

固定資産税の研究

メタデータ	言語: Japanese 出版者: 公開日: 2019-07-30 キーワード (Ja): キーワード (En): 作成者: 高, 哲央 メールアドレス: 所属:
URL	http://hdl.handle.net/10291/20266

明治大学大学院 政治経済学研究科
2018年度
博士学位請求論文

固定資産税の研究
Fixed Asset Tax in Japan

学位請求者 経済学専攻

高 哲央

目次

序章 問題の所在と分析視角.....	1
第1節 問題意識と研究目的.....	1
第2節 先行研究の整理と本研究の学術的特色.....	4
1. 先行研究の整理.....	4
2. 本研究の特色と意義.....	7
第3節 論文の構成と各章の課題.....	8
第1章 資産保有課税の理論的考察.....	10
第1節 土地保有課税の経済効果.....	10
1. 資産市場と土地市場の均衡条件.....	10
2. 土地保有税率の引き上げが地価に与える影響.....	12
3. 土地保有税率の引き上げが土地利用に与える効果.....	14
第2節 地方資産保有課税の帰着効果.....	18
1. 部分均衡分析による帰着分析ー伝統的帰着論ー.....	18
2. ミーズコウスキー・モデルー.....	22
3. 二部門モデルによる帰着分析ーミーズコウスキー・モデルの拡張ー.....	26
4. わが国への妥当性.....	30
第2章 固定資産税と地方税原則.....	31
第1節 現代の税制改革の理念.....	31
第2節 集権国家において地方税に求められる諸条件.....	34
1. 地方税の機能.....	35
2. 望ましい地方税制の諸条件.....	36
3. 公平性.....	38
4. 簡索性.....	39
第3節 望ましい固定資産税と実際.....	39
第3章 わが国の固定資産税の仕組み.....	43
第1節 固定資産税の課税標準と評価法.....	43
1. 課税客体.....	43
2. 課税標準.....	46
3. 資産の評価方法.....	48
4. いわゆる7割評価の意義.....	50
第2節 課税標準の特例措置.....	52

1. 負担調整措置	52
2. 住宅用地の特例措置.....	55
3. 負担調整措置が負担水準の均衡化に与えた効果.....	56
第3節 その他の軽減措置に関する規定	59
第4節 税率	60
1. 税率に係る議論.....	61
2. 超過課税の現状.....	63
第4章 固定資産税収の偏在とその要因.....	65
第1節 財政と人口密度の関係	66
1. 財政力と人口密度	66
2. 市町村税収と人口密度	70
3. 固定資産税収と人口密度.....	72
第2節 市町村税の偏在性の検証.....	75
1. 市町村税主要税目の偏在性	76
2. 資産別固定資産税の偏在性	79
第3節 固定資産税の偏在性の要因分析	82
1. 一人当たり固定資産税収に影響を及ぼす諸要因の種類.....	82
2. 一人当たり固定資産税収の決定要因	85
第5章 固定資産税収の変動に影響する諸要因.....	88
第1節 景気循環が税収の変動に与える効果	88
1. 税収の安定性の尺度.....	88
2. データ	90
3. 税収の名目 <i>GDP</i> 弾力性の推計	91
第2節 個別税目の安定性と伸張性の関係.....	93
1. 方法とデータ	93
2. 短期所得弾力性と長期所得弾力性の相関関係	94
第6章 望ましい課税標準の選択.....	97
第1節 固定資産税の課税標準	98
第2節 固定資産税の課税標準の変遷.....	99
1. 地租改正条例（1873年）－物納年貢制度から法定地価へ－.....	99
2. 地租法（1931年）－法定地価から賃貸価格へ－	102
3. 固定資産税の創設（1950年）－賃貸価格から価格へ－.....	104
第3節 課税標準の選択基準.....	106

第4節 固定資産税のあるべき課税標準	107
1. 土地課税部分に関する課税標準	107
2. 資本課税部分に関する課税標準	110
第7章 固定資産税制度のあり方	111
第1節 課税標準額の算定方法	111
1. 課税標準額算定上の課題	111
2. 課税標準額算定のあり方	112
第2節 将来的な税率のあり方	113
1. 租税競争と標準税率	114
2. 地方交付税制度と標準税率	115
第3節 償却資産に係る固定資産税のあり方	116
1. 償却資産課税の理論的根拠	116
2. 現行制度の問題点	119
3. 償却資産課税廃止論の是非	120
結びに代えて	122
参考文献一覧	127

図表目次

図表 1-1	土地に対する固定資産税の帰着.....	20
図表 1-2	住宅サービスに対する固定資産税と転嫁.....	21
図表 3-1	土地または家屋の課税標準.....	47
図表 3-2	住宅用地の地価公示（住宅地）と評価額の推移.....	51
図表 3-3	課税標準の特例措置の沿革.....	53
図表 3-4	宅地における負担水準.....	57
図表 3-5	一般住宅用地の負担水準（1997 年度、2015 年度）.....	57
図表 3-6	小規模住宅用地の負担水準（1997 年度、2015 年度）.....	58
図表 3-7	商業地等の負担水準（1997 年度、2015 年度）.....	58
図表 3-8	超過課税の現状.....	63
図表 4-1	都市の分類と該当数.....	66
図表 4-2	財政力指数と人口密度の関係.....	67
図表 4-3	一人当たり基準財政需要額と人口密度の関係.....	68
図表 4-4	グループ別歳入構造.....	69
図表 4-5	グループ別税収構造.....	71
図表 4-6	グループ別純固定資産税収構造.....	73
図表 4-7	市町村税の偏在性.....	76
図表 4-8	税目別寄与度の構成要素.....	76
図表 4-9	経済活動水準の高い地域における市町村税の偏在性.....	77
図表 4-10	経済活動水準の高い地域における税目別寄与度の構成要素.....	77
図表 4-11	経済活動水準の低い地域における市町村税の偏在性.....	78
図表 4-12	経済活動水準の低い地域における税目別寄与度の構成要素.....	78
図表 4-13	純固定資産税の偏在性.....	79
図表 4-14	資産別寄与度の構成要素.....	79
図表 4-15	経済活動水準の高い地域における純固定資産税の偏在性.....	80
図表 4-16	経済活動水準の高い地域における資産別寄与度の構成要素.....	80
図表 4-17	経済活動水準の低い地域における純固定資産税の偏在性.....	81
図表 4-18	経済活動水準の低い地域における資産別寄与度の構成要素.....	81
図表 4-19	一人当たり固定資産税収の上位 40 自治体.....	83
図表 4-20	純固定資産税収上位 40 団体の類型.....	84
図表 4-21	説明変数の基本統計量.....	85
図表 4-22	市町村別固定資産税収の推定結果.....	86
図表 5-1	各税目の基本統計量.....	90
図表 5-2	税収の所得弾力性の推計結果.....	92

図表 5-3	個別税目の短期所得弾力性と長期所得弾力性の相関係数.....	95
図表 6-1	課税標準の分類.....	99
図表 6-2	課税標準の変遷.....	99
図表 6-3	土地評価に関する簡索性.....	108

序章 問題の所在と分析視角

本章では、本研究の目的を明らかにし、本研究と関連の深い先行研究を整理するとともに、本研究の学術的な特色を明確にする。そして、論の構成及び各章の課題を述べる。

第1節 問題意識と研究目的

わが国では、2009年以降、出生率の低下によって、継続して人口が減少する局面を迎えている。人口の動態は地域間において一様ではなく、地方圏では少子化による自然減に加え、若年層の3大都市圏への転出による社会減という二重の人口減少要因を抱えている¹。地方圏から3大都市圏への若年層の流出により、地方圏では市場規模の縮小、労働力の減少、集積の経済の縮小などが生じ、収益が悪化した企業は撤退を余儀なくされている。また、医療、インフラなど、生活や産業活動を維持するうえで不可欠な基盤は、各地で弱体化している。いまや、地方圏が直面する窮状は、大都市圏に比べて活力が乏しいといった程度のもではなく、地域の持続可能性すら危うくなっている状況にある。

こうした地方圏の衰退は、当該行政区域のみの問題ではなく、すでに成熟化し、超高齢社会に入ろうとしている日本全体の将来に関わる問題でもある。全国的な出生率の水準は、出生率が相対的に高い地方圏から低い大都市圏、とりわけ首都圏に移動することにより低下することになる²。さらに、地方圏から若年層が移動することで、相対的に出生率が高い地域においても出生数自体が低下し、このことが地方圏の人口再生産を難しくさせることになる³。こうした負の循環は、日本全体の人口減少に拍車をかけ、国力の衰退につながるとみてよい。

さて、地方圏からの人口流出は、なぜ起きるのか。様々な要因が考えられるが、プッシュ要因として地方圏における人口減少に伴う需要の低下による雇用の場の喪失、プル要因として首都圏における労働力需要によるところが大きい⁴。したがって、地方圏における雇用の創出は、国民経済の活性化の必要条件と捉えるべきである。

これまで、経済力の弱い地域の雇用の場は、公共投資を中心とする国からの財源補填によって創出されてきた。しかし、こうした国依存型の財政システムが、経済社会の変化に対応

¹ 地方圏の範囲は三大都市圏を除いた地域である。ここでいう三大都市圏に含まれる範囲は、首都圏（東京都・神奈川県・埼玉県・千葉県）、中京圏（愛知県・岐阜県・三重県）、近畿圏（大阪府・京都府・兵庫県・滋賀県・奈良県・和歌山県）とする。

² 日本創成会議・人口減少問題検討分科会（2014）。

³ 加藤（2017）は、人口密度と合計特殊出生率との間に負の相関があることを明らかにしている。こうした研究結果を踏まえると、若年層が人口密度の低い地方圏から人口密度の高い都市圏へ移動することにより、日本全体の人口は減少すると考えられる。

⁴ 総務省（2015）の調査によると、地域間の人口移動は、各地域での就業者数の増減状況と表裏一体となっている。これは人口流出の主要な要因が経済環境、特に雇用環境にあることを示唆している。（総務省編（2015）、22-23頁。）

した産業構造への転換といった地域経済の自立を阻む結果を招いてしまった⁵。また、わが国の国家財政の弾力性は極度に低下しており、かつてのような巨額の財源補填によって地域経済を支えることは困難になっている⁶。

いま、地域経済に求められていることは、国への依存度を小さくするための自立した経済構造を創出することである。こうしたことは、地域がその特性を活かし、多様で魅力ある地域づくりを主体的に取り組み、その成果を競うという地域間競争によって達成できると考えられる⁷。個性的な地域づくりに必要な条件は、公共サービスに対する地域独自のニーズに対応することである。地域独自のニーズに対する情報は、国よりも地方が有していることから、地方自治体（地方団体）、とりわけ住民により密接な関係にある市町村の役割が重要になってきている。

さて、地域にとって必要な公共サービスの財源は、当該地域住民の負担で賄うことが望ましい。これによってはじめて、住民の公共サービスに対するニーズが適正に表明され、一方で、自治体も行財政運営における財政責任を果たすことが要求されるためである。また、公共サービス給付の財源は、効率性の観点からも当該地域住民の負担によるべきである。公共サービスからの受益と負担の乖離は、地域住民が公共サービスの便益と費用を正確に知覚できないという「財政錯覚」を惹起し、無駄な公共支出を生み出すことになるためである。

しかし、現在のわが国の市町村財政は、歳出と自主財源との間に大きな乖離が存在し、経済社会や財政需要の変化に適切に対応していくための財政の弾力性が、確保されていない状況にある。2015年度における普通会計歳入決算の状況を見ると、歳入総額に占める自主財源の比率は、市町村全体で 53.2% となっており、歳入総額の半分が国や都道府県からの依存財源である。市町村別にみても、1718 市町村のうち、自主財源比率が 7 割未満の市町村は 1609 団体であり、5 割未満が 1162 団体、3 割未満が 433 団体となっている。このように、多くの市町村が、国庫支出金や地方交付税などに依存する財政運営を行っており、歳出規模と自主財源の大層である市町村税収入との乖離をできるだけ縮小するように、市町村の自主独立財源を強化することが必要となる。

さて、市町村税を強化する場合、所得、資産、消費のいずれの税源に重きを置くにせよ、税収は当該地域の経済活動水準の関数であるため、地域間において税源は偏在することに

⁵ 地方圏の産業構造は、公共投資との関連が深い土木・建設部門に特化しており、これら部門の生産額のうち公共投資が占める割合はきわめて大きい。林（2008）によると、国の公共投資の地方圏への配分シェアが大きくなると、人口一人当たりの所得格差は縮小するが、公共投資予算の抑制によって地方圏のシェアが小さくなると、所得格差がたちまち拡大することが示されており、地方圏の経済が国家財政の動向に大きく左右されることがわかる。（林宜嗣（2008）、245-248 頁。）

⁶ 近年、税収が回復傾向にあるとはいえ、2018 年度の予算案では、国債依存度は 34.5% と高い水準にある。歳出の側では、人口の高齢化を反映した社会保障関係費の持続的な増嵩傾向、また膨大な国債残高により、公共事業や防衛、文教及び科学技術振興などの国が政策的に支出することのできる経費は歳出総額の 3 割弱程度である。

⁷ 林（2006）、269 頁。

なる。したがって、地域間での偏在性が極力少なく、かつ安定的に収納される税目によって市町村税を拡充する必要がある。こうした点で注目されるのが、固定資産税である。

固定資産税は市町村税収の大層を占める基幹税であり、市町村民税とともにわが国の市町村財政を支える上で不可欠な税目である⁸。固定資産税は税源がどの地域にも存在し、税収の年度間の変動が小さい税目である⁹。これは、固定資産税の課税客体である土地が普遍的に存在すること、そして税源が地域間を移動することがないためである。さらに、資産課税は所得課税と比較して景気変動に影響を受けにくいいため、安定かつ十分な税収が確保できる。

また、市町村税の強化に伴い、重要となるのが、その税目が応益性を有しているかどうかである。土地価格を課税ベースとする固定資産税は、理論的には、公共サービスからの受益が土地価格に「資本化」するため、市場を介して受益に応じた課税が実現できる。

このように、固定資産税は、理論的に見ると、地方税として望ましい税目であるといえる。ただし、これは、地域間で移動性のない土地を課税対象としていること、そして公共財・サービスの受益が反映される市場価格が課税標準であることを前提にしている。実際のわが国の固定資産税は、課税客体に、土地だけではなく家屋や償却資産（企業の生産設備）が含まれているが、これらは資本課税に相当する。資本課税は、地方自治体に課税自主権がある場合、租税輸出や租税競争などの財政外部効果を伴うことが考えられる。こうしたことは、課税の応益性が損なわれるだけでなく、土地利用などに関わる誘因を歪め、非効率が助長されることになる。

また、土地に対する課税は、「住宅用地に対する課税標準の特例」などにより人税的要素が加味された結果、企業課税としての性質をもつ。こうした制度下で、市町村税の充実を目指しても、企業課税としての性格が、固定資産税の地域間の偏在性をより大きくすることになる。また、企業課税は景気に過敏に反応するため、税収の変動が不安定になる。

このように、固定資産税をあるべき市町村税として機能させるためには、現行制度には多くの課題がある。こうした問題意識に基づき、本稿では、市町村の基幹税であり応益課税にもっとも適していると考えられる固定資産税の理論と実態を研究対象とし、わが国における固定資産税を望ましい市町村税として機能させるための制度設計を考案することを狙いとする。

⁸ 2015 年度における普通会計歳入決算の状況を見ると、市町村歳入額は 58 兆 7,287 億円であり、市町村税は歳入総額の 32.3%に相当する 21 兆 763 億円である。市町村税収の内訳は、市町村民税が 9 兆 5,480 億円（構成比 45.3%）、固定資産税が 8 兆 7,550 億円（同 41.5%）を占めている状況にある。

⁹ たとえば、税制調査会（2000）は、「固定資産税は、安定的で税収の変動が少なく、どの地方公共団体にも税源が広く存在し、その偏在が少ないという性格を持っており…」と、固定資産税の安定性と普遍性を強調している。（税制調査会（2000）、62 頁。）

第2節 先行研究の整理と本研究の学術的特色

本研究では、わが国の固定資産税をめぐる理論と実際を検討課題とする。これらの研究領域には国内外で多くの蓄積があるが、以下では、本研究と関連の深い先行研究を整理し、本論文の特徴および意義を述べる。なお、対象とするのは主に経済学的アプローチによる研究であるが、経済学以外にも税法学からのアプローチによる研究も調査した。

1. 先行研究の整理

(1) 固定資産税の規範に係る研究

先行研究において、望ましい固定資産税の制度を検討する際の主なアプローチは、固定資産税の性格論に基づくものと租税原則論に基づくものとに大別できる。固定資産税の性格論に基づくアプローチとは、固定資産税の性格を財産税か収益税か考察したうえで、こうした視点から課税標準や評価方法などのあるべき姿を論じたものである。一方で、租税原則論に基づくアプローチとは、税制改革の理念であり現行制度の評価基準となる租税原則を規範とし、かかる視点から現行制度の問題点と改革の方向性を考察するものである。

固定資産税の性格論に基づくアプローチの代表的なものとしては、米原（1995）、地方財務協会（2008）、石田（2015）などがある。米原（1995）は、固定資産税を収益税と性格付け、財産の価値は将来価値をも反映する価格ではなく、現在価値を反映する収益に基づき算定すべきであると主張している。地方財務協会（2008）は、財産税説に基づき、固定資産税の課税標準額を時価に基づくことが望ましいとしている。石田（2015）は、税収の安定性の視点から固定資産税の性格を財産税と位置づけ、財産税である以上、固定資産税のあるべき課税標準は財産の価格であるべきだとしている。

固定資産税の性格論によるアプローチは、論旨の明快さにおいて評価できる。実際に、わが国の固定資産税の制度改正にあたり税制調査会などでなされた議論や、固定資産税の制度を巡る裁判所の判断は、固定資産税の性格論に基づき展開されることが多い¹⁰。一方で、固定資産税の課税標準の把握を性格論から出発することには疑問がある。これは、固定資産税の性格の理解は視点の違いによって容易に変わりうるものであること、また固定資産の課税客体のすべての資産に当てはまる統一的な性格がはたして存在するのか疑わしいこと、そしてこうした性格論においては国税と地方税の違いが区別されていないことによる。特に、当該税目が国税であろうと地方税であろうと、性格が同じなら結論は同じであるという点は無視できない¹¹。地方財政論の文脈では、国税と地方税の機能の違いは重要であり、固

¹⁰ たとえば、2006年7月7日、固定資産評価審査決定取消請求事件（円山事件）に対して、最高裁は、「土地に対する固定資産税は土地の資産価格に着目し、その所有という事実負担税力を認めて課する一種の財産税であって、個々の土地の収益性の有無にかかわらず、その所有者に対して課するものであるから、その課税標準とされている土地の価格である適正な時価とは、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。」と固定資産税の性格を財産税とした上で、判決を下した。

¹¹ 固定資産税の性格論で制度のあるべき姿を論じることに対する問題は、林（2001）においても指摘されている。

定資産税が地方税であるという要素を考慮する必要がある。

租税原則論に基づくアプローチは、その時々¹²の経済社会状況を反映した規範を設定することに利点がある。すなわち、現在の地方税としてなにが求められているのかという視点から租税原則を設定し、固定資産税のあるべき姿を論じることができる。

こうしたアプローチとして代表的なものとしては、Ontario Fair Tax Commission (1993)、田中 (1994)、林 (2001)、林 (2006)、篠原 (2009)、Mirrlees (2011)、佐藤 (2011) が挙げられる。Ontario Fair Tax Commission (1993) では、効率性と公平性の視点から、地方公共サービスによりもたらされる便益の配分が反映されるように評価することが望ましいとし、「財産税¹²」は便益の配分状況をもっとも反映し、また納税協力費や徴税コストの小さい課税標準を選択するべきであると主張している。田中 (1994) は、異時点間の公平性、土地利用に対する中立性の視点から、租税原則として応益課税を重視し、恒常的に存続する土地保有税として望ましい課税方式は、賃貸価値に基づくべきであるとした。林 (2001) は、地方公共サービスの効率化の視点から、地方税は応益課税、税制の簡素性を重視すべきであるとし、固定資産税の評価額は、公共サービスの増減に連動して決定するべきだとしている。林 (2006) では、受益と負担の連動の観点から地方税原則を設定し、地方税のあるべき姿を論じている。篠原 (2009) は、公平な負担配分を応能課税にもとめ、公平性、簡素性、歳入の十分性、安定性の視点から、固定資産税の望ましい課税標準を検討している。Mirrlees (2011) は、居住用資産に対する課税は、地方の居住サービスを反映するべきだとし、賃貸価値 (rental value) に基づくべきである旨を勧告している。佐藤 (2011) は、地方公共サービスの効率化のためには各自治体の自立と財政責任を確立することが必要だとし、機能配分論の視点から地方税原則を設計し、望ましい地方税制への政策提言を行っている。

本研究の基本的な問題意識は、地方公共サービスの効率的な供給と地域経済の活性化の観点から、わが国の固定資産税のあるべき姿を論じることである。そのため、租税原則論に基づくアプローチを採る。この意味で、本研究は林 (2006)、佐藤 (2011) に類するものである。

(2) 固定資産税の実証に係る研究

あるべき固定資産税制を論じるにあたっては、固定資産税の実態を正確に認識することが肝要である。固定資産税の実態、すなわち税収の偏在性や安定性などを把握するためには、税収の金額や構成比など自治体の財政状況のデータに関して統計分析を駆使する必要がある。

わが国の固定資産税の実態を分析したものには多くの蓄積があるが、こうした既存研究は、統計データを都道府県単位で整理しているものと、市町村単位で整理しているものとに大別できる。

都道府県単位により固定資産税の実態を分析したものとしては、都道府県別の税収シミ

¹² ここでいう「財産税」とは、カナダの property tax のことである。

ュレーションを行った中井（1990）、市町村民税と固定資産税の代替シミュレーションを行った本間・中井・齋藤（1990）、税収の所得弾力性を用いて固定資産税の安定性を分析した石田（2015）、都道府県別の総税収で税収の普遍性と安定性を検証した総務省（2017）などである。また、上述の林（2006）、佐藤（2011）も都道府県単位による分析である。

しかし、こうした都道府県単位による分析が、わが国の一人当たりの固定資産税の負担水準を的確に表しているとは言い難い。税収は当該地域の経済力に強く影響を受けるが、同じ都道府県内でも、市区町村によって個人の所得や資産、地域経済基盤などが大きく異なることは周知の通りである。総務省（2017）の見解では、2015年度の都道府県別の固定資産税の一人当たり税収は、最大の東京都と最小の長崎県との差が2.36倍であり、地域間格差が小さい税目であるとしているが、わが国の固定資産税の一人当たり税収を市町村別にみると、非常に高い地域がある一方で、低い地域もあるなど、大きな差が生じていることが確認できる¹³。固定資産税は市町村税であることから、わが国における固定資産税の負担水準と地域間格差の実態を明らかにするためには、統計データを可能な限り市町村単位に整備し、税目にあった精緻な実証分析が必要となる。実態を精緻に分析することにより、通念とは異なる姿が見えてくると考える。

さて、統計データを市町村単位に整備し、固定資産税の実態を検証した先駆的な研究として、小野・清水（1999）が挙げられる。小野・清水（1999）は、都市を人口規模ごとに分類し、クラスター分析などによって市町村税の地域間格差を検証した。こうした分析を通じて、我が国の市町村レベルにおいて、税財政構造に地域間格差が存在していることを示した。高林（2001）では、固定資産税の税収構造に注目し、土地・家屋・償却資産に区分し、さらに土地分については小規模住宅用地・一般住宅用地・非住宅用地に区分して、タイル尺度を用いて大阪市町村の地域間格差について分析している。結果として、固定資産税は地域間格差の大きい税目であることを明らかにし、行政区域内の非住宅用地が占める割合が高い地域ほど一人当たりの固定資産税収が高いことを明らかにした。齋藤（2010）は、市町村合併が少なかった2001年度を対象にして、特別区を除く市町村の税収格差を市町村税計と各税目についてタイル尺度を用いて計測し、法人住民税と同様に固定資産税の地域間格差が大きいという結果を示した。小林・岡部（2011）は、地方税の偏在性について、変動係数、ジニ係数、タイル尺度を用いて、その時系列的な推移を追うとともに、経済力指標との関係性や、税目別の寄与度について分析している。市町村税においては、固定資産税の寄与度が圧倒的に高く、こうした傾向は町村においてより強く観察されることを明らかにした。

上記の研究成果により、わが国の固定資産税の実態はかなり解明されてきたと評価できる。ただし、こうした研究にもいくつかの未解決の領域がある。第1に、固定資産税の課税

¹³ 2015年度の一人当たり純固定資産税収（固定資産税収から交付金を引いた金額）は、最大の北海道古宇郡泊村が1,372,715円であり、最小の鹿児島県大島郡伊仙町の14,633円とは100倍近い差がある。また、1718市町村の一人当たり純固定資産税収の変動係数は1.06であり、ばらつきは非常に大きい。

客体別の実態である。固定資産税の課税客体は土地、家屋、償却資産であるが、分析に際しては、こうした課税客体を分類することが肝要である。しかしながら、既存研究の大部分では固定資産を統合して分析している。高林（2001）は、課税客体を分類して検証しているが、これは大阪府下の市町村を対象としたものであり、全国全体での分析は行われていない。第2に、現状の要因分析が不十分な点である。先行研究では、市町村単位でみると固定資産税の地域間格差が大きいことを示した点では大変評価できる。ただし、その要因に関してまでは、十分に検討されているとは言い難い。

このように、固定資産税を課税客体ごとに分類した上で、自治体間の税収構造の差異とその要因について検証することが必要となる。

2. 本研究の特色と意義

本研究は、望ましい市町村税が備えるべき条件を提示し、これに基づき固定資産税の制度設計を提言するものである。なお、本研究は、特定の地方自治体に的を絞ったものではない。地域にはそれぞれの事情があるため個別事例の研究は重要であるが、固定資産税をはじめとしたわが国の地方税は、国が定める地方税法によって全国一律に運営されていることは周知の通りであり、それを一般化できなければ、あるべき固定資産税の制度を日本全体に生か渡らせることはできないからである。

本研究の学術的特色は、次の通りである。第1に、現在の経済社会情勢に基づき地方税原則を再考し、これを現行制度の分析視点とする点である。より具体的には、地方公共サービスの効率化のために固定資産税が満たすべき諸条件を設定し、こうした観点からわが国の固定資産税の実像を把握し、あるべき固定資産税のための政策を提言する。なお、地方税原則の検討に際しては、税制の変更が民間部門の経済主体の意思決定や社会全体の経済変量に対して与える影響についても考慮する。

第2に、土地、家屋、償却資産という課税対象を分離して論じる点である。既存研究では、土地、家屋、償却資産を「固定資産」と一本化して論じられてきたきらいがある。上述の通り、こうした傾向は実証分析において顕著であるが、理論面においてもしばしばみられる¹⁴。「固定資産税」とは、戦前における地租、家屋税、軌道税、船舶税、電柱税などといった様々な税を統合した際に付けられた名称にすぎず、資産保有課税という共通点はあるが、それぞれの課税対象は、経済的特質も課税上の取り扱いもかなり異なっている。こうした異なる特徴をもつ課税対象を一つの資産として取り扱い分析することは、妥当性を欠くといえる¹⁵。

¹⁴ 固定資産税の性格論や課税標準の選択論においても、課税客体別に論じられているものは、ほとんど見当たらない。

¹⁵ 「固定資産」を一本化して議論することは、中里（2009）においても批判されている。中里（2009）は、「シャープ勧告以前には、「特定種類の償却資産に対する諸税（船舶税、軌道税、電柱税など）があったが、固定資産税はこれらの租税に変わるものであり、これらを一本化して採用された」という歴史的経緯を無視して、日本における固定資産税の本質を語ることはできない。

第 3 に、固定資産税の実態を検証するにあたり、統計データを市町村単位で整理した上で、固定資産税を資産ごとに分類し、地方自治体間の税収構造や動向の差異を明らかにし、その要因について検証する点である。こうした分析により、固定資産税の実情に関して新たな知見が得られると考える。

第 3 節 論文の構成と各章の課題

本論文は、7つの章から構成されている。各章の課題は、以下の通りである。

第 1 章では、固定資産税のあるべき姿を理論面から検討する。ここでは、まず、土地保有税の引き上げが地価や土地利用に与える影響、地域間税率格差による資源配分への歪みの有無、税負担の最終的な帰着先について検討する。こうした議論に基づき、第 2 章では、地方公共サービスの効率化の観点から、現在のわが国の経済社会にとってあるべき地方税の諸条件を提示し、固定資産税が望ましい市町村税として機能する条件を論じる。

さて、固定資産税の地方税としての利点は、制度の構築次第では小さくなる。また、税制改正による裁量的な制度変更は、地方税収の動向に大きく影響を与える。そこで、第 3 章では、現行の固定資産税の仕組みを各種法律に基づき整理する。また、住宅用地特例措置や負担調整措置などが導入された経済社会的ないし政治的経緯について、各種指標や議事録などから確認し、その意義を明らかにする。さらに、公示地価や固定資産評価額などの推移によって、制度改革が地方財政に与えた効果を分析する。

第 4～5 章は、税収が安定的かつ普遍的とされているわが国の固定資産税の実像を把握し、その問題点を示す。

第 4 章では、固定資産税の税収の偏在とその要因を検証する。本章では、固定資産税の税収に地域間格差が生じる理由を人口密度と産業構造に求め、これに関連する要因から固定資産税収の決定メカニズムの解明を試みる。

第 5 章では、Sobel and Holcombe (1996)、Ishida (2012) に倣い、短期所得弾力性と長期所得弾力性を用いて、固定資産税の税収の変動に与える要因について分析する。ここでは、税収の変動に与える要因について、所得、消費、資産などの課税ベースの変化などの経済的要因と、課税標準の計算の仕方や税率の変更などの制度的要因に分類して検証する。

この種々雑多な租税を土地や家屋に対する租税と一本化しなければならなかったところに、固定資産税の理論的根拠欠落の最大の原因があると考えざるを得ないと言ったら言い過ぎであろうか。そのような一本化には、出発の当初から、相当に無理があったのではないか。(中略) …すべての資産を貫く一定の統一的な課税上の原則があるかのごとく装う必要性が果たしてあるのだろうか。あるいは、それらを無理に応益原則ということで説明したとしても、実際には、十分な説明にはならないのではなかろうか。そのように考えるならば、第一に、事業用資産、船舶、航空機については、本来、土地や建物とは別枠のものとして、制度を構築すべきであろうと言えよう。また、第二に、土地と建物が物権法の世界で別々のものとして扱われているのであるから、土地と建物とを課税上も別の根拠に基づくものとして考えることも可能であろう。いずれにせよ、すべての「固定資産」に同一の原則が妥当すると考えることからくる不都合は、現実には、無視できないほど大きなものになってきているのではなかろうか」(中里 (2009)、429 頁) としている。

第6～7章は、前章までの結果を踏まえ、固定資産税制の改革の方向性を示す。制度を巡る議論は、課税標準そのものを資本価格から別の課税標準へ変更するかという議論と、課税標準をそのままとして課税額算定の基礎となる評価方法や税率に着目した議論とに分けることができる。第6章が前者であり、第7章が后者である。

第6章では、固定資産税の望ましい課税標準を考察する。本章では、既存研究とは異なり、土地、家屋、償却資産を統合せずに、資産ごとに望ましい課税標準を論じる。

第7章では、現行の課税標準を維持した場合、現行制度をいかに改正すべきかを考察する。ここでは、課税標準額の算定方法のみならず、将来的な税率のあり方についても論じる。また、償却資産の縮小論や廃止論についても論じる。

第1章 資産保有課税の理論的考察

地方自治体が自主・自律的な行財政運営を実施するためには、自主独立財源の充実が極めて重要である。近年のわが国においても、地方における歳出規模と地方税収入との乖離をできるだけ縮小するという観点に立って、税源を拡充し、財源補填への依存度を弱めることを目標とされてきた。自主独立財源の充実の議論に伴って争点となるのが、税率決定を伴う地方の課税自主権の強化である。

地方の課税自主権の議論に際しては、課税が経済に及ぼす効果について検討することが有益であろう。例えば、税率の変更が民間部門の経済主体の意思決定や社会全体の経済変数に対していかなる影響を与えるのか、地域間で税率格差が存在するとその社会を構成する経済主体にいかなる利害得失をもたらすのか、あるいは租税の帰着・転嫁にどのような影響を与えるのかなど、今日のわが国の税制改革と関連する争点は数多く存在する。

本章では、望ましい固定資産税制を検討する研究の一環として、経済理論に基づき固定資産税を分析する。第1節では、土地保有税と土地譲渡所得税が存在する場合、土地保有税率の引き上げが地価と土地利用に与える影響を分析する。第2節では、税負担に地域間格差がある場合の帰着効果を取り扱う。

第1節 土地保有課税の経済効果

土地税制により地価を調整するべきだということがしばしば主張される。具体的には、地価の高騰期では土地保有税を重課することにより地価を抑制し、地価の下落期では土地取引が停滞しているため、土地保有税を軽課して活性化させようというものである。あるいは、土地の有効利用のためには、土地保有税を強化することが望ましいとされる。本節では、こうした主張の妥当性について検討する¹⁶。

1. 資産市場と土地市場の均衡条件

以下の仮定の下で、資産市場と土地市場の均衡条件について考察しよう。最後に、土地の需給均衡条件を探る。

1. 土地の用途は農地と住宅地のみとする
2. 農地から住宅地への転用は、土地所有者（農家）が土地購入者（非農家）へ売却することによってのみ可能とする
3. 農地から住宅地への転用コストはゼロとする
4. 完全競争を想定する
5. 土地所有者と土地購入者の地価の予想は同じとする
6. 土地購入者に課す毎期の税率は一定とする
7. 土地保有税は、期末に期首で評価した値で課せられるものとする

¹⁶ 以下は、もつばら野口（2000）、青野（2002）、井堀（2002）を参照。

8. 土地譲渡所得税率の上昇率は毎期で一定とする

なお、モデルで用いる記号は以下の通りである。

地価	$P_n, n = 0,1$	土地譲渡所得税率の上昇率	w
土地の取得価格	R	農用地	A
土地所有者の税率の上昇率	x	住宅用地	H
土地購入者の税率の上昇率	y	今期の予想帰属地代	$\rho_0^n, n = A, H$
土地所有者の割引率	r	農地面積	L_A
土地購入者の割引率	i	住宅面積	L_H
土地譲渡所得税率	$\theta_n, n = 0,1$	土地購入者の想定保有期間	T

土地保有税と土地譲渡所得税が導入された場合の土地所有者の土地売却時期の決定について考察する。まず、仮定 6.7 より、来期首において、土地所有者が土地を売却した時の純収益の現在価値は、次の通りである。

$$\frac{1}{(1+r)}\{\rho_0^A + P_1 - (1+w)\theta_0(P_1 - R) - xP_0\} \quad (1.1)$$

そして、土地所有者が今期首に土地を売却した時の純収益は、次の通りである。

$$\{P_0 - \theta_0(P_0 - R)\} \quad (1.2)$$

このとき、式(1.1) < 式(1.2)ならば、土地所有者は今期において土地を売却することになり、式(1.1) > 式(1.2)ならば、土地所有者は来期以降に土地を売却することになる。そして、式(1.1) = 式(1.2)ならば、今期と来期以降の土地売却については無差別となる。ここで、式(1.1)と(1.2)を整理・変形すると、

$$\rho_0^A + (P_1 - P_0) + \theta_0\{r(P_0 - R) - (1+w)(P_1 - P_0) - w(P_0 - R)\} = (r+x)P_0 \quad (1.3)$$

となり、式(1.3)が今期と来期以降の土地売却が無差別になる条件である。ここにおける地価が、土地譲渡所得税と土地保有税が導入された場合の留保需要価格である¹⁷。

次に、土地購入者が購入した土地を一定期間保有すると想定した下での土地購入者の土地購入時期の決定について考察する。仮定 6.7 より、土地購入者の今期 0 における新規土地需要価格 P_0 は、今期首に土地を購入して T 期首に当該土地を売却した時の純収益の現在価値に等しいことになるため、次式が得られる。

$$P_0 = \sum_{t=0}^{T-1} \frac{\rho_t^H - yP_t}{(1+i)^{t-1}} + \frac{P_T - (1+w)^T \theta_0(P_T - P_0)}{(1+i)^{T-1}} \quad (1.4)$$

同様に、来期 1 における新規土地需要価格 P_1 は、以下の通りになる。

¹⁷ 留保需要価格は、今期の土地価格を上回れば土地が売却されることから、土地の供給価格でもある。

$$P_1 = \sum_{t=0}^{T-1} \frac{\rho_t^H - yP_t}{(1+i)^t} + \frac{P_T - (1+w)^T \theta_0 (P_T - P_1)}{(1+i)^{T-1}} \quad (1.5)$$

式 (1.4) を整理して、式 (1.5) を差し引くことにより、次の式が得られる。

$$\rho_0^H + P_1 - P_0 = (1+y)P_0 + \frac{(1+w)^T \theta_0 (P_1 - P_0)}{(1+i)^{T-1}} \quad (1.6)$$

ここにおける地価 P_0 が、 T 期間保有することを想定して購入する場合の土地購入者の新規土地需要価格である。

次に、土地の売却時期が今季であろうと来期以降であっても無差別となる条件を導こう。仮定5より、今期と来期以降の土地が無差別なる条件は、式 (1.3) に式(1.6)を代入することにより求められる。よって、

$$\rho_0^H - \rho_0^A = \{i + y - (r + x)\}P_0 + \theta_0 \{r(P_0 - R) - w(P_1 - R) - w(P_1 - P_0)\} \left\{1 - \frac{(1+w)^T}{(1+i)^{T-1}}\right\} \quad (1.7)$$

となる。

最後に、土地の需給均衡条件である。土地の賦存量を \bar{L} とすると、仮定1により、土地の需給均衡条件は、

$$L_A + L_H = \bar{L} \quad (1.8)$$

となる。ただし、 \bar{L} は一定である。

2. 土地保有税率の引き上げが地価に与える影響

土地所有者への土地保有税率 x と土地購入者への土地保有税率 y が等しいケースにおいて、土地保有税率の引き上げが、今期の地価や土地利用に与える影響を考察する。

(1) 地価への誘引効果

まず、土地保有税率 x^* の上昇が今期の地価 P_0 に与える効果を分析する。式(1.6)、(1.7)、(1.8)を $x = y$ で微分して整理すると、以下の方程式が得られる。

$$\begin{pmatrix} (i-r) + \theta_0 \left\{1 + r - \frac{(1+w)^T}{(1+i)^{T-1}}\right\}, & -(\dot{\rho}_0^H + \dot{\rho}_0^A) \\ 1 + i + y - \frac{(1+w)^T \theta_0}{(1+i)^{T-1}}, & -\dot{\rho}_0^H \end{pmatrix} \begin{pmatrix} \frac{dP_0}{dx^*} \\ \frac{dL_H}{dx^*} \end{pmatrix} = \begin{pmatrix} 0 \\ -P_0 \end{pmatrix} \quad (1.9)$$

ここで、 x^* は、 $x = y$ の時の x の値である。

次に、

$$M = \dot{\rho}_0^A \left\{1 + i + y - \frac{(1+w)^T \theta_0}{(1+i)^{T-1}}\right\} + \dot{\rho}_0^H \{(1+r)(1-\theta_0) + y\}$$

として、式(1.9)を整理すると、以下の式が得られる。

$$\frac{dP_0}{dx^*} = \frac{-P_0}{M} (\rho_0^H - \rho_0^A) \quad (1.10)$$

$$\frac{dL_H}{dx^*} = \frac{-P_0}{M} \left\{ (i - r) + \theta_0 \left\{ 1 + r - \frac{(1+w)^T}{(1+i)^{T-1}} \right\} \right\} \quad (1.11)$$

式(1.10)から、 $i \geq w$ とすると、 $dP_0/dx^* < 0$ となり、土地保有税率 x^* の上昇が今期の地価 P_0 を低下させることを示している¹⁸。仮定7により、土地保有税率 x^* が上昇した場合、土地所有者が土地売却を今期から来期に延期することによって、土地所有者の今期の税負担は $P_0 dx^*$ だけ増えることになる。こうした土地所有者の今期の税負担増は、土地の留保需要価格を引き下げ、今期の地価 P_0 を低下させるように働く。一方で、土地購入者は、土地購入の時期を延期することにより、今期に土地を購入した場合に支払わなければならない税負担 $P_0 dx^*$ を免れることができる。このことにより、土地の新規需要価格を引き下げ、今期の地価 P_0 を低下させることになる。

(2) 誘引効果に影響する要素

次に、土地譲渡所得税が存在する場合に、土地保有税率 x^* の上昇が今期の地価 P_0 に与える影響を分析する。式(1.10)を θ_0 で全微分して整理すると、以下の式が得られる。

$$\frac{\partial \frac{dP_0}{dx^*}}{\theta_0} = \frac{-(\rho_0^H + \rho_0^A)P_0 \left\{ \rho_0^A \frac{(1+w)^T}{(1+i)^{T-1}} + \rho_0^H (1+r) \right\}}{[\rho_0^A \left\{ 1+i+y - \frac{(1+w)^T \theta_0}{(1+i)^{T-1}} \right\} + \rho_0^H \{(1+r)(1-\theta_0)+y\}]^2} < 0 \quad (1.12)$$

式(1.12)から、土地譲渡所得税により、土地保有税率 x^* の上昇が今期の地価 P_0 を引き下げる効果は一層大きくなり、この効果は、今期の土地譲渡所得税率 θ_0 が高いほど大きくなることがわかる。こうした効果が生じる理由は以下の通りである。

土地譲渡所得税が存在する場合、土地所有者は土地売却を今期から来期に延期することによって、今期の税負担を $r\theta_0(P_0 - R)$ だけ回避することができる。このことは、土地留保需要を増大させ、今期の地価 P_0 を上昇させる効果をもつ。ただし、土地所有者が土地売却の時期を今期から来期へ変更した場合、仮定8により、納税を延期したことによる税率上昇分 $w\theta_0(P_0 - R)$ と、今期から来期への地価上昇分 $(1+w)\theta_0(P_1 - P_0)$ の税負担増が発生することになる。この税負担増により土地の留保需要は減少し、今期の地価 P_0 は低下することになる。したがって、 $r\theta_0(P_0 - R) > w\theta_0(P_0 - R) + (1+w)\theta_0(P_1 - P_0)$ ならば、土地譲渡所得税の存在が土地の留保需要価格を上昇させ、今期の地価 P_0 を上昇させることになる。そして、この効果は、 $r\theta_0(P_0 - R)$ と $w\theta_0(P_0 - R) + (1+w)\theta_0(P_1 - P_0)$ との差が広がるほど大きくなる。

最後に、土地譲渡所得税が存在する場合、土地購入者が想定する土地の保有期間 T が、土地保有税率 x^* の引き上げにより今期の地価 P_0 に及ぼす効果 dP_0/dx^* に与える影響を考察す

¹⁸ 土地の限界生産力が逡減することを仮定してもしなくても、土地保有税率の引き上げが今期の地価を引き下げる効果は変わらない。

る。 $i \geq w$ ならば、式(1.10)から、土地購入者が想定する土地の保有期間 T が大きいほど、 dP_0/dx^* は小さくなる。これは、以下の理由による。

土地購入者は、土地購入を延期することによって今期の土地の値上がり益に対する土地譲渡所得税を支払わなくて済むため、 $\{(1+w)^T \theta_0 (P_1 - P_0)/(1+i)^{T-1}\}$ 分の納税額減少となる。土地保有税率 x^* の上昇は、今期の地価 P_0 を下落させるが、

$$\frac{\partial}{\partial P_0} \left\{ \frac{(1+w)^T \theta_0 (P_1 - P_0)}{(1+i)^{T-1}} \right\} = \frac{-(1+w)^T \theta_0}{(1+i)^{T-1}} \quad (1.13)$$

から、今期の地価 P_0 の下落は、納税減少額 $\{(1+w)^T \theta_0 (P_1 - P_0)/(1+i)^{T-1}\}$ を増大させることによって、土地の新規需要価格を下落させ、今期の地価 P_0 を一層下落させる効果をもつ。式(1.13)が示すように、この効果は土地購入者が想定する土地の保有期間 T が大きいほど小さくなる。

以上のように、土地所有者と土地購入者の税率が同一の場合、土地保有税率 x^* の引き上げは、今期の地価 P_0 を引き下げる効果をもつ。そして、土地譲渡所得税の存在は、土地の留保需要価格と新規需要価格を共に下落させることを通じて、こうした効果をより一層拡大させる。土地譲渡所得税の今期の地価 P_0 の引き下げを拡大する効果は、土地譲渡所得税率 θ_0 が高いほど大きくなり、また土地購入者が土地の保有期間を長く想定するほど小さくなることがわかる。

3. 土地保有税率の引き上げが土地利用に与える効果

土地譲渡所得税が存在する場合、土地保有税率 x^* の引き上げが、農用地から住宅地への転用 dL_H/dx^* にいかなる影響を与えるかについて分析する。

(1) 土地利用への誘引効果

土地所有者は、 $dL_H/dx^* > 0$ ならば土地所有者の農用地から住宅地へと転用し、 $dL_H/dx^* < 0$ ならば転用しないが、この dL_H/dx^* の符号はいくつかの要因に依存する。

まず、式(1.7)、(1.11)より、

$$\begin{aligned} & \frac{d}{dx^*} \left[(i-r)P_0 - \theta_0 \{ (1+w)(P_1 - P_0) + w(P_0 - R) - r(P_0 - R) - \frac{(1+w)^T}{(1+i)^{T-1}} (P_1 - P_0) \} \right] \\ & = \left[(i-r) + \theta_0 \left\{ (1+r) - \frac{(1+w)^T}{(1+i)^{T-1}} \right\} \right] \frac{\partial P_0}{\partial x^*} \end{aligned} \quad (1.14)$$

を得る。式(1.11)と(1.14)の比較から明らかなように、土地保有税率 x^* の引き上げが、土地所有者の土地利用に与える影響は、式(1.14)の符号に依存することがわかる。すなわち、式(1.14)の符号が負ならば、土地保有税率 x^* の引き上げが住宅用地への転用を促進する効果をもつ、負ならば転用を阻害する効果を持つことになる。

まず、式(4.14)における $(i-r)\partial P_0/\partial x^*$ について説明する。 iP_0 は、土地購入者が今期の土地購入を延期して他の代替的資産を購入した場合の来期首の収益を表し、 rP_0 は、土地所有者が今期首に土地を売却して他の代替的資産を購入した場合の収益を表している。したがって、 $(i-r)P_0$ の差が大きいほど農用地から住宅用地への転用を阻害する効果は大きくなる。つまり、 $(i-r)\partial P_0/\partial x^*$ は、 x^* の引き上げに伴って P_0 が変化した場合に生じる土地購入者の今期の土地購入延期に伴う収益 iP_0 と、土地所有者が今期首に土地を売却して他の代替的資産を購入した場合の収益 rP_0 との差の変化を示している。 $\partial P_0/\partial x^* < 0$ から、 x^* の引き上げは $(i-r)P_0$ を縮小させ、住宅用地への転用を促進する効果をもつのである。

次に、 $\theta_0\{(1+r) - (1+w)^T/(1+i)^{T-1}\}\partial P_0/\partial x^*$ である。土地譲渡所得税は土地売却時点で課せられる税であるため、土地譲渡所得税が存在する場合には、土地所有者は、土地売却を今期から来期以降に延期することによって、 $r\theta_0(P_0 - R)$ の納税延期の利益を得ることができる。また、土地購入者は、今期から来期に土地購入を延期することによって $(1+w)^T\theta_0(P_0 - R)/(1+i)^{T-1}$ の納税額減少の利益を得ることができる。この土地所有者の納税延期の利益と土地購入者の納税額減少の利益は土地売却時期を遅らせる要因である。

他方、仮定8により、今期から来期以降へ土地売却を延期することは、納税を延期したことによる税率上昇分への税負担の増大 $w\theta_0(P_0 - R)$ と、今期から来期への地価上昇分への税負担の増大 $(1+w)\theta_0(P_1 - P_0)$ をもたらす。この二つの税負担の増大による納税延期の不利益は、問売却時期を早める要因である。このように、納税延期の利益と納税額減少の利益 $r\theta_0(P_0 - R) + (1+w)^T\theta_0(P_0 - R)/(1+i)^{T-1}$ が、税負担の増大による納税延期の不利益 $w\theta_0(P_0 - R) + (1+w)\theta_0(P_1 - P_0)$ を下回るならば、土地譲渡所得税の存在は、土地売却時期を早めることによって、農用地から住宅用地への転用を促進する効果を持ち、上回るならば、土地売却時期を遅らせることによって住宅用地への転用を阻害する効果を持つ。つまり、 $\theta_0\{(1+r) - (1+w)^T/(1+i)^{T-1}\}\partial P_0/\partial x^*$ は、土地保有税率 x^* の引き上げに伴って今期の地価 P_0 が変化した場合に生じる土地譲渡所得税の納税延期と納税額減少の利益と納税延期の不利益との差の変化を示している。

以上のように、土地保有税率 x^* の引き上げは、今期の地価 P_0 を低下させる効果を持つが $(\partial P_0/\partial x^* < 0)$ 、今期の地価 P_0 の低下は、土地譲渡所得税の納税延期の利益 $r\theta_0(P_0 - R)$ を減少させ、納税延期の不利益 $\theta_0\{(1+w)(P_1 - P_0) + (P_0 - R)\}$ を増大させることによって土地売却時期を早める効果を持つ。

他方、今期の地価 P_0 の低下は、納税減少の利益 $\theta_0(1+w)^T/(1+i)^{T-1}$ を増大させることによって、土地売却時期を遅らせる効果を持つ。土地譲渡所得税が存在する場合、土地保有税率 x^* の引き上げが、住宅地への転用を促進するか阻害するかは、土地売却時期を早めることかと遅らせる効果のいずれが上回るかに依存するが、その二つの効果を示したのが $\theta_0\{(1+r) - (1+w)^T/(1+i)^{T-1}\}$ である。 $\theta_0\{(1+r) - (1+w)^T/(1+i)^{T-1}\} > 0$ 、すなわち $\theta_0\{(1+r) - (1+w)^T/(1+i)^{T-1}\}\partial P_0/\partial x^* < 0$ ならば、土地売却時期を早める効果が遅らせる効果を上回り、土地譲渡所得税が存在する場合、土地保有税率 x^* の引き上げは、農用地から住宅用

