



固定資産税における大規模償却資産の特例と税源の効率的な利用

その他のタイトル	Special Provisions for the Large-Scale Depreciable Assets in the Fixed Asset Tax and the Efficient Use of Tax Resources
著者	石田 和之
雑誌名	関西大学商學論集
巻	64
号	4
ページ	1-17
発行年	2020-03-10
URL	http://hdl.handle.net/10112/00019971

固定資産税における大規模償却資産の特例と 税源の効率的な利用

石田 和之

1. はじめに

応益負担の考え方に基づいて制度を設計する地方税の体系において、固定資産税は中心的な機能を果たしている。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せられる物税¹⁾」であり、課税客体である固定資産と市町村が提供する行政サービスとの間には「深い関連性²⁾」があることから、「応益原則を最も強く具現³⁾」すると解されている。また、税収規模においても、固定資産税は市町村税の41.6%（平成29年度決算額⁴⁾）を占めており、市町村民税と並ぶ貢献をしている。さらに、固定資産税は、税収の安定性と普遍性にも優れているともされている。

固定資産税は、市町村の普通税（地方税法第5条第2項）であり、その収入は基本的に市町村の財源とされる。しかし、大規模償却資産については、そのすべてを市町村の収入にするのではなく、一部を都道府県の収入にする仕組みがある。これは、固定資産税の特例（地方税法第5章第2節⁵⁾）として位置づけられており、一定の条件を満たす大規模償却資産について、市町村の課税権を制限して、都道府県に課税限を与えるものである。このようにして都道府県に課税権を与えることは、固定資産税としては課税上の特例という位置づけになり、地方税としても一般の法定普通税とはその性格が異なるといえる。しかし、道府県にとっては、他の法定普通税と同様の「道府県の法定普通税⁶⁾」とされている。

このような特例措置を固定資産税で設けていることの目的は、「地方交付税制度を念頭にお

1) 財団法人地方財務協会（平成20年）465ページ。

2) 財団法人地方財務協会（平成20年）465ページ。

3) 財団法人地方財務協会（平成20年）465ページ。

4) 総務省「平成29年度地方税に関する参考係数資料」による。

5) この他に固定資産税の課税権に関わる特例として、特別区における都の特例（地方税法第734条第1項）がある。

6) 財団法人地方財務協会（平成20年）289ページ。

いて、地方団体間の税源調整を行う⁷⁾ ことにある。これは、「国民租税負担の合理化と税源の効率的な配分⁸⁾」ともいえる。これによって、大規模償却資産所在市町村と所在市町村を包括する都道府県の間で財源を調整し、「地方交付税の不交付団体がさらに大きな税源をもつこととなる場合に生じる税源の偏在を是正する⁹⁾」わけである。たまたま大規模な償却資産が存在することによってある市町村が身の丈を超えて多すぎる税収を得ることがあるとすれば、それをそのままその市町村の収入にするのではなく、多すぎる分をその市町村から取り上げ、道府県の財源とすることが、地方財源の全体的な効率性の観点からしても望ましいのではないかと、ということである。

本稿は、固定資産税における大規模償却資産の特例の最近の状況を確認し、これを地方団体間の税源調整というこの特例の目的の観点から評価することで、この特例の意義を検討する。本稿の構成は、次のようになる。第2節で固定資産税における大規模償却資産の特例の制度と考え方を整理し、第3節で大規模償却資産の特例の近年の状況を確認する。第4節は、第2節と第3節を踏まえて、固定資産税における大規模償却資産の特例の今日的な意義を考察する。第5節は、本稿のまとめである。

2. 固定資産税における大規模償却資産特例の仕組みと考え方

固定資産税における大規模償却資産の特例は、市町村に対する課税権の制限と道府県に対する課税権の付与からなる。市町村の課税権の制限は、固定資産税における課税標準の特例の一環であり、道府県に対する課税権の付与は都等及び固定資産税の特例の一環である。

市町村の課税権の制限は、大規模償却資産に対する特例（地方税法第349条の4）¹⁰⁾と新設の大規模償却資産に対する特例（地方税法第349条の5）¹¹⁾からなる。この特例によって、市町村には固定資産税を賦課できる償却資産の課税標準額に上限（課税定額）が設けられ、道府県にはこの課税定額を超える分の課税標準額に対する課税権が与えられる。つまり、大規模償却資産からの固定資産税を市町村と道府県で分け合う仕組みといえる。ただし、分け合うとはいえ、もともとはすべて市町村の財源となるはずであったわけであり、市町村にとっては課税権を制限され、税収を減らすといえる。そこで、大規模償却資産が新設である場合には、大規模償却資産が新設されることに伴って生じる市町村の当面の財政需要に配慮するという趣旨から、既存の大規模償却資産に比べて、課税定額を緩和する措置が設けられている。

7) 村井 (1996) 133ページ。

8) 鴨川 (2005) 98ページ、青木 (2010) 68ページ、水島 (2017) 97ページ。

9) 村井 (1996) 129ページ。

10) 1954年度創設。

11) 1957年度創設。

このようにして制限された課税権は、そのまま道府県に与えられることになる。これは、大規模の償却資産等に対する道府県の課税権（地方税法第740条）として定められている。

このような大規模償却資産の特例の目的は、第1節で述べたように、「地方交付税制度を念頭において、地方団体間の税源調整を行う」ことにある。この税源調整の趣旨を簡単に言えば、地方交付税の不交付団体には財源が余分にある（財源超過）ので、その余分となる財源を道府県に与えることで税源を効率的に利用しよう、ということになる。これは、この制度の前提が、地方交付税の不交付団体を対象にした特例であることを意味する。つまり、不交付団体に所在し、超過財源のもととなる税源を市町村から道府県に移譲するのがこの特例の役割ということになる。

特例は、このような目的を実現するように設計されており、とりわけ課税定額の計算方法にその考え方が反映されている。この課税定額の計算を簡単に述べると、

人口段階に応じた課税定額 + 財源保障のための課税定額の増額分 + 新設大規模償却資産に対する課税定額の増額分

のようになる。以下本節では、村井（1996）を参考にして、この特例の目的との関係を踏まえながら、課税定額計算の趣旨を確認する。

第1は、人口規模に応じた課税定額の設定（地方税法第349条の4第1項）である。その仕組みは、5,000人未満の5億円に始まり、5,000人以上から20万人未満までは人口の増加に応じて課税定額が増加し、20万人以上では40億円の一定額となるように定められている¹²⁾、¹³⁾。村

