

【特集 1】

平成13年度の土地税制の改正について

深澤典宏

はじめに

平成13年度税制改正においては、土地税制の重要な柱の一つである土地譲渡益課税の特例が一斉に適用期限を迎え、そのあり方が総合的に検討された。本稿では、土地譲渡益課税について、その背景、基本的考え方等にも触れながら、その概要を述べていくこととしたい。

なお、本稿では税制改正要望段階における国土交通省の対応等についても触れるが、あくまで筆者の理解したところを記したものであり、文責は筆者にあることをお断りしておきたい。

1. 土地譲渡益課税の変遷

(1) 譲渡所得への課税の導入

所得税の制度は明治20年に創設されたものであるが、資産の譲渡に伴うキャピタルゲイン（譲渡益）については、一時的な所得であるとして長い間課税対象とはされていなかった。資産の譲渡益について現在のような課税方式が導入されたのは戦後の昭和22年であり、その際導入されたのが、長期保有資産の譲渡所得について所得の1/2を他の所得と合算して総合課税する「1/2総合課税」の制度であった。

キャピタルゲインについて、それが実現した年にその全額を課税すると、継続的に発生する利益が毎年が発生分だけ課税されるのと比較して多額の累進税額がかかり、不公平となる。この場合、所有期間に応じてN分N乗方式で課税することも考えられるが、一種の簡便法として1/2総合課税が採用されたのである。

この1/2総合課税方式は、一時期、いわゆるシャープ税制により全額課税方式に改められたが、ほどなく1/2総合課税に戻され、それが所得税法本則として現在まで受け継がれている。

