

税法上の付合資産の課税について —最近の裁判例に関連して—

Some Questions of Taxing Accessions under the National Tax Law Relating to the Recent Cases

松野 亮*

要約

不動産に動産が付合した場合、動産の所有権が不動産の所有者に移転し、動産の所有者は不動産の所有者に対して償金を請求することができることとされている。この不動産の付合は、課税要件等の規定のため、そのまま課税判断の前提となる法的根拠として扱うと問題が生じるように思われる。

付合法の趣旨は、社会的経済上の不利益を避けるとする社会経済的不利益回避説を通説とするが、その他複数の有力説が存在し、それぞれ付合成否の判断基準は異なる。過去の紛争事案を確認すると、裁判所は、個別の紛争事案の背景、当事者の利益・不利益を個別に考慮した上で、都度異なる基準により判断しており、画一的な付合成否の判断基準は存在しない。

さらに、税法において付合が関連する裁判を概観すると、付合成否の判断は、物理的な付着の強度基準による傾向がある。この点、通説では、建物の構造といった物理的状態のみだけではなく、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検討しており、付合成否の判断方法に差異があることが確認できる。このように、判断基準が不明確な不動産の付合を課税判断の前提とすると、かえって課税の公平性を損なうおそれがある。

一方で、所得税における「資産」概念、相続税における「相続財産」概念を検討すると、両者に「何かの権利であることを問わず、経済的な価値があるもの」という共通概念を確認できる。所得税・相続税は、経済的価値（経済的効果）が帰属している状況に担税力を認め、課税することとしており、その対象範囲は必ずしも所有権と一致しない。そして、現行税制における課税の取扱いの検討を行ったところ、所得税・相続税は、不動産に付着させた動産について「動産を不動産に付着させた者が、事実上、その動産を自由に使用・収益・処分できる場合には、付合に関わらず、その経済的価値はその者に帰属する」として取扱い、実質的な経済的価値に対して課税を行うべきだと考えられる。

以上のことから、民法242条の不動産の付合をそのまま所得税・相続税の課税判断の前提となる法的根拠として取り扱うのは困難だと考えられる。課税要件明確主義の観点から付合資産を税法で取り扱う場合には、民法の付合とは離れ、新たに課税要件に関して法律で規定し、その適用基準や適用例を明らかにする必要がある。

* 税理士・修士（ビジネスロー）（青山学院大学）

【目次】

はじめに

第1章 民法における付合の取扱い

第1節 付合の制度趣旨と成立基準

第2節 権原の意義

第3節 小括

第2章 税法における付合の適用場面の分析

第1節 税法における裁判例

第2節 小括

第3章 所得税・相続税における付合の取扱い

第1節 所得税における資産概念

第2節 相続税における相続財産概念

第3節 小括

第4章 税法における民法242条の取扱い

第1節 改築や設備機械に関連して付合が生じた場合の現行税制における取扱い

第2節 民法242条の課税上の取扱い

第3節 小括

第5章 結論

はじめに

不動産の付合とは、それまでに独立に所有権の対象となっていた物が不動産に付着して独立性を失い、社会経済上不動産そのものと見られるようになることをいう¹⁾。不動産に動産が付合した場合、動産の所有権が不動産の所有者に移転し、動産の所有者はその所有権の喪失に伴い不動産の所有者に対して償金を請求することができることとなる。この不動産の付合の成否を課税要件等の規定のため、そのまま課税判断の前提とすると問題が生じるように思われる。

不動産の付合は、通説の他いくつかの有力説が存在し、付合の成否についても判断基準が分かれ、明確な判断基準が確立・機能しているとはいえない。このような状況において、当事者間に紛争がない中で、付合を前提に課税判断が行われると、かえって課税の公平性が失われる危険性がある。

この問題意識から、第1章では、民法242条の付合の趣旨、通説・有力説における付合成否の基準、裁判での適用事例を確認する。第2章では、過去の税法の裁判において、不動産の付合がどのように取り扱われているか分析を行う。第3章では、所得税の資産概念、相続税の相続財産概念について検討を行い、所得税・相続税が担税力として評価する経済的価値の観点から不動産の付合の取扱いを考察する。そして、第4章では、税法における民法242条の取扱いについて考察し、第5章では、これまでの検討に基づき結論を述べる。

1) 我妻栄『新訂 物権法(民法講義Ⅱ)』(岩波書店, 1983年) 306頁-307頁参照。

なお、不動産の付合については、固定資産税において、課税の取扱いが問題となり、平成16年度地方税法改正が行われている²⁾。本稿は固定資産税の問題については取り扱わず、所得税・相続税についてのみ検討を実施する。

第1章 民法における付合の取扱い

第1節 付合の制度趣旨と成立基準

(1) 付合の制度趣旨

不動産の付合に関する紛争は、第二次大戦前から現在に至るまで、農作物、立木、設備機械、建物増改築、環境法関連、水面の埋め立てなど、広い分野に及んでおり、時代背景や紛争類型、分野、当事者の事情等に合わせて、その都度個別の判断が積み重ねられてきた。そのため、付合成否の判断の基礎となる制度趣旨についても複数の見解が見られる。付合の制度趣旨には、主に①社会経済的不利益回避説、②取引安全説、③私的利害調整説の3つの見解がある³⁾。

社会経済的不利益回避説は、民法起草者以来の通説とされ、付合の意義を社会経済上の不利益を避けるという公益的な理由に求める⁴⁾。所有者の異なる物が結合して社会経済上1個の物と見られる場合、これを原状に戻すことは不可能ではない場合でも、社会経済上著しく不利益であるとして、1人の所有者に帰属させるという考え方を持つ。社会経済的不利益回避説によれば、付合する物の分離復旧を許さないという点は強行規定とし、不動産所有者が付合した物の所有権を取得する点については任意規定と解している。

取引安全説は、付合の意義を取引安全の確保に求める。所有権の客体の範囲は、取引流通の世界の通念が、あるものをその外形において1個の物として承認するかどうかによって決まり、これによって取引の安全が保障される⁵⁾。取引安全説は、付合成立に関する規定について強行法規としている。

私的利害調整説は、社会経済上の利益や取引安全という付合当事者の外側にある客観的な利益ではなく、付合当事者間の利害調整の観点から付合の意義を把握する見解⁶⁾である。

2) 固定資産税については、①テナントが家屋に取り付けた付合設備に係る付合成否の判断の困難性が大きい点、②借家人が取り付けた資産は、借家人が事実上自由に使用・収益・処分でき、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が取去されることから、賃貸人の所有には帰さないとするのが社会通念となっている点、の2つの課題が指摘されていた（一般財団法人資産評価システム研究センター「固定資産税制度に関する調査研究〈平成16年3月〉—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—」参照（https://www.recpas.or.jp/new/jigyo/report_web/menu_year.html#r4（最終アクセス2023年12月9日））。その後、平成16年度地方税法改正で、自治体の判断により、テナントが取り付けた附帯設備にかかる固定資産税について、テナント側を所有者とみなして課することができるとする規定（地方税法343条10項）が設けられている。

