

固定資産税の課税における 信頼性と透明性

Reliability and Transparency of Taxation on Fixed Assets

前 田 高 志

Fixed asset tax is major tax resource for municipal government. Equity is the most important element in taxation on fixed assets. For achievement of equity in fixed asset taxation, taxpayer's reliability and transparency in the taxation system are required. The purpose of this paper is to clarify the conditions and measures for achieving reliability and transparency.

Takashi Maeda

JEL : H24

キーワード：固定資産税、公平性、信頼性、透明性、税額修正、情報公開、不服申立、縦覧制度、評価員制度

Keywords : Fixed asset tax, Equity, Reliability, Transparency, Correction of tax liability, Information disclosure, Tax appeal, Inspection, Assessor

1 固定資産税における公平性と透明性、信頼性

市町村の基幹税である固定資産税が、人口減少、高齢社会化が進行するか、地方自治体の安定した税源として機能していくためには、今後、その課税における公平性がますます重要になってくる。とりわけ、土地と家屋に係る固定資産税においては賦課制度であるがゆえに公平性がより強く求められることになる。

公平性の要件には、制度として公平な仕組みとなっていること、公平な運用がなされていることだけでなく、そのことが納税者によって認識され、納税者

からの信頼を得ていることも含まれる。固定資産税の制度そのものが公平な仕組みとなっていることと、制度が公平に運用されていること、そしてそのことを納税者が認め、信頼していることで、全体としての課税の公平が担保される。

制度としての公平性は、固定資産税は応益課税であるから応益原則にもとづいて負担配分がなされているかどうかはまず重要であり、そして、運用においてすべての納税者が公平に取り扱われているかどうか、すなわち、物税として等しい資産価値を有する資産が適正に評価され、課税されているかが問題となる。これらの要件を満たすために、制度とその運用は精緻で複雑なものとならざるをえない。

次に、納税者が固定資産税の制度が公平であることを認め、信頼感をもって負担を負うためには、制度が納税者にとって「わかりやすい」、「見えやすい」ものであり、かつ制度の運用が公平になされていると納税者が実感できるものであらねばならない。すなわち、制度が簡素で理解しやすく、また制度の内容と運用が透明であり、公平に課税されていると納税者が容易に確認できることが求められる。公平性は納税者の税に対する信頼性と密接な関係があり、公平を欠く税は納税者の信頼を得られないし、納税者から信頼されない税制は公平な税制とは言えない。税が公平であるか否かについては、応益原則や応能原則の視点だけでなく、透明性も重要な要素である。透明性に欠ける場合、納税者はその税が公平か否かの判断、認知を行うことができない。

公平な課税を実現するために制度が複雑にならざるをえないのであるが、それが納税者にとって理解を困難とし、透明性を低下させ、その結果として制度、運用がともに公平であるにもかかわらず納税者の信頼と納得が得られないというのであれば、課税庁と納税者の間で公平感が共有されず、課税の公平性が実現されないことになる。固定資産税のみならず租税原則の公平と簡素のバランスはすべての税において難しいところであるが、制度と運用が公平であること、納税者の理解と透明性が担保されていること、それがあつてはじめて納税者から信頼される税として、固定資産税は今後も市町村の基幹税としての役割を果たしていける。そこで、本稿では信頼される固定資産税制度の確立に向けて必要な条件整備について論じていくこととする。

2 税額修正の実態

現状として固定資産税が納税者の信頼を得るにたる税になっているかどうかを、税額修正の実態にからみておきたい。総務省の「固定資産税及び都市計画税に係る税額修正の状況調査結果」（平成 23 年 8 月 28 日）によれば、平成 21～23 年度における税額の修正団体数（税額修正した納税義務者数があった市町村数）は表 1 に示す通り、調査回答団体の 97.0%に及び（累計値）、大半の市町村において修正が行われている実態がわかる。

表 1 税額修正団体数

年度	税額修正団体数	団体数割合
平成21年度	1,483団体	93.2%
平成22年度	1,485団体	93.3%
平成23年度	1,484団体	93.2%
累計	1,544団体	97.0%

（注）団体数割合＝各年度の税額修正団体数／調査回答団体数

（出所）総務省『固定資産税及び都市計画税に係る税額修正の状況調査結果』（平成 24 年 8 月 28 日）

次に、表 2 で固定資産税の納税義務者総数に占める固定資産税額の修正者数割合をみると、その割合は調査対象期間（平成 21～23 年度）平均で土地、家屋ともに 0.2%であり、一定数の納税義務者が修正対象となっていたことを示す。

