

宅地に係る固定資産税の 負担調整措置について

On Burden Adjustment of Fixed Asset Tax on Land

前 田 高 志

In principle, the amount of fixed asset tax on land is calculated by multiplying the tax base by the tax rate. Under local tax law, the tax base is designed to be equal to the valuation amount of an asset. However, the actual formula for land assets is more complicated. This is because the tax base of land is subject to the the burden adjustment measure. The burden adjustment measure has been introduced to ensure fair taxation (equality in taxation) and ease the burden of taxpayers. So far, it has functioned to meet these objectives. On the other hand, it brought institutional complexity and it is difficult for taxpayers to understand how it works. In this paper, I would like to discuss how to improve the burden adjustment measures.

Takashi Maeda

JEL : H24, H25

キーワード : 固定資産税、課税の公平、負担の均衡化、土地の評価、課税標準、住宅用地特例、負担調整、負担水準、条例減額制度、据置特例

Keywords : Fixed asset tax, Equity in taxation, Equalization of tax burden, Assessment of land value, Tax base, Special treatment for residential land, Burden adjustment, Burden level, Abatement of tax base based on ordinance, Deferred tax base

1 本稿の目的

土地に係る固定資産税の税額は、基本的には、土地の評価額に個々の土地の負担水準に応じた負担調整措置を適用して課税標準を算出し、その課税標準に税率を乗じて算出される。評価額とは地方税法で「適正な時価」(価格) とさ

れ、原則として評価額が課税標準となる。後述のように、評価額を課税標準とすることが地方税法上の本則であり、これを本則課税という。しかし、実際の制度上は特例措置、負担調整措置が設けられているので、両者は異なった額となる。すなわち、原則として、固定資産課税台帳に登録された価格が課税標準となるのであるが（本則課税）、土地の場合、住宅用地の課税標準の特例が適用されたり、税負担の調整措置が適用されることによって、課税標準額は評価額（価格）より低く算定されることになる。本来であれば、固定資産税は評価額（価格）×税率というシンプルなかたちで課税される仕組みなのであるが、土地に係る固定資産税については評価額（価格）と課税標準の関係が複雑であり、そのことが固定資産税の課税における公平性に関わる問題としてとらえられねばならない。また、納税者にとっては複雑な制度はその理解の妨げとなり、納税者の固定資産税への信頼にも影響を及ぼすものである。

そこで本稿では土地の評価額（価格）と課税標準額を乖離させている要素のうち、とくに負担調整措置に焦点をあて、その意義と課題、今後のあり方について論じておきたい。

2 課税標準の概要

固定資産税の課税標準について、地方税法 349 条（以下、地方税法を法と記す）は以下のように定めている（下線筆者付記）。なお、349 条は課税客体である固定資産のうち土地と家屋の課税標準について定めるもので、償却資産の課税標準については 349 条の 2 に規定があるが、ここでは割愛する。

349 条 1 項 基準年度に係る賦課期日に所在する土地又は家屋（以下「基準年度の土地又は家屋」という。）に対して課する基準年度の固定資産税の課税標準は、当該土地又は家屋の基準年度に係る賦課期日における価格（以下「基準年度の価格」という。）で土地課税台帳若しくは土地補充課税台帳（以下「土地課税台帳等」という。）又は家屋課税台帳若しくは家屋補充課税台帳（以下「家屋課税台帳等」という。）に登録されたものとする。

349 条 2 項 基準年度の土地又は家屋に対して課する第二年度の固定資産税の

課税標準は、当該土地又は家屋に係る基準年度の固定資産税の課税標準の基礎となった価格で土地課税台帳等又は家屋課税台帳等に登録されたものとする。ただし、基準年度の土地又は家屋について第二年度の固定資産税の賦課期日において次の各号に掲げる事情があるため、基準年度の固定資産税の課税標準の基礎となった価格によることが不相当であるか又は当該市町村を通じて固定資産税の課税上著しく均衡を失すると市町村長が認める場合においては、当該土地又は家屋に対して課する第二年度の固定資産税の課税標準は、当該土地又は家屋に類似する土地又は家屋の基準年度の価格に比準する価格で土地課税台帳等又は家屋課税台帳等に登録されたものとする。

- 一 地目の変換、家屋の改築又は損壊その他これらに類する特別の事情
- 二 市町村の廃置分合又は境界変更

349 条 3 項 基準年度の土地又は家屋に対して課する第三年度の固定資産税の課税標準は、当該土地又は家屋に係る基準年度の固定資産税の課税標準の基礎となった価格（第二年度において前項ただし書に掲げる事情があつたため、同項ただし書の規定によって当該土地又は家屋に対して課する第二年度の固定資産税の課税標準とされた価格がある場合においては、当該価格とする。以下本項において同じ。）で土地課税台帳等又は家屋課税台帳等に登録されたものとする。ただし、基準年度の土地又は家屋について第三年度の固定資産税の賦課期日において前項各号に掲げる事情があるため、基準年度の固定資産税の課税標準の基礎となった価格によることが不相当であるか又は当該市町村を通じて固定資産税の課税上著しく均衡を失すると市町村長が認める場合においては、当該土地又は家屋に対して課する第三年度の固定資産税の課税標準は、当該土地又は家屋に類似する土地又は家屋の基準年度の価格に比準する価格で土地課税台帳等又は家屋課税台帳等に登録されたものとする。

349 条 4 項 第二年度において新たに固定資産税を課することとなる土地又は家屋（以下「第二年度の土地又は家屋」という。）に対して課する第二年度の固定資産税の課税標準は、当該土地又は家屋に類似する土地又は家屋の基準年度の価格に比準する価格で土地課税台帳等又は家屋課税台帳等に登録さ

れたものとする。

349 条 5 項 第二年度の土地又は家屋に対して課する第三年度の固定資産税の課税標準は、当該土地又は家屋に係る第二年度の固定資産税の課税標準の基礎となった価格で土地課税台帳等又は家屋課税台帳等に登録されたものとする。ただし、第二年度の土地又は家屋について、第三年度の固定資産税の賦課期日において第二項各号に掲げる事情があるため、第二年度の固定資産税の課税標準の基礎となった価格によることが不適当であるか又は当該市町村を通じて固定資産税の課税上著しく均衡を失すると市町村長が認める場合においては、当該土地又は家屋に対して課する第三年度の固定資産税の課税標準は、当該土地又は家屋に類似する土地又は家屋の基準年度の価格に比準する価格で土地課税台帳等又は家屋課税台帳等に登録されたものとする。

349 条 6 項 第三年度において新たに固定資産税を課することとなる土地又は家屋（以下「第三年度の土地又は家屋」という。）に対して課する第三年度の固定資産税の課税標準は、当該土地又は家屋に類似する土地又は家屋の基準年度の価格に比準する価格で土地課税台帳等又は家屋課税台帳等に登録されたものとする。

ここで、下線を付した用語について、地方税法は次のように定めている。

- ・ 価格とは、適正な時価をいう。（法 341 条 5 号）
- ・ 固定資産税の賦課期日は、当該年度の初日の属する年の 1 月 1 日である。（法 351 条）
- ・ 基準年度とは、昭和 31 年度及び昭和 33 年度並びに昭和 33（1968）年度から起算して 3 年度または 3 の倍数の年度を経過したごとの年度をいう。また、第 2 年度は基準年度の翌年度、第 3 年度は第 2 年度の翌年度（昭和 33 年度を除く。）をいう。（法 341 条 6 号、7 号、8 号）
- ・ 固定資産課税台帳とは、土地課税台帳、土地補充課税台帳、家屋課税台帳、家屋補充課税台帳及び償却資産課税台帳を総称し、土地課税台帳は土地登記簿に登記されている土地について法 381 条 1 項に規定する事項を登録した帳簿を、また、土地補充課税台帳とは土地登記簿に登記されていない土地で

この法律の規定によって固定資産税を課することができるものについて地方税法 381 条 2 項に規定する事項を登録した帳簿をいう。(法 341 条 9 号、10 号、11 号)

このように、固定資産税の課税標準は、毎年 1 月 1 日の賦課期日における固定資産課税台帳（土地の場合は土地課税台帳または土地補充課税台帳）に登録された金額、価格である¹⁾。価格とは適正な価格とされるが、「適正な時価」とは、正常な条件の下で成立する取引価格、すなわち独立当事者間の自由な取引で成立すべき価格、と解されている。平成 15（2003）年 6 月 26 日の最高裁判決は土地の適正な時価について、「適正な時価とは、正常な条件の下に成立する当該土地の取引価格、すなわち、客観的な交換価値をいうと解される。したがって、土地の課税台帳等に登録された価格が賦課期日における当該土地の客観的な交換価値を上回れば、当該価格の決定は違法となる。」と判示している。

