

平成2年10月

土地税制のあり方に
ついての基本答申

税制調査会

まえがき

税制調査会は、昭和62年11月12日、内閣総理大臣から新たな諮問を受け、以来3年間にわたって我が国税制の全般について審議を行つてきた。

同調査会はこの審議過程において、これまでに、順次、次の5つの答申を行つた。

昭和62年12月 昭和63年度の税制改正に関する答申

昭和63年4月 税制改革についての中間答申

昭和63年6月 税制改革についての答申

平成元年1月 平成元年度の税制改正に関する答申

平成元年12月 平成2年度の税制改正に関する答申

さらに、今回、同調査会は土地税制小委員会を設置して土地税制の見直しのための審議を行い、同小委員会における議論のとりまとめとして提出された土地税制小委員会報告に基づき、平成2年10月30日の総会において「土地税制のあり方についての基本答申」を決定し、これを即日、内閣総理大臣に提出した。

本書は、この答申を印刷に付したものである。

土地税制のあり方についての基本答申

平成2年10月30日

内閣総理大臣 海部俊樹殿

税制調査会会长 小倉武一

土地税制のあり方について、当調査会の意見を別紙の
とおり答申します。

税制調査会委員名簿

本答申の審議に参加した委員及び特別委員は、次のとおりである。

| | |
|-------------|--------------|
| 委 員 飯 田 経 夫 | ○小 松 勇 五 郎 |
| ○五 十 畑 隆 | ○近 藤 隆 之 |
| ○石 弘 光 | ○佐 ャ 木 喜 久 治 |
| 井 上 光 一 | 佐 治 敬 三 |
| ○梅 村 正 司 | 杉 田 亮 毅 |
| ○大 谷 健 | ○田 中 里 子 |
| ○大 宅 映 子 | 寺 田 千 代 乃 |
| ○大 山 晃 人 | ○戸 田 栄 輔 |
| ○小 倉 武 一 | ○端 田 泰 三 |
| ○織 本 秀 實 | ○土 方 武 |
| ○加 藤 一 郎 | 真 柄 栄 吉 |
| ○加 藤 寛 | 松 井 義 雄 |
| ○河 合 良 一 | 山 下 真 臣 |
| ○栗 原 勝 | ○山 田 精 吾 |
| ○小 早 川 新 | ○吉 國 二 郎 |

なお、横田良男が途中辞任し、梅村正司がこれに代わり委員に委嘱された。

| | |
|---------------|--------------|
| 特別委員 ○安 藝 哲 郎 | ○新 飯 田 宏 |
| ○池 田 齊 | ○野 口 悠 紀 雄 |
| ○石 原 舜 介 | ○長 谷 川 徳 之 輔 |
| 岡 田 卓 也 | ○播 久 夫 |
| ○貝 塚 啓 明 | ○広 瀬 一 郎 |
| ○金 子 宏 | ○廣 瀬 嘉 夫 |
| ○清 宮 龍 | 藤 田 晴 |
| ○河 野 正 三 | ○松 尾 好 治 |
| ○河 野 光 雄 | ○松 本 作 衡 |

○鈴木淑夫 横河正三
○武田亨 ○米原淳七郎
○立山武司 渡部昇一

(○印を付した委員及び特別委員は、 土地税制小委員会に 所属した委員及び特別委員である。)

目 次

| | |
|-----------------------------|----|
| はじめに..... | 1 |
| 第一 土地問題への新たな取組み..... | 2 |
| 1 土地税制見直しに求められているもの..... | 2 |
| 2 土地基本法の下での土地問題への取組み..... | 3 |
| (1) これまでの地価動向と土地政策の経緯..... | 3 |
| (2) 土地基本法の制定と土地税制..... | 5 |
| 3 土地政策の総合的推進についての要望..... | 6 |
| 第二 土地税制のあり方についての基本的考え方..... | 9 |
| 1 資産としての土地の特性と税制..... | 9 |
| (1) 土地の公共性..... | 9 |
| (2) 資産としての有利性..... | 9 |
| (3) 資産としての土地と税制..... | 11 |
| 2 土地税制のあり方についての視点..... | 12 |
| (1) 土地に関する税負担の適正・公平の確保..... | 12 |
| (2) 土地政策の一環としての税制..... | 12 |
| 第三 土地税制の具体的あり方..... | 13 |
| 一 保有課税..... | 13 |
| 1 基本的考え方..... | 13 |
| 2 具体案の検討..... | 14 |
| 3 土地保有税(仮称)の創設..... | 18 |
| 4 既存税制の見直し..... | 23 |
| 二 譲渡課税..... | 27 |
| 1 基本的考え方..... | 27 |
| 2 個人の土地譲渡に対する課税方法について..... | 28 |
| 3 法人の土地譲渡に対する課税方法について..... | 29 |
| 4 特別控除、買換え特例等について..... | 30 |

| | |
|------------------|----|
| 三 取 得 課 稅 | 31 |
| 1 基本的考え方 | 31 |
| 2 相 続 稅 | 31 |
| 3 特別土地保有税(取得分) | 34 |
| 四 土地に関連する節税策への対処 | 34 |
| 要 約 | 37 |
| 土地保有税の経済効果 | 47 |
| 海外 視察報告 | 55 |
| 附 属 資 料 | |

は じ め に

近年の地価の異常な高騰は、我が国の社会経済に深刻な問題を生じさせており、土地問題の解決は我が国にとって最大かつ緊急の課題の一つである。昨年12月の土地基本法の制定により「土地についての基本理念」が定められたが、税制面においても、その理念にのっとり、資産としての土地に対する課税の適正化が求められている。

当調査会は平成2年4月6日の第34回総会において土地税制小委員会を設置し、土地税制見直しのための審議を行ってきた。

土地税制小委員会においては、本年4月13日の第1回会合以来10月30日までに21回にわたり審議が行われたが、当調査会は、同小委員会における議論のとりまとめとして総会に提出された土地税制小委員会報告に基づき、ここに「土地税制のあり方についての基本答申」を決定した。

当調査会は、この提言の内容が一体として成案にとりまとめられ、かつ、適切に実施に移されるよう、政府に対し特段の配慮を要請するものである。

第一 土地問題への新たな取組み

1 土地税制見直しに求められているもの

(1) 近年の大都市圏を中心とする地価高騰は、土地を保有する者と保有しない者との間の資産格差を極めて大きなものとするとともに、土地を保有しない者にとってこの格差を縮小することをほとんど不可能なものとした。土地保有に係る資産格差は土地売却によるキャピタル・ゲインの有無によって資産所得面の格差も著しいものにしている。

地価が勤労者の稼得所得の伸びを大きく上回って上昇したため、土地や住宅を取得しようとする個人又は世帯にとって、その生涯設計の自由度や消費生活のゆとりなどの面で大きな制約となっている。また、企業活動の面においても、土地を保有しているかどうかにより、事業経営上の諸局面での対応可能性に大きな企業間格差がもたらされている。さらに、様々な理由から、土地の保有が個人から企業に移り企業の保有する土地資産が増加する傾向がみられる。

また、大都市圏の地価高騰が大都市圏と地方圏との格差を拡大する一方、地方圏の一部に波及し新たな問題となっている。経済の構造変化を担う新興の企業や我が国での事業展開を望む外国企業の企業立地が制約され、公共投資における用地費増の圧迫により社会資本整備が遅れるなどの問題も惹起している。

こうした土地保有に関する格差は、地価高騰という各個人・企業の努力とは直接関係のない経済事象を原因とし、それ以前から土地を保有していたかどうかにより生じたものである。それが土地という国民の諸活動における最も基礎的な要素にかかるものであるだけに、この問題に対する社会的不公平感が極めて強いことは当然のことと思われる。

我が国においては、高い勤労意欲、事業意欲を基礎とする長期的な経済発展の下で、公平で平等な社会が築かれてきた。近年の地価高騰に伴う勤労の価値の相対的低下、土地を持っていれば必ず儲かるという土地神話の存在は、これまで我が国社会の繁栄を支えてきた「公平」や「機会の平等」に対する基本的な信頼を動搖させ、勤労意欲や事業意欲の減退を招きかねないと懸念される。

21世紀を視野に入れて公正で活力ある社会経済を維持していくためには、このような土地をめぐる様々なゆがみを放置することはできない。すなわち、土地問題は現在及び将来において我が国が解決しなければならない最重要課題の一つであり、一時的・対症療法的な地価対策あるいは土地需給対策にとどまらず、中長期的視点に立って、地価の異常な高騰の発生を抑止しうるような政策体系を確立する必要がある。このため、各般の施策が総合的に講じられなくてはならないが、その中にあって土地に対して適正な課税が行われることの意義は極めて大きいものと考えられる。

(2) 先般の税制の抜本的改革は、勤労所得に対する負担を大幅に軽減し、消費に応じ負担を広く薄く求めることなどにより、それまでの税制が抱えていた様々なゆがみやひずみを是正し、さらに、本格的な高齢化社会の進展や経済社会の一層の国際化に対応する観点から、所得・消費・資産等に対する課税の間で均衡のとれた税体系を構築することを目標として行われた。資産に関する課税の面でも、土地、株式等に対する課税が必ずしも十分でないことが税制に対する不満を高めているとの問題意識に立って、有価証券譲渡益の原則課税化など課税の適正化が図られたところである。

しかし、土地税制の抜本的な見直しについては、広く総合的な土地政策が講ぜられることが求められる中にあって、他の諸施策との整合性に配慮することが極めて重要と考えられることから、土地問題に対処する諸施策の基本的理念の確立を待つて取り組む必要があった。

昨年12月、土地基本法が成立し、総合的な土地政策の基本的スタンスが明らかになった今日、先般の税制改革が目指した所得・消費・資産等の間で均衡がとれた税体系を確保するためにも、また、土地基本法の趣旨に沿って税制がその役割を果たすためにも、国民の声に応え土地税制のあり方について総合的見直しに取り組むことが急務であると考える。

2 土地基本法の下での土地問題への取組み

(1) これまでの地価動向と土地政策の経緯

① 我が国の地価は、昭和30年代の高度成長期に工場用地の需要拡大や産業・人口の大都市集中に伴う住宅需要の急増等から、大都市圏及び工業地を中心に高騰

した。このような状況を受けて昭和43年には都市計画法の全面改正が行われ、市街化区域、市街化調整区域の区分など都市計画の整備がなされた。

税制の分野では当調査会の「土地税制のあり方についての答申」(昭和43年7月)による総合的な検討に沿って個人の土地の譲渡所得に対する分離課税制度の導入等が行われた。

昭和40年代後半においては、所得水準の上昇や都市への人口集中を背景に住宅地を主導としてほぼ全国的に地価が上昇した。その原因としては列島改造ブームや過剰流動性を背景とする投機的な土地需要の存在も指摘されている。この時期には国土利用計画法の制定(昭和49年)などのほか、税制面では当調査会の「今後の土地税制のあり方についての答申」(昭和48年1月)に基づき、法人の土地譲渡益重課制度、特別土地保有税の導入等が行われている。なお、特定市街化区域内農地の宅地並み課税が導入されたが、当初の目標を達成するに至っていない。

② 昭和40年代後半の地価上昇は極めて急激であったが、第一次石油危機を契機に比較的短期間でいったん低下し、その後は昭和50年代半ばの住宅地を中心とする上昇のほかは、おおむね安定的に推移した。今回の地価高騰は、都心部の商業地需要の急激な増大を契機に昭和58年ごろからその兆しを見せ始め、金融緩和状況の下で都心商業用地の地価の著しい上昇が周辺商業地、住宅地に波及し、その後更に地方の中核都市へと波及してきている。

これに対し、昭和63年6月には土地対策の総合的推進を定めた「総合土地対策要綱」が閣議決定され、国土利用計画法の改正による監視区域制度の導入や税制面で超短期土地譲渡益重課制度の導入が図られるなどの措置が講じられている。

③ 我が国の地価は、長期的にみて消費者物価の上昇や国民経済の成長を上回る伸びとなっている。我が国と米国とを比較すれば、我が国は国土面積においては米国の約25分の1、人口や国民総生産は約2分の1にすぎないのに対し、土地資産額は米国の約4倍に達するとも推計されている。特に昭和60年代に入っての土地資産の名目的増加額はその間の国民所得の規模に匹敵するほどの大きなものである。我が国の地価は、全体としては、土地本来の利用価値をかなり上回る異常な水準で形成されているものと考えられる。

④ 地価高騰は土地の需給両面を通じた様々な要因が複合的に作用した結果であり、また、その時期や地域によっても事情を異にするが、我が国において何度と

なく著しい地価上昇が生じた独自の背景として、大都市集中、土地投機、土地神話の存在を挙げることができよう。

大都市集中は一面において経済発展の結果ではあるが、他方、国土全体で均衡がとれた土地利用を行う政策的努力の不足も、特定の大都市への集中を加速し、大都市圏の居住環境等の悪化を招いている。地方圏の経済活力の低下という問題も大都市集中と表裏をなす問題である。また、大都市圏においては、本来居住や業務のためあるいは公共的基盤整備のため有効に利用されるべき土地が、資産保有の手段として利用され、さらには、投機の対象になっていることが合理的な地価形成を妨げている。その背後にあるのは、土地ほど有利な資産はないという人々の意識、すなわち「土地神話」である。

今後、社会資本整備を中長期的に進めていくに当たっては、これまでの地価高騰の経緯等を踏まえると、税制面での対応を含め総合的な土地政策を推進していくことが一層重要である。

(2) 土地基本法の制定と土地税制

- ① これまでにも様々な土地対策が講じられてきたが、その成果は必ずしも満足できるものではなかった。その背景として、土地の利用に関する国民的な合意が十分に形成されておらず思い切った土地対策を講ずる妨げとなっていたこと、各種の施策が総合的な理念に即して体系的に講じられておらず局所的に用いられてきたことが挙げられよう。昨年12月に土地基本法が制定され、土地についての公共の福祉優先、適正かつ計画に従った利用、投機的取引の抑制、利益に応じた適切な負担という「土地についての基本理念」が定められるとともに、国、地方公共団体、事業者及び国民の責務が法制化されることになった背景には、これまでの土地対策をめぐる状況への反省があったものと理解できる。今や、土地基本法の下で、土地問題の解決に向けて各般の施策が総合的に推進されなければならない。
- ② 税制は、市場における土地の需給に税負担を通じて一定の方向性を与えることが可能であり、土地取引規制その他の施策とは別の手法で土地の市場に影響を与える重要な政策手段である。土地基本法においても、同法に定める基本理念にのっとり適正な税制上の措置を講ずることが求められている。

税制調査会は従来から、土地政策の一環としての土地税制のあり方について、「土地税制を活用し、特定の政策目的に沿って個人や企業を望ましい方向に誘導

しようとする場合には、望ましい土地利用のあり方に関し詳細な都市計画その他の制度・施策が整備されていることが前提条件となる」と指摘してきた。例えば、多極分散を図る観点から工場や事務所などの事業用資産の買換えに対して特例を設けるとすれば、ある事業の継続を抑制すべき地域とその事業の展開を促進したい地域の区分が土地政策上明確にされていなければならない。より一般的な税制上の措置を講ずる場合にあっても、土地利用のあり方に関する理念が土地政策として明確にされていなければ、どの方向に土地税制を活用していくべきかの指針が得られない。

今般、土地基本法が制定されたことにより、土地税制が期待されている役割を果たすための環境整備が大きく前進したと考えられる。しかし、もとよりひとり税制のみで土地問題が解決できるものではない。先進諸外国の例に照らしてみてても、土地問題に対処するための諸施策の中にあって、税制の果たす役割は、重要ではあるが、一人芝居の主役ではありえない。土地基本法を踏まえた税制以外の諸施策の発動が伴わなければ、土地税制の実効も期待できない。土地税制の見直しを行うに当たり、土地問題に関する各方面の施策の一層の推進を心から望みたい。

3 土地政策の総合的推進についての要望

土地対策がその実を上げるために、税制以外の諸施策が、税制の見直しとあわせて整合性をもって実施されることが不可欠である。

この際、土地政策の総合的推進を改めて強調するとともに、あえて税制以外の諸施策について具体的に提案し、その必要性を以下において強く訴えたいと思う。

(1) 総合的な国土利用政策の推進

限られた国土をより有効に利用する国土政策は、土地問題に対処するために重要なである。我が国では、経済の国際的地位の向上に伴い、様々な機能が大都市地域に集中し過密の問題など弊害を招く一方で、山間部等の地域では、人口が減少し、過疎や不況の問題が生じている。これに対処するためには、東京圏をはじめ大都市地域からの都市機能、産業機能等の分散を図るとともに、各地域の活性化を図ることが重要になってくる。こうした観点から、昭和62年に閣議決定した第四次全国総合開発計画においては、東京一極集中を是正し、多極分散型の国土形成を図ることを目標としているが、この国土計画が実効性を持つためには、長期的視点に立って

総合的な国土利用政策を推進する必要がある。

(2) 都市計画上の土地利用規制等の活用

全国的な国土計画の下で地域ごとの土地利用計画を策定するに当たっては、社会経済活動の広域化により複数の行政区域をまたがる広域的な視点が重要であり、諸機能の適正配置など総合調整を図りつつ広域的な土地利用計画を整備していく必要がある。

これを受け、各都市においては、美しい街づくりに十分配慮した良好な都市環境の実現を図るため、固有の理念を確立するとともに公正で具体的なマスター・プランの充実を図る必要がある。

現在の都市計画制度においては、市街化区域と市街化調整区域とに線引きを行う区域区分制度と、市街化区域を用途に応じて色分けを行う用途地域制度が採用されているが、現行の用途地域制度では、基本的に一つの用途地域に複数用途の混在を許しているため、地域によっては住居系等競争力の弱い用途が駆逐されるといった問題が惹き起こされている。このような点にも配慮して、用途の厳正化を図りつつ、必要な地域においては用途、容積率など詳細な土地利用計画を設定するなど見直しが必要である。また、高度利用のためあるいは都心部周辺における住宅の確保などのために、用途別容積型地区計画などの活用を前提に容積率等の緩和を行うなど有効な誘導策を探ることも考えられる。

さらに、農地を転用する場合、市街化区域内農地は公共機関の用地として極めて重要なことに鑑み、乱開発を抑制し、公共用地として活用するため、市街化区域内農地を買い取る仕組みの充実を検討すべきである。

(3) 投機抑制のための土地取引規制及び土地関連融資規制等

国土利用計画法に基づく監視区域制度は、土地取引の届出の義務付け、価格審査等を行うことを通じ効果を上げることができる。より実効を上げるために、先行的に区域指定を行うなどより的確な運用を図っていくべきである。また、規制区域制度については、開発利益の発生する大規模プロジェクトの予定地等における地価高騰等を未然に防ぐために効果的な活用を図ることも考慮に値する。

土地関連融資規制については、金融緩和等を背景に、大量の資金が土地への投資や投機に向かったこと等が地価高騰の一因となったと考えられることから、個別指導、総量規制等必要な対策をタイミングを逸すことなく的確に行うことが必要で

ある。このため、金融機関の融資状況を常時業種別に的確に把握する体制を整備する必要がある。また、いわゆるノンバンクといわれる貸金業者の土地関連融資についても、その実態を把握し、実効ある指導を行えるような方策のあり方について検討すべきである。

他方、今般の地価高騰の過程において、過大な土地担保融資により得た資金が向かう土地への需要が地価上昇をもたらし、それによる担保価値の増大が土地担保融資を更に増大させるという事態が生じたとみられる。したがって、土地担保融資については、融資の実態をも踏まえつつ、そのあり方について検討する必要があろう。これらとともに今回の地価高騰の過程を教訓として生かしつつ、今後とも金融の動向については十分な注意を払っていく必要がある。

(4) 土地に関する情報の整備

土地政策の的確な策定・実施のためには、土地情報を総合的、体系的に整備することが重要である。土地情報の整備は、土地税制の適切な執行のために必要であるだけでなく、土地の合理的な利用にも資すると考えられる。土地の取引や所有の状況、土地の評価や地価の動向等に関する土地情報の多くは、主として行政機関において整備されているが、今後は行政機関相互において連携を強め、これまで以上に利活用を進めるとともに、一般のアクセス確保にも努めることが必要である。

