



固定資産税の不均一課税、 減免に関する一考察



東洋大学国際学部国際地域学科 教授 沼尾 波子

はじめに

現在、日本は人口減少が進むとともに、管理の行き届かない空き家の増加が問題となっている。こうした空き家対策については、空き家等対策特別措置法による「特定空き家等」に対し、固定資産税の住宅用地特例を解除するなどの対応が図られているが、特定空き家になってからでは手遅れであり、それ以前の段階で空き家の有効活用を考えることが必要との指摘もある。今後、人口減少等により管理の行き届かない住宅や建物が増加すると予測されるが、自治体は空間管理、そして魅力ある地域の空間形成という観点からも空き家への対応について考えていく必要がある。

これに対し規制や補助金による政策のほか、固定資産税の活用が考えられてよいが、実際にはこうした対応は限定的である。税を活用した政策推進をどう考えればよいだろうか。

こうした問題意識に立ち、本稿では固定資産税を取り上げ、不均一課税および減免に着目して、自治体の自主課税権活用の観点から

考察するとともに、空き家対策におけるインセンティブ課税について検討する。

具体的には以下の手順で考察する。まず、固定資産税における不均一課税、減免等の状況について整理する。それを踏まえて固定資産税を活用した自治体の自主課税権の行使について考えるとともに、空き家対策等における地方税の活用を含めた政策推進の考え方について検討してみたい。

1. 固定資産税の概要

固定資産税は住民税とならぶ市町村税における基幹税目であり、市町村内の土地・家屋・償却資産に対して課される税である。固定資産の保有に対し毎年経常に課税する財産税であり、市町村が提供するサービスとの間に一般的な受益が存在することが課税根拠とされている。市町村税収全体に占める固定資産税収割合は約4割であり、他の地方税目と比べて収入額が安定的で、偏在性が比較的小さい。

固定資産税の課税標準は評価額、また納税

義務者は資産所有者であり、土地及び家屋は3年毎に評価替えが行われ、宅地については公示地価の7割を目途として評価されている。他方で、資産評価額を課税標準額として用いながらも、住宅用地特例などの政策的な特例措置が設けられたり、地価が上昇した局面で税負担を緩やかに上昇させるための土地に係る負担調整措置が講じられている。また、これに税率をかけて税額が算出されるが、そのうえで、新築住宅特例などの政策的な特例措置も講じられている。固定資産税は資産価値に応じて課税される物税であることから、資産の所有者などの所得などの人的要素は考慮しないことが建前とされている。

後述する空き家対策との関係でいえば、2018（平成26）年に空家等対策の推進に関する特別措置法が制定され、周辺の生活環境の

保全を図るために放置することが不適切な状態にある空き家を「特定空家等」とし、この「特定空家等」に対し、市町村長は必要な措置をとるよう助言、指導、勧告、命令等を行うことが可能とされている。勧告を受けた住宅用地は、固定資産税の住宅用地特例の適用対象から除外されることとなっている。

2. 税負担軽減等の制度と固定資産税

地方自治体による租税政策、なかでもインセンティブ課税について考えるために、固定資産税の税負担軽減等について確認しておく。

表1は、特定の対象に対して租税負担の負担軽減等を行う制度について整理したものである。軽減等については、①地方税法を根拠とする国による措置、②地方税法を根拠として一部を条例に委ねるもの、③地方税法を根

表1 特定の対象に対する税負担軽減等の制度

①国による措置 根拠：地方税法	②国による措置で一部を条例に委ねるもの 根拠：地方税法、条例	③地方自治体による措置 根拠：地方税法、条例
非課税（固定資産税：地方税法第348条） ・各種の政策目的（課税対象の公共性等）、税制上の理由により設けられているもの ・全国画一的に一定のものに対して課税しないことにしているものであって、その限りにおいて自治体の課税権を制限	非課税（特例対象を条例委任）	課税免除（地方税法第6条第1項） ・個々の自治体が公益上その他の事由があるときは、その独自の判断により、一定の範囲のものに対し課税しないことができる ・「課税免除」は、本来は、自治体による「非課税」というべきもの
税率特例 ・各種の政策目的等に基づいて、全国画一的に自治体の課税権を制約		不均一課税（地方税法第6条第2項） ・特定の場合において、ある一定の範囲の納税者に限って、条例により一般の税率と異なる税率で課税すること
課税標準特例、税額特例 ・各種の政策目的等に基づいて、全国画一的に自治体の課税権を制約 ・特例対象、特例割合等を法定	わがまち特例 ・課税標準特例、税額特例の特例割合等を条例委任	
	※その他：減額を条例委任 ・商業地等に係る条例減額制度 ・税負担急増土地に係る条例減額制度	条例減免（固定資産税：地方税法第367条） ・天災その他特別の事情がある場合等において個々の納税義務者の状況により、いったん発生した租税債権の全部又は一部を放棄

