

# 固定資産税の減免措置の あり方について

## On Tax Relief Measures for Real Estate Tax

前 田 高 志

Local governments use various tax relief measures for real estate tax to consider taxpayers' ability to pay and to promote public purpose. Although these tax relief measures are needed from viewpoints of equity in taxation and public interests, on the other hand, they reduce tax revenue and provide a kind of opportunity cost to all tax payers. In this paper, we verify significance and effectiveness of tax relief for real estate tax and provide some standards to review tax relief policies.

Takashi Maeda

JEL : H24, H25, H71

キーワード : 地方税、固定資産税、減免、担税力、公益、公共目的、課税の公平

Keywords : local tax, real estate tax, tax relief, ability to pay, public interest, public purpose, equity in taxation

### 1 地方税の減免見直しの動き

人口減少、少子高齢化が進み、経済成長が鈍化するなか、今後の地方税収の伸びには厳しい制約が課されている。こうした状況においては、所与の経済ベースの下で税収を確実に調達すること、必要に応じて課税自主権を活用して超過課税や法定外税を用いること、税源涵養の視点にたった施策を国、地方公共団体の双方が行うことなどが必要である。さらに、増収効果の大小に関係なく、これまで種々の根拠、理由で設けられている地方税の負担軽減措置、とりわけ減免については、単なる税収の視点ではなく、課税の公平の視点からもそ

の見直しが不可避となっている。

地方税の減免の見直しについては、近年、多くの地方公共団体でその取組みがなされており、例えば、名古屋市は減免に関する規定のみを集約した名古屋市市税減免条例を平成 21 (2009)年 4 月 1 日より施行している。同条例制定に際しては、年齢 (65 歳以上) を要件とする個人市民税の減免の平成 21 年度から 3 年間で段階的廃止、新築住宅に対する都市計画税の減額の廃止、国民健康保険医の診療所・病院に対する固定資産税などの減免の廃止、公害防止施設に対する固定資産税などの減免の廃止など 20 項目の減免の廃止、16 項目の見直しが行われた。また、大阪市も現在、市税減免の見直し作業を進めており、平成 24 (2012)年 8 月 30 日に市の最高意思決定機関「戦略会議」に 66 項目の減免措置を廃止 (60 項目) または一部見直し (6 項目)、1 年継続後に再検討 (6 項目) するとした原案が示され、今後、同会議での検討やパブリックコメントを経て、市議会に提出されることとなっている。

国は平成 18 (2006)年 4 月 1 日付の総務省通知 (都道府県知事あて総務事務次官通知)「地方税法、同法施行令、同法施行規則等の改正について」で地方税の減免措置について、「地方税法の規定に基づき、条例の定めるところによって行うことができるが、各地方団体にあつては、当該措置が特別な事由がある場合に限った税負担の軽減であることを踏まえ、適正かつ公平な運用に十分配慮すること。とりわけ公益性を理由として固定資産税の減免を行う場合には、最近の裁判事例において、朝鮮総連関連施設に関する福岡高裁判決 (平成 18 年 2 月 2 日) などのように、減免対象資産の使用実態やその公益性判断が問題とされたものがあつたことも踏まえ、減免対象資産の使用実態を的確に把握した上で、公益性の有無等条例で定める要件に該当するかを厳正に判断すること。」として、減免に関する判断を厳正に行うべきとしている。減免に関する国のこの考え方は、平成 22 (2010)年 4 月 1 日付の総務省通知 (都道府県知事あて総務大臣通知)「地方税法、同法施行令、同法施行規則等の改正について」においても、地方税の減免措置に関して、「各地方団体にあつては、当該措置が特別な事由がある場合に限った税負担の軽減であることを踏まえ、適正かつ公平な運用に十分配慮すること。公益性を理由として減免を行う場合には、公

益性の有無等条例で定める要件に該当するかを厳正に判断すること。特に、朝鮮総連関連施設に対する固定資産税の減免措置については、最近の裁判事例において、地方団体の判断に基づく減免措置が取り消された例があったことも踏まえ、減免対象資産の使用実態等について具体的かつ厳正に把握した上で、更に適正化に努めること。」と、再度、示されている。

これらの総務省通知が減免の「適正かつ公平な運用」や「公益性の有無等の厳正な判断」を強調する背景には、後者については特定の者の利益を不特定多数の利益に拡大解釈したり、時代や社会環境の変化の中で、かつては公益性を有したものが現在はそうではなくなっているケースが少なくないことがあるものと考えられる。こうした問題を含め、公益上の必要性を根拠とした減免措置を中心として、地方税の減免措置のあり方について見直しを行うべきことは、人口減少と超高齢社会化の時代にあつて将来的な税負担増が避けられないまま、地方税課税の公平を確保するうえで不可欠である。そこで本稿では、地方税とくに市町村基幹税の固定資産税に焦点をあて減免について、そのあるべき姿を考える際の基本的視点を整理しておきたい。

## 2 地方税法における固定資産税の軽減措置に関する規定

地方税法では負担軽減措置として非課税、減免、課税免除、不均一課税について規定している。まず、ここでは固定資産税に関するそれらの規定について概観しておきたい。

### (1) 非課税（法 348 条 1 項、2 項）

地方税は各税について、地方公共団体が課税することのできない非課税についての定めをおいている。非課税は全国一律に適用され、地方公共団体に裁量の余地はない。全国一律に適用されるということはすべての地方公共団体で画一的に実施されるべき事由を有するということになる。固定資産税の非課税は所有者の性格に着目した人的非課税と、固定資産の用途、性格に着目した物的非課税がある。前者は法 348 条 1 項、後者は 2 項に規定されている。

#### ① 人的非課税

人的非課税は所有者の公的な性格に着目したものであり、国、都道府県、市

町村、特別区、これらの組合、財産区及び合併特別区に対して、固定資産税を課することができない。

ただし、国や地方公共団体であっても、その所有する固定資産が私人のそれと同様の状態で使用されている場合、非課税とすることは不合理であるので、当該固定資産を所有する国または地方公共団体から所在地の団体に対して交付金が交付されることになっている。

## ② 物的非課税

固定資産の所有者ではなく、その固定資産税の用途、性格に着目して固定資産税が非課税とされるものを物的非課税という。348 条 2 項各号は、物的非課税として、国や地方公共団体等が公用または公共の用に供する固定資産、一定の公共性、公益性の強い法人（宗教法人、学校法人、社会福祉法人、公益財団法人、公益社団法人など）がその本来の事業の用に供する固定資産、その他公共性、公益性の強い一定の固定資産を挙げている<sup>1)</sup>。なお、同条 4 項は協同組合や共済組合等の所有・使用する事務所、倉庫についての非課税を定めている。

### (2) 減免（法 367 条）

減免は軽減または免除のことであり、課税権をいったん行使して決まった固定資産税額の一部または全部を、「天災その他特別の事情がある場合において固定資産税の減免を必要とすると認める者、貧困に因り生活のため公私の扶助を受ける者その他特別の事情がある者に限り」当該市町村の条例の定めるところにより、免除するものである。課税権が行使されるという点において、それが禁止される非課税や、本来、課税できるにもかかわらず公益上その他の理由によって地方公共団体が課税権を行使しない課税免除と異なっている。

### (3) 課税免除（法 6 条 1 項）

地方税法は公益上その他の事由により課税を不相当とする場合、地方公共団体の独自の判断により条例を定めて課税をしないことができると規定している。上述のように、課税権を行使できない非課税に対し、課税免除は地方公共団体が課税権を行使しないというものである。

---

1) 金子宏（2012）、p.587。

公益上その他の事由の公益上の事由とは、課税対象に課税しないことによって直接公益が増進し、あるいは、課税することによって公益が直接阻害される場合のことである。また、その他の事由は、公益に準ずる事由を意味する。総務省通知等では、課税免除規定の適用のあるものとして、産業政策的な目的があるもの、社会政策的な目的があるもの、負担の均衡を考慮するもの、が示されている。

