

租税特別措置法に基づく特例の概要

「租税特別措置法（昭和 32、法律 26 号）」は、当分の間一定の租税を軽減或いは免除し、又は、これらの税に係る納税義務、課税標準若しくは税額の計算等につき関係税法の特例を設けることについて規定した法律である。

この中で、土地収用法や土地区画整理法などに基づく公共事業の施行のため、半ば強制的に資産の譲渡を余儀なくされる【下記参照】場合の譲渡所得について、同法第四款において「収用等の場合の譲渡所得の特別控除」等を規定している。これは通常「収用等の場合の課税の特例」と称されていますが、さらに「収用課税の特例」と略称する場合もあります。

【参照】 収用対象事業でない区画整理事業なども該当し、かつ「譲渡」となると戸惑うところですが、「租税特別措置法」「同法施行令」等の関連条項において区画整理の補償にあっても、一定の条件下においては収用等による譲渡があったものとみなすことが位置づけられています。（この辺りの詳細は、前掲【その一、補償金の特例適用】をご覧ください。）

収用課税の特例は、公共事業が公益の要請により所有者の意志に関係なく行われるので、それらの関係者に対して税負担の軽減を図ったもの、とされています。

その構成は次の二種の大別されるが、何れによるかは被補償者の選択による。

1) 補償金を元手として代替資産を取得して課税の繰延べを受ける特例【措置法第 33 条、第 64 条、「代替資産の買替え特例」】

これは、補償金を取得した場合において、その補償金の内「対価補償金」に該当する金額をもって、その収用等のあった日【下記参照】の属する年内に当該収用等により譲渡（必ずしも売渡すという事ではなく、一定の要件のもとで取壊しした場合が含まれる。）した資産と同種の資産その他これに代わるべき資産として政令で定めるものを取得したときは、収用等のあった日に譲渡所得があったものとして扱われず、譲渡所得に係る税務については特例適用の申告を行い、将来その代替資産を譲渡したり減価償却する時まで、実際の課税を繰延べる措置である。

なお、収用等のあった日の属する年の翌年 1 月 1 日から収用等のあった日以降 2 年を経過する日まで【下記参照】に代替資産を取得する見込みであり、見積り等に基づきその旨の所轄税務署長の承認を受けたときも、同様の扱いが可能である。

【参照】 事業の手法によって権利発生の時、明渡し・引渡しの時、収用裁決のあった日等と解説されているが、区画整理事業の場合の移転補償における「収用等のあった日」とは、一般的に債権確定の時、つまり、補償契約締結時点と捕らえて考えて差し支えない。

【参照】 この規定からは特別の期間の様読み取れますが、前段で“収用等のあった日の属する年内”が位置づけられていますので、手続きに若干の差がありますが、要するに「収用等のあった日から満 2 年以内であれば、この制度の適用が受けられる」ということです。

2) 補償金を取得すればその年分の所得となり課税の対象となるが、その際の課税対象額に

ついて控除減額することが出来る特例【措置法第33条の4、第65条の2、「譲渡所得に係る5,000万円の特別控除】

これは、収用等により資産を譲渡し場合は、譲渡した資産に対する補償金（「対価補償金」に区分されるものに限られる。）を譲渡所得に計上することとなるが、その譲渡が買取り等の申出の日から6ヶ月以内にされたときは、その年中の収用等により譲渡した資産の全てについて、前述1）の課税の繰延べの特例を受けないことを条件として、譲渡所得から5,000万円の控除を認める特例措置である。

■ 「代替資産の買替え特例」の課税の繰延べの内容と考え方

①個人の場合は「課税の繰延べ【下記参照】」として整理される。

- ・代替資産の取得時期 …… 代替資産を取得した日となる。
- ・代替資産の取得価格 …… 譲渡した（従前の）資産の取得費を据置く考え方

従って、将来その代替資産を譲渡する等の場合は短期譲渡となる可能性があり、一方、その場合の譲渡益を求めるための、その代替資産の取得費については、従前資産の低い取得費が引き継がれることとなる訳です。

