

地価税の実態と低未利用地課税としての改革

静岡大学法経短期大学部 桜井良治

1. はしがき

本論文では、平成4年度から実施にうつされた地価税の実態について解明したい。そのうえで、地価税の今後の改革の方向について論じたい。地価税の意義については、税制調査会『土地税制のあり方についての基本答申』（平成2年10月）に、様々な角度から説明されている。主として、土地保有コストの増大による土地資産格差の是正と宅地供給の増大による勤労者の持ち家取得の実現にこの税の意義が置かれている。この答申の内容については、現段階での土地保有税論の集大成として、その意義が認められる。

しかし、実際に実施された地価税については、経済状態の変動も手伝って、別の角度からも捉えられなければならない。昭和60年代のバブルの形成とその後の崩壊がもたらした経済の混乱は、地価の安定なくして経済の安定を維持することが困難なことを示している。日本経済の成熟とそれに伴う資産価値の持続的増大の下では、資産価値の安定的推移なくして経済の安定を維持することは極めて困難であるということが、明らかになった。地価税の意義は、本税制の機動的運用によって土地の保有コストを高め、土地の需給関係に影響を与えることができる点にあると考えられる。

土地は、供給が増えない資産であり、市場メカニズムに委ねておけば、絶えず需要が供給を上回ることになりかねない。経済成長が持続しそれにつれて土地の収益性が高まる場合、長期的に見ると需要が供給を上回ってゆく傾向がみられる。そこに金融緩和等のその他の経済的要因が加わると、土地に対する需要が加熱し、超過需要が発生することになる。地価税の税率や課税範囲等の要因を機動的に運用することによって、この超過需要を抑制することが必要である。そのためには、地価税を新たな開発や投資の対象となる可能性の強い低未

利用地を中心として課税するという仕組みに改革しなければならない。

別の面から見ると、地価税は、土地に対する需要が加熱している時期に、機動的に運用することによって、土地の供給を増大させるような仕組みになっていなければならない。投資目的で保有されている土地や低未利用地に対して重課することが要求されている。具体的には、生産緑地の指定をうけない三大都市圏の農地や膨大な含み益を持つ都市近郊の企業保有土地等が課税の対象とならなければならない。

地価税の低未利用地課税としての導入については、すでに前述の税制調査会の『基本答申』に示されている。本答申では、低未利用地課税はある土地が低未利用であるかどうかの客観的な基準がないため困難だと結論づけている。本論文では、この点についての新たな可能性をさぐることにしたい。現行地価税について批判することは容易な事だが、これを改革して活用することは容易ならざる課題である。本論文では、あえてこの課題に取り組むことにしたい。

本論文では、新たな土地保有課税としての地価税の独自の意義について、これらの旧税との役割分担という視点を踏まえて論じたい。地方資産課税としての固定資産税の充実と地価税の発展とは矛盾するものではなく両者相補って土地保有税を充実させることが望ましいと考えることも可能であろう。このことは、必ずしも固定資産税を従来の収益課税の枠内に留めておくことを意味しているわけではない。固定資産税は、大都市圏の課税の実態をみると、収益課税の枠内では捉えにくい事態が生じつつある。(1)大都市のスプロール的发展による受益と負担の乖離、(2)法人の償却資産のウエイトの増大と「土地」の占める比率の低下、(3)法人の土地所有比率の増大に伴う法人課税化等の事態が進行しつつある。土地に対する受益と負担という従来の概念では捉え難いこれらの事態を考慮すると、固定資産税を従来の収益課税の枠組みの中で説明し続けることは困難であり、新たな理論の枠組みが必要とされているように思われる。

万一将来、固定資産税が資産課税として充実したとしても、そのことによって地価税の独自の意義が消滅するとは考えられない。地価税の意義については、必ずしも税制調査会の考え方に留まる必要はないであろう。地価税は地価の安定を図るための経済政策の一環として位置づけることが可能である。地価が良好な経済政策の下での長期的な経済の発展によって上昇するとすれば、地価税は国の公共投資によってもたらされた地価の上昇に対する適切な対価と考えることも可能であろう。

本論文では、固定資産税や特別土地保有税等の現行土地保有税の意義と役割については前提として論じるに留めたい。地方資産課税としての固定資産税の充実や既に政策税制として確立している特別土地保有税との関係については、別個の研究課題と考えたい。

2. バブル経済の崩壊と地価税

(1) バブル経済の形成と崩壊

1980年代後半の日本経済の実態面での着実かつ順調な発展を考慮に入れると、バブルの形成と崩壊という出来事は、その多くの部分が税制や金融政策を中心とした経済政策の誤りによってもたらされたものと考えられる。本来、土地の市場メカニズムを通じての需給バランスを調整し、需要を抑制し供給を促進すべき土地税制の役割が損なわれていたことにも基本的な原因がある。そこに金余り現象の下での金融緩和が加わったため、地価高騰に拍車をかけることとなったものと思われる。

現在の地価水準が将来の土地の収益性によって決定されるとすれば、着実な経済成長の下では、地価が現在の経済の実勢を上回る速度で上昇することは否定できない。長期的にみれば、経済の安定成長下では、土地の需要はその供給をはるかに超過することがありうる。昭和60年代の地価高騰は、将来の地価の上昇をもたらす遠因となる土地に対する超過需要が投機的な面も伴って現時点で噴出したものである。

土地の収益価値に応じた適正な利用を促進するという点で、市場メカニズムをつうじての自由な地価の形成の意義について否定することはできない。しかし、市場メカニズムのみに委ねておけば、地価は往々にして現在の経済の実勢を離れて乱高下することになり、市場経済のみならず国民生活を脅かすことになりかねない。平成バブル不況によって、そのことはすでに実証されている。

(2) バブル経済崩壊の実態経済への影響

六大都市の市街地価格指数の1年間の変動率（平成3年3月末から4年3月末）をみると、15.5%も下落している。同様に、東京圏でも7.3%、東京区部で11.8%下落している。それぞれの下げ幅は前年度と較べて加速しつつある。平成4年3月末から9月末までのその後の動きを見ても、わずか半年間で、地価

は六大都市で9.3%、東京圏で6.3%、東京区部で9.4%下落している^{※1)}。

実際の下げ幅は、この数値をはるかに上回るものであろう。全国及び六大都市の市街地価格指数の長期的な変動率をみると、地価変動の谷は昭和34年、40年、46年、50年及び60年であり、景気の後退期にほぼ対応している。地価の変動は、名目国民総支出の変動率に示された実態経済の推移と連動した動きを示している。

帝国データバンク資料をみると、1990年度以降、不動産・金融・サービス業を中心とした高水準の倒産件数・倒産額が続いている。これらの業種の金融債務比率が突出している。1992年5月の『全国企業倒産集計』をみると、公定歩合が3.5%に下がっているにもかかわらず、法人企業の倒産件数及び倒産率は上昇しつつある。バブル関連の倒産が経済全体に影響を及ぼしていることが分かる^{※2)}。

日本興行銀行調査部の分析によれば、日本経済は景気低迷が続き、92年度の成長率は約2.0%と第一時石油危機以来の低成長になる見込みである。厳しい生産抑制による在庫調整と設備投資・住宅投資・耐久消費財等のストック調整が重なって、内需の不振が顕著になっており、鉱工業生産が前年比4%を超える減少になると指摘している。雇用や所得の伸びが抑制されるため、個人消費の伸びも低下するものと予測されている。補正予算を伴う緊急経済対策の必要性が指摘されている。バブル経済の崩壊は実態経済の衰退をもたらしていることが、明白である^{※3)}。

