

固定資産税評価における減価要素の適用についての考察

大阪府総務部市町村課 狩野 俊明

はじめに

固定資産の価格で、一般的に最も馴染み深い「土地の価格」というものをみてみると、例えば今年
の地価公示や都道府県地価調査の結果では、三大都市圏の地価は上昇し、地価の持ち直し傾向は周辺府県にも広がりを見せている。ただ、多くの地方では依然として下落傾向に歯止めがかからず、大都市圏やその周辺との格差が広がっている。

この背景には、日本の景気動向が反映されていることは言うまでもないが、その一方で、米国のサブプライムローン問題に端を発する世界的な景気へのダメージは、これが不動産に関連する問題であることも考え合わせると、将来的な地価の安定という面では必ずしも楽観視できない状況にある。

このような中、固定資産税の評価は、平成21年度の評価替え年度を控え、既に固定資産評価基準（以下、「評価基準」という。）上の価格調査基準日（平成20年1月1日）を迎えた。各市町村ではすでに、固定資産税の評価替えに向けた本格的な作業が始まっているのではないと思われる。

固定資産税の評価は、評価基準によって決定しなければならず、公正で適正な評価が行われることに疑問の余地はないが、納税者からすれば、地価をはじめとする景気動向が不透明な今、税負担と直結する評価替えには大きな関心が寄せられるだろう。

市町村には、十分に説明責任を果たすことができるよう、公正で透明性の高い評価替え作業を望みたい。そこで今回は、固定資産の評価において重要なポイントとなる「減価」要素について、考察を進めていきたい。

固定資産税評価における「減価」要素の適用

ではなぜ、固定資産の評価上「減価」要素の適用が重要なのであるか。

税という文言からは「負担」という言葉が連想され、その語感からも「増」というイメージが強いが、固定資産を評価するうえではむしろ「減」的要素を適用する機会のほうが多く、経年劣化が生じない土地等の例外を除き、「資産」を所有している以上は、年数の経過をはじめとする様々な要因によってその価値が「減」ずるといふ現象からは逃れることはできない。

少し極端な言い方をすれば、固定資産の評価は、その対象資産に対していかに適正に、また確実に「減」要素を反映させていくかということになる。

また、一般的に納税者は、固定資産税の課税客体となる所有資産が低く評価されている分には、税負担面からは不服は生じにくい。逆に、「不当に高く評価されていないか（＝減じられるべきものがきちんと減じられているか）」ということについては、当然のことながら、非常に敏感である。

問題意識の高い納税者であれば、評価の適正さを司法の場で争うこともめずらしくなく、土地評価における近年の判例では、市町村が決定した評価額が、適正に実施された鑑定評価等による価格を超えた場合（評価額>鑑定評価等）には「違法」と判断されるというケースも出ている。

そこで今回は、税収の確保と適正な課税ということ念頭に、固定資産を評価する上で重要となる「減価」要素の適正な適用ということに重点をおいて稿を進めていきたいと思う。

財政難が続く地方自治の運営上で、至上命題である「税収の確保」という観点からすると、「減価」の要素を厳格に適用するという事は、一見相反する事のように感じられるが、決してそうではない。減じるべきものをきっちりと減じ、適正な課税を率先して実現することにより、まずは納税者の信頼を得ることが重要なのである。そしてその信頼に基づく適正な賦課について理解を得ることが、ひいては健全な税財政の実現につながっていくものとご理解いただきたい。

土地評価の「減価」要素の適用

(1) 土地の特性

最初から例外を述べるのは忍びないが、冒頭触れたように、土地については、家屋と償却資産のような「経年劣化」の考え方が存在せず、したがって、単に“年数が経っている”という理由だけで、その価値が低下するという現象がおこらない。

むしろ、バブル期における「土地神話」という言葉に代表されるような地価の高騰や、あるいは周辺地域の開発に伴う利便性の向上などの理由によって、逆に、年を追うごとに地価が上昇していくということも決してめずらしくない。

一方、後に述べる家屋や償却資産の場合は、評価額を算定する際に、それぞれ「経年減価補正」を加えるということを見てもわかるように、原則として“年数を経る”ごとに、その価値が減少することを前提としている。

(2) 宅地の評価

では土地における「減価」要素の適用は、評価上どの時点で行われているのか。ここでは分かりやすくするために、宅地における市街化宅地評価法を例に話を進めさせていただく。

宅地評価の場合、状況類似地域の標準的な価格から算定あるいは比準した路線価等をもとに、評価基準に示されている「画地計算法」（評価基準別表第3）を使って、個々の土地の形状（奥行や間口等）に応じて、減じる必要があれば、これを適用して

「減価」要素を反映させる。しかし、この「画地計算法」は、「評価基準」という全国一律の規範的な基準であるために、土地の形状を主にしたものとなっており、地域的な事情や法的規制などによる個別的事情を考慮した補正を示していない。

