

この事業は、財団法人 全国市町村振興協会
の助成を受けて、実施したものです。

固定資産税制度に関する調査研究

ーテナントが取り付けた附帯設備に係る固定資産税の
課税の取扱いについてー

平成16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、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、固定資産税に関する調査研究、地方公共団体職員に対する研修、情報の収集・提供等の幅広い業務を行って参りました。

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4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。

固定資産税制度に関する調査研究委員会は、「テナント等が家屋に取り付けた附帯設備に係る固定資産課税の課税の取扱い」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16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 洽

平成15年度固定資産税制度に関する調査研究委員会 委員名簿

委員長	佐藤 英明	神戸大学法学研究科教授
委員	上原 由起夫	国土舘大学法学部教授
	小松 幸夫	早稲田大学理工学部教授
	丸山 英気	千葉大学法経学部教授
	渡辺 徹也	九州大学大学院法学研究院助教授
	宍道 恒信	宍道建築設計事務所所長
	那須 和良	新日本監査法人監査第一部代表社員
	横井 広明	日本不動産研究所システム評価部次長
	平井 敏彦	日本不動産研究所研究部主席研究員
	阿南 威彦	東京都主税局資産税部固定資産税課長
	甘利 昇	相模原市財務部参事兼資産税課長
	齋藤 貞志	仙台市財政局税務部資産税課長
	横家 和也	名古屋市財政局主税部固定資産税課長

(順不同)

固定資産税制度に関する調査研究委員会

第1回〔平成15年7月14日（月）〕

- （1）附合問題に係る今後の方向性と課題
- （2）その他

第2回〔平成15年10月1日（水）〕

- （1）テナント内装工事等の具体的ケース（名古屋市）
- （2）家屋と償却資産における現行の考え方及び改善に向けた方向性
- （3）その他

第3回〔平成15年11月13日（木）〕

- （1）本委員会としての方向性
- （2）市町村に対するアンケート調査の結果
- （3）その他

第4回〔平成16年3月30日（火）〕

- （1）平成15年度固定資産税制度に関する調査研究委員会報告書（案）
- （2）家屋の附帯設備に係るみなし規定の創設
- （3）その他

目 次

はじめに	1
1 家屋の所有者以外の者が取り付けた附帯設備に係る現行の固定資産税の課税の取扱い	2
(1) 家屋と償却資産の定義	2
(2) 家屋の所有者以外の者が取り付けた附帯設備に係る現行の取扱い	2
(3) 附合の成否の判断基準	3
2 平成14年度償却資産研究委員会における整理	5
(1) 取付資産に係る現行の取扱いが抱える課題	5
(2) 今後の方向	5
3 取付資産に係る課税のあり方の検討	6
(1) 検討の方向性について	6
(2) 取付資産に係るみなし所有者制度案	10
(3) 案1に係る具体的な検討	12
(4) 案2に係る具体的な検討	19
4 検討の結果と制度改正の方向性	21
5 参考資料	
固定資産税における「みなし所有」規定	25
A市におけるテナント内装工事等の具体的ケース	27
不動産取得税の規定の概要等	31
テナント取付資産を償却資産又は家屋として課税する場合の累積税額	34

はじめに

平成14年度償却資産研究委員会において、テナントが家屋に取り付けた附帯設備に係る固定資産税の課税の取扱いについて、検討が行われた。その結果、現行の取扱いについては、

- 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点が課題として指摘されたところである。

そこで、平成15年度固定資産税制度に関する調査研究委員会において、これまでの研究成果を踏まえつつ、現行の取扱いが抱える課題について合理的かつ現実的な解決が図られるよう、より具体的な検討を行うこととしたものである。

1 家屋の所有者以外の者が取り付けた附帯設備に係る現行の固定資産税の課税の取扱い

(1) 家屋と償却資産の定義

固定資産税の課税客体である家屋は、「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」と規定されている（地方税法第341条第3号）。法文上、これ以上の規定はないが、家屋とは、不動産登記法における家屋と同義であると解されており、「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」とされているところである（不動産登記法事務取扱手続準則第136条第1項）。

一方、償却資産は、「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」とされている（地方税法第341条第4号）。すなわち、附帯設備に係る課税関係の判定に当たっては、まず家屋に該当するか否かを確定させる仕組みとなっている。

(2) 家屋の所有者以外の者が取り付けた附帯設備に係る現行の取扱い

テナント等、家屋の所有者以外の者が取り付けた附帯設備であって、家屋に附合するもの（以下「取付資産」という。）の取扱いについては、以下のような行政実例がある。

問 家屋の一部、若しくは別の場所に所有する家屋を、他人に使用させている場合に、その使用者が自己の資本において改造した場合（特に使用者が店舗の場合が多い。）その再評価額の納税義務者は、いずれとするのが正しい方法なりや。使用者の償却資産とみなすのは妥当ではないか。

答 当該家屋に附合して分離不可能の状態にある部分については、その所有権は家屋の所有者に帰することとなるので、その価格は家屋の価格に含めるべきである。当該家屋に附合しない分離可能な状態にある部分については、その所有権はこれを附加した者に帰することとなるので、その価格は家屋の価格に含めず、それが事業用のも

のであれば別に償却資産としてその所有者に課税すべきである。
(昭和 33 年 8 月 12 日自丁市発第 169 号埼玉県総務部地方公務員研修所長あて自治庁市町村税課長内かん回答)

この行政実例は、固定資産税の基本的な原則である所有者課税の原則(地方税法第 343 条第 1 項)に基づき、取付資産についても、民法第 242 条の不動産の附合の規定に則り、所有者、すなわち納税義務者を確定しようとするものであり、家屋の所有者が所有権を有するものであれば、資産区分を家屋に、そうでなければ、資産区分を(事業用に限り)償却資産とするものである。

(3) 附合の成否の判断基準

附合に基づき納税義務者・資産区分を確定する場合、附合の成否の基準が明確であることが重要である。附合の成否の判断基準については、民法は「其不動産ノ從トシテ之ニ附合シタル物」(第 242 条)と規定しているのみであり、具体的な附合の成立要件は、解釈に委ねられている。通説によれば、民法第 243 条に規定する動産の附合に準じ、

