

論 説

地 価 と 固 定 資 産 税

重 森 暁

はじめに

土地は、その上で一切の人間活動が営まれるところの根源的土台である。しかし、人間は基本的にそれをつくりだすことができない。人間がつくりだす財貨やサービスの生産・流通・分配・消費を問題とする経済学にとっては、したがって、土地は本質的にやっかいな対象である。ましてや、国土の7割が山林におおわれ、わずかな可住面積の上に高密度の経済を発展させてきた日本においては、土地はほとんど神秘的といってもよいほどの不可思議な存在となっている。

1983年から東京首都圏を起点に始まった驚異的な地価高騰は、一方で、普通のサラリーマンが大都市圏において自分の土地に自分の家を持つことを絶望せざるをえない状況を生み出し、他方で、土地ふくみ資産を担保に銀行から融資を受けた企業が外国の証券や土地を購入し、日本を世界一の債権国にのしあげた。かつて日本経済は「花見酒の経済」¹⁾と言われたことがあり、「土地本位制資本主義」²⁾であると規定されたりもする。それほど土地は、日本資本主義にとって決定的な重要性を有している。土地問題を解明することは日本経済そのものを解明することであるといってもよいくらいである。

そのような意味からすれば、土地問題をテーマにものを書くということはたいへん困難なことである。しかし、地価問題をめぐる論議が活発化するなかで、土地保有税の強化論、とりわけいわゆる農地の宅地並み課税を含む固定資産税強化論が再び台頭するのを見聞するにつけ、地価問題と土地税制に

かんして地方財政論の立場からの見解を明確にする必要が痛感されるところでもある。最近、土地問題にかんする文献があいついで出版されているが、そのなかで、こうした土地保有税（固定資産税）強化説を典型的に主張しているのが野口悠紀雄『土地の経済学』（日本経済新聞社、1989年）である。本稿では、この野口説をはじめとする諸説の批判的検討をとおして、地価問題に関連する固定資産税の基本的ありかたについて解明することとしたい。

野口氏に代表される土地税制論をあらかじめ概略特徴づけるならば、それはおよそ次の3点に集約できるであろう。

第1に、地価高騰の主要原因を土地の供給不足、すなわち土地の経済的利用に対する土地の資産的保有の優先、にもとめているということである。「日本の土地問題は、土地の量的不足によりもたらされているのではない。原因は、土地が値上がり待ちで保有されるために、都市的目的のために十分な土地が利用できないことにある」³⁾というのが、彼等の基本的立場である。

第2に、土地公有化、土地利用計画、土地税制といった土地をめぐる諸政策のなかで、土地税制の役割がことさら強調されているということである。というより土地税制が唯一の有効な土地政策であると考えられている。なぜなら、市場における土地の自由な取引を前提とするならば、土地公有化や土地利用規制ではなく、土地税制こそが容易かつ低コストで望ましい土地利用への誘導をはかりうる手段だとされるからである⁴⁾。

第3に、土地税制においては、保有税（固定資産税・都市計画税）、譲渡所得税、増価税、相続・贈与税などが存在するが、それらのなかで保有税の強化と譲渡所得税の軽減が主張されているということである。「日本の土地税制の特徴は、保有税（固定資産税）がきわめて低率である反面、譲渡益課税がきわめて高率である点にあり、これが、土地利用形態に大きなヒズミを与えていると考えられる。ある意味では、この点にこそ、日本の土地問題の根本原因があるともいえるのである」⁵⁾。この一文はそうした主張の典型である。

すなわち、土地の供給を促進するためには土地の資産的保有よりも経済的利用が有利となるようなシステムをつくる必要があり、市場における自由な土地取引を前提とするならばそのための最も有効な手段は土地税制であっ

て、譲渡所得課税を軽減して保有課税（固定資産税）の強化をはかることによってそのようなシステムをつくりだすことができる、というのが野口氏等の主張の基本的論理である。

しかし、こうした主張には次のような根本的欠陥がある。まずなによりも重要なことは、土地の経済的利用という場合、その具体的内容が必ずしも明らかではなく、経済的効率の名の下に展開されてきた無政府的な乱開発を容認する論理になっているということである。いわゆる都市計画的発想が欠けているだけでなく、むしろその否定の上にこうした土地税制論が展開されている。今日の日本においてなによりも重視されるべきことは、市民の生活空間としての都市、都市のアメニティをいかにして回復するかということであろう。だが、土地供給の促進によって地価問題を解決することができるという主張においては、住民の居住空間としての都市、都市の景観や環境といった都市の根本問題がほとんど欠落しがちである。厳密で民主的な土地利用計画との関連で地価問題を考えようという都市計画家の意見がいまこそ傾聴されなければならない⁹⁾。

