

わが国の固定資産税制度に関する研究*

白 木 智 昭

目次

1. はじめに
2. 本論文におけるアプローチ及び前提とする制度・概念
 - (1) 本論文におけるアプローチ
 - (2) 本論文において前提とする制度・概念
3. わが国の固定資産税制度の特徴と課題
 - (1) わが国の固定資産税制度の特徴
 - (2) わが国の固定資産税制度の課題
4. 固定資産税制度の改革に向けた検討
5. おわりに

1. はじめに

地方自治体を一国が分割された地域的な「クラブ」としてみれば、地方税の課税根拠として、行政区画における属地性に着目することは妥当であろう。

住民は居住・就労する地域、あるいは所有資産の所在地において、それぞれ地方公共サービスを享受していることから、地方税制度は所得課税と資産課税が中心になると考えられる。事実わが国においても、住民税（所得課税）と固定資産税（資産課税）は地方基幹税として位置付けられてきた。

しかし、近年わが国では地方圏を中心に地価の下落が続いており、それに伴い固定資産税の税収が減少傾向にあることから、その地位を他の税に譲りつつあるとの見方がある。

そこで本論文では、改めて固定資産税の役割を見直すことを目的として、現状のわが国の地方税制度を念頭に置きながら、地方基幹税としての固定資産税のあり方について検討してみたい。

まず2節では、本論文におけるアプローチを明示するとともに、前提とする制度及び概念を整理する。

続いて3節では、資産課税としての固定資産税の特徴を検討した上で、わが国の固定資産税の特徴とその課題を整理する。

4節では、わが国の固定資産税制度の課題である、負担の地域間格差を解消するための方策を試論として検討する。

* 本論文は、白木(2011)及び白木(2014)をもとに加筆・修正を行ったものである。

2. 本論文におけるアプローチ及び前提とする制度・概念

本論文の議論を明確にするため、以下のような前提を置くこととする。

(1) 本論文におけるアプローチ

毎年度、税制改正の時期を迎えると、景気振興や企業の税負担を軽減する観点から、法人税の減税や固定資産税の見直し等に関心が集まる。

最近の景気回復傾向を反映して、経済低迷の象徴とされてきた地価は、雇用、生産といった各種指標とともに大都市圏では好転しているが、地方圏では下げ止まりつつあるものの依然として低迷している。

景気回復の遅れに加えて、法人税や固定資産税の実効税率が高止まりしていることがその原因であるとの指摘があり、税制改正の議論においても話題となっている。

現に、経済同友会(2016)は法人税の実効税率の25%以下への引き下げ、日本経済団体連合会(2016)は固定資産税の見直し(償却資産の除外)など、財界からは企業税制の見直しについて提言が行われている。

わが国の地方基幹税である固定資産税に関しては、これまで土地税制と地価との関係を中心に議論が行われてきた。

林(2004)は、行政サービスの利益が土地の収益性を向上させ地価に反映される効果を有している点に着目し、大阪府下の地方自治体について検証したところ、固定資産税は応益課税の条件を満たしているとの指摘している。

小池(2007)は、地方税制度について、個人住民税均等割の課税強化、個人住民税所得割の比例税率導入、法人事業税の外形標準課税の導入など、応益性を高める方向で見直しを図られてきたが、依然として地方税源が偏在している点を問題としてあげている。

例えば、資産評価システム研究センター(2015)は、わが国の固定資産税の課題として負担水準の地域間格差をあげ、その是正を提言している。

土地税制の改革について八田(2002)は、固定資産税の評価額を引き上げると同時に税率を引き下げること、地価下落に歯止めをかけ大都市圏への集積を加速すべきであったと指摘している。

一方、前田(2016)は、地価下落が続くなかで土地に係る負担水準の均衡化が進んでいることから、人口減少が進行するわが国の地方圏において、固定資産税を機能させるように地方税制度の改革を提言している。

その観点から、前田(2005)、小泉(2013)は、アメリカの財産税(わが国の固定資産税に相当)を例として、当該資産の市場価格に対する評価割合をその用途に応じて変える「用途別分類課税制度」の効果を紹介している。

このように、わが国の固定資産税は、地方基幹税として機能していると評価されるものの、負担水準など、制度上の課題を有しているものと考えられる。

そこで本論文では、わが国の地方基幹税である固定資産税について、現状とその課題を踏まえながら、税務行政の詳細やわが国の地方税制度を包括的に議論するのではなく、「資産課税」の観点から固定資産税制度を捉え直すことを通じて、一つの「試論」として、わが

国の固定資産税制度のあり方について論じてみたい。⁽¹⁾

(2) 本論文において前提とする制度・概念

① 地方自治体について

本論文では、固定資産税を検討するにあたって、より一般化した議論を行うため、実際の地方自治体である都道府県、市町村といった行政的な階層や区分を意識せず、単に「都市」として検討を行う。

