

固定資産税の一考察

藤 崎 幸 子

1. 固定資産税の沿革

古い時代においては土地からの生産物が中心でありました。それ故租税は土地から始ったと考えられます。

近代になって明治6年に地租改正条例が制定され、国税である地租と、地方附加税の区分が明確にされました。

(1) 課税標準は地価とする。

(2) 国税たる地租の税率は100分の3とする。

道府県税は国税の3分の1以内の附加税とする。

(3) 税率は年の豊作凶作によって増減しない。

(4) 金納とする。

明治21年市町村も国税の7分の1以内の附加税を課する。

これらの定めが、昭和6年まで行われました。

昭和6年地租条例が廃止され同時に地租法が制定されました。

課税標準を賃貸価格に改めました。「貸主が公課修繕費その他土地の維持に必要な経費を負担する条件をもって賃貸する場合において貸主が収得すべき1年分の金額によって定める」とこととされ10年毎に改訂することとされました。(第1回の改訂は昭和13年に行われたが、第2回の改訂は戦後の混乱期に当たり実施されませんでした。)

昭和15年には、一般税制の大改正が行われ、国税たる地租は、その全額が徴収地の都道府県に還付するものとされ、実質的に地租の全額が地方財源となりました。

昭和22年地租は地方税になりました。

固定資産税の創設

昭和25年シャープ勧告にもとづく根本的改革により地租は廃止され、固定資産税が創設されました。

固定資産税は課税の客体を土地、家屋、更に事業用の償却資産をも含めることとされました。従来の地租や家屋税は、賃貸価格を課税標準とし、収益的品格をもつものとされておりました。

固定資産税は、資産の価格を課税標準とし、財産的色彩をもつものとなりました。

固定資産税は、原則として基準年度の価格を翌々年まで据置くこととし、最初の基準

年度を昭和31年とし、次の基準年度は例外的に昭和33年とし、以降3年ごとに基準年度をおくことにしました。

昭和37年の改正により、昭和39年度から全国市町村の評価方法を統一して、固定資産の評価替を行うことになりました。

農地については、都市計画法に基づく市街化区域と市街化調整区域の線引き作業の完了を俟って、昭和46年の地方税法の改正により、市街化区域内の農地は市街化の程度に応じ負担調整措置を講じながら、昭和47年度以降は宅地に準じた税負担になりました。しかし、この改正は実施直前になって、農業団体の新税反対意向を反映して、1年間延期され、昭和48年の改正により、首都圏3大都市圏内の一定の都市の一部の市街化区域内農地に適用するように改められました。

昭和51年度の評価替、昭和54年度の評価替においては、前年度分の税額に1.1～1.3の負担調整率を乗じて求めた税額を限度とし、一般の農地については負担調整率を1.05～1.2とした3段階としました。

昭和57年度の評価替えにおいては、宅地を中心に評価額が上昇したために、宅地については前年度分の税額に1.1～1.3の負担調整率（率のきざみを細かくして1.15及び1.25を新設）を乗じて求めた税額を限度とし、一般農地については、負担調整率を1.05～1.2（1.15の率を新設）とする税負担になりました。

市街化区域内農地においては首都圏等三大都市圏のいわゆるA・B農地に適用されてきた宅地比準の税負担をC農地にも適用され、昭和57年度から、昭和60年度にかけては、段階的な調整がとられております。

2. 固定資産税の地位

固定資産税の昭和59年度分の収入見込額は土地1兆5,896億円、償却資産7,077億円、計3兆7,535億円であり、このうちの市町村への収入見込額は、国有資産の交付金等をあわせて3兆8,809億円であります。

これは市町村税収入見込額11兆4,394億円の34%を占めます。そして市町村税の収入見込額5兆5,856億円の49%をあわせると、まさに固定資産税は、市町村税の二大支柱の一つであります。

この比重は、昭和30年代の後半までは、固定資産税が45%～47%、市町村民税が30%～32%となっ所おりましたが、経済成長と共に今は逆転しております。

今や固定資産税の占める地位は、所得税、法人税、市町村税について第4位であります。

固定資産税の課税の客体は、土地や家屋や償却資産という財産であるため、固定資産税は財産課税といわれております。そしてその収入源は極めて安定しております。家屋の新增築、償却資産の増加等による課税の客体が増えており、土地においては地価の騰貴が課税標準額の上昇を反映するようになって、財政収入の観点からは、固定資産税収入の伸び率は、最近大きくなってきております。

3. 固定資産税の性格

現在の資本主義経済社会において通常租税の源泉となるものは、貨幣によって表示される所得であります。そして所得を完全に捕捉しえない技術的な欠陥を補完するために、財産課税、消費課税、流通課税、事業税等の方法がとられております。

租税は、国や地方団体の経費を賄うもので、経常的にその負担を求めるものであります。国民はこの負担を国民の可処分資産である所得から支払わなければならないものであります。特に、財産課税の形態をとる場合に、その税負担額を財産の処分によって賄う場合には、税源を失うことになります。経常的な歳入として求められる財産課税方式は、通常はその財産の所有によって得られる収益のうちから、支払われることを予想して、その課税額が定められます。こうした意味からは財産課税も収益税であります。このような考え方で租税負担を求める限りにおいて、課税標準になる焦点をなにに求めるかということになります。これは課税技術上の問題であるわけです。

