個人が無償又は定額の権利金の授受で借地権を設定したとしても、法人のような認定課税は原則として行われぬ。すなわち、所法36条1項は、「その年分の各種所得の金額の計算上収入金額とすべき金額又は総収入金額に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、その年において収入すべき金額（金銭以外のもの又は権利その他経済的な利益をもって収入する場合には、その金銭以外のもの又は権利その他経済的な利益の価額）とする」としており、無償で資産を譲渡した場合のみなし譲渡課税（所法59条）や同族会社の行為計算否認（同法157条）の適用を受ける場合以外は、法人税法22条2項のような、無償による資産の譲渡あるいは役務提供等について、収益を認識する旨の規定がない。所得税がこのような無償取引について課税することとしていないのは、個人間の取引では、親族間などの場合、通常経済的合理性を離れた取引が多く、そのような場合、権利金の現実の收受もないのに、課税上収入があったものと擬制して課税することは実態にそぐわないと考えられたことによるとされている⁽⁶⁹⁾。なお、借地権の設定は「譲渡」と解されないから、所法59条のみなし譲渡の規定も適用されないと解される。この考え方は容積率移転取引にも通ずると考えられるから、個人が容積率を無償で移転した場合には、法人の場合の認定課税等を行われぬと考える。

一方、個人が無償で容積率の移転を受けた場合には、通常支払うべき対価相当額の経済的利益を享受することになるのであるから、これを所得と

(69) 桜井巳津男ほか著『借地権課税の理論と実務（六訂版）』7頁（財経詳報社・1993）参照。

して認識すべきである。ただし、容積率を移転する者が個人である場合には、所法9条1項15号⁽⁷⁰⁾により、所得税は課税されず、贈与税が課税されると解される。したがって、個人が無償で容積率の移転を受けた場合に所得税が課税されるのは、容積率を移転する者が法人である場合に限られ、この場合、当該個人が当該法人の役員又は従業員である場合には法人からの給与所得となり、そのような関係にない第三者である場合には、一時所得として課税されることになると考えられる。

2 容積率移転の対価として、移転された容積率を使用して建築された建築物の区分所有権が授受される場合の取扱い

容積率移転取引が行われた場合には対価が授受されるのが一般的であると考えられるが、その対価の支払い方法には、現金が授受される場合のほか、移転された容積率を利用して建築された建築物の区分所有権が授受される場合がある。容積率移転の対価として建築された建築物の区分所有権が授受される場合には、区分所有権を取得する者（容積率を移転した者）は他人の土地の上に建築された建築物の一部を所有することになるため、借地権が生ずると考えられる。法人が借地権の設定により土地を使用させる場合に、その使用の対価として通常権利金その他の一時金を収受する取引上の慣行があるのに権利金等を授受していないときは、当該法人が借地人に対して経済的利益を贈与したもとして取扱われ（当該借地人が当該法人の役員又は使用人である場合には、給与として扱われる。なお、所得税においてはこれを譲渡とみなして課税するといった規定はない。）、また、個人が借地人となる場合には、みなし贈与といった問題が生ずる。したがって、容積率の移転を受けて建築物を建築した法人が、容積率を移転した者に対して建築された建築物の区分所有権を対価として付与した場合には、別途、借地権に対する権利金の授受を行うか、借地権の対価を加味して容積率移転取引の価額を決定す

(70) 所得税法9条1項15号は、「相続、遺贈又は個人からの贈与により取得するものを非課税所得として規定している。

するなどしていない場合には、当該借地権に対する課税の問題が生ずるものと考えられる。

第4節 容積率を移転した場合の税務上の取扱いの在り方について

第1節で考察したとおり、容積率を移転した場合の現行の税務上の取扱いは、容積率の移転が公法上のどの制度の適用を受けて行われるものであるか、また、当事者がどのような契約形態を採るかによって取扱いに差異が生じていると考えられる。本件両施行令は、法律上は資産の譲渡にあたらぬものを資産の譲渡とみなす規定であると解されるどころ、このような特例を認める規定はみだりに拡張又は類推解釈すべきではない。したがって、現行法令の解釈上、上記で述べたような取扱いの差異が生じるとしても、これに基づいて行われた処分が直ちに違法とされるものではない。

しかしながら、本件両施行令の趣旨及び昭和44年改正の趣旨に照らして、現行法令上の取扱いの差異が、合理的な差異であるといえるのかという点については疑問が残る。すなわち、①容積率の移転を可能とする公法上の制度が複数ある中で特定街区のみを税務上特別に取り扱うことが合理的であるのか、また、②余剰容積率利用権といった権利が私法上明示されておらず、不安定な権利であることから実際の取引において様々な契約形態が用いられているところ、当事者が選択した契約形態によって取扱いに差異を設けることが合理的であるかという点について検討し、そこに合理性が認められないのであれば、法改正を視野に入れた検討を行なう必要があると考える。

そこで検討するに、まず、本件両施行令が特定街区内に限って資産の譲渡とみなす対象としている理由については、昭和44年の改正の趣旨及びその他の文献においても明確に述べられているものは見当たらず、これを探求することは困難であると考えられる。思うに、その一つの要因としては、本件両施行令が容積率移転の対価として支払われる金額が土地の価額の相当程度（25%）以上

