

「固定資産税に関する一考察」

経済学研究科・経済学専攻

租税政策研究

07M3060 佐野政継

## 論文要旨

近年、地方分権の推進が議論される中、地方団体の自主財源の強化を図る上で、固定資産税を従来以上に地方自治体の重要な財源であるとの見方が広がってきている。平成18年度のデータによれば固定資産税の全市町村の税収の約43%の割合を占め、市町村の重要な基幹税目である事がうかがえる。固定資産税が重要な税源であるとの認識に加えて、地方税原則である安定性、普遍性の見地からも市町村税としてふさわしい税であるとされている。しかし、固定資産税が本当に安定性、普遍性を満たす税であるのだろうか。特に普遍性に関しては、市町村別に検証した先行研究がない。実際の税収データを用いて再検討する価値があると思われる。

固定資産税の法的側面に目を向けると、地方税法で定められている「適正な時価」という不確定概念や「7割評価通達」などの問題がある。これらの問題が、納税者が税法を解釈する上で、税務当局側との見解の相違が生じ混乱を招いてきた。最高裁が「適正な時価」についてどのように、判断を下したかについて認識しておくことは、実務的な固定資産税に関する地方税法の動きを把握するうえでも重要である。

本稿では以上のことを問題意識とし、財政学、税法学の見地から地方分権時代にふさわしい固定資産税のありかたについて考察を行った。

2章では実効税率の推移を見た後、固定資産税の安定性・普遍性について統計資料を使い検証した。実効税率を計測したのは、実際の税負担の水準をどの程度であるか検証するためである。商業地が住宅用地と比較して実効税率が高いことがわかった。商業地の実効税率が近年において上昇し続けているのは地価下落の影響もあると推測される。固定資産税の安定性は、税収・対前年度税収変化率の指標を用いて検討した。固定資産税は相対的に安定的であることが確認できた。固定資産税の普遍性については、都道府県別税収の変動係数を時系列で確認した。その後、市町村別税収の変動係数を単年度で求め、税収の偏在度を測定した。都道府県別税収のケースについては、全ての年度において固定資産税の地域間格差が住民税と比較して小さく、相対的に普遍的な税であるといえる。市町村税収データによる分析においても大方、固定資産税の地域間格差は住民税と比較して小さいことがわかった。しかし、人口一人当たりの市

町村税収額データによる分析では、多くの地域で固定資産税の地域間格差は住民税よりも大きい結果となり、普遍性を有する税とは言い切れない。大規模償却資産による一市町村への税収の集中が地域間格差が大きい結果となった要因であると考えられる。

3章では、固定資産税の法的側面について考察を行った。固定資産税の性質に関する学説の対立について述べた。そして、現行税制が複雑になってしまった大きな原因である7割評価の根拠について、資産評価システム研究センター報告書や日本経済新聞の記事を中心に再検討した。その結果、実証的な根拠が不透明であることがわかった。

4章では、固定資産税の改革についての議論を紹介した。第2章の実証研究からあきらかになったように、固定資産税は、結果的には安定性を満たしており、税収全体による分析では普遍性についても大方満たしているといえよう。今後も地方分権時代の基幹税とすべきものであるといえる。しかし、3章でみたように、現行の固定資産税制の信頼にかかわる7割評価については、国民の理解を得ているとは言い難い。つまり、固定資産税の改革のポイントは、いかにして税制を簡素化するかというところにある。この点については、固定資産税の課税標準が投機的な要素で変動することに対して、負担調整措置で対応するよりも、税率で対応したほうが簡素化できるという片山氏の意見が改革のヒントとなる。片山氏の意見は、標準税率以下で課税する団体に対して、地方債発行の制限する仕組み改めるべきとの提案である。また現行の地方交付税制度のもとでは交付税減額の可能性があるという問題もある。しかし、交付税額制限の規定を撤廃すると、固定資産税の税率引き下げ競争が発生する懸念がある。

固定資産税において最も望まれる改革は、税制の簡素化である。納税者が少し調べれば理解でき、また、各市町村の税務担当者が納税者に対し明確に制度を説明できる税制は、地方分権を実現するうえでの必要条件である。簡素な税制を実現するためには、複雑な税制の根本的原因である7割評価の抜本的改革が必要である。土地の評価基準として地価公示価格の一定割合を明示することは、納税者が自身の税負担を客観的に検証できる有効な手段である。7割評価に対しこれほどまでに批判が多かった原因は、「7割」という数値の根拠の不透明さに加え、通達という手段で国民の合意なしに強行したことによるものと考

えられる。新たに評価制度が定められるときには、通達や告示で押し通し不満が生じた際には司法による解釈論に頼るのではなく、立法論による納税者の合意が必要である。

さらに、固定資産税制の策定の大半を総務省主導が行っている現況を改める必要がある。各市町村が独自に、柔軟に税率による税負担の調整を行えるようにすべきだ。これには、固定資産税の改革だけではなく、地域間の財政調整システムとしての地方交付税の抜本的な改革も必要となるだろう。

## 目次

### はじめに

#### 1 章 固定資産税制の概要

- 1 節 固定資産税の概要
- 2 節 固定資産税の創設
- 3 節 固定資産税率
- 4 節 現行の固定資産税制について
- 5 節 宅地の評価と課税制度の経緯
- 6 節 宅地における負担水準の均衡化措置
- 7 節 宅地の税額算定の流れ

#### 2 章 固定資産税の計量分析

- 1 節 固定資産税の安定性
- 2 節 固定資産税の普遍性

#### 3 章 固定資産税の性質・意義

- 1 節 固定資産税の性質
- 2 節 固定資産税の性質に関する学説の対立
  - (1)財産税説
  - (2)収益税説
  - (3)収益還元価格(収益税説)の実務上の困難性
- 3 節 「適正な時価」に関する裁判所の見解
- 4 節 7割評価の合理性
- 5 節 7割評価通達に対する裁判所の見解

#### 4 章 これからの固定資産税制のありかたについての議論

### むすび

## はじめに

近年、地方分権の推進が議論される中、地方団体の自主財源の強化を図る上で、固定資産税を従来以上に地方自治体の重要な財源であるとの見方が広がってきている。平成 18 年度のデータによれば固定資産税の全市町村の税収の約 43% の割合を占め、市町村の重要な基幹税目である事がうかがえる。税制調査会「平成 18 年度の税制改正に関する答申」においても、固定資産税は「どの市町村にも広く存在する固定資産を課税客体としており、税源の偏りも小さく市町村税としてふさわしい基幹税目であり、今後も本税の安定的な確保が重要である」と述べている<sup>1</sup>。

しかしながら、この税制調査会の答申にあるように課税客体である固定資産がどの市町村にも広く存在するという点だけで、はたして固定資産税が税源の偏りが小さく安定的な税目であると言い切れるであろうか。これについては今一度、実際の税収のデータを用いて再考する余地があるように思われる。

固定資産税の性質について目を向けると、固定資産税は、従価税の性質を有する税目であるため、常に地価の変動と関連して議論されてきたという経緯がある。地価公示価格は、バブル期を頂点として、大きく上昇し、その後、平成 18 年度まで下落し続けた。税は納税者あつての存在であるため、税務当局は地価公示価格が急激に変動しても、それに応じて、固定資産税の税負担を急激に変動することはできない。地価の変動に応じて税負担の調整するために、住宅用地に対する課税標準の特例措置や税額の負担調整措置が講じられてきたわけである。しかし、一言に負担調整措置と言っても、平成 6 年度から平成 8 年度の調整措置と平成 9 年度以降の調整措置は大きくその内容が異なる。よって、現行の固定資産税制を正しく理解するためには、どのような経緯によって現在の課税標準の特例措置・負担調整措置の制度になったのかを正確に把握しておくことが重要となる。

固定資産税の法的側面については、地方税法で定められている「適正な時価」という不確定概念や 7 割評価通達などの問題がある。これらの問題が従来、納税者が税法を解釈する上で、税務当局側との見解の相違が生じ混乱を招いてき

---

<sup>1</sup> 税制調査会「平成 18 年度の税制改正に関する答申」より引用。

た。最高裁が「適正な時価」についてどのように、判断を下したかについて認識しておくことは、実務的な固定資産税に関する地方税法の動きを把握するうえでも重要である。

本稿では、1章で固定資産税制について概説する。2章では統計データを用いて計量的な観点から固定資産税を検証する。3章では固定資産税を税法の観点から考察する。財政学と税法学の観点から固定資産税の本質的な課題を明らかにし、これからの地方分権時代にふさわしい固定資産税のありかたについて考察を行う。

## 1章 固定資産税制の概要

### 1節 固定資産税の概要

まず現行の固定資産税制について概説する。固定資産税の課税客体は「固定資産」とされている。地方税法上、課税対象とされている固定資産は土地・家屋・事業用の償却資産である<sup>2</sup>。課税団体は「固定資産が所在する市町村」である<sup>3</sup>。例えば東京に住んでいる人が大阪市に固定資産を所有している場合、それに対する固定資産税の課税権は大阪市が持っていることとなる。納税義務者は「固定資産の所有者」であり<sup>4</sup>、課税標準は「固定資産の価格」とされている<sup>5</sup>。標準税率は「100分の1.4」(1.4%)である<sup>6</sup>。2004年の時点で1.4%超の税率で課税している市町村は225団体であり、これは市長村全体の約9%の割合である<sup>7</sup>。賦課期日は「当該年度の初日の属する年の1月1日」とされている<sup>8</sup>。たとえば平成19年度の固定資産税の賦課期日は、平成19年1月1日となる。この賦課期日に土地課税台帳や家屋課税台帳に登録されている者が、その固定資産の所有者とみなされて納税義務者となる。

図1-1は固定資産税収の推移を表したグラフである。

---

<sup>2</sup> 地方税法第342条。

<sup>3</sup> 地方税法第342条。

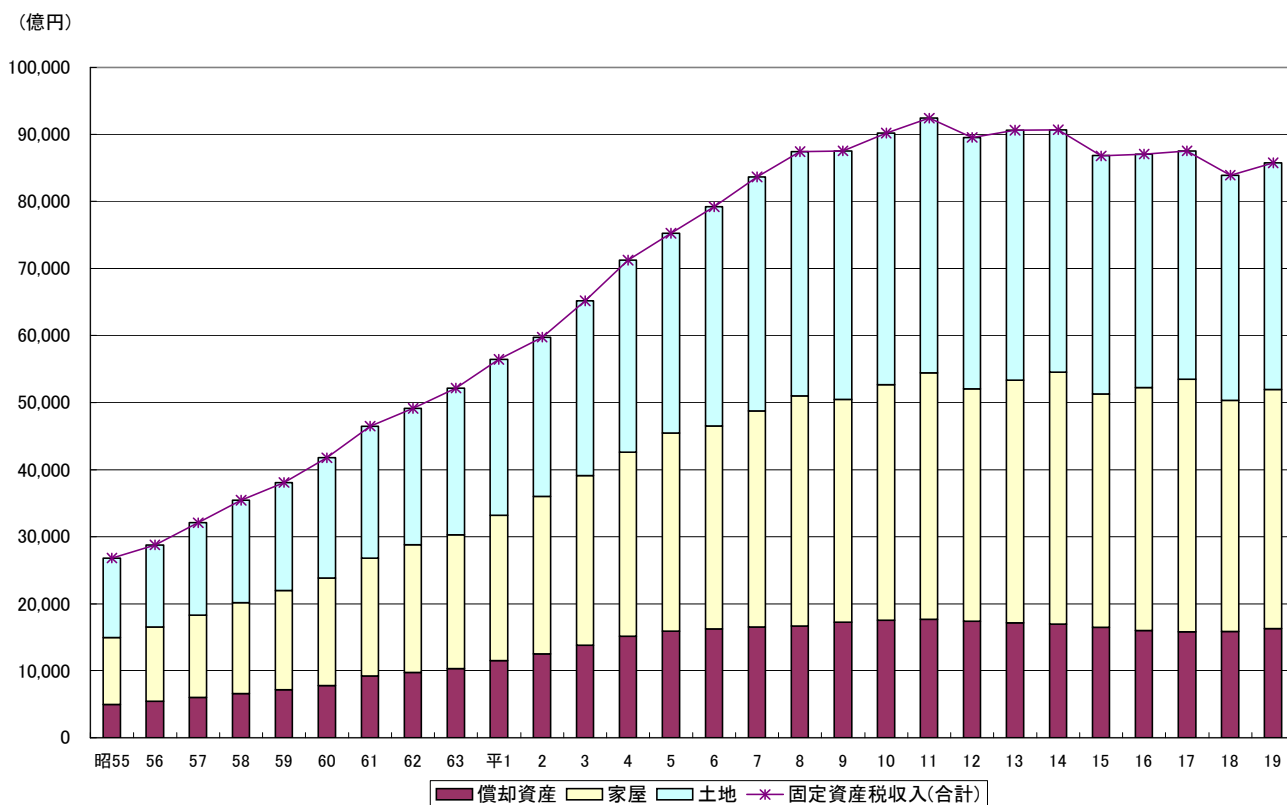
<sup>4</sup> 地方税法第343条第1項。

<sup>5</sup> 地方税法第343条。第341条5項。

<sup>6</sup> 地方税法第350条第1項。

<sup>7</sup> 地方税法第350条。標準税率とは地方税法第1条1項1号で「地方団体が課税する場合に通常よるべき税率」規定されている。

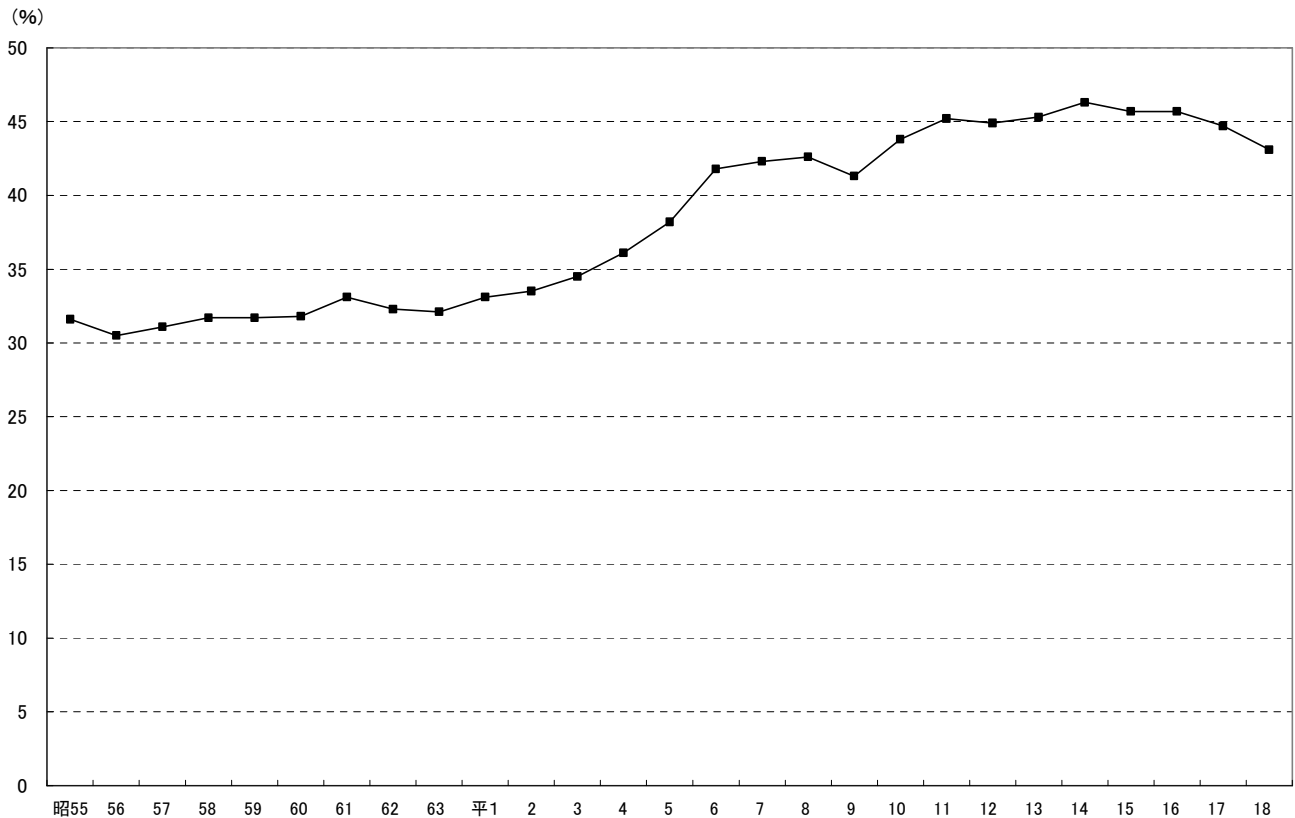
<sup>8</sup> 地方税法第359条。



(出所)『金融財政統計月報(租税特集)』各年版より作成。

図 1 - 1 固定資産税の税収推移

税収が平成 11 年度まで伸びつづけたのち、地価下落の影響を受け、減少している。その後は多少の上下はあるもの横ばいの状況である。また土地・家屋・償却資産がそれぞれおおよそ 4 : 4 : 2 の割合で変化していないことも読み取れる。



(出所)『財政金融統計月報(租税特集)』各年版より作成。

図 1-2 市町村税に占める固定資産税の割合

図 2-2 は市町村税に占める固定資産税の割合を表したものである。昭和 55 年度から平成 3 年度までは 30% から 35% の範囲内であるがその後、割合は高くなっていき、平成 11 年度以降は約 45% と市町村税収の半分近くを占めるに至っている。平成 14 年度以降、割合はなだらかに減少傾向にある。このグラフからも、冒頭で述べたように固定資産税が市町村の重要な基幹税であることがうかがえる。

## 2 節 固定資産税制の創設

固定資産税の制度は昭和 24 年シャープ勧告の中で提案された。明治から戦前にかけて存在した国税の地租と地方税の家屋税とを合わせ、それに船舶税、電柱税、軌道税等をプラスし、市町村税として新設されたのが現在の固定資産税のはじまりである。固定資産税の創設前とその後の違いの一つとして、固定資産を評価する者の違いが挙げられる。創設前は一般に国が固定資産を評価し

ていたが、固定資産税創設後は、各市町村の固定資産評価員により評価されることとなった。この固定資産評価員とは「市町村長の指揮を受けて固定資産を適正に評価し、且つ、市町村長が行う価格の決定を補助するため」役職であり<sup>9</sup>、「固定資産の評価に関する知識及び経験を有する者のうちから、市町村長が、当該市町村の議会の同意を得て選任する」こととなっている<sup>10</sup>。

### 3 節 固定資産税率

表の 1-1 は地方税法における税率の区分を示しており、後に出てくる表 1-2 の税務用語を説明したものである。

表 1-1 税率の種類

標準税率	地方団体が課税する場合において通常よるべき税率として地方税法に定められている税率で、財政上その他の必要があると認める場合においては、これによることを要しない税率。 地方交付税の基準財政収入額の算定に用いられる。
制限税率	地方団体が課税する場合において、超えてはならないものとして地方税法に定められている税率 <sup>11</sup> 。
一定税率	地方団体が課税する場合に、これ以外の税率によることを許さないものとして地方税法に定められている税率 <sup>12</sup>
任意税率	地方税法に税率が定められておらず、地方団体が任意に定めることができる税率。 <sup>13</sup>