3) 吉田克己『物権法I』（信山社、2023年）285頁-287頁参照。

4) 吉田・前掲注3）285頁参照。

5) 吉田・前掲注3）286頁参照。

6) 吉田・前掲注3）286頁参照。

私的利害調整説は、付合の成否に関する規定も、所有権帰属に関する規定も任意法規としている⁷⁾。

(2) 付合の成立基準

次に各説が想定している紛争類型について確認する。社会経済的不利益回避説、私的利害調整説は、不動産所有者と動産所有者の紛争を想定し、取引安全説は、不動産所有者と取引により動産を取得した者(差し押さえを含む)を想定している。そのため、想定する紛争類型が異なるところ、各説によって付合の成立基準は異なる。

付合の成立の判断基準は、それぞれの制度趣旨から①社会経済的不利益回避説によれば、分離による損傷または費用の発生の程度が重視される(付着の強度基準)。②取引安全説に従えば、合成物が取引通念上の一体性つまり単一性を形成するに至ったか、換言すれば、付着したものが取引上の独立性を喪失したかどうか(取引上の独立性基準)が基本的判断基準となる。③私的利害調整説によれば、①と同様に、分離による損傷や費用発生の程度(付着の強度基準)が重視され、動産の付合と同じ基準⁸⁾で考えるのが一般的である⁹⁾とされている。

(3) 不動産の付合の裁判例

不動産の付合に関する紛争事案の分野としては、農作物、立木、設備機械、建物増改築、環境法関連、水面の埋め立てなど、広い分野に及んでいる。時代別に分けると、農作物はほぼ第二次大戦前、立木は昭和30年代～40年代、増改築は概ね昭和30年代～50年代、近年では環境法関連の紛争事案が多く見られる。ここでは、建物増改築と設備機械の事案を通じて付合成否の基準を確認する。

① 最高裁昭和43年6月13日判決¹⁰⁾(建物増改築)

建物賃借人が増築した附属建物の帰属について、建物賃借人と建物譲受人の間で争われた裁判。「新たに築造された甲部分が主屋部分および従前の建物に附合する乙部分に原判示の部分において構造的に接合されていないからといって、ただちに甲部分が主屋部分に附合していないとすることはできない。原判示によれば、甲部分と主屋部分とは屋根の部分において接着している部分もあるというのであるから、さらに甲部分と主屋部分および乙部分との接着の程度ならびに甲部分の構造、利用方法を考察し、甲部分が、従前の建

7) 瀬川教授は、付合の制度趣旨である権利濫用の禁止は、付合当事者間の利害を調整するものだから絶対的ではないとし、任意規定と解することで、物の結合という経済活動にとって外的・偶然的な要素を緩和し、付合法を取引法の中に位置づけることができると説明される(瀬川信久『不動産附合法の研究』(有斐閣, 1981年)329頁参照)。

8) 動産の付合は、「付合により、損傷しなければ分離することができなくなったとき」「分離するのに過分の費用を要するとき」として付合成立の基準が決められている(民法243条)。

9) 吉田・前掲注3)296頁参照。

10) 最判昭和43年6月13日民集22巻6号1183頁。

物たる主屋部分に接して築造され、構造上建物としての独立性を欠き、従前の建物と一体となって利用され、取引されるべき状態にあるならば、当該部分は従前の建物たる主屋部分に附合したものと解すべきものである。〔下線筆者〕と判示し、構造上の独立性・取引上の一体性を付合の成立基準としている。

② 最高裁昭和 44 年 7 月 25 日判決¹¹⁾ (建物増改築)

建物賃借人が行った増築について、土地所有者と土地賃借人との間で付合の成否が問題となった裁判。「本件第三建物は、第二建物の一部の賃借人 B が昭和 33 年以前に自己の費用で第二建物の屋上に構築したもので、その構造は、四畳半の部屋と押入各一箇からなり、外部への出入りは、第二建物内の六畳間の中にある梯子段を使用するほか方法がないものであることは、原審が適法に確定した事実である。そうとすれば、第三建物は、既存の第二建物の上に改築された二階部分であり、その構造の一部を成すもので、それ自体では取引上の独立性を有せず、建物の区分所有権の対象たる部分にはあたらないといわなければならない、たとえ B が第三建物を構築するについて右第二建物の一部の賃貸人 A の承諾を受けたとしても、民法二四二条但書の適用はないものと解するのが相当であり、その所有権は構築当初から第二物建物の所有者 A に属したものと*い*わなければならない。〔下線筆者〕」と判示し、取引上の独立性を付合の成立基準としている。

③ 熊本地裁昭和 54 年 8 月 7 日判決¹²⁾ (設備機械)

エレベーター設備工事の下請人が、注文者にエレベーター設備の所有権に基づく引き渡しと損害賠償の請求を求めた裁判。分離復旧の社会経済的不利益について、建物の居室数、階段の存在など建物の利用方法を具体的に認定した上で付合を不定している。

④ 東京地裁昭和 55 年 1 月 28 日判決¹³⁾ (設備機械)

根抵当権の設定されたビルの設備 (冷暖器、空調機、エレベーター、変電設備) に対するビル所有者の債権者がした差し押さえに対し、根抵当権者 A が異議申し立てをした裁判。

裁判所は、「本件ビルが地上 11 階建、床面積の合計 1,922 平方メートルに及ぶ事務所、店舗、駐車場の高層建築物であることは、弁論の全趣旨により明らかであるところ、このような本件ビルにおいては、冷暖房の空調設備、エレベーター、変電設備が必要不可欠のものであることは経験則上容易に法定し得るところである。

そうして、右各設備を本件ビルから取り外すときは、本件ビルの経済的価値を著しく毀損させることになるものであり、他方、右各設備自体は本件ビルの構造及び形状等に応じ具体的な設計により設備されたものであるからであることからすると、右各設備を本件ビ

11) 最判昭和 44 年 7 月 25 日民集 23 卷 8 号 1627 頁。

12) 熊本地判昭和 54 年 8 月 7 日下民集 30 卷 5-8 号 367 頁。

13) 東京地判昭和 55 年 1 月 28 日判時 964 号 87 頁。

ルから分離するときは、その社会経済的価値が著しく損われるものであることも明らかである〔下線筆者〕と判示し、社会経済的不利益回避説に基づく付着の強度基準により、付合の成立を肯定している。

⑤ 東京高裁平成 18 年 4 月 13 日判決¹⁴⁾ (設備機械)

