

固定資産税における 償却資産課税について

On Real Estate Tax on Depreciable Assets

前 田 高 志

Real estate tax is levied according to the benefit taxation principle. Recently, the tax on depreciable assets has been criticized by corporate tax payers. However, depreciable assets realized in the form of a benefit of public service is a desirable tax base from the viewpoint of benefit taxation. This paper focusses on validity of benefit taxation on depreciable assets owned by corporations. Referring to the Shoup Tax Mission's Report of 1949, some influential academic opinions and related judicial precedents, we conclude the tax base of real estates tax should include depreciable business assets as it is a major revenue source for local public goods.

Takashi Maeda

JEL : H24, H25, H71

キーワード : 固定資産税、償却資産、応益課税

Key words : Real estate tax, Depreciable assets, Benefit taxation

はじめに

固定資産税は市町村の基幹税目であり、市町村財政すなわち地方自治の実現にとって重要な役割を果たしている。平成 19 年度決算における固定資産税収は 8.6 兆円で市町村税収全体の約 4 割を占める¹⁾。固定資産税の課税客体は土地、家屋、償却資産であるが、これら課税客体別の税収構成は毎年度、土地 4

1) 平成 10～17 年度の間は市町村税収に占める固定資産税収の割合は 45～46%であったが、地価の下落や住宅建築戸数の減少等を反映して、平成 18 年度、19 年年度はそのシェアは 40%をやや上回る水準となっている。

割、家屋 4 割、償却資産 2 割というかたちで推移してきている。

固定資産税については、バブル期の地価の高騰やバブル崩壊後の急激な下落と以降の長期にわたる低迷のなかで、その「適正な価格」と実際の評価、負担のあり方をめぐって多くの議論がなされ、制度変更も実施されてきた。また、家屋についてもやはりその評価のあり方を中心として検討がなされてきているところである。しかし、償却資産に係る固定資産税については、従来、土地や家屋、とりわけ前者に比してあまり議論がなされてこなかった感があるが、近年、評価のあり方や課税方法等の制度変更・修正の議論ではなく、償却資産課税そのものを縮小・廃止する方向での声が経済界を中心に強まってきている。

そうした議論の主な論拠は、一つには課税対象となる償却資産を抱える業種に負担が偏ること、また、その課税客体の偏在が市町村間の税収の偏在にもつながること、さらに、諸外国では償却資産に対して課税があまりなされておらず国際競争上わが国企業が不利な条件におかれること、申告による課税が課税客体の把握において不公平を生じさせていること、などである。そして、本稿でとくに注視したいのであるが、償却資産を保有することについて（固定資産税を）課税し、さらにその償却資産が将来、生み出す収益に対して法人住民税や事業税を賦課することが二重課税になるのではないかと、また、それが企業に過重な負担を負わせることになっているのではないかと、さらには、将来収益を生み出す償却資産への課税は企業の経済活動自体を阻害するのではないかと、という（償却資産課税への）批判がある。こうした批判は、応益課税の固定資産税が受益の程度の指標として償却資産をとらえることにも遡ってその「根」がある。

固定資産税は後述のように固定資産（土地、家屋及び償却資産）の資産価値に着目し、その資産を所有することに担税力を見出して課税される物税であり、市町村の区域内に土地、家屋及び償却資産が所在する事実と市町村の行政サービスとの間には深い関連性があることから、応益原則を最も強く具現しているとされる。本稿では、こうした固定資産税の基本的な位置づけに照らして、（償却資産課税に対する）批判点をふまえて、償却資産に係る固定資産税の意義を再考し、とりわけ応益課税としての視点からみた償却資産課税の是非について考察してみたい。

1 固定資産税と償却資産課税の概要

固定資産税は昭和 24 (1949) 年のシャープ勧告を受けて昭和 25 (1950) 年に制定された現行の地方税法において、従来の地租、家屋税、船舶税、地租附加税、家屋税附加税、船舶税附加税等を統合するかたちで整備された。以下、固定資産税のしくみについて、償却資産が土地や家屋とは異なった取扱いを受ける部分、償却資産課税の是非をめぐる議論で関連する部分等を中心に概観しておきたい。

①課税客体

固定資産税の課税客体は固定資産であり（地方税法 342 条 1 項；以下、地方税法を法と略す）、ここでいう固定資産とは土地、家屋および償却資産である（法 341 条 1）。償却資産とは、土地および家屋以外の、事業の用に供することのできる資産（無形減価償却資産を除く）で、その減価償却額または減価償却費が法人税法または所得税法の規定による所得の計算上、損金または必要経費に算入されるものをいう。ただし、耐用年数 1 年未満または取得価額 10 万円未満の減価償却資産で法人税法等の規定により一時に損金算入されるもの等ならびに自動車税および軽自動車の課税客体である自動車および軽自動車等は除かれる（法 341 条 4）。

②課税団体

課税団体は原則として固定資産が所在する市町村であるが（法 312 条 1 項）、償却資産の関連では、船舶、車両等の移動性償却資産、または建設用機械等の可動性償却資産は、総務大臣が指定したものを除き、主たる定けい場または定置場の所在する課税団体となる（法 342 条 2 項）。「総務大臣が指定したものを除き」における、総務大臣が指定する課税団体として、①船舶や車両等の移動性償却資産または可動性償却資産で複数の市町村にわたって使用されるもの、および、②鉄軌道、発送配電もしくは電気通信の用に供する固定資産または複数の市町村にわたって所在する固定資産で、その全体を一の固定資産として評価しなければ適正な評価ができないと認められるもののうち、総務大臣が指定したものについては、都道府県知事（複数の都道府県にまたがる場合は総務大臣）が価格等を決定し、関係市町村に配分されることとされ、その配分を受け

た市町村が、その配分を受けた価格等を限度として課税団体となる（法 389 条 1 項）。なお、大規模償却資産については、法定された課税定額までの部分については、その償却資産が所在する市町村が課税団体となり、それを超える部分は当該市町村を包含する都道府県が課税団体となる（法 349 条の 5）。

③納税義務者と台帳課税主義

固定資産税は所有者課税の原則をとり、固定資産の所有者に課される。ここでいう固定資産の所有者とは、土地にあつては登記簿または土地補充課税台帳に、家屋については登記簿または家屋補充課税台帳に、そして償却資産については償却資産課税台帳に、それぞれ所有者として登記または登録されている者である（法 343 条 1～2 項）。このように登記簿または課税台帳への登記・登録をもとに固定資産税が課税されることを課税台帳主義という。なお、所有権留保付売買に係る償却資産については、売主と買主の共有物とみなされ、両者が連帯して納税義務者となる（法 342 条 3 項）。

④課税標準

固定資産税の課税標準は、原則として固定資産の価格であり、その価格は「適正な時価」とされる（法 341 条 5）。償却資産の課税標準は賦課期日におけるその償却資産の価格で、償却資産課税台帳に登録されたものである（法 349 条の 2）。なお、土地や家屋の場合、課税標準を一定の基準年度を設けて（直近では平成 21 年度）、その基準年度の賦課期日における価格で固定資産課税台帳に登録されたものとし、その価格が翌年度および翌々年度においても据え置かれる（法 341 条 6～8、349 条 1～3 項）。

⑤免税点

同一の者について、その市町村内に所有する土地、家屋または償却資産の課税標準額が、土地は 30 万円、家屋は 20 万円、償却資産は 150 万円にそれぞれ満たない場合、固定資産税は賦課されない（法 351 条）。