特に公的土地評価については、現在、公示価格、相続税評価、固定資産税評価等がある。これらの評価については関係機関の連携を強め緊密に情報交換を行うこと等によって、土地基本法に定めるように、相互の均衡と適正化が図られるように努めるべきと考える。

(5) その他の施策の推進

今後、社会资本の着実な整備が進められていく中で、公共事業用地の確保が不可欠であるが、近年用地ストックが急速に減少するとともに、事業用地の取得が困難になってきている。こうした中で重要な課題とされる公共的基盤整備の促進を図っていくためには、用地先行取得制度等の施策の一層の充実を図るとともに、土地収用制度の積極的な活用などを図っていくことが重要である。

このほか、借地・借家法は、長い歴史の中でその背景となる社会・経済の変化も大きく、借地・借家法の新しいあり方が求められているところであり、社会全体としての土地の有効利用促進が望ましいことも考慮して、早急な見直しを行う必要が

あると考える。さらに、国公有地等については、土地の有効利用促進の観点にも配慮してその活用を図っていくことが重要である。

第二 土地税制のあり方についての基本的考え方

土地基本法の下で土地に関する税制のあり方を考えるに当たって、まず土地が資産としてどのような性格を有するものであるか、それに応じて税制はどのように対応すべきかについて検討を行った。

1 資産としての土地の特性と税制

(1) 土地の公共性

土地基本法においては、土地は、

- ① 現在及び将来における国民のための限られた貴重な資源であること
 - ② 国民の諸活動にとって不可欠の基盤であること
 - ③ その利用が他の土地の利用と密接な関係を有するものであること
 - ④ その価値が主として人口及び産業の動向、土地利用の動向、社会資本の整備状況その他の社会的経済的条件により変動するものであること
- など「公共の利害に關係する特性」を有するものと規定されている。

さらに、同法は、土地に関する第一の基本理念としてその公共性に鑑み、土地については公共の福祉を優先させるものとすることを定めている。

土地税制のあり方を考えるに当たっては、このような土地基本法の考え方方が重要な指針となる。同法が定めているとおり、土地は国民共通の限られた貴重な資源であり、公共の福祉が優先すべき資産として公共的な性格を有していることに照らせば、土地を私的に保有、譲渡又は取得することを通じて土地の便益を享受する場合には、他の資産ないし所得との均衡上、一層の税負担を求めることが必要であると考える。

(2) 資産としての有利性

- ① 土地問題の深刻化の背景には、土地は有利な資産であるとの認識が、個人や企業の間に広く浸透していることが考えられる。

土地神話の背景となっている土地の有利性に関し、次のような点が挙げられる。

イ 土地は、基本的に新規の供給がない限られた資源であるという稀少性を有している。特に、我が国ではこれまで、人口の相当の増加や経済の急速な発展を背景に、土地は全体としては長期的な需給ひつ迫傾向にあった。この結果、地価上昇は経験的に土地の生産性の伸び、あるいは国民所得の伸びをかなり上回ったものとなっている。

ロ このような地価の経験的な上昇傾向は、土地が物理的に滅失しないこととあいまって、株式等に比べリスクが小さく値上がり期待の大きな資産として保有する需要を高め、一層の地価上昇を招いている。

ハ さらに、土地には広い意味での代替性はあるものの、その位置等を考えれば全ての土地は個別的なものである。土地に関する情報の流通が他の資産に比べて十分でないことが、土地の個別性を増幅しており、このような状況から、地価がより高い水準において形成されやすいものとなっている。

ニ 土地の価格は、自己の労力・資本の投下によらず、主として周辺の人口・産業動向、社会资本の整備状況等の外部的条件により上昇する。このため、事業や他の資産への投資に比べ、長期的な地域発展のもたらす地価上昇を期待できる土地への投資を有利なものとしている。

ホ このほか、むしろ税制が土地の有利性を助長しているとして、次のような点が指摘される。

(イ) 値上がり益が売却により実現した時点で課税される点では金融資産等と同様であるが、土地については、短期譲渡益重課制度がある反面、各種の特別控除、買換え特例等により税負担軽減の余地が大きい点で、他の資産より有利なものとなっている。

(ロ) 価格の変動リスクの大きい株式等と異なり地価下落のリスクは極めて小さいことから、売却時点を容易に選択でき、値上がり益に対する譲渡益課税を先延ばししやすい。これが、いわゆる含み益について金融上の担保価値として実質的に便益を享受できることとあいまって、他の資産より有利なものとしている。

(ハ) 相続税において、土地の評価が実勢価額より低くなってしまっており、また、事業用及び居住用の小規模宅地等の評価額から一定割合を減額する特例があるため、土地が他の資産と比べ相対的に有利になっている。

- (=) 土地については金融資産等と異なり土地保有自体に固定資産税が課されるが、著しい地価上昇の中で、土地の使用収益しうる価値を大きく上回る水準で取引されており、従前に比べ時価に対する保有コストが次第に低下している状況にある。
- ② このような土地の資産としての有利性は、国民の間にいわゆる「土地神話」を形成させ、このため土地取引が利用価値とはかなり異なった価格水準で行われる傾向を招いているといえよう。人件費、金利、在庫などのコスト節減には世界的にも最も敏感な日本の事業者が土地の保有に関してはほとんど節減という意識を持たないことは、土地の有利性の証左ともいえるように思われる。また、土地神話の下で、我が国では、土地の所有者は本来その土地を適切に利用しなければならないという意識が乏しくなっている。

したがって、土地の利用の非効率や土地投機をなくしていくためには、このような土地の資産としての有利性をもたらす諸要因を除去するよう、広く各方面から適切な施策を講じていくことが必要である。そのためには都市計画等土地利用に関する適正なルールの設定や土地に関する各種の情報の整備が肝要であるが、税制によって土地に適正な負担を求め、利用の効率化を図る合理的行動が行われるよう促すことも重要である。

また、税制自体が土地の資産としての有利性を助長しているとの指摘については、税制本来の公平・中立・簡素を確保するという観点からも的確に対処していくなくてはならない。

(3) 資産としての土地と税制

以上のように、土地という資産は、株式、公社債、預貯金、絵画、貴金属といった他の資産と異なり、国民のための有限で公共的性格を有する資産であるという点で基本的な違いを有している。また、稀少でリスクが小さく値上がり期待の大きな資産であること、外部的要因による値上がりが大きいこと、譲渡益課税、相続税評価等の面で他の資産よりも有利な点を有していること等の違いが注目される。

したがって、資産に対する課税という観点から考える場合、土地に対しては他の資産とは同列に論ずることは適当でなく、その特性を踏まえた対応を検討する必要がある。

2 土地税制のあり方についての視点

土地の公共性、有利性という特性を踏まえ、税制に求められる最も重要な原則である負担の公平という理念、また、政策手段としての税制に求められる役割という観点から、土地税制のあり方についての視点を整理すれば次のように集約される。

(1) 土地に関する税負担の適正・公平の確保

地価高騰により土地保有の有無が個人あるいは企業の間に資産保有面及び資産所得面で様々な格差をもたらしており、社会的な不公平感の原因となっている。このような格差を放置すれば、21世紀に向け公正で活力ある社会経済を維持していくことが危くなりかねない。このような資産格差の拡大に対処するため、土地に対する課税の適正・公平を確保するという要請は極めて重要なものと考える。また、勤労所得などに対する税負担とのバランスといった観点からも、土地に対する課税の公平・中立が求められるべきである。さらに、土地の資産価値の上昇は外部的要因による面が強く、その利益に適正な負担を求めることにより公共に還元するという観点からも適正な課税が求められよう。

資産格差の拡大への対応等の必要性及び土地基本法という土地についての新たな国民的合意を踏まえれば、負担の適正・公平という見地から、土地という資産の保有・譲渡・取得に対して適切な税負担を求めていくことが必要である。

(2) 土地政策の一環としての税制

税制を活用して個人・企業による土地の取引や利用形態を望ましい方向に誘導しようとする場合には、その前提として土地利用のあり方に関する理念が明確にされなければならない。土地基本法においては土地の公共性を踏まえ、適正な利用及び計画に従った利用、投機的取引の抑制、利益に応じた適切な負担が基本理念として掲げられている。税制の分野においても、これらの基本理念に沿って必要な措置を講じ、土地政策の一環として適切な役割を果たす必要があり、土地の資産としての有利性を縮減ないし減殺することを中心に、投機的土地区引の抑制と土地の有効利用の促進を図る必要がある。

土地税制においては、これまでも土地政策の一環として宅地供給促進等の個々の政策上の要請に沿って様々な特例措置が講じられてきた。それにもかかわらず地価の異常な高騰が生じ、土地の利用価値よりも資産価値に重点をおいた保有・取引が

行われ、結果として、安定した生活の基盤となる住生活を求める国民の夢が奪われている。今般の土地税制の抜本的見直しに当たっては、土地の資産としての有利性を政策的に縮減するという観点が何よりも重要である。

このような観点に立った土地税制により、地価の抑制が図られ、土地神話が打破されることを期待したい。

政策手段としての税制を活用する場合には公平の原則と相反する場合が多いのではないかという指摘がある。土地税制のあり方の全般的な検討に当たっては、土地に関する税負担の公平確保を図っていくことが、大局的にみて土地政策の目的にも沿っていることを強調しておきたい。それに加えて仮需抑制、有効利用促進等のため土地税制の政策的活用にも配意していくことが、土地神話の打破という土地政策の目標に資することとなるものと考えられる。

第三 土地税制の具体的あり方

一 保 有 課 稅

1 基本的考え方

- (1) 謾渡課税や取得課税が土地の移転に際していわば単発的に生ずるのに対し、保有課税は土地を保有している状態をとらえいわば継続的に生ずるところから、土地税制の中でも重要な役割を果たすものである。
- (2) 土地基本法制定の契機となった地価高騰の下で、土地を保有する者と保有しない者との間には保有資産の価値に大きな格差が生じてきた。個人にとっては、持家の有無による生活のゆとりなどの差が、事業者にとっては、資金調達力、事業用地のコスト、事業拡張の難易など事業経営上のゆとりや対応力の格差が拡大している。この結果、社会的不公平感が増大している。

有限で公共性を有する土地の保有の有無が資産格差を拡大させていることに鑑みれば、土地の保有に対してはその資産価値に応じて一層の税負担を求めることが、公平の理念にかなうものであると考える。

- (3) また、我が国では過去数十年間にわたり主要先進国に例をみない土地問題が生じ、深刻化してきた。その背景にあるのは、土地が資産として極めて有利なものと

認識され、この結果、利用価値よりも資産価値に着目した土地保有が行われてきたことである。

このような傾向に対処するためには、保有課税を強化することにより、土地の保有コストを引き上げ、その有利性を縮減することが必要であると考える。土地の資産価値に応じた課税を行えば、地価の上昇に伴い保有コストが増加するので、土地の有利性の縮減という目標について大きな政策効果を持つものと考える。

- (4) 以上のように、土地保有に関する負担の公平を確保するとともに、土地の資産としての有利性を政策的に縮減する観点から、保有課税のあり方を検討する必要がある。基本的方向として、固定資産税・特別土地保有税の見直し及び新税の創設を含め、土地保有に対する税負担をその資産価値に応じて適正な水準に引き上げることが考えられる。

2 具体案の検討

以上の基本的考え方立って、保有段階における税制上の具体的な対応策について、既存税制の見直しか新税の創設かといった点に基づき検討を行った。

検討の詳細は下記の通りであるが、論議を要約すれば、まず、保有課税に期待される役割を果たすためには、資産価値を基準とした負担を求める新税を創設するのではなく、既存の固定資産税・特別土地保有税の適正化、充実・強化により十分対応できるのではないかという意見があった。

これに対し、土地保有に対する負担の公平確保、有利性縮減の観点から資産価値に応じた負担を求める必要があり、これには既存税制では対応できず、新税を創設する必要があるとの意見が大勢であった。この場合でも新税の創設と併せて、既存税制についても、その性格に沿って適正化、充実強化を図る必要があるとの意見が大勢であった。

(1) 既存税制(地方税)の見直し

イ 考え方

利用価値を大幅に上回る水準となっている時価に従って土地の保有に応じた税負担を求めるのは適当でなく、資産課税の適正化の観点から、現行の固定資産税を段階的に引き上げ、中長期的にその強化を図ること、同時に、投機的土地区引の抑制や土地の有効利用促進を目的とする特別土地保有税を充実強化することにより対応すべきである。

口 檢 計

- (イ) 土地が利用価値と大きく異なる価格水準で現実に市場で取引される状況の下で、土地の資産価値に応じた税負担を求めることがなくしては、資産格差の拡大への対応及び土地の資産としての有利性縮減という目的を達成することができず、その意味で今般の土地問題の解決につながらない。一方、固定資産税は、その性格上、本来資産の保有と市町村の行政サービスとの間に存在する受益関係に着目し、土地の使用収益しうる価値に応じた負担を求めるものである。したがって、土地の取引価額を課税標準とすることを予定しているものではなく、また、土地の有利性縮減という土地政策上の役割を期待することは困難である。
- (ロ) 特別土地保有税は、昭和44年以降に取得された一定面積以上の土地に対して取得価額を課税標準として課される政策税制である。同税は、投機的 土地取引の抑制と有効利用の促進を目的としており、そもそも一般的な土地保有に対する負担の公平確保を目的とするものではなく、そのような機能を期待することはできない。

(2) 新税(国税)の創設

① 低未利用地課税

イ 考え方

土地の有効利用を政策的に促進する観点から、未利用又は低利用の土地に対して特別の税負担を求めようとするものである。基本的な仕組みとしては、その土地の利用状況が、建物等の有無、構造、使用状況その他都市計画等一定の基準に照らして利用度の低いと認められる土地に対して、取得時点を問わず、時価(資産価値)を基準として新たな国税を課税することが考えられる。

口 檢 計

- (イ) 低未利用地課税は、土地の有効利用を政策的に促進する見地からそれなりの意義を有するものであるが、土地保有に対する負担の公平確保あるいは土地の有利性の縮減という観点に直接応えることはできない。
- (ロ) 低未利用地課税は、ある土地が低未利用であるかどうかを判定するための客観的な基準の存在が前提となる。このため土地利用のどの側面に着目し、どの程度の利用までを、誰が、低未利用と判定するのか、という点につき納

税者の理解を得られ、税務当局にとっても明確であるような基準を定める必要がある。

したがって、少なくとも、個々の土地について、その地方・地域の社会・経済等の状況に応じて、望ましい利用のあり方を相当程度具体的に定めた実効性のある土地利用計画が整備されていることが必要である。しかしながら、現在のところ、そのような具体的な利用のあり方を詳細に定めた土地利用計画は存在しない。

(ハ) また、仮に現行の都市計画等の土地利用計画を前提に外形的な基準によりあえて利用度の判定を行うこととした場合には、①地域の産業等の状況から利用への需要が乏しいような場合には、外形的な基準で割り切ることができるので、②形式的に基準を満たす建物を建てて放置したり、最低基準をやや上回る程度の利用が増えたりして、必ずしも有効利用につながらないのではないか、といった問題点も指摘される。

(ニ) 以上の点を踏まえれば、保有課税のあり方の検討に際し、国税として、新たに低未利用地課税を導入することは適当でないと考える。

なお、土地政策の観点からは、土地の有効利用の促進を重視すべきであり、その意味で土地税制のあり方についても低未利用地課税を中心とした検討が必要であるとの意見があった。

(ホ) この関連で、「総合土地対策要綱」等において示された方針に鑑み、遊休地に係る都市計画の制度が創設されたことを踏まえ、低未利用地に係る特別土地保有税の強化を図ることが考えられる。

② 含み益課税

イ 考え方

土地の値上がりによる含み益については、売却時まで譲渡益課税を受けない一方、これを見合いとして借入れを行ったり、資本市場で有利に資金調達を行うといった形で実質的な利益を享受しうる。含み益課税は、このような経済力を有する土地の含み益に対し一定の負担を求めようとするものである。

基本的仕組みとしては、土地の含み益(時価と帳簿価額の差額)を基準として課税することとなるが、この場合、含み益自体に着目して一回限りで課税する

方式と含み益が売却により実現するまでの間の利子相当の負担を求める観点から毎年課税する方式(いわゆる含み益利子税)との二通りの方法が考えられる。

口 検 討

- (イ) 地価高騰に伴い膨大な土地の含み益が発生しており、これが土地を保有する者と保有しない者との経済力の格差をもたらす大きな要因となっていること、あるいは、土地の資産としての有利性を高める要因となっていることに鑑みれば、土地の含み益に課税する考え方は土地税制の見直しの方向として十分に理解できる。
- (ロ) しかしながら、含み益課税は、古くから保有されている土地には負担を求められるが、最近取得された含み益のない土地に対しては負担を求めることができず、土地保有に対する負担の求め方として公平性あるいは中立性の点から難点があると考えられる。
- (ハ) また、未実現の値上がり益については、理論的には所得の概念に含めて考えることができるとしても、現実の収益を伴うものでないため支払い能力等の点からその課税にはおのずから限度があるのではないか、という問題がある。この点については、含み益に対して売却時点までの利息相当分の負担を求めるにしてはどうかとの考え方もあるが、そのような含み益利子税は、保有土地に対し低い税率水準で毎年負担を求める一般的な保有課税によって実質的には代替できるのではないかとの指摘があった。
- (ニ) さらに、含み益課税と、現実に土地が売却された時の譲渡益課税との調整が問題となる。調整を行わなければ、値上がり益に対し実質的に重複して課税することとなりかねない。他方、含み益への課税に応じ土地の帳簿価額を引き上げる(いわゆる再評価を行う)ことにより調整を図る場合は、含み益課税の税率水準が低ければ土地保有の有利性を拡大しかねず、高ければ未実現の値上がり益に対しかなり重い負担を求めることになるという問題がある。
- (ホ) 以上の検討を踏まえれば、含み益課税を導入することには問題があると考える。

③ 一般的な土地保有課税

イ 考え方

土地という国民のための有限で公共的性格を有する資産の保有に対する負担

の公平を確保するとともに、土地の資産としての有利性を縮減する観点から、土地の資産価値に応じた保有税負担を求めようとするものである。

基本的仕組みとしては、土地の利用状況等を問わず、資産価値(時価)に応じて新たな国税を課税することが考えられる。

口 檢 計

(イ) 新たな土地保有課税は、土地の利用状況等を問わず、その資産価値に応じ負担を求める点において、土地保有に対する負担の公平確保及び土地の資産としての有利性縮減という要請に最も適合した課税方式であると考えられる。

(ロ) また、新たな土地保有課税は、保有コストを考慮したより効率的な利用を促進する、つまり、土地の有効利用という目的にも資するものと考えられる。また、土地の資産価値に応じた負担を求める点で、古くから保有されて含み益のある土地に対して負担を求められると同時に、最近取得された土地についてもその経済力に応じた負担を求めることができると考える。

3 土地保有税(仮称)の創設

上記2を踏まえれば、一般的な土地保有課税として新たな土地保有税(仮称)を創設することが適当であり、その具体的な仕組みについて検討を行った。

(1) 具体的仕組み

① 土地保有税(仮称)の趣旨等

イ 土地保有に対する負担の公平を確保し、土地の有利性を縮減することが、土地保有税(仮称)創設の趣旨であり、この点から、基本的に土地の利用状況等により区別せず、また、地域を限定せずにその資産価値に応じて負担を求めることが適当である。

新税は、全国の土地に対し資産価値(時価)に応じた統一的な評価水準に基づき負担を求める必要があるので、国税とすべきである。また、地価水準が地域的にかなり異なる状況の下で、税収の偏在が生じないという点からも国税とすることが適当であるとの意見があった。

ロ 新税は、土地の資産価値に担税力を認め税負担を求めるものであり、長期的にその土地から生ずる総合的な収益により負担されるものと考える。

② 課税の対象から除かれる土地

イ 居住用の土地

居住の用に供される土地は、国民の生活の本拠であることに鑑み、原則として非課税とすることが適當である。この場合、持家の敷地のほか、戸建ての貸家やアパート等の敷地も、入居者の居住の用に供されていることから非課税とすることが適當である。ただし、別荘や大規模な邸宅の敷地については非課税から除外することが適當と考えられる。