表 2 納税義務者総数に占める修正者割合

年度	土地		家屋	
	修正者数/納税義務者数	修正割合	修正者数/納税義務者数	修正割合
平成21年度	76,613人/28,991,554人	0.3%	118,570人/32,644,343人	0.4%
平成22年度	49,042人/29,184,470人	0.2%	56,407人/32,904,180人	0.2%
平成23年度	44,749人/29,307,753人	0.2%	44,636人/33,222,534人	0.1%
平均	—	0.2%	—	0.2%

（注）各年度の納税義務者数は、総務省「固定資産の価格等の概要調査」による、調査回答団体の法定免税点以上の者の人数である。

（出所）表 1 に同じ。

また、表 3 で固定資産税額の修正の内容をみると、課税・非課税の修正、新増築家屋の未反映、家屋減失の未反映、現況地目の修正、課税地籍・床面積の修正、評価額の修正、負担調整措置・特例措置の適用の修正、納税義務者そ

ものの修正など広範囲に及んでいる。とりわけ、土地については評価額が 29.9%、負担調整措置・特例措置の適用が 22.9%、現況地目の修正が 15.8%、家屋については評価額の修正が 29.7%、家屋では家屋減失の未反映が 23.6%、新增築家屋の未反映が 20.6%などといった項目で修正割合が大きく、課税プロセスの基本的な部分での修正がなされていることがわかる。このことは納税者の、課税が公平、適正に行われているかどうかという信頼感に大きな影響を及ぼしていると思われる。

表 3 税額修正の要因

	土地	家屋
① 課税・非課税認定の修正	7.5%	1.4%
② 新增築家屋の未反映	—	20.6%
③ 家屋減失の未反映	—	23.6%
④ 現況地目の修正	15.8%	—
⑤ 課税地積・床面積の修正	3.1%	2.9%
⑥ 評価額の修正	29.9%	29.7%
⑦ 負担調整措置・特例措置の適用の修正	22.9%	1.9%
⑧ 納税義務者の修正	15.2%	13.4%
⑨ その他	5.6%	6.4%

(出所) 表 1 に同じ。

なぜこのように税額修正が多いのであろうか。その背景には、まず、固定資産税の仕組み、とくに評価の仕組みが、公平な課税を期するために制度を精緻なものとしたがために、非常に複雑なものとなっていることがある。土地にせよ家屋にせよ、より正確に課税価格を評価するために、また土地については課税標準と評価額との割合の資産間の均衡化を図るために制度が複雑化し、その結果、課税する側にも評価の技術とノウハウにおいてより高度なものが求められるようになってきている。加えて、精緻で複雑な制度であればあるほど、技術的なミスが発生するリスクも高まるし、一方で評価等を担当する現場の職員の配置転換の間隔が短く（多くの市町村では 2～3 年のローテーションが多い）、専門的知識をもった職員の確保が困難であること、職員定数そのものの削減など、能力面で課税庁側の体制にも問題の原因があると考えられる。

さて、実際に税額修正が生じている状況において、公平性と信頼性を確保す

るためにどのような対応がなされうるのだろうか。事前の対応としては、情報開示制度がある。固定資産税については、前述のように土地及び家屋は賦課課税の方式が採られており（償却資産は申告制）、それだけに評価については説明責任と透明性がより強く求められる。情報開示制度（固定資産課税台帳の縦覧と閲覧）は自己の固定資産税評価が適正か否かということを確認する手段であり、納税者の知る権利と納税者保護の視点から、そして課税庁側からは説明責任を果たす手段である。

事後の対応としては、固定資産評価審査委員会における権利救済がある。情報開示制度を利用した後でも納税者が固定資産税の評価に不服があり、公平に課税される権利が損なわれていると主張した場合、納税者の権利救済の方法として不服救済制度が機能するのである。

3 情報開示制度における納税者保護

市町村では固定資産税に対する納税者の保護と信頼を確保するために以下に示すような情報開示の取組みを行っている。

(1) 固定資産課税台帳の縦覧と閲覧

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に、固定資産課税台帳を備えなければならない¹⁾。固定資産税は台帳課税主義による税であり、納税義務者や課税標準等すべてがこの固定資産課税台帳に登録されたところによって確定されている。