(3) バブル経済の崩壊と税制改革のタイム・ラグ

近年においては、バブルの崩壊という現象が実態経済に及ぼす影響が深刻化しつつある。昭和末期から平成初頭にかけての税制改革においては、土地や株式に対する課税が強化されている。居住用資産の住み替え特例の原則廃止など、バブル形成要因を排除するための税制改革も含まれている。しかし、実施上のタイム・ラグもあり、その改革の多くがバブル不況下の今日において適合しえなくなっている。地価上昇期に立案された不動産所得の土地部分の借入金利子の経費不算入などの税制上の措置も、土地保有の有利性の縮減という点では有効だが、バブル不況下で売却できず賃貸向けざるをえない資産の運用に対しては、打撃が大きい。

バブル経済の形成は、経済政策の誤りに支えられて、企業と家計の“合理的”

と考えられた投資行動の結果として生じたものである。上昇した地価をタイム・ラグを伴った政策的な措置によって急激に下落させることは、企業の含み資産の減少や担保価値の急落等の経済上の問題のみならず、様々な社会現象を引き起こしている。

地価の下落過程では、ローンを抱えたまま売却・住み替えが困難になった住宅取得者とそれ以前の取得者等との新たな「資産格差」が増大しており、税制上の対応策が求められている。資産の売却損に対する給与所得等との損益通算の範囲を拡大し、損失の繰越控除の年限を延長する等の税制上の救済策が必要となっている。資産の譲渡損に対して、損益通算の対象範囲を拡大する等の措置も必要であろう。

地価税については、バブル経済の崩壊期における短期的な問題点と地価の安定等の長期的に担っている課題について、分けて考えなければならない。

3. 地価税の理念と住宅政策——税制調査会の答申を中心として——

金融政策や税制の実施上のタイム・ラグは、バブル経済の崩壊のもたらす様々な弊害を増幅する効果をもたらしており、地価税もその例外ではない。全国的に高騰地価が波及しきった平成2年度を中心として審議された地価税は、バブル経済の崩壊が深刻化した平成4年1月1日から実施されるに至っている。地価税は、土地保有コストの全般的な上昇を通じての土地の資産としての有利性の縮減という理念を担って実施にうつされた。土地資産格差を是正し勤労者の持家取得を可能にするための住宅対策に資する税制としてその導入が検討された。地価税の審議過程における理念の全体像については、税制調査会『土地税制のあり方についての基本答申』（平成2年10月）に示されている。土地の公共性をうたった土地基本法の下での土地税制のあり方について、示されている。とりわけ、資産としての土地の有利性の縮減に力点が置かれている。土地保有税の具体的なあり方として、「低未利用地課税」と「一般的な土地保有課税」の両者についての検討がなされている。「低未利用地課税は、……土地保有に対する負担の公平確保あるいは土地の有利性の縮減という課題に直接応えることはできない。」として、一般的な土地保有課税の導入が提案されている^{※4)}。

税制調査会土地税制小委員会では、平成2年5月に、同年4月13日の第一回会合以来9回にわたる審議のまとめがなされている。ここでは、土地問題の所在として、(1)地価高騰による資産格差の拡大、(2)土地利用の不均衡・非効率が

挙げられている。「大都市において、本来居住や業務のためあるいは公共的基盤整備のため有効に活用されるべき土地が、低未利用地あるいは資産保全目的の農地として保有され、また、投機の対象となっているという問題がある。」として、大都市圏の低未利用地の残存についての問題点を指摘している²⁵⁾。

また、平成2年6月には、それまでの13回にわたる審議のまとめとして、土地税制の見直しの視点が示されている。(1)資産格差の拡大の下で、土地資産に対する勤労所得とのバランスのとれた適正な課税が必要であり、(2)土地税制は土地政策の中の極めて重要な手段の一つであるとの視点が重視されている。税制による土地の有効利用をはかり、資産価値に着目した土地需要を抑制することが重要であるとするこの理念に従って、土地税制全体の見直し²⁶⁾が示されている。

経済審議会『生活大国5ヵ年計画』(平成4年6月25日)でも、大都市圏において勤労者の年収の5倍程度で良質な住宅が取得できるような土地対策の推進が提唱されている。土地の資産としての有利性の縮減・有効利用の促進等のために、地価税や固定資産税の市街化区域内農地への課税の強化を的確に実施することがうたわれている²⁷⁾。

同計画の元になっている『生活大国会報告』でも、同様の内容が盛り込まれている²⁸⁾。『社会資本小委員会報告』(平成4年5月21日)でも、社会資本整備のための開発利益の公共還元がうたわれている²⁹⁾。

しかし地価税は、土地資産価値の急激な下落という状況の下で実施されたため、今回の地価高騰期には、その地価抑制効果が試されることはなかったものと思われる。

4. 地価税の申告状況——法人に偏った土地保有課税——

平成4年分の地価税の申告は、平成4年12月15日に終了している。国税庁資料には、期限内申告分の申告事績(確定値)が示されている。申告件数4万532件のうち、個人分が1万2,077件(29.8%)、法人分が2万8,455件(70.2%)となっている³⁰⁾。

申告税額5,304億円のうち法人分は4,955億円で、全体の93.4%を占めている。個人分は349億円で6.6%を占めているにすぎない。一件当たりでみると、法人分は課税価格が107億900万円、申告税額が1,741万円で、それぞれ個人分と比べて課税価格で3.6倍、申告税額で6倍となっている。

地価税の実態と低未利用地課税としての改革

巨額の定額控除や単価控除などの控除制度のため、当初、初年度の平成4年度の地価税の課税価格は168.8兆円と推計されていた。平成4年度の税額は、税率が0.2%と抑えられているため、推計で3,376億円にすぎないと考えられていた。このうち法人税の損金算入分をのぞくと、純増収は2,000億円程度にすぎないと推定されていた。実際の申告税額はこの予想を大きく上回る結果となったのである。

第1表 地価税の個人・法人別申告税額（全体の状況）

区 分		個 人	法 人	合 計
申 告 件 数		(29.8) 件 12,077	(70.2) 件 28,455	(100) 件 40,532
課 税 価 格		(10.5) 億円 355,774	(89.5) 億円 3,047,134	(100) 億円 3,402,908
基 礎 控 除 額		(24.1) 181,319	(75.9) 569,829	(100) 751,148
申 告 税 額		(6.6) 349	(93.4) 4,955	(100) 5,304
1 件 当 た り	課 税 価 格	百万円 2,946	百万円 10,709	百万円 8,396
	基 礎 控 除 額	1,501	2,003	1,853
	申 告 税 額	万円 289	万円 1,741	万円 1,308

課税対象土地等の 面 積	(8.3) km ² 119	(91.7) km ² 1,321	(100) km ² 1,440
-----------------	------------------------------	---------------------------------	--------------------------------

(注) 1. () 内は構成比。

2. 国税庁『地価税の申告事績（確定値）について』（平成5年2月）による。

法人の資本金階級別の申告状況を見ると、資本金100億円以上の法人の申告件数は893件となっている。これは法人分の申告件数の3.1%にすぎないが、申告税額では2,166億円で、法人分の申告税額の43.7%を占めている。また、資本金10億円以上の法人の総数でみると、申告件数（3,666件）及び申告税額（3,029億円）は、法人分の申告件数及び申告税額のそれぞれ12.9%及び61.1%を占めている。大法人になるにつれて負担が大きくなることが分かる^{※11)}。

