

大阪大会



副会長挨拶

第68回租税研究大会大阪大会開催にあたり

公益社団法人日本租税研究協会副会長

宇野 郁夫

(日本生命保険相互会社名誉顧問)

本日、第68回租税研究大会の開催にあたり、多数の皆様にご参加いただき、厚く御礼申し上げます。

特に、財務省主税局の井上大臣官房審議官、総務省自治税務局の開出大臣官房審議官には、公務ご多忙のなか、パネリストとしてご出席いただき、誠にありがとうございます。

また、ご出席の皆様方には、常日頃、租研の活動にご支援・ご協力を賜っております。あらためて厚く御礼申し上げます。



さて、現在の私どもが、数ある社会・経済的課題をかかえる中で、腹をすえて対峙し抜かねばならないのは、財政健全化の実現であり、それへの着実なステップをきざむことであります。わが国の長期債務残高が、平成28年度末には1,062兆円と見込まれ、GDPの2倍を超え、歴史的にも、国際的にも最悪の水準にあることは、国家そのものが液状化地盤の上に、かろうじて存在するような事態を招かないとも限りません。

長期債務残高の累増に早急に歯止めをかけなければ、わが国財政は、いや、国そのものが、破滅的な事態に陥るのは明らかであります。健全な経済あつての国家ですが、それ以上に健全な国家基盤あつての経済ではないかと考えます。特に、今後の人口減少社会では、高い経済成長を実現させることは決して容易ではない。むしろ、健全は財政基盤と云う、国家インフラを守ってこそ、社会の活力が生みだされ、国民一人

一人の生産性向上が展望されるのではないかと私は考えます。

この財政健全化への思いを、腹にしっかりと据えて、私ども日本租税研究協会は、民間研究団体として中立の立場から、税・財政の問題を調査・研究し、毎年、中長期的な課題を含め、あるべき税制改革について、提言を行ってまいります。

提言の内容について、主なものを申し上げますと、まず、所得税制については、税収調達機能や所得再分配機能が弱まっており、その機能の回復につながる改革となることを期待しています。

次に、法人税制については、平成28年度税制改正で、法人実効税率が20%台まで引き下げられたことは評価しておりますが、目指すべきは「日本企業の国際競争力を高めること」と「日

本の立地競争力の強化」であり、そのために引き続き、国際的に調和のとれた税制とすることが重要です。

特に、イノベーションは、日本の経済発展の基盤となるものであり、「イノベーション促進のための税制措置拡充」が重要だと考えております。

国際課税分野については、国際的な租税回避を巡る動きを踏まえ、BEPS 最終報告書に沿った国際課税ルール of 広範囲におよぶ見直しが急速に進められています。今後の税制改正においては、国際的合意に基づき、予測可能で、法的に安定した制度とすることが重要です。

消費税については、消費税率の引き上げが延期されたことは、極めて残念なことであります。「消費税引き上げ」と「財政健全化」が一体のものとして国民に意識されているだけに、次の平成31年10月の実施から、決して、逃げてはな

らないと思います。そのうえで、超高齢化社会の財政を支える基幹税として、消費税率をさらに引き上げる覚悟が必要であると思います。

本日の大阪大会におきましては、午前中は古部教授より研究報告をしていただきました。午後からは、「税制改革を巡る現状と課題」をテーマに、討論会を予定しております。ご担当いただく皆様は、税制・財政に精通された方々ばかりであり、午前に引き続き、大変有意義なお話を伺えるものと思います。

最後になりましたが、本日出席の皆様方の、今後ますますのご発展をお祈り申し上げますとともに、当協会の活動につきまして、今後ともご支援・ご協力をいただきますよう、切にお願い申し上げます。私の挨拶とさせていただきます。ご清聴ありがとうございました。

固定資産税の抱える法的な課題と今後

～企業による過払い税金取り戻しの背景～

同志社大学大学院司法研究科 教授

占部 裕典

1. はじめに

ご紹介にあずかりました同志社大学の占部でございます。本日はよろしくお願い申し上げます。恐縮ですが、座ってご報告させていただきたいと思います。

本日は、台風直撃かと思いましたが、外れたようで、多くの皆様方にご参集いただきましてどうもありがとうございます。

本日の報告テーマにつきましては、これまでの租税研究大会において、地方税というのはあまり議論されてこなかったように思っております。私もこの場で何度か法人税なり国際租税なり金融課税でご報告させていただいたことがございますけれども、一応税制改正のところは、地方税制も大きなテーマでございますので、そういう意味で、地方税制に私が特に長けているというふうに考えておりませんけれども、本日は、問題提起の意味をかねて固定資産税の固定資産評価を中心にお話しさせていただきたいと思います。

レジュメの1ページに、ご案内をいたしました本日の報告要旨を掲げております。私は法律家でございますので、法律の視点から固定資産



税を、特に法解釈を中心にお話しさせていただくということで、本日はその中でも評価に関わる部分ということで、ご理解いただけたらと思います。

レジュメ1ページの「はじめに」に記述しておりますことをかい摘んで申し上げますと、まず固定資産税は、ご承知のように、地方公共団体の基幹税でありまして、都市計画税を合わせますと、自治体の税収の平均50%を超えているのではないかと思います。

資料には、後ほどの議論との関係で、東京都の固定資産税の税収額なりその割合を示しておりますけれども、普通は、固定資産税の税収は

地方公共団体の税収のなかでも非常にウエートが高く、平均的には50%超というように理解しております。中には56%を超える、非常に高い固定資産税の税収割合を占めている地方自治体も多いというように考えております。資料1も参照下さい。

固定資産税の課税客体は土地、家屋、償却資産ですけれども、普通に考えますと、税収割合は、順に土地、家屋、減価償却資産というイメージがありますけれども、これは、自治体によってさまざまで、償却資産の税収割合が一番高いといった地方自治体もあります。

地方公共団体にとっては、固定資産税は基幹税であって、法人住民税、法人事業税等と違って、比較的税収が安定して変動の少ない税ですので、地方公共団体にとっては不可欠かつ重要な税であり、地方税の中でもその制度改正、たとえば評価基準等については十分に時間をかけて考えていく必要があると考えております。

固定資産税は、ご承知のように、シャープ勧告に基づきまして、それまでの地租とか家屋税とかいったものを徹底的に見直した結果、昭和24年の税制改正でシャープ勧告を受けて導入されたものです。その後、昭和38年に固定資産評価基準が出来上がったとか、平成6年に7割評価がある時期一応貫徹される方向で制度見直しが行われたとか、部分的に重要な改正はありましたけれども、税制の根幹に関わる部分、制度の枠組み自体については基本的には大きな改正はなかったというように、これまでの立法・改正経緯を理解しております。

さらに、この固定資産税の性格ですけれども、これは税制の構築さらには法解釈にあたっても非常に重要というように考えております。固定資産税の性格は、やはりメインは、固定資産を所有するということに担税力を見いだす財産税という側面が非常に大きくて、さらに、そこに財産を置くことによって地方公共団体から行政サービスを受けますので、その対価という意味で応益税的な側面を有しているというように

一般的には理解されているかと思います。

ただ、これは、論者によっても判決によってもかなり理解が違いまして、非常に応能的にところに力点をおいて考えられる方もおいでになります。ただ、この税の性格というところで、いわゆる応益的に捉えるということを全く抜きにしますと、やはり固定資産税の今の枠組みの法解釈が大きく変わってくるように思います。固定資産税の政策税制の限界などもこの税の性格から一定の法的評価を与えることができます。

固定資産税の性格が法律に書いてあるわけではありませんけれども、固定資産税がどういう性格を持っているとして制度化されてきたかといえ、地方税法の枠組みから見て、先程申し上げた一般的な理解は当を得ているのだらうと思います。くりかえしになりますが、この固定資産の本質や性格の考え方が少なからず解釈に影響を持ってくるという意味において、それは重要な問題であるというように思っております。

次に、固定資産税については、冒頭に申し上げましたけれど、あまりこの大会報告でも取り上げられなかったように思うのですが、確かに企業の方は、地方税はどちらかというとな法人税とか国際課税に比べると興味薄なのかなというところがあります。

それはいろいろ理由があるかというように思いますけれども、償却資産を除きまして、賦課課税方式がメインで、償却資産も申告で確定するわけではありませんので、一応固定資産は賦課課税方式を取っているといえなくもありませんが、その賦課課税方式を前提に課税庁からの納税通知を見て、細かく課税標準等算定過程が分かるわけでもありませんので、ある程度その数字を信じざるを得ないというところがあるかというように思います。

さらに、普通は固定資産税は法人税等の所得の計算において損金算入されますので、さらにもっと言いますと、他の国税と違って、租税回避行為や節税なりといったタックスプランニングがそれほど大きく効くような、そのような行

為ができる税ではないということを考えると、企業にとってはそれほど大きな関心事にならなかったのかなというような理解をしております。私の考え方が、意識が、少し違っているところがあるかもしれませんが。ただ最近、レジュメ2ページに書きましたように、日経新聞なりいろいろな雑誌を見ますと、「大企業が固定資産税の過納付、過払い」ということで、多額の税金を取り戻したという内容の記事等がいたる所に出てまいります。中には、ノウハウ本で、企業が固定資産税を取り戻すにはどうすればよいかといったようなものが、巷では出回っているというように、少し固定資産に対する比重の置き方といいますか、企業の意識が変わってきているのかなというところも一方であります。

レジュメ2ページの後半あたりにありますように、総務省が毎年出す統計を見ますと、全国の地方公共団体のうち97%近くが、何らかの過大納付があって還付に依拠しているということです。ただ、件数的には非常にわずかなのです。一応0.2%というように書いてありますけれども、納税義務者の総数から算定しますと非常にわずかな数とはいっておれなくもありません。しかし、どのくらい実際に納税者の方が、固定資産税について、都市計画税もそれにリンクしておりますので、そういった税について関心を持って、その課税標準なり、評価の過程なりを検証されたかという、恐らくそういうことはあまりないので、何か特別のことがあり誤りに気が付いたという限りでいけば、比較的、数字のもつ意味は大きいのかなという気がしなくもありません。

このように、少し固定資産税に対して企業側の意識が変わってきた、変わりつつあるのではないかということを、少し、はしがきのところでお話し申し上げております。

次に、これまで固定資産税についてどういった点が議論されてきたかと申し上げますと、レジュメの2ページから5ページあたりまで記述い

たしております。評価の問題も含めて固定資産税の問題点につきましては、いろいろな研究機関等で、まとった研究なり報告が出ております。その中で、若干古いのですけれども、平成18年に公認会計士協会が取りまとめたものを、レジュメ3ページから、要旨のみを抽出して書き並べております。

土地、家屋、償却資産ということで、公認会計士協会のこの報告書のメインは、一般的な評価方法の問題点を指摘するとともに、固定資産税が応益課税ですので、例えば民事再生等の適用を受けても、公共サービスを受けているという意味での対価は一緒なので、固定資産の時価が下がりにませんよね、実務的にも何かおかしくありませんかというところに端を発して研究を進められた報告書というように理解しております。

レジュメ3ページの下線のあたりのところをざっと見ていただいたら結構かと思えますけれども、例えば3ページの土地の評価について、①として計算の複雑性により一般納税者の検証に困難性が生じている。少し細かなところの説明は省きますけれども、②として固定資産税評価額と課税標準額の乖離が恒久化している、③として各資産間での課税の不公平が生じている。各資産の評価の均衡が保たれ、適正なものとして納税者の納得を得られる状況ではないというようなことが指摘されております。あと、土地の個性・特殊性が評価額に十分反映されていないとか、農地、山林の評価額に不均衡が見られる等々指摘されております。

家屋については、多分、居住用家屋について、多くのみなさんが恐らく実感として感じておられるように思うのですが、①中古なり古くなった家屋の評価額と時価が乖離している、あと、②市場価値の価値、マーケットアプローチが家屋については評価において考慮されていないのではないかとといったようなことが指摘されております。

償却資産については、①経済的耐用年数や機

能的減価が加味される余地がない、いわゆる法人税の償却資産の計算、或いは償却資産の範囲、或いは固定資産税の償却資産の範囲と計算というあたりが、必ずしもリンクしていないわけですが、そのあたりについて問題点が提起されているということです。②次に、償却資産は、一応、申告制度を取っているということで、企業には非常に負担が大きいのではないかと、というようなことが指摘として挙がっております。

これは、これらの固定資産の評価についての問題意識は10年たった今でもほぼ大なり小なり同じように残っているのではないかとというような理解をいたしております。

5ページから、少し他の意見等も書き並べておりますけれども、時間の関係で割愛させていただきまして、6ページで、結局、今日メインとして、そういった固定資産税の現在の状況なり問題意識を踏まえて、どこをお話しさせていただくかというようになりますと、やはり、賦課処分を受けたときに、どういう場合に固定資産税の賦課処分が違法になるかというあたりを、評価方法と絡めてお話しさせていただきたいことが有益ではないかと思っております。現在の評価方法が合理的なものといえるかどうかというところも関係してくるかと思います。そうすると、評価方法について、今後、見直し・改正等の議論というのは当然あり得るというように思っております。特に今現在、東京都は大規模家屋の見直しに入っております。そこに総務省の方も参加されているというように聞いておりますので、何らかの動きがあるのではないかなというように思っております。資料3以下を参照下さい。

あと、地方自治体間で評価基準は一本ですけれども、自治体間によって評価の状況というか、地方税法や条例の解釈、取扱通達等でかなり異なっている部分がありますので、そういった部分の違いはどういうように考えていく必要があるのかも、今後地方自治体の課税自主権の名のもとに放置しておいてよいのかも気になること

ろです。

また、今日は直接お話しする予定はないのですが、固定資産税の減免規定や非課税規定が適切に運用されているかどうか。これらは課税処分の違法という問題につながる可能性もありますけれども、立法論的に政策的な減免規定等がどうだろうという部分もあります。例えば、今年度でいいますと、中小企業等経営強化法等で、設備投資について固定資産税を減税にする、2分の1にするとか、そういったことも入っておりますが、これは固定資産税において立法論的にそもそも許されうるようなものであるのかなども問題になってくるように思います。一方では、ちょっと企業からは離れてしまうところもありますけれども、空き家対策といったところでの固定資産税等の対応をめぐる議論もあります。そういったところについても、少し論点ぐらひは時間があれば指摘させていただきたいというように思います。

さらに、上記との関係でいきますと、では固定資産税が過大納付になったときに、いつまで取り戻せるのか。どういう形で取り戻すのか。あと、実際に固定資産税を取り戻すときに、公式ルートに乗せたときに、固定資産評価審査委員会への不服申立てなり、取消訴訟等というのは、どういう手続きで訴訟等の審理は進められることとなるのか。そういうところまで、恐らく駆け足になるかと思いますけれども、お話をさせていただきたいというように思っております。

まとめますと、現在の固定資産税として論じなければならないことは次のようなものだと思います。6ページをご参照下さい。

- 1、固定資産税の賦課処分はいかなる場合に違法となるか
- 2、評価方法は合理的なものといえるか。評価方法の改正はありうるか。
- 2、自治体間での評価方法の違いはどのように考えていくか。
- 3、減免規定や非課税規定が適切に運用されて

いるか。特に最近では空き家対策と固定資産税制の議論がありうる。

4、いつでも固定資産税は取り戻せるか。

5、固定資産税に対する不服はどのような争訟となるか。

次に、固定資産税の課税標準をみたうえて、いまお話ししましたような課題を検討していきたいと思います。

2. 固定資産税の概要

地方税の固定資産税に係る規定の枠組みですけれども、6ページから10ページに、ご承知のところ恐縮ですけれども、一応、固定資産税の枠組みのポイントになる主要な部分だけを書き抜いております。ここに記載しておりますことはご承知のことと思いますけれども、固定資産税の課税客体は、当然、土地、家屋、償却資産といった固定資産です。

中には、所有者の性格とか社会政策上の理由から、先ほど申し上げましたように、地方税法384条のもとで人的又は用途非課税になったり、税額が減免されたりというものがあります。非課税等の判断にあたっては、1月1日の現状が重要となります。

固定資産税の納税義務者につきましては、地方税法の343条の1項で、固定資産の所有者に課すると規定をしております。一応、所有者課税ですけれども、同項の2号で、その固定資産の所有者とは、土地又は家屋については、登記簿又は土地補充課税台帳若しくは家屋補充課税台帳に所有者として登記・登録されている者、いわゆる台帳課税主義を取っているということで、後で少し議論いたしますけれども、基本的には、1月1日現在の登記・登録されている者に対して固定資産税を課せばいいということです。その後の土地の所有権の移動については、当事者同士、民民で固定資産税の負担については解決すればいいという建て付けになっているということです。

償却資産につきましては、1月1日現在の所有資産の内容については、申告をするということをして地方税法383条で義務付けておりまして、これで地方公共団体は、賦課決定の課税資料を収集しているということで、この申告によって税額が当然確定するわけではないということになります。

賦課期日は、地方税法の359条で、当該年度の初日の属する年の1月1日というように規定をしております。賦課期日を1月1日として、固定資産税の課税要件を当日において確定させることとしております。

1月1日現在において、当該市町村に所在する固定資産で、納税義務者は、その賦課期日現在における固定資産の所有者となります。ただ、「台帳課税主義」を取っているというところに特徴があるということです。

地方公共団体は、固定資産の状況なり固定資産税の課税標準である固定資産の価格を明らかにするために、地方税法380条1項により土地課税台帳、土地補充課税台帳、家屋課税台帳、家屋補充課税台帳及び償却資産課税台帳を、いわゆる固定資産課税台帳というものを備えなければならないわけですが、これについては、現在、閲覧なり縦覧といったような形で、納税義務者、場合によっては、閲覧の場合については、もっと広い、いわゆる賃借人等にも閲覧をさせるということで、開示が進められているというように理解しております。

そのうえで、市町村長は、納税義務者その他の政令で定める者の求めに応じ、固定資産課税台帳のうちこれらの者に係る固定資産として政令で定めるものに関する事項が記載をされている部分又はその写しをこれらの者の閲覧に供しなければなりません（地税法382条の2第1項）。また、地方税法415条に基づいて、市町村長は、土地価格等縦覧帳簿及び家屋価格等縦覧帳簿を、毎年3月31日までに作成しなければなりません。そのうえで、市町村長は、地方税法416条により、毎年4月1日から、4月20日又は当該年度

の最初の納期限の日のいずれか遅い日以後の日までの間、その指定する場所において、土地価格等縦覧帳簿及び家屋価格等縦覧帳簿等を納税者の縦覧に供します。市町村長は、地方税法410条1項によって固定資産の価格を3月31日までに決定して、同法411条1項により固定資産課税台帳に登録しまして、同法415条により縦覧、同法382条の2により閲覧に供するわけですが、ここで「適正な時価」というのが非常に大きな問題になってまいります。地方税法349条1項、341条5号によって「価格」すなわち「適正な時価」で固定資産課税台帳に登録するということです。資産の評価というものが非常に大きな問題になってくるということです。ここを本日中心にお話し申し上げるつもりです。

なお、固定資産について、土地・家屋につきましては、3年に1度、いわゆる基準年度ということで、基準年度をベースに土地の評価をし直しまして、3年ごとに見直しをする、評価替えをするという制度をとっておりますので、2年度、3年度については、原則として基準年度の価格を据え置くこととなります。

地方税法349条2項・3項により、新築とか改築等があったような場合、分合筆等のあったなど基準年度の価格によることが適当でないと解される一定の事由が生じた場合については、2年度、3年度においても、それを修正するという事は可能ということです。さらに、3年度据え置きというところの関係の問題で、評価替えの結果、土地の税負担が大幅に増加しないように、段階的に負担増となるような激変緩和措置方策が採られていましたが、平成9年度税制改正により新たな措置として、地方税法附則において負担調整措置制度という、税負担を抑制しつつ、各土地館の負担水準の均衡化を図る制度が導入されています。

もうご承知のところかとは存じますので、レジュメ14ページ以下に落としこんでおりますところは、ざっと見ていただだけで結構かと思っております。

3. 固定資産税賦課の枠組みについての最高裁判決の動向

レジュメ10ページのところに、こういった固定資産税の枠組みの中で、少し最近議論になるというか、なった箇所はどこかというふうに申しますと、当然、適正な時価に係る評価方法といえるか、課税標準が適正な時価といえるかどうかという賦課処分の違法の判断基準等のところに見るべき判例等、特に最高裁判例等があるわけですが、それ以外に、少し固定資産税の枠組みの中で押さえておくべき判決というものがあります。

レジュメ10ページの真ん中あたりに「固定資産税賦課の枠組みについての最高裁判決の動向」というところの最初ですが、賦課期日現在登記簿に登録又は固定資産課税台帳に登録されていない所有者の納税義務の有無に係る最高裁判平成二六年九月二五日判決です。固定資産税は1月1日（現在）が賦課期日ですが、1月1日現在に固定資産課税台帳あるいは登記簿に登録・登記されていないと納税義務者として課税できないのかという点が争点になりました。

これは、当然、市町村の実務からいきますと、1月1日現在に登記簿に登録又は登録されていなくても、後日把握して、それを固定資産課税台帳に登録すれば、当然課税できるというようになると思うのですが、非常に議論になりましたのは、固定資産の規定を見たときに、1月1日現在が賦課期日というのと、1月1日現在の納税義務者に課税をするという条文の解釈から、1月1日現在に固定資産が固定資産課税台帳等に登記・登録されていないと、その年度、固定資産税は賦課できないという考えの下に家屋の所有者が賦課処分の違法を争ったものです。東京高裁がそのような原告主張を、文理解釈に基づいて条文を解釈し、支持し請求を認めました。

このあたりから、もしこの判決が最高裁で支

持されると、非常に実務に大きな影響があるということで、問題になりました。

結果的には、文理解釈をした場合に、果たして東京高裁のように読めるかという点もひとつあるのですが、最高裁は、賦課期日の時点において未登記の土地又は家屋につき賦課期日後に補充課税台帳に登録して当該年度の固定資産税を賦課し（341条11号、13号、381条2項、4項）、賦課期日の時点において未登録の償却資産につき賦課期日後に償却資産課税台帳に登録して当該年度の固定資産税を賦課する定めを置いている（381条5項、383条）ことなどを挙げて、固定資産税に係る地方税法の制度の仕組みからも原判決のような解釈が採用できないことは明らかであると判示しています。固定資産に係る関係規定を見て、年度途中でも固定資産課税台帳等の記載事項を追加、修正ができるとか、あるいは、縦覧期間を経過した後に固定資産課税台帳に登録されて賦課されるといったような場合については、縦覧という手続的保障を納税者が失うことになるのですが、そういう場合であっても、当然それはやむなしという形で、固定資産評価審査委員会への不服申立ての規定があるというようなことなどを総合的にみて判断するに、やはり1月1日現在に登記簿や固定資産課税台帳に登録・登録されていなくても、その年度の固定資産の納税義務者になり得るとものといえます。

ですから、12月の半ばに所有権を取得すると、不動産登記法でいくと、1カ月以内に登記すればいいという話なので、やはり1月1日をまたいでしまうということがあります。そういったような場合について、当然、そのような事実が把握できない場合も地方公共団体には多々ありますので、それは当然許容済みの地方税法であるということで、最高裁判所が、現在の地方公共団体の実務にお墨付きを与えた判決というように考えております。

その次は、まさに固定資産税の適正な時価に関わる判例ですが、最高裁判所の判断が徐々に

進化してまいります。固定資産税の「適正な時価」と登録価格の違法に関する判断基準に係る最高裁平成25年7月12日判決です。平成15年6月26日判決、最高裁平成18年7月7日判決、最高裁平成21年6月5日判決の延長線上にある判決ですが、登録価格の違法に関する判断基準について、いわゆる、違法に対する判断基準というのを進化させてきまして、現在、非常に、実務にとって厳しい判断を示しております。これは、本日のメインですので、少し時間をかけて後でお話し申し上げたいと思っております。

もう1つは、これも、レジュメ10ページの下に記載しています判決ですが、これは高裁判決の段階でまだ最高裁判決は出ていないというふうに認識しております。現在の訴訟の推移を私の方でよく承知をしていないところがあります。例えば、建築当初の評価により固定資産税台帳に登録された価格についての審査申出期間や出訴期間が経過した後に、建築当初の評価が不合理であることを理由として、その後の基準年度に評価を争うことができるか否かが問題となりますが、東京地裁平成23年12月20日判決、控訴審・東京高裁（控訴審）平成25年4月16日判決が存します。また、「適正な時価」の違法性判断基準に係る最高裁平成25年7月12日判決直前の下級審判決ですが、違法性の審査手続に係る問題を正面から取り扱うものとして意義があるといえます。

大規模家屋の場合の事例として、先ほど申し上げましたように、基準年度で3年に1度の評価替えということですが、土地の場合は、確かに3年に1回必ず固定資産評価員等の下で評価を1から行うというか、実地調査のうえ評価をする。

家屋について、この事件は大規模家屋が例ですけれども、十何年前の当初の価格をベースに、経年劣化を考慮した形で計算をし直すという形を取っておりますので、最初のところが間違っていれば、その違法性をずっと引き継ぐということになります。

ただ、土地の場合は毎回毎回、3年に1回洗い替えのように評価をし直しますので、原則、3年に1回必ず、もし問題があれば固定資産評価委員会に不服申し立てなり訴訟が提起できる。2年度、3年度でも、先ほど申し上げたように、例外的に価格に修正があればそれは争えますけれど、例外的な場面です。

そうしますと、土地のように3年に1回の、いわゆる固定資産評価審査委員会への不服申立ての不服申立期間を徒過いたしますと、もう争えなくなって、その限りでは不可争力が発生するというようになるわけですが、家屋のような場合はどうだろうかということです。家屋の評価については、レジュメ16ページと資料2、3をごらんください。

たとえば、10年前にそもそも評価について間違いがあった。それを当初の家屋の評価額をずっと、ベースにして経年減点補正率を乗じて計算してきていますので、毎年度の家屋の課税標準額の通知があったときに、ではそれが争えるのかということで行くと、3年に1回評価替えがあって、そこで争う機会を付与しているところ、土地と同じように考えるのかということかと思えます。

そうすると、それを過ぎると、やはり不可争力が発生して土地と同じようになりますという議論もあるかというように思うのですが、最初の建築当初の評価を間違っている場合については、それは違法性を引き継いで、承継して、後の年度でも、争うことを認めるといって、どういうふうに理論構成するか、違法性の承継という理論を使うのかどうかなどという議論はありますけれども、そのような方向で下級審判例が続いております。

そうしますと、固定資産評価審査委員会はそういったものについて不服申し立てがなされると、10年前の違法を遡って審査しなければならない。でも、そのような当時の資料が残っていませんよねというふうになるといったような問題を実務上抱えるのではないかとこのところ

懸念があります。

また、このような判決をふまえると固定資産評価委員会においても審査にあたりいろいろと問題が生じてくるようにも考えられます。

レジュメ11ページから12ページ、47ページにかけて、その後の裁判所の審理等もっと進んでいるのかもしれませんが、少し私の見解を書いております。私もやはりそれは争わせるべきだということ考えております。ただ、非常に実務上は大変だろうと、そういった過去の当初価格の誤りまで違法であると主張されたら、かなり年数立ってその評価の誤りに気がつき主張されたら大変だろうという気はいたします。

もう1つは、冒頭に申し上げた裁判例で実務のお話をさせていただきますと、1月1日現在に登記簿に登記又は固定資産課税台帳に登録されていなくても、極端な話その年に登記があれば当然、固定資産課税台帳に載せますし、あるいは市町村の実地調査で新たな事実が判れば、固定資産課税台帳に登録する、あるいは修正することになるだろうと思うのです。

そうなった場合に、この最高裁判決が実務を踏襲したという結論に落ち着いておりますので、そこは今までと状況は恐らく一緒だろうというふうに思います。ただ、結果的に自治体の長が1月1日現在、登記・登録をしていないものにも、後日課税ができるということになった場合に、どこまで遡って課税しなければならないのか、さらにはそれを実際、現地調査等で、あるいは登記がなされていなかったということで、課税を見落とすことがあるだろうと思います。そうした場合について、自治体が結果的には課税をその年度懈怠をするということになる場合というのが出てくるであろうと、現実にはたくさんあるというように思うのですが、そういった場合について、自治体にどれほどの調査義務を課すか。言い換えると、これは、後日の住民訴訟等に影響してまいりますけれども、そのあたりが、先ほどの最高裁判決によって強調された

ことによって、反面、そこらあたりが浮かび上がってきました。

いわゆる地方公共団体の登録義務違反、どこまでやっておけば義務違反にならないのか、後ほど住民訴訟にかからないのかというようなところが、逆にクローズアップされてきたといったような面もあります。

4. 固定資産税の時価と時価の算定方法～固定資産税の「適正な時価」の意義と登録価格の違法に関する判断基準

4-1. 固定資産の評価方法

次に、レジュメ13ページからの、固定資産税の適正な時価の意義と登録価格の違法に関する判断基準という、今日を中心議題に入らせていただきます。まず、土地の固定資産の評価の流れを記載しております。

ここでの固定資産、土地の評価方法のところでは、用途地区の区分から始まって、状況類似地区の区分、標準宅地の選定、主要な街路の路線価の付設、その方の街路への路線価への付設、画地計算法、各土地の評価額の算出という手順で評価をしてまいります。すでにご承知のことをくどいような形で書いておりますけれども、こういった手順をもう1回踏んで、企業の方で所有する土地の評価をし直すということが本当に可能だろうかというようなことも少し頭をよぎります。これは、地方公共団体による、固定資産税路線価等の公開、さらに先ほど閲覧とか縦覧といった開示の手続きのお話を申し上げましたけれども、今そういう固定資産税の透明化に関する手続規定が入っておりますけれども、さらに、納税通知書等で、どこまで固定資産の評価額を再検証できるのかというところが、少し議論になり得るのかなという懸念もありまして、評価の流れをずっと書いております。

なお、今日はお話しする時間はないかと思い

ますが、負担水準等の仕組みの評価の問題等もあるかと思います。レジュメ15ページ下に制度の概要は示しておりますのでご参照下さい。

次にレジュメ16ページの家屋の評価方法につきましては、現行法は再建築価格方式をベースにしておりますけれども、議論としては、レジュメ16ページ2の家屋のところに示しておりますけれども、評価の方法について再建築価格を基準とする方法、取得価格を基準とする方法、或いは賃貸料など収益を基準とする方法、売買実例価格基準とする方法など、いろいろと考えられるわけです。ただ、要は、これまでもレジュメの23ページの固定資産評価制度調査会答申をはじめ議論を重ねた末に、再建築価格方式がベストであるというようなことで、この方式がずっと取られておりますけれども、一方で議論は、取得価格方式をベースにすべきであるとか、或いは、事業用については、特に取得価格をベースにすべきであるとか、今日まで、家屋についてはかなりいろいろな研究機関で議論が進められているという理解はしております。東京都の大規模家屋の評価方法の見直しに係る研究会資料なども資料3以下に示しております。なかでも資料5の取得価額活用方式といった方式などがその俎上にあがっているようです。

次に償却資産の評価方法につきましては、レジュメ16ページの下から17ページにかけて記載しておりますけれども、これは、私自身、恐らく企業なり経理担当者の方なり税理士の先生方がこの申告書をお書きになると思うのですが、今は、減価償却資産に係る情報の電子化などでいろいろと整理されているかと思いますので、それほど手が掛からないものとなっているのかもしませんが、比較的小規模の会社等では大きな負担になっているのではないかと推測しております。そのあたりの実感が、私にはあまりよくわかりません。ただ、総じて言いますと、かなり負担ではないのかなというふうな認識を持っております。固定資産税の償却資産の範囲ですが、ここの中で、法人税法上の償却資産か

ら除くものとか、逆に入れるものとか、そういった調整等もあって、かなり作業的には手間暇かかる作業をこの申告業務のところでしていただいているのかなというような認識を抱いております。さらに、そういった償却資産につきまして、先ほどの公認会計士協会等の報告書などを見ますと、資産の範囲なり、減価償却等のいわゆる経済的実態等を十分反映していないのではないかというような課題もありますので、やはりここも、評価方法そのものについても今後議論は十分あり得るものだというように承知をいたしております。

4-2. 「適正な時価」の意義

次に、レジュメ20ページからの「適正な時価」に入ります。

この「適正な時価」という考え方ですけれども、最高裁の平成15年6月26日判決で、固定資産の、価格いわゆる適正な時価の意義につきましては、財産税であって、収益税とは異なるというような固定資産税の性格、適正な時価を考えるにあたっての前提が示されております。財産税であるということに主眼を置きまして、そういった固定資産税の性質からすると、これは、レジュメ20ページの下線の箇所にもありますけれども、その課税標準又はその算定基礎になる土地の「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」、「客観的時価」をいうものと解されるというように判示しております。

いわゆる客観的な交換価値ということになりますと、これは、相続税法や法人税法との関係はどうなるかということが若干頭をよぎりますけれども、法人税法22条の時価取引等、あるいは相続税法22条の「時価」の、いわゆる相続により取得した財産の価額、この場合の時価と固定資産税の時価の解釈は一致する、いわゆる客観的な時価という限りは、固定資産税の適正な時価というのも一緒のものであるというような理解になります。

法人税法や相続税法における時価も、全て「客観的な交換価値」というように理解することが可能というふうに考えることとなります。

ただ、相続税や法人税でも少なからずありますが、地方税法でいう客観的な交換価値、時価をではどのように算定するのか、評価基準という、法的拘束力のある評価方法の制度化というところで後々問題になってまいります。この判決の中で、レジュメ21ページの下線部あたりに記載してあることですが、少し下線部分を読み上げますと、「地方税法の388条1項、同法403条1項は、大量の固定資産について、反復的、継続的に実施される評価を可及的に適正に行い、統一的な基準による評価を行うことによって、各市町村全体の評価の均衡を確保するとともに、評価に関与する者の個人差に基づく評価の不均衡を解消するため、固定資産の評価方法は固定資産評価基準による旨、規定している。このような評価基準に従った計算過程においては、当該固定資産の特殊事情が十分に反映されない事象が生ずるようなこともあると考えられるが、そのような事象が生じた場合であっても、評価基準に従った計算結果が適正な時価を超えないように、いわゆる7割評価の経過措置等の制度が設けられている」ということで、個人差が生ずることはあるのですが、客観的な交換価値、時価との間に3割のアローワンスを設けていますので、その範囲内に収まっている限りは、そこで少し不均衡は生じますけれども、一応、客観的時価の範囲に収まるように工夫がされていますといったことがまず判示されています。

従って、最高裁は、当該固定資産の評価が評価基準に従って行われている場合には、その評価に一応の妥当性があるものと推認することができる、「推認」という言葉を使います。しかし、最高裁は、評価基準が定める評価の方法によっては当該固定資産を適正に評価することができないというような特別の事情が存することにより、評価基準に従って評価された登録価格

が適正な時価である客観的時価を上回ることが認められる場合には、当該登録価格は「適正な時価」を超えるものといわざるを得ず、その限度で違法となるというべきであると判示します。レジュメ21～22ページの最高裁平成15年6月26日判決等を参照ください。

固定資産評価基準によった評価の場合については、そこで算定された評価額というのは、一応の妥当性がある、客観的時価、適正な時価というふうに推認できる、ただ、特別の事情があって、評価基準によっては評価が少し適正にできないといったような場面で、客観的時価を上回る場合が予想される。そういったような場合は違法になります。

そうすると、「特別の事情」が存するという事を納税者の方で主張・立証して、それが認められると、客観的な時価、いわゆる適正な時価ということを上回っていますよというような主張が次の段階でできるというようなことをいっているというように理解することができます。

この最高裁判決は、適正な時価を客観的な交換価値というふうに明言していますが、この客観的な交換価値イコール時価が、この判決の射程距離として、家屋とか償却資産にも及ぶのかという問題があります。判例等をみますと課税庁が射程距離を制限的に主張し、その範囲を土地に限定して展開したこともありました。

土地、宅地について適正な時価の解釈を、この最高裁判決は展開をいたしました。条文の解釈においても課税理論からも、家屋についても、償却資産についても、この考え方がそっくりそのまま当てはまるということになると、いうようにいえるかと思います。

ですから、固定資産税の課税客体の適正な時価というのは、客観的な交換価値、いわゆる客観的時価である。それは法人税、相続税法でいわれている時価と、その限りでは一緒であると。ただ、固定資産評価基準というものがありますので、それによって評価、計算をすれば、一応、客観的な交換価値としての時価の範囲内に収ま

っているという、客観的時価の範囲内だということ推認は成り立ちます。

ただ、特別の事情を主張して、特別の事情が認められれば、その次に、客観的時価を超えるという主張をして、いわゆる上回るということで、課税処分が違法になることがあります。レジュメ22ページの最高裁平成15年判決とその射程距離というところを参照下さい。

もう少し見てみますと、最高裁平成15年6月26日判決は、もう1つ、この固定資産評価基準についてかなり明確なことを言っております。固定資産評価基準というのは、地方税法338条で、自治大臣の告示である評価基準に委ねるということで、市町村長は、この評価基準によって評価をしなければならないと、地方税法の403条1項の規定があります。この固定資産評価基準というのは、どの程度の法的拘束力を持つかというのが、これまでもずっと議論として続いてきたように思います。

しかし、この判決は、いわゆる法的拘束力がありますということで、固定資産評価基準についての位置付けを非常に明確にしたという点で、さらに注目すべき判決だったということがいえるかと思います。その後の最高裁判例、たとえばレジュメの25ページ等に登場します平成15年7月7日判決も同様の判示をしています。

4-3. 固定資産評価制度調査会答申 (昭和36年3月30日)による時価

レジュメ23ページに、固定資産評価制度調査会答申というのを入れておりますけれども、これは、固定資産の評価方法が、いろいろ議論がある中で、土地、家屋、償却資産についてどういう議論をして評価方法が現行法のように定まったかというところで、元になるものがこの昭和36年固定資産評価制度調査会答申ですので、一応その要旨を落とし込んでおります。ここは時間の関係で割愛させていただきますが、当然、その後、このような十分な議論をした上で、地方税法により委任された固定資産評価基準に基

