



この事業は、オートレースの補助金  
を受けて実施したものです。

# 償却資産保有状況の把握方法等 に関する調査研究

平成 12年 3月

財団法人 資産評価システム研究センター

# 目 次

はしがき

平成11年度償却資産研究委員会委員等名簿

## 第1章 償却資産に対する固定資産税課税の根拠

- 1 固定資産税の沿革
  - (1) 土地に対する課税
  - (2) 家屋に対する課税
  - (3) 償却資産に対する課税
- 2 固定資産税の特質（応益税としての固定資産税）
- 3 財産税説と収益税説
  - (1) 財産税説
  - (2) 収益税説
  - (3) 収益税的財産税説
- 4 償却資産の特殊性
  - (1) 応益性
  - (2) 土地・家屋との関係

## 第2章 償却資産の申告制度の改正について

- 1 背景及び申告制度改正の必要性
- 2 平成10年度の議論
  - (1) 賦課期日を法人の決算日とする案
  - (2) 仮申告・精算申告制度を導入する案
- 3 平成11年度の議論
- 4 改正案の検討
  - (1) 法人については決算期現在の資産を賦課期日現在の資産とみなす案
  - (2) 仮徴収・精算申告制度を導入する案
  - (3) 申告猶予制度を導入する案
- 5 まとめ（申告制度の改正について）

資料1 租税の種類

資料2 固定資産税の性質と問題点 東京大学名誉教授 金子 宏

資料3 【償却資産の実務（第二次改訂版）第一法規出版】

資料4 【地方税制の現状とその運営実態（平成9年9月）自治省】

資料5 第3回小委員会における資料及び意見

資料5 - 1 申告制度に係る改正案（第3回小委員会：H11.10.6現在の案）

資料5 - 2 改正案に係る意見（札幌市）

- 資料 5 - 3 改正案に係る意見（仙台市）
- 資料 5 - 4 改正案に係る意見（東京都）
- 資料 5 - 5 改正案に係る意見（横浜市）
- 資料 5 - 6 改正案に係る意見（川崎市）
- 資料 5 - 7 改正案に係る意見（名古屋市）
- 資料 5 - 8 改正案に係る意見（大阪市）
- 資料 5 - 9 改正案に係る意見（岡山市）

## はしがき

財団法人資産評価システム研究センターは、地域振興の基本的な構想、総合的な土地・住宅政策の確立など重要な政策の樹立と政策手段を選択する上で必要不可欠とされる国富統計などストックに関する基礎的・根幹的な情報である資産の状況とその評価の方法に関する調査研究等を行って、その統計的基礎の整備、地方公共団体の評価の適正化を図り、国、地方公共団体の諸施策の推進に寄与することを目的として昭和53年に設立されました。

私どもは、設立目的に沿って、これまで市町村財政を支える基幹的な税であります固定資産税、特にその基盤となっております資産評価をメインテーマといたしまして、各種調査研究委員会、研修会、情報提供事業等を行ってきたところであります。各種調査研究委員会の成果に基づく提言は固定資産税制度改正に活かされたものも数多くあり、また、各種研修会の毎年度における受講者総数が約1万名に達するなど、着実に実績を積み重ねてきておりますが、これも会員の皆様方や、先輩諸氏、関係の方々のご支援、ご協力の賜物であり、厚く御礼申し上げます。

当評価センターの主要事業であります調査研究事業は、資産評価の基礎理論及び地方公共団体等における資産評価技法の両面にわたって、毎年度、学識経験者、地方公共団体等の関係者をもって構成する「評価の基本問題」、「土地評価」、「家屋評価」、「償却資産評価」及び「資産評価システム」の5つの研究委員会に加えて、本年度からは「資産課税のあり方に関する委員会」を新たに設けて、調査研究を行っております。

本年度の償却資産研究委員会では、償却資産に対する固定資産税の課税根拠について調査研究するとともに償却資産に係る申告制度の簡素化について調査研究を実施いたしました。

この程、その調査研究の成果をとりまとめ、ここに調査研究報告書として公表する運びとなりましたが、この機会に熱心にご研究、ご審議いただきました委員・専門員の方々に対し、心から感謝申し上げます。

なお、当評価センターは、今後とも、所期の目的にそって、事業内容の充実及び地方公共団体等に役立つ調査研究に努力をいたす所存でありますので、地方公共団体をはじめ関係団体の皆様のなご一層のご指導、ご支援をお願い申し上げます。

最後に、この調査研究事業は、日本小型自動車振興会からオートレースの補助金の交付を受けて実施したものであり、改めて深く深謝の意を表するものであります。

平成12年3月

財団法人資産評価システム研究センター  
理事長 湊 和 夫

## 平成11年度償却資産研究委員会委員等名簿

### (1) 償却資産研究委員会

委員長	矢澤	富太郎	太田昭和監査法人会長
副委員長	小川	徳洽	地方公務員災害補償基金理事
委員	浅田	省三	川崎市財政局税務部課税指導課主幹
	阿南	威彦	東京都主税局資産税部副参事 (資産特別評価担当)
	猪山	三郎	横浜市財政局主税部固定資産税課長
	小池	敏範	税理士
	白銀	和夫	全国法人会連合会税制小委員会 小委員長代理
	濱田	一統	東京電力株式会社総務部 総務グループ主任

### (2) 償却資産研究小委員会

委員	浅田	省三	川崎市財政局税務部課税指導課主幹
	阿南	威彦	東京都主税局資産税部副参事 (資産特別評価担当)
	猪山	三郎	横浜市財政局主税部固定資産税課長
専門員	角田	光男	東京都主税局資産税部固定資産評価課 償却資産係長
	梶原	正樹	東京都主税局資産税部固定資産評価課
	曾根	隆	仙台市財政局税務部資産税課家屋係長
	東海林	隆吾	仙台市財政局税務部資産税課
	大野	剛	川崎市財政局税務部課税指導課
	金子	秀喜	横浜市財政局主税部固定資産税課 償却資産担当係長

## 第1章 償却資産に対する固定資産税課税の根拠

資産に対する課税を広くとらえる場合には、流動資産、有形固定資産、無形固定資産等全ての財産を課税の対象とすることが可能である。その中で現行固定資産税は土地、家屋、及び事業用の償却資産のみを課税客体としている。また、固定資産税制という一つの体系の中において、償却資産に対する課税については、納税義務者に申告を求めていること、取得価額に基づき評価額を算定すること、課税対象が事業用資産に限られること等、土地、家屋とは異なった制度が採られている。本章では、償却資産の申告制度の検討に先立ち、現行固定資産税制度が採用されるに至った経緯や考え方を整理することにより、償却資産に対する課税の根拠を探り、償却資産の課税手続きの変更がどこまで可能なのかを考える際の下地を整えることとする。

### 1 固定資産税の沿革

現行の固定資産税は、昭和24年のシャウプ勧告に従い、昭和25年の地方税制の改正により、土地、家屋及び償却資産を課税客体に、市町村の法定普通税として創設されたものである。昭和25年までの沿革は次のとおりである。

#### (1) 土地に対する課税

土地に対する課税は古くから行われており、工業化社会の進展に伴い所得課税が中心となるまでは、むしろ主たる租税は、土地に対する課税であった。

明治6年 土地の地価を課税標準として、国税で地租が導入され、地方税としては別に地租附加税が課されていた。

昭和6年 課税標準が地価から賃貸価格に改められた。

昭和15年 地租は還付税として全額が地方団体に還付された。

昭和22年 地租は道府県の独立税とされた。

昭和25年 市町村税として創設された固定資産税に統合された。

#### (2) 家屋に対する課税

家屋に対する課税は、明治3年の東京府下の家屋税に始まるといわれる。

明治15年 道府県の戸数割に代わるべき選択税として坪数等を課税標準として家屋税が設けられた。

大正15年 家屋の賃貸価格を課税標準とすることとされた。

昭和15年 家屋税は、国税とされ、別に道府県及び市町村は家屋附加税を課することとされたが、家屋税についても、その全額が地方団体に還付された。

昭和22年 地租と同様家屋税も、道府県の独立税とされた。

昭和25年 市町村税として創設された固定資産税に統合された。

#### (3) 償却資産に対する課税

償却資産に対する課税は、償却資産のうち、相当の資本投下を要し、収益力の大きいと考えられる特定のものに対して順次、個別的に課税することとされてきた。

##### ア 船舶に対する課税

明治2年 船舶税が国税として創設

明治11年 地方税規則により、道府県が国税船税の付加税を課することとされた。

明治29年 国税船税は廃止。船舶に対する税は地方税に移譲

大正15年 地方税に関する法律の制定により、市町村は道府県税である船税に対して船税付加税を課することとされた。

##### イ 電柱に対する課税

大正15年 道府県が電柱税を課税することとされ、市町村はこれに電柱税付加税を課することとされた。

##### ウ 軌道に対する課税

昭和22年 道府県が軌道税を課税することとされ、市町村はこれに軌道税付加税を課することとされた。

## エ その他の償却資産に対する課税

上記のほか、市町村にあっては昭和15年から、道府県にあっては昭和21年から、法定外独立税が設けられており、この法定外独立税として、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課税が多くの市町村において行われた。

昭和25年 償却資産に対する課税は市町村税として創設された固定資産税に統合された。

昭和25年に固定資産税が創設されて以来、制度改正としては、ほぼ毎年にならって非課税関係の改正、課税標準の特例関係の改正、税率の引下げ及び免税点の引上げが行われており、主な制度改正は以下のとおりである。

- 昭和30年度 ・評価事務の簡素適正化を図る観点から3年ごとの評価替えのしくみを創設  
・大規模の償却資産の特別制度の創設
- 昭和39年度 ・固定資産評価制度調査会の答申に基づき新固定資産評価制度を実施、これに伴い土地に係る税負担の調整を実施
- 昭和41年度 ・納税者の税負担の激変を緩和しつつ暫時税負担の不均衡を解消するため新たな負担調整措置の実施
- 昭和46年度 ・市街化区域農地に対する課税の適正化措置（宅地並み課税）の実施
- 昭和48年度 ・負担調整措置及び早期に評価額課税に近づけるための措置の実施、住宅用地に係る課税標準の特例措置（1/2）の実施
- 昭和49年度 ・小規模住宅用地に係る課税標準の特例措置（1/4）の実施
- 昭和57年度 ・宅地並み課税について長期営農継続農地制度の創設等の見直し
- 平成3年度 ・宅地並み課税について長期営農継続農地制度の廃止等抜本的な見直し
- 平成6年度 ・土地基本法等の趣旨を踏まえ宅地について地価公示価格の7割程度を目途とする評価替えの実施  
・宅地用地の課税標準の特例措置の拡充を含む総合的な負担調整措置の実施
- 平成9年度 ・負担の均衡化を基本とする税負担の調整措置の実施

以上のように、昭和25年に地方税法が施行された際、以前に課税されていた船舶、電柱等の特定の償却資産から全ての事業用償却資産を対象を拡大し、これに従来の地租及び家屋税を統合して固定資産税制度が創設された。

## 2 固定資産税の特質（応益税としての固定資産税）

固定資産税を応益税と考えることについては、文献でも以下のように述べており、特に異論はないものと思われる。

資産の保有は、二つの側面を有していると考えられる。一つは、資産を保有することによって所有者と市町村の行政サービスとの間に受益関係が発生するということであり、もう一つは資産を保有するという事実が納税者の担税力が認められるということである。この受益関係と担税力の存在が固定資産税課税の根拠であると考えられる。ところで、応益税であることは、課税標準となる資産の価格と受益の程度が比例関係にあるということ必ずしも意味しない。すなわち、「市町村のサービスは誰に対しても平等に供給されるのだから、価格の低い家屋に居住する者の受ける受益が、高価格の住宅の居住者よりも小さくなることはない。したがって、家の価格の大小によって固定資産税負担額が異なるのはおかしいのではないか。」という議論があるが、これは、応益税であれば、受益の程度と課税標準が比例関係にあるべきであると考えことから生じる誤解である。応益税であるということは、当該税が、課税客体と市町村の行政サービスの間の受益関係を課税の根拠の一つとしているということの意味しているだけであって、行政サービスの費用の一部を負担させる際の尺度を何に求めるのかは、また別の問題である。現行の課税標準が価格とされているのは、固定資産税創設の歴史的経緯や納税者の担税力等を総合的に勘案して決定されたと考えべきである。また、

「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。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のではないか。」といった議論があるが、これも税の負担水準あるいは税率の問題であって、固定資産税の応益税的性格に影響を与えるものではない。

（文献）

所得税が精緻に完成した段階では、所得の種類に応じて合理的な課税が行われることとなり、とくに資産所得重課のための特別の税をも必要としなくなってくる。この段階では、地租その他の財産保有に対する課税は、収益税たる意義は失われ、むしろ地方団体の行う地域的行政の費用を分担するための応益的な税としての性格を強めてくる。日本における固定資産税の沿革をみても、まさに、そのとおりであって、現在の固定資産税は、市町村の行う行政に対する費用を、その受益者である地域住民が、受益の程度を示す指標であるその地域に所有する土地、家屋及び償却資産の価格に応じて分担しようとするものであると考えられる。

（償却資産の実務）

シャープ勧告が述べているように、固定資産が市町村の行政サービスから受ける保護と便益の対価であることにその根拠を求めるべきであろう。還元すれば、「固定資産税は、固定資産が市町村の行政サービスから受ける保護と便益に着目して課される固有の財産税である」ということになる。

（金子宏氏）

固定資産は、積極的な意味でも消極的な意味でも市町村の行政サービスとの間に強い受益関係が認められる。このような固定資産に市町村の行政サービスの費用の一部を負担させるのが固定資産税であり、市町村税として最もふさわしい税であるとされるゆえんである。このような観点から、固定資産税は、応益的な性格をもった財産税であるということが出来る。



減価償却を認められるあらゆる事業資産を包括するように本税の範囲を拡張すること。・・・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。

The scope of the tax should be extended to include all assets of the business concern that are subject to depreciation allowance under the national personal and corporation income taxes. The expanded base of the tax, as recommended here, is a better measure of what the concern should contribute, relative to others in the community, for the support of local services.

(シャウプ勧告)

### 3 財産税説と収益税説

上記2において、固定資産税は課税客体と市町村の行政サービスの間の受益関係を課税の根拠の一つとした応益税であるとしたが、それとは別の観点から固定資産税の性格を分析する事が可能である。すなわち、

固定資産税は、固定資産の資産価値に着目し、その所有の事実に応税力を認めて課される財産税であるとする見方（財産税説）、

財産のもつ収益力に応税力を認めて課される収益税であるとする見方（収益税説）

収益に課税することを想定した税であるが、その形式は財産税となっており、両方の性格をもっているとする見方。（収益的財産税説）

本委員会の本務である償却資産についての検討は次項で行うので、ここではそれぞれの説についての文献を例示するに止めることとする。

#### （1）財産税説

シャープ勧告は、固定資産税は収益税である、ということをごくどこでも述べておらずむしろ、「居住用財産に対する租税は、地方行政費を負担する住民の能力に大体つき合っている」とか、「本税は、事業主をして、警察、消防その他その事業がその地方から得る保護の対価を払わしめる」と述べているが、これは、固定資産税を収益税と見る考え方とは異なっている。・・・これ（財産税説）は、固定資産税は、固定資産の資産価値に着目し、その所有の事実に応税力を認めて課される財産税である、という見解で、シャープ勧告の考え方、および地方税法の前述の規定（固定資産税の課税標準は価格であり、価格とは適正な時価であるとする規定）にてらして見ると、現行制度の理解として最も適切な考え方であると思われる。橋本徹教授が、この見解をとっており、筆者もかねてこの見解をとってきた。

（金子宏氏）

本税は、現在の賃貸価格の年額ではなくて資本価格を課税標準としてこれを課すること。われわれは多少不本意ながらこの勧告をするのである。何故ならば、できることなら慣れた課税方法を維持する方がよいからである。しかし、この場合には改正によつて得られる重要な利益が二つあるし、またこの改正をするのは普通の場合ほど困難ではあるまい。

利益の一つは、本税を土地建物に限定しないで、減価償却の可能なあらゆる事業資産、即ち、機械設備、大桶、窯等を包括するように拡大するという後述の勧告と関連がある。かような資産は、賃貸価格の年額を課税標準とした税表にはうまく包含できない。もしもそれらが資本基準で評価され、土地、建物が賃貸価格基準のままであるとすれば、建造物について、建物（不動産）と然らざるもの - 即ち「不動産」と「動産」とを区別することが必要になるであろう。

この区別をすることは困難なことが多く、またこの困難であることこそわれわれが減価償却の可能なあらゆる資産を本税の課税標準に加えることを勧告する一つの理由である。

もう一つの利益は、事業資産（減価償却の可能な資産および土地）の再評価を認めるという第六章で行つた勧告と関連がある。所得税における減価償却を増大し、譲渡所得を減少しようとして、納税者が甚だしく過大評価することを避けるためには、税制に自動的制限をおく必要がある。これらの制限の一つは地租家屋税のための価格を所得税における再評価のために認められる価格からその後の減価償却を差し引いた額以下にしないことを要求することによつて獲得できる。この制限を獲得するためには、地租家屋税は賃貸価格ではなく資本価格に課税せらるべきである。

The tax should be based on capital value instead of on annual rental value as at present. We make this recommendation with some reluctance, because it is better to maintain the accustomed methods of assessment of a tax, whenever possible. But in this case there are two important advantages to be gained by the changes; and making the change will not be as difficult a task as it would be ordinarily. One advantage is linked with the recommendation we make below, that the tax be extended to include all depreciable assets of business enterprises, that is, machinery, vats, ovens, and so on, instead of being restricted to land and

buildings. Such assets cannot well be included in the tax rolls on an annual rental basis. If they were valued on a capital basis and the land and buildings were continued on a rental basis, it would be necessary to distinguish between structures that are buildings (real estate) and those that are not-between “immovables” and “movables”. This is often a difficult distinction to draw, and the difficulty is indeed one reason why we recommend including all depreciable assets in the tax base.

The other advantage is linked with the recommendation, given in Chapter 6, for revaluation of business assets (depreciable assets and land). To avoid gross overvaluation by taxpayers seeking to increase depreciation and decrease capital gains under the income taxes, it is desirable that the tax system contain automatic checks. One of these checks is obtained by requiring that the value set for purposes of the land and house tax shall not be less than the value recognized for revaluation under the income tax, minus subsequent depreciation. To obtain this check, the land and house tax must be imposed on capital value, not on rental value.