⑥課税標準の特例

課税標準の特例として、償却資産については次のような特例が適用される。電気事業者の変送電施設、ガス事業用償却資産、鉄軌道の線路設備等公益事業用償却資産、外国貿易船、国際航空機、公害防止用施設等に対して、それぞれ

価格に対して一定の率を乗じた額が課税標準とされる。

なお、その他の土地や家屋に対する課税標準の特例や、非課税、課税免除または不均一課税、減免、税率（1.4%を標準税率として個々の市町村が条例で定める）などについてはここでは説明を割愛する。

2 固定資産税の意義と償却資産

(1) 応益課税としての償却資産課税

固定資産税は、土地や家屋、償却資産といった固定資産の保有と、市町村の行政サービスとの間に存在する受益関係に着目し、資産価値に応じて、毎年度、経常的に課税される物税である²⁾。(財)地方財務協会編『地方税制の現状とその運営の実態』によれば、「固定資産税は固定資産（土地、家屋及び償却資産）の資産価値に着目し、その資産を所有することに担税力を見出して課税される物税であって、その課税標準は、これらの資産の価格（適正な時価）とされる³⁾。固定資産税は、応益負担の原則に立脚した税である。市町村の区域内に土地、家屋及び償却資産が存在する事実と市町村の行政サービスとの間には深い関連性があるので固定資産税は応益原則を最も強く具現しているものである。」と、その意義が示されている。

(2) シャウプ勧告における応益課税と償却資産

このように応益課税としての固定資産税の位置づけはそのまま償却資産に適用されるのであるが、戦後の地方税財政制度の出発点となったシャウプ勧告では、戦前からあった地租や家屋税、電柱税、軌道税などを統合して固定資産税を創設することが勧告されている。

シャウプ勧告は、地方自治を確立するためには、地方、特に市町村の追加独立財源が必要であり、そのために地租・家屋税を徹底的に改革せねばならないとして、具体的な方策として、以下の改革を勧告している⁴⁾。

2) (財)資産評価システム研究センター編『固定資産税のあゆみ』(財)資産評価システム研究センター、2009年、p.3。

3) (財)地方財務協会編『地方税制の現状とその運営の実態』(財)地方財務協会、2008年、p.465。

4) シャウプ勧告第2編第12章不動産税。(財)神戸都市問題研究所地方財政資料刊行会編『戦後地方財政資料別巻1 シャウプ使節団日本税制報告書』勁草書房、1983年、p.137。

- ①市町村が課税の全責任を負うとともに、税収入は全額市町村のものとする
こと。
- ②本税の課税標準は、従来の賃貸価格から資本価格（自由な市場において得られる価格）に変更すること。
- ③本税の納税義務者は、不動産税の使用者ではなく、所有者とすること。
そして、償却資産への課税に関しては次のように述べられている。
- ④本税の課税客体は、土地、家屋のほか、個人所得税および法人税において控除を受ける減価償却を認められる事業用資産を包括するように、本税の範囲を拡張すること。このことは棚卸資産を含まないことを意味する。即ち、棚卸資産を評価することは行政上困難であるから、この除外を勧告するのである。本税の名称は、土地および減価償却可能資産税（the tax on land and depreciable assets）または多少不正確ではあるが、略して不動産税（the real estate tax）と改むべきである。ここで勧告する本税の課税標準の拡張は、社会の他の者との関係において、事業が地方行政の支持のためにどんな貢献をなすべきであるかを、更によく測る尺度になる。

このように、戦後の固定資産税は応益原則にたつて賦課される税として創設されたのであって、その一角をなす償却資産への課税についても当然、応益課税として位置づけられることになる。償却資産を課税客体に含めることによって、「社会の他の者との関係において、事業が地方行政の支持のためにどんな貢献をなすべきであるかを、更によく測る尺度」が得られる、すなわち応益課税としての固定資産税の意義がさらに強固なものとなるというわけである。

3 償却資産の定義；課税客体としての二つの要件

(1) 「土地」「家屋」以外の資産

次に、課税客体としての償却資産とは何かを整理しておきたい。固定資産税における償却資産は、地方税法 341 条 4 号により「土地及び家屋以外の事業の用に供することのできる資産（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」と定められている（下線筆者付記）。ここで「土地及び家屋以外」というとき、土地については償却資産との違いは比較的明らかであろう⁵⁾。したがって、償却資産であるか否かは「家屋以外」であり、「事業の用に供される」資産であるということが要件となる。

そこで、まず一つ目の要件の「家屋以外」であるが、「家屋」についての定義をみると、地方税法 341 条 3 号は課税客体となる家屋を「住家、店舗、工場（発電所及び変電所を含む）、倉庫その他の建物をいう」と定めている。地方税法では家屋についてこれ以上の定義を行っていないが、「地方税法及び同法施行に関する取扱通知（市町村税関係）」（以下、取扱通知と略す）第 3 章 1 節 1 の 2 において「家屋とは不動産登記法の建物とその意義を同じくするものであり、したがって建物登記簿に登録されるべき建物をいうものであること。」とされる。金子（2009）は、家屋には「あらゆる建物」が含まれ⁶⁾、建物とは「不動産登記法上の建物と同義に解すべきであろうとし、これは、建物登記簿に登録されている家屋が家屋課税台帳に登録され、課税の対象となることから明らかである、としている⁷⁾。また、石島（2008）は、家屋の区分として「旧家屋台帳の規定による種類と同一であり、その意義は、不動産登記法における建物と同じくする。したがって、建物登記簿に登録され得るような建物が固定資産税の課税物件となる。」とし、実務上の定義として「土地に定着して建造され、屋根および周壁またはこれに類似するものを有し、独立して風雨をしのぎ

5) (財)資産評価システム研究センター『平成 16 年度固定資産税関係資料集』では、土地と償却資産の区分についての主な留意点として、① 土地に定着する岸壁、橋、さん橋、ドック、軌道（枕木、砂利等を含む）、貯水池、坑道、煙突等は、一般的には償却資産とされる、② 舗装道路すなわち道路の舗装部分（道路建設費のうち舗装部分の造成に要した費用）及び舗装路面すなわち工場の構内、作業広場、飛行場の滑走路、誘導路等の舗装部分は、構築物として償却資産とされる（民間企業の経営する自動車道については、道路の舗装部分のみならず、原野、山林等を切り開いて構築した切土、盛土、路床、路盤、土留等の土工施設も、構築物として償却資産に該当する）、③ 立木、果樹、野菜等は、土地そのものとは考えられないので、課税客体たる土地には含まれないが、同時に課税客体たる償却資産にも含まない扱いとされている、の 3 点をあげている。

6) ここでの建物は家屋と同義。

7) 金子宏『租税法』第 14 版、弘文堂、2009 年、p.522。

得る外界から遮断された一定の空間を有する建造物で、その目的とする居住、作業、貯蔵等の用に供し得る状態にあるものと解される。」としている⁸⁾。すなわち、まず、このように家屋を社会通念にしたがって解釈し、これ以外の有形減価償却資産を一般に償却資産であると定義することになる。

家屋の附帯設備については、金子（2009）では「構造上建物と一体をなしている場合は、建物の一部として扱うべきであろう。」とされている⁹⁾。これに関して取扱通知は「事業用家屋であってその家屋の全部又は一部がそれに附接する構築物とその区分が明瞭でなく、その所有者の資産区分においても構築物として経理されているものについては、その区分の不明確な部分を償却資産として取り扱うことが適当であること。」とする（取扱通知第 3 章 1 節 1 の 3）¹⁰⁾。