地方税法は、固定資産税の課税標準となる土地の価格は、総務大臣が固定資産評価基準を告示し（法 388 条 1 項）、その固定資産評価基準に基づき市町村長が決定したものでなければならないとする（法 403 条 1 項）。すなわち、固定資産評価基準により適正に評価された価格が固定資産の価格となる。なお、市町村長が価格の決定に際して基づくものとされる固定資産評価基準は、総務大臣が統一的評価基準として示した固定資産（土地、家屋、償却資産）の評価方法である²⁾。なお、昭和 38（1963）年度までは固定資産の評価は固定資産評価基準に準じて行うこととされていたが、昭和 39（1964）年度からは固定資産評価基準によって行われなければならないことになった。

市町村長は価格の決定にあたって、市町村長の指揮を受けて固定資産を適正に評価し、かつ、市町村長が行う価格の決定を補助するため、市町村に、固

1) 土地に係る固定資産税の前身となる地租は明治 6 年（1873 年）の地租改正法による制定から昭和 5（1930）年までは地価を課税標準としたが、昭和 6（1931）年の地租法改正により賃貸価格が課税標準となった。その後、昭和 22（1947）年に地租から固定資産税になっても課税標準は賃貸価格のままであったが、昭和 25（1950）年の地方税法改正により価格を課税標準とすることになった。

2) 昭和 38 年 12 月 25 日自治省告示第 158 号、最終改正：平成 30 年 7 月 2 日総務省告示第 229 号。

定資産評価員を設置するものとされ（法 404 条 1 項）、さらに、必要があると認める場合においては、固定資産評価補助員を選任して、これに固定資産評価員の職務を補助させることができる（法 405 条）。石島弘（2003）によれば、固定資産評価員と固定資産評価基準を結びつける規定はなく、その関係は条文中、明確ではない³⁾。また、固定資産評価基準の告示の趣旨は、固定資産評価員の任務の重要性により、その独立性と専門性が保障されているにもかかわらず、評価員間の能力等の個人差によって価格に相違が生ずることをできるだけ排除し、合理的な評価を担保することにあるとされる⁴⁾。固定資産評価基準は「時価」を「正常売買価格」とするが、これは土地に関しては売買事例価額、家屋については再建築価格、償却資産は取得価額とすることを原則とする。ただし、土地の場合、単純に売買事例価額が用いられるのではなく、不正常な要素を取り除いた正常な条件での取引価額によって評価が行われる。

なお、宅地の評価については、この売買事例方式以外に収益還元法という評価の手法もあり、それを利用すべきとする意見もある。収益還元法はその資産で事業等を行うことで発生する将来の収益を利子率の割引率で現在価値に換算・合計し、その土地の価値を求める。評価に利用可能な収益データが十分に得られるかどうか、割引率として何をを用いるか等の問題があり、現行の固定資産税では採用されていない。

土地の評価は上述のように、固定資産評価基準により、売買事例価額を基礎として、地目別に定められた評価方法を用いて評価される。地目は宅地、農地（田及び畑）、鉱泉地、池沼、山林、牧場、原野並びに雑種地がある。宅地の場合、宅地の用途、道路の状況、公共施設からの距離等から考慮して状況が類似する地域に区分し、この地域ごとに選定した標準宅地を対象に、売買事例価格をもとに地価公示価格の 7 割程度を目途に評価を行う。ただし、わが国の場合、1 年間で売買取引がなされる土地は全筆のうち 1%強にすぎず、評価の基準とすべき売買事例自体が限られたなかでの評価となる。そして、この標準

3) 石島弘（2003）『課税標準の研究』信山社、p.90。

4) 石島弘、前掲書、p.90。固定資産税務研究会（2018）『固定資産評価基準解説（土地篇）』地方財務協会、p.2。

宅地が沿接する主要な街路、その他の街路に路線価を付設し、それを基準に奥行、間口等に係る補正を行って個々の宅地の評価額が算出される。

固定資産評価員は実地調査の結果に基づいて当該市町村に所在する土地または家屋の評価をする場合、当該資産に係る賦課期日における価格によって当該償却資産の評価を行い（法 409 条 3 項）、評価調書を作成し、これを市町村長に提出しなければならない（法 409 条 4 項）。市町村長は、受理した評価調書に基づいて固定資産の価格等を毎年 2 月 2 日までに決定し（法 410 条）、固定資産台帳に登録せねばならない（法 411 条）。

固定資産のうち土地と家屋については、原則として基準年度（3 年ごと）に評価替えを行い、基準年度の翌年度（第 2 年度）と翌々年度（第 3 年度）は新たな評価は行わず、基準年度の価格が据え置かれる。これを価格の据置措置という。ただし、第 2 年度または第 3 年度に、新たに固定資産税の課税対象となった土地または家屋、土地の地目変更、家屋の増改築などにより基準年度の価格によることが適当でない土地または家屋については新たに評価を行い、価格を決定することになる。この場合の価格は、当該土地または家屋に類似する土地または家屋の基準年度の価格に比準する価格とされる。

なお、土地については、第 2 年度（基準年度の翌年度）、第 3 年度（基準年度の翌々年度）において地価の下落があり、価格を据え置くことが適当でない場合は、価格の修正が行われる。この特例措置を時点修正という。

以上が課税標準の基本的な枠組みであるが、土地については、評価額、すなわち適正な時価（価格）がそのまま課税標準額となるわけではない（評価額＝課税標準額が本則課税）。土地のうち、宅地（住宅用地）については課税標準の特例が設けられている。また、土地に係る負担調整措置として、納税者の負担感に配慮し、評価額に対し税負担が低かった土地や、（評価替えにより）評価額が急激に上昇した土地の場合にも、税負担は緩やかに上昇するように、課税標準額を調整する措置が講じられる。土地に係る負担調整措置については、本稿の本題であるので、次節以降で詳細に論ずることとして、住宅用地に対する課税標準の特例について述べておきたい。

土地のうち住宅用地については、その税負担を軽減することを目的として、

課税標準を価格の 3 分の 1 とする特例措置が講じられている（法 349 条の 3 の 2）。ただし、この特例の対象となる住宅用地（一般住宅用地）は居住用の家屋の敷地で、住宅床面積の 10 倍に相当する面積を限度とする。また、一部が居住の用に供され、残りが店舗や事務所等として用いられている併用住宅の敷地については別途、軽減の度合いを縮小した措置が適用される。住宅用地のうち、面積が 200m² 以下の住宅用地（小規模住宅用地）の場合は、価格の 6 分の 1 をもって課税標準とする（法 349 条の 3 の 2 の 2 項）。なお、複数の住居が所在する敷地については住居数に 200m² を乗じた面積までこの特例の対象となる。

この住宅用地に対する特例措置は、当時の地価の高騰を背景に昭和 48（1973）年度の税制改正で導入され、住宅用地と非住宅用地を区分し、住宅用地について課税標準を本来の課税標準額（価格）の 2 分の 1 とすることとした（特例率 2 分の 1）。また、昭和 49（1974）年度には小規模住宅用地特例が創設され、小規模住宅用地の課税標準額は価格の 4 分の 1 とされる（特例率 4 分の 1）。昭和 48 年度の税制改正について、石島弘（2003）は「それは土地の所有が直接的な収益に結びつかない住宅用地について税負担の軽減を企図した政策的措置である。住宅用地は、直接的な収益に結びつかないのが通常であり、また、住宅用地の固定資産税負担は、所有者の所得から支払われるのに対して、事業用地に対するものは事業の経費の中から支払われているという負担の態様に着目して、採られた措置（課税）標準の特例である。」としている⁵⁾。また、小規模住宅用地の特例は、小規模住宅用地が住民の日常生活に最小限必要と認められるものであるとして、さらに、税負担の軽減を図るための措置であった⁶⁾。

その後、バブル経済の中での地価高騰が、資産間の評価の不均衡と不公平をもたらしたため、平成 6（1994）年の評価替えにおいて、公的土地評価の均衡化・適正化を図るために、土地の評価を地価公示価格ないし不動産鑑定士の鑑定評価額の 7 割程度を目途に統一することになった。いわゆる「7 割評価」の導入である。しかし、平成 6 年の時点で既にバブルは崩壊し、地価の下落

5) 石島弘、前掲書、p.480。

6) 地方財務協会（2008）『地方税制の現状とその運営の実態』地方財務協会前掲書、p.462。

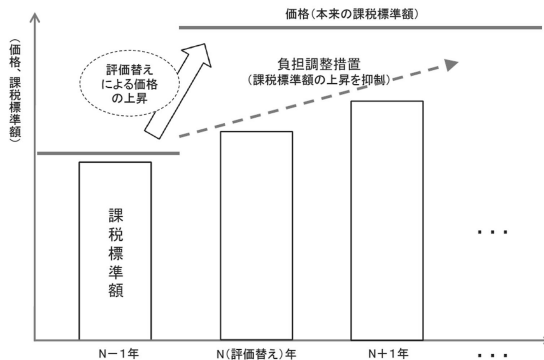
が始まっていたため、7割評価の実施によって急激な税負担の増加が生じないように総合的な激変緩和措置が講じられた。一つは、平成6年からは従来の負担調整措置に代えて、課税標準額の上昇を緩やかなものとする措置が平成8(1996)年までの間、適用される。いま一つが、一般住宅用地、小規模住宅用地に係る課税標準の特例をそれぞれ特例率を2分の1から3分の1、4分の1から6分の1に拡大し、課税標準額を圧縮することである。この特例措置が現在まで続いているのである。

