

平成 10 年度土地税制改正の概要

建設省建設経済局宅地課

平成 10 年度の税制改正については、平成 9 年 12 月 16 日に自由民主党の「平成 9 年度税制改正大綱」が決定され、第 142 回通常国会において、審議、成立が図られることとなっている。

平成 10 年度税制改正は、当面の金融・経済情勢を踏まえつつ、経済社会の構造的な変化に対応するため、適切な措置を講ずることとされ、その中でも、特に土地税制については、現下の経済不振の要因の大きな問題となっている資産デフレ・不良債権問題などの土地問題に対応し、土地流動化に資するため、地価税の適用停止、土地譲渡益課税の大幅な軽減、事業用資産の買換え特例の拡大等の思い切った見直しが行われることとなった。具体的な改正内容については、以下のとおりである。

なお、本稿中、意見に係る部分については、私見であることを予め申し添えておく。

1. 地価税

○ 改正内容

臨時的措置として、当分の間、地価税は課税しない。

○ 解説

地価税の創設された平成 3 年当時の土地を巡る状況は、商業地地価がバブル以前に比べ 3 倍以上に上昇し、地上げ、土地転がしといった土地の投機的取引が社会問題にもなるなど、土地問題の解決が早急に求められていた。

そのような状況下で、地価税は、バブル期における地価高騰を背景に、土地の有利性を縮減する等のために平成 3 年度税制改正において創設された税（国税）である。

地価税の創設を盛り込んだ政府税制調査会の「土地税制のあり方についての基本方針」（平成 2 年 10 月）では、地価税創設の根拠として、

- ① 土地保有の有無が資産格差を拡大させており、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適う、
- ② 土地問題の大きな原因となっている資産価値に着目した土地保有に対するコストを引き

上げることが土地の有利性の縮減に効果がある、
ことを挙げている。

土地の保有に対する税としては、既に固定資産税（市町村税）があり、地価税創設に際して、両税の関係については、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土地保有の負担の公平の確保及び土地の有利性縮減を目的とした地価税とでは税の趣旨・性格を異にすることから、両税の間で負担の調整等を図る必要はないものとされた。

また、当時の固定資産税は、全国の非住宅用地の実効税率（地価に対する実際の税負担の割合）が 0.2%程度と極めて低い水準であり、固定資産税のみでは土地保有税として十分な機能を果たすことが困難であったことも地価税の創設に至った原因であったと考えられる。

（参考）

「固定資産税の・平成元年度の事業用地の実効税率というものを推算してみますと大体 0.2%ぐらいの水準になっている・。50 年度の初期の頃などは・大体 0.4%ぐらいになりまして、平成元年度に比べますと倍ぐらいの水準になっている・。一方、地価税・は・大体 0.2%程度の負担になるということで、かつて納税者の方が土地保有税として固定資産税を負担した一番高い水準ぐらいの感じかなということは申し上げることができると存じます。

（平成 3 年 4 月 17 日（衆）大蔵委員会主税局長答弁）」

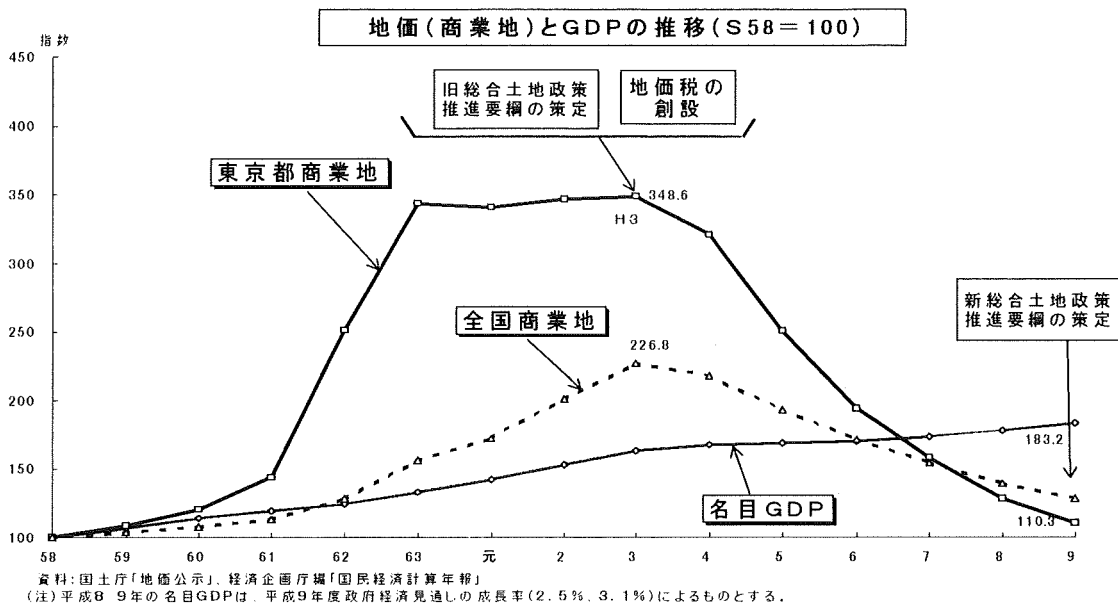
税収は、基礎控除（個人：15 億円、法人：資本金に応じて最高 15 億円）や居住用地（1,000 m²以下）を非課税とする措置等が講じられたこともあり、初年度（平成 4 年度）は 5,200 億円程度であった（税率は 0.3%。ただし、初年度は 0.2%）。