建売住宅に対して無償でプロパンガス配管工事を行ったプロパンガス販売会社が、プロパンガス設備に関する合意の解釈について争った裁判。裁判所は、「撤去・復旧は物理的に不可能でないとはいえ、これを行うことは社会経済上不利益であるというべきであり、したがって、LP ガスの消費設備は、各被控訴人の自宅に付合していると言わざるを得ない〔下線筆者〕」と判示し、社会経済的不利益回避説に基づく付着の強度基準により付合を肯定している。

このように、民法における付合の成立基準は、各裁判共に個別の状況・事情に応じて、付着の強度基準を中心としつつも取引の独立性基準を組み合わせ適用していることが確認できる。さらに、付着の強度基準については物理的な要素に加え、社会経済上からの観点が加味されていることがうかがえる。

第2節 権原の意義

他人の不動産に権原をもって他の物を附属させた場合、この附属物については当該権原者の所有権が留保され、不動産所有者による原始取得は生じない（民法 242 条但書）。そして権原とは、他人の不動産に結合させた動産の所有権を留保したまま、賃借権、永小作権、土地賃借権などの当該不動産を利用する権利をいう。

なお、権原をもって附属させた者が結合させた部分について権利を留保することができるといっても、そのためには結合させた部分がその不動産から独立性を有していなければならない（弱い付合）。結合させた動産が、不動産からの独立性を許さず不動産の構成部分となる場合（強い付合）には、権原によるものでも結合させた動産に対する権原を留保できない¹⁵⁾。

権原の意義が争われる典型的な例としては、建物賃借人が賃借建物を増改築する場合である。大審院大正 5 年 11 月 29 日判決¹⁶⁾では「賃貸人の承諾を得た増改築部分が区分所有権の対象としての要件を満たさない限り、建物の構成部分として他の部分と不可分の一体を成し、賃借人の権原に基づく所有権保持は認められない」と判示され、戦後においても

14) 東京高判平成 18 年 4 月 13 日判時 1928 号 42 頁。

15) 最判昭和 39 年 9 月 8 日集民 75 号 181 頁では、242 条但書について、「附合したるものがなおその不動産と別個の存在を有する場合にのみ適用され、附合したものが不動産の一部と認められて全然独立の存在を失う場合には適用の余地がない」と判示している。

16) 大判大正 5 年 11 月 29 日民録 22 輯 2333 頁。

同旨の判断を行う一連の最高裁判決¹⁷⁾があり、判例として確立しているとされる¹⁸⁾。

第3節 小括

このように、民法における付合の成立基準は、個別の状況・事情に応じて、付着の強度基準を中心としつつも取引の独立性基準を組み合わせて適用している。さらに、付着の強度基準については物理的な要素に加え、社会経済上からの観点が加味されている。一方、裁判所は、紛争事案に応じていろいろな基準を使い分けているようにも見える。

平田教授は、裁判例における付合の成否判断は、個々の紛争類型に依存した散在的なものであり、最上級審に至るまで結晶化されたものは少ないと説明される¹⁹⁾。また、松尾教授は、「付合法の機能が拡大し、かつ多様化している状況にかんがみると、付合制度の趣旨及び付合の成否の基準を画一的に単一の尺度によって解釈することは困難となっており、付合の目的物や紛争類型に応じてきめ細かに判断することが妥当であろう²⁰⁾。」と述べられている。このように、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検討する通説の判断も、どの場面でも適用可能な普遍的な基準とはいえない状況である。

第2章では、税法において付合が出現する裁判例を通じ、付合成否の基準とそれに伴う課税判断を確認する。

第2章 税法における付合の適用場面の分析

本章では、税法において付合が問題となる裁判例を通じ、付合成否の基準とそれに伴う課税判断を確認する。一連の裁判例を概観すると、物理的な付着の強度基準に基づいて、付合成否の判断が行われる傾向がある。

第1節 税法における裁判例

(1) 大阪地裁平成7年3月28日判決²¹⁾、大阪高裁平成8年1月26日判決²²⁾ (設備機械)

大阪地裁平成7年3月28日判決(原審)、大阪高裁平成8年1月26日判決(控訴審)は、

17) 最判昭和34年2月5日民集13巻1号51頁、最判昭和38年1月25日集民64号201頁、最判昭和39年9月8日集民75号181頁、最判昭和43年6月13日民集22巻6号1183頁など。

18) 吉田・前掲注3) 303頁参照。

19) 結晶化されたわずかな例として立木売買における独立化の法理(最判昭和34年8月7日民集13巻10号1223頁、最判昭和35年3月1日民集14巻3号307頁)、建物増改築における区分所有権の成立基準(最判昭和28年1月23日民集7巻1号78頁)を挙げられている(平田健治『不動産附合の判例総合解説』(信山社、2009年)99頁参照)。

20) 能見善久＝加藤新太郎編『論点体系 判例民法〈第3版〉2 物権』(第一法規、2019年)306頁〔松尾弘執筆部分〕参照。

21) 大阪地判平成7年3月28日税資208号1035頁。

22) 大阪高判平成8年1月26日税資215号148頁。

賃借人の株式の評価にあたり、賃借人が設置した建物附属設備が賃貸人の所有建物に付合したことに付き、相続税法上の課税財産該当性が争点の一つとなった事案である。

原審の大阪地裁平成7年3月28日判決では、「相続税基本通達11の2-1には、相続税法に規定する『財産とは、金銭に見積もることができる経済的価値のあるすべてのものをいう』と定められており、ここでいう『財産』とは、独立して財産を構成し、取引の対象となるものと解するのが相当である。」とした上で、「原告らは、本件建物附属設備は、本件建物に附合しており、かつ富士製作所が本件賃貸借契約上、造作買取請求権及び有益費償還請求権を放棄しているのであるから、財産性がなく、相続税評価の対象とならず、したがって、帳簿価額も計上すべきでない」と主張する。しかしながら、……本件建物附属設備は、いずれも、造作²³⁾又は造作に類するものであり、しかも、これらは富士製作所がその権限により付属させているものであつて、少なくとも本件賃貸借契約が終了するまでは、同会社がこれを本件建物から取外し、撤去等を自由にすることができるものであり、右各物件の性質・態様からすれば、これらは本件建物から分離して独立の財産として取引の対象ともなり得るものというべきであるから、相続税法上の『財産』に当たるといことができる。」と判示した。

控訴審の大阪高裁平成8年1月26日判決でも、原審の考え方が支持されている。控訴審判決では、「控訴人らは、本件建物附属設備が本件建物に附合していることは当事者間に争いがなく、したがって本件建物附属設備は富士製作所の所有ではなく、独立した相続税法上の財産に該当しないと主張する。しかし、本件建物附属設備が本件建物に附合したからといって、前説示のとおり、取り外すことのできる動産であるから、本件建物から分離して他に売却して譲渡することが可能であり、相続税法上の財産というべきである」と結論付けている。

