

No.1999-1

**環境保全と土地税制に関する一考察**  
**— 固定資産税を中心に —**

寺西俊一 ・ 片山博文

1999年8月5日

**Environment and Land Tax System :**  
**Greening of Real Estate Tax in Japan**  
TERANISHI Shun'ichi and KATAYAMA Hirofumi  
5 August, 1999

# 環境保全と土地税制に関する一考察

—固定資産税を中心に—

寺西俊一\*・片山博文\*\*

## 1 はじめに…環境保全型土地税制の必要性

洋の東西を問わず、近代以降の工業化(industrialization)と都市化(urbanization)に対応するいわゆる開発(development)のプロセスは、土地利用の素材的側面からみるならば、農用地や森林といった「緑地」<sup>1</sup>から、工業用地や住宅地といった「宅地」<sup>2</sup>への転換の過程として描くことができる。このような意味で、戦後日本における開発のプロセスも、いわば「緑地」から「宅地」への転換過程、そしてその帰結としての「緑地減少」＝「宅地増大」の過程であったとみなしてよいであろう<sup>3</sup>。

ところが、近年、これまでは減少の一途を辿ってきた緑地が有する多面的な機能(とりわけ都市地域における緑地が有する多様な環境保全上の諸機能)の意義が改めて評価され、この観点から緑地を保全していくことの重要性に対する認識が高まってきている<sup>4</sup>。また、こうした背景から、日本各地で、緑地の「開発」か「保全」かをめぐる係争が繰り広げられるようになってきているが、このような係争は、土地利用という側面からみるならば、結局、「緑地か宅地か」という形での土地利用をめぐる政策問題と密接不可分なかかわりをもつことにならざるを得ない。したがって、現実の土地利用のあり方に対して無視できない影響を与えている土地政策の体系、および、その一環としての役割をもつ土地税制のあり方について改めて再検討してみることもきわめて重要な今日的課題の

\* 一橋大学大学院経済学研究科教授

\*\* 一橋大学大学院経済学研究科博士課程単位修得退学

<sup>1</sup> ここで「緑地」とは、農地や森林地の他、池沼、原野、ため池といった自然環境、また公園や街路樹のようなオープンスペースを含む広い概念として用いている。なお、都市緑地保全法では、「緑地」を「樹林地、草地、水辺地、岩石地若しくはその状況がこれらに類する土地が、…良好な自然的環境を形成しているもの」(第3条)と規定している。

<sup>2</sup> ここでいう「宅地」とは、土地登記簿に記載される地目の一つで、建物の敷地およびその維持や効用を果たすために必要な土地を指す。用途上の区分からは、住宅地・商業地・工業地等に分類される。

<sup>3</sup> 1975年から1997年にかけてのわが国における国土利用状況の推移を見ると、農用地(農地+採草放牧地)、森林、原野の面積は3148万haから3042万haへと106万ha減少した。うち農用地は72万haの減少(576万haから504万haへ)、森林は17万haの減少(2529万haから2512万haへ)であり、農用地減少のウエイトが高い。一方、宅地は同期間中に、124万haから174万haへと50万ha増加した。その内訳は、住宅地が26万haの増加(79万haから105万haへ)、工業用地が3万haの増加(14万haから17万haへ)、その他の宅地が22万haの増加(31万haから53万haへ)であり、住宅地の増加量が最も大きい。なお、道路は同期間中に89万haから123万haへと34万haの増加を示している(『土地白書』平成11年版、p2)。

<sup>4</sup> 例えば、進士五十八「都市における農業・農地の役割」『都市問題』1995年12月号、井上忠佳「都市における自然や緑による環境負荷軽減の可能性」『都市問題』1998年12月号などを参照。

一つになってきているといえる。例えば、緑地の減少に歯止めをかけ、むしろその保全を促していくような土地税制のあり方を検討していくことが、今後における必要かつ有効な方策かもしれない。

この小論では、このような意味で、「環境保全を促す土地税制」(以下、「環境保全型土地税制」と呼ぶ)についても一つの試論的な考察を行なってみたいと考える。もちろん、ある地域における緑地の保全状態やそれを含めた自然環境の状態は、単に土地税制のみならず、当該地域の土地をめぐる社会的関係や土地政策体系など、それら総体のあり方と深い関係を有している。ここで土地をめぐる社会的関係とは、土地所有構造、土地市場構造、地価の動態などを含むものである。ある地域の緑地や自然環境の状態は、これらの土地関連諸制度に大きな影響を受けている。また、ここでいう土地政策とは、土地に関する私有権に対して何らかの形で社会的介入を行なうことを指す<sup>5</sup>。こうした土地政策は、原理的にいえば、①土地の使用権に対する利用制限や利用規制、②土地の収益権に対する租税、③土地の処分権に対する収用、という3つの社会的介入の組み合わせとして行われるが、そこでの政策の目的や重点の置き方、政策パッケージの具体的な構成によって、緑地やそれを含めた地域の自然環境に与える影響は様々なものとなろう。それゆえ、「環境保全型土地税制」の構築と一口にいても、その当否や有効性は、決して抽象的・個別的に判断されるべきものではなく、むしろ上述した諸制度や諸政策との具体的・総合的な関連において初めて十全に語りうるものであるが、以下では、とりあえず土地税制に焦点をあてた考察を進めておきたいと考える。それは、以下のような幾つかの理由にもとづいている。

第1に、土地利用に対する社会的な規制や制限が比較的弱い日本においては、土地税制が有する環境保全上の効果がそれなりに軽視できない意味を持っていることである。一般に、土地税制は、土地の所有、および所有権移転の各段階において課せられるが、戦後の日本における土地税制は、①固定資産税に代表される土地保有税、②相続税に代表される土地取得税、そして③土地譲渡所得税の3つに大別される。これらの土地税制は、当初、環境上の目的や効果を念頭に置いて導入されたものではないが、事実上、緑地や自然環境の状態に無視できない影響を及ぼしてきた可能性が否定できない。例えば、固定資産税の引き上げは農業・林業など一般に収益性の低い緑地経営を圧迫するものとなりうるし、過大な相続税は世代間にまたがる緑地経営の継続を困難にするという効果をもつ。また土地譲渡所得税の優遇は、土地の流動化を促進し、緑地の宅地転換を容易にする。実際、戦後の日本における開発のプロセスにおいては、既存の土地税制が緑地の減少に少なからぬ影響を与えてきたことは否定できないであろう。特に土地税制の太宗である固定資産税と相続税は、都市に残された農地をはじめとする緑地の宅地転換を促す一つの「制度的圧力」として機能してきたし、現在もなお、そのように機能し続けている。もし仮に、緑地保全を通じた環境保全を重視しようとするならば、これらの既存税制を環境政策上の見地から体系的に見直しを図っていくことが、おそらく喫緊の課題だといえよう。

