

令和6年度
地方税における資産課税のあり方に
関する調査研究委員会

～家屋の附帯設備に係る固定資産税の
課税制度のあり方について～

中間とりまとめ

2024年10月

令和6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委員会
(家屋の附帯設備に係る固定資産税の課税制度のあり方について)
委員名簿

委員長	佐藤英明	慶應義塾大学大学院法務研究科教授
委員	青木信之	株式会社日本宝くじシステム代表取締役社長
	漆 さき	大阪経済大学経済学部准教授
	柏木 恵	一般財団法人キャノングローバル戦略研究所研究主幹
	神山弘行	東京大学大学院法学政治学研究科教授
	篠原正博	中央大学経済学部教授
	関口 智	立教大学経済学部・大学院経済学研究科教授
	西川雅史	青山学院大学経済学部教授
	堀場勇夫	青山学院大学名誉教授
	前田高志	大阪学院大学経済学部教授・関西学院大学名誉教授
	森 高弘	日本製鉄株式会社代表取締役副会長兼副社長
	渡辺徹也	早稲田大学法学学術院教授
	齋藤栄一	東京都主税局資産税部長
	岡田茂樹	神戸市行財政局税務部固定資産税担当部長
	三浦達也	富士吉田市税務課長
	上木直道	北海道倶知安町税務課長
	大谷 太	法務省民事局民事第二課長
	池田敬之	総務省自治税務局固定資産税課長
オブザーバー	堤 洋樹	前橋工科大学工学部建築・都市・環境工学群准教授
	皆 銭 宏 一	株式会社久米設計開発マネジメント本部本部長

(順不同、敬称略)

(2024年10月)

目 次

I	検討の背景	1
II	家屋の附帯設備に係る固定資産税の課税の取扱い	1
	1. 家屋と償却資産との区分	1
	2. 納税義務者及び課税区分	1
	(1) 納税義務者	1
	(2) 付合の成否の判断基準	2
	(3) 課税区分（みなし償却資産課税制度導入前）	2
	3. 平成16年度税制改正におけるみなし償却資産課税制度の導入	3
	(1) 制度導入の背景	3
	(2) みなし償却資産課税制度の概要	4
III	みなし償却資産課税制度に係る現状と課題	4
IV	対応方策の検討と今後の方向性	6
	1. 対応策の内容	6
	2. 対象とすべき附帯設備について	7
	3. 適用関係について	8

I 検討の背景

家屋の附帯設備に係る固定資産税の課税に当たっては、家屋と償却資産の区分に係る問題とともに、特に、テナント等の家屋の所有者以外の者が取り付けた附帯設備をどのように課税すべきかについては、民法上の「付合」の有無の判断を伴うことから、従前より課税庁を悩ます課題であったといえる。

この課題については、平成 15 年度に開催された固定資産税制度に関する調査研究委員会（以下、「平成 15 年度調査研究委員会」という。）において具体的な対応策が検討され、平成 16 年度税制改正において「みなし償却資産課税制度」が創設されたことにより、課税上の取扱いの明確化がなされ、一定の解決がされたものと考えられた。

一方で、制度創設から 20 年が経過し、みなし償却資産課税制度の適用範囲が当初想定していた以上に拡大していることや、その背景として制度を濫用し、恣意的に税負担を軽減しようとする意図も見受けられるような事例も覚知されるなど、新たな課題についても認識したところである。

そこで、本研究会においては、改めて家屋の附帯設備に係る固定資産税の課税の取扱いに関する現状及び課題を整理するとともに、それへの対応策について具体的に検討を行った。

II 家屋の附帯設備に係る固定資産税の課税の取扱い

1. 家屋と償却資産との区分

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、家屋と償却資産との区分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. 納税義務者及び課税区分

（1）納税義務者

固定資産税については、固定資産の所有者を納税義務者とする所有者課税の原則（地方税法第 343 条第 1 項）を採用している。

家屋の所有者が家屋の附帯設備を取り付けた場合には、家屋の所有者が納税義務者となるものであるが、家屋の所有者以外の者が取り付けた場合には、民法第 242 条の不動産の付合の規定に則り、当該附帯設備の所有者、すなわち当該附帯設備に係る固定資産税の納税義務者を確定しようとするものである。

その結果、付合により当該附帯設備の所有権を家屋の所有者が有する場合には、家屋の所有者に課税することになるが、付合せず当該附帯設備の所有権を当該附帯設備を取り付けた者が有する場合には、当該取り付けた者に課税することとなる。