民法242条の通説は、付合が成立した物の所有者を誰にするかという点については任意規定と解されているが、本判決では賃借人の建物附属設備を所有していないとする主張に対する法的評価・検討を行っていないように見える。ここでは、民法242条から離れ、後述する「動産の使用者がその動産を実質的に自由に使用・収益・処分できるかどうか」による経済的価値支配基準により、実質的な経済的価値について課税対象とする判断をしたように思われる（第4章第1節参照）。

23) 造作については、最判昭和29年3月11日民集8巻3号672頁において「借家法五条にいわゆる造作とは、建物に附加せられた物件で、賃借人の所有に属し、かつ建物の使用に客観的便益を与えるものを云い、賃借人がその建物等特殊の目的に使用するため、特に附加した設備の如きを含まないと解すべき」と判示しており、学説においてこれが通説とされる。また、「『建物に附加したる畳・建具等の造作』即ち建物使用上の便宜を増すために建物に施設し（ただし、建物の構成部分に属しないこと。）その結果、建物の客観的価値を増加させているものにして、之を建物から分離することが経済上不利になるものをいう。」としている裁判例（岐阜地判昭和28年3月5日下民4巻3号335頁）がある。一般的には、畳、建具、雨戸、電気ガス水道等の引き込み部分が該当する。

(2) 国税不服審判所平成 2 年 1 月 22 日裁決²⁴⁾ (設備機械)

国税不服審判所平成 2 年 1 月 22 日裁決は、出資の評価にあたり、賃借人が賃借建物に施した壁及び床の断熱工事、塗装工事、電気工事、水道工事、ホイスのレール工事等の附属設備について、相続税法上の課税財産該当性が争われた事案である。この裁決では、これら附属設備は、賃借建物の従たるものとしてこれに付合したことが明らかであり、かつ、それ自体建物の構成部分となって独立した所有権の客体とならないとして、評価会社の財産とはならないとされた。賃貸借契約によれば、建物内部改造費、造作、模様替えについて、借主は貸主に対してその買取り請求を一切行わないこと、原状回復は借主の費用負担において行うことが定められているので、評価会社は、有益費償還請求権を放棄したといえるから、本件附属設備の相続税評価額の計算に当たり、有益費償還請求権を有額評価することは相当でないとしている。

この裁決では、物理的な付着の強度基準に基づき付合成否の判断がされている。

(3) 国税不服審判所平成 29 年 5 月 24 日裁決²⁵⁾ (増改築)

国税不服審判所平成 29 年 5 月 24 日裁決では、審査請求人の母が行った請求人所有の建物の改修工事によって、付合により請求人が当該改修工事部分の所有権取得に係る経済的利益について、みなし贈与 (相続税法 9 条) の適用があるとされた事案²⁶⁾である。

審判所は、付合について「民法第 242 条は、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旨規定している。そして、不動産に従として付着した物が、当該不動産の構成部分又は社会通念上その不動産の一部と認められる状態となり、取引上の独立性を有しない場合には、当該不動産の所有者は、付合により当該付着物の所有権を取得するものと解される。」と法令解釈を示した。

そして、「本件改修工事のうち、本件居宅の敷地に対して施工されたものであるなどの工事内容その余の本件除外部分は、取外しや移設が容易に可能な照明器具などの電化製品及びその取付工事等であり、いずれも本件居宅の構成部分又は社会通念上本件居宅の一部と認められる状態になっているとはいえないから、本件居宅への付合は成立しない。これに対し、本件改修工事のうち、本件除外部分を除いた工事部分については、その工事内容等に照らせば、本件居宅から容易に取り外せず、本件居宅の構成部分となっているもの、又は社会通念上本件居宅の一部と認められるべきものであって、取引上の独立性を有しないといえるから、本件居宅への付合が成立する。」とした。その上で、請求人の母には、請求人に対する費用償還請求権を行使する意思はなく、当該権利を放棄していたと認められるとして、みなし贈与の適用を肯定している。

24) 国税不服審判所裁決平成 2 年 1 月 22 日裁決事例集 39 集 380 頁。

25) 国税不服審判所裁決平成 29 年 5 月 24 日 (TAINZ F0-3-533)。

26) 不動産の付合によるみなし贈与 (相続税法 9 条) が適用されるとされた裁判例として、東京地判昭和 51 年 2 月 17 日税資 87 号 337 頁、東京高判昭和 52 年 7 月 27 日税資 95 号 245 頁がある。ただし、これらの裁判例は、付合が生じている点については争いがない。

(4) 大阪高裁令和4年7月20日判決²⁷⁾ (土地)

大阪高裁令和4年7月20日判決では、駐車場事業を行っていた土地所有者が、長男及び長女との間で、各土地の使用貸借契約及びその土地に敷設された舗装等（アスファルト舗装、車止め、フェンス等）の贈与契約を締結し、駐車場収入は子らに帰属するものとして申告したところ、処分行政庁から、駐車場収入は納税者に帰属するとして更正処分を受け、所得の帰属について争われた。この裁判では、不動産の付合によりアスファルト設備等の所有者が土地所有者にあるとして贈与契約が成立していないという判断に基づき、アスファルト舗装部分を含めた使用貸借契約が成立したことを前提に、子らに法定果実収益権を移転させているため収益の帰属は土地所有者であると判断された。

被控訴人（長男及び長女）は、アスファルト設備等の贈与について、次のように主張している。

- ・ 本件各贈与契約により、本件各土地に敷設された本件各舗装部分の所有権を取得したことを前提とする、同舗装部分の底地の使用貸借契約が有効に成立していることは、原判決の判示のとおりである。
- ・ 本件各舗装部分には、社会的・経済的にみて財産的価値があることは明らかであり、税法上、前記舗装部分を構築物として減価償却が認められていること（減価償却資産の耐用年数等に関する省令別表一）に照らしても、資産としての財産的価値が認められているといえるから、前記舗装部分を贈与する契約は少なくとも税法上は有効である。したがって、本件各舗装部分は贈与契約の対象となり、同舗装部分上で駐車場を営むことを目的とする本件各使用貸借契約も有効に成立している。
- ・ 控訴人は、本件各舗装部分が土地に付合する旨を主張するけれども、民法は、権原者が不動産に付合させた物の一部について物権が成立し得ることを認めている（民法242条但書）。さらに、付合が直ちに生じることなく、独立した動産としての存在を失わないこともあり得るのであって、本件各贈与契約が原始的に無効となることはない。

一方、裁判所は、アスファルト等の贈与等について、次の判断を示した。

「しかし、証拠（乙37）によれば、アスファルト舗装は、路盤にアスファルト混合物を敷き均して、転圧機械により所定の密度が得られるまで締固め、所定の形状に平坦に仕上げるものであり、アスファルト舗装された地面のうち、アスファルト混合物が含まれる表層及び基層部は、土地の構成部分となり、独立の所有権が成立する余地はないというべきである。