第2の理由は、近年、国際的にみても、「環境保全型税制改革」の一環として、土地税制を含む

---

<sup>5</sup> 華山謙『現代の土地神話』朝日新聞社、1981年、p117。

既存の税制全体を再設計していくことの重要性や必要性が高まってきていることである。周知のように、現在、幾つかの OECD 諸国では、税制を環境目的に活用しようとする動きがますます強まってきている<sup>6</sup>。こうしたなかでいえば、とくに土地税制は、土地利用のあり方に最も直接的な影響を与える制度として、環境保全を視野に入れた税制改革の重要な焦点の一つとして位置づけられる必要がある。しかし、少なくともこれまでの日本においては、環境保全と土地税制の関連をめぐる問題を正面から論じたものはほとんどなかったといつてよい。この理由は、これまでの環境と税制をめぐる一連の議論における視野が、いわゆる「環境税」、たとえば「炭素税」のような新税の導入問題にほとんど限定されてきたからである。これまでの日本において主として議論されてきたのは、環境に否定的な影響を与える bads(経済学では「外部不経済」という概念が用いられている)に課税するという pollution charge をめぐるものであった。確かに、この種の議論は、環境政策に関する3つの基本的な領域<sup>7</sup>のうちで、とくに汚染防止(pollution control)の課題においてはそれなりの理論的な有効性を持ちうるといつてよい。しかし、土地利用のあり方と密接不可分に関連する環境政策の領域という点では、そうした汚染防止の課題よりも、むしろ自然保護(nature conservation)やアメニティ保全(amenity improvement)の課題とのかかわりの方がより深いといえる。また、これら後者2つの課題においては、そもそも「bads とは何か」を規定すること自体が概して困難な場合が多い。それゆえ、「環境保全を促す土地税制」の構築を「外部不経済の内部化」というピグー税的な議論の延長上で位置づけることには、理論上の大きな限界があるといわざるを得ない。むしろこれは、環境保全の観点に立った既存の税制全般に関する新たな見直しと改革、すなわち、すでに述べた「環境保全型税制改革」の一環として構想されるべきものであろう。

ところで、一般に土地税制には、①財源調達機能、②資源配分機能、③所得再分配機能、④供給促進機能、⑤地価の安定機能、といった幾つかの機能があるとされる<sup>8</sup>。こうした税制の機能論という観点からみれば、既存の土地税制を環境保全の見地から再検討するという前述した要請は、多面的な諸機能を有する土地税制を、いかにして緑地保全的な土地利用を促進するような資源配分機能を重視する方向で組み替えていくかという課題だと言い換えてもよいであろう。この課題は、もとよりこのような小論だけでは論じ尽くすことは到底できない大きなテーマである。それゆえ、この小論では、既存の土地税制のなかでも中心的な位置を占めている固定資産税に当面の検討対象を限定して、若干の考察を加えてみることにしたい。以下では、まず初めに、固定資産税が戦後日本における開発のプロセスにおいて果たしてきた役割に関して、便宜上、①工業化(緑地→工業用地)および②都市化(緑地→住宅地)という2つの過程に分け、それぞれ、戦後日本を例にとりながら、歴史的な検証にもとづく考察を進め、最後に、この小論のまとめとして、今後における

<sup>6</sup> OECD『環境と税制 相互補完的な政策を目指して』石弘光監訳、有斐閣、1994年。

<sup>7</sup> 環境政策の3つの領域、およびそれらと「環境保全型税制改革」との関連については、寺西俊一「現代の環境政策と『環境税』の基本的意義」(石弘光編『環境税』東洋経済新報社、1993年、第2章)を参照。

<sup>8</sup> 田中啓一「土地税制の改革課題」『都市問題』1988年5月。

固定資産税の基本的な改革方向に関する試論を述べてみることにしたい。

## 2 工業化と固定資産税

### 2.1 戦後日本の土地所有構造の特性

前節で述べたように、土地税制には、土地の私有権に対する社会的介入という、土地政策の1分野としての側面がある。したがって、土地税制をある社会における具体的文脈の中で考察するためには、その社会における土地の所有権がいかなる構造を有しているか、という土地所有権構造の内容を押さえておくことが最低限必要となる。

ところで、戦後の日本における土地所有の基本構造を形作ったのは、いうまでもなく農地改革である。農地改革は、戦時農地立法といわれた農地調整法の第二次改正法と、終戦後新たに制定された自作農創設特例措置法によって実施され、1950年には基本的に完了した。そして1952年には、この農地改革の成果をうけて農地法が制定される。戦前期日本の政治経済構造の根底を規定していた地主的土地所有と地主＝小作関係を解体し、膨大な自作農を創設した農地改革－農地法の体系は、単に「農地」にとどまらず、日本における土地一般の所有構造、そして土地に対する社会的観念の原型を形成したのであり、その影響は現在に至るまで続いている。いまこの農地改革－農地法によって形成された土地所有構造を「農地法的土地所有」<sup>9</sup>と呼ぶならば、その特徴は、大きく以下の3点にまとめられよう。

第1に、比較的小規模の土地が多数の土地所有者間に分散して存在しているという、分散的小土地所有が土地所有構造の基調をなしていることである。農地改革は、小作地を中心に約193万町歩の農地と約50万町歩の牧野等を国が取得、耕作農民に売却し、その自作農化を図ったものであるが、それは当時における全農地の約4割、小作地の約8割に及ぶものであり、当時の農家の約8割にあたる457万戸に農地が解放された。その結果日本は、零細土地所有と零細農業経営が結合するという特異の農業構造を持つこととなった<sup>10</sup>。

<sup>9</sup> 梶井功『農地法的土地所有の崩壊』財団法人農林統計委員会、1977年、を参照。なお同書で梶井は、「農地法的土地所有」の基調である自作農による土地所有を、戦前の寄生地主制下における小作農予備軍としての自作農とは区別し、地主制の復活や土地貸借関係が発生する可能性を極力排したものとしており、「農地法的土地所有」という概念を、そのような戦後の自作農的土地所有のあり方を規定する概念として用いている。ちなみに彼は、農地法における自作農概念として、「いえ」の所有、家族協業、自己完結性、共同体的補完の4つを指摘している(pp105-107)。

<sup>10</sup> この分散的小土地所有という日本の土地所有構造の特性は、農業人口比率の減少と農地の宅地への転換が進んだ現在においても、基本的には変わっていない。1998年における全国の土地所有者数は3658万人、1970年の2106万人からみても74%の増加である。地目別では、田畑の所有者が1980年の約1200万人から1998年には1025万人と減少傾向が見られる一方、宅地の所有者は、1970年の1259万人から1998年には2967万人へと136%の増加を示している。とくに住宅用地の所有者は、1976年の1271万人から1998年には2392万人へと88%の増加である(『土地白書』平成11年版、p37)。このように、農地法的土地所有の特徴である分散的小