3 宅地に係る負担調整措置の仕組みと意義

(1) 負担調整措置の仕組み

宅地に係る負担調整措置とは、3年に一度の評価替えにおいて価格が上昇することに伴う(土地の固定資産税の)税負担の急激な上昇を緩和するため、課税標準額の上昇を抑制する措置である。負担調整措置はもともと昭和39(1964)年に導入されたものであるが、平成9(1997)年にその内容が大きく変えられ、さらにその後も何度かの細かな修正を加えながら現在に至っている。

図1 負担調整措置のイメージ図



出所) 総務省自治税務局固定資産税課(2016)「固定資産税制度について」(平成28年8月)p.14
掲載の図を転載。https://www.soumu.go.jp/main_content/000448731.pdf(2020年3月10日閲覧)

図 1 は現行の負担調整措置の基本的枠組みを示したものである。この図では N 年を評価替え年とし、その前年 (N-1 年) からの評価額の上昇があったとする。本来の本則課税であればこの新たな評価額を課税標準額とせねばならないのであるが、N 年の課税標準を一挙に本来の評価額に引き上げるのではなく、一定の割合で緩やかに上昇させる。次の N+1 年も同様に緩やかに課税標準額を上昇させる。このように、緩やかに課税標準額を引き上げることで、負担の急激な増加を回避しつつ、本来の評価額 (課税標準額) に (毎年の課税標準額を) 近づけていくのが負担調整措置である。

上述のように、現在の負担調整措置は平成 9 年から導入されているものであるが、このスキームでは負担水準という概念を用いる。負担水準は本来の評価額 (価格=課税標準額) に対する実際の課税標準額の割合である。すなわち、 $\text{負担水準} = \text{前年度課税標準額} / \text{当該年度評価額} (\times \text{住宅用地特例率} (1/3 \text{ 又は } 1/6))$ で、課税標準額が本来の評価額 (公示地価の 7 割) にどの程度まで近づいてきているかの度合を示す。例えば、当該年度の評価額が 100 で、前年度の課税標準額が 50 であれば、負担水準は 50% となる (小規模住宅用地と一般住宅用地は特例率を乗じて算出せねばならない)。そして、その負担水準に応じて、評価替えの年から 3 年間、負担水準が一定以下の土地については、毎年度、段階的に課税標準額を本来のあるべき評価額に向けて引き上げ、一定の水準に達しているものは据え置き、そして一定の水準を超えるものについては引き下げる。

具体的な仕組みは、住宅用地と商業地等⁷⁾ で異なり、概要は以下のとおりである⁸⁾。

①住宅用地

評価額に住宅用地特例を適用した後の額を上限として、前年度課税標準額に

7) 商業地等とは、住宅用地以外の宅地及び宅地比準土地である宅地等である (法附則 17 条 4 号)。なお、宅地比準土地とは、宅地以外の土地で当該土地の当該年度分の固定資産税の課税標準となる価格が、当該土地とその状況が類似する宅地の固定資産税の課税標準とされる価格に比準する価格によって決定されたものをいう。

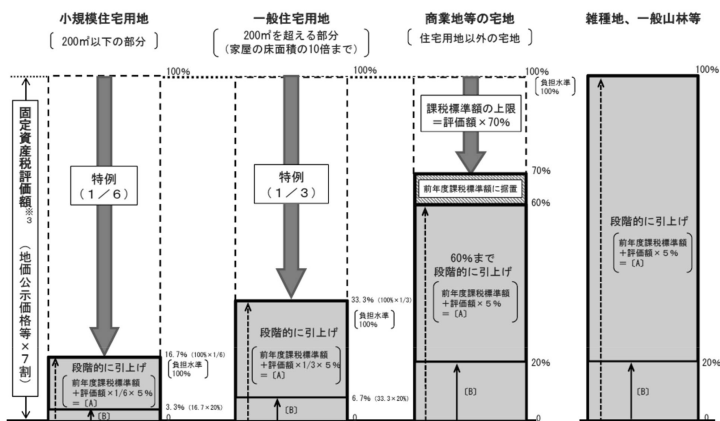
8) 資産評価システム研究センター (2020) 『地方税における資産課税のあり方に関する調査研究』資産評価システム研究センター、p.32。

当年度評価額の5%を加算した額を課税標準額とする（負担水準20%が下限）。

②商業地等

評価額の70%を上限（負担水準60%未満から上昇させる場合、評価額の60%が上限）として、住宅用地と同様に、前年度課税標準額に当年度評価額の5%を加算した額を課税標準額とする（負担水準20%が下限）こととされているが、据置特例が設けられており、負担水準が60%～70%の場合は、前年度課税標準額を当年度の課税標準額として据え置く。

図2 宅地等に対する固定資産税の課税の仕組み（平成30年度～令和2年度）



- ※1 負担水準 = 前年度課税標準額 / 当年度評価額 (×住宅用地特例率 (1/3又は1/6))
- ※2 住宅用地、雑種地、一般山林等の課税標準額は、評価額 (又は評価額×住宅用地特例率) と (A) のいずれか低い方。商業地等の宅地の課税標準額は、評価額×70%と (A) のいずれか低い方。ただし、前年度の課税標準額が評価額の60%未満で (A) が評価額×60%を超える場合は評価額×60%、前年度の課税標準額が評価額の60%～70%の水準にある場合は前年度課税標準額に据え置き。なお、(A) が評価額 (又は評価額×住宅用地特例率) ×20%を下回る場合は、評価額 (又は評価額×住宅用地特例率) ×20%に引上げ (= (B)) 。
- ※3 据置年度においても、地価が下落し課税上著しく均等性を失うと認められる場合、評価額を下落修正することができる。

出所) 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—所有者の実態が不明な土地・家屋に係る固定資産税における現状と課題— 令和3年度評価替えに向けた負担調整措置等のあり方— (令和2年3月)、(一財) 資産評価システム研究センター、p.54 掲載の図を転載。原資料は総務省自治税務局固定資産税課作成。

図2は小規模住宅用地、一般住宅用地、商業地等の宅地、雑種地及び一般山林等について、平成30(2018)年度から令和2(2020)年度までの負担調整措置の仕組みについて示したものである。いずれの場合も、評価額(本来の課税

標準額、公示地価の 7 割) に向けて課税標準額の引上げが、負担水準に応じて評価替えの年から 3 年間、段階的になされるのであるが、まず、小規模住宅用地と一般住宅用地については、課税標準の住宅用地特例が適用されるので、評価額のそれぞれ 6 分の 1 (評価額の 16.7%) と 3 分の 1 (評価額の 33.3%) が引上げの到達目標となる。負担水準が小規模住宅用地において 16.7%、一般住宅用地において 33.3% を超える場合は、それぞれ評価替え初年度に課税標準額が評価額の 16.7% と 33.3% に即時引き下げられる。負担水準が 16.7% (小規模住宅用地)、33.3% (一般住宅用地) であれば、課税標準額はそのまま 3 年間据え置かれる。

課税標準額の段階的引上げであるが、小規模住宅用地の場合、負担水準 (前年度課税標準額 / 当該年度評価額) が 3.3% 未満の土地は評価替えの初年度に評価額の 3.3% が課税標準額となり (即時 3.3% に引き上げられる)、3.3% 以上 16.7% 以下のレンジにある土地については、前年度の課税標準額に評価額 \times $1/6 \times$ 調整率 5% を加算したものが、その年度の課税標準額となる。こうして課税標準額は 3 年間、段階的に引き上げられて、評価額の 16.7% に近づいていく。一般住宅用地の場合も同じような調整がなされる。負担水準が 6.7% 未満の土地は評価額の 6.7% が課税標準額となり、6.7% 以上 33.3% 以下のレンジにある土地については、前年度の課税標準額に評価額 \times $1/3 \times$ 調整率 5% を加算したものが、その年度の課税標準額となる (評価額の 33.3% に向けて段階的引上げ)。

