

## 1. はじめに

○固定資産税の不均一課税および減免について考える

○空き家対策におけるインセンティブ課税として、自治体の自主課税権行使を考える

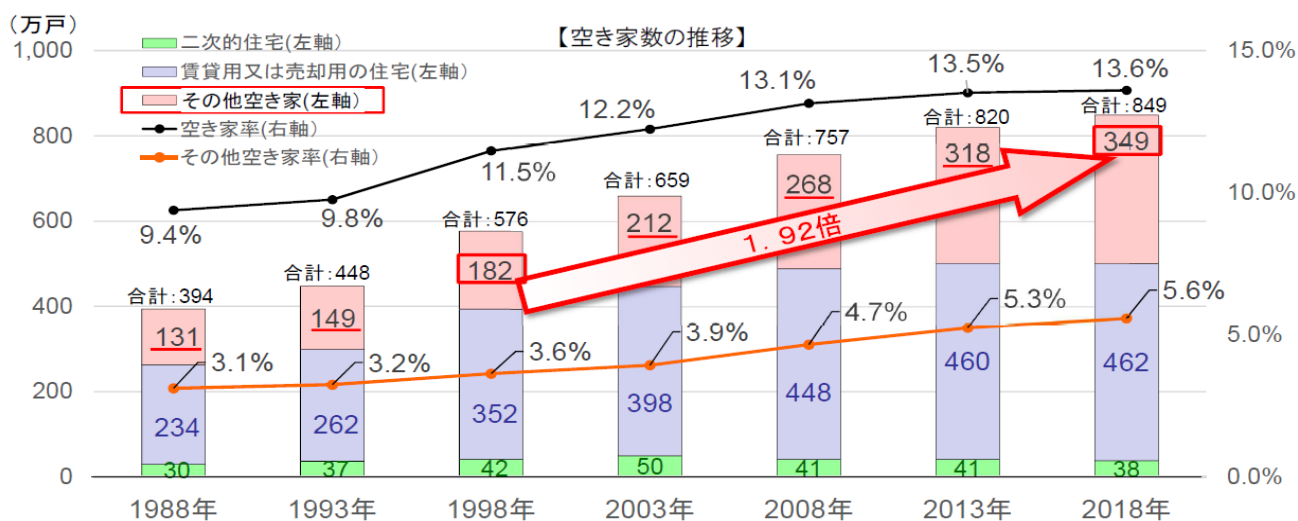
- ・ 人口減少が進むとともに、管理の行き届かない空き家の増加が課題
- ・ 空き家等対策特別措置法による「特定空き家等」について、固定資産税の住宅用地特例を外すなどの対応が図られている。  
→特定空き家になってからでは手遅れであり、それ以前の段階での有効活用検討が必要
- ・ 規制や補助金による政策のほか、固定資産税の活用が考えられないか

## 2. 空き家の現状について

(国土交通省「空き家対策小委員会」資料より)

- ・ 総務省「住宅・土地統計調査」によれば、空き家は1998年の 576 万戸から 2018年の 849 万戸へと約 1.5 倍に増加。
- ・ 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。
- ・ 「その他空き家」は 1998 年から 2018 年の間で 1.92 倍に増加