地価税はその後、平成 8 年度改正において厳しい経済情勢に配慮し、景気の早期回復を図るため、税率が 0.15%に引き下げられたが、その後もさらに地価は下落し続け、GDP の成長率と比べても平成 9 年には地価高騰以前（昭和 58 年）を下回るに至った（図表 1 参照）。

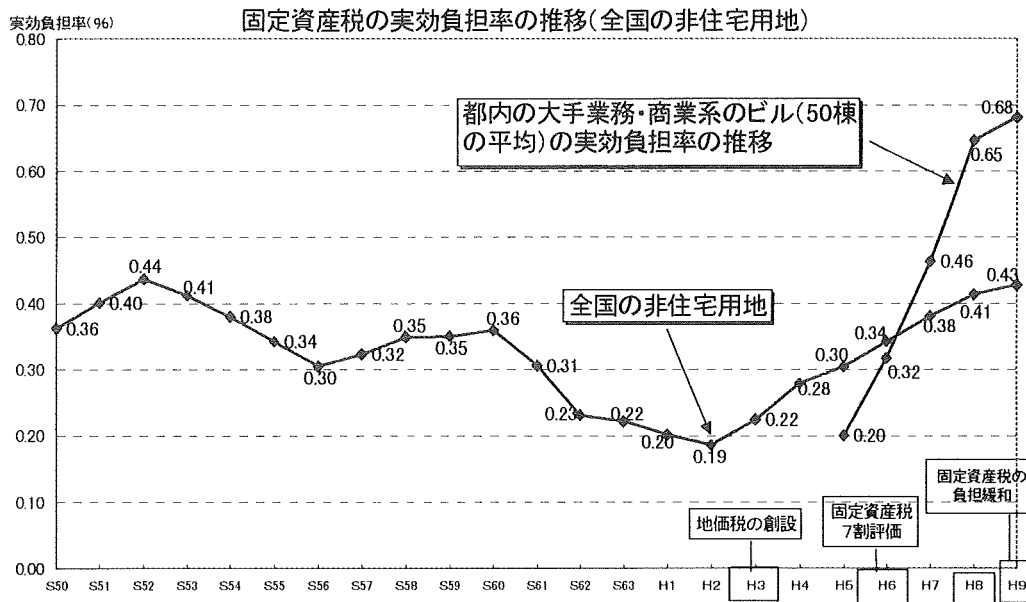
先程の実効税率でいえば、固定資産税負担の上昇とも相まって、平成 9 年の固定資産税の実効税率（全国非住宅用地）は既に 0.4%を超えて過去最高水準に匹敵（図表 2 参照）し、さらに都心の商業地では 0.7%を超え、地価税と合わせると実効税率が 1%を超える土地も多く見られた（図表 3 参照）。

このような土地を巡る状況の変化を踏まえ、平成 9 年 2 月に政府は新総合土地政策推進要綱を策定し、土地政策の目標を地価抑制策から土地の有効利用へと転換したが、地価税についても、平成 10 年度税制改正において、資産デフレ・不良債権問題などの土地問題に対応し、土地流動化に資するため、当分の間、課税しない（平成 10 年より実施）こととなった。

