

令和2年2月27日

河合町議会議長 杵本 光清 殿

河合町長 清原 和人 殿

河合町代表監査委員 青木 崇 殿

河合町個別外部監査人 弁護士 兒玉 修一

同補助人 弁護士 馬場 智巖

同補助人 弁護士 片山 賢志

個別外部監査結果報告書

当職らは、地方自治法252条の41第2項に規定する長からの個別外部監査の要求に係る事項についての同法252条の27第3項に規定する個別外部監査契約に基づき実施した「償却資産に対する課税事務」についての個別外部監査について結果を報告する。

なお、本報告書では「償却資産を課税客体とする固定資産税」を「償却資産税」と呼称する。

第1 今般の個別外部監査の概要

1 監査業務の実施期間

第1回 令和元年11月25日

第2回 令和元年12月 5日

第3回 令和元年12月11日

第4回 令和元年12月18日

第5回 令和元年12月26日

第6回 令和2年 1月 7日

第7回 令和2年 1月16日

第8回 令和2年 1月22日

第9回 令和2年 2月10日

第10回 令和2年 2月27日

2 監査の従事者

個別外部監査人 弁護士 兒玉 修一 弁護士法人やまと法律事務所

同補助人 弁護士 馬場 智巖 学園前総合法律事務所

同補助人 弁護士 片山 賢志 川崎法律事務所

なお、個別外部監査人及び同補助人らは、いずれも河合町と利害関係がない。

3 監査業務の実施場所

監査業務は河合町役場において実施した他、必要に応じて償却資産の所在地に赴いて外部から観察した。

4 監査の対象

長からの個別外部監査の要求に係る事項に基づき、「償却資産に対する課税事務」を対象とした。

5 監査の主な着眼点

- (1) 償却資産の申告義務を負っている者が適正な申告を行っているか。
- (2) 償却資産の申告の内容が適正であるか。
- (3) 償却資産にかかる申告の必要性について十分な広報がなされているか。
- (4) 償却資産を有するにもかかわらず申告していない者に対して適切な措置が取られているか。

6 監査の具体的な実施方法

- (1) 河合町より以下の資料の提出を受け内容を精査した。

ア 平成31年度償却資産申告書

イ 平成30年7月、平成31年1月度の「広報かわい」における償却資産税の申告を求める広報記事

ウ 平成28年度経済センサス―活動調査に基づく事業所一覧表

エ 河合町法人台帳(法人住民税納税義務者)一覧表

オ 奈良県における医療法44条、食品衛生法52条等に基づく許認可状況の調査結果に基づく一覧表

カ 河合町に所在する固定資産台帳(建物)のうち、用途区分又は登記区分が「店舗・共同住宅・工場・事務所・寄宿舍」のいずれかとなっているもののものの一覧表

キ e-TAX 申告書の写し

ク 法人税及び所得税申告書の写し

- (2) 河合町に償却資産を申告しているリース会社のうち、河合町内における償却資産の所在地を記載していない者に対して、各償却資産の所在地を照会した。
- (3) 上記(1)において提出を受けた各一覧表を比較対照し、更にウエオカの一覧表と上記(2)のリース会社からの回答を統合して、河合町内における償却資産申告義務者総数の推計及び申告内容の適正さを調査した。
- (4) 業種・規模等に照らし償却資産の申告内容の正確性を確認する必要があると思われる者について、償却資産の所在場所を外部から確認した。

- (5) 償却資産への課税の現状について河合町総務部税務課(以下単に「税務課」という)の職員から聴取した。
- (6) 河合町商工会から、河合町内における事業者数、業種の傾向、近年の動向、償却資産税に対する事業者の認識の実情等について聴取した。

第2 償却資産税の課税手続の概要

1 償却資産税の課税客体

償却資産税の課税客体は、土地・家屋以外の事業の用に供することができる有形減価償却資産で、その減価償却費が法人税法、所得税法の規定による所得の計算上損金又は必要経費に算入されるものである。但し、自動車税の課税客体である自動車、並びに軽自動車税の課税客体である原動機付自転車、軽自動車、小型特殊自動車および二輪の小型自動車(軽自動車等)は除かれる(地方税法341条4号。以下「法」という)。

以上は要するに、課税客体は以下の要件を備えるものでなければならない。

- (1) 「土地、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。」

ここに「事業の用に供する」とは、その事業について直接間接を問わず使用される資産で、税務会計上減価償却できるものをいう。事業の用に供する主体は、資産の所有者自らその償却資産を事業の用に供する場合の他、資産の所有者が資産を他の者に貸し付け、その者がこれを事業の用に供している場合も含まれる。

また、現に事業の用に供されているものはもちろん、現に事業の用に供されていなくとも、必要な維持補修が行われておりいつでも稼働しうる状態にあるものは、事業の用に供する目的をもって所有され、事業の用に供することができる資産として課税客体に含まれる。

土地と償却資産の区分については、土地についてなされた石積み、上下水道設備等のうち、規模・構造等から見て土地と区分して構築物とすることが適当と認められるものや、舗装、緑化施設は構築物として償却資産とされる。

家屋と償却資産の区分については、屋根及び周壁又はこれに類するものを有し、土地に定着した建造物であるか否かにより分類される。

- (2) 「その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経費に算入されるものであること。」

これは法人税法施行令13条又は所得税法施行令6条に規定する資産をいうものであり、法341条4号の償却資産は、これらの資産のうち家屋及び無形固定資産以外の資産をいう。現実には所得の計算上損金又は必要経費に算入されていなくとも、性質上算入されるべきものであれば足り、簿外資産、

償却済資産，減価償却を行っていない資産，建設仮勘定の資産で事業の用に供されているものも償却資産に含む。

(3)「鉱業権，漁業権，特許権，その他の無形減価償却資産ではないこと。」

(4)「使用可能期間１年未満又は取得価額が１０万円未満である償却資産で，法人税法施行令１３３条又は所得税法施行令１３８条の規定により，一時に損金又は必要経費に算入されたもの，及び取得価額が２０万円未満である償却資産で，法人税法施行令１３３条の２又は所得税法施行令１３９条の規定を適用して，３年均等償却を行ったものでないこと。」