したがって、亡甲において、本件各贈与契約のうち本件各舗装部分の所有権を被控訴人乙及び同丙（長男及び長女〔追記筆者〕）に移転させることは原始的に不能であることは明らかであるから、本件各贈与契約のうち前記舗装部分等を対象とする部分はいずれも無効といわなければならない。そうすると、本件各使用貸借契約書の作成により、当事者が当

27) 大阪高判令和4年7月20日（TAINZ Z888-2426）。

初意図したところの被控訴人乙及び同丙が本件各舗装部分を所有することを目的とした本件各使用貸借契約が成立したと解釈する余地はないというべきである。」

この裁判では、付合の成否については、アスファルト舗装の工法から土地の構成部分となることを認定しており、物理的な付着の強度基準に基づいて判断がされていると考えられる。

第2節 小括

税法において付合が問題となる裁判例は少ないが、付合成否の判断は、物理的な付着の強度基準による傾向があり、この点、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検討する通説による基準とは差異がある。また、大阪地裁平成7年3月28日判決、大阪高裁平成8年1月26日判決については、付合の判断から離れて、経済的価値支配基準（第4章第1節参照）により、経済的実質に基づき判断しているようにも見える。第1章で確認したように、もともと付合成否の判断基準は明確でないとはいえ、課税判断の前提となる法的根拠としては大変不安定に思える。

そこで、次章では、所得税の資産概念・相続税の相続財産概念を検討し、付合を税法でどのように取り扱うべきか考察する。

第3章 所得税・相続税における付合の取扱い

本章では、所得税の資産概念、相続税の財産概念の検討を通じて、所得税・相続税における不動産の付合の取扱いを検討する。

第1節 所得税における資産概念

(1) 所得税における資産

所得税法では、資産について定義規定に定めていない。そこで、譲渡所得の対象となる資産の譲渡の検討を通じて、所得税の資産概念について明らかにする。

まず、所得税法は、資産の譲渡を行った場合には、譲渡所得又は譲渡所得以外の所得になるとしている。

所得税法 33 条 譲渡所得

2 次に掲げる所得は、譲渡所得に含まれないものとする。

- 一 たな卸資産（これに準ずる資産として政令で定めるものを含む。）の譲渡その他営利を目的として継続的に行なわれる資産の譲渡による所得
- 二 前号に該当するもののほか、山林の伐採又は譲渡による所得

所得税法 33 条 2 項 1 号によると棚卸資産は譲渡所得に含まれないこととなり、事業所

得又は雑所得に該当することとなる。そして、所得税法施行令81条において、不動産所得、山林所得、雑所得を生ずべき業務に係る棚卸資産は、それぞれの業務に係る所得とされる。また、2号では、山林の伐採又は譲渡による所得が譲渡所得から除外され、要件に応じて山林所得、事業所得、雑所得となる。つまり、譲渡の対象となる資産は、資産の種類や使用方法などの状況に応じて所得区分が決まることとなり、もともとの資産としての性格は同一のものである。したがって、譲渡所得の対象資産を検討することで、所得税の資産概念を明らかにできる。

ここで、過去の裁判例から譲渡所得の対象となる資産について確認する。譲渡所得の趣旨について、最高裁昭和43年10月31日判決²⁸⁾は、「譲渡所得に対する課税は、原判決引用の第1審判決の説示するように、資産の値上りによりその資産の所有者に帰属する増加益を所得として、その資産が所有者の支配を離れて他に移転するのを機会に、これを清算して課税する趣旨のものと解すべき」と判示した。そして、「対価を伴わない資産の移転においても、その資産につきすでに生じている増加益は、その移転当時の右資産の時価に照らして具体的に把握できるものであるから、同じくこの移転の時期において右増加益を課税の対象とするのを相当と認め、資産の贈与、遺贈のあった場合においても、右資産の増加益は実現されたものとみて、これを前記譲渡所得と同様に取り扱うべきものとしたのが旧所得税法(昭和22年法律27号)5条の2の規定である」としている。つまり、譲渡所得の対象となる資産は、譲渡所得課税の趣旨が増加益清算課税説であることから、①経済的な価値があること、②所有者の支配を離れて他に移転できる、の2つの性格を持つと考えられる²⁹⁾³⁰⁾。

さらに、土地所有者が借地権の設定にあたり受領した、性質があいまいである高額な権利金について、譲渡所得に該当するか、それとも不動産所得に該当するかが争われた最高裁昭和45年10月23日判決³¹⁾では、「借地権の設定に際して土地所有者に支払われる権利金の中でも、右借地権設定契約が長期の存続期間を定めるものであり、かつ、借地権の譲渡性を承認するものである等、所有者が当該土地の使用収益権を半永久的に手離す結果となる場合に、その対価として更地価格のきわめて高い割合に当たる金額が支払われるというようなのは、経済的、実質的には、所有権の権能の一部を譲渡した対価としての性質をもつものと認めることができるのであり、このような権利金は、昭和34年法律第79号による

28) 最判昭和43年10月31日集民92号797頁。

29) 金子教授は「資産とは、譲渡性のある財産権をすべて含む観念で、動産・不動産はもとより、借地権、無体財産権、許認可によって得た権利や地位、ビットコイン等の暗号資産などが広くそれに含まれる。」と説明される(金子宏『租税法 第24版』(弘文堂、2021年)265頁参照)。また、佐藤英明教授は、「経済的な価値があり、他人に移転可能なものが譲渡所得を発生させる資産だということになる。」と述べられる(佐藤英明『スタンダード所得税法〔第3版〕』(弘文堂、2022年)88頁参照)。

30) 所得税基本通達33-1は、譲渡所得の基因となる資産の範囲として、「譲渡所得の基因となる資産とは、法第33条第2項各号に規定する資産及び金銭債権以外の一切の資産をいい、当該資産には、借家権又は行政官庁の許可、認可、割当て等により発生した事実上の権利も含まれる。」としている。

31) 最判昭和45年10月23日民集24巻11号1617頁。

改正前の旧所得税法の下においても、なお譲渡所得にあたるものと類推解釈するのが相当である。〔下線筆者〕と判示した。この判決は、本来、法的には不可分な所有権の機能の一部が譲渡所得の発生の基礎とする資産になり得るとしており、ここでいう資産（経済的価値）が、私法上形式的に認められる「何か権利など」である必要がないことを示している³²⁾。

このように、所得税における譲渡の対象となる資産とは、一般的に用いられる資産の意義とは異なり、①何かの権利であることを問わず、経済的な価値があるもの、②他に移転可能であるもの、の2つの要素を含む概念だといえることができる。そうすると、所得税における資産は、「何かの権利であることを問わず、経済的な価値があるもの」だといえる。