第2表 法人の資本金階級別の申告状況

資本金階級	申告件数	課税価格	申告税額	1件当たり		課税面積
				課税価格	申告税額	
1,000万円未満	(12.8) 件 3,634	(4.3) 億円 133,115	(3.1) 億円 156	百万円 3,663	万円 430	(2.0) km ² 27
1,000万円以上	(31.1) 8,836	(12.1) 368,299	(9.4) 467	4,168	529	(11.1) 146
5,000万円 "	(14.9) 4,237	(7.2) 218,748	(6.2) 305	5,163	721	(7.3) 97
1億円 "	(28.4) 8,082	(20.0) 609,735	(20.1) 996	7,544	1,233	(18.8) 249
10億円 "	(7.7) 2,202	(11.6) 352,636	(12.4) 612	16,014	2,780	(12.6) 166
50億円 "	(2.0) 571	(4.8) 146,012	(5.1) 251	25,571	4,395	(6.1) 80
100億円 "	(3.1) 893	(40.0) 1,218,590	(43.7) 2,166	136,460	24,254	(42.1) 556
合計	(100) 28,455	(100) 3,047,134	(100) 4,955	10,709	1,741	(100) 1,321

- (注) 1. 「資本金階級」の「100億円以上」欄には保険業の相互会社の係数を含む。
 2. 「課税面積」欄は、課税対象となった土地等の面積を示す。
 3. () 内は構成比。
 4. 同上国税庁資料による。

地価税の実態と低未利用地課税としての改革

法人の申告件数について業種別の構成比をみると、製造業（26.8%）、不動産業（26.6%）、卸売業（15.9%）の占める割合が大きい。申告税額の大きさでみると、製造業（26.9%）、不動産業（24.4%）、金融保険業（14.3%）の占める割合が大きい。当初考えられていた以上に大都市郊外の製造業の負担が大きいことが分かる。

第3表 法人の業種別の申告状況

業種	申告件数	課税価格		基礎控除額		申告税額		課税面積		1㎡当たりの課税価格 万円
		(29.3)	百万円 11,697	(39.5)	百万円 2,954	(26.9)	万円 1,749	(53.8)	千㎡ 93	
製造業	(26.8) 7,624	(29.3)	891,767億円	(39.5)	225,197億円	(26.9)	1,333億円	(53.8)	711千㎡	13
不動産業	(26.6) 7,568	(23.7)	9,561 723,568	(21.1)	1,590 120,358	(24.4)	1,594 1,206	(11.7)	20 155	47
金融保険業	(4.3) 1,223	(12.4)	30,902 377,926	(4.0)	1,882 23,011	(14.3)	5,804 710	(3.9)	42 52	73
運輸通信 公益事業	(3.0) 861	(8.0)	28,444 244,905	(4.2)	2,742 23,605	(8.9)	5,141 443	(6.7)	103 88	28
卸売業	(15.9) 4,513	(8.2)	5,501 248,260	(11.7)	1,480 66,795	(7.3)	804 363	(8.9)	26 117	21
小売業	(7.1) 2,018	(6.1)	9,237 186,401	(5.4)	1,535 30,976	(6.3)	1,540 311	(4.7)	31 62	30
サービス業	(7.2) 2,050	(4.9)	7,220 148,007	(6.2)	1,724 35,342	(4.5)	1,099 225	(4.2)	27 56	26
建設業	(4.9) 1,397	(4.6)	10,078 140,785	(4.7)	1,897 26,505	(4.6)	1,636 229	(4.7)	45 62	23
料理飲食 旅館業	(3.8) 1,078	(2.5)	7,029 75,772	(2.7)	1,410 15,202	(2.5)	1,124 121	(0.8)	9 10	79
その他	(0.4) 123	(0.3)	7,921 9,743	(0.5)	2,307 2,838	(0.3)	1,123 14	(0.6)	62 8	13
合計	(100) 28,455	(100)	10,709 3,047,134	(100)	2,003 569,829	(100)	1,741 4,955	(100)	46 1,321	23

(注) 1. 「課税面積」欄は、課税対象となった土地等の面積を示す。

2. 「1㎡当たりの課税価格」欄は、課税対象となった土地等1㎡当たりの課税

価格を示す。

3. 「課税価格」、「基礎控除額」、「申告税額」、及び「課税面積」の各欄の小枠内は一件当たりの計数である。
4. () 内は構成比。
5. 同上国税庁資料による。

一件当たりで見ると、課税価格では、金融保険業（309億200万円）、運輸通信公益事業（284億4,400万円）が大きい。また税額でも、金融保険業（5,804万円）、運輸通信公益事業（5,141万円）が大きくなっている。

一件当たりの基礎控除額では、面積比例控除の選択が多いことを反映して、製造業（29億5,400万円）、運輸通信公益事業（27億4,200万円）が大きい数値を示している。課税対象となった土地1㎡当たりの課税価格では、料理飲食業（79万円）、金融保険業（73万円）、不動産業（47万円）の値が高くなっている。

国税庁資料には、地価税の高額納税者100位の表がしめされている。

上位10位までをみると、平成4年分地価税額第1位は三菱地所（75億円）、第2位日本生命保険（53億円）、第3位三井不動産45億円、第4位日本電信電話39億円、第5位西部鉄道（37億円）、第6位第一生命保険（33億円）、第7位住友生命保険（30億円）、第8位第一勧業銀行（27億円）、第9位東日本旅客鉄道（27億円）、第10位新日本製鉄（24億円）の順となっている。第10位の新日本製鉄を除けば、ほとんどが都心立地型の非製造業で占められている。

これは、面積比例控除が大きくなったことにより、郊外の大規模工場用地等の負担が軽減され、当初の予測を下回ったこと等によるものである。郊外立地型の製造業では、それ以下に、18位川崎製鉄（19億円）、20位日産自動車（18億円）等が続いている。導入当時考えられていたほどではないにせよ、決して無視できない位置を占めている^{註12}。

百位以内の課税企業をみると、都心立地型企业と郊外立地型企业の大きく二つのタイプに分けられる。都心立地型企业では、大都市の都心に広大な貸しビルを持つ不動産業、都心の超高額地価地域に立地する生命保険会社・銀行等の税額が大きくなっている。郊外立地型企业では、電鉄・製鉄・自動車産業・家電・重工等の負担が大きいことが分かる。

地価税の実態と低未利用地課税としての改革

第4表 高額納税者20位の表

単位：万円（万円未満切り捨て）

順位	名称	納税地	平成4年分 地価税額
1	三菱地所(株)	千代田区丸の内2-4-1	757,330
2	日本生命保険(株)	大阪市中央区今橋3-5-12	538,171
3	三井不動産(株)	中央区日本橋室町2-1-1	450,538
4	日本電信電話(株)	千代田区内幸町1-1-6	392,727
5	西武鉄道(株)	豊島区南池袋1-16-15	378,566
6	第一生命保険(株)	千代田区有楽町1-13-1	335,960
7	住友生命保険(株)	大阪市北区中之島2-2-5	303,386
8	(株)第一勧業銀行	千代田区内幸町1-1-5	278,690
9	東日本旅客鉄道(株)	千代田区丸の内1-6-5	276,839
10	新日本製鐵(株)	千代田区大手町2-6-3	243,690
11	(株)さくら銀行	千代田区九段南1-3-1	236,875
12	東京急行電鉄(株)	渋谷区南平台町5-6	227,346
13	(株)三菱銀行	千代田区丸の内2-7-1	224,758
14	(株)富士銀行	千代田区大手町1-5-5	214,864
15	日本たばこ産業(株)	品川区東品川4-12-62	201,286
16	(株)三和銀行	大阪市中央区伏見町3-5-6	199,280
17	明治生命保険(株)	千代田区丸の内2-1-1	195,270
18	川崎製鉄(株)	神戸市中央区北本町通1-1-28	192,313
19	朝日生命保険(株)	新宿区西新宿1-7-3	190,722
20	日産自動車(株)	横浜市神奈川区宝町2	189,335

