

地方税をめぐる法的諸問題(討論)

〈司 会〉高橋祐介(名古屋大学大学院法学研究科教授),
ハツ尾順一(大阪学院大学法学部教授)

〈発言者及び質問者〉

青柳達朗(武蔵野大学経営学部会計ガバナンス学科教授),
Alas Moreno Nancy Eunice(同志社大学法学研究科外国人留学生助手),
伊川正樹(名城大学法学部教授), 一高龍司(関西学院大学法学部教授),
浦東久男(関西大学法学部教授),
木村弘之亮(前慶應義塾大学法学研究科教授),
酒井克彦(中央大学大学院法務研究科教授), 竹本守邦(税理士),
田中 治(同志社大学法学部教授),
谷口勢津夫(大阪大学大学院高等司法研究科教授),
中尾真和(金沢星稜大学経済学部准教授),
西山由美(明治学院大学経済学部教授),
野一色直人(京都産業大学法学部教授), 馬場 陽(弁護士),
森田辰彦(弁護士), 横山直子(大阪産業大学経済学部教授),
渡辺徹也(早稲田大学法学学術院教授)

(50音順)

高橋 それでは、シンポジウムを始めさせていただきますと存じます。シンポジウムの司会について、今年は『税法学』の編集委員長である高橋祐介と、研究委員長会議の議長であるハツ尾順一会員の2人体制で行いたいと存じます。

質問される場合には、所属とお名前を明確に述べた上で、事前に質問用フォームを通じて送っていただいた質問や意見に沿って発言してください。

それではまず、田中治会員に対する質疑応答に参りたいと存じます。租税の定義について、関東地区の木村弘之亮会員から、租税学説と憲法学説の租税概念の違いと、いずれが

田中会員にとって好ましいのかということについての質問がございます。木村会員、よろしく願いいたします。

租税概念

木村 関東地区の木村でございます。今ご紹介いただいたとおりなのですが、具体的に申しますと、現在、税と社会保障を一体化するという動きもあります。そのような場合に、租税の概念と税の概念とは同じなのか、違うのかということとはとても大事になります。そして議論していただいたように、保険料と保険税では名前が違うので、「これは84条が適用されない」などの議論、あるいは判例が出て

います。先生のご指摘のとおりです。

そのあたり、憲法学者の宮沢先生などの学説によれば、広がったのではないですか。なぜこの判例や憲法学説が裁判所で採用されないのでしょうか。それをお尋ねしたい。

田中 ありがとうございます。先生のご指摘のとおり、私はこの国保料に関する控訴審あるいは最高裁判決は相当に問題が大きいということで、今回の原稿に書かせていただきました。なぜ伝統的な、厳格な租税概念に従わないのかについて、私には理由がよく分かりません。原稿にも書きましたように、国保料と国保料は、その基本的な法構造や実態から見ても全く同一であるというふうに考えますと、端的に言う「税」だと言ってよいと思います。

そうすると、木村先生のご指摘、あるいはこれまでの伝統的な学説が言っているように、当然憲法84条の租税法律主義ないし租税条例主義が及ぶというのが一番素直な解釈だろうと思っています。それをそのように解釈しないというのは、控訴審判決等の発想から言いますと、要するに収支の均衡論という現実的な発想が非常に強くて、そしてその結果、租税の概念や、租税に対する憲法84条あるいは83条の規律に対する配慮や緊張感が失われてきていると考えています。

そういう意味では、先生のご指摘のとおりと思います。

高橋 木村会員、よろしいでしょうか。

木村 はい、私も田中先生と同じ方向の考えです。ありがとうございました。

地方税と応益原則

高橋 それでは、次の質問に参りたいと存じます。次は、地方税の法原則などに関する質

問をいくつかいただいておりますので、そちらに移りたいと思います。

まず関東地区の青柳会員から、地方公共団体について、なぜ応益原則が強調されるのかという質問が寄せられています。青柳会員、よろしくお願いします。

青柳 関東地区の青柳です。私も考えているのですが、地方公共団体というのは、国と別に異なるものではなく、要は規模が小さい国であると考えます。今一般的には、租税の根拠は「会費説」と言われていますよね。団体の構成員がその団体の必要な経費をみんなで負担する。その必要な能力に応じて負担すると言われているのですが、地方税の場合になると急に「応益原則」が強調されるのはなぜなのでしょう。その背景が、何かあるのでしょうか。

それからもう一つ、応益説というのはどちらかというとい昔の利益説、つまりアングロサクソンの系統が利益説—租税は文明の対価と言いますが—というようなことが出てくる。日本の現状は、どちらかというといアメリカやアングロサクソン流の自由主義経済が出てきているので、そういう趣向も入っているのかなという気もするのですが、その辺りの田中先生のお考えをお聞きしたいと思います。

田中 ありがとうございます。私はこのご質問に対して十分な回答ができるかどうか、実は自信がありません。応益原則がなぜ出てくるのか、そもそも歴史的にどのような経緯を経て、一体誰が、あるいはどのようなメンバーがこのような主張をし始めたのかについては、実はまだ検証がされておらず、感想めいたものでしかありませんが、少しお話しさせていたいただきたいと思います。

一つの考え得る理由として、憲法92条が定

めていますように、地方自治の本旨ということで、地方自治を構成する住民自治や団体自治の上で、地方団体は住民自治の精神で住民が自らそれを運営していく。そしてそのことを通して、住民が自らの福利を向上させていくという、いわば地方自治の精神というものを税財政の領域に応用し、いわば類推的にそのような主張をしているのではないかと思います。

それには少なくとも二つの面があって、一つは良かれと思って、つまり住民が自らの住んでいるところは住民自治の精神で、自らの負担の上で地方行政を維持しましょうという積極的な面があるのは否めないと思うのです。しかし同時に、私が非常に問題だと思っているのは、例えば国税は応能原則で地方税は応益原則と、殊更に「税の基本原則」だと言いながら、一体その法的根拠はどこにあるのかを必ずしもはっきり明示しないままで対比的に言うことです。一見すると命題としてはきれいで「ああ、そうか」と多くの人が納得するという面はあるとは思いますが、私も論文で何度も強調していますように、税の負担能力のない人間に負担せよというのは無理強いをするのと同じなので、適切な負担能力を判定した上で負担を求めるとするのが基本であろうと思っています。

そういう意味では、憲法で言う地方自治の本旨を税財政の領域にどのようにより具体化するかというプロセスの中で、国税との対比で、今言ったような命題がどこかの時点で成立しそれが流布しているのではないかと思います。一つの考え得る理由です。

もう一つの考え得る理由は、私はこれも少し論文でも書いたのですが、1980年代に非常に強くなってきたいわゆる新自由主義の考え

方が税制の中にも非常に強く出てくる。その一つの影響として、突き詰めて言うと、新自由主義の考えのモデルは、基本的には市場だと思うのです。つまり、給付に対する反対給付。一定の給付をもらう場合、それに見合う負担をするのは当たり前だろうということです。これは、市場においてはある意味では当然の原理です。しかし、市場の原理から離れ、国民や住民が共存共栄していく社会を作っていくためには、大きな経済力を持っている人がそうではない人を支えていく。そして人間集団全体で次の社会に移っていくという、市場の原理とは違うものがあるのではないかと思います。

ところが、応益原則というのは、そのような市場の原理をいわば公的な団体といいますか、公的な負担に移し替えたという側面もあるのではないかと思います。だから一面では、例えばいわゆるフリーライダーが負担をしないままで単に受益のみを得るのは問題だという。それはそのとおりだと思いますが、いくら負担したくても負担できない、あるいは生活や生存で困っている人を社会全体で支えていくという点からすると、やはり応益原則の過度な強調は問題であると考えます。

今申し上げましたように、私が考えているのは、一つは憲法92条の住民自治や地方自治の本旨を税財政の領域でどのように考えるかという視点からの応益原則です。もう一つは、特に1980年代以降今日に至るまで、必要以上に市場の論理、給付に対する反対給付の論理を強調するものがお維持されてきていることにあります。最初に申し上げましたように、私は歴史的な経緯や、どのような経緯でそのようなになっているかは正確には把握していませんので、感想の域を出ません。そ

の点をご容赦をお願いしたいと思います。

青柳 ありがとうございます。

租税立法において応益原則を考慮することの限界

高橋 では、次の質問に参りたいと思います。応益原則に関して少し話を広げていきたいと思ひます。まず、応益原則を租税立法で考慮することの限界について、関西地区の谷口勢津夫会員から質問が寄せられています。谷口会員、3番目の質問だけお願いできますでしょうか。

谷口 関西地区の谷口です。それでは、まず三つ目の質問だけさせていただきます。レジュメのⅡの2の第5で述べておられる応益原則の法的意味と限界を考えることについて、ご報告で述べられたことに特に異論はありません。あえて確認のために質問させていただくのですが、租税立法について広範な裁量を認める立場、これが通説判例であると思ひますが、そういう立場を前提にしても、応益原則を租税立法において考慮することには限界があり、その限界は担税力原則ないしは応負担原則によって画されると理解してよいでしょうか。

昨日の伊川会員のご報告では、固定資産税の非課税や課税の減免については、応益原則との関係性が見いだされとのことでしたが、そうすると応益原則には課税を根拠付ける意味だけでなく、課税を制限する意味もあると考えることができるように思われます。この点について、お考えをお聞かせください。

田中 ありがとうございます。ご質問の前半のところに関しては全く同感でして、応益原則を租税立法に入れるというのは、私は、到底無理筋の話であろうと思ひています。これ

は今の谷口先生のお考えと全く一緒と言ひてよいと思ひます。

後半の部分に関しては、これは伊川先生のご報告との関連で少しデリケートで、私も実はご質問させてもらおうかなと思ひていた項目なので、ごく簡単に申し上げます。私は、固定資産税の非課税についての応益原則が影響しているというのは、少し理解し難くて、固定資産税の物的非課税の背景というのは、公共性や公益性によって非課税とするという説明の方がより適切だと思うのです。もちろん伊川先生のご報告が、そういう意味合いで「応益」という言葉を使われていたことについて特に異論はないのですが、今私が問題にしている応益原則と、伊川先生がお使いになった意味合いが同じかどうかというのは、少し私の理解を超えているところがあり、今の後半のご質問には、私としてはどうお答えしていいのかというのがよく分からないので…これ以上言うと妙な議論になりそうなので、一応ご勘弁をお願いしたいと思います。

谷口 どうもありがとうございます。実は田中先生のお考えをお聞かせいただいた後、もし可能ならば伊川先生にコメントをいただくと思ひていました。この点については、また後で田中先生が伊川先生に質問されるときに伺います。

地方税の法的原則の適用

高橋 ありがとうございます。応益原則につきましては、伊川先生にも多くの質問が寄せられていますので、またそこで議論をさせていただければと思ひます。

続いて、地方税の法的原則の適用について、納税者が住民である場合とそうでない場合とで、適用される原則が違ひのかというご質問

が、関西地区の浦東会員から出ております。浦東会員、よろしくお願ひいたします。

浦東 関西地区の浦東です。今回いくつかの法的な原則は、納税義務者がその自治体の住民である場合と、その住民ではない他の自治体の住民や法人である場合とでは、法原則の意味するところや働き方は異なると考えればよいのでしょうか。それとも、そのことと有権者かどうかということは関係ないとお考えなののでしょうか。