では、個々の土地の評価において、評価者が地域事情や、個別的・局地的な減価要因を反映させることのできる機会はどこに設けてあるのかということ、それは「所要の補正」ということになる。そこで、以下「所要の補正」という領域で、土地の「減価」要素の適用についての考察を進めていきたい。ただし、ここではテーマ上あまり触れないが「所要の補正」には、当然「増」補正もあるということにご留意いただきたい。

(3) 所要の補正とは

では「所要の補正」とはどういったものか。評価基準では各筆の宅地の評点数の付設に際して、「市街地宅地評価法」においては「画地計算法」の附表等について（評価基準第1章第3節二（一））、「その他の宅地評価法」においては「宅地の比準表」について（評価基準第1章第3節二（二））、それぞれ必要があるときは、市町村長が「所要の補正」を行うことができるとしている。

しかしながら、この「必要があるとき」とはいったいどのような「とき」なのか。評価基準上はもちろんのこと国の通知等でも、「所要の補正」に関する具体的な手法や、その対象について示されているものは極めて少ない（【日照障害を受ける住宅地区の宅地の評価要領】〔昭和50年10月15日付東京都総務・主税局長、各道府県総務部長あて自治省税務局固定資産税課長内かん〕など、一部示されているものもある）。

これは、「所要の補正」の規定の趣旨が、もともと各筆における地域的あるいは局地的な特性を、個々の評価に反映させることを目的としているものであって、標準的かつ汎用的な“指標”である評価基準では補足し切れない「特別な価格事情」を適用するための手段であるということからすれば、具体的な目安が示されていないのは当然と言えるかもしれない。

しかし、この「必要があるとき」をそれぞれの市

町村長の判断に委ねているが故に、同種の地域事情を備えた土地が複数の地域に存在している場合、それぞれの市町村で、その適用範囲や補正率に若干のバラツキが生じるというのも事実である。

(4) 「所要の補正」の適正な活用

評価基準の“汎用性”と所要の補正の“局地性(特殊性)”という相反する要素をうまく融合させていく必要があるわけであるが、「所要の補正」を適用する際に重要なことは、その土地の評価(＝「適正な時価」)を算出するためには、どのような「所要の補正」を行うべきであるかということ念頭に的確な補正率を定め、個々の土地の状況をきちんと把握した上で、これを適用するということである。

つまり、明らかに「所要の補正」を行わなければならないような、“価格事情”の土地があるにもかかわらず、怠慢あるいは知識不足を理由にこれを反映させていないとか、逆に、納税者からの苦情などのプレッシャーを受け、局地的・個別的な要因が存在していないにも関わらず、価格を下げるために安易にこれを適用するというようなことがあってはならない。地方税法が求めている固定資産税の課税標準(評価＝「適正な時価」)を導き出すことが、税に携わる我々の使命なのである。

なお、適正な補正率を算出していくためには、地域事情や局地的要因の似通った他団体の情報を収集するなど、団体間の連携を図りながら補正の均衡をとっていくというようなことも重要になってくるが、いろいろな規制による減価要因をすべて網羅することも困難なことから、ある程度の幅を持たせた補正項目を持つことも必要となろう。

以下、「所要の補正」を行う際の参考として、その「適用すべき事情」と具体的な補正内容の例、及び府内市町村の実施状況の推移を紹介する。

I. 「所要の補正」を適用すべき事情とは

宅地の価格の低下等の原因が画地の個別的要因によること、またその影響が局地的であること等の理由から、その価格事情を路線価の付設又は状況類似地区の設定によって評価に反映させること

ができない場合には、その価格事情が特に著しい影響があると認められるときに限り、個々の画地ごとに特別の価格事情に見合った所要の補正を行うことができるものとされている。

II. 具体的な「所要の補正」

実際に市町村が実施している「所要の補正」の具体例を示すと次のとおりである。ちなみにこれらの中で、全国的に見ても府内においても、その適用が最も多い事由は「私道」となっている。

①画地条件に関する補正

ア. 街路との高低差… 接面街路と高低差のある宅地を対象として行うもので、画地が接している街路との高低差があることによる利便性、景観等の格差を評価に反映させる補正。

イ. 接面街路の系統、構造等… 「その他の宅地評価法」適用地域において、接面街路の種類・構造等に格差がある宅地を対象として行うもので、画地が接している街路の系統の種類、幅員の広狭、歩道、舗装の有無等の格差を評価に反映させる補正。

ウ. 用排水路等… 用排水路等を介在して街路に接する宅地を対象として行うもので、画地が接している街路との間に水路が介在するため、街路との一体的利便性が減少するものに対する補正。

エ. 横断歩道橋… 接面道路に歩道橋が設置されている宅地を対象として行うもので、歩道橋が設置されていることによる①接面街路との一体的利用の阻害、②歩道橋歩行者の視界に入ること等による補正。