地への転用を促進する効果をもつのである。

(2) 誘引効果に影響を及ぼす要素

土地譲渡所得税が存在する場合、土地購入者が想定する土地の保有期間 T が、土地保有税率 x^* の引き上げにより土地利用に及ぼす効果 dL_H/dx^* に与える影響を考察する。 $i \geq w$ ならば、土地購入者が想定する土地の保有期間 T が大きいほど、土地保有税率 x^* が引き上げられた場合に土地購入者が今季から来期に土地購入を延期することによって得られる納税額の利益、すなわち

$$\frac{d}{dx^*} \left\{ \frac{(1+w)^T}{(1+i)^{T-1}} \theta_0 (P_1 - P_0) \right\} = \frac{(1+w)^T \theta_0}{(1+i)^{T-1}} \frac{\partial P_0}{\partial x^*}$$

は小さくなる。

この時、土地購入者が想定する土地の保有期間 T が無限大ならば、 $(1+w)^T/(1+i)^{T-1}$ はゼロとなるため、土地保有税率 x^* の引き上げにより土地利用に及ぼす効果は、式(1.14)により、下記の式に依存することになる。

$$i - r + \theta_0(1+r) \geq 0 \text{ or } 1+i \geq (1+r)(1-\theta_0) \quad (1.15)$$

すなわち、 $1+i > (1+r)(1-\theta_0)$ ならば、土地保有税率 x^* の引き上げは、住宅地への転用を促進し、 $1+i < (1+r)(1-\theta_0)$ ならば、阻害することになる。そして、 $1+i = (1+r)(1-\theta_0)$ ならば、土地保有税率 x^* の引き上げは、土地利用に対して中立的である。

一方、土地購入者が想定する土地の保有期間 T が1ならば、土地保有税率 x^* の引き上げにより土地利用に及ぼす効果は、式(1.14)により、下記の式に依存することになる。

$$i - r + \theta_0\{1+r - (1+w)\} \geq 0 \text{ or } i \geq r - \theta_0(r-w) \quad (1.16)$$

すなわち、 $i > r - \theta_0(r-w)$ ならば、土地保有税率 x^* の引き上げ、住宅地への転用をすることになる。

さて、 $i \geq w$ のもとで、土地所有者の割引率 r と土地購入者の割引率 i を等しいとするならば、土地購入者が想定する土地の保有期間 T にかかわらず、土地譲渡所得税が存在する場合には、土地保有税率 x^* の引き上げは、農用地から住宅用地への転用を促進する効果をもつ。

ここで、 $r = i \geq w$ という仮定のもとで、土地購入者が想定する土地の保有期間 T が、土地保有税率 x^* の引き上げによる住宅地への転用促進効果に与える影響を考察する。

式(1.11)を土地保有期間 T で微分して整理すると、

$$\frac{\partial \left(\frac{dL_H}{dx^*} \right)}{\partial T} = \frac{P_0 \theta_0 (1+w)^T (1+i)^{T-1}}{\{\Delta(1+i)^T\}^2} \{ \log(1+w) - \log(1+i) \} \{ (1+r)(1-\theta) + y \} \cdot (\rho_0^A + \rho_0^H) > 0 \quad (1.17)$$

となる。

土地保有期間 T との関連で土地保有税率 x^* の引き上げが住宅地への転用を促進する効果の大きさは、土地購入者の納税額減少の利益 $(1+w)^T \theta_0 (P_0 - R)/(1+i)^{T-1}$ の変化量に依存する。納税額減少の利益は、土地売却を遅らせ、住宅用地への転用を阻害する効果をもつから、土地保有税率 x^* の引き上げによって生じる納税額減少の利益の増大の程度が小さいほど、住宅用地への転用を促進する効果は大きくなる。土地保有税率 x^* の引き上げは、今期の地価 P_0 を下落させることによって納税額減少の利益 $(1+w)^T \theta_0 (P_0 - R)/(1+i)^{T-1}$ を増大させる効果をもつが、すでに述べたように、 x^* の引き上げが P_0 を下落させる効果は、土地保有期間 T が長いほど小さい。また、仮に地価 P_0 を一定とした場合でも、 $i \geq w$ の既定のもとでは、 $(1+w)^T \theta_0 (P_0 - R)/(1+i)^{T-1}$ は、土地保有期間 T が長いほど小さい。以上より、 $r = i \geq w$ という仮定のもとでは、土地購入者が想定する土地の保有期間 T が大きいほど、土地保有税率 x^* の引き上げによる住宅地への転用促進効果は大きくなる。

ところで、土地譲渡所得税率 θ_0 の大きさは、土地保有税率 x^* の引き上げにより土地利用に及ぼす効果 dL_H/dx^* にどのような影響を与えるであろうか。式(1.11)を θ_0 で全微分して整理すると、

$$\frac{\partial \left(\frac{dL_H}{dx^*} \right)}{\partial \theta_0} = \frac{-P_0}{\Delta^2} \left\{ \left[1 + r - \frac{(1+w)^T}{(1+i)^{T-1}} \right] \Delta + \left[(i-r) + \theta_0 \left\{ 1 + r - \frac{(1+w)^T}{(1+i)^{T-1}} \right\} \right] \left\{ \rho_0^A \frac{(1+w)^T}{(1+i)^{T-1}} + \rho_0^H (1+r) \right\} \right\} \quad (1.18)$$

となる。式(1.18)から、 $r = i$ とすると、符号は、 $(1+r) - (1+w)^T/(1+i)^{T-1}$ に依存することがわかる、 $(1+r) - (1+w)^T/(1+i)^{T-1} > 0$ ならば、土地譲渡所得税率 θ_0 が高いほど、土地保有税率 x^* の引き上げが、農用地から住宅地への転用を促進する効果は大きくなることがわかる。

以上より、土地保有税率 x^* に引き上げが土地利用に及ぼす効果を分析する場合に、土地譲渡所得税が果たす役割についてまとめておこう。土地譲渡所得税の果たす役割に焦点を当てるために、土地所有者の割引率 r と土地購入者の割引率 i は等しい ($r = i$) と仮定する。土地所得税が存在しない場合 ($\theta_0 = \theta$) には、土地保有税率 x^* の引き上げが土地利用に及ぼす効果は中立的である ($dL_H/dx^* = 0$)。土地譲渡所得税が存在する場合 ($\theta_0 > \theta$) には、 $r = i \geq w$ と仮定すると、 $\theta_0 \{ (1+r) - (1+w)^T/(1+i)^{T-1} \} > 0$ となって、土地保有税率 x^* の引き上げは住宅地への転用を促進する。

住宅用地への転用を促進する効果の大きさは、土地譲渡所得税率 θ_0 の高さと土地購入者が想定する土地の保有期間 T の長さに依存する。すなわち、土地譲渡所得税率 θ_0 が高いほど、土地購入者が長期保有を想定して土地を購入するほど、土地保有税率 x^* の引き上げが、住宅用地への転用を促進する効果は大きくなる¹⁹。

¹⁹ ただし、土地所有者の割引率と土地譲渡所得税率の毎期の上昇率とが等しくなるように設定された土地譲渡所得税ならば、土地所有者と土地購入者の割引率が等しいときには、土地保有税率の引き上げが土地利用に及ぼす影響は中立的である。こうした理論に基づき、青野(2002)で

第2節 地方資産保有課税の帰着効果

固定資産税の税率は、地方自治体が独自で決定することが望ましいと主張される。地方自治体が税率を自由に決定し、公共サービスの質・量の水準を決めることで、公共サービスの受益と負担の関係がより明確なものとなり、固定資産税の納税義務者に対するアカウントビリティが高まることが期待できるためである。地方税を充実させる狙いは地方の主体性と財政責任を高めることであり、地方自治体に税率決定権をさらに附与するという主張には、一見すると妥当性があるように感じられる。

しかしながら地方自治体間の固定資産の税率に差がある場合、租税の転嫁・帰着の問題が発生する。固定資産税は、土地・家屋・償却資産の保有に着目し、資本価値に応じて課税される物税であるが、地方自治体間の税率格差を前提とした帰着分析の範囲では、土地課税部分と資本課税部分（家屋・償却資産）に大別して考察される。土地課税部分に対する固定資産税は、土地供給量が固定されているため、一般的には転嫁しないとされる。一方で、資本課税部分に対する固定資産税は、資本の地域間移動を通じて転嫁されることになり、地域間の資源配分へ歪みを与えると共に、税負担の帰着先が不明瞭となる。したがって、地方の課税自主権のあり方を論じる場合、資本課税部分に対する固定資産税の転嫁・帰着とその経済効果を分析することに大きな意義があるといえる。

こうしたことから、以下では、資本に対する不均一固定資産税の帰着モデルの特徴を整理するとともに、「資源配分への歪みの有無」、「税負担の最終的な帰着先」に着目して帰着効果を考察する。理論モデルは、部分均衡分析を用いる「伝統的帰着論」、静学的一般均衡モデルを用いる「ミーズコウスキー・モデル」、全国財と局所財の2財を同時に含む「二部門モデル」である。

まず、部分均衡分析に依拠した伝統的帰着論に基づき固定資産税の帰着分析を行い、次に、ミーズコウスキー・モデルを用いて検討する。そして、最後に、ミーズコウスキー・モデルを二部門モデルに拡張し、より現実に適した帰着分析を行う。

1. 部分均衡分析による帰着分析—伝統的帰着論—

固定資産税の帰着に関する伝統的な見解は、税引き後の資本収益率を一定とする部分均衡分析により、一地域が固定資産税を引き上げた場合の税負担の帰着に着目するものである²⁰。伝統的帰着論では、土地に対する固定資産税は土地所有者が負担し、資本に対する固定資産税は利用者が負担すると考える。これは、土地の供給は完全に非弾力的で、資本の供給は完全に弾力的と仮定することによる。

伝統的帰着論では、土地、資本の需要供給曲線の勾配が転嫁の程度を決定する重要な要因となる。以下では、部分均衡分析による従量税の転嫁と需要・供給の価格弾力性の関係につ

は、土地所有者の割引率と土地譲渡所得税率の毎期の上昇率とが等しくなるように設定された土地譲渡所得税の導入を提唱している。

²⁰ 伝統的帰着論については、Aaron (1974) pp.18-31、堀場 (1999) 177-187 頁を参照。

いて数式モデルを用いて検証した上で、土地及び資本の帰着分析を行う。

(1) 従量税の価格弾力性と転嫁

ある市場の需要者価格を r_d とし、供給者価格を r_s とする。ここで市場価格(r_m)は需要者価格に等しく、供給者価格に従量税(t)を加えた額に等しいとするとき²¹、逆需要関数は次式で表される。

$$r_m = r_d = r_s + t = D(q) \quad (1.19)$$

また、供給者価格は次式のように表される。

$$r_s = S(q) \quad (1.20)$$

式(1.19)、(1.20)を全微分し整理することにより、供給者価格、従量税、需要の価格弾力性(ε_d)、そして供給の価格弾力性(ε_s)の関係が、次式で示される。

$$dr_s = \{-\varepsilon_d/(\varepsilon_s + \varepsilon_d)\}dt \quad (1.21)$$

同様に、需要者価格、市場価格、需給の価格弾力性の関係式は次のようになる。

$$dr_d = \{\varepsilon_s/(\varepsilon_d + \varepsilon_s)\}dt \quad (1.22)$$

供給の価格弾力性がゼロの場合、式(1.21)より、 $dr_s = -dt$ となる。したがって供給者価格が課税分だけ減少することがわかる。また、式(1.22)より、需要者価格及び市場価格の変化がゼロであることがわかる。

供給の価格弾力性が無限大(∞)の場合、式(1.21)から供給者価格の変化はゼロとなる。一方で、需要者価格は、式(1.22)より、 $dr_d = dt$ 、となり、課税の税率分だけ増加することがわかる。

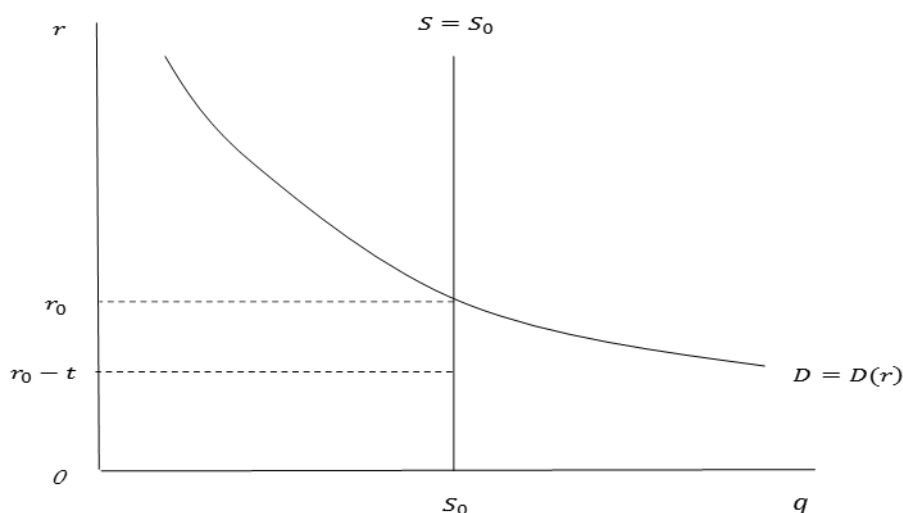
(2) 土地に対する固定資産税の帰着

図表 1-1 は、縦軸に土地の賃貸料(r)を、横軸に土地の需給量(q)を示している。土地サービスの供給量は、土地の賦存量によって決定されるため、賃貸料とは無関係に供給水準は S_0 で一定と仮定している。一方で、需要曲線(D)は、限界生産力が賃貸料に対して負の傾きを持つ曲線となる。

ここで土地サービス 1 単位当たり従量税が賦課されると、税額は需要者価格と供給者価格の間に楔のように入り込む。需要者価格は、賃貸料と同値となるため、市場需要曲線は $D = D(r)$ となる。一方で、供給者価格は市場価格から税額を控除した値となる。この場合、供給量は賃貸料によって変化しないため供給曲線に変化はない。ただし、賃貸料が r_0 ならば供給者の税引き後の純収益率は、 $r_0 - t$ 、となる。供給の価格弾力性がゼロであるため、式

²¹ 価格が 3 つに分かれる場合、市場価格を需要者価格と供給者価格のどちらに設定するかによって図示の仕方は異なる。市場価格を需要者価格と設定する場合、需要者は市場価格で財を購入することができ、市場価格と需要量の関係を示す市場の需要曲線は個人の需要曲線と一致する。しかし、供給者の場合は、供給者価格が市場価格と異なるため、市場価格から税額を引いた額になる。

図表 1-1 土地に対する固定資産税の帰着



出所：Aaron.(1975). *Who pays the property tax : a new view*, The Brookings Institution, p.21.

(1.21)、(1.22)から、 $dr_s = -dt$ 、 $dr_d = 0$ 、となる。したがって、課税は全て土地所有者が負担することがわかる。

以上のように、伝統的帰着論に従うと、土地に対する固定資産税はまったく転嫁しない租税となる。また課税後も需給均衡量への影響がないため、中立的な税であるとされる。

しかしながら、伝統的帰着論では、地方公共サービスからの受益が考慮されていないこと、時間の要素が捨象されていること、さらには土地利用の用途に対して固定資産税の実効税率が等しいことを前提としている点を留意する必要がある。

均衡予算を前提とするならば、固定資産税の増収は公共支出の拡大を意味し、そこから便益が発生しているはずである。公共投資により土地の価値が上がる場合には、その上昇分に対する固定資産税の増加分の一部は、土地利用者に転嫁されるだろう。

また、伝統的帰着論では時間の要素が捨象されるが、実際の経済では異時点間への土地サービスの配分という選択があり、現時点で利用可能な土地サービスの量は、現時点での賃貸料に依存して変化することとなる。すなわち、土地サービスの供給曲線は垂直ではなくなる²²。

最後に、伝統的帰着論は、土地利用の用途に対して固定資産税の実効税率が等しいことを前提としているが、わが国の現行固定資産税制では、住宅用地に対する課税標準の特例等の措置があり、実効税率はすべての用途で等しいわけではない。こうした場合、固定資産税は中立的にはならない。

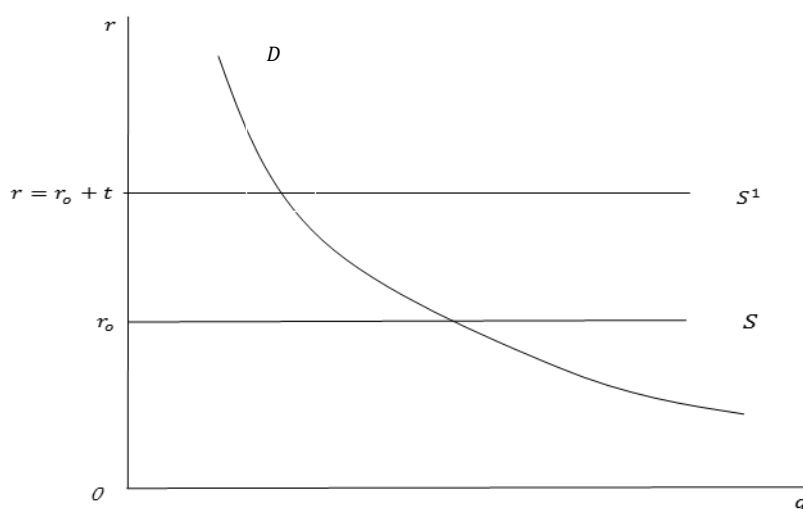
²² 野口 (1989)、94-95 頁。

(3) 資本に対する固定資産税の帰着

伝統的帰着論では、資本への投資が地域間を自由に移動できると仮定している。すなわち、増税により、ある地域の資本収益率が他の地域に比べて低い場合は、投資は域外へ瞬時に流出することを仮定する。資本の流出は、資本の限界生産性が増税に一致するまで続く。したがって、賃貸用住宅サービスの場合、供給曲線は、資本純収益率の水準で水平になる。ここで税引き後の賃貸料は、代替的な投資の収益率あるいは資本の平均費用として外生的に決まるとされる。

図 1-2 は、縦軸に市場資本収益率(r)を、横軸に住宅サービスの需給量をとる。住宅サービスに対する固定資産税が賦課される前は($t = 0$)、住宅サービスの資本純収益率は市場資本収益率と等しい点であるとする。すなわち、($r = r_s = r_0$)。この時、地域外の市場資本収益率(r_0)の水準は等しい。ここで当該地域のみが、資本サービス 1 単位当たりに対して従量税を課したとする。課税直後は、資本収益率は($r_0 - t$)の水準に減少するであろう。しかし、資本に対する地域間の移動可能性により、次の瞬間には資本への投資は当該地域から税率の低い地域へと移動する。そして、住宅サービス市場での供給量が減少することによって市場資本収益率は上昇することになる。この域外への資本流出は、住宅サービスへ投資している資本保有者の資本純収益率が、域外で受ける資本純収益率に等しくなる水準(r_0)まで続く。そして、資本純収益率は域外と等しくなったとき、市場の資本収益率は課税前の水準に税額を加えた場所で均衡する。このことは、供給の価格弾力性が無限大(∞)であることを意味する。したがって、式(1.21)、(1.22)より、 $dr_s = 0$ 、 $dr_d = dt$ 、となる。すなわち、家屋に対する固定資産税は、課税額だけ家屋の資本収益率を引き上げている。

図表 1-2 住宅サービスに対する固定資産税と転嫁



出所 : Aaron.(1975). *Who pays the property tax : a new view*, The Brookings Institution, p.23.

伝統的帰着論に従うと、資本に課税される固定資産税は、サービスを享受している賃借人が全てを負担し、完全に転嫁されていることがわかる。したがって、賃借人の所得が相対的に低いならば、固定資産税は逆進税としての性質を有することとなる。また、資本に対する課税は、当該地域の住宅サービスの過少消費、そして資本の地域間配分へ歪みをあたえることになる。固定資産税は資本を課税地域から流出させる分、当該地域における住宅の過少供給と資本の地域間配分の非効率性をもたらすことになる。

以上のように伝統的帰着論は、簡便で汎用性の高い部分均衡分析を用いて、資本課税に対する帰着効果を上手く説明している。しかしながら、資本純収益率を一定との仮定は、現実の経済社会にそぐわないため説得力を欠くことになる。したがって、市場間の相互関係を重視し、課税によるより広い経済効果を分析する手法が必要となる。

2. ミーズコウスキー・モデル

固定資産税に関する伝統的帰着論では、土地に対する課税の帰着先は土地所有者であるのに対し、資本に対する課税の帰着先は賃借人となる。しかし、伝統的帰着論は固定資産のみを扱う部分均衡分析であり、モデルを一般均衡分析に拡張すると結論は異なる。

本節におけるモデルは、ミーズコウスキーによりモデル化され、アーロン、ブリュックナー、リンなどによって修正・拡張された帰着論である。この帰着論の特徴は、ハーバーガーの一般均衡分析の手法を用いて、固定資産税によって誘発される資本の地域間流出入と合わせて、資本市場の均衡を組み込んだことにあるが、土地に対する課税の帰結は伝統的帰着論と異なるものではない²³。しかし、資本に対する課税に関しては伝統的帰着論の帰結とは異なる²⁴。

(1) ミーズコウスキー・モデル

数式モデルを用いて、ミーズコウスキー・モデルを展開する。一般均衡分析による帰着論では、価格が全国的に均等な全国財と、市場が地域内に限定される局所財の 2 財に分けて分析するが、ミーズコウスキー・モデルでは、一部門の局所財モデルを用い、局所財の典型である住宅サービスに対する固定資産税の帰着効果を取り上げる²⁵。

以下の仮定の下で、1 地域が独自に資本に対する固定資産税率を引き上げた場合につい

²³ Herberger (1962) は、静学的一般均衡体系の下で、法人税の経済効果、主として所得分配に対する効果の分析を行ったものである。当モデルでは、長期定常状態の想定のもとで、差別租税帰着の分析が行われている。ハーバーガー・モデルの長所は、次の通りである。第 1 に、部分均衡分析と比較して、より広い経済効果を捉えることができる一般均衡分析に依拠していること、第 2 に、モデルに汎用性があり、各種租税の分析だけでなく、租税以外の分野にも応用が可能であること、そして第 3 に、簡潔・明瞭な完結した体系であるということである。ハーバーガー・モデルには、こうした長所が存在するため、当モデルを多面的に拡張しようとする試みがなされた。その一つが、ミーズコウスキーによってなされた固定資産税の帰着分析である。

²⁴ 一般均衡分析による帰着論については、Aaron (1975)、pp.76-91 を参照。

²⁵ 本モデルについては、岸・渡辺 (1996a) を参照。

て考察する。

1. 2地域を仮定し、それぞれ同一の一次同次の生産関数を持ち、同一のホモセティックな選好を持つ同数の住民から構成されるとする。
2. 個人の住宅需要者としての住民は、地方自治体間を費用なしに完全に移動できるとする。
3. 住民の地域選択は家賃にのみ依存し、個々人は同一の消費効用関数を持つとする。
4. 完全競争状態を想定する。
5. 経済全体の資本の総量を所与とし、各地域の初期保有量は同一とする。
6. 生産要素は土地・労働・資本であり、資本のみが地方自治体間を移動できるとする。
7. 地方自治体は独自に税率を設定できるとする。
8. 固定資産税の税率以外の制度については地方自治体間で違いはないとする。

モデルで用いる記号は以下の通りである。

住民数	N_i	資本量	K_i	家賃	p_i
土地量	L_i	地代	r_i	代替の弾力性	σ
総需要	H_i	資本純収益率	S	従量税	t

仮定 1.2.3.より、各地域の総需要関数は、次のようになる。

$$H_1 = N_1 h(p_1) \quad (1.23)$$

$$H_2 = N_2 h(p_2) \quad (1.24)$$

次いで、モデルの供給面について検討する。仮定に基づき各変数の関係を整理し、変化率で表すと、次式が得られる。

$$\hat{H}_1 = f_{K_1}(\hat{K}_1) \quad (1.25a)$$

$$\hat{H}_2 = f_{K_2}(\hat{K}_2) \quad (1.25b)$$

$$\hat{p}_1 = f_K \hat{s} + f_L \hat{r}_1 \quad (1.26a)$$

$$\hat{p}_2 = f_K \hat{s} + f_L \hat{r}_1 \quad (1.26b)$$

$$\hat{K}_1 = \sigma(\hat{r}_1 - \hat{s} - dt) \quad (1.27a)$$

$$\hat{K}_2 = \sigma(\hat{r}_1 - \hat{s}) \quad (1.27b)$$

ここで、 $\hat{\cdot}$ は、当該変数の変化率を表すものとする。

次に、住民の移動について考察する。仮定 1.2.3.により、住民移動を考慮した住宅サービスの需要関数は、次のようになる。

$$\hat{H}_1 = \hat{N}_1 - \eta \hat{p}_1 \quad (1.28a)$$

$$\hat{H}_2 = \hat{N}_2 - \eta \hat{p}_2 \quad (1.28b)$$

ここで、 $\eta = -(dh/dp_1)(p_1/h) = -(dh/dp_2)(p_2/h)$ とする。

上記の諸仮定、すなわち、生産関数の一次同次、生産要素の限界生産性と価格との均衡化、そして競争市場の均衡条件から、式 (1.23) ~ (1.28b) を整理し、各種変数の関係を変化率の形で示すと次の関係が成り立つ。

$$\hat{s}/dt = -(1/2) < 0 \quad (1.29)$$

$$\hat{p}_1/dt = \hat{p}_2/dt = 0 \quad (1.30)$$

$$\hat{r}_1/dt = -f_K/2f_L < 0 \quad (1.31a)$$

$$\hat{r}_2/dt = -f_K/2f_L < 0 \quad (1.31b)$$

$$\hat{K}_1/dt = -\sigma/2f_L < 0 \quad (1.32a)$$

$$\hat{K}_2/dt = -\sigma/2f_L < 0 \quad (1.32b)$$

$$\hat{N}_1/dt = -\sigma f_K/2f_L \quad (1.33a)$$

$$\hat{N}_2/dt = -\sigma f_K/2f_L \quad (1.33b)$$

(2) 帰着効果

(1.29)~(1.33b)から導かれるミーズコウスキー・モデルの経済効果について考察する。経済効果として問われるのは、①資本収益率に対する課税の影響、②家賃、地代に対する影響、③資本移動と住民移動に対する影響の3点である。

まず、式 (1.29) から、資本収益率は税率の 1/2 だけ下がることがわかる。2 地域を仮定した当モデルにおいては、これは地方自治体間の税率格差の平均に他ならない。すなわち、地方自治体間の税率の平均だけ資本収益率が下がることになる。

次に、家賃についてであるが、式 (1.30) が示すように、どの地域においても変化しないことがわかる。これは住民が移動する場合には、需要の代替弾力性が無限大になるためである。地代への影響については、式 (1.31a) (1.31b) より、課税地域で低下し、他地域では同程度分上昇することがわかる。

最後に、資本と住民の移動である。式 (1.32a) (1.32b) より、資本は他地域へと流出し、課税地域で産出量が減少することがわかる。また、式 (1.33a) (1.33b) より、住民に関しても他地域に移動することは明らかである。

これらのことを踏まえて、ミーズコウスキー・モデルにおける資本財に対する固定資産税の経済効果について考察すると、次の通りとなる。第 1 に、一地域の課税の強化により、課税対象である資本財が他地域へ流出することにより生ずる経済効果である。他地域では逆に資本流入により限界生産力および市場資本収益率が低下する。資本の流出は、他地域の市場資本収益率と課税地域の税引き後資本収益率が均衡するまで続く。新たな均衡収益率は、全地域で課税前の収益率よりも低くなる。さらに、税率の地方自治体間格差が地域間の資本移動を引き起こすことに伴い、その他の生産要素の地域間配分を変化させ、価格も地域ごとに変化させる。ミーズコウスキーは、こうした資本の純収益率が全体的に低下する効果を「利潤税効果」と呼び、生産要素価格や生産物価格に対して地域ごとに異なる影響を与える

効果を「物品税効果」と呼んだ²⁶。

また、一地域による資本財への固定資産税の強化は、資本財価格の上昇に伴い、資本財から他の生産要素である土地への生産要素代替を発生させる。代替効果の発生により、他の生産要素の価格である地代の上昇が生ずる。仮に需要が変化しない場合には、生産費用の上昇によって生産物価格に転嫁される。

第 2 に、資本財の市場収益率の上昇に伴い、賃貸住宅の生産において高い生産費用が生じ、当該地域の賃貸住宅の生産を縮小させ、要素に対する需要の減少を生じさせる経済効果である。賃貸住宅生産における生産要素である土地需要の減少は、地代の低下を誘発する。したがって、固定資産税は土地の地代低下を通じて土地所有者に転嫁すると考えられる。当効果は「産出効果」と呼ばれる。

上述の利潤税効果と物品税効果に着目すると、ミーズコウスキー・モデルから、国全体においては物品税効果が互いの地域の効果を相殺し、利潤税効果のみが残り、固定資産税は資本所有者である資本家が負担するという結果が得られる。資本保有量と所得が正の相関関係をもつならば、資本所有者が高所得であるだけ固定資産税は累進税としての特性を有することになる。これは、賃借人に帰着することにより、固定資産税が逆進税としての特性を有することになるとする伝統的帰着論の帰結とは全く異なる結論である。

上述のように、一般均衡分析を用いたミーズコウスキー・モデルは、市場の相互関係を重視し、課税による広い経済効果を分析することにより、理論による説得力という点では大きく改善された。しかしながら、本モデルに問題点があることは否めない。

まず、ミーズコウスキー・モデルは、財について全国財と局所財に分類した上で考察するが、本モデルは一部門である。一部門モデルは簡明で汎用性が高いという長所をもつ反面、需要面を無視するという欠点を持つ。資本に対する固定資産税は利潤課税の側面を持ち、課税効果が要素の代替を通じて他部門へ波及することになる。したがって、一部門モデルにおける分析では不十分であり、需要面を考慮した上で、部門間の相互作用を組み込んだモデルが必要となる²⁷。

次に、本モデルは、生産要素について資本・労働・土地の 3 要素を設定しているが、地方自治体間を移動できるのは資本のみと仮定しており、労働の移動は組み込まれていない。資本の流出によって課税地域の住宅消費量の減少および地代の上昇が生じるならば、賃金の低下に繋がり、労働者は他地域へと移動するだろう²⁸。

最後に、伝統的帰着論と同様、公共サービスの受益が考慮されていない。地方公共サービスの増加による利便性・快適性の上昇は、地域住民の定住に対するインセンティブを強めるだろう。したがって、固定資産税の一部は賃借人に前転されることが考えられる。

²⁶ Mieszkowski (1972)、pp. 78-81.

²⁷ 本モデルの問題については、ミーズコウスキー自身も指摘している。(Mieszkowski (1972)、p. 84.)

²⁸ Brueckner (1981) はこの点を指摘し、労働の地方自治体間移動性を組み込んだ分析をおこなった。

上記のことを踏まえた上で、次節ではさらに精緻したモデルを用いて、固定資産税の帰着効果を分析する。

3. 二部門モデルによる帰着分析ーミーズコウスキー・モデルの拡張ー

本節では、全国財と局所財の二種類の財を同時に含むモデルを立て、資本のみならず労働の移動も考慮する。また、地方自治体間での効用均等化条件を家賃と可処分所得に依存するものと仮定し、増税分を住民の可処分所得の増加とすることにより、政府の税収移転を組み込むこととする。

二部門モデルによる固定資産税の帰着分析は、すでに Lin (1986) によってなされている。リン・モデルの特徴は、局所財に対する課税、すなわち住宅産業に対する資本保有課税を固定資産税として設定したことにある。そのため、税収は各家計に一括移転される形式で分析されている。しかしながら、わが国の固定資産税は土地及び資本（家屋・償却資産）に対する課税であり、納税義務者は土地及び資本保有者である²⁹。したがって、税収は土地及び資本保有者に一括移転すると仮定し、固定資産税の帰着効果を分析する³⁰。

(1) 二部門モデル

以下の仮定の下で、1 地域が独自に資本に対する固定資産税を引き上げた場合について、数式モデルを用いて考察する。

1. 2 地域を仮定し、それぞれ同一の一次同次の生産関数を持ち、同一のホモセティックな選好を持つ住民から構成されるとする。
2. 経済全体の資本の総量を所与とし、各地域の初期保有量は同一とする。
3. 各地域の土地量は一定であり、地域内では部門間で地代が均等化するように転用されるとする。
4. 総労働者数は固定しているものとし、各労働者は労働力単位 1 単位をもつものとする。
5. 局所財は資本と土地を使用して生産され、全国財は労働と土地を使用して生産されるとする。そして全国財は価値尺度財とし、価格は 1 とする。
6. 各地域の住宅サービスに対する需要関数は、家賃と当該地域の可処分所得とする。
7. 地域の資本保有者が所有する総資本量は、当該地域の資本量と一致するとする。
8. 住民のうち労働者だけが地方自治体間を移動するとし、地方自治体間で効用格差があれば、より高い効用を得られる地方自治体に移動する。均衡状態では、労働者の効用は地方自治体間で均等になるとする。
9. 地方自治体が独自に税率を決定できるとする。
10. 固定資産税の税率以外の制度については地方自治体間で違いはないとする。

²⁹ 地方税法第 342 条および 343 条。

³⁰ なお、分析の基本的枠組みについては、岸・渡辺 (1996b) を参照。

11. 完全競争状態を想定する。

なお、用いる記号は以下の通りである。

住民数	N_i	全国財部門	X_i	家賃	p_i
資本量	K_i	住宅サービス部門	H_i	地代	r_i
土地量	L_i	資本純収益率	S	賃金率	w_i
従量税	t	代替の弾力性	σ		
労働者一人当たりの住宅サービスの初期消費量			b		
総住宅サービス支出に占める労働者の割合			M		
住宅サービス部門での資本所得の課税前シェア	f_K			$(= sK_i/p_i H_i)$	
住宅サービス部門での地代所得の課税前シェア	f_L			$(= r_i L_i^H/p_i H_i)$	
全国財部門での賃金所得の課税前シェア	g_N			$(= w_i N_i/X)$	
全国財部門での地代所得の課税前シェア	g_L			$(= r_i L_i^X/X)$	
住宅サービスの価格弾力性	ε			$(= -(p_1/H_1)(\partial D/\partial p_1))$	
住宅サービスに対する限界消費性向	m			$(= p_1(\partial D/\partial Y_1))$	
当該地域の資本保有者が所有する総資本量	A			$(= p_1(\partial D/\partial Y_1)(w_1 N_1/p_1 H_1)$ $= mw_1 N_1/p_1 H_1)$	

まず、モデルの供給側について考察する。仮定 1.2.3.4.5.に基づいて数式を整理し、部門ごとに各変数の関係を変化率の形で表すと次式 (1.34) ~ (1.38) になる。

住宅財サービス部門：

$$\hat{H}_i = f_K \hat{K}_i + f_L \hat{L}_i^H \quad i = 1, 2 \quad (1.34)$$

$$\hat{p}_1 = f_K(\hat{s} + dt) + f_L \hat{r}_1 \quad (1.35a)$$

$$\hat{p}_2 = f_K \hat{s} + f_L \hat{r}_2 \quad (1.35b)$$

$$\hat{L}_1^H - \hat{K}_1 = \sigma^H(\hat{s} + dt - \hat{r}_1) \quad (1.36a)$$

$$\hat{L}_2^H - \hat{K}_2 = \sigma^H(\hat{s} - \hat{r}_2) \quad (1.36b)$$

全国財部門：

$$0 = g_N \hat{w}_i + g_L \hat{r}_i \quad i = 1, 2 \quad (1.37)$$

$$\hat{L}_i^X - \hat{N}_i = \sigma^X(\hat{w}_i - \hat{r}_i), \quad i = 1, 2 \quad (1.38)$$

ここで $\hat{\quad}$ は、当該変数の変化率を表すものとする。

次いで、モデルの需要側である。仮定 6.7.に基づき式を変形・整理し、さらに $\eta = -\varepsilon + m$ と置くと、次式を得る。

$$\hat{H}_i = -\eta \hat{p}_i + M \hat{N}_i, \quad i = 1, 2 \quad (1.39)$$

最後に労働者移動についてだが、仮定 8.に基づき間接効用式を導きだし、ロワの恒等関係、 $-(\partial V/\partial p_i)/(\partial V/\partial w_i) = b$ を代入することにより、次式が成立する。

$$\hat{w}_1 - b \hat{p}_1 = \hat{w}_2 - b \hat{p}_2 \quad (1.40)$$

(2) 帰着効果

本モデルの基本性質を踏まえた上で、固定資産税の帰着と経済効果を分析する。問われるのは、①資本収益率に対する固定資産税の影響、②地代、賃金率、住宅サービスの価格に対する影響、③資本移動と労働移動に対する影響である。

上述の関係式 (1.34) ~ (1.40) から各変数について解くと、以下の式が導かれる。

$$\hat{s}/dt = -(1/2) < 0 \quad (1.41)$$

$$\hat{r}_1/dt = -(bfk)/2(g_L/g_N + bf_L) < 0 \quad (1.42)$$

$$\hat{w}_1/dt = (g_L/g_N)bf_k/2(g_L/g_N + bf_L) > 0 \quad (1.43)$$

$$\hat{p}_1/dt = (g_L/g_N)f_k/2(g_L/g_N + bf_L) > 0 \quad (1.44)$$

$$\begin{aligned} \hat{K}_1/dt = & -[\sigma^H\eta/2(M+1)(g_L/g_N + bf_L)] \\ & \times [(f_k/\sigma^H + f_L/\eta + M/\eta)(g_L/g_N) \\ & + b(f_L + M + MBf_k/\sigma^H/\eta)] < 0 \end{aligned} \quad (1.45)$$

$$\begin{aligned} \hat{N}_1/dt = & -[\sigma^H\eta/2(M+1)(g_L/g_N + bf_L)] \\ & \times [(1/\eta - 1/\sigma^H)(g_L/g_N) \\ & + b(1 + B/\sigma^H)/\eta] \end{aligned} \quad (1.46)$$

まず資本収益率に対する課税の効果についてだが、式 (1.41) から、資本純収益率が地方自治体間の税率格差の全国平均だけ下がるという利潤税効果は、二部門モデルに拡張しても成立することがわかる。

式 (1.42) から、地代に対する影響がわかる。すなわち課税地域については、地代が下がる。 $\hat{r}_1 + \hat{r}_2 = 0$ という基本的性質から、第2地域の地代は第1地域の下がった分だけ上がることになる。

賃金率に対する影響については、式 (1.43) の関係から、課税地域では賃金率は上がり、他地域では同程度だけ下がることになる。

住宅サービス(局所財)の価格に対する影響については、式 (1.44) から、課税地域では価格が上がり、他地域では同程度だけ下がることになる。前節で示したように、ミーズコウスキーは固定資産税の局所財に対する価格効果を物品税効果と呼び、それは地方自治体間で相殺されるとしたが、二部門モデルでは明確に当てはまる。

最後に、資本移動と労働移動に対する影響についてである。式 (1.45) は負の数となるため、資本は課税地域から流出することがわかるが、式 (1.46) から、労働については移動方向が定まっていないことが確認できる。労働移動への影響が定まらないため、部門間の土地配分への影響も定まらないことになる。

以上のように、労働の移動と公共サービスからの受益を組み込んだ二部門モデルから、一部門モデルの帰結に加えて、固定資産税の地方自治体間税率格差が、課税地域における地代を低下させ賃金率と局所財価格を上昇させるという結論を導いた³¹。また、賃金率は課税地

³¹ 一部門モデルと二部門モデルの差異は、固定資産税の概念の違いによって生ずる。一部門モ

域で上がり、他地域で下がること示された³²。

一般均衡のフレームワークを用いた帰着分析は非常に複雑であり、部分均衡分析のように簡明で汎用性の高い分析ではないが、それゆえ精緻なモデルの構築を通して、帰着に関するより正確な分析がなされる。しかし、なお不十分な点がある。

第1に、完全競争を前提にしているが、市場の不完全性を無視することはできない。たとえば、低所得者用賃貸住宅の場合には、家主は家賃の決定に当たり家賃統制や世論を考慮し、その行動は競争モデルで想定されるような利潤極大化行動とは異なると考えられる。低所得者用住宅に対する需要が非弾力的である一方で、供給は短期においても修繕などにより弾力的にされるため、固定資産税はある程度は借家人に前転されることになるだろう³³。

第2に、政府支出に関する問題である。本モデルでは、地方自治体間での効用均等化条件を家賃と可処分所得に依存するものと仮定し、増税分を政府からの移転支出とし、住民の可処分所得の増加という形で組み込んだ。しかし、現実の政府支出パターンは多様であり、仮定で示された形では行われぬ。したがって、より正確な分析のためには、政府支出パターンを考慮した分析を行うことが求められる³⁴。

第3に、経済成長における問題である。ハーバーガー・モデルの拡張である本モデルは、静学的一般均衡体系であり、時間の概念が捨象されているため、経済成長および期待が考慮されていない。したがって、本モデルとは異なる経済成長モデルによる分析も必要となる。

このように、本節における二部門モデルには、現実にそぐわない点がある。しかしながら、これは仮定によるものであり、精緻化されたモデルは理論の説得力という点では、部分均衡

デルでは、仮定により当該部門は資本集約的となるため、固定資産税は資本課税とみなされる。この場合、固定資産税は、課税対象の資本から非課税の土地、労働への「代替効果」と、資本集約的部門への生産量を減じる「産出量効果」をもたらすことになる。一方、二部門モデルは、固定資産税を住宅消費に対する物品税とみなしているといえる。したがって、住宅サービスへの課税は住宅価格を上昇させ、住宅部門を縮小させると考えられる。当効果の程度は、全国財との間の需要の代替弾力性に依拠して決まってくる。代替効果が大きいほど、住宅需要が減じられ、投入される土地や資本への需要が減少する。これが物品税効果、利潤税効果として経済全体に波及していく。

³² もっとも賃金率に差が出るとはいえ、労働者が高税率地域から低税率地域に移動するとはかぎらない。これは、労働集約的な財である全国財が存在するためである。局所財価格の上昇が、全国財への需要を増加させることにより労働需要を高めるとすれば、高税率地域に労働者を引き寄せることも考えられる。(岸(1996)、36頁)。

³³ Musgrave (1974)、pp.206-207。

³⁴ 公共支出の便益と負担に着目し、固定資産税の帰着に対する今一つの見方として「利益説」と呼ばれるものがある。Hamilton (1975) は、固定資産税を住宅消費課税として定式化した上で、個人の住宅購入水準を規制する「ゾーニング」の設定により、一括税に変換できると主張した。さらに「足による投票」が機能し、個人の嗜好に即したサービスと税負担の組合せを選べるならば、規制される住宅消費も一括税の下で、家計が最も選好する水準に一致させることができるとする。したがって、ゾーニングが住宅市場を歪めることはなく、固定資産税は厳密に応益性を有することになる。ゆえに、固定資産税は、地域間、地域内の資源配分を歪めることはなく、税負担は全額、公共サービスの受益者に帰することになる。なお、利益説の妥当性は、現在においても論議中である。

分析によるモデルから大きく改善されたといえる。したがって、本モデルは、わが国の固定資産税のあり方に示唆を与えるものであるといえる。

4. わが国への妥当性

以上、資本に対する不均一固定資産税の各モデルの特徴を整理するとともに、「資源配分への歪みの有無」、「税負担の最終的な帰着先」に着目して帰着効果の分析を行った。仮定が異なると帰着効果が異なることを示したが、ここで重要となるのは、一般均衡分析の拡張モデルのわが国への妥当性である。

帰着効果の実証的検証は、欧米では数多くの研究成果がある。資本の地域間配分、課税後収益率への効果、租税負担の帰着などに着目し、検証している結果、多くの研究が一般均衡分析による帰結と整合的な実証結果を得ている³⁵。一方で、わが国の実証検証では、固定資産税が、いずれの見解を満たすかについて明らかではない³⁶。

しかしながら、伝統的帰着論に依拠しても、固定資産税の資本課税としての性格が地域間の移動を通じて資源配分を歪める点では一致している。また税負担の最終的な帰着先が、部分均衡分析では賃借人に、そして一般均衡分析では資本保有者となるため、固定資産税がそれぞれ累進税、逆進税としての性格を有することになり、応益原則からの乖離を意味する。このことは、資本課税部分に対する不均一固定資産税が地方税として望ましくないことを示唆している。

³⁵ Carroll and Yinger (1994)、Wassmmer (1993).

³⁶ この点に関する実証検証として宮崎・佐藤 (2011) があるが、一部都市においては一般均衡分析による帰着論を支持する状況が確認される一方で、他の多くの地域では、家屋への課税が、資本に帰着せず土地に帰着するという伝統的帰着論を支持する結果となっている。

第2章 固定資産税と地方税原則

租税制度がいかなる要件を備えたときに経済社会にとって最も望ましい状態が達成できるのかを検討したものが、租税原則である。租税原則は、税制改革の理念であり現行税制の評価基準となる。租税原則は、経済社会の状況に応じて重視すべきものが異なるが、1970年代以降「公平・中立・簡素」に収斂し、2011年に公刊されたマリーリーズ・レビュー（The Mirrlees Review）においても基本理念となっている。

わが国のような集権的財政システムの下では、公共サービスは国家財政と地方財政によって供給され、財政収入の根幹となるべき租税収入も徴収主体により国税と地方税に分類される。租税制度のあり方を体系化したものが租税原則であるのに対して、国家財政と地方財政の機能の差異から、地方税に対して特に求められる条件が地方税原則である。

ただし、地方税原則は、租税原則と別個に存在するものではないということに留意する必要がある。地方税原則はしばしば租税原則と関連付けずに論じられてきたが、地方税は租税の部分集合であり、地方税原則は租税原則に則るべきである。より具体的には、各国の税制改革の理念である「公平・中立・簡素」の枠内で論じるべきである。

また、地方税原則を検討する際には、国家財政と地方財政の役割を明確化する必要がある。税制は、システム全体で「公平・中立・簡素」の諸条件を満たすことが肝要である。すなわち、国家財政と地方財政の機能を明らかにし、税制全体における地方税の果たすべき役割を明確化した上で地方税原則を検討すべきである。

こうしたことを踏まえ、第1節では、各国の税制改革の理念となっている「公平・中立・簡素」の枠組みの中で、地方税のあり方を考察する。第2節では、集権国家における中央政府と地方政府の役割を明確にした上で、地方税制度を構築する際の理念となる具体的な諸条件を検討する。第3節では、ある条件の下では、固定資産税がこうした諸原則を満たす税目であることを論じる。

第1節 現代の税制改革の理念

重視されるべき租税の原則は、経済社会の状況を反映して変遷を遂げてきた。第1次石油危機以前のように、各国における経済が順調に成長する過程においては、経済効率性に配慮する必要はなく、主な論点は租税の公平な負担配分にあった³⁷。しかし、第1次石油危機以降、各国において経済が停滞していた時期では、市場優位の簡単明瞭な原則が要請されるようになる³⁸。こうした傾向は、スタグフレーションに陥っていたアメリカやイギリスで顕著であった。

アメリカ財務省ブルー・プリント（1977）およびタックス・レポート（1984）は、「公平・

³⁷ 能力説に依拠し包括的所得税を主張したカーター報告（1966年公表）においても、「課税の公平」が租税原則の第1義であった。

³⁸ 池田浩太郎（1999）「租税原則論の20世紀—租税原則論の二大潮流（3）—」、23頁。

効率・簡素」を税制改革の理念として位置づけた³⁹。こうした理念に基づき構築されたレーガン税制改革（1986年）は、1990年代以降のアメリカ経済の活性化に大きな役割を果たした。その後、「公平・中立・簡素」の基本原則は、各国における税制改革の理念として受け入れられてきた。こうした傾向は、グローバル化が急速に進展する2000年代以降、ますます大きくなっている。支出税を勧告した英国のミード報告の後継にあたるマーリーズ・レビュー（2011）では、「公平・中立・簡素」を個々の税目でなく税制全体で達成することを主張した⁴⁰。

このように、近年の経済社会において求められている税制改革の理念は、財源調達機能を前提条件とし、公平性、中立性（経済効率性）、簡素性に収斂する。こうした諸理念は、国税および地方税を含む税制全体で達成することが必要である。

さて、わが国において、地方税原則はしばしば租税原則と関連付けられずに論じられてきた。ただし、地方税は租税の部分集合であり、地方税原則は租税原則の枠組みの中で考察されるべきである。以下では、租税原則の枠組みの中で、地方税のあるべき姿を論じる⁴¹

第1に、公平性についてである。租税は個別的反対給付なしに強制的に徴収されるため、負担配分は公平でなければならない。負担配分における公平の概念を大別すると、能力説と利益説の二つの流れをもつ。

利益説は、スミス（A. Smith）を始祖とするイギリス古典派経済学に代表される。スミスは、夜警国家観に基づき、政府活動のもたらす一般的利益を租税の根拠とし、租税の負担配分を収入に対する比例課税に求めた。一方で、能力説は、国家有機体説に基づくドイツ系財政学により展開された。ワグナー（A. Wagner）は、自由主義経済の下で生産は拡大するが、分配面の不公平により経済格差が顕著になるため、国家による再分配の必要性を強調し、所得に応じた累進課税を主張した。

租税に所得再分配の役割が求められる今日においては、能力説に基づく負担配分（応能課税）を公平とする主張が一般的に承認されている。マスグレイブ（R.A. Musgrave）が指摘するように、利益説による負担配分（応益課税）は、再分配を考慮しないためである⁴²。能力説に基づくと、課税における負担の公平は、等しい負担能力を有する者は等しい税負担を負うべきであるとする「水平的公平」と、異なる負担能力を有する者は異なる税負担を負うべきであるとする「垂直的公平」を確保することが重要となる。

ただし、垂直的公平の意味は、社会保障給付が充実するにつれて変化しつつある。低所得者に対する社会保障給付は、家計に対する負の所得税と捉えることができる。すなわち、マ

³⁹ The Treasury Department (1977), p. 1.