(注) 国税庁「平成4年分の地価税の公示について」（平成5年4月）の「高額納税者100位の表」の一部を掲載。

当初から、業種別の推定納税額では、三菱地所、三井不動産、住友不動産等の貸しビル業を営む不動産業が首位にあると推定されていた。これらの業種では、地価税額を賃貸価格に転嫁できるかどうかが大きな問題である。現在のオフィスビル市場は、賃貸価格の過度に上昇した部分が修正され、実需主導型に移行する過渡期にある。バブル不況下でオフィスビルが一時的に過剰になっているため、当面賃貸価格への転嫁は困難であるとする説が有力である^{註13)}。

次いで、百貨店の負担が大きいと推定されていた。主要百貨店16社の平成4年度(税率0.2%を仮定)の地価税の負担は経常利益の20.5%になると試算されている。固定資産税・都市計画税・事業所税に地価税を加えた「不動産コスト」となる税額は、対経常利益構成費39.64%にもものぼると推計されている^{註14)}。

国税庁資料で実際の百貨店の順位をみると、45位松阪屋(11億円)、50位伊勢丹(10億円)、73位高島屋(8億円)、76位大丸(7億円)97位丸井(6億円)の順で百位の中に入っている。バブル不況下の「逆資産効果」を背景として消費が落ち込んでいることも手伝って、地価税の影響は深刻である。百貨店では、大都市と地方都市とで同一商品の価格に差をつけることは困難である。価格に転嫁できないので、それ以外の様々な対応策が模索されているところである。

(社)不動産協会資料(平成4年7月)には、專業不動産会社31社の土地保有課税実態調査が示されている。(1)平成4年度における土地保有税全体の負担は、地価税の導入により、895億2,500万円になると見込まれている。これは、導入前の平成3年度の約2.2倍であり、同年度の経常利益2,698億3,300万円の約3割強に相当する。(2)平成5年度になると、地価税負担が約5割増になるため、土地保有税全体の負担は、1,161億3,000万円となり、平成3年度の約2.9倍となる。これは、平成3年度の経常利益の約4割強に相当する。(3)さらに平成6年度になると、固定資産税の評価引き上げにより、土地の固定資産税負担は、3,688億2,600万円になると見込まれている。これは平成3年度の負担の約9倍になる。また、土地保有税全体の額は、平成3年度の経常利益を約4割も上回る約1.4倍の水準に達するとしている^{註15)}。

同資料には、地価税の問題点と見直しの方向についても示されている。(1)都心立地型企業や大規模製造業等に負担が集中し、経済活動に対して中立ではない。(2)「政策税制」ととらえても、「土地の合理的、有効な利用の促進」という観点からみて、土地の利用状況に無関係な一律課税の効果は疑問である。(3)地価税は資産の保有継続を前提として毎年課税される税でありながら、資産の移

地価税の実態と低未利用地課税としての改革

転に着目し、処分換金を目的とした相続税と同じ課税の基礎を採用していることは、疑問である。(4)地価税と固定資産税は納税者にとっては同一課税客体への二重課税であり、土地保有課税全体の適正負担水準確保の観点から相互の調整が図られる必要がある等の点が、指摘されている。

当面講ずべき施策として、(1)地価税の税率を平成5年度以降も据え置くことや、(2)平成6年度以降の固定資産税の評価替えにあたり、評価割合が公示価格の7割にまで引き上げられるとされているため、税率の引下げ、課税標準の減額、大幅な負担調整率の設定を行う。(3)固定資産税評価替えに伴い登録免許税、不動産取得税の課税標準も増加するので、負担軽減措置を講ずる。(4)固定資産税評価替えに伴い、相続税評価の固定資産税評価倍率地域においては土地の評価額が著しく増加するので、負担軽減措置を講じる。(5)三大都市圏の特定市における臨時的特別土地保有税については、平成3年度改正における特別土地保有税の強化等の状況に鑑み、同税の期限到来(平成5年3月31日)をもって廃止すること等が提唱されている^{註16)}。

5. 大都市圏への集中課税

(1) 税負担の地域的偏在と経済的中立性の侵害

東京一極集中との関連で、地域別の税収についても論じたい。地価税は、免税点(定額控除)の高さ等によって、突出した高額地価地域である東京都を中心とした三大都市圏などにその税負担が偏在している。全国の土地資産の47.5%(1,111兆円)を占める東京都の面積は日本の3.6%しかなく、東京圏以外の土地の24倍で評価されていることになる^{註17)}。東京の都心の商業地などですでに最高度に有効利用されている土地に対して、「一極集中課税」されている。

国税庁資料には、国税局別の申告状況が示されている。東京国税局分は、申告件数で全国計の51.3%、また申告税額で全国計の63.1%を占めている。また、東京・大阪及び名古屋の3国税局分をみると、申告件数では全国計の82.1%、申告税額で全国計の91.6%を占めている。

第5表 国税局別の申告状況

国 税 局	申告件数	課税価格	申告税額
東 京	(51.3) 件 20,792	(61.0) 億円 2,074,039	(63.1) 億円 3,347
関 東 信 越	(7.1) 2,886	(3.1) 104,427	(2.2) 119
大 阪	(22.4) 9,067	(22.8) 776,303	(23.0) 1,219
札 幌	(1.4) 570	(1.0) 34,538	(1.0) 51
仙 台	(1.6) 633	(0.8) 27,780	(0.6) 35
名 古 屋	(8.4) 3,399	(6.1) 208,645	(5.5) 290
金 沢	(0.9) 382	(0.6) 20,011	(0.5) 27
広 島	(2.3) 910	(1.6) 55,241	(1.5) 77
高 松	(1.1) 446	(0.6) 20,841	(0.5) 25
福 岡	(2.3) 947	(1.7) 59,185	(1.6) 85
熊 本	(0.8) 331	(0.5) 15,732	(0.4) 21
沖 縄	(0.4) 169	(0.2) 6,166	(0.1) 7
全 国	(100) 40,532	(100) 3,402,908	(100) 5,304

(注) 1. () 内は構成比。

2. 国税庁『地価税の申告事績 (確定値)』について (平成5年) による。

地価税の実態と低未利用地課税としての改革

高額地価地域における課税は、資産価値の大きさや長期的にみた収益率の高さに基づく担税力の高さに着目すれば、正当な面もあるかと思われる。しかし、税の政策効果に着目した場合、否定的に考えざるを得ない。既に最高度に有効利用されている土地に課税することは、土地の供給の増大に寄与することはない。既に有効利用されている土地に対して投資マネーが集中することはないので、超過需要の抑制という観点からみても、効果的であるとは思えない。

(2) 東京一極集中是正効果

地価は、市場経済の下では、産業の配置等の面において重要な役割を演じている。地価の高低に基づいて、合理的な産業配置と再配置がなされている。収益性の高い高額な土地で集中的に土地保有コストを高めた場合、大都市の都心における企業活動の阻害要因となることは否定できない。利便性等の点で土地の利用度が高い都心における企業活動が経済を支えている。本来高収益が得られるはずの都心での企業の展開や参入が妨げられ、産業の配置が歪められることになりかねない。

大都市の都心における土地保有コストを高めることが都心への企業の参入を抑制するとすれば、東京一極集中の是正という全く別の意義を持つ政策効果を発揮することになる。土地保有コストの高さというデメリットが東京一極集中のメリットを打ち消すほどの効果を有するものかどうかという観点からの分析が必要とされる。

