

# 平成17年度東京都税制調査会答申

－真の地方分権の確立に向けた税制のあり方－

平成17年11月24日

東京都税制調査会

# 目 次

## 第 1 部 税源移譲の確実な実施と第二弾の移譲に向けて

～ 「三位一体改革」と「真の地方分権改革」～

第 1 章 地方分権改革と税源移譲	1
1 財政分権推進のための税源移譲	1
2 「三位一体の改革」における税源移譲の確実な実現	3
3 「三位一体」に続く「真の地方分権改革」	5
4 国の政策に対する地方の制度的な参加	6
5 真の地方自治を目指して	7
第 2 章 税源移譲と「税源偏在の問題」	
～ 税源移譲と外形標準課税の拡大による財政力の調整～	9
1 税源移譲と「財政力格差」の問題	9
2 問題の所在	10
3 地方税の充実と財政調整	11
4 外形標準課税を拡大すべき法人事業税	11
5 法人二税の分割基準と財源調整	12
(1)法人に対して課する地方税の役割	12
(2)法人事業税の分割基準の役割	13
(3)法人事業税・法人住民税の特徴	13
(4)分割基準による財源調整の問題点	14
(5)不要なさらなる財源調整	15
第 3 章 まとめ	17

## 第 2 部 地方分権時代にふさわしい固定資産税制

第 1 章 地方分権と固定資産税制の再構築	19
第 2 章 今後の固定資産税制のあるべき方向	
～ わかりやすい制度を目指して～	22
1 土地の固定資産税制	22
(1)わかりにくい土地の「価格」	25
(2)評価と課税の分離と広域評価システムの導入	
～ 資産評価機構の設立～	29

(3)税額の算出過程の簡素化	32
(4)当面の対応策について	35
(5)関連する税目の見直し	38
2 家屋評価の簡素化	39
(1)評価の簡素化の必要性	39
(2)取得価格方式の採用	41
(3)現行の評価方法の簡素化	42
(4)家屋の適正な時価について	44
3 償却資産の申告に伴う負担の軽減	45
4 地方の裁量が活かせる制度	46
(1)住民の意思による負担の決定	47
(2)地域の政策課題を解決するために	47
(3)財政調整における公平の確保	48
第3章 まとめ	50
むすび	51

## 第1部 税源移譲の確実な実施と第二弾の移譲に向けて ～「三位一体改革」と「真の地方分権改革」～

### 第1章 地方分権改革と税源移譲

#### 1 財政分権推進のための税源移譲

「分権改革」は「明治維新」「戦後改革」に次ぐ第三の改革ともいわれ、わが国の行財政システムを、これまでの中央集権型から地方分権型に改めるものである。

わが国は、戦後復興から高度成長期・バブル経済期に至るまで、その政治・経済制度を、行政機構が主導する強力かつ画一的な中央集権型システムにより運営することで、世界でも有数の経済大国を築きあげてきた。

しかし、盤石と思われた政治経済制度も、バブル経済の崩壊により、システムの欠点を露呈することとなった。長引く景気低迷により、企業の倒産やリストラによる失業が増加し、かつての経済成長を支えた終身雇用や年功序列を前提とした雇用制度が、明確な形で崩れ始めた。また、民間部門については、本来自由な競争を保障することにより産業力を強化すべきところ、政官財の協調システムが民間部門に対して護送船団的な保護を与えたことが、産業の国際競争力を低下させ、また、低生産部門が延命されるなど、日本経済が停滞する原因の一つとなった。

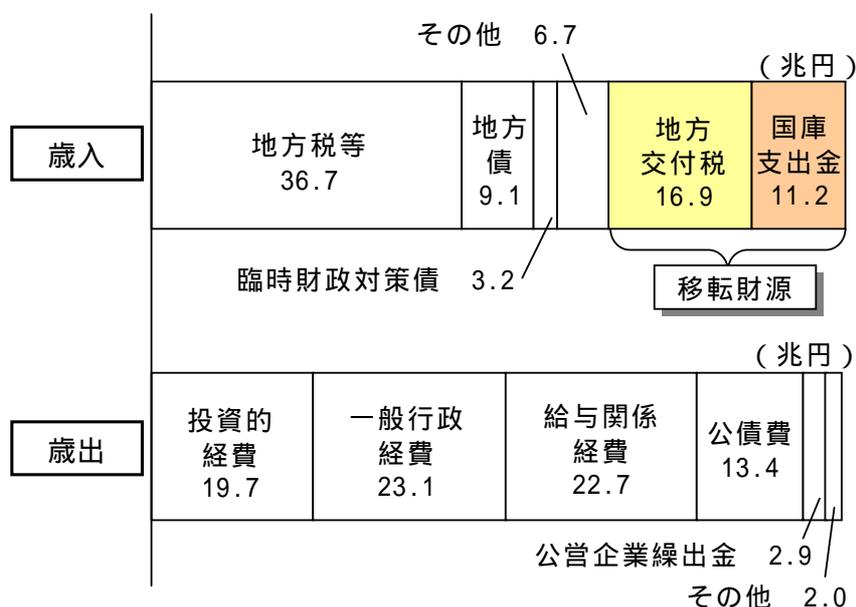
このような社会状況の中で、従来画一的な中央集権型システムでは、変動する国際社会への対応、個性豊かな地域社会の形成、少子・高齢社会など多くの課題に迅速・的確に対応することができないということが強く認識されるようになった。この認識の下、「画一から多様へ」という時代の大きな流れに的確に対応できる制度改革の必要性が求められ、画一的な行政システムを住民主導の個性的で総合的な行政システムとするための地方分権改革が行われることとなったのである。

地方分権推進委員会においては、平成8年12月の第1次勧告から平成10年11月の第5次勧告まで、機関委任事務の廃止、国、都道府県及び市区町村相互の調整ルール、地方公共団体の判断と責任で事務事業の執行方法や執行体制を選択することのできる体制の整備など裁量の幅を広げるべきことが勧告された。

これを受けて、平成11年7月にいわゆる「地方分権推進一括法」が制定され、機関委任事務の廃止により、自治事務と法定受託事務とが明確に区分されるなど、国と地方の行政権限については一定の線引きが行われ、地方の自由度が増す行政分権にはある程度手がつけられた。

しかし、地方分権の推進を財政面から裏付ける財政分権は行われず、未だに地方の財源は国からの移転財源である国庫支出金や地方交付税に大きく依存している。

地方の歳入と歳出（平成17年度地方財政計画）



とりわけ、国庫支出金のうち国庫補助金は、国の意向に左右されやすく、また財政資金の非効率な投入を招きやすいことから、地方自治体が住民ニーズに則した地方行財政の運営を自主自立的に行っていく上で妨げとなる面がある。地方自治体の自由度を高め、住民に身近で地域の特性に合った施策を展開するために、できる限り財政面での自立を図り、自らの決定と

自己責任に基づく自治体運営ができるように根本的に改めていくことが強く求められている。

このようなことを背景に、財政面からの地方分権を確立するための手段として、平成14年のいわゆる「骨太の方針2002」を出発点に、国庫補助負担金、地方交付税、国と地方の税源移譲を含む税源配分のあり方を一体で検討する「三位一体の改革」が行われることとなった。

平成13年6月の地方分権推進委員会の最終報告でも明確に触れていない税源移譲が検討されることとなったことは画期的であり、「三位一体の改革」は真の地方自治を確立するための「財政分権」の端緒として位置づけられる。

## 2 「三位一体の改革」における税源移譲の確実な実現

いわゆる「骨太の方針2004」で示された国から地方への税源の移譲が、所得税から個人住民税への3兆円規模の移譲という形で、平成18年度税制改正において実現されようとしている。

真の地方分権の実現には、その裏付けとなる地方財源の充実確保、すなわち財政分権の実現が不可欠であり、「三位一体の改革」における税源移譲は、そのための重要な第一歩である。国庫補助負担金の縮減などにより、その財源を地方に移譲する税源移譲を実現することは、国が国庫補助負担金などを通じて地方の統制を行う現状の日本のシステムに風穴をあける出来事であり、まさに今、日本は「官僚が支配する国」から「住民が主導する国」へという大きな変革の一步を踏み出そうとしているのである。

しかし、税源移譲の実現まであと一步と迫った意義は極めて大きいものの、「三位一体の改革」の現状は、本来のあるべき姿からはほど遠い。

地方自治体には、少子・高齢社会への対応をはじめ、地域社会での暮らしやすい基盤の整備、地域の経済的な発展など、重要かつ困難な課題が山積している。これらの課題が、バブル経済の崩壊以降、停滞の10年を経

て現在に至るまで放置されてきたのは、国がその権限と財源を手放さず、地方を統制しようとするとともに、国家財政の再建を優先する姿勢を崩さなかったからである。

そして、「三位一体の改革」で税源移譲が実施されることが決まった後でさえ、依然として税源移譲の実現への抵抗は極めて根強いものがある。その一つが、税源移譲に付随する問題点を誇張することである。

これまでも、税源移譲を行っても一部の大規模自治体にその税源が集中し、それ以外の自治体の税源はそれほど増えないとして、国税を地方税に移譲してその充実を図るのは困難であるという主張がなされてきた。そして、税源移譲実施の方針が決まった後も、それに反対する者は、こうした自治体間の税源格差、特に東京に税源が集中するといういわゆる「東京プロブレム」の存在をことさらに強調している。このような税源移譲に対する反対論は、地方分権実現のために果すべき税源移譲の役割を無視し、徒にその意義を矮小化するものである。

また、財政再建を優先する国の姿勢は、国庫補助負担金の改革においても変わらない。「スリム化」と称して、税源移譲には結びつかない国庫補助負担金の削減が行われてきた。また、生活保護費負担金のように、国が本来責任を負うべき義務的な経費について、単なる負担率の引下げを企図し、あるいは形ばかりの権限移譲の見返りに地方に負担を転嫁しようとしている。国が責任を持つならば、きちんと国が負担し、地方に委ねるならば、財源も含めて全て地方に任せるべきである。国の責任という名目の下に、統制と関与を残し、財政再建と権限維持を優先する小手先の改革は、断じて行うべきではない。

地方分権の実現のための「三位一体の改革」を、分権改革に名をかりた単なる国の財政再建の手段に貶めてはならない。地域社会における自己決定・自己責任の自由領域を拡大することにより、多様な価値観に立脚する地域社会を実現することが国民の幸福に繋がる。それが、地方分権のそもそもの精神である。もう一度原点に立ち返り、権限とその裏付けとなる財源を地方に移譲するという本来の姿で、「三位一体の改革」の税源移譲を確実に実現する必要がある。

### 3 「三位一体」に続く「真の地方分権改革」

これまで、国は、国庫補助負担金の交付や地方交付税の算定を通じて、地方財政の自主性を奪い、地方行政を縛り続けてきた。「三位一体の改革」が必要とされる背景には、社会経済状況の変化がある中で、このような仕組みそのものが制度疲労を起こしており、このままではわが国が将来立ち行かなくなるとの認識があったからである。「三位一体の改革」は、3兆円規模の国庫補助負担金の見直しにばかり焦点が当たっているが、それ自体が目的ではない。「三位一体の改革」も、本来は地方分権を進めるための手段に過ぎないのである。

「三位一体の改革」の名の下に行われようとしている税源移譲は、地方分権の推進に向けた第一歩ではあるが、これで全ての地方分権改革が終了したというわけではない。当調査会は、平成12年度の答申において、全体で7兆円強の税源移譲を提言している。また、平成16年8月に地方六団体が提言した「国庫補助負担金等に関する改革案」においても、全体で8兆円程度の税源移譲が必要としている。平成18年度までの改革による3兆円規模の税源移譲は、その始まりに過ぎない。税源移譲が今回の3兆円規模に止まってしまえば、国庫補助負担金等の見直しもそれに見合う程度の規模で終わってしまうおそれがあり、地方に対する国の支配的な地位は何も変わらないことになる。地方が担うべき事務と責任に見合ったさらなる税源移譲を実現し、地方の財政自主権を強化していかなければならない。

税源移譲は、ある程度税収規模があるとともに、国税と地方税とで課税客体を同じくし、地方税になじみやすく、かつ、税源の偏在ができるだけ少ない税を選択して行うことが重要である。また、少子・高齢化が進展し、地方自治体の財政需要が伸びていくことは間違いのないため、安定的な税源の確保とともに、地域全体でその社会的費用を賄うという視点も欠かせない。こうした観点から、当調査会では、これまでの答申において、所得税からの税源移譲による個人住民税の充実を、また、消費税からの税源移譲による地方消費税の充実を、それぞれ図っていくべきであると主張してき

た。

このうち、個人住民税への税源移譲については、前述のとおり平成 18 年度税制改正で実現されようとしている。今後は、消費税から地方消費税への税源移譲を進めていかなければならない。

地方消費税は、そもそも、地方分権の推進や地域福祉の充実等を目的として創設された地方税であり、都道府県だけでなく市町村にとっても重要な財源である。また、消費行為に対して課す税であることから、景気変動に左右されにくく、安定的に税収を確保できる税であると同時に、地域振興の結果が税収に反映する税でもあり、地方自治体の財源としてふさわしいものである。少子・高齢化の進展により、地域の実情に応じた福祉サービス等の供給がますます重要な課題になっていく地方自治体のために、地域に密着した税として、今後も充実させていく必要がある。

