

## 【特集 2】 平成12年度土地税制改革の原理的考察

神野 直彦

「点」を見つめる

「点」には面積もなければ、長さもない。ただ位置だけを示している。

物事には「点」のようなものが存在する。妥協とは、この物事の「点」のようなものを失わない限り許される。しかし、「点」のようなものを失うのであれば、もはやそれは妥協ではない。

税制改革で重要なことも、税制の「点」を見失わないことである。税制改革では妥協は避け難い。しかし、税制の「点」のようなものを見失えば、それは妥協ではない。

土地税制に関する平成12年度改正をみると、土地税制をパッチワーク的に改正していく季節は終わり、土地税制を包括的に抜本的に改正する季節が巡ってきたという感を強くする。つまり、土地税制の「本を抜する」改正をしなければ、土地税制は混乱していくばかりなのではないだろうか。

土地税制の「本を抜する」改正を目指すとするれば、土地税制の「点」を見つめなければならないはずである。平成12年度土地税制の改正の中心は、土地保有税である固定資産税の「抜本的改正」と、土地流動化対策としての登録免許税と不動産取得税という流通税の改正にあるとあってよい。

しかし、いずれの改正をみても地価下落への対症療法的改正だといわざるをえない。とても「本を抜する」改正とはいいがたい。平成12年度改正の土地税制改正の結末は、負担の軽減が実施されたものの、負担軽減を望む側の論理からいえば灰色決着ということになるだろう。

地価は土地に私的所有権を認める市場社会では、上昇と下降の変動を繰り返すことは当然である。というよりも、時々刻々と変動する。地価変動に対応して、税制そのものを改正していかなければならないとするれば、税制改正は時々刻々と実施しなければならなくなる。恐らく今後も、地価変動に対応して対症療法的改正を繰り返していかざるをえなくなるであろう。

「制度」はいやしくも「制度」である限り、猫の目のように変えていくべきではない。人々の行動の基準となる「制度」が、頻繁に変化すれば、人々の行動は混乱し、著しい不公正が生じる。税制も同様である。

もちろん、「制度」といえども、「状況」が変化すれば、それに対応させて改めていく必要がある。しかし、その「状況」の変化とは、構造的な変化でなければならない。「制度」の「本を抜する」ような構造的変化が生じた時であるということが出来る。

しかし、「本を抜する」改正を誤り、「制度」が「状況」に対応していないと、時々刻々と変化する「状況」の変動に対応して対症療法的改正を繰り返していく宿命を負うことになる。

「制度」を構造的な「状況」に対応させていく、「本を抜する」改正のためには、「制度」の位置つまり「点」を明確に見つめることである。こうした問題関心から、平成12年度土地税制改正の中心となった土地保有税と流通税の「点」を探ってみたい。

### 土地に固有な租税

土地税制は（一）土地の生み出す所得への課税、（二）土地の所有への課税、（三）土地所有移転への課税、の三つに分類される。このうち土地への課税の基本は「土地の生み出す所得」への課税となる。というのも、資産の私的所有を基本とする市場社会では、資産の生み出す所得を税源として、資産そのものを税源とすることはないからである。もし仮りに、資産そのものを税源とすれば、税源はたちまち枯渇してしまうので、資産を税源とすることは非常時における臨時課税に限定される。

もちろん、所得税の税源は所得であり、土地の生み出す所得に対しても所得税が課税される。しかし、土地保有税でも税源は土地所有者の所得を構成する土地の収益である。つまり、土地保有税といえども、ストックとしての土地そのものを税源として、徴収するのではなく、土地の生み出す所得、あるいは収益を税源として徴収する。

もっとも、課税標準と税源とは区別しなければならない。租税は租税客体と租税主体という二つの要素から成立する。租税客体とは納税義務が生じる事実であり、それは税源の存在を推定する事実といいかえてもよい。土地保有税でいえば土地の保有という事実が租税客体であり、税源は土地の生み出す収益ということになる。

このように租税の基礎概念を整理しておく、固定資産税は財産税か収益税かという議論がいかにか不毛な論争であるかわかるであろう。土地所有に課税される固定資産税は、税源を「収益」とし、租税客体を「財産所有」とする租税なのである。