さらに、このような主張において特徴的なことは、税制が土地政策の誘導的手段としてのみ考えられていて、税制における課税根拠や公平の問題が後景にしりぞけられているということである。土地税制にかんしては、土地政策的側面と租税政策的側面とが統一的に考察されなければならない。ところが、土地保有税強化論においては、それぞれの税の課税根拠や性格の違いが無視されて、すべて土地保有税として同一視される傾向がある。すなわち、固定資産税、譲渡所得税、相続税、土地増価税などが、土地供給を促進するための土地保有課税としてほとんど同列に論じられている。しかし、実際には、これらの土地課税は、それぞれその課税根拠や公平基準を持ち、また地価問題への効果も相違する。ところが、野口氏等の議論においては、そうした相違がほとんど無視され、土地保有税としての効果の同一性が説かれ、時価評価による固定資産税強化が主張されている。土地税制を問題にする際には、それぞれの税制の基本性格がまず明らかにされなければならない。そうしなければ、租税支払者の納得が得られないであろうし、税制の歪みが逆に

土地問題の真の解決を遅らせるという結果にもなりかねないのである。

そこで、本稿では、まず固定資産税の基本的性格を確認するところから始め、次にそれとのかかわりで地価評価のありかたを論じ、最後に都市計画と土地税制との関連について検討することにした。

I 固定資産税の基本的性格

固定資産税が現在の形態をととのえたのは、1950年のシャープ勧告税制によってである。シャープ勧告は、従来の地租・家屋税等を廃止し新たに固定資産税を創設すること、この固定資産税には土地・家屋の他に償却資産をその課税対象として含めるべきことを提案した。また、地租・家屋税の課税標準は従来賃貸価格であったが、シャープ勧告はこれを資本価格（資産価格）にきりかえるべきであるとした。こうして、資産価格を課税標準とし、土地・家屋・償却資産に対し、市町村によって課税される現行の固定資産税が誕生したのである。

地租の課税標準が地価から賃貸価格に改められたのは1931（昭和6）年の地租法改正によってであり、家屋税の場合は1925（大正15）年のことである。いずれもそれぞれの税の収益税的性格を明確にするための変更であった。だが、シャープ勧告による課税標準の賃貸価格から資産価格への変更は、この税の収益税的側面を否定し、資産税的側面を強調するためのものであったとはかならずしもいえない。シャープ勧告は、できれば慣れた課税方式を維持する方がよいとしながら、①固定資産税に土地建物だけでなく償却資産を含める必要、②資産再評価における資産の過大評価を防止する必要から、やむなく資本価格（資産価格）を課税標準として選択したにすぎないからである。

このように、固定資産税には、その出発の当初から財産税的側面と収益税的側面との二側面が含まれているものと考えられてきた。そのことは、固定資産税の意義にかんする現在の公式的説明のなかにも次のように表現されている⁷⁾。すなわち、「(1)固定資産税は、固定資産（土地、家屋及び償却資産）の資産価値に着目し、その資産を所有することに担税力を見出して課せられる物税であって、その課税標準は、これらの資産の価格（適正な時価）とさ

れている」。一方では、このように固定資産税の財産税としての性格が確認されている。そして、他方では、「(2)固定資産税は、応益負担の原則に立脚した税である。市町村の区域内に土地、家屋及び償却資産が所在する事実と市町村の行政サービスとの間には深い関連性があるので固定資産税は応益原則を最も強く具現しているものである」と、固定資産税が一種の収益税的側面を持つことが示されている。

固定資産税は、固定資産の所有者を納税義務者とし、その価格（適正な時価）を外形的課税標準とし、標準税率1.4%、制限税率2.1%の比例税率で課せられている。各種非課税措置、特定資産の課税標準にかんする特例の他に免税点制度がある。しかし、その免税点は、土地15万円、家屋8万円、償却資産100万円ときわめて低額であり、人税的な配慮というよりは課税技術上設定されたものであるとされている。これらの点からして、固定資産税は明らかに物税であり、財産税である。

しかし、他方で、その課税根拠として、自治体の行政サービスと資産所有との間における応益原則的關係の成立があげられている。だが、その行政サービスの内容および利益の範囲については必ずしも明確ではない。ただ、固定資産税の前身の地租・家屋税の課税標準が賃貸価格とされてきたこと、固定資産税の賦課が年に一度行なわれる経常税となっていることなどを勘案すれば、行政サービスの内容は特別の開発許可や公共事業の実施ではなく現実に供給されている通常の行政サービスであり、そのことによる受益とは年々発生する利益やそれを反映するかぎりでの資産価値であると考えられる。シャープ税制勧告は、家屋税にかんして、「本税は、事業主またはその装品(ママ)の消費者をして、警察、消防およびその事業がその地方から得るその他の保護の代価を払わしめる」ものであると述べている。このことは、シャープ勧告においても、自治体行政サービスの範囲が年々の日常的行政サービスと考えられていたことを示している。だが、いずれにしても、固定資産税に財産税的側面と収益税的側面の両面があるなかで、収益税的側面の内容、すなわち自治体サービスと収益の範囲がどこまでなのかは必ずしも明確ではない。そして、このことが固定資産税の性格をあいまいにし、様々に異なった見解