さらに、地方消費税は、地域的な税源の偏在が最も少ない税の一つであり、所得税を中心に消費税を組み合わせることで税源移譲すれば、移譲に伴う税収の格差の拡大は相当程度抑えることができる。

地方分権改革を推進し、真の地方分権を実現するためには、「三位一体の改革」による数字合わせの税源移譲だけでは不十分であり、消費税から地方消費税への税源移譲を行うことが不可欠である。

#### 4 国の政策に対する地方の制度的な参加

当調査会は平成 15 年度の答申において、中央省庁主導の改革の進め方を是正するため、国・地方の間に公式の協議機関を設ける必要がある、と提言した。今回の税源移譲とそれに伴う国庫補助負担金等の削減にあたり、国は、地方に対し、補助金等の削減の範囲について意見を求めた。その結果、「国と地方の協議の場」(以下「協議の場」という。)が設けられ、今まで国が一方的にコントロールしてきた地方自治制度に対し、地方の声が不完全ではあるが反映できるようになった。

しかしこの「協議の場」には、法的な裏付けはなく、協議の結果が制度

に反映されることはおろか、今後の開催についてすら全く保障されていない。これでは、国の地方自治制度に対する一方的なコントロールは相変わらず維持されたままであり、「協議の場」は単に「地方の意見を聞いた」という言い訳に利用されるだけである。

また、平成16年9月の第1回「協議の場」において、地方と国の協力体制が確認されたにもかかわらず、中央省庁の抵抗は相変わらずだった。同年10月、関係省庁は独自の補助金等の削減案を提示したが、3兆円の目標には遠く及ばない9,200億円程度のものであり、削減方法も「交付金化」や補助率カットなど、自らの権限を温存する手法ばかりで、明らかに地方分権とは逆行していた。その後も中央省庁は、それぞれの利害を主張し続け、「協議の場」においても「やれることは全てやった」「地方案には問題がある」などの反応が相次ぎ、抵抗する姿勢を変えていない。

地方分権を掲げながら、実態は地方に負担のみを押し付ける、国だけに都合のいい「改革」が進められようとしている。

地方自治制度は、民主主義の原理に基づく住民自治と、地方分権の原理に基づく団体自治を実現するものであり、国の一方的な都合によって決められるべきものではなく、そこには、自治の主役である住民の声、地方の意見が確実に反映されていなければならない。

そのためには、地方と国の財源配分の見直しは無論のこと、地方自治体の権限や組織等の見直し等、地方自治に関する制度変更や政策実施に当たって、地方自治体の意見が十分に反映される仕組みが不可欠である。地方と国が対等な立場で協議し、その内容が地方自治に関する政策形成や方針決定に確実に反映されることが保障される制度を創設すべきである。

## 5 真の地方自治を目指して

地方自治とは、住民が、自分達の地域は自分達の責任で治めることであり、政策決定過程に積極的に参画し、その意向を反映させていくという、まさしく住民が意思決定の主役となることである。

税源移譲は、地方自治体の財政基盤を充実させ、真の地方自治の実現を裏付けるものとなる。地方の自主財源の充実により、地方自治体は、真に住民が必要とする事業を決定し、実施することができるようになる。それは、住民からみれば、地域に必要な事業について主体的に税の使途を選択・決定することが可能となるということである。この結果、住民は受益と負担の関係をより強く意識し、そのことが地方自治体の財政運営の適正化に繋がる。全国画一的な公共事業に依存するのではなく、地域の実情に応じた行政サービスが提供されれば、地域特性に応じた産業育成への意欲や努力が生まれることに結びつく。各地域の活性化が、日本経済全体の底上げをもたらし、ひいては、国の財政再建にも寄与するものである。

地方が果たすべき役割は、少子・高齢化の進展に伴ってますます重要なものとなっている。個性的で魅力ある地域づくりを進め、地域産業の発展と地域生活の充実を図っていくためには、地方自治体は責任を持って施策を立案し、住民の協力を得て、時には独自の負担を求めながら、的確に施策を実現していかなければならない。地方自治体は、今、その存在意義が厳しく問われている。

地方自治体がどのような行政サービスを提供するかということは、国が決定すべきものではない。納税者である住民が、受益と負担との均衡を考慮しながら、その是非を判断して自ら決めるべきものである。税源移譲によって、地方の自己決定権を確立することが、地方分権を進めていくために不可欠である。

東京都をはじめとする地方自治体は、地域政策の立案など、地方自治を主体的に担っていく実力を強化していかなければならない。

## 第2章 税源移譲と「税源偏在の問題」

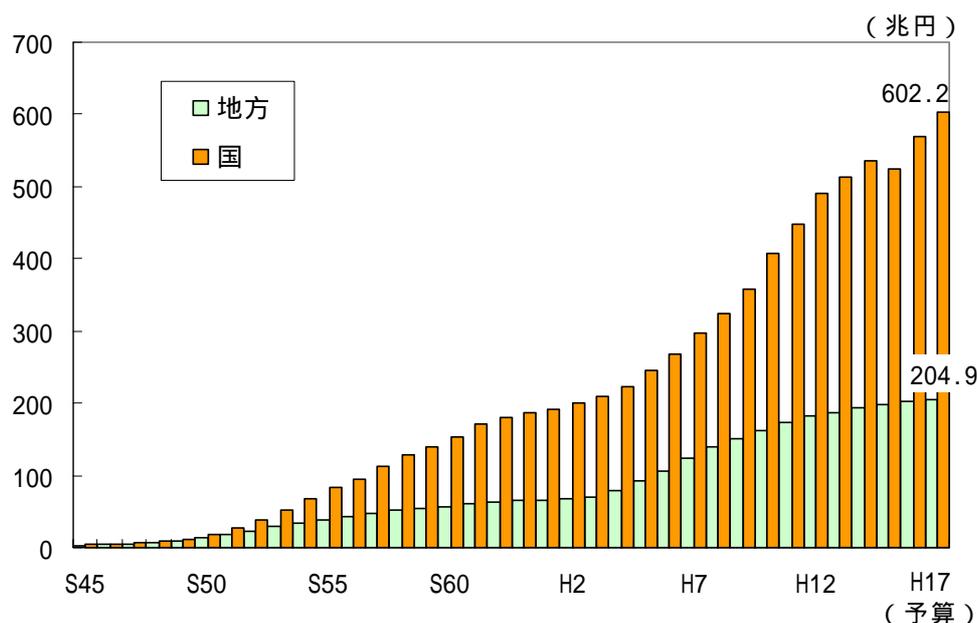
### ～ 税源移譲と外形標準課税の拡大による財政力の調整～

#### 1 税源移譲と「財政力格差」の問題

第1章で述べたさらなる税源移譲を実現する上での課題とされる点に、税源の偏在の問題がある。すなわち、「税源移譲を行うと、地域間の財政力格差がさらに拡大する」との指摘である。たしかに、削減の対象となっている国庫補助負担金の減額分と地方に移譲される税収の増額分を単純に差し引きすると、これまで国庫補助負担金を多く受けている自治体では、必ずしも増収にならず、かえって減収になる場合がある。また、仮に増収になったとしても、地方交付税の基準財政収入額が増えることで、結果的に地方交付税の算定上、その増収分が相殺されてしまうこともあり得る。

これに加えて、国の経済政策の失敗による景気低迷と税収減等により、地方交付税の総額が大きく不足することとなった。さらに、地方交付税の総額の縮減を求める国の強い動きがあることも、地方交付税の不交付団体の財源を他の地域に再配分させようとする要因になっていると思われる。

国と地方の長期債務の推移



注 地方の借入金残高はS49年度までは地方債残高を計上し、S50年度以降は地方債残高、企業債残高のうち普通会計負担分及び交付税特別会計借入金残高のうち地方負担分を計上している。

## 2 問題の所在

このように、税源の偏在がことさらに問題にされる要因として、次のようなことが考えられる。

第1に、法人事業税の外形標準課税<sup>1</sup>がわずかな比重でしか実現しなかったことである。これまで所得課税による税負担をしてこなかった欠損法人に対する急激な税負担増を避けるため、外形標準課税の割合が事業税全体の4分の1程度に抑えられた。新たな制度を円滑に導入するための措置としては理解できるが、不十分な外形標準化のために、法人事業税収入の地域的、時間的な変動はそれほど解消されていない。

第2に、地域的な偏在性の比較的低い消費税の地方への移譲が実現していないことである。地方消費税は、地域の消費活動の量に応じて税収が配分されるものであり、地方税としてなじみやすいものである。しかし国は、国税としての消費税の将来性を重んずるあまり、地方への税源移譲には全く消極的である。

第3に、税源に乏しい地方自治体の重要な財源である地方交付税が、主として国の財政再建の手段の一つとして、大幅に削減されてきたことである。地方交付税制度には多くの課題があることは事実であるが、国が国策のためにこの制度を利用してきたことを忘れてはならない。地方交付税総額の削減のみを目的とするような「改革」は、地方自治体間の財政力格差をことさらに強調し、地方を分断させようとする意図が見え隠れしていると言っても過言ではない。

---

<sup>1</sup> 外形標準課税とは、一般的には、事業所床面積、従業員数、資本金額、売上金額など、外観から客観的に判断できる基準を課税ベースとして税額を算定する方式をいう。法人事業税については、平成15年度税制改正において、資本金1億円超の法人を対象とし、外形課税の割合を4分の1とする外形標準課税制度を創設し、平成16年4月1日以後に開始する事業年度から適用されることになった。

### 3 地方税の充実と財政調整

地方自治体の財政力を高めるためには、第1章で述べたように、国から地方へのさらなる税源移譲により、地方の財源の根幹をなすべき地方税を充実させることが何よりも重要な方策である。

税源移譲によってもなお不足する財源は、地方交付税等の財政調整制度によって対処すべきものである。個人所得課税の移譲に止まらず、地方消費税の充実等により地方の税財政基盤を強化させることこそが、地方全体の財政力を底上げし、ひいては健全な財政調整制度を維持することを可能にする。

そして、財政調整のあり方を考えるに当たっては、地域の財政需要に見合った財源が適切に配分されているのかという観点から、大都市特有の財政需要などにも十分に配慮する必要がある。

### 4 外形標準課税を拡大すべき法人事業税

平成16年度の税制改正で導入された資本金が1億円を超える法人に対する法人事業税の外形標準課税は、地方自治体の宿願がようやく実現したものである。所得に対する課税は、景気の波や企業業績の変動の影響を受け、年により大きく増減することがある。また、多大な利益を上げる法人がある一方、恒常的に赤字ないしほとんど利益が発生しない法人があるが、これらについても地域的に分布の偏りが生じる場合がある。

今回の外形標準課税は、単年度損益の影響を受けることにはなるが、企業の活動量に対しある程度安定した動きを示す付加価値割を中心に課税されるため、所得に対する課税に比べれば、法人の税負担の変動もそれほど大きくなり、法人の事務所等が所在する地方自治体に対し安定した税収をもたらすことになる。

しかしながら、現行の法人事業税は、所得課税の部分が全体の4分の3程度もあり、まだまだ「外形」に対する課税としては不十分なものである。

資本金が1億円を超える外形標準課税の対象法人については、事業税負担の4分の1程度に止まっている外形標準課税の割合をさらに高めていく必要がある。このことにより、税収の地域的な偏りや所得課税の景気変動の幅を縮小することが可能であり、それが本来の進むべき方向である。

## 5 法人二税の分割基準と財源調整

当調査会は、法人事業税の分割基準等を財源調整の手段として用いることは不合理であるということ、これまでも繰り返し述べてきた。残念ながら、平成17年度の税制改正において、法人事業税の分割基準の理念なき見直しが行われ、さらに不合理な財源調整が強化されることになった。この点について、これまでの経緯も含め、念のため付言する。

### (1) 法人に対して課する地方税の役割

法人事業税は、営業税を前身として、昭和23年度に創設された。昭和25年に現行地方税法が制定された後も、若干の変遷を経ながら、一貫して法人の行う事業に対し、都道府県税として課せられてきたものである。また、法人住民税は、昭和25年度から均等割が、翌昭和26年度<sup>2</sup>には法人税割が、いずれも市町村民税として創設されたほか、昭和29年度の税制改正で道府県民税に一部移譲され、現在に至っている。

いずれも、法人が地域において企業活動等を行うに当たって、地域の自治体から受ける行政サービスに対し、一定の負担を分任するとの観点から課税されているものである。地方自治体が提供する地域の基盤整備や対人サービスなどが企業活動を支えており、その結果得られた企業の生み出す利益などの付加価値が、法人事業税や法人住民税として、直接地域の自治体に還元されることになる。

---

<sup>2</sup> 昭和26年1月1日を含む事業年度から適用

## (2) 法人事業税の分割基準の役割

法人事業税においては、複数の都道府県に事務所・事業所を設けて活動する法人に対して、その複数の都道府県が、それぞれ課税権を有することになる。このため、当該都道府県間で課税権の帰属を決定し、課税標準となる所得等を配分する必要がある、分割基準はその配分決定のために用いられる。