第2の特徴は、土地の所有権と利用権が不可分の権利として観念されていることである<sup>11</sup>。というのは、戦後農地改革以後の日本では、農家や一般勤労者などによる小土地所有が支配的であるが、土地は彼らの生産・生活の土台として利用されており、このような制度の下では、所有権と利用権は概して一体化したものとして機能しているからである<sup>12</sup>。農地法第1条「農地はその耕作者みずからが所有することを最も適当であると認めて…もって耕作者の地位の安定と農業生産力の増進を図ることを目的とする」というその根本規定にあるように、土地を耕すものがその土地を所有するというのが農地法の本質であった。そこには、個人にせよ法人にせよ力に任せて有限の国土の相当量を所有・支配すべきではなく、国民の労働と生活のための利用に即して土地は所有されるべきだという考え方がある<sup>13</sup>。その意味で農地法的土地所有は、不労所得をもたらす地主的土地利用や、資本家的利潤を獲得するための資本的土地利用に対置される、日本国憲法第25条等に規定された「生存権」を保障するための所有、いわば「生存権的土地所有」としての側面を有していたのであった。

この分散的小土地所有、および所有と利用の不可分性という日本の土地所有構造は、大土地所有ないし土地所有の集中構造下で、所有と利用の分離が進んでいるイギリスの土地所有構造と著しい対比をなしている。イギリスにおける土地所有の重要な特徴は、土地所有と土地利用とを分離し、その利用に関しては厳しい公的規制を行なっていることであるが、その背景には、土地所有がごく少数者に集中しているために、その利用を所有と分離することが政治的に容易であったという事情がある<sup>14</sup>。日本では反対に、土地が多数の所有者に所有されているために、土地利用の厳しい規制は、多くの場合私的所有権や財産権との関係で広範囲の反発をうけ、政治的に実現が困難になっているのである。

農地法的土地所有の第3の特徴は、土地市場の流動性が著しく制限されていることである。農地法の自作農主義にあつては、土地はあくまで家族がその労働によって生活を成り立たせるための最も重要な生産手段として位置づけられており、貸付の対象でもなく、また不動産として売買される対象でもないと考えられている。そのため農地法では、農地の権利移動統制(第3条)、農地転用の規制(第4条、第5条)などを通じて、農地の宅地転用に厳しい制限を課していた。

以上、分散的小土地所有、所有と利用の不可分性、生存権としての土地所有権、土地賃貸・売買市場の制限といった戦後日本の土地所有構造＝農地法的土地所有にみられる特徴は、従来、農業生産の効率化と農業経営の大規模化の必要性という見地から、その今日的有効性や存続の

---

土地所有が、現在なお土地所有権構造の基調をなしている背景には、いわゆる「持ち家政策」わが国における中心的な住宅政策として採用されてきたという経緯が、大きく作用しているものと思われる。

<sup>11</sup> このような所有観念は、通常、土地の所有権から利用権を切り離し、公的規制の下に置くことを認める「相対的所有権」に対して、「絶対的所有権」と呼ばれている。

<sup>12</sup> 佐藤哲郎「開発政策下の土地対策管見」『都市問題』1974年10月。

<sup>13</sup> 宇佐美繁・石井啓雄・河相一成『工業化社会の農地問題』農文協、1989年、p112。

<sup>14</sup> 高橋誠「イギリスにおける土地税制」『都市問題』1984年9月、p19。

可否が議論されてきた。しかし一方では、戦後、国土開発と工業化を目指す産業資本にとっても、この農地法的土地所有は、資本蓄積を推し進めていく上で極めて重大な障害をなしたのである。というのは、農地転用規制に代表される農地法の自作農主義は、直接的には、自作農創設という農地改革の成果の維持と地主制の復活防止を目的とし、農民の生存権的な土地耕作を保護することを目指していたものであったが、この制限は同時に、農地の宅地転換により工業用地を造成しようとする資本に対しても及んだからである。すなわち、土地利用のあり方を「開発と保全」という視点からみるならば、農地法的土地所有は、開発を抑制し緑地を保護する制度として事実上最も強力に機能してきた制度であった、ということができよう。

したがって、戦後日本において開発を促進するための様々な制度(以下、この開発推進を目的とする制度体系を「開発体制」と呼ぶ)を構築する際にも、農地法的土地所有がもたらす土地利用の制限をいかに克服するか、という点は避けて通ることのできない課題であった。そこで、このような制限を税制において克服すべく、「開発体制」の制度的構成要素の一つとして組み込まれたのが、土地保有税たる固定資産税である。

## 2.2 開発税制としての固定資産税

固定資産税は、戦後日本の税体系の枠組みを規定したいわゆる「シャープ勧告」に基づき、1950年の地方税法改正において、従来の土地課税である地租および家屋税その他が統合され、市町村税として設定されたものである。いま固定資産税の税制としての特徴を、その前身である地租・家屋税との比較において示すならば、それは以下の3点にまとめられる<sup>15</sup>。

第1に、課税対象に土地・家屋だけでなく、償却資産が加えられたことである。シャープ勧告は、この変更について「個人所得税および法人税において、減価償却控除を認められているあらゆる事業資産を包括するように、本税の対象を拡張する」と述べ、さらに次のようにその理由を展開する。「本税にはまた、商業および工業用施設に対する租税として、地方税としての特筆すべき長所がある。本税は、事業主またはその製品…の消費者に、その事業がその地方の警察、消防およびその他の保護をうけるその代償を支払わせるように義務を負わせている」<sup>16</sup>。すなわち、いわゆる応益主義の立場から、償却資産の課税対象への編入を根拠づけているわけである。

第2に、その課税標準が、従来の地租・家屋税における賃貸価格(収益価格)から、資産価格(資本価格)に改められた。地租は当初地価を課税標準にしていたが、1931年に賃貸価格に変更された。そもそも地租の課税標準たる地価とは、農地の収穫から投入を減じたものを金銭に換算し、それを6分の利率で資本還元して得られた値であり、農地耕作の純利益を税源としていた。1931年の改革は、この地租の収益税的性格をより明確にするものであった。シャープ勧告では、できれ

<sup>15</sup> 以下の特徴づけは、主として蝦名賢造「主要地方税の負担構造—固定資産税の場合—」『都市問題』1967年11月に依拠している。

<sup>16</sup> 福田幸弘監修『シャープの税制勧告』露出版社、1975年、p218。

ば従来通りの「可能な限り習熟した賦課方法を維持する方がよい」としながらも、資本価格を課税標準とするこの変更について、その利点を2つあげている。それは、(1)固定資産税に土地・建物だけでなく償却資産を含める必要があること、そして(2)資産再評価における資産の過大評価を防止する必要があることである<sup>17</sup>。こうして固定資産税は、その創設の当初から、資産課税的性格と収益課税的性格を併せ持つこととなった。

