

「包括的なまちづくり」に資する 法定外税導入の可能性*

The Possibility of Non-statutory Local Taxes as the Revenue Source of Comprehensive Urban Development

岡田真一**

前田高志***

The purpose of this paper is to discuss the possibility of new local discretionary taxes (taxes not stipulated in the Local Tax Law) as the revenue source of comprehensive urban development. Local governments now need new financial resources for urban regeneration. Those must be appropriate for local independence and autonomy and the present decentralization policy. However, it is difficult to respond with current local taxes. In this context, we propose to create two new non-statutory taxes; urban development promotion tax and land price increment tax.

We discuss the significance of these taxes, institutional design, and future challenges to realize a desirable local tax system for urban revitalization in the age of decentralization.

Shinichi Okada and Takashi Maeda

JEL : H24, H25, H71

キーワード : 包括的なまちづくり、都市再生、地域再生、地方分権、課税自主権、法定外税、固定資産税、都市計画税、開発者負担金、TIF、まちづくり推進税、地価増加税

Keywords : Comprehensive urban development, Urban revitalization, Regional revitalization, Decentralization, Local autonomy in taxation, Non-statutory tax, Fixed asset tax, City planning tax, Developer con-

* 本稿は、豊中市の税制研究会（平成 12～19 年度）において法定外税の導入に関して調査研究する中で平成 18 年度に同研究会の座長であった岡田が書き記したものをベースに加筆修正したものである。なお、本稿の内容は豊中市の立場や見解等と一切関わりがない。

** 豊中市役所財務部債権管理課主幹

*** 関西学院大学経済学部教授

tribution, TIF, Urban development promotion tax, Land price increment tax

構成

- 1 「包括的なまちづくり」に資する独自税制の素描
 - 1-1 「包括的なまちづくり」とは
 - 1-2 「包括的なまちづくり」に相応しい独自税制
- 2 まちづくり推進税の可能性
 - 2-1 開発者負担金の問題とその選択肢
 - 2-2 着想としてのまちづくり推進税
 - 2-3 まちづくり推進税の制度設計
- 3 地価増加税の可能性
 - 3-1 固定資産税と都市計画税
 - 3-2 着想としての地価増加税
 - 3-3 地価増加税の制度設計
 - 3-4 TIB 償還財源としての「地価増加税」
- 4 地方分権時代における独自税制のビジョン

1 「包括的なまちづくり」に資する独自税制の素描

1-1 「包括的なまちづくり」とは

平成 12 年 4 月に施行された地方分権一括法により、機関委任事務が廃止される等、地方団体に対する国の関与が緩和され、課税自主権についても法定外普通税が事前協議制に移行するとともに、法定外目的税が創設された。本稿では、地方分権時代における「包括的なまちづくり」に資する税制のあり方として、具体的に二つの法定外目的税の新設と固定資産税の超過課税及び都市計画税の賦課停止を提案するが、まず、その背景として地方税制改正における地方分権改革のこれまでの経緯と、新たな税制への着眼点となる「包括的なまちづくり」の含意を明らかにしておきたい。

平成 13 年 6 月に地方分権推進委員会が取りまとめた「最終報告¹⁾」は、それまでの分権改革を未完の改革と位置付け、第二期分権改革の必要性を説き

1) 内閣府「地方分権推進委員会最終報告」(平成 13 年 6 月 14 日)

つつ、事務配分の見直しに先行した税源移譲の実施に言及していた。平成 17 年 11 月には約 4.7 兆円の減額とする国庫補助負担金改革、約 3 兆円の税源移譲、地方交付税の見直しを内容とする政府・与党合意に至り、税源移譲については、平成 18 年度に税源移譲額の全額を所得譲与税により措置した後に、恒久措置として平成 19 年度から個人住民税の比例税率化が実施されている。

他方、地方交付税の総額については、平成 16 年度地方財政計画において 1 兆円を超える抑制を図るとともに、地方交付税の振替分である臨時財政対策債も 1 兆 7 千億円近くを削減する等、合計で対前年度比 12.0%減となり、多くの地方団体で予算が組めないという、いわゆる地財ショックが生じた。そのため、17 年度以降は、地方税、地方交付税及び臨時財政対策債等からなる一般財源の総額を確保することとなったが、財務省の指摘する地方財政計画と実際の決算額との乖離は正等も含め、地方財政計画における地方交付税総額が抑制された。また総額の議論とは別に、平成 19 年度から人口と面積を基本とした簡素な算定を行う、いわゆる新型交付税の導入による算定方法の見直し等が行われ、「例えば人口 20 万人以上の市の半分などの目標を定めて」不交付団体の増加を図ることとされた²⁾。

この間、課税自主権に係る制度的な改正は、平成 10 年度に個人住民税の制限税率が撤廃され、平成 12 年度には法定外普通税の許可制から事前協議制への移行と法定外目的税の創設が行われた。また、平成 16 年度に、地方交付税制度と地方税制度の双方を結び付けている標準税率の要件が緩和されるとともに、固定資産税の制限税率が撤廃され、平成 18 年度の税制改正では軽自動車税の制限税率が引き上げられた。さらには、平成 24 年度税制改正で固定資産税及び都市計画税において地域決定型地方税制特例措置である「わがまち特例」が創設されたことにより、従来、地方税法で一律に定めていた課税標準や税額の特例措置が各自治体の自主的判断に基づき、条例で決定できるようにな

2) 内閣府「経済財政運営と構造改革に関する基本方針 2006」(平成 18 年 7 月 7 日閣議決定) 22 頁 また、内閣府「経済財政運営と改革の基本方針～脱デフレ・経済再生～」(平成 25 年 6 月 14 日閣議決定) 31 頁では、「不交付団体数をリーマンショック以前の水準にすることを旨す」としている。

り、着実に地方税財政を巡る制度的な枠組みが緩和され、「自主自律」の環境が整備されてきた。

標準税率の要件緩和に関連してであるが、地方団体の課税権は地方団体に固有のものではなく、国から賦与されたものである。地方税法は地方団体の課税権の行使の方法を規定し、国税と地方税を適正に配分し、国民の地方税に対する負担の全国的な均衡を図るとともに、各地方団体間における地方税の課税権の調整を図るための法律であるとして、地方税制度が地方団体の課税権に対する国の強い関与を担保しているものと考えられてきた。

標準税率とは、地方税法第 1 条第 5 号において、地方交付税の算定上の基準財政収入額の算定の基礎として、基準財政需要額を確保するための「通常よるべき税率」で、これによることを要しない税率であると規定されている。そして、地方交付税制度により、地方団体における個々具体的な財政支出の実態を捨象して、合理的でかつ妥当な水準における財政需要を確保し、地方団体間の財源の不均衡を調整するとともに、どの地域に住む国民にも一定の行政サービスを提供できるよう財源が保障されている。

改正前の地方税法では、課税自主権の行使は「財政上の特別の必要があると認める場合」に限られていた。しかし、標準税率の要件を緩和することで国の強い関与を是正するという趣旨のもと、地方交付税制度が有する財源保障機能を多少なりとも緩めることで、地方団体はいままで以上に効率的な行財政運営を実施しているという実態を常に明確にしつつ、受益と負担の一致を図りながら、自律的な独自の判断に基づいて、自らが「財政上その他必要な」税収を確保する途が開かれたのである。

このような地方分権の進展に伴う地方税制の分権化を踏まえ、本節の主題である「包括的なまちづくり」の含意を明らかにすると、その意味するところは、まさに予算がある年度の総合的で効率的なまちづくりとして計画的に構成された行政活動を、貨幣という尺度を用いて「包括的」に一瞥して総覧できるように取りまとめたものであるということである。そして、その内容は、政策課題の実現のために資源を包括的に配分することも含め、ハード・ソフトの両面に、あらゆる世代に、あらゆる立場に作用する施策を包括的に網羅するもので

ある。そのうえで、標準税率が設定された税目による税収に留まらず、国庫支出金や地方交付税といった移転財源、将来世代の費用負担として整理される建設地方債等、適切に財源配分を行い、包括的に財源確保を講ずる必要がある。

さらに、標準税率を設定している税目は、原則的には個々の地方団体の実情を捨象して基準財政需要額を確保するために設定されているものであり、その目的を超えて必要以上に課税標準の特例や税額控除等の措置を多用すべきものではない。標準税率の要件緩和に見られるように、「包括的なまちづくり」のために必要な政策目的を達成するための税制上の措置は、個々の地方団体の実情に応じて課税自主権の範囲において講ずべきものである。このような考え方から、後述する「まちづくり推進税」の提案では、あえて税額控除を積極的に取り入れることを想定した独自税制としている。

このように考えると、分権時代における「包括的なまちづくり」とは、地方分権に適った、より自律的な財政活動に資するものとして捉えることができるのである。

1-2 「包括的なまちづくり」に相応しい独自税制

平成 14 年 4 月に施行された都市再生特別措置法は、バブル崩壊後の地価の下落局面と、少子高齢化や情報化等の進展に伴う社会・経済環境の変化に対応した産業構造転換の必要性を背景に、都市の再生を図り、その魅力と国際競争力を高めることが、わが国の経済構造改革の一環として重要な課題であり、民間の資金やノウハウを都市再生に振り向けることが不可欠であるという認識のもと制定された。そして、民間の力が最大限に発揮できるよう、事業手法の改善・充実民間の都市開発事業の隘路となっている規制の見直しが行われた。また、平成 13 年以降の一連の構造改革を軸として、その成果の浸透を図りながら地域における潜在力を十分に発揮できるように、地域経済の活性化と地域雇用の創造を実現すべく、平成 17 年 4 月には地域再生法が施行されている。同法は地域再生に向けた基本的な考え方として、地域を再生するにあたっては、国が一方的に支援をする従来の手法ではなく、意欲のある地域自らが自発的に立案し、自立的に取り組む「知恵と工夫の競争による活性化」を図ることとし

ており、地域再生における国、都道府県及び市町村の役割を明確にしている。こうした都市再生や地域再生に着目した法定外税を軸として「包括的なまちづくり」に資する独自税制の着想を以下に示したい。

平成 13 年度以降、国が推進した構造改革は、都市再生特別措置法による民間投資の促進を目的とする都市再生と、地域再生法による地域経済の活性化と、地域雇用の創造を目的とする地域再生を実現することで、景気の回復と活力ある経済社会を実現しようとするものであった。その後、リーマンショックや政権交代等の情勢変化があったが、今日の重要な政策課題である地方創生は、その後の国土形成という視座を包含しつつ、都市再生や地域再生の理念をより一層深化させながら熟度を増したものであると考えられる。