(5)「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。」

2 償却資産税の納税義務者

償却資産税の納税義務者は，賦課期日（毎年１月１日）現在において事業の用に供することができる償却資産を現実には所有している者で，償却資産課税台帳に所有者として登録されているものを指し，個人事業主と法人のいずれも含む（法３４３条１項，３項，３５９条）。

なお，リース会社により貸し付けられている償却資産は，貸し付けによりリース会社の物品貸付事業の用に供されているものであるから，その貸付先で事業の用に供されているか否かを問わず償却資産として所有者であるリース会社に償却資産税が課税される。

3 償却資産税の課税団体

償却資産の課税団体は，当該償却資産の所在地である市町村となる（法３４２条１項２項）。

ただし，大規模償却資産（一定の価額を超えるもの）については，償却資産の所在地である市町村の他，その市町村を包括する都道府県も課税団体となる。

4 償却資産税額の計算

償却資産税額は，「償却資産の価格×税率」で算出される。

このうち「償却資産の価格」は適正な時価をいい，毎年賦課期日における価格によって償却資産の評価をしたものである（法４０９条３項）。ただし，同一の納税義務者が市町村内において所有する償却資産の課税標準額の合計が１５０万円に満たない場合には，固定資産税を課することができない（法３５１条・免税点）。

なお，同じ固定資産税の中でも，土地の免税点は３０万円，建物の免税点は２０万円と，いずれも償却資産よりも低く設定されている（法３５１条）。償却資産税の免税点が土地・建物よりも高く設定されているのは，小規模な事業者の税負担の軽減を意図したものである。

税率は標準税率を基準として税条例によって定めることとされており、河合町では1.4パーセントである(河合町税条例62条。以下、「条例」という)。

5 償却資産税の賦課徴収手続

(1) 賦課手続

(ア) 償却資産税の納税義務のある償却資産の所有者は、毎年1月1日現在において所有する当該資産について、その所在、種類、数量、取得時期、取得価額、耐用年数、見積価額その他償却資産課税台帳の登録及び当該資産の価格の決定に必要な事項を記載した「償却資産に係る申告書」を1月31日までに当該資産の所在地の市町村長に申告しなければならない(法383条)。

なお、償却資産の所有者が申告すべき事項について正当な理由がなく申告しなかった場合には、河合町はその者に対して10万円以下の過料を科することができる(条例75条)。また、償却資産の所有者が申告すべき事項について虚偽の申告をした場合は、1年以下の懲役または50万円以下の罰金に処せられる(法385条1項)。

更に、市町村長は、償却資産に関し申告をする義務がある者が、そのすべき申告をしなかったことまたは虚偽の申告をしたことにより、償却資産の価格を決定し、または修正したことに基づいて、その者に係る固定資産税額に不足税額があることを発見した場合においては、直ちにその不足税額を追徴しなければならない(法368条1項)。この場合には、市町村の徴税吏員は不足税額に対する延滞金も加算して徴収しなければならない(法368条2項)。

(イ) 償却資産税は、登記制度のある土地・家屋とは異なり、納税義務者の申告によって課税客体を把握し、申告された課税資料に基づき賦課決定を行うものであるから、適正な課税のために実地調査を行うことができる。なお、この実地調査は毎年少なくとも1回行わなければならないとされている(法408条)。

市町村の徴税吏員、固定資産評価員又は固定資産評価補助員は、固定資産税の賦課徴収に関する調査のために必要がある場合においては、納税義務者又は納税義務があると認められる者等に対して質問し、又は第一号若しくは第二号の者の事業に関する帳簿書類その他の物件を検査することができる(法353条1項)。

ここでいう「賦課徴収に関する調査」とは、賦課徴収に関して必要とされる一切の事項についての調査を意味し、例えば納税義務の有無

についての調査、償却資産の評価等徴税手続の進行上必要なすべての調査を含む。

また、「必要がある場合」とは、客観的な必要性が認められる場合という意味であって、その認定は第一義的には質問検査権を行使する徴税吏員等の合理的な判断に委ねられている。

なお、徴税吏員等の質問や検査を正当な理由なく拒否した者は、1年以下の懲役または50万円以下の罰金に処せられる(法354条)。

(ウ) 更に、償却資産税の課税客体は、土地・家屋以外の事業の用に供することができる有形減価償却資産で、その減価償却費が法人税法、所得税法の規定による所得の計算上損金又は必要経費に算入されるものであることから、償却資産の内容及び価格を把握するためには所得税及び法人税法の申告内容を調査することが有益である。

このことから、法354条の2は「市町村長が固定資産税の賦課徴収について、政府に対し、固定資産税の納税義務者で所得税若しくは法人税の納税義務があるものが政府に提出した申告書若しくは修正申告書又は政府が当該納税義務者の所得税若しくは法人税に係る課税標準若しくは税額についてした更正若しくは決定に関する書類を閲覧し、又は記録することを請求した場合には、政府は、関係書類を市町村長又はその指定する職員に閲覧させ、又は記録させるものとする。」と定めている。

この条文によって、償却資産の申告内容の適正性の調査及び未申告の把握のため、国税資料の活用を図ることが可能となっている。

(2) 徴収手続

償却資産税は、市町村長が納税通知書を納税義務者に交付することによってその納税義務が成立し確定する。

償却資産税の徴収の方法は、徴税吏員が納税通知書を納税者に交付することによる普通徴収の方法によってなされる(条例68条1項)。償却資産税の納期は、河合町では第1期が5月1日から同月31日まで、第2期が7月1日から同月31日まで、第3期が12月1日から同月25日まで、第4期が翌年2月1日から同月末日までと定められている(条例67条1項)。

第3 河合町における償却資産への課税の実態

1 償却資産への課税金額及び固定資産税全体に占める割合

(1) 令和元年度における申告者の状況

まず、河合町における償却資産税の課税の状況について確認しておく、同年度、河合町に対し、償却資産にかかる申告がなされた件数は合計 309 件であった。

そして、上記申告件数のうち 70 件以上は、「(株)〇〇リース」といったファイナンスリース会社や河合町内に自動販売機を設置している飲料会社が占めている。これらの者は、ほとんどが河合町外に本店を置いているところ、河合町内に本店をおく、あるいは河合町内に居住する個人事業者からの申告は約 240 件に留まっている。