ロ 公共的、公益的な用途に供される土地

(イ) 国、地方公共団体や公共法人の公共的な性格に鑑み、これらの保有する土地については非課税とすることが適當である。

(ロ) 民法上の社団法人・財団法人、学校法人など公益法人等が使用する土地については、基本的には非課税とすることが適當である。しかしながら、公益法人等は、必ずしも本来の事業目的と直接関係しない土地を保有する場合もありうることを勘案して、一定の保有土地については課税対象とすることを検討すべきである。

(ハ) 一般の法人や個人の保有する土地であっても、例えば、病院、社会福祉施設等、その用途に高い公益的性格の認められるものについては、一定の基準により非課税とすることが適當である。これらの非課税の範囲については、負担の公平の見地から、真に公益性が高いと認められるものかどうかという点を勘案して厳格な基準によるべきものであり、できるかぎり限定すべきである。

ハ 課税最低限

土地の資産価値に応じた負担という趣旨に照らして、小規模な店舗の用地等一定の資産規模以下の土地保有については課税対象から除くことが適當である。このため、納稅義務者の土地保有のうち一定の部分は控除することにより、課税最低限を設ける必要がある。

控除の基準については、保有する土地の金額と面積の二つの基準を併用することが考えられるが、土地の資産価値に着目する新税の趣旨からは、基本的には金額基準による方向で検討することが適當である。

③ 納税義務者

土地保有税(仮称)の納税義務者は、非課税とされる土地を除いた上で課税最低限を超える土地を保有する者(個人及び法人)ということになる。

借地権の設定されている土地については、借地権(いわゆる上土権)と底地とが独立に取引されるため、土地の資産価値のうち借地権相当部分は、実質的に借地権者に帰属するものと考えられること、また、上土権の価格が土地全体の価格の過半を占めることが多い実情にあることから、土地所有者のみならず借地権者に対してもその資産価値に応じて負担を求めることが必要である。このほか、地上権等所有権とは独立に取引される土地の上に存する権利を有する者についても同様に取り扱うべきである。

④ 土地の評価

新税の課税の基準となる土地の評価については、資産価値(時価)に応じた負担という新税の趣旨に照らし検討する必要がある。この点で、相続税評価は、全国の土地を対象としてその資産価値について毎年、売買実例等に基づいた評価替えを行っているので、これを活用していくことが現実的な観点から最も適当であると考える。なお、新税の導入に伴い相続税評価の一層の充実を図っていく必要があると考える。

⑤ 税率

土地保有税(仮称)の税率については、土地保有そのものに担税力を認めつつ毎年保有土地の資産価値に応じて負担を求める観点、土地の資産としての有利性を政策的に縮減する観点等を総合的に勘案して適切な水準に設定すべきであると考える。

その際、税率は、事業経営の継続に配意すると同時に土地の資産としての有利性を縮減する程度のものであることが望ましい。

なお、土地保有税(仮称)の税額は、所得課税において法人所得や個人の事業・不動産所得の計算上、損金算入の対象とすることが適當であると考える。もっとも、この点は、税率水準の決定と密接にかかわるところであるが、土地保有に対する負担という点からは、所得の有無により新税の実質的な負担が大きく変わるのは適當でなく、損金算入の対象とすべきでないとの意見があった。

⑥ 申告納税

税額の確定・納付については、他の国税における一般的な納税方式の例にならない、申告納税方式によることが適當であると考える。申告期限や申告の基礎となる保有土地の確定時点については納税者の事務負担、毎年の評価に必要な期間等をも考慮して検討すべきである。

この点に関連し、土地保有税（仮称）の導入に当たっては、効率性に配慮しつつ、執行体制の整備を進めることが必要である。なお、行政の効率化を図る見地から、国税当局・地方税当局相互の資料提供等関係行政機関の間の協力関係をより密接にする必要がある。

⑦ 土地保有税（仮称）の性格等

以上の検討を踏まえ、新税の性格付けを考えると、居住用の土地の原則非課税、一定の資産規模（課税最低限）以下の土地の非課税等により、課税対象は一定規模以上の事業用地を中心とするものとなり、納税義務者の数は相当限定されたものとなると考える。

なお、具体的な適用範囲や納税義務者数は課税最低限の水準や公益的な用途による非課税の範囲の設け方に応じ定まるところとなるが、これらの点については、土地保有の状況、納税者の事務負担や制度の簡明さ等の点を総合的に勘案しつつ適切に定めることが必要であると考える。

⑧ 土地保有税（仮称）と固定資産税との関係

新税が課される土地には固定資産税も課されるので、両税の負担を調整すべきかどうかとの点については、

イ 新税は、公共的性格を有する土地の保有に対する負担の公平確保及び土地の有利性縮減を目的としており、固定資産の保有と市町村行政サービスとの間の受益関係に着目して資産の使用収益しうる価値に応じて負担を求める固定資産税とは税の趣旨・性格を異にすること、

ロ 新税の課税標準は土地の資産価値であり、固定資産税の課税標準である土地の使用収益しうる価値と異なること、

ハ 新税は、居住用地を原則として非課税とし、控除により小規模事業用地等を非課税とすること等から、課税対象とされる土地の範囲が固定資産税より大幅に限定されていること、

ニ 同一の課税物件について複数の税が課される例としては所得税、法人税と住民税などの例があり、固定資産税があることから土地の資産価値に応じた担税力が否定されるものではないこと、

等の点を考慮すれば、新税は固定資産税と性格を異にするものであり、その間で負担の調整を図ることは適当でないと考える。

なお、この点については、新税から固定資産税の税額を控除すべきではないかとの意見があった。

⑨ 土地保有税(仮称)の実施時期

土地保有税(仮称)については、長期的な地価高騰の再発防止のためにもその速やかな実施が望まれるが、申告納税方式とすることによる納税者の申告準備、税務執行上の準備等を勘案すると平成4年度からの実施とすることが適當と思われる。

土地の資産価値に着目するという点からは、新税は恒久的な税制として設けることが適當と考えられる。他方、地価が土地の利用価値を大きく上回る状況が永続しないことを期待し政策的効果を重視する観点からは、当分の間の措置とすることも考えられるという意見があった。

(2) 土地保有税(仮称)の税収と所得課税の減税等

土地税制の見直しは、土地に対する負担の公平を確保するとともに、土地の資産としての有利性を縮減し、もって、税体系における所得、消費、資産等に対する課税の間での均衡を図る観点から行うものであり、増収を目的とするものではない。こうした観点から、土地保有税(仮称)を創設する際には、所得課税の減税を合わせて検討することが適當である。なお、新税の税収について、その一部は所得課税の減税と合わせ、土地対策等に資するという観点から、歳出を通じ国民生活に還元することが適當ではないかとの意見もあった。

(3) 土地保有税の経済への影響

地価は、理論的には将来にわたって土地から得られると予想される収益を反映して決まると考えられるが、保有課税の一般的な効果として、固定資産税であろうと土地保有税であろうとその税負担に応じて土地の収益性が低下するので地価も低下することになる。

現実の地価(取引価額)は、土地の将来にわたる収益性からかけ離れた過大な値上がり期待を織り込んだものとなっている可能性がある。このような場合には、土地保有税の導入により過大な値上がり期待が縮小し、地価が更に低下することも考えられる。

土地保有税が財・サービスの価格に与える影響については、伝統的な理論によれば、保有課税の負担は土地保有者に帰着しこれらの価格上昇は生じないとされている。しかしながら、様々な理由から、生産者が保有課税の負担を生産コストの上昇とみて価格へ転嫁しようとすることが考えられる。この場合、実際に転嫁される可能性や程度は、市場が競争的であるか否かなどそれぞれの財・サービス市場の状況に依存する。

例えば、地価が低く土地保有税の負担も軽い地域に競争企業があつてその製品に需要が移ってしまうような場合には、土地保有税の負担を財・サービスの価格に転嫁することは困難であると思われる。もとの価格が借家法などにより人為的に抑えられていた場合には転嫁が行われやすいと考えられるが、居住用の土地が非課税とされればいうまでもなく住宅家賃への転嫁問題は生じない。

いずれにせよ、土地保有税の導入により一部の財・サービスの価格が上がるることは考えられるがそれも一回限りの価格上昇にとどまり、一般的な物価上昇・インフレにつながるおそれはないと考えられる。

土地保有税の中長期的な効果としては、土地の保有に適切な水準の負担を求めるにより投機的に土地を購入したり低未利用のまま留保したりするといった行為が抑制され、土地の有効利用が促進されるとともに、新規立地の際地価の低い地方圏が選択される傾向が強まることなどにより全体として経済活動の地方分散が促されるといった効果が重要である。このような中長期的な効果により、土地保有税がない場合と比べると、大都市圏を中心として地価は更に低下し、これに伴う土地購入費などの全般的な低下が住宅費や財・サービスの価格の低下にもつながっていくことが期待される。

(なお、土地保有税の経済効果については、別添で理論的な議論がなされている。)

4 既存税制の見直し

(1) 固定資産税

① 固定資産税に係る土地の評価の均衡化・適正化

イ 固定資産税は、戦後の地方税制度の確立の原点であるシャウプ勧告によつて、地方自治の充実・発展に資するため、市町村の安定した財源として位置付けられた基幹税目であり、税源の普遍性や税収の安定性に富む税として市町村税として最もふさわしい税である。

しかし、固定資産税は、市町村税収総額に占める割合が長期的にみると低下傾向にあること等に鑑み、土地に係る固定資産税について、その評価の均衡化・適正化を行い、中長期的にその充実を図る方向を基本とすべきものと考えられる。

ロ 固定資産税は、資産の保有と市町村の行政サービスとの間に存在する受益関係に着目し、その保有の継続を前提として、資産の使用収益しうる価値に応じて、毎年経常的に負担を求めるものである。

したがって、その税負担は、固定資産の処分によって支払われるのではなく、固定資産の所有により得られる収益のうちから支払われることが予定されているものといえる。

ハ ところで、近年、首都圏をはじめ大都市地域を中心として、投機や将来の値上がり期待、また、大都市集中等から土地の価格が異常に高騰し、更に地方中核都市にも地価高騰が及んでいる。このように土地の利用価値と交換価値があまりにもかけ離れている状況の下では、固定資産税に係る土地の評価は地域によって相当程度地価公示価格等を下回っている。しかし、昭和50年代に見られたように、地価が安定的に推移する状況の下ではこうした乖離もより小さくなるものと考えられるところである。

ニ そこで、固定資産税について、土地に対する課税の適正化を図るために、同税の性格を踏まえつつ、土地の収益価格を目標として評価の均衡化・適正化を計画的に行い、最終的には評価水準を収益価格のレベルに引き上げることとし、同税を段階的に引き上げ、中長期的にその強化を図っていくべきである。

その際に、地価公示制度の中で収益価格も併せて公示される場合には、公的 土地評価相互間の均衡の確保の観点から、その価格を固定資産税評価の中で活用し、土地の評価の均衡化・適正化を図っていくべきである。

② 基準地等に係る路線価の公開の実施

固定資産税に係る土地の評価の均衡化・適正化に資するため、平成3年度から段階的に路線価の公開を実施することとする。当面平成3年度においては、地価公示の地点数を上回るできるだけ多くの基準地等に係る路線価の公開を行い、次回評価替え以降速やかに全路線価を公開するよう努める必要がある。

③ 負担調整措置

固定資産税の評価替えに伴う負担調整については、個人・法人を区分した取扱いを行うこととし、法人については原則として直ちに評価額課税を行い、一方、個人住宅用地については評価額の上昇の程度を見極めたうえで、場合によっては3年を超えた負担調整措置を検討すべきである。

④ 特定市街化区域農地に対する課税の適正化

イ 特定市街化区域農地については、既に「総合土地対策要綱」において、政府の方針として、東京等大都市地域の市街化区域内農地について、①保全すべき農地については、市街化調整区域への逆線引きを行うほか、生産緑地地区制度を見直し、生産緑地地区の指定を行うことにより都市計画上の位置付けの明確化を図るとともに、②その他の農地(宅地化すべき農地)については、計画的な宅地化を図ることにより、特定市街化区域農地に対する固定資産税の課税の適正化措置に関し、長期営農継続農地制度等について見直すことが示されている。

ロ そこで、特定市街化区域農地に係る長期営農継続農地制度については、土地に対する公平・適正な課税という土地税制の抜本的見直しの趣旨及び「総合土地対策要綱」等を踏まえ、この制度を廃止すべきである。

ハ この場合、特定市街化区域農地のうち「保全すべき農地」については、転用制限の強化等保全を担保する措置を強化し、都市計画の中で明確な位置付けを図ったうえで農地並み課税とし、一方、それ以外の「宅地化すべき農地」については、宅地並み課税の適用対象とすべきである。

⑤ その他

固定資産税は住民税と並ぶ市町村税の基幹税目であって、今後とも市町村財政の中で重要な役割を果たしていくべきである。こうした観点から土地に係る固定資産税を中長期的に充実・強化していく場合、都市計画税も含めた土地に対する

税負担のあり方や住民税の減税など地方税の体系における均衡のとれた課税のあり方について更に検討すべきである。

(2) 特別土地保有税(保有分)

① 政策税制としての特別土地保有税の役割とこれまでの経緯

イ 特別土地保有税は、昭和40年代後半の全国的な地価の高騰を背景として、投機的土地区引の抑制を図りつつ、土地の供給促進にも配意するとの基本的な視点から、昭和48年度に創設された政策税制である。

ロ その後、昭和50年代に入り、地価の沈静化傾向を背景として、昭和53年度から、恒久的な建物等の用に供される土地について納税義務を免除すること（免除土地の特例制度）とされ、また、昭和57年度から、保有分の課税期間について取得後10年間に限定するなどの改正が行われた。

ハ こうしたなかで、今回の異常な地価高騰に対しては、投機的土地区引の抑制と土地の有効利用の促進を目的とする政策税制である現行の特別土地保有税が、その期待されている役割を十分に發揮していないのではないかとの指摘がある。

ニ このため、特別土地保有税については、土地政策の一環としての土地税制の活用を図る視点から、政策税制としての制度創設時の役割を踏まえた見直しを行い、その拡充、強化を図る必要がある。

② 現行制度の見直し

イ 土地の投機的取引の抑制を図り、併せて土地の有効利用に資するため、現行制度について全般的な見直しを行い、特別土地保有税の強化を図るべきである。

ロ このため、地価高騰が著しく土地問題の深刻な首都圏等の特定地域を対象に、时限措置として、次の措置を検討する。

(イ) 免税点を引き下げる。

(ロ) 免除土地の特例制度について、新規に取得される土地から、土地問題の著しく深刻な地域にあっては、制度創設時と同様に当該特例制度を適用せず、これに準ずる地域にあっては、当該特例制度の対象を縮減する。

ハ また、全国を対象に、課税期間について、市街化区域内の土地にあっては、制度創設時と同様に限定しないことを検討する。

ニ 以上の特別土地保有税の強化は、平成3年度から実施することが適当である。

③ 遊休地に対する課税の強化

イ 低・未利用地の有効利用を促進するため、「総合土地対策要綱」等に示された方向を踏まえ、次のとおり、遊休地に対する特別土地保有税の強化を図るべきである。

(イ) 本年6月の都市計画法改正によって創設された「遊休土地転換利用促進地区」として都市計画決定された地区内の土地については、取得時期のいかんを問わず、遊休地として、特別土地保有税の対象とする。

(ロ) 課税標準は、取得価額又は時価のいずれか高い額とする。

ロ 遊休地に対する特別土地保有税の強化は、平成3年度から実施することが適当である。

ハ なお、遊休土地転換利用促進地区の指定基準については、地区指定が円滑に行われるよう、具体的かつ客観的な要件を定め、その実効性が確保されるよう努める必要がある。

二 譲渡課税

1 基本的考え方

(1) 地価高騰の下、土地を売却することにより得られる譲渡益は極めて大きくなつており、資産格差の拡大に適切に対処するという観点から、これに相応の税負担を求めることは極めて重要である。

この場合、土地は国民のための有限で公共的な性格を有する資産であり、その価値は公共投資や経済活動の集積など主として外部的要因により増加するものであることに鑑みると、その譲渡益に対しては通常の所得に比べて高い負担を求めることが税負担の公平にかなうと考えられる。また、土地神話を打破する観点から、投機的取引を抑制し土地の資産としての有利性を縮減することが求められているが、土地譲渡益に対して適正な課税を行うことは、このような政策的要請に資することになろう。

(2) 土地譲渡益については、土地供給の促進を図る見地から軽課すべきであるという考え方がある。しかし、土地の売却は実態としては多額の資金が必要となった場合に行われる傾向が強いので、土地譲渡益を一般的に軽課することの土地供給促進効

果には疑問があるほか、外部的要因により生じた土地の譲渡益を軽課することは税負担の公平確保の観点からみて問題がある。さらに、売却時の税負担が軽減されることから、投資対象としての土地の有利性が増して土地への需要が増え、土地の需給適正化にはかえって逆効果となる面があることも否定できない。

一方、土地譲渡益に対する課税の強化は土地供給の妨げになるのではないかとの指摘については、これが投資対象としての土地の有利性を縮減する効果を持つことに加え、保有課税の見直しが土地の有効利用促進に資すると考えられることから、そのような懸念はあたらないと考える。また、総合的土地政策の推進により将来の地価上昇期待を抑えることが重要であることを指摘しておきたい。

- (3) 譲渡課税については、これまでかなりの頻度で改正が行われ、その時々における政策的要請に対応して種々の措置が講じられてきている。こうした改正経緯により、国民の間に絶えず税制の緩和期待が生じ、その結果、土地の売り惜しみを招いているのではないかと懸念される。したがって、土地税制の総合的見直しを行うに当たり、複雑な現行の土地税制を極力簡素合理化するとともに、長期的な視野に立って確固たる制度を確立する必要があると考える。

2 個人の土地譲渡に対する課税方法について

- (1) 個人の土地の譲渡のうち所有期間5年超の長期所有土地の譲渡益に対しては、原則として、4,000万円までの部分は所得税20%，個人住民税6%の税率、4,000万円を超える部分は各々25%，7.5%の税率により、他の所得と分離して税額計算する仕組みとされている。短期所有土地の場合は、最低、所得税40%，個人住民税12%の税率により、他の所得と分離して税額計算される。

土地譲渡益に対する課税方式としては、引き続き分離課税をとることとし、土地という資産の特性等を踏まえた適正な負担を求めることが適当である。その際、累進的な税負担を免れるために土地の切り売りが行われることを防ぎ、あわせて土地の売却に伴う税負担額を明確にすることにより土地取引の円滑化に資するとの観点からは、比例的な税率構造とすることが望ましい。

- (2) 長期所有土地の譲渡に係る分離課税の現行税率水準は、所得税法本則においては長期譲渡所得がいわゆる2分の1総合課税（譲渡益の2分の1が課税対象とされる）となっていることをも踏まえて定められたものと考えられる。しかし、1の「基本的考え方」において述べたように、土地譲渡益の特性や資産格差への適切な対処、

土地の資産としての有利性の縮減の要請等に鑑みると、むしろ勤労所得等に対する税負担との均衡を図る観点から、相当程度引き上げていくことが適当であると考える。

また、短期所有土地の譲渡益に対する税率水準については、投機的取引抑制の観点を踏まえて、当面少なくとも現行水準を確保していくべきであると考える。

- (3) 所有期間により長期・短期を区分し短期所有土地の譲渡益に相対的に重い負担を求めるという現行の仕組みについては、かえって長期所有とされる時点まで土地の売却を差し控える誘因となり好ましくないのではないか、との指摘がある。こうした観点からは、土地譲渡益に対しては、長期・短期の区分なく同一の適切な税率水準を設定することも今後の検討課題であると考える。なお、長期所有土地の譲渡益に対する税率水準を引き上げていくことにより長期・短期の税率水準の差が縮小することは、こうした方向にも沿うことになると考える。

3 法人の土地譲渡に対する課税方法について

- (1) 現行制度においては、土地の譲渡益については、基本的にはその他の所得と区別せずに課税しているが、特に投機的取引抑制の観点から5年以下の短期所有、2年以下の超短期所有の土地に係る譲渡益については、これだけ分離してそれぞれ20%又は30%の税率による追加課税をする重課制度が設けられている。