オ. 画地計算法の附表… 評価基準に定める画地計算法の附表1～9について、それぞれの市町村固有の価格事情を評価に反映させるため補正率の修正等を行っているもの。

カ. 宅地の比準表… 評価基準別表第4附表1及び2について、それぞれの市町村固有の価格事情を評価に反映させるため比準割合の修正等を行っているもの。

キ. その他… 当該土地が容積率の異なる二以

上の地域にまたがる場合等、容積率に関する補正や当該土地が傾斜していることによる補正等、その他画地条件等に関する補正。

②環境条件に関する補正

ア. 騒音・振動… 新幹線、在来線、空港、高速道路等に近接する宅地を対象として行うもので、鉄道等からの騒音・振動等の影響による補正。

イ. いみ施設等… いわゆる嫌悪施設（危険施設、汚水処理場、ごみ焼却場、墓地、火葬場、屠畜場等）に近接していることによる補正。

ウ. 悪臭… 特定の工場等に近接していることにより、当該工場等のばい煙等から発生する悪臭による影響を受けることによる補正。

オ. 土壌汚染… 土壌汚染が存在する場合、汚染物質に係る除去等の費用の発生や土地利用上の制約を受けることによる補正。

カ. その他… 街灯の有無や眺望、災害発生の危険性等、その他環境条件に関する補正。

③法律上の規制・制限等

ア. 規制区域… 急傾斜地、崩壊危険区域、航空法による規制区域等における建築規制等に伴う補正

イ. 地下障害物… 地下鉄、公共下水道等の地下障害物が下にある宅地で、実質的な建築制限、振動等のため、土地利用に制約を受けることによる補正。

ウ. 地上障害物… 高速道路、鉄道等の高架下の複合利用に係る宅地等で、実質的な建築制限、振動等のため、土地利用に制約を受けることによる補正。

エ. 建築基準法上の規制等… 既存建築物が存在するが、建築基準法上の接道義務を満たさない等により建て替え等が出来ない建築規制があることによる補正。

オ. 高圧線下… 高圧線下にある土地を対象として行うもので、実質的な建築制限等のため土地利用に制約を受けることによる補正。

④その他

ア. 私道… 公共の用に供される場合以外の課

税対象となるいわゆる「私道」部分の土地を対象として行うもので、他用途への転用が実質的に制約されることによる補正。

イ. 湿地・砂利等… 湿地帯、表土が砂利等のため地盤が軟弱な宅地等に係る補正。

ウ. 土地区画整理事業… 土地区画整理事業実施中の土地に係る補正。

エ. 大規模画地… 大規模画地による通路部分等の潰れ地及びその他の要因に係る補正。

Ⅲ. 府内市町村における「所要の補正」の実施状況の推移（下表のとおり）

事由		15年度	18年度	
画地条件等	接面街路との高低差	高低差の程度	38	36
		一律に補正	0	0
		その他	0	0
	接面街路の種別・構造等	街路の幅員	7	9
		街路の種別	3	3
		舗装の有無	2	3
		その他	1	0
	用排水路等	水路幅等	29	29
		一律に補正	2	3
		その他	2	0
横断歩道橋	14	15		
画地計算法附表	9	14		
宅地比準表	7	5		
大規模画地	9	9		
過小土地	—	14		
その他	14	12		
環境条件等	騒音・振動	新幹線	2	2
		在来線	25	26
		高速道路等	8	9
		その他	6	7
	いみ施設	23	22	
	悪臭	2	2	
土壌汚染	0	0		
その他	4	6		
法律上の規制・制限等	規制区域	急傾斜地	5	7
		航空法規制地	1	2
		その他	7	3
	地下障害物	15	15	
	地上障害物	17	14	
	埋蔵文化財及び地下埋設物	6	6	
	セットバック	4	4	
	建築基準法上の規制等	10	14	
	高圧線下	がけ地補正率表準用	20	22
		がけ地補正の簡略化	1	1
一律に補正		1	0	
その他		17	17	
その他	私道	一律に補正	31	31
		その他	9	8
	鉄塔敷地	一律に補正	8	9
		その他	4	3
	湿地・砂利等	2	2	
	港湾加算	2	3	
	市街化調整区域	16	15	
	土地区画整理事業	2	1	
市街化区域農地	8	21		
その他	9	39		

家屋評価における「減価」要素の適用

(1) 家屋評価の概要

次に家屋における「減価」要素の適用についてみていくが、家屋の評価は言うまでもなく「再建築価格」を基準として評価する方法が採られている。別図①を見ていただければわかるように、家屋の評価とは、対象となる資産にあらゆる補正を加えた後の成果物ともいえる。

