公共事業における租税特別措置法の役割(その1)

土地収用法の形骸化と事前協議

増山裕一
Yuichi Masuyama
滋賀大学 経済学部 / 准教授

I はじめに

公共事業用地の取得は、土地収用法に基づき事業認定及び収用委員会の裁決を経て強制収用できると定められている。ところが、事業施行者は強制収用に消極的でほとんどの事業は任意買収で行われており、これを可能にしているのは、任意買収を支援する租税特別措置法による優遇税制の存在がある。

公共事業に伴う課税の特例は、従前は強制収用や事業認定を経ることを条件にしていたが、税制改正により事業認定がなくても特例を適用できる特掲事業が増やされてきたため、土地収用法による事業認定件数は激減している。

事業施行者は、土地収用法の事業認定を経ないで任意買収することで、公共事業の合理性や公益性を判定されずに事業用地の取得が可能になるが、一方で、税務当局は事前協議において、すべての事業を対象に収用適格事業の適否を含め、税制上の特例要件の適合性を独自に審査している。

II 土地収用の現状

土地収用制度は矛盾を内在した制度である。それは、憲法第29条第1項で「財産権は、これを侵してはならない。」と財産権の不可侵性を宣言しながら、同条3項では「私有財産は、正当な補償の下に、これを公共のために用いることができる。」と規定して私有財産の収用を認めている。そして、公共の利益の増進と私有財産との調整の具体的手続きを定めた基本法が土地収用法であるが、被収用者の権利保護を徹底したいわば収用を拒むような制度で、その複雑な手続きは緊急を要する公

1) 明治4年1月5日太政官布告第4号「社寺領現在ノ境内ヲ除クノ外上地被仰出土地ハ府藩県ニ管轄セシム」。

2) 橋本誠一(1992)「1889(明治22)年土地収用法の立法過程(2・完)」『静岡大学法経研究』第40巻第3-4号、223頁。

共の障害となり、公共事業の拡大とともに用地の取得を困難にしてきた。このため近年は事業のスピードアップを重要視した改正が行われている。

1　土地収用法の沿革

「収用」という語句を定義した法令はないが、土地等の使用者の意に反して奪うことと定義するならば、江戸時代に大名や旗本の領地を幕府に返還させ直轄領とする代わりに替え地を与えたのが上地令であり、明治維新後には寺社の領地を没収する上知令も実施された[1)]。

我が国の近代的土地収用は、公共事業の円滑な実施と公共の利益の増進を図るため、起業者が事業に必要な土地を権利者の意思に反して取得し損失補償を行う制度である。その法制度は土地所有権の確立を踏まえ、明治5年に大蔵省は「今般地所永代売買被差許候ニ付　今後売買並譲渡ノ分地券渡方等別紙規則ノ通可相心得事」として地券渡方規則（明治5年2月大蔵省布達第25号）を設け、同年10月の改正（大蔵省布達第159号）で第20条に「総テ人民所持ノ地所　後来御用ノ節ハ　地券ニ記セル代価ヲ以テ御買上可相成事。但家作等有ノ地所上地ノ儀ハ必ス持主承諾ノ上タルヘシ　尤世上一般利益ノ為ニ御用相成候節ハ　券面通リノ代金及ヒ其建物等ニ応シ相当ノ手当差遣シ上地可申付事。」と土地の強制収用と補償について定めたことが起源である。

その後、明治8年の公用土地買上規則（明治8年7月太政官達第132号）によって、国郡村市の利益のために公用土地買上げできると規定した（公用土地買上規則第一則）が、明治22年の明治憲法成立に伴い法律による明文化の必要性や補償は地券価格による買上げでは実態にそぐわないなどの問題を解決するため[2)]、プロイセン土地収用法を参考にして、明治22年7月に土地収用法（明治22年7月31日法律第19号、以下「旧土地収用法」という。）が成立した[3)]。

旧土地収用法は、近代的収用制度としての体裁が整えられ、収用の対象は従来の包括主義を排して限定列挙主義を採用した。また、補償は地券価格の原則に代わって「相当ノ価値」とし、補償金額に不服がある場合は裁判所に提起できると規定した。収用手続としては、起業者が内閣に工事認定を求め、その後、知事等の地方長官を委員長とする土地収用審査委員会が収用の区域、時期、補償金等を決定するなどが整えられた[4)]。なお、公用土地買上規則では「上地」「買上」という語句が使用されているが、収用は売買という権利の移転ではなく、権利の取得と権利の消滅の結合であり、一般の売買契約とは異なるので旧土地収用法では「収用」と改めた[5)]。

戦後は土地所有権の保護が一層強化された新憲法の下で昭和26年に現行の土地収用法が制定（昭和26年6月法律第219号）され、旧土地収用法は廃止された。新たな土地収用法は全文改正の形式をとっているが旧土地収用法の基本構造はそのまま踏襲しており、主な改正項目は、公共の利益となる事業を詳細に規定し、事業認定要件の明確化、損失補償すべき権利を拡大したほか、それまでの収用審査会を独立性が保障された収用委員会に改めたことなどである[6)]。

土地収用法の制定当時は、土地が一定の面積まとまって取得できればよく、場所を特定する必要は必ずしもなかったので、業者から持ち込まれる土地を買い取ることで済んでいた。しかし、昭和30年代になり東京オリンピックを目標にして一斉に着

