

償却資産の二重課税性問題

——中里実氏の償却資産課税批判論支持の視点から——

柿 本 国 弘

はじめに

- I 償却資産の対象と課税根拠論
 - 1 償却資産の意義
 - 2 償却資産の固定資産への編入と課税根拠論
- II 償却資産に対する固定資産税への批判論
 - 1 中里実氏の償却資産課税原則批判論
 - 2 減価企業償却資産の価値移転の明確性
- III 法人事業税の外形標準課税との関連

はじめに

1990 (平成 2) 年初頭の株価暴落を契機とした経済混乱と低成長への転化以来、やっと 2002 (平成 14) 年初頭頃から右肩上がりの回復・再生の基調がみられるようになったが、2005 年 10 月の時点では、デフレからの脱却は確認しうる状況にない、とされている。長期にわたる経済低迷を打開すべくマクロ経済政策での対応と構造改革の推進は不可避のことであったが、企業経営、法人税制の面では、商法の改正 (1990 年の最低資本金制度の導入、2002 年の会社分割制度の導入、2006 年度に実施予定の会社法など)、1998 (平成 10) 年の法人税率の引き下げと課税ベースの拡大 (1998 年度改正で基本税率が 37.5% から 34.5% へ、99 年度改正で 30% への引き下げ)、1999 年度の連結納税制度、などが実施されることとなった。経済と企業再活性化のために、さしあたり、どの先進国も

考えつくことは、法人税率の引き下げであり、ドイツが2005年度に19%へと引き下げを決定した（ただし、実施は政局混迷のため不確定とのことである）のは、最新の一例である。

わが国では、欧米各国に比して、法人税収が国税に占める割合がきわめて高いことに特徴があり（国税収入割合で米・英・独・仏が5～13%であるのに対し、日本は2004年度予算で21.3%）、法人税負担の相対的大きさが目立つ。

しばしば指摘されることがあるように、個々人と異なって選挙権をもたない法人の重課税は、ある意味できわめて実行されやすい税収増対策であり、そのことが同時に、法人税の「宿命」とされた。そして、そのことがまた、いわゆる二重課税（株主に対する個人所得税と法人所得への課税の重複性、特に配当課税）に対する批判の原因ともなっていくすぶり続け、不況下では、その面からの企業課税の在り方が根本的に問われる、端的には、法人税撤廃の主張となって現れるという、経緯と特徴をもっている。

本稿で取り上げるのは、そうした「二重（重複）課税性」が法人の別の局面でもみられるのではないかとの問題、すなわち事業用減価償却資産に対する市町村税としての固定資産税と、国税法人税、地方法人住民（所得）税および都道府県税としての法人事業税に対する「二重課税性」の問題である。

両者の「二重課税性」は、相対的に高いわが国法人税負担の一内容をなすものとして、今後の、予測される低成長下での、法人税制に求められる改善策の一環を形成するはずである。

両者の重複性批判と改善策（事業用減価償却資産への固定資産税は、法人税・法人事業税へ集約・一本化すべきこと）への言及は、これまで、固定資産税の実証分析を主な仕事としてきたはずの財政学分野からは、おそらく少なかったのではないと思われる。これに対して、最近の税法論の分野から、中里実『デフレ下の法人課税改革』¹⁾がきわめて根本的、原則的な見地からの批判を展開しており、本稿としてはこれを強く支持する立場から、「税法論的アプローチ」をも参照して、わずかなりとも、具体的に深めて検討してみたい。

基本的には中里実説から出るものではないが、固定資産の比重の大きさを考えてのこと、つまり氏がいわれるように、「固定資産税のあるべき姿」を追求するためにも、同説を広げる一助となればとの目的からのものである。

I 償却資産の対象と課税根拠論

1 償却資産の意義

固定資産税（市町村税）は、地方税収のうち住民税に次ぐ税収額をもち、市町村収入を支えるとともに、地方税収全体にとっても基幹税をなす税収額（平成 14 年度決算額は 9.07 兆円で、全地方税収の 27.2%、市町村税収の 46.3% を占める）である。同税の課税対象は土地、家屋、償却資産の三つであり、その税収割合は平成 14 年度決算額において、それぞれ 39.9%、41.4%、18.7% の割合になっていた。

標準税率は評価額の 1.4% とされており（制限税率は 2.1%）、土地、家屋については 3 年ごとに評価しなおすことになっているが、償却資産の課税標準は毎年の賦課期日（毎年度の 1 月 1 日現在、1 月 31 日までに届出）とされていて、前二者とは異なった扱いを受けている。

本稿で扱うのは、この償却資産の中で、企業に代表される事業用償却資産課税が、法人所得税との二重課税性を内包しているのではないかと、ということについての検討である。

固定資産税については、地方税法において課税客体（対象）、課税標準、税率、その他賦課徴収などが規定されているが、先述のように、固定資産税の課税客体（対象、物件）としては、土地、家屋（個人用住宅、工場、倉庫など）に次いで償却資産がある。償却資産の対象についてはやや紛らわしい点もあるので、以下に触れておきたい。

償却資産とは、固定資産のうち減価償却の対象となるもののことであって、減価償却の対象となるものとは、時の経過により、また使用によりその価値あるいは効用が減少する資産のことである。より詳しくみると、例えば金子宏『租税法（第9版）』で次のように説明されている。

「償却資産 土地および家屋以外の事業の用に供することができる資産で、その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。したがって、ここにいう償却資産は、建物を除く有形減価償却資産と範囲を同じくする。土地および家屋は、事業用資産であるかどうかにかかわらず、固定資産税の対象となるが、償却資産は事業用資産である場合に限って、固定資産税の対象となる。もっとも、現に事業の用に供されている必要はなく、未稼働の状態にある償却資産でも、事業の用に供する目的で所有されており、かつ事業の用に供しうるものであれば、課税の対象となると解するべきである。清算中の法人は、事業を遂行しているとは認められないから、その所有する償却資産は課税の対象とならない。また償却資産とイいうるためには、現実に減価償却をし、その減価償却または減価償却費を所得の計算上損金または必要経費に算入していることは必要でない。本来その減価償却額または減価償却費が損金または必要経費に算入されるべき性質の資産であれば十分である。なお法人税または所得税の課税を除外されている者の有する償却資産も、特に地方税法によって非課税とされていない限り、固定資産税の対象となる。なお、取得価額が10万円未満または20万円未満の償却資産で、所得税および法人税の関係で取得年度に必要な経費ないし損金に算入され、または3年間均等償却されるものは、固定資産税の対象から除外されている。」²⁾

