

不動産に係る多重課税の排除について

岩 崎 政 明

- I 問題の所在
- II 総 論
- III 各 論
- IV 課題と展望

I 問題の所在

現行税制においては、不動産（本稿では、原則として土地及び建物のことをいうが、例外として、固定資産税についてだけ償却資産を含む。）に対して、課税時期（タイミング）としては、その取得時、保有時及び譲渡時において、国又は地方公共団体のいずれかの行政主体により、様々な種類の租税が課されている。また、納税義務者の観点から見ても、同一不動産の移転に関連して、譲渡人と譲受人との両方に、異なる種類の租税が課されることもある。また、これらの

不動産に係る多重課税の排除について（岩崎）

異なる種類の租税の課税標準金額が同額に設定されていることもあれば、計算方法を変えて異なる金額とされていることもある。さらに、関連する様々な種類の租税は、それぞれの課税目的等の違いといった政策的観点から、それぞれ別の税率が定められているため、ある不動産の所有者は、当該不動産について、トータルでそれだけの金額の租税負担を負っているのかがわかりにくくなっている。

このように、不動産に対しては、納税義務者を変え、租税の種類を変え、様々な時期に、異なる課税標準により、波状的に多種多様な租税が課されている。このような特色を持つ資産としては、ほかに、自動車（自動車取得税（取得時）、自動車税又は軽自動車税（保有時）、自動車重量税（利用時）が課される。）や輸入原油（原油から精製、販売の時点に於じて、関税、石油税、石油ガス税・ガソリン税・軽油引取税・航空機燃料税、消費税が累積課税されることになる。）などもある。これらの資産に共通する性質は、登記登録制度があるか、法律により取扱者が規制されているため、納税義務者又は課税の対象たる資産を捕捉することが比較的容易なことにある。

なかでも、不動産は、古くから、波状的に多種多様な租税が課されてきた資産の典型である。本稿は、なぜ不動産に対してはこのような税制がとられてきたのか、それは妥当な制度といえるのか、今後改革する必要があるとすればどのような方策がありうるのか、その改革に対してはどのような障害が予想されるのか、について、検討するものである。⁽¹⁾

以下、「Ⅱ 総論」においては、現行不動産税制がどのようにして形成されてきたのかを歴史的に考察することにより、その特色を明らかにしたうえで、その帰結としての現行不動産税制を整理し、「Ⅲ 各論」においては、今後の不動産税制を改革する必要性の根拠と方策を示したうえで、これに対して予想される障害を考えてみることにしたい。

II 総論

一 歴史的経緯

土地を課税物件ないし課税客体（課税の対象）とする租税は、我が国では、古くは、大化の改新により成立した律令国家が、当時の先進国であった「唐」の制度を模倣して導入した「租庸調」のうちの「租」（田畑の収穫物の供出）に始まり、その後、豊臣秀吉の太閤検地による、土地の玄米生産量を課税標準として、土地の耕作者（検地帳（住民基本台帳と土地登記簿を兼ねた台帳）に登録された実際の耕作者をいう。）に課される「石高年貢」へと移行し、徳川による江戸時代に改正施行された「田租（たそ）又は「でんそ」…玄米の供出）」「貢租（こうそ…玄米以外の労役や水産物等地域の特産品の供出）」として存在していた。²⁾ これらは、課税標準を主として土地の収益還元価値とする取得税の性質をもつ租税（すなわち、所得税の代替税）であったといえる。

明治維新後の明治六年（一八七三年）に、地租改正法が制定された。³⁾ 同法は、地価の三％をもつて地租とする定め一箇条からなる法律である（なお、地租改正法は、一箇条にすぎなかったもので、その執行に必要な一切の規律は、下位法として定められた「地租改正条例」（太政官布告第二七二条）の七箇条に定められた。）。土地耕作者（農民）は、自己の耕作する農地の面積と農作物の「平均的」収穫高を測定し、地方行政官の点検を受けたうえ、「地券」を取得し、その地券の価値（収穫高）をもつて「地価」とした。