(出所)逸見(2004)『図解 地方税』より作成。

地方税法においては、地方公共団体が採用すべき地方税の税率について、租税負担の公平や経済政策等の観点から一定の制限が加えられている。地方公共団体が課税する場合に通常よるべき税率を「標準税率」という。前に述べたよ

<sup>9</sup> 地方税法第 404 条 1 項。

<sup>10</sup> 地方税法第 404 条第 2 項。片山(2004)は、固定資産評価員制度が「ほとんど運用されていない制度」であり、「税務課長とか担当課長を評価員に任命して、兼任させてお茶を濁している」と述べている。

<sup>11</sup> たとえば都市計画税の 0.3%がある。

<sup>12</sup> 地方税法の中では事業税や市たばこ税が該当する。

<sup>13</sup> 地方税法の中では水利地益税や共同施設税がこれに該当する。



#### 4 節 現行の固定資産税制について(税額算定の流れ)

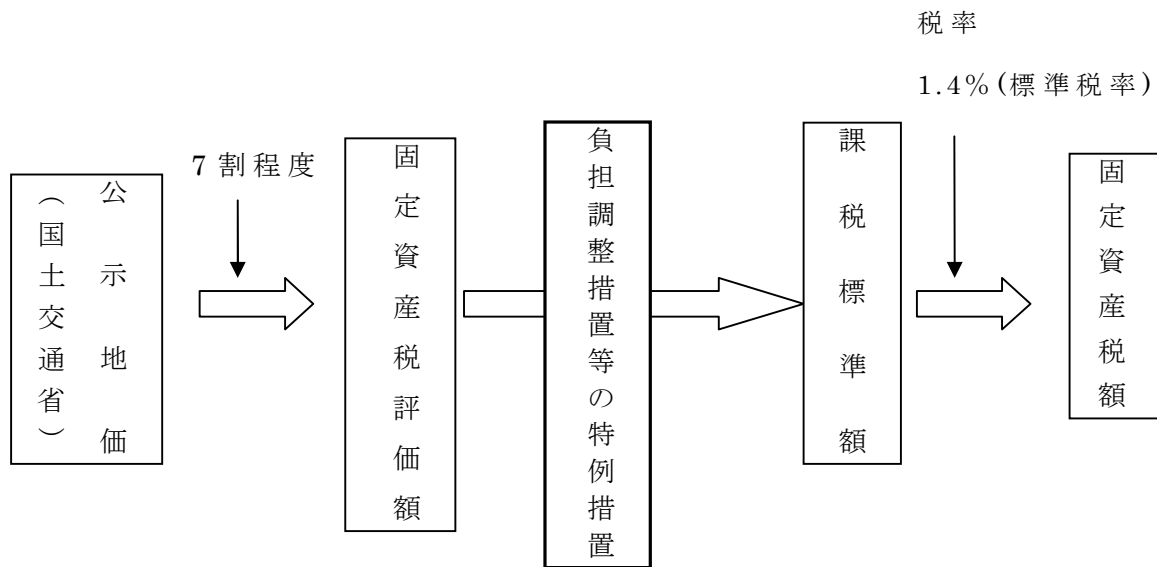


図 1-3 固定資産税の税額算定(土地)の流れ

土地に対する固定資産税の税額(非住宅用地＝商業地)の算定を簡単な図にすると上の図 1-3 のようになる。

はじめに公示地価の約 7 割を基準として評価額をもとめる。固定資産税は「適正な時価」を課税標準とするものであるから本来は毎年、評価替えを行うことが望ましい。しかし、土地・家屋ともに課税対象は膨大な数であり、それにかかる徴税費を考えると事実上、不可能であることから土地と家屋については原則 3 年間評価額を据え置く仕組みがとられている<sup>14</sup>。具体的な手続きとしては、基準年度において価格の見直しを行い、第 2 年度、第 3 年度では固定資産課税台帳に登録されている評価額を用いてその年の税額を算定する<sup>15</sup>。

固定資産税評価額とはその土地の「価格」のことを指す。本来はこの価格に標準税率 1.4% を乗じて税額が算出されることになっている。しかし、公示地価の約 7 割を固定資産税評価額とすると固定資産税額は納税者の担税力を大きく

<sup>14</sup> 第 2 年度・第 3 年度(基準年度の翌年・翌々年)において大きく地価が下落した場合には地方税法附則第 17 条の 2 第 1 項の規定に基づき、総務大臣が告示する修正基準によって市町村長が価格を修正することができる。

<sup>15</sup> 近い年度でいえば平成 18 年度が基準年度である。

超えた高額となってしまふ。したがって、税負担を調整する措置(負担調整措置)を講じることにより税負担額を調整しているのである。

## 5節 宅地の評価と課税制度の経緯

平成5年度以前までの長い期間、土地の評価基準は各市長村が個別に評価基準を設けて土地や家屋を評価していた。昭和61年度あたりから平成3年度にかけて地価公示価格は大きく高騰したが、各市町村長の評価基準により評価額は昭和58年度時点の公示地価の約3、4割のレベルに抑えられた。それにより課税標準額も抑えられて税負担が急上昇することを回避したのである。

こうした状況の中で、土地基本法16条の趣旨や税制調査会の議論を経て固定資産税評価額を地価公示価格の一定割合を目標に均衡化を図ることとなった<sup>16</sup>。そしてその一定割合を7割とする制度(7割評価)が平成6年から始まった。その結果、評価額の推移は、今まで低く抑えられてきた固定資産税評価額が全国で約4倍上昇した。ただし、この急激な評価額の上昇が税負担の急増に直結するのを回避するため、住宅用地に対する特例の拡充や緩やかに課税標準額を上昇させる負担調整措置を適用することになった。例えば平成6年度(基準年度)の評価替えによって評価額が3倍になった場合、課税標準額は3年間で15%の伸びにとどめることになった。

7割評価が導入された平成6年度の3年後にあたる平成9年度は、新たに固定資産の評価替えが実施される年であった。このときに、新たな制度が実施された。それは「据置年度における土地の価格の修正が可能」になったことと「負担水準の均衡化(ある程度の同水準)を目指す」政策の実施である。

まず一つ目の「据置年度における土地の価格の修正が可能」となったことについて述べる。前述したように固定資産税(土地)の価格は、徴税事務の効率化のために基準年度の価格を3年間据え置くこととされている<sup>17</sup>。平成6年度からは、第2年度、第3年度において地価が下落している場合に、基準年度の価格

---

<sup>16</sup> 土地基本法第16条「国は、適正な地価の形成及び課税の適正化に資するため、土地の正常な価格を公示するとともに、公的土地評価について相互の均衡と適正化を図られるように努めるものとする」。

<sup>17</sup> 地方税法第349条。

を修正することができるようになった<sup>18</sup>。具体的な価格の修正方法などは、総務大臣が定める修正基準によるものとされている<sup>19</sup>。この特例措置が導入された翌年の平成 10 年度に価格の下落修正を行った市町村数は 1739 団体で、これは全市町村(3222 団体)のうち 53.8%の割合にのぼり、平成 11 年度には全市町村のうち 56.7%の市町村が下落修正を行った。

ではなぜ、課税事務の効率化の観点から原則として価格を 3 年間据え置くこととしているのに、価格の下落修正という事務が煩雑になるような措置をわざわざ導入したのか。図 1-4 のグラフ中の平成 6 年度から平成 8 年度の期間において、地価は大幅に下落している一方で、固定資産税評価額は 3 年間の据え置きのために横ばいであり、課税標準額については負担調整措置のために増加している。つまり、地価が下落しているにもかかわらず税負担額が増加するという不自然な現象が生じた。このことに対し当然納税者の非難や苦情が多くよせられたため、地価の下落による価格の修正を認めたのである。

次に先述の平成 9 年度に新たに実施されることとなった 2 つ目の政策である「負担水準の均衡化措置」については、次の節で詳しく述べる。

## 6 節 宅地における負担水準の均衡化措置

平成 9 年度の評価替時に現行の固定資産税制を理解する上で重要となる「負担水準の均衡化措置」という新たな負担調整措置が始まった。本節ではまず、平成 9 年度より前に実施されていた負担調整措置、すなわち平成 6 年度から平成 8 年度における負担調整措置の問題点について述べた後、「負担水準」の語句説明、「負担水準の均衡化措置」について説明する。

平成 6 年度に 7 割評価の制度が始まった後、評価額が大幅に上昇したこと、そして税負担もそれに合わせて急増しないような調整措置をとった。しかし、このようなほとんどの土地において大きな差異なく緩やかに、従来の課税標準額(市町村が独自に決定していた評価額)から本来負担すべき課税標準額(公示地価の約 7 割)に近づけていくような税負担の調整措置は、従来低く評価額を抑えていた市町村に存在する宅地に比べ、相対的に高い評価をしていた市町村にある宅

---

<sup>18</sup> 地方税法附則第 17 条の 2 第 1 項。

<sup>19</sup> 地方税法附則第 17 条の 21 第 7 項。

地の方が毎年の税負担が重くて不公平ではないかという問題が起きた。

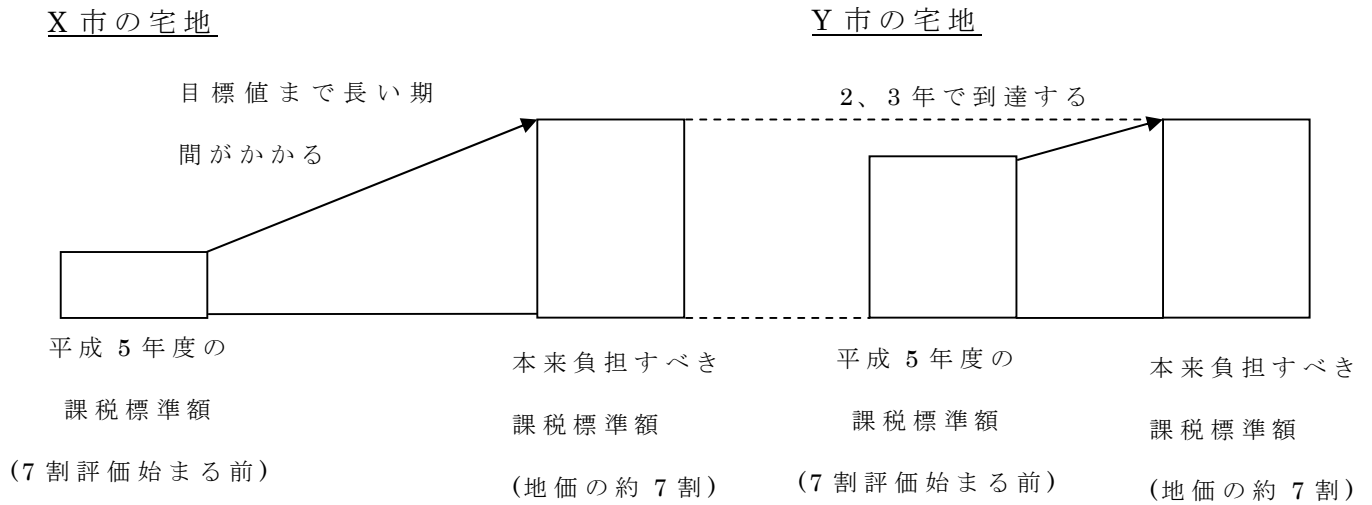


図 1-5 「負担水準の均衡化措置」が始まる以前における問題点

たとえば図 1-6 のように X 市町村と Y 市町村に、7 割評価施行後における課税標準額が同額の宅地があるとする。X 市の宅地は 7 割評価が始まる前は市町村長の判断により課税標準額が低く抑えられており、Y 市では X 市に比べ高い課税標準額が設定されていたとする<sup>20</sup>。平成 6 年度～平成 8 年度における負担調整措置では、従前の課税標準額から本来負担すべき課税標準額(本則課税・地価の約 7 割)へ向けて、緩やかに税負担を増していく措置であった<sup>21</sup>。

この負担調整措置の仕組みであると、X 市の宅地は、本来負担すべき課税標準額にたどりつくのに 20、30 年かかり、Y 市の宅地は 2、3 年で本来負担すべき課税標準額に到達する。本来負担すべき課税標準額に早くたどり着くこと自体は 7 割評価の制度の目的上、まったく問題ない。問題は Y 市の宅地が本来負担すべき課税標準額に到達してから X 市の宅地が同じく到達するまでの 20 年以上の長い間、2 つ宅地は同じ価値(評価額)であるにもかかわらず税負担が大きく異なるということである。平成 10 年度では 500 万円の商業地があるとする、沖縄と大阪では約 15,000 円の税額の格差が生じていた。土地の評価額が

<sup>20</sup> 図 1-4 からわかるように 7 割評価前は、固定資産税評価額と課税標準額はほとんど同額である。よって、7 割評価実施前であるこの箇所での話では、固定資産税評価額と課税標準額は同じ意味として説明している。

<sup>21</sup> 具体的には、前年度課税標準額×負担調整率×税率の計算方法で税額を算定した。なおこのときの負担調整率の範囲は 1.025～1.25 の範囲であった。

高ければよりこの格差は大きいものとなる。このようなことに対して不満の声が生じたわけである。

このような問題から平成 9 年度評価替えにおいて、平成 6 年度から平成 8 年度までに行われてきた税負担の調整措置の内容が変更された。平成 9 年度の評価替えの時から、「負担水準」という宅地についての税負担の水準を示す指標が用いられるようになった。「負担水準」という言葉について、地方税法附則では「土地に係る固定資産税に係る前年度課税標準額を、当該土地に係る当該年度分の固定資産税の課税標準となるべき価格で除して得た数値」と定義されており、これを式にあらわすと以下のようなになる<sup>22</sup>。

$$\text{負担水準} = \frac{\text{前年度課税標準額}}{\text{当該年度の評価額（価格）}}$$

A 市で 100 万円と評価された宅地

B 市で 100 万円と評価された宅地

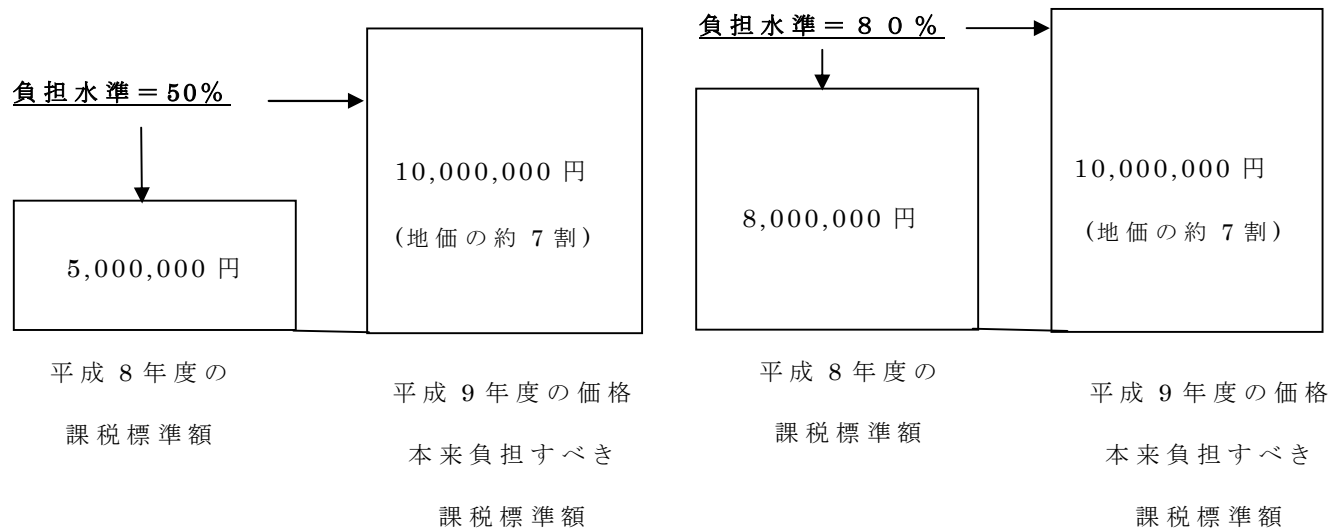


図 1-6 宅地の負担水準のイメージ(導入当時)

負担水準の具体的な算定方法を表したものが図 1-6 である。A 市・B 市と

<sup>22</sup> 地方税法附則第 17 条第 1 項第 8 号イ。

いう課税団体(市町村)は異なるが評価額が同一である土地があるとする。図中にある平成8年度の課税標準額が異なるのは、平成5年度以前は各市町村が独自に評価額を算出していた影響である。

先ほどの負担水準の公式にあてはめれば、A市宅地の負担水準は、

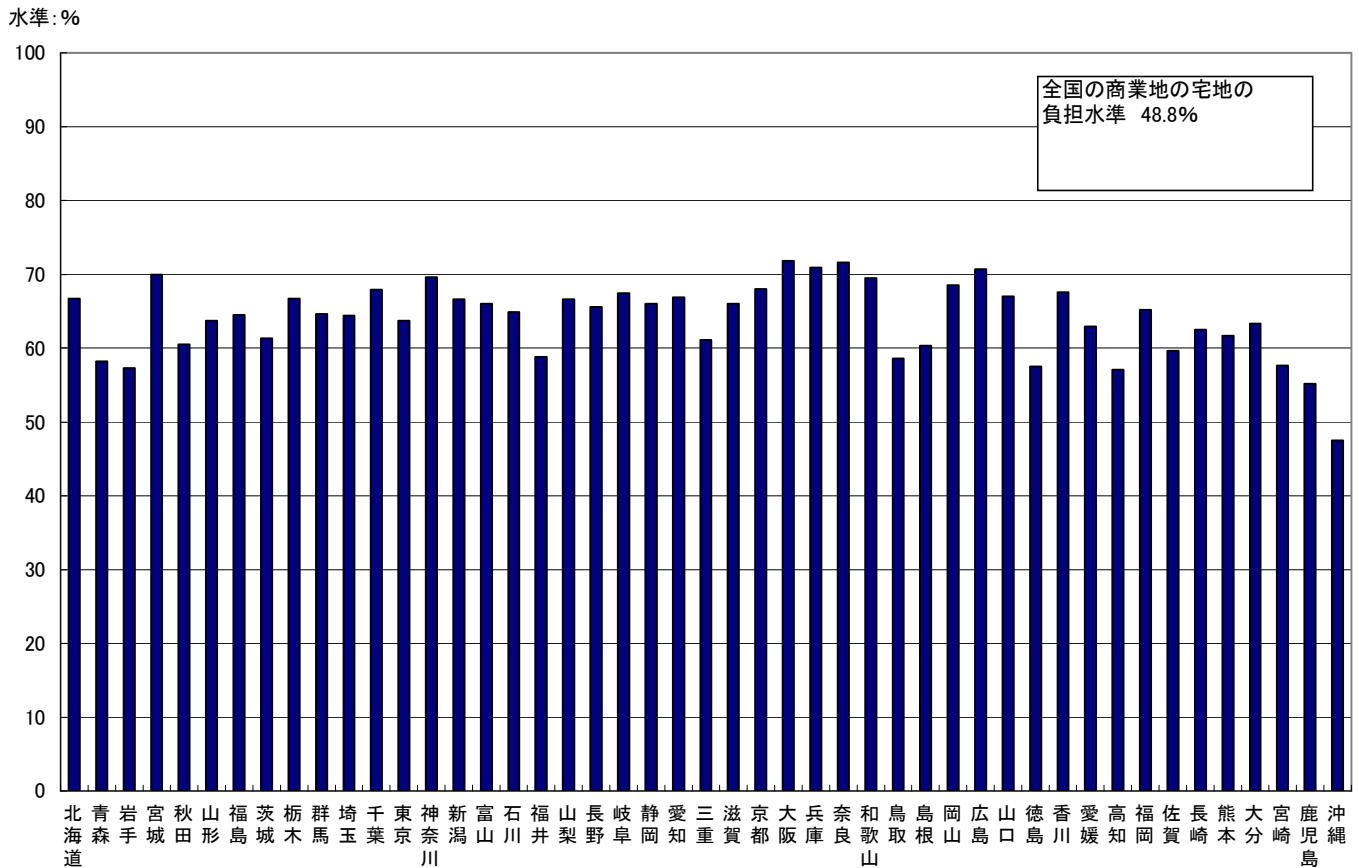
$$\frac{5,000,000\text{円(前年度課税標準額)}}{10,000,000\text{円(当該年度の価格)}}=50\%(負担水準)$$