#### (4) 不均一課税（法6条2項）

地方税法は、課税免除の場合と同じく、公益上その他の事由により必要がある場合、不均一の課税ができると定めている。不均一の課税とは一般と異なった税率で課税することであるが、同条1項の課税免除との関係で負担軽減のための規定と解されている<sup>2)</sup>。一般よりも高い税率で課税する場合については、地方税法7条に「その一部に対して特に利益がある事件に関しては、不均一の課税をし、又はその一部に課税をすることができる。」という規定があり、特定の地域の住民のみが地方公共団体のサービスを受用する場合に不均一課税を行うことができる（受益による不均一課税）。

なお、不均一課税も課税免除も同じく「公益上その他の事由」により適用されるものであるが、課税免除が（公益上その他の事由により）課税を不適当とする場合、不均一課税が必要とする場合とされることから、不均一課税における公益上その他の事由が課税免除の場合のそれほど強くはないとする見解もある。例えば、平成19（2007）年の武蔵野市固定資産税等のあり方検討委員会『固定資産税のあり方検討委員会報告書』では、「この不均一課税は、条例により一般の税率と異なる税率で課税することができ、課税免除するほどの事由ではないが、若干の特別措置を講ずる必要があると判断した場合に適用されるものである。」と述べられている<sup>3)</sup>。しかし、碓井（2001）は、「（「不適当」と「必要がある」という文言の違い等は）「それは訓示的な意味であって、不均一課税なら許されるが課税免除は許されないというような、両者を区別する法的判

2) 碓井光明（2001）、p.52。

3) 武蔵野市固定資産税等のあり方検討委員会（2007）、p.7。

断は、きわめて困難である。」と指摘する<sup>4)</sup>。また、石田（2007）でも「・・・課税免除の方が厳しい要件であるとされている。しかしながら、両者は役割や使い方が異なるものであり、両者の要件をこのように比較することには意味がないのかもしれない。」とする<sup>5)</sup>。

以上が固定資産税の負担軽減に係る制度の概要であるが、要点のみを整理すると表 1 のようになる。

**表 1 固定資産税の負担軽減制度の概要**

制 度	事 由	意思決定の主体
非課税 (根拠法: 地方税法 348 条 1 項、2 項)	所有者の性格、固定資産の用途、性格により固定資産税を課税すべきでない場合	国
減免 (根拠法: 地方税法 6 条 1 項)	天災その他特別の事情がある場合において固定資産税の減免を必要とすると認める者、貧困に因り生活のため公私の扶助を受けるものその他特別の事情がある者	地方公共団体
課税免除 (根拠法: 地方税法 367 条)	公益上その他の事由に因り課税を不適当とする場合	地方公共団体
不均一課税 (根拠法: 地方税法 6 条 2 項)	公益上その他の事由に因り必要がある場合	地方公共団体

### 3 地方税における負担軽減の考え方：なぜ負担を軽減するのか

固定資産税における負担軽減措置について前節で概観したが、次に、なぜ負担軽減をなすべきか、その根拠を地方税全体についてももう少し詳しく論じておきたい。『地方税制の現状とその運営の実態』では、地方税の非課税措置等の存在理由として以下の 9 点をあげている<sup>6)</sup>。

- ① 納税義務者の性格を考慮したことによるもの（道府県民税、市町村民税、事業税、不動産取得税、自動車税、固定資産税、軽自動車税、特別土地保有税、自動車取得税、事業所税、都市計画税）

- ・ 国、地方団体及びこれに準ずるもの。
- ・ 日本赤十字社等の公共的団体。

- ② 公共的施設に対するもの（不動産取得税、固定資産税、特別土地保有税、都

4) 確井光明、前掲書、p.54。

5) 石田和之（2007）、p.112。

6) 地方財務協会編（2008）、pp.8-12。

市計画税)

- ・墓地、公共の用に供する道路、運河用地、水道用地などに対する非課税。
- ③ 社会政策を考慮したことによるもの（道府県民税、市町村民税、事業税、不動産取得税、固定資産税、自動車税）
  - ・固定資産税に関するものとしては、社会福祉事業または更生保護事業の用に供する固定資産及び生活保護法による保護施設、児童福祉法による児童福祉施設、障害者自立支援法による障害者支援施設等の用に供する固定資産。
- ④ 住宅政策を考慮したことによるもの（不動産取得税、固定資産税）
  - ・住宅用地に対する固定資産税の課税標準を3分の1とする特例措置。
  - ・200m<sup>2</sup>以下の小規模住宅地に対する固定資産税の課税標準を6分の1とする特例措置。
  - ・新築住宅に対する固定資産税の軽減措置。
- ⑤ 産業政策を考慮したことによるもの（固定資産税のみ）
  - ・外航船舶、内航船舶等に対する課税標準の特例措置。
  - ・専ら国際路線に就航する航空機に対する課税標準の特例措置。
- ⑥ 交通政策を考慮したことによるもの（固定資産税のみ）
  - ・鉄軌道の橋梁新設または改良により敷設された線路設備等に対する課税標準の特例ほか。
- ⑦ 公害政策を考慮したことによるもの（固定資産税のみ）
  - ・特定の公害対策関連施設に関する軽減措置。
- ⑧ 物価政策その他を考慮したことによるもの（道府県民税、市町村民税、事業税、固定資産税）
- ⑨ 税制上の理由によるもの（事業税、固定資産税、軽油引取税）
  - ・自動車税、軽自動車税が課税されているので自動車、軽自動車は固定資産税非課税。
  - ・国有資産等所在市町村交付金の客体となる国、地方公共団体の所有する固定資産に対する固定資産税の非課税。

このように、①～⑨のすべての根拠において固定資産税が関わっている。非

課税措置等については①が納税者の性格、②が公共施設という課税客体の性格に着目した非課税で、③が二重課税の排除のためのものであるが、それ以外は政策目的によるものである。すなわち、全国で一律的に非課税措置を講ずることで政策目標の実現に資し、広く国民の利益になるという視点は、課税免除や不均一課税における公益性の概念と重なる。

次に、課税免除と不均一課税の要件としての公益上その他の事由は、当該地方公共団体の住民の一般的な公益を増進するものであり、具体的には企業誘致や地場産業の育成などの政策目標の実現のために用いられることが多い。したがって、負担軽減措置のうちの非課税、課税免除、不均一課税は政策目標の達成＝公益性という要件が重要な意味を有するのである。これに対して、地方税法の各税目に関する規定の中に定められる減免の要件は「天災その他特別の事情がある場合において〇〇税の減免を必要とすると認める者、貧困に因り生活のため公私の扶助を受ける者その他特別の事情がある者に限り」とされる。

ここで「天災その他特別の事情がある場合」の「その他」は天災に準ずる事情であり、天災その他特別の事情により減免を必要とする者、貧困により減免を必要とする者は納税者の担税力に関するものである。他方、後半部分の「その他特別の事情がある者」は、拙稿（2010）でもふれたように<sup>7)</sup>、地方税法で非課税の適用対象となっておらず課税が原則であるが、社会通念上課税することが不合理である場合に、地方公共団体が自らの判断で減免を行うことが妥当と解されるような事情のある者のことをいう<sup>8)</sup>。そして、そこには「公益上必要があると認められる者」が含まれると解されており、昭和 60（1985）年の葛生町民税免除決定取消請求事件における宇都宮地裁判決（同年 12 月 19 日判決・確定）も、その他特別の事情がある者に公益上必要があると認められる者が含まれることを判示している。

また、地方公共団体の減免条例のモデルとなる市町村税務研究会『市（町・村）税条例（例）』では、固定資産税の場合について以下のように示している<sup>9)</sup>。

7) 前田高志（2010）、pp.118-126。

8) 江原勲（2001）、pp.45-51。

9) 市町村税務研究会（2008）、p.83。



(固定資産税の減免)

第71条 市(町・村)長は、左の各号の一に該当する固定資産のうち、市(町・村)長において必要があると認められるものについては、その所有者に対して課する固定資産税を減免する。