したがって、法人事業税の分割基準は、応益課税の考え方から、行政サービスの受益の程度を適切に反映するとともに、課税客体である事業の規模又は活動量を的確に表し、かつ、納税者の申告納税の事務手続が煩瑣にならないよう、簡便な指標が望ましいとされている。事業活動の実態を最もよく表すのは付加価値であるという考え方にに基づき、付加価値を構成する要素のうち最も高い割合を占めるのは人件費であることから、より簡便な指標である従業者数をこれまで基本としてきたものである。人件費は、依然として付加価値の過半を占めていることから、現在においてもこの考え方は十分通用すると考えられる。

法人住民税においても、創設当時から、納税者の便宜等のために、従業者数を用いて課税標準である法人税額を関係都道府県・市町村に配分することとされたものである。

## (3) 法人事業税・法人住民税の特徴

法人二税は税収が偏在していると言われる。そして、都道府県別の人口一人当たり税収を用いて偏在性が説明されることがある。しかし、企業活動の実態に地域的な偏りがある以上、その結果である法人二税の税収にも影響が生じることは当然のことである。人口一人当たり税収は、自治体の財政力を比較する指標として用いる場合には一定の意味を持ち得るが、課税権の帰属が妥当であるか否かを結論付ける際の論拠とすることは適切ではない。

とりわけ、夜間人口と昼間人口に乖離がある大都市において、法人課税

による税収の多寡を比較するのであれば、そこで働く従業者数を基準に考える方が税理論としては合理的である。人件費の発生源である従業者一人当たり税収で比較した場合、税収の地域的分布は、個人住民税の人口一人当たり税収とほぼ同様となる。これは、多額の利益を稼ぎ出す法人が多く所在する地域に税収が集まるという、法人に対し所得を中心として課税する仕組みがそのまま反映されたものであり、むしろ当然の結果である。

また、景気の変動に応じて税収が大きく増減することも法人所得課税の特徴の一つである。東京都におけるこれまでの法人事業税の税収を見ても、その変動は日本全体の経済状況の変動により概ね説明できる。また、長期的に見れば、全国の法人事業税収に東京都の占める割合は、概ね 20% から 25% の間に入っており、昭和 62 年度を頂点とするバブル期と東京に集中する IT 系企業の好業績が続く最近数年間の時期を除けば、緩やかに低下する傾向にある。これは、都の従業者数が全国に対して占める比率の長期的な変化とほぼ同じである。

これまでの法人事業税の分割基準に対する見直しが、このような長期的傾向を見ることなく、短期的な税収の変動や、特定の期間の増収傾向を捉えて税収が適正に配分されていないと判断されて行われたとすれば、不適切であると言わざるを得ない。一時的な全国税収に占める割合の高まりのみを理由に分割基準を変更するのであれば、仮に東京都における法人課税の税収の割合が下がった場合には、今回とは逆の見直しを行う必要がある。

#### (4) 分割基準による財源調整の問題点

平成 17 年度税制改正においては、サービス業等に係る法人事業税の分割基準について、従来の従業者数に加えて、2 分の 1 について事務所数によって分割することとする見直しが行われた。これまでも、本社管理部門の従業者数を 2 分の 1 として算定したり、工場の従業者数を 1.5 倍に算定したりするなど、累次の分割基準が見直しが行われてきた。その都度税制改正の理由が説明されているが、その実質は、税収が集中する東京都などに対する財源調整の手段として用いたことは明白である。

今回の見直し理由の説明においても、国は「今回の分割基準の見直しは、財源の均てん化にも大きな効果をもたらすものではあるが、あくまでも、事業活動と行政サービスの受益関係を的確に反映させ、課税権の帰属の適正化を図る観点から実施したものであることに留意する必要がある」としている。このような説明は、かえって税の理念を歪めて無理な財源調整を行ったことを如実に示すものといえる。

法人事業税をこのような形で改変することは、法人に対する地方税を単なる財源調整の手段として用いるということであり、もはや地方税としての役割を果たさなくなることを意味するといっても過言ではない。これは、地方自治体の課税自主権を部分的に奪うことであり、地方自治の否定につながりかねない。「世界地方自治憲章<sup>3</sup>」においても、地方自治体が自主的に課税することは地方自治における基本的事項とされており、当調査会が改めて表明するまでもなく、地方自治の根幹である。地方税を財源調整の目的で国が裁量的に操作することはあってはならないのである。

#### (5) 不要なさらなる財源調整

平成17年度与党税制改正大綱では、「今後、本格的な税源移譲や今回の分割基準の見直し等による影響を踏まえ、法人住民税を含めた地方法人課税の分割基準のあり方について、総合的に検討する」とされ、また、「その際、製造業における従業者等の取扱い等については、事業活動の実態を十分に踏まえ検討することとする」としている。

法人住民税は、個人住民税と同様に、地域における負担分任の観点から地域に活動の拠点を有する法人に一定の税負担を求めるもので、法人事業税とはその性格、沿革を異にするものである。同じ法人課税であるからといって、今ここで法人住民税の分割基準を見直さなければならない合理的

---

<sup>3</sup> 地方自治体について、自治体の役割と「人間居住の持続的な発展に効果的に貢献する能力」を強化することを目的として、地方自治体の責務や財源についてのあるべき姿等を定めようとするもの。地方自治体の課税自主権については、「第9条 地方自治体の財源」で述べられている。

な理由は存在しない。税の性格や理念を無視して見直しを行うことは、これまで以上に税制を大きく歪めるものである。財源調整の手段として分割基準を調整することは一切行うべきでない。

さらに、法人事業税の分割基準の改正という理屈なき財源調整を国が平然と行う状況を考えれば、現在議論が進んでいる個人住民税の定率減税の廃止に併せ、「恒久的な減税」に対する財源補てん措置である地方特例交付金が廃止される事態すら懸念される。

平成 11 年度の恒久的な減税に伴い、地方税では個人住民税の定率減税の他に個人住民税の最高税率の引下げや法人事業税・法人住民税の減税なども行われた。地方特例交付金は、地方財政の運営に支障が生じないよう、恒久的な減税に伴う地方税の減収の一部を補てんするため、将来の税制の抜本的な見直し等が行われるまでの間、地方税の代替的性格を有する財源として措置されたものである。

国は、景気対策として行った恒久的な減税の地方への影響に対し、税制の抜本的な見直し等が行われるまで、責任を持って地方特例交付金を措置すべきである。減税の一部に過ぎない個人住民税の定率減税の廃止を口実として、地方特例交付金を廃止するようなことは行うべきではない。

### 第3章 まとめ

平成14年のいわゆる「骨太の方針2002」において「三位一体の改革」の方向が示された後、所得税の一部約3兆円を個人住民税へ移譲することが決まるなど、税源移譲に向けて一定の成果はあった。

しかし、国は税源移譲に伴う税源格差の問題をことさらに強調し、国庫補助負担金の小手先の見直しによって権限の維持を図ろうとするなど、「三位一体の改革」を分権改革の名をかりた単なる国自身の財政再建の手段として利用しようとしている。国民の幸福と国の発展のためには地方分権が不可欠であり、その財政基盤を支える税源移譲は、確実に実施されなければならない。

3兆円の税源移譲が実現すれば、地方分権改革は終わる、というわけではない。依然として残る地方の歳出と税収の不均衡を是正し、国の地方に対する支配的な地位を改めるためには、地方が担うべき事務と責任に見合った財政自主権の強化が必要であり、さらに、消費税から地方消費税への税源移譲が必要である。

また、補助金等の削減について意見を交換する「国と地方の協議の場」が設けられたが、法的な裏付けはなく、協議の結果が制度に反映されることも保障されていない。地方自治制度に住民の声、地方の意見を確実に反映させるため、地方と国が対等の立場で協議し、その内容が政策形成などに確実に反映されることが保障された「協議の場」を創設すべきである。

税源移譲を行うと、地域間の財政力格差がさらに拡大するという指摘がある。削減される国庫補助負担金の減額分と移譲される税収の増額分を単純に差し引きすると、かえって減収になる場合がある。国は、平成17年度税制改正で、法人事業税の分割基準を見直した。もっともらしく理由説明がなされているが、実態は税収が集中する東京都などに対する財源調整の手段として用いられたことは明白である。

法人事業税をこのような形で改変することは、地方税を財源調整の手段として用いることであり、税としての理念や位置づけを全く無視するものであ

る。これは、地方の課税自主権を奪うことに他ならず、地方自治の否定に結びつくものである。今後さらに法人住民税についても、国は同様の見直しを実施しようとしている。

法人住民税は、地域の構成員に広く負担を求める性格の税であり、今、分割基準を見直さなければならない理由は全くない。地方自治体間の財政調整は、本来、地方交付税制度が担うべき機能である。これ以上、税の性格や理念を無視して、不合理な財源調整を行うことは、あるべき税制の姿を大きく歪めるものであり、断じて許すわけにはいかない。財源調整の手段として法人二税の分割基準の調整を用いることは、一切行うべきでない。

地方自治体の永年の悲願であった税源移譲が、ようやく実現されようとしている。しかし、「三位一体の改革」における国の対応は、国庫補助負担金改革に伴う数字合わせに終始し、地方分権を実現しようという意欲は微塵も感じられない。地方分権改革は、深い森の中に迷い込んでしまい、その進むべき方向を見失っている。だからこそ今、あらためて地方分権の精神を思い起こす必要がある。

そもそも地方分権とは、地域社会の自己決定・自己責任の自由領域を拡大し、多様な価値観に立脚する地域社会を実現するために行うものである。そのためには、財政分権が不可欠である。今回の税源移譲及び国庫補助負担金の見直しは、真の地方分権を実現するための第一歩に過ぎない。地方分権の精神に立ち返って、さらなる改革を推進し、真の地方分権社会が実現されることを強く願うものである。

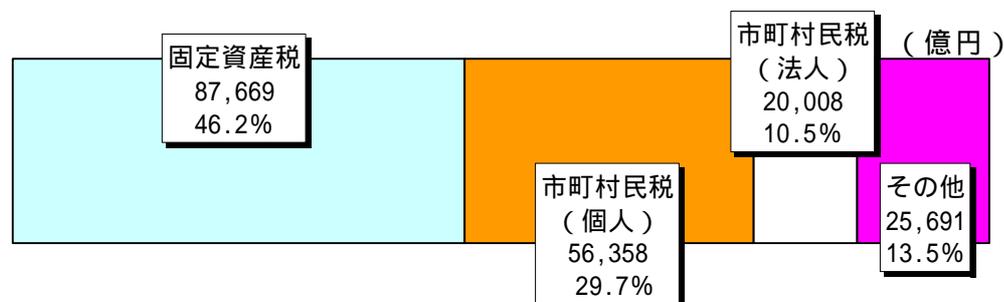
## 第2部 地方分権時代にふさわしい固定資産税制

### 第1章 地方分権と固定資産税制の再構築

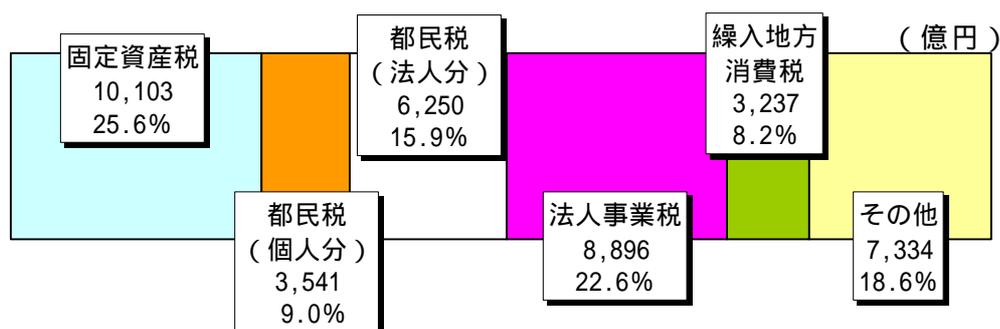
固定資産税は、土地、家屋及び償却資産という三種類の固定資産を課税の対象とし、原則として、その固定資産の所有者を納税義務者として、当該固定資産が所在する市町村が課する税である。

固定資産税は、個人住民税と並ぶ市町村の基幹税目であり、市町村税収全体の約5割を占めている（平成15年度決算における全国の市町村税収約18兆9,700億円のうち、固定資産税収は約8兆7,700億円）。市町村税収の中核をなす有力な税源となっており、今後、地方分権を一層推進していくためには、固定資産税制をより充実した制度として維持発展させていくことが重要である。