となり、B市宅地の方は、

$$\frac{8,000,000\text{円(前年度課税標準額)}}{10,000,000\text{円(当該年度の価格)}}=80\%(負担水準)$$

と求められる。この50%とか80%という数値は、本来負担すべき税負担に対してその宅地の税負担がどれくらいの割合まで達しているかを示す指標である。前に述べたとおり平成6年度から平成8年度までにおける負担調整措置のもとでは、すでに7割評価による課税標準額まで到達している土地を除き、どの宅地においても一定割合(1.025~1.25)の負担調整率を価格(評価額)に乗じることによって、徐々に課税標準額を引き上げてきた。よって、本来の負担すべき税負担に対して現在の税負担をどのくらいの割合まで到達したかをあらかず数値である負担水準などは必要なかった。しかし、課税の公平の見地から不満がでてきたので、この負担水準という指標を使い、同じ評価額なら税負担もほぼ同水準にするという考えが、平成9年度から実施されることになった負担調整措置、すなわち「負担水準の均衡化措置」である。

住宅用地については負担水準が80%~100%の範囲に集約(均衡化)することを目指し、商業地等(非住宅用地)については60%~70%の範囲内に負担水準が集約することを現時点での目標としている。負担水準の均衡化措置が始まった平成9年度の時点では、負担水準のばらつきは大きい状態であった。言い換えれば、同じ評価価値であるにもかかわらず税負担のばらつきが大きかった状況であった。このことを示しているのが図1-7である。



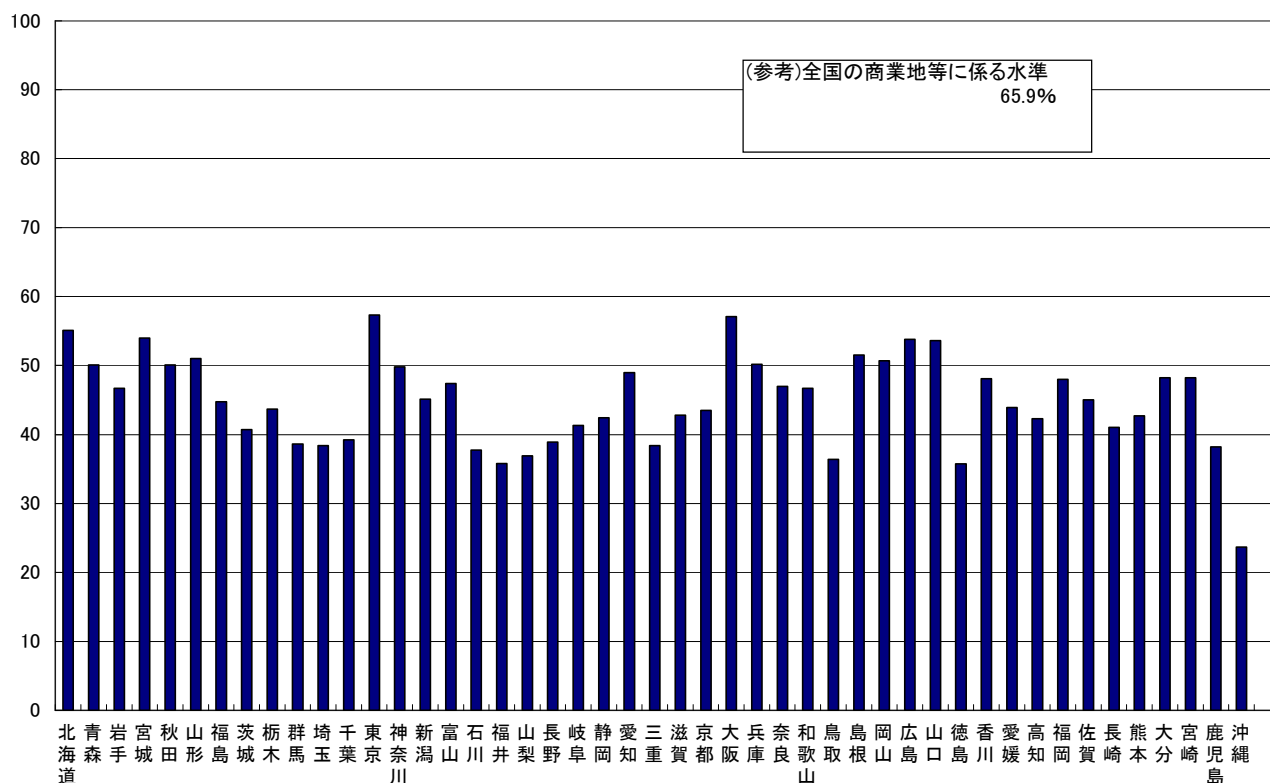
出所)(財)資産評価システム研究センター『地方税における資産課税のあり方に関する調査研究報告書』より引用。

図 1-7 商業地(非住宅用地)に係る負担水準の状況(平成 10 年度)

グラフの右上に、全国の商業地等の宅地の負担水準 48.8%と書いてあるが、この数値は宅地全体のうち住宅用地を除いた部分である商業地等(非住宅用地)の負担水準の全国平均である。東京・大阪では 57.3%・57.1%と負担水準の値が大きいことに比べ、沖縄では 23.7%と特に低い状況であったことがわかる。

そして、負担水準の均衡化措置が始められてから 9 年後の平成 18 年度の全国の負担水準の状況を示しているのが図 1-8 である。

水準:%



出所)(財)資産評価システム研究センター『平成 18 年度 固定資産税関係資料集』より引用。

図 1-8 商業地(非住宅用地)に係る負担水準の状況(平成 18 年度)

この図では先ほどの図 1-7 と比較して負担水準の均衡化が進んでいることがわかる。このグラフを見るかぎりでは鹿児島・沖縄などの一部の都道府県を除いて先ほど述べた 60~70% の範囲内に収まりつつあるように見え、大方、負担水準は均衡しているように思われる。

しかし、税制調査会「平成 18 年度の税制改正に関する答申」の中で土地に係る固定資産税について、以下のように述べられている。「土地に係る固定資産税については、平成 6 年度以降いわゆる 7 割評価が実施され、評価水準は全国的に均衡化された。一方、税負担の急増に配慮した措置が講じられてきた結果、負担水準については依然としてばらつきが残っている。このため、今後、これまでの負担調整措置を基本に、負担の均衡化・適正化を一層促進する必要がある

る」<sup>23</sup>。このように税制調査会では負担水準の均衡化をさらに押し進める方針を示している。

## 7 節 宅地の税額算定の流れ

この節では宅地である住宅用地と商業地等(非住宅用地)について具体的な税額算定の流れについて説明する<sup>24</sup>。宅地の原則的な課税標準は「基準年度の価格(固定資産税評価額)」である。このように本来、地方税法で規定されているのは、

$$\text{価格(固定資産税評価額)} = \text{課税標準額}$$

といった内容である。価格を課税標準とし、それに税率を乗じて税額が算定される単純な計算構造となっている。しかし、これに住宅用地にかかる課税標準の特例や負担調整措置が加わり複雑になっているのである。

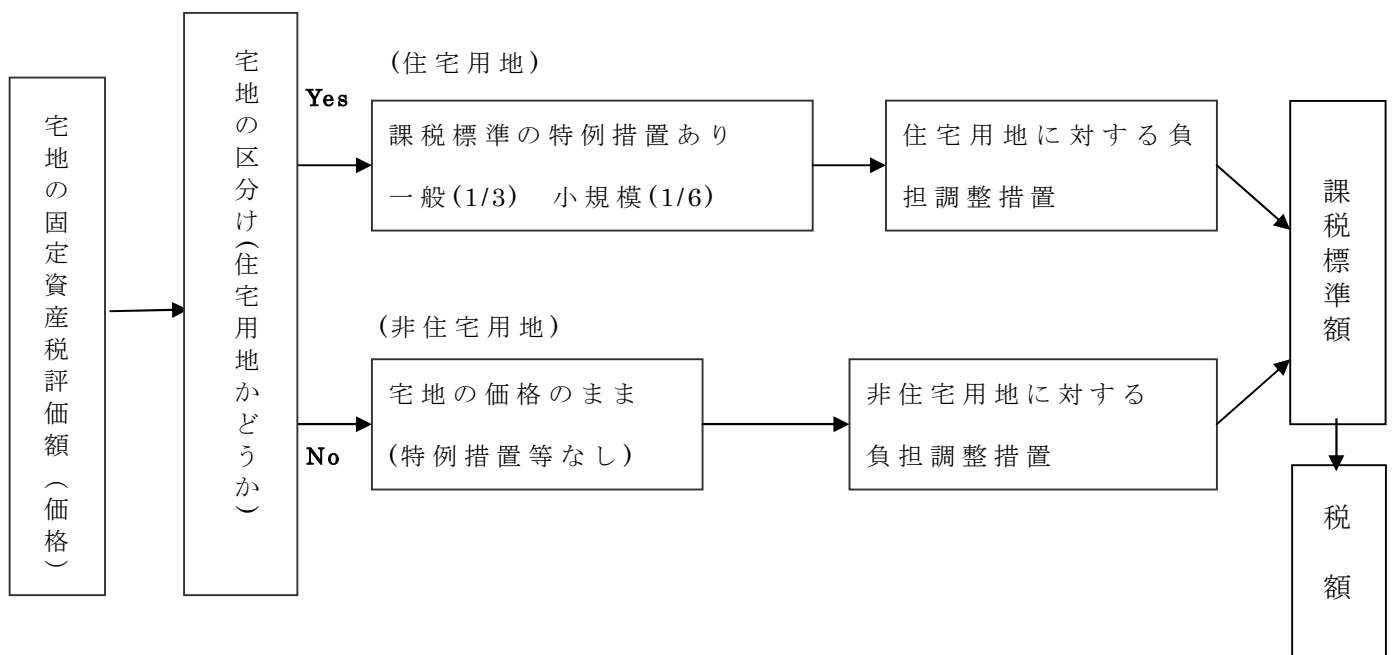


図 1-9 宅地の税額算定の流れ

宅地の税額算定の流れを簡単に表したのが図 1-9 である。固定資産税評価額が算出された後、地方税法施行令第 52 条の 11 が定めている基準に沿って住

<sup>23</sup> 税制調査会「平成 18 年度の税制改正に関する答申」より引用。

<sup>24</sup> 「宅地」とは 10 個ある地目の中の 1 つであり、建物の敷地として登録または登記された土地のことを指す。

宅用地と非住宅用地とに区分けする。次に、住宅用地であると判定された地積に対しては「住宅用地に対する課税標準の特例」という措置がとられる<sup>25</sup>。

住宅用地のうち、200㎡までの部分を「小規模住宅用地」という<sup>26</sup>。小規模住宅用地は、住宅用地のうち日常生活に最小限必要と認められる部分であるとされ、特に税負担が軽くなるように有利な特例率(1/6)が適用される。住宅用地のうち200㎡を超える部分については「一般住宅用地」という。特例率は1/3となっている。したがって、500㎡の土地があるとすると200㎡が小規模住宅用地となり、残りの300㎡が一般住宅用地となる。

住宅用地における負担調整措置の内容をまとめたものが表1-3で、それを図示したのが図1-10である。

表1-3 住宅用地における負担調整措置

負担水準	課税方法
80%以上	前年度課税標準額を据え置く(昨年と税負担が同じ)
20%以上 80%未満	税負担を引き上げる
20%未満	負担水準が20%のラインまで引き上げる(底上げ措置)

---

<sup>25</sup>地方税法第349条の3の2。地方税法施行令第52条の11の基準では、宅地の上に建っている家屋をどの程度人の居住の用に供しているかの割合により、当該宅地のうちどの程度の地積が住宅用地となるのか、また非住宅用地となるのかについて判定基準が定められている。

<sup>26</sup>地方税法第349条の3の2第2項。

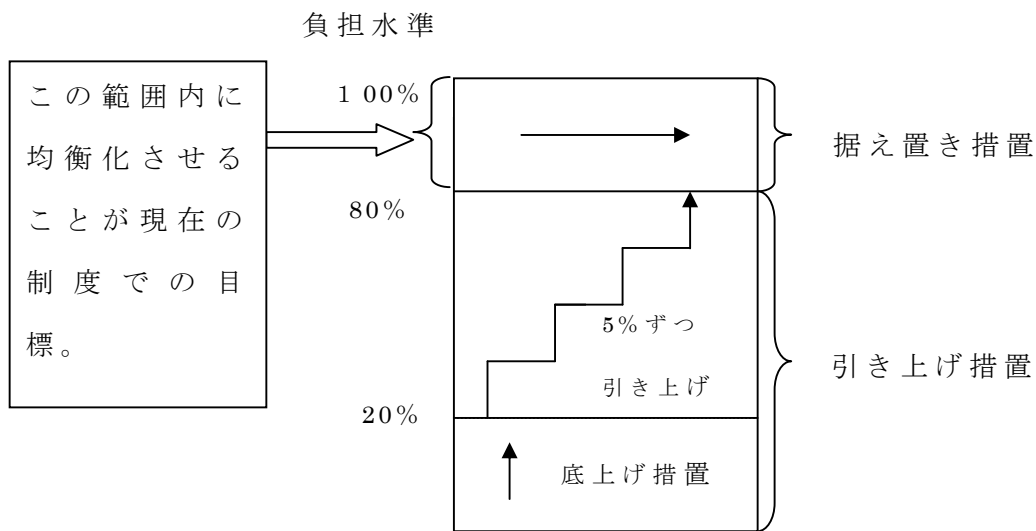


図 1 - 10 住宅用地に対する負担調整措置

負担水準が 80%以上の住宅用地については、前年度の課税標準額をそのまま使うこととなる。

$$\text{今年度の税額} = \text{前年度の課税標準額} \times 1.4\%$$

となり、この場合、税負担は前年度税額と同額になる。負担水準が 20%～80%の範囲内にあるときは、住宅用地の負担水準を均衡化させる目標値である 80%以上に向けて、前年度の課税標準額に価格(評価額)の 5%をプラスして税額が算定される。税額の計算方法は

$$\text{今年度の税額} = \{ \text{前年度の課税標準額} + \text{評価額} \times 1/6(1/3) \times 5\% \} \times 1.4\%$$

となる。

以上、説明してきた住宅用地に係る課税標準の特例、負担調整措置という 2つの特例措置を考慮した住宅用地の税額計算は次のようになる。

すべてが小規模住宅用地に該当、前年度課税標準額が 5,000,000 円、今年度の評価額が 60,000,000 円、税率は 1.4%、といった住宅用地があると想定する。

住宅用地

(全ての面積が小規模住宅用地)

- ・ 前年度課税標準額 : 5,000,000 円
- ・ 今年度の評価額(価格) : 60,000,000 円
- ・ 税率 : 1.4%

税額を算出するためにはまず、負担水準の値をもとめる。負担水準の算定方法である、前年度課税標準額/今年度の評価額の式に当てはめれば、

$$\text{負担水準} = \frac{5,000,000\text{円}}{60,000,000\text{円} \times \frac{1}{6}} = 50\%$$

となり負担水準は 50%と求められる。この住宅用地の 50%は 20%以上 80%未満の範囲にあるため前年度課税標準額に評価額の 5%を上乗せしたものが今年度の課税標準額となる。

課税標準額 : 5,000,000 円(前年度課税標準額) + 60,000,000 円 × 5% = 8,000,000 円

税額 : 8,000,000 円 × 1.4% = 112,000 円

以上の計算からこの住宅用地における今年度の税額は 112,000 円と算定される。

次に非住宅用地(商業地等)の負担調整措置についてみていく。表 1-4 は非住宅用地における負担調整措置の内容をまとめたもので、図 1-11 はその内容を図にあらわしたものである。

表 1-4 非住宅用地(商業地等)における負担調整措置表

負担水準	課税方法
70%超	税負担を引き下げる
60%以上 70%以下	前年度課税標準額を据え置く。(昨年と税負担が同じ)
20%以上 60%未満	税負担を引き上げる
20%未満	負担水準が20%のラインまで引き上げる(底上げ措置)

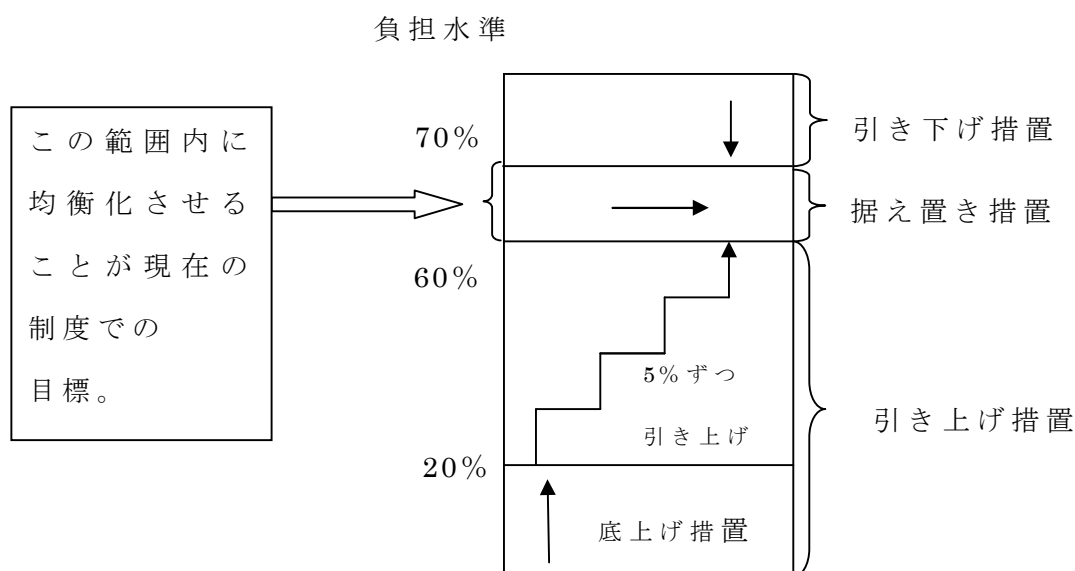


図 1-11 非住宅用地(商業地等)に対する負担調整措置

負担水準が70%を超える非住宅用地については、

$$\text{今年度の税額} = \text{当該年度分の価格} \times 0.7 \times \text{税率}$$

という式で求められる<sup>27</sup>。

負担水準が、60%以上70%以下の場合、税額算定方法は、

<sup>27</sup> 地方税法附則第18条第6項。「当該年度の負担水準が0.七を越えるものに係る・・・固定資産税額は・・・当該商業地に係る当該年度分の固定資産税の課税標準となるべき価格に十分の七を乗じて得た額」と定められている。この課税標準額から算出された税額を「商業地等調整固定資産税額」という。

$$\text{今年度の価格} = \text{前年度課税標準額} \times \text{税率}$$

となる<sup>28</sup>。このときの税負担額は前年度の税負担額と同額となる。

負担水準が 20% 以上 60% 未満の場合、非住宅用地の負担水準を均衡化させる目標値である 60% 以上 70% 以下の範囲に向けて、前年度課税標準額に今年度価格(評価額)の 5% をプラスしたものを今年度の課税標準額とする<sup>29</sup>。計算式は、

$$\text{今年度の税額} = \{ \text{前年度の課税標準額} + \text{今年度の価格} \times 5\% \} \times \text{税率}$$