附帯設備の付合の取扱いであるが、民法 242 条は「家屋に付設された附帯設備が、毀損しなければ分離し得ない程度に、又は分離のために過分の費用を要する程度に家屋と付合してその家屋と不可分一体をなし、取引上独立性を失うに至るような場合には、たとえそれが権原¹¹⁾に基づいて行われたものであっても、その部分の所有権は家屋の所有者に帰属する」とし、また、家屋に付設された附帯設備が、その家屋とは別個に所有権の対象となりうる場合であっても、それが権原に基づかないで行われたものであれば、同じく家屋の所有者に帰属することになり、これらの場合、附帯設備は家屋と一体をなすものとして取り扱われる。すなわち、家屋として固定資産税が課されることになる。他方、

8) 石島弘『不動産取得税と固定資産税の研究』信山社、2008 年、p.327。

9) 金子、前掲書、p.522。

10) (財)資産評価システム研究センター『平成 16 年度固定資産税関係資料集』によれば、電気設備やガス設備、衛生設備、給排水設備、温湿度調和設備、消火設備、避雷針設備、運搬設備、塵芥処理設備など、家屋と一体となって効用を発揮し、家屋自体の効用を高めているものは家屋の範囲に含まれる。他方、附帯設備を構成する一部の機械類等には、構造的に簡単に取り外しのできるもの、そのものの効用に従って他に転用できるものであって、そのもの自体に資産価値のあるもの、家屋と一体となって効用を発揮するものであっても家屋自体の効用を高めないもの等は、構造や利用状況、家屋との一体性の程度等からみて家屋に含まないとし、具体的に、ネオンサインや投光器、スポットライト、電話機、電話交換機、タイムレコーダー等をはじめ、発電設備、工場における機械の動力源である電気設備、冷凍倉庫における冷凍設備、ホテル、百貨店、病院等における厨房設備及び洗濯設備等をあげている。

11) 民法上、ある行為をなすことを正当とする法律上の原因、権利の原因。

家屋に付設された附帯設備が家屋の所有者以外の者、例えば借家人の権原に基づいて付合されたものである場合、民法 242 条ただし書により、その所有権は付設した者に帰属する。したがって、当該附帯設備は家屋には含めず、それが事業の用に供される限り、償却資産として固定資産税が課されることとなる。

このように、家屋の所有者以外の者が取り付け付けた附帯設備については、付合の有無により所有権帰属の判断が異なり、それによって固定資産税の課税上、家屋となるか償却資産となるかが異なってくる。しかし、実際のその判断を行う地方公共団体からは、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、②民法で付合により附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、などの問題が指摘されてきていた。そこで、平成 16 年度地方税法改正において、家屋の所有者以外の者が取り付け、かつ、付合により当該家屋の所有者が所有することとなった附帯設備については、当該取り付け付けた者の事業の用に供することができる資産に限り、償却資産とし、当該取り付け付けた者が所有するものとして課税することとなったのである¹²⁾。

(2) 事業の用に供される資産

次に、課税客体としての償却資産の二つ目の要件となる「事業の用に供することのできる資産」については、取扱通知は以下のように定義している（取扱通知 3 章 1 節 1 の 4, 6）。

12) 地方税法第 343 条（固定資産税の納税義務者等）

- 1 固定資産税は、固定資産の所有者（質権又は百年より永い存続期間の定のある地上権の目的である土地については、その質権者又は地上権者とする。以下固定資産税について同様とする。）に課する。
- 9 家屋の附帯設備（家屋のうち附帯設備に属する部分その他総務省令で定めるものを含む。）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付けたものであり、かつ、当該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（以下本項において「特定附帯設備」という。）については、当該取り付け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、当該取り付け付けた者をもって第 1 項の所有者とみなし、当該特定附帯設備のうち家屋に属する部分は家屋以外の資産とみなして固定資産税を課することができる。

- ・ 地方税法 341 条 4 号の償却資産の定義のうち、「事業の用に供することができる」とは、現在事業の用に供しているものはもとより、遊休、未稼働のものも含まれる趣旨であるが、いわゆる貯蔵品とみられるものは、棚卸資産に該当するので、償却資産には含まないものであること。
- ・ いわゆる簿外資産も事業の用に供し得るものについては、償却資産の中に含まれるものであること。

このように「事業の用に供することができる」資産は、現に事業の用に供している資産だけでなく、現に事業の用に供していない場合でも、事業の用に供する目的をもって所有され、かつ、それが事業の用に供することができると思われる状態であれば、課税上の償却資産としての要件を満たすことになる。たとえば景気の影響や転用の見込み等のために一時的、短期的に稼働を中止・休止している遊休資産であっても、新設工場の未稼働資産であっても、事業の用に供することを目的として所有され、かつ事業の用に供することができる状態であれば固定資産税の課税客体となる¹³⁾。

逆に、償却資産として使用されてきたものが生産方式の変更や機能の劣化、旧式化等により、現実には使用されなくなり、将来他に転用する見込みもないまま、解体又は撤去もなされず、原形をとどめたまま放置されている場合もある。このような資産は、現在のみならず将来においても使用できないような廃棄同様の状態にあるもの、将来においても使用しないことが客観的に明確なものの等であり、「事業の用に供することができる」資産には該当せず、したがって固定資産税の課税客体とはならない。

4 法人税における取扱いとの違い

固定資産税における償却資産の取扱いは法人税上のそれと多くの点で異なっており、それが後述のように納税者からの批判の一つとなっている。以下、具体的な差異について簡単にみておきたい。

まず、表 1 に示すように、減価償却の方法については、法人税では平成 19

13) 遊休資産における「事業の用に供することのできる状態」とは必要な維持補修がなされていることを意味する（取扱通知第 3 章 1 節 1 の 4）。

年4月1日以降取得された資産については定率法と定額法の、また、平成19年3月31日以前に取得された資産は旧定率法と旧定額法の選択性となっているが、固定資産税では一部の例外を除いて定率法のみが認められている。次に、所有期間が1年に満たない資産は、法人税では所有している月数に応じた月割償却がなされるのに対し、固定資産税はすべて所有期間は半年でとらえる半年償却を採用する。

法人税では、国庫補助金や工事負担金、非出資組合賦課金および保険金等により資産を取得したとき、その取得した資産の価額から受贈益または譲渡益等の相当額を控除した金額を取得価額とする圧縮記帳が行われる。固定資産税の場合、当該資産の本来的な価格である取得時の「正常な時価」を課税標準としているため、償却資産の評価においては、法人税で用いる、圧縮記帳の分、実際の取得価額よりも低くなった金額を用いることは適正でないと考えられる。したがって、圧縮記帳分を含めて償却資産の評価がなされることになる。

所得税と法人税において特定の設備等への投資の促進を目的に適用される特別償却や割増償却は、固定資産税では認められない。その理由は、固定資産税では償却資産の評価は財産課税としての適正な時価を求めることであって、政策目的から設けられた租税特別措置法による特例措置の特別償却や割増償却を（資産評価に）適用することは適切ではないからである。