田中 ありがとうございます。恐らくそれは、結局当該地方団体の課税権の及ぶ範囲と地方団体の課税権の行使の根拠に関係する問題かと思ひます。その問題は、一般論として言うのはなかなか難しいのではないかと私と思ひます。通常は、地方自治あるいは住民自治の観点からすると、そこに居住している住民がその地方団体のさまざまな行政を支えるというのが本筋で、課税権の行使の基本的な対象はその住民を想定しているのではないかと思ひます。

ただ、そうであるからと云って、住民以外の者に対する課税権の行使はできないかというところ、例えば宿泊税や、場合によっては環境に関連する税金など、地方団体が法定外税として作る場合には、人や物が県境等を越えて移動する。そうすると、そこにおいて生じるさまざまな行政需要に対するその負担を一体どうするのかということに関しては、仮にそのことによって新たな行政需要が生じ、それに対する負担を当該地方団体に住んでいる住民に負わせるのが必ずしも適切ではないという場合においては、一定の範囲でその住民外の者に負担を及ぼすというのもあり得ると思ひます。それは結局、当該地方団体が当面している問題との関係や、もしそれを税として

設計する場合は、その担税力をどのように考えるのか、あるいは相手方の権利や利益を必要以上に侵害するというにならないかどうかといったような、いくつかの判断基準の下に考える以外にないのではないかと私は考えています。

差し当たり、以上が私の考えです。

高橋 浦東会員、よろしいでしょうか。

浦東 はい。今のお答で、どういう構成でお考えになっているかが分かりました。

地方消費税の評価

高橋 ありがとうございます。続いて、関西地区の一高会員から、同じく地方税の法原則から見た個別の税の評価ということで、特に地方消費税をどう評価するかというご質問が寄せられています。一高会員、よろしくお願ひします。

一高 関西地区の一高でございます。今後重要性を増すであろう地方消費税に関し、田中先生のご見解をお教へいただければ幸いです。

田中先生のご論考とご報告では、課税自主権を巡る二面性を踏まえ、地方税に関しても、担税力に応じた課税を原則的に貫く立場から、税負担の配分論としての応益原則は不適切とされ、また近代予算原則や収支均衡論の危うさを指摘されて目的税は例外的存在であることを要求しておられます。

この文脈で事業税の外形標準化、つまり実質的な消費税化にも否定的なご見解と理解いたしました。地方消費税は、消費者である個人に比例税率で税負担を要求し、各自治体にはほとんど自由もなく、一般住民はその存在すら意識できておらず、地方自治の本旨にもとるように思われます。地方自治体は、ただ消費統計と人口に応じて税収の配分を受け

るものであり、本来地方には不向きな再分配政策である社会保障等のみ使途が限定された実質的な目的税で、現状には大いに問題があるという見方につながるのではないかと考えました。

田中先生が現在の地方消費税をどのように評価しておられるのか、ご論考では直接言及しておられないので大変恐縮ですが、もしご教示いただくことができれば幸いです。

田中 ありがとうございます。今、一高先生のおっしゃったとおりだと、実は私も考えています。そもそも消費税、特に今のような一般消費税という形を、形の上で国税と地方税とに分けるような組み立てをするのは、あまりにも人為的といいますか、明確な根拠がないと思います。本来、もしそれを地方税として地方消費税を構築する場合には、当該地方団体が実際に徴収する、あるいは当該地方団体が条例でその課税要件を明確にし、その下で徴収するというのが本筋の姿であると思います。

今のように消費税として一体として国が徴収し、それを配分するという、特に地方団体が配分権のみを持つというのが本来の地方自治の姿かという点、私はやはりそれは相当問題があるだろうと思います。何よりも、それを地方消費税と言いつつ各地方団体がそれに対する課税立法権を行使し得ないというのは、本来の税の姿と言えるのかという点で、私は相当の問題があるだろうと思います。

そういう点では、もし今のような姿をなお維持しないといけないのであれば、端的に国税として取って、その後いわゆる地方交付税のような格好で地方団体に配分する方が、論理としては素直ではないかと、考えて

います。十分な答えになっているかどうか自信はありませんが、今考えているのはそのくらいです。

高橋 一高会員、よろしいでしょうか。

一高 はい。ありがとうございました。

新税創設の条件

高橋 それでは、ちょうど地方公共団体の課税権ということが問題となりましたけれども、具体的には新税をどのようにするか、法定外普通税をどうやって設けるかというところが問題になるかと思います。この点について、まず関西地区の野一色会員から、新税の創設の条件についての質問が寄せられています。

野一色会員、よろしくお願ひします。

野一色 関西地区の野一色でございます。田中先生、ご報告ありがとうございます。先ほどの浦東先生のご質問に重なるかもしれませんが、質問フォームに沿ってご質問申し上げます。

『税法学』243頁の新税創設に関して、ご教示をお願いします。税であるということにつき、緊張感が必要との整理を示されており、他に考慮すべき事項があれば、ご教示をお願いします。

例えば『税法学』244頁の「住民の支払能力に応じて負担を担うことを求めるべき」とのお考えに沿えば、ある意味、先ほどお話に出ました宿泊税（『税法学』262頁）は主として地域の住民以外の個人に負担を求めるものと思われませんが、支払能力等の基準に照らせば、新税として妥当なものであるとの理解でよろしいでしょうか。先ほどのご回答もあったかと思いますが、ご教示をお願いいたします。

田中 非常に丁寧にご覧いただいてありがとうございます。十分な回答ができるかどうか

自信がありませんが、税であるということについての緊張感を持つ必要があるという意味について、少しお話しさせていただきたいと思います。

例えば先ほど少し触れましたが、国保税と国保料などで示されるように、なぜ国民健康保険事業を行うのに二種類のタイプがあるのかというような問題に関して、恐らく元々国民健康保険「料」というのが基本的なスタイルであったように考えています。しかし、「税」としてそれを作ることもできる。ではなぜそうかということ、特に都市部ではなくて、地方で健康保険「税」として採用しているところが多いかということ、「税」という名前を付けると住民が「これは税金なのだから、当然払わないといけない」という思いを強く持つからだと説明されます。確かに順法精神という観点から言うと、それはそれで十分あり得る考え方だと思います。

しかし、税というのは基本的には対価、つまり個別具体的な給付をし、それに対する反対給付として負担を求めるといえるものでは決してありませんし、やはり基本的には、税収を確保するというのが本来の姿であるのだとか、あるいはそれに対してより厳格な課税要件を決めてより公平で適正な徴収をするのだとか、そういういくつかの税としての明確な規律というのがあるだろうと思います。そのように税として作る以上はより厳格な、それこそ租税法律主義や租税条例主義の明確なコントロールの下に置かないといけないということを、制度設計の際に意識する必要がある、安易に何とか税、何とか税というような格好で制度設計するのはいかがなものか、というのがそもそもの発想です。

その上で今お話しいただいた宿泊税との関

係で、支払能力をどう考えるのだということについては、これは少し論文にも書きましたように、実は宿泊税というものの負担は、地域によって少し制度設計が違ってはいますが、日本の宿泊税の税率構造というのは、例えば宿泊した人がホテルや旅館に宿泊した宿泊料金の大きさに比例してその負担を求めるといえるのは、恐らく基本的にはほとんどのところが取っていないと思います。例外として、北海道のニセコなどの地域では富裕者がスキー等へ訪れますので、そういう場合については宿泊料金の何パーセントという決め方をします。海外の宿泊税あるいは旅行税というようなもので言いますと、どうも傾向からすると、ホテルや旅館の宿泊料金の大きさ、つまり「それぐらいの高額な宿泊料金を払えるのであったら、その地域においてさまざまな行政需要を引き起こす場合には、その分について少し負担してね」というのはあり得る議論だと思います。

今の日本の宿泊税の多くは、そのような制度設計や考え方をどうも取っていない。その理由は、私は入湯税やゴルフ場利用税が元々の発想の出発点であるからのような気がしてなりません。例えば入湯税で言いますと、温泉地のホテル等に宿泊すると、1泊について150円を標準とする税負担です。そうすると、温泉地にある地域の1泊1万円のところは宿泊しようが、10万円のところは宿泊しようが、150円が標準です。なぜそういうことになるのかということ、結局温泉地に旅行した人は、単に宿泊するのみならず、その地域をいろいろ旅行したり、買い物することによってそれなりの消費行動をする。そうすると、それなりの大きさの消費行動が背後にあって、その消費行動のトータルの消費能力があるから、そ

れをたまたま一番簡単に把握できる宿泊地であるホテルや旅館で捕まえようとする。もしそのような理屈で制度がつくられているとするならば、それはそれで一つの考えかなと思います。

それと今のように、100円、200円、500円など、ある程度定額の金額が設定されているのは、結局特別徴収義務者の負担と便宜を考えて、特別徴収義務者の方が税率を適用していくらになるのだということをあまり考えなくてよいという要素もあるのではないかと思います。

そういうふうを考えますと、いわゆる基本的な担税力の要請というのは一応クリアしつつ、なおかつ特別徴収義務者に対する必要以上の負担を求めないという配慮も併せて、制度設計がされているのではないかと私は考えています。

野一色 ありがとうございます。

法定外普通税創設の手詰まり感

高橋 ありがとうございます。続いて、法定外普通税を新たに作ることの手詰まり感につきまして、関東地区の西山会員から質問が寄せられています。西山会員、よろしくお願います。

西山 関東地区の西山由美です。私自身は新税の導入に非常に興味があるので、大変勉強になりました。ありがとうございます。

お尋ねしたいのは、地方税における目的性と応益性についてです。『税法学』583号のご論文の246頁右側を拝見しますと、地方税において目的税化や受益者負担性を過度に出すことの問題点が指摘されているかと思います。ただ現実的には、神奈川県企業の企業税に見られるように、地方自治体が新たな法定外普通税

を創設することについて手詰まり感があると思います。ほとんど重要なものは国税になっているからです。例えば、熱海市のいわゆる別荘税や太宰府市の歴史と文化の環境税など、一定の目的性や受益性を打ち出さなければなかなか税として受け入れられない、あるいは成立しないという現状があるかと思います。これについて、現状との関係でどのようにお考えでしょうか。

あるいは、こうした地方自治体のむなしい努力から解放させるためにも、例えばドイツのようにいったん基幹税を国で集めておいて地方と折半するというような抜本的な解決も考えられるのでしょうか。以上です。よろしくお願いたします。

田中 ありがとうございます。私は、日本がドイツのような連邦制ではなく、基本的に単一国家という形を取っている中では、やはり論文でも書きましたように、国家による統制の下での地方団体間のある種のバランスを担保するという要請と、もう一つは当該地方団体の必要な行政需要に応じて新たな税負担を地方団体独自が創設することができるという要請の両面があるだろうと思っています。

その中で今先生のご指摘のあった手詰まり感ということに関して、私がいろいろ相談をされたり、地方団体の新税の創設に関与するときに真っ先に申し上げているのは、地方税制の王道は、今言ったような大きな二つの拘束や二面性がある。それを前提にする中では、地方税法の下での標準税率である住民税や固定資産税の税率を引き上げる。当該地方団体に本当に税収確保が必要で、その必要性があるというのであれば、それを正面から住民に訴えて、やるべきだと言うわけです。ただその次には、なかなかそれをすると首長は大変

