

市町村独立税としての 固定資産税



日本社会事業大学学長・東京大学名誉教授 神野 直彦

固定資産税の沿革

市町村税の基幹税である固定資産税は、課税客体を国税とは別個に設定している独立税である。固定資産税は（一）土地、（二）家屋、（三）償却資産という三つの固定資産が課税客体であり、それぞれの時価が課税標準となっている。

固定資産税は第二次大戦後の1950（昭和25）年に、シャウプ勧告にもとづいて創設されている。シャウプ勧告は土地を課税客体とする地租と、家屋を課税客体とする家屋税とを統合した上で、償却資産をも課税客体に加えて、固定資産税を創設することを勧告した。

固定資産税に統合された地租と家屋税は、収益を生み出す物件に課税する収益税と呼ばれる。収益税の母国はフランスである。フランスでは19世紀に、地租、家屋税、営業税、資本利子税という「四つの旧税」と呼ばれる収益税体系を形成している。このフランスが発展させた収益税体系を、日本はドイツ経由で取り入れたことになる。

地租は日本が近代租税制度を誕生させていく1873（明治6）年の「地租改正」で導入される。もっとも、地租は国税として誕生した。とはいえ、1878（明治11）年には国税としての地租に、府県が地租付加税を課税できるようになる。さらに1888（明治21）年には市町村でも、地租付加税を課税できるようになったのである。

こうして大正時代になると、国税の地租よりも、地方税の地租付加税のほうが租税負担が大きくなってしまふ。そのため地租を営業税とともに、国税から地方税に委譲せよという両税委譲運動が生じる。両税委譲は実現しないものの、1940（昭和15）年の租税改革で、地租は営業税や家屋税とともに、国税として徴収されるけれども、徴収地に税収が還付される還付税となる。さらに第二次大戦後の1947（昭和22）年には、府県の独立税となっ

たのである。

家屋税は1882（明治15）年に、戸数割に代わる府県税として創設される。1926（大正15）年の税制改革で、市町村が府県税である家屋税に、家屋税付加税で課税できるようになる。地租と同様に家屋税も、1940年の税制改革で還付税となり、1947年には府県の独立税となったのである。

シャウプ勧告による誕生

シャウプ勧告は府県の独立税となっていた地租と家屋税とを統合するだけではなく、償却資産をも課税客体に加えて、固定資産税の創設を勧告したことは、既に述べたとおりである。日本では償却資産への課税として、事業用資産への一般的課税を導入したことは、固定資産税の創設以前にはない。府県の雑種税で個別事業用資産への課税として、電柱税、軌道税、船舶税などを課税したにすぎない。シャウプ勧告の念頭には、地方税としての財産税というアメリカの経験があったものと推察される。

シャウプ勧告は固定資産税を、「土地建物に限定しないで、減価償却の可能なあらゆる事業資産、即ち、機械設備、大樋、窯等を包括するように拡大する」ことのメリットを、事業主や製品の消費者にも、警察や消防などの地方自治体の提供する公共サービスの代価を負担させることができると説明している。つまり、シャウプ勧告は府県の独立税であった地租と家屋税を統合するだけではなく、償却資産を課税客体に加えた、こうした固定資産と市町村の提供する公共サービスとの間に明確な関連性のあることを認めて、応益原則を体現する固定資産税を、道府県税ではなく、市町村税の独立税として創設を勧告したのである。

固定資産税が導入されるまで存在した地租と家屋税は、賃貸価格を課税標準とする収益

税であった。シャープ勧告は固定資産税の課税標準を、賃貸価格ではなく、資本価格にすることを勧告している。このように課税標準を賃貸価格から、資本価格に改める理由は、課税標準が賃貸価格のままでは、償却資産を課税客体に組み入れることが困難となるからでもあった。

もしも仮に、土地と建物は賃貸価格で、償却資産を資本価格で評価すれば、建造物について家屋か、家屋ではないものかを区分することが必要となる。シャープ勧告はこうした区分が困難な場合が多く、それが固定資産税で償却資産をも課税客体に加える重要な理由の一つだと述べている。

現状と性格

固定資産税は収益税か財産税かを巡って議論が展開されてきた。地租と家屋税については、フランス革命で導入された収益税に源流があり、賃貸価格を課税標準としたのに対し、固定資産税は資産の「適正な時価」が課税標準になっている。そのため固定資産税は、収益税ではなく、財産税だと唱えられることになる。

しかし、収益税は収益を生み出す物件に課税するとはいえ、収益そのものに課税するのではなく、収益を生み出す物件に外形標準で課税することを特色としている。土地であれば、面積や間口などに課税され、家屋であれば戸や窓の数などに課税されてきたのである。

したがって、土地や家屋の時価で課税されたとしても、収益税だということもできる。そのため固定資産税が、収益税か財産税かを巡って議論を重ねても生産的だと思われない。一般的には固定資産税を、「財産税的な要素を加味した収益税」と定義されているけれども、それを受容しておいてよいように思われる。

固定資産税の課税標準は、土地、家屋、償却資産という固定資産の「適正な時価」である。この課税標準を含め、固定資産の状況、固定資産の所有者などが、固定資産課税台帳に登録され、固定資産税は固定資産課税台帳にもとづいて課税される。これを台帳課税主義と呼んでいる。

固定資産税の課税標準である「適正な時価」は、「固定資産の評価」で決められる。土地と

家屋の評価については、3年ごとの基準年度が設けられて評価替えが実施される。そのため特別な事情が生じない限り、課税標準は3年間据え置かれることになる。

土地の評価は売買実例価格が基本とされている。しかし、実際には時価を著しく下回る価格で評価されてきた。そのため固定資産税の土地評価額は、地価公示価格よりも遥かに低いものとなっていた。そこで1994（平成6）年度の評価替えでは、負担が急増することを避ける負担調整措置を講じつつも、宅地評価について地価公示価格の7割程度を目指すとされたのである。

ところが、バブル崩壊後は一転して、地価に低下傾向が生じたため、地価が下降するにもかかわらず、固定資産税の負担は高まるという現象が生じる。そこで1997（平成9）年の評価替えでは、負担調整措置を強化して負担の均衡を図ることにしたのである。

固定資産税の標準税率は1.4%である。もっとも、土地と家屋という固定資産には、市町村が都市計画税も課税する。都市計画税は都市計画事業または土地区画整理事業に充当される目的税であるけれども、課税標準は固定資産税の評価額であり、制限税率は0.3%である。しかし、償却資産には都市計画税が課税されず、土地、家屋、償却資産を同様に扱うという趣旨が貫かれているとはいいがたいのである。

著者略歴

神野 直彦（じんの・なおひこ）

1946年埼玉県生まれ。東京大学経済学部卒業後、日産自動車を経て同大学大学院経済学研究科博士課程修了。大阪市立大学助教授、東京大学助教授、同大学・大学院教授、関西学院大学・大学院教授等を経て、現在、日本社会事業大学学長・東京大学名誉教授。

専攻は財政学・地方財政論。

著書に『「分かち合い」の経済学』（岩波書店）、『「希望の島」への改革—分権型社会をつくる—』（NHK出版）、『地域再生の経済学』（中央公論新社・2003年度石橋湛山賞受賞）、『財政学』（有斐閣・2003年租税資料館賞受賞）、『人間回復の経済学』『教育再生の条件』（岩波書店）、『財政のしくみがわかる本』（岩波ジュニア新書）、『「人間国家」への改革』（NHK出版）、『経済学は悲しみを分かち合うために私の原点』（岩波書店）等がある。