



この事業は、オートレースの補助金を受けて実施したものです。

償却資産の保有状況の把握方法等 に関する調査研究

—固定資産税における不動産附合の諸問題に係る論点整理—

平成15年 3 月

財団法人 資産評価システム研究センター

は し が き

固定資産税は、市町村財政における基幹税目として重要な役割を果たしてきておりますが、先般の税法改正による課税情報の情報公開の促進等を背景に、固定資産税制度や資産評価に対する納税者の関心は、今後ますます高まっていくものと予想されます。

当評価センターは、昭和53年5月設立以来、調査研究事業と研修事業を中心に事業を進め、地方公共団体に固定資産税に関し必要な情報を提供すべく努力を重ねてまいりました。

特に、調査研究事業では、その時々固定資産税を巡る問題点をテーマに選定し、各テーマごとに学識経験者、地方公共団体等の関係者をもって構成する研究委員会を設け調査研究を行ってまいりましたが、特に、本年度は7つの調査研究委員会を設けて、専門的な調査研究を行い、固定資産税制度、資産評価制度の改善に寄与してまいりました。

償却資産研究委員会では、「固定資産税における不動産附合の諸問題に係る論点整理」について調査研究を実施いたしました。

この程、その調査研究の成果をとりまとめ、ここに研究報告書として公表する運びとなりましたが、この機会に熱心にご研究、ご審議いただきました委員の方々に対し、心から感謝申し上げます。

当評価センターは、今後とも、所期の目的にそって、事業内容の充実及び地方公共団体等に役立つ調査研究に努力をいたす所存でありますので、地方公共団体をはじめ関係団体の皆様のなご指導、ご支援をお願い申し上げます。

平成15年3月

財団法人資産評価システム研究センター
理 事 長 小 川 徳 治

平成14年度 償却資産研究委員会 委員名簿

委員長	佐藤英明	神戸大学法学研究科教授
委員	渡辺徹也	滋賀大学経済学部助教授
	小松幸夫	早稲田大学理工学部教授
	平井敏彦	財団法人日本不動産研究所主席研究員
	岡田悦美	松浦税理士公認会計士事務所税理士
	長野博	東京都主税局資産税部償却資産係長
	飯田晃	横浜市財政局主税部償却資産担当係長
	福村敏和	名古屋市財政局主税部資産係副係長
	今井洋	前橋市市民部資産税課課長
	津田幸男	尼崎市総務局税務部課税課課長

(順不同)

償却資産研究委員会 審議経過

○ 第1回 [平成14年7月29日(月)]

- (1) 平成14年度調査研究テーマについて
- (2) 家屋と償却資産の区分に係る事例について
- (3) その他

○ 第2回 [平成14年9月27日(金)]

- (1) 附合問題に関する固定資産税上の取扱いについて
- (2) 建築設備について
- (3) その他

○ 第3回 [平成14年11月19日(火)]

- (1) 附合問題に係る論点整理について
- (2) 建築附属設備の「家屋」と「償却資産」の区分について
- (3) その他

○ 第4回 [平成15年2月4日(火)]

- (1) 附合問題に係る検討の視点について
- (2) その他

○ 第5回 [平成15年3月11日(火)]

- (1) 調査研究報告書案について
- (2) その他

○ 第6回 [平成15年3月24日(月)]

- (1) 調査研究報告書案について
- (2) その他

目 次

はじめに	1
第一 現行制度の概要	
一 家屋と償却資産との区分に係る制度的問題	2
二 借家人が附加した資産に係る固定資産課税上の問題点	3
三 現行制度上の取扱い	3
1. 現行法の解釈	3
2. 現行法における附合の成否の判断基準	4
第二 現行制度における附加資産の取扱い上の課題及び問題点	
一 現行制度における課題 – 2つの課題 –	5
1. 固定資産税における家屋概念に係る課題	5
2. 制度と課税実務に関する課題	6
二 現行制度における課税実務上の問題点 – 3つの問題点 –	6
1. 法運用上の問題点 – 附合成否の判断の困難性 –	6
2. 賃貸借契約と納税者意識に係る問題点 – 原状復帰 –	6
3. 課税実務上の問題点 – 分離課税 –	8
第三 課題検討上の論点整理 – 4つの論点 –	
一 不動産の附合に係る論点 – 家屋の範囲 –	9
1. 一物たる家屋の範囲に対する2つの考え方	9
2. 固定資産税における家屋	10
3. 不動産の附合における建築設備の取扱い	12
二 建築概念の変化に係る論点 – 現行制度を取り巻く状況の変化 –	15
三 判例の動向に係る論点	17
1. 建物の増改築に係る判例の動向	17
2. 建築設備等に係る判例の動向	18
四 分離課税の実態に係る論点	20
第四 今後の更なる検討に向けて	
一 問題の本質	21
二 今後の方向	22
おわりに	26

固定資産税における不動産附合の
諸問題に係る論点整理

はじめに

固定資産税における償却資産とは、地方税法第 341 条第 4 号において「土地及び家屋以外の事業の用に供することができる資産（鉱業権、漁業権、特許権その他の無形減価償却資産を除く。）でその減価償却額又は減価償却費が法人税法又は所得税法の規定による所得の計算上損金又は必要な経費に算入される・・・もの（これに類する資産で法人税又は所得税を課されない者が所有するものを含む。）をいう」ものとされている。

平成 12 年度及び平成 13 年度の償却資産研究委員会においては、2 年間にわたり償却資産実地調査の事務手続き等について検討し、いわゆる実地調査マニュアルを取りまとめたところであるが、この検討の過程において家屋と償却資産との区分に係る問題が度々指摘されてきた。

この点については、地方税法の規定からすれば家屋の範囲が定まれば償却資産の範囲も定まることとなるが、同法において家屋の意義・範囲について積極的に定義していないこともあり、市町村においては償却資産の評価に際し家屋との区分、特にテナント等の建物賃借人等が当該建物に附設した内部造作の取扱いに苦慮している現状にある。

この問題は、所有者課税の原則を採用する固定資産課税から派生する不動産附合の取扱いに係る問題に関わるとともに、その内部造作等に係る固定資産課税の取扱いについて統一的な課税上の取扱いに支障が生じるおそれがあるという意味での税負担の公平性の問題とも関わるものである。

そこで、本年度は可能な範囲内で、テナント等が施した内部造作に係る家屋と償却資産との区分に係る問題点に着目し、現行制度において不動産附合に依存することの合理性等について具体的な検討を行うこととしたものである。その結果、一定の論点が整理されたことから、この度、本委員会における報告書として以下のとおり取りまとめることとしたものである。

第一 現行制度の概要

一 家屋と償却資産との区分に係る制度的問題

固定資産税の課税客体となる家屋とは、「住家、店舗、工場（発電所及び変電所を含む。）、倉庫その他の建物をいう」ものとされている（地方税法第341条第3号）。この場合における家屋とは、不動産登記法における家屋とその意義を同じくするものである。ただし、地方税法においては、家屋の意義及び範囲を積極的に定義していないため、家屋の意義及び範囲についてはもっぱら社会通念に従って解釈せざるを得ないが、一般的には、家屋とは、「土地に定着して建造され、屋根及び周壁又はこれに類するものを有し、独立して風雨をしのぎうる外界から遮断した一定の空間を有するものであり、住居、作業、貯蔵等の用に供しうる状態にあるものをいう」と解されている（不動産登記法事務取扱手続準則第136条第1項）。