次に、商業地等の宅地については、負担水準が 70% を超える場合は、課税標準額は評価額の 70% となる (即時 70% に引き下げられる)。負担水準が 60% 以上 70% 以下のレンジに入っていれば、課税標準額は 3 年間据え置かれる (据置特例)。この 60% ~ 80% のレンジを据置ゾーンという。負担水準 20% 未満の土地は評価額の 20% が課税標準額となる (即時 20% に引き上げられる)。負担水準が 20% 以上 60% 以下の土地は、前年度課税標準額に評価額 \times 調整率 5% の額を加算した額を課税標準額とし、3 年間をかけて段階的に評価額の 60% に近づけていく。

最後に、雑種地、一般山林等は、負担水準が 20% 未満であれば評価額の 20% を

課税標準額とし（即時 20%に引上げ）、20%以上 100%以下のレンジの土地は、前年度課税標準額に評価額に評価額×調整率 5%の額を加算した額を課税標準とする（評価額に向けて段階的引上げ）。

なお、宅地等に対する税負担の調整措置としては、負担調整措置のほかにも、条例減額制度として、商業地等に係る条例減額制度が平成 16（2004）年度に、税負担急増土地に係る条例減額制度が平成 21（2009）年度にそれぞれ導入されている。商業地等に係る条例減額制度は、市町村の条例で定めて、課税標準額の上限が（評価額の）70%の場合に算定される税額から、60%から 70%の範囲で、条例で定める割合（特例率）とした場合に算定される税額まで減額できるというものである（法附則 21 条）。税額を減額する制度であるが、課税標準額の上限の 70%を 60%までの範囲で、条例の定める割合を引き下げることと実質的に同じことになる。平成 31（2019）年度の時点でこの制度を採用しているのは東京都特別区のみであるが、東京都では条例で定める割合（特例率）を 65%としている。

次に、税負担急増土地に係る条例減額制度は、地価が急激に上昇したこと等により税負担が大幅に増えることに対応することを目的に、市町村が条例で定めて税額の上昇を抑制する制度である。住宅用地、商業地等及び特定市街化区域農地に係る固定資産税が、特例税額（前年度課税標準額×1.1 以上で条例で定める率×税額）を上回る場合は、その上回った部分の税額を減額する。例えば、負担調整措置で課税標準額が前年度課税標準額+（評価額×5%）で算出されるケースであっても、前年度課税標準額の 1.1 倍にまで減額されることになる。平成 31 年度において、この制度の導入団体は岐阜県神戸町、岐阜県輪之内町、岐阜県安八町、兵庫県川西市など 9 団体、適用実績の見込みがあるのは栃木県大田原市、東京都特別区、東京都武蔵野市、東京都三鷹市、愛知県武豊町 5 団体であり、導入している団体はいずれも特例率を 1.1 に設定している。

なお、条例減額制度を採用することで生ずる税収の減収分は地方交付税では措置されない。

(2) 負担調整措置の意義

この負担調整措置の意義は、土地について存在している資産間の負担水準のばらつきと、評価額と課税標準額の乖離を是正し、一定の水準に収斂させることで、評価の均衡化と公平化を、急激な負担の変化を抑えながら実現することにある。納税者の負担に大きな増加が生じないように配慮しつつ、評価額（本来あるべき課税標準額）に課税標準額を緩やかに近づけ、土地に係る固定資産税の永年の課題であった評価の均衡化（等しい価値をもつ資産が等しく課税され、等しい負担を負うという課税の公平の実現）を担保することが負担調整措置の意義である。

前述のように、負担調整制度が導入されたのは昭和 39（1964）年の評価替えに際してである。その背景には、昭和 37（1962）年に、全市町村を通じた固定資産の評価の適正均衡を図るため、固定資産評価制度が改正され、従来の固定資産評価基準に準じて、つまり実質的には個々の市町村でばらばらに行われていた土地の評価が、固定資産評価基準によって行うことに改められたことがある。この新たな固定資産評価制度の下での評価替えが昭和 39 年に実施されたのであるが、全国統一の評価基準の適用により土地に対する固定資産税負担の激変が生ずることが予想されたため、それを緩和する措置として、昭和 39 年度から 42（1967）年度までの 3 年間に限って、農地は当該土地の昭和 38（1963）年度の課税標準額、農地以外の土地は当該土地の昭和 38 年度の課税標準額の 1.2 倍の額によって算出した金額を固定資産税額の上限とするという、暫定的な税負担調整措置が行われた。これが宅地等の負担の均衡化と納税者の負担の激変の緩和を同時に実現しようという、現在に至る負担調整措置の始まりとなるのである。

昭和 41（1966）年、この暫定措置に代えて、長期的な措置として、新たな負担調整負担措置が導入され、宅地の場合、前年度の課税標準額に負担調整率を乗じて当該年度の課税標準額を算出し、評価替えによる新評価額に基づく税負担に近づけていくという方式に変わった。負担調整率は新評価額の昭和 38 年度評価額に対する上昇割合に応じて設定された。

この負担調整措置には、同じ評価額の土地であっても（新評価額の昭和 38

年度評価額に対する）上昇率が異なれば税負担が異なるという不均衡を生じさせていたこと、上昇率算定のベースとなる昭和 38 年度時点での評価額自体にそもそも不均衡があったこと等の問題が存在した。そのため、昭和 48（1973）年度の評価替えに際して、評価額に基づいて課税を行う方向で適正化を図る（早期に評価額課税に移行する）ために、原則、評価替えの翌々年度に、つまり次の評価替えまでの 3 年間で、課税標準額が評価額に到達するように負担調整率が設定されることとなった。その後、昭和 51（1976）年度の評価替えの段階で全国平均を大きく上回って上昇となる土地が一部に存在したこと、前年度において評価額課税にまだ至っていない土地があったこと等を背景に、段階的に評価額課税に近づけるために、昭和 51 年度以降、負担調整率は新評価額の評価の前々年度課税評価額に対する上昇割合に改められる。

3 年をかけて課税標準額が評価額に達するように負担調整率を設定するという仕組みは、平成 3（1988）年の評価替えに際して、バブル経済下の地価高騰を反映して宅地の評価の上昇が高くなっていったことから、特に住宅用地について負担の上昇がよりなだらかになるように、原則として 5 年間で評価額に到達するように改められた。ただし、宅地のうち法人の所有する非住宅用地については、保有課税の強化の視点から逆に評価額により速やかに到達するように調整率が変更されている。

バブル期の地価高騰は実際の地価と固定資産税の評価額の乖離を拡大させ、軽すぎる税負担が固定資産税課税における公平を損ない、また地価上昇の原因の一つになっていることが問題視された。宅地の評価額の公示地価に対する割合（全国平均）は昭和 50 年代（1970 年代後半～80 年代前半）には 7 割程度であったが、昭和 60 年代（1980 年代後半）には 5 割前後に低下、さらにバブル崩壊が始まった平成 3（1991）年度の評価替え時には 4 割以下となり、しかも、地域や土地資産によってその割合に大きな差が存在していた。すなわち、固定資産税上の評価額が本来の価格（例えば公示地価で測られる）よりも大幅に低く、また、本来、同じ価格であるはずの土地の評価額、したがって税負担額が異なり、土地以外の資産を含めた資産間及び土地資産間での公平が著しく損なわれていたのである。そこで、公的 land 評価の均衡化・適正化を図る

ため、平成 6 (1994) 年から土地の評価を地価公示価格ないし不動産鑑定士の鑑定評価額の 7 割程度を目途に統一することになったが (7 割評価)、前述のように、この時点で既にバブルは崩壊していたため、地価の下落局面で起こりうる負担増 (地価自体は急激に下落しているにもかかわらず課税標準額=負担額が上昇すること) への対応が必要であった。

そのため、平成 6 年度から平成 8 (1996) 年度までの 3 年間、本則課税となる課税標準額を圧縮するとともに、圧縮した課税標準額に原則として 12 年程度で到達するように評価の上昇割合に応じた負担調整率を設定 (評価の上昇率の高い宅地等について上昇率を抑制) した、なだらかな負担調整措置が暫定的に実施されることとなる。平成 7 年度には、課税標準額をさらに圧縮し、評価の上昇率をいっそう抑制する臨時特例が実施され (平成 7~8 年度)、また、続く平成 8 年度には、バブル崩壊後の地価下落が続く中で納税者の負担感が高まっていることを背景に、税負担の上昇率を抑制するために負担調整率の下方修正がなされている。

そして、平成 9 (1997) 年度の評価替えにおいて、負担の均衡化をより重視した新たな負担調整措置が導入され、その後、3 年ごとの評価替えの際に、このスキームが基本的に踏襲されて現在に至っている。前述のとおり、この負担調整措置では当該年度の土地評価額に対して前年度の課税標準額がどの程度にあるか、その割合を示す指標として「負担水準」という概念が導入され、その負担水準が一定以下の土地についてはそれを下回る程度に応じて調整率を乗じて課税標準額を緩やかに引上げ、逆に負担水準が一定以上の土地は引下げ、または据置を行う (据置特例) というものである。