図1 空き家数の推移



【出典】：住宅・土地統計調査（総務省）

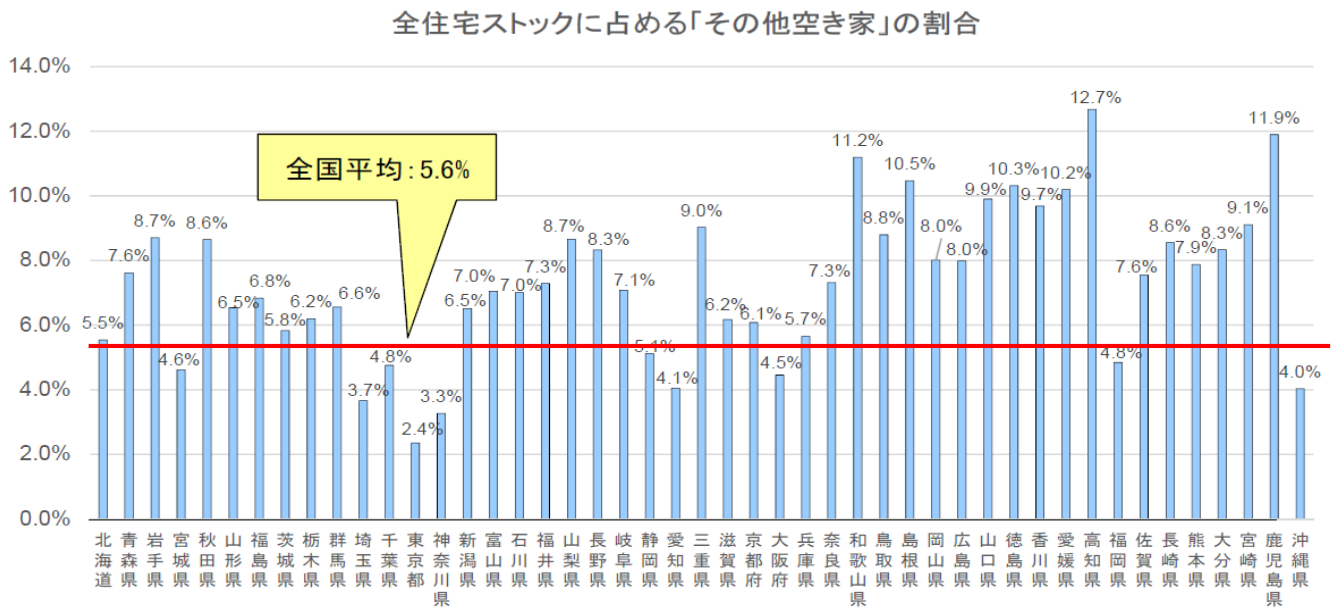
【空き家の種類】

二次的住宅：別荘及びその他（たまに宿泊する人がいる住宅）

賃貸用又は売却用の住宅：新築・中古を問わず、賃貸又は売却のために空き家になっている住宅

その他空き家：上記の他に人が住んでいない住宅で、例えば、転勤・入院などのため居住世帯が長期にわたって不在の住宅や建て替えなどのために取り壊すことになっている住宅など

図2:全住宅ストックに占める「その他空き家」の割合

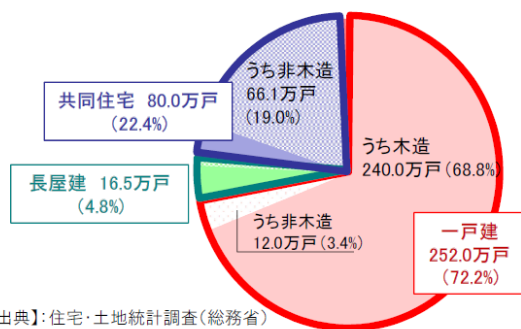


出典:平成30年住宅・土地統計調査 (総務省)

- ・「その他空き家」は全国住宅ストックの約 5.6%を占める。
- ・高知県、鹿児島県、和歌山県など、すでに 1 割を超える住宅が「その他空き家」

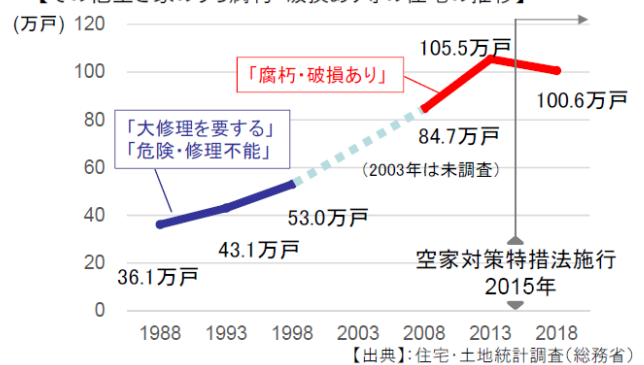
図3:その他空き家の状況

【その他空き家の建て方・構造別戸数・割合】



【出典】:住宅・土地統計調査(総務省)

【その他空き家のうち腐朽・破損あり等の住宅の推移】



【出典】:住宅・土地統計調査(総務省)