まず評価額を算出するにあたっては、在来分家屋であれば、基準年度（現在であれば平成18年度の評価基準）の前年度における再建築評点数に「再建築評点補正率」を乗じて再建築評点数を求める。そしてこれに経過年数に応じて生ずる損耗の状況等による減点補正を加え、必要があれば「需給事情による減点補正率」を乗じて評点数を算出するという流れになる（ただし、再建築価格の上昇が経年減点補正を超えるときは、評価額が上昇することになるが、納税者感情等を考慮して、前年度評価額に据え置く経過措置が講じられている）。

さらに「評点一点あたりの価額」を算出するにあたっては、「物価水準による補正率」及び「設計管理費等による補正率」がそれぞれ加味され、これを先の評点数に乗じることによって、評価額を導き出すという仕組みになっている。

このように家屋の評価は、評価替え時にその家屋の再建築価格、つまり、再調達した場合の価格を求め、あとはいかに様々な減価要因等を適用して、適正な評価額を算出していくかということになる。土地

に比べて評価方法そのものは単純であり、評価基準（「評点基準表」や「経年減点補正率基準表」等）が詳細に設定されていることもあって、適正な運用が担保されれば、誰がどこで評価しても同じ評価額となるように予定されている。しかし、実際はその業務の特殊性から、評価者によって、あるいは市町村によって評価結果にバラツキが生じるという課題も抱えている。

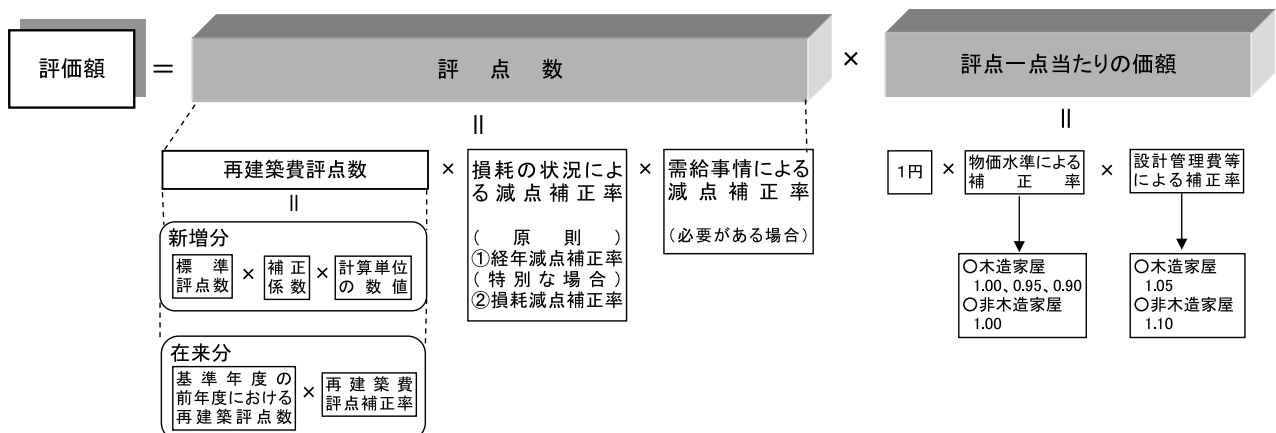
よって、適正な評価を実現するためには、制度の趣旨をよく理解し、評価基準を慎重かつ適確に反映させることが重要となってくる。以下、家屋の評価における主に「減価」補正について解説していきたい。

(2) 家屋評価における補正等

①再建築費評点補正率

在来分の家屋に係る再建築費評点数は、新たに評点数を求めるということはず、原則として、「基準年度の前年度における再建築費評点数」に「再建築費評点補正率」を乗じて求めることとされている。この補正率は国が毎基準年度に示すものであるため、評価者に裁量の余地はないが、その算出にあたっては、物価の変動を考慮して、基準年度の賦課期日の属する年の2年前の1月現在の東京都（特別区の区域）における物価水準により算定した工事原価に相当する費用の前基準年度の賦課期日の属する年の2年前の1月現在の当該費用に対する割合を基礎として定めているものである（ちなみに平成18基準年度における再建築費補正率は、木造家屋0.98、非木造家屋0.95）。

別図① 家屋の評価方法



②評点一点当たりの価額に対する補正

ア. 物価水準による補正率… これは、家屋の資材費、労務費等の工事原価に相当する費用等の、東京都（特別区の区域）における物価水準に対する地域的格差を考慮して定められた率で、評点一点当たりの価額の算定に用いられている補正係数である。率は国が定めていて、例えば木造家屋の場合では、東京都（特別区の区域）における物価水準を1.00としたとき、都道府県の指定市（都道府県庁所在地）及び指定市以外の市町村は、1.00、0.95及び0.90の3段階に区分されている。