表 1 と表 2 は平成 9 年度に導入された際の住宅地と商業地等に対する負担調整措置について示したものである。住宅用地については負担水準が高い土地を負担水準 100%以上 (前年度の課税標準額が当該年度の評価額以上) とし、その場合は課税標準額を評価額に引き下げる。なお、ここで 100%としているが、実際には一般住宅用地については 1/3、小規模住宅用地には 1/6 の課税標準の特例が適用されるので、実際にはそれぞれ 33.3%と 16.7%となる (以下、住宅用地については同じ)。負担水準がある程度高い土地はそれが 80%以

上 100%未満の土地で、課税標準額は据え置かれる。つまり、この 80%以上 100%未満のレンジは据置ゾーンとなる。負担水準が 80%未満の土地は負担水準が低い土地とされるが、このレンジは 10%未満、10%以上 20%未満、20%以上 30%未満、30%以上 40%未満、40%以上 80%未満の 5 つに区分され、負担水準が低い土地ほど高い調整率を前年度の課税標準額に乗じて、当該年度の課税標準額が算出されることになる。すなわち、80%未満のレンジで負担水準が低いほど早い調整スピードで 5 区分の上の区分に上がっていき、負担水準（の区分）が上がるほど低い調整率が適用され、課税標準額の引上げのスピードは緩やかになっていく。課税標準額の引上げの場合の上限は 80%となる。なお、地価下落率が 25%以上の場合、55%以上の負担水準については課税標準額は据え置かれる。これは大都市部を中心とした大幅な地価の下落を背景に、納税者の負担増感に配慮するための措置であった。

表 1 住宅用地の負担調整

区 分	負担水準*	負担調整率
負担水準が高い土地	100%以上	100%に引下げ
負担水準がある程度高い土地	80%以上 100%未満	据置 (1.00)
負担水準が低い土地	40%以上 80%未満	1.025**
	30%以上 40%未満	1.05
	20%以上 30%未満	1.075
	10%以上 20%未満	1.10
	10%未満	1.15

※住宅用地の場合、負担水準の数値は実際には一般住宅用地は 1/3、小規模住宅用地は 1/6 にそれぞれ圧縮した数値となる。

※※地価下落率が 25%以上の場合、55%以上の負担水準については据え置かれる。

表 2 商業地等の負担調整

区 分	負担水準	負担調整率
負担水準が高い土地	80%以上	80%まで引下げ
負担水準がある程度高い土地	60%以上 80%未満	据置 (1.00)
負担水準が低い土地	40%以上 60%未満	1.025***
	30%以上 40%未満	1.05
	20%以上 30%未満	1.075
	10%以上 20%未満	1.10
	10%未満	1.15

※※※地価下落率が 25%以上の場合、45%以上の負担水準については据え置かれる。

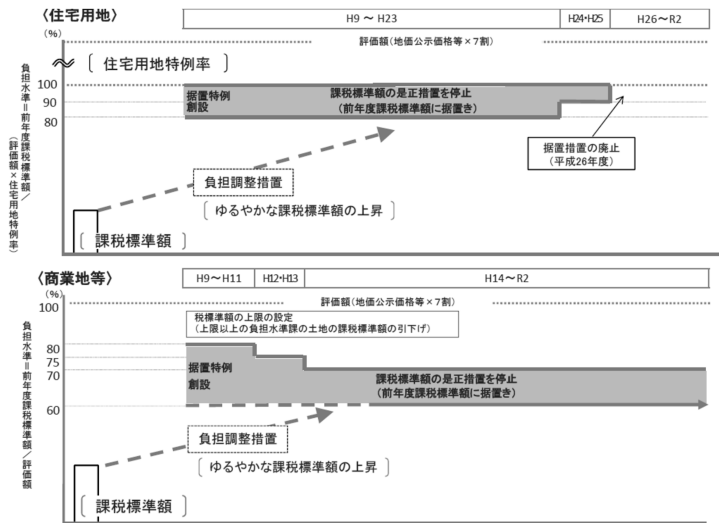
商業地等の場合も負担調整の仕組みは住宅用地と基本的に同じであるが、負担水準が高い土地は 80%以上の土地とされ、評価額の 80%まで課税標準額が引き下げられる。据置対象となる負担水準がある程度高い土地は 60%以上 80%未満の土地である。つまり、課税標準額の上限は 80%である。据置ゾーンは 60%以上 80%未満で、負担水準がここにあれば課税標準額は据え置かれる。負担水準が低い（60%未満）の土地について、負担水準が低いほど高い調整率が適用されることも住宅用地と同じである。なお、地価下落率が 25%以上の場合、負担水準が 45%以上の土地は、課税標準額は据え置かれる（据置の理由は住宅用地と同じ）。

このスキームが平成 9 年度の評価替え時に導入され、平成 11 年度まで適用されるのであるが、その後の、制度の主な変更点は以下のとおりである（図 2 参照）。

- ①据置ゾーン（課税標準額の据置対象となる負担水準のレンジ）に関して、住宅用地の据置特例は段階的に廃止された。平成 24（2012）年度と 25 年（2013）度は据置の下限が 90%に引き上げられ（課税標準額引上げの場合の上限は 90%となる）、平成 26（2014）年度に廃止された（課税標準額引上げの上限は 100%となる）。
- ②業地等の据置ゾーンの上限は平成 12（2000）年度に 75%に、平成 14（2002）年度に 70%に引き下げられた。
- ③平成 18（2006）年度の評価替え時に、負担水準の均衡化促進と制度の簡素化の視点から負担調整措置を大幅に見直し、従来の調整率を廃止し、原則、評価額の 5%ずつ課税標準額を引き上げる仕組みとした。また、課税標準額の下限として評価額の 20%が設定された（小規模住宅用地は 3.3%、一般住宅用地は 6.7%）。
- ④地価下落の収束や負担水準の均衡化が進んだことを受けて、平成 18 年度の評価替えに際して、地価下落率が 25%を超える場合の課税標準減額据置の臨時措置が廃止された。
- ⑤景気の低迷が続き、商業地等の固定資産税の負担軽減を求める声が強まったことを受けて、平成 16（2004）年度に、市町村の自主的な判断により条例を

設けて、この課税標準額の上限を 60～70%の範囲で引き下げることができ
る条例減額制度が導入された。当初、この制度は平成 17（2005）年度までの
暫定措置であったが、平成 18（2006）年度の税制改正で平成 20（2008）年
度まで継続され、その後もさらに延長適用されて現在に至っている。また、
同じく条例減額制度として、平成 21（2009）年度に税負担急増土地を対象
とした制度が導入され、条例により対象土地は税額の上昇を 1.1 倍までに抑
制されている。

図 2 宅地に係る負担調整措置の推移



出所) 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—所有者の実態が不明な土地・家屋に係る固定資産税における現状と課題—』令和 3 年度評価替えに向けた負担調整措置等のあり方』(令和 2 年 3 月)、(一財) 資産評価システム研究センター、p.56 掲載の図を転載。原資料は総務省自治税務局固定資産税課作成。

以上、宅地等に係る負担調整措置の推移についてみてきた。負担調整措置は大きく分けて、平成 5 年度までの制度と平成 6～8 年度の制度、平成 9 年度以降の制度に分けられる。簡潔に述べれば、平成 5 年度までの制度は、地価上昇を背景として、原則、評価替えの翌々年度に課税標準額が評価額に到達するよ

うな制度で、平成 6～8 年度の制度は 7 割評価の導入とバブル崩壊による地価下落を背景に、緩やかに課税標準額を調整する制度、そして、平成 9 年度以降の制度は地価の下落が続く中で負担調整の速度をさらに緩やかにしつつ、負担の均衡化をめざす制度である。いずれの制度も負担の均衡化を、負担の激変緩和に配慮しながら実現することを企図していた。しかし、平成 5 年度以前の制度と平成 6～8 年度の制度の下では、負担均衡化という目標は達成されていない。すなわち、現行の（平成 9 年度以降の）負担調整措置の意義は、それが負担の均衡化においてどのような役割を果たしてきたか、果たしているのかという点から考えられねばならない。このことについて次節において論じたい。

4 負担調整措置の負担均衡化効果

平成 9 年度に導入された負担調整措置は、その負担均衡化という目的をどのように果たしてきているのであろうか。この負担調整措置は、負担水準（＝前年度の課税標準額／当該年度評価額）に応じて、負担水準が低く、すなわち課税標準額が評価額より下方に乖離している土地について、課税標準額を住宅用地にあっては評価額の 100%に（ただし、1/6 または 1/3 の住宅用地の特例が講じられる）、商業地等については 60%まで段階的に引き上げていく（商業地等については負担水準が 60%以上 80%以下の場合は課税標準額が据え置かれる）。すなわち、負担調整措置には課税標準額を評価額に近づけていく（負担水準を引き上げていく）機能と、土地間の負担水準の均衡化を図る機能という、2つの機能がある。