【空き家の建設時期(利用現況が売却用、賃貸用及び別荘・セカンドハウスとなっているものを除いたもの、n=2,065)】

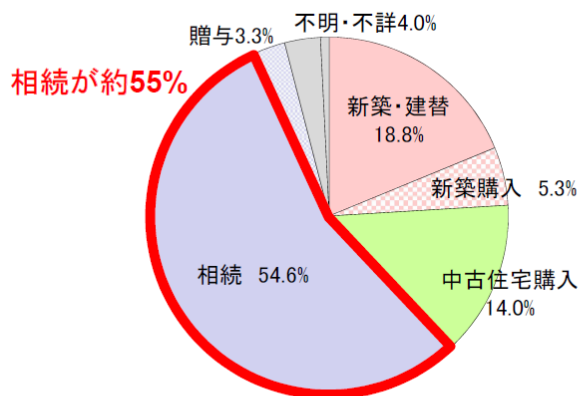


【出典】令和元年空き家所有者実態調査(国土交通省)

- ・100 万戸を超える空き家の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
- ・利用されている空き家の 4 分の 3 超が昭和 56 年より前に建設されている

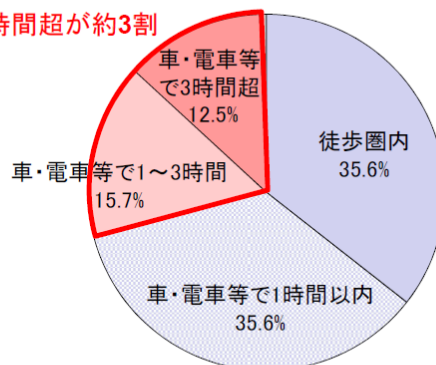
図4: 空き家の取得・所有者

【空き家の取得経緯(N=3,912)】



【空き家の所在地と所有者の居住地の関係(N=3,912)】

所要1時間超が約3割

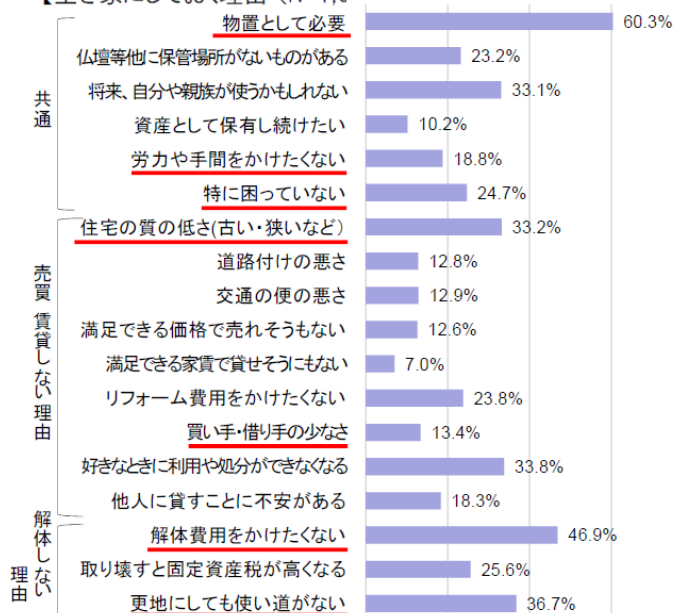


【出典】: 令和元年空き家所有者実態調査(国土交通省)

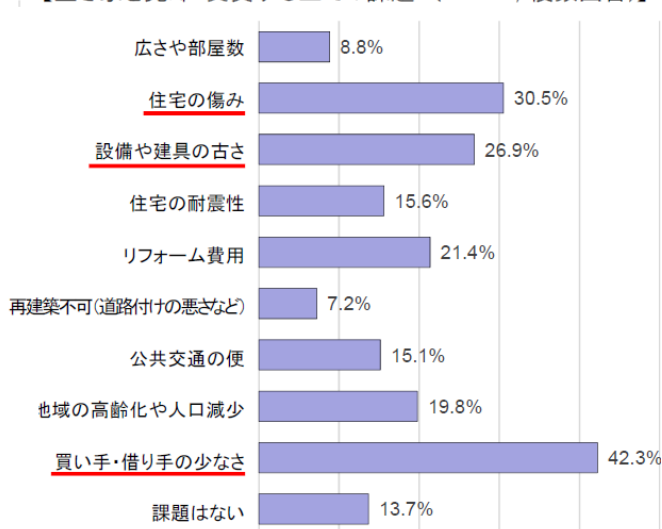
・空き家の取得経緯は相続が 54.6%で、所有者の約 3 割が車や電車で 1 時間以上かかる場所に居住するなど、主体的、積極的に維持管理を行うことが難しい状況。