固定資産の課税客体の一つである償却資産、いわゆる減価償却資産については、法人税・所得税額算出（税務会計）のさいに、損金算入されることが認められているが、その対象については、上述の引用のように、地方税法と

企業会計（企業会計原則・商法にもとづく）での対象設定とほぼ同様の意義が与えられている。

すなわち、「税務会計においては、減価償却資産についてその償却費として損金に算入する額は、企業の確定決算において償却費として損金経理した金額の範囲内とされている（法人税法31）ことから明らかなように、企業会計と税務会計における減価償却資産の意義は、ほぼ同様である」³⁾とされる。

しかし、税務会計（法人税法・所得税法による）における減価償却資産と固定資産税における償却資産の意義（課税客体）には、もう少し具体的にみて、次のように明確な相違点もある。

「(ア) 事業の用に供する建物については、税務会計において減価償却資産とされるが、固定資産税においては、たとえ事業用のものであっても、別個に家屋として取り扱われるから、償却資産には該当しない。なお、事業用の建物の付属設備については、付属設備の種類、実態等により、家屋の一部として家屋に含めて評価するか、償却資産として別個に取り扱うかを区分することとなる。

(イ) 無形減価償却資産は、固定資産税における償却資産のなかには含まれない。

(ウ) 牛、馬、果樹その他の生物は（観賞用、興行用その他これらに準ずる用に供する生物を除く。）、固定資産税の課税客体たる償却資産から除外する取り扱いとされている（取り扱い通知第3章第1節第1五）。

(エ) 固定資産税における償却資産からは、自動車税及び軽自動車税の課税客体である自動車及び軽自動車等が除かれている⁴⁾。

ここで、先の金子宏著などで説明されている、課税客体となる償却資産の要件を箇条書きでまとめると、次のようになる。

「(ア) 土地及び家屋以外の事業の用に供することができる資産であること。

(イ) 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（法人税又は所得税を課されない者が所有するものを含む。）であること。

(ウ) 鉱業権、漁業権、特許権その他の無形減価償却資産でないこと。

(エ) 自動車税の課税客体である自動車及び軽自動車税の課税客体である軽自動車等でないこと（地方税法 341 IV）⁵⁾。

この(ア)～(エ)でいう、固定資産税での償却資産の要件のポイントは、

第一に、時の経過により、また使用によりその価値または効用が減少する資産であること、

第二に、事業の用に供していないもの、および時の経過によりその価値の減少しない資産は除かれる、

という2点であり、これが決定的な課税客体の条件とされていることがわかる。

この2点から、固定資産税における具体的な償却資産をみると、法人税法施行令 13 でいわゆる有形固定資産の、(イ)の建物を除く以下のような項目である。

有形固定資産

(イ) 建物およびその付属施設（冷暖房施設、照明設備、通風設備、昇降機その他建物に付属する設備をいう）

(ロ) 構築物（ドック、橋、岸壁、棧橋、軌道、貯水池、坑道、煙突その他土地に定着する土木設備または工作物をいう）

(ハ) 機械および装置

(ニ) 船舶

(ホ) 航空機

(ヘ) 車両および運搬機

(ト) 工具、器具および備品（観賞用、興行用その他これに準ずる用に供

する生物を含む）

ただし、(イ)建物は上述のように、償却資産からは除かれている（別途に、固定資産税の対象である家屋に含まれているので）。

先述の(ア)～(エ)の要件、もしくは私なりにまとめた先の第一、第二の条件から、償却資産の意義に関し、以下の3点を特に確認しておきたい。

第一は、課税客体（物件）の区別についての困難性に関してである。すなわち、「償却資産については、事業用、非事業用の区別についてその認定が極めて困難な場合が少なくない。更には、一つの建物の中に家屋に該当する部分と償却資産に該当する部分が混在しているものもある」といわれているし、また(ロ)構築物などもややこしくて、次のように説明されている。

「① 土地に定着する岸壁、橋、さん橋、ドック、軌道（いわゆるレールのみならず、枕木、砂利まで含めて）、貯水池、坑道、煙突等は、一般的には償却資産として取り扱われる。

② これと同様にして、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。

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めないが、同時に課税客体たる償却資産にも含めない扱いとされている。

④ 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。」⁶⁾

本稿では、企業の事業用償却資産として、特に(イ)建物、(ハ)機械および装置、(ト)工具、器具および備品、などが大切だと考えている。

第二は、固定資産税の課税客体から無形減価償却資産が除外されることで

ある。これについて次のように説明されている。

「無形減価償却資産の除外

企業会計、税務会計における減価償却資産は、事業の用に供され、時の経過によってその価値が減少するものである。したがって、このような実質を備えていれば、無形のものであっても、減価償却資産となり、反対にこのような実質を備えていなければ、有形のものであっても、減価償却資産とならない。

しかしながら、固定資産税においては、鉱業権、漁業権、特許権その他の無形減価償却資産は、有形固定資産のように、(ア)資産が具体的に存在するものではないため市町村の行政施設との受益関係が明らかでないこと、(イ)その価額を評価する場合の基準となるべきものが客観性に乏しいこと、(ウ)これらの諸権利を実現するために有形減価償却資産が存在するとも考えられること等の理由から、課税客体たる償却資産の範囲から除外することとされている。

無形減価償却資産の種類（法人税法施行令 13 VIII，所得税施行令 6 VIII）

- ① 鉱業権（租鉱権、採石権を含む。） ② 漁業権（入漁権を含む。）
- ③ ダム使用权 ④ 水利権 ⑤ 特許権 ⑥ 実用新案権 ⑦ 意匠権
- ⑧ 商標権 ⑨ ソフトウェア ⑩ 育成者権 ⑪ 営業権 ⑫ 専用側線利用権 ⑬ 鉄道軌道連絡通行施設利用権 ⑭ 電気ガス供給施設利用権 ⑮ 熱供給施設利用権 ⑯ 水道施設利用権 ⑰ 工業用水道施設利用権 ⑱ 電気通信施設利用権

※ ⑨ソフトウェアは平成 12 年度より無形減価償却資産となっており、平成 11 年度までは繰延資産であった。]⁷⁾

なお、自動車税および軽自動車税の課税対象資産である自動車、軽自動車は償却資産であるが、二重課税排除の視点より、先述のように課税対象から外されているし、少額償却資産（原則として土地は 30 万円、家屋は 20 万円、償却資産は 150 万円以下）も除外されている。その他の課税客体設定の留意点として、