また、申告を行った者の中で、免税点未満の申告者は 159 件に上る。したがって、申告者のうち実際に償却資産税を納税している者は、申告件数の半分以下にあたる 150 件に留まる。

ただし、この点については、既に述べた通り、償却資産税については、もともと「その捕捉が他の資産に比べ難しいこと、手続その他で資力が乏しい企業に与える影響が大きいこと等を考慮し」(固定資産税務研究会編「令和元年度版要説固定資産税」142 頁)、土地や家屋に比較して高い免税点が定められている結果であることには留意が必要である(法 351 条)。

(2) 償却資産税の課税金額、及び奈良県、全国との比較

(ア) 河合町における平成 27 年から令和元年にかかる償却資産税の課税状況は、次の通りである(1 万円以下切り捨て)。

- | | |
|-----------|------------|
| ① 平成 27 年 | 8 1 1 7 万円 |
| ② 平成 28 年 | 7 6 0 6 万円 |
| ③ 平成 29 年 | 7 7 8 3 万円 |
| ④ 平成 30 年 | 7 8 1 9 万円 |
| ⑤ 令和元年 | 7 8 1 6 万円 |

土地、建物への課税を含めた固定資産税の課税額全体に占める割合(構成比)は、9～10%である。

(イ) ここで、奈良県のその他の市町村における償却資産税の課税の状況であるが、14.7%とされている。さらに、市部と町村部に分類すると、前者においては 13.7%、後者においては 18.6%となっている(奈良県による平成 29 年度概要調書に基づく)。

奈良県全体の傾向として償却資産にかかる課税が十分に行われていない可能性があるが、それをおくとしても、河合町における固定資産税の課税額全体に占める償却資産税の割合は低いと評価せざるを得ない。

(ウ) ちなみに、平成 29 年度における全国の状況を確認した場合、大都市(東京都特別区及び政令指定都市)においては 13.3%、都市(政令指定都市以

外の市)においては20.3%, 町村においては30.6%, 全体の合計は18.7%とされている。

この点については、もともと「固定資産を構成する三資産(土地、建物、償却資産)の税率比率は、近年概ね4:4:2で推移している。それを大都市部と町村部で比べると、土地については町村よりも大都市の方でより大きなウェイトを占める一方で、償却資産については大都市より町村の方でより大きなウェイトを占めている」と解説されているところである(上記要説6頁以下)。

以上のような全国的な状況と比較しても、やはり河合町における償却資産税が固定資産税の課税額全体に占める割合は低いと評価せざるを得ない。

2 償却資産税の申告がなされているケースに含まれる問題点

(1) はじめに

次に、法383条に基づき、償却資産にかかる申告がなされたケースに関して確認しておきたい。

この点について結論からいえば、申告者によって、申告内容の精度に大きな差異が存在すると言わざるを得ない。地方税法や同法施行規則の趣旨を踏まえ正確で丁寧な申告を行っている事業者も存在している。しかし、一方で、一応申告を行ってはいるものの、記載内容に不備があったり、実態を正確に反映していない等の問題点を含むものも多数存在している。

以下では、代表的な問題点について指摘する。

(2) 一部しか申告していないケースについて

まず、本来申告しなければならない償却資産のうち、一部のみを申告していると考えられるものである。監査の過程で確認されたのは、例えば、太陽光発電設備のみが償却資産として申告されている事業者について、実際には、工場内の機械設備等、明らかに申告を行うべき償却資産を有しているような場合である。

償却資産の所有者は、事業を営んでいる以上、その内容の如何に関わらず、償却資産の全てを申告する義務があることは言うまでもない(法383条)。したがって、上記のような取扱は、「過小申告」と呼ぶか、あるいは「申告漏れ」、「つまみ申告」と呼ぶかはさておき、いずれにせよ違法である。

以上のような実態を正確に把握するためには、河合町に提出されている申告書類の記載内容を、各事業所が各地の税務署に提出されている申告書類の記載内容、あるいは事業所の客観的な状況などと照合する必要がある。しか

し、今般の監査の過程では、時間的な制約もあり、その詳細を確認することまではできなかった。

(3) 償却資産の場所が不明瞭なケースについて

償却資産税の申告にあたっては、申告書に、償却資産の所在、種類、数量、取得時期、取得価額、耐用年数、見積価額その他償却資産台帳の登録及び価格の決定に必要な事項を記載する必要がある(法383条, 地方税法施行規則14条, 同様式第26号)。

ところで、現代の経済社会の中では「リース」契約の利用が深く浸透していることは論を待たない。例えば、車両やコピー機、電話機等もリース会社から供給を受ける事業所も少なくない。「リース」を法律上どのように位置づけるのかについては議論があるが、少なくとも償却資産税の課税との関係では、リース資産については、所有権を有しているリース会社等が納税義務を負うことになる。一方で、リース資産等を有する者については、申告書の中の「借用資産」の欄に、「有」と記入し、貸主となるリース会社等を記載する形となる。

ところが、当職らにおいて主にリース会社から提出された申告書類を確認したところ、償却資産の所在についての記載を省略してしまっている例が多数存在した。飲料会社の所有する自動販売機等においても同様である。その結果、償却資産の所在や所有関係が曖昧になってしまい、河合町において提出を受けた各申告書の記載内容の正確性を確認することが困難となってしまっている。

なお、この点については、上記の様式にも一定の不備がある点を指摘せざるをえない。上記の通り、法383条は、納税義務がある償却資産の所有者に対し、当該償却資産の所在を申告すべき旨を定めているにもかかわらず、申告書の様式は、リース会社のように同一市町村内に多数の償却資産を所有し、しかもその所在がそれぞれ異なっているケースをあまり想定していないように見える。その結果、このようなケースにおいては申告者が工夫を凝らして償却資産毎の所在地を書き込む等の努力をしないかぎり、償却資産の所在についての記載が漏れてしまうこととなる。

当職らは、監査の過程において、地方自治法252条の42第6項、同条の38第1項に基づき、河合町に償却資産税の申告を行っているリース会社のうち償却資産の所在の明らかなでない者に対し、これを明らかにするように求めた。これに対し、上記様式の体裁を根拠に回答を拒む者が複数存在したことも指摘しておきたい。