注：固定資産税に関わるものについて記載している

出典：総務省（2004）「地域の自主性・自立性を高める地方税制度研究会報告書」をもとに作成

拠として地方自治体の判断で措置するもの、の3つがある。またその対応についても、非課税、税率の特例、課税標準や税額の特例、さらに個別の減免などがあるが、固定資産税に関する負担軽減としては、Ⅰ非課税、Ⅱ課税免除、Ⅲ不均一課税、Ⅳ減免、に整理できる。本稿ではこれらのうち、特に不均一課税、減免に着目し、その自主課税権について考えることとする。

3. 不均一課税と固定資産税

不均一課税は、なんらかの税負担が課される者の間でその税負担に差を生じさせることを意味するが、これには二つの場合がある。第1に「公益上その他の事由に因り必要がある場合」に行うことのできる公益等による不均一課税（地方税法第6条第2項）である。これに対してもう一つは自治体の「一部に対して特に利益がある事件」に関して行うことができる受益による不均一課税（地方税法第7条）である。前者は税負担軽減を行う場合の不均一課税であり、後者は税負担増大の場合を定めたものと解されている。

地方税法第6条では課税免除並びに不均一課税について規定しており、そこでは「公益上の事由」を要件の一つとしている。この「公益上の事由」について、地方税法総則逐条解説では、課税対象に対し課税しない若しくは若干の特例措置を講ずることが「直接公益（広く社会一般の利益）を増進し、又は課税することが直接公益を阻害する場合」をいい、「その他の事由」とは「公益に準ずる事由をいうものと解される」と説明している。しかしながら、「公益上その他の事由」の具体的事例の判定については「困難な問題であ

る」としたうえで、他の法律により本条を援用している例を紹介している。

具体的には、国際観光ホテル整備法第32条（登録ホテル業等の用に供する建物）、都市再開発法第138条など（一定の耐火建築物）、鉄道軌道整備法第23条（地方鉄道）では、地方税法第6条第2項の適用があるものとして不均一課税が許容されている。このほか、地域開発等関係法律でも、不均一課税の措置を取った場合に、それによる減収額を地方交付税によって措置する制度がある。いわゆる過疎法や離島振興法、水源対策法、原発地域振興法、あるいは地域未来投資促進法（旧企業立地促進法）などの法律は、自治体が企業誘致などを行う目的で、当該地域内で固定資産税等の優遇を行った場合、一定の条件に該当するときには、税の減収額について地方交付税の基準財政収入額を減額する措置が講じられている。

さらに、「市町村の合併の特例に関する法律」第10条では、合併時の負担調整のための不均一課税を認めている。また地方自治法第296条第5第2項では、財産区の財産等を市区町村の経費に充当した場合、その充当した額の限度において、財産区の住民に対して不均一課税ができると規定している。

これ以外にも、総務省の通達及び行政実例により第6条の適用があるとされたものとして、地方税法総則逐条解説では、産業政策的目的に基づくもの、社会政策的目的に基づくもの、負担の均衡を考慮したものの3つに分類し、事例を挙げている。産業政策的目的の例として、公有水面埋立法の規定による埋立地の固定資産税の軽減が挙げられている。埋立地の竣工により、「障害を除去して地方産

業の発展に資する点等の公共性を有することあるいは収益力の少ないこと等」が勘案されている。また社会政策的目的の例として、日本赤十字社の設置する看護師寄宿舎および社会福祉法人の設置する看護師養成施設の用に供する固定資産や、重要文化財の観覧に供する固定資産の例が挙げられている。負担の均衡を考慮したものとしては、法人でない各種学校に対し、法人である各種学校との均衡上、真にやむを得ないと認められる場合について負担軽減措置を許容している。

総務省（2022）によれば、固定資産税についてこうした公益等による不均一課税等を実施している市町村は2021（令和3）年4月1日の時点で782市町村となっている。