ここで想定する地方自治体(都市)は、一定の地域(土地)を有した行政区画として存立している。したがって、ある時点における地方自治体の数(都市数)と同じだけの地域に、国土が区画されることになる。

② 都市について

本論文では、都市に大・中・小といった規模によるカテゴリーを設け、それぞれが特質を有していると想定する。

例えば、政治の中心としての首都や、経済面での中心都市等は、わが国の政令指定都市のように大都市として位置付けられる。大都市には多くの企業が集積しており、その結果多くの労働者が雇用機会を求めて集まって来ると考えている。

一方、大都市以外の都市については、企業や労働の集積に応じて都市規模が異なる状況を想定している。例えば、大都市から距離が離れるにつれ、企業や労働の集積が低下し、【大都市 ⇒ 中間的な都市 ⇒ 小都市】といった順に都市規模が小さくなっていくようにイメージされる。

③ 地方税制度について

本論文では、固定資産税を中心に議論を行うが、現実の先進諸国における地方税制度のように、複数ある地方税目(例えば所得課税、地方消費税等)のうちの一つとして位置付けた上で議論を進める。

なぜなら、固定資産税は「資産」に対する税であることから、もし地方税収が固定資産税によってのみ賄われるとすれば、資産を「持つ者」と「持たざる者」との間で負担に格差が生じてしまうことになり、地方税原則の一つである「負担分任」の観点から問題となるためである。

ここで検討する固定資産税は、資産(例えば土地)をある基準に基づいて評価した額(例えば地価の一定割合)に対する比例税とする。

なお、地方税目や税率については、わが国の地方財政制度のように中央政府により全国一律に規定されているものとする。

④ 地方財政制度について

本論文で想定する地方財政制度は、住民1人当たりでみた地方公共サービスの必要量(例えば基準財政需要)が確保されるように、中央政府による「地方財政調整措置」(例えば地

(1) 固定資産税の仕組み、運営については、「固定資産評価基準(昭和38年12月25日、自治省告示第158号)」に詳細に規定されている。

方交付税制度)が別途講じられているものとする。

3. わが国の固定資産税制度の特徴と課題

(1) わが国の固定資産税制度の特徴

わが国において固定資産税は、土地、家屋、償却資産等の「資産」を対象としているが、以下では、本論文が想定する地方自治体の姿と整合的であり、地方税の課税根拠が明瞭である「土地」に焦点を当てて議論を進めることにしたい。

まずは、固定資産税の「課税標準」は何に求められるのかという点を押さえておく必要がある。(2)

固定資産税の課税標準としては、土地売買における実勢価格のほか、賃貸料等の収益や、農地であれば耕作や酪農等による収益額も想定される。

しかし、土地の賃貸料は当事者間の取り決めに依存するため、同じ土地であってもその利用実態に応じて賃貸料に差異が生じることが予想される。農地についても、例えば耕作による収益額をどのように規定するのか「客観的な基準」がないといった問題がある。

したがって、国内の全ての土地についての「基準」になると同時に、固定資産税の課税標準として明快なものは、やはり土地の「価格」ということになろう。現にわが国でも「地価」が課税標準となっている。(3)

そこで、わが国の地価の動向を確認するため、市街地価格の推移を図表1に示した。

これは2000年3月末を100とする指数で、6大都市(東京区部、横浜、名古屋、京都、大阪、神戸)と、その他地域(6大都市を除く地域)の市街地価格(全用途平均)の推移をみると、わが国ではバブル経済期を頂点とする1970年代後半から90年代を通じた地価高騰期を経て、いわゆる「デフレ経済」と呼ばれる低成長期には地価が下落に転じ、その傾向が現在まで続いている。

地価高騰期には6大都市(東京区部、横浜、名古屋、京都、大阪、神戸)と、その他地域(6大都市を除く地域)との市街地価格(全用途平均)に大きな「格差」が生じていたが、低成長期においては6大都市(東京区部、横浜、名古屋、京都、大阪、神戸)の地価が急落し、地価の地域間格差は縮小している。