⁴⁰ マーリーズ・レビューは、租税原則として「環境」も重視している。

⁴¹ 現代の租税原則である「公平・中立（経済効率）・簡素」を地方税原則と別個の存在として位置づけず、地方税原則を租税原則の枠組みの中でのものとしては、持田（2002）がある。ただし、持田（2002）の論は、連邦国家を前提としているが、本研究では集権国家を前提として論じる。

⁴² Musgrave, Richard A. & Musgrave, Peggy B. (1980), p. 245. (マスグレイブ著、木下和夫監修・大阪大学財政研究会訳（1983）、311-12頁）。

ーリーズ・レビューが強調するように、税制と社会保障給付の統合により、財政システム全体で垂直的公平を確保すること可能となる。

このように再分配政策は社会保障給付と租税によって遂行されるが、こうした役割は国家財政が担うべきである。地域経済は開放体系であり、各地方自治体による独自の再分配政策は、公共サービスの受益と負担の乖離をもたらすため、住民の地域間移動のインセンティブを惹起し、持続可能な再分配政策を損なう可能性がある。個人所得税や相続税など租税による垂直的公平の確保は、国家財政において行われるべきであり、地方税に再分配機能を持たすべきではない。こうしたことから、地方税の負担配分は応益課税が望まれる。

なお、応益課税の意味は、個々の住民の地方公共サービスの受益に応じて課税する個別報酬原理に基づくものではなく、当該地域住民に対して「総体として」の地方公共サービスの受益に応じて比例的に課税する一般的報酬原理に基づくものであると捉えるべきであろう⁴³。

第2に、中立性についてである。中立性（経済効率性）とは、課税による経済効率の損失（超過負担）を回避することである。競争市場では、効率的な資源配分を実現し、経済的厚生を最大化させる。相対価格を変化させる課税は、代替効果を惹起し、効率性を歪める。すなわち、家計や企業の経済活動を歪めるような課税は望ましくない⁴⁴。中立性は、実際に課税がどの程度経済活動を歪めているかを明確に判断することは容易ではないが⁴⁵、経済効率を見るうえで欠かせない原則である。

地方税の中立性の確保は、受益と負担の連動、すなわち応益性の強化が重要となる。地方財政の役割である効率的な地域的公共財の給付は、住民が享受する社会的限界便益と社会的限界費用が一致することで実現する。一方で、受益と負担の乖離は、地域住民が公共サービスの便益と費用を正確に認識できない財政錯覚を引き起こし、その結果、資源の効率的配分が妨げられることになる。

また、地域経済の開放性体系により、地方税は、民間部門の資源配分を歪めることがある

⁴³ 応益原則には二つの考え方がある。一つは「社会契約説的応益原則＝一般的報酬原理に基づく応益原則」であり、いま一つは「功利主義的応益原則＝個別報酬原理に基づく応益原則」である。一般に、功利主義的応益原則は、応能原則の補完として用いられるものであり、国税の役割は国が責任を担うべきであるナショナル・ミニマムの確保の財源を負担させるといった観点から、国税は応能原則が望ましいとされる。一方で、地方税は、住民が相互協力に必要な一定額を相互に負担し合うことから応益原則であると考えられている。なお、応益原則の考え方については、もっぱら資産評価システム研究センター（1966）を参照。

⁴⁴ 経済活動を歪める税は望ましくないが、アルコール、煙草、公害のように負の外部性をもたらす経済活動に関しては、課税（ピグー税）により経済効率を確保できる場合がある。ただし、行政において、政府が負の外部性を正確に捕捉し政策決定することには困難が伴い、税務行政費用と納税協力費を増大させてしまう恐れがある。したがって、非中立的な税に関しては十分な根拠付けが必要となる。

⁴⁵ 佐藤・伊東（1995）は、累進所得課税における超過負担について、「このような「超過負担」が所得課税にともなるとどの程度発生し、現実に経済効率が損なわれているか否かについて、広く認められある研究成果があるとは言いがたい」と指摘する。（伊東弘文・佐藤進（1995）、24頁）

46. 財・サービスおよび生産要素に対する課税に地域間格差がある場合、税源は税負担の高い地域から低い地域へと流出する。このため地方政府間での租税競争を惹起し、人口が各地域の限界生産性が等しくなるように移動するのではなく限界生産性と純財政便益の合計が等しくなるように移動することになり、結果として資源配分の非効率が発生する。

地域に税源が定着した土地保有課税は、租税競争にさらされる可能性が他の税源と比較して低いため、こうした資源配分の非効率が生じにくいといえる。したがって、地方税の中立性の観点から、土地に対する課税は地方税として望ましいといえる。

第3に、簡素性についてである。スミスから始まる「明確」、「便宜」、「最小徴税費」を包含する簡素性の原則は、スミス以降、ワグナーやマスグレイブ、そしてマーリーズ・レビューに至るまで、表現は違えど共通の原則である。ワグナー（1904）の「税務行政上の原則」において主張されるように、簡素性は、如何なる時代においても、そして地方税であろうと根拠づけを要しない自明のものであり、社会・経済情勢によって変質するものではない⁴⁷。

租税制度は、公平・中立と両立する範囲で簡素である必要があるが、複雑な税制は、納税者や税務当局双方の徴税費用を上昇させるだけでなく、「税法遵守を低下させ、節税機会を広げ、そして税法が不平などであるという認識を強める」⁴⁸ことになる。また、複雑な税制は、簡素な税制よりも高い水準の財政支出をもたらすような財政錯覚を生み出し、経済効率を低下させることになる。税制は、垂直的公平の確保により複雑となるが、再分配政策は国家財政が担うべきであり、地方税は簡素性にに基づき構築すべきである。資産課税のように、課税対象の評価額に一定の比例税率を乗じるだけで税額求められる物税が地方税として望ましい。

以上で論じたように、現在の税制改革においては、収入上の原則を前提とした上で、「公平・中立・簡素」に適ったシステムの構築が要請されることになる。ただし、財政活動においては、垂直的公平を確保しようとするれば資源配分に歪みが生じ、中立性および簡素性が阻害され、一方で中立性および簡素性を追求しようとするれば垂直的公平を犠牲にせざるを得ないという中立性と公平性のトレード・オフが生じる。こうした相反する原則のいずれかを重視するかについては時代の要請によって大きく変化するが、近年においては、グローバリゼーションの進展により、中立性重視の方向性が強まっている。また、垂直的公平の確保は、国家財政が責任を担うものであり、地方税制構築の際に重視される原則は、地方税の中立性および簡素性である。以下では、中立性を重視し地方税のあり方について論じる。

第2節 集権国家において地方税に求められる諸条件

集権的財政システムの下では、国家は中央政府と地方政府とによって構成され、租税も国税と地方税から構成される。地方財政は国家財政と機能が異なり、地域経済の開放性、地域

⁴⁶ 地域間税率格差による資源配分の非効率については、持田（1999）、55頁を参照。

⁴⁷ ワグナー（1904）、491頁。

⁴⁸ スティグリッツ（2004）、905頁。

の独自性という点に大きな特徴をもつため、地方税は特有の原則（地方税原則）をもつことになる。

わが国の地方税原則としては、地方財務協会編（2008）『地方税制の現状とその運営の実態』で掲げられる7原則（①十分・普遍性、②安定性、③伸張性、④伸縮性、⑤負担分任制、⑥応益性、⑦自主性）が広く受け入れられてきた。関口（2007）が指摘するように、これまでのわが国における地方税原則の議論は、地方財務協会編（2008）の地方税原則を基本として行われてきた⁴⁹。

こうした原則は、1961年にまとめられたものが、現在においてもそのまま踏襲されている。すなわち、現在のわが国の地方税原則は、荻田（1959）、井藤（1965）、日本租税研究会税制研究会（1961）といった1950～60年代における議論に基づいているといえる。当時の議論の特徴は、急速な経済成長と近代化による地方経費の急増に対する対応であり、一方で、経済効率性にかかわる議論はあまりなされていなかった⁵⁰。

公共部門および民間部門における一層の競争原理の導入が求められている今日においては、地方税には経済効率性が重要となる。以下では、財政の機能配分論の観点から、地方税に求められる役割を論じ、こうした視点から地方税制度に求められる諸条件について論じる。ただし、ここでは、集権国家を前提とする。すなわち、地方歳出と地方税との乖離は、中央政府からの財源補填により補われると仮定した上で、地方税原則を論じる。

1. 地方税の機能

財政の機能は「市場の失敗」への対処であり、資源配分の是正、所得分配の調整、そして経済の安定化の3つに分類される⁵¹。これらの財政の3機能のうち、国と地方（都道府県一市町村）の間でどのように配分することが経済合理性に適っているかが重要となる。こうした「機能配分論」は、地方財政論の伝統的な議論であるが、一般に、地方財政の役割は、資源配分機能の遂行であり、主に当該行政区域に便益をもたらす地域的公共財の給付であるとされている⁵²。地域的公共財は、公共サービスの受益が及ばない地域に対して排除性が成立する。したがって、公共サービスの受益は当該地域住民に帰着するため、地域的公共財は、地域住民の選好に応じて供給する事が望ましい⁵³。

さて、地域的公共財の効率的な給付であるが、これは公共サービスの便益を享受する住民がコストを負担することにより達成される。より具体的には、住民が享受する社会的限界便

⁴⁹ 関口（2007）、45頁。

⁵⁰ 日本租税研究会税制研究会（1961）は、「国民経済との関係」から論じているが、論点は主に景気調整であり、地方税と経済効率、すなわち地方税の中立性に関する議論は不十分であったといえる。

⁵¹ Musgrave（1959）の財政の3機能である。マスグレイブは、市場原理を重視しつつも、効率性、公平性、安定性という広義の市場の失敗への対処として財政活動が必要であることを主張している。

⁵² 機能配分論については、Oates（1972）、林（2008）、池宮城（2016）を参照。

⁵³ オーツの分権化定理である。（Oates（1972）、p. 35.）

益と社会的限界費用が一致することで実現する。一方で、受益と負担の乖離が大きく、その差額を補填財源などの依存財源で埋めることは、資源の効率的配分が妨げられることになる。

用途の制約ない一般定額補助金は、用途の制約のある特定定率補助金と比べて地域の厚生を最大化する上では優れていることが、理論的には裏付けられている⁵⁴。しかしながら、近年の研究では、一般定額補助金の給付により、地域住民が公共財の価格を過小評価する「財政錯覚」という現象に陥り、地方政府の支出が過剰になることが明らかになっている⁵⁵。

補助金による財政錯覚は、一般定額補助金を交付された住民が、地方政府と住民の間に存在する情報の非対称性や複雑な制度により、公共財の本来の価格である社会的コストではなく、歳出額のうち補助金を除外した私人的コストにより認識するために生じるとされている⁵⁶。このように住民が私人的コストで公共財の価格を捉えると、補助金額の拡大により公共財価格の費用認識の錯誤はさらに強まり、過剰な財政需要を生み出し、資源の効率的利用が妨げられるのである。このことは、わが国のような集権国家において特に重要な問題であろう。

こうした問題の解決のためには、地域住民の福祉を高めつつ、効率的な行財政運営を実施していることを住民に説明するという「財政責任」を果たすことが重要であろう⁵⁷。公共サービスからの受益と自主財源の大層である地方税を連動させることにより、受益と負担に関する情報を納税者に伝えることが可能となり、効率的な財政支出に繋がるはずである⁵⁸。

地方政府に効率的な支出行動を促すことが課題となっている現代において、地方税システムで重要なことは公共サービスの受益との連動である。以下では、こうした観点から、地方税制に求めるべき条件を提示する。

2. 望ましい地方税制の諸条件

地方公共サービスからの受益と負担の観点から、望ましい地方税に求められる条件は、第1に、地方歳出額と地方税収との乖離を極力小さくするという意味で、収入が十分に見込めることである。自主財源の太宗であるべき地方税と地方歳出の乖離が大きく、その差額を中央政府からの補填財源に依存することは、地方政府の自律や財政責任を阻害することになる。

⁵⁴ 林（2008）を参照。

⁵⁵ 堀場（1999）は、日本の都市データを用いた分析により、住民が補助金額の正確な値に関する情報を持っておらず、財政錯覚が生じているという結論を導いた。

⁵⁶ 宮本（2011）、322頁。

⁵⁷ 林（2006）、45頁。

⁵⁸ 池宮城（1997）は、「公共サービス給付の財源は、効率性の観点からも当該地域住民の負担によるべきである。地方税は納税者が身近なところで税を納め、その使用を監視していくという意味において、地方自治の基盤であり、財政責任（Accountability）の観点からも、地方独立税を充実確保し、課税自主権を強化することが不可欠である」（池宮城（1997）、220頁。）と、財政責任を果たすためには、受益と負担を連動させることが重要であることを主張している。

第2に、短期の景気変動に影響を受けづらいことである。課税ベースが、所得、消費、資産のいずれであれ、税収は景気の変動に影響を受けることになる。ただし、地方公共サービスは、地域福祉や教育サービスなど、住民にとって身近で経常的な公共サービスであり、これらは経済環境の変化によって、極端に拡大や縮小ができるものではない。したがって、公共サービスの受益と負担の連動のためにも、年度間で変動の著しい税源は望ましくなく、短期の景気変動に影響を受けづらい税目が望まれる。税制には、しばしば景気の変動を緩和する「安定化機能」が求められるが、機能配分論に従えば、経済安定化は国の役割であり、地方が関与すべきではない。

第3に、長期の物価の変動に応じて増減することである。地方税の税収は、短期には景気の影響を受けづらいことが望まれるが、長期には、物価の上昇や下落に応じて増減することが望ましい。このことから、課税標準額は、市場価格を適切に反映される必要があるであろう。

第4に、あらゆる地域においても「普遍的」に税源が存在し、多くの税収が期待できることである。税収が経済力の豊かな地域に偏在する税源は、地方税として好ましくない。地域間の財政力格差は、中央政府が相対的に財政力の低い地方政府に補助金を給付（財源補填）することにより是正することはできるが、地方政府の自律を阻害しないためにも、税源配分に際して、地域間偏在の著しい課税ベースの移譲を避けることが望ましいといえる⁵⁹。

第5に、税の負担は一部の地域住民に偏らずに、公共サービスからの利益に応じて負担することである。一部の地域住民に負担を強いる課税は、税収の偏在性を高めたり、安定的な税収の確保を困難にさせるであろう。また、地域住民レベルでの受益と負担の乖離は、モラルハザードを惹起し、事業効果の小さな公共事業をはじめ、無駄な財政支出を生み出すであろう。こうしたことから、地方税は、公共サービスの受益を反映しやすいと考えられる税目によって、地域住民が広く負担を分かち合うことが望ましい⁶⁰。

第6に、税源の地域間の移動が小さいことである。前章でも示したが、各地方自治体が独自に税率を設定できるとすると、地域経済の開放性により、地方政府間の租税競争が民間部門の資源配分を歪めることがある。税源の地域間移動が可能な場合、税源は税負担の高い地域から低い地域へと流出する。そのため、地方政府間での租税競争が起こり、人口が各地域の限界生産性が等しくなるように移動するのではなく限界生産性と純財政便益の合計が等しくなるように移動することになる。こうしたことから、可動性が高い税源、あるいは税源が地域的に偏在している租税は、望ましくなく、地方税には「税源の固定性」が求められる。固定性の強い税源は、上記に挙げた税制の望ましい諸条件の前提にもなるため、地方税とし

⁵⁹ 佐藤（2011）は、「地方税の充実が図られると……地方自治体間の財政力格差は拡大の方向に向かわざるを得ないので、……財政力格差を是正する必要があることを考えれば、地方交付税の機能はより一層」（地方分権改革推進委員会〔2009年11月〕）という主張に対して、地方の自立のために、「交付税依存ありきではなく、偏在を是正するよう最初に国と地方の税源配分のあり方を問うのが筋だろう。」と主張する。（佐藤（2011）、149頁。）

⁶⁰ 林（2008）、148頁。

て特に重要な要件である。

3. 公平性

経済効率性の観点から、地方税の負担配分は、応益課税が望まれる。ただし、こうした応益課税は、直的公平の視点から批判される。低所得者でも、公共サービスからの受益が大きければ税負担も大きくなってしまう一種の逆進性が発生するためである⁶¹。

ここで問われるのは、いずれが公平感として絶対的に正しいかではない。留意すべきは公平性の多面性である。地方税として妥当な公平性は、地方財政の果たすべき役割に関わる。高所得者に高い税負担を求める応能原則は、所得再分配を含意する。この再分配を国の責任とする限り、応能原則は国税の原則とするべきである。地方財政の役割は、地方公共サービスを含む資源配分機能の遂行である。受益が地域内に限定される地域的公共財の負担配分において真の不公平とは、低所得者に税を課すことではなく、公共サービスからの便益を受けていない住民への税負担の転嫁である。このことから、地方税において公平な負担配分は、応益原則であるといえる。

応益課税は、分配の考慮を除外するという点で不利であると批判されるが、再分配政策を中央政府の役割とする限り、地方税についてこうした批判は妥当しない。低所得者への配慮は、中央政府、すなわち国税によって行うべきである。また、マーリーズ・レビューで主張されているように、国税・地方税の税体系全体、そして税と給付の一体化により垂直的公平を確保するように制度設計すればよい⁶²。

地方税の公平性の今一つの視点は、「水平的公平」である。前述のように、垂直的公平は個人間の所得格差に係る公平性を測る基準であるのに対して、水平的公平は均等者均等待遇の原則を指す。ただし、地方税の文脈において、水平的公平は、所得のみならず、地方公共財の便益から地方税負担を差し引いた「財政余剰」も包含して考えることが望ましいとされる⁶³。この場合、水平的公平が満たされるには、税負担額が同じ納税者は、居住地によらず、同等の受益を地方公共サービスから得ている必要がある。つまり、応益原則が地域内における地方税の負担配分の公平性の基準であるならば、水平的公平は、地域間の公平に関わる基準である。

こうした基準に基づけば、地域によって過度に偏在する税源は、地方税として不公平であるといえる。例えば、ある地域で法人税収入が豊かであるならば、同等の水準の地方公共サービスを当該地域の住民に対して、より低い税負担で提供することができるであろう⁶⁴。同

⁶¹ たとえば、和田（1972）は、応益原則に関して、「所得が少なくても、受益が大きければ負担も大きくなってしまう一種の“逆進性”が発生することになる。このようなことは、貨幣的収入によってあらわれる現代の貧富の差や所得格差を無視するばかりでなく、社会の構成員は負担の度合いに関係なく、政府の提供する財・サービスを享受するという、現代財政の基本原則をも否定するという批判はまぬがれることはできない」としている。（和田八束（1972）、168頁。）

⁶² Mirrlees, James, ed. (2011), pp. 471-472.

⁶³ 財政余剰を包含した水平的公平については、佐藤（2011）、92-94頁を参照。

⁶⁴ 財政余剰は、同一地域内でも所得の異なった個人間で違いがあるが、ここでの関心事は異な

様に、累進的な所得税も、地域間での所得分布の違いから、相対的に富裕な地域の住民は、そうでない地域に比べて恩恵が大きいであろう。その結果、当該地域は他地域の均等者たちよりも高い財政余剰を享受することになり、水平的公平が満たされなくなる。地方税の水平的公平を満たすためには、税の負担は一部の地域住民に偏らずに、公共サービスからの利益に応じて負担することが求められるのである。

このように、受益と負担の連動は、経済効率性のみならず、公平性の視点にも資すると考えられる。

4. 簡索性

「便宜・明確・最小徴税費用」の原則を包含する簡索性は、国税・地方税のいずれに対しても根拠づけを要しない自明のものであるため、地方税は簡素であるべきである。ただし、規模の経済が働くような租税の課税権は中央政府へ割り当てられるべきである。

また、複雑な税制は地方税として望ましくない。ブキャナン・ワグナー（1977）は、複雑で間接的な支払構造は、単純な支払構造の場合よりも高い水準の公共支出を体系的にもたらすような財政錯覚を創り出すという見解を示している⁶⁵。税源を分散されるほど、課税によるインパクトは小さく、納税者は直面する租税価格を認識しにくくなるからである。こうしたことは、公共サービスに対する要求を大きくする可能性がある。

また、複雑な税制は、税務当局の徴税コストが増加することになる。税務行政の実際においては、税額の計算のみならず、納税者に対する課税額の説明を求められることが多いためである⁶⁶。こうしたことから、資源配分機能の遂行を役割とする地方税においては、国税以上に簡索性が求められるといえる。

第3節 望ましい固定資産税と実際

地方税制度を構築する際には、効率性、公平性の視点から、公共サービスからの受益と負担を連動することが必要であり、そのために必要な諸条件として、十分な税収が見込めること、短期の景気変動に影響を受けづらいこと、長期の物価の変動に応じて増減すること、税源は地域間の移動が小さいこと、税源が各地方自治体に普遍的に存在していること、税の負担は一部の地域住民に偏らずに公共サービスからの利益に応じて負担すること、税制が簡素であることを論じた。

こうした望ましい地方税の典型として挙げられるのが、均等割と合わせて、固定資産税である。実際に、わが国を始めとして、諸外国でも固定資産税とその類型が市町村単位の基幹税になっている。以下では、まずは理想的な固定資産税を想定し、固定資産税がなぜ地方税

った所得階層間の比較ではなく、異なった地域に居住する均等者の公平性である。均等者間で水平的公平が確保されるには、財政余剰が居住地とは独立して均一でなくてはならないのである。

⁶⁵ ブキャナン・ワグナー（1979）、149頁。

⁶⁶ 1997年、わが国の固定資産税制度に新たな負担調整措置が導入された際には、税務行政側は、市民に納税額の算定方法を説明するために相当な負担を強いられことになった。

として望ましいのかについて、所得課税（個人・企業）、消費課税と比較して論じる。そして、いかなる条件を備えた時に、固定資産税が望ましい地方税として機能しなくなるのかについて考察する。

固定資産税の課税ベースが土地のみであること、そして土地への課税評価額は市場価格を適切に反映していると仮定すると、固定資産税の利点は、以下のように特徴づけることができる。

第 1 に、土地は税源が固定していること、そして各地方自治体に普遍的に存在しているため、地方自治体の財源調達機能として優れていることである。可動性がない土地であれば、税率を引き上げても地域間での移動を誘発しないため、租税競争を誘発することはない。租税競争にさらされることなければ、公共サービスの水準に応じて税率を調整することができるため、十分な税収の確保が期待できるであろう。各地方自治体に普遍的に存在している土地を課税ベースにするならば、こうした効果はさらに大きい。さらに、土地の保有税は、所得課税と比べて短期の景気変動に影響を受けにくいいため、安定的な税収が期待できる。また、市場価格を適切に反映されているならば、長期の物価の変動に応じて税収も増減するであろう。

第 2 に、土地は税率の変化により、非効率的な資源配分にさらされる効果が小さいことである。土地保有税の税率の引き上げは地価を引き下げ、さらに土地の有効利用を促進する効果がある⁶⁷。また、土地は、基本的に供給量が一定であるため、伝統的帰着論に従うと、土地に対する固定資産税はまったく転嫁しない租税である⁶⁸。

第 3 に、土地保有税は簡素な税制を構築できるためである。土地保有税は、資産の保有に担税力を見出して課す物税であるため、課税対象の評価額に一定の比例税率を乗じるだけで税額を求めることができる。地域住民において納税額の算定の根拠が理解しやすいことにより、地域住民のコスト意識を喚起し、資源の効率的配分に資することが期待できる。

第 4 に、土地保有税は、税の負担が一部の地域住民に偏らず、公共サービスからの利益に応じて負担することに利点がある。以下、この点について、詳細に論じる。

まず、土地保有税は、地域内の所得分布と比較して、一部の地域住民に課税ベースが偏っていない。土地の保有者は、個人が大部分であるため、家計と企業などの所有形態によって課税額が区別されていなければ、企業への依存度、すなわち企業課税としての性質は、所得課税と比較して小さくなる。その結果、地域住民に広く課税することができる。

次に、より重要な点として、公共サービスからの受益と土地保有税の負担との間には、一定の対応関係が見出せることである。地方公共サービスは、当該地域に住むことによりはじめて享受できるものが多い。したがって、質の高い公共サービスは、「足による投票」仮説により、当該地域への居住希望者が増加することが考えられる⁶⁹。一般に、居住者の増加は

⁶⁷ 第 1 章第 1 節を参照。

⁶⁸ 第 1 章第 2 節を参照。

⁶⁹ ティボーは、分権的財政システムにおいて、地方自治体が多数損座右する場合には、各地方

土地需要の増加につながるが、一般に土地の供給量は一定のため、土地の価格は増加することになる。土地への課税評価額が市場価格を適切に反映していると仮定するならば、市場価格の増加は、土地保有税の評価額の上昇となり、土地保有税の増加につながる。すなわち、公共サービスからの受益が地価に資本化（capitalization）されることにより、受益と負担との間に対応関係が伴うことになるため、土地保有税は応益性を有することになると考えられる。このことをキャピタリゼーション仮説と呼ぶ。

もちろん、地価は景気や、立地の利便性、周辺環境などの民間デベロップに依存する要因が大きい。公共サービスとは直接関係のない要因で資産価値が高まった時にも税負担が増加するため、応益原則を満たさないとする批判されることもある⁷⁰。ただし、応益原則に基づくものとはいえ、公共サービスの個々への受益に応じて負担するという個別的報酬原理に基づいて考えるべきではない。個別的な利益に対する対価ということであれば、住民の負担は租税ではなく、使用料や手数料などの受益者負担金で賄えばよいわけであり、完全に受益と負担が一致する財・サービスならば、公共部門でなく民間部門によって供給することが望ましいことになる。すなわち、公共サービスからの受益と土地保有税の負担とは、総体としての市町村の公共サービスの利益を財産価値の指標として、財産価値に比例して課税する、一般的報酬原理に基づく税なのである⁷¹。

もっとも、地方が税率決定できる限り、納税者の税負担は公共サービスの水準に応じて決めることができる。受益を一定とすれば、景気循環により土地の市場価格が増減するのに合わせて、土地保有税の負担を変えないように税率を調整することも考えられる。前述の通り、土地保有税は税率の変化が資源配分に及ぼす負の効果が小さい。こうしたことから、土地保有税は、地方税として望ましい税目であるといえる。

このように、固定資産税は地方税として望ましい税目である。ただし、こうした帰結は、地域間で移動性のない土地を課税対象とすること、公共財・サービスの受益が反映される市場価格が課税標準であることを前提にした議論であった。実際の制度の構築次第では、固定資産税の地方税としての利点は小さくなる。以下、この点について論じる。

自治体は独自に税と支出の組み合わせを提示し、住民は自分の選好に近い地域に移り住むことにより、地方公共サービスについては、市場を通じて供給される民間財と同じように、選好にあった効率的な供給が可能になるという「足による投票」仮説を唱えた。（Tiebout (1956)）

⁷⁰ 例えば、田中（2001）は、「応益原則を税負担の配分基準として使うのであれば、まず何よりも、特定の個人が受ける排他的な利益を具体的に算定しなければならない。しかしながら行政の提供するサービスからその者が受けた特別の利益を弁別するのは、およそ不可能に近い。」と、固定資産税を応益課税とすることに反対の考え方を示している。

⁷¹ 林（2004）は、「厳密な応益原則の適用は、公共サービスの受益が「誰に」「どの程度」帰属したかを正確に知ることができない限り不可能であり、仮に受益が正確に把握できるのであれば、その場合は税ではなく、使用料、手数料といった受益者負担を適用することが望ましい。したがって、地方税における応益性の原則というのは公共サービスの受益を反映しやすいと考えられる税目によって、すなわち固定資産税によって、地域住民が広く負担を分かち合うという程度に柔軟に解釈すべきであろう。」（林（2004）、270頁。）と論じている。林（2004）の主張は、個別的報酬原理ではなく、一般的報酬原理の考え方に近いといえる。

第 1 に、まず、固定資産税の課税客体が土地以外も含まれることによって生じる問題である。固定資産税の応益性は、ある一定の条件の下で、公共サービスの受益は地価の上昇に帰着するとされるキャピタリゼーション仮説において裏付けられるが、キャピタリゼーション仮説は、固定資産税の課税標準に地域間の移動が可能な資本（家屋・償却資産）が含まれていないことを前提としている。資本課税部分は、地域間の可動性により租税競争などの外部効果を惹起し、公共サービスからの受益は、資産の価値に適切に反映されなくなるであろう。

第 2 に、実際の制度に人的考慮が加味することによって生じる問題である。固定資産税の算定に対して個人の経済的事情などを考慮すれば、企業課税への傾斜が進むことになるであろう。こうした状況下で、地方税の充実を目指せば、企業課税としての性格が、固定資産税の地域偏在性をより大きくすることになる。また、人的考慮は税制の複雑化につながるであろう。さらに、課税標準額が市場価格を適切に反映しなくなるであろう。このことにより、固定資産税は望ましい地方税として機能しなくなる。

以上のように、固定資産税は、理論的には望ましい市町村税の条件と合致しているが、これはいくつかの前提条件に基づいている。固定資産税の制度を設計するには、こうした前提条件に留意が必要である。

現行の固定資産税制を望ましい市町村税として機能させるためにも、地方税原則に即した現行制度の点検が必要となる。次章では、こうした視点から、わが国の固定資産税の制度を検討する。

第3章 わが国の固定資産税の仕組み

前章で示したように、固定資産税が「望ましい市町村税」として機能するためには、地域間で移動性のない土地を課税対象とすること、地域的公共財の受益が反映される市場価格が課税標準であること、制度が簡素であることなどが求められる。ただし、固定資産税の市町村税としての利点は、制度の構築次第では小さくなる。

本研究の目的は、望ましい固定資産税制度の設計であり、そのためには現行の固定資産税制度を正確に把握する必要がある。したがって、本章では、現行の固定資産税の制度に焦点を当て、わが国の固定資産税の仕組みを各種法律に基づき整理する。また、かつて導入された制度には、政策の意義が失われているものもあるであろう。そのため、制度導入が行われた経済社会的ないし政治的経緯について、シャープ勧告や税制調査会議事録などから確認し、また課税標準額や負担水準の推移により、制度の今日的な意義を明らかにする。

第1節 固定資産税の課税標準と評価法

固定資産税は、固定資産が所在する市町村が、固定資産の価格を基準にしてその所有者⁷²に課す、市町村の普通税である⁷³。現行の固定資産税は、シャープ勧告に基づき、戦前の地租、家屋税、船舶税、軌道税などの税目が統合され、1950年の地方税法の創設に伴い設立されたものである⁷⁴。

固定資産税は、資産の当該固定資産の所在する市町村が、当該固定資産の価値に応じて毎年経常的に課税するが、一人の納税義務者が所有する資産が各市町村に定められた課税定額を超えている場合は、大規模償却資産として都道府県が課税することになっている⁷⁵。なお、特別区（東京23区）においては、区ではなく都が課税している⁷⁶。

1. 課税客体

固定資産税の課税対象となる「固定資産」は、賦課期日（1月1日）現在に課税団体の行政区域内に所在する土地、家屋及び償却資産である⁷⁷。賦課期日現在において「固定資産」と確定された資産に対して、固定資産税が全面的に課されることになる⁷⁸。土地、家屋、償却資産の定義は、以下の通りである。

⁷² 固定資産の「所有者」については、地方税法第343条において詳細に規定されている。

⁷³ 地方税法第342条①。

⁷⁴ シャープ税制使節団は、地租と家屋税を統合した上で、さらに機械設備等の事業用償却資産をも課税対象に含んだ「土地及び減価償却資産税」もしくは「不動産税」という地方税を創設すべき旨を勧告した。（Shoup Mission（1949）, vol. 2, chap.12.）

⁷⁵ 地方税法第349条④、⑤、740条。

⁷⁶ 地方税法第743条①。

⁷⁷ 地方税法第341条I。

⁷⁸ 固定資産税には非課税範囲が設定されている

(1) 土地

地方税法では、土地の意義を積極的に規定せず、「土地」とは、田、畑、宅地、塩田、鉱泉地、池沼、山林、牧場、原野、その他の土地であり、あらゆる地目の土地を課税客体に含めている⁷⁹。固定資産税の課税客体となる土地は、土地それ自体であって、土地に設定された地上権、抵当権等や、地上の立木等は含まれない。

固定資産税の課税客体となる土地とは、原則として、登記簿の登記内容に従うものとされているが、地目又は地積が現況の地目あるいは地積と異なる場合には、地目は現況によって認定し、地積は、原則として登記簿に登記されたところによるものである⁸⁰。

なお、公有水面埋立法による埋立地は、埋立竣工認可があるまでは公有水面として取り扱われるが、竣工認可前であっても、公有水面埋立法第 23 条第 1 項の規定によって使用する埋立地等で工作物を設置し、その他土地を使用する場合と同様の状態で使用されているものについては、他の一般の土地との均衡を考慮して、土地とみなして課税されている⁸¹。

(2) 家屋

固定資産税の課税客体となる「家屋」とは、住家、店舗、工場(発電所及び変電所を含む)、倉庫その他の建物をいう⁸²。課税客体である家屋に該当するか否かの判定は、賦課期日現在(1月1日)現在における状況によって行われることになる。ここでいう家屋とは不動産登記法における建物と同じ概念であり、固定資産税における家屋の判定は、不動産登記に関して古くからとられてきた判例などの考え方に基づいて行われてきた。したがって、建設登記簿に登記されるべき建物は、固定資産税においては、原則として、課税客体たる家屋に相当することになる⁸³。建物登記簿に「登記されるべき家屋」が登記されていない場合に、市町村長に対し登記所にその登記を申し出ることが認められている⁸⁴。また、保存登記がなされていない建物でも、家屋と認定しうる状態に達しているものは、台帳課税主義に基づき、不

⁷⁹ 地方税法第 341 条②。

⁸⁰ 固定資産税の「土地」の区分は、不動産登記簿上の区分(不登令 3 条)とは一致しないが、不動産登記事務取扱手続準則が定める地目に合致していて、固定資産税の地目は、この準則の地目の定めに従い土地の現況及び利用目的に重点を置いて、土地全体の状況を観察して認定している。(石島(2003)、377 頁。)

⁸¹ 地方税法第 343 条⑦。

⁸² 地方税法第 341 条③。

⁸³ 不動産登記法準則の 136 条の第 1 項では、「建物とは、屋根及び周壁又はこれに類するものを有し、土地に定着した建造物であって、その目的とする用途に供し得る状態にあるものをいう」と規定されており、固定資産税の家屋も同様に解釈されている。また、第 2 項では、「建物であるかどうか定め難い建造物については、次の例示から類推し、その利用状況等を勘案して判定しなければならない」とし、具体的に「建物として取り扱うもの」あるいは「建物として取り扱わないもの」についての例示規定がある。この基準に基づいて建物であるが否かの判断をしている。

⁸⁴ この授權規定である地方税法第 381 条 7 項における「登記されるべき家屋」は、不動産登記法第 93 条の第 1 項及び第 159 条の 2 の規定により、建物表示登記の申請義務が課された家屋と解されている。つまり、「登記されるべき家屋」とは、社会通念上、家屋と認定されないような新築途上の建物ではなく、工事が完了した建物であると解されている。

動産登記簿に関係なく、家屋補充課税台帳に登録した上で課税客体とすることができる⁸⁵。

建物登記簿に登録されるべき建物は、原則として、固定資産税上の家屋とされるが、鶏舎、豚舎などの畜舎、堆肥舎は、社会通念上家屋とは認められないと考えられたため、一般に課税客体とはしない⁸⁶。また、事業用家屋であって、その家屋の全部または一部が当該家屋に隣接する構築物とその区分が明瞭でなく、その所有者の資産区分においても構築物として経理されているものについては、その区分の不明確な部分を償却資産として取り扱うことが適当であるとされている。

なお、家屋の建設設備は、①家屋の所有者が所有するもので、②家屋に取り付けられ、家屋と構造上一体となって、③家屋の効用を高めているものについては、これを家屋に含めて評価される。

(3) 償却資産

償却資産とは、土地及び家屋以外の事業の用に供することができる資産で、その減価償却額又は減価償却費が法人税法又は所得税法の規定による所得の計算上損金又は必要な経費に算入されるもののうちその取得価額が少額である資産その他の政令で定める資産以外のものをいう⁸⁷。事業の用に供することができる資産とは、現在事業の用に供しているもののもとより、事業の用に供する目的をもって所有され、かつ、それが事業のように供し得ると認められる状態にあれば足りるとされているため、一時的な遊休、未稼働のものも含まれているが⁸⁸、いわゆる貯蔵品とみられるものは、棚卸資産に該当するので、償却資産には含まれない。また、法人税または所得税で減価償却が認められるべき性格のものであるから、現実には所得の計算上損金又は必要経費に算入されている必要はない。

償却資産の課税客体から除外されるものは、鉱業権、漁業権、特許権その他の無形減価償却資産である⁸⁹。また、自動車税の課税客体である自動車並びに軽自動車税の課税客体である原動機付自転車、軽自動車、小型特殊自動車及び二輪の小型自動車は、二重課税を除くため課税客体から外される。他にも、耐用年数1年未満の減価償却資産または取得価額が10万円未満の減価償却資産で、法人税などの規定により一時に損金算入されるもの及び取得価額が20万円未満の減価償却資産で、法人税法等の規定により一括して損金に算入する方法の対象とされるもの、さらにファイナンス・リース取引に係るリース資産で、その所有者が取得した際の取得価額が20万円未満のものについても、償却資産から除かれる⁹⁰。

シャープ勧告が、償却資産を全面的に課税客体にすることを勧告した一つの理由は、税制

⁸⁵ 地方税法第341条①13。

⁸⁶ ただし、畜舎や堆肥舎等の構造、その他からみて一般家屋との権衡上課税客体とせざるを得ないものについては課税客体に含まれる。

⁸⁷ 地方税法第341条IV。

⁸⁸ 稼働停止中の原子力発電所についても、毎年度、償却資産分の固定資産税が課されている。

⁸⁹ 地方税法第341条IV。

⁹⁰ 地方税法施行令第49条。

に償却資産の評価に対する自動的制限機能を内蔵させるためであった⁹¹。償却資産の所有者が法人税や所得税の計算において控除することが認められている損金や必要経費は、固定資産の評価を大きくすればするほど大きくなり、一方で、法人税又は所得税を課されるべき所得額は減少することになる。すなわち、所得税と法人税の負担は減少するが、固定資産税の負担は増大するため、償却資産を全面的に課税客体することによって、資産の恣意的評価を排除することができたのである⁹²。

2. 課税標準

課税標準とは、課税対象を金額または数量で表したものであり、税額決定の基準となる数値である。固定資産税の課税標準は、固定資産の価格であり、固定資産課税台帳に登録されたものである⁹³。市町村は、固定資産の価格を明らかにするために、固定資産課税台帳を備えなければならない⁹⁴。原則として、固定資産の評価は固定資産評価委員が担い、価格の決定は市町村長が行うこととされている⁹⁵。固定資産の価格とは、「適正な時価」である⁹⁶。適正な時価とは、「正常な条件のもとにおいて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」である⁹⁷。

土地および家屋の課税標準の基礎となる価格は、基準年度毎に評価替えを行うものとしている。基準年度とは、1956年度および1958年度ならびに1958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⁹⁸。基準年度以外の年度（第2年度および第3年度＝据置年度）においては、新たな評価替えを行わず基準年度の価格を、原則としてそのまま据え置くものとれている⁹⁹。つまり、第2年度および第3年度においては、売買実例価額を基準とせず、類似する土地の基準年度における価格に比率して評価額を定める方法が採られるいわゆる価格の据え置きがなされている。この類似する土地の基準年度における価格に比率して評価額を批准価格という。

したがって、土地または家屋に対して課する固定資産税の課税標準は、基準年度、第2年度および第3年度の別に、それぞれ図表3-1によって求めた価格であり、当該土地または

⁹¹ 石島（2001）、380頁。

⁹² 償却資産の価格の決定は、「市町村長、道府県知事又は総務大臣が、償却資産の価格を決定する場合においては、その価格は、法人税法又は所得税法の規定による所得の計算上損金又は必要な経費として控除すべき減価償却額又は減価償却費の計算の基礎となる償却資産の価額を下ることができない」（地方税法414条）いうと規定により、資産の評価額と理論帳簿価額とを比較し、より高い方を決定価格としてきた。しかし、2008年度の「減価償却資産の耐用年数等に関する省令の一部を改正する省令（平成20年財務省令第32号）」において、地方税法第414条が削除されたことにより、評価額＝決定価格となった。

⁹³ 地方税法第349条①、②。

⁹⁴ 地方税法第380条。

⁹⁵ 地方税法第401条、403条。

⁹⁶ 地方税法第341条⑤。

⁹⁷ 2003年6月26日最高裁判決。

⁹⁸ 地方税法第341条⑥。

⁹⁹ 地方税法第349条。

図表 3-1 土地または家屋の課税標準

1. 基準年度の賦課期日に所在する土地または家屋		
基準年度	第2年度	第3年度
基準年度の価格	基準年度の価格 地方税法第349条第2項ただし書きの適用を受ける場合は比準価格	基準年度の価格 第2年度において求めた比準価格 地方税法第349条第3項ただし書きの適用を受ける場合は比準価格
2. 第2年度の賦課期日に新たに所在する土地または家屋		
第2年度	第3年度	
比準価格	第2年度において求めた比準価格 地方税法第349条第5項ただし書きの適用を受ける場合は比準価格	
3. 第3年度の賦課期日に新たに所在する土地または家屋		
第3年度		
比準価格		
資料：地方税法第349条に基づき作成。		

家屋に関する課税台帳に登録されたものである。

償却資産に対して課する固定資産税の課税標準は、賦課期日における当該資産の価格で、償却資産課税台帳に登録されたものである¹⁰⁰。

固定資産税の課税標準は、固定資産の価格であるが、公共性などに鑑み、電力、鉄軌道、船舶、航空機、その他の重要基礎産業や企業合理化機械設備、各種公害防止施設等について、課税標準の特例措置が設けられている¹⁰¹。

このように、固定資産税の課税標準は価格であるが、これはシャープ勧告に基づくものである。シャープ勧告では、地租・家屋税を徹底的に改革しなければならないとし、新たに新設する地方資産保有課税の課税標準は、従来の賃貸価格から資本価格¹⁰²に変更することを勧告している¹⁰³。

こうした勧告が行われた理由は次のとおりである¹⁰⁴。第1に、増大する地方財政需要への対応のため、課税対象として新たに事業用償却資産を加えるとともに、賃貸価値よりも安定性には欠けるが伸張性の高い資本価値を採用する必要があるからである。第2に、1939年に施行された地代家賃統制令により、豊富な市場賃貸データを用いた適正な収益の評価が困難であったことがあげられる。第3に、機械設備などの事業用償却資産の課税標準は、事業用資産の再評価の実効性を高めるためには、課税対象を拡大し、課税標準を事業用資産の再評価の際と同じ資本価値へ変更する必要があるためである。

¹⁰⁰ 地方税法第349条Ⅱ。

¹⁰¹ 地方税法第349条Ⅲ、地方税法附則第15条、15条Ⅱ、15条Ⅲ、55条、56条、56条Ⅱ。

¹⁰² シャープ勧告における「資本価格」とは、自由な市場において得られる価格と定義されている。

¹⁰³ Shoup Mission (1949), vol. 2, chap.12.