なので、私はこれ以上無理強いをする気はありませんと申し上げている。

そのようなこともあって私は、少なくとも地方税法が想定していて、かつ王道なのは、標準税率として定められているものを正面突破するという方法であろうと思っています。そういうことをしないと、先生がご指摘されましたように、今、地方団体に残されているものは、いくら法定外税を作っているといっても、ニッチで非常に狭い範囲のものでしかない。そういう点では、王道はそういうものだというのと、あともう一つは先ほども申し上げましたように、人やさまざまな物が県境や市境を越えて往来し、新たな行政需要を生み出すとき、当該地方団体の住民そのものにその負担を負わせるのが適切でない場合には、必要な範囲での負担を求めるのはあり得ることではないかと思います。

最後にご指摘があった点について、確かに日本の住民自治や地方自治というのは非常に重要な考えとは思いますが。しかし、例えばドイツのような連邦制的な発想に行くまでのエネルギーと発想がどこまであるのかという点に関しては、むしろその方が、手詰まりというよりはもう鉄板がすぐ横にあるような感じの方が強い。日本の現状を前提に、地方自治あるいは課税自主権を少しずつ少しずつ広げていくという方向で、1歩ずつ1歩ずつ進めていく以外ないのではないかというのが今のところの考えです。

高橋 西山先生、よろしいでしょうか。

西山 はい、ありがとうございます。

課税権の根拠には委任命令も含むか・時価
以下評価の場合における納税者救済

高橋 では続いて、立法の在り方に関しまし

て質問がございます。関西地区の谷口勢津夫会員から、1番目と2番目の質問をまとめてよろしく申し上げます。

谷口 関西地区の谷口です。地方税法の法原則に関する基本的な視点として、レジメのⅡの2の第1で述べておられる「地方税法は枠法または標準法」であることには異論はないと思いますが、そこでいう地方税法には地方税法施行令・地方税法施行規則といった委任命令（行政立法）も含むと考えるべきでしょうか。

『税法学』583号の248頁右欄では、「地方自治に関して定める憲法の規定（92条、94条）を出発点に置くならば、地方税の課税権の根拠は、各地方団体が定める条例に根拠を持つものであって、国が地方税のあり方を規制する必要がありうるとしても、その場合には、その規律は法律によらなければならない、と解するのが適切だと考える」と述べておられますが、ここを読むと、「法律」という立法形式を重視しておられるように思われます。そのように理解してよろしいでしょうか。

また、そのように理解してよろしいということであれば、地方税法による命令委任については、所得税法等の国税に関する法律による命令委任の場合と異なる考慮が働くのでしょうか。働くとして、その考慮はどのようなものなのでしょうか。

関連して、地方税法には命令委任と並んで、数はそれほど多くないものの条例委任の規定が、特に課税の減免・徴収猶予等に関して定められていますが、命令委任と条例委任とはどのような関係にあると考えるべきでしょうか。これが一つ目の質問です。

二つ目、レジメⅡの2の第3で述べておられる税収の安定的確保の要請と住民の権利

侵害の可能性に関して、『税法学』583号の243頁右欄では、「地方税における自主財源の確保という要請と、公平負担などの納税者の権利とが衝突する場合には、基本的には、納税者の権利に傾斜する形でその衝突を解消すべきだろう」とのご見解を述べておられますが、ここで言われている「公平負担などの納税者の権利」というのは、例えば固定資産評価について、いずれも時価以下評価ではあるが、多くの者に対しては低評価が行われるのに特定の者に対してのみ高評価が行われているような事例において、当該特定の者に対する時価以下評価だが高評価に基づく固定資産税賦課決定処分を違法として取り消すというような場合の納税者の権利を考えておられると理解してよろしいでしょうか。この理解でよろしいのであれば、他にどのような場合をお考えなのかご教示ください。

以上二つです。よろしく申し上げます。

田中 ありがとうございます。非常に難しい質問で、結論から言うとなかなか答えにくいというのが率直なところです。

最初のご質問については、私は単純に地方税法の大きな枠内で、その範囲を明確に超えることは認められていないという大きな縛りがあるのだと、ごくごく一般的な理解をしていました。そうしますと、ご指摘の法令という点で言いますと、地方税法のみならず地方税法施行令等も入るのではないかと極めて単純に考えていました。

しかし、事案によっては、委任立法の持つ問題性があるって、本来の地方税法が本来規律しているものとは違う内容のものを決めている施行令等がある場合には、それは当該地方税法と地方税法施行令との関係で、まず当該地方税法施行令が地方税法に反しているとい

う部分を処理してから、その次の問題に入るとは思っています。私がいままで深く考えていなかった点についてご指摘を頂戴しまして、その点本当に感謝しております。

次に二つ目の問題ですが、私は、ここで言っている権利侵害、つまり住民の適正な権利や利益の侵害については、それぞれ公平負担や財産権保障等の憲法上の権利保障の条項を根拠として、それを基本的には優先すべきだというのは、ある意味では一般的な言い方でして、今、先生にご指摘いただいたような時価以下評価の場合における納税者の救済との関係は、実は論文を書いた段階では全く考えていませんでした。

この点も伊川先生のご報告等に関連しまして、結果的にご質問はしていないのですが、実は伊川先生にお聞きしたいことがあります。それは、そもそも7割評価が本当にいいのかということ。時価という文言を用いながら現実には7割評価をするという方が、気持ち悪い。本当はその部分をまずクリアしないといけないと思うのですが、現実の紛争は一応今の7割評価を前提にした議論になっている。

恐らく地方団体も、本心はできれば7割評価ではなくて9割とか10割にしたいと考えていると思います。しかし、例えば裁判などの紛争のリスクやコストを考えると、安全運転をした方がいいという、もう一つ別の考慮がある。私の考え方ですら、本当に「10割評価をせよ」と力強く言っているのかと、少し躊躇がある。私の直感では、7割というよりは9割前後ぐらいに引き上げてするのがいいのではないですかという、非常にいい加減な、妥協的な言い方しかできないのが現状ですが、そもそも制度としての時価以下評価が本当に

それでいいのか、かえって納税者に必要以上の混乱や紛争を引き起こしているが本当にそれでいいのか、という議論がまず前提になるのではないかと思います。

本当に的外れの回答で恐縮ですが、差し当たりは以上でご勘弁ください。

谷口 どうもありがとうございました。実は私もこれに関連する質問を伊川先生にもしていますので、またそのときに伺います。どうもありがとうございました。

所得税寄附金控除部分を住民税から控除することの是非

高橋 ありがとうございます。では、田中会員に対する最後の質問でございます。ふるさと納税における所得税寄附金控除部分を住民税から控除することの是非ということで、関東地区の渡辺徹也会員、よろしく申し上げます。

渡辺 関東地区の渡辺です。『税法学』583号260頁で、ふるさと納税のことについて田中先生は述べられております。ご報告では、恐らく時間の関係から端折られた部分があるかあったと思いますので、できればもう少し田中先生のご見解を伺いたいと思ってお尋ねいたします。

先ほどから議論されているように、国税と地方税の関係というのは、重要な問題を含んでいると思います。ふるさと納税にはワンストップ特例という制度があります。この特例を利用した場合、所得税の寄附金控除額部分は翌年の住民税から控除されることになっています。これについては、国税庁のホームページや総務省のホームページ、それから各自治体のホームページでも、「ふるさと納税ワンストップ特例の適用を受ける方は、所得税か

らの控除は発生せず、ふるさと納税を行った翌年の6月以降に支払う個人住民税の減額という形で控除が行われます」といったように説明されています。これは「改正税法のすべて」等にも書かれているところです。

そのような扱いになるのは、恐らく所得税が個人住民税とは異なり、現年課税制度を採用しているために、申告手続なしで寄附額を所得から控除することが技術的には難しいというのが理由ではないかと推察します。つまり、根拠は執行上の理由ということです。しかし、本来所得税の寄附金控除部分であったものを個人住民税から控除するというのは、理論的には大きな問題があると思われます。この点について、解決せずにこのままにしておいてもよいのか、そうではなくて、もし仮に法改正する必要があるとお考えであれば、どのような方法があり得るのかについて、ご教示をお願いいたします。

田中 ありがとうございます。ふるさと納税に関しては、渡辺先生も十分な研究をされているし、私がむしろ参考にした方なので、あまり言うべきでないのかもしれませんが、今の所得税と住民税の関係やその問題性については先生のご指摘のとおりだと思います。私もそれはすべきではないと思います。それが簡単な結論です。

あともう一つは、そもそも私はふるさと納税はやめるべきだと思っています。寄付と税は全然違う。しかも、「寄付をしました」と言っただけで大っぴらに宣伝するような人間が増えても、私はあまりいいことはないだろうと思っています。そういう意識が強いのと、論文でも書きましたが、ささやかな自分の気持ちとして「寄付をして、それでいい」と思っている人が「自分の税金が得をした」と思

うのが、ある意味ではもう支離滅裂な人間像を想定しているとしか言いようがない。そういうようなことも含めて、そもそもふるさと納税というのが必要かどうかという点を、まず解決するというのが前提ではないかと思えます。そういう「そもそも論」にまで返れるかどうかという議論はあると思いますが、そういうところまでもう1回返って、今先生がご指摘になったような問題も含めて、併せて解決するというのが一番の良い方向かなと思っています。差し当たりは以上です。

渡辺 ありがとうございます。

高橋 ありがとうございます。では、以上で田中会員に対する質問を終了させていただきます。まだ質問を寄せていただいていたのですが、時間の関係からご勘弁いただければと思います。それでは次に、八ツ尾先生よろしくをお願いします。

田中 ありがとうございます。

ふるさと納税がもたらす納税意識へのプラスの効果

八ツ尾 横山会員への質疑応答の司会をさせていただきます、関西地区の八ツ尾です。よろしくをお願いします。

この「地方税をめぐる法的諸問題」というテーマは、前の本部会で決めたテーマでありまして、そのときに、税法の観点からばかりではなくて、財政学の方からも一つ意見を言ってもらおうということで決まりました。そこで、日本税法学会の会員でもある横山会員に発表していただいたという経緯があります。日本税法学会ですから、多くの場合は租税法の観点から様々な議論をしているのですけれども、今回は財政学の観点から住民税について横山会員に発表していただいたということ

を、ご了解願いたいと思います。

発表でも、税法学であまりなじみのない「納税意識」や「納税協力費」などの用語が出ており、これに関しても質問が来ていますので、横山会員からまた説明していただきたいと思っています。

それではまず納税意識について、ふるさと納税との関係で、納税意識にとってプラスの効果があるかどうかという質問が、関西地区の野一色会員から来ています。野一色会員、質問をお願いします。

野一色 横山先生、ご報告ありがとうございます。関西地区の野一色でございます。よろしくをお願いします。質問フォームに沿ってご質問を申し上げます。

納税意識に関して、ご教示をお願いします。『税法学』277～278頁でご説明されている、ふるさと納税が納税意識にとってプラスの効果があるとの点について、例えば特別徴収の給与所得者が軽減される税額等の確認を通じて税負担に関心を示すことになるといったように、住民税の仕組みを積極的に知ろうとするとの意味でプラスになると理解してよろしいのでしょうか。また、納税意識にとってプラスのみの効果があるとの理解でよろしいでしょうか。ご教示・ご見解をお願いいたします。

横山 野一色先生、ご質問ありがとうございます。おおむね野一色先生が考えていらっしゃるのとおりなのですが、ふるさと納税につきましても、私が申し上げているのは、まず税負担という感覚があって、その後納税意識というものが出てきますので、その感覚を刺激するという意味では非常にプラスがあると思っています。もちろん先生がおっしゃいますように、ふるさと納税というのは仕組みを知らなければできないものですので、それを