12) 人口段階に応じた課税定額は、具体的には、次のとおりである（地方税法第349条の4第1項の表）。

市町村の区分	金額
人口5,000人未満の町村	5億円
人口5,000人以上1万人未満の市町村	人口6,000人未満の場合には5億4,400万円、人口6,000人以上の場合には5億4,400万円に人口5,000人から計算して人口1,000人を増すごとに4,400万円を加算した額
人口1万人以上3万人未満の市町村	人口1万2,000人未満の場合には7億6,800万円、人口1万2,000人以上の場合には7億6,800万円に人口1万人から計算して人口2,000人を増すごとに4,800万円を加算した額
人口3万人以上20万人未満の市町村	人口3万5,000人未満の場合には12億8,000万円、人口3万5,000人以上の場合には12億8,000万円に人口3万人から計算して人口5,000人を増すごとに8,000万円を加算した額
人口20万人以上の市	40億円

13) ただし、「人口3万人以上の市町村にあっては、当該大規模の償却資産の価額の10分の4の額が当該市町村に係る同表の下欄に掲げる金額を超えるときは、当該大規模の償却資産の価額の10分の4の額」（地方税法第349条の4第1項）とするとされている。この趣旨は、人口20万人以上の市の課税定額を40億円の一定額とすることの趣旨に関連しており、大規模償却資産の「納税義務者の数が増加せず、価額が増加する状態になれば、別の不都合が生じる。例えば、人口3万人の市において、100億円の償却資産が一つ存在するような場合において、当該市の限度額を12億8,000万円とすることは、あまりにも不合理であるので、同表の例外として、人口3万人以上の市町村に限り、その大規模償却資産の価額の10分の4の額が同表の金額を超えるときは、その価額の10分の4の額を最低保証の額としているものである。」（村井（1996）129ページ。）

井(1996)は、このような人口規模に応じた課税定額の設定の意味を、「課税定額まで市町村の課税権を認めれば、不交付団体つまり財源超過団体となるので、それ以上の額については、道府県に課税権を認めることとしたものである。これは、本制度の適用対象団体が不交付団体に限定されることを意味している。逆にいえば、交付団体である市町村であっても、課税定額を上回る規模の価額の償却資産が新設された市町村にあっては、不交付団体となり、本制度による税源偏在是正措置の対象となることを示している。」と説明している¹⁴⁾。さらに、人口20万人以上で課税定額が40億円の一定額となることについても、「このような段階になってくると、人口に応じて償却資産の規模がむやみに大きくなるということはなくなり、この程度の人口段階にみられる価額の償却資産の納税義務者の数が増加してくる。つまり価額が増加せずに施設の数が増加してくることを想定したためであり、このような場合に人口に応じて制限額を大きくしていくと、ほとんどがこの特例措置に該当しないこととなり、税源偏在の是正が不十分となると考えたためである。」¹⁵⁾と説明している。

第2は、財源保障のための課税定額の増額(地方税法第349条の4第2項)である。この増額の計算を式で表すと、次のようになる¹⁶⁾。

$$[\text{基準財政需要額} \times 160/100 - \{\text{基準財政収入額} - \text{大規模償却資産の税収入見込額} + \text{大規模償却資産の課税定額} \times \text{大規模償却資産の個数}\} \times 1.4/100 \times 75/100] \times 100/75 \times 100/1.4$$

この式で、160/100は財源保障率であり、基準財政需要額の160%までは課税定額による課税権の制限をしないことを意味する。また、下線部分は、大規模償却資産に対する固定資産税として、課税定額を上限として基準財政収入額に算入される金額を意味している。

このようにして基準財政需要額や基準財政収入額との関係によって課税定額の増加措置を設けているのは、人口規模に応じて設定された課税定額によって一律に課税権を制限することで、地方交付税の不交付団体ではないのに(つまり、地方交付税の交付団体であるのに)特例が適

14) 村井(1996)128ページ。他に、村井(1996, 128ページ)には、各段階の金額の根拠について、以下のような説明がある。

「この各段階の金額を定めた根拠は、各人口段階ごとの標準市町村についてその基準財政収入額が基準財政需要額の100分の120となるように基準財政収入額を算出した場合において、その基準財政収入額の中に含まれるべき償却資産に係る固定資産税の税収入見込額を算出し、これから価額を逆算して得たものである。

また、市町村の限度額は、人口段階ごとに標準的な団体において、償却資産課税による収入以外の税収入が標準であることを前提として、標準的な償却資産課税の収入を想定し、これを税率によって逆算し課税標準額を出したわけであり、この限度額まで課税を認める場合には地方交付税の不交付団体となるように考慮しているとされている。」

15) 村井(1996)129ページ。

16) 村井(1996)131ページ。

用されてしまい、当該市町村が財源不足になってしまうことを避けるためとされている。これを村井（1996）は、「市町村の限度額は、人口段階ごとに標準的な団体において、償却資産課税による収入以外の税収入が標準であることを前提として、標準的な償却資産課税の収入を想定し、これを税率によって逆算し課税標準額を出したわけであり、この限度額まで課税を認める場合には地方交付税の不交付団体となるように考慮しているものである。・・・この標準を満たさない市町村の場合には、課税定額まで市町村が課税した場合でも、理論上、不交付団体とならない場合が生じてくる。」¹⁷⁾として、「課税限度額を制限した結果、当該市町村が財源不足団体となるのでは、制度の目的に反することになる。」¹⁸⁾と説明している。

第3は、新設の大規模償却資産の特例（地方税法第349条の5）である。これは、大規模償却資産の特例（地方税法第349条の4）に対する特例といえ、新設された大規模償却資産については課税定額の増額を更に引上げることで、市町村の課税権の制限を緩和するものである。この具体的な方法は、財源保障のための課税定額の増額（上記の第2）における計算式において、財源保障率を第1・2年度目は220、第3年度目は200、第4・5年度目は180へと割り増すことによる。第6年度目以降は、既存の大規模償却資産と同様になり、財源保障率は160となる。この増額は大規模償却資産の新設当初における市町村の財政需要に配慮するものであるが、村井（1996）は、このような配慮の理由を、「新たに大規模の工場等が建設される場合には、その市町村においては、これら工場等の誘致等について、財政上その他相当の努力が払われる場合が多く、特にその建設当初においては、財政需要が増嵩するのは通常である」と説明している¹⁹⁾。