3）明治33年には、民法の制定や収用対象事業の増加等に対応するために、土地収用法が刷新されたが、併せて旧土地収用法という。

4）周藤利一（2015）「不動産政策史概論（第1回）第1章明治期の不動産政策」『RETIO』第97号、26～27頁。

5）美濃部達吉（1936）『公用収用法原理』有斐閣、5～10頁。

6）明治33年3月土地収用法が改正され、土地収用審査委員会から収用審査会に名称変更された。

手された高速道路や新幹線は高速運転を可能にするため一直線に買収しなければならない。何としても買収しなければならず最後には土地収用の手段に訴えざるを得なくなるが、土地収用法は権利者の保護を手厚くし手続きを複雑にしたために時間がかかりすぎ、法外な補償金を払う,いわゆるゴネ得を許す例がでてきて批判が起こった[7]。そこで、国家的に重要な特定の公共用地の取得を容易にするため、昭和36年に土地収用法の特例として公共用地の取得に関する特別措置法を制定し,昭和42年にはいわゆるゴネ得を防止するため土地価格固定制の導入を中心にした改正が行われた。

平成13年には、土地収用制度の透明化及び迅速化の提言など受け、起業者による利害関係人に対する事前説明会の開催の義務づけ、事業認定庁が事業の認定に関する処分を行うに際しての公聴会の開催及び第三者機関からの意見聴取並びに事業認定をした理由の公表のほか、遅延原因のひとつであった事業認定の違法又は不当の主張が収用裁決の審理にまで持ち込まれて審理が紛糾する事態に対して、収用委員会審理において事業認定の公益性に関する不服など収用委員会審理に関係のない主張をすることができない旨を明文化（土地収用法第63条）するなどの改正で審理の迅速化が図られた。

2　土地収用の手続

土地収用法は、起業者による恣意的な収用を防止するため第3条で土地等を収用できる事業を制限的に列挙しており、これら公共の利益となる事業は「収用適格事業」と呼ばれる。

公共用地取得の手続きは、図1のとおり、被買収者との円満な任意買収で完結する場合と強制収用の場合がある。強制収用の手続は、収用の前提である「事業認定の手続」と、裁決の申請から裁決に至るまでの「収用裁決の手続」に分かれており、起業者が強制収用をするためには、その事業が土地を収用するに値する公益上の利益を有することを国土交通大臣又は都道府県知事（事業認定庁）の認定を受ける必要がある。事業認定後、起業者は都道府県に置かれている収用委員会に土地の権利取得に係る「収用裁決の申請」及び土地の明渡しに係る「明渡裁決の申立て」を行い、収用委員会は審理後に権利取得裁決及び明渡裁決を行う。

事業認定は、土地収用法第20条に基づき、①事業が第3条各号の一に掲げるものに関するものであること、②起業者が当該事業を遂行する充分な意思と能力を有する者であること、③事業計画が土地の適正かつ合理的な利用に寄与するものであること、④土地を収用し又は使用する公益上の必要があるものであることのすべてを満たすときに認定される。なお、事業認定の申請には、事業認定申請書に、事業計画書、起業地及び事業計画を表示する図面、関連事業の場合はその事業を施行する必要が生じたことを証する書面、他の法律等で特別な許可がなければ収用等できないとされているものなどは関係機関の意見書及び事前説明会の実施状況を記載した書面などを添付しなければならない（土地収用法第18条）。

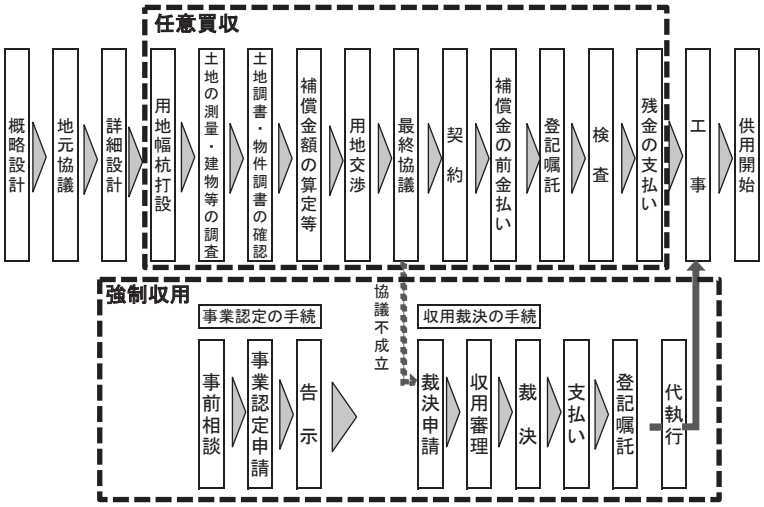
3　土地収用の問題点

事業認定では、事業が土地を収用するに値する公益性を有するか厳しく審査され収用権が認められるが、いったん事業認定を受けると1年以内に収用委員会に収用又は使用の裁決の申請をしな