【参照】 「課税の繰延べ」は、譲渡所得による課税を代替資産に引き継いで整理するものですが、補償現場ではよく「課税の延期」と混同される場合がある。

課税の延期とは、当該年分の所得（債権確定等による）はあるが移転等の債務の実行日が当該年を跨ぐ場合には移転等の費用が確定出来ないため、移転費用を支出することが予定される期限を待って課税額を確定する税務上の方法で、移転等のあった年分の申告時に「延期願い」を申請し、承認された場合の扱いである。

②法人の場合は「圧縮記帳」として処理される。

法人における資産の譲渡については帳簿価格に作用するので、代替資産の取得価格に差益割合を乗ずる等、一定の計算方法で求められる圧縮限度額の範囲内で帳簿価格を減額するか、又は引当金として積立てる等の方法で経理処理し、当該年度の所得金額については仮受金とか損金として計上する方法で、会計用語として「圧縮記帳」と称している。

減額することによって、固定資産の帳簿価格は低くなり減価償却額は少なくなるので、各年度の法人税等は増えるかもしれないが、多額な一時的な課税に代えて長期間にわたり課税を分散する効果があり、結果的に課税を繰延べることになる訳です。

■ 「5,000万円の特別控除」の要件と留意事項

イ、適用要件の概要

年分の譲渡所得から控除して課税対象額を計算できるその控除額5,000万円とは公共事業への協力等に対する特別な恩典的な措置であると解釈されます。

従って、この特例適用に際しては明確な要件と条件等が定められており、その詳細は実務と併せて習熟する必要がありますが、此処では常に念頭に置くべき基本要件として

の項目【三要件】について整理してみます。その詳細並びに根拠条文等については、どの参考資料でも解説されていますので此処では省略します。

①「一事業一回、最初の申し出」・・・小出しの協力・承諾等による公共事業の非効率化を排斥するため、と考えられます。

なお、「特別控除」は一事業一回しか適用できないが、次年以降は前述の1)の「代替資産の買い替え特例」は制限がないのでその都度適用できる。

②申し出から6ヶ月以内の応諾・・・事業者による最初の補償の申し出を起点とするものです。これは、いわゆる通常「ゴネ得」と云われる“引きずることによる利得狙い”を防止するため、と解説されています。

③法定帳票等の添付・・・恩恵とも言える特別の措置を適用する訳ですから、課税当局が検証し資料管理できる各種の法定帳票が定められています。それらを添付した被補償者の確定申告により適用されるものです。

法定帳票（被補償者）

- ・「公共事業用資産の買取り等の申出証明書」
- ・「公共事業用資産の買取り等の証明書」
- ・「〇年分不動産等の譲受の対価の支払い調書（写）」
- ・事業の種類によっては上記三種の帳票の他に「収用証明書」

ロ、適用に当たっての留意事項

- ・ この「収用課税の特例」の対象となる補償金は、移転費用の補償金全体を指すものでなく、課税区分において「対価補償金」と区分される補償金に限定されるものであることを補償担当者は肝に銘じて置く必要がある。
- ・ 従って、特例を適用できない種別の補償金に対する税務も補償担当者として並列的に心得ておくべきである。なお、原則では「対価補償金」の区分になくても、移転の態様によっては「対価補償金」として扱うことができる場合があるので大いに留意すべき事項となる。
- ・ 確定申告書二面の「特例適用条文」欄に受けようとする特例の条項を記入する（5,000万円控除の場合は「措置法第33条の4」と記する）とともに、前述の法定帳票を添付する。
- ・ この特例を適用するとしてもその所得区分上は「譲渡所得」であり、税務本則に従い「譲渡所得計算明細書」等の作成が義務付けられています。なお、この用紙等は通例として、申告時期の前に税務当局から送付されてきます。
- ・ 法人にあつての5,000万円特別控除は、会計処理としての方法並びに適用根拠条文が異なるが、趣旨は個人の場合と同様である。

補償金に対する課税区分等

「収用課税の特例」の適用の対象となる補償金は、名目の如何を問わず“収用等による譲渡の目的となった資産の収用等の対価となる金額”即ち、補償金に対する課税上の取扱いで「対価

補償金」に区分される補償金に限られる。

しかし、補償金には明らかに対価補償金であるもの、或いは対価補償金として取り扱うことが出来るもの、その他があり、又、実務上、細分された補償項目内の課税区分の選別は相当に複雑である。