ろうというところで、意識に対しては非常に意味があると思っています。

ただ、実はマイナス面もないわけではありません。納税意識の面から見ても、例えばふるさと納税は調べるとおよそ20%ぐらいしかやっている人はいないといわれているのですが、「ふるさと納税って何?」とか「よく分からないからできない」と言う人は、劣等感を感じてふるさと納税ができないので、意識が下がり、すごく不安な気持ちになるという意味でマイナスになるともいわれています。そういう面は納税意識の格差が出ると思いますか、マイナス面があると考えられます。以上となります。ありがとうございます。

野一色 ありがとうございます。

税金の使い方が納税意識に与える影響

ハツ尾 どうもありがとうございます。それでは、次も同じように納税意識についてご質問があります。関西地区のAlas Nancy会員、よろしくお願いします。

Alas Nancy はい、関西地区のAlas Nancyと申します。よろしくお願いします。横山先生、面白い発表を聞かせていただき、ありがとうございます。納税意識について、昨日横山先生が報告してくださったとおり、納税意識に影響を及ぼすいくつかの、基本的には三つのコストがございます。私は心理的成本について興味があるため、次の質問をさせていただきます。

それは、市町村が徴収した租税の使い方についてです。特に租税の無駄遣いや乱用がある場合は、納税者の納税意識を低下させる一つの原因にもなり得ると考えることが可能でしょうか。なお、この件に関しては、研究状況をご存じでしょうか。例えば、租税の無駄

遣いや乱用がどうやって納税者の納税意識に対して影響を及ぼすか否かについて、どうかよろしくお願いします。

横山 Alas Nancy先生、ありがとうございます。初めにおっしゃっていただきましたように、例えば市町村の職員の方の税の使い方が悪い場合は、納税者が税金を払いたくないという気持ちになりますので意識が下がると思います。心理的なコストに訴えかけることになりますので、そういうことは意識にとっても良くないですし、協力する気持ちが全然なくなってしまいますので、税金にとっても非常に良くないことだと考えています。

その意味では、tax moraleという研究をしているTorgler先生という方が論文の中でも書いておられて、2007年に『Tax Compliance and Tax Morale』という本を出されています。非常に面白くて、税金というのは多くの人は払いたくないと思うのですが、逆になぜ払いたいという人がいるのかという研究もされているので、もしかするとNancyさんの興味があるようなことが載っているかもしれません。またご参考になさってください。ありがとうございます。

Alas Nancy ありがとうございます。どの国においてもこれは一つの大問題なので、その理由でこの質問をさせていただきました。ありがとうございます。

「納税意識」の定義・徴税費用の軽減について

ハツ尾 どうもありがとうございました。それでは、次に関東地区の酒井会員から租税教育というテーマで質問がきています。酒井会員は、この辺りをまとめてご質問をお願いします。

酒井 関東地区の酒井です。横山先生、大変

刺激的なご研究をありがとうございました。
勉強になりました。

さて、質問フォームに従ってご質問いたします。二つございまして、まず確認なのですが、先生がご論考やご発表の中で、租税負担に関して納税者が認識することを「納税意識」と定義されていらっしゃるわけですが、この認識というものを、納税者が税に対して肯定的な認識だけに限定された意味でおっしゃっておられるのか、それともいわゆる「税金が嫌いだ」という嫌悪感というものも含めて、それでも税金に関する関心が高いことを含めて納税意識とおっしゃるのか。そういった納税者の否定的な見解を含めたところで納税意識といっているのかというのが一つ目の質問です。

もう一つの質問は、広い意味で徴税費用の軽減という話がありましたが、納税意識の向上というのは徴税費用の軽減と同じ方向性を保証するものなのかという点が大きな疑問の一つでもございます。これは確認なのですが、例えば年末調整はいろいろとコストがかかる。しかし納税意識の向上には寄与するという意味で、反対のベクトルを向いている可能性も十分にあり得るのではないかと考えておりますが、その点について先生のご見解をお伺いしたいと存じます。

横山 ありがとうございます。非常に重要な視点だと思っております。まず1点目のお話なのですが、「納税意識」と申し上げていますのは、「税金のことをきちんと理解して、税金というのは払わないといけないということを理解した上で」という前段が付きますので、租税抵抗といわれているものとはいったん切り分けて考えております。その中で納税意識が上がるか下がるかを考えておりま

す。租税抵抗はどちらかといいますと、私の言葉では負担感や「嫌だな」という感覚の方に近いかなと捉えております。

それで、二つ目の方が財政学会でもよく話題になるのですが、一般に年末調整あるいは源泉徴収は、徴税コストが下がるので非常にいいとされています。納税意識との関係でベクトルの話をされましたけれども、保証されるかということでは、保証されるということにもなりません。少しご説明させていただきますと、トータルのコストは公的な徴税費と納税協力費がありまして、年末調整はあくまでも徴税費の方は下がりますけれども納税協力費は非常に上がりますので、実は私は年末調整をあまりいいと思っておりません。納税協力費はどんどん上がっていくことになるシステムになりますので、納税協力費と意識はある程度トレードオフの関係になるということはいえるのですけれども、トータルはどうかといわれると、年末調整や源泉徴収はどうしても徴税費の公的な費用を下げることになりますので、そのあたりは、保証はなかなかしづらいと思います。すごくよく見ていただいております。

酒井 ありがとうございます。整理が付きしました。

租税教育

ハツ尾 それでは次に、関西地区の谷口会員からは四つの質問が来ています。その中にも納税意識というのがあるので、この四つを順番に質問していただけますか。

谷口 関西地区の谷口です。納税意識と納税協力費という税法学的にはほとんど用いられることのない道具概念を用いて、住民税の特徴を分析し、その方向性を検討されたご報告

と拝聴いたしました。どうもありがとうございました。門外漢の素人的な質問になりますが、いくつか質問をさせていただきます。

納税意識の意義は、「税を払うこととはどういうことか認識して理解し、税をどのようにとらえているか自分で認識すること」と定義されていますが、納税意識の涵養・向上には、租税教育が必要かつ重要ではないかと考えております。昨日のご報告の最後の方で少し触れられましたが、租税教育に関するご見解を伺いたいと思います。納税意識の涵養・向上に有効とされる租税教育の実践例や研究がありましたらご教示ください。これが一つ目の質問です。よろしく申し上げます。

横山 はい、分かりました。実は租税教育は、現在も租税推進協会の方でされていると思いますので、税務署や税理士の方がされているかと思っています。そのやっておられることが一つの取っ掛かりとなるということなのですが、現状ではなかなか日本人の中での税金の教育が行き届いていない部分もあると思いますので、もう小学校からの教育課程の中に税金についての教育を入れていく必要があるのではないかと、私自身も考えております。財政学会等の方でも、現在ではOECDの報告で租税教育に関する問題が非常に出ておりまして、例えば、租税教育が悪い国では税金を払わない人が多いというデータが出ている関係上、日本でも租税抵抗という言葉がたくさん出てきていると思いますが、租税教育というのはそういう租推協だけではなくて、もう科目として小学校ぐらいから、小学校・中学校・高校と行く。大学ではすると思うのですけれども、そういう「科目」としてやっていくことが、実は全員にとっていいことではないかと考えております。

個人住民税は累進的か

谷口 どうもありがとうございました。それでは二つ目の質問ですが、個人住民税は税率が比例税率である一方、「介護・医療あるいは福祉サービスなど、受益者が限定されるような分野の比率が高くなればなるほど、個人住民税は再分配的になる」との佐藤先生のご指摘もあるところであります。そうすると歳入・歳出をトータルに見れば、個人住民税は実質的には累進的と見てよいのでしょうか。もし、そのように見てよいのであれば、所得税の累進性とは違いがあるのでしょうか。もし違いがあるとすれば、その違いはどのようなものなのでしょうか。また、その違いは個人住民税と所得税に関する納税意識にも影響を与えるのでしょうか。よろしく申し上げます。

横山 再分配の問題に関して、論文の地方税のところ載せていますのは、いわゆる財政支出を含めての再分配に、結果的になるということで、どちらかという、この話は問題であると、佐藤先生も触れられていると思うのです。

地方税があえて比例税になっているというのは、先ほど田中先生も話題にされておりましたけれども、やはり「比例税であるべきだ」という意味で比例税になっているという面があります。話が少しそれてきますけれども、なぜ比例税になっているかという、公共サービスは多かれ少なかれみんなが利用するものなので、公共財というのは等量消費で、競争がない非競争性を持っているものなので、「使っていないとはいわせない」という意味や、できるだけ多くの人が払わなければならないという意味では、「まず比例税であるべきだ」と言われていますし、私もそう思います。

その意味で、地方税は国のように所得再分配的な役割を持っていないと思いますので、そもそも累進税というのはなじまないものだと思っております。

その一方で、所得税は、そもそも所得再分配の機能をやらなければいけません。格差を埋めるということをしなさいといけませんので、累進税という税金の中で税率を上げていって、高い所得の人からはどんどんたくさん取るという仕組みが必要だと考えていますから、再分配の意味はやはり少し違うと考えています。

特別徴収義務者と給与所得者との納税意識の違い

谷口 どうもありがとうございました。それでは、三つ目の質問をさせていただきます。個人住民税に関して、特別徴収義務者と給与所得者との間に納税意識の違いがあります。『税法学』277頁の右欄では「性質が少し違う」と書かれていますが、その違いに起因して両者、すなわち特別徴収義務者と給与所得者との間にあつれきが生じることはないのでしょうか。むしろ、両者の納税意識の違いは、課税権者たる地方団体との間においてのみ見られるにすぎないのでしょうか。よろしくお願ひします。

横山 はい。その点は、そのような認識だと私も考えます。これは、なぜこのようなことをわざわざ私が触れたかといいますと、一般に特別徴収は「特別徴収はすごくコストが安いですね」とか「意識が低いでしょ」と言われてしまいがちなので、あえて「特別徴収義務者の人は、人の税金を取るという意味で嫌な気持ちはあるのですよ」という意味を言いたくて入れているものです。やはり嫌という意味の内容が違いますので、「少し意味を分け

て考える必要があります」という意味で触れているということですので、先生がおっしゃるような方向の話だと考えます。

『税法学』583号283頁の図表4-2について

谷口 それでは四つ目に、『税法学』283頁の図表4-2の見方について、ご報告の中で説明していただきましたが、もう一度確認のために質問をさせていただきます。この図表は、納税の電子化に伴い、納税意識と納税協力費とがトレードオフの関係に陥ることを示していると理解してよろしいでしょうか。よろしくお願ひします。

横山 はい、そういうふうに取り取ることもできます。といいますのが、この図は少し読み取りにくいのですが、納税意識のところが高い・低いに分かれておまして、これは「人によってはここで変わっていくことがあるのですよ」ということを言っているだけで、ベクトルという意味では納税意識と納税協力費はトレードオフの関係にあるということになります。ただ、納税意識は元々税金をよく知っている人かどうかということで、この分かれ道が低い・高いで分かれるので、「それによって人に違いはありますけど」という注釈付きという意味です。少し複雑な図になっておりますが、結論的にはトレードオフになるという図です。