そこで、地方分権時代における地方団体の歳入の自治を確立するという大きな課題のもと、ハード整備を除く重点施策等に充当する財源として、都市再生に配慮しながら地域再生に資する法定外目的税である「まちづくり推進税」（仮称）および都市再生に資する法定外目的税である「地価増加税」（仮称）の創設の提案を行う。

両税の構想の概要は図表 1 に示す通りであるが、まず、まちづくり推進税は、これまで任意の寄附金として宅地開発指導要綱等により条例に基づかず徴収されていた開発者負担金³⁾ に関し、「宅地開発等指導要綱の見直しに関する指針」について（平成 7 年 11 月 7 日付け建設省経民発第 45 号・建設省住街発第 94 号）にある指針において、「住宅宅地開発事業は、魅力ある地域づくりを実現するうえで重要な機会であることから、地方公共団体と開発事業者が連携、協力して良好なまちづくりに資する住宅宅地開発事業が円滑に促進されるよう、各地方公共団体において適切な取組みを行うこととしており、従来の開発規制型の行政指導から、まちづくり誘導型へ転換していくべきである⁴⁾」と

3) 豊中市では、昭和 51 年以降、市の行財政及び良好な都市環境の形成に影響を及ぼす開発行為等に伴い必要となる公共施設等の整備につき、開発者に応分の負担を求める受益者（原因者）負担金を任意の寄付として徴収してきた。

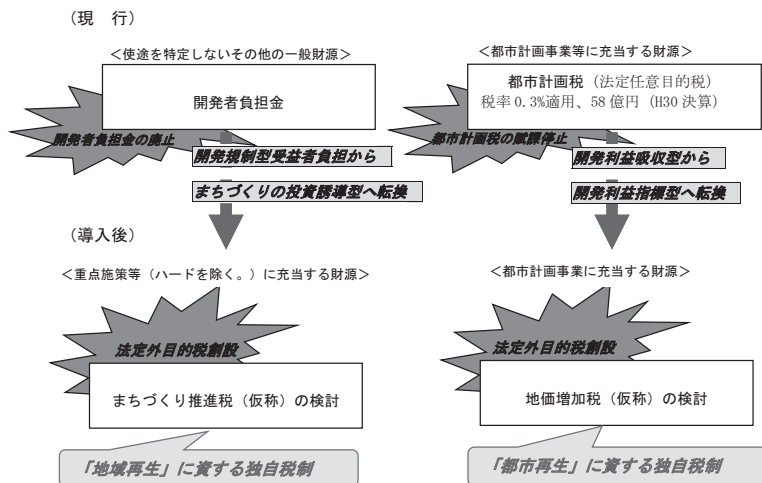
4) 宅地開発指導要綱については、この通知以降にも「宅地開発等指導要綱の行き過ぎ是正の徹底について」（平成 8 年 2 月 13 日付け建設省経民発第 2 号・建設省住街発第 9 号・総務省自治政第 6 号）、「宅地開発等指導要綱の行き過ぎ是正の徹底について」（平成 10 年 9 月 25 日付建設

いう内容を踏まえて構想したものである。

まちづくり推進税の制度設計においては、後述のように社会的投資等に対する税額控除を認めることとしているが、それにより、納税者の意思と選択によって、自治体財政を通じることなく、起業家支援や企業誘致、あるいは、市民公益活動支援のために資金を提供する仕組みを構築することで、地域再生に資する独自税制を実現することが可能になると考えられる。

次に、都市再生に資することを目的とした法定外目的税である地価増加税を構想するに至った大きな理由は、開発者負担金の廃止を契機として、これまで都市計画事業等に要する経費の財源として法定税目である都市計画税により調達してきたところ、「開発利益吸収型」の都市計画税に代えて、あらたに「開発利益指標型」の法定外目的税として地価増加税を課税し、都市再生に資する

図表 1 二つの法定外目的税構想の概要



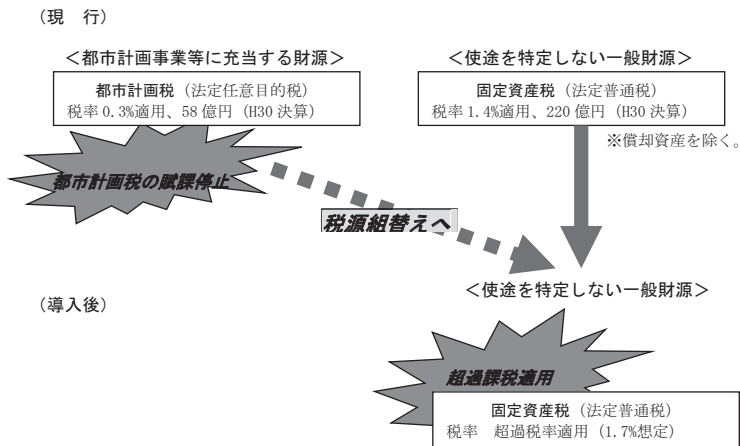
省経民発第 51 号・建設省住街発第 92 号・総務省自治政第 101 号)、「宅地開発等指導要綱の適正な見直しについて（通知）」(平成 15 年 3 月 4 日付総務省総行地第 22 号・国土交通省国総民第 42 号・国土交通省国住街第 137 号)及び「住宅附置指導要綱等の適正な見直しについて（技術的助言）」平成 27 年 2 月 23 日付総行政第 253 号・国住街第 178 号」により行われている。

独自税制と位置付けることにある。そのうえで、図表 2 のように、例えば固定資産税（標準税率 1.4%）の超過課税を実施してその税率を 1.7% とし、目的税である都市計画税の賦課を停止したうえで、都市開発財源の調達について、開発利益吸収型の都市計画税から開発利益指標型の地価増加税にその役割を変更することを想定している。

住宅用地の課税標準の特例等の相違から、都市計画税の賦課停止と固定資産税の超過課税を併せて実施した場合の税収は、現行の固定資産税と都市計画税を合わせた税収と比較すると減少することになるが、その減収分をまちづくり推進税と地価増加税で埋めて税収中立を図る。このような措置を講ずる理由については、ひとつには、地方分権時代における地方の自立のために実現すべきである「受益と負担の一致」を、まず手始めに都市開発事業から行っていく環境を整えておくことが適切であるという考え方に基いている。

すなわち、地方分権が進展する中で、地方自治体として特定の都市開発事業を計画した際には、それに応じた負担を求める場をどうしても設定する必要性が生じてくると考えているのである。その結果、このプロセスを通じて開発利益

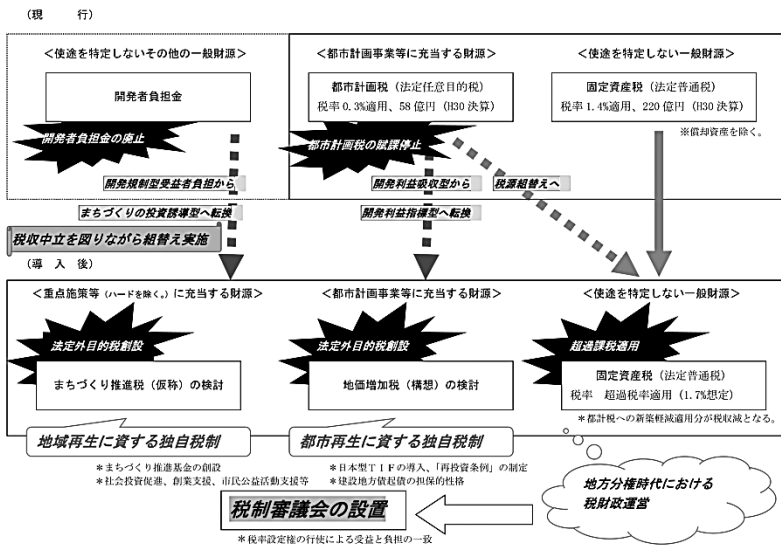
図表 2 固定資産税の超過課税と都市計画税の賦課停止



の多寡を指標として都市開発事業に必要な十分な財源を調達する地価増加税の税率を設定することになる。そのために、税収中立という手法を用いて、固定資産税を超過課税し、都市計画税を賦課停止することにより、本来あるべき「量出制入」を実現するために、固定資産税のさらなる超過課税の必要が生じた際にそれを可能とする環境を整えておくために、しかるべき時期に税制審議会を立ち上げることも視野に入れている。以上のことを踏まえて、地方分権時代における「包括的なまちづくり」に資する独自税制の全体像を改めて図示すると、図表3のようになる。

なお、都市計画税を賦課停止し、期限を設けずに固定資産税を超過課税すれば、経常収支比率が改善する効果を与えることになるが、これを単に数字上のマジックとしてはならず、それ以上の意義を与える必要がある。すなわち、現行税制をうまく活用することで自治体財政の構造改革を進めることができるといふ問題提起に繋げるべきであると考えている。

図表3 地方分権時代における「包括的なまちづくり」に資する独自税制の全体像



また、平成 18 年度から地方債の発行が事前協議制になっているが、そのことを踏まえて個々の地方団体独自の起債ルールをあらたに設定することが考えられる。つまり、地価増加税の税収を担保にプロジェクトファイナンスを行い、地方財政計画に反映されず、償還財源の保障がない不同意債の発行を想定することで、最適な世代間の公平を図りつつ、中小・地域金融機関によるリレーションシップバンキングも視野に入れながら、自己決定、自己責任を伴った地方団体独自の資金調達をすることが可能になると考えられる。

2 まちづくり推進税の可能性

2-1 開発者負担金の問題とその選択肢

東京都豊島区は、平成 15 年 12 月に法定外税として「狭小住戸集合住宅税」と「放置自転車等対策税」を条例可決した。狭小住戸集合住宅税は 29m² 未満の住居を含む 9 戸以上の集合住宅を建築する場合、29m² 未満の住居 1 戸につき 50 万円を建築主に課税するものであるが、これは住宅ストックに占める單身世帯向けの狭小住戸の集合住宅（ワンルームマンション）の比率が他の特別区等と比較して極めて高く、住宅ストックのバランスが失われている現状を改善するため、狭小住戸の集合住宅の増加を抑制するとともに、ファミリー世帯を呼び込むためのインセンティブを働かせることを目的とした法定外普通税による政策税制であった。