まず、1つめの機能について、負担水準の引上げがどのようになされているのかをみておきたい。表 2 は宅地における負担水準（全国値）の推移を示したものである。現在の負担調整措置が導入された平成 9（1997）年度において、負担水準（全国値）は小規模住宅地が 9.3%（課税標準額の上限は 16.7%）、一般住宅用地が 16.9%（課税標準額の上限は 33.3%）、商業地等は 46.3%（課税標準額の上限は 70%）であった。いずれも課税標準額の上限を大きく下回っている。しかし、その後、いずれの土地についても負担水準は上昇を続け、令和 2（2020）年度には小規模住宅用地で 16.6%、一般住宅用地で 33.4%、商業

表 2 宅地における負担水準（全国）の推移

単位：％

	平成9年度	平成10年度	平成11年度	平成12年度	平成13年度	平成14年度	平成15年度	平成16年度
小規模住宅用地	9.3	9.6	10.0	10.9	11.5	12.0	12.8	13.4
(同課税標準の上限)	(16.7)	(16.7)	(16.7)	(16.7)	(16.7)	(16.7)	(16.7)	(16.7)
一般住宅用地	16.9	17.4	18.2	19.8	20.7	21.8	23.4	24.7
(同課税標準の上限)	(33.3)	(33.3)	(33.3)	(33.3)	(33.3)	(33.3)	(33.3)	(33.3)
商業地等	46.3	48.7	51.1	56.2	58.0	60.4	62.0	64.2
(同課税標準の上限)	(70.0)	(70.0)	(70.0)	(70.0)	(70.0)	(70.0)	(70.0)	(70.0)
	平成17年度	平成18年度	平成19年度	平成20年度	平成21年度	平成22年度	平成23年度	平成24年度
小規模住宅用地	13.9	14.3	14.6	14.8	13.7	14.9	15.3	15.6
(同課税標準の上限)	(16.7)	(16.7)	(16.7)	(16.7)	(16.7)	(16.7)	(16.7)	(16.7)
一般住宅用地	25.9	26.9	28.0	28.7	28.6	30.1	30.9	31.6
(同課税標準の上限)	(33.3)	(33.3)	(33.3)	(33.3)	(33.3)	(33.3)	(33.3)	(33.3)
商業地等	65.6	65.9	66.0	66.5	57.7	63.6	66.8	68.3
(同課税標準の上限)	(70.0)	(70.0)	(70.0)	(70.0)	(70.0)	(70.0)	(70.0)	(70.0)
	平成25年度	平成26年度	平成27年度	平成28年度	平成29年度	平成30年度	令和元年度	令和2年度
小規模住宅用地	15.8	15.9	16.2	16.6	16.7	16.0	16.4	16.6
(同課税標準の上限)	(16.7)	(16.7)	(16.7)	(16.7)	(16.7)	(16.7)	(16.7)	(16.7)
一般住宅用地	32.1	32.3	33.1	33.4	33.5	33.0	33.3	33.4
(同課税標準の上限)	(33.3)	(33.3)	(33.3)	(33.3)	(33.3)	(33.3)	(33.3)	(33.3)
商業地等	68.3	68.1	66.7	66.7	66.8	61.3	62.6	63.7
(同課税標準の上限)	(70.0)	(70.0)	(70.0)	(70.0)	(70.0)	(70.0)	(70.0)	(70.0)

注 1) 負担水準＝前年度課税標準額／当該年度評価見込額（小規模住宅用地は 1/6、一般住宅用地は 1/6 の特例率適用）。

注 2) 平成 24 年度は岩手県、宮城県、福島県について調査が行われていないため、前年度調査結果に基づく計算値が使用されている。

注 3) 平成 27 年度は岩手県及び宮城県の一部市町村、平成 29 年度は福島県の一部市町村を除いている。

出所) 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－所有者の実態が不明な土地・家屋に係る固定資産税における現状と課題－令和 3 年度評価替えに向けた負担調整措置等のあり方』（令和 2 年 3 月）、（一財）資産評価システム研究センター、p.60 掲載の図をもとに作成。原資料は総務省『固定資産の価格等の概要調書（土地都道府県別表）』（各年度）、『評価変動等割合調』(令和 2 年度)。

地等で 63.7%と、それぞれ課税標準額の上限に近づいている。とくに小規模住宅用地と一般住宅用地はほぼ課税標準額の上限に達している。この間、平成 9 年度から平成 20 年度頃にかけて負担水準の上昇が顕著であるが、これはこの時期に地価の下落率が高かったことを反映している。負担水準は前年度課税標準額を当該年度の評価額で除したものであるため、分母である評価額の伸びが公示地価の下落を反映して小さくなれば、その値（負担水準）が上昇することになる。その後、公示地価の下落が緩やかになると負担水準の上昇も緩やかに

なり、地価の下げ止まり、安定化が生じているため、負担水準も安定して推移している。

いずれにせよ、このように現行の負担調整措置の、負担水準を引き上げる、つまり課税標準額を評価額に近づけるという機能は、着実に効果をあげているのである。

次に、負担調整措置は、住宅用地は本則課税の場合の 1/6（小規模住宅用地）または 1/3（一般住宅用地）に、商業地等は評価額の 60～70% に課税標準額を取斂させ、負担の均衡化を図るスキームである。そこで、実際にその取斂がどのように生じているのか、負担調整措置がどのように機能しているのかを表 3 と表 4 でみておきたい。表 3 は小規模住宅用地について、表 4 は商業地等について、それぞれ平成 9 年度以降の年度にどの程度、取斂が進んできているのかその推移を、当年度の課税標準額の当年度の評価額に対する割合を地積ベースで示したものである。

まず小規模住宅用地について表 3 をみると、平成 9（1997）年度は 40%以上 80%未満の土地の割合が最も多く、64.5%を占めている。次に多いのは 20%以上 40%未満の土地で 20.2%である。他方、据置特例の対象のゾーン（当時）となる 80%以上 100%以下の土地は 14.2%にすぎない。しかし、平成 15（2003）

表 3 小規模住宅用地における評価額に対する課税標準額の割合の推移

単位：%

	平成 9 年度	平成 15 年度	平成 21 年度	平成 27 年度	平成 30 年度	令和元年度
80%以上 100%以下	14.2	39.6	85.5	99.6	99.5	99.7
40%以上 80%未満	64.5	57.7	14.4	0.4	0.4	0.3
20%以上 40%未満	20.2	2.6	0.0	0.0	0.0	0.0
20%未満	1.0	0.1	0.0	0.0	0.0	0.0

注) 当該年度の課税標準額 / (当該年度評価額 × 1/6) の区分ごとの地積の合計が地積の総計に占める割合を示している。

資料) 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—所有者の実態が不明な土地・家屋に係る固定資産税における現状と課題— 令和 3 年度評価替えに向けた負担調整措置等のあり方—』(令和 2 年 3 月)、(一財) 資産評価システム研究センター、p.59 掲載の図をもとに作成。原資料は総務省『固定資産の価格等の概要調書（土地 都道府県別表）』（各年度）。

年度になると、40%以上 80%未満の土地の割合は 57.7%にやや下がり、また 20%以上 40%未満の土地は 2.6%に大幅に減り、80%以上 100%以下の土地が 39.6%に大きく増えている。そして、平成 21（2009）年度になると、80%以上 100%以下の土地の割合が 85.5%となり、以降、このレンジは平成 27（2015）年度 99.6%、平成 30（2018）年度 99.5%、令和元（2019）年度 99.7%と推移している。すなわち、小規模住宅用地の特例が適用されているので本則課税にはならないが、現時点でほぼすべての土地において負担の均衡化が実現しているのである。

次に、表 4 で商業地等についてみてみると、商業地でも小規模住宅用地と同じく据置特例の対象となるゾーンへの負担水準の収斂が進んでいる。据置特例の対象土地の割合は、平成 9 年度は 30.9%に過ぎないが、平成 15 年度は 49.9%に増え、平成 21 年度 94.0%、平成 27 年度 98.7%、平成 30 年度 97.3%、令和元年度 98.8%と、ほぼすべての土地について据置ゾーンへの収斂が完了している。したがって、据置ゾーンへの収斂という意味で、商業地等についても

表 4 商業地等における評価額に対する課税標準額の割合の推移

単位：%

	平成 9 年度	平成 15 年度	平成 21 年度	平成 27 年度	平成 30 年度	令和元年度
60%以上 80%以下	30.9	—	—	—	—	—
60%以上 70%未満	—	49.9	94.0	98.7	97.3	98.8
40%以上 60%未満	43.1	40.9	5.6	1.0	2.5	1.1
20%以上 40%未満	24.7	8.7	0.5	0.2	0.2	0.1
20%未満	1.3	0.5	0.0	0.0	0.0	0.0