（2）資産の帰属

次に、所得税における資産の帰属は、所有権等の法的基準のみで判断することが妥当でない場合には、経済的価値の支配を基準としていることを確認する。

法律上無効な現物出資の移転につき、所得の帰属が争われた山口地裁昭和46年6月28日判決³³⁾では、「法律上無効な移転行為であっても、これがあたかも有効になされたもののごとく履行され、譲受人においてその目的にそって経済的効果ないし利益が発生するなどして目的物が実質的に移転し、かつ、このような状態が存続している場合に、譲受人側に対し目的物ないしこれから発生する利益につき課税の対象とすることは実質担税力に依拠して課税する租税目的から見て容認されるものと解すべきである」と判示する。これは、実質的な経済的価値の移転に着目し、その状態が存続する状況について担税力を認め、所得の帰属を判断する考え方を示している³⁴⁾³⁵⁾。

さらに、資産の帰属は、減価償却資産の取扱いからも、法的基準のみで帰属を判断することが妥当でない場合には、経済的価値の支配を基準としていることが確認できる。所得税法は、法人税法と異なり企業会計準拠主義を明文では定めていないが、少なくとも必要経費に関する限りは、これに近い考え方を採用していると解されている³⁶⁾。収益を得るた

32) 佐藤・前掲注29)99頁参照。

33) 山口地判昭和46年6月28日訴月17巻10号1671頁。

34) 松澤教授は、「一定の事実状態が継続している場合に、法は権利が如何にあるべきかではなく現に在る占有管理状態を尊重するも法の目的であり、法の保護すべきであるから（占有権、準占有）、従って、かかる考えに立脚し、若しくは準用して一定の経済的成果（利得）を支配管理する継続された事実状態があれば、所有権（本権）の有無を基準とせず、その準占有、占有権の取得を法的基準として捉えことのできるのではなかろうか。換言すれば、たとえ本権を有せずとも、観念的ではなく現実に経済的利得を事実上支配し享受しているとき、つまり社会的にみて権利を有していると認められるような客観的事実の存するときに、始めてその経済的利益が担税力を認めうる程度に支配享受されているといえるのではなかろうか。」と、述べられている（松澤智『租税実体法〔増補版〕』（中央経済社、1980年）101頁参照）。

35) 法人税における裁判ではあるが、不法所得の課税権の有無について争われた長野地判昭和27年10月21日税資11号458頁は、「租税は、国民の資力（担税力）に応じて国家財政上必要な経費を国民に分担せしめることを目的とするものであり、所得に課税する各税法は、所得をもって納税義務者の担税力を測定し得べき経済事実と見てこれを課税物件にしている」としている。

36) 谷口勢津夫『税法基本講義〔第7版〕』（弘文堂、2021年）339頁参照。

めに費消された経済的価値は、原価集合によりいったん資産の取得価額とされ、会計上の費用収益対応の原則に基づき、これを収益獲得のために費消された部分（必要経費）と繰り越される部分（資産）に分けられる³⁷⁾。具体的には、減価償却資産の取得価額は、減価償却を通じて、資産の価値の減少額を、資産の使用により上げた収益に対応させることになる。このように、減価償却資産は、所有権の有無に関わらず、その経済的価値を利用し便益を享受している者に帰属すると取り扱われている。

そして、減価償却は、課税実務上、「減価償却資産の耐用年数等に関する省令」に基づき行われることとなるが、この「別表」によると、他の資産に付合し単独で存在し得ない資産が含まれていることを見ることができる。例えば、舗装道路及び舗装路面におけるアスファルト舗装、石敷き（砂利の施設）、岸壁、送配管などが挙げられる。

さらに、耐用年数の適用等に関する取扱通達 1-1-3 では、「法人が建物を賃借し自己の用に供するため造作した場合（現に使用している用途を他の用途に変えるために造作した場合を含む。）の造作に要した金額は、当該造作が、建物についてされたときは、当該建物の耐用年数、その造作の種類、用途、使用材質等を勘案して、合理的に見積った耐用年数により、建物附属設備についてされたときは、建物附属設備の耐用年数により償却する。ただし、当該建物について賃借期間の定めがあるもの（賃借期間の更新のできないものに限る。）で、かつ、有益費の請求又は買取請求をすることができないものについては、当該賃借期間を耐用年数として償却することができる〔下線筆者〕。」と規定している。このように、国税庁の見解によっても、動産の所有権が付合により不動産の所有者に移転した場合、そのまま動産を付着させた者の資産として取扱い、計算することとされている。

以上のように、所得税における資産の帰属は、法的基準のみで判断することが妥当でない場合には、経済的価値の支配の有無を判断基準としていると考えられる^{38) 39) 40)}。

37) 会計は、資産の意義として、「資産とは、過去の取引または事象の結果として、報告主体が支配している経済的資源をいう」と規定している。そして、「ここでいう支配とは、所有権の有無にかかわらず、報告主体が経済的資源を利用し、そこから生み出される便益を享受できる状態をいう。経済的資源とは、キャッシュの獲得に貢献する便益の源泉をいい、実物財に限らず、金融資産及びそれらとの同等物を含む。経済資源は市場での処分可能性を有する場合もあれば、そうでない場合もある〔下線筆者〕。」としている（企業会計基準委員会「討議資料 財務会計の概念フレームワーク」（2006年）15頁参照（https://www.asb.or.jp/jp/accounting_standards/misc/begriff/2006-1228.html（最終アクセス2023年12月9日）））。

38) 所得税法が、繰延資産として、「個人が支出する費用のうち支出の効果がその支出の日以後1年以上に及ぶもので政令で定めるもの（所得税法2条1項20号）」を資産として扱うのも同様の考え方を示している。

39) 所得税基本通達 33-2 では、譲渡担保のために形式的に資産の移転が行われていることが明らかな場合は、その実行前については、一定の手続きを条件に譲渡に該当しないものとしている。これは、所有権の帰属にかかわらず、経済的価値の帰属先をもって資産の帰属者を判断する考え方を示すものである。

40) 所得税は、収入金額の認識について権利確定主義に基づくとされているが、法的基準のみで判断することが妥当でない場合には、法的権利にかかわらず経済的実質に着目して収入の帰属判断を行うこととしている（管理支配基準）。減価償却資産は、時間の経過により将来の収入に対応する必要経費になることから、法的基準のみで判断することが妥当でない場合には、実質的な経済的価値に着目して

第2節 相続税における相続財産概念

相続税の財産は、財産権の対象となる一切の物および権利が含まれるとされている⁴¹⁾。相続税法上、定義規定は定められていないが、国税庁の解釈によれば、「『財産』とは、金銭に見積ることができる経済的価値のあるすべてのもの」と規定し、留意点として、次の事項を挙げている⁴²⁾。

- ・財産には、物権、債権及び無体財産権に限らず、信託受益権、電話加入権等が含まれること。
- ・財産には、法律上の根拠を有しないものであっても経済的価値が認められているもの、例えば、営業権のようなものが含まれること。