・不均一課税の許容範囲

では、自治体による不均一課税はどこまで許容されるのだろうか。

碓井（1979）は、固定資産税の不均一課税について、1970年代前半、大都市における財政需要の増大に対する財源確保策として、当時東京都が個人所有土地と法人所有土地を区分し、税率等に差を設けて課税の適正化を図るべきと提案したことを受け、不均一課税の導入について検討されたことを紹介している。

当時の自治省は税務局長名の通達で、固定資産税における不均一効果課税に対し、「固定資産税は、いうまでもなく、固定資産の価値に着目し、それを所有することに担税力を見出し、その価値に応じて税負担を求める物税」であり、その「所有者、種類、用途、課税標準額等のいかに問わず、全ての固定資産を通じて単一の税率により課税をする仕組みをとっているのは、このような固定資産税

の基本的な性格に基づくもの」であり、「市町村が制限税率の範囲内で超過税率を採用する場合においても、その税率はすべての固定資産税を通じて一律のものでなければならないものと考えられること」とした。また、不均一課税については例外的に認められるとしたうえで、「この場合においても、一に述べた固定資産税の基本的性格及びこれを前提として組み立てられた法制度の建前に即し、いやしくもそれを逸脱するような運用は許されないものであること」と説明している。このように、当時、自治省は単一の税率について、極めて厳格な対応を図ったことがうかがえる。この通達が出された1976（昭和51）年を機に、自治体による固定資産税の不均一超過課税はいったん無くなっている。

これに対し、自治体の自主課税権をより広く捉えるべきとする主張もみられた。本間（1974）は、当時の東京都主税局の立場から、行政実例における「公益上その他の事由」の内容について「当該課税対象に対し不均一の課税をすることが直接公益を増進し、又は不均一課税をしないことが直接公益を阻害する場合をいうものであると解釈せられ」と記載されていることについて、「公益上その他の事由の内容が具体的に規定されていないのは、地方団体の条例制定権ないしは自主財政権を尊重する立場から、むしろ地方団体の条例によって、その政策目的に応じてここ具体的に公益概念を確定させようとする立法趣旨に基づくものと理解できる。」として、自治体の条例による公益性の確定について言及している。東京都はその後、事業用資産の不均一課税について検討を行い、1976（昭和51）年10月には、大企業の事業用3資産に対する不均

一超過課税を導入する方針を示した。だが、課税技術上の問題から実施に至らなかった。

・不均一課税における「公益上の必要」と負担の公平性

中村（2004a）は、地方税平等主義の角度から不均一課税について、以下のように説明している。「地方税のうち特に法定普通税については自治体間の財政的な均衡や住民負担の均衡等の理由から地方税法における画一規制のもとに置かれている。このような地方税制度を前提として、実質的公平を達成するための制度として不均一課税制度があると解される」。これは特定の税目について一定の範囲内で租税負担者間に際を設けて課税することを認める制度であるが、中村（2004b）では、その制度的意義を2つの視点から整理する。第1に、地方税法による全国的な観点からの地方税負担平等に対するの当該自治体の実情に基づく実質的な平等の実現のための修正手段としての意義である。そして第2に、一定の要件の下に地方自治体が自らの責任で合理的に自主課税権を行使することができる手段としての意義である。

個々の自治体が不均一課税を採用する場合には、一般的な負担の公平と特定の政策目的の価値について、その軽重を比較して、公平の原則を害することによる弊害よりも不均一課税をすることによる公益上の利益が大きい場合に限り採用が可能となる。だが、「公益上の必要」をめぐる、税法上の規律密度は高そうである。先の東京都の事例についていえば、法人が所有する土地に対する不均一超過課税については、仮に法人の担税力が高いとしてもそこに「特に利益がある事件」と

なっていることが示されなければ、法人が所有する土地に限って超過課税を導入することは難しいという判断となる。

中村（2004b）は不均一課税について、「低所得者に対し低所得のみを要件として不均一課税を行うことは許容されていない」とされていることに対し、「一定範囲のものに限って不均一課税を適用するという点では同じであり、その限定が業種等によるか所得によるかの違いに過ぎず、本質的な違いがあるとはいえないので、このような解釈には疑問がある」と論じている。

また「その他の事由」については公益に準ずるものをいうが、中村（2004b）は「税負担加重の不均一課税の場合には一定の行為の抑制や外部費用の内部化なども含めるべき」として、不均一課税を通じた自治体の自主課税権の活用について言及している。碓井（2004）では、社会的にみて好ましくない用途に供している固定資産に対する不均一の負担過重課税の一例として、「風営法による店舗型風俗特殊営業を減らしたいと考える市町村が、店舗型風俗特殊営業の用に供されている家屋にかかる固定資産税の税率を不均一に加重する政策が考えられる」としており、こうした観点から、その外部性、公益性に着目した対応が考えられてよいように思える。