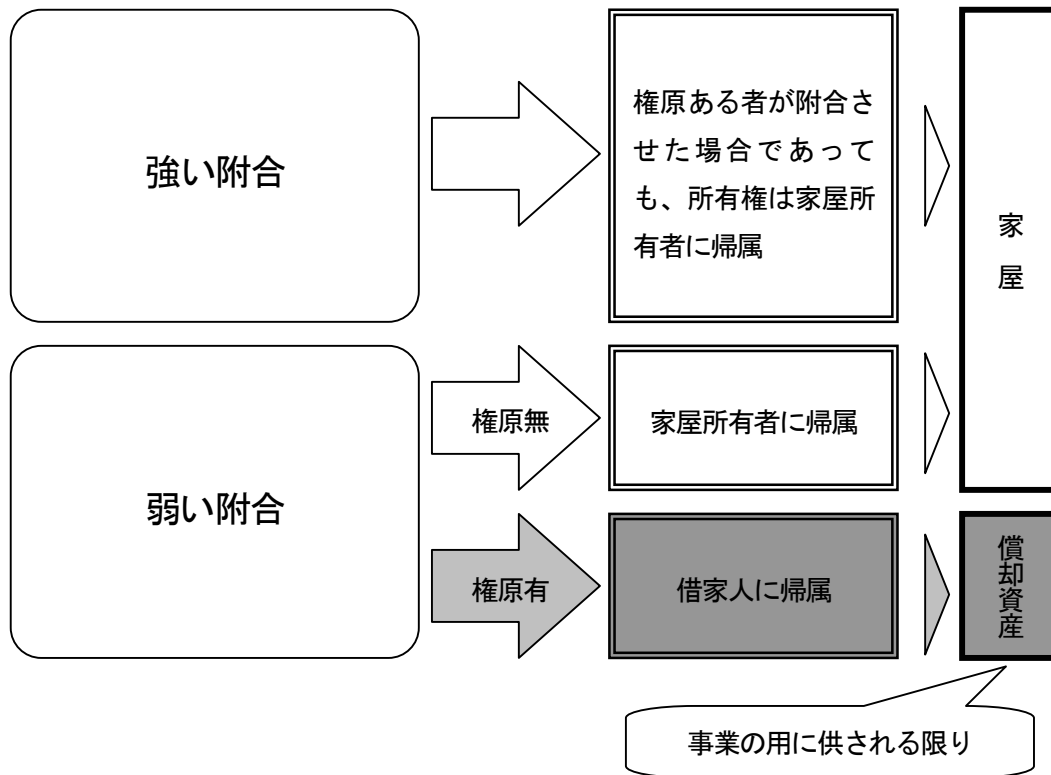
- ① 毀損しなければ分離することができない場合(分離復旧の困難)
- ② 分離するために過分の費用を要する場合(社会経済上の不利益)
- ③ このような程度の物理的結合を欠く場合であっても、その物が不動産に結合した結果、取引上の独立性を失うに至ったこと

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。法文上必ずしも明確でないが、通説は、なお不動産とは別個の存在となる場合で、これを権原ある者が附合させたときには、その者が当該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)。

これを図示すれば次のとおりである。

【所有権帰属判断】



2 平成14年度償却資産研究委員会における整理

(1) 取付資産に係る現行の取扱いが抱える課題

平成14年度償却資産研究委員会は、取付資産に係る現行の課税上の取扱いについて、2つの課題があることを指摘した。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
(=附合の具体的な判断基準が不明確であるため、実際の課税に当たり、判断が難しい。)
- 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
(=借家人が自弁で取り付けた資産は、借家人が自由に使用・収益できるのみならず、事実上自由に処分することもでき、さらに原状回復義務がある場合は契約終了時には当該資産は収去されることから、賃貸人の所有には帰さないとするのが社会通念と考えられる。)

の2点である。

(2) 今後の方向

以上の課題を踏まえ、償却資産研究委員会は、取付資産に係る今後の固定資産税の課税上の取扱いのあり方について、次の2つの方向性を指摘したところである。

- 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。

3 取付資産に係る課税のあり方の検討

(1) 検討の方向性について

本委員会は、取付資産に係る研究結果を踏まえつつ、取付資産の課税の今後のあり方について、これまで以上により具体的な検討を行おうとするものである。

まず検討すべきは、平成14年度償却資産研究委員会において報告された今後の方向性のうち、どちらで検討を深めていくべきかという点である。

固定資産税制度において、所有者課税の原則が採用されていることは先に述べたところであるが、その趣旨は、

- ① 固定資産税は財産税であり、固定資産を所有する者を納税義務者とするはごく自然な発想であること
- ② 固定資産税は当該固定資産の使用収益により負担されることが多いのが実態であり、当該固定資産を使用収益する者を納税義務者とするべきであるが、通常その者は所有者と考えられること

等であると考えられる。

一方、地方税法では、所有者課税の原則を貫けば不合理なこととなる場合、固定資産の所有者以外の者を所有者とみなし、納税義務者とする制度、いわゆるみなし所有者制度¹が講じられている。

例えば、信託会社が信託の引受けをした償却資産で、信託会社が第三者にこれを譲渡することを条件として、当該第三者に賃貸しているものについては、償却資産が当該第三者の事業の用に供するものであるときは、当該第三者をもってその償却資産の所有者とみなし、固定資産税を課するものとされている（地方税法第343条第8項）。この趣旨は、これらの資産は信託会社の本来の事業の用に供しているものではあるが、実際上は、信託会社が形式的に所有権を取得し、代金の完済をまって借受者に所有権を移転するものであり、これらの償却資産の使用収益は実質的に借受者が行っている実態であることから、借受者を所有者とみなして、納税義務者としているものである。

¹ みなし所有者制度については、別添参考資料（P25～26）参照。

取付資産についても、

- ① 自らの出捐により取り付けた者が、賃貸借契約中、自由に使用、収益等ができること
- ② ①を踏まえ、家屋の所有者は、取付資産に係る固定資産税負担を家賃に転嫁することが通例であること

等を踏まえると、取付資産の納税義務者を家屋の所有者とする必然性が必ずしもあるとは言えない。むしろ、納税義務者については、附合の成否によるのではなく、取り付けた者を所有者とみなし、納税義務者として固定資産税を課税する、みなし所有者制度を新たに設ける合理性があるものと考えられるところである。

一方、一部の団体では、建物所有者と借家人等の双方が書面を課税庁に提出することにより、取付資産が家屋に附合していないものと扱い、取り付けた者を納税義務者とし、償却資産として課税する、いわゆる分離課税を行っている。この分離課税は、強行法規たる民法との関係はさておき、納税者とのトラブルも特段生じておらず、多くの団体で円滑に行われている。