制度そのものは経過措置の形を採っているが、評価替えごとに更新が繰り返されており、恒常化しているといえる。

なお、地域ごとに率が定められているので、指定市間における評価のバラツキというのは生じ得ないが、指定市以外の市町村については、「指定市（大阪府の場合は大阪市）と著しい物価水準の相違等があるため、市町村長が評価の均衡上指定市と同一の率であることが適当でない」と認められる場合は、異なる率を定めることができるものとされている（ただし、現在府内で異なる率を定めている団体は無い）。

一方、非木造家屋の補正率については「全国的な広がりをもつ資材や技術を多く使用しているため、特に地域格差を考慮する必要がない」ことを理由に格差を設けず、全市町村を通じて一律に1.00としている。

また、木造家屋が3段階に分けられているのは、各地の地場の資材を使用して生産供給されるものであったため、木材家屋の建築物価に地域による格差があるとされてきたものであるが、現在では全国的に展開する住宅メーカーや資材メーカーが多くなってきており、地域差が薄れているのではないかという指摘もある。

イ. 設計管理費等による補正率… 家屋の建築費のうち工事原価に相当する費用に対する当

該費用以外の費用の割合、すなわち建築費のうち通常含まれる設計管理費、一般管理費等負担額の費用の工事原価に対する割合を考慮したもので、木造家屋にあつては1.05、非木造家屋にあつては1.10と定められている。

ただし、木造・非木造とも床面積がおおむね10㎡以下の簡易な構造を有する家屋については、大工の労務費的要素が強いことにかんがみ、補正率は1.00とされている。

③評点数に対する補正

繰り返して述べてきたとおり、家屋には時の経過に伴う損耗が必ず発生している。そして、この損耗分の減価について、評価基準では「損耗の状況による減点補正」として「経過年数に応ずる減点補正率（以下、「経年減点補正率」という。）」又は「損耗の程度に応ずる減点補正率（以下、「損耗減点補正率」という。）によって求めることとされている。

ア. 経年減点補正率… 様々な家屋の補正率の中でも、最もオーソドックスでかつほとんどの家屋において適用される補正率である。

まず、木造家屋の経年減点補正率は、その家屋を通常の維持管理を行うとした場合において、その年数の経過に応じて生ずる通常の減価を基礎として、社会的、経済的陳腐化等による減価分を加味して定められている。なお、木造における年数の経過による減価は、家屋の用途や程度によってその度合いも異なるものと考えられることから、用途別区分（専用住宅、事務所、倉庫など）及び1.0㎡当たり再建築評点数の区分により、適用すべき経年減点補正率がそれぞれ定められている（評価基準別表第9）。

非木造家屋の場合も基本的な考え方は同様であるが、木造家屋の場合と異なり、1.0㎡当たりの再建築評点数による区分というのは設けられておらず、用途別と構造区分別による補正率基準表が定められている（評価基準別表第13）。

なお、経年減点補正率は、一番下限の補正

率が0.2として設定されているが、これは家屋に通常の維持管理を行った場合に、家屋の効用を発揮し得る最低限（残価）が20%程度であると考えられているからである。

これら以外に、積雪地域又は寒冷地域にかかる補正率（評価基準別表第9の2）が存在するが、大阪府内には対象地が無いので省略させていただく。

また、経過年数が一年未満であるとき又は経過年数に一年未満の端数があるときは、それぞれ一年として計算することとされているので留意していただきたい。

イ. 損耗減点補正率… 家屋の損耗の状況に応ずる減点補正率は、原則として前項の「経年減点補正率」によることとされているが、「天災、火災その他の事由により、当該家屋の損耗の状況が年の経過したことによる損耗の状況に比してその程度が大きい場合、又は当該家屋の経過年数が明確でない場合等において、経年減点補正率によることが適当でない場合」は、損耗の程度に応ずる減点補正率、すなわち「損耗減点補正率」を用いることになる。

損耗減点補正率は、各部分別の損耗の現況を通常の維持管理を行うものとした場合において、その年数の経過に応じて通常生ずる損耗の状態に修復するものとした場合に要する費用を基礎として定められており、具体的には当該家屋の各部分別の損耗の程度に応じ、部分別損耗減点補正率基準表（評価基準別表第10）に示されている損耗残価率に、当該家屋の経年減点補正率を乗じて求めるものとされている。

④経年減点補正率と損耗減点補正率の関係

家屋の評価において、原則としてほとんどすべての家屋が「経年減点補正率」を適用するのに比べ、「損耗減点補正率」の実際の適用は極めて少ないと言われている。これは損耗減点補正率を適用する際の判断基準となる「通常の損耗度を超える損耗の状況」の定義が難しいことと、適用する際には「社会的、経済的陳腐化等による減価分を加