課税定額の計算式は、以下のようにして理解することもできる。

課税定額 = 基礎的な部分 + 財源保障率による増加分

基礎的な部分 = 人口段階に応じた一定額

財源保障率による増加分 = 標準的な財源保障のための増額分 + 新設に配慮した財源保障のための増額分

すでに確認したように、大規模償却資産の特例は、地方交付税制度との関係で不交付団体に

17) 村井（1996）129ページ。

18) 村井（1996）129ページ。

19) 新設大規模償却資産の特例の創設時には、同様のことが、以下のように述べられている。【第26回通常国会参議院地方行政委員会】（昭和32年3月5日）

奥野誠亮政府委員（自治庁税務部長）「工場ができました当座は、あるいはこれに下水道の施設でありますとか、あるいは道路施設でありますとか、市町村としても財政需要額がかさむわけでありまして、大規模の償却資産が設置をされました当座5年間だけは、所在市町村の課税限度額をこの程度引き上げておきたいというふうを考えるわけでありまして。」

生じる超過財源を有効活用しようとする仕組みである。課税定額の計算を上のように捉え、これを地方交付税との関係で説明するならば、課税定額の意味は次のように理解できる。まずは標準団体を前提にした人口に応ずる課税定額の設定である。これが基礎的な部分に当たる。しかし、この方法だけで課税定額を決めると不合理が生じる可能性があり、その不合理を解消するために2種類の課税定額を増額する仕組みが設けられている。ひとつは標準団体とは異なる状況を反映するための増額であり、もうひとつは大規模償却資産が新設である場合の当面の財政需要に配慮するための増額である。このようにして課税定額の計算の論理を理解すると、改めて、大規模償却資産の特例が地方交付税制度を前提として制度設計されていることを確認できる。

3. 固定資産税における大規模償却資産特例の近年の動向

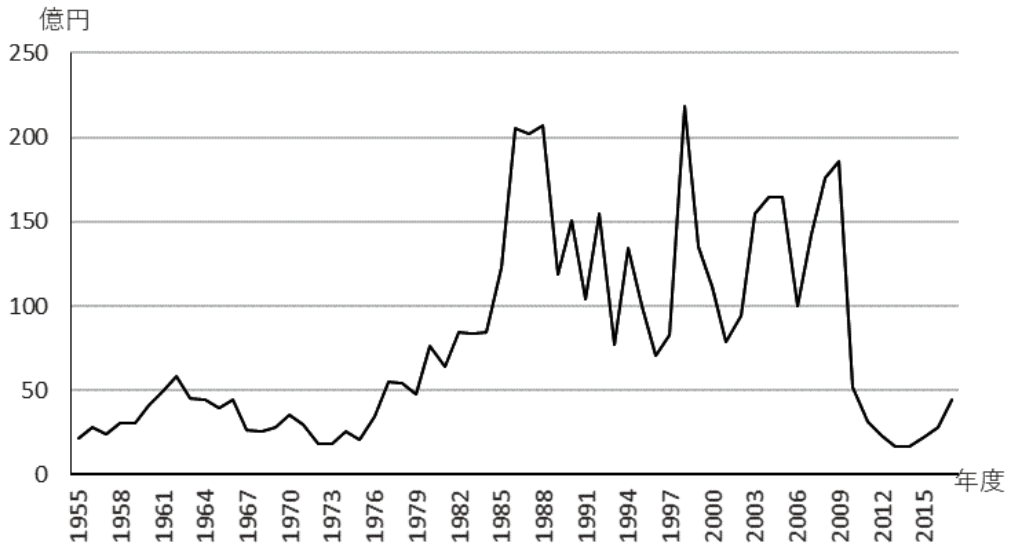
2節では、大規模償却資産の特例が地方交付税制度を前提として制度設計されていることを踏まえて、課税定額の意味を中心に、この特例制度の趣旨を確認した。課税定額は、市町村の課税権を制限する上限である。大規模償却資産が所在する市町村から言えば、この課税定額を超える課税標準額に相当する分だけ、固定資産税収を減らすといえる。

図1は、1955年度から2017年度の期間²⁰⁾で、大規模償却資産の特例による道府県の税収額(都道府県の合計)の推移を示している。この図が示す金額は、固定資産税の特例分として道府県の収入とされる金額である。これは、大規模償却資産の特例によって市町村から道府県に移譲された固定資産税収額であり、これを大規模償却資産が所在する市町村の側からみれば、大規模償却資産の特例によって市町村が減らした税収額ということになる。

図1によると、大規模償却資産の特例による道府県分の固定資産税は、当初は大きな変化がなく推移していたが、1980年代半ばのバブル経済の到来とともに大きく上昇している。その後、1990年代のバブル経済の崩壊とともに減少し、2009年頃までは比較的大きな増減を繰り返しているといえる。2010年ころから大きく減少し、近年は低水準にある。図1からは、2010年以降の近年の低水準が大規模償却資産の創設当初である1950年代後半と変わらない水準であることがわかる。当時と今の物価水準の違いを考慮に入れるならば、現在の低水準は、この特例によって制限される市町村の課税権があまり大きくないことを示唆するといえる。

本稿の目的のひとつは、とりわけ近年において、大規模償却資産の特例がこのような推移を示していることの背景を検討することにある。前節で確認したように、大規模償却資産の特例は地方交付税制度を前提にして仕組みが設計されている。したがって、この特例による道府県の収入額の変化も地方交付税の状況と関わる可能性があるといえる。