固定資産税の課税根拠が、その保有について市町村が提供するサービスとの間に一般的な受益が存在することである以上、当該資産自体のもつ公益性や外部性、また行政サービスから得られる受益との関係で、負担のあり方を考える必要があることは言うまでもない。他方で、自治体が税負担の公平性に配慮したうえで、特定の政策目的のためのインセン

タイプを目的とした、不均一超過課税が検討される余地があってもよいように思われる。

むろん繰り返しになるが、負担の公平性への配慮が必要となることはいうまでもない。浅井（2005）は、自治体が地域経済の活性化や産業拠点の形成などを図るため、企業立地促進に関する条例を制定し、特定の地域において一定の条件を満たす企業立地等について、固定資産税の不均一課税を実施する自治体が出てきていることについて、「単に特定の企業の利便のため」ではなく「広く住民の利益を増進するものである場合」に限られることを謳っている。自治体の自主課税権行使に際しては、公益性と負担の公平性についての丁寧な議論が必要といえる。

4. 地方税の減免と固定資産税

次に固定資産税の減免についてみておくこととする。地方税法第367条は「市町村長は、天災その他特別の事情がある場合において固定資産税の減免を必要とすると認める者、貧困に因り生活のため公私の扶助を受ける者その他特別の事情がある者に限り、当該市町村の条例の定めるところにより、固定資産税を減免することができる」と規定している。

市町村税務研究会編（2022）をみると、固定資産税の減免に関するモデル条例として、次のように記載されている。

市（町・村）長は、次の各号のいずれかに該当する固定資産のうち、市（町・村）長において必要があると認めるものについては、その所有者に対して課する固定資産を減免する

1. 貧困に因り生活のため公私の扶助を受

ける者の所有する固定資産

2. 公益のために直接専用する固定資産（有料で使用するものを除く）
3. 市（町・村）の全部又は一部にわたる災害又は天候の不順により、著しく価格を減じた固定資産

多くの市町村が「貧困」「災害」による担税力の喪失や、「公益」を理由とした項目を設けているが、さらに「このほか、特別の事由があるもの」といった規定を設けるとともに、施行規則で詳細を規定していることが多い。

担税力の喪失となる事情の取り扱いが自治体により異なるが、生活保護法の規定による保護を受けていると準じると認められる者、障がい者、納税義務者が死亡してその納税義務者を承継したケース、震災、風水害、火災、その他の災害または盗難により被害を受けたものなど担税力に着目し、減免が行われている。

他方でその「公益」に着目した減免として、公共事業による使用制限、借り換え地の使用不能・未指定、民法34条法人（公益法人）、公衆浴場、危険海域操業漁船、都市再開発法によるもの、国際観光ホテル、公民館、児童遊園地、各種学校、公社、国保療養機関など様々な施設等に対し、減免が行われている。

ここで注目すべきは、都市再開発法によるものや国際観光ホテルに関する減免である。先述の通り、都市再開発法や国際観光ホテル整備法において、不均一課税が可能とされているところだが、自治体の中にはこれについて不均一課税ではなく、減免により対応しているところが少なからず存在する。減免につ

いてもその要件に「公益性」が謳われていることや、首長の判断で認めることが可能となっており、議会の議決を必要としないことなどもその理由なのかもしれない。

公益性を理由に、首長の政策判断として減免を認めることが可能となっている制度について、吉田（2008）は、「（地方税法）6条との関係を考えれば、公益性は不均一課税などで見るべきで、固定資産税の減免の対象を担税力とは全く関係なく広げることは少々やりすぎのよう」に感じると述べており、減免については「公益のために担税力がそがれるほどの事情がある場合など、何らかの形で担税力の低下にひっかけて『公益』を考えるべき」としたうえで、その考えに近い判例として「当該固定資産がその性質上担税力を生み出さないような用途（道路、公園など）に使用されている場合などに限って減免を行うことができる」と解するのが相当とする千葉地裁判決（平12・12・20）を紹介している。

それでも不均一課税ではなく、減免が選択されるのは、不均一課税についての規律密度が高いこととあわせて、減免については条例で「特別の事由があるもの」という規定を入れることで、首長判断で減免が可能となっている点が挙げられよう。だが、そこには透明性という観点で課題が残る。

