

# わが国の固定資産税「償却資産課税」の成立

—シャウブ勧告における資産再評価税との関連で—\*

戸 谷 裕 之†

キーワード：固定資産税，償却資産税，資産再評価，シャウブ勧告

## はじめに

わが国における固定資産税は，土地，家屋および償却資産の価格を課税ベースとする市町村税である。1980年代後半における地価高騰と90年代以降のバブル崩壊による急激な地価下落を背景にして，土地に関する固定資産税は多くの議論がなされてきた。しかしながら，家屋および償却資産に関する固定資産税についてはそれほど活発に議論されてきたとは言いがたい。ところが2000年代に入り，企業課税の負担という観点から，とりわけ償却資産に対する固定資産税（以下では「償却資産課税」と呼ぶ）のあり方が経済界を中心に問題視されるようになってきた。

たとえば，多額の償却資産を抱える重厚長大産業に償却資産課税の負担が偏ること，そしてそのことによって市町村間においても税収の偏在が生じること，また諸外国との比較から国際競争力に影響を及ぼすこと等々である。

本稿では，この償却資産課税がどのような経緯でわが国税体系の中に組み込まれて行ったのかということ振り返る。そこには戦後わが国税制の礎となった『シャウブ勧告』における資産再評価税が影響していることが浮かび上がってくる。

---

\*本稿は日本租税研究協会主催「地方税研究会」（2010年3月16日）および自治総合センター主催「地方分権に関する基本問題研究会」（2012年2月10日）において報告した内容に基づいている。席上，多くの方から貴重なコメントをいただいた。また，大阪市税制企画担当課長（当時）の藤原稔之氏から貴重な資料の提供を受けた。ここに感謝する次第である。しかしながらあり得べき誤りは，すべて筆者個人に帰するものである。

†大阪産業大学経済学部 国際経済学科 教授

草 稿 提 出 日 11月15日

最 終 原 稿 提 出 日 12月12日

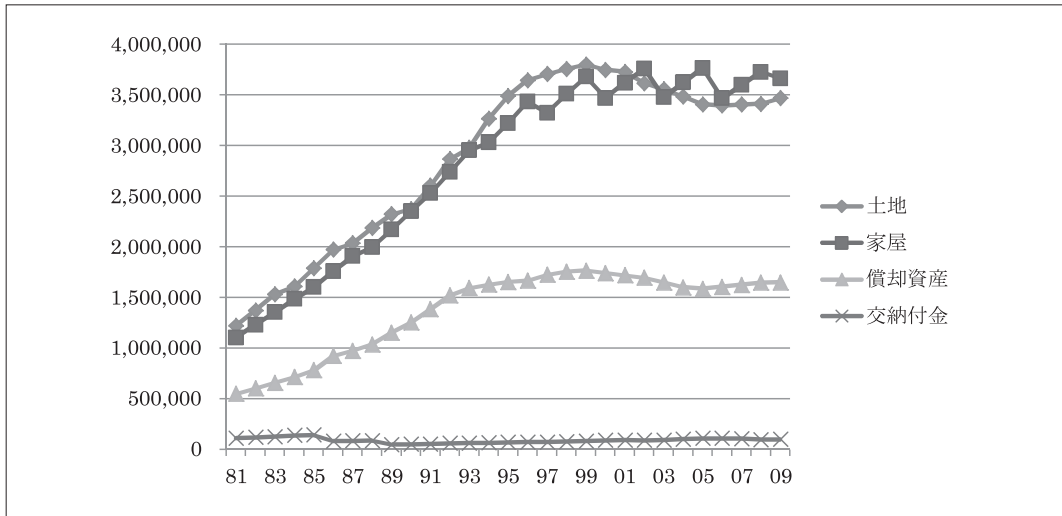
## I. 固定資産税の現状

### 1. 税収の推移

償却資産課税の成立過程を振り返る前に、固定資産税の現状を概観しておきたい。図1は固定資産税の税収を土地、家屋、償却資産および交付付金に分けて、その推移を見たも

図1 固定資産税収の推移

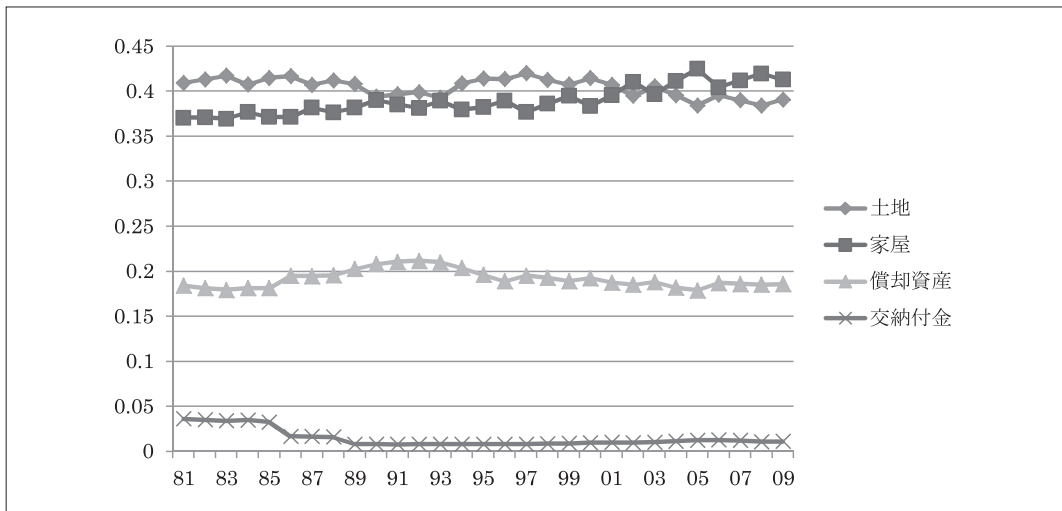
(単位：100万円)