20) 大規模償却資産の特例の実施は1955年度からである。



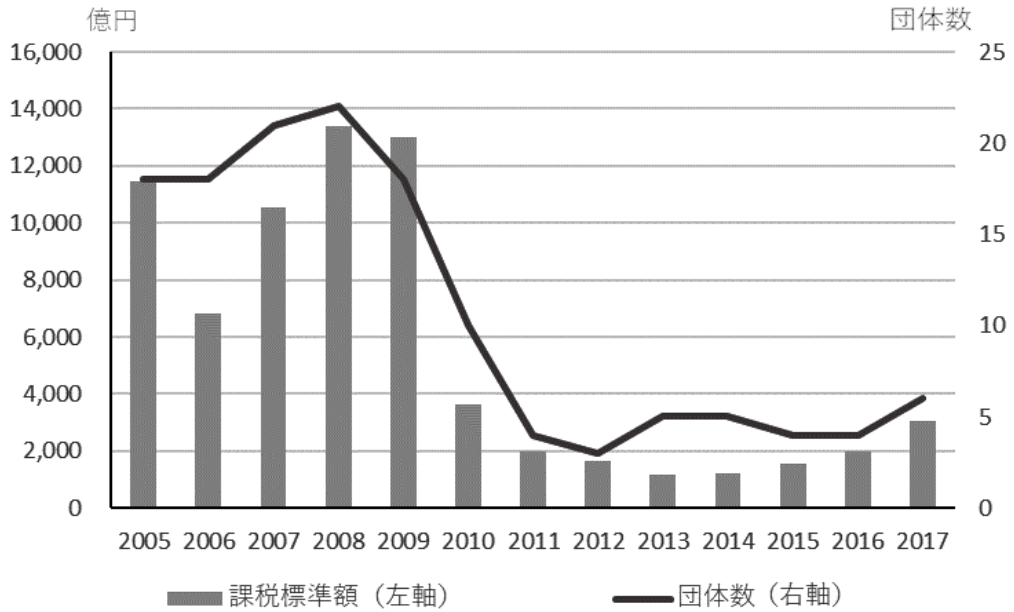
出所：総務省『平成29年度地方税に関する参考係数資料』より作成

図1 固定資産税における大規模償却資産の特例分の税収額の推移

そこで、2005年度以降について、図2で大規模償却資産の課税標準額が課税定額を超えた市町村の数と課税定額を超えた課税標準額(全国合計)、図3で地方交付税の不交付団体の数(市町村)を示すと、次のようになる。図2と図3を見比べると、いずれも、2008年頃をピークにして近年、低水準で推移しており、似たような傾向を示していることが確認できる。大規模償却資産の特例は、地方交付税の不交付団体を対象にした特例であり、したがって、不交付団体の数が減少すると大規模償却資産の特例を適用される市町村の数も減り、課税定額を超える課税標準額も減っていることを伺うことができる。この特例の制度的な趣旨からすれば自然な結果といえる。しかしながら、このことは、大規模償却資産の課税標準額の変化そのものによってこの特例が適用される市町村数が増減したわけではないことを示唆している。大規模償却資産の特例に対して、地方交付税制度がいかに大きな影響をもつかがわかる。

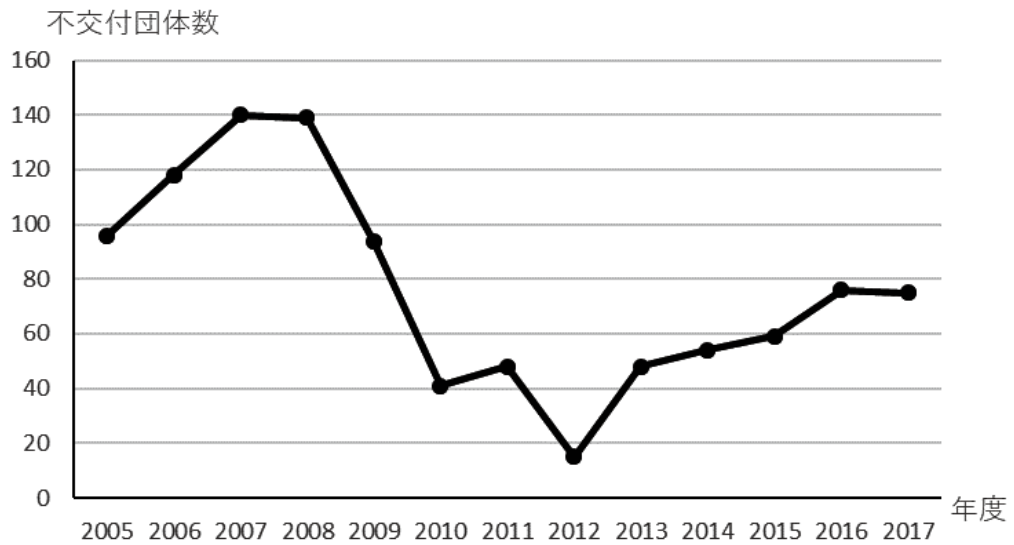
図2が示す大規模償却資産の特例の適用状況を具体的に確認すると、次のようになる。つまり、2005年度には18団体であった大規模償却資産の特例が適用される市町村数が、2007年度に21団体に増え、2008年度にピークの22団体となり、その後、2009年度に18団体、2010年度に10団体、2011年度には4団体まで大きく減少し、近年ではおおむね4、5団体である。

表1は、2005年度以降に大規模償却資産の課税標準額が課税定額を超えた市町村を示し、それぞれの市町村において課税定額を超えた額(課税定額超過額)を示している。これは、図1



出所：総務省『固定資産の価格等の概要調書』（各年度）により作成

図2 大規模償却資産の課税標準額が課税限度額を超えた市町村数とその超過額



出所：総務省『地方交付税関係資料』（各年度）より作成

図3 地方交付税の不交付団体数（市町村）の推移

表1 大規模償却資産の特例による課税定額超過額の状況

単位：年度、億円

市町村	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
泊 村						1,473.3	1,123.5	1,009.3	672.9	634.8	685.9	657.9	532.3
六ヶ所村	769.3	1,451.5	1,187.5	1,120.8	1,080.2	341.9	476.5	330.2	75.3	57.7	360.4	159.1	
大熊村	297.0	329.8	314.7	221.2	330.5				31.8		273.8	951.2	1,760.2
東海村	0.6			65.1	67.0								
神栖町（神栖市）	1,612.4			1,105.8	422.8								
明和町				52.1									
成田市	717.0	491.5	1,144.7										
浦安市	147.3	41.2	88.5		198.2	135.5							
武蔵野市	414.1		398.1	397.4	376.5								
箱根町	107.2	106.4	56.1	62.6		75.5							
刈羽村	1,029.4	779.7	550.1	453.6	219.4	59.1							
大飯町	402.0	328.6											
忍野村		156.5	139.7	179.2	183.5	139.6				141.7			243.9
山中湖村		39.3	60.6	98.0	93.2	76.7			96.2	118.0			130.0
軽井沢町	167.1	154.7	20.0	319.0	309.1	295.7	59.0						
裾野市			22.0	59.5	56.9								
碧南市	80.3			208.6	1,358.5								
刈谷市		357.2	1,022.7	1,105.1	1,076.3								
豊田市	2,691.7		1,839.9	3,763.8	4,009.3								
東海市			916.1	2,155.9	1,815.9								
大口町				28.3	224.7								
飛鳥村	301.4	319.8	303.9	305.3	380.6	359.2	316.7	299.9	302.4	262.0	232.5	226.7	233.6
幸田市		56.7	321.7	514.4									
三好町（みよし町）	588.4	581.4	695.5	831.2	800.8	680.8							175.2
川越市	770.8	415.1	238.4										
米原市			571.3										
田尻町	310.9	311.6	32.8										
刈田町		36.6		71.4									
玄海町	1,072.8	851.8	608.4	279.3									