減免についてのもう一つの課題は、期限を決めずに制度を導入し、定着した場合、後になって減免制度を見直すことが難しいという点にある。

ここでは総務省の通達及び行政実例により、不均一課税ではなく減免によって対応した例として、保険医等の所有する固定資産に対する固定資産税の軽減の例をみておくこととす

る。1954（昭和29）年に、健康保険法の規定により都道府県知事の指定を受けた保険医、国民健康保険法の規定により療養の給付を担当する医師等の診療報酬額が他の医師、歯科医師等に比べて著しく低額であったのに対し、これらの保険医、および療養の給付を担当する医師はその業務が公益性に富む社会救済にあたるとして、この目的のために所有し、使用する固定資産（診療所、診察のための償却資産）に対する固定資産税を減免するように申し出があったことへの対応について、当時の自治庁から回答が出されている。そこでは「単に保険医として指定されたこと、または療養の給付を担当するものであることのみ理由によって、固定資産税を軽減することは、他の一般の納税義務者との税負担の均衡を失うおそれもあるので適当ではないが市町村における国民健康保険事業の助成、健康保険利用者の多寡等の実情に応じて積極的に必要であると認められるものに限り保険療養の用に供する施設について、適宜軽減の措置を講ずることは差支えないものとする」と説明されている。

これを受けて、社会保険医の診療用家屋に対する固定資産税や都市計画税の減免規定を入れている自治体では、3割ないし5割の減免を行っている。社会情勢の変化等を踏まえて、既に見直しを行い、廃止した自治体もある一方で、今日まで減免を続ける自治体もある。当該減免制度の必要性については議論があるところであるが、前田（2012）は大阪市等における減免制度についての抜本的な見直しの取り組みについて紹介し、公平性や透明性の確保という点から減免制度の課題を論じるとともに、不断の見直しを行うことの必要

性について述べている。

本来、租税の減免は、原則通りの課税によって生じる不合理性を救済するための個別例外的な手段であり、租税負担の公平性等の観点から、無条件に存続するのではなく、見直しを行うことが必要である。特に、かつて国からの通達によって導入された減免については、国の通達の廃止に伴い、改めて自治体の判断として、その必要性を再検討することも必要といえる。実際に、公益性を有したものが社会経済情勢の変化により、必ずしもそうとは限らなくなっている場合も考えられる。例えば国際観光ホテルは、観光振興を考えると重要な拠点となるとしても、旅行や観光の形は、団体から個人へとシフトし、世界各国から多様な旅を求めて人々が来訪する時代にあって、シェアハウスやコワーキングスペースなど多様な宿泊滞在施設が地域の魅力を創る時代となっている。この状況下で、果たして1950年代当時の観光振興策を前提とした国際観光ホテルに限定した不均一課税や減免の適用が妥当かどうかについて、問い直しが図られてもよいように思われる。

5. 自治体における租税政策と減免

次に、減免制度を政策税制の手段として用いた試みとして、吉田（2008）などを手掛かりに、武蔵野市の事例について考えてみることにする。

武蔵野市は、2009（平成21年）度課税より新築の非住宅家屋に対する固定資産税を一定の期間2分の1に軽減することを決定、非住宅の建物を対象とした全国初の減免として当時注目された。「現在の耐震基準に合わない古い建物の建て替えの促進と、商業振興を図

る」ことをねらいとして減免が実施された。武蔵野市では駅周辺の繁華街の土地のほとんどを地元少数の寺社が所有し、商店の多くがその借地の上に建てられていた。老朽化した建物を建て替えたくとも、固定資産税に連動するという地代の高さや、建て替えに際して必要となる更新料の負担から、建て替えが進まないという事情があった。これに対し、商店の建て替え促進と事業継続に向けて、固定資産税の減免を店舗などに広げ、商業振興を図ったというケースである。

市長の判断によって減免が行われたことから議会の議決を経ていないが、市では「固定資産税のあり方検討委員会」で時間をかけて検討を重ねたうえで、この措置に踏み切っている。

先述の通り、こうした政策対応を図るには、固定資産税の減免ではなく、課税免除や不均一課税が考えられる。しかしながら、固定資産税の不均一課税について自治体独自の判断が入る余地は狭く、自治体が建て替え商店等に対し「公益性の高い建物」として不均一課税を行う余地は極めて限定的であったことなどから、武蔵野市では減免を採用したと考えられる。また、一定の政策目的のために負担軽減を行う場合には、減免ではなく、補助金によって補填する方法もあるが、駅周辺繁華街における商店の建て替えに対し、市が補助金を出すことに対する市民の理解を得ることも難しかったと考えられる。武蔵野市は面積が比較的小さく、減免制度の導入が、駅周辺以外の地域に対して、他の影響をもたらすような事情が生じにくいことも踏まえておく必要があるとされている。