全国の市町村税収に占める固定資産税の割合（平成15年度）

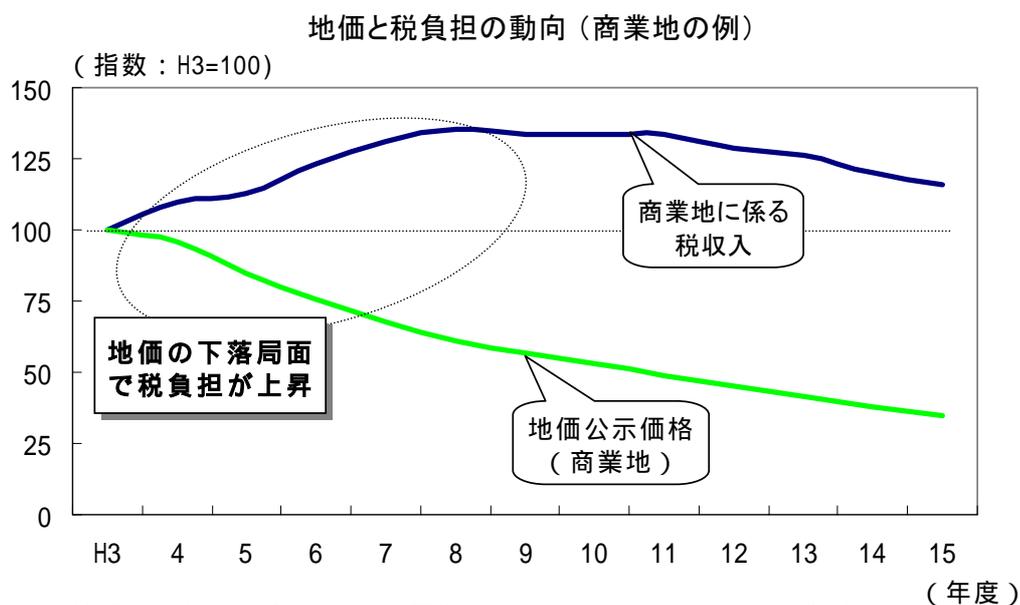


都税収に占める固定資産税の割合（平成15年度）



注 「地方財政統計年報」（（財）地方財務協会）に基づき作成

そのためには、簡素でわかりやすく、納税者の納得が得られるような制度でなければならない。しかし、現行の固定資産税制は、社会経済状況の変化に対応するために様々な調整措置、特例措置を積み重ねてきた結果、複雑でわかりにくいものとなっている。とりわけ、バブル経済の生成・崩壊の過程で生じた地価の異常な高騰・下落は、固定資産税制に歪みをもたらし、納税者の理解を得ることが困難な原因となっている。



急激に地価が上昇したバブル経済を契機に導入された「7割評価<sup>1</sup>」と、それに伴う急激な税負担の上昇を緩和するために設けられた長期間にわたる負担調整措置<sup>2</sup>は、バブル経済の崩壊に伴う地価の下落局面においても税負担が上昇するという現象を招き、納税者からは「地価が下がっているのに固定資産税が上がるのは納得がいかない」という批判が相次いだ。

加えて、負担水準の考え方が導入され、制度がさらに複雑化したため、

<sup>1</sup> 固定資産のうち、土地（宅地）の価格については、平成6年度から、地価公示価格等を活用し、その7割を目途に評価を行うこととされた。

<sup>2</sup> 土地にかかる固定資産税は、3年毎の評価替えにより価格が改訂されることから、地価上昇による税負担の激変を緩和するために、昭和39年度から負担調整措置が講じられてきた。平成9年度以降においては、地価の下落傾向を鑑み、また、地域や土地によりばらつきのある負担水準を均衡させるための負担調整措置が講じられている。

納税者はますます固定資産税制に対する不信感を募らせる結果となった。こうした不信感を放置したままでは、固定資産税制のみならず、いずれ税制そのものへの信頼感を喪失させてしまうことになりかねない。

また、現行の固定資産税制は、市町村の裁量の余地が極めて少ない。わずかに、一定の制約のもとに、不均一課税や超過税率、軽減税率<sup>3</sup>の適用が、市町村の裁量でできるようになっているに過ぎず、全国一律の制度を適用することが実情にそぐわない場合も多い。

固定資産税は、地方自治の担い手である市町村にとって、極めて重要な財源である。地方分権の時代にふさわしい固定資産税制を実現するため、簡素でわかりやすいものとなるよう抜本的な改正を行うとともに、地域の実情や特性に応じて課税の仕組みを変えられる余地を増やすなど、制度を再構築していかねばならない。

固定資産税・都市計画税に係る納税者からの問合せ状況（平成16年度）

問合せ内容	件数及び割合	納税者の声
税額算出の方法について	8,221件 15.2%	土地の評価額が前年と同じ（下がっている）なのに税額があがるのは納得がいかない。 税額算出について、チラシを見ただけではわからない。説明して欲しい。負担調整の考え方について教えて欲しい。 再建築できない土地なのに、毎年税負担が上がるのは納得できない。
評価額について	7,381件 13.7%	税額が高い。どう評価しているのか。 家が古いのに評価額が高い（下がらない）。減価償却されていない。 中古住宅を購入したが、購入価格より評価額が高すぎる。
納税通知書関係について	5,715件 10.6%	課税明細書から税額がわかりづらい。 年長的にチラシに書かれている内容がよくわからない。
新築住宅減額について	4,956件 9.2%	今年になって税額が急に高くなっているのはなぜか。 新築減免・減額を終了する前に葉書などで通知して欲しい。
その他	27,784件 51.4%	口座振替制度に関する要望等
合計	54,057件 100.0%	来所 5,510件 (10.2%) 電話 48,547件 (89.8%)

注 調査対象は23区内の各都税事務所で、調査期間はともに定期課税に係る30日間である。

<sup>3</sup> 不均一課税とは、公益上の事由等の特定の場合に一定の範囲に限って、個々の地方自治体の判断により、地方税を一般の税率とは異なる税率で課税することである。たとえば、法人事業税などで中小企業等に軽減税率を適用して課税している場合がある。

超過税率とは、地方自治体が通常用いることとされている標準税率を超える税率のことをいい、軽減税率は標準税率を下回る税率をいう。いずれも地方自治体の条例で定めるものであるが、軽減税率を採用した場合には起債制限等の措置を受ける。なお、固定資産税の税率については、地方税法において標準税率を1.4%とすると定められている。

## 第2章 今後の固定資産税制のあるべき方向 ～わかりやすい制度を目指して～

### 1 土地の固定資産税制

現行の固定資産税は、シャウプ勧告<sup>4</sup>に基づき、道府県税であった地租、家屋税及び船舶・軌道・電柱等一定の償却資産に対する租税を一本化して、昭和25年に市町村の法定普通税として創設された。

固定資産税は、課税客体と地域との密着性、課税客体がどの市町村にも存在するという普遍性、行政サービスとの応益性及び税収の適度な伸長性といった特長を持つことから、市町村という、住民に身近なサービスを提供する地方自治体にとって、最もふさわしい税の一つである。

固定資産税の基本的な仕組みは、固定資産の価格を課税標準とし、それに税率を乗じることにより税額を求めるという、非常に簡明なものである。また、短期的には大きく変動することが少ない固定資産の価格を課税標準としたため、景気変動の影響を受けやすい所得課税と比較して、安定的な税収を得ることができる。これらのことは、納税者の側からも、税負担が安定しており、わかりやすい仕組みにより納得して納税できるという利点に結びつくはずであった。

ところが、景気の変動を上回る地価の急激な上昇という環境変化が、固定資産税制に大きな歪みをもたらしてしまった。高度経済成長期及び日本列島改造ブーム、バブル経済期と景気の山を経ながら、土地の価格は上昇してきた。この間、適正な地価の形成に寄与することを目的とする地価公示制度<sup>5</sup>が導入された。地価公示価格は、自由な取引が行われるとした場

---

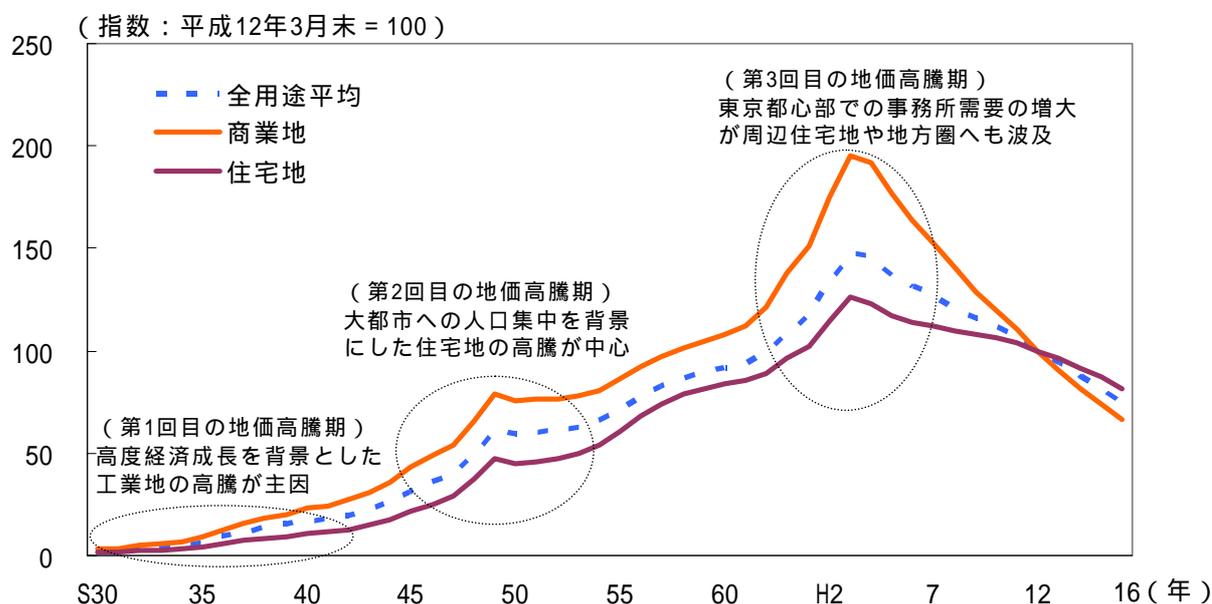
<sup>4</sup> 昭和24年9月に公表された連合軍最高指令官向けの抜本的な税制改革案であり、コロンビア大学のカール・S・シャウプ教授を中心とする租税専門家グループによってまとめられたものである。シャウプ勧告の多くの部分に取り入れられて昭和25年に成立した税制をシャウプ税制といい、現在まで続く我が国の税制の基本となっている。

<sup>5</sup> 地価公示制度は地価公示法に基づいて昭和44年に導入された。地価公示とは、一般の土地の取引価格に対する指標となるほか、公共事業用地の取得価格の算定の基準となるなど、

合に通常成立すると認められる価格であり、一般の土地取引の指標とされるものである。このため、土地の価格形成における「過大な」投機的要素等は排除されるものの、取引事例比較法を重視した価格であったため、実際の取引価格に比較的近い水準の価格であった。また、固定資産税の評価額は、適正な税負担が強く要請されることから、評価に当たっては、投機的要素等の正常と認められない条件を修正した正常売買価格が求められていた。

特に、バブル経済期においては、土地が過剰な投機の対象となり、地価が、かつてないスピードで急激に上昇したことから、投機的要素を完全に排除できない地価公示価格は上昇せざるを得なかった。一方、固定資産税の評価額は、その上昇が納税者の税負担に直接影響することから、固定資産税の評価額の水準は地価公示価格と大きく乖離してしまった。

### 市街地価格指数の推移



注1 「市街地価格指数」( (財)日本不動産研究所 )により作成した。  
 2 各年度3月末現在の数値である。

適正な地価の形成に寄与することを目的として、毎年1回、標準的な土地についての正常な価格を公示するものである。

さらに、固定資産税の評価額について、地価高騰が大都市地域を中心としたものであったことから、地域的な格差が拡大すると同時に、資産保有コストとしての固定資産税等の負担が低すぎることで地価上昇の一因であるという批判があった。このため、地方税法上、固定資産の価格は「適正な時価」とされているにもかかわらず、評価額は、実際の取引価格等の1～3割程度と著しく低い水準にとどまっていたことが問題視されるようになった。平成6年の評価替えでは、このような状況を背景に、固定資産税における評価を地価公示価格又は不動産鑑定士等による鑑定評価額の7割を目途に行うという、いわゆる「7割評価」が導入された。固定資産税の価格は、地価公示価格等と連動することとなったのである。

価格自体は地価公示価格等のおおよそ7割としたものの、税負担を急激に増加させることは納税者に過大な負担を強いることになるため、住宅用地の特例措置<sup>6</sup>の拡充や負担調整措置の見直しが行われ、7割評価の実施に伴う税負担の急激な変動を緩和することになった。加えて、平成9年度には、新たに「負担水準<sup>7</sup>」の考えが導入されるなど、土地の価格の変動に対応する措置が積み重ねられた結果、土地の価格と税負担の関係が不明確になるとともに、固定資産税制が複雑化してしまった。

このような状況は、納税者から「税額の算出方法がわからない」「負担調整の考え方について教えてほしい」「税額が高いがどのように評価しているのか」といった問合せや苦情が多く寄せられていることに現れている。

固定資産税を、市町村の基幹税目としてより充実させていくためには、現行の複雑でわかりにくい仕組みを、住民にとってわかりやすく、かつ納得して納税することができる制度とすることが不可欠である。