3 そもそも申告件数自体が少ないことに関する問題点

(1) はじめに

さらに、河合町における償却資産税の課税における最大の問題点は、そもそも償却資産税にかかる申告自体が行われていないケースが多数存在することである。

上記の通り、令和元年度の申告件数は合計309件となっているが、潜在的な申告義務者の数は、到底、ここに留まるものではない。ここで、河合町内における正確な申告義務者数を確定することは、大きな困難を伴うが、一定の参考となる数字は確認することができる。

例えば、「平成28年経済センサスー活動調査結果」(総務省・経済産業省)によれば、同年における河合町内の企業・事業所数は448となっている。また、河合町の法人台帳(法人住民税の納税義務者)に記載された法人数は、322となっている。さらに、事業の形態においては、知事の許可を要するものが存在するところ(医療法44条、食品衛生法52条等)、河合町内において奈良県知事から何らかの許可を受けて事業を営んでいる者の数は、87となっている。

以上の数字は、事業者が重複している可能性や、データ上は事業者として取り扱われているものの既に廃業している者も混在するなど留保しなければならない事情が含まれており、単純に合算してよいものではない。しかし、明らかに河合町外に本拠が所在すると考えられるリース会社等を除外した申告件数が約240件に留まっているというのは、やはり看過することはできない。

上記の通り、償却資産税は免税点が高めに設定されている関係もあり、申告件数が、すなわち課税件数となるわけではない。もっとも、河合町内に償却資産を所有する相当数の者が地方税法によって定められた申告義務すら果たしておらず、河合町においても、これに十分な対応ができていないという実態は、大きな問題と言わざるをえない。

以下、代表的な事業形態毎の申告状況についても確認しておく。

(2) 共同住宅について

まず共同住宅というのは、具体的には、マンション、アパート、ハイツと一般的に称される住宅のことである。

共同住宅に関しては、その所有者が自ら居住の用に供する可能性もある。しかし、一般的には、第三者に賃貸することで賃料収入を得る手段とされる。この場合、共同住宅の所有者は「不動産賃貸業」を営んでいることとなり、駐車場のアスファルト舗装、周囲のネットフェンス、側溝、外灯、物置、自

転車置き場，ガス上下水道の埋設管等の構築物，受変電設備，集合郵便受けなどの器具・備品が申告すべき償却資産となる。

ここで固定資産台帳において確認される河合町内の共同住宅の数であるが約１２０棟に及んでいる。もっとも，１人もしくは１社で複数の物件を所有しているケースも存在するため，申告を行うべきと思われる者の数は，約８０人に留まる。

もっとも，上記の８０人のうち償却資産税の申告を行っているのは，そのうちの１０人以下に留まっている。

今般の監査の過程で，当職らにおいて，共同住宅の一部について現地見分を行っている。その中で，明らかに申告すべき償却資産が存在しているにもかかわらず，申告自体がなされていないケースであったり，申告は行われているものの申告すべき償却資産の全部または一部しか申告せず実態を反映していないケースが実際に確認された。また，例えば，国に対する所得税の申告にあたっては，多額の減価償却費を計上し，３０００万円以上の未償却資産残高が存在するとしておきながら，償却資産税については全く未申告となっているケースも確認されている。

以上の事実は，残念ながら，共同住宅に関連して，多数の申告漏れ，さらに課税漏れが存在していることを裏付ける。

(3) 工場・店舗・事務所等について

工場・店舗・事務所等に関しては，建物の性格，構造上，事業の用に供されることが想定されている。したがって，共同住宅の場合と同様，駐車場のアスファルトその他の構築物，電気設備等が申告すべき償却資産となる。また，ガソリンスタンドであれば，地下の油槽，看板・サイン，独立したキャノピー等の構築物，洗車機やガソリン計量器などの機械・設備，さらにレジや充電器，ジャッキ，空気圧調整器，リフト，タイヤ交換設備，事務所内の事務機器等が申告すべき償却資産となる。さらに，工場であれば，業種にもよるが工場内に設置された旋盤やボール盤等の機器類が申告すべき償却資産となる。

ここで固定資産台帳において確認される工場・店舗・事務所等の数であるが，約１２０棟に及んでいる。もっとも，工場・店舗・事務所の場合，固定資産台帳の記載上は，例えば「工場」とされていても，既に廃業してしまっているケースもある。河合町においては，製造業を中心に事業者数自体が減少傾向にあり，このようなケースを無視して考えることはできない。また，例えば「店舗」とされていても，自ら当該店舗で事業を行っていればさておき，第三者に賃借し，さらに店舗の構築物等を賃借人が設置しているケース

も存在している。後者の場合には、店舗の所有者は申告義務者とはならず、実際に償却資産を設置している者が申告義務者となる。

今般の監査の過程では、固定資産台帳において把握されている工場、店舗、事務所等に関して、その所在地番を手がかりに、経済センサスや奈良県の許可にかかる資料、さらにリース会社等から取り寄せたリース物件の所在にかかる資料を照合し、「申告漏れ」の実態について検証を行った。

その結果、大手コンビニエンスストアチェーン店、大手外食チェーン店、あるいはガソリンスタンド、金融機関の支店などに関しては、概ね正確な申告が行われていることを確認することができた。一方で、その余の事業者については、多数の未申告事案が確認された。実際、当職らにおいては、外観からの観察に留まるものの複数の工場の様子を見分してみた。その結果、明らかに機械・備品等が設置されているにもかかわらず、全く申告を行っていない工場等が存在していることも確認されている。

なお、このカテゴリーにおいては、申告漏れの実数を把握することが極めて困難であることも確認された。その要因であるが、まず、河合町内の事業所を網羅的に把握した台帳が存在しないことである。申告を行うべき事業者の名称、所在地を確認する段階から困難を伴う。また、例えば、一つの事業所であっても償却資産毎にその所有者が異なっているケースがある。この場合、複数の申告書類を突き合わせる作業を経なければ、正確な申告がなされているのかどうかを検証することができない。