となる。

負担水準が 20% 未満の場合、一度に今年度の価格の 20% にあたる水準まで税負担を引き上げる。

$$\text{今年度の税額} = \text{今年度の価格(評価額)} \times 0.2 \times \text{税率}$$

負担水準が 20% 未満である宅地の課税標準額を今年度価格 20% にあたる水準まで一度に引き上げるこの措置は、平成 18 年度税制改正で決まり、平成 19 年度から始まった。この底上げ措置の目的は、負担水準の均衡化をより一層促進させることである。

非住宅用地の税額計算の具体例を考えてみることにする。宅地全てが非住宅用地であり、前年度課税標準額が 7,500 万円、今年度分の価格が 1 億円の土地があるとする。

- ・ 非住宅用地
- ・ 前年度課税標準額：7,500 万円
- ・ 今年度の価格(評価額)：1 億円
- ・ 税率：1.4%

---

<sup>28</sup> 地方税法附則第 18 条第 5 項。「当該年度分の負担水準が 0・六以上 0・七以下の・・・固定資産税額は、・・・前年度分の固定資産税の課税標準額を当該年度分の固定資産税の課税標準額」と定められている。この課税標準額から算出された税額を「商業地等据置固定資産税額」という。

<sup>29</sup> 地方税法附則第 18 条第 1 項。同条第 2 項。同条第 3 項。

住宅用地のケースと同じくまず負担水準をもとめる。

$$\text{負担水準} = \frac{7,500\text{万円}}{1\text{億円}} = 75\%$$

すると負担水準は 75%と求められる。負担水準 75%は 60 以上 70%以下の範囲にあるため、調整措置は「引き下げ措置(商業地等調整固定資産税額)」となる。課税標準額は、今年度分の価格である 1 億円の 70%まで引き下げられ、7,000 万円となる。この課税標準額の 1.4%を乗じると、税額の 98 万円が算出される。

$$\text{課税標準額} = 1\text{億円} \times 70\% = 7,000\text{万円}$$

$$\text{税額} = 7,000\text{万円} \times 1.4\% = 98\text{万円}$$

課税標準額を求める途中に出てくる「70%」は、「7割評価でいう 70%」の意味とは異なる。この例でいうならば、公示地価の 7割程度として評価された結果が 1 億円という金額である。それに乗じた「70%」は、負担調整措置でいう 70%であり、これは課税標準額の上限である。課税の公平性の観点から、ひとまず負担水準を一定割合に集約しようとするのが、「負担水準の均衡化措置」という内容の現在行われている負担調整措置である。非住宅用地においての一定割合が今は 60~70%であり、先ほどの 70%とはこのことを指す。

しかし、この非住宅用地の課税の上限は、負担水準の均衡化を目指す調整措置が始まった平成 9 年度から 70%であったわけではない。

表 1-5 非住宅用地の課税標準額の上限

平成 9 年度～平成 11 年度	評価額の 80%
平成 12 年度、13 年度	評価額の 75%
平成 14 年度～現在	評価額の 70%

表 1-5 は、非住宅用地での課税標準額の上限の変遷を示している。均衡化措置が始まった当初の課税標準額の上限は、80%であった。80%の理由については、「商業地等の宅地の固定資産税収全体として平成 8 年度とそれほど変わ

らないよう全体としての仕組みが考えられた」結果であるとされている<sup>30</sup>。その後、都市部の商業地の税負担などを考慮し、平成14年度から現在の70%となったのである。

---

<sup>30</sup> 地方財務協会(1997)『改正地方税詳解平成9年版』より引用。

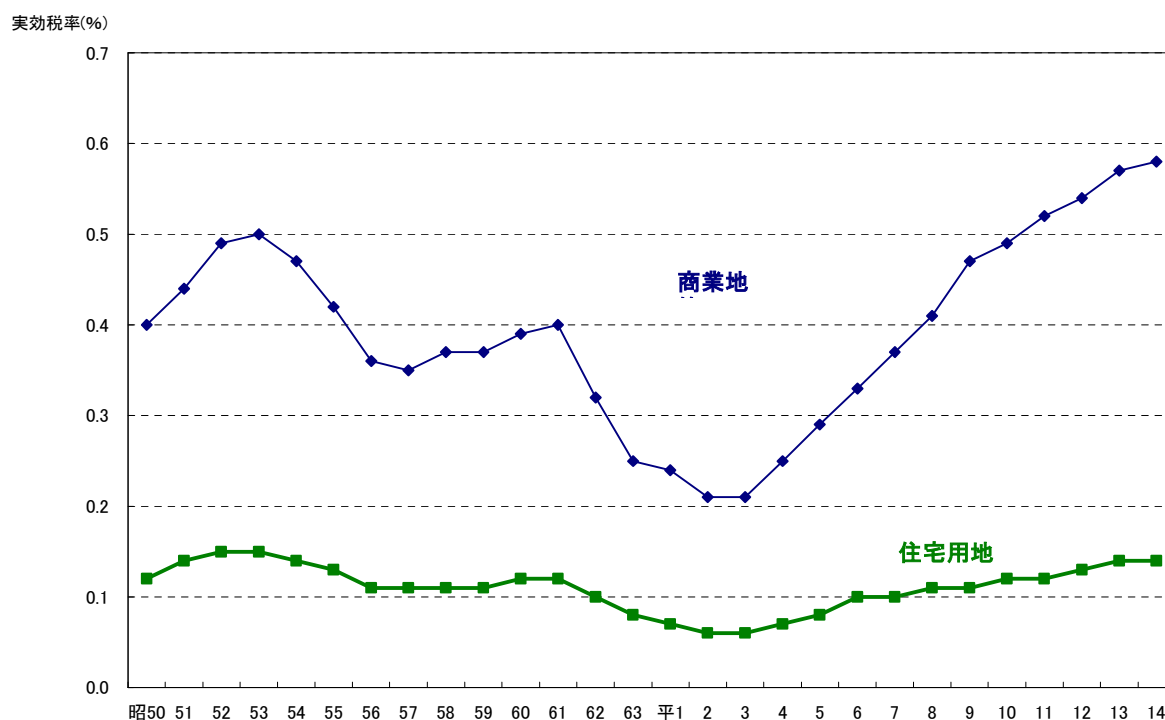
## 2章 固定資産税の計量分析

本章では、商業地と住宅用地の実質的税負担がどの様に推移してきたのかについて実効税率の推移を調べる。その後、固定資産税の安定性、普遍性について税収データを用いて検証を行う。

なお、1節の固定資産税の実効税率では、土地のみを分析対象としている。2節固定資産税の安定性、3節固定資産税の普遍性では、固定資産税収入(家屋と償却資産を含めた額)を分析対象としている。

### 1節 固定資産税の実効税率

図3-1は固定資産税の実効税率の推移を示したものである。



資料：『固定資産の価格等の概要調書』（総務省）

『国民経済計算年報』」（内閣府）

図2-1 商業地と住宅地における実効税率の推移

実効税率は、商業地における固定資産税収／商業地の宅地資産額、住宅用地における固定資産税収／住宅用地の宅地資産額の方法で求めた。商業地・住宅用地それぞれの宅地資産額は、宅地資産額(民間)を住宅地と商業地等の価格(評

価額)の比率で按分した。このグラフから住宅用地は商業地に比べ、実効税率が低く変動幅が小さいことがわかる。このことは住宅用地に係る課税標準の特例措置などにより、住宅用地に対し税負担を低く抑える政策が取られてきたことを表している。

商業地においては、昭和 61 年から平成 3 年にかけて実効税率が下落している。このあたりは地価が大幅に上昇した時期である。そのため実効税率を算出する際の分母にあたる評価額が大きく上昇し、その影響で実効税率も低い数値になったと考えられる。商業地の実効税率は、平成 4 年以降上昇し続けている。地価が下落し続けていることと、平成 6 年度に導入された 7 割評価により実質、増税となった商業地が多かったことがその要因であると推測される。

## 2 節 固定資産税の安定性

安定性の原則とは、「地方税の収入は、時間的にみて、変動に左右されず、税収が安定している租税が、地方税として望ましいという原則」のことを指す<sup>31</sup>。従来、固定資産税は、税収が安定的であり地方税として望ましいとされてきた。税制調査会「平成 18 年度の税制改正に関する答申」の中において、「今後も本税の安定的な確保が重要」と述べるなど、固定資産税が安定的な税目であることを前提としている。本稿では、固定資産税がどの程度、安定的税目あるのかについて検証する。

固定資産税の安定性を検証するには、まずどのように安定性を計る指標決めなければならない。固定資産税の安定性を分析した先行研究として下山(2003)がある。先ほど述べたように、安定性を「税収の安定的推移」と捉えるのも一つの見方である。下山(2003)は固定資産税の安定性を「各都市において固定資産税が安定的に推移していれば、毎年の増減率は比較的小さい値となり、標準偏差も小さくなる」、という基準を固定資産税の安定性の指標としている<sup>32</sup>。全国の都市ごとに毎年の税収の増減率の標準偏差を 1975 年から 2000 年までのデータを用いて分析をおこなっている。その結果、「ほとんどの自治体で住民税の標準偏差のほうが大きく、個々の自治体においても、固定資産税の税収は住民税に

---

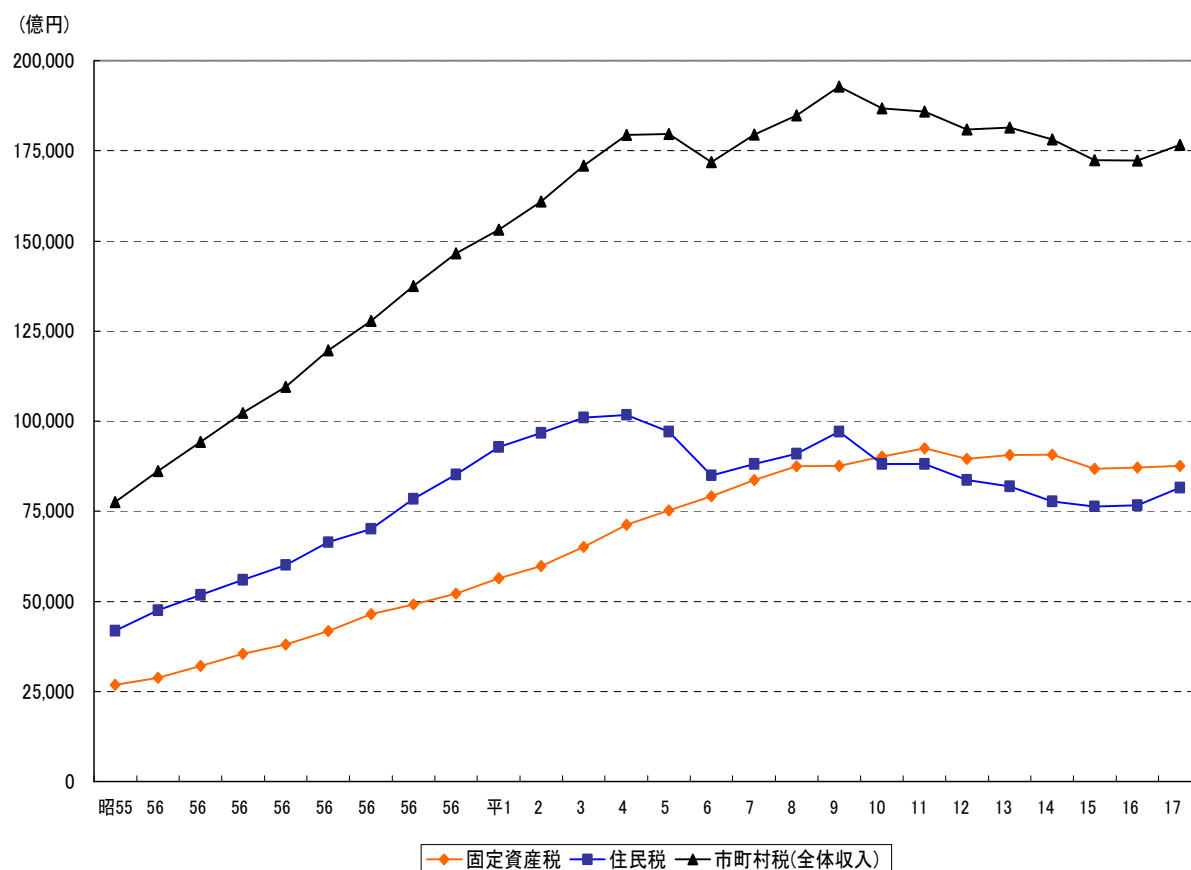
<sup>31</sup> 神野(2007)p301 より引用。

<sup>32</sup> 下山(2003)p179 より引用。

対して安定的であると考えられる」と結論づけている<sup>33</sup>。

本稿では、固定資産税の対前年度変化率を安定性の指標とする。比較対象として住民税を使用する。

税収変化率を見る前に、他の税目との税収推移を比較する。図 3-2 は、固定資産税・住民税・市町村税全体の三つの税収推移を表したものである。

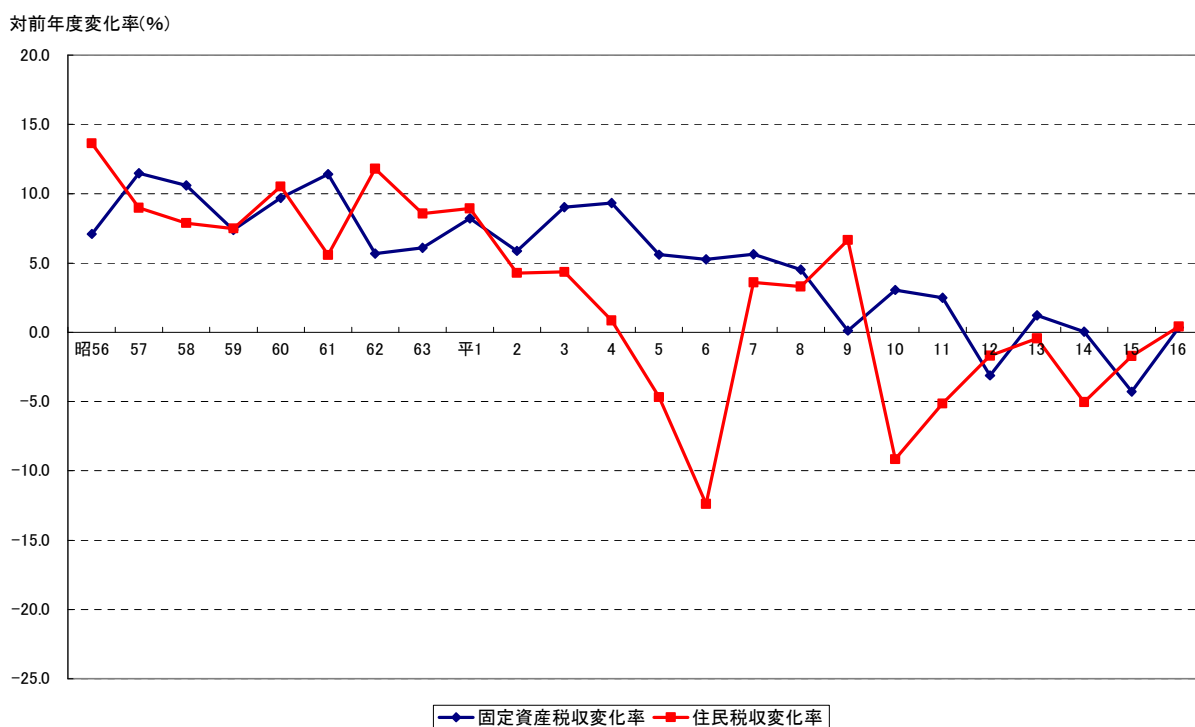


資料：『財政金融統計月報(租税特集)』各年版より作成。

図 2-2 固定資産税・住民税・市町村税における税収推移

市町村税全体収入や住民税は、景気変動の影響を受け、平成 6 年度や平成 9 年度から平成 16 年度あたりにかけて税収が下落している。それに対し、固定資産税は、平成 11 年度まで税収が伸びつづけ、その後も大きく減収することなくおおよそ横ばいの状態が続いている。税収の増減から、固定資産税は相対的に税収が安定的な税であるということができると考えられる。

<sup>33</sup> 下山(2003)p180 より引用。



資料：『財政金融統計月報(租税特集)』各年版より作成。

図 2-3 固定資産税と住民税の税収変化率の推移

図 3-3 は、固定資産税と住民税について税収変化率の推移を示したものである。変化率をみると、住民税の税収変化率が -12.4%~13.6% の範囲にあるのに対し、固定資産税の税収変化率は -4.3%~11.4% とその増減の幅は小さい。また固定資産税について、対前年度税収変化率がマイナスの値を示したのは平成 12 年度と平成 15 年度のみであり、その他の年度においては、全て対前年度変化率がプラスの値である。したがって税収変化率からも、固定資産税は住民税と比較して、増減の幅が小さく、固定資産税は相対的に安定的であるということがいえよう。

ではどうして固定資産税は税収・税収変化率において相対的に安定しているのか。土地と家屋については、1 度評価替えが行われた後、固定資産税評価額はその後、原則三年間据え置かれることや、負担調整措置により税負担の急激な変動を抑制してきたことなどが、その理由として考えられる。つまり、固定資産税は、税収推移の結果から安定的だということではなく、税額が大きく変動せず税収が安定的に確保できるように、税制自体があらかじめ構築されてい

たと考えられるのである。

### 3 節 固定資産税の普遍性

一般に固定資産税における普遍性とは、どの市町村においても課税客体が存在し、税収が得られることを指す。固定資産税の課税客体は、土地、建物、償却資産である。土地と建物については、直感的に全国の市町村に普遍に存在すると考えられる。しかし、土地や建物の課税客体が、各市町村に普遍的あるからといって、税収も各市町村に普遍的にあるとは言い切れない。同じ面積の土地であっても、都市と地方では大きく評価額が異なり、その結果、その土地から徴収できる税額も大幅に異なるからである。

固定資産税の普遍性の分析を行った先行研究は、高林(2001)、石田(2007)などがある。高林(2001)はマイル尺度を用いて、大阪府下市町村における固定資産税の地域間格差について検証している。検証結果、「普遍性の原則にかなうはずの固定資産税は現実には地域間格差の大きい税目」と述べている<sup>34</sup>。石田(2007)は、土地・家屋・償却資産の一人当たり税収額について、都道府県別の変動係数を測定している。その結果、「一人当たり純固定資産税の変動係数0.18という水準からは、固定資産税は普遍性を満たすと評価してよいと考えられる」といった結論に達している<sup>35</sup>。