- 一 貧困に困り生活のため公私の扶助を受ける者の所有する固定資産
  - 二 公益のために直接利用する固定資産(有料で使用するものを除く。)
  - 三 市(町・村)の全部又は一部にわたる災害又は天候の不順により、著しく価格を減じた固定資産
- 2 前項の規定によって固定資産税の減免を受けようとする者は、納期限七日までに、左に掲げる事項を記載した申請書にその減免を受けようとする事由を証明する書類を添付して市(町・村)長に提出しなければならない。
- 一 納税義務者の住所及び氏名又は名称
  - 二 土地にあつては、その所在、地番、地目、地積及び価格
  - 三 家屋にあつては、その所在、家屋番号、種類、構造、数量及び価格
  - 四 償却資産にあつては、その所在、種類、数量及び価格
  - 五 減免を受けようとする事由及び第一項第三号の固定資産にあつては、その被害の状況
- 3 第一項の規定によって固定資産税の減免を受けた者は、その事由が消滅した場合においては、直ちにその旨を市(町・村)長に申告しなければならない。

このように、減免は天災等であれ貧困であれ担税力への考慮を必要とする者に関するものと、公益上必要があると認められる者を含む、その他事情のある者、がその対象となる。減免の適用は納税義務者の申請に基づくものであって、申請者は書類提出により減免に適格する事由を証明せねばならないし、減免を受ける事由がなくなった際にはそのことを地方公共団体の長に申告すべき義務を負う。

納税義務者による申請時に(納税義務者によって)証明されねばならず、そ

の消失時にも申告されなければならない減免の事由は、天災や貧困などの場合には、課税当局である地方公共団体がそれを客観的に判断することは難しくはないし、客観的基準も設定しやすいと考えられる。また、その判断基準についても団体間でさほど大きな乖離はないであろう。

しかし、減免が公益性を事由とする場合、公益性の範囲については地方公共団体の裁量の余地は大きくなる。公益上の事由として、何が、どこまで認められのかの基準が明確ではないので、ましてやそれが地方公共団体によって自主的、弾力的に解釈されるとなれば、減免の適用が厳格さを欠き、公平性の問題を生ずる可能性も否めない。

#### 4 固定資産税における担税力と税負担の考慮

固定資産税の性格は一般に以下のように整理される<sup>10)</sup>。これらの固定資産税の性格に照らし合わせて、減免措置により納税義務者の負担を免除・軽減することはどのように根拠を与えられるのであろうか。ここでは担税力と負担という視点から論点を整理しておきたい。

- ① 固定資産税は、固定資産（土地、家屋及び償却資産）の資産価値に着目し、その資産を所有することに担税力を見い出して課せられる財産税であって、その課税標準は、これらの資産の価格（適正な時価）とされている。
- ② 固定資産税は物的な側面に着目して課税される物税である。
- ③ 固定資産税は、応益の原則に立脚した税である。市町村の区域内に土地、家屋及び償却資産が存在する事実と市町村の行政サービスの間には深い関連性があるので固定資産税は応益原則をもっとも強く具現しているものである。
- ④ 固定資産税は市町村の基幹税として位置づけられている。

こうした固定資産税の性格から、固定資産税の課税における担税力をどのように考慮すべきであらうか。まず、①の固定資産税が資産を所有することに担税力を見い出して課税されるということは、固定資産の資産価値に着目し、そ

10) 財団法人地方財務協会（2008）、p.465、地方税における資産課税のあり方に関する調査研究委員会（1996）、p.2-8。

の所有の事実には担税力を認めて課税することである。資産価値に着目して課税されるのであるから固定資産税は財産税ということになり、資産価値で測られる担税力はその資産が生じさせる（であろう）収益とは直接には関係しない。

他方、実際にはキャッシュフローがなければ納税することができず、固定資産税は通常、その財産の所有によって得られる収益から支払われることを予定しているのであるから、固定資産税は（財産税ではなく）収益的財産税であるとの主張が存在する<sup>11)</sup>。しかし、固定資産税は資産保有税であって、土地や家屋、償却資産を継続して所有することを前提としているのであって、通常、相続税や贈与税、富裕税などのように納税資金がなければその資産を売却してでも調達するというようなことまでは想定していない。したがって、その財産から生ずる収益は、固定資産税の負担はその資産からの収益または予想収益の一定範囲内に止まるべきというように解釈すれば、収益から税を支払うことを予定していたとしても、それは財産税か収益的財産税かという固定資産税の性格に関わるものではなく、実際の税負担水準を考えるときに参考にするべきものということになる<sup>12)</sup>。

ところで、②に記したように、固定資産税は物税として課税されるので、担税力の解釈は人税のそれと異なる。人税ではないので、基本的には納税義務者がどのような経済状態にあるのかは考慮されない。課税客体である固定資産の資産価値に担税力を見出すというのであるから、高所得者が所有する 1000 万円の土地も低所得者が所有する 1000 万円の土地もその担税力は等しいことになる。担税力は所得税のように所得に対して測られるものではなく、資産価値が担税力の指標となる。そして、等しい価値を有する資産は等しく課税されることが固定資産税課税における公平である。

上述のように、資産保有課税である固定資産税では資産を継続して保有することを想定し、納税のために資産を手離すことまでは通常は予定していない。ここで通常というのは、資産価値の高い固定資産を所有していた人が所得水準の低下によってそれを維持することができなくなった場合には、当然、売却と

11) 地方税における資産課税のあり方に関する調査研究委員会、前掲書、p.4。

12) 地方税における資産課税のあり方に関する調査研究委員会、前掲書、p.4。

いうことも起こりうるし、所得水準の低い人が一時的に多額の所得を得て資産価値の高い固定資産を買ったような場合に継続した所有を保障するような税負担設計をすることはない、という意味においてである。

しかし、複雑なのは、財産税で物税であるとはいえ、実際には税の支払いは所得フローからなされるため、例えば、所得水準が低下し、その状態が長きにわたって続くのではなく、何らかの事由によって一時的に納税が困難になっているが、比較的短期間で元の経済状態に戻ることができるような場合には、何らかの負担軽減措置を講ずることは一定の合理性を有すると考えられる。碓井(2001)が「およそ租税に関して、負担能力に対する配慮なしには、制度の存続そのものが危うくなる」と指摘するように<sup>13)</sup>、納税義務者の経済状態への何らかの考慮は財産税、物税の領域においても許容されるものであろう。無論、そのことをもって固定資産税の性格が物税から人税に変わることはないし、また、軽減措置の内容や程度はその範囲において考えられるべきである<sup>14)</sup>。

その負担の軽減について、財産税か収益税の性格論の視点から考えておきたい<sup>15)</sup>。固定資産税が収益税として資産の評価が収益に基づいてなされているとするならば、そこに担税力を構成する収益が存在することによって、負担軽減の配慮はいらぬ。しかし、固定資産税を財産税としてとらえ、その評価が資産価値、具体的には土地にあつては売買実例価格、家屋は再建築価格、償却資産は取得価額に基づくものであり(固定資産評価基準)、収益税の場合のように担税力を構成する収益をベースに評価がなされるわけではないので、現実の支払能力への何らかの配慮が容認されるならば、担税力に着目した負担軽減措置も必要となる。

次に、③の応益課税という性格からは負担に関してどのような含意が得ら

13) 碓井、前掲書、p.48

14) 大野吉輝(1987)、p.29 では、「物税対人税については、現行固定資産税は物税であるといえる。課税にあたって、資産所有者の個人的事情は考慮されないからである。担税力の薄弱な者に対する個別的救済措置として税額の減免があるが、これはいったん課税したうえで、徴収の段階で特別に減免するものであるから、それを人税としての個人的事情の考慮とみなすことはできない。」と述べられている。

15) 石田、前掲論文、pp.58-59、参照。

れるのであろうか。納税者にとっては、地方公共団体の提供する施設やサービスと所有する財産に係る利便性の関係は実感しやすく、その受益が反映された固定資産の価値に対して課税することにおいて応益原則を強く具現することになる。そのことに着目して、固定資産税は応益税として位置づけられているのである。しかし、それは固定資産税の負担額が個々の資産の受益の範囲に止まることを意味するものではない。なぜならば、固定資産税は個々の固定資産について受益と負担をとらえて課税される目的税ではないし、ましてや特定の支出と特定の資産の受益に着目する受益者負担でもない。すなわち、固定資産税は個別報償原理ではなく、一般報償原理に基づく税であって、受益と負担の一致は個々の資産ではなく、課税する自治体のレベルでの全体としてのそれである。したがって、個別の資産についてみたときに行政サービスが増えないのに税負担が増えるのはおかしいという主張は妥当ではない<sup>16)</sup>。

