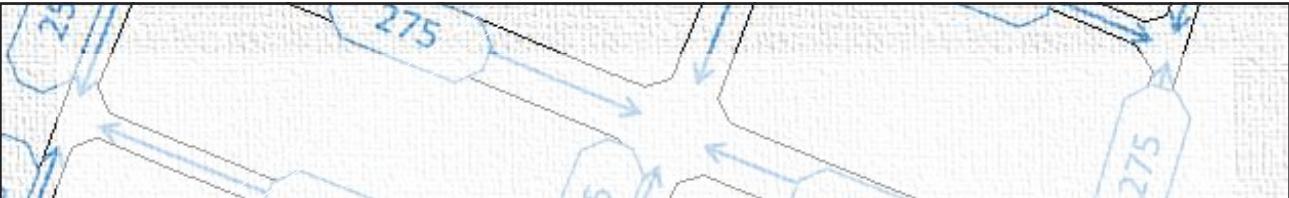


# 物的（用途）非課税の認定に関する考察 — 課税・非課税用途が混在する土地 —

一般財団法人日本不動産研究所 公共部  
上席主幹 岡島 茂 氏  
横山 武尊 氏



# 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

## はじめに

1

## 発表内容

固定資産税の物的（用途）非課税に係る地方税法の規定は極めてシンプルである。このため、その解釈について数多くの行政実例等が示されている。一方で、非課税に係る税額修正や非課税をめぐる裁判例も少なくない。

固定資産の利用形態が多様化している昨今において、本発表では、課税・非課税用途が混在する土地の認定のあり方について考察する。

### 非課税に係る税額修正

**土地7.5%**

**家屋1.4%**

（H21年度～H23年度）

『地方税における資産課税のあり方に関する調査研究  
～課税に対する信頼の確保等について～（平成25年3月）』（一般財団法人資産評価システム研究センター）

### 非課税認定誤り

**土地121筆**/約23,000筆

**家屋11棟**/27,500棟

（H21年度～H23年度）

『令和7年度固定資産税関係資料集 総括的資料編』  
課税に対する信頼の確保等について（R6.4.1総務省通知）（一般財団法人資産評価システム研究センター）

### 非課税に係る裁判

**33件**

（H13.10～H19.8）

『固定資産税制度に関する調査研究－判例資料編－（平成21年3月）』（一般財団法人資産評価システム研究センター）

※H19.8以降20件程度（発表者調べ）

## 物的（用途）非課税（法348条2項、3項）

- 固定資産税は、次に掲げる固定資産に対しては課することができない。  
ただし、固定資産を有料で借り受けた者がこれを次に掲げる固定資産として使用する場合には、当該固定資産の所有者に課することができる。
- （非課税資産の範囲）  
～の用に供する固定資産 条文数 7 2※ ・政令、省令への委任も多数
- 市町村は、前項各号に掲げる固定資産を当該各号に掲げる目的以外の目的に使用する場合には、前項の規定にかかわらず、これらの固定資産に対し、固定資産税を課する。  
→非課税とするか否かは単なる名義や形式ではなく、その**実態に着目**してなされるべきもの。



**課税・非課税用途が混在する場合、実態をどのように判断するか。**

※ R7.4.1時点 『令和7年度固定資産税関係資料集 -総括的資料編-』  
(参考資料) 用途非課税措置一覧(法348条、702条の2、附則14条、14条の2、78条) (一般財団法人資産評価システム研究センター)

## 2 物的非課税に係る裁判例

### 課税・非課税用途が混在する家屋（裁判例）

**明確**

平成19年6月26日/大阪高裁判決（平成18年(行コ)第40号）

本件病院本館及び同西館は、非課税部分が多いとはいえ、いずれも**課税部分と非課税部分が混在する建物であるから、その構成割合に応じて按分して課税すべき**である。ただし、エレベーター、エスカレーター、機械室、パイプスペースなどは、職員食堂、職員休憩ラウンジ、レストラン等の課税部分の施設を物理的又は機能的に維持管理するためにも通常必要であるから、**その全部を非課税とすべきではなく、各建物ごとに、課税部分と非課税部分との構成割合に応じて按分するのが相当**である。