法人税の計算上、増加償却や陳腐化資産、短縮耐用年数の適用を受けた償却資産については、それぞれ所轄税務署長や所轄国税局長の承認があれば、固定資産税においても同じく適用が認められる。他方、簿外資産、償却済資産、減価償却を行っていない資産は、本来的には減価償却が可能であり、事業の用に供されている場合には固定資産税を課税されることになる。同じく、建設仮勘定の資産も、一部が完成し、その完成部分が事業の用に供されている場合は固定資産税を課税される。改良費（資本的支出）は法人税では減価償却資産価額に合算して減価償却を行うが（合算方式）、固定資産税では、改良部分と本体部分を区分して評価する（区分評価方式）。

評価額の最低限度価額は、法人税が1円（備忘価格）まで償却することが可能である。しかし、固定資産税では、当該償却資産または取得価額または改良

費の価額の 100 分の 5 相当額となっている。

最後に、少額償却資産についてであるが、使用期間 1 年未満の資産または取得価額が 10 万円未満の資産で、その資産の取得に要した経費の全部が法人税あるいは所得税において損金または必要な経費に算入されたもの、取得価額が 20 万円未満の資産で、事業年度ごとに一括して 3 年間で償却を行ったものを少額償却資産といい、固定資産税の課税客体とはならない（法 341 条の 4）。ただし、少額償却資産であっても個別償却を行っている場合は課税客体となる。

表 1 固定資産税と法人税等における減価償却資産の取扱いの比較

	法人税	固定資産税
減価償却の方法	定率法と定額法の選択性 平成 19 年 4 月 1 日以降に取得された資産： 定額法、定率法のいずれかを選択採用 平成 19 年 3 月 31 日までに取得した資産： 旧定額法、旧定率法のいずれかを選択採用	定率法のみ適用 取替資産等の例外を除きすべて旧定率法を適用（鉱業用坑道を除く）
所有期間 1 年未満の資産	月割償却	半年償却（2 分の 1）
圧縮記帳	認められる	認められない
特別償却・割増償却	認められる	認められない
増加償却・陳腐化資産・短縮耐用年数	認められる	条件付で認められる
簿外資産・償却済資産・減価償却を行っていない資産	課税されない	課税される
建築仮勘定中の資産	税務会計上、減価償却の対象	減価償却が行われていようとまいと課税される。
改良費	税務会計上、資本的支出（改良費）を減価償却資産の取得加算する合算方式で減価償却	改良費は改良を加えられた本体部分と区分して評価
評価額の最低限度額	備忘価額（1 円）	取得価額（物価変動に対する取得価額補正を行った場合は補正後価額）または改良費のそれぞれ 100 分の 5 ※取替資産の場合は 100 分の 50 相当額
少額償却資産	課税されない	一部を除き課税されない

5 償却資産課税は廃止すべきか

固定資産税の償却資産課税については、近年、その縮小・廃止を求める声
が経済界を中心に存在する。それは、とりわけ平成 19 年度に法人税における

減価償却の残存価額が取得価額の 100 分の 5 から実質ゼロに変更された際に、固定資産税のそれが従前のまま維持されたことを契機にさらに強まってきた感がある。

(社)日本経済団体連合会は「平成 19 年度税制改正に関する提言」において、償却資産に対する固定資産税について、以下に示すようにその廃止を求めている。

製造業を中心とする多数の設備を有する企業においては、土地に対する固定資産税と同等かそれを上回る負担額となっており、企業収益を圧迫し、企業競争に悪影響を与えている。

もともと、償却資産に対する固定資産税に関しては、税制自体としての問題点が多い。即ち、製造業など特定業界に負担が偏重しており、課税の公平性の面からも問題が大きいだけでなく、税収の面からみても、自治体ごとのアンバランスが大きい。さらに、国際的にも、事業用の償却資産に対する課税は非常に稀である。本来、事業用の償却資産は将来収益を生み出す源泉であり、企業の所得に対しては地方税としても法人住民税・事業税が課されることに鑑みれば、償却資産に対する課税は二重課税にほかならない。土地・家屋と異なり、償却資産に対する固定資産税だけは事業用の資産のみに課税されることも問題である。

消費税を含む税体系の抜本的改革の際には、地方消費税を含めた地方税の体系についても根本的見直しを行い、償却資産に対する固定資産税については、廃止すべきである。

また、一部上場企業等を会員とする(社)日本租税研究協会の『平成 22 年度税制改正に関する租研意見』においても、「固定資産税については、応益性を根拠として課税されているものの、償却資産の大小と市町村の行政サービスとの間の関連性は希薄である。また、償却資産は事業所得を生み出すための費用としての性格を有していること、税負担が特定の設備型産業に偏重しており、

国際的に見ても償却資産への課税は極めて異例である。償却資産については、課税対象の段階的縮小・廃止を含めて検討する必要がある。なお少なくとも当面、固定資産の減価償却制度（償却方法、残存価額）を法人税法の取り扱いに合わせるべきである。」として、償却資産課税に対して否定する見解が示されている¹⁴⁾。

こうした批判に対して、伊藤（2006）では以下のように反論がなされている¹⁵⁾。

- ・ 固定資産税の免税点が土地にあつては 30 万円、家屋にあつては 20 万円とされていることに比べ、償却資産は 150 万円と比較的高く設定されている。このため、市町村において償却資産の申告を受けた者のほとんどが免税点未滿となることが、特定の業界に負担が偏重するという意見の一端となっている。しかし、その実態は必ずしも明らかではなく、根拠とする理由は乏しい。
- ・ 諸外国の税制との比較については、諸外国の課税の実態はさまざまであり、諸外国において償却資産への課税が少なく、国際的にみて異質な税である、という主張は正しいとはいえない。例えば、アメリカでは多くの州で、カナダでは一部の州で機械設備などの償却資産に対して課税がなされている。
- ・ また、わが国のように償却資産の課税対象の範囲ではなく、土地に定着した構築物や工作物を課税の対象としつつ、土地や建物と一体的に「財産」として取扱い、財産税として課税するなどの例がある。これは、わが国の償却資産の一部について課税していることになるものであり、諸外国の税制における課税対象の範囲が、わが国の償却資産と同じようなものでないから廃止すべしという意見には説得性がない。

償却資産課税が特定の業種に偏るということに関連して、表 2 は 3 大都市圏について償却資産の固定資産税上の決定価格と課税標準の 1 法人当たり金額

14) 社団法人日本租税研究協会『平成 22 年度税制改正に関する租研意見』2009 年 11 月。

15) 著者の伊藤誠氏は総務省自治税務局固定資産税課理事官（論文発表当時）。なお、論文中の意見に関する部分は私見として述べられている。

を比較し、地域間の偏りについてみたものである。ここでは、償却資産種類別に決定価格と課税標準を法定免税点（課税標準 150 万円未満の償却資産）の法人と、法定免税点未満の法人を含む法人総数でそれぞれ除した数値を示している。まず、法定免税点未満の法人すなわち固定資産税を課されない法人数は、東京で免税点以上の法人の約 4.7 倍、大阪で同じく約 1.3 倍あるのに対し、名古屋ではそれは 7 割弱にすぎない。

償却資産全体でみた場合、免税点以上の法人の 1 法人当たり決定価格 (①) および課税標準 (②) は東京で 9850 万円と 9410 万円、名古屋が 6770 万円と 6410 万円、大阪が 8210 万円と 7830 万円と、3 大都市圏の中でも名古屋の水準が低い金額となっている。ただし、免税点以下の法人を含む法人全体で除した金額 (②) では、上述のように免税点未満の法人数が少ないことから、名古屋の金額が東京や大阪のそれらを上回っている。

