

償却資産に係る固定資産税について

荒井 貴 史

要旨

2013年6月に東京都世田谷区の桜新町に設置された12体のサザエさんの銅像が、償却資産として固定資産税の課税対象となったこと、その後一転して、課税免除になったことが話題になった。どうしてそのような事が生じたのだろうか。本稿では、固定資産税における課税客体の中で、特に償却資産を中心に課税上の問題点を考察する。固定資産税の制度全体については、荒井(2008)で考察したが、本稿では償却資産に限ってさらに掘り下げて考察する。そして、結論として、償却資産に係る固定資産税が地方税原則を満たしていないことや、二重課税の問題があることを示す。また、課税実務上の問題として償却資産の「実態把握」のタイミングによる公平性の問題を指摘する。そして、これらの問題点を考慮すれば、償却資産に係る固定資産税は、課税理論上の根拠も不明確であるので、廃止を前提として縮小して行くのが望ましいと提言する。

キーワード：固定資産税、償却資産、企業課税、キャラクター像

目次

1. はじめに
2. 固定資産税の概要
3. 課税償却資産
4. 償却資産課税の問題点
5. 課税実務上の問題
6. おわりに

参考文献

1. はじめに

2013年6月に東京都世田谷区の桜新町に設置された12体のサザエさんの銅像が、償却資産として固定資産税の課税対象となったことが報道された^{*1}。サザエさんの銅像は、桜新町商店街の振興組合が、サザエさんの誕生65周年を記念して2012年3月に東京都と世田谷区の補助金を含めて4200万円で設置したものである。事業の用に供する資産（宣伝目的の構築物）と認定されて、東京都から年58万9200円の固定資産税が課されることになり、桜新町商店街振興組合は、困惑して減免を求めた^{*2}。その後、2013年10月の報道によれば、一転して課税免除になったという^{*3}。納付済みの15万円を除く残額が免除されたので、桜新町商店街振興組合の減免の求めが認められた格好になっている。これは、サザエさんの銅像を、桜新町商店街振興組合が、世田谷区に無償で貸す意向を示したことと関係している。世田谷区への無償貸与によって、公共の用に供する固定資産となり、非課税措置にされたものと考えられる。このサザエさんの銅像の事例は、償却資産に係る固定資産税の問題の一端を示している。そこで、本稿では固定資産税の課税客体の中で、特に償却資産を中心に課税上の問題点を考察する。固定資産税の制度全体については、荒井（2008）で考察したが、本稿では償却資産に限ってさらに掘り下げて考察する。本稿の構成は、以下の通りである。第2節で固定資産税の概要を説明して、第3節では償却資産について固定資産税の課税客体となるもの、課税客体とならないものについてそれぞれ詳細に確認する。また、償却資産について、固定資産税と国税との相違点についてもまとめる。第4節では、償却資産課税の問題点について言及する。また、償却資産課税を地方税の租税原則の観点からも検討する。第5節では、課税実務上の問題点を整理する。そして、最後の節では、本稿の結論をまとめ、今後の必要な改正について提言する。

2. 固定資産税の概要

この節では、最初に固定資産税の沿革を概観する。その中で、償却資産が固定資産税の課税客体に含まれるようになった経緯を確認する。その後、現在の固定資産税の制度について説明する。また、固定資産税の税収規模など市町村の歳入に占める割合を把握する。

* 1 日本経済新聞電子版「世田谷商店街のサザエさん像、課税対象に」（2013年6月13日10:07）。日本経済新聞夕刊「サザエさん像課税対象に」（2013年6月13日）。

* 2 同様なキャラクター像として、新潟市内のドガベン像や境港市のゲゲゲの鬼太郎の銅像などあるが、非課税となっている。

* 3 日本経済新聞夕刊「税免除でございます サザエさん像 都が一転、商店街に通知」（2013年10月19日）。朝日新聞デジタル「サザエさん銅像、一転して「課税免除」に東京都」（2013年10月19日）。東京新聞 TOKYO Web「サザエさん像 一転税減免 都、桜新町に通知」（2013年10月19日夕刊）。

2-1 固定資産税の沿革

固定資産税は、シャープ勧告（1949年8月第1次勧告、1950年9月第2次勧告）に基づく税制改革（1950年度税制改正）として、1950年の地方税法の制定により誕生する。具体的には、固定資産税は、従来の賃貸価格を課税標準とする地租・家屋税を廃止、個別の償却資産に対する課税であった船舶税、電柱税、軌道税等を統合、原動機、冷凍機、織機、抄紙機、製材機、印刷機、軌道車、荷役施設等の事業用資産に対する市町村の法定外独立税を廃止して、新たに土地、家屋、償却資産を課税客体、その価格を課税標準とする市町村税として定められた。1950年度税制改正で戦前からの附加税制度は廃止されて、シャープ勧告の独立税主義が貫かれるような税制に変わり、固定資産税は市町村の財源とされ現在に至るまで市町村の基幹税目となっている^{*4}。以下の2-4節で見ると、その税収は所得税や法人税と比較して安定的であり、課税客体は各市町村に普遍的に存在しており、基幹税として望ましい性質を備えている。1950年度税制改正ではシャープ勧告の市町村優先主義や税源分離も一応実現した形となったが、その後の税制改正によって変容していった。固定資産税関係では、1954年度の税制改正により1955年度から大規模償却資産に対する固定資産税が市町村から道府県に移されたこと（大規模償却資産制度）が、シャープ勧告に基づく税制からの離脱を意味した^{*5}。また、前年の1954年に不動産取得税が導入されて、固定資産税の税率が引き下げられたことも、「シャープ勧告からの方向転換であり、市町村優先の考え方から離れ、「市町村税源が道府県税源にシフト」された例として理解できる」^{*6}。1964（昭和39）年度からは新固定資産評価制度となり、市町村間の評価の統一が実施された。

2-2 現在の固定資産税

固定資産税は、地方税法第341条から第441条で規程されている。そして、地方税法に依拠して各地方自治体がそれぞれ税条例を制定することにより、固定資産を所有する住民に対して納税義務が課される。具体的に説明すれば、現行の固定資産税の課税客体は、土地、家屋、償却資産であり、課税標準は、固定資産の価格であり、「適正な時価」（地方税法第341条5号）で定義される。納税義務者は、土地、家屋、償却資産の1月1日現在の所有者

*4 ただし、東京都特別区の固定資産税は、都税として徴収されており、特別区は直接徴収していない。都の固定資産税収の55%が、都区財政調整制度により特別区に交付されている。

*5 石田（2011）が、「シャープ勧告は、市町村は住民税と固定資産税、道府県は（事業税を改正した）附加価値税を基幹税とすることによって、道府県は消費課税を中心に、市町村は所得課税と資産課税を中心に税制を組み立てるという発想をもっており、「税源分離」の考え方によって独立税を中心とした地方税の体系を構築することを意図していた。中でも、従来は府県と市町村の両方で財源として機能していた地租及び家屋税を市町村の財源として限定してしまうという発想は、シャープ勧告が市町村を重視していたことの現れとして理解されている。」（p.119）と述べているが、そのシャープ勧告の精神が、大規模償却資産制度により崩れたのである。

*6 石田（2011）p.122より引用。

(固定資産課税台帳に登録されている者)である。税率は、1.4% (標準税率) で、制限税率はない^{*7}。固定資産税額は、課税標準額 (1,000 円未満切り捨て) ×税率で計算される。免税点は、土地 30 万円、家屋 20 万円、償却資産 150 万円である。また、特例措置 (軽減措置) として、課税標準を価格の 3 分の 1 とする一般住宅用地の特例や課税標準を価格の 6 分の 1 とする小規模住宅用地の特例などがある。さらに、地価高騰など価格の変動が激しい時には、税負担の急激な増加を抑制するために、負担調整措置が設けられた。

固定資産税の「適正な時価」を得るための固定資産の評価については、「固定資産評価基準」^{*8} によることになっている。土地と家屋の評価は 3 年毎に、償却資産の評価は毎年行われる。