第3に、地租が国税、家屋税が府県税であったのに対して、固定資産税は市町村税とされたことである。その背景には、地方自治を発展させるため、市町村財政に独自の財源を付与すべきであるという勧告の基本方針がある。終戦時における市町村の税収は、国税付加税、道府県税付加税、市町村独立税、目的税から構成されていたが、その中心は付加税制度であった<sup>18</sup>。固定資産税は、このように中央の強力な統制下にある財政構造を改めるため、新しい市町村独立税の中軸として位置づけられたのである。

以上が、地租・家屋税との比較における固定資産税の特徴である。その際改革の理論的指針となったのは、地方税においては応益主義、課税標準の非移動性、税収の安定性といった課税原則を適用することが望ましいとする、新古典派的な税理論である。実際、イギリスやアメリカといったアングロサクソン諸国では、かかる税理論に基づき、土地保有税が基礎自治体財政収入の大半を占めてきたことは周知の通りである。

ところで、上述のようにもともとシャープ勧告の問題意識にあったのは、地方自治の強化を財政面からいかに担保するかということであった。すなわちその主眼とするところは、財政が有する政治的機能の発揮であって、戦後の経済復興や新たな開発へ向けた体制づくりといった、財政の経済的側面はほとんど念頭に置かれていない。まして、緑地—宅地という土地利用のあり方に税制がどのような影響を及ぼすかといった問題意識は、全く考慮の外にあったといってよいであろう。しかしながら、戦後日本における土地所有構造や土地市場構造の特性を念頭に置くならば、この新しく創設された土地保有税は、土地利用に対して決して中立的ではなく、緑地の宅地転換を促す開発指向性ないし「開発バイアス」とでも呼ぶべき性格を帯びるに至ったのである。

第1に、税徴収の主体たる市町村にとって、工業的土地利用が税収増をもたらす最も望ましい土地利用形態となったことである。1950年固定資産税の創設により、とくにその償却資産分が市町村の有力な財源となり、加えて翌51年の地方税法改正において市町村民税の法人税割が創設されたことにより、市町村は、大規模な工場設備や機械を有する大企業の誘致に関心を持つようになった。また、当時ドッジラインによって公共事業費や地方配布税が削減され、地方自治体が極度の財政難に悩まされていたという事情も重なって、多くの自治体が、工業誘致政策を自治体政

<sup>17</sup> 同上、pp219-220。

<sup>18</sup> 昭和20年度における市町村の税収構成は、国税付加税66%、道府県税付加税8%、市町村独立税19%、目的税7%である。市町村独立税の内訳は、市町村民税が75%、自転車税15%、荷車税4%であった(林栄夫「戦後のわが国租税構造の推移とその問題」『都市問題』1959年4月)。

策の根本ないし基本的な目標に据えるようになったのである。

戦後における自治体の工業誘致政策は、このように自治体が誘致を自己の財源増加の手段としようとしたところにそれ以前とは異なる特色があるが、それと同時に、自治体の工業誘致に大きな影響を与えたもう1つの要因に触れておかなければならない。それは固定資産税の創設と同年に制定された国土総合開発法であり、この法律を根拠法として策定された全国総合開発計画(1962年)、新産業都市建設促進法(1962年)、工業整備特別地域整備促進法(1964年)などの一連の開発立法である。その特色は、工場の集団立地を公共側、とくに直接的には都道府県、市町村などの自治体財政に担保させたことにある。これらの法律は、工場立地、工業用水、産業道路、鉄道、港湾など、新たに工業活動が行なわれるための基本的な条件整備から、進出企業従業員の住宅用地の確保に至るまでを公共側に義務づけた<sup>19</sup>。

これら一連の開発立法は、土地利用の転換という面からみて、産業資本にとっても大きな意味を持つものであった。それは、行政権力を持ち財政投融资資金などを含む膨大な財政資金を有する公共側の協力なくして、用地取得をはじめとする工業地域の短期間の建設が、個別資本には困難であったという事情であるが、重要な点はそれだけではない。すでに述べたように、農地法的土地所有を基調とする日本の土地所有構造下では、農家や林家などの小土地所有が支配的であり、土地は彼らの生産・生活の土台として利用されていた。これらの土地は、もちろん商品として流通することが可能であるが、一方では、小土地所有の下における土地売買は、売り手の側からみれば生産と生活の根本条件の売却であって、もともと土地所有者は商品所有者として存在しているわけではない。したがって、このような状況の下では、緑地的土地利用か宅地的土地利用かという開発と保全をめぐる問題は、生存権的土地利用と資本的土地利用の対立として現われる。つまり、単なる土地利用の素材的側面をこえて、人権や社会的モラルの問題を含んだ対立として現われるのである。そして問題がこのような利用と利用の競合として立てられる限りは、資本的土地利用がその優越性を主張することは難しい。実際、内陸地区における工業用地の個別資本による取得は、1952年の農地法の制定以降、1959年の農地転用許可基準制定に至るまで、少なくとも法規上は公共性に乏しいとされ、厳しい制約下に置かれていた。それゆえ、開発行為とその前提をなす土地取得をスムーズに行なうためには、単なる個別資本の立場をこえた、何らかの「公共性」を付与される必要がある。それを可能にしたものこそ自治体の工業誘致政策であり、また公共的な土地取得を法的に担保したのが1951年の新土地収用法であった<sup>20</sup>。かくして固定資産税は、必ず

---

<sup>19</sup> 例えば、新産業都市建設促進法では「国及び地方公共団体…は、建設基本計画を達成するために必要な工業用地、住宅及び住宅用地、工業用水道、道路、鉄道、港湾等の輸送施設、水道及び下水道、教育施設及び厚生施設、職業訓練施設その他の施設の整備の促進に努めなければならない」(第17条)と定められている。

<sup>20</sup> 土地収用法第2条では、「公共の利益となる事業の用に供するため土地を必要とする場合において、その土地を当該事業の用に供することが土地の利用上適正かつ合理的であるときは…これを収用し、又は使用することができる」と、公共利用優先の原則を定めている。

しも当初からその連関を意図されていたわけではないが、国土総合開発法—土地収用法という一連の開発法体系と有機的な連関を有するものとして、戦後日本における「開発体制」の一部をなすこととなったのである。

次に、固定資産税の「開発バイアス」として第2に指摘できるのは、土地利用主体にとって、生存権的土地利用では土地所有そのものを維持しがたくなったことである。そもそも土地保有税たる固定資産税は、土地所有者の経済状態や土地利用形態に関わりなく、土地保有の事実そのものに担税力を認めて課税するという、外形基準に基づく物税であるが、その課税額が土地収益をこえて引き上げられるならば、固定資産税は元本侵食的な性格を有することになる。この特性が、一般に収益性が低い緑地経営により大きな影響を与えることは言うまでもない。