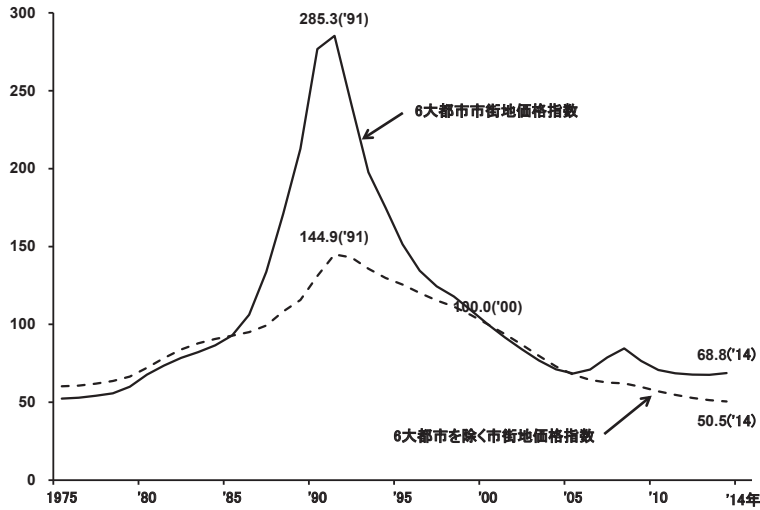
事実、6大都市(東京区部、横浜、名古屋、京都、大阪、神戸)の市街地価格(全用途平均)では、ピークの1991年285.3から2014年68.8へと216.5ポイントも大幅に下落した一方、その他地域(6大都市を除く地域)ではピークの1991年144.9から2011年50.5へと94.4ポイントの下落で、下落幅は比較的小幅なものとなっている。

特に2000年代初めには、6大都市(東京区部、横浜、名古屋、京都、大阪、神戸)は、その

(2) わが国では明治以降、租税の中心は土地に対する課税であった。1873(明治6)年に土地の地価を課税標準として国税での地租、地方税での地租附加税が導入されて以降、課税標準や地方への分与等について数度の改正を経て、1947(昭和22)年に地租は道府県の独立税とされた。現行の固定資産税は、シャープ勧告に基づき1950(昭和25)年に資本価格(時価)を課税標準に、地方税(市町村税)として創設されたものである。

(3) 固定資産税における資産の評価については、地方財政審議会の意見に基づき、総務大臣により固定資産評価基準で定められる(地方税法第388条第1項第2項)。土地の評価については、固定資産評価制度調査会(1961)の答申により、「売買実例価額」に基づく評価方式が採用され、現在に至っている。

図表1 市街地価格指数の推移



(資料) 日本不動産研究所：市街地価格指数・全国木造建築費指数

(注) 1. 各年とも3月末現在の全用途平均

2. 2000年3月末=100

3. 6大都市は、東京区部、横浜、名古屋、京都、大阪、神戸

他地域(6大都市を除く地域)よりも地価の下落率が大きかった。このため当時は、大都市でみられた地価下落が、「景気低迷の象徴」とされた。

周知のとおり、6大都市(東京区部、横浜、名古屋、京都、大阪、神戸)をはじめ、大都市圏と呼ばれる地域には企業が集積し、その結果多くの労働者が居住しており、わが国では単位面積当たりの地価は地方圏と比べて元々高い状況にある。

これまでみたような大都市圏の地価の大幅な下落は、そうした地価の地域間格差を縮小する効果は期待できるが、しかし国内の全ての土地に関して単位面積当たりの地価が等しくなるよう状況が実現される訳ではない。

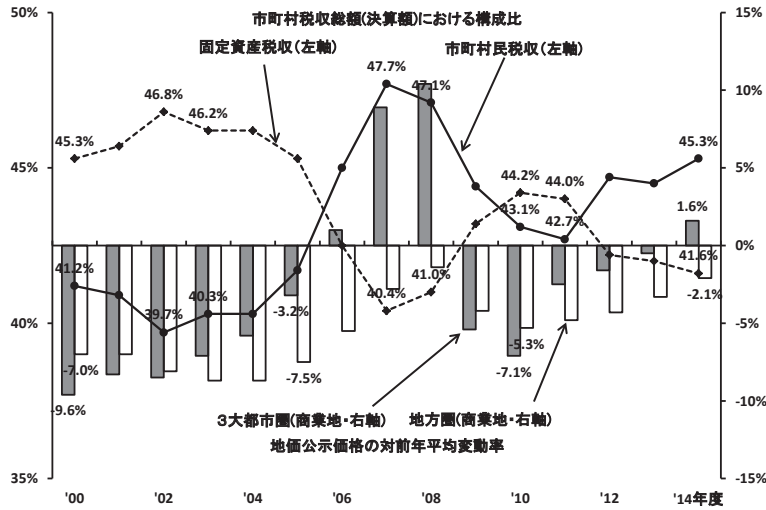
図表2は、地方基幹税である市町村民税と固定資産税と地価公示価格の推移を示したものである。

これによれば、地方税収総額に占める市町村民税収と固定資産税収の構成は、3大都市圏の地価公示価格の対前年変動率が地方圏を下回っている期間、つまり3大都市圏と地方圏の間で相対的な地価格差が縮小している期間は、固定資産税収のウェイトは拡大している。(固定資産税収の構成比2000年度45.3%⇒02年度46.8%, 08年度41.0%⇒10年度44.2%, 市町村民税収の構成比2000年度41.2%⇒02年度39.7%, 08年度47.1%⇒10年度43.1%)