このような、経済的価値があるものを相続財産とする考え方は、国税不服審判所裁決にも見ることができる。国税不服審判所昭和58年7月18日裁決⁴³⁾では、法的根拠のない鉄道高架橋下の使用権について相続税の課税財産該当性が争われた。審判所は、類似の高架橋下使用権が本件相続の前後を通じて売買取引されている事実や慣例があることから、金銭に見積ることができる、かつ、相当な経済的価値を有するものであるから、法令に具体的に定義されておらず、また、評価基本通達にかかる評価区分として明示されていないとしてもこれが相続税の課税財産となることは明かであるとしている。このように、相続財産は、「法律上の根拠を有しないものであっても経済的価値が認められているもの」も含まれるとしており、所有権よりも広い概念ということがいえる⁴⁴⁾。

また、所得税・相続税は、個人間で贈与・相続・遺贈による資産の移転がある場合には、同一資産について、「経済的価値の創出」に対し所得税、「経済的価値の移転」に対し贈与税・相続税が課税される仕組みとなっている。所得税は、個人間の贈与・相続・遺贈について、原則として資産の取得費・取得時期を引き継ぐ、課税繰り延べの仕組みを採り、受贈者等は、贈与等の時点において贈与税・相続税が課税される。このような所得税・相続税の仕組みから考えると、所得税の資産概念、相続税の相続財産概念は、基本的には同質であり、資産・財産として認識する対象も概ね同一であると考えられる。

帰属を判断しなければ、収入の認識との平仄が合わなくなる。

41) 金子・前掲注29) 698頁参照。

42) 相続税法基本通達11の2-1。

43) 国税不服審判所裁決昭和58年7月18日(TAINZ F0-3-114)。

44) 吉良教授は、「財産を『取得』したとは、現実に取得したこと、つまり物権とか債権等の財産権が法律上帰属した場合はもとよりのこと、それに限らず、広く経済的利益が事実上帰属した場合をも含む概念と解すべきである。したがって、法律上は財産権が移転したとは言えない場合であっても、事実上経済的利益を享受しておれば、ここでいう『取得した』という中に入り、反対に形式的に財産権の移転があり、その名義人となった場合には、その名義人はここでいう財産を『取得した』という中に入らず、もとより贈与はなかったものとして取り扱われるのである。」と説明される(北野弘久『コンメンタール相続税法』(勁草書房、1974年)218頁〔吉良実執筆部分〕参照)。

第3節 小括

所得税の資産、相続税における相続財産を検討した結果、「何かの権利であることを問わず、経済的な価値があるもの」を含む概念であることを確認できた。所得税・相続税が、経済的効果が帰属している状況に担税力を認め、課税するという趣旨からすると、資産・財産の帰属の判断は、法的基準のみで資産の帰属者を判断することが妥当でない場合には、経済的価値の支配の有無を判断基準とすることが相当である。

そうすると、課税の対象とする経済的価値は、その範囲が所有権より広く、同一でないことから、不動産の付合を課税の前提となる法的根拠とする取扱いについて疑問が生じる。この点について第4章で検討する。

第4章 税法における民法242条の取扱い

第4章では、改築や設備機械に関連して付合が生じた場合の現行税制における取扱いの検討を通して、民法242条の課税上の取扱いを考察する。

第1節 改築や設備機械に関連して付合が生じた場合の現行税制における取扱い

(1) 所得税・贈与税⁴⁵⁾

付合により動産の所有権が不動産の所有者に移転した場合、不動産の所有者（本来の所有者）は、増加する経済的価値に対して、所得税又は贈与税が課税されることになる⁴⁶⁾。この場合には、不動産の所有者（本来の所有者）は、所有権の移転に伴い生じた経済的価値の認識にあたり、実際にどの程度の経済的価値が移転したのか具体的に評価することが必要となる⁴⁷⁾。

ここでいう経済的価値とは、所得税・相続税が、経済的効果が帰属している状況に担税力を認め、課税するという趣旨からすると、具体的には購買力を伴うものと考えられる。換価価値を有し、購買力を増加させる経済的価値は課税の対象となり、一方、換価価値が増加しない経済的価値は課税の対象にならない⁴⁸⁾。一般的な不動産賃貸借を例にとると、

45) 付合による経済的価値の移転が課税問題となる多くは、親族法上の扶養又は協力扶助義務の履行による親族間での不動産の利用において増改築を行ったケースである。このような場面において付合が成立し、償金請求権を放棄したとみられる場合には、みなし贈与（相続税法9条）が適用される。

46) 所得税法9条1項17号は、相続、遺贈又は個人からの贈与により取得するものについて、所得税を課さない旨規定している。そのため、贈与税の対象にならなかった経済的利益は、所得税法の包括的所得概念から、所得税が課されることとなる。

47) 例えば、不動産賃貸借の場合には、償金請求の可否、原状回復義務の存否、動産を付着させた者の権限など含めた評価が必要になると考えられる。

48) 酒井教授は、所得税法36条1項の「権利をもって収入する場合」について、眺望権を例に挙げ、眺望権は、現金換価価値を有さず何ら購買力の増加も伴わないため、帰属者の担税力を増加させるものではないから、一般的には課税の対象とすることは相当ではないとし、一方、市場が形成されている場合には、課税の対象とすることは十分にあり得ると述べられている（酒井克彦『所得税法の論点研究』（財経詳報社、2011年）289頁参照）。

不動産の所有者（本来の所有者）は、動産の付合が生じて、賃借人が実質的に動産を自由に使用・収益・処分できるのであれば、経済的価値が流入したとはいえない。一方、動産を付着させた者（動産の使用者）は、実質的に動産を自由に使用・収益・処分できる場合には、経済的価値の流出があったとはいえないだろう。

このように、付合が生じた場合の所得税・贈与税の課税判断は、経済的価値の測定を換価価値に求めるため、動産が実際に売却可能かどうかを重視する必要がある。そのため、動産を付着させた者（動産の使用者）が、「実質的に動産を自由に使用・収益・処分できる状況かどうか」を基準（経済的価値支配基準）として、経済的価値の移転の有無を判断することが妥当だと考えられる。

（2）相続税^{49）}

相続税の課税原因が生じた場合、付合により動産の所有権を取得した不動産の所有者（本来の所有者）は、動産を吸収した不動産の所有権を有するため、その財産は課税対象財産として取り扱う。

一方、動産を付着させた者（動産の使用者）は、付合により動産の所有権が移転した場合には、その動産は課税対象財産から除外することとなる^{50）}。ただし、相続財産には、「法律上の根拠を有しないものであっても経済的価値が認められているもの」も含まれるため、その経済的価値に換価性が認められる場合には、課税対象財産として取り扱うべきである^{51）}。そして、この場合には、動産が実際に売却可能かどうかを重視する必要がある。