本稿では普遍性の指標として石田(2007)と同じく変動係数を用いることとする。変動係数は、異なった状況集団どうしのばらつきを比較することができる指標である。変動係数は標準偏差を平均値で除して求める。

$$\text{変動係数} = \frac{\text{標準偏差}}{\text{平均値}}$$

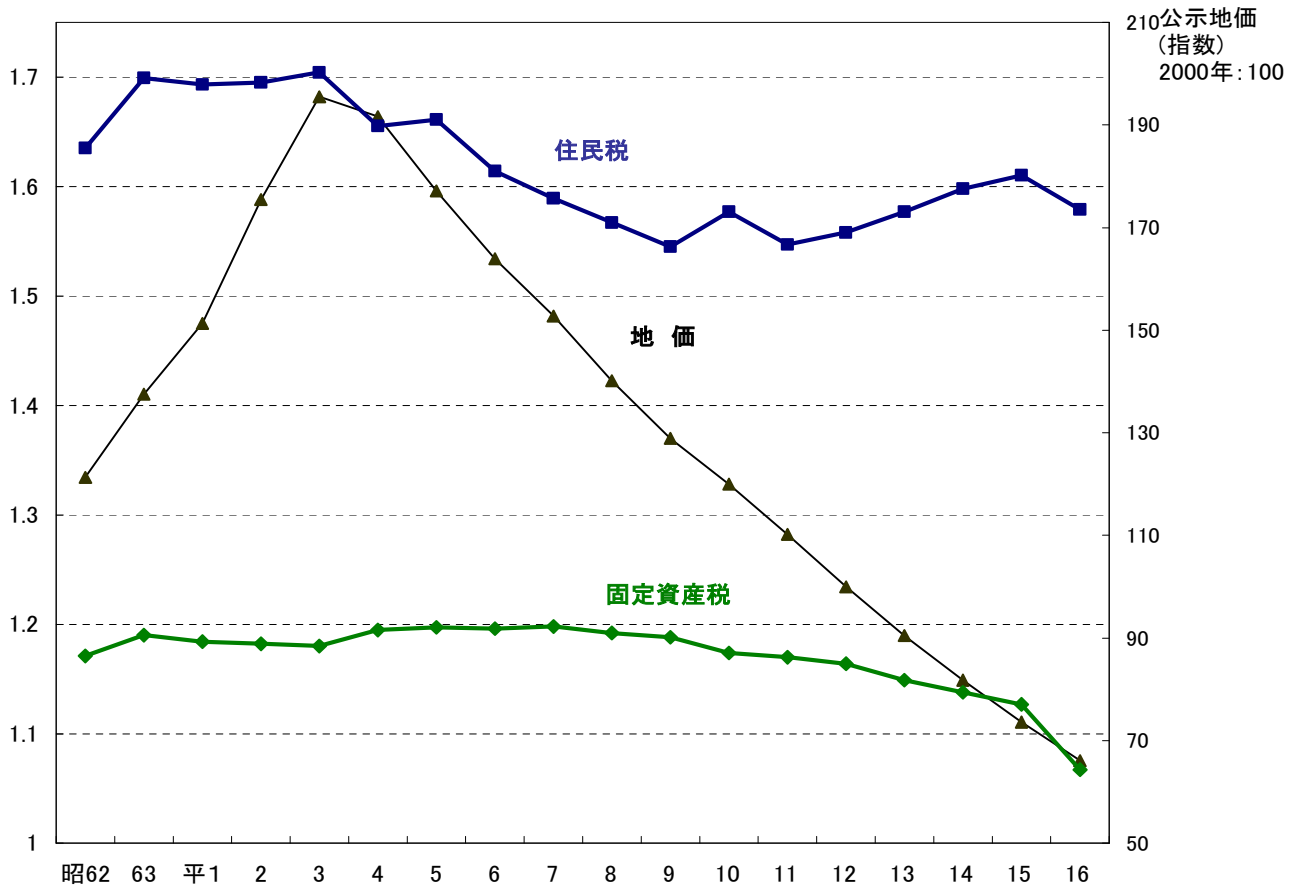
固定資産税の普遍性を検証するにあたり、まず固定資産税の地域間格差がどの程度であり、どのように推移してきたかについて、時系列のグラフで確認する。

---

<sup>34</sup> 高林(2001)p117より引用。

<sup>35</sup> 石田(2007)p118より引用。

変動係数



資料：『市町村決算状況調』（総務省）

『市街地価格指数』（日本不動産研究所）

図 2-4 固定資産税と住民税の地域間格差(変動係数)の推移

都道府県別固定資産税収の変動係数を計測し、固定資産税収の地域間格差を測定した。それを時系列で示したのが図 2-4 である。比較対象として、住民税の変動係数を求めた。この図から、固定資産税の変動係数は、いずれの時期においても、住民税と比較して低い事が分かる。よって相対的に固定資産税は、地域間格差の少ない普遍的な税目であるといえる。

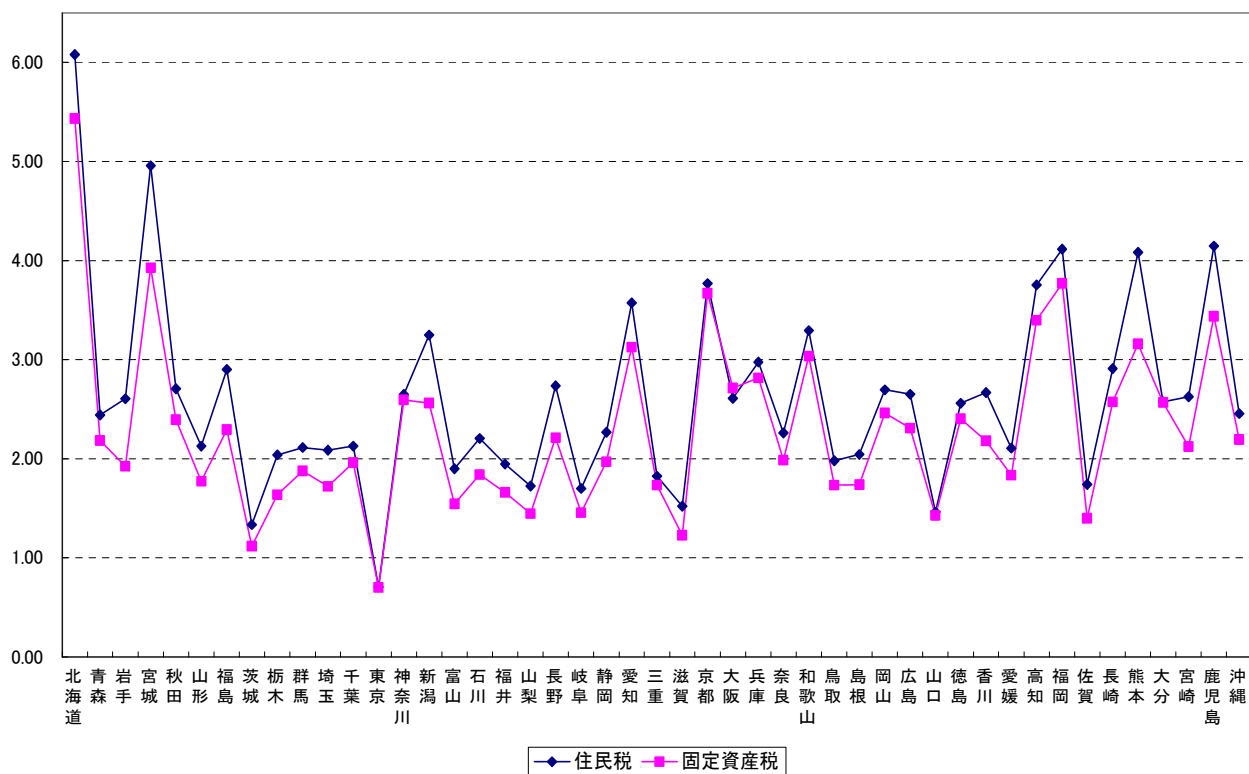
1998年から1991年の間、住民税の変動係数が高くなっている。このときはバブル景気のさなかであり、都市部においてのみ住民税の税収が大きく増加したことが要因であると考えられる。平成10年度あたりから近年にかけて、固定資産税の変動係数が年々低下している。都市部において固定資産税収が減少したが、地方ではそれほど大きな税収の変化がなく、全体のばらつきの度合い

が小さくなったためと考えられる。

先ほどの図 2-4 では、都道府県別に時系列で変動係数を測定したが、固定資産税は各市町村が課税権を持つ市町村税である。固定資産税が普遍性を有する税目であるかどうか仔細に検討するには、市町村単位で変動係数を測定することが望ましいと考えられる。先行研究においては、全国の市町村を対象とした分析はない。したがって、本稿では、各市町村税収データを用いて税収の偏在度を測定した。具体的な手法は、平成 16 年度、市町村別固定資産税収について、都道府県別に変動係数を求めた。都道府県ごとに測った変動係数が小さく、またそのばらつきの大きさも小さいものであれば、全国市町村の税収偏在度は小さいということができる。

図 2-5 は市町村間の税収偏在度を都道府県別にまとめたものである。

変動係数

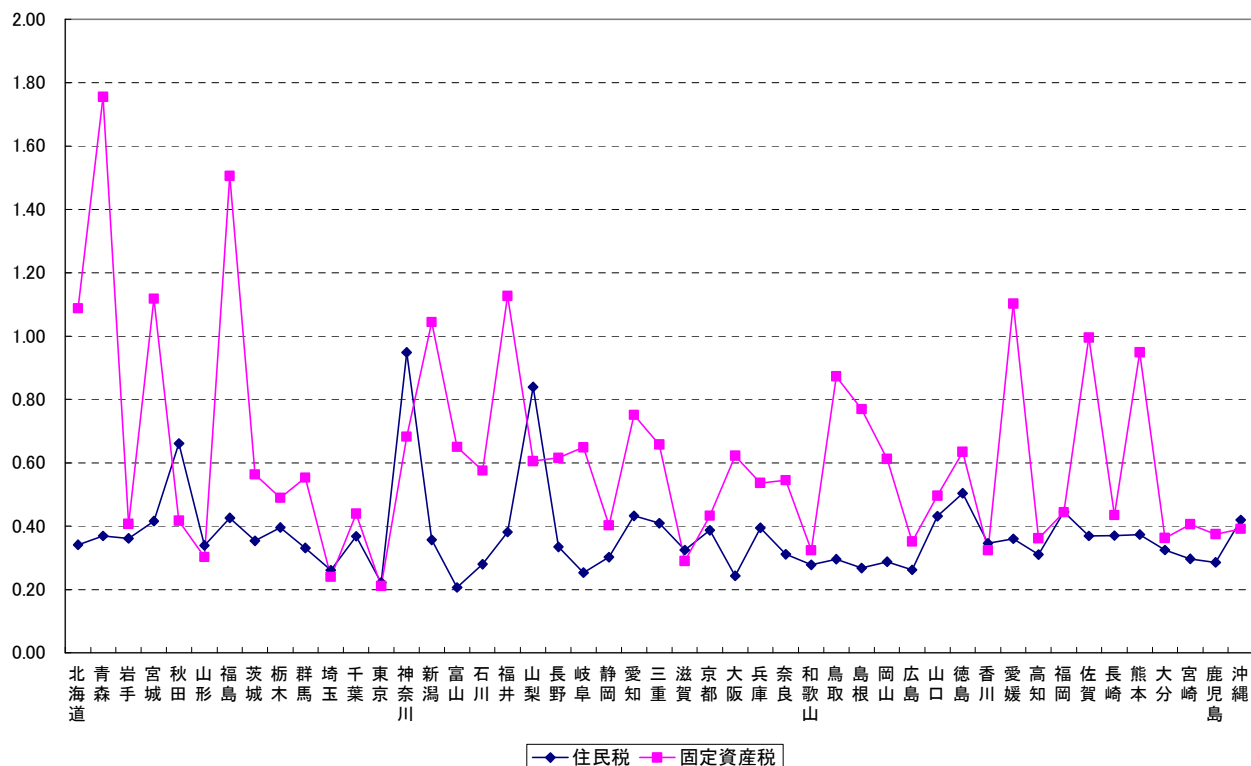


資料：『市町村決算カード』（平成 16 年度）

図 2-5 住民税と固定資産税の変動係数(平成 16 年度)

大阪を除くすべての市町村において、市町村間の税収偏在度は固定資産税の方が小さいことがわかる。神奈川県や山口県のように住民税と固定資産税の変

動係数がほとんど変わらないところもあるが、全国的に見た場合、住民税と比較して固定資産税は相対的に普遍的な税であるといえよう。



資料：『市町村決算カード』（平成 16 年度）

『住民基本台帳人口移動報告年報』（平成 16 年）

図 2-6 一人当たり税収額の変動係数

図 2-6 は、税収を人口で除して求めた、一人当たり税収額の変動係数の測定結果である。その結果、多くの都道府県において市町村間の税収偏在度は、住民税と比較して固定資産税の方が大きい結果となった。具体的に見ていくと、秋田、神奈川、山梨では住民税の地域間格差の方が大きい。山形、埼玉、東京、滋賀、香川、福岡、沖縄の都道府県では、地域間格差はほとんど同じ水準である。上記以外の都道府県においては、固定資産税の地域間格差が住民税よりも大きい。したがって、一人当たり税収額データによる変動係数の測定結果からは、固定資産税は普遍性を有する税目とはいえないだろう。

なぜ、一人当たり税収額データによる分析結果では、住民税と比較して固定資産税の税収偏在度は大きくなったのだろうか。その要因として、償却資産か

らの税収が考えられる。例えば、青森県六ヶ所村には核燃料サイクル施設が所在する。六ヶ所村の固定資産税収は約 75 億円である。約 75 億円という税収額は、青森市の約 161 億円と比較すると半分程度でそれほど大きくはない。しかし、一人当たり税収額データの場合、六ヶ所村の一人当たり税収額は、約 63 万円となっている。この額は、青森市の一人当たり税収額 5 万 5 千円の 10 倍以上である。このように人口規模が小さい市町村に償却資産が所在する場合、その市町村の一人当たり税収額は他の市町村と比べて非常に大きくなる。その結果、一人当たり税収額が多い市町村を包含する都道府県の変動係数が高くなると考えられる。

### 3章 固定資産税の性質・意義

1章では固定資産税制について概説し、2章では固定資産税を計量的視点からみてきた。固定資産税の課題点を明らかにするうえで、重要なのが固定資産税を税法学の視点からの検証することである。税法学では、長い間、固定資産税の性質について学説が対立してきた。また判例においても、地方税法第340条第5項が規定する「適正な時価」に関する解釈についての考えは一致していない。そこで、本章では平成6年度以降、多くの問題の端緒となった固定資産税の「適正な時価」、「7割評価」の二点を中心に判例や税法学分野の文献等を用いて考察を行う。

#### 1節 固定資産税の性質

表3-1 租税の分類

		人税	物税
財産税	形式的財産税	—	固定資産税
	実質的財産税	富裕税	—
収益税	—	—	地租・家屋税・(固定資産税)

出所)石田(2007)より抜粋。

表3-1は固定資産税に係る租税の分類を示したものである<sup>36</sup>。はじめに、人税と物税の区別であるが、人税とは納税者の担税能力に基づいて課される租税のことをいい、所得税や法人税がこれに該当する。物税は、物という課税客体に着目して課される租税であり、固定資産税が該当する。

次に財産税と収益税の区別について述べる。課税する際に税負担を考慮せず、財産に自体に担税力を求める場合が実質的財産税である。今は廃止されていないが富裕税などが例として挙げられる。一方、財産所有者の所得に対して担税力があるとして課税する場合が形式的財産税である。課税標準は財産の価値だが、「税の支払いは財産からの収益を想定している」ともいえる<sup>37</sup>。収益税は、個

<sup>36</sup> 富裕税は直接的には関係ないが、形式的財産税と比較するために載せた。

<sup>37</sup> 石田(2007)p41より引用。

人や企業の収益という事実に対して担税力を見出し、課される税である。

## 2 節 固定資産税の性質に関する学説の対立

平成6年度に「7割評価」という宅地の評価制度が導入され、宅の評価額が大きく上昇した。全国平均で約4倍、東京では約9倍という非常に高い上昇幅であった。固定資産税の課税標準は、地方税法第349条第1項で「基準年度に係る賦課期日に所在する土地又は家屋に対して課する基準年度の固定資産税の課税標準は、当該土地又は家屋の基準年度に係る賦課期日における価格」であるとされる。価格とは、地方税法第341条第5項において「適正な時価をいう」と規定されている。この何をもって適正であるのかを明示していない不確定概念が、学説の対立を生じさせた原因であるといえる。学説の対立とは、固定資産税を財産税であるとするか、収益税であるとするかといった見解の相違のことをいう。

### (1)財産税説

財産税説とは、「固定資産税は、固定資産の資産価値に着目し、その所有の事実により担税力を認めて課される財産税である、という見解」である<sup>38</sup>。財産税説は、土地を「売買実例価額方式」による評価額が「適正な時価」であるとする。

売買実例価額方式を採用する利点は、「公的地価の一元化や、地価公示価格とすることによる基準の明確化・公平化」が考えられる<sup>39</sup>。判例や税法学者の多くが財産税説の立場をとっている。その例として阪本(2005)や田中・高(2006)がある。

阪本(2005)は、「法は、固定資産税を資産の収益性の有無に関わらず課税していること・・・等からすると、財産税説が相当と解され・・・「時価」の一般的な字義からしても、「適正な時価」を取引価格と解するのが自然であると思われる」と述べている<sup>40</sup>。田中・高(2006)は、「資産の「価格」をもって評価すること、価格とは「適正な時価」をいうこと、固定資産の「所有者」に対して課す

---

<sup>38</sup> 金子(1993)p4より引用。

<sup>39</sup> 佐々木(2003)より引用。

<sup>40</sup> 坂本(2005)より引用。

るものであることなどを考慮すれば、固定資産税は、基本的に、固定資産の所有の事実に着目した財産税であると解するのが最も自然であろう」と述べている<sup>41</sup>。両者の違いは、阪本(2005)は実際の課税実務で収益性の有無に関係なく課税がおこなわれている現状などを理由に財産税であるとし、田中・高(2006)は、固定資産税が収益を得た者にではなく、固定資産の所有者に対して課されていることを財産税である理由に挙げているところである。両者に共通するのは、「適正な時価」という文言は、それを「取引価格」と解釈することが法律の条文を素直に読んだ場合、「自然だ」とする見解である。

現行の固定資産税制では、「取引価格」に基づいて評価額が決定する売買実例評価額方式を採用しており、財産税的な性質を持っていると考えられる<sup>42</sup>。このようなことから、阪本(2005)や田中・高(2006)では、財産税の考え方が「自然だ」という言い方をしているのであると思われる。

## (2)収益税説

収益税説は、「収益還元価格」によって算出された評価額が「適正な時価」とする見解である。収益税説の考え方を知るには「収益還元価格」を理解する必要があるので、これについて簡単に説明をする。