図 5: 空き家にしておく理由 / 売却・賃貸する上での課題

【空き家にしておく理由 (N=1,000)】



【空き家を売却・賃貸する上での課題 (N=885, 複数回答)】

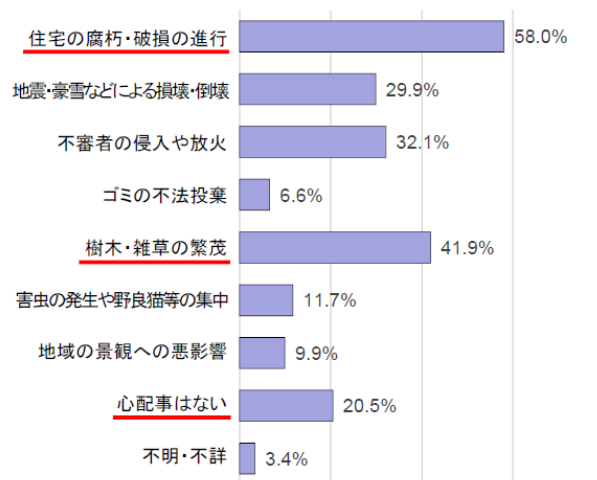


【出典】: 令和元年空き家所有者実態調査(国土交通省)

- ・「物置として必要」「解体費用をかけたたくない」「更地にしても使い道がない」
- ・「買手・借り手が少ない」「住宅の傷み」「設備や建具の古さ」などが課題

図 6: 空き家の管理面での心配事

【空き家の管理面での心配事 (N=3,912, 複数回答)】



【出典】: 令和元年空き家所有者実態調査(国土交通省)

- ・「住宅の腐朽・破損の進行」「樹木・雑草の繁茂」などに対する心配
- ・「心配事はない」という回答も 2 割程度ある

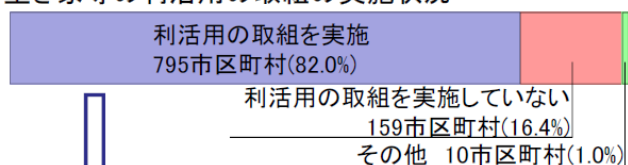
→

- ・空き家の発生抑制や、空き家の利活用・適切な管理・除却に向けた取組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。
- ・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・借り手を見つけ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。
- ・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なっている。

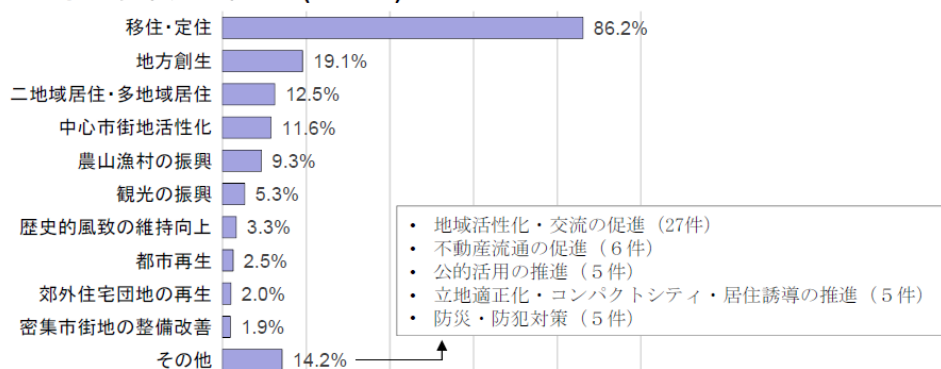
⇒住宅は個人の資産であり、その保有と管理は個人に委ねられている。しかしながら、管理水準の低下した空き家は、風景や景観を悪化させるとともに、防災・防犯上の課題が生じるほか、ごみの不法投棄を誘発する恐れもあるなど、近隣エリアにマイナスの影響を及ぼす恐れもある。

図7: 空き家等の利活用に向けた取組み

空き家等の利活用の取組の実施状況



空き家の利活用の目的 (N=795)

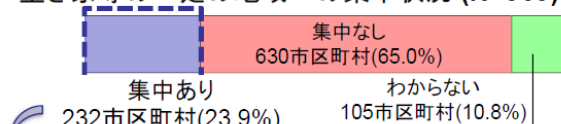


出典: R3年度「今後の空家等対策に関する取組の検討調査」結果 (調査対象: 全国空き家対策推進協議会会員 市区町村会員 (N=969))