<資料>総務省自治税務局『地方税に関する参考係数資料』各年版より作成。

<注>交付付金とは、国や都道府県が市町村に支払う固定資産税である。

図2 固定資産税収の土地・家屋・償却資産別割合



<資料>図1に同じ。

のである。1980年代から90年代にかけて固定資産税は土地、家屋、償却資産ともに同じように増加している。また90年代後半以降はすべて横ばいの状態である。図2はそれぞれの比率を見たものであるが、80年代以降、バブルの発生およびその崩壊を経て、今日に至るまで、固定資産税の税収は土地4割、家屋4割、償却資産2割で推移していることがうかがえる。

## 2. 固定資産税の地方間の偏在

次に固定資産税の地方間の偏在についてみてみよう。表1は2009年度における固定資産税が、財政力指数でグループ化された地域別（都道府県別）にどのように納入されているかを示している<sup>1)</sup>。まず土地に関する固定資産税はその19.3%が東京都に支払われている。家屋については13.4%、償却資産については10.8%が同様に東京都に集まっている。すなわち、東京への税収の集中度が高いのは、土地、家屋、償却資産の順であることがうかがえる。愛知、神奈川、大阪というB1グループについても、土地22.8%、家屋21.0%、償却資産18.8%と、土地の集中度が高く償却資産の集中度が低いと分析されている。

表1 グループ別 固定資産税（土地・家屋・償却資産）税収 <2009年度>

	土地		家屋		償却資産	
	税収	比率	税収	比率	税収	比率
東京都	670,645	19.3%	490,861	13.4%	177,522	10.8%
B1	791,425	22.8%	767,923	21.0%	309,202	18.8%
B2	631,488	18.2%	677,930	18.5%	307,654	18.7%
C	614,910	17.7%	702,216	19.2%	371,229	22.5%
D	455,344	13.1%	622,228	17.0%	304,376	18.5%
E	303,632	8.8%	402,992	11.0%	177,337	10.8%
合計	3,467,444	100.0%	3,664,150	100.0%	1,647,320	100.0%

<資料>図1に同じ。

<単位：100万円，%>

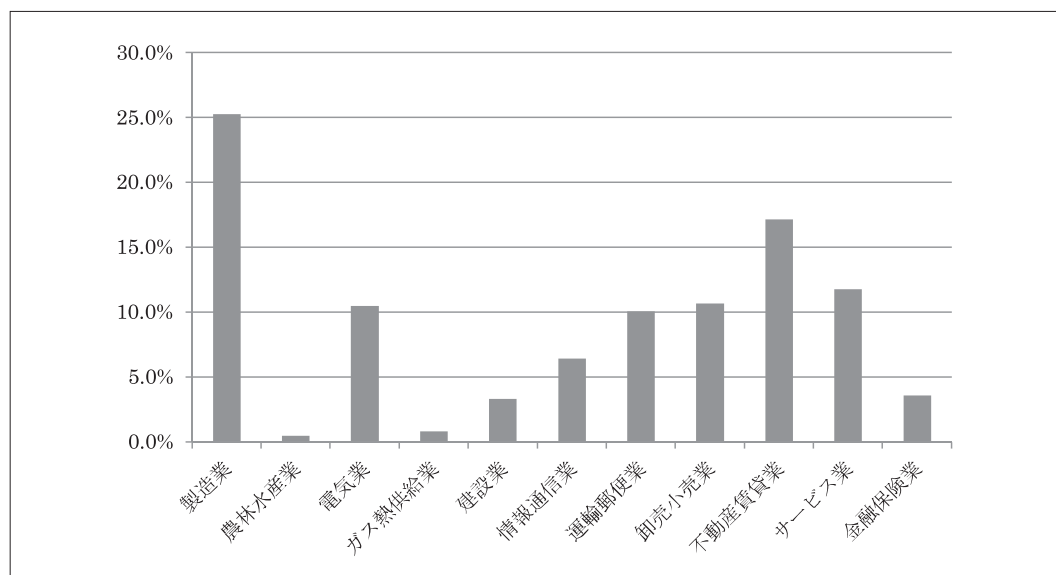
1) 具体的な都道府県は以下のとおりである。

グループ (財政力指数)	都道府県名
東京	東京
B1 (0.7~1.0)	愛知、神奈川、大阪
B2 (0.5~0.7)	静岡、千葉、埼玉、福岡、茨城
C (0.4~0.5)	京都、兵庫、群馬、栃木、宮城、三重、広島、滋賀、岐阜、長野
D (0.3~0.4)	岡山、福島、石川、新潟、香川、山口、北海道、富山、福井、奈良、山梨、愛媛、熊本
E (0.3未満)	山形、佐賀、大分、鹿児島、徳島、岩手、青森、宮崎、和歌山、沖縄、秋田、長崎、鳥取、島根、高知