を生む原因ともなっているのである。

たとえば、野口悠紀雄氏は、このような固定資産税の性格についての厳密な検討なしに、土地譲渡所得課税、土地増価税、固定資産税をほとんど同一視している⁸⁾。まず、「キャピタルゲインは土地の価値の一定率であるから、この税（キャピタルゲイン課税——引用者）と固定資産税とは基本的に同一である」とする。しかし、実現されたキャピタルゲインにのみ課税することは、「資産が継続保有される場合に限り、税額相当分を無利子で貸し付けることと同じである」から、譲渡益課税は税の水平的公平を侵害するものである。そこで、野口氏は、この譲渡益課税を廃止して、「過去のキャピタルゲインについては1回限りの土地増価税で吸収し、将来の分は固定資産税の強化によるべきとの結論が得られる」とする。ここでは、土地増価税と固定資産税が全く同一視され、前者が土地の含み益のうち過去のを吸収するための課税、後者は将来の含み益を還元するための手段とみなされている。

このように固定資産税の土地保有税＝財産税としての側面を重視する見方は、固定資産税強化を説く論者にほとんど共通している。たとえば、八田達夫氏は、「都市政策の根本は、都市全体の地主の手にいったんすべて落ちる都市の集積の利益を、適切な課税によって吸収し、国民一般で分けあうことである。そのための課税方法として、ここでは土地保有税新設、あるいは固定資産税率の引上げの効果を考えよう」⁹⁾と述べ、固定資産税をほとんど土地増価税と同様の性格をもつものとして論議を展開している。また、宮尾尊弘氏は、次のように述べて、固定資産税の開発利益還元手段としての役割を強調する。「固定資産税の主要な役割は、公共的な開発による地価の上昇の利益を社会的に還元することである。より正確には、公共的インフラのサービスに対し可能なかぎり適切な料金を徴収したうえで、さらに『外部経済』として土地の価値を上昇させる部分については、その受益者である土地所有者から固定資産税をとること、そしてこの『受益者負担の原則』の貫徹が、公共部門を含めたシステム全体の社会的な効率性を達成するということである」¹⁰⁾。

ここで、応能原則による人税である譲渡所得課税と、応益原則による物税としての固定資産税を同一視することの不合理は改めていうまでもない。実

現された譲渡益のみに課税することによる税負担の水平的公平の侵害、あるいはいわゆる「ロックイン・イフェクト」(凍結効果)の問題は、八田達夫氏の提起する譲渡益の「売却時中立課税方式」の土地への採用¹¹⁾、あるいは、岩田規久男氏の「含み益税と組み合わせられた土地譲渡税=新土地譲渡所得税の構想」¹²⁾によつて解決可能である。むしろ、このように「凍結効果」を排除した土地譲渡所得課税の適切な強化の方が、地価問題への対応としては重要なことである。10年以上保有された土地の譲渡による所得を長期譲渡所得とみなしてその譲渡益に20%の分離課税を行なう現行土地譲渡所得課税における優遇措置こそが、総合所得課税の公平負担原則の観点からみても、これが10年周期の地価高騰の背景であるという点からしても問題がより大きいからである。

ところで、固定資産税にかんしての主要問題は、自治体行政サービスとそれによる収益の範囲をどのように確定するかということである。八田達夫氏は「都市圏全体の地主の手にいつたんすべて落ちる都市の集積の利益」を土地保有税ないし固定資産税によって吸収しなければならないと言い、宮尾尊弘氏は固定資産税課税強化で「公共的な開発による地価の上昇の利益を社会的に還元すること」を強調する。しかし、現行の固定資産税は果たしてこのような都市集積利益や公共開発利益の吸収という役割を、その課税立法上求められているのであろうか。開発利益の社会還元問題を総合的に研究したすぐれた集団労作・大久保昌一編『地価と都市計画』(学芸出版社、1983年)は、公共投資による開発利益還元のための新たな税制として、課税地区を限定した上での①開発利益税、②低利用地税、③別途土地譲渡税、および一般地区における④宅地開発税等を提案しているが、そのなかで、現行税制との関連にふれて、固定資産税が何に対して課税されるのかという本質についてはややあいまいであると指摘し、固定資産税の抜本的強化のためにはこの税の本質についての整理が必要であるとしている¹³⁾。まさにそのとおりである。現行固定資産税は必ずしも公共投資による開発利益の社会還元の手段としての性格を備えているとはいいがたい。開発利益税としての最低の必要条件、たとえば、(1)住民参加による民主的土地利用計画の存在、(2)公共投資による土地