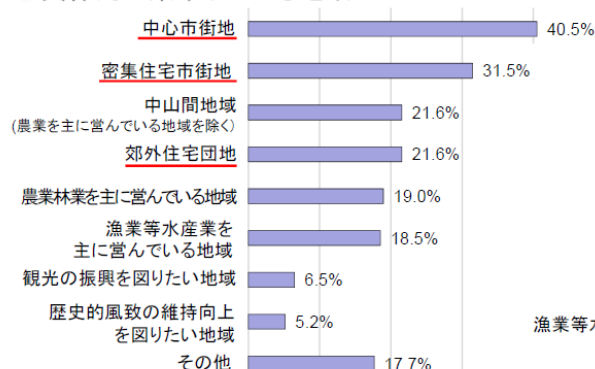
- ・「移住・定住」の回答割合が 86% と高い
- ・その他「地方創生」「二地域居住・他地域居住」「中心市街地活性化」など

図8: 空き家等の集中状況 / 利活用を促進したい地域の有無

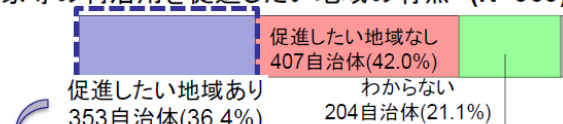
空き家等の一定の地域への集中状況 (N=969)



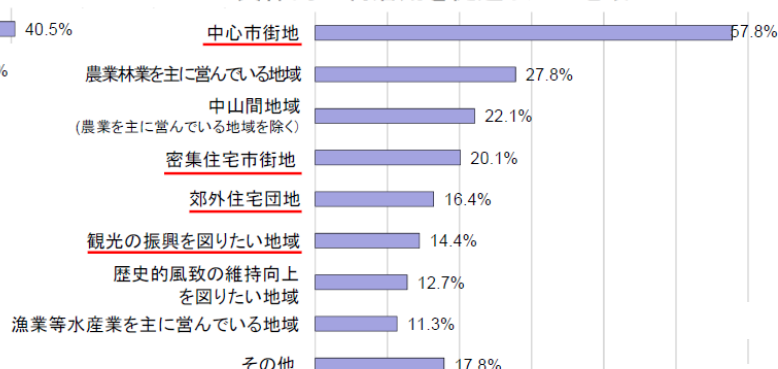
具体的に集中している地域



空き家等の利活用を促進したい地域の有無 (N=969)