### 3. 償却資産の企業間格差

固定資産税の償却資産税が企業間にどのように配分されているかを見てみよう。図3は、2009年度における業種別の有形固定資産(土地を除く)の割合を示したものである。これは、償却資産課税が業種間にどのように配分されているかを示す代理指標と見なしよう。図から読み取れることは、まず、製造業が全体の約25%を占めているということである。続いて不動産賃貸業が約17%、サービス業が約12%となっている。少ない業種としては農林水産業、ガス熱供給業などがある。償却資産課税は概ねこのような業種間配分となっていると予想されるだろう。

図3 有形固定資産の業種別割合<2009年度>

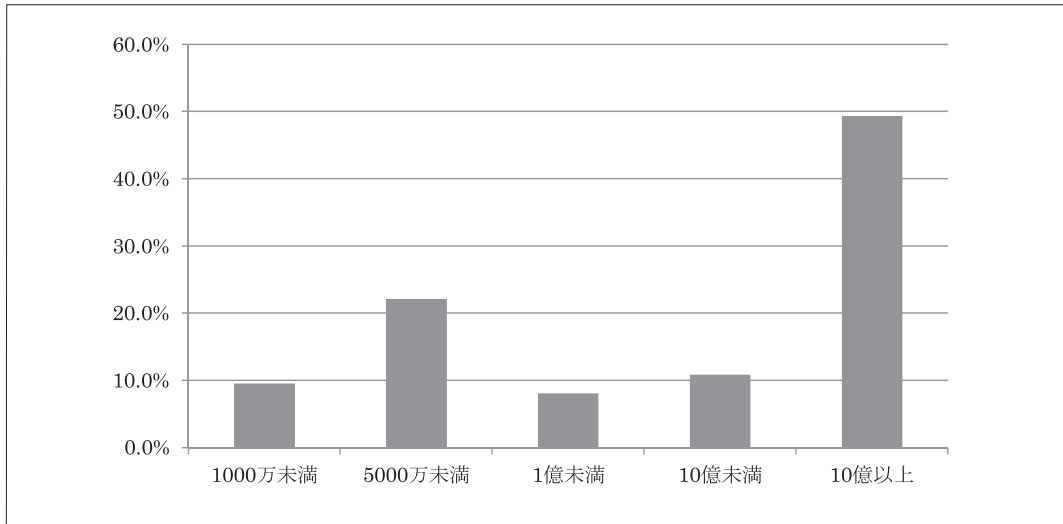


<資料>財務省財務総合政策研究所編 [2011]『財政金融統計月報』(法人企業統計特集)より作成。

図4は資本金階級別の有形固定資産(土地を除く)を見たものである。図から明らかのように、有形固定資産の約50%が資本金10億円以上の大企業に偏っている。次に多いのが資本金5,000万円未満(1,000万円以上)の階級であるが、これは企業数が多いことによるものである。図には示していないが1法人当たりの有形固定資産の保有額を見れば、10億円以上の企業が255億円、10億円未満が11億円、1億円未満が3.7億円、5,000万円未満が6,000万円、1,000万円未満が1,600万円となっている。いうまでもなく圧倒的に大企業に保有されていることがうかがえる。



図4 有形固定資産の資本金階級別割合<2009年度>



<資料>図3に同じ。

償却資産課税は以上のような有形固定資産の割合に応じて業種間・企業間に負担配分されている。すなわち重厚長大産業に多く課されているとみなしうる。経済のソフト化が進行し、また企業の国際競争力といった観点から、この課税のあり方に対する見直しの検討が必要である。

## Ⅱ. 固定資産税の成立

### 1. 固定資産税以前

わが国における近代税制の始まりは1873（明治6）年の地租改正である。地租改正とは収穫力に応じて決められた農地の「評価額」に3%の課税をするというものであり、これによって金銭による納税がなされるようになった。

次の大きな変更は1931（昭和6）年の「新地租法」の制定である。ここでは、土地に対する課税ベースが「評価額」ではなくて「賃貸価格」というものに置き換えられることになる。賃貸価格とは「その土地を他に賃貸すべき場合において1年間に取得すべき金額」とあり、要するに「地代」である。

このような変更がなされた理由は、いわゆる近代税制としての所得税の補完という位置づけである。同時にこれは日本がこの先いわゆる第2次世界大戦に突入していくという厳しい時期に実施されたものである。1873年の「評価額」というのはその土地の価値だが、