1の「基本的考え方」において述べたような土地譲渡益の特性等に鑑みれば、法人税においても、長期・短期を区別せず土地譲渡益について、他の所得に比して高い負担を求めてよいと考える。このような認識に立って、法人税においては、土地の譲渡益について長期所有を含め適切な重課制度を設けることが適当である。その場合、短期所有及び超短期所有の土地の譲渡益については、土地基本法において投機的取引の抑制が求められていることを踏まえ、現行の重課制度を維持するのが適当である。

- (2) 法人が赤字となる事業年度に土地を譲渡した場合には、土地の譲渡益で赤字を埋めることになるため、法人税の負担が回避できるとともに、それが法人の土地保有志向を高めることにもなっているので、法人の土地譲渡益は他の所得と完全に分離して課税すべきではないかとの意見がある。この点については、①土地を譲渡した赤字法人には、事業転換などの際にやむを得ない理由から土地を譲渡するものがあり、一概にそのような扱いとすることには無理があるのではないか、②土地に係る

費用を毎期完全に区分経理させることは困難があるのではないか、といった指摘をも踏まえ、更に検討する必要がある。

4 特別控除、買換え特例等について

- (1) 現行土地税制においては、土地政策上の観点等から各種の軽減税率、特別控除、課税の繰延べの特例措置が設けられている。今後も、譲渡された土地が、優良な住宅地の供給や公的土地区画整理事業に充てられるなど特定の政策目的に沿って有効に利用される制度的枠組みを備えている場合については、譲渡時の税負担軽減を図ることにより土地政策に資することが考えられよう。しかし、この場合においても、こうした特例措置には、税負担の公平を確保する観点からの問題に加え、その効果が必ずしも明らかでなく逆に土地の資産としての有利性を高めてきた面があるという問題もあることに留意し、個々の措置の政策効果や税以外の諸施策との整合性を再点検し、真に必要なものを見極める一方、効果が定かでないものや適用実績の乏しいものは廃止するなど、抜本的な整理合理化を図ることが必要である。
- (2) 各種の特別控除や買換え特例の結果、土地譲渡益のかなりの部分が課税の対象から脱落しており、その規模は極めて大きなものとなっている。この点については、税制調査会として従来から指摘してきたところであるが、税負担の公平を確保する観点からこうした制度のあり方を基本的に見直す必要があると考える。
特に、特別控除については、次のような意見があった。すなわち、①一般的な土地の譲渡に対してこれまでより高い税負担を求めることとの均衡を図るうえから、特別控除の対象となる土地の譲渡についても相応の税負担を求めるべきである、②一定金額までの譲渡益について税負担を求めないこととなるため土地の切り売りを助長しかねない、③特定の譲渡について税負担を軽減する必要が認められる場合であっても特別控除でなく税率の軽減により対処することとするのが望ましい、との意見があった。特別控除のあり方については、このような観点も踏まえて更に検討を加える必要がある。
- (3) 事業用資産の買換え特例については、これまで国土利用政策、土地政策の観点から認められてきたものである。しかし、既成市街地等の内から外への買換えが、近年、東京都心部における地価上昇が周辺地域及び地方に波及する際の原因の一つとなつたのではないか、長期保有土地から減価償却資産への買換えが大都市圏におけるマンションなどへの過大な需要をもたらしたのではないか、などかえって土地政

策上の弊害をもたらしているといった問題があることが強く指摘されている。また、買換えの特例は、いったん実現した含み益の課税の繰延べを認めるものであり、土地の有利性を助長している面がある。

したがって、国土利用政策や土地政策の観点からの政策目的にも配意しつつ、対象範囲を洗い直すとともに、その効果に疑問があるものやかえって弊害を招いているものについて厳しい見直しを行い、全体として大幅な縮減とすることが適當である。

三 取得課税

1 基本的考え方

土地の取得に対しては、道府県税としての不動産取得税、市町村税としての取得に係る特別土地保有税、土地を登記する際の国税としての登録免許税、土地を含めた相続財産に課せられる国税としての相続税により負担が求められている。

近年の大都市圏を中心とする地価高騰により資産格差の拡大が進み、税制における適切な対処が求められている。かかる状況の中で相続税制を検討するに当たっては、健全な個人資産の形成と国民生活の安定に配慮しつつ、同時に、相続税の基本的役割である資産再分配機能を重視して行う必要がある。

また、土地の取得に対する不動産取得税や特別土地保有税、登録免許税については、土地の保有や譲渡に対する課税とのバランスに配慮しながら、その背後にある経済力に応じた負担のあり方や投機的土地区画整理事業の抑制などの趣旨を踏まえつつ、その課税のあり方を検討していくことが必要である。

2 相続税

(1) 相続税の最近の課税実態をみると地価高騰を反映して課税相続財産に占める土地の割合は高いが、先般の抜本改正における相続税の負担の軽減及び合理化の結果、死亡者中に占める相続税の課税割合は減少した。また、全体の相続税の負担割合は低下している。

この点に関し、最近の地価高騰により、相続税の負担水準は抜本改正によって想定した水準を大幅に上回ってきている懸念もあるので、その課税実態等を見極めた上で、改めてその軽減を検討すべきであるとの意見があった。

(2) 相続税は、個人が相続により取得するあらゆる財産に対して負担を求める税であることから、すべての財産に共通する時価により財産評価が行われ、それを基として課税が行われている。しかしながら、課税相続財産の約7割を占めている土地の

評価については、以下の事情等により時価に比して必ずしも十分な水準になってい
るとは言い難い状況にあるので、見直す必要があると考える。

まず、土地の相続税評価については、これまで、税務行政の事務運営等を考慮し
て前年の7月1日現在における地価動向を基に統一的な評価額を定めているが、
このため、同日以後の地価上昇が急激である場合には評価水準が低位にとどまらざ
るを得ないという問題があるほか、地価動向の状況等によっては地域による水準差
を生じやすいという問題がある。したがって、土地の評価時点については、できる
だけ直近に近づける考え方から地価公示価格の評定日である当年の1月1日に合わ
せていく必要があると考える。

次に、土地の相続税評価については、相続税納付のために仮に売り急いだとして
も売買価格が相続税評価額を下回ることのないよう、地価公示価格水準の70%(評
価割合)を目途として行われているが、こうした配慮が結果的に金融資産等他の資
産に比べ土地の有利性を高め、かえって相続税課税上のゆがみや節税を目的とする
不要不急の土地需要を招きさせている。この問題に応えるためには、土地の評価割
合をある程度引き上げていく必要があると考える。

以上のような考え方で土地の相続税評価の適正化を図る場合には、実質的な相続
税負担の増加を伴うことになるので、課税最低限の引上げや税率の区分の幅の拡大
等による負担軽減を行う必要がある。

また、土地評価の適正化を行うに当たっては、相続税の路線価等の基準となる標
準地の拡充を図るとともに、地価公示価格に準ずる評定ができるよう評価事務体制
を充実強化し、関係行政機関との協力体制等を一層推進するほか、相続税の申告期
限を延長する等制度面を含めた環境整備を図ることがその前提として必要であると
考える。

なお、相続税評価は、前述した土地保有税(仮称)の土地の評価に活用することが
考えられていることでもあり、評価の適正化に当たっては、全国的により均衡のと
れた評価水準の確保に努めていくことが必要である。

(3) 農地に係る相続税については、農地等の相続人が農業を継続する場合に限り、農
地価格のうち農業投資価格(恒久的に農業の用に供されるべき農地として取引され
る場合に通常成立すると認められる価格)を超える部分に対応する相続税について
は、担保の提供を条件に納税を猶予している。さらに、その相続人が死亡した場合

のほか、農業後継者に農地等を一括贈与した場合や申告期限後20年間農業を継続した場合には猶予税額が免除されることとされている。

農地等についての相続税の納税猶予制度は、昭和50年度の税制改正において、農地の特殊性を考慮し、農業経営の細分化を防止する等の農業政策の観点から創設されたものであり、それなりに評価されている面もある。しかしながら、その利用の実態から見て、制度のあり方については以下の問題がある。

まず、市街化区域内農地に対する問題である。すなわち、一部の農地においては、この制度が主として相続税の負担を回避しつつ資産の保全を図る手段として利用されており、とりわけ地価の高い都市部においては形だけの農業が営まれ、制度本来の目的とはかけ離れた現象が見受けられる。ちなみに、この制度の地域別の利用状況を見ると、件数でも猶予税額でも東京、大阪、名古屋の大都市圏に集中している。特に東京都内だけで、全国の適用税額の3分の1を上回り、1件当たりの猶予税額は約2億5,000万円に達している。

このように、農地等についての相続税の納税猶予制度は三大都市圏を中心とする都市計画上の市街化区域(既に市街地を形成している区域及びおおむね10年以内に優先的、かつ、計画的に市街化を図るべき区域)に所在する農地を中心として地価の高い土地ほど利用され、本来住宅地を中心として都市的土地区画整理事業が行われるべき土地が農地として保全され続けるという結果を生じているので、住宅政策あるいは土地利用の観点からも問題があるとの指摘がある。

これについては、昭和63年6月の「総合土地対策要綱」や平成元年12月の「今後の土地対策の重点実施方針」において示された政府の方針を踏まえ、見直しを行う必要がある。すなわち、この特例の対象外とすべき市街化区域の範囲をどう見直すかについては、上記の政府の方針や土地基本法の土地についての基本理念の一つである「適正な利用及び計画に従った利用」を重要な指針として検討する必要がある。そして、望ましい土地利用のあり方の観点から、保全すべき農地については、都市計画上明確に位置付けるとともに法制上転用制限を強化する措置を講ずる等により資産としての有利性を縮減した上で、この特例の適用対象とすべきであると考える。

次に、免除制度のあり方の問題である。農業相続人の農業の継続を前提としたこの特例の趣旨を考慮すれば、20年営農すれば多額の相続税の納税が免除される制度は、本制度のあり方から問題があり、農業以外の事業者との間で大きな不公平と

なっているので、20年営農による相続税の免除要件は廃止する必要があると考える。

さらに、いわゆる偽装農地等の問題については、資産としての土地の有利性を縮減するという土地税制の抜本的見直しの趣旨をも踏まえ、農業継続の要件を強化する方向で見直しを行うべきであると考える。

なお、農地等を贈与した場合の贈与税の納税猶予制度については、相続税の特例との整合性を図る見地から併せ見直しを行う必要があると考える。

3 特別土地保有税(取得分)

(1) 政策税制としての特別土地保有税の役割とこれまでの経緯については、第三一4(2)で述べたところであり、取得に係る特別土地保有税についても、土地政策の一環としての土地税制の活用を図る視点から、政策税制としての制度創設時の役割を踏まえた見直しを行い、その拡充、強化を図る必要がある。

(2) 現行制度の見直し

① 土地の投機的取引の抑制を図り、併せて土地の有効利用に資するため、現行制度について全般的な見直しを行い、特別土地保有税の強化を図るべきである。

② このため、地価高騰が著しく土地問題の深刻な首都圏等の特定地域を対象に、時限措置として、次の措置を検討する。

イ 免税点を引き下げる。

ロ 免除土地の特例制度について、土地問題の著しく深刻な地域にあっては、制度創設時と同様に当該特例制度を適用せず、これに準ずる地域にあっては、当該特例制度の対象を縮減する。

③ また、全国を対象に、税率を引き上げることを検討する。

④ 以上の特別土地保有税の強化は、平成3年度から実施することが適當である。

四 土地に関連する節税策への対処

1 株式評価を利用した相続税の節税策への対処

会社がそのオーナーの相続開始前に借入金で土地を取得し、その会社の株式評価額(純資産額方式による。)を大幅に圧縮したり、株式保有特定会社を利用し、その評価額を大幅に圧縮する等のいわゆる株式評価を利用した行き過ぎた相続税の節税策が行われ、課税の公平の観点から問題があった。これについては、本年8月3日相続税財産評価に関する基本通達の一部改正を行うことにより、その是正を図るための評価

の適正化が図られ、本年9月1日以後に相続、遺贈又は贈与により取得した財産の評価について適用されているところである。

今後とも、いわゆる相続税の節税策については、課税の公平を確保する観点から厳正な対応が必要である。

2 損益通算制度のあり方

近年、マンション等を借入金により購入してこれを貸し付けることにより不動産所得に係る損失を生じさせ、これを給与所得や事業所得から控除することにより節税を図る動きが増加している。このような損失を他の所得から控除することが認められていることは、不公平感を高めているだけでなく、不要不急の土地需要を生み出し地価高騰の一因となっているという問題もあると考えられる。このような観点から、不動産所得に係る損失の損益通算のあり方について検討すべきものと考える。

要 約

第一 土地問題への新たな取組み

1 土地税制見直しに求められているもの

- 近年の地価高騰により、土地を保有する者と保有しない者との間の資産格差が著しく拡大した。企業保有土地の増加傾向がみられるほか、大都市圏と地方圏との格差、企業立地の制約、社会資本整備の遅れなどの問題も惹起している。
- こうした格差は、「公平」や「機会の平等」に対する基本的信頼を動搖させ、勤労意欲や事業意欲の減退を招く懸念がある。公正で活力ある社会経済を維持していくため、中長期的視点に立って、地価の異常な高騰の発生を抑止しうるような政策体系を確立する必要がある。
- 土地税制については、総合的土地政策の中での整合性が重要であるが、土地基本法が成立した今日、同法の趣旨に沿って税制がその役割を果たすためにも、また、抜本的税制改革が目指した所得・消費・資産等の間で均衡がとれた税体系を確保するためにも、総合的な見直しが急務である。

2 土地基本法の下での土地問題への取組み

- これまで地価が著しく高騰した時期としては、昭和30年代、40年代後半、そして今回が挙げられる。それぞれの時期において税制を含めた各般の土地対策が講じられてきた。
- これまでの土地対策については、土地の利用に関する国民的な合意形成が十分でなく、各種の施策が総合的・体系的でなかったことが指摘される。土地基本法における土地についての公共の福祉優先、適正かつ計画に従った利用、投機的取引の抑制、利益に応じた適切な負担、という「土地についての基本理念」を踏まえ、土地問題の解決に向けて各般の施策が総合的に推進されなければならない。
- 税制においても、同法の定める基本理念にのっとり適正な措置を講ずる必要がある。
- もとより税制のみで土地問題が解決できるものではない。土地対策の中で税制の果たす役割は、重要ではあるが一人芝居の主役ではありえない。土地税制の見直しを行うに当たり、各方面の施策の一層の推進を心から望みたい。

3 土地政策の総合的推進についての要望

- 土地対策がその実を上げるためには、税制以外の諸施策の整合性ある実施が不可欠である。以下の諸施策を含め土地政策の総合的推進の必要性を強く訴えたい。
- ① 総合的な国土利用政策の推進
 - 四全総の多極分散型の国土計画に実効性を持たせるため総合的な国土利用政策の推進が必要である。
- ② 都市計画上の土地利用規制等の活用
 - 都市においても用途の厳正化、土地利用計画の詳細化など都市計画上の手法等の活用が重要である。
- ③ 投機抑制のための土地取引規制及び土地関連融資規制等
 - 投機抑制のため、監視区域制度の運用や土地関連融資規制などを的確に行うことが必要である。
- ④ 土地に関する情報の整備
 - 土地情報の整備を図り、行政機関の相互連携、一般のアクセス確保にも努め、公的土地区画整理事業について相互の均衡と適正化を図る必要がある。
- ⑤ その他の施策の推進
 - 公共事業用地の確保、借地借家法の見直しなどを行う必要がある。

第二 土地税制のあり方についての基本的考え方

1 資産としての土地の特性と税制

- (1) 土地の公共性
 - 土地基本法においては、土地は国民のための有限で貴重な資源であること、国民の諸活動にとって不可欠の基盤であることなど公共的性格を有し、土地については公共の福祉を優先させるものとされている。
- (2) 資産としての有利性
 - 「土地神話」の背景に、土地の資産としての有利性がある。
 - 土地は、リスクが小さく値上がり期待の大きな資産として保有されている。また、地価は、自己の労力・資本の投下によらず、人口・産業動向、社会資本整備状況等の外部的条件により上昇するので、土地への投資は有利なものとなっている。

- 税制が土地の有利性を助長している点として、①譲渡課税に各種特例措置が存在する、②担保価値として含み益の実質的な便益を享受しながら譲渡課税を先延ばしできる、③土地の相続税評価が実勢価額より低い、④土地保有自体に固定資産税が課されるが、著しい地価上昇の中で時価に対する保有コストが次第に低下してきている、こと等が指摘される。

(3) 資産としての土地と税制

- 土地という資産については、他の資産と同列に論ずるのではなく、公共性・有利性というその特性を踏まえた対応を検討する必要がある。

2 土地税制のあり方についての視点

(1) 土地に関する税負担の適正・公平の確保

- 資産格差の拡大への対応、勤労所得等に対する税負担との均衡、土地の資産価値の上昇を公共に還元する必要性という観点や、土地基本法という新たな国民的合意を踏まえれば、負担の適正・公平という見地から、土地の保有・譲渡・取得に対して適切な税負担を求めていくことが必要である。

(2) 土地政策の一環としての税制

- 土地基本法の基本理念に沿って、税制も土地政策の一環として適切な役割を果たす必要があり、土地の資産としての有利性を縮減ないし減殺することを中心に、投機的土取引の抑制と土地の有効利用の促進を図る必要がある。その際、土地の利用価値よりも資産価値が重視されている現状に鑑みると、土地の資産としての有利性を政策的に縮減するという観点が重要である。これにより地価の抑制が図られ、土地神話が打破されることを期待したい。
- 政策手段としての税制の活用と公平の原則との関係については、土地に関する税負担の公平確保が大局的にみて土地政策の目的にも沿うことを強調したい。

第三 土地税制の具体的あり方

一 保有課税

1 基本的考え方

- 土地保有の有無により個人・企業にとって様々な格差が拡大していることに鑑みれば、公共性を有する資産である土地の保有に対しては、資産価値に応じて一層の税負担を求めることが公平の理念にかなうと考える。

- 土地が資産として極めて有利なものと認識され、利用価値よりも資産価値に着目した土地保有が行われてきている。
- 土地保有に関する負担の公平を確保するとともに、土地の有利性を縮減する観点から、土地保有に対する税負担を適正な水準に引き上げることを基本に、保有課税のあり方を検討する必要がある。

2 具体案の検討

- 保有段階における税制上の対応策について、①既存税制(地方税)の見直しによる対応、②新税(国税)の創設による対応(低未利用地課税、含み益課税、一般的な土地保有課税)に分けて検討を行った。
- 保有課税に期待される役割を果たすためには、既存税制の適正化、充実強化により対応できるとの意見があった。これに対し、資産価値に応じた負担を求める必要性からは、既存税制では対応できず、新税を創設する必要があるとの意見が大勢であった。

① 既存税制(地方税)の見直し

- ①固定資産税は資産保有と市町村行政サービスとの間の受益関係に着目し土地の使用収益しうる価値に応じた負担を求める性格のものであり、取引価額を課税標準とすることを予定しているものではなく、また、土地の有利性縮減という政策的役割を期待することは困難である、②特別土地保有税は投機的土地取引の抑制と有効利用の促進を目的とする政策税制であり、土地保有に対する負担の公平確保の機能を期待することはできない。

② 新税(国税)の創設

- 低未利用地課税には、実効性ある具体的な土地利用計画が存在しない現状では利用度判定のための客観的基準の設定が困難であるという技術的問題があるほか、そもそも負担の公平確保・土地の有利性縮減という基本的要請に応えることができない。
- 含み益課税では、古くからの保有土地に負担を求められるが新規取得土地には負担が及ばないこと等から、その導入には問題がある。
- 土地保有に関する負担の公平確保、土地の有利性の縮減という基本的要請には、土地の資産価値に応じ負担を求める一般的な土地保有課税が最も適合して

いる。以上の検討を踏まえると、一般的な土地保有課税の創設を図ることが適當である。

- この場合でも新税の創設に併せて、既存税制についても、その性格に沿って適正化と充実強化を図るべきであるとの意見が大勢であった。

3 土地保有税(仮称)の創設

(1) 具体的仕組み

○ 趣 旨 等

負担の公平確保、有利性の縮減が新税の趣旨であり、この点から土地の利用状況・地域等によらず、その資産価値に応じて負担を求めることが適當である。全国の土地に対し資産価値に応じた統一的な評価水準に基づき負担を求める必要性等から国税とすべきである。