（2）付合の成否の判断基準

付合の成否の判断基準については、民法は「不動産の所有者は、その不動産に従として付合した物の所有権を取得する」（民法第 242 条）と規定しているのみであり、具体的な付合の成立要件は、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付合に準じ、

- 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付合が成立すると解されている。すなわち、付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（強い付合）。

一方で、民法第 242 条ただし書は「権原によってその物を附属させた他人の権利を妨げない」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付合させたときには、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、付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（弱い付合）。

（3）課税区分（みなし償却資産課税制度導入前）

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の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)

また、家屋の所有者が所有する附帯設備をどのような資産区分により課税すべきかについては、固定資産評価基準によれば、「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、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については、家屋に含めて評価する」とされている。

3. 平成16年度税制改正におけるみなし償却資産課税制度の導入

(1) 制度導入の背景

家屋の附帯設備に係る課税の取扱いについては、上記2における判断基準により決定されるものの、その判断過程において以下の2つの課題があることが、平成14年度に開催された償却資産研究委員会及び平成15年度調査研究委員会を通じて指摘されている。

- ① 付合の成否を課税の現場において不動産付合の法理に即して判断することの困難性が大きいこと
(=付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 民法で付合により付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、更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。)

そのため、平成15年度調査研究委員会において、附帯設備を取り付けた者を附帯設備の所有者とみなし、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が行われた。

(2) みなし償却資産課税制度の概要

平成 15 年度調査研究委員会の中では、みなし所有者制度を新設することとした場合の課税の取扱いとして、償却資産として課税する案と家屋として課税する案の 2 案が検討された。

償却資産として課税する案については、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¹や家屋の所有者が自ら附帯設備を家屋に取り付けた場合との評価・税負担の不均衡という課題があるものの、附帯設備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や税務会計における処理(取り付けた者において附帯設備に係る損金処理を行うこととされている)と同様の取扱いであること、当時、一部の課税庁において採用されていた「分離課税²」の考え方に沿うもので課税実務に受け入れられやすいと考えられたことなどから、家屋として課税する案よりも適当であるとの報告がなされている。

平成 16 年度税制改正の議論を経て創設された「みなし償却資産課税制度」(地方税法第 343 条第 10 項)においては、家屋の附帯設備であって、当該家屋の所有者以外の者がその事業の用に供するため取り付けたものであり、かつ、家屋に付合したことにより当該家屋の所有者が所有することとなったものについては、当該取り付けた者の事業の用に供することができる資産である場合に限り、当該取り付けた者をもって所有者とみなし、当該附帯設備のうち家屋に属する部分は家屋以外の資産、すなわち償却資産とみなして固定資産税を課することができることとされた。

Ⅲ みなし償却資産課税制度に係る現状と課題

みなし償却資産課税制度については、当初、テナント事業者が取り付けた附帯設備を対象と想定して創設されたものである。そのため、対象となる附帯設備の範囲については法令上、特に限定していないが、システムキッチンや取付型の空調設備、内装、壁等を想定していたものと考えられる(平成 15 年度調査研究委員会における検討においても、テナント取付資産として空調や電気設備等、内装、床、壁、天井を前提とする税額試算が行われている)。

しかし、今回、主要な課税庁に対して行った調査から、給排水設備・ガス設備の主管や

¹ 不動産取得税においては、地方税法第 73 条の 2 第 7 項により、主体構造部の取得者以外の者が附帯設備を取り付けた場合であっても主体構造部の取得者が附帯設備に属する部分をも併せて家屋を取得したものとみなして課税することができることとされている。

² 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等により、借家人等が取り付けた附帯設備が家屋に付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手法。

エレベーター等の運搬設備等、通常事後的な取り付け・取り外しには家屋の毀損を伴い、家屋と一体的に整備すると想定される附帯設備までもがみなし償却資産課税制度の適用対象とされ、償却資産として課税されている実態があることが判明した。これらは、テナント事業者による取り付けが想定しがたい設備であり、当初の想定外に適用対象が拡大している状況にあるといえる。また、それらの設備は通常家屋に取り付けられると付合すると考えられ、本来家屋として課税されるべきものであるにもかかわらず、当該設備が償却資産として課税されていることは、税負担の公平性の観点からも問題である。

このような状況の背景として、一般的に附帯設備は家屋として課税されるよりも償却資産として課税された方が将来も含めた税負担は軽減される傾向にある³ため、これを利用し、エレベーター等を含むあらゆる附帯設備を家屋所有者とは別の法人に意図的に所有させ、それを家屋所有者へ貸し付ける形とすることで租税回避を図ることができることが指摘できる。また、こうした租税回避行動を推奨するコンサルティング業者の存在が確認されている。