<図表1> 地価とGDPの推移

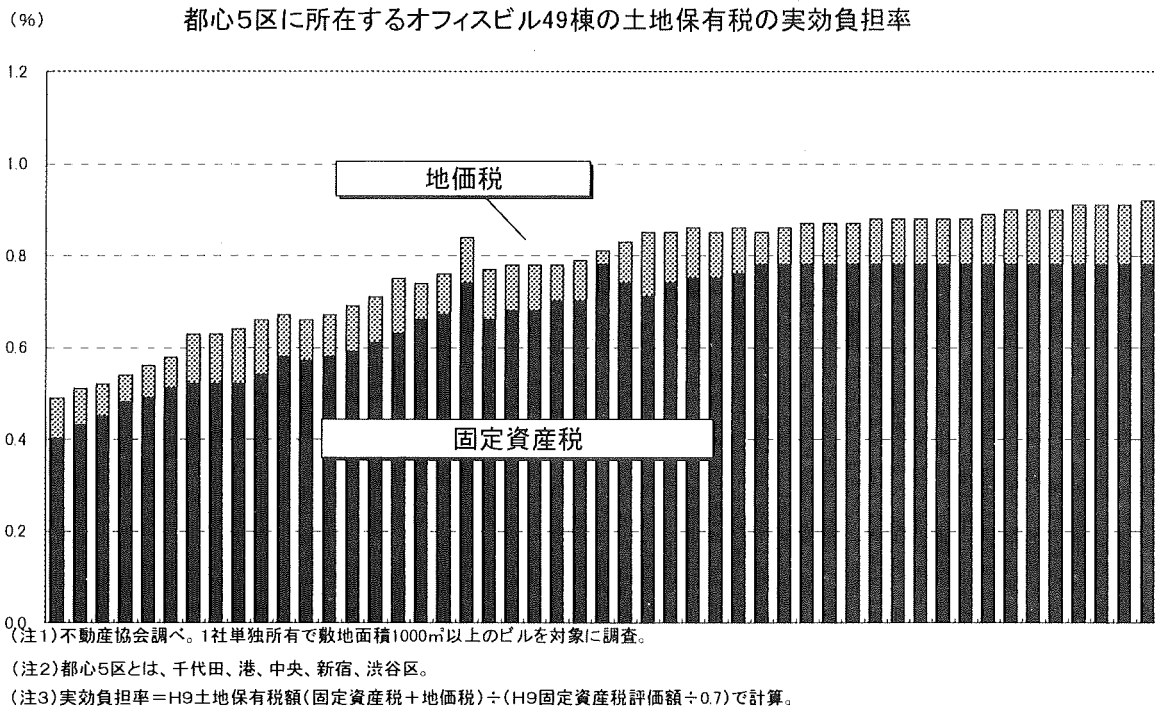


<図表2> 固定資産税(全国非住宅用地)の負担水準の推移



資料:国民経済計算年報、固定資産の価格等の概要調書、地価公示、自民党税調資料
 (注1)全国非住宅用地の実効負担率=固定資産課税標準額×1.4%÷土地資産額(地価)。H9税額は税調資料より。
 (注2)全国非住宅用地の土地資産額は、宅地の年末資産残高を公的、民間のシェア及び住宅、非住宅地のシェアで按分。H8、H9は、H7の土地資産額に地価公示の全国全用途平均の変動率(H8:▲4%、H9:▲2.9%)を乗じたもの。
 (注3)50棟のビルは、都心5区に存する敷地1,000㎡以上の単独所有ビル。H9の実効税率に係る地価は、固定資産税評価額÷0.7で算出。H8以前は近傍類似の地価公示の変動率で割り戻し。H5、6の税額はH6評価替えに伴う負担調整率を1.1として推計。

<図表 3> 都心の商業ビルの保有税負担の状況



2. 譲渡所得課税の見直し (所得税、法人税、住民税)

○ 改正内容

1. 個人の長期譲渡所得課税 (所得税+住民税) について、以下のとおり改正する。

| 現 行 | | → | 改 正 後 | |
|------------|---------|---|------------|---------|
| 4,000 万円以下 | 2 6 % | | 6,000 万円以下 | 2 6 % |
| 4,000 万円超 | 3 2.5 % | | 6,000 万円超 | 3 2.5 % |
| 8,000 万以下 | | | | |
| 8,000 万円超 | 3 9 % | | | |