新税は土地の資産価値に担税力を求めるものであり、土地からの総合的収益により負担されるものと考える。

○ 課税の対象から除かれる土地

- 居住の用に供される土地は、国民の生活の本拠であることに鑑み、原則として非課税とすることが適當である。
- 国、地方公共団体や公共法人の公共的な性格に鑑み、これらの保有土地は非課税とすることが適當である。公益法人等の保有土地についても基本的には非課税が適當である。
- 一般の法人や個人の保有する土地のうち、病院、社会福祉施設等、その用途に高い公益的性格の認められるものは、一定の基準により非課税とすることが適當である。ただし、負担の公平の見地から厳格な基準によりできるかぎり限定すべきである。
- 資産価値に応じた負担という趣旨に照らし、課税最低限を設け、小規模な店舗の用地等一定の資産規模以下の土地保有については課税対象から除くことが適當である。控除の基準については、新税の趣旨からは基本的には保有土地の金額によることが適當である。

- 土地の評価は、資産価値に応じた負担という趣旨に照らし、毎年全国の土地につき評価替えを行う相続税評価を活用していくことが適當である。

- 新税の税率は、毎年土地の資産価値に応じて負担を求める観点、土地の有利性を政策的に縮減する観点等を総合的に勘案して適切な水準とすべきである。
その際、事業経営の継続に配意すると同時に土地の資産としての有利性を縮減する程度のものが望ましい。
- 税額の確定・納付については、他の国税における一般的な納税方式の例にならい、申告納税方式によることが適當である。この関連で、新税の導入に当たり、執行体制の整備を進める必要がある。なお、関係行政機関相互の協力関係をより密接にする必要がある。
- 居住用地の原則非課税、課税最低限等により、新税の課税対象は一定規模以上の事業用地が中心となり納税者数は相当限定されたものとなる。
- 新税と固定資産税の負担調整をすべきかどうかとの点については、新税は土地保有に対する負担の公平確保、土地の有利性縮減を目的とし資産価値に応じた負担を求めるものであり、資産保有と市町村行政サービスの間の受益関係に着目し使用収益しうる価値に応じた負担を求める固定資産税とはその趣旨・性格を異にすること、両税は課税対象範囲を異にすること、同一の課税物件について複数の税が課される例があること等の点を考慮すれば、適當でないと考える。なお、新税から固定資産税の税額を控除すべきではないかとの意見があった。
- 新税は、長期的な地価高騰の再発防止のため速やかな実施が望ましいが、納税者の申告準備、税務執行上の準備等を勘案すると平成4年度からの実施とすることが適當と思われる。

(2) 新税の税収と所得課税の減税等

- 土地税制の見直しは、負担の公平を確保し、土地の有利性を縮減し、もって、所得、消費、資産等の間の課税の均衡を図る観点から行うものであり、増収を目的とするものではない。こうした観点から、新税創設の際には、所得課税の減税を合わせて検討することが適當である。なお、新税の税収について、その一部は、土地対策等に資するという観点から、歳出を通じ国民生活に還元することが適當ではないかとの意見もあった。

(3) 新税の経済への影響

- 新税は、土地の収益性の低下や過大な値上がり期待の縮小などを通じて、地価の低下をもたらす効果があると考えられる。

物価への影響については、それぞれの財・サービス市場の需給の状況により一部の価格が上昇することは考えられるが、それも一回限りの上昇にとどまり、いずれにせよ一般的なインフレにつながるおそれはないと考えられる。

中長期的には、保有コストの上昇などにより、投機抑制、有効利用促進、経済活動の地方分散などの効果が期待される。

4 既存税制の見直し

(1) 固定資産税

- 固定資産税は、資産の保有と市町村の行政サービスとの間に存在する受益関係に着目し、その保有の継続を前提として、資産の使用収益しうる価値に応じて、毎年経常的に負担を求めるものである。
- このため、固定資産税について土地に対する課税の適正化を図るために、同税の性格を踏まえつつ、土地の収益価格を目標として評価の均衡化・適正化を計画的に行い、最終的には評価水準を収益価格のレベルに引き上げることとし、同税を段階的に引き上げ、中長期的にその強化を図っていくべきである。その際に、地価公示制度の中で収益価格が併せて公示される場合には、これを活用すべきである。
- 固定資産税に係る土地の評価の均衡化・適正化に資するため、平成3年度から段階的に路線価の公開を行うこととし、次回評価替え以降速やかに全路線価を公開すべきである。
- 固定資産税の評価替えに伴う負担の増加については、特に個人住宅用地について場合によっては3年を超えた負担調整措置を検討すべきである。
- 特定市街化区域農地に係る長期営農継続農地制度については、土地に対する公平・適正な課税という観点及び「総合土地対策要綱」等を踏まえ、これを廃止すべきである。

この場合、特定市街化区域農地のうち「保全すべき農地」については、転用制限の強化等保全を担保する措置を強化し、都市計画の中で明確な位置付けを図ったうえで農地並み課税とし、一方、それ以外の「宅地化すべき農地」については、宅地並み課税の適用対象とすべきである。

- 土地に係る固定資産税を中長期的に充実・強化していく場合、都市計画税も含

めた土地に対する税負担のあり方や住民税の減税など地方税の体系における均衡のとれた課税のあり方について更に検討すべきである。

(2) 特別土地保有税(保有分)

- 特別土地保有税については、土地の投機的取引の抑制を図り、併せて土地の有効利用に資するため、政策税制としての制度創設時の役割を踏まえ、現行制度について全般的な見直しを行い、同税の強化を図るべきである。

このため、地価高騰が著しく土地問題の深刻な首都圏等の特定地域を対象に時限措置として免税点の引下げや免除土地の特例制度を適用しないことを含めた見直し等を検討する。

- 低・未利用地の有効利用を促進するため、「総合土地対策要綱」等に示された方向を踏まえ、「遊休土地転換利用促進地区」として都市計画決定された地区内の土地について、取得時期のいかんを問わず、時価等により課税を行い、遊休地に対する特別土地保有税の強化を図るべきである。

二 譲渡課税

1 基本的考え方

- 土地は公共性を有しその価値は主として外部的要因により増加することに鑑み、土地譲渡益に対しては通常の所得に比べて高い負担を求めることが公平にかなうと考えられる。適正な譲渡課税は土地神話の打破、投機的取引の抑制等の要請に資する。
- 土地供給の促進を図る観点から譲渡課税を軽減することについては、その効果に疑問があるほか、税負担の公平確保の問題がある。さらに、投資対象としての土地の有利性が増して土地への需要が増え、かえって逆効果となる面もある。
- 譲渡課税のひんぱんな改正により、税制の緩和期待が生じ、土地の売り惜しみを招いていると懸念されるので、簡素化を図るとともに長期的な視野に立って確固たる制度を確立する必要がある。

2 個人の土地譲渡に対する課税方法について

- 個人の土地譲渡益に対する課税方式としては、土地という資産の特性等を踏まえた適正な負担を求めるため、引き続き分離比例課税とすることが適当である。
- 長期所有土地(5年超)の譲渡益に対する税率水準については、勤労所得等に対する負担との均衡を図る観点から、相当程度引き上げていくことが適当である。ま

た、短期譲渡益の税率水準については、投機的取引抑制の観点を踏まえて、当面少なくとも現行水準を確保していくべきである。

3 法人の土地譲渡に対する課税方法について

- 法人税においても、土地譲渡益の特性等に鑑み、長期所有を含め適切な重課制度を設けることが適當である。短期及び超短期所有の土地譲渡益については、投機的取引抑制の観点から、現行の重課制度を維持することが適當である。
- 法人の土地譲渡益は赤字法人による税負担の回避を防ぐため他の所得と完全に分離して課税すべきであるとの意見については、①やむを得ず土地を譲渡する赤字法人も同じ扱いとすることには無理がある、②土地に係る費用を毎期完全に区分経理させることには困難がある、といった指摘をも踏まえ、更に検討する必要がある。

4 特別控除、買換え特例等について

- 特別控除等により、土地譲渡益の大きな部分が課税対象から脱落しており、税負担の公平を確保する観点から基本的な見直しが必要である。特別控除のあり方については、一般的な土地の譲渡との均衡を図る上からも相応の税負担を求めるべきであるとの意見、特別控除でなく税率の軽減により対処することが望ましいとの意見等も踏まえて更に検討を加える必要がある。
- 事業用資産の買換え特例については、既成市街地等の内から外への買換えや長期保有土地から減価償却資産への買換えなどが、かえって土地政策上の弊害をもたらしていると強く指摘されていることから、政策目的にも配意しつつ、対象範囲を洗い直し、全体として大幅な縮減とすることが適當である。

三 取得課税

1 相続税

- 相続税については、健全な個人資産の形成と国民生活の安定に配慮しつつ、この税の基本的役割である資産再分配機能を重視していくべきである。
なお、相続税の負担のあり方については、今後、課税実態等を見極めた上で検討していくことが適當である。
- 土地の相続税評価は時価に比して必ずしも十分な水準になっているとは言い難い状況にあるので、資産課税の適正化の観点から地価公示価格を基準としてその適正化を図ることが必要である。

その場合には実質的な負担増を伴うことになるので、課税最低限の引上げや税率の区分の幅の拡大等による負担軽減を行う必要がある。

○ 農地等についての相続税の納税猶予制度については、

- ・ 総合土地対策要綱等において既に示された政府の方針を踏まえつつ、適用対象とすべき地域の範囲の見直しを行う必要がある。
- ・ 保全すべき農地については、都市計画上明確に位置付けるとともに、法制上転用制限を強化する等の措置を講じた上で、適用対象とすべきである。
- ・ 税制上の過度の不公平を除去する等の観点から、20年営農による相続税の免除要件は廃止する必要があるほか、農業継続の要件を強化する方向で見直しを行う必要がある。

2 特別土地保有税(取得分)

○ 取得に係る特別土地保有税については、土地の投機的取引の抑制を図り、併せて土地の有効利用に資するため、政策税制としての制度創設時の役割を踏まえ、現行制度について全般的な見直しを行い、同税の強化を図るべきである。

このため、地価高騰が著しく土地問題の深刻な首都圏等の特定地域を対象に時限措置として免税点の引下げや免除土地の特例制度を適用しないことを含めた見直し等を検討する。

四 土地に関連する節税策への対処

○ 借入金による不動産購入・賃貸に伴う損失を他の所得から控除しうることが、不公平感を高め、また、不要不急の土地需要の一因となっているので、不動産所得に係る損失の損益通算のあり方について検討すべきものと考える。

○土地保有税の経済効果

○海外視察報告

○土地保有税の経済効果

以下は、土地保有税の導入が地価や財・サービスの価格などに与える経済的影響について、土地税制小委員会に所属する経済理論の専門家の意見を踏まえつつ小委員長がとりまとめたものである。

具体的な議論に入る前に、次の留意点を挙げておきたい。

- ① 以下は経済効果の定性的な分析であり、定量的な効果は税率や課税範囲などのスキーム、導入時の経済環境などによって異なってくる。
- ② 以下の分析は、土地保有税による増収分が減税や歳出に充てられ、基本的には実質総需要が一定に保たれるとの前提に立っている。
- ③ 土地保有税と固定資産税では、資産価値に対する課税か使用収益しうべき価値に対する課税かという違いや、実質的負担水準の違いなどがあるが、土地の保有コストという経済的意味では同様のものであり、土地保有税の導入と固定資産税の負担増の経済効果には基本的な差はないものと思われる。
- ④ 土地保有税は借地人の借地権に資産価値を認めこれにも課税するものとなっている。したがって、分析上、所有者が底地権を、借地人が上土権をそれぞれ保有し、いわばその両者が土地保有者として土地の価値(地価)を分有しているものであると考えることができる。

1. 短期的效果

(1) 地価への影響

地価は、理論的には土地保有者にとっての将来にわたる土地利用からの予想収益(厳密には土地を追加的に1単位投入することによる限界価値生産性)及び将来のある時点での売却する際の予想売却地価を一定の割引率で割り戻した現在価値と等しくなるよう決定される。しかし、将来の予想売却地価自体も更にそれ以降の予想収益に対応しているはずであるから、結局、理論的な地価は無限の将来にわたる予想収益の現在価値と等しくなるよう決定されると考えればよいことになる。

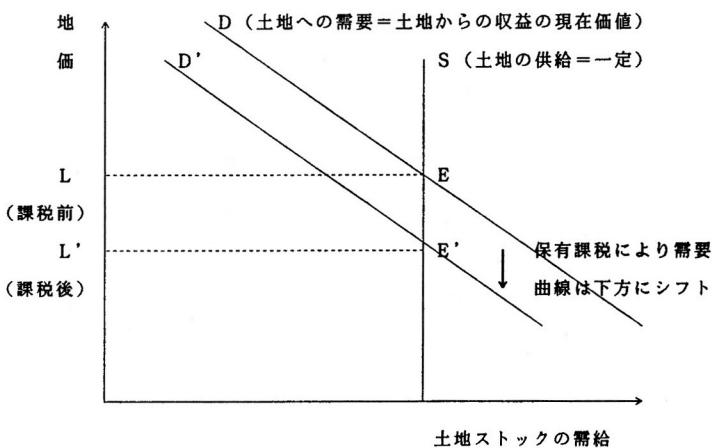
地価が土地ストック市場における均衡水準以上になれば、土地を保有し続けることは金融資産など他の投資機会に比べて不利になり、土地の売却は増えて地価は均衡水

準まで下がる。一方、地価が均衡水準以下になれば、土地の購入が増えて地価は均衡水準まで上がる。

ここで土地保有税が導入されたとしよう。伝統的な理論によれば、土地のストックは保有課税がかかるかどうかによって増減させることができず一定（土地ストックの供給曲線が垂直）であるから、保有課税の負担は前方に転嫁することはできず、土地保有者に帰着するとされている。

したがって、土地保有税が導入されれば将来にわたる土地利用からの予想収益は毎期の税負担分だけ小さくなり（土地ストックへの需要曲線が下方にシフト），予想収益の現在価値に等しく決まる地価も低下することになる（図1）（注1，2，3）。

（図1）地価の決定（伝統的理論）
→地価は将来にわたる保有課税負担の現在価値分下落



現実の地価（取引価額）は、様々な理由による過大な値上がり期待を反映し、上記のような地価からは著しく乖離したものとなっている可能性もある。このように現実の地価がいわゆる「バブル」を含んだものである場合には、土地保有税の導入によって、「バブル」を生起させているという意味での「投機マインド」が冷却し、これによってバブルが縮小し、地価が更に低下することも考えられる。

（注1）永遠の将来にわたり土地の利用から一定の上昇率で伸びていく収益を稼得するという簡単化されたモデルを考えてみると、今期の収益が a 、今後毎期の予想収益の上昇率が α 、現在価値を求める際に用いる割引率が i （一般的には利子率に一定のリスク・プレミアムを加えたものを想定）、土地の資産価値に対する毎期の保有課税の税率が t であるとして、若干の無限等比級数の計算の結果、一般的に保有課税導入前後の地価は以下のようない式で表わされる。

$$\text{保有課税導入前の地価}(L) = \frac{a}{i - \alpha}$$

$$\text{保有課税導入後の地価}(L') = \frac{a}{i - \alpha + t} = L \times \frac{i - \alpha}{i - \alpha + t}$$

(注2) 土地保有税の導入により地価は将来にわたる土地保有税負担の現在価値分だけ低下するにすぎないということであれば、新たに住宅を購入する者にとっては、地価の低下の恩典は将来にわたる土地保有税の負担で相殺されてしまうとの議論もあり得よう。しかし、土地保有税の効果としては、「バブル」の縮小や2で述べる有効利用促進を通じて地価の低下をもたらす効果が重要である。また、居住用の土地が非課税となれば、いずれにせよそのような問題はなくなる。

逆に、土地保有税が居住用の土地に課されない場合には、住宅地については将来にわたる税負担がないので予想収益(効用)の現在価値は低下せず、地価も下がらないのではないかとの議論もあり得る。しかし、住宅地の地価が高騰するのは、将来事業目的に転用される可能性を想定している場合も多いと思われる。ここで土地保有税が導入されれば、やはり将来支払うことになるかもしれませんと予想される土地保有税の負担に応じて地価は低下しよう。このような場合には、新たに住宅地を購入する者は、将来にわたる土地保有税の負担なしに地価低下の恩典だけを享受することができる事になる。

(注3) 現実には、(2)で述べるように、土地保有税の一部は土地を利用して供給される財・サービスの価格に転嫁される可能性もある。このような場合には、転嫁された分だけは土地保有者の将来にわたる税負担は低下し、地価の低下幅も小さくなる。

(2) 財・サービスの価格への影響

土地保有者が土地の上で生産活動を行っている場合に、土地保有税の負担が財・サービスの価格(家賃を含む。)に転嫁されるかどうかの議論がある。

伝統的な理論によれば、(1)で述べたように、土地の保有課税の負担は土地保有者に帰着し、財・サービスの価格に転嫁されることはない。これを少し敷衍して説明すると、土地を保有して生産活動を行い財・サービスを供給している者が、保有課税の負担を減少させ、また、税負担の増加を補うために財・サービス価格の引上げを図ろうとすれば、その生産活動に用いている土地の投入量を減らして、これにより財・サービスの供給量を減少させることができなければならない。しかし、土地のストックは

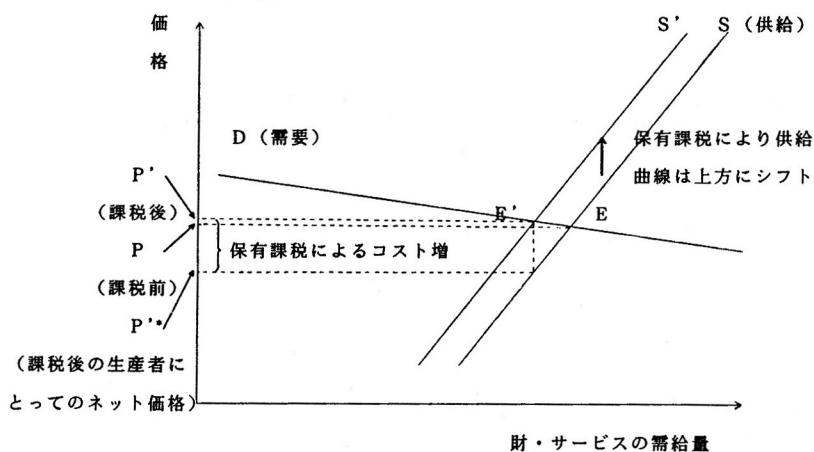
一定量に決まっており、全体としてみれば保有課税が行われたからといって土地の投入量を減らすことはできず、結局、税負担はすべて土地保有者に帰着することになる(注4)(保有課税は財・サービス市場における供給曲線すなわち限界生産費曲線を上方にシフトさせない。)。

ただし、一定の生産活動に用いられる土地の投入量はある時間をかけて労働や資本など他の生産要素の投入量と代替的であり、必ずしも所与の一定量に決まっているわけではない。すなわち、一定の生産活動に用いられる土地は、成長経済を前提にすれば一般に原野の改良、埋立、他の用途の土地からの転用などにより増加していくのが普通であり、保有課税の負担に応じて少なくとも増加の速度を変えることができると考えられる。このように考えると、土地保有税が導入された場合、その税負担はある程度は財・サービスの供給1単位ごとのコスト増加要因となり、それらの価格に転嫁される可能性が出てくる(保有課税によるコスト増によって財・サービスの供給曲線の上方シフトが生じる。)。

しかし、実際に財・サービスの価格に転嫁される可能性や程度は、上記のような供給面の条件もさることながら、財・サービス市場の需要面の条件にも依存しており、その点からも転嫁が困難である場合が多いことに注意する必要がある。

例えば、輸入可能な国際的取引財である場合や、地価が低く土地保有税の負担も軽い地域に競争企業があってその製品に需要が転換することが可能なような場合(財・サービスの需要曲線が価格弾力的で水平に近い。)には、土地保有税の負担を財・サービスの価格に転嫁することは困難であると思われる(図2)。

