

納税者勝訴判決で税額が変更 容積率移転による土地の 固定資産税評価額への影響

USJ記事SHシキンス

- 容積率を移転する制度を活用して、未利用の容積率を譲渡し基準容積率が減少したにもかかわらず、固定資産税額は変わらない事案が発生した。容積率を移転するという経済的側面は同一であっても、活用した制度によって固定資産税評価額に反映されるか否かが異なっていたためである。
- 裁判で納税者側の主張が認められ、従来は固定資産税評価額に反映されない制度であった特例容積率適用地区制度による容積率移転も固定資産税額に反映されることとなった。

㈱さくら総合事務所
不動産鑑定士

牛木 啓貴

容積率移転による 経済価値の減少

(1) 空中権とは

空中権という言葉には2つの意味が含まれる。すなわち、①ある一定の空間を利用する権利をいい、容積を譲渡した一定の空間でのみ利用可能な権利で、容積の場所的な移転を伴わないもの、②ある建物の敷地に生じている余剰容積率を他の敷地に

移転し、容積を譲渡した土地とは別の場所で容積の利用可能な権利で、容積の場所的な移転を伴うものであり、わが国では近年、後者の意味で使われることが多くなっている。

本稿における容積率移転も、空中権の後者の意味で使われている。容積率の移転を受けた土地はより高層のビルの建築が可能となる。

土地の余剰容積率を移転する制度としては、建築基準法に基づく制度として一団地の総合的設計制度、連担建築物設計制度など、都市計画法に基づく制度として特定街区制度、特例容積率適用地区制度などがある。これらの制度は、たとえば特定街区と特例容積率適用地区制度など

を併用して活用されることもある。

容積率を譲渡すると建築可能な建物の規模が小さくなることから、容積率譲渡後の土地価格は容積率移転前より下落することとなる。逆に容積率を譲り受けると建築可能な建物の規模が大きくなることから、容積率譲受後の土地価格は容積率移転前より上昇するはずである。

そこで東京都では土地価格比準表を開示し、容積率の移転による評価額の変動を反映させている。

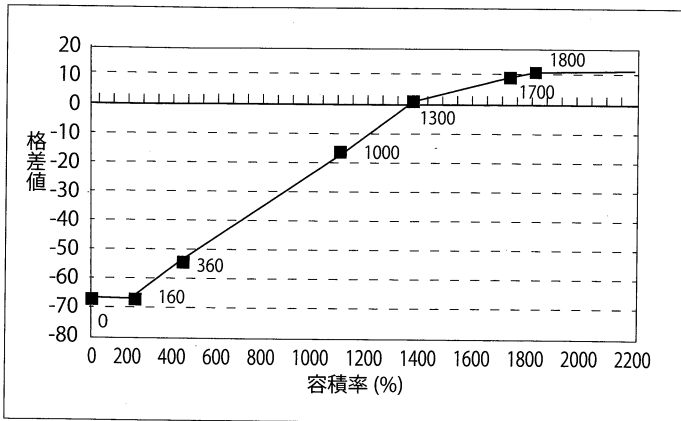
(2) 固定資産税

ここで、固定資産税について簡単に説明する。

固定資産税評価額は、総務大臣が定めた固定資産評価基準に基づいて評価された額を知事または市町村長が決定し、固定資産課税台帳に登録したものであるが、課税台帳に登録された評価額をもとに、住宅用地に対する政策的な特例措置、土地に対する負担調整措置等を適用して課税標準額が算定される。

その課税標準額に税率を乗じて固定資産税額が決定される(実際には、税額に対しさらに減額や減免がなされることもある)。したがって、固定資産税評価額が固定資産税額に影響

(図表1) 千代田区〈ビル街〉容積率



(出所) 令和3基準年度東京都土地価格比準表

(算式1) 格差値の計算

- ① 直線式 $y = ax + b$
- ② $y = 0.02 \times 1,300 - 26 = 0$ (格差値 = 0)

(図表2) 千代田区〈ビル街〉容積率【基準容積率・特例的な容積率】
(商業中心:丸ビル・有楽町マリオン)