経済学では、土地の価格は、将来得られる利益の割引現在価値の合計であるとする。式の展開などを省略し、結果を示すと次の式のようにになる。

$$\text{地価} = \frac{\text{地代}}{\text{利子率(収益率・資本還元率)}}$$

分母である利子率は、収益率や資本還元率という言い方もされる。土地を所有している場合に、将来得られる金額を現在価値に直し、それを合計したものが収益還元価格である。別の言い方をすれば「土地が有する収益力を資本還元した価格」ともいえる<sup>43</sup>。例えば、1年間に1000万円の賃貸料収入があり、利子率が10%とした場合、地価は1000万円/10%で1億円と計算される。この価

---

<sup>41</sup> 田中・高(2006)p334より引用。

<sup>42</sup> 平成6年度以降、宅地については地価公示価格の7割程度を目途に評価されている。

<sup>43</sup> 石島(2004)p37より引用。

格を経済学では、「適正価格」や「理論価格」という。

収益税説は、山田二郎教授や品川芳宣教授を中心に主張されてきた。山田教授は、「固定資産税は、土地を使用して居住や営業を継続することを前提としている税目であるから、売買取引価格(実勢価格)を評価の基礎としていることにそもそもの矛盾がある。土地の収益力を基礎とする収益還元法により評価すること」が望ましいと述べている<sup>44</sup>。またその理由として、「土地が投機の対象となり高騰したときに・・・収益還元価格との間に大きな開差を生じ、土地を売却せず保有し続けるのに、高い売買取引価格で課税されるということになり、保有を難しくしてしまう<sup>45</sup>」ことを挙げている。品川教授が収益還元価格により課税すべきとする主な理由は、主に以下の2点である。

- ①「固定資産税は、土地等の所有に対して毎年課されるものであるから・・・土地等の保有を継続して維持できるような税負担でなければならない」<sup>46</sup>。
- ②「地代収入より固定資産税の税負担の方が高くなることもあり得る・・・このようなことは、土地を強制的に収奪することを意味し、・・・到底容認し得るものではない」<sup>47</sup>。

以上の2点を大きな理由とした上で、「地方税法上の固定資産税の課税標準の基礎となる「適正な時価」については、・・・取引価額とのバランスをとる必要はなく、収益価額を重視した評価が必要である」と述べている<sup>48</sup>。

固定資産税は、課税客体である固定資産を所有している場合、納税者の現金収入の多寡に関わらず、強制的に現金による納税を強制される。ここが同じ市町村税である住民税(所得割)などと大きく異なる。また、ほとんどの宅地は継続的に居住することや商業活動を行うことを目的して使用されている。継続的かというと、その土地を将来的に売る意思がないということである。財産税説の立場である売買実例価額を基準として宅地を評価すると、その宅地を売る意思がなくとも、投機的な需要が発生し取引価格(売買実例価額)が上昇する事態は十分に起こりうる。このような状況が生じると、土地を売却し利益を得る

---

<sup>44</sup> 山田(1996)p23より引用

<sup>45</sup> 山田(1996)p23より引用。

<sup>46</sup> 品川(1997)p135より引用。

<sup>47</sup> 品川(1997)p136より引用。

<sup>48</sup> 品川(1997)p134より引用。

予定がなくとも、税負担は増加するのである。そのような税負担の増加は理不尽であると、収益税説の立場の論者は主張しているのである。

### (3)収益還元価格(収益税説)の実務上の困難性

収益税説の主張は、納税者の視点に立った見解のように思われるが、その問題点を指摘する声は多い。そのなかでも、収益還元法による評価は現実に行うことは困難である理由を詳細に指摘しているのが金子(1998)である。金子(1998)は、「財産税説をとれば、固定資産税の負担が固定資産から得られる収益を超過するおそれがある、という危惧の念、逆の面からいえば、収益税説・・・をとれば、税負担を収益の範囲内におさえる事ができる、という安心感と結びついているのではないか・・・しかし、固定資産税の性質とその負担がどの程度であるべきか(負担水準)とは、論理上別個の問題である」としている。多くの判例が財産税説の立場をとっているのに関わらず、収益税説が繰り返し主張される理由について、収益税説は二つの論理を混同していると指摘しているのである<sup>49</sup>。収益税説は、売買実例価額方式(財産税)による評価方法だと、土地から得られる収益を超えて課税される恐れがあり、収益還元法による評価方法であればそのような懸念はないとする。この考え方に対し金子(1998)は、固定資産税の性質という論点と税負担がどの程度の水準であるべきかという論点を混同していると指摘しているのである。

さらに金子(1998)は、収益還元法(収益税説)を採用することは事務上困難であると指摘する。大別すると6つの理由を挙げている。

---

<sup>49</sup> 金子(1998)p348より引用。

- ①市場価値があっても、遊休状態にあり収益を生み出していない土地については、何らかの方法で有効利用に供した場合の標準的収益額を想定する必要がある。
- ②自用に供している土地について、帰属地代ないし帰属収益を算出する必要があるが、これも容易ではない。
- ③同じ地域の類似の土地でも地代にばらつきがあれば、現実の地代を基礎に収益還元価格を算定すると、評価が不公平となるし、公平を維持するためには、標準的な収益額を擬制する必要がある。
- ④収益還元法は資産が将来生み出す収益を現在価値に還元する方法であるが、将来の収益を正確に予測することは困難。
- ⑤収益を現在価値に還元するに当たり、どのような還元率を用いるのか。
- ⑥標準的収益の客観的な算出が容易でないため、評価担当者の主観やさじ加減によって左右され、評価の不公平、不均衡が生じ得る<sup>50</sup>。

さらに収益還元法の困難である理由を絞り込むと以下の2点が挙げられる。第一は、標準的収益額をどのように算出するかという問題である。「日本では、多くの土地の使用者自身によって保有されているため、地代の多くは帰属地代の形をとっている」ので地代を計算することは困難である<sup>51</sup>。第二は、収益額を現在価値に還元するに当たり、どのような還元率を用いるかという問題である。収益還元法による地価は、地代／利子率(還元率)という計算で求めると述べたが、この利子率をどのくらいに設定するかという課題である。

金子(1998)の他にも、田中・高(2006)は「収益税説によるとしても、たとえば資本還元率をどれだけとするのが相当かは、必ずしも一義的にきまるものではない」、「現状においては、全国レベルで収益還元価格を算出する体制が整っていない」とし、「全国レベルにおける固定資産の評価の公正さ、迅速な処理を考えるならば、現行の財産税説の立場に立つ固定資産税を手直しする方が望まし

---

<sup>50</sup> 金子(1998)p352、p353を参照。

<sup>51</sup> 野口(1989)p86より引用。

い」と述べている<sup>52</sup>。また阪本(2005)は、「「適正な時価」は収益還元価格と解する説は、根拠として、固定資産税がその納付のために対象財産の処分を強制するほど重いものであってはならず、その収益の一部をもって賄われるべき・・・しかし、これは、固定資産税の性質とは別個の税の負担水準の問題であり、固定資産の評価を収益とすべきことに直結するものではない」と<sup>53</sup>、金子教授と同様のことを述べている。このように標準的収益額や資本還元率の設定や不動産情報の流通が不十分であり賃貸料の設定が困難であるため、収益還元法(収益税)による土地評価は難しいとされる。

日本では昭和6年から昭和20年までの期間、地租の課税標準に賃貸価格を採用していた時期があった。しかし、賃貸価格の改定は原則10年ごとである。価格の据置き期間は現行税制が定める3年間の3倍以上であり、評価事務に要する労力や時間も異なる。このように、現在の日本で土地評価方法を売買実例価額方式から収益還元法に移行することは多くの困難が伴うと予想される。収益税説の立場に立つ人々が主張する土地収益に見合った税負担は、評価方法の変更によらず税率の改定などによって実現するほうが、現実的であると考えられる。

### 3 節 「適正な時価」に関する裁判所の見解

土地価格の「適正な時価」について見解を示した判例は、その多くが財産税説の立場に立っている。最高裁平成15年6月26日判決は、「土地に対する固定資産税は、土地の資産価値に着目し、その所有という事実には担税力を認めて課する一種の財産税であって、個々の土地の収益性の有無にかかわらず、その所有者に対して課するものであるから、上記の適正な時価とは、正常な条件の下に成立する当該土地の取引価格、すなわち、客観的な交換価値をいうと解される」と判示している<sup>54</sup>。最高裁平成18年7月7日判決は、後述する東京高裁平成14年10月29日判決の上告審である。控訴審の東京高裁は、課税対象である土地(宅地)の評価は、収益還元価格を上限とするべきであると判示したので

---

<sup>52</sup> 田中・高(2006)p345p346より引用。

<sup>53</sup> 阪本(2005)p267より引用。

<sup>54</sup> 判例タイムズ1127号p276より引用。

ある。しかし、最高裁平成 18 年 7 月 7 日判決では、上記平成 15 年 6 月 26 日判決を引用し、土地の価格である適正な時価とは、土地の取引価格であるとした。さらに「適正な時価をその年度において土地から得ることのできる収益を基準に資本還元して導き出される当該土地の価格をいうものと解すべき根拠はない。また、一般に、土地の取引価格は、上記の価格以下にとどまるものでなければ正常な条件の下に成立したものとはいえないと認めることもできない」としている<sup>55</sup>。

上記判例のように、固定資産税の法的性格は財産税説にほぼ確定していたように思えたが、近年、収益税説の立場に立つ判例がいくつかある。東京高裁平成 13 年 4 月 17 日判決、東京高裁平成 14 年 10 月 29 日判決などである。

東京高裁平成 13 年 4 月 17 日判決は、「土地は、本来、それを利用することによって収益を生み出すことが予定されているものである。土地を売買することによって収益を生み出すことがあるが、それは本来の姿ではない。・・・土地の売買価格も・・・土地の収益からかい離したものであってはならないはずである。・・・固定資産税は、原則として、土地を所有することを課税の根拠とする税金である。土地の取引価格が収益性を反映したものであるときは、ある土地について、類似の土地から上がる収益を参考としなくとも、類似の土地取引を参考にすれば、当該土地の価格を、簡便かつ正確に把握することができた。・・・課税の根拠をその土地の所有に置くということは、その土地が誰に帰属するのにかかわらずなく、一定の税金を課すことを意味する・・・したがって、固定資産税のように課税の根拠を土地の所有におく税金の場合は、その税額は、土地の収益力の範囲に限定されねばならないものである」と判示した<sup>56</sup>。

東京高裁平成 14 年 10 月 29 日判決は、「固定資産税の課税標準である「適正な時価」は、値上がり益や将来の収益の現在価値を含まない、当該年度の収益を基準に資本還元した価格によって算定されなければならないのである」と判示した<sup>57</sup>。また同判決は、「財産税であるから常に売買実例価格でなければならないとすれば、固定資産である建物や農地も売買実例価格によって評価しなけれ

---

<sup>55</sup> 判例タイムズ 1127 号 p276 より引用。

<sup>56</sup> 判例時報 1744 号 p69 より引用。

<sup>57</sup> 判例時報 1801 号 p60 より引用。

ばならないこととなろう。しかし、・・・農地の評価についても売買実例価格ではなく収益還元価格が採用されている。このこと一つをとっても、財産税だからアプリアリに売買実例価格(市場価格)説は、一種のドグマにとらわれた解釈であり、法の適正な解釈は、固定資産税の制度趣旨の探求によってのみ、実現されるべきものである」<sup>58</sup>と述べ、固定資産税が財産税であることを理由に、評価方法を売買実例価格とする見解を否定している。

#### 4 節 7 割評価の合理性

土地(宅地)の固定資産税においていま一つ問題となってきたのが 7 割評価の合理性である。言い換えれば、7 割という数値の根拠である。

固定資産税における宅地の 7 割評価は、「土地基本法第 16 条及び総合土地政策推進要綱等の趣旨等を踏まえ、また、その評価の均衡化・適正化を図ることにより固定資産税土地評価に対する国民の信頼を確保する」ことを目的に実施されたものとされる<sup>59</sup>。平成元年に成立した土地基本法は、第 16 条において、「国は、適正な地価の形成及び課税の適正化に資するため、土地の正常な価格を公示するとともに、公的土地評価について相互の均衡と適正化が図られるように努めるもの」とされ、評価額を地価公示価格の一定割合にするという方向付けがなされた<sup>60</sup>。その後、税制調査会『土地税制のあり方についての基本答申』(平成 2 年 10 月)、「総合土地政策推進要綱」(平成 3 年 1 月)の閣議決定がなされた。これらをふまえ、相続税評価との均衡に配慮しつつ、地価公示価格の一定割合を目標に、公的土地評価の均衡化・適正化を推進することになったのである。

7 割評価の根拠は、多くの文献において、自治省の外郭団体である(財)資産評価システム研究センターの報告書『土地評価に関する調査研究—土地評価の均衡化・適正化等に関する調査研究—』(平成 3 年 11 月)であるとされている。

この資産評価システム研究センター(1991)は、土地の評価方法として収益還元法を用いるのは、将来の純収益の把握や将来の還元利回りを見通すことが難しいこと、固定資産評価制度調査会答申(昭和 36 年)が収益還元法の採用を困難

---

<sup>58</sup> 判例時報 1801 号 p60 より引用。

<sup>59</sup> TKC 税務研究所(<http://202.24847.22/lexbin/>)より引用。

<sup>60</sup> 土地基本法第 16 条より引用。

であるとしたことなどを理由に実務上、困難であるとしている。固定資産税の土地評価について資産評価システム研究センター(1991)は、「売買実例価額をもとにして、そこから投機的な要素と、最有効使用と通常の使用の相違が地価にもたらす開差分を除去するという観点で行なわれるほかない。そして、最有効使用と通常の使用とのギャップがもたらす地価の開差の程度を知る指針として、収益価格を用いるべきだ」と述べている<sup>61</sup>。このように資産評価システム研究センター(1991)は、収益還元法による土地評価は現実的に困難であるため、売買実例価額から投機的要素を除く方法により、その土地を通常に使用した場合の価格を求めようとした。その具体的手段として、(3-1)の計算方法により売買実例価額に対する収益価格の割合を求め、投機的要素を除こうとしたわけである。

$$\frac{\text{収益価格(通常に使用した場合の価格)}}{\text{精通者価格(最有効使用、投機的要素を含む価格)}} \dots (3-1)$$

この方法により資産評価システム研究センター(1991)は、固定資産税評価額(宅地)を地価公示価格の「一定割合」の数値を求めた。分析結果、図 3-1 のように全地点の平均割合は概ね 7 割(72.0%)となった。

---

<sup>61</sup> 資産評価システム研究センター(1991)より引用。

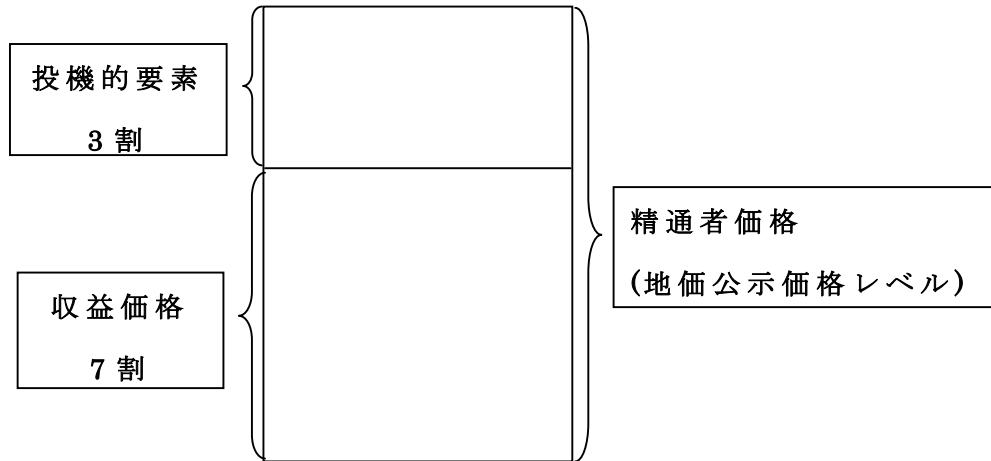


図 3-1 システム研究センター(1991)が行った分析結果

より詳しい分析結果が、表 3-2、表 3-3 である。表 3-2 は、都道府県所在市における代表的な標準宅地(141 地点)について、精通者価格(地価公示価格レベル)に対する収益価格の割合(地区別)を示している。

表 3-2 都道府県庁所在市における精通者価格に対する収益価格の割合

区分	合計	50%未満	60%未満	70%未満	80%未満	90%未満	100%未満	120%未満
合計	141 100	23 16.3	24 17	28 19.9	24 17	8 5.7	18 12.8	16 11.3
北海道・東北	23 100	5 21.7	6 26.1	5 21.7	1 4.3	0 0	2 8.7	4 17.4
関東・甲信越	19 100	1 5.3	2 10.5	8 42.1	2 10.5	1 5.3	2 10.5	3 15.8
東京圏	12 100	3 25	1 8.3	1 8.3	5 41.7	0 0	1 8.3	1 8.3
東海・北陸	12 100	0 0	3 25	2 16.7	4 33.3	1 8.3	0 0	2 16.7
近畿	25 100	6 24	4 16	2 8	3 12	2 8	7 28	1 4
中国・四国	22 100	3 13.6	5 22.7	5 22.7	3 13.6	1 4.5	4 18.2	1 4.5
九州	28 100	5 17.9	3 10.7	5 17.9	6 21.4	3 10.7	2 7.1	4 14.3

(注)上段:サンプル数、下段:構成比(%)

出所)資産評価システム研究センター『土地評価に関する調査研究—土地評価の均衡化・適正化等に関する調査研究—』より引用。(http://www.recpas.or.jp)

この結果に対して資産評価システム研究センター(1991)は、「収益価格の精通者

価格に対する割合は、概ね 50 ないし 90%の範囲にあり、全地点の平均割合は概ね 7 割(72%)であった」としている。これが一定割合を 7 割した根拠の一つとされる。確かに平均すれば 72%になるが、表の結果から、数値にはかなりのばらつきがあることがわかる。60%から 80%の範囲内に収まる地点は全体の 36.9%にすぎない。50%未満の地点は 16.3%、100%以上の地点の割合は 11.3%に達する。

表 3-3 は表 3-2 と同じく、精通者価格に対する収益価格の割合を示したものであるが、地区別をさらに用途別に分類したものである。

表 3-3 収益価格の精通者価格に対する割合の分布状況(用途地区別)

区分	合計	ビル街	繁華街	高度商業	普通商業	併用住宅	高級住宅	普通住宅
合計	141	3	24	36	36	18	4	20
	72	57.4	78.7	73.7	76.4	64.4	60	64.5
	100	2.1	17	25.5	25.5	12.8	2.8	14.2
北海道・東北	19	—	3	5	5	4	1	5
	69.4	—	60.6	58.6	94.6	58.6	54.5	72
	16.3	—	2.1	3.5	3.5	2.8	0.7	3.5
関東・甲信越	19	—	3	5	4	1	1	5
	75.7	—	87.9	91	76.3	66.1	68.9	56
	13.5	—	2.1	3.5	2.8	0.7	0.7	3.5
東京圏	12	1	2	4	3	0	0	2
	69.3	46.4	85.6	68.2	82.4	0	0	47.1
	8.5	0.7	1.4	2.8	2.1	0	0	1.4
東海・北陸	12	1	0	3	4	2	1	1
	75.2	77.9	0	67.4	79	71.5	62.9	100.6
	8.5	0.7	0	2.1	2.8	1.4	0.7	0.7
近畿	25	—	6	6	9	2	0	2
	71.6	—	76	86.3	61	77.5	0	55.9
	17.7	—	4.3	4.3	6.4	1.4	0	1.4
中国・四国	22	—	4	6	4	4	1	3
	70.8	—	76.5	69.3	76.3	63.8	53.8	74
	15.6	—	2.8	4.3	2.8	2.8	0.7	2.1
九州	28	1	6	7	7	5	0	2
	72.7	47.8	85	70.9	79.3	61.1	0	60.8
	19.9	0.7	4.3	5	5	3.5	0	1.4