づいて評価をすれば適正な時価、いわゆる客観的な交換価値が算定されるという流れになっているかと思います。

4-4. 固定資産の評価に当たり、収益還元方法を用いることは妥当か

もう1つ、先ほどの固定資産評価制度調査会の方の議論にも出てきますけれども、例えば、適正な時価を収益還元価格とか、そういったようなもので算定するということはどうなのか。例えば、客観的交換価値、時価を超えているといったときに、その時価を納税者の方で、収益還元価格で計算をして、課税標準がその価格を超えていますと主張できるのだろうかという話になるかと思うのです。

4-5. 最高裁における収益還元価格の排除の意味

レジュメ26ページに少し書き連ねておりますけれども、レジュメ25ページ下の下級審判決等、収益還元方法を認める判決はあります。けれども、最高裁は、この適正な時価のところ、収益還元方法に基づいた評価方法、評価基準に依らしめるということではできないということを、適正な時価の客観的交換価値をどういうように算定するかというところで判断しています。収益還元価格による評価ということを排除しているということを最高裁判所の判決は明言しております。

ただ、少し気になりますのは、収益還元方法というのをどういう使い方をするかだと思うのですが、たしかに最高裁判決を踏まえたと固定資産評価基準として収益還元方法による評価はまずいですねということになります。ただ、実際に推認が及ばず時価を超えていますねといったときに、精通者価格等において本当にそれで収益還元価格を一部考慮するとか、そういった方法はできないのかというところは、議論は残るのだと思います。

先ほどの土地の評価方法の流れに言及いたしましたが、では、その過程で収益というのは全く考慮されていないかと考えている部分もあります。不動産鑑定評価理論でも、いわゆる収益還元というのは十分考慮されていると思いますので、この最高裁判所が言う排除、収益還元方法による価格は取れませんというこの判決の射程距離は、少し制限的に、制約的に考える必要があるのではないかと考えております。

4-6. 登録価格の違法に関する判断基準

次にレジュメ28ページ五の、登録価格の違法に関する判断基準というところでですけども、普通に、登録価格を審査する場合について、例えば、訴訟等で審理するときには、まず評価方法が固定資産評価基準とか市町村の取扱要領に従ったものであるかどうかという基準の適合性、次に、この評価基準等が一般的に合理性を有するかどうかという基準の一般的合理性、その次に、評価基準による評価方法の基礎となる数値、すなわち、土地であれば標準宅地の価格が賦課期日における適正な時価であるかどうか、といったことを審理することとなります。

しかし、一応、土地の評価について、こういった点が立証されたとしても、結果として、登録価格が賦課期日における対象土地の客観的時価を上回るときには、その評価基準等は、当該土地の具体的な適正時価の評価方法としては機能せずに、本来の法が委任した趣旨を全うしていないということになりますので、登録価格が賦課期日における客観的価格を上回るときには、その限度で登録価格の決定は違法になるという、先ほどの話につながってくるわけです。

ここまでは、評価基準というのが、一応法的拘束力がありますので、それに従って計算していれば適法だと推認できて、さらに、一般的合理性を有する評価基準が存する場合でも特別な事情がある場合に限ってだけは、それが認めら

れば、時価というものを出して、登録価格を上回っていますということを立証できれば、賦課処分を違法にできるというところまではたどり着いているというように言えるかと思います。

4-7. 鑑定評価は、固定資産の評価にあたりいかなる条件の下で用いることができるか

ここまでで1つ問題がありますのは、レジュメ31ページに、では「特別の事情」というのは何だろうということです。

特別の事情が認められる場合については、自分でこれがまさにこの土地の時価だといったことを主張、立証して、固定資産評価基準等に基づいた価格を違法にすることができるということなのですが、特別の事情というのはどういうことをいうのだろうかというところが問題になります。レジュメ32ページの下に、特別の事情とはどういうものをいうかということに言及しております。ここは、総じて言いますと、中にはかって地裁レベルで認められた「特別の事情」といったものもありますけれども、まず裁判例では認められていないというのが現状なのです。判例を見ていきますと特別の事情というハードルが非常に高いということが言えます。

その次に、特別の事情があるといったようなときに、では、客観的な交換価値である時価を超えていますといったことを、納税者はなにをもって主張・立証するのかという問題があります。

レジュメ34ページに少しその議論を書いておりますけれども、普通は、不動産鑑定士等にお願した不動産鑑定評価書等による反証、この時価、登録価格を超えていますよということを、特別の事情の次に主張せざるを得ないというように思うのです。特別の事情が認められないと、不動産鑑定書等を出せないというように理解していただいて結構かと思っております。

この不動産鑑定評価書等を出すというのは、相続税法等における時価評価をめぐる訴訟にお

いては一般的に広く行われることなのです。では、なぜ時価を主張するときに、相続税法等では不動産鑑定士等が作った評価書をすぐ提出できるのか、地方税法の固定資産はすぐに提出できないのか出せないかということで疑問をもたれるかと思います。

これは、先ほど来の議論に戻りますけれども、固定資産評価基準というものに法的拘束力を認めましたので、認めた結果、その基準に従って評価をやっているのだったら、評価基準が適正にできているので、登録価格は、普通は時価であり適法である、客観的な交換価値の範囲に収まるのだというように推認する。ただし、個別の評価要素等によほどのことがあれば、すなわち特別の事情があれば、不動産鑑定士等が作った鑑定評価書等での反証を許しますよという建て付けになっていると理解することができます。

評価方法につき相続税の場合は、相続税法に若干書いている資産もありますけれども、ほとんどが財産評価通達に依拠しているのです。通達ですので、法的拘束力はありませんので、そこはすぐ鑑定書等が特別の事情等の存在に関係なく出せるというような建て付けで区別していただければ、このような税目の異なる税での時価の立証について整合性が取れているのかなというように思っております。

特別の事情についてレジュメ35ページに、後ほど申し上げます最高裁25年7月12日判決というのが、非常に重要な判決として取り上げているわけですが、そこで、多数意見の1人の千葉勝美裁判官の補足意見というのがあります。そこでの考え方というのは、既に私がこれまで論文等で公表してきたことと同じようなことを言っているという理解をしております、これまでの私の考え方が間違いではなかったと考えております。

それで、「特別の事情」に関してなかなか認められないというお話をしましたが、これはいけるのではないかと思う事例を1つレジュメ36ページに掲げておりますけれども、これでも、

結局下級審では否定され、裁判例としても駄目なのです。

例えば、事業再生の時、冒頭の公認会計士協会の報告書の問題意識も、ここにあったわけなのですが、固定資産税は応益的な税なので、事業再生中の会社の資産であっても受けるサービスは一緒なので、そのような企業であっても固定資産税の評価額はほかの所有者と変わらず一緒なのですよという話になり、疑問点が提示されていました。

事業再生等に係りますと、例えば法人税法33条の資産の評価損の損金不算入というところで、資産の帳簿価額を会社更生法等の規定に従って強制的に評価替えをして帳簿価額を減額した場合にはその差額分について、そこで時価が算出されて評価損に計上して損金に落とせるという規定があります。レジュメ37ページに条文を掲げております。そこで、民事再生等に際しては法人税法の規定を使って、客観的な時価が算出されて、評価損まで損金に落とせるというようになっている「時価」が存在するのに、まだそれは、そういった事態というのは「特別の事情」ではありませんということではねつけているというのが実情なのです。

このような結果は、少し酷ではないかなというように考えておりまして、適正な時価というところについて、特別の事情の有無の判定については個人的にはもう少し緩やかでもいいのではないかなと思っています。市町村の方は反対されるかと思うのですが、私自身は、このようなケースは恐らく認められていいのではないかなというように考えております。

5. 最高裁判平成25年7月12日判決の違法性判断基準

その次に、レジュメ38ページのところの最高裁判決の違法性判断基準のくだりですけれども、この判決は、さらに、違法性判断基準について新しいことを付け加えました。

先ほどの検討したところでは、最高裁判決で、固定資産表が基準に合理性がない、あるいは特別の事情がある場合については、不動産鑑定評価書等で時価を主張して、その評価基準を使ったそのとおりに計算した価格は超えていますよという主張ができるということでした。

それに対して、この最高裁25年7月12日判決の原審は、先ほどの特別の事情との関係で賦課決定の違法性を主張するのですが、特別の事情を考慮したとしても、登録価格はいわゆる客観的な交換価値を超えていませんという判決だったのですが、それを受けた最高裁判決は、レジュメ39ページの下線部分ですけれども、固定資産評価基準の法的拘束力というものを先ほど取り上げた最高裁判決で強調しておりましたが、それを受けまして、非常に納税者側に立った解釈を展開いたしております。

固定資産の価格は、法的拘束力のある評価基準によって決定されますが、これを受けて、「全国一律に適用される評価基準として、昭和38年自治省告示第158号が定められ、その後数次の改正が行われている。これらの地方税法の規定及び趣旨等に鑑みれば、固定資産税の課税においてこのような全国一律の統一的な評価基準に従って公平な評価を受ける利益は、適正な時価との多寡の問題とは別にそれ自体が地方税法上保護されるべきものということができる。」と判示しています。

言い換えると、納税者が評価基準に基づいて評価額を適正に算定されるべきであるという、その利益は保護される必要があるという、ことです。その評価基準に基づいて固定資産の評価にあたりその適用を間違えると、いわゆる客観的な交換価値を超えるかどうかという問題に関係なく、評価基準に基づいて適正に算定された登録価格を上回るときにはその賦課決定は違法になるということをいっています。この最高裁判決がいう違法性判断基準は、市町村等にとっては非常に厳しい基準ということになると思います。

レジュメ40ページを見ますと、結局、登録価格決定が違法になるのは、まず、[一]というところで、当該土地に適用される評価基準の定める評価方法によって決定される価格を上回るとき、ですから、適正に評価される価格と比較してそれを上回っている、言い換えると、固定資産評価基準を使った計算過程に何らかの間違いがあるといったような場合について、適正に計算した価格を上回れば、もう違法なのです。

このことは、客観的な交換価値、時価ということについては全く論外で、その点との関係は審査しなくても直ちに違法になるということです。これは手続保障の視点というよりも事実の認定やあてはめを誤った場合ということになります。

もう1つが、[二]のところで、これを上回るものではないが、その評価方法が適正な時価を算定する方法として一般的な合理性を有するものではなく、又はその評価方法によっては適正な時価を適切に算定することができない特別の事情が存する場合であって、同期日における当該土地の客観的な交換価値としての適正な時価を上回るときであるということが出来ます。この[二]のところが、これまでずっと検討してきた判断基準で、最高裁判例等がこれまで判示してきた、評価、いわゆる登録価格が違法になる場面だったのですが、[一]の場面をこの最高裁判決がさらに付け加えたということになります。

[二]のところで、先程、私は十分な説明をせずに申し訳なかったのですが、不動産鑑定士のような、いわゆる鑑定評価書等を出す場合の前提として、特別の事情がある場合というのを申し上げましたけれど、もう1つ、この判決前に最高裁は、評価基準が一般的な合理性を有するものではないといったような場合もそうであるとしています。レジュメ30ページ2に記述しております。

ですから、どういうことになるかというと、この平成25年7月12日のこの究極の最高裁判決

までにいわれていたのは、法的拘束力がある評価基準にそもそも合理性がない、適正な価格を算出するにあたってその基準に合理性が存しない、例えばゴルフ場の評価等で非常によく問題になったことがあると認識をしていますが、ゴルフ場の評価についても評価基準に縷々書いてあるのですが、その方法では確かにゴルフ場の評価はできませんよねということが立証できれば、一般的な合理性を有するものではないといえて、不動産鑑定評価等という時価で算定ができるようになる、時価の主張ができるようになるということなのです。

もう1つは、評価基準に一般的な合理性はあるのだけれど、私のこの事例は特別な事情を抱えていますといった場合についても、同様に不動産鑑定評価等で時価の主張ができるということなのです。

この27年の最高裁判決は客観的な交換価値、時価との議論はさておいて、評価基準に法的拘束力があるので、それに従って評価を受けるべきであるという納税者の権利は保護されなければならない、そうすると、その評価基準を守らずに評価して、その結果、適正に評価基準を用いて算定した価格を上回る、評価をやり直した場合の価格を上回るとなっているような場合については、賦課処分が違法になるといったということなのです。

前者の[一]の場合は、地方公共団体にとっては今後非常にプレッシャーになるのかなという気がいたしております。

後者は、先ほど申し上げましたように、固定資産評価基準に合理性がないということと言わないといけないわけです。これは非常にハードルが高い。特別の事情よりはるかにハードルが高いという可能性があるのです。現在、大阪で、家屋についての再建築価格による評価方法について、一般的な合理性がないということを争っている事件があります。非常にハードルが高いのですが、先ほど申し上げましたように、家屋というのは再建築価額方式で計算したものであるとこ

ろ、建築物価上昇期になかなか評価額下がらないといった状況にあります。

そうしますと、客観的な交換価値というのは、古い家屋は売れなくて倒すだけでもお金が掛かるのという意識の一般の納税者が想定する時価とはかなり乖離があるということになります。そうすると、一般の納税者の方は、今の評価方法が果たして合理的なのだろうかという懸念は当然持ち始めるといことで、また評価の過程に誤りはないのかなど家屋については確かに合理性等をめぐっては、このような訴訟は今後も起きる可能性はあると考えられます。また当初価格の誤りを評価年度後に争えるといった裁判例などの動向を踏まえると家屋の評価は風雲急を告げるといったところかもしれません。

一応、最高裁が今日まで行き着いたところは、以上のところまでかなというように思っております。

6. 家屋の評価について

レジュメ40ページ、資料2の家屋の評価は、これまでも少し言及しましたので、時間の関係でその程度にさせていただきます。なお、評価方法の改正の動向については、東京都の大規模家屋の評価方法の検討などが参考となります。資料5を参照下さい。

7. 過徴収金の返還はいつまでできるか

その次に、固定資産税の誤徴収などの救済問題をみてまいります。レジュメ42ページのところが、過大徴収金の返還はいつまで可能かということを記述しております。

非常に議論が多いのは、固定資産税に係るシステムを切り替えたときに、ペーパー的なものを全部、保存期間が過ぎているので廃棄しましたが、その後、システムのプログラムミス、事実誤認等々に起因して過大納付ではないかとい

うふうになるケースがでてきた場合に、いつの年度まで遡って固定資産税を還付するかということです。先ほどの最高裁の議論からいきますと、評価し直して、そのとおりやったら幾らになるかという価格と登録価格とで齟齬が生ずれば還付金を受けられるという可能性が出てまいりますので、今後、先ほどの最高裁判例からいきますと、そのような請求や訴訟が起きやすいのかなというところはあるのです。大企業は別にしましても、一般の家屋の納税者義務者の方についても、評価についての、ソフトを作るときの誤りや入力ミス等があって、かなり地方公共団体については過大徴収が続いているというふうに理解しております。

いつまでその返還を申し立てられるのかといえば、地方税法18条の3で還付金の時効が原則5年という節目がありますけれども、これを固定資産の賦課処分が不服申立ての申立期間従過による不可争力の関係で違法だという主張がもうできない、あるいは還付金の時効を過ぎている状況下で、地方公共団体の職員が誤って違法に課税をしたということで、国家賠償法1条で損害賠償請求をして税額を取り戻すという訴訟を、最高裁判所は認めることとなりました。レジュメ44ページの上の方の最高裁22年6月3日判決でそれを認めましたので、国賠を使いますと過去20年返還が可能だということになります。では現実には20年まで取り戻せるのかという議論になって、地方税法でいう5年、場合によっては不当利得で10年という期間もひとつ頭に浮かびますが、損害賠償請求を行った場合の「20年」というところで、どこまで戻すのかということではいけば最大20年ということになります。返還するに際しても、もう古いものは課税資料や納付書など双方資料がありませんので、どこまで戻すかということが非常に悩ましい問題になると認識しております。

地方公共団体によっては、若干その返還にあたっての理屈や期間、返還の要綱やその手続は違っているかと認識しております。レジュメ44



ページには四日市市の例を挙げております。最大20年戻す、法定利息を付けて戻しますけれども、建前は、国賠を前提に戻せるということなので、国賠請求が提起されても返還しないといけないという前提になるようなケースだと認識しますと、ある程度故意・過失の認定などハードルは高いのですが、実際そういうことを言っているのは、なかなか現場は収まらないというところがあって、かなり柔軟に対応しているという認識を私自身はしております。

各地方公共団体のばらばらの要綱なり条例等でやっていますので、私自身は、ここはある程度、地方税法レベルで統一すべき問題と考えております。自治体間でばらばらな取り扱いがあるのは、やはり不合理だと考えております。

8. 固定資産税における不服申立て・訴訟

固定資産税のところの不服申立てとか訴訟の話はレジュメ45ページから書いております。

閲覧制度、縦覧制度という手続規定が、資料6にも少し書きましたが、ある程度充実してきたという面はあるように理解しておりますけれども、ただ、実際に、非常にここが難しい、悩ましいところだということに思うのです。どこまでの情報を閲覧あるいは縦覧して開示するのかということは厄介な問題です。

ここで話させていただきたいのは固定資産税の争訟方法についての問題です。これについては、かなり審理の特殊性といいますか、固定資産評価審査委員会の位置づけ、審査方法、特に調査をどこまでやるのかということが議論になるかというように思います。いわゆる争点主義的に理解をするのか、総額主義的に理解をするのかということですが、固定資産税の争訟方法の改正をうけて、固定資産評価審査委員会の審査対象が価格に絞られておりますので、かなり踏み込んだところまで審査できるのではないかというように思っておりますが、最高裁の違法性の審査基準との関係でどのようにあるべきかについては、今後さらに検討すべき

課題といえるでしょう。

私自身は、固定資産評価審査委員会において審理は、原則として書面審理で行うこととされているところ、公開・対審による口頭審理も必要に応じて認められてはいますが、俗に言う争点主義的運営という理解を取っており、争点だけを審査するという形で、逆に総額主義で、例えば固定資産評価審査委員会の方で全てを審理した上で、その価格は適正かといったような、総額主義的な発想で審査をするということまでは求められていないと考えております。レジュメ50ページをご覧ください。

固定資産評価審査委員会についてはそういう審理方法で足りるというように考えておりますけれども、それに対して、審査裁決取消訴訟の審理につきましては、総額主義的運営のもとで以下の審査が尽くされるべきだというように考えております。

〔一〕当該土地に適用される評価基準の定める評価方法によって決定される価格を上回るとき、

〔二〕これを上回るものではないが、その評価方法が適正な時価を算定する方法として一般的な合理性を有するものではなく、又はその評価方法によっては適正な時価を適切に算定することができない特別の事情が存する場合であって、同期日における当該土地の客観的な交換価値としての適正な時価を上回るときであるということ。

時間が押しておりますので、審査裁決取消訴訟の審理方式等の具体的な論点についてはレジュメ51ページ以下を参照下さい。

9. おわりに

本日は、固定資産税における、いわゆる適正な時価をどのように考えるか、どのように評価するかというところを法的な視点からお話しました。いかなる評価方法、評価基準で、評価を行い、登録価格をいかなる場合に違法というか、その判断基準というのは非常に悩ましい問題で

すけれども、最高裁判決が行き着いたところは、一定の評価を与えることができるものと解しています。しかし、今後は評価方法の改正等が組上にあがってくるものと考えておりますが、現在、家屋につきまして、特にいわゆる大規模家屋については、東京都が検討会を作りまして、評価方法の見直しといいますか、検討を始めております。さらに、そこには、総務省の方もオブザーバーで入っているというふうに聞いておりますので、いわゆる大規模家屋については、問題点は東京都と共有されているかと思います。家屋については、さらに減価償却資産についても、私自身個人的な見解ですけれども、今後、かなりの見直しは要るのではないかなと思います。減価償却資産については、恐らく、国税とのリンクというのがもう少しあっていいのかなという気もしておりますし、減価償却資産そのものが、家屋とか土地といったものと同じように、そもそも固定資産として果たして十分議論できるのかということも問題意識として持っております。

今後、少なくとも家屋の一部に動きはあるように思いますけれども、こういった評価方法は非常に複雑で、一見納税者には非常に見えにくいところがあります。課税庁の評価行政といった視点のみでなく広範囲な視点からの検討が望まれます。

さらに、本日言及できませんでしたが、自治体間での評価方法の違いが若干目立っているかなという気がいたします。固定資産評価基準というものがありますけれども、その解釈とか運用が自治体間で異なる、またその下で評価にあたり各自治体間の特殊性に基づき取扱通達や要綱を規定して評価にあたっているところではありますが、かなり自治体間でその精緻さに開きがあるというのが実情で、そのあたりをどう考えるかという問題があります。自治体間でのアンバランスについては、これは地方税なので、地方公共団体で、固定資産評価基準で一定レベルが担保されていれば、あとは自治体課税

権のもとで地方の実情に応じて、それは差があって当然であるという話になるのかですが、そこは不満のある住民たる納税者の訴訟に委ねるのではなく、固定資産評価基準についてある程度統一した解釈基準がやはり要るのではないかと考えています。もう少し議論が必要ではないかと思っております。

また、論点は少しズレますが、固定資産税の居住用家屋に係る軽減措置と空き家対策の問題です。特定空家の撤去勧告と固定資産税の軽減措置の排除とをリンクさせるのですが、固定資産税としての評価対象になる家屋と、空き家対策としての特定空家とでは固定資産としての家屋というところではかなりズレがあるという感じを持っておりまして、もう少し緻密な議論がここは要るのではないかと考えております。今後の自治体の対応を見守っていきたいと考えています。

なお、固定資産税の争訟方法に係る論点につきましては、本日最後に簡単にしか触れることができませんでしたが、固定資産評価審査委員会の審査方法というのは、やはり総額で判断をする、もう1回すべて見直しをするとい

うよりも、審査請求人の主張を明確にした上で、争点主義的運営で、訴訟の場面では総額主義のもとで審理を進めるべきであると考えます。国税の不服審判所と訴訟との関係に非常に近いような理解で、国税の争訟制度そのものは大きく違いますけれども、そういう建て付けで理解すべきと考えています。

最後にアトランダムで申しわけありませんが、固定資産税について、冒頭でも申しましたけれども、赤字でも使えるような、固定資産税について中小企業等経営強化法による設備投資の減免措置というのが平成28年立法で入りましたけれども、固定資産税に、いわゆる政策による減免という税制はどこまで本当に用いることができるのか法解釈的にも理論的にもう1回検討する必要があるのではないかと考えております。

本日は、駆け足のお話になりましたが、固定資産の評価方法に絡めて、評価額がいかなる場合に違法になるかということを中心にその周辺問題も含めてお話しさせていただいたということでご理解いただきたいと思います。

どうもご清聴ありがとうございました。

第68回租税研究大会(大阪)2016・10・5
租税研究の抱える法的な課題と今後～企業による避税の激化と税制改正の方向性～
税制改正の激化と税制改正の方向性
税制改正の激化と税制改正の方向性

税制改正の激化と税制改正の方向性
税制改正の激化と税制改正の方向性
税制改正の激化と税制改正の方向性

税制改正の激化と税制改正の方向性
税制改正の激化と税制改正の方向性
税制改正の激化と税制改正の方向性

税制改正の激化と税制改正の方向性
税制改正の激化と税制改正の方向性
税制改正の激化と税制改正の方向性

税制改正の激化と税制改正の方向性
税制改正の激化と税制改正の方向性
税制改正の激化と税制改正の方向性

はじめに

- 一、基本税としての法人税とその性質、機能
- ①基本税としての法人税とその性質、機能
- ②基本税としての法人税とその性質、機能
- ③基本税としての法人税とその性質、機能

基本税としての法人税とその性質、機能
基本税としての法人税とその性質、機能
基本税としての法人税とその性質、機能

二、固定資産税は景気に左右されない？最近の傾向は？

固定資産税は景気に左右されない？最近の傾向は？
固定資産税は景気に左右されない？最近の傾向は？
固定資産税は景気に左右されない？最近の傾向は？

固定資産税は景気に左右されない？最近の傾向は？
固定資産税は景気に左右されない？最近の傾向は？
固定資産税は景気に左右されない？最近の傾向は？

固定資産税は景気に左右されない？最近の傾向は？
固定資産税は景気に左右されない？最近の傾向は？
固定資産税は景気に左右されない？最近の傾向は？

三、これまで指摘されてきた固定資産税の問題点とは

固定資産税の問題点とは
固定資産税の問題点とは
固定資産税の問題点とは

を適性・に指摘しているといえる。その論点の多くは現在も代わっていないといえるが、ややその論点の比重がかわってきているといえる。

(公認会計士協会)

- (1) 土地の評価方法に関する問題点について、
 - ① 計算の複雑性により一般納税者の負担に困難性が生じている。負担調整措置や条約減額制度の適用の結果、時価を基にした固定資産税評価額から課税標準額への計算過程が複雑となり、納税者にとって非常ににくいものとなっている。そのため、賦課決定方式であることも手伝い、仮に過大又は、不均衡な評価が行われた場合でも納税者による検証が困難となり、また、本来の固定資産税の負担水準が十分に認識されていない。
 - ② 固定資産税評価額と課税標準額との乖離が恒久化している。固定資産税は、原則的には固定資産の「時価」＝「客観的な交換価値」に対して課税されるべきものである。負担調整措置は当初平成9年の評価額の基準変更による格額の激変緩和措置として、段階的に課税標準の引上げを図る措置であったが、平成9年度の改正では、当該年度の評価額に対する前年度課税標準額の割合(負担水準)に拠じた負担調整措置により、各土地間の負担水準の均衡化を図るための案に転換された。地価の下落という背景も手伝って、負担水準の均衡化は一定程度進んだが、地価上昇時には再び乖離幅が大きくなる。
 - ③ 課税の不公平が生じている。固定資産の評価は、納税者に税負担を求めるためのものであるから、各資産の、評価の均衡が保たれ、適正なものとして納税者の納得を得られるものでなくてはならない。しかしながら、固定資産税評価額と課税標準額との乖離率(負担水準)が地域や用途によって異なる結果、課税の不公平が生じている。負担調整措置は政策措置により「負担すべき税額」を「負担可能な税額」に止めているものであるが、過去の課税標準額を引き上げているため、調整割合に必ずしも公平性がなく、適正な課税標準額の算定を阻害している。負担水準の均衡化の促進が最大の課題である。
 - ④ 土地の個別性が評価額に十分反映されていない。画地計算法による補正率表や土地価格比率表を基に、土地の個別性を反映することが原則であるが、実際の規模や形状、接道状況、あるいは公法上の制約条件(埋蔵文化財の包蔵地、地下埋設物、土壌汚染対策法上の特定施設の敷地等)等の影響が必ずしも十分反映されているとは言いがたい。隣接する隣地施設についても補正対象施設が限定対象のため、それ以外では影響度合いを検討するまでもなく補正の対象外となる。固定資産の価格(時価)は大量一括評価を前提として、「固定資産評価基準」に従って画一的に評価され、また、それが評価の公平性の担保であるとされているが、評価基準によることが不合理なケースにおいて、実務上はほとんど裁量の余地なく評価計算がなさ

3

れ、結果として合理的とはいえない価格(時価)が付されることがある。もっとも評価基準は割水準の評価をしているので、当該地の絶対評価で見れば、時点修正分を含め30%分の余裕は手当てされている。

- ⑤ 農地、山林の評価額に不均衡がみられる。農地、山林の評価額は地域によって格差が大きく、市町村内でも評価額のバランスが取れていない。
- (2) 現行の家屋の評価方法に関する問題点として、
 - ① 中古で取得した家屋の評価額と時価とが乖離している。再建築価格方式(再建築面積に、経年減価を乗じた)によって評価額が決定されているが、実質的には新築時価を基準としているため、中古家屋については固定資産税評価額が市場取引価値以上によって高くなる傾向にある。また、維持管理の状況が反映されないため、資産価値の評価が適正に行われていない。
 - ② 市街地価の評価(マーケットアプローチ)が行われていない。家屋の市場での取引価格は、仕様の相違や購入者が限定される物件か否かにより大きく異なるが、固定資産税評価額に反映されているとは必ずしも言い難い。会社法(旧商法)、法人税、所得税、会計慣行で未承認事項となっている「時価」＝「客観的な交換価値」＝「公正な取引価値」＝「正常売買価格」という図式が、家屋の固定資産税評価にあっては当てはまらない。
 - (3) 現行の償却資産の評価方法に関する問題点として、
 - ① 経年的耐用年数や増減価償却が加味される余地がない。課税標準は「適正な時価」であるとしながら、取得価額を基にした歴史的原価概念により評価している。耐用年数も経年的耐用年数によらず、国税(所得税、法人税)の減価償却で用いる耐用年数が使われており、機能的減価が生じたとしても加味されない。一方、年中途取得資産について、月割償却ではなく一律2分の1償却となること、租税特別措置法の特別償却、新增償却、圧縮し価が適用されない等、償却資産においても課税間において一物多価が生じている。そもそも、政策選択について、課税間で異なる取引にどれほどの意義があるものか、再考する余地がある。
 - ② 償却資産は土地、建物と異なり申告制度によっている。これは、事業用資産が多様多様であり、異動が激しいことを考慮して、課税対象、納税義務者を把握し課税決定する資料を確保するために設けられたものである。しかしながら、納税者として、資産の所在する市町村別に申告せねばならず、また、申告期限も課税翌日から1か月以内と時間的適予がなく、事務負担が大きい。一方、課税庁側から見ると、申告する事業者所在地と資産所在地が必ずしも一致しない結果、申告対象資産の実在性や継続性をチェックするための有効な調査に限界があるのではないかと推察される。法人事業税における利子割の納税方法を参考に、法人税の申告書

4

内容と関連性を持たせた全国分の一括申告方式など、調査の柔軟性と効率化を図れる方法に改めるべきと考えられる。配分資産の特例（地方税法第 389 条）の拡大と見なす。

そこで、総務省は数年内に評価方法を見直す方向で検討に入った。総務省は計算ミスが起きやすい原価積み上げ方式の評価方法を数年内に見直す方向で検討に入った。また東京府は、委員会を設置して、大規模な事業用建築事例について、簡素で迅速に評価でき、かつ納税者に分かりやすい新たな評価制度を検討することを目的に、家産評価方法についての検討を開始している。東京都「固定資産評価に関する検討会」のHP参照。

・固定資産税に対する地方財政審議会意見（平成 26 年 12 月 19 日）

「第二 平成 27 年度地方税制改正等への対応

4. 固定資産税のあり方 (1) 固定資産税に関する負担調整措置等

固定資産税においては、土地及び家屋について、3 年に 1 回、価格の変化を反映する評価替えを行うとともに、価格変動に伴う税負担の激変を緩和するための負担調整措置等も併せて検討を行っているが、平成 27 年度は評価替えの年に当たる。土地に係る固定資産税については、平成 6 年度に評価の均衡化・適正化を目的に、地価公示価格等の 7 割を目安に評価を行う「7 割評価」を行ったことから、評価額に対する税負担の水準について、大幅に低下する市町村があったことに加え、土地間での大きなばらつきが生じた。

こうしたことを踏まえ、税負担の上昇を緩やかにする措置を講じるとともに、税負担の均衡化の達成を早めるため、住宅用地の 課税標準の特例（住宅用地特例）の特例率の拡大（200 m²までの小規模住宅用地 1/4→1/6、200 m²を超える一般住宅用地 1/2→1/3）等の措置を講じたところである。

平成 9 年度には、税負担の水準の激増の土地と低めの土地との間の均衡化を達成するまでの間の措置として、負担の水準が高め の土地について課税標準額を引き下げる又は据え置きの特例措置（据置特例）を講じている。これらの措置により税負担の激変を緩和しつつ、時間の経過の中で、住宅用地や商業地等それぞれの用途における土地間の税負担の不均衡是正が着実に進み、均衡化が進んできたところである。

そのような、現行の負担調整措置では、宅地等と農地で前年度からの税負担増の上限を定める方式が異なっている。宅地等と 農地を比較すると、税負担が低い水準では農地の上限の方が低い一方、一定程度の水準に達すると農地の上限の方が高くなること や、農地について、負担調整に用いる倍率が変となる負担水準の付近で遊転現象が起こる、10 年以内に宅地化するべきとされている 一般市街化区域農

地が極めて低い負担水準に早期間とどまってしまうといった不合理な部分もあることから、負担増の上限を定める方式の統一等の簡素化を検討すべきである。

また、平成 24 年度改正においては、住宅用地において、据置 特例の対象土地の間の負担の均衡化をさらに推進するため、当該特 例を段階的に廃止することとされた。その一方で、引き続き調じられることとされた商業地等に係る据置特例については、商業地 等における均衡化は平成 24 年度改正当時の住宅用地よりも進捗している状況等にある。そのような状況に鑑み、今後、デフレ脱却の動向を見極めつつ、税負担の均衡化をさらに推進する観点から見直しを検討すべきである。

一方、平成 9 年度に拡大された住宅用地特例の 1/6、1/3 という大幅な軽減は、商業地等や他用途の土地や他の資産（家屋及び償 却資産）に係る税負担とのバランスを失っているのではないかと指摘もある。また、固定資産税収は、平成 11 年度のピーク時（約 9.3 兆円）と比較して、平成 24 年度では約 8 千億円減少し、長期的には低務傾向であるが、社会保障や地方創生等、今後ますます増大する市町村の財政需要を支えるため、その充実確保を検討していくことが必要である。

こうした状況を踏まえ、制度改正による急激な税負担の増加には配慮する必要があるが、住宅用地特例や、商業 地等の課税標準の上限（評価額 70%）のあり方を含め、市町村の重要な基幹税源である固定資産税の充実を図るための議論を進めていくことが重要である。⇒平成 27 年度税制改正大綱（自民党・公明党）参照、地方財政審議会固定資産分科会の動きはなし。

本稿では簡単に、固定資産税の課税標準をみたうえで、特に固定資産に共通するいくつかの論点を検討し、そのうえで固定資産税の不服申立て等にも目を向けていくこととする。

1. 固定資産税の課税標準は、いかなる場合に違法となるか
2. 評価方法は合理的なものといえるか。評価方法の改正はありうるか。
3. 自治体間での評価方法の違いはどのように考えていくか。
3. 減免規定や非課税規定が適切に運用されているか、特に最近では空き家対策と固定資産税制の議論が盛りうる。
4. いつでも固定資産税は取り戻せるか。
5. 固定資産税に対する不服はどのような争訟となるか。

I 固定資産税の趣意はその特徴

一、固定資産税の課税

課税客体は土地、家屋、償却資産からなる「固定資産」である（地税法 342 条）。土地とは、田、畑、宅地等の土地のことであり、家屋とは、住家、店舗、事務所、工場、

倉庫等の建物のことである。償却資産とは、土地及び家屋以外の事業の用に供することができる資産（鉱業権、特許権その他の無形財産償却資産を除く。）でその減価償却額又は減価償却費が法人税法又は所得税法の規定による所得の計算上損金又は必要経費に算入されるものからその取得価額が少額である資産その他の政令で定める資産以外のものをいう。ただし、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、小型特殊自動車及び二輪の小型自動車を除くものとする（地税法341条）。

また、所有者の性格や社会政策上の理由から非課税とされるものがある。その中には、国など所有者の公的な性格に着目して非課税とするもの（人的非課税）と、公共用途など用途を考慮して非課税とされるもの（用途非課税）がある（地税法384条）。法解釈上の問題のみでなく、実務の運営についても自治体間に差異があるなど問題は多い。固定資産税の減免規定などについては省略。この問題について、今回は扱わない。

地税法上、固定資産税の課税客体は土地、家屋及び償却資産といった固定資産とされ（341条1号、342条1項）。納税義務者は、固定資産の所有者とされている（343条1項）。すなわち、固定資産税の納税義務者について、地税法343条1項は、固定資産税は固定資産の所有者に課すると規定し（いわゆる「所有者課税の原則」を採用している。）、同条2項は、固定資産の所有者とは、土地又は家屋については、登記又は土地補完課税台帳若しくは家屋補完課税台帳に所有者として登記又は登録されている者をいうと規定している（いわゆる「台帳課税主義」を採用している。）。土地登記簿、建物登記簿に登録されている土地又は家屋については、所有者として登記された者をもって固定資産税の納税義務者である固定資産の所有者と認定して、その者に課税するといい制度がとられている。土地登記簿、建物登記簿に登録されていない土地又は家屋については、現実の所有者がだれであるかを認定して、土地補完課税台帳、家屋補完課税台帳に登録する（381条）。

なお、償却資産の所有者には、毎年1月1日現在の所有資産の内容等について、1月31日までに申告することを義務付けている（地税法383条）。なお、償却資産の申告制度は課税決定の課税資料を収集するためのもの、この申告によって税額が確定するわけではない。

市町村長は、固定資産評価員又は固定資産評価補助員に当該市町村所在の固定資産の状況を毎年少なくとも一回実地に調査させなければならない（地税法408条）。固定資産評価員は、地税法第408条の規定による実地調査の結果に基づいて当該市町村に所在する償却資産の評価をする場合においては、当該償却資産に

係る賦課期日における価格によって、当該償却資産の評価をしなければならない（地税法409条3項）。

そして、これらの課税要件を確定するための基準日として、地税法359条は、「固定資産税の賦課期日は、当該年度の初日の属する年の1月1日とする。」と規定しており、賦課期日を1月1日として、固定資産税の課税要件を当日において確定させることとしている。すなわち、固定資産税の課税客体は、賦課期日（1月1日）現在における固定資産の所有者であり、納税義務者は、賦課期日現在における当該市町村に所在する固定資産であり、納税義務者は、賦課期日（1月1日）現在、固定資産税の課税権があることを示すと共に、固定資産税の納税義務者である村に固定資産税の課税権があることを示すと共に、固定資産税台帳等に登録された者は、その固定資産の所有者の判定も1月1日の現在の状況に就いて行われることを示している。賦課期日現在において所有者として、固定資産税台帳等に登録された者は、その後のその年度の年中にその固定資産を他に売却したとしても、その年度の固定資産税の金額は賦課されるのである。売却後の期間に应ずる税額分を還付するという制度になっていない。賦課期日の翌日に売買で取得した者に対して固定資産税を課することはできない。真家の所有者を前提としたその余の課税関係の清算は当事者に委ねられている（最高裁判昭和四十七年一月二十五日判決・民集六巻一号一頁等参照）。