味して経年減点補正率との均衡を考慮しなければならない」とされているが、この「社会的、経済的陳腐化等」の数値化が困難であるからであるとされている。

<参考>

「社会的、経済的陳腐化」という言葉が出てきたので、ここで資産の損耗の考え方の最も基礎となる「耐用年数」と「社会的、経済的陳腐化」について簡単に触れておきたい。

一般に耐用年数というものは次のような要因に分類されていて、経年減価補正率には既にこれらが加味されているとされている。

ア. 物理的耐用年数… 劣化の進行による性能の低下等

イ. 機能的耐用年数… 技術革新等による陳腐化等

ウ. 経済的耐用年数… 収益性の減少、維持管理費の増大等

エ. 社会的耐用年数… 都市計画事業や都市開発事業による撤去等

損耗要因のウエイトはアが最も大きいとされ、イ、ウ、エをまとめて社会的、経済的陳腐化と言われている。

次に、社会的、経済的陳腐化であるが、これは建築後数年間における減価が最も顕著であるとされており、実際の補正率もそのように（年数の最初の方が、補正率の増加幅が大きく）構成されている。その要因としては次のようなことがあると言われている。

ア. 建物の美観的性能等の急激な劣化… 一般に、建物の表面などの美観的性能等は、新築後一年ごとに変色、汚れ、傷等により激しく劣化するが、数年が経過するとその劣化進行が目立たなくなり安定すること。

イ. 技術的革新等による建物の流行遅れ… 新製品の激しい開発による建物の仕上げや建築設備の流行遅れがあると同時に、生活の向上及び生活様式の著しい変化による建物の状態、空間の流行遅れが生ずること。

ウ. 建築物自体が持つ中古品的条件… 建物は一般的に注文生産品であり、建築主の個性が反映されるが、建築主の要求条件を完璧に満たすことは技術的に困難である。しかし、規模、費用が大きいため、多少の食い違いがあった場合でも建築主が引き取る例が多く、新築物件それ自体が中古品的な条件を有していること。

エ. 市場性に乏しいこと… 建物は土地に固定されるものであり、また、注文生産品であることもあって、売買する場合はその購入対象者が極端に限定されること。

⑤需給事情による減点補正率

これは、建築様式が著しく旧式となっている家屋や、所在の状況によりその価額が減少すると認められる家屋について行われる補正で、具体的には、草葺の木造家屋（非木造の場合は旧式のれんが造）その他間取り、通風、採光、設備の施工等の状況からみて最近の建築様式又は生活様式に適應しない家屋で、その価額が減少すると認められるものとされている。

なお、一般に近年の住宅事情が良くなっているなどの理由から、当該補正率を適用する市町村は減少傾向にあると言われており、特に大阪のような都市部において、このような需給事情に該当する地域は存在せず、現在府内でこの補正率を適用している市町村は無い。

いくつかある需給事情の事由のうち、平成15年に（財）資産評価システム研究センターが実施した調査で、二桁以上の団体が採用していた事由を参考までに紹介しておく。

- ア. 積雪・寒冷… 積雪量が多く寒冷な地域に所在すること
- イ. 山間僻地… 山間僻地に所在すること
- ウ. 離島… 離島（又は離島振興法による指定地域）に所在すること
- エ. 交通不便… 中心市街地から離れた交通の悪い地域に所在すること
- オ. 人口密度… 人口密度が低い地域に所在す

ること

- カ. 宅地価格… 宅地価格が低廉な地域に所在すること

⑥再建築費評点基準表の補正等

家屋も土地と同様に、所要の補正が存在する。

評価基準では「市町村長は、木造（非木造）家屋再建築費評点基準表を当該市町村に所在する家屋に適用する場合において、木造（非木造）家屋評点基準表に所要の評点項目及び標準評点数がないとき、その他家屋の実態からみて必要があるときは、木造（非木造）家屋評点基準表について所要の補正を行い、これを適用することができる」とされており、具体的には次のような方法がある。

- (I) 他の用途の再建築費評点基準表から転用する方法
- (II) 類似の評点項目に係る標準評点数を補正する方法
- (III) 取得価格等を参考に標準評点数を求める方法

また、同様にこれらの補正では対応できないような場合には、別途基準表を作成することが認められており、「木造（非木造）家屋評点基準表を適用して評価することが困難なものがあるとき又は適当でないものがあるときは、当該家屋の構造、様式、施工量等の実態に応じ、評点基準表の例によって当該家屋に係る基準表を作成してこれを適用する」としている。

ちなみに、「経年減点補正率基準表」については、所要の補正が認められておらず、基準表にないような用途の建物があった場合でも、その用途と類似の基準表を適用する等の方法をとるしかない。

償却資産評価における「減価」要素の適用

(1) 償却資産評価における減価償却

前項で述べた家屋については、再建築価格を算出するという評価替えを行ったうえで、経年減価を適用するものであったが、償却資産については評価替

えをすることなく、取得した時点を基礎として、減価を続けるというものである。

具体的には「現にその償却資産を取得している者の取得価額を基準とし、原則として、その償却資産の耐用年数及び取得後の経過年数に応じて減価を考慮してその価額を求める方法による」とされている。そして、この場合における取得後の経過年数に応ずる減価方法等については、原則として、税務会計における取扱いと同一の方法によっている。