1931年の「賃貸価格」というのは、その土地から生ずる所得となる。

そして1940（昭和15）年には、「家屋税」が導入される。これはいわゆる「1940年体制」の一環で、大きな戦争をひかえて政府に税収が必要となったためである<sup>2)</sup>。家屋税の課税ベースも、土地と同様に、家屋の「賃貸価格」となる。政府は土地も家屋も、その賃貸価格を、土地台帳及び家屋台帳に定め、当時の税務署に保管したのである。

終戦2年後の1947年（昭和22）年、それまで国税であった地租および家屋税が府県税に移行されている。そして、1949年に『シャープ勧告』が出されて、これに基づいて1950年に固定資産税（土地、家屋、償却資産）が創設されることになる。以上が現在の固定資産税の成立までの経緯である。

ここで税収の内訳を振り返りたい<sup>3)</sup>。1873（明治6）年、国税収入の93.2%は地租であった。つまり大部分が土地税制である。ちなみに次に税収が多かったのは酒税の1.5%である。また1877（明治10）年でも82%が地租、酒税はわずかに増えて6.4%となっている。要するにこの当時の税源は土地と酒だったと言えよう。

大正期に入ると、今度は所得税のウエートが高くなってくる。1913（大正2）年には、所得税が7.6%、地租が15.9%、酒税が19.9%というように地租のウエートがかなり下がっている。そして1921（大正10）年、所得税と土地税制の順位が逆転する。所得税が20%を占めて、次に多いのが酒税ということになる。

先に述べたように、1931（昭和6）年に新地租法が制定され、課税ベースが評価額から地代に替わる。地租のウエートはかなり低下し、1935（昭和10）年には4.8%しかなく、さらに1944（昭和19）年の地租はわずかに0.3%となっている。こういう状況の中で、『シャープ勧告』が出されたということをも踏まえておくべきである。

## 2. シャープ勧告における不動産税

次に『シャープ勧告』における土地税制に関する記述を見てみよう。まず表題であるが、『勧告』の中では第12章「不動産税」（Real estate tax）と表記されている。そして副題として「地租家屋税」（Land and house tax）となっている。土地と家への課税ということで、『勧告』の中には「固定資産税」という名称は出てこない。

そこには次のように書かれている。「日本語からの普通の訳語に従えば、地租家屋税は住宅のみならず、あらゆる種類の不動産を包括するが、工場、商店、農家建造物が本税の下に課税される全不動産中の重要なものである。それゆえ、この租税から取るに足らぬ程

2) 1940年体制については、野口悠紀雄（2010）を参照。

3) ここでの数値は諏訪園健司編著〔2011〕pp.33-41による。

度の歳入，すなわち，1949～50年度において140億円程度しか上がっていないということは全く意外である。しかも，本税の平均税率が500%で，うち250%が都道府県，250%が市町村によって徴収されているということに至っては実に驚くほかはない<sup>4)</sup>。

つまり140億円程度というのは国税収入の0.3～0.4%であった。ただこの時期，地租家屋税はすでに府県税になっていることに留意する必要がある。

要するに，地租家屋税は，税制の中で重要な項目であるにもかかわらず，非常に税収としてウエートが低い。しかも税率は500%と，賃貸価格に5倍の税率をかけて取っているにもかかわらず税収は1%にも満たない。この点がまず指摘される。

さらに『勧告』は以下のように続く。「この明白な矛盾は課税標準が戦前のままの賃貸価格であるという事実によって解決する」。「その後，インフレーションの結果，価格水準は1938年の数字の100倍ないし200倍に騰貴している。しかし，地代家賃は価格統制下にあり，しかもその統制は実際上はともかく，法律上では特に嚴重であった。1坪当たりの法定地代家賃の平均は，1939年当時の15倍にすぎないと言われる。28都市における地代家賃は家計費総額の1%の4分の3以下（0.75%）であると報告されている<sup>5)</sup>。

ここで1940年に施行された「地代家賃統制令」に着目すべきである。これは，例えば戦災で家を失った人たちを保護するという目的で，いくら物価が上がっていようが，地代家賃は上げてはいけないという法令である<sup>6)</sup>。

このように，地代家賃は統制令によって非常に低く抑えられている。ところが，一般の物価水準は高騰している。そのために税率を500%にしても大して税収が入らないという状況であった。また『勧告』では，いわゆる28都市の地代家賃は家計費の0.75%と低過ぎるということも指摘している。

さらに『勧告』は，「今日の日本においては，地方自治を維持せねばならないならば，第2章において述べた理由により，地方，特に市町村の追加独立財源が必要である」とも述べている<sup>7)</sup>。つまり，それまでは地租家屋税は府県税だったが，市町村の財源にすべきであるという意味である。これはシャウプが地方自治の立場から基礎的自治体である市町村を重視したためである。それから，「地代家賃統制の意味と生計費とを研究した後に，われわれは，地租家屋税は今年度の見積もり140億円の代わりに，年500億円の収入が上がる