増価分の厳密な測定の方法、(3)実現部分・未実現部分の調整手段等々についての制度的保障はなんら整えられていないからである。現行の固定資産税は、「土地資産が存在するという事実と自治体サービスとの深い関連性」という抽象的表現の中に一切がつつみこまれていて、その性格はあいまいである。そのあいまいさをそのままにして現行固定資産税に公共開発利益や都市集積利益の社会還元の役割をもたせようとするれば、必ずや様々な矛盾、すなわちよく指摘されるような、①低所得者への過重負担、②その結果としての都心部分からの住民の追い出し、③企業等による乱開発と地価上昇の容認といった矛盾が発生することになる。——したがって、固定資産税の性格についての厳密な検討を欠いた大雑把な課税強化論には、ただちに首肯しがたいところがあるといわざるをえない。

II 地価評価と固定資産税

固定資産税における自治体行政サービスと土地所有者によるその受益の範囲をどのように確定するかという問題は、結局のところ固定資産税の課税標準としての「適正な時価」をどのように決定するかという問題に帰着する。なぜなら、自治体行政サービスによる土地所有者の受益の範囲は、自治体行政サービスの結果として地価がどれだけ上昇するのか、その上昇分によって計測する以外にないからである。その意味では、固定資産税の中心問題は、地価評価の適正化の問題であるといっても過言ではない¹⁴⁾。

周知のとおり、固定資産税にかかわる地価評価は、3年に一度、自治大臣の示す評価基準によって、売買実例価格を参考に適正な時価を評定し、これをもとにした路線価を基礎に、「画地計算法」を用いて決定されることになっている。しかし、これまで、評価替えの度に、高地価による税負担強化を防止するための負担調整措置がとられてきた。その結果、固定資産税にかかわる地価評価は実勢価格よりかなり低いものとなっている。一般に、「実勢価格を100とした場合、公示価格と基準地価は80、路線価は50～60、固定資産評価額が15～30という指数が常識的」¹⁵⁾と言われている。橋本徹氏の計算によると、1986年の基準地価に対する1987年の固定資産評価額割合は、地域によつ

てかなり違いがあるが、およそ40%前後(東京では20%)である¹⁶⁾。こうしたことから、公的土地評価の一本化、固定資産税評価の公示価格への引上げの必要性がくりえかえし指摘されてきた。しかし、それは、地価のうち現実の収益の資本還元部分だけでなく、将来の予想収益の資本還元部分、さらにそれらをこえた投機的部分(いわゆるバブルの部分)をも固定資産税の課税標準にくわえることを意味する。現行の固定資産税を前提にするかぎり、これは容易に認められがたい問題である。前述したように多分にあいまいさをふくんだ固定資産税ではあるが、最大公約数的に容認できるその基本的性格を前提にするならば、その評価額の地価公示価格への一本化は妥当とはいえない。

たとえば、橋本徹氏は、主として次の2点をあげて、固定資産税評価額の地価公示価格への一本化に疑問をなげかけている¹⁷⁾。

第1に、固定資産税は収益的財産税である。「したがって、地域の行政サービスの費用を、資産の保有に応じて公平に分担しようとするものであって、その分担の基準が評価額であり、土地取引の市場価格が上昇して、資産価値が増えたとしても、別に受益が増大したわけでもなければ、価値が実現したわけでもない。また潜在的収益がにわかには上昇し、帰属所得が上昇するものでもない」。

第2に、宮尾尊弘氏の主張するような、個人の不動産価値を担保にした低利ローンによる固定資産税の支払いといった発想は、固定資産税が財産税の一種であると同時に経常税であることを無視ないし軽視するものであり、他の金融資産および実物資産の未実現の譲渡益が非課税であるのに、土地だけに課税するというのは公平でない。

この橋本氏の見解は、現存の公共施設や公共サービスの範囲で、それによって上昇する年々の利益の資本還元部分のみを固定資産税の課税対象とするという前提にたったものであるとあってよい。したがって、新たな開発による利益の土地所有者への帰属部分や投機的な地価高騰部分の公共還元といった役割は固定資産税には与えられていないということになる。おそらくこれは、固定資産税の基本的性格をふまえた最も妥当な現実的見解であるといえ