政令市等における附加資産に対する取扱い²

団体名	附加資産の取扱い
札幌市	貸ビル・貸店舗等で、賃借人など家屋の所有者と異なる者が施工した内装、造作及び建築設備等については、全て償却資産として取り扱う。
仙台市	貸ビル・貸店舗等で、賃借人など家屋の所有者と異なる者が施工した内装、造作及び建築設備等については、全て償却資産として取り扱う。
千葉市	分離課税に関する申出書等の提出があった場合に分離課税。
東京都（特別区）	家屋の所有者と異なる者（賃借人）が貸ビル・貸店舗等に施工した内装、造作及び建築設備等については、償却資産として取り扱う。
横浜市	分離課税に関する申出書等の提出があった場合に分離課税。
川崎市	分離課税に関する申出書等の提出があった場合に分離課税。
名古屋市	分離課税に関する申出書等の提出があった場合に分離課税。
京都市	分離課税に関する申出書等の提出があった場合に分離課税。
大阪市	賃貸ビル等を借りて事業をしている者（テナント）が、自己の費用で附加施工した内部造作等は、賃貸ビル等の所有者の所有に帰することについて明確な契約がなく、かつ、賃貸ビル等の所有者がテナントの償却資産として課税することに異議がない場合は、当該造作を附加施工したテナントの償却資産（構築物）として取り扱う。
神戸市	分離課税に関する申出書等の提出があった場合に分離課税。
広島市	分離課税に関する申出書等の提出があった場合に分離課税。
福岡市	分離課税に関する申出書等の提出があった場合に分離課税。
北九州市	分離課税に関する申出書等の提出があった場合に分離課税。

² 附加資産に対する取扱い事例については、別添参考資料（P27～30）参照。

以上の状況等を踏まえれば、まずは、民法の附合の法理とは別に、固定資産税制度において、適当な措置を講ずる方向で検討を進めることが適当である。そのような検討を行った上で、なお適当な措置を講ずることが困難であるということになれば、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ことを検討すべきであろう。具体的には、取り付けた者を取付資産に係る所有者とみなし、納税義務者として固定資産税を課税する、いわゆるみなし所有者制度を新設する場合の課題等について検討を深めるべきである。

(2) 取付資産に係るみなし所有者制度案

取り付けた者を取付資産の所有者とみなし課税する、みなし所有者制度を新設することとした場合、取付資産の資産区分により、検討案は次の二つの案が考えられる。具体的には、償却資産とする場合と、家屋とする場合である。以下、償却資産とする場合を案1、家屋とする場合を案2とする。

案1は、家屋の所有者以外の者が取り付けた取付資産については、償却資産として、当該取付資産を取り付けた者が所有するものとして課税するものである。すなわち、取付資産について、所有者は、家屋の所有者ではなく取り付けた者とみなし、また、資産区分は、家屋ではなく償却資産とみなすこととなる。

【案1のイメージ】

		家屋所有者以外の者が取り付けた場合	
		現行	案1適用
家屋に属する建築設備以外のもの	附合する状態にあるもの	<u>家屋</u> (家屋所有者に課税)	<u>償却</u> (取り付けた者に課税)
	附合する状態にないもの	償却	償却
建築設備	附合する状態にあるもの	<u>家屋</u> (家屋所有者に課税)	<u>償却</u> (取り付けた者に課税)
	附合する状態にないもの	償却	償却

案2は、家屋の所有者以外の者が取り付けた取付資産については、家屋として、当該取付資産を取り付けた者が所有するものとして課税するものである。すなわち、取付資産について、所有者は、家屋の所有者ではなく取り付けた者とみなし、また、資産区分は、償却資産ではなく家屋とみなすこととなる。

【案2のイメージ】

		家屋所有者以外の者が取り付けた場合	
		現行	案2適用
家屋に属する建築設備以外のもの	附合する状態にあるもの	<u>家屋</u> (家屋所有者に課税)	<u>家屋</u> (取り付けた者に課税)
	附合する状態にないもの	<u>償却</u>	<u>家屋</u>
建築設備	附合する状態にあるもの	<u>家屋</u> (家屋所有者に課税)	<u>家屋</u> (取り付けた者に課税)
	附合する状態にないもの	<u>償却</u>	<u>家屋</u>

以下、それぞれの案の利点及び課題について、具体的な検討を行うこととする。

(3) 案1に係る具体的な検討

① 利点

案1の利点は、次のように整理できる。

- I 取付資産を取り付けた者が、納税義務者であるべきとの納税者意識に即したものであること（案2と共通）
- II 税務会計における処理と同様の取扱いであること
- III 分離課税を行っている団体の実務と合致した取扱いであり、導入が円滑に行われると考えられること

税務会計では、取り付けた者において取付資産に係る損金処理を行うこととされている。案1は、税務会計における取扱いとの整合性を確保できることから、納税者にとっては比較的受け入れやすい案であると考えられる。

② 課題

案1の課題は、次のように整理できる。

- I 不動産取得税における資産区分と整合性が確保されないこと
- II 申告が円滑に行われるか
- III スケルトン住宅に係る取扱い
- IV 家屋の所有者が自ら取付資産を家屋に取り付けた場合との評価・税負担の不均衡
- V 取付資産の使用者が異動する場合の課税関係
- VI 適用を市町村の裁量に委ねるべきか否か

以下、それぞれの項目について、本委員会における検討内容と併せ、詳述することとする。

I 不動産取得税における資産区分と整合性が確保されないこと

不動産取得税は、不動産の取得に対し、不動産所在の都道府県がその取得者に課する税であり、納税義務者は、不動産を取得した者である（地方税法第73条の2第1項）。

不動産取得税では、家屋に附合する状態にない附帯設備であっても、主体構造部と一体となって家屋として効用を果たしているものについては、家屋とみなして課税できる旨の特別規定がある（地方税法第73条の2第7項）³。附合する状態にない附帯設備は、本来家屋ではなく、不動産取得税を課税することはできないが、都道府県の裁量（条例で規定）により、家屋として課税できるとするものである。

本規定の趣旨は、一個のビルを建築した場合に工事内容を数人が分担したときと、そうでないときで税負担を異にするのは不相当というものであり、同一人が附帯設備を含めて家屋を所有する場合と、そうでない場合との税負担の均衡を図るための規定である。

【不動産取得税の規定（地方税法第73条の2第7項）】

		主体構造部の所有者以外の者が取り付けた場合	
		規定を適用しない場合	規定を適用した場合
主体構造部と一体となって家屋として効用を果たしている附帯設備	附合する状態にあるもの	家屋	家屋
	附合する状態にないもの	×	<u>家屋</u>

案1によれば、事業用の取付資産については、附合する状態であっても、償却資産として課税される結果、事業用の附帯設備は、附合の成否に関わらず、すべて償却資産として取り扱われることとなる。一方、不動産取得税では、特別規定を適用する場合、附帯設備は、附合の成否に関わらず、家屋として取り扱われることとなるため、同じ地方税において、附帯設備の資産区分が全く整合しないこととなる。固定資産税で償却資産として課税されるのであれば、不動産取得税においても家屋として課税しないよう納税者が地方公共団体に求めることが懸念されるところである。