固定資産課税台帳の縦覧は、平成 15 年度の制度改正により、市町村長は市町村内の土地・家屋の価格等を記載した縦覧帳簿を新たに整備し、それを縦覧に供することになり、納税者は自己の資産のみならず同一市町村内の他の土地・家屋の価格等を確認できるようになった²⁾。従来は自己の資産しか見ることができなかったのが、他の土地や家屋の価格等との比較によって自己の資産の価格が適正かどうかを確認できるようになっている。総務省の調査によれば、縦覧人数（延べ数）は制度改正のあった平成 15 年度は 37,133 人であったが、16

1) 地方税法第 380 条第 1 項。

2) 地方税法第 416 条。（財）資産評価システム研究センター（2013）、p.7。

年度 35,321 人、17 年度 31,473 人、18 年度 28,141 人、19 年度 23,448 人、20 年度 24,372 人、21 年度 25,828 人、22 年度 18,716 人、23 年度 14,801 人と減少傾向にあり、平成 24 年度には 18,235 人と、約 10 年間で半減している³⁾。

次に、市町村長は、納税者、借地借家人等の求めに応じて固定資産課税台帳のうち、これらの者に関する固定資産について記載されている部分を閲覧に供さねばならないこととされている（地方税法第 382 条の 2）。閲覧人数（延べ数）は、平成 15 年度 818,091 人、16 年度 746,526 人、17 年度 639,021 人、18 年度 606,121 人、19 年度 685,469 人、20 年度 635,952 人、21 年度 663,168 人、22 年度 556,581 人、23 年度 624,718 人と、縦覧制度の利用者と同じく減少傾向にあり、平成 15 年度対比で 23 年度は約 24%の減となっている⁴⁾。

また、納税者が固定資産税の課税内容を把握することができるよう、課税明細書を交付することが定められている⁵⁾。図 1 は固定資産課税台帳記載事項証明書の交付状況を示すが、約 400 万人（延べ数）がこれを利用している。

(2) 固定資産課税台帳に価格を登録した旨の公示

市町村長は、固定資産課税台帳に登録すべき固定資産の価格等のすべてを登録したときは、その旨を公示しなければならない⁶⁾。上述のように納税義務者等が課税内容を確認するための手続きとして固定資産課税台帳の閲覧制度が設けられているが、公示制度は当該年度分の価格等の登録が終了し、固定資産課税台帳の登録事項が変更されたことを公にするためのものである。

(3) 価格等縦覧帳簿の縦覧

固定資産課税台帳の縦覧については既にふれたが、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⁷⁾、毎年 4 月 1 日から 4 月 20 日また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、当該市町村内に所在する土地または家屋に対して課する固定

3) (財) 資産評価システム研究センター (2013)、p.7。

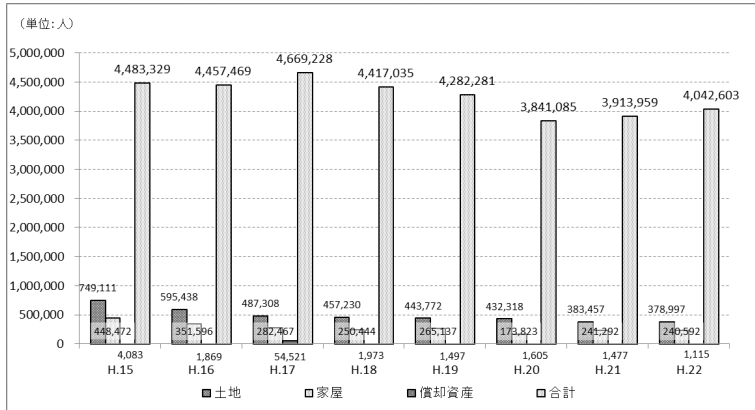
4) (財) 資産評価システム研究センター (2013)、p.8。

5) 地方税法第 364 条。(財) 資産評価システム研究センター (2013)、p.8。

6) 地方税法第 411 条第 3 項。

7) 地方税法第 415 条第 1 項。

図 1 固定資産台帳記載事項証明書交付人数



(注 1) 1 人で土地・家屋・償却資産の複数の複数について証明書を交付した場合は、それぞれに 1 人として計上している。

(注 2) 証明書の交付件数は調査できたが、資産別の内訳は確認できていない場合があるため、各資産の人数の計は合計の人数と一致しない。

(出所) 総務省調。

資産税の納税者の縦覧に供しなければならない⁸⁾。すなわち、市町村長は固定資産税の納税者が他の土地または家屋の価格と比較することができるよう一定期間の間、縦覧帳簿を縦覧に供しなければならないが、その趣旨は、納税者が他の土地や家屋と評価額を比較することにより価格が適正かどうかを判断できるようにすることであり、審査の申出への便宜を図るものである。