よう。

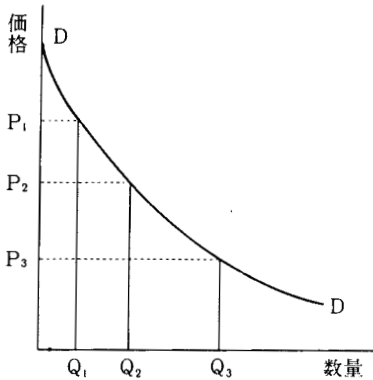
これとほぼ同様の考え方は、米原淳七郎氏によっても示されている。土地の評価方式としては、現在、次の3方式、①土地を作るためこれまでに投下された費用の額(原価方式)、②その土地を利用して将来にわたって得られるであろう便益の割引価値(比較方式)、③現在の収益を資本還元した価値(収益方式)が用いられている。このうち、固定資産税における地価評価方式としては、③収益方式がより適切であるというのが米原淳七郎氏の見解である。なぜなら、比較方式の基礎となる市場価格は現状では異常に高い価格となっており、さらに、それは将来における予想利益を反映した価格であり、現実の収益に基づく価格ではない。「しかし、周知のように固定資産税は、年々課税されるものであり、年々の収益から支払われることを予定した収益税である。したがって、やはり現在の標準的収益に基づく評価額が、その課税標準として適当と考えられる」¹⁸⁾からである。固定資産税の収益的財産税としての基本性格を前提とするならば、このように現在の標準的収益に基づくいわゆる収益方式による地価評価方式が最もふさわしいということになる。そして、そのような収益方式による地価評価という原則に立つならば、事業用地、住宅用地、農業用地はそれぞれの標準的収益の資本還元額を課税標準とすればそれですむことになり、これに人税的要素をくわえて差別的取扱いをする必要はないということになる¹⁹⁾。すなわち、事業用地と住宅用地を区別することも、また、農地の宅地並み課税などという形容矛盾を犯す必要もないのである。

土地価格の評価に関しては、時価、地価公示価格、相続税評価額、固定資産税評価額がそれぞれ異なっており、このような「一物4価」の状況を克服して、固定資産税評価額をできるだけ時価に近づけるべきだという主張が従来からなされてきた。これに対して、米原淳七郎氏は次のような興味深い批判を試みている。すなわち、物の価格は取引数量(供給)の大きさによって決まるという普通の論理を土地にあてはめるならば、取引数量が最大である固定資産税にかかわる地価評価は、公示価格や相続税評価額に比べて相当低いのが当然であるということである²⁰⁾。

米原氏によれば、公示価格は筆数にしてわずか2%にすぎない年間の土地売買事例を標準にしたものであるが、富の再分配を目的とした相続税の場合は公示価格の標準よりは多い取引数量の価格であり、公示価格より低くなっている。これらに対して、固定資産税評価額は存在するほとんどすべての土地につけられる価格であり、全ての土地が売買されると想定したときの価格に等しい。だとすれば、固定資産税の課税評価額が公示価格や相続税評価額と比較して低くなるのは当然だということになる。米原氏は、このことを、図1のような取引数量が増大するに従って価格が低下する右下がりの需要曲線において、公示価格、相続税評価額、固定資産税評価額のそれぞれの取引数量を Q_1 、 Q_2 、 Q_3 とすれば、その価格は P_1 、 P_2 、 P_3 となると説明している。 P_1 は、現実の標準的収益の資本還元価格のみならず、将来の予想収益の資本還元価格、さらには投機的動機による地価上昇部分をもふくむ売買価格に照応し、 P_3 は、現実の標準的収益の資本還元価格のみによって構成される固定資産税評価額に照応するといつてよい。このように、同じ土地であっても、課税対象としてのその経済的性格の違い、すなわち取引数量の根本的相違によってその評価基準が異なるというのはむしろ当然のことであって、「一物4価」といった批判はあたらないというのが米原氏の見解である。

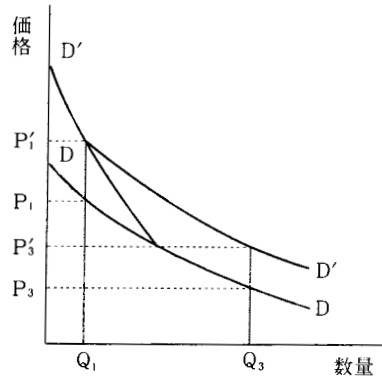
野口氏等は、固定資産税の評価を時価に近づけて土地資産課税を強化し、その負担に耐えることのできない土地を手放させ、それによる土地供給の増大によって地価の引下げをはかるべきであるとする。この主張は、市場における取引価格が上昇したならば、固定資産税の評価額もそれと同率で引上げなければならないということを意味するものである。図2において、需要曲線の DD から $D'D'$ への移動によって地価の上昇が起きるという想定である。しかし、実際は、需要曲線は DD から $D'D'$ に移動するのではなく、 DD から DD' に移動するのだと米原氏は主張する。将来収益や投機的部分を含む P_1 が上昇したとしても、現実収益の資本還元価格としての P_3 は必ずしも同率で上昇するとは限らないからである。こうした米原氏の説明はきわめて説得的である。資産価値増大による利益については、譲渡段階での所得課税、ないしは延納利子分を考慮した「売却時中立課税」方式による譲渡益課税によ