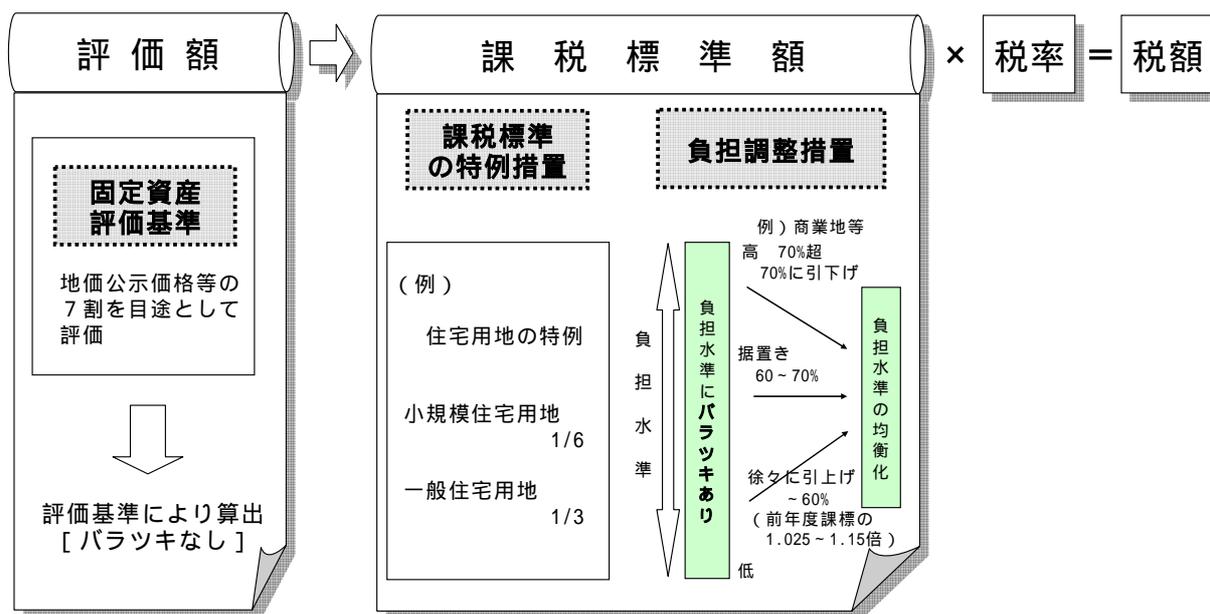
---

<sup>6</sup> 住宅用地は、その税負担を特に軽減する必要から、その面積によって小規模住宅用地とその他の住宅用地にわけて特例措置が適用される。

・小規模住宅用地・・・住宅1戸あたり200㎡以下の住宅用地で、課税標準は価格の6分の1  
・その他住宅用地・・・小規模住宅用地以外の住宅用地で、課税標準は価格の3分の1

<sup>7</sup> 負担水準は、『前年度課税標準額÷当該年度価格等×100』(%)により算出する。

## 固定資産税（宅地）の税額算定の流れ（イメージ）



注 財団法人 資産評価システム研究センターHPによる。

## (1) わかりにくい土地の「価格」

## 固定資産税の価格と地価公示価格

固定資産税の価格については、地価公示価格や相続税路線価とは一致しておらず、公的機関が評価する土地の価格がいくつも並存するため、非常にわかりにくいという批判がある。

土地の価格には、実際の取引価格のほか、地価公示価格（国土交通省）、相続税評価額（国税庁）、固定資産税評価額があり、「一物四価」とも呼ばれている。実際の取引価格以外は、公的機関が評価するものであり、多少表現は異なるものの、それぞれの根拠法令において「時価」（正常な条件の下に成立する当該土地の取引価格）として位置づけられている。

現行の固定資産税の価格は、平成6年から地価公示価格等の7割で評価することとされ、相続税評価額は地価公示価格等の8割で評価することとなっているため、公的土地評価相互の関係は一応整理された。しかし、地価公示価格等の7割である以上、固定資産税評価は、通常は地価公示価格の水準を下回り、また一つの土地に対し複数の異なる公的評価額である価

格が存在するという状況に変わりはない。

固定資産税における土地の価格は、固定資産税の課税を行うためのものであり、また、固定資産税と相続税では、それぞれ保有税と移転税という性格の違いがあり、異なる価格を基に課税することにも理由があるため、「時価」と一致している必要はないという考え方がある。

しかし、固定資産税における価格と地価公示価格の水準が一致していないということは、一般的な住民感情からは理解されにくく、固定資産税の評価をはじめとする、公的な評価制度そのものの信頼性を損なう一つの要因となっている。

より納税者の理解と納得を得るためには、まず、固定資産税の価格について、地価公示価格等の水準と一致させる方向で検討していくことも必要である。

公的土地評価制度の概要

区 分	固定資産税評価額	相続税評価額 (路線価)	地価公示価格	(参考) 都道府県基準地 標準価格
根拠規定	地方税法 第341条(S25)	相続税法 第22条(S25)	地価公示法 第2条(S44)	国土利用計画法 施行令第9条(S49)
実施機関	市町村長	国税局長	国土交通省 土地鑑定委員会	都道府県知事
求める 価 格	「適正な時価」	「取得の時に おける時価」	「正常な価格」	「標準価格」
実施目的	固定資産税、 不動産取得税 の課税ベースの算出	相続税、贈与税 (および地価税) の課税ベースの算出	一般の土地取引の指標 不動産鑑定士等の鑑定評価の基準 公共用地の取得価格の算定基準 収用委員会の補償金額の算定基準 相続税、固定資産税評価の目安 他5項目	国有財産の時価評価の基準 国土利用計画法による土地取 引規制における価格審査基準 国土利用計画法に基づく土地 の買収価格の算定基準 土地の再評価に関する法律に 基づく再評価の算定基準 企業会計の販売用不動産時価 会計の基準 等
調査時点	基準年度の 前年の1月1日	当年の1月1日	当年の1月1日	当年の7月1日

### わかりにくい固定資産税の価格の規定

固定資産税についての苦情や訴訟が絶えない原因の一つに、固定資産の価格である「適正な時価」の解釈を巡る問題がある。

現行の地方税法は、土地の固定資産税の課税標準は基準年度<sup>8</sup>に係る賦課期日<sup>9</sup>における価格とし、その価格を「適正な時価」と定める一方、その評価に当たっての技術的かつ細目的な基準は、総務大臣の定める「固定資産評価基準」(以下「評価基準」という。)に委ねている。

この評価基準では、基準年度に係る賦課期日の1年前を「価格調査基準日」とし、この時点の地価公示価格等をもとに評価されている。これは、実際の課税においては、全国で約1億7,800万筆、16万2,300km<sup>2</sup>もの土地を一斉に評価し、税額を決定した上で納税者に通知するという作業を一定期間で行わなければならない、現行の賦課・徴収スケジュールでは賦課期日における価格を調査することは困難なためである。

地価の上昇局面であれば、価格調査基準日における評価額が賦課期日における価格を上回ることがあり得ないが、過去の地価の下落が著しい局面において、価格調査基準日における評価額が賦課期日における実勢価格を上回るケースがあり、評価基準に基づく評価額が地方税法の定める「適正な時価」であるか否かが裁判で争われた。判決<sup>10</sup>では、「価格とは適正な時価であり客観的な交換価値である」とした上で、評価基準に基づいた価格であっても賦課期日における価格を上回っていれば、その部分については違法であるとされた。また、地方税法による評価基準への委任は、「適正な時価を算定する技術的かつ細目的な基準の定め」を委任したものであって、「賦課期日における客観的な交換価値を上回る価格を算定することまで委ねたものではない」とされた。

土地の価格は、同じ土地の売買でも取引価格は取引の状況によって異なり、不動産鑑定士等による鑑定評価額も全てが一致するとは限らない。土地の評価において「適正な時価」を判断することは、現実には難しい。

このため、現行の固定資産の価格については「適正な時価」とのみ規定

---

<sup>8</sup> 固定資産のうち土地・家屋の価格は3年毎に見直し、この間における資産価格の変動に対応し、評価額を適正な均衡のとれた価格に見直す制度とされている。これを実務上「評価替え」といい、この評価替えの年度を基準年度という。

<sup>9</sup> 賦課期日とは、課税客体、課税団体、納税義務、課税標準等各種の課税要件を確定させる基準日をいう。

<sup>10</sup> 最高裁 平成15年6月26日 平成10年(行ヒ)第41号

するのではなく、納税者の視点からわかりやすい規定に改めていくことが必要である。

### 固定資産税の価格の規定の明確化

固定資産税の価格を、納税者からみてわかりやすく、かつ理解しやすいものとするためには、「適正な時価」をどのように具体化していくのかを明確にしていくことが必要である。

前述の問題が生じる原因は、現行の地方税法において、評価基準や実施方法・手続に関する事項をすべて総務大臣が定める告示に委任し、地方税法では、適正な時価をどのように把握し、具体化するかということは記載されていないことにある。

土地を評価するに当たっての基準は、課税の根拠となる固定資産の評価額を決定するために重要なものである。このため、固定資産の価格の定義や算定方法について、総務大臣告示である評価基準に代わる「固定資産評価法（仮称）」（以下「評価法」という。）を定めるなど、法律等で明確に定めることによって、固定資産の価格について、疑義が生じないようにしていくことが必要である。

このような評価方法等の法定化・明確化は、固定資産税の価格を地価公示価格等の水準に一致させていく際には、租税法律主義の観点から、より強く要請されるものである。

なお、評価法については、現行の評価基準の問題点を整理し、また、実際に評価に関する法律を制定している海外の事例なども参考としつつ、評価方法や手続、不服申立の制度等について、納税者の権利保護にも十分配慮しながら検討していく必要がある。

## (2) 評価と課税の分離と広域評価システムの導入

### ～資産評価機構の設立～

#### 土地評価のばらつき

土地の評価は、高度な専門性を必要とし、正確に行うためには相当の知識と経験が欠かせない。しかし、現実には、市町村では定期的に人事異動等があるため、職員が一つの職務に専門的に従事するような仕組みとはなっていない。一方で、土地の利用形態等が複雑になり、評価技術が高度に専門化している状況もあり、特に規模の小さな市町村にとって、単独で評価を行うことはより困難となりつつある。

また、7割評価の導入以降、地価公示価格等に連動することで、固定資産税の評価水準の均衡は一定程度達成しているものの、地価公示価格等はあくまでも標準となる地点（標準地）についてのみ付設されるのに対し、固定資産税の評価は課税対象となる全ての土地を対象として行われる。市町村によっては実際の取引事例が少ないところもあり、同一市町村内あるいは市町村間での評価のばらつきが全くなかったわけではない。

土地に係る固定資産の評価については各市町村とも非常に苦労しているところであり、現状のまま信頼性及び統一性を確保し、効率化を図ることには限界がある。

#### 転機にある固定資産評価員制度

市町村には、市町村長の指揮を受けて固定資産を適正に評価し、かつ市町村長の価格の決定を補助するため、固定資産評価員（以下「評価員」という。）が設置されている。昭和25年の地方税法創設当時は、現在のようないな不動産鑑定士制度がなかったことから、課税庁が行う評価の公平性・公正性を保つために導入された制度である。

評価員は、固定資産に関する知識及び経験を有する者のうちから選任することになっており、評価員の職務を補助するため固定資産評価補助員を

おくことができる（通常は税務関係の市町村職員が兼任する場合が多い。）  
現在では不動産鑑定士制度等が整備され、また不動産鑑定士等による鑑定評価を標準宅地の評価に活用できるようになった。このように、評価員の制度を取り巻く環境は、制度創設時と比べて大きく変化しており、転機を迎えている。

### 「資産評価機構（仮称）」の設置

固定資産税に対する納税者の信頼を得るためには、課税の基礎となる評価額の信頼性及び統一性を確保することが重要であるが、現行の市町村を単位とした評価体制は、前述のとおり一定の限界がある。このため、評価機能を充実させるとともに、評価の客観性・透明性を確保し、専門性（評価技術）を向上していく観点から、評価体制を広域的に集約し、かつ評価を課税庁から独立して行うことが必要である。地方税法が制定された当時と比べると、不動産鑑定士制度等が整備された現在では、市町村が評価基準により行っている評価業務（以下「評価権」という。）と課税権とを分離することは可能と思われる。評価権を市町村から分離し、市町村とは別個の独立した、評価機能に特化した機関が評価を行うことにより、評価した結果に対する説明責任をより適切に果たすことも可能となる。

そのため、現在は各市町村が併せ持つ固定資産の評価権と課税権とを分離し、都道府県ごとに評価権を集約した「資産評価機構（仮称）」（以下「評価機構」という。）を設置する。

現行の地方自治法においても、協議会や一部事務組合、広域連合等といった制度を活用し、市町村の評価事務を共同で処理することも考えられる。

しかし、評価の信頼性及び客観性を確保するため、評価機構は課税庁から独立し、評価額について最終的な決定権限を持つ組織である必要がある。このような組織は、一般的な地方自治制度にはなじまないものと考えられるため、地方自治法とは別の法律に基づいて設置するべきである。

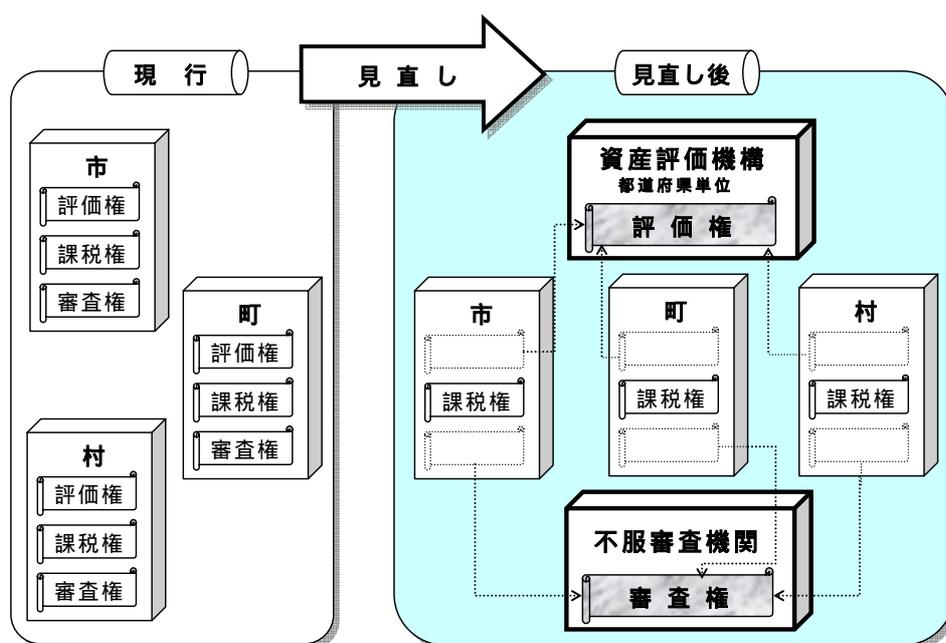
評価機構が行う土地評価が、固定資産税の評価を通じて、より一般的な信頼を獲得できれば、将来的には、地価公示価格や相続税路線価など固定