谷口 どうもありがとうございました。

横山 ありがとうございます。

住民税を現年課税化した場合の年末調整

八ツ尾 どうもありがとうございました。それでは、続いて関東地区の渡辺会員から質問をお願いします。住民税を現年課税にした場合の年末調整を誰が行うかという関係の質問

だと思しますので、よろしくお願ひします。
渡辺 関東地区の渡辺です。『税法学』583号282頁で、現年所得課税とするためには、源泉徴収義務者（特別徴収義務者）の負担を低く抑えるような方向で検討することが重要というご指摘があります。現年課税化に当たって本当に問題になるのは、実は各月の源泉徴収より年末調整ではないかと私は考えているので、この点を含めてご教示いただければと思います。現年課税にした場合、現行制度では存在しない住民税の年末調整は誰が行うと想定されているのでしょうか。所得税の源泉徴収義務者、給与の場合であれば給与等の支払者ということになるのでしょうか。もしそうだとすれば、住民税の課税ベースが地方団体ごとに異なっていた場合、相当のコストがかかることになります。課税ベースがそれなりに統一されていたとしても、所得税と住民税では課税ベースが異なります。最終の給与支払いに際して、所得税に加えて住民税についても年末調整をしなければならぬとすれば、給与等の支払者に時間的に厳しい制約を与えることにはならないでしょうか。源泉徴収義務だけでも大変なのに、さらにそれ以上の負担を強いるということに問題はないでしょうか。

一方で、もし地方団体に年末調整をさせるとすると、税額計算だけではなく過不足分についても追徴あるいは還付に関わる事務を行わなければならない、そこに新たな行政コストが発生します。このように、年末調整は現年課税化に当たり大きな障害になると考えますが、この問題はどうかやって解決するのがよろしいのでしょうか。ご教示ください。

横山 非常に、ある意味では最も重要な点と申しますか、そうだというふうに私も考えて

おります。実は先生が見抜いておられたように、最も問題になるのは年末調整です。しかも、私が考えているストーリーの中でも、この年末調整の新たな現年課税になったときにも、給与支払者が、源泉徴収義務者が行うというふうに考えておりますので、その点は私自身もかなり良くない方法を取らざるを得ないと考えているのです。

それでもこういう効率化がいいと考えておりますのは、まず一つ目に、ここにも触れておりますが、地方の自治体が計算しているという公的なコストを圧倒的に抑えることができるという点です。あと実は私自身の問題意識として、この論文だけではなくて、実は年末調整を非常に問題視しておりまして、源泉徴収はいいのですけれども、ゆくゆくは年末調整というのではなくして申告の機会をどんどん増やしていく必要があると従来から思っております。自分の気持ちがそういうふうなこともあるのだと考えながら想定しているということもあると思います。現時点の案では、年末調整はやはり事務負担として増えますので、ここは非常に良くない点だということは認識もしております。ただ、将来的には年末調整というもの自体はなくして、申告をしていくべきではないかと考えています。

渡辺 ありがとうございます。賛成です。私も年末調整廃止論者です。

横山 そうですか。

渡辺 はい。この件について少し勉強したときに気づいたのですが、どうしても年末調整がネックになっていて、先生もご論文等で指摘されているように、いろいろなお役所等でも検討はしているのです。でも、どうしても年末調整をどこに持っていかかということの解が出ていないと思います。ここは、もう所

得税の年末調整をいっそやめて、ラフな源泉徴収を行うというのが私の考えであり、そういう方向の改正がよいと思っています。今のお答えを聞いて、納得いたしました。ありがとうございます。

横山 共感しました。ありがとうございます。

納税協力費

ハツ尾 どうもありがとうございました。それでは関西地区の浦東会員から、徴税费、納税協力費についてどうするかというご質問が来ています。浦東先生、よろしくお願ひします。

浦東 関西地区の浦東です。ご報告ありがとうございます。それでは質問させていただきます。他の方の質問・質疑を聞いています、どうもそうではなさそうに感じているのですけれども念のためおたずねします。個人住民税の所得割について、それを念頭に議論していただいたと思うのですが、納税協力費は納税者が負担しているということですよ。

横山 はい、そうですね。

浦東 ですから、納税協力費の分を本来の納税額から控除して、実際に徴収するのは納税協力費を差し引いた分である。このような考え方は、そもそもおかしいのではないのでしょうかという質問なのです。納税協力費というのは、本来払う税金とは別に負担させられるものだという前提で議論をされているということでしょうか。

横山 そうです。そういうことですので、今までの方にもお答えしていますように、私が特に問題視していますのは、徴税代行させられている特別徴収義務者や源泉徴収義務者の納税協力費です。実はこの点に関しまして、歴史をずっと調べておられますと、以前日本で

も1940年ごろに徴収交付金というのがございましたようで、その徴収の代行をされている方が「交付金を納税者1人当たりこれだけくださいね」と言う権利を持っていらしたようなのです。税額控除というよりは、私はどちらかというとそのような仕組みを考えております。やはり、明らかに税金以外に負担させられている費用というのがありますので、それは代わりにやってあげているからきちんとして国からいただく。昔は日本でもあったわけですし、そういうのは本当にあってもいいのではないかと考えております。

浦東 本来の税額は、それはそれで別だと。

横山 そうです。

浦東 分かりました。ありがとうございます。

現年度課税に向けての地方税務職員のスキルアップ

ハツ尾 どうもありがとうございました。それでは、横山会員への最後の質問ですけれども、関東地区の西山会員から質問が来ています。現年度課税に向けての地方自治体の徴税能力向上はどうすればいいかという、地方税務職員のスキルアップについてのご質問です。西山会員、よろしくお願ひします。

西山 関東地区の西山です。ご報告を伺いまして、租税制度は心理作戦であること、租税教育の重要性などをとても再認識することができました。どうもありがとうございます。

私が質問したいのは、『税法学』583号275頁以降の、先ほどから議論されている現年度課税についてです。この現年度課税がなかなか実現できないのは、地方自治体職員の徴税能力の問題が大きいのではないかと考えています。例えば、今般の10万円の給付に際しましても、マイナンバーカードの情報処理がうま

くいかなくて、地方行政のデジタル化の遅れが露呈しているところです。他の公務員試験とは異なる方式で採用される国税庁の職員とは異なりまして、地方自治体職員は定期異動もありますし、税務担当になるのがたまたまということもあります。そのため、税務職員としての意識も相対的に高くはないと思われます。他方、退職時などの応能負担の観点からは現年度課税が望ましいとも思いますので、現年度課税に向けて、自治体職員や税務職員のスキルアップのために何が必要かお考えを伺いたいと思います。お願いいたします。

横山 西山先生、ご質問いただきありがとうございます。まずは、結論を申し上げますと、確かに地方の職員の方の徴収能力を上げていくこと自体は、実は非常に難しいのではないかと考えております。徴収一元化などについて私が今考えている中でも、地方の職員の方には税の計算というものをあまりしていただかない方向の一元化をする方がいいと考えております。先生がおっしゃっていることに全く私も共感しますので、一元化を現実ベースで考えるときには、地方の職員の方に計算や事務をさせていくということになりますと、なかなか進まなくなってくると考えております。

ですので、文章で論文の方を載せているので分かりにくかったかもしれませんが、イメージしている中では、地方の職員の方の計算などの作業はだいたい取り除く形のパターンを考えております。そういう意味では電子化というお話もだんだんあると思うのですが、マイナポータルとかそういうものが出てきますと、さすがに地方の職員の方も、マイナポータルをのぞきに行けばいける、計算はしなくてもいけるという形になると思いますので、

西山先生がおっしゃることに私も共感します。現実ベースで考えますと、今までのように地方の職員の方にやらせるという形だと、ずっと前年課税のままで行くと私も思いますから、全く共感いたします。ありがとうございます。
西山 ありがとうございます。

ハツ尾 よろしいですか。ありがとうございますました。

次の伊川会員への質疑応答の司会は、また高橋会員にお渡ししますのでよろしく願います。

登録価格が適正な時価を下回る場合について

高橋 続いて伊川会員の質疑応答に入りたいと思います。

まず、憲法原則との抵触に関しまして、先ほどの田中会員の質疑応答のところでもあった質問でございますけれども、中部地区の中尾会員から、登録価格が適正な時価を下回った場合には、合法性の原則あるいは公平負担の原則の観点から問題があるのではないかとのご質問です。中尾会員、よろしく願います。

中尾 中部地区の中尾と申します。実は研究報告1の馬場会員の報告の中にも少し出てきたのですが、裁判所の判例の理解として、登録価格が適正な時価を下回っている場合には適法となるといった前提で不等号が使われていましたが、登録価格が適正な時価を下回るというのは、やはり合法性の原則や公平負担原則の観点から問題はないのでしょうかというのが基本的な質問です。

というのも、最高裁が、登録価格が適正な時価を上回らないことが適法要件であるという言い回しをしていることについては、登録価格が適正な時価を下回っている場合には、

納税義務者において取消訴訟を提起する「狭義の訴えの利益」、つまりそれで違法になったとしても自分に利益がないので、訴えを却下されるといったことにつながるから、そのような言い回しをしているのではないのかとも思います。そのあたりをご教示いただければと思います。

伊川 中尾会員、ご質問ありがとうございます。この価格の問題につきましては、登録価格・適正な時価・固定資産評価額の三つを対比して、関係性を判例に基づいて整理をしたという報告をさせていただきましたが、昨日も申し上げましたとおり、本来この三つは一致するということが法規定上は想定されていると思います。

ただ、この三つの乖離が見られるという場合が現実ということですが、まず、三つの価格、それから中尾会員のご質問でいきますと、登録価格が適正な時価を下回った場合についてはまず、そもそも前提からすれば、合法性の原則に反するという実態にはなるのだろうと思われま

す。ただ、現実はこの三つの価格について乖離が生じているという時点で、もう既に合法性の原則から外れているような実態になっていて、その原因というのが、先ほども田中会員との質疑の中でも出てきましたが、そもそもこの適正な時価というのが、現状、7割評価ということになっているところが非常に大きい。そもそもこれが、時価を7割評価と見ていかどうかという問題につながっているのだと思います。

そうなりますと、現在の適正な時価が7割評価を前提にしているというところから、それと登録価格などと比較して、どちらが上回るか・下回るかということが議論されている。

そういう前提からすると、そもそも固定資産を巡る価格が、法形式的にいえば合法性の原則や公平負担原則から既にずれている状況にあるということなのだろうと思います。

そういうことですので、これがいいかどうかということについては、そもそも、適正な時価というものが7割評価でいいかというところから考え直さなければならぬ問題だと考えられますし、現状がこうだということを前提にして、裁判所、最高裁は判断をしていると、私は捉えております。

訴えの利益の問題につきましては、ご指摘のように、平成15年判決の第一審判決でそのような指摘を地方裁判所が実際に行っています。ただ、これについても、時価が7割評価であることを前提にして、登録価格との比較ということで判断が示されている状況だと考えます。そのため、ご指摘についてはそのように考えられると思いますが、実態が既に乖離をしているということで裁判所は判断しているのだと理解をしております。

中尾 ありがとうございます。

「適正な時価」要件の規範性の相対的低下

高橋 ありがとうございます。続けて、やはり憲法原則との関係で質問が来ております。規範性との関係でございますけれども、関西地区の谷口勢津夫会員から質問が来ております。谷口会員、2番目の質問だけお願いできますでしょうか。