（参考）市町村長がよるべき固定資産評価基準の定め

五 非課税部分等のある家屋の価額の区分

**一棟の家屋**について**固定資産税を課することができる部分とこれを課することができない部分とがある場合**その他一棟の家屋の価額を二以上の部分に区分して求める必要がある場合においては、**それぞれの部分ごとに区分して価額を求めるものとする**。ただし、それぞれの部分ごとに区分して価額を求めることが困難であると認められるときは、**当該家屋の価額をそれぞれの部分の占める床面積の割合**その他それぞれの部分の価額を求めるのに適当と認められる基準**によつてあん分してそれぞれの部分の価額を求めるものとする**。

（固定資産評価基準第2章第1節5）

## 課税・非課税用途が混在する家屋が存する土地（裁判例）

明確

平成19年6月26日/大阪高裁判決（平成18年（行コ）第40号）

各建物の敷地の用途は、建物の用途と同様であるというべきであるから、上記**各建物の敷地は、各建物と同様の比率で按分して課税する**のが相当である。

平成22年11月30日/東京地裁判決（平成21年（行ウ）第318号）

一般に、家屋の存する土地の用途については、当該家屋の用途に応じてこれを判断するのが相当と解され、また、同条3条の規定の趣旨に照らすと、例えば当該家屋が部分により課税の対象とされる用途と非課税とされる用途とに区分して使用されている場合には、それぞれの用途に使用されている部分の床面積の割合に応じて当該土地もそれぞれの用途に使用されているものと解するのが相当というべきである。

平成23年10月13日/東京高裁判決（平成23年（行コ）第4号）

…原審が…建物と土地とで異なった取扱いをすること自体、整合性がないと判示した…指摘は正当である。

…法規の正当な解釈に従って運用を変更することは、租税法律主義に反するものではない。

実例 その二階部分のみ学校法人の幼稚園として、その用に供し建物の非課税適用を受けている。一階部分は、同法人理事長の自宅として専用しており、非課税対象から除外されている。この場合、土地に関する非課税面積の取扱いは、…家屋の利用床面積により按分して課税するのが適当である。…（出典：固定資産税実務提要）

行政実例（S35.1.30自国発第13号自治庁固定資産税管理官回答）

問（学校法人等の固定資産税の非課税の範囲について）家屋の場合、1階のみを教室として使用し、2階をアパートとして貸与した場合…、土地については如何なる取扱いをすべきであるか。

答 当該家屋を1個の家屋として評価し、床面積その他適当な基準によってこれを課税部分と非課税部分とに按分の上課税部分の価額を求めるべきである。この場合土地（当該家屋の敷地部分）については、非課税であると解すべきである。



一般財団法人  
日本不動産研究所  
Japan Real Estate Institute

東京高裁で否認

## 3 複数用途が混在する土地の非課税認定

## 実態をどのように（どの用途をみて）判断する…

## ◆ 固定資産税の成り立ちなど

<p>廃止・吸収</p>	旧土地台帳法	旧地租法	固定資産税（地方税法）
	第1種地（2,3）	有租地（6）	課税客体たる土地（341Ⅱ）
	第2種地（2,3）	無租地（2,14）	非課税とされる土地（348）

有租地（第1種地）：田、畑、宅地、塩田、鉱泉地、池沼、山林、牧場、原野、雑種地  
 無租地（第2種地）：都道府県・市町村等が所有する土地、都道府県等が公用・公共の用に供する土地、墳墓地、公衆用道路・運河用地、用悪水路・ため池・堤塘・井溝、保安林、その他政令で定めるもの

旧不動産登記法施行令（昭和35年政令228号）  
 第1種地・第2種地の区分なくなる/現登記規則99条と同じ

## ◆ 固定資産税の課税客体となる土地

- ・土地とは、田、畑、宅地、～その他の土地をいう。（法341条2号）
- ・地目の認定は、土地の現況及び利用目的により行う。（固定資産評価基準）

## ◆ 固定資産税における土地の意義

- ・不動産登記法にいう土地の意義と基本的に同様である。  
 →不動産登記規則99条：地目は、土地の主な用途により、～に区分して定める。  
 不動産登記準則68条：土地の現況及び利用目的に重点置き、～全体の状況を観察