(シャウプ勧告)

## (2) 収益税説

固定資産税は、特定の財産を課税客体とするものであるから、この点からみれば個別財産税であるが、その課税の根拠についてみれば、土地、家屋および償却資産という本来収益力を有する財産を課税客体とし、これらの財産のもつ収益力に担税力を見出して税負担を求めることを建前としているものであるから、このような観点からすれば、固定資産税は収益税に属すると考えてよいと思われる。もとより課税標準を賃貸価格のような直接収益力を現わすものに求めることは、収益税としての性格を明確にするものではあるが、しかしながらそのことが税の性格を基本的に決定するものではなく、課税標準上の問題にすぎない。したがって、現行の固定資産税において固定資産の価格を課税標準とする建前をとっているのは、資産のもつ収益力を資産価値の大小によって把握するという考え方に基づいているものと考えられる。すなわち、資産の価値を課税標準とすることによって、資産価値に必ず一定の予想収益力に対応した税負担を求めるという考え方に基づいているものと考えられる。このような意味において固定資産税は、収益税に属するものといえよう」

(宮尾 盤氏)

## (3) 収益税的財産税説

経常的な歳入として求められる財産課税の方式は、通常その財産の所有によって得られる収益のうちから支払われるであろうことを予想して、その課税額が定められるものである。この意味では財産課税は収益税でもある。固定資産税は、このような収益税としての性格をもつ一種の財産税である。」

(佐々木喜久治氏)

「固定資産税は、資産の価値に着目して課されるので財産課税の一種であるといえる・・・固定資産税とは、具体的の実現された収益に対してではなく、固定資産が本来収益を生ずべき性格をもったものであるというその資産の収益性に着目して課される財産税であるといえる。今日の固定資産税は、課税標準を賃貸価格とせず、一般市場における売買価格としているが、この市場価格(時価)を課税標準とすることはすなわち、時価で表される資産価値の大小によって、その資産の内蔵する収益力を捕捉しようとするものであり、やはり固定資産税が収益税的財産税であることには変わりがない。

(中西博・坂弘二・栗田幸雄の三氏)

結局、現行固定資産税は、収益に課税することを想定した税であるが、その形式は財産税となっているという意味で収益税的財産税である、つまり両方の性格をもっているという把握方をしておけばよいのではないかと考えられる。

(松尾徹人・小林弘明・折笠竹千代・板倉敏和の四氏)

「収益税説は、「固定資産はその収益還元価値を超えて評価すべきでない。」という結論に結びつきやすく、資産の市場価値と収益還元価値との間に乖離がある場合(たとえば、農地)に、市場価値に応じた適正な税負担を求めることができないのではないかと。という意見や、「売買価格に比準した現行の評価方法、農地の宅地並課税あるいは、土地の7割評価の制度は、収益税説の立場から説明できないのではないかと。」という意見があった。さらに、「収益税的財産税説の意味するところが、「固定資産税の負担は、固定資産からの収益ないし予想収益の一定範囲内に止まるものであるべきである。」ということであるとすれば、それは固定資産税の性格の問題ではなく、負担水準の問題にすぎないのではないかと。」という意見があった。

これに対して、自由経済社会である限り、価格は本来的には可能な収益によって決まるべきものであるから、収益税か財産税かという議論はそもそも意味がないという意見があった。

## 4 償却資産の特殊性

### (1) 応益性

上記2において、固定資産税は応益的税であると述べたが、固定資産税の課税客体となる償却資産についても、市町村の行政サービスから保護と便益を受けることは容易に理解でき、したがって、償却資産に対する課税が土地、家屋と同様に応益原則に基づいていると言うことができる。

ただし、償却資産については行政サービスの受益者の範囲は、その地域内で生産された財の消費者まで含むものとも考えられ、その点が他の資産と異なるところであるが、いづれにしても、応益性という観点からは償却資産の特殊性はないものと考えられる。

#### (文献)

ある特定の市町村の行政サービスの受益者の範囲は、単に、その市町村の地域内に居住する住民のみではなく、その地域内に財産を所有している非居住者、さらには、その地域内で生産された財の消費者まで含むものと考えられる。そうだとすれば、その地域内に所在して市町村の行政サービスを受ける財産に対して財産の価格に見合って課税することは、財産の所有者に対しては直接的に、財産の非所有者に対しては貸借料、生産品の原価形成等を通じて間接的に、すべての受益者が受益の限度に見合って負担することとなる。

(償却資産の実務)

本税にはまた商業及び工業用施設に対する租税として、地方行政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ている。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んど唯一の方法である。

As a tax on commercial and industrial business establishments, it also has notable virtues for local use. It obliges the owners of the business, or the consumers of the product (if the tax is shifted forward in higher selling prices) to help pay for the police, fire, and other protection that the business gets from the locality. It is one of the surest ways in which the locality can reach the kind of business that is owned by non-residents and sells its products to non-residents.

(シャウブ勧告)

### (2) 土地・家屋との関係

土地及び家屋については、事業用、非事業用とも課税されているのに対し、償却資産については、事業の用に供するもののみが課税対象とされている。このことについては、償却資産に対する課税は、土地・家屋と比して、収益税的性格が強いのではないかという意見や、制度創設以前に特定の償却資産にのみ課税していたことを継続したのではないかとする意見があった。しかし、制度が創設される前は、課税される償却資産は極めて限定されたものであり、償却資産課税ができた時との考え方とは大きな断絶があることは明らかであり、また、償却資産に対する課税が、土地・家屋と異質なのかどうかを議論するのに財産税とか収益税といった税の性格論には意味がなく、三者が異なっているのは実定法上明らかであるとする意見が主であった。さらに、土地と家屋ですら、ある面では異なっているとする意見もあった。

以上のことから、固定資産税は個別の異なる財産税から構成される一つの税であると考えられる。すなわち、固定資産税制度は、土地、家屋、償却資産に対する課税が、モザイクのようにそれぞれの独自性を保ちながら全体を構成している制度であると言えよう。したがっ

て、償却資産の申告制度について考える際に、どこまで償却資産の独自性を主張し得るかに  
ついて慎重に検討する必要があるが、過度に他の資産との均衡を強調する必要はないように  
思われる。

## 第2章 償却資産の申告制度の改正について

### 1 背景及び申告制度改正の必要性

土地及び家屋については、課税庁は不動産登記簿をもとに課税客体及び納税義務者たる所有者等を把握する事が可能であるが、償却資産については土地及び家屋のような登記制度がなく、また、資産の新規取得、廃棄等が頻繁になされる等、課税客体を補足が難しいことから、地方税法383条等の規定により、償却資産の所有者に対して、賦課期日（毎年1月1日）現在における所在、種類、数量等を毎年1月31日までに申告する義務が課されている。

企業は企業会計のための償却計算、税務会計上の所得計算のための償却計算及び固定資産税における償却資産の申告のための評価計算を重複して行わざるを得ないため、かねてから簡素合理化の要望が強かった。

これら3種類の計算は相互に多少異なるため、重複して行わざるを得ないものである。しかしながら、固定資産税における償却資産の評価と税務会計の償却計算については評価の時点は異なる等、一部調整は必要であるが取得価額の算定方法、耐用年数等その多くが同様の取扱いとなっており、相互の内容を有機的に結びつけることによって償却資産の評価について簡素合理化を図ることができないか検討がなされ、昭和42年に固定資産評価基準の改正により「期末帳簿価額を基礎として価額を求める償却資産の評価の特例」制度が採用されるに至った。

「期末帳簿価額を基礎として価額を求める償却資産の評価の特例」制度では、税務会計における期末帳簿価格を基礎として月割償却を行い賦課期日現在の価格を求め、

法人の期末と賦課期日の間の償却資産の取得、除却については所要の評価計算又は減価計算を行い、

において計算されない資産については、別途評価計算を行うことを基本として、税務会計における期末帳簿価格から賦課期日現在の資産の価格を求めることとされた。この制度では、企業は基本的には期末から賦課期日までの資産の増減と、期末帳簿価格に算入されない資産の評価計算を行えば、固定資産税の申告が可能となるため、申告制度の簡素合理化が大きく図られるものと期待された。

しかしながら、この、評価の特例を採用するには、

法人税法及びこれに基づく命令により減価償却資産の償却の方法として定率法を選定していること。

租税特別措置法（昭和32年法律第26号）又は阪神・淡路大震災の被災者等に係る国税関係法律の臨時特例に関する法律（平成7年法律第11号）の規定により、特別償却をすることができる場合に準備金方式によつていること。

市町村別に償却資産の種類、構造若しくは用途又は細目の異なるごとに償却資産の償却額の計算に関する明細が判明できる書類及び期末における償却資産の実態を記載した書類を保存していること。

という、要件を満たす必要があり、企業が普く採用できる特例制度ではなく、現在ではほとんど採用されていない状況にある。

現在でも償却資産の申告制度は、

納税者は、賦課期日の直前の決算日から賦課期日までの資産の移動分を通常の決算事務とは別に把握しなければならず、納税者に過度の負担を強いている。

賦課期日における償却資産の状況は、現実には決算を経て初めて確定するため、決算前には確定した申告をなし得ない。

（例）

・少額資産については、損金に算入することができるものであるが、中小企業等では期中の利益を確保するため資産に計上し損金を圧縮させるという経理を決算時に行う場合がある。

・建設仮勘定に計上中の資産及び人件費の精算振替等については、決算まで額が確定せず、固定資産税の申告においては見込みの金額で申告されている場合がある。

等の問題点が指摘されており、納税者の側から制度改正を求める意見が出されていた。

一方、現行の償却資産の申告制度は、課税事務を行うにあたっては、非常に効率のよい制度となっており、いかなる改正を行うにしても課税庁の負担の増加が見込まれるため、申告

制度の改正は難しいものであった。

しかしながら、償却資産については納税者の協力なしに課税事務を行うことは不可能であり、納税者の負担を軽減させることは必要であることから、償却資産研究員会においては、納税者、課税庁ともに対応が可能な申告制度について継続して検討することとしたところである。



## 2 平成10年度の議論

平成10年度の償却資産研究委員会においては、賦課期日を法人の決算日とする案と 仮申告・精算申告制度を導入する案の二案を中心に検討がなされた。

### (1) 賦課期日を法人の決算日とする案

償却資産については、法人の決算日を賦課期日とし、決算日の状況で申告する制度

この案は、納税者は決算終了後の確定した資産内容・取得価額を申告することができ、申告事務の軽減になるというメリットがある一方、決算期の違う法人の間で資産の異動を行うと、合法的に課税を免れることが可能となり、また、同一の資産に対して同一年度に複数回課税される場合が生じるという問題点が指摘された。

### (2) 仮申告・精算申告制度を導入する案

賦課期日は、現行制度を維持するが、賦課期日直前の決算時現在の資産状況を(仮)申告し、賦課期日後の決算において確定した賦課期日現在の資産状況を(精算)申告する制度。

この案は、決算終了後の確定した資産内容、取得価額を申告することができるというメリットがある一方、仮申告・精算申告の2つの申告を要し納税者の申告事務は増大し、課税庁としても精算事務が発生し、事務負担が倍増する等の問題点が指摘された。

上記案について、平成10年度償却資産研究委員会において検討した結果、それぞれ指摘された問題点があり、平10年度の改正案では改正が難しいとの結論に至り、平成11年度において引き続き検討を行うこととされた。

### 3 平成11年度の議論

本年度は償却資産研究委員会に申告制度の改正を検討する小委員会を設置し、具体的な申告制度の改正案を検討した結果、

**「法人については決算期現在の資産を賦課期日現在の資産とみなし課税する（法人は、賦課期日の直前の決算期の資産について毎年1月31日までに申告する。）改正案」**

**「仮徴収・精算申告制度を導入する改正案」**  
の2案が小委員会で議論された。

償却資産研究委員会においては、小委員会から報告された改正案について、さらに制度的な観点からの検討が進められた。

## 4 改正案の検討

### (1) 法人については決算期現在の資産を賦課期日現在の資産とみなす案

法人の賦課期日直前の決算日現在の資産を賦課期日現在の資産とみなして課税する（イメージ図1参照）。

課税逃れを目的とした決算日前の資産の移動を防ぐため、決算日前に移動された一定の資産についても課税対象とする（イメージ図2参照：事業年度内に新たに取得された後、同一事業年度内に所有しないこととなった資産についても課税対象の資産とする等）。

なお、申告は現行通り1月31日までとする。

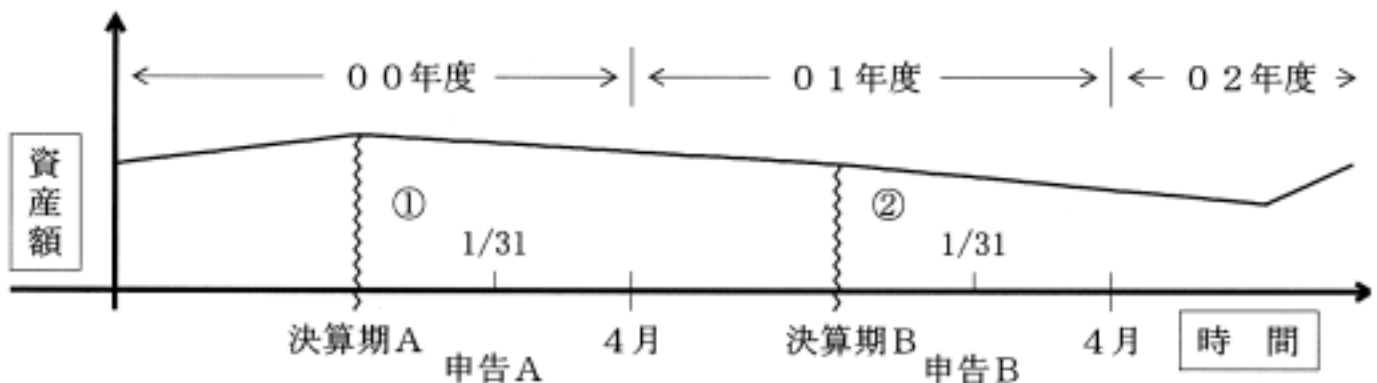
#### (a) 賦課期日

現行制度	1月1日
改正案	1月1日、ただし、法人にあつては賦課期末直前の決算期日の資産を賦課期日現在の資産と見なす。

#### (b) 課税客体

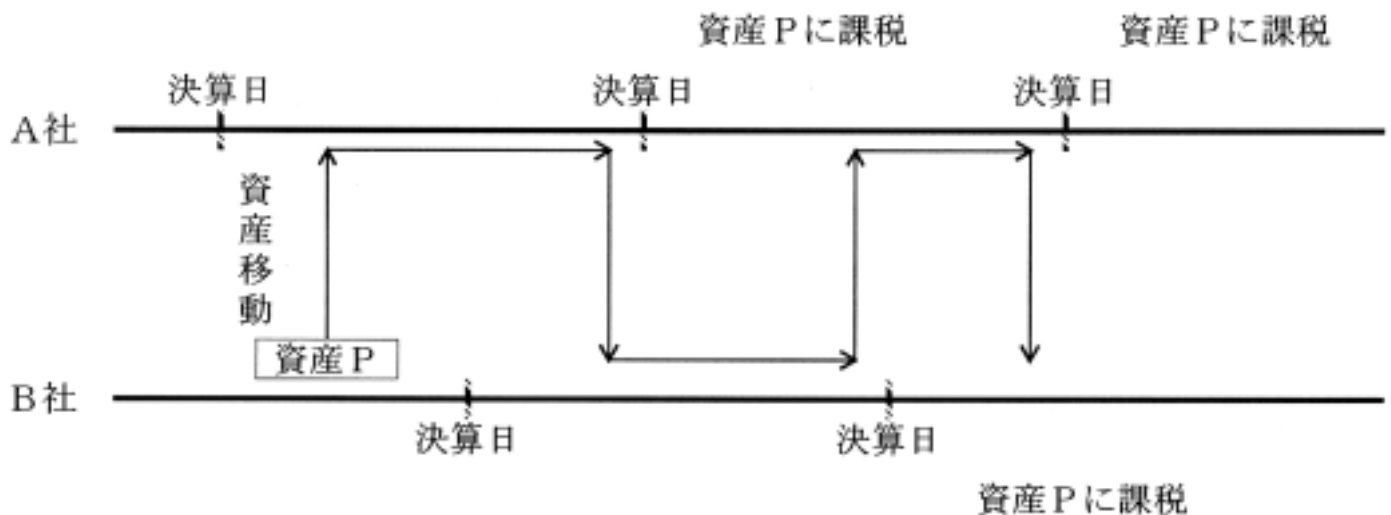
現行制度	賦課期日現在に所有する資産
改正案	賦課期日現在の資産、ただし、法人にあつては賦課期日直前の決算期末の資産を賦課期日現在の資産とみなし、また、決算日前に移動した資産であっても一定の資産については課税客体とする。

- イメージ図1 -



01年度分固定資産税の申告A = を申告  
02年度分固定資産税の申告B = を申告

- イメージ図2 -



**【課税対象の資産を法人の決算に合わせる案の主な改正条文】**

[ 改正案 ]  
 ( 償却資産の課税標準 )  
 [ 法第349条の2 ]  
 償却資産の課税標準は、賦課期日における当該償却資産の価額で償却資産課税台帳に登録されたものとする。ただし、法人にあつては、「法人の賦課期日直前の決算日現在の資産の価額」を「賦課期日における当該償却資産の価額」とみなす。この場合において、当該法人の事業年度内に新たに取得された資産で、同一事業年度内に当該法人が所有しないこととなった資産がある場合には、当該資産の価格を決算日現在の価格に加算した価格を賦課期日における価格とみなす。

( 申告 )  
 [ 法第383条 ]  
 納税義務がある償却資産の所有者は、毎年賦課期日現在における当該償却資産（法人にあつては決算日現在の資産及び事業年度内に新たに取得された資産で、同一事業年度内に当該法人が所有しないこととなった資産）について、その所在、種類、数量、取得時期、耐用年数、見積価額その他償却資産課税台帳の登録及び価格の決定に必要な事項を1月31日までに所在の市町村に申告しなければならない。  
 事業年度内に新たに取得された後、同一事業年度内に所有しないこととなった資産についても課税対象の資産とした場合の例