最後に④の市町村基幹税としての固定資産税の位置づけと税負担の関係についてみておきたい。固定資産税はシャープ勧告に基づいて創設されたが、そのシャープ勧告はアメリカの財産税（Property Tax）を念頭に制度化を考えた。財産税では基本的には個々の地方公共団体が（財産税で財源調達すべき）歳出総額をその団体内の固定資産の総評価額で除して税率を求め、その税率を個々の固定資産に適用してそれぞれの税負担額を算出する。歳出総額や固定資産の総評価額が年度によって変われば税率も変わり、それに応じて税負担額も変動することになる。

実際、固定資産税創設時（昭和25年）の税率は1.75%であったが、これは地方歳出を戦前の水準に引き上げ、費用と人口の増加による分を含めて必要な歳入増加額を800億円とし、それに対応して固定資産税収520億円を確保することとして、課税標準との関係で設定された<sup>17)</sup>。このように固定資産税の税率の決定には財産税のそれに類似するところがあり、地方公共団体の財源を賄う基幹税として位置づけは、機械的に決められる税負担の絶対的水準についての配慮の余地をあまり与えないものと考えられる。

16) 地方税における資産課税のあり方に関する調査研究委員会、前掲書、pp.3-4。

17) 地方税における資産課税のあり方に関する調査研究委員会（1999年）、pp.3-5。

## 5 減免制度の見直しとその基本的考え方；大阪市と名古屋市

厳しい財政状況と市民への説明責任がより強く求められるなか、前述のように地方公共団体には地方税の減免制度の見直しの動きがみられる。例えば、大阪市は補助金等の見直しに続いて市税減免措置の見直しに着手し、平成 24 (2012) 年 9 月に「市税の減免措置の見直しについて」素案を発表した（以下、「素案」と略す<sup>18)</sup>。「素案」に示された市税減免見直しの基本的な考え方等は以下の通りである（原文のまま転載しているが、下線は筆者付記）。

### 市税の減免措置の見直しについて（素案）

大阪市

平成 24 年 9 月

はじめに

市税の減免措置については、地方税法の規定に基づき、大阪州市税条例及び大阪州市税条例施行規則において減免事由等を定め、実施しています。

市税の減免措置、特に公益上の必要性から講じられる減免措置は形を変えた財政支援であり、直接支出である補助金等と同じ効果を有していますが、これまでその効果について補助金等と合わせて検証されることはありませんでした。また、予算に組み込まれている補助金等に比べ、予算に組み込まれない減免措置は、その透明性が低いとの指摘があります。

このような状況を受け、市政改革プラン・アクションプラン編においては、「隠れた支援や見えにくい支援の排除」として、「市税及び使用料等の減免措置の見直し」を掲げ、「市税の減免措置及び不動産の使用料や貸付料の減免措置を通じた財政的支援について、支援の目的と減免額（支援額）を見える化する」とともに、その必要性を再点検し、ゼロベースの見直しを行うこととしています。

そこで、現在実施している市税の減免措置について、本市の政策上の位置

18) 本稿脱稿の時点で素案は市民からの意見募集（パブリック・コメント）にかけられている（9月14日～10月12日）。

[http://www.city.osaka.lg.jp/templates/jorei\\_boshu/zaisei/0000182382.html](http://www.city.osaka.lg.jp/templates/jorei_boshu/zaisei/0000182382.html)

づけを明確にするとともに、今日的な状況の中での財政支援の必要性及び減免措置による支援の必要性を検討し、市税の減免措置の見直し方針をとりまとめました。

今後、この見直し方針に従い、関係規定の整備を行うとともに、継続する減免措置について“見える化”を図るための措置を検討してまいります。

## 市税の減免措置見直しの基本的な考え方

### 1 市税の減免措置を講じる場合

地方税法上、市税の減免措置を講じることができる場合は、大きく次の3つに分けられます。

#### A 天災その他特別の事情がある場合

震災、風水害、火災その他これらに類する災害があり、これらの災害によって納税者がその財産について甚大な損失を被った場合です。

#### B 貧困により生活のため公私の扶助を受けている場合

生活保護法の規定による保護等の公的扶助を受けている場合や公的扶助に準じて考えられるような扶助たとえば社会事業団体による扶助を受けている場合をいいます。

#### C その他特別の事情がある場合

- ①上記 A、B 以外の事由で客観的にみて担税力を喪失した場合等
- ②公益上の必要があると認められる場合をいいます。

### 2 見直しの基本的な考え方

市税の減免措置の見直しの基本的な考え方は次のとおりです。

A 天災その他特別の事情がある場合 ⇒継続（筆者注；減免措置を継続）

B 貧困により生活のため公私の扶助を受けている場合 ⇒継続

C その他特別の事情がある場合

- ①上記 A、B 以外の事由で客観的にみて担税力を喪失している場合等 ⇒原則継続

なお、継続分についても社会情勢の変化等に応じ基準を見直します。

②公益上の必要があると認められる場合 ⇒原則廃止

公益上の必要性を理由とする減免措置は、一般的には団体運営補助的な性格を有することから原則廃止とします。

そのうえで、現在実施している減免措置について、本市の政策上の位置づけを明確にするため、減免措置による財政支援の必要性等について検討を行い、次の観点（6 頁「◎公益上の必要性を理由とする減免措置を継続することが必要な主な場合」）から現行の減免措置を継続することが必要かどうかについて判断しました。（その際、市政改革プラン「補助金等の見直し調整方針」（8 頁）も参考としました。）

なお、継続する場合であっても、その効果等を検証するために、減免期間を設定することを検討します。

◎公益上の必要性を理由とする減免措置を継続することが必要な主な場合

（固定資産税・都市計画税）

- 本市政策目的の実現に寄与する事業・活動の実施にあたり、施設等（固定資産）の使用が必要な場合で、かつ、当該事業・活動を支援する上で、施設等の固定資産税・都市計画税相当額を軽減することが相当である場合

特定の範囲の者に対して、固定資産税・都市計画税相当額の全部（又は一部）の軽減を一律に実施することが効果的・効率的な場合に限定されます。

（軽自動車税）

- 軽自動車の使用が福祉の増進に寄与しており、かつ、一律の支援が必要な場合

3 新たな考え方の減免措置等について

本市において、これまで納税義務者の担税力や事業内容の公益性に着目した減免措置を講じてきましたが、経済活性化のように政策目的について公益性が認められる場合にも、減免措置等を講じることが考えられ



ます。

この場合、政策目的とその効果及び減免期間等を明らかにしたうえで、税の減免措置等を講じることが効果的・効率的であるときに実施することとします。

#### 4 見える化のための措置

公益上の必要があることを理由とする減免措置について、見える化を図るために、次の仕組みを検討します。

##### ① 「減免措置創設の要求」制度の構築

減免措置の創設について、政策目的、その効果及び減免期間等を明示したうえで、予算要求時に合わせて要求する仕組みを検討します。

##### ② 減免期間の設定

実施する減免措置については、その効果と継続の必要性を検証するために、減免期間を設定し、減免措置の期限が到来した場合、上記

①の手続きを改めて行い、継続の要否について判断する仕組みを検討します。

##### ③ 予算において減免措置の政策上の位置づけの明示

減免措置を実施する場合、その政策上の位置づけを明確にするため、予算において、「市税の減免措置による財政支援」として減免項目・減免見込み額等を明示する仕組みを検討します。

「素案」の基本的考え方のポイントとなる部分に下線を付したが、これらをまとめると以下ようになる。

#### 【はじめに】

- ・減免措置、特に公益上の必要性から講じられる減免措置は形をかえた財政支援であるにもかかわらず、補助金と異なり予算に計上されず、透明性が低い。今後は、支援の目的と減免額を見える化し、ゼロベースの見直しを行う。