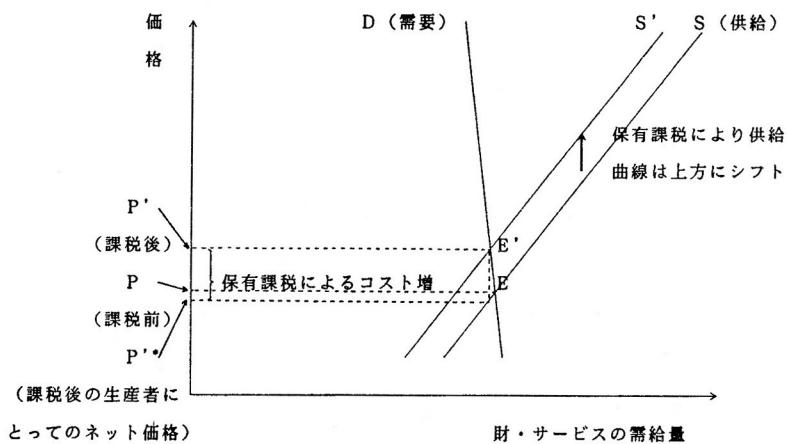
(図2) 財・サービス価格の決定(需要曲線が価格に弾力的)
→保有課税によるコスト増加分の転嫁は困難



これに対し、例えば、大都市の特定地域で提供されることに意義のあるサービスの価格や特定地域にあるオフィス・店舗の家賃など、需要の転換が困難な場合（財・サービスの需要曲線が価格に非弾力的で垂直に近い。）には、土地保有税の負担を転嫁することは比較的容易であると思われる（図3）。

（図3）財・サービス価格の決定（需要曲線が価格に非弾力的）

→保有課税によるコスト増加分の転嫁は容易



また、もとの価格が借家法などにより競争市場の均衡水準以下に抑えられており超過需要が存在している場合や、「自然独占」の状態にある公益事業などにおいてフル・コスト原理に基づく認可価格が設定されているような場合にも、一般的にいえば土地保有税の負担の転嫁が行われやすいと考えられる。しかし、この点に関しても、居住用の土地が非課税とされる場合にはいうまでもなく住宅家賃への転嫁は生じないことなどにも留意する必要がある。

全体としてみれば、土地保有税の導入により一部の財・サービスの価格が上がるることは考えられるとしても、現実の市場の状況や居住用土地の非課税などを勘案すると、転嫁は必ずしも一般的に行われるわけではなく、転嫁される場合でもその程度は限られている場合が多いのではないかと考えられる。また、土地保有税の導入に伴う財・サービスの価格上昇はそれがあったとしても一回限りの上昇であることなどを考慮すると、いずれにせよ一般的な物価上昇・インフレにつながるおそれはないと考えられる。

（注4）これに対し、例えば財・サービスの供給1単位ごとに定額の税負担を求める個別間接税の場合には、課税に応じて財・サービスの供給を減らすことができ

るので、その分税負担は減少し、また、価格が上昇して課税によるコスト増を補うことが可能になる。このことは、個別間接税は財・サービスの供給曲線を上方にシフトさせるということを意味する。

2. 中長期的な効果

以上は、土地保有税が基本的には土地利用の形態に影響を与えない場合の短期の効果であった。

しかし、中長期的には、土地保有税によって土地投機が抑制されるとともに土地の有効利用が促進され、また、新規立地の際地価の低い地方圏が選択される傾向が強まることなどにより全体として経済活動の地方への分散が促されるといった効果が重要である(ただし、このような効果が有意なものとなるためには、人々の実際の経済行動に影響を与えるような税負担水準が前提となろう。)。

ここで、土地の有効利用の促進とは、地域の諸条件に応じて土地利用規制などの範囲内において土地の利用度を高めることを意味するものとする。具体的には、以下のような形で土地投機が抑制され、土地の有効利用が促進されると考えられる(注5)。

- ① もっぱら将来の値上がり益に期待して投機的に土地を購入し低未利用のまま留保しようとする者が、保有コストの増大などに対応して購入を断念する(いわゆる「土地需要」の抑制)。
- ② 将来の値上がり益に期待して投機的に低未利用のまま土地を保有し続けようとする者、あるいは旧来の低度な利用形態に安住していた者が、保有コストの増大などに対応するため自分自身で土地の有効利用を図るようになる。
- ③ そのような者が有効利用を図る者に土地を売却する(いわゆる「土地供給」の促進)。

以上のように土地の有効利用が促進されれば、大都市圏を中心として住宅やオフィス・店舗などのフロア・スペースの供給が進んでそれらの家賃あるいは価格は低下し、その結果、土地の予想収益(限界価値生産性)も下がり、地価は1(1)で述べた効果による以上に低下することが期待される(注6)。

経済活動の地方分散が進めば、大都市圏においては、住宅やオフィス・店舗などの家賃あるいは価格、そして地価は更に低下しよう。

オフィス・店舗の家賃や価格あるいは地価が低下していけば、これらを生産費用の一部としている財・サービスの価格の低下にもつながっていくものと考えられる。

なお、土地保有税において居住用の土地が原則として非課税とされる場合には、事業用の土地は居住用の土地に比して相対的に不利になり、全体としてみれば、事業用の土地から居住用の土地への代替効果が生じると考えられる。特に地価の高い大都市圏においては、事業用土地に対する新規需要が減少して居住用の土地から事業用の土地への転換が抑制され、これらの土地の地価上昇が抑えられる効果が期待できよう。

(注5) 保有課税にかかわらず人々はもともと土地を最も有利なように利用しているはずであり、土地の利用の有無に無関係に課される保有課税は土地の利用形態には中立的であるとの議論もあるが、以下のような理由からやはり一般に保有課税は投機を抑制し、有効利用を促進する効果を有すると考えられる。

- ① 保有課税は経済的には割引率の上昇と同様の効果を有する（注1の数式参照）。したがって、しばらく低未利用のまま留保し将来により高い収益を上げようとするような投機的な土地利用の方法（妊娠期間の長い投資の一種）は相対的に不利になる。
- ② 将来の値上がり益を期待して当面は低未利用のまま留保するという投機的な土地利用の方法は、当面の現金収入（キャッシュ・フロー）には乏しい。理論的には将来の値上がり益を見込んで資金を借り入れることも可能だが、実際上はより早くしかも確実に現金収入を得ることができる利用方法が選択される可能性が強い。
- ③ 社会的にみてより高度に利用すべき土地を、将来の値上がり益を期待するのではなくて低利用のままにしているケースもあると考えられるが、これはいわば高い帰属地代（所得）を得ながら同時にそれを消費してしまっているものと解することができる。このような場合に保有課税がかかれば、予算制約上の理由から旧来の低利用に安住しているわけにはいかなくなることが考えられる。
- ④ 人々が更地を転用あるいは売却しようとする場合、少しでも有利な転用機会や売却先を求めて一定期間探索（サーチ）を行うことが考えられる。ここで探索期間中を含めて保有課税がかかれることになれば、特に投機的取引において探索期間をできるだけ短くしようとする誘因が働き、更地の利用が促進される。

(注6) 有効利用が進めば土地の予想収益(限界価値生産性)はむしろ上がり、地価はかえって上昇するのではないかとの議論もある。確かに、特定の地域でインフラの整備や容積率の変更などにより有効利用が進む場合には地価が上昇する可能性が高い。

しかし、インフラの整備などの外部的な条件に変更がない場合については、もともと地価は土地の「潜在的な」予想収益を反映して決まっていると考えられる。つまり有効利用が既になされている土地とそれに隣接する低未利用の土地とで地価が異なっているわけではない。

したがって、保有課税により全国ベースで実際に土地の有効利用が促進されれば、あるいはそのようなことが期待されれば、住宅やオフィス・店舗などの家賃あるいは価格の低下を通じて土地の予想収益は下がり、地価も低下することが考えられる。

○海外視察報告

I. 韓国視察(8月12日～16日)

1. 韓国における土地問題

韓国では土地資源の絶対量の不足と、近年の人口増加、都市化・産業化の進展、国際収支の黒字、オリンピックの開催等を背景として、1987年頃から地価が高騰し、さらに土地投機の横行がこれに拍車を掛けこととなった。

韓国においては土地所有が一部階層に集中しており、また開発利益の公共還元制度が不備であったこともあり、地価高騰により持てる者と持たざる者との資産格差の拡大を招くこととなった。

このような土地問題の深刻化を受けて、韓国政府は、1988年10月に「根本的土地対策」を発表し、総合土地税の導入、譲渡所得税の強化、地価評価制度の一元化、開発利益の還収等を行うこととした。

2. 既存の土地関連税制の改革

(1) 韓国においては、譲渡段階では、個人に対し譲渡所得税(国税)、住民税(地方税)が、法人に対し法人税(国税)、法人税特別附加税(国税)、法人住民税(地方税)が課税される。保有段階では、総合土地税(地方税)が課税される。流通段階では、登録税(地方税)、取得税(地方税)が課税される。このほか相続の場合には、相続税(国税)が課税される。

(2) 譲渡課税においては、譲渡所得税の課税強化が図られ、従来は2年以上保有の場合に40%の税率で、2年未満保有の場合に50%の税率で譲渡益に対し分離課税されていたが、89年より、2年以上保有の場合に譲渡益の額に応じ40%～60%の5段階の累進税率で、保有期間2年未満の場合に60%の税率で分離課税されることとなった。また、法人に対しては、従来より法人税に加えて、法人税特別附加税が課税(原則25%の税率で分離附加課税)されている。

(3) 保有課税においては、従来の財産税の土地分(個々の土地ごとに課税)及び遊休土地等に課税されていた土地過多保有税を統合し、土地をその利用形態に応じて三種類の範疇に分類し、土地所有者ごとに全国に所有する土地の価額を原則として各々合算の上、それぞれに応じた税率(総合合算税率、別途合算税率、分離税率)で課税

を行う総合土地税が本年から導入されており、これにより担税力に応じた公平な課税及び所得の再分配を行うこととしている。

(4) 従来韓国では、土地取引の指標等として基準地価(建設部)，国税の課税標準として基準時価(国税庁)，地方税の課税標準として課税時価標準額(地方自治団体)の3種類の評価額が用いられてきた(このほか、担保鑑定業務の参考資料として土地時価(韓国鑑定院)があった。)。

今回の改革では、これらの地価評価制度を一元化することとし、取引価格を基準とする公示地価制度が昨年導入され、本年から適用されている。公示地価の評価事務は建設部地価調査局が担当する。なお、地方税(総合土地税)の課税標準としては、公示地価とともに地方自治団体が定める課税時価標準額を用いることとし、その水準を5年後を目途に公示地価の60%まで引き上げることとされている。

3. 土地公概念関連三法の制定

さらに、韓国政府は、土地に対する私権の制限と開発利益の還収等を内容とする土地公概念関連三法(宅地所有上限法、開発利益還収法及び土地超過利得税法)を昨年末に制定し、本年より施行している。ちなみに、「土地公概念」とは、土地は公共的資源であり、公共の福祉のためには、土地の所有・取引・利用行為等に対する公的規制は不可避であるとする考え方をいう。

土地公概念関連三法の概要は、以下のとおりである。

(1) 宅地所有上限法(6大都市は1990年3月1日施行。その他の都市は未定。)

都市部の宅地について、一世帯当たりの所有上限を定め(例えば6大都市の場合200坪)，これを超えて所有している宅地について相当重い超過所有負担金を課すことにより、宅地の供給拡大及び土地所有の偏りの是正を図ろうとするものである。

(2) 開発利益還収法(1990年1月1日施行)

各種開発事業者の得る開発利益について、正常地価上昇分や開発費用を超過する部分の50%を事業完了時に開発負担金として徴収することにより、投機を目的とする開発事業者の開発利益を公共に還元し、土地投機の防止及び土地の効率的利用の促進を図ろうとするものである。

(3) 土地超過利得税法(1990年1月1日施行)

遊休土地等の所有者(個人、法人)の得る地価上昇利益について、正常地価上昇分

や改良費用を超過する部分の50%を原則として3年に1回土地超過利得税として課税することにより、主として開発事業の周辺部の土地所有者の得る反射的利益を公共に還元し、税負担の公平、地価の安定及び土地の効率的利用を図ろうとするものである。

4. 結び

(1) 前述した韓国の土地関連の制度改革は、①従来原則として個々の土地ごとに課税していたものを、所有者ごとに全国の土地の価額を合算して課税することとしていること、②宅地について非常に厳しい所有権の制限を課すこととしていること、③従来存在しなかった開発利益を吸収する制度を新たに設けることとしていること等、画期的な内容を含むものである。

一方、今後実施するに当たり、以下のような指摘もある。

- ① 総合土地税については、正確な名寄せ(土地の価額の合算)の可否、経済活動に対する中立性の問題。
 - ② 宅地所有上限法については、憲法に規定されている財産権の保障の問題。
 - ③ 開発利益を還元する制度については、開発事業者の事業意欲への影響(開発利益還収法)、執行上の諸問題、特に遊休土地等の判定の問題及び適正な正常地価上昇分の算定の問題(土地超過利得税法)。
 - ④ 現行の税率のもとで地価評価制度を一元化することに伴う納税者の税負担の増大。
- (2) 宅地所有上限法や土地超過利得税法が実際に発動されるのは2~3年後のことであり、韓国の土地関連税制の改革や土地公概念関連法等の効果を見極めるにはまだしばらく時間を要するといえよう。

II. 欧州視察(8月15日~26日)

1. 欧州における土地問題

今回視察の対象としたイギリス、イタリア、西独には我が国におけるような土地問題は存在しない。東独からの人口流入のある西独を含め、大都市の一部で住宅の価格や家賃あるいはオフィス賃貸料が上昇したり、若年層の新規住宅取得が従来より困難になったといったことはあるにしても、それほど深刻な問題とはなっていない。

各国によって事情は異なるが、全体としてみればこれには以下のようない理由が考えられる。

- ① 各国とも、もともと人口密度が我が国ほど高くないうえに可住面積の比率が高く、可住面積当たりの人口にはかなり隔たりがあること
(注) 我が国の可住面積当たりの人口が $1,500 \text{ 人}/\text{km}^2$ であるのに対し、イギリスは $260 \text{ 人}/\text{km}^2$ 、イタリアは $250 \text{ 人}/\text{km}^2$ 、西独は $360 \text{ 人}/\text{km}^2$ にとどまっている。
- ② 人口の大都市圏(特に首都圏)への集中度合が低いこと
(注) 各国の首都の人口はロンドンが約 680 万人、ローマが約 280 万人、ボンが約 30 万人。なお、首都以外の人口 100 万人以上の都市は、イギリスにあってはバーミンガム(約 100 万人)のみ、イタリアにあってはミラノ(約 150 万人)、ナポリ(約 120 万人)、トリノ(約 110 万人)、西独にあってはベルリン(約 190 万人)、ハンブルグ(約 160 万人)、ミュンヘン(約 130 万人)に限られている。
- ③ 歴史的経緯もあって都市の中心部は古くから高層化されており、また、中心部、周辺部を問わず過去からの住宅ストックが充実しているために、人口の急増でもないかぎり基本的には住替えを行っていくことによって住宅需要を満たすことができること
- ④ 従来からの市街地内において人口増を吸収しきれない場合には、市街地の外側にある地域(主として未利用地あるいは農地)において詳細な都市計画あるいは開発許可制を敷いて、乱開発を防止し、環境を保全し、また、街の美観に最大限の配慮をしながら市街地の拡大を進めることができること
- ⑤ 地価は従来全体として上昇基調にあったとはいえ景気下降期には下落することもあり、土地は絶対に有利な投資資産であるとの「土地神話」は形成されておらず、土地を値上がり目的や資産保全目的あるいは節税目的で保有することも基本的にはないこと

2. イギリスにおける土地関連税制

- (1) イギリスでは、不動産の譲渡段階で譲渡益に対し個人の場合キャピタル・ゲイン税(国税)、法人の場合法人税(国税)が、保有段階で不動産税の一種であるレイトが、流通段階で印紙税(国税)が課されている。このほか相続による不動産の取得には相続税(国税)が課される。また、1985 年までは開発用地税制度(国税)により一定の開発事業に係る開発利益の吸収が図られていた。

- (2) 謾渡課税においては、法人の場合には謕渡益の全額が法人税の対象とされるのに対し、個人のキャピタル・ゲイン税の場合には年間の謕渡益（不動産だけではなく有価証券謕渡益などすべての謕渡益を含む。）が5,000 ポンド（約130万円）までは非課税であり、また、主たる住居及び敷地（1エーカー分：約4,000 m²）の謕渡益も非課税である。
- (3) 保有課税においては、従来は、地方自治体の唯一の財源として居住用資産及び非居住用資産（事業用資産）の占有者に対しレイトが課されてきた。しかし、このたびの地方税制度の改革において、1990年4月以降レイトのうち居住用資産レイトは廃止され、その代わりに各自治体ごとに成人1人当たり原則として同額の負担を求めるコミュニティ・チャージ制度が導入されている。また、事業用資産に係るレイトは存続するものの、各地方自治体がそれぞれ独自に税率を定め地方税として徴収する従来の方式を改め、中央政府が統一的な税率により国税として徴収する制度とすることになった。これによる税収は中央でプールし、各地方自治体に対し成人数に応じて配分される。
- これらの改正は、住民に対しては各地方自治体の財政支出水準に応じて各自治体ごとに成人1人当たり同額の税負担を求ることにより受益と負担の関係をより明確なものとし、自治体の財政支出拡大の牽制を図るとともに、事業者に対しては事業用資産に係る統一的な税率のレイトにより、どこで事業を行つかにかかわらず中立的な課税がなされるようにするとの見地から行われたものである。なお、レイトの課税標準は従来と同様、当該資産の現在の使用方法を継続したとする場合の市場賃貸価格（レイト価格）である。
- (4) 開発用地税あるいは同種の税により開発利益の社会還元を図る制度は、導入と廃止が繰り返されてきているが、このような税の短所としては、執行の困難性とともに開発業者の事業意欲を損ねることによる開発の遅滞などが挙げられている。
- (5) 不動産の評価は、原則として土地、建物一体で行われる（イタリア、西独も同様）。市場の賃料に基づくレイト価格の評価（非居住用資産レイトに適用）、市場の取引価額に基づく資本価格の評価（相続税に適用）とも内国歳入庁の評価局が担当している。なお、レイト価格の評価については1950年までは各地方自治体が評価に当たっていたが、地方自治体に対する交付金制度を創設するに際し、評価水準を統一するため国レベルで評価することに改められたものである。また、レイト価格

は1973年ベースのまま評価替えが行われてこなかったが、この度の地方税改革にあわせ1990年以降1988年ベースに改められており、今後は5年ごとに評価替えを行うこととされている。

3. イタリアにおける土地関連税制

(1) イタリアでは、不動産の譲渡段階で譲渡益に対し所得税(国税)、地方所得税(地方税)あるいは法人税(国税)、地方法人税(地方税)が課されるが、これに加えて更に不動産増価税(地方税)が課される。保有段階では、法人が所有する不動産の未実現の増価額に対しても不動産増価税が課される。流通段階では登録税(国税)、印紙税(国税)が、不動産の相続には遺産税(国税)が課されている。

なお、イタリアでは帰属家賃・地代が所得課税の対象となっていることから、不動産の保有者(個人、法人)は賃貸か自己利用かにかかわらずすべて不動産所得に係る課税を受けることになるが、このような所得課税自体が不動産の保有課税の機能を果たしていると認識されている。

(2) 譲渡課税(不動産増価税を除く。)においては、法人の場合には譲渡益の全額が課税の対象とされるのに対し、個人の場合には非課税が原則であり事業用の不動産の譲渡あるいは投機的取引(保有期間5年以内の譲渡)だけが課税の対象となる。