表 2 3 大都市の 1 法人当たり償却資産決定価格・課税標準単位；人，百万円

		東京	名古屋	大阪
法定免税点以上の法人①		105,945	28,633	40,322
法定免税点未満の法人		501,202	19,351	51,079
法人合計②		607,147	47,984	91,401
償却資産	決定価格①	98.5	67.7	82.1
	決定価格②	17.2	40.4	36.2
	課税標準①	94.1	64.1	78.3
	課税標準②	16.4	38.3	34.5
うち 構築物	決定価格①	24.3	7.8	19.1
	決定価格②	4.2	4.6	8.4
	課税標準①	24.0	7.2	18.8
	課税標準②	4.2	4.3	8.3
うち 機械・装置	決定価格①	14.4	23.7	22.6
	決定価格②	2.5	14.2	9.9
	課税標準①	13.5	23.3	21.6
	課税標準②	2.4	13.9	9.5
うち地方税法 389 条関係の 船舶、車両、 航空機など	決定価格①	31.7	21.9	21.7
	決定価格②	5.5	13.0	9.6
	課税標準①	28.5	19.6	19.3
	課税標準②	5.0	11.7	8.5

注；1 人当たり金額①は法定免税点以上の法人数，②は法人総数で除して得た数値。

資料；総務省自治税務局固定資産税課『平成 19 年度 固定資産の価格等の概要調査』

(償却資産・都道府県別表) より算出。

償却資産全体でみられるこのような逆転現象は構築物については顕著ではなくなる。それは、名古屋における構築物の 1 法人（免税点以上）当たり決定価格・課税標準が、そもそも東京や大阪に比してかなり小さいこと（例えば、決定価格ベースでは東京の 3 分の 1 以下、大阪の 2 分の 1 以下である）を反映している。しかし、機械・装置に関しては、免税点未満法人を含むか否かに関係なく、名古屋の決定価格・課税標準は東京と大阪を大きく上回っている。東京や大阪に比して製造業への特化が相対的に強く、「ものづくり名古屋」と呼ばれる産業構造を反映した結果であろう。

このことは言い換えれば、本表によって地域間の償却資産の偏りが業種間の偏りに関連していることを示すものである。このように、3 大都市圏だけでも、償却資産の分布には地域間の格差、さらにはそこから類推される業種間の格差が存在し、地方全体でみた場合、それがさらに顕著となるものと思われる。

次に、償却資産に対する課税を行っている国が国際的に少ないかどうかは別にして、（償却資産課税を行っている国の）主要例は表 3 の通りである。

表 3 資産税制の国際比較（償却資産関係）

	名称	課税団体	課税対象資産	納税義務者
アメリカ	財産税 property tax	州、郡、市町村、学区、特別区	土地、家屋（全州）、公益事業資産（49 州） 機械設備（42 州）、自動車等の個人資産（34 州、ワシントン DC）、通信関連資産（40 州）、在庫・棚卸資産（16 州）	所有者
カナダ	財産税 property tax	州、広域自治体、地方自治体	土地、家屋（全州）、公益事業資産（5 州 1 準 9 州）、 機械設備（3 州 1 準州）、通信関連資産（7 州 1 準州）	所有者
イギリス	ビジネス・レート business rate	国（市町村等へ交付）	事業用不動産（土地、建物と一体をなす構築物、 機械設備を含む。）	使用者
フランス	職業税 la taxe professionnelle	州、県、市町村、市町村事務組合等	営業用不動産、償却資産（機械設備等）、売上高 （一定の小規模事業者に対し、償却資産に代えて課税）	職業を営む個人又は法人
ドイツ	不動産税 grundsteuer	市町村	不動産 A（農業用不動産）（機械設備を含む） 不動産 B（その他の不動産）	所有者
韓国	財産税	市、郡、区	土地、建築物（これに附属する施設を含む）、住宅、 船舶、航空機	所有者

出所；（財）資産評価システム研究センター『地方税における資産課税のあり方に関する調査研究—今後の固定資産税のあり方について—』（財）資産評価システム研究センター、2009 年 3 月。

6 応益課税と償却資産課税

(1) 将来収益の源泉としての償却資産

経済界からの批判については前述の通りであるが、償却資産課税の問題点を
中里（2002）は以下のように示している¹⁶⁾。

- ・ 固定資産税のような資産保有課税の場合、資産の現在価値に課税し、当該資産が将来生み出すであろう将来キャッシュフローに住民税を課すことは二重課税になる。
- ・ 個人用償却資産には固定資産税を課税せず、事業資産に課税することには不公平が存在する。
- ・ 個人用償却資産については「帰属所得」の観点から課税に根拠はあるけれども、事業資産にはそうした帰属所得に該当するものがないので、課税根拠が見出されないのではないか。

また、福家（2004）では、以下のように論じられる¹⁷⁾。

- ・ 地方税本則に定められた法定課税要件のかぎりでは、固定資産税は財産税である。財産税であるにも拘らず、その負担が所得に帰着している。それにも拘らず、それと無関係な課税標準が定められているために、従来同様にこれからも収益税の主張や、その解釈の余地が主張されることになる。
- ・ 生産要素としての資産の場合（事業用土地・建物のみならず、償却資産も）についても、文字通り生産手段として、その取引価格自体に担税力があるというより、それによって生じる収益があることの価値、すなわち潜在的な収益力を課税標準とする価格と考えざるをえない。

したがって、明示はされていないものの、中里論文と同じく、ここでも将来のキャッシュフローに着目すれば、二重課税の問題が出てくるし、それから課税標準たる価格については、収益還元価格を用いるのが望ましいのではないか、課税標準は市場価格ではない、ということが論じられる。さらに所得、資産及び消費のいずれに着目しようとも租税負担は所得に究極的に帰着するので、資産の法学的には原則として所得に対する応能的な総合課税が望ましいというか

16) 中里実「償却資産に対する固定資産税」『租税研究』2002年8月、pp.23-27。

17) 福家敬明「固定資産税 法理論的問題を抱えた基幹地方税」『税』2004年12月、pp.110-115。

たちで、要するに応益的と言われる固定資産税、特にその償却資産にかける固定資産税は望ましくないということが示されるのである。

こうした指摘をふまえて、応益課税としての固定資産税が成り立ち得るかを、特に償却資産との関連において論じておきたい。

(2) 固定資産税の基本的性格

まず、固定資産税の基本的な性格をここで再整理しておきたい。中里(2002)や福家(2004)ではキャッシュフローとの関係で償却資産課税の適格不適格は論じられているわけであるが、前述のように固定資産税は固定資産の資産価値に着目して、その資産を所有することに担税力を見出して課せられる物税であって、その課税標準はこれらの資産価格(適正な時価)とされている。また、固定資産税は応益負担の原則に立脚した税であって、市町村の区域内に土地・家屋及び償却資産が所在する事実と、市町村の行政サービスの間には深い関連性があるので、一般に固定資産税は応益性を最も強く具現しているものと認識されている。

金子(2009)では、地租・家屋税等が、従来は土地・家屋等の賃貸価格を課税標準として課される収益税であったが、固定資産税は固定資産の価格を課税標準として課税されることになっているから、それは固定資産の所有の事実に着目して課される財産税であるとされる¹⁸⁾。地租・家屋税が従来、賃貸価格に対して課せられていたことから、その影響もあつてか、これを収益税と見る考え方が学説上も、実務上も依然として強い。そのため、農地に関しては原理上、交換価値ではなく、農業を継続する場合の収益還元価値で評価すべきであるというような主張がなされることが多い。しかしながら、あくまでも現行法上は固定資産税は収益税ではなくて、財産税であるということで解釈すべきである。