一方、償却資産とは、「土地及び家屋以外の」事業の用に供する資産であるとされていることから、まず、家屋を社会通念に従い上記のようなものであると解釈したうえで、一般的には、これ以外の有形の減価償却資産が固定資産税における償却資産とされている。

ところが、現実には、一の建造物が家屋であるか償却資産であるかの認定が困難である場合が少なくなく、両者の区分は家屋の建築設備（付帯設備）においてさらに困難な場合が多い。こうした家屋と償却資産との区分を一層複雑にしているものとして、借家人がその借家について自費で屋根や天井、床等に修理を施し、増改築等をしたような場合があり、これが家屋と償却資産との区分に係る特に重要な問題として、従前から最もその区分方法の明確化が望まれてきた分野といえる。これは、家屋評価における建築設備の取扱いと同様に、一つの建造物の中に家屋に該当する部分と償却資産に該当する部分とが混在することとなる場合が考えられることから両者の区分に困難を来す場合として議論の対象とされてきたものである。

固定資産税においては、当該資産が家屋であるか償却資産であるかどうかの認定は、事業用の資産でない場合には課税客体から除外されるかどうか、不動産取得税においても課税客体となるかどうか等の問題に関わるものであり、したがって、家屋か償却資産かの認定如何が納税者負担や税源の帰属等についてきわめて重要な実質的結果をもたらすこととなる。

二 借家人が附加した資産に係る固定資産課税上の問題点

借家人がその借家について自費で加えた増改築、建築設備及び内部造作を考える場合、地方税法第 343 条第 1 項により「固定資産税は、固定資産の所有者に課する」という所有者課税の原則を踏まえながら、①課税客体をどのように認定するかということと、②納税義務者をどのように認定するかということ、の 2 点が固定資産税の課税上の問題点として考えられる。すなわち、借家人が附加した資産を家屋に含めて家屋の所有者に課税することができるか、又は、借家人の所有権はあくまで留保され、附加された資産が事業用のものであれば当該資産を償却資産として借家人に課税するか、という問題である。また、この 2 点は当然相互に関連している問題であり、独立して解決され得る問題ではない。

三 現行制度上の取扱い

1. 現行法の解釈

借家人による附加資産については、「当該修築又は増改築部分が本来の家屋と物理的、経済的に一体不可分の関係をなすときは、それが権原に基づいて行われたものであると否とにかかわらず、当該部分の所有権は家屋の所有者に帰属すると解すべきである。これに反して、当該修築又は増改築部分が本来の家屋と分離して独立した所有権の対象となり得るものであるときは、それが権原に基づいて行われたものであるか否かによって、前者の場合には民法第 242 条ただし書の規定によりこれを附加した賃借人等に帰属し、後者の場合には同条本文の規定により当該部分は家屋に附合しその所有権は家屋の所有者に帰属する」（昭和 28 年 7 月 1 日愛知県総務部長宛自治庁税務部長回答解説）ものと解釈されている。

この解釈は、「固定資産税は、固定資産の所有者に課する」（地方税法第 343 条第 1 項）とする所有者課税の原則における所有の概念を、特に民法上の所有概念と別義とすべきでないことから、附加資産についても民法第 242 条の不動産の附合の規定に則り、その所有者を定めようとするものである。この解釈に従えば、借家人によって附加されたものであっても、不動産の附合の法理により家屋に附設された資産の所有権の帰属を判断し、これにより固定資産税の課税関係を決定することとなる。

この場合、当該附加資産が償却資産として取り扱われるのは、附加された部分がなお家屋とは別個の存在として所有権の対象となり得る場合において、それが借家人の権原に基づいて行われた事業用の資産である場合に限られるわけである。

2. 現行法における附合の成否の判断基準

(1) 民法における不動産の附合成否の判断基準

民法は不動産の附合の成立要件として、第 242 条本文において「其不動産ノ従トシテ之ニ附合シタル物」と規定しているだけである。どの程度結合すれば附合が成立するかについては諸説あるが、通説によれば民法第 243 条に規定する動産の附合に準じ、①毀損しなければ分離することができない場合（分離復旧の困難）、②分離するために過分の費用を要する場合（社会経済上の不利益）、③このような程度の物理的結合を欠く場合であっても、その物が不動産に結合した結果、取引上の独立性を失うに至ったこと、の 3 つの要件のうちいずれかを満たせば附合が成立するものと解されている。すなわち、附合させた物が不動産の構成部分となって独立性を失い、社会経済的に不動産そのものとみられるようになるというものである（強い附合）。

一方で、民法第 242 条ただし書は「権原ニ因リテ其物ヲ附属セシメタル他人ノ権利ヲ妨ケス」と規定している。具体的にどのような場合にこのただし書きが適用されるかについては、法文上必ずしも明らかでないが、通説はなおその不動産とは別個の存在となる場合で、これが権原ある者が附合させたときにその者が附合された動産の所有権を留保するものと解している。すなわち、附合させた物が不動産の非構成部分となって不動産とはなお別個の所有権の対象となるというものである（弱い附合）。

(2) 固定資産税における不動産の附合成否の判断基準

固定資産税における不動産の附合成否の判断も上記の通説に則り、「当該家屋に附合された物が毀損しなければ分離し得ない程度に、又は分離のために過分の費用を必要とする程度に附合し、当該家屋の構成部分として他の部分と不可分一体をなし、おのおのについて取引上独立性を失うに至る場合には、その附合物は、例え権原ある者が附合させた場合でも、民法第 242 条の規定によって、附合した時点において家屋の所有者の所有に帰属するものと考えられる。したがって、このような場合には、借家人が自ら経費を支出してこれをなしたものであっても、その部分についてはそれを家屋と一体のものとして家屋の所有者に課税されることとなる。また、これに反して、当該増改築等に係る部分が独立して所有権の対象となり得る状態にある場合には、同条ただし書の規定によって、借家人等が権原に基づいて附合させたものであるときには借家人等がその附合された動産の所有権を保留し、

借家人等が権原のないものであるときはその動産は家屋の所有者の所有に帰属することとなるものと解される。したがって、このような場合には、増改築部分について、前者は独立した動産として家屋のうちに含まれず、後者は一体をなす家屋の一部として課税対象となり、家屋の所有者に対して課税されることとなる¹ものとされているところである。

第二 現行制度における附加資産の取扱上の課題及び問題点

一 現行制度における課題 — 2つの課題 —

現行の固定資産税においては、所有者課税の原則による以上、上述のとおり借家人により附加された資産については、あくまでも民法第 242 条に規定する不動産の附合に従って、家屋か償却資産かを区分・判断せざるを得ないところである。

しかしながら、附加資産のようなケースについては、固定資産税において全面的に不動産の附合に依拠してその所有者を決定し、家屋と償却資産との区分を判定することについての妥当性に関し、以下のような課題を検討しておく必要があるものと考えられる。これは、附加資産のようなケースにおいて、今後も附合の考え方を貫くべきかどうかという議論、そして固定資産税の負担のあり方に結びつくものである。