#### 【基本的な考え方】

- ・市税減免の根拠には、天災等、貧困、その他特別の事情がある。前二者は担税力に係るものであり、その他特別の事情には、天災等や貧困以外の理由によって客観的に担税力が失われた場合と、公益上の必要性、がある。

- ・減免措置は、天災等や貧困について担税力を配慮する必要がある場合は継続する。それら以外の理由で客観的にみて担税力が失われた場合には原則継続とするが、今後の社会情勢の変化に応じて基準を見直す。その他の特別の事情の公益上の必要に係る減免措置については廃止する。なお、継続する減免も効果等を検証するために減免期間を設定する。
- ・公益上の必要から固定資産税・都市計画税の減免を継続するのは、市の政策目的実現に施設（固定資産）の使用が必要で、かつ、支援のために税の軽減が相当である場合、特定の対象者に軽減を一律に実施することが効果的・効率的な場合に限定される。
- ・政策目的に公益性を認め減免措置を講じる場合、目的に対する効果、減免期間を明らかにし、減免が効果的・効率的であるときに実施する。
- ・見える化のために、政策目的、効果、減免期間を明示し、予算要求時に要求する仕組みを検討する。
- ・効果と継続の必要性を検証するために減免期間を設定する。
- ・予算において、減免による財政支援として減免項目と減免見込み額等を明示する。

ここで強調されるのは、市税の減免制度が一種の財政支援であり、補助金と同様の意味を有するにもかかわらず、補助金のように予算に計上されないことがない。そのため、減免の目的や政策効果、規模が適正であるかどうか、導入時と社会情勢等が変わり妥当性を失っていないか等について議会すなわち有権者のチェックを受けず、透明性を欠き、厳格な制度運営が行われていない可能性があるということである。そこで、政策的視点から公益上必要と判断されて設けられる減免は廃止をとるとともに、今後の減免措置の新設や運用にあたっては効果等を厳密に精査し、かつ見直しのために期間設定をしたうえで、予算過程に何らかのかたちでリンクさせることが提案される。本当にその減免が必要かどうかを、それぞれの目的や効果、期間、規模、機会費用（減収額）等について市民の前にオープンにし、その判断を仰ごうというのである。

こうした考え方にそって、「素案」では現行のすべての減免措置について今

後の改廃が示される<sup>19)</sup>。表 2 に示すように、現在の大阪市の減免は市税全体で 89 項目に及ぶが、その 7 割弱（58 項目）が固定資産税・都市計画税に関する減免である。今後の見直し方針として、「素案」は市税全体で 60 項目（全体の 7 割弱）を廃止、17 項目（約 2 割）のみを継続、6 項目（1 割弱）を一部見直し、同じく 6 項目を 1 年継続（すべて固定資産税・都市計画税）としている。

表 2 大阪市の市税減免の現況と「素案」における今後の見直し方針等

	納税義務者数 (平成 23 年度実績、 人)	減免額 (平成 23 年度実績、 千円)	平成 24 年度に おける減免措置 項目数	「素案」での今後の見直し方針			
				継続	一部見直し	1 年継続	廃止
固定資産税・ 都市計画税	76,064	1,052,977	58	7	3	6	42
個人市民税	3,179	81,002	8	2	3	0	3
法人市民税	1,411	66,378	5	3	0	0	2
軽自動車税	3,562	21,809	6	5	0	0	1
事業所税	329	365,303	12	0	0	0	12
市税全体	84,545	1,586,489	89	17	6	6	60

出所：大阪市『市税の減免措置の見直しについて（素案）』の資料をもとに作成。

次に、減免の多くを占める固定資産税・都市計画税について見直しの詳細を示したものが表 3 である。

継続とされるのは 7 項目で全体の 1 割に過ぎないが、災害や貧困など担税力への配慮に基づくものが 3 項目で、大阪市が取得した固定資産（項番 4）など使用収益できないものが 4 項目である。一部見直しの 3 項目（項番 6～8）も使用収益がないものであるが、特定の事情等により減免の範囲を圧縮されることになる。1 年継続の 6 項目（項番 15～20）については、地域振興会が本来の用に供する固定資産や一定の条件を満たしているマンション集会所など、財政支援の必要性が一定認められが、その支援のあり方を今後検討するために 1 年間の猶予が設けられる。

担税力に配慮して減免措置を講ずるのは天災等の場合や貧困などの事由によるものと、その他特別の事情がある場合においても、（天災等や貧困以外に）客観的にみて担税力を喪失したケースが想定されている。使用収益できないも

19) いうまでもなく「素案」段階のものであり、減免措置の改廃の内容については今後、議会の審議・議決を経て決定される。

のがそれに該当し、前述のようにそれらには継続とされるものがある一方で、適用実績がないことで廃止（項番 9 の公共事業実施のため使用収益できないも

表 3 市税の減免措置の見直しについて  
(素案) における固定資産税・都市計画税の減免措置の見直し方針

項番	減免内容	減免根拠	減免適用割合(%)			方針	見直しを行う(行わない)理由	且 23 減免実績		
			土地	家屋	償却			納税義務者数	減免額(千円)	
1	災害により損害を受けた固定資産	天災等	天災その他	損害の程度による	損害の程度による	損害の程度による	継続	・地方税法に掲げられている減免事由であり、担税力を喪失していることから継続する。	143	4,508
2	生活扶助受給者所有の土地・家屋	担税力考慮	貧困	100	100	-	継続	・地方税法に掲げられている減免事由であり、担税力が著しく低いことから継続する。	1,068	16,026
3	低所得者所有の土地・家屋	担税力考慮	貧困	50	50	-	継続	・担税力が著しく低いことから継続する。	1,098	8,669
4	本市が取得した固定資産	使用収益できないもの	その他特別の事情(担税力)	100	100	100	継続	・商習慣として、固定資産税・都市計画税相当額は所有期間に応じて負担(精算)されている。 ・行政コストを考慮し、減免措置を継続する。	181	35,904
5	本市事業により移転補償の対象となった固定資産	使用収益できないもの	その他特別の事情(担税力)	100	100	100	継続	・本市取得で類似のケースと考えられる。 ・行政コストを考慮し、減免措置を継続する。	14	290
6	仮換地指定前に使用収益できない土地	使用収益できないもの	その他特別の事情(担税力)	100	-	-	一部見直し	・これらの減免措置の対象となる土地に関しては、土地区画整理事業を遂行しない限り、固定資産税・都市計画税相当額を補償する必要がある。 ・この場合、補償したうえで、固定資産税・都市計画税を納付することも考えられるが、行政コストを考慮し、減免措置を継続する。 ・なお、以上の考え方を踏まえ、当該減免措置の対象となる土地区画整理事業については、本市単行分に限定する。	24	5,934
7	仮換地に他人の工作物等がある土地	使用収益できないもの	その他特別の事情(担税力)	100	-	-	一部見直し		73	26,014
8	過小宅地となるため仮換地を指定せず金銭清算される土地	使用収益できないもの	その他特別の事情(担税力)	100	-	-	一部見直し		2	20
9	公共事業実施のため使用収益できない土地	使用収益できないもの	その他特別の事情(担税力)	100	-	-	廃止	・適用実績も少ないことから、廃止する。	2	4,059
10	道路予定地	使用収益できないもの	その他特別の事情(担税力)	100	-	-	廃止	・適用実績も少ないことから、廃止する。	0	0
13	領事館	国際理解	公益	100	100	100	継続	・地方税法では外国政府が所有する領事館の用に供する固定資産については非課税とされているが、本市では、地方税法の規定を踏まえ、併償で借り受けている場合について、減免措置を確保してきた。 ・この減免措置は、当該固定資産所有者ではなく、事実上外国政府に対する支援であり、領事館の誘致等の観点から引き続き財政支援が必要であることから、現行の減免措置を継続することとする。	1	1,655
14	大阪ドーム(スタジアム部分)	文化・芸術	公益	-	100	100	継続	・この減免措置は、大阪シティドームの会社更生手続に際し、平成 18 年 5 月に大阪市、オリックス興及び厚生製鉄人との間で締結された「基本認許書」に基づき実施されてきたものであることから継続することとし、平成 28 年に再検討する。	3	229,703
15	地域振興会が本来の用に供する固定資産	地域社会	公益	100	100	100	1年継続	・地域活動の拠点となる施設について、行政として減免措置等の財政支援を行う必要がある場合があることは認められるものの、今後、地域活動の支援としては、自治的な地域運営の仕組みとしての「地域活動協議会」への財政支援について検討していることから、現在減免措置を講じている施設に対する財政支援のあり方についても、併せて検討する必要がある。	430	63,965
16	一定の条件を満たしているマンション集会所	地域社会	公益	-	100	-	1年継続	・その場合、現行減免制度をそのまま継続すること困難であり、財政支援のあり方を含め、検討する必要がある。 ・検討される間の措置として、現行の減免措置を1年間継続する。	21,569	20,814
17	老人憩いの家	福祉	公益	100	100	100	1年継続		256	64,607
18	児童遊園の用に供する固定資産	児童育成	公益	100	100	100	1年継続	・児童遊園の整備・運営については、新区長の決定後もと定まるとする所を調整を進めている。また、縮地のあり方としては児童遊園にとらわず、地域の実情に合った有効な活用方法を検討していくことが地域にとって有用ではないかと考えられている。 ・その場合、現行減免制度をそのまま継続すること困難であり、財政支援のあり方を含め、検討する必要がある。 ・検討される間の措置として、現行の減免措置を1年間継続する。	21	26,136
19	一定の条件を満たしているフシヨンの児童の遊び場	児童育成	公益	67	-	-	1年継続		49,745	17,284
20	公衆浴場	公衆衛生	公益	67	67	67	1年継続	・この減免措置は、公衆浴場が市民の保健衛生の確保に重要な施設であること、入浴料金について物価統制令の規制を受けていることなどを考慮して講じた。 ・公衆浴場に対する財政支援が必要であるとしても、一律に当該資産税・都市計画税の減免措置による支援である必要性はないが、他方、これまでの経過や市会での議論も踏まえ、現行の減免措置を1年間継続する。	1,035	152,823