7）小林忠雄（1985）「戦後における土地問題と土地対策の展開（上）」『日本不動産学会誌』第1巻第1号、49頁。

8）山下雄史ほか（2003）「公共用地取得促進のための取り組み」『用地ジャーナル』2003年1月号、19頁。

9）土屋鉄蔵（1962）「収用制度への疑問-東京都収用委員会の場合」『法律時報』第34巻第8号、21頁。



出所：国土交通省(2015)『日本における公共用地取得制度』国土交通省, 3頁を筆者加工。

図1　公共用地取得の手続

いと効力がなくなり強制収用もできなくなる（土地収用法第29条）。収用権が失効した買収は一般的な土地売買となり、もはや収用等の課税の特例も適用できないので用地取得は困難になる。このため、起業者は「収用は伝家の宝刀で抜いてはいけない。抜くものではない。土地収用法の適用は交渉の失敗である。」という考え方が根強く[8]、強制収用で解決することは用地取得担当者の任意交渉能力のマイナス評価になると嫌う傾向があり[9]、住民と一番近い市区町村は強権的なイメージを避けるため土地収用法の適用に踏み切れない。また、収用委員会の裁決には1年程度を要する場合もあり[10]、収用手続の煩雑と長期化が嫌悪され収用委員会の処理能力に対する不信感があるが[11]、いつまでも強制収用に着手しなかった起業者の対応にこそ問題があるとの反論もある[12]。

事業認定の早期申請については、昭和33年9月8日付建設省発令第203号「公共事業の実施促進に伴う用地の取得について」以降に何回も通達が出されている。平成元年7月14日付建設省経整発第53号「事業認定等に関する適期申請のルール化について」では、土地収用法の事業認定申請単位における用地取得率が80％となったとき又は用地幅杭の打設から3年を経たときのいずれか早い時期を経過したときまでに収用手続きに移行すること（3年8割ルール）を指示したが、遵守されていないため[13]、総合規制改革会議の規制改革の推進に関する第1次答申（平成13年12月11日）及び

10）村上武則(2002)「行政改革の中における土地収用法改正と収用委員会」『阪大法学』第52巻第3・4号、571頁。

11）小高剛(1971)「任意買収の性格と公用収用」『ジュリスト』第491号、33頁。

12）東京都財務局「平成22年度第1回東京都土地収用事業認定審議会議事要旨」〈www.zaimu.metro.tokyo.jp/tochi/shuuyougiji10-01.pdf〉。

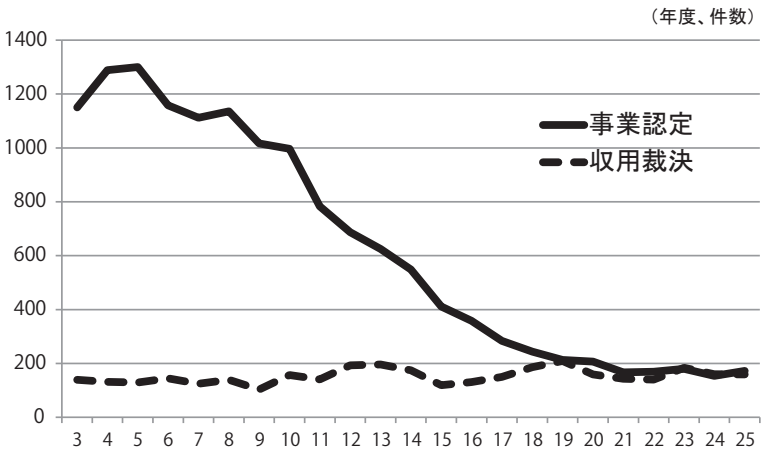
13）国土交通省総合政策局国土環境調整課(2003)「特集 土地収用法の積極的活用-事業認定等に関する適期申請等について」用地ジャ-ナル2003年5月号、4頁。

同第2次答申（平成14年12月12日）で事業認定等の適期申請の徹底が指摘され、政府（閣議決定）の「規制改革の推進に関する3ヵ年計画」にもその内容が盛り込まれた。これを受け国土交通省は、平成15年3月28日付国総国調第191号「事業認定等に関する適期申請等について」で3年8割ルールの徹底と該当事業の用地取得の進捗状況等を情報公開するよう指示し、平成21年12月25日付国土用第56号「早期かつ適正な用地取得の実施等について」でも徹底を図っている。さらに、平成22年7月13日付国土用第17号「計画的な用地取得業務の実施について」では用地取得に関する全ての工程を総合的に管理し、完成時期を踏まえた用地取得を計画的に円滑かつ迅速に進める方策として「用地取得マネジメント」をリスク管理の観点から策定するなど、公共用地取得の方法が見直されている。

表1は、国土交通省の発表した事業認定と収用裁決の各年度の件数である。事業認定の適期申請ルールなどが指示されているにもかかわらず事業認定件数は減少の一途をたどっており、裁決件数の推移をみても強制収用が増加するなどの顕著な変化は認められない。また、情報公開された国土交通省による買収の進捗状況をみると用地取得率が95%超えても事業認定申請をしておらず、「今後も任意買収を進める。」という状況で徹底されていない[14)]。

なお、事業認定の件数が激減しているが、その原因は租税特別措置法の税制改正に原因があり、本論の重要なテーマでもあるので、次章で説明する。

表1　事業認定と収用裁決の推移



出所：国土交通省総合政策局総務課「土地収用法の運用状況(1)」『用地ジャーナル』各年度。
(注) 収用裁決件数は，権利取得裁決と和解の合計件数である。

14）国土交通省関東地方整備局「主要事業の用地取得の進捗状況等について」
<http://www.ktr.mlit.go.jp/youchi/disclosure/youchi_disclosure_00000001.html>。

Ⅲ 収用等における課税の特例の現状

公共事業は早期完成することが望ましいが、土地の私有制を前提とする限り土地政策の手段は、土地利用計画、土地収用及び土地税制の三者に限られる[15]。土地利用計画は土地利用の規制であって利用の強制はできないため、戦後は土地収用が政策の中心的手段であったが、高度成長期になると土地税制が有力な政策手段として登場した。昭和43年の税制調査会「土地税制のあり方についての答申」に基づく税制改正以後は、土地の供給及び有効利用の促進に税制が積極的に関与する土地政策税制がスタートし、現在では税制による支援なしでは土地買収は不可能な状況になっている。