この地券は、土地耕作者に対して、実質的に、土地所有権を認めたと等しい効果を持ったので、私有財産制の萌芽

ともいえるものであった。また、地租は、従前の物納から、金銭納付に改められたので、近代的な租税の始まりともいえるものであった。

地租改正は、民法上も租税法上も画期的意義を持つていたのであるが、反面、多くの矛盾も含んでいた。まず、地券発行の基礎となる耕作地の面積及び平均的収穫高は、当初、耕作者の自己申告であったことから、極めて不正確・過誤欠落の多いものであった。すなわち、面積は過大に、しかし収穫高は過少に申告される傾向があった。

他方、租税は、物納から金銭納付に改められたにもかかわらず、農作物の流通市場は未整備で、貨幣経済も一般には普及していない状況であったので、農作物を公正な値段で売却することができず、現金収入を得ることが困難であったから、納税したくとも金銭を入手できないから納税できないという事態が生じていた。それゆえ、地租改正後、地租反対一揆が各地で起こり、これに対処するため、明治政府（大久保利通）は、明治一〇年（一八七七年）には、地租の税率を二・五％に引き下げざるを得なかった。それゆえ、明治政府としては、必要な財源を地租だけでは確保できなくなり、土地に対する租税やそれ以外の課税物件に対する様々な租税を創設することになった。⁽⁴⁾

また、その後、戦費調達のために、地租の税率引き上げ等も繰り返され、かつ、土地の使用目的（農地、商工業用地、宅地等）の違いに応じた差別税率が設けられた。

さらに、昭和六年（一九三一年）には、地租法改正により、課税標準は、地価から賃貸価格に変更された。⁽⁵⁾ただし、この変更は、経済・社会の変化に応じて、課税標準が、土地の作物の収穫高（天然果実）から、地代・家賃（法定果実）に変わっただけで、不動産の収益還元価値であることには変わりはない。

その後、敗戦により、昭和二二（一九四七）年三月三十一日付で地租法は廃止され、地方税法に編入された。この暫

定措置の後、シャープ勧告による税制の抜本的改革の一環として、昭和二五（一九五〇）年七月三十一日付で、従前の地方税法の内容を一新した、新地方税法が制定された。新地方税法においては、地租は、固定資産税と名称を変え、課税客体としては土地のほかに建物・償却資産が加えられ、課税標準も固定資産の価格（財産的所有価値）とされた。⁽⁶⁾ただし、固定資産の「価値」の意義をめぐっては、上記の歴史的経緯から、固定資産の収益価値と解する立場と固定資産の財産的価値と解する立場との対立が生まれ、現在にも引き継がれている。⁽⁷⁾

もし固定資産税を毎年の収益価値を課税標準とする租税であるとすると、所得税法の課税物件とされる「不動産所得や事業所得」との重複課税が問題となる。

他方、財産的価値を課税標準と解しても、個々の固定資産の市場価値に連動させると、毎年、固定資産税を通じて、固定資産のキャピタルゲイン・ロスを清算課税していることになるから、所得税法の課税物件とされる「譲渡所得」との重複課税が問題となる。

現在の判例及び通説は、固定資産税の課税標準を公正市場価値（不特定多数の独立当事者間の自由な取引において通常成立すると認められる価額）に基づき財産税と性質決定することにより、二重課税論を避けている。

さらに、戦後においては、日本国憲法において地方自治が認められ、地方税が地方公共団体の独自財源とされたことから、戦前の地方税収（地租税収を含む）のように国庫に収納することができなくなった。また、地方自治法は、地方公共団体を（都）道府県と市町村とに区分して、それぞれ別の自治権・財政権を認めた。それゆえ、国、（都）道府県、市町村は、それぞれ別の行政活動をするための独自の財源を必要とするようになった。この制度改革に合わせるかたちで、土地・建物等の不動産を課税物件又は課税客体とする租税の種類も増えていき、また、課税のタイミング