---

4) シャウプ税制使節団 [1949] pp.133-134。

5) シャウプ税制使節団 [1949] p.134。

6) これも1940年体制の一環である。このことが戦後日本のバブル経済期に借地借家法の問題となって，日本の土地政策の足かせになっている。

7) シャウプ税制使節団 [1949] p.135。

るように、徹底的に改革せねばならないという結論に達する」<sup>8)</sup>とも述べ、税収はその当時の3倍以上にすべきであると指摘している。

『シャープ勧告』における不動産税の要点は以下の3点にまとめられよう。まず第1に、不動産税は府県税から市町村税にする。第2に、課税ベースを「賃貸価格」から「資本価格」にする。そして第3として加えられたのが本稿のテーマである、土地家屋に加えて減価償却可能なあらゆる事業資産に課税すべきであるという指摘である。

まず、「資本価格」とは、『勧告』には「ここで目標とされる資本価格は自由市場におけるそれであって、地代家賃統制によって指定された現行の低い地代家賃を資本還元して得られるものではない」<sup>9)</sup>と定義されている。資本価格の元の単語は capital value である。つまり売買されることによって成立する価格というのが資本価格の意味である。

では、それまでの賃貸価格をどのようにして資本価格に直すのか。この算出方法もシャープ勧告には詳細に書かれてある。まず、土地台帳あるいは家屋台帳に登録されている戦前の賃貸価格を200倍にする。これは要するに1949年の物価水準に直すという意味である。通常物価水準は戦前の200倍になっていると算出され、賃貸価格をまず200倍に直しておく。そして次に、これをさらに5倍にすると書かれている。なぜ5倍かは不明瞭であるが、5倍にして資本価格というものを算出する。要するに200倍×5倍の1,000倍にせよという勧告を行っている。

税率は1.75%とし、数年間は3%を超えてはならないが、それ以降は各市町村が希望する率を課すことが認められている<sup>10)</sup>。

もう1つ重要なことは、資産再評価は、国税たる所得税及び法人税の資産再評価で到達した額を下回ってはならないと指摘している点である。シャープ勧告はこの資産再評価に、かなりのページ数を割いている<sup>11)</sup>。

終戦当時、日本経済は超インフレの時代であった。そのために資産再評価というのは、所得税、法人税においてまず必要な措置であった。なぜなら、それは減価償却費の問題と関係している。減価償却費を計上するというのは、償却終了後にはまたその機械を購入できるように少しずつ資金をプールしておくという手続きに他ならない。ところがインフレーションの中では、その償却後に資金がたまっただけでも、いざそれを買おうとしても、

---

8) シャープ税制使節団 [1949] p.135。

9) シャープ税制使節団 [1949] p.137。

10) これはシャープ勧告の内容である。留意すべきは、実際に行われたこととは異なっているということである。

11) 勧告には「資産再評価」という章もあり、また補論があつて、その中でもかなりのページ数をこの資産再評価に割いている。

高額になっていて全然買えない。これでは意味がないので、減価償却費を多く計上するためには、今の資産をインフレに合わせて評価し直さねばならない、というのが資産再評価の目的である。

しかし他方で、資産再評価を過剰にすると減価償却費が多額に計上され、所得税法人税の減少に繋がり、その歯止めとして、今度は固定資産税をかけるということになったのである。つまりこうしたバランスの中で、この固定資産税の償却資産課税が導入された経緯があるということ認識しておく必要がある。

### 3. 資産再評価の歯止め

ここで『シャープ勧告』は、土地も家屋も償却資産もすべて課税ベースを資本価格に統一することを強調している。「(償却資産にも課税する)長所の1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、すなわち、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法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、建造物については、建物としからざるもの、すなわち「不動産」と「動産」を区別することが必要になるであろう。この区別することは困難なことが多く、また、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1つの理由である」<sup>12)</sup>。

これに関して、当時の主税局長の平田敬一郎は次のような発言をしている。「現行の地租家屋税を確定して土地、家屋以外に企業の減価償却をなし得る資産の全体に対してその財産価格を課税標準にして課税される不動産税も注目に値する。従来例えば工場などに対しては単に家屋のみが家屋税の課税標準になり、その建物に数倍又は十数倍に値する機械その他の整備があってもそれに対しては財産課税を行うことができなかった。けれども、新不動産税の下においてはいわゆる企業の固定資産を包括して課税し得ることになるから工場自体のある市町村などもかなり財産を得ることになるであろう。またこのように固定資産は結局土地、家屋と同じように相当な収益を生み得るものであるから地方税としてはこれを課税するのは妥当であろう」<sup>13)</sup>。つまり、家屋だけではなくて、いわゆる機械設備や減価償却可能な資産にも課税してもいいのだと述べている。

そして、『勧告』は次のようにも言う。「こうすることのもう1つの利益は、事業資産（減価償却の可能な資産及び土地）の再評価を認めるという第6章で行った勧告と関連がある。

---

12) シャープ税制使節団 [1949] p.135。

13) 平田敬一郎 [1949]。



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置く必要がある<sup>14)</sup>。

先に触れたように、減価償却費を多く計上したり、それを売却する時の譲渡所得税を少なくしてもかまわないが、それをすれば今度はその償却資産に固定資産税がかかるというように自動的制限が設けられたことになる。そして「これらの制限の1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って獲得できる<sup>15)</sup>」と述べている。