注 1) 当該年度の課税標準額／当該年度評価額の区分ごとの地積の合計が地積の総計に占める割合を示している。

注 2) 平成 9 年度は据置特例の対象（据置ゾーン）が負担水準 60%以上 80%以下であったが、平成 15 年度から後の年度では据置特例の対象が同 60%以上 70%未満であるため、最上段のレンジが異なっている。

資料) 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—所有者の実態が不明な土地・家屋に係る固定資産税における現状と課題—』令和 3 年度評価替えに向けた負担調整措置等のあり方』（令和 2 年 3 月）、（一財）資産評価システム研究センター、p.60 掲載の図をもとに作成。原資料は総務省『固定資産の価格等の概要調書（土地 都道府県別表）』（各年度）。

既に負担の均衡化が実現しているのである。

次に、地域間でみた負担水準の均衡化についてみておきたい。表 5 は商業地等の負担水準を都道府県別に、平成 9 年度と令和 2 年度について示したものである。平成 9 年度の時点では、無論、据置特例の対象となるゾーン（現行の負担水準 60%以上 70%以下のゾーン）に到達している地域は存在しないが、負担水準の高い地域で山口県の 55.9%、大阪府の 54.6%、東京都の 54.2%から、低い地域で沖縄県の 19.7%、千葉県の 28.7%、徳島県の 32.3%などと、都道府県間の負担水準の格差が大きい。しかし、令和 2 年度になると、東京都（59.1%）を除き、それ以外の 46 道府県の負担水準はすべて 60%以上 70%以下の据置特例の対象ゾーンに入っている。このように、現行の負担調整措置は地域間の負担の均衡化にも効果を発揮しているのである。

表 5 商業地等に係る負担水準の都道府県別状況（平成 9 年度、令和 2 年度）

	全国	北海道	青森県	岩手県	宮城県	秋田県	山形県	福島県	茨城県	栃木県	群馬県	埼玉県
平成 9 年度	45.2	52.2	47.3	45.1	50.6	52.4	48.5	41.2	36.2	38.9	33.5	33.3
令和 2 年度	63.7	64.6	69.7	67.8	60.9	70.7	69.2	64.2	69.1	69.6	69.5	65.9
	千葉県	東京都	神奈川県	新潟県	富山県	石川県	福井県	山梨県	長野県	岐阜県	静岡県	愛知県
平成 9 年度	28.7	54.2	48.0	40.3	43.6	34.3	32.5	32.5	35.0	37.5	38.1	44.5
令和 2 年度	65.1	59.1	63.8	69.4	68.5	67.5	70.3	70.0	69.3	69.7	67.9	63.3
	三重県	滋賀県	京都府	大阪府	兵庫県	奈良県	和歌山県	鳥取県	島根県	岡山県	広島県	山口県
平成 9 年度	34.1	38.6	39.1	54.6	47.9	42.9	43.7	34.1	49.5	44.4	51.0	55.9
令和 2 年度	70.1	66.8	63.4	63.4	67.0	68.1	69.9	69.9	69.6	68.0	66.1	70.1
	徳島県	香川県	愛媛県	高知県	福岡県	佐賀県	長崎県	熊本県	大分県	宮崎県	鹿児島県	沖縄県
平成 9 年度	32.3	45.6	41.2	42.4	43.9	44.1	36.1	38.1	46.4	48.8	35.0	19.7
令和 2 年度	69.7	69.7	69.9	70.0	63.6	68.4	68.3	67.0	69.1	68.7	68.9	61.1

単位：%

注) 負担水準＝前年度課税標準額/当該年度評価見込額。令和 2 年度分は評価見込額に基づいて算出。
 出所) 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—所有者の実態が不明な土地・家屋に係る固定資産税における現状と課題— 令和 3 年度評価替えに向けた負担調整措置等のあり方—』（令和 2 年 3 月）、（一財）資産評価システム研究センター、p.61 掲載の図より作成。原資料は総務省『固定資産の価格等の概要調書（土地 都道府県別表）』（平成 9 年度）、『評価変動等割合調』（令和 2 年度）。

5 宅地に係る負担調整措置の今後の課題

～商業地等の据置特例の見直し

前節で述べたように、平成 9 年度に導入された現行の負担調整措置によつ

て固定資産税の土地課税における負担の均衡化はほぼ実現している。負担の均衡化は、等しい価値を有する資産が等しく課税されるという、課税の公平性の基本に関わるものである。小規模住宅用地と一般住宅用地に課税標準の特例が適用されていること、商業地等に据置特例が存在することによって、公示地価の7割を目途に決定される評価額（適正な時価）を課税標準額とする本則課税には至っていないものの、現行のスキームの下で、ほぼすべての土地が評価額の一定割合に到達していることは、土地に係る固定資産税が公平、公正に課税されていることを裏付けるものであり、今後も固定資産税が市町村税の基幹税としてその役割を安定的に果たしていくうえで極めて重要な意味をもつ。

したがって、現行の負担調整措置は基本的に今後も維持されるべきものであるが、商業地等に適用される据置特例についてはその見直しが必要と考えられる。商業地等については負担調整措置により据置ゾーンへの負担水準の収斂、負担の均衡化が進んでいるのであるが、その据置ゾーン内での負担の不均衡の問題が生じているのである。

まず、据置ゾーンには上限（負担水準70%）と下限（同60%）が存在するため、上限を超える土地は課税標準額が上限に固定される。他方で、下限を下回る土地は60%にまで課税標準額が引き上げられた後は60%の水準に課税標準額が固定される。すなわち、この下限60%と上限70%での乖離は、据置特例が廃止されない限りいつまでも続くことになる。最初から制度的にそのように仕組まれているわけであるから、この問題は想定内であるとはいえ、このことを負担の均衡化が全体として実現している現状において、課税の公平の視点からどのように判断するかである。

次に、これは必ずしも想定内の問題とはいええないという意味においてより重要なのであるが、地価が上昇しているか、下落しているかという要素によって、据置ゾーン内の問題は複雑化する。すなわち、据置ゾーンを起因とした税負担額の逆転現象の問題が生ずるのである。これは、最近、長く続いた全国的な地価の下落に歯止めがかかるなか、大都市圏と地方圏で、また同じ圏域内で地価が上昇に転じる地域（土地）となおも下落が続く地域（土地）の違いが顕在化するにつれ鮮明になってきている問題である。

簡単な事例を用いて、この問題について述べておきたい。いま、地価が上昇した土地 A と下落した土地 B があるとする（いずれも商業地）。その状況は以下のとおりである。

【土地 A】 評価替えの前年度の評価額 9000 万円（公示地価の 7 割）、
課税標準額 6000 万円

評価替えによる新評価額 1 億円（公示地価の 7 割）

【土地 B】 評価替えの前年度の評価額 1 億円（公示地価の 7 割）、
課税標準額 7000 万円

評価替えによる新評価額 9000 万円（公示地価の 7 割）

土地 A は公示地価の上昇に応じて評価額が 9000 万円から 1 億円に上昇し、土地 B は公示地価の下落を反映して評価額が 1 億円から 9000 万円に下がった。しかし、土地 A は負担水準（前年度課税標準額／当該年度評価額）が 60%（=6000 万円／1 億円）なので、課税標準額は前年度の 6000 万円のまま据え置かれる。他方、土地 B の負担水準は 78%（=7000 万円／9 億円）なので、課税標準額は前年度のその 70%（据置ゾーンの上限）ということで 6300 万円となる。すなわち、新評価額は土地 A のほうが土地 B よりも高いのに、課税標準額は土地 B のそれが土地 A よりも高くなるのである。その結果、税負担額（税率 1.4%）も土地 B が 88.2 万円で、土地 A の 84 万円を上回る。

このように、据置特例によって評価額と課税標準額すなわち税負担額の逆転現象が生ずる。ここであげた事例は負担水準が 70%と 60%という、据置ゾーンの上限と下限で設定しているが、上限、下限でなくても据置ゾーン内のそれに近い負担水準の土地においても生ずる問題である。この逆転現象は課税の公平性の基本に関わる問題であり、納税者にとっても看過できるものではない。

平成 30 年度の評価替えに際して、与党の平成 30 年度税制改正大綱は、現行の負担調整措置と条例減額制度の継続を求めたうえで、この据置特例による逆転現象の問題について以下のように、据置特例制度の見直しの必要性を指摘している⁹⁾。（下線筆者付記）

9) 自由民主党・公明党「平成 30 年度税制改正大綱」（平成 29 年 12 月 14 日）、pp.11-12。
https://jimin.jp-east-2.storage.api.nifcloud.com/pdf/news/policy/136400_1.pdf
（2020 年 3 月 10 日閲覧）

土地に係る固定資産税については、平成9年度から負担水準の均衡化を進めてきた結果、平成29年度の商業地等における負担水準は、据置特例の対象となる60%から70%までの範囲（据置ゾーン）内にほぼ収斂するに至っている。