谷口 関西地区の谷口です。よろしく申し上げます。ご報告では、評価基準の規範性を高めることが「適正な時価」要件の規範性の相対的な低下につながっているという考え方を述べられたように記憶しておりますが、大変興味深い考え方であると思われま

その考え方について私なりに検討してみたのですが、次のような理解に至りました。

すなわち、『税法学』583号304頁右欄で『登録価格』が評価基準の定める評価方法に従って決定されているかどうかという点が、同価格の適法性を判断するための考慮要素として決定的な地位を占めるに至っている。このような解釈は、評価基準の規範性を高めるものであるが、その根拠は、前掲最高裁平成25年7月12日判決が示すとおり、『全国一律の統一的评价基準に従って公平な評価を受ける利益は、それ自体が地方税法上保護されるべきもの』という点に求められよう」と述べておられることからすると、評価基準の規範性を高める実質的な法的根拠は、租税平等主義—ここでは執行上の原則としての租税平等主義—ということを行います。

先ほどの田中会員に対する質問でも少し述べましたけれども、従来から裁判例において、固定資産評価のいわゆる時価以下評価の下で、一般的に評価基準に従い「低評価」が行われている中で、特定の者に対してのみ「高評価」が行われた場合、当該特定の者に対する「高評価」が時価以下評価であるにもかかわらず、租税平等主義違反により違法とされてきましたが、このことは、合法性の原則に対する租税平等主義による制約を通じて、評価基準の規範性を高めると同時に「適正な時価」要件の規範性を低下させることを意味するよう思われます。

そうすると、ご報告で述べられた考え方は、従来の裁判例を踏まえた考え方であると言ってよいように思われます。以上のような理解でよろしいでしょうか。よろしく申し上げます。

伊川 谷口先生、どうもありがとうございます。私が報告した内容につきまして、さらに余りあるような補足をしていただきまして、私としても、この「適正な時価」要件の規範性の相対的低下というような裁判例の動向は、おおむね同じような方向性で捉えております。

この論文を書くに当たって、かつての裁判例で時価以下評価であるにもかかわらず、低評価と高評価を比較して、高評価であっても違法であるという判断がされてきた。そういったところまで私が踏まえてこのような評価をしたわけではなく、必ずしもそこまで十分考えたわけではありませんけれども、ご指摘いただいて改めて考えてみますと、やはり、そのような指摘につながるのだらうと思います。

繰り返しになりますが、そもそも適正な時価・登録価格・評価額が法形式的には一致することが想定されているにもかかわらず、時価というものが、特にバブル期の負担増を抑えるというような政策的な理由に基づいて、負担調整やさまざまな政策的な措置が取られて、そして7割評価ということにもつながり、時価というもの自体が非常に動いてきた。

いわば、適正な時価というものが、本来の登録価格や固定資産税評価額から離れていったという実態があったことが、結果的に、これは一体「時価」といってもどういう時価なのか、7割評価で本当に時価といえるのかという問題意識が、もしかすると最高裁の中にもあったというふうにも理解できるのではないかと。そうなりますと、適正な時価ということ自体を固定資産税の課税標準として中心に据えてこだわる必要性もあまりないと捉えられる。

そこまで裁判所が考えたかどうか分かりま

せんが、そのような位置付けでいった場合、やはり登録価格を争う際に何と比較して判断すべきかとなった場合には、固定資産税評価額である。それを定めている評価基準の合理性に沿った適正な評価がされているか、という流れになってきたのではないかと考えられます。

それからもう1点ですが、このような評価に関しては、やはり固定資産税が賦課課税であることも影響している部分があるのではないかと思います。時価というのが非常に幅のある概念ですが、それを課税主体の側で賦課をする場合であったとしても、時価という捉えどころがない概念を、どれが適切な額かということになれば、やはり基準に沿った評価といえるかどうかということが重視されている。

このように整理ができるのではないかと考えますので、谷口先生からご指摘いただいたような方向で、結論的に私としても考えていくということになります。ありがとうございました。

谷口 どうもありがとうございました。

「受益」の捉え方

高橋 よろしいでしょうか。それではもう一つ、田中会員のときにも問題となっておりました受益の問題に移りたいと思います。まず、関西地区の谷口勢津夫会員から受益に関する質問が出ておりますので、1番目の質問をよろしく申し上げます。

谷口 関西地区の谷口です。この質問は、伊川会員のご見解の確認ということですので、よろしく申し上げます。

『税法学』583号のご論文の「Ⅱ 課税の根拠と課税除外をめぐる紛争」に関する294頁の

「検討」の中で、「受益」の捉え方として三つのタイプを指摘しておられることが、非常に興味深く思われました。この点について質問させていただきます。

『税法学』294頁右欄では、「課税除外の根拠は、固定資産税の課税根拠としての応益原則との結びつきを見出すことができたが、固定資産税の性質との関係は、財産税および収益税のいずれによるべきかの特定には至らなかった。そこで、この点については、固定資産の評価をめぐる議論を参照する必要があると考えられる」と述べておられますが、305頁の右欄では、「固定資産税の性質がどのようなものかということ、評価基準の評価方法の定め方や『適正な時価』ないし『登録価格』の違法性の判断のなかで演繹的に示されるものであって、税の性質を規範として個々の判断の解釈を行うことは適切ではないといえよう」と述べておられます。

そうすると、結局のところ、「受益」の捉え方としていずれによるべきかは明らかにならなかったと理解してよろしいでしょうか。よろしく申し上げます。

伊川 谷口先生、ありがとうございました。ご指摘いただきました「受益」の捉え方について、この論文の中や昨日の報告の中でも指摘はしたものの、結局十分な答えを出せなかったということで、ここはご指摘のとおりということが回答になります。

また別の応益原則に関してのご質問にもつながるところなのですが、こういった非課税などの事例において、裁判所が述べている受益の可能性というのは、直接的に読めば、固定資産の所有者が資産価値を享受することが制限されるという意味に理解できます。

この資産価値の享受ということの理解です

けれども、単純に言って、財産を使用できないという意味で捉えることができれば、これは非常にラフな言い方にはなるのですが、財産税として固定資産税を捉えているというところにつなげやすいのだらうと思われま

ただ、別の観点から見ますと、これは使用収益を制限しているというニュアンスに読める裁判例もございます。具体的に申し上げますと、『税法学』の289頁・290頁あたりで取り上げています公共の用に供する道路の非課税を巡っての事例で、特に福岡高裁の判断が、「所有者による私権の行使が制限され、自由に使用収益することができず、受益の可能性がないことを要する」というような言い方をしています。

そして、具体的にこの事案で問題になったのが、通路上の上空の敷地を利用して建物を建てる際に建ぺい率などを利用したかどうかという点が問題になっているというふうに捉えますと、これは、資産価値を享受したというような、財産の価値ということの財産的な捉え方と同時に、そこから得られる収益というものを念頭に置いている。そのような捉え方もできるのではないかと考えました。

そのように捉えますと、一般に、受益の可能性と云っている「受益」の中身とは何かということになりますと、第三章の価格のところでも、いくつかの裁判例では、これが抽象的な意味での財産価値の享受そのものを指しているのか、それとも、使用収益のようにもう少し具体的なものを指しているのかという辺りについて、結局、判決としても特に踏み込んで判断をせずに、広い意味で「受益」という言葉を使っていると、裁判例を分析した結果としては理解をいたしました。

さらにもっと踏み込んだ見解があるのかも

しませんが、今回の私の論文の中では、この「受益」の捉え方が、あまり裁判例の中では明らかにされていないのではないかとという結論に至ったということでございます。

谷口 どうもありがとうございました。

応益原則に立脚する固定資産税の法的根拠

高橋 ありがとうございました。続きまして、今度は応益原則に関する質問が来ておりますので、そちらの方にまいりたいと思います。関東地区の西山会員から、応益原則に立脚する固定資産税の法的根拠、あるいは法規規範性に関する質問が来ております。西山会員、よろしく願いいたします。

西山 関東地区の西山です。たびたび失礼します。伊川会員の報告をお伺いしまして、財産税としての固定資産税ということは理解していたのですが、収益的側面や取引的側面などのとても複雑な、複層的な性質を認識することができました。ありがとうございました。

質問したいのは、『税法学』310頁左側の、最終的に、応益原則に立脚する固定資産という位置付けをされていることについてです。

これは、田中会員の報告とも関係するのですが、田中会員は、地方税における応益原則の法的根拠については慎重な検討が必要だと指摘されています。応益原則に立脚する固定資産税と位置付けられることについて、その法的根拠や法規規範性をどのようにお考えになるでしょうか。

もしこの規範性が確固としたものであれば、伊川会員がおっしゃっているように、応益性と関係のない非課税や減免措置は不合理だとして、見直しの正当性が強まるかと思うのですけれども、いかがでしょうか。よろしくお

願いたします。

伊川 西山先生、どうもご質問ありがとうございます。まず、応益原則が固定資産税を論拠付ける原理原則となり得るかという点につきまして『税法学』310頁の「おわりに」のところでは、一般的にこのように理解をされているという趣旨で書きましたが、論文の整理の中では、非課税や減免といった制度が応益原則と結び付ける、反映されているというような評価もしております。

まず、応益原則の捉え方につきましては、私も田中先生と同じように、これは税負担の配分原則ではなくて、課税を根拠付ける原則にはなり得るというような、その程度の理解はしております。

その場合、先ほどの谷口理事長との間でのやりとりの中でもありましたように、応益原則という場合の「受益」の中身とは何かというのが2通りあり得るということで、この点が十分明らかにはされていないというのが私の見解です。ただ、一般的にいわれるところでは、固定資産を所有する所有者の資産価値が、行政サービスの享受によって上昇する。それに対する課税だというような一般的な理解になっていることを、まず前提にしているということです。

その上で、固定資産税が応益原則に立脚する法的根拠があるかどうかについては、これについても、直接的にこういった法的根拠が明確に見いだされるかといいますと、そこまでのものはないのではないかと考えています。ただし、例えば非課税の規定などを見ますと、非課税要件をどのように理解するかということとの関係で、応益原則というものを見いだすことが可能ではないかと考えております。

それにつきまして、非課税の規定の要件は

公共性・公益性が主な内容になっていますけれども、多くの非課税規定の要件は、「不特定多数人の利用に供する」というような文言がかなり使われています。ここの要件の理解として、不特定多数人の利用に供するのだから、その固定資産は公益性があるという評価も可能ですし、もう一つ、不特定多数人の利用に供するので、その所有者の当該固定資産の利用が制限されるという意味でも捉え得る。

そうしますと、後者の考え方に立つ場合には、本来、その固定資産の利用によって利益が得られる。それは、地方団体の行政サービスとの一定の緩やかな関係性が見いだされる。それが制限されているということを経由して、非課税という位置付けがされている。このような理解に立つということになれば、そのような考え方に基づいて、この非課税というものが応益原則ということと結び付けられるのではないかと考えています。

そして、規範性として確固たるものかといわれますと、この点につきましては、非課税規定が実際にどのような内容なのか。非課税規定は非常に多岐にわたっていますが、これをどのように解釈すべきかということは、実は今、別の論文で検討している最中でして、まだ十分な答えを自分の中で出せていないのですが、例えば、「専ら公共の用に供する」や、あるいは「直接公共の用に供する」などのさまざまな文言が用いられている。あるいは、そういった「専ら」や「直接」という限定を付けずに、単に「公共の用に供する」という文言も使われている。