¹⁰⁴ 篠原 (2009)、236～37頁。

このように、シャープ税制使節団の勧告は、地価の上昇を前提とするものであり、また、市場データの不足など課税技術上の問題が背景にあった。

このシャープ勧告を受けて、1950年に現行地方税法が制定され、従来の地租と家屋税に新たな償却資産税を課税客体とする固定資産税が市町村税として創設された。創設当時の固定資産税の課税要件を見ると、税率と免税点が変わっているほかは、現在の固定資産税と全く同じであり、課税標準も変更はない。

3. 資産の評価方法

固定資産税の評価額は、総務大臣の告示による「固定資産評価基準¹⁰⁵」に基づいて評価することとし、土地にあっては売買実例価額、家屋にあっては再建築価額、償却資産にあっては取得価額に基づいて算定するものとされている。

(1) 土地の評価方法

土地の課税標準は、売買実例価額としてとらえる点ですべての地目において共通するが、地目別に評価の方法は異なっている。

宅地の評価は、各地の宅地について付設した評点数を評点1点あたりの価額に乗じて、各筆の宅地の価額を求める方法を採用。この場合において、「市街地宅地評価法」と「その他の宅地評価法」がある。市街地宅地評価法によって各筆の宅地の評点数を付設する場合、以下の手順によって、売買実例価額を基準として各筆の宅地の評点数を付設することになる¹⁰⁶。

第1段階として、市町村の宅地を商業地区、住宅地区、工業地区、観光地区などに区分する。第2段階として、前段階で区分した各地区について、その状況が相当に相違する地域ごとに、その主要な街路に沿接する宅地のうちから標準宅地を選定する。第3段階として、標準宅地について売買実例価額から適正な時価を選定する。第4段階として、標準宅地の適正な時価に基づいて、その沿接する主要な街路の路線価を付設し、これに比準してその他の街路の路線価を付設する。第5段階として、路線価を基礎とし、「画地計算法」を適用して各筆の宅地の評点数を付設する。この宅地評価法は、大量の土地を評価するために設定された画一な基準であるとされる。

農地および山林の評価方法は、標準地を選定し、近傍類似の売買実例価額から正常売買価額を評定し、これを基準にして適正な時価を求めて評点数を付設する。そして、「比準表」によって各筆の土地についての比準割合を求め、これを標準地の評点数に乗じて各地ごとに評点数を付設し、評点一点あたりの価額を求めてこれに評点数を乗じて各筆ごとの評価

¹⁰⁵ 地方税法第388条により、総務大臣は、固定資産の評価基準および評価の実施の方法、そして手続きを定めて官報で告示しなければならないと規定されている。この告示による評価の基準を固定資産評価基準という。固定資産評価基準は、市町村間の評価の統一的均衡化を図るため、そして評価の統一均衡を図る目的で設けられたものであるとされている。

¹⁰⁶ 以下は、もっぱら日本不動産研究所固定資産税評価研究会編（2016）を参照。

額を決定することとしている。ここで重要となるのは、宅地、田、畑、山林などの「比準表」である。比準表は、状況類似地区内に設けられた標準地の価格に比し、その他の土地の価格がそれぞれの立地条件の相違等によって増減する度合いを表にしたものであるが、この定め方によっては税負担の程度に大きく影響してくるのである。

(2) 家屋の評価方法

家屋の評価は、再建築価額を基準として評価する。再建築価額法は、評価対象家屋と全く同一のものを、評価時に同じ場所に新築することとした場合に必要な建築費を求め、この再建築価額に、家屋の経年劣化によって生ずる損耗の状況による減価を考慮した「経年減点補正率」を乗じ、価格を求めるものである。

経年減点補正率とは、「通常考えられる維持・補修を加えた状態において、その年数の経過に応じて通常生ずる減価（損耗）を基礎として定めたもの」であり、家屋の用途や構造、種類などにより決められる。新增築分以外の家屋の評価額は、3年毎の評価で見なされる。また、物価上昇による建設価格の変動分は再建築価額に反映される。この変動分が経年減点補正率を超える場合、見直し後の評価額は、前年度の評価額を上回ることになる。このとき、評価額は前年度の評価額に据え置かれることになる。なお、建築後に相当な期間を経過していても、人が所有している限りなんらかの効用が期待され、価値が生じていると考えられることから、再建築価格の20%が下限とされている¹⁰⁷。

なお、固定資産評価基準による家屋の評価方法は、家屋の価値の評価を従来の価額に結び付けるのではなく、すべて評点数によって、別に定める評点1点当たりの価額に乗じて、評価対象家屋の価額を求めることとされている。いわゆる評点式評価法である。評価対象である家屋の価格は、個別に再建築価額で評価されて、その課税標準が算定されているわけではない。すなわち、家屋についての再建築価格を基準とする評価法は、画一的な基準により大量の家屋を評価するものであって、その性質上、家屋の価格に影響を及ぼすすべての事項を考慮に入れることは技術上不可能であり、負担の不均衡が生じることは避けられないといえる。

また、家屋の改築で価値が上がれば、評価額は引き上げられ、合わせて固定資産税額が増加する。そのため、耐震改修などを行わない、あるいは耐震改修しても市町村に報告しない誘因が働くかもしれない。

再建築価額は、家屋の価格の構成要素として基本的なものであることから、この評価方法は概ね妥当といえるが、家屋の価格は公共サービスの受益の程度やそれを取り巻く状況の変化によってかわるものであり、市場における取引価格つまり時価は常に再建築価格で形成されるわけではない。家屋の価格は、公共施設の設置決定の前後で変化するし、それを取

¹⁰⁷ 再建築価格法について、建築価格の高騰が評価額に直接反映する上に、20%という高い残価率によって、建物の市場価値が税路に近いにもかかわらず、税額が高止まりすることが、大柿・浅田・園原（2008）において指摘されている。

り巻く民間施設の多寡によって異なってくることを考えると、この評価方法に固定すると時価を正しく反映しないと考えられる。

(3) 償却資産の評価方法

償却資産は、その取得価額を基準とし、これにその耐用年数と取得後の経過年数に応ずる減価その他を考慮して評価されている。この場合、資産の取得後に物価の著しい変動があったものについては、その取得価額を補正して評価することとしているが、実際には償却資産の価格は巨大な価額に達しているのであり、原則として評価の基準を取得価額とすることが、その時価を正しく反映しうるのか疑問である。

償却資産の評価は毎年行われる。企業の帳簿書類など評価資料が比較的得られやすい等からである¹⁰⁸。土地及び家屋については申告義務がないが、償却資産については、毎年賦課期日における償却資産の所在、種類、数量、取得時期、取得価額、耐用年数、見積価額、その他の事項を1月31日までに、償却資産が所在する市町村長に申告することが義務付けられている¹⁰⁹。償却資産の評価は、事実上、企業の申告をそのまま受け入れることによって決定されることから、評価額と市場価格との乖離が生じる可能性がある。

さて、固定資産税の適正な時価とは、市町村長が決定して課税台帳に登録したものであるという点に留意する必要がある。こうした時価と固定資産税課税台帳に登録された価格の間には、決定価格が人為的な要素が入ることにより、大きな乖離が生じることがあるといえる。

固定資産税の課税標準は、資産の価格を時価に基づいて評価したものであるが、実務上は、固定資産評価基準により、時価を著しく下回る評価がなされている。こうした時価以下評価による課税は、評価の均衡が維持される限り、適法とされている。

時価と実際の評価額の差を評価率というが、課税実務では水準補正の呼称で評価率を調整し負担の調整を図っていることがしばしば指摘される。評価率の時価からの乖離が拡大すればするほど、公平な資産の評価が困難になる。キャピタリゼーション仮説に基づけば、土地の市場価格が固定資産税の評価額とリンクすることにより、公共サービスからの受益と負担の間に対応関係が伴うことになる。時価は単に評価の均衡を維持するための形式的な基準であるにとどまらず、租税の負担を公平に配分するための基準であるという点に留意する必要がある。

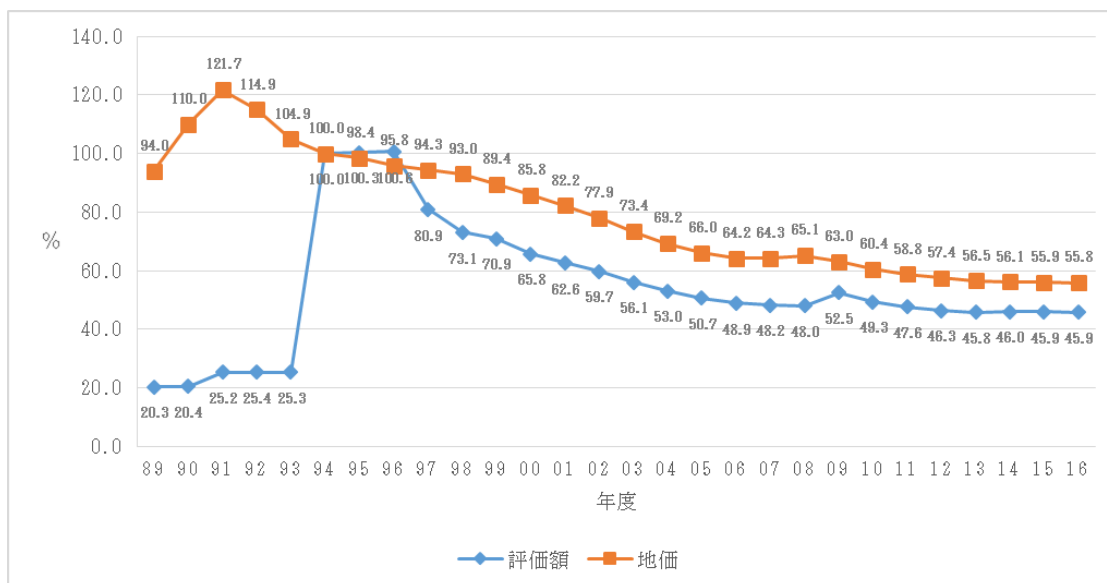
4. いわゆる7割評価の意義

1986年12月～1991年2月までの株式や不動産を中心にした資産への過度な投資は、株式と土地の価格上昇、いわゆる資産インフレーションを惹起し、景気上昇を加速し、実体的な経済が活況を呈する中、いわゆる平成バブルに突入した。こうしたことから、地価公示価

¹⁰⁸ 清水（2003）、123頁。

¹⁰⁹ 地方税法第383条。

図表 3-2 住宅用地の地価と評価額の推移



- 注：① 1994年度を100とした場合の同年度比である。
 ② 評価額は「固定資産価格等の概要調書」の決定価格（総額）に基づく。
 ③ 地価は「地価公示（住宅地）」の全国に基づく。

資料：総務省「固定資産の価格等の概要調書」、国土交通省「地価公示」より作成

格と評価額との乖離が大きくなっていった。

また、資産の評価率が地域間でかなりの差があることが問題視されるようになった。当時の資産評価は、主に取引事例によって土地価格の情報を収集し、適切な水準であろうと考えられる評価額を各市町村が算定するという手法が採られており、地価公示価格制度と資産評価制度の関係は明確には規定されていなかったのである。地価公示価格は、各地方自治体において過去の経緯を踏まえながら用いられる目安として利用されていたに過ぎず、地域間での評価率の差に大きな差が生じていたのである¹¹⁰。

こうした中、税制調査会（1991）は、「近年の著しい地価高騰の中で、今回の評価替えにおいても、大都市地域を中心に固定資産税価格の公示価格に対する割合が低下していることもあり、平成6年度以降の評価替えにおいては、土地基本法第16条の規定の趣旨なども踏まえ、速やかに、地価公示価格の一定割合を目標に、評価の適正化・均衡化を推進すべきである」とし、固定資産の評価額を市場価格に近付けることを勧告した¹¹¹。これを受け、

¹¹⁰ 石田（2015）、111頁。

¹¹¹ 土地基本法第16条は、「国は、適正な地価の形成及び課税の適正化に資するため、土地の正常な価格を公示するとともに、公的土地区画について相互の均衡と適正化が図られるように努めるものとする」と定めている。

1994年度の評価替えより、宅地の評価水準について地価公示価格等の7割程度を目標とし、評価替えを行われることが決定された。

図表3-2は、住宅用地の地価公示と評価額の推移を示したものである。1994年度の1㎡当たり評価額を100とした場合、前年度の評価額は25.3であり、地価公示と評価額との乖離が極めて大きいものであったことがわかる。1994年度から公示価格の7割を目途に評価されたことにより、評価額は地価公示価格のおよそ7割の水準を維持しつつ、地価の推移に沿うように変動していることがわかる。また、1989年度と1997年度を比較すると、地価公示の数値は同程度であるが、評価額は1994年度比でそれぞれ20.3、80.9であり、地価公示と評価額との乖離は縮小していることが確認できる。

このように、7割評価の導入により市場価格と評価額の乖離は大きく縮小したことがわかる。なお、地域間の負担の均衡化については次節で検討する。

第2節 課税標準の特例措置

固定資産税は物税であり、本来ならば、評価額に対して一定の税率を乗じたものが納税者の負担額となる。しかし、現行制度では、課税標準額の算定に際して、住宅用地措置や負担調整措置などの特例措置により税負担額を調整している。図表3-3は、課税標準の特例措置の沿革をまとめたものである。

本節では、課税標準の特例措置を整理すると同時に、制度が導入された経済社会的ないし政治的経緯について当時の議事録を用いて調査する。また、各制度が評価額や課税標準額に与えた効果について検証する。

1. 負担調整措置

(1) 旧負担調整措置

1964年、同年度における「固定資産評価基準¹¹²⁾」制度の実施の結果、一般に土地の評価額が急激に増加したため、負担増を調整する必要が生じた¹¹³⁾。1964年当初の負担調整措置(以下、旧負担調整措置)は、3年ごとに引き上げられる評価額に対して直接税率を適用することを避け、次の評価年度までに段階的に課税標準額を上げていく措置であった。旧負担

¹¹²⁾ 1950年代後半に、わが国は高度経済成長が始まり、地価が著しく上昇した。こうした事を受けて、地価に比べて土地や家屋の評価額の水準が低い、また市町村間の評価に大きなばらつきがあるという情勢から、「固定資産評価制度調査会」が総理府に設置された。そして、固定資産評価基準の全面改正がなされ、1964年度より固定資産の評価は全国で統一されたのである。なお、この時期における固定資産税制度の問題点は、「①固定資産の評価は、特に土地の評価について時価との格差が大きい、②資産間の評価の水準にアンバランスである、③各市町村間の評価についてバランスを欠く向きがある、④国税である相続税及び登録税との間に、それぞれ別個に評価が行われ、ひいては評価の不統一をきたしている、⑤適正な時価が実現された暁においては、税負担との関連において、標準税率について検討を加えるべきである」(佐藤(2005)、112頁。)、などといったものであった。

¹¹³⁾ 1964年度評価額の対前年度増加率は、土地4.4倍、家屋1.07倍、償却資産1.05倍である。

図表 3-3 課税標準の特例措置の沿革

年度	内容
1964	暫定的な負担調整措置の導入（宅地等について一律1.2倍の調整率）
1966	長期的な負担調整措置の導入（負担調整率1.1から1.3の3段階での連乗方式）
1970	負担調整率を1.1から1.4の4段階での連乗方式
1973	宅地を住宅用地、個人非住宅用地、法人非住宅用地に区分 負担調整率は1.1から1.4の4段階の連乗方式
	一定の市街化区域農地（宅地並み課税対象）について、住宅用地並びで特例率（1/2）を適用
1974	固定資産税の小規模住宅特例の創設（特例率1/4）
1976	負担調整率は1.1から1.3の3段階での連乗方式
1979	負担調整率は1.1から1.3の3段階での連乗方式
1982	負担調整率は1.1から1.3の5段階での連乗方式
1985	負担調整率は1.1から1.3の5段階での連乗方式
1988	負担調整率は1.1から1.3の6段階での連乗方式
1991	宅地の区分ごとの4段階から7段階の連乗方式
1994	7割評価制度の導入
1994	よりなだらかな負担調整措置の導入
	固定資産税の住宅用地特例の拡充（特例率 小規模1/4 → 1/6、一般1/2 → 1/3）
1997	負担水準の均衡化をより重視することを基本とする新たな負担調整措置の導入 据え置き年度における下落修正措置の導入
2000	商業地等の税負担の上限を3年間で80%から70%へ引き下げ
2003	負担水準の均衡化促進のための新たな仕組みの導入
2004	商業地等に対する条例減額制度の導入
2006	負担水準が低い宅地について均衡化を促進する負担調整措置の導入
2009	商業地等及び住宅用地に係る税額の上昇を抑制する制度の導入
2012	住宅用地に係る据置特例を2014年度に廃止（ただし経過措置として負担水準90%以上の住宅用地には適用）
2015	特定空家に関する住宅特例措置の適用除外

資料：総務省「説明資料〔固定資産税〕」などにより作成。

調整措置は、前年度のおおむね 1.1 から 1.3 倍の範囲内に固定資産税の増加を抑制することで税負担の激変を緩和した。旧負担調整措置においては、課税標準額は 3 年かけてなだらかに税負担を上昇させながら、評価替え時の年度から数えて 3 年度目に設定された目標となる評価額に達する。現在の負担調整措置との違いは、課税標準額と評価額が 3 年ごとに一致することである。

旧負担調整措置は、当初、負担の激増を緩和するための経過的な措置として設けられた。しかしながら、この装置は、当然のことながら、土地相互間に税負担の不均衡が生じ、後に保有課税の適正化の問題が生じさせることになる。税制調査会（1965）では、「昭和 39 年度に行われた土地の新評価に伴う固定資産税負担については、暫定措置が講じられているが、その結果、土地特に宅地の税負担に著しい不均衡が生じているので、このような実情に鑑み、昭和 41 年度から、この暫定措置に代えて、土地に対する固定資産税負担の均衡化を漸進的に確保するための激変緩和措置を講ずる」とし、1966 年度から宅地に関わる負担調整措置として、前年度の課税標準額に、価格の上昇率の区分に応じて定められた負担調整措

置を乗じた額を限度とする長期的な負担調整措置が導入されることになった。負担調整措置は、地価の上昇に応じた税負担額の上昇を回避することを目的とし、現在の対処策として機能してきたが、地価の下落が続いている時期でも廃止されず、1997年度に内容は変わるが、現在まで続く恒常的な制度となっている。

(2) 新たな負担調整措置

新たな調整措置は、上述の7割評価の実施に伴い設置された。7割評価制度の実施は、全国水準で市場価格の約3割程度水準にあった宅地の評価額を、一気に7割まで上昇することになるため、税負担の急増が予想された¹¹⁴。

これに伴い、税制調査会(1993)は、「納税者の税負担については、急激な変化が生じないよう総合的かつ適切な調整措置を講ずるべきである」とし、1997年度に、負担水準の均衡をより重視することを基本とする宅地に関わる負担調整措置が導入された。また、評価に関して、据え置き年度の下落修正措置が導入された。これは、据え置き年度において地価が下落している場合に、簡易な方法により価格の下落修正ができる措置である。

新たな負担調整措置は、資産評価制度の刷新に伴い税負担を調整する仕組みを設けたという点では旧負担調整措置と同様である。新たな負担統制措置の特徴は、負担水準の均衡をより重視して課税標準額を決めることにより税負担の不均衡に対応するという点にある。負担水準は、当該年度評価額に対する前年度課税標準額の比率によって計算される。新たな負担調整措置は、負担水準が一定の基準を下回る場合には前年度の課税標準額を引き上げることによって、当該年度の課税標準額を決めることになる。課税標準額の引き上げ率は、当初、負担水準の低い土地ほど引き上げ率が高くなるように仕組みられており、2.5%から15%の幅があった。2006年度には、負担水準の均衡化がある程度達成されたとして、制度の簡素化を図り、原則5%になっている。

21世紀初頭、宅地に関わる負担調整措置は、地価が変動するにつれてさらに設けられることになる。2000年度は、商業地などの税負担の上限(負担水準80%)について、2000年度および2001年度は負担水準75%に、2002年度は70%に引き下げられた。2004年度においては、商業地などに関わる固定資産税について、負担水準60%から70%の範囲内で負担水準により条例で定める税額まで減額できる「商業地などにおける条例減額制度」が導入された。さらに2006年度には、負担水準が低い宅地について均衡化を促進する負担調整措置が導入され、2009年度には、商業地などおよび住宅用地に関わる税額の上昇を抑制する制度が導入された。そして、2012年度においては、住宅用地に関わる据置特例を2014年度に廃止することとなった。

新たな負担調整措置では、評価増をそのまま割り戻すことになるため、新しい評価額と課税標準額との間に乖離が生じることになる。つまり、評価額と課税標準額の乖離が税負担を決めているといえる。新たな負担調整措置により、7割評価による急激な評価増がもたらす

¹¹⁴ 地域によっては、前年度の4倍、場合によっては10倍にもなった。

深刻な負担増の問題は回避し得たとはいえ、これは保有課税の強化の趣旨に反するし、地方財政強化の流れにも逆行したといえる。また、地価の下落時においては、次の評価年度までの3年間は税負担が逡増することになり、制度の複雑さも相まって、税務当局および納税者に混乱を与えることになった。

固定資産税は、著しい時価以下評価課税がなされる中で、課税標準の評価増と負担調整措置の格差によって運用されてきたが、課税標準を不明確にするため、評価額において負担調整を図るべきではない。地価に安定性がみられ、課税標準の評価法に重要な転換がなされつつある今日においては、負担統制措置は3年評価据置制度とともに見直す必要がある。このことにより3年毎の課税標準の改定の根拠もなくなると考えられるため、評価替えを現在のように3年に一度ではなく相続税の路線価のように毎年実施すべきことも考慮すべきである。

2. 住宅用地の特例措置

固定資産税は、固定資産を所有している事実に見出し課税する物税であり、税負担額を決めるにあたって、納税者の人的要素を入れるべきではない。しかし、住宅用地に対しては、現行法上、特に税負担を軽減する認識から、課税標準が縮小されている。

住宅用地の税負担の軽減を図るべきであるという社会的要請が生じたのは、1960年代の地価の上昇期であったが、この時は将来的な検討課題であった¹¹⁵。住宅用地に対する軽減措置は、1970年代に入り、再燃することになる¹¹⁶。そして、税制調査会（1972）を受け、1973年度から、住宅用地について、課税標準額を価格の2分の1の額とする特例措置が導入された¹¹⁷。導入の背景は、負担調整措置による住宅用地の税負担減だけでは不十分であること、そして土地の利用状況による収益力の差異を考慮したことにある。

さらに、翌年度より、「昭和48年度の税制改正により土地相互間の税負担の不均衡をできるだけ縮小する趣旨から評価額に対する課税標準額の最低限度を定めることとしたため、大都市周辺などに所在する土地で評価額が著しく上昇したものについては、税負担がかな

¹¹⁵ 税制調査会（1964）では、「市街地における最近の宅地価格の上昇は、国民所得、物価などの上昇傾向に比較してきわめて著しいものであり、宅地と国民生活との密接な関連性から、宅地価格の上昇を直ちに税負担に結び付けるのは適当ではない」とし、「宅地価格の上昇と宅地の収益力との関係、宅地（特に自由宅地）の担税力、地代家賃に及ぼす影響などの諸点を勘案し、課税標準の特例を設けることについては、今後検討すべきである」とした。

¹¹⁶ 1970年に入っても地価は上昇傾向にあり、1973年度の土地の評価額は、前年度の1.8倍程度に上がった。こうしたことから、評価額と課税標準の乖離を埋めなければいけないとしつつも、住宅用地の税負担の軽減は図るべきであるという社会的要請が生じたのである。

¹¹⁷ 税制調査会（1972）は、「土地にかかる固定資産税については、負担調整措置によって生じている土地相互間の税負担の不均衡を是正し、また、土地の保有課税の適正化を図るべきである」という要請に応えるため、評価額に基づいて課税する方向で検討すべきである。この場合において納税者の税負担が過重になったり、あるいは急激に増加することがないようにする必要が認められるので、昭和48年度における評価替えの結果を見きわめた上で、土地利用政策、住宅政策などとの関連をも総合的に考慮しつつ税負担の軽減、激変緩和について配慮すべきである」とし、土地利用政策、住宅政策との関連から、住宅用地の特例措置の導入を主張した。

り上昇する状況となった。これらの事情に鑑み、住民の日常生活に最小限必要と認められる小規模の住宅用地の税負担をさらに軽減する…¹¹⁸」ということにより、小規模（200㎡以下）の住宅用地について、課税標準額を価格の4分の1の額とする特例措置が創設されることになる。

住宅用地の特例措置は、7割評価に伴う納税者の税負担に対する配慮として、拡充することになる¹¹⁹。1994年度より、小規模住宅用地に関しては6分の1、一般住宅用地に関しては3分の1になった¹²⁰。

さて、住宅用地の特例措置の導入は、居住用地と非居住用地との間で税負担において大きな格差が生じさせることになった。居住用地と非居住用地との間で税負担において大きな格差があることは、固定資産税の税収の偏在性を強めることになると考えられる。また、市場価格と課税標準額との乖離を大きくすることになるであろう。

3. 負担調整措置が負担水準の均衡化に与えた効果

新たな負担調整措置の主旨は、負担水準の均衡化によって評価額に対する課税標準額の割合のバラツキを解消し、固定資産税の負担水準の均衡を図ることであった。負担水準の格差は、固定資産税の納税者間の水平的公平を侵害し、かつ負担水準の低い市町村が交付税を多く受領するというモラルハザードを誘発する可能性があるため、負担水準の均衡化を促進することが必要となる。

以下では、負担調整措置が税負担の均衡化に与えた効果を検討する。

図表 3-4 は、商業地等、一般住宅用地、小規模住宅用地の負担水準の推移を示したものである。負担水準は、前年度課税標準総額と当年度評価見込額の比率で求めている。商業地等、一般住宅用地、小規模住宅用地の課税標準の上限は、それぞれ70.0%あるいは、33.3%、16.7%である。負担調整措置は、すべての宅地の課税標準額を、この上限の範囲に収めることによって、負担水準の均衡化を図っている。図表 3-3 から、課税標準額が目標とする評価額の水準に徐々に接近しており、2015年度においては、商業地等では66.7%、一般住宅用地では33.1%、小規模住宅用地では16.2%となっており、それぞれの上限にあることが確認できる。ただし、商業地等においては、若干であるが下降傾向にある。

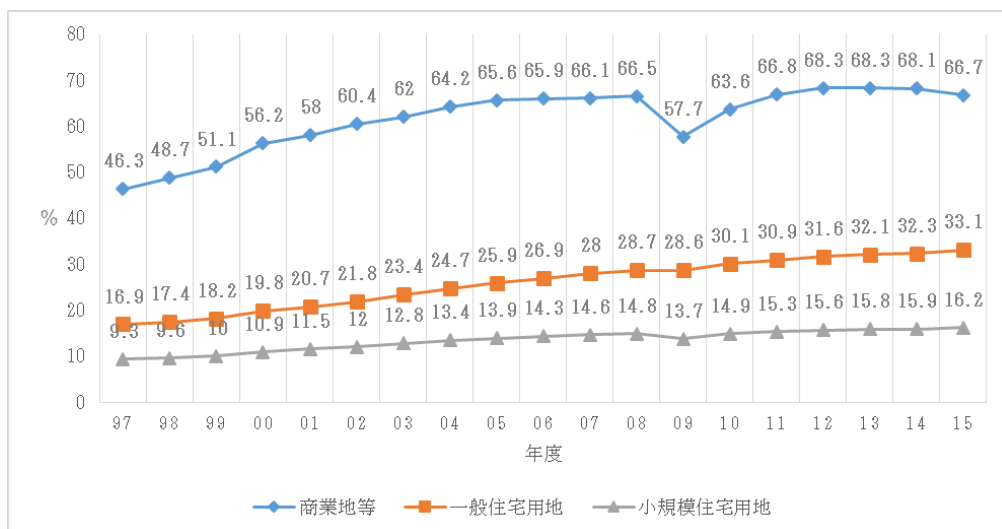
次に、課税標準額の均衡化をみてみよう。図表 3-5、3-6、3-7 は、1997年度と2015年度における商業地等、一般住宅用地、小規模住宅用地の負担水準の状況について、都道府県別に示したものである。一般住宅用地をみると、1997年度は、課税標準の特例措置により前年度からの評価額は著しく下がったため、全国水準で51.5%と大きく下落している。また、地域別にみると、最大の山形県が71.6%、最小の沖縄県が21.9%、変動係数は1.914

¹¹⁸ 税制調査会（1974）。

¹¹⁹ 税制調査会（1993）は、「納税者の税負担については、急激な変化が生じないよう総合的かつ適切な調整措置を講ずるべきである」とし、納税者への負担緩和策の必要性を掲げた。

¹²⁰ 地方税法第349条Ⅲ①、②。

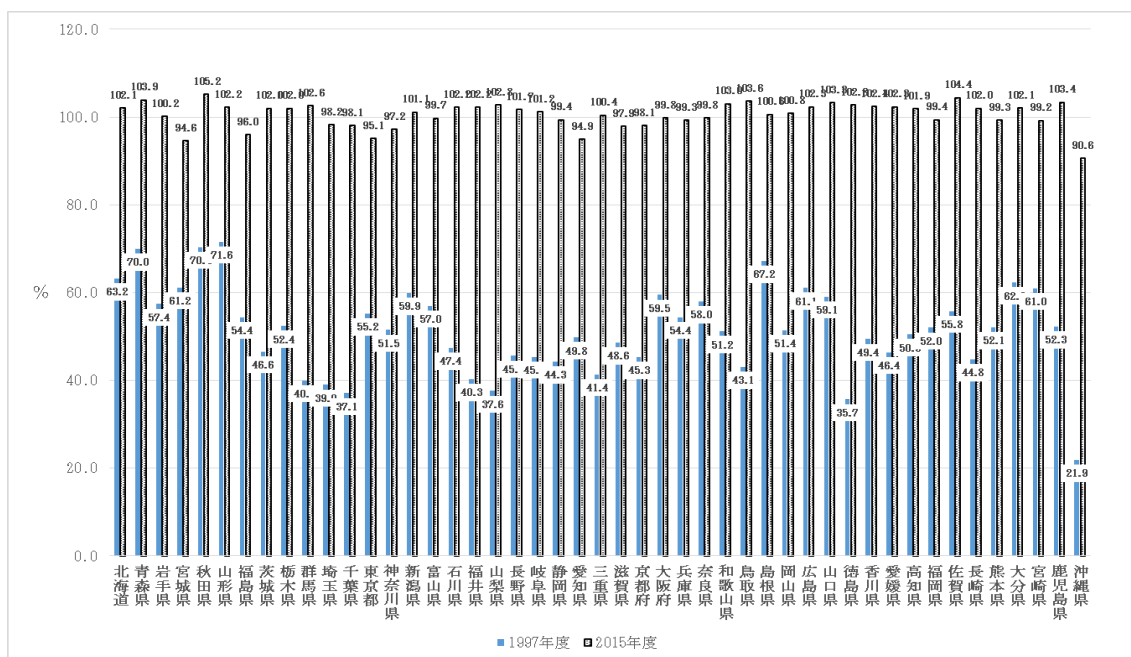
図表 3-4 宅地における負担水準



- 注：① 課税標準額の評価額に対する割合＝前年度課税標準総額／当該年度評価見込額
 ② 2012年度は、岩手県、宮城県および福島県に対しては調査を行っていないため試算値を使用。
 ③ 2015年度は、岩手県および宮城県の一部市町村を除く。

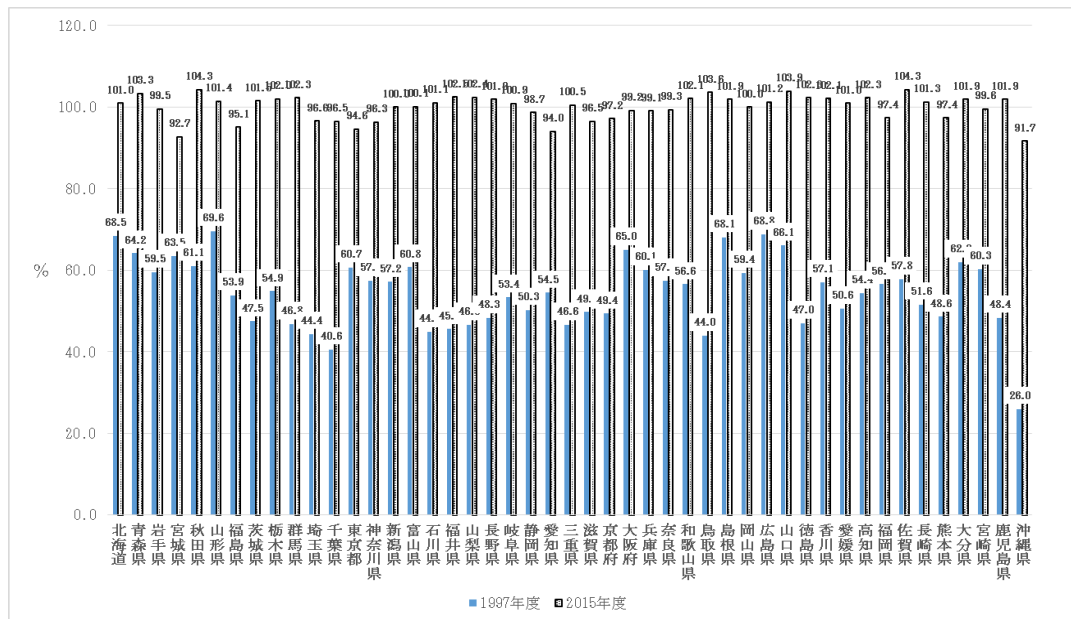
資料：総務省「土地に係る評価変動割合等調」に基づき作成。

図表 3-5 一般住宅用地の負担水準（1997年度、2015年度）



- 注：①負担水準は「前年度課税標準額/当該年度の評価額」により算出。
 ②2015年度分においては、被災地の岩手県および宮城県の一部市町村を除く。
 資料：総務省「固定資産の価格等の概要調書」、「評価変動割合等調」より作成。

図表 3-6 小規模住宅用地の負担水準（1997年度、2015年度）

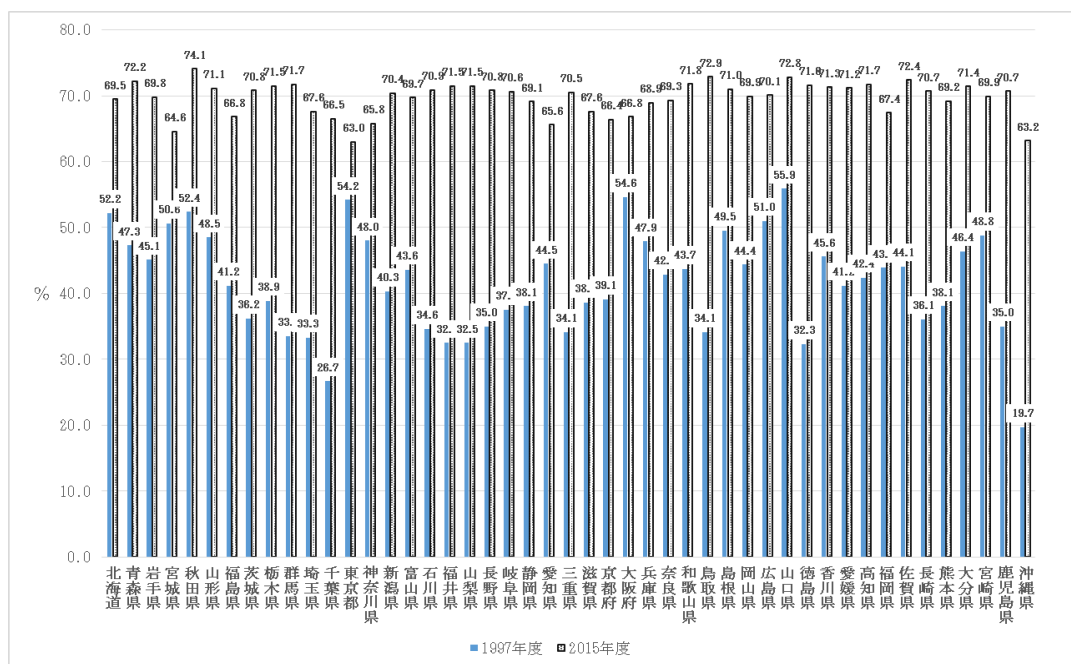


注：①負担水準は「前年度課税標準額/当該年度の評価額」により算出。

②2015年度分においては、被災地の岩手県および宮城県の一部市町村を除く。

資料：図表 3-5 に同じ。

図表 3-7 商業地等の負担水準（1997年度、2015年度）



注：①負担水準は「前年度課税標準額/当該年度の評価額」により算出。

②2015年度分においては、被災地の岩手県および宮城県の一部市町村を除く。

資料：図表 3-5 に同じ。

と、地域により負担水準に大きな差があることが確認できる。

一方で、2015 年度においては、全国負担水準は 99.2%であり、都道府県別でみると、最大の秋田県が 105.2%、最小の沖縄県は 90.6%であり、変動係数は 0.08 まで低下しており、地域間の均衡化が進展していることがわかる。なお、2015 年度において、3 大都市圏において前年度比 100%未満の地域が多い、地方圏においては、前年度比 100%を超えている道県が多いことが確認できる。図表 3-5 の小規模住宅用地も同じ傾向がみとれる。

図表 3-7 は、商業地等の負担水準の状況を示したものであるが、人口が多く経済力が強い東京を中心とする首都圏で、低い傾向にあることがわかる。商業地等の負担水準の低下傾向は、このことによると考えられる。

以上、商業地等、小規模住宅用地、一般住宅用地、の負担水準の傾向を確認したが、すべてにおいて負担水準の均衡が進み、税負担のバラツキ解消の目的が達成されつつあることが確認できた。負担調整措置が目的として掲げていた負担水準の均衡を通じた税負担のバラツキの縮小が、目標通りに図られたと評価することができる

第 3 節 その他の軽減措置に関する規定

固定資産税には免税点が設定されているが、免税点以外にも多くの軽減措置が設けられている。ここでいう軽減措置とは、奨励された経済活動にかかる支出を税から全額もしくは一部控除する制度を指す。

2016 年度の地方税法に基づく税負担軽減措置等においては、適用件数 233 件のうち 104 件が固定資産税・都市計画税に係る軽減措置であった¹²¹。固定資産税の政策税制の代表的なものが、新築住宅に係る固定資産税の軽減であり、適用総額（減収分）は 1,291 億円である。

新築住宅に対する固定資産税は、住宅に対して新たに課されることになった年度から 3 年度分の固定資産税に限り、その住宅部分にかかる固定資産税額（120 m²を超える住宅にあっては 120 m²に相当する固定資産税額）の 2 分の 1 に相当する額をその住宅にかかる固定資産税額減額するものとされている¹²²。また、新築された中高層耐火建築物（3 回以上のもの）である住宅に対する固定資産税は、その住宅に対して新たに固定資産税が課されることとなった年度から 5 年度分の固定資産税に限り、その住宅部分にかかる固定資産税額（120 m²を超える住宅にあっては 120 m²に相当する固定資産税額）の 2 分の 1 に相当する額をその住宅にかかる固定資産税額から減額するものとされている¹²³。

こうした新築住宅のみならず、長期優良住宅、特定市街化区域農地の所有者などが所有する新築中高層耐火建築貸家住宅、市街地開発事業にかかる施設建築物、サービス付高齢者向け住宅である貸家住宅、防災街区整備事業にかかる防災施設建築物、バリアフリー回収された住宅、省エネ改修された住宅など、政府の政策目標に合致する建物ものについては、固定

¹²¹ 総務省（2018）、1-2 頁。

¹²² 地方税法附則第 15 条 VI①。

¹²³ 地方税法附則第 15 条 VI②。

資産税の軽減措置が設けられている¹²⁴。

民間部門における特定の活動が経済に正の外部性をもたらす場合、政府が当該活動を喚起するように資源配分を変更することは効率性に適っている。減免措置の活用はその一環になり得る。

ただし、こうした軽減措置には批判も多い。軽減措置の有効性は、政府が効果的な活用を理解していることが条件となるが、実際には、創設以来、時間が経過して政策の今日的な意義が失われたり、実態として特定の納税者に対象が偏っていたりする場合も少なくない。

軽減措置は、税の公平性に反することになる。担税力が同じで、軽減措置の対象か否かで課税額が異なってくるならば、水平的公平に適わない。公共サービスからの受益は等しくても、軽減措置により一部の納税者が負担を免れる、あるいは軽減されるならば、応益原則からみて不公平になる。また、特定の産業に誘因づけをする軽減措置は、明らかに中立性を害することになる。

加えて、課税上の例外事項が増えることで、税制は複雑になる。軽減措置を適用するのにも、手続きが煩雑であれば、納税者の負担を増やすことになるだろう。乱用を防ぐ目的から、税務当局は査察などを強化するならば、税務行政費用の増加要因にもなる。いずれにせよ、軽減措置は租税原則の観点からすると望ましくない¹²⁵。

第4節 税率

シャープ勧告に基づく税制改正によって1950年7月31日に新たに地方税法が制定され、同日に地租は廃止され、代わりに固定資産税が新設されることとなった。固定資産税の税率であるが、シャープ勧告は1.75%を提案した。しかし、国会審議の過程で税額の高さが問題になり、最終的に標準税率1.6%で開始した。その4年後に、市町村税収の一部を府県に移すため、不動産取得税を府県税として新設すると同時に、固定資産税の標準税率が1.4%に低減され、現在の姿となっている¹²⁶。

固定資産税のような法定税に係る税率は、一定税率・標準税率・その他に分類することができる。一定税率は、地方自治体にそれ以外の税率を定めることを許さない税率である。標準税率は、地方自治体が課税する場合に通常よるべき税率である。その他に該当するのは、一定税率でなく税法規定で標準税率という文言を用いていない入湯税の税率だけである。標準税率は、「地方団体が課税する場合に通常よるべき税率」で、「その財政上その他の必要があると認める場合においては、これによることを要しない税率¹²⁷」と規定されており、地方自治体に税率設定に関する自由度がある程度与えられている点で、一定税率とは異なる。地方自治体は、条例によって、標準税率を上回る税率を設定(超過課税)するだけではなく、

¹²⁴ 地方税法附則第15条Ⅶ、Ⅷ、Ⅸ、Ⅹの2。

¹²⁵ 政策税制(租税特別措置)については、石(2008)が主張するように、適用の効果がわかりやすく、納税者が納得できるものでなければならない。

¹²⁶ 地方税法第350条①。

¹²⁷ 地方税法第1条Ⅴ。

標準税率を下回る税率を設定（未満課税）することも可能である。

1. 税率に係る議論

戦後のわが国の固定資産税を巡る議論において中心的な課題は、地価の動向によって生じる税負担の激増を緩和することにあった。既に示したように、税負担の緩和は、評価額において負担調整を図るべきではない。評価額は市場価格を反映すべきであり、税負担の激変は税率によって調整されるべきである。地方自治体が公共サービスの水準と税率を自由に決定することにより、受益と負担の関係がより明確なものとなり、固定資産税の納税義務者に対するアカウンタビリティは高まることが期待できる。

固定資産税の前身である地租では、1910年に成立した宅地地価修正法の実施において、納税者の急激な税負担を回避するために、課税標準の上昇率に上限を設けるとともに、税率の引き下げが実施されたという経験がある¹²⁸。一方で、1954年以降、固定資産税の標準税率の変更は行われておらず、税負担の緩和は、課税標準の特例措置のみで対応してきた。ただし、1964年の新固定資産評価基準の実施、そして1993年の7割評価制度の導入の際には、納税者の税負担額が急激に増加した場合の税負担緩和策について、税率の引き下げの議論が行われたことがある。

(1) 固定資産評価基準の導入に伴う議論

1960年代中葉、新たな固定資産評価基準により、土地の評価額が高まり、納税者の急激な負担増が問題視された。税制調査会（1964）では、新固定資産評価基準による評価額を尊重しつつも、税負担の激変を緩和するために、課税の特例を設けるなどの措置により、税負担の合理的調整を図る方向で検討が行われた。

税制調査会（1964）では、固定資産税負担の均衡を確保するための調整措置をどうするかについて、①税率の引き下げのみによって調整する方法、②土地について課税標準の特例を設けて調整する方法、③土地について課税標準の特例を設けるとともに、固定資産に対する現行税率の引き下げを行って調整する方法について審議された。この中の税率の引き下げのみによって調整する方法については、「その引き下げの程度にもよるが、一般には家屋及び償却資産の負担は減少し、宅地の負担は著しく増大することとなる。のみならず、市町村によって3資産の固定資産税収入に占める比重が異なるため、市町村ごとの税収入に著しい変動が生ずる結果となる。これらの諸事情を勘案して税率の引き下げのみによって調整する方法は適当でない」としている。つまり、土地の課税標準の上昇に伴い税率

¹²⁸ 1910年に成立した宅地地価修正法には、都市部と農村部との間にあった地租負担の不公平を解消するねらいがあった。税務当局は、1906年頃から準備調査を重ね、宅地賃貸価格の調査、宅地賃貸価格調査委員の選出、土地検査などを進め、宅地地価修正法の成立後、新しい宅地地価と地租を実施に移した。宅地地価は、調査済み賃貸価格の10倍とし、急激な増価を避けるため、市街宅地は現在地価の18倍、郡村宅地は7.2倍の上限を設定した。（佐藤（2015）、119～121頁。）

の引き下げをする場合、土地と並んで家屋、償却資産についても税率を引き下げることができれば、家屋、償却資産については評価額の著しい上昇がないのに税負担が軽減されることになり、市町村の固定資産税の収入に減収が生ずることを問題にしたのである。

こうした問題は、課税対象ごとに異なる税率を採用すれば解消されると思われる。しかし、課税対象ごとに異なる税率を採用することに関しては、「家屋、償却資産について税率を従来通り据え置くこととすれば、土地、家屋又は償却資産という資産の種類によって税率に差などを設けることとなり、固定資産税の性格からみて適当でないという問題がある」としている。ここでいう「固定資産税の性格」とは、「土地、家屋、償却資産の間で、その収益力に差があるかどうかは議論の存するところであるのみならず、現実の各資産の実態は、ほとんどの場合一体的に利用されているから、3資産の間において税率に差などを設けることは、適当でない」としていることから、固定資産税を地租と同様に収益税と位置付けていたことがわかる。

しかし、こうした主張に妥当性があるかは疑わしい。第1に、固定資産税の性格の理解は視点の違いによって容易に変わりうるものであるためである。実際に、1960年代では、固定資産税の性格は、地租と同様に収益税とする見解が主流であったが、現在では、財産税とする見解が主流である。第2に、固定資産の課税客体のすべての資産に当てはまる統一的な性格がはたして存在するのか疑わしいためである。土地、家屋、償却資産という異なる特徴をもつ課税対象を一つの資産として取り扱い議論することは、妥当性を欠くように思える。

(2) 7割評価の実施に伴う議論

1993年度において、地価公示価格の7割程度を目途とし、基本的に評価の均衡化・適正化を図ることを目的とした評価替えが行われたが、評価替えに伴う納税者の税負担については、急激な変化が生じないよう総合的かつ適切な調整を講ずるべき政策が検討された。

税制調査会(1993)は、税負担の具体的な調整措置については、「住宅用地に対する税負担については、特に配慮すべきであり、住宅用地に関わる固定資産税の課税標準の充実を図る」とした。税率については、「固定資産税の税率の見直しをしてはどうかとの意見があるが、今回の評価替えによる評価の上昇割合が地域によって様々であること等から、税率の見直しによっては減収になる市町村もあるなど、影響するところが大きすぎるため、今回の評価替えに伴う税負担の調整のために税率を見直すことは適当でない」とした。

このように、税負担の調整のために税率を見直すことは、評価の上昇割合が地域によって様々であることを理由に据え置かれることとなった。評価の上昇割合が地域間で格差があるならば、負担調整措置を用いるよりも、地方自治体に課税自主権を行使ごとに異なる税率を課す方が望ましいが、当時の地方債許可制度や地方交付税との兼ね合いから、実現は困難であったと考えられる。

前節で確認した通り、評価の上昇割合は地域間で均衡してきている。固定資産税の税率決

定の仕組みについて考え直す時期に来ているのではなかろうか。

2. 超過課税の現状

超過課税とは、標準税率を超える税率によって地方団体が課税を行うことをいう。各地方自治体は、財政上その他の必要があると認める場合は、超過課税が認められている¹²⁹。

図表 3-8 は、2017 年 4 月 1 日現在における超過課税の現状を示したものである。全国 1719 市町村（特別区を含む）のうち、全体の 91.1%にあたる 1,566 市町村が、標準税率の 1.4%で課税していることがわかる。なお、標準税率未満の地方自治体は存在しない。標準税率未満の税率を課すと、地方債の発行が制限される場合がある¹³⁰。また、標準税率を下回る税率で課税したことが、地方自治体が確保すべき収入の徴収などを怠ったと認められるものである時には、地方交付税の額を減額し、または既に交付した交付税の一部の返還を命じられることがある¹³¹。こうしたことから、大部分の地方自治体において、標準税率を下回る税率の決定は、困難であると考えられる。

超過税率を課している地方自治体は全体の 8.9%にあたる 153 市町村である。このうち 1.4%以上 1.6%未満が 134 市町村（構成比 7.8%）で、1.6%以上 1.8%未満が 19 市町村（同 1.1%）である。なお、超過課税を課している市町村はあるが、1.8%以上を課している地方自治体は存在しない。これは、地方交付税との兼ね合いによるところが大きいだろう。わが国の地方財政制度においては、標準税率による課税を行ってもなお通常の行政経費に要する財源が不足する場合、その差額については地方交付税による財源トランスファーで賄われる。大

図表 3-8 超過課税の現状

税率 (%)	市町村数	構成比 (%)
1.4未満	0	0.0
1.4	1,566	91.1
1.4以上1.6未満	134	7.8
1.6以上1.8未満	19	1.1
1.8以上	0	0.0

注：①2017年4月1日現在。

②特別区は集計して計上。

資料：総務省「市町村民税及び固定資産税の税率等別市町村数調（平成29年度）」より作成。

¹²⁹ 地方税法第 1 条 V。

¹³⁰ 方財政法第 5 条 IV の 4 では「普通税（地方消費税、道府県たばこ税、市町村たばこ税、鉦区税、特別土地保有税及び法定外普通税を除く。）の税率のいずれかが標準税率未満である地方公共団体（第一項各号に掲げるものを除く。）は、第五条第五号に規定する経費の財源とする地方債を起し、又は起こそうとし、若しくは起こした地方債の起債の方法、利率若しくは償還の方法を変更しようとする場合には、政令で定めるところにより、総務大臣又は都道府県知事の許可を受けなければならない。この場合においては、前条第一項の規定による協議又は同条第六項の規定による届出をすることを要しない。」と規定している。

¹³¹ 地方財政法第 26 条により、「地方公共団体が法令の規定に違背して著しく多額の経費を支出し、又は確保すべき収入の徴収等を怠った場合においては、総務大臣は、当該地方公共団体に対して交付すべき地方交付税の額を減額し、又は既に交付した地方交付税の額の一部の返還を命ずることができる。」と規定されている。

部分の地方自治体が地方交付税を受け取っている現状において、税率の引き上げは地方交付税の減少を招くことになるため、地方自治体の税率引き上げは起こりにくいと考えられる。

このように、標準税率は、将来的に、市町村が財政需要に応じて弾力的に税率により税収を増減させることを想定するのならば、標準税率は交付税算定のためにのみ必要な税率であるという地方税法上の考え方に関して、考え直す必要がある。

第4章 固定資産税収の偏在とその要因

2015年度における普通会計歳入決算の状況をみると、市町村歳入額は58兆7,287億円であり、市町村税は歳入総額の32.3%に相当する21兆763億円である。市町村税収の内訳は、市町村民税が9兆5,480億円(構成比45.3%)、固定資産税が8兆7,550億円(同41.5%)を占めている状況にある。このように固定資産税は税収の大層を占める基幹税であり、市町村民税とともにわが国の市町村財政を支える上で不可欠な税目である。

一般に、固定資産税は、税収の地域間格差が小さいとされている¹³²。固定資産税の課税客体である土地、家屋、償却資産は、全国各地に普遍的に存在すること、またこうした資産は地域間を移動することが少ないためである¹³³。総務省(2017)によると、2015年度の都道府県別の固定資産税の一人当たり税収は、最大の東京都と最小の長崎県の差は2.36倍であり、2番目に大きい愛知県と最小の長崎県の差は1.63倍である¹³⁴。これは、個人住民税の2.71倍(東京都/沖縄県)、2.23倍(神奈川県/沖縄県)、そして地方法人税2税の4.24倍(東京都/奈良県)、2.18倍(大阪府/奈良県)と比べて、税収の地域間格差が小さいことがわかる¹³⁵。

しかし、こうした都道府県単位による分析が、わが国の一人当たりの固定資産税の負担水準を的確に表しているとは言い難い。各地方自治体における固定資産税の負担構造は一律ではなく、行政区域により実態は大きく異なることが知られている¹³⁶。税収は当該地域の経済力に強く影響を受けるが、同じ都道府県内でも、市町村によって個人の所得や資産、地域経済基盤などが大きく異なることは周知のことである。実際に、わが国の固定資産税の一人当たり税収を市町村別にみると、非常に高い地域がある一方で、低い地域もあるなど、大きな差が生じていることが確認できる¹³⁷。固定資産税は市町村税であることから、わが国における固定資産税の負担水準と地域間格差の実態を明らかにするためには、自治体の財政データを可能な限り市町村単位に整備し、税目にあつた精緻な分析が必要となる。

本章の目的は、こうした固定資産税の地域負担構造の格差とその要因を探ることであり、

¹³² たとえば、税制調査会(2000)は、「固定資産税は、安定的で税収の変動が少なく、どの地方公共団体にも税源が広く存在し、その偏在が少ないという性格を持っており…」と、固定資産税の普遍性を強調している。(税制調査会(2000)、62頁。)

¹³³ 土地に関しては、地域間の移動は不可能である。

¹³⁴ 固定資産税の税収額は、道府県分を含み、超課税分を除いている。なお、人口は、2015年3月31日現在の住民基本台帳人口による。

¹³⁵ 個人住民税の税収額は、個人道府県民税(均等割及び所得割)および個人市町村民税(均等割及び所得割)であり、超課税分は除いている。地方法人2税の税収額は、法人道府県民税、法人市町村民税及び法人事業税の合計額であり、超課税分は除いている。人口は、2015年3月31日現在の住民基本台帳人口による。

¹³⁶ 小野宏哉・清水千弘、82頁。

¹³⁷ 2015年度の一人当たり純固定資産税収(固定資産税収から交付金を引いた金額)は、最大の北海道古宇郡泊村が1,372,715円であり、最小の鹿児島県大島郡伊仙町の14,633円とは100倍近い差がある。また、1718市町村の一人当たり純固定資産税収の変動係数は1.06であり、ばらつきは非常に大きい。

とりわけ一人当たりの固定資産税収と人口密度との関係を検証することである。

第1節 財政と人口密度の関係

本節では、市町村財政の地域間格差の現状を明らかにするとともに、こうした格差が生じる理由を人口密度と産業構造に関連する要因に求め、市町村財政と人口密度との関係性を考察する。人口密度を分類基準とする理由は、人口密度と税収には正の相関があるためであり、産業構造を分類基準とする理由は、地域の産業構造は、就業機会、雇用形態、所得水準と深く関連しているためである。

図表4-1は、2015年度現在における1713市町村を人口密度と産業構造により分類したものである¹³⁸。人口密度は、四分位数区分（Inter Quarter Range）とし、1500人/km²以上の地方自治体を「Ⅰ」、500人/km²以上1500人/km²未満の地方自治体を「Ⅱ」、100人/km²以上500人/km²未満の地方自治体を「Ⅲ」、100人/km²の地方自治体を「Ⅳ」に分類した。

また、産業構造は、第Ⅱ次産業（就業者ベース）の割合が高い地方自治体から四分位数区分により分類している。第Ⅱ次産業を重視している理由は、産業構造の償却資産を課税対象とする固定資産税は償却資産を課税対象としているため、固定資産税収とⅡ次産業には密接な関係があるためである。具体的には、第Ⅰ次産業が5%以上かつ第Ⅱ次産業が25%未満の地方自治体を「0」、第Ⅰ次産業が5%以上かつ第Ⅱ次産業が25%以上の地方自治体を「1」、第Ⅰ次産業が5%未満かつ第Ⅱ次産業が30%未満の地方自治体を「2」、第Ⅰ次産業が5%未満かつ第Ⅱ次産業が30%以上の地方自治体を「3」に分類した。