このような一般的な傾向は、日本における土地所有構造・地価構造のあり方を念頭に置くとき、いっそう現実性の高いものとなる。第1に、日本の零細小土地所有の下では、大土地所有中心のイギリスとは異なり、土地保有税が逆進的・大衆課税的性格を有するという問題である。土地保有税の負担額が小さい場合はともあれ、単一財産課税の下で税率の引き上げを続けていくと、同様の土地・家屋を有していても所得が異なる場合には、フロー所得を基準としてみると、負担の不均衡が顕在化してくる<sup>21</sup>。固定資産税の制定当時、地方税の課税原則として応益主義を採用することには一定の批判がみられたが<sup>22</sup>、それはこのような理由によるものであった。第2に、日本においては地価が時には異常ともいえる上昇を示すために、固定資産税の負担額が収益性の点から過大になる傾向がある。そこで問題になるのは、前節で触れた財産税および収益税という固定資産税の二重性格である。固定資産税は通常「収益税的財産税」と規定され、両者の性格の混在を認めた形として理解されている。固定資産税が、資産の賃貸価格でなく資産価格を課税標準にしている点に着目すれば、それは資産の価値に課される財産税と考えられる。一方、資産を所有することによって得られるであろうと予想される収益力に着目して課されるのだと考えれば、固定資産税は収益税である。この2つの性格の混在は、地価が低位安定している場合にはそうでもないが、地価の上昇・暴騰時にはその矛盾が露呈されざるを得ない。というのは、資産価値が高騰する中で収益税としての性格を維持しようとするれば、地価公示価格に対する固定資産評価額の割合の著しい低下を容認せざるを得ず、それはまた固定資産税の財産税としての性格を否定することにつながるからである。

以上から明らかなことは、もし仮に土地の利用基準に「高位生産力」(=資本の活動)優先の規

<sup>21</sup> 神野直彦・金子勝編『地方に税源を』東洋経済新報社、1998年、p154。

<sup>22</sup> 例えば島恭彦は次のように述べている。「住民団体としての地方団体の現状からいえば、地方団体の財政的強化、即ち地方税の増徴が、地方の人民に軽く、財産所有者や高額所有者に重く負担されねば、『団体自治』と『人民自治』とは両立し得ない。ところが現在行われている地方税の改革は正に逆であり、しかもこの税制改革は基本的に地方自治の理念から、側面的には応益原則によって権威づけられているものなのである」(島恭彦『地域論 島恭彦著作集4』有斐閣、1973年、p98)。

準と「低位生産力」(＝生活と農業生産)優先の規準という2つの基準が設定可能ならば<sup>23</sup>、固定資産税は、前者の基準にもとづく制度に他ならないということである。その意味で、戦後の日本における土地利用の歴史を開発と保全という見地からみるならば、それは農地法的土地所有と固定資産税の対立として表現されてきたといえることができる。国家はこの対立の中で、工業化においては、これまでみてきたように、地方自治体を「開発体制」の中に取り込みつつ強力な開発政策の推進によって農地法的土地所有を侵食してきたのであるが、都市化の局面においては、固定資産税の減額・特例という形で、政治的力関係を反映しつつ絶えざる制度改変と妥協を繰り返してきた。それは具体的には、市街化区域における農地の宅地並み課税問題として現われることになる。

### 3 都市化と固定資産税

#### 3.1 宅地並み課税問題と固定資産税の「人税化」

農地の宅地並み課税問題とは、市街化区域内の農地について隣接宅地との課税負担の均衡を図り、同時に税負担を引き上げることによって農地の宅地転換を促進するという提案の是非をめぐる問題である。この問題が大きな社会問題としてクローズアップされる背景にあったのは、都市部における宅地化の進行と、地価の高騰であった。その結果、市街化区域内で隣接する農地と宅地の評価額の差が200～300倍、単位面積当たり税額が40倍からそれ以上にもなったことが、租税負担の不公平感を生み出す大きな要因となったのである。

1968年都市計画法改正による市街化区域・市街化調整区域の設定以来、同問題について三十年にわたり行われてきた議論の中で、宅地並み課税反対論者が自説の論拠としてきたのは、おおよそ次の4点であったといつてよい。すなわち第1に、国内の農地・農業生産を維持し食糧自給率を高めるべきであるとする農業政策からの視点、第2に、農地は都市型行政サービスから受ける恩恵が相対的に小さく、それゆえ応益主義に基づく課税均等化は適用すべきではないとする税理論からの視点<sup>24</sup>、第3に、宅地並み課税は農地の「生存権的土地所有」を侵すものであるという所有論ないし人権論からの視点、そして第4は、都市農業を都市計画の構成部分として積極的に位置づけようとする都市政策からの視点である。これらの論点のうち、第1と第4の論点は土地政策の目標をどこに定めるべきかという政策論上の観点からのものであり、第2と第3は土地制度の理論的整合性からの論点である。宅地並み課税をめぐる論点は、社会情勢の変化に応じてその重点の移動がしばしば見られるのであるが、論争過程全体を通じて最も大きな影響力を行使してきたのは、おそらく第3と第4の論点であったと思われる。

第3の所有論の視点から最も精緻な議論を展開したのは、北野弘久による「固定資産税の人税

<sup>23</sup> 石井啓雄・河相一成『国土利用と農地問題』農文協、1991年、p259。

<sup>24</sup> この種の議論については、例えば米原淳七郎『土地と税制－土地保有税重課論批判』有斐閣、1995年、pp228-231を参照。

化」の主張である<sup>25</sup>。北野は「地価の高騰により一般の庶民や農民の生存的財産に対する固定資産税までが地価対策のためには『固定資産税課税の適正化』を行なうべきであるという理由のもとに異常に増大し、人々の生活を圧迫している」と述べ、農地の宅地並み課税について次のように反対する。第1に、農地は当該農家にとって生存権的財産であり、また日本国民全体にとっても生存権的財産であるから、憲法論上も担税力が極めて弱い。第2に、農地が農地として用いられる限り、譲渡されることがない。つまり、農地などの生存権的財産については市民的取引が行われないわけであって、自治省の「固定資産評価基準」が予定する売買実例価格なるものは論理上存在し得ない。第3に、固定資産税の宅地並み課税を行なっても、農地のごとき生存権的資産については土地の放出は行なわれず、よって土地政策上も宅地並み課税を行なう論拠は全く存在しない。以上をふまえ、北野は「固定資産税を人権論の視点から、その仕組み自体を抜本的に改める必要がある」と主張するのである。その改革の基本方向は、徹底した物税論の観点から固定資産の所有の実態を考慮しない画一的な課税を行なう現行の仕組みを改め、各人の担税力に応じた公平な負担を求める税制へと「人税化」を行なうことである。それはより具体的には、まず第1に、現代における土地所有の実態を例えば①生存権的土地所有、②資産的土地所有、③企業的土土地所有、④投機的土土地所有といったように幾つかに類型化し、各類型にふさわしい課税標準、税率の仕組みをそれぞれ規定する。そして第2に、農地のような生存権的財産については、全く非課税にするか、また課税するとしても収益還元価格を課税標準とし、しかも低率の税率が課されるべきであるとする。すなわち、利用形態に基づく土地所有類型論と、一種の応能主義の導入が、彼の固定資産税人税化論の骨子をなすといえよう。