その辺り、非課税規定というのを一緒にくたに捉えていいのか、それとも「直接」「専ら」といった文言によって、その非課税の内容と根拠というものが区別されるのかについて

はもう少し検討が必要だと考えていますので、法規規範性の程度ということについては、現時点ではお答えは保留させていただきたいと思えます。

ただし、応益性と関係のない非課税や減免は不合理といえるかどうかにつきましては、非課税もそうですし、特に減免措置の場合には、かなり政策的な場合が含まれますので、この場合は、応益性と関係がないというケースもかなり出てきます。ですから、応益原則と非課税規定というのは常に関係性があるというわけではなくて、そのように結び付きを見いだせる場合があるという理解をしているということで、お答えとさせていただきますと思います。

西山 ありがとうございます。ご準備中の論文、楽しみにしております。

固定資産税の非課税の範囲

高橋 ありがとうございます。今繰り返し出ております非課税に関する質問が他にもいくつつか出ております。この点についてさらに深掘りということで、まず関西地区の野一色会員から、固定資産税の非課税の限定についての考慮事項について質問が来ています。今の答えと少し関連すると思えますけれども、よろしく願います。

野一色 伊川先生、ご報告ありがとうございます。関西地区の野一色と申します。よろしく願います。質問フォームに沿ってご質問申し上げます。

固定資産税の非課税について、ご教示をお願いします。非課税の範囲が限定されているとのご説明（『税法学』287頁）を前提としますと、3号の「宗教法人が専らその本来の用に供する」に該当するものは限定されるもの

と思われませんが、具体的にどのような点を考慮し、判断すべきとお考えでしょうか。

例えば、固定資産税が市町村の大きな財源であること（『税法学』285頁）との点を踏まえ、宗教法人の施設と、例えば287頁の東京高判平成20年1月23日で言われております「地域住民」との関係を検討するというのでしょうか。今後ご検討ということもありますが、ご教示をお願いいたします。

伊川 野一色 会員、どうもご質問ありがとうございます。非課税の範囲、非課税の要件の解釈が限定的であるという点について、まずここで書いておりますのは、この東京地裁平成18年判決がこのような判断をしているということです。

ただし、この判決に限らず、非課税規定の適用を巡る事案においては、おおむね、この3号に限らず他の規定でも、その解釈適用が非常に限定的に行われているという一定の傾向が見られます。

これにつきましては、私自身は非常に疑問を抱いておりまして、この論文では触れていないところですが、多くの裁判例で非課税要件の適用を限定的に解釈するという理由付けとしていわれているのが、まず固定資産税は財産税の性質を有すること。そして、非課税規定が政策的な観点から例外的に置かれているということ前提にして、納税義務の公平な負担を考慮すると厳格な文理解釈が求められる。

さらに、目的外使用の場合は非課税としないという3項の規定に照らし、このような前提で解釈をすると、それぞれの非課税規定は限定的に判断すべきという判断がおおむねなされております。

これにつきましては、なぜ財産税の性質が

あると厳格に解釈しなければならないのかという疑問が1点。それから、非課税規定が政策的な観点から例外的に置かれているということの評価ですが、この場合の「政策」というのが、公共のために制限を受けているという理解でいいますと、この「政策的」という言葉の使い方もありますが、必ずしも政策的であるために非課税を厳格に解釈して、その範囲を限定的に捉えてよいというものでもないだろうと考えられます。

これは、公用制限などの場面において、公共のために財産の使用制限を受ける場合には損失補償が支払われるという制度と対比して考えますと、このような解釈は必ずしも適切ではないと考えられます。

税法の規定ですので、厳格に文理解釈をするという前提自体は当然だと考えますが、この非課税規定の解釈に当たっては、非常に理由を述べているようであまり十分な理由を示さずに厳格な解釈がとられているという見方が私の理解です。

まず、そういうことが前提ですので、この限定的な解釈というのは、私自身もまずその理由を明らかにしなければならないと考えていますし、その理由が十分明らかでないのであれば、こういった解釈はとるべきではないと考えております。

ご質問に対する回答からは少しそれてしまうかもしれませんが、例えば、学校用地などの非課税が争われている事例などでは、学校や幼稚園などの認可も受けて、建物がほぼ完成して、数か月後には、その学校や幼稚園が供用を開始することが目前とされている。しかし賦課期日時点では、まだ現状は学校施設として利用していないことを理由に非課税とはしないという判断がいくつか出ておりま

すが、やはりこういった判断は、非常に実態にも合わないので問題だと考えます。その原因として、こういった厳格な解釈、限定的な解釈は非常に問題があると私は考えています。そういう観点から申し上げますと、野一色会員のご質問に対しましては、むしろ、そういった要件の解釈をもう一度見つけ直して、より具体的に要件の解釈適用を行って非課税の判断をすべきだというのが私の回答となります。ややご質問の趣旨からそれる回答になっているかと思いますが、いかがでしょうか。

野一色 ありがとうございます。

非課税となる場合の立証責任

高橋 では、非課税に関する少し違った見地からの質問が、関西地区の浦東会員から出ております。浦東会員、よろしくお願ひします。

浦東 関西地区の浦東久男です。ご報告ありがとうございます。質問をさせていただきました。

たった今の質疑応答とも関連するのですが、裁判や課税の現場での立証責任についてお尋ねしたいと思います。公共の用に供する道路が非課税とされているということが、解釈の問題としてご説明がありましたけれども、これは、課税団体が非課税ではないことを前提にして、あるいは確認して課税をするべきなのか。あるいは、納税者が非課税に当たるということを立証できた場合に、非課税になると考えるべきなのか。条文の解釈というよりは、現状、どちらが証拠を集めてきて主張するのかという観点の疑問なのでけれども、これはどのように考えたらよろしいでしょうか。

今まで行われた質疑応答とは、事実認定の問題あるいは訴訟の主張上の問題で、全く別

の話なのかもしれませんが、お考えをもし教えていただけるのであればお聞きしたいと思い、質問させていただきました。以上です。

伊川 浦東先生、どうもご質問ありがとうございました。この立証責任の問題につきましては、ご質問をいただくまではそういった視点で考えていませんでした。改めて考えますと、まず、ご質問は非課税に関してですが、減免の場面を考えてみますと、実際には、やはり減免を要求する住民側から申請が必要で、その申請に基づいて自治体側で承認・不承認という回答をするという実務になっているかと思います。

私もそのあたりの実務を十分承知しているわけではありませんので、非課税の場合はどうなのかについて少し調べてみたのですが、やはり非課税の場合でも、非課税の申請書を出すというような実務になっているようです。

この非課税申請書にどういった法的な意味合いがあるかということにつきましては十分存じ上げておりませんが、一般的な行政実務の流れからしますと、非課税の申請が所有者側からあって、自治体側でそれを調査し、最終的に非課税とするかどうかという判断が行われているという実態だということですが、その所有者側からの申請の段階で、非課税の要件のどれに当たるかということと、具体的にどのような用途で使用しているかということを証明する書面などの添付も求められているようです。

そのように考えますと、非課税については、抽象的に「こういう場合に非課税とする」という要件になっていますので、一体どちらが証明をするのか、どちらの立証が成功した場合にどういう判断になるのかというのは、規定上は明らかではないと思われます。しかし

そういった実務から考えますと、まずいったんは所有者の側から申請をして、非課税ではないという判断は課税団体が行うという順番になるのではないかと思います。

そうなりますと、非課税か否かの判断をする場面では、まずは納税者側からの申請があって、それを課税団体が判断するということになるのだと思いますが、裁判上の立証責任ということになると、ここはそれが前提となっていますので、その要件に当てはまるかどうかという判断は、これは固定資産税が賦課課税だという点もありますけれども、基本的にはやはり課税団体が負うと理解することになるのではないかと考えられます。

ただ、この点は、私自身も十分な検討をしたわけではありませんので、あくまでも実態からこのように考えられるお答えであるということで、ご理解いただけたらと思います。

浦東 どうもありがとうございました。よく分かりました。

新たな財産評価基準の立法について

高橋 ありがとうございました。続きまして、今度は評価の方に入っていきたいと思います。まず立法論的な議論ということで、中部地区の森田会員から、一般的な財産評価基準の立法の是非を問う質問が来ております。森田会員、よろしく申し上げます。

森田 中部地区の森田です。私の質問は、昨日馬場先生に対する質問で出ましたけれども、固定資産の評価基準と相続税の財産評価通達で、同じ「時価」という概念を用いながらも違う基準で、結果も当然違ってくるという点についてです。

同じ「時価」という概念を扱っていながら、これはおかしいのではないかとこの疑問があ

りまして、これは全くの純粋な立法論なのですけれども、いっそのこと、相続税の財産評価基本通達というものも固定資産の評価基準も両方とも一度廃止してしまっ、財産評価に関して税法全般に横断的に適用する財産評価法や財産評価基準法といったものを立法する。そして、それに従って出された時価の数値というものを、その対象財産の時価と推定する。違うのだと主張する者は、それを覆さなければいけないという立法をすればいいのではないかということ、私は本気で提言したいと考えているのですが、そういう私の提言に対して、先生のご意見をお伺いしたいです。

伊川 森田会員、どうもご質問ありがとうございます。現在こういった評価に関して、少なくとも固定資産税評価の問題、さらには、同じ「評価」や「時価」ということを扱っていながら、相続税の財産評価基本通達と、それぞれ基準などにおいていろいろ違う部分がある。「時価」と同じ言葉を使っている、ばらばらでいいのかという問題意識は、率直に私もそのとおりだと思います。そして、その問題の解決の仕方ですけれども、これをできるだけ明確化すべきだということについても賛同いたします。

昨日の報告の最後で、時間の関係で端折りましたが、現在、特に固定資産税を巡る評価、あるいは課税実務に関して、自治体側が負け続けているという状況があります。

そして、何年もさかのぼって返還をしたり、あるいは国家賠償請求をされているという実態があるわけですが、やはりその大きな原因は、現在の固定資産評価の基準もそうですし、具体的な内容が非常に複雑であるということだと思います。

納税者が争って勝って、それでよいかというと、究極的にいえば、やはり自治体側がいったん確定した財源の中から、さらに何年もさかのぼって返還することや賠償金を払うことは、住民にとっても損失になる部分が非常に大きいので、そういった現在起きている問題の解決としては、簡素化ということが必要だろうと思います。

その簡素化をする場合に、法形式としては現在の告示でいいかどうかというのは、昨日も議論がありましたけれども、いろいろと細分化している基準が実態に合わせて正確な評価をするという意味では、改正が困難な法律よりも告示の方がいいという面もあるでしょう。ただやはり基準というのは、法律で示した上でより具体化を図っていくという方向が、本来のあるべき姿ではないかと思えます。

そういう意味で、具体的にこれをどのようにしていくかということは考えなければならないですが、評価法が定める内容を適正な額として推計する。その推計を巡って争うという方向性については、アイデアとして十分検討していくべきではないかと考えます。結論的には、森田先生の方向性に賛同いたします。以上です。

森田 大変ご丁寧なご回答、どうもありがとうございました。

最高裁平成25年7月12日判決に関して

高橋 ありがとうございました。それでは今度は、先ほどお話がありました固定資産税の解釈論の方にまいりたいと思います。昨日の研究報告1の報告者である中部地区の馬場会員から、最高裁の平成25年7月12日判決の15年6月26日判決に対する影響、特段の事情、土地と建物の考え方についての異同などにつ