細部のことながら、以下のような点も指摘されている。

① 書画骨董

書画骨董のように、時の経過によりその価値が減少しない資産は償却資産に該当しないが、複製のようなもので、単に装飾目的にのみ使用されているものは、課税客体とされる。

② 牛，馬，果樹，その他の生物

法人税法施行令第13条（減価償却資産の範囲）第9号または所得税法施行令第6条第9号に掲げる牛，馬，果樹，その他の生物は課税客体とはされないが，器具又は備品に該当する鑑賞用，興行用その他これらに準ずる用に供する生物は，課税客体とされる（取扱通知第3章第1節第1五）。

③ 容 器

容器等で商品等の売買に伴って貸与されることを例とするものは，棚卸資産ではなく，償却資産に該当し，課税客体とされる。

④ そ の 他

更に，個々の具体的資産についてみる場合に，償却資産とすべきか否か不明確なものが少なくない。すでに述べたように，果樹等については，法人税法及び所得税法上はその減価償却額を損金又は必要な経費に算入することが認められているが，償却資産には含めないものとし，同様に，牛，馬等についても，その性質にかんがみ同じ扱いとしている。また印刷業における活字及び捺染用銅ロール等については，所得計算上必ずしも一定の取り扱いがなされていないが，石油精製業におけるドラム缶や食品販売業における瓶，樽等と同様に棚卸資産として取り扱われることが適当とされている。これに対してガスボンベのように，個々にその資産が特定し得るものは償却資産とすることが適当であり，漁網のように，1年の使用によってその大半を消耗してしまつて古網として材料化するものもあれば，漁期等の関係で数年の使用が可能なものもある場合には，その実態に応じて取り扱う必要がある。要は前項までに述べたところに従つて，個々に判

定することになる。]8)

第三に、固定資産税の課税主体は、原則として市町村であるが、次のような移動性、可動性の償却資産に対しては、一定の条件の下で、都道府県が課税主体となる部分も認められていることである（地方税法 389-1-1）。

- ① 船舶（原則として 500 総トン以上のもの）
- ② 車両（2 以上にわたって使用される鉄軌道事業用のもの）
- ③ 索道に係る搬器（2 以上の市町村にわたる索道に係るもの）
- ④ 航空機（定期航空路線に就航するもの）

また地方税法 389-1-2 によれば、鉄道、軌道、発電、送電、配電もしくは電気通信の用に供する固定資産、または 2 以上の市町村にわたって所在する固定資産で、現在（平成 4 年時点）自治大臣が指定しているものは次のようである。

- ① 鉄道及び軌道事業用償却資産（専用鉄道に係るものを含む）
- ② ガス事業用償却資産
- ③ 天然ガス事業用償却資産
- ④ 電気事業用償却資産
- ⑤ 索道事業用償却資産
- ⑥ 送水事業用償却資産
- ⑦ 道路事業用償却資産
- ⑧ 鉱業
- ⑨ 通信事業用償却資産
- ⑩ その他の償却資産⁹⁾

2 償却資産の固定資産への編入と課税根拠論

償却資産が包括的に課税対象とされたのは、固定資産税が昭和 25（1950）年にシャウブ勧告によって創設されてからであって、それまでは特定の課税客

体（対象）について、独立の税目を設定して課税されることになっていた。すなわち、相当の資本投下を要し、生産手段としても大きな収入源とされるものを捕捉したものであって、船舶税、電柱税、軌道税などがそれである。

船舶税は明治2（1869）年から、電柱税は大正15（1926）年から、軌道税は昭和22（1947）年から実施されている。このほか、法定外独立税の制度を利用して、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ている。

昭和25（1950）年に、シャープによる地方税制の根本改革がなされたが、そのさいに、従来の地租、家屋税、船舶税、電柱税、軌道税およびその付加税が廃止され、これらを統合して固定資産税が創設されるのである。

昭和29（1954）年には、発送変電施設および外航船舶について、税負担の軽減を図る趣旨の下に税率の特例が設けられたが、昭和29年にこの特例は廃止され、発送変電施設、外航船舶、重要産業の機械設備、地方鉄軌道、航空機などについて、課税標準の特例による軽減が行われることとされている。

このような措置は、昭和30（1955）年以降においても、公共料金の抑制に関連して、いわゆる公益事業の機械設備等、企業の体質改善のための合理化機械等、公害防止のための設備等々について次々に拡張され、相当に広汎な特例が設けられることになる¹⁰⁾。

以上のような固定資産税創設経緯から、土地と家屋は、古くは明治以前からの伝統を踏まえた典型的な資産税の対象であった（明治からの地租、家屋税）が、これから推し量って、船舶、電柱、軌道といったいわば誰の目にも「明らか」な固定性、または移動性の資産にも着目し、これに課税することによって、少しでも多くの税収を確保したいとの動機から、固定資産税の対象拡大が試みられたという事実がみてとれよう。

特に産業資本主義、機械制工場の発展とともに、明治末からの電力事業に係る電柱や発動機、それに機械制工場における織機、機械・装置などが、また交通通信事業の発展にもとづく軌道や船舶、発電・配電施設などにも拡大

され、それに関連して、国民の日常事業に係る細部の事業施設にも対象が広げられていったと考えられる。

しかし、工場によるにせよ個人経営によるにせよ、その事業（収益的事業）には、同時に、国もしくは都道府県による営業税（事業税）が明治時代の早くから（明治11=1878年）設定されていて、すでにここに、法人税と事業用固定資産税との重複課税性が内包されていたことが留意されるべきであったと思われる。

中里実氏が、伝統的、典型的な固定資産税である土地と家屋（その所有による「帰属所得」が非課税とされることに対しての、「代替としての固定資産税」は、課税根拠論として十分な説得性をもつとみなされる）と、それ以外の固定性・移動性の雑多な資産税が「無原則」的に統一された（以前は、個別税または法定外普通税として地方で設定されていたものが、昭和25年のシャープ勧告にもとづいて）ことによって、税の総合理念の欠如をきたしたのだと批判される理由が、この点に求められるのは否定しえないことであろう。