一般財団法人  
日本不動産研究所  
Japan Real Estate Institute

## 地目の認定基準が参考となるのではないが

(地方税法で委任する市町村長がよるべき固定資産評価基準)

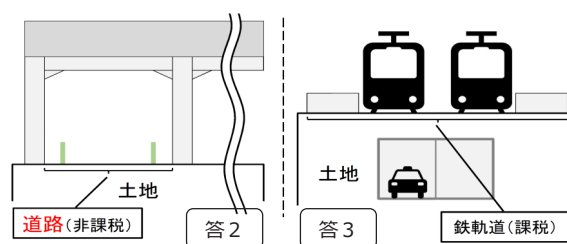
実例 『複合鉄軌道用地・質疑応答 問21』(H19.4.1総務省事務連絡)

答2 道路上空を鉄軌道の高架橋が通過する場合

**道路として利用されている土地の上空を**、高架橋が通過しているものであり、当該土地は**一般的には道路として非課税とされる**ことから～。

答3 線路敷の地下を道路が通過する場合

～**地目の認定に当たって地下部分の利用状況を考慮することは適当でない。**



### ➤ 複数用途が混在する土地の非課税認定

#### ◆ 家屋の敷地として供されている場合

⇒ 原則として家屋の課税・非課税割合による。  
(実態として非課税用途以外の目的で使用している部分を除く)

#### ◆ 土地の平面的な使用の場合

⇒ 使用の実態に応じて区分し判断 (法348条3項)  
地表面の現況及び利用目的、主な用途  
≡ 地表面主義

### ➤ 利用形態（複数用途）の多様化

- ・ 土地の平面的な複数用途利用
- ・ 家屋内の複数用途利用



- ・ 家屋と家屋外の空間等も含む立体的な利用へ

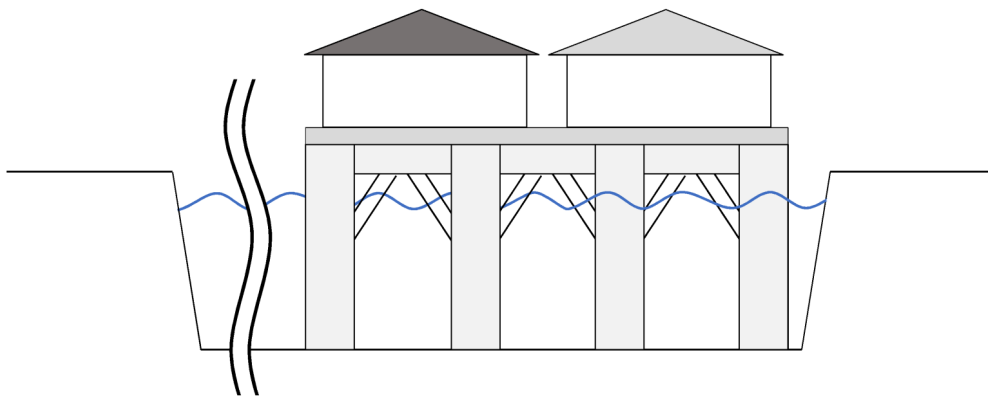
（参考）民法

- ・ 206条  
所有者は、法令の制限内において、自由にその所有物の使用、収益及び処分をする権利を有する。
- ・ 207条  
土地の所有権は、法令の制限内において、その土地の上下に及ぶ。

## 4 複数用途の土地の非課税に係る裁判例

### 【裁判例1】大阪高裁 平成20年11月25日判決（平成20年(行コ)55号）

- ・ 登記簿上の地目がため池とされ、現況も池である土地が、第三者に賃貸され、その水面上にデッキプレートが構築されて建物が建築されている。（住宅展示場等）
- ・ 当該ため池は、現時点でもその貯留水が近隣に所在する田畑のかんがい用に供されている。



◆ 地表面で考える…？

◆ 地表面はどこ…？



## 【裁判例1】大阪高裁 平成20年11月25日判決（平成20年(行コ)55号）

地方税法348条2項ただし書の規定は、固定資産を有料で借り受けた者がこれを同項各号に掲げる固定資産として使用する場合には、当該固定資産の所有者に固定資産税を課することができる旨規定しているのであって、所有者が同項各号の固定資産を有料で賃貸したときに固定資産税を課することができるとは規定されていない…。