(3) イタリアの土地税制の特徴をなしているのは不動産増価税の存在である。本税は、未利用地のみを対象としていた土地増価税制度と開発利益の恩恵を受ける地域に一定の負担を求めるものであった開発負担金制度を統合して1973年に設けられた。不動産増価税は国内のすべての不動産の増価額に対して増価率に応じ3~30%の累進税率で課税するものであるが、個人の場合には実際に譲渡(相続による譲渡を含む。)が行われた場合にのみ課税が行われるのに対し、法人の場合には実際に譲渡が行われた際だけではなく、所有期間10年ごとに増価額を評価し課税することとされている。これは、個人の場合には相続時に課税が行われるのに法人の場合には相続時の課税がないことから、公平性の観点に立って法人のみを対象とするものであると説明されている。

(4) しかし、不動産増価税には、①仕組みが非常に複雑であること、②執行が困難であること(特に法人の未実現増価額に対する課税の場合)、③税金を一度に納付する際の負担が大きいこと(同)などの問題があることから、イタリア政府としては1992年以降これを廃止し(同時に不動産所得に対する地方レベルでの所得課税も廃

止)， 通常の保有課税の形をとる地方不動産税（個人・法人対象， 税率は 0.3 % ~ 0.5 % の範囲で各地方自治体が決定）を新たに導入する予定である（議会に法案を提出済み。）。

(5) イタリアでも税制に係る不動産評価は財政省に所属する専門官署が一元的に行っている。不動産増価税（相続時及び保有段階），登録税，遺産税及び予定されている地方不動産税については資産の市場賃貸価格の評価額に一定の計数を乗じた不動産評価額が，帰属家賃・地代の所得課税については市場賃貸価格の評価額そのものが課税標準となる。ただし，評価水準は不動産の実際の取引価額と比べるとかなり低い。

4. 西独の土地関連税制

- (1) 西独では，不動産の譲渡段階で譲渡益に対し所得税（国税），法人税（国税）あるいは営業税（地方税）が，保有段階で財産税（州税）と不動産税（地方税）が，流通段階で不動産取得税（州税）が，また，相続時に相続税（州税）が課されている。このほか土地の有効利用を促進する見地から，1961 年と 1962 年の 2 年間にわたり，建物が建てられていない未利用地に対し建築用地税（地方税）が課されていたことがあった。
- (2) 譲渡課税においては，イタリアの制度と同様，法人の場合には譲渡益の全額が課税の対象とされるのに対し，個人の場合には非課税が原則であり事業用の不動産の譲渡あるいは投機的取引（保有期間 2 年以内の譲渡）だけが課税の対象となっている。
- (3) 保有課税のうち財産税はフランスの富裕税と同様の系譜に属するものであり，国内及び国外に所在するすべての財産価額（金融資産を含む。）から債務を控除した金額に対し，個人の場合 0.5 %，法人の場合 0.6 % で課税される。ただし，不動産の評価水準が低いこと，納税者番号制度がなく資産の把握が完全ではないこと，基礎控除が 7 万マルク（約 630 万円。夫婦合算課税の場合 14 万マルク。法人の場合免税点が 2 万マルク）と高いことなどから，納税者数は個人の場合で 60 万人程度と限られている。
- (4) 不動産税は国内に所在するすべての不動産に対して課されるものであり，不動産の評価額に国の定める租税算定率を乗じて租税算定額を算出し，これに各地方自治体が定めた賦課率を乗じて税額を求めてこととされている。

(5) かつての建築用地税がわずか2年間で廃止された理由としては、①未利用地の判定を含め執行上の負担が大きかったこと、②1935年の統一評価額によるものであつたため負担水準が低く所期の効果も上がらなかつたこと、などが挙げられている。

(6) 西独でも税制に係る不動産評価は州大蔵省の下にある税務署の評価部門が連邦の評価法に基づき一元的に行っている。ただ、評価替えが行われてこなかつたために、1974年以降現在に至るまで1964年ベースの統一評価額を基に、財産税、相続税、不動産取得税についてはこれを1.4倍した金額を課税標準とし（ただし、農林業資産については統一評価額のまま）、不動産税については統一評価額そのものを課税標準としている（不動産税については、賦課率による調整が可能であるためと説明されている）。評価水準は市場における不動産の取引価額と比べるとかなり低い。

5. 結び

欧州視察の対象となった3ヶ国の土地をめぐる状況は1で述べたように我が国の状況とは全く異なつておらず、また、それらの国の税制の中に我が国にそのまま適用することができる即効薬ともいえる税制があるわけではない。

むしろ各国の土地に関連する税制においても、イギリスが保有課税の一種であるレイトのうち居住用資産に係るものを見直すとともに、レイトは事業用資産のみを対象とするものに改めたり、あるいはイタリアが現行の不動産増価税を通常の保有課税である地方不動産税に改めることを予定するなど、いろいろな改革が試みられている状況である。地価の異常な上昇による資産格差の拡大といった事情がないこともあり個人の不動産譲渡益に対する課税は全般に我が国より緩やかであるが、西独では課税の公平の観点から他の所得と同様に課税すべきであるとの議論もある。また、各国とも不動産評価の適正化には苦労している様子がうかがえる。

視察した各国においては、開発利益の吸収、課税の公平といった考え方は一般的であるものの、税制を土地の有効利用や地価抑制を図る手段として活用するという考え方には希薄であるように思える。

いうまでもないことながら、我が国がかかえている深刻な土地問題に対しては、税制上も我が国の状況をよく踏まえた独自の対応策を検討していかざるを得ない。

ただ、イギリス、イタリア、西独の3ヶ国を視察した感想として、全体として以下のような点を指摘しておきたい。

- ① 都市計画や再開発、収用制度などにおいて、公共の利益優先の原則が貫かれていること
- ② 都市計画による用途規制が厳格であることから、個々の土地の用途に則した価格形成が行われていること
- ③ 各国とも土地は建物と一体の資産としてとらえられており、土地はそれ自体の値上がりを期待する投資の対象ではなく利用の対象であるという認識も徹底していること、したがって、基本的には土地の利用価値と交換価値には大きな乖離はないと考えられていること
- ④ 税制上の不動産評価は一つの機関で統一的に行われていること、ただ、各国とも評価替えが充分に行われておらず、一般に評価水準は低い。
- ⑤ 土地問題は当然のことながら土地税制のみで解決できるものではなく、長期的・歴史的視点に立って、多極分散型の国土利用の推進、都市計画の活用などを総合的に進めていく必要があること

(参考1)

韓国 土地 関連税制の概要

| 区分 | | 国 税 | | | 地 方 税 | | | |
|------------------------|---|---|---|---|--|--|---|---|
| 税 目 | 譲渡所得税 | 法人税特別附加税 | 土地超過利得税 | | 総 合 土 地 税 | 保 有 段 階 | 土 地 の 所 有 者 等 | |
| 課税段階 | 譲渡段階 | 譲渡段階 | 保有段階 | | | | | |
| 納税義務者 | 譲渡者(個人) | 譲渡者(法人) | 遺休土地等の所有者 | | | | | |
| 課税標準 | 土地譲渡益 | 土地譲渡益 | 地 値 上 昇 益 | | 地 値 | 総 額 | | |
| 税率 | 保有期間2年以上 (千ウォン) ~3.....40% 3~6.....45% 6~10.....50% 10~50.....55% 50~.....60% | 土地譲渡益につき、 通常の法人税に加え て、次により併課さ れる。 原則 ...25% 未登記軒光 ...40% (注)租税減免規制 法により、業務 用土地の譲渡益 については減免 措置が講じられ ている。 | ①遺休土地、非業務用土地等の正常な地価 上昇分等を超える地価上昇分に対して3年 毎に50%の税率で課税する。 (地価急騰地 域として告示された地域については、地価 上昇率が正常地価上昇率の1.5倍を超し た場合に1年に課税する。) 課税標準=課税期間終了時の地価 - (課税期間開始時の地 価+正常地価上昇分+改 良費等) | ①総合合算税率 (宅地、都市計画区域内の農耕地・工 業用地等の所有土地総額に対して) (一般商業用建築物付属土地(銀行、ホ テル、百貨店等)に対して) (万ウォン) | ~ 2,000 2,000~ 5,000 5,000~ 10,000 10,000~ 30,000 30,000~ 50,000 50,000~100,000 100,000~300,000 300,000~500,000 500,000~ | 0.2% 0.3% 0.5% 0.7% 1 % 1.5% 2 % 3 % 5 % | ~ 10,000 10,000~ 50,000 50,000~ 100,000 100,000~ 300,000 300,000~ 500,000 500,000~ 1,000,000 1,000,000~ 3,000,000 3,000,000~ 5,000,000 5,000,000~ | ②別途合算税率 (注)從来の土地に係る財産税等に代えて 1990年1月1日より施行されている。 なお、4月に税率の引下げが行われ た。 |
| (注2)譲渡益の算定は公示地価を基礎とする。 | | | ②土地を譲渡した場合には、譲渡所得又 は法人税特別附加税から土地超過利得税の 一定割合を税額控除する。 | ③分離税率 | 農耕地・牧場用地・林野 0.1% 工場用地等 0.3% ゴルフ場・別荘等 5% | | | |
| | | | (注) 1990年1月1日施行。(最初の課税 が行われるのは原則として1995年。) | | | | | |

(参考2)

韓国の土地公概念関連法の概要

韓国では、いわゆる「土地公概念」関連法として、①宅地所有上限に関する法律、②開発利益還収に関する法律、③土地超過利得税法の三法が昨年末に成立した。

(1) 宅地所有上限に関する法律の概要

① 都市部の宅地について一家族当たりの所有の上限を定める。

上限は、次のとおり。

- ソウル市等 6 大都市…………… 200 坪
- 人口 5 万人以上の都市…………… 300 坪
- その他の都市…………… 400 坪

② 上限を超えて所有している宅地については、施行日より 2 年以内に売却しなければならず、その後は超過所有部分につき超過所有負担金を課す。

③ 超過所有負担金の賦課率は次のとおり(対超過所有土地価格)。

- 住宅付属土地……………当初 2 年間：年 4 %, 以後：年 7 %
- 更 地……………当初 2 年間：年 6 %, 以後：年 11 %

(注) ソウル市等 6 大都市のみ 1990 年 3 月 1 日施行。

(2) 開発利益還収に関する法律の概要

① 土地開発事業者の得る開発利益の一定割合を開発負担金として徴収する。

② 許認可を受けて行う土地の各種開発事業を対象とする。ただし、国及び地方自治団体等が施行する事業は対象から除外する。

③ 開発利益 = 開発事業完了時の地価 - (開発事業許認可時の地価 + 正常地価上昇分 + 開発費用)

④ 開発負担金の賦課率は開発利益の 50 %。

(注) 1990 年 1 月 1 日施行

(3) 土地超過利得税法の概要

① 遊休土地、非業務用土地等で、課税期間中(原則として 3 年間)の地価上昇率が正常地価上昇分等を超過するものに土地超過利得税を課税。

- ② 課税標準＝課税期間終了時の地価 - (課税期間開始時の地価 + 正常地価上昇分 + 改良費等)
- ③ 土地超過利得税の税率は 50 %。
- ④ 原則として 3 年毎に課税。(但し、地価急騰地域として告示された地域について
は、地価上昇率が正常地価上昇率の 1.5 倍を超過した場合に 1 年毎に課税。)
- ⑤ 土地を譲渡した場合には、譲渡所得税等から土地超過利得税の一定割合を税額控
除する。

(注) 1990 年 1 月 1 日施行(最初の課税が行われるのは原則として 1993 年。)

(参考3)

イギリス、イタリア、西ドイツの土地関連税制

| | イギリス | イタリア | 西ドイツ |
|-----------|---|--|--|
| (1) 謹慎課税 | <p>○キャピタル・ゲイン税(国税) ・他の所得と合算し所得税の上乗み税率で課税 ・年間のキャピタル・ゲインが5,000ポンドまでは非課税 ・主たる住居及び農地(1エーカー分)の譲渡は非課税 ・なお、1982年以前から所有する資産の取扱価額は1982年時点の評価額を基準とする。</p> <p>○法人税(国税) 他の所得と合算して課税</p> | <p>○所得税(国税) 原則非課税 ・但し、①事業用資産の譲渡、②投機的取引(保有期間5年内の譲渡)によるキャピタル・ゲインは他の所得と合算して課税 ・不動産の譲渡益に対する増価率に応じ3~30%の累進税率で課税 ○地方所得税(地方税)</p> <p>○法人税(国税) 他の所得と合算して課税 ○不動産増価税(地方税) 不動産の譲渡益に対して増価率に応じ3~30%の累進税率で課税 ○地方法人税(地方税)</p> | <p>○所得税(国税) 原則非課税 ・但し、①事業用資産の譲渡、②投機的取引(保有期間2年内の譲渡)によるキャピタル・ゲインは他の所得と合算して課税 ○営業税(地方税)</p> <p>○法人税(国税) 他の所得と合算して課税 ○営業税(地方税)</p> |
| (2) 保有課税 | <p>○非居住用資産レイト(国税) つき課税 (注)従来のレイト(地方税)のうち、居住用資産レイトは1980年4月以降廃止され、ついで所轄の地方税(法人税・地主税)が行われておらず、このようないくつかの課税機能を果たしている。</p> | <p>○不動産増価税(地方税) 法人が所有する不動産の価値3割につき、10年に一度、増価率に応じ3~30%の累進税率で課税(注)構造家財・地代を含む不動産所有権に対する課税(法人税・地主税)が行われておらず、このようないくつかの課税機能を果たしている。</p> | <p>○財産税(州税) 国内及び国外に所在する全ての財産について、評価法に基づき、統一評価額に基づき個人につきは0.5%で、法人につきは0.6%で課税 ○不動産税(地方税) 国内に所在する全ての不動産について、統一評価額に基づき課税</p> |
| (3) 流通課税 | <p>○印紙税(国税) 不動産登記料の場合に税率1%で課税</p> | <p>○登録税(国税) 不動産の譲渡等について、取引額又は不動産増価税の評価額に対し8%で課税 ○印紙税(国税)</p> | <p>○不動産取得税(州税) 不動産譲渡額に対し税率2%で課税</p> |
| (4) 不動産評価 | <p>・レイトについては市場賃貸価格として評価されるレイド価格を基礎とする。 ・評価額を課税標準とする。 ・評価額は内閣歳入庁評価局が行う。 ・なお、レイトの評価額は1980年4月に73年ベースから88年ベースに改められた。</p> | <p>・保有段階の不動産増価税、登録税、相続税に於いては、賃貸価格に一定の係数を乗じたものを課税標準とする。 ・保有段階の不動産増価税、登録税、相続税に於いては、賃貸価格に一定の係数を乗じたものを課税標準とする。 ・評価は、財務省に所轄する國庫専門官署が行う。</p> | <p>・評価法に基づき、賃貸価格等を基礎とす ・現在(1984年以後)は、1984年の統一評 価額を基に、財産税、相続税、不動産取 得税に於いては統一評価額×1.4(但し、農 林業用資産にかかるものについては統一評 価額)を、不動産税に於いては統一評価額 を課税標準としている。 ・評価は州大蔵省が行う。</p> |

(注1) 謹慎課税、保有課税、流通課税のはか各國に相続税がある。

(注2) イタリアでは、不動産増価税及び地方所得税・地方法人税での不動産所得(帰属家財・地代を含む)に対する課税を導入する予定。

イギリスの地方税制度の改革

イギリスでは、地方税として土地、建物等の占有に対して課税されるレイトのみが存在していた。イギリス政府は、地方財政における受益と負担を見直す観点から、1990年4月以降これを大幅に改革し、

- ① 地方財政に対する地方住民による監視を強化するため、居住用資産(住宅)レイトを廃止して、個人については、成人を対象に均等の税額を徴収するコミュニティ・チャージを導入し、
- ② また、非居住用(事業用)資産レイトについても、従来の各地方自治体が区々に税率を決定する仕組みを改め、中央政府が統一した税率を決定するとともに、徴収した税額を中央でプールし、各地方自治体に対し当該地域内の成人数に応じて配分する

こととした。

なお、スコットランドでは、1989年4月以降、居住用資産レイトにかえて既にコミュニティ・チャージが導入されている。

改革の概要は以下のとおりである。

1. コミュニティ・チャージ

(1) 納税義務者

各地方自治体に居住する18歳以上のすべての成人。

ただし、重度精神障害者、入院患者、受刑者、児童手当の受給資格者、外交官、駐英の軍人等は課税を免除する。

(2) 税額

各地方自治体により定額が課税されるが、その水準は各地方自治体成人一人当たり財政支出が一人当たり基準財政需要をどれだけ上回るかに応じて高くなる。

政府によると、その平均額は成人一人当たり363ポンド(約102,000円)となる。

なお、低所得者に対して軽減措置が講ぜられる。

2. 非居住用資産レイト

(1) 納税義務者

事業用資産の占有者(注:社宅や賃貸用住宅は事業用資産ではなく居住用資産)

(2) 課税標準

レイト価格と呼ばれる査定価格。レイト価格は現在の使用方法を継続した場合の市場賃貸価格の水準に決定される。

(3) 税率

中央政府が決定する一律の税率(1990年については、イングランド34.8%，ウェールズ36.8%)が適用され、その後は物価上昇率の範囲内で税率を変更。

(4) 評価替え

1990年4月に1988年4月ベースで評価替えが行われ、その後は5年ごとに評価替えが行われる。

附 屬 資 料

目 次

| | |
|-----------------------|---|
| 1 土地基本法..... | 1 |
| 2 今後の土地対策の重点実施方針..... | 5 |
| 3 現行土地関連税制の概要..... | 8 |

1 土地基本法

[平成元年12月14日成立、同月22日公布(法律第84号)・施行]

目次

第1章 総則(第1条—第10条)

第2章 土地に関する基本的施策(第11条—第18条)

第3章 土地政策審議会(第19条・第20条)

附則

第1章 総則

(目的)

第1条 この法律は、土地についての基本理念を定め、並びに国、地方公共団体、事業者及び国民の土地についての基本理念に係る責務を明らかにするとともに、土地に関する施策の基本となる事項を定めることにより、適正な土地利用の確保を図りつつ正常な需給関係と適正な地価の形成を図るための土地対策を総合的に推進し、もって国民生活の安定向上と国民経済の健全な発展に寄与することを目的とする。

(土地についての公共の福祉優先)

第2条 土地は、現在及び将来における国民のための限られた貴重な資源であること、国民の諸活動にとって不可欠の基盤であること、その利用が他の土地の利用と密接な関係を有するものであること、その価値が主として人口及び産業の動向、土地利用の動向、社会資本の整備状況その他の社会的経済的条件により変動するものであること等公共の利害に關係する特性を有していることからかんがみ、土地については、公共の福祉を優先させるものとする。

(適正な利用及び計画に従った利用)

第3条 土地は、その所在する地域の自然的、社会的、経済的及び文化的諸条件に応じて適正に利用されるものとする。

2 土地は、適正かつ合理的な土地利用を図るため策定された土地利用に関する計画に従って利用されるものとする。

(投機的取引の抑制)

第4条 土地は、投機的取引の対象とされてはならない。

(価値の増加に伴う利益に応じた適切な負担)

第5条 土地の価値がその所在する地域における第2条に規定する社会的経済的条件の変化により増加する場合には、その土地に関する権利を有する者に対し、その価値の増加に伴う利益に応じて適切な負担が求められるものとする。

(国及び地方公共団体の責務)

第6条 国及び地方公共団体は、第2条から前条までに定める土地についての基本理念(以下「土地についての基本理念」という。)にのっとり、土地に関する施策を総合的に策定し、及びこれを実施する責務を有する。

2 国及び地方公共団体は、広報活動等を通じて、土地についての基本理念に関する国民の理解を深めるよう適切な措置を講じなければならない。

(事業者の責務)

第7条 事業者は、土地の利用及び取引(これを支援する行為を含む。)に当たっては、土地についての基本理念に従わなければならない。

2 事業者は、国及び地方公共団体が実施する土地に関する施策に協力しなければならない。

(国民の責務)

第8条 国民は、土地の利用及び取引に当たっては、土地についての基本理念を尊重しなければならない。

2 国民は、国及び地方公共団体が実施する土地に関する施策に協力するよう努めなければならない。

(法制上の措置等)

第9条 政府は、土地に関する施策を実施するため必要な法制上、財政上及び金融上の措置を講じなければならぬ。

(年次報告等)