消費税の実施後に地価税を導入した徴税当局である大蔵省側では、地価税の課税根拠として、税制調査会の答申に示された「税源間（所得・資産・消費）の課税の公平」という理念が比較的強くうけとめられている。また土地対策を主眼とすべき国土庁の側では、土地の資産としての有利性の縮減という地価対策にこの税の意義が置かれているように思われる。

しかしながら地価税の実態は、当初の理念とはほど遠いものになっている。地価税の負担は、東京を中心とした三大都市圏の都心等に立地する企業に偏る結果となっている。その多くは高度に有効利用された土地であり、これ以上の高度利用が困難な土地である。

資源配分を歪めたり企業の立地条件を悪化させたりしないことは税制の基本である。地価税は、東京一極課税という面を強めたことによって、東京の都心

に立地している企業や新規に参入しようとする企業に対して、営業コストを高めることによって、企業活動を不利にすることになる。

この点については、東京に立地する企業の立地コストを高めることが企業の追い出し効果を発揮し、東京一極集中の是正につながるとの意見もあろう。しかし、日本の経済成長率に占める東京都内総生産のウエイトの年々の上昇等を考慮すれば、東京一極集中を背景とした経済の効率性の高さこそが日本の経済の持続的成長を支えているという面も否定できない。大都市圏立地企業の収益性の高さや地方での立地の交通・通信コストの高さ等を考慮すると、現行税率での地価税が東京を中心とした大都市圏への企業活動の一極集中を是正するとはまでは考えられない。

東京都『東京集中問題調査報告書』（平成2年3月）によれば、1980年代は東京における新たな集中の時代であった。東京圏の定住人口は、80年代後半には、80年代前半を上回る年平均36万人という高いテンポで増加を続け、東京の経済成長率は85年以降加速されたとしている。区部のオフィス着工床面積は88年には485haに上昇している。これは、80年の153haの3倍以上の量である。80年代の23区のオフィス床面積増加量1,506haは、1都3県のすべての業務核都市（横浜、川崎、千葉、大宮、浦和、立川、八王子の7市）の全オフィスストックの合計面積1,540haとほぼ同じ値を示している^{註18)}。

同資料（分析編）には、東京都区部の開発可能床量と床残量について示されている。区部全体の法定許容容積床量は89,180haから現在既に利用されている床面積47,185haを引いて残った41,995haが、開発可能な床面積であるとしている^{註19)}。低未利用地を有効利用していけば、開発可能適地はまだ十分に残されていることになる。

東京都『東京集中問題調査委員会報告』（平成3年5月）には、社会的コストと集中のメリットについて示されている。企業が立地選択にあたって通常考慮する要素だけで比較すると、東京の立地コストが最も安くなるとの試算が示されている。地価の高さを反映してオフィス賃料は東京が最も高いが、通信・交通コストや時間コストを加えると、東京立地が最も有利になると結論づけている。企業コストをトータルに捉えた場合、東京立地は有利性が高いことになる。さらに、従業員の住宅取得コストや長距離混雑通勤による精神的・肉体的疲労等の社会的なコストを加えれば、東京の立地コストはかなり上昇し、立地メリットは大幅に減少するとしている。「企業にとっての今日の東京立地の有利性は、

地価税の実態と低未利用地課税としての改革

生活者の不利益改善のコストを企業が負担しないことを前提に成立している」^{※20)}と指摘している。オフィス賃料だけを高めても、従業員の生活の悪化に関する社会的コストを内部化しないかぎり、東京集中のメリットを削減することは困難なことが分かる。

東京都『東京都市白書'91』（平成3年11月）には、東京の住宅と居住環境について示されている。87年時点の比較で、東京の住宅価格はニューヨークの約3倍、ロンドン・パリの1.5倍という高さであり、その後の地価高騰によってその差はさらに拡大していると予測されている。また、東京区部の住宅のうち、日照に関して良好な状態にあると思われるものは、全住宅の3分の1強に留まっている^{※21)}。

国土庁『首都機能移転問題に関する懇談会中間とりまとめ』（平成4年2月26日）では、多極分散型国土の形成による東京一極集中の是正が模索されている。新首都は政治・行政に、東京圏は経済に係る情報発進機能を担うべきであるとしている。このことによって、東京圏の住宅問題や長距離通勤等の大都市問題の解決が図られるとしている。必ずしも経済機能の移転が唱えられているわけではない^{※22)}。

今後の課題としては、むしろ地価税の税収を公有地の拡大や用地買収費等の大都市の土地対策に活用すること等によって、一極集中の弊害を是正することを目指すべきであろう。

6. 地価税の使途

地価税の使途については、税制調査会の審議過程においては、土地対策の資金にすべきであるとする意見もあった。しかし、実施後の実際の運用についてみると、税収予測額のうち若干の金額が土地対策にあてられることが考えられていたにすぎない。具体的には、公共用地の先行取得、土地に関する情報の整備、宅地供給促進等の経費とすること等が考えられていた。

近年の地価高騰によって、大都市圏を中心として、自治体の用地取得は困難さを深めつつある。公共用地の取得のための資金も潤沢ではない。公有地拡大法に基づく届け出制による土地取得等も機能しなくなりつつある。経済審議会『社会資本小委員会報告』では、開発利益の還元と並んで、用地補償率の増加や用地取得難に対処するための社会資本整備の効率化を図るための措置として、公共用地先行取得資金の融資制度等が、提唱されている。地価税は、これらの

資金として将来の有望な財源になる可能性がある。

大都市圏を中心として課税される地価税は、その税収の使途においても、大都市の公有地拡大や住宅供給の促進のための資金として、大都市圏を中心とした配分がなされるべきであろう。

7. 相続税評価額の使用と市場価格への連動性

毎年の土地の資産価値に応じて経常的に課税される形式的財産税である地価税が、土地の評価の基準として相続税評価額を用いる点は、特筆すべき点である。相続税評価額は、個人の一生涯に蓄積した財産の総額を評価するために用いられるものであり、地価税とは全く性格を異にするものである。

それにもかかわらず相続税評価額が地価税の課税標準として用いられる事については、いくつかの理由が考えられる。相続税評価額は、税制上の公的土地評価の中では比較的時価に近い。土地の市場価値の変動に対応して、毎年恒常的に評価替えがなされている。土地の市場価値に対する連動性が比較的強い相続税評価額に基づいて土地保有税が課税されることには、それなりの意義が認められる。

土地評価の実施上のタイムラグ等も手伝って、バブル経済の崩壊期の平成2年度においても、相続税は増加しつつある。平成2年度の相続税の課税価格は14兆538億円(前年11兆7,246億円)であり、前年より2兆3,292億円(19.9%)増加している。相続税の税額は2兆9,500億円(前年2兆3,895億円)であり、前年より5,605億円(23.5%)増加している。平成2年度の相続財産額15兆3,076億円のうち、土地の占める割合は10兆8,950億円(71.2%)であり、前年度の67.4%を3.8ポイント上回っている^{※23)}。

高齢化社会をむかえて、高齢者の節税対策のための土地購入の増大等に対処するために、土地の相続税評価額は時価に近づけざるをえない状況にある。地価公示価格の8割程度に引き上げることが、閣議決定されている^{※24)}。評価額の上昇に伴う相続税負担の急増に対しては、平成4年度の税制改正によって、基礎控除の引き上げや税率の適用区分の緩和等による対処がなされている。

相続税評価額を地価税に取り入れるに当たって、画地計算方式特に奥行価格逓減の変更がなされた。昭和39年の評価通達の制定以来の抜本的な見直しであった。平成2年10月の税制調査会答申においても、評価の適正化・均衡化が求められていた。それに沿って、従来相続税の課税対象が少なかったため評価方法