2-3 償却資産の評価

この節では、償却資産の評価について詳しく説明する。「償却資産の価格は、固定資産評価員又は固定資産評価補助員の実施調査の結果に基づいて、その償却資産を現に所有している者のその償却資産の取得価額を基準として、原則として、その償却資産の耐用年数とその取得後の経過年数に応ずる減価を考慮して、その評価が行われる」^{*9}。すなわち、償却資産の評価は、償却資産に係る賦課期日における価格によって評価される。「取得価額、耐用年数等について、原則として税務会計における取扱いの方法による」^{*10} ことになっている。ゆえに、「購入によって取得した償却資産は、当該償却資産の購入の代価に、当該償却資産を事業の用に供するために直接要した費用の額を加えた金額を取得価額とする。自己の建設、製作又は製造 (以下「建設等」という。) によって取得した償却資産は、当該償却資産の建設等のために要した原材料費、労務費及び経費の合計額に、当該償却資産を事業の用に供するために直接要した経費を加えた金額を取得価額とする」^{*11}。尚、「取得後の経過年数に応ずる減価方法は原則として定率法^{*12} によって行うものとされている」^{*13}。前年中に取得された償却資産は、取得価額 × (1 - (減価率 ÷ 2)) により、評価額を算定する。すなわち、「取得月にかかわらず半年分を償却」^{*14} する。前年前に取得された償却資産は、前年

* 7 固定資産税の制限税率は、2004 年に廃止された。

* 8 1964 年度以降、この評価基準の利用が市町村に義務付けられた。土地は、売買実例価額、家屋は、再建築価額、償却資産は取得価額が基準となる。ただし、土地に関しては 1994 年の評価替えから、固定資産評価額を公示地価の 7 割とすることが定められた。この変更と負担調整措置との関係から生じた固定資産課税の複雑化等の問題については、川瀬 (2001) が詳しい。

* 9 野上 (2001) p.201 より引用。

* 10 固定資産税務研究会編 (2014) p.227 より引用。

* 11 大里 (2004) p.93 より引用。

* 12 ただし、取替資産の場合は、取替法、鉱業用坑道の場合は生産高比例法による。

* 13 固定資産税務研究会編 (2014) p.227 より引用。

* 14 柏木 (2011a) p.53 より引用。

度の価格×(1－減価率)により、評価額を計算する。ただし、求めた評価額が、取得価額×(5/100)より小さい場合は、取得価額×(5/100)を評価額として算定する。よって、固定資産税の償却資産の評価額は、取得価額の5%を下回ることができない。

2-4 固定資産税の税收規模

固定資産税は、平成24年度決算額で地方税収の24.6%を占めている。また、市町村税収の41.8%を占めているので、市町村にとって市町村民税と並ぶ基幹的な税である。平成24年度決算額で固定資産税の税収は、84,890億円である(図1参照)。固定資産税収の推移を時系列で見ても、近年では8兆から9兆円程度でストックへの課税ということもあり、地方法人二税に比べて比較的安定している(図2参照)。固定資産税収の平成24年度決算額での内訳は、土地33,990億円、家屋35,514億円、償却資産15,387億円あり、構成比で土地40.0%、家屋41.8%、償却資産18.1%である。この固定資産税の構成割合は、近年ほぼ同じであり、「概ね4:4:2で推移している」*¹⁵(図3参照)。

3. 課税償却資産

この節では、固定資産税の課税客体としての償却資産についてより詳細に述べる。地方税法第341条第4号で償却資産とは、「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のうちその取得価額が少額である資産その他の政令で定める資産以外のもの(これに類する資産で法人税又は所得税を課されない者が所有するものを含む。)をいう。ただし、自動車税の課税客体である自動車並びに軽自動車税の課税客体である原動機付自転車、軽自動車、小型特殊自動車及び二輪の小型自動車を除くものとする。」と定められている。

3-1 課税対象となる償却資産

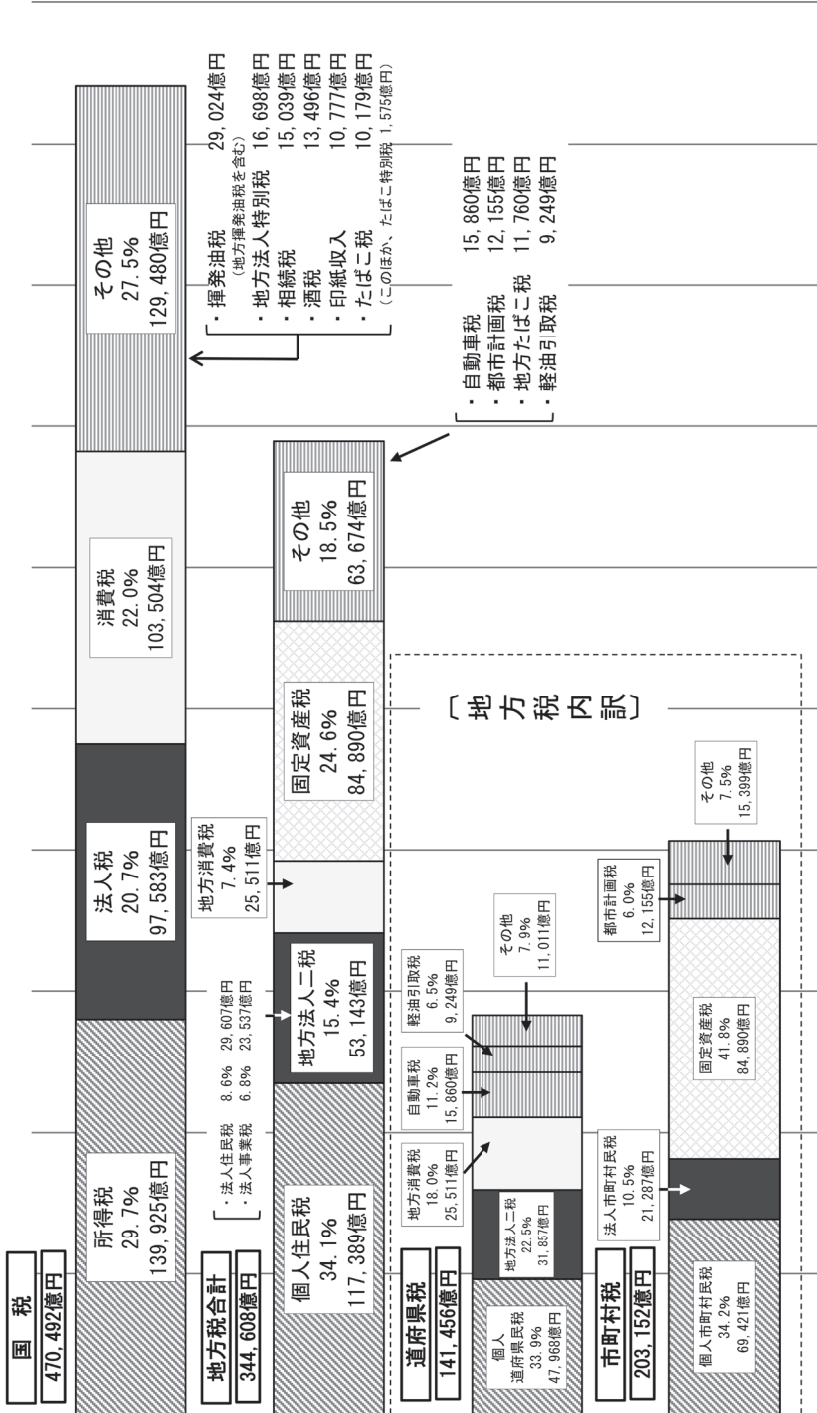
固定資産税の課税対象となる償却資産は、構築物、機械及び装置、船舶、航空機、車両及び運搬具、工具器具及び備品などである。具体的にそれぞれ該当するものを列記する*¹⁶と、(構築物)舗装道路、庭園、門・扉、看板など、(機械及び装置)各種製造設備等、クレーン等の建設機械など、(船舶)ボート、釣船など、(航空機)飛行機、ヘリコプター、グライダーなど、(車両及び運搬具)大型特殊自動車、構内運搬車、貨車、客車など、(工具器具及び備品)パソコン、陳列ケース、看板(ネオンサイン)など、である。そして「事業の用に供することができる」ものという条件が付いている。この条件は、「事業の用に供する目的