固定資産税を財産税と考える場合には、その課税客体は土地・家屋償却資産に限定されるものではなくて、これらと同様に資産価値を有する他の資産をも対象とすべきではないかという考え方もある。この点については、固定資産税

18) 金子宏『租税法』14版、弘文堂、2009年、p.515。

が市町村の行政サービスの受益関係に着目した税であることが重要になる。すなわち財産税であれば、資産全体に対して課税するということになるが、要するに受益関係を特に強く見出されるものに着目して課税するということになる、土地、家屋、償却資産、この3つになるのである。

(3) 固定資産税における応益性の考え方

次に、前述のように、シャープ勧告により応益課税としての固定資産税が導入されたわけであるが、固定資産税における応益性の考え方を整理するために、まず、固定資産税を応益原則に基づく税であるとみなす所説をいくつか紹介しておきたい。

大野(1987)は「今日の固定資産税は、応益原則に従うものとされているのが普通である。その受益のとらえ方はともかくとして、固定資産と公共サービスの間には、応益的因果関係が比較的明瞭に求められる。その意味で固定資産税は応益原則になじみやすい」として、このような固定資産税と公共サービスの明確な因果関係を前提として、課税標準を固定資産の価格とし、それに比例率で課税することで、応益課税としての性格が濃いことが明確になるとする¹⁹⁾。

また、河西(1983)では「市町村の区域内において固定資産を所有し、これを使用収益している者は、当該市町村から諸般の行政による有形無形の恩恵を受けており、しかも固定資産の利用価値は、市町村が行うこれらの行政から受ける恩恵に比例して増大する関係にあるということがいえる。このように、市町村の区域内に土地、家屋および償却資産が所在する事実と市町村の行政施設との間にはきわめて深い関連性があるのであって、これらの土地、家屋および償却資産を課税客体として課される固定資産税は、地方税制のうえにおいて、応益原則を最も強く具現している税種であるといえよう。」と述べられている²⁰⁾。

19) 大野吉輝「固定資産税の性格」地方税財政制度研究会編『固定資産税の理論と実態』ぎょうせい、1987年、p.30。

20) 河西俊一『固定資産税解義』昭和58年版、中央経済社、1983年、pp.10-11。

中西・坂・栗田（1965）は、市町村の行政からの受益との関係をさらに強く論ずる。すなわち、市町村の行政水準の向上によって固定資産の価値が増加するというだけでなく、「固定資産がその財産価値を損なうことなく存続し、その用途に供されつづけていくためには、陰に陽に市町村行政の恩恵にあずかっているところが多い。また、市町村行政の水準が向上すればするほど固定資産の価値もそれにつれていくこと量り知れないものがあるといえよう」として、「このような応益的因果関係に着目して固定資産にその市町村行政経費の一部を租税の形で負担せしめるということは、また当然の考え」であって、このような視点から、固定資産税は応益的財産税であると定義する²¹⁾。

このように、固定資産税というのは応益原則に基づく税ではあるが、その受益と負担の関係は、市町村の個別の行政サービスの対価として、個別報償原理に基づいて課税されるものではない。個々の住民（法人も含む）の土地の資産価値に自治体のサービスの受益が反映されるので、その受益に応じて課税されるという個別報償的に考えるのではない。もし個別的な利益に対する対価ということであれば、実は税ではなくて、使用料・手数料とか受益者負担金で間に合う話であるということになる。すなわち、固定資産税というのは、総体としての市町村の行政サービスの利益を財産価値の指標として、財産価値に比例して課税する税、すなわち一般的報償原理に基づく税なのである。

一般的報償原則による応益課税ということについては、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（1996）においても、「固定資産税は、応益の原則に立脚した税である。市町村の区域内に土地、家屋及び償却資産が所在する事実と市町村の行政サービスとの間には深い関連性があるので固定資産税は応益原則をもっとも強く具現しているものである。固定資産税の大きな特徴は、納税者の立場からすれば、現にそこに資産を所有し、道路が通ったことによって便利になったなど、受益と負担の密接な関係を実感しやすい税であるということである。」としたうえで、以下のように述べられている²²⁾。

21) 中西博・坂弘二・栗田幸雄『地方税』第一法規、1965年、p.631。

22) 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『地方税における資産課税のあり方に関する調査研究報告書』（財）自治総合センター、1996年11月、p.3。

応益原則に基づくといっても、租税が個別の公共サービスの対価として個別報償原則に基づいて課税されることを意味しない。租税史を振り返れば、応益原則は財産あるいは所得に比例して課税されるべきだと主張されている。それは、個別の公共サービスの利益ではなく、総体としての公共サービスの利益を財産あるいは所得を指標として課税することを意味していた。

個別的利益に対する対価は、租税ではなく、手数料、使用料あるいは受益者負担金として理解される。

このように理解されるならば、応益税であっても、財産や所得に比例して課税すればよいこととなる。

固定資産税は一般的報償原理に基づく応益課税であると位置づけることで、「固定資産税は、応益原則に立脚した税であるということから、地方行政のサービスを受ける範囲内で負担すべきである、すなわち、行政サービスが増えないのに地価が上がれば税負担が上がるのはおかしい」という主張に対しては、それは「個別の公共サービスの利益と総体としての公共サービスの概念の中で個別報償原理からの主張」であって、「固定資産税は、応益負担の原則に立脚するけれども、目的税とは異なり一般的報償原理に基づく税である」ので、そうした主張は妥当性を欠くことになる。すなわち、応益原則に立脚する税であっても、価格に対して比例税率で課税すればよいということである。

林（2004）も、厳密な応益原則の適用は、行政サービスの受益が「誰に」「どの程度」帰属したかを正確に知ることができない限り不可能であり、仮に受益が正確に把握できるのであれば、その場合は税ではなく、先ほどと同じく、使用料、手数料といった受益者負担を適用することが望ましい。従って、地方税における応益性の原則というのは行政サービスの受益を反映しやすいと考えられる税目によって、すなわち固定資産税によって地域住民が広く負担を分かち合うという程度に柔軟に解釈すべきであろう、と論じている²³⁾。すなわち、個

23) 林宜嗣「応益課税としての固定資産税の評価」『経済學論究』58巻3号、pp.267-285、2004年12月。

別報償原理ではなく、一般的報償原理の考え方に近いといえる。

他方、田中（2001）では以下のように固定資産税を応益課税とすることに反対の考え方を示す²⁴⁾。

- ・ 応益原則は、課税の根拠論（「なぜ」人は税を負担するか）としては応益原則というのはいり得るだろうが、租税負担の配分基準としては、適当とは言えない。
- ・ 応益原則を租税負担の配分基準として使うのであれば、まず何よりも、特定の個人が受ける排他的な利益を具体的に算定しなければいけない。しかしながら行政の提供するサービスからその者が受けた特別の利益を弁別するのは、およそ不可能に近い。

すなわち、この考え方によれば償却資産に対する固定資産税どころか、そもそも固定資産税自体が応益課税のかたちをとることが望ましくないということになる。しかし、ここでは明らかに一般的報償原理ではなく、個別報償原理の視点で固定資産税がとらえられているものと思われる。