この点については、本来、取付資産は、家屋として課税するのが原則であって、固定資産税については、たまたま償却資産という資産区分があるため、

³ 不動産取得税の規定の概要等については、別添参考資料（P31～33）参照。

納税者意識等を踏まえ、例外的に償却資産として課税を行うものであること、特別規定を適用する場合の不動産取得税における資産区分と、固定資産税における資産区分とは、そもそも異なっており、案1によってその差が拡大するにすぎないこと等を、納税者に十分説明することが重要であろう。

II 申告が円滑に行われるか

案1は、取付資産を償却資産とみなして課税することから、償却資産の所有者一般に課される申告義務に基づき、取付資産を取り付けた者が申告を行う必要が生ずる。申告義務は、課税庁にとって課税客体の把握を円滑かつ的確に行う上で、欠かせないものである。

ただし、このような申告義務があったとしても、テナントは頻繁に入れ替わることもあり、納税者が申告を円滑に行うかどうかという点が若干懸念される。しかしながら、この点については、申告義務者は、減価償却の対象資産として取付資産について帳簿管理を行うのが通常であり、特段新たな事務負担が生ずるわけでもないところから、償却資産としての申告はさほど問題なく行われると考えられる。

III スケルトン住宅に係る取扱い

スケルトン住宅（※）について、案1の対象とした場合、借家人によって取り付けられた取付資産は非事業用であることから、償却資産として課税できず、取付資産は非課税とせざるを得ない。

※スケルトン部分とインフィル部分を分離できる集合住宅
（「スケルトン住宅って何？」（建設省）より）

このような取扱いを認めた場合、通常の住宅と比較してスケルトン住宅については税負担の不均衡が確実に生じることとなり、租税回避行動を促す結果となりかねないことが懸念される。したがって、案1はあくまで事業用資産に限って適用すべきである。

なお、インフィル部分は、通常、納税義務者において減価償却する資産として帳簿管理等を行っていないと考えられることから、償却資産として課税する妥当性はないと考えられる。

IV 家屋の所有者が自ら取付資産を家屋に取り付けた場合との評価・税負担の不均衡

家屋の所有者が自ら取付資産を家屋に取り付けた場合、当然に家屋として課税される。一方、案1では、家屋の所有者以外の者が同様の取付資産を家屋に取り付けた場合、償却資産として課税されることとなる。取付資産を償却資産として課税すれば、都市計画税が非課税であることを含め、家屋として課税する場合に比べ、税負担が軽減されるのではないかと、結果、租税回避行動を促すことになるのではないかと懸念されるところである。

そこで、税負担がどのように変化するのか、シミュレーションを行うこととした。次の表は、家屋の評価額が20%となるまでの期間（＝固定資産評価基準（昭和38年自治省告示第158号）における経過年数）、償却資産として課税する場合と家屋として課税する場合の累積税額を示したものである。「償却資産としての評価」の欄は、テナントが取付資産の改装を行うまでの期間に応じた、資産区分を償却資産とした場合の累積税額を示す（上段：10年、中段：15年、下段：改装を行わない場合）。改装を行えば取付資産の評価額は減価償却前の評価額となるため、改装の期間が短くなれば累積税額は大きくなる。

【テナント取付資産を償却資産又は家屋として課税する場合の累積税額⁴】

	償却資産として評価	家屋として評価
事例① 【取付資産】 空調、電気設備等、床、壁、天井 【耐用年数】 (償却):15年(空調、電気設備等) 18年(床・壁・天井) (家屋):40年	143,277千円	62,776千円 (13,452千円)
	119,589千円	
	51,713千円	
事例② 【取付資産】 内装設備、電気設備 【耐用年数】 (償却):10年 (家屋):35年	2,028千円	1,021千円 (219千円)
	1,576千円	
	720千円	
事例③ 【取付資産】 床、壁、天井、空調設備、電気設備等 【耐用年数】 (償却):15年 (家屋):45年	28,478千円	26,676千円 (5,716千円)
	20,938千円	
	8,879千円	
事例④ 【取付資産】 内装、空調設備、その他 【耐用年数】 (償却):10年(内装) 15年(空調設備) 17年(その他) (家屋):65年	11,428千円	10,176千円 (2,181千円)
	8,780千円	
	2,883千円	

※償却資産の耐用年数は、償却資産の評価に用いる耐用年数（減価償却資産の耐用年数等に関する省令（昭和40年大蔵省令第15号））。

※家屋の耐用年数は、固定資産評価基準（昭和38年自治省告示第158号）に定める経過年数（残価率20%に達するまでの年数）。

※各累積税額は、固定資産評価基準に定める経過年数間の総税額である。

※「償却資産として評価」の欄は、テナントが取付資産を再び取り付ける（以下「改装等」という。）までの期間に応じた累積税額を示す（上段：10年、中段：15年、下段：改装を行わない場合）。

※「家屋として評価」の（ ）は、都市計画税の金額である。

※「家屋として評価」は、改装について再評価が行われないと仮定。

⁴ 事例②及び③における各年度の税額については、別添参考資料（P34～35）参照。

以上のシミュレーションを前提にすれば、取付資産を償却資産として課税すれば、税負担が軽減されるとは一概に言えないことがわかる。すなわち、以下の要因により、都市計画税の税負担を含めても、必ずしも償却資産として課税する方が税負担の軽減につながると断定することはできない。

- ・ 償却資産の評価額は、取得価額を基本に算定するものであるから、固定資産評価基準による再建築価格を基本とする家屋の評価額と比べ、高いケースもあれば、安いケースもあること。
- ・ 税負担の変化は、テナントが営業を続ける期間や取付資産が再度取り付けられる場合（改装等）の頻度によること。

税負担は、確かに家屋として評価する場合と償却資産として評価する場合とで同じとはならないものの、租税回避行動が生ずる程度の不均衡が必ず生ずるとまでは言い得ないものと考えられる。また、仮に軽減されるケースがあったとしても、納税者意識に沿った取扱いを行い固定資産税に対する信頼性を高めることとのトレード・オフとしてやむをえないものと考えられるところである。

なお、この点については、納税義務者が、家屋評価、償却資産評価のどちらが安くなるのかという意識を持って、投資活動を行うことは通常想定できないとの意見があった。

V 取付資産の使用者が異動する場合の課税関係

通常の賃貸借契約では原状回復義務が明記されることから、取付資産を取り付けた者以外の者が使用することは稀であると考えられる。しかし、稀とはいえ、取付資産の使用者が異動する場合も考えられる。

例えば、「A中華料理店がテナントとしてビルに出店したが、半年後に閉店することになった。これに伴い、同じ場所にB中華料理店が出店することになったが、A中華料理店が取り付けた内装等はそのまま利用可能であったため、A中華料理店が内装等をビルのオーナーに（事実上の）譲渡した」場合、課税関係をどのように考えるべきであろうか。