も、取得及び譲渡の段階に増え、現行制度ができあがっている。

以上をまとめると、次の特色を指摘することができる。土地等の不動産を課税物件とする租税は、歴史的に、古くから存在した。これは、我が国だけでなく、世界の多くの国に共通する。その理由は、不動産に対する課税は、納税義務者の捕捉に困難があったとしても、課税物件は「不動」資産であるから捕捉が容易で、かつ租税滞納の際には「不動産」自体を徴収すればよいから、国庫において確実な税源で、また、不動産所有者は、一般に、特定少数の富裕者であるから、執行も容易であったことにある。不動産を強制徴収すれば、土地所有者は困るから、一般には高い納税率が期待されるし、納税義務者不明ということも少ない。それゆえ、不動産登記制度が未整備であったとしても、租税制度としては創設可能である。

要するに、施政者にとつて、取りやすい（執りやすい）執行しやすい、捕りやすい、獲りやすい、徴収しやすい）租税であるからこそ、古くから普及し、拡大してきたということができよう。

二 現行土地税制（課税時期による分類）

1 取得時課税

第一に、不動産取得税（道府県税）について。この課税客体は、不動産の「取得」という経過的事実であるとされている（確立した判例¹⁰）。それゆえ、租税の性質は、流通税である。

第二に、登録免許税（国税）について。この課税物件は、所有者・所有物の内容の登記という「事実」である。所有権という権利の取得ではない。

民法は物権変動につき意思主義を採用しているので、登記は對抗要件でしかなく、法的「権利」ではなく、国家機関である登記所が、ある不動産の所有者を記録したという「事実」が課税物件というしかない。それゆえ、租税の性質は、流通税ということになる。

第三に、相続税又は贈与税（国税）について。この課税物件は、不動産の取得法的原因が、民法上の相続又は贈与である場合、相続した遺産又は受贈財産の課税価格である。租税の性質としては、財産税であるが、遺産取得税的性質を併せ持っているので、正確には、財産税と取得税とのハイブリッドとすることができる。⁽¹¹⁾

第四に、「取得に係る特別土地保有税」（国税）があるが、この租税は、平成一五年度税制改正により、平成一六年度以降、執行停止となっているので省略する。

2 保有時課税

第一に、「固定資産税及び都市計画税（市町村税）」について。この課税客体は、固定資産の公正市場価値に基づく価額とされている。この公正市場価値は、個々の固定資産の実際の売買価額ではなく、標準的な売買可能価格を意味する。それゆえ、租税の性質は、実現したキャピタルゲインに対する取得税ではなく、観念的な財産価値に対する財産税ということになる。⁽¹²⁾

第二に、「保有に係る地価税」（国税）と特別土地保有税（市町村税）があるが、これらの租税は、前者については平成一〇年度税制改正により執行停止となり、また、後者の特別土地保有税（市町村税）についても平成一五年度税制改正により執行停止となっているので省略する。

3 譲渡時課税

第一に、所得税（国税）、法人税（国税）又は住民税（市町村税）について。これらの租税の課税物件（国税）ないし課税客体（市町村税）は、保有期間中に累積した価値の増加益である。⁽¹³⁾ それゆえ、租税の性質は取得税ということになる。上記租税の課税物件ないし課税客体（すなわち、増加益）の所得区分は、譲渡所得である。譲渡所得は、個人を納税義務者とする場合には、高額となることが予定されている長期性所得であるため、平準化や担税力への配慮や住み替え資金の確保が必要であることから、分離課税・軽減税率等の各種租税優遇措置が取られることになっている。

他方、法人を納税義務者とする場合には、単なる事業用資産の譲渡として、通常の法人税率が課されるのが原則である（例外として、個人の譲渡所得税との負担の調整を図るため、通常の法人税率に加えて、長期所有の場合には5%、短期所有の場合には10%の政策的な追加課税が法定されているが、平成二九年三月三一日まで執行停止となっている。）。