**所有者自身が当該固定資産を現実に当該各号に掲げる公用又は公共の用に供している以上**、市町村は、当該固定資産の所有者に対し固定資産税を課することができないものと解すべき…。

…ため池として公共の用に供されていたといえるためには、…客観的にみて耕地かんがい用の用水貯溜池として広く不特定多数人の耕地かんがいの用に供し得る機能を有する状態にあったことに加えて、その貯溜水が何らの制約を設けず現実に耕地かんがいの用に供されていたことが必要であるといふべき…。

（改行、赤字等は発表者による。以降同じ。）

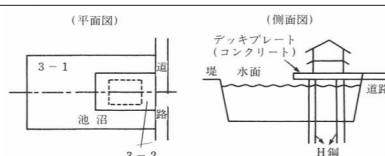
## 【裁判例1】大阪高裁 平成20年11月25日判決（平成20年(行コ)55号）

一番原告は、池沼の上にデッキプレートを設置して宅地としての利用が可能な状態に置けば地目は宅地となることからして、公共の用に供するため池の上にデッキプレートを設置した場合も同様に解すべきで地目認定に差をつける合理的理由はないと主張する。

しかし、たとえ池沼上にデッキプレートが設置された場合、一番原告主張のように解されるとしても、公共の用に供するため池については…非課税とされているのであり、…ため池として公共の用に供されている以上、たとえ賃貸されるなどしてそれ以外の目的にも利用されているとしても同号に該当することとなり、固定資産税及び都市計画税を課することはできない…。

## （参考）地目認定に係る実例（固定資産評価基準解説（土地篇））

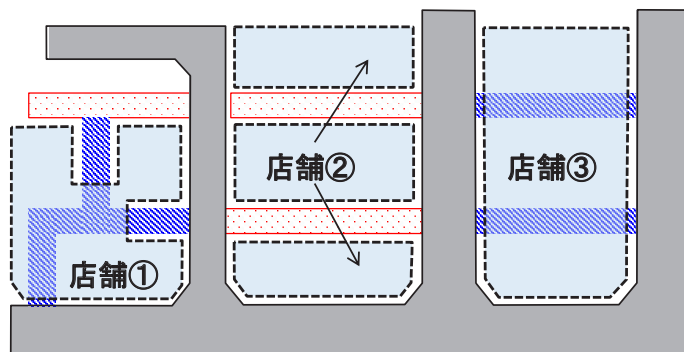
〔答〕 当該事務所用建物が家屋に該当するものであれば、その利用状況からみて当該建物の及びその維持効用を果たす土地と認められるので、地目は宅地として認定して差し支えない。



- ◆ 当該ため池は、家屋の敷地といえるだろうか？
- ◆ ため池としての利用・機能を文理に判断…

## 【裁判例2】福岡高裁 平成26年12月1日判決（平成26年（行コ）18号）

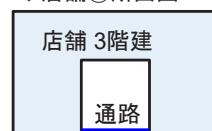
- ・ 付近にはターミナル駅が存在し、本件各通路利用者の中には店舗を利用せず、単なる通路として利用するものが相当多数存在する。
- ・ 本件各通路は商店街内の通路であり、車両の通行は禁じられているが、歩行者は特に通行が禁止される時間帯はない。
- ・ 本件各通路の上空等には本件各建物が存在している。
- ・ 本件各通路は建築敷地面積に含まれている。



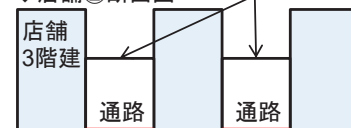
...公道      ...非課税通路  
 ...対象土地※（課税通路）

※以降、対象土地を「本件各通路」といい、本件各通路上の店舗①及び③を「本件各建物」という。

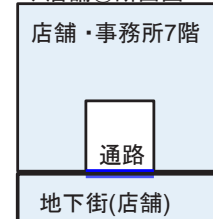
◆店舗①断面図



◆店舗②断面図



◆店舗③断面図



## 【裁判例2】福岡高裁 平成26年12月1日判決（平成26年（行コ）18号）

「公共の用に供する道路」とは、原則として道路法が適用される道路を意味し、所有者において何らの制約も設けず（開放性）、広く不特定多数人の利用に供されている（公共性）ものをいうが、道路法による道路でなくても、それに準ずる土地であって、何らの制約なく一般公衆の利用に供されているものを別異に解する理由はないから、「道路法にいう道路に準ずるもの」と認められるもの（準道路性）を含むと解すべきである。