1. 固定資産税における家屋概念に係る課題

固定資産税における家屋は、不動産登記法における建物とその意義を同じくし、一般的には「土地に定着して建造され、屋根及び周壁又はこれに類するものを有し、独立して風雨をしのぎ得る外界から遮断された一定の空間を有する建造物であり、居住、作業、貯蔵等の用途に供し得る状態にあるもの²とされており、これらを踏まえて社会通念に従って判断することとなる。

附加資産の附合の成否と、このような社会通念を踏まえた家屋の概念との整合性、特に応益原則に立脚した財産税において、課税対象となる家屋の範囲が附合の成否によって異なることについて、制度的な妥当性の検討が必要と考えられる。

また、家屋として評価されるか、あるいは償却資産として評価されるかによって評価方法が異なるがゆえに生じる税負担の公平性の観点から

¹ 自治省固定資産税課編『固定資産税逐条解説』（財団法人地方財務協会）14～15頁。

² 前掲『固定資産税逐条解説』9頁。

も、なお固定資産税において不動産の附合に依拠することの制度的な妥当性の検討が必要と考えられる。

2. 制度と課税実務に関する課題

所有者課税を原則とする固定資産税において、附加資産について不動産の附合によってその所有者を判断し、課税関係を決定することとなっているが、附合の成否の判断が実際には困難な場合があり、また賃貸借契約における原状復帰義務との関連等から、一般的な納税者の意識との齟齬を来す場合が少なくない。こうした事情もあり、課税実務上、借家人が施工した附加資産を家屋から分離し、これを別途償却資産として課税するという例が見受けられるところである。したがって、このような課税方式と所有者課税の原則との関連、ひいては附合の考え方との関連等について検討しておくことが必要である。

なお、課税実務に関するこれらの諸問題については、項を改めて以下に敷衍する。

二 現行制度における課税実務上の問題点 — 3つの問題点 —

1. 法運用上の問題点 — 附合成否の判断の困難性 —

市町村は、借家人が附加した資産について、課税の現場において現況に即して個別の資産ごとに附合成否の判断を行い、家屋または償却資産として課税することとなる。しかし、実際には、その具体的な判断基準が不明確であるために困難を極めており、実務上重要な問題となっている。また、附合成否の判断が各市町村に委ねられていることから、その判断に地域差が生じ得ることが懸念される場所である。

2. 賃貸借契約と納税者意識に係る問題点 — 原状復帰 —

建物の賃貸借契約においては建物所有者と借家人との間において原状復帰³の契約が同時になされている場合が通常であり、この原状復帰条項を根拠に借家人が附加した内部造作等は当該借家人の退去と同時に収去される場合がある。このような賃貸借契約における原状復帰条項は借家人に課せられた附加資産等の収去義務を内容とするもの、あるいは建物所有者から借家人に与えられた附加資産等の収去権限を内容とするもの

³ 平成10年3月に国土交通省が取りまとめた「原状回復をめぐるトラブルとガイドライン」によれば、原状復帰（ここでは原状回復）を「賃借人の居住、使用により発生した建物価値の減少のうち、賃借人の故意・過失、善管注意義務違反、その他通常の使用を超えるような使用による損耗等を復旧すること」と定義し、原状復帰が、賃借人が借りた当時の状態に戻すことではないことを明確化した。しかし、これは原状復帰に伴う敷金返還をめぐるケースを想定したものであり、附加資産等の原状復帰のケースを当該ガイドラインにおけるケースと同列には論じられない。

と解することができることから、いずれ原状復帰により収去されることとなる附加資産についてまで附合の原則により建物所有者に対して固定資産税を課するのは納税者の意識から是認されるものかどうかという問題がある。

この点に関しては、「賃貸契約の契約書に『現状復帰』を明言している場合は一般的には民法第 242 条に該当しないものと思われるが、この場合においてもこれにとらわれることなく、現況を判断してその区分をさりたい」⁴とする一つの行政上の解釈がある。

これは、賃貸借契約上「原状復帰」義務が課されている場合は、民法上の附合は成立しないという一般的判断の下に、しかしなお、附合が成立する場合もあり得べきことから、これを現況によって区分するとしているものであり、ここから、原状復帰義務が課された賃貸借の場合に、賃借人による附加資産について家屋から除外し、別途償却資産として課税するケースが生じ、むしろ、これが通常のと扱いとされる場合がある。また、このような課税実務上の扱いは、借家人が自弁で附加した資産について、更に原状復帰義務が課されているような場合には、これを賃貸人の所有資産とせず、当然に借家人の所有資産と考え、当該借家人に納税義務が発生するというごく普通の納税者意識に即した現実的な扱いかとも考えられる。このことは、賃貸借契約期間中、借家人が自弁による附加資産を自由に使用・収益するのみならず、事実上、自由に処分することもでき、かつ、契約終了時には当該資産は収去され、当該賃貸人の所有には帰さないとするのがこれらの社会通念上の扱いかと考えられていることによる。

もともと民法第 242 条の不動産の附合は、附合によって生じた物を一つの物として存続させ、附合物上の所有権を消滅させるという強行規定であるため、たとえ賃貸借契約において原状復帰という特約があっても、附合の成否には全く影響はないはずであるが、賃貸借契約において原状復帰義務が当然に明記され、これが通常借家人が附加資産等を収去し、契約締結時の現状に復する意義と考えられていることからすれば、附加資産等について不動産の附合により家屋として課税することは、一般的な納税者の意識と乖離する場合が少なくないことから、これをどのように考えるべきかという問題が生じる。

3. 課税実務上の問題点 一分離課税一

現行法上、借家人による附加資産の課税上の取扱いについては、附合の成否によることとなるが、上記の納税者意識との整合の観点及び附合の成否の判断基準によっても、現実的にはその附合の判定が極めて困難であることから、ほとんどの政令市においては建物所有者と借家人等の双方が書面により附加資産を家屋から分離して償却資産として取り扱うよう申し出があった場合には、当該附加資産を償却資産として課税するという、いわゆる「分離課税」が行われているのが実態である。

こうした課税実務上の取扱いは①課税実務上附合成否の判断が困難であることに加え、②借家人が自費で支弁した附加資産に限って税負担を負うことが普通の納税者の意識に合致するのではないかということ、③借家人が当該附加資産を税務会計上減価償却資産として計上・申告している場合が多いこと等から、便宜、課税実務上導入されてきたものである。

さらに、東京都においては、建築工法の格段の進歩によって建築設備等にユニット工法が導入されている実態等を踏まえ、所有者の異なる動産が建物に附合するものとする積極的判断を行わず、建物所有者以外の者が附設した当該建築設備等については民法第 242 条に規定する不動産の附合とは考えず、これらすべてを償却資産として取り扱っている。この東京都の取扱いは政令市とは異なり分離の申し出を必要とせず、附加資産を一律償却資産として取り扱うというものであるが、借家人による附加資産を償却資産として取り扱うという意味では両者はその趣旨を同じくするものである。