出所：総務省『固定資産の価格等の概要調査』（各年度）より作成

で市町村数の推移として示していたものを、それぞれ課税定額の超過額とともに市町村別に示したものである。表において空欄の箇所は、課税標準額が課税定額を超えなかったことを意味する。

表1からは、2005年度以降に一度でも課税定額を超えた市町村が29団体であることがわかる。2005年度に課税定額を超えていた市町村のうちで2017年度にも課税定額を超える市町村は、飛鳥村（愛知県）とみよし市（旧三好町、愛知県）であるが、この間、一貫して課税定額を超える大規模償却資産が所在していた団体は飛鳥村のみである。その他は、課税定額を超える年度もあれば超えない年度もあるといった具合である。多くの市町村が愛知県内であることは印象的である。

大規模償却資産の特例は、地方交付税の不交付団体を対象としている。したがって、表1に示される市町村は、少なくとも大規模償却資産の課税標準額が課税定額を超える期間において

は、不交付団体となっているはずであり、したがって、基準財政需要額が基準財政収入額を上回っているはずである。

図4は、このことを確認しており、表1で示した市町村について、2005年度から2017年度の間の基準財政需要額と基準財政収入額の推移を示している。図4で示す期間中、ほとんどの市町村において、基準財政需要額が基準財政収入額を上回っている。これは、ここに登場する市町村の財政力が高いことを示しており、これらの団体が地方交付税の不交付団体であることを示唆する。

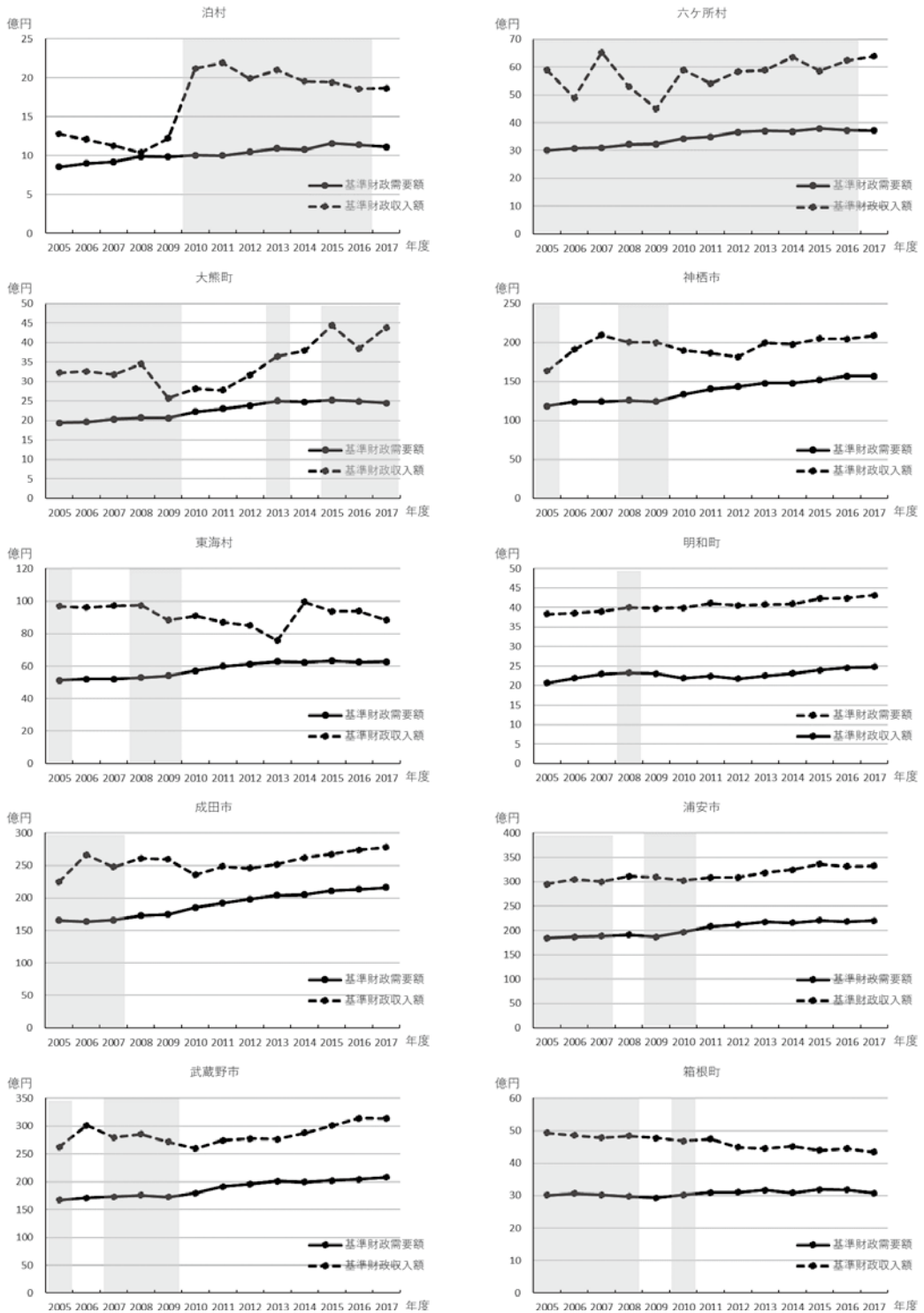
また、基準財政需要額と基準財政収入額の推移の仕方を比べると、図4は、両者の変化の仕方が異なることを示している。すべての市町村において、基準財政需要額は比較的安定的に推移している。一方で、基準財政収入額の変化の仕方には、大きく変化している市町村もあれば、比較的安定している市町村があり、相違がある。