地価税の実態と低未利用地課税としての改革

が十分でなかった大規模工場用地やゴルフ場用地等の見直しも行われた^{※25)}。

従来の奥行価格逓減率表は、商業地域における土地の立体的高度利用に伴う敷地面積の実態に適合しなくなっていた。ビルの建設に適している土地の評価額は減額しない方向で是正された。また、都心のビル街地区や高度商業地区等では、土地の評価にとって奥行きの影響が少なくなっているという現実が土地の評価に反映された。これらの地域の土地の評価割合を高めるべく、奥行価格逓減率表の大幅な改正がなされた。これによって、今後の地価税の増収が見込まれていた。

しかし、税負担の軽減のための圧力も強まってきた。最近の改正で、奥行価格逓減率の段階的適用がなされることとなった。ビル街地区や高度商業地区等の奥行距離40メートルから100メートルまでの奥行価格逓減については、「平成4・5年」、「6・7年」、「8年分以降」の三段階に分けて、強化されることとなった^{※26)}。このことは、当面のバブル対策ととらえることもできよう。いずれにしても、地価税の導入を契機として都心部の奥行価格逓減率の適正化がなされたことは、望ましいことである。

8. 低未利用地課税としての改革

(1) 低未利用地課税の考え方

前述の税制調査会『基本答申』には、地価税の低未利用地課税としての導入についての基本的な考え方が示されている。「土地の有効利用を政策的に促進する観点から、未利用又は低利用の土地に対して特別の税負担を求めようとするものである」と定義している。基本的な仕組みとしては、「その土地の利用状況が、建物等の有無、構造、使用状況その他都市計画等一定の基準に照らして利用度の低いと認められる土地に対して、取得時点を問わず、時価（資産価値）を基準として新たな国税を課税することが考えられる」^{※27)}としている。

低未利用地課税の実施のためには、ある土地が低未利用地かどうかを判定するための客観的な基準が必要とされる。しかし、具体的な土地利用のあり方を定めた詳細な土地利用計画は存在しないため困難だとしている。また、仮に現行の都市計画等の土地利用計画を前提に外形的な基準により判定した場合には、(1)地域の産業等の状況から利用への需要が乏しいような場合には、外形的な基準で割り切ることができるのか疑問であり、(2)形式的に基準を満たす建物を建てて放置したりして有効利用につながらないおそれがあるとしている。

土地政策の観点からは土地の有効利用を重視すべきであるとの観点から低未利用地課税を中心とした検討が必要であるとの意見があったことが、指摘されている。「総合土地対策要綱」等に示された方針に鑑み、遊休地に関する都市計画制度が創設されたことを踏まえ、低未利用地に係る特別土地保有税の強化を図ることが考えられるとしている。

確かに、土地利用計画の詳細が定められていない現行の都市計画制度の下では、そもそも低未利用地かどうかの判定さえ容易でないことは、認めなければならない。しかし、保有税の強化のために必要とされる土地利用計画の作成が不可能であるとは考えられない。地域の都市的発展の度合いに応じた面積基準を設けたうえで、一定の利用形態にそぐわない土地利用に対して課税することも可能であろう。たとえば、大都市近郊であれば、住宅地や都市郊外立地の必要性の高い無公害の小規模工場の敷地以外は、低利用地とみなすことができる。法人所有のゴルフ場用地等もそれに含めて考えられる。三大都市圏近郊の工場用地などは、住宅地としての有効利用に鑑みれば、低利用とみなされよう。投資的な土地保有の要素が強いかどうかについては、保有期間の長短等の基準による判定も可能であろう。また、三大都市圏の農地や都市近郊の大規模工場等判定が容易な事例もかなり多いものと思われる。

（2）農地に対する課税——生産緑地法の改正に伴って——

市街化区域農地は、公共緑地として残すにせよ、住宅地としての供給を促進するにせよ、土地の都市的利用という見地から捉えるべきであり、地価税の課税対象としても無視できない存在となっているものと思われる。

農地の固定資産税については、生産緑地地区内の「保全すべき農地」以外は宅地化すべき農地とされ、今後厳正な課税がなされる方向にある。長期営農継続農地制度を平成3年度限りで廃止し、生産緑地地区の指定のない農地については、平成4年度以降宅地並み課税が実施される方向にある。経済審議会『生活大国5ヵ年計画』でも、生産緑地の指定を受けない市街化区域農地について、計画的な宅地化を求めている^{註28)}。

相続税・贈与税についても、宅地化すべき農地については、同様の趣旨の改正がなされている。三大都市圏の特定市街化区域内で生産緑地地区の指定のない農地については、一定の経過措置をとった上で、平成4年1月1日以後の相続から納税猶予の特例の適用が廃止される。生産緑地地区内の営農を継続する

地価税の実態と低未利用地課税としての改革

農地については、引き続き納税猶予の特例が認められるが、相続後20年営農すれば猶予された税額を免除するという特例制度が廃止される。

このような近年の農地に対する土地税制の厳正な運用を考慮すると、市街化区域農地に対する地価税の課税が重要な論点になるものと思われる。地価税は、農地については原則として非課税とされている。ただし、特定市街化区域内農地のうち生産緑地地区以外の農地を中心として、「宅地化すべき農地」については原則として課税されることとしている（取扱通達6—23）。しかし、経過措置として、平成4年から8年までの5年間は課税しないことと規定されている（地価税法付則3条2項）。

資産としての土地保有動機の縮減や土地の有効利用の促進という地価税審議過程の理念に照らしても、少なくとも生産緑地地区内の営農を継続する農地以外については、地価税においても相応の土地保有コストの負担を求めるべきである。

生産緑地制度自身が土地利用計画の欠陥を補う矛盾の産物であることは、明白である。全国的な視野に立った農地の配置と再配置という視点からみると、広大な都市農業が都市住民の生活基盤である住宅を犠牲にしてまで営農し続けなければならない必然性は全く存在しない。しかもこれまでの経過をみると、生産緑地に指定されたからといって、農地として永久に保全される可能性は全くない。時を隔てて少しずつな崩壊的におこなわれる虫食いの開発は、都市計画上及び生活環境の保全上最も好ましくないものである。農地として永久に保全される可能性が強いなら空地としての意義を完全に否定することはできない。しかしそうでないなら、農地の土地保有コストを高めて、計画的な宅地化を推進するか、あるいは公有地拡大法の買い取りの対象として、公有地や都市公園としての永久保存を目指すべきである。

(3) 企業保有土地への課税

大都市郊外への地価高騰の波及によって、重厚長大産業を中心とした企業の土地含み益はかなりの大きさにのぼっている。東洋経済『統計月報』（1989年12月）には、上場企業1,980社の所有土地と簿価及び首都圏工場別の面積と含み益について、示されている^{註29)}。

企業は地価高騰で含み益が膨らめば、担保力が上昇し、銀行借入も容易になる。その資金でM&Aも容易になる。不況対策として、土地を売って含み益を

実現益に変えることもできる。「首都圏工場地ランキング」をみると、土地持ち会社の上位は、山林等を所有する紙・パルプ企業や、電力・セメント・鉄鋼等の重厚長大型産業が占めている。所有土地を増やして順位を上げたところは、ゴルフ場用地買収による大林組(132から85位)、合併によるコスモ石油(282から101位)などがある。また、自社保有地を増やした会社の簿価総額の変化をみると、電力関係の増加額が大きい。東京電力は、電力需要の増加に伴い、火力・原子力発電所の新設の増大によって、355億円の増加をみている。中部・関西電力も約300億円で上位にランクされている。首都圏の工場についてみると、面積で一番広いのは、新日本製鉄の千葉・君津製作所の1,257㎡で、東京・代々木国立競技場の約170倍の広さを持つ。