一般に、こうした課税方式は建物所有者と借家人との合意を前提としていることからトラブルに至るおそれが少ないという点では現実的な観点に立った取扱い方法の一つとも考えられる⁴。

しかしながら、個々のケースによっては、固定資産税における所有者課税の原則から乖離するおそれもあることから、こうした課税方式をどのように考えるべきかという問題がある。

⁴ 固定資産税務研究会編集『固定資産税実務提要』（株式会社ぎょうせい）第1巻 421～422頁。

⁵ 不動産取得税においては、造作その他の附帯設備に属する部分については主体構造部の取得者と附帯設備に属する部分の取得者との協議により、各部分の価額に基づいて各取得者に対して課税できるという不動産取得税課税の特例が講じられている（地方税法第73条の2第7項）。

第三 課題検討上の論点整理 - 4つの論点 -

一 不動産の附合に係る論点 - 家屋の範囲 -

不動産の附合の趣旨は、通説に従えば、異なる所有者に属する複数の物が結びついて新たな一個の物を生じ、しかも、これを現状に戻すことは不可能又は社会経済上著しく不利であるということに基づき、当事者の意思に反しても所有権を一体化させ、相互の分離復旧権を排除することによって一物として存続させ、物権的秩序と物の経済的価値を維持し、もって社会全体の経済的利益を保全することを目的とするものと考えられている。

ここでの論点として考えられるのは、まず固定資産税における家屋を考える場合、家屋たる一物とはどこまでをいい、当該家屋に対してどのような動産を接着したときに附合が生じるのかということである。これは、家屋の範囲を明確化することにより、不動産の附合成否の具体的判断基準を明確化するための手がかりとするものである。

また、これとともにこのような不動産の附合の趣旨にもとづく附加資産の附合の成否から固定資産税の課税対象となる家屋の範囲が異なり、附加資産が家屋となる場合とならない場合があることから、応益課税に立脚した財産税としての固定資産税における家屋の概念、特にその範囲の考え方、両者の整合性等がいまひとつの論点となる。

1. 一物たる家屋の範囲に対する2つの考え方

(1) 社会通念上の内装までを家屋とする考え方

これは、通常家屋というものを考える場合、主体構造部を基本に各仕上げを施し、畳を入れていくというのが一般的な家屋であるとするものであり、あくまでも社会通念に従って観念されるというものである。ここでの社会通念とは、家屋とは居住や執務ができる一定の用途性を備えた空間とするものであるから、家屋というものがどこまでの範囲で、どういう形であればその用途性を備え経済的に真に価値を発揮し得るに至るのかという考え方にに基づき、その範囲をとらえようとするものである。

(2) 主体構造部を本来の家屋とする考え方

これは、建築的に建物（家屋）を成立させる最低限の要素を基本に、建物としての機能を発揮するレベルの要素を備えたものを家屋とする考え方である。つまり、風雨をしのぎ台風や地震に耐え得る程度としての機能を発揮するレベルの要素に着目した考え方である。

2. 固定資産税における家屋

(1) 固定資産税における家屋の意義

固定資産税における家屋とは、「不動産登記法の建物とその意義を同じくするものであり、従って建物登記簿に登録されるべき建物をいうものであること。例えば鶏舎、豚舎等の畜舎、堆肥舎等は一般に社会通念上家屋とは認められないので、特にその構造その他からみて一般家屋との権衡上課税客体とせざるを得ないものを除いては、課税客体とはしないものとする。」（取扱通知第3章第1節第1二）とその意義が明らかにされている。

(2) 家屋評価上の家屋

固定資産税における家屋評価の観点から概観すると、固定資産税における家屋評価においては、基礎、柱等の躯体を中心とする主体構造部、内部・外部仕上げ等の仕上げ部分、その他一定の建築設備等について、その部分別の評点数を積み上げることにより家屋の評価額を算出することとなっている。この観点から、家屋評価上の家屋は一物たる家屋の範囲に対する2つ考え方のうち社会通念上の内装までを家屋とする考え方に近いものと考えられる。

しかし、家屋評価上建築設備については、一定の要件に合致する場合に限って、「家屋に含めて評価する」となっている。この要件は、「家屋の所有者が所有する電気設備、ガス設備、給水設備、排水設備、衛生設備、冷暖房設備、空調設備、防災設備、運搬設備、清掃設備等の建築設備で、家屋に取り付けられ、家屋と構造上一体となって、家屋の効用を高めるもの」であるとされている。つまり、①家屋の所有者と建築設備の所有者が同一人であること、②建築設備が家屋に取り付けられ、家屋と構造上一体となっていること、③建築設備が家屋の効用を高めるものであること、を要件にこれらすべてを満たす場合に限り家屋に含めて評価するというものである。

ここで重要と考えられるのは、「家屋と構造上一体」及び「家屋の効用を高める」ということが有する趣旨であり、これが家屋の範囲を決定する手がかりになるものと考えられる。これについては、平成12年1月28日付自治省自治税務局資産評価室長通知が明らかにしているが、逆に、家屋から除外される建築設備については、①構造的に簡単に取り外しのできるもの、②そのものの効用に従って他に転用できるものであって、そのもの自体に資産価値のあるもの、③家屋と一体となっても効用を発揮するものであっても家屋の効用自体を高めないもの等は、

家屋に含めないものとされている。したがって、変電設備、中央監視制御装置、パッケージ・エアコンディショナーなど家屋から独立した機械としての性格の強いもの、及び発電設備、工場等における機械の動力源である電気設備やホテル等における厨房設備等のように特定の生産又は業務の用に供されるものは、同じ建築設備であっても家屋から除外されることとなる。

以上のことを踏まえると、家屋評価においては原則として家屋評価上各仕上げまでを家屋の範囲としてとらえ、一定の要件を満たす建築設備に限りこれを「家屋に含める」こととされているのではないかと考えられる。逆に、建築設備のうち構造的に取り外しが簡単なもの、家屋から独立した機械としての性格が強いもの、特定の生産又は業務の用に供されるものについては家屋の範囲から除外されているものと考えることができる。このように考えると、家屋から除外される建築設備は基本的に独立の所有権の対象となり得るようなものではないかとも考えられる。

【参考】

家屋の建築設備の評価上の取扱いについて（抜粋）

（平成 12 年 1 月 28 日自治省税務局資産評価室長通知）

家屋の評価に当たり家屋に含めて評価するものとする建築設備は、「家屋の所有者が所有する」もので、「家屋に取り付けられ、家屋と構造上一体となって」、「家屋の効用を高めるもの」であることを要するが、具体的な取扱いについては次によるものとする。

- 1 「家屋の所有者が所有する」とは、家屋の所有者が当該建築設備の所有権を有するものであること。
- 2 「家屋に取り付けられ、家屋と構造上一体となって」の判断は次によるものであること。
 - (1) 家屋の評価に含める建築設備は、当該家屋の特定の場所に固定されているものであること。すなわち取り外しが容易で、別の場所に自在に移動のできるものは含めないものであること。
 - (2) 固定されていない配線等であっても、壁仕上げ、天井仕上げ、床仕上げ等の裏側に取り付けられているものは、構造上一体となっているものとして家屋に含めるものであること。
 - (3) 屋外に設置された電気に配線及びガス・水道の配管並びに家屋から独立して設置さ