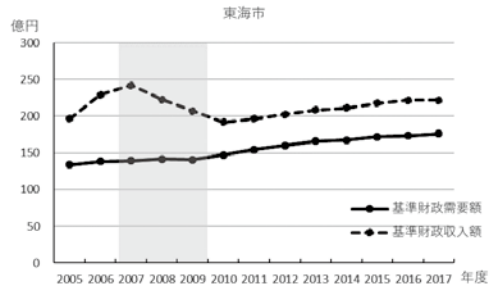
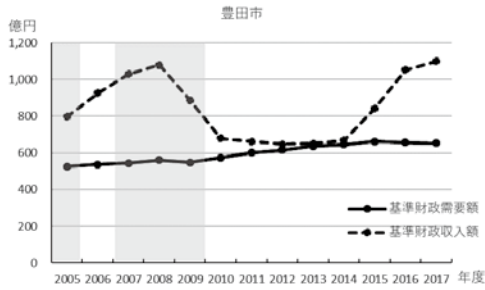
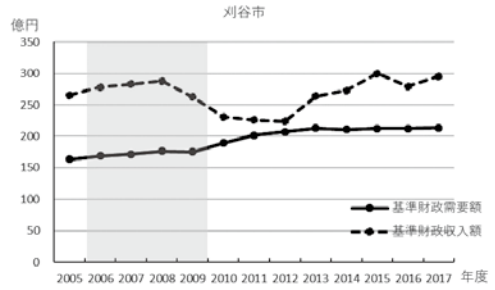
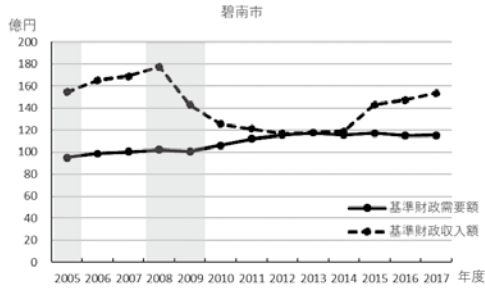
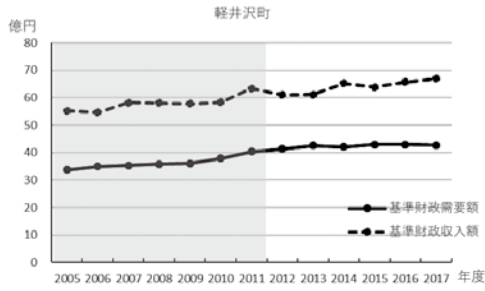
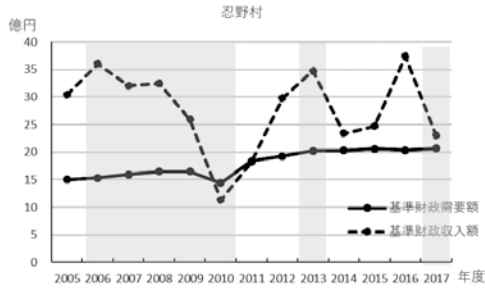
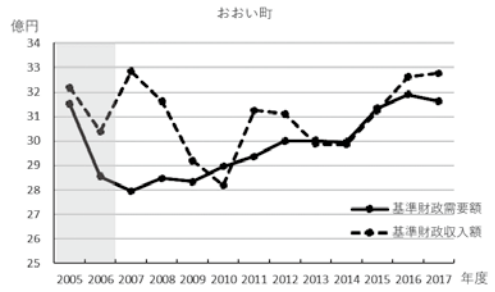
基準財政需要額に大きな変化が見られないのは、これが各団体における標準的な財政需要額を見積もったものであり、したがって、たとえ景気に変化があったとしても、財政需要額には大きな変化がないことを意味する。一方、基準財政収入額は、当該市町村の標準的な税収入額等であるが、たとえ標準的な税収入額であるとしても、これらは景気の変化によって影響を受ける。したがって、たとえば景気が大きく後退すると、基準財政収入額も大きく減少する。基準財政需要額と基準財政収入額の間このような変化の仕方の相違は、市町村の財政力の変化、つまり、当該市町村が地方交付税の交付団体から不交付団体になったり、あるいはその逆になったりといった変化が、主に、基準財政需要額ではなく、基準財政収入額の変化によるものであることを示唆している。

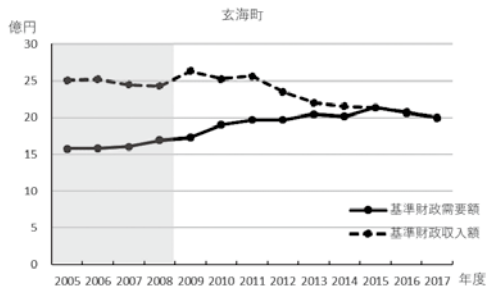
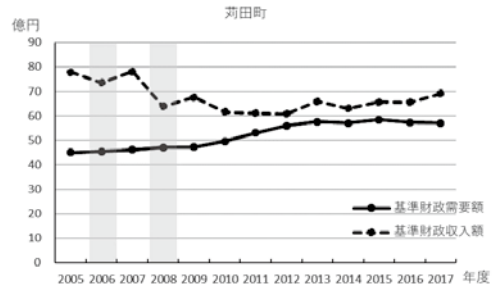
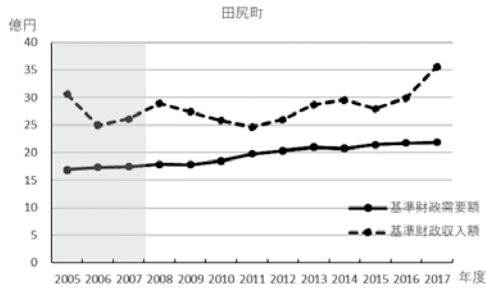
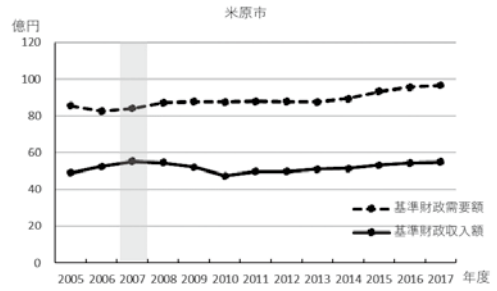
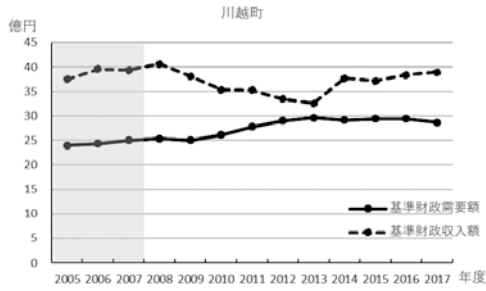
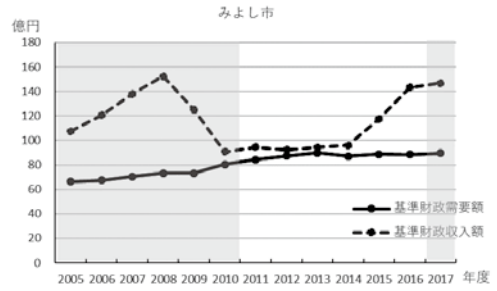
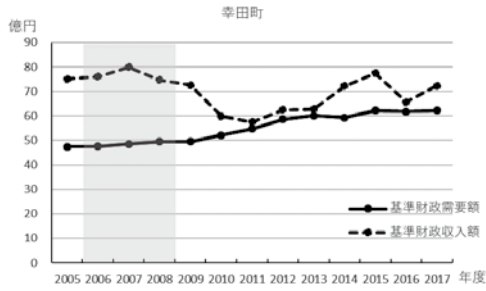
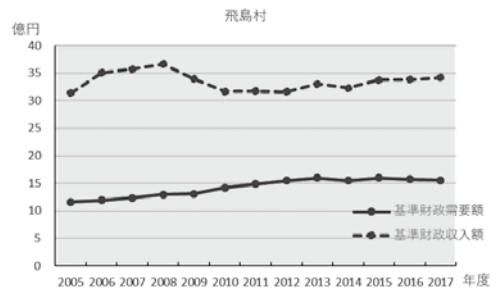
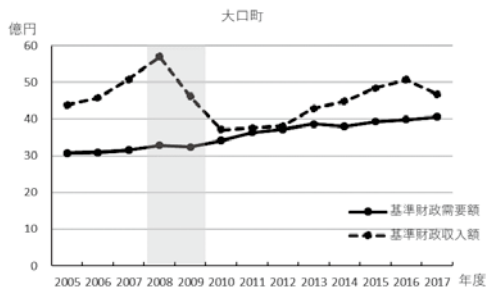
図4は、基準財政需要額と基準財政収入額の推移に加えて、各市町村において課税標準額が課税定額を上回る期間をシャドウで示している。基準財政需要額と基準財政収入額の変化の様子をこのシャドウの期間によって見比べると、それぞれの市町村において大規模償却資産の課税標準額が課税定額を上回るかどうかを決めたのが、基準財政需要額の変化ではなく、基準財政収入額の変化であったことを伺うことができる。たとえば、泊村では、2010年度から大規模償却資産の特例が適用されているが、その理由は、基準財政需要額ではなく、基準財政収入額の増加であることを図4は示唆している。図2と表1で示したように、2008年度をピークにして、大規模償却資産の特例の適用団体が減少したわけであるが、図4からは、この特例適用団体数の減少の理由も、基準財政需要額ではなく、基準財政収入額の減少にあることが推察できる。つまり、基準財政収入額の減少によって課税定額が上昇し、その結果、課税定額を超過する課税標準額となる大規模償却資産が減ったということになる。