つまり、資産再評価をすとしても、その場合に固定資産税（償却資産）の評価額をそれ以下にしてはいけないということを意味している。そして、「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されるべきものである<sup>16)</sup>」と結んだのである。

この点が、それぞれの税は一種の鎖（チェーン）のように相互に関連しており、一部を壊すと全て崩れるという『勧告』の特徴を端的に示しているものと思われる。税体系というものは全体のバランスを考えなくてはいけないというのが、シャープ博士の一貫した考え方であった。もちろん国税と地方税の違いはあるが、そこでのリンクというものが考えられていたということであろう。

#### 4. 固定資産税の成立

先にふれたように、『シャープ勧告』では「固定資産税」ではなく「不動産税」あるいは「地租家屋税」という表題で示されている。土地、家屋に加えて償却資産を課税ベースに含むという理由からだろうか、「固定資産税」という名称は、その後の地方税法の改正の中で出てくるのである<sup>17)</sup>。

当時、地方税の成立は非常に難航する。『シャープの勧告』が出たのは昭和24年(1949年)、これにもとづいて地方税改正法案が出された。しかしこれは翌1950年の3月末までに決まらず、年度が明けて7月に第8臨時国会を召集して成立させたという経緯がある<sup>18)</sup>。そのときの税率は、『勧告』では1.75%であったにもかかわらず、1.6%となった。課税ベースについても、『勧告』は賃貸価格を1,000倍（200倍×5倍）にせよと述べたが、結局は

---

14) シャープ税制使節団 [1949] p.136。

15) シャープ税制使節団 [1949] p.136。

16) シャープ税制使節団 [1949] p.136。

17) 現在、固定資産税の英語名称は Fixed asset tax である。

18) ちなみに、地方税法の成立が難航したもう1つの理由は、いわゆる「所得型付加価値税」、今の「外形標準課税」の導入問題であった。これが二転三転して結局入らないということになってしまった。

900倍になっている。

### Ⅲ. 資産再評価税との関連

#### 1. 資産再評価と資産再評価税

ここで、今は無き「資産再評価」および「資産再評価税」とはどのようなものであったかを見ておきたい。『シャウプ勧告』は、まず「1940年以前に取得された資産について行い得る減価償却は現在の貨幣価値に徴してほとんど皆無に等しい。その後における物価水準は概ね100倍ないし200倍の上昇率を示している。実際において、1940年以前に取得された資産については、減価償却はほとんど認められないといっても差し支えない」<sup>19)</sup>と、このような激しいインフレ下で減価償却をやっても意味をなさないと言っている。

また「従って、企業資産が、全体として、それを現状のまま時価で取り替える価格に相当する共通な水準まで再評価されるべきことが主張されてきた。この再評価後の数字に対して通常の減価償却率が適用されることとなる。この結果課税所得は著しく減少し、場合によっては損失を生ずることにもなろう」<sup>20)</sup>とも述べている。

シャウプ博士は、所得税が望ましいという理想を持っているが、所得税の弱点の1つはインフレーションである。インフレーションが生ずると所得税は上手く機能しないという問題がある。

ただし、留意すべきこととして次のようにも述べている。「しかし、もし、企業がこのように、その資産の価値を帳簿上評価替えることが認められるとすれば、その企業の総資産価値は、旧価格の数倍以上に増大することはもちろんである。…しからば、この評価替えは、価値ある所得か、そしてそれはかかるものとして課税すべきか。もし、そうであるとすれば税はすべてこれを1年以内に賦課徴収すべきか」<sup>21)</sup>。

この問題は、1980年代後半のバブル経済のときにも議論になっている。資産を再評価するけれども、その評価した評価益に対して課税するか否かという議論は常に存在する<sup>22)</sup>。『勧告』はこれには課税すべきではないと次のように述べている。「このような帳簿上の価格の評価替えはほとんど、又は全然といってよいほどに実質的な利益を反映しないのであって、単なる貨幣価値の下落による架空利益でしかないのである。第5章にも述べられ

---

19) シャウプ税制使節団 [1949] p.88。

20) シャウプ税制使節団 [1949] p.88。

21) シャウプ税制使節団 [1949] p.88。

22) この間の経緯については、戸谷裕之 [1994] pp.105-124に詳しい。

ているとおり、われわれは原則として、この種の利益を課税標準とみなすことは不賛成である」<sup>23)</sup>。

ところが『勧告』は次の点も指摘している。「しかしもし、他の納税者がその資産を譲渡した際に生じた架空利益に対して既に所得税を納付していたとすれば、今ここに企業について帳簿上の再評価に対する課税を全面的に免除することは公平ではないだろう」<sup>24)</sup>。資産再評価をする前にそれを処分してしまって、そこで利益を出した人は既にもう税金を払っている。その人と資産再評価した後で売った人との間には大きな不公平が出てくる。また、「さらに、債権のような確定貨幣債権に所有者については貨幣価値の下落は考慮されない。かかる債権者は、実質価値において資本損失を被っているが、このような損失は所得税の課税上考慮されない」<sup>25)</sup>。資産再評価すればやはりこういう問題は避けられないのであろう。