(4) 課税明細書の送付

市町村長は、納税者が固定資産税の課税内容が把握できるように、土地または家屋に対して課する固定資産税を徴収しようとする場合、課税内容が記載された課税明細書を、納期限の 10 日前までに当該納税者に交付しなければならない⁹⁾。同時に送付される納税通知書は納税者に対して税額を示すものであり、課税明細書によって個々の資産の課税内容が納税者に周知される。

8) 地方税法第 416 条第 1 項。

9) 地方税法第 364 条第 3・9 項

(5) 宅地の標準的な価格の閲覧

宅地の評価は標準宅地を基準として行われるため、納税者が宅地の評価額が適正かどうかを確認するために、その位置及び価格の情報が必要となる。そこで、市町村長は固定資産の価格等を決定した場合においては、遅滞なく、地域ごとの宅地の標準的な価格を記載した図面を一般の閲覧に供しなければならない¹⁰⁾。その図面では、市街地宅地評価法の適用される地域においては標準宅地の位置及び街路ごとの路線価が、その他宅地評価法が適用される地域においては標準宅地の 1 m² 当たりの路線価が図示される¹¹⁾。この制度は固定資産評価の適正さと納税者の固定資産税に対する信頼を確保する上で重要な役割を果たしている。

4 固定資産評価審査委員会における権利救済

固定資産課税において過誤が生じた場合、第三者的な機関として固定資産評価審査委員会が中立的・専門的な立場から不服審査を行うことになっている。固定資産税における不服救済の制度は、地方税法総則第 19 条の規定に基づく行政不服審査法によるものと、固定資産税独自の規定によるものとがある。以下、図 2 のフローチャートで示す固定資産税独自の権利救済（不服救済）方法である、固定資産評価審査委員会に対する審査の申出について論ずる。

(1) 固定資産評価審査委員会の機能と位置付け

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不服がある場合においては、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こととなっている¹²⁾。不服救済制度とは、不服がある場合にそれを受け、救済を認める制度である。

固定資産税の不服救済制度は、価格に対する不服救済と賦課（税額）に対する不服救済の 2 段階に分けられている。審査の申出はそのうち価格に対する不

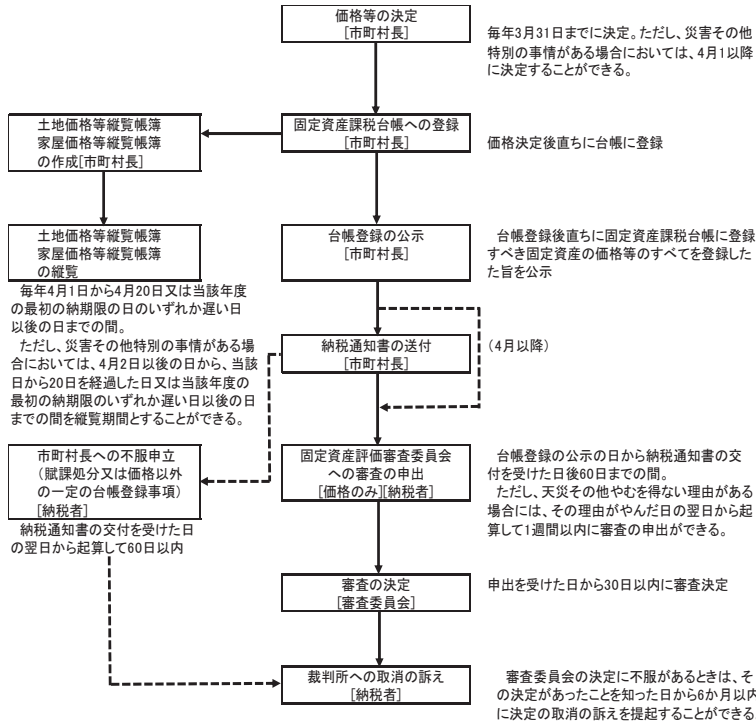
10) 地方税法第 410 条第 1・2 項

11) (財) 資産評価システム研究センター (2013)、p.9。

12) 地方税法第 423 条第 1 項。

服救済制度であり、固定資産課税台帳に登録された価格に関する不服を審査決定するため、市町村に固定資産評価審査委員会が設置されている¹³⁾。固定資産課税台帳に登録された価格に関する納税者の不服を早期に解決・確定するた