固定資産に対する課税根拠としては、長らく（戦前から）「収益税」とされてきた経緯から、「収益性の資産税」であるとの捉え方や、「資産（財産）税」そのものであることに限定した考えもあり、必ずしも厳密に統一されているわけではないと思える。例えば、吉田隆一『固定資産税の常識（第9版）』では、「その資産価値に着目して課される収益税としての性格をもつ一種の財産課税的な物税であるといわれている」¹¹⁾とされている。要するに、「収益税的資産税」だとの説明である。

同様の考えは、佐々木喜久治『固定資産税（平成4年度版）』において、さらに、次のように詳しく説明されている。

「固定資産の本来の目的は使用収益するためのものである。勿論、固定資産が建設築造される当面においては商品であったものもあり、商品として売買もしくは建造することを業とする者もあるが、殆どのは、反復して使用収益する目的をもって所有されるものである。固定資産税は、まさ

にこのような本来の性格を目標として課税しようとするものであって、既に述べたように、収益的財産税である所以である。即ち、固定資産税は、売買の過程において実現されるであろう利益に担税力を見出そうとするものではなく、使用収益される状態における固定資産の価値に着目して課税しようとするものである。

したがって固定資産税の適正な時価は、これを使用収益するためにその固定資産を取得するものとして、その取得の際に附せられるべき売買価格（調達価格）を指すものと解されている。¹²⁾

金子宏『租税法（第9版）』では、「財産税」との見方が示されており、次のように説明されている。

「固定資産税が採用されたのは、シャープ勧告に基づく昭和25年の地方税制の全面的改正の一環としてであった。それ以前には、地租・家屋税および特定種類の償却資産に対する税（船舶税・軌道税・電柱税等）があったが、固定資産税はこれらの租税に代わるものであり、これらを一本化して採用された。しかし、地租・家屋税等が、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のに対し、固定資産税は、固定資産の価格を課税標準として課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の性格を有するといえよう。¹³⁾

上の一文でもわかるように、「収益性」の面に重きを置くか「所有」の面に重きを置くかの微妙な相違はあるが、固定資産（土地・家屋・償却資産）税の課税根拠とされているのは、収益性のある資産所有の事実に対して求められている、ということである。

ところが、この固定資産税の対象のうち、個人用の土地・住宅はともかく、事業用の土地・建物・償却資産への課税、なかでもその代表例である企業のそれに対する固定資産税は、法人税を別途に課せられているうえに、さらにもう一つの別の税として課せられるものではないか、要するに二重（重複）課税の対象になっているのではないか、とのやっかいな問題が内包され

ていることに気づく。個人事業用の償却資産、例えば個人経営の作業場の機械に対しても、事業者への所得税とは別に、固定資産税が課せられるのは同じである。

もっともわかりやすいのは、法人企業の建物、機械、装置、器具などであり（ただし建物は、前述のように税務会計では償却資産の対象とされ、償却費が損金算入扱いとされるが、固定資産税では償却資産とはみなされない。固定資産税そのものは家屋として課せられることになっている）、なかんずく機械、装置、器具などであろう。建物、機械、装置、器具類は、まさに資本設備そのものであり、事業（生産）活動によって製品（所得）を生み出す源泉であり、それゆえに、その成果（所得）に対して法人税が課せられるのである。

このように、なかんずく事業用償却資産に対する固定資産税は、法人税との二重課税性がわかりやすい姿をとっているといえないだろうか。

これを課税論としてさらに具体的にみれば、個人住宅用土地・家屋の場合は、中里氏によれば、その利用にもとづいて得られる収益（経済的利益）、いわゆる「帰属利益」（仮に土地・家屋を他者から借用していれば、他者に支払うべき家賃が自己の収益つまり「所得」となる）に対しては、原則として所得税は課せられるわけではなく、その「代替」として固定資産税が課せられる（そしてこのことは、合理的根拠がある）。これに対して、事業用土地・建物・償却資産の場合は、その使用によって実現される収益には、他方で法人税・法人事業税（法人所得税）が課せられているのであって、したがって個人用土地・家屋と同様に事業用土地・家屋・償却資産に対しても、固定資産税が課せられる（標準税率は価格の1.4%）ことは、とりもなおさず、事業用固定資産・償却資産だけに限って、二重の課税になっていることが明らかではないか、ということである¹⁴。

資産の経済実態（機能）の中身を十分に区分することなしに、すでに法人所得税の源泉をなしている償却資産を、無原則的に固定資産税の中に編入したことが生み出した不明確性、不合理性が、そのままにされて今日に至って

いるのではないかということ、これである。

この二重課税への疑問に対する説得力が欠如していれば、あるいは不明確であれば、要するに、課税当局にとって「取りやすいところから取る」というだけのことであり、不当な課税が行われていることに他ならない。問題のポイントは、法人の建物、機械、装置、器具など事業用償却資産（ただし建物は固定資産税では償却資産とされていない）に対する固定資産税を、どうみるかである。

以上の二重課税性を詳しく批判している中里実氏の見解を、次に、より具体的にみておきたい。

II 償却資産に対する固定資産税への批判論

1 中里実氏の償却資産課税原則批判論

中里実氏は、固定資産税の対象設定の経緯にも由来する、事業用償却資産に対する固定資産課税の統一理念の欠如、法人所得税との二重課税性、個別的償却資産設定と課税根拠論のあいまいさ、などにつき原則面、技術面から根本的ともいうべき批判を加えておられる。私自身、これに大きな御教示を得たので、先にも指摘したことをさらに詳しく理解するため、以下にその趣旨を、私なりに3点ぐらいにまとめておきたい。

(1) 課税対象・根拠に対する統一理念の欠如

第一は、固定資産税設立の経緯にともなう課税客体（対象）設定と、その課税根拠論に統一理念が欠如しているのだとする批判である。

先にもみたように、固定資産税は地租、家屋税および特定種類の償却資産に対する個別税（船舶税、軌道税、電柱税など）であったものが昭和25年の

シャープ勧告にもとづく地方税制の全面改正のさい、償却資産の対象が大幅に拡大され、一括されて土地、家屋とともに三大対象の一つとして設定されたものである。

しかし償却資産については、個人用資産と企業用資産の違い、非事業用資産と事業用資産の違い、また固定性資産（機械、装置など）と可動性（船、飛行機）資産の違いなどを一括して設定したために、伝統的な土地、家屋とは統一的理念、説明にあいまいさをもたざるをえなくなった、ということである。