**(c) 検討が必要な項目**

**ア 課税逃れを目的とした資産移動に対する対応**

課税逃れを目的とした決算日前の資産の移動を防ぐため、決算日前に移動された一定の資産についても課税対象とする場合、どの様な資産を課税対象とするかについては、  
 事業年度内に新たに取得された後、同一事業年度内に所有しないこととなった資産  
 一定期間所有していた資産  
 課税逃れのための所有権移転と認定された資産  
 等が考えられるが、いずれの場合についても月割による課税がさけられない。

**イ 二重課税に対する対応**

所有権が移動された資産について、重複して課税されることについては、  
 中古資産については、評価額の1/2を課税標準とする制度を設ける。  
 二重課税を救済するための免除制度を設ける。  
 制度上、二重課税の概念は発生しないと考える。

等の整理が考えられる。

#### (d) 償却資産研究委員会での意見

決算日現在の資産を賦課期日現在の案とみなす案については、委員会では次のような意見が開陳された。

- ・ 償却資産は申告を求めざるを得ないという点で土地・家屋と異なっている。土地家屋との共通性も必要だが、無理がある点については是正が必要
- ・ 企業会計をそのまま採用すべきではないか
- ・ 資産状況を財務諸表で把握するのはむずかしい
- ・ 課税庁の責務として申告の利便性を向上させる必要はある
- ・ 定着している申告制度を改善すると、大きなひずみが生じる
- ・ 償却資産は固定資産税の体系から別にできないのか
- ・ 償却資産は、申告があつて賦課決定を行うという特殊な取扱いとなっており、固定資産税から区別し、別の税として整理できないか
- ・ 問題は、法人の決算期を賦課期日にできるかという問題と二重課税の問題をどう手当するかという問題に限られる
- ・ 現実問題として、決算期現在の資産を賦課期日現在の資産として申告している法人が多い
- ・ 新規取得資産についてすべて月割で課税すると、減収が大きいのではないか
- ・ 課税逃れについて、弊害が生じた場合どちらかで課税するという制度を講じればよい。
- ・ 意図的な課税逃れについては、否認の制度を導入すればよいのではないか
- ・ 決算期現在の資産を、賦課期日現在の資産とみなしたのであるから、二重課税という概念がそもそも発生するのか
- ・ 二重課税であるかどうか、資産の保有状況から判断できるのか
- ・ 3月決算の会社が多いわけだから、3月31日を賦課期日にすることはできないか
- ・ 課税庁の事務はさほど増加しないのではないか
- ・ 課税庁の電算の修正経費もさほど必要としないのではないか
- ・ 導入一年目の税収が落ちるのではないか
- ・ 新規取得資産については月割り課税は難しいのか
- ・ 課税逃れはわざわざ固定資産税のためにやらないのではないか
- ・ 法人と個人の差が出るのは問題ではないか
- ・ 賦課期日は1月1日から動かせないのではないか
- ・ 土地家屋との整合性はとれるのか

#### (2) 仮徴収・精算申告制度を導入する案

賦課期日は現行の1月1日としつつ、市町村長（大臣又は知事）が承認した場合は、承認した期限まで申告を猶予し、年度当初は、前年度の課税標準をもとに算定した仮算定税額により、仮課税・仮徴収を行い、承認した申告期限後、申告に基づいて本算定を行い、申告期限後に到来する納期で精算を行う制度を追加する（イメージ図参照）。

なお、承認を得ていない法人及び個人については、当然従来どおりの申告及び課税となる。

#### (a) 申告時期

現行制度	市町村決定分... 1月31日までに市町村長に申告 大臣（知事）配分分... 1月31日までに大臣（知事）に申告
改正案	市町村長（大臣又は知事）が承認した場合は、承認した申告期限までに申告 することができることとする。

#### (b) 仮徴収

現行制度	大臣（知事）配分の通知が、納税通知書の交付期限までになされなかった場合は、前年度課税実績の1/2を限度として仮徴収することができる。
改正案	市町村長（大臣又は知事）が申告期限の延長について承認した法人についても、前年度課税実績の1/2を限度として仮徴収することができることとする。

### (c) 承認した申告期限後の賦課決定

現行制度	大臣（知事）配分の通知をもとに、市町村長は課税台帳に価格等を登録し、賦課決定を行う。
改正案	市町村長（大臣又は知事）が申告期限の延長について承認した法人についても、承認期間満了後、直ちに価格等を決定する。（大臣又は知事は価格等を通知し）市町村長は、課税台帳に価格等を登録し納税者に通知するとともに、賦課決定を行う。

- イメージ図 - （法人の決算期を3月：承認期限を5月末と仮定）



1月	承認申請
4月	仮課税
5月末	申告
7月頃	本課税：以降の納期の税額を修正

### (d) 規定の整備が必要な事項及び検討事項

仮徴収・精算申告制度を導入するに際しては、徴収及び申告に係る規定の整備の他、次のような規定の整備について検討する必要がある。

#### 延滞金の取扱い

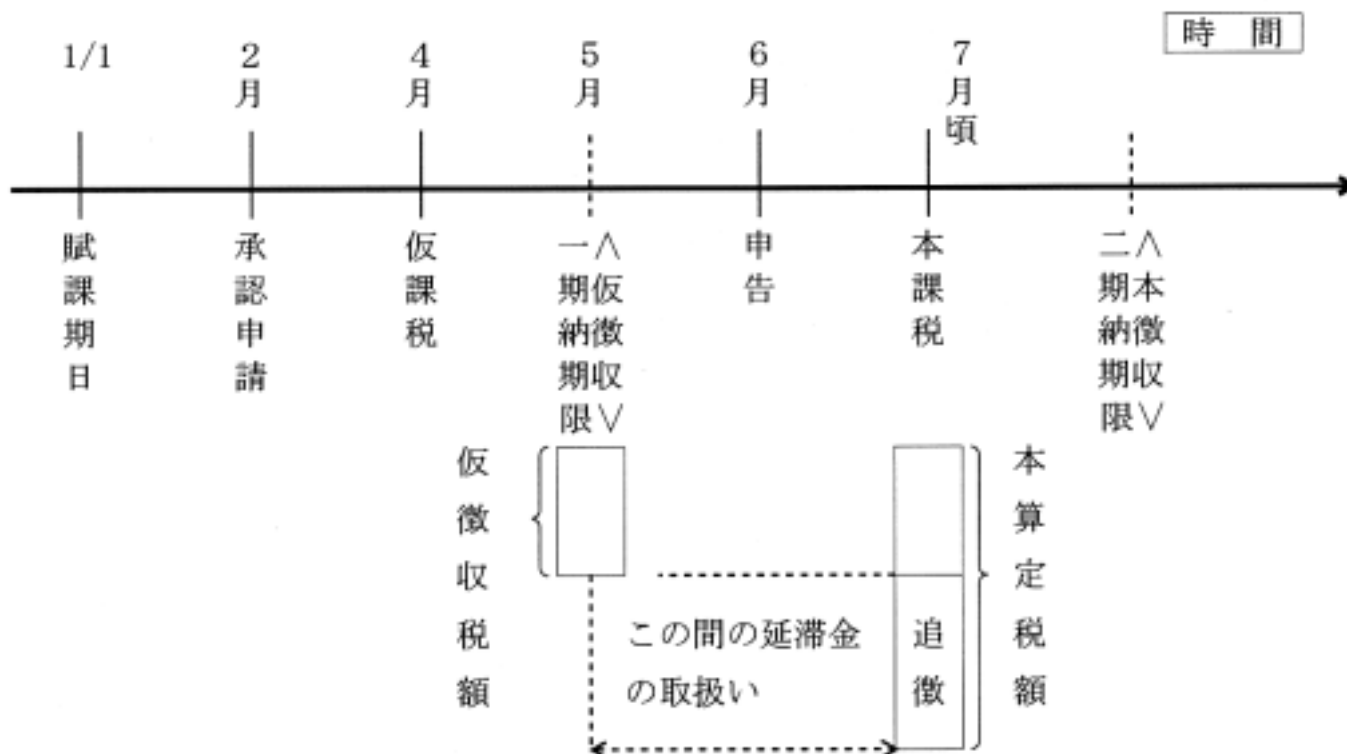
現在の改正案では、市町村長が承認した期限までに申告がなされない場合で、市町村長が地方税法417条の規定により価格を決定した結果、不足税額がある場合は、地方税法368条第1項の規定により不足税額を追徴し、同条第2項の規定により延滞金を加算することとなる。ただし、市町村長（自治大臣又は知事）が承認した期限までに申告がなされた場合は、不足税額がある場合でも、地方税法368条の「すべき申請又は申告をしなかったこと」という要件に該当しないため、地方税法368条の延滞金は付されないこととなる。

このような取扱いについては、承認を受けた納税者は、結果として納付時期が遅れることとなる場合があり期限の利益が生じるため、実質的に徴収が猶予された期間（通常の納期限から実際に納付する日までの間）の延滞金を付すべきとの意見がある。

一方、軽油引取税の徴収猶予（地方税法700条21の1）について見ると、猶予された期間については、延滞金を免除するとされており、徴収が猶予された期間について、延滞金を付する必然性はないとの意見もある。

本制度は、納税者の事務負担を軽減することを目的に考えられたものであるが、事務負担が軽減されると同時に、延滞金が課されるということは新制度を導入する趣旨に反すと思われる、この点について十分な検討が更に必要である。

- イメージ図 - (法人の決算期を3月：承認期限を5月末と仮定)



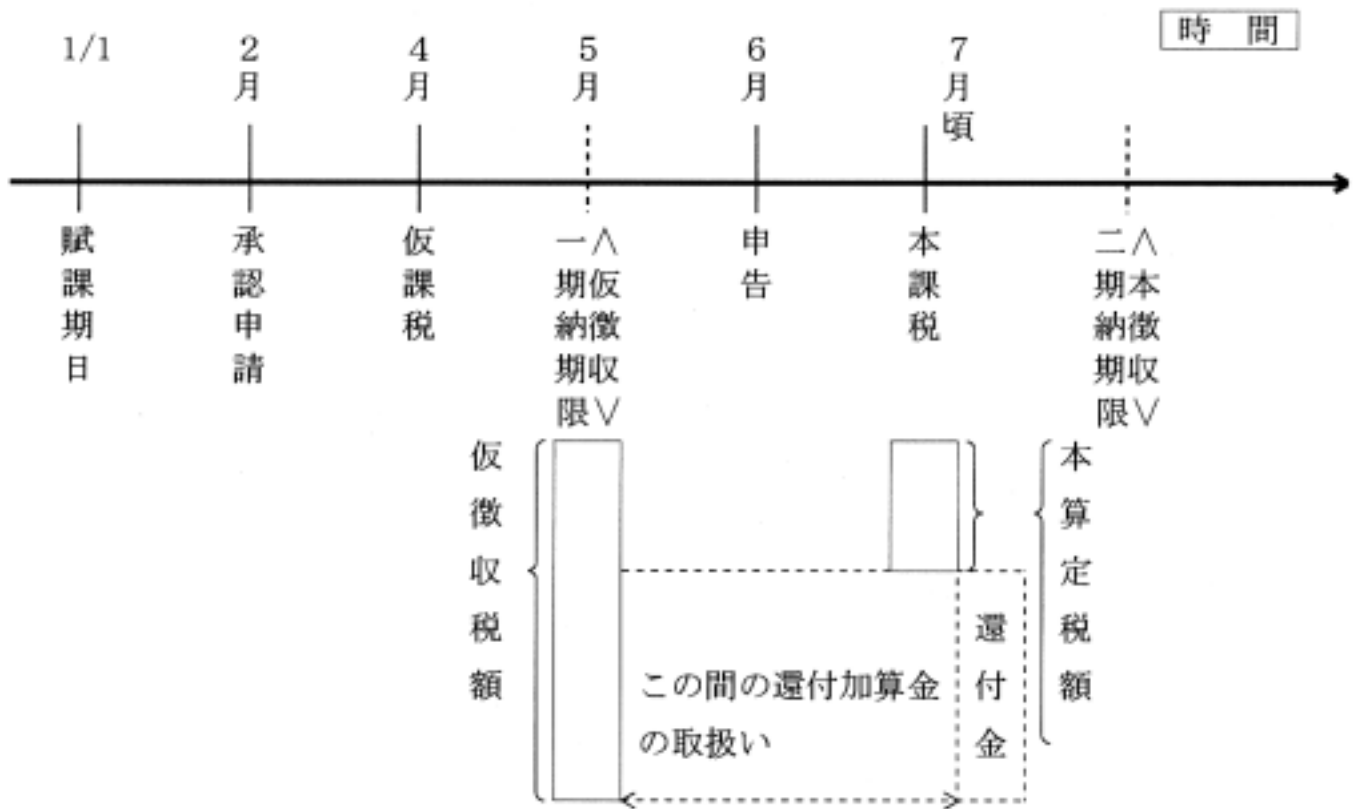
### 還付加算金の取扱い

現行の還付加算金の規定を前提とすると、仮徴収により、すでに徴収した固定資産税額が本算定税額を超える場合においては、地方税法第17条又は第17条の2の規定の例により過納額を還付し又は充当しなければならないこととなる(地方税法364条第4項)。

この場合、地方税法17条の4の規定に基づき還付加算金が加算されることとなる。

納税者の便宜を考えて仮徴収制度を導入した結果、昨年度から資産が大幅に減少した場合など還付加算金まで付す必要があるという制度は自治体に負担が大きい。

還付が発生するとしても、納税者の申出の下に仮徴収を行っていること及び還付の発生は自治体の責ではないことから、還付加算金は付されないよう、地方税法総則の規定の整備も視野に入れて検討を行う必要がある。



## その他検討事項

### 概要調書及び交付税の算定方法の規定の整備

現行制度では、概要調書で報告する決定価格及び課税標準額は、当初課税の価額であり、これが交付税の基準財政収入額の算定基礎となっている。

今後仮徴収・精算申告制度を市町村決定分にも導入する場合、現在の概要調書の報告期限（8月末）では、本課税がなされていないため、報告期限を遅らせるか、仮算定税額に関する調査項目を追加する必要がある。

ただし、報告時期を遅らせた場合、収入見込みの算定に支障が生じるという問題があり、仮算定税額に関する調査項目を追加するにしても、その内容について検討が必要。

### 滞納処分及び繰上徴収等の取扱いの検討

現行の滞納処分等の規定を前提とすると、仮徴収額についても、滞納処分としての差押等は可能である。ただし、地方税法第373条第6項の規定により換価はできないため、換価もできるような規定の整備が必要との意見もある。

しかしながら、所得税に係る予定納税の場合も所得税法117条の規定により、確定申告期限まで換価できないこととされており、仮徴収税額に係る差押物件を換価することができるよう規定を整備することは難しいとの意見がある。

また、繰上徴収については、仮徴収にかかる税額も地方税法13条の2の「義務の確定した地方団体の徴収金」であり繰上徴収を行うことは可能である。申告が猶予された期限内に繰上徴収の要件に該当するような事由（法人の破産等）が生じた場合、本課税をどの様に行うかについては検討の必要がある。

### 台帳課税主義と仮徴収

台帳課税主義との関係で仮徴収は問題があるのではないかと意見がある。

しかしながら、現在も大臣配分資産について仮徴収制度があること、また、仮徴収はあくまでも仮の徴収であり、台帳課税主義に基づく本算定による精算がなされることなどから、台帳課税主義に反する制度とは言えないのではないかと考えられるが、この点についても更に検証が必要である。



## 【仮徴収仮課税を導入する案の主な改正条文案】

### [ 改正案 ]

#### ( 申告 )

##### [ 法第383条 ]

納税義務がある償却資産の所有者は、毎年1月1日現在における当該償却資産についてその所在、種類、数量、取得時期、耐用年数、見積価額その他償却資産課税台帳の登録及び価格の決定に必要な事項を1月31日（1月31日までに申告しないことについて、所在の市町村長の承認を受けた法人については、承認を受けた申告期限）までに所在の市町村長に申告しなければならない。

#### ( 道府県知事又は自治大臣によって評価される償却資産の申告 )

##### [ 法第394条 ]

道府県知事又は自治大臣が評価すべき固定資産の所有者は、毎年1月1日現在における当該固定資産について、固定資産課税台帳に登録されるべき事項及びこれに記載をされている事項並びに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として控除すべき減価償却額又は減価償却費の計算の基礎となる価額その他固定資産の評価に必要な事項を1月31日（1月31日までに申告しないことについて、道府県知事又は自治大臣の承認を受けた法人については、承認を受けた申告期限）までに、道府県知事又は自治大臣に申告しなければならない。

#### ( 仮徴収 )

##### [ 法第364条第3項 ]

市町村は、第389条第1項各号に掲げる固定資産に対して課する固定資産税については、当該固定資産について第394条の規定に基づいて申告すべき者が同条に規定する期限までに申告しなかったことその他やむを得ない理由があることにより前項の納税通知書の交付期限までに当該固定資産に係る第389条第1項の規定による通知が行われなかった場合においては、当該通知が行われる日までの間に到来する納期において徴収すべき固定資産税に限り当該償却資産に係る前年度の固定資産税の課税標準である価格を限度とした価格を課税標準として仮に算定した額（以下固定資産税において「仮算定税額」という。）を当該年度の納期の数で除して得た額の範囲内において、当該固定資産に係る固定資産税をそれぞれの納期において徴収することができる。また、第383条又は第394条の規定による承認を受けた法人の所有する償却資産に対して課する固定資産税については、第417条第1項の規定による価格等の決定又は第389条の規定による通知が行われる日までの間に到来する納期において徴収すべき固定資産税に限り仮算定税額を当該年度の納期の数で除して得た額の範囲内において、当該固定資産に係る固定資産税をそれぞれの納期において徴収することができるものとする。ただし、当該徴収することができる額の総額は、仮算定税額の2分の1に相当する額をこえることができない。

##### [ 法第364条第4項 ]

市町村は、前項の規定によつて固定資産税を賦課した後において第417条第1項の規定により価格等を決定し、登録した固定資産税課税台帳及び第389条第1項の規定による通知に基いて登録した固定資産税課税台帳を基に算定した当該年度分の固定資産税額（以下本項及び第六項において「本算定税額」という。）にすでに賦課した固定資産税額が満たない場合においては、当該通知が行われた日以後の納期においてその不足税額を徴収し、すでに徴収した固定資産税額が本算定税額をこえる場合においては、第17条又は第17条の2の規定の例によつて、その過納額を還付し、又は当該納税義務者の未納に係る地方団体の徴収金に充当しなければならない（第368条の規定の適用がある場合を除く）。