他方、東京都江東区では、人口の増加が顕著であり、相当数の戸数の住宅建設が計画されている中で、このままではバランスのとれたまちづくり、公共施設への受け入れや良好な地域コミュニティ形成が困難になるという問題に直面していた。同区では、法定外税の創設も今後の検討課題として視野に入れながらも、良好なまちづくりを目的とした江東区住宅基本条例に基づく指導要綱の強化により、公共施設整備を円滑に進めるために、平成 5 年まで実施していた協力金と同様、計画戸数 30 戸以上の戸数について 1 戸当り 125 万円の公共施設整備協力金を、平成 14 年 4 月から一定規模以上のマンション、ワンルームマンション及び業務用建築物の建設事業を行う事業者に求めている（ただし建

設事業者から用地、施設の無償提供等があった場合には協力金の減額がある)。

豊中市においても、昭和 51 年以降、市の行財政及び良好な都市環境の形成に影響を及ぼす開発行為等に伴い必要となる公共施設等の整備について、一定の基準を定め、開発者に応分の負担をさせることにより、公共施設等の計画的な推進と住環境の実現を図ることを目的とした開発者負担金を任意の寄付として徴収していた。しかし、平成 16 年 3 月議会において、建築指導、開発指導行政における手続きの明確化、合理化や規制、指導的確定を図るとともに、協働のしくみを組み込みながらまちづくりの総合化を図ることを目的として「豊中市土地利用の調整に関する条例」を可決した。しかし、その条文中には、東京都江東区のような開発者に協力金や寄附金という形で協力を要請する規定は含めず、結局、平成 17 年 12 月に開発者負担金の要綱を廃止した。地方自治法第 14 条にあるとおり、住民に義務を課し、又は権利を制限するには、法令に特別の定めがある場合を除くほか、条例によるべきものと規定されており、法定外税、負担金、あるいは任意の寄附金の徴収は条例に規定すべきものであり、東京都江東区は開発者負担金を協力金や寄附金という形で条例化を図ったのであるが、豊中市はその選択肢を選ばなかったということである。

仮に開発者負担金的な負担を何らかの形で存続するとした場合、その他の選択肢としては、法定外税化と負担金化が考えられる。自治省税務局(当時)は、国民のうち特定の集団のみが一定の行政サービスの受益者となる場合、当該受益者に対して負担を求める際には、次の方法によることが適当と思われるとして、税については、「受益者の範囲がかなり広範囲であり、しかも受益の程度が個別的には評価しがたいため、その受益の程度を所得、財産、消費等の外形的標準により近似的に評価して、これに応じて負担を求めることが適当であると認められる場合」とし、負担金については、「受益者の範囲が特定の集団に限定されており、その集団に属する個々の者ごとに受益の程度がかなり明確に評価しうる場合」としている⁵⁾。

通常、負担金は、地方自治法では明確に規定されていないが、地方自治法上

5) 自治省税務局編『地方税入門』316 頁, 317 頁

の分担金と同一と考えられる「受益者負担金」や、個々の特別法の規定を根拠とする「原因者負担金」及び「損傷者負担金」に分類されている。「開発行為が自治体財政及び良好な都市環境の形成に影響を及ぼす」という認識は、マイナスの外部経済的な影響があると認めただうえで、それを根拠に「公共施設等の計画的な推進と住環境の実現を図るために、開発者に応分の負担を求める」という原因者負担的な観点から、応分の負担を求めたものが開発者負担金であるとすれば、開発者負担金はその原因者を特定できるために、負担金による徴収が望ましいように思われる。

しかしながら、今日的なマンションの建設等の開発行為については、バブル崩壊後、少子化の問題が顕在化し、学校の空き教室等が目立つようになり、また、人口の減少が顕著に見られるようになったことにより、プラスの外部経済的な影響に期待するところが大きくなってきているのであって、時代の推移による状況の変化とともに、その位置付けが変質することもやむを得ない。負担金であれ、法定外税であれ、国が指摘するように、例えば、開発行為がその周辺整備等の財政負担を伴うという、従来の理由のみを根拠に条例によらず徴収を継続することは困難である。

この点、東京都豊島区が、狭小住戸の集合住宅の増加を抑制するために課税を行い、その用途をファミリー世帯の増加を図る等の施策に充てるという政策目的を持った法定外普通税を導入したことは、従来の開発者負担金とは異なる根拠に基づき、区の実情に応じた独自性のある取組みであったと考えられる。

2-2 着想としてのまちづくり推進税⁶⁾

地方分権一括法において、地方税財政の自立性を高めるために課税自主権が拡充されたものの、国、都道府県及び市町村を通じて、税源が細部にわたり網羅されている状況にあっては、財政需要に見合った財源の確保はむしろ超過課税の方法によるべきものであって、法定外税の活用は、地方分権一括法の意義を踏まえて、地方分権をより一層進める観点や、地方独自の施策を積極的に展

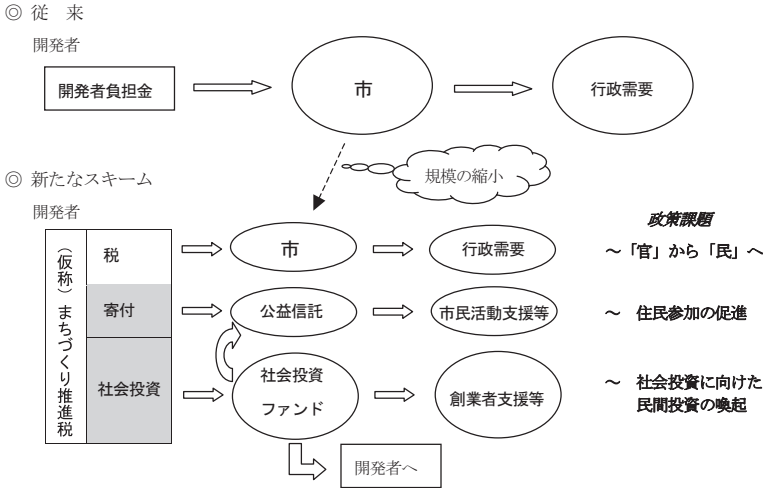
6) 本節は西村清彦(2003)「十二年の沈滞」からの脱却：『社会投資ファンド』で民間投資需要を生み出せ』『RIET Discussion Paper Series 03-J-003』を参考に着想した。

開する観点等から検討することがなによりも重要であると考えられる。以下では、このような考え方を基本的なスタンスに据えて、従来の開発者負担金の根拠である、市の行財政及び都市環境に影響を及ぼすと考えられてきた開発行為に対する原因者負担的な観点に替えて、新たな観点から法定外税としてまちづくり推進税の導入を図ろうとした場合にどのような枠組みになるのかを検討したい。

国が推し進めてきた構造改革の本質について改めて考察してみると、平成13年以降、郵政民営化の問題が大きくクローズアップされるなど、一連の改革は財政資金の流れを変えようとする取組みであった。そして、このような見方をすれば、なにより三位一体の改革における地方交付税の改革は、まさに地方交付税特別会計の見直しに他ならず、構造改革を進める中で財政再建を図ろうとする国と、事務に見合った税源移譲を求める地方の、三位一体の改革に対するスタンスの相違が明らかとなり、地方財政に対しても財政資金の調達問題を否応なしに投げかけてくることになったのである。また、民間資金の流れについても、長引く景気の低迷に加えて、デフレの進行が、不良債権の処理を困難にしている中で、政府は、主要行の不良債権残高が減少した理由の一つとして、債権流動化をはじめとした、不良債権のオフバランス化が大きく寄与しているという認識を示してきた。このように、国と地方、主要行と中小・地域金融機関、大企業と中小企業等、官民を問わず、経済の右肩下がりの時代に応じたバランスシートの再構築を図るために、金融の活性化、あるいは資金調達の円滑化等、円滑な資金の流れを実現することが大きな課題となり、そのツールとして債権等資産の流動化や投資の促進を目的とした証券化が有力となっていったのである。

そこで、まず第一に、従来の開発者負担金を、資金の流れを変えるという観点に着目して、まちづくり推進税の用途の面からその新たな枠組みをイメージすると図表4のようになる。図中、新たなスキームのまちづくり推進税のうち、網掛けしている「寄付」と「社会投資」の部分は、税額控除制度の導入による控除部分を示しているが、まちづくり推進税の納税者に対して、自らの意思で、特に社会的な意味を持つと認められる投資対象に投資を行うための仕組

図表 4 開発者負担金の新たなスキーム



みの一つとして、社会全体から積極的に寄附金等を集めることを前提とした基金（以下、まちづくり推進基金と記す）に寄付をする選択の余地を与えることで、社会投資やまちづくり推進基金への資金提供を動機付けようとするものである。

なお、まちづくり推進基金に対する寄付を税額控除することの意義は、従来、公共財の供給は、税を中心にしてその財源を調達し、予算編成過程という政治的プロセスを経て行政が執行するという過程を前提としてきたが、公共財の提供者を行政に限ることなく、事業者、あるいは市民公益活動団体やNPO等という新たな主体との協働や相互の信頼関係により公共財を供給する仕組みを構築する点にある。それは財政民主主義に立脚した税の本質的な議論を深める意味から重要である。

また、社会投資に係る税額控除の限度額は税額の2分の1を、まちづくり推進基金への寄付に係る税額控除の限度額を税額の4分の1、あるいは社会投資に係る税額控除後の2分の1を想定している。このような配分の根拠は、一つには市場の失敗に起因する、公共財の供給を目的とした税を基本とする国家

の存在を認めるのか、あるいは市場経済万能主義に基づく小さな政府を目指す途を選択するののかという意味で、税と社会投資部分を1:1を目安に配分したものである。いま一つには、行政主体による公共財の供給を選択するのか、あるいは本源に立ち返って市民自らの手で公共財を自らが提供することにより、小さな政府を目指す途を選択するののかという意味で、税と寄付部分を1:1を目安に配分することで、社会の構成員の税に対する意識のあり様を知る手がかりとしたいという発想に基づく。この意味において、まちづくり推進税は極めて実験的な要素を含む独自税制であるといえる。