一方、3大都市圏の地価公示価格の対前年変動率が地方圏を上回っている期間、つまり3大都市圏と地方圏の間で相対的な地価格差が拡大している期間については、市町村民税収のウェイトが拡大している(固定資産税収の構成比03年度46.2%⇒07年度40.4%, 11年度44.0%⇒14年度41.6%, 市町村民税収の構成比03年度40.3%⇒07年度47.7%, 11年度42.7%⇒14年度45.3%)。

ただし、固定資産税のウェイトが住民税に比べて低下するという事は、固定資産税が

図表2 地方税収と地価公示価格の推移



(資料) 総務省：平成28年度版地方財政白書

国土交通省HP：土地総合情報ライブラリー「地価公示」

(注) 市町村民税収額は、個人分及び法人分の合計

地方税として効果的ではないということを示すものではない。

地方自治体が供給する地方公共サービスは、大都市、中・小都市、農村といった地域ごとの社会的条件の相違から、当然にその供給内容にも差異が生じる。それに対する負担のあり方としては、固定資産税と住民税とを組み合わせることが公正であり、応益的でもある。

しかし、わが国のように、企業や労働の移動が比較的自由に、特定の都市に生産要素が集積するとすれば、固定資産税率、市町村民税率がともに全国一律という地方税制度のもとでは、都市規模が拡大するにつれて住民税(所得課税)の地方税収に占める構成比は高まり、逆に固定資産税収の構成比は低下せざるを得ないと考えられる。⁽⁴⁾

むしろ問題となるのは、大都市とその他の地域との間で生じている「土地の時価」の格差と、固定資産税の「課税標準額」の格差とが等しいものとなっているかどうかという点である。

もしそれらが等しくなければ、固定資産税は地域間での公平性の観点からは問題があると言える。

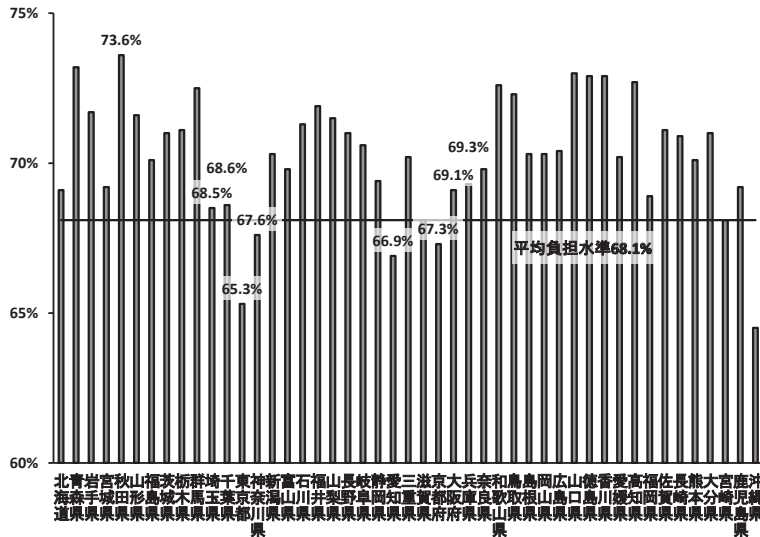
そこで大都市圏と地方圏において、固定資産税の負担水準(前年度課税標準額 ÷ 当該年度の評価額)にどの程度の「格差」があるかを図表3に示した。

それによれば、東京都65.3%、神奈川県67.6%、愛知県66.9%、京都府67.3%は平均負担水準(68.1%)を下回っているほか、埼玉県68.5%、千葉県68.6%、大阪府69.1%、兵庫県69.3%等、大都市圏に位置する府県の負担水準は、その他の道県と比べて相対的に低いことがわかる。

一方、いわゆる地方圏に位置する道県の多くは、平均負担水準(68.1%)を上回っており、

(4) 臼木(2011)では、企業や労働の地域間移動が自由にあれば、特定の都市への生産要素の集積に応じて、生産要素の代替弾力性(土地と労働との相対価格の変化に応じた生産要素の代替関係)も上昇することから、わが国のように地方税率が全国一律であれば、都市規模の拡大につれて住民税の地方税収に占める構成比が高まり、逆に固定資産税収の構成比は低下することを検証した。

図表3 商業地等における固定資産税の負担水準の状況(平成26(2014)年度)



(資料) 資産評価システム研究センター

(注) 1. 負担水準 = (平成25年度課税標準額) ÷ (平成26年度の評価額)

2. 商業地等とは、宅地等(農地以外の土地)のうち住宅用地以外の宅地及び宅地比準土地をいう

例えば最高の秋田県73.6%と最低の東京都65.3%では、8.3%もの格差が生じている。⁽⁵⁾

したがってわが国では、資産(土地)の所在地によって、税負担が異なる状況にあると考えられる。こうした状況は、わが国における固定資産税の制度上の想定とは異なり、明らかに不公平な状態と言える。