このように償却資産における評価は、減価要因の適用そのものと言ってよく、家屋に比べてもその評価方法は非常に簡便なものとなっている。

続いて、償却資産における「減価」要素の適用を考察していく前に、償却資産に限らず、今回の「資産に対する減価要素の適用」というテーマの根本とも言える「減価償却の原則」について簡単に触れておきたい。

(2) 減価償却の原則

減価償却とは、会計学上、投下された資本の減価を損益計算期間に費用配分するための方法として行われるものであり、企業会計の貸借対照表原則においても、固定資産の価値の減耗額を適正に配分するために、減価償却を行わなければならないものとされている。

このように、減価償却は、固定資産の取得後減耗して使用に耐えなくなるまでの間において、実際に使用、収益されることによって年々減耗していくその減耗額を測定し、その額を各事業年度の費用として配分して、固定資産に投下した資本額を回収する機能を果たすものである。

そして減価償却の原因は、物理的な要因と経済的な要因とに区別される。

①物理的減価の要因

一般に使用による損耗と時の経過による減価とがあるが、現実にはこの両者は不可分の現象であって、固定資産は、使用又は時の経過によって物理的に利用価値を失い、早晩いかなる修繕によっても原状回復が困難となり、ついにこれを廃棄しなければならない結果にいたるのである。

また、物理的減価は、使用又は時の経過などの内的原因によって発生するほか、天災、事故などの外的要因によって発生する場合がある。外的要因による偶発的減価は、あらかじめ計算にに入れて耐用年数を決定することは困難であるから、それが発生したときに、減損額を見積もって、臨時に償却しなければならない。

②経済的減価の要因

固定資産の減価は、物理的原因以外の原因によっても発生する場合があり、陳腐化及び不適応化がこれに相当する。これらの減価はいわば経済的原因によるものにほかならないから、これを経済的減価又は機能的減価という。

陳腐化とは、固定資産そのものは物理的にはまだ損耗せず、使用可能な状態にあるにもかかわらず、新規の発明や発見などの影響のために、その資産が旧式化し、経済的に使用することが不可能となった場合に生ずる減価を意味する。

一方、不適応化による経済的減価は、経営規模の拡張、製品又は製法の変更、工場の移転などの事実に基づいて発生するものであって、固定資産の耐用年数経過前において、物理的には使用可能であるとしても、経済的にこれを有効に使用することができない状態となった場合に生ずる減価をいうものである。

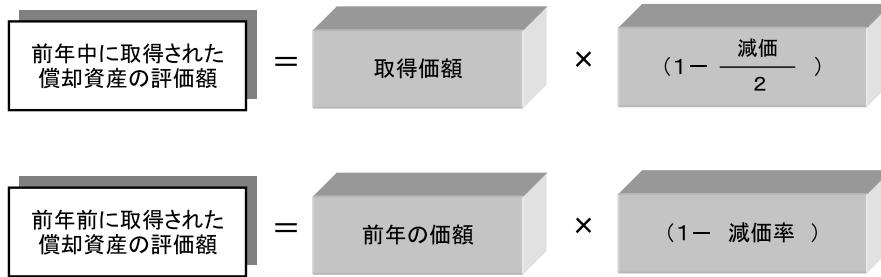
では、改めて償却資産における評価方法について説明していきたい。

(3) 償却資産の評価の概要

償却資産の評価は、取得価額に、耐用年数に応ずる減価率を乗じるという考え方は変わらないが、前年中に取得された償却資産（最初の年）と前年前に取得された償却資産（2年目以降）では算出方法が異なる。前年中に取得された償却資産の場合は、取得価額に本来の減価率の $1/2$ を乗じて得た額を控除して求める。そして前年前に取得された償却資産の場合は、この前年度の評価額から、耐用年数に応ずる減価率を乗じて得た額を控除して求めるという方式をとる。（別図②）

また、償却資産の評価額を算定する方法としては、

別図② 償却資産の評価方法



当初の取得価額にその償却資産の取得後の経過年数に対応する減価率を乗じて得た額を、取得価額から控除する方法と、すでに過去の経過年数に対応する減価額は考慮されている前年度の評価額に、その償却資産の耐用年数に応ずる一年分の減価率を乗じて得た額を、前年度の評価額から控除する方法との二つの方法が考えられるが、固定資産の評価では後者を選択している。

これは実務上、①後者の方法がより簡便であること、②償却資産の減価を考慮する際の方法として、税務会計上における短縮耐用年数、増加償却及び陳腐化償却（控除額の加算）等の制度が取り入れられたため、前年度の評価額が当初の取得価額から経過年数に応ずる通常の減価計算を行って得られるものと異なる場合があり、評価上の誤りを生じさせないためにも前年度の評価額を基準とするものである。