取付資産について、みなし所有者制度を新設する趣旨は、出捐をし使用収益する権限を有する者を納税義務者とする方が合理的であるとの考えに基づくものである。このようなケースについても、同様に考えるべきであり、ビルのオーナーが（事実上の）譲渡を受けた後、B中華料理店に取付資産をリースしていることから、ビルのオーナーを納税義務者とすべきである。

VI 適用を市町村の裁量に委ねるべきか否か

不動産取得税における特別規定同様、市町村の裁量によって案1を適用できるとすべきか、それとも全国一律に案1を適用することとすべきか。

この点については、

- I 所有者課税の原則という基本原則の例外的な措置であること
- II 市町村によっては適用事例そのものが乏しい場合があると考えられること

等に鑑み、不動産取得税における特別規定同様、適用を市町村の裁量に任せることが適当であると考えられるところである。なお、経過措置を含めて、地域の実状に応じ市町村が柔軟に対応できるよう対処すべきである。

(4) 案2に係る具体的な検討

① 利点

案2の利点は、次のように整理できる。

- I 取り付けた者が、納税義務者であるべきとの納税者意識に即したものであること（案1と共通）
- II 不動産取得税における資産区分と整合性が確保されること
- III スケルトン住宅についても、事業用資産と同様の取扱いができること
- IV 家屋の所有者が自ら取付資産を家屋に取り付けた場合と評価・税負担の不均衡が生じないこと

これらの利点については、案1の課題と裏腹となる側面があるので、これ以上詳述しない。

② 課題

案2の課題については、次のように整理できる。

- I 税務会計における処理と異なる取扱いであること
- II 現行の実務と合致しないケースが生じること
- III 納税義務者に申告義務がないため、取付資産の把握に支障が生ずること
- IV その他（案1と共通）

以下、それぞれの項目について、本委員会における検討内容と併せ、詳述することとする。

I 税務会計における処理と異なる取扱いであること

税務会計上、取付資産の取扱いは、減価償却資産として損金算入することとされている。案2により取付資産を家屋とみなした場合、固定資産評価基準に基づき評価することとなるため、税務会計上の取扱いと異なった評価額となる。また、家屋の経年減価に係る期間は、主体構造部の耐用年数をもとに設定されており、取付資産を家屋とみなして評価する場合、法人税等による耐用年数と比べ、長期の経年減価を適用することとなってしまう、納税者の納得を得ることは難しいものと考えられる。

II 現行の実務と合致しないケースが生じること

分離課税を行っている団体は、取付資産の資産区分を償却資産としている。案2は、取付資産の資産区分を家屋とみなすこととなるが、従来取付資産の資産区分を償却資産としている団体では、類似の資産について、案2の適用後と適用前で資産区分が異なることとなってしまう。すでに分離課税を行っている団体にとって、案2を採用することは相当な抵抗感を伴うものと推測される。

III 納税義務者に申告義務がないため、取付資産の把握に支障が生ずること

家屋の課税に当たっては、償却資産と異なり、所有者が申告を行うことは一般的には行われておらず、市町村が、登記所からの通知や調査を行うこと等を通じ、家屋の新築等の状況を把握し、評価・課税を行っている。

テナントは頻繁に入れ替わることも考えられ、申告制度がないまま、市町村が取付資産を把握し、評価・課税することは、相当の体制整備が行われないう限り、困難であると考えられるところである。

IV その他（案1と共通）

案1のデメリットとして掲げた、V 取付資産の使用者が異動する場合の課税関係、VI 適用を市町村の裁量に委ねるべきか否か、については、案1と共通する課題であるため、再掲しない。

4 検討の結果と制度改正の方向性

本委員会としては、以上の案1、案2に係る分析を踏まえ、取付資産の現行の取扱いに係る課題を制度改正によって解決する場合の当面の方向性としては、案1が適当であると考えます。

取付資産に係る現行の取扱いが抱える課題は、

- 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

というものであった。

このような課題を踏まえれば、できるだけ納税者意識に沿い、かつ、課税庁における実務も円滑に進む解決方法を選択することが基本的な視点となる。特に、固定資産税制度に対する信頼性を高めるためには、納税者意識に沿った解決方法をとることが重要である。

この点に鑑みれば、取付資産を家屋として評価する案2は、納税者意識に沿わないおそれがあることが懸念される。また、案2は、一つの家屋に対して二つの所有権が存在することとなり、一物一権主義の観点からも、違和感を禁じ得ない。他方、案1は、納税者・課税庁ともに円滑に受け入れられるものと考えられ、取付資産の現行の取扱いが抱える課題を解決する上で望ましい方向である。

参 考 资 料

固定資産税における「みなし所有」規定

(固定資産税の課税客体等)

第342条 1～2項(略)

3 償却資産に係る売買があつた場合において売主が当該償却資産の所有権を留保しているときは、固定資産税の賦課徴収については、当該償却資産は、売主及び買主の共有物とみなす。

(固定資産税の納税義務者等)

第343条 固定資産税は、固定資産の所有者(質権又は百年より永い存続期間の定のある地上権の目的である土地については、その質権者又は地上権者とする。以下固定資産税について同様とする。)に課する。

2 前項の所有者とは、土地又は家屋については、土地登記簿若しくは土地補充課税台帳又は建物登記簿若しくは家屋補充課税台帳に所有者(区分所有に係る家屋については、当該家屋に係る建物の区分所有等に関する法律第2条第2項の区分所有者とする。以下固定資産税について同様とする。)として登記又は登録されている者をいう。この場合において、所有者として登記又は登録されている個人が賦課期日前に死亡しているとき、若しくは所有者として登記又は登録されている法人が同日前に消滅しているとき、又は所有者として登記されている第348条第1項の者が同日前に所有者でなくなっているときは、同日において当該土地又は家屋を現に所有している者をいうものとする。

3 第1項の所有者とは、償却資産については、償却資産課税台帳に所有者として登録されている者をいう。

4 市町村は、固定資産の所有者の所在が震災、風水害、火災その他の事由によつて不明である場合においては、その使用者を所有者とみなして、これを固定資産課税台帳に登録し、その者に固定資産税を課することができる。