租税客体を数量化したものを課税標準という。土地課税に関する固定資産税でいえば、租税客体が「土地所有」であり、課税標準は「地価」ということになる。

租税主体とは租税を納税し、租税を負担する主体をいう。土地保有税では土地所有者が納税者であり、負担者と想定されている。酒税では酒造企業が納税者であり、消費者が負担者と想定されている。租税主体において納税者と負担者が一致すれば直接税、納税者と負担者が一致しなければ間接税という。

納税者と負担者が一致している直接税のうち、租税主体に着目をし、租税主体に帰属する租税客体に課税する租税を、人税という。所得税は人税である。所得税は租税主体に帰属する所得を、租税客体としている。

逆に租税客体に着目し、租税主体を従属的に決める租税を物税という。固定資産税は物税である。物税とは租税主体が従属的に決まるため、租税主体が富裕者であろうと貧困者であろうと、租税主体の経済状況を問わない。そのため物税では、租税主体の経済力に応じた応能課税はできず、応益課税にならざるをえないのである。

これに対して人税である所得税では、土地、労働、資本という生産要素の生み出す所得が、租税主体ごとに合算されて課税されるため、応能原則にもとづいて課税される。相続税、贈与税も人税である。

人税であれば、確かに土地には課税されるというものの、土地に固有な課税というわけではない。土地に固有な租税ということでは、土地に加わる租税客体を採用する物税ということになる。そうすると、土地所得への課税、土地所有への課税、土地移転への課税という三つの土地税制のうち、土地所得への課税としての所得税、土地移転への課税のうち無償移転に課税される相続税には、固有な意味での土地税制とはいいがたい。

固有な意味での土地税制とは土地所有への課税である固定資産税と、土地移転への課税である登録免許税と不動産取得税という流通税とになる。もっとも、固定資産税は物税であるけれども、流通税は物税とはいいがたい。物税とは納税者と負担者が一致する直接税でなければならない。ところが、登録免許税と不動産取得税は直接税とも間接税ともいいがたい。そうした租税を流通税と呼んでいる。

しかし、流通税も人税と相違して租税主体を問わないため、租税客体に着目した租税であることには間違いはない。そうだとすれば、平成12年度の税制改正では、土地税制のうち土地に固有な税制が取り上げられたということができる。

### 土地課税の根拠

そこで問題となるのは土地に固有な税制がなぜ存在するのかということである。土地保有税に関していえば、土地の生み出す所得を税源として、所得税が課税されている。それにもかかわらずさらに、所得を税源とする土地保有税を課税する根拠は何かということである。

市場社会では土地、労働、資本という生産要素は私的に所有される。そうした生産要素は要素市場で取引され、それぞれ地代、賃金、利子配当という要素所得を生み出す。しかし、市場で取引をするためには、生産要素に私的所有権が設定されていなければならない。封建社会では生産要素は私的に所有されずに領主によって領有されていたため、要素市場は成立しない。したがって市場社会になり、自然である土地にも私的所有権が設定されて初めて、要素市場が成立する。

ところが、要素市場で取引されるのは、正確に言えば生産要素そのものではない。生産要素の生み出す要素サービスを取引するレンタル市場、それが要素市場なのである。

というのも、市場社会とは要素市場を創出することによって、人間を解放した社会だからである。市場社会は人間を領主の領有の対象という緊縛から解放し、所有の対象ではなく、所有の主体とした。したがって、要素市場では生身の人間を取引するのではなく、労働の生み出す要素サービスをレンタルすることになっている。そのため要素市場では土地も資本も、土地や資本の生み出すサービスをレンタルすることになっている。

このレンタル市場としての要素市場の取引こそ、生産活動の別者であり、生産活動のメタ

ルの背面なのである。ところが、労働と相違して、土地、資本は人間が所有することができる。したがって、要素市場とは別に、土地、資本を取引する土地市場や資本市場が成立することになる。

そうなると同じ所得であっても、労働という所有の対象とならない生産要素が生み出した賃金という所得と、土地という所有の対象となる生産要素の生み出した所得では、経済力あるいは担税力が相違することになる。例えば、賃金で1000万円の所得がある人を「お金持ち」とはいわないけれども、地代で1000万円の所得があれば、明らかに「お金持ち」ということを想起すればよい。