市町村は、固定資産の状況及び固定資産税の課税標準である固定資産の価格を明らかにするため、固定資産課税台帳（土地課税台帳、土地補完課税台帳、家屋課税台帳、家屋補完課税台帳及び償却資産課税台帳を総称する（地税法2条1項9号）。を備えなければならない（地税法380条1項）。たとえば、家屋については、市町村長は、家屋課税台帳（登記簿に登録されている家屋について地税法381条3項に規定する事項を登録した帳簿をいう（地税法2条1項12号。）、に、総務省令で定めるところによって、登記簿に登録されている家屋について不動産登記法27条3号及び64条1項各号に掲げる登記事項、所有権の登記名義人の住所及び氏名又は名称並びに当該家屋の基準年度の価格又は比準価格を登録しなければならない（地税法381条3項）。によって、たとえば家屋について登記がなくとも、市町村長は、家屋補完課税台帳に、総務省令で定めるところによって、登記簿に登録されている家屋以外の家屋でこの法律の規定によって固定資産税を課することができるものの所有者の住所及び氏名又は名称並びにその所在、家屋番号、種類、構造、床面積及び基準年度の価格又は比準価格を登録しなければならない（地税法2条1項13号、381条4項）。そのうえで、市町村長は、納税義務者その他の政令で定める者の求めに応じ、固定資産課税台帳のうちこれらの者に係る固定資産として政令で定めるものに関する事項が記載されている部分又はこれらの写しをこれらの旨の範囲に供しなければならない（地税法382条の2第1項）。

市町村長は、地方税法410条1項によって固定資産の価格等を毎年3月31日までに決定し、市町村長は、地方税法411条1項より、決定した場合においては直ちに当該固定資産の価格等を固定資産課税台帳に登録しなければならない。土地に対して課する基準年度の固定資産税の課税標準は、当該土地の基準年度に係る賦課期日における価格、すなわち「適正な時価」で土地課税台帳に登録されたものである（地税法349条1項、341条5号）。地方税法349条1項は、家庭に対して課する固定資産税の課税標準は、当該家庭の基準年度に係る賦課期日における価格で家庭課税台帳に登録されたものとする旨定め、同法341条5号は、「価格」とは適正な時価をいう旨、また、同条6号は「基準年度」とは、昭和31年度及び昭和33年度並びに昭和33年度から起算して3年度又は3の倍数の年度を経過したごとの年度をいう旨それぞれ定められている。

なお、3年ごとの評価替え（基準年度）については特に評価にあたって留意をしておくべき制度であろう。土地、家庭の価格は、3年ごとに見直し（評価替え）される。この評価替えの年度を「基準年度」という（地税法341条6号）。基準年度の価格が評価替えで決定されると、基準年度の次の年度（第2年度）とその次の年度（第3年度）の価格は、基準年度と同価格で据置きとなる。第2年度（平成28年度）、第3年度（平成29年度）は、原則として基準年度（平成27年度）の価格を据置き置く。ただし、新築、増改築のあった家庭および分合等々のあった土地など基準年度の価格によることが適当でない場合は、新たに評価を行い、新しい価格を決定する。なお、据置き年度においても、当該市町村の区域内の類似の利用価値を有すると認められる地域において地価が下落し、課税上著しく均衡を失うと認める場合には、価格の修正が行われる（地税法349条2項、3項）。

評価替えの結果、土地の税負担が大幅に増加しないように、段階的に負担増となるような減額緩和措置方策が採られていたが、平成9年度の税制改正により、税負担を抑制しつつ、各土地間の負担水準の均衡化を図る移行制度が採用されている（地税法附則18条、19条の3、19条）。ただし、地方税法349条の3以下に規定する課税標準の特例及地方税法附則17条の2の適用がある場合の課税標準は、登録価格に所定の調整措置を施したものである。

また、地方税法415条に基づいて、市町村長は、土地価格等課税標準及び家庭課税等課税標準を、毎年3月31日までに作成しなければならない。そのうえで、市町村長は、地方税法416条により、毎年4月1日から、4月20日又は当該年度の最初の納期限の日のいずれか遅い日以後の日までの間、その指定する場所において、土地価格等課税標準及び家庭価格等課税標準等を納税者の縦覧に供しなければならない。

さらに、地方税法432条1項本文は、固定資産税の納税者は、その納付すべき当該年度の固定資産税に係る固定資産について固定資産課税台帳に登録された価格について不服がある場合には、固定資産課税台帳に登録した価格等の公示の日から前払通知書の交付を受けた日以後3月まで若しくは都道府県知事の催告を受けて固定資産課税台帳に登録された価格を修正した場合の公示の日から同日後3月までの間に於いて、又は登録価格等の公示の日以後における価格の決定・修正の通知を受けた日から3月以内において、文書をもって、固定資産評価審査委員会に審査を申請することができる旨を定めている。また、地方税法434条は、同委員会の決定に不服があるときは、その取消しの訴えを提起することができるとし、登録価格に於いての不服は、上記審査の申出又は上記取消しの訴えによることによるもののみ争うことができることとしている。

なお、市町村は、市街化区域内に所在する土地及び家屋に対し、その価格を課税標準として、「当該土地又は家屋の所有者」に都市計画税を課することができる（地税法702条1項前段）とし、都市計画税は固定資産税に連動した規定となっている（地税法702条の6、702条2項等）。

二、固定資産税標準の枠組みについての最高裁判決の動向

一つは、賦課期日現在登記簿に登録又は固定資産課税台帳に登録されていない所有者の納税義務の有無に係る最高裁判平成二六年九月二五日判決（民集六八巻七号七二頁）である。この判決は、固定資産税の納税義務（者）に係る最善裁判昭和三年三三二三日判決、最善裁判昭和七年一月二五日判決（民集六巻一号一頁）の延長線上にある判決である。

一つは、固定資産税の「適正な時価」と登録価格の違法に関する判断基準に係る最高裁判平成二五年七月二二日判決（民集六七巻六号一五五頁）である。平成一五年六月二六日判決（民集五七巻六号七三三頁）、最高裁判平成一八年七月七日判決（裁判集民事二〇号六二一頁）、最高裁判平成二一年六月五日判決（裁判集民事231号57頁）の延長線上にあるといえるが、登録価格の違法に関する判断基準について実務上によって厳しい判断を示している。

いまず一つは、最高裁判は未だ判断をしていないが、最高裁判平成二五年七月二二日判決を受けた訴訟法上の問題である。たとえば、建築当初の評価により固定資産台帳に登録された価格についての審査申出期間や出訴期間が経過した後に、建築当初の評価が不合理であることを理由として、その後の基準年度の評価を争うことができるか否かが問題となるが、東京地裁平成二三年一月二〇日判決（判時二一四八号九頁）、控訴審・東京高裁（控訴審）平成二五年四月一六日判決（裁判所ウェブサイト）が存する。最高裁判平成二五年七月二二日判決直前の下級審判決であるがこれらの問題を正面から取り扱うものとして意義があるといえよう。

[illegible]

固定資産税の課税については課税期日が、当該年度の初日の属する1月1日と定められていることから、(一)本件資産を新築して所有しているとして、1月1日に固定資産課税台帳(本件では建屋補充課税台帳)に登録されている場合(一)限り、固定資産税を課税することができると解する見解、(二)本件資産を新築して所有しているとして課税期日の1月1日に固定資産課税台帳に登録されているにもかかわらず、課税されるまで(三)に固定資産課税台帳に登録されていなければ足るとする見解、の対立が認められる。前者を、「1月1日固定資産課税台帳登録者説」と呼び、後者は「課税時固定資産課税台帳登録者説」と呼ぶことができる。「課税時固定資産課税台帳登録者説」においては、さらに固定資産税の所有者は建屋等所有権の質貸(地税法41条)の機会を保障されていることから、3月31日までに固定資産課税台帳に登録されていることが必要であるとする「制限固定資産課税台帳登録者説」といった見解もありうると思われる。

11

[illegible][illegible][illegible]

12

5項、383条）などを挙げて、固定資産税に係る地方税法の制度の仕組みからも
原形跡のような解釈が採用できないことは明らかであると明示している。

家賃の登記が存する場合には、地方税法381条3項により、市町村長は、家賃課
税台帳に、登記簿に登記されている家賃について不動産登記法27条3号及び44条
1項各号に掲げる登記事項、所有権の登記名義人の住所及び氏名又は名称並びに
当該年度の基準年度の価格又は比準価格を登録しなければならないが、本件のような
家賃については登記が存しないことから、同条4項により、市町村長は、家賃補
充課税台帳に、総務省令で定めるところによって、（一）登記簿に登録されている家賃
以外の家賃でこの法律の規定によって固定資産税を課することができているもの所有
者の住所及び氏名又は名称並びに（二）その所在、家賃番号、種類、構造、床面積
及び基準年度の価格又は比準価格を登録しなければならない。そのうえで、市町村
長は課税を行うこととなる。1月1日において家賃の登記が存在しない場合にも、市
町村長はその所有者の氏名等を固定資産台帳に登録することが義務付けられてい
るというよう。

・自治体実務への影響⇒地方税法408条は、固定資産評価員らは毎年少なくとも一
回は固定資産の状況を实地に調査しなければならないが、市町村長は、地方税法411条1
項により、決定した場合においては直ちに当該固定資産の価格等を固定資産課税台
帳に登録しなければならない。また、地方税法415条に基づいて、市町村長は、総務
省令で定めるところによって、土地面積等総覧帳簿家賃面簿等総覧帳簿を、毎年3
月31日までに作成しなければならない。⇒自治体が課税を懈怠している場合の問題
（住民訴訟等）が生ずるか。

II 固定資産税の時価と時価の算定方法～固定資産税の時価と時価の算定方法と時価の算定方法

固定資産税の時価の算定方法については簡単に概観した上で（前掲日本公認
会計士協会・租税調査会研究報告第16号、東京都主税局HP等参照）、最高裁判
所の判決を検討してみたい。

固定資産税の時価の算定方法は、市町村の評価員が全国共通の「固定資産評価基準（総
務大臣告示）」（固定資産評価基準）に基づき評価し、市町村長が決定して課税台帳
に登録した（面額）である（台帳課税主義）（地税法349条、349条の2）。また、価格は
「適正な時価」とされている（地税法341条5号）。

①土地の価格の評価方法については、資産の使用収益上の価値に着目して評価す
る取置還元法があるが、客観的な価値の把握が困難であること、現実の使用収益の

状況によって評価した場合は有効利用度の相違により評価に差が生じ、結果的に公
平性、客観性が保たれないといった問題があるため、「固定資産評価基準」では売買実
例の把握が容易であり、かつ納税者のチェックも比較的容易である方法として売買実
例価格を基準とする評価方法が採用されている。

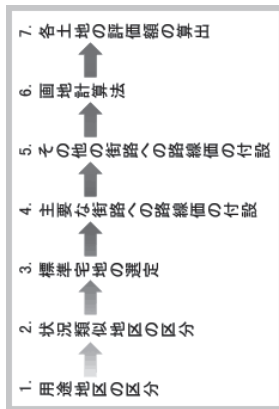
②売買実例価格を基準とする評価方法を更に分類すると、地目及び価格事情に応じ
て、（i）標準地比準方式、（ii）路線価方式、（iii）売買実例地比準方式、（iv）近傍地比
準方式、（v）その他の特殊な方式の5つを用いて評価することとされている。

なお、標準宅地の評価に当たっては、収益価格も原則として加味されているといえ
る。

一、固定資産の評価方法

資料2の概要参照

1、土地の固定資産税の評価（図式）については東京都主税局のHP引用）
土地の固定資産税の評価は、総務大臣の定めた固定資産評価基準に基づき街路
に沿って標準的な土地の単位当たりの価格である路線価を付設し、この路線価に
基づいて各土地について画地計算法を適用して評価額を求める市街地宅地評価法
（路線価方式）により行っている（地税法388条1項、389条1項、403条1項）。具体
的には次のような手順で評価を行う。



（1）用途地区の区分
用途地区の区分は、宅地の利用状況が共通な地域を区分する。これは路線価を付
設するため、また、画地計算法を適用するために必要なものである。たとえば都にお

ける用途地区の区分は次のとおり。

商業系		住宅系		工業系
高度商業地区 繁華街 ビル街 普通商業地区 中高層併用住宅地区 低層併用住宅地区		高級住宅地区	家内工業地区	
		中高層普通住宅地区	中小工業地区	
		低層普通住宅地区	大工業地区	

- (2) 状況類似地区の区分
用途地区について、その状況が相当に相違する地域（これを「状況類似地区」といいます。）に区分する。
- (3) 標準宅地の選定
状況類似地区ごとに、主要な街路に沿接する宅地のうちから奥行、間口、形状等からみて標準的なものと認められる宅地（標準宅地）を選定する。
- (4) 主要な街路への路線価の付設
不動産鑑定価格等を活用して標準宅地の適正な時価を評定し、主要な街路に宅地の単位当たり（1㎡当たり）の価格を表した路線価を付設する。
- (5) その他の街路への路線価の付設
路線価は原則として交差点から交差点までの一街路を単位として付設する。
- (6) 面地計算法
主要な街路の路線価に比準して、その他の街路に路線価を付設する。
- (7) 各土地の評価額の算出
路線価を基礎として、その街路に沿接する土地ごとに奥行、形状、利用上の法的制限などの状況に応じた面地補正率を乗じて単位地積当たり価額を求める。
- (8) 各土地の単位地積当たり価額に地積を乗じて評価額を算出する。

なお、固定資産税の評価額に対する税負担が地域や土地によって格差があるのは税の公平上の観点から問題があることから、平成9年度の税制改正により、この格差を解消していくための仕組みが導入された。この仕組みは、負担水準（評価額等に対する前年度課税標準額等の割合）が高い土地は税負担を引き下げたり、据え置いたりする一方、負担水準が低い土地については段階的に税負担を引き上げていく仕組みになっている。この仕組みにより、価格が下がった土地でも、負担水準が低かったものは、段階的に税負担が上昇する場合がある。

負担水準（％）＝

平成27年度課税標準額等（注1）
平成28年度価格等（注2）
×100

(注1) 平成27年中に分合筆等があった場合は、その土地に類似する土地の平成27年度課税標準額に比準する額とする。（注2）小規模住宅用地、一般住宅用地については、評価額に住宅用地の特例措置（小規模住宅用地…1/6、一般住宅用地…1/3）を適用した額（本則課税標準額）。

2. 家屋の価格の評価方法（図式については東京都主税局のHP引用）

家屋の価格の評価方法は、再建築価格を基準とする方法、取得価格を基準とする方法、買入料などの収益を基準とする方法、売買差額価格を基準とする方法など様々考えられるが、個別事例に左右されることが「適正な時価」を算出できる方法として、再建築価格方式が採用されている。現行評価基準では、まず当該家屋の「再建築費評点数」を求め、これに「損耗の状況による減点補正率」及び必要に応じて「需給事例による減点補正率」を乗じて「評点数」を求め、さらに「評点1点当たりの価額」を算じて評価額を求めている。

固定資産税における家屋の評価額は、不動産の買入価格や建築工事費ではなく、総務大臣の定める固定資産評価基準（評価基準）によって算出する。評価基準中には、一般的な家屋に使用される資材や設備に点数が設定された再建築費評点基準表があり、どのような資材や設備がどれだけ施工されているかを確認するのが家屋調査。つまり、「どのような資材をどれだけ使用しているか（再建築費評点数）」、「構造及び用途等の区分に応じて設定されている建築後の経過年数に応じる減価率（経年減点補正率）」及び「地域に応じた物価水準と工事原価に含まれていない設計管理費、一般管理費等負担額の費用（評点1点当たりの価額）」によって評価額を算出する。具体的には、評価しようとする家屋について、単位当たり再建築費評点を付設し、経過年数に応ずる減点補正率、床面積及び設計管理費等を考慮した評点1点当たりの価額を算じて、評価額（価格）を求める。家屋の評価額（価格）の求め方を算式で示すと次のとおり。

（算式）
家屋の評価額（価格）＝ 単位当たり再建築費評点 × 経年減点補正率 × 床面積 × 評点1点当たりの価額

3. 償却資産の価格の評価（図式については東京都主税局のHP引用）

償却資産の価格の評価は、償却資産の取得時期、取得価額及び耐用年数に基づき、申告された資産の価額及び減価償額（理論減価償額）を一品ごとに算出する（地税法350条、351条、固定資産評価基準第3章第1節二、三。地税法341条）。具体的には、1月1日現在の評価額と減価償額（理論減価償額）を率法により算出し、それぞれの全資産の合計額を比較した上で、どちらか高い方が決定価格とされる。

また、土地の課税標準は、価格から課税標準の特例（住宅用地に対するものとか
益事業用施設等に対する特例）のほか、条割減額、負担調整措置等を行った後の額
となる。家屋は原則として価格が課税標準額になる。償却資産の課税標準も価格で
あるが、毎年の申告資料を基に評価償却を行った後の額となる。償却資産利は、土
地、建物に係る固定資産税と異なり、企業の申告に基づいて毎年評価が行われるこ
とから、法人税、所得税、事業税との類似性が指摘されているがどこまで類似性をみ
とめるかは1つの問題である。

(1)償却資産とは、具体的には、次のようなもの。

1. 構築物
舗装路面、庭園、門・塙・緑化施設等の外構工事、看板(広告塔等)、ゴルフ練習場
設備、受変電設備、予備電源設備、その他建築設備、内装・内部造作等
2. 機械及び装置
各種製造設備等の機械及び装置、クレーン等建設機械、機械式駐車設備(ターン
テーブルを含みます。)*等
3. 船舶
ボート、釣船、漁船、遊覧船等
4. 航空機
飛行機、ヘリコプター、グライダー等
5. 車両及び運搬具
大型特殊自動車(分類記号が「0、00～09、000～099」「9、90～99、900～999」の車
間)*等
6. 工具、器具及び備品
パソコン、陳列ケース、看板(ネオンサイン)、医療機器、測定工具、金型、理容及
び美容機器、備立等

償却資産の対象となる主な資産を業種別に例示すると、次の表に掲げるとおり。

業種	申告対象となる主な償却資産の例示
流通	パソコン、コピー機、ルームエアコン、応接セット、内装・内部造作等、看板 (広告塔、抽着板、ネオンサイン)、LAN設備等
製造業	金属製品製造設備、食料品製造設備、旋盤、ボール盤、梱包機等
印刷業	各種製版機及び印刷機、断裁機等
建設業	ブルドーザー、パワーショベル、フォークリフト(軽自動車税の対象となるべ きものを除く)、大型特殊自動車等

機械業	パチンコ器、パチンコ器取付台(島工事)、ゲーム機、面替機、カラオケ機 器、ボーリング用設備等
料理飲食店業	テーブル、椅子、厨房用具、冷凍冷蔵庫、カラオケ機器等
小売業	陳列棚・陳列ケース(冷凍機又は冷蔵機付きも含みます。)*等
理容・美容業	理容・美容椅子、洗面設備、消毒設置機、サインポール等
医(歯)業	医療機器(レントゲン装置、手術機器、歯科診療ユニット、ファイバースコー プ等)*等
クリーニング業	洗濯機、脱水機、乾燥機、プレス機、ボイラー、ビニール包装設備等
不動産賃貸業	受変電設備、発電機設備、蓄電池設備、中央監視設備、門・塙・緑化施設 等の外構工事、駐車場等の舗装等
駐車場業	受変電設備、発電機設備、蓄電池設備、機械式駐車設備(ターンテーブル を含みます。)*、舗装路面等
ガソリンスタンド	洗車機、ガソリン計量器、独立キャノピー、防壁、地下タンク等
ホテル・旅行業	客室設備(ベッド、家具、テレビ等)、厨房設備、洗濯設備、音響設備、放送 設備、家具調度品、駐車場設備等

(注1) 償却資産の対象から除かれるもの

- ・ 自動車税、軽自動車税の課税対象となるべきもの(例:小型フォークリフト等)
- ・ 無形固定資産(例:アプリケーションソフトウェア、特許権、実用新案権等)
- ・ 繰延資産
- ・ 耐用年数が1年未満又は取得価額が10万円未満の償却資産について、税務会計上固定資
産として計上しないもの(一瞬に損金算入しているもの又は必要経費としているもの)
- ・ 取得価額が20万円未満の償却資産を、税務会計上3年間で一括償却しているもの
- ・ 平成20年4月1日以前に繰越されたリース契約のうち、法人税法第64条の2第1項又は所
得税法第6条の2第1項に規定するリース(所有権移転外リース及び所有権移転リース)資
産で取得価額が20万円未満のもの
- (注2) 次に掲げる資産も申告対象となります。
 - ・ 福利厚生に用いるもの
 - ・ 建設費勘定で整理されている資産、簿外資産及び償却済資産であっても、賦課期日(1月1
日)現在において事業の用に供することができるもの
 - ・ 遊休又は未稼働の償却資産であっても、賦課期日(1月1日)現在において事業の用に供する
ことができる状態にあるもの

- ・改進黨(資本支出・・・新たな資産の取得とみなし、本体とは区分して取扱います。)
- ・使用可能な期間が1年未満又は取得価額が20万円未満の償却資産であっても個別に減価償却をしているもの
- ・租税特別措置法の規定を適用し、即時償却等をしているもの
- (例)中小企業等の少額資産の勘定算入の特例適用資産
- 生産性向上設備投資促進税制適用資産
- グリーン投資減価適用資産
- 国家戦略特区税制適用資産

(2) 償却資産の評価額は、償却資産の取得年月、取得価額及び耐用年数に基づき、申告していただいた資産について一品ごとに賦課期日(1月1日)現在の評価額を算出することにより行う。

前年中に取得した資産 (取得月にかかわらず半年分を償却します。)	前年前に取得した資産
$\times \left[1 - \frac{r}{2} \right]$ 取得価額 ＝取得価額×A	前年度評価額×(1-r) ＝前年度評価額×B

- r: 耐用年数に応ずる減価率
A: 半年分の減価残存率で(減価残存率表)のA欄の率です。
B: 1年分の減価残存率で(減価残存率表)のB欄の率です。

＜参考＞減価残存率表(「固定資産評価基準」別表第15より作成)

- (注)(1) 算出した評価額が取得価額の5%を下回る場合は、取得価額の5%の額が評価額となります。
(2) 課税標準額は、各資産の評価額を資産が所在する区ごとに合算した額(決定価格÷1,000 円未満切り捨て)となります。また、課税標準の特例の適用を受ける資産がある場合は、該当資産の評価額にそれぞれ特例率を乗じて得た額を基に課税標準額を算出します。
(3) 税額は、課税標準額に基づいて算出します。

$$\text{課税標準額(1,000 円未満切り捨て)} \times \text{税率(100分の14)} = \text{税額(100 円未満切り捨て)}$$

- ・ 課税標準額が 150 万円未満の場合は、課税されません。

二、「適正な価値」の意義

最高裁判決の見解を検討する。最高裁平成一五年六月二六日判決(民集五七巻六号七二三頁)の持経距離を検討する。

1. 固定資産税の課税標準算定の枠組みと「適正な価値」の意義

〔1〕固定資産税は、固定資産課税台帳に登録された固定資産の価格を課税標準とすることを原則として(地税法349条1項、349条の2)、固定資産の所有者(賃権又は100年より永い存続期間の定めのある地上権の目的である土地については、その賃権者又は地上権者とする。以下同じ。)に対して(地税法343条1項)、資産の所有という事実上拒絶力を認めて課する一種の財産税であって、資産から生ずる効果の収益に着目して課税される収益税とは異なるものである。たとえば、固定資産が土地である場合には、その土地の資産価値に着目し、その所有という事実上拒絶力を認めて課税するものである。

このような固定資産税の性質からすると、その課税標準又はその算定基礎となる土地の「適正な価値」(地方法341条5号)とは、正常な条件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(あるいは「客観的価値」という。)をいふものと解される(最高裁平成一五年六月二六日判決・民集五七巻六号七二三頁、最高裁平成一八年七月七日判決・裁判集民事二〇号六二二一頁参照、最高裁平成二五年七月二二日判決・民集六七巻六号一五五頁参照)。

ちなみに、このような解釈は、相続税法や法人税法においても採られている。ちなみに、このような解釈は、相続税法や法人税法においても採られている。最高裁平成二二年 七月一六日判決(判時二〇九号二八頁)は、相続税法22条は、贈与等により取得した財産の価額を当該財産の取得の時ににおける価値によるとするが、ここにいう価値とは当該財産の客観的な交換価値をいふものと解すると判示する。高松高裁平成一九年一月二九日 税務訴訟資料二五七号附号一〇八三七も同様に、相続税法22条にいう「価値」とは、相続開始時ににおける当該財産の客観的な交換価値をいふ、交換価値とは、それぞれの財産の現況に応じ、不特定多数の当事者間において自由な取引が行われる場合に通常成立すると認められる価額であっていわゆる市場

価格と同義であると解すると解するのが相当であると判示する。法人税法の時価については、後述参照）。

そして、地方税法は、土地課税台帳に登録すべき価格（以下「登録価格」という。）を基準年度に係る賦課期日における価格として、平成21年1月1日の時点における「適正な時価」をもって登録価格にすべきこととなる。

地方税法388条1項、同法403条1項は、大量の固定資産について反復的、継続的に実施される評価を可及的に適正に行い、統一的な基準による評価を行うことにより、各市町村全体の評価の均衡を確保するとともに、評価に関与する者の個人差に基づき評価の不均衡を解消するため、固定資産の評価方法は固定資産評価基準（昭和三十八年二月五日自治省告示第一五八号）（以下「評価基準」という。）による旨、規定している。このような評価基準に従った計算過程においては、当該固定資産の特殊事情が十分に反映されない事実が生じることがあると考えられるが、そのような事実が生じた場合であっても、評価基準に従った計算結果が適正な時価を超えないように、いわゆる七割評価の経過措置等の制度が設けられている。

したがって、当該固定資産の評価が評価基準に従って行われている場合には、その価格に一定の妥当性があるものと推認することができる。しかし、評価基準が定める評価の方法によらずには、当該固定資産を適切に評価することができないという特別の事情が存在することにより、評価基準に従って評価された登録価格が適正な時価である客観的時価を上回ることが認められる場合には、当該登録価格が「適正な時価」を超えるものといわざるを得ず、その限度で違法となるというべきである（最高裁判平成一五年六月二六日判決、最高裁判平成一五年七月一八日判決参照）。

最高裁判平成一五年六月二六日判決は「適正な時価」を「客観的な交換価値」と明言しているところであり、このような解釈は、固定資産税の性質を「財産税」と解することによるものであるが、さらに固定資産税の課税根拠を公共有の提供の対価である（固定資産税は、いわゆる公益税である。）と解することからも、固定資産税の課税標準として最もふさわしいのは「客観的な交換価値」（客観的時価）であると解することができるのである。

[2]「適正な時価」はどのような固定資産に求められているかについては、関係法令の規定等（地税法三九条、三九条、三九条、三九条）の規定から「固定資産」における「価格」は「適正な時価」を指すこととなる。土地、建物、償却資産について基準年度における価格を課税標準とすることとされており、当該価格について「適正な時価」が要求されていることは文理上も明らかである。また、課税客体と課税標準との

結びつき（資産のあるものが一つの課税客体として扱われるものとして、課税客体に取り込まれた場合に当該課税客体を課税標準としてどのように数値化する）については一つの税目（固定資産税）において統一的に解することは論を待たない。現行の固定資産税に係る規定の法的な構造もこのように体系的に構築されていることは異論のないところである。

また、固定資産という不動産等を所有することにより公共有の利益を受けることによる対価を固定資産税として理解しうることから、固定資産に応じて「価格」の解釈が異なり、その結果、ある固定資産には「適正な時価」（客観的な交換価値）を超えた課税が許されるとするならば、それは固定資産税に係る租税力に即した課税、固定資産間での公平な課税といった観点から租税平等主義（憲法一四条）違反を招来することとなるといえるよう。

2. 最高裁判平成一五年六月二六日判決とその附随問題

最高裁判平成一五年六月二六日判決は、各土地（宅地）の固定資産税の納税義務者である地上権人、本件各土地の平成六年の価格について時価を超える違法な価格であるとして、地上権人に対して審査の申出をしたが、地上権人が標準宅地の価格にいわゆる七割評価適用を適用して価格決定をしたところ、これにも不服があるとして、右価格決定のから前年度価格を超える部分の取消しを求めた事案である。

最高裁判平成一五年六月二六日判決は、①「〔地方税法〕法410条は、市町村長（略）が、固定資産の価格等を毎年二月末日までに決定しなければならないと規定すること、大量に存する固定資産の評価事務に要する期間を考慮して賦課期日からさかのぼった時点（価格調査基準日）とし、同日の標準宅地の価格を賦課期日における価格の算定資料とすること自体は、法の禁止するところとはできない。しかし、法三九条一項の文言からすれば、同項所定の固定資産税の課税標準である固定資産の価格である適正な時価は、基準年度に係る賦課期日におけるものを意味することは明らかであり、他の時点の価格をもって土地課税台帳等に登録すべきものと解する根拠はない。そして、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（客観的）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べきである。したがって、土地課税台帳等に登録された価格が賦課期日に於ける当該土地の客観的な交換価値を上回れば、当該価格の決定は違法となる。」②「地方税法」は、固定資産の評価の基準並びに評価の要領の方法及び手続を自治大臣の告示である評価基準にゆだね（法388条1項）、市町村長は、評価基準に基づいて、固定資産の価格を決定しなければならないと定めている（法403条

(1) 課税の課税は、全国一律の統一した評価基準によつて決定されることとする。このために、固定資産の評価は評価基準によつて決定されることとするものとする。題意に照らすれば、全國一律の統一した評価基準による個人差に関する問題を解消するた
めであるが、適正な時期の意義については上記のとおりと解すべきであらう。法にも規定があるから、技術的かつ目的上必要な基礎的な自治大臣の告示に任せておいてあ
ることは、賦課期間における合理的な交換価値を以てするものであることもやぶら
ばぬものでない」とに判示しているところである。

最高裁判所は一九五六年二月二日判決において、上記二條節から明かにように、
「固定資産の固定化時期に係るすべての『固定資産の評価』は『適正な時価』と解
して、税法的に一九五六年二月二日判決の判例が適用するすべての固定資産に及
び、かつ、最高裁判所は一九五六年二月二日判決の判例が適用するすべての固定
資産に係るものとする。上記①については、地方自治法三九九条一項にお
ける評価額について適正な時価であると明かにし、②においては、そのお
よびる範囲を、適正な時価に接近するものとの評価基準一般に言及している。
適正な時価』を指向し、適正な時価に接近するものとの評価基準一般に言及して
いる。この点に限らず、『固定資産の評価対象である固定資産の評価において、
『価格』は『適正な時価』と解することとなる。

二、固定資産評価制度調査会答申(昭和36年3月30日)による時価

その評価の方法であるが、昭和36年3月30日固定資産評価制度調査会答申(昭和36年3月30日)「第2評価制度改正にあつての基本的考え方として以下のようにとりまとめられた。⇒租税研究一三〇号二八頁参照

「II 各資産の評価方法の原則」

固定資産の価格とは、各資産を通じ、正常価格であると考えらるべきであるとしても、正當に評価するものは、抽象的観念であり、これを具體的に把握することのみに基づいて評價することは、具體的に存在するものを基礎として進めるのである方法として行つてはならない。各資産の収益性の異なる方法としては、売買契約価格を基礎として評價する方法、資産の収益性を考慮し、再取得価格を基礎として、償還年数に即する減価率を行つて評價する方法、各資産の評価の均衡を確保するために、評価方法は、同一のものであることが望ましいが、各資産の性格に従ひ、価格構成条件に多の相違点があることを認めるとともに、評價の対象となる資産は、特に固定資産構成においては、土地、建物、家屋及び償却資産を通じ、その範囲は、きつて明確であり、その評価は、各市区町村にとり多數の課税者によつて行われることになり、評価者及び納税者の評價業務上の便宜をも考慮する必要がある。固定資産の評価方法は、あくまでも、各資産を通じ、正常価格を必要とする統一視、されたと同様に評價した、各

には、その種類等によつて異なるものにならないと考える。

- 1 土地 (略)

家屋の評価は、再建築価を基準として評価する方法によるべきである。家屋の評価方法については、再建築価を基準として評価する方法は、取得価格を基準として評価するは、再建築価の収益を基準として評価の方法は、売買実例価格を基準として評価する方法が考えられるが、現実の取得価格は、その取得例価格を基準として評価する方法が採用されていることには異ならない。実際の価格変動の事情により、取得価格が、実際の取得価格を、個々の事情により異なることには異ならない。

また、売買実例価格は、取得価格と同様に、個別的事項による偏差があるほか、同一地区・同一地と同一に行われている現状かつ、そのうち、家庭の部分を占割合が一定の割合で出ている等の事項のに対し、再建築価格は、家庭の価格の構成要素として基本的なものであり、その評価の方式化も比較的容易であるのに対し、再建築価格を基準として評価する方法によることが適当である。

3 償却資産

償却資産の評価は、取得価格を基準として評価する方法によるべきである。償却資産の評価方法については、取得価格を基準として評価する方法のほか、再取得価格を基準として評価する方法と取得価額を資本増価として評価する方法が考えられ、再取得価格は、すべの資産について求めることが困難であり、また、収益性という企業収益の重要な部分については適するところと取得価格であるのである。以上から、企業収益の評価として採用すべきでない。これに対し、取得価格は、法人税又は所得税における税計算（以下税務会計という。）における固定資産の減価償却計算の基礎とされ、その把握が容易である。償却資産の評価は、取得価格を計算の基礎として評価する方法によるべきである。」

・事業用家屋の取得価格方式による評価について（昭和47年の中央固定資産評価審議会の概要）

「固定資産評価の基本問題に関する調査研究」取得価格方式の導入に関する調査研究」(平成12年3月)固定資産評価の基本問題に関する調査研究委員会、財団法人、資産評価システム研究センター

「再建築価格方式は特殊事情に左右されることがなく適正な時価を算出することのできる最も妥当な方法である」とされている一方で、家屋が古くなっても評価額が下がらないうという納税者からの声も少なく、また、評価事務の簡素化という行政側の要請から、再建 築価格方式による評価方法に代わる他の評価方法を検討してはどうかと

いう声があがっている。そこで、本委員会においても平成9年度において「家屋部会」を設置し、取得価格方式も含め建築価額方式以外の家屋評価方法について様々な議論、検討を行ったところである。

したがって、今年度の本委員会においても、「家屋部会」を設置し、引き続き家屋評価の抜本的見直しを行うこととするが、評価事務の簡素化という行政側の要請のみならず、納税者の理解、わかりやすさという点で優れているものと考えられる「取得価格方式」にターゲットを絞り、議論を行うこととした。この「取得価格方式」とは、現行固定資産評価基準における償却資産の評価と同様に、評価対象家屋の取得価格を基準とし、当該建物の耐用年数に応ずる減価を考慮してその価額を求めする方法であり、納税者の申告を前提とした制度であるため、納税者が納得して納税できる、というメリットがある、と考えられている。」

⇒これまでの提案、議論については資料4参照

三、固定資産の評価にあたり、収益還元方法を用いることは妥当か

1、「適正な時価」は「客観的な交換価」か

(1) 地方税法における適正な時価の意義

〔1〕評価の実施の方法及び手続を定め、告示しなければならないものとされ、評価基準が決定されており(地税法388条1項)、市町村長は評価基準によって土地の価格を決定しなければならない(地税法430条1項)。多くの市町村においては、評価基準及びこれに基づいて定められた固定資産(土地)評価事務取扱要綱により、土地の価格が決定されているところである。ちなみに、そのようなものは必ずしも住民に公表されていない。なお、基準年度(平成27基準年度等)路線価図を見ることは可能、多くの市町村で最近公表されている。

最高裁判平成一八年七月七日判決(裁判集民事二〇号六二一頁)も同様に、土地に對する固定資産税は、土地の資産価値に着目し、その所有という事実上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、その課税標準とされている土地の価格である適正な時価とは、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(最高裁判平成一五年六月二六日判決参照))としたうえで、上記の適正な時価を、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く、また、一側、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であるといえないと認めるところでないと判示する。

東京高等裁判平成一四年一〇月二九日判決は、固定資産税の課税標準である「適正な時価」を売買事例価格(市場価格)によって評価すべきであるという見解は一種のドグマにとらわれた見解であり、「適正な時価」は、値上がりや将来の収益の現在価格を含まない当該年度の収益を基準に資本還元率(年五%)で資本還元した価格によって算定されなければならないといっているところであるが、このような見解は最高裁判所により否定されている。固定資産税を収益課税の一つとしての物税(地方税)との理解のうえで制度化した場合に、「価格」を「適正な時価」(客観的な交換価値)として位置づけることに十分な合理性はあるといえるよう。

〔2〕地方税法は、「価格」を「適正な時価」と規定していることから、収益そのもの、あるいはその一定倍数を課税標準とする余地はない。収益還元価格はそれ自体幅のある概念であり、計算方法等についても、将来における正常収益を合理的に推定することとはわかれて困難であるなど、いろいろな問題を抱えている。しかし、土地について自由な競争が行われたとすると、最終的に取引価格は収益還元価格に一致したところで成立し、値上がりの予想、売り急ぎといった、取引に係るいわゆる不正常要素が排除された場合には、土地の取引価格は収益還元価格と一致すると考えざるを得ない。したがって、そのような前提で考えると、売買事例価格から正常売買価格を求める場合に、収益還元価格をもっと適切な指標であるといえるが、収益還元価格を基準に算定することは技術的に不可能であるといえるよう。そこで不動産鑑定評価の慣習を取り入れながら、収益還元価格の近似値などを求め、そのほかさまざまな情報を加味したうえで売買事例価格から不正常要素を取り除き正常売買価格を求めるのが、特に宅地などの固定資産評価基準であるといえるよう。しかし、最高裁判、地方税法における「適正な時価」の解釈として、その適正な時価(正常な価格)を指向するものの評価基準として、そのようなものを立法論的にも排除したのではなく、適正な時価(正常な価格)は上記という収益還元価格ではないことを明らかにしたにすぎないものであると解される。