固定資産税は所謂収益税としての性格をもつ一種の財産課税であります。

固定資産税は、市町村税としては普遍性及び安定性に富んだ税であります。地方税制は3,300の市町村に個々に適用されるものであるから、どの市町村にもその財源が存在するものでなければなりません。固定資産税の課税の客体である土地、家屋及び償却資産は、全市町村を通じて普遍的に存在しております。そのため、区町村等にとっては安定性に富んだ税になっております。

4. 固定資産税の法形式

租税については租税法律主義の原則があり、憲法84条においては課税の公平を目的とする上において、租税は法律で定めることとし、命令で定めるのを許さないことを原則としております。地方税においては、地方団体の課税権の内容と限界を定めてあるのであって、直接には地方団体を拘束するものであります。地方税法が地方団体の意志決定を定めているものは、必ず税条例に規定しなければなりません。

地方税制企画立案の掌にあたる自治省からは通達が発せられており、事実上地方税制

の運営上極めて重要な判断資料になります。地方法税の通達は、区税関係の通達のように上級官庁に対する指揮監督の一形態として訓令に準じて、下級官庁を拘束するものとは性格が異なります。

5. 固定資産税の法律構成

1. 課税客体 (法342の1・341の1～4)

固定資産税の課税の客体は、固定資産、即ち土地、家屋及び償却資産であります。

2. 課税団体 (法342、349の4、349の5、389、740)

固定資産税の課税団体は原則として市町村であります。

3. 納税義務者 (法343)

固定資産税の納税義務者は、原則として固定資産の所有者で固定資産台帳に所有者として登録されているものであります。また、農地法の規定による国の買収農地、土地区画整理法による仮換地等については、特例が設けられております。

4. 非課税範囲 (法348)

固定資産を所有している者の性格から国、地方団体等を非課税団体とし、固定資産の種類、用途等によって非課税資産が定められております。

5. 課税標準 (法349、349の2～349の5)

固定資産税の課税標準は、原則として賦課期日現在における固定資産の価格で、固定資産課税台帳に登録されたものであるが、土地及び家屋については、いわゆる価格の据置が行われており、その課税標準の基礎となる価格は、基準年度の価格又は基準年度の価格に比準する価格であります。

住宅用地については、一定の要件に該当するものについて、負担軽減のため課税標準額を価格2分の1又は4分の1とする特例が設けられております。

6. 税率及び免税点 (法350、351、741)

- (1) 固定資産税の標準税率は100分の1.4であり、その制限税率は2.1であります。
- (2) 固定資産税の免税点は、原則として土地については15万円、家屋については8万円、償却資産については100万円であります。

7. 評価及び価格の決定 (法380～436、742～744)

- (1) 市町村は、原則として固定資産の評価を行うために固定資産評価員を設置し、固定資産評価員が固定資産の評価を行い、その価格は市町村長が決定します。
- (2) 評価し決定された価格等は、市町村に備える固定資産課税台帳に登録され、固定資産課税台帳は、原則として毎年3月1日から同月20日までの間、関係者の縦覧に

供されます。

- (3) 固定資産課税台帳に登録された事項についての納税義務者の不服は、原則として市町村に設置される固定資産評価審査委員会の審査を受けるものとされ、その審査の決定に不服がある場合には、裁判所に出訴することができます。

8. 賦課及び徴収（法 359、362、364～375、745、19～19の3 行政不服審査法 行政事件訴訟法）

- (1) 固定資産税の賦課期日は、当該年度の属する年の1月1日であります。
- (2) 固定資産税の納期は、原則として4月、7月、12月及び2月の4期であります。
- (3) 固定資産税の納税者が、一の納期内に後の納期の税金を納付した場合には、報奨金が交付されます。
- (4) 固定資産税の賦課を受けた者は、その賦課に違法又は錯誤があると認めたときは、市町村長に不服の申立をすることができ、その不服申立に対する裁決又は決定に不服がある者は裁判所に出訴することができるものとされております。

9. 負担調整措置（本法附則 17～24、28～30）

固定資産税の評価替に伴い土地の評価額が急騰するので、昭和39年から昭和40年までは暫定措置がとられ、昭和41年からは負担調整措置がとられております。昭和57年度から昭和59年度までの各年分の固定資産税については、次の表に掲げる負担調整率を前年度の税額に乗じて得た額を限度としています。

区 分	上 昇 率	負 担 調 整 率
宅 地 等	1.3倍以下のもの	1.1
	1.3倍を超え1.5倍以下のもの	1.15
	1.5倍を超え1.7倍以下のもの	1.2
	1.7倍を超え1.9倍以下のもの	1.25
	1.9倍を超えるもの	1.3
一 般 農 地	1.15倍以下のもの	1.05
	1.15倍を超え1.3倍以下のもの	1.1
	1.3倍を超え1.5倍以下のもの	1.15
	1.5倍を超えるもの	1.2