図-1 需要曲線



(出所) 米原淳七郎「大都市における地価上昇と固定資産税」(『都市問題研究』1989年3月号)

図-2 需要増大の二型式



(出所) 図-1に同じ。

って吸収すればよいことである。年々の現実の収益は、その土地が従来と同様の事業用地・住宅用地・農業用地として利用される限り、地価高騰によってただちに増大するわけではない。生じるはずのない収益部分をも地価評価のなかにふくめてこれに課税することは、固定資産税の基本性格からみて妥当ではない。

III 都市計画と固定資産税

以上の検討から明らかなように、固定資産税の収益的財産税という基本的性格からみて、土地供給の増大を目的とした固定資産税の課税強化、すなわち固定資産税課税評価額の時価（公示価格）への引上げという主張は容認しがたい。しかし、このような固定資産税の基本性格を根拠とした現状維持論だけでは、今日の地価問題・都市問題の解決策はなんら示されたことにならないことも確かである。というのは、以上の議論は、都市における土地利用のあり方、公共投資による開発利益の社会還元的方式、地価抑制と住みよい街づくりの方策等についてはほとんど答えていないからである。その点では、岩田規久男氏の次のような批判は当たっているところがある。

「土地の有効利用を促進するためには、土地の固定資産税の課税評価額を土地の時価に近づけることが必要である。しかし、それと同時に、弱者が安い費用で安心して住める都市をつくるためには、彼等に対する公的住宅供給、民間賃貸住宅経営に対する公的低利融資、公的な家賃補助、借地・借家法の改正などの総合的な政策が実施されなければならない。逆に、こうした総合的政策を提案せず、もっぱら固定資産税を現行よりも強化することに反対するだけであれば、それは地主の既得権を保護するだけで、少しも土地問題の解決にならないということを認識すべきである」²¹⁾。

岩田規久男氏も、野口氏等と同様固定資産税評価額の時価への接近を主張するのであるが、単純な供給促進論ではなく、住民参加型の都市計画の重要性を強調し、弱者救済のための公的住宅政策の必要を説くという点でややニュアンスを異にしている。時価への接近の問題に関しても、売買事例価格には「将来のファンダメンタルズにかんする誤った予想やバブル的投機」²²⁾部分が含まれているので、ただちにそれに追随することは避けるべきであるとするなどの配慮がなされている。また、土地の含み益税と組み合わせられた新土地譲渡税を土地にかんする市町村税の根幹にすえ、土地利用計画と土地税制とを連動させようという「土地基金構想」²³⁾は、一部疑問が残るものの、検討に値する重要な提案だといえよう。岩田氏は、固定資産税の引き上げが古くからの住民の追い出しとコミュニティの崩壊につながるという見解に反論して、次のようにも述べている。

「しかし、コミュニティが崩壊する原因は、固定資産税の引上げにあるのではなく、住民が参加しない都市計画と建築の自由を基本とする無計画な土地利用にある。建築の自由が存在する限り、固定資産税が緩和されても、地価の上昇とともに無秩序な開発が起これば、都市環境の劣悪化とコミュニティの崩壊はさけられない。固定資産税の緩和はコミュニティ崩壊の時間を引き延ばすだけでしかなく、根本的な解決にはならない」²⁴⁾。

ここで岩田氏が指摘するように、固定資産税の現状維持をはかるだけでは、今日の地価問題・都市問題の根本的解決にならないことは確かである。住民参加による有効な土地利用計画の策定と、その計画に基づいた開発の利益を

社会的に還元するためのシステムを抜きには、地価・都市問題の有効な解決はありえないからである。

ここで日本における都市計画の現状と問題点について、詳細に論じる能力と余裕は私にはない。ただ結論的にいえることは、日本においては土地の私的所有と自由な土地利用が優先され、「個々の土地の最適な土地利用の可能性を引きだすための、集団としての土地利用主体が演ずべき脚本」²⁵⁾としての有効な土地利用計画に基づく規制が、今日に至るも未だ実現していないということである。1968年の新都市計画法制定、1980年の地区計画制度の創設等により、日本の都市計画行政には一定の前進がみられたとされている。しかし、「計画なくして開発なし」という都市計画の一般原則を真に確立するには至っておらず、80年代の臨調行革路線の登場以来、規制緩和と民活優先の「反計画」的逆流が強まってきているというのが現状である²⁶⁾。