四、最高裁判における収益還元価格の排除の意義

〔1〕「適正な時価」の意義を上記の最高裁判決のように解すると、土地の適正な時価の算定は、鑑定評価基準に従って個々の土地について個別に、具体的に鑑定評価することが最も正確な方法ということになるが、固定資産税の課税対象となる土地は極めて大量に存在することから、限りある人的資源により、時間的制約の下で、そのような評価を実施することが困難であることは明らかである。

そこで、地方税法は、これらの諸制約の下における評価方法を総務大臣の定める評価基準によらねらるることとし、あわせて(一)課税対象となる全国的大量の固定資産について、限りある人的資源の下で、しかも一定の時間的制約の中で(地税法410条によれば、市町村長の価格決定は賦課期日の約3か月後に当たる毎年3月末日

まで行こうべきものとされている。)課税の基礎となる価格の評価事務を効率的に行うとともに、(二)反復、継続的に実施される評価について、全国一律の統一的な評価基準による評価によって、各市町村全体の評価の均衡を図り、もって、評価に関与する個人の個人差による評価の不均衡を解消することとしたものである。

[2]上記の最高裁判決においてみたところ、固定資産税は、資産の所有という事実に着目して課税される財産税であり、資産から生ずる現実の収益に着目して課税される収益税とは異なるものである。すなわち、資産が土地の場合には、土地の所有という事実に着目して課税するのであって、個々の所有者が現実土地から収益を得ているか否か、土地が用途種又は担保種の目的となっているか否か、収益の帰属が何人にあるかを問わず、賦課期日における所有者を納税義務者として、その更地価値に着目して、課税される。

このような固定資産税の性質からすると、その課税標準又はその算定基礎となる土地の「適正な時価」(地税法341条5号)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(客観的時価)をいうものと解すべきである。

もつとも、固定資産税が所有資産の価額に着目し、課税等により現実化した価値に着目するものでなく、固定資産の利用による利益に拒絶力の根拠を求めるべきであるとして解することが可能であるとすると、固定資産税の基礎とすべき適正な時価は取引価額とは別異のものとして概念することのできるものと見解も考えられうるが、「時価」なる概念は、通常、正常な取引条件の下に実現される所定の時点における取引価格を意味すること、投機目的又は将来の期待による価格形成要因が不正常的条件として排除される場合の価格は当該土地の利用利益に近接すること、評価基準によれば標準価額は正常売買価格に基づいて決定するものとされていることに照らせば、「時価」なる概念について、通常と異なる意義が与えられていると解する根拠はない。最高裁はこのような立場にたつものである。

すなわち、地方税法は、固定資産税の課税標準又はその算定基礎となるべき価格を正常取引価格としたうえで、税率の決定又は課税標準若しくは税額の調整によって、固定資産価格の性格に応じた適正な課税を実現しようとしているものと解すべきである。

[3]収益還元価格との関係については、最高裁平成一八年七月七日判決(裁判集民事二二〇号六二一頁)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拒絶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、その課税標準とされている土地の価格である適正な時価とは、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(最高裁一五年六

月二日判決参照)としよううえで、上記の適正な時価を、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まらなければならない正常な条件の下に成立したとはいえないと認めることもできないとする。

本件各土地の平成九年一月一日における客観的な交換価値を確定することなく、本件決定中本件各土地の前記収益還元価格を超える部分を取り消すべきものとした原審の判断には、判決に影響を及ぼすことが明らかな法令の違反がある。」と判示して、明確に「適正な時価」が「客観的な交換価値」であり「収益還元価格」ではないことを明らかにしている。評価基準は「適正な時価」に接近する方法であり、ここでは評価基準「収益還元方法」をとることができるかという次元の問題と、「正当な時価」が「客観的な交換価値」が「収益還元価格」という問題は、次元の異なる問題であることに留意すべきである。この問題を解決するにあたって、異なる次元の問題を混同することは有益ではない。よって、たとえば、評価基準において精通者価格等(不動産鑑定士等の価格を考慮する過程で収益還元価格も考慮すること)までもが排除されていると解する必要はなからう。

五、客観価格の算定に関する判断基準

[1]第一に、評価方法が評価基準及び市町村長の取扱要領等に従ったものであるかどうか(基準適合性)、第二に、右評価基準等が一般的に合理性を有するかどうか(基準の一般的合理性)、第三に、評価基準による評価の基礎となる数値、すなわち、標準宅地の価格が賦課期日における適正な時価であるかどうか(これは宅地に該当するものである。標準宅地の価額の適正さ)が管理される。

なお、評価基準による評価が複数の評価要素の積み重ねを通じて結論において「適正な時価」に接近する方法であることからすると、評価基準に定める個別の評価要素が具体的な土地の特殊性に照らして適切さを欠くみえる場合があるとしても、一般的に合理的な土地の特殊性による評価が客観的時価を超えないときは、これを違法とすることはできない。そして、評価基準による評価が客観的時価との不一致の程度(個別的差異)を許容していることに照らせば、そのような事情があるとしても、なお、評価基準等に合致した評価は公平の原則に適合するものというべきであろう。しかし、土地の評価について、第一から第三までの点が立証されたとしても、結果としての登録価格が賦課期日における対象土地の客観的時価を上回るときは、評価基準等は当該土地の具体的な「適正な時価」の評定方法として機能せず、法が客観的時価の算定方法を委任した趣旨を全うしていないことになるから、登録価格が賦課期日における対象土地の客観的時価を上回るときは、その限度で登録価格の決定は

違法であるということになる(最審裁判平成一五年六月二六日判決、東京地裁平成八年九月一一日判決、民集五七巻六号七四三頁参照)。

・東京高裁平成二〇年五月二七日判決(民集五七巻六号七六六頁)

[2]このような判例の流れのなかで、最審裁判平成一五年六月二六日判決は、評価基準に定める市街地宅地評価法が標準宅地の適正な時価に基づいて所定の方式に従って各筆の宅地の評価をすべき旨を規定するところ、これにのっとりて算定される当該宅地の価格が課課期日における客観的な交換価を超えるものではないと推認することができるところには、標準宅地の適正な時価として算定された価格が標準宅地の課課期日における客観的な交換価を上回っていないことが必要であると判示したものである。

最審裁判平成一五年六月二六日判決から明らかなことは「適正な時価」が客観的な交換価であったことは交換価であると解されること、「適正な時価」と「評価基準」額との間に不一致が制度的に起こりうることを正面から認めている。そうであるのであれば、登録価格の決定に当たってされた評価基準に基づく評価方法とは異なる他の評価方法を、時価算定のための評価方法の争訟において主張立証しうることをとる。

六、鑑定評価は、固定資産の評価にあたりかなる条件のもとで用いることができるか

1、評価基準の法的拘束力と「適正な時価」との関係

[1]納税者も市町村長も評価基準を無視して固定資産の「適正な時価」を(別途鑑定評価等をもって)認定することができるかについては、評価基準の法的拘束力が問題となるところである。最審裁判平成一五年六月二六日判決は「(地方税)法は、固定資産の評価の基準並びに評価の実施の方法及び手続を自治大臣〔現在は総務大臣〕の告示である評価基準にゆだね(地方税法三八八条一項)、市町村長は、評価基準によって、固定資産の価格を決定しなければならないと定めている(地方税法四〇三条一項)。これは、全国一律の統一した評価基準による評価によって、各市町村全体の評価の均衡を図り、評価に關与する者の個人差に基づく評価の不均衡を解消するために、固定資産の価格は評価基準によって決定されることを要するものとする趣旨で」と判示しており、市町村長に対しては法的な拘束力を肯定する。この点について、地方税法は、国と地方公共団体との関係を律するものであり、直接住民に対して法的拘束力を及ぼさないところであるが、固定資産税が各市町村の税条例を通じて具体化されていくと、そこに評価基準が含まれることとなり、いわゆる課税行いことと看する。審判所、固定資産評価委員会、納税者をも拘束するものであるといわざるを得ない。そのような意味でいわゆる法的基準説(法規範説)の理解が採用されているというべきであり、内部規範説的な見解は今日採用することはできない。

地方税法の法的成立に付け(構造)からそのように解することになる。

[2]最審裁判平成一五年七月一八日判決は、地方税法三八八条一項に基づき定められた固定資産評価基準に基づく評価の方法は、固定資産評価基準が一般的な合理性を有するといえるか、同基準が定める評価の方法によっては当該固定資産の価格を適切に算定することができない特別の事情の存しない限り、適正な時価であると推認するのが相当であると解しているといえる。評価基準に基づいた価格が「適正な時価」であると推認されるためには、まず、当該固定資産評価基準が委任の趣旨に適合する一般的な合理性を有するか否かが大前提に存する。その合理性がなければ、まずそのような合理性の存しない評価基準によっても「適正な時価」と推認されることはない。また、合理性のある評価基準に基づいても「特別の事情」があれば推認されないということにすぎない。

最審裁判平成一五年七月一八日判決の違法性判断基準は納税者に一般的な合理性が存しないこと、一般的に合理的である固定資産評価基準に基づいて評価し得ない特別の事情があることの立証責任が納税者にあることを明らかにしている。

2、評価基準等の一般の合理性

[1]「適正な時価」を「客観的な交換価値」と解すると、土地の適正な時価の算定は、鑑定評価理論に従って個々の土地について個別の、具体的に鑑定評価することが最も正確な方法ということになるが、限りある人的資源を活用しても、一定の期間内に、反復・継続的に、全国に存在する大量の土地について均衡のとれた評価を実施することは、困難を極める。そこで、地方税法は、これらの諸制約の下において、その評価方法を総務大臣に定める統一した評価基準によらしめることとしている。大量の土地について反復・継続的に実施される評価を可及的に適正に行い、各市町村全体の評価の均衡を確保するとともに、評価に關与する者の個人差に基づく評価の不均衡を解消しようとしている。

地方税法は、固定資産の評価については評価基準によることを求めていることから、地方税法にいう「適正な時価」とは評価基準に沿って算定・評定された時価ということになる。しかし、「適正な時価」とは本来客観的に観念されるべき事項であって、地方税法が総務大臣の算定する評価基準に委任したものは「適正な時価」を評価するための基準、方法及び手続であるから、評価基準による評価が客観的時価を上回る場合には、その限度上、登録価格は地方税法に反するものということになる。そこで、評価手続上、課課期日の時価が予測値にならざるを得ないことも考慮して、少なくとも評価額が客観的時価を超えるという事態が生じないよう「適正な時価」をあらかじめ控え目に評定することも許される。評価基準は、評価事務の効率性と各市町村の評価の均衡を目的としており、評価基準に基づく評価は「適正な時価」を下回る

ように一定の「あそび」をもって作られているといえる。そこで、各々の評価基準の一般的合理性が問われることとなる。

[2]評価基準等の一般的合理性についてはこれまでも宅地を中心に議論されてきた。たとえば、評価基準における市街地宅地評価法は、いわゆる路線価方式による評価法であり、大量の宅地の評価を短期間に相互の均衡を考慮しながら評価する方法として使用することができると解され、市街地宅地評価法において路線価方式を採用したことは一般的に合理性があるといえる。また、上記評価方法は、各街路について付加する路線価は、売買実例価格を基礎として、街路の状況、公共施設等の接近状況、家屋の建築密度その他の宅地の利用上の便等を総合的に考慮して決める旨で定められているが、このような定めは、鑑定評価理論と矛盾するものではなく、客観的時価への接近方法として合理性を有するものであり、その地面地計算法の付加する評価時価についても合理性を有するといえるべき事情はうかがわれないといえる。そうすると、評価基準における市街地宅地評価法は適正な時価への接近方法として合理的であるといえるべきである。また多くの市町村はさらに取扱要領において、評価基準第一章第三節二(一)四の規定に基づき、面地計算法の付加等につきより詳細な補正率を定めるなど、より具体的に価格の算定方法を規定したものが多く、記付表その他について宅地の評価法として合理性を有するべき事情は見当たらないのが一般的であるといえるであろう。取扱要領における市街地宅地評価法も比準法等のその他の規範を含めて、評価基準等は、適正な時価への接近方法として合理的であるといえる。

このように、評価基準等が適正な時価への接近方法として一般的に合理性を有することからすると、たとえば、宅地であれば同評価法に基づく商業地区等の地区区分、状況が相当に相違する地域区分、主要な街路の選定、標準宅地の選定、標準宅地の適正な時価の評定、主要な街路とその他の街路の各路線価の比準、面地計算法の適用等が適正に行われれば、上記評価法によって算定した宅地の価格は、評価基準等自体が違法であるなど評価基準等によって適正な時価を算定することができないというべき特別の事情がない限り、その適正な時価を超えるものではないと推認されることとなる。

3. 固定資産評価基準等が定める方法によっては、「適正な時価」を算定することができない「特別の事情」

[1]評価基準について法的基準説に立てばいわゆるそれに基づいた評価は原則的に肯定されるはずであるが、この法的拘束力については一定の制約があることを最高裁判所(平成十五年六月二六日は肯定している。最高裁判所(平成十五年七月一八日判決(裁判集民事二一〇号二八三頁))は、地方税法三八八条一項に基づき定められた固定資産評価基準(評価基準)に基づく評価の方法は、評価基準が一般的に合理性を

有するといえなく、同基準が定める評価の方法によっては当該固定資産の価格を適切に算定することができない特別の事情の存しない限り、適正な時価であると推認するのが相当であると解される。なお、ここでの「特別の事情」とは、一般的に合理的と考えられる評価基準をもって適正に評価した場合においても、評価対象不動産等に特別な事情が存するなどそのような評価基準を適正に適用したとしても「適正な時価」が担保できないような場面である。

ここで、固定資産評価基準(評価基準)に一般的合理性があるか否かの問題と、特別の事情の有無によることなく、不動産鑑定評価等による反証が許されるか否かが問題となる。両者がまったく異なる、別の問題と解することが可能である。平成十六年六月二六日判決からはまったく別個の次元の問題と解することが可能であるように見えるが、地方税法は、一般評価基準においても「適正な時価」に接近する評価方法として合理性が肯定されている場合にはそもそも一つの評価方法として評価しうることから、「特別の事情」というフィルターを解して、問題を図っている和解される。

[2]最高裁判所(平成二十年六月五日判決(裁判集民事二一三号五七頁))は、課税対象となる大量の固定資産の評価について、全国一律に評価の不均衡を解消することを目的として定められた評価基準等における市街地宅地評価法に一般的合理性が認められ、評価基準等によって適法に決定された場合には、評価基準等によつては適正な時価を算定することができない「特別の事情」が存しない限りは、評価基準等に従って算定された価格は適正な時価と推認されるべきものであることを説示する。

「特別の事情」の主張立証責任は原告にあるところ、対象土地に係る個別鑑定による評価額が条件各土地の標準価格を下回るとしても、鑑定評価という事柄の性質上、評価する者の個人差による評価の不均衡は不可避であり、上記評価基準等の制度趣旨、評価基準の法的拘束力に鑑みると、このような個別鑑定による評価額を根拠としてのみ「特別の事情」に当たるということとは一般論としては困難であるといえる。

なお、「特別の事情」が認定される場合には、別途異なる鑑定評価方法により「適正な時価」を主張立証することが許されることとなる。

4. 特別の事情と鑑定評価による評価

最高裁判所(平成十五年六月二六日判決)から判断すれば、比準する土地(標準宅地)の価格の適正を、課税庁の採用したものと別の鑑定評価で算定された価格をもって争うならともかく、原告の援用する鑑定書をもって、市長の採用した標準宅地の価格でなく、条件各土地の価格をも鑑定評価の対象としたものであるから、個別鑑定書によって本件決定価格の適正を争うことはできないと解されるからである。

(1)「特別の事情」とはどのような事情をいうか

[1]「特別の事情」とはどのような場合に問題となるが、東京高裁(最高裁判所(平成八年七月七日判決(差戻訴訟書))平成一九年六月七日判決(裁判所ウェブサイト))は、

時価を算定することができる特別な事情がない限りは、評価基準等に従って算定された価額は適正な時価と推定されるべきものであることは最高裁が示したとおりであって、「特別の事情」の主張立証は原告にあるところ、対象土地に係る個別鑑定による評価額が本訴各土地の登録価格を下回るとしても、鑑定評価という事情の性質上、評価する者の個人差による評価の不均衡は不可避であり、上記評価基準等の制度趣旨、評価基準の法的拘束力に鑑みると、このような個別鑑定による評価額を根拠として「特別の事情」に当たるとすることは困難であるといえよう。「特別の事情」が認定される場合においては、別途異なる鑑定評価方法により「適正な時価」を主張立証することが許されることとなる。

・**最高裁判平成25年7月12日判決（民集67巻6号1255頁）において、裁判官千葉勝美の補足意見は、以下のとおり上記と相悖であった。**

「1 地方税法第341条5号は、固定資産税の課税標準となる固定資産の価格を「適正な時価」としているところ、同法434条に基づく固定資産評価審査委員会の決定の取消しの訴えにおいては、同法432条に基づく固定資産課税台帳に登録された価格が適正な時価を超えた違法があるかどうかを審理判断の対象の一つとなる。そこで、土地の所有人名義人が、自ら独自に提出した鑑定意見書等に基づき、その時価となるべき価格を算出して（以下、この価格を「算出価格」という。）、法廷意見の述べた「特別の事情」（又は評価基準の定める評価方法自体の一般的な合理性の欠如）の主張立証を尽くすに、上記の適正な時価を直接主張立証することにより、当該算出価格が評価基準の定める評価方法に従って決定された登録価格を下回るとして、当該登録価格の決定を違法とすることができるかが一応問題となる。

2 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が、これは評価的な概念であり、その鑑定評価は、必ずしも一義的に算出されるものではなく、性質上、その鑑定評価には一定の幅があり得るものである。したがって、鑑定意見書等によっていきなり登録価格より低い価格をそれが一般に承認できるもので、それにより算出された価格が上記の客観的な交換価値として評価し得るものと認めることができるべきであったとしても、当該算出価格を上回る登録価格が当然に適正な時価を超えるものとして違法になるということにはならない。当該登録価格が、評価基準の定める評価方法に従ったものである限り、特別の事情がない限り（又はその評価方法自体が一般的な合理性を欠くものでない限り）、適正な時価であることの推定が働か（法廷意見の引用する平成15年7月18日第二小法廷判決等参照）、これが客観的な交換価値であることが否定されることにはならないからである。

3 そもそも、このような算出価格が当該登録価格を下回る場合、それだけで、上記の適正な時価であることの推定が否定されて登録価格の決定が違法となるのである

ば、課税を行う市町村の側としては、このようにして所有人名義人から提出される鑑定意見書等が誤りであること、算出方法が不適当であること等を逐一反論し、その点を主張立証しなければならなくなる。評価基準に基づき画一的、統一的评价方法を定めることにより、大連の全国規模の固定資産税の課税標準に係る評価について、各市町村全体の評価の均等を確保し、評価人の個人差による不均衡を解消することにより公平かつ効率的に処理しようとした地方税法の趣旨に反することになる。

4 実際上、登録価格が算出価格を上回ることにより、登録価格が上記の客観的な交換価値を上回る場合というのは、評価基準の定める評価方法によることが適当でないような特別の事情がある場合に限られる。このような特別の事情（又はその評価方法自体の一般的な合理性の欠如）についての主張立証をしないまま独自の鑑定意見書等を提出したところで、その意見書の内容自体は是認できるものであったとしても、それだけで当該登録価格が適正な時価であることの推定を覆すことにはならないのであって、登録価格の決定を違法とすることにはならない。（略）

5 したがって、土地の所有人名義人が、独自の鑑定意見書等の提出により適正な時価を直接主張立証し登録価格の決定を違法とするためには、やはり、その前提として、評価基準の定める評価方法によることができない「特別の事情」（又はその評価方法自体の一般的な合理性の欠如）を主張立証すべきであり、前掲最高裁判平成15年7月18日第二小法廷判決もこの考えを前提にしているものと解される。」

6、更生手続に伴う評価額（時価）と「特別の事情」との関係

土地、建物及び償却資産という個別資産に課税する個別資産税である固定資産税は、受益者負担（主観）に基づく税ということになり、現行の固定資産税制度においては、民事再生法適用企業のように、税を負担する能力がなくなっても公法サービスから便宜を受けている以上、負担すべきものであるとされている。その結果、民事再生法適用企業においては、全支出額のうちで固定資産税の額が、相対的に大きな比重を占めることが少なくない。

(1) 民事再生時における固定資産税課税額の現状

(2) 民事再生における固定資産税評価の問題点

更生手続に係るものにおいては、時価の算定が法的に強制されるとともに、その金額については一定の法的な手続というスクリーンを介して確定することが予定されている。会社更生法では更生担保権の目的物の価額について争いがある場合には、担保目的物の価額決定の申立てにより、価額が決定され、その決定について即時抗告ができるが、価額決定が確定したときは、その後の手続では価額の当否を争うことはできない（会社更生法一五三条以下）。確定した価額決定は裁判所を拘束する（同法一五五条二項）。法文上、財産評定は「更生手続開始時の時価」で行うと

定められており、更生管財人は、不動産鑑定評価を不動産鑑定士から取得したり、財産評価を公認会計士に依頼するなどして、更生担保権の目的物の「時価」を算出しているところである。

このような価額(時価)を固定資産税における固定資産の登録価格の関係において、固定資産の登録価格を別途個別認定評価に基づいた価格で登録価格との差額が生ずることを以て「特別の事情」として主張する場合と全く異なる事情にあることと留意すべきであろう。

法三三三三条は、内国法人がその有する資産につき更生計画認可の決定があることにより会社更生法等の規定による評価換えを必要が生じた場合及び更生計画認可の決定に準ずる事実等それに準ずる場合(法人税法施行令六八条、六八条の二参照)、に評価換の計上を認めている。

(資産の評価換の損金不算入等)

第三十三條 内国法人がその有する資産の評価換えをしてその帳簿価額を減額した場合には、その減額した部分の金額は、その内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入しない。

二 内国法人の有する資産につき、災害による著しい損傷により当該資産の価額がその帳簿価額を下回ることとなったことその他の政令で定める事実が生じた場合において、その内国法人が当該資産の評価換えをして損金経理によりその帳簿価額を減額したときは、その減額した部分の金額のうち、その評価換えの直前の当該資産の帳簿価額とその評価換えをした日の属する事業年度終了の時ににおける当該資産の価額との差額に準ずるまでの金額は、前項の規定にかかわらず、その評価換えをした日の属する事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入する。

三 内国法人がその有する資産につき更生計画認可の決定があつたことにより会社更生法等 又は金融機関等の更生手続の特例等に関する法律の規定に従つて行う評価換えをしてその帳簿価額を減額した場合には、その減額した部分の金額は、第一項の規定にかかわらず、その評価換えをした日の属する事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入する。

四 内国法人について更生計画認可の決定があつたことその他これに準ずる政令で定める事実が生じた場合において、その内国法人がその有する資産の価額につき政令で定める認定を行っているときは、その資産(評価換の計上に適しないものとし政令で定めるものを除く。)の評価換の額として政令で定める金額は、第一項の規定にかかわらず、これらの事実が生じた日の属する事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入する。

一方、法人税法における「時価」も固定資産税同様「客観的な交換価値」と解されている(固定資産税の「適正な時価」と同様。ちなみに、相続税法も同様である。高松高裁平成一九年一二月二九日 税務訴訟資料二五七号順号一〇八三七)。東京高裁昭和五九年一二月四日判決(税務訴訟資料一四〇号三三二頁)は、譲渡した資産の時価について、通常の取引によらない時価なるものが考えられ、取引は通常の取引ではないから、それが主張する時価の算定方法は合理性を欠くと主張するが、時価とは、その資産の市場における客観的な交換価値を意味するものであり、当事者間の縁故関係その他特殊な取引状況の下で形成された取引価格は時価というに値しないと示す。そうであるならば、法人税法33条3項により、帳簿価格の時価で評価換えをした場合において、帳簿価格と時価との差額を評価換として計上した結果、評価換え後の固定資産税登録価格が法人の固定資産簿価(＝時価)を上回る価格を課税標準にして固定資産税の賦課が行われることとなり、租税法上をきわめて不合理な結果が生ずることとなる。

このような不合理な結果は、税目が違ふものとの間での不都合であり、また賦課期日と評価換の計上日が必要しも同じではないなど反論は可能であるようにみえるが、そもそも固定資産税と法人税は時価を「客観的な交換価値」として同様の理解をしているのであるから、このような事情も「特別の事情」に該当すると解することができる。その結果、当該土地における登録価格については「適正な時価」と推認することができるといふことになり、納税者(原告等)は個別認定をもって「適正な時価」を立証することとなる。

つまり、下級審はこのような場合に「特別の事情」を認めていない。「特別の事情」の有無は厳格な判断。

IV 最高裁平成二五年七月一二日判決の違法性判断基準

一、最高裁平成二五年七月一二日判決の要旨

[1] 上告人は、平成21年7月2日頃、本件委員会に対し、本件各土地に係る平成21年度の土地関係台帳に登録された価格につき、上記(2)の建ぺい率及び容積率の制限を適切に考慮していないとして審査の申出をしたところ、本件委員会は、上告人の審査の申出を棄却する旨の本件決定をした。

原審・東京高裁(控訴審)平成二三年一〇月二〇日判決(民集六七巻六号一三〇四頁)は、上記事実関係等のもとにおいて、(1)地方税法434条に基づく固定資産評価審査委員会の決定の取消の訴えにおいては、原則として同法432条に基づく固定資産関係台帳に登録された価格が適正な時価を超えた違法があるかどうかを審理判断の対象となるべきものであり、例外的に固定資産評価審査委員会の審査決定の手続に不備審査制度の根幹に関わり結論に影響がなくとも違法として取り消され

なければ制度の趣旨を発却することとなるような重大な手続違反があった場合に限り、固定資産評価審査委員会の決定を取り消すこととなると解すべきである。(2)控訴人、本件敷地登録面積につき、その決定には標準宅地の適正な時価の評定の誤りなど多くの誤りがあり、同法388条1項の固定資産評価基準によって決定された価格と比べる限り、上記の重大な手続違反を主張するものではなく、適正な時価を超えた違法性があるとして、上記の重大な手続違反を主張するものではなく、本件敷地登録価格の適法性の判断に当たっては適正な時価を超えているかどうかを検討すれば必要かつ十分である。(3)本件敷地部分に関しては、上告人と被上告人が提出した各鑑定意見書により認められる諸般の事情を総合考慮すると、平成21年度の課税期における本件敷地部分の適正な時価は本件敷地登録価格を上回るものと認められるから、本件敷地登録価格の決定が違法となることはない。」と判断し、控訴の請求をいずれも棄却した。

[2]これに対して、最高裁平成二五年七月一二日判決は、以下の理由で、原審の上記判断は是認することができないと判示した。

「(1)ア 地方税法は、土地に対して課する基準年度の固定資産税の課税標準を、当該土地の基準年度に係る賦課期日における価格で土地課税台帳又は土地補充課税台帳に登録されたもの(以下、これらを台帳に登録された価格を「登録価格」という。)(349条1項)、上記の価格とは「適正な時価」というと定めている(341条5号)ところ、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。したがって、土地の基準年度に係る課税期日における登録価格が同期日における当該土地の客観的な交換価値を上回れば、その登録価格の決定は違法となる(最高裁平成10年(行)第41号同15年6月26日第一小法廷判決・民集57巻6号723頁参照)。

イ また、地方税法は、固定資産税の課税標準に係る固定資産の評価の基準並びに評価の実施の方法及び手続を総務大臣(平成13年1月5日以前は自治大臣。以下同じ。)の告示に係る評価基準(388条1項)、市町村長は、評価基準によって、固定資産の価格を決定しなければならないと定めている(403条1項)。これは、全国一律の統一した評価基準による評価によって、各市町村全体の評価の均衡を図り、評価に關与する者の個人差に基づく評価の不均衡を解消するために、固定資産の価格が評価基準によって決定されることを要するものとする趣旨であると解され(前掲最高裁平成15年6月26日第一小法廷判決参照)、これを受けて全国一律に適用される評価基準として昭和38年自治省告示第158号が定められ、その後数次の改正が行われている。これらの地方税法の規定及びその趣旨等に鑑みれば、固定資産税の課税においてこのような全国一律の統一した評価基準に従って公平な評価を受ける利益は、適正な時価との差額の問題とは別にそれ自体が地方税法上保護されるべきものといえることができる。したがって、土地の基準年度に係る賦課期日にお

ける登録価格が評価基準によって決定される価格を上回る場合には、同期日における当該土地の客観的な交換価値としての適正な時価を上回るか否かにかかわらず、その登録価格の決定は違法となるものといえるべきである。」

[3]土地の基準年度に係る賦課期日における登録価格の決定が違法となるのは、当該登録価格が、(一)当該土地に適用される評価基準の定める評価方法に従って決定される価格を上回るとき(上記イの場合)であるか、あるいは、(二)これを上回るものではないが、その評価方法が適正な時価を算定する方法として一般的な合理性を有するものではなく、又はその評価方法によっては適正な時価を適切に算定することのできない特別の事情が存する場合(上記ロの場合)の権限が及ばず、又はその権限が覆される場合)であって、同期日における当該土地の客観的な交換価値としての適正な時価を上回るとき(上記アの場合)であるといえることができる。」と判示した。最高裁平成二五年七月一二日判決は、土地の基準年度に係る賦課期日における登録価格の決定が違法となるのは、当該登録価格が、当該土地に適用される評価基準の定める評価方法に従って決定される価格を上回るときであるとしており、注目すべきである。

二、家賃への影響

今後の実態においては、登録価格が全国一律の統一した評価基準に従った公平な評価によって決定されるよう、これまで以上に丁寧な作業が求められることとなる。

V 家賃の評価について

[1]京都地裁昭和50年12月12日判決(判例タイムズ338号315頁)「固定資産税はいわゆる物税であるが、課税 客体である固定資産そのものの価値に着目して課される財産課税であるから、…(略)…建物の固定資産 産税課税標準額についても、建物自体の所有する客観的な価値によって決定するのが相当であり、その量からすれば、固定資産税はいわゆる物税であって、課税客体である固定資産そのものの価値に着目して課される財産課税であるから、租税力はそのものの自体の所有する客観的な価値に応じて決定されるべきであるところ、建物の固定資産税課税標準額についても、建物自体の所有する客観的な価値、つまり適正な時価によって決定するのが相当であり、右の見地からすれば、建物を新築するにつき要した費用はその建物を建築する際の特殊事情に左右されやすく、必ずしも適正な時価と一致するものではないのに対し、課税客体と同一のものを再建築し、これに要した費用に各種増減を施してその価額を決定する方法、すなわち再建築価格方式は適正な時価を算出する最も妥当な方法であるといわなければならない。従って、新築家賃の価格の決定も、実際に要した建

築費を基準にするのではなく、固定資産評価基準によるべきであり、「再建築価額方式は適正な時価を算出する最も妥当な方法である」とされている。

しかし、最近では、中古市場における取引事例等が大幅に下落していることもあり、取得価格を基準とした評価方法の導入に向けて検討がなされているところである。この方法は、納税者にとって分かりやすいことに加えて、評価事務に関するコストが低くできること、また再建築価額では築後数十年が経っても評価額が下がらないケースがある、といった現在の資産評価の課題について、一定の解決をみることができるとも考えられている。しかし、土地と家屋の取得価格を分離することが困難な場合が多く、また、たとえば数年の間に同じ建物の価格が増増するような場合において、取得価格を基準として評価を行うことには、大きな問題点があると認められる。固定資産税の評価においては、客観性や税の公平性を主眼とした調整がなされることが重要であり、検討が必要である。

[2]最高裁平成15年 7月18日判決(判時1839号96頁)の原審(札幌高裁平成11年 6月16日判決)の判断は是認することができないと判断するが、その理由は次のとおりである。

(1)伊達市長は、本件建物について評価基準に定める総合基準評価の方法に従って再建築費点数を算出したところ、この評価の方法は、再建築費の算定方法として一般的な合理性があるといえることができる。また、評価1点当たりの価額11,1円は、家庭の資材費、労務費等の工事原価に含まれない設計監理費、一般管理費等負担額を算するものとして、一般的な合理性に欠けることはない。そして、鉄骨造り(骨格材の肉厚が4mmを超えるもの)の店舗及び病院用建物について評価基準が定める経年減点補正率は、この種の家屋について通常の維持管理がされた場合の減価の手法として一般的な合理性を肯定することができる。

そうすると、伊達市長が本件建物について評価基準に従って決定した前記価額は、評価基準が定める評価の方法によっては再建築費を適切に算定することができない特別の事情又は評価基準が定める減点補正を超える減価を要する特別の事情の存在しない限り、その適正な価額であると推認するのが相当である。

(2)B鑑定書が採用した評価方法は、評価基準が定める家屋の評価方法と同様、再建築費に相当する再調達原価を基準として減価を行うものであるが、原審は、B鑑定書が算定した本件建物の1平方メートル当たりの再調達原価及び残価率を相当とする根拠を具体的に明らかにしていないため、原審の前記説示から直ちに上記特別の事情があるといえることはできない。そして、原審は、上記特別の事情について他に首肯するに足りる認定を示すことなく、本件建物の適正な時価が2605万円程度を超えるのではないかと判断したものであり、その判断には、判決に影響を及ぼすことが明らかな法令の違反がある。論旨はこの趣旨をいうものとして理由があり、原判

決は破棄を免れない。そして、本件決定の適否について更に審理を尽くさせるため、本件を原審に差し戻すこととする。

[3]原告はまず、本件評価書において再調達原価を基準として、評価額を算定している。再調達原価は不動産鑑定評価基準において、対象不動産を価格の判定の基準日において再調達する場合に想定した場合において必要とされる適正な原価の総額というものとされている。再調達原価を求める方法としては、直接法と間接法がある。直接法は、評価基準における再建築価額方式の考え方と類似のものであり、間接法は、対象家屋と近隣地区等にある類似不動産との間の地域要因や個別的要因については比較を行い、再調達原価を求めるものである。しかし、標準評価点数が積み上げで算出するのと、評価基準に比べると、直接法は、標準評価点数のような明確な基準がなく、個々の不動産鑑定士の判断によって違いが生じる場合があり、間接法では、さらに個別の事情が欠き反映されることとなる。家屋相互の評価について、客観性及び公平性を確保するという公的評価の趣旨に照らせば、評価基準による再建築価額の方が、不動産鑑定士が類似施設等により査定した再調達原価よりも客観性や透明性、あるいは公平性が高く、合理的であるといえるだろう(佐々木宏昌「固定資産税における家屋の適正な評価について」自治大阪/2006 4 39頁)。

・最高裁平成19年3月3日22日判決(判例地方自治290号74頁)参照。

・東京高裁平成16年1月22日判決参照。

[4]東京都の「固定資産評価に関する検討会」では、大規模事業用建築物の現行評価制度の検討を行っている(資料)が、現行制度には確認する資材数が多く、設計当初の修正などもあり、評価が困難で時間がかかるなどの問題点をふまえて「あらたな評価制度の」として、今後の方向性として以下の内容が検討の俎上に登っているようである。

(1)一定規模以上の事業用家屋の評価については「再建築費点数」の算出方法を簡素化する方法

(2)取得価額(実際の建築工事費)と再建築費点数との格差を調整するための補正を適切に行い、取得価額を基礎として「再建築費評価点」に相当する「値」を算出(3)取得価額を参考に評価する方法の検討においては、納税者の事務負担増を記すことなく、取得価額を適切に把握することができるかどうかをあわせて検討そのうえで「取得価額活用方式(仮称)」を今後検討することとしているようである。

今後の推移をみまもる必要がある。

⇒「取得価額活用方式(仮称)」については資料5。資料3の問題点も参照。

⇒諸外国の評価方法については、東京都「固定資産評価に関する検討会」のHP等参照(資料4後半参照)

VI 過徴収金の返還はいままでできるか

固定資産税の過徴収は、多くの場合に納税者が窓口に相談にやってくることににより発覚することが多い。そういう意味で固定資産税額に疑問が生ずる場合には、窓口に至す行くことが重要である。不届申立ての前に実際に担当課(固定資産税課等)で検討されるのが一般的である。逆に担当課において固定資産税の過少徴収が発覚することもある。

いずれにしても、いつまでの税額を遡及して還付するか、あるいは徴収するか(還付加算金や延滞金等の賦課の問題も含む。)は悩ましい問題である。

(還付金の消滅時効)

第十八条の三 地方団体の徴収金の過徴収により生ずる地方団体に対する請求権及びこの法律の規定による還付金に係る地方団体に対する請求権(以下第二十条の九において「還付金に係る債権」という。))は、その請求をすることができる日から五年を経過したときは、時効により消滅する。)

2 第十八条第二項及び第三項の規定は、前項の場合について準用する。

(固定資産の価格等の全てを登録した旨の公示の日以後における価格等の決定又は修正等)

第四百十七条 市町村長は、第四百十一條第二項の規定による公示の日以後において固定資産の価格等の登録がなされていないこと又は登録された価格等に重大な錯誤があることを発見した場合においては、直ちに固定資産課税台帳に登録された類似の固定資産の価格と均衡を失しないように価格等を決定し、又は決定された価格等を修正して、これを固定資産課税台帳に登録しなければならない。この場合においては、市町村長は、遅滞なく、その旨を当該固定資産に対して課する固定資産税の納税義務者に通知しなければならない。

2 道府県知事又は総務大臣は、第三百八十九條第一項の規定による通知をした後において固定資産の価格等の決定がなされていないこと又は決定された価格等に重大な錯誤があることを発見した場合においては、直ちに、類似の固定資産の価格と均衡を失しないように価格等を決定し、又は決定された価格等を修正するとともに、当該決定又は修正に係る固定資産が所在するものとするものとする市町村を決定し、及び当該決定又は修正に係る価格等を当該市町村に配分し、その配分に係る固定資産及びその配分した価格等を当該市町村の長に通知しなければならない。この場合においては、道府県知事又は総務大臣は、遅滞なく、その旨を当該固定資産の所有者に通知しなければならない。