事業用資産に対して、二重課税の問題が生じることについて、中里氏は次のように述べておられる。

「上で述べたような二重課税という観点から理論的に考えた場合に、何よりも明確に峻別しなければならないのは、個人用資産（そのもたらす帰属所得が非課税とされている）と事業用資産（そのもたらす事業所得に対する毎年度の所得課税が行われている）である。これらを比較してみると、事業用資産に対する固定資産税の課税は、事業用資産のもたらす事業所得に対する所得課税との深刻な二重課税を引き起こしていることが容易に理解される。

① 個人住宅用土地・建物 事業用資産でない個人住宅用の土地や建物が毎年度産み出すところの帰属所得に対しては、所得税が課税されていない（ただし、建物については、土地の場合と異なり、取得時に消費税の課税は行われているが、ここではこの点は無視する）。したがって、個人用土地・建物に対して、帰属所得に対する所得税の代替として固定資産税を課するという点は、それなりに理解できる。

② 事業用土地・建物償却資産 これに対して、事業用資産の場合には、そのストックは、将来キャッシュフローを産み出すものである（換言すれば、資産の現在価値は、将来キャッシュフローの束である）。したがって、事業用資産に対して（現在において）固定資産税を課すると、

それを用いて将来産み出される事業所得に対する（将来における）所得税との間で二重課税が生ずることになる。

特に、償却資産については、いかなる理由によるものか必ずしも定かでないが、事業用償却資産に限って固定資産税の課税対象となるのであるから、土地・建物と比較して問題は一層深刻である。]¹⁵⁾

上文中に指摘されている「帰属所得」（それに対する非課税）については、中里氏の著作には説明が見当たらないので、金子宏『租税法（第9版）』をみると、そこで次のように説明されている。

「もっとも、人の担税力を増加させる利得であっても、未実現の利益 (unrealized gain) —— 所有資産の価値の増加益 —— 及び帰属所得 (imputed income) —— 自己の財産の利用および自家労働から得られる経済利益 —— は、どこの国でも、原則として課税の対象から除外されている。わが国でも、所得税法は、所得を収入という形態でとらえているから、それらは原則として課税の対象から除かれていると解さざるを得ない。しかし、これは、それらが本質的に所得でないからでなく、これらを捕捉し評価することが困難であるからであって、それらを課税の対象とするかどうかは立法政策の問題である。]¹⁶⁾

個人用住宅・土地は、先にも述べたように、仮にそれを他者から借用していれば、支払うべき家賃が自己の「所得」（経済的利益）と同じことだとみなされる、その分の「所得」を毎年得ていることになるが、それに対しては（所得把握が困難なために）課税されない、というのが帰属所得（この場合は帰属家賃）の一例であろう¹⁷⁾。そしてこれについては、いずれの国も原則非課税とされている、というのである。

ところが、すでに触れたように、工場用建物・機械・装置などの事業用償却資産については、その充用によって新たに生み出される収益（価値・所得）に対して別途に法人所得税（国の法人税と都道府県・市町村の法人住民税所得割および都道府県の法人事業税）が課せられているのだから、明らかに、償却資産に

対する固定資産税と法人所得税の二重課税性が内在していることになる。

個人用の土地・家屋のケースは、その「財産の利用によって得られる経済的利益」（所得）には課税されないのであるから、その「代替」として固定資産税を課すことは理解しうる（二重課税は存しない）が、事業用償却資産については、所有への課税（固定資産税）と所得への課税（法人所得税）という二重の課税がなされることになり、個人用住宅・土地のケースとは明らかに異なる（矛盾する）。

事業用償却資産の本質が、将来時点での収益（所得）のために存する現在時点での「費用のかたまり」¹⁸⁾であることを考えるなら、リスクの面をも内包する事業用償却資産への課税は、本来避けるべきものであり、「費用のかたまり」としての事業用償却資産への課税は、本質的にみて、事業所得税の対象とされるものとみなすべきである。

以上が昭和25年の固定資産税創設による課税対象の拡大、それにとまなう租税理念の不統一さ、不明確さから帰結される一例証である。

これに関連して、償却資産に対する価額評価が、3年ごとに行われることになっている土地・家屋と異なり、企業申告にもとづいて毎年行われることになっているのも、「償却資産に対する固定資産税の、企業に対する所得税・法人税・事業税との著しい類似性が明示的に現れている」証左である。

このように、価額評価・課税方法の面から考えても、「償却資産に対する固定資産税は、土地・建物に対する固定資産税とは本質的に異質であり、むしろ事業所得に対する所得税や法人税と同根の租税と考えるべきなのではなかろうか」と結論されるのである。

まったくそのとおりだ、と私も思う。私自身は、中里氏によって指摘されている、事業用償却資産は「費用のかたまり」であるとの事実がきわめて重要な意味をもつものとする。たとえ公共性の大きい産業分野を中心に、多くの評価額軽減措置が設定されているにせよ、「費用のかたまり」であるという事実が決定的に重要なのである。

そして事業用償却資産が、実現されるべき将来利益のために投ぜられた現在時点での「費用のかたまり」であるからこそ、それへの課税は、「〔個人用〕土地・建物に対する固定資産税とは本質的に異質であり、むしろ事業所得に対する所得税や法人税と同根の租税と考えるべき」との結論が、十分な説得力をもつことになるのだと思う。

少なからぬ数で設定されている償却資産評価額の低評価特別措置も（固定資産税に関する条項の多くはこれが占めている）、二重課税に対しての弥縫策的回避法だとすら思えてくる。

なお中里氏の先の説明では、個人住宅用土地・建物に対する固定資産税の根拠、合理性は、「毎年の帰属所得の原則非課税への代替措置」ということに求められていたが、その事実と論理じたい重要であろう、と私も思う。ただし私は、そのことよりもむしろ、工場用建物・機械・装置（巨大なパイプの装置に代表される）・器具などの事業用償却資産の、疑いえない価値移転性（法人所得の生産へと結実する性格）に存する（「減価する」ことでは、個人用住宅・建物も工場・機械・装置と類似していないわけではないが、この場合は価値移転は無い）、と考える方がより妥当ではないかと思うのである。

というのは、先の金子宏『租税法（第9版）』で指摘されているように、どの国でも帰属所得が原則非課税とされているのは、課税技術的にその把握、捕捉が困難（不可能）ということに原因があることからすると、これへの非課税と対比する形で、事業用償却資産への課税根拠を批判することは、説得性に難点の面もある（課税実行上の不可能性）ように思えるからである。