* 15 固定資産税務研究会編(2014) p.6より引用。

* 16 以下の該当事例については、柏木(2011b)より引用した。

国税・地方税の収内訳（平成24年度決算額）

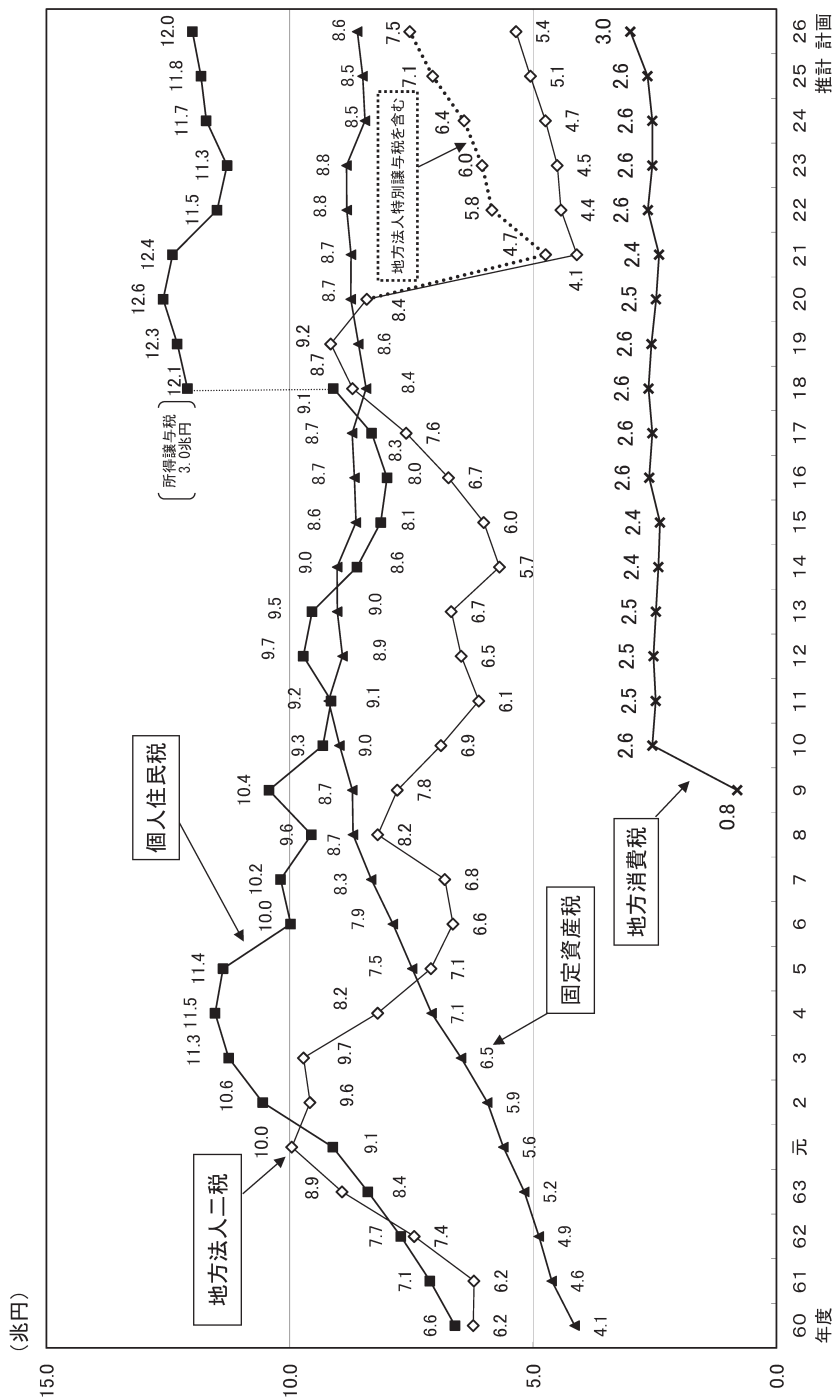
図1



5兆円 10兆円 15兆円 20兆円 25兆円 30兆円 35兆円 40兆円 45兆円 50兆円

(注) 1 各税目の%は、それぞれの合計を100%とした場合の構成比である。
 2 国税は特別会計分を含み、地方税、道府県税及び市町村税は建設課税分及び法定外税を含む。
 3 国税は地方法人特別税を含み、地方税は地方法人特別譲与税を含まない。
 4 計数はそれぞれ四捨五入によるので、計とは一致しない場合がある。
 [出所] 総務省ホームページ 地方税収等の状況より

図2 主要税目（地方税）の税収の推移



(注) 1 表中における計数は、超過課税及び法定外税等を含まない。
 2 平成24年度までは決算額、25年度は推計額 (H25.12時点)、26年度は地方財政計画額である。
 3 地方法人二税の平成21年度以降の点線は、国から都道府県に対して譲与されている地方法人特別譲与税を加算した額。
 (㉑) 0.6兆円、(㉒) 1.4兆円、(㉓) 1.5兆円、(㉔) 1.7兆円、(㉕) 2.0兆円、(㉖) 2.2兆円
 [出所] 総務省ホームページ「地方税収等の状況より」

図3 固定資産税額の資産別構成比

(単位：億円、%)

年度	税額				構成比			
	土地	家屋	償却資産	合計	土地	家屋	償却資産	合計
昭和25年度	187	200	89	476	39.3	42.0	18.7	100.0
26	233	298	121	652	35.7	45.7	18.6	100.0
27	277	364	166	807	34.3	45.1	20.6	100.0
28	308	403	191	902	34.1	44.7	21.2	100.0
29	345	443	206	994	34.7	44.6	20.7	100.0
30	433	465	206	1,104	39.2	42.1	18.7	100.0
31	453	496	222	1,172	38.7	42.3	18.9	100.0
32	460	530	254	1,244	37.0	42.6	20.4	100.0
33	499	573	304	1,375	36.3	41.7	22.1	100.0
34	507	621	357	1,485	34.1	41.8	24.0	100.0
35	516	680	404	1,600	32.3	42.5	25.3	100.0
36	561	756	480	1,797	31.2	42.1	26.7	100.0
37	567	842	585	1,995	28.4	42.2	29.3	100.0
38	575	947	716	2,238	25.7	42.3	32.0	100.0
39	644	1,055	807	2,506	25.7	42.1	32.2	100.0
40	655	1,210	908	2,773	23.6	43.6	32.7	100.0
41	725	1,364	979	3,068	23.6	44.5	31.9	100.0
42	845	1,519	1,068	3,432	24.6	44.3	31.1	100.0
43	1,001	1,745	1,201	3,947	25.4	44.2	30.4	100.0
44	1,196	2,009	1,420	4,625	25.9	43.4	30.7	100.0
45	1,510	2,255	1,679	5,444	27.7	41.4	30.8	100.0
46	1,930	2,644	2,021	6,595	29.3	40.1	30.6	100.0
47	2,496	3,066	2,320	7,881	31.7	38.9	29.4	100.0
48	3,988	3,594	2,535	10,117	39.4	35.5	25.1	100.0
49	5,009	4,286	2,889	12,184	41.1	35.2	23.7	100.0
50	6,539	5,068	3,293	14,899	43.9	34.0	22.1	100.0
51	7,804	5,926	3,542	17,272	45.2	34.3	20.5	100.0
52	9,136	6,800	3,837	19,773	46.2	34.4	19.4	100.0
53	9,836	7,741	4,158	21,735	45.3	35.6	19.1	100.0
54	11,020	8,777	4,527	24,324	45.3	36.1	18.6	100.0
55	11,915	9,942	4,984	26,841	44.4	37.0	18.6	100.0
56	12,206	11,051	5,490	28,747	42.5	38.4	19.1	100.0
57	13,723	12,309	6,015	32,047	42.8	38.4	18.8	100.0
58	15,309	13,549	6,583	35,441	43.2	38.2	18.6	100.0
59	16,063	14,854	7,142	38,058	42.2	39.0	18.8	100.0
60	17,898	16,028	7,821	41,747	42.9	38.4	18.7	100.0
61	19,713	17,571	9,222	46,505	42.4	37.8	19.8	100.0
62	20,350	19,072	9,727	49,149	41.4	38.8	19.8	100.0
63	21,837	19,948	10,356	52,140	41.9	38.3	19.9	100.0
平成元年度	23,209	21,708	11,517	56,434	41.1	38.5	20.4	100.0
2	23,710	23,503	12,532	59,746	39.7	39.3	21.0	100.0
3	26,028	25,293	13,823	65,144	40.0	38.8	21.2	100.0
4	28,639	27,388	15,193	71,221	40.2	38.5	21.3	100.0
5	29,767	29,529	15,921	75,217	39.6	39.3	21.2	100.0
6	32,627	30,288	16,262	79,178	41.2	38.3	20.5	100.0
7	34,892	32,218	16,517	83,627	41.7	38.5	19.8	100.0
8	36,430	34,330	16,660	87,421	41.7	39.3	19.1	100.0
9	37,052	33,242	17,230	87,525	42.3	38.0	19.7	100.0
10	37,543	35,113	17,542	90,198	41.6	38.9	19.4	100.0
11	37,986	36,808	17,643	92,437	41.1	39.8	19.1	100.0
12	37,469	34,686	17,396	89,551	41.8	38.7	19.4	100.0
13	37,267	36,206	17,179	90,652	41.1	39.9	19.0	100.0
14	36,157	37,587	16,941	90,685	39.9	41.4	18.7	100.0
15	35,539	34,758	16,489	86,786	41.0	40.1	19.0	100.0
16	34,845	36,230	16,003	87,078	40.0	41.6	18.4	100.0
17	34,058	37,651	15,839	87,547	38.9	43.0	18.1	100.0
18	33,947	34,664	16,039	84,651	40.1	40.9	18.9	100.0
19	34,042	35,969	16,235	86,245	39.5	41.7	18.8	100.0
20	34,110	37,261	16,443	87,814	38.8	42.4	18.7	100.0
21	34,674	36,641	16,473	87,789	39.5	41.7	18.8	100.0
22	34,762	37,816	16,072	88,649	39.2	42.7	18.1	100.0
23	34,365	38,682	15,645	88,692	38.7	43.6	17.6	100.0
24	33,990	35,514	15,387	84,890	40.0	41.8	18.1	100.0
25	33,542	36,031	15,484	85,057	39.4	42.4	18.2	100.0
26	33,627	36,969	15,507	86,104	39.1	42.9	18.0	100.0