(注)上段:サンプル数

中段:平均収益価格割合(%)

下段:構成比(%)

出所)資産評価システム研究センター『土地評価に関する調査研究—土地評価の均衡化・適正化等に関する調査研究—』より引用。(http://www.recpas.or.jp)

用途地区別について平均収益価格割合に注目すると、繁華街の地点や商業用地などではそれほど大きな地域差はないが、普通住宅用地の地域差は大きなも

のとなっている。東海・北陸では、100%を越えており、反対に東京圏では47.1%と低い割合となっている。

表3-2、表3-3の結果などから、資産評価システム研究センター(1991)は①「地価公示価格のある割合を控除して固定資産税の土地評価とすることに一定の合理性が存在することが示された。ついで、統計的な観点から、固定資産税における土地評価と地価公示価格の数量的関係が検討され、およそ前者を後者の7割程度とみなすことが可能であると考え」、②「地価が全国的に安定し、かつ地価公示価格が適正に算定されることを前提に、地価公示価格の7割の水準を目途に平成6年度の評価替えを行うことが妥当だと考える」、③「地価公示価格に対する収益価格の割合は、個別的事情等によって幅が認められるものの、平均的には7割程度の水準であることを示しているといつてよい」といった結論に達している<sup>62</sup>。しかし、分析結果からこのような結論を導くことは、あまりに強引ではないかと思われる。渡辺(2003)は、資産評価システム研究センター(1991)の結論に対し、「平均を求めるのは、固定資産税の土地評価が個別的評価ではなく大量一括評価であることに注目したためであるが、このようにばらつきが大きいサンプルから平均を求めることには無理があるだろう」と、ばらつきの大きいサンプルから平均を求める分析手法に疑問を呈している<sup>63</sup>。

資産評価システム研究センター(1991)は、7割評価の根拠として上記の他に、地価安定期であった昭和50年代の初頭から中頃において、固定資産税評価の地価公示価格に対する割合が平均概ね7割程度(昭和54年度61.4% 昭和57年度67.4%)の水準であったことを挙げている。これに対して、渡辺(2003)は、当時の『改正地方税制詳解』の記述等から、「昭和50年代に評価替えでは、固定資産税評価が地価公示価格の7割という認識はなかった」と疑問を呈している。また、奈良新聞社(1996)は、「昭和五〇年代の実績」など、果たしてその通りだったのか。驚くべきことに、取材した複数の自治体関係者は回答できなかった」と述べている<sup>64</sup>。

多くの文献が「7割」という数字の根拠は資産評価システム研究センターの報

---

<sup>62</sup> 資産評価システム研究センター(1991)より引用。

<sup>63</sup> 渡辺(2003)p268より引用。

<sup>64</sup> 奈良新聞社(1996)p55より引用。

告書であるとしていると前に述べた。しかし、金子(1998)は、資産評価システム研究センター(1991)は7割評価の根拠でないとしている。金子(1998)は、資産評価システム研究センター(1991)について、「結論はともかくとして、その考え方が依命通達の改正に決定的な影響を与えたと考える事は困難である」とし、二つの理由を挙げている。第一は、「報告書は、鑑定した標準宅地の収益価格を鑑定により求めたとのことであるが、収益価格の算定の基礎と計算方法が明らかでない。ここにいう収益価格が収益還元価格のことであるとすれば、・・・算定の基礎と計算方法により、いかようにも変化しうる」こと<sup>65</sup>。第二は、「報告書は、選定した全地点の公示価格に対する収益価格の割合の平均値を算出しているが、この平均値という考え方は、収益還元価格説と完全に矛盾する考え方であり、収益還元価格説の否定にほかならない」ことである<sup>66</sup>。金子(1998)が指摘するとおり、資産評価システム研究センター(1991)では収益価格を算出するうえで使用した還元率が明らかにされていない。さらに収益還元価格は地域により様々であるのに、その平均値を取った時点で収益還元価格の意味がなくなるのである。金子(1998)は、これらの理由から研究センター報告書が7割評価の根拠とはいえないとしている。何が7割評価の根拠なのかについてこれ以上は追求していない。

資産評価システム研究センター(1991)が発表される平成3年11月よりも以前に、自治省が固定資産税評価額を見直し、公示地価の7割とする意思を示したことは確かである。平成2年日本経済新聞に、自治省が「平成六年度の評価替えで公示地価の七〇%程度と明示した」という記述がある<sup>67</sup>。それによると自治省が評価額を大幅に引き上げようとしたのは、「国税の新保有税が必要との主張に対抗するのが狙い」で、「自治省は地価抑制のためにも大幅引き上げが必要と判断した」といった理由からであるようだ<sup>68</sup>。システム研究センター報告書が発表された日に日本経済新聞の記事には、「14日に開く中央固定資産評価審議会(自治相の諮問機関)でこの提言を九四年度評価替えの基本方針として了

---

<sup>65</sup> 金子(1998)p348より引用。

<sup>66</sup> 金子(1998)p349より引用。

<sup>67</sup> 日本経済新聞 1990年11月8日夕刊より引用。

<sup>68</sup> 日本経済新聞 1990年11月8日夕刊より引用。

承、年末の政府税制調査会での審議のたたき台にする」と書かれている<sup>69</sup>。しかし、7割評価を実施し、納税者からの強い反発が表面化してきた平成8年の「固定資産税、7割評価巡り法廷闘争本格化」という記事は次のように述べている。「いま、自治省内で厄介者扱いされている報告書がある。同省の外郭団体である資産評価システム研究センターが九一年にまとめた「土地評価に関する調査研究」だ。固定資産税の算定基準となる評価額を七割に上げる理論付けとなった。・・・自治省は年末に決める九七年度税制改正でも「七割評価を堅持する」構え。だが日増しに強まる納税者の反撥を前に、同省内には「あの報告書のことは忘れて欲しい」(税務局)と逃げムードも漂い始めている」<sup>70</sup>。このように、7割評価を実施する前において、自治省は資産評価システム研究センター報告書を根拠に使おうとしていたが、その後、理論付けとしてはあまりに不備が多く、反対に7割評価を続けていくうえで足かせとなってしまったことがうかがえる。このように「7割」の根拠をたどっていくとその益々わからなくなる。7割への固定資産税評価額の大幅な引き上げは、土地保有税を重課すべしとした大蔵省の地価税導入の動きに対する自治省の反発であるという見方もある。

資産評価システム研究センター(1991)を発表した土地調査研究委員会の委員だった米原淳七郎教授は、7割評価を「バブル期の土地所有者に対する一種のねたみ感情や大蔵省と自治省との鞘当てのなかから生まれ出た数字」であり、「政治的配慮の下に定められた数値に過ぎない」と述べている<sup>71</sup>。品川・緑川(1997)は、「地価税を追いやるにはどうしたらいいのか、という議論は自治省当局にあってもおかしくない、あるいはそういうことは当時からいろいろ推測されてきた」と述べている<sup>72</sup>。税金をテーマにしたシンポジウムで、船越事務局長は、「今日のように「地価公示価格の七割」に土地を評価すると決めたのは、平成五年十二月の政府税調であります。この政府税調で大蔵省と自治省は大げんかをした。その大げんかをした結果、自治省が負けた。自治省の人たちは私たちにも認めました。「あんたら大蔵省とけんかして負けたやないか」と指摘すると、「おっしゃるとおりです」とこうなったわけです」と、大蔵省と自治省の間で大きな争い

<sup>69</sup> 日本経済新聞 1991年11月3日朝刊より引用。

<sup>70</sup> 日本経済新聞 1996年10月30日夕刊より引用。

<sup>71</sup> 米原(2000)p8より引用。

<sup>72</sup> 品川・緑川(1997)p404より引用。

があったことを証言している<sup>73</sup>。このように、大幅な固定資産税評価額の引上げに、大蔵省と自治省との対立が影響していた可能性は高い。

いずれにしても七割評価の根拠がいまひとつ不明であること、納税者が複雑な税制と増税という被害を受けたことだけは確かである。

## 6 節 7 割評価通達に対する裁判所、学識経験者の見解

前節で述べたように、7 割評価の根拠は、実証的に明確なものとはいえない。この他に 7 割評価に関して問題視されてきたことがある。それは 7 割評価の実施の方法についてである。7 割評価の実施は地方税法を改正することなく、自治省事務次官の通達により行われた。従来行われてきた裁判では、評価額の大幅な上昇となった 7 割評価が、自治省事務次官の通達により実施されたことは憲法第 84 条が規定する租税法律主義に違反する、という争点で議論されてきた<sup>74</sup>。7 割評価通達について言及した判例として、東京地裁平成 8 年 9 月 11 日、大阪地裁平成 11 年 2 月 26 日判決がある。

東京地裁平成 8 年 9 月 11 日判決は、「原告は、七割評価通達を違法であるとするが、適正な時価が客観的時価を意味する以上、減額評価の違法は原告に有利になることはあっても不利となるものではないから、本件価格決定の違法事由とはならない。また、従前の評価額が時価に比して著しく低額であり、また、公示価格も実勢価格(時価)より低額であったとしても、そのような低い価格をもって法及び評価基準の前提とする「適正な時価」であると解することができることは既に説示したとおりであるから、この点をとらえて租税法律主義の違反をいう主張を採用することはできない・・・客観的時価に比して著しく低い価格をもって適正な時価とすべきことが規範的意識となる程に慣習化していたと認定することはできず・・・七割評価通達に従ったことの違法をいう原告の主張は採用することができない」と判示し、7 割評価の違法性、違憲性、租税法律主義違反であるとの原告の主張を否定した<sup>75</sup>。この東京地裁判決に対して、

---

<sup>73</sup> 奈良新聞社(1996)p159、シンポジウムにおける船越康亘前大阪借地借家人組合連合会事務局長の発言。

<sup>74</sup> 憲法第 84 条「あらたに租税を課し、又は現行の租税を変更するには、法律又は法律の定める条件によることを必要とする」

<sup>75</sup> 行政事件裁判例集 47 卷 9 号 p771 より引用。

佐藤(2005)は、「従来の評価額が時価に対して著しく低額であったとしても、それが「適正な時価」としての規範性を持つにいたっていないことを理由にするが、7割評価通達が相当な負担増の可能性を含むものであることは明白であり、かつ、従来の評価額が時価に比し著しく低額であったことは争いのない事実であり、・・・明らかに合理性を欠く判旨である」<sup>76</sup>、「7割評価通達が減額評価としての通達とは解し得ないことは明らかで、この通達について、納税者に有利こそなれ、不利になることはないとする判示は明らかに誤りである」と強く批判している<sup>77</sup>。

大阪地裁平成11年2月26日判決は、①「本件通達は、・・・単に固定資産の価格の決定が固定資産評価基準によって行われていないと認められる場合において都道府県知事に対して市町村長に固定資産課税台帳に登録された価格を修正して登録するように勧告をするよう指示し得るのみであり・・・宅地の評価を地価公示価格等の7割程度を目途とする旨の本件通達が市町村及び市町村長を法的に拘束するということはできない。」、②「本件通達は、固定資産評価基準の具体的取扱いを説明し、固定資産評価基準の公的な解釈指針を示したものにすぎないということができ、本件通達それ自体によって新たに固定資産の評価額すなわち課税要件が定められたものであるとか固定資産評価基準を改変したものであるとして租税法律主義に反するということはできない。」、③「本件通達は市町村長に対する法的拘束力を有しない解釈指針にすぎず・・・本件通達を機縁として本件評価替えが行われたとしても、本件通達それ自体によって課税要件が変更され固定資産税額が増税されたということとはできず、原告らの主張は採用できない」と、東京地裁と同じく7割評価の合法性、合憲性を認めた<sup>78</sup>。この判決内容についても多少の疑問が残る。①で、7割評価通達は市町村及び市町村長を法的に拘束するということはできないと述べられている。しかし実態は実質的に強制であった可能性がある。日本経済新聞に「公示地価の7割 評価額引上げ徹底—未達成なら交付税減額—」と題する次のような記事がある。「自治省は各市町村に対し九四年度から固定資産税の土地評価額を公示地

---

<sup>76</sup> 佐藤(2005)p434より引用。

<sup>77</sup> 佐藤(2005)p440より引用。

<sup>78</sup> 訟務月報第47巻5号p977より引用。

価の七割(九二年度は平均二割強)に引き上げるよう強く促す方針だ・・・土地評価額が公示地価の七割に満たない自治体に対しては交付税を減額する。これは公示地価が高い水準となった大都市部を中心として、将来、住民の税負担の大幅な増加につながる評価額の引き上げに消極的な市町村がおいのに対応した措置」<sup>79</sup>。このように法的には拘束するものではないかもしれないが、自治省は交付税減額という手段で各市町村に対し強い拘束力をもっていったことは明らかである。③では、7割評価通達は解釈指針に過ぎず、通達が増税につながるものではないとしている。しかし、7割評価通達により全国の宅地評価額が大幅に上昇したことは事実である。宅地の中でも特に商業地等では、住宅用地のように7割評価導入に応じて特例措置拡充などもなかったため、実質的に増税となった。判決内容が示す通達により増税となったとはいえないという見解は、理解し難いものである。

学識者は7割評価通達と租税法律主義について、どのような見解を持っているのだろうか。佐藤(2005)は、「裁判例においては、7割評価通達について租税法律主義違反を指摘するものはみられなかったが・・・通達により、本来法律で定めるべき課税標準を変更し、大幅な負担の増をもたらしたもので、租税法律主義に違反するおそれのあることは明らかである」とした<sup>80</sup>。山田(1996)は、「固定資産税の課税要件の中で最も重要な評価額の引上げが、法令の根拠にもなく、すなわち納税者の同意もなく、通達で一方向的に大幅な引上げがなされたことは、租税法律主義のもとでは許されないことである」と述べている<sup>81</sup>。このように自治省や判例に対して否定的な見解が多い。佐々木(2003)は、「事実上の問題として、通達の変更により課税標準たる評価額が変更されたのであるから、納税者がこの点に異論を抱くのはもっともであろう・・・法律の改正によってなされるべきであったといえよう」と、実施するならば、通達ではなく法改正の手段をとるべきであったと主張する<sup>82</sup>。平成7年から平成9年まで総務省で固定資産税課長を務めていた片山義博氏は、「平成7年度に固定資産税課長にな

---

<sup>79</sup> 日本経済新聞 1991年2月2日より引用。

<sup>80</sup> 佐藤(2005)p442より引用。

<sup>81</sup> 山田(1996)p21より引用。

<sup>82</sup> 佐々木(2003)p22より引用。

って・・・ 部下の人からいろいろなことを聞くんですけども、自分でもさっぱりわからないわけです・・・ 実はいろいろな人に聞いても・・・ わかったようなふりをしているんですけども、本音を聞くとわからない」と当時の固定資産税課長自身もまたその周囲も理解していなかったと振り返っている<sup>83</sup>。

#### 第4章 固定資産税のありかたについての議論

本章では、地方分権時代を迎えるうえで固定資産税が、どのような税制であることが望ましいのかについて考察する。固定資産税の現状について計量分析をおこない、固定資産税に関わる地方税法を法学の視点から詳しく検証している文献は多数あるが、将来的な固定資産税制のあり方について具体的にどのような方向性で何を改革すべきか、ということにまで踏み込んだ論文は少ない。固定資産評価研究大会報告書(平成17年度)、片山(2002)、片山(2004)は、これからの固定資産税のあるべき方向性を考える上で、参考になる箇所が多い資料である。

固定資産評価研究大会報告書(平成17年度)は、固定資産評価研究大会の内容を収めた資料である<sup>84</sup>。固定資産評価研究大会とは毎年、(財)資産評価システム研究センターの主催で、講演会やパネルディスカッションが行われる。パネリストとして、財政学・税法学分野の教授、固定資産評価審査委員をしている税理士や都市部の資産税課長といった実務分野の精通者、また総務省固定資産税課長などが出席し、その年のテーマにそって議論を行う。この報告書を重視するのは、総務省固定資産税課長の意見が掲載されているからである。固定資産税は三年に一度の評価替えに合わせて、制度が改正される。その制度改正の中心的役割を担うのが、総務省自治税務局固定資産税課である。このことから、固定資産税課がどのようにこれからの固定資産税のあり方を考えているのかについて認識しておくことは重要であるが、それをはっきりと示す資料がほとんどない<sup>85</sup>。この報告書からは、固定資産税課がこれからの固定資産税制につい

---

<sup>83</sup> 片山(2001)p39より引用。

<sup>84</sup> 固定資産評価研究大会報告書は、書籍化されていない。資産評価システム研究センターのWebサイト <http://www.recpas.or.jp> で全文を読むことができる。

<sup>85</sup> 『改正地方税詳解』という大蔵財務協会が出版している本がある。著者は政府関係者であるようだが、具体的な著者はわからない。『固定資産税逐条解説』(自治省税務局)が

て、どのような意見・考えをもっているのについて読み取ることができる。

今回参照する平成 17 年度研究大会のディスカッションのテーマは、「今後の固定資産税制のあり方—簡素・効率・透明—」であった。議論内容は、各パネリストの固定資産税に対する考えなど多岐にわたるが、注目すべきは井出教授(成蹊大・経済学)の発言である。井出教授は、7 割評価を抜本的に改めるべきではないかと提言した。その方法として、地価公示価格の 7 割ではなく 5 割にすることを提案した。7 割評価を 5 割評価への改革は、「負担調整などのさまざまな下落修正も含めて、そういった諸問題を一気に解決するために、ある程度実行可能なプラン」であると述べている<sup>86</sup>。現行税制における商業地等の税負担額は、地価公示価格の 7 割( $\times 0.7$ )が評価額となり、さらに負担調整によって評価額の 7 割( $\times 0.7$ )が課税上限となっている。このような二重構造が制度を複雑にしている原因だということである。実質の負担額は、 $0.7 \times 0.7 = 0.49$  となり、結果的に地価公示価格の約 5 割となる。これが、5 割評価の根拠である。さらに井出教授は、5 割評価であれば、地価が年率 10% 程度上昇しても、評価額が時価を上回るような問題は生じる心配はないと述べている。

5 割評価への評価制度改革案に対し、立野明宏氏と米田固定資産税課長は慎重であるべきとの姿勢をとった<sup>87</sup>。米田課長は、「7 割評価というのは、・・・宅地に係る評価のシステムでありますけれども・・・宅地以外の土地ですとか、家屋、償却資産という固定資産税のほかの課税客体との負担のバランスをやはり考えない」と述べた。立野氏は、7 割評価がようやく定着してきたのであるから「税率なり、課税額なりでまたいじるという話になって、面倒な部分もわかるんですが、実務サイドとしては、これまでの流れを変えるというのは非常に厳しい」と述べた。再び地価公示価格の 7 割程度から 5 割程度へする大きな宅地評価制度の改変は、実務的に難しいというのである。米田課長は他の課税客体とのバランスも考えなければならないというが、7 割から 5 割へと評価割合を変