5 農地法第78条第1項の規定によつて農林水産大臣が管理する土地又は旧相続税法(昭和22年法律第87号)第52条、相続税法第41条、所得税法の一部を改正する法律(昭和26年法律第63号)による改正前の所得税法第57条の4、戦時補償特別措置法(昭和21年法律第38号)第23条若しくは財産税法(昭和21年法律第52号)第56条の規定によつて国が収納した農地については、買収し、又は収納した日から国が当該土地又は農地を他人に売り渡し、その所有権が売渡の相手方に移転する日までの間はその使用者(農地法第68条第1項及び第2項本文の規定によつて土地を使用する使用者を除く。)をもつて、その日後当該売渡の相手方が土地登記簿に所有者として登記される日までの間はその売渡の相手方をもつて、それぞれ第1項の所有者とみなす。

- 6 土地区画整理法による土地区画整理事業(農住組合法第8条第1項の規定により土地区画整理法の規定が適用される農住組合法第7条第1項第1号の事業及び密集市街地における防災街区の整備の促進に関する法律第四十六条第一項の規定により土地区画整理法の規定が適用される密集市街地における防災街区の整備の促進に関する法律第四十五条第一項第一号の事業並びに大都市地域における住宅及び住宅地の供給の促進に関する特別措置法による住宅街区整備事業を含む。以下本項において同じ。)又は土地改良法による土地改良事業(独立行政法人緑資源機構が独立行政法人緑資源機構法により行う同法第11条第1項第7号イの事業及び同法附則第8条第1項の規定により行う旧農用地整備公団法第19条第1項第1号イの事業を含む。)の施行に係る土地については、法令若しくは規約等の定めるところによつて仮換地、一時利用地その他の仮に使用し、若しくは収益することができる土地(以下本項、第349条の3の3第3項及び第381条第8項において「仮換地等」と総称する。)の指定があつた場合又は土地区画整理法による土地区画整理事業の施行者が同法第100条の2(農住組合法第8条第1項及び密集市街地における防災街区の整備の促進に関する法律第46条第1項において適用する場合並びに大都市地域における住宅及び住宅地の供給の促進に関する特別措置法第83条において準用する場合を含む。)の規定によつて管理する土地で当該施行者以外の者が仮に使用するもの(以下本項及び第381条第8項において「仮使用地」という。)がある場合においては、当該仮換地等又は仮使用地について使用し、又は収益することができることとなつた日から換地処分公告がある日又は換地計画の認可の公告がある日までの間は、仮換地等にあつては当該仮換地等に対応する従前の土地について土地登記簿又は土地補充課税台帳に所有者として登記又は登録されている者をもつて、仮使用地にあつては土地区画整理法による土地区画整理事業の施行者以外の仮使用地の使用者をもつて、それぞれ当該仮換地等又は仮使用地に係る第1項の所有者とみなし、換地処分公告があつた日又は換地計画の認可の公告があつた日から換地又は保留地を取得した者が土地登記簿に当該換地又は保留地に係る所有者として登記される日までの間は、当該換地又は保留地を取得した者をもつて当該換地又は保留地に係る同項の所有者とみなすことができる。
- 7 公有水面埋立法(大正10年法律第57号)第23条第1項の規定によつて使用する埋立地若しくは干拓地(以下本項において「埋立地等」という。)又は国が埋立て若しくは干拓によつて造成する埋立地等(同法第42条第2項の規定による通知前の埋立地等に限り。以下本項において同じ。)で工作物を設置し、その他土地を使用する場合と同様の状態で使用されているもの(埋立て又は干拓に関する工事に関して使用されているものを除く。)については、これらの埋立地等をもつて土地とみなし、これらの埋立地等のうち、都道府県、市町村、特別区、これらの組合、財産区及び地方開発事業団(以下本項において「都道府県等」という。)以外の者が同法第23条第1項の規定によつて使用する埋立地等にあつては、当該埋立地等を使用する者をもつて当該埋立地等に係る第1項の所有者とみなし、都道府県等が同条第1項の規定によつて使用し、又は国が埋立て若しくは干拓によつて造成する埋立地等にあつては、都道府県等又は国が当該埋立地等を都道府県等又は国以外の者に使用させている場合に限り、当該埋立地等を使用する者(土地改良法第87条の2第1項の規定により国又は都道府県が行う同項第二号の事業により造成された埋立地等を使用する者で政令で定めるものを除く。)をもつて当該埋立地等に係る第1項の所有者とみなし、これらの埋立地等が隣接する土地の所在する市町村をもつてこれらの埋立地等が所在する市町村とみなして固定資産税を課することができる。
- 8 信託会社(金融機関の信託業務の兼営等に関する法律により同法第1条第1項に規定する信託業務を営む同項に規定する金融機関を含む。以下本項において同じ。)が信託の引受けをした償却資産で、その信託行為の定めるところにしたがい当該信託会社が他の者にこれを譲渡することを条件として当該他の者に賃貸しているものについては、当該償却資産が当該他の者の事業の用に供するものであるときは、当該他の者をもつて第1項の所有者とみなす。

A市におけるテナント内装工事等の具体的ケース

1. テナントが施工した附帯設備

《ケース：1》

オフィスビルの2階に事務所を開業するに際して、役員室や会議室が必要なため天井まで届く間仕切り工事をした場合。

【取扱事例】 事務所の償却資産として課税。

《ケース：2》

賃貸借契約書に、①テナントが施工した内装等に係る公租公課はテナントの負担とする、②退去時には原状復帰する、旨の規定のあるスケルトン貸しの地下街に喫茶店等を出店するにあたって、喫茶店等が内装工事（床はタイル張りにし、壁と天井はボードにクロスを貼り付け）、間仕切り工事、空調工事及び給排水工事をした場合。

【取扱事例】 喫茶店等の償却資産として課税。

《ケース：3》

10年前に新築の賃貸マンションの1階で美容院を開業したが、内装（床、壁、天井のクロス、鏡、椅子、シャンプー台等）が古くなったため改装することにし、併せて、外壁のタイルも美容院の負担で張り替えた場合。

【取扱事例】 内装及び外壁のタイルも美容院の償却資産として課税。

《ケース：4》

工場の閉鎖に伴い、その跡地の所有者が主体構造部のみを建設し、スーパーに一棟貸ししている。その際、テナントであるスーパーは、エレベーター、エスカレーター、消火設備、給排水設備、空調設備及びその他内装工事をすべて自分の費用で施工した場合。

【取扱事例】 スーパーが施行した部分は、すべてスーパーの償却資産として課税。

《ケース：5》

某商社はオフィスビルの8階で事務所を借りていたが、2年後、使い勝手が悪いので、間仕切りのレイアウト変更を行った。その際、オフィスビルの所有者が施工した床（タイル張り）を残したまま、その上にOAフロアー（2重床）を施工した場合。

【取扱事例】 同商社が施行した間仕切り及びOAフロアーは、すべて同商社の償却資産として課税。

2. テナントが施工した主体構造部

工場の閉鎖に伴い、その跡地の所有者が主体構造部のみを建設し、スーパーに一棟貸ししている。その後、地震対策のために耐震補強工事をする必要が生じたので、テナントであるスーパーが費用負担をして建物の本体部分に及ぶ耐震補強工事を施工した場合。