要因値の範囲	a	b
$0 \leq \text{要因値} < 160$	0	-67
$160 \leq \text{要因値} < 360$	0.06	-76.6
$360 \leq \text{要因値} < 1000$	0.0578...	-75.8125
$1000 \leq \text{要因値} < 1300$	0.06	-78
$1300 \leq \text{要因値} < 1700$	0.02	-26
$1700 \leq \text{要因値} < 1800$	0.02	-26
$1800 \leq \text{要因値}$	0	10

(出所) 令和3基準年度東京都土地価格比準表

り税務上の取扱いが異なっていることが問題点としてあった。たとえば余剰容積率を移転したにもかかわらず、活用した制度によって容積率の譲渡側、譲受側ともに固定資産税額が変わらず、容積率の活用が制限されることとなる譲渡側の税額負担が過大となった事案である。東京都千代田区丸の内地区では容積率を譲り受ける側は特定街区単独ではなく、

特定街区と特例容積率適用地区制度を併用して容積率移転を行った場合、両制度とも土地価格比準表の算式に基づいて固定資産税評価額に反

響を与えることとなる。固定資産税評価基準との整合性を確保したうえで、土地評価事務の円滑化、明瞭化のために各自治体が作成するものが土地評価事務取扱要領であり、土地評価事務取扱要領に基づいた路線価の付設にあたって、使用する価格形成要因の格差を定めたものが土地価格比準表である(自治体によっては土地評価事務取扱要領等を作成していない場合もある)。たとえば、令和3基準年度東京都土地価格比準表によれば、千代田区〈ビル街〉容積率【基準容積率・特例

的な容積率】(商業中心:丸ビル・有楽町マリオン)では図表1のグラフとなっている。算式1①のa、bに図表2のとおり要因値(本件では容積率)により異なるa、bを代入して格差値を算定している。千代田区丸の内地区では指定容積率1、300%となつている地域が多いが、容積率1、300%の場合、図表2より $a = 0$ 、 $b = \text{マイナス}26$ なので、算式1②のようにゼロとなる。土地価格比準表は3年ごとに見直しが行われており、格差値が今後見

直される可能性もあるため、あくまで令和3基準年度に基づいた格差値であることに注意が必要である。

(1) 容積率移転の税務上の取扱い

しかし、容積率を移転するという経済的効果は同一であっても、契約形態、適用を受ける制度の違いにより

特定街区と特例容積率適用地区制度を併用し、より多くの容積率移転を受けられることが多い。

特例容積率適用地区制度は2000年5月に創設された制度で、大手町・丸の内・有楽町地区では、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、地区全体としての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ことを目的として2002年6月に全国で初めて指定されている。

特例容積率適用地区制度は、指定された地区内であれば隣接街区でなく離れた街区であっても容積率の移転が可能だが、特定街区等と異なる大きな特徴である。この制度により、隣接街区に対しては特定街区により、離れた街区に対しては特例容積率適用地区制度により容積率の移転を受けられることが可能となる。

(2) 特定街区と特例容積率適用地区制度を併用した場合

映されれば問題なかったのである。しかし、東京都は特定街区による容積率移転部分は土地価格比準表に基づいて固定資産税評価額に反映させたが、特例容積率適用地区制度による容積率移転部分は固定資産税評価額に反映させなかった。つまり、両制度を併用して容積率を譲り受けていても、固定資産税評価額に反映されるのは特定街区による容積率移転のみで、特例容積率適用地区制度による容積率移転部分は固定資産税評価額に反映されないため、その分譲受側の税負担は軽減されることとなる。

たとえばA、C土地の指定容積率がそれぞれ1、300%で、A土地は特定街区によりB土地から容積率150%、特例容積率適用地区制度によりC土地から容積率100%の移転を受けた場合、容積率を合計250%譲り受け、1、550%の容積率利用が可能となる。しかし、譲受側の固定資産税評価額に反映される150%部分のみであり、容積率1、450%(1、300%+150%)として直近基準年度の土地価格比準表による格差値が計算される。一方、特例容積率適用地区制

(算式2) 容積率の計算

容積率1,450%の場合	$0.02 \times 1,450 - 26 = 3$
容積率1,550%の場合	$0.02 \times 1,550 - 26 = 5$

※ 便宜的に令和3基準年度の土地価格比準表で計算しているが、既往のとおり土地価格比準表は3年ごとに見直しされており、実際には問題となった時期に直近の土地価格比準表で計算されていることに注意願いたい。以下も同様である。