(2) わが国の固定資産税制度の課題

前節で検討したように、現行の固定資産税の課題の一つは、土地の時価に対する固定資産評価額の割合Eについて、大都市における評価割合E_Lが他の都市における評価割合E_Sより低いことである。

つまり、

$$E_L < E_S \quad \dots (1)$$

といった状況にあると言える。

このような固定資産の評価において問題が生じるのは、地価公示価格、路線価、固定資産評価額等のように、わが国に「複数」の評価額が存在していることがその要因であると

(5) 資産評価システム研究センター(2015)は、わが国の固定資産税の負担水準の地域間格差は縮小しつつあるが、格差そのものは依然として存在しており、その水準(平均68.1%)の妥当性を含めて検討が必要であると指摘している。

の指摘がある。⁽⁶⁾

しかし、複数の評価額が存在していることが問題の本質ではないことは、土地の時価に対する固定資産評価額の割合Eを以下のように整理すれば、容易に理解できる。

つまり、

$$\text{固定資産評価額の割合 (E)} = \frac{\text{地価公示価格}}{\text{時価}} \times \frac{\text{固定資産税評価額}}{\text{地価公示価格}} \dots (2)$$

となる。

むしろここでの問題は、大都市における評価割合 E_L や他の都市における評価割合 E_S の水準自体ではなく、 E_L と E_S が「等しくない」ということであり、それが固定資産税における公平性を損なう原因であると考えられる。

そこで、 E_L と E_S の差異を解消する試みとして、国内全ての都市に適用する「標準的な評価割合 E_a 」を検討してみたい。

本論文では、わが国の地方財政制度を念頭に、全国一律の地方税制度と地方財政調整制度(地方交付税制度)を前提としている。仮に標準的な財政需要額を有する「平均的な都市」を想定すれば、必要とされる歳入額は自明であり、住民税や固定資産税等の地方税収入の見込とその差額である地方交付税額が算定される。

したがって、全国一律に課される固定資産税率(ここでは現行の1.4%とする)を所与とすれば、この「平均的な都市」における地方財政の姿から導かれる「固定資産税額」をもとに、標準的な評価割合 E_a を導くことができる。

つまり、

$$\text{平均的な都市の課税標準額} = \frac{\text{平均的な都市に必要な固定資産税額}}{1.4\%} \dots (3)$$

であり、(2)式、(3)式より、

$$\text{標準的な評価割合 (E}_a\text{)} = \frac{\text{平均的な都市の課税標準額}}{\text{平均的な都市の土地の時価}} \dots (4)$$

となる。

これが各都市の土地に共通する、文字通り「標準的」な評価割合 E_a であり、国内全ての地方自治体に適用されることになる。

このプロセスを現行のわが国の地方財政制度に基づいて整理すれば、

(6) 例えば、地価公示価格は毎年1月1日を基準日として国土交通省が調査し、各種評価の算定基準となっている。路線価は毎年1月1日を基準日として国税庁が調査し、相続税や贈与税等の評価基準となっている。固定資産評価額は3年毎に1月1日を基準日として市町村が公示価格の7割を目安として算定し、固定資産税等の算定に用いられる。

- ①「平均的な都市」における財政需要額（基準財政需要額）を算定する。
- ②その財政需要額に基づき、必要な歳入額が算出され、同時に見込まれる地方税額（住民税や固定資産税額等）及び地方交付税額が算定される。
- ③地方税率は全国一律であることから、現行の固定資産税率（1.4%）を適用する。
- ④「平均的な都市」における固定資産税額（上記②）を固定資産税率（1.4%（上記③））で除して平均的な都市の課税標準額を算出する。
- ⑤さらに、平均的な都市の課税標準額（上記④）をその土地の時価で除して、標準的な評価割合 E_a を算出し、それを国内全ての都市に適用する。

となる。

次に問題となるのは、「平均的な都市」をどう捉えるかである。

例えば、わが国の「政令指定都市」はいわゆる大都市であり、企業や労働者の集積による「過密」が生じており、こうした地域の地価はわが国の「平均」に比べて高い水準にある。

政令指定都市に次ぐ規模の都市は、わが国の現行の都市制度における「中核市」あるいは「特例市」と想定されるが、それらは人口20～30万人程度の規模の都市として、県庁所在地や地域の中心的な都市となっている。⁽⁷⁾

わが国の場合、地方自治体の平均的な姿を求めるならば、この規模の都市を想定することに大方の異論はなかろう。

つまり、本論文で想定するような、土地に対する固定資産税の標準的な評価割合 (E_a) を検討するには、わが国においては中核市あるいは特例市といった、具体的には県庁所在地とそれに次ぐ各地域の中心的な都市を基準とすべきということになる。

そしてわが国では、その財政需要に応じるように、地方税額や地方交付税額といった地方歳入全体を考慮した、当該市の財政状況といったものを基準として、「必要な固定資産税額」を算定し、そこから標準的な評価割合 E_a が導かれることになる。