本件各通路…は、道路の機能のうち、一般交通を確保するという機能を果たしているといえるものの、現に建物の敷地として利用されているほか、一番原告らによって、いつでも制約され得る状況にあり、実際にも、本件各通路の上空は、一番原告…によって利用され、本件各通路が何らの制約なく開放されているとはいいい難く、日照、採光、通風等の環境を確保し、都市機能の維持向上を図るという道路の機能を十分に果たしているということも困難である。そして、…本件各通路は、本件各建物の敷地として利用されており、一番原告らにおいて、本件各通路を所有資産として使用収益し、利益を享受しているものと認められる。

本件各通路は、「公共の用に供する道路」に該当するとはいえない。



## 【裁判例2】福岡高裁 平成26年12月1日判決（平成26年（行コ）18号）

一審原告らは、**通路が複層的に利用されている場合**において、当該通路が「公共の用に供する道路」に該当するかどうかについては、**地表部分の土地の主要用途によって判断すべき**である旨主張する。

しかしながら、…道路は、交通の確保のみならず、日照や採光等の都市機能の維持向上を図るという機能をも果たすものであることなどに照らして、上記主張も採用できない。

なお、一審原告らは、大阪高裁判決（注：【裁判例1】の判決）に言及するが、同判決は、地方税法348条2項6号の「ため池」に関するものであり、**「道路」と「ため池」の公的な機能の違い**に鑑みても、同判決が本件に妥当しないことは明らかである。

- ◆ 道路としての機能、私権の行使（使用収益、利益の享受）の制約を文理に判断…

## 【裁判例3】大阪高裁 令和5年6月29日判決（令和4年（行コ）164号）

- ・ 建物地下1階・地上17階。建物中央部に1～3階相当のピロティを奥の本堂への参道として使用。
- ・ 建物敷地は、A不動産会社と建物を建設し所有する等を目的とする60年間の定期借地契約を締結。
- ・ 建築確認申請における当該建物の敷地として申請。
- ・ ピロティからホテル等へ出入り不可。境目のない敷石
- ・ ピロティの維持管理は宗教法人（土地所有者・賃貸人）。



- ◆ 地表面でみれば、ピロティ部分は非課税と認定し得る…？
- ◆ 当該建物の敷地として賃借していることは…？

## 【裁判例3】大阪高裁 令和5年6月29日判決（令和4年（行コ）164号）

## 土地の用途の認定について

土地について地方税法348条2項の適用の可否を検討するには土地の用途が何であるかを認定する必要があるが、土地の所有権は地盤と地上空間を支配する権能であって、**土地の用途は、その地上空間（又は地下地盤）がどのような用途に供されているかによって決まる**ことになる。

地上空間に建物が存在する場合には、当該土地の用途は建物の用途によって決まることになる。（略）…の土地の場合、土地所有権が及ぶ地上空間に、**本件建物が存在する空間と存在しない空間**があり、前者は課税用途（商業施設）に供され、後者は非課税用途（宗教施設）に供されているといえるから、…**複数の用途に供されている土地**ということができる。

本件対象地を含む…土地の全体を敷地として本件建物の建築確認申請がされていることから、…土地全部が商業施設の敷地となっているとし、…複数の用途…を否定しているものと解される。しかし、その主張は、**土地所有権を平面的にしか把握しない考えに立脚している**ように見え、**土地所有権が地上空間（及び地下地盤）の支配権であることと必ずしも整合しない**…。高架軌道下も…実際にも、複数の用途に供されている土地として課税事務が行われていることは公知の事実…。