(4) 医療関係機関について

次に医療関係機関についてである。具体的には、病院・診療所・クリニック(医科、歯科)等に加え、薬局、さらに鍼灸整骨院などが、これに含まれる。

医療関係に関しては、共同住宅と同様の各種構築物、電気設備のほか、ベット、手術台、レントゲン設備、心電計、血圧計、CT装置、MR装置、キャビネット、待合椅子、カウンターその他の器具・備品が申告すべき償却資産となる。

ここで奈良県への各種届出の状況その他から河合町内で事業を営んでいる医療関係者は、病院・診療所・クリニック関係が約25機関、薬局関係が約10機関、さらに鍼灸整骨院関係が約17機関の合計約50機関が存在していると推計される。

このうち大手薬局チェーンについては、概ね正確な申告が行われていることを確認することができた。一方で、その余の医療関係機関については、やはり多数の未申告事案が確認されている。

医療関係機関が日々の事業活動において使用している資産の中には、リース会社から提供されているものも含まれていると思われるが、そのような事情を考慮したとしても、一般的には取得価格の高い機器が含まれている。

以上のような実態は、河合町において多数の申告漏れ、課税漏れが存在している事実を裏付ける。

(5) 飲食・理美容業者について

さらに飲食業・理美容業者についてである。飲食業者であれば、共同住宅や医療機関と同様の構築物、電気設備のほか、厨房設備や店内装飾品、接客用の家具類等が申告すべき償却資産となる。また、理美容業者であれば、サインポールや理美容椅子、洗面設備、タオル蒸し器、パーマ器等が申告すべき償却資産となる。

その申告状況についてであるが、大手外食チェーン店においては概ね正確な申告が行われていることについては、既に述べた通りである。一方で、その余の飲食・理美容業者については、やはり多数の未申告事案が確認されている。

(6) 未申告者を押さえることが困難な事情

ところで、償却資産税において、未申告事案、あるいは申告漏れ事案が多発する背景についても触れておきたい。

まず、土地、建物への課税との比較であるが、不動産登記簿の有無が最も大きな要因であることは疑いの余地がない。償却資産においては、不動産登記簿のように課税客体を網羅的に把握できるようなものは存在せず、あくまで申告義務者による申告を待つことが原則となっている。また、土地、建物の場合、外観のみから資産の内容を把握することが相当程度可能であるが、償却資産の場合には、建物の内部に設置されるケースも多く外観からの観察では十分に把握できないことが多い。償却資産の取得年月や取得価格を把握するにあたっては、納税義務者自身の協力が必要となる場面が多くなる。

また、そもそも償却資産への課税そのものが納税義務者に理解されていないという側面も無視できない。例えば、事業者が何らかの機械設備を整備した場合、国税を申告する過程では減価償却費として経費計上することが認められている。もっとも、償却資産を取得した場合に、一方で固定資産税としての償却資産税の申告も行わなければならないことについての知識・理解が十分に普及しているとはいいがたい。

以上は償却資産税自体にかかる要因であるところ、河合町に関して言えば、専門の職員が配置されていないという事情も無視できない。償却資産税の課税にあたっては、その余の税と同様、課税にあたっての細々したルールを十

分に把握しなければ、正確な課税を実現することはできない。しかし、現状においては、その他の税を担当する職員が償却資産税も担当せざるを得ないので、十分に対応することが困難な状況になってしまっている。

第4 河合町における償却資産課税にかかる広報の状況

償却資産課税が適正に行われていない理由の1つとして、事業者が償却資産税を知らず、申告義務の存在を認識していないことが挙げられる。そこで、償却資産課税を適正に行うためには、事業者に対する周知が重要となるところ、従前の河合町における償却資産課税にかかる広報の状況について調査した。

1 広報誌による周知

河合町では、町の広報誌「広報かわい」において、「固定資産税(償却資産)の申告書は必ず提出を！」と題する記事を掲載し、償却資産の申告手を促している。令和元年度は、令和元年10月号及び令和2年1月号に2回掲載している。

上記記事においては、償却資産の説明、償却資産の申告義務、申告手続がない場合には税務調査や所得税又は法人税の申告書類に基づく課税がなされる場合があること、飲食店外8業種ごとの償却資産の具体例などが説明されているほか、河合町のホームページにも償却資産税の情報が掲載されていることの案内がなされている。

2 ホームページによる周知

河合町のホームページに置いては、以下のとおり、償却資産税について説明されている。

(1) 「くらしのガイド>税金>固定資産税>固定資産税の概要」の頁において、償却資産の説明、償却資産税の納税義務者、申告義務、免税点などが説明されているほか、太陽光発電設備も償却資産課税の対象となることが説明されている。

なお、太陽光発電設備に対する課税については、「くらしのガイド>税金>固定資産税>太陽光発電設備(再生可能エネルギー発電設備)に係る償却資産について」の頁を独立して設けて詳細な説明がされている。

(2) 「各課の情報>総務部>税務課>町税の種類>固定資産税>よくあるご質問(固定資産税)」の頁において、「太陽光発電設備の償却資産該当性」、「遊休資産の償却資産該当性」、「償却資産がない場合におけるゼロ申告」の3項目についてQ&A方式で説明されている。

(3) 「各課の情報>総務部>税務課>町税の種類>固定資産税>固定資産税(償却資産)の申告書は必ず提出をしてください」の頁において、前記「広報か

わい」の記事と同内容の説明がされているほか、太陽光発電設備も償却資産課税の対象となることが説明されている。

また、同頁において、償却資産申告書の様式、「償却資産申告書の記載要領」、財団法人地方財務協会作成の「固定資産税(償却資産)申告の手引」をPDFファイルでダウンロードできるようになっている。なお、ダウンロードできる上記記載要領及び上記手引には、償却資産申告書の記載例は掲載されていない。

- (4)「各課の情報＞総務部＞税務課＞町税の種類＞固定資産税＞先端設備に係る償却資産税の特例について」の頁において、先端設備に係る償却資産税の特例の対象者、対象設備、要件等が説明されている。