これに対して、譲渡所得は、理論的には、長期性所得ではなく、一時的偶発的所得であるとの見解がある（制限的所得概念に基づく戦前の分類所得税や最適課税論。capital gainとincomeとは性質を異にするという立場がこれであり、一時的偶発的な利得は、個人の担税力を定性的に高めるものではないという見地から、非課税又は課税軽減すべきであるという結論になる。包括的所得概念を採用している米国⁽¹⁴⁾でも、capital gainだけはordinary incomeとは区別され、軽減されている⁽¹⁴⁾。

また、譲渡所得課税は、不動産のロッキン効果（売ると課税されるため損をするから売らないという効果）があるため、様々な経済政策に利用されやすいという特色がある。⁽¹⁵⁾

三 現行土地税制は多重課税か？

以上のように、土地建物等の不動産は、多種多様な租税の課税対象とされているのであるが、これらの租税については、法形式的には、多重課税とはいわれないようにする工夫がなされている。具体的には、

- ・ 課税のタイミングをずらして、波状的に課税されるようになっていく。
- ・ 国、都道府県、市町村のように、課税主体を異にする。
- ・ 取得税、財産税、流通税のように、租税の性質を異にする（すなわち、何に担税力を求めるかが異なる。）。
- ・ 不動産の譲渡人を納税義務者とする租税（所得税）や譲受人を納税義務者とする租税（不動産取得税）のように、納税義務者を異にするように設計されている場合もある。

このように、同一の納税義務者の所有する不動産に対して、同一の課税主体から、同じ時期に、同じ性質の租税が重複して課されることはないのであるが、反面、不動産は、動産や無形資産等の他の資産に比べると、実質的にみて、様々な租税の波状的「多重負担」になっているといえることができる。

とはいえ、所得課税に限って比べてみれば、動産や無形資産等の資産は、総合課税の対象とされ、高率の累進所得税率が適用されるのに対して、不動産の譲渡所得は分離課税の対象とされ、高額の控除や低率の一定の税率が適用されるので、所得税の負担だけを取り出して考えると、不動産に係る譲渡所得税はむしろ優遇されているといえることができる。⁽¹⁶⁾

他方、金融資産に対する課税と比べると、不動産に対する課税は重くなっている。⁽¹⁷⁾それは、金融資産は電子化・国

際化により、租税負担の高い国から低い国へと逃散しやすい足の速い資産になったのに対して、不動産は「うごけない」資産だからである。「取りやすい」租税であるかどうか、制度設計に大きな影響力を与えているといえよう。

このように、現行所得税制においては、譲渡所得課税は、様々な政策目的による調整が加えられてきた結果、資産の種類により租税負担が大きく異なっている。さらに、ほかの種類租税の有無をも考慮すると、資産の種類を比較して、一律に租税負担の公平を論ずることは極めて難しい状況にあると思われる。

Ⅲ 各 論

一 相続税・贈与税と譲渡所得税との調整の可否

贈与税は、一般的に相続税の補完税であるといわれる⁽¹⁸⁾。また、受遺者ないし受贈者の方を納税義務者とし、その收受した財産による担税力の増加分を課税物件とする取得税であると解するならば、相続税・贈与税は所得税の補完税であるといこともできる⁽¹⁹⁾。

シャープ勧告に基づく税制改革においては、この考え方が貫徹されていた⁽²⁰⁾。すなわち、相続税と贈与税については、一生累積課税制度が採用され、相続税と贈与税とは統合されて、相続、遺贈、生前贈与等により無償で財産を取得した者に対しては、その一生を通じて取得した財産の価額の総額を課税標準として、相続税を課する制度となっていた。そして、相続税と所得税との関係においても、不動産の相続・贈与の段階において、被相続人又は贈与者が当該不動産を保有していた間に生じた価値の増加益に対して「みなし譲渡所得課税」が行われ、時価に洗い替えた価額により、