前田：固定資産税の減免措置のあり方について

21	障がい者職業能力開発訓練施設	福祉	公益	100	100	100	廃止		1	2,022
22	非課税となる福祉施設等の建築中の敷地等	福祉	公益	100	100	-	廃止		24	36,785
23	中小企業会館	経済活性	公益	-	70	-	廃止		22	5,533
24	研究開発型産業高度化促進施設	経済活性	公益	-	50	50	廃止		2	1,675
25	地域産業集積活性化対策施設	経済活性	公益	-	50	50	廃止		2	2,030
26	公益社団法人・公益財団法人所有の港湾労働者施設	勤労者福祉	公益	100	100	100	廃止		6	11,698
27	公益社団法人・公益財団法人所有の学校給食を実施するための施設	児童育成	公益	100	100	-	廃止		3	1,580
28	都市計画自動車ターミナル	国土利用	公益	-	50	-	廃止		1	14,252
29	本市補助を受け商店街振興組合等が整備したコミュニティ施設	地域社会	公益	-	67*	67*	廃止		12	1,360
30	大阪沖縄会館	地域社会	公益	-	50	-	廃止		1	356
31	公益社団法人・公益財団法人所有のがん予防検診施設	公衆衛生	公益	-	-	100	廃止		1	4,219
32	公益社団法人・公益財団法人所有の給付予防施設	公衆衛生	公益	-	50	30	廃止		2	7,746
33	公益社団法人・公益財団法人所有の公営健康観察施設	公衆衛生	公益	-	80	30	廃止		2	983
34	柔道整復師会館	公衆衛生	公益	100*2	100*2	100*2	廃止		3	617
35	射撃師会館	公衆衛生	公益	100*2	100*2	100*2	廃止		4	11,883
36	府南科医師会館	公衆衛生	公益	100*2	100*2	100*2	廃止		3	5,029
37	中沢記念野球会館(高校野球施設)	教育スポーツ	公益	-	70	-	廃止		1	1,685
38	講道館 大阪国際柔道センター	教育スポーツ	公益	30	100	-	廃止		2	1,617
39	住吉武道館	教育スポーツ	公益	100	100	100	廃止		3	3,621
40	労働組合が専らその用に供する固定資産	勤労者福祉	公益	100	100	100	廃止		45	28,469
41	救急医療機関所有の病院・診療所	公衆衛生	公益	-	10	10	廃止		103	61,012
42	非課税となる診療施設のための看護補助者	公衆衛生	公益	-	75	-	廃止		2	3,195
43	学校法人以外の幼稚園	児童育成	公益	100	100	100	廃止		13	8,070
44	障がい者小規模作業所等	福祉	公益	100	100	100	廃止		19	2,609
45	公益社団法人・公益財団法人所有の海外技術者研修施設	国際理解	公益	-	100	100	廃止		2	29,097
46	能楽堂・能舞台	文化・芸術	公益	50	50	-	廃止		4	3,602
47	在日外国人のための公民館的施設	地域社会	公益	100	100	100	廃止		72	25,671
48	公益社団法人・公益財団法人所有の中国残留邦人等支援施設	回縁運営	公益	-	50	50	廃止		1	564
49	土地改良区が本来の用に供する事務所等の敷地	国土利用	公益	100	-	-	廃止		3	2,186
50	本市補助を受け事業協同組合等が整備したコミュニティ施設	地域社会	公益	-	67	67	廃止		15	1,855
51	葛田土地改良記念会館	地域社会	公益	67*1	67*1	67*1	廃止		3	6,580
52	平野区歴史整理記念会館	地域社会	公益	67*1	67*1	67*1	廃止		3	10,828
53	瓜破会館及び瓜破西会館	地域社会	公益	67	67	67	廃止		3	4,089
54	大阪看護士会館	消費者利益	公益	100*2	100*2	100*2	廃止		3	30,947
55	司法書士会館	消費者利益	公益	-	100	-	廃止		1	2,201
56	府道高差大敷東大阪線の土地のうら船場センタービル敷地部分	国土利用	公益	100	-	-	廃止		1	11,917
57	オーケ200のうち本市補助を受け整備された公共的施設の用に供する家屋	国土利用	公益	-	100	-	廃止		1	23,513
58	天満・天神繁昌亭	文化・芸術	公益	50	50	50	廃止		4	1,486

これらの減免措置については、当該資産の用途の公益性や当該資産の利用等による収益性などを考慮して実施してきたものであるが、引き続き財政支援が必要であるとしても、一律に固定資産税・都市計画税の減免措置による支援が必要ではないため、減免措置を廃止する。

※ 減免適用対象資産でない場合は「-」表示している。

※1 公共的部分については100%。

※2 用途により適用割合が変わる。

出所：大阪市「市税の減免措置の見直しについて（素案）」の表をもとに作成。

のなど) とされるものもある。

しかし、廃止の対象となるものの大半はその他特別の事情のうち、公益上の必要があると認められるものである。項番 21 以下のすべての減免について見直しの理由は「これらの減免措置については、当該資産の用途の公益性や当該資産の利用等による収益性などを考慮して実施してきたものであるが、引き続き財政支援が必要であるとしても、一律に固定資産税・都市計画税の減免措置による支援である必要性はないため、減免措置を廃止する。」となっている。公益性等を認めながら、税の減免を利用する財政支援が政策目的を果たす上で、最も効果的、有効なのかについて検討した結果、廃止という方向が示されたのである。

なお、ここで政策目的実現のために「財政支援が必要であるとしても」とされていることに関して、それではその財政支援を市税減免ではない何によって行うのか、補助金を用いるのか（大阪市では補助金の大幅な見直しを行っており、減免を補助金に変更することは難しいと思われる）、それ以外の手法を用いるのか、そうした議論が実際に総合的になされることはここでは担保されていない。

ところで、大阪市の「素案」の減免措置見直しについての基本的な考え方は、拙稿（2010）で取り上げた『名古屋市税制研究会中間報告書 市民から信頼される税制を目指して』（平成 19 年 8 月）で示された考え方にも重なる部分が多い<sup>20)</sup>。大阪市の「素案」と対比するため中間報告書を再度、概観しておきたい（以下は筆者が報告書原文を一部割愛等したものである。また重要なポイントとなる箇所には筆者が下線を付記している）。