そして次が重要なポイントとなるが、「所得税、法人税は強力、かつ、適応性のある財政手段ではあるが、それは決して10年の間に200倍もの騰貴率を示すインフレーションに堪えるようにでき上がっているものではなかった」<sup>26)</sup>と、異常なインフレがある中では所得税や法人税は無理なのだと言う。そして「今、われわれがここに当面している問題は納税者相互の公平という要素が著しく錯乱し、しかも、再評価の経済的影響が恐らく結局のところ有益であるというような問題である。われわれのなし得ることは、ただ最悪の不公平を除去するとともに、予想され得る最大の経済的利点を保有し得るような妥協案を勧告することである」<sup>27)</sup>と結んでいる。本論の主題である固定資産税の償却資産課税は、こういう一種の妥協案の中に存在したということであろう<sup>28)</sup>。

## 2. 資産再評価のポイント

『シャープ勧告』における資産再評価および再評価税のポイントは以下のように整理されるだろう。まず第1に、法人のみならず自由職業人を含む個人企業について行う。第2に、償却し得るすべての資産及び土地を対象とする。第3は、青色申告者のみ再評価を基礎とした減価償却が認められる。要するに帳簿が明瞭であることが要件となる。

---

23) シャープ税制使節団 [1949] p.88。

24) シャープ税制使節団 [1949] pp.88-89。

25) シャープ税制使節団 [1949] p.89。

26) シャープ税制使節団 [1949] p.89。

27) シャープ税制使節団 [1949] p.89。

28) 石弘光 [2008] p.80は、「使節団が必ずしも資産再評価に全面的に賛成であったと解釈するのは困難であろう。最終的に再評価に踏み切らせたのは、200倍にもなった異常な物価騰貴であった。おそらく通常のインフレ程度であったら、使節団は資産再評価を勧告しなかったと思われる」と評している。



そして第4に、再評価は全員が強制的に行うことである。第5に、再評価額から帳簿価額を控除したところの再評価益に対して6%で課税する。ただしこれは固定資産税の償却資産課税とは別だということに留意する必要がある。

第6に、再評価差額の扱いであるが、これは特別資本金に入れて5年間凍結する。つまり再評価差額は、「再評価積立金勘定」という特別の部に入れて、他の勘定と区別するという意味である。そして当該資産に処分損が生じたときは、その損失はこの「再評価積立金勘定」を取り崩して補填する。

第7のポイントとして、再評価額の算出は、取得価額から減価償却費を差し引いたものに、1949年7月1日の一般物価指数の取得時におけるこれに相当する指数の比率を乗じて求められる。シャープ勧告には1930年頃からの物価水準が列記されていて、企業がその設備をいつ買ったかということのをこれに当てはめて、1949年7月1日の水準と比較することになる。例えば1933年を100として見ると、47年は2,400の卸売物価指数になっている。

第8のポイントは、このようにして求めた再評価額を不動産税つまりここで言うところの固定資産税の償却資産課税の算出基礎にする。

それから第9として、納税については、再評価税の半額を1950年度に納めて、残り1/4ずつを翌51年、52年の2年間に分けて納付する。

第10のポイントとして、再評価した固定資産の減価償却費については、再評価後の価格を基準とし、残存価格が再評価額の10%に達するまで認める。第11に、再評価差額には法人税による所得の計算上益金に算入しない。同時に、支払った再評価税額は損金に算入しない。つまり法人税とは完全に分離する。そしてポイント第12として、再評価資産を売却して得た譲渡益は再評価額を基準として計算する。

### 3. 資産再評価及び再評価益税の実施

以上が『シャープ勧告』の内容であるが、現実に実施された制度はこれとは異なっている。まず、資産再評価は「強制」ではなく「任意」ということになった。それから、1年目に半分払って、2年目、3年目に1/4、1/4払うと勧告には述べられていたが、5年まで延納を認めるというように緩和されている。

また、「再評価特別勘定」は3年後にその3/4を資本に組み入れてもよく、再評価税を全部納めたときは全額資本に組み入れることが可能となる。さらに『勧告』では基準日を1949年7月1日にしていたが、それを1950年1月1日に遅らせている。

これらの結果、一体どのぐらいの企業が資産再評価を実施したかを見てみよう<sup>29)</sup>。1950年当時、わが国の法人数が25万4,000社で、そのうち申告書を提出している法人数が約20万5,000社あった。そして資産再評価を実施した法人数は3万900社と、あまり行われてはいなかった。

このため、第2次再評価が施行されるが、結局7,619社と、合計して3万8,000社ほどが資産再評価を実施したことになる。比率で見ると、20万5,000社に対して18.5%程度の実施率であった。

それでもまだ達成度が低いということで、今度は基準日を1953年1月1日に変更して第3次資産再評価を促した。しかし、実際に資産再評価を行った企業は1,467社と、1%にも達しなかった。