資産税の評価以外にも活用することができ、公的な土地評価制度を国民にとってわかりやすく、信頼のおけるものとしていくことが可能である。

さらに、国や地方自治体などが土地の買収等を行う際の価格として用いることで、価格に対する信頼性も高まることが期待できる。そのためには、取引事例の収集や価格を公開する仕組みも検討する必要がある。

また、家屋の評価についても評価権を課税庁から分離し、評価機構が行うことで、評価の信頼性と統一性を高めていくべきである。

なお、評価機構の設置は、現在、市町村で行われている評価事務を一定規模に集約するものであることから、これまで重複して行っていた事務作業の効率化や、スケールメリットによる行政コストの削減を図ることも期待できる。



### 不服審査機関の信頼性の向上

現行の不服申立制度では、固定資産の価格について不服がある納税者は、市町村ごとに設置される固定資産評価審査委員会（以下「審査委員会」という。）に審査の申出をすることができる。

審査委員会は、委員の選任に市町村議会の同意を必要とするなど、市町村長から独立した行政機関である。また、職権により、必要な資料の提出

や、評価員の説明等を求めることができる。

評価機構を都道府県単位で設置することになれば、市町村単位の審査委員会が行っていた価格に係る審査についても、都道府県単位で新たに不服審査機関を設置して行うことになる。新しい不服審査機関については、評価機構や課税庁からの独立性を高めるとともに、納税者の救済機関としての信頼性をより高めていく仕組みを検討していく必要がある。

### (3) 税額の算出過程の簡素化

#### 複雑な税額算出過程

現行の土地に係る固定資産税制がわかりにくいものとなっている大きな原因として、税額の算出方法が複雑で、宅地については固定資産の価格に税率を乗じるという単純な算式で税額を算出できることがほとんどないという問題がある。

例えば、住宅用地では地価公示価格等の7割を目途に評価した後、大きく2種類の調整措置を適用して税額を求めることとなっている。

一つは住宅用地に係る課税標準の特例措置である。これは、価格に対し、一般住宅用地については3分の1、このうち、面積が200㎡以下の小規模住宅用地については6分の1にそれぞれ課税標準額を圧縮するものである。もう一つは負担調整措置である。これは、負担水準が0.8未満の場合は課税標準額を引き上げ、0.8を超える場合には据え置くものである。このため、負担水準の考え方を導入した平成9年度以降は、毎年、土地ごとに負担調整率を求める必要があり、税額を算定する過程はさらに複雑化した。

固定資産の価格と税額との関係にこのような複雑な仕組みが介在することで、価格と税負担の関係が極めてわかりにくいものとなっている。

また、7割評価の導入により、価格は地価公示価格等と連動することとなっているため、今後再び地価が大きく変動した場合、税負担の急激な変化を抑制する新たな負担調整措置を講ずることになり、税額算出の過程がより一層複雑になるという可能性もある。

評価から課税の段階に至るまでの計算過程の概要（現行）

根拠規定	評価基準（総務省告示）	地方税法		地方税法・条例等
課税に至る段階	評価額	課税標準額	税率	税額
特例措置の項目	宅地の場合 地価公示価格等の7割を 目途として評定	負担調整措置 土地ごとの負担水準に応じた調整係数 住宅用地の場合 一般住宅 価格の1/3 小規模住宅 価格の1/6	なし	条例減額制度(自治体による 条例制定) 負担水準の高い商業地等 に対して減額 生活保護を受ける者が所有 する固定資産の減免 公益専用施設等に対する減 免(都の例 - 学校、幼稚園、 遊び場等)

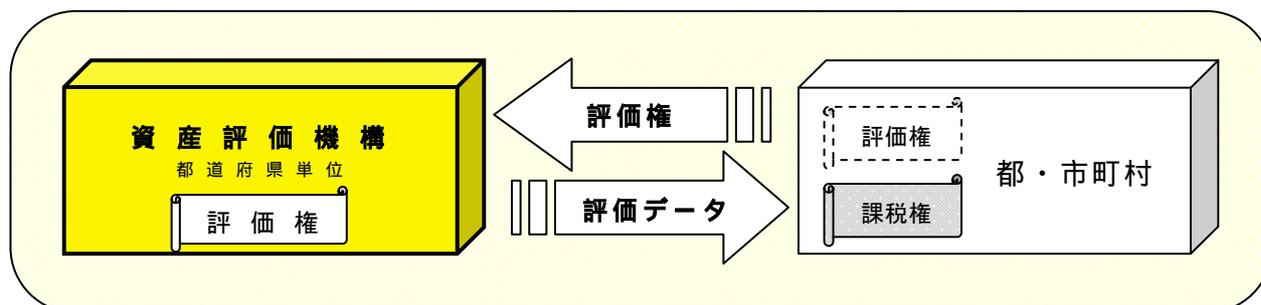
評価機構の評価データの利用

固定資産の価格の評価権を市町村長から分離し、評価機構が評価額を決定する場合は、評価機構は、その保有する評価額データを市町村に提供し、市町村はそのデータを固定資産の価格としてそのまま利用することになる。

評価機構が行った評価は、現行の市町村で評価を行う場合と同様、大量の土地を一括して評価を行うことから、事務作業に一定の期間を要する。したがって、課税する市町村が評価額を利用する際には、賦課期日以前の時点进行调查基準日とせざるを得ない。

このため、市町村が評価機構の算出した評価額を利用するに当たっては、その価格を賦課期日における価格とみなして課税することになる。租税法主義の観点からは、評価機構の評価額と固定資産税の価格との関係を地方税法に明記することが必要である。

改革のイメージ



## 課税係数の導入

固定資産税の制度をよりわかりやすいものとするため、固定資産税の価格を地価公示価格水準と一致させていく場合にも、依然として海外と比較して高い水準にあるわが国の地価動向を考慮した場合、土地に係る固定資産税の負担については一定の調整が必要である。

財産税である固定資産税の性格から、同じ価格の資産には同一の税負担を求めるべきであるとの考え方にに基づき、土地、家屋及び償却資産という資産の区分を問わず、全て同一の税率を適用すべきであるとされており、税率の操作によって土地の税負担のみを調整することができない仕組みとなっている。このため、現行制度では、課税の便宜や沿革から、評価額、課税標準の特例、税額控除等、評価から税額算出の各段階で様々な調整が行われ、納税者から見ると複雑なものとなっている。こうした複雑な課税の仕組みをわかりやすいものとしていくため、価格と課税標準の関係を簡明に表すものとして、新たに「課税係数」の考え方を導入することが適当である。

現行の税額の算出課程において適用されている住宅用地の課税標準の特例や、小規模住宅用地の課税標準の特例などについても、この課税係数に集約・整理することができる。これによって、現行の複雑な仕組みが簡素でわかりやすいものになるとともに、価格と課税標準の関係が簡明な係数で表される結果、価格と税負担の関係も明確になる。

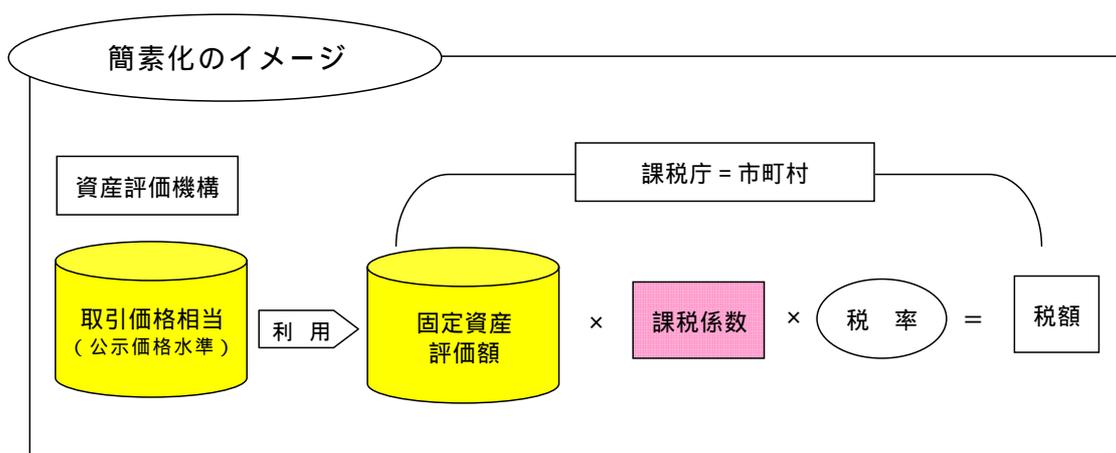
なお、課税係数に集約・整理することが困難又は適切でない個別の特例措置等については、別途、税額控除等により対応することとし、この場合においても価格と税負担の関係を明確にすべきである。

課税係数は、現行の税負担を極力変えないことを前提とし、土地の用途ごとに設定する方法が考えられる。商業地については、現行では価格は地価公示価格等の7割を目途とし、その負担水準は60%から70%の間で均衡させることを前提として課税されている。したがって、商業地の具体的な課税係数は、負担水準の上限に合わせて設定する場合、0.5（地価公示価格の7割の70%）程度となる。

同じく、住宅用地については、地価公示価格等の7割を目途とする価格を一般住宅用地は3分の1、小規模住宅用地は6分の1とする課税標準の特例があるため、これを勘案して課税係数を設定する必要がある。

なお、現行法では、負担水準の均衡について一定の幅を持たせているため、特定の負担水準を前提に、用途ごとに一律の課税係数を導入すると、当該負担水準以外の土地については現行の税負担との間に差異が生じる。現行の税負担を考慮しつつ、それぞれの市町村の実情に応じて調整ができるような措置を設けることも必要である。

家屋及び償却資産についても、土地と同様に課税係数を導入することとし、課税係数の設定については、海外と比較しても価格の水準が極めて高いという土地のような特殊な事情はないことから、現行の評価制度を前提とした場合には、基本的には1として差し支えない。



#### (4) 当面の対応策について

##### 土地評価の現状

土地に係る固定資産税は、賦課期日における「価格」を課税標準として課することとされ(法 349 条 1 項)、この価格は、「適正な時価」(法 341 条 5 号)とされている。

また、この価格は地価公示、相続税評価及び固定資産税評価の公的土地

評価相互の均衡化・適正化を図る一環として、地価公示価格等の一定割合とされ、地価安定期において地価公示価格等に対する固定資産税評価額の割合が7割程度であったこと、相続税評価額が評価上の安全性を勘案して地価公示価格等の8割程度とされたことなどを理由として、地価公示価格等の7割程度とされたところである。

この土地に係る「適正な時価」の評価は、総務大臣が告示する評価基準に基づいて行うこととされ、この評価基準においては、売買実例価額を基本として、宅地を商業地区、住宅地区等の各地区に区分した上で、一筆一筆評価することとされている。

すなわち、まず、各地区の主要な街路に沿接する宅地のうちから、「標準宅地<sup>11</sup>」を選定し、この標準宅地について、売買実例価額から評定する適正な時価を求める。それに基づいて当該標準宅地の沿接する主要な街路に路線価を付設し、これに比準させてその他の街路の路線価を付設する。次に、各筆の宅地の評価は付設された路線価を基礎とし、画地計算法を適用して、奥行補正、側方路線影響加算、二方路線影響加算、不整形地、無道路地、間口狭小等、所要の補正を行う。

このように、評価基準に基づく土地の評価は、地価公示価格等を基に行うこととされているため、やむを得ず複雑な評価計算をしなければならないものとなっている。

### 土地評価の簡素化

固定資産税は、市町村から受ける行政サービスの対価としての性格を有する応益税である。また、固定資産税の課税標準を3年に一度の基準年度の登録価格としたのは、そもそも「経年による価格の変化を正確に把握することを多少は犠牲にしても、課税事務の簡素合理化を図ることに、総合的な観点から合理性があるという政策判断をしたためである<sup>12</sup>」とされて

---

<sup>11</sup> 土地の評価において、路線価付設の拠点となる地域に所在する宅地で、奥行、間口、形状等の条件が当該地域において標準的である宅地をいう。

<sup>12</sup> 横浜地裁 平成12年5月24日 平成11年(行ウ)第9号

いる。

そうであるとすれば、固定資産税における評価事務を簡素化することは固定資産税の性格等に適うものというべきであり、地価に連動する評価を行うのは、主要な路線価ないしこれに準じた路線価までとし、個々の土地の評価については極力簡素化していくことが、固定資産税の性格や行政事務の効率化等の観点から望ましい。