第10条 政府は、毎年、国会に、地価、土地利用、土地取引その他の土地に関する動向及び政府が土地に関して講じた基本的な施策に関する報告を提出しなければならない。

2 政府は、毎年、前項の報告に係る土地に関する動向を考慮して講じようとする基本的な施策を明らかにした文書を作成し、これを国会に提出しなければならない。

3 政府は、前項の講じようとする基本的な施策を明らかにした文書を作成するには、土地政策審議会の意見を聽かなければならない。

第2章 土地に関する基本的施策

(土地利用計画の策定等)

第11条 国及び地方公共団体は、適正かつ合理的な土地利用を図るために、人口及び産業の将来の見通し、土地利用の動向その他の自然的、社会的、経済的及び文化的諸条件を勘案し、必要な土地利用に関する計画(以下「土地利用計画」という。)を策定するものとする。

2 前項の場合において、国及び地方公共団体は、地域の特性を考慮して良好な環境に配慮した土地の高度利用、土地利用の適正な転換又は良好な環境の形成若しくは保全を図るため特に必要があると認めるときは土地利用計画を詳細に策定するものとし、地域における社会経済活動の広域的な展開を考慮して特に必要があると認めるときは土地利用計画を広域の見地に配慮して策定するものとする。

3 第1項の場合において、国及び地方公共団体は、住民その他の関係者の意見を反映させるものとする。

4 国及び地方公共団体は、第1項に規定する諸条件の変化を勘案して必要があると認めるときは、土地利用計画を変更するものとする。

(適正な土地利用の確保を図るための措置)

第12条 国及び地方公共団体は、土地利用計画に従って行われる良好な環境に配慮した土地の高度利用、土地利用の適正な転換又は良好な環境の形成若しくは保全の確保その他適正な土地利用の確保を図るために、土地利用の規制に関する措置を適切に講ずるとともに、土地利用計画に係る事業の実施その他必要な措置を講ずるものとする。

2 国及び地方公共団体は、前項の措置を講ずるため必要な公有地の拡大の推進等公共用地の確保に努めるものとする。

3 国及び地方公共団体は、第1項の措置を講ずるに当たっては、需要に応じた宅地の供給の促進が図られるように努めるものとする。

(土地取引の規制等に関する措置)

第13条 国及び地方公共団体は、土地の投機的取引及び地価の高騰が国民生活に及ぼす弊害を除去し、適正な地価の形成に資するため、土地取引の規制に関する措置その他必要な措置を講ずるものとする。

(社会資本の整備に関する利益に応じた適切な負担)

第14条 国及び地方公共団体は、社会資本の整備に関する権利を有する者が著しく利益を受けることとなる場合において、地域の特性等を勘案して適切であると認めるときは、その利益に応じてその社会資本の整備についての適切な負担を課するための必要な措置を講ずるものとする。

(税制上の措置)

第15条 国及び地方公共団体は、土地についての基本理念にのっとり、土地に関する施策を踏まえ、税負担の公平の確保を図りつつ、土地に関し、適正な税制上の措置を講ずるものとする。

(公的 土地評価の適正化等)

第16条 国は、適正な地価の形成及び課税の適正化に資するため、土地の正常な価格を公示するとともに、公的 土地評価について相互の均衡と適正化が図られるように努めるものとする。

(調査の実施等)

第17条 国及び地方公共団体は、土地に関する施策の総合的かつ効率的な実施を図るため、土地の所有及び利用の状況、地価の動向等に関し、調査を実施し、資料を収集する等必要な措置を講ずるものとする。

2 国及び地方公共団体は、土地に関する施策の円滑な実施に資するため、個人の権利利益の保護に配慮しつつ、国民に対し、土地の所有及び利用の状況、地価の動向等の土地に関する情報を提供するよう努めるものとする。

(施策の整合性の確保及び行政組織の整備等)

第18条 国及び地方公共団体は、土地に関する施策を講ずるにつき、相協力し、その整合性を確保するよう努めるものとする。

2 国及び地方公共団体は、土地に関する施策を講ずるにつき、総合的見地に立った行政組織の整備及び行政運営の改善に努めるものとする。

第3章 土地政策審議会

(土地政策審議会)

第19条 国土庁に、土地政策審議会(以下「審議会」という。)を置く。

2 審議会は、この法律、国土調査法(昭和26年法律第180号)、国土調査促進特別措置法(昭和37年法律第143号)及び国土利用計画法(昭和49年法律第92号)によりその権限に属させられた事項を調査審議するほか、内閣総理大臣の諮問に応じ、土地に関する総合的かつ基本的な施策に関する事項及び国土の利用に関する基本的な事項を調査審議する。

3 審議会は、前項に規定する事項に関し、内閣総理大臣に対し、及び内閣総理大臣を通じて関係行政機関の長に対し、意見を申し出ることができる。

4 関係行政機関の長は、土地に関する総合的かつ基本的な施策に関する事項でその所掌に係るもの及び国土の利用に関する基本的な事項でその所掌に係るものについて審議会の意見を聴くことができる。

(審議会の組織)

第20条 審議会は、土地に関する施策又は国土の利用に関し学識経験を有する者のうちから内閣総理大臣が任命する委員28人以内をもって組織する。

2 委員の任期は、3年とする。ただし、補欠の委員の任期は、前任者の残任期間とする。

3 委員の互選により審議会の会長として定められた者は、会務を総理する。

- 4 特別の事項を調査審議させるため、審議会に特別委員を置くことができる。
- 5 特別委員は、土地に関する施策又は国土の利用に関し学識経験を有する者のうちから、内閣総理大臣が任命する。
- 6 特別委員は、当該特別の事項の調査審議が終了したときは、解任されるものとする。
- 7 委員及び特別委員は、非常勤とする。
- 8 審議会は、その所掌事務を処理するため必要があると認めるときは、関係行政機関の長、関係地方公共団体の長等に対し、資料の提出、意見の開陳、説明その他の必要な協力を求めることができる。
- 9 前各項に定めるもののほか、審議会の組織及び運営に関し必要な事項は、政令で定める。

附 則(抄)

(施行期日)

- 1 この法律は、公布の日から施行する。

2 今後の土地対策の重点実施方針

〔平成元年 12月 21日〕
〔土地対策関係閣僚会議〕

今回の地価高騰は、大都市地域の住民が通常の所得の範囲内で職住近接の良質な住宅を確保することを著しく困難とし、土地を持つ者と持たざる者との資産格差を拡大し、社会的不公平感を増大させる等我が国社会・経済に深刻な問題を引き起こしている。

このため、政府は、これまで各般の施策を実施してきたところであるが、去る12月14日の土地基本法の成立を踏まえ、土地についての基本理念にのっとり、今後とも総合土地対策要綱に従い、都市・産業機能の分散等広範な分野における各般の土地対策を更に積極的に推進することとし、当面、以下の事項について所要の調整を早急に進め、特に重点的にその推進を図るものとする。

1. 大都市地域における住宅・宅地供給の促進

大都市地域における住宅・宅地供給促進のため、広域的な住宅・宅地の供給方針を策定するほか、平成2年度末までに以下の措置等を講ずる。

- (1) 工場跡地等低・未利用地については、その有効・高度利用を図るため、低・未利用地の特定とその利用を促進する制度を整備する。
- (2) 市街化区域内農地については、都市計画において保全するものと宅地化するものとに明確に区分し、計画的な保全と宅地化を推進するため、生産緑地制度の指定要件の見直しや転用制限の強化、地区計画制度の充実等関係制度の整備・充実等を行う。
- (3) 大都市地域の住宅・宅地の供給に当たっては、上記の措置と併せて、監視区域制度の的確な運用をはじめとする地価対策を適切に講じ、適正な地価の形成に配慮するとともに、地方公共団体等とのコンセンサスの形成に努める。

また、良質な住宅・宅地の供給促進に資するよう、関連公共施設の整備等所要の措置を講ずる。

2. 土地税制の総合的見直し

土地税制については、①適正な利用の確保、②投機的取引の抑制、③利益に応じた適切な負担の基本理念にのっとり、土地に関する施策を踏まえ、税負担の公平の確保を図りつつ、土地の取得、保有、譲渡等の各段階における適切な課税のあり方について、総合的な見直しを行うこととし、税制調査会の検討を踏まえつつ、平成2年度中に成案を得て所要の法律案の提出を図る。

なお、大都市地域の市街化区域内農地に関する税制については、総合土地対策要綱に沿って、関係制度の整備、充実等と併せ見直しを行い、平成4年度からの円滑な実施を図る。

3. 業務核都市及び臨海部の整備

業務核都市及び臨海部の整備により、広域的な視点からの調整を図りつつ、東京圏における業務機能の適正配置を推進するとともに、その周辺地域を含め、業務機能の配置との関連に配慮した住宅・宅地供給を推進するべく、平成3年度を目途に首都圏整備計画の見直し等所要の措置を講ずる。

4. 国公有地等の利活用

大都市地域の国有地について、その使用状況等を平成2年度末を目途に点検し、公共用地の確保に努めつつ、都市施設、都市再開発及び公共的住宅プロジェクトの用地としての活用等その有効利用を図る。また、公有地について同旨を地方公共団体に要請する。

さらに、大都市地域における大規模な国鉄清算事業団用地について、地価を顕在化させない処分方法の積極的活用等を図り、その有効利用の促進に努める。

5. 借地・借家法の見直し

借地法及び借家法の見直しを引き続き推進し、出来る限り早急に改正要綱案が得られるよう努め、これが得られ次第、速やかに所要の法律案を国会に提出する。

6. 投機的土地取引の抑制

国土利用計画法の一部改正を受け、来年3月の施行に向けて、投機的土地取引の抑制のため、関係制度の整備を行う。

また、金融機関及びノンバンクたる貸金業者に対して、投機的土地取引等を助長するような融資は厳に慎むよう、厳正な指導等を徹底する。

7. 公的土地区画整理事業の適正化

- (1) 不動産鑑定評価基準の見直しを平成2年度末までに実施する。
- (2) 相続税評価について、地価公示に対して同税の性格上目途となる水準に配意し、可能な限り速やかにその均衡化、適正化を図る。
- (3) 固定資産税評価について、次の評価替(平成3年度)の際に、同税の性格を考慮し、地価公示との関係に十分配慮しつつ、その均衡化、適正化を推進するとともに、基準地等に係る路線価の公開を行うよう地方公共団体を指導する。

8. 開発利益の社会還元等

社会资本整備等の実施に伴う開発利益の社会還元について、受益者負担金制度や土地区画整理事業方式等既存制度の積極的な活用を図るほか、新たな方策について検討する。

また、大深度地下の公的利用に関する制度について、引き続き検討を進める。

9. 土地に関する情報の整備

土地対策の適時適切な実施を図るため、取得、保有、利用、地価等の土地関連情報の総合的整備を推進する。

10. 土地に関する基本理念の普及啓蒙

土地についての公共の福祉優先等土地についての基本理念に関して国民のコンセンサスの形成を図るべく、土地月間の創設等各般の広報・教育活動等を積極的に展開する。

3 現行土地関連税制の概要

1. 譲渡課税

(1) 基本的な課税方式

| その年1月1日に おける所有期間 | | 2年以内 | 2年超5年以内 | 5年超 |
|---------------------|----------------------|---|---|---|
| 個人 | 譲渡所得 に該当する場合 | 次の①と②とのいずれか多い方の税額による分離課税 ① 譲渡益×40%(住民税12%) ② 総合課税による上積税額×110% (注) | | 100万円控除後の譲渡益について次による分離課税 4,000万円以下の部分… 20% (住民税 6%) 4,000万円超の部分… 25% (住民税 7.5%) |
| | 事業所得 又は雑所得に該当する場合 | 次の①と②とのいずれか多い方の税額による分離課税 ① 譲渡益×50% (住民税15%) ② 総合課税による上積税額×120% | 同上 | 通常の総合課税 |
| 法人 | | 通常の法人税に加え30%の税率で課税 $\begin{cases} \text{通常の法人税(37.5\%)} \\ \text{法人住民税を加えると 79.17\% (法人事業税を含めた実効税率は 85.17\%)} \end{cases}$ | 通常の法人税に加え20%の税率で課税 $\begin{cases} \text{通常の法人税(37.5\%)} \\ \text{法人住民税を加えると 67.44\% (法人事業税を含めた実効税率は 73.45\%)} \end{cases}$ | 通常の法人税課税 |

(注) 上積税額とは、土地譲渡に係る所得と他の所得との合計額に通常の累進税率を適用して算出した税額から、他の所得のみに通常の累進税率を適用して算出した税額を控除して求められる差額をいう。

(2) 主な特例措置

① 軽減税率の特例(個人)

- イ 国・地方公共団体に対し、あるいは優良な住宅地造成などのために所有期間5年超の土地を譲渡した場合

20%(住民税 6%)の一率分離課税

- ロ 宅地の用に供するため所有期間5年超の特定市街化区域内農地（長期営農継続農地の特例の適用を受けたものを除く。）を譲渡した場合

20%, 22.5%(住民税 6%, 7%)の分離課税

- ハ 所有期間10年超の居住用財産を譲渡した場合

10%, 15%(住民税 4%, 5%)の分離課税

② 特別控除(個人・法人)

- イ 土地収用法等に基づく収用の場合など 5,000万円
- ロ 国、地方公共団体等による特定の土地区画整理事業等のために土地を譲渡した場合、あるいは古都保存法に基づく買取り等により土地を譲渡した場合など 2,000万円
- ハ 地方公共団体等や民間による特定の住宅地造成事業等のためや収用対償地に充てるために土地を譲渡した場合、あるいは公有地拡大法に基づく地方公共団体等との協議等により土地を譲渡した場合など 1,500万円
- ニ 農地保有合理化等のために農地等を譲渡した場合など 800万円
- ホ 居住用財産を譲渡した場合(個人のみ) 3,000万円

(注) 上記特別控除は棚卸資産である土地の譲渡には適用されない。また、同一譲渡につき重複適用なし。

③ 課税の繰延べの特例(個人・法人)

- イ 収用等に伴い代替資産を取得した場合
- ロ 特定の事業用資産の買換え等をした場合
- ハ 特定の居住用財産の買換え等をした場合(個人のみ)

(注) 課税の繰延べとは、土地を譲渡し代替資産を取得した場合に、譲渡した土地の取得価額をその代替資産に引き継ぐことにより土地の譲渡がなかったものとし、その代替資産を譲渡する時まで課税を繰り延べることをいう。

2. 保有課税

| 税目 | 納税義務者 | 課税対象 | 課税標準 | 税率 | 免税点 |
|---|--------------|---|---------------------------|--------------------------|---------------------------------|
| 固定資産税 (市町村税、大規 模償却資産の一 部都道府県税) | 固定資産の 所有者 | 土地、家屋及 び償却資産 | 固定資産の価格 (固定資産税評 価額) | 標準税率 1.4 % 制限税率 2.1 % | 土地 15万円 家屋 8万円 償却資産 100万円 |
| | | • 住宅用地の課税標準の特例 一般住宅用地(床面積の10倍相当まで)は、価格の1/2、ただし、小規模住宅用地(200m ² まで)は、価格の1/4 • 市街化区域内農地に対する課税(宅地並み課税)の概要 ① 市街化区域内農地の意義 都市計画法に規定する市街化区域内の農地をいう。ただし、生産緑地地区の区域内の農地等は、一般農地として取り扱われる。 ② 市街化区域内農地の評価 状況が類似する宅地の価額を基準として求めた価額から造成費を控除した額によって評価する。 | | | |

| 税目 | 納稅義務者 | 課税対象 | 課税標準 | 税率 | 免税点 |
|-------------------------|--|-------|-----------|---|--|
| | ③ 宅地並み課税の対象となる農地 3.3 m ² 当たりの評価額が3万円以上の三大都市圏の特定市の市街化区域内農地 ④ 税額の算定 原則として評価額の2分の1に税率を乗じて求めた額とする。 ⑤ 長期営農継続農地に係る納稅義務の免除制度 面積が990 m ² 以上で、現に耕作の用に供され、かつ、10年以上営農を継続することが適当と認められる長期営農継続農地については、農地課税相当額を上回る税額が徴収猶予される。 5年毎に営農継続の実績を確認のうえ徴収猶予税額が免除される。ただし、営農が継続されないことになった場合には、原則として徴収猶予税額のすべてが遡って徴収される。 | | | | |
| 都市計画税 (市町村税) | 市街化区域等に所在する土地、家屋の所有者 | 土地、家屋 | 固定資産税と同じ。 | 制限税率0.3% | 土地 15万円 家屋 8万円 |
| 保有に対する特別土地保有税 (市町村税) | 土地の所有者 | 土地 | 土地の取得価額 | 1.4% (税額算定に際しては、固定資産税相当額を控除) • 免除土地の特例 恒久的な利用のための建物、施設等の用に供する土地で一定の基準を満たしたものについては納稅義務を免除 | 東京都の特別区及び指定都市 2,000 m ² (又は200 m ²) 都市計画区域を有する市町村 5,000 m ² (又は330 m ²) その他 10,000 m ² なおカッコ書については、三大都市圏の特定市の市街化区域に限る。 |

(参考) 三大都市圏の特定市の市街化区域内農地面積等の状況 (63年度)

(単位:ヘクタール)

| 区分 | 市街化区域内農地 | 内訳 | | |
|-----|----------|----------|----------|--------|
| | | 長期営農継続農地 | 宅地並み課税農地 | その他の |
| 首都圏 | 30,614 | 23,384 | 4,336 | 2,894 |
| 中部圏 | 11,459 | 5,803 | 883 | 4,773 |
| 近畿圏 | 13,471 | 8,468 | 1,109 | 3,894 |
| 合計 | 55,544 | 37,655 | 6,328 | 11,561 |

(注) 1. 「その他」は、3.3 m²当たり評価額が3万円未満のものである。

2. 免税点以上のものである。

3. 取得課税

| 税目 | 納稅義務者 | 課税対象 | 課税標準 | 税率 | 免税点又は基礎控除 |
|--------------------|--------------------|----------------------------|--------------------------------|--|---|
| 不動産取得税 (都道府県税) | 不動産を取得した個人又は法人 | 土地及び家屋 | 取得時の価額 (固定資産税評価額) | 4% (ただし、住宅の取得に係るものは3%) ・住宅に係る課税標準の特例 新築住宅は、1,000万円を控除 既存住宅は、新築時の控除額を控除 ・住宅用土地の税額の特例 税額の1/4に相当する額を減額 | 土地 10万円 家屋 23万円又は12万円 |
| 取得に係る特別土地保有税(市町村税) | 土地を取得した個人又は法人 | 土地 | 土地の取得価額 | 3% (税額算定に際しては不動産取得税相当額を控除) ・免除土地の特例 恒久的な利用のための建物、施設等の用に供する土地で一定の基準を満たしたものについては納稅義務を免除 | 東京都の特別区及び指定都市 2,000 m ² 都市計画区域を有する市町村 5,000 m ² その他 10,000 m ² |
| 登録免許税(国税) | 登記等を受ける者 | 登記、登録、特許、免許、許可、認可、指定及び技能証明 | 登記時の価額 (不動産の登記の場合 固定資産税評価額) | 不動産の所有権の保存の登記 0.6% 不動産の所有権の移転の登記 5% 不動産の抵当権の設定の登記 0.4% 等 | |
| 相続税(国税) | 相続又は遺贈により財産を取得した個人 | 土地を含めたすべての相続財産 | 取得時の価額 (相続税評価額) | 10%から70%まで13段階の超過累進税率 ・配偶者に対する相続税額の軽減 法定相続分(又は8,000万円)に対応する税額まで非課税 ・小規模宅地等(200 m ² まで)の課税の特例 居住用50%, 事業用60%を減額 ・相続開始前3年以内に取得等をした土地又は建物については取得価額による課税 ・農地等についての相続税の納稅猶予 農地等の相続人が農業を継続する場合に限り、農地価格のうち恒久的に農業の用に供されるべき農地として取引される場合に通常成立すると認められる価格(農業投資価格)を超える部分に対する相続税については、担保の提供を条件に納稅を猶予し、その相続人が死亡した場合のほか、農業後継者に農地等を一括贈与した場合や申告期限後20年間農業を継続した場合には、猶予税額の納付を免除する。 | 4,000万円 + 800万円×法定相続人数 |

(大蔵省印刷局製造)