相続人又は受贈者に引き継がれる精算課税制度が採用されていた。

ところが、現行相続税法における相続税や贈与税は、シャウプ勧告後の度重なる法改正の結果、相続税の課税標準の計算に当たっては、高額の基礎控除額が適用されたうえ、さらに民法の法定相続分により遺産分割がなされたものと仮定して相続税額の総額を計算し、この総額を実際の遺産取得分に案分して課税するという、法定相続分課税による遺産取得税方式が採用されたため、相続人が実際に相続した遺産額に対応する租税負担とはならない制度となり、さらに、相続・遺贈、贈与による資産の移転についてはみなし譲渡所得課税の対象から除かれたため、所得税との関連性は極めて薄くなったといえる。また、相続税と贈与税との関係も一生累積課税制度が排斥されたため、一定の期間に限り累積課税が適用されるとはいえない（平成一五年度税制改正により導入された、相続時精算課税制度）、相関性は薄くなっている。これらのことは、逆に言えば、相続税や贈与税は取得税というよりは、財産税としての性質がより強められているといってもよいであろう。

以上のことから、現行相続税法の下においては、相続税・贈与税と所得税とは、性質を異にする別個独立の租税と考えるべきであって、それゆえ、たまたま重複的な租税負担が起こったとしても、⁽²¹⁾ それをもって、一般的に相続税・贈与税と所得税とは二重課税であるから当然に排除すべきであるというのは、理論的に無理があると思われる。

二 譲渡所得税と固定資産税との調整の可否

不動産の保有期間中の価値の増減については、譲渡所得税（国税）と固定資産税（市町村税）との課税関係が問題となる。両税は、課税主体が異なる点と、課税時期が異なる点（譲渡所得税は、不動産を譲渡した時点における、保有期間中の

価値の増減に係る精算課税であるのに対して、固定資産税は、保有期間中の毎年一月一日時点における時価を課税標準として行われる暦年課税である。)において、理論的には二重課税とはいえない。

反面、固定資産税の課税価格が、もし個別の不動産の毎年の市場価格に対応するものであって、毎年の価値に対する価値に対して固定資産税を課税する制度になっているとするならば、保有期間中の価値の増減を平準化して精算課税する譲渡所得のいわば微分価値に対して、すでに固定資産税という形式により租税負担を求めていることになるから、同一の不動産所有者に対して両税を併課することは二重負担になるといえることができる。

しかしながら、前述したように⁽²²⁾、現在の最高裁判例及び通説は、固定資産税の課税標準を公正市場価値(不特定多数の独立当事者間の自由な取引において通常成立すると認められる価額)に基づく財産税と性質決定することにより、固定資産の価値を標準的かつ抽象的な未実現の交換可能価値としているのに対して、取得税である譲渡所得税は、現実に譲渡された時点における個別具体的な実現価値を課税標準としている点で、明確に異なっている。言い換えれば、課税の対象をストックの担税力(財産税)とするものと、フローの担税力(取得税)とするものという点で性質が異なるということもできる。

さらに、両税は、課税標準の計算について適用される控除額や税率も異なっており、相互の調整はなされていないから、仮に両税の二重負担に相当する部分があったとしても、個別具体的に特定し計算することは容易ではなく、この部分を排除することは制度的に想定されていないということができよう。

三 不動産取得税の改革課題

流通税は、古いタイプの租税であつて、施政者が市場を管理していた時代の産物である。自由主義経済においては、自由競争や流通の自由をゆがめる欠点をもっている。そこで、消費税へと転換していくべきものと解される。⁽²³⁾

不動産取得税は、不動産流通の障害となり、憲法二九条に基づく財産権や憲法二二条に基づく経済的自由権や個人の居住・移転の自由を阻害する効果を持つていることから、現行法においても、様々な軽減免除措置が採用されており、結果的に、現在においては、事業用資産の取得が主たる課税客体となつてゐる。しかし、これも資本ストックや設備投資を抑制する効果を持つてゐるので、産業政策の障害になるとの批判が可能である。それゆゑ、将来的には、不動産取得税は廃止し、消費税率の引き上げに伴い、地方消費税に吸収されるべきであると解される。

ただし、その場合には、(都)道府県レベルの財政需要に耐えうるだけの地方消費税の分配が必要となるから、消費税率の引き上げは相当に高くなる必要がある。これが適当でないとすれば、道州制等の地方行政組織改革を行うか、消費税全体を地方に税源移譲するか等を検討する必要があるが生じ、いずれにせよ大規模な改革とならう。