3 第三百八十九條第二項から第五項まで及び同条第六項(第一号に係る部分を除く。))の規定は、前項の場合に準用する。

4 第三百九十條の規定は総務大臣が第二項の規定による価格等の決定又は配分についての審査請求に対する裁決せしうとする場合に、第三百八十九條の規定は道府県知事又は総務大臣が同項の規定による価格等の決定又は配分についての審査請求に対する裁決をした場合に準用する。

地方税法18条の3「地方団体の徴収金の過徴収により生ずる地方団体に対する請求権及びこの法律の規定による還付金に係る地方団体に対する請求権(以下第二十条の九において「還付金に係る債権」という。))は、その請求をすることができる日から五年を経過したときは、時効により消滅する。」によると過徴収が発生した場合には、5年のみしか過大納付金額を返還できないということになるが、最高裁平成22年6月3日判決(民集64巻4号1010頁)の影響をうけて20年間の過徴収金を返還するとした取扱いが広く行われる傾向にある。

たとえば、四日市市固定資産税等過納金返還支払要綱は下記のように規定しています。

(趣旨)

第1条 この要綱は、瑕疵(市の責めに帰すべき事由による瑕疵に限る。以下同じ。))ある価格決定に基づき納付された土地又は家屋の固定資産税及び都市計画税(以下「固定資産税等」という。))に係る返還金(地方税法(昭和25年法律第226号)に基づく還付金を除く。以下「返還金」という。))の支払について、必要な事項を定めるものとする。

(返還対象者)

第2条 返還金の支払を受けることができる者(以下「返還対象者」という。))は、瑕疵ある価格決定に基づき、固定資産税等を納付した納税者とする。ただし、当該納税者が死亡しているときは、その相続人とする。

(返還金の額等)

第3条 返還金の額は、次の各号に掲げる額の合計額とする。

(1) 瑕疵ある価格決定に基づき納付された固定資産税等で、地方税法第17条の規定によって還付することができないものの(以下「過納金」という。))に相当する額

(2) 前号の過納金に相当する額に係る利息相当額

第3条 前項第1号の過納金に相当する額は、固定資産課税台帳に登録された課税標準額より算出した税額から、本来の課税標準額に修正した後に算出した税額を差し引いた額とする。

3 第1項第1号の過納金に相当する額は、各年度の納税通知書を送達した日から20年を超えない期間に納期限のある各期の税額について、第5条の規定による返還

金の請求があったときに、市が保存する関係書類、返還対象者が所持する領収書その他の証拠又は納付を証明する書類により算出可能な額とする。

4 第 1 項第 2 号の利息相当額は、第 2 項及び前項の規定により算定した各期の過納金に相当する額に、各期の納付の日の翌日を起算日とし、支出を決定した日を終期として年 5 パーセントの割合を乗じて算出した額の合計額とする。ただし、納付した日が明らでない場合は、各期の納期限の翌日を起算日として算出する。

5 市長は、返還金の発生及びその増大につき返還対象者の責めに帰すべき事由がある場合には、返還金の額を減ることができる。

Ⅵ 固定資産税における不服申立て・訴訟

一、課税制度・課税制度と審査の申出

「固定資産税のあり方について」（日本公認会計士協会）は、問題点を以下のように指摘する。

(1) 審査制度と救済手続に関する問題点

現行制度では、各市町村に固定資産評価審査委員会が設けられ、評価額に不満のある納税義務者は審査の申出を委員会に対して行うことができるが、次のような問題点の指摘がある。

- ① 固定資産評価審査委員会は、実質的には評価が「固定資産評価基準」に従って行われているかどうかの適合性を判断するだけで、「固定資産評価基準」に従ってなされた評価が不当に高いケースは救済されず、審査は裁判によるしかない。例えば、地目の認定誤りや間口、奥行きの計測の誤りによる評価額の修正は当然行われるが、評価方法そのものの是非についての審査は受け付けられない。裁判による場合には、高額の家賃費用がかかり期間も極めて長期にわたるため、少額の納税義務者は訴訟を提起しにくくなり、結局救済されない結果となる。
- ② 審査の申出は、原則として評価年度（3年に1度、直近では平成 18 年度）に限られ、（一定の例外はあるもの）不十分といえる。

(1) 固定資産の課税制度について（地税法 416 条）

固定資産課税台帳は、固定資産税の納税義務者や固定資産税評価額などを記載した帳簿である。この固定資産課税台帳は、平成 14 年度までは毎年 3 月（自治体によっては 4 月）に縦覧期間が設けられており、市町村の担当窓口において、固定資産課税台帳の記載事項を確認することができるといっていい。しかし、この平成 14 年度までの縦覧制度においては、実際に縦覧することができたのは、納税義務者、同居の家族および納税義務者からの委任を受けた代理人のみに限られていた。さらに縦覧できる部分は、固定資産課税台帳の中の「自己の資産

に関する部分」に限られており、「他の資産に関する部分」を見ることはできないとされてきた。こうした問題点を解消するために、平成 14 年に地方税法が改正され、平成 15 年からは次のような新しい「固定資産課税台帳の縦覧制度」が実施されている。

→資料 5 参照

(固定資産課税台帳の縦覧)

- 第三百八十二条の二 市町村長は、納税義務者その他の政令で定める者の求めに応じ、固定資産課税台帳のうちこれらに係る固定資産として政令で定めるものに関する事項（総務省令で定める事項を除く。以下この項において同じ。）が記載（当該固定資産課税台帳の備付けが第三百八十条第二項の規定により電磁的記録の備付けをもつて行われている場合には、記録。次項、次条及び第三百九十四条において同じ。）をされている部分又はその写し（当該固定資産課税台帳の備付けが第三百八十一条第二項の規定により電磁的記録の備付けをもつて行われている場合には、当該固定資産課税台帳に記録をされている事項を記載した書類。次項及び第三百八十七条第三項において同じ。）をこれらの者の閲覧に供しなければならない。
- 2 市町村長は、前項の規定により固定資産課税台帳又はその写しを閲覧に供する場合には、固定資産課税台帳に記載をされている事項を映像面に表示して閲覧に供することができる。

(土地価格等縦覧帳簿及び家屋価格等縦覧帳簿の縦覧)

第四百十六条 市町村長は、固定資産税の納税者が、その納付すべき当該年度の固定資産税に係る土地又は家屋について土地課税台帳等又は家屋課税台帳等に登録された価格と当該土地又は家屋が所在する市町村内の他の土地又は家屋の価格とを比較することができるよう、毎年四月一日から、四月二十日又は当該年度の最初の納期限の日のいずれか遅い日以後の日までの間、その指定する場所において、土地価格等縦覧帳簿又はその写し（当該土地価格等縦覧帳簿の作成が前条第二項の規定により電磁的記録の作成をされている場合には、当該土地価格等縦覧帳簿に記録をされている事項を記載した書類。次項において同じ。）を地価格等縦覧帳簿に記録をされている事項を記載した書類。次項において同じ。）を当該市町村内に所在する土地に対して課する固定資産税の納税者の縦覧に供し、かつ、家屋価格等縦覧帳簿又はその写し（当該家屋価格等縦覧帳簿の作成が前条第二項の規定により電磁的記録の作成をされている場合には、当該家屋価格等縦覧帳簿に記録をされている事項を記載した書類。次項において同じ。）を当該市町村内に所在する家屋に対して課する固定資産税の納税者の縦覧に供しなければならない。ただし、災害その他特別の事情がある場合には、四月二日以後の日から、当該日から二十日を経過した日又は当該年度の最初の納期限の日のいずれか遅い日以後の日までの間を縦覧期間とすることができる。

- 2 市町村長は、前項の規定により土地価格等縦覧帳簿若しくはその写し又は家屋価格等縦覧帳簿若しくはその写しを当該市町村内に所在する土地又は家屋に対し課する固定資産税の納税者の縦覧に供する場合には、土地価格等縦覧帳簿又は家屋価格等縦覧帳簿に記録し当該土地価格等縦覧帳簿又は家屋価格等縦覧帳簿の作成が前条第二項の規定により電磁的記録の作成をもつて行われている場合とあっては、記録をされている事項を映像面に表示して縦覧に供することができる。
- 3 市町村長は、第一項の縦覧の場所及び期間を、あらかじめ、公示しなければならない。

二、家屋に係る固定資産税訴訟における審理の特長性について

地方税法349条1項は、家屋に対して課する固定資産税の課税標準は、当該家屋の基準年度に係る課税期日における価格で家屋課税台帳等に登録されたものとすることを定め、同法341条5号は、「価格」とは適正な時価をいう旨、また、同条6号は「基準年度」とは、昭和31年度及び昭和33年度並びに昭和33年度から起算して3年度又は3の倍数の年度を経過したごとの年度をいう旨それぞれ定めている。地方税法388条1項は、総務大臣は、固定資産の評価の基準並びに評価の実施の方法及び手続(以下「固定資産評価基準」という。)を定め、これを告示しなければならない旨定め、同法403条1項は、市町村長は、固定資産評価基準によって、固定資産の価格を決定しなければならない旨定めている。

そこで、建築当初の評価により固定資産課税台帳に登録された価格についての審査申出期間や出訴期間が経過した後、建築当初の評価が不合理であることを理由として、その後の基準年度の評価を争うことができるか否かが問題となる。建築当初の評価により固定資産課税台帳に登録された価格についての審査申出期間や出訴期間が経過した後においては建築以降当該基準年度の前年度までの間の当該家屋に係る固定資産税の各課税区分(納税通知)については公定力が確定していることから、本件家屋の平成一八年度の建築費計算点数数も当該家屋の建築当初の評価を前提としてなされていることなどを理由に、固定資産評価審査委員会への審査の申立て、同決定の取消し訴訟が許されるか、許されるとするといかなる場合に違法となるかである。この点についてはこれまで論じられてこなかった新たな争点であるといえるよう。

[1]東京地裁平成二三年一二月二〇日判決固定(資産)評価審査決定取消請求事件、東京地裁平成二〇年(行)第四三八号、平成二一・二二・二三・二四・二五・二六・二七・二八・二九・三〇年三・八部判決、棄却(控訴)、判例時報二一四八号九頁)をもとに、この問題を検討することとする。

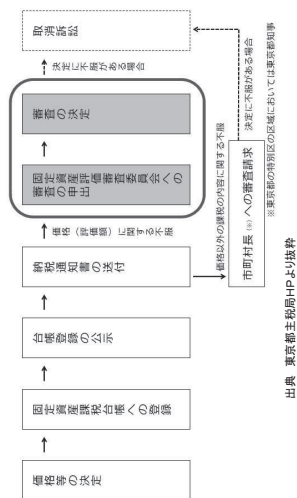
固定資産税の納税者(課税期日(1月1日)現在、固定資産を所有する者)は、固定資産評価審査委員会に「審査の申出」をすることができる。固定資産課税台帳に登録された価格(評価額)に関するところのみ、審査の申出をすることができる。基準年度(3年)に一度評価替えを行う年度の価格(評価額)は、原則として3年間据え置かれるため、基準年度以外年度の審査の申出をすることはできないが、基準年度以外でも、第2年度、第3年度分については、次の場合に限り、審査の申出をすることができる。

- ①家屋の耐震や土地の分筆等により、新たに価格等が固定資産課税台帳に登録された場合や、家屋の増改築や土地の地目の変換等によって価格が変わった場合等
- ②家屋の増改築や土地の地目の変換等によって、評価替えをすべき旨を申し立てる場合
- ③地価の下落により修正された土地の、価格の修正に関する部分
- ④地価の下落に伴う土地の価格の修正がされなかった土地について、修正されるべきである旨を申し立てる場合
- ⑤価格評価額の価格に関する事項

なお、課税標準の特例が適用されるか、税額が安い等の価格(評価額)に関すること以外の事項についての不服申立ては、「行政不服審査法」に基づく「審査請求」の手続きが必要である。

委員会の審査は、原則として審査申出人と知事(都税事務所長)の双方から提出された書面をもとに行う。また、審査申出人は、希望する場合、委員会に対して口頭で意見を述べることができる(以下「口頭意見陳述」という。)。口頭意見陳述を希望する場合、審査申出事の口頭意見陳述の希望欄の「有」に○を記入する。い。なお、委員会が必要と判断した場合は、実地調査や口頭審理(審査申出人及び知事(固定資産の評価補助員が知事の代理人として出席する。))、その他関係者の出席を求め、公開で、双方の主張、争点、事実関係等を聴取して明らかにするための審理)を行う。

固定資産評価審査委員会の決定に不服があるときは、決定があったことを知った日の翌日から起算して6ヶ月以内に、判決の取消を求めて訴訟を提起することができる。決定の日の翌日から起算して1年を経過すると、判決の取消を求める訴訟は提起できない。固定資産評価審査委員会へ審査の申出をしないで、訴訟を提起することはできない。ただし、固定資産評価審査委員会が審査の申出を受けた日から30日以内に審査決定を行わない場合は、その申出を却下する決定があったものとみなして訴訟を提起することができる。



・ 固定資産評価審査委員会の位置づけ

高裁平成2年1月18日判決（民集44巻1号253頁）は、固定資産評価審査委員会が固定資産の不服審査を担当する趣旨と口頭審理方式については、地方税法が固定資産の登録価格についての不服の審査に口頭審理、課税の主体である市町村が固定資産の課税を担う趣旨と課税の決定に課税委員会の設置を要する趣旨とを以て、中立の立場に立つ第三者の機関である委員会が行なわれることとしているのは、中立の立場に立つ委員会に固定資産の評価価格に關する審査を行わせ、これによって固定資産の評価の客観的合理性を担保し、納税者の権利を確保すること、固定資産の適正な賦課を明らかにするものであり、さらに、口頭審理の制度は、固定資産の課税の適正につき審査申出人に主張、証拠の提出の機会を与え、委員会の判断の基礎及びその過程の客観性と公正を昭示するとする趣旨に出るものであると解され、言うまでもなく、口頭審理の手続は、右制度の趣旨に沿うものでなければならぬとあり、それはあくまでも、簡易、迅速に納税者の権利救済を図ることを目的とする行政救済手続の一環をなすものであつて、民事訴訟にないような厳格な意味での口頭審理の方式を要していないといふまでもないと判示する。

2、審査の申出をすることができる事項

3. 審査の決定の範囲

固定資産評価審査委員会が行う審査は、事実の審理すなわち実態的な事実の発見を目的とする審査であって、決定もまたこのような事実審査の結果に基づいてなされるべきであるから、固定資産評価審査委員会は、審査申出人そのほかのものが提出した文書及び資料又は口頭弁論の結果に拘束されることなく、また各委員が実態

49

に、この要請であるに相違なく、審議院の決定を行う。しかしながら、固定資産申告出人の不服を審査することを目的として設置された固定資産申告審査委員会は、審査申告人又はその代理人等が不服の理由を述べた後、審査申告人又はその代理人等が不服を決定するに同意する場合は、審査申告人に不利な決定を不附立して以上に有利な決定をするに許されない。審査申告人に不利な決定を不附立して以上に有利な決定をするに同意しない場合は、不利な決定（行政財産処分令第45条）の準用規定はないが、同様に取扱いが一致する。固定資産査定料率表第528頁

本市の市定「決定」の取消の取消の事由となる。委員が「高い信用」を有している行政機関のために、委員会が被告とされる市町村長を代表する体面を固定資産にあらたえておきたい。地方紛争法43条では、市町村長において固定資産評価審査委員の点検の決定を決定した場合には、市町村長に通知して固定資産評価審査委員会に登録された面格等の修正、その旨の糾弾若くは通知、固定資産格の更正等の所有の措置とされなければならない旨規定している。いづれも固定資産評価委員会決定に拘束力

3、審理の対象

4. 固定資産価値評価基準の適用問題

固定資産評価審査委員会の審理方法は原則として面審理で行う(地方税法433条2項本文、平成11年改正参照)。しかし、審査申請上の要求があつた場合には(地方税法433条4項)、審理に主眼として証書を行う機会を保障している。地方税法433条2項ただし書き、行政不服審査法25条1項の口頭で意見を述べたる機会と同等等の保障が及ぶ。また、固定資産評価審査委員会が必要であると判断したときは、口頭で審理が行われる(地方税法433条6項、改正前には特に定められていない)(旧地方税法433条2項、この平成11年改正前の規定における口頭審理の正確については判例も争ひもあつたところである、最高裁判平成29年1月18日判決参照)。この改正は口頭審理手続における準則法手続の強化に求められておられるところである(後述269)。口頭審理が行われる場合は、審理のたぐひに必要がある場合においてはとしており、一見すると口頭審理の必要要件の判断は一定の範囲内であるといふことになるが、委員会は一定の

平成11年の法改正で書面審理主義が強化されたが、これは職権探知主義の強化とも受け取れるが、総額的运用を前提とした趣旨ではないと思う。

最高裁平成2年1月18日判決(民集44巻1号253頁)は、固定資産評価審査委員会が登録価格の不服審査を担当する趣旨と口頭審理方式について、地方税法が固

50

定資産の登録価格についての不服の審査を評価、課税の主体である市町村長から独立した第三者的機関である委員会に行わせることとし、中立の立場にある委員会に固定資産の評価額の適否に関する審査を行わせ、これによって固定資産の評価額の客観的合理性を担保し、納税者の権利を保護するとともに、固定資産税の適正な賦課を期しようとするものであり、さらに、口頭審理の制度は、固定資産税の評価額の適否につき審査申出人に主張、証拠の提出の機会を与え、委員会の判断の基礎及びその過程の客観性と公正を図ろうとする趣旨に由来するものであると解され、そうであつては、口頭審理の手続は、右制度の趣旨に沿うものでなければならぬが、それはあくまでも簡易、迅速に納税者の権利救済を図ることと目的とする行政救済手続の一環をなすものであつて、民事訴訟におけるような厳格な意味での口頭審理は予定されないことと判示する。しかし、可能な限り、不服事由を特定するに足る合理的に必要な範囲で評価の手順、方法、特に根拠を明らかにして、審理手続をすすめる必要がある。

- ・仙台高裁平成9年10月29日判決(判時1656号62頁)。
- ・最高裁平成2年1月18日判決(民集44巻1号253頁)。
- ・大阪高裁昭和61年6月26日判決(民集44巻1号299頁)。

5. 固定資産の登録価格の評定基準日と価格調査基準日の関係。

固定資産税は、資産の所有という事実に着目して課される財産税であり、資産が土地である場合には土地の所有という事実に着目して課税するのであつて、その更地価格を基礎として、賦課期日における所有者を納税義務者として課税されるのである。このような固定資産税の性質からすると、その課税標準又はその算定基礎となる土地の「適正な時価」(地方税法341条5号)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ものと解すべきである。同法附則17条の2及び18条によつても、他の時点を登録価格の算定基準日とする根拠とはならない。なお、客観的時価は賦課期日における現況を前提とする正常売買価格によるものであるから、その評価の過程における売買実例価額に含まれる将来における期待価格は含まないものとして評定すべきである。(昭和38年12月25日付け自治事務次官通達「固定資産評価基準の取扱い」(附2章第1節4(イ)参照)。

[5] 評価基準へのあては(適用)

- ・東京地裁平成8年9月30日判決(判例タイムズ957号187頁)
- ・東京地裁平成8年9月11日判決(民集57巻6号743頁)
- ・東京地裁平成10年6月30日判決(判例タイムズ1021号166頁)

三、審査決定取消訴訟の審理方式

審理の対象は、実体要件としては適正な時価か否か、手続要件としては、審理手続、嗣って不服の理由の不備等がある。事案によつては全部を取り消すことも一部のみを取り消すこともあう。手続的瑕疵を理由とする取消請求の場合において、通常瑕疵が認定できる場合には取り消すこととなる。しかし、評価額自体の認定もでき影響ない場合は手続的瑕疵があつても取消事由にならぬと判断することも可能であるようにみえる。手続的瑕疵の有無にかかわらず固定資産の価格について請求を棄却できるか、この手続的違法は評価審査委員会の審査手続の違法であるとして提出できるか、この手続的違法は原告が固定資産の価格に関する主張・立証を尽くしている場合には請求棄却決定すべきであるとの見解も有力である。

1. 訴訟物(審理の対象)

訴訟物については、客観的時価説と評価要件(基準)適合説の対立が理論的に考えられる。前者は、当該固定資産の価格であり、時価の範囲内を超えているか否かが問題となる。後者は評価基準等に法的拘束力が存することから同基準に基づいて価格が決定されているか否かが問題となる。この点、上述の最裁平成2年1月18日判決は、1. 固定資産評価審査委員会は、土地の登録価格の不備審査を口頭審理手続によつて行う場合において、自ら又は市町村長を通じて、審査申出人が不服事由を特定して主張するために必要と認められる合理的な範囲で当該土地の評価額と比較検討するため、他の状況類似地域における土地の評価額等を了知できるような措置を講ずることまでは要請されていない。2. 固定資産評価審査委員会が口頭審理を行う場合において、口頭審理外で行つた職権調査の結果を判断の基礎として採用し、審査の申出を棄却するときでも、右職権調査の結果を口頭審理に上程する手続を経ることは要しないことと判示しており、そうすると前者の立場に立っていると受け止められる。

最裁平成二五年七月一二日判決は、土地の基準年度に係る賦課期日における登録価格の決定が違法となるのは、当該登録価格が、(一)当該土地に適用される評価基準の定める評価方法に依つて決定される価格を上回るべきであるか、あるいは(二)これを上回るものではないが、その評価方法が適正な時価を算定する方法として一般的合理性を有するものではなく、又はその評価方法によつては適正な時価を適切に算定することのできない特別の事情が存する場合(推認が及ばず、又はその推認が覆される場合)であつて、同期日における当該土地の客観的な交換価値と

しての適正な時価を上回るべきであるといえる。と判示し、上記の二つの最高裁判決とは(一)において固定資産評価基準の法的拘束力を重視する立場を採用している。すなわち、最高裁平成二五年七月一二日判決は、評価基準の定める評価法に依って決定される価額を上回るときには時価との関係を論ずるまでもなく直ちに登録価格と評価価格とが違法となるとするものである。

客観的時価説と評価要件(基準)適合説いずれにもよったものともいえる。適正な時価という視点からいえば(一)において、取り消された場合においては、課税庁においてはあらためて評価額を算定して時価の範囲内であった場合にはどのようなのか。坂本勝(裁判解説民事簿平成一五年度(上)三七三頁～三七七頁)は、「固定資産税評価額審査委員会の決定の取消訴訟において審理される同決定の实体法上の違法要件は〔Ⅰ〕登録価格が課税期日における適正な時価を上回らないこと(判決要旨Ⅰ)、〔Ⅱ〕登録価格が評価基準によって決定される価額を上回らないこと」とした上で、前記Ⅱを消たせば、評価基準に定める市街地宅地評価法の一般の合理性を媒介として、前記〔Ⅰ〕を満たすことが推認されたとしていた。最高裁平成一五年六月二六日判決において当該土地に適用される評価基準の定める評価方法に従って決定される価額を上回るときは直ちに違法として理解はしておらず、あくまでも推認のための要件であったこと。本件最高裁判決はさらに〔Ⅰ〕の要件を違法要件と解している。

本最高裁判決の意地厚(ジュリスト一四六五号九一頁)は、(Ⅰ)はこれまでの最高裁判決とは異なる理解がなっているとは解していないようであるが、これまでの最高裁判決の判断と異にするといわざるを得ないであろう。

2. 家屋の評価方法と審査の対象

(1) 東京地裁平成二三年一二月二〇日判決の意義

〔Ⅰ〕地方税法三四九条一項は、家屋に対して課する固定資産税の課税標準は、当該家屋の基準年度に係る課税期日における価格で家屋課税台帳等に登録されたものとする旨定め、同法三四九条五号は、「価格」とは適正な時価をいう旨、また、同条六号は「基準年度」とは、昭和三一年度及び昭和三三年度並びに昭和三三年度から起算して三年度又は三の倍数の年度を経過したこの年度をいう旨それぞれ定めている。そこで、建築当初の評価により固定資産税台帳に登録された価格についての審査申出期間や出訴期間が経過した後、建築当初の評価が不合理であることを理由として、その後の基準年度の評価を争うことができるかが問題となる。建築当初の評価により固定資産税台帳に登録された価格についての審査申出期間や出訴期間が経過した後においては建築以降当該基準年度の前年度までの間の当該家屋に係る固定資産税の各課税処分(納税通知)については公定力が確定している。このことから、本件家屋の平成一八年度の再建築評価点数も当該家屋の建築当初の評価を前提となされていることなどを理由に、固定資産評価審査委員会への審査の

申立て、同決定の取消し訴訟が許されるか、許されるとするといかなる場合に違法となるかである。この点についてはこれまで論じられてこなかった新たな争点であるといえる。

〔Ⅱ〕地方税法三四九条二項、三項は、第一年度(基準年度の翌年度をいう。)及び第三年第一年度の翌年度(昭和三三年度を除く。)をいう。の固定資産税の課税標準については原則として当該家屋の基準年度(昭和三一年度及び昭和三三年度並びに昭和三三年度から起算して三年度又は三の倍数の年度を経過したこの年度をいう。)の価格とするものとされているところ、同法四三二条一項ただし書は、第一年度及び第三年度における土地又は家屋の価格に不服がある場合には、基準年度の価格によることが不適当となる特別の事情を主張する場合に限り(同法三四九条一項一号参照)、所定の期間内に、審査の申出ができるものとしている。この特別の事情はきわめて限定的なものであり、第一年度及び第三年度の固定資産税の課税標準についての審査申出は例外的なものとしてその審査申出の対象を限定している。なお、固定資産の価格等についての決定及び審査は、固定資産税の課税手続中、中心的な地位を占めるものであり、納税者の権利義務に直接影響を及ぼす事項である上、いったん右価格が確定した後は、固定資産税の課税についての不服申立理由とすることができないことからすれば、固定資産評価審査委員会の審査の決定に、取消事由を超える重大かつ明白な瑕疵があると主張する納税者においては、抗告訴訟としては取消訴訟のほかに出訴期間の制限のない無効確認等を求める訴えを提起できると解するほかない(大阪高裁昭和五六年七月三一日判決・行裁例集三二巻七号一三五六頁等)と解される。

なお、地方税法は、固定資産評価審査委員会に審査を申し出ることができる事項について不服がある固定資産税等の納税者は、同委員会に対する審査の申出及びその決定に対する取消しの訴えによつてのみ争うことができる旨を規定するが、同規定は、固定資産課税台帳に登録された価格自体の修正を求める手続に関するものであって(435条1項参照)、当該価格の決定が公務員の職務上の法的義務に違背してされた場合における国家賠償責任を否定する根拠となるものではないことから(最高裁平成22年6月3日判決・民集64巻4号1010頁)、別途国家賠償請求を行うことは可能である。

このような規定のもとで、本件における争点は、(一)建築当初の評価により固定資産税台帳に登録された価格についての審査申出期間や出訴期間が経過した後、本件家屋の建築当初の単位当たり再建築評価点数の算出が誤っていることを理由として、平成一八年度価格の妥当性を争うことが許されるか否か、(二)許されたとした場合において、本件再調査において本件家屋の建築当初の単位当たり再建築評価点数を算出するに当たり、各評価項目の補正項目に対して適用された補正係数は適正であったか否か、である。

3. 東京地裁平成三年二月二〇日判決の意義～東京高裁平成二五年四月一日判決との相違

[1] 東京地裁平成三年二月二〇日判決は、地方税法上、固定資産税課税台帳の登録価格について不服があるときは原則として基準年度の価格について所定の審査申出期間内に固定資産評価審査委員会に対して審査の申出をすべきものと、第一年度及び第三年度における価格については審査の申出をすることができる場合を肯定し、これらの方法及び固定資産評価審査委員会の決定に対する取消訴訟によらなければ価格を争うことができないこととしていること、(一)固定資産課税台帳の登録価格を早期に確定させることにより、固定資産税に關連する事項について法的安定性を確保すること、(二)建築以降当該競争年度の前年度までの間の当該家屋に係る固定資産税の各賦課区分は、当該家屋の建築当初の評価を前提として行われることから、非木造家屋の評価を争う際に、建築当初の評価の限りを無制限に主張できるとすると、既に確定した固定資産税の各賦課区分の前提問題となつた建築当初の評価額についての争いがいつまでも蒸し返されること、(三)建築当初の評価面から時間が経過すればするほど、評価の対象となつた家屋には経年変化が生じるとともに、建築当初の建築関係書類が廃棄又は紛失されることがあることから、時の経過と共に建築当初の評価に限りがあつたかどうかを的確に判断することが困難であること、を掲げている。これに対して、東京高裁平成二五年四月一六日判決は(一)のみをその根拠として提示するにとどめている。東京地裁平成三年二月二〇日判決が掲げる(二)(三)の根拠は宅地等の土地とは異なる、家屋についての固有な事象であるといえよう。

しかし、この趣旨の理解に係る相違は後に述べるように、少なからず審査の対象の範囲や違法性の判断基準にも影響を与えているようにみえる。

このような趣旨を受けて、建築当初の評価により固定資産課税台帳に登録された価格についての審査申出期間や出訴期間が経過した後においては建築以降当該競争年度の前年度までの間の当該家屋に係る固定資産税の各賦課区分(納税通知)については法定力が確立していることから、本件家屋の平成一八年度の再建築費評価点数も当該家屋の建築当初の評価を前提としてなされていることなどを理由に、固定資産評価審査委員会への審査の申立て、同決定の取消し訴訟が許されるか、許されるとするといかなる場合に違法となるかである。

[2] 東京地裁平成三年二月二〇日判決は、(一) 基準年度における家屋の課税標準は当該家屋の基準年度に係る賦課期日の「適正な時価」(客観的な交換価値)(地方税法三四九条一項、三四一条五号)であること、(二) 市町村長が登録された価格等と重大な錯誤があることを発見した場合には、登録価格の再調査などを行い、価格を修正して登録しなければならないこと(同法四一七条一項)を根拠に、建築当

初の評価により固定資産課税台帳に登録された価格についての審査申出期間や出訴期間が経過した後においては、「建築当初の評価において適切に評価できなかった事柄がその後に判明したような場合」や、「建築当初の評価が重大で、それを基礎にその後の家屋の評価をすることが適正な時価の算定方法として不合理であることを認められるような場合」に限っては、建築当初の評価が不合理であることを理由として、その後の基準年度の価格を争うことも認められるとする。地方税法四一七条一項は再調査の規定であり、この規定をそのようにとらえることに疑義は存するが、市町村長による再調査と固定資産評価委員会による審査の要件をパラレルに理解しようとしているものと解される。そのうえで、建築当初の本件家屋の再建築費評価点数を算出するに当たり、各部分別評価において適用された補正係数に重大な誤りがあるといえるか否かについて検討を加えている。東京地裁平成三年二月二〇日判決は上記の二つの側面的許容場面に限っては法定力(取消制度の排他性)が当該基準年度の審査に及ばないものと解しているようにみえる。評価の限りについては重大な事件を求めているところと特徴がある。二つの側面的許容場面限って建築当初の本件家屋の再建築費評価点数について争うことが可能であるところ、これが立証された場合にはその価格が適正な時価であると推認されないこととなるものと解される。

東京高裁平成二五年四月一六日判決は、本件家屋の平成一八年度価格は、固定資産評価基準に従って決定されたものといふことができ、特別の事情の存しない限り、その適正な時価であると推認される(以下、この推認のことを「本件推認」という。))とつづきであるが、これに対して納税者が本件推認を覆すに足りる事情が存在することと主張立証したとき(すなわち、「本件家屋の建築当初の再建築費評価点数の算出が固定資産評価基準に従っており、その算出に誤りがあることの主張立証がされたとき」)は、同算出を正しくやり直し、これに基づいて前年度(平成一七年度)の再建築費評価点数を算出した上で、これに平成一八年度評価基準が定める再建築費評価点修正率を乗じて再建築費評価点数を算出し、これに基づいて平成一八年度の価格が決定されるべきであり、本件決定のうちその価格を超える部分は違法なものであるとして取り消すべきこととなる。と判示する(本控訴審判決は、特別の事情の範囲を広範囲にとらえて、後述最高裁平成二五年七月一日判決・民集六七巻六号一二五五頁、本誌二二〇一頁三七頁)における、土地の基準年度に係る賦課期日における登録価格の決定が違法となるのは、「当該土地に適用される評価基準の定める評価方法に従って決定される価格を上回るときである」との判断と類似性がある。))。

[3] 東京高裁平成二五年四月一六日判決は、通常、不服申立期間を経過すれば公定力が確定し、不可争力が発生するところ、東京高裁平成二五年四月一六日判決は、自ら不服申立期間又は出訴期間が経過しているにもかかわらず、固定資産評価委員会決定に対する取消訴訟において建築当初の評価により固定資産課税台帳に

登録された価格について平成一八年度基準年度において争うことを許容する。このような東京地裁平成二三年二月二〇日判決や東京高裁平成二五年四月一六日判決の前提には、不服申立てによる審査の対象はあくまでも「適正な価格(時価)」であり、それが「当該基準年度の価格」(本件であれば平成一八年度の価格)である以上は審査の対象となるべきである。また、そのような結果固定資産評価審査委員会や裁判所の判断の効力が当該基準年度の前年度以前の固定資産税の課税処分及び直接影響を及ぼすわけではないとすることは判断が存する。

行政法の一般法理からいえば、公定力のもとで建築当初の評価により固定資産課税台帳に登録された価格は確定しており、再度審査の対象にするには無理があるようにみえる。

しかし、在来分の非木造家屋に係る再建築費評価点について、原則として、基準年度の前年度における再建築費評価点補正率を乗じることによって求めるとしてきていることからして、再建築費評価点補正率のみが審査の対象になるのではなく、地方税法四三二条一項の文言からも、基準年度の前年度における再建築費評価点を含めた価格そのものが基準年度ごとに評価の対象となること(三年ごとの仕切り評価)を当然の前提としていると解さざるを得ない。地方税法四三二条一項は、「固定資産税の納税者は、その納付すべき当該年度の固定資産税に係る固定資産について(固定資産課税台帳に登録された価格(略))について不服がある場合において(固定資産課税台帳に登録された価格)である。東京地裁平成二三年二月二〇日判決では、第四百十一條第一項の規定による公示の日から納税通知書の交付を受けた日後六十日まで(略)、文書をもって、固定資産評価審査委員会に審査の申出をすることができると規定しており、あくまでも審査の対象は、「固定資産について固定資産課税台帳に登録された価格」である。東京地裁平成二三年二月二〇日判決が引用する最高裁平成一五年六月二六日判決、東京高裁平成二五年四月一六日判決が引用する最高裁平成一五年七月一八日判決(裁判集民事二一〇号二八三頁)は、固定資産課税基準が一般的な合理性を有するといえるが、同基準が定める評価の方法によっては当該固定資産の価格を適切に算定することができない特別な事情の存しない限り、適正な時価であると推認するのが相当であると解しており、評価基準に基つた価格が「適正な時価」(客観的な交換価値)であると推定されることとしており、基準年度に係る固定資産課税台帳に登録された価格が適正な時価であるか否かが判断されるべきであるとしている。ことから、審査の対象は建築当初の本件家屋の再建築費評価点を算出するに当たり、各部分別評価において適用された補正係数以外の平成一八年度基準年度に係る固定資産課税台帳に登録された価格の算定における本件家屋の評価に係る再建築費評価点補正率の適用に限定する必要があるといえる。

建築当初の評価において適切に評価できなかつた場合にはその後の基準年度における価格に建築当初の評価誤りが承継されると考えて適法性が承継されたと考え

る余地もあろうが、適法性の高橋の理論を検討するまでもなく基準年度の価格自体は、地方税法四三二条一項で毎年適正な時価との関係において審査の対象になりうることは明文のうえから明らかであるといえよう。ここはいわゆる「違法性の承継」の問題ではないといえよう。このような状況は、国税における更正処分が不服申立期間を経過した後に、再更正処分を争うのと同様の関係にあるといっておかしくない。

【4】東京地裁平成二三年二月二〇日判決は、まず、建築当初の本件家屋の再建築費評価点を算出するに当たり、各部分別評価において適用された補正係数に重大な誤りがあるといえるかどうかについて検討しているが、次の異なる場面であり、論的に整合する必要は存しない。

東京高裁平成二五年四月一六日判決は、原判決のこの取件を見直し、重大要件を求めておらず、さらに建築当初の本件家屋の再建築費評価点数の審査に係る門戸を開いている。建築当初の評価により固定資産課税台帳に登録された価格について、当該基準年度前の基準年度の固定資産の価格が当該不服申立期間や観決の取消しに係る出訴期間が経過した後においては争えないことは当然であるが、当該基準年度において固定資産課税台帳等に登録された家屋の価格については当然に争えんと解すべきである。

なお、第一年度及び第三年度における価格についての審査の申出にあたり、当該基準年度における価格(建築当初の評価により固定資産課税台帳に登録された価格)を争うことは許されない(地方税法四三二条一項ただし書参照)とすることに異論はないであろう。

おわりに

一、実務に与える影響～評価基準の法的拘束力と「適正な時価」の推察

1. 最高裁平成二五年七月一一日判決の評価

【1】最高裁平成二五年七月一一日判決は、土地の基準年度に係る課税期日における登録価格の決定が違法となるのは、当該登録価格が、(一)当該土地に適用される評価基準の定められた評価方法に従って決定される価格を上回るときであるか、あるいは(二)これを上回るものではないが、その評価方法が適正な時価を算定する方法として一般的な合理性を有するものではなく、又はその評価方法によっては適正な時価を適切に算定することのできない特別な事情が存する場合(推察が及ばず、又はその推察が覆される場合)であって、同期日における当該土地の客観的な交換価値としての適正な時価を上回るときであるといえることができ、と判示し、上記の二つの最高裁判決とは(一)について固定資産評価基準の法的拘束力を重増する立場を用いている。すなわち、最高裁平成二五年七月一一日判決は、評価基準の定める