このように資産再評価が不人気であった理由として、以下の3点が考えられよう。第1に再評価益税及び償却資産課税が企業にとって負担になっていた。第2に任意にしたことに限界がある。再評価を実施するかしないか、というだけでなく再評価の金額の設定も任意となっていた。つまり、その資産を買ったときの物価水準に1950年の物価水準を掛け合わせて、これを限度額としてそれ以下の額であればいくらでもいい、ということになっていた。そして第3は、いわゆる商法でいう取得原価主義という点からの疑問である。これは1980年代後半のバブル期のときにも問題になったことは記憶に新しい<sup>30)</sup>。

#### IV. 結び

本稿を要約すれば、固定資産税の償却資産課税は『シャウブ勧告』における資産再評価および資産再評価税との連携の中で導入されたという経緯があるという点である。ところがその後の経過の中で、資産再評価および資産再評価税はなくなっていったのだけれども、償却資産課税だけは残った。もちろん、そこには固定資産税の応益課税という原則が背後にある。

ここで企業課税の負担という面から法人税との関係について触れておきたい。法人課税の負担率は、国税・地方税を含めると日本は40%を超えている。これに対してアジア諸国は20%台であり、これではわが国企業の国際競争力が損なわれるという理由から、法人税の引き下げが産業界からしばしばなされている。

ところが、近年の日本の現状は、約7割は赤字法人である。そのため大部分の企業は別

---

29) 石 [2008] pp.212-216。

30) 石弘光 [2008] pp.146-148。

に法人税率が下がろうが、そもそも法人税を払っていないのだから、別に何の恩恵もない。そんなことより固定資産税の償却資産を無くする方が、企業の税負担を軽くするという面で、ずっと効果があると思われる。

そもそも、法人税に地方法人二税を加えた法人実効税率というのは非常に一面的な見方でしかなく、企業の税負担というのは、法人実効税率だけでは決して測りきれものではない。企業はそれ以外にも多額の税金を支払っていて、その1つの代表が固定資産税である。あるいは、いわゆる社会保険料の雇用主負担分も相当の負担となっている<sup>31)</sup>。

このような負担を度外視して、利益というものに対してかかった税金だけ取り上げて、税率が高い低いと言うことに、それほどの意味は認められない。

また、経済界は償却資産課税を廃止すべきであると主張するが、もしそうした場合に家屋と償却資産の区分が非常に難しく、かなり厄介な問題が生ずることが予想されよう。

そして最後はやはり税源の問題がある。固定資産税総額は、2006年度で8兆5,000億円であり、そのうち償却資産課税は1兆6,000億円と約18.7%を占めている。この2割弱の税収が失われることに対する問題も存在する。償却資産課税については、課税根拠を明確にした上で時代に対応した税制を構築すべきときに来ている。

## 【参考文献】

- 平田敬一郎 [1949]「解説シャウプ勧告の核心」『税制の改革－シャウプ勧告全文』日本経済新聞社。
- 石弘光 [2008]『現代税制改革史』東洋経済新報社。
- 前田高志 [2009]「名古屋市の固定資産税の現状と課題」『国際地域経済研究』第10号。
- 前田高志 [2009]「固定資産税における償却資産税について」『経済学論究（関西学院大学）』第63巻，第3号。
- 丸山高満 [1985]『日本地方税制史』ぎょうせい。
- 丸山高満 [1987]「固定資産税の沿革」（木下和夫監修・地方税財政制度研究会編『固定資産税の理論と実態』第9章，税務経理協会）。
- 野口悠紀雄 [2010]『1940年体制（増補版）』東洋経済新報社。
- 佐藤進・宮島洋 [1979]『戦後税制史』税務経理協会。
- 諏訪園健司編著 [2011]『図説日本の税制（平成23年度版）』財経詳報社。
- 総務省自治税務局『地方税に関する参考係数資料』各年版。
- 戸谷裕之 [1994]『日本型企業課税の分析と改革』中央経済社。
- 戸谷裕之 [1988]「戦後日本の固定資産税」『総合税制研究』第6巻。

---

31) これが正規雇用が進まない理由の1つでもある。

戸谷裕之 [2010] 「固定資産税と企業課税」『租税研究』第728号。

シャウブ税制使節団 [1949] 『日本税制報告書』（神戸都市問題研究所編 [1983] 『戦後地方行政資料別巻1』勁草書房）。

# The Beginning of Taxation on Depreciable Assets in Japan : In Relation to Revaluation of Assets as Mentioned in the Shoup Recommendation

TOTANI Hiroyuki

**Key Words :** Fixed asset tax, taxation on depreciable assets, revaluation of assets,  
Shoup Recommendation

## **Abstract**

Fixed asset tax, which accounts for approximately 40% of local tax revenue in Japan, is taxation on lands, houses and depreciable assets. Taxation on lands had been debated a great deal since 1980, because the price of land had fluctuated so much. However, taxation on houses and depreciable assets had not been debated so much. In recent years this has caused an increasing number of people to question taxation on depreciable assets. It is a heavy burden on business enterprises in Japan. This paper attempts to determine why depreciable assets were taxed. The key factor is revaluation of assets, which is mentioned in the Shoup Recommendation of 1949.