【取扱事例】 耐震補強工事は建物の主体構造部に関わる工事であるため、スーパーが施工したものであっても、オーナーの建物として改築評価をするのが原則。しかし、オーナーから自分が施行したものでない部分について固定資産（家屋）が増額修正になることに理解が得られない場合が多々ある。

3. 所有権がビルオーナーに移転したテナント内装

A中華料理店はレジャービルの3階に出店したが、半年後に閉店することになった。たまたま、その空スペースにB中華飯店が入ることになったため、A中華料理店が行った内装はそのまま利用可能なため、A中華飯店が内装をレジャービルのオーナーに譲渡した場合。

【取扱事例】 ビルオーナーの償却資産として課税。

4. ビルオーナーが施工した附帯設備

《ケース：1》

某喫茶店がデパート内へコーヒーショップを出店するに際して、内装工事はすべてデパートが行った。その際、工事費用は某喫茶店が負担したにも関わらず、賃貸契約書上では内装の所有権はデパートが所有するものとされている場合。

【取扱事例】 納税義務者は固定資産の所有者であるため、デパートの家屋として改築評価を行い、デパートの家屋として課税している。

《ケース：2》

20階建てのオフィスビル（ワンフロアー貸し）を建築し、そのうち1階から18階まではすぐに入居が完了し内装はテナントが行った。しかし、19階と20階部分はテナントが決まらなかったためスケルトンのままで放置していた（そのため、19階と20階の内装は家屋評価していない）。2年後、ワンフロアー貸しではテナントが入らないので、19階と20階についてそれぞれ3部屋に分けるためオーナーが間仕切りを行ったところ、やっとテナントが入居した。この場合のオーナーが施工した間仕切りの取り扱い。

【取扱事例】 ビルオーナーの家屋として改築評価を行い、ビルオーナーの家屋として課税。

5. 居住用家屋に施工された附帯設備

《ケース：1》

賃貸マンションを建てるに際して、家賃を低く抑えるため、間仕切り及び内装を借主が施工すること（裸貸し方式）とした。この場合の借主が施工した居住用の間仕切りや内装の取り扱い。

【取扱事例】 居住用資産であるため、賃貸マンションのビルオーナーの家屋として改築評価を行い、ビルオーナーの家屋として課税。

《ケース：2》

市街地再開発で権利床を持っているため、再開発終了後、3部屋の権利をもらった。1部屋は自分の居住用とし、残り2部屋をスケルトン状態で不動産業者へ貸した。不動産業者は内装工事を施し第3者に居住用として賃貸しているが、この場合の内装の取り扱い。

【取扱事例】 内装は、居住用資産ではあるものの、不動産業者の事業用資産と考えられるため、不動産業者の償却資産として課税。

不動産取得税の規定（73条の2⑦）

家屋が建築された場合において、当該家屋のうち造作その他の附帯設備に属する部分でそれらの部分以外の部分（以下本条中「主体構造部」という。）と一体となって家屋として効用を果たしているものについては、主体構造部の取得者以外の者がこれを取り付けたものであつても、主体構造部の取得者が附帯設備に属する部分をもあわせて当該家屋を取得したものとみなして、これに対して不動産取得税を課することができる。この場合においては、主体構造部の取得者が納税通知書の交付を受けた日から30日以内に、附帯設備に属する部分の取得者と協議の上、当該不動産取得税の課税標準となるべき価額のうち附帯設備に属する部分の取得者の所有に属する部分の価額を申し出たときは、その部分の価額に基いて附帯設備に属する部分の取得者に不動産取得税を課するものとし、主体構造部の取得者に課した不動産取得税の税額から附帯設備の取得者に課した不動産取得税の税額に相当する額を減額するものとする。

不動産取得税の規定(73条の2⑦)の意義

附合は、課税に当たって判断に苦しむところ。また、一個のビルを建築した場合に、工事の内容を分けて数人が分担したときとそうでないときで、税負担を異にするのは問題。

(「税」昭和30年10月号)

		主体構造部の所有者以外の者が取り付けた場合		
		固定資産税	不動産取得税	
			規定を適用しない場合	規定を適用した場合
建築設備以外のもの	附合する状態にあるもの	家屋	家屋	家屋
	附合する状態にないもの	<u>償却</u> (←家屋)	×	<u>家屋</u>
建築設備 (家屋と構造上一体となって、家屋の効用を高めるもの)	附合する状態にあるもの	家屋	家屋	家屋
	附合する状態にないもの	<u>償却</u> (←家屋)	×	<u>家屋</u>