- (注) 1. 平成24年度までは決算額である。
2. 平成25年度及び平成26年度は地方財政計画による収入見込額である。
3. 端数処理の関係で、内訳と合計が一致しない場合がある。
4. 償却資産には大規模償却資産に係る道府県分が含まれていない。

[出所] 固定資産税務研究会編(2014) p.8～9より

をもって所有され、かつ、それが事業の用に供することができる状態にあれば足りるものとされ、さらに現に事業の用に供しているかどうかは問わないものとされている」*17。また、償却資産の所有者が自ら使用しないで他の事業者に貸し付けた場合、その貸し付けを受けた事業者がその償却資産を「事業の用に供する」のであれば、償却資産として課税対象となる。すなわち、リース資産も償却資産として課税される。その他、課税対象となる償却資産かどうか判別が難しいものについて述べる。

(簿外資産)

固定資産台帳等の帳簿に記載されていない資産でも、その資産が事業の用に供している*18ならば課税対象(課税客体)となる。事業者は、その資産について申告しなければならない。

(減価償却済資産)

法人税法及び所得税法での減価償却を終了した資産(耐用年数を経過した資産)についても、その資産が事業の用に供することができる状態に置かれている限り、課税対象(課税客体)となる。

(減価償却を行っていない資産)

法人税では任意償却であるので、赤字決算、配当政策等で減価償却が行われていない場合であっても、その資産が現実に事業の用に供されているのであれば、課税対象(課税客体)となる。

(建設仮勘定で計上されている資産)

建設仮勘定で計上されている資産でも、「賦課期日現在事業の用に供できると認められるものについては課税客体となる」*19ので、当該事業の用に供する部分について償却資産として課税される。

(自転車及び荷車)

「自転車及び荷車で事業の用に供しているものは、原則として、その所有者がそれらの自転車又は荷車を減価償却資産として、その減価償却額又は減価償却費を損金又は必要な経費に算入することとしている場合には、それらの資産については、課税客体とされる」*20「ただし、一般の農家、小売商店等において同一の自転車又は荷車を家事用にも使用している場合には、原則として課税客体としない」*21

* 17 佐藤(2009) p.91より引用。

* 18 事業の用に供している資産であれば、本来減価償却可能な性質を有していると判断される。

* 19 大里(2004) p.94より引用。

* 20 野上(2001) p.201より引用。

* 21 野上(2001) p.201より引用。

(遊休資産又は未稼働資産)

必要な維持補修等が行われており、いつでも「使用できる状態にある遊休資産や使用予定のある未稼働資産は、その資産が事業の用に供することができる状態にあるものとして」*²²、課税対象（課税客体）になる。

(改良費)

「償却資産の使用可能期間の延長又は価値の増加をもたらす等の積極的な資本的支出は、固定資産税における改良費とされ申告対象」*²³となり、課税される。

(福利厚生用資産)

福利厚生用の資産は、本来の事業の用に直接供されていないが、「更衣室のロッカーや社員食堂の厨房設備等は、事業を行うのに必要なものとして」*²⁴ 課税対象（課税客体）となる。（租税特別措置法による即時償却等*²⁵の適用資産）

「租税特別措置法の特例を適用して損金算入した資産は、償却資産」*²⁶として課税対象（課税客体）となる。

3-2 課税対象とならない償却資産

地方税法第341条第4号に規定されているように、固定資産税の課税客体としての償却資産から、鉱業権、漁業権、特許権その他の無形減価償却資産が除かれている。無形減価償却資産を除外する理由は、有形固定資産と違って無形固定資産には客観的な評価基準がないことや有形固定資産のように市町村サービスからの受益関係が明らかでないことである。

自動車税又は軽自動車税の課税客体となっている車両等（普通自動車、小型自動車、原動機付自転車、軽自動車、小型特殊自動車及び二輪の小型自動車）の償却資産は、二重課税を避けるために、固定資産税の課税対象（課税客体）からは除かれている。したがって、道路運送車両法の自動車の中では、大型特殊自動車のみが課税対象（課税客体）となっている*²⁷。

「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*²⁸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のうちその取得価額が少額である資産その他の政令で定める資産」は、課税対象とならない。「具体的には、耐用年数1年未満又は取得価額が10万円未満のもので一時に損金又は必要な経費に算入されるもの及び取得価額が20万円未満の

* 22 償却資産実務研究会編（2013）p.93より引用。

* 23 償却資産実務研究会編（2013）p.93より引用。

* 24 償却資産実務研究会編（2013）p.93より引用。

* 25 第28条の2、第67条の5、第68条の102の2。

* 26 償却資産実務研究会編（2013）p.93より引用。

* 27 大型特殊自動車は、道路運送より建設等のための機械としての働きがメインであるため、自動車税の課税客体から除かれている。よって、固定資産税の課税客体となっても、二重課税の問題は生じていない。

* 28 法人税法施行令第133条、第133条の2第1項、所得税法施行令第138条、第139条第1項による。

もので3年間で一括して損金又は必要な経費に算入されるもの^{*29}が固定資産税の課税対象（課税客体）とならない。ただし、リース資産^{*30}については、平成20年4月1日以後に締結されたリース取引で、「当該リース資産の所有者が、当該リース資産を取得した際における取得価額が20万円未満のもの」^{*31}が課税対象（課税客体）とならない。以上は、取得額が少額な資産まで「固定資産税を課税することは適当でないとの考え」^{*32}によるものである。

また、「法人又は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年以上におよぶもので創立費、開業費、開発費、社債発行費等の繰延資産は、固定資産税における償却資産に含まれ」^{*33}ないので、課税対象から除外される。繰延資産と同様に法人税や所得税の減価償却の範囲に入っていて固定資産税の償却資産に含まれないものとして、法人税法施行令第13条第9号又は所得税法施行令第6条第9号に挙げられている生物^{*34}（観賞用、興行用を除く）がある。よって、これらの生物は、固定資産税の課税対象（課税客体）とならない。一方で、書画骨董などの美術品のように時の経過によってその価値が減少しない資産は、減価償却資産ではないということで、固定資産税の償却資産としての課税対象（課税客体）とならない。

以上の課税対象とならない場合は、当該の償却資産が固定資産税の課税客体とならないことによるものであるが、その他に、償却資産の所有者の性格に基づく人的非課税措置や償却資産の性格や用途による物的非課税措置により、課税対象とならない場合がある。

