

## ⑦「物的（用途）非課税の認定に関する考察 －課税・非課税用途が混在する土地－」

一般財団法人日本不動産研究所公共部  
上席主幹 岡島 茂  
横山 武尊

### 1 はじめに

物的非課税の規定はシンプルであり、その認定は実態に着目して行うこととされている。

利用形態が多様化する中、課税・非課税用途が混在する新たな形態における土地の認定のあり方について考察した。

### 2 複数用途が混在する土地の非課税について

#### (1) 用途混在の家屋が存在する場合の裁判例

課税・非課税用途が混在する建物及びその敷地（土地）については、その構成割合に応じて按分して課税することが相当であると判示されている。この方法は明確である。

#### (2) (1)以外の利用形態の場合

不動産登記法と同様、土地の主な用途、現況及び利用目的、全体の状況の観察による認定が相当と考えられ、実例等から地表面によるものと解されている（地表面主義）。

#### (3) 利用形態の多様化

(1)及び(2)では認定が困難な事案についてその実態をどう把握すべきか。その際、民法規定の「土地の所有権はその土地の上下に及ぶ」点も考慮すべきだろうか。

### 3 立体的な複数用途の土地の非課税裁判例

#### (1) 公共の用に供するため池（法348②Ⅵ）

池沼に設置されたデッキプレート上に建物が存在する場合でも、ため池として不特定多数人の耕地かんがい用として、何ら制約を設けず現にその用に供している以上、たとえ賃貸しそれ以外の目的に供されているとしても非課税に該当する。⇒ため池の機能に言及

#### (2) 公共の用に供する道路（法348②Ⅴ）

不特定多数人が通行する商店街の通路上空を建物利用している場合、一般交通機能は果たすが、建物敷地であり、また日照や採光等の都市機能の維持向上を図るという道路の機能を果たさない。原告主張の①地表面部分の主たる用途で判断すべきは採用で

きず、②道路とため池の公的な機能の違いがあり、本件は非課税に妥当しない。⇒道路の機能に言及

#### (3) 専ら本来の用に供する境内地（法348②Ⅲ）

商業施設等建物の中央部に設けられた参道で利用する3階相当のピロティ空間について、①土地の用途はその地上空間又は地下地盤の利用用途による。建物の存在空間と不存在空間があり、課税・非課税用途に供されている土地である。②上部に建物があり建築申請から土地全体が賃貸されていることは明らかだが、立体的にみた場合、（前提事実から）参道空間は賃貸されていない。③土地上に課税・非課税用途に区分された建物が存在する場合と非常によく似た状態であるから、2(1)と同様に認定することが相当である。→土地の立体的利用に言及した新たな判示。

### 4 事例による考察

#### (1) 境内建物のピロティ部分を時間貸駐車場で使用している場合

時間貸駐車場は境内地とは認められない。ただし、3(3)と類似するため、その方法も検討の余地がある。

#### (2) 商業施設等のピロティ部分に別棟で独立する境内建物が存在する場合

2(1)が妥当か。ただし、3(3)と類似するため、その方法も検討の余地がある。

#### (3) 立体道路制度を利用した場合

当該制度の趣旨から3(3)と同様に認定することが適当ではないか（法令上の道路となる点で3(2)とは異なる。）。

### 5 まとめ

多様化する利用形態において、3(3)家屋みなしによる認定は合理的ではないだろうか。

ただし、既存の認定の実態によっては、大幅な見直しを要するなどの影響は大きい。

全国均一の非課税認定のため、裁判が確定した際は法令化等が望まれる。

注) 3(3)裁判例について、令和7年12月19日最高裁判所第二小法廷において、弁論が開催されます。今後の判決について注視が必要です。（本稿執筆時点）