れた焼却炉等は家屋と構造上一体となっているものではないので含めないものであること。

(4) 給水設備の給水タンク、給湯式浴槽に給湯する給湯器、空調設備の室外機等屋外に設置されたものであっても、配管、配線等により屋内の機器と一体となって一式の建築設備としての効用を発揮しているものについては、当該一式の建築設備について判定するものとする。

(5) 電球、蛍光管のような消耗品に属するものは含めないものであること。

3 「家屋の効用を高めるもの」の判断は次によるものであること。

「家屋の効用を高めるもの」とは、当該建築設備を備えることによって、家屋自体の利便性が高まるものをいうものである。したがって、特性の生産又は業務の用に供されるものは、家屋の評価に含めないものであること。

例えば、店舗のネオンサイン、病院における自家発電設備、工場における受変電設備、冷凍倉庫における冷凍設備、ホテルにおける厨房設備、洗濯設備等がこれに該当するものである。

3. 不動産の附合における建築設備の取扱い

固定資産税においては建築設備の所有者と家屋の所有者が異なる場合には、固定資産税は固定資産に対してその所有者に課するものである以上、附合が成立していなければ当該建築設備を家屋に含めてその家屋に課することはできないものと考えられている。また、建築設備そのものは家屋ではないため建築設備に対してはその所有者にそれを家屋として固定資産税を課することもできない。したがって、当該建築設備が事業用である場合にのみ、償却資産として当該建築設備の所有者に固定資産税を課することができるものとされている。これは、建築設備が本来家屋ではないことからすれば当然の帰結ではないかと考えられる。

この点に関し判例は借家人が設置した上下水道の給水用具たる管末設備（朝高法院判昭 11.7.17（評論 25 巻民 892 頁））や水道設備（大判昭 12.2.2（民集 205 頁—ただし借家契約終了の際に造作に準じて買取請求権を認める））について附合を認定しており、固定資産税における建築設備の取扱いとで差異は生じないものと考えられる。

しかし、家屋評価において受変電設備のように家屋から独立した機械としての性格の強いものが一律家屋から除外され、取り扱われている一方、民法においては受変電設備のように家屋から独立した機械としての性格の強いものであっても、借家人が敢えてこれを分離復旧した場合には社会経済上著しい不利を来す程度に至るものとして附合し得る場合が

考えられ、なお家屋評価上はこれらを一律除外すべきものと構成する場合にあっては、附合の考え方と家屋評価の考え方が必ずしも一致しない場合が考えられる。したがって、改めて固定資産税における家屋の範囲を考えるうえでこれらを再検討すべき必要もあるのではないかと考えられる。

【不動産の附合に係る論点に関する委員の意見】

家屋の範囲について、以下のような意見が出された。

- 通常考える家屋は、スケルトンとなる構造体に居住するための仕上げが施されている概念ではないか。つまり、社会通念上の家屋は居住、執務、接客等の対応がそのままできる空間ではないか。
- 賃貸事務所として利用されていたが、事務所の供給過剰により非事業用の住宅に用途変更することがある。したがって、家屋の概念を事業用と非事業用とに分けて考える必要はないのではないか。
- 家屋とは建築的にいえば建物（家屋）を成立させている構成要素、これを限定すれば雨風をしのいで地震や台風に対して建物として機能を発揮するレベルの要素をいうのではないか。

また、不動産の附合における建築設備取扱いについて、以下のような意見が出された。

- 工場に設備される動力配線は普通の建物であれば建築設備とされるものが事業用資産（償却資産）として解釈されていることを踏まえると、賃借用のオフィスビルにある内装材は賃貸事業用資産として考えられないか。つまり、これらは賃貸用として設備されるもので、機械設備と同じであり、投資により更新しなければ本来事業用資産をテナントが持ってきて入居するという理解に立てば、内装がなくとも建物といういい方、つまり工場も建家も一緒であるとの解釈も成立するのではないか。このような理屈が賃貸ビルにも適用できないものか。
- 個人の居住用のものと事業用のものを同じように議論していいのかという問題がある。例えば、事業用の償却資産として課税される台所と、

居住用の家屋に含まれる台所の違いは何か、ということについて整理しておく必要がある。

- 厨房設備やベルトコンベア等は、まずは建物が存在をしていて、そこで事業をするために持ち込まれるために償却資産として家屋とは別になっているのではないか。個人の居宅の流しは居宅として使用するために大体不可欠である。これに対し、事業用の部分はそこに何を入れてもいいが厨房が入っているというイメージを考えると、事業をするためにそこに厨房を運び込むということではないか。これらが附合しない理由は取引上の独立性を失っていないからであると説明するのではないか。
- 家屋の所有者と建築設備の所有者が同一の場合、工場のベルトコンベアや厨房設備等が家屋評価から除かれるのであれば、所有者が異なった場合でもその判断は可能ではないか。
- 受変電設備、非常用発電設備、中央監視設備等が家屋に含まれないという点は、一般の人からみると、なぜこれらが償却資産となるのかという疑問はあるのではないか。

その他、不動産の附合に係る論点について、以下のような意見が出された。

- 躯体に変更なくやれるところは附合として理解しなくてもよいのではないか。したがって、除去が容易なものは敢えて附合とはいわずに、内装やその部屋だけの設備というものは家具と同様という考え方もよいのではないか。
- マンションの躯体と内装を分けて考えるということになれば、それは賃貸用であれ居住用であれ、同じに扱われる必要がある。賃貸用のマンションであれば、躯体と内装を分けて考えるとしても、内装は償却資産として課税対象となるが、居住用の場合はどうなるのか。内装部分が課税対象から除かれるというのでは困るという考え方はないか。その場合には、自己が居住するマンションでも内装は家屋の一部ではないが、法律で家屋の一部とみなす手法もあり得るだろう。

二 建築概念の変化に係る論点 ー現行制度を取り巻く状況の変化ー

固定資産税における家屋は、「土地に定着して建造され、屋根及び周壁又はこれに類するものを有し、独立して風雨をしのぎうる外界から遮断した一定の空間を有するものであり、住居、作業、貯蔵等の用に供しうる状態にあるものをいうもの」（不動産登記法事務取扱手続準則第136条第1項）とされており、これらを踏まえて社会通念に従って判断することとなるが、この社会通念の家屋がその時々々の建築の支配的態様を目安に判断せざるを得ないものと仮定すると、現今の建築概念と切り離れた形で、独立に附合の問題を検討することはできないのではないかと考えられる。したがって、現在の建築概念の変化を踏まえた、いわば固定資産税における家屋概念の現代的な再構築が求められているとの考え方を採ることもでき、このような全体的視野の中において、附合の問題を考察する必要性がここでの論点として指摘できよう。