(注) 平成 10 年 1 月 1 日から平成 12 年 12 月 31 日までの間に土地を譲渡した場合

2. 法人の土地等の譲渡益に対する重課について、以下のとおり改正する。

| 現 行 | | 改 正 後 | |
|------------|--------|-------|----------|
| 長期 5 年超 | + 5 % | 長期 | 適用しない(1) |
| 短期 2 ~ 5 年 | + 10 % | 短期 | 適用しない(1) |
| 超短期 2 年以下 | + 15 % | 超短期 | 廃止 (2) |

3. 個人の土地譲渡に係る事業所得等の課税の特例について、以下のとおり改正する。

| 現 行 | | 改 正 後 | |
|---------|---------|-------|----------|
| 短期 | 52%又は | 短期 | 適用しない(1) |
| 2 ~ 5 年 | 上積 110% | 超短期 | 廃止(2) |
| 超短期 | 65%又は | | |
| 2 年以下 | 上積 120% | | |

(1) 平成 10 年 1 月 1 日から平成 12 年 12 月 31 日までの譲渡した場合

(2) 平成 9 年 12 月 31 日をもって廃止

<図表 4 >

| 個人長期 | H 3 改正前 | H 3 改正後 | H 7 改正後 | H 8 改正後 |
|-------------------------|-----------|---------|-----------|-----------|
| 4,000 万円以下 | 2 6 % | 3 9 % | 3 2 . 5 % | 2 6 % |
| 4,000 万円超 8,000 万円以下 | 3 2 . 5 % | | 3 9 % | 3 2 . 5 % |
| 8,000 万円超 | | | | 3 9 % |

| 法人重課 | S 62 改正前 | S 62 改正後 | H 3 改正後 | H 8 改正後 |
|------------|----------|----------|-------------|---------|
| 長期 5 年超 | — | — | + 1 0 % | + 5 % |
| 短期 2 ~ 5 年 | + 2 0 % | + 2 0 % | + 2 0 % | + 1 0 % |
| 超短期 2 年以下 | (10 年未満) | + 3 0 % | + 3 0 % (*) | + 1 5 % |

(*)通常の法人税と完全分離 (67.5%)

○ 解説

これまでの個人の長期譲渡所得課税制度及び法人の土地譲渡益重課制度の改正経緯は、図表 4 のとおりとなっている。

1. 個人の長期譲渡所得課税

個人の長期譲渡所得課税については、当時の地価高騰を背景にして、土地の価値が外部的要因により増加する特性や、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観点を踏まえ、譲渡所得に対する税率が一律 39%に引き上げられた（優良宅地造成事業等のための譲渡は 20%に引下げ）ところである。

その後の大幅な地価下落や、厳しい経済状況に対処するため、平成 7、8 年度に部分的に

税率の引下げが図られてきたが、なお平成3年度に講じられた39%部分がなお残っていた。

平成10年度改正においては、土地の流動化等に資するため、39%部分を廃止するとともに、26%の適用を受ける金額を4,000万円から6,000万円に引き上げることとした。

この改正により、例えば、課税譲渡所得金額が1億円の場合の実効税率は、改正前が32.2% (3,220万円)、改正後が28.6% (2,860万円) となる。

金額の区分が4,000万円から6,000万円に引き上げられた根拠の一つとしては以下のことが考えられる。

土地の長期譲渡所得については、所得税法の本則では1/2総合課税（譲渡所得の1/2を他の所得と合算。実際には租税特別措置法で分離課税）とされているが、所得税法では、所得金額が3,000万円超から最高税率65%（所得税50%、住民税15%）の適用を受けることとなる。

例えば、土地の長期譲渡所得が6,000万円超の場合は、所得税法の本則上は、所得金額が6,000万円超 \times 1/2=3,000万円超となり、最高税率（65% \times 1/2=32.5%）の適用を受ける譲渡に該当し、実際には、今回の土地税制改正により、譲渡所得6,000万円超の場合の適用税率（分離課税）である32.5%の適用を受けることとなる。

つまり、今回の改正により、長期土地譲渡所得課税について、所得税法の本則である1/2総合課税方式と租税特別措置法で実際に措置されている分離課税方式について、最高税率（32.5%）の適用を受ける金額を一致させたということができる。