図表4に示すように、中核市は、人口1人当たりの地方税額（平成26（2014）年度決算額）は、大都市とその他の中小都市との中間に位置していることがわかる。

例えば、人口1人当たり地方税額は、中核市154千円（歳入合計に占める構成比39.1%）、政令指定都市185千円（同40.3%）とその他の市138千円（同30.7%）の中間に位置している。

同じく、人口1人当たり地方交付税額、国庫支出金額についても、中核市では地方交付税額44千円（歳入合計に占める構成比11.2%）、国庫支出金額70千円（同17.7%）となっている。

一方、政令指定都市では地方交付税額23千円（同4.9%）、国庫支出金額83千円、その他の市では地方交付税額89千円（同19.7%）、国庫支出金額66千円（同14.6%）となっており、中核市はそれらの中間に位置している。

また、地方税収の構成については、都市規模が拡大するにつれて地方税収に占める住民税収のウェイト（構成比）及び、固定資産税収に対する比率が高くなっていることがわかる。

政令指定都市（人口50万人以上）では、人口1人当たり歳入合計に占める市民税収の構成比は18.3%、固定資産税収の構成比は15.7%で、固定資産税収（B）に対する市民税収（A）の比率（ $A \div B$ ）は1.16となっている。

(7) 政令指定都市（人口50万人以上）は20市、中核市（人口30万人以上）は43市、特例市（人口20万人以上）は40市が指定（2014年度末）されており、それぞれ人口規模に応じて事務配分の特例を受けている。

図表4 わが国の都市の税収構成（人口1人当たり）

	歳入合計 (千円)	地方税			地方交付税	国庫支出金	A÷B
		市民税A	固定資産税B				
政令指定都市	460	185	84	72	23	83	1.16
構成比(%)	100.0%	40.3%	18.3%	15.7%	4.9%	17.9%	
中核市	395	154	70	62	44	70	1.13
構成比(%)	100.0%	39.1%	17.7%	15.6%	11.2%	17.7%	
その他の市	449	138	61	61	89	66	1.01
構成比(%)	100.0%	30.7%	13.6%	13.5%	19.7%	14.6%	

(資料) 総務省：平成26(2014)年度市町村別決算状況調

(注) 1. 市民税の税収額は、個人分及び法人分の合計

2. 政令市は東京都23区を除く

3. 地方交付税 = 普通交付税 + 特別交付税

同様に、中核市（人口30万人以上）では、人口1人当たり歳入合計に占める市民税収の構成比17.7%、固定資産税収の構成比は15.6%で、固定資産税収に対する市民税収の比率（A ÷ B）は1.13となっている。

一方その他の市では、人口1人当たり歳入合計に占める市民税収の構成比は13.6%、固定資産税収の構成比は13.5%とほぼ同じウェイトとなっており、固定資産税収に対する市民税収の比率（A ÷ B）は1.01となっている。

このように、わが国の市町村における地方税収の状況は、地方自治体の規模の拡大に合わせて住民税のウェイトが相対的に拡大し、固定資産税のウェイトが縮小する傾向を示していることから、前節までの考察を裏付けていると考えられる。

もし仮に、これらの都市の地方税収に占める固定資産税の割合が、負担分任の観点から妥当性を欠くとすれば、この「平均的な都市」の財政需要額や税収構成に関する想定を見直す必要がある。そしてこれらの見直しを通じて、固定資産の評価割合 E_a は、改めて「標準的な水準」へと再調整されることになる。

わが国の全ての地方自治体において、この標準的な評価割合 E_a を土地の時価に適用すれば、固定資産税の負担に関する地域間格差を解消する、公正な課税標準（固定資産の評価額）を得られるものと考えられる。

4. 固定資産税制度の改革に向けた検討

それでは、わが国のように地域間で固定資産税の負担水準に格差がある場合、全ての都市の土地に対して、本論文で想定する標準的な固定資産の評価割合 E_a を適用すると、どのような効果をもたらされるであろうか。

例えば、標準的な評価割合 E_a を大都市の土地の時価に適用すれば、大都市の地価が「平

均的な都市」の地価よりも高い分だけ、単位面積当たりの税額が大都市で高くなるはずである。

わが国の地方財政制度は、国内に居住する住民が、その所得や消費、あるいは保有する資産等の経済力に応じて、国内のどの地域においても、各地方自治体の提供する地方公共サービスに対して、一定の負担割合で費用を負担することを前提としている。

その前提に立てば、ある地域に企業や労働力が集中した結果、当該地域の土地の地価が上昇するのであれば、それは当該地域の経済力が向上していることを意味しており、それに見合う形で当該地域の地方公共サービスに対する費用負担が増加することは、わが国の地方財政制度の意図と整合的である。