評価方法に従って決定される価格を上回るときには時価との関係を論ずるまでもなく直ちに登録価格の決定が違法となるものである。

→この判決は、固定資産税評価審査委員会の審理や裁判所の審理、さらには課税庁における評価業務に大きな影響をあたえる。

2、東京高裁平成二五年四月一六日判決の評価

〔2〕東京高裁平成二五年四月一六日判決は根切り工事の補正項目「地盤」の補正係数に限りがあったと判断して直ちに登録価格の決定を違法と判断しており、すでに最高裁平成二五年七月一二日判決によっていたしたとも評価しうる。そうであれば、それを踏まえて東京高裁平成二五年四月一六日判決は利弁されてきていることといえる。最高裁平成二五年七月一二日判決の結論の妥当性はともかくも、東京地裁平成二三年一月二〇日判決の枠組みは納税者の権利救済の要請と固定資産税の評価に係る行政上の法関係の早期安定の要請という二つの要請を意識したものであるといえる。きょうが、あえて重複性を求める必要はないものといえる。

最高裁平成二五年七月一二日判決の違法性判断基準が家屋にも適用されると解されること、建築当初の評価により固定資産課税台帳に登録された価格について、当該基準年度前の基準年度の固定資産の価格が当該無限申立期間や裁決の取消しに係る出訴期間において、当該基準年度において固定資産課税台帳等に登録された家屋の価格については、当然に争えたと解すると、課税庁にとっては大きな訴訟法上のリスクとなる。

3、最高裁判決に対する実務への影響

二、固定資産の評価方法の異様化の必要性

家屋の評価～取得価額方式の適用範囲～東京都の動きは規模価値動資産～「適正な価値」～納税者の負担緩和の必要性

三、自治体間での評価方法の違いはどのように考えていくか

地方税法の解釈による自治体間の相違、固定資産評価基準等のきめ細かさの違い
いつでも固定資産税は取り戻せるか～国法レベルでの統一基準の必要性
空家対策と固定資産税制～特定空き家と「家屋」のズレ～自治体の対応に温度差
⇒空き家は減少するか⇒実効性への疑問？

四、固定資産税に対する不服はどのような争訟となるか

固定資産税評価審査委員会の審理方式～争点主義的運営？
⇒「異議申立制度の意義について」の検討があったも？

固定資産税評価審査委員会裁決の取消訴訟～総括主義

審査の申出、訴訟を毎年度許可する方向での検討

固定資産税はブラックボックスか～固定資産の評価にあたっての情報開示（納税者が検閲可能な情報の提供）

五、固定資産税による政策規制の限界

固定資産税の軽減、免除等とその経済的な効果

設備投資促進を目的とした固定資産税の償却資産課税に関する規制措置

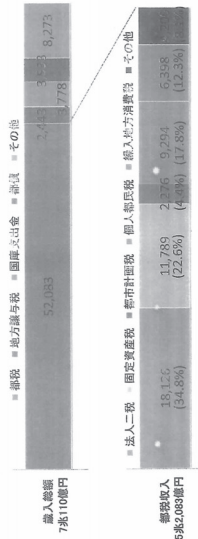
（以上）

資料 1

1 都税における固定資産税

都税収入に占める固定資産税の割合

○ 特別市内の固定資産税は、東京都が課税(地方税法 173条④)
○ 固定資産税は、都税収入の23%(都計部税を占める27%)を占める重要な財源
＜平成20年度東京都一般会計当初予算＞



注1 都税、国庫、バーン・バーン・バーン
注2 「法人二税」は、都税(法人)と法人市民税の合計をいう。

1 都税における固定資産税

固定資産税の資産別の税収推移

○ 土地のウェイトが大きい
○ 家屋の税収は安定的で、微増の傾向



注1 昭和58年度から平成25年度までのデータは、「東京都税収統計年報」より作成
注2 27月とは27年度税収を指す(26月とは26年度税収を指す)

出典 東京都「固定資産評価に関する検討会」のHP会議資料より抜粋

資料 2

土地評価のしくみ

売買実例価額方式： 売買実例価額に基づいて評価額を求める方法
※宅地については、地価公示価格等の7割を基

＜例＞宅地の評価方法(市街地宅地評価法)

宅地の用途・道路の状況・公共施設からの距離等を考慮して地区・地帯を区分し、地域内の標準的な宅地(標準宅地)を選定

標準宅地の評価
7割
地価公示価格等の活用
※ 売買実例価額をもとに求められる

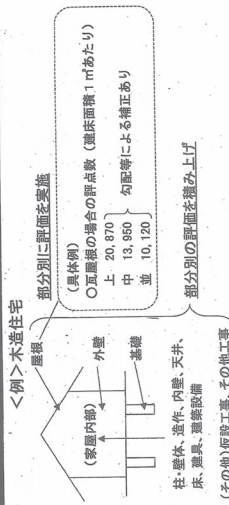
標準宅地が沿接する主要な街路の路線価の付設
付設、その他の街路の路線価の付設

各宅地の評価
※ 地価下落が認められる場合、毎年度、価格を算定することができる。

新築家屋の評価のしくみ

再建築価額方式： 評価の対象となった家屋と同一のものを新築する場合に必要な建築費をもとに評価額を求める方法
(家屋を公平に評価するためにふさわしい方法)

再建築価額の算出 → 屋根、外壁、天井等の部分別の評価を積み上げ



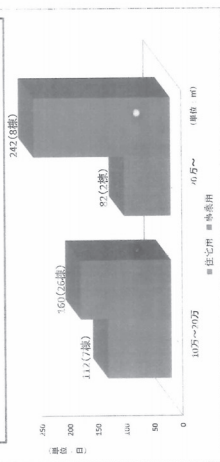
税制調査会 固定資産税等説明資料 平14・10・17から抜粋

東京都における家屋評価の状況

大規模家屋の評価に要する平均日数

- 大規模化・修繕費用増加した事業用家屋ほど、評価完了までに要する期間が長い。
 ⇒ 評価に要する期間 決定型家屋 < 事業用家屋 < 大規模化事業用家屋
 ⇒ 床面積の増加・用途の集合により建築費が増え、施工量調査が困難になるためと考えられる。

10万㎡以上の家屋の建築費から評価完了までの平均日数(観測例)(過去10年間の集計)



注 10万㎡～20万の住宅用家屋の場合、設計費が引かれた金額が当てはまることから、平均日数が引ば上げられている。

再建築価額方式の問題

膨大な資材の評価項目へのあてはめ

- 評価基準：簡易化・合理化を目的とした評価項目の取組が実施されている。平成27年 約50種
 ○ 別の規定：大規模家屋に施工される資材は原則、数量と単位に膨大なため、評価項目へのあてはめが難しい。簡易化・合理化

<例> 完成品価格>

27年度 13年度	27年度 13年度
強化ビニール	強化ビニール
メッシュ	メッシュ
ポリカーボネート	ポリカーボネート
アクリル	アクリル

◇ 膨大な膨大なメッシュの分類がなくなり、強化ビニール、メッシュ、ポリカーボネート、アクリルなど、項目数が減少したため、評価項目が減少した。
 ◇ 施工費に評価項目がない場合、施工費(施工の程度)の適用が認められる。
 ◇ 評価が必要

- ◇ 評価基準に該当する評価項目がないが、屋内において施工が容易な資材は、評価基準の適用に基づき、東京府において簡易化を認め、再建築価額基準と認定
 ただし、建築工事の市場価値に照らす評価等から合理的な評価が把握できない場合、評価項目の検査が困難

<例> ガラス>

- ◇ 認定例
 ・フロートガラス(透明)：評価基準上では3.5mm厚のみ認定 ⇒ フロートガラス(透明) 8,10,12,15 (8mm厚)
 ・強化ガラス：評価基準上では8mm (10mm厚)のみ認定 ⇒ 強化ガラス(フロート) 12mm厚 15mm厚を認定
 など計11項目を認定

出典 東京都「固定資産評価に関する検討会」のHP会議資料より抜粋

家屋の評価替えの基本的なしくみ

再建築価額方式：新築時に再建築価額方式により評価された家屋について、評価替え時点における建築費をもとに評価額を求める方法
 (膨大な家屋を一括公平に評価するためにふさわしい方法)

評価替えに影響を与える要因 ① 建設物価の変動(インフレかデフレか?) ② 経年による減価(何年経過しているか?)

<現在>



(参考) <物価上昇期>



①>②の場合は、本来評価額は上昇するが、据置指値により評価額据置まま。
 ①>②の場合は、本来評価額は上昇するが、据置指値により評価額据置まま。

償却資産の評価のしくみ

取得原価方式：取得価額を基礎として、取得後の経過年数に応じた減価(税務会計上の減価償却に対応)を考慮して評価。
 ※評価額の最低限度は取得価額の100分の5

$$\text{取得価額} - \text{耐用年数} \times \text{取得価額の100分の5} = \text{取得価額} - \text{耐用年数} \times \text{取得価額の100分の5}$$

(1) 取得価額 償却資産を取得するために「通常支出すべき金額」

⇒ 法人税における取得価額に相当

(2) 控除額(減価額) ① 法定耐用年数(財務省令)に基づく減価率(定率法)

により算出される額

② いわゆる増加償却(資産の使用時間が一般的な使用

時間を著しく超えて使用された場合)や簡易化償却

(技術の進歩等により資産が著しく陳腐化した場合)

に対応した控除額(減価額)の加算が認められる。

資料 4

これまで図で検討されてきた新たな評価方式

広域的比準評価方式

◎ これまで図においては、評価の簡素化、合算化に向けて、再建築価格方式を前提とした新たな評価方式として、広域的比準評価方式、市価方式について、また、必ずしも再建築価格方式を前提としなかった市価方式として、暫定評価方式について検討が行われてきた。

○ 広域的比準評価方式

評価対象の一定の地域に所在する建物を、その築年・坪・構造・用途、用途等の別・区分、それぞれ区分ごとに集計して一定の基準を算出して定め、これらに基づいて評価する方式

＜算出方法＞

① 基準地を用途等から類似したグループに分け、その中から標準建物を調査（集積する範囲の中から選択）

② 標準建物について、部分別評価により再建築価格を算出

③ 評価対象建物と標準建物を比較し、その差を算出して評価額を算出

・ 部分別評価に基づく評価が簡素化し、また、広域間で同一の標準建物を適用することで、広域的に評価が均等化するとともに対応が求められる。さらに、中々の市町村にとっては、標準建物の設定が必要となる。市価の算出にもつながる。

・ 一方で、対象建物が、住宅を類似しやすいものに限定されたり、部分別の算出でないため、簡便な評価を求める納税者には馴染みにくいなどの課題が指摘されている。

注 平成17年度「固定資産評価に関する調査研究委員会」報告書（（一）財）資産評価システム研究センター）を元に作成

これまで図で検討されてきた新たな評価方式

m単価方式

○ m単価方式

基準となる築年の「固定資産評価基準」の再建築価格を再建築価格単価（m単価）とし、これに固定率及び評価対象建物の築く・使用年数を乗ずることでより評価する方式

＜算出方法＞

① 評価対象建物から類似したグループに分け、その中から標準建物を調査（集積する範囲の中から選択）

② 標準建物について、部分別評価により再建築価格を算出

③ 算出した再建築価格を基準とし、築年の相違を決定する算出について標準建物の対比を行い、標準率を算出してm単価を算出（これには評価対象（築く・使用年数）を乗じて再建築価格を算出）

・ 部分別評価に基づく評価が簡素化し、また、全国で同一の基準年度を適用することで、全国同一の評価が均等化するとともに対応が求められる。さらに、築年の固定率は算出が必要がないため、全市町村で、算出の算出にもつながる。

・ 一方で、対象建物が、住宅等類似しやすいものに限定されたり、部分別の算出でないため、簡便な評価を求める納税者には馴染みにくいこと、さらに、全国で地域差があるため、全国統一の基準年度の設定が困難であるなどの課題も指摘されている。

注 平成21年度「固定資産に関する調査研究委員会」報告書（（一）財）資産評価システム研究センター）を元に作成

出典 東京都「固定資産評価に関する検討会」のHP会議資料より抜粋

これまで図で検討されてきた新たな評価方式

取得価格方式

○ 取得価格方式
事業用資産について、登記簿上の取得価格を基礎として、取得価格の経過年数に定めた減価率を適用し、評価する方式

＜算出方法＞

評価額＝取得価格×（1－減価率）ⁿ（n＝取得年数）

※ 「取得価格」：取得に際しての取得価格、取得の取得又は購入費用、事業の用に供するときに直接支払った費用（※2「取得費」）、…、再建築価格方式（評価額）と取得価格との算出基準の両方を満たすための一定の事

・ 対象を事業用資産に限るとすれば、法人取得後継計画における取得価格を固定資産の取得価格として準拠することから、新に事業用資産を定めたことと類似はせず、固定率の算出も同様となる。さらに、取得後の取得価格が得られず、行政手続が複雑化することなどの課題が挙げられる。

・ 一方で、事業用と非事業用の両方を対象とする取得価格方式と再建築価格方式とを併用することや、再建築価格を評価額にどう反映するかなどの課題が指摘されている。

注 平成17年度「固定資産評価に関する調査研究委員会」報告書（（一）財）資産評価システム研究センター）を元に作成

諸外国における事業用資産の評価方法

アメリカ合衆国（イリノイ州）

評価対象資産	土地（市町村に所有されている）に付随する建物（Improvements） ※土地・建築物は一体として評価・課税
評価価格額	市場価値（Market value） ※市場価値とは、ある特定の市場において、十分に時間をおいて合理的な判断を行い、売手が合理的な買手と取引する場合における、合理的な買手と取引する価格と見做されるであろう価値
評価方式	「市場のデータ（market data）」「類似資産の価格差調整係数（adjustment factors）」「利益還元率（yielding method）」 これらの要素を用いて市場価値を算出する。土地以外の評価は、市場のデータの3分の1で評価
評価年次	4年に1回
税率・税額	評価額を基礎として課税（固定資産税）で徴収することによって税率を算出する。ただし、税率は上限が設けられている。
その他	・ 納税者による再評価（equalization） ・ 評価額の公示後、一部の納税者が再評価を申請し、再評価を受けることができる。再評価の申請の受付は、再評価の公示後、一部の納税者が再評価を申請し、再評価を受けることができる。再評価の申請の受付は、再評価の公示後、一部の納税者が再評価を申請し、再評価を受けることができる。

注 以下の算出をもとに作成
※ 1. 土地の評価額は、土地の面積、形状、用途、用途等の別・区分、それぞれ区分ごとに集計して一定の基準を算出して定め、これらに基づいて評価する方式
※ 2. 取得価格：取得に際しての取得価格、取得の取得又は購入費用、事業の用に供するときに直接支払った費用（※2「取得費」）、…、再建築価格方式（評価額）と取得価格との算出基準の両方を満たすための一定の事

出典 東京都「固定資産評価に関する検討会」のHP会議資料より抜粋

固定資産税の透明化に関するこれまでの取組み

固定資産税に対する納税者の理解を確保し、また、市町村の評価・課税事務の一層の透明化を図る等の目的で、これまで次のような取組みを実施。

1. 固定資産税路線価等の公開（平成3年度から推進。14年度に法定化）

固定資産税評価における路線価等について、市町村に備え付ける図面により公開。順次、公開する路線価等の地点を増やしている。

平成3年度評価替え 約4万地点 平成6年度評価替え 約37万地点
平成9年度評価替え 約383万地点 平成12年度評価替え 約434万地点

2. 固定資産税評価額の納税者に対する開示（平成15年度から実施）

課税制度を改正し、個別の土地及び家屋の評価額などを記載した課税帳簿を、一定期間、市町村（特別区、政令市は区）内の納税者に対して開示。

〔参考〕平成14年度税制改正に関する答申（平成13年12月税制調査会）（抜粋）

一 平成14年度税制改正 5. 課税制度等 ③ 固定資産税

また、納税者の理解と信頼を確保するため、固定資産税台帳課税制度の拡充等、情報開示を一層進めようとする。

固定資産税等説明資料 平14・10・17

税制改革を巡る現状と課題



●参加者（五十音順）

財務省大臣官房審議官	井上	裕之
総務省大臣官房審議官	開出	英之
岡山大学法学部准教授	小塚	真啓
神戸大学大学院経済学研究科教授	玉岡	雅之

司会 関西学院大学経済学部教授	林	宜嗣
-----------------	---	----

討論中に言及されている資料は、巻末「資料編 1 頁～83 頁」に掲載されています。

はじめに

(林) 司会を務めさせていただきます林です。今日は台風を心配したのですが、現在のところ、まだ大阪には警報は発令されていないと思います。それでは、2時間という限られた時間ですが、討論会を始めさせていただきますと思います。

ご案内のように、安倍政権が発足して以来、日本経済は雇用、所得、支出等の面で改善が見られます。しかしながら、一方で、例えばイギリスのEU離脱とか、アジア経済の不透明化といったさまざまな不安要素も存在します。こうした世界情勢の中で日本経済が持続的な成長を実現するためには、先ほど宇野名誉顧問もおっしゃったように、日本が抱えるさまざまな構造問題、具体的には日本産業の競争力の低下、超高齢化社会の到来による社会保障費の膨張、少子化に伴う労働力の減少、巨額の累積債務を抱える財政構造といったさまざまな問題の原因を取り除いて、思い切った成長戦略を早期に、かつ確実に実施していくことが必要だと考えております。こうした中、経済社会の重要なソフトインフラであります税制につきましては、所得税の最高税率の引上げ、相続税改革、法人税率の引下げといったような改革が進められてきたところですし、これから所得税のさらなる改革に着手していかなければいけないという状況にあります。

税制の課題には、負担水準の問題、税体系の問題、そして個別の税目の構造をどう設計するかという3つの局面があります。第1の局面は、わが国の財政は受益と負担のバランスが大きく崩れており、将来世代に負担が先送りされているといった実態をどう改善するかというものです。もちろん財政支出の改革も進めなければなりません。一方、税負担率をどうするかというマクロの税負担議論は避けて通れません。それから、公平・中立・簡素という租税原則の



全てを1つの税で満たすわけにはいきません。従って、複数の税でこの原則をバランスよく満たしていくということになりますと、所得、消費、資産といった課税対象の適正な割合はどうあるべきなのかというタックスミックスのあり方の議論が必要です。これが第2の局面です。第3の局面は、所得税、消費税、法人税といった個別の税目の制度設計です。これら3つの局面をうまく整理しながら改革を進めていくことが必要です。

もちろんこれらは相互に関係していますから、完全に切り離して議論するわけにはまいりませんが、改革の目標を明確にするためには、可能な限り切り分けて議論していかなければならないと思います。税制改革は進められてきておりますし、租研がこれまで提案してきたこともかなり取り入れられてきております。しかしながら、税制改革はまだ道半ばであります。

今日は、財務省の井上審議官、総務省の開出審議官、岡山大学の小塚准教授、そして、神戸大学の玉岡教授をお迎えして、「税制改革を巡る現状と課題」について討論をさせていただきますと思います。前半は国の財政及び国税を巡る課題、そして、後半で地方税を巡る課題というように、全体を2つのパートに分けて進めます。ご期待いただければと思います。

それでは、始めさせていただきます。まず税財政の現状と課題、特に国税に関して財務省の井上審議官からお話を頂きたいと思ひます。よ

ろしくお願いいたします。

I. 財政・税制の現状と課題

(井上) 井上でございます。よろしくお願いいたします。早速ですが、お手元に「税・財政の現状と課題」と書きました資料がございます。こちらに沿ってご説明をさせていただこうと思います。若干大部な資料を用意してまいりましたが、これを全部丁寧に申し上げますと時間が全然足りませんので、こういった資料があるということをご紹介しながら、最近の国の税制の動きや課題について、ないしはその背景にある現状の経済認識、社会認識についてお話をしたいと思います。もしご興味がおありでしたらまた後ほど個別の資料をご参照いただければと思います。

1. 未来への投資を実現する経済対策

昨日、臨時国会で経済対策を盛り込んだ補正予算が成立したところです。目下の政府の経済認識ということで、資料①ですけれども、6月1日の伊勢志摩サミットが終わった直後の総理の記者会見です。この会見で、真ん中辺りの2つ目の丸のところがございますけれども、消費税率の引上げについて延期をするという決断を総理がされたわけです。

さはさりながら、最後の5行のところをご覧くださいと、「しかし、私は財政再建の旗を降ろしません。社会保障を次世代に引き渡していく責任を果たす」とございます。また、前後しましたが、わが国への国際的な信認、マーケットの信認、経済に対する信認を確保しなければならないということで、ちょうどオリンピックの年になりますが、2020年度の財政健全化目標をしっかりと堅持します。そのために、これを実現するためのぎりぎりのタイミングである2019年10月に30カ月延期しますとしています。その際に、今年の前半にいろいろ話題になりま



したけれども、軽減税率も2019年10月のタイミングで導入しますというのが今年の6月1日の総理の記者会見、ご判断だったわけです。

翌日に閣議決定が行われまして、資料②の一番上のところに線が引いてありますが、消費税率の引上げを延期するけれども、2020年度の基礎的財政収支黒字化という財政健全化目標を堅持するということがあらためて閣議決定されたわけです。

それまでにどういった道筋をたどるのかというのが資料⑥中長期試算です。財政健全化のプライマリーバランスというのは国債に関わるお金以外の政策的経費については税金で賄えるようにしようということです。国債の返すお金や利払いはその次の目標として、まずは政策的経費を何とか税収で賄えるようにということです。簡単に上げると、そういうことですけれども、それを2020年度に実現したいということです。

2020年度に向けた試算ですけれども、なかなか厳しい状況です。ラインが2つございます。下のラインというのは現状ぐらしか経済成長、経済の状況が伸びていかない場合です。上の線の方は経済再生ケースと呼んでいますけれども、アベノミクスの効果が着実に今以上に実現するという場合です。左側のグラフですが、このケースを前提にして考えますと、名目経済成長率が足元はなかなか伸びていないわけですが、これも、これが2020年代に入りますと、4%弱、

3.7%とか、3.8%毎年名目の経済成長が伸びるということです。言い換えますと、それに応じて比例的に税収も伸びるという前提が試算で置かれています。

これだけ伸びて、なおかつ2019年10月に消費税率の10%への引上げを予定どおり行ったとして、右側の基礎的財政収支の2020年度の日盛りのところをご覧くださいますと、黒字化目標という点がありますが、ここがプライマリーバランスゼロ、黒字になるということですけれども、国・地方を通じて▲5.5兆円がまだ赤字になっています。その分をさらなる歳出削減で何とか賄いましょうというのが2020年度に向けた絵姿です。かなり頑張っただけで前提としている名目経済成長率を実現するとともに、消費税率についても経済を良くして着実に2020年度より前に引き上げることです。それから、さらに歳出削減をしっかりとやっていくということによって何とか2020年度の黒字化目標を実現しようというのが今の政府の姿勢です。

その上で、資料③、資料④はまさに足元の国会で議論しています経済対策、補正予算の中身ですけれども、ここは割愛をいたしまして、資料⑤です。公共事業や、1億総活躍社会に向けた社会保障の充実などいろいろな施策がございます。同時に、そういったお金を使う話だけではなく、資料⑤の最後にVと書かれていますけれども、成長と分配の好循環を強化するための構造改革もしっかりやっていきたいと思います。足元の短期的な対策だけではなくて、働き方改革や、社会保障・税制等の様々な構造改革もしっかりやっていきたいと思います。これを柱の1つに据えて、あらためてこの6月の総理の新しい判断の下で、経済対策を租税についてもやっていくというのが今の状況です。これが大きい経済認識の話でありまして、次に個別の税目ごとにポイントになるお話をさせていたどうかと思います。

2. 消費税

消費税につきましては、資料⑬-1 以下になります。消費税率の引上げ時期の変更ということで、この臨時国会に法案を出しております。この表の一番上のところですが、現行法ですと、来年の4月1日に消費税率が10%に上がることになっていますけれども、それを平成31年の10月に延期するということになっております。

それに連動してもろもろの税制上の措置があるわけです。かいつまんで申し上げますと、軽減税率関係という表の2つ目です。総理のご判断どおりですけれども、軽減税率も今年の通常国会でご議論いただき、法律は成立しましたが、そのまま2年半後に延期して実施することです。それから、売上、仕入について細かく計算の特例を設けておりましたけれども、それについても導入を2年半後に延期をすることとしています。

1点だけ、来年の4月1日に軽減税率を広く食料品に導入するというので、中小企業のみならず、大企業でもいろいろな準備が間に合わないではないかということがありましたので、この世界では異例だったのですけれども、大規模事業者にも相当簡便な計算の特例を設けた制度を今年の通常国会では議論いただいていたわけです。そこに限っては、今回の延期で準備期間ができました。一方で、消費税の問題は益税などの議論もございますので、大企業に関しての特例というものは措置しないということにしています。

もともと消費税率を10%に引き上げるための低所得者対策が何か必要だろうということで議論されていたわけですが、昨年末の決定の結果、酒類及び外食を除く飲食料品全体が軽減税率の対象になることになりました。これにより、軽減税率を導入せずに消費税率が10%になる場合に比べて1兆円、財源に穴が開くという状況になっています。平たく言うと、もともと低所得者対策でこのぐらい要るだろうと見込んでい

たものが4,000億円ぐらいございましたので、差し引き6,000億円のお金が足りないという状況になっています。これについてもともとこの秋の予算編成・税制改正で、この表にございますように、しっかりと恒久財源を確保するという事になっていたのですが、それを30年度末まで延期しました。30年度末までということは31年度の予算編成・税制改正までに不足する財源6,000億円をきっちりと確保して、31年の10月1日に消費税率10%、併せて軽減税率を導入するというような制度改正にしております。

それから、消費税率引上げの際の経済の反動減対策として、住宅ローン減税といったものの拡充をしていました。これも10%への引上げの時期が伸びましたので、拡充期間を延長することです。それから、住宅取得資金の贈与ということです。これは住宅の請負契約なので、厳密に言うと、消費税率引上げの半年前に置いてありますけれども、反動減が発生するタイミングで、逆に贈与税の非課税枠をどんと拡大するという反動減対策を設けていましたけれども、こういったものも2年半延期する対応をすることです。こういったものを盛り込んだ措置をこの臨時国会に税法としてお出ししております、10月、11月と国会でご審議を頂いて、成立を目指すというのが今の状況です。

資料⑭は今申し上げたことと同じものを1枚の表にした資料です。

資料⑮は軽減税率制度の概要ですが、これにつきましては省略いたします。後ほどもし先生方からご議論があれば、またそのときにご紹介させていただこうかと思います。

資料⑯ですけれども、対象品目ということで、ベン図のような集合図が描いてあります。基本的には酒類及び外食を除いた飲食料品の譲渡全体を軽減税率の対象にするということです。それから、定期購読契約が締結された週2回以上発行される新聞で、駅売りでないものの譲渡についても軽減税率の対象にするということになっております。

複数税率になることから、資料⑰ですけれども、適格請求書等保存方式、いわゆるインボイス制度と言われるものを導入しますということです。ただし、それは所要の準備期間をおいてということです。延期後になりますと、31年の10月に消費税率10%への引上げ、軽減税率導入になりますが、その4年後、平成35年10月からインボイス制度を導入します。

加えて、その場合、免税事業者の方の取扱いが問題になるわけです。免税事業者からの仕入れについても、3年間は8割の控除、さらにその後3年間は5割の控除を認めるということです。平成35年ですから、今から6年後に導入して、そこからさらに3年ずつの期間を置いて、十数年の期間をかけてインボイス制度の完成に向けて持っていきたいというのが今の時間軸です。

資料⑱は付加価値税についての国際比較です。それぞれ複数税率を導入している国もあるわけです。標準税率と軽減税率が各々どのぐらいかということを示した基礎的な資料です。消費税の話はこれぐらいにしまして、その他の税制の課題について簡単にご説明をしたいと思います。

3. 税制の構造改革

資料⑲は、安倍政権になってからの最近の税制改正についてです。上の方がデフレ脱却・経済再生ということです。簡単に申し上げますと、最初の2～3年間は法人に関して政策税制をいろいろやっています。賃上げをやったら減税する、設備投資をやったら減税するといったような個別税制を拡充してきました。同時に、お金を動かすという観点で、NISAや、住宅資金、結婚資金等々の贈与税の非課税措置、外国人旅行者向けの消費税免税制度というのを抜本的に拡充しました。そういったことをいろいろやってきたということです。その後、ここ2年間にしましては、むしろ個別の政策税制よりは法人税の税率そのものを下げようということをやってまいりました。後ほどまたお話をいたしま

す。

下の方が抜本税制改革です。もともと一体改革の法案でできましたものの中で消費税率の引上げの話、それから、所得税、相続税の最高税率の引上げ、基礎控除の見直し等々をやってきましたわけです。さらに加えて、足元で議論しておりますけれども、個人所得課税についてのものもろの見直し、それから、BEPS プロジェクトということで国際課税の見直しといったものをこれから検討して、順次実現していくという段取りです。

ほぼ同じことを書いたものが資料⑳の図です。消費税、法人課税、個人所得課税、資産課税と分けて記載しています。この中で、個人所得課税、それから、欄外になっておりますけれども、国際課税についてしっかりと制度改革をしていくというのが、目下の税制当局、国税当局の課題です。

次の資料㉑以下ですけれども、個人所得課税改革の話を見せていただこうと思います。政府は「経済財政運営と改革の基本方針」といったものを毎年6月末に閣議決定しています。これは「骨太の方針」と言われるもので、その1年間の政府全体の経済財政運営についての考え方を書いているものです。個人所得課税改革については、去年からこの話はずっと進めていますので、平成27年6月の閣議決定になっています。

資料㉑をご覧くださいと、税制の構造改革として基本的考え方の太字のところを読みますと、持続的な経済成長を維持・促進する。経済成長を阻害しない安定的な税収基盤を構築する観点から、税体系全般にわたるオーバーホールを進めます。その中で、将来の成長の担い手である若い世代に光を当てることにより、経済成長の社会基盤を再構築したいということです。特に、夫婦共働きで子育てをする世帯にとっても、働き方に中立的で、安心して子育てできるといった世界。それから、格差が固定化せず、若者が意欲を持って働くことができ、持続的成長を担える社会の実現を目指すということ。こ

うした基本的な考え方の下、さまざまな改革を複数年度で、実行していきたいということです。

それをもう少し具体的に書いたものが次の資料㉒です。ii, iii, ivと書いてあります表題を見ますと、iiが低所得若年層・子育て世代の活力、格差の固定化防止、iiiとして働き方・稼ぎ方への中立性・公平性の確保、ivとして世代間・世代内の公平の確保、このようなものもろの課題に対して、個人所得課税、資産課税等がございますけれども、さまざまなアプローチで色々とできることをやっていきたいという問題意識です。

資料㉓、資料㉔とありますが、資料㉔が今年の「骨太の方針」です。今申し上げた個人所得課税全体の課題を、今年はそのまま踏襲して検討していくことになっています。特に足元に関していいますと、働き方改革ということで、資料㉔の一番下の3行ですけれども、女性が働きやすい税制・社会保障制度・配偶者手当等、単発では無理なわけですので、それぞれしっかりやっていく必要があるわけです。働きたい人が働きやすい環境整備の実現に向けた具体的検討を進めるということで、税制についてもやっていこうということになっております。

資料㉕以下ですけれども、先ほど申し上げたような社会の課題に対して、税制としてできることをやっていこうということですが、その場合、われわれが認識しています現在の経済社会の構造変化についての資料㉖です。これは政府税制調査会で昨年いろいろご議論いただきましたけれども、こうした状況認識に立って制度改革をしようと思っているという資料です。

時間がございませんので、結論だけのご紹介になります。資料㉖の左側をご覧くださいますと、1970年ごろにかけて生産年齢人口が急増してきたわけですが、1995年を境にトレンドが逆転しています。それから、高齢者人口も1970年代以降に急増して、1990年代半ばに年少の人口を逆転しているということです。総人口も2008年に減少に転じ、いわゆる「人口減少社

会」になりました。全体の人口が減っており、働き手がどんどん減っている。他方で高齢者が増えているという構造だということです。

これをお金の流れから見たのが右側です。約20年前と今とを比較しますと、賃金や俸給の額というのが25兆円減っています。一方で、高齢化に伴う保険料負担が15兆円増えています。それから、高齢者が増えていますので、年金等の給付が増えています。この3つの足し算、引き算をしますと、その下ですが、若者からお年寄りまでの全体の可処分所得が14兆円ほど減っています。今、申し上げたように、もっぱら年金によって支えられているご高齢者のウエイトが高まっているわけです。一方で、2つ下の家計消費というのは少し伸びていますが、そう大きくは変わりませんので、その分可処分所得の減をその間にあります貯蓄の取り崩しによって補っているというのが現状のお金の流れだということです。

資料⑳は、人口構造の変化です。結論だけ順番に申し上げますが、右上をご覧くださいと、未婚化の進展ということで、どんどんどんどん未婚率が上がっています。下の段に行って、左から行きますと、晩婚化も進んでいる。これに伴い晩産化も進んでいるというのが社会の状況変化です。

その上で、資料㉑は家族の変化ということで、家族の類型が昔の夫婦と子ども2人のような世帯構成から変わってきているということです。一人世帯が最も多い類型になっています。それから、上の右側ですけれども、共働き世帯が年々増加して、昔は専業主婦世帯が多かったわけですが、1997年以降、逆転しています。それから、下の方に行って、夫フルタイム、妻パートタイムといった世帯数が今は一番多いという状況になっています。昔の専業主婦で子ども2人みたいな家族観が大きく変わってきているということです。

資料㉒ですけれども、働き方の変化です。これもよく言われることですけれども、上の左か

ら順に言うと、非正規雇用の方の数がどんどん増えてきています。それから、右側に行って、若年男性にターゲットを当ててみますと、人口減があつて、雇用者数全体が減っているわけですが、若い男性の非正規雇用者はむしろ増えてきているということです。加えて、下の段の左です。非正規雇用といっても、いろいろな理由があるわけですが、不本意ながら非正規だという人が全非正規雇用者の4割を占めているということです。また、非正規の方の賃金体系がどうかというと、下の欄の真ん中です。通常の正規雇用の人は年功序列になっているわけですが、非正規の方というのは基本的にずっと賃金は横ばいということです。お年を召しても賃金は上がらないという構図になっています。

その結果、資料㉓ですけれども、家計・再分配という観点で見ると、上側の一番左が若年世帯の所得階層別の分布を示したものです。矢印が引いてありますので、一見しておわかりいただけると思いますけれども、20年前に比べて、若年世帯の所得が全体的に下にずれて、低所得化が進んでいるということです。これは今まで申し上げた働き方や社会構造の変化を反映しているわけです。一方で、高齢者の方は昔と変わっていないということで、若者の所得の減少というのが非常に際立ってきているということです。

資料㉔は個人所得課税など社会保険料の負担の推移を時系列で追ったものです。結論を申し上げますと、ご承知のとおり、昔の所得税の累進は非常に高かったわけですが、累次、累進税率の引下げをしてきたわけです。累進税率の引下げですから、当然のことながら、高所得者ほど、たくさん減税になるということだったわけです。さはさりながら、若年の方はもちろん税率としての効き方はわずかなわけですが、若干の負担減となっています。税だけを見ると、高額所得者の方の負担軽減が大きいけれども、全体として負担の減少になっていま

したというのが左側の図です。一方で、それに社会保険料負担を足したのが右側のもので、この中心の実線が社会保障負担を足したところの、所得の低い人と高い人の負担率を示しています。

これは矢印を補助的に引いていますので、結論だけ申し上げますと、社会保険料負担はご承知のようにどんどん増えております。こうした中、高所得者の方はそれでもなお累進税率を累次にわたって引き下げてきた負担軽減効果が大きい。他方で、所得の低い人は、所得税は少しは下がったわけですが、年々増える社会保障負担で、むしろこの10年、20年で見た場合には、昔より負担が増えているという状況になっています。こういった所得税だけではなくて、社会保険料負担も含めて、それから、先ほど言ったいろいろな社会構造の変化も踏まえて今後の改革を考えていく必要があります。こういった所得の低い若年層の人たち、なかなか子どもができない、子どもを育てられないという人たちを、もちろん税だけではできることは限られているわけですが、税制としても支援をしていきたいというのが今の個人所得課税についての基本的な問題意識、状況認識です。

それを受けて、昨年11月に今申し上げましたいろいろなファクト・論点について、政府税調で整理しています。資料③の右側ですが、四半世紀の経済社会の構造変化を踏まえて、税制のあり方を今後検討していくに当たりどんな論点があるかということで、個人所得課税について大きく3つございます。まずは結婚して子どもを産み育てようとする若年層・低所得層に配慮する観点から、所得の再分配機能をもう少し回復できないだろうかという点。それから、社会全体で家族の形成の支援ができないだろうかといった観点から、さまざまな所得税の体系、控除のあり方、税率構造のあり方など、そういったものの見直しをしていこうということがあります。

2つ目の四角ですが、働き方の違いによって不利に扱われることのない中立性の確保

と書いています。これはご承知のとおり、個人所得課税における所得とは事業所得や、給与所得、不動産所得、農業所得等々、それぞれ分かれています。それぞれの所得ごとに経費の計算方法や控除が違ってということです。典型的にいいますと、サラリーマンの人は給与所得控除があり、実額がなくても一定の控除が受けられます。ところが、今はいろいろな雇用形態があり、実質的にはサラリーマンと変わらないのだけど、請負契約によって雇用されているような人は給与所得者ではないという整理がなされています。実額の経費がないと控除ができないということです。そうすると、同じような仕事をしているのに、サラリーマン形態の雇用の人は給与所得控除がある一方で、同じように働いているが事業所得の人は控除がない。例えば、そういったようなことをもうちょっと平等にしていかなければいけないのではないかとといった問題意識です。

それから、3点目は、老後の生活に備えるための自助努力に対する支援ということです。年金に対する課税、貯蓄に対する課税はいろいろあるわけですが、働き方が流動化していく中で、そういったものに中立的に老後の支援ができるような税制ができないかといったもろもろの問題認識です。いろいろな議論をしなければならず、多岐にわたりますので、具体的な制度設計という意味ではかなり長期間、複数年度かかってできることからやっていくということになると思います。こういったことに何とか今年から着手していきたいというのが今の状況です。