この事例から改めて浮かび上がるのは、不

均一課税や減免を通じて、土地・建物の所有者は維持管理や建て替えなどに対する意識や行動を変容しうることである。建て替えの促進や適正な管理を求めるといった観点から、固定資産税の活用を通じたインセンティブ政策は、一つの可能性をもっている。むしろその際には、負担の公平性を多少阻害してでも、その公益性が重要であることについて、十分検討する必要がある。期限を区切って見直しを図ることも必要である。また、条例や規則等に明文化することが、透明性の確保という観点から求められることはいうまでもない。

6. 地域決定型地方税制特例措置（わがまち特例）

これまでみたように、今日的な政策課題に対し、自治体が不均一課税や減免等を通じて主体的な政策を推進できる余地は限られているところがあるが、このほかに、地域決定型地方税制特例措置（通称：わがまち特例）は、租税を活用した政策推進を考えるうえで一つの手段となりうる。この制度は、統一的に定めていた地方の課税権に関する統制を徐々に緩めていく観点や、住民にとって過度にわかりにくい税制となることは避けるべきといった観点を踏まえ、平成24年度税制改正において自治体への条例委任による特例措置制度として創設されたものである。特例期間・特例割合について条例委任することを基本とするとともに、減額による税負担軽減を図るもので、特例割合等を条例委任する際には、「法律で示す一定の特例割合等」及び条例で定める特例割合等の「上限・下限」が設けられている。

現在、さまざまなわがまち特例が導入され

ている。家庭的保育事業の用に直接供する家屋および償却資産、公害防止用設備、電気事業者による再生可能エネルギー電気の調達に関する特別措置法に規定する認定発電設備、浸水防止用設備など、子育て、環境保全、防災など各種の政策と密接に関わる償却資産や土地・家屋に対する負担軽減を図る一つの有効な政策ツールとなっている。2022(令和4)年4月1日時点で、この制度のもとでの税負担軽減措置等数は、固定資産税で17であり、項目数では30項目となっている。

わがまち特例は、ある種の政策メニューのなかから、自治体が産業政策や社会政策に資する形で租税負担額を変更することを認めるものである。ここには、再生可能エネルギーの推進や子育て支援など、特定の施策に関わる施設等に「公益性」を見出すという観点とともに、それに対するインセンティブを期待するものと考えられる。ただし対象となる償却資産や土地・家屋は、国の法律によって規定されていることには留意が必要である。

7. 空き家対策と自治体の租税政策

では、空き家の有効活用に向けて、地方自治体の自主課税権を活用してどのような手段が考えられるだろうか。

総務省「住宅・土地統計調査」によれば、空き家は2000年の576万戸から2020年の849万戸へと約1.5倍に増加している。その中でも、別荘等での二次利用や、賃貸・売却予定等のない「その他空き家」が全国で349万戸あり、これが管理不全になるリスクが高い空き家とされている。この「その他空き家」は全国住宅ストックの約5.6%を占める。こうした空き家の7割弱が木造一戸建てであり、また、

3割程度が腐朽・破損がある住宅だという。

国土交通省の「令和元年空き家所有者実態調査」によれば、空き家の取得経緯は相続が54.6%で、所有者の約3割が車や電車で1時間以上かかるところに居住するなど、主体的、積極的に維持管理を行うことが難しい状況にあるものも少なくない。

空き家の発生抑制や、空き家の利活用・適切な管理・除却に向けた取り組みの強化等を検討していく必要があるが、現実には課題も多いという。空き家を解体し更地にしても使い道がない土地や、住宅として質が低く買い手・借り手を見つめることが難しい住宅、さらに解体費用をかけることや、空き家管理に労力をかけたくないという意見もある。また、解体により更地になると、固定資産税の住宅用地特例の対象から外れてしまい、税負担が増えることも所有者の行動を消極的なものにしていく。

住宅は個人の資産であり、その保有と管理は個人に委ねられている。しかしながら、管理水準の低下した空き家は、風景や景観を悪化させるとともに、防災・防犯上の課題が生じるほか、ごみの不法投棄を誘発する恐れもあるなど、近隣エリアにマイナスの影響を及ぼす恐れもある。