このような状況をふまえ、石田頼房氏は、日本の都市計画制度改革の課題として次のような諸点をあげている²⁷⁾。①計画行政における民主的・自治的側面の一層の強化、②簡素・明確な計画法制度、③計画なきところに開発なしの原則にたつ計画制度、④開発利益の公共還元、⑤計画実現手段としての事業手法。これらのなかで、税制問題とのかかわりで特に注目されるのは、④開発利益の公共還元に関する石田氏の提起である。氏は、開発利益を次の3つに分けている。1)地区の整備開発が行なわれることによって、その地区内に発生する開発利益、2)幹線公共施設等の整備により、その近傍に限り発生する開発利益・開発不利益、3)都市の発展、全体的な整備によって全域的に発生する開発利益。そして、このそれぞれの開発利益を吸収する手段として、開発負担金・土地保有税等がどのように適用されるべきかが検討されている。

さらに、この提起の前には、「土地保有税（固定資産税・都市計画税）賦課を『開発権』の考えを基礎にした土地利用計画と結びつける手法」として、基準容積率と許可容積率という2つの容積率を設定することによって、開発権をとまう比較的高い許可容積率を選択した場合には高い土地保有税を負担し、基準容積率以下の場合には現状どおりの土地評価額による税負担でよ

いことにするという興味深い提案がなされていた²⁸⁾。

これらの石田頼房氏の提起が整理されて、大谷幸夫編『都市にとって土地とは何か』（筑摩書房、1988年）では、土地利用計画と土地保有税を連動させるしくみが以下のとおり提案されている²⁹⁾。

まず、開発利益のカテゴリー別の社会還元方式としては、次のように提起されている（提案Ⅰ）。

カテゴリー1 地区の整備開発による開発利益・・・土地区画整理事業における減歩、開発許可制度における開発者の地区施設負担義務（宅地開発指導要綱等による開発負担金）。

カテゴリー2 幹線公共施設等の整備により、その近傍に発生する開発利益・不利益・・・公共用地の取得における買収・取用価格および超過取用地帯取用、受益者負担金。

カテゴリー3 都市の発展、全体的な整備によって全域的に発生する開発利益・不利益・・・土地増価税、開発利益税³⁰⁾。

また、土地利用計画と連動した土地保有税のありかたが次のように提案されている（提案Ⅱ）。

- (a) 開発権つき宅地・・・地価に応じた固定資産税
- (b) 開発権なし宅地・・・現行程度の固定資産税
- (c) 都市的利用権を凍結した農地（生産緑地）・・・現行程度の農地としての課税、ただし、相続税は宅地並みとする。
- (d) 都市的土地利用権を放棄した農地（農業専用地区）・・・固定資産税、相続税の両者とも農地としての課税³¹⁾。

これらの提案は、開発利益の適切な社会還元の在り方を模索し、また、土地保有税の単純な強化から農業用地を保護しつつ、同時にその虫食いの切り売り等による乱開発と地価高騰の防止を考慮したものとして注目される。ただし、提案Ⅰと提案Ⅱの間にはやや整合性に欠けるところがあるように思われる。というのは、提案Ⅰでは土地増価税や開発利益税は都市の全体的整備による利益の吸収手段とされているが、提案Ⅱにおいては基準容積率をこえて開発することを選択した特定地域において固定資産税が時価並みで課税

されることになっているからである。ここで、土地増価税・開発利益税と固定資産税との関係がどのようにとらえられているのかは必ずしも明確ではない。ただ、基準容積率をこえる開発権を手にした場合に時価評価による固定資産税を課すということは、そうした開発による地価上昇分にも課税するということであるから、そこでは固定資産税が一種の土地増価税・開発利益税的役割をはたすものと想定されていると考えてよいであろう。そうすると、土地増価税・開発利益税は都市の全般的整備による利益の吸収手段であった提案Ⅰとの整合性を欠くことになる。

これまで述べてきたように、固定資産税を自治体行政サービスへの応益原則に基づく収益的財産税とみなすならば、それは提案Ⅰにおけるカテゴリー3に属する開発利益社会還元の一手段と考えられよう。なぜなら、都市の全般的整備によって、自治体行政サービスの一般的水準が向上し、それによって居住者や営業者の収益も増大すると考えられるからである。そのようにして増大した現実の標準的収益による地価上昇分を考慮して課税するのが固定資産税の課税原則でなければならない。基準容積率をこえる特別の開発権を選択した場合の開発利益の社会還元手段としては、やはり広義の開発負担金ないしは地域を限定した開発利益税によるのが適当であろう。そこで開発利益税の場合には、公共投資による地価上昇分、私的資本投下による地価上昇分、貨幣価値の下落による地価上昇分等が厳密に区分されるしくみが必要となる。だが、現行の固定資産税にはそのようなしくみが組み入れられていないし、また固定資産税がそのような税として設定されているわけでもない。提案Ⅱにおける開発権つき宅地に対する時価評価による固定資産税課税という部分については、さらに検討が必要であると思われる。

いずれにせよ、最適な土地利用の可能性をひきだすための住民参加による土地利用計画と、開発利益を社会還元するための公平な課税および受益者負担との組み合わせを構想していくことが、地価問題・都市問題解決にむけての今後の重要課題であることはまちがいない。