しかし、この点については、私自身の今後の検討課題としたい。

（2）個別固定資産に対する課税根拠のあいまい性

第二は、個別の固定資産税対象に対する根拠づけ、説明にあいまいさがあるとの批判である。これについて、中里氏は次のようにいわれる。例えば、「鉱業権、漁業権、特許権などの無形減価償却資産は、固定資産税の課税客

体たる償却資産の範囲に含まれない。これら無形の資産が課税客体から除外されているのは、市町村の行政サービスとの応益的因果関係が明確でないことのほか、これらの資産について客観的に収益力を発揮して実現される段階にいたれば、必ずやそのために土地なり、家屋、構築物、機械装置という有形の固定資産が設けられることになるのは明らかである……。」といった、旧自治省（現総務省）の説明では、説得力を欠くか、理解が困難であろう。

なぜなら、無形資産が存在する場合の方が有形資産のみの場合よりも、収益は高くなると思われるからである¹⁹⁾、と。

また例えば、償却資産のうち、なぜ「牛、馬、果樹その他の生物は、法人税または所得税上は減価償却を認められていても、固定資産税の課税客体には含まれない」のか、その理由が明らかでない。

あるいは、「自動車税または軽自動車税の課税客体である車両に該当しない」とされているが、なぜに、自動車と軽自動車については別の税目（固定資産税とは別の自動車税のことであろう—引用者）を設けなければならなかったか必ずしも明らかでない。あるいは、金融資産は確かに固定資産ではないが、有形資産との違いはどこにあるかという点に対する十分な説明がなされていないなど、個別にみればいくつもの不明点が目立っているのである²⁰⁾、と。

(3) 米国における弾力的運営との比較

第三は、可動性、移動性償却資産課税に対するアメリカ合衆国の弾力的運営政策との比較である。

中里氏は、米国での船舶に対する可動性・移動性償却資産の課税方法のケースを紹介し、日本では画一的基準（定けい場など）が採用されているのに対し、米国では、「資産が所有者の住所地に存在し、そこで通常使用されている場合はそこで課税され、また資産が所有者の住所地以外の場所に存在し、そこで通常使用されている場合にはそこで課税される」と述べられている。

そして、「いずれにせよ、日本の現行法のあり方は、必ずしも、唯一絶対のものとはいえない」ことを紹介されている²¹⁾。

以上中里氏の批判のうち、事業用土地・建物・償却資産、なかでも事業用償却資産に対する固定資産課税が、法人税と二重課税性を内包しているとの批判、それゆえに、本質的には償却資産課税は、法人所得税に属するべきものとの批判は、低成長時代、特にデフレ期の企業課税を考える時に、重要な意義をもっていると私自身も考える。

2 減価償却資産の価値移転の明確性

本節では、典型的には、企業の減価償却資産の価値移転の明確さが、償却費の算定方法として、法に規定されていることを、法人税法とその解説著書を通して確認しておくことにしたい。ここで確認するのは、典型的な事業用償却資産における年々の償却費、すなわち企業活動に代表される生産活動によって、年々新たに生産される財・サービスに移転されるであろう価値額の大きさである。

減価償却とは、「法人が減価償却資産に投下した費用である取得価額について、使用可能期間の各事業年度にわたって適正に費用配分する手続き」のことであり、法人税法上は、その取得した価額から、残存価額（減価償却資産がその本来の用役を果たした後に最終的に処分されるさいに回収されるべき価格）を控除した金額、に対して行われることになっている。

残存価額はあらかじめ適正に見積もることが困難であることから、法人税法施行令 56、耐用年数省令 5、同別表十において具体的に定められている。有形減価償却資産（坑道および生物を除く）は取得価額の 10%、無形償却資産はゼロ、軌道はゼロ、生物は細目に応じ取得価額の 5% から 50%（牛馬は最高 10 万円）といったように定められているのである²²⁾。

減価償却費の算定方法として、税法では次の 6 つが規定されている²³⁾。

① 定額法

減価償却資産の取得価額から残存価額を控除した金額に、その償却率が毎年均等になるように、その資産の耐用年数に応じた償却率を乗じて計算した金額を、各事業年度の償却限度額として償却する方法である（法人税法令48①イ(1)）。償却限度額の算定は次のようである。

$$1/\text{耐用年数} = \text{償却率}, (\text{取得価額} - \text{残存価額}) \times \text{償却率} = \text{償却限度額}。$$

② 定率法

減価償却資産の取得価額（翌年以降はその取得価額からすでに行った償却額の累計額を控除した金額、期末帳簿価額）に、その償却費が毎年一定の割合で逓減するように、その資産の耐用年数に応じた償却率を乗じて計算した金額を、各年度の償却限度額として償却する方法である（同、48①イ(2)）。算定方法は次のようである。

$$1 - n \sqrt[n]{\frac{\text{残存価額}}{\text{取得価額}}} = \text{償却率} \quad n = \text{耐用年数}$$

$$\text{取得価額} (2 \text{ 回目以後は期首帳簿価額}) \times \text{償却率} = \text{償却限度額}$$

③ 生産高比例法

「鉱業用減価償却資産」に適用される方法であって、その資産の取得価額からその残存価額を、その資産の耐用年数の期間内における、その資産の属する鉱区の採掘予定数量で除して計算した一定単位当たりの金額に、各事業年度におけるその鉱区の採掘数量を乗じて計算した金額を、その事業年度の償却限度額として償却する方法である（同、54①五イ）。

④ リース期間定額法

リース取引にかかわる国外リース資産のケースである（同、48①六）。

⑤ 取替法

軌条、枕木、電柱、送電線等の「取替資産」に適用される方法である

（同，49②）。

⑥ 特別な償却率による償却方法

魚網，活字地金等の「原料率資産」に適用される方法である（同，50①）。

法人税法では，減価償却限度額の計算上，選定することができる償却の方法は，次のように資産の区分に応じて，それぞれ規定されている（同，48，49，50）。すなわち，建物は定額法（ただし1998年3月31日以前に取得された建物は定額法または定率法）であり，建物以外の有形減価償却資産は定額法または定率法，鉱業用減価償却資産は定額法，定率法，または生産高比例法といった具合である。