次に、固定資産税の性格をめぐる司法の判断を判例よりみておこう²⁵⁾。固定資産税を応益原則に基づく課税であるとした判決例として、昭和 31（1956）年 5 月 17 日の京都地裁判決は、償却資産を固定資産税の課税客体に加えていることについて、「課税権の主体たる市町村の道路、消防、衛生等の施設と密接な受益関係にあり、これを課税客体とすることが、応益課税の原則に適合する」としている²⁶⁾。また、昭和 52（1977）年 11 月 7 日の名古屋地裁判決は、固定資産税は財産税であって収益税ではないので、収益力を考慮しないために課税額が統制額を越える結果となったとしても違法ではないとして、「市町村税としての応益負担の側面を有する」ことから、それが財産権の侵害には当たらない、と判示する²⁷⁾。当事件の上告審である昭和 53（1978）年 4 月 6 日の名古屋高等裁判所判決においても、固定資産税および都市計画税が「市町村税

24) 田中治「租税における応益負担の強調の是非」『納税月報』2001 年 11 月。

25) 石島弘『不動産取得税と固定資産税の研究』信山社、2008 年、p.257、に以下の判例が紹介されている。

26) 行政事件裁判例集 7 卷 5 号、p.1116。

27) 行政事件裁判例集 28 卷 11 号、p.1199。

として住民の応益負担の側面を有すること及び現行の右両税におけるその低い税率を考えれば、これが個人の財産権を不当に侵害するものとはいえない」として、再び固定資産税が応益原則に基づいて賦課される税であることを前提とした判断がなされている²⁸⁾。さらに、平成 11 年 2 月 26 日の大阪地裁判決は、固定資産税は「土地その他の固定資産が市町村による行政サービスから受ける受益に着目して、その受益かの度合いを表すと認められる固定資産の価格を課税標準とする応益原則に立脚した財産税としての性質を有する」とし、固定資産を所有することにより受ける行政サービスの受益について、「かかる場合の受益とは、個別に考えるのではなく、当該土地を所有することにより当然考えられる一般的な受益といわざるを得ない（例えば市町村の行う道路整備、上下水道の敷設、学校等の教育施設の充実などにより、一般的に固定資産の価値は増大する。）」として、固定資産税が応益原則に基づく税であること、そして個別報償原理ではなく、一般的報償原理によるものであることを判示している²⁹⁾。

(4) 固定資産税における償却資産の意義

前述のように、シャープ勧告では、①所得税や法人税において減価償却を認められるあらゆる資産にも固定資産税を課税すること、②棚卸資産はその評価が行政上困難であるから除外すること、③名称を土地及び減価償却可能資産税または多少不明確であるが略して不動産税とすべきこと、④償却資産にも課税標準を拡張することで、社会の他のものとの関係で、事業が地方行政を支えるためにどのような貢献をなすべきかのより優れた尺度になること、等を勧告している。また、勧告では「本税にはまた商業及び工業施設に対する租税として、地方税としての注目すべき長所がある。本税は事業主または（本税が高い売価の形で転嫁されるならば）その製品の消費者をして、警察、消防およびその事業がその地方から得るその他の保護の代価を払わしめる。本税は、非居住者が所有し、且つその製品を非居住者に売却するような事業に対して地方政府が手を触れることのできる殆ど唯一の方法である。」として、償却資産課税による

28) 行政事件裁判例集 29 巻 4 号、p.497。

29) 判例タイムズ、10269 号、p.114。

応益課税としての固定資産税の性格が拡充されることを示しているのである。

このシャープ勧告と昭和 25 年の固定資産税創設と償却資産の課税客体としての設定についての、政府の考え方として、昭和 26 (1951) 年 2 月の第 10 回通常国会地方税関係仮想問答集を参照してみたい³⁰⁾。そこでは、「償却資産のような事業資産に対して課税することは、国民経済の発展の見地から不適当と考えるが如何」という問いに対して、次のような回答が用意されている。

償却資産に対して過重な負担を強いることは、特に経済再建途上にあるわが国においてはもとよりこれを避けなければならないところにあります。しかしながら、構築物、機械等の償却資産を有する事業は、その所在市町村から有形無形のサービスを受けてその受益の下に事業活動をしているものであるから、これにその受益度を表現するに格好な償却資産を課税標準として応益的に課税しようとするのが本課税の趣旨であります。もとより、その税率は 100 分の 1.6 の低率でありますし、特に又、その評価につきましても固定資産評価員、固定資産評価審査委員会等の設置等によりまして万全の措置を施すものであり、また、免税点につきましても、土地、家屋に比してはるかに高い 3 万円の免税点を規定しているものであります。市町村財政の現状からこの程度の課税はまことに止むを得ないところでありまして、この課税によって経済の発展を阻害するようなことはないものと考えております。(下線筆者付記。税率、免税点などは当時のもの。)

ここでも応益課税としての固定資産税の位置づけが明確に示され、償却資産を課税客体に含めることでそのことが貫徹されることが述べられている。次に、償却資産への課税範囲の拡張について、奥野 (1950) は次のように論じている³¹⁾。

30) 想定問答集の内容については総務省自治税務局固定資産税課の作成資料を参照した。

31) 奥野誠亮『地方税法』羽田書店、1950 年。

企業が事業活動をしている限り、当該市町村の施設の恩恵に与っているわけである。いいかえれば、企業の活動に伴い、市町村は相当の出費を余儀なくされるのである。即ち、例えば、市町村は、企業の活動に伴い必要な道路を設けたり、これを補修したりしなければならないし、企業に従事する労働者が多くなればなる程公衆衛生の施設を整えたり、その指定のための教育施設を拡充したりして行かねばならないのである。

従って、企業はその収益の有無にかかわらず、事業活動をする限りは市町村に要する相当の経費を分担すべきものである。

同様の意味において、企業は、府県に対しては、事業活動の分量に応じて附加価値税を負担しているが、市町村に対しても、単に土地及び家屋のみならず、ひろく事業用資産の分量に応じて固定資産税を負担すべきものとされたわけである。一種の市町村からの受益を示すものとしては、土地及び家屋のみならず、ひろく減価償却の可能な事業用資産にまで課税の範囲を広げることが適当と考えられるのである。しかも、課税客体の捕捉は、比較的容易にできることであるから、利益原則からみても、この種の税は、市町村課税として適切であると思われるのである。（下線筆者付記）

なお、同じく、奥野（1950）は、法人税や所得税の計算では減価償却の増大や譲渡所得の減少を図るため、現有資産の評価を過大にしがちであることから、「現有資産を過大に評価すれば、法人税や所得税の計算においては有利であるが、反面、その価格を基礎として課する租税があれば、その負担が重くなって、必ずしも租税負担は有利にならないという結果になる。」として、資産の過大評価を防止するためのチェック・アンド・バランス機能を期待して、固定資産税を設け、土地と家屋だけでなく減価償却可能な資産にまで課税の範囲が拡大されたということも論じている。

それでは、中里（2002）で指摘されたように、そのような意義を償却資産課税に見出すというのであれば、なぜ有形資産のみが課税客体となり、無形資産にまで課税が拡張されないのであろうか。奥野（1950）は、アメリカの地方財産税の課税範囲についてふれ、「その課税範囲は、地方団体によって区々で