#### (1) 減免制度のあるべき姿～減免制度を検討する際の視点

- ・特定の納税者に限って負担を軽減することとなる減免制度についても、税制の基本原則「公平・中立・簡素」という 3 原則この原則に則して構築されるべきである。
- ・納税者である 市民全体から見て合理性があり、理解が得られるものでなけ

20) 前田高志、前掲論文、pp.126-146。

ればならない。

- ・地方税は負担分任が原則であるため、過度な負担軽減とならないように留意する必要がある。
- ・したがって、減免制度については、その趣旨や目的が明確であり、制度運営については、公正であらねばならない。
- ・また、社会経済情勢等の変化に応じて、趣旨や目的の意義が希薄化し、現状に合わなくなっていたり、減免適用対象者の減少なども想定されることから、制度導入後においては不断にその有効性を検証することが求められる。

### 【筆者注記】

市民全体からみて合理性があり、その理解が得られるためには当然、透明性が必要であり、それは「素案」でも述べられているところである。また、趣旨・目的が明確であるべきことも「素案」に含まれる論点である。過度な負担軽減となるべきでないことは、市民全体への説明責任、地方税の公平を考えるときに重要である。この点については「素案」は直接にはふれてないが、減免による減収額が議会の予算審議に際してオープンにされるべきことは、説明責任と負担軽減規模に関連すると思われる。また、有効性の検証は「素案」でも繰り返し強調される点である。

## (2) 減免制度見直しの基本的方向

### 1) 減免制度の趣旨・目的の明確化

#### ① 租税負担の公平性の確保

##### ア 納税者の担税力

- ・市税は、納税者の担税力に着目して課税されるが、納期限の延長や徴収猶予等によっても納税が困難であるような、真に担税力が薄弱な者に対してまで税負担を求めることは適当でないし、公平の見地から好ましくない（災害を受けたり、生活保護を受けている場合には減免できる）。
- ・非課税措置が適用されない場合の急激な負担増を緩和するために、減免を行うこともあるが、地方税法が定める減免の趣旨を十分に踏まえながら、慎重に取扱う必要がある。

#### イ 地方税法の軽減措置との整合性

- ・地方税法では、国等が所有する固定資産など様々な非課税等特別措置が設けられているが、減免についても、国から全国一律的に指針（通達）が示されているものもあるため、全国的な負担の公平にも留意する必要がある。
- ・なお、地方税法の規定は全国一律に適用されるが、その反面、地域の状況や個々の活動の実態を考慮・反映できない面もあるので、個々の地方団体において、非課税等特別措置の創設趣旨と比較考量のうえ、減免を行うことがある。

#### ウ 他の地方団体の軽減措置との均衡

- ・減免は、市独自の判断で行うことができるが、負担の公平の観点から、行政規模や生活環境などが類似する他の地方団体の軽減措置との均衡にも留意する必要がある。

#### 【筆者注記】

納税者の担税力への配慮にも一定の範囲がありうることは、「素案」ではその他特別の事情がある場合の担税力要素に関してはふれられているが、天災や貧困要素に関するものについては詳しくは論じられていない。また、全国的なレベルとの負担の均衡や類似団体とのそれに関しても「素案」は述べていないが、減免の適正さの概念には恐らくこうした他団体等との負担の均衡も含まれているものと思われる。

#### ②公益の増進

##### ア 公益性・公共性と減免制度

- ・地方税法では、課税対象に対して課税をしないことが広く社会一般の利益（公益）を増進し、あるいは課税することが公益を阻害する場合においては、減免をすることができるかとされている。

##### イ 公益性の判断基準の明確化

- ・減免の根拠としてあげられる「公益性」は多義的な概念であり、減免措置の根拠として公益の増進を挙げただけではいたずらに減免の範囲を広げることにもなりかねない。そのため、例えば活動主体そのものの公益性に着目し



て減免を実施するなど、客観的で行政の恣意的な裁量に左右されないようにする必要がある。

- ・公益性については、時代や社会通念等の変化に応じて、その解釈も適宜見直す必要がある。

### ③ 特定施策の推進

#### ア 施策内容の明確化と効果の検証

- ・特定施策の推進のため経済的支援を行う場合、本来は歳出で対応することが基本と考える。
- ・施策の一環として減免を行う場合には、どういう目的で誰に対してどのような内容の減免を行うかなどを明確にするとともに、その必要性を十分検討する必要がある。
- ・減免後の効果や達成状況などについても、事業部局から報告を求め、検証する必要がある。
- ・税の軽減措置を用いて施策を推進する必要がある場合としては、市税の減免と補助金を併せて実施する必要があるような重要性が高い場合や、特定の範囲に対して一律に実施した方がより効果的な場合、あるいは歳出で対応した場合と比較して手続面が効率的である場合などが考えられる。

#### イ 時限措置の活用

- ・特定施策の推進にあたっては、多くの場合、減免のほかに様々な施策が一体的に行われるため、減免の趣旨や目的、効果や達成状況などについて常に検証する必要がある。そのため、この検証を効果的に実施するために、施策の推進期間を考慮のうえ、時限措置を活用することも必要である。

#### 【筆者注記】

公益上の必要に基づく減免については「素案」では全廃が提案されており、政策目的による減免措置の有効性の事前・事後の検証の必要性も「素案」の強く主張するところである。有効性の検証を時限を設定した減免により担保させようという主張も報告書と「素案」に共通している。

## 2) 減免制度の公正な運営

### ① 減免制度の運用の原則

減免制度については、納税者の個別具体の減免事由を的確に把握するため、課税年度ごとに申請することが原則とされている。そのため、減免制度の内容や申請期限などについて市民に対して十分に周知を行うとともに、減免申請後には、状況を確認のうえ速やかに適否の判断を行うなど、公正な運営に努めなければならない。

### ② 減免制度の規定方法の明確化

減免制度については、納税者が軽減事由に該当するかどうかの判断が容易となり、適正かつ公正に制度運用できるよう規定方法についても留意する必要がある。そのため、減免制度の対象範囲、減免率、申請期限など、納税者の税負担に影響を及ぼすような事項については条例・規則で定めるとともに、できる限り客観的に判断でき、行政の恣意的な裁量に左右されないよう明確なものにする必要がある。

### ③ 減免率・減免期間の合理的設定

#### ア 地方税法との整合性

- ・地方税法では、様々な非課税等特別措置が設けられているが、非課税等特別措置の事由と減免の事由が類似しているものについては、地方税法の特別措置と比較考量して減免率・減免期間を設定することが必要である。

#### イ 減免対象の客観的な認定

- ・減免対象の認定にあたっては、例えば被害割合や利用割合などを根拠として客観的に判断できる場合においては、客観的な基準による必要がある。

#### ウ 簡素な減免率

- ・減免率については、納税者からのわかりやすさ、減免率の適用基準の明確化の観点から、細かく減免率を設定するよりも、負担の公平等を踏まえつつ、簡素な区分で設定することが望ましい。

### ④ 市民への情報提供

#### ア 情報提供の重要性

- ・減免は、原則として、納税者からの申請に基づき行うものであるため、どのような場合に減免となっているか、またどの程度の減免を実施しているかな

ど、適切な情報提供を実施する必要がある。

- ・減免は、例外的に税負担を軽減する措置であるため、納税通知書等には減免額を明示する必要がある。

イ 情報公開による透明性の確保

- ・減免は、例外的に税負担を軽減する措置であるため、納税者一般の理解を得るためにも、減免制度の内容について適切な情報提供を行うとともに、個人情報を除き、減免適用者数や減免額（減収額）などの実施状況について十分な情報公開を行い、透明性の確保に努める必要がある。

**【筆者注記】**

減免制度の公正な運用には透明性の確保が不可欠であり、ここでの記述は素案の「見える化」に関する内容と大きく重なる。

3) 減免制度の有効性の検証 【目的達成に係る評価】

① 減免制度の趣旨・目的に照らした有効性

ア 減免制度の趣旨・目的の明確さ

- ・減免制度については、その趣旨や目的を常に明確にしつつ、適用するとともに、とりわけ特定施策の推進を減免措置の目的とする場合には、施策目的の有効性について常に留意する必要がある。