このように生産活動，新製品への価値移転がもっとも明確だと思われる，その意味で，「典型的」償却資産（「設備投資」）である機械・装置・器具は定額法，定率法のいずれでも法人が選定しうることになっている。換言すれば，定額法，定率法はいずれにせよ，綿密な減価のありさまを表現する方法，つまり価値移転の算出方法を示していると思われるが，厳密には，「一定の割合で逡減する」ように償却資産の減価を算定する定率法が，より妥当な姿（現実を反映する方法）であろう。

そこで具体的数値としては，「減価償却資産の耐用年数等に関する省令」（最近改正，平成15年3月31日財務令38）別表第一から第八までに，資産の種類，用途，構造などを区分して，「耐用年数」が規定されている（財務省令56）。それは，別表第一の「機械及び装置以外の有形減価償却資産」（建物など），別表第二の「機械及び装置」，別表第三の「無形減価償却資産」，別表第四の「生物」，別表第五の「汚水処理用減価償却資産」，別表第六の「煤煙処理減価償却資産」，別表第七の「農林業用減価償却資産」，別表第八の「研究開発用減価償却資産」，の各耐用年数一覧表においてである。

本稿で取り上げている経済的にみた償却資産の，新生産財貨への価値移転の明確性が理解されやすいのは，別表第一の「機械及び装置以外」の建物（対象としては，ほかに船舶，航空機などがあげられている。ただし建物は，固定資産税

の対象である償却資産からは除かれている), 別表第二の「機械及び装置」である。特に, 第二の「機械及び装置」は設備投資の中核であり, 理解しやすい。

なぜなら, それが典型的な企業生産活動, つまり新たに生産される財貨への価値移転財(付加価値の生産)として, 物理的現象(摩耗性)として確認しやすいからである。あるいは, 市場での競争により, 新たな「機械及び装置」が次々に開発されることにもとづく更新性, つまり償却の必要性を確認しやすいからである。

この現象が重要な意義をもつことは, かつては, この全社会的償却資産の取り替えがおよそ10年周期で行われ, その経済に及ぼす影響の大きさから, 産業循環の「10年周期」説が展開されてきた経緯を考えれば, 納得しやすいであろう。もっともグローバル化, 国際紛争, エネルギー問題, 技術革新の著しい20世紀において景気循環における周期性がどう確認されるかは別にしてのことである。

そこで, 別表第二の「機械及び装置の耐用年数表」を一瞥すると, 掲載されている369項目の設備の種類(それぞれの細分項目は除外する)の中で, 指導的産業として, 例えば紡績設備10年, 製鉄設備14年, 鉄鋼熱間圧延設備11年, 自動車製造設備10年, 自動車車体製造設備12年, 産業用ロボット製造設備11年, 鉄道車両又は同部品製造設備12年, プリント配線基盤製造設備6年, 等々が示されている。アトランダムで紹介であるが, 今日においても大略10年間消耗(償却)論がまったく無根拠でないことが窺えよう。

このように, 企業の事業用資産(資本運転に充用される)であり, それゆえに償却されるべき必要性, つまり価値移転の根拠性が大変に見やすく示されているのが, 別表第二の「機械及び装置」の項目であろう。

また以上からして, 減価償却の方法で基本となるのは, ①定額法と, ②定率法であることが明らかである。そのうえで, ①定額法と②定率法の違いは, みるように, ①が毎年の償却費が定額となるように算出される(償却率そのものは年次を追って減少するように設定されている)のに対して, ②は毎年漸次

的に減少する（毎年一定の割合で減少する）ことをベースにして、数値が算出される、という点にある。償却資産の資産機能・実態（価値の移転）からすれば、先述のように、②の方が正確で妥当な償却方法であるが、①はわかりやすく、経費として計上するのが容易という点に、特徴があるであろう。すなわち経済的にみれば、償却資産は、②の、一定割合で通減的に減少する仕方、事業が続行されるのであり、したがって②の定率法が現実の姿であるが、算出の便宜上、①定額法も採用してきた、との長年の経緯をたどってきたものであろう。

いずれの方法によるにせよ、先述のように、償却資産の耐用年数と減価が経済的にきわめて重要な意義をもつことは、先述のように、経済学の一伝統として、耐用年数に規定される重点産業の機械装置などの取り替えが、産業・経済循環の10年周期に大きな関わりをもつ、とされてきた事実にも示されている。

技術革新、資本規模（機械制大工業、巨大装置産業）によって歴史的に大きな変遷が確認されることはまちがいないとしても、この更新が、経済循環（好不況）の一要素をなすとみなされるのは、今日に至るもまったく無縁だとは言いきれないであろう。

6方法による減価償却の仕方のうち、定額法と定率法は、いずれの償却対象にあっても広く適用される方法であり、したがって減価償却の一般的方法とあってよく、このいずれかの仕方で、新製品への価値移転が典型的に確認される、とみなしてさしつかえないものである。

価値移転は、原材料と機械装置による新製品への価値転化のことに他ならないから、新製品の生産と販売、すなわち価値の実現によって所得が実現され、この新たな実現所得に対して課されるのが法人所得税である。課税行為は、この法人所得税で明らかに達せられるということであり、まだ未実現の、生産過程にある減価償却資産に課税すべき筋合いのものでないことは、十分に言うことではなからうか。仮に、償却部分は損金扱いされる

のではないかとの反論があるとすれば、それでも残余資産部分への課税は確かなことだし、当の償却部分は新製品へ転化し、付加価値の源泉となるのである。

中里氏が強調される、「償却資産は費用のかたまり」であることの意味が、十分に考慮されるべきである。

Ⅲ 法人事業税の外形標準課税との関連

法人事業税に対する外形標準（基準）課税の実施については、長期にわたる議論の経緯をもつが、地方分権や東京都・大阪府の銀行税の実施、それをめぐる銀行側の訴訟問題などを契機として、04年4月から実施されることになったが²⁴⁾、事業用償却資産への固定資産課税はこの外形標準課税とどのような関わりをもつだろうか。

04年からの法人事業税に対する外形標準課税実施は、資本金1億円超の企業（大企業）を対象として、所得に課せられる従来の基準税率を9.6%から7.2%に下げる代わりに、外形標準課税として付加価値の0.48%、資本金の0.2%を基準税率にすることとされた。人件費と資本金への課税は軽減措置をとる。税収全体の割合では、付加価値部分は四分の一、残りの四分の三は従来通りの所得課税とする。そのうえで、外形標準課税、所得税それぞれの基準税率の1.2倍を上限に、都道府県条例で自由に決めることができるようになっていく（従来は基準税率の1.1倍が上限）。