歴史的に見ると、不動産取得税は、大正一五年の内務大蔵省令「地方税二関スル法律施行規則」⁽²⁴⁾ 一条により制定施行された後、シャウブ勧告によりいつたん廃止されたが、固定資産税の前取りをするものと説明されたうえ、復活して現在に至つてゐる。⁽²⁵⁾

しかしながら、現行制度では、不動産取得税は都道府県税であるのに対し、固定資産税は原則的に市町村税であり、課税主体が異なる以上、上記不動産取得税復活の理由は整合していないことになる。また、もし不動産取得税の性質

を流通税ではなく、財産税と考えたうえで、固定資産税の前取りであるというのであれば、不動産取得と近接した時期において、保有税の二重課税が生ずるから、固定資産税の軽減措置が必要になるところ、現行法ではそのようなことにならないことから、この不動産取得税復活の理由は現行法に整合していないことになる。結局、不動産取得税復活の根拠は、都道府県の財源を補充することにあつたのではないかと推測されるのである。

四 登録免許税の改革課題

登録免許税は、流通税であるから、前述のように、将来的には廃止して、消費税に吸収されるべきであると解される。ただし、登録免許制度は、一定の地位・状況に係る公的証明という効果が伴っているので、登録免許を受ける者には、新たな価値を与えるという面がある。それゆえ、消費税のほかに、登録免許により受ける追加利益について、手数料を課する制度をとることも可能であると解される。

五 印紙税の改革課題

印紙税も、流通税であるから、前述のように、将来的には廃止して、消費税に吸収されるべきであると解される。ただし、印紙税の課税の対象には、一定の取引の内容に係る公的証明という効果を伴うものもある。そのようなものに限っては、公的証明という追加利益について、消費税のほかに、手数料を課する制度として印紙税を存続することも可能であると解される。

六 不動産流通税改革に立ちはだかる根本的問題点

不動産取得税も登録免許税も印紙税も、いずれも流通税であつて、消費税に転換されるべき租税であると解される。消費税の税率を引き上げて、これらの租税を原則廃止するという方法が最も理論的には簡明である。しかし、消費税の税率を引き上げることに対しては、根強い反発があるため、消費税増税に代わるものとして、各種流通税を多段階に分けて賦課徴収するという状況が続いているのであろう。

IV 課題と展望

以上に述べてきたように、不動産は、現行租税法政において多種多様な租税の課税対象とされているのであるが、これらの租税については、法形式的には、多重課税とはいわれないようにする工夫がなされているし、また、実質的な多重負担の点でも、どの程度重い負担になっているのかを総額としてはつきりと測定しにくい制度となっているといふことができる。

とはいえ、多重負担となっている部分はあると解されるので、その程度が著しくなれば、憲法二九条に基づく財産権や同法二二条に基づく経済的自由権、居住・移転の自由を阻害する効果を持つてくる。それゆえ、現行制度においてみられる多重負担の程度をさらに引き上げるような法改正は、決して望ましくないとはいえよう。とりわけ、流通税については、理論的にも実質的にも、消費税に転嫁吸収されるべきものと考えるので、将来的には、消費税の税率引

き上げの程度に応じて、廃止又は手数料化されるべきであろう。

反面、このような考え方には、多重課税の結果の総負担額が著しく個人の経済生活を阻害する程度のものにならないか、同じ不動産に何回課税が行われるかは問題にならないのではないかとの見解もある。もちろん、課税の回数を増やせば、不動産取引のインセンティブを阻害することは確かであろうが、どの程度の回数にするかは、結局は、経済政策の問題であるともいえる。租税負担の総額が憲法で保障している財産権の保障や経済的自由等の保障を阻害するような著しいものではない限りは、国家として、不動産取引を拡大しようとするか縮減しようとするかにより、前者を目的とするのであれば、課税の回数は減らすべきであるが、後者を目的とするのであれば、課税の回数は多い方が効果的である、ということに帰着するであろう。ただし、たとえ、課税の回数の問題が経済政策の問題であるとしても、これにより生ずる租税負担の程度が著しく重い場合には、右に述べたとおり違憲のおそれがあるということも留意すべきであると考ええる。