土地買収の現状をみると、土地収用法を改正したにもかかわらず、強制収用の事例は乏しくほぼすべてが任意買収である。このため、公共事業による任意買収は、通常の私的売買行為と同視しうるという考え方がある。しかし、このことは公共事業による用地取得を私人間の売買のような私的自治行為と同一視する根拠とはならない。なぜなら、被買収者には収用に応ずるか否かの選択の自由はなく、最終的には公権力の行使によって強制収用されるという、事実上の強制力が働くからである。

このため、租税特別措置法でも強制的あるいは半ば強制的に近い状態で買い取られるものであることを考慮して、また、公共事業の円滑な施行にも配慮して、土地収用法に基づく強制収用の場合はもちろん、買取り等の申出を拒むときは土地収用法等の規定に基づいて収用されることとなる場合にも強制収用があった場合と同様に代替資産、換地処分等及び収用換地等の特例（圧縮記帳）と5,000万円の特別控除（以下「収用等の特例」という。）を認めている（租税特別措置法第33条～33の4、第64条～65の2）。

1 収用等の特例の沿革

我が国における所得税法は、明治20年に創設されたが「営利ノ事業ニ属セサル一時ノ所得」は課税せずとされていたので（所得税法第3条）、土地や建物の譲渡による利益（譲渡所得）は課税対象ではなかった。譲渡所得の課税は第一次世界大戦による好景気で巨額の富を手に入れた法人及び個人を対象とした成金法と呼ばれた大正7年創設の戦時利得税法にはじまるが、課税の対象は船舶又は鉱業等に関する権利の譲渡益であったから、土地等の譲渡を対象としたのは昭和17年の臨時利得税法からである。

臨時利得税法で土地等の譲渡益が課税の対象とされると（臨時利得税法第11条の2）、昭和18年には臨時租税措置法（昭和18年3月15日法律第70号）で、法令や法令に基づく命令などによる強制収用に対して臨時利得税を減額する特例が設けられた（臨時租税措置法第1条の22）。

昭和21年には臨時利得税法及び臨時租税措置法が廃止されたが、同年の所得税法改正により、土地等の譲渡は譲渡所得として所得税の課税対象となった。そして、昭和25年に資産再評価法が制定されたため、再評価基準日以前から所有していた資産の譲渡が行われた際には再評価を行ったものとみなし（資産再評価法第9条）、戦後のインフレに基づく譲渡所得部分のうち取得価額（財産税調査時の価額）と再評価限度額までの部分については6%の再評価税のみを課税し、再評価限度額をこえる部分に対して譲渡所得税を課税す

15）小林忠雄（1985）「戦後における土地問題と土地対策の展開（下）」『日本不動産学会誌』第1巻第2号、66頁。

るという2段階の制度となった。なお、当時は強制収用の事例もほとんどなく収用等の特例は設けられていない。

昭和26年に現行の土地収用法が制定されると、同年に租税特別措置法も改正され、強制収用の場合のみ収用等によって取得する補償金の額を再評価額とみなし再評価差額（譲渡益部分に相当するもの）に6%の再評価税を課し、譲渡所得は発生させないことにした。しかし、公共事業に協力的で早期に任意買収に応じた者には特例の適用がなく、公共事業に非協力的で土地の譲渡を最後まで拒み、強制収用された者だけが特例を適用できるという不合理な状態になっていたため、昭和30年には、任意買収であっても、土地等が買収の申出を拒むときは土地収用法等の規定により収用されるなど強制収用と同視される場合には再評価税のみを課税するよう改正された。

昭和34年の改正では、資産の取得日が再評価基準日（昭和28年1月1日）の前後では税負担に著しい差が生じてきたので、代替資産の特例を創設するとともに、その特例を適用しない場合は2分の1を非課税とした。昭和36年には個人の譲渡での再評価税の課税が廃止され、昭和38年には東海道新幹線及びオリンピック道路等の早期完工を期するために創設された公共用地の取得に関する特別措置法の制定にあわせ、同法の特定公共事業のために買取り等の申出日から1年以内に応じた場合は700万円の特別控除制度が創設された。昭和42年には土地収用法の改正により収用価格が事業認定時の価格に固定されたことで譲渡者は不利な扱いを受けるので1,200万円に拡充された。特別控除額を700万円としたのは、国税庁の実態調査によれば平均補償額が870万円程度であり、これに応ずる譲渡所得の金額が700万円程度であったからである。また、1,200万円としたのは譲渡所得者のおおむね80%程度をカバーすることを目途にしたためである[16]。

昭和38年から特別控除後の所得は、租税特別措置法の規定により2分の1課税とし、更に所得税法の規定により長期保有資産は2分の1課税とされ、併せて4分の1課税とされてきたのであるが、収用等と一般売買とで課税上何らかの差異を認めることは必要であるとしても、余りにも大きな差異があり行き過ぎであるとして[17]、昭和44年改正で土地等の譲渡に分離課税を導入した際に廃止された。なお、特別控除の適用は、昭和40年改正で買取り等の申出日から6か月以内の早期買収に応じた場合に限定され、特別控除額は昭和48年改正で2,000万円、昭和50年改正で3,000万円に引き上げられて、平成3年には土地譲渡益のかなりの部分が課税の対象から脱落していることなど種々の問題が指摘されたが、公共事業用地確保の観点から5,000万円に引き上げられるなど軽減措置は拡大されてきた[18]。