なお、赤字が3年以上継続する法人や、操業5年以内の赤字ベンチャー企業を対象とする新たな徴収猶予制度が設定される（最長6年間の猶予）。

このように外形標準課税の実施といっても、付加価値課税部分が全体の四分の一（残る四分の三は従来と同じ所得課税）の割合であり、長期不況を背景とした部分的で、妥協的な実施である。東京都の銀行税条例にも押された、余

儀ない実施であろう。あるいは、赤字欠損企業が全企業中7割近くにも達する中で、やむをえない部分的な実施にとどまるものであって、いわば試行錯誤的な実施をみたものであった。

しかし、その本格的実施は、経済全体の再活性化、発展の条件によって、04年実施よりも立ち入った内容（外形標準課税への本格的移行）に改正されて、続行されるべき性格のものであろう。

外形標（基）準の具体的項目としては、これまでに、資本金または出資金、売上高、収入金額、経費（特定経費）、事業所家屋床面積、事業所用地面積、事業所固定資産評価額、従業者数、給与総額、付加価値（加算法）、付加価値（控除法）など事業の規模や活動量を表す11項目ほどの基準があげられてきた。これらのうち、固定資産税と関わりをもつものは、事業用家屋の床面積、用地面積や事業用固定資産評価額であるが、これらを含む11ほどの基準（標準）が、およそ次の4類型ぐらいに分類されて²⁵⁾、検討されてきた経緯をもっているといえよう。

第1類型。事業活動価値。利潤、給与総額、支払利子、賃借料の合計を、法人の事業活動規模とみなして所定の税率で課す方式である。

第2類型。給与総額。法人の事業活動の大半を占める給与総額に、所得基準を加えた額を課税標準とするものである。

第3類型。物的基準と人的基準の組合せ方式。第2類型の給与総額に物的基準、すなわち事業用家屋の床面積、あるいは、その他の物的基準としての事業用資産（家屋および償却資産）の価額や、その事業年度の資産の使用量に相当するそれらの資産の減価償却費を、物的基準として加算する方式である。

第4類型。資本等の金額、あるいは資本金または出資金と資本積立金を課税標準とみなす方式である。

以上から窺えるように、04年からの実施は、従来からの所得基準方式を別とすれば、第1類型（事業活動価値、つまり利潤、給与総額支払利子、賃借料など

の合計である付加価値の大きさ)と、第4類型(資本金の大きさ)を組み合わせた方式で出発したものであった。先述のように、04年からの出発は、いわば一つの試みとしての実施にすぎないから、今後の外形標準課税の進展いかんによっては、第3類型の「物的基準」方式も加味されることがありえよう。家屋および償却資産の大きさは、モノづくり大国のわが国においては、資本活動の大きさ、強弱などを示す有力な「物的基準」の指標たりうるからである。

ちなみに、上の4類型でいう「物的条件」は地方税法にいう固定資産税の対象におよそ含まれる内容であるが、企業会計上用いられる固定資産とは、内容を異にする面もある。すなわち、企業会計における固定資産とは、流動資産に対立する用語であって、企業経営上長期の事業にわたり反復使用され、または所有される資産であり、有形無形を問わないとされる。企業会計上、通常において分類される固定資産の内容は次のようであった。

- ① 有形固定資産。土地、建物、構築物、機械装置、車両運搬具、船舶、工具、器具及び備品、などのように物理的実体のある資産である。
- ② 無形固定資産。実体としては存在しない資産で、営業権、特許権、地上権、商標権、鉱業権などの法律上の価値のあるものである。
- ③ 投資。営業本来の目的をもって所有されるものでなく、投資の目的をもって所有されるもので、関係会社有価証券、投資有価証券、出資金などである²⁶⁾。

したがって、固定資産税の課税客体である固定資産は、前章でもみたように、企業会計上の固定資産のうち、有形固定資産の範囲と「おおむね一致する」ものとされていた。

問題は、固定資産税の対象である固定資産と「おおむね一致する」企業会計・税法の固定資産、償却資産が、今後のなりゆきによっては、外形標準課税の一対象とされうることにある。

結論として、04年からの外形標準課税においては、この物的基準方式が

実施されることはなかったが、これまで問題としてきた事業用償却資産に対する固定資産課税と法人税との二重課税性が、今まで以上に強くなってはならないということ、すなわち、物的基準方式を対象とすることは、今後とも避ける必要がある、ということである。

〔注〕

- 1) 中里実『デフレ下の法人課税改革』有斐閣、2003年。
- 2) 金子宏『租税法（第9版）』弘文堂、平成15年、pp.488-489。
- 3) 固定資産税務研究会編『平成16年版 要説固定資産税』ぎょうせい、平成16年、p.25。
- 4) 同上書、p.26。
- 5) 同上書、p.26。
- 6) 以上は、同上書、pp.30-31。
- 7) 同上書、pp.33-34。
- 8) 同上書、pp.34-36。
- 9) 以上第三については、佐々木喜久治『固定資産税（平成4年度版）』税務経理協会、平成4年、pp.53-54より。
- 10) 以上の固定資産税の戦前・戦後の沿革については、主に、佐々木、同上書「序論」より。
- 11) 吉田隆一『固定資産税の常識（第9版）』税務経理協会、平成17年、pp.7-8。
- 12) 佐々木、上掲注9)、p.88。
- 13) 金子、上掲注2)、p.479。
- 14) 中里、上掲注1)、第2章参照。
- 15) 同上書、pp.36-37。
- 16) 金子、上掲注2)、p.183。
- 17) この帰属所得の事例としては、同上書、p.225参照。
- 18) 事業用償却資産が「費用のかたまり」であるとの表現は、中里、上掲注1)、p.38より。
- 19) 同上書、p.45。
- 20) 同上書、pp.42-44。
- 21) 同上書、pp.46-58。
- 22) 下村英紀『法人税法』同文館出版、平成17年、p.83より。
- 23) 以下、減価償却費の算出方法の概略は、同上書、pp.77-79より。
- 24) 法人事業税の外形標準課税導入問題については、三宅英明/柿本国弘「法人事業

税における外形標準課税導入問題」(『岐阜経済大学論集』第37巻第3号, 2004年3月)参照。

25) 外形標準の4類型については, 熊谷安弘『外形標準課税の知識』(日経文庫, 2000年)のII参照。

26) 以上は, 固定資産税務研究会編, 上掲注3), p.11。