「首都圏工場地合計の含み資産ランキング」をみると、NKK(3兆)、新日鉄(2兆)、川崎製鉄(2兆)、東芝(1.3兆)、日産自動車(1.2兆)の順となっている。

これらの首都圏の土地保有企業の含み益を背景とした経済力の大きさを考慮すると、長期的にみて、地価税の工場用地への課税を強化することは、正当であると考えられる。企業の首都圏での工場用地の拡大やゴルフ場用地買収等に伴う所有地の拡大に歯止めをかけるためにも、土地保有コストの増大を図ることが必要である。土地保有コストの低さが工場用地の住宅地への転化を妨げているという面は、否定できない。上述のような地価税の定額控除や単価控除の引下げに伴う課税範囲の拡充を行えば、首都圏の工場用地のかなりの部分が課税対象となる。地価税の機動的運用による土地の供給効果が促進されるものと考えられる。

9. その他の改革すべき点

(1) 税率

地価税の税率については、微妙な問題を含んでいるように思われる。確かに、相続税評価額の0.3%という税率は、資産としての土地保有動機を縮減するのに十分な水準かどうか疑問である。しかし、課税対象を限定せずに有効利用されている土地に巨額な負担を求めた場合、経済活動を阻害する等の様々な影響が生じることは、否定しえない。課税対象を投機的に保有されている土地や遊休地に限定したうえで、税率1%等の高税率で課税すること等も考えられる。

(2) 基礎控除〔定額控除〕

大法人10億円、中小法人・個人15億円という基礎控除〔定額控除〕が設られている（地価税法第18条）。このことは、課税範囲を大都市の商業地等の高地価地域に限定する結果となつてしまい、普遍的な土地保有コストの上昇という地価税の本来の意義からはずれている。投資目的の土地保有動機を縮減するという観点からみても、妥当性を欠いている。大都市の中心部の土地は建蔽率や容積率においてすでに最高度に有効利用されている土地が多く、これ以上の有効利用は望めない土地がほとんどであろう。基礎控除額を引き下げて、課税対象を広げるべきであろう。

(3) 非課税措置——「居住用財産」——

国及び公共法人が保有する土地等以外にも、1,000平米以下の「居住用資産」は非課税とされている（地価税法第7条）。貸宅地も含めて「居住用資産」とされていることは問題である。この措置は、住宅の供給には資するとしても、資産格差の是正には逆行するものである。大都市の住宅の敷地は狭小化傾向にある。東京都などの高地価地域では、ほとんどの宅地が1,000平米以下であり、宅地のほとんどすべてが非課税扱いとなる。また別の視点から、狭小住宅の建設による課税逃れを排除するため、敷地内の建坪の大きさに応じた比例控除にすることも考えられてしかるべきである。

一個建持ち家の敷地面積階級分布を見ると、全国では97.7%の家が1,000平米未満となっている。大都市圏ではこの割合はもっと高い。東京都では99.7%、大阪府では99.5%の家が1,000平米未満となっている。大都市圏では1,000平米以上の住宅はほとんど皆無に近いことがわかる。東京都の一戸当たりの平均敷地面積は167平米、大阪府では165平米となっている。一戸当たりの平均敷地面積が最も大きい茨城県でも、1,000平米未満の住宅が91.0%を占めている（総務庁『住宅統計調査報告』〔昭和63年〕）。通常の住宅には実質的に課税されないことが分かる。この非課税措置は、個人と法人との資産格差の是正という観点からみても、問題がある。法人の社宅建設の促進による課税逃れを促進する可能性があり、課題を残している。社宅建設の促進は、勤労者の住宅建設の促進策として必ずしも好ましいとはいえない。

法経研究42巻1号(1993年)

(4) 課税価格の軽減措置

〔課税価格5分の1の特例〕(租税特別措置法第71条の4)

優良な宅地造成事業による分譲予定地などは、土地の評価額の5分の1だけを課税価格に算入することとされている。

この軽減措置は、宅地分譲業者の税負担を少なくして、遊休地等の宅地としての分譲を促進する意図で設けられたものであろう。高額地価地域の住宅地にある遊休地でも分譲予定地になった段階から地価税が軽減されるという点で、土地資産格差の是正という観点からはほど遠いように思われる。

〔課税価格2分の1の特例〕(地価税法第17条1項, 別表2)

工場立地法による環境施設の敷地、ガソリンスタンド、自動車整備工場、ゴミ処理施設、民間の石油ガス備蓄施設用地、農協などの共同組合の所有地、JR北海道・九州・四国の事業共用地(非課税部分を除く)等11項目が軽減措置の対象となっている。

ゴミ処理施設等公益的な施設の敷地も含まれているが、圧力団体の所有地も多い。自民党税制調査会の討議の過程で加えられたものである。大都市近郊の工場用地等において、工場立地法による環境施設の敷地として認定される部分が増えた場合、軽減部分が増大することになる。工場立地地域の環境の向上には資する制度だが、大都市近郊の工場用地の住宅地等としての都市的利用の促進を阻害する要因になるのではないかと懸念される。

10. まとめ——地価税の低未利用地課税改革の展望——

税制調査会の答申でうたわれたように、現在の地価が無限の将来にわたる土地の収益性に依存して決定されるならば、経済成長が持続するかぎり、本来あるべき地価の実勢(理論地価)は、年々着実に上昇し続けているはずである。地価の低位安定が長期にわたって持続した場合、地価が経済の実態を下回る「逆バブル現象」と呼ばれる事態が潜在的に拡大することになりかねない。これが必ず数年後に顕在化することは、戦後の地価の歩みが示すところである。今回のバブルの崩壊は地価の調整局面において一時的に発生した現象である。これをもって地価高騰が終焉したと考えることはできない。

地価税の意義について短期的に捉えた場合、その意義については否定的にならざるをえない。現行の地価税の負担は、大都市の都心や郊外に立地する企業にその負担が集中している。既に最大限有効利用している土地に対する保有税

地価税の実態と低未利用地課税としての改革

の負担は、土地の供給を促すことにはつながらない。大都市圏立地企業の収益性を極端に悪化させることによって、当面の不況を長期化させる可能性も否定できない。

地価税の役割については、長期的展望で捉えることが重要であろう。地価税は将来、整合性のある土地利用計画の策定を前提として、税率1%等の高税率での低未利用地課税とすることも考えられる。その場合、特別土地保有税のように、地域毎の都市的発展の高さの度合いに応じて課税対象となる土地の面積の範囲を狭めてゆくことも考えられる。低未利用地かどうかの判断についての外形的基準が適用しにくい場合は、土地の保有期間の長短等の基準を設けることも可能であろう。

前述のように、税制調査会『基本答申』では、低未利用地かどうかの判定が困難であるとして、低未利用地課税の方向を断念している。しかし、詳細な土地利用計画が存在したからといって必ずしも土地保有税の課税にそのまま適用できるかどうかは疑問である。むしろ課税にとって必要とされる範囲での大まかな土地利用計画を定めることが必要であろう。低未利用地かどうかの基準については、都市の発展の度合いに応じて必要とされる用途かどうかによって判断されるべきである。三大都市圏の都心からの距離に応じて各々の地域毎に許容される範囲での土地利用計画を定め、望ましい用途に対してのみ課税を軽減できれば、十分であろう。地域毎に定められた一定の規準に基づいて判定することが必要であろう。