図表4-1 都市の分類と該当数

			産業構造			
			Ⅰ次産業5%以上		Ⅰ次産業5%未満	
			Ⅱ次25%未満	Ⅱ次25%以上	Ⅱ次30%未満	Ⅱ次30%以上
			0	1	2	3
人口密度	1500人/km ² 以上	Ⅰ	0	0	190	61
	500人/km ² 以上1500人/km ² 未満	Ⅱ	29	54	112	88
	100人/km ² 以上500人/km ² 未満	Ⅲ	170	261	49	86
	100人/km ² 未満	Ⅳ	361	224	17	11

注：産業構造は就業者ベース。

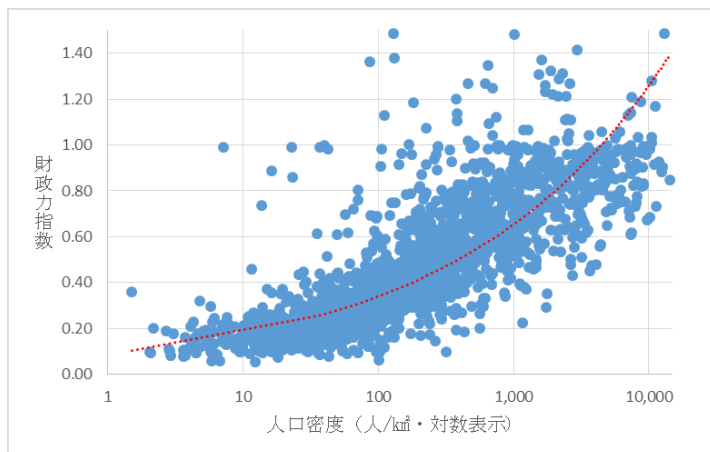
資料：総務省統計局『国勢調査（平成27年度版）』より作成。

1. 財政力と人口密度

人口密度と財政力には密接な関係がある。図表4-2は、全国1,713市町村の財政力指数（2015年度）と人口密度との関係を示したものである。人口密度と財政力は明確な相関関

¹³⁸ 福島県富岡町、大熊町、双葉町、浪江町、飯舘村については、東日本大震災の影響により、2015年度において町村税の課税免除や全額減免などが実施されたため、分析の対象外としている。

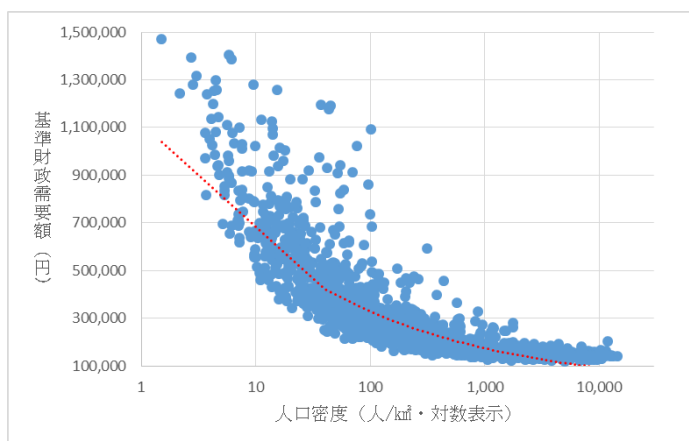
図表 4-2 財政力指数と人口密度の関係



注：① 2015年度のみの単年度収支である。
 ② 近似線は累乗近似である。

資料：総務省「市町村決算状況」より作成

図表 4-3 一人当たり基準財政需要額と人口密度の関係



注：① 2015年度のみの単年度収支である。
 ② 近似線は累乗近似である。

資料：総務省「市町村決算状況」より作成

係を持ち、地方自治体の人口密度が高くなるにつれて財政力指数（基準財政収入額／基準財政需要額）は大きくなるという関係を読み取ることができる。人口密度が 100 人/k²未満の大部分の地方自治体の財政力指数は 0.5 未満であり、人口密度 1000 人/k²以上の大部分の地方自治体は 0.5 を超えている。

このような財政力指数と人口密度との正の相関は、行政コストに拠るところが大きい。図表 4-3 は人口密度と一人当たりの基準財政需要額（2015 年度）との関係を示したものであ

るが、地方自治体の人口密度が高くなるにつれて、一人当たりの基準財政需要は小さくなるという負の相関が確認できる。人口密度と一人当たりの基準財政需要額に負の相関が確認できる理由は、次の通りである。まず、行政区域内の住民の居住地が分散しているほど、交通施設や水供給施設などの生活インフラを整備する範囲は広がる。また、地域公共サービスは、施設や人件費といった固定費をともなってはじめて機能するものが多いため、行政区域内に図書館、教育施設、消防施設などの公共施設が分散すると、多くの施設整備と維持管理の費用を要し、公共サービスを提供するための移動コストも要することになる。こうしたことが行政コスト増大の要因となる。そのため、同水準の公共サービスを提供するならば、一人当たりの財政支出は、人口密度が高まるにつれて低下すると考えられる¹³⁹。

人口密度は、一人当たりの市町村税にも関係している。図表 4-4 は、2015 年度におけるグループ別歳入構造の一人当たり金額と構成比を示したものである。

市町村税の一人当たり金額の最大のグループは、I-2 の 169,907 円、最小はIII-0 の 109,054 円であり、グループ間の最大/最少は 1.56 倍であり、人口密度の低いグループほど小さい値を示している。また、人口密度が同じグループならば、第II次産業の比率が高いグループほど、一人当たり市町村税の金額は高い傾向にあることがわかる¹⁴⁰。歳入構造に占める市町村税の構成比をみると、最大はI-3 の 46.2%、最小はIV-0 の 13.5%であり、人口密度および第II次産業の比率が高いグループほど、構成比は著しく高くなることがわかる。

人口密度が高い地域ほど、一人当たりの市町村税収が高くなる理由は、次の通りである。都市に人口が集積すれば、様々な産業が成立しやすくなり、それは多様な財・サービスが供給されることにもつながる。また、様々な産業が存在し規模の経済や範囲の経済が働くことで労働者の生産性も高まると考えられる。実際、内閣府（2012）によると、都道府県、政令市ごとの人口密度と労働生産性の関係を見ても、正の相関があり、人口密度の高い地域ほど労働生産性が高くなる傾向があることがわかる¹⁴¹。都市に人口が集積し人口密度が高くなれば、特にサービス業において効果があると考えられる。多くのサービスはモノとは異なり輸送や保管が困難であるため、たとえ従業員を多く確保しても、利潤は来店者数により左右される。したがって、潜在的に多くの客を見込める人口密度が高い地域に立地すれば、労働生産性は高くなる¹⁴²。

こうした企業活動、とりわけ商業機能の拡大は、地域住民の消費活動を活発にし、地域経

¹³⁹ ただし、人口密度が高まれば高まるほど、一人当たりの行政コストが低くなるというわけではない。地方自治体の一人当たり行政コストは、当該地方自治体の人口の増加とともに減少するが、ある程度の規模に達すると増加に転じることが、理論的にも実証的にも示されている。たとえば、林正義（2002）、59-89 頁。

¹⁴⁰ グループIV-2 は、サンプル数が 17 と少なく、また当グループに該当する地方自治体には、原子力発電所の所在地があるため、例外的に、一人当たり税収は高くなっている。

¹⁴¹ 内閣府（2012）、31 頁。

¹⁴² 内閣府（2012）は、DID 地区を有する市町村におけるサービス業の労働生産性と DID 地区の人口密度に正の相関があることを指摘している。（内閣府（2012）、35 頁。）

図表 4-4 グループ別歳入構造

一人当たり金額								
(単位：円)								
	市町村税	地方交付税	国庫支出金	都道府県支出金	諸収入	地方債	その他	歳入総額
I-0	-	-	-	-	-	-	-	-
I-1	-	-	-	-	-	-	-	-
I-2	169,907	21,150	71,919	23,411	23,120	35,407	61,266	406,180
I-3	164,600	22,267	53,537	21,364	10,441	26,034	57,911	356,154
I計	169,304	21,277	69,829	23,178	21,679	34,342	60,884	400,493
II-0	117,658	88,179	70,536	33,634	10,512	44,799	59,827	425,145
II-1	145,325	60,811	48,052	28,029	10,667	30,413	68,574	391,870
II-2	148,283	49,001	71,028	24,594	17,399	41,336	67,115	418,756
II-3	155,255	36,008	50,786	22,417	12,633	32,603	62,035	371,738
II計	148,265	48,646	62,912	24,818	14,975	37,943	65,387	402,946
III-0	109,054	163,635	71,237	40,596	15,826	56,313	80,449	537,109
III-1	124,056	145,923	73,544	44,062	15,380	51,247	119,229	573,442
III-2	137,540	81,365	73,083	54,571	15,616	45,157	65,276	472,608
III-3	154,828	85,899	54,576	41,277	16,832	42,787	79,420	475,620
III計	129,499	125,623	68,972	44,614	15,829	49,530	92,096	526,163
IV-0	110,253	336,110	82,553	62,352	22,669	91,639	113,548	819,122
IV-1	111,385	299,111	88,347	54,109	19,613	79,312	133,557	785,436
IV-2	202,400	359,372	144,605	239,002	27,058	102,508	204,847	1,279,792
IV-3	149,545	240,809	129,320	63,178	19,887	59,319	265,097	927,157
IV計	112,800	316,210	87,217	60,199	21,196	85,022	128,188	810,832

構成比								
(単位：%)								
	市町村税	地方交付税	国庫支出金	都道府県支出金	諸収入	地方債	その他	歳入総額
I-0	-	-	-	-	-	-	-	-
I-1	-	-	-	-	-	-	-	-
I-2	41.8	5.2	17.7	5.8	5.7	8.7	15.1	100.0
I-3	46.2	6.3	15.0	6.0	2.9	7.3	16.3	100.0
I計	42.3	5.3	17.4	5.8	5.4	8.6	15.2	100.0
II-0	27.7	20.7	16.6	7.9	2.5	10.5	14.1	100.0
II-1	37.1	15.5	12.3	7.2	2.7	7.8	17.5	100.0
II-2	35.4	11.7	17.0	5.9	4.2	9.9	16.0	100.0
II-3	41.8	9.7	13.7	6.0	3.4	8.8	16.7	100.0
II計	36.8	12.1	15.6	6.2	3.7	9.4	16.2	100.0
III-0	20.3	30.5	13.3	7.6	2.9	10.5	15.0	100.0
III-1	21.6	25.4	12.8	7.7	2.7	8.9	20.8	100.0
III-2	29.1	17.2	15.5	11.5	3.3	9.6	13.8	100.0
III-3	32.6	18.1	11.5	8.7	3.5	9.0	16.7	100.0
III計	24.6	23.9	13.1	8.5	3.0	9.4	17.5	100.0
IV-0	13.5	41.0	10.1	7.6	2.8	11.2	13.9	100.0
IV-1	14.2	38.1	11.2	6.9	2.5	10.1	17.0	100.0
IV-2	15.8	28.1	11.3	18.7	2.1	8.0	16.0	100.0
IV-3	16.1	26.0	13.9	6.8	2.1	6.4	28.6	100.0
IV計	13.9	39.0	10.8	7.4	2.6	10.5	15.8	100.0

注：① 2015年度決算額である。

② 一人当たり金額は加重平均である。

資料：総務省「平成27年度市町村別決算状況調」より作成。

済を活性化させるであろう。現在の地方税は個人所得、法人所得、資産、消費といった経済的要素を課税ベースとしていることから、人口密度の高い地域ほど一人当たりの地方税収が高くなると考えられる¹⁴³。

地方自治体の財政力は、主として、当該地方自治体の税収稼働力と公共サービスの供給費用に規定されるため、人口密度の高い地域における地方自治体は財政力が強く、低い地域における地方自治体は財政力が弱くなる。こうした財政力格差を是正し、全国どの地方自治体においても一定水準の効用サービスの給付を可能にしているのが地方交付税制度である。地方交付税は、基本的に市町村税の代替財源であり、当該地方自治体の基準財政需要額と基準財政収入額の差額が交付される一般財源である。したがって財政力指数の低い地方自治体ほど、人口一人当たり交付税額、及び歳入構成比は高い値を示すことになる。

地方交付税の一人当たり金額の最大のグループは、IV-2 の 359,372 円、最小は I-2 の 21,150 円であり、グループ間の最大/最少は 16.99 倍である。地方交付税は、市町村税の代替財源であるが、前述のように、人口密度の低い地方自治体ほど一人当たりの基準財政需要額が高い値を示すため、地方交付税のグループ間の最大/最少は、市町村税のそれよりも著しく大きくなる。その結果、歳入構造に占める地方交付税の構成比をみると、最大はIV-0 の 41.0%、最少は I-2 の 5.2%となり、人口密度が低い地域および第 I 次産業の比率が高いグループほど、地方交付税への依存度が極めて大きくなることがわかる。国庫支出金および都道府県支出金に関しても似たような傾向がみられる

以上のように、わが国の市町村歳入の特徴として、人口密度が低く産業構造が低次の地方自治体ほど、歳出総額と自主財源の大層である市町村税収との乖離が大きく、その差額の大部分を国や都道府県からの財源トランスファーで賄っていることがわかる。地方交付税制度は、国民の一体感や国の求心力を醸成するためにも不可欠な制度であるが、公共サービス給付の財源は、効率性の観点からも当該地域住民の負担によるべきである¹⁴⁴。地域住民レベルでの受益と負担の乖離は、地域住民が公共サービスの便益と費用を正確に知覚できないという「財政錯覚」を惹起し、その結果、無駄な公共支出を生み出していることが考えられる。

2. 市町村税収と人口密度

人口密度と市町村税収の関係性をより明確にするために、グループ毎の税目別をみてみよう。図表 4-5 は、グループ別税収歳入構造の一人当たり金額と構成比を示したものである。上述の通り、地方税収は当該行政区域における経済活動水準、すなわち、所得、資産、消費等の賦存量に依存するが、特に経済活動を強く反映するのが所得である。まず、所得を課税ベースとし、住民の能力に応じて負担を求める個人所得割と法人税割の一

¹⁴³ 齊藤（1999）は、市町村合併による「スケールメリット」として一人当たり税収が遡増するとしている。（齊藤慎（1999）、27-37 頁。）

¹⁴⁴ Samuelson, Paul. A (1983) *Foundations of Economic Analysis*, Harvard University Press.

図表 4-5 グループ別税収構造

一人当たり金額

(単位：円)

	個人均等割	個人所得割	法人均等割	法人税割	固定資産税	その他	税収合計
I-0	-	-	-	-	-	-	-
I-1	-	-	-	-	-	-	-
I-2	1,675	61,066	3,199	13,026	66,844	24,098	169,907
I-3	1,674	54,349	2,762	12,380	72,659	20,776	164,600
I計	1,675	60,302	3,150	12,953	67,505	23,720	169,304
II-0	1,566	41,212	2,567	6,723	49,558	16,033	117,658
II-1	1,686	46,932	2,786	10,111	68,200	15,610	145,325
II-2	1,630	50,498	3,285	11,540	61,065	20,265	148,283
II-3	1,686	50,562	2,886	11,412	68,501	20,208	155,255
II計	1,648	49,640	3,081	11,090	63,257	19,550	148,265
III-0	1,565	36,070	2,607	5,512	49,983	13,316	109,054
III-1	1,655	38,610	2,743	8,535	59,608	12,904	124,056
III-2	1,653	45,907	3,307	9,994	59,023	17,657	137,540
III-3	1,716	47,331	2,898	17,204	67,582	18,098	154,828
III計	1,647	41,185	2,847	9,916	58,949	14,955	129,499
IV-0	1,574	33,799	2,821	4,177	54,753	13,129	110,253
IV-1	1,624	32,510	2,505	5,459	58,337	10,950	111,385
IV-2	1,948	39,350	6,167	6,253	133,635	15,046	202,400
IV-3	1,460	37,559	3,010	10,725	88,607	8,983	150,344
IV計	1,597	33,385	2,712	5,028	58,384	11,983	113,089

構成比

(単位：%)

	個人均等割	個人所得割	法人均等割	法人税割	固定資産税	その他	税収合計
I-0	-	-	-	-	-	-	-
I-1	-	-	-	-	-	-	-
I-2	1.0	35.9	1.9	7.7	39.3	14.2	100.0
I-3	1.0	33.0	1.7	7.5	44.1	12.6	100.0
I計	1.0	35.6	1.9	7.7	39.9	14.0	100.0
II-0	1.3	35.0	2.2	5.7	42.1	13.6	100.0
II-1	1.2	32.3	1.9	7.0	46.9	10.7	100.0
II-2	1.1	34.1	2.2	7.8	41.2	13.7	100.0
II-3	1.1	32.6	1.9	7.4	44.1	13.0	100.0
II計	1.1	33.5	2.1	7.5	42.7	13.2	100.0
III-0	1.4	33.1	2.4	5.1	45.8	12.2	100.0
III-1	1.3	31.1	2.2	6.9	48.0	10.4	100.0
III-2	1.2	33.4	2.4	7.3	42.9	12.8	100.0
III-3	1.1	30.6	1.9	11.1	43.6	11.7	100.0
III計	1.3	31.8	2.2	7.7	45.5	11.5	100.0
IV-0	1.4	30.7	2.6	3.8	49.7	11.9	100.0
IV-1	1.5	29.2	2.2	4.9	52.4	9.8	100.0
IV-2	1.0	19.4	3.0	3.1	66.0	7.4	100.0
IV-3	1.0	25.0	2.0	7.1	58.9	6.0	100.0
IV計	1.4	29.5	2.4	4.4	51.6	10.6	100.0

注：① 2015年度決算額である。

② 一人当たり金額は加重平均である。

資料：総務省「地方税等の収入状況（平成27年度）」より作成。

人当たり金額をみると、グループ間の格差は大きく、人口密度が高いグループほど高いことがわかる。個人所特割の一人当たり金額の最大のグループは、I-2の61,066円、最小のグループはIV-1の32,510円であり、グループ間の最大/最少は1.89倍である。グループ内の傾向は、産業構造が高次になるほど、一人当たり金額は高くなる傾向がある。法人税割の一人当たり金額の最大グループは、III-3の17,204円、最小はIV-0の4,177円であり、グループ間の最大/最少は4.12倍である。グループ内の傾向は、産業構造が高次になるほど、一人当たり金額は高くなる傾向がある。

次に、所得を課税ベースとするが、公共サービスからの利益に対して広く住民に負担を求める個人均等割りと法人均等割りである。個人均等割りと法人均等割りは、グループ間での差はほとんどない。ただし、一人当たり金額が小さいため、構成比は個人均等割りが1%台前半、法人均等割りが2%台であり、いずれのグループにおいても依存度は小さい。

最後に、課税ベースが土地、家屋といった資産のため、あらゆる地方自治体に税源が広く存在し、その偏在が少ないとされる固定資産税である。固定資産税の一人当たりの金額は、人口密度が高いグループほど高い値を示しているが、個人所得割や法人税割と比較すると、グループ間で大きな差はないことがわかる。固定資産税の一人当たり金額の最大のグループは、I-3の72,659円、最小はIV-0の54,753円であり、グループ間の最大/最少は1.47倍である¹⁴⁵。グループ内の傾向は、第Ⅱ次産業比率が高いグループほど、一人当たり金額は高い傾向があることがわかる。個人所得割や法人税割の一人当たり金額が小さい値を示すグループにおいても固定資産税の一人当たり金額は比較的に高い値を示すため、人口密度の低いグループほど固定資産税の構成比は高い傾向にあり、固定資産税への依存度が大きいことがわかる。

こうしたことから、高い経済成長率が見込まれず、人口減少や高齢化が急速に進行している地方自治体においては、現役世代の負担が重くなる所得ベースの課税より、あらゆる世代に負担を求める固定資産税の方が、地方自治体運営上での役割が今後も高まっていくと考えられる。

3. 固定資産税収と人口密度

上述のように、固定資産税収は人口一人当たりで換算するとグループ間格差は小さい。ここでは、こうした固定資産税をより詳細に分析するために、固定資産税の課税客体である土地、家屋、償却資産に分類して、純固定資産税収の特徴を考察する¹⁴⁶。

図表 4-6 は、グループ別の純固定資産税収構造の一人当たり金額と構成比を示したものである。

¹⁴⁵ サンプル数が少なく異常値を示しているIV-2、3は外している。当該グループは、原子力・火力発電所が所在する地方自治体が含まれているため、一人当たり固定資産税が高い値を示している。

¹⁴⁶ 純固定資産税とは、固定資産税から国有資産等所在市町村交付金を差し引いたものであり、土地、家屋、償却資産に掛かる税である。

図表 4-6 グループ別純固定資産税収構造

一人当たり金額

(単位：円)

	土地	家屋	償却資産	純固定資産税
I-0	-	-	-	-
I-1	-	-	-	-
I-2	27,886	29,283	9,013	66,182
I-3	29,502	27,104	15,526	72,132
I計	28,070	29,035	9,754	66,858
II-0	17,715	23,957	7,441	49,112
II-1	23,524	27,358	16,990	67,873
II-2	22,380	27,864	10,321	60,565
II-3	24,519	27,251	16,229	67,999
II計	22,845	27,417	12,515	62,777
III-0	15,173	23,889	10,179	49,240
III-1	17,767	25,491	15,652	58,910
III-2	19,226	26,527	12,619	58,372
III-3	21,446	27,572	18,134	67,152
III計	18,205	25,747	14,354	58,306
IV-0	12,285	23,221	17,586	53,092
IV-1	14,602	24,016	18,039	56,657
IV-2	10,987	39,714	64,681	115,382
IV-3	17,728	27,540	37,909	83,177
IV計	13,518	23,877	18,836	56,230

構成比

(単位：%)

	土地	家屋	償却資産	純固定資産税
I-0	-	-	-	-
I-1	-	-	-	-
I-2	42.1	44.2	13.6	100.0
I-3	40.9	37.6	21.5	100.0
I計	42.0	43.4	14.6	100.0
II-0	36.1	48.8	15.2	100.0
II-1	34.7	40.3	25.0	100.0
II-2	37.0	46.0	17.0	100.0
II-3	36.1	40.1	23.9	100.0
II計	36.4	43.7	19.9	100.0
III-0	30.8	48.5	20.7	100.0
III-1	30.2	43.3	26.6	100.0
III-2	32.9	45.4	21.6	100.0
III-3	31.9	41.1	27.0	100.0
III計	31.2	44.2	24.6	100.0
IV-0	23.1	43.7	33.1	100.0
IV-1	25.8	42.4	31.8	100.0
IV-2	9.5	34.4	56.1	100.0
IV-3	21.3	33.1	45.6	100.0
IV計	24.0	42.5	33.5	100.0

注：① 2015年度決算額である。

② 一人当たり金額は加重平均である。

資料：図表 4-5 に同じ。

土地課税部分の一人当たり金額の最大のグループは、I-3の29,502円、最小はIV-1の12,288円であり、グループ間の最大/最少は2.40倍である¹⁴⁷。グループ間では人口密度が高いグループほど、一人当たり金額が高いことがわかる。グループ内の傾向は、産業構造が高次になるほど、一人当たり金額は高くなる傾向があることがわかる。

家屋課税部分の一人当たり金額の最大グループは、I-2の29,283円、最小はIV-0の23,221円であり、グループ間の最大/最少は1.26倍である。人口密度が高いほど一人当たり金額は高くなる傾向にあるが、この表からは産業構造との関連は見いだせなかった。

償却資産課税部分の一人当たり金額の最大のグループは、III-3の18,134円、最小はII-0の7,441円であり、グループ間の最大/最少は2.44倍である。人口密度が低い地域ほど、一人当たり金額が高くなる傾向がある。グループ内の傾向は、第II次産業比率が高いグループほど、一人当たり金額は高い傾向があることがわかる。

このように、純固定資産税の一人当たりの金額の地域間の格差は小さいが、資産別にみると、地域間で格差が小さいのは家屋分に関してのみであり、土地分や償却資産分は、ばらつきが大きいことが確認できる。

なぜ、土地課税部分や償却資産課税部分は、人口密度によってばらつきが生じるのか。固定資産税収の関数は多様であるが、地価や住宅形態、そして企業の大規模施設の賦存量に大きく影響を受けると考えてよいだろう。

固定資産税の課税標準は、評価時における土地の価格である。土地サービスの供給量は土地の賦存量によって決定されるため、地価を決める根本的要因は土地の需要者が示す需要者価格であるといえる¹⁴⁸。需要者価格は基本的に土地の生み出す収益によって決定されるが、この収益には現在のみならず将来的に予想される収益も含まれる。人口が集積している地域は経済活力が高まると予想されるため、当該地域の土地は人口が集積していない地域と比べて高い価格で取引される一方で、人口が集積していない地域、あるいは将来的に人口が減ると予想される地域の土地は、低い価格で取引されるだろう¹⁴⁹。その結果、地価を課税標準とする固定資産税の税収は、人口密度の高い地域と低い地域で大きく差が生じると考えられる。

地域間で土地の価格が異なるならば、個人が所有する住宅形態や住宅面積にも影響を与えるであろう。一般に、人口密度が高い地域ほど地価は高く、地価が高い地域は持ち家率や住宅面積が小さいといえる。また、人口密度が高い地域ほど、商業機能が発揮できるため、商業地が多く配置されると考えられる。わが国の固定資産税は、住宅用地に対して特例措置が講じられている¹⁵⁰。したがって、地域ごとの住宅形態や住宅面積、商業地や工業地の立地状況などにより、固定資産税の税収に違いが生じると考えられる。

¹⁴⁷ サンプル数が少なく異常値を示しているIV-2、3は外している。

¹⁴⁸ 地価の決定メカニズムについては、野口（2001）、63-89頁を参照。

¹⁴⁹ 近年の地価の動向をみると、3大都市圏を中心とした都市部では上昇傾向にあるが、地方圏の大部分の都市が低下傾向にある。

¹⁵⁰ 第2章を参照。

固定資産税の課税客体には、土地および家屋以外の事業の用に供することができる償却資産が含まれており、この償却資産の価格が固定資産税の課税標準になっている。こうした企業の償却資産が固定資産税収に与える影響は小さくない。発電所やダムが存在することにより、一人当たりでみて巨額の固定資産税収をもたらしている地方自治体もある¹⁵¹。企業の大規模施設は、地価の安さから人口密度の低い地域に設置されていることが多い。こうした点から償却資産課税部分に関しては、人口密度の小さい地方自治体が高くなると考えられる。

第2節 市町村税の偏在性の検証

前節では、類似のグループに分類して市町村税と人口密度との関係性を考察した。本節では、市町村税収の偏在性を税目別、資産別にみるとともに、各税目が総額の偏在性にどの程度寄与しているのかを分析する。なお、近年の市町村合併の影響なども考慮して長期の分析は行わず、2015年度現在にのみに焦点を充てる。

各税目の偏在性の尺度として、最大/最少、変動係数の2乗 (CV^2)、タイル尺度 (Theil) を用いる。各式は(4.1)に示すのものであり、 T_i は地方自治体 i における一人当たり税収を、 n は地方自治体数を、そして \bar{T} は一人当たり税収の地方自治体間平均を表している¹⁵²。

$$CV^2 = \frac{\text{var}(T_i)}{(\bar{T})^2}, \text{Theil} = \sum \left(\frac{T_i}{n\bar{T}} \right) \log \left(\frac{T_i}{\bar{T}} \right) \quad (4.1)$$

次に、総額の偏在性への寄与度を計算するが、寄与度は各指標がそれぞれ以下のように分解されることを利用して計算したものであり、 T^j は税目 j の税収を示す¹⁵³。

$$CV^2 = \sum_j \frac{\text{Cov}(T_i, T_i^j)}{(\bar{T})^2}, \text{Theil} = \sum_j \left(\sum_i \frac{T_i^j}{n\bar{T}} \log \frac{T_i^j}{\bar{T}} \right) \quad (4.2)$$

税目 j が総額の CV^2 に及ぼす寄与度は、以下のように分解することができる。

$$\frac{\text{Cov}(T_i, T_i^j)}{\text{var}(T_i)} = \frac{\bar{T}^j}{\bar{T}} \times \frac{CV(T_i^j)}{CV(T_i)} \times \text{Corr}(T_i, T_i^j) \quad (4.3)$$

つまり、各税目が総額の偏在性に及ぼす影響は、当該税収が総額に占める割合、当該税目の偏在性が総額の偏在性と比べてどれだけ大きいか、そして当該税目と総額がどれだけ相関しているかという3つの要素で構成される。

タイル尺度について同様の変形を行うと、税目 j が総額の偏在性指標に及ぼす寄与度は、以下のように分解される。

¹⁵¹ 岡部真也 (2010)「市町村の財政運営 (1): 市町村税の「税収格差」」『ファイナンス』平成22年7月号、43-50頁。

¹⁵² 一人当たり税収の地方自治体間平均とは、1715市町村のそれぞれの税収合計/人口を単純平均したものあり、全国合計/全国人口の数値とは異なる。地方自治体別の市町村税収は、人口の偏在性を除去するために一人当たり金額に換算して計算している。

¹⁵³ CV^2 の寄与度分解は小林・岡部 (2010)、タイル尺度の寄与度分解は高林 (2005) に倣う。

$$\frac{\sum_i T_i^j \log(T_i/\bar{T})}{\sum_i T_i \log(T_i/\bar{T})} = \frac{\bar{T}^j}{\bar{T}} \times \frac{Theil(T_i^j)}{Theil(T_i)} \times \frac{\sum_i T_i^j \log(T_i/\bar{T})}{\sum_i T_i^j \log(T_i^j/\bar{T}^j)} \quad (4.4)$$

第1要素は税収比、第2要素はタイル尺度比、第3要素は残余項である。

1. 市町村税主要税目の偏在性

式(4.1)～(4.4)を用いて、市町村税主要税目の偏在性を考察する。図表4-7は、市町村税の主要税目に関する一人当たり税収(2015年度決算額)の偏在性を、最大/最少、CV²、タイル尺度で示したものである。主要税目は、個人住民税、法人住民税、固定資産税、その他の4つに分類している。

各税目の偏在性は、最大/最少、CV²、タイル尺度のどの指標でみても法人住民税、固定資産税が非常に大きく、その他、市町村税総額、個人住民税と続いている。総額の偏在性に対する固定資産税の寄与度は、CV²寄与度で84.2%、タイル尺度寄与度で84.6%となっており、市町村税の総額の偏在性の80%以上が固定資産税の影響によることがわかる。

偏在性の指標が高い税目は法人住民税と固定資産税であるが、税収総額の偏在性に対する寄与率が大きく異なる理由は、次の通りである。図表4-8は、市町村税収の税目別寄与度がどのような要素によって構成されているのかを示したものである。図表4-7および4-8からわかるように、法人住民税は、最大/最少が456.57倍、CV²が2.432、タイル尺度が0.420であり、いずれの指標からみても偏在性が最も大きい税目であるが、税収比が7.6%と全体に占めるシェアが低いため、市町村税収総額との相関が0.448と小さいことがわかる。一方

図表4-7 市町村税の偏在性

	市町村税	個人住民税	法人住民税	固定資産税	その他
最大値(円)	1,452,708	196,294	470,268	1,372,715	67,245
最小値(円)	43,691	16,995	1,030	14,633	2,495
最大/最小	33.25	11.55	456.57	93.81	26.95
CV2	0.366	0.103	2.432	1.119	0.204
寄与度	100.0%	5.6%	8.9%	84.2%	2.2%
タイル尺度	0.114	0.056	0.420	0.221	0.122
寄与度	100.0%	-1.7%	15.6%	84.6%	1.5%

資料：図表4-5に同じ。

図表4-8 税目別寄与度の構成要素

	個人住民税	法人住民税	固定資産税	その他
税収比	31.8%	7.6%	50.4%	10.1%
CV比	0.535	2.599	1.762	0.753
相関係数	0.328	0.448	0.947	0.284
CV2寄与度	5.6%	8.9%	84.2%	2.2%
タイル比	0.496	3.696	1.944	1.077
残余項	-0.106	0.495	0.864	0.154
タイル寄与度	-1.7%	15.6%	84.6%	1.5%

資料：図表4-5に同じ。

で、固定資産税は、最大/最少が 93.81 倍、 CV^2 が 1.119、タイル尺度が 0.221 と法人住民税に比較すると低い値を示しているが、税収比が 50.4%と高いため、総額との相関が 0.947 と最も高い値を示していることがわかる。個人住民税については、税収比は 31.8%と固定資産税に次ぐ高さはあるが、 CV^2 は 0.103、総額との相関は 0.328 とともに低く、 CV^2 寄与度は 5.6%である。

このように、一般に偏在性の小さいとされる固定資産税であるが、市町村全体でみると、偏在性が大きいことがわかる。こうした特徴をより明らかにするために、市町村税の偏在性に関する指標を経済活動水準の高い地域と低い地域に分類して分析する。

図表 4-9 と 4-10 は、人口密度と第Ⅱ次産業比率が高い地域に限定して、市町村税の主要税目に関する一人当たり税収（2015 年度決算額）の偏在性の指標と税目別寄与度の構成要素を計算したものである¹⁵⁴。

図表 4-7 と 4-9 の比較から明らかなように、こうした経済活動水準の高い地域に限定すると、市町村税の総額の主要税目の偏在性を示す指標は、いずれにおいても縮小していることがわかる。固定資産税に関しては、最大/最少が 28.98 倍、 CV^2 が 0.342、タイル尺度が 0.198 と大きく縮小しているため、固定資産税が市町村税総額の偏在性に与える寄与度は、

図表 4-9 経済活動水準の高い地域における市町村税の偏在性

	市町村税	個人住民税	法人住民税	固定資産税	その他
最大値（円）	878,476	125,085	470,268	632,420	67,245
最小値（円）	53,831	23,480	1,440	21,823	3,120
最大/最小	16.32	5.33	326.58	28.98	21.55
CV^2	0.164	0.060	2.593	0.342	0.198
寄与度	100.0%	9.7%	24.7%	60.1%	5.6%
タイル尺度	0.038	0.044	0.398	0.198	0.083
寄与度	100.0%	8.2%	25.3%	61.4%	5.1%

資料：図表4-5に同じ。

図表 4-10 経済活動水準の高い地域における税目別寄与度の構成要素

	個人住民税	法人住民税	固定資産税	その他
税収比	33.9%	9.0%	46.4%	10.7%
CV 比	0.608	3.986	1.448	1.102
相関係数	0.469	0.689	0.894	0.474
CV^2 寄与度	9.6%	24.7%	60.1%	5.6%
タイル比	1.151	5.164	1.141	2.158
残余項	0.625	0.520	0.771	0.436
タイル寄与度	8.2%	25.3%	61.4%	5.1%

資料：図表4-5に同じ。

¹⁵⁴ 当該グループに含まれる地方自治体は、図表 3-1 における I-2、I-3、II-1、II-2、II-3、III-1、III-2、III-3 に該当する 926 地方自治体である。

図表 4-11 経済活動水準の低い地域における市町村税の偏在性

	市町村税	個人住民税	法人住民税	固定資産税	その他
最大値 (万円)	176.38	12.31	36.66	172.71	14.64
最小値 (万円)	3.96	1.41	0.09	1.40	0.31
最大/最小	44.58	8.75	393.41	122.93	47.22
CV2	0.655	0.107	0.597	1.965	0.134
寄与度	100.0%	2.4%	2.1%	95.1%	0.4%
タイル尺度	0.177	0.053	0.631	0.342	0.123
寄与度	100.0%	-8.1%	13.6%	95.4%	-0.8%

資料：図表4-5に同じ。

図表 4-12 経済活動水準の低い地域における税目別寄与度の構成要素

	個人住民税	法人住民税	固定資産税	その他
税収比	29.2%	5.8%	55.6%	9.5%
CV比	0.404	0.955	1.733	0.452
相関係数	0.203	0.387	0.987	0.097
CV2寄与度	2.4%	2.1%	95.1%	0.4%
タイル比	0.302	3.576	1.938	0.698
残余項	-0.906	0.487	0.895	-0.149
タイル寄与度	-8.1%	13.6%	95.4%	-0.8%

資料：図表4-5に同じ。

CV²寄与度で60.1%、タイル尺度寄与度で61.4%程度に低下し、個人住民税や法人住民税の寄与度が高まっていることがわかる。

図表 4-10 を図表 4-8 と比較し、総額の偏在性に対する比率に着目すると、固定資産税の相対的な偏在性が縮小し、個人住民税の相対的な偏在性が拡大していることがわかる。相関係数でも、固定資産税と総額との相関は 0.947 から 0.894 に弱まり、個人住民税や法人住民税の総額との相関がそれぞれ 0.328 から 0.469、0.448 から 0.689 へと高まっていることがわかる。

一方で、市町村税の偏在性に関する指標を、経済活動水準が低い地域に限定して計算すると、上記のグループとは対照的な結果を見出せる。図表 4-11 と 4-12 は、人口密度と第Ⅱ次産業比率が低い地域に限定して、市町村税の主要税目に関する一人当たり税収（2015年度決算額）の偏在性の指標と税目別寄与度の構成要素を示したものである¹⁵⁵。

図表 4-7 と 4-11 の比較から、CV²は個人住民税が 0.103 から 0.107 とほぼ変化はなく、法人住民税が 2.432 から 0.597 へ縮小する一方、固定資産税は 1.076 から 1.965 に拡大しているため、市町村税全体では 0.366 から 0.655 とばらつきが大きくなっている。タイル尺度においても同様の傾向がみられる。

図表 4-8 と 4-12 とを比較すると、固定資産税の税収比は 50.4%から 55.6%に拡大してい

¹⁵⁵ 当該グループに含まれる地方自治体は、図表 3-1 におけるⅡ-0、Ⅲ-0、そしてⅣ-0、1、2、3 に該当する 789 地方自治体である。

ることもあり、総額との相関は0.947から0.987へと上昇している。この結果、市町村税全体の偏在に対する固定資産税の寄与率は、CV²寄与度で95.1%、タイル尺度寄与度で95.4%となっている。

このように、経済活動水準が低い地域では、固定資産税が市町村税の偏在性に大きく寄与しているという市町村全体の帰結がより強く観察できる。

2. 資産別固定資産税の偏在性

固定資産税の偏在性が、経済活動水準が低い地域ほど高い理由はなにか。以下では、固定資産税を土地課税部分、家屋課税部分、償却資産課税部分に分割して、市町村税の主要税目に関する一人当たり税収（2015年度決算額）の偏在性の指標と税目別寄与度の構成要素を検討する。

図表4-13は、純固定資産税に関する一人当たり税収（2015年度決算額）の偏在性を、最大/最少、CV²、タイル尺度で示したものである。図表から明らかなように、最大/最少、CV²、タイル尺度のいずれの指標でみても償却資産課税部分が飛び抜けて高い値を示しており、土地課税部分、家屋課税部分と続いている。

図表4-14は、純固定資産税収の資産別寄与度の構成要素を示したものである。償却資産課税部分の一人当たり税収は、最大/最少が553.9倍、CV²が7.511、タイル尺度が0.688と

図表4-13 純固定資産税の偏在性

	純固定資産税	土地	家屋	償却資産
最大値（万円）	137.22	33.84	36.66	132.93
最小値（万円）	1.45	0.10	0.46	0.24
最大/最小	94.6	375.6	79.7	553.9
CV ²	1.134	0.568	0.418	7.511
寄与度	100.0%	5.7%	14.5%	79.8%
タイル尺度	0.177	0.053	0.342	0.688
寄与度	100.0%	-3.1%	16.6%	83.4%

資料：図表4-5に同じ。

図表4-14 資産別寄与度の構成要素

	土地	家屋	償却資産
税収比	27.3%	39.4%	33.2%
CV比	0.707	0.607	2.574
相関係数	0.294	0.605	0.933
CV ² 寄与度	5.7%	14.5%	79.8%
タイル比	0.302	3.576	1.938
残余項	-0.906	0.487	0.895
タイル寄与度	-3.1%	16.6%	85.4%

資料：図表4-5に同じ。

図表 4-15 経済活動水準の高い地域における純固定資産税の偏在性

	純固定資産税	土地	家屋	償却資産
最大値（万円）	61.39	33.84	18.87	26.94
最小値（万円）	2.11	0.10	0.71	0.24
最大/最小	29.1	329.2	26.6	110.4
CV2	0.339	0.468	0.216	1.557
寄与度	100.0%	29.9%	29.7%	40.4%
タイル尺度	0.177	0.053	0.631	0.342
寄与度	100.0%	29.1%	27.5%	43.4%

資料：図表4-5に同じ。

図表 4-16 経済活動水準の高い地域における資産別寄与度の構成要素

	土地	家屋	償却資産
税収比	34.7%	41.6%	23.7%
CV比	1.174	0.797	2.142
相関係数	0.733	0.895	0.798
CV2寄与度	29.9%	29.7%	40.4%
タイル比	0.302	3.576	1.938
残余項	0.906	0.487	0.895
タイル寄与度	29.1%	27.5%	43.4%

資料：図表4-5に同じ。

極めて高い値を示しており、また税収比が 33.2%と高いため、総額に対する相関係数は 0.933 となっている。結果として、純固定資産税の偏在性に対する償却資産課税部分の寄与度は、CV²寄与度で 79.8%、タイル尺度寄与度で 83.4%と高い値となっている。土地課税部分について、最大/最少が 375.6 倍、CV²も 0.568 であり、家屋課税部分よりも偏在性が高い値であるが、税収比が 27.3%と相対的に低いため、純固定資産税の偏在性に対する寄与度は、CV²寄与度で 5.7%、タイル尺度寄与度は-3.1%とマイナスの値をとっている。

このように償却資産課税部分の市町村のバラツキが、純固定資産税の一人当たり税収の地域間格差に大きく影響していることがわかるが、こうした特徴は経済活動水準の弱い地域でより顕著に表れている。

図表 4-15 と 4-16 は、経済活動水準の強い地方自治体における、純固定資産税に関する一人当たり税収（2015 年度決算額）の偏在性の指標と資産別寄与度の構成要素を計算したものである。なお、当該グループに含まれる地方自治体は、図表 4-9 および 4-10 の時と同じである。

図表 4-13 と 4-15 を比較すると、税収の偏在性を示す指標は、あらゆる資産で縮小していることがわかる。先の分析で一人当たり純固定資産税収に大きく影響していた資産課税部分は、最大/最少は 553.9 倍から 110.4 倍、CV²が 7.511 から 1.557、タイル尺度は 0.688 から 0.342 と数値が著しく小さくなっており、資産課税部分が純固定資産税の偏在性に与える寄与度は、CV²寄与度で 40.4%、タイル尺度寄与度で 43.4%にまで低下している。

図表 4-17 経済活動水準の低い地域における純固定資産税の偏在性

	純固定資産税	土地	家屋	償却資産
最大値（万円）	137.22	7.04	37.60	132.93
最小値（万円）	1.45	0.10	0.46	0.28
最大/最小	94.8	70.4	81.6	461.3
CV ²	1.954	0.301	0.645	8.828
寄与度	100.0%	1.0%	12.0%	87.9%
タイル尺度	0.177	0.053	0.631	0.342
寄与度	100.0%	-3.1%	16.6%	90.4%

資料：図表4-5に同じ。

図表 4-18 経済活動水準の低い地域における資産別寄与度の構成要素

	土地	家屋	償却資産
税収比	19.8%	38.0%	42.2%
CV比	0.392	0.575	2.125
相関係数	0.125	0.551	0.970
CV ² 寄与度	1.0%	12.0%	87.9%
タイル比	0.302	3.576	1.938
残余項	-0.906	0.487	0.895
タイル寄与度	-3.1%	16.6%	90.4%

資料：図表4-5に同じ。

資産間のCV²寄与度は、土地課税部分が29.9%、家屋課税部分が29.7%、償却資産課税部分が40.4%と大きな差はなくなっていることがわかる。こうした資産間のバランスにより、純固定資産税のCV²は1.134から0.339とバラツキが小さくなっていることがわかる。

経済活動水準の高い純固定資産税の一人当たり税収の偏在性が小さい理由は、次のように説明できる。図表4-16は資産別寄与度の構成要素を示しているが、図表4-14と比較すると、CV²が最も高い償却資産課税部分の税収比は33.2%から23.7%と小さくなっていることがわかる。この結果、純固定資産税と償却資産課税部分との相関は、0.933から0.798に弱まっており、対照的に土地課税部分との相関は0.294から0.733、家屋課税部分との相関は0.605から0.895へと強まっていることが確認できる。このように、経済活動水準の高い地域においては、CV²の値が比較的小さい土地課税部分と家屋課税部分の税収比が高いため、CV²の値が大きい償却資産課税部分を相殺し、純固定資産税収の偏在性の縮小につながっているといえる。

一方で、経済活動水準の低い地域の地方自治体は、償却資産課税部分に過度に依存している実態が確認できる。図表4-17と4-18は、図表4-11および4-12で分類したグループの、純固定資産税の資産別の一人当たり税収（2015年度決算額）の偏在性の指標と、資産別寄与度の構成要素を示したものである。

図表4-17から、償却資産課税部分のCV²は8.828と極めて高い値であり、CV²寄与度は87.9%となっていることが確認できる。土地課税部分のCV²は0.301とばらつきが小さい

値を示しているが、 CV^2 寄与度は 1.0%である。図表 4-18 をみると、各資産の税収比は、土地課税部分が 19.8%、家屋課税部分が 38.0%、償却資産課税部分が 42.2%であり、 CV^2 が低い土地課税部分の割合が非常に小さいことがわかる。その結果、純固定資産税と土地課税部分の相関は 0.125 となっており、一方で、償却資産課税部分の相関は 0.970 である。すなわち、こうした地域における純固定資産税の水準は、償却資産課税によりほぼ決定しているといえる状況である。

このように、経済活動水準が低い地域では、固定資産税が市町村税の偏在性に大きく寄与しているという市町村全体の帰結がより強く観察できる。固定資産税は、「どの地方公共団体にも税源が広く存在し、その偏在が少ないという性格を持っている¹⁵⁶」とされるが、こうしたことは都市部などの経済活動水準が高い地域に限定されたことであり、町村などの経済活動水準が低い地域においては、償却資産の賦存量が市町村税の税収を決定しているのが実情である。次節において、この点をさらに掘り下げて議論する。

第 3 節 固定資産税の偏在性の要因分析

これまでの分析により、固定資産税が人口密度や経済活動水準に依存すること、一般的な見解と異なり固定資産税の一人当たり税収は偏在性が高いこと、そして地方自治体間の償却資産の賦存量の差異がこうした偏在性を強めていることを明らかにした。本節では、これまでの議論を踏まえ、固定資産税収に影響を及ぼす諸要因について詳細に検討する。

1. 一人当たり固定資産税収に影響を及ぼす諸要因の類型

一人当たり純固定資産税収が大きい地方自治体において、高税収をもたらしている要因は何か。図表 4-19 は、一人当たり固定資産税収の上位 40 地方自治体の市町村名、人口、人口密度、各資産の一人当たり税収を示したものである。

まず、当該 40 地方自治体に共通する点は、人口数が少ないことであり、大部分の地方自治体が人口 1 万人未満の町村であることである。人口数が少ないということは、一人当たり税収を算定する際、分子となる要因の影響を強く受けることになる。

こうした各地方自治体の特徴を精査して、一人当たり固定資産税収へ大きく影響を与えているものを類型化したものが、図表 4-20 である。

一人当たり固定資産税収が高い地方自治体にみられる第 1 の特徴は、原子力発電所、火力発電所、発電用ダムの所在地であることが挙げられる。原子力発電所が所在する地方自治体は、泊村、六ヶ所村、広野町、女川町、東海村など、火力発電所が所在する地方自治体は、上野村、飛島村、聖籠町など、発電用ダムの所在地は、南相木村、檜枝岐村、豊根村などがある¹⁵⁷。こうした発電所が所在している地方自治体では固定資産税の償却資産課税部分で

¹⁵⁶ 税制調査会（2000）、62 頁。

¹⁵⁷ 「発電用ダム」とは、電力会社、民間企業が管理または施工を行っている水力発電目的に特化したダムのことである。

図表 4-19 一人当たり固定資産税収の上位 40 地方自治体

(単位: 人、人/㎢、円)							
都道府県	市町村名	人口	人口密度	純固定資産税	土地	家屋	償却資産
北海道	古宇郡泊村	1,748	21	1,372,243	3,117	267,652	1,101,474
群馬県	多野郡上野村	1,302	7	1,342,281	5,693	7,532	1,329,056
長野県	南佐久郡南相木村	1,070	16	785,795	6,783	19,837	759,175
福島県	南会津郡檜枝岐村	588	2	743,526	4,138	31,481	707,906
愛知県	海部郡飛島村	4,579	204	613,851	338,368	188,662	86,820
北海道	虻田郡京極町	3,161	14	602,912	7,509	29,670	565,733
青森県	上北郡六ヶ所村	10,636	42	580,283	26,487	375,977	177,820
宮崎県	児湯郡木城町	5,420	37	509,959	10,886	31,929	467,144
福島県	双葉郡広野町	5,107	87	496,802	24,476	39,102	433,225
新潟県	刈羽郡刈羽村	4,756	181	431,864	18,060	144,450	269,354
福井県	大飯郡おおい町	8,487	40	427,630	12,155	91,309	324,166
宮城県	牡鹿郡女川町	6,859	105	396,559	9,936	123,639	262,983
佐賀県	東松浦郡玄海町	6,039	168	393,352	9,953	72,029	311,370
新潟県	南魚沼郡湯沢町	8,201	23	368,440	28,210	197,921	142,309
福島県	双葉郡大熊町	10,769	137	343,871	2,606	27,015	314,250
青森県	下北郡東通村	6,888	23	341,215	8,034	76,683	256,497
大阪府	泉南郡田尻町	8,606	1,531	330,886	173,706	81,094	76,086
神奈川県	足柄下郡箱根町	12,101	130	327,756	101,067	180,548	46,141
岐阜県	大野郡白川村	1,694	5	311,955	10,757	40,652	260,546
長野県	北佐久郡軽井沢町	20,177	129	302,338	160,088	108,177	34,073
愛知県	北設楽郡豊根村	1,187	8	284,758	14,740	22,033	247,986
北海道	勇払郡厚真町	4,699	12	261,726	23,746	47,626	190,355
福井県	大飯郡高浜町	10,731	148	251,989	26,287	48,696	177,007
新潟県	北蒲原郡聖籠町	14,323	381	239,708	34,758	60,263	144,688
茨城県	那珂郡東海村	38,409	1,011	227,479	27,951	62,413	137,116
三重県	三重郡川越町	14,922	1,709	226,306	42,550	41,532	142,224
千葉県	山武郡芝山町	7,621	176	215,165	67,155	89,115	58,895
岡山県	真庭郡新庄村	961	14	210,410	10,929	10,071	189,410
北海道	天塩郡幌延町	2,448	4	207,973	6,798	32,536	168,640
山梨県	南都留郡山中湖村	5,852	110	206,579	30,780	131,178	44,621
愛媛県	西宇和郡伊方町	10,224	109	203,382	11,688	46,853	144,841
福島県	大沼郡金山町	2,223	8	203,333	9,363	21,837	172,134
奈良県	吉野郡下北山村	1,005	8	201,095	18,553	15,499	167,043
福島県	相馬郡新地町	8,038	173	198,057	28,872	35,888	133,297
鳥取県	日野郡江府町	3,147	25	197,115	11,115	28,467	157,533
長野県	木曾郡玉滝村	841	3	196,907	65,737	36,472	94,698
鳥取県	西伯郡日吉津村	3,497	4	195,927	41,485	69,158	85,283
福井県	三方郡美浜町	10,030	152	193,263	17,855	39,861	135,547
石川県	羽咋郡志賀町	21,670	247	187,023	16,264	51,110	119,650
宮城県	黒川郡大衡村	5,838	60	184,743	43,623	66,324	74,796