このような考え方に立てば、現行のきめ細かな画地計算に基づく評価方法は思い切って簡素化することも一つの方策である。

### 負担水準の均衡化

平成9年度に導入された「負担水準」の考え方は、全国どこの地域でも評価額が同じであれば固定資産税の負担も同じになるという、評価と負担の均衡を目指したものである。

しかし、例えば、平成17年度の商業地等の負担水準は、最も高い大阪府が74%であるのに対し、最も低い沖縄県は45%であり、29ポイントもの開きがある。それ以前との比較では均衡化の方向にあるが、現行の制度では、急激な税負担の上昇を避けるため、均衡化を達成するまでには相当の長期間を要する仕組みとなっている。

このように地域によって負担水準のばらつきがあるということは、価格は同じでも必ずしも同じ税負担となるとは限らないことを意味し、税制の基本原則である「公平」の理念に反している。また、課税係数の導入に当たっても、従前の税負担との均衡を調整する何らかの措置が必要になることから、新たな制度が目指す「簡素でわかりやすい」という趣旨にも反することになる。

課税の公平を実現し、制度を円滑に移行させるためにも、納税者の負担に配慮しつつ、負担水準の速やかな均衡を図ることが望ましい。

なお、負担水準の均衡化に当たっては、一定の目標年次を定めた上で当該地域の実情に通じた市町村自身が均衡化に至る方法等を決定できるような仕組みとすべきである。

## 7 割評価における課税の仕組みの簡素化

固定資産税の評価を地価公示価格等と同水準とすることに相当の期間を要する場合には、当面、現行の7割評価のままで課税係数を導入し、課税の仕組みを簡素化することにより、固定資産税を簡素でわかりやすいものとする 것도 選択肢の一つとして検討すべきである。

この場合においても、課税係数は現行の税負担を極力変えないことを前提とし、土地の用途ごとに設定すべきことは、固定資産税の評価を地価公示価格等と同水準とする場合と同様である。

例えば、商業地については、現行の制度は負担水準を60%から70%の間で均衡させることが前提である。これを考慮して、負担水準の上限に合わせて課税係数を設定する場合には、0.7（固定資産の価格の7割）程度とすることが適当である。また、住宅用地及び小規模住宅用地の税負担については、同じ価格の商業地と比べ、それぞれ3分の1及び6分の1に軽減されていることを勘案して、課税係数を設定することになる。

なお、現行法では、負担水準の均衡について一定の幅を持たせているため、特定の負担水準を前提に、用途ごとに一律の課税係数を導入すると現行の税負担との差異が生じること、また、これについて、現行の税負担を考慮しつつ各市町村の実情に応じて調整ができるような措置を設ける必要があることは、評価を地価公示価格と同水準とした場合と同様である。

### (5) 関連する税目の見直し

固定資産税の土地の評価水準を地価公示価格等と同水準にする際には、現行制度において固定資産税の価格を課税標準とする都市計画税や、原則として固定資産課税台帳に登録されている価格を課税標準とする不動産取得税などについても、従前の税負担との均衡を保つため、別途課税係数を導入するなど、評価水準の見直しに伴う調整を行う必要がある。

## 2 家屋評価の簡素化

家屋に係る固定資産税制については、基本的には価格に税率を乗じて税額を算出するため、課税の仕組みについては単純でわかりやすい一方、近年、家屋評価の内容について、納税者から詳しい説明を求められる場面が増え、評価の仕組みが複雑でわかりにくいという声があがっている。また、価格を巡る審査の申出や訴訟も増えており、課税庁側が敗訴するケースも出てきた。

### (1) 評価の簡素化の必要性

現行の評価基準が定める家屋の評価方法は、再建築費評点数<sup>12</sup>により再建築価格を算出し、これに経年減点補正率<sup>13</sup>を乗じて得た価格を「適正な時価」とする、再建築価格方式である。

家屋評価方式の比較

	再建築価格方式 《 現行 》 原価法	取得価格を 基準とする方法
概要	評価対象家屋と同一のものを、評価時点においてその場所に新築する場合に必要な建築費を基に評価する方法	評価対象物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評価する方法 《 償却資産で採用 》
根拠等	固定資産評価基準(総務省告示)	-
メリット	<ul style="list-style-type: none"> <li>・ 既存家屋と新築家屋の公平が保たれる</li> <li>・ 個別事情を排除し公平性を確保しうる</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>・ 納税者の理解を得やすい</li> <li>・ 事業用家屋について法人税の扱いと統一される</li> </ul>
デメリット	<ul style="list-style-type: none"> <li>・ 評価事務の習熟に時間を要する</li> <li>・ 建築費の上昇期は家屋が古くなっても評価額が下がらないという不満がある</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>・ 取得の際の個別的な事情により偏差が生じる</li> <li>・ 納税者に申告の事務負担が生じる</li> </ul>

<sup>12</sup> 評価すべき時点において、新たに建築するとした場合に必要経費を求めるため、木造家屋、非木造家屋の別に評価方法が定められている。この評価によって算出された評点(所要の補正率を乗じた後のもの)に評点1点あたりの価額を乗じることで、家屋の各戸の価額が算定される。

<sup>13</sup> 中古住宅と新築家屋との負担の公平を図るため、家屋の新築からの経過年数に応じて、経年に伴う損耗による価格の減少を反映させるために再建築費評点に乘じる係数をいう。

なお、再建築価格を求める方法には、家屋の構成部分ごとに価格を算定し、それを積み上げる部分別評価と、標準となる家屋を設定し、それとの比較により価格を求める比準評価の二つの方法がある。

この再建築価格方式は、理論的には「同時期に同一の資材を用いて建てられた同程度の家屋の評価額は同じになる」ことから、課税の公平性の面からは優れているといわれている。しかし一方では、評価に関する様々な要素を評価額に正確に反映することを目的として、非常に複雑で精緻な仕組みとなっている。例えば、部分別評価では、評価対象となる項目が多岐にわたるとともに、その補正を行う項目も相当に複雑に設定されている。

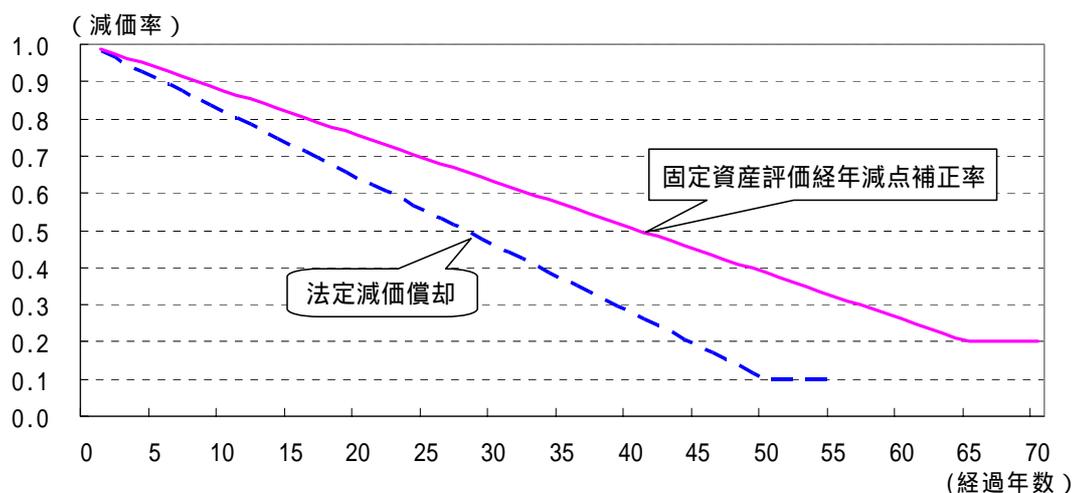
また、経年減点補正率についても主体構造部と用途（構造区分）に応じてその適用の区分が細分化されており、制度の複雑化の一因となっている。更にそのような補正を行っても、中古家屋については、再建築価格方式による評価額が市場の実勢価格を上回るようなケースがあり、このような場合に納税者の納得を得ることは困難である。

このように家屋評価の制度は複雑に過ぎるため、納税者がその仕組みを理解した上で、自ら評価内容の確認を行うことは極めて困難となっている。また、このことは、評価する側が恣意的に高く評価しているのではないかといった批判も招きかねない。

加えて、法人税や企業会計等で用いられる減価償却方法と比較して、経年減点補正による減価の進み方が遅いこと、また、残存価額の下限が新築時の20%であり、法人税等における取扱いよりもその割合が高いことも納税者の不満となっている。

家屋については、複雑で精緻に過ぎる評価制度を納税者にとってわかりやすく、自分で検証し理解した上で納税できる簡素な制度と変えていくことが、固定資産税に対する信頼性を高めるために必要である。

## 建物の経年に伴う固定資産評価の減価率と法定減価償却（鉄筋事務所）



注1 「鉄筋事務所」は鉄骨鉄筋コンクリート造または鉄筋コンクリート造の事務所等用の建物である。

2 法定減価償却は定額制による減価償却の場合である。

## (2) 取得価格方式の採用

再建築価格方式による固定資産税の評価額は、実際の売買価格や家賃収入などの収益に基づく価格とは相当に差があるというのが、事業用家屋を所有している納税者の思いである。また、税務会計及び企業会計における取得価格を基準にした減価償却に基づく資産価額とも異なっているため、これらの点について納税者は疑問と不満を抱いている。

このような状況を踏まえ、評価の簡素化とともに納税者にとってのわかりやすさという点にも配慮し、取得価格を家屋の評価に用いる「取得価格方式」を導入すべきである。

具体的には、現行の償却資産に係る申告に基づいた価格決定の方法に準拠した制度とすることなどが考えられるが、制度の設計に当たり、一般的に新築家屋の取得価格は、現行の評価基準による再建築価格を上回るため、課税係数により課税標準を取得価格の一定割合とするなど、従前の税負担との均衡を保つ措置を導入する必要がある。

なお、取得価格方式については、同程度の家屋でも個別の事情により取得価格に差が生じ、税負担の不均衡や不公平につながる懸念がある。この問題の解決には、その家屋の取得価格が、通常必要と認められる価格

と「明らかに、かつ著しく異なる」場合には、通常必要と認められる価格を評価額とすることが考えられる。制度の導入に当たっては、その具体的方法について、より詳細な検討が必要である。

### (3) 現行の評価方法の簡素化

家屋の評価方法を簡素でわかりやすいものとするためには、取得価格方式を導入することが望ましいと考えるが、当面の対応として、現行の評価基準で定められた複雑な方法を見直すことも必要である。

#### 部分別評価の簡素化

現行の評価基準で定められている複雑で精緻な部分別評価は、納税者にとって理解が難しい上に、課税庁にとっても多大な労力を要する。しかし、その割には評価の精度の向上に必ずしもつながっていない現状がある。

木造家屋については、平成15年度に大幅な簡素化が行われたところである。一方、非木造家屋については、見積書、仕様書等を詳細に作成することが多く、資材や使用量の把握が比較的容易なこと、家屋ごとの個別性をより正確に反映させることを理由に評点項目の整理は進まなかった。

しかし、実際に建設された家屋の状況を捕捉する能力や、資材の判断や補正の加減が評価者によって幅がある上に、技術革新に伴う資材や工法の細かい差による価格差も絶えず変化し、また、そもそも評価基準に規定されていない新たな工法も出現するため、評価方法を精緻に設定しても必ずしも個別事情をより正確に反映させることにはつながらない。

非木造家屋についても、より一層の評点項目の整理、統合による簡素化を進め、細かい差異に着目するのではなく、木造家屋と同様に一定の簡素化した方法で家屋の評価額を求めるべきである。

## 広域比準評価の導入

家屋評価の簡素化、合理化の一つの形として、比準評価がある。この方法では、標準家屋と同等の構造、用途、程度、規模の家屋なら、標準家屋と同じ評価額で評価されることになり、公平な評価が期待できる。また、個々の家屋の評価の際に部分別の積み上げが不要となり、評価事務のスピードアップが図れるなど、評価事務の効率化が可能となる。

ただし、様々な家屋を適正に比準評価するためには、事前に十分な数の標準家屋を選定し、その評価計算を行っておくという設定作業が必要となる。規模の小さい市町村では、この作業の負担が重いため、一部を除いてなかなか比準評価を採用できないのが現状である。

そこで、都道府県等の単位で各市町村が共同で標準家屋を選定し、その設定作業を行うことを進めるべきである。この広域比準評価を導入すれば、少ない負担で豊富な標準家屋を用意でき、評価事務の効率化、評価の均衡化のため、規模の小さい市町村でも比準評価を行うことが可能となる。

## 経年減点補正率の見直し

評価制度の見直しが必要な理由の一つとして、家屋の形態の変化が挙げられる。最近は、SOHO<sup>14</sup>や倉庫型店舗、スケルトン・インフィル構造<sup>15</sup>などの新しいタイプの家屋も出現し、旧来からの住宅、事務所、工場、店舗、倉庫といった単純な区分が難しくなった。

さらに事務所ビルをマンションに改築するといった、既存の建物を改築

---

<sup>14</sup> (Small office/Home office の略) 小規模な事業者や個人事業者のこと。また、事務所などを離れ、ネットワークを利用して仕事をする形態を指すこともある。