ここで昨今の建築概念に影響を与えるような状況の変化については、概ね次の3点が指摘できよう。

- ① 家屋における固定資産税の納税義務者は家屋の所有者であることはいままでもないが、近年、オフィスビルなどの事業用の非木造家屋に多くみられる例として、建物の主体構造部及び外部仕上についてはその建物の所有者が施工し、内部仕上、建築設備等は借家人が施工するという、いわゆる裸貸しという形態をとる建物が増加していること。また、建物の所有者がその建物の主要部分を所有し、建築設備等はリース会社が所有し、その建築設備等を当該建物の所有者又は借家人が賃貸契約により長期間借用するという形態も増加していること。
- ② 新しい建物の形態として、建物のスケルトン（柱・梁・床等の構造躯体）とインフィル（住戸内の内装・設備等）を分離した工法による共同住宅であるスケルトン・インフィル住宅（S I住宅）⁶が普及していくことが予想されること。
- ③ 現在の建築設備等に係る新たな変化として、住居の構成単位を浴室、台所、トイレといったように箱形の基本単位としてとらえ、これらをプレハブ化するというユニット工法が普及しており、また、こうしたユニット工法による建築設備や内部仕上が容易に取り付け・取り外し・取替可能であることから、社会経済上から考えた場合における家屋との一体

⁶ スケルトンは長期間の耐久性を重視し、インフィル部分は住まい手のニーズに応じて自由に変えられる可変性を重視して造られるものであり、特にスケルトンについては世代を越えた利用を可能とするよう約100年の耐久性能を目指した技術開発が行われている。現在、住宅都市公団が公団型S I住宅の技術開発を進めるなど昨今はS I住宅に対する関心が高まりつつある。

化の判断にも影響を及ぼしているのではないかと考えられること。

このように、近年における建築技術の進展あるいは変化は、家屋の概念そのものに影響を及ぼすと同時に、借家人が附加した資産の課税上の取扱いを考える上でも考慮しておくべきではないかと考えられる。

すなわち、固定資産税において、借家人等が附加した資産については、当該附加資産を家屋に含めずに別途償却資産として評価して借家人に課税して差し支えないか、差し支えない場合においても、附合の考え方を前提とする限り所有者課税を原則とする地方税法の規定とどのように整合させるか、また、整合を検討する範囲をどのように考えるか、等の問題があることとなる。さらに、S I住宅のようにちょうどオフィスビルと同じような形態をとる共同賃貸住宅⁷についても事業用家屋に対する課税上の均衡を失うことがないような取扱いが求められることから、今後はオフィスビル、店舗、事務所に加え一般住宅を含める形で附加資産について総合的に検討することが必要と考えられる。

【建築概念の変化に係る論点に関する委員の意見】

建築概念の変化について、以下のような意見が出された。

- マンションに関してスケルトン・インフィルという考え方があり、スケルトンだけを賃貸するという、ちょうどオフィスビルと同じような住宅のあり方をこれからやろうという議論があるため、附合問題は住宅も含めて議論する必要がある。
- 附合の問題は、建物が何であるかという概念の問題。以前は必ず壁があり、内装があり、簡単な設備があるというのが建物の概念。近年に至ると、内装のない建物が多く、基本的な要件としての建物は屋根と壁と床があって風雨がしのげればまずそれが建物とも考えられる。そもそも建物を構成することの意味が何であるかという議論が一番根本にある。おそらくこの辺の議論はその時その時の常識でもって家屋とは何かということを目安にしながら判断せざるをえない部分があり、附合の議論がはじまった頃に想定されていた家屋と今の家屋の形がかわってき

⁷ 平成14年12月、スケルトン状態の住戸を含む共同住宅に係る環境整備の一環として、内装・設備が完成した住戸から順次建築基準法・消防法の検査等を経て建物として使用することが可能となったことから、不動産登記の手続上もスケルトン状態の住戸を含む共同住宅全体について建物性の認定が可能な状態となった。具体的には、スケルトン+インフィル完成の住戸は「居宅」として、スケルトン状態の住戸は「居宅（未内装）」として登記可能となったものである。

ているのではないか。

- 何が一物かという解釈がおそらく世間と法律の世界とでは少し違ってきているのではないか。
- スケルトンといっても、実は塗装やクロスはテナント好みで所有者や借家人がやっているため、実際居住したり執務をしたりできる状態にあるものが家屋と考えられる。

三 判例の動向に係る論点

不動産の附合に関する判例は、概ね建物の増改築と建築設備等の2つに分類され、いずれも民法第242条ただし書により借家人が附加した部分に係る所有権を留保した判例は少なく、広く附合を肯定したものが多数となっている。

1. 建物の増改築に係る判例の動向

この判例の動向としては、①増改築をした者の権原の有無、②増改築部分の独立性の程度、が主に争点となっている。

まず①について、民法第242条ただし書でいう「権原」については、建物賃貸借契約自体から増改築をする権原は当然には発生しないとしても、特に賃貸人の承諾のある場合には権原があるものとされるのが一般的な理解となっている。しかし、判例は承諾を得た増改築であっても、その部分が独立の建物と同一の経済上の効力を全うし得る場合以外は広く附合が生じるものとしている（最判昭和38.5.31（民集17巻4号588頁）ほか）。

また②について、当該増改築部分の構造上の独立性と利用上の独立性の有無を基に独立性の程度を判断している。この独立性の内容については、昭和38年最高裁判決は構造上の独立性のみならず、経済的利用価値、使用目的の点から判断すべきであるとしており、これは例え構造上の独立性に多少欠けるとしても、利用上の独立性がはっきりしている場合に区分所有権が成立するものとしている（最判昭和38.10.29（民集17巻9号1236頁））。つまり、増改築部分の独立性の有無は、物理的構造のほかに利用又は取引上の独立性を考慮して判断される傾向にあり、賃借人が増改築部分につき所有権を留保するためには、その部分について区分所有権が成立するような独立性を有することが必要と考えられる。

2. 建築設備等に係る判例の動向

この判例の動向としては、設置者の権原の有無を検討することなく、建築設備等について附合を認定しており、そのほとんどは建物と建築設備等との物理的な接合状態と当該建築設備等の効用を附合の判断基準としている。つまり、当該建築設備等の分離復旧が建物の経済的活動を損なわせ、社会経済上著しい不利を来す程度に至っているかどうかにより附合の成否を判定しているものである（大判昭 17.9.25（法学 12 巻 4 号 321 頁）ほか）。また、附合物を取り外しても他に転用できる可能性の有無によっても附合の成否に影響を及ぼすものと考えられる（熊本地判昭 54.8.7（金判 584 号 49 頁））。

これら 2 つの裁判例を踏まえると、建物の構造といった物理的状态のみだけではなく、その利用状況、用法、取引上の観点から社会経済的にその独立性の有無を考察しているものと考えられる。

このような検討からは、裸貸しや S I 住宅、ユニット工法による建築設備等のプレハブ化のように建物等の取引、利用状況の形態の変化から、建物に対する価値観が変化し、建築技術も、設備、仕上げ等について容易に取り付け、取り外しができるように進歩するなど、これまでの判例が附合と判断したときと現在とでは、独立性の有無について考察の切り口が異なるものと考えられないかという論点を見出すことができる。

具体的には、例えば借家人が裸貸しされたオフィスビルに附設した内部造作等は、分離復旧することにより建物の経済的活動を損なわせ、社会経済的価値を損ねるものといえるのかどうかという点を検討する必要がある。