3 事業者への個別の通知

河合町では、広報誌及びホームページによる一般的な広報に加え、以下のとおり、事業者に対する個別の通知も行われている。

- (1) 河合町内の事業者に対して法人住民税申告用紙を送付する際、「固定資産税(償却資産)に関するお知らせ」を同封し、固定資産税には償却資産を対象とする償却資産税が存在すること、事業者には申告義務があること、償却資産税が全国的に周知されていないことから総務省の指導に基づいて河合町が周知を進めていることなどを説明しているほか、飲食店外8業種ごとの償却資産の具体例を説明している。
- (2) 新規の事業者を把握した場合、当該新規事業者に対して、「固定資産税(償却資産)の申告について」と題する文書を送付し、河合町が総務省の指導に基づいて償却資産の調査に取り組んでいること、償却資産の定義、償却資産の申告義務などを説明している。

また、上記文書に添付して、償却資産申告書の様式、財団法人地方財務協会作成の「固定資産税(償却資産)申告の手引」、「償却資産申告書の記載要領」と題する文書(記載例を添付したもの)、「償却資産のご案内」と題する文書、「業種別による償却資産の例示」と題する文書、「償却資産の種類と具体例」と題する文書を送付している。

上記添付書類のうち、「償却資産のご案内」には、償却資産の定義、償却資産税の納税義務者、課税事務の流れ、太陽光発電設備にかかる償却資産税の詳細が説明されている。「業種別による償却資産の例示」には、各業種共通及び小売店外18業種ごとの償却資産の具体例が説明されている。「償却資産の種類と具体例」には、償却資産の種類ごとの具体例などが説明されている。

- (3) 既に申告を行っている事業者に対しても、事業者からの希望や必要性に応じて、新規事業者に送付する上記各文書と同様のものを送付している。
- (4) アパートなどの共同住宅を経営する者も事業者にあたるため、河合町税務課が、新築に係る家屋調査(地方税法353条)を実施する際、担当職員から口頭で償却資産税について説明を行うが、手渡しする「新築に伴う固定資産税」と題する文書には償却資産税の説明はない。
- また、非木造の共同住宅に係る家屋調査(地方税法73条の8)は奈良県税事務所が行うため、家屋調査実施時における償却資産税の説明はない。
- (5) 償却資産の存在が明らかな未申告者(本報告書第5の2の(2)参照)に対して、特段の通知等は行っていない。

第5 未申告者に対する指導あるいは課税の状況

河合町内に償却資産を有する事業者のうち、償却資産を申告していない事業者(償却資産の一部しか申告していない事業者も含む。)は多数存在するものと考えられる。

このような未申告者を把握する事務及び未申告者に対する指導・課税の状況を調査した。

1 未申告者を把握する事務の状況

河合町において、平成30年度以前に、未申告者を把握するための積極的な事務が行われていたことを示す資料はないが、令和元年度に入ってから、税務課において、特定の業種について未申告者を把握する事務に着手している。

- (1) 本監査着手時点において、税務課は、医療関係機関(病院・診療所、歯科医院、施術所、動物病院、薬局)については「平成28年度経済センサス-活動調査結果」などの資料から河合町内の医療関係機関を抽出し、そのうち未申告者を特定していた。

また、医療関係機関の未申告者のうち、所得税の申告書類から償却資産の存在を把握し、課税漏れとなっている金額を推計しているほか、実地調査(法353条)の必要性が認められる事業者も特定していた。

- (2) 飲食店及び理容業・美容業についても医療関係機関同様の方法で河合町内の事業者を抽出していたが、未申告者の把握等は未了であった。
- (3) なお、太陽光発電設備の所有者への申告指導については、平成29年度から、経済産業省及び関西電力株式会社に対する照会や、農業委員会からの情報提供によって新規事業者の把握に努めている。

2 未申告者に対する指導・課税の状況

後述するように、河合町における現状の職員の体制は不十分であり、これまで未申告者に対する指導・課税が適正に行われていたとはいえない。

(1) 申告をしている事業者のうち、申告書の記載上、明らかに申告漏れが疑われる事案(例えば、太陽光発電設備だけ申告している事案など)について、所得税の申告書を調査する(法354条の2)、実地調査(法353条、408条)を行うといった積極的な対応はされていない。

(2) 例えば、医療関係機関は外観上明らかであり、高価な医療機器を償却資産として所有していることは容易に推認できる。また、共同住宅は、共同住宅であること自体外観上明らかであるし、よう壁、フェンス、駐輪場、外灯など償却資産の存在も外観上明らかである。このように、償却資産が申告されていない事業所を把握することが容易な事案も少なくない。

このような償却資産の存在が明らかな未申告者について、申告を促す指導を行う、所得税の申告書を調査する、あるいは実地調査を行うといった積極的な対応は、平成30年度以前はなされていなかった。

ただし、上記のとおり、令和元年度から、未申告者を把握するための積極的な取り組みが開始されている。

(3) これまでにも、税務課において、未申告の疑いがある事業者に対して、申告を促すといった事案がなかったわけではなく、これに一切応じなかったという事案は確認できない。

もっとも、未申告者を積極的に把握するための取り組みを開始したのは令和元年度からであり、これまでは未申告者に対する指導の件数自体が限られていたものと考えられる。

また、未申告者が指導に応じて申告をした場合であっても、過年度分の課税は行っていない。

第6 改善すべき点

今回個別外部監査を実施したところ、次の通り、注意、改善すべき点が認められたので、これらに留意し、適正で合理的かつ効率的な事務の執行に努力いただきたい。

1 広報について

河合町における償却資産課税にかかる広報の状況は、第2の3で述べたとおり、広報誌及びホームページを使った一般的な広報に加え、事業者への個別の通知も行われており、償却資産課税を周知するための一定の努力がなされているが、以下のとおり、改善すべき点が認められる。

(1) 情報を一元化した手引の作成

河合町が償却資産課税を説明する資料としては、「償却資産申告書の記載要領」，「償却資産のご案内」，「業種別による償却資産の例示」，「償却資産の種類と具体例」と題する各文書のほか，財団法人地方財務協会作成の「固定資産税(償却資産)申告の手引」が用いられている。

上記各文書は，いずれも事業者への個別の通知には添付されるが，「償却資産のご案内」，「業種別による償却資産の例示」及び「償却資産の種類と具体例」をホームページからダウンロードすることはできない。また，事業者への個別通知に添付されている「償却資産申告書の記載要領」には償却資産申告書の記載例が附属しているが，ホームページからダウンロードできる「償却資産申告書の記載要領」には附属していない。