2　任意買収による収用等の特例

強制収用では事業認定や収用裁決の手続きを経るが、任意買収では公共事業としての買収か単なる一般売買かは被買収者も税務当局も判定することができない。そこで、租税特別措置法は原則として事業認定を受けた後に任意買収することとし、特別な事業については事業認定を受けていなくても収用等の特例を認めるとしている。

事業認定がなくても収用等の特例の対象となるのは、土地収用法第3条各号に掲げる収用適格事業のうち、その施設に関する事業の性格上その

16）浜中一夫（1973）「租税特別措置法（所得税関係）の一部改正」『税経通信』第28巻第7号、61頁。

17）神谷修（1969）「租税特別措置法（所得税関係）の一部改正」『税務弘報』第17巻第6号、40頁。

18）税制調査会（1990）『土地税制のあり方についての基本答申』税制調査会、45頁。

施行場所や区域が制約され若しくは特定されるもの又はその施設に関する事業の緊急性を必要とするものなど、事業認定の申請をすれば直ちに認定されるであろうと認められる租税特別措置法施行規則第14条第5項第3号イに掲げる事業(これらの事業を「特掲事業」という。)である。この特掲事業に該当するときは、事業施行者は被買収者に収用証明書を発行し[19]、被買収者が収用等の特例を適用する際は確定申告書にその収用証明書等を添付しなければならない(租税特別措置法第33条第5項、同法施行規則第14条第5項)。このような事業施行者から収用証明書の交付によって課税の特例を認めるという簡易な手続きを一般に「簡易証明(制度)」と呼んでいる[20]。

ここで租税特別措置法と土地収用法の関係を整理すると、表2のとおり、課税の特例が適用できるケースは、①土地収用法に基づき強制収用される場合、②収用適格事業のうち特掲事業に該当する任意買収、③収用適格事業であるが特掲事業に該当しないため事業認定を受けた後に任意買収する場合の3つがあり、このほか土地収用法に該当しない事業でも河川法や都市計画法など、租税特別措置法で認められた事業については収用等の特例が適用できる。

表3は、土地収用法と特掲事業の関係を示したものである。例えば、国道や府県道建設は土地収用法第3条第1号の「道路法による道路」であるから収用適格事業であり、特掲事業の要件にも該当するから、事業認定を受けなくても簡易証明で収用等の特例が適用できるが、バス会社等が自社の車両専用に設置する専用自動車道や道路の路面外に設置する駐車場は特掲事業から除かれるから事業認定が必要である。郵便局や電気通信事業施設については、既成市街地外に設置するときは事業認定が必要である。また、学校施設の特掲事業は「地方公共団体の設置に係る幼稚園、小学校、中学校、高等学校及び特別支援学校、国の設置に係る特別支援学校、私立学校法第3条に規定する学校法人の設置に係る幼稚園及び高等学校(抜粋)」に限られている。これは、公立の小中学校は地方公共団体に設置義務が課されており、その設置場所も通学区等の関係から特定されるから、客観的にみて必ず事業認定が受けられると判断している。これに対して、私立の小中学校は

表2　租税特別措置法と土地収用法の関係

	区　　分	特例の有無
土地収用法に該当する事業	強制収用	特例適用あり
	特掲事業	
	事業認定後に任意買収	
	特掲事業以外で事業認定ないもの	特例適用なし
土地収用法に該当しない事業	税法上の特例に該当するもの	特例適用あり
	税法上の特例に該当しないもの	特例適用なし

出所:各法令から筆者作成。

19)公共事業の施行者を土地収用法では起業者というが、租税特別措置法では事業施行者という。

20)事業施行者の収用証明書がない場合は、たとえその資産が最終的に公共事業の用に供されるものでも課税の特例の適用は認められない。

表3　収用適格事業と特掲事業（抜粋）

土地収用法第3条各号		特掲事業の要件（措置法施行規則14⑤三イ）
第1号	道路法による道路，道路運送法による一般自動車道若しくは専用自動車又は駐車場法による路外駐車場	専用自動車道及び路外駐車場に係る部分を除く。
第13号	気象，海象，地象又は洪水その他これに類する現象の観測又は通報の用に供する施設	観測の用に供する施設に係る部分に限る。
第13号の2	日本郵便株式会社が日本郵便株式会社法第4条第1項第1号に掲げる業務の用に供する施設	日本郵便株式会社が設置する郵便物の集配又は運送事務に必要な仕分その他の作業の用に供する施設で既成市街地内のもの及び高速自動車国道と一般国道との連結位置の隣接地内のものに係る部分に限る。
第15号の2	電気通信事業法第120条第1項 に規定する認定電気通信事業者が同項に規定する認定電気通信事業の用に供する施設	当該施設が市外通信幹線路の中継施設以外の施設である場合には，既成市街地内にあるものに限る。
第21号	学校教育法第1条に規定する学校又はこれに準ずるその他の教育若しくは学術研究のための施設	地方公共団体の設置に係る幼稚園，小学校，中学校，高等学校及び特別支援学校，国の設置に係る特別支援学校，私立学校法第3条に規定する学校法人の設置に係る幼稚園及び高等学校並びに国又は地方公共団体の設置に係る看護師養成所及び准看護師養成所に係る部分に限る。
第31号	国又は地方公共団体が設置する庁舎，工場，研究所，試験所その他直接その事務又は事業の用に供する施設	国が設置する通信施設並びに都道府県が設置する警察署，派出所又は駐在所に係る庁舎，警察職員の待機宿舎，交通機動隊の庁舎及び自動車検問のための施設並びに運転免許センターに係る部分に限る。
第32号	国又は地方公共団体が設置する公園，緑地，広場，運動場，墓地，市場その他公共の用に供する施設	都市公園に係る部分に限る。