償却資産の評価は、後述する特別な場合を除き、ほとんどの資産が「耐用年数に応ずる減価率」を適用することによって算出することができる。

そこで、評価上はどの資産をどの耐用年数にするかが重要となってくるが、これは減価償却資産の耐用年数等に関する省令（昭和40年大蔵省令第15号別表第1、別表第2及び別表第5から別表第8まで）に掲げる耐用年数によるものとされており、ここでその対象が非常に細かく示されている。そしてこれを資産の種類ごとに単純にあてはめていくことで価格を求めることとなる。

(4) その他の補正等

その他、償却資産の評価額の算出にあたって、特別な取扱い等について簡単に解説しておく。

①物価の変動に応ずる補正倍数表の活用

前年前に取得された償却資産で新たに課税されることとなるものの評価については、当該償却資産が昭和25年12月31日以前に取得されたものであるときは、当該償却資産の取得価額に「物価の変動に応ずる補正倍数表」（別表第16）に掲げる取得の時期に応ずる倍数を乗じて補正するものとされている。

②通常の使用時間を超えて使用される機械及び装置についての控除額の加算

耐用年数省令別表に掲げられている法定耐用年数は、標準的な資産について、通常の平均的に予定された使用時間を基礎として算定されているものである。

したがって、企業の生産活動が景気の好況等に伴って極めて活発となり、通常の平均的に予定されていた使用時間を著しく超えるため、その資産の損耗が甚だしいときは、法定耐用年数に応じて控除する額に、増加償却割合を加味した控除額をさらに加算（結果、評価額を減価）することとしている。

③陳腐化した償却資産についての控除額の加算

これは資産が技術の進歩その他の理由により著しく陳腐化した場合に、従来の法定耐用年数表に基づいた控除額ではその資産の実態に合致しないこととなるため、承認に係る使用可能期間に応ずる減価率（納税地の所轄国税局長の承認を必要とする。）を加味するなどの方法によって、控除額をさらに加算することとしている。

④評価額の補正

償却資産が災害その他の事故により損傷したこ

とその他これに類する特別の事由があり、かつ、その価額が著しく低下した場合には、当該償却資産の評価額は、当該償却資産の価額の低下の程度に応じて減額することとしている。

具体的には、償却資産が災害時の事故により著しく損傷したこと、償却資産が一年以上にわたり遊休状態であること、償却資産がその本来の用途に使用することができないため他の用途に供されたこと、などの理由が挙げられる。

⑤物価の変動に伴う取得価額の補正

償却資産の取得後、物価の著しい変動があった場合には、従前の耐用年数に応ずる減価を考慮して求めた額では、適正な時価と認められない場合があるため、このような場合には、その償却資産の取得価額を「卸売物価指数等を基準として総務大臣が定める補正率」によって補正し、その額を基準として算出することにより、適正な評価額を導き出すこととしている。

なお、現行評価基準が適用された昭和39年度から現在にいたるまでの間、当該補正率を適用するにいたる「著しい物価の変動」はなく、当該補正を行う必要が認められなかったために現行の評価基準表にも当該補正率は掲げられていないが、これは将来における予想しがたい状態の発生に備えたものといえる。

力格差は増大してきていると言われ、これを是正するための方策としてふるさと納税の創設や、消費税の地方税への一部振り替えなどが議論されているところである。

さらには、夕張市が財政再建団体となったことに端を発する地方自治体破綻法制の整備が進むなど、地方自治の運営というものは今後さらに厳しさを増すものと予想されるし、納税者の関心もますます高まっていくものと思われる。

このように、地方税財政をとりまく環境は、近年大きく変動してきており、地域格差是正の流れは、特に大阪のような都市圏に対する税財源の配分に大きく影響し、見通しは極めて厳しいと言える。そのような中で、地方税収の確保という命題は、歳出分野である地方財政との両輪を担い、地方自治の継続的・安定的な運営を実現するうえで欠かせない分野であることは言うまでもない。

各市町村におかれては、そういう厳しい状況であるという認識をしっかりと持っていて、冒頭に申し上げたように納税者の理解を得ながら、健全な地方自治を運営していくためにも、本稿を参考にさせていただき、固定資産税の適正かつ確実な課税に役立てていただければ幸いである。

おわりに

以上、固定資産を評価するうえで、特に「減価」要素の適用ということをテーマに据えて稿を進めてきた。

おりしも今年度は、所得税から個人住民税への税源移譲が実行され、地方税制における大きな転換の年となったが、国と地方の事務配分の見直しや、機関委任事務の廃止などによって、これまで着実に推し進められてきた地方に対する行政事務の分権化という目標に、財源的保障という大きな担保が与えられることとなり、地方分権がいよいよ本格的に稼働しはじめたと言える。

一方で三位一体改革の実施により、地域間の財政