図 2 審査申し出制度等のフローチャート



(注 1) 審査の申出について、地方税法第 417 条による修正通知の場合はその通知を受けた日から 60 日以内が、審査申出期間となる。

(注 2) 裁判所への取消の訴えにおいては、審査の決定を行った固定資産評価審査委員会ではなく、当該審査委員会が所属する市町村が被告となる。

(出所) 総務省自治税務局固定資産税課・資産評価室 (2019) 『平成 31 年度固定資産税のしおり』、p.42 より転載。

13) 地方税法第 423 条第 1 項。

めに、また、固定資産税の運営により一層の適正・公平を期するために、これを市町村に処理せず、中立的な独立機関に行わせることとして市町村に設置されるのが固定資産評価審査委員会である。

固定資産税の土地の評価においては、固定資産評価基準に基づき市町村内の不動産を同一の時点で評価する「大量一括評価」方式が採られるが、このことに関連して固定資産評価審査委員会の役割は次のように説明される¹⁴⁾。

大量に、しかも一時期に行われることから、一定の確率を持って過誤が発生することはさけようのないものと考えられ、この誤謬を修正するため、納税者の協力を得ることが必要である。また、固定資産の価格は納税者の税負担に直接重大な影響を及ぼすものであることから、固定資産の価格に関する不服について、市町村から独立した合議制の固定資産評価審査委員会を設立し、中立的・専門的な立場から不服の内容について審査・決定されることにより、適正かつ公平な価格の決定を保証し、固定資産税における課税の公平を期することとしているものである。

また、判例でも、最高裁平成 14 年 7 月 9 日判決¹⁵⁾ は、最高裁平成 2 年 1 月 18 日判決¹⁶⁾ を引用し、「地方税法は、固定資産課税台帳に登録された事項に関する不服の審査を固定資産の評価、課税の主体である市町村長から独立した第三者機関である固定資産評価審査委員会に行わせることとしている。これは、中立の立場にある同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そうとするものである。」と判示している。

固定資産評価審査委員会の委員の任期は 3 年で¹⁷⁾、当該自治体の長、議員、

14) 固定資産評価システム研究センター（2001）、p.1。

15) 判例自治 234 号、p.22。

16) 民集 44 巻 1 号、p.253。

17) 地方税法第 423 条第 6 項。

農業委員会の委員、固定資産評価委員、市町村に対して請負をする者等（職員も含む）の兼職を禁止している。委員の職務は中立的な立場から納税者の不服を審査決定することにあるため、関係職務の兼職を禁じ、このような強力な権限を有する職に同一の者が長期間在職し公平性を損なうことがないように任期が定められているのである。定数は3人以上とし、当該市町村の条例で定める¹⁸⁾。また委員の定数は合議体を構成する関係上、最低3人とされ、定数を増加する場合には条例で定める必要がある。

固定資産評価審査委員会の委員の委員は、市町村の住民、市町村税の納税義務がある者または固定資産の評価について学識経験を有する者のうちから、当該市町村の議会の同意を得て、市町村長が選任することとされている¹⁹⁾。選任要件を市町村の住民で、その納税義務者であることとしているのは、これらの者が審査の申出を受けた固定資産が所在する市町村を熟知していると考えられるからであり、また、固定資産の評価について学識経験を有する者とされているのは、多大な不服審査を行うためには専門知識を有する者が必要だからである。この選任要件は特徴的であり、山田（1996）は「このように、市町村の住民でその納税者であることを委員の選任要件としていることは例のないことであり、単に評価審査委員会に第三者性（中立性）をもたせているということだけでなく、納税者の代表に登録価格の見直しに参加させるということが立法意図ではなかったかと推測される²⁰⁾。」としている。なお、納税者の代表に価格の確定に携わさせるという意味において、固定資産評価審査委員会は住民参加型の制度であるともいえる。

(2) 固定資産評価審査委員会の実施状況

上述のように固定資産評価審査委員会は納税者の立場に立った中立的、専門的な組織として位置づけられるのであるが、委員会がこの機能をどのように果たしているのかを不服審査等の実態からみてみよう。

表4は固定資産評価審査委員会に対する不服に対する審査申出件数の推移

18) 地方税法第423条第2項。

19) 地方税法第423条第3項。

20) 山田二郎（1996）、p.19。

について評価替えの年ごと示したものである。審査申出件数の内訳は、土地に関するものが圧倒的に多い。「7 割評価」導入後、最初の評価替えであった平成 6 年度は 2 万件超と審査件数が多かったが、その後は減少傾向にあり（地価の上昇局面にあった平成 21 年度は増えているが）、平成 23 年度には 836 件と、平成 6 年度の約 4%にまで大きく減少している。