こうした土地所得を賃金所得との担税力の相違に着目して、土地保有税が所得税の補完税として課税されることになる。そうした所得税の補完税としての土地保有税は、むしろ地方税の基幹税として応益課税にもとづいて課税されることによって所得税を補完することになる。

土地保有税が要素所得間の担税力の相違を課税の根拠としているのに対して、土地への流通税は資本市場における取引に課税される。要素市場では生産に対する貢献の報酬として、地代、賃金、利子配当などの要素所得が配分される。しかし、要素市場は生産要素を期間を区切って占有して機能させる権利が譲渡されるレンタル市場である。というのも、労働という人的資本についていえば、人間そのものの所有権を譲渡することができないからである。

ところが、土地や資本では土地や資本そのものの所有権を譲渡する資産市場が成立する。労働という人的資本と相違して、土地や資本で所有権を設定し、所有権を譲渡できるからである。

生産活動の別名である要素市場では、生産活動によって生み出された新生産所得が、生産に対する貢献の報酬として分配される。ところが、資産市場では土地や資本という生産要素そのものの移譲がおこなわれるだけで、新たに生み出された生産所得が取引されているわけではない。つまり、租税の税源が所得で、資産そのものではないとすれば、税源が存続しないにもかかわらず課税してしまうことになる。

しかし、何の利益もないのに、取引を実施するはずはない。要素市場のように生産に対する貢献の報酬ではないにしても、何らかの利益があるから資産の移転が市場でおこなわれているに違いない。

流通税を提唱したスタインモは、資産市場では生産への貢献とは無関係な利得が生じていると考え、そうした生産への貢献とは無関係な利得、つまり不労利得への課税として流通税を位置づけたのである。

もっとも、流通税には二つの根拠がある。一つは不労利得への課税であり、これを「財産流通税」と呼び、土地課税でいえば不動産取引税である不動産取得税がこれに該当する。

もう一つは、そもそも土地や資産市場で取引ができるのは、人々に等しく与えられている自然に政府が排他的な所有権を設定したからである。つまり、土地という生産要素への所有

権は「官簿」に登録して政府がそれを保護することによって初めて成立する。こうした所有権の保護に対する対価として支払われる流通税が、「価格流通税」であり、登録免許税がこれに該当することになる。

### 対症療法的改正

平成12年度の土地税制の改正は、これまでみてきたように土地課税の「原点」を見失ったために生じた混乱への対症療法的改正といえることができる。土地に係る固定資産税は土地から生じる要素所得が労働所得より担税力が強いことを根拠に、地方自治体の公共サービスの利益に対する対価として課税される。もっとも、公共サービスの利益といっても一般的利益であり、公共サービスによって社会秩序が守られ、土地所得が保護されることによって土地から所得を得ることができるという利益である。

このように土地に係る固定資産税は、要素市場で生じる要素所得間の担税力の相違に着目しているにもかかわらず、資産市場で決定される「地価」を課税標準としている。もっとも、このこと自体は間違いではない。というのも、物税である収益税は、税源である所得に対して外形標準で課税されることを特色としている。土地が生み出す要素所得を税源にするにしても、それを推定する外形標準として資産市場での「地価」を用いても問題はないからである。

とはいえ、「地価」は時々刻々と変化する。しかも、土地投機が生ずれば、「地価」は激動する。しかし、地方税は税収の安定性が求められる。そこで「地価」といっても、実際の地価に時々刻々と合わせるのではなく、「台帳」に登録された「地価」によることにしている。つまり、固定資産税は「台帳課税」を採用しており、短期的に課税標準を変動させないことを前提としている。

しかも、応益課税である固定資産税は、公共サービスの増減に合わせて負担水準が決定されなければならない。財政の「点」は、「量出制入」にある。つまり、必要な公共サービスの

支出をまず「<sup>はか</sup>量」り、それに必要な「入」が決められる。民間の経済主体では「量入制出」となる。民間の経済主体では企業にしろ家計にしろ、「入」がまず決まる。それは「入」が市場で決まるからである。つまり、企業であれば生産物市場で売上が決まり、家計では要素市場である労働市場で賃金が決まり、「入」がまず決まることになる。