ある。ある団体では、不動産や動産はいうに及ばず、債権にまで課税しているし、ある団体では、不動産にだけ課税している。また、他の団体では、不動産にしか課税しないのみならず、そのうちでも、自己の居住する住宅だけは課税を除外しているのである」として課税範囲の多様性を指摘する。したがって、その意味において、アメリカの地方財産税のように、有形、無形に関係なく償却資産に課税を行うこともありうることになる。

しかし、続いて「このように区々に亘る財産税実施の状況に鑑みるに、あるものは課税範囲が広範に亘り、一面、その捕捉が困難で、自然、課税の適正を欠き易いし、あるものは、課税範囲が狭きに失し、反面、地方団体の施設に要する経費を分担するものとして、物件相互間の均衡を欠き易いのである。」（下線筆者付記）と論じられ、正確な捕捉が困難な資産や、課税物件間で偏りが生ずる可能性が指摘される。そのため、「課税範囲を土地、家屋及びその他の事業の用に供することができる減価償却の可能な固定資産とする。」という結論が導き出されるのである。

また、金子（1993）では、「固定資産税が応益税であるとするならば、なぜ土地・建物および事業用固定資産以外の財産は課税の対象とされていないのであろうか」として、その理由を二つあげている³²⁾。一つの理由は「シャープ勧告が、従来の制度を基礎として新しい制度を作ろうとしたため」である。そして、いま一つの理由が動産や無形資産への拡張を否定することに関連しており、それは「その他の財産は、把握と評価が困難である（個人用動産）とか、市町村の行政サービスの便益に浴さない（金融資産、無体財産権）とか、流動資産であるため課税の対象とするのが技術的にむずかしい（棚卸資産）、などの理由によるものである。」と説明される（下線筆者付記）。

このように、実際の課税にあたっての捕捉や正確な評価の困難さという技術面の制約が、有形の償却資産にまで固定資産税の課税が及ばないことの理由の一つになっている。課税の公平、公正を考えれば、こうした制約をもって、償却資産課税の拡張を現在のようなかたちに留めることにはそれなりの意義があ

32) 金子宏「固定資産税の性質と問題点」『税研』50号、p.3。

るであろう。もしくは、これらの制約のゆえに、償却資産課税そのものを断念し、応益課税としての固定資産税の性格を弱めるかである。

7 償却資産課税の基本的考え方；むすびにかえて

そもそも所得税とか法人税で言うところの、償却資産のとらえ方は、要するに長期にわたる企業利益の主要な源泉として固定資産をとらえている。そこでは取得に要した金額、取得金額は将来の収益に対する費用の一括前払いの性質を持っているので、費用収益対応の原則から、使用、時間の経過によって資産が減価するのに応じて徐々に費用化するという考え方が出てくる。

ところが、こうした法人税等における償却資産の考え方は、実は応益課税の固定資産税の性格に着目したときには、明らかには異なる。すなわち応益課税の対象の資産としての位置付けと、法人税法等で示されているところの将来の収益に対する費用としての性格とは大きく違うわけである。そこで税の性格の差異からいって償却方法等を同じくすることは妥当なのだろうかということになる。このように償却資産に対する固定資産税についても、財産税という性格と、応益課税という視点から課税根拠、意義があるのであって、応益課税である限りにおいて、その資産が将来的に収益を生み出すか否かは、課税の是非に関係しない。したがって、償却資産課税においては、将来収益の考え方との調整は考慮する必要はないものと思われる。

しかし、このことは応益課税としての固定資産税の位置づけをとることを前提としている。固定資産税を応益課税とみなさなければ、償却資産の取扱いはまた別のものとなるであろう。また、一般的報償原理の応益課税の考え方にたつとしても、シャープ勧告や固定資産税創設時と産業構造が大きく異なり、償却資産を多く利用する製造業のシェアが低下してきているこんにち、負担の偏りについては、事業用資産・償却資産への課税の範囲は議論されるべきであろう。

ともあれ、固定資産税の償却資産への課税の問題は、地方税における応益原則の意味と意義は何か、そもそも応益課税とは何なのかを改めて議論すべき必要を示すものであることを述べてむすびに代えたい。

参考文献

- 明野齊史「分権時代の地方税務職員基礎講座 地方税財源の確保につながる財政租税学入門(15) 応益課税と応能課税」『税』60巻6号、pp.86-94、2005年6月。
- 石島弘『課税権と課税物件の研究』信山社、2003年。
- 石島弘『課税標準の研究』信山社、2003年。
- 石島弘『不動産取得税と固定資産税の研究』信山社、2008年。
- 石田和之「地方税務職員のための研究講座 市町村の基幹税目である固定資産税の財政学(8) 固定資産税の応益性」『税』、62巻10号、2007年10月、pp.156-170。
- 井藤半弥「企業応益課税論の混乱」『財政経済弘報』1441号、1972年1月、pp.1-3。
- 伊藤誠「固定資産税」の償却資産に係る諸問題－納税者の信頼確保のための適切な実地調査の実施について－『地方税』57巻12号、2006年12月、pp.50-62。
- 大田弘子「地方財政は応益負担に近づけよ」『地方税』50巻4号、1999年4月、pp.4-15。
- 大野吉輝「固定資産税の性格」地方税財政制度研究会編『固定資産税の理論と実態』ぎょうせい、1987年。
- 河西俊一『固定資産税解義』昭和58年版、中央経済社、1983年。
- 金子宏『租税法』14版、弘文堂、2009年、p.515。
- (財)資産評価システム研究センター『固定資産税のあゆみ』(財)資産評価システム研究センター、2009年3月。
- 田中一生「課税客体となる償却資産の範囲について」『資産評価情報』通巻140号、2004年5月、pp.15-16。
- 田中治「租税における応益負担の強調の是非」『納税月報』2001年、11月。
- 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『地方税における資産課税のあり方に関する調査研究報告書』(財)自治総合センター、1996年11月。
- 中里実「償却資産に対する固定資産税」『租税研究』2002年8月、pp.23-27。
- 中西博・坂弘二・栗田幸雄『地方税』第一法規、1965年、p.631。
- 中村芳昭「地方税の立法原則－応益、公平・中立・簡素等の実体的意義について」『税』57巻2号、2002年2月、pp.69-79。
- 林宜嗣「応益課税としての固定資産税の評価」『経済学論究』58巻3号、pp.267-285、2004年12月。
- 福家敏朗「固定資産税 法理論的問題を抱えた基幹地方税」『税』2004年12月、pp.110-115。
- 米原淳七郎「過去の百年 これからの十年、百年 地方税制の変遷と税収健全化の大改革 地方税制の改革－「応益性」「普遍性」「安定性」「伸長性」を政策の柱に(1)」『旬刊国税解説速報』1576号、2002年10月、pp.8-11。

米原淳七郎「過去の百年 これからの十年、百年 地方税制の変遷と税収健全化の大改革 地方税制の改革－「応益性」「普遍性」「安定性」「伸長性」を政策の柱に(2)」『旬刊国税解説速報』1577号、2002年11月、pp.14-17。

米原淳七郎「過去の百年 これからの十年、百年 地方税制の変遷と税収健全化の大改革 地方税制の改革－「応益性」「普遍性」「安定性」「伸長性」を政策の柱に(3)」『旬刊国税解説速報』1578号、2002年11月、pp.12-14。

拙稿「固定資産税（償却資産）の現状と課題」『租税研究』721号、2009年11月、pp.51-71。

拙稿「名古屋市の固定資産税の現状と課題」『国際地域経済研究』10号、2009年4月、pp.29-40。