市街化区域農地については次のとおり措置するものとしています。

- (1) 新たに三大都市圏の特定の市のC農地についても課税の適正化措置を適用する。

ただし、評価額が3.3平方メートル当り3万円未満のものは適用対象外とする。

(2) 現に耕作の用に供されている農地で、当該農地の所有者等が営農を継続する意志を有し、かつ、10年間営農を継続することが適当と認められるものについては、5年ごとに確認のうえ営農が継続されている場合及び収用等により転用された場合に限り、一般農地としての税額を上回る額の納税を免除する。なお、従来の減税制度は廃止する。

(3) 営農継続の意志のある者は、その旨農業委員会を經由して市長に届出をすることとし、市長は農地課税審議会の議を経て認定することとする。

以上が固定資産税の概略的なものであります。

(固定資産税、佐々木喜久治著 税務経理協会発行 の中より参考に供させていただきました。)

昭和60年度は、固定資産税の評価替えの年にあたり負担調整率が講じられつつも20%近くアップするであろうと予測されております。

固定資産税については、農地が宅地化してゆく現在において、土地持ちの農家には負担にたえかねる向きも出ております。

固定資産税は課税の客体が土地等であり、その所有者にかゝる税金でありますから、貸地を多く保有している地主にとっては、所有者でありながら、借地権を差引いた残りの底地の権利しかなくて、その底地権は地価の30%か20%であるというのが現状であります。こうした所有者にも固定資産税は「課税の客体である土地の所有者」としての財産価額の評価がなされているのが現状です。貸地の所有者であっても、借地権が借主になれば実際売買における課税の客体は、借地権と底地権に分離されて、その実額が実際の持主の現状の財産価格となります。

固定資産税だけが所有名義者のみに100%の課税を課し底地価格しかない者にも、又実質100%使えるものにも同一評価額で、同一課税がなされているところに財産課税であると自認している固定資産税の不公平が潜んでいるような気配がします。このことは以前のように固定資産税が賃貸価格を課税標準として収益性の性格をもっている場合においてはこの限りではありません。

また、固定資産税は財産課税でありますから、土地を保有している人にたいしてかかりますが、その人がその土地から相当の収益をあげない限り、……即ち、その土地から何も収益がなければ逆進的な負担となってしまいます。このようなことから、固定資産税を支払うために、土地を売却するという事実も出てきます。

更に、固定資産はその課税の客体から生じる可処分所得から納付するといわれており

ますが、収益は国税で課税され、自主申告にもとづいて所得税を納付致しております。そして、これらの可処分所得から納付する固定資産税は、その実態からみて決して軽いものであるとはいえません。それは課税標準が財産的な価値をもって、課税のもととしているからであります。ここ10数年特に地価が上昇し、3年ごとにその時の価額を中心に課税が進められてゆくことは、所得があまりのびていない者にとっては、その税負担はかなり重いといわざるを得ません。ましてや、固定資産税の支払対策のため、土地や家屋を賃貸して収益をあげてゆく商売は、事業といっても労働やアイデアの非常に加味されたものとは性質が異なります。このような賃貸も近頃は、資本を投下して事業的な規模で行われる形態もでてきました。

こうした時点で、近年不動産所得にたいしては、事業税も創設されてきております。市街地ではA・B・Cの農地等は固定資産税も高く、農業の収益では固定資産税の半分もまかなえず、固定資産税対策のため、不動産賃貸業に転業してゆく農家の人々はかなりの数に達しております。

こうした実体の中で、地価上昇にともない財産価額で課税標準をきめてゆく固定資産税は、上昇の一途をたどってゆく許りになります。農家所得の中で、固定資産税の納付額もかなりの額になります。

これをふりかえて逆に考えてみれば、可処分所得により納付する固定資産税が高い場合には、農家は国税における所得が高くなれば、固定資産税もまかないきれない状態となります。

そこで、或る人の場合は、固定資産税納付のために土地を売却して3年間位の固定資産税納付にあてる…という生活をつづけているとすれば、その人の課税される所得は、必然的に高額になります。長銀の調査によりますと、農家と非農家の資産格差が広がっており、金融資産の格差が三倍にもなっているとのべられております。一般と農家の所得の格差は、資産保有にたいする固定資産税の納付対策等を含めて農家の土地利用等からの所得格差、相続税納付のための土地譲渡、学校、病院、道路等にたいする土地収用による譲渡等々、土地を動かせば課税所得も、他の層からくらべるとかなり高くなっております。

しかし、これらの所得が農家を富ませている所得であるか、金融資産の増加が、農業が成長している所得であるかということそうではありません。そこに農家にとっては深い問題が投げかけられているのです。土地価格が上れば相続税の納付にも困ります。土地を処分して納付している方が大部分です。土地を処分すれば譲渡所得税もかかります。今の農家は所得が高く金融資産が多いのは、農業所得が伸びているからであるとは決し