人的非課税措置は、地方税法第348条第1項「市町村は、国並びに都道府県、市町村、特別区、これらの組合^{*35}、財産区及び合併特別区に対しては、固定資産税を課することができない。」によるものである。これにより、キャラクター像の所有者が、都道府県や市町村の場合に非課税となる^{*36}。物的非課税措置は、地方税法第348条第2項各号などで規定されている固定資産の用途等で使用された場合に非課税となるものである。償却資産実務研究会編（2013）によれば、具体的には「国・都道府県・市町村等が公用又は公共の用に供

* 29 固定資産税務研究会編（2014）p.35より引用。

* 30 法人税法第64条の2第1項、所得税法第67条の2第1項に規定されるリース資産のことである。

* 31 償却資産実務研究会編（2013）p.95より引用。

* 32 固定資産税務研究会編（2014）p.35より引用。

* 33 償却資産実務研究会編（2013）編p.94～95より引用。

* 34 牛、馬、豚、綿羊及びやぎ、かんきつ樹、りんご樹、ぶどう樹、梨樹、桃樹、桜桃樹、びわ樹、くり樹、梅樹、柿樹、あんず樹、すもも樹、いちじく樹、キウイフルーツ樹、ブルーベリー樹及びパイナップル、茶樹、オリーブ樹、つばき樹、桑樹、こりやなぎ、みつまた、こうぞ、もう宗竹、アスパラガス、ラミー、まおらん及びホップ。

* 35 具体的には、一部事務組合、広域連合などである。

* 36 例えば、常磐線亀有駅の周辺に設置されている漫画「葛飾区亀有公園前派出所」のキャラクターの銅像は、多くが所有者が葛飾区ということで非課税となっている。

する固定資産（第2項第1号）、宗教法人が専らその本来の用に供する境内建物及び境内地（第2項第3号）、公共の用に供する道路、運河用地及び水道用地（第2項第5号）、学校法人等が設置する保育又は教育用固定資産並びに寄宿舎、公益財団法人等が設置する図書館及び博物館（第2項第9号）、公的医療機関等が設置する看護師養成施設（第2項第9号2）、社会福祉法人等が保護施設の用に供する固定資産（第2項第10号）、社会福祉法人等が児童福祉施設の用に供する固定資産（第2項第10号の2）、社会福祉法人等が老人福祉施設の用に供する固定資産（第2項第10号の3）、社会福祉法人等が障害者支援施設の用に供する固定資産（第2項第10号の4）、社会福祉法人等が包括的支援事業の用に供する固定資産（第2項第10号の5）、社会福祉法人等が第10号から第10号の5までに規定する固定資産以外で社会福祉事業の用に供する固定資産（第2項第10号の6）、健康保険組合等が所有し、かつ、経営する病院、診療所及び保健施設において直接その用に供する固定資産（第2項第11号の4）、公益社団法人又は公益財団法人で学術の研究を目的とするものが直接その研究の用に供する固定資産（第2項第12号）、非課税独立行政法人・国立大学法人等・日本年金機構が所有し使用する固定資産（第6項）、非課税地方独立行政法人・公立大学法人が所有する固定資産（第8項）、外国の政府が所有する大使館等の用に供する固定資産（第9項）」^{*37}などが主なものである。これら地方税法で非課税となっている固定資産には、すべての地方団体が課税することができない。

一方、地方税法第6条第1項「地方団体は、公益上その他の事由に因り課税を不相当とする場合においては、課税をしないことができる。」による課税免除や地方税法367条「市町村長は、天災その他特別の事情がある場合において固定資産税の減免を必要とすると認める者、貧困に因り生活のため公私の扶助を受ける者その他特別の事情がある者に限り、当該市町村の条例の定めるところにより、固定資産税を減免することができる。」による固定資産税の減免は、個々の地方団体の判断に基づき条例を定めて行うことができる。例えば、商店街のアーケードや街路灯、キャラクター像などに対する固定資産税を、その所有者が負担をせずに済んでいる場合は、この課税免除又は減免によるものである^{*38}。

3-3 国税（法人税、所得税）との相違^{*39}

ここでは、国税（法人税、所得税）と固定資産税とで税制上の償却資産の取り扱いの違いを償却資産実務研究会（2013）、柏木（2011a）、固定資産税務研究会編（2014）等を参考に

* 37 償却資産実務研究会編（2013）p.139の表より引用。第6項と第8項の固定資産を法人以外の者が使用している場合は非課税とされない。

* 38 例えば、東京都調布市の天神通り商店会が所有するゲゲゲの鬼太郎像などが課税されていないのはこの課税免除又は減免によるものである。

* 39 3-3節の内容は、償却資産実務研究会編（2013）、柏木（2011a）、固定資産税務研究会編（2014）等を参考にまとめた。また、多くの文言を引用している。

簡単に述べる。

(1) 評価額の最低限度

国税では1円(備忘価額)まで償却できるが、固定資産税の場合には、2-3節で述べたように取得価額の5%に当たる額が最低限度である。すなわち、取得価額の5%に当たる額まで償却した後、それ以降の償却資産の評価額は、取得価額の5%に当たる額のみとなる。

(2) 減価償却計算の基準日と減価償却の方法

法人税では事業年度終了時(及び開始時)が、減価償却計算の基準日となるが、固定資産税(償却資産)では、毎年1月1日が基準日となる^{*40}。すなわち、償却計算の期間が、法人税では事業年度であり、固定資産税では暦年である。減価償却の方法については、国税では「旧定額法・旧定率法・定額法・定率法・リース期間定額法等の方法」^{*41}があるが、固定資産税(償却資産)では、評価基準に定められた方法(減価率が国税の旧定率法と同様なもの)^{*42}のみである。

(3) 前年中の新規取得資産の取り扱い

国税では月割償却だが、固定資産税(償却資産)では取得月にかかわらず、半年償却(2-3節参照)である。

(4) 圧縮記帳

固定資産税では、財産税としての性格から償却資産の圧縮記帳の適用が認められていない。すなわち、償却資産の評価では、「国税における圧縮記帳の適用で直接減額方式をとっていた場合には、国税上の取得価額に圧縮記帳による減額分を加えた額」^{*43}が取得価額となる。

(5) 特別償却・割増償却(租税特別措置法)

固定資産税では、財産税としての性格から償却資産の特別償却や割増償却は認められていない。一方、国税には、それらの制度がある。

(6) その他の違い

「租税特別措置法に規定する中小企業者の少額資産の損金算入の特例」^{*44}を適用した減価償却資産については、固定資産税(償却資産)では、課税対象^{*45}となる違いや、「平成20

* 40 固定資産税の基準日が1月1日となるのは、固定資産税の賦課期日が、地方法第359条により1月1日であり、地方税法第349条の2より課税標準は賦課期日における価格で課税台帳に登録されたものとなっているからである。

* 41 償却資産実務研究会編(2013) p.114より引用。

* 42 固定資産評価基準の別表第15耐用年数に応ずる減価率表に従う。減価償却の方法として鉄道業の代替資産の評価の特例や鉱業の鉱業用坑道の評価の特例がある。

* 43 償却資産実務研究会編(2013) p.116より引用。

* 44 第28条の2、第67条の5、第68条の102の2に規定される特例。

* 45 償却資産実務研究会編(2013) p.117より引用。

年4月1日以後契約分の所有権移転外ファイナンスリース資産について、国税では借主が減価償却を行い^{*46}、「固定資産税（償却資産）では所有者である貸主が納税義務者となり申告」^{*47}する違いがある^{*48}。償却資産実務研究会（2013）によれば、上記の他にも、「資本的支出の取り扱い」、「信託資産の取り扱い」、「共有資産の取り扱い」、「耐用年数省令改正による耐用年数変更の取り扱い」に違いがあることが指摘されている。