(算式3) B土地・C土地の容積率の計算

B土地	$0.06 \times 1,150 - 78 = -9$
C土地	0(適用対象外)

度による100%部分は建築可能な建物の規模を拡大し収益向上に活用できるにもかかわらず、税負担は増えない状態であった。仮に令和3基準年度の土地価格比準表に容積率1、450%と1、550%を当てはめて計算してみると算式2のとおりである。格差値の差はわずか2しか違わないと思われた方もいるかもしれないが、丸の内地区は土地単価が高く、また、容積率の譲受けを検討する敷地はその規模が大きいのが通常であることから軽視できない金額の差となる。

次に容積率を譲渡する側を考えてみる。容積率譲受側であるA土地の税負担が軽減されることよりも、譲渡側の税負担問題が深刻な状態であった。B土地は特定街区により容積率150%を移転し利用可能な容積率が1、150%に、C土地は特例容積率適用地区制度により容積率100%を移転し利用可能な容積率が1、200%になる。B土地、C土地それぞれについて令和3基準年度の土地価格比準表に当てはめて計算してみると算式3のとおりである。

特定街区により容積率を150%移転したB土地は格差値がマイナス9と固定資産税評価額に反映されるため問題ない。しかし、特例容積率適用地区制度により容積率を移転したC土地は、利用可能な容積率が減少するにもかかわらず固定資産税評価額は変更なしとなり、容積率移転により利用可能な容積率が減少するという経済的効果は同一であったも、活用した制度により取扱いに差が生じることとなっていた。

仮にC土地に土地価格比準表を当てはめて計算してみると $0.06 \times 1,200 - 78 = \text{マイナス}6$ の格差値となっていたはずである。土地単価が高い丸の内地区に所在し、また、容積率の譲渡を検討する敷地はその規模が大きいのが通常であることから、この取扱いの差は納税者側の立場からみると非常に大きい。

つまり、特例容積率適用地区制度により容積率を譲り受けた者は税負担が実質的に軽減され、反対に譲渡した者は税負担が実質的に増加するという問題点があった。

特例容積率適用地区制度による容積率の移転があっても、固定資産税額が変化しないことを容積率譲渡側が売買前に認識していたら、譲渡者は容積率譲受者と、土地評価額の増減に相応する固定資産税額の増減相当額を授受する(具体的には譲受者が譲渡者に税額増減相当額を支払う)方法をとることができたであろう。しかし、売買後に固定資産税額が変わらないことに気がついても後の祭りである。実質的に税負担が軽減されている譲受者が、容積率の売買成立後に首を縦に振ることは難しい。

特例容積率適用地区制度により容積率を譲渡し、土地の価値が下がったにもかかわらず、固定資産税額負担が変わらなかったことに納得がいかなかった譲渡者は、裁決行政庁に対し審査の申出を行ったが申出を棄却する旨の決定がなされ、裁決行政

(図表3) 東京都の主張

- (1) 容積率を固定資産評価において考慮する場合、基準容積率(指定容積率と前面道路の幅員に応じて算出される容積率の限度のうち低いほうの容積率)を採用し、基準容積率よりも容積率が緩和または規制されている場合には、当該容積率が都市計画決定されている場合のみ考慮の対象とする。
- (2) 特例容積率適用地区制度については、都市計画において対象となる位置および区域を指定するのみにとどまり、最終的に東京都が指定するとはいえ、特例容積率の限度の指定は土地所有者間の合意によるものにすぎない。
- (3) 特例容積率適用地区制度による容積率の制限は、都市計画決定されていない以上、土地所有者間の合意に基づくものに過ぎず、仮に建築物の建替えが将来行われる際に特例容積率適用地区制度の限度指定が維持されたとしても、それは当事者間の合意によるものに過ぎない。
- (4) 対象土地は指定容積率1300%の土地であるが、地区計画によって高さ100mの制限がある。しかし、その制限下でも指定容積率1300%を最大限活用した建築は可能であったにもかかわらず活用していない。また、未利用により余剰となった容積率について、第三者に売却しないという選択も可能であったにもかかわらず、容積率譲受企業との間で容積率利用権譲渡および地役権設定契約を締結して〇〇円で譲渡し、制限された容積率となる制限を自らに課したに過ぎない。評価基準が更地主義を採用していることを考慮すれば、あくまでも余剰容積率を譲渡した後の容積率ではなく、指定容積率1300%により評価額を決定すべきである。