## 【裁判例3】大阪高裁 令和5年6月29日判決（令和4年（行コ）164号）

## 本件参道空間と本件借地契約との関係について

本件借地契約についてみると、本件対象地の上部に本件建物が存在すること、本件対象地を除いた…土地…の面積だけでは、…土地上に…本件建物を適法に建築することができないことに照らせば、本件対象地を含む…**土地全体が**、本件建物の敷地として本件借地契約により訴外会社に**賃貸されていることは明らか**である。

**ただし**、これは、**平面的にみた場合であって、立体的にみた場合には異なる**。

賃貸されているのは、…土地の所有権が及ぶ範囲のうち、本件参道空間を除く部分だけであり、**本件参道空間は賃貸されていない**ということができる。

↑

- 借地人が本件参道空間の維持管理責任を負わず、かつ、一切の使用収益行為が禁止されていることから、本件借地契約の対象となっていると認めることは困難。

（参道空間は、①宗教法人（以下 A）が維持管理責任、②年間行事の開催場所として A 関係者や参詣者が無償利用、③ A が門扉を設置、④ A の宗教的雰囲気と尊厳を損なわないよう配慮等）

- 本件参道空間は、大きな店舗あるいは多数の店舗の収容が可能な空間の使用収益ができないにもかかわらず、その使用収益の対価の支払いが合意されていると考えることは困難。

## 【裁判例3】大阪高裁 令和5年6月29日判決（令和4年（行コ）164号）

## 土地に賦課されるべき固定資産税等の額について

…土地の上には、課税用途に供されている空間（本件建物が存在する空間）と非課税用途に供されている空間（宗教施設として使用されている本件参道空間）が混在しており、かつ、後者の空間について賃料は授受されていない…。

したがって、…土地の全部に対し固定資産税等を賦課する本件賦課決定は、課税用途と非課税用途の複数の用途に供されている…土地のうち、**非課税用途（宗教施設の維持）に供されている部分に対してまで固定資産税等を賦課することになる**から、当該部分に賦課する限度で地方税法348条2項に反する。

…土地の状態は、**土地上に課税用途と非課税用途に明確に区分された建物が存在する場合と非常に良く似た状態**であるから、…土地のうち非課税用途（宗教施設）に供されている部分に賦課された固定資産税等の計算は、土地上に**課税用途と非課税用途に明確に区分された建物が存在する場合と同様に行う**のが相当である。