北野の提唱した固定資産税人税化論、とりわけその二元的土地評価論は、緑地や自然環境を保護する立場から固定資産税の改革を検討するというわれわれの観点からしても、注目すべき論点を含んでいる。そもそも、市街化区域・市街化調整区域という線引きを導入した新都市計画法にあっては、「市街地」の概念そのものが極めて一般的・無限定的なものであった。同法の定める「市街化区域」には、「すでに市街化を形成している区域」および「おおむね十年以内に優先的かつ計画的に市街化を図るべき区域」が一括して含まれており、そこでは当時の既成市街地も、農地・山林など条件整備を待って初めて市街地となるべき区域も、同様に「市街地」として観念されている。つまり、市街化区域に取り込まれたことによって、様々な土地がその現実的な利用形態とは無関係に「市街地」とされたのである。原田純孝は、このような新都市計画法における線引き政策の特徴を、以下の3点に整理している。第1に、土地が基本的に商品＝資産として捉えられ、土地利用の社会的公共的性格が看過されていること、第2に、土地が自由な商品である以上、宅地市場への土地供給のイニシアティブが土地所有者の自由意志に委ねられ、行政の関与と責任に

---

<sup>25</sup> 以下の議論は、北野弘久「固定資産税制の現代的課題」(日本土地法学会『都市計画法・固定資産税制の再検討』有斐閣、1975年、所収)、同「農地と自治体土地政策」『都市問題』1985年10月などを参照。

よる計画的開発・整備という政策論理が出てくる余地が極めて限定されていたこと、第3に、以上の帰結として、宅地と農地とを峻別する論理が失われ、むしろ農地を含めた土地一般に対して、商品＝土地資産としての性格を押し付けたことである<sup>26</sup>。すなわち、新都市計画法における土地把握の抽象性は、土地を商品として捉え、商品化された土地市場において、土地所有者の自由意志を介して都市形成を進めようとする新都市計画法の基本姿勢によってもたらされているのである。そしてかかる方針の下で、土地の放出と土地市場形成の梃子として機能すべく想定されている用具こそ、土地保有税としての固定資産税に他ならない。

このような新都市計画法の構造を見ると、北野の固定資産税人税化論の基本戦略は明らかであろう。それは第1に、宅地と農地を区別する論拠を土地の利用形態が土地所有者に対して有する意味の差異に求め、第2に、農地の「生存権的土地所有」という所有実態を根拠に、その商品的性格を否定し、そして第3に、農地の収益還元価格による評価に農地保全の方向性を見出そうとしたものであった。しかし同時に、この「農地→生存権的土地所有→非商品→収益還元価格による固定資産税評価」という北野説のシエーマには、大きな問題点が含まれていた。それは端的に言えば、農家による農地所有は果たして本当に「生存権的土地所有」なのか、ということである。

第1に、高度成長の過程で、「生存権的土地所有」の前提条件をなしていた労働力市場環境が大きく変化したという事情がある。戦前において、小作農民による地主の土地の耕作は、まさに最低の生存を維持するための耕作と言ってよかった。農地改革はその土地耕作を、生存権を保障する自作農的土地所有に変え、また農地法はそれを生存権的土地所有として制度化した。その根底にあるのは、戦前日本資本主義における低賃金構造という労働力市場の特性であった<sup>27</sup>。しかし、この低賃金構造は高度成長の過程で崩れ、生きることが必ずしも農地にしがみつ়くことではなくなり、また農業外に豊富な就業の機会が存在するようになる。それに応じて、生存権的土地所有としての農地法的土地所有もまた実質的に解体したといわざるを得ない。

第2の問題は、地価高騰によって土地が生産手段から資産へと変化し、それにもなつて農民による土地所有が「生存権的土地所有」から「資産的土地所有」へと変質したことである。もちろん高地価は、直ちに耕作放棄と土地の売却をもたらすわけではない。しかし問題は、一方では都市における農地所有者が農地並み課税によって優遇されながら、その農地の存続は農地所有者の自由に全く任されているということである。農地所有が「生存権的土地所有」であるのか「資産的土地所有」であるのかということは決して客観的に判断できるものではなく、ひとえに農地所有者の営農の意思という主観的な要因にかかっており、それを課税主体が判定することは著しく困難である。そこで、農地所有者が地価の動向をうかがいつつ農地を低コストで保有し、時期を見て転売価格によって巨額の利益を得る、という事態が蔓延することとなる。このような状況が生ずる根本には、

<sup>26</sup> 大泉英治・山田良治編著『戦後日本の土地問題』ミネルヴァ書房、1989年、pp134-135。

<sup>27</sup> 犬塚昭治・柘植徳雄・中林吉幸・菅沼圭輔『土地を活かす英知と政策』農文協、1998年、pp63-65。

先に述べたように、土地の商品化を促進し土地市場における土地所有者の自由な発意を介して宅地供給を図ろうとした新都市計画法の制度的な問題点があることを指摘しなければならないが、同時に、土地増価益を農地保有者が個人的に取得し、土地所有を「資産的土地所有」として実現してきたというのもまた事実なのである。

以上から明らかなように、農地保護を目的として宅地並み課税の非課税を行なう際に、それを農家による農地の生存権的土地所有によって根拠づけようとする主張は、今日ではその説得力をほとんど失っているといつてよい。しかしそのことは同時に、これまで開発に対する最大の「対抗制度」として機能してきた農地法的土地所有が、もはや緑地と自然環境を保護する論理としては機能しなくなったことを意味する。新都市計画法—固定資産税という都市土地利用の制度体系は、土地は開発すべきもの、また利用から高い経済的・貨幣的収益が引き出せるという意味で、有効利用・高度利用すべきものという考え方から成り立っている。このような制度的前提条件にあっては、農地・緑地への宅地並み課税不適用は緑地所有者に対する補助金としての性格を帯びざるを得ないが、低賃金構造の解消と土地の「資産化」が進んだ現在、税制上の措置を通じて農地を保護することは、もはや社会的に受け入れ難いものとなったからである。