2. 法人の土地譲渡益重課

従来より、法人が短期所有（10年以下）の土地を譲渡した際の譲渡益については、通常の法人税に追加して20%の重課が講じられてきたが、昭和62年度改正において、当時の大幅な金融緩和を背景にした投機的な土地取引を抑制するため、短期の所有期間を10年から5年に短縮するとともに、新たに、超短期所有（2年以下）の土地譲渡益について30%の重課が講じられることとなった。

さらに、平成3年度改正において、長期所有（5年超）の土地を譲渡した場合についても、10%の重課制度が設けられた。

その後の大幅な地価下落や投機的取引が沈静化した状況を踏まえ、平成8年度改正において、重課の税率が、長期、短期、超短期とも半分引き下げられたところであるが、平成10年度改正において、土地の流動化を図る等の観点から、超短期重課を廃止するとともに、長期、短期重課については平成10年1月1日から平成12年12月31日までの3年間は適用しないこととされた。

3 個人の事業所得

不動産業等を営む個人が事業所得として土地を譲渡した場合の課税については、従来より、

短期、超短期の場合の譲渡益について課税の特例措置（重課）が講じられてきたが、法人の場合と同様に超短期重課は廃止され、短期重課は平成 10 年より 3 年間適用しないこととされた。

3. 特定の事業用資産の買換え特例制度の拡充（所得税、法人税）

○ 改正内容

特定の事業用資産の買換え特例について、以下のとおり改正する。

1. 長期保有土地等から償却資産への買換え特例（22 号買換え）

①買換え資産に係る地域限定（既成市街地等内への買換えは対象外）を廃止するとともに、買換え資産の範囲に土地を加える。

②譲渡資産に係る要件を所有期間 10 年超のもの（現行：昭和 56 年 12 月 31 日以前に取得したもの）に緩和する。

③課税繰延割合を 60%から 80%に引き上げる。

2. 既成市街地等の内から外への買換え特例（1 号買換え）

①譲渡資産の範囲から貸付けの用に供されているものを除外する旨の規定を廃止する。

②近郊整備地帯等への買換えに係る課税繰延割合を 60%から 80%に引き上げる。

（注）1. は、平成 10 年 1 月 1 日から平成 12 年 12 月 31 日までの間の譲渡について適用 1 号、22 号とは租税特別措置法に規定する特定の事業用資産の買換え特例の号数（メニュー）である（全 24 号）。

○ 解説

買換え特例とは、一定の要件に適合する資産の買換え（保有土地の譲渡による利益でビルを建築する等）について、譲渡により実現した資産の譲渡益に対する課税の繰延（圧縮）を認めることにより、建築投資、設備投資の促進等を図ることを目的とした制度である。

繰り延べることのできる金額は、繰延（圧縮）率により異なるが、例えば、繰延率 100% の場合、含み益が 1 億円の保有資産を譲渡し、1 億円以上の資産を取得（買換え）すれば、課税の繰延により所得税、法人税は課税されないこととなる。

特定の事業用資産の買換え特例については、地価高騰期において、都心部の地価高騰を周辺に波及させる原因の一つになったとの指摘がなされ、平成 3 年度改正において、22 号買換えを廃止し、1 号買換えを縮減する等の措置が講じられたが、バブル崩壊後の厳しい経済情勢に対処するため、平成 6 年度改正において 22 号買換えが一定の要件を付した上で復活した。

今回、平成 10 年度改正において、土地の流動化を図り、企業の建築投資、設備投資を促進するため、上記買換え特例について思い切った拡充が図られることとなった。

[22号買換えの改正概要]

| | 改正前 | 改正後 |
|------|----------------|----------------|
| 資産要件 | 土地又は建物→建物 | 土地又は建物→土地又は建物 |
| 地域要件 | 既成市街地の外へ買換 | 国内での買換 |
| 譲渡資産 | S56.12.31以前に取得 | 所有期間が10年を超えるもの |
| 圧縮率 | 60% | 80% |

[1号買換えの改正概要]

| | 改正前 | 改正後 |
|------|---------------------|-------------|
| 資産要件 | 譲渡資産の範囲から貸付用のものを除外。 | 貸付用のものも含める。 |
| 圧縮率 | 80% (近郊整備地帯は60%) | 全て80% |