政府税制調査会は、安倍政権になって3年たちまして、全員の方にご再任いただき、今年9月にもう一度再スタートしました。資料③はその際に総理が出席して挨拶をした中身です。真ん中の辺りですが、個人所得課税について、わが国の経済社会の人口構造、家族、働き方といった変化を踏まえた改革をしていかなければいけないということです。特に女性が就

業調整をすることを意識せずに働くことができるようにするなどということで、こういった問題意識で検討してほしいというのが総理のご挨拶でした。

まさに政府税調で議論がスタートしているということです。非常に多様な論点もあり、かつ時間も限られている中でどこまで行けるかわかりませんが、これから時間をかけて政府税調として今年の成果を出していただくというのが今の状況です。

以下はよく新聞にも出てきます。いわゆる配偶者控除等の基礎的な仕組みが資料③④です。ご承知のとおり、給与所得控除65万円プラス基礎控除38万円の103万円を超えますと、配偶者特別控除で段階的に控除が縮小されていくというのが今の姿です。

よく「103万円の壁」と言われますが、今申し上げたように103万円を超えるとがくと38万円の控除がゼロになるわけではありません。階段状に減っていくことになっていますから、壁はないわけです。少しカーブがなだらかになりますけれども、壁はないということです。さはさりながら、この103万円ないしは社会保険の130万円といったところに、いろいろな企業の手当等が措置がされていることによって、いろいろな意味で壁と認識されているのが現状だと思っております。

配偶者控除に関しましては、税制としての観点のみならず、家族観などいろいろな論点のある話です。資料③⑥以下は2年前の平成26年11月と書いてありますが、政府税制調査会でこの配偶者控除にフォーカスをしてとりまとめた「第一次レポート」です。制度創設以来、社会状態がどう変わったか、それから、配偶者控除についてどんな問題点があるのかということのをサーベイした上で、配偶者控除の見直しとして、どのような改革ができるだろうかという複数の案を政府税調が出しています。

これはまだ結論は出ていません。いずれにしろ、いろいろな形で世の中で議論していただ

うということです。議論が多々ある話であるということを認識した上で、2年前に幾つかの選択肢を出して、今でもいろいろなお議論をマスコミでもしていただいているわけですが、これからこれらについてできるところまで結論を出していきたいというのが現在の状況です。個別の選択肢の説明は省略いたします。

資料③⑦以下が所得税における税負担の調整です。説明は省略しますが、基礎的な所得税のツールについて書いたものです。

資料③⑧です。諸外国が日本の所得控除方式に代わる制度としてどんな制度を持っているのかということの例示です。ドイツ、フランスはゼロ税率、カナダは税額控除方式を取っているというような基礎資料です。

所得税の話ばかり申し上げましたが、資料④①は、相続税の見直しをやった内容について1枚に書いた基礎資料です。税制抜本改革の際の消費税の見直しと一貫して消費税率を上げる一方で、所得税、相続税に関しても若干再分配機能を回復しようというような問題意識もあったわけです。

4. 成長志向の法人税改革

時間が押しているので、かいつまんで申し上げますが、資料④②以下が法人税改革です。法人税改革は、もちろんこれで終わりというわけではありませんけれども、税率の引下げについて一定の成果をここまでの税制改革で見たというのが現状のわれわれの認識です。

資料④③が昨年末の与党の税制改正大綱の抜粋です。こういった経済状況ですので、企業だけネット減税というわけにまいりませんので、課税ベースを拡大しながら税率を引下げるということをやってきたわけです。言い換えますと、黒字の企業だけが低い税率で、高い税を払うのではなく、2行目ですけれども、法人課税をより広く負担を分かち合う構造へと改革し、「稼ぐ力」のある企業の税負担を軽減するという問題意識です。今年の3月に通った税法によりま

して、国・地方を通じた法人実効税率が平成28年度に29.97%、さらに平成30年度の分まで既に法律上の措置がなされております。30年度には29.74%になります。

企業部門に対してだけ「財源なき減税」を重ねるということは、現下の厳しい財政事情やよく言われる内部留保、企業の手元資金、利益剰余金、さらには現預金、いろいろな見方がありますけれども、その状況に鑑みて、なかなか理解が得られないということで、税率引下げに当たっては課税ベースの拡大によって財源をしっかりと確保したということです。こうしたことをやってきたので、次の2行ですけれども、経済界の方々におかれては、こういった税率引下げを有効に活かして、賃上げなり、投資なりにぜひとも活かしていただきたいという与党の思いが書かれたものです。

安倍政権ができたときはまだ復興法人税がございました。復興法人税を込み込みで、安倍政権になったときの国・地方合計の実効税率はジャスト37%でした。この政権になってから、今年の3月の制度改正で29.74%、「20%台」まで、頑張ったという言い方が適切かどうかあれですけれども、実効税率の引下げをやってきたというのが現状です。

課税ベースを拡大しながらという言い方をしましたけれども、具体的に何を見直して財源を作って、税率を下げたのかというのが資料④です。幾つか柱がありますが、1つは租税特別措置、いわゆる租特の見直しです。税制のでこぼこをなくして、その分の財源で税率を下げるということです。典型的には、安倍政権になってからできた生産性向上設備投資促進税制で、これは有形固定資産を取得したら減税しましょうというようなものですが、これを期限どおり縮減をして、その財源をもって税率引下げに回すということです。言い方を変えれば、設備投資有形固定資産だけではなくて、研究開発しかり、M&A しかり、人的な教育しかり、多様なご判断に企業が生かせるようにということで、こう

いった個別の租特ではなく、税率の引下げの財源にしたということです。

また、法人事業税の外形標準課税を広げることもしています。そのかわり、所得部分に係る税率をその分引下げるといった格好にしているわけです。

あとは一番下の欠損金の繰越控除です。これは過去に不良債権やリーマンショックのときにどんどん拡大してきたわけですが、この繰越控除に入れられる限度額について順次引下げをしていくということにより、財源を生み出しているというものです。

いずれにせよ、こういった一連の見直しに関して中小企業のさまざまな租税特別措置等があるわけですが、そこは変更していないということです。いずれも中小企業向けのものではないものによって財源を作って、実効税率の引下げをしてきているということです。中小企業向けの租特は今年に期限切れが来るものがありますので、これは別途この年末にかけて議論がありますけれども、法人税率引下げの財源になってきたわけではないということです。

こうした法人税改革の結果出来上がった実効税率の国際比較ですけれども、大体ドイツ並みです。ドイツが29.72%ですから、下を見ていくと切りがないわけですが、日本の法人税率はこのぐらいまで下がってきましたというのが資料⑤です。

資料⑥はこれまでやってきた話なので、先ほどと重複しますので、割愛をいたします。

5. 国際課税

資料⑨以下の国際課税ですけれども、いわゆるBEPSプロジェクトというものです。ポイントだけ申し上げようと思います。

資料⑨は先ほど来何度か出てきている「骨太の方針」です。こういった政府の方針の中でもBEPSプロジェクトをしっかりとやっていこうということになっています。

BEPSプロジェクトとは何かということをあ

らためて説明をさせていただくと、資料⑤の一番上に書いてありますが、BEPSは、Base Erosion and Profit Shiftingの略です。Base Erosionは税源が浸食される、本来取れるべき税が取れなくなるということで、Profit Shiftingは利益移転、本来ここであるべき利益が他のところに行ってしまうということです。こういったことに対応することをBEPSプロジェクトと言っています。

企業が調達・生産・販売・管理等の拠点をグローバルに展開し、電子商取引も急増するなど、グローバルなビジネスモデルの変化が進む中で、各国の税制とか、国際課税ルールがこれに追い付いていないということで、国際課税のルールと多国籍企業の活動実態との間にずれが発生してきています。これを、公正な競争条件の確保という考え方の下に、多国籍企業がこういったずれを利用することで課税所得を人為的に操作し、課税逃れを行うことがないように、国際課税ルール全体を各国が歩をそろえて見直しましょうということです。

背景としては、リーマンショック後に、日本に限らず、どの国も財政状況が悪くなって、間接税の増税をやってきたわけです。このような状況で真面目な国内だけで活動している中小企業からは適正に納税をさせていただいているわけですが、一方で、多国籍企業の課税逃れといったものが相当各国でも話題になったということです。こういったことにきちんと対応しましょうということで、OECD、さらにはOECDに加盟していない中国、インド、ブラジル、ロシア等を含めたG20でも議論し、共通のルールを作っていきましょうということになり、昨年秋のG20に最終報告書が報告されています。今後は、これから数カ年かけて各国が歩をそろえて、同じようにこの最終報告書の内容に基づいた制度改革をしていきましょうということになっています。

基本的な考え方としては、その下にA、B、Cとある部分をご覧ください。特にAですけれ

ども、グローバル企業は払うべきところで税金を払うべき、言い換えると、経済活動や価値創造が行われたところで税金を払うべきという観点から、国際課税の原則をしっかりと再構築していきたいと思います。さらにはB、Cとありますが、グローバル企業の透明性向上といったこともやっていこうということです。同時に企業にとって予測可能性が高まるように、例えば、きちんと紛争解決のルールも作っていこうというのがBEPSプロジェクトです。

ここでは細かい説明は省略しますが、既に日本としては、例えば電子商取引に対する消費税の課税についてのルールとか、今までの税制改正で対処が終わっているものもありますけれども、これから制度改正しなければいけないものもあるということです。今年の年末にかけて議題になる大きい話は資料⑤の(2)の行動3とありますけれども、税負担の水準が低い外国子会社の所得を親会社の所得に合算する外国子会社合算税制という制度がありますけれども、これを総合的に見直していこうといったものです。これは年末にかけてきちんと産業界のご意見もいただきながら議論して、中身を詰めていって、制度改革を目指したいというのが来年度の税制改正の大きい課題の1つです。

多国籍企業の税逃れの方法はいろいろあるわけですが、資料⑤に1つ例として挙げてあります。資本提供するだけで収益の分配を受けている会社、お金は持っているのだけれども、実質的な経済活動を行っていないような会社を「Cash box」と呼んでいます。こういった会社を税金が安い国、税金がかからない国に置いて、その関連企業からいろいろな格好で資金が入ってくるようになっています。例えば、この「Cash box」と言われる企業がさまざまな特許等の権利を持っている格好にして、使用料等がどんどんこの軽課税国に入ってくるようにしたり、また、各親会社、関連会社に融資をしたりして、多額の利子が入ってくるようにすることで、軽課税国に超過利潤をためるといったことが行わ

れます。さまざまな観点から、各国で統一的に制度改正をして、言ってみれば正直者が馬鹿を見ることのないようにするために、対応していきましようということです。個別の細かい説明は省略しますが、資料⑤でご説明したいのはそういうことです。

もう1つ、資料③ですけれども、以上申し上げたBEPSプロジェクトに加えて、非居住者の金融口座情報について各国間で同じルールの下で、自動的に、かつ、定期的に情報交換をしましょうといったような枠組みも出来上がっており、これを実施するための税制改正を平成27年度税制改正で終えています。2018年から2017年分の非居住者の口座情報を相互に交換するところからこの制度がスタートしていくということになっています。

6. 税収の状況

最後に足元の税収の状況です。資料⑦ですけれども、これは一般会計税収の推移で、足元までの実績が27年度まで、28年度の57.6兆円というのは予算額です。その後ろに伸びているのが先ほど資料⑥で申し上げました中長期試算各ケースの税収です。今、予算で57.6兆円の税収を2020年に69兆円にするという前提で、プライマリーバランスの財政健全化目標が出来上がっているということです。

翻って、足元の決算の状況が最後の資料⑧です。今年の予算額が、一番右側ですけれども、57.6兆です。実績として27年度の決算まで出てきたわけですが、所得税、それから、消費税は順調に伸びております。他方で、法人税に関してはここ数年間ずっとアベノミクスの中で企業の繰越欠損も解消されて、かなり高い伸びをしてきたわけですけれども、実は足元の法人税収は昨年の決算額よりも今年の決算額の方が下回る状況になっています。11兆円だったものが、27年度決算額は10.8兆円です。最終的に11.7兆円入るという見積もりでしたので、法人税は見積もりよりも0.9兆円少ないという実績にな

っています。

これが実は今進行している予算では12.2兆円入るということになっており、さらにこれが29年度予算以降伸びていくという前提で今の政策運営は行われています。足元の法人税もかなり苦しい状況なわけですが、何とか新しい総理の判断を踏まえて、しっかりともう一度経済対策をやり直していこう。所得税等々の改革もやっていこうというのが現在の国税の基本的な状況です。駆け足で、以上です。

(林) ありがとうございます。社会経済情勢の変化とともに税制改正が行われてきているというお話を頂きました。

それでは、続きまして、玉岡教授からご意見を頂ければと思います。よろしくお願いいたします。

II. 財政・税制への意見

(玉岡) ご説明ありがとうございます。私の方からは、まず最初に経済とか、財政とか、或いは政策そのものについてどう私は考えているか。或いはどう考えたらいいかということについて主張というか、私見みたいなものを述べたいと思います。その後で個別の質問をしたいと思っております。

まず現在は人口減少社会ということで、日本全体が非常にベシミスティックな状況に置かれていると思いますけれども、私自身は人口減少社会そのものが必ずしも悲観的なものであるとは捉えておりません。古くはジョン・スチュアート・ミルの定常状態であるとか、或いは広井良典さんが言うような定常型社会であるとか、つい最近では吉川洋先生が『人口と日本経済』という御本で述べられましたけれども、人口減少社会であったとしても、例えば1人当たりのGDP、食い分が今後変わらないようにできて



いるのであれば、それ自体はそう悲観的に捉えることはないということです。もちろん分配の状態がどうか、問題があるかもしれませんが、1人当たりの食いつながるべく減らないように政策も含めて経済構造を考えていくという視点が大事ではないかなと思っています。

政策に関していいますと、これは授業でよく言うのですが、まず最初に政策の目的は何かということを明記します。そして、その政策を達成するためにどのような手段が複数あるかというのを列挙します。その後で最初に挙げた政策目的の達成のために一番効果的な手段は何かということを選ぶのが非常に大事だと思っています。それが政策決定をする際に基本中の基本だと思っているのですけれども、税制についてももちろんそうです。ただ、近年憂慮しておりますのは、そういうふうな過程を経ずに、結論が先に決まっていて、その結論に合わせるように政策自体を擦り合わせるという非常に窮屈な状態になっています。

例えば消費税に関して言うと、軽減税率が導入されようとしています。私自身が一番びっくりしたのは、基本税率が10%というときに、軽減税率が8%だったのです。それに対して何の疑問も呈されなかったということです。私自身は消費税、付加価値税を30年ほど研究しておりますけれども、普通軽減税率というと、標準税率の半分程度です。ですから、10%でやると、

軽減税率は5%だということです。ただ、そうすると税収の減少が見込まれますので、標準税率自体をもっと上げないといけないということになります。標準税率を上げると、それに伴って税収全体のみならず、国民の各階層で負担がどうなるかということをきちんと政府の側から国民に対して示して、その上で判断してもらうということです。他の国ではそうなっていますけれども、どうも日本ではそうっていないということです。

次の例で言うと、社会保障と税の一体改革ということが言われて久しいですけれども、今月からご案内のとおりで、社会保険の制度が変わりまして、いわゆる「106万円の壁」というのができました。数年たつと、従業員が501人未満の企業についても106万円にするということなのです。ある調査によると、現行でいうと103万円までに所得が収まるように就業時間を合わせているパートタイムの主婦の方というのは8割ぐらいいるそうなのです。実際に就業時間を抑えるというのはそういう壁があるからか、或いは働きやすい環境がないからであるとか、その辺について事細かに検証はされていないのです。社会保障と税の一体改革と言っているわけですから、両方併せて実際にどうなっているかということについて詳しく調査をした方がいいと思っています。

個別の問題になりますけれども、BEPSの問題です。BEPSというのがなぜいけないかということについて理論的にというか、理屈で説明しようと思うと非常に難しいのですが、仮にいけないことだとなったとして、どうするかということです。先ほど詳細にご説明がありましたように、今後いろいろ各国と協力の下に情報交換をはじめとしているいろいろ対策を練るようです。

ちょっと人と変わったことを言いたい性格がありますので、ちょっと変わったことを言いますと、納税するというのは一種のCSRのようなもので、社会でいろいろ活動して、そこから上がった果実、収益というものを税という形で

社会にきちんと還元するという視点もあると思います。ですから、BEPSに関してもそういう視点が必要です。今やろうとしていることは、北風と太陽ということで言うと、割と北風の的な話が多いのですけれども、日の光を当てて服を脱がせるような対策も必要ではないかと思っております。

具体的に言うと、私自身は最近租税教育ということをやずっと熱心に行っておりまして、どうやったらいいかということを考えているのです。租税教育の対象というのはほぼというか、国民個人が対象なのです。ちょっと突飛ですけれども、企業や法人に対しても対象を広げてはどうかと思います。私が言い始めたのではなくて、二十数年前に佐藤進先生もそういうことをおっしゃり始めたのです。企業、法人に対して租税教育を行っていくということです。タックスモラル (tax morale) と言って、税を納めたいという意欲を表す概念ですが、そういうことを企業についても上げていって、企業の納税協力、コンプライアンスというものを上げる必要があるのではないかと思っております。

〔適格請求書等保存方式〕

質問は3点ばかりあります。1点目です。非常に細かいのですけれども、消費税の複数税率時に適格請求書等保存方式というのが入ります。かなり詳細について詰めておられるようなのですけれども、ちょっとわからない点がありますので、質問申し上げます。適格請求書は通常インボイスと呼びますが、インボイスの発行について、今のところ、どうも読んでみると、紙ベースで発行、保存義務のみを課すと読み取れます。各国でやっているのは発行、或いは保存したインボイスのクロスチェックというのを、頻度はいろいろありますけれども、行っております。このクロスチェックというのをもし全く行わないとすると、逆にインボイスセラーとか言うのですけれども、インボイスを発行する事業者が出てきたりして、脱税の温床になってしまっ

たりしますので、クロスチェックというのはどうしても必要だと思うのです。クロスチェックというものを、差し障りのない範囲でいいのですけれども、どういうふうに行う予定であるかということです。

それに関連して、中小零細企業を取引から排除しないように、現行の消費税税制ではできているのですけれども、複数税率下でも数年間は猶予措置があるのですが、将来的には免税事業者はインボイスを発行しない限り、取引から排除されるような形になってしまいます。それをどう考えるかなのです。例えばEUとかで行っているようなサマリーインボイスであるとか、セルフビリングインボイスというのがあるので、そういうものを使って、納税自体についての負担を和らげながら、しかも取引から排除されないようにやるというふうな仕組みは考えることができるので、そういうことは考えていないのか。現時点では考えておられないかもしれませんが、そういうふうなことを考える必要があるのではないかと思っております。

インボイスに関しては電子インボイスの発行をどうするのかということです。電子インボイスというものをうまく使うと、次の質問に関連するのですけれども、納税者の納税に係る費用というのをかなりうまく下げることができるし、徴税側のコストも下げることができるのですが、紙のインボイスの発行等を含めて、電子インボイスの発行というのをどう考えていくのか。以上が1点目です。

〔納税協力費用〕

2点目は、もしインボイスを導入して、発行・保存等をするとなると、徴税側の費用であるとか、納税協力費用、納税側のかけるコストというのが飛躍的に増大することが考えられます。ニュージーランドやオーストラリアをはじめとして、納税協力費用というものを計測して、これをいかにして下げるか。特に中小の事業者に

ついて下げるかというのは国策にもなっているということです。

日本に関しては、特に納税者側がにかけている費用、納税協力費用というものについては、オフィシャルな数字が多分存在しないと思うのです。ただ、今後もそういうのが増えていくということが懸念されますので、そういうものをなるべく減らすように税制自体、インボイスの仕組み自体を考えていただきたい。その前提として納税協力費用の把握をしていただきたい。これについてどうお考えですかというのが2点目の質問です。

〔社会保険料の負担率〕

3点目はもしわかればということでお答え願いたいのです。実効税率の引下げということでずっと努力されておられますけれども、企業が負担するのは法人税関連の税の負担ともう1つは社会保険料などの負担があります。税の負担と社会保険料の負担で、先ほどちょっとご紹介がありましたように、社会保険料の負担というのは個人の方もそうで、法人の方も増えているということです。この2つの比率がどうなっているかというものが、最終的に企業の投資活動であるとか、立地選択に関して影響を及ぼすと思われるます。

教えていただきたいのは、法人税とか、社会保険料の負担率というものが企業等の投資活動や立地選択にどのような影響を及ぼしているかというのを、もしできれば試算結果があればいいのですけれども、なければ、それを検討したかどうかということについてお教え願いたいと思います。ある研究によれば、法人税とかの影響というのはもちろんあるのだけれども、営業環境であるとか、いろいろなその他の要素によって立地というのは決まるということがわかっています。せっかく実効税率は下げたけれども、思ったとおりに動いてくれないというのは非常に困りますので、その辺についてもし何かわかっていることがあれば教えていただきたいと思



います。以上です。

(林) ありがとうございます。それでは、小塚さんからご意見を頂きたいと思います。

(小塚) 玉岡先生の方から全体的なことについて広くコメントを頂き、さらに質問していただきましたので、私の方からは少し個別的な税制改革等の課題等に関わるところで5つほどコメントないし質問をさせていただきたいと思います。5つと申し上げましたけれども、そのうちの3つは最近話題ということで数多く報道等もされておりますが、配偶者控除の改革について、いろいろお考えであるとか、そのあたりをお聞かせいただきたいということです。

〔女性の就業調整〕

まず1番目といたしまして、お配りいただいている資料③のところでも安倍首相による1つの改革の目玉として配偶者控除等の改革が挙げられているところです。この配偶者控除の改革は、先ほどのご講演の方にもございましたが、一昨年の段階から議論が始まり、そして、去年の11月に公表された論点整理でも大きなトピックとされております。特に昨年11月の時には将来の成長の担い手であるところの若い世代に光

を当てるとということが非常に強く謳われたものと考えております。しかし、この挨拶のところを拝見しますと、むしろ少し違う文脈が強調されているようにも見えます。

具体的に申しますと、特に女性が就業調整することを意識せずに働くことができるという部分が強調され、その方向で問題意識が凝縮されているようにも思われるわけです。この路線で改革を進めていくとなりますと、それは昨年11月まで強調されてきた若い世代に光を当てるといふこととどう関係してくるのだろうか。先ほど玉岡先生からもそういった具体的な就業調整をどうしているのかの実証はどこまであるのか疑わしい等のご指摘もあったと思いますが、若者に光を当てるためにはどのようなことを目指すのかということが非常に重要かと思われます。さらにこれら2つの目的は本当に整合的であるのか。或いは一方が他方を具体化したものであるのか。こういった点の整理が必要ではないのだろうかということを少し思うわけです。このような2つの目的がさしあたっては提示されているわけですが、主税局といたしましては、これらが整合的だとお考えなのか、もし仮に矛盾するとすれば、それについてどちらが優先されるべきとお考えなのかということをもし可能であればお聞かせいただきたいと思っております。

〔配偶者控除〕

2つ目も先ほどの1つ目のところと関わる場所です。私もこのあたりの実証的なところについてはそこまで詳しくないのですが、ちょっと調べてみますと、配偶者控除等を原因としての就業調整というのは実はそこまで強くないのではないかという研究結果も複数出てまいります。そのような政策効果に疑義が呈されている中でその解消が政策目的として大きく打ち出されてくると、果たしてそれで良いのかどうかというところがあると思うわけです。

もっとも、ここから先は私の研究者としての

個人的な意見ということではあるのですが、仮に配偶者控除というものが現に就業調整等をそこまで招いていないとしても、やはりこれを改革する必要性はあるのではないかと考えます。どういうことかと申しますと、一方において、税制においてどのような制度が設けられているかということは、どういった行動に具体的にどのような影響があるのかという点で大変重要ではあるわけです。しかし、人々の行動を何かしら変えるということはいかにも政策的な話です。さらには、このように所得税のような国民全員に適用がある大きな制度については、短期的には特に人々の行動に影響があるわけではなくとも、国民の価値観、ライフスタイルとか、そういったものに合致しているといったようなことも重要ではないかと思われます。

そのように考えていきますと、この配偶者控除は随分昔に創設されたものが抜本的な変更を加えられることなく基本的にはそのまま維持され、しかもその当時の世代の人たちのライフスタイル、結婚観といったようなものを強く反映して作り上げられたものであることは、いかんとも否定し難いわけです。そのような点を重視する必要性があるのではないのか。そして、このような配偶者控除の改革等については、現在既に結婚していて、現に専業主婦、或いはパートで働かれている方々がどのように影響を受けるかということももちろん重要ではあると思いますが、その一方で、私どもは大学で教育しているということもありまして、実際に卒業していく学生の顔を見ながらいろいろものを考えるのですが、この改革はその彼ら、彼女らに対してどのようなことを示そうとするものなのだろうか。こういうことが気になってくるわけです。さらに、もう既に学校を卒業して働き始め、現に労働市場に属しているけども、今後家庭を作っていく若者たち、つまり、今後結婚して、家庭を持っていく若者たちに対してどのようなビジョンを示すものなのか。こういった点も重要だと思うわけですが、そのあたりにつ

いてどのようにお考えなのかということをコメント等でご回答いただければと思います。

〔夫婦控除の妥当性〕

3つ目なのですが、配偶者控除をどのように改革するのか、という点については様々な議論が行われているようですが、報道を見る限りでは、具体的な案として夫婦控除というような形で、特に法律婚の形で家族を作っているという場合について一律の控除を与えようという方法が有力であるのかなと受け止めております。もちろん所得制限を入れるべきかどうかという話などもあると思いますので、控除額をどのような数値にするのかとかそういった詳細のあたりはまだまだ流動的なのかなとは思いますが、それ以外にもさらに形式を所得控除でなく税額控除にするのか、所得控除にするのかといったそういった細かい技術的なところが色々今後詰められるのだと思います。ただその一方で、夫婦控除のような形になるということがある程度の既定路線なのかなと種々の報道を見ている限りでは感じるわけではあるのだけでも、夫婦というものをある種特別な形で位置付けることの是非をもっと突っ込んで検討することなく所与と考えてよいのかどうか、そういうことも疑問に思うわけです。

先ほど、所得税はわれわれの社会の中での人の生き方、ライフスタイルをある程度以上尊重しなければいけないのではないかと申しましたが、そうしたライフスタイルの一つのあり方として、男女のカップル以外にも、例えば同性婚といったそれとは違うような結婚・婚姻の形であるとか、生き方というものが出てきています。日本においてはそうしたものが広く社会において承認され、制度化していくのかどうかはまだまだよくわからないところが多いわけですが、そうはいっても、世界ではむしろ例えばアメリカでは同性婚が正面から認められるようになってきたところで、日本では男女の婚姻にある意味では正面から補助金をだすようなものを1つ

どんと制度として設けるとなると、日本と世界との距離感が広がってしまったりしないのか、そういうことも懸念としてあり得るのかなと思うわけです。そのようなことについてどのようにお考えなのか。今後それは課題であると認識されているのだろうか。もし課題であるのだとすると、どういうふうにはそこは距離を縮めていくべき、いけるだろうとお考えなのかという点について、もしご回答を頂けるのであれば頂きたいと思います。以上、3つは配偶者控除についてでした。

〔相続税の改革〕

4つ目ですが、こちらは少し毛色が違う話になるわけですが、資料④のところで相続税の改革についてもご紹介いただいたところかなと思います。このところは、要するに、近年においてはある程度、相続税の負担を重くするという流れの中で負担が重くなれば、それになるべく回避したいという行動が出てくるのは必然であるということかと思えます。特に最近報道等で接しているところによると、ある種形式的な制度としての相続税の課税対象となる財産の評価を何とかごまかすというところ少し聞こえは悪いかもしれませんが、そこをうまく使って逃れるといったようなことが最近頻発してきているのかなと思います。

もちろんこれは税をどう執行していくのかということも大きいのかなと思うわけですが、その一方で、可能性としては制度自体に欠陥があるのだというようなこともあり得ると思います。これについては非常に大きな制度の改革になると思いますので、性急に、来年度について、というような話ではないと思うわけですが、そういったことについても今後何か詰めていこうとお考えになっているのかどうかという点だけお聞かせいただければと思います。

〔法人税改革〕

最後の5つ目ですが、法人税の方につ

いて簡単にお聞かせいただきたいと思います。先ほど玉岡先生の方からも法人税の改革が実効税率の引下げという形で進んできているが、それが政策的に効果があるのかどうか明らかになっていないというご指摘がありました。これが検証されるべきポイントだということは私も全く同意見です。しかし、他方、法人税の改革において、税率だけが真に問題となることだろうかということも考えるべきだと思います。成長志向ということを考えてときに、負担が重いか軽いかというようなことももちろんありますが、しかし、その一方で、ルールとして国際標準に合っているかどうかといったようなこともやはり重要ではないのだろうか考えるわけです。

そこで、そのような問題意識からのものと明言されているわけでもなく、単に新しい租税特別措置を要望しているということであるのかもかもしれませんが、最近公開されました経済産業省の税制改改正要望の中にいわゆるスピノフと呼ばれる、会社が既存の事業を外部に切り離すに取引に関する制度を提案するものがございす（経済産業省産業政策局産業組織課「組織再編成税制等に係る所要の見直し」）。スピノフは直接株主に対して既存の事業をそのまま株式の交付というか分配を通じて渡してしまうものですが、これについて、アメリカ等ではご承知のとおり非課税措置が完備されていて、それが積極的に使われているという状況があります。そういうようなことを日本でも、というような話が出てきているのかなと思うところであるわけです。

そのような意味で、制度として、ルールとして使いやすいかどうかという点で考えていきますと、近年では、これは制度の執行の面でとなりますけれどもいわゆるヤフー事件であるとか、IBM 事件であるとか、そういった事件が頻発しているように思われます。そのような事件において、組織再編等について、それが租税回避であるとして否認されるのか、否認されないのかというようなことが曖昧になってきていて、

それが納税者を委縮させているのではないか、こういったことがいろいろと問題提起されているところかなと思います。

もちろんこれは判例、裁判所の考え方でありますので、立法でどこまでコントロールできるのかという問題はもちろんあると思いますが、現在の運用の在り方というものを見直して、もしこれが不合理に使いにくいものになっているのだとしたら、それを見直すといったことも税制改革、法人税の改革としてあり得るのかな、考えても良いのではないかとも思ったりするわけですが、そのようなことについて何かプラン等があるのかなというようなことをお聞かせいただきたいと思いますということです。

ちょっと長くなりましたが、5つほどありましたので、よろしくお願いいたします。

（林） ありがとうございます。なかなか難しい問題でありますので、お答えいただける範囲で結構です。よろしくお願いいたします。

（井上） ありがとうございます。大変耳の痛い話も含めて、いろいろご示唆に富むアドバイスを頂きましたので、しっかりとそれを踏まえて、これからも努力していきたいと思います。

〔適格請求書等保存方式について〕

ご指摘を受けた点をお答えしますと、まずインボイス制度の適格請求書等保存方式についてご質問いただいています。電子インボイスについてお答えしますと、これは今年改正した法律の中で、法律用語はちょっと別ですが、電子インボイスも含むと明記しています。完全に電子インボイスが可であるという前提で今年の制度改正をしています。具体的な細目はこれからですけれども、当然そういったものを意識して法律に書き込んでいますというのが1点です。

それから、クロスチェックです。今でもそう

で、それを強化していくわけですが、仕入先が発行した適格請求書それ自体をきちんと仕入をした人、仕入税額控除を受ける人が保存をしているということです。それによって税務署からしかるべきチェックを受けるということにしています。本来ですと、請求をする人はもらう消費税が多いとたくさん税務署に払わなければいけなくなるので、なるべく小さくしたいという考えがはたらきます。一方で、仕入れた人は仕入れ税額控除をたくさん受けたいから、なるべく払った消費税を大きく見せたいということになります。したがって、そこはきちんとそれぞれに依存させて、クロスチェックすることだと思います。それを税務署がしっかりとチェックすること、インボイス制度になってからも請求書の要件をきちんと強化した上でしっかりやっていきたいと思っています。そういった意味でしっかりクロスチェックをやっていきたいと思っています。

それから、サマリーインボイス、セルフビリングインボイスについてご指摘を受けました。サマリーインボイスはいわゆる簡易なインボイスということだと思います。これについては、例えば小売業などでたくさん請求書を出すというケースがあります。そのほかにも、タクシーの運転手などいろいろあるのですが、そういった場合について、適格請求書だけれども、記載事項を相当緩和するといったような特例を作るということで詳細を検討しています。

それから、セルフビリングは自分で作るインボイスということですが、これについても買い手側が自分で作った仕入明細書で仕入税額控除ができます。もちろん恣意的になってはいけませんので、実際の仕入元に対する確認等は必要になると思いますけれども、セルフビリングインボイスもできるといった格好で整備していきたいと思っています。

免税事業者の問題もご指摘を受けました。免税事業者は500万者いると言われています。制度全体としては先ほど申し上げたように相当の

猶予期間をおいているつもりです。それから、事業者の方の準備状況等をしっかり検証しながらインボイス制度の導入をしていきたいと思います。世の中の実情を無視して勝手にどんどん進めていくということはないつもりです。さはさりながら、これを機会に、電子インボイスの話もそうですけれども、ちゃんと全体としての取引の近代化みたいなこともできればいいわけです。インボイス自体もそれができれば、いろいろな意味でプラスもありますので、これはこれでしっかりやっていきたいということです。

そういう意味で、免税事業者の方が500万者いると言われているのですが、われわれも実は本当の詳細がよくわかっていないところもございます。これは仕入れ税額控除できる、できないの話なので、500万者の免税事業者といっても、まちで駄菓子売っているようなB to Cの小売の人は関係ないわけですね。B to Cではない、B to Bの免税事業者の方が関係します。70万者ぐらいは農家だと言われていて、農家は別途農協を通じた取次ぎをしている場合の特例みたいなものを作ろうと思っていますので、これは多分影響がないだろうと思います。そうすると、残った200万なりの者がどういう実態にあって、どんな商売をされていてというのを、時間もかなりありますので、きめ細かく見ながら、同時に法律上も先ほど言ったようにしっかりと検証しながらということにしていますので、ちゃんと準備をしていきたいと思っています。

〔納税協力費用について〕

納税協力費用はおっしゃるとおりで、ものすごい大事な話です。まさにご指摘のとおりでありまして、これをきちんと定量的に把握することではできておりません。例えばいろいろなシステムでいろいろな商売をしている方のうち、どこまでが納税のためのシステム費用で、どこまでが商売のためのシステム費用かは必ず

しもよくわからないところもあるものですから、定量的な把握はなかなかできていません。

ただ、先生から助け船を出していただいたように、先ほど言った電子インボイスとか、そういうことにまさにしっかり取り組んでいきたいということです。そういうものをちゃんと普及していくこと自体が納税費用の軽減になるだろうという認識はわれわれも持っていますので、そうした取組も含めて、しっかりできることを行っていきたいと思っています。

〔社会保険料の負担率について〕

それから、3点目の企業の社会保険料を含めた負担率の話です。これもおっしゃるとおりでありまして、一国全体では国民負担率と言って、 $(\text{税負担} + \text{社会保険負担}) \div \text{国民所得}$ で国際比較をやっているのですが、企業についても両方の負担を踏まえて考えるというのはまさにおっしゃるとおりだと思っています。

企業版の国民負担率みたいなものなのですが、今その数字があるわけではないです。他方、例えば、OECDの統計を見てみますと、日本を含めた法人所得課税の税収の統計があります。それから、社会保険料の事業主負担分の統計もあります。各国によっていろいろ違いがあるので、そのまま足すのがいいかどうかというのは精査が要るのですけれども、そういう数字の対GDP比みたいな数字というのは、OECDの統計資料を通じて国際把握できるようになっています。

そうすると、大まかに言って、法人の実効税率も先ほど見ていただいた棒グラフでそうなのですが、日本の社会保険料を含めた企業の負担はというと、フランスよりは低いけど、ドイツよりはちょっと高いぐらいの感じのあたりかなという傾向がわかります。いずれにせよ、われわれとしても頂いたような問題意識を含めてよく勉強していきたいと思っています。

〔女性の就業調整について〕

小塚先生から5問質問を頂いております。ご質問ありがとうございます。足元のいろいろな状況の中で、どうしていかとまさに悩んでいることそのもののようなお話も多々ございました。総理のお話にもありましたけれども、就業調整うんぬんという話と若者支援みたいな話とどういう関係なのだというのはおっしゃるとおりでありまして、先ほど私が多々申し上げましたように、さまざまな若者を取り巻く環境変化なり、家族の変化なりというものの全体についていろいろな形で個人所得課税として答えていきたいということです。それは個別の配偶者控除なら配偶者控除の見直しもあるし、或いは所得控除か、税額控除もあります。それから、例えば、働き方によって異なる今の事業所得の分け方やそれぞれの経費の仕組みがこのままでいいのかということや、すごくいろいろなことがあり、スコープとしてはいろいろなことをやりたいと思っているところです。

〔配偶者控除について〕

一個一個は小さい措置なのですが、さらに税率構造も組み合わせて、所得再配分をすることによって相対的に負担の大きい若年層の低所得の人たちにプラスになるような改正をさまざまな観点からしたいということが全体像です。その中のパーツの1つとして、今の配偶者控除というのが今のままでいいのかという論点があるということです。今年になって、政権として働き方改革ということを特に総理は前面に出されて、働き方改革担当大臣というものも新しく任命され、とにかくこれが喫緊の課題だという状況です。そういった意味で、配偶者控除等の女性の働き方支援にかかる話がとりわけ前面に出ているということです。こうした問題意識の中で今の政権の課題も対応するという観点で、そこが少し強調されて出てきているというのが足元の状況です。

そういった関係でもありますから、矛盾する

というものではないと思います。配偶者控除をちょこっと引き上げるというのはある意味では現状よりは少し進歩になる。ただ、そのこととこういったものを全部取っ払ってしまって、およそ夫婦であれば全部控除が受けられるというのも1つの在り方でしょうし、夫婦だから支援するというのは変ではないかということであれば、そうではなくて、個別の説明を省略しましたけれども、政府税調であったように、全部子育て支援に変えてしまうというのも1つのやり方です。選択肢は様々あるわけでございます。