出所：各法令から筆者作成。

設置義務も場所的特定性もなく大学の附属として設置される場合が多いが、大学は特掲事業の対象となっていないので、バランスからしても事業認定を受けずに特例を適用することは認めていない。

3　減免税目的の事業認定と特掲事業

事業認定は、土地を収用するに値する公益上の利益を有するかを判断し、その事業に収用権を付与するものであるが、表1によると事業認定件数は減少の一途をたどっている。それでは、事業認定はなぜ必要とされなくなったのであろうか。従前は買収を拒否していた土地所有者は事業認定という

収用権の付与を見極めてから買収に応じていたが、最近は協力的になったのであろうか。

表4は各都道府県知事が行った平成10年度から平成13年度の事業認定と税対認定の状況である[21)]。事業認定は、平成10年度が810件、平成11年度が591件、平成12年度が567件、平成13年度が565件で、1件当たり44日程度の審理日数を要しているが、この事業認定件数のほとんどは税対認定が占めている。

税対認定とは、起業者と被買収者は既に任意買収で合意しているが、事業認定後の譲渡でなければ収用等の特例がないから、被買収者から特例を適用したい旨の要望を受けて事業認定を申請したものである。すなわち、特掲事業に該当しないので収用等の特例要件を満たすためだけに申請したものであって、強制収用のための手続きではなく、減免税を目的とした「馴れ合いの事業認定」である。

事業認定件数が減少したのは、その大部分を占める税対認定の件数が減っていることを意味するが、それは特掲事業の対象が拡大されてきたことに原因がある。

特掲事業の範囲は、当初は道路法による道路用地、国鉄が設置する鉄道の線路用地、地方公共団体が設置する小学校・中学校・高等学校用地など、事業区域が直線的で強制収用の必要性が明らかである事業や設置場所が限定される事業に限られていた。しかし、昭和47年改正で地方公共団体の設置に係る幼稚園・保育所、火葬場、と畜場、へい獣処理場、一般廃棄物処理施設、集配郵便局の庁舎及び都市公園が加えられ、昭和48年には国等の設置する社会福祉施設、中圧ガス導管及び本州四国連絡橋公団が設置する鉄道用地、昭和50年には海上保安庁の通信施設、学校法人の高校、社会福祉法人の事業用施設及び自衛隊の飛行場拡張、昭和52年には第二種市街地再開発事業など、毎年のように拡大され、近年は各種福祉施設も加えられて、現在では大部分の事業が特掲事業となり、事業認定が必要な事業は庁舎建設事業と公園事業などに限られている。

このように、租税特別措置法は、事業認定で公益上の利益があるか判定した後に任意買収したものに限り収用等の特例を付与するという慎重な手続きであったが、税制改正により多くの事業が特

表4　都道府県知事の事業認定と税対認定件数

年度	都道府県知事が行った事業認定			事業認定のうち税対認定の件数・割合	
	件数	認定に要した日数	平均日数		
	件	日	日	件	%
10	810	35,289	44	789	97.4
11	591	25,795	44	550	93.1
12	567	26,080	46	555	97.9
13	565	24,945	44	541	95.8

出所：国土交通省総合政策局総務課「土地収用法の運用状況(1)」用地ジャーナル。

21) 税対認定件数は、平成10年度から13年度の4年間のみ公表されている。

掲事業とされ、事業認定すら必要としなくなり、土地収用法の適用場面は激減し形骸化している。

Ⅳ 事前協議制度

公共事業は多数の被買収者が集団的に関係しており、事業施行者が発行した収用証明書にもかかわらず課税の特例が否定されるような事態になると大きな問題となって、その後の用地交渉において一気に信用を失墜することにもなりかねない。そのため、税務当局は事業施行者の事業着手前に、原則として公共事業のすべてを対象に事前協議を実施し、収用等の特例の対象となる事業かどうか審査している。

事前協議では、収用等の特例要件である土地収用法上の適格性や税法上の特例の適否などを審査するが、このことは、事業施行者は任意買収することで土地収用法上の事業認定を回避できても、税務当局が課税調査権を背景にして土地収用法を含めた事業の適格性を独自に審査している。

1 事業協議の必要性と手続

公共事業のほとんどが任意買収であるため、事業認定を経ずに収用適格事業かどうか、また、簡易証明による事業であるかを事業施行者は専断して収用証明書を発行できる。しかし、課税の特例適用の可否は、事業施行者の側において収用適格事業であり簡易証明の要件を充足しているかどうかによって決まるため、被買収者自身ではどうにもできないにもかかわらず、事業施行者にミスがあれば被買収者の税負担となる。