#### ( 固定資産課税台帳の縦覧に供した日以後における価格等の決定又は修正等 )

##### [ 法第417条 ]

市町村長は、第415条第1項の規定によつて固定資産課税台帳又はその写しを縦覧に供

した日以後において固定資産の価格等の登録がなされていないこと又は登録された価格等に重大な錯誤があることを発見した場合、又は第383条の規定による承認を受けた期間が満了した場合においては、直ちに固定資産課税台帳に登録された類似の固定資産の価格と均衡を失ないように価格等を決定し、又は決定された価格等を修正して、これを固定資産課税台帳に登録しなければならない。この場合においては、市町村長は、遅滞なくその旨を当該固定資産に対して課する固定資産税の納税義務者に通知しなければならない

#### **(道府県知事又は自治大臣の評価の権限)**

##### **[法第389条]**

道府県知事(次に掲げる固定資産について関係市町村が2以上の道府県に係るときは、自治大臣とする。以下本条において同じ。)は、次に掲げる固定資産について、第388条第1項の固定資産評価基準によつて、第409条第1項から第3項までの規定の例によつて評価を行つた後、自治省令の定めるところによつて、当該固定資産が所在するものとされる市町村並びにその価格及び349条の3又は第349条の3の2の規定の適用を受ける固定資産についてはその価格にそれぞれこれらの規定に定める率を乗じて得た額(以下固定資産税について「価格等」という。)を決定し、決定した価格等を当該市町村に配分し、当該市町村の長に通知しなければならない。

#### **(概要調書)**

##### **[法第418条]**

市町村長は、第410条の規定によつて固定資産の価格等を決定した場合、第389条第2項の規定によつて固定資産の価格等を登録した場合及び第364条第3項の規定により仮算定税額を決定した場合においては、自治省令の定めるところによつて、その結果の概要調書を作成し、毎年4月中に、これを道府県知事に送付しなければならない。

#### **(e) 償却資産研究委員会での意見**

仮徴収・精算申告制度を導入する案について、委員会においては次のような意見が開陳された。

- ・仮徴収制度については、解散してしまった法人にはどうするのか。
- ・仮徴収を前年実績の1/2とする場合に、1/2の根拠を説明する必要がある。
- ・仮課税は現行制度でも前年度の1/2限度に行っているのでは問題ないのではないか。
- ・償却資産は、移動が多いので還付の問題等が生じ、課税庁の負担が大きい。
- ・現状でも遅れて申告されているものもあり、その分については新制度を導入しても事務は増大しないのではないか。
- ・納税者の便宜のためには課税庁の事務が増大するものもある程度しょうがないのではないか。
- ・電算システムの修正経費がかなり嵩むこととなる。
- ・縦覧制度の検討が必要である。
- ・決算期の違いによってかなり有利不利が出るのではないか。
- ・課税庁は年中、申告を受けなければならなくなるのではないか。
- ・納税者としてはよいが、課税庁としては対応が可能なのか。

#### **(f) 小委員会での再検討**

改正案については、課税庁の対応等について検討する必要があると判断されたため再度小委員会を開催した。小委員会においては、改正案について更に幅広く課税庁の意見を聴取する必要があるため、札幌市、名古屋市、大阪市及び岡山市の各償却資産担当者にも出席を依頼し、検討を重ねた。

#### **小委員会での議論**

- ・法人についてのみ申告が猶予されることとなり、法人と個人の間で不均衡があるのではないか(横浜市、仙台市、川崎市、札幌市、東京都)。
- ・法人の決算期によって、申告時期が変わるとともに、本課税の時期も変わる。本課税の時期が遅れる法人は、納付時期が遅れることとなり期限の利益が生じるのではないか(横浜市)。

- ・仮徴収の限度を1/2に限定せず、本算定の時期に合わせて増減できるようにすべきではないか（岡山市、大阪市）。
- ・本算定期間が遅れることにより、年度内の徴収が困難になるのではないかと（名古屋市）。
- ・仮徴収の基礎となる数値は昨年度の価額から1年分減価した価格にすべきではないかと（岡山市）。
- ・わずかな歳入を得るために制度を複雑にするより、申告を猶予するだけでよいのではないかと（東京都）。
- ・今回の仮課税・精算申告制度は、広く一般の法人に対して認められる制度であるが、配分資産を有する企業の例外的な規定と法文上並列で規定されるのはいかになものか（横浜市）。
- ・申告制度を複雑にするだけで、法人の利益にならないのではないかと（東京都）。
- ・複雑な制度を構築しないで、申告する側が最も資産を特定しやすい日（決算日）を賦課期日にすればよいのではないかと（横浜市）。
- ・承認手続き・要件についての整理が必要ではないかと（横浜市、大阪市、仙台市、川崎市、名古屋市）。
- ・申請しなかった者に対する仮徴収もできるようにすべきではないかと（川崎市）。
- ・申告がなかった場合には、410条の規定によって賦課決定を行えば足るのではないかと。
- ・電算システムの修正に係る負担が大きい（名古屋市、札幌市、横浜市、岡山市、仙台市、東京都）。
- ・申告管理が複雑になる（名古屋市、札幌市、川崎市、東京都、大阪市）。
- ・納税者のメリットの割に課税庁の負担が大きいのではないかと（横浜市、仙台市、札幌市）。

### （3）申告猶予制度を導入する案

法人が行った申請に対し、市町村長（大臣又は知事）が承認した場合は、承認した期限まで申告を猶予する制度を創設する。

「仮課税・仮徴収を導入する案」は、仮徴収を行って申告書が提出された後に本算定を行う必要があるなど自治体の負担が大きくなるという点で、課税庁側から反対する意見が多く、また、申告期限までに申告書が提出されない場合、多くの市町村では、法410条の規定に基づき価格等を決定し、実務上課税を行っており仮徴収の制度を導入する必要はないとの意見が多かった。

決算期までに適正な申告が困難であるため、実務ではこのような取扱いが一般的に行われているのであるが、申告がなされるまでは、法律上は納税者は違法な「不申告」の状態にある。

また、申告期限までに申告がなされた場合でも、決算を経るまでは正確な申告は困難な場合も多く、その申告は法律上は「虚偽」の申告と言わざるを得ない場合が多い。

この状態を解消しつつ、課税庁の負担も過重とならないように調整するという観点から、一定の要件のもと申告を猶予する制度が創設できないか事務局において検討した。

#### （a）申告制度

**現行制度** 市町村決定分 … 1月31日までに申告

**改正案** 市町村長（大臣又は知事）が承認した場合は、承認した申告期限までに申告することができる。

#### （b）年度当初の賦課決定

**現行制度** 市町村は申告書を基に法410条の規定に基づき価格等を決定し（配分資産については配分通知に基づき価格を台帳に登録し）、賦課決定を行う。

**改正案** 市町村長（大臣又は知事）が申告期限の延長について承認した法人については、昨年度の申告実績（及び調査）を基に市町村長は、法410条の規定に基づき価格等を決定し、賦課決定を行う。

#### （c）承認した申告期限後の賦課決定

**改正案** 市町村長（大臣又は知事）が申告期限の延長について承認した法人について、申告がなされた後、法417条の規定に基づき価格等を修正し、修正の賦課決定を行う。

承認申請書には、法人の決算期、前年度の価格及び申告見込額等を記載することとし、承認の条件は、例えば法人税施行規則別表十六の提出を求め

る等、市町村毎に定めることができるようにする。

【申告猶予制度を導入する案の主な改正条文】

【改正案】

(申告)

【法第383条】

納税義務がある償却資産の所有者は、毎年1月1日現在における当該償却資産についてその所在、種類、数量、取得時期、耐用年数、見積価額その他償却資産課税台帳の登録及び価格の決定に必要な事項を1月31日までに所在の市町村長に申告しなければならない。

ただし、政令に定める特別の事情を有する者が政令で定めるところにより市町村長に申請し、承認を受けた場合にあっては、市町村長の認める日までに申告することができる。

2 市町村長は前項の承認をする場合には、決算日、申告見込額、その他必要な事項を求めることができる。

(d) 小委員会委員の意見(一部の委員のみから聴取)

申告猶予制度を導入する案は、小委員会での検討を基に事務局において検討された案であるため、小委員会の一部の委員に意見を求めたところ、次のような意見があった。

- ・電算システム等の改正の経費負担が少ないので、経費の負担という点では問題は少ない。
- ・申告猶予の承認条件についての明確化が必要ではないか。
- ・申告書の提出時期が一年を通して平準化されるため、税務調査等が困難になるのではないか。
- ・申告期限を2月末日にし、償却資産については縦覧を廃し、3月末までに価格の決定を行う制度に改正する方がよいのではないか。

## 5 まとめ（申告制度の改正について）

本年度の償却資産研究委員会においては、申告制度の改正について上記のとおり、平成11年度の税制改正を念頭におきながら、納税者の申告事務の負担軽減となるような改正案について検討を重ねてきた。

償却資産研究委員会及び小委員会で議論された改正案は、いずれも納税者の負担軽減になるという一定の評価を得たが、一方で、いずれの案も課税庁にはかなりの事務的・経費的負担を求めるものであった。そのため、課税庁側の十分な理解を得るには、なお、暫く時間が必要であるかもしれない。

しかしながら、償却資産については納税者の協力なしに課税事務を行うことは不可能であり、課税庁の事務的・経費的負担に十分配慮しつつ、申告における納税者の負担を軽減させることは必要急務であろう。

平成12年度以降の税制改正において、本委員会で検討した償却資産の申告制度の改正案を基に、納税者の負担軽減となるような申告制度の改正がなされることを期待する。

## 資料 1 租税の種類

資料 1

### 租税の種類

国税・地方税	国 税	国が賦課・徴収する租税	
	地方税	地方公共団体が賦課徴収する租税	
国内税・関税	内国税	関税以外のもの	
	関 税	国税のうち、外国からの輸入貨物に課されるもの	
直接税・間接税	直接税	所得や財産など担税力の直接の標識と考えられるものを対象に課される租税	
	間接税	消費や取引など担税力を間接的に推定させる事実を対象として課される租税	
人税・物税	人 税	主として人的側面に着目して課される租税	
	物 税	主として物的な側面に着目して課される租税	
担税力の標識及び課税物件の相違を基準とする区別	取得税	所得税	ある人の総合的担税力の標識である所得を直接に対象として課される租税（所得税・法人税・住民税）
		収益税	ある人の所有する生産要素からもたされる収益を対象として課される租税（事業税・鉱産税）
		財産税	財産の所有という事実に着目して課される租税
	消費税	人が物品またはサービスを購入・消費するという事実に着目して課される租税	
	流通税	権利の取得・移転をはじめ取引に関する各種の事実的ないし法律的行为を対象として課される租税	
	普通税・目的税	普通税	用途を特定せず一般経費に充てる目的で課される租税
目的税		最初から特定の経費に充てる目的で課される租税	

租税法（第七版）金子宏著より作成  
【租税法（第七版）金子宏著】

## 資料2 固定資産税の性質と問題点

資料2

### 固定資産税の性質と問題点

東京大学名誉教授 金子 宏

#### 1 はじめに

固定資産税は、シャウプ勧告に基づいて、昭和25年に都道府県税（市町村も附加税を課していた）であった地租、家屋税、および船舶・軌道・電柱等一定の償却資産に対する租税を一本化して採用された市町村税である。それは、今日では、制度として完全に定着し、次の三つの理由から、地方税としてきわめて重要な位置を占めている。

第一は、住民税とともに、市町村の税収においてきわめて大きなウェイトを占めていることである。平成5年度の税収見込額で見ると、固定資産税の全国合計は約7兆3,914億円であって（土地に対するもの2兆9,227億円、家屋に対するもの2兆8,894億円、償却資産に対するもの1兆5,206億円）、市町村の税収総額（19兆6,817億円）の37.5%を占めており、これに姉妹税である都市計画税を合わせるとその数字はさらに大きくなる（8兆4,884億円、43%）。

第二に、住民税・事業税等、主要な地方税の税目が国税である所得税・法人税の課税標準を利用しており（個人住民税、事業税）、あるいは国税の税額を課税標準としている（法人住民税）ため、国と地方が税源を分ち合っている関係にあるのに対し、固定資産税は、地方独自の財源であって、数少ない純粋な地方独立税である。そのため、固定資産税は、所得税や法人税の改正によって税収を左右されることがないというメリットをもっている。

第三に、固定資産税は、その税収において比較的安定性と伸張性に富んでおり、また地域的偏在性も比較的少ない。その意味で、地方税としては最も好ましい租税であるといえよう。安定性の理由は、独立税であるため、（1）上述のように、国の租税政策に左右されないこと、（2）負担調整措置がとられているため、景気変動による地価の上昇・下落の影響を受けることが少ないこと、等であり、伸張性の要因は、地価の上昇、建物の新增築、設備投資の増加等によって、固定資産の課税標準額が毎年着実に増加していることにある。尤も、固定資産税も地域的偏在性が全然ないわけではない。大都市と中都市、中都市と小都市との間では、人口一人当たりの税収の相違が大きい。しかし、住民税や、事業税にくらべれば、その偏在度は少ない。

ところで、地価の上昇につれて固定資産税の負担は着実に増大してきており、さらに来年には地価評価の大幅引上げが予定されているため、今後もその負担は増大し続けるであろう。そこで、本稿では、固定資産税の性質と問題点について若干の検討を行うこととする。

#### 2 固定資産税の性質

固定資産税の前身である地租と家屋税は、土地・家屋の賃貸価格を課税標準としていたから、明白に収益税であった。これに対し、固定資産税の課税標準は、固定資産の価格であり（地方税法349条、349条の2）、価格とは適正な時価をいう（同341条5号）とされているが、その性質については、収益税説・収益税的財産税説および財産税説の三つの考え方が対立している。この点については、まず現行制度に基礎をなしているシャウプ勧告がどのような考え方をとっていたかを見る必要がある。

##### （1）シャウプ勧告

シャウプ使節団が来日した当時、固定資産税の前身である地租および家屋税は殆んど破産状態に陥っていた。土地および家屋の賃貸価格は、昭和13年に評価が行われて以来、改定が行われておらず、そのため、戦中、戦後の地代・家賃の著しい上昇の中で、両税の課税標準



はきわめて非現実的なものとなっていた。当時は、地代・家賃は統制されており、統制額は昭和13年の地代・家賃の15倍以内とされていたが、実際の賃貸価格は平均して昭和13年の150倍から200倍に達していたといわれる。そのため、昭和13年の低い賃貸価格を基礎として税収をあげるためには、税率をくりかえして引上げざるを得ず、そのため、シャウプ使節団の来日時には、都道府県税としての両税の税率は250%、両税に対する市町村の附加税も250%で、両方を合わせると500%という高率に達していた。それにも拘らず、税収は全体で150億円程度であり、シャウプ使節団の人々は、この状態にひどく驚いた模様である。

シャウプ使節団は、民主主義の基礎としての地方自治を重視し、そのため地方財政の充実・強化・特に基礎的自治団体としての市町村の自主財源の充実の必要性を強調した。そこで、市町村の独立財源として十分な税収をあげうる租税としてなにが適当であるかを検討した結果、地租・家屋税を徹底的に改革して固定資産税を採用すべきことを勧告したのであるが、課税標準としては、土地・家屋および償却資産の資本価格 (capital value) を使うこととし、土地、家屋の資本価格の算出方法としては、昭和13年の賃貸価格を200倍して、昭和24年現在の賃貸価格の見積り額を算出し、それを5倍することを提案している。「その結果は、資産が自由市場で売却されたとした場合の価格、あるいは建物を再建築とした場合のコストの大まかな見積り額 (crude approximation) となるであろう。」

シャウプ勧告が、賃貸価格の見積り額を基礎として資産の資本価格を算出していることをもって、同勧告が固定資産税を収益税であると考えていたと解する見解もありえないではないが、しかし、それは妥当ではないと思われる。上述の資本価格の算出方式は、資産の価格は、それが産み出す将来収益の現在価値 - すなわち収益の資本還元価格 - である、という経済理論の適用にすぎないと思うべきであろう。このことは、同勧告が、固定資産税を構想するに当たって、念頭においたと思われるアメリカの各州の財産税の性格にてらして見ても明らかである。また、同勧告は、固定資産税は収益税である、ということをごくどこでも述べておらず、むしろ、「居住用財産に対する租税は、地方行政費を負担する住民の能力に大体つき合っている」とか、「本税は、事業主をして……、警察、消防その他その事業がその地方から得る保護の対価を払わしめる」と述べているが、これは、固定資産税を収益税と見る考え方とは異なっている。

## (2) 収益税説

しかし、その後も、固定資産税を収益税であると見る考え方が、若干の人々によって主張されている。たとえば、宮尾盤氏は、「固定資産税は、特定の財産を課税客体とするものであるから、この点からみれば個別財産税であるが、その課税の根拠についてみれば、土地、家屋および償却資産という本来収益力を有する財産を課税客体とし、これらの財産のもつ収益力に担税力を見出して税負担を求めることを建前としているものであるから、このような観点からすれば、固定資産税は収益税に属すると考えてよいと思われる。……もとより課税標準を賃貸価格のような直接収益力を現わすものに求めることは、収益税としての性格を明確にするものではあるが、しかしながらそのことが税の性格を基本的に決定するものではなく、課税標準上の問題にすぎない。……したがって、現行の固定資産税において固定資産の価格を課税標準とする建前をとっているのは、資産のもつ収益力を資産価値の大小によって把握するという考え方に基づいているものと考えられる。すなわち、資産の価値を課税標準とすることによって、資産価値に応ずる一定の予想収益力に対応した税負担を求めるという考え方に基づいているものと考えられる。このような意味において固定資産税は、収益税に属するものといえよう」と述べておられる。