そこで、「農地の保護」を「農民の保護」ないし農家による「農業経営の保護」と同一視し、後者から前者を根拠づけるのではなく、いわば「農地を農地として保護する」新しいアプローチが必要となってくる。農地保護の必要性を農地所有者の個人的な経済的事情に帰着せしめるのではなく、農地の社会的意義や公共性を直接的に認める論理が求められるのである。すなわちそれは、農地保護を都市政策の観点から根拠づける論理であり、都市農業や都市緑地を都市の必要不可欠な構成部分として積極的に位置づけていくこのような立場は、法制度上では、生産緑地法の体系として表現されている。

### 3.2 生産緑地法改正と都市緑地の展望

1968年の都市計画法改正により、市街化区域はおおむね10年以内に市街化を図るべきものとされたのであるが、実際には思うように都市整備が進まず、また都市計画法が計画実現のための規制手段を持たなかったこともあり、スプロール的な乱開発が進行した。その結果、市街化区域内には長期にわたり多くの農地が残存することになり、これを都市計画制度の中でどのように位置づけるかが、大きな課題となった。1974年の生産緑地法は、市街化区域内農地の環境機能、および公共・公益施設などの「多目的保留地」としての機能に着目し、これを都市計画上明確に位置づけることをねらいとして制定されたものである。その主内容は都市計画の立場から生産緑地への農地並み課税を認めたものであり、その意味で、市街化区域内農地を宅地化されるべき「宅地予備軍」として位置づけた上で、当面の税制上の措置として農地存続を認めていた都市計画法における農地保護の構造とは異なるものであった。

ただこの生産緑地法は、当初面積要件が厳しく、指定期間も長く、また農地保有者にとって今後宅地並み課税がどのように推移していくかが明確ではなかったため、指定率は極めて低率にとど

まった。一方、1982年には旧来の都市計画法の考え方にそった長期営農継続農地制度が導入されるなど、都市農地をめぐる方針にはなお紆余曲折があったが、最終的に1991年の生産緑地法の改正によって、市街化区域内農地の取扱いは、制度上は一応の決着をみることとなる。

生産緑地法を中心とする改正の主な内容は以下の3点である。第1に、市街化区域内農地を宅地化する農地と保全する農地とに明確に区分し、宅地化する農地については地区計画・土地区画整理事業などにより計画的な宅地化を図ることとし、保全する農地については、市街化調整区域への編入(いわゆる「逆線引き」)または生産緑地地区の指定を行なう。第2にこの改正に対応して、長期営農継続農地制度を1991年度で廃止する一方、宅地化する農地は翌年度から宅地並み課税の対象とし、保全する農地として生産緑地に指定された農地については、30年の営農継続を条件に農地並み課税を適用する。第3に、自治体による農地保全策の一環として、自治体の生産緑地買い取り制度を新たに導入する。生産緑地指定から30年経過後あるいは営農継続不可能な事態が生じた場合には、所有者は自治体に時価での買い取りを申請でき、自治体は1ヵ月以内に買い取るか否かの通知を行ない、また他の農業者への斡旋などの措置をとる。そして3ヵ月以内に所有権移転が行われなかった場合には、開発等の制限は解除され、転用売却などが可能となる。

この改正生産緑地法の最大の特徴は、国および地方公共団体の責務として「都市における農地等の適切な保全を図ること」を掲げ(第2条の2)、都市計画上都市農業を明確に位置づけたことである。この新たな方針の提起は、長期営農継続農地制度の導入により旧制度へのより戻しが行われた翌1983年の都市計画中央審議会中間答申において、すでに行なわれていた。そこでは「制度的にも、現在の市街化区域内の農地等を強制的かつ計画的に宅地化する実効手段に欠けるため、今後かなりの量の農地が市街化区域に残存することが見込まれる」という認識の下、「都市的土地利用と非都市的土地利用が共存する状況をも市街地形態の一つとしてとらえ、その共存の状況を望ましいものに誘導していくことが最も現実的で重要であるように思われる」として、市街化区域内農地に対する新しい考え方を示している。また同年、国土庁土地問題懇談会の提言においても、「今後の市街地整備にあたっては、市街地内の農地を一律に宅地として転換するのではなく、都市的土地利用と農業適土地利用との共存の場として考える必要があり、都市の活力と田園のやすらぎが調和した市街地の実現を目指すべきである」という認識が示されている<sup>28</sup>。改正生産緑地法はこのような視点を明確化したものであり、農地の有する緑地機能その他多面的な機能を認め、従来の「一律宅地化」から「都市的土地利用と非都市的土地利用との共存」という新しい方針を示したものであるといえる。

しかし同時に、この理念は必ずしも十分に実現されているとはいえない。第1に、同法では、生産緑地地区の指定は農地保有者の意向を最優先して行なわれており、都市計画的な検討を経て

---

<sup>28</sup> 五條敦・丸山康人「生産緑地法の改正と都市計画」『都市問題』1992年9月、p35、p45を参照。

いるものではない。しかも他方では、30年の営農継続という禁止的な厳しい要件を付与したため、改正生産緑地法は事実上、残された市街化区域農地を宅地化農地の方に追いやる制度として機能する可能性が極めて高いと言わざるを得ない。実際、生産緑地の市街化区域内農地に対する指定率は、東京と京都が60%、大阪47%、兵庫44%、奈良20%と市街化区域内農地の割合が高い地域では比較的高いものの、その他の県ではほぼ20%台にとどまっており、三大都市圏平均でも35.8%にすぎない。

第2に、本来、都市計画にとっての課題は、農地をはき出させることのみにあるのではなく、出てきた農地を都市的土地利用としていかに方向づけるかという点にある。前節でみたように、都市計画法―固定資産税という制度体系の基本的な問題点は、市街化区域内農地を「宅地化予備軍」と位置づける一方で、宅地化農地の利用についてはこれを市場の手に委ねたことにあった。改正生産緑地法において新たに導入された自治体による土地買い取り制度は、こうした事態を回避し残存農地の緑地的・公共的利用を担保するはずの制度であったが、バブル崩壊後の自治体の厳しい財政状況のゆえに、これも十分に機能していない。例えば生産緑地の買い取り申請は、1993年からの2年間にすでに1000件発生しているが、うち買い取りはわずか6%、買い取らずに開発行為の制限が解除されたケースが8割を占めているのである<sup>29</sup>。

また、残された農地も決して安定的なものではない。農業後継者確保のめどが立たない高齢農業従事者の生産緑地があり、また相続税の支払いが営農継続に対する決定的な問題として存在し続けているからである。その一方では、規制緩和の風潮の中で、市街化区域農地に対する新しい攻撃が始まりつつある<sup>30</sup>。農地・緑地を都市計画の一環として位置づける、さらなる施策がいま求められているのである。

#### 4 固定資産税改革の方向性

これまでわれわれは、開発税制としての固定資産税が戦後の日本における開発プロセスの中で果たしてきた役割を、工業化・都市化の2つの局面について跡づけてきた。それは一言で言えば、固定資産税は、国土総合開発法・都市計画法という2つの開発法のサブシステムとして機能してきた、ということである。そこで最後に、以上を2点にわたり理論的に総括して、本稿の結語にかえたいと思う。