4. 償却資産課税の問題点

この節では、固定資産税における償却資産課税の問題を考察する。先ず、二重課税問題を説明して、その後、地方税の租税原則の観点から、償却資産課税の有り様を吟味する。

4-1 二重課税問題

現行の固定資産税は、課税標準が賃貸価格ではなく固定資産の価格であるので、収益税ではなく、固定資産を所有することに担税力を見いだして課税する財産税である。また、土地や家屋の固定資産を保有することで、地方政府の公共サービスの恩恵を享受することから、応益原則に基づく課税となっている。ただし、事業用償却資産を課税客体に含むことから、固定資産税は、企業課税（資本課税）の側面を持っている。そのため、法人税や事業税との二重課税の問題^{*49}がある。企業活動において、生産設備等の固定資産は減価償却を通じて費用として処理されており、法人税の課税ベースからは控除されている。企業利潤に法人税を課して、さらに費用処理している固定資産に課税することで二重課税が生じる。なぜなら、固定資産税の課税ベースである固定資産の評価額（価格）は、理論的には固定資産の利用からの将来収益の流列の割引現在価値に等しいので、固定資産税は将来収益に対する課税と解釈できる。そのため事業年度ごとの収益（所得）に対する課税である法人税と課税ベースを同じにしており、二重課税が生じる。したがって、償却資産に固定資産税を課すことは、その分だけ法人税の実効税率を実質的に引き上げていると言える。そのため、固定資産税の課税は、投資に対して税負担を課せられているとの意識を企業に持たせることになる。同様なことは、中里（2002）、中里（2003）、柿本（2006）、佐藤（2011）等でも指摘されている。佐藤（2011）は、固定資産税が、法人二税と二重課税になることを、次のように説明する。「機械設備等、償却資産の価値は、それを稼働させることで将来的に生み出される収益の現在価値に相当する。その収益（所得）については（黒字法人であれば）将来時点

* 46 償却資産実務研究会編（2013）p.118より引用。

* 47 償却資産実務研究会編（2013）p.118より引用。

* 48 国税では、リース期間定額法により償却するので、リース期間が実質的な耐用年数となり、固定資産税の償却では法定耐用年数という点も異なる。

* 49 「償却資産に対する固定資産税の課税と将来の所得課税との間での二重課税問題」である。（財団法人企業活力研究所（2012）より引用）。

で法人二税が課されている。従って、償却資産の保有にかかわる固定資産税と法人所得に対する法人二税は課税のタイミングこそ異なるが、「二重課税」の関係にある。自治体の提供する公共サービスから法人企業が受益している、具体的には生産性の改善を通じて企業収益が増加しているとしても、同じ受益に対して二度にわたって料金（応益課税）を徴収していることにある^{*50}。また、中里（2003）は、「事業用資産の場合には、そのストックは、将来キャッシュフローを生み出すものである（換言すれば、資産の現在価値は、将来キャッシュフローの束である）。したがって、事業用資産に対して（現在において）固定資産税を課税すると、それをういて将来生み出される事業所得に対する（将来における）所得税との間で二重課税が生ずることになる。」^{*51}と指摘している。さらに、中里（2003）は、固定資産税における償却資産課税の課税根拠を考察して、「必ずしも首尾一貫した統一的な理論的根拠は存在しないのではなかろうか。何故に、特定の資産に対してのみ課税されるのか、課税客体となる種々の資産の間にはどのような共通性があるのか、明確ではないのである。」^{*52}と指摘しており、固定資産税における償却資産課税を課税理論から説明できないことを述べている。固定資産税（償却資産）の課税客体は、生産設備から、移動性償却資産の船舶、航空機、鉄道車両、可動性償却資産の建設用機械などまで多様であり、そこに共通な性質を見いだすことは困難である。ゆえに、中里（2003）の指摘するように、「償却資産に対する固定資産税は、市町村との結びつきの見えやすい有形の大きな資産に対して課税されているだけ」^{*53}かもしれない。

4-2 地方税原則からの考察

一般的に現代の租税理論で租税原則と言えば、公平性、中立性、簡素な税制（最小徴税費）であるが、地方税についても、この3つの租税原則は当然に要請されるべきものである。さらに加えて、地方税に固有の性質を前提として地方税原則が語られることが多い^{*54}。ただし、研究者により少なからず違いがあるので、地方税原則として広く共通の理解のあるものを挙げて、固定資産税における償却資産課税のそれら地方税原則との適否を考察する。

* 50 佐藤（2011）p.202より引用。

* 51 中里（2003）p.36より引用。

* 52 中里（2003）p.44より引用。

* 53 中里（2003）p.44より引用。

* 54 シャープ勧告によれば、地方税制の基本的原則は、次の4つである。「①税制は簡単でなければならない（簡素性）。②各地方税は有効な地方行政を可能にするものでなければならない（税収の十分性）。③国、都道府県、市町村間で税源を分離すべきである（独立税主義）。税源分離によって、国民は自己に課された税額に対し、またそれらの租税の施行の仕方に対して政治的責任を明確化することができる（アカウンタビリティ）。④地方自治体は、住民の必要と要求に応じて税率を上下する権限をもちなければならない（税率の自主決定権）。」（鶴田（2013）p.188より引用）

ここでは地方税原則として、佐藤主光氏の「望ましい地方税」* 55 の条件を取り上げる* 56。

a) 税収の安定性

公共サービスの安定的な供給のためには、その財源である「税収は安定的であることが望ましい」* 57。固定資産税における償却資産課税の税収は、図3で見えて分かるように、全体としては相対的に安定している* 58。しかし、個々の市町村レベルではどうだろうか。岡部(2010)が、一人当たりの市町村税の税収格差の原因が、固定資産税と法人住民税であることを明らかにしているように、ある市町村に原発等の発電施設やダム施設などができるとその年以降の固定資産税における償却資産課税の税収が、それ以前の何十倍にも急増する。逆に、企業の工場が移転により閉鎖されると、急減する。それゆえ、固定資産税における償却資産課税は、税収の安定性を持っているとは言えない。

b) 税源の地域間均一性

「多くの地域に財政的自立を促すという目的から、税源は地域間である程度均一であることが望ましい」* 59 この条件は、普遍性とも言われる地方税原則である。固定資産税における償却資産は、生産設備等を備える工場が集中している工業地域の市町村で多くなる。すなわち、企業城下町と言われる地域の市町村は、下請け企業、孫請け企業と多数の取引先企業の工場が集中立地しているので、課税客体である償却資産が相対的に他の市町村よりも多く、税収も多くなる* 60。また、地方の市町村で大規模償却資産となる原発等の発電施設やダム施設等が立地している市町村は、当然のことだが償却資産課税の税収割合が高くなる* 61 (図4、図5参照)。ゆえに、固定資産税における償却資産課税の税源に、市町村間での均一性があるとは言えない。

c) 課税ベースの固定性

課税ベースとなる「税源は地域間で移動しないことが望ましい」* 62。移動性が高いと、地

* 55 佐藤 (2011) p.148、佐藤 (2010) p.177、佐藤 (2009) p.192 を参照。

* 56 「望ましい地方税」の条件は、鶴田廣巳 (2013) の中でも紹介されるなど、今までの地方税原則を包摂している部分があり、広く共通の理解が得られるものである。

* 57 佐藤 (2010) p.176 より引用。

* 58 図3にあるように、償却資産課税の税収は、ストックベースの課税であり近年では1兆5,000億円から1兆7,000億円程度で安定している。

* 59 佐藤 (2010) p.176 より引用。

* 60 すなわち、固定資産税における償却資産課税は、製造業など特定業界に負担が偏るという業種的な偏在問題を内包している。

* 61 このことは、固定資産税における償却資産課税に地域的偏在の問題があることを意味する。それゆえ、大規模償却資産については、市町村の課税権を制限 (課税定額を設定) して、道府県に課税権を与える大規模償却資産課税制度がある。詳細については、固定資産税務研究会編 (2014) や逸見 (2013) を参照されたい。

* 62 佐藤 (2010) p.176 より引用。

図 4 市町村ごとに見た場合の償却資産課税のウエイト

①償却資産に係る税額の割合が高い市町村

(単位：百万円、%)

順位	市町村名	償却資産	市町村税	税収割合
1	群馬県上野村	1,999	2,077	96.2
2	長野県南相木村	961	1,038	92.6
3	福島県檜枝岐村	490	547	89.6
4	福島県川内村	327	366	89.2
5	福島県広野町	972	1,125	86.4
6	宮崎県木城町	2,773	3,248	85.4
7	岡山県新庄村	201	257	78.0
8	福島県双葉町	1,082	1,393	77.6
9	北海道泊村	2,250	2,924	76.9
10	愛知県豊根村	322	432	74.5