この見解については、次のように、いくつかの問題がある。第一に、収益税とは、財産からの収益 (予想収益を含む) に対する租税である。これに対し、収益力に担税力を見出して課される租税は必ずしも収益税であるとはいえない。財産の市場価値は、その収益力によって決定されるから、財産の価格を課税標準として課される個別財産税は、その収益力に担税力を見出して課される場合も、収益税ではなくて財産税である、という説明が可能である。第二に、著者が、固定資産税は収益税、つまり固定資産の収益ないし予想収益に対して課される租税であると考えているとしたら、それは、固定資産税の地租・家屋税との継続性を説明するには役立つとしても、シャウプ勧告との整合性をもちえないし、また現行の地方税法の規定とも両立しえないように思われる。第三に、固定資産税を収益税であると考え、固定資産はその収益還元価値をこえて評価すべきではない、という結論に結びつきやすく、資産の市場価値と収益還元価値との間に乖離がある場合 (たとえば、農地) に、固定資産に対してその市場価値に応じた適正な税負担を求めることが困難となり、固定資産税に関



する政策の手をしばり、前向きの方策の展開を困難にするおそれがある。

なお、最近、固定資産税の課税標準を賃貸価格に変えるべきである、という見解に接することがあるが、資産の適正な賃貸価格を判定することはきわめて困難であり（時価を評価するよりもはるかにむずかしい）、この考え方を制度として実現することは困難であると思われる。

### （３） 収益税的財産税説

これは、自治省の関係者の多くがとっている考え方である。たとえば佐々木喜久治氏は、「経常的な歳入として求められる財産課税の方式は、通常その財産の所有によって得られる収益のうちから支払われるであろうことを予想して、その課税額が定められるものである。この意味では財産課税は収益税でもある。……固定資産税は、このような収益税としての性格をもつ一種の財産税である。」と述べておられる。また、中西博・坂弘二・栗田幸雄の三氏は、「固定資産税は、資産の価値に着目して課されるので財産課税の一種であるといえる。」としつつも、「固定資産税とは、具体的に実現された収益に対してではなく、固定資産が本来収益を生ずべき性格をもったものであるというその資産の収益性に着目して課される財産税であるといえる。……今日の固定資産税は、課税標準を賃貸価格とせず、一般市場における売買価格としているが、この市場価格（時価）を課税標準とすることは、すなわち、時価で表される資産価値の大小によって、その資産の内蔵する収益力を捕捉しようとするものであり、やはり固定資産税が収益税的財産税であることには変わりがない。」とされており、また、松尾徹人・小林弘明・折笠竹千代・板倉敏和の四氏も、「結局、現行固定資産税は、収益に課税することを想定した税であるが、その形式は財産税となっているという意味で収益税的財産税である、つまり両方の性格をもっているという把え方をしておけばよいのではないかと考えられる。」と述べておられる。

これらの見解の意味するところは、必ずしも明確でない。若し、固定資産税は形式的には財産税であるが、その実質ないし立法上の狙いは収益税である、という意味であるとしたら、これらの見解に対しては、収益税説に対して述べた批判がそのままあてはまる。また、これらの見解が、固定資産税の負担は固定資産からの収益ないし予想収益の一定範囲内に止まる程度のものでなければならない、という意味であるとしたら、その主張は理解できる。しかし、それは、固定資産税の性質の問題ではなく、固定資産税の負担水準の問題である。

### （４） 財産税説

これは、固定資産税は、固定資産の資産価値に着目し、その所有の事実にもとづいて課される財産税である、という見解で、シャープ勧告の考え方、および地方税法の前述の規定にてらして見ると、現行制度の理解として最も適切な考え方であると思われる。橋本徹教授が、この見解をとっており、筆者もかねてこの見解をとってきた。

このように考えた場合に、その課税根拠はどこに求めるべきであろうか。この点については、シャープ勧告が述べているように、固定資産が市町村の行政サービスから受ける保護と便益の対価であることにその根拠を求めるべきであろう。還元すれば、「固定資産税は、固定資産が市町村の行政サービスから受ける保護と便益に着目して課される固有の財産税である」ということになる。

この点について、松尾・小林・折笠・板倉の四氏が、「固定資産税は、固定資産の所在と市町村の行政サービスとの間に存する受益関係に着目して課される税である。すなわち、住宅や工場ができれば、市町村道や上下水道の整備、ゴミ、し尿処理施設や幼稚園、学校などの教育施設の充実などが必要であり、より直接的には、これらの資産を火災等の災害から守るための消防活動の充実も必要となる。また、場合によっては、工場からの公害の防止対策も講じなければならなくなる。このように、固定資産の存在それ自体が市町村の行政サービスを必要とするものであり、これらの行政サービスを受用することにより、固定資産がその効用なり収益力を継続的に発揮しているわけである。他方、見方を変えれば、都市計画事業や市町村道、上下水道などが整備されることにより、固定資産の価値が増加するという意味でも市町村の行政サービスとの受益関係を認めることができる。以上のとおり、固定資産は、積極的な意味でも消極的な意味でも市町村の行政サービスとの間に強い受益関係が認められる。このような固定資産に市町村の行政サービスの費用の一部を負担させるのが固定資産税であり、市町村税として最もふさわしい税であるとされるゆえんである。このような観点から、固定資産税は、応益的な性格をもった財産税であるといえることができる。」と述べているが、この説明は、きわめて明決に固定資産税の課税根拠を述べていると考える。

このように、固定資産税が応益税であるとする、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。一つの理由は、シャウブ勧告が、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ろう。いま一つは、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、無体財産権等)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)、といった理由によるものであろう。

ところで、固定資産税が収益税であるという考え方は、租税政策の上でも徐々に修正されてきた。まず、農地の宅地並み課税は、収益税説ないし収益税的財産税説の立場からは説明が容易でない。あえて説明するとすれば、土地は最も有効な利用に供した場合に得られると予想される収益(最も有効利用予想収益)を基礎として評価すべきであるから、宅地並み課税は収益課税の立場からも根拠づけうるということであろうか。しかし、この説明はやや不自然であるのみでなく、資産の最も有効利用予想収益を測定することはきわめて困難であるように思われる。

次に、土地は来年度(平成6年度)から、公示価格の7割程度に評価されることになった。この改正がかねての懸案であった土地評価の一元化の観点から好ましいものであることはいうまでもないが、固定資産税の性質論の観点からは、この改正は収益税説によって根拠づけることは困難で、むしろ財産税説の考え方にそった措置であると見ることができる。

新しい評価制度を採用した場合に最も問題となるのは、固定資産税の負担水準のあり方と負担の激変緩和である。そこで、次に、これらの問題について見ることにする。

#### **4 固定資産税の負担のあり方**

- 以下 略 -

## 第1編 総論

### 第1論 序論

#### 第1節 固定資産税の沿革

##### 1 資産保有課税の地位の変遷

固定資産税は、土地、家屋及び償却資産という有形固定資産の保有に対して課される税である。経済社会の発展に伴い担税力を示す指標として所得という概念が生まれるまでは、生産手段である資産又は所得の蓄積を示す資産の保有が担税力を示す主要な指標であり、したがって、このような資産とくに不動産の保有に対する課税が租税制度の根幹であったといえる。

日本においても、資産の保有に対する課税の歴史は古く、明治時代以降においても、相当の期間は、地租が租税の中心的地位を占めていた。しかしながら、その後、商業資本及び工業資本の蓄積が行われ、日本が近代的な資本主義社会へと進展するに伴って、資産の保有だけでなく、資本、労働等が総合的に作用して産みだす所得に対する課税が租税の中心的地位を占めるようになり、資産の保有に対する課税は、消費税や流通税とともに、所得税を補完する機能を営むこととなった（国税収入中に占める地租の割合は、明治13年に76.5%であったが、大正の初めには20%を割っている。）。

ただ、資産の保有に対して課税する税は、地方団体が課税する地方税としては優れたいくつかの性質をもっているため、かつては、国税及び地方税を通ずる租税制度の中心的地位を占めていたこれらの税が、その後の変遷を経て、現在、有力な地方税の一つとして機能することとなっている。

##### 2 明治時代以降の沿革

明治時代以降における土地、家屋及び償却資産に対する課税の沿革の概要は、次のとおりである。

（1）土地に対する課税は、明治時代に入ってから、いまわくは旧慣によるべきこととされていたが、明治6年に地租改正条例が制定され、国税として地租が、道府県税として地租付加税が課税されることとされ、近代的な税制として確立された。

その後、明治21年、市制町村制の施行とともに、市町村も地租付加税を課するものとされた。

その後、改正がなされているが、昭和15年の国税及び地方税を通ずる税制の大改正において、国税として徴収された地租は、その全額を徴収地の道府県に還付するものとされ、実質的には地租全体が地方税となり、さらに、昭和22年国税である地租は廃止され、これを地方の財源に移し、道府県が地租を、市町村がこれに対し地租付加税を課するものとされた。

（2）家屋に対する課税が近代的な税制として確立されたのは、明治15年の地方税規則の改正により、道府県が明治11年以降課税していた戸数割に代えて区部に限り家屋税を課することとされたとき以降である。

その後、明治21年市制町村制の施行とともに、家屋税が課されている地域の市町村は、家屋税付加税を課することができることとされ、その後、家屋税の課税地域も拡大されてきた。

昭和15年の税制の大改正により、家屋税は国税とされ、道府県及び市町村は家屋税付加税を課するものとされたが、地租と同様、国税として徴収された家屋税は、その全額が徴収地の道府県に還付するものとされ、実質的には従来どおり地方税であった。

昭和22年、国税である家屋税は廃止され、家屋税は再び道府県の独立税となり、市町村は

これに家屋税付加税を課すものとされた。

(3) 償却資産に対する課税は、償却資産のうち、相当の資本投下を要し、収益力の大きいと考えられる特定のものに対して、順次、個別的に、課税することとされてきた。船舶税、電柱税、軌道税、その他である。

船舶に対する課税としては、明治2年に船舶税が国税として創設され、明治11年の地方税規則により、道府県が国税船税の付加税を課すこととされた。その後、明治29年国税船税は廃止され、船舶に対する税は地方税に移譲され、大正15年地方税に関する法律の制定により、市町村は道府県税である船税に対して船税付加税を課すこととされた。

電柱税は、大正15年から道府県が課税することとされ、市町村はこれに電柱税付加税を課すこととされた。

軌道税は、昭和22年、道府県が課税することとされ、市町村はこれに軌道税付加税を課すこととされた。

上記のほか、市町村にあっては昭和15年から、道府県にあっては昭和21年から、法定外独立税が設けられており、この法定外独立税として、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課税が多くの市町村において行われた。

(4) 昭和25年、シャープ勧告を契機として行われた地方税制度の根本的改正において、前記の沿革をもった地租、家屋税及び特定の償却資産に対する課税を廃止し、土地、家屋及び償却資産を課税客体として市町村が課税する固定資産税が創設されたのである。

## 第2節 固定資産税の性格

税の性格を説明する場合、所得税、収益税、財産税、消費税及び流通税という区分を用いるのが一般的であり、この区分は課税客体が何であるかによってなされる。

この区分にしたがった場合、固定資産税は土地、家屋及び償却資産を課税客体とするものであるから、形式的には財産税であるが、これらの資産のもつ収益力に担税力を見出して税負担を求めているものであるから、実質的には収益税としての性格を有するものであるとする考え方が一般的である。

近代的租税制度としては、応能主義の原則にたつて所得税を中心とする制度が最も望ましく、ただ、所得を完全に把握しえない技術的な欠陥を補完するため、収益税、財産税、消費税、流通税等をこれに配することが適当であると考えられ、日本の租税制度は基本的にはそのように構成されている。

そして、これらの税は、所得税はもちろん、他の税も、戦後の戦時補償特別税のごとき特殊な政策目的によるものを除き、いずれも、国民の可処分所得から支払われるべきものである。したがって、その課税客体とされる資産なり行為なりの背後にそのような可処分所得が存在することを前提としているものである。固定資産税も、毎年経常的に課税されるものであり、保有している財産を処分しなければ負担しえないような性格を有するものではない。そのような財産の保有者は、固定資産税を負担しうる可処分所得があることを前提としているものである。しかしながら、このことが、直ちに、固定資産税はその課税客体である固定資産自体の収益性に着目しているものであり、したがって収益税であるということを必然的に意味するものではない。

たしかに、第1次産業を主体とする産業構造を有していた時代においては、地租を中心とする財産保有に対する課税が、租税についての応能主義を実現するための税であり、所得税の前身的な存在としての収益税であったといえる。その後、所得税が漸次中心的租税としてその地位を占めつつある段階においては、財産保有に対する課税は、資産所得が他の給与所得等に比較して担税力が強いということに着目して資産所得に重課するという思想のもとにたつものだと説明され、営業税とともに収益税体系に属するものであると考えられていた。しかしながら、財産の保有という事実のみに着目して課税する税は、収益税としてはきわめて初歩的なものであり、不完全なものである。所得税が精緻に完成した段階では、所得の種類に応じて合理的な課税が行われることとなり、とくに資産所得重課のための特別の税をも必要としなくなってくる。この段階では、地租その他の財産保有に対する課税は、収益税たる意義は失われ、むしろ、地方団体の行う地域的行政の費用を分担するための応益的な税としての性格を強めてくる。日本における固定資産税の沿革をみても、まさに、そのとおりであって、現在の固定資産税は、市町村の行う行政に対する費用を、その受益者である地域住民が、受益の程度を示す指標であるその地域に所有する土地、家屋及び償却資産の価格に応じて分担しようとするものであると考えられる。

### 第3節 固定資産税の特質

固定資産税は、前節に述べたような性格をもつ税であるが、このような性格をもつ税は、市町村税に適した次のような優れた特質を有している。諸外国においても、財産保有課税は、このような特質に着目され、地方税としてはなお有力な地位を与えられている。

(1) 固定資産税は、応益負担の原則を実現するものである。

行政の分野において、市町村は、最も基礎的な自治団体として、主として住民に密接した日常のサービス行政の分野を担っている。このような行政のための経費を分担する税の制度としては、担税力を有する限りにおいては、これらの行政による受益者がその受益の程度に見合っただけ負担するという応益負担の原則を加味した税体系であることが望ましい。

ある特定の市町村の行政サービスの受益者の範囲は、単に、その市町村の地域内に居住する住民のみではなく、その地域内に財産を所有している非居住者、さらには、その地域内で生産された財の消費者まで含むものとも考えられる。そうだとすれば、その地域内に所在して市町村の行政サービスを受ける財産に対して財産の価格に見合っただけ課税することは、財産の所有者に対しては直接的に、財産の非所有者に対しては貸借料、生産品の原価形成等を通じて間接的に、すべての受益者が受益の限度に見合っただけ負担することとなる。

このような意味において、市町村の行政サービスの受益をうける土地、家屋及び償却資産に対して課される固定資産税は、所得課税にはみられない応益負担の原則を実現する特質を有するといえる。

(2) 固定資産税は、普遍性及び安定性に富む税である。

市町村税制は、全国3,000以上の市町村に個々に適用されるものであるから、これらのすべての市町村にその税源が存在するものでなければ、その税は、主要な市町村税の地位を占めることはできない。また、市町村行政は、住民に密接した日常のサービス行政が主体であるため、その財源を担う市町村税は、経済情勢等により大幅に変動するものではなく、収入に安定性のあることが要求される。

固定資産税は、土地、家屋及び償却資産に対して、その価格を課税標準として課税されるものであるから、その税源が、全市町村を通じて普遍的に、かつ、特殊な場合を除いて行政需要に対し大体において比例的に所在する。また、土地、家屋及び償却資産の価格は、日本経済の発展とともに増加するものであるから、固定資産税収入は、相当の伸長性をもちつつも安定性を有しているものである。

この意味においても、固定資産税は、市町村税として優れた特質を有するものと考えられる。

## 資料4 【地方税制の現状とその運営実態（平成9年9月） 自治省】

### 資料4

【地方税制の現状とその運営実態（平成9年9月） 自治省】

## 第二章 固定資産税

### 第一節 意義

#### 1. 沿革

##### （ ）固定資産税の創設までの沿革

固定資産税は、固定資産すなわち土地、家屋及び償却資産に対し、その価格を課税標準として、その所有者に課するものである。

土地、家屋及び償却資産に対する課税は、昭和25年の固定資産税の創設前においても古い沿革を有しているのであって、その大要を述べれば次のとおりである。

##### （一）土地に対する課税の沿革

土地に対する課税は古くから実施され、地価又は賃貸価格を課税標準として課されてきたのであるが、明治以降の沿革はおおむね次のとおりである。

（1）土地に対する課税は慶応4年諸国の税法はしばらく旧慣によるべき旨の太政官布告によって、しばらく旧慣を踏襲すべきものとされていたが、明治6年地租改正条例の制定により、国税たる地租と地方附加税との区分が明確にされ、いずれも地価を課税標準として課することとなった。

（2）明治11年地方税規則の制定により府県財政と区（市）町村財政が分離されることになったのに伴い、地方税として国税地租附加税は府県に限り課すべきものとされ、区（市）町村においては、区（市）町村の協議費として従来 of 慣習により地価割等の名称で徴収することとなった。

（3）明治21年市制、町村制の施行により市町村が完全な自治体となったのに伴い、市町村税制について明確な法的根拠が与えられ、市町村は、市町村税として国税地租の附加税を課することができることとなった。

（4）明治23年府県制の施行により、従来 of 地方税は府県税と名称が改められたが、府県は、従前 of とおり、府県税として国税地租附加税を課することができることとされた。なお、市町村も、同じく附加税を課することができることとされた。

（5）明治41年従来から行われていた地租附加税の賦課制限について根本的検討が加えられ、国の財政需要の増大による国税の増徴と地方自治の発展による地方費の膨張に伴う地方税の増徴との間の調整を図るための恒久的な制度として地方税制限に関する法律が制定された。

（6）大正8年都市計画法の制定により、目的税として都市計画特別税が創設され、道府県及び市町村は地租の一定割合を地租割として課することができることとされた。

（7）大正15年国税附加税以外の地方税に関する根本法規である地方税に関する法律が施行されたが、一方、地租に免税点制度が設けられたのに伴い、道府県及び市町村は、国税地租を課されない土地について特別地税及び同附加税を課することができることとなった。

（8）昭和6年に至り、大正8年以来審議された国税及び地方税の根本方策に関する成案に基づいて地租法が制定され、従来地価を課税標準としていた地租は、賃貸価格を課税標準とすることに改められた。

（9）昭和15年中央地方を通ずる税制の一般的改正に伴う地方税法の改正に際し、道府県及び市町村の地租附加税は従前 of とおり課するものとするほか、国税として徴収された地租もその全額を還付税として徴収地の道府県に還付するものとされ、実質的には地租の全額が地方財源となった。