* 「償却」は、当該資産が事業用の場合である。

* 不動産取得税の規定は新築のケースのみ対象とし、「できる」規定である。

* (←家屋)は、主体構造部の所有者が取り付けた場合の取り扱いを示す。

固定資産税に同趣旨の規定がない理由

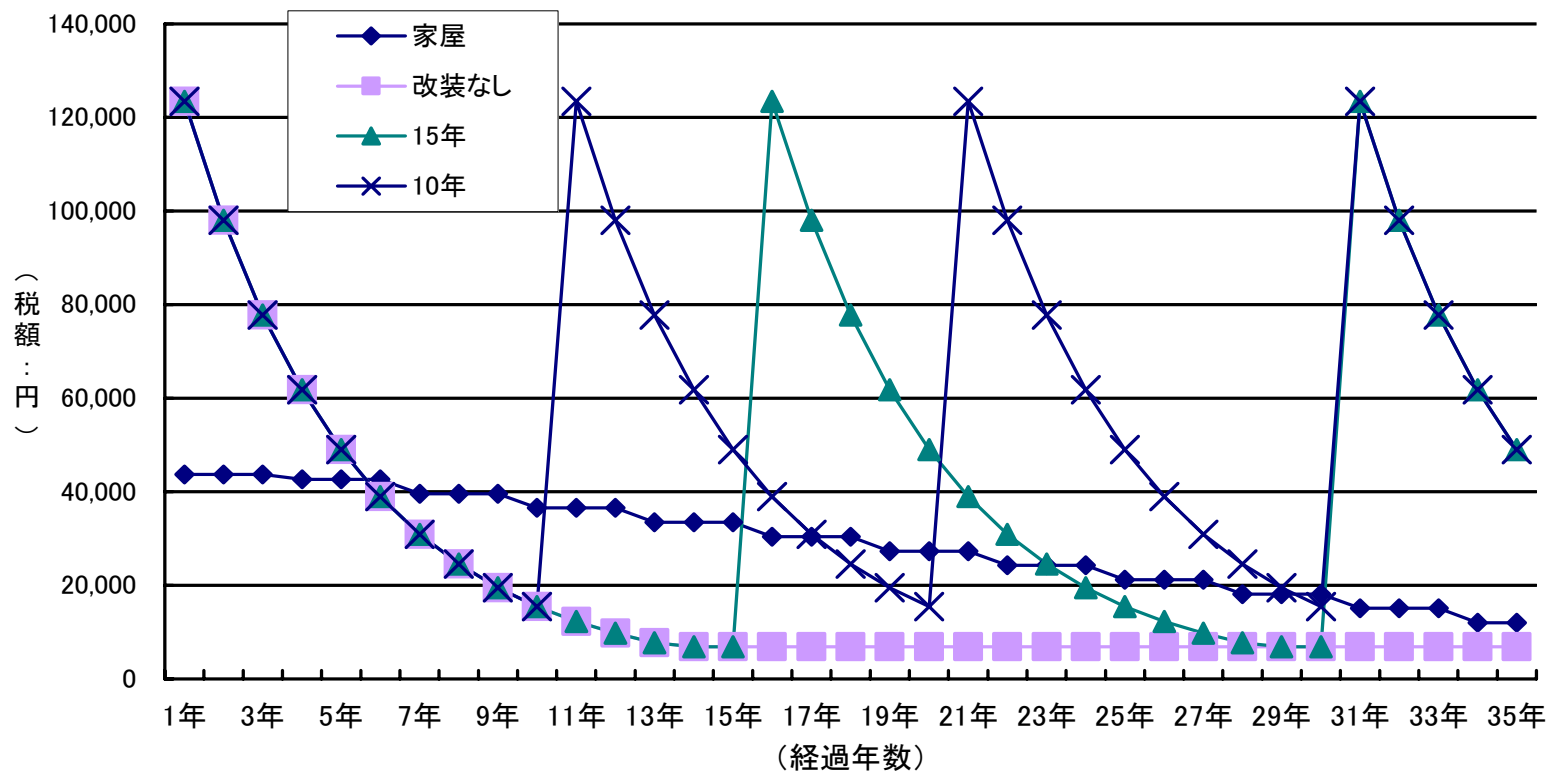
固定資産税については、償却資産として課税できること（租税回避をある程度阻止できる）から、同趣旨の規定を設けなかったものと考えられる。

<参考>

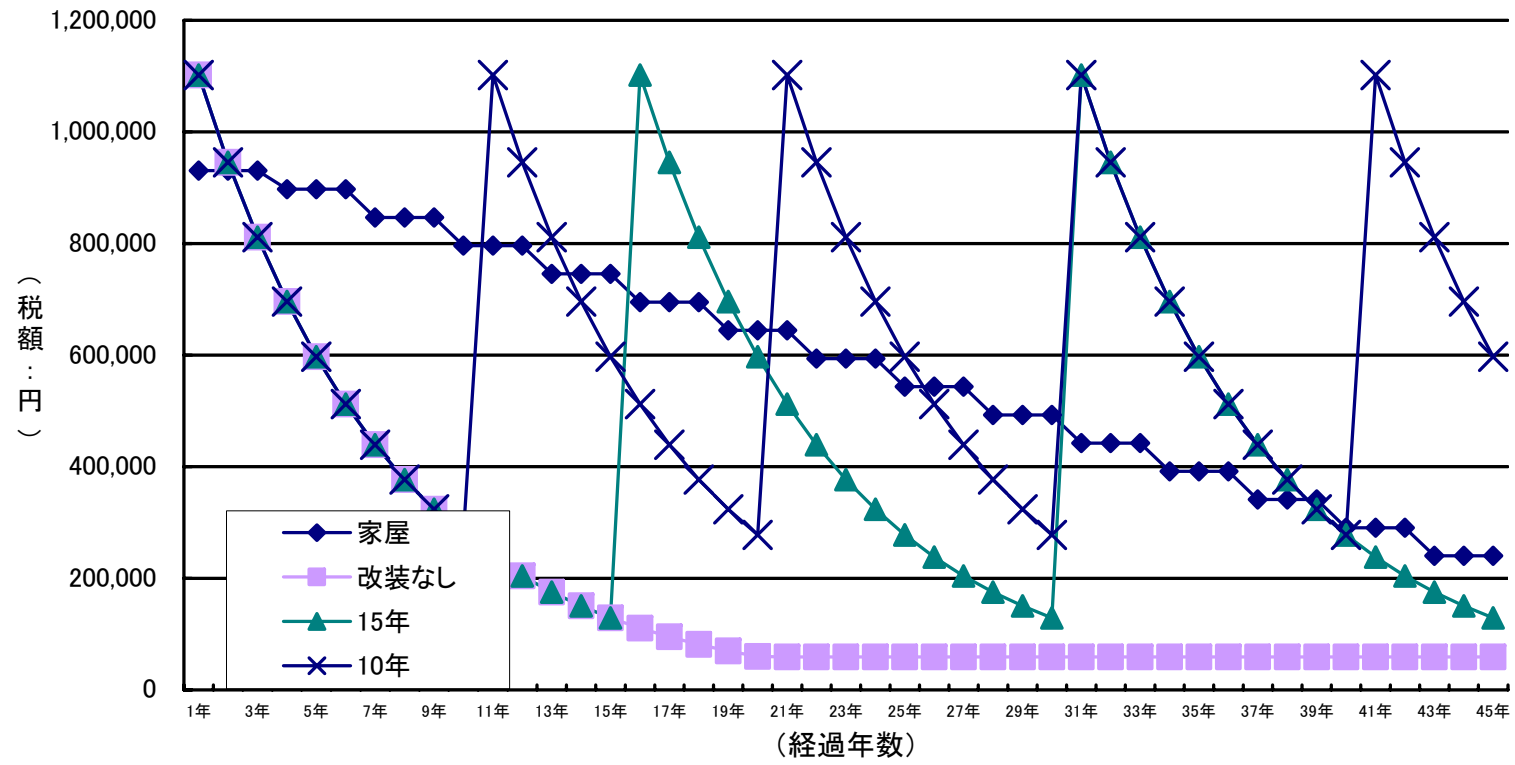
たまたま所有者が別なために償却資産として固定資産税ばかり課税していく。したがって不動産取得税について規定を設けた。

（「税」昭和30年2月）

事例②の税負担のシミュレーション



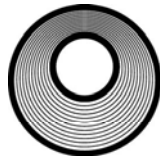
事例③の税負担のシミュレーション



固定資産税制度に 関する調査研究

平成16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 洽
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 三 州 社



(財)資産評価システム研究センター

この報告書は、財団法人 全国市町村振興協会の助成を受けて作成しました。