このように，償却資産課税の説明資料は複数存在するだけでなく，これら説明資料の提供方法にも混乱が見られるため，償却資産税についての情報を一元化した手引を河合町が独自に作成し，これを説明資料として用いることが望ましい。

例えば，奈良市は，「償却資産(固定資産税)申告の手引」という説明資料を作成しているところ，同資料は，申告書提出前のチェック項目，申告手続の概要，申告書記載要領及び記載例，償却資産の種類と具体例，業種別の主な償却資産，償却資産の評価額の計算方法，納税までの流れ，申告対象となる償却資産，申告対象とならない償却資産，家屋と償却資産の区分などが詳細かつ分かりやすくまとめられている。同様の手引を作成している市町村は他にも存在し，いずれもホームページから簡単に入手することができる。河合町においても，奈良市その他自治体を参考にして，情報を一元化した手引を作成し，これを説明資料として活用することが望ましい。

なお，以下では，河合町が作成することが望ましい情報を一元化した手引のことを，便宜上，「河合町手引」という。

(2) 共同住宅の所有者に対する説明資料

未申告多数と考えられる共同住宅の所有者に対しては，特に償却資産課税の周知を徹底する必要がある。

そこで，共同住宅の所有者向けに，共同住宅に関連して申告対象となる償却資産を分かりやすく説明する資料を作成することが望ましい。説明資料を作成するにあたっては，償却資産税の概要に加え，申告対象となる償却資産(よう壁，フェンス，駐輪場，外灯など)をイラスト化して分かりやすく解説するべきである。

共同住宅の所有者に対する償却資産税の周知については特に配慮している市町村も多く，奈良市の「償却資産(固定資産税)申告の手引」では，業種別

の主な償却資産を説明する項目において、賃貸住宅については独立の頁を設けてイラストを用いて償却資産の具体例を説明している。また、大和高田市は、「アパート等を経営されている方へ」という共同住宅の経営者向けの説明資料を作成し、償却資産課税の概要を説明するとともに、イラストを用いて償却資産の具体例を説明している。

河合町においても、奈良市、大和高田市その他市町村の説明資料を参考にして、共同住宅の所有者に対する分かりやすい説明資料を作成することが望ましい。また、作成した説明資料は、新築に係る家屋調査実施の際に手渡しするほか、固定資産台帳等により把握した共同住宅の所有者にも送付して、共同住宅に係る償却資産課税の周知を図るべきである。さらに、河合町手引にも掲載するべきである。

(3) リース会社に対する注意喚起

本監査において、リース会社がリース物件の所在を申告していない事例が多数明らかとなったことは上記の通りである。その理由としては、リース会社が、地方税法 383 条が明記する償却資産の所在地の申告義務を十分に認識していないことが考えられる。

そこで、これまで所在地を申告してこなかったリース会社に対しては、法 383 条を引用し、リース物件の所在地を申告すべき法律上の義務があることを説明する文書を送付するべきである。

また、リース物件の所在地の申告がなされない理由として、償却資産申告書(第 26 号様式)の「市(区)町村内における事業所等資産の所在地」欄は狭く、通常は多数にわたると考えられるリース物件の所在地を記入することを想定していないように見えることも考えられる点は、上記の通りである。そこで、従前の償却資産申告書記載例を見直し、「市(区)町村内における事業所等資産の所在地」欄の記載例に、「リース物件の所在地が多数にわたり記入しきれない場合は、種類別明細書の摘要欄に所在地及び貸付先を記入すること。」などの説明を付け加えるべきである(なお、奈良市の「償却資産(固定資産税)申告の手引」掲載の記載例においては、同様の説明が付されている。)

新しい記載例は、所在地未申告のリース会社に対して送付する前記文書に添付するべきである。また、河合町手引にも掲載するべきである。

(4) ホームページの充実

河合町のホームページに掲載されている償却資産税の情報は、他の市町村のホームページと比較して特段見劣りするものではなく、河合町手引を作

成し、そのダウンロードも可能とすれば、より充実したものになると考えられる。

しかし、以下のように改善すべき点も認められる。

- (ア) 共同住宅に係る償却資産課税の周知を徹底するため、太陽光発電設備に対する課税について独立した頁を設けて説明しているように、共同住宅に係る償却資産課税についても独立した頁を設けて注意喚起を図ることが望ましい。

また、共同住宅に関連して申告対象となる償却資産(よう壁、フェンス、駐輪場、外灯など)をイラスト化して分かりやすく解説するべきである。共同住宅の経営者向けに作成した説明資料のダウンロードも可能とするべきである。

- (イ) リース会社に対し、ホームページ上においても、リース物件の所在地を報告すべき法律上の義務(法383条)があることを注意喚起することが望ましい。

また、リース物件の所在地及び貸付先の記載方法を説明するとともに、その記載例が掲載された河合町手引のダウンロードが可能であることを案内するべきである。

- (ウ) 本監査以降、河合町において償却資産課税の適正化が進むことが強く期待されるところ、事業者からの問合せが増えることも想定されるので、Q&A方式による項目ごとの説明も充実させることが望ましい。

例えば、前記のとおり、現在、河合町のホームページでは3項目についてQ&A方式による説明を行っているが、奈良市は25項目のQ&Aを設けている。奈良市その他市町村のホームページも参考にしつつ充実を図るべきである。

(5) 各種団体を通じた広報

償却資産課税にかかる広報は、商工会や医師会等のような業界団体、税理士会や公認会計士協会のような士業団体に対しても定期的に行い、これら各種団体を通じて事業者へ償却資産課税の周知を図ることも積極的に行うことが望ましい。

2 償却資産申告書の受理段階

償却資産申告書の受理段階においては、当該事業者が申告対象となる償却資産を適正に申告しているかを確認することが重要である。

ここで上記確認作業を妨げているのが、リース物件の所在地が十分に申告されていない状況である。

例えば、ある特定の事業所について適正に申告がなされているかを確認するには、申告された償却資産と、当該事業所にかかる業種において一般的に認められる償却資産とを対比し、申告漏れの疑いのある償却資産は存在しないかを確認することになる。ところが、事業所には、当該事業所にかかる事業者が所有する償却資産と、リースを受けている償却資産(リース物件)の双方が存在する事例が多いところ、リース物件の所在地が不明である場合には、当該事業所にかかる償却資産が適正に申告されているかを申告書から判断することができないのである。