(注) 1. 平成 23 年度「市町村税徴収実績調」(総務省)の収入済額である。

②償却資産に係る税収が大きい市町村

(単位：百万円)

順位	市町村名	償却資産
1	東京都特別区	134,568
2	神奈川県横浜市	39,430
3	大阪府大阪市	33,605
4	愛知県名古屋	26,078
5	神奈川県川崎市	22,073
6	兵庫県神戸市	17,402
7	福岡県北九州市	16,445
8	大阪府堺市	13,849
9	三重県四日市市	12,992
10	福岡県福岡市	12,247

(注) 1. 東京都特別区の区域では、東京都が課税を行っている。
2. 償却資産は平成 23 年度「市町村税徴収実績調」の収入済額である。

[出所] 総務省自治税務局「地方税制関係資料」(日本租税研究協会 (2013) 資料 P.53) より

図 5 固定資産税人口規模別税収 (平成 24 年度決算額)

(単位：億円)

	土地	家屋	償却資産	合計
大都市	13,462	12,575	4,100	30,137
都市	18,431	20,069	9,271	47,771
町村	2,097	2,870	2,016	6,983
計	33,990	35,514	15,387	84,891

(注) 1. 大都市とは、東京都特別区及び政令指定都市、都市とは大都市以外の市である。
2. 項目ごとに四捨五入しているため、積み上げと計が一致しない場合がある。
3. 道府県分固定資産税を除く。

(参考) 課税主体毎の土地・家屋・償却資産の構成比

(単位：%)

	土地	家屋	償却資産	合計
大都市	44.7	41.7	13.6	100.0
都市	38.6	42.0	19.4	100.0
町村	30.0	41.1	28.9	100.0
計	40.0	41.8	18.1	100.0

[出所] 固定資産税務研究会編 (2014) p.9 より

域間の租税競争による資源配分の非効率性や税率を引き上げての税収確保が問題となる。固定資産税における償却資産課税は、その償却資産の移動性が、償却資産の種類によって大きく異なる。原発等の発電施設やダム施設などの場合、移動性は操業停止や廃止の場合以外はないが、船舶や航空機、大型特殊自動車は、移動性償却資産であるのでその移動性は高い。また、建設用機械などの可動性償却資産も、主たる定置場のある市町村での税率を引き上げられたら、主たる定置場を他の市町村に変更できるという意味では移動性がある。また、生産設備を備えた工場も、長期的には租税負担を減らすために税制上の優遇措置のある市町村に移転するということもある。以上より、償却資産課税の課税ベースに固定性があるとは言えない。

d) 地域住民の財政責任

「地域住民が受益に応じて財政負担を負う（非居住者等に対して「租税輸出」できない）ことが望ましい」*⁶³。この限界的財政責任は、応益原則の地方税原則に対応している。事業の用に供する償却資産を所有している企業が、企業が立地している市町村の公共ヒースにより便益を得ていて、その受益に応じて固定資産税を負担すれば形式的には応益原則に適合している。しかし、法人擬制説のもとでは、応益原則による課税として企業への償却資産課税を捉えることは難しい。企業の従業員の多くが、他の市町村から通勤して課税団体の市町村に居住していないと、企業の立地場所で公共サービスの便益を得ていても、租税負担は居住地の市町村によって課されるからである。また、土居（2013）が指摘するように、「償却資産は、「動産」であり、「リース可能な機械類が典型的だが、いつでも場所を動かせる。地域を越えて動くものに、土地と同様に税を課すのは、応益課税とはいえない」。受益と負担の対応関係が、企業側の課税回避の償却資産の移動によって失われてしまうからである。したがって、固定資産税における償却資産課税では、地域住民の財政責任（限界的財政責任）を保つことはできない。

以上、地方税原則の観点から、固定資産税の償却資産課税の適否（望ましい地方税かどうか）を考察した。その結果、償却資産課税は、すべての地方税原則には適っていないことが明らかになった。

5. 課税実務上の問題

償却資産には、土地、家屋のような登記制度がないので、課税客体となるべき償却資産の把握は申告制度に依存している。すなわち、所有者の申告がないと、本来課税されるべき償却資産に課税されないという事態が生じ得る。佐藤（2009）が「償却資産は、土地及び家

* 63 佐藤（2010）p.176より引用。

屋に比べ、資産の範囲が多岐にわたり、また、社会経済情勢の変化等に伴って、新增設や減失、売渡しが繰り返し行われるなど資産の移動が多いことから、(中略)、償却資産の実態把握に積極的に務めることが必要不可欠であると考えられる」^{*64}と述べているが、固定資産税における償却資産課税の最大の問題は、「実態把握」が必要なことである。それゆえ、新設された償却資産が無申告のまま、市町村側からも実態把握がなされないと、同様な償却資産を新設して申告した者との課税の公平性が損なわれる事態となる。また、課税償却資産と認識してなかった為に申告してなかった者の場合、償却資産を設置してから数年経過してから、市町村の「実態把握」により、ある年から固定資産税が課税されるようになると、償却資産の所有者にとっては驚きの事態となる。特に、その償却資産が、本稿の冒頭で紹介したサザエさん像のようなキャラクター像などの場合、「事業の用に供する」意味を、商店街の振興にキャラクター像が役立っているという点から捉えるわけであるが、高い公益性があれば課税しない市町村があったり^{*65}、所有者が市町村にキャラクター像を贈与することで課税回避をする場合^{*66}もあり、結果として償却資産課税をより分かりにくくしている。特に、所有者が市町村や他の誰であれ、キャラクター像が商店街振興に役立っていること、すなわち商店街の収益に貢献していることに変わりないのであるから、固定資産税を収益税と捉える立場からは、課税の公平性を損なっていることになる。固定資産税を財産税と捉える立場では、その所有している資産の財産的価値に担税力を見いだしているので、課税の公平性の問題は生じないが、所有者の申告の有無や市町村の「実態把握」の時期のずれなどによる課税の公平性の問題は依然生じざるを得ない。

「実態把握」すなわち、課税客体の捕捉が出来て、はじめて適正かつ公平な課税が行える。市町村は、償却資産に係る固定資産税の申告制度について、事業者理解を持ってもらうように積極的に啓発活動を行う必要がある。例えば、共有資産の場合、その所有者は、自分の持ち分だけの取得価額を申告するのではなく、共有資産全体の取得価額を申告する必要があることなど、他の法令と固定資産税で異なる取り扱いをする部分については、リーフレット等で理解を深めてもらうことが肝要である。

6. おわりに

固定資産税における償却資産課税については、第4節で述べたように法人税、事業税との二重課税問題があり、また第5節で述べたような課税実務上の問題がある。そのため、償却

* 64 佐藤宏樹 (2009) p.95 より引用。

* 65 地方税法第6条第1項「地方団体は、公益上その他の事由に因り課税を不相当とする場合においては、課税をしないことができる。」による課税免除のことである。

* 66 地方税法第348条第2項第1号により、市町村の所有する固定資産は非課税となる。

資産課税については、以前より経済界から廃止・縮減の要望が出されている*⁶⁷。そして、自由民主党・公明党の「民間投資活性化等のための税制改正大綱」（平成25年10月1日）では、「日本再興戦略」（平成25年6月14日閣議決定）に盛り込まれた民間投資を活性化する税制措置の一環として、「固定資産税の償却資産課税に関する税制措置については、固定資産税が基礎的自治体である市町村を支える安定した基幹税であることを踏まえ、政策目的とその効果、補助金等他の政策手段との関係、市町村財政への配慮、実務上の問題点など幅広い観点から、引き続き検討する。」と述べられた。固定資産税における償却資産課税の見直しについては、改正に至らなかったが、平成25年度税制改正（地方税）の要望事項の1つ*⁶⁸として経済産業省から出されて検討されてきた経緯がある。自由民主党・公明党の「民間投資活性化等のための税制改正大綱」を踏まえて、政府の税制改正大綱に固定資産税の償却資産課税の見直しが盛り込まれると思われたが、「平成26年度の税制改正の大綱」（平成25年12月24日閣議決定）には入らなかった。これは、固定資産税が市町村の安定的な自主財源であり、基幹税ということから、地方サイドからの現行制度維持を望む意見*⁶⁹が強かったためである。地方財政審議会（2013）でも、「平成26年度地方税制改正等に関する地方財政審議会意見」の中で、「応益原則に基づき課する償却資産に対する固定資産税を国が経済政策の手段として活用することは慎重であるべき」、固定資産税の税率が1.4%と低いことから「固定資産税の軽減措置が投資促進に効果的・効率的な手段とは言い難い」、税収の大半を償却資産税収が占めるような市町村もあり「償却資産税収の財源的重要性からも廃止・縮減は不适当」との慎重な考え方を示している。