いて質問が来ております。馬場会員、よろしくお願ひします。

馬場 中部地区の馬場でございます。私の質問は、いずれも最高裁平成25年7月12日判決の評価に関するものです。

一つ目、これは先ほどの谷口先生との質疑応答の中で明らかになった部分があるように思いますが、確認のために質問いたします。伊川先生は、『税法学』583号304頁で、裁判例を分析された上で、評価基準の定める評価方法に従っているかどうかが決定的な地位を占めるに至っていると書かれています。そのような判断枠組み自体は肯定的に評価すべきなのかどうかということです。

特に、最高裁平成25年7月12日判決は、平成15年6月26日判決が示した「適正な時価と登録価格を比較する」という審理の仕方が当てはまる場面を相当限定し、事実上封じ込めたようにも読めます。それはそれでよかったのか、それとも、より柔軟な争い方を許容していく方が望ましいのかという点について、先生のご意見を伺えればと存じます。

二つ目、伊川先生が『税法学』583号298頁以下で整理されているとおり、平成30年7月17日判決と平成31年4月9日判決は、平成25年7月12日判決でいう「特別の事情」の存否を争点にしておりません。

今後は、評価基準に定める評価方法に従って決定される価格と登録価格の比較が主戦場になると思います。それでは反対に、「特別の事情」が争点になる事例としては、どのようなものが想定できるのか。既に何か議論があればご教示ください。

三つ目です。最高裁の平成25年判決は、「土地の基準年度に係る賦課期日における登録価格の決定が違法となるのは」という言い方を

しております。

伊川先生は『税法学』583号303頁で、家屋に関する令和元年7月16日判決も同列の系譜に属すると整理されておられますが、土地と建物で考え方に違いがあり得るかどうかという点についてお考えをお聞かせください。

伊川 馬場会員、ご質問ありがとうございます。最高裁の25年判決についてのご質問を三つまとめてご回答させていただきたいと思ひます。

まず1点目の評価基準に沿った判断枠組みというのを肯定的に評価すべきかどうかという点については、私は、肯定的に評価すべきだろうと考えています。

さらにそれが、15年判決の示した枠組みを限定したというふう理解するのがよいかどうかという点につきましては、いろいろ評価はあり得ると思います。私としては、先ほども谷口理事長との質疑の中で触れましたけれども、適正な時価というものが本当の意味で適正な時価を表しているかどうかという点が非常に曖昧であるという実態を前提とすると、適正な時価ということを基準とするよりも、評価基準と登録価格との比較ということが、この問題の判断として適正ではないかと考えます。そういう意味では、こういった考え方は肯定的に評価すべきではないかと考えています。

そして、これは馬場先生の整理ともつながるかと思ひますけれども、平成15年判決は、当事者の主張の中でも、適正な時価と登録価格を比較して争っているという事例ですが、25年判決は、登録価格と固定資産税評価額とを比較して争われている。そして、その後の30年、31年、令和元年等々の判決も、あまり適正な時価との比較という争いではなくて、

登録価格と評価基準との対比という点で当事者も争っていますし、裁判所もそういった判断をしているというふうに整理できるのではないかと思います。

そういう点からしても、これは現象面としての整理ですが、適正な時価という要件の地位が相対的に低下していて、よりその評価基準を中心に考える傾向にある。これは手続的な統制という意味合いで、むしろより客観的な判断がしやすいという意味で評価できるのではないかと考えています。

それから2点目のご質問の、25年判決がいう「特別の事情」につきましては、これはなかなか、読んでいても実際にどのような場面があるのか中身がよく分からない部分だと思います。ですが私なりに、この部分で最高裁がいつていることは、評価基準自体の合理性が問われるケースがこれに当たるのではないかと考えました。

私が考えましたと言いましたけれども、そのように考えていくつか評釈を当たってましたら、平成25年判決についての石島弘先生の『民商法雑誌』の評釈の中でそのような指摘がされておりましたので、やはり、ここで最高裁がいった「特別の事情」とは登録価格が適正な時価を上回るという場合で、その前提には、評価基準自体の内容が合理的でない場合、あるいはそれが疑われる場合があるというふうに理解ができるのではないかと考えています。

そして3点目の、土地と建物では違いがあるかどうかということについては、もちろん土地と建物では価値が減価するかどうかという違いはありますけれども、評価基準や評価要領などで定められているさまざまな補正などの要件を具体的に見てみますと、もちろ

んその性質は違うのですが、基本的には、固定資産の特殊性や個性をいかに評価するか、そこに補正をどうかけるかという点では共通化していると理解できます。そのため、特にこの点での違いはないのではないかと考えています。

そういう意味で、令和元年判決は、従来の判決が土地に関するものであったものを、やはり建物に関しても同じ枠組みで評価基準に沿った判断をすべきということを、ある意味確信的に判断をしたと理解ができるのではないかと考えています。以上です。

馬場 ありがとうございます。

未経過固定資産税等の取扱い

高橋 それでは、次にまいりたいと思います。中部地区の竹本会員から、昨日のご報告ではあまり触れられなかった未経過固定資産税等の取扱いについて、補足説明が必要だというご意見が来ております。竹本会員、よろしくお願ひします。

竹本 中部地区の竹本です。先生のご報告、固定資産税を巡る紛争について、その性質に照らした検討をしていただきました。ありがとうございます。

私の方からは、昨日の発表では時間の都合上かなり急がれた、IV章の未経過固定資産税等の所得税法上の取扱いについて質問させていただきます。私は、ご論考の先生のご意見に全く賛成をするものなのですけれども、まずは、時間の都合上述べられなかった部分について補足をしていただきたいと考えております。

特にその中で、私としては、最高裁昭和47年1月25日判決の判旨に基づいて、年の中途における固定資産税相当額の売主・買主間に

おける清算金についても、確かにこれは固定資産税そのものではないものの、資産の譲渡対価とは全く別の性質であって、固定資産税制度を補充する意味を持った私人間の合理的調整金であるとの理解をしています。

先生と全く一緒だと思うのですが、この点について谷口理事長が、上記昭和47年最判の評釈を『租税判例百選』でされていますし、その評釈において、東京高判の平成26年4月9日判決についても触れられています。ぜひ谷口理事長の見解もお聞かせいただくとありがたいと思います。よろしく申し上げます。

伊川 これは、まず私が答えて、谷口先生に伺うという順番でよろしいですか。

高橋 次の質問が実は谷口会員からの質問なので、そこで併せてお答えいただく、ということでございます。よろしく申し上げます

伊川 はい、分かりました。竹本先生、どうもご質問ありがとうございました。この未経過固定資産税の問題も、今回の論文で固定資産を巡る問題ということで取り上げた一つで、時間の関係で端折ってしまって申し訳なかったのですが、私の理解としても、竹本先生と同じ考え方だということになります。

論文の方では、これを買主が支払った場合に、不動産業を行っている事業者の不動産所得の必要経費に含められるかどうかという問題と、売主がそれを受け取った場合に、譲渡収入金額に含めるかどうかという二つの論点として紹介いたしました。

前者の買い手が支払った場合は、判決や一般的な評釈などでは、これが固定資産税そのものかどうかということが問題となっていて、それで否定をされているわけですが、ここは、私としては、必要経費に当たるかど

うかということが争われているのですから、37条1項の「所得を生ずべき業務遂行上必要な支出」かどうかという観点で考えた上で、不動産仲介業を行う上で必要な支出であったと位置付けることによって、必要経費該当性を認められるのではないかということです。

そして後者の、売主がこれを受領した場合の取扱いにつきましては、最高裁の昭和47年判決をベースにすれば、当事者の合意による調整金ということになります。それとは別の検討もこの論文の中でしていますけれども、譲渡所得とはどういうものかということで考えますと、判例通説である増加益清算課税説によれば、譲渡所得というのは資産の値上がり益であるとされています。値上がり益の部分が譲渡所得なのであって、それと明確に区別できる調整金のようなものがあれば、それは譲渡所得の性質ではないというふうに整理できる。

ただ、実務では、全部ひっくるめて譲渡所得の収入金額に含めてしまうという取扱いもあると理解しています。ただ、ここはやはり当事者で、「これは譲渡対価で、それと区別して調整金だ」と明確に合意をして区別しているのであれば、それは所得区分としても分けて取り扱うべきではないかと考え、両者を区別すべきではないかという結論に至ったということです。

高橋 ありがとうございます。では竹本会員からは、谷口会員への質問も含まれておりますので、このまま谷口会員の質問に移りたいと思います。清算金の法律構成に関するご質問ということですが、谷口会員のご見解も含めてお答えいただければと思います。よろしく申し上げます。

谷口 関西地区の谷口です。質問といたします

か、むしろ私の見解について伊川先生のコメントがあればということで、提出させていただきました。竹本先生からも質問がありましたので、手短かに質問させていただきます。

未経過固定資産税の清算金に係る課税上の取扱いについて、ご報告では、当事者の合意を尊重し、あるいは前提として判断する旨のご見解を述べられましたが、その点については私も同様に考えます。

当事者の合意を尊重し、あるいは前提とするとなると、当事者の合意の解釈、すなわち意思解釈が問題となると考えられます。

この問題は、税法の観点からすれば、課税要件事実の認定の問題ですから、「表面的に存在するように見える法律関係」ではなく「真実に存在する法律関係」に即して事実認定を行うべきだと考えるところですが、未経過固定資産税に関する当事者の合意によって形成される法律関係については、「表面的に存在するように見える法律関係」は売買契約による法律関係であるものの、「真実に存在する法律関係」は不当利得に係る法律関係であると解されます。そのため、不当利得に係る法律関係に即して事実認定を行い、未経過固定資産税の清算金を不当利得の返還金として課税関係を構成すべきではないかと考えております。これは私の見解であり、質問ではありませんので、もし伊川先生の方でコメントをいただけるのであればよろしく願いいたします。

伊川 ありがとうございます。私としては、先ほど述べましたように、これが譲渡所得の収入金額に含まれるかということが争われていますので、譲渡所得の性質論から考えました。

ただ、その場合に前提となるのが当事者間の合意で、事実としてどういった合意がされ

ているかということが、やはり客観的に問題となると考えます。その点では、今、谷口理事長からご説明のあったような理解と同じような考え方に立つことになると思います。以上です。

谷口 どうもありがとうございました。

高橋 ありがとうございます。竹本会員もよろしいでしょうか。

竹本 ということは、谷口先生は平成26年の高裁判決に反対という見解でよろしいでしょうか。

谷口 はい、私はそのように考えております。固定資産税に関する最高裁判決をベースにして考えるとそのようになる、というのが私の理解です。

竹本 ありがとうございます。安心しました。

高橋 10秒ほど時間をオーバーしましたけれど、これで質問は全て終わりました。時間どおりでございます。最後に、報告者の先生方から何かあれば一言ずつおっしゃっていただきたいと思っておりますけれども、特にございませんでしょうか。

伊川 私から、数秒で終わりますが一言だけ。今回、この論文を書きまして、最後の未経過固定資産税に関しては、ご質問をいただきましたが、直接ご論考をお送りいただいて、ご意見をいただいた会員の方もいらっしゃいます。この場をお借りしてお礼を申し上げます。ありがとうございます。以上です。

高橋 ありがとうございます。それでは、以上でシンポジウムを終わりにさせていただきたいと思っております。盛大な拍手を、シンポジストの先生方に、画面上の反応で示していただくとありがたいです。