そこで、前記のとおり、リース物件の所在地を申告しないリース会社に対しては、法律上の申告義務の存在を説明し、申告書記載例を送付するなどして、適正な申告をするよう指導すべきである。

上記指導に対しては事務量の増大等を理由とする反発も予想されるが、当該申告義務は法３８３条に明記された法律上の義務であり、リース物件の所在地や貸付先を詳細に申告しているリース会社も現に存在しているように不可能な事務を要求するものでもないことから、指導に応じないリース会社に対しては繰り返し指導を行うべきである。

3 未申告事案への対応について

(1) 一部しか申告していない事案について

申告はされているが、太陽光発電設備しか申告されていないなど当該業種に通常あるべき償却資産が申告されていない場合は、償却資産の申告漏れが疑われる。このようなケースについては、法３５４条の２に基づき所得税又は法人税の申告書を調査し、あるべき償却資産を把握することができた場合には、その調査結果に基づいて適正な申告を行うよう指導を行うべきである。

また、上記調査によっても実態が判然としない場合は、法４０８条に基づき実地調査を行い、法３５３条の質問検査権を行使して、実態の把握に努めるべきである。なお、不誠実な対応をみせる事業者に対しては、検査拒否等に関する罰則(法３５４条)を告知して、誠実に対応するよう説得しなければならない。実地調査の結果、償却資産を把握したときは、速やかに適正な申告を行うよう指導すべきである。

(2) 全く申告をしていない事案について

(ア) 全く申告をしていない事案については、まず、償却資産を所有しているにもかかわらず一切申告をしていない事業者を把握する作業が必要である。

令和元年度から、税務課は未申告者の把握に取り組み、既に医療関係機関については特定済みである。また、本監査においても、共同住宅をはじめ相当数の未申告者の存在が明らかとなっている。

今後、存在が明らかとなった未申告者に対して申告を行うよう指導すべきである。指導に応じようとしない未申告者に対しては、不申告の過料(条例75条)があることも告知して、申告をするよう強く指導しなければならない。

- (イ) 指導の結果、申告書が提出された場合には、その内容を吟味し、申告漏れが疑われる事案については、上記(1)のとおり、対応すべきである。

指導によっても申告書が提出されない場合も、所得税又は法人税の申告書の調査、実地調査、質問検査権の行使により実態の把握に努め、償却資産を把握したときは速やかに適正な申告を行うよう指導すべきである。

- (3) 医療関係機関、共同住宅など業種別に段階的に実施することについて

未申告者を把握して適正な申告を促す一連の事務は、計画的かつ効率的に実施しなければならないところ、河合町における現状の職員の体制等に照らすと、年度ごとに対象となる未申告者を選定し、段階的に実施していくことが現実的である。

対象となる未申告者の選定については、業種別に選定することも方法の1つである。

例えば、既に医療関係機関については相当程度の情報が整理されていることや、共同住宅についても未申告者の把握が進んでいることを踏まえ、まずは医療関係機関と共同住宅から着手し、以降順次他の業種に対象を拡げていくことが考えられる。

- (4) 過年度課税について

これまで、河合町では償却資産税について過年度分の課税をしてこなかったとのことである。

しかし、法17条の5第5項は、固定資産税の賦課決定は、法定納期限の翌日から起算して5年まで行うものと定めている。また、従前から適正な申告を行い、償却資産税を納付してきた事業者との公平を図るという意味においても、過年度分について課税を行わないことを正当化する合理的な理由を見出し難い。

したがって、これまでに課税を免れていた未申告者が明らかとなった場合には、過年度分に遡って課税すべきである。

(5) 推計課税について

実地調査や質問検査権の行使に応じず、指導も無視して申告しないといった悪質な事業者に対しては、罰則(法354条)、過料(条例75条)の制裁を検討することは当然であるが、推計課税についても検討するべきである。

推計課税は、地方税法にこれを認める規定は存在しないが、推計課税の必要性が認められ、推計方法の合理性が認められる場合には、これを適法とする裁判例は多数存在し、推計課税を行っていると思われる市町村も少なくない。

そこで、悪質な事業者に対しては、所得税又は法人税の申告内容から推計したり、過去に申告をしている場合にはその申告内容から推計するなどして税額を決定し、これをもとに推計課税をすることも検討するべきである。

4 職員の体制を充実すべきであること

償却資産への課税が適正に行われていない理由の1つとして、河合町における職員の体制が不十分であり、マンパワーが不足していたことも否定できない。

現在、税務課には土地、家屋の固定資産税を担当する職員は各1名存在するが、償却資産税を独立して担当する職員は設けられていない。そのため、現状の体制では、未申告者への積極的な調査や、判明した未申告者に対する指導等に十分に手が回っていないことが危惧される。

とりわけ、本監査以降、河合町において償却資産への課税の適正化が進むことが期待される中、未申告者の調査や未申告者に対する指導等だけではなく、課税対象となる償却資産の判定、償却資産の評価等の課税事務が増大し、事業者からの問合せや異議申立ての増加も想定される。

そこで、これら増大が想定される事務に対応する人員を確保するため、一定の年数に限って担当職員を増やす、または専属のプロジェクトチームを設けるなど、職員の体制を充実するための何らかの手当てが検討されるべきである。

第7 最後に

償却資産税は、法が定める税源の1つであり、河合町の自主財源である。したがって、償却資産への課税の適正化は、河合町の財政を健全化するための重要な取り組みであることは明らかである(地方交付税が減少したとしても全体としては増収となる。)。

また、法令を遵守して申告義務を果たしている事業者の中には毎年多額の償却資産税を納付している者も少なくなく、申告者と未申告者との間で課税上の

不公平，不公正が存在することは明らかであり，普通地方公共団体としてこのような現状を放置することは相当でない。

したがって，本監査以降，河合町において償却資産への課税の適正化が進むことが強く期待される場所である。

しかし，これまでの河合町の実態に照らすと，償却資産への課税の適正化は事実上の「増税」との評価がなされることも考えられる。今後，河合町として納税者の理解を得るためには，歳出面についても，その当否について，これまで以上に厳しく吟味していくことが求められる。

以 上