第二に、まちづくり推進税の位置付けとしては、総合計画で示した将来像に照らした固有の行政課題を実現するという政策目的と、それに要する経費を調達するという目的を併せ持った、独自の「包括的なまちづくりに寄与する政策税制」ということになるため、その税収の用途としては総合計画で示した重点施策に関わるものということになる。ただし、ここでは重点施策のうちソフト面に係る経費に限るものとし、ハード面に係る経費は世代間の公平を図る観点から起債による資金調達も組み合わせる必要があり、その用途から除くことが望ましい。

第三に、まちづくり推進税の課税根拠に関わる部分であるが、開発者に「包括的なまちづくり」のための税負担を要請する理由の一つとして従来の開発規制型の行政指導からまちづくり誘導型へ転換していくべきであるとする平成7年の国からの通知を根拠に、開発者負担金についても開発規制型からまちづくり誘導型への転換を図ろうとするものである。

第四に、税額控除の制度を導入することについては、税額控除には外国税額控除のように二重課税を調整するものと、住宅ローン控除や試験研究費等の特別控除のように政策目的で行われるものがあるが、まちづくり推進税における税額控除は後者の目的で行うものである。特に社会投資は一般的に収益性が低いと見込まれるため、まちづくり推進税の税額控除の対象となる社会投資も10年程度の長期にわたる期間において投資が継続されることを想定する必要があることから、納税者が社会投資をして税額控除を受けた直後に売却等により処分することができることを許せば制度の根幹に関わる重大な欠陥となり、

むしろ、徴収猶予の制度を設けて、課税関係を継続しておくことが望ましいという考え方もある。しかし、まちづくり推進税を創設するには、これに関連する周辺環境整備として、「社会投資ファンド」の組成と「社会投資ファンド」の対象領域を決定する等の業務を担う社会投資監視委員会やファンドの格付けを行う独立格付機関といったような組織を想定し、この問題点を解決する役割を第三者の監視委員会等に委ねることによって、あえて徴収猶予の制度によりまちづくり推進税の課税関係を継続する必要がないものとする。

以上が、着想としてのまちづくり推進税の概要であるが、その特徴として以下の 4 点があげられる。

- ① 包括的なまちづくりにおける住民参加を促進すると同時に、民間の活力を喚起するための資金を継続的に提供するための政策税制であり、納税者にその税額控除により投資に対する選択的余地を与えることを想定している。
- ② 「国から地方へ」、「官から民へ」、あるいは「貯蓄から投資へ」という、国の政策に適った地域のための税制であり、地方発の民間投資の誘導政策として、法定外目的税の活用をクローズアップするものである。
- ③ 開発指導のあり方を、開発規制型から、まちづくり誘導型へ転換することにより、従来の開発者負担金の根拠を明確化しようとするものである。
- ④ 開発行為がその周辺整備等の財政負担を伴うという現実に対して、市の財政の公平性を確保する中で、小さな政府を実現するための実験的な試みとしての位置付けを持つものである。

2-3 まちづくり推進税の制度設計

(1) 課税の根拠及び目的

ここで提案するまちづくり推進税は、自己決定、自己責任の原則に基づく地方の自立を図ろうとする地方分権改革の進捗状況に鑑み、自治体財政の自律性を高める独自の税制を確立していく手法の一環として、その創設を提案するものである。本税は個々の地方自治体の掲げる将来像の実現等に向けた取組姿勢をより一層明確に示し、さらなる推進を図るために、収益を期待する投資的動機に基づく開発行為に担税力を見出し、開発者はもとより、開発者を通じて市

民に活力ある地域社会の実現に対する積極的な貢献を要請することを目的とした、「包括的なまちづくり」に寄与する政策税制である。

「都市再生」の目的の一つである民間投資の促進を加速するために、社会的な投資に向けて行う投資の額について、また、公民連携による協働を促進する観点から市民公益活動に対して行う寄付の額について、当分の間、それぞれに限度を設けながら、納付すべき本来の税額から相応の額を控除する制度を導入する。併せて、一定面積未満の住戸を建設する開発行為に対して、税制を通じた規制的措置を講じつつ、各地方団体の中心市街地活性化計画の区域内における開発行為に対する特例として、一定面積以上の住戸の開発を対象に税額を軽減する。

なお、「包括的なまちづくり」に対する継続的な財政資金の調達に資するものとして、その税収は当該自治体の重点施策のうち公共事業を除く事業を実施するための財源に充当する。さらに、開発行為の増減等の変動に伴う税収の増減に対応するため、必要とされる十分な財源の安定的な確保に資するよう、まちづくり推進基金の設置を提案する。

(2) 課税客体

課税客体は、行政区域内において行われる都市計画法第4条の開発行為及び建築物の建築で次のいずれかに該当する規模のものとする。

- ① 開発面積が0.1ヘクタール以上のもの。
- ② 一戸建て住宅で10戸以上のもの。
- ③ 2階建以下の共同住宅で21戸以上のもの。
- ④ 3階建以上の共同住宅で10戸以上のもの。

なお、薄く広く課税する等の観点から課税客体の間口を広げることも可能であるが、それは課税の根拠に示したように収益を期待する投資的動機に基づく開発行為に限ることに注意しておく必要がある。また、同様の趣旨からマンション建替え事業については非課税措置を講ずるものとする。

(3) 課税標準

課税標準は課税客体の住戸数とするが、これは、例えば、66m²の住戸が20戸の共同住宅と33m²の住戸が40戸の共同住宅は同じ延べ床面積であっても

税負担に差異を生じさせることにより、狭小住戸の集合住宅の建築を抑制することが可能であることから、東京都豊島区の狭小住戸集合住宅税と同様、住戸数を課税標準とするものである。

(4) 納税義務者及び徴収方法

納税義務者は課税客体に該当する開発行為又は建築行為を行う開発者とする。また、徴収方法は申告納付とし、工事に着手した日から 2 ヶ月以内に一定の税額を納付し、工事が完了した日から 2 ヶ月以内に確定申告を義務付けるものとする。

(5) 税率の設定に関する基本的考え方

課税標準を住戸数としているため一住戸当りの税率を設定することになるが、社会投資に対する投資額や、まちづくり推進基金等への寄附金の額を税額控除する制度を設けるとともに、課税の根拠に基づく税額軽減の措置を講じるため、社会投資、寄付及び納付税額のバランスや、それぞれの所要額の規模に配慮した検討を行うこと、税額軽減の多寡の検討を行うこと等が必要である。そのため、それぞれの場合に応じた負担の水準の是非を総合的に判断したうえで税率の設定を行うこととなる。

(6) 検討課題

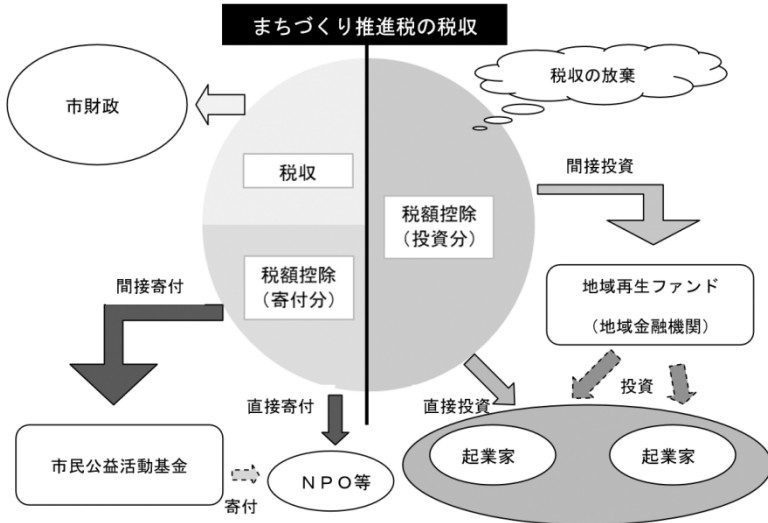
まちづくり推進税の制度設計に係る残された検討課題としては、まず第一に、前述の内容で税額控除を認めうるのか、課税の目的との整合性が取れているのかという観点から検討する必要がある。税額控除をする趣旨は、まちづくり推進税が開発投資に着目して課税し、地域再生に資するようその税収をソフト面の行政投資に充てることを目的とし、事業に対する投資や社会投資である寄付をした場合には上限額を設けてその税額から当該投資金額を全額控除できるよう配慮するということであった。

すなわち、開発投資に担税力を見出し賦課した税収を公共事業を除いた重点施策に係るソフト事業に充てることを目的として掲げたうえで、納税者である開発者が自らの意思と選択でその税額の一定範囲で行政区域内において任意の、あるいは特定の民間事業に投資をした場合や、市民が自らの意思で行う市民公益活動に社会的な投資として寄付をした場合に税額控除を認めること

は、開発投資や民間事業投資、社会的投資も投資という同じ枠組みに組み込まれることとなって、一定の説明合理性を持つ。さらに付言すれば、地域再生を実現するためには、それなりの投資が必要であるという考え方も成り立つことから、まちづくり推進税を、地域活性化や地域雇用の促進という二本柱で支えられている地域再生に資する政策税制と位置付けたのである。

図表5に示すように、まちづくり推進税は開発者が行政区域内で開発投資を計画する場合には、行政が行う投資や、民間事業投資、あるいは、住民が主体となって行う市民公益活動に対する支援も併せて検討してもらうことを想定した法定外目的税である。確かに通常の判断としては、税は税として普通に徴収し、必要な資源配分は市が自ら予算をつけて行うことにするか、逆に、税はもっと低めにしておいて、民間事業投資や社会的投資は、別の働きかけの手法で推進することにしたほうが説明合理性があるのではないかという考え方もあるが、行政主導の投資が最適解であるとは必ずしも言えない。冷徹な経済的判

図表5 まちづくり推進税（仮称）の税収の使途



断能力を持つと見込まれる開発者に、税収の限られた部分についてではあるが、その資源配分を委ねることも、そこから得られる観察結果を行政が咀嚼して市の財政運営の参考とすることで、今日的な社会の要請に応えうるのではないかと考えられる。

第二に、本稿では開発者負担金の法定外税化を検討の出発点としているため、課税客体や課税標準は開発者負担金の内容と同様に設定しているが、課税の目的と課税客体や課税標準との対応関係を精査することが今後の課題として改めて検討する必要があると考えられる。例えば、まちづくり推進税は開発行為に担税力を見い出すのであるから、当然、課税客体は都市計画法第 4 条で規定する「開発行為」とすることについては、大方の賛同を得ることができると思われる。一定の開発行為と限定していることについては、開発者負担金を廃止した地方自治体が多いなか、さらなる検討が必要である。