したがって地方公共サービスの対価として地方税を捉えるなら、企業や労働の立地選択に対して地方税制度は「中立的」であることが求められるはずである。

さらに、全ての地方自治体の地方財政が「均衡予算（地方税収入＝地方歳出）」を原則とするならば、歳出面つまり地方公共サービスの供給という面でも、企業や労働による民間の経済活動に対して「中立的」ということになる。

しかしわが国では、地方財政調整制度（地方交付税制度）があるため、企業や労働の集積が低い地域では、公共サービスのウェイトが民間の経済活動に比べて相対的に高くなり、地方歳出の面では大都市よりも優遇されることになる。

これまでみたように、大都市では土地の評価が低く、結果として固定資産税の負担は軽減されていることから、わが国の地方税制度は企業や労働の立地選択に対して中立的ではなく、むしろ大都市への立地を促進する状況となっている。

もし、前節で検討した標準的な評価割合 E_a を国内の全ての土地に適用すれば、大都市への立地選択については税制面の誘導効果は解消し、地方税としての固定資産税は企業や労働の立地選択に対して中立的になるものと考えられる。

一方大都市では標準的な評価割合 E_a を適用することで、地方税収は増加すると予想される。そしてその増収分を自らの政策の財源として支出すれば、地方公共サービスのウェイトが上昇し、企業や労働による民間の経済活動との対比において、地方都市のそれと同じ水準へと向かうことになり、地方歳出の面での中立性も回復するであろう。⁽⁸⁾

しかしわが国では、企業や労働の集積については都市間で既に大きな格差が生じており、大都市には過密による不経済が発生している。大都市の地方自治体が現行の地方税制

(8) わが国のような中央集権的な地方行財政制度においては、地方自治体間で地方税収の「平準化」が図られることが想定される。例えば、全国一律の地方税制度のもとで、大都市での固定資産税収の増加分を個人住民税の減税の財源とするといったことも考えられる。この場合、白木(2014)で検討したように個人住民税率を、

t : 当初の個人住民税率(全国一律)

t' : 減税で引き下げられた個人住民税率(全国一律)

とすれば、次のように示すことができる。

$$(\text{大都市の固定資産税の増収額}) - (t - t') \Sigma (\text{各地方自治体の個人所得}) = 0 \cdots (5)$$

$(t - t')$ は減税による税率の引き下げ幅、 Σ (各地方自治体の個人所得) は個人所得の総合計を示しており、それら乗じることで国内の総減税額を表している。減税による税率の引き下げ幅 $(t - t')$ を、「大都市の固定資産税の増収額」と総個人所得 $(\Sigma$ (各地方自治体における個人所得)) との関係で示すと、(5) 式より、

度を通じてそうした状況を解消するためには、当該市における土地の時価に対する固定資産評価額の割合 E_L は極めて高い水準とならざるを得ないであろう。

これに対しては、「担税力」の観点から批判を招くことが予想される。つまり、大都市の住宅地では、土地の評価額が当該地域の住民の所得や資産額を上回る可能性があり、したがって固定資産税額は住民の担税力を上回ってしまうという指摘である。⁽⁹⁾

「純」理論的には、負担能力の「ある者」が「ない者」に代替することは、当該市の土地利用の面からは「効率的」であるという反論も可能である。

しかし、そういった措置を実際に講じることが社会的にみて公正かどうか、あるいはそれらの措置により生じる弊害をどのように軽減するのかといった点については、資産評価の議論とは別の観点からの検討が必要であろう。

先進諸国を例にとれば、資産保有者の「担税力」に配慮した措置としては、「用途別分類課税制度」が広く導入されている。⁽¹⁰⁾

さらに低所得者層への配慮を重視するならば、いわゆる「サーキットブレーカー」制度と組み合わせることも一つのアイデアであろう。⁽¹¹⁾

そうした場合でも、まずは前述のような「平均的な都市」において、分類課税の「評価率」、あるいは固定資産税の「課税上限」を定めた上で、それを全ての都市で適用させるならば、本論文が想定する、民間の経済活動に中立的な地方税制度として固定資産税を構築できるものと考えられる。

5. おわりに

地方自治体が供給する地方公共サービスは、大都市、中・小都市、農村といった地域ごとの社会的条件等の相違から、当然にその供給内容にも差異が生じる。それに対する負担のあり方としては、固定資産税と住民税とを組み合わせることが公正であり、応益的でもあると考えられる。

また、全ての地方自治体は所与の行政区画(土地)を基盤としており、そこで提供される地方公共サービスは地理的な影響を受けている。このような地方公共サービスの費用を賄う財源として、固定資産に対する課税は応益性の観点から不可欠であると思われる。

$$(t - t') = \frac{\text{大都市の固定資産税の増収額}}{\Sigma(\text{各地方自治体における個人所得})} \dots (6)$$