---

あるが、出版された年が古く現状の税制を反映したものとはいえない。財務省がホームページで公開している「税制改正の解説」は、地方税に関する文章も財務省主税局の担当者が執筆しており、総務省の考え方を反映した資料といえるかは疑問である。

<sup>86</sup> 第 9 回、固定資産評価研究大会報告書(2006)より引用。

<sup>87</sup> 立野氏は、仙台市資産税課長であり、評価実務に通じる人である。

米田氏は、総務省の固定資産税課長である。3 年に一度の評価替えにともなって改定される固定資産税制の内容を策定する政策責任者であるといえる。

えることによって、実質の税負担は変わらないのである。何のために他の課税  
客体とのバランスを考えなければならないのかが不明である。立野氏において  
は、7割評価が定着しているというが、納税者が納得した上で定着しているの  
かは疑問が残る。また、これまでの流れを変えるということは非常に厳しいと  
いった意見も、固定資産税の改善よりも新たな混乱を少しでも避けたいと考  
える消極的なものである。

固定資産税制度を策定している固定資産税課は、将来的にどのように税制を  
目指すべきだと考えているのか。米田課長は、早期に改善すべき内容として次  
の三つのことを挙げている。

①負担水準の均衡化を早期に達成することの必要性

「現行のようにいつになったら達成するのかわからない仕組みというのは、  
納税者にとっても非常にわからにくい」

②簡素重視 改革の方向性

「自分で計算ができる。翌年度以降の税額も、大体予測ができるような制度が  
望ましいのではないか」

③地価の上昇

「税負担をほうっておきますと、もう一度負担水準が拡散してしまいますので、  
それを避けるようなシステムというのをやはり入れる必要がある」<sup>88</sup>

①では、負担水準の均衡化を早期に達成する必要性を述べている。米田課長  
の発言のとおり、いつ負担水準の均衡化が達成されるのかわからなければ、税  
制の仕組みがよくわからないのである。負担水準を早期に均衡化すべきという  
見解は、前田(1998)をはじめとして、以前から様々に議論されてきた。しかし、  
これらの議論には一番重要なことが欠けている。それは、「あるべき負担水準」、  
すなわち負担水準の均衡化をどの範囲に収めるのかという目標値をどのように  
設定するのかということが明示されていないことである。現行地方税法附則で  
は、商業地等について、60%から70%の範囲に負担水準を集約することを目標  
としていることはわかる。しかし、過去ではこの範囲が60%から80%であった。

---

<sup>88</sup>第9回、固定資産評価研究大会報告書(2006)を基に作成。括弧内は米田課長の発言。

このように平成 9 年から長い間、「負担水準の均衡化・適正化」と叫ばれているが、均衡させる目標値も途中で変更されている。その均衡させる目標値は将来、変更させる可能性があるのかどうかについては、わからないのである。②は租税原則の「簡素」に該当する。平成 18 年度税制改正により多少は簡素になった。しかし、納税者自身が計算ができるほどではない。より一層の簡素化が必要である。③では、負担水準という概念(システム)自体の見直しの必要性にも触れている。近年、負担水準が均衡化大きく均衡化してきたのは地価下落の影響が大きい。負担水準の数値は、その計算方法上、地価上昇時には小さくなり、地価下落時には大きくなってしまいう性質がある。米田課長が述べる 3 つの現行税制の改善すべき点は、税制を根本的に改善することにはつながらないように思われる。特に①と②は租税制度として最低限の条件であり、その条件を満たしていない現状に問題がある。

地方分権時代に向けての抜本的な固定資産税の改革をどうすべきなのか。このようなことを考える上で、片山(2002)、片山(2004)に大きなヒントがある。片山(2002)、片山(2004)は、改革派知事で知られた鳥取県前知事、片山義博氏(現、慶応大学客員教授)の固定資産評価大会における講演記録である。片山前知事は以前、自治官僚であり、税務署長などを経て平成 7 年から平成 9 年までの 2 年間、自治省で固定資産税課長を務めている。7 割評価が始まり納税者の間で大きな混乱が生じ不満が爆発したのが、平成 6 年度であるから、片山氏はちょうどその混乱さなかの現場トップであったわけである。片山氏は、負担水準の数値の開示などの制度改革を進め、地方税法の作成にも携わっている。その後、鳥取県知事になり県独自で住民重視の様々な改革を進めた。これらの経歴と経験から、片山氏は、税法、実務ともに固定資産税に非常に精通している。

片山氏は、「これからも固定資産税が分権時代の主役に税制面ではなるだろう」と固定資産税を重視しており、分権時代の固定資産税のあるべき姿について次のように話している。「固定資産税が分権時代に分権型の税制として変化できるかどうか・・・平成 6 年のときのような、信頼を一気に失うような、納得する人の少ないような税制であってはとても分権時代の主役にはなり得ないわけで、・・・関係者の理解と協力が得られる税制として固定資産税が変貌を遂げら

れるかどうか・・・が大きな問題だろう」<sup>89</sup>。また、関係者の理解と協力が得られる税制の確立が必要でありそのためには、「簡素で、納税者にとってわかりやすいということ、これが分権時代の税制に欠くことのできない資質」であると述べている<sup>90</sup>。

この他にも、片山氏は、各市町村が税負担の水準を柔軟に決定できる仕組みづくりが必要であるとし、各市町村の「税率は違っていい」と述べている<sup>91</sup>。確かに、税負担を課税標準額でなく税率で調整した方が、簡素な制度を保ちながら、景気や地価の状況に合わせた税制の構築ができる。しかし、現在、標準税率 1.4%を上回る自治体はあるが、下回る税率を採用している自治体は一つもない<sup>92</sup>。このような状況について片山氏は、「全ての市町村で、固定資産税は、同じ評価基準で評価して、税率は 1.4%より下は絶対がない・・・というのは異様といえば異様なんです」と述べている<sup>93</sup>。片山(2002)はこの原因を、自治体が標準税率である「1.4 をちょっとでも下げると地方債が発行できなくなる仕組みが地方財政法の中に別途ある」からであるとしている<sup>94</sup>。講演記録では、地方財政法の何条に標準税率を下回った場合、地方債の発行ができなくなることを規定しているのかについては触れられていない。おそらく地方財政法第 5 条の 4 第 4 項のことを指していると推測される。地方財政法第 5 条の 4 第 4 項は、地方自治体が起債する際の規定である<sup>95</sup>。地方自治体の起債については、平成 18 年度より、従来の起債許可制度から起債協議制度に移行し、地方自治体が地方債を発行するには、総務大臣または都道府県知事に協議し、同意を得

---

<sup>89</sup> 片山(2004)p42 より引用。

<sup>90</sup> 片山(2004)p42 より引用。

<sup>91</sup> 片山(2004)p53 より引用。

<sup>92</sup> 平成 16 年度税制改正において制限税率 2.1%は廃止された。

<sup>93</sup> 片山(2004)p53 より引用。

<sup>94</sup> 片山(2002)p22 より引用。

<sup>95</sup> 地方財政法第 5 条の 4

「次に掲げる地方公共団体は、地方債を起し、又は起債の方法、利率若しくは償還を変更しようとする場合は、政令で定めるところにより、総務大臣又は都道府県知事の許可を受けなければならない。この場合においては、前条一項の規定する協議をすることを要しない。」

地方財政法第 5 条の 4 第 4 項

「過去において地方債の元利償還金の支払を遅延したことがある地方公共団体のうち、将来において地方債の元利償還金の支払を遅延するおそれのあるものとして政令で定めるところにより総務大臣の指定したもの」

られない場合は地方議会に報告すれば地方債を発行できるようになった。しかし、標準税率未満団体については例外的に許可が必要とされているのである。これ以外にも、標準税率を下回る税率を採用した事が、「確保すべき収入の徴収等を怠った」と認められるときは、地方交付税が減額されることや、既に交付された地方交付税の一部の返還を命ぜられることがある<sup>96</sup>。地方交付税において、このような規定がおこなわれているには、それなりの理由がある。現行の交付税は、地方団体の財源不足を補填する仕組みとなっている。このような地方交付税の減額を撤廃し、税率を完全に自由化した場合には、税率引き下げ競争となる可能性が高い。税率を引き下げて固定資産税の税収が減少しても、地方交付税の増額で補填されるからだ。したがって、固定資産税の税率決定の完全自由化を促進するには、固定資産税の改革だけではなく、地方交付税の抜本的な改革も必要となるだろう。

## むすび

本稿では財政学、税法学を中心に地方分権時代にふさわしい固定資産税のあり方について考察を行ってきた。

1章では現行税制について概説した。固定資産税の創設、税率の推移などの説明を行い、土地(宅地)の税額算定の流れについて述べた。

2章では実効税率の推移を見た後、固定資産税の安定性・普遍性について統計資料を使い検証した。商業地が住宅用地と比較して実効税率が高いことがわかった。商業地の実効税率が近年において上昇し続けているのは地価下落の影響もあると推測される。固定資産税の安定性は、税収・対前年度税収変化率の指標を用いて検討した。固定資産税は相対的に安定的であることが確認できた。固定資産税の普遍性については、都道府県別税収の変動係数を時系列で確認した後、市町村別税収の変動係数を単年度で求め、税収の偏在度を測定した。都道府県別税収のケースについては、どの年度においても固定資産税は住民税と

---

<sup>96</sup> 地方財政法第26条は、「地方交付税の減額」について次のように規定している。「地方公共団体が法令の規定に違反して著しく多額の経費を支出し、又は確保すべき収入の徴収等を怠った場合においては、総務大臣は、当該地方公共団体に対して交付すべき地方交付税の額を減額し、又は既に交付した地方交付税の額の一部の返還を命ずることができる」

比較して税収の偏在度が小さいことがわかった。

3章では、固定資産税の法的側面について考察を行った。固定資産税の性質に関する学説の対立について述べた。そして、現行税制が複雑になってしまった大きな原因である七割評価の根拠について、資産評価システム研究センター報告書や日本経済新聞の記事を中心に再検討した。その結果、実証的な根拠が不透明であることがわかった。

4章では、固定資産税の改革についての議論を紹介した。第2章の実証研究からあきらかになったように、固定資産税は、結果的には安定性を満たしており、税収全体による分析については、普遍性においても大方満たしているといえよう。今後も地方分権時代の基幹税とすべきものであるといえる。しかし、3章でみたように、現行の固定資産税制の信頼にかかわる7割評価については、国民の理解を得ているとは言い難い。つまり、固定資産税の改革のポイントは、いかにして税制を簡素化するかというところにある。この点については、固定資産税の課税標準が投機的な要素で変動することに対して、負担調整措置で対応するよりも、税率で対応したほうが簡素化できるという片山氏の意見が改革のヒントとなる。片山氏の意見は、標準税率以下で課税する団体に対して、地方債発行を制限する仕組み改めるべきとの提案である。また現行の地方交付税制度のもとでは交付税減額の可能性があるという問題もある。しかし、交付税額制限の規定を撤廃すると、固定資産税の税率引き下げ競争が発生する懸念がある。

固定資産税において最も望まれる改革は、税制の簡素化である。納税者が少し調べれば理解でき、また、各市町村の税務担当者が納税者に対し明確に制度を説明できる税制は、地方分権を実現するうえでの必要条件である。簡素な税制を実現するためには、複雑な税制の根本的原因である7割評価の抜本的改革が必要である。土地の評価基準として地価公示価格の一定割合を明示することは、納税者が自身の税負担を客観的に検証できる有効な手段である。7割評価に対しこれほどまでに批判が多かった原因は、「7割」という数値の根拠の不透明さに加え、通達という手段で国民の合意なしに強行したことによるものと考えられる。新たに評価制度が定められるときには、通達や告示で押し通し不満が生じた際には司法による解釈論に頼るのではなく、立法論による納税者の合

意が必要である。

さらに、固定資産税制の策定の大半を総務省主導が行っている現況を改める必要がある。各市町村が独自に、柔軟に税率による税負担の調整を行えるようにするべきだ。これには、固定資産税の改革だけではなく、地域間の財政調整システムとしての地方交付税の抜本的な改革も必要となるだろう。

#### 【参考文献】

青野勝弘(1991)『土地税制の経済分析』頸草書房.

逸見 幸司(2004)『図解 地方税』大蔵財務協会.

石田和之(2007)「固定資産税の財政学－形式的財産税としての固定資産税－」  
『税』第 62 巻第 7 号.

石田和之(2007a)「固定資産税の財政学－固定資産税の普遍性と地域格差－」  
『税』第 62 巻第 8 号.

石田和之(2007)「固定資産税の財政学－固定資産税の税率についての一考察－」  
『税』第 62 巻第 4 号.

石島弘(2003)「土地政策・土地税制について」『税経通信』第 58 巻第 1 号.

石島弘(2004)「判例紹介 固定資産税における土地の「適正な時価」の意義(平成  
15.6.26 最高裁第一小法廷判決)」『民商法雑誌』第 129 巻第 6 号.

石弘光(1991)『土地税制改革』東洋経済新報社.

定資産税の財政学(3)固定資産税評価額の意味と公的土地評価」『税』第 62 巻第  
5 号.

大野吉輝(1987)「固定資産税の性格」『固定資産税の理論と実態』第 3 章所収、  
ぎょうせい.

片山善博(2002)「分権時代の地方税制－納税者から信頼されるために－」『資産  
税関係論文集成－平成 13 年度版－』所収.資産評価システム研究センター.

片山善博(2004)「分権時代の税制と固定資産税」『資産税関係論文集成－平成  
10 年度版』所収.資産評価システム研究センター.

品川芳宣,緑川正博(1997)『相続税財産評価の論点』ぎょうせい.

渡辺充(2003)「判例評釈 固定資産税課税基準の「適正な時価」(最高裁平成  
15.6.26 判決)」『税務弘報』第 51 巻第 10 号.

金子宏(2007)『租税法』弘文堂.

金子宏(1998)「固定資産税制度の改革」西谷剛編『政策実現と行政法』第15章所収、有斐閣.

金子宏(1998)「固定資産税の性質と問題点」資産評価システム研究センター編『資産課税関係論文集成』資産評価システム研究センター.

佐々木潤子(2003)「固定資産税における『適正な時価』--土地評価に関する判例を中心に」『税法学』第550号.

佐藤和男(2005)『土地と課税 歴史的変遷からみた今日的課題』日本評論社.

(財)資産評価システム研究センター(1996)『地方税における資産課税のあり方に関する調査研究報告書』(財)資産評価システム研究センター.

品川芳宣(1997)「固定資産税における7割評価の虚構性」『税務弘報』第45巻第1号.

品川芳宣(2006)「固定資産税(土地・家屋)の評価—評価の仕組みと問題点—」『税研』第21巻第6号.

下山朗(2003)「全国都市データによる固定資産税の地域間格差の要因分析」『関学院経済学研究』第35号.

下山朗(2004)「固定資産税の応益性--大阪府下データを用いた実証分析」『関西学院経済学研究』第34号.

関口浩(1997)「固定資産税と都市計画税の諸問題」『金沢経済大学論集』第30巻第3号.

神野直彦(2007)『財政学』有斐閣.

地方財務協会(1997)『改正地方税詳解平成9年版』地方財務協会.

地方税財政制度研究協会(1987)『固定資産税の理論と実態』ぎょうせい.

高林喜久生(2001)「固定資産税の地域間格差について--大阪府下市町村データによる分析」『総合税制研究』No.9.

高野幸大(2007)「判例紹介(最高裁民事判決平成一八年三月・四月・七月分)固定資産税における「適正な時価」と収益還元価格[平成18.7.7]」『民商法雑誌』第136巻第1号.

田中治・高正臣(2003)「固定資産税の性格と土地の評価」三木義一・田中治・占部裕典編『判例分析ファイル』所収.税務経理協会.

都築 政則(1999)「判例の紹介-国(自治省)の通達に基づき平成5年1月1日時点の地価公示価格等の7割程度を目途として行われた平成6年度の固定資産税の評価替えが、違憲,違法であるとする国家賠償請求が棄却された事例(大阪地裁平成11.2.26判決)」『みんけん』第504号.

奈良新聞社編(1996)『怒りの固定資産税』奈良新聞社.

野口悠紀雄(1989)『土地の経済学』日本経済新聞社.

林宏昭(1987)「固定資産税の帰着-居住用資産にかかる負担分析に関する計測-」『関西学院経済学研究』第20巻.

林宏昭(1990)「土地税制について」『租税研究』第488号.

林宏昭(1995)『租税政策の計量分析:家計間・地域間の負担配分』日本評論社.

林宜嗣(2003)「応益税としての固定資産税の公平性」『資産評価情報』第136号.

前田高志(1998)「固定資産税の負担調整について」『大阪学院大学経済論集』第12巻2号.

前田高志(2001)「地方基幹税としての固定資産税の改革の方向」『大阪学院大学経済論集』第14巻2号.

宮本憲一・植田和弘(1994)『日本の土地問題と土地税制』頸草書房.

地方税財源問題研究会(2006)「税源偏在に関する覚え書き」『税』第62巻第3号.

渡部尚史(2003)「固定資産税の土地7割評価について」『神戸学院経済学論集』第34巻第4号.

山口大助(2006)「固定資産税における土地の負担調整措置について」『税研』第127号.

山田二郎(1996)「固定資産税を改善するための課題」『税経通信』第51巻.

山田二郎(2005)『実務租税法講義:憲法と租税法』民事法研究会.

米原淳七郎(1995)『土地と税制』有斐閣.

米原淳七郎(2000)「問われる固定資産税"7割評価"のあり方」『税』第55巻第2号

地方財務協会(1997)『改正地方税制詳解平成9年版』地方財務協会.

(財)資産評価システム研究センター(1991)『土地評価に関する調査研究-土地評価の均衡化・適正化等に関する調査研究-』資産評価システム研究センター.

### 【参考資料】

財務省『財政金融統計月報』.

税制調査会『平成 18 年度の税制改正に関する答申』.

TKC 税務研究所(<http://202.24847.22/lexbin/>)

第 9 回 固定資産評価研究大会報告書(<http://www.recpas.or.jp>).

資産評価システム研究センターホームページ(<http://www.recpas.or.jp>)

税制調査会『土地税制のあり方についての基本答申』.

総務省『市町村決算カード』

総務省『市町村決算状況調』

総務省『住民基本台帳人口移動報告年報』

日本不動産研究所『市街地価格指数』

### 【参照判例】

最高裁判所第一小法廷平成 15 年 6 月 26 日判決『固定資産課税審査却下決定取消請求事件』判例タイムズ 1127 号 p276.

最高裁判所第二小法廷平成 18 年 7 月 7 日判決『円山町固定資産税収益還元法事件判決』判例タイムズ 1224 号 p217.

東京高等裁判所平成 14 年 10 月 29 日判決『固定資産評価審査決定取消請求控訴事件』判例時報 1801 号 p60.

東京高裁平成 13 年 4 月 17 日判決『固定資産評価審査委員会決定取消請求控訴事件』判例時報 1744 号 p69.

大阪地裁平成 11 年 2 月 26 日判決『損害賠償請求事件』訟務月報 47 卷 5 号 p977.

東京地裁平成 8 年 9 月 11 日『固定資産課税審査却下決定取消請求事件』行政事件裁判例集 47 卷 9 号 p771.