表 4 固定資産評価審査委員会に対する審査申出件数の推移

(平成 23 年 9 月 1 日現在)

	平成6年度	平成9年度	平成12年度	平成15年度	平成18年度	平成21年度	平成22年度	平成23年度 (参考)
土地	20,857	10,741	4,626	3,397	2,336	3,256	744	656
家屋	1,673	3,412	1,787	1,415	889	1,303	270	226
償却資産	3	1	16	5	8	2	4	7
合計	22,229	13,255	5,845	4,549	2,761	4,357	986	836

(注 1) 「平成 23 年度 (参考)」欄の数値は、平成 23 年 4 月 1 日から平成 23 年 9 月 1 日までに審査申出された件数である。

(注 2) 1 件の審査申出が、土地・家屋・償却資産の複数にわたる場合、それぞれに 1 件として計上しているため、合計とは一致しない。

(出所) 固定資産評価システム研究センター (2013)、p.10。原資料は総務省調。

次に表 5 は固定資産評価審査委員会の委員数の状況について示したものである。委員が 3 人という市町村が最も多く、委員定数の最大は 18 人である。市町村においてはその規模の関係で、かろうじて定数の 3 人を確保している団体が多いと思われる。

表 5 固定資産評価審査委員会の委員について (委員数別団体数)

(平成 23 年 9 月 1 日現在)

委員数	3人	4人	5人	6人	7人	8人	9人	12人	14人	15人	18人
団体数	1,523	49	44	102	4	2	29	13	1	3	1

(注 1) 東京都特別区及び鳥取中部ふるさと広域連合は、1 団体として計上している。

(注 2) 共同設置している団体…鳥取中部ふるさと広域連合 (倉吉市、美朝町、琴浦町、北栄町)。

(注 3) 共同設置を検討している団体…神奈川県相模原市、愛知県蟹江町、滋賀県愛荘町、岡山県和気町、福岡県福津市、沖縄県座間味村の 6 団体。

(出所) 固定資産評価システム研究センター (2013)、p.107。原資料は総務省調。

表 6 は、固定資産評価審査委員会の委員の経歴を示す。元当該市町職員、農林漁業、税理士、自営業、元公務員の順で数が多い。従来、委員は当該市町村の住民、市町村の納税義務者に限られていたが、平成 9 年度地方税法改正で住民または納税義務者以外で学識経験のある者が 3 分の 1 を超えない範囲で選任できることとなり、平成 11 年度地方税法改正で学識経験を有する委員数の範囲制限が撤廃された。このことにより委員会の専門性が強化されている。

表 6 固定資産評価審査委員会委員の経歴

(平成 23 年 9 月 1 日現在)

経歴	元当該市町村職員	農林漁業	税理士	自営業	元公務員	会社員	無職	司法書士
団体数	631	614	421	410	318	262	211	206
構成比	13.9	13.5	9.3	9.0	7.0	5.8	4.6	4.5
経歴	建築士	土地家屋調査士	農林漁業職員	金融機関職員	弁護士	不動産鑑定士	不動産業	元地方議会議員
団体数	187	180	163	130	121	119	85	48
構成比	4.1	4.0	3.6	2.9	2.7	2.6	1.9	1.1
経歴	公認会計士	宅地建物取引主任者	大字教員等	その他等				
団体数	45	44	24	320				
構成比	1.0	1.0	0.5	7.1				

(注 1) 「その他等」の主なものは、団体職員、行政書士、会社役員、商工会議所関係者、社会保険労務士、僧侶、学識経験者など。

(注 2) 共同設置している団体…鳥取中部ふるさと広域連合（倉吉市、美朝町、琴浦町、北栄町）。

(注 3) 共同設置を検討している団体…神奈川県相模原市、愛知県蟹江町、滋賀県愛荘町、岡山県和気町、福岡県福津市、沖縄県座間味村の 6 団体。

(出所) 総務省調。

表 7 で固定資産評価審査委員会の事務局体制をみると、事務局について、評価・賦課担当者が担当しているものが 360 団体、全体の約 20% あるが、評価・賦課担当者以外の者が担当している団体が 80% に及んでいる。完全に独立した事務局組織を有する団体は全体の 8% 程度である。なお、事務局を評価・賦課担当者が担当している団体の今後の事務局体制について、事務局を完全に独立するかを検討中または実施困難としている団体は 270 団体あり、独立した体制をとることは規模が大きい市町村には難しいことを示している。