となる。これは、「大都市の資産(土地)」に対する「個人所得の合計」の相対的な評価を示している。したがってここで想定する減税は、大都市において土地を保有する「利益」を、大都市以外の住民に対して「所得」の形で還元することを意味している。

(9) 前田(2016)は、固定資産税納税者において高齢者層がマジョリティーとなるなか、現行の固定資産税制のもとで、一般的な高齢者が固定資産税を支払い続けていくことができるか疑問を呈している。

(10) 例えば、アメリカでは、地方税である財産税については「用途別分類課税制度」が多くの地方政府で採用されている。具体的には、資産を居住用資産、商業用資産、農地、工業用資産等に分類し、当該資産の市場価格に対して評価割合を、居住用資産ならば50%、商業用資産ならば100%といったように、その分類に応じて変えている。アメリカの地方税制度については前田(2005)、小泉(2013)を参照。

(11) サーキットブレーカー制度とは、財産税の納税額が納税者の所得の一定割合を超えた場合、負担の軽減が行われる仕組みである。

多くの市町村は、外形的には本論文で想定した大都市と小都市の間の領域に位置していると考えられる。したがって、そこで提供される地方公共サービスに対する住民のニーズは、大都市や小都市においてみられる要素を合わせたものになろう。

わが国では、大都市では土地の評価が低く、結果として固定資産税の負担は軽減されていることから、わが国の地方税制度は企業や労働の立地選択に対して中立的ではなく、むしろ大都市への立地を促進する状況となっている。

このように考えれば、前述の「平均的な都市」を基準に地方財政を想定し、そこで必要な地方税収を算定する中で固定資産税制度を見直すという条件は、わが国において地方税制度を再構築するための一つの基準となるものと考えられる。

参考文献

1. 臼木智昭 (2011)「地方基幹税の構成に関する研究」『Research Paper Series』No.55, 千葉商科大学経済研究所。
2. 臼木智昭 (2014)「わが国の固定資産税のあり方に関する研究」『Research paper series』No.69, 千葉商科大学経済研究所。
3. 経済同友会 (2016)「未来への希望を拓く税制改革」。
4. 小池拓自「地方税財政改革と税収の地域間格差」『国立国会図書館 ISSUE BRIEF』No.593, 国立国会図書館, 2007年。
5. 小泉和重 (2013)「財産税を巡る反税運動と住民提案13号」『アドミニストレーション』第19巻第2号, 熊本県立大学総合管理学会。
6. 固定資産評価制度調査会 (1961)「固定資産税その他の租税の課税の基礎となるべき固定資産の評価の制度を改善合理化するための方策に関する答申」。
7. 資産評価システム研究センター (2015)『地方税における資産課税のあり方に関する調査研究』。
8. 総務省 (2016)『地方財政白書 平成28年度版』。
9. 日本経済団体連合会 (2016)「平成29年度税制改正に関する提言」。
10. 八田達夫 (2002)「都市再生と税制」『フィナンシャル・レビュー』第65号, 財務省財務総合政策研究所。
11. 林宜嗣 (2004)「応益課税としての固定資産税の評価」『経済学論究』第58巻3号, 関西学院大学。
12. 前田高志 (2005)「アメリカの地方財産税について」『オイコノミカ』第41号第3・4号, 名古屋市立大学経済学会。
13. 前田高志 (2016)「高齢者世帯の固定資産税負担：現状と課題」『産研論集』第43号, 関西学院大学産業研究所。
14. Buchanan, J. M. (1965) "An Economic Theory of Clubs", *Economica*, Vol.32.
15. Gordon, R. H. (1983) "An Optimal Taxation Approach to Fiscal Federalism." *Quarterly Journal of Economics*, 98.

(2017.1.20 受稿, 2017.2.9 受理)

〔抄 録〕

近年わが国では地方圏を中心に地価の下落が続いており、それに伴い固定資産税の税収が減少傾向にあることから、その地位を他の税に譲りつつあるとの見方がある。

本論文では、改めて固定資産税の役割を見直すことを目的として、わが国の地方税制度を念頭に置きながら、地方基幹税としての固定資産税のあり方について検討した。

全ての地方自治体は所与の行政区画（土地）を基盤としており、そこで提供される地方公共サービスは地理的な影響を受けている。このような地方公共サービスの費用を賄う財源として、固定資産に対する課税は応益性の観点から不可欠であると思われる。

わが国では、大都市では土地の評価が低く、結果として固定資産税の負担は軽減されていることから、わが国の地方税制度は企業や労働の立地選択に対して中立的ではなく、むしろ大都市への立地を促進する状況となっている。

このように考えれば、本論文で検討したように、「平均的な都市」を基準に地方財政を想定し、そこで必要な地方税収を算定する中で固定資産税制度を見直すという条件は、わが国において地方税制度を再構築するための一つの基準となるものと考えられる。