同様に課税標準についても開発者負担金と同じく「住宅の住戸数」としていることや、そのことを前提に税率の設定を行っている点等に再考の余地があると考えているが、実際に法定外目的税として具体化する際には、課税の趣旨に合致するよう都市経営の観点から総合的に検討し、改めて制度設計する必要がある。

第三に、納税義務者を開発者として、徴収方法を申告納付としていることについては、まず、納税義務者を開発者としているのは、課税客体を「開発行為」としていることから、整合性がとれており、異論のないところであると思われる。しかし、仮に開発者を特別徴収義務者とし、納税義務者をその課税客体の購入者や利用者等とした場合、特に課税客体を開発行為によって建築された住宅に限ったとき、まちづくり推進税の性格が異なってくる。つまり、住民が開発物件への市内転居を繰り返さない限り、まちづくり推進税が一回限りの入市税的なニュアンスを持ってしまうことになるということである。とりわけ、後述するように固定資産税の超過課税と都市計画税の賦課停止とともに、地価増加税を導入することも併せて検討した場合には、固定資産税と都市計画税を合わせた負担は、住宅用地の課税標準の特例や新築軽減措置の有無から現行より下がることになるが、他方で入市税的な負担を求めるという構図になってし

まう。したがって、開発者を納税義務者としたのであるが、その負担をその課税客体の購入者や利用者等に転嫁するかどうかは、需給関係等に照らし、個別の開発者の判断に委ねるものとして、あえて負担転嫁の禁止条項を想定していない。

第四に、徴収方法を申告納付としたのは、課税の目的が異なるものの、同様の課税客体、課税標準を設定している、東京都豊島区の狭小住戸集合住宅税の例に倣ったもので、この点については、特に改めて検討する必要はないと考える。

最後に、税額控除以外にその他の非課税事項等として、マンション建替え事業及び都市再生緊急整備地域内の開発行為等を非課税とし、総合計画の重点施策に盛り込まれている区域内における開発行為等については税額軽減の措置を講ずることを考えているが、これらはまちづくり推進税を賦課するにあたり「都市再生」を配慮すべき事項と位置付けたことから掲げたものであつて、これらについても、今後、併せて精査すべき事項の一つであると考えられる。

3 地価増加税の可能性

3-1 固定資産税と都市計画税

固定資産税と都市計画税はいずれも土地家屋の価格を課税標準としてその所有者に賦課するものであるが、固定資産税は財産税として市町村の財政需要を賄うために資産の価値に応じて毎年課税をする法定普通税であり、その用途を特定しないことを前提として基準財政収入額に積算されるものであり、そのうち基準税率外の税収が留保財源として、基準財政需要額算定外の標準経費に充当することが想定されている。他方、都市計画税は都市計画事業等の実施により一般的に課税区域内の土地及び家屋の利用価値が向上するという事実関係に着目して課する目的税であり、その都市計画事業を実施することによって当然の受益を受ける者に税負担を求めるもので、まさしく包括的に都市計画事業や土地地区画整理事業等に限って用途が限定されている法定任意目的税である。したがって、都市計画税収は、基準財政収入額には積算されず、手数料や使用

料と同様に基準財政需要額で控除されている。

固定資産税が市町村の標準的な財政需要を賄うことを目的としているのに対して、都市計画税は都市開発に再投資する財源を調達するために、都市開発事業からの受益を限度に開発利益の公的還元を図ろうとするものであるため、都市計画税の税率は「開発利益の増加率」を示すものと観念的に理解すべきである。したがって、その増加率は一定の率を超えないという判断があるがために都市計画税の税率は制限税率が設定されており、その限度のうえに、各地方団体の実情に応じて税率設定権を行使すべき性格を都市計画税は持っているのである。

仮に都市計画税の制限税率を固定資産税のように撤廃すれば、それこそ固定資産税の附加税となってしまう、厳密に切り分けられている課税根拠が曖昧になってしまう。あくまでも、都市計画税の税率を「開発利益の増加率」として位置付けて限度を設けることによって、固定資産税と同様に価格を課税標準とすることができるのである。逆の見方をすれば、開発利益の公的吸収の範囲で都市計画事業や土地区画整理事業に要する経費を賄うということに他ならず、都市開発事業や土地区画整理事業に一定の制約を与えているのである。ここに平成 16 年度の税制改正で固定資産税の制限税率が撤廃されたにもかかわらず、都市計画税の制限税率は撤廃されなかったという理由を見出すことができる。

なお、「開発利益の増加率」とは個々の土地、家屋の価値の増加率を指すのではなく、あくまでも、都市計画税が課税される区域内の平均的な増加率であることに留意せねばならない。都市計画税は「受益者負担の制度拡充」という目的を持っていたが、これは目的税として、都市計画事業等に要する費用を「包括的」に手当てする目的を持ったものであって、「個々の事業から直接的に受ける利益に対応するもの」としての受益者負担金とは一線を画する。その意味において、まさに都市計画税は、「包括的」に開発利益を吸収することを企図した税であるといえるのである。

このように固定資産税の附加税的な税として見られがちな都市計画税であるが、都市計画事業等の都市開発事業に係る投資的経費について財政的な説明責任を果たしていく分権的なプロセスから捉えるべきである。しかしながら現

実には、谷下雅義・今西昭裕（2006）は、都市計画税の税率について以下のよう
な分析結果を示している⁷⁾。

- ①都市施設の整備水準は都市計画税の課税の採否とは相関が見られない。（都
市計画税とは無関係に都市施設が整備されている可能性がある。）
- ②近隣の市町村の動向を見て都市計画税の採否を決めている。
- ③近隣市町村の税率が高いほど、また、財政力指数が小さいほど、都市計画税
を課税している。
- ④固定資産税の税率については、高ければ高いほど都市計画税は課税されてい
ない。（固定資産税が都市計画税の役割を代替している可能性がある。）

さらには、固定資産税の税率が1%上昇すると、都市計画税は約0.72%低下
するという推定結果も紹介されている。すなわち、都市計画税が分権的な税率
決定を行うべきところ、都市計画税とは無関係に都市施設が整備されている可
能性があるということである。

図表6は、豊中市における平成15～30年度の宅地の「m²当たり決定価格」
から「対前年度上昇率」を算出し、「開発要因」を都市計画税の制限税率0.3%を
開発要因による開発利益の増加率と仮定した場合における「その他の要因割

図表6 開発要因を0.3%とした場合の宅地に係る開発利益等の推移（豊中市）

	宅地に係る 決定価格/m ²	対前年度上昇率		その他の要因を除 いた決定価格/m ²		開発利益/m ²	宅地面積m ²	開発利益	宅地に係る 都市計画税収
		開発要因	その他の要因	開発要因	その他の要因				
平成15年度	146.1千円/m ²	0.9294	1.003	0.9266	157.7千円/m ²	471.6円/m ²	18,105,099m ²	85.4億円	34.5億円
平成16年度	135.7千円/m ²	0.9288	1.003	0.9260	146.5千円/m ²	438.3円/m ²	18,190,808m ²	79.7億円	32.9億円
平成17年度	127.4千円/m ²	0.9386	1.003	0.9358	136.1千円/m ²	407.1円/m ²	18,290,192m ²	74.5億円	31.3億円
平成18年度	121.8千円/m ²	0.9566	1.003	0.9537	127.7千円/m ²	382.1円/m ²	18,380,502m ²	70.2億円	30.1億円
平成19年度	121.6千円/m ²	0.9983	1.003	0.9953	122.2千円/m ²	365.5円/m ²	18,431,676m ²	67.4億円	30.1億円
平成20年度	121.5千円/m ²	0.9986	1.003	0.9957	122.0千円/m ²	364.9円/m ²	18,444,489m ²	67.3億円	30.1億円
平成21年度	134.4千円/m ²	1.1063	1.003	1.1029	121.8千円/m ²	364.4円/m ²	18,475,388m ²	67.3億円	30.2億円
平成22年度	127.5千円/m ²	0.9487	1.003	0.9459	134.8千円/m ²	403.1円/m ²	18,578,012m ²	74.9億円	30.3億円
平成23年度	123.6千円/m ²	0.9699	1.003	0.9670	127.9千円/m ²	382.4円/m ²	18,639,618m ²	71.3億円	30.1億円
平成24年度	122.5千円/m ²	0.9906	1.003	0.9876	124.0千円/m ²	370.9円/m ²	18,619,720m ²	69.1億円	29.8億円
平成25年度	122.2千円/m ²	0.9976	1.003	0.9947	122.8千円/m ²	367.4円/m ²	18,638,384m ²	68.5億円	29.7億円
平成26年度	122.0千円/m ²	0.9988	1.003	0.9959	122.6千円/m ²	366.6円/m ²	18,676,173m ²	68.5億円	30.1億円
平成27年度	121.7千円/m ²	0.9973	1.003	0.9943	122.4千円/m ²	366.1円/m ²	18,730,281m ²	68.6億円	29.9億円
平成28年度	121.6千円/m ²	0.9990	1.003	0.9960	122.1千円/m ²	365.1円/m ²	18,772,877m ²	68.5億円	29.9億円
平成29年度	121.5千円/m ²	0.9991	1.003	0.9961	122.0千円/m ²	364.8円/m ²	18,815,769m ²	68.6億円	29.9億円
平成30年度	125.0千円/m ²	1.0292	1.003	1.0261	121.8千円/m ²	364.5円/m ²	18,749,717m ²	68.3億円	30.2億円

※平成14年度の決定価格/m²は157.2千円/m²

※図表6及び後述の図表8は、「豊中市市概要」（平成15～30年度）を用いて作成した。

7) 谷下雅義・今西昭裕（2006）「都市計画税の課税および税率の決定要因」『日本都市計画学会都
市計画論文集』No.41-3，pp.631-634。

合」と、その場合の「 m^2 当たり開発利益」に「宅地面積」を乗じて「開発利益」を算出したものである。バブル崩壊後、全国的に地価は下落を続けたが、その間も都市開発は継続して行われてきたのであって、それに伴う開発要因は 1.0 以上の値をとると考えるのが常識的な判断であると考えられる。