<sup>15</sup> 共同住宅において、建物の柱・梁・床等の躯体や共用設備部分(スケルトン)と住戸専有部分の内装・間仕切り・設備等部分(インフィル)を分離させた構造をいう。分離させることで、建物の耐久性や可変性が得られる。そのため、入居者の要望により、インフィル部分の間取りや使用用途を自由に構成できるというメリットがある。

その一方で、スケルトン+インフィル完成の住戸は「居宅」と確認できるが、スケルトン状態の住戸は内装等が施されていないため、その用途が確認できず、建物の種類を認定することが困難であるという固定資産税の課税上の問題がある。

してその用途を変更することも盛んになってきた。このような改築が行われた際には、現行の制度では用途ごとに経年減点補正率が区分されているため、新たな用途に応じた経年減点補正率を適用するのが建前である。しかし、建物の構造自体にはそれほど手を入れておらず、従前と基本的には変わらない建物について、新築からの経過年数に応じた減価を変更すべきか疑問もある。

経年減点補正率の区分は、できるだけ簡素化し、用途による区分は基本的に廃止して、家屋として存続、利用できる期間を左右する鉄筋コンクリート造、木造等の主体構造を中心とした区分とすべきである。

なお、現行の経年減点補正において、残存価額の下限である新築時の20%という割合が、法人税等における割合<sup>16</sup>よりも高いことが納税者の不満となっているが、そのあり方については、地方税である固定資産税は基本的には応益原則に基づく税であり、一定の税負担は求めるべきとの考え方もあることを踏まえた検討が必要である。

#### (4) 家屋の適正な時価について

家屋の評価についても、土地の評価と同様、「適正な時価」の解釈を巡る問題がある。

固定資産税と同じ評価基準により評価された、不動産取得税における家屋の評価額について、平成16年1月22日東京高裁判決では、建物の実際の建築費が評価額を下回っていたことや、評価基準日から賦課期日までの間に建築物価水準の相当な下落があったことなどを認め、形式的には評価基準に従った評価であっても、客観的な交換価値を超える部分は法の委任の範囲を逸脱しており違法であるとされた。

このことは、地方税法では評価基準によって固定資産の価格の決定をしなければならないと定めているにもかかわらず、法の定めを通り評価基準に従って評価を行ったとしても、必ず適法となるとは限らないことを示し

---

<sup>16</sup> 法人税においては、残存価額は取得価額の5%相当額とされている。

ている。

家屋の評価においても、土地の場合と同様に、評価の基準と手続等について評価法等に明確に規定することが必要である。

### 3 償却資産の申告に伴う負担の軽減

償却資産に係る固定資産税は、土地・家屋以外の事業用資産で、所得税法又は法人税法でその減価償却費又は減価償却額が必要な経費又は損金に算入されるものを課税対象とするものである。償却資産に係る固定資産税の課税の仕組みは基本的に土地・家屋と同じであるが、納税者が事業者に限られること、評価額が取得価格を基準として毎年求められるものであること、毎年1月1日現在の資産状況について、その取得時期、取得価額等の価格決定に必要な事項を市町村長に申告する義務を納税者に課していることが、土地・家屋とは大きく異なる。これは、一部の償却資産を除き、登記制度が存在していないこと、取得や廃棄等が頻繁に行われること、納税者が会計帳簿価額や税務会計上の資産価額を保有しているため、価格算定の基礎資料を比較的得やすいといった理由によるものである。

償却資産に対する固定資産税は、課税庁側が評価から課税までの一連の手続を行い、納税者が関与しなくても課税が完了する賦課課税の仕組みの中にありながら、その評価に当たっては、納税者からの申告内容に基づいて行うという仕組みとなっているため、固有の問題が生じている。

現行の固定資産税の制度では、賦課期日である1月1日現在における償却資産の所在、種類、数量等を毎年1月31日までに納税者が申告することになっている。このように、通常、事業年度の中で償却資産に係る固定資産税の申告を行う必要があり、また、賦課期日直前の事業年度の末日から賦課期日までの間の、償却資産の取得や廃棄を個別に把握する必要があること、更に減価償却計算の方法も法人税と異なる点があるなど、煩雑な事務処理が、納税者である法人にとって負担であるという指摘がある。

これについては、例えば、市町村が任意に実施しているような、前年度

の償却資産の一覧を納税者へ送付するなど、制度以外の部分で納税者の実質的な事務負担を軽減することと併せ、固定資産税の制度的な見直しを検討していく必要がある。

償却資産の取扱いにおける主な相違点

項目	固定資産税	法人税
償却計算の基準日	賦課期日（1月1日）	事業年度（決算期）
減価償却の方法	原則として定率法（特例として取替法、生産高比例法）	定率法、定額法等の選択制度（建物については定額法）
前年中の新規取得資産	半年償却（1/2）	月割償却
圧縮記帳の制度	認められない	認められる
特別償却・割増償却（租税特別措置法）	認められない	認められる
増加償却	認められる	認められる
評価額の最低限度	取得価格の100分の5	・一般の資産は取得価格の100分の5 ・特定堅ろう構築物は1円
改良費の評価方法	改良費は区分して評価する	改良費は合算して評価する

#### 4 地方の裁量が活かせる制度

固定資産税は、市町村の屋台骨を支える基幹税である。しかし、現行の固定資産税は、全国一律で地方の裁量の余地が少ない制度である。

平成16年度の地方税法改正により、課税自主権を拡大するという観点から、商業地等の実質的な負担水準を地方自治体が独自に60%まで引き下げることが可能な条例減額制度が創設されるとともに、制限税率が撤廃された。しかし、基本的に全国一律の制度であることに大きな変化はない。例えば、固定資産税の税率については、市町村が財政需要を勘案し、自主的に条例で決定しうるとされているが、軽減税率とした場合には、当該地方自治体の起債行為が一定の制約を受けるとされているなど、必ずしも地方が自由に判断できるものとなっていない。

固定資産税は、今後とも市町村の基幹税としての役割を担うものであるからこそ、地方が自らの意思でその制度のあり方を決定することが可能な、より柔軟で分権的な制度とする必要がある。

## (1) 住民の意思による負担の決定

地方分権の時代にあつては、住民自身が、地域の実情に応じた受益と負担のあり方を考え、その負担の水準などを決定することが可能な制度とすることが望ましい。

したがって、固定資産税の課税の仕組みを簡素化するために導入する課税係数も、地域住民が自らの意思で税負担のあり方を決定できるよう、地方税法で標準的な課税係数を定めた上で、法定の範囲内において条例で課税係数を上下させることが可能な仕組みとすべきである。

現行の固定資産税制が全国一律の制度であることは、住宅用地の税負担を軽減する特例制度にも現れている。住宅用地の固定資産税の負担は、同じ価格の商業地等の3分の1に、特に200㎡までの部分については「小規模住宅用地」として6分の1に、それぞれ一律に軽減される仕組みとなっている。

しかし、平成15年の調査によると、住宅一戸当たりの平均敷地面積は、最も狭い大阪府で141㎡、次に狭い東京都で152㎡であるのに対し、最も広い茨城県は479㎡、全国平均でも293㎡となっており、ひとくちに住宅用地といってもその状況は地域によって相当に異なる。このような状況を考慮した場合、全国一律の制度とすることで、真に地域の実情に合った負担の均衡を実現できるのかは疑問である。

その地域の実情を最も良く知る市町村自身が、その地域の実情に応じた負担の均衡を実現できるよう、一般の住宅用地の特例と小規模住宅用地の特例の組み合わせ方をある程度自由にするなど、市町村独自の裁量の余地がある制度とすることが望ましい。

## (2) 地域の政策課題を解決するために

固定資産税は、その課税客体である土地や家屋は移動することがないため、まさに地域に密着した税である。このような性質を持つことから、固定資産税は、地域の様々な政策課題の解決にその活用が期待される場合が

ある。

大都市においては、例えば、「みどり」など都市環境の保全是特有の課題である。また、歴史的な街並みなど特別な景観の存する地域においては、近年増加している高層建築物との景観の調和が問題となることもある。さらに、「防災は防犯と並び都市の生命線である」ことから、地震や水害などに強い安全なまちづくりを行うことは、今日、都市をはじめとする地方自治体にとって極めて重要な課題である。

これらの政策課題は、いずれも土地や建物と密接な関係を有し、その解決に当たっては、他の政策との併用、いわゆるポリシー・ミックスの手法などにより、固定資産税制を活用することを求められることも多くなってきている。

政策誘導手段としての税制の役割は、財源調達手段である税制の副次的機能ではあるが、環境問題をはじめ、今日の自治体が抱える問題が複雑化・深刻化している中、その期待度は高くなっている。

現在の固定資産税の制度は、地域の実情に合ったきめ細かな制度とすることが困難な仕組みであるが、都市問題など地方がその政策課題の解決のために、固定資産税制を活用することが容易になるよう、より柔軟な制度とすべきである。

なお、政策課題の解決に税制を活用することを検討するに当たっては、納税者間の公平性の維持、その有効性や課税技術上の問題、規制的手法や他の経済的手法との優劣など、政策選択のあり方等について、慎重かつ十分な検証が必要である。また、その際、補助金等の代替手段として安易に政策税制を用いることは、税の公平性を著しく損なうおそれがあることにも十分留意すべきである。

### (3) 財政調整における公平の確保

固定資産税の制度をより地方の裁量が活かせる柔軟なものとした場合、現行の財政調整制度は、基本的に全国一律な固定資産税の制度を前提としていることから、その調整の問題が生じる。

例えば、課税係数について市町村が標準値以外の数値を用いることを条例で定めた場合においては、財政調整における自治体間の公平を保つため、当該市町村の地方交付税の算定においては、地方税法が定める標準的な課税係数を用いて計算するなど、所要の調整措置を講じる必要がある。

### 第3章 まとめ

今年度検討した固定資産税については、住民税とともに地方の基幹税であり、地方独自の財政需要を賄うための重要な税金である。このため、現行の複雑な制度を、簡素でわかりやすい制度として、住民から理解され納得して納めることができるものとして再構築する必要がある。

さらに現在の税制では、地方自治体間や国全体での公平性を確保するという面のみが強調され過ぎて、地方の独自性や地域性が反映されず、裁量の余地の少ない画一的で硬直的な制度となっている。

このように硬直的な現行制度を、地方の実情を反映することができる柔軟な制度に改めることにより、地方が創意工夫して多種多様な行政ニーズに対応することが可能となり、地域社会や地域経済の活力を維持発展させることができる。

今年度の答申については、地方分権を推進していくため、国においても検討を行い、早期に実現を図っていくべきである。

## むすび

本年 9 月、財務省は平成 17 年 6 月末の国の債務残高が約 795 兆 8,000 億円となり過去最高を更新したと発表した。この結果、国・地方を合わせた債務残高は 1,000 兆円を超え、このうち地方財政の債務は 200 兆円を超える財政状況となった。

このように地方の債務が多大なものとなった原因は、国と地方の税源配分が適切でないため、国に税収が集中してきたことにある。国は、本来、地方が独自に行う事業である地方単独事業を、景気対策として全国的に一斉に一定の事業規模の目標を立てて誘導してきた。その財源は地方債であるが、その償還費用は国が地方交付税等で保障するシステムとなっていた。さらに、国が景気対策として行ってきた減税政策による地方税の減収分も、地方が発行する減税補てん債などで補ってきた。このように、補助金頼み、地方債頼みの景気対策を行ってきたことが、地方財政を悪化させる一因となった。加えて、これらの債務を手当することとなっていた地方交付税も、結局はその総額が削減されるなど、国の財政責任を地方へつけまわしする状況ともなっている。

国の財政再建は、本来国の責任で行うべきものであり、その責任を地方へ負担させることは、地方分権の趣旨から許されることではない。

本年 11 月、政府は、道路特定財源について、現行の暫定税率を引下げないことを前提として、一般財源化に向けた基本方針を年内にとりまとめることとした。また、来年度以降、消費税率引上げを含む税財政改革の選択肢と工程表を、来年夏までに示す予定となっている。

道路特定財源について当調査会では、地方財源充実の観点からたびたび答申に提言をまとめてきたところであるが、引続き税源の移譲を中心として検討していく必要がある。また、来年度検討予定の消費税制の見直しに際しては、消費税をもって安易に債務の返済に充てるのではなく、当調査会が昨年度の答申において提言した、少子・高齢社会を支える地方の基幹税として充実させていかなければならない。

なお、当調査会が幾度か答申の中で提言してきた環境税であるが、政府税制調査会において、道路特定財源の用途の自由化にあわせ、「既存税制の見直し」を視野に検討が始まろうとしている。当調査会においても、これまでの答申を踏まえ、地方における環境税制のあり方について改めて検討していく必要がある。

分権改革や消費税制、道路特定財源の用途の一般財源化などの諸課題は、地方財源を充実し、地方が自らの責任と意思決定による自治体運営を可能とするための重要課題でもある。しかし、法人事業税の分割基準見直しの強行や法人住民税の分割基準見直しの議論などを見ても明らかなように、国は税制を財源調整の手段として用いようとしている。

国の視点からのみの議論では、地方税制度のみならず国の税制度全体が歪められることは必定である。当調査会では、今後、これらの諸課題の検討とともに、地方分権改革にふさわしい国・地方を通じた地方税財政制度のあり方についても検討していくべきであると考えている。