資料：総務省編「国勢調査（平成 27 年度）」、総務省「地方税等の収入状況（平成 27 年度）」より作成。

巨額の税収が徴収しており、一人当たり税収上位 40 地方自治体の多くがこのグループに分類される¹⁵⁸。全国の発電所が所在する地方自治体の一人当たり純固定資産税収（2015 年度

¹⁵⁸ 発電用ダムが所在する地方自治体は、ダムが存在するため長期間に亘って安定した財源をもたらすが、減価償却期間が短い火力発電所が所在する地方自治体は、固定資産税が減少するペースが速いとされている。（岡部（2010）、48 頁。）

図表 4-20 純固定資産税収上位 40 団体の類型

分類	該当する市町村
発電所所在地	≪原子力≫ 泊村、六ヶ所村、広野町、刈羽村、おおい町、女川町、玄海町、大熊町、東通村、高浜町、東海村、伊方町、美浜町、志賀町 ≪火力≫ 上野村、飛島村、田尻町、厚真町、聖籠町、川越町、新地町 ≪発電用ダム≫ 南相木村、檜枝岐村、京極町、木城町、湯沢町、白川村、豊根村、新庄村、幌延町、金山町、下北山村、江府町、王滝村
会社管理空港所在地	田尻町、芝山町
大規模工場施設所在地	山中湖村、日吉津村、大衡村
観光地	箱根町、軽井沢町
工業地域	飛島村、聖籠町

決算)の単純平均は109,031円(うち償却資産課税部分59,799円)であり、地方自治体間平均の64,010円(同21,273円)を上回っている¹⁵⁹。とくに原子力発電所が所在する地方自治体の一人当たり純固定資産税収の単純平均は、317,484円(同220,981円)と極めて高い値を示している¹⁶⁰。

第2は、田尻町、芝山町などの会社管理空港ないし空港倉庫が所在する地方自治体である。こうした地方自治体は、空港の敷地面積が非常に広いため、償却資産課税部分のみならず土地課税部分をもたらす税収も大きいという特徴をもつ。会社管理空港が所在する地方自治体の一人当たり純固定資産税収の単純平均は126,992円であり、うち土地課税部分が53,204円、償却資産課税部分は28,934円となっている¹⁶¹。

第3は、飛島村、聖籠町などの工業地帯や、山中湖村、日吉津村、大衡村など大規模工場施設が所在する地方自治体である。こうした地方自治体は人口数が少ないため、大きな企業や大規模工場施設などが少数でも存在することにより、一人当たりの純固定資産税収が高くなる傾向にある。当該グループの特徴は、償却資産課税部分をもたらす税収が高い点である。

第4は、箱根町、軽井沢町、湯沢町、山中湖村などの大規模な宿泊施設や別荘が存在する地方自治体である。当該グループの特徴は、土地課税部分と家屋課税部分からの税収が大きい点である。当該地方自治体には宿泊施設や別荘が多数存在するが、こうした宅地は住宅のために供する建物ではないことから「住宅用地特例措置」及び「小規模住宅用地特例措置」の適用外になっていることが大きいと考えられる。この点については、次項で詳細に検討する。

¹⁵⁹ 地方自治体のサンプル数は297である。発電用ダムの所在が地方自治体については、原則として河川法に基づくダムの基準である高さ15.0メートル以上のダムが所在している地方自治体に限定しているが、一級河川の本流に建設されたものについては15.0メートル以下のダムが所在する地方自治体も加えている。なお、多目的ダムについては計算から除外している。

¹⁶⁰ 地方自治体のサンプル数は20である。核燃料処理センターが所在する青森県の六ヶ所村も加えて計算している。

¹⁶¹ 地方自治体のサンプル数は9である。

2. 一人当たり固定資産税収の決定要因

図表 4-20 の地方自治体を調査した結果、純固定資産税の一人当たり税収に強く影響を与えているものは、地方自治体内の償却資産および住宅用途以外の宅地の賦存量であった。以下では、こうした変数が、市町村別の一人当たり固定資産税収に有意に影響を与えているのかを推定する。

被説明変数は、2015 年度決算における固定資産税の土地課税部分と償却資産課税部分の一人当たり税収である。説明変数は、人口密度、平均地価、住宅用地以外の宅地比率、第Ⅱ次産業就業者比率、一人当たり有形固定資産を用いる。

資料に関しては、人口密度と第Ⅱ次産業就業者比率については総務省「国勢調査」を、平均地価については国土交通省「地価公示」を、住宅用地以外の宅地比率については総務省「固定資産の価格等の概要調書」を、一人当たり有形固定資産については、経済産業省「工業統計調査」をそれぞれ用いた。

サンプルに関しては、外れ値を除去するため、1719 市町村から①人口が 30,000 人未満の市町村、②発電所所在地、③空港所在地、④平均地価および有形固定資産のデータがない地域を取り除いている。

図表 4-21 は、説明変数の基本統計量を示したものである¹⁶²。人口密度の平均値は 1,880.0 人/k m²、また中央値は 761.6 人/k m²と大きな差がある。平均地価は、最大値 492,100 円、最小値 7,300 円となっているため、平均値 65,967 円、中央値 43,150 円と差が大きい。住宅用地以外の宅地は平均値が 13.9%、中央値が 11.9%と差は小さい。第Ⅱ次産業就業者比率は、平均値 27.3%、中央値 26.9%とほぼ差はない。一人当たり有形固定資産は、平均値 591,225 円、中央値 399,946 円と大きな差を示している。

図表 4-22 は、(1) ～ (3) の被説明変数は土地課税部分の一人当たり税収であり、人口密度、平均地価、住宅用地以外の宅地比率を説明変数として最小二乗法によって推定を行った結果である。また、(4) ～ (6) の被説明変数は償却資産課税部分の一人当たり税収であり、説明変数を人口密度、第Ⅱ次産業就業者比率、一人当たり有形固定資産として同様の計算で推定したものである。

まず、土地課税部分の一人当たり税収の推定結果を示す。図表 3-21 の (1) の説明変数は

図表 4-21 説明変数の基本統計量

変数	データ数	平均	中央値	最大値	最小値	標準偏差
人口密度 (人/km ²)	614	1730	761.6	14312.7	29.6	2374.3
平均地価 (円/m ²)	614	65,967	43,150	492,100	7,300	58,112
住宅用地以外の宅地 (%)	614	13.9	11.9	63.4	1.6	8.7
第Ⅱ次産業就業者比率 (%)	592	27.3	26.9	52.0	10.9	7.5
一人当たり有形固定資産 (円)	592	591,225	399,946	4,123,623	6,216	582,360

¹⁶² サンプル数が異なるのは、「有形固定資産」のデータが不足している地方自治体を除外したためである。

図表 4-22 市町村別固定資産税収の推定結果

	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)
定数項	18412*** (338.4)	14971*** (359.7)	10502*** (411.5)	12105*** (308.6)	-270* (900.6)	6087.9*** (665.2)
人口密度	1.663*** (0.109)	-0.969*** (0.191)	-1.865*** (0.170)	-0.646*** (0.102)	-0.307*** (0.091)	-0.255*** (0.062)
平均地価 (円)		0.127*** (0.008)	0.133*** (0.006)			
住宅用地以外の宅地 (%)			415.0*** (25.9)			
第2次産業就業者比率					425.1*** (29.6)	10.50* (25.9)
一人当たり有形固定資産						0.008*** (0.000)
修正済み決定係数	0.274	0.483	0.635	0.062	0.304	0.672
F統計量	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000
サンプル数	614	614	614	592	592	592

(注)被説明変数は(1)～(3)が土地課税部分、(4)～(6)が償却資産課税部分の一人当たり固定資産税収である。カッコ内は標準誤差である。表内の***は1%有意、**は5%有意、*は10%有意である。

人口密度のみである。人口密度の係数は 1.663 であり 1%有意水準で統計的に有意であった。この結果から、人口密度が高い市町村ほど、土地課税部分の一人当たり税収が高いという結果が確認される。ただし、順次、説明変数に平均地価、住宅用地以外の宅地比率を加えた(2)、(3)をみると、人口密度の係数は-0.969、-1.865 となっており、人口密度と一人当たり税収は負の相関を示していることがわかる。これは修正済み決定係数が 0.274、0.483、0.635 と高くなっていくことから、土地課税部分の一人当たりの税収は、人口密度そのものよりも人口密度が増加することにより生じる要素に強く関係していると解釈することができる。(2)の説明変数である平均地価の係数は 0.127 と正の値であり統計的に有意である。また、さらに住宅用地以外の宅地比率を加えた(3)をみると、平均地価および住宅用地以外の宅地比率の係数は正の値をとり、1%有意水準で統計的に有意である。(1)～(3)の結果から、平均地価と住宅用地以外の宅地比率が高いほど、土地課税部分の一人当たり税収は大きくなるといえる。これは人口密度の高い地方自治体ほど地価が高いこと、そして商業地等の設置が多いことによると考えられる。

次に、償却資産課税部分の一人当たり税収の推定結果について考察する。人口密度のみの(4)をみると、係数は-0.646 と負の値であり、1%有意水準で統計的に有意である。このことは(5)、(6)で説明変数を追加しても、人口密度の係数は負の値をとり、統計的に有意であることがわかる。すなわち、償却資産課税部分の一人当たり税収は、人口密度が高いほど低くなるのがわかる。ただし、修正済み決定係数の値は、説明変数の追加により大きくなっていることを鑑みると、人口密度そのものではなく人口密度の低さによって生じている要因が大きいといえる。先の分析で、大規模な工場施設が所在する地方自治体では、償却資産課税部分の一人当たり税収が大きいことがわかったが、こうした大規模な工場施設は人口が密集していない地域に立地されていることが多い。(5)、(6)において、第Ⅱ次産業就

業者比率はいずれも正の係数が計測され、統計的に有意であった。(6)をみると、一人当たり有形固定資産も1%有意水準で統計的に有意である。修正済み決定係数の大きさからも、第Ⅱ次産業構造が高い地域ほど、償却資産課税部分の一人当たり税収が高いといえる。

本章では、わが国における固定資産税収の偏在性とその要因を検証した。固定資産税収は、固定資産税の土地課税部分の一人当たり税収は、人口密度が高い地域ほど大きくなるが、これは人口密度が高い地域は地価が高いこと、そして人口が密集地域は商業地施設が多く点在するため「住宅用地特例措置」の適用外になることが大きいといえる。また、償却資産課税部分は、発電所や大規模な工場施設の賦存量に大きく影響している。このことは、現行の固定資産税は、企業課税としての性質が大きいということを意味している。

こうした制度下で、地方税の充実を目指しても、固定資産税の偏在性をより大きくする結果になるであろう。近年、3大都市圏で地価の上昇がみられる一方で、地方圏の多くは、中核都市を除き、地価の下落が続いている。こうした傾向は今後も続くと予想されており、現行制度のままならば、固定資産税の負担格差は、拡大に向かうと考えられる。

第5章 固定資産税収の変動に影響する諸要因

一般に、望ましい地方税の条件として、税収が年度間の変動が小さく安定的であることが求められる。地方公共サービスは、地域福祉や教育サービスなど、住民にとって身近で経常的な公共サービスであり、これらは経済環境の変化によって、年度間で極端に拡大や縮小できるものではないためである。景気により課税標準が大きく変動する所得課税に対して、資産の価格を課税標準とする固定資産税は、景気の影響を相対的に受けにくく、安定的な収入が期待できるとされている。

しかしながら、こうした事は資本価格が市場価格を正確に反映していることを前提にしている。実際の制度設計によっては課税標準額と市場価格は切り離される場合がある。本章の目的は、あるべき固定資産税制を検討するために、わが国における固定資産税制度を安定性の視点から検証することである。

さて、税収の変化要因は、所得、消費、資産などの課税ベースの変化などの経済的要因と、課税標準の計算の仕方や税率の変更などの制度的要因に大別できる¹⁶³。こうした分類に基づき、本章では固定資産税の税収の変化要因を経済的要因と制度的要因に求め、各要因が税収の安定性に与える影響を検証する。

第1節 景気循環が税収の変動に与える効果

税収の変動の推計は、目的に応じて尺度を選択することが重要である。税収の安定性を測る尺度は、標準偏差、変動係数、対前年度変化率、所得弾性値、所得弾力性など様々であるが、本節の目的は、固定資産税の税収と景気循環との関係性を検討することにあるため、安定性を測る尺度として所得弾力性を用いる¹⁶⁴。なお、ここでいう所得弾力性とは、課税ベースの所得弾力性ではなく税収の所得弾力性のことである¹⁶⁵。以下では、分析に用いるモデルおよびデータを提示する。

1. 税収の安定性の尺度

経済は短期的なGDPの変化による経済循環を伴いながら、長期的な傾向として経済規模を拡大させて成長するが、前者の短期的な経済循環に対応するのが税収の安定性であり、後者の長期的な経済成長に対応するのが税収の伸張性である。地方税は、税収が年度間で安定的であることが求められる一方で、長期的には、税収が物価の変動に応じて増減すること

¹⁶³ Lutz (2008), p. 558.

¹⁶⁴ 景気循環との関係か税収の変化に関心がある場合には税収の所得弾性値と所得弾力性、税収の変化そのものに関心がある場合には標準偏差や変動係数が望ましいとされている。(石田(2015)、31頁)

¹⁶⁵ 制度改正の影響をできるだけ排除するために、税収の所得弾力性ではなく課税ベースの所得弾力性を測ることもあるが、「財政の安定は、課税ベースそのものではなく税収を安定させることによってもたらされる」とする Holcombe and Sobel (1997) の主張に倣い、本分析では税収の変化を重視する。(Holcombe and Sobel(1997), p. 122.)

が望ましいとする伸張性も求められる。こうした税収の安定性と伸張性にはトレード・オフの関係があるとされている。一般に税収の安定性や伸張性を測る場合、通常の時系列モデルで税収の所得弾力性を推計するが、税収の所得弾力性が 1 よりも小さいとき税収の安定性が高く、1 よりも大きいときは伸張性が高いと解釈される。このように安定性と伸張性は両立しないとするのが伝統的な見解である。

一方で、こうした伝統的な見解を批判的に捉えているのが Sobel and Holcombe (1996) である。Sobel and Holcombe (1996) は、税収の安定性と伸張性のトレード・オフの関係が生じるのは 2 つの性質を同じ尺度で測っているためだとし、税収の安定性と伸張性に異なる尺度を用いることを主張している¹⁶⁶。具体的には、1 階の差分を考慮した変化モデルにより推計した所得弾力性を「短期的所得弾力性」と定義して安定性を測り、1 階の差分を考慮しない通常の水準モデルにより推計した「所得弾力性」を長期的所得弾力性として伸張性を測っている¹⁶⁷。本分析では、税収の所得弾力性を短期と長期に分けることのメリットを積極的に認め、Sobel and Holcombe の変化モデルを採用する¹⁶⁸。

税収の安定性と伸張性を推計するために用いる水準モデルと 1 階の差分を考慮した変化モデルの式は、下記の通りである。

$$\ln(R_t) = \alpha + \beta \ln(Y_t) + \varepsilon_t \quad (5.1)$$

$$\Delta \ln(R_t) = \alpha + \beta \Delta \ln(Y_t) + \varepsilon_t \quad (5.2)$$

ただし、 R は t 年度における税収、 Y は t 年度における GDP である。 ε_t は誤差項である。係数 β が GDP に対する所得弾力性である。

式 (5.1) の水準モデルが税収の長期的所得弾力性の推計式であり、係数 β が伸張性の尺度である。 $\beta > 1$ ならば、税収の増加率が GDP の成長率を上回っているため伸張性が高いということになる。 $\beta < 1$ ならば、税収の増加率は GDP の成長率に届いていないため伸張性は低いことになる。 $\beta = 1$ ならば、税収は GDP に対して長期的に中立的であることになる。式 (5.1) に 1 階の差分を考慮した変化モデルが式 (5.2) であり、税収の短期的所得弾力性の推計式である。係数 β が安定性の尺度であるが、 $\beta > 1$ ならば安定性は低く、 $\beta < 1$ ならば安定性は高いことになり、 $\beta = 1$ ならば、税収は短期的に中立的ということになる。

¹⁶⁶ この問題は安定性と伸張性の概念をどう捉えるかという問題でもあるが、本分析では、神野 (2007) が主張するように、安定性と伸張性を「時間的」概念と捉え、安定性を年度間という短期の時間概念、伸張性を長期の時間概念として考察する。

¹⁶⁷ 所得弾力性を短期と長期に分けて日本の地方税の安定性と伸張性を分析したものとして、北浦・長嶋 (2007)、Ishida (2011) がある。

¹⁶⁸ 税収の安定性と伸張性がトレード・オフの関係にあることを前提とするならば、望ましい地方税制は安定性と伸張性のどちらを優先するべきかという議論となる。所得弾力性を長期と短期に分けて分析することにより、こうした二項対立の議論を回避し、安定性と伸張性の両立できる方法を模索できると考えられる。この点は、石田 (2015) においても指摘されている。(石田 (2015)、3 頁。)

2. データ

本分析では、道府県税においては道府県民税、事業税、地方消費税、その他の道府県税、道府県税合計、市町村税においては市町村民税、固定資産税、その他の市町村税、市町村税合計の税収弾力性を推計する。道府県民税、事業税、市町村民税は、個人分と法人分を分けて推計する。さらに、道府県民税と市町村民税では、均等割、所得割、法人税割を区別し、固定資産税は、土地、家屋、償却資産に分割する。

税収の所得弾力性は、*GDP*に関しては、内閣府『国民経済計算』からの名目 *GDP* で、税収額に関しては、総務省『地方税に関する参考係数資料』から全国集計された名目決算額で推計する。名目額を用いる理由は、名目経済成長率が税収の決定要因だからである¹⁶⁹。また、都道府県別ではなく全国集計した税収額を用いる理由は、わが国では国が定めた地方税法により都道府県間で制度に大きな差がないことから、税収の安定性や伸張性を推計する

図表 5-1 各税目の基本統計量

変数	データ数	平均	中央値	最大値	最小値	標準偏差
道府県民税	30	4,635,740	4,450,425	6,238,656	3,093,448	996,824
個人均等割	30	53,323	46,874	113,219	27,371	24,209
所得割	30	3,087,665	2,520,495	4,824,598	2,125,519	1,014,898
(個人分)	30	3,140,988	2,557,507	4,900,510	2,172,362	1,035,123
法人均等割	30	118,886	132,702	148,176	55,732	33,080
法人税割	30	777,013	726,458	1,100,125	543,516	149,886
(法人分)	30	1,494,752	1,369,861	2,631,094	837,362	475,726
事業税	30	4,490,480	4,465,931	6,752,859	2,419,689	1,226,417
個人事業税	30	218,293	216,633	286,151	137,971	36,817
法人事業税	30	4,272,187	4,207,112	6,476,349	2,240,378	1,207,895
地方消費税	18	2,707,303	2,551,109	4,974,195	2,393,582	605,733
その他の道府県税	30	4,174,292	4,131,284	7,185,383	775,818	1,128,250
道府県税合計	30	14,834,651	14,704,336	18,664,187	10,576,392	1,624,833
市町村民税	30	8,890,650	8,943,262	10,308,910	7,015,739	852,738
個人均等割	30	130,767	117,229	213,856	77,354	43,770
所得割	30	6,328,960	6,399,268	7,352,258	4,786,551	692,551
(個人分)	30	6,459,727	6,499,368	7,445,011	4,863,905	712,865
法人均等割	30	364,432	388,815	419,143	235,759	58,067
法人税割	30	2,066,491	1,913,823	3,083,379	1,373,495	451,410
(法人分)	30	2,430,923	2,307,870	3,351,908	1,775,220	420,704
固定資産税	30	8,067,949	8,760,922	9,323,417	4,729,254	1,382,498
(土地)	30	3,221,730	3,404,955	3,798,653	1,971,257	542,562
(家屋)	30	3,235,093	3,493,537	3,868,179	1,757,075	632,615
(償却資産)	30	1,529,796	1,602,072	1,764,280	922,197	229,989
その他の市町村税		2,541,502	2,566,968	2,775,868	2,078,271	185,414
市町村税合計	30	19,500,100	19,989,961	21,630,478	14,051,841	1,802,676
地方税合計	30	34,334,751	34,686,361	40,266,817	24,628,233	3,145,979

資料：総務省『地方税に関する参考係数資料』の各年度版。

¹⁶⁹ 税制調査会(2000)は、「将来の税収は、名目経済率がどの程度になるかということに大きく依存する」とし、名目経済成長率が税収の決定要因であると主張する。(税制調査会(2000)、49頁。)

には問題はないと考えるためである¹⁷⁰。

推計期間は、1986年度から2015年度であり、地方消費税は、1998年度から2015年度とする。図表5-1は、各税目の基本統計量を示したものである。各税目において平均値と中央値に大きな差はない。最大/最少については、道府県民税及び市町村民税の法人均等割の値が大きい、他の税目については標準偏差をみてもばらつきは小さいことがわかる。

3. 税収の名目 GDP弾力性の推計

図表5-2は、税収の名目GDP弾力性の推計結果を示している。安定性が高いと判断できるケースは、統計的に有意で1.0未満の短期所得弾力性が推計されている場合である。逆に統計的に優位に1を上回る係数が推計される場合は、安定性が低いことになる。1.0の場合は中立的であるといえる¹⁷¹。以下、推計結果を税目別に検討する。

まず、住民税である。均等割課税では、個人均等割（道府県民税・市町村民税）の短期所得弾力性は統計的に有意ではなく、名目GDPの変化との間に明確な関係を認めることはできなかった。個人均等割は所得の変化に応じて税負担が変わるものではないため、短期的な景気循環とは関係ないとみてよいだろう。一方、長期的には、個人均等割の長期的所得弾力性は、道府県分が1.672、市町村分が1.440であり伸張性は高いことがわかる。個人住民税の納税義務者の増加によって、名目GDPの変化を税収が上回ったと解釈できる。

法人均等割は、道府県民税においては、短期所得弾力性が2.289、長期的所得弾力性が3.244、市町村民税においては、短期所得弾力性が2.205、長期的所得弾力性が2.922であり、安定性が低く伸張性が高いという結果を得た。法人均等割は、資本金等の総額により号数が区分されて課税されているためであるといえる。

所得割課税は、道府県分と市町村分で傾向が異なっている。道府県民税所得割は、短期的には名目GDPの変化と明確な関係を見出せないが、長期所得弾力性は0.885と伸張性が低い。市町村民税所得割は、短期所得弾力性が1.272、長期所得弾力性が1.061であり、名目GDPの変化に対して中立的である。所得割において道府県分と市町村分の仕組みが異なるのは税率のみである。推計期間における道府県分と市町村分の税率の差異で大きなものは、2007年度以前の税率構造の累進度である。この点については、更なる検討が必要ではあるが、税率の調整によって税収の安定性や伸張性をコントロールできる可能性を示唆しているといえる。

法人税割の短期所得弾力性は、道府県分が1.603で、市町村分が2.166で、安定性が非常に低いという結果になっている。一般に、法人課税は税収が不安定であり伸張性が高いとされているが、長期所得弾力性をみると、道府県分に関しては名目GDPの変化と明確な関係を見出せず、市町村分は0.389と、通説とは異なり伸張性が低いことが示されている。こうした結果は、景気対策や企業活動のグローバル化の促進に伴う政策税制などによる法人税

¹⁷⁰ 超過課税などによる差がないわけではないが、その差はそれほど大きなものではない。

¹⁷¹ 小数点第2位を四捨五入することによって1.0が得られる場合を中立的であるとした。

図表 5-2 税収の所得弾力性の推計結果

変数	短期所得弾力性			長期所得弾力性		
	係数	標準誤差	決定係数	係数	標準誤差	決定係数
道府県税						
道府県民税	1.337*	0.618	0.155	1.142*	0.166	0.629
個人均等割	0.262	0.301	0.011	1.672**	0.252	0.650
所得割	0.323	0.487	0.013	0.885**	0.217	0.378
(個人分)	0.323	0.464	0.013	0.897**	0.216	0.388
法人均等割	2.289*	0.905	0.182	3.244**	0.244	0.913
法人税割	1.603*	0.091	0.142	0.298	0.174	0.074
(法人分)	1.495**	0.632	0.162	0.530	0.150	0.279
事業税	2.368**	0.715	0.264	0.591*	0.227	0.186
個人事業税	1.756**	0.303	0.494	1.541**	0.106	0.909
法人事業税	2.412**	0.745	0.253	0.550*	0.236	0.155
地方消費税	1.194	0.558	0.277	0.271	0.366	0.044
その他の道府県税	0.35	0.354	0.071	1.401**	0.131	0.827
道府県税の合計	1.250**	0.353	0.364	1.065**	0.075	0.896
市町村税						
市町村民税	1.185	0.284	0.521	0.968**	0.098	0.989
個人均等割	0.292	0.354	0.024	1.440**	0.206	0.663
所得割	1.272**	0.335	0.216	1.061**	0.091	0.847
(個人分)	0.899**	0.346	0.217	1.069**	0.089	0.854
法人均等割	2.2055**	0.958	0.173	2.922**	0.240	0.874
法人税割	2.166**	0.684	0.245	0.487*	0.198	0.161
(法人分)	2.030**	0.655	0.285	0.708**	0.171	0.370
固定資産税	0.696**	0.174	0.400	1.753**	0.066	0.984
(土地)	0.673**	0.165	0.403	1.722**	0.067	0.981
(家屋)	0.655**	0.198	0.037	1.876**	0.091	0.963
(償却資産)	0.688**	0.268	0.249	1.801**	0.083	0.942
その他の市町村税	0.712	0.932	0.027	0.635**	0.058	0.802
市町村税の合計	0.831*	0.184	0.521	1.214**	0.042	0.989
地方税の合計	1.015**	0.254	0.511	1.149**	0.049	0.971

(注)表内の**は1%有意、*は5%有意である。

資料：総務省『地方税に関する参考係数資料』の各年度版。

負担の削減によるものだと考えられる。

次に、事業税である。事業税は個人分と法人分からなるが、税収の中心は法人分である。法人事業税は、短期所得弾力性が 2.412、長期所得弾力性が 0.550 と、安定性も伸張性も低いという法人住民税と同様の結果がでている。ただし、本分析の推計期間は 1986 年度から 2015 年度であり、法人事業税に外形標準課税が導入された 2004 年度以前の期間も含まれているため、外形標準課税の効果を十分には反映されていないことに留意する必要がある。

地方消費税の短期所得弾力性および長期所得弾力性であるが、名目 GDP の変化と明確な関係を見出すことはできなかった。このことは決定係数からも確認できるように、地方消費税は安定的に税収が確保され続けているが、名目成長率の変動に関係なく推移していると

いうことを意味している。これは、長引く不況により、わが国の国民の消費意欲が停滞していることから、可処分所得の増減が消費行動に大きな変化をもたらしていないと考えてよいだろう。

最後に、固定資産税である。固定資産税の短期所得弾力性の値は、土地課税部分が 0.696、家屋課税部分が 0.655、償却資産課税部分が 0.688 であり、安定性が高いことが示されている。一方で、長期所得弾力性は、土地課税部分が 1.722、家屋課税部分が 1.876、償却資産課税部分が 1.801 と、伸張性も高いことを示している。つまり、わが国の固定資産税は、年度間の変動は名目 *GDP* の変化と比較して小さいが、長期的には名目 *GDP* の成長率以上に増加していることがわかる。

こうした現象が生じる最大の理由は、いわゆる 7 割評価の導入による影響であろう。1994 年度の評価替えにより、固定資産税の土地の評価額は、公示地価額の 7 割程度を目途に算定されることになった。この 7 割評価により生じる納税者の急激な税負担増を回避するために、1997 年度には税負担額をなだらかに上昇させる負担調整措置が導入された。このことにより、固定資産税の土地課税部分の税収は、年度間の変動は小さいものの、長期的には緩やかに上昇してきたと考えられる。

固定資産税の家屋課税部分については、税収の太宗を占める比較的新しい家屋の増加があげられるであろう¹⁷²。住宅や商業施設などが堅調に増加したことが、家屋課税部分の税収の伸張性を高めたといえる。

以上、地方税収の安定性と伸張性を明らかにすることを目的に、税収の短期的所得弾力性と長期的弾力性を推計した。伝統的見解では、安定性と伸張性がトレード・オフの関係にあるとする。しかし、実際には、地方法人 2 税のように安定性と伸張性の両方を満たさない税がある一方で、固定資産税のように両方を満たす税が存在した。ただし、これは安定性と伸張性を同時に満たす、あるいは満たさない税目が確認できたというだけのことであり、両性質の間の関係性については検討していない。この課題は、次節で取り組む。

第 2 節 個別税目の安定性と伸張性の関係

地方税収の安定性と伸張性には、伝統的見解が示すようにトレード・オフの関係はあるのか。本節では、Holcombe and Sobel (1997) の手法に倣い、都道府県別データによる短期所得弾力性と長期所得弾力性との相関係数で、個別税目の税収の安定性と伸張性の関係を検証する。

1. 方法とデータ

先の分析と同様、安定性と伸張性の尺度は、短期所得弾力性と長期所得弾力性を用いる。

¹⁷² 住宅総数は 1983 年度においては 38,607 千数であったが、2013 年度には 60,629 千数に増加している。(国土交通省 HP『平成 29 年度住宅経済関連データ』2018 年 8 月 22 日閲覧。) http://www.mlit.go.jp/statistics/details/t-jutaku-2_tk_000002.html

具体的な方法は以下の通りである。

個別税目の安定性と伸張性は、都道府県別に集計した税収の名目決算額と名目県内総生産額を用いて、式(5.1)および(5.2)によって推計する。都道府県別に、短期所得弾力性と長期所得弾力性を推計する理由は、全国的な経済の変化による影響を排除して、地域経済の動きを反映した所得弾力性が推計できるためである。

式(5.1)および(5.2)による税収の所得弾力性の推計から、都道府県別の短期と長期の税収の所得弾力性が得られる。こうした短期と長期の税収の所得弾力性の相関係数を税目ごとに計算することによって、各税の安定性と伸張性の関係性を確認できる。

なお、統計的に有意な結果が得られた場合、0.4未満の相関係数は弱い正の相関、0.4以上0.7未満は正の相関、0.7以上は強い正の相関として、トレード・オフの強さと解釈する。統計的に有意な結果が得られなかった場合は、安定性と伸張性の間には明確な関係が認められなかったことになる。

税収の所得弾力性の推計のデータについては、県内総生産に関しては、内閣府『県民経済計算』から都道府県別の名目総生産額を、当道府県別の名目税収額は総務省『地方財政統計年報』(各年度版)によって、道府県税は都道府県別の収入額をそのまま用い、市町村税は地方自治体規模別に記載された収入額を都道府県別に集計したものをを用いている。なお、地方消費税は清算額を用いた。

推計期間は、1997年度から2015年度とした。推計期間が前節の分析と異なる理由は、本分析の大きな関心は、固定資産税の短期所得弾力性と長期所得弾力性の関係を検証することであり、1997年度の固定資産税の新たな負担調整措置の導入以後から現在に至る期間の分析がより重要であると判断したためである。

2. 短期所得弾力性と長期所得弾力性の相関関係

図表5-3は、個別税目の短期所得弾力性と長期所得弾力性の相関係数である。短期所得弾力性と長期所得弾力性の中に低い正の相関が認められ弱いトレード・オフの関係がある(相関係数0.4未満)といえる税目は、道府県民個人均等割である。道府県民個人均等割の相関係数は0.363であり5%有意水準で統計的に有意である。正の相関が認められ税収の安定性と伸張性の中にトレード・オフの関係がある(相関係数0.4以上0.7未満)といえる税目は、道府県民税所得割、道府県民法人税割、法人事業税、地方消費税、市町村民税所得割、市町村民税法人税割である。相関係数は、道府県民税所得割が0.566、道府県民法人税割が0.465、法人事業税が0.501、地方消費税が0.481、市町村民税所得割が0.475、市町村民税法人税割が0.407である。なお、強い正の相関(0.7以上)を示した税目は確認できない。

一方で、道府県民税法人均等割、個人事業税、市町村民税個人均等割、市町村民税法人均等割、固定資産税の土地課税部分、家屋課税部分、償却資産課税部分については、統計的に有意な関係を認めることはできなかった。

図表5-3の推計結果で特に注目すべき税目は、固定資産税である。多くの所得課税には安

図表 5-3 個別税目の短期所得弾力性と長期所得弾力性の相関係数

変数	相関係数	変数	相関係数
道府県民税	0.194	市町村民税	0.526**
個人均等割	0.383**	個人均等割	0.224
所得割	0.666**	所得割	0.516**
(個人分)	0.598**	(個人分)	0.499**
法人均等割	0.043**	法人均等割	0.178
法人税割	0.513**	法人税割	0.462**
(法人分)	0.577**	(法人分)	0.481**
事業税	0.564**	固定資産税	0.197
個人事業税	0.283	(土地)	0.278
法人事業税	0.591**	(家屋)	0.177
地方消費税	0.381**	(償却資産)	0.199
その他の道府県税	0.471**	その他の市町村税	0.095
道府県税の合計	0.553**	市町村税の合計	0.318

(注)表内の**は1%有意、*は5%有意である。

定性と伸張性の間にトレード・オフの関係があるが、固定資産税においては、土地課税部分、家屋課税部分、償却資産課税部分のすべてで、短期所得弾力性と長期所得弾力性の間に明確な関係が認められない¹⁷³。つまり、固定資産税と景気循環の間に明確な関係は見いだせないことが示されている。

こうしたことから、固定資産税の税収の変化要因は、経済的要因よりも制度的要因によるところが大きいと判断できる。固定資産税の制度的な特徴のひとつは、資産評価制度によって評価額を算定することである。固定資産税の課税標準である固定資産の時価は、固定資産評価基準によって計算される。固定資産の市場価格（実勢価格）と実際の税額計算の基礎となる評価額や課税標準額の間には資産評価という制度的な楔が存在するといえる。固定資産の市場価格の変化は、直接には固定資産税の税収に影響していないとみるのが妥当であり、土地の負担調整措置なども含めた資産評価制度を通じて間接的に税収に反映されるのである。したがって、固定資産税の短期所得弾力性と長期所得弾力性との間にトレード・オフの関係が認められなかった要因は、評価制度を通じて算定された課税標準額が市場価格を適切に反映していなかったためだと考えられる。

資産評価制度の影響は、とりわけ固定資産税の土地課税部分で大きいといえる。1997年度に導入した新たな負担調整措置の特徴は、宅地の固定資産評価額と課税標準額を乖離させることにより、納税者の急激な税負担増を回避することにあつた。こうした評価額と課税標準額との乖離が、固定資産の市場価格と課税標準額の更なる楔として機能し、短期所得弾力性と長期所得弾力性の関係を弱めているといえる。

このように固定資産税の税収の変化の仕方に影響を及ぼしているのは制度的要因であり、

¹⁷³ 所得課税の中でも均等割課税のほとんどは、短期所得弾力性と長期所得弾力性の間にトレード・オフの関係を示していない。均等割課税でトレード・オフが認められないのは、均等割の課税ベースは個人も法人も基本的に所得金額に連動しないため、所得の変化との関係が希薄であるためだと考えられる。

特に大きな要因は負担調整措置であると考えられる。負担調整措置は、課税標準額が据え置き範囲に到達するまでは、前年度の課税標準額を少しずつ引き上げて当該年度の課税標準額を算定する、据え置き範囲に到達すると、課税標準額は前年度の水準に据え置かれる。課税標準額が据え置かれると、税負担も変化しない。このような負担調整措置による漸進的な課税標準額の引き上げにより、税収の急増を緩和したと同時に、税収の安定性を高めたといえる。

このように、現行の固定資産税制度では、実質的に負担調整措置が土地の税負担を決めていることがわかる。すなわち、固定資産税の税収の安定性をもたらしているのは負担調整措置などの制度的要因であり、地価と課税標準額には乖離があることを意味している。土地の価額と課税標準額の乖離は、公共サービスからの受益と負担の連動を断ち切ることになる。価格を課税標準として負担調整措置により税額を調整するという現在の制度を問い直す必要があるといえる。

第6章 望ましい課税標準の選択

固定資産税の課税標準として何が望ましいのかを検証することは、課税標準の選択論と呼ばれ、資産保有課税の伝統的な議論である。第3章で確認したが、わが国の固定資産税の課税標準は、土地及び家屋に関しては基準年度に関わる賦課期日における価格、償却資産に関しては賦課期日における当該償却資産の価格である。ここでいう価格とは、「適正な時価」であり、より具体的には、「正常な条件のもとにおいて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」である。このように、一定の方式に基づいて評定される価格のことを一般に「資本価値」と呼ぶ。

固定資産税の課税標準には、資本価値以外にも、資産の物理的量や、資産が毎年度生み出す収益などの様々な概念があるが、わが国では、1950年の固定資産税の創設以来、一貫して資本価値を採用してきた。

固定資産税の導入期に、課税標準として資本価値が採用された理由として、シャープ税制使節団による勧告が大きい。シャープ税制使節団は、国税であった地租と地方税であった家屋税を統合した上で、さらに機械設備等の事業用償却資産をも課税対象に含んだ「土地及び減価償却資産税」もしくは「不動産税」という地方税を創設し、課税標準を従来の賃貸価値から資本価値へ変更するべき旨を勧告した¹⁷⁴。

こうした勧告が行われた理由は次のとおりである¹⁷⁵。第1に、増大する財政需要への対応である。課税対象として新たに事業用償却資産を加えるとともに、賃貸価値よりも安定性には欠けるが伸張性の高い資本価値を採用する必要があった。第2に、1939年に施行された地代家賃統制令により、豊富な市場賃貸データを用いた適正な収益の評価が困難であったことがあげられる。第3に、機械設備などの事業用償却資産の課税標準は、事業用資産の再評価の実効性を高めるためには、課税対象を拡大し、課税標準を事業用資産の再評価の際と同じ資本価値へ変更する必要があったためである。このように、シャープ税制使節団の勧告は、地価の上昇を前提とするものであり、また、市場データの不足など課税技術上の問題が背景にあった。当時の状況を鑑みると、シャープ税制使節団の勧告は妥当だと言える。

ただし、こうした状況は、現代では当て嵌まらない。また、現行の固定資産税は負担調整措置や各種の軽減措置により、課税標準額が市場価格と一致していないうえに、税制が複雑で税額の算定方法が不透明であるため、価格を課税標準として負担調整措置などにより税額を調整するという現代の制度は、問い直す必要があるといえる。

本章では、特に望ましい課税標準のあり方に焦点を充てて考察する。これまでに固定資産税の課税標準のあり方を論じた研究はあるが、こうした研究では分析対象を土地のみに限定するか、あるいは土地、家屋、償却資産を一本化して論じられてきた。しかし、土地課税部分と地域間移動が可能な資本課税部分（家屋・償却資産）は本質的に異なる性格を有して

¹⁷⁴ Shoup Mission (1949) , vol. 2, chap.12.

¹⁷⁵ 篠原 (2009)、236～37 頁を参照。

おり、課税客体を一本化して論じることは適切であるとはいえない。そこで、本章では、土地課税部分と資本課税部分を分離した上で、固定資産税の課税標準のあり方を論じる。

論の構成は、次の通りである。第1節では、地方資産保有税における課税標準の概念を整理する。第2節では、明治期以降のわが国における課税標準をめぐる議論を整理する。第3節では、現代の経済社会情勢を踏まえた上で、課税標準を選択する際の基準を提示する。第4節では、前節で示した基準を用いて、固定資産税の望ましい課税標準を論じる。

第1節 固定資産税の課税標準

固定資産税の課税標準の概念は、図表 6-1 で示すように、外形標準、収益、価格の3つに大別される¹⁷⁶。

まず、「外見標準」であるが、土地や家屋の面積、家屋の構造など、資産の物理的量を課税標準とする概念である。例えば、建物や敷地の面積を基準にし、その面積に単位あたりの評価額を乗じることにより、納税額が求められる面積税、窓や門、戸などの大きさや数に応じて課税される戸窓税、あるいはさまざまな外形標準を組み合わせて階級を作り、その階級ごとに課税される階級税などである。ロシアやポーランドといった中欧東欧諸国、中国などで採用されている。

次に、資産が毎年度生み出す「収益」を課税標準とする概念である。収益を基準とする場合には、実際の収益である「総収益若しくは純収益」¹⁷⁷と、理論的価値（設定収益）である「賃貸価値（annual rental value）」に分けられる。たとえば、賃貸価値は、財産の現在利用価値を反映するという特徴を有している。賃貸価値は、伝統的にイギリスのレイトにおいて採用されてきた概念であったが、カウンシル・タックスの導入により、現在では賃貸価値から資本価値へと改められている。ただし、ビジネス・レイトに関しては賃貸価値である。

最後に「価格」であるが、実際の売買価格である「取得価格」と、理論的価値すなわち設定価格である「資本価値（capital value）」に分類される。資本価値は、財産の現在利用価値のみならず将来利用価値も反映される。一般に、資本価値の算定方法は、財産の種類や評価の目的などに応じて、費用方式（再取得費用方式）、比較方式（売買事例比較方式）、収益方式（収益還元方式）のいずれかが採られる。現在、課税標準として資本価値が採用されている国は、アメリカの大部分の州、イギリス（居住用）、ドイツ、日本などである。

設定価格にはさらに、資本価値の特殊なケースとして、最高・最善利用価値を強く反映する「敷地価値（site value）」や、取得価格と資本価値との混合システムである「取得価値（acquisition value）」が存在する¹⁷⁸。

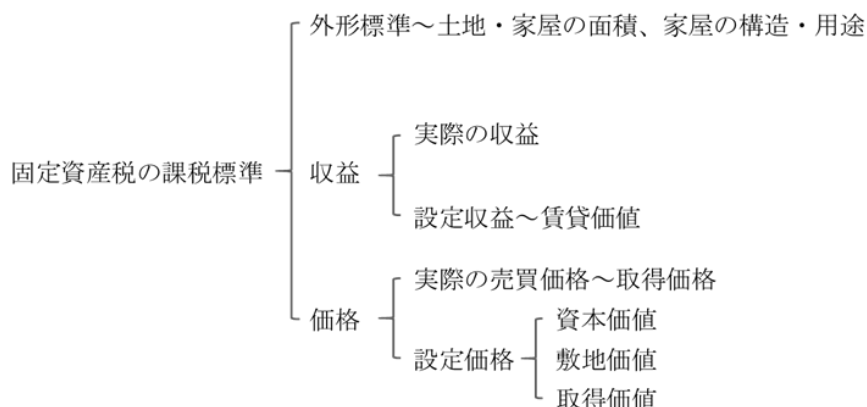
¹⁷⁶ 課税標準の概念の分類については、篠原（2009）、182～186頁、渡辺（1955）、221～223頁を参照。

¹⁷⁷ たとえば、土地の場合は、実際の地代から維持費などを控除した純地代である。

¹⁷⁸ 敷地価値は、建物に対して全く課税されないか、あるいは相対的に土地よりも軽く課税される。オーストラリアの土地税やレイトの課税標準は、基本的には敷地価値と同様の概念である。取得価値は、基本的に売却されるまで評価替えが行われず、資本価値と実際の売買価格が併用さ

図表 6-1 課税標準の分類

図1 課税標準の分類



出所) 篠原 (2009) 、183頁。

第2節 固定資産税の課税標準の変遷

わが国の固定資産税の課税標準は、1950年の創設以来、一貫して資本価値を採用してきた。ただし、地租にまで遡ると、課税標準は地価、賃貸価格、そして資本価値とその時々々の経済社会情勢に応じて変遷している (図表 6-2)。

以下では、こうした課税標準の変遷の背景にある議論を対象とし、その時々異なる課税標準を採用してきた理由を考察する。具体的には、地租改正における地価から賃貸価格への課税標準の変更、地租法における地価から賃貸価格への課税標準の変更、固定資産税の創設による賃貸価格から価格への課税標準の変更に係わる議論である¹⁷⁹。

図表 6-2 課税標準の変遷

表-1 課税標準の変遷		
改正年度		
1873年	地租改正条例	地価 (資本還元方式により求められる法定地価)
1931年	地租法	賃貸価格へ変更
1950年	地方税法改正	価格 (適正な時価)

1. 地租改正条例 (1873年) 一物納年貢制度から法定地価へ

地租に関する議論で重要なのは、1873年の地租改正及び1931年の地租改正に至る議論

れたものであるといえる。アメリカのカリフォルニア州やフロリダ州などで採用されている。両者とも、課税客体の扱いに特徴を有するが、基本的には資本価値の中に含まれるため、本稿では対象としない。

¹⁷⁹ 我が国における地租及び家屋税の沿革全般に関しては、渡辺 (1955) および丸山 (1987) を参照。

である¹⁸⁰。

近代国家の財政基盤を強化するために公布された 1873 年 7 月の地租改正条例において、従来の物納年貢制度に代えて、地券交付によって確定された土地所有者に対して、全国一律の基準により決定された収益還元方式に基づく法定地価を課税標準とし、これに 3% の税率を乗じ、金納で徴税されることとなった。さらに、翌年には、5 年ごとに法定地価を見直すこととされた。

こうした制度に大きな影響を与えたものとして、神田孝平や陸奥宗光の「田租改革建議」がある。土地売買の解禁及び地券制度の導入は、前者の案が採り入れられたものであり、また法定地価主義が採用されたことや税率が全国一律とされたことは後者の貢献であるとされる¹⁸¹。

(1) 土地売買の解禁及び地券制度の導入

1870 年に、神田孝平が「田租改革建議」を公議所に提出し、従来の物納年貢制度の弊害を指摘した¹⁸²。そして、田畑の売買解禁によって土地私有権を確立し、沽券を発行して、これに土地の所有者名や土地の売買価格（地価）を記入させ、この申告された地価を課税標準として課税を行うこと、そして税率は各地域における過去 20 年間の平均米価と地価との比率によって求めることを提言した¹⁸³。

1871 年に廃藩置県が実施され、土地税制改革がますます現実的な課題となってきた。1871 年 9 月、「地所売買放金分一収税法施設之儀」が大蔵省により作成され、土地売買の解禁と沽券発行に基づく地価課税の導入が提言されたのを契機に、東京府下での市街地地券の発行およびそれに基づく課税（1871 年 11 月）、農地における群村地券の発行（1872 年 11 月）、永代売買の許可（1872 年 12 月）などが相次いで実現された。

(2) 法定地価主義の採用

このように、地租改正への準備が推進されていた 1872 年 4 月に、陸奥宗光¹⁸⁴により「田租改革建議」が太政官に提出された。その内容は、従来の物納年貢制度を批判し、地価に依

¹⁸⁰ 以下は、福島（1970）、大島・加藤・大内（1972）、佐々木（1989）、篠原（2009）、石田（2012）に基づく。

¹⁸¹ 篠原（2009）、224 頁。

¹⁸² 物納年貢制度の問題点として、納税者にとっては運送の手間暇がかかるのみならず飯米の確保すら難しく、また、納税請負人による中間搾取や運搬・貯蔵の際に発生する事故あるいは虫食いなどにより、農民の納めた年貢米のすべてが政府の収入にならないこと、さらに、米価の変動により政府にとって予算編成が困難であったこと、などを指摘した。（中村・石井・春日（1988）、137 頁。）

¹⁸³ 地価は地主による自己申告に基づくものとした。ただし、地価を低く申告して納税額を抑えようとする地主に対しては、自らが申告した値段よりも高い値段で購入を希望する第 3 者が現れた場合には入札させることとし、売却を希望しない場合には、第 3 者が付けた価格まで地価を引き上げ、その価格の 1 割を購入希望者に与えることとした。（篠原（2009）、224 頁。）

¹⁸⁴ 当時の神奈川県令であり、後の地租改正の責任者である。

じた課税を実施することであった。そして、地価の決定は、土地の生産力に応じて行うこと、そして税率は全国一律の5%とするとした。

1870年と1872年の「田租改革建議」を比較すると、まず、地価に対する金納制度の実施を提言している点は共通しているが、地価の決定に際して、自己申告制に基づく現実の売買価格ではなく、収益を重視した事、そして税率を全国一律としたことの2点で異なる。

法定地価主義が採られるようになったのは、1872年7月に、壬申地券の発行に際して出された大蔵省通達において、「地券相渡候様可致尤其代価ノ儀ハ田畑ノ位付ニ不拘方今適当ノ代価為申出地券面へ書載可致候¹⁸⁵」と記した際であった¹⁸⁶。「方今適当ノ代価」、すなわち「適当な代価」とは何を基準として求めるのかに関して、明確な基準が示されていなかったため、多くの意見が政府に寄せられたが、そこで共通しているのは、次の内容のものであった。すなわち、「適当な代価を売買価格とする方法は不公平である。なぜならば、売買価格は年貢米を納めた後の作徳米（農家の純所得）の大小によって決定されるため、売買価格に基づく課税では、土地の生産性が高くても作徳米が少ない場合は税負担が軽く、逆に、生産性が低くても作徳米が多い場合は負担が重くなるからである。したがって、売買価格ではなく土地の収益を基準として、それを資本還元して地価を求めるべきである」¹⁸⁷とした意見である。