地域の空き家が特定空家等となる前の段階で、固定資産税を活用した空き家活用への政策誘導を考えることはできないだろうか。

京都市は、新たに非居住住戸利活用促進税を導入することを決めた。これは空き家の利活用を目的に、非居住住宅（その所在地に住所を有する者がいない住宅）に対し土地・家屋の評価額を基準に課税を行うことで、利活用の促進を図るとともに、税収を空き家対策等

に活用するものである。ここでは、固定資産税の不均一超過課税を行うのではなく、新たに法定外税を創設し、住戸として利活用されていない空き家に課税するものである。

また、空き家を地域の公共目的に活用することによる固定資産税の負担軽減を考える方法もありそうである。先述の通り、例えばわがまち特例では、家庭的保育事業の用に直接供する家屋および償却資産に対し固定資産税の軽減措置がある。このほかにも、地域の集会施設や活動拠点など、空き家が様々な公共目的に活用される可能性がある。無論、租税負担の公平性という視点に立てば、こうした地域の拠点としての場づくりは補助金を通じて実施すべきものであり、租税に因るべきではないとする考え方もある。しかし、人口減少対策として、子育て支援だけでなく、移住者の受入れや相談窓口などの機能を担う施設があった場合、民間主体が公共的な活動を担う場合について、その施設に対する固定資産税について公益性を理由としたなる取扱いを考えることはできそうである。空き家の有効活用について、不動産所有者が具体的な策をイメージすることが難しいという場合、市町村が公共目的の活用メニューを提示し、マッチングを図りながら、固定資産税の軽減を提示する方法も考えられる。

・景観とエリアの価値向上

空き家の活用を考えるに際し、特定のエリアの景観形成を通じた地域の空間価値の向上を考える方法もある。景観保全・形成に対する地域としての取り組みは、土地や住宅の価値を高めることにも繋がる。地域振興を考える際に、景観という視点も重要になっている。

日本ではインフラ整備が機能重視に偏り、美しい風景や景観という点で配慮に欠けているという指摘もあるが、最近では、SNSなどで写真や動画が投稿されることで観光客や来訪者が増え、地域振興に結びつくこともある。景観形成という視点からエリアマネジメントを考える視点が考えられる。

このように特定エリアを単位としたインフラ整備や景観形成を考えるうえで、固定資産税の不均一超過課税の考え方を導入することはできないだろうか。

米国におけるBID (Business Improve District) の手法では、NPO法人などの中間支援組織が負担金を徴収し、特定区域のマネジメントを担いながら空間の価値を上昇させる戦略がとられている(保井(1999)など)。また、開発区域を設定し、その区域における再開発費用を起債で調達し、その償還を再開発事業による財産税収入の増分によって行うTIF (Tax Increment Finance) のスキームがとられる場合もある(保井(2001)ほか)。

このように、特定の区域を対象とした再開発や景観形成に関する計画を策定し、それに要する財源について、借入調達を行うとともに、後年度の元利償還費やその他の費用負担について、固定資産税の不均一課税を活用する方法は考えられないだろうか。そこでは、景観への配慮という視点から公益性を考え、空き家活用を含めた再開発を行い、街並みに配慮した色彩や建築物の構造を踏まえた建築物に対し軽減する手法などが考えられよう。

日本では、都市計画区域における受益に着目した課税として都市計画税がある。また、先述の通り、再開発地域やいわゆる条件不利地域を対象とした企業立地促進にかかる固定

資産税軽減の制度は存在する。あるいは重要伝統的建造物群保存地区における土地建物に対する固定資産税の減免が図られる例もある。これに類する取り組みとして、コミュニティを単位とする限定された区域における景観形成や再開発の財源調達とそのため財源確保策を考える方法が思い浮かぶ。ただ、市町村合併を経て面積が拡大した市町村では多様な特性を持った地区が存立している。そこで特定の地区に限定した地域づくりについて独自課税による負担枠組みを導入することは難しくなっているという状況もあるだろう。その場合、分担金や負担金などによる財源確保や、補助金による対応となることが考えられる。

8. むすびにかえて

地方税における不均一課税は、地方税法に厳格に依拠してその適用を制限的とする見解と、地方自治の趣旨を踏まえて自治体がある規定の下で自主課税権を行使し、全国的に画一性を強制される地方税制を当該自治体に特有の事情を踏まえてそれをより実質的平等な方向に修正する手段としてその適用を可能な限り広く認めようとする見解とがある。現行制度のもとで、どこまで地域の実情を反映した形で、実質的な公平性にも配慮しつつ、持続可能な地域づくりに向けたインセンティブが確保されるかが課題といえよう。