でなければ適用されないことから、実際にその適用が問題となるケースがそれほど多くなかったため、特定街区以外の制度の適用を受けて容積率を移転する場合について、あまり議論が及んでいなかったという事情があるのではないだろうか。すなわち、現行法令の解釈上生じている差異は作為的に設けられたものではなく、都市計画法及び建築基準法上の新たな制度に税制が対応してこなかった結果生じた差異であると思われる。そうであるとすれば、本件両施行令が特定街区に限って資産の譲渡とみなす対象としていることに合理的な理由があるとはいえない。限られた国土を有効に利用していくためには、利用されていない容積率を有効に活用していくことが重要であり、また、建築技術の進歩によって高層建築が可能となっていることなども併せ考えると、容積率移転取引は今後増加していくものと考えられ、それに対応していくためには、現行法令における差異が合理的に設けられた差異でないのであれば、税務上の取扱いの在り方を見直すべきである。そして、見直す上では、本件両施行令の趣旨及び昭和44年改正の趣旨を踏まえた統一的な取扱いとすべきであり、それを法令において明確に規定すべきである。

第1節で考察したとおり、本件両施行令の趣旨は、借地権等の設定によって土地の利用が長期間にわたって固定され、いわば土地の用益権と底地権とが分離された状態が生じたと認められる場合にその用益権部分についてキャピタル・ゲイン課税の清算をしようとするものであり、すなわち、当該土地に生じた経済的効果が土地の譲渡と同視しうる状態にある場合に、資産の譲渡とみなすこととしたものと考えられる。そして、昭和44年改正の趣旨も、特定街区の指定を受けるに当たり、建築制限を受けることに同意を与えて地役権を設定した場合には、土地の所有者は土地の利用が著しく制限を受けることになり、それは実質的な所有権の一部の譲渡と同視しうることから、資産の譲渡とみなすこととしたものである。これらの趣旨からすると、容積率の移転をしたことによって容積率を移転した土地の利用が長期間に渡って制限されるといった経済的効果が同一であれば、どのような制度の適用を受けて容積率を移転するかにかかわらず、資産の譲渡とみなすことが合理的であるとも考えられる。もっと

も、そのような経済的効果に着目するにしても、それが私人間の契約によってのみ生ずるものであって、何ら法的に担保されていない場合には、その経済的効果を第三者が認識することは困難であり、課税実務に混乱を生じさせる可能性がある。また、経済的実質偏重の取扱いは、他の場面における取扱いに影響を与えかねず、このことから慎重に検討する必要があると考える。

このように考えてくると、容積率を移転したことによる経済的効果に着目しつつ、その経済的効果に一定の法的根拠が認められる場合には、資産の譲渡とみなす対象とすることが、税務上の取扱いの在り方としては妥当ではないかと考える。具体的には、①都市計画法上の制度の適用を受けて容積率を移転した場合には、都市計画の決定又は特定行政庁により容積率が指定されることによって、移転取引後の容積率に対して公法上一定の担保的効果があると考えられることから、当事者がどのような契約形態を採るかにかかわらず資産の譲渡とみなす対象とし、また、②建築基準法上の制度の適用を受けて容積率を移転した場合には、移転後の容積率に対して公法上の担保的効力があるとは解されないが、地役権や借地権を設定し、これを登記した場合には、容積率が移転されたことによる経済的効果が第三者に公示されることとなることから、資産の譲渡とみなす対象として取り扱うこととすることが、現行の取扱いとの整合性を図るといったことから妥当な取扱いではないかと考える。なお、現行法令上、借地権等の設定の対価の額、又は、借地権等の設定による土地の値下り額が一定の水準以上である場合（容積率移転取引の場合には、設定直前の土地の価額の25%以上である場合）に資産の譲渡とみなすこととしているが、その水準については、現行の取扱いを維持すべきであると考えられる。

結びに代えて

都市機能を維持しつつ限られた国土を有効に利用して発展させていくためには、利用されていない容積率を有効に活用していくことが有益であり、今後、容積率を移転する取引は増加していくものと想定される。

容積率移転取引は、都市計画法や建築基準法上の制度の適用に関連して都市計画等の中で事実上行われているものであるが、都市計画法や建築基準法などの公法が直接容積率移転を認めているわけではなく、また、私法においてもその権利関係が明確に規定されていないことから、実際の取引では様々な契約形態が用いられており、このため、現行の税務上の取扱いについて、適用を受ける公法上の制度や当事者が採用する契約形態によって差異が生じている。

本稿では、容積率移転に対する現行の都市計画法及び建築基準法のスタンス、及び、私法上の議論を前提として、容積率移転取引に関する税務上の取扱いの在り方について、法改正を視野に入れた提言を行った。もっとも、今後、容積率移転取引の増加に伴い、公法上及び私法上の議論が高まることも考えられることから、その動向にも注意をしておく必要があるであろう。

また、今後、経済の複雑化等によって、法令に明示されていない新たな権利が取引の対象となる場合も想定されるところ、そのような新たな権利の取引に対する税務上の取扱いを検討する上では、当該権利の法的性質を踏まえた上で単に当事者の契約によって生ずる権利関係や経済的効果によって判断するのではなく、それに対してどのような公法上の効果があるかといったことにも着目する必要があると考える。