ただ、一方で、配偶者控除なるものが形式上なくなるということになったとすると、それはそれで、恐らくいろいろなことがあるわけです。そうすると、夫婦控除というのはある意味では配偶者控除の発展形、配偶者控除がなくなるわけではないというメッセージにもなるかもしれないということです。ただ、それはおっしゃるように、なぜ夫婦なのだみたいなこともあって、いろいろあるのですけれども、そういったような様々な論点、意見があると思います。そのような認識に立って、順次制度改正をしていきたいと思っています。

まさに若者の生き方、今後の若者に対してどういうことをするかという点です。繰り返しになりますが、今の若者の置かれている環境というのは、資料の中で申し上げたように、不本意な非正規雇用的人が増えていたり、晩婚化が進んだり、晩産化が進んだり構造変化が進んでいます。こうした認識の下、様々な税制上のツールを組み合わせることによって、税制だけでは全部できないわけですが、いろいろなことをやっていきたいと思っています。そういったメッセージをできるだけ若い方々にわかるように、かつ毎年いろいろな社会状況の変化等もありますし、全部はできないわけですが、そういった問題意識であって、なおかつそういったことをきちんと発信をしていながら、毎年の税制改正をやっていきたいと思っています。これで答えとさせていただければと思います。

〔夫婦控除の妥当性について〕

夫婦控除については、先ほどちょっとお話ししましたけれども、既定路線となっているわけではありません。一部新聞記事等が出ましたが、まだ何も決まっていません。ただ、先ほど言ったように、ある意味では配偶者控除をなくすということではなくて、配偶者控除が発展したというような位置付けになるかもしれないというようなことはあるかもしれません。他方、この財政の状況で、およそ夫婦がみんな控除だったらのすごくお金が掛かります。

日本の場合は、夫婦が子どもを育てる基本的な単位なのではと言いながら、離婚して、一人親になった方やその他様々な状況の方がいます。それは先生のおっしゃるとおりです。そういったものを、税制だけ突出して、全てケアするというような全部のパートナー形態を打つというのなかなか難しい中で、どうするか考えているというのが現状でありまして、先生のおっしゃった問題意識とまさに我々も同じような問題意識で悩んでいるということです。

〔相続税について〕

消費税の負担というのは言ってみれば低所得者の方によりかかるという中で、高額所得者の方の負担をもうちょっと増やさせていただくというのを一緒にやるという問題意識があって、若干やる時期はずれたのですけれども、所得税の最高税率引上げや、相続税の改正をやっていきます。ただ、相続税の改正はそういった面があるのともう1つは、資料④で基礎控除の見直しをしていますが、これはどちらかというともしろ20年前のバブルのころに地価がものすごく上がるときに、毎年、毎年に近いぐらいのペースで基礎控除の枠をどんどん膨らませたのです。それで今の5,000万円まで来ていたのですが、そのままになっていたものですから、結果としてほとんどの方に相続税がかからないとなっていました。これをバブルの前まで完全には戻せていないのですけれども、縮小したというよう

な面もありますので、必ずしも高額所得者を狙い撃ちでという文脈だけではないというのが1点です。

その上で、最近いろいろな報道等のこともquoteいただきましたけれども、これ自体は去年の1月に施行されました。ということは、相続税ですから、去年の10月以降に初めて申告が出てくるという状況なので、まだ1年たつたないぐらいの段階です。いずれにしろ、この制度改正の結果どうなるかというのがまだわかる段階ではないというのが1つの形式的なお答えです。

その上で、いろいろな事案が出て、個別の事案についてどうこういうのはなかなか申し上げられないわけですが、1つあるのは、相続の中で株式の評価は、もちろん法律上は時価によるとなっていて、国税庁の方で財産評価通達というのがあり、相当詳細に決まっています。そういう意味では恣意的にやっているわけではなくて、かついろいろ改正もしてきているわけですが、1つあるのは、個別の事案と関係あるかどうかは別として、最近株価がアベノミクスですずっと上がってきたものですから、例えば非上場株式なんかをどう評価するかというのはあります。そうすると、むしろ相続税法の改正というよりは、ここ数年株価がぐっと上がってきていることによって相続する株式の評価を巡っていろいろな意味で議論が出てきているといったようなことかと思います。いずれにせよ、いろいろな観点から検討する必要があるかと思います。

〔法人税改革について〕

最後の法人税の話ですけれども、税率だけで本当にいいのかというのはおっしゃるとおりだと思います。税制は、当たり前ですが、企業の自由な経済活動を阻害しないというのが非常に大事なことです。税率の話でもそうなのですが、法人の話だと、組織再編税制というのは、平成13年に最初に作ったのですが、まさに

その後いろいろな実務の声や社会の変化を受けて頻繁に見直しをしてきています。なるべく世の中の実情に合ったように、使い勝手を良くするようにということです。今回の経産省の要求もそういう中で出てきたものでしょうし、そういった中で議論していくことと思います。

同時にそういったニーズに答えていく一方で、租税回避的に欠損金をうまく使うことだけを考えて形式上合併したような事例もあり得るものですから、そういったところの課税というものもしっかりにらみながら、一方で、頑迷固陋に制度を変えないみたいなことがないようにやっていこうという認識は持っております。引き続きご指導いただければと思います。以上です。

（林） ありがとうございます。極めて難しい問題について丁寧にお答えいただいたと思います。税制は制度ですから、思いもかけなかったことがいろいろ起こってきて、政府はそれにどう対応するかを、その都度、考えていかなければいけない。したがって、対応にはタイムラグがあるわけですね。ところが、それを考えているうちに世の中はどんどん変わっていきます。パートナーの在り方にしても、小塚さんがおっしゃったように、さまざまな形態が出てきました。それから、企業再編にしても、いろいろな形態が出てくるということになってくると、それにも対応しなければいけない。あらゆるものを予見して、全て理想的なものというのを作るのはなかなか難しいわけですね。

現実には、発展的解消だったら合意が得られるのに、いきなり理想的なところまでもって行こうとすると駄目かもしれません。消費税の軽減税率にしても、私は複数税率は良くないと言っていますが、税率を上げるためにはやむを得ないところがあるかもしれない。こうしたことを考えていかなければならないのが制度だと思います。ですから、世の中が変わり、それを追いかけて対応するというような形のものが制度

設計の中で非常に重要なことになります。できるかぎり世の中の移り変わりを限り予見しながら、先取りできるものは先取りしていこうということではないかなと思いました。

もう1点は、財政の中長期の見通しで、高すぎる成長率が前提になっているのではないかと思ったりするわけですね。ただ、経済成長率というのは試算を行う上での前提ですけれども、成長率それ自体は内生変数なのですね。ですから、内生変数を高めていくための税制ということもありなわけです。そういう意味では少し高めの成長率の設定かなと思ったりもしますが、むしろその設定に合うような税制の構築を考えていかなければならないのが今の日本の税制ではないかと思います。

井上審議官はご所用がありますので、この段階でご退席ということになります。どうもありがとうございます。拍手を頂きたいなと思います。

(井上) すみません。どうもありがとうございました。

(林) それでは、だいたい時間も押しておりますけれども、引き続き、地方税の課題についてお話を頂きたいと思います。開出審議官、お願いいたします。

Ⅲ. 地方財政・地方税制の現状と課題

総論：地方税財政の現状

(開出) わかりました。それでは、地方税についてお話を申し上げます。

レジュメをお開きいただきまして、まず背景の地方税財政の状況ということですが、これはさらっとお話を申し上げたいと思います。資料



①にございますように、地方財政につきまして、国と同様の非常に厳しい状況です。今年度も財源不足5.6兆円が生じているということで、厳しい状況です。右下に財源不足の状況というものが書いてあります。

資料②は国の歳出・歳入の状況で、ここはご覧いただだけということにしたいと思います。

資料④ですが、国家財政と地方財政は連動しておりますので、同様の傾向ということです。上が国の財源不足の状況ということで、公債の発行額、公債依存度ということですが、先ほどご覧いただきました地方財政の財源不足につきましてもほぼ同様の山の形をしているということです。

資料⑤が国の公債残高の状況ということです。これはよくご覧になる図です。

地方の借入金残高は、資料⑥ですけれども、借金の状況ということです。200兆円の残高なのですが、トータル額で見ますと200兆円の前後で横ばいということですが、この内訳が変化しております。下から2番目の薄いブルーの部分ですけれども、これが臨時財政対策債を除く地方債残高、いわゆる建設事業に充てたもの为中心ということです。この部分につきましては額が若干減少しているということですが、問題は一番下の臨時財政対策債です。28年度は52兆円ということです。これがいわゆる赤字地方債ということで、地方の財源不足を借金、地方債

の形にしたものですが、これが累増しているということが問題の構造ということです。

資料⑦はプライマリーバランスで、先ほどお話があったところです。

ちょっと飛ばしまして、**資料⑩**ですが、地方財政計画の歳出の分析ということです。地方団体は非常に住民生活に密着した事業を行っております。例えば国の補助事業でいいますと、裏負担というのが決まっておりますので、一定の歳出が必要であります。或いは国が法令で基準を設定している警察行政、高校教員の数でありますとか、義務付けがある保健所の事務等については義務的な歳出ということですので、地方が自由にできる部分は意外と少ないということで、こういったところも地方財政を考える上の重要な点ということです。

資料⑪が歳出構造ということです。ここも顕著に傾向が出ておりまして、いわゆる投資的経費につきましては、ピーク時のバブル崩壊後の経済対策をやっていた時期には30兆円を超える額でしたが、足元が11兆円ということで、3分の1程度に對しまして、下から2番目の社会保障関係費を含む一般行政経費がちょうどこのスパンでいいますと12兆円から始まりまして、36兆円で3倍ということです。これが完全に入れ替わっているということでありまして、財政構造は硬直化しているということです。

資料⑬は国際比較ということです。これはよく言われることですが、一般政府支出の中の地方の比率が高い順に上から並べると、カナダ、スウェーデン、アメリカ、日本、ドイツというような感じになります。日本は単一国家ということですが、連邦制を取っている国並みの地方の支出がありまして、税の比率も比較的高いという数字を表したものです。

こうした状況にありますので、地方は行革に前から取り組んでおりまして、**資料⑭**以降がその数字ということです。例えば給与につきまして、かつてラスパイレス指数が高く、国の水準を上回っていたわけですが、見直しがされまし

て、100を切っている状況で推移しております。国家公務員の給与削減の影響がありまして、台形の富士山みたいところがございますが、足元が99.0ということです。

地方公務員の定数削減も、**資料⑮**の右上のグラフだけご覧いただきますと、かなり絞った状況に來ているということです。

資料⑯ですけれども、合併の効果で一番顕著なのは、当然首長さんとかが合併すれば減るわけですので、首長さん、議員の数は大幅な減少ということでありまして、こういった行革努力をする中で税財政をどう維持していくかということが地方の課題ということです。

資料⑰が租税体系の一覧表ということで、右が地方税ですが、国の並びの基幹税があるのに加えまして、例えば道府県税でいいますと、ゴルフ場利用税だとか、狩猟税だとか、市町村でいいますと入湯税、温泉に行きますとかかる税ということですが、地域に根差したユニークな税も中にはあるということです。

資料⑱は国・地方の財源配分ということです。よく言われますのが、左にございますように、税の入り口の部分では国・地方で大体6対4ということです。補助金でありますとか、交付税の移転がございまして、歳出ベースでは国4、地方6ということで逆転しているということです。右側が税源配分の推移を表にしております。

資料㉓が税収の構造内訳の資料ということですが、一番上が国で、2番目が地方のトータルの姿ということです。地方におきましても、黄色の地方消費税の部分は非常に重要な存在感が増しているということでありまして、社会保障財源として使われているということです。その下が都道府県ですけれども、特徴はブルーの法人課税の占める比率が高いということと、消費税が都道府県税になっておりますので、ここに黄色が入ってまいります。2分の1は市町村に交付金として交付されているということでありまして、都道府県、市町村の貴重な社会保障財源になっているということです。一番下の市

町村で見ますと、個人住民税と固定資産税が2大基幹税目ということで、合計約8割程度がこの2税で確保されているという状況です。

資料⑳は足元の税収の状況ですが、3兆円の税源移譲後、リーマンショックがございましたので、大幅な減少になっておりますが、足元が回復してきておりまして、消費税率の引上げと法人税の回復ということで、ピークに近づいているという状況です。

地方税で議論になりますのが資料㉑です。安定性の観点から見ますと、税収が最も安定しておりますのが一番下の地方消費税ということです。税率1%時代には2.6兆円前後で非常に安定しているということです。それと固定資産税は、赤の三角ですけれども、ここ近年8兆円台後半で安定しているということです。個人住民税は景気の変動によりまして上下がございますが、一番大きいのが法人二税で、白抜きの濃いブルーのグラフです。バブル期には10兆円ほどございましたが、その後、下落して5兆円台です。ミニバブルがございまして、9兆円まで行っておりますけれども、その後、半減するという乱高下をしておりますので、景気の影響を一番受けやすいということでありまして、これが見直しの課題になっております。

もう1つが地方税の資料㉒です。偏在性の観点です。一番左が地方税の全体の姿でいいますと、最大／最小が2.6倍、東京と沖縄の対比ということです。法人二税につきましては6.1倍、真ん中の棒グラフです。これは東京都と奈良県の対比ですけれども、6.1倍です。消費税につきましては1.7倍、固定資産税は2.3倍ということです。偏在性の観点からもこの二税は地方税にふさわしい税ではないかということです。

地方税原則ということです。これはかつちりしたものがあってもいいわけではありませんが、よく言われている5つの原則ということです。応益性の原則の行政サービスの便益を地域住民が負担するという点、或いは安定性と普遍性につきましては、地方団体が地域に密着した行政サービ

スを提供しますので、景気変動に左右されないものが望ましいですし、地域に幅広く存在することが求められるということです。負担分任の原則ということで、よく地域社会の会費的性格と言われますが、住民ができるだけ広く分かち合うということが特徴ではないかと言われております。国との関係でいいますと自主性ということで、地方団体が自主的に判断できることが重要であるということです。今までが総論的なところですよ。

各論：平成29年度以降の税制改正に向けた主な課題等

1. 消費税率引上げ時期の変更に伴う措置

最近の課題ということで、資料㉓以降に資料を用意しております。資料㉓ですけれども、国と同様に消費税率の引上げ時期が31年10月まで2年半延期ということです。一連の措置をパッケージで延期するということですが、一番上の二重丸が税率そのものの延期です。地方税におきまして車体課税と地方法人課税の偏在は正措置については、消費税率が10%のときにやろうということで、法律が定められて一掃成立しているわけですが、これが延期ということです。消費税率の引上げが延期ということです。これらの措置についても延期するという内容になっております。住宅ローン減税についても同様に延期ということです。

その中身で車体課税についてちょっとご覧いただきます。資料㉔をお開きいただきますと、自動車の車体にかかる税金として国税、地方税がございまして、取得時の自動車取得税と保有時のいわゆる登録車にかかります自動車税と軽自動車にかかる軽自動車税は地方税ということでありまして、地方税の比率の高い税目になっているということであるわけですよ。

資料㉕をお開きいただきますと、消費税率が引き上がるのに対応いたしまして、車体課税も

見直そうということになっております。一番上の自動車取得税につきましては消費税率が10%になるときに廃止ということで、法律も改正されているわけですが、それが1点ございます。ただ、自動車取得税を単純に廃止しますと、ここで講じているエコカー減税という燃費がいい車に買い替えていただくインセンティブ税制が全くなくなってしまいますので、自動車税と軽自動車税という保有課税の中で環境性能割という燃費性能に応じた仕組みを入れようということです。この図でいいますと、自動車税と軽自動車税の一番右に環境性能割の導入とございます。これはセットで対応するということになっておりましたが、これもパッケージで2年半延期ということですので、31年10月から実施されるということです。

資料④②に環境性能割とは何ぞやというものがあるわけです。右側が現行のエコカー減税ということでありまして、燃費に応じて税負担が変動するという点では類似のものですが、消費税率が今の8%から10%に上がるということです。この表でいいますと、平成32年基準のプラス10%達成というところにあるのです。右のエコカー減税でいいますと80%軽減ということで、非常に負担が軽くなるのですが、一定の負担を頂くことになっております。左側のH32基準+10%達成は非課税ということですので、より環境性能のいい車の税負担を軽減する方向でインセンティブ効果を高めるというような仕組みとしているところです。これが31年から動き出すということです。

ちょっと飛ばしていただきまして、もう1点の地方法人課税の偏在是正ということです。資料③①をお開きいただければと思います。先ほどご覧いただきましたように、地方税の中でも法人所得にかかる税につきましては安定性も大きく変動するということと、どうしても都市部に税収が集中するということです。消費税率が上がる中でこの法人課税の偏在是正を講じよ

うということです。

一番下にあります地方法人特別税という事業税を一部国税化しまして、譲与税として地方に配分するという仕組みがあったわけですが、これは暫定措置ということでしたので、真ん中のところにございます法人住民税の法人税割につきまして地方法人税という名前の国税にいたしまして、地方財源を確保することということで、交付税特会に全額が直接入ることによりまして、交付税として地方に配分するという仕組みに順次変えていこうということです。偏在是正措置の一本化と真ん中に矢印がございますけれども、こういった措置に統一していくという改正が予定されているわけでしたが、これも31年から実際に動き出すということです。こういった改正を行っているところです。

2. 地方法人課税

以下、各税目の主なところ。地方法人課税につきましては、資料④⑤をお開きいただきますと、先ほど井上審議官から話がございました20%台に実効税率を下げていくという中で、国・地方の実効税率が30年度に29.74%のドイツ並みになるということです。

資料④⑦ですけれども、その中で地方税におきましては法人事業税の外形標準課税部分を拡大していくということを予定しております。下に4つボックスがございます。改正前は外形課税部分が全体の4分の1ということでありまして、所得割の税率が7.2%でしたけれども、最終的に施行はこちらについては28年ということですが、所得割が3.6%になるということです。実効税率がこの分で引き下げられるということになるわけです。

もう1点、地方法人課税で資料④⑨が新しい措置ということで講じられるものです。ふるさと納税について、今は個人版があるわけですが、法人についても認めようということで創設されたものです。下の図にありますように、今は全額損金算入ですので、実質3割軽減ということ

ですが、国税と地方税を併せまして6割の倍に負担軽減割合を拡大しようということです。法人の場合にはかなり影響の大きい額を出す場合もありますので、地方がしっかり計画を作っていただきまして、内閣府の認定を受けたものに限るということに制度上の建て付けをしているところです。以上が法人の関係です。

3. 個人住民税

個人につきましては資料④⑤にふるさと納税の概要とございます。中身についてはご存じの部分だと思えます。資料④⑤をご覧くださいと、ここ数年非常に実績が伸びております。特に26年度と27年度にかけまして大きく伸びておりまして、1,652億円の受入額ということです。新聞・雑誌、テレビでやっているとおり、特産品がもらえるということで有利であるということで、非常に関心と呼んでいるところです。

資料④⑤にございますように、過度な返礼品、特に金銭類似性が高いようなものを返礼としないようにということを総務省からお願いしているところでもあります。

資料⑤⑥に所得課税改革の全体像がございます。住民税について資料⑤⑥に住民税ならではの論点ということで書かせていただいております。個人所得改革を行う中で、右の黄色の部分で○が3つございますが、地方税は地方団体が社会保障の担い手であります財源を適切に確保することが重要であるということです。その中で住民税につきましては10%の比例税率でありますので、税負担調整効果に制約があるということです。国の場合、超過累進課税ということですので、高所得者から低所得者への移転もいろいろな方法がありますけれども、地方税についてはその余地が少ないということに留意する必要があります。

或いは一番下の社会保障制度です。生活保護の認定とか、いろいろな福祉の基準に地方税の非課税世帯である条件とか使われておりますので、そことの整合性に留意する必要があるとい

うことが論点として指摘されております。具体的にどうするかにつきましては、先ほど国税のところでありましたように、いろいろなご意見を踏まえながら今後検討ということになるかと思えます。

4. 固定資産税

固定資産税ですが、資料⑤⑥をご覧くださいけれども、非常に安定した税収なのですけれども、中でも土地につきましては、地価下落の影響もありまして、長期トレンドでは緩やかに下落状況にあるということです。一番上が土地、家屋、償却資産を全部合計したものですけれども、その影響もございまして、なだらかに右下がりということで、ここの安定的な確保ということも重要です。

その中で、資料⑤⑥ですが、今年度の改正で償却資産の中の機械装置について一定の要件を満たしたものは3年間2分の1という特例が講じられるということです。

資料⑤⑥に全部並べておりますけれども、地方団体からは反対の意見があったわけです。地方の基幹税である保有税で政策的な措置を講じることが適当でないということですが、いろいろ調整の結果、資料⑤⑥の右下に減収規模が183億円とございますけれども、規模的には非常に限定的な措置として特例的に講じられるようになったということです。

5. その他

その他の地方税で関係する部分として、いわゆる森林吸収源対策です。COP21を受けた森林のCO₂の吸収対策でありますとか、地方は非常に山が荒れて、疲弊しているという点について財源確保が議論されております。具体的にどうするかということは今後の議論ですけれども、資料⑤⑥の一番下の2行です。都市・地方を通じて国民に等しく負担を求めて、市町村がしっかり森林整備ができる森林環境税（仮称）等を考えていこうではないかということで、党の方で

議論されているところです。

資料⑥に電子申告、資料⑦に eLTAX の状況について資料が付いておりますので、参考までにご覧いただければと思います。駆け足でしたけれども、私からの説明は以上です。

(林) ありがとうございます。それでは、玉岡教授からご意見を頂きたいと思います。

Ⅳ. 地方財政・地方税制への意見

(玉岡) 今回は質問だけということです。喫緊の課題というよりは、10年、20年、30年先に地方財政なり、地方税をどうするか。総務省さんはどちらの方向を向いて歩くおつもりかという大きなことについて3点伺いたいと思います。非常に抽象的な話になってしまうので、まとめてお答えいただいてももちろん構いません。

〔応益性の原則〕

1つ目は、お配りになった資料の中にもありましたけれども、地方税原則で応益性というのがありまして、地方税の税目の中で固定資産税をはじめとして、事業税の付加価値割などがある、そういうものも応益性を根拠にして課税しているということです。ただ、学問上でいうと、地方税のみにこういう応益性というのはいないことになっているのです。にも拘わらず、応益性というのは非常に重要で、それ故課税するのだということなのですが、根本的な疑問として応益性というものをそもそもどのように捉えて計っているのか。企業、法人に関して言うと、自治体から受ける利益というものをどのように計っているのか。その受けた利益が固定資産の価値とか、或いは企業の付加価値等にどのように反映するのかということです。

そういうふうな受益を得ているので、それに税を払うということなのでしょうが、税をかける側からすると課税責任みたいなようなものが

あると思ってまして、その辺はきちんと説明する必要があるかなと思っています。最近の林宜嗣先生のご研究なのですけれども、個人と法人に分けて考えると、法人については実は受益よりも負担の方が多いとかというご研究もあります。これから税負担等が増えていくと思うのですが、受益ということについてどう考えているのか。それが第1点です。

〔普遍性の原則と伸張性の原則〕

2点目もやはり地方税原則に関連するのです。お配りいただいた資料では5つ原則があって、これ以外にもいろいろあるのですが、例えばここに載っていない原則として、最近はあまり言われませんが、伸張性の原則というのがあって、法人二税なんかはこれに入るかと思うのです。普遍性、安定性の原則というものと伸張性の原則というのとはある意味相いれない性質を持ち合わせているということです。最近の動きでは偏在性を避けようとするというふうなことを感じるのですが、それは一方で伸張性には背くということです。伸張性の方を重視すると偏在性が存在することになってしまうということです。地方間に経済力の格差があって、伸張性を備えた税目があるとすると、結果として財政力の格差が生じてしまって、国の関与が入って財政調整が行われてしまうということです。

質問というのは、将来の地方自治、地方財政を考えていくために、国の関与のない財政調整の制度というものを考えていくのかどうか。それに沿うようにということですが、偏在性の少ない税目というものを質的にも、量的にも拡充する方向に動くのかどうかという方向性について伺いたいと思います。

〔事務配分と財源配分〕

3点目は一番抽象的なのですが、資料でもありましたように、最終的に使うお金というのは地方の方が圧倒的に多いのですが、取っている税金というのは国の方がはるかに多いと

ということです。それゆえに財政調整という仕組みが必要とされるわけです。国と地方の間の事務の配分と税をはじめとした財源の配分というのがあって、事務配分と財源配分がうまく適合しているといいのですが、なかなかうまく適合しないということです。戦後といっても70年近く前ですけれども、一種の事務配分と財源配分の連立方程式と考えるならば、特に地方自治、地方を重視するような1つの解法というのが示されました。ところが、その解法自体は、当時の大蔵省を中心に否定して、現在の地方税財政制度というのが存在するのです。

21世紀は少子高齢化、人口減少社会で仕事自体が非常に増えて、財源自体が非常に減っているという中で、しかも一方で地方自治、地方分権というのを進めるということです。質問の内容は、現段階でもし事務配分と財源配分の連立方程式というものを考えるとすれば、どういふような方程式を考えるとということです。ちょっと抽象的ですが、答えていただけると幸いです。

(林) ありがとうございます。それでは、小塚さん、お願いします。

(小塚) 玉岡先生の方から非常にマクロ的というか、大きな話をさせていただきましたというか、質問をされておりますので、私の方からは少し細かいというか、制度的な方のところについてお聞かせいただきたいと思います。2点ほどございます。

〔個人住民税の所得割〕

1つが個人住民税の所得割の方です。現在の個人住民税は、累進税率をとる個人所得税とは、比例税率をとるという点において相違するものであると思いますが、課税標準自体の方を見ていくと、よく似た控除等が入っていると思いま

す。その一方で、個人所得税の方において、特に所得控除に関するいろいろな改革が検討されていくのかなと思うのですが、それはある種の所得再分配的なものを強めるとか、そういった性格のものが入り得るのかなと考えております。

そのようになったときに、本来住民税には特に会費的な性格が強いという特徴がありますから、そういった部分で、個人所得税と個人住民税との距離がだいぶ空いていくというようなことがあり得るのだろうか。そのあたりの感触というか、将来像が自分的にはあまり見えないものですから、もしそのあたりについて何か既にプラン等があるということでしたらお聞かせいただければと思っております。

〔法人税改革〕

もう1つ、私はあまり地方税自体がそこまで専門ではないということもございまして、先ほども質問させていただきましたが、法人税改革の関連のところで少しお聞かせいただければと思います。

具体的にどういうことかと申しますと、法人税改革、特に実効税率を下げるという議論において、税収中立で行うということとの関連から、特に付加価値割等を増やしていくというような形で進んでいたかと思います。その一方で、付加価値割への移行は実は中小企業にはあまり適用しないというようなことがありました。今回の資料の中でも、資料88のところにおいて中小法人と大法人との格差拡大ということが挙げられており、特にその中において中小法人が大法人へと成長していく意欲を損ないかねないのではないかという問題提起がされているところかと思えます。

恐らくこれもよく知られていることかと思いますが、中小法人であるか大法人であるかは、いわゆる資本金のところで区別しているということがあるので、特に資本金をある程度意図的に下げて、それ以上先に進まないようにするといったようなことが起こるといったよう

なことを指しているのかなと思うわけです。しかし、ちょっと立ち止まって改めて考えみると、逆にそのような恣意的な操作が可能になっているということは、現行の法制度が企業活動自体についてはあまり影響していないということなのではないかというようなことも考えられないだろうか、ということをするわけです。

すなわち、企業の実態的な活動、つまり、例えば資金の調達方法について借り入れに過度に依存しなければいけなくなったりとか、或いは付加価値割の課税の有無が資本金で決まることがなければ積まれていたはずの資本金が積み重なったりとかというような行動の変化があったとしても、ここで懸念が示されているような企業の規模の拡大のような企業の発展等についてはあまり影響していない可能性があるのではないか。

その一方で恐らく真の中小企業を特定しようというような形で、今後資本金以外のいろいろな基準も付加的に導入していくというようなことがあり得るのかなと思いますが、逆にそのようなことをしてしまうと、実質的に中小企業と大企業が区別されてしまって、税が原因で、売り上げを抑える等の方法でもって、無理に中小企業でとどまるというような事業者が出てくるというある種望ましくない結果が起きないだろうかということをちょっと考えたりもするわけです。

私もまだ整理し切れてないアイデア的な感じというか、思いつきのなところになっているところもありますが、特にここであつたわれていることが何を意味しているのか。例えば、資本金の基準が好ましくないと考えられているといったようなことがあって、その改革の方向性が打ち出されているのかどうか。そういった点を、簡単なコメントで結構ですので、もし可能であればお聞かせいただければと思います。

ねてからの課題のようなご指摘もありましたが、お答えいただければと思います。

〔応益性の原則について〕

（開出） ありがとうございます。非常に難しいご質問を頂いているところですが、まず玉岡先生のお話です。地方税の原則といいますか、よく応益性と言われるものは、地方団体は地域住民のための行政サービスの重要な提供主体ということでありますので、そのサービスについて住民が幅広く負担するというのが税の基本というか、考え方なのではないかということで、応益性ということが言われているのだと思います。

応益性も都合のいい便利な言葉なので、「応益、応益」と言うのですけれども、厳密に言うと、応益性で全て説明できるというものでもないと思いますので、その課税根拠といいますか、考え方の基本ということが一番重要なかなと思います。ただ、実定法上、例えば住民税で言うと、均等割の全員が同額負担するという部分であるとか、所得割については一定税率ということで、国の超過累進課税に比べますと、応能的というより、応益的な要素が強いのではないかといいところもありますし、固定資産税であるとか、事業税の外形部分については赤字法人でもサービスを受益されているのであれば、一定のご負担をとということになりますので、そういった考え方の基本にあるのかなというところだと思います。ということですので、具体的な課税の水準だとかに受益の程度を計るとかということになるとなかなか難しくなってしまう。

ただ、固定資産税なんかでよく地方の関係者が言いますのは、やはり行政サービスを、道路だとインフラを整備しますと資産の価値も上がりますし、サービス提供と受益の部分の程度は比例関係というようなベクトル感にはあるのかなというようなことがあります。事業税の外形部分の付加価値割の部分については、企業はい

（林） ありがとうございます。地方税の



ろいろなインフラだとか、教育、治安も含めて行政サービスを受益されておりますので、事業活動の規模に応じて税負担をしていただくということであるとするならば何かということがさんざん議論された結果、付加価値ということで、企業活動から生じた利潤を労働、土地、資金等にどう配分されるかということで計ろうということになっているわけです。そのところはぎりぎり言うとな厳密な説明ができない部分もありますけれども、そのような感じで、応益性が1つの指標というか、柱にはあるのではないかとお答えさせていただければと思います。

〔普遍性の原則と伸張性の原則について〕

普遍性と伸張性というところの問題ですけれども、望むべくは両方あればいいというか、法人課税については企業誘致をした自治体の税収が伸びるということが地域の活性化にもなりますので、伸張性の部分ももちろん重要だと考えます。ただ、今の状況の中で私どもがまず一番にやらなければいけないのは、地方税においては税収が安定的で、偏在性が小さいということ

ろが重要になってくると思います。法人課税のところでご説明申し上げましたように、法人の所得課税部分については、地方税とすると望ましくない部分もありますので、全部ということではありませんけれども、交付税の形で地方に配分される形に持っていくということが必要ではないかということで改革を進めているところです。

ただ、そういった改革を進めても、ご覧いただきましたように、消費税についても、固定資産税についても地域格差というのがあります。必要な行政サービスは一定水準どこでも保証する必要がありますので、どうしても地方交付税による調整というものが残るかと思いますが、基本的な方向とすると、そのような方向でやっていきたいと考えているところです。

〔事務配分と財源配分について〕

事務配分、財源配分の話も永遠の課題みたいなところがございますが、かなり国際的に見ても日本の場合は仕事を地方がしているということですので、それに見合った財源配分というこ

とで、税源の確保が重要だと思います。3兆円の税源移譲が平成19年に所得税から住民税に行われましたけれども、引き続き、そういった方向の取り組みをしていきたいということです。

今後伸びる税といいますと消費税ということになると思います。国も社会保障の重要な年金等を担っていますので、なかなか容易ではないということです。今は4対6ということですので、その比率を高めていくべく、仕事と財源が見合ったような形に今後も努力していきたいと考えております。

〔住民税の所得割について〕

小塚先生にも頂きました。個人所得課税改革については、井上審議官の説明がありましたように、これからの議論というような段階ですので、頭の体操的な話なのですが、税収中立というものが大前提にあるだろうということといたしますと、所得再分配の強化と正面から言わないにしても、いろいろな仕組みをいじるときに高所得者の方から低所得者の方に行く調整というものが必要になってくるということだと思います。地方税の場合には比例税率ということですので、国税と違って、その部分の調整余地が少ないという構造的な問題は認識しなければいけないと考えております。

ただ、現行の仕組みは、お話にもありましたように、基本的には所得控除制度についても若干の額の違いはありますけれども、同じ適用ということで動いてきておりますので、基本は国税で講じられる仕組みに対応した現行の措置の講じているものを基本に考えていくということです。ここで地域社会の会費的な性格ということで、かなり違うところに行ってしまうということは今のところ考えていないということですが、これはまさに今後の議論ということになるのかと思います。

〔法人税改革について〕

法人の関係のお話はお答えをどうしたらいい

か悩んでまいったのですけれども、資料③にあります党税調の問題意識は、国税・地方税共通の中小課税の問題ということです。資本金だけで一律に動かしているところ自体については問題があるのではないかなというようなことはかなり指摘されているところであると思います。今は中小は課税が有利になっております。資本金は自由に動かせるということで、資本金1億円ジャストの企業がかなり多くあります。大法人が、具体的に言うとあまりあれですが、シャープさんは一時1億円というような新聞報道があってびっくりしたのですが、結局、5億円でしたか、引き続き大法人であるということです。そういった操作もあり得るので、資本金一本槍というのはいかなるものかということで、いろいろな法人の規模、活動実態を表す指標を考えるべきではないかというくだりがここにあるところですよ。

「中小法人が大法人へと成長していく意欲を損ないかねない」の部分はちょっと舌足らずなところがあるのかなということを私も読んでいて感じたところがあります。大きければいいということではなくて、業種とか、いろいろな特性に応じて、小さくても成長もしますし、成績がいい企業はあり得るわけですので、そのところがあるということだと思います。もし大法人に徐々に拡大するということが望ましい業種に対応した部分があるとするならば、今はかなり制度格差が拡大していますので、「それだったら今のままでいいや」というところは、企業の成長、日本経済全体のことから見ると望ましくないのではないかなというような趣旨で書いているのだと思います。

特に地方法人課税につきましては外形標準課税が拡大しまして、中小法人は所得割については9.6%ということですが、大法人は3.6%になるということで、半分以上の税率の差が生まれてしまっているわけなのです。資本金が若干小さい企業でも成長性のある企業からすれば、「私はそちらがいい」という声も実際

にあることはあるところでありまして、そのこの制度格差がかなり開いてきておりますので、よりこの部分の検討が必要ではないかということであるわけです。ただ、ここは地域経済とか、個別企業の経営に大きな影響を与えますので、大綱にもありますように、幅広い観点から慎重に検討するということです。以上、お答えでした。

おわりに

(林) ありがとうございます。地方税に関してはやはりまだまだ大きな課題が残っていて、例えば課税最低限は所得税と住民税とが同じであるべきなのかといったような議論とか、これは随分以前から議論されていながら答えが出ていないところですね。

応益課税に関しても、国税と違って地方税では応益性を重視すべきではないかと言われていますが、応益をどうやって計るのかという問題もあります。しかし、アメリカでは計量分析によって財産税の評価をしようという動きもあります。日本でも、公共財やサービスがこれだけ地価を押し上げているといった計算を、ヘドニック・アプローチという手法を用いてやっている研究者もいます。今後そういう技術が改良されていけば、全てではないにしても応益課税を量的根拠に基づいて実施できる時代が来るのではないかと思います。ただ、地方税に関しては、地方分権がまだ道半ばですので、今後これをどう進めていくのかと地方税改革とをセットで進めなければならないだろうと考えますので、このあたりも大きな課題として残っているように思います。

租研でも地方分権時代にふさわしい地方税の抜本改革が必要だと意見書の中で強く主張してきているところです。例えば、法人二税を今後どうするのだということも抜本改革の残された

課題です。そして、私はどちらかというと理論よりは実証派なのですが、ただ、実証分析で答えを出してからでない制度改革ができないということになってしまうと、制度改革は進まなくなってしまう。実証分析というのはものすごく難しいわけですね。例えば、法人税が企業の投資行動に影響するのか、しないのかというのは、時代によっても違うし、地域によっても違うし、業種によっても違います。ですけれども、租税理論から言って、税が経済活動に対して中立的でないような仕組みを内蔵しているとするなら、実証されなくても、歪めている可能性はあるわけです。

例えば夫婦の形態にしても、税制によって歪みが生じているのかどうかかわからないけれども、税制の中にそうした構造があるならば、そこは改善する方がいいと租税理論上は言えるわけですね。ただ、日本の制度改革の中でそういう実証分析に基づいた議論が十分ではないことは事実です。実証分析を進めることと租税理論との兼ね合いをうまく取りながら制度設計していくことで、国民の理解を得ることができるのではないかという気がしております。

まだまだ税制改革の課題は山積してい。租研としても今までの実績を踏まえて、まだ改革が足りないところは、改革の方向を主張し続けていかなければならないと思っています。今年度の租研の意見書も、データ付き、解説付きですので、是非ご覧いただいた上で、日本の税制にはまだこういう問題があるのだといったことにご理解を頂ければ幸いです。

予定終了時刻を随分超過してしまいましたにも拘らず、熱心にお聞きいただきましたことを心より感謝申し上げます。そして、財務・総務両審議官にはお礼を申し上げたいと思います。また、玉岡さんと小塚さん、どうもありがとうございました。そして、ご清聴いただきました皆さん方にもお礼を申し上げたいと思います。どうもありがとうございました。