具体的に利活用を促進したい地域

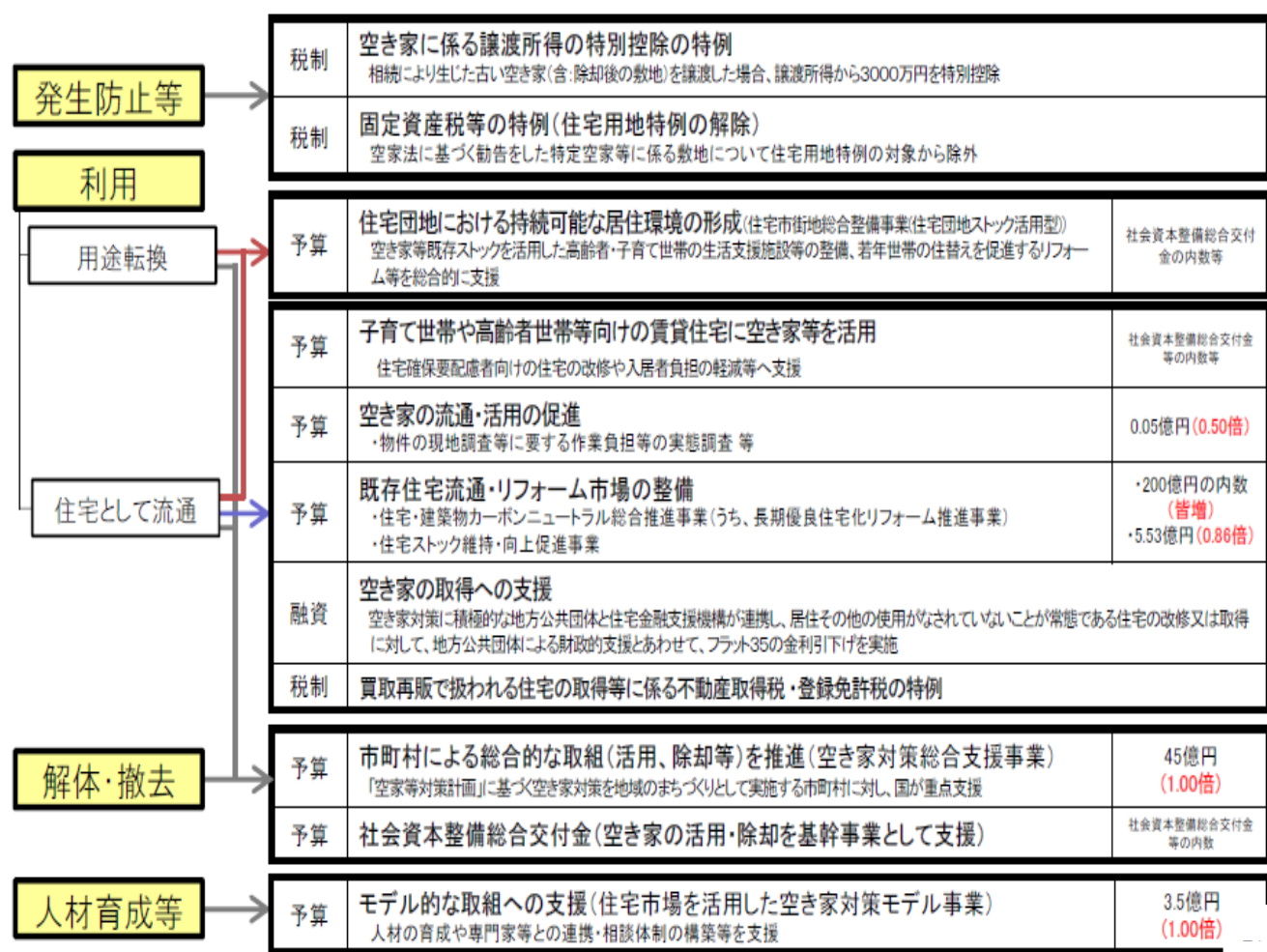


出典: R3年度「今後の空家等対策に関する取組の検討調査」結果 (調査対象: 全国空き家対策推進協議会会員 市区町村会員 (N=969))

- ・「中心市街地」「密集住宅市街地」への集中。「中山間地域」という回答も
- ・「中心市街地」での活用促進を図りたいという回答割合が高い



図9：予算・税制による空き家対策



### 3. 固定資産税の概要

- ・住民税とならび、市町村税における基幹税目の一つ。
- ・市町村内の土地・家屋・償却資産に対して課される税
- ・固定資産の保有に対し毎年経常的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
- ・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。
- ・課税標準は評価額、また納税義務者は資産所有者
- ・土地及び家屋は3年毎に評価替えが行われ、宅地は公示地価の7割を目途として評価
- ・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。

- ・課税標準額に税率をかけて税額が算出されたあと、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。
- ・資産価値に応じて課税される物税  
→資産所有者の所得等の人的要素は考慮しないことが建前

○2015(平成 27)年に空家等対策の推進に関する特別措置法が施行

→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。

→「特定空家等」になる前の段階で、空き家活用を促すことや、空き家への対応を図るような対応を、租税政策として考えることはできないか？

#### 4. 税負担軽減等の制度と固定資産税

表 1 特定の対象に対する税負担軽減等の制度

| 国による措置<br>根拠：地方税法                                                                                                               | 国による措置で一部を条例に委ねるもの<br>根拠：地方税法、条例                             | 地方自治体による措置<br>根拠：地方税法、条例                                                                                                  |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>非課税（固定資産税：地方税法348条）</b><br>・ 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<br>・ 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 | <b>非課税（特例対象を条例委任）</b>                                        | <b>課税免除（地方税法第6条第1項）</b><br>・ 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<br>・ 「課税免除」は、本来は、自治体による「非課税」というべきもの |
| <b>税率特例</b><br>・ 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                                                                                 |                                                              | <b>不均一課税（地方税法第6条第2項）</b><br>・ 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                                           |
| <b>課税標準特例、税額特例</b><br>・ 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<br>・ 特例対象、特例割合等を法定                                                       | <b>わがまち特例</b><br>・ 課税標準特例、税額特例の特例割合等を条例委任                    |                                                                                                                           |
|                                                                                                                                 | <b>※その他：減額を条例委任</b><br>・ 商業地等に係る条例減額制度<br>・ 税負担急増土地に係る条例減額制度 | <b>条例減免（固定資産税：地方税法367条）</b><br>・ 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」を一部改訂