（10）昭和22年地方税制の自主化を意図して行われた改正に際し、地租は府県の独立税として移譲され、形式的にも完全な地方税となり、市町村は従前 of 通り地租附加税を課するも

のとされたが、物価の高騰に伴い引き上げられるべき賃貸価格がそのまま据え置かれたため、税率の大幅な引き上げが例年行われる状況にあった。

(11) 昭和25年シャウプ勧告に基づいて行われた地方税制の改正に際し、地租及び地租附加税は廃止されたが、土地に対する課税は、新たに市町村税として創設された固定資産税に統合され、土地の価格を課税標準として課されることとなった。

以上の沿革の状況は第146表のとおりである。

## (二) 家屋に対する課税の沿革

家屋に対する課税は、古くから地方税として実施されていたのであるが、明治以降の沿革はおおむね次のとおりである。

(1) 家屋に対する課税の萌芽は、明治3年太政官布告家税規則により坪数等を課税標準として東京府下において課されたのにみられる。その後明治15年の区郡部会規則の改正により、区郡部会規則施行の府県は、明治11年以降全区(市)町村を通じ徴収していた戸数割に代えて区部についてのみ家屋税を賦課することができるものとされた。

(2) 明治21年市制、町村制の施行により、市町村が完全な自治体とされ、税制について明確な法的根拠が与えられ、家屋税が課されている府県の市町村は、市町村税として家屋税に対する附加税を課することができることとなった。

(3) 明治23年府県制の施行により、従前の地方税は府県税と名称が改められるとともに、府県の全部又は市制施行の地について、戸数割に代えて府県税として家屋税を課することができることとなった。なお市町村は、従来のとおり、家屋税附加税を課することができることとされた。

(4) 大正15年国税附加税以外の地方税に関する根本法規である地方税に関する法律が施行され、家屋税は戸数割の代替税たる性格を改められ、府県は家屋の賃貸価格を課税標準として家屋税を課することができることとなり、市町村はこれに対する家屋附加税を課することとなった。

(5) 昭和15年中央地方を通ずる税制の一般的改正に伴う家屋税法の施行により、家屋税は国税となり、道府県及び市町村は、家屋税附加税を課するものとされたが、国税として徴収された家屋税もその全額を還付税として徴収地の道府県に還付するものとされ、実質においては、従前どおり地方財源であることに変化はなかった。

(6) 昭和22年地方税制の自主化を意図して行われた改正に際し、家屋税は再び府県の独立税となり、市町村はこれに対し附加税を課するものとされ、形式的にも完全な地方税としての地位を回復するに至ったが、物価の高騰に伴い引き上げられるべき賃貸価格がそのまま据え置かれたため、税率の大幅な引き上げが例年行われる状況にあった。

(7) 昭和25年シャウプ勧告に基づいて行われた地方税制の改正に際し、家屋税及び家屋税附加税は廃止されたが、家屋に対する課税は、新たに市町村税として創設された固定資産税に統合され、家屋の価格を課税標準として課されることとなった。

以上の沿革の状況は第147表のとおりである。

## (三) 償却資産に対する課税の沿革

償却資産に対する全面的な課税は、昭和25年の固定資産税の創設によって行われることとなったのであるが、その萌芽は、船舶税、電柱税、軌道税等にみられるものであって、これらの船舶、電柱及び軌道等に対する課税の沿革についてみれば次のとおりである。

(1) 船舶に対する課税は、明治2年船舶税税率制定の件以降、国税として船舶の型式に応じ、屯数、石数等を課税標準として課することとなったのに始まるが、明治11年地方税規則の規定により府県は、国税船税に対し附加税を課することとなった。

明治29年国税船税は廃止され、船舶に対する課税は地方に移譲されたが、大正15年地方税に関する法律の制定により、道府県は、雑種税として船税を、市町村は船税附加税を課することとなった。昭和15年地方税法の制定により従来船税は船舶税と名称が改められ、道府県は総屯数20屯以上の船舶に対してこれを課するものとされ、市町村はこれに対し附加税を課することとなったが、総屯数20屯未満の船に対しては、市町村が舟税を課することとなった。

(2) 電柱に対する課税は、大正15年地方税に関する法律の制定により道府県は雑種税として電柱に対し本数又は基数を課税標準として電柱税を、市町村は電柱税附加税を課することとなったのに始まり、昭和25年まで存続した。

(3) 軌道に対する課税は、昭和22年改正地方税法の制定により道府県は軌道法又は地方

鉄道法により敷設した軌道又は地方鉄道に対して軌条の延長を課税標準として軌道税を、市町村は軌道税附加税を課することとなったのに始まり、昭和25年まで存続した。

(4) なお、上記のほか、市町村にあっては、昭和15年から、道府県にあっては昭和21年から、法定外独立税が設けられており、この法定外独立税として、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の資産に対する課税が多くの市町村において行われた。



## 資料5 第3回小委員会における資料及び意見

### 資料5

#### 第3回小委員会における資料及び意見

第2回償却資産研究委員会後に開催された小委員会においては、資料5 - 1の改正案に対し、資料5 - 2～資料5 - 8の意見が出された。

- 資料5 - 1・・・申告制度に係る改正案（第3回小委員会：H11.10.6現在の案）
- 資料5 - 2・・・改定案に係る意見（札幌市）
- 資料5 - 3・・・改定案に係る意見（仙台市）
- 資料5 - 4・・・改定案に係る意見（東京都）
- 資料5 - 5・・・改定案に係る意見（横浜市）
- 資料5 - 6・・・改定案に係る意見（川崎市）
- 資料5 - 7・・・改定案に係る意見（名古屋市）
- 資料5 - 8・・・改定案に係る意見（大阪市）
- 資料5 - 9・・・改定案に係る意見（岡山市）

# 資料5 - 1 償却資産の申告制度の改正について

資料5 - 1

## 償却資産の申告制度の改正について (法人の決算事務に合わせた申告の受理)

### 1 背景

償却資産については、賦課期日（毎年1月1日）現在における所在、種類、数量等を毎年1月31日までに納税者が申告することとなっている。

そのため、各納税者は、通常、決算日の前に賦課期日における償却資産について申告を行わなければならないことから、次のような問題点が指摘されている。

納税者は、賦課期日の直前の決算日から賦課期日までの資産の移動分を通常の決算事務とは別に把握しなければならず、経理事務が繁雑である。

賦課期日における償却資産の状況は、現実には決算を経て初めて確定するため、決算日前には確定した申告をなし得ない。（少額資産の取扱い・人件費の精算振替関係）この点については、従来から制度改正を求める意見が強く、日本税理士会連合会からも昨年度の建議書で「償却資産に係る固定資産税の賦課期日を事業年度の末日（個人については年末日）とし、申告書の提出期限を法人税、所得税の確定申告期限とする」要望がなされていた。

### 2 検討経緯

昨年来、償却資産研究委員会において「法人については決算期現在の資産を賦課期日現在の資産とみなし課税する（法人は、賦課期日の直前の決算期の資産について毎年1月31日までに申告する。）改正案」の検討を行ったが、法人が課税逃れの目的で決算期前に資産移動を行った場合の対応が困難であるなど問題が多く、現在、「仮徴収・精算申告制度を導入する案」を中心に制度改正の検討を進めているところである。

### 3 仮徴収・精算申告制度を導入する案

賦課期日は現行の1月1日としつつ、市町村長（大臣又は知事）が承認した場合は、承認した期限まで申告を猶予し、年度当初は、前年度の課税標準をもとに算定した仮算定税額により、仮課税・仮徴収を行い、承認した申告期限後、申告に基づいて本算定を行い、申告期限後に到来する納期で精算を行う制度を追加する。

なお、承認を得ていない法人及び個人については、当然従来どおりの申告及び課税となる。

#### (1) 申告制度

<b>現行制度</b>	市町村決定分... 1月31日までに市町村長に申告 大臣（知事）配分分... 1月31日までに大臣（知事）に申告
<b>改正案</b>	市町村長（大臣又は知事）が承認した場合は、承認した申告期限までに申告することができる。

#### (2) 仮徴収

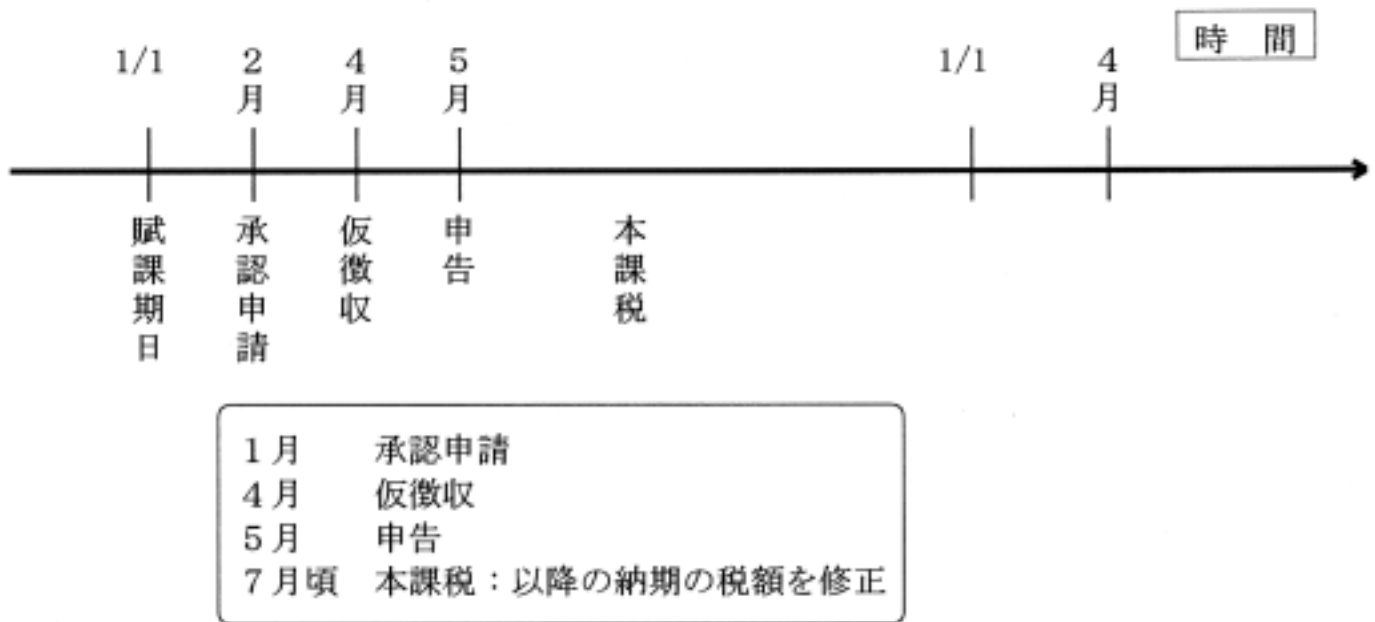
<b>現行制度</b>	大臣（知事）配分の通知が、納税通知書の交付期限までになされなかった場合は、前年度課税実績の1/2を限度として仮徴収することができる。
<b>改正案</b>	市町村長（大臣又は知事）が申告期限の延長について承認した法人についても、前年度課税実績の1/2を限度として仮徴収することができる。

#### (3) 承認した申告期限後の賦課決定

<b>現行制度</b>	大臣（知事）配分の通知をもとに、市町村長は課税台帳に価格等を登録し、賦課決定を行う。
<b>改正案</b>	市町村長（大臣又は知事）が申告期限の延長について承認した法人についても、承認期間満了後、直ちに価格等を決定する。（大臣又は知事は価格等を

通知し)市町村長は、課税台帳に価格等を登録し、賦課決定を行う。

- イメージ図 - (法人の決算期を3月:承認期限を5月末と仮定)



#### (4) 規定の整備が必要な事項及び検討事項

概要調書及び交付税の算定方法の規定の整備現行制度では、概要調書で報告する決定価格及び課税標準額は、当初課税の価格であり、これが交付税の基準財政収入額の算定基礎となっている。

今後仮徴収・精算申告制度を市町村決定分にも導入する場合、概要調書の規定の整備も行う必要がある。

延滞金の取扱いの検討現行の延滞金の規定を前提とすると、市町村長(自治大臣又は知事)の承認期限までに申告がなされた場合は、地方税法368条の延滞金は付されないこととなる。ただし、期限までに申告がなされない場合は地方税法368条の規定による延滞金を付することとなる。

納期限後の納付については、仮徴収の場合も含め当然延滞金(地方税法369条)が付されることとなる。

還付加算金の取扱いの検討 現行の還付加算金の規定を前提とすると、仮徴収により、すでに徴収した固定資産税額が本算定税額をこえる場合においては、地方税法第17条又は17条の2の規定の例により過納額を還付し又は充たしなければならないこととなる(地方税法363条)。

滞納処分及び繰上徴収の取扱いの検討 現行の滞納処分等の規定を前提とすると、仮徴収額についても、滞納処分は可能である(ただし、373条の規定により換価はできない)。また、仮徴収にかかる税額も地方税法13条の2の「義務の確定した地方団体の徴収金」であり繰上徴収も可能となる。

縦覧及び審査申出の取扱いの検討 現在の改正案及び現行の縦覧及び審査申出の規定を前提とすると、市町村長の承認を得て縦覧期間後に申告がなされた場合、縦覧には付さず、地方税法417条第1項の規定に基づく納税義務者に対する通知を行うこととなる。

審査申出については、地方税法432条の規定により、地方税法417条第1項の通知を受けた日から30日以内に審査委員会に審査申出を行うことができるという取扱いとなる。

#### 4 仮課税・精算申告制度を導入する案の主な改正条文

[改正案]

(申告)

[法第383条]

納税義務がある償却資産の所有者は、毎年1月1日現在における当該償却資産について、その所在、種類、数量、取得時期、耐用年数、見積価額その他償却資産課税台帳の登録及び価格の決定に必要な事項を1月31日(1月31日までに申告しないことについて、所在の市町村長の承認を受けた法人については、承認を受けた申告期限)までに所在の市町村長に申告しなければならない。

(道府県知事又は自治大臣によって評価される償却資産の申告)

[法第394条]

道府県知事又は自治大臣が評価すべき固定資産の所有者は、毎年1月1日現在における当該固定資産について、固定資産課税台帳に登録されるべき事項及びこれに記載をされている事項並びに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として控除すべき減価償却額又は減価償却費の計算の基礎となる価額その他固定資産の評価に必要な事項を1月31日(1月31日までに申告しないことについて、道府県知事又は自治大臣の承認を受けた法人については、承認を受けた申告期限)までに、道府県知事又は自治大臣に申告しなければならない。

(仮徴収)

[法第364条第3項]

市町村は、第389条第1項各号に掲げる固定資産に対して課する固定資産税については、当該固定資産について第394条の規定に基づいて申告すべき者が同条に規定する期限までに申告しなかったことその他やむを得ない理由があることにより前項の納税通知書の交付期限までに当該固定資産に係る第389条第1項の規定による通知が行われなかった場合においては、当該通知が行われる日までの間に到来する納期において徴収すべき固定資産税に限り当該償却資産に係る前年度の固定資産税の課税標準である価格を課税標準として仮に算定した額(以下本条において「仮算定税額」という。)を当該年度の納期の数で除して得た額の範囲内において、当該固定資産に係る固定資産税をそれぞれの納期において徴収することができる。また、第383条又は第394条の規定による承認を受けた法人について、第417条第1項の規定による価格等の決定又は第417条第2項の規定による通知が行われる日までの間に到来する納期において徴収すべき固定資産税に限り仮算定税額を当該年度の納期の数で除して得た額の範囲内において、当該固定資産に係る固定資産税をそれぞれの納期において徴収することができるものとする。ただし、当該徴収することができる額の総額は、仮算定税額の2分の1に相当する額をこえることができない。

(固定資産課税台帳の縦覧に供した日以後における価格等の決定又は修正等)

[法第417条]

市町村長は、第415条第1項の規定によつて固定資産課税台帳又はその写しを縦覧に供した日以後において固定資産の価格等の登録がなされていないこと又は登録された価格等に重大な錯誤があることを発見した場合、又は第383条の規定による承認を受けた期間が満了した場合においては、直ちに固定資産課税台帳に登録された類似の固定資産の価格と均衡を失しないように価格等を決定し、又は決定された価格等を修正して、これを固定資産課税台帳に登録しなければならない。この場合においては、市町村長は、遅滞なく、その旨を当該固定資産に対して課する固定資産税の納税義務者に通知しなければならない。

(道府県知事又は自治大臣配分資産に係る価格等の修正)

[法第417条第2項]

道府県知事又は自治大臣は、第389条第1項の規定による通知をした後において固定資産の価格等の決定がなされていないこと又は決定された価格等に重大な錯誤があることを発見した場合、又は第394条の規定による承認を受けた期間が満了した場合においては、直ちに、類似の固定資産の価格と均衡を失しないように価格等を決定し、又は決定された価格等を修正するとともに、当該決定又は修正に係る固定資産が所在するものとされる市町村を決定し、及び当該決定又は修正に係る価格等を当該市町村に配分し、その配分に係る固定資産及びその配分した価格等を当該市町村の長に通知しなければならない。この場合においては道府県知事又は自

治大臣は、遅滞なく、その旨を当該固定資産の所有者に通知しなければならない。

## 5 論点について

改正案に係る法制度上の問題点

規定の整備が必要な事項

改正案に係る事務手続上の問題点

その他

## 資料5 - 2 償却資産の申告制度の改正について（意見）

資料5 - 2

（札幌市）

### 償却資産の申告制度の改正について（意見）

#### 改正案に係る法制度上の問題点

- ・ 納税者が、仮徴収税額が本算定税額を上回ると判断した場合に、還付加算金をもらうために承認申告を選択するということが考えられる。
- ・ 精算申告により還付発生件数が現行より増加することが予想されるが、そのための予算措置を見込むのが難しい。

#### 規定の整備が必要な事項

- ・ 概要調書で報告する数値は不正確なものになり、交付税算定に支障が出てくると考える。過大過少というような整理の仕方が必要になってくるのではないか。
- ・ 承認を受けた法人が申告期限後に申告した場合の還付加算金の起算日（法17条の4）について、整備が必要である。