今回、政府によって引き続き検討されてきた固定資産税における償却資産課税の見直しについては、企業の投資活性化の為の税制措置という観点から政府は税制改正を行おうと試みていたが、第2-1節で述べたシャープ勧告からの沿革を踏まえて、地方税体系の全体の

* 67 最近では日本経済団体連合会が、「平成27年度税制改正に関する提言」の中で、「償却資産に係る固定資産税について、特に機械装置への課税は米国やカナダの一部の州などで行われているのみであり、わが国製造業が競合するアジア近隣諸国において例がなく、極めて稀な税となっている。廃止を含め抜本的な見直しを行うべきであり、少なくとも新規取得した機械装置については固定資産税を免除すべきである。また、残存価額の廃止等、法人税の課税所得の計算方法との整合性を図るべきである。」と述べている。

* 68 要望事項は、固定資産税の特例措置で以下のようなものであった。「国内の工場等の空洞化を防止する観点から、償却資産に対する固定資産税のうち、「機械及び装置」の分類（注）について、①新規の設備投資分を非課税とする。②長期保有分の評価額の最低限度（5%部分）を段階的に廃止する。（注）地方税法389条第1項第二号の規定に基づき総務大臣が指定する償却資産（電力、ガス、鉄道、電気通信等）を除く。」であった。

* 69 総務省自治税務局「地方税制関係資料」平成26年4月24日によってまとめられた償却資産課税に係る地方6団体等の意見（p.28）によれば、全国知事会、全国市長会、全国町村会、全国市議会議長会、全国町村議長会、指定都市市長会、中核市市長会・全国特例市市長会などから「現行制度を堅持すること。」との意見が出ている。

での固定資産税における償却資産課税の位置付けを確認して、さらに二重課税問題や課税実務上の問題を解消するような方向を目指すべきであった。そうであったら、経済界の企業の投資活性化と地方団体の税源確保での対立は避けられて、地方税法体系の全体の中での固定資産税の性格や理論的な議論により、償却資産課税のあり方を検討することができたであろう。また、経済産業省は、償却資産課税が国際的に稀であることを理由に（「国内の新規投資の促進と産業の空洞化防止のため、国際的なイコールフットィングの観点から」*70）、償却資産課税の見直しを提起したが、租税理論に基づき検討をして、企業課税全体の中での改正を考えるべきであった。

さて最後に、本稿の考察から明らかになったことを踏まえて、固定資産税の望ましい改正の方向について述べる。本稿では、償却資産に係る固定資産税が地方税原則を満たしていないことや二重課税の問題があることを示した。また、課税実務上の問題として償却資産の「実態把握」のタイミングによる公平性の問題を指摘した。これらの問題点を考慮すれば、償却資産に係る固定資産税は、課税理論上の根拠も不明確であるので、廃止を前提として縮小して行くのが望ましい。もちろん、市町村の基幹税の一部であるので、代替的な税収確保について検討する必要があることは言うまでもない。その代替的な税収確保は、地方税原則を満たしている税で行われることが必要である。

参考文献

- 荒井貴史（2008）「土地税制と課税の経済効果（2）固定資産税」『尾道大学経済情報論集』第8巻第1号 pp.233-250 尾道大学経済情報学部
- 石田和之（2014）「地方税制温故知新 第32回 固定資産税における償却資産課税をめぐる議論」『税』Vol.69 No.1 pp.208-235 ぎょうせい
- 石田和之（2011）「地方税制 温故知新第1回 シャウプ税制の崩壊と固定資産税における償却資産課税」『税』Vol.66 No.6 pp.114-131 ぎょうせい
- 大里佳（2004）「演習固定資産税 償却資産の取得価額」『税』Vol.59 No.12 pp.92-99 ぎょうせい
- 岡部真也（2010）「市町村の財政運営（1）－市町村税の「税収格差」－」『ファイナンス』第46巻第4号 pp.43-50 財務省大臣官房
- 柿本国弘（2006）「償却資産の二重課税性問題－中里実氏の償却資産課税批判論支持の視点から－」『岐阜経済大学論集』第39巻第2号 pp.1-30
- 柏木修一（2011a）「固定資産税（課税）関係 償却資産に係る固定資産税と国税との相違点」

* 70 牧野（2011）p.21より引用。

- 『税』 Vol.66 No.11 pp.50-54 ぎょうせい
- 柏木修一 (2011b) 「固定資産税 (課税) 関係 課税対象となる償却資産の範囲」『税』 Vol.66 No.12 pp.128-132 ぎょうせい
- 川瀬光義 (2001) 「市町村と固定資産税」関野満夫、自治体問題研究所編『地方税財源の改革課題』第4章 自治体研究社
- 金子宏 (2013) 『租税法 第18版』弘文堂
- 金子宏、清永敬次、宮谷俊胤、島山武道 (2004) 『税法入門 第5版』有斐閣
- 固定資産税務研究会編 (2014) 『平成26年版 要説固定資産税』月刊「税」平成26年8月号別冊付録 ぎょうせい
- 児山文一 (1998) 「演習固定資産税 償却資産における課税客体等の捕捉」『税』 Vol.53 No.9 pp.107-112 ぎょうせい
- 佐藤主光 (2011) 『地方税改革の経済学』日本経済新聞出版社
- 佐藤主光 (2010) 「地方分権改革と地方税のあり方」土居丈朗編『日本の税をどう見直すか』第5章 日本経済新聞出版社
- 佐藤主光 (2009) 『地方財政論入門』新世社
- 佐藤宏樹 (2009) 「固定資産税の課税客体としての償却資産について」『地方税』第60巻第12号 p.90-95
- 自由民主党、公明党 (2013) 「民間投資活性化等のための税制改正大綱」平成25年10月1日
- 償却資産実務研究会編 (2013) 『平成26年度版 固定資産税における償却資産の申告と実務』法令出版株式会社
- 政府 (2013) 「平成26年度の税制改正の大綱」平成25年12月24日閣議決定
- 総務省自治税務局 (2014) 「地方税制関係資料」平成26年4月24日
- 田中重博 (2001) 「地方税財政改革論の歴史から」関野満夫、自治体問題研究所編『地方税財源の改革課題』第7章 自治体研究社
- 地方財政審議会 (2013) 「平成26年度地方税制改正等に関する地方財政審議会意見」平成25年11月22日
- 鶴田廣巳 (2013) 「地方税と課税自主権」重森暁、植田和弘編『Basic 地方財政論』第10章 有斐閣
- 土居丈朗 (2013) 「経済教室 税制改正大綱残された課題 (下)」日本経済新聞 2013年2月1日付 朝刊
- 中里実 (2003) 『デフレ下の法人税改革』有斐閣
- 中里実 (2002) 「償却資産に対する固定資産税」『租税研究』第634号 pp.23-27 公益社団法人日本租税研究協会

日本経済団体連合会（2014）「平成 27 年度税制改正に関する提言」2014 年 9 月 10 日

日本租税研究協会（2013）『消費税と国際課税への大きな潮流』公益社団法人 日本租税研究協会

野上敏行（2001）「償却資産に係る固定資産税の課税の概要と調査」『税理』Vol.44 No.6 pp.198-205 ぎょうせい

野村総合研究所（2011）「平成 23 年度企業の地方税負担等に関する調査－調査報告書－」平成 24 年 2 月

逸見幸司（2013）『平成 25 年版 図解 地方税』大蔵財務協会

前田高志（2009）「固定資産税における償却資産課税について」『経済学論究』第 63 巻第 3 号 pp.571-599 関西学院大学経済学部研究会

牧野聖修（2011）「急激な円高などにより加速する産業空洞化への対応」経済産業省副大臣 平成 23 年 10 月 28 日

三木義一（2012）『日本の税金 新版』岩波書店