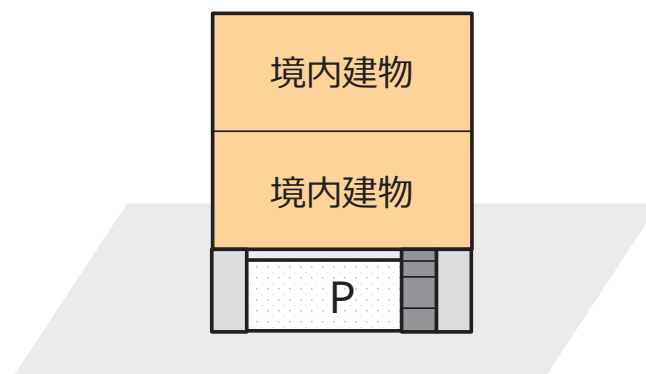
※上告・上告受理申立て中

◆ これまで示されていない複数用途形態の非課税認定が明示された…

## 5 事例による考察

## 【事例1】ピロティ部分を時間貸駐車場（参拝者用以外）で使っている場合

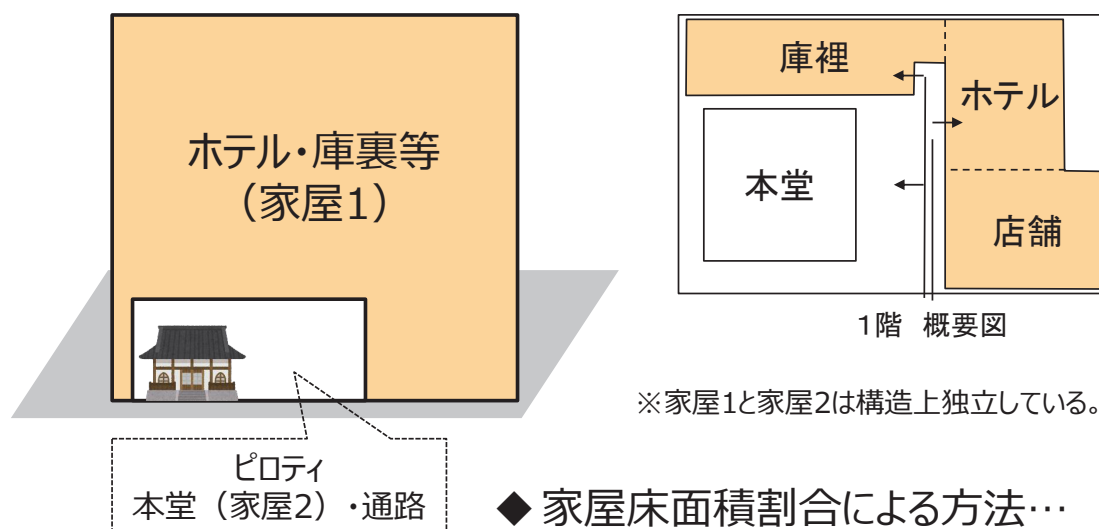
※ピロティは家屋床面積に算入されない。



◆ 当該駐車場の実態は…

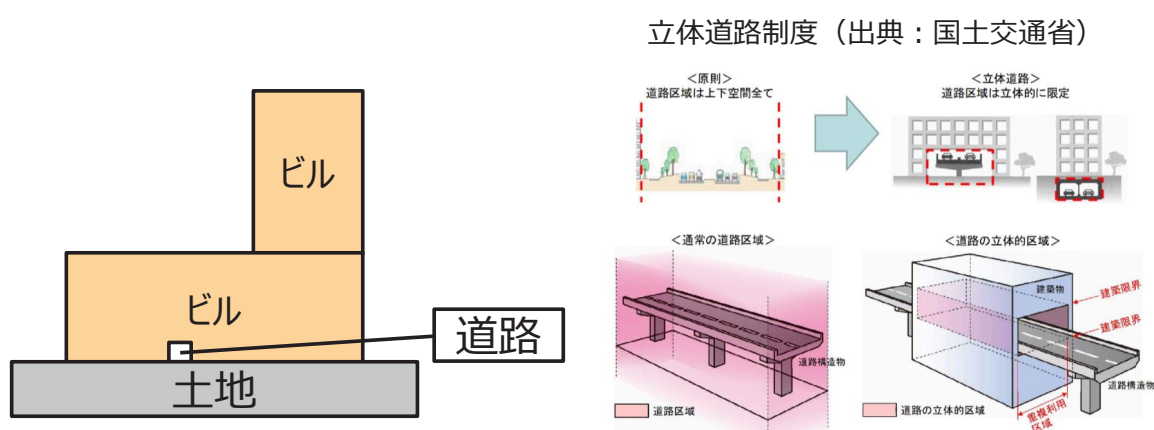
◆ 【裁判例3】との整合は…

## 【事例2】 ホテル・庫裏等の用に供されている家屋（家屋1）のピロティ部分に本堂（家屋2）及び通路等がある場合



- ◆ 家屋床面積割合による方法…
- ◆ 実態を判断するのは難しい…

## 【事例3】 道路法上の道路をまたいで家屋が建っている場合



- ◆ 実態として道路かどうか…
- ◆ 家屋みなし方法（【裁判例3】）も…

- **裁判例では事案に応じて条文を文理により判断**
- ①土地の使用実態で判断（法348条3項）
  - ②課税・非課税用途が混在する家屋の敷地は、家屋の課税・非課税割合による。（裁判例、行政実例）
  - ③課税用途の家屋と、非課税用途の家屋外空間とが存在し、②と同視し得る場合は…（【裁判例3】上告審に注視！）
  - ④課税用途の家屋外空間と、非課税用途の家屋が存在する場合、③と別異に解するべきか。（【事例1】）
- **家屋みなしによる認定方法（③）**
  - ・利用形態が多様化する中、合理的方法か…
  - ・市町村の事務負担等は…
  - ・これまでの認定への影響が大きいか（実態は如何に）？
- **全国均一の非課税認定のため、法令化等が望まれる。**