4. 特別土地保有税の見直し（特別土地保有税）

○ 改正内容

1. 課税期間

市街化区域内の土地で保有期間が10年を超えるものについて課税対象から除外する（改正前：市街化区域内の土地は永久に課税）。

2. 基準面積の特例措置

三大都市圏の特定市における基準面積（免税点）の特例措置（1,000 m²）を廃止し、本則による免税点を適用する（本則：東京特別区及び指定都市 2,000 m²、都市計画区域を有する市町村 5,000 m²、その他の市町村 10,000 m²）。

3. 課税標準額

課税標準額を当分の間、地価公示価格の全国の変動率を用いて簡易に修正する措置を講ずる（改正前：課税標準額は土地の取得価額）。

4. その他の措置

① 恒久的な建物の徴収猶予

恒久的な建物等の用に供する予定の土地について、着工開始前であっても有効利用される

間での一定期間徴収を猶予し、その期間内に有効利用された場合には納税義務を免除する措置を創設する（改正前：工事着工開始時点から納税義務が免除）。

② 土地区画整理事業

土地区画整理事業等の施行により使用収益が停止されている土地について、税負担を求めないこととする措置を講ずる（改正前：仮換地指定がなされれば使用収益開始日前であっても課税）。

○ 解説

特別土地保有税は、土地の有効利用の促進、投機的取引の抑制を図るため、一定面積以上の低未利用地の所有者に対して課される市町村税である。

特別土地保有税は、バブル期の地価高騰に対処するため、課税期間、基準面積等について強化措置が講じられたところであるが、その後の大幅な地価下落や投機的取引の沈静化の状況に鑑み、今回、平成3年度に講じられた措置を廃止することを基本として上記のとおり改正が行われることとなった。

5. 法人の新規取得土地等に係る借入金利子の損金算入制限措置の廃止 （法人税）

○ 改正内容

法人の新規取得土地等に係る借入金利子の損金算入制限措置を廃止する。

○ 解説

従来より、法人が土地を取得した際の借入金利子の取扱いについては、法人税の計算上、損金算入することが認められていたが、このことが昭和60年代の金融緩和を背景とした法人の借入金による土地取得といった形で顕在化し、投機的な土地取引や地価高騰の原因になっているとの指摘がなされていた。

そこで、昭和63年度税制改正において、土地に対する仮需要の抑制等を図る観点から、法人の新規取得土地等に係る借入金利子については、原則として4年間損金算入することができない制限措置が講じられた。

その後の地価下落や投機的な土地取引の沈静化の状況に鑑み、平成10年度税制改正において、本制限措置については、廃止されることとなった。

6. 定期借地権住宅に係る底地の相続税評価の検討（相続税）

○ 改正内容

自由民主党税制改正大綱の中の検討事項として、「定期借地権住宅に係る底地の相続税評価については、定期借地権に係る公共用地の補償基準の見直しの結果及び定期借地権制度の普及等の実態をも見極めつつ、一層の適正化の観点から検討する。」こととされた。

○ 解説

定期借地権とは、契約期間が 50 年以上で、更新をすることなく確定的に契約が終了する借地権のことで、平成 4 年の新借地借家法の制定により創設された。

定期借地権住宅は、これまでに 1 万戸以上が供給されているが、比較的少額の初期負担でゆとりのある居住の実現を可能にすることのできる利点がある一方で、底地の相続税評価額が通常、更地の 8 割でなされるため、底地提供者（地主）にとっては、契約期間中に起こりうる相続の問題がネックとなり、定期借地権住宅の供給促進を図る上で障害となっていた。

定期借地権の設定された底地の評価方法は、具体的には、財産評価基本通達（国税庁通達）に規定されているが、その見直しについては、定期借地権の設定された公共用地の補償基準の見直しや定期借地権制度の普及実態等を見極めつつ一層の適正化の観点から検討することとされた。

7. 特定民間宅地造成事業等に係る 1,500 万円特別控除の適用期限の延長（所得税、法人税）

○ 改正内容

特定民間宅地造成事業等に係る 1,500 万円特別控除の適用期限を平成 12 年 12 月 31 日まで 3 年間延長する。

○ 解説

一定の要件に該当する宅地開発事業、住宅建設事業等を行う事業者に対して土地等を譲渡した場合、1,500 万円の特別控除が認められているが、今回、その適用期限を平成 12 年 12 月 31 日まで 3 年間延長（従来は 2 年ごとに延長）することとされた。