現下の商業地の地価の状況を見ると、三大都市圏では4年連続の上昇、地方圏では下落幅は縮小しているものの下落傾向が続いている。

そのため、平成30年度評価替えにおいては、大都市を中心に、地価上昇の結果、負担水準が下落し据置ゾーンを下回る土地が生ずる一方で、地方では、地価下落の結果、負担水準が70%を超えて上昇する土地が数多く生ずると見込まれるところであり、まずは、そうした土地の負担水準を据置ゾーン内に再び収斂させることに優先的に取り組むべきである。

このような状況及び現下の最優先の政策課題はデフレからの脱却を確実なものとするところであることを踏まえ、平成30年度から平成32年度までの間、土地に係る固定資産税の負担調整の仕組みと地方公共団体の条例による減額制度を継続する。

一方、据置措置が存在することで、評価額と税額の高低が逆転する現象が生ずるなど、据置ゾーン内における負担水準の不均衡が解消されないという課題があり、負担の公平性の観点からは更なる均衡化に向けた取組みが求められる。

これらを踏まえ、税負担の公平性や市町村の基幹税である固定資産税の充実確保の観点から、固定資産税の負担調整措置のあり方について引き続き検討を行う。

また、地方団体からも、早期の負担水準の均衡化と負担調整措置の簡素化のために、商業地等の据置特例を廃止・見直しを求める要望が出されているところである。全国市長会は「令和2年度都市税制改正に関する意見」（令和元年10月）において、「商業地等に係る負担調整の据置措置等については、近年の地価の動向等社会経済情勢の変化を踏まえ、負担の公平化等を図る観点から見

直すこと。』¹⁰⁾ とし、全国町村会も「令和 2 年度政府予算編成及び施策に関する要望」(令和元年 7 月 2 日)において、「デフレ脱却の動向を見極めつつ、土地の負担軽減措置等について、税負担の公平性や市町村の基幹税である固定資産税の充実確保の観点から、引き続き検討し、所要の見直しを行うこと」という要望を示している¹¹⁾。

指定都市市長会も「令和 2 年度税制改正要望事項」(令和元年 10 月)において、以下のように据置措置の廃止を求めている¹²⁾。(下線筆者付記)

一方、商業地等については、課税の公平の観点から、地域や土地によりばらつきのある負担水準(評価額に対する前年度課税標準額の割合)を据置ゾーンまで収斂させることを重視し、全国的に地価が大きく下落していた当時に定められた据置特例が引き続き講じられている。

その結果、すでに商業地等の負担水準はほぼ据置ゾーン内で収斂するに至っており、現行の負担調整措置の目的は達成されている。

しかしながら、商業地等については、据置特例が存在することで、地価が上昇している場合には負担水準60%に、地価が下落している場合には負担水準70%に収斂され、評価額と税額の高低が逆転する現象が生じるなど、据置ゾーン内において税負担の不公平な状態が固定化するとともに納税者にとって分かりにくい制度となっている。

したがって、このような課題を解消し、現行の安定的な財源を確保しつつ、早期に負担水準の均衡化及び負担調整措置の簡素化を図るため、住宅用地と同様に商業地等の据置特例を廃止する必要がある。

10) 全国市長会「令和 2 年度都市税制改正に関する意見」(令和元年 10 月)、p.6。
www.mayors.or.jp/p-action/documents/5zeiseikaisei_iken_mR1.2.pdf (2020 年 3 月 10 日閲覧)

11) 全国町村会「令和 2 年度政府予算編成及び施策に関する要望」(令和元年 7 月 2 日)、p.18。
<https://www.zck.or.jp/uploaded/attachment/3275.pdf> (2020 年 3 月 10 日閲覧)

12) 指定都市市長会「令和 2 年度税制改正要望事項」(令和元年 10 月)、p.16。
http://www.siteitosi.jp/activity/pdf/r01_10_18_01_siryoo/r01_10_17_02_kaiseijikou.pdf
(2020 年 3 月 10 日閲覧)

6 むすびにかえて

平成9年度に導入された負担調整のスキームは、従来の（昭和39年度導入の）負担調整措置が高度経済成長下の地価の急激な上昇局面での土地評価の適正化と、納税者の負担の急激な上昇を回避するためのものであったのに対し、評価と課税標準の二重構造を解消し、資産間の負担（評価）の均衡化を第一として、すなわち負担水準が低い（課税標準額が評価額に届いていない）資産の課税標準額＝税負担を「緩やかに」上昇させるようデザインされたものであった。

制度の導入当初は課税標準額の引上げのスピードが「緩やかに」なるよう設定されていたが、その後、調整スピードが早められるように改められ、折しも地価の下落が続いたこともあって、（当初は）下限の60%に多くの土地が到達するのに30年余を要するとされていたのが¹³⁾、実際には商業地においては約10年で9割超の資産が据置ゾーンに収斂することになった。

現行の負担調整スキームの、資産間の負担（評価）の均衡化というその第一の目的が実現されている現在、据置ゾーンにこだわる根拠は乏しくなっていると考えられる。むしろ、地価の上昇率に地域間格差が生じてきている現状では、上昇率が高い資産（東京都特別区等に偏在）ほど負担水準が低くなり、調整がなされても60%の下限にはりつくケースが増え、不公平が生ずることが予想され、それでは現行の負担調整スキームの、そもそもの目的に反することになり、本末転倒である。また、住宅用地（で既に据置措置が廃止されていること）とのバランスからも再考が必要である。

東京都特別区のような地価上昇の顕著な地域では据置ゾーンの廃止は土地の負担増大をもたらし、影響が大きいと予想されるが、他方、据置特例があることゆえの公平性の問題は、資産間の課税の公平の実現を第一の目的としてきた負担調整制度そのものの意義に関わるものである。人口減少社会、低成長経済の下では、今後、全国的な地価の大きな上昇は考えにくい。据置特例の見直しによる地価が上昇している土地の負担増大の問題については、現行の条例減額制度を維持しつつ対応すべきかと考える。

13) 前田高志(1999)「固定資産税における負担均衡化問題について」『総合税制研究』7号、pp.181-185。

以上より、負担調整措置の本来の目的、負担の均衡化による課税の公平の実現という趣旨に照らし合わせ、商業地等に係る据置特例は廃止し、負担水準の収斂目標は 70%とすべきである。なお、ここで 60%ではなく 70%とするのは市町村の税収確保の視点からである。

参考文献

- 石島弘 (2015) 「固定資産税と負担調整措置」『地方税』66 巻 5 号、pp.2-8.
- 石島弘 (2003) 『課税標準の研究』信山社.
- 石田和之 (2014) 「地方税制温故知新 (第 37 回) 住宅用地に対する課税標準の特例と固定資産税負担の調整」『税』69 巻 7 号、pp.180-220.
- 石田和之 (2012) 「地方税制温故知新 (第 15 回) 固定資産税における負担調整措置と課税の適正均衡化」『税』67 巻 8 号、pp.196-218.
- 石田和之 (2009) 「地方税務職員のための研究講座 市町村の基幹税目である固定資産税の財政学 (27) 宅地等に係る負担調整措置」『税』64 巻 6 号、pp.128-148.
- 碓井光明 (2001) 『要説 地方税のしくみと法』学陽書房.
- 金子宏 (2019) 『租税法』第 23 版、弘文堂.
- 固定資産税務研究会 (2019) 『要説固定資産税』令和元年度版、ぎょうせい.
- 資産評価システム研究センター (2020) 『地方税における資産課税のあり方に関する調査研究—所有者の実態が不明な土地・家屋に係る固定資産税における現状と課題— 令和 3 年度評価替えに向けた負担調整措置等のあり方—』(令和 2 年 3 月)、一般財団法人資産評価システム研究センター.
- 地方財務協会 (2008) 『地方税の現状とその運営の実態』財団法人地方財務協会.
- 橋本徹編著 (1995) 『地方税の理論と課題』改訂版、税務経理協会.
- 前田高志 (2009) 『地方財政 制度と基礎理論』八千代出版.
- 前田高志 (2001) 「地方基幹税としての固定資産税の今後のあり方」『総合税制研究』9 号、pp.165-192.
- 前田高志 (1999) 「固定資産税における負担均衡化問題について」『総合税制研究』7 号、pp.175-193.
- 山口最丈 (2009) 「固定資産税関係改正案解説 I 土地に係る負担調整措置」『税』64 巻 4 号、pp.212-232.
- 山口大助 (2006) 「固定資産税における土地の負担調整措置について」『税研』21 巻 6 号、pp.39-47.
- 山口大助 (2006) 「平成 18 年度税制改正における土地に係る固定資産税の負担調整措置の見直し」『地方税』57 巻 1 号、pp.77-82.