課税庁においても、付合の判断や使用実態の判断が難しいことから、事業者から、恣意的に家屋と附帯設備の所有者を分け、付合していないとする主張やみなし償却資産課税制度の適用対象であるとの主張がなされた場合には、償却資産として課税せざるを得ない状況に置かれていると考えられる。

東京都及び政令市に対して行った租税回避行為の可能性が高い/租税回避行為に利用されうると思われる実質的な資本関係が存在する複数の法人等が家屋の主体構造部と附帯設備を分けて所有し、附帯設備は償却資産として附帯設備の所有者に課税するよう申請してくる事例を覚知したことがあるかとの調査に対しては、21団体中7団体から該当があるとの回答であった。具体的には下記のような事例が覚知されているとのことである。

<具体的な事例>

- 親会社が同一のグループ会社で、主体構造部と附帯設備を分けて所有し、附帯設備は償却資産として分離課税すべき旨申告してくる事例がある。あらゆる附帯設備を償却資産として課税するよう申告してくる事例もある。
- 代表取締役が同一人物である法人A及びBにおいて、家屋と家屋の附帯設備の一部を分けて所有し、みなし償却資産課税制度の適用を申告してくる。
- 企業Aと、企業Aの子会社である企業Bが、飲食店の主体構造部と附帯設備を分けて所有している。

³ 附帯設備を償却資産として評価・課税する場合には、家屋の場合と比べ、より短期間で評価額の最低限度まで減価されるとともに、その最低限度についても、家屋は残価率20%であるのに対し償却資産は残価率5%と、より低率となることに起因するものである。

こうした租税回避行動の可能性については、平成 15 年度調査研究委員会の報告書においても言及されている⁴。具体的には、附帯設備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、結果、租税回避行動を促すことになるのではないかという懸念が提示されたところである。

この懸念に対しては、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のシミュレーションを行い、下記のような結論を導いている。

- ・償却資産の評価額は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、また、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）の頻度によることから、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こと
- ・仮に税負担が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するためにはやむをえないものと考えられること

しかし、想定外に適用が拡大している通常家屋として課税すべき附帯設備については、テナント事業者が取り付ける附帯設備と比較しても、一般的に価格が高い設備であるため、特に、家屋として課税される場合と償却資産として課税される場合の税額の差が大きくなることが想定される。そのため、意図的に償却資産として課税されることにより大きな租税回避効果を得ている事例が生じており、家屋として課税されている納税義務者との関係において、税負担の公平性が損なわれる事態となっている。

IV 対応策の検討と今後の方向性

本委員会においては、家屋と附帯設備の所有者を恣意的に分け、エレベーター等の附帯設備を家屋の所有者と別の法人が所有する償却資産として申告することにより、税負担の軽減を図っている事例に対する対応策の検討として、

- ① 具体的にどのような対応が考えられるか。
- ② 対応策を講じる場合、どのような設備を対象とすべきか。
- ③ 対応策を講じる場合、適用関係をどうすべきか。

の3点について具体的な検討を行った。

1. 対応策の内容

⁴ 固定資産税制度に関する調査研究報告書（平成 16 年 3 月）15～17 頁参照

まず、みなし償却資産課税制度を利用し、本来家屋として課税されるべきものまで償却資産として課税されていることから、家屋として課税すべきものについてはみなし償却資産課税制度の適用対象外となるよう法令改正により手当てを行うことが必要である。そもそも、みなし償却資産課税制度は、納税者意識に即した課税の実現を目指し、創設されたものであるから、制度を濫用し、恣意的に税負担を軽減しようとする行為を防止する措置を講ずることは当然であるといえる。

しかし、その対応策のみでは、事業者が恣意的に家屋と附帯設備の所有者を分け、付合していないと主張された場合には、課税庁において付合の成否を判断する必要がある。みなし償却資産課税制度により解決された付合の判断の困難性という課題に再び直面することになる。

そこで、上記の対応策に加えて、家屋として課税すべき附帯設備の範囲を、現場で運用が可能な具体性のあるレベルで、法令上明確化する必要があると考える。一部の課税庁からあった「概念的な基準では自治体において判断の揺れが生じる」「付合の成否や設備の利用状況等の個別判断を課税庁に求める制度とすることは避けるべき」との意見も同様の趣旨に立つものと考えられる。また、当該附帯設備については、当該附帯設備が取り付けられた家屋の所有者を所有者とみなして課税することとすべきである。

この点について、委員会では、みなし償却資産課税制度の適用対象を、使用実態に着目して限定することにより、適正化する方策についても意見があった。具体的には、「家屋の使用者（家屋の所有者以外）が専ら使用する場合」や「テナント事業者が附帯設備を取り付けた場合」などである。