このような意見が検討された結果、1872年9月に「地価取調規則案」が府県に内示され、土地純収益を資本還元して地価を算定するという法定地価主義が実際に生まれた。そして、それが翌年の地租改正にも採り入れられたのである。また、税率に関しては、廃藩置県の実施が大きく影響していると考えられる。

(3) 地租の課税標準

なぜ、地租の課税標準を法定地価としたのか。神田（1872）は、土地の測量である「検地」に対して、「土地ごとに検地の時期が異なり、測量が行われていない土地も存在する。また、時間の経過による土地の自然伸縮が十分に反映されていない。加えて、測量時期が異なれば、その技術の相違があり、さらには測量に際して役人による不正がおこなわれている可能性もある。この問題は新たに検地を実施することで解決できるが、民はこれが重税の手段になると考えるので、現時点の情勢では実施が困難である。」¹⁸⁸と批判した。すなわち、時代による測量技術の相違、役人の不正、地形の変化に伴う地質の変化が十分に反映されていない

¹⁸⁵ 『法令全書』第7冊、647頁。

¹⁸⁶ 建議の中で陸奥は、「唯其地ノ良否肥瘠ニ就テ其価ヲ出サシムヘシ。其価ニ就テ税ヲ定ム。故ニ其地良肥ナレハ田価必ス貴ク、田価貴ケレハ地租必ス重シ」と、地価の決定に際しては土地生産性を重視するとしているが、その具体的な決定方法までは明らかにされていない。こうしたことから、大島・加藤・大内（1972）は、建議の内容により、収益を重視して土地所有者に地価を申告させることを意図しているのか、あるいは法定地価主義の立場をとっていたと判断するのは困難であるとしている。（大島・加藤・大内（1972）、194～196頁。）

¹⁸⁷ 篠原（2009）、226頁。

¹⁸⁸ 神田（1872）、1-2。

ということである。これは、従来の物納年貢制度の検地に対する批判であるが、こうしたことが地租の課税標準として外形標準を選択しなかった理由であると考えられる。

地租改正条例が決定された後の1873年10月に、将来的には小作地が増加し地主小作関係が普遍化することが予想されることから、課税標準を地価から地代（賃貸価値）へ変更すべき旨を、神田孝平が提言している¹⁸⁹。つまり、賃貸価値の方が望ましいと考えつつも、現状として地代を測定するためのデータ量が不足していたことから、課税標準として法定地価を導入したと考えられる。

地租改正条例における議論で重要なことは、地租を収益税と位置付けられていた点である。収益税の課税標準として地代が望ましいと考えながらも、地代の評価データが不足していたことから法定地価を採用したといえる。ただし、地租の議論には、税負担は公共サービスに対する対価という考えは見当たらない。重視されたことは、安定的で十分な税収を調達すること、税務行政を簡素化すること、そして納税者間の公平（水平的公平）を確保することであった。

2. 地税法（1931年）－法定地価から賃貸価格へ－

地租の課税標準は、1873年の地租改正条例に基づき定められた法定地価であった。当初、地価の評価替えは5年ごとに行われることになっていたが、実際は一度も実施されず、地目及び地域が限定された部分的修正が幾度かに分けて行われたのみであった。そして結局、1884年の太政官布告により、定期的に評価替えを行う規定は廃止され、評価替えを行うときはその都度事前に布告することとされた。

ところが、社会経済情勢の著しい変化により、土地の法定地価は現実の売買価格と著しく乖離し、また、地域間及び地目間での負担の不均衡が顕著になっていることが各地で指摘された¹⁹⁰。そこで、このような問題に対処するために、まず実態を正確に補足し、もし地価の評価替えを行う必要があるとしたら、それをどのような方法で行い、またそれに伴う費用はいかほどか、などの諸点を検討する「田畑地価準備調査」が、1917年以降3年間に亘り実施された。

その後、1925年の税制調査会の要綱で地租の課税標準を賃貸価値に改めることが提言され、結局、1926年の税制整理により同税の課税標準を賃貸価値とすることが正式に決定された¹⁹¹。この賃貸価値は、「貸主が公課、修繕費その他土地の維持に必要な経費を負担する条件を持って、これを賃貸する場合において、貸主の取得すべき一年分の金額¹⁹²」とされ

¹⁸⁹ 大島・加藤・大内（1972）、第5章。

¹⁹⁰ 篠原（2009）、227頁。

¹⁹¹ しかし、実際は賃貸価格調査が1926年から1927年まで約2年の日時を要した事、1929年に政友会内閣により地方への地租委譲案が提出されたこと、1930年にロンドンで開催された海軍軍備縮小会議の結果、余裕財源が発生し、その一部が地租の減税財源に充てられることになったこと、などの影響により、結局、地租の課税標準が正式に賃貸価値に改められたのは、1931年の地租改正においてであった。（篠原（2009）、227－228頁。）

¹⁹² 大蔵省昭和財政史編集室（1957）、224頁。

た。すなわち、貸主が土地を賃貸する場合に得る純収益として定められた。さらに、課税に際しては、実際の地代ではなくて、土地賃貸価格調査委員会の議を経た設定価格に基づき、また、そのようにして決定された価格は10年ごとに見直すこととされた。

(1) 土地賃貸価格事業報告書

次に、1931年の地租改正において、地租の課税標準をめぐる議論を考察する。まず、大蔵省主税局が1930年に公表した『土地賃貸価格事業報告書』では、実際の売買価格（売買価格主義）、収益還元方式に基づく資本価値（収穫主義）、賃貸価値（賃貸価格主義）の3種類の課税標準が比較検討され、賃貸価格が選択された。その理由として示されたのは、以下の通りである¹⁹³。

第1に、地租の性格である。地租は収益税であり、資産性所得を重課することによって所得税を補完する側面を有している。したがって、土地それ自体から発生する資産収益に課税する手段としては、企業収益（農業収益）の要素を含む収穫よりも賃貸価格の方が望ましい。また、売買価格は、必ずしも土地の賃貸料や純収益に応じて変化するものではないから、収益税である地租の課税標準として適さないということである。すなわち、資本価値には企業収益が含まれている事、そして、実際の売買価格は収益税としての地租の課税標準としては不適切なため、企業収益の要素が含まれない賃貸価格が採用されたのである。

第2に、税務行政上の理由からである。土地の賃貸借は広く行われており、賃貸事例が豊富であり、尚且つ、宅地及び田畑に関しては、すでにそれぞれ1910年の宅地地価修正および1917年の田畑地価準備調査の際に、全国的規模で賃貸価格が調査されており、その経験を活かすことが可能であることから、賃貸価格を望ましいとした。一方で、資本価値は、調査及び計算が困難であるとされた。

このように、土地賃貸価格事業報告書においては、地租の性格および税務行政上の理由から、課税標準としては賃貸価値がもっとも望ましいと述べられている。

(2) 賃貸価格への批判

一方で、収益税としての地租を国税として存続させるならば、課税標準としては収益よりもむしろ価格の方が望ましいとする主張もある。神戸（1930）は、「各個の具體的な實際価値ではなく、実際に於て一地片が特定の個人間にて取引さるる價格でなく、市場に於て何人が見ても客觀的に此れだけのものとせられる價格であり、随って主觀的個人的の元素は除かれる¹⁹⁴」ような課税標準が望ましいとしている。これは、固定資産税における「正常な状態の下で決定される適正な時価」、すなわち収益還元方式に基づく資本価値の概念に相当すると考えられる。

こうした上で、神戸（1931）は、課税標準として収益と価格とのどちらが望ましいかにつ

¹⁹³ 大蔵省主税局（1930）、8-9頁に基づく。

¹⁹⁴ 神戸（1930）、277頁。

いて、公平、税務行政、財政収入、社会政策及び経済政策の観点から検討した¹⁹⁵。

第 1 に、公平の観点からである。土地から発生する収益には、有形な実際の収益以外にも、例えば、土地を保有することによる名誉や権利、あるいは都市近郊の農地に発生するような、無形の期待収益などが含まれる。したがって、有形収益のみならずこのような無形収益をも補足するには、収益よりも価格の方が望ましい。また、地租を国税の中心である所得税の補完税として考えると、収益よりも価格の方が望ましいとしている。

第 2 に、税務行政の観点からである。つまり、現時点では、土地市場において賃貸事例の方が売買事例よりも豊富であり、その点では収益が望ましいが、将来的には売買市場の発展が期待できる。また、売買事例を参考にすることが困難な場合においても、収益還元法によって価格を推定できるとしている。

第 3 に、財政収入の観点からである。収益よりも価格に基づく方が多くの税収をもたらすし、また伸張性に富んでいることをあげている。

第 4 に、社会政策および経済政策の観点からである。投機抑制及び地価高騰によるたなぼた利益を吸収するのに役立つとしている。

以上のことは、地租を収益税と位置付け、公平な税の負担配分として、応能課税の立場をとっていることがわかる。そして、急増する財政需要に対応するために、収益よりも伸張性の高い価格の方が課税標準として望ましいと掲げている。

ただし、こうした論は地租を国税と位置付けた場合である。神戸（1922）は、地租は地方へ移譲すべきだとする立場をとっており、地方税としての地租の課税標準のあり方についても検討をおこなっている。具体的には、まず課税標準として、面積、収益、価格の 3 種類をあげ、面積に基づく課税はすでに時代遅れであり、収益か価格のどちらかの選択に依るべきだとしている。そして、結局、価格の方が望ましいと結論付けている。

ここで特筆すべきことは、神戸が、公平な税の負担配分として応益税的側面を考慮している点である。神戸は、地方税とする場合、地租の応益税的側面を考えると、公共サービスの便益は収益よりも価格の方により一層反映されるため、収益よりも価格の方が適切であるとしている。

ただし、こうした指摘の妥当性については疑わしい。公共サービスのタイムスパンを長期でとらえるならば、この指摘は正しいといえるが、税の負担配分の公平性は、単年度で考えるべきものである。このようにタイムスパンを短期でとらえるならば、価格には将来の公共サービスに対する期待が反映されるため、応益課税の観点からは、価格よりもむしろ収益が適切ということになる。

3. 固定資産税の創設（1950 年）－賃貸価格から価格へ－

日本の戦後税制に大きな影響を与えたのが、シャープ使節団日本税制報告書（シャープ勧告）である。シャープ勧告では、まず、地方税制全般について、市町村税の増税、附加税の

¹⁹⁵ 以下は、神戸（1931）に基づく。

廃止、いわゆる雑税の廃止、地方税（地租・家屋税、住民税、事業税）の大改正の4つの重要な点についての改革が勧告された。特に、地租・家屋税を徹底的に改革しなければならないとされた。

具体的には、①市町村税として、市町村が課税の全責任を負うとともに、税収入は全額市町村のものとする、②課税標準は、従来の賃貸価格から資本価格（自由な市場において得られる価格）に変更すること、③課税客体は、土地、家屋のほか、所得税・法人税において減価償却が認められる事業用資産（減価償却資産）を含むこととし、名称は不動産税（the real estate tax）に改めるべきである等と勧告している¹⁹⁶。

こうした勧告が行われた理由は次のとおりである¹⁹⁷。第1に、増大する地方財政需要への対応のため、課税対象として新たに事業用償却資産を加えるとともに、賃貸価値よりも安定性には欠けるが伸張性の高い資本価値を採用する必要があるからである。第2に、1939年に施行された地代家賃統制令により、豊富な市場賃貸データを用いた適正な収益の評価が困難であったことがあげられる。第3に、機械設備などの事業用償却資産の課税標準は、事業用資産の再評価の実効性を高めるためには、課税対象を拡大し、課税標準を事業用資産の再評価の際と同じ資本価値へ変更する必要があるためである。このように、シャープ税制使節団の勧告は、地価の上昇を前提とするものであり、また、市場データの不足など課税技術上の問題が背景にあった。

このシャープ勧告を受けて、1950年に現行地方税法が制定され、従来の地租と家屋税に新たな償却資産税を課税客体とする固定資産税が市町村税として創設された。創設当時の固定資産税の課税要件を見ると、税率と免税点が変わっているほかは、現在の固定資産税と全く同じであり、固定資産税の課税標準も変更はない。

さて、これまでの課税標準の変更に関する議論を総括すると、税負担の公平性は能力説に依拠しており、納税者間の負担の均衡、すなわち水平的公平を重視してきたといえる。また、資産評価の算定として、評価替えの問題に苦心してきたことがわかる。当初にいくら精緻に算定された課税標準額であっても、そのまま据え置くなれば、いずれ税負担の不公平をもたらすことになるため、評価替えの実施によって適正な評価額を維持し続けるためには豊富なデータが不可欠である。こうしたことから、これまでの制度改正においてもデータの入手可能性が何よりも重要であった。特に、1873年の地租改正条例においては、評価替えに必要な市場データの入手可能性を重視し、課税標準としてやむを得ず賃貸価値を採用したことがみてとれる。このように考えるならば、これまでの土地保有税の課税標準の変遷は、租税理論に基づいた改革ではなく、抜本的な資産再評価を実施するための選択であったとみることができる。

¹⁹⁶ Shoup Mission (1949), vol. 2, chap.12.

¹⁹⁷ 篠原 (2009) 236～37 頁を参照。

第3節 課税標準の選択基準

租税制度は、経済社会の変化に応じ、原則論に基づいた改正が必要であり、課税標準の選択基準は、租税原則に基づくべきである。

公共サービスの受益と負担の連動を念頭に置き、あるべき課税標準の選択基準を考察する。近年の経済社会において求められている税制改革の理念は、租税の財源調達機能を前提条件とし、公平性、中立性、簡索性に収斂する。こうした諸理念は、国税・地方税を合わせた税制全体で達成することが必要である。

第1に、地方税の財源調達機能として、次の条件が必要となる。まず、地方歳出額と地方税収との乖離を小さくするという意味での収入の充分性である。こうした点は、わが国のような集権国家において、特に重要となる。すなわち、自主財源の太宗であるべき地方税と地方歳出の乖離が大きく、その差額を中央政府からの補填財源に依存することは、地方自治体の自律や財政責任を阻害することになるためである¹⁹⁸。

次に、収入の安定性である。地方公共サービスは、地域福祉や教育など、住民にとって身近な公共サービスであり、これらは経済社会の変化によって、極端に拡大や縮小ができるものではない。公共サービスの受益と負担の連動のために、年度間で変動の著しい税源は望ましくない。

第2に、公平性である。公共サービスの受益に応じた負担（応益課税）は、垂直的公平の観点から批判される。低所得者でも、公共サービスからの受益が大きければ税負担も大きくなってしまう一種の逆進性が発生するためである。しかし、地方税として妥当な公平性は、地方財政の果たすべき役割に関わる。地方税において公平な負担配分は、応益原則であるといえる。受益が地域内に限定される地域的公共財の負担配分において真の不公平とは、低所得者に税を課すことではなく、公共サービスからの便益を受けていない住民への負担の転嫁である。応益課税は再分配の考慮を除外するという点で不利であると批判されるが、再分配政策を中央政府の役割とする限り、こうした批判は妥当しない。低所得者への配慮は、中央政府、すなわち国税によって行うべきである。また、マリーズ・レビュー（2011）で主張されているように、国税・地方税の税体系全体、そして税と給付の一体化により垂直的公平を確保するよう制度設計すればよい¹⁹⁹。

地方税の公平性の今一つの視点は、地域間の公平性に関わる水平的公平である。利益説に依拠すれば、水平的公平が満たされるためには、担税力が同じ納税者は、居住地によらず、同等の受益を地方公共サービスから得ている必要がある²⁰⁰。

¹⁹⁸ 池宮城（1997）は、「公共サービス給付の財源は、効率性の観点からも当該地域住民の負担によるべきである。地方税は納税者が身近なところで税を納め、その使用を監視していくという意味において、地方自治の基盤であり、財政責任（Accountability）の観点からも、地方独立税を充実確保し、課税自主権を強化することが不可欠である。」と、効率性の観点から、地方税の充分性の必要性を指摘している。（池宮城（1997）、220頁。）

¹⁹⁹ Mirrlees, James, ed. (2011), pp. 471-472.

²⁰⁰ 水平的公平と財政余剰の議論については、佐藤（2011）、92～94頁を参照。

第3に、中立性である。中立性とは、課税による経済効率の損失を回避することを意味する。税制により民間部門の資源配分を歪めるべきではない。すなわち、固定資産税は、住宅建築（新築及び改築）のインセンティブ、土地利用及び既存の住宅ストックの利用、持ち家と賃貸住宅の選択、そして企業の投資意欲などに対して中立的であることが求められる。

第4に、税制の簡索性である。スミスから始まる「明確」「便宜」「最小徴税費」を包含する簡索性の原則は、ワグナー（1904）の「税務行政上の原則」において論じられているように、簡索性は、如何なる時代においても、そして国税であろうと地方税であろうと根拠づけを要しない自明のものである²⁰¹。実際に、スミス以降、ワグナー、マズグレイブ、そしてマーリーズ・レビューに至るまでの租税原則において、表現は違えど共通の原則であり、経済社会情勢によって変質するものではないといえる。

複雑な税制は、納税者のコストおよび税務当局の徴税費を上昇させるだけでなく、税法遵守を低下させ、節税機会を広げ、そして税法が不公平であるという認識を強めることになる²⁰²。また、複雑な税制は、簡素な税制よりも高い水準の財政支出をもたらすような財政錯覚を生み出すことになり、経済効率を低下させることになる²⁰³。こうしたことから、土地、家屋、償却資産に対する保有課税の課税標準の選択に際しては、制度の簡索性が重要となる。より具体的には、市場データの入手可能性、評価額の計算、評価替えの必要性、制度の透明性といった点を精査する必要がある。

第4節 固定資産税のあるべき課税標準

固定資産税のあるべき課税標準について、財源調達機能（収入の十分性、安定性）、公平性（応益課税、水平的公平）、中立性、そして税制の簡索性に基づき検討する。特に重視する基準は、応益課税および水平的公平、そして税制の簡索性である。ここでは、固定資産税の課税対象を土地課税部分と資本課税部分（家屋・償却資産）に分離する。また、税率を所与とせず地方自治体が独自に決定できると仮定して論じる。

なお、検討対象とする概念は、外形標準、賃貸価値、資本価値、取得価格の4つであり、実際の収益および売買価格、敷地価値、取得価値については除外する。これは、実際の収益および売買価格に関しては、そもそも正確な測定が不可能であるし、敷地価値と取得価値については課税客体の扱いに特徴を有するが、基本的には資本価値と同様の議論となるためである。

1. 土地課税部分に関する課税標準

まずは、土地の設定価格を課税標準とする資本価値の妥当性である。地価への課税は応益課税を上手く満たすとされる。これは、ある一定の条件の下で公共サービスの受益は地価の上昇に帰着するとされる「キャピタリゼーション仮説」に依拠した論である。キャピタリゼ

²⁰¹ ワグナー（1904）、491頁。

²⁰² スティグリッツ（2004）、905頁。

²⁰³ ブキャナン・ワグナー（1979）、149頁。

図表 6-3 土地評価に関する簡索性

	外形標準	賃貸価値	資本価値	取得価格
市場データの入手可能性	比較的容易	困難	やや容易	容易
評価額の計算	有形なものは容易	困難	困難	容易
評価替えの必要性	やや必要	必要	必要	不要
税務行政コスト	やや低い	高い	高い	低い

出所) Ontario Fair Tax Commission (1993)、pp. 693-702、篠原 (2009)、246-252 頁により作成。

ーション仮説においては、各地方自治体が供給する公共サービスの利益はその土地の収益性や利便性を向上させ、地価に反映するとされる。また、地価は、市場取引価格であり客観性を有するため、納税者にとって納得しやすいという利点もある。

しかし、地価に対する課税は、次の点に問題がある。まず、キャピタリゼーション仮説が支持されたとしても、地価は、公共サービスの受益のみで決定されるわけではなく、民間部門の開発などの影響も大きく受ける。また、現在の公共サービス水準のみならず、将来の公共サービス水準も反映する。こうしたことから、地価が必ずしも応益課税を上手く満たすわけではないということがわかる。次に、図表 6-3 に示したように、売買市場が発達しているため、たしかに賃貸データに比べればデータの入手が容易であるとはいえ、評価額の計算が困難である。また、定期的な評価替えも必要であり、税務行政コストは高くなる。さらに、地価は変動が大きいいため、税収の安定性に欠けるという点も指摘できる。勿論、篠原 (2009) が主張するように、税収の変動性の問題は、インデクセーションによって調整は可能である²⁰⁴。しかし、こうしたことは制度をさらに複雑にするだろう。

次に、土地からの設定収益を課税標準とする賃貸価値である。収益は、現在における公共サービスの便益を反映するため、資本価値と比較すれば応益課税を満たすといえる。また、地価が異常な高騰を起こすことがあるのに対して、土地の年々の収益は異常な動きをみせることは少ないため、税収が安定的であるといえる。しかしながら、地価同様、土地の収益力は、公共サービスの水準のみで決まるわけではないということに留意する必要がある。また、賃貸価値において最大の問題となるのが、その実行可能性である²⁰⁵。自由市場における賃貸料のデータが十分に存在しなく、評価額の計算が極めて困難であるためである²⁰⁶。

外形標準と取得価格は、税制の簡索性という観点からすると、納税者にとって比較的わかりやすく、明瞭性の点で優れている。また、課税当局にとってもデータが入手しやすく、ま

²⁰⁴ 篠原 (2009)、251 頁。

²⁰⁵ 国内外の研究においても、資本価値よりも賃貸価値の方が理論的には優れているとしつつも、賃貸価値の実現は困難だとしているものは少なくない。

²⁰⁶ わが国の地租として賃貸価値が採られていた時期があったが、現在では、当時のように資産がどれくらい収益を生み出す力を持っているのかを算定することは不可能であるとされている。この理由について、米原 (1995) は、「借地・借家法が賃借人に相対的に強い力を与えているため、貸す人借りる人が自由に対等の立場で取引ができる市場がなくなってしまったからである」(米原 (1995)、172 頁。)としている。

た評価替えの頻度が資本価値や賃貸価値に比べると少ないため、税務行政コストが小さくすむ。

ただし、取得価格は、土地の入手した時期での価格のため、同じの公共サービスを受けながら、購入時の地価により負担が異なるため望ましくない。外形標準に関しても、次の点から批判される。

第 1 に、外形標準は不動産の面積や用途などが変更されない限りは税額が変わらないため、税収の変動性に欠けるという主張である²⁰⁷。しかし、こうした主張は、前提として固定資産税に対する税率を一定としている。納税額の水準は、課税評価額のみならず税率による調整が可能であり、地方自治体が歳出の伸びに合わせて税率を調整することにより財政需要の増大に対応できると考えられる。このように、地方自治体が税率を自由に決定し、公共サービスの質・量の水準を決めることは、公共サービスの受益と負担の関係をより明確とし、固定資産税の納税義務者に対するアカウンタビリティを高めることも期待できる。

もともと、地方自治体間の税率に格差がある場合、租税の転嫁・帰着の問題が発生することになる。また、地方自治体による租税競争が惹起することも考えられる。しかし、土地課税部分に対する固定資産税は、土地供給量が固定されているため、一般的には転嫁しないとされている²⁰⁸。また、税源が地域に固定しているため、高い税率で税が課されても、税源が他の地域へ逃げることがないため、租税競争が比較的生じにくいと考えられる²⁰⁹。

第 2 の批判は、納税者が公共サービスから享受する便益は、住宅の面積や容積に必ずしも比例しないため、応益課税を充たさないとする主張である²¹⁰。こうした点に関しては、立地条件の良い物件ほど公共サービスから多くの便益を享受していると考えられるため、立地条件の良い物件に大きくウェイト付けにより応益課税に近づけることは可能である²¹¹。勿論、こうしたことは制度を複雑化させるが、価格や収益を算定することと比べれば、税務行政コストは小さいと考えられる。

以上のことから、いずれの課税標準も一長一短ではあるが、各地方自治体が税率を自由に決定できると仮定するならば、固定資産税の土地課税部分に関しては、外形標準が望ましいといえる。

²⁰⁷ 篠原（2009）は、外形標準や取得価値が安定的な税収をもたらすと評価する一方で、これらは伸張性を欠き、増大する財政需要を充たさないとしている。（篠原（2009）、250 頁。）

²⁰⁸ 部分均衡分析を用いた伝統的帰着論に従うと、ある一定の条件の下では、土地に対する固定資産税はまったく転嫁しない租税である。また課税後も需給均衡量への影響がないため、中立的な税であるとされる。

²⁰⁹ 地方土地保有課税の租税競争論については、Zodrow and Mieszkowski（1986）、Wilson（1991）を参照。

²¹⁰ 外形標準を課税標準とすることに対して応益課税の視点から批判したものとしては米原（1995）などを参照。（米原（1995）、173 頁。）

²¹¹ Ontario Fair Tax Commission（1993）は、立地条件によりウェイト付けをするという手法を提唱している。

2. 資本課税部分に関する課税標準

家屋や償却資産といった資本課税部分に関する課税標準であるが、資本課税部分は地域間の移動が可能のため、土地課税部分とは異なり、納税額を税率によって調整する方法は望ましくない。

地域間に税率格差がある場合、資本課税部分に対する固定資産税は、資本の地域間移動を通じて転嫁されることになり、地域間の資源配分へ歪みを与えると共に、税負担の帰着先が不明瞭となる²¹²。こうしたことから、家屋・償却資産に関しては、不均一税率は望ましくなく、税率を全国一律に保つ必要がある。

家屋の課税標準についてであるが、税率が全国一律であると仮定するならば、外形標準は望ましくないということになる。水平的公平の観点から、税負担額が同じ納税者は、居住地によらず同等の受益を公共サービスから得る必要があるが、税率を全国一律とするならば、公共サービスが異なる地域でも、家屋の面積や構造が一緒ならば税負担額が同じになるため、水平的公平を満たさなくなる。同様のことは、取得価格に関してもいえる。たとえば、近隣に居住する人々で同じ公共サービスの水準を受けていても、取得価格の違いにより負担額は同等でないということが考えられる。また、取得価格を低く抑えるために新築や改装を抑制することもあるだろう。

賃貸価値か資本価値かであるが、家屋に対する資産保有課税を、住宅サービスに対する課税ととらえるならば、課税標準は賃貸価値が望ましいだろう。しかしながら、土地同様、市場データの入手困難なことから、賃貸価値に基づく家屋の評価は実現が困難である。持家率の高い農村部に関しては、特にそうである。こうしたことから、全国的に統一的な課税を行うならば、資本価値が望ましいといえる。

次に、償却資産の課税標準である。償却資産に関しても、家屋と同様の理由から、外形標準と取得価格は望ましくない。賃貸価値か資本価値かであるが、償却資産に関しては、家屋の場合とは異なり、賃貸市場が十分に発達しているため、豊富な賃貸料統計が入手可能である。したがって、賃貸価値による評価が可能となり、賃貸価値が望ましいという事になる。

ただし、償却資産に対する課税は、どのような課税標準であれ、生産の中間投入に対する課税であるため、投資の効率性を妨げる恐れがある²¹³。また、償却資産に対する課税は、そもそもの課税根拠に乏しい。こうしたことから、償却資産に対する固定資産税に関しては、課税の是非を議論する必要がある²¹⁴。

²¹² 部分均衡分析による伝統的帰着論に依拠しても、一般均衡分析に拡充しても、固定資産税の資本課税としての性格が地域間の移動を通じて資源配分を歪めることになる。また税負担の最終的な帰着先が、部分均衡分析では賃借人に、そして一般均衡分析では資本保有者となるため、固定資産税がそれぞれ累進税、逆進税としての性格を有することになる。

²¹³ マーリーズ・レビューでは、賃貸価格を課税標準とする事業用資産に対する課税であるビジネス・レイトを、中間投入に対する課税であり効率的ではないため廃止して、土地に対する固定資産税を導入すべきであるとしている。

²¹⁴ 佐藤（2011）は、償却資産に対する固定資産税は、法人課税の経済的実効税率を引き下げる観点から、将来的には廃止すべきだと論じている。

第7章 固定資産税制度のあり方

前章での議論は、地方自治体間に課税自主権があることを前提としているが、現状のわが国においては、課税自主権はかなり制限されている。また、世界各国において、課税標準の選択は、抜本的な資産再評価を実施するために変更してきたという現実がある。すなわち、前章の結論は、地方自治体に税率決定権があり且つ資産再評価のための客観的なデータが十分に存在するという前提に基づくものであり、わが国の状況がこの前提を満たした際に採られるべき政策である。現状のわが国の状況を鑑みると、課税標準を資本価値とした上で、制度の在り方を問う必要があるであろう。

こうしたことから、本章では、課税標準を現行の資本価値としたうえで、固定資産税のあるべき姿を論じる。第1節では、課税標準額を市場価格に接近させるために、固定資産税の制度をいかに改正するべきかを検討する。第2節では、将来的な税率のあり方を、第3節では、償却資産課税のあり方について論じる。

第1節 課税標準額の算定方法

わが国の固定資産税は、課税標準額が市場価格から乖離しているが、こうした乖離は、公共サービスからの受益と負担の連動を断ち切ることになる。また、課税標準額を市場価格とリンクさせることは、納税者の透明性や明瞭性を確保するために不可欠である。

以下では、課税標準額の算定上の課題を整理し、評価額と市場価格とをリンクさせるための政策を提言する。

1. 課税標準額算定上の課題

土地の評価額は、市場価格の7割を目途にするものとされているが、負担調整措置や住宅用地特例措置などの減免措置により、課税標準額は大幅に圧縮されている。そのため、土地にかかる固定資産税の標準税率1.4%であるが、実効税率は0.5%と低い水準に留まっている。

さらに、土地の用途は現行のままであることを前提にするため、宅地並み課税対象地域を除き、農地の評価額はかなり低い水準にある。市場価格をベースにするならば、土地の評価額は、当該土地の潜在的価値に着目するべきである。

さて、課税標準額算定上の優遇措置は、次のような問題を伴うことになるだろう。第1に、土地の有効利用が損なわれることである。農地への優遇措置を例にとると、生産性の低い農地であっても税制上有利であることから、より生産性の高い用途への転用が進まなくなることになる²¹⁵。納税者は節税目的で農地のまま保有すると考えられる。あるいは価値の高い商業施設等ではなく財産価値の低い住宅を設置し、課税評価額を引き下げようとする誘因

²¹⁵ 第1章第1節を参照。

を持つであろう²¹⁶。

第2に、税負担の根拠が不明瞭になることである。制度が複雑になるほど、納税者は自分とその他の納税者の負担額の差が何によって生じているのかが理解しづらくなる。このことは、固定資産税に対する制度の不信・不公平感を増加させることになる。

2. 課税標準額算定のあり方

課税ベースの評価は、課税根拠を明らかにする観点から、客観的で合理性を担保すべきである。具体的には、市場価格によるべきである。改革案については、以下のようにまとめられる。

第1に、小規模住宅用地等を対象とした課税標準額の減免措置を廃止することである。税負担緩和策を継続するならば、小規模住宅用地などに対して、税率によって軽減することが望ましいだろう。課税標準額の算定上が複雑な現在よりも、優遇措置の存在と水準が地域住民にとって明瞭になるためである。なお、軽減税率は、標準税率の一定比率とし、軽減税率の実施および一定比率の決定は各地方自治体に委ねるべきであろう。なお、税率のあり方については、次節で詳細に議論する。

第2に、負担調整措置は、著しい時価以下評価がなされる中で、課税標準の評価増と負担調整措置の格差によって運用されてきたが、課税標準を不明確にするため、将来的には廃止すべきである。地価に安定性がみられ、課税標準の評価法に重要な転換がなされつつある今日においては、負担調整措置は3年評価据置制度とともに見直す必要がある。このことにより3年毎の課税標準の改定の根拠もなくなると考えられるため、評価替えを現在のようにより3年に一度ではなく相続税の路線価のように毎年実施すべきことも考慮すべきである。

第3に、政策税制の補助金化である。第3章第3節で示したが、わが国の固定資産税には多くの政策税制が設けられている。政策税制の有効性は、政府が効果的な活用を理解していることが条件となるが、実際には、創設以来、時間が経過して政策の今日的な意義が失われたり、実態として特定の納税者に対象が偏っていたりする場合も少なくない。政策税制は、税の公平性に反することになる。担税力が同じで、政策税制の対象か否かで課税額が異なってくるならば、水平的公平に適わない。公共サービスからの受益は等しくても、政策税制により一部の納税者が負担を免れる、あるいは軽減されるならば、応益原則からみて不公平になる。また、特定の産業に誘因づけをする政策税制は、明らかに中立性を害することになる。加えて、課税上の例外事項が増えることで、税制は複雑になる。政策税制を適用するのにも、手続きが煩雑であれば、納税者の負担を増やすことになるだろう。制度の乱用を防ぐために、税務当局が査察などを強化するならば、税務行政費用の増加要因にもなるであろう。

いずれにせよ、政策税制は租税原則の観点からすると望ましくない。こうした政策税制は、原則として補助金化することが望ましいだろう。こうすることにより、評価額の透明性や明瞭性が確保できると考えられる。

²¹⁶ 近年に注目された空き家問題も、住宅用地特例措置による弊害である。

第4に、現行の土地評価の方法は、売買実例価格を用いているが、収益還元法の導入も検討すべきである。収益還元法は、資産評価に際して用いられる方法のひとつであり、資産が生み出す純収益を一定の利回りで還元することによって資産価格を求める方法である。土地の価値は理論的には収益で決まること、そして地価変動に伴う評価額の変動の安定化のためである。また、売買実例価格による評価法は、信頼に足る取引事例が多数存在することによって始めて成立するが、都市圏と異なり地方圏によっては取引事例が極めて少ない状況が確認されている。こうしたことを鑑みて、土地の評価法は、原則として売買実例価格としつつも、取引価額が存在しない場合もしくはそれによることでは適正に時価を反映しない場合には、収益還元法により評価することが妥当であると考えられる。

第2節 将来的な税率のあり方

近年のわが国の固定資産税制度の最大の課題は、地域ごと、土地ごとに異なる評価額に対する課税標準額の乖離の度合いのばらつきを、早期に均衡化させることであった。税制調査会（1993）では、「固定資産税の税率の見直しをしてはどうかとの意見があるが、今回の評価替えによる評価の上昇割合が地域によって様々であること等から、税率の見直しによっては減収になる市町村もあるなど、影響するところが大きすぎるため、今回の評価替えに伴う税負担の調整のために税率を見直すことは適当でない」とし、税負担の調整のために税率を見直すことは、評価の上昇割合が地域によって様々であることを理由に据え置かれることとなった。ただし、現在では、評価の上昇割合は地域間で均衡してきており、固定資産税の税率決定の仕組みについて再検討する時期に来ているといえる²¹⁷。

人口規模、地理的条件等、地方自治体の特質は多様である。同様の人口規模であっても、地域の中核都市として昼間流入人口が多い都市と、ベッドタウンとしての役割を果たしている都市とでは行政需要は異なる。地方自治体のこうした多様性に地方税制度は対応する必要がある。

地方自治体の公共サービスの多様化への対応のためには、都市の規模や行財政能力に応じて、税収を弾力的に定められる仕組みが必要である。このことにより、公共サービスにおける受益と負担の連動を強化できる。既に述べたように、課税標準額は市場価格にリンクすべきであり、行政需要に応じて課税標準額を変更することは望ましくない。ここで重要となるのが税率である。

地方分権を推進する伝統的な議論では、課税自主権の拡充は望ましいこととされている²¹⁸。課税自主権の拡大を無条件によしとする議論の延長線上には、標準税率から任意税率に

²¹⁷ 第3章第2節を参照。

²¹⁸ 地方税における資産課税のあり方に関する調査研究委員会（2000）では、「将来的な税率のあり方は、将来的には各市町村における最終的な税負担の水準は、各市町村がそれぞれ決定することが望ましく、税率にあつては各市町村が自由に行うことが望ましいとされる。そして、この場合、公共サービスの水準は最終的には住民代表たる市町村議会で固定資産税の税率を決定することが望ましい」としている。

改めるべきだとする廃止論もある。

しかし、第1章第2節で示したように、課税自主権が拡充され、各地方自治体が自由に地方税の税目や税率について決定することが、必ずしも社会全体にとって望ましい状態にはならない場合がある。地域間で移動が可能な資本課税は、租税競争を通じて、税率・公共支出が効率水準よりも過小になる非効率をもたらすことになるためである。

また、より重要な点で、標準税率廃止論は、地方税だけではなく地方交付税を含めた地方財政制度全体を見据えた議論になっていない。標準税率の廃止を主張するときには、地方交付税制度の改正も同時に議論する必要がある。

標準税率は、地方自治体の税率設定における準拠基準としての機能と、地方交付税の算定要素としての機能を有している²¹⁹。以下では、こうした標準税率の機能を踏まえ、将来的な税率のあり方について論じる。

1. 租税競争と標準税率

家屋・償却資産に関する固定資産税の地方自治体間の租税競争は、資本の地域間移動を通じて資源配分を歪めることになる。すなわち、地方自治体が自由に地方税の税率を決定することは、社会全体にとって望ましい状態にならない可能性がある。

こうした租税競争を回避するためには、地域に共通的なルールを設けるか、あるいは全地域による協調的資本増税によって租税競争による非効率性を解消することができる²²⁰。また、制限税率の設定による課税権の調整が望ましいことも示されている²²¹。

このように租税競争の視点から標準税率を考えると、標準税率は、租税競争による非効率性を抑え、地方自治体間ないし国と地方の租税協調をもたらす税率としての意義を有することになる。また、租税競争の視点からは、標準税率によらない超過課税、未満課税については、上下限に制限税率も設けることが望ましくなる。一定幅が設けられるような制限税率を設定することにより、非対称な租税競争においても構成の改善が期待できるためである²²²。

一方で、土地課税部分については、税源が地域に固定しているため、租税競争は起こりにくい。また、土地保有税の税率引き上げは、課税標準である地価を引き下げ、土地の有効利用を促進することになる。

このことから、将来的な税率に関しては、次のことが推奨される。まず、土地、家屋、償却資産については、税率を個別に設定できるようにする。土地課税を拡充しつつ、家屋・償却資産の減税を可能にするためである。固定資産税から、企業課税、資本課税としての性格を除くために、家屋・償却資産の比重を下げる必要がある。また、租税競争の回避の視点か

²¹⁹ 横山（2012）、4-5頁。

²²⁰ 松本（2006）、66頁。

²²¹ Peralta and van Ypersele（2006）。

²²² 菅原・國崎・大島（2011）、46頁。

ら、地方自治体が税率を自由に設定できる対象は土地に留め、家屋・償却資産に対する固定資産税の税率は単一にすることが望ましいということになる。

2. 地方交付税制度と標準税率

次に、地方交付税の算定要素としての標準税率の役割の観点から、標準税率のあり方を考察する。一般に、地方交付税制度は、財政調整機能と財源保障機能を果たすことが期待されている。財政調整機能は、財政力の格差を調整する機能であり、垂直的財政調整と水平的財政調整からなる。垂直的財政調整は、国と地方の税率と歳出比率のギャップを調整するもので、水平的財政調整は、地方自治体間で税率と歳出の格差を調整するものである。また、財源保障機能は、標準的な歳出を満たすように国が財源を保障する働きである。

普通交付税は、一定の算定方式に従って、各地方自治体に配分される。普通交付税の金額は、当該地方自治体の基準財政需要額と基準財政収入額の差額であるが、この基準財政収入額の算定基礎に標準税率が関係する。基準財政収入額は、各地方自治体の財政力を合理的に測定するために、当該地方自治体について地方交付税法第14条の規定に基づき算定した額である²²³。具体的には、標準的に見込まれる税率額などであり、法定普通税の収入見込額の75%（基準税率）と地方譲与税の一部等の収入見込額の合計である。この法定普通税の収入見込額の算定において用いられる税率が、一定税率と標準税率である²²⁴。

さて、ここで標準税率の引き上げが、地方自治体の行動に及ぼす効果を考察しよう²²⁵。他の事情を一定として、標準税率が引き上げられたとすると、交付団体はその税率設定に従わないと、租税競争における有意性から課税ベースの移入により課税標準が増大しない限り、普通交付税額が減少して財政収入が減ることになる。つまり、地方交付税の算定要素としての標準税率の機能は、地方自治体の税率決定における準拠基準としての機能を果たす可能性が高い。

課税標準が税率に対して弾力的であるならば、地方自治体は税率を引き上げるインセンティブが働くことになる²²⁶。つまり、標準税率を上回る税率で課税すれば、その超過課税分の税率が増えると同時に、課税標準が減少するため、標準税率で算定される基準財政収入額は減少し、普通交付税額を増大できると地方自治体は期待するという問題が発生することになる。ここで、重要な役割を果たすのが、上限の幅を決定する制限税率である。この意味で、制限税率を有する標準税率は、地方団体の税率設定における準拠基準としての機能を果

²²³ 地方交付税法第2条第4号。

²²⁴ なお、法定任意税と法定外税は、基準財政需要額に算入されない。また、法定目的税である道府県税の狩猟税と市町村税の入湯税・事業所税の取り扱いは、①狩猟税については基準財政収入額に算定せず収入相当額を基準財政需要額から控除する、②事業所税については基準財政収入額に算定した上で収入相当額を基準財政需要額に計上する、③入湯税については基準財政収入額及び基準財政需要額のいずれにも計上しないこととされている。（自治総合センター（2011）、22頁。）

²²⁵ 標準税率が地方自治体の行動に与える影響については、横山（2012）を参照。

²²⁶ 林正義（2006）、13-14頁。

たすことになる。

こうしたことから、現行の基準財政収入額の算定方式が維持されるならば、標準税率を廃止して任意税率にすることよりも、一定幅の制限付きの税率にすることの方が、課税自主権の拡大に結び付くと考えられる。

第3節 償却資産に係る固定資産税のあり方

固定資産税収において償却資産は高い比率を占めている。一人当たり行政需要が高い地方圏ほど、この傾向は強い。同税の実態は、資本課税および企業課税の性格が強いといえる。こうした性格により、地域住民の公共サービスからの受益と負担の乖離が大きくなり、効率的な公共サービスの実現は困難になるだろう。また、企業からすると、このことは経済活動の阻害要因になるほか、租税輸出となって税負担の最終的な帰着先を不明瞭にすると考えられる。

戦後のわが国では、固定資産税に係る議論の中心は土地課税部分であった。一方で、償却資産に係る固定資産税は、土地や家屋と比較してあまり議論がなされてこなかったきらいがある。ただし、近年では、評価のあり方や課税方法等の変更・修正の議論のみならず、償却資産課税そのものを廃止・縮小する主張も出てきており、償却資産に係る固定資産税のあり方が問われている。

こうしたことを踏まえ、本節では、償却資産に係る固定資産税の問題点と今後のあり方について論じる。

1. 償却資産課税の理論的根拠

固定資産税は、固定資産の資産価値に着目し、その資産を保有することに担税力を見出し課税される物税であり、市町村の行政区域内に固定資産が所在する事実と市町村の公共サービスとの間には一定の関連性があることから、応益原則を上手く満たす租税であると位置づけられている²²⁷。

固定資産税の基本的な位置づけは、償却資産に係る固定資産税にも適用される。以下では、とりわけ応益課税としての視点から、償却資産に係る固定資産税の意義を再考し、償却資産課税の理論的根拠を明らかにする。

(1) 地方税法創立時における償却資産課税の意義

事業者の有する償却資産に固定資産税が課されることになったのは、シャープ勧告に基づく1950年の地方税制の全面的な見直しの際であった。償却資産に係る固定資産税の意義を明らかにするためには、戦後の地方財政制度の出発点となったシャープ勧告に立ち戻る必要がある。

シャープ勧告は、地方自治を確立するためには、地方、特に市町村の独立財源が必要であ

²²⁷ 資産評価システム研究センター編（2009）、3頁。

り、そのために地租・家屋税を徹底的に改革しなければならないとした。シャープ勧告は、地方税を勧告するに当たって独立税主義と応益原則を採った。具体的には、①市町村税として、市町村が課税の全責任を負うとともに、税収入は全額市町村のものとする、②課税標準は、従来の賃貸価格から資本価格（自由な市場において得られる価格）に変更すること、③課税客体は、土地、家屋のほか、所得税・法人税において減価償却が認められる事業用資産（減価償却資産）を含むこととし、名称は不動産税（the real estate tax）に改めるべきである等と勧告している²²⁸。

償却資産を課税客体に含めることは、「社会の他のものとの関係において、事業が地方行政の支持のためにどんな貢献をなすべきであるかを、更によく測る尺度になる」ためであるとした。また、「本税にはまた商業及び工業施設に対する租税として、地方税としての注目すべき長所がある。本税は事業主または（本税が高い売価の形で転嫁されるならば）その製品の消費者をして、警察、消防およびその事業がその地方から得るその保護の代価を払わしめる。本税は、非居住者が所有し、且つその製品を非居住者に売却するような事業に対して地方政府が手を触れることのできるほとんど唯一の方法である。」とした。すなわち、償却資産課税を含むことにより、固定資産税の応益課税としての意義がより強固になるとしたのである²²⁹。

こうしたシャープ勧告を受けて、1950年に地方税法が成立し、従来の地租・家屋税、戦前の個別の償却資産課税であった船舶税、電柱税、軌道税等に、事業用の償却資産が新たに統合されることになる。地方税法創立当時、こうした事業用償却資産を課税客体として設定することは、国民経済の発展の見地から不相当である批判されることになる。こうした批判に対して、政府は、「構築物、機械等の償却資産を有する事業は、その市町村から有形無形のサービスを受けてその受益の下に事業活動をなしているものであり、こうした受益度を表現するに恰好な償却資産を課税標準として応益的に課税するのが本課税の主旨である²³⁰」という旨の見解を示した。つまり、企業が事業活動をする限り、当該地方自治体は企業に向けた公共サービスを提供しなければならないため、企業に対する固定資産税は、土地及び家屋のみならず、さらに事業用償却資産にまで課税の範囲を拡充することは、応益課税の観点から妥当であるとされたのである²³¹。

²²⁸ Shoup Mission (1949), vol. 2, chap.12.