以上からは、近年、基準財政需要額に大きな変化がない中で大規模償却資産の特例の適用団体が減少したということが確認でき、したがって、大規模償却資産の特例適用団体数の変化が基準財政収入額の変化によって説明できることを推察できる。2008年度頃における景気の変化

図4 大規模償却資産所在市町村における基準財政需要額と基準財政収入額の推移







出所：総務省「決算カード」（各市町村，各年度）より作成。

(後退)といえば、リーマン・ショックによる景気後退である。したがって、図4は、リーマン・ショックによって多くの市町村で地方税収入額が減少し、その結果、基準財政収入額が減少することで各市町村に適用される課税定額が増加し、大規模償却資産の特例の適用団体が減ったことを示唆している。これを本稿の関心によって言い換えると、大規模償却資産の特例の適用団体数の減少は、そこに所在する大規模償却資産そのものの課税標準額の低下によるのではなく、景気後退によって当該市町村の地方税収入が減少し、その結果、基準財政収入額が減少したことによるといえる。

4. 考察

固定資産税における大規模償却資産の特例の創設は1954年度である。このとき、地方財政、とりわけ都道府県の財政が窮乏していることへの対処として、また、シャープ税制からの離脱として、多くの地方税が改正されたが、大規模償却資産の特例の創設は、その一環である。土地、家屋、償却資産の3つを課税客体とする固定資産税に対して、償却資産の課税を固定資産税から切り離し、償却資産税として道府県税を設け、道府県の財源を充実させるべきといった議論²¹⁾も展開されていた中で、すべてを道府県の財源とするのではなく、超過財源を超える部分についてのみ都道府県に移譲しようという趣旨で設けられたのが、固定資産税における大規模償却資産の特例である。その後、昭和32年度には新設分の大規模償却資産について課税定額を緩和する特例措置が設けられ、これによってこの制度の骨格が定まり、現在に至っている²²⁾。

大規模償却資産の特例は、地方交付税の不交付団体の超過財源を道府県で吸収する仕組みである。このような仕組みを設けていることへの目的は、簡潔には、地方税制度における税源の効率的な利用である。これを大規模償却資産の特例の創設当時の状況を踏まえていえば、不交付団体として財源に余裕のある市町村から財源の不足する道府県に税源を移譲することといえる。それでは、現在、大規模償却資産の特例は、この目的をうまく達成しているといえるだろうか。

第1には、大規模償却資産の特例が適用された結果、課税定額を超えることになった市町村の数は、近年、極めて少ない。図1、図2、表1で示すように、2017年度には6団体であり、これによって固定資産税の特例として都道府県の収入となった金額も44.3億円（都道府県の合計）である。これは、近年増加している法定外税による収入と比べても、少ないといえる²³⁾。

21) 税制調査会（昭和28年）を参照。

22) その他には、指定都市に所在する大規模償却資産を特例から除外することや課税定額の引上げなどもある。

23) 2017年度の道府県法定外普通税の収入は428.8億円、道府県法定外目的税の収入は97.3億円である（総務省「平成29年度地方税に関する参考計数資料」）。

したがって、近年の状況からいえば、税源の効率的な利用に果たす役割は大きくはなく、道府県の財政への貢献としても限定的であるといえる。

第2には、表1が示すように、特例の適用によって課税権を得る道府県の中には、愛知県のように比較的財政力が高いと推定される地域が含まれている。これはどのように考えるべきであろうか。すでに確認したように、大規模償却資産の特例は、地方交付税の不交付団体に生じる超過財源を道府県に与えるものである。このとき、超過財源を得る側の道府県が不交付団体となっているとすれば、これはどのように判断すべきであろうか。