○租税負担軽減等

- 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ながらも一部を条例に委ねるもの
- ③地方税法を根拠としつつも地方自治体の判断で措置するもの

○ ・非課税 ・税率の特例 ・課税標準や税額の特例 ・個別の減免 など

○固定資産税に関する負担軽減：Ⅰ非課税、Ⅱ課税免除、Ⅲ不均一課税、Ⅳ減免

## 5. 固定資産税における不均一課税

### (1) 不均一課税

・不均一課税：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。

- ①「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2項）・・税負担軽減を行う場合の不均一課税
- ②地方自治体の「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）・・税負担増大の場合を定めたものと解される

・地方税法第6条：課税免除並びに不均一課税について規定  
「公益上の事由」を要件の一つとしている。

→「地方税法総則逐条解説」

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。

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6条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。

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、地方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。



「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 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、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：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

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

○社会政策的目的の例：日本赤十字社の設置する看護師寄宿舍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

○負担の均衡を考慮した例：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

・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 年 4 月 1 日の時点で 782 市町村（総務省資料）

## (2) 不均一課税の許容範囲

確井(1979)：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

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。

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。

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、地方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。

### (3) 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)

地方税平等主義の角度から不均一課税について、「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。

1: 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して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

2: 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

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り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)

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り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、「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)

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ティブを目的とした、不均一超過課税を検討される余地があってもよいように思われる。

むろん、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。

## 6. 地方税の減免と固定資産税

### ① 固定資産税の減免

地方税法第367条「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」

市町村税務研究会編(2022) 固定資産税の減免に関するモデル条例

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は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。

・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。

## ② 減免か、不均一課税か

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かもしれない。

吉田(2008)

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以下の指摘

「(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」

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(千葉地裁判決:平 12・12・20)」

→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。

### ③ 減免の見直し

→減免について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。

- ・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  
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

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

→当時の自治庁から回答

「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する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考える」と説明

→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

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を論じる。

→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、観光振興を考えるうえで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つて、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。

#### ④ 自治体における租税政策と減免

減免制度を政策税制の手段として用いた試み

(武蔵野市の事例: 吉田(2008)などを参照)

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。

→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。

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そうである。

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。建替えの促進や適正な管理を求めるという観点から、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。むろんその際には、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。

## 7. 地域決定型地方税制特例措置(わがまち特例)

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。

⇔地域決定型地方税制特例措置(通称:わがまち特例)

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。

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地方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。

特例期間・特例割合について条例委任することを基本とし、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。

### わがまち特例の事例

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。

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。

## 8. 空き家対策と自治体の租税政策

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。

↑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か

- ① 京都市は、2016(令和 8)年度より新たに非居住住戸等活用促進税を導入することを決定。空き家の利活用を目的に、利用されていない空き家のある土地・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、税収を空き家対策に活用するもの。

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対する重課を図るものである。

## ② 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

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

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。

## ③ 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を検討

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(1998)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。

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課税の手法の採用。

## ④ 特定のエリアを対象とした租税制度や政策

- ・都市計画区域における受益に着目した課税としての都市計画税
  - ・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制度
  - ・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
  - ・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のための財源確保策を考える方法が思い浮かぶ。
- ただし、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と独自課税による負担枠組みを導入することは難しい側面もある。
- ⇔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

## 9. むすびにかえて

### ①地方税における不均一課税

- ・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
  - ・地方自治の趣旨を踏まえて地方自治体がその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
- ⇒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が課題

### ②空き家管理、空き家のあるエリア

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、市町村の基幹税のひとつである固定資産税を活用した政策推進をどう考えるか。不均一課税や減免をどのように考えていくか。

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、公費負担が増大する恐れもあり、早期の政策対応が必要

企業立地促進という視点を超えて、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、自主課税権発揮について考えられる余地はないか。国による対応と並行して、検討を進めることが必要だろう。

## 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」

地方税務研究会編(2022)『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(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』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.