(1) 本稿は、岩崎政明「これからの不動産税制」二一世紀型不動産税制への改革の課題と方策」税大ジャーナル二二号(平成二五年六月)一〜三頁を発展させたものである。本稿で提案した不動産税制のあり方については、その前提として、次のような論稿も発表しているので、参照していただければ幸いである。

岩崎政明「相続税制改正の必要性」税経通信四〇巻四号(通巻五四八号、昭和六〇年)一四六〜一五二頁、岩崎政明「相続税を巡る諸問題」木下和夫・金子宏監修、水野正一編『改訂版 資産課税の理論と課題』(平成一七年、税務経理協会)一七九〜二〇六頁、岩崎政明「相続税改革の法学的検討」税経通信六三巻一一号(通巻八九九号、平成二〇年)二四〜三〇頁、住宅不動産税制研究会(岩崎政明座長)「今後の住宅取得支援税制のあり方に関する調査研究(報告書)」(平成二〇年、不動産協会)全一九四頁、岩崎政明「新築住宅に係る固定資産税の負担軽減措置に関する理論的検討」海外住宅・不動産税制研

- 究会編（中里実代表）『主要先進国における住宅・不動産保有税制の研究』歴史の変遷と現行制度ならびに我が国への示唆（平成二三年、日本住宅総合研究センター）三四八～三六四頁、住宅・不動産税制のあり方に関する研究会編（岩崎政明座長）『流通新時代』における望ましい住宅・不動産税制の構築に向けて（報告書）（平成二三年、不動産流通経営協会）全二五〇頁、岩崎政明「固定資産税における家屋評価の問題点」資産評価政策学一四卷（平成二四年）二号一七～二五頁。
- (2) 大閣検地と石高年貢制度の歴史的経緯については、安良城盛昭『大閣検地と石高制（NHKブックス）』（昭和四四年、日本放送出版会）を参照。
- (3) 江戸時代から明治期にかけての地租改正及び地券制度については、福島正夫『地租改正の研究』（増補版、昭和四五年。なお、初版は、昭和三七年）第一編（一～一九八頁）を参照。また、資料として、大蔵省編纂『明治大正財政史』（第六卷、昭和一二年、財政経済学会）も参照。
- (4) 明治期から平成にかけての土地税制の変遷については、佐藤和男『土地と課税』歴史の変遷から見た今日的課題』（平成一七年、日本評論社）、佐藤正男『土地税制史』評価を中心として』税務大学校論叢三九号（平成一四年）一～六九頁を参照。また、資料として、大蔵省編纂『明治大正財政史』（第七卷、昭和一三年、財政経済学会）、大蔵省昭和財政史編集室編『昭和財政史』（第五卷租税、昭和三二年、東洋経済新報社）（第一四卷地方財政、昭和二九年、東洋経済新報社）、大蔵省財政史室編『昭和財政史』（第七卷、第八卷、第一六卷、昭和五二年、東洋経済新報社）、大蔵省財政史編集室編『昭和財政史』昭和二七年～四八年度』（第六卷租税、平成二年、東洋経済新報社）を参照。
- (5) この経緯については、石島弘『不動産取得税と固定資産税の研究（租税法研究第三卷）』（平成二〇年、信山社）のうち、第二編第二章「固定資産税の全体的検討」三一三～三四頁を参照。
- (6) 石島・前掲注(5)三〇五～三〇六頁を参照。
- (7) 石島・前掲注(5)三二〇頁、金子宏『租税法』（第21版、平成二八年、弘文堂）六五八頁注*を参照。
- (8) 最判平成一五年六月二六日民集五七卷六号七二三頁、同平成一七年七月一日民集五九卷六号一一九七頁、同平成一八年七月七日判タ一二二四号二一七頁。
- (9) 金子・前掲注(7)六二九頁、六七二頁及び同注(21)に掲げる文献、佐藤英明「もうひとつの『固定資産税の性格』論」資産評価情報二〇八号（平成二七年九月号）二頁以下を参照。