(出所) 「平成27年度(行ウ)第205号固定資産評価審査決定取消請求事件」をもとに筆者作成

(図表4) 納税者の主張

- (1) 所要の補正等を適正に行わないでした評価方法は、適正な時価を算定する方法として一般的な合理性を欠く評価方法であり、評価基準によって決定された登録価格とはいえず違法である。
- (2) 特例容積率適用地区制度による特例容積率の限度指定がなされた場合、指定された容積率の限度を超える建築物を建築することができず、将来の建替え時にもその効力は存続する。
- (3) 特例容積率適用地区制度は都市計画法を根拠法としており、「地域地区」として特例容積率適用地区の範囲が定められる。特例容積率適用地区として指定した都市計画の目的を達成するために、限度指定の手続を建築基準法上の規定に委ねたに過ぎない。実際に、東京都は、特例容積率適用地区内において特例容積率の限度指定を行う場合、指定基準に従い指定しなければならないとされている。したがって、特例容積率適用地区制度における容積率限度の指定は、都市計画法における都市計画に根拠を有するものである。
- (4) 公法上の制限である容積率の制限によって発生した余剰容積率利用権の移転がいわゆる容積率の移転であるが、土地の固定資産評価額に影響を与えるか否かが問題となるのは公法上の制限である容積率の制限であり、その判断において当事者間の合意、あるいは土地所有者等の意思を考慮する必要はない。

(出所) 「平成27年度(行ウ)第205号固定資産評価審査決定取消請求事件」をもとに筆者作成

(図表5) 裁判所の判断

- (1) 土地の基準年度に係る賦課期日における登録価格が同期日における当該土地の客観的な交換価値を上回れば、その登録価格は違法である。
- (2) 特例容積率の限度の指定は土地所有者等の申請に基づくものであるが、申請があれば当然に指定されるものではなく、特定行政庁が専門的、技術的な観点から審査をし、裁量的な判断をすることが予定され、公法上の土地利用の制限という性質を有するに過ぎない。
- (3) 特定行政庁により特例容積率の限度の指定が取り消されない限りは、当該土地上の建築物が滅失する等の場合でも指定の効果は存続し、指定された特例容積率の限度を超える建物を建築することはできないと解される。また、指定の法的効果は敷地の譲受人に対しても及ぶものと解される。したがって、基準容積率を下回る特例容積率の限度の指定がされた土地については、指定の効果が存続する限り、客観的な交換価値がその制限の程度に応じて一定程度減少することは明らかである。
- (4) 東京都が容積率の限度が都市計画により決定されている場合には考慮すべきであるが、建築基準法上の手続により決定されている場合には考慮することを要しないとす根拠は不明確である。

(出所) 「平成27年度(行ウ)第205号固定資産評価審査決定取消請求事件」をもとに筆者作成

庁の所属する東京都を被告として訴訟を起こすことになる。

納税者側が東京都を提訴

容積率移転の影響を減価要因として考慮されていない価格決定を不服とし、容積率を譲渡した者(以下、「納税者」という)が原告として東京都を

訴え、2017年9月14日に判決が出た。それぞれの主張、裁判所の判

断は次のとおりで、納税者側の主張が認められ勝訴した。

(1) 東京都の主張

東京都の主張を一部抜粋すると、図表3のとおりである。

(2) 納税者の主張

納税者の主張を一部抜粋すると、図表4のとおりである。

(3) 裁判所の判断

裁判所の判断を一部抜粋すると、図表5のとおりである。

その後、東京都は控訴、上告したが棄却され、判決が確定した。容積率を移転するという経済的效果は同一であっても、取り扱う制度により固定資産税額に差が出るという側面を解消するものとして妥当なものであり、容積率移転取引の活発化に寄与するものである。

納税者側勝訴後の対応

納税者側の主張が認められ、特例容積率適用地区制度による容積率移転についても、特定街区による容積率移転と同様に固定資産税額に反映されることとなった。実際に令和3基準年度東京都固定資産(土地)評価事務取扱要領では、特例的な容積率の取扱いとして特例容積率適用地区