租税特別措置法による複雑な取り扱いは、事業施行者の税制の理解が不十分で、所定の手続きを踏まないで買収等を行ったことで被買収者が期待していた特例が適用されないというトラブルは簡易証明制度創設当時から発生している[22]。判例等をみると、制度を熟知しない事業施行者が誤って発行した証明書によって買収に協力した納税者に課税上の特例が認められなかった事例(平成22年4月20日最高裁や平成16年4月23日国税不服審判所など)、都市計画事業の事業認可前に譲渡したから収用等の特例は適用できないとされた事例(昭和51年6月15日大阪地裁)、事業認定が行われ得る状況になかったと判断された事例(平成17年6月27日名古屋高裁)、市職員が課税されないと誤った説明をした事例(平成20年9月29日名古屋高裁)などがあり、また、市職員が手続きを怠り課税されたため懲戒免職となり、その所得税は事業の担当職員が共同で弁済したなど[23]、税法の理解不足によるもののほか事業施行者が組織的に脱税を指南した事例も報道されている。

収用等の特例の適用ミスを防止するため、事業施行者が資産の買取りに着手する前に、税務当局と特例適用の可否について任意で協議することは、昭和52年6月9日付直資3-5「譲渡所得等に係る課税の特例制度の運用に関する協力方について」により、国税庁長官から各省庁事務次官に対して協力依頼を行い確立した制度で、これを「事前協議」と呼んでいる。その手続きは国税庁の資産税事務提要(平成21年6月26日付課資5-48ほか11課共同「資産税事務提要の制定について」、以下「事務提要」という。)で定められている。事務提要とは国税職員が各税事務を適正、円滑に運営するための具体的な実施手続を定めたものである。

22) 井上久彌(1963)「土地収用等に伴う法人税の特例について」『税経通信』第18号第10巻、90頁。

23)「譲渡所得税問題男性主事を懲戒免職」『毎日新聞』平成21年10月2日地方版。

事前協議の必要性について事務提要の「第10節　事前協議に関する事務」では、「収用等の課税の特例は、事業施行者が発行する特定の証明書を基礎として適用される制度であり、この制度の的確な運用はこの証明書が適正に発行されるかどうかにかかっているところが極めて大きい。また、不適正な証明書が発行された場合には、その証明書の交付を受けた納税者にはその証明書の不適正発行について直接の責任がないところから、その申告内容の是正を行うことは、事実上極めて困難となる。このため、事業施行者が行う資産の買取り等については、その買取り等に着手する前に、その買取り等に係る事業が収用等の特例の対象となる事業に該当するかどうか等について事前に協議を行うとともに、じ後に提出された証明書の監査を行い、特例の適用関係について問題が生じないよう努める。」としている[24)]。

事前協議の担当部署は、国税庁、国税局又は税務署資産課税部門で、事業の施行範囲や困難度などに応じて区分されている[25)]。事業施行者との事前協議は書面で行うこととされており、事業施行者が事業の施行を決定したことを明らかにする書類、事業計画書、事業施行地を表示する図面、事業計画を表示する図面、買取り等をする土地等の一筆ごとの明細及び買取り等をする資産（土地等を除く。）の明細を添付することとされているが、これらの書類は事業認定の申請を行う場合と同様である。

2　事業認定に代わる事前協議

事前協議において税務当局が審査する事項は、土地収用法第3条各号に該当する事業に関しては、事業計画の具体性、事業の土地収用法上の適格性（起業者の人的要件、施設の物的要件、起業地の地域的要因）、事業の税法上の適格性（特掲事業の適格性）、買取り等をする者の適格性（代行買収の適格性）、買取り等をする資産の適格性、補償内容（各補償の税法上の課税関係）及び買取り等の事務手続の各項目である[26)]。そして、協議結果については、その適否を「協議に係る証明書が発行できる事業に該当する」旨又は「該当しない」旨の通知を文書で行う。なお、各種補償金の課税上の取扱いに疑義が認められる事業や不適正な証明書を発行していると認められる事業施行者に対しては調査権限による事後監査を行う[27)]。

事前協議の対象は、収用等の特例（5,000万円の特別控除）のほか2,000万円、1,500万円及び800万円の特別控除が適用されるすべての事業である。収用等の特例に該当する収用適格事業については、土地収用法における事業認定と同様の手続きを採用し、税務当局が土地収用法第3条該当の適否、事業認定の適否及び特例の有無を含めて判断している。本来、土地収用法に基づいてすべての公共事業を事業認定できればよいが、ほとんどが任意買収のため実施されないので、公共事業としての収用事業の適格性を含め、その審査は税務当局が実施していることを意味する。このことは、平成17年6月27日名古屋高裁判決において「税務当局は課税の適正を期すために調査及び課税権限を有し、税制上の優遇措置に該当するか否かの判断を行うことも当然に含まれる」と判示していることからも、税務当局の責務である。

事前協議制度は導入から40年以上を経過して定着した制度ではあるが、任意の書面審査ということや事前協議をしなければ証明書を発行できないものでないこともあって、事業施行者が虚偽の

24）国税庁（2013）『資産税事務提要　第6章』国税庁、52～61頁、TAINS情報公開法第9条第1項による開示情報。

25）国税庁資産課税課の担当事業以外は、各国税局が局署の担当事業を決定しているが、国税局では主として高速道路、再開発事業、漁業補償及び大規模事業などを担当し、それ以外は税務署が担当している。

26）国税庁（2013）、55～60頁。

27）事後監査は、譲渡所得等の反面調査又は支払調査の監査として、形式的な特例適用の確認にとどまらず、関係帳簿書類や現地確認調査を含め実施している。国税庁（2013）、61頁。