例えば、評価替年度である平成 15 年度から次の評価替年度である平成 18 年度までの開発要因を、仮に平均で毎年 0.3% の増の 1.009027 とすると、その他の要因は 0.8262173 となる。つまり、バブル崩壊後の「その他の要因」で大きなウェイトを占めるのは資産デフレ要因と考えられるので、平成 15～18 年度の間に 17.38% 程度、地価が下落したということになる。これを金額ベースに換算すると、 m^2 当たりの開発要因は 1,089.65 円の増、その他の要因は 25,389.65 円の減である。

仮に、この開発要因による利益の 1,089.65 円/ m^2 を 3 年間で、その全額を公的吸収をすれば、平成 18 年度の合計地積を乗じると豊中市全体では、本来、3 年間で 200 億円程度の税収を見込むことができることになるが、現実には小規模住宅用地の特例等により 3 年間で 95 億円程度に目減りしている。

昭和 63 年 3 月 31 日の地方行政委員会では、1980 年代後半の地価高騰を受けて、東京都内の市町村で都市計画税を課税していた 30 団体のうち 28 団体が都市計画税の税率引下げを行うことについての質疑が行われている。「都市計画税は固定資産税と一緒に納付通知が出され、課税客体も同様であることから、納税者も別個の税であるということを区別していない。ところが、小規模住宅用地の特例について固定資産税のみ定めているのはどういう理由であるのか。もし、都市計画税においても採用することが可能であるとすれば、今回の改正では間に合わないとしても、次の改正では措置してもよいと思うがどうか」という質問に対し、政府は「都市計画事業等の実施により、一般的に課税区域内の土地とあるいは家屋というものの価値、利用価値を含めて、それが向上するという受益関係に着目して課税する目的税であるため、当該区域内の土地及び家屋に対して一律に課することが適当であり、土地の用途、規模によって特例を設けることは適当ではなく、したがって小規模住宅用地について特例を設けることは適当でない」と答弁している。

その後、都市計画税においても小規模住宅用地の特例措置が講じられることとなったが、豊中市においても図表6に示した通り、宅地に係る都市計画税収が目減りしており、この時点における政府の見解は正しいと思われる。しかしながら、逆に地価高騰期においては評価替時の地価が開発要因による「開発利益の増加率」以上に地価高騰というその他の要因による影響が大きいことを考慮すれば、都市計画税率の引下げが検討されるべきであった⁸⁾と考えられる。

ほとんどの地方団体が普通交付税の交付団体である今日にあっては、基準財政需要額を賄うための固定資産税に住宅用地の特例措置が適用されていることを考慮すれば、それに見合う収入を普通交付税に反映させるのではなく、国の政策的経費によるものとして地方特例交付金を別に交付することを検討すべきである。さらに、恒常的に地方の財源が不足するのであれば、普通交付税交付金の所要額をマクロレベルで抑制する立場からも、それに見合う固定資産税の標準税率の引上げを検討することが必要である。

いずれにしても、地方団体の自己決定と自己責任に着目した場合には、固定資産税の超過課税と都市計画税の税率設定は相互関連的に「分権的」に決定することが、これからの地方分権時代における新しい財政規律であると認識したうえで、議会や市民の理解を得る努力をしなければならない。あえて新たな地価増徴税の導入を図らず、固定資産税や都市計画税について、その課税根拠を正しく理解したうえで個々の自治体の財政状況を踏まえ、それぞれの税率を「分権的」に同時決定するという選択肢が現実的であることに留意しつつ、法定外目的税として土地増価税的な税を設計することを検討してみたい。

3-2 着想としての地価増徴税

旧都市計画法が制定された大正8年(1919年)は、第一次世界大戦中の景気の拡大と対戦終了後の大都市の発展に伴う地価高騰のピークにあった。その

8) 豊中市では、財政非常事態宣言をした平成11年度に制限税率の0.3%に復元したものの、平成3年度から平成10年度までの間、0.25%に引き下げた経緯がある。これは都市計画税の使途として都市計画事業等に充当するという趣旨に照らし、都市計画税の税収がオーバーフローしないように講じられた措置であり、税収の大幅な増加という背景があったために臨時的に行われたものである。

時期、道路や下水道事業等の都市計画事業を実施しようとする機運が高まっていたが、当時の大都市では地価に応じた課税がなされていなかった。そこで、都市計画事業を通じて地主が受け取る地価上昇による開発利益を、都市計画財源として公共還元しようとする観点から、大阪市を中心として土地増価税を制定する大きな運動が生じたが、それが制度化に至ることはなかった。田中（1933）によれば、土地増価税が実現しなかった理由は、① 第一次世界大戦の終末頃に生じた異常な地価暴騰等が鎮静化したこと、② 受益者負担制度が流行したこと、③ 土地増価税が法律ではなく、都市計画法の規定に基づく勅令の形式で定められていたこと、④ 関東大震災後の東京市で収入が見込めない状況の中、急務という雰囲気は薄れたこと、⑤ 大正 15 年に収益税制改正の一環として地租の課税標準が土地賃借価格に改められ、土地増価税が従来の考え方を修正する必要が生じたこと、であった⁹⁾。特に、⑤については、地租の改正が土地の継続的で反復的な収益を対象とするのに対し、土地増価税の設定は自然に増加累積する土地の増価額を対象としており、この両目的が同時に達成されてこそ土地負担の適正を保持できるという考え方も当時からあったとされている¹⁰⁾。

このように、大正期から昭和初期の間にすでに何らかの方法で開発利益の公共還元策が試みられていた。そこで、地価増加税の着想を整理してみると、仮に A、B という土地があったとして、A に道路が整備され、B にされなかったとすれば、A の地価は明らかに B と比較して高いはずである。したがって、A の地価は、当然、開発利益を含んでいると考えられる。つまり、開発前と比較して A、B 両地の地価そのものが上昇するか下降するかは問題ではなく、開発利益は、時系列的な利益とは別物で地域横断的に発生するのであって、たとえ地価の下降期であっても、現実には発生している相対的便益を吸収することを正当化することができる。したがって、開発利益を一時点で吸収するというよりもこの相対的利益の上昇率を推定し、所要の都市開発に係る経費を調達しよう

9) 田中廣太郎（1933）『地方税研究』第 3 巻、良書普及會、307～312 頁。

10) 田中、前掲書、354～356 頁。この主張は、前節で述べた固定資産税と都市計画税の役割分担を
して、両税の税率を分権的に同時決定すべきという主張に通ずるものがあると考えられる。

とする考え方を導入しようとするのが、ここでいう地価増加税の趣旨である。そして、このことを実現するためには、日常的に地価をモニタリングし、統計的手法を用いるなどして開発利益を推定する作業を行っておかなければならないことになる。

ここに、新たな課税行為を行うプロセスの中で、都市開発における資金の投入量を制御する仕組みづくりを、財源の見える化を図りながら戦略的に実現する手掛かりを見出すことができる。つまり、都市開発に係る施策を一定の基準をもってその合理性を確認しつつ施策全体の総合的な調整を図りながら、都市経営の充実度を深めるとともに、それに係る政策評価の実現に向けた取組みにも寄与することになると期待できるのである。

また、地価増加税の負担額が一時的な金融情勢や経済状況に左右されやすい単一時点の地価により決定されることがなくなるために、評価時点の差異を除去することができるようになるだけでなく、安定的かつ計画的な財源確保を図ることができるという利点がある。さらには、都市開発の進捗に見合った合理的な負担となり、将来の不確実性によって生じるリスクを回避できるとともに、都市開発における「受益と負担の一致」という税財政運営上の課題も解決できるように議会や市民の理解が得られやすいという利点もあると考えられるのである。

しかし、ここで注意しておかなければならないことは、都市開発に伴う開発利益を吸収するという目的のために地価増加税を導入するのではなく、あくまでも都市計画事業や区画整理事業等に要する費用を賄うために、個別の土地について、開発利益の差異に応じた公平で応益的な税負担を求めるという観点から、所要の財源を確保するという考え方に基づいて課税するものである。いかえれば、地価増加税は、所要の財源を確保するために、尺度として開発利益の差異を用いることによって、公平な課税を実現しようと企図するものであるということである。したがって、都市開発事業の財源を捻出するにあたっては、個々の土地についてその開発利益を吸収するという立場ではなく、その所要額の多寡に応じて、税率の変更によって開発利益以上の負担を求めることができるようになるのであって、その課税根拠も「開発利益を吸収するため」で

はなく、「開発利益の差異を尺度に所要の経費を調達するため」に賦課するというにある。

なお、ここで想定している地価増加税では、納税者にとって都市計画税の税額計算を少しでもわかりやすいものとするために、その課税標準のベースには、決定価格（評価額）そのものを用いることとする。また、課税対象は開発利益を享受するであろうと認められる「宅地」に限ることとし、「田」、「畑」、「山林」等は課税対象として考えていない。さらに、その用途として、公共下水道事業特別会計に計上されている事業や事務費を除いた、都市計画事業や区画整理事業に充てることを目的とした、法定外目的税として考えている。

3-3 地価増加税の制度設計

次に、開発に伴う資産価値の増加率が推定可能であることを前提として、地価増加税の制度設計を具体的に示しておきたい。まず、課税要件等の整理であるが、第一に、課税の目的についてこれまでの議論を踏まえると、大きくは都市計画事業及び土地区画整理事業に要する経費を賄うことがその主たる課税目的であるが、ここでは地価増加税を都市再生に資する独自税制と位置付けていることから、市街地中心活性化等都市再生に資する公共事業その他これに類する事業についても、公債費や事務費を除いた事業費に充当する目的を持った法定外目的税とする。したがって、課税の目的は、都市計画事業及び土地区画整理事業並びに中心市街地活性化等都市再生に資する公共事業その他これに類する事業（以下「都市計画事業等という。」）に要する経費を賄うことということになる。

第二に、課税客体については、主として都市計画事業の財源として位置付けているので、基本的には、土地に限って、都市計画税の課税客体をそのまま地価増加税の課税客体とすればよいと考えられる。すなわち「都市計画区域のうち市街化区域内に所在する土地」のうち、前節の最後で触れたように開発利益を享受していると考えられる「宅地」ということになる。

第三に、課税標準については、基本的には固定資産税や都市計画税と同様に、固定資産税の基準年度に係る賦課期日における価格をベースにすべきであ

ると考えるが、この場合でも、価格そのものを課税標準とするか、あるいは、もう一步踏み込んで当該価格に開発に伴う資産価値の増加率を乗じた「開発利益」を課税標準とするか、二つのケースを想定することが考えられる。