(図表6) 固定資産税評価額への影響

	譲受または譲渡原因	固定資産税評価額への影響	税負担の程度
余剰容積率の譲受者	特定街区 一団地設計制度 連担建築物設計制度	従来より固定資産税評価額に容積率増加による格差修正が反映され、 固定資産税額が増加	容積率の増加に伴い税負担も増加し相応の税負担
	特例容積率適用地区	判決後から固定資産税評価額に容積率増加による格差修正が反映され、 固定資産税額が増加	
余剰容積率の譲渡者	特定街区 一団地設計制度 連担建築物設計制度	従来より固定資産税評価額に容積率減少による格差修正が反映され、 固定資産税額が減少	容積率の減少に伴い税負担も減少し相応の税負担
	特例容積率適用地区	判決後から固定資産税評価額に容積率減少による格差修正が反映され、 固定資産税額が減少	

制度が追加され12項目が対象となっている(平成30基準年度は11項目である)。そのなかで、特例容積率適用地区制度については次のとおりとなっており、容積率の限度を考慮して路線価を付設することとなっている。容積率移転先については「直近の価格調査基準日において着工している時」が基準となっているのに対し、容積率移転元は、直近の価格調査基準日において着工の有無は問わないこととなっている。

都市計画決定された特例容積率適用地区内で、建築基準法57条の2に基づき特定行政庁により特例敷地に係る特例容積率の指定の公告が行われた場合、当該容積率の限度を考慮して路線価を付設する。この場合、価格調査基準日との関係については、容積率移転先はア、容積率移転元はイに準ずるものとする。

ア 特例的な容積率が指定容積率を上回る場合には、建築基準法57条の2第5項の規定に基づく公告日後、直近の価格調査基準日において着工している時に都市計画決定された容積率の最高限度に基づき路線価を付設する。

イ 特例的な容積率が指定容積率を

下回る場合には、建築基準法57条の2第5項の規定に基づく公告日後、直近の価格調査基準日において、都市計画決定された容積率の最高限度に基づき路線価を付設する。

以上より、特例容積率適用地区制度による容積率移転取引に対する懸案事項の1つが解決されたことになる。以前は容積率売買時に、特例容積率適用地区制度による固定資産税の負担増減相当額を、容積率譲受側の容積率譲渡側に定期的に支払う等の条件での契約が必要であったが、今後は固定資産税額に反映されるわけである。また、特例容積率適用地区制度による容積率移転が考慮されていなかった時期に、納税者が支払い過ぎていた固定資産税額は、その支払い過ぎていた分を過去に遡って還付を受けることとなる。

本件では東京都の特例容積率適用地区、特定街区を主に取り上げたが、同制度は容積率移転制度の一部に過ぎない。他の制度により容積率を移転する場合、同様に容積率移転の結果が固定資産税額に反映されるのかを特定行政庁に事前に確認する必要がある。ちなみに東京都では先に

述べた一団地の総合的設計制度、連担建築物設計制度も容積率移転の結果が特定街区等と同様に固定資産税評価額に反映されている。また、固定資産税は地方税であることから、所在地域により取扱いが異なる可能性があることにも注意が必要である(図表6)。

【参考文献】
裁判所判例集
東京都土地価格比率表(東京都主税局資産税部固定資産評価課)
東京都固定資産評価事務取扱要領(東京都主税局資産税部固定資産評価課)
牛木啓貴「特例容積率適用地区制度による容積率移転取引と税務上の取扱」『Evaluation』No.44(2012年、プログレス)
牛木啓貴「空中権の概要と活用のしかた」『旬刊経理情報』2018年2月10日号(No.1503)

牛木 啓貴(うしき・ひろき)
㈱さくら綜合事務所 取締役
不動産鑑定士
(地価公示鑑定評価員、地価調査鑑定評価員、相続税路線価鑑定評価員、固定資産税評価員)
公的機関の用地買収、経営不振企業に対する事業再生のための鑑定評価、病院など公的施設の鑑定評価、適正賃料を算定するための鑑定評価、不動産の有効活用や相続に関するコンサルティング、市街地再開発事業の分析等を専門とする。
著書には『ケーススタディでつかむ 不動産の相続対策と税務』(共著、第一法規、2020年)などがある。