「未利用」かどうかの規準については、土地の大きさに対して定められた一定規模以上の容積率や建ぺい率を確保した建物を一定の期限までに建設している等の客観的な要件を具備しているかどうかを基準とすることが可能であろう。

「低利用」かどうかの基準については、都市化の度合いに応じた地域毎に定められた一定の基準によることが、可能であろう。例えば、大都市圏の都市近郊地域では、住宅の大量供給が必要とされている。当該地域での立地の必要性が乏しい法人の所有する広大な工場用地やゴルフ場用地等については、それらがそれぞれの用途としていかに有効に利用されているとしても、「低利用地」と判定されて課税の対象となるべきであろう。

特別土地保有税のように、都市計画区域内（市街化区域・市街化調整区域）、都市計画区域外・未指定の区域等の都市化の進展の度合いに応じて課税対象地域の面積や課税の強度を区別することも可能であろう。

同じ企業保有土地に課税する場合でも、低未利用地の保有税を強化する方が望ましいことは言うまでもないことである。上述のように、近年の短期間の地価高騰期において企業によって取得された土地は広大な面積に及んでいる。含み益もかなりの額にのぼっている。これらの土地に課税することによって、土地の投機的需要を縮減し、供給を促進することが重要な課題であろう。

農地についても都市的利用の見地から捉えられなければならない。資産としての土地保有動機の縮減や土地の有効利用の促進という地価税審議過程の理念に照らしても、少なくとも生産緑地地区内の営農を継続する農地以外については、地価税の課税対象とすべきである。

以上の改革については、地価税の5年後の見直しに期待されるところが大きい。現段階では、業界団体を中心として、様々な問題を抱えた本税制の廃止の声も強まっている。バブル不況下において短期的に生じる様々な問題に対処するための本税制の当面の見直しについては、いたしかたない面もあろうかと思われる。

地価税は、上述のように様々な可能性を秘めている。国民の期待を担って実現した本税制が短期的な弊害にとらわれて廃止されることのないように念願するものである。

11. あとがき

本論文は、1992年5月の日本経済政策学会における地価税の経済政策上の位置づけに関する報告及び同年10月の日本財政学会における土地保有税体系における地価税の位置づけに関する報告と質疑を踏まえて、執筆されたものである。

本論文執筆にあたっては、大蔵省主税局税制第三課の資料提供及び事情聴取の機会を活用することができた。地価税存続に関する行政側の熱意を感じ取ることができた。このことは、地価税創設に当たった税調の理念や国民の期待を背景としてこの税が成立したことを背景としたものであろう。なお地価税の申告税額については国税庁の最新の資料を、地価の動向については国土庁の資料を活用している。

本論文では当初、税負担に関する大蔵省の推計資料を元にして執筆を進めてきた。その後、平成5年1月から4月にかけて、実際の申告に関する国税庁の資料が相次いで発表された。本論文は、これらの最新の資料に基づいて書き直されている。法人中心の課税である等の基本的な要素は推計通りであった。し

地価税の実態と低未利用地課税としての改革

かし、地価税の税収が予想を越えた増収になる等予想外の新たな事態も生じている。また、都心立地型企業の中でも生命保険会社や銀行等の納税額が予想以上に上位にランクされる等、この税の問題点を浮き彫りにする結果となっている。大都市郊外の製造業の負担についても、10位の新日本製鉄を筆頭として、100位以内にかなり多くの企業がランクされている。大都市圏の製造業の立地と土地の有効利用について、問題を提起する結果となっている。

追記：本論文は、平成4年度の日本住宅総合センター調査研究助成金「都市農地の土地保有税強化と自治体の住宅供給対策——年収の5倍で取得できる住宅の実現を目指して——」の前半部（現行土地保有税研究）を構成するものである。

〔引用文献〕

1. (財)日本不動産研究所『市街地価格指数（平成4年3月末現在）』、『同資料（平成4年9月末現在）』
2. 帝国データバンク資料
3. 日本興行銀行調査部「大型景気の終焉と回復への展望」（IBJ FLASH 1992年5月）10ページ。
4. 税制調査会『土地税制のあり方についての基本答申』（平成2年10月）9～16ページ。
5. 税制調査会「土地税制見直しの基本課題——税制調査会土地税制小委員長とりまとめ——」（平成2年5月29日）1～4ページ。
6. 税制調査会土地税制小委員会「土地税制の見直しに当たって——これまでの審議の論点整理——」（平成2年6月22日）1～2ページ。
7. 経済審議会『生活大国5ヵ年計画』（平成4年6月25日）27ページ。
8. 経済審議会生活大国部会『生活大国部会報告』（平成4年5月21日）34ページ。
9. 経済審議会社会資本小委員会『社会資本小委員会報告』（平成4年5月21日）26～27ページ。
10. 国税庁「平成4年分地価税の申告事績（確定値）について」（平成5年2月）
11. 同上資料
12. 国税庁「平成4年分の地価税の公示について」（平成5年4月）
13. 長銀総合研究所「オフィスビル市場の現況と展望」（『総研時報』1992年4月）
14. 百貨店協会「地価税額試算」（『JDSA Journal』1992年6月）
15. (社)不動産協会「土地保有課税のあり方について（付属資料）」（平成4年7月）

1 ページ。

16. (社) 不動産協会「土地保有課税のあり方について」(平成4年7月) 1～6ページ。
17. (株) 協和埼玉総合研究所「東京圏の実物資産推計結果(平成2年末)」
18. 東京都『東京集中問題調査報告書』(平成2年3月) 9～12ページ。
19. 東京都『東京集中問題調査報告書(分析調査編)』(平成2年3月) 158ページ。
20. 東京都『東京集中問題調査委員会報告——均衡のとれた東京の成長を目指して——』(平成3年5月) 12ページ。
21. 東京都『東京都市白書'91(豊かな生活都市を目指して)』(平成3年5月) 8～11ページ。
22. 国土庁『首都機能移転に関する懇談会中間とりまとめ』(平成4年2月26日)
23. 国税庁「平成3年における相続税の調査事績」平成4年5月
24. 『平成4年度税制改正の要綱』平成4年1月10日閣議決定
25. 国税庁「評価通達の改正について」
26. 国税庁「奥行価格逓減等の段階的適用等について」(平成4年8月)
27. 前掲『土地税制のあり方についての基本答申』15ページ。
28. 前掲『生活大国5か年計画』28ページ。
29. 東洋経済新報社『統計月報』1989年12月

〔参考文献〕

1. 大蔵省税制関係資料
2. 国土庁土地局「平成4年都道府県地価調査及び特徴についての分析」(平成4年9月22日)
3. 建設省建設経済局「不動産価格動向調査」(平成3年8月～平成4年8月)
4. 税制調査会『平成4年度の税制改正に関する答申』(平成3年12月)
5. 税制調査会『平成3年度の税制改正に関する答申』(平成2年12月)
6. 自由民主党「土地税制改革大綱」(平成2年12月6日)
7. 自由民主党「平成3年度税制改正大綱」(平成2年12月19日)
8. 自由民主党「平成4年度税制改正大綱」(平成3年12月19日)
9. 金融制度調査会「金融システムの安定性・信頼性の確保について」(平成4年1月29日)
10. 目良浩一他『土地税制の研究』(平成4年6月発行)
11. 大蔵省主税局税制第三課・美並義人『地価税の理論と計算』(平成4年11月発行)

地価税の実態と低未利用地課税としての改革

中央経済社

12. 斉藤奏著『地価税と新土地税制の実務』（平成4年3月発行）第一法規
13. 野本康明著『特別土地保有税の実務』（平成4年2月発行）中央経済社