²²⁹ シャープ勧告が、償却資産を全面的に課税客体にすることを勧告した一つの理由は、税制に償却資産の評価に対する自動的制限機能を内蔵させるためであった。この点については、第3章を参照。

²³⁰ 前田（2009）、594頁を参照。前田（2009）は、総務省自治税務局固定資産税課が、1951年2月の第10回通常国会地方財政関係仮想問答集の回答として作成した資料を用いて、当時の政府の見解を整理している。

²³¹ 償却資産への課税範囲の拡張の正当性については、奥野（1950）においても主張されている。奥野（1950）は、「企業が事業活動をしている限り、当該市町村の施設の恩恵に与っているわけである。いいかえれば、企業の活動に伴い、市町村は相当の出費を余儀なくされるのである・・・従って、企業はその収益の有無にかかわらず、事業活動をする限りは市町村に要する相当の経費を分担すべきものである・・・一種の市町村からの受益を示すものとしては、土地及び家屋のみ

なお、償却資産に無形資産が含まれなかった理由は、一つはシャープ勧告が従来の制度を基礎として新しい制度を作ろうとしたことで、いま一つは実際の課税にあたっての捕捉や正確な評価が困難なことによる²³²。

(2) 応益課税としての償却資産課税

このように、1950年当時の地方税法創立時において、償却資産を固定資産税の課税客体に含めた理由は、応益性を強化することが目的であった。ここで問われるのは、その妥当性である。

地方税の負担配分を応益課税に求めたこと、そして当該地域における住民と企業の公共サービスからの受益に差があるならば、その差を税負担に反映するように制度設計したことについては強く共感できる。ただし、その手段として、固定資産税の課税客体に償却資産を含めたことに対しては疑問である。

応益課税の視点から、企業が保有する土地以外の財産に対して税負担を課するという選択は、一見すると妥当性があるようにも思える。企業に対する公共サービスは、土地や家屋の財産価値にあまり反映されないと考えられる。一般に、大規模な機械設備が整った工場は、人口が集中していない地域に立地する傾向にある。土地の市場価格は土地の需給量で決定するため、こうした地域は地価が低いという特徴がある。また、工場が立地していることにより、その地域の土地需要が停滞することも考えられるだろう。

ただし、応益性を根拠として課税されるにしても、償却資産の財産価値と市町村の公共サービスとの間の関連性は希薄である。また、無形資産や棚卸資産を課税客体として含んでいないこと、そして免税点を設けていることから、税負担が特定の設備型産業に偏重する傾向にある。さらには、登記制度のある土地及び家屋に係る固定資産税と異なり、償却資産に係る固定資産税は事業者には申告義務を課しているため、課税客体の捕捉方法と評価方法が大きく異なっているという点も無視できない。

固定資産税は、一般的報酬原理に基づく応益課税であるため、公共サービスからの受益と税負担が厳密に連動する必要はないとする主張もある。しかし、一般的報酬原理に基づくとはいえ、応益課税を強調するのならば、公共サービスの受益を反映しやすい税目に課するのが重要であろう。

また、財産価値に応益性を求める前提条件は、資産の評価額が時価を適切に反映していることである。償却資産は、その取得価額を基準として、これにその耐用年数と取得後の経過年数に応ずる減価その他を考慮して評価されている。こうした評価方法が時価を正しく反映しているとは考え難い。

ならず、ひろく減価償却の可能な事業用資産にまで課税の範囲を拡げることが適当考えられるのである・・・利益原則からみても、この種の税は、市町村課税として適切であると思われる。」としている。

²³² 金子宏（1993）、3頁。

企業に対する公共サービスを納税額に反映するという目的ならば、土地の所有形態によって税率に差を設けるという選択肢もあったはずである。企業が所有する土地に対しては、個人の所有する土地よりも高い税率を課せば、税負担は特定の設備型産業に偏ることなく課することができるし、申告制度によって生じる諸問題も解決できたはずである。

応益性を高めるとする償却資産課税は、1973年度に導入された住宅用地特例措置により、その理論的根拠をさらに弱めたと考えられる。企業がより大きく利益を受けているとされる地方公共サービスは、当該地域住民の課税標準額を圧縮することにより、税負担額に差が設けられるようになったためである。

以上のように、応益課税の視点から、固定資産税の課税客体を償却資産にまで拡充したことの理論的根拠は明らかではなく、資産の性質から、土地及び家屋と償却資産を同一の税目として課税することに疑問がある。

2. 現行制度の問題点

現行の償却資産に係る固定資産税制度については、様々な問題があるとされる。これらを整理すると、以下の通りである²³³。

第1に、税負担の地域間および業種間の偏りの問題である。第4章において詳細に検討したが、償却資産課税部分の固定資産税収の地域偏在性は極めて大きく、市町村税収の偏在性の要因の大部分が償却資産課税部分の税収の偏りで説明できる。償却資産に対して過度に依存している地方自治体は多くみられるが、償却資産に係る固定資産税の税収の内訳を見ると、機械装置に対する税収の比率が最も高く、地域間の偏りは業種間の偏りに連関していることが示されている²³⁴。特定の業種に対して特別の負担を求めることは、経済活動の中立性の観点、そして課税の公平性の観点から望ましくない。

第2に、制度の執行上の問題である。地方税法の規定では、市町村長は、固定資産税について、毎年少なくとも1回は実地調査を行うこととされている²³⁵。しかし、多くの市町村においては、税務職員の人員不足が恒常化していること、調査手法が確立されていないこと、こうした調査手法が市町村間で共有されていないことから、償却資産についてほとんど調査が実施されていないとされている²³⁶。したがって、課税客体の捕捉は完全に行われているわけではなく、また、申告をしないないし資産を申告から除外する事業者もあるといえる。償却資産の評価は、事実上、事業者の申告をそのまま受け入れることによって決定されるため、税負担の不公平の可能性が生じる可能性が高い。

第3に、事業者の納税協力費の高さである。事務の観点から、事業者の事務負担の問題が

²³³ 償却資産に対する固定資産税の問題点は、もっぱら日本税理士会連合会が税制審議会に提出した「平成28年度諮問」に基づき整理している。

²³⁴ 前田（2009）は、3大都市圏の1法人当たりの償却資産の決定価格と課税標準額を比較し、地域間の償却資産の偏りが業種間の偏りに連関していることを示した。

²³⁵ 地方税法第408条。

²³⁶ 税制審議会（2016）、2頁。

しばしば指摘される。より具体的には、固定資産税の賦課期日（1月1日）と法人の決算日が一致していないこと、固定資産税における償却資産の取り扱い、法人税上のものと多くの点で異なっている点である。現行制度の下では、賦課期日における償却資産の申告と決算日における減価償却の処理を行うこととなり、事業者は過度な事務負担を強いられている。また、償却資産の評価においては、特別償却、圧縮記帳、少額減価償却資産等が適用されていないことから、事業者において制度が分かりにくいものとなっている。

第4に、企業投資に係る競争力への影響である。償却資産は、その取得価額を基準として、これにその耐用年数と取得後の経過年数に応ずる減価その他を考慮して評価されるため、新たな機械設備などに対する負担は重くなる。したがって、企業の生産性を上昇させ、競争力を高めるためのマイナス要因になっていると考えられる。また、諸外国では事業の用に供する償却資産に対して課税があまりなされておらず、国際競争上、わが国の企業が不利な条件に置かれていることなども指摘されている²³⁷。償却資産に対する固定資産税が、企業の競争力に影響を与えている効果を実証することは困難であるが、償却資産課税が課されない場合、一定程度の投資の促進と経済の活性化に寄与すると考えられる²³⁸。

3. 償却資産課税廃止論の是非

償却資産に対する課税はそもそもの課税根拠に乏しい。また、現行の償却資産に係る固定資産税制度については、上記のように多くの問題点が含まれている。市町村の執行体制が整備されていないことから、今後、適正な課税が実現する可能性は低い。また、課税客体の偏在が市町村間の税収の偏在に繋がっている観点から、現行制度をそのまま存続させることにより、固定資産税が望ましい地方税として機能しなくなると考えられる。したがって、将来的には廃止又は大幅に縮小するべきである。

ただし、償却資産に係る固定資産税の税収規模は、2016年度決算額で1兆6,234億円であり、市町村税収総額の約7.6%を占めている。したがって、償却資産課税の廃止又は大幅な縮小に伴う最大の課題は、地方自治体財政への適切な代替財源の確保であろう²³⁹。歳出水

²³⁷ 伊藤（2006）は、国際的にみて償却資産への課税は異例であるという批判に対して、「諸外国において償却資産への課税が少なく、国際的にみて異質な税であるという主張は正しいとはいえない。例えば、アメリカでは多くの州で、カナダでは一部の州で機械設備などの償却資産に対して課税がなされている。」と反論している。しかし、こうした償却資産の多くは鉄道、電力又はガス事業などにおける構築物や、土地及び家屋と一体になっている設備である。わが国のように事業の用に供する機械設備やなどに広く課税している国はそれほど多くはない。なお、アメリカの償却資産課税（Tangible Personal Property Tax）の各州の制度については、CCH State Tax Law（2018）を参照。

²³⁸ 平成28年度の税制改正では、中小企業等経営強化法に基づいて認定を受けた経営力向上計画に係る機械設備及び装置で中小企業者等が取得したのものについて、固定資産税の軽減措置が講じられたが、同法の施行後の認定数は、2018年8月31日現在で68,352件である。こうしたことから、償却資産に係る固定資産税制度の廃止又は縮小は、企業の設備投資の促進に資すると考えられる。（中小企業庁HP「中小企業等経営強化法の認定について」（最終閲覧日2018年10月8日））

²³⁹ アメリカのインディアナ州においては、長年、償却資産課税の縮小・廃止を課題としている

準を維持するならば、受益と負担の連動の観点から、他の税で増税を行わねばならないだろう。この点については、土地課税の税率を引き上げることによって埋め合わせることが望ましい。新規投資に伴う固定資産税の負担増が解消される一方、地方自治体は設備の減価償却の如何に拠らず、土地課税から安定的に税収を確保できるようになるであろう²⁴⁰。また、業種間の負担の偏りを緩和することができると考えられる。当該地域における公共サービスからの受益に住民と企業との間に差があるならば、土地の所有形態や利用形態によって、税率に差を設けることが適当であろう。

なお、償却資産に対する課税制度を現行のままにするとしても、土地、家屋及び事業用の償却資産の資産に固定資産税という同一の税として取り扱うことは適切ではない。償却資産については、土地及び家屋と異なる課税の仕組みとして、実務上の問題に対応した制度に見直す必要があると思われる。この場合、償却資産の評価額を法人税の定義に一致させるなどの対応が必要となるであろう。合わせて税率を全国一律にすることによって、租税競争や租税輸出の誘因を回避することができるだろう。

が、適切な代替財源の確保が困難なため、近い将来に廃止されることはないとされている。
(Stafford and Debor (2014) , p. 6.)

²⁴⁰ Mirrlees (2011) においても、賃貸価格を課税標準とする事業用資産に対する課税であるビジネス・レートは、中間投入に対する課税であり効率的ではないため廃止し、代わりに土地に対する固定資産税を導入すべきであると勧告している。

結びに代えて

本論文では、市町村の基幹税であり応益課税にもっとも適していると考えられる固定資産税を研究対象と、その理論と実態について分析した。以下では、各章で得られた結果について整理する。

第1章では、近年の地方税をめぐる議論を踏まえ、自治体の課税自主権の観点から、固定資産税のあるべき姿を分析した。分析結果は、以下のようにまとめられる。

第1に、土地譲渡所得税が存在するケースを想定して、土地保有税の引き上げが地価や土地利用に与える影響について分析した。土地保有税率の引き上げは、今期の地価を引き下げる効果をもち、これは土地譲渡所得税の存在により一層促進するという結果が得られた。また、税率の引き上げは土地の有効利用を促進する効果をもつことがわかった。つまり、土地保有税が地価を課税標準とする限り、土地保有税の税率の引き上げは、納税者の税負担をそれほど増やすことなく土地の有効利用を促進することになる。

第2に、固定資産税の税率に自治体間で格差が存在する場合、資源配分への歪みや税負担の最終的な帰着先に与える影響を考察した。ここでは、土地と資本（家屋・償却資産）に分類し、Lin（1986）をベースとした2部門モデルにより分析した。土地保有税の税負担はまったく転嫁しないが、資本保有税の税負担は資本保有者に帰着すると同時に、資本の地域間移動を通じて資源配分を歪めることが明らかになった。つまり、土地保有税に関しては自治体間で税率格差があっても問題ないが、家屋・償却資産に関しては単一税率が望ましいことを意味している。

第2章では、受益と負担の連動の観点から、市町村税が備えるべき諸条件を掲げた。市町村税が備えるべき諸条件は、十分な税収が見込めること、短期の景気変動に影響を受けづらいこと、長期の物価の変動に応じて増減すること、税源は地域間の移動が小さいこと、税源が各地方自治体に普遍的に存在していること、税の負担は一部の地域住民に偏らずに公共サービスからの利益に応じて負担すること、税制が簡素であることである。そして、固定資産税は、理論的にはこうした諸条件を上手く満たす税であることを論じたが、これは課税客体が土地のみであること、課税標準額が市場価格を適切に反映していること、税制が簡素であることなどを前提とした議論であり、現実の制度設計にあたってはこうした条件を満たすことが重要であることを示した。

第3章では、わが国の固定資産税の制度を各種法律に基づき整理すると同時に、税制調査会の議事録などを用いて制度の意義を考察した。また、制度改革が及ぼした影響を検証した。1950年の地方税法の創立以来、わが国の固定資産税制度の変更は、地価の動向や評価方法の変更によって生じる税負担の激変を緩和すること、そして地域間において大きく異なる資産評価の均衡化を目的に実施されてきたとみることができる。こうした問題への対応として導入されたものが、負担調整措置及び住宅特例措置であった。納税額の推移から、負担調整措置及び住宅特例措置は、納税者の急激な負担増を緩和してきたことを確認した。

また、地域別の負担水準の推移から、負担水準の均衡化が達成されつつあることも明らかにした。一方で、こうした制度の導入により、居住用地と非居住用地の税負担に大きな格差が生じるようになったこと、資産の市場価格と課税標準額を乖離させたこと。そして制度の複雑化を招いたことを明らかにした。

さて、公共サービスからの便益と税負担の連動の観点からすると、税負担緩和策は、負担調整措置や住宅特例措置といった課税標準の特例措置のみではなく、税率の引き下げによる調整を用いることが望ましい。しかし、わが国の税負担緩和策は、税率による調整ではなく課税標準の特例措置のみで実施されてきた。当時の議論を確認すると、土地、家屋、償却資産といった資産のすべてに同一の性格や租税原則が妥当するかのような前提に基づき議論されてきたこと、そして地域間での負担水準の均衡化を達成することを理由に、税率による調整は見送られてきたことがわかった。固定資産を統合して論じる不合理さと、地域での負担水準の均衡化が達成されつつある状況から、将来的な税率のあり方を含めた議論が必要であることを示した。

第4～5章では、税源の偏在性が小さく且つ税収が安定的であるとされている固定資産税の税収の実態を検証した。

第4章では、わが国の固定資産税の偏在性の実態を把握し、その要因を究明した。分析結果は、次の通りである。第1に、自治体間の人口密度や産業構造が固定資産税収の偏在性に及ぼす影響である。2015年度における全国の市町村を人口密度及び産業構造を基準にしてグループ分けして検証し、一人当たり固定資産税収のグループ間格差は小さいが、資産別にみると土地分や償却資産分はばらつきが大きいことを明らかにした。土地分は人口密度が高く産業構造が高次のグループほど一人当たり税収は高くなる傾向にあり、償却資産分は人口密度が低く第Ⅱ次産業就業者比率が高いグループほど一人当たり税収が高くなる傾向にあることがわかった。

第2に、変動係数の二乗とタイル尺度を用いて、市町村税の偏在性を確認するとともに、各税目が市町村税総額の偏在性にどの程度寄与しているのかを検証した。税収の偏在性については、法人住民税と固定資産税が大きいことがわかった。また、市町村税収の偏在性に、固定資産税が大きく寄与していることが明らかになった。さらに資産別でみると、償却資産分の偏在性が大きく、償却資産の存在が固定資産税の偏在性に大きく寄与していることが明らかになった。こうした傾向は、経済活動水準の低い地方自治体でより強く確認できる。

第3に、固定資産税収に影響を及ぼす諸要因についてである。一人当たり固定資産税収は、発電所や空港などの大規模施設の賦存量に大きく影響を受けていることがわかった。また、重回帰分析の結果、平均地価と住宅用地以外の宅地比率は土地分の一人当たり税収にポジティブな影響を及ぼしていること、償却資産分は、第Ⅱ次産業就業者比率と行政区域内の有形固定資産の賦存量が大きいほど一人当たり税収が大きくなることが明らかにした。

以上のことから、人口密度が高い地域は、地価が高いこと、そして商業地施設が多く立地

していることから「住宅用地特例措置」の適用外になるため、一人当たり土地分が高くなっているという結論を導いた。また、人口密度の低い地域は、発電所や大規模な工場施設の賦存量によって、固定資産税収は大きく影響を受けていることがわかった。固定資産税は、現行の制度により企業課税としての要素が大きくなっており、その結果、税収の偏在性を強めていると考えられる。

第5章では、Sobel and Holcombe (1996) と Ishida (2011) の短期所得弾力性と長期所得弾力性を指標として用いて、名目 *GDP* が税収の変動に与える影響について検証した。経済は短期的な *GDP* の変化による経済循環を伴いながら、長期的な傾向として経済規模を拡大させて成長するが、前者の短期的な経済循環に対応するのが税収の安定性であり、後者の長期的な経済成長に対応するのが税収の伸張性である。伝統的見解では、税収の安定性と伸張性がトレード・オフの関係にあるとされている。

しかし、税収の短期的所得弾力性と長期的弾力性を推計した結果、固定資産税は、安定性と伸張性が併存していることがわかった。ただし、短期所得弾力性と長期所得弾力性の相関係数を調査したところ、他の税目とは異なり、固定資産税と名目 *GDP* の間には、明確な関係は見いだせなかった。また、実効税率の分析から、土地資産額の変化が景気循環としての名目 *GDP* の変化と連動していないことが明らかになった。

こうしたことから、固定資産税の税収の変化要因は、住宅特例措置や負担調整措置などの制度的要因によるところが大きいという結論が得られた。このことは、評価制度を通じて算定された課税標準額が市場価格を適切に反映していないことを意味している。

さて、第3～5章の結果から、現行の固定資産税は、住宅用地特例措置や負担調整措置などの制度により、企業課税としての側面が強いこと、資産の市場価格と課税標準額が乖離していること、そして制度が複雑になっていることを明らかにした。企業課税としての性格は、固定資産税の偏在性をより大きくし、第2章で掲げた「税源が各地方自治体に普遍的に存在していること」、「税の負担は一部の地域住民に偏らずに公共サービスからの利益に応じて負担すること」といった地方税が備えるべき条件に反することになる。資産の市場価格と課税標準額の乖離は、土地の資本化を妨げる要因となり、公共サービスからの受益と負担の連動を断ち切ることになる。また、複雑で間接的な支払構造は、単純な支払構造の場合よりも高い水準の公共支出をもたらすような財政錯覚を引き起こすことになる。こうしたことは、全て効率的な地方公共サービスの供給の妨げとなる。

こうした問題点を踏まえ、第6章と第7章では、あるべき固定資産税の制度について考察した。

第6章では、固定資産税の課税標準として何が相応しいのかを考察した。望ましい課税標準を選択する際の基準としては、評価額が市場価格を適切に反映すること、税制が簡素であることを重視した。また、既存研究とは異なり、土地、家屋、償却資産を統合せず、資産ごとに望ましい課税標準を論じた。各自治体が税率を自由に決定できるのならば、土地分の課税標準は面積である外形標準が望ましいという見解を示した。また、資本課税部分に関し

ては、租税の外部効果の観点から税率や評価方法を全国一律に保つ必要があるため、家屋分の課税標準は資本価値を、償却資産分の課税標準は賃貸価値が望ましいことを論じた。

さて、この議論は、地方自治体間に課税自主権があることを前提としているが、現状のわが国においては、課税自主権はかなり制限されている。また、世界各国において、課税標準の選択は、抜本的な資産再評価を実施するために変更してきたという現実がある。すなわち、第 6 章の結論は、地方自治体に税率決定権があり且つ資産再評価のための客観的なデータが十分に存在するという前提に基づくものであり、わが国の状況がこの前提を満たした際に採られるべき政策である。現状のわが国の状況を鑑みると、課税標準を資本価値とした上で、制度の在り方を問う必要がある。

こうしたことから、第 7 章では、課税標準を資本価値としたうえで、固定資産税の制度をいかに改正すべきかを検討した。本章の主張を整理すると、以下の通りである。

第 1 に、課税標準額算定上のあり方についてである。まず、評価の客観性と合理性を確保するために、課税標準額は市場価格を反映すべきである。そのため、小規模住宅などを対象とした課税標準額の圧縮を廃止し、税負担の緩和は税率の調整によって行うべきである。次に、固定資産税は課税標準額以外にも、住宅の耐震化などを促すためなどの政策税制が設けられているが、原則として、補助金化するべきである。これは評価額の透明性や明瞭性を確保するためである。そして、土地の評価方法は現行の取引事例比較法ではなく、収益還元法で行うことも検討すべきである。土地の価値は理論的には収益で決まること、そして地価変動に伴う評価額の変動の安定化のためである。

第 2 に、将来的な税率のあり方である。課税客体である土地、家屋、償却資産を分離し、地方自治体が公共サービスに合わせ税率を設定できるようにすることが望ましい。ただし、租税の帰着論の観点から、税率の決定権の範囲は土地に留め、家屋、償却資産に対する税率は地方自治体間で単一であることが望ましいと考えられる。また、現行の地方交付税制度の維持を前提とするならば、標準税率を廃止して任意税率にすることよりも、一定幅の制限付き税率にすることの方が、課税自主権の拡大に結びつくと考えられる。

第 3 に、償却資産に対する課税はそもそもの課税根拠に乏しいこと、中間投入に対する課税であり効率的ではないなどの観点から、将来的に廃止することが望ましい。こうすることで企業の設備投資を妨げないし、固定資産税が企業の立地などの選択を歪めることも少なくなるだろう。代替財源として土地分の税率を引き上げることにより、地方自治体は有形固定資産の賦存量によらず、企業の土地課税から安定的に税収を確保できるようになると考えられる。

以上、本研究の分析結果である。現在、わが国を取り巻く経済社会構造の変化により、地方税制は大きな転換期を迎えている。わが国の地方税制は、固定資産税制のみならず、応益課税的な要素が極めて小さい。そのため、住民に財政錯覚が起り、要求を強くすれば負担が増えるという意識が希薄である。もっと応益課税的な税制にすべきである。

地域の発展には、住民が公共サービスの費用を意識し、一方で行政当局においても行財政

運営の能率化と行政における住民ニーズの反映という財政責任を果たすことが求められる。そのためにも行政サービスからの受益と税負担の連動は不可欠である。固定資産税制改革に必要なものは、この受益と負担の連動であり、その上で、シンプルで市場に楔を与えない中立的な制度を構築する事が望まれる。

最後に、本研究に残された課題を述べて、結びとする。本研究の分析は、近年のデータを用いたものであるため、本研究で得られた結果が今後においても当て嵌まるとは限らない。引き続き動向を調査していきたい。また、本研究は、現在のわが国において市町村税のあるべき姿を論じたものであるが、研究対象が固定資産税に限定されている。単独の税目のみではなく、他の税目も併せて検討する必要がある。特に、市町村税の基幹税である個人住民税についての研究は不可欠であろう。さらに、各市町村が財政需要に応じて税率の調整できるようにすることを提言したが、そのためには国と地方の財政関係を含めた包括的な研究が必要である。こうしたことは、今後の課題としたい。

参考文献一覧

- 青野勝広『土地と住宅の経済分析』清文社，2002年。
——「土地保有税の引き上げの効果—土地譲渡所得税が存在する場合—」『松山大学論集』第6巻第5号，1994年，51-77頁。
- アドルフ・ワグナー著，滝本美夫訳『財政学（下）』同文館，1904年。
- 池宮城秀正「地方分権と地方財源」『政経論叢』第65巻第3.4号，明治大学政治経済研究所，1997年，209-226頁。
——『地域の発展と財政』八千代出版，2000年。
——『国と沖縄県の財政関係』清文社，2018年。
- 池田浩太郎「租税原則論の20世紀：租税原則論の二大潮流（3）」『成城大学経済研究』147巻，1999年，1-32頁。
- 石島弘『課税標準の研究』信山社，2003年。
- 石田和之「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』第67巻第8号，ぎょうせい，2012年，196-219頁。
——「地方税制温故知新(第21回) - 地方税原則の成立」『税』第68巻第2号，ぎょうせい，2013年，171-193頁。
——「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』第69巻第7号，ぎょうせい，2014年，180-202頁。
——『地方税の安定性』成文堂，2015年。
- 石弘光『土地税制改革』東洋経済新報社，1991年。
——『現代税制改革史—終戦からバブル崩壊まで—』東洋経済新報社，2008年。
- 石弘光・小泉一郎・長谷川正・秦邦昭・山本裕一「地域間における受益と負担の帰着と再分配効果」『経済分析』第86号，経済企画庁，1982年，1-187頁。
- 磯道真「特集 固定資産評価額が示す格差：299 団体は公示地価の3割未満」『日経グローバル=Nikkei global：地域創造のための専門情報誌』第311巻，2017年，10-35頁。
- 一河秀洋・吉牟田勲・田中啓一・米原淳七郎『資産政策と資産課税』有斐閣，1998年。
- 井藤半彌『地方財政・租税の原理』千倉書房，1965年。
- 伊藤誠「固定資産税の償却資産に係る諸問題—納税者の信頼確保のための適切な実地調査の実施について」『地方税』第57巻第12号，地方財務協会，2006年，50-62頁。
- 井堀利宏『課税の経済理論』岩波書店，2003年。
- 岩田規久男『土地と住宅の経済学』日本経済新聞社，1977年。
——『土地改革の基本戦略』日本経済新聞社，1988年。
- 岩田規久男・八田達夫編『住宅の経済学』日本経済新聞社，1977年。
- 岩田規久男・花崎正晴・山崎福寿・川上康『土地税制の理論と実証』東洋経済新報社，1993年。

大柿晏巳・浅田義久・篠原二三夫「家屋に係る固定資産税評価について(2)―2009年度評価
替えに向けて」『ニッセイ基礎研究所報』第49号, ニッセイ基礎研究所, 2008年, 40-86頁。

大蔵省『明治大正財政史第6巻』財政經濟學會, 1937a年
——『明治大正財政史第7巻』財政經濟學會, 1937b年。
——『昭和財政史第14巻』, 東洋經濟新報社, 1954年。
大蔵省主税局『土地賃貸価格調査事業報告書』, 1930年。
——「シャウプ勧告と改正法との相違点及びその修正の理由」『シャウプ税制使節団提出資料集』, 1950a年。
——『シャウプ使節団第2次日本税制報告書』, 1950b年
——「シャウプ勧告と今回の税制改正案との相違点」, 1950c年,
大蔵省昭和財政史編集室『昭和財政史第5巻:租税』東洋經濟新報社, 1957年。
大島清・加藤俊彦・大内力『地租改正』東京大学出版会, 1972年。
大友篤『地域分析入門 [改訂版]』東洋經濟新報社, 2006年。
大森徹「明治初期の財政構造改革・累積債務処理とその影響」『金融研究』第9巻, 日本銀行金融研究所, 2001年, 115-158頁。

岡部真也「市町村の財政運営(1):市町村税の「税収格差」」『ファイナンス』平成22年7
月号, 財務省大臣官房, 2010年, 43-50頁。

荻田保「地方税の負担構造と地方税原則」『都市問題』第58巻第11号, 1967年, 3-14頁。
奥野誠亮『地方税法』羽田書店, 1950年。
小野宏哉・清水千弘「固定資産税の地域負担構造に関する統計的検討―市町村データによる
分析」『麗澤經濟研究』第7巻第2号, 麗澤大学, 1999年, 81-100頁。

海外住宅・不動産税制研究会編『主要先進国における住宅・不動産保有税制の研究―歴史的
変遷と現行制度ならびに我が国への示唆―』日本住宅総合センター, 2011年。
貝塚啓明編著「資産課税のあり方」『日税研論集』Vol. 10, (財)日本税務研究センター,
1989年。
——『地方改革の潮流(シリーズ現代財政2)』有斐閣, 1990年。

貝塚啓明・本間正明・高林喜久生・長峰純一・福間潔「地方交付税の機能とその評価:Part
I」『フィナンシャル・レビュー』第2号, 大蔵省財政金融研究所, 1986年。
——「地方交付税の機能とその評価:Part II」『フィナンシャル・レビュー』第4号, 大蔵
省財政金融研究所, 1987年。

金子宏『租税法(第二十二版)』弘文堂, 2017年
——「固定資産税の性質と問題点」『税研』第50号, 公益財団法人日本税務研究センター,
1993年, 1-15頁。

加藤久和「市町村別の出生率格差とその要因に関する分析」『フィナンシャル・レビュー』
第3号, 財務省財務総合政策研究所, 2017年, 6-23頁。

神田孝平『田税新法』紀伊國屋, 1872年。

- 「税法私見」『日新眞事誌』第 127 卷第 2 号, 1873 年。
- 神戸正雄「地方税としての地租の課税標準」『租税研究第三卷』弘文堂書房, 1922 年, 215-246 頁。
- 「家屋税の課税標準」『経済論叢』第 30 卷第 4 号, 京都法學會, 1994 年, 5-24 頁。
- 「国税地租の課税標準」『経済論叢』第 24 卷第 2 号, 京都法學會, 1931 年, 12-20 頁。
- 固定資産税務研究会編『要説固定資産税 (平成 29 年度版)』ぎょうせい, 2017 年。
- 岸昌三『土地と土地課税』追手門学院大学経済学会研究叢書第 6 号, 1994 年。
- 岸昌三・渡部重明「固定資産税の帰着分析: 資本課税としての側面」『追手門経済・経営研究』第 31 卷第 1 号, 追手門学院大学, 1996 年 a, pp.7-19。
- 「二部門モデルによる固定資産税の帰着分析」『追手門経済論集』第 31 卷第 2 号, 追手門学院大学, 1996 年 b, 25-41 頁。
- 喜多登『地域と財政』白桃書房, 1972 年。
- 衣笠達夫「原子力発電所と市町村財政」『追手門経済論集』第 49 卷第 2 号, 追手門学院大学, 2015 年, 41-73 頁。
- 沓澤隆司「コンパクトシティが都市財政に与える影響」『住宅土地経済』第 98 卷, 日本住宅総合センター, 2015 年, 28-35 頁。
- 「コンパクトシティが都市財政に与える影響: 標準距離による検証」『都市住宅学 = Urban housing sciences』第 95 卷, 都市住宅学会, 2016 年, 142-150 頁。
- 栗原伸一『入門統計学—検定から多変量解析・実験計画法まで—』オーム社, 2013 年。
- 経済産業省「工業統計調査」各年度版。
- 高哲央「固定資産税の帰着に関する研究」『明治大学経済学研究論集』第 42 卷, 明治大学大学院政治経済学研究科, 2015 年, 1-15 頁。
- 「固定資産税と地方税原則に関する一考察」『地方自治研究』第 31 卷第 1 号, 日本地方自治研究学会, 2016 年, 1-12 頁。
- 「固定資産税の課税標準に関する一考察」『明治大学経済学研究論集』第 46 号, 明治大学大学院政治経済学研究科, 2017 年, 21-32 頁。
- 「土地保有税の変遷」『経済と社会』第 31・32 合併卷, 沖縄経済学会, 19-40 頁。
- 国土交通省「地価公示」各年度版。
- 小林航・岡部真也「地方税の偏在性に関する要因分析」『フィナンシャル・レビュー』第 105 卷, 財務省財務総合政策研究所, 2011 年, 4-20 頁。
- 小松弘明「都市のコンパクト性に着目した都市空間比較分析」『不動産研究』第 48 卷第 3 号, 日本不動産研究所, 2006 年, 40-50 頁。
- 齊藤慎「行政規模と経済効率性: 市町村合併はスケールメリットを生むか」『都市問題』第 90 卷第 3 号, 都市問題, 1999 年, 27-37 頁。
- 齊藤由里恵「地方税収の自治体間格差」『国際公共経済研究』第 20 卷, 国際公共経済学会, 2009 年, 101-112 頁。

- 佐藤和男『土地と課税－歴史の変遷からみた今日的課題－』日本評論社，2005年。
- 佐藤進「資産課税におけるバランス」『税経通信』第46巻第2号，税務経理機協会，1994a年，2-11頁。
- 佐藤進・宮島洋『戦後税制史（第二増補版）』税務経理協会，1990年。
- 佐藤進・伊東弘文『入門租税論（改訂版）』三嶺書房，1995年。
- 佐藤主光「地方の自立と財政責任を確立する地方税制改革へ向けて」『フィナンシャル・レビュー』第5号，財務省財務総合政策研究所，2005年，46-75頁。
- 『地方税改革の経済学』日本経済新聞社，2011年。
- 資産評価システム研究センター『新しい時代の固定資産税制』，1999年。
- 『固定資産評価の基本問題に関する研究』ぎょうせい，1999年。
- 『固定資産税制度に関する調査研究－事業用家屋評価への取得価格の利用について－』，2006年。
- 『地方税における資産課税のあり方に関する調査研究－地方分権時代の固定資産税制度のあり方について－』，2000年。
- 篠原正博『不動産税制の国際比較分析』清文社，1999年
- 「カナダの財産税～評価をめぐる議論を中心に～」『資産評価情報』資産評価システム研究センター，2009年，2-7頁。
- 『住宅税制論－持ち家に対する税の研究－』中央大学出版部，2009年。
- 清水敬次『税法〔新版〕』ミネルヴァ書房，2003年。
- 神野直彦『財政学〔改訂版〕』有斐閣，2007年。
- シャープ，C. S「シャープ博士と税制審議会委員との会談要旨」『保存文書』，1949年。
- スティグリッツ著，藪下史郎訳『公共経済学（上・下）』東洋経済新報社，2004年。
- 税制調査会「昭和38年度の税制改正に関する臨時答申」，1962年。
- 「昭和39年度の税制改正に関する臨時答申及びその審議の内容と経過の説明」，1963年。
- 「今後におけるわが国の社会経済の進展に即応する基本的な租税制度のあり方」，1964年。
- 「今後におけるわが国の社会，経済の進展に即応する基本的な租税制度のあり方」についての答申」，1964年。
- 「昭和41年度の税制改正に関する臨時答申及びその審議の内容と経過の説明」1965年。
- 「昭和41年度の税制改正に関する答申」，1965年。
- 「長期税制のあり方についての答申」，1968年。
- 「長期税制のあり方について答申及びその審議の内容と経過の説明」，1971年。
- 「長期税制のあり方についての答申」，1972年。
- 「昭和49年度の税制改正に関する答申」，1973年。

- 「今後の土地税制のあり方についての答申」, 1973 年。
- 「今後の税制のあり方についての答申」, 1977 年。
- 「土地税制のあり方についての答申」, 1990 年。
- 『平成 3 年度の税制改正に関する答申』, 1990 年。
- 「平成 5 年度の税制改正に関する答申」, 1992 年。
- 「平成 6 年度の税制改正に関する答申」, 1994 年。
- 「平成 7 年度の税制改正に関する答申」, 1994 年。
- 「平成 8 年度の税制改正に関する答申」, 1995 年。
- 「平成 9 年度の税制改正に関する答申」, 1996 年。
- 「あるべき税制の構築に向けた基本方針」, 2002 年。
- 「少子・高齢化社会における税制のあり方」, 2003 年。
- 税務経理協会編『シャープ勧告に基づく改正税法の解説（税経通信臨時増刊号）』税務経理協会, 1950 年。
- 関口健久「国から地方への税源移譲－地方税原則の検討を中心として」『国士舘大学大学院政経論集』第 10 巻, 国士舘大学大学院, 2007 年, 35-61 頁。
- 総務省「地方税における税負担軽減措置等の適用状況等に関する報告書（第 196 回国会提出）」(http://www.soumu.go.jp/main_content/000531437.pdf)
- 「地方税に関する参考計数資料」各年度版。
(http://www.soumu.go.jp/main_sosiki/jichi_zeisei/czaisei/czaisei_seido/ichiran06.html)
- 「土地に係る評価変動割合等調」各年度版。
- 「固定資産価格等の概要調書」各年度版。
(http://www.soumu.go.jp/main_sosiki/jichi_zeisei/czaisei/czaisei_seido/ichiran08.html)
- 「地方財政統計年報」各年度版。
(<http://www.soumu.go.jp/iken/zaisei/toukei.html>)
- 総務省統計局「国勢調査（平成 27 年度版）」
(<http://www.stat.go.jp/data/kokusei/2015/index.html>)
- 総務省編『地方財政白書（平成 29 年度版）』日経印刷, 2017 年。
- 『情報通信白書（平成 27 年度版）』, 日経印刷, 2015 年。
- 高林喜久生「地方税収の地域間格差と税源配分－全国都市データによる分析」『総合税制研究』第 8 巻, 納税協会連合会, 2000 年, 95-111 頁。
- 「固定資産税の地域間格差について－大阪府下市町村データによる分析」『総合税制研究』第 9 巻, 納税協会連合会, 2001 年, 104-118 頁。
- 『地域間格差の財政分析』有斐閣, 2005 年。
- 田中栄治・油井雄二・佐藤主光「地方交付税の何が問題か」『税経通信』, 税務経理協会, 2001 年, 22-23 頁。
- 「地方交付税の改革をどう進めるか」『税経通信』, 税務経理協会, 2001 年, 25-43 頁。

- 田中治「租税における応益負担の強調の是非」『納税月報』11月号, 2001年。
- 田中一行「土地保有課税の課税標準」『季刊 住宅土地経済』第12巻, 日本総合住宅総合センター, 1994年, 2-7頁。
- 『「収益還元法」重点化への課題』『資産評価情報』第106号, (財)資産評価システム研究センター, 2-7頁。
- 地方財務協会編『地方税制の現状とその運営の実態』, 2008年。
- 地方資産課税調査研究委員会『地方税における資産課税に関する調査研究報告書』自治総合センター, 1989年。
- 『地方税における資産課税のあり方に関する調査報告書』(財)資産評価システム研究センター, 1996年。
- 『地方税における資産課税のあり方に関する調査報告書』(財)資産評価システム研究センター, 1998年。
- 『地方税における資産課税のあり方に関する調査報告書—地方分権時代の固定資産税制度のあり方について—』(財)資産評価システム研究センター, 2000年。
- 『地方税における資産課税のあり方に関する調査報告書—今後の固定資産税制度のあり方について—』(財)資産評価システム研究センター, 2007年。
- 内閣府政策統括官『地域の経済 2012—集積を活かした地域づくり—』日経印刷株式会社, 2012年。
- 中村政則・石井寛治・春日豊『日本近代思想体系 8 経済構想』岩波書店, 1988年。
- 新田功「福祉水準の地域間格差の測定」『明治大学社会科学研究所紀要』第27巻第2号, 明治大学社会科学研究所, 1989年, 1-34頁。
- 日本租税研究会税制研究会『税制改革の基本方針』, 1961年。
- 日本創成会議・人口減少問題検討分科会「ストップ少子化・地方元気戦略」、2014年。
(<http://www.policycouncil.jp/pdf/prop03/prop03.pdf>)
- 根岸睦人「日露戦後から第一次大戦後にかけての都市税制改革：家屋税を中心として」『立教経済学研究』第58巻第4号, 立教経済学研究, 2005年, 249-277頁。
- 「地方財源としての固定資産税の現状と課題」『水戸論叢』第40巻, 水戸短期大学商経学会, 2008年, 27-60頁。
- 「固定資産税の現状と改革の方向性」『都市問題』第107巻第4号, 都市問題, 2016年, 70-79頁。
- 野口悠紀雄「土地課税の経済効果：理論的検討」『土地の経済学』日本経済新聞社, 1989年, 90-144頁。
- 『土地の経済学』日本経済新聞社, 1989年。
- 『1940年体制(増補版) —さらば戦時経済』東洋経済新報社, 2010年。
- 橋本徹編『地方税の理論と課題』税務経理協会, 1995年。
- 『地方税の理論と課題 [改訂版]』税務経理協会, 2001年。

- 長谷川秀男『地域産業政策〔第2版〕』日本経済評論社，2000年。
- 『地方分権時代の流通政策』文眞堂，2001年。
- 長谷部秀孝「租税帰着論の展開：ハーバーガー・モデルを中心として」『商學論集』第47巻第2号，福島大学経済学会，1978年，203-256頁。
- 林智子「固定資産税の徴税効率に関する地域間格差と要因分析」『地方税』第58巻第2号，地方財務協会，2007年，147-159頁。
- 林正義「地方自治体の最小効率規模：地方公共サービスの供給における規模の経済と混雑関数」『フィナンシャル・レビュー』第61巻，財務省財務総合政策研究所2002年，59-89頁。
- 林宜嗣『都市問題の経済学』日本経済新聞社，1993年。
- 「土地税制の現状と課題」『日本租税研究協会』第623巻，2001年，41-60頁
- 「応益課税としての固定資産税の評価」『経済學論究』第58巻第3号，関西学院大学経済学部研究会，2004年，267-285頁。
- 『新・地方分権の経済学』日本評論社，2006年。
- 「税務論文 自治体間税収格差の是正論議と求められる税制の対応」『税理』第50巻第11号，ぎょうせい，2007年，69-75頁，
- 『地方財政〔新版〕』有斐閣ブックス，2008年。
- 『分権型地域再生のすすめ』有斐閣，2009年。
- 林宜嗣・中村欣央『地方創生20の提言ー考える時代から実行する時代へー』関西学院大学出版会，2018年。
- ブキャナン・ワグナー著，深沢実・菊池威訳『赤字財政の政治経済学ーケインズの政治的遺産ー』文眞堂，1979年。
- 廣松悟「辺境地域の政治経済学に向けて」『政経論叢』第72巻第6号，明治大学政治経済研究所，2004年，919-946頁。
- 藤田武夫『現代日本地方財政史（上巻）』日本評論社，1976年。
- 『現代日本地方財政史（中巻）』日本評論社，1978年。
- 『現代日本地方財政史（下巻）』日本評論社，1984年。
- 星野泉「固定資産税の性格」『租税研究』第439号，日本租税研究協会，1986年，20-28頁。
- 『分権型税制の視点』ぎょうせい，2004年。
- 星野泉・小野島真編『現代財政論』学陽書房，2007年。
- 堀場勇夫『地方分権の経済分析』東洋経済新報社，1999年。
- 「地方税源の偏在とその問題」『税』第57巻第9号，ぎょうせい，2002年，4-12頁。
- 堀場勇夫・宮原勝一・舟島義人「地方税の変動と偏在性：1990年代以降の地方税収について」『税研』第28巻第5号，日本税務研究センター，2013年，18-24頁。
- 前田高志「固定資産税における償却資産課税について」『経済學論究』第63巻第3号，関西学院大学経済学部研究会，2009年，571-599頁。
- 「オハイオ州における償却資産課税の廃止と学校区財政への影響」『産研論集』第44巻，

- 関西学院大学経済学部研究会, 2017年, 123-132頁。
- 「アメリカにおける償却資産課税の概要と最近の動き；有形動産税の廃止はありうるのか」『経済学論究』第71巻第1号, 2017年, 101-130頁。
- 町田俊彦「「東京一極集中」下の地方税収入の地域格差と税収偏在是正(上)」『自治総研』第453巻, 地方自治総合研究所, 2016年, 1-27頁。
- 松本睦「政府間税競争の理論－資本税競争を中心として」『フィナンシャル・レビュー』第82号, 財務省総合政策研究所, 2006年, 37-78頁。
- 水野正一編『資産課税の理論と課題〔改訂版〕』税務経理協会, 2005年。
- 宮崎智視・佐藤主光「応益課税としての固定資産税の検証」『経済分析』第184巻, 内閣府経済社会総合研究所, 2011年, 99-119頁。
- 宮島洋『租税論の展開と日本の税制』日本評論社, 1986年。
- 宮本佳寿子「地方交付税の「財政錯覚」に関する検証」『三田学会雑誌』第94巻第2号, 慶応義塾経済学会, 2001年, 317-338頁。
- 目良浩一・坂下昇・田中一行・宮尾尊弘『土地税制の研究－土地保有課税の国際比較と日本の現状』(財)日本住宅総合センター, 1992年。
- 持田信樹「地方税原則と付加価値税」『都市問題研究』第54巻第1号, 都市問題研究会, 2002年, 53-65頁。
- 森信茂樹編『税と社会保障でニッポンをどう再生するか』日本実業出版社, 2017年。
- 藪下武司「租税原則学説における公平性の概念」『政経研究』第50巻第3号, 日本大学政経研究所, 2014年, 1291-1316頁。
- 山田良治編著『戦後日本の地価形成』ミネルヴァ書房, 1991年。
- 山本栄一『都市の財政負担』有斐閣, 1989年。
- 横山彰「標準税率の意義」『地方税』第63巻第4号, 地方財務協会, 2012年, 2-9頁。
- 吉岡健次他『シャープ勧告の研究』時潮社, 1984年。
- 吉田有里・跡田直澄「地域間税収格差の一考察－農業中心地域の固定資産税収はなぜ低いのか(抜本的税制改革の論点整理)」『国際税制研究』第19巻, 納税協会連合会, 2007年, 55-60頁。
- 米原淳七郎『地方財政学』有斐閣, 1977年。
- 「固定資産税の本質と改革の方向」橋本徹編『地方税の理論と課題』税務経理協会, 1995年, 第7章。
- 『土地と税制－土地保有税重課論批判－』有斐閣, 1995年。
- 渡辺喜久造『税の理論と実際－理論編－』日本経済新聞社, 1955年。
- 和田八束「受益者負担」『現代日本の財政』現代財政学体系2巻第5章, 有斐閣, 1972年。
- Aaron H, “A new view of property tax incidence”, *American Economic Review, Papers and proceedings*, Vol.64, 1974, pp.212-221.

- , *Who pays the property tax: a new view*, The Brookings Institution, Washington, D.C., 1975.
- Acquaah, M. and Gelardi, A. M. G, “The Growth and Stability of Revenue in British Columbia, Canada,” *Journal of Business and Economic Studies*, Vol. 14, No. 2, 2008, pp. 39-59.
- Brueckner, J, “Labor mobility and the incidence of the residential property tax” *Journal of Urban Economics* vol.10, 1981, pp.173-82.
- Carroll, R.J and Yinger, J, “Is the Property Tax is a Benefit Tax? The Case of Rental Housing” *National Tax Journal* Vol. 47 (2), 1994, pp. 295-316.
- Carter, K.L, *Report of the Royal Commission on Taxation*, vol. 1~6, Queen’s Printer, 1966.
- CCH State Tax Law, *U.S. Master Property Tax Guide 2018*, Wolter Kluwer, 2018.
- Chamley, C. and B. Wright, B, “Fiscal Incidence in an Overlapping Generations Model with a Fixed Asset”, *Journal of Public Economics*, Vol. 32, 1987 pp. 3-24.
- Errecart, J. G. and Drenkard, S, “State Moving Away from Taxes, on Tangible Personal Property”, *Tax Foundation Background Paper*, Vol. 63, 2012.
- Feldstein, M, “The Surprising Incidence of a Tax on Pure Rent : A New Answer to an Old Question,” *Journal of Political Economy*, Vol. 85, 1977, pp. 348-360.
- Harberger, A. C, “The incidence of the corporation income tax” *Journal of Political Economy* Vol. 70, 1962, pp.215-240.
- Holcombe, R. G. and Sobel, R. S, *Growth and Variability in State Tax Revenue: An Anatomy of Fiscal Crises*. Westport, CT: Greenwood Press, 1997.
- Ihlanfeldt, Keith R. and Kevin Willardsen, “The Millage Rate Offset and Property Tax Revenue Stability,” *Regional Science and Urban Economics*, Vol. 46, 2014, pp. 56-57.
- Ishida, Kazuyuki, “The Growth and Stability of the Local Tax Revenue in Japan,” *Journal of Public Budgeting and Finance*. Vol. 33, No. 1, 2011, pp. 56-75.
- , “The Trade-off between Growth and Stability of Prefectural Tax Revenue,” *International Journal of Public Administration*, Vol. 36, 2013, pp. 211-222.
- Lin, C, “A general equilibrium analysis of property tax incidence” *Journal of Public Economics* Vol. 29, 1986, pp.113-132.
- , “Labor mobility and the incidence of the residential property tax: a comment” *Journal of Urban Economics* Vol. 18, 1985, pp.28-33.
- Local Government Finance, *Report of Committee of Inquiry*, HMSO, 1976.
- Lutz, Byron F, “The Connection between House Price Appreciation and Property Tax Revenues,” *National Tax Journal*. Vol. 61, No. 3, 2008, pp. 555-572.
- McCann, Philip, *Urban and Regional Economics*, Oxford University Press, 2001. (黒田達朗・徳永澄憲・中村良平訳『都市・地域の経済学』日本評論社, 2008年。)

- McDowell, M, “Property Taxation and Local Authority Finance”, *Journal of Irish Business and Administrative Research*, Vol. 11, 1990, pp. 1-12.
- Mieszkowski, P, “The property tax: an excise tax or profit tax?” *Journal of Public Economics* Vol.1, 1972, pp.73-96.
- Mirrlees, J, ed, *Tax by design*, Oxford University Press, 2011.
- Musgrave, R. A. & Musgrave, P. B, *Public Finance in Theory and Practice*. McGraw Hill, 1973. (マスグレイト著, 木下和夫監修・大阪大学財政研究会訳『マスグレイト財政学 (1-3)』有斐閣, 1983年。)
- Musgrave, R. A, *The Theory of Public Finance: A Study in Public Economy*, McGraw-Hill, 1959. (マスグレイト著, 木下和夫監修・大阪大学財政研究会訳『財政理論——公共経済の研究 (1-3)』有斐閣, 1961年。)
- “Is a property tax on housing regressive?” *American Economic Review* Vol.64, 1974, pp.222-229.
- Netzer, D, *Economics of the Property Tax*, Brookings Institution, chap. 8, 1966.
- Oates, W. E, *Fiscal Federalism*, New York, Harcourt Brace Jovanovich, 1972. (ウォーレス・E・オーツ著 米原淳七郎, 岸昌三, 長峯純一訳『地方分権の財政理論』第一法規出版, 1977年。)
- Oates, W. E. and Schwab, R. M, “The Impact of Land Taxation : The Pittsburg Experience”, *National Tax Journal*, Vol. L, No. 1, 1997, pp. 1-21.
- Ontario Fair Tax Commission, *Fair Taxation in a Changing World : Highlights*, University of Tronto Press, 1993.
- Peralta, S. and T. van Ypersele, “Coordination of Capital Taxation among Asymmetric Countries,” *Regional Science and Urban Economics*, Vol. 36, No. 6, 2006, pp. 708-726.
- Prest, A. R, *The taxation of urban land*, Manchester University Press, 1983. (A.R.プレスト著; 田中啓一監訳 篠原正博, 花輪宗命訳『都市の土地課税論』住宅新報社, 1995年。)
- Report of a Committee chaired by Professor J. E, Meade, *The Structure and Reform of Direct Taxation*, George Allen & Unwin, 1978.
- Samuelson, P. A, (1983), *Foundations of Economic Analysis*, Harvard University Press, 1983. (P. A. サミュエルソン著, 佐藤隆三訳『経済分析の基礎』勁草書房, 2004年。)
- Shoup Mission, (1949) *Reports on Japanese Taxation*, General Headquarters Supreme Commander for the Allied Powers, 1949. (福田幸弘監訳『シャウプの税制勧告』霞出版社, 1985年。)
- Sobel, Russell S. and Randall G. Holcombe, “Measuring the Growth and Variability of Tax Bases over the Business Cycle,” *National Tax Journal*, Vol. 49, 1996, pp. 532-552.
- Stafford and DeBoer, *The Personal property Tax in Indiana: Its Reduction or Elimination Is No Simple Task*, Indiana Fiscal Policy Institute, 2014.

- Stiglitz, J. E, *Economics of the Public Sector 3rd edition*, W. W. Norton & Company, 2000.
 (藪下史郎訳『スティグリッツ公共経済学(上)(下)』東洋経済新報社, 2003年, 2004年。)
- Theil, H, *Economics and Information Theory*, North-Holland, 1967.
- The Treasury Department. *Blueprints for Basic Tax Reform*, 1977.
- The Treasury Department. *Tax Reform for Fairness, Simplicity, and Economic Growth*,
 The Treasury Department Report to the President, Vol. 3, 1984.
- Tiebout, C, "A Pure Theory of Local Expenditures", *Journal of Political Economy*, Vol. 64,
 No. 5, 1956, pp. 416-424.
- Varian, Hal. R, *Intermediate microeconomics : a modern approach*, WW Norton &
 Company, 2014. (ハル・R・ヴァリアン著, 佐藤隆三監訳『入門ミクロ経済学』勁草書房,
 2015年。)
- Wassmmer, R. W, "Property Taxation, property Base and Property Value: An Empirical
 Test of the New View" *National Tax Journal* Vol. 46, No. 2, 1993, pp. 135-160.
- Wilson, J.A, "Tax Competition with Interregional Differences in Factor Endowments,"
Regional Science and Urban Economics, Vol. 21, 1991, pp. 423-451.
- Zodrow, G. R, and Mieszkowski, P., "Pigou, Tiebout, Property Taxation, and the
 Underprovision of Local Public Goods," *Journal of Urban Economics*, Vol. 19, 1986, pp.
 356-370.
- Zodrow, G.R, "Intrajurisdictional capitalization and the incidence of the property tax"
Regional Science and Urban Economics Vol. 45, 2014, pp. 57-66.