しかし、課税庁において家屋の使用者の使用実態やその変化を把握することが困難であり、使用実態が変更され、みなし償却資産課税制度の対象外となった場合でも再評価されずに、家屋としても償却資産としても課税されず、かえって租税回避に悪用されることが課題としてあげられる。また、本来想定していた使用実態に限定したとしても、同族法人同士で協力すれば、引き続き現在と同様の租税回避行為を続けることが可能である。

そのため、対応策としては、附帯設備のうち家屋として課税すべきものの範囲を法令上明確化することにより対応すべきである。

2. 対象とすべき附帯設備について

上記1のような対応策を講ずるとした場合、以下の2要件を満たすものについては、通常家屋に付合すると考えられることから、家屋とみなし、家屋に含めて評価すべき附帯設備とすることが適当であると考えられる。

< 2 要件 >

- ①通常家屋と一体的に整備すると認められる
- ②通常家屋を毀損しなければ当該家屋に取り付ける又は当該家屋から取り外すことができないと認められる

具体的な設備については、告示により列挙する形で規定することにより、法令の委任の範囲内で、状況の変化を踏まえた対象設備の拡充等を行うことが可能となるようにすべきである。また、告示における規定方法については、課税庁における運用の容易性や納税者の理解の観点から、現行の固定資産評価基準における評点項目の規定ぶりを引用することが考えられる。

また、現行のみなし償却資産課税制度においては、テナント事業者により取り付けられる附帯設備を対象とすることを想定しているが、当該附帯設備については、引き続きのみなし償却資産課税制度の対象とすることが、制度創設当時の趣旨に沿うものとする。そこで、今回の対応策の対象となる具体の設備の告示に当たっては、通常テナントによる設置が想定しがたいもの、すなわち、のみなし償却資産課税制度の適用対象外とすべきものに限定することが考えられる。

上記を踏まえ、告示において規定すべき附帯設備としては、給水設備・排水設備・ガス設備における主管や中央熱源方式の空調設備、防災設備、エレベーター等の運搬設備が考えられる。

なお、告示における規定方法について、委員会では、木造の高層建築や大型建築が出てきていることを踏まえ、木造家屋と非木造家屋を区別して規定している固定資産評価基準から離れた形での規定方法を検討すべきではないかとの意見もあった。しかし、現行の評価実務における円滑な導入を考慮し、現行の固定資産評価基準の規定ぶりを引用しつつ、将来的に固定資産評価基準において木造・非木造の区別が廃止されるなどの見直しが行われた際は告示の規定方法も変更することを検討すべきである。

3. 適用関係について

まず、対応策の導入後に新築家屋に取り付けられた附帯設備については、当然に適用とすべきであると考えられる。

一方で、対応策の導入前から既存家屋に取り付けられている附帯設備については、以下の理由から適用対象外とすべきと考えられる。

- ① 事業者は現行制度での課税を想定して資産を取得しており、そうした資産を制度の対象とすると、制度の予見可能性が損なわれ、事業者の不利益となってしまう可能性があり、事業者の理解を得られないおそれがあること

② 家屋の再評価が大量に発生する可能性があり、課税庁において対応が困難となるおそれがあること

制度導入後に既存家屋が増改築され、新たに取り付けられた（既存の附帯設備の更新を含む）附帯設備については、新築家屋に取り付けられた附帯設備との法的な公平性の観点から、適用対象とすべきと考えられる。

その際、既存家屋が増改築された場合、地方税法上、家屋の再評価を行う必要がある一方で、外観だけでは特に改築の有無を把握できず、改築家屋をいかに把握するか、その把握方法についても課題があることから、例えば、確認申請が必要な改修工事に限ることも考えられるところである（一部の課税庁においては、建築関係部局と連携し、建築確認申請があった場合には情報共有を行っている。）。

しかし、税法上の概念である「再評価」の対象と建築基準関係規定への適合性を確認するための「建築確認」の対象とでは範囲が異なると考えられることやこれまでの特例措置においてそのような適用関係としている例も見当たらない。

よって、特に確認申請が必要な改修工事に限ることなく、制度導入後に既存家屋が増改築され、新たに取り付けられた附帯設備については、適用対象とすべきと考える。なお、再評価対象を適切に捕捉する観点から、本対応策の導入に併せて、建築関係部局との連携を密にすることを促すことも検討すべきである。

なお、対応策の導入に当たっては、一定の周知期間を確保すべきであることにも留意すべきである。