なお、平成 18 年自治省事務次官通知において、固定資産評価審査委員会は「課税要件の早期安定を期するとともに、審査の中立性を担保する趣旨から設置されていることを踏まえ、固定資産評価事務局は、原則として固定資産税の評価・賦課を担当する課以外の課等において行うよう、その組織運営にあたつ

表 7 固定資産評価審査委員会の事務局体制

(平成 23 年 9 月 1 日現在)

	(団体数)	(構成比)
事務局を、評価・賦課担当者が担当している※	360	20.2
事務局を、評価・賦課担当者以外の者で担当している	95	5.4
事務局を、評価・賦課担当係(班)以外の係(班)で担当している	220	12.4
事務局を、評価・賦課担当課以外の課で担当している	950	53.5
行政委員会として独立した事務局組織を設けている	139	7.8
その他	11	0.7

※事務局を評価・賦課担当者が担当している団体の今後の事務局体制について

	平成21年度中に固定資産税の評価・賦課 を担当する課(係・者)以外の課(係・者)に 設置する予定	平成22年度中に固定資産税の評価・賦課 を担当する課(係・者)以外の課(係・者)に 設置する予定	検討中又は実施困難
団体数	6	84	270

(注) 東京都特別区は、23 区をもって 1 団体として計上している。

(出所) 総務省調。

でも審査の中立性の確保に十分留保すること²¹⁾」とされている。固定資産評価審査委員会が審査の中立性を担保する趣旨から設置されていることから考えると、事務局の評価・賦課担当との分離を進める必要がある。

5 信頼性確保のために求められる取組みについて

(1) 固定資産評価員制度の拡充等による課税の適正化

固定資産税の課税における透明性を高め、信頼性を確保するためには今後、どのような取組みが必要なのであろうか。ここでは、まず固定資産評価員制度の拡充等による課税の適正化について述べておきたい。

市町村長は、市町村長の指揮を受けて固定資産を適正に評価し、市町村長が行う価格の決定を補助するため、市町村に固定資産評価員を設置する²²⁾。固定資産評価員は固定資産の評価に関する知識及び経験を有する者のうちから、市町村長が、当該市町村の議会の同意を得て選任する²³⁾。固定資産評価員は固定資産評価基準に基づいて実地に評価を行う。膨大な量の課税客体を評価し、そ

21) 平成 18 年 4 月 1 日付自治省税務局固定資産税課長から各都道府県総務部長及び東京都総務・主税局長宛通達。

22) 地方税法 404 条。

23) 地方税法 404 条の 2。

の適正な時価を求めるためには相当高度な専門的な知識・技術が必要である。

評価を実際に行う市町村に設置される固定資産評価員の実態は、どのようになっているのであろうか。データが古いですが、平成 24 年 9 月 1 日時点での固定資産評価員の設置状況をみると²⁴⁾、1,775 市町村中、委員を設置団体しているのは 1,023 団体で、全体の 57.6%となっている。設置していない理由で最も多かったのは非設置団体の 82.4%の「評価する固定資産が少ないから」である²⁵⁾。次に、評価員の勤務形態については、常勤となっている団体は 686 団体で全体の 67.1%を占め、残りは非常勤である。そのうち評価員の在職年数は、1 年未満あるいは 1 年以上から 2 年未満という団体が 53.2%で、比較的在職年数が短いことがわかる。多くの市町村は財政的及びマンパワー的に制約を抱えており、固定資産評価員を設置することが容易でなく、設置できたとしても人事異動のサイクルが短く、評価技術の蓄積が困難な状況にある。

固定資産税の評価において価格の決定に市町村間でばらつきがあり、また固定資産評価員の技術の違いによって同一の課税客体の評価が異なっている、課税の公平が確保できない。固定資産評価員が適正に評価を行い、課税における信頼性を高めるための条件整備として、まず、難解とされる固定資産評価基準を簡素化することで評価技術のより短い期間での習熟を可能にすべきである。次に、評価員等の専門的な知識を向上させる研修機会も拡充されねばならない。しかし、規模の小さな市町村が個別に研修機会を増やすことは難しいため、複数の団体または広域での共同研修などが検討されるべきである。また、課税客体自体が少なく、評価員の設置が困難な市町村においては、他の市町村と評価員の共同設置を行い、市町村間での連携を行うべきである。さらに、評価の実務において課税の誤りを減らしていくために、個々の団体で生じた課税誤りの経験を多くの団体が共有できる事例データベースの構築が検討されることが望ましい。