上記二つのいずれを課税標準とするかについては、議論が分かれるところであると考えられるが、税率の設定との兼ね合いを考え合わせると、課税標準として「価格」を選択した場合、税率は「開発に伴う資産価値の増加率」を採用することになるので、「価格」を課税標準とすれば「開発利益を吸収する」という立場になってしまう。逆に、「開発利益を尺度に所要の経費を調達するため」に賦課するという立場を採れば、当該価格に開発に伴う資産価値の増加率を乗じた「開発利益」を課税標準として、税率を「課税年度における都市計画事業等に要する経費の総額を、当該年度の課税標準の総額で除して得た率」とすれば、開発利益を尺度に所要の経費を調達することが可能となる。したがって、着想段階の趣旨を踏まえれば、課税標準は「開発利益」を採用すべきであるということになる。なお、ここでいう「価格」とは、固定資産税でいうところの適正な時価とする。

第四に、納税義務者については、開発の利益を享受するのは宅地の所有者であるか使用者であるか議論の分かれるところであるが、固定資産税や都市計画税と同じく宅地の所有者ということで設定しておけば、現行の都市計画税と同様に固定資産税と併せて徴収することができるようになるので、ここでは、宅地の所有者ということにする。

第五に、税率については、前述のように「課税年度における都市計画事業等に要する経費の総額を、当該年度の課税標準の総額で除して得た率」となる。

最後に、徴収の方法、非課税措置や政策的な特別措置等の詳細についても検討しておく必要があるが、ここでは、現行の固定資産税や都市計画税に準じるものとしておく。

以上で課税要件等の整理を一応したことになるが、次に具体的な課税方法について検討することとする。もとより法定外新税に限ったことではないが、課税方法は、公正性や透明性を確保したうえで、できるだけ徴収コストを低く抑えることが重要である。そこで、地価増加税の課税方法は、基本的には、その

課税根拠等に対して説明可能な合理性を保ちながら、現行の都市計画税と同様に、固定資産税の課税方法を活用する方向で検討することが適切であろう。

固定資産税の賦課決定に至るまでのプロセスは、まず、個別の土地を把握し、宅地にあつては市街地宅地評価法を用いて面的な把握をした後に、画地計算法を適用して個別の土地の評価額を算定する。そして、それぞれの個別の土地について納税義務者を確定するために賦課期日現在の人的把握をするという三つのプロセスを経て、土地課税台帳等に登載した上で、普通徴収の方法によって賦課決定処分を行うという一連の事務の流れで課税されている。地価増加税を課税するにあつても、固定資産評価における市街地宅地評価法と画地計算法は、「開発利益」を導き出す際の合理的な説明に有効である。

固定資産評価では、面的把握において、まず用途地区を認定し、さらに状況類似地区に細分し、それぞれの状況類似地区に標準的な宅地を設定し、その標準宅地の鑑定評価をして、適正な時価を評定したうえで、標準宅地に面する街路をその状況類似地区の主要な街路として路線価を付設し、さらに状況類似地区内のその他の街路の路線価を付設するという手続きを踏んでいる。そして、個別の宅地を画地として認定し、画地計算法を用いて路線価に所要の補正率を乗じて、個別の宅地についてそれぞれ m^2 当たりの評点数を算出し、その「宅地の価格（評価額）」を算定している。

つまり、地価増加税の課税標準額は、前述のように、当該「宅地の価格」に、「開発に伴う資産価値の増加率を乗じた額」としているもので、その状況類似地区の「開発に伴う資産価値の増加率」さえ確定すれば、固定資産評価の一連の流れに沿って、個別の宅地について m^2 当たりの「開発利益」を算定することができることになるのである。賦課決定処分に至るプロセスも固定資産税の方法と同様である。したがって、固定資産評価において、個別の土地の価格を合理的に説明できるのと同じように、地価増加税の課税標準である「開発利益」の算定方法も合理的説明が可能となるだけでなく、徴収コストも固定資産税のそれによるところが多いので、あらたに必要とする地価増加税の徴収コストは、初期投資である電算開発費を除けば、せいぜい 3 年に一度の固定資産税における基準年度に行う「開発に伴う資産価値の増加率」を確定させるための委託料

のみである。しかも、この委託に要する経費は、単に徴収コストにとどまらせず、一步踏み込んで、都市経営戦略的な観点から、計画的な都市開発を実現するための基礎的データの提供によるあらたな知見を追加的な成果とすれば、決して高くはないものと思われる。

なお、固定資産評価でいうところの「適正な時価」は、固定資産評価基準の経過措置で、平成6年度の評価替えから、地価公示価格等の7割を目途とされているが、この7割評価については、残りの3割の部分が結果として価格調査基準日等と固定資産税の賦課期日との間の地価下落に対する評価の安全弁としての意義を有しており、判例でもその妥当性が認められたところであり、制度として定着してきたと考えられている。このことは、地価増加税においても「適正な時価」を課税標準額の算定の根拠としているので、それに含まれている「開発利益」についても、3割部分は安全弁として機能していることになることから、あくまでも推定値でしかない「開発に伴う資産価値の増加率」の妥当性が一定担保されていることを示している。

3-4 TIB 償還財源としての地価増加税

平成15年9月19日に公表された、国土交通省の「再開発による都市中心部再生支援の新たなスキーム検討委員会・民間主体の市街地整備事業推進方策の検討調査（再開発編）報告書¹¹⁾」の検討結果では、米国で都市再開発の手法として用いられているTIFに関する論及がある。TIF（Tax Increment Finance）は「増加税収財源措置」と訳されることが多いが、荒廃している都市内の一部の地域について、再開発のための地方債を発行し、将来の償還財源として再開発事業による地価上昇分の財産税（わが国の固定資産税に相当）を充当するというスキームである。

具体的には、まず地方自治体がTIF地区を指定し、その地区の財産税額を固定する。そして、当該地方自治体が起債等により調達した資金をもとに、TIF地区に投資しインフラ整備等を行う。このように民間開発業者が再開発を進めると、その地区の評価額が上がり、財産税収も増加することになる。この増加

11) http://www.mlit.go.jp/kisha/kisha03/07/070919_.html (2019年12月1日閲覧)

後の財産税収と、TIF 地区指定時に固定した財産税収との差額は、一般財源には回さず、地方自治体が TIF 地区に投資した資金、TIB (Tax Increment Bond) の償還に充てる。最終的に、再開発が完了し TIF 地区指定が解除されると、その地区の評価額は上がり財産税収も増加しており、この増加した財産税収はすべて地方自治体の一般財源に回ることになるのである。

この制度をわが国の地方自治体に適用しようとした場合にどのように考えればいだろうか。現在、わが国では中心市街地の活性化は都市再生における重要な課題である。近年、中心市街地は病院や学校、市役所等の公共公益施設の郊外移転等都市機能の拡散、モータリゼーションの進展、流通構造の変化等による大規模集客施設の郊外立地、居住人口の減少等中心市街地のコミュニティとしての魅力低下、中心市街地の商業地区が顧客や住民のニーズに十分対応できていないこと等により、衰退が進みつつある¹²⁾。中心市街地を活性化すれば、商業、公共サービス等の多様な都市機能が集積し、住民や事業者に効率的に便益を提供できること、多様な都市機能が身近に備わっていることから高齢者等にも暮らしやすい生活環境を提供できること、公共交通ネットワークの拠点として整備されていることを含めて既存の都市ストックが確保されているとともに、歴史的、文化的背景等と相俟って地域の核として機能できること、商工業者その他事業者と消費者が近接し、効率的な経済活動を支える基盤としての役割を果たすことができること、投資の効率性が確保できること、コンパクトなまちづくりが地球温暖化対策に資する等、環境負荷の小さいまちづくりにもつながること¹³⁾、等の多くの利点がある。国からの補助金が期待できず、地方財政も厳しい状況にある中で、TIF 方式が米国で採用された背景との類似点も考慮すれば、それ (TIF 方式) はわが国でも有効であると考えられる。

しかし、TIF 方式とは文字どおり「増加税収財源措置」であって、これは財政面からのルールであると考えられる。つまり、米国において開発利益吸収を目的とした都市計画税に該当する税目がない中で、財政的な財源措置として導

12) 「中心市街地の活性化を図るための基本的な方針」(平成 18 年 9 月 8 日 閣議決定)。平成 30 年まで 7 回改正されている。

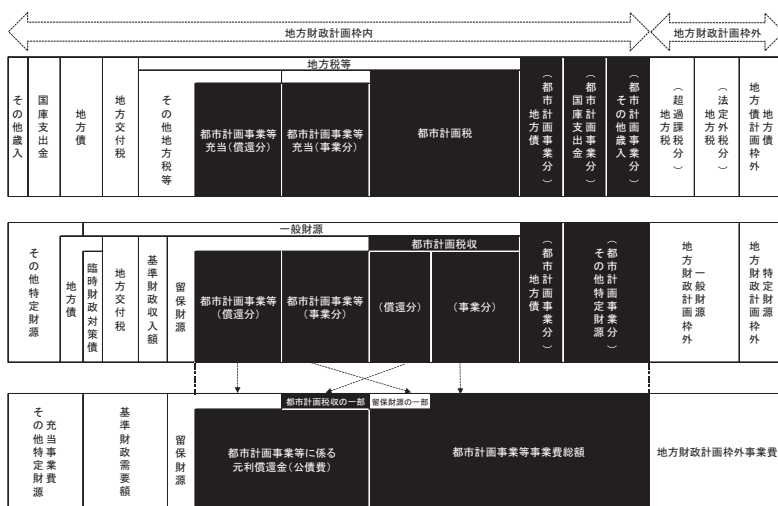
13) 前掲資料

入されたのである。もし、都市計画税が無ければ、固定資産税の税収の一部を都市再開発に充てるルールを決めることは十分に検討すべき事項であると考えられるが、米国の TIF 方式に代わる制度として都市計画税の賦課が任意に地方団体に認められていると考えれば、あえて TIF を導入する積極的な理由はなくなることになる。

また、わが国では固定資産税に標準税率が設定されており、地方交付税制度による財源保障と密接にリンクしているため、大部分の地方団体が普通交付税の交付団体であることを考慮すれば、固定資産税の用途が想定されている財源保障の範囲に限定されるものと見なければならぬ。