事業をかたって特例適用させるなどの問題も生じている。実際に、児童遊園用地での譲渡では特例適用がないとの申立てに区役所職員が応じて、小学校用地として買収したとの虚偽の証明書を発行した事例（昭和44年12月9日東京地裁）、農産物加工所建設では特例が適用できないためごみ処理場を建設するように装った虚偽の書類を税務署に提出したため町長・助役等が有罪となった事例（平成14年2月27日福岡地裁小倉支部）[28]、公園用地として買収したとする虚偽の公文書を税務署に提出し町長ほか町幹部が逮捕された事例[29]、また、市職員が地権者に建物建設について実態のない計画書類を提出させ特例を受けさせていた事例[30]など数多くの不正が表面化している。

収用等の特例は事業施行者が要件を充足しているかどうかが重要であり、被買収者の個々が特例の有無について自己責任で判断することは困難であるから、事業施行者と税務当局が事前に事業について事前協議することは、手続きの不備によって特例を受けられなくなったり、誤って収用等の特例を適用し、後日それによる追徴税額の納付をめぐって無用の紛争を起こしたりすることを回避するためにも必要なものである。被買収者が個々に収用等の特例の可否について確認するよりも、事業開始前に権限ある税務当局に事業施行者が確認する方が効率的であるし、事前協議によって特例要件を整えてから用地買収に入る方が被買収者も安心して買収に応じることができ、結果的には事業の進捗を早めることになる。

しかし、事前協議は法律に基づく強制ではなく事前協議の結果は公開されず、被買収者に対して何らかの公的見解を表明したものではなく（名古屋地裁平成19年5月17日判決）、被買収者はその結果を知ることもできない。また、事前協議が行われていても収用等の特例の適用を否定することが信義則に反することはない（東京地裁平成14年12月21日、名古屋地裁平成19年5月17日）など問題もある。したがって、被買収者に情報提供して収用等の特例の適用が確実に担保されるとともに事業施行者の不正防止のためにも、事前協議については法律上の根拠を付与し、その結果はインターネットで公表するなど透明性を図るべきである。

V おわりに

我が国の公共事業用地の取得は、ほとんどが任意買収でありながら強制収用以外は規制がなく等閑である。円満な公共用地取得は歓迎されるべきであるが、事業認定を不要とする任意買収や特掲事業の拡大は、安易な計画に基づく買収や無駄な土地取得など収用権濫用の可能性も否定できず、透明性のある公共事業を行う上で問題があるので、土地収用法は任意買収手続について規制するべきである。

土地収用法の強制収用に移行せず公共事業が大幅に遅延することは、期待された便益が提供されず、国民の税負担を含めた行政上のコストがかかり、それゆえ公益に反する。土地収用法の改正や幾度もの通達による指示も効果がなく、事業施行者としての遂行能力に問題があるなら強制収用への移行判断は別機関に行わせ、遅延事業の原因と責任を明確にするとともに、税制の在り方も見直す必要がある。

事前協議は収用等の特例適用におけるミスを事前に防止する意味で有意義な制度として定着しているが、事業の多くが事業認定を必要していた

28）「虚偽公文書事件」『読売新聞』平成15年2月11日西部朝刊。

29）「町長らを再逮捕」『日本経済新聞』平成13年11月7日夕刊。

30）「用地買収へ“税逃れ”誘導、国税局が減免取り消し」『日本経済新聞』平成15年6月25日名古屋夕刊。

創設当時とは状況が一変し、特掲事業の拡大により税務当局が収用適格事業かどうかまで検討しなければならない事業が増えている[31)]。

この結果、事業認定件数は激減し土地収用法は形骸化し、加えて、買収を左右する課税の特例の適用権限も税務当局にあるから、買収の着手は事前協議の結果次第となり、公共事業実施の判断権限は実質的に税務当局に移行してきた。

しかしながら、事業認定されるかどうかの判定を土地収用法の専門家でもない税務当局が行うことは、事務負担の増加を招き形式的な審査となりかねない。なぜなら、実際に事業施行者が事業内容を偽装して特例を適用させた事例が発生しているように、ひいては課税の公平の維持にも支障をきたすことにもなりかねない。事前協議において事業施行者の不正を見逃すことは、不正行為に税務当局が加担していると受け止められかねず、事前協議の意義もなくなる。ゆえに、安易に特掲事業は拡大すべきではなく、土地収用法の適用場面を増やし、本来期待されている公共用地取得に対するチェック機能を発揮させなければならない。

31）筆者は国税局で事前協議を担当していた。

The Role of the Act on Special Measures Concerning Taxation in Public Works (Part 1)

The Façade of and Prior Consultations in the Compulsory Purchase of Land Act

Yuichi Masuyama

This paper analyzes the relationship between the Compulsory Purchase of Land Act in public works and the tax system, as well as the current state of prior consultations among tax authorities.

Based on the Compulsory Purchase of Land Act, it has been determined that land for public works can be compulsorily expropriated through the accreditation of projects and a decision by an expropriation committee. However, parties executing projects are loath to acquire land compulsorily, and most projects purchase land, which is possible on the basis of a preferential tax system in the Act on Special Measures Concerning Taxation.

Due to revisions in the tax system, the number of public works projects has increased for which taxation exemptions have been made, even without the accreditation of projects. Parties executing projects do not need accreditation and can thus acquire land for a project at will without any determination as to the project's rationale and public interest. At the same time, tax authorities, in prior consultations, independently examine accreditation requirements for tall projects and tax exemptions under the Compulsory Purchase of Land Act. As a result, the procedures of the Compulsory Purchase of Land Act have become a façade, and the authority to make determinations for carrying out public works projects is in actuality shifting to the tax authorities.