以下、「補償金の種類と課税上の取扱い」及び「損失補償基準による各種補償金の課税上の区分」について概括してみたい。

■ 《補償金の種類》	《交付の目的》	《課税上の取扱い》
①対価補償金	資産の対価として交付を受ける補償金	収用課税の特例の適用あり。
②収益補償金	営む事業について減少する収益等に充てるものとした補償金	不動産所得、事業所得又は雑所得として扱う。 ただし、対価補償金として扱う事が出来る部分がある。
③経費補償金	営む事業が休業することにより生じる事業上の費用又は、収用対象資産以外の資産に生じた損失の補填の補償金	「収益補償金」の場合の扱いと同じ。
④移転補償金	移転に要する費用の補填に充てるものとした補償金	補償の交付の目的に従って支出した分は、収入金とならない趣旨の規定がある（所得税法第 44 条【下記参照】）。残余又は交付の目的以外の支出は年分の一時所得となる。 ただし、移設が実質的に困難とした機械装置の補償金等を「対価補償金」として扱うことが出来る場合がある。
⑤その他対価補償金の実質を有しない補償金（①から④に属さない補償金）		その実態に応じて各種の所得として収入金額に算入する。

【参照】 所得税法第 44 条（移転等の支出に充てるための交付金の総収入金額不算入）は、所得税に関する基本的本則であるが、実務においては移転に要した費用を「必要経費」として計上することで実効が得られるので、通例として一時所得の計算過程において処理しているのが実情である。

イ、税法適用上の区分の源流

現在、補償実務担当者が根拠とすべく参照している区分表は、「収用等の場合の課税の特例に関する執務基準（昭和 41.3 国税庁）」において定める『公共用地の取得に伴う損失補償基準要綱による各種の補償金の課税上の区分一覧表』によるものと推察されるが、この区分表は、昭和 37.6 の閣議決定要綱をベースとしている。

この閣議決定要綱は、直後の「建設省訓令補償基準」又は「用体連基準」とは補償項目としての条項の立て方が一部異なっていて、建物等の移転に伴って通常生ずる損失の補償（「家賃減収補償」「借家人補償」「移転雑費」等）は別個の条立てとなっていない。

その辺りから若干の混乱が生じる。つまり、移転雑費を例にとれば「執務基準」において“建物の移転料の内容”とされているから、即ち「建物等移転費用補償金」として考えられ税法適用上の区分からは原則の「移転補償金」として整理されているが、「適用欄」において“建物等を取壊した場合は対価補償金として扱うことが出来る”とされていることにより、通例「対価補償金」として扱う建物移転補償金と一緒にこの移転雑費関係も対価の範囲と理解する傾向にある。

ロ、補償項目と課税区分の留意事項等

前期イ、のとおり、移転雑費等の扱いの実務において若干の混乱が生じているのが実情であるが、更に立竹木補償に関しては、補償の工法認定と現地での移転除却の実態に大きな隔たりがあるのが一般的であり、それは竹木の特性からやむを得ないもので、その場合の課税区分等で混乱する場合がある。

この点については、事業の種類或いは起業者によって補償項目等がさらに細分されていることもあり、明解に判定できない部分もあったが、その後の多くの実践と税務当局との協議の積み重ねによって比較的整然とした統一見解が伺えるようになってきている。

なお、これらの判定は飽くまでも税務当局がなすべきものであって、事業者が積極的に判断することは妥当でないので、必要に応じ所轄税務署の意見を求める必要がある。

近時、機械設備等の実態が多岐にわたることもあって、工作物についての移転方法・工法等の考え方が緻密さを増してきており、補償上の理論と税務上の扱いについて建物と混同する場合があるので、注意が必要であると思慮される。

税務上の用語と補償用語

補償金の名目として用いる用語と、税務処理上で区分する名称の概念は必ずしも一致しないので注意を要する。

例示)	・移転補償金	権利者等への補償説明用語	と	税務上の区分用語
	・収益補償金	同上		
	・経費補償金	同上		
	・必要経費	営業補償分析における経理用語	と	一時所得の移転経費等
	・対価	交換対価もしくは用益対価	と	対価補償金
	・譲渡	土地建物の譲渡	と	譲渡所得 等

以上