イ 政策手段としての減免制度の有効性

- ・市税の減免は、経済的負担を支援するという点では補助金の給付と同等の効果があるが、政策手段として税制を用いることの必要性や有効性については常に検証する必要がある。

② 減免制度の効果の検証

ア 創設目的の達成度の予測・検証

- ・減免の創設にあたっては、減免の効果や目的の達成度の予測を行うとともに、その後の検証についても創設時の予測と実績を踏まえながら行う必要がある。その結果、既に所期の目的が達成されているような減免については、速やかに廃止すべきであり、継続する場合についても、減免内容が目的の達成に適したものとなるよう、不断の見直しが必要である。

イ 減免対象者・減免額の子測・検証

- ・減免は、公平に負担を分かち合うという租税の基本原則の例外的措置であるため、適用対象はそもそも限定的となるものであるが、減免創設にあたっては、減免対象者・減免額について子測するとともに、著しく対象が少数となったり、あるいは著しく多数となった場合には、所期の目的を達成していたり、税による減免の妥当性を欠いていることも考えられるため、減免を検証する際には、減免対象者・減免額の多寡にも留意する必要がある。

**【筆者注記】**

ここでは減免の目的の妥当性と手段の有効性、内容の適正さが論じられているが、これらも「素案」が強く主張しているところである。なお、減免対象者や減免額の減少が所期の目的を達成し、存続意義を失わせている可能性があるとの指摘は、「素案」で適用実績が少ないので廃止するとされた事案に関連するものと思われる。

このように名古屋市税制研究会の報告書と大阪市の「素案」を対比させると減免見直しについての多くの共通項を見出すことができる。本稿では固定資産税を具体的な対象としてみてきたが、減免の中で大きな課題となるのは、減免理由が「その他特別の事情を有する者」のうちの公益上の必要に係るものである。公益や公共目的の概念そのものが広く多義的であることから、それを拡大して解釈すれば減免の幅は際限なく広がることになる。ましてや、減免は補助金と異なり、予算に計上されることなく、議会での審議・議決を要さないもので、市民にとってはブラックボックス的な存在であるともいえる。不要な減免が存続し、市民に負担と不公平を生じさせないように報告書と「素案」はともに透明性の必要性を強調する。

また、公益や公共目的の実現については、減免という手段を用いることでそれが有効に達成されるのか、特定の対象に対して負担軽減を行うことで他の納税者との負担のバランス、公平性にどのような影響が生ずるのか、など多くの問題が事前に検討され、そのうえで実施されるべきであり、その検証の方法も用意されねばならない。名古屋市の報告書と大阪市の「素案」はそろってこ

うした問題を指摘し、事前と事後の検証、有効性を失った減免を速やかに整理するための厳格な時限設定とサンセット方式の導入を主張する。さらには「素案」は予算制度へのリンクの必要性まで指摘するのである。

## 6 結びにかえて

本稿でとりあげた固定資産税に限らず地方税の減免において問題となりやすいのは「その他特別の事情がある者」の解釈と減免の妥当性の関係である。「その他特別の事情」のその他は一般に広範にとらえられ、公益性や公共目的が含まれ、その範囲が重要となる。減免の目的とするところの公益や公共目的が妥当なのか、それを減免措置を用いて実現しようとするのが正しいのか、効果はあるのか、目的からみて減免の対象の適格性はどうか、政策目的の実現との対比で公正や公平のコストはどうか、等々の問題は、主として「その他特別の事情」に関わるところで生ずる。

その意味では、大阪市の「素案」が提案するように、公益上の必要に係る減免をすべて廃止して、公益の実現のために財政援助が必要であるとしても、補助金を含むその他の手段・手法との中から総合的に判断するという方針は一つの選択肢としてありうるのかもしれない。ただし、既に述べたように、大阪市の場合、補助金の大幅な見直しを先行して実施しており、減免を廃止して補助金に変更することはありそうもない。

ところで、大阪市の補助金見直しガイドラインの基本的視点は以下のようになっている。

- ①「必要性」（目的・内容に、補助を行うに足る公益性が認められる。）
- ②「妥当性」（対象経費や金額、補助率が妥当かつ明確である。）
- ③「有効性」（補助効果があり、他の手法でなく補助によることが施策目的の実現に最適である。）
- ④「公平性」（他団体や市民との間で公平であり、交付先が適正に決定されている。）

減免を補助金に付け替えるかどうかは別にしても、減免は租税支出（Tax Expenditure）であり、現金の交付を伴わない補助金である。したがって、こ

の基準は補助という言葉が減免に変えれば、そのまま減免措置の基準としてもそのまま利用できる。

①②③の基準は、減免によって実現しようという目的についての減免を妥当とすべき公益性があるか、減免によってどのような効果が得られるのかを測定し市民に明示すべきこと、減免の内容が適正であること、目的を実現するための他の手段（補助金等）との費用対効果の比較がなされねばならないこと、減免の妥当性を定期的に評価すべきこと、その結果を市民に公表すべきことなど、これまで論じてきた減免のあり方の基準そのものである。

また、④の公正や公平についてであるが、申請による減免の適用や守秘義務等の点からは地方公共団体と減免対象の納税者との関係でとらえられることになる。しかし、減免を適用される納税者とそれ以外の納税者との関係がより重要である。減免による減収は市民全体のコストとなる。市民への説明責任が強く求められる所以である。

なお、予算審議・議決の対象となる補助金見直しのガイドラインであるためここでは挙げられていないが、減免の基準として用いる際には⑤として透明性が挙げられることになろう。減免は対象納税者以外の市民にとっての負担、コストであることの認識を市と市民が共有すべきであり、減免に関する情報を予算の参考資料化し、市民との情報共有、透明化を図ることも検討されるべきである。

#### 参考文献

- 石田和之（2007）「市町村の基幹税目である固定資産税の財政学第 5 講 固定資産税における非課税等の特別措置のあり方」、『税』、62 巻 7 号、p.106-119。
- 石田和之（2009）「市町村の基幹税目である固定資産税の財政学第 29 講 固定資産税における税負担への配慮と税負担軽減措置のあり方」、『税』、64 巻 8 号、pp.46-64。
- 確井光明（2001）『要説地方税のしくみと法』学陽書房。
- 江原勲（2001）「地方税の減免について 総論」、『税』、56 巻 12 号、pp.45-51。
- 大阪市財政局（2012）『市税の減免措置の見直しについて（素案）。

- 大野吉輝(1987)「固定資産税の性格」木下和夫監修・地方税財政制度研究会編『固定資産税の理論と実態 日本の固定資産税と各国の不動産税』ぎょうせい。
- 金子宏(2012)『租税法』第17版、弘文堂。
- 市町村税務研究会(2008)『市(町・村)税条例(例)』(平成20年度)、地方財務協会。
- 地方財務協会(2008)『地方税制の現状とその運営の実態』。
- 地方税における資産課税のあり方に関する調査研究委員会(1996)『地方税における資産課税のあり方に関する調査研究報告書(平成8年3月)』財団法人資産評価システム研究センター。
- 地方税における資産課税のあり方に関する調査研究委員会(1999年)『地方税における資産課税のあり方に関する調査研究報告書(平成11年3月)』財団法人資産評価システム研究センター。
- 辻智仁(2007)「公益性と地方税の減免について」、『自治大阪』、57巻12号、pp.49-56。
- 名古屋市地方税研究会(2007)『『名古屋市税制研究会中間報告書 市民から信頼される税制を目指して』(平成19年8月)』。
- 前田高志(2010)「課税自主権と地方税の減免」、『経済学論究』、64巻3号、pp.118-126。
- 武蔵野市固定資産税等のあり方検討委員会(2007)『固定資産税のあり方検討委員会報告書』。
- 吉田利宏(2008)「武蔵野市の固定資産税の減免手法を考える」、『自治実務セミナー』、47巻3号、pp.69-73。