このように、付合が生じた場合の相続税の課税対象財産該当性の判断は、動産の使用者が、「実質的に動産を自由に使用・収益・処分できる状況かどうか」を基準（経済的価値支配基準）とするのが妥当だと考えられる。

以上のように、付合が生じた場合、所得税・相続税は、経済的価値支配基準に従った課税判断が相当である。なお、改築や設備機械の付合については、動産を分離することで損傷し、換価性が失われる可能性があるため、判断にあたり、物理的な付着の強度を考慮要素とする必要がある。ただし、他に付合が問題となり得る農作物、立木、環境法関連、水面の埋め立て等の領域は、前提条件が異なるため、どのような点を考慮要素とするかは、個別の検討が必要と考える。

49） 相続税の付合に関連する課税問題の多くは、動産を付着させた者（動産の使用者）にその動産が帰属するか否か（相続財産となるか）という点である。

50） 付合に伴う償金請求権については、別途、課税対象財産となるか検討が必要となる。

51） 浅井教授は、相続財産の時価は、保有中の財産を現金に引き直したらいくらかという、売却を予測した見積りによる現金価格（正味実現可能価額）と説明される（浅井光政「租税法上の時価を巡る諸問題—法人税法、所得税法及び相続税法における時価の総合的検討—」税大論叢 36 号（2001 年）57 頁参照）。

第2節 民法242条の課税上の取扱い

第1節では、付合が生じた場合の現行税制における取扱いを検討してきた。これに第1章からこれまで考察してきた点と踏まえると、民法242条を税法において取り扱う場合、次の問題があると整理できる。

- ①付合成否の判断、強行性の程度には明確な基準が存在しないため、所有権の帰属を判断するのが難しい(第1章参照)。また、税法上の裁判例における付合が問題となる場面(第2章参照)を見ると、付合成否の判断は、物理的な付着の強度基準による傾向があり、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検討する通説による基準とは差異が生じている。このような状況で、付合を前提に課税判断が行われると、かえって課税の公平性が失われる危険性がある。
- ②所得税・相続税の資産・財産は「何かの権利であることを問わず、経済的な価値があるもの」を含む概念であるため、その範囲が所有権より広く、一致しないことがある。そのため、付合が必ずしも所得税・相続税の課税と直接結びつかないケースがある(第3章参照)。

ところで、所得税法12条は、所得の帰属者の決定にあたり、「資産又は事業から生ずる収益の法律上帰属するとみられる者が単なる名義人であって、その収益を享受せず、その者以外の者がその収益を享受する場合には、その収益は、これを享受する者に帰属するものとして、この法律の規定を適用する。」と規定している。この実質所得課税の原則の解釈については、法律的帰属説と経済的帰属説の2つの見解に分かれる。法律的帰属説とは、課税物件の法律上(私法上)の帰属について、その形式と実質とが相違している場合には、実質に即して帰属を判定すべきである、という趣旨にこれらの規定を理解する考え方である。一方、経済的帰属説とは、課税物件の法律上(私法上)の帰属と経済上の帰属が相違している場合には、経済上の帰属に即して課税物件の帰属を判定すべきことを定めたものであると解する考え方である⁵²⁾。近年の裁判例は、所得の帰属について、法律的帰属説の立場から判示しているとされている。

多くの場合、法律的帰属説、経済的帰属説のどちらによっても結論は一致するが、不動産の付合については、②で述べたように結論が分かれる可能性がある。さらに、①によると、付合成否の基準・強行性の程度が不明確で、民法242条を課税の前提となる法的根拠とするには困難な状況である。そのため、動産を不動産に付着させた課税の取扱いについては、民法242条と異なる別の法的根拠が必要となろう。法的根拠がなければ法的安定性及び予測可能性が確保できない。所得税・相続税の趣旨からは、経済的価値の帰属により

52) 金子・前掲注29)182頁参照。

課税すべきであるが、これのみの判断だと、課税の前提となる事実認定が不安定になる恐れがある。

したがって、不動産に付着させた動産については、民法の付合とは離れ、税法の趣旨・目的に従い、課税要件明確主義の観点から、新たに課税要件に関して法律で規定し、その適用基準や適用例を明らかにした上で、法的根拠に基づく課税を行う必要があると考える⁵³⁾。

第3節 小括

現行税制における付合が生じた場合の所得税・相続税の取扱いは、動産を不動産に付着させた者が、事実上、その動産を自由に使用・収益・処分できる場合には、付合に関わらず、その経済的価値はその者に帰属する、とするのが妥当だと考えられる。

この点や第1章から考察してきた内容を考慮すると、不動産の付合をそのまま所得税・相続税の課税判断の前提とするには困難な状況である。一方で、所得税・相続税の趣旨からは、経済的価値の帰属に基づいて課税をするべきであるが、これのみの判断だと、課税の前提となる事実認定が不安定になる恐れがあり、何らかの法的根拠が必要とされる。

そのため、不動産に付着させた動産については、民法の付合とは離れ、税法の趣旨・目的に従い、課税要件明確主義の観点から、新たに課税要件に関して法律で規定し、その適用基準や適用例を明らかにする必要があると考えられる。

第5章 結論

不動産の付合は、通説は、付着の物理的状態のみだけではなく、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判断基準とするが、どの場面でも適用可能な普遍的な基準とはいえず、また、裁判所も紛争事案に応じて異なる基準を使い分けている。判断基準が不明確な不動産の付合を課税判断の前提となる法的根拠として取扱うと、課税の公平性を損なうおそれがある。

所得税における「資産」、相続税における「相続財産」には、両者に「何かの権利であることを問わず、経済的な価値があるもの」という共通概念を確認できる。所得税・相続税は、経済的価値が帰属している状況に担税力を認め、課税することとしており、その対象範囲は広く、必ずしも所有権と一致しない。そのため、付合が生じた場合においても、「動産を不動産に付着させた者が、事実上、その動産を自由に使用・収益・処分できる場合には、付合に関わらず、その経済的価値はその者に帰属する」とするのが相当であり、実質的な経済的価値に対して課税を行うべきだと考えられる。

53) 経済的価値の実体に沿った課税を実現するため、その効力範囲を明確にして「みなし規定」の制定による対応が課税要件明確主義の観点から望まれる。

その一方で、経済的価値の帰属に基づく課税は、具体的に何が要件となるのか不明瞭で、課税要件明確主義の観点から問題があり、何らかの法的根拠が必要となる。そうすると、民法の付合とは離れ、新たに課税要件に関して法律で規定し、その適用基準や適用例を明らかにする必要がある。

なお、第4章の改築や設備機械を例とした検討では、経済的価値の帰属判断にあたり、物理的な付着状態を考慮要素とすべきとしたが、その他に付合が問題となり得る農作物、立木、環境法関連、水面の埋め立て等の領域は、前提条件が異なるため、考慮すべき要素については、個別の検討が必要と考える。これらについては別の機会に改めて論じたい。