結 論

以上の検討結果は、以下のようにまとめることができよう。

1 固定資産税の時価並み課税によって土地供給を増加させ、それによって地価引き下げを図ろうとする主張は、応益原則に基づく収益的財産税としての固定資産税の基本性格を無視したものであり、容認できない。

2 収益的財産税としての固定資産税の基本性格をふまえた地価評価のあり方から見ても、現行の時価の4割程度という課税評価額はむしろ妥当というべきである。

3 しかし、地価問題の解決のためには、住民参加によって決定される有効な土地利用計画が必要であり、その計画に基づいた開発利益の社会還元の方法を検討する必要がある。開発利益還元の方法としては、①開発負担金、②開発利益税、③土地増価税（ないしは凍結効果防止を考慮した延納利子分課税をふくむ土地譲渡所得課税）等がある。開発による都市環境の改善とそれによる自治体行政サービスの向上を反映した土地収益上昇分の吸収手段という意味では、固定資産税もこの方法の一手段であるとみなすこともできよう。しかし、土地利用計画と課税および受益者負担の組み合わせかたについては、そのなかでそれぞれの利益還元手段をどのように位置づけるかをさらに綿密に検討する必要がある。固定資産税をそのような組み合わせのなかに位置づける場合には、この税の基本性格をふみはずさないようにするための最大限の注意が払われなければならないであろう。

注

- 1) 笠信太郎『“花見酒”の経済』朝日新聞社, 1962年。
- 2) 田中啓一『現代都市経済論』有斐閣, 1983年。
- 3) 野口悠紀雄『土地の経済学』日本経済新聞社, 1989年, 26-27ページ。
- 4) 野口悠紀雄「土地税制—経済的側面」(『ジュリスト増刊総合特集 No. 34, 1984年3月)
- 5) 同上, 210ページ。
- 6) 「『土地利用計画に基づく土地利用規制を行なうこと』が地価対策の基本であることは, 都市計画サイドでは常識であり・・・」(大谷幸夫編『都市にとって土地とは何か』筑摩書房, 1988年, 85ページ。)
- 7) 自治省税務局編『地方税制の現状とその運営の実態』(昭和62年)。
- 8) 以下の引用は野口悠紀雄, 前掲書, 154-155ページによる。
- 9) 八田達夫『直接税改革』日本経済新聞社, 1988年, 208-209ページ。
- 10) 宮尾尊弘『都市と経済のニュートレンド』日本評論社, 1988年, 111-112ページ。
- 11) 八田達夫, 前掲書, 95-97ページ
- 12) 岩田規久男『土地改革の基本戦略』日本経済新聞社, 1988年, 第8章参照。
- 13) 大久保昌一編『地価と都市計画』学芸出版社, 1983年, 234ページ。
- 14) 「このように固定資産税の中心課題は, 評価の適正化の問題となる」(橋本徹『21世紀を展望した税制改革』税務経理協会, 1988年, 101ページ。)
- 15) 山見郁雄「公的土地評価の一本化を」(『税』1989年8月, 58ページ。)
- 16) 橋本徹, 前掲書, 103ページ。
- 17) 同上, 107ページ。
- 18) 米原淳七郎「土地価格評価の3方式」(木下和夫監修・地方税財政制度研究会編『固定資産税の理論と実態』ぎょうせい, 1987年, 96ページ。)
- 19) 「固定資産税は, 利益原則にもとづく物税であるから, その税負担は, 納税者の属性によって調整されるべきではない, ということができる。所有者が高所得者であれ低所得者であれ, また個人であれ法人であれ, 土地・家屋に帰属する便益にかわりがない限り, 同じ税負担が課されるべきである。」(米原淳七郎「固定資産税の本質と課題」『税』1989年8月号, 11ページ。)
- 20) 米原淳七郎「大都市における地価上昇と固定資産税」(『都市問題研究』1989年3月号, 127-129ページ。)
- 21) 岩田規久男, 前掲書, 185ページ。
- 22) 同上, 182ページ。
- 23) 同上, 235-240ページ。
- 24) 同上, 187-188ページ。
- 25) 石田頼房「土地利用の思想と計画の理念」(『文化評論』1988年3月号, 89-

ージ。)

- 26) 石田頼房「都市計画制度改革の長期展望」(『都市問題研究』1988年4月号)等を参照。
- 27) 同上, 26ページ。
- 28) 石田頼房, 前掲『文化評論』掲載論文。
- 29) 大谷幸夫編, 前掲書。なお, 石田頼房氏もこの研究グループに属しており, 以下の提案は石田氏をふくめた共同討論の結果によるものだというのである。
- 30) 大谷幸夫, 前掲書, 195ページ。
- 31) 同上, 228ページ。