税源の効率的利用が実現するためには、財源の超過する団体から財源の不足する団体に税源が移動することが必要である。このような税源の移動であってこそ、余っているところを削って不足を補うことになり、地方税は、全体として、税源の効率的な利用を図ったといえる。もし税源が不交付団体から不交付団体に移動するのだとすれば、これは、財源の不足を補ったことにはならず、したがって、税源の効率化が図られたとは言いがたい。大規模償却資産の特例が求める税源の効率的な利用という目的も果たせていないといえる。課税権の移譲を受ける道府県が不交付団体である場合、大規模償却資産の特例として市町村の課税権を制限する必要はないかもしれない。

表1に挙げられる市町村を見ると、指定都市など人口規模の大きな都市の近郊であったり、あるいは、東京圏、名古屋圏、大阪圏といった大都市圏の市町村が多いといえる。具体的には、北海道、千葉県、東京都、神奈川県、愛知県、大阪府、福岡県などの市町村である。ここには、東京都内の市も含まれている。東京都は、地方交付税制度の創設以来、常に、地方交付税の不交付団体である。

このように都市部の市町村に多くの大規模償却資産が所在していること背景には、そこに「たまたま大規模な償却資産が所在」したというよりも、むしろ産業集積の結果として、当該市町村が大規模償却資産の特例適用団体になったことを伺える。たとえば、表1に示すように、大規模償却資産所在市町村の多くは愛知県内の市町村であった。その中でも飛島村で期間中一貫して大規模償却資産の特例が適用されていることは、その典型的な例といえる。

固定資産税は、事業の用に供される償却資産を課税客体としている。したがって、固定資産税における償却資産課税は、基本的には、企業課税の性格である。企業課税ではあるが、償却資産課税は、課税方式としては、外形標準課税の性格となるため、利潤課税の企業課税に比べると、税源の偏在度は低いといえる。しかしながら、それでも企業課税であり、したがって、大規模償却資産には産業集積の生じているところに集中しやすい傾向があるといえる。

第3に、課税定額は人口段階に応じた基礎的な部分と財源保障による増額分からなるが、本稿による近年の状況の観察によると、特例の適否を決めるのは、増額分によるところが大きいといえる。これは、たとえ所在する大規模償却資産そのものに変化がなく、その課税標準額にも大きな変化がなかったとしても、景気の後退などによって当該市町村の基準財政収入額が減

少し、その結果として財源保障のために増額される課税定額が増加すれば、大規模償却資産の特例によって課税権を制限される市町村が減ることを意味する。逆に、景気の上昇によって基準財政収入額が増加すると、課税権を制限される市町村は増加することにもなる。

固定資産税における償却資産の課税標準額は、一定の耐用年数を前提にして、経年減価するようにして計算される。それぞれの償却資産の課税標準額は、たとえ大規模償却資産であったとしても、毎年の変化は減価償却による一定の割合の減価である。したがって、大規模償却資産が新設された場合などには償却資産の課税標準額が大きく増加するが、通常、償却資産の課税標準額が年度間で急激な増減を生じることは多くない。むしろ、安定的であり、その結果、償却資産から得られる固定資産税も比較的安定している傾向がある。

一方で、景気は大きく変化することがある。市町村税の中で景気の変化に対して敏感に反応するとされるのは、法人住民税である。また、法人住民税ほどではないが、個人住民税も、固定資産税に比べると、税収の変化は大きいといえる。したがって、景気の後退は、固定資産税よりも、法人住民税や個人住民税などの所得課税からの税収を減少させるといえる。

基準財政収入額は、個人住民税、法人住民税、固定資産税といった法定普通税を中心にして標準税収入額を計算する。景気の変化によって基準財政収入額が大きく変化することは、課税定額の計算において、財源保障による課税定額の増額分を変化させる。大規模償却資産の特例は地方交付税制度を前提として制度設計されており、したがって、制度の趣旨が反映されているといえるが、近年の大規模償却資産の特例の状況からは、地方交付税制度の影響が大きいことを改めて確認できる。

5. おわりに

本稿は、固定資産税における大規模償却資産の特例の最近の状況を確認し、これを地方団体の税源調整というこの特例の目的の観点から評価することで、この特例の意義を検討してきた。

大規模償却資産の特例の趣旨は税源の効率的利用にあるが、近年では、税源の偏在に関わる議論は地方法人課税において検討されている。そこでは、特別法人事業税の創設など、地方税から国税への移譲も改革として行われたが、外形標準課税の拡大もその税収の普遍性に関連して支持されている。固定資産税の償却資産課税は、企業からすれば、外形標準課税と同様の性格である。

固定資産税における大規模償却資産の特例は地方税制度における税源の効率的な利用を目的としている。税源の偏りの少ない地方税の体系という観点に対して、大規模償却資産の特例における税源の効率的な利用の考え方は有益な示唆を与えることができる。超過財源を超える部分を当該団体の課税権から取り上げてしまうという発想は、一見、過激である。しかしながら、

限られた税源を地方税の全体で効率的に利用するという観点からすれば、望ましいとも言える。

固定資産税の分析において、償却資産課税を対象にした先行研究はあまり多くない。しかしながら、償却資産課税の分析は、ただ固定資産税のあり方だけではなく、地方法人課税の議論にも通じる視点を提供するといえる。

参考文献

- 青木雅寛（2010）「今月の研究課題 大規模償却資産制度について」『地方税』61（7），68-73ページ，地方財務協会
- 鴨川司（2005）「今月の研究課題 大規模償却資産制度について」『地方税』56（10），97-101ページ，地方財務協会
- 税制調査会（昭和28年）『税制調査課会答申とその理由及び説明』
- 総務省「平成29年度地方税に関する参考計数資料」（https://www.soumu.go.jp/main_sosiki/jichi_zeisei/czaisei/czaisei_seido/ichiran06_h29.html）（2020年1月1日アクセス）
- 総務省「固定資産の価格等の概要調書」（各年度）（https://www.soumu.go.jp/main_sosiki/jichi_zeisei/czaisei/czaisei_seido/ichiran08.html）（2020年1月1日アクセス）
- 総務省「市町村決算カード」（各年度）（<https://www.soumu.go.jp/iken/zaisei/card.html>）（2020年1月1日アクセス）
- 総務省「地方交付税関係資料」（各年度）（https://www.soumu.go.jp/main_sosiki/c-zaisei/kouhu.html）（2020年1月1日アクセス）
- 地方財務協会（2008）『地方税制の現状とその運営の実態』地方財務協会
- 水島弘貴（2017）「今月の研究課題 大規模償却資産制度について」『地方税』68（5），96-103ページ，地方財務協会
- 村井昌久（1996）「今月の研究課題 大規模償却資産制度による税源偏在の是正措置について」『地方税』47（9），125-133ページ，地方財務協会