24) 財資産評価システム研究センター（2013）、p.102-103。

25) 地方税法第 404 条第 4 項「市町村長は固定資産税を課される固定資産が少ない場合においては、固定資産評価員を設置しないで、固定資産評価員の職務を市町村長に行わせることができる。」

(2) 評価情報の開示と固定資産評価審査委員会制度の拡充

固定資産税の評価では固定資産評価基準に基づいて価格が算定されたとしても、賦課期日における適正な時価＝客観的な交換価値を上回る事態が生じる可能性がある。その場合、納税者側からの申出がなければ評価額の修正は行われることはないため、結果として固定資産税における課税は公平性を欠くことになる。そこで、市町村は固定資産税評価についての情報をより積極的、適正に開示すべきである。固定資産税は賦課課税であるがゆえに、納税者にとっては自己の固定資産が適正に評価されているかを確認する手段としての情報開示が重要となる。前述のように情報開示については平成 14 年度改正で従来の固定資産課税台帳の縦覧という制度が、期間や閲覧範囲に制限のある縦覧制度と、制限のない閲覧制度とに分離・拡充された。改正前は納税者は自己の資産の評価額しか見ることができなかったが、改正後の縦覧制度においては期間の制約は残るものの、同じ市町村内の他の資産との比較ができるようになっていく。また、閲覧制度においては期間の制限がなく閲覧が可能である。今後は市町村間にわたって評価の透明性を高めるため、同一市町村の資産の評価額に限らず、他の市町村のものについても縦覧できるように、また、期間の限定なく縦覧できるように制度を拡充すべきであろう。そのことによって納税者間の課税の公平性が強められることになる。

情報開示制度の拡充は納税者にとって事前の透明性と公平性が高めるが、それでも公平に課税されていないという不服が生じた場合、納税者は固定資産税特有の固定資産評価審査委員会に審査の申出を行うことが可能である。これは事後の透明性と公平性を担保するものである。しかし、固定資産評価審査委員会を体制面からみると、事務局が市町村の税務関係課におかれることが多く、独立性に欠けるとともに、執行面では委員の専門性が必ずしも確保されていないなど問題も多い。固定資産評価審査委員会が第三者的機関として、さらに専門性が強化され独立性が高められるよう整備されることは、公平性と納税者の信頼性を高めるために必要である。

今後、地方基幹税としての固定資産税の拡充を図る上で、納税者意識を十分踏まえて制度を改革・適正に運営することによって、納税者の一層の理解を得、

信頼を確保することが不可欠である。そのためには、何よりも納税者にとって分かりやすく簡素化された制度が求められる。納税者保護の観点からは、適正・公平な評価に関する情報を積極的に開示し、権利救済の観点からは、固定資産評価審査委員会制度の充実を図り、市町村での説明責任を強化していかねばならない。

参考文献

- 飯塚美雪（2010）「評価に不服がある場合の審査請求手続」『税理』、53 巻 13 号、pp.210-221. 石島弘（2007）『納税者保護と法の支配』信山社.
- 占部裕典（2000）「固定資産税の争訟方式の特殊性と改革の方向」『総合税制研究』、8 号、pp.17-59.
- 金子宏（1999）「固定資産税の改革－手続きの整備と透明化に向けて－」『税研』、84 号、pp.20-27.
- 金子宏（2019）『租税法』23 版、弘文堂.
- 固定資産税務研究会編（2019）『要説固定資産税』令和元年度版、ぎょうせい.
- 財資産評価システム研究センター（1998）『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－信頼される固定資産税制度の確立に向けて－』（財資産評価システム研究センター）.
- 財資産評価システム研究センター（2001）『詳解固定資産評価審査委員会制度 平成 13 年版』（財資産評価システム研究センター）.
- 財資産評価システム研究センター（2002）『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－固定資産税における課税情報の開示について－』（財資産評価システム研究センター）.
- 財資産評価システム研究センター（2005）『地方税における資産課税のあり方に関する調査研究－固定資産税の負担調整措置のあり方、情報開示の一層の推進について－』（財資産評価システム研究センター）.
- 財資産評価システム研究センター（2011）『地方税における資産課税のあり方に関する調査研究－今後の固定資産税のあり方について－』（財資産評価システム研究センター）.
- 財資産評価システム研究センター（2013）『地方税における資産課税のあり方に関する調査研究－課税に対する信頼の確保等について－』（財資産評価システム研究センター）.
- 松原有里（2011）「固定資産評価審査委員会制度・縦覧制度・その他の論点」『地方税』、62 巻 2 号、pp.9-23.