ところが、政府の「入」は市場では決まらない。必要な歳出が決まらなければ、租税をどの程度徴収すればよいか決めようがない。つまり、「出」が決まらなければ、「入」は決まらないのである。

それにもかかわらずバブルの土地投機で、「地価」が上昇した際に、土地保有税を増税すべきだという議論が高まった。「台帳課税」である固定資産税では、「地価」が上昇したからといって、ただちに課税標準を引き上げることにはならない。租税負担は課税標準に税

率を掛けて算定される。租税負担を変えないまま、課税標準を引き上げれば、税率が引き下がることになる。したがって、地価上昇によって、地価の相対価格に変化が生じていなければ、不公平が生じているわけではない。それに地価はあくまでも外形標準であり、投機的地価変動で台帳価格を変える必要性は乏しい。

しかし、固定資産税の租税負担は公共サービスの増減によって決まる。課税標準を引き上げて租税負担を引き上げるのであれば、公共サービスを引き上げることが必要である。公共サービス水準を引き上げもしないのに、固定資産税の租税負担を引き上げるべきではない。

ところが、公共サービス水準を引き上げることが根拠とせずに、固定資産税の租税負担を引き上げることが実施されてしまった。それは地価を抑制するために、土地保有税を引き上げるべきだという苦情が強かったからである。

しかし、地価は資産市場で決まる。土地保有税は資産市場ではなく、要素市場で発生する要素所得を税源としている。租税論的にいえば地価抑制のために土地保有税を引き上げる根拠はない。

もっとも、バブルの地価上昇が落ち着いて、構造的に地価の相対価格が変化をして不公平が生じているというのであれば、台帳価格の見直しを長期的に実施すればよい。しかし、是正すべきはあくまでも相対価格である。

ところが、事態は逆転現象が生じる。地価は下落し始める。地価抑制のための租税負担の上昇という根拠なき論理に歪められた土地保有税の矛盾が噴出し始める。平成9年度に「負担調整率」を導入したのも、その表われである。

しかし、土地下落が進めば、当然のことながら土地保有税の負担を引き下げるべきだという要請が強まる。なぜなら土地保有税の負担の引き下げが、地価抑制を背後理念として実施されたからである。

ところが、土地保有税の負担水準はあくまでも公共サービス水準によって決定することが正論である。市町村の公共サービス水準を上昇させることこそ必要な時に、公共サービス水準を引き下げるわけにはいかないとするれば、公共サービス水準が引き下がらないのに、土地保有税の負担率は引き下げるべきではないということになる。

土地保有税の「点」を忘れた結果の悲劇が、平成12年度土地税制改正でも演じられた。地価下落にともなう租税負担引き下げ要請と、公共サービスの財源確保の対立の結果、「商業地等に係る税負担の段階的な引下げ」という対症療法的対応で幕が降りることになったのである。

### 混迷を深める土地税制

地価抑制に対して税制で対応するのであれば、土地保有税ではなく、地価の決定される資産市場で課税される流通税で対応すべきである。逆に土地の資産市場を活性化したいのであれば、流通税で対応することになるはずである。

しかし、流通税の改正もパッチワーク的である。資産市場は土地と資本という労働以外の生産要素について成立する。この資産間の公平は維持されなければならない。

流通税の体系は図のようになる。ところが、資本つまり金額資産に対しては有価証券取引税が廃止され、資本取引に対する流通税は存在しないといってもよい。土地に対する流通税のみが存在するのは、課税の公平に反する。有価証券取引税廃止の根拠がキャピタル・ゲイン課税の実施にあるなら、土地についても譲渡所得税が実施されている。こうした資産間の流通税における不公平こそ問題だといわなければならない。

しかも、要素所得間でも金額資産所得に対して不動産所得は重課されている。こうした不公平に対して、不動産所得を資産所得ではなく、事業所得と同一範疇にしてしまう動きが登場している。不動産所得は資産所得ではないので金額資産とのバランスを取る必要はないとでもいいたげである。しかし、不動産所得を要素所得と同一視すれば、土地保有税の根拠も、流通税の根拠も失うのではないだろうか。いずれにせよ、土地税制は原点を見失い、糸の切れた凧のように、大空に舞い上がろうとしている。

[じんの なおひこ]

[東京大学 経済学部 教授]

図：現行の流通税体系