すなわち、現在は建物の空間そのものを賃貸借することにその建物としての使用価値を見出しているのであり、自己のニーズに合わなければ仕上げがあることによりかえってその価値を減じる状況となることすらあるのではないかということが問題となる。換言すれば、社会経済的な独立性の有無の観点から考えると、裸貸しされたオフィスビルに内部造作を施したとしても、裸貸しを目的に建造されたビルの社会経済的価値は躯体・空間のみを貸し出すことにあり、借家人が附設した取り外しの容易な内部造作等はいわば畳や建具等と同様であって、その分離復旧の困難性又はそれによる社会経済的価値の毀損は小さいものと解することはできないかということである。

しかし、これまでの判例の動向からすれば、当該内部造作を分離復旧することにより、建物の経済的価値が損なわれるという結果となることも考えられ、また当該内部造作そのものが分離復旧により独立した利用が

可能であるかどうかという観点からも議論の余地はある。

【判例の動向に係る論点に関する委員の意見】

判例の動向について、以下のような意見が出された。

- 民事法の判例は、賃借人による増改築について賃貸人に所有権を認める範囲が広がっており、この点とどのように折り合いをつけるのか。
- 判例がいつている利用状況、取引の観点から毀損するということが仮にあるとすれば、ある物を分離することが毀損といえるかどうかという点を議論しなければならない。これを毀損と呼ばない方法があれば、今までの判例をそのまま認めて、かつそれは附合していないということができる。
- 昨今の内部造作は社会経済的価値を著しく損なうものではないということであれば、判例をそのまま適用してもなお附合はしない。したがって、所有権が家主のものになっていないこととなる。建物の範囲を常識的、合目的的に設定しておきながら、ここだけは附合しないという理屈がどういう形で出てくるかが問題。
- テナントが施工した内装が附合して建物の一部になってオーナーのものになっているかは、その所有者であるオーナーが自分のものを毀損して持って出ることを受忍する、かつ相手に義務づけるということ、それが契約上の原状復帰義務の法的な構成であるとするれば、分離することによって建物の経済的価値は損なわれるのではないか。次の人も何かをつけなければ使えないという限りでは、やはり経済的価値がないことになるものと考えられる。しかし、昨今の流通のさせ方からいえば、後から入ってきた人はこれをはぐものという理解であれば、その限りで経済的価値を損なわせているわけではない。判例的にいえば、使えなくするものを使えなくするのであるから毀損したということになるのではないか。
- 原状復帰がない場合には附合の有無によりテナントが持つていつているかどうかが決まるため、原状復帰の請求権の放棄となる。逆に、契約に原状復帰があっても、原状復帰の請求権を放棄すればいいという議

論が出てくる。大変気に入った内装だから原状復帰の履行請求権を放棄するといわれれば、置いていかないという解釈が成り立つのは附合をしている場合のみである。

四 分離課税の実態に係る論点

附加資産に対する附合の成否については、現行法の解釈における附合の成否の判断基準や判例等を参考にしながら個々の事例を判断せざるを得ないが、実際に家屋又は償却資産を評価する場合、附合しているかどうかを判定するのは非常に困難であることが課税実務の現実である。

こうした附合の判定の困難性に対応するため、附加資産に対する現実的な対応方法として、いわゆる「分離課税」がほとんどの政令市において採用されている。こうした分離課税は、借家人が附加資産部分についてのみ税負担を負うため一般の納税者の意識に合致するとともに、税務会計上においても、通常減価償却資産として申告しているという実態との両面から一定の有効性を有することから、現実に沿った取扱い方法であることは否めない。

ここでの論点は、借家人による内部造作等の附加資産は、借家人が賃貸借契約中は自由に使用、収益、処分できること、また、賃貸借契約において原状復帰義務が明記され、この原状復帰義務が建物所有者から借家人に与えられた附加資産等を収去する権限を内容とするものと考えれば、仮に法的に附合している場合であっても、実質的に附加資産に係る所有者は借家人と考えられる余地はないかということである。

【分離課税の実態に係る論点に関する委員の意見】

原状復帰義務の考え方について、以下のような意見が出された。

- IT関係に係る空調設備、床の増強を所有者の承諾のもとに借家人が行うケースがあることを考えると、建築本体に関わるようなものは原状復帰義務はないのではないか。
- 原状復帰義務の有無というのは附合そのものには影響しない。附合してないものについて原状復帰義務があるというのは、それは建物・住居と同じ請求義務の形になる。これに対して、附合しているが現状復帰義務があるということは、オーナー側の受忍義務と、新たに附設された内装の収去義務がテナントにあるという法律構成になるため、附合の有

無には関わりないことになる。

また、建物所有者と借家人との分離の合意について、以下のような意見が出された。

- 課税庁が納税義務者についてどのように主張しようとも、オーナーとテナントとの間で、固定資産税の負担はテナントが負うという契約が締結されている場合がある。このような私法上の合意を完全に無視することは困難であり、固定資産税の課税についても、ある程度、私法を意識する必要はある。

第四 今後の更なる検討に向けて

一 問題の本質

固定資産税に係る課税の考え方において、所有者課税の原則を採用していることから、固定資産税の納税義務者は、まず当該固定資産の所有者を認定し、その認定に従って決定されなければならない。

しかし、土地、家屋については納税義務者を常に真実の所有者とする場合には、課税団体が複雑な民事上の実態関係に介入せざるを得なくなり、また、賦課期日の関係もあり事実問題として容易ではなく、私法上の所有関係はしばしば長期にわたっていずれとも決し難しいこともあり、このような困難を除くため、我が国における不動産の一般的な公示方法によって公示されたところに従い、現に登記簿に所有者として登記されている者を納税義務者として課税している。

一方、附加資産を考える場合には原則どおり民事上の所有者によって判断せざるを得ず、この判断を困難なものとしているのが、まさにこれまで検討してきた附合に係る諸問題である。本委員会においては、ここに概ね2つの問題が含まれることを指摘してきた。すなわち、①附合の成否を課税の現場において不動産附合の法理に即して判断することの困難性が大きいこと、②民法で附合により附加資産等の所有権が家屋の所有者にあるものと決定されても、それが最近の賃貸借の事例に照らすと必ずしも納税者の意識に沿うものではない場合が生じること、の2点であり、これが固定資産税における附合問題の本質と考えられる。

二 今後の方向

本委員会としては、これらの問題を前記第三において4つの論点として整理し、それぞれの論点の細部の洗い出し、議論の深化、検討を重ねてきたところである。その結果、それぞれの論点に即し、主として以下のような諸点が整理された。