#### 改正案に係る事務手続き上の問題点

- ・ 電算システムについて、新制度に対応したものを開発しなければならず、改正内容によっては莫大な費用が係ると思われ厳しい財政状況の中で予算確保をしなければならない。また、開発のために相当な準備期間が必要である。
- ・ 決算日が年の後半の納税義務者については、精算申告により増額分が生じた場合増額分を一期でまとめて納めなければならないケースが考えられ不平等になるのではないか。
- ・ 償却資産については申告制度を採用しているため、申告書送付のための事前作業と事後作業が重要になってくる。前者は新規事業者の捕捉調査であり、後者で言えば不申告者への催告処理、申告内容に基づく実地調査である。これらの業務は主に申告書送付から受付、評価、納税通知書発送までの一連の作業が一段落する5月から11月にかけて行っており、申告書の受付事務は平準化されることによって、これらの業務ができなくなる可能性がある。

これらの業務を補うために、申告書に法人税申告書の別表16等の添付を義務付けたらどうか。

- ・ 精算申告の納税義務者については、確実に417条の処理をしなければならず、事務量が増加することになる。
- ・ この制度は選択制なので通常の申告と精算申告を一緒に処理することとなり、事務が複雑化する。

#### その他

- ・ この制度だと、確かに申告期限を遅らせることはできるが、結局、申告者は賦課期日現在の資産を把握しなければならず、問題点で指摘されている経理事務の煩雑さは解消されていないので申告事務の大幅な負担軽減とはならない。
- ・ 個人については、従来どおりの申告及び課税とすると法人との間に不平等が生じるのではないか。

## 資料5 - 3 平成11年度第3回償却資産研究委員会小委員会資料

資料5 - 3

### 平成11年度第3回償却資産研究委員会小委員会資料

H11.10.6  
仙台市

#### 1. 改正案に係る法制度上の問題点について

改正案についての法制度上の問題点は特に認められない。

#### 2. 規定の整備が必要な事項

(1) 「概要調書及び交付税の算定方法の規定の整備」について

・仮徴収を行った場合、その時点では税額だけが発生し現年度の課税標準額等については計数上でてこないのので、仮徴収分を概要調書に計上することはできない。したがって、申告書が提出されてから価格等を決定した時点で初めて課税標準額が算定できることになるのであるから、過大過少に係る基準税額で調整することになる。ただし、仮徴収に係る税額について法人の決算期等の関係で年度内精算ができない場合に、仮徴収分税額をどのように基準税額に反映させるかが問題となる。

(2) 「延滞金の取扱い」について

・市町村が承認した期限までに申告がなされ、その申告に基づく価格等の決定による不足税額について延滞金を徴収することは適当ではないので、地方税法第368条第2項に承認した期限内に申告があったものに係る不足税額については延滞金を徴収しないというような規定を設ける必要がある。

(3) 「還付加算金の取扱い」について

・還付加算金については延滞金との整合性を図る必要があり、前記で延滞金を徴収しないこととするのであれば、還付加算金を付加しない取扱いにすべきと考える。

(4) 「滞納処分及び繰上徴収の取扱い」について

・申告期限の延長を認めた場合の仮徴収額が滞納された場合、換価処分はできない規定になっているのは滞納処分の事務処理において問題があるので、換価ができる規定に改正すべきと考える。

(5) 「縦覧及び審査申出の取扱い」について

・市町村長の承認を得て縦覧期間後に申告がなされた場合、縦覧時点では課税台帳が存在しないため縦覧に供せないのは当然であり、その後の賦課手続き等については現行規定のとおりで問題はない。

#### 3. 改正案に係る事務手続上の問題点

申告期限の延長を承認する制度の導入に当たり、仮徴収を行う自治体については、条例の整備及びシステムのメンテナンスが必要になり、特に後者については大規模な改造を行わなければならないケースも考えられ膨大な時間を要することが想定されることから12年度からの対応は難しい状況にある。

なお、改正案については事務手続上、次の点が問題になると思われる。

(1) 改正案 について

承認の方法、理由及び期限について明定すべきである。

・申告義務及び申告期限については法定されており、さらに不申告の場合に過料を科すことができる旨の規定も設けられていることから、申告期限の延長の承認手続きの方法及び時期並びに承認の有効期間についても法令等に規定を設けるべきである。また、承認する際の事由及び申告期限についても合理性のある範囲内で認めるべきであり、これらも含めて規定すべきである。

## (2) 改正案 について

(1)の と同じ。

承認した場合はその内容について、関係自治体へ通知することとしてもらいたい。

・申告期限の延長を認めることになれば、自治体では仮算定税額による課税等の準備のほか、予定していた収納金が入らず支払資金等の調達が必要になる自治体が出てくることも想定されるため、延長期限等の情報は速やかに通知してもらいたい。

## (3) 改正案 及び について

申告期限の延長を認められた者が申告期限より前に申告書を提出した場合に申告期限を経過しなくても台帳登録等ができるようにすべきである。

・改正案では承認を受けた期間が満了した場合に直ちに台帳登録等が行えるような規定になっているが、申告期限より前に申告書の提出を受けるケースも考えられ、納税者にとっても特に納税額が減るようなときには正しい内容での課税を求めるであろうから、申告書が提出された後に直ちに修正等ができる規定にすべきである。

## 4. その他

### (1) 個人の取扱いについて

・改正案では申告期限の延長の対象者を法人に限定しているが、個人についても法人と同様1月31日までに確定できないケースがあることから、個人についても法人と同じく申告期限の延長の対象者に含める平等な取扱いをすべきと考える。

### (2) 仮徴収を行ったが申告書を提出してこなかった場合の取扱いについて

・仮徴収を行ったが申告期限を経過しても申告書が提出されず、催促してもなお申告がない時には、各種の調査によって課税客体の掌握に努めるが、それでもなお賦課決定できる資料が入手できない場合、仮徴収の状態が継続してしまうことになり問題が残る。



## 資料5 - 4 償却資産の申告制度の改正について

資料5 - 4

平成11年10月6日

東京都

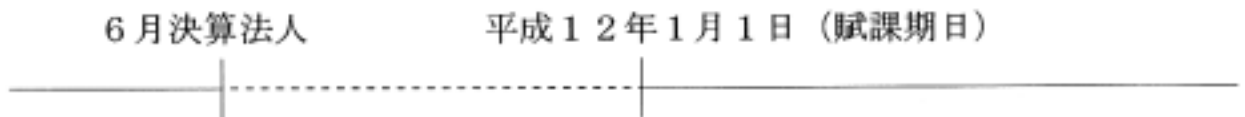
### 償却資産の申告制度の改正について

#### 1 仮徴収・精算申告制度を導入する案について

法人が申告期限の猶予の申請を行い、市町村長から承認された場合は、決算内容に基づき申告を行うことができる。しかし、この案によると、賦課期日は現行の1月1日であるので、現行の申告制度となんら変わるところがないと思われる。

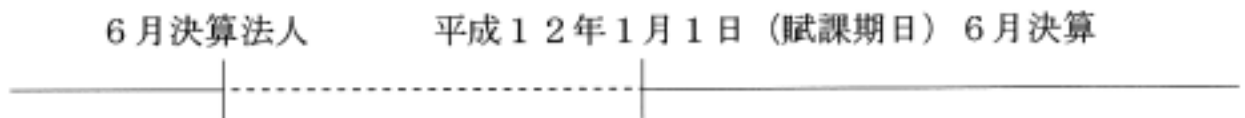
〔例〕

##### 現行制度



◎ 法人は、決算日以降1月1日までの増加・減少資産を併せて申告する。

##### 改正案



◎ 法人は、決算書から1月1日以降に増加・減少資産を除外して申告する。

したがって、この改正案では償却資産の申告に関する経理事務が簡素化されるとは思えない。むしろ、要望の主旨は、決算により確定した資産で申告することにより経理事務の簡素化を図ろうとするものであるから、申告制度を含め賦課期日について更に研究していく必要があると考える。

#### 2 改正案に係る法制度上の問題点について

##### (1) 個人と法人との不均衡について

個人の決算月は12月末であるが、確定申告に向けての実際の経理事務は、1月末から3月15日までに行われる場合が多いことから、申告期限を法人と同様に延長することにより、償却資産の申告が容易になる。

したがって、法人のみが申告期限の延長対象にされるのは問題があると思われる。

##### (2) 仮徴収及び精算申告について

仮徴収については、年度当初、前年度の課税実績の1/2を限度として仮徴収できるとあるが、これは定期課税の納期が年4回で1期ごとに納税されるとした場合は、年間予算額の約1/10程度の歳入であるので、仮課税事務との比較をすると効果が少ないと思われる。また、その後の精算申告については、申告受付事務及び課税入力事務が毎月発生することになり、新たにこれらの事務に必要な作業日数が月平均5日程度増加すると予想される。

制度が導入されれば、現在、東京都では未申告事業者への申告しようよう及び申告事業者への

帳簿調査を実施しているが、これらの事務が大きな影響を受けることになると思われる。

### **(3) 評価証明について**

仮課税を行った法人については、入札等により当該年度の評価証明が必要な場合でも、課税行為はあくまでも前年度資産に対するものであるため、当該年度の評価証明は発行できなくなるとと思われる。

## **3 規定の整備が必要な事項について**

改正案にある規定の整備が必要な事項の他に以下のものについても検討が必要になる。

### **(1) 法第349条の4（大規模の償却資産に対する固定資産税の課税標準の特例等）について**

仮課税の時点では、当該年度の資産が未確定であるため、大規模償却資産に該当するか認定ができないことから課税ができない。さらに、この場合においても前年度課実績により課税を行うと、資産が確定した精算申告により大規模償却資産の適用対象外になる場合も想定され、還付及び還付加算金が発生すると思われる。

### **(2) 法第351条（免税点）について**

免税点は徴税費及び徴税事務の効率化を図るものであると思うが、仮課税における免税点の摘要を検討する必要があると思われる。

## **4 改正案に係る事務手続上の問題点**

### **(1) 延長法人の修正等について**

延長承認を行った法人について、仮課税及び精算申告による修正は現行電算システムに大きな改善を行う必要がある。また、延長した申告期限の管理についても事務が繁雑になるため、システムにより行う必要がある。これらを含めたシステム改善要求が困難である。

### **(2) 延長法人の期限後申告について**

延長法人については、申告期限が過ぎて申告がない場合に、申告しようよう等を行うことになるとと思われる。この結果、年度後半に申告期限がある法人については、年度内に精算事務が行えない場合が想定され、予算額の算定が困難になるとと思われる。

## **5 その他**

### **(1) 改正案のメリットについて**

法人の申告期限が延長されるだけである。

### **(2) 改正案のデメリットについて**

#### **ア 法人**

申告の他に申告期限の承認申請をしなければならない。

#### **イ 課税庁**

(ア) 承認申請受理等が新たな事務になる。

(イ) 必要によっては仮課税事務が発生し、それに伴い精算事務が発生する。

(ウ) 未申告法人について、申告期限延長法人と申告遅延法人との区分けによる管理が必要になる。

## 資料5 - 5 仮課税・精算申告方式を導入する案について

資料5 - 5

平成11年10月6日  
横浜市

### 仮課税・精算申告方式を導入する案について

仮課税・精算申告を行う改正案によると、法人が承認により申告期限の猶予を受けた場合は、決算内容を活用して償却資産の申告書を作成できる。しかし、法人にとっては、毎年1月1日の賦課期日で資産を把握することに変わりはないため、申告に係る事務負担に差異は少ないと考える。

一方課税庁側にとっては、精算申告に係る煩雑な事務が毎月発生し、実地調査にも支障が生じられると思われる。

以上のことから、抜本的な改正も含め、納税者及び課税庁双方に簡素で効率的な申告方法を更に研究していく必要があると考える。

#### 1 改正案に係る法制度上の問題点について

##### (1) 個人と法人との不均衡について

個人の申告期限は、決算期(12月末)後になるとはいえ、資産件数が多い個人もおり法人と同様に申告書の調整に手間がかかっている。

改正案では、法人のみ申告期限の猶予が与えられ、この点で個人との均衡を失する。

##### (2) 申告期限の延長による期限の利益について

現行制度の申告と精算申告に係る納付の負担を考えると、精算申告に係る納付の方が期限の利益を享受でき、均衡を失する。

また、精算申告の適用を受ける法人の中でも、第2、3、4期で分割して納付する法人と、第4期で一括して納付する法人を比較すると、第4期まで納税資金を保有できる法人の方が期限の利益を享受でき、これも均衡を失する。

なお、法人市民税の特例延長法人に対しては、法第327条に延滞金を課する規定を設けることにより是正措置を図っているものと思われる。

##### (3) 配分資産の仮徴収との趣旨の違いについて

現行の配分資産の仮徴収制度は、膨大な資産を有する企業に対して、やむを得ない理由がある場合に限り適用することとされている。

今回の仮課税・精算申告制度は、広く一般の法人に対して認められる制度であるが、配分資産を有する企業の例外的な規定と法文上並列で規定されるのはいかがなものか。

なお、移動性・可動性償却資産の取り扱いはどのようになるのであろうか。

#### 2 規定の整備が必要な事項について

##### (1) 概要調書及び交付税の算定方法の規定の整備について

概要調書は統計上様々に活用されているが、仮徴収・精算申告制度を導入した場合は、不確定な課税資料を載せることになるため、償却資産については概要調書からはずすこと等も含めて抜本的な改正が必要である。

また、現行の交付税算定方式によると市町村に対する影響が大きいいため、交付税が安定し且つ算定方法が複雑にならないように法整備を行う必要がある。

##### (2) 延滞金の取扱いの検討について

申告を猶予される法人は、申告期限が延長され期限の利益を受けるため、前1(2)と同様の趣旨の延滞金について、法第368条とは別に新たに法文上整備するべきである。

### (3) 還付加算金の取り扱いの検討について

還付加算金については増大することが予想されるが、精算申告によって著しく資産が減少する法人や免税点になる法人等が、制度を悪用することのないよう法整備が必要である。

### (4) 滞納処分及び繰上徴収の取扱いの検討について

滞納処分については、法第373条第6項により価格が決定するまで換価はできないとあるが、滞納処分に支障のないような法整備が必要である。

## 3 改正案に係る事務手続上の問題点について

現行制度では、12月の申告書発送から4月の納税通知書の発送までの間に賦課事務が集中するため、大量一括処理により効率的な事務を行っており、その後は実地調査により申告漏れ資産や新規義務者等を捕捉している。しかし、改正案を採用すると精算申告書の作成・発送・收受等の作業や精算申告に係る税額変更事務が毎月発生することとなり、手作業に頼る部分も多く非効率な事務と言わざるをえない。

その結果、年間を通して計画的に行うべき実地調査(=不申告調査、一般実地調査及び新規納税義務者の捕捉調査)に多大な影響が出るのは必至である。

## 4 その他(前1~3以外の検討項目)

### (1) 申告期限延長の申請について

申告期限延長の申請については、次のとおり別途法文を設けて整備する必要がある。

#### ア 申請回数について

(ア) 初年度の一回のみとする場合

a メリット

(a) 申告者、課税庁とも申請に係る事務が一回で済む。

b デメリット

(a) 賦課期日に当該納税義務者が存在するか否か確認できない(課税誤りの恐れあり)。

(b) 改正案制度を継続して利用するか否か確認がとれない。

(c) 決算月等の重要事項に関する変更を確認できない。

(イ) 毎年度行うこととする場合

a メリット

(a) 賦課期日に当該納税義務者が存在するか否か確認できる(課税誤りの防止)。

(b) 改正案制度を継続して利用するか否か確認できる。

(c) 決算月等の重要事項に関する変更を確認できる。

b デメリット

(a) 申告者、課税庁とも申請に係る事務を毎年行わなくてはならない。

#### イ 申請時期について

課税庁にとって申請に係る事務を大量一括処理できることや法人が賦課期日に存在することを確認できる利点があることから、賦課期日(1/1)から1月末日までに申請することとする規定を設ける必要がある。

#### ウ 申告期限延長の申請書の内容(項目)について

実務上、次の項目を申請項目として規定する必要がある。

(ア) 申請をする法人の名称・所在地

(イ) 決算月

(ウ) 承認を受けようとする月数の期間

(エ) 申告期限の延長を必要とする理由

#### エ 申告期限延長を取り止める場合について

実務上、取り止めの届出書を提出するよう規定する必要がある。

### (2) 承認する基準等について

実務上、次の項目を規定する必要がある。

ア 承認を認めない場合の事由

イ 承認は何日以内にしなければならないのか。

ウ 承認にあたっては決算月が重要な要件となるが、正しいかどうかの確認方法

エ 延長期限の上限

オ 共有資産の取り扱い

### (3) 改正案のPRについて

固定資産税（償却資産）にとって重要な制度改正になるため十分なPRが必要となる。

#### **（４） 電算システムの修正について**

改正案によると、電算処理の基本部分であるデータベースを修正することとなるので、現時点ではデータの入力から評価額・税額計算、帳票出力に至るまでほぼ全てのプログラムに影響を与えると見込まれる。このため、償却資産課税システム全体の再構築が必要となる。

##### ・主な修正部分

入出力画面、帳票レイアウト及びデータベース

前年度の最終課税標準額から仮算定税額を求めるプログラム

仮算定税額との差し引き計算（精算）プログラム

通常の納税通知書とは別に仮課税分及び精算申告分の納税通知書を作成するプログラム

##### ・費用（概算） 約5～10億円

...