図表 7 は、都市計画事業等に焦点を当てて地方財政計画全体を示すとともに、併せて右側に地方財政計画の枠外歳入を示している。都市計画税は地方財政計画の歳入に計上されているが基準財政収入額には含まれないことから、新設の都市計画事業等に要する一般財源及び既設都市計画事業等に係る公債費は基準財政需要額に含まれておらず、これらが都市計画税収に満たない場合、あ

図表 7 地方財政計画における都市計画税と法定外税等の位置付けの相違



るいは、法定任意税目である都市計画税を賦課していない場合は、いわゆる留保財源により財源措置されていると考えるべきである。

また、地方財政計画は地方債計画と整合性が図られており、地方財政計画の歳入には固定資産税や都市計画税等の法定税目の標準税率見合いが地方税収として計上されているが、その中には法定外税の税収や標準税率を超えた超過課税分に加えて、地方債計画枠外の地方債は含まれていない。すなわち、地方財政計画には都市計画事業に充当すべき都市計画税収が計上されるとともに、同事業に係る起債は地方債計画に反映されているが、超過課税の税収または法定外目的税である地価増加税収入や TIF 事業に係る地方債発行額は、右側の地方財政計画枠外にあるように、地方財政計画や地方債計画に含まれないことから、TIF 事業に係る起債は総務省が示す同意基準外の不同意債としての位置付けられ、TIB 償還財源の確保は、まさに自己決定・自己責任で行わなければならない。

公共財を行政が提供するために必要な財源を調達するために、その所要額と負担のあり方を決定するための仕組みである財政民主主義の観点からいえば、単年度予算の原則からして事業費の全額借入れによる先行投資の考え方はそぐわないと思われるが、TIF 地区を設定し、先行投資として都市開発事業を想定するならば、レベニューボンド債である TIB の償還財源として、地価増加税のほか、同地区に対する固定資産税、とりわけ土地に対する不均一な超過課税も選択肢の一つとして検討可能である。

しかし、都市再生特別措置法第 36 条は「都市再生緊急整備地域のうち、都市の再生に貢献し、土地の合理的かつ健全な高度利用を図る特別の用途、容積、高さ、配列等の建築物の建築を誘導する必要があると認められる区域については、都市計画に、都市再生特別地区を定めることができる」と定め、また、同法第 37 条では「都市再生事業等を行おうとする者は、都市計画法第 15 条第 1 項の都道府県若しくは市町村若しくは同法第 87 条の 2 第 1 項の指定都市(略)又は第 51 条第 1 項の規定に基づき都市計画の決定若しくは変更をする市町村(略)に対し、当該都市再生事業を行うために必要な次に掲げる都市計画の決定又は変更をすることを提案することができる」と規定している。つま

り、都市計画事業として都市再生事業が認定された場合には、その財源として都市計画税の充当や地方債計画に計上された地方債等が予定され、さらには、民間事業者の提案をも受け入れる環境が整えられたのである。これは、財源措置の手法が異なるだけで、明らかに米国の TIF を参考にしたものであると考えられると同時に、都市計画税の税収をもって、都市計画事業に係る建設地方債の担保とするという規律を働かせたものに他ならない。

これまで、都市計画税の賦課を停止し、固定資産税の超過課税を実施するとともに、地価増加税を法定外目的税として導入する検討を行う中で、固定資産税や都市計画税の意義を再確認してきたが、とりわけ、都市計画税は、合理的な根拠を持って制限税率が設定されていることからして、一定の枠組みの中での再投資という制約条件が課されている。また、納税者の側から見ると、実務上、課税コストを軽減するために固定資産税と併せて賦課徴収されていることから、都市計画税と固定資産税はひとつの税であると誤解される向きも強いのが実態である。そこで、ここでは、たとえ充当事業が都市計画事業等である法定外目的税であっても地方財政計画の枠外となるが、試論として開発利益を尺度とした地価増加税を新たな法定外目的税として検討する中で、米国の TIF 方式を参考として、都市再開発事業に係る建設地方債の担保に位置付けたのである。

4 地方分権時代における独自税制のビジョン

地方分権時代における独自税制としてのまちづくり推進税と地価増加税の可能性を論じてきたが、都市計画税の賦課停止と固定資産税の超過課税に伴う減収を、二つの法定外目的税を導入することにより税収中立を図ることが可能であるかどうかについて、豊中市を例にその見通しを明らかにし、この構想が納税者から見てどのような効果をもたらすかを整理しておきたい。

まず税収中立の可能性については、都市計画税が固定資産税の課税標準額となるべき額を課税標準とすることとされているので、一般には固定資産税と都市計画税の課税標準額は同一となるはずである。しかし実際には、家屋に関しては固定資産税と都市計画税の課税標準額は同一であるものの、土地に関して

は住宅用地に対する課税標準の特例措置における特例率が、固定資産税においては小規模 1/6、一般 1/3 であるのに対し、都市計画税においては小規模 1/3、一般 2/3 であり、課税標準額が異なっている。また、家屋に関しても、都市計画税については、固定資産税で適用されている、木造家屋にあつては 3 年間の、非木造家屋にあつては 5 年間の新築軽減措置が適用されない。これらの相違から、都市計画税の賦課を停止し、豊中市における適用税率である 0.3% を固定資産税の適用税率 1.4% に上乗せして固定資産税の税率を 1.7% にしたとしても、平成 30 年度決算ベースで比べた場合、図表 8 に示すように、約 11 億円弱の減収となる。

一方で、まちづくり推進税は、税額控除を除いた場合には 1 億 1 千万円強の税収が見込まれる。また、地価増加税は開発利益の増加率を 0.3% とし、その税率を 15% とすれば、図表 6 の平成 30 年度の開発利益に税率を乗じると 10 億 2 千万円の税収を見込むことができる。これらの増収を合わせると合計 11 億 3 千万円強となり、都市計画税の賦課停止と固定資産税の超過課税による減収 11 億円と見合うことになる。

次に、これらの措置を納税者の立場から見ればどのようなようになると考えられるだろうか。まず、住宅用地を所有する市民は、固定資産税と都市計画税を合わせた額が現行より下がることになる。また、都市計画税は新築軽減が効かないので、固定資産税の超過課税に転換すれば新築住宅は 3 年ないし 5 年間はその分税負担が安くなることになる。つまり、固定資産税と都市計画税に限れば、他市町村に比べて有利になる場合が生じ、人口流入を促進する効果を与えるこ

図表 8 固定資産税の超過課税と都市計画税の賦課停止の影響額（現年度課税分収入額）

	固定資産税		都市計画税		合計税額
	土地	家屋	土地	家屋	
税率変更後①	12,004,884	14,370,660	0	0	26,375,544
税率変更前②	9,886,375	11,834,661	3,100,637	2,645,015	27,466,688
差 引	2,118,509	2,535,999	▲ 3,100,637	▲ 2,645,015	▲ 1,091,144

税率変更後①: 固定資産税 1.7% 都市計画税 0.0% 平成30年度決算ベース (千円)
 税率変更前②: 固定資産税 1.4% 都市計画税 0.3%

とになると考えられる。

その一方で、まちづくり推進税が賦課されているので、納税義務者と設定している開発者が、その税額を購入者に100%転嫁すれば、入市税的な効果をもたらすことになる。また、地価増加税により、都市開発に対して応分の負担を強いられることになるが、これは市民の意思によって進める事業に対して税金として負担するものであることから、自己決定、自己負担が浸透すればそれほどの負担感はなくなるものと見込まれる。

また、まちづくり推進税は、地域再生のための寄附金的要素を持たせているので、納税者にとっては「自分のお金である」税金を自分が住む地方自治体の発展のために有効に活用しているという満足感を得ることになる。しかし、非住宅用地の所有者にとって見れば、固定資産税と都市計画税に限れば現行負担額と同じであるが、地価増加税があらたに課税される分、負担が増えることになり不満が生じることになると考えられる。

奇しくも令和元年は、旧都市計画法制定後100年の節目の年であった。この間、明治から大正期の土地増価税論議を経て、昭和31年に制度化された都市計画税を都市計画財源とすることで落ち着いてきたが、「固定資産税と都市計画税を一本化すべきである」「都市計画事業等に要する財源として家屋を課税客体にするのはいかがか」等の議論¹⁴⁾が後を絶たない。

しかし、少子高齢化が加速度的に進行する中で、市民が固定資産税や都市計画税の負担増に耐えるのかどうかについては、別途、検討する必要があるものの、開発利益を公的吸収するという立場から理に適わない都市計画税の住宅用地の特例措置を廃止すれば、相当規模の都市開発財源が捻出されることにな

14) 例えば、都市計画税に関する質問主意書（平成19年8月質問第21号）において、「都市計画税の趣旨目的が国民にも自治体にも十分理解されていないこと、目的に応じた柔軟な課税がなされているとはいいたいこと等の現状を鑑みれば、その役割を見直すべき時期に来ている。固定資産税と一本化し、市町村に説明責任を尽くさせる中で現在の都市計画税分も含めた妥当な課税水準・税率を決めさせる方が、地方の自由度も増し、土地・家屋に対する課税への国民の理解も得られるのではないか」という内容の質問が提出されている。これに対して、政府は「一般的な財政需要を賄うために課税される固定資産税とは別に、これらの事業から利益を受ける者に対して課税する制度として、引き続き必要なものと考えている」と回答している。

る。令和 2 年度税制改正により、都市再生特別措置法の規定に基づく都市計画施設の更新費用等に充当可能となるが、例えば、近年頻発する集中豪雨に備えて、その財源をより径の大きい雨水管への更新経費に充当できれば、安心安全面で新たな価値の創造につながるものと見込まれる。

本稿では、まちづくり推進税や地価増加税の法定外目的税の可能性を、固定資産税や都市計画税の税率変更等と併せて検討してきたが、これらの内容を包括的に俯瞰することにより、落ち着くところは異なるかもしれないが、地方団体の税財政に関する実務現場においてさまざまな観点から、地方分権時代における税務運営のあり方に関する検討課題が見えてくるものと確信している。

令和元年には「まち・ひと・しごと創生総合戦略」が改訂された。地方自治体においても、今日的にも大きな行政課題である「都市再生」や「地域再生」に適切に対応しながら、地方分権の流れの中で「歳入の自治」を確立するための努力を惜しんではならないのである。