- ・ 不動産の附合に係る論点としては、社会通念上の家屋というものが、一定の内部仕上げ及び建築設備までを包含する概念であるのに対し、家屋評価上、一定の建築設備が家屋に含めて評価され、家屋に含められるかどうかは不動産附合の観点とは別に当該建築設備が家屋自体の効用を高める設備であるかどうかの観点から判断されていること等の諸点。
- ・ 建築概念の変化に係る論点としては、社会通念を踏まえた固定資産税における家屋の概念が建築技術等の変化により可変的であるとするならば、附合の問題はこれと相即的に検討する必要があるのではないかということ等の諸点。
- ・ 判例の動向に係る論点としては、現在の裁判例が物理的状态のみではなく、その利用状況、取引上の観点から社会経済的に独立性の有無を附合の成否の判断基準としているが、さらに裸貸し、S I住宅、ユニット工法等の現況からなお別途の考察の視点もあり得るのではないかということ等の諸点。
- ・ 分離課税の実態に係る論点としては、一般的な納税者意識や税務会計処理の実態に即する面が大きいこと、原状復帰義務が附加資産を収去する権限をもその内容とするものと考え、附合している場合においても実質的には借家人に所有権があるものと考えて課税する余地もあるのではないかということ等の諸点。

以上の諸点については、直接家屋の認定・評価に関わる事項であるとともに、広く固定資産税における家屋の概念に関わり、ひいては固定資産税の趣旨・性格にも関わる事項であることから、今後さらに幅広い観点からの検討が必要であることはいままでもない。

今後、こうした検討を踏まえて附合問題の具体的な対応策を提示する必要があるが、前記一に掲げた2つの問題の本質に照らして考えられる対応の方向としては、

- (1) 附合の法理に則しながら、現行固定資産税制度のもとにおいて可能な措置を講ずる
- (2) 附合の法理とは別途、固定資産税制度において適当な措置を講ずるという2つの方向が考えられよう。

ここで、(1)の方向による場合は、例えば取扱通知等による附合の法理に則した具体的かつ明確な附合の判断基準の提示などの方法となることが考えられるが、その場合、このような基準を具体的にどの程度の水準で示すことが可能か、特に課税の現場において納税者の納得を得られる程度に具体的に示すことが可能か、またこれに伴い現行の家屋評価における建築設備の取扱等について実際的な整理は可能であるかどうか、等についても十分な考慮が必要であろう。

また、(2)の方向による場合は、附加資産を設置する場合に附合の法理とは別途、例えば、固定資産税における、いわゆる「みなし所有」の制度等の措置を講ずることなどが考えられる。ただし、例えばこの「みなし所有」制度の措置を講ずる場合、現行の固定資産税においても、償却資産に係る所有権留保付割賦売買が行われた場合において、所有権は売主にあるものを、固定資産税においては売主と買主との共有とみなし（地方税法第 342 条第 3 項）、社会の納税意識に合致するよう原則買主に課税することとしている（取扱通知（市）第三章第一節第一 一〇）例が存在しているものの、応益原則に立脚した財産税としての固定資産税の趣旨・性格を踏まえ、十分かつ慎重な検討を要するものと考えられる。

(1)、(2)のいずれの方向をとるにしても、納税者の理解を得られる制度であることが重要であり、また、現行制度との整合性は十分に検討されなければならない。

最後に、個別のテーマの検討の中では整理できなかった意見もあるため、以下に挙げておく。

- 現行法制度に従ってやっているといつまでたってもその区分をどうするか、判断をどうするかというあいまいさは変わらないのではないか。
- テナント及びオーナーの関係については所得税・法人税をフォローするという意味からすれば、一体性をもたせて課税をしていくことがよいと考えられるため、明確な基準が必要ではないか。
- スケルトン部分だけを賃貸するというマンションの場合、個人が施工したインフィル部分は事業用ではないため、固定資産税（償却資産）を課税することができなくなる。そのため、分離課税を考える場合には、事業用としてテナントが施工した内装等のみに限定するべきである。

- 一般居住用の内装は家屋の一部で、人に貸していれば家屋の一部ではないという理屈が成り立つか。どちらかをみなす必要があるが、居住用の不動産の内装を仮に分離するとしても、その内装部分は家屋の一部とみなすという方法はある。
- ①全体は家屋だがテナント施工分は家屋として応分の負担をするという考え方、②全体は家屋であるがテナント施工分はその所有する償却資産としてみなすという考え方、③スケルトン部分が本来の家屋であって、それ以外は事業用資産であれば一律償却資産として取り扱う、という3つの考え方がある。
- 家屋の按分論で述べると、オーナー部分の家屋評価、店子部分の家屋評価を並列して行う必要がある。また、店子については、2次店子、3次店子と店子の入れ替えがあり、そのたびに大がかりな内装工事が発生する。この場合の家屋評価の技術的な問題が生じる。
- 賃貸用のマンションの内装であっても、賃貸事業という観点からこれを事業用資産として償却資産としてみなしても、社会通念上そんなに違和感はないのではないか。
- 税法上固有の概念をもってきて、附合から距離を置くような方法で考えるべきではないか。あるいは、附合という概念を前提に議論する場合、弱い附合という方向にもって行って、税法独自の判断で解決できる余地を残しておかなければ、強い附合とされてしまうと身動きがとれなくなる場合がある。
- 実務面からみると建築工法も変わっており、また、内部の附帯設備が売買対象となっている状況の中では、インフィルとスケルトンとを分けた方が実務面で非常に分かりやすいのではないかと。
- 実務上は分離課税を後押しするような法体系、すなわち附合を別に考えた課税上の整理を行い、その後において評価上家屋と償却資産の判定の基準となるものを考えたほうが実務サイドとしてやりやすい。また、最近納税者意識が高まる中で滞納が多くなっており、納税者に対する説明義務という点から、課税するうえで明確にできなければ納得した形で納税されないというのが現実であり、納税者の視点、納税者に対する分かりやすさという点が必要ではないか。

- 租税回避の問題については、また今後の検討課題と考える。

おわりに

本委員会において、家屋と償却資産との区分に係る特に重要な問題であり、また、償却資産に係る実地調査等に際して問題となることが多い借家人等の附加資産に係る課税上の問題点等について検討してきた。

課題が大きく、時間的な制約もあること等から、十分に議論が尽くされたわけではないが、以上のとおり本委員会として可能な範囲で一定の報告として取りまとめたところである。

以上において、触れられなかった事項として、例えば不動産取得税における家屋及び附帯設備に係る課税との整合性の問題がある。一部の政令市等を除き非木造家屋の評価は、不動産取得税の家屋評価として都道府県において行われる場合がほとんどである、という観点からすれば、この問題の検討は不可欠であり、なお、家屋評価上の観点から更なる検討が行われるべきものとする。

今後の固定資産税において、所有者課税の原則を踏まえながら、課税実務においても分かりやすく、納税者の意識に即した課税のあり方を構築していくために、より広い観点から問題整理等を行い、速やかにこれらの合理的かつ現実的な解決に向けて検討を進めていく必要があるものと考えられる。

償却資産の保有状況の把握方法等に関する調査研究

平成15年3月

編	集	財団法人 資産評価システム研究センター
発	行	者 小川 徳 治
発	行	所 財団法人 資産評価システム研究センター (http://www.recpas.or.jp) 〒105-0001 東京都港区虎ノ門4-1-13 葺手ビル8階 TEL 03-5404-7781 FAX 03-5404-2631
印	刷	所 株式会社 明 邦 印 刷



(財)資産評価システム研究センター

この報告書は、オートレースの補助金を受けて作成したものです。