## 資料5 - 6 償却資産の申告制度の改正について

資料5 - 6

〔川崎市〕

### 償却資産の申告制度の改正について

#### 1 改正案に係る法制度上の問題点

##### (1) 申告期限の延長制度

改正案は、現行の申告期限（1/31）を原則とし、納税義務者の申請により、決算を経て償却資産の状況が確定する時点まで申告を猶予できることとする特定を設けるものであるが、次のような問題が考えられる。

ア 法人のみに認められ個人に対しては認められない理由。

イ 新たな特例制度を設けることになり、次のような問題もあり申告制度が複雑化する。

(ア) 申請できる法人の範囲を定めるか。

賦課期日現在、法人（共有者に個人・法人がいる場合を含む。）であり、当該市（区）町村において一定額以上の前年度課税実績があることなど。

(イ) 申請がなされれば市町村長は承認せざるを得ないとするが、明らかに仮徴収額の還付が予想される場合や滞納となる恐れがある場合などに拒否できるよう統一した承認基準を設けるか。

(ウ) 猶予期限を申請どおりに承認するか、決算日後2カ月（延長法人にあっては3カ月）以内とするか、当該市町村の納期に対応して裁量とするかなど基準を決めるか、法定するか。

ウ 法人の選択制であるため、市町村の対応事務が複雑化する。

##### (2) 仮徴収制度

改正案は、申告期限の延長について承認した法人については、前年度課税実績の2分の1を限度として、仮徴収できることとするものであるが、次のような問題が考えられる。

ア 仮徴収の第1期は通常4月（定期課税時期）であるが、12月決算法人のうち延長法人は、3月の精算申告により当該年度の課税額が確定することから、5月仮徴収となること。

イ 前年度課税実績は、当該年度の仮徴収額の算定基礎となるので、前年度第4納期限である2月末現在とするなど統一すべきである。

ウ 仮徴収制度は、承認した法人のみに適用されるが、1月31日までに当該年度分の申告がない法人についても、前年度課税実績があれば、市町村長の裁量で適用できるように制度の拡充を図ってはどうか。

エ 前年度課税標準額で300万円未満となる場合など特別な事情があると市町村長が認める場合は、仮徴収制度を適用しない。

##### (3) 精算申告制度

改正案は、申告期限の延長について承認した法人については、市町村長は、承認期間満了後直ちに価格等を決定し、賦課決定のうえ、不足税額の徴収又は仮徴収額の還付・充当を行うこととするものであるが、次のような問題がある。

ア 当該年度中に精算申告が行われた場合でも、12月決算法人など一部の法人については、翌年度に本算定課税（不足税額の徴収）を行わざるを得ない。

イ 事業所廃止、業績の悪化等の特別の事情があり、精算申告による本算定課税ができなくなる恐れがあると市町村長が認めるときは、承認期間の満了前において精算申告がなくても、実地調査等に基づき本算定による賦課決定ができるような制度の拡充が必要である。

#### 2 規定の整備が必要な事項

##### (1) 概要調書及び交付税の算定方法の規定の整備

概要調書については、この制度を選択する法人が多いと、この調書を作成する目的であるそれ

それぞれの市町村間における評価の均衡をはかるための資料とならなくなるので、この際償却資産については、地方税法第418条（道府県知事に対する固定資産の価格等の概要調書の送付）の規定からはずしてはどうか。

## （２） 延滞金の取扱いの検討

承認期限後の申告の場合は、不足税額に延滞金を加算することとする。

## （３） 還付加算金の取扱いの検討

期後申告の場合は、承認期限の翌日から申告の日までの期間を還付加算金の計算期間から除外する。

## （４） 仮徴収に係る償却資産課税台帳の登録事項の検討

ア 地方税法第343条第3項（固定資産の所有者名の登録）

イ 地方税法第381条第5項（償却資産の所有者の住所及び氏名又は名称並びにその所在、種類、数量及び価格）

ウ 地方税法第411条第1項（固定資産の価格等の登録）

## 3 改正案に係る事務手続き上の問題点

（１） 改正案によると承認申請は、地方税法第383条及び同第394条に規定する固定資産の申告期限にあわせて1月末までとなっているが、次の理由により申請期限を前倒し（9月末～10月初旬）で差し支えないか。

改正案を選択した法人に対する申告書用紙の送付は、「承認期限」を含む月の前月とすることが適当と考えるので、このことを踏まえると承認申請が1月末まででは、法人が改正案を選択するかどうか分からないので、全法人に対して12月中に申告書用紙を送付せざるを得ない。

したがって、改正案を選択した法人に対して申告書用紙を2度送付することとなり、無駄が生じる。

（２） 承認期限の取扱いについて

ア 「承認期限」の有効期間について

1度承認した場合は、次年度からは法人からの取り下げ申請手続きがない限り、自動更新とする。

イ 市（区）町村側で、いつでも「承認期限」の変更又は取消ができる規定を設ける。

## 4 その他

（１） 改正案は、選択制となるので、現行の申告制度に加えて新たな制度に対応した事務の維持、管理等に関する市町村側の負担が大きい。

（２） 新制度への移行については、市町村側の準備期間を十分に考慮してほしい。

《改正案によるシュミレーション（川崎市の場合）》

区 分	承認申請	承認(申告) 期限	課税時期等	
1月決算法人	9月末日	5月末日	4月仮課税	(7月)2期分 以降税変
2月決算法人・1月延長法人	〃	〃	〃	〃
3月決算法人・2月延長法人	〃	〃	〃	〃
4月決算法人・3月延長法人	〃	10月末日	〃	(12月)3期分 以降税変
5月決算法人・4月延長法人	〃	〃	〃	〃
6月決算法人・5月延長法人	〃	〃	〃	〃
7月決算法人・6月延長法人	〃	〃	〃	〃
8月決算法人・7月延長法人	〃	〃	〃	〃
9月決算法人・8月延長法人	〃	翌年 1月4日	〃	(2月)4期分 税変
10月決算法人・9月延長法人	〃	〃		〃
11月決算法人・10月延長法人	〃	1月末日		(3月)追加課税
12月決算法人・11月延長法人	〃	2月末日		(4月)過年度随時課税
・12月延長法人	〃	3月末日	(注) 5月仮課税	(5月)過年度随時課税
※ 承認申請をしない 個人及び法人の場合	—	1月末日	4月本算定 課税	—

(注) 改正案を実施する初年度のみ4月仮課税となります。



## 資料5 - 7 償却資産申告制度の改正案に係る意見等について

資料5 - 7

名古屋市

### 償却資産申告制度の改正案に係る意見等について

#### 1 改正案に係る法制度上の問題点

##### (1) 延滞金及び還付加算金について

本課税で不足税額が生じた場合に延滞金を徴収することとした場合には、当該改正案に対する納税者の理解は得られないと考えられる。

しかし、徴収しない場合には他税目の取扱い（例えば法327条の法人市民税の延長法人に対する延滞金の取扱い）と比較して、相当有利である印象は否めない。

本課税で還付が生じた場合には、還付加算金が加算されることになると考えられる。

上記のとおり取扱いであるとする、不足税額が生じたときには延滞金が生じなくて、還付の時には加算金がつくということになり、毎年億単位で課税される大法人にとってはどちらにしてもかなり有利な制度であると考えられる。

したがってこのような取扱いでよいのかどうか検討する必要があると考えられる。

##### (2) 法第417条の取扱いについて

現行制度の中で改正案が導入された場合、年間を通じて法第417条に基づく処理が増大すると思われる。

このことについて、価格等の修正通知を不要にする措置を講ずることができるかどうかについて検討すべきであると考ええる。

#### 2 規定の整備が必要な事項

##### (1) 概要調書について

仮に改正案が制定された場合には現行のスケジュール、方法による概要調書の作成は不可能になる。

したがって、償却資産については既に確定した決算数値を使用する方法を取るなどして、現行の概要調書は廃止することになるのではないかと考えている。

##### (2) 承認申請の手続き

申請は申請者が自主的に行うのか、あるいは事前に全申告義務者に申請書を送付すべきか。

申請は毎年させるのか、あるいは一度申請した者については取り消されない限り延長されるのか。

承認の申請期限の延長を認めるのかどうか。

以上のことなどについて検討しておく必要があると考ええる。

#### 3 改正案に係る事務手続き上の問題点

##### (1) 全申告義務者に対する事前のPR

少なくとも現在の申告義務者については改正案について周知する必要があるため、相当の準備期間が必要になること。

##### (2) 電算上の対応が必要になること

改正案に対応するためには、電算システム的大幅な修正が必要となり、相当の準備期間が必要になること。

##### (3) 管理が複雑になること

仮徴収したものは必ず精算申告がなされるので、精算が終わるまでは二重管理になるなど管理は現行と比べ複雑になると考えられること。

##### (4) 効果的な調査が難しくなること

本市の場合、現在6月頃から10月頃までに集中的に調査を行い、11月からの新年度に向け

での準備作業開始までに終了することで大きな効果をあげている。

しかし、改正案では1番大きなウェイトを占める3月決算分の調査に着手できるのは8月～9月以降となり、調査対象の縮小、期間制限の問題、当初賦課事務作業による調査の中断などが予想され、現在の調査水準の確保が困難になる可能性が高いこと。

#### 4 その他

##### (1) 本課税の納期について

3月決算分については、2期から本課税を行うことも可能であるが、決算期によっては3期からあるいは4期からとなり、1納期あたりの税額が年税額の5/8になる可能性もある。

これについては本人が選択した結果とも言えるが、滞納となった場合には、徴収サイドへの影響が懸念されるところである。

##### (2) 資金調達について

第1期分の納税額が現行制度よりも少額になる（前納税額も少なくなる）ため、資金調達に支障が生じる懸念がある。

##### (3) その他

改正案は、自治体側の負担は別として、必ずしも納税者側（日本税理士連合会など）の強く要望する制度に沿ったものとは考えられないため、当該（案）を直ちに導入するのではなく、さらに検討すべきものであると思われる。

以上

## 資料5 - 8 償却資産の申告制度の改正に係る論点について

資料5 - 8

### 償却資産の申告制度の改正に係る論点について

大阪市

#### 1 改正案に係る法制度上の問題点

今回の改正案では、1月1日時点の価格を2月末までに決定し、当該課税台帳を縦覧に供したのちに課税するという現行の固定資産税の原則から外れた運用を制度として大幅に認めることになり、税制度が複雑化する。

また、例えば住宅建て替え中の土地について前年度の税額による仮課税を実施するよう求められるなど例外的な運用を求める声が強まるおそれがある。

#### 2 規定の整備が必要な事項

1 今回の改正案の目的は、決算まで申告を待つことによって納税者が正確な申告を行えるようにすることにあるので、課税の公平の観点から申告期限を延長した者と1月末までに申告した者で資金運用等の面で有利・不利が生じない制度となるよう次のような点について規定を整備する必要がある。

- ・ 仮徴収額 > 申告額の場合に還付加算金を交付しない。
- ・ 仮徴収額の限度額は前年度の税額の1/2ではなく前年度の税額そのもの又は仮徴収される納期分に相当する税額とする。

2 申告期限の延長の要件、手続については、複数市町村に対して延長申請をする者がいると予想されるので、全国的に統一した具体的な規定を整備する必要がある。

例えば次のような点について規定を整備することが必要と考えられる。

要件としては、

- ・ 過去に滞納がないこと  
納税資金に窮する者が一時的な納税逃れのために申告期限の延長を利用するのを防ぐ観点から。
- ・ 前年度に比べて大幅な資産の減少がないこと  
賦課期日現在に存在しない資産が多数有り、精算時に多額の還付発生が明らかな場合には申告期限の延長を認めるべきではないと考えられる。
- ・ 申告期限の延長は決算日後一定期間を限度とすること  
市町村長の判断でいくらかでも申告期限を延長できるといつまでも税額を確定できず課税の安定性等の観点から問題がある。

「一定期間」については、法人税等と合わせる場合2ヵ月だが、12月決算法人について2月末まで、個人について確定申告期限まで延長を認めるかどうか検討が必要と考えられる。現行制度上12月決算法人及び個人が1月1日現在の資産状況を1月末までに申告していることを前提とするならば他の者も含めて「一定期間」を1ヵ月とする考え方も可能である。

また、期限延長法人については「一定期間」を3ヵ月とする考え方も可能であるが、この場合11月決算法人の精算申告が翌年2月末となり、精算による税額の確定と翌年度の仮課税額の算定日程がタイトなものとなる。

手続としては、

- ・ 申請書や仮徴収時の通知書等の様式
  - ・ 申告期限の延長申請の提出期限
- 申告期限の延長を認めない場合は1月末までに申告書を提出させなければならないため、

納税義務者が申告準備に要する期間を確保できるように、延長が認められるか否かを決定し、通知する必要があることを前提に規定を整備する必要がある。

3 増加償却及び陳腐化償却について、現在は賦課期日前の直近の決算における法人税等の適用がある場合に認めているが、申告期限を延長する場合は賦課期日を含む事業年度に係る決算における法人税等の適用状況によることも可能となる。申告期限を延長しない納税義務者との均衡に考慮しつつ取扱いについて検討が必要となる。

4 現在毎年6月ごろに作成している概要調書の作成に仮徴収分に係る価格等を反映できない。交付税の基礎数値について概要調書の数値を使用できないこととなるので、償却資産に係る概要調書のあり方、交付税の基礎数値の算定方法について検討が必要となる。

### 3 改正案に係る事務手続き上の問題点

1 廃業・転出等との区別のためには申告期限の延長申請は毎年提出されなければならないが、これに係る事務は特に小規模な納税義務者にとって煩瑣なものとなると考えられる。

2 未申告者の減少、正確な課税対象の把握による公平な課税の実現のためには、経常的な調査により要申告者を把握し、申告を慫慂することが重要である。

決算月別の法人数を法人市民税の課税実績からみると、各月に相当数の法人があると認められ、今回の改正案による申告者が多数に上る場合、申告の受付及び精算等の事務が年間を通じて発生することとなり、実地調査等の事務の実施に支障を来すことになる。

区分	割合
1月決算	4.3%
2月決算	6.2%
3月決算	26.0%
4月決算	6.0%

区分	割合
5月決算	6.9%
6月決算	8.5%
7月決算	6.5%
8月決算	7.6%

区分	割合
9月決算	10.6%
10月決算	3.8%
11月決算	3.4%
12月決算	10.2%

### 4 その他

1 今回の案により、納税義務者から指摘されている問題点が解決されうるかどうかについては、

・ 今回の案では賦課期日の直近の決算日から賦課期日までの資産の異動分を通常の決算事務とは別に把握しなければならない点では現行制度と変わりがなく、経理事務が繁雑である

点は改善されない。

- ・ また、少額資産の取扱い・人件費の精算振替関係について決算を経るまで確定しないということであるならば、前年度以前に取得し異動のない資産などそれ以外の大多数の資産について1月末までに申告を求め、変更がある場合についてのみ現行制度による修正申告を受けることで問題はなく、制度を改正する必要性はないと考えられる。

2 今回の案により、決算日後に申告できることによって今まで未申告であった者の申告が見込まれるかどうかについては、

- ・ 大規模な法人は、大多数が資産を電算管理し、電算申告を行っており、新制度のメリットは小さい。また、市町村にとっても大規模な法人は現行制度で対応可能なので未申告者が減少するというメリットはない。

平成11年度の大阪市の多額納税者100者の内一般申告者は11者のみであり、これらの一般申告の者についても資産管理はコンピュータを利用している。
---

- ・ 未申告者が多いと思われる小規模な法人については、1人あたりの資産件数は少数のものが殆どであり、決算日後まで申告を待つことのメリットは小さい。

平成11年度の大阪市の資産件数別の納税義務者数は、30資産以下が約80%となっている。
---

以上のとおり、今回の改正案は納税義務者のメリットが小さい一方、市町村にとっては仮徴収、精算、概要調書の集計方法の変更等に対応するための電算システムの変更等に多大な経費が必要であるとともに制度の運用に係る事務負担も大きく、ひいては公平な課税の実現のために必要不可欠である実地調査等の事務の実施に支障を来すことが予想されるなど「制度改正のための制度改正」であるとの誹りを免れえないものであると考えられる。

なお、指摘されている問題点を解決し、日本税理士会連合会からの要望に沿った制度にするためには、決算末時点の申告に基づいて課税するとともに、決算期の異なる法人間での資産の異動による課税逃れを回避するために月割り課税を実施する必要があると考えられる。そういった制度は、償却資産に係る申告納付の新税の創設をもってすれば可能だが、現行の固定資産税の枠内での実施は困難であると考えられる。

### 改正案に係る法制度上の問題点

他の現行法との矛盾は見受けられない。

### 規定の整備が必要な事項

( 1 ) 改正案 ( 法第383条 ) 及び改正案 ( 法第394条 ) 中、下線部については、市町村長並びに県知事又は自治大臣が承認する申告期限を、明文化する必要があるのではないかと考えられる。ただし、第362条 ( 固定資産税の納期 ) ただし書により、市町村間に若干の納期の違いがあることを考えれば、承認する申告期限は、一定基準の中で市町村ごとに柔軟に対応できればよいと思う。

( 2 ) 改正案 ( 法第417条第 1 項 ) 関連について、第415条 ( 固定資産課税台帳の縦覧 ) 第 1 項の規定を第383条の規定による承認を受けた法人に適用するのか。仮算定税額を算出するのであれば、課税台帳の内容はおよそ前年と同じであるが、第409条 ( 固定資産の評価 ) 第 4 項、第410条 ( 固定資産の価格等の決定 ) を整備し、本算定による固定資産課税台帳とは区分したうえで、第415条を適用するべきである。

( 3 ) 仮算定税額を当初調定に計上するのであれば、第418条 ( 道府県知事に対する固定資産の価格等の概要調書の送付 ) に係り上記 ( 2 ) と同じく第409条及び第410条の規定を整備する必要がある。

### 改正案に係る事務手続上の問題点

( 1 ) 改正案 ( 法第364条第 3 項 ) 下線部に係るただし書を本市の電算システムで考えると、仮徴収額を算出するために、承認を受けた法人を登録するためのデータベースを新たに作らなければならない、各税務関係課との調整等、費用と時間を要することとなる。

また、法人の決算期は 1 月から 12 月にわたっており、必ずしも 2 期で本課税による税額の修正ができるわけではないので、仮徴収の総額を仮算定税額の 1 / 2 で抑えない方が本課税後に修正される差額は少額で済むのではないかと考えられる。例えば、前年度の課税台帳に登録されている資産に 1 年減価償却した価格を課税標準額とし仮算定税額を算出する。これは法人にとっても納得のいく妥当な税額だろう。

なお、市町村によって資産の登録、賦課計算等の手法が様々であれば、下線部にはただし書を適用せず、市町村の条例等で対応できればよいと考える。

( 2 ) 上記 で述べた改正案 ( 法第417条第 1 項 ) 関連で、市町村長の承認を受けた法人に対して第415条第 1 項を適用しない場合、納税義務者への ( 価格等の ) 決定又は修正通知には全資産の明細を記載しなければならない、事務量の増加が予想される。

### その他

1 月 31 日後の申告期限を承認することで、当初調定額の落ち込みが危惧される。現行の事務の流れを考えれば、電算申告事業所に対しては ( 1 月 31 日後の申告期限を ) 承認しないことが望ましい。また、未申告のチェックをその都度行わなければならない、申請のあった法人を無条件に承認するのはどうかと思う。