第1に、固定資産税は、工業化の過程において、地方自治体独自の利害を企業進出・地域開

<sup>29</sup> 田代洋一「都市農業と土地問題」『都市問題』1995年12月、pp24-25。

<sup>30</sup> 例えば、行政改革委員会規制緩和小委員会は、1995年7月に「規制緩和に関する論点公示」を行なっているが、そこでは市街化区域について「点在する生産緑地は防災に役立たず、環境の向上にもなっていない」と指摘し、「税制上宅地並み課税を行ない積極的に農地を宅地化すべき」と述べ、また生産緑地制度は「宅地並み課税をまぬがれることを制度化したもの」と徹底した攻撃を加えている(田代、前掲書、pp25-26を参照)。

発と結びつけるような税・財政体系の一環として設計された。もちろんその理論的な背景にあるのは、国税は所得税などの応能税、そして地方税は土地税などの応益税が望ましいとする新古典派の税理論であり、固定資産税の創設そのものはとくに開発の促進を念頭においていたわけではない。それでは、この理論と現実の位相の相違はいったいどのように考えればよいのであろうか。

戦後の先進国における開発体制は、一般に福祉国家の形態をとっている。福祉国家とは、生存権や基本的人権を国家統合の理念とし、成長政策とフィスカル・ポリシーを経済財政政策の基調としつつ、成長過程で生ずる所得格差と地域的な不均衡を、所得再分配と財政調整制度によって平衡化しようとする国家体制のことである。ところでこのような国家体制は、必然的に中央集権型の財政システムを持たざるを得ない。なぜなら、すべての国民の生存権を国家が保障しようとするればそれは経済的には所得再分配国家たらざるを得ず、それを効果的に実現しようとするれば、その国家は中央集権型の財政を必要とするからである<sup>31</sup>。この財政システムの中央集権化は、裏を返せば、地方自治や地方の独立性を支える地方税の地位低下に他ならない。それは中央－地方間の税体系としては、所得税のように経済成長適合的で伸長性のある税が中央に集中され、地方には伝統的な固定的財源があてがわれる、という基本パターンをとる。この構造を開発体制という面からみるならば、国土開発を推進しようとする中央は、基幹となる税源を掌握し、地方交付税や補助金を用いて地方を中央の統制下におくことになるが、同時に地方もまた、残された独自財源を充実させるために開発志向たらざるを得ないことになる。開発税制としての固定資産税の機能は、このような福祉国家における中央－地方間の財政関係を視野に入れて初めて、その意味を十分に把握できるように思われる。

したがって、固定資産税を環境保全型税制へと組み替えていくためには、まずその資源配分機能が財源調達機能に従属している現状を改める必要がある。すなわち、財源の移転による地方分権の実施を通じて、財源調達機能そのものを弱めていくことが求められるのである。その際には、従来の新古典派的税理論の枠組みそのものが、ポスト福祉国家の税理論としての適合性を再検討されなければならないであろう。

第2に、都市化の過程においてこれを制御すべき都市計画法は、緑地から宅地への転換を、詳細な都市計画・土地利用計画と実効性ある規制を通じて行なうのではなく、農地・緑地所有者による自由な土地売却＝宅地供給と、不動産資本を初めとする土地需要者による大幅な自由度を持った開発行為を通じて行なおうとした。固定資産税は、このような開発方式の基盤をなす土地市場形成のための用具として機能すべく位置づけられた。

一方、都市化・工業化と緑地の宅地転換に対する最も重要な対抗制度として機能してきた農地法的土地所有は、戦後の高度成長の過程で緑地保護機能を失った。農地法的土地所有は、生存権としての土地所有、土地商品化・市場化の制限性、所有と利用の不可分性といった特色がセットで存在することにより、その緑地保護機能を発揮する。しかし、この3つの特色のうち前二者を

<sup>31</sup> 佐藤進・林健久編『地方財政読本 第4版』東洋経済新報社、1994年、pp275-276。

失った農地法的土地所有は、もはや農地を保護する社会的正当性を与えることができず、他方唯一残された所有と利用の不可分性という土地観念は、周知のように、土地利用に公共的介入を行なう都市計画の実施と計画的土地利用に対する最大の障害として機能し続けている。また生産緑地法は、都市農地の保護に対して、従来の生存権的アプローチとは異なる都市計画論的アプローチを提示したものであったが、農地所有者の自発性に依拠した土地利用手法は都市計画法のそれを踏襲したものにすぎず、税制面からみても、「開発税制」としての固定資産税の性格そのものに触れるような改革が行なわれているわけではない。都市計画法—固定資産税という開発制度の根幹は、いまだに維持されているのである。

問題は、制度が「開発」をどのように捉えているかにかかっている。都市計画法—固定資産税という都市土地利用の制度体系が依拠している土地利用の基本原則は、実質的には、土地の開発を土地所有者の自由に委ねるとする「開発自由の原則」である。都市計画法は、区域区分に基づく開発許可制度の建て前をとっているが、通常「許可」というのは当該行為についての一般的禁止を前提とする概念であるから、開発許可制度の設定は観念的には「開発不自由の原則」を採ったことを意味する<sup>32</sup>。しかし実際には、この法律では「開発」行為の中に建物建築が含まれず、それは「建築自由の原則」に基づく建築基準法の適用下に置かれている。しかも、計画通りに開発を制御していくための規制手段も担保されていない。かかる土地利用の基底にあるのは、開発行為を土地所有者の権利と捉える考え方であり、そしてこの開発権思想を支えているのが、所有と利用の不可分性という農地法的土地所有に残された土地観念なのである。このような「開発」をベースとする制度体系にあっては、保全は結局のところ開発の「特例」としてしか位置づけることはできないであろう。固定資産税もまた、その「開発バイアス」としての基本性格を保持し続け、農地は経済情勢や地価の動向に応じて、今後も宅地並み課税の圧力にさらされることになる。

それでは、環境保全型税制改革の一環としての固定資産税改革が依拠すべき論理とは何か。それは、開発にかかわって保全を土地利用の基調とする「開発不自由の原則」に他ならない。保全ではなく開発を社会的公共的土地利用の例外とするこの原則の下でこそ、自然保護やアメニティ保全に役立つ土地利用を保証することができる。固定資産税を含めた土地税制の改革は、この原則を社会に定着させ、土地の所有と利用を分離するという困難ではあるが不可欠の課題を実現するための梃子として用いることができるであろう。

---

<sup>32</sup> 大泉・山田、前掲書、p87。なお、都市計画法と建築基準法の論理の矛盾については、例えば石田頼房「都市の土地利用計画における用途地域制」『都市問題』1995年4月、も参照。