不動産に係る多重課税の排除について（岩崎）

- (10) 最判昭和四八年一月一六日民集二七卷一〇号一三三三頁。なお、特別土地保有税についても、最高裁判所は、同税は流通税であるから、その課税客体は土地の移転の事実自体に着目して課されるものであると判示している。最判平成一四年一月一七日判時一八二二号七六頁。ただし、不動産取得税の課税客体は、不動産の取得という「法律行為」と解釈すべきであるとの見解もある。金子・前掲注(7)七五七頁、岩崎政明「判批」判例評論五三八号(平成一六年)一六八頁を参照。
- (11) 詳しくは、岩崎・前掲注(1)「相続税を巡る諸問題」一八六頁以下参照。
- (12) 前掲注(8)及び(9)を参照。
- (13) 最判昭和四三年一〇月三一日訟務月報一四卷二二号一四四二頁、同昭和四七年一月二六日民集二六卷一〇号二〇八三頁。なお、金子・前掲注(7)二三九頁及びそこに掲げる文献を参照。
- (14) 所得概念論については、金子宏「租税法における所得概念の構成」同『所得概念の研究』平成七年、論文初出は昭和四一(五〇)年、有斐閣。一頁以下に詳しいが、コンパクトに紹介したのもとして、金子・前掲注(7)一八二頁以下がある。
- (15) 譲渡所得課税に対するその他の批判については、金子・前掲注(7)二三九～二四〇頁を参照。
- (16) 不動産の譲渡所得に係る優遇措置の内容は、金子・前掲注(7)二六八～二七二頁を参照。
- (17) 金融資産から生ずる所得(利子所得、配当所得及び有価証券に係る譲渡所得)は、金融所得の一元的課税政策により、原則として、分離課税とされ、低率の比例税率が適用され、かつ相互に損益通算も認められるのに対して、不動産の譲渡所得は、分離課税ではあるが、金融所得よりは高率の税率が適用されている。
- (18) 金子・前掲注(7)五九一頁、六一八頁。
- (19) 金子・前掲注(7)五九三頁。
- (20) 戦後相続税の変遷と問題点については、岩崎・前掲注(1)「相続税制改正の必要性」一四六～一五二頁、同「相続税を巡る諸問題」『改訂版 資産課税の理論と課題』一七九～二〇六頁、同「相続税改革の法学的検討」二四～三〇頁を参照されたい。
- (21) いわゆる生保年金給付金について、相続時におけるみなし相続財産としての相続税課税と、受給時における所得税課税とが二重課税に当たると判断された事例として、最判平成二二年七月六日民集六四卷五号一二七七頁がある。
- (22) 前掲注(8)及び(9)を参照。
- (23) 欧米四カ国における不動産取得税等の流通税の現状と、歴史的経緯を踏まえた分析として、海外住宅・不動産税制研究会

編（中里実代表）『欧米4か国における住宅・不動産関連流通税制の現状と評価』（平成二十二年、日本住宅総合センター）がある。特に、流通税の歴史的意義とその変遷については、中里実「第4章フランスにおける流通税」同七七頁以下及び「終章ヨーロッパの流通税について」同二〇七頁以下を参照。

(24) 佐藤和男・前掲注(4)五七頁。

(25) その理由は、「不動産取得税（移転）の段階で重い移転税（流通税）たる不動産取得税を課税するよりは固定資産税にその分の負担を転嫁し、少額に分割して多年に亘って徴収する方が資本蓄積の政策上得策である」からであるといわれている。石島・前掲注(5)五、八四頁。

(26) その理由は、「不動産を取得するという比較的担税力のある機会に相当の税負担を求め、反面、当該不動産に対する将来にわたる固定資産税を緩和」することであると説明されている。石島・前掲注(5)五、八四～八五頁。

（横浜国立大学法科大学院教授）