今後、人口減少により、土地や建物等の管理を含めた課題が増大していくなかで、市町村の基幹税目のひとつである固定資産税について、租税を活用した政策推進をどこまで可能としてみるのか、不均一課税や減免による対応を今後どのように考えていくのかが問われるだろう。空き家を放置した結果、最終的に

行政代執行による除却が進めば、それに要する公費負担が増大していくことも考えられる。それを防止するために早期の政策対応は必要である。税負担軽減は、企業立地促進策への適用にとどまらず、地域の景観形成や暮らしやすい街づくりという視点に立って公益性を考える視点を取り入れることもできる。国による対応と並行して、自治体の対応の一つとして自主課税権が発揮できるよう、検討を進めることも必要であろう。

最後に、行政のデジタル化との関係で、一点述べておく。現在、税務行政においてもデジタル化の推進が図られているが、空き家や所有者不明土地を含めた固定資産に関する情報データの整備を通じて、土地や家屋についての情報管理が進めば、自治体が地域の空間形成や空き家がもたらす負の外部性への対応を含め、地域の不動産のストック情報を把握したり、その公益的活用を行うことも可能となっていくと考えられる。1976年当時の東京都が大企業の事業用資産に不均一超過課税を課す方針を示した際には、課税技術上の問題から実施に至らなかったが、デジタル化の進展は、こうした技術上の制約を超え、地方税のあり方を提起することにも繋がると考えられる。情報データ（土地、建物の所有者や管理情報など）によって、きめ細かな負担調整が可能となる環境が整うことで、地域の受益と負担に配慮した公平な税性という観点から、固定資産税の課税自主権の活用が進むことを期待したい。

<参考文献>

- 浅井 宏介 (2005) 「固定資産税に係る不均一課税～地方税法第6条第2項の考え方と現況について」『地方税』第56巻11号, pp. 98-102.
- 碓井光明 (1979) 『地方税条例』学陽書房
- 碓井光明 (2005) 「地方税における受益による不均一課税の可能性」『地方税』6月号, pp. 2-11.
- 碓井光明 (2004) 「地方税を活用した地方団体の施策の展開」『自治研究』第80巻第12号, pp. 3-33.
- 清永敬次 (1978) 「地方団体の不均一超過課税と法律上の問題点」『ジュリスト』第667号 pp. 23-29.
- 市町村税務研究会編 (2022) 『市(町・村)税条例(例)』地方財務協会
- 首藤重幸 (2002) 「租税条例主義と地方税務行政～減免、猶予、特例措置等の裁量的適用について～」『税』2月号, pp. 111-117.
- 首藤重幸 (2001) 「不均一課税・超過課税の法的課題」『日税研論集』第46号, pp. 47-65, 日本税務研究センター.
- 総務省 (2012) 「地域の自主性・自立性を高める地方税制度研究会報告書」
- 総務省 (2022) 「公益等による不均一課税等実施団体数」
- 地方税務研究会編 (2017) 『地方税法総則逐条解説』地方財務協会
- 中村芳昭 (2004a) 「地方税と租税平等主義」『税』5月号, pp. 216-221.
- 中村芳昭 (2004b) 「不均一課税・超過課税」『税』6月号, pp. 100-105.
- 本間実 (1974) 「東京都における邦人事業税の超過課税及び法的側面の検討」『都市問題研究』第26巻第7号, pp. 74-95.
- 前田高志 (2012) 「固定資産税の減免措置のあり方について」『経済学論究』第66巻第3号, pp. 65-95, 関西学院大学.

武蔵野市固定資産税等のあり方検討委員会
 (2007)『固定資産税等のあり方検討委員会報告書』.

保井美樹 (1999)「アメリカにおける中心市街地とNPO～ビジネス再開発地区(Business Improvement District: BID)を中心に」『都市住宅学』1999巻25号, pp. 49-59.

保井美樹 (2001)「税増収分の還元によるまちづくりの財源調達の有効性—米国TIF制度の考察」『都市計画』第50巻第2号, pp. 21-24, 日本都市計画学会.

吉田利宏 (2008)「武蔵野市の固定資産税の減免手法を考える」『自治実務セミナー』3月号, pp. 69-73.