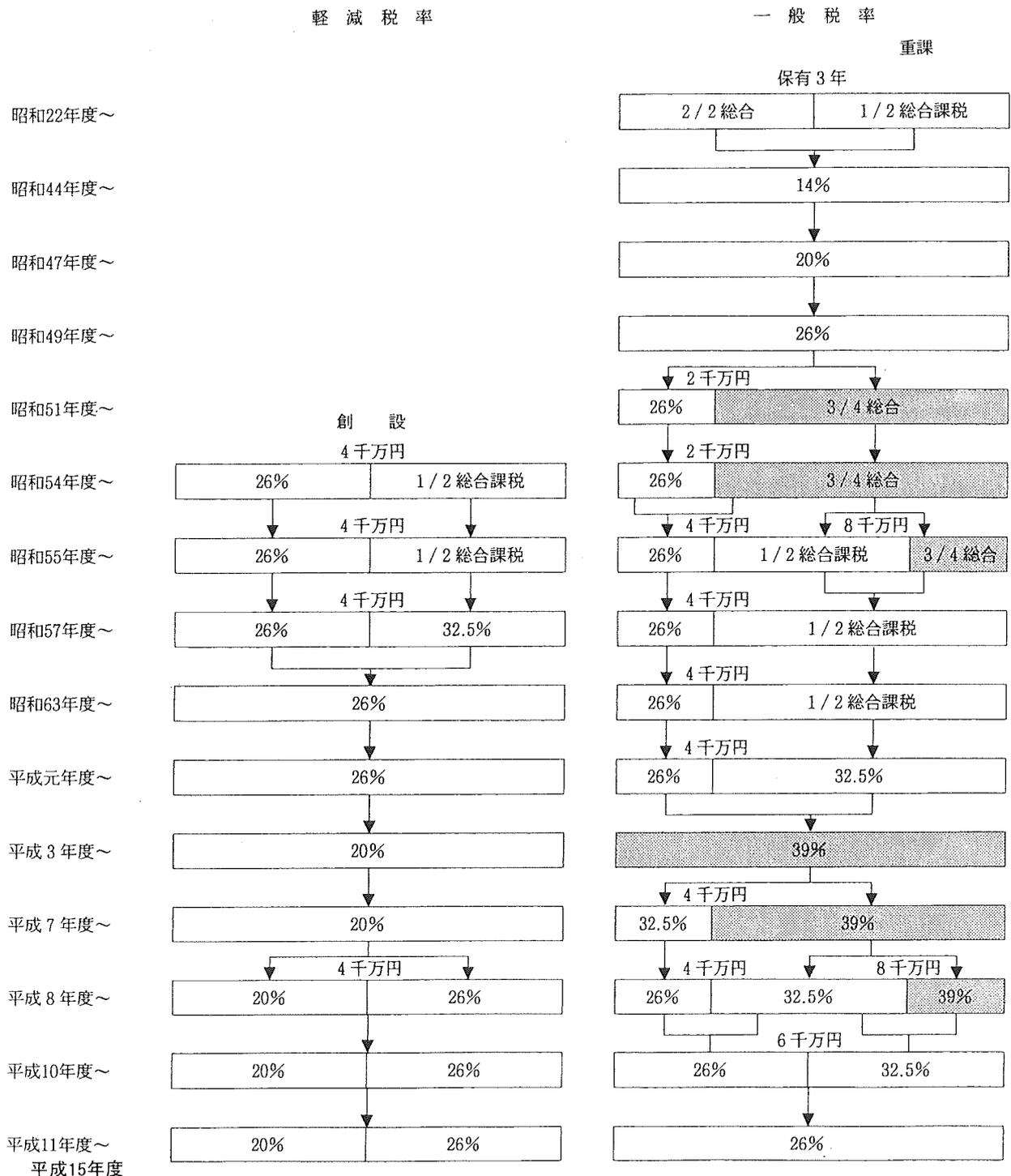
(2) 長期土地譲渡所得に係る分離課税方式の導入

昭和44年度税制改正においては、大都市地域における住宅需要に応え、宅地の供給を促進する観点から、土地の長期譲渡所得について、それまでの総合課税方式に代えて、分離課税方式が導入されることになった。具体的には、宅地の前倒し的な供給を促進するため、14%、20%、26%

(いずれも地方税を含む。以下同じ) と3段階で増加する税率(比例税率)があらかじめ設定された。

新たに導入された分離比例課税方式は、所得税法本則の1/2総合課税が超過累進課税であり、土地の小口切売り、超過累進課税を口実とする売買価格の不当な引上げを招く傾向があることから、分離比例課税という簡明な制度によってこれを解決しようとする狙いを持ったものであった(図表1)。

図表1 個人の長期譲渡所得課税の推移(所得税+住民税)



(3) 土地重課から長期安定税制へ

昭和44年度改正は、個人の長期保有土地を対象に、宅地供給促進の観点から思い切った措置を講じたものであったが、個人から放出された土地が法人によって買い占められ、最終的な宅地供給の増加につながっていないという社会的批判が高まった。そのため、法人の土地投機を抑制する観点から、昭和48年度税制改正において、法人の土地の譲渡益について通常の法人税に付加して20%の税率で課税する「法人重課制度」が創設された。現在の「短期重課制度」の基になる制度である。

この改正は、土地投機を抑制するという観点から法人の土地譲渡益に重課を行うものであり、「土地の特殊性」に着目した土地譲渡益への重課に道を開くものとなった。

また、個人の土地長期譲渡所得については、昭和51年から、3/4総合課税という相当重い課税が行われることになった。こうした「土地重課」の実質的な根拠となったのは、① 土地の譲渡所得は、公共事業等による開発利益に起因する面が大きく、他の資産から生ずる譲渡所得に対する課税よりも重い負担を求めべきと考えられること、② 1/2総合課税にするときは、高額な土地譲渡所得者に対して大きな負担の軽減になること、などであった。

しかし、この3/4総合課税は相当な重課であり、特に大都市圏における宅地供給促進の観点から、その見直しが主張され続けた。そうした中で、まず、昭和54年度に、優良な宅地供給事業等に土地を譲渡した場合の軽減税率の制度が設けられた。そして、昭和57年度税制改正においては、1/2総合課税を基本とした税体系が導入された。すなわち、譲渡益4,000万円以下の部分には26%、4,000万超の部分には譲渡益の1/2を総合課税した場合の上積み税率により、それぞれ課税するという、比較的所得税法本則に近い制度が導入されたのである。

この昭和57年度税制改正で注目されることは、その導入に当たって「土地税制が長期安定的な制度として確立されなければ、税制の緩和期待による土地の売り惜しみによって土地の安定的供給を期待し得ない」（昭和56年政府税調答申）という認識が明確に示されたことである。

(4) バブル対策税制

昭和57年度改正により導入された「長期安定税制」は、昭和60年代に入り顕著になった大都市を中心とする地価高騰に対処するための「バブル対策税制」に取って代わられることとなった。

バブル対策税制の一環として、平成3年度税制改正において個人の土地長期譲渡所得税は大幅に引き上げられ（実施は平成4年から）、一律39%という極めて高率の課税が行われることとなった。また、同時に法人の土地譲渡所得については、保有期間5年超の長期保有土地も重課（+10%）の対象とされ、また、保有期間2年超5年以下の短期保有土地には20%、2年以下の超短期保有土地には30%と重課が強化された。

「土地税制のあり方についての基本答申」（平成2年10月）は、土地譲渡益に対して税を重課する根拠を、次の3点に求めている。

- ① 地価高騰の下、土地売却に伴う譲渡益は極めて大きくなっており、資産格差の拡大に適切に対処する必要がある。
- ② 土地は国民のための有限で公共的性格を有する資産であり、その価値が公共投資などの外部的要因により増加することから、通常の所得との税負担の公平を図る必要がある。
- ③ 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必要がある。

(5) 景気対策のための調整措置

平成3年度の導入された高率の土地譲渡益課税は、バブル崩壊後の経済情勢等に鑑みて逐次緩和され、現在は、① 個人の長期土地譲渡所得については、一律26%の比例課税、② 法人重課については、超短期が廃止されるとともに、短期・長期とも課税が停止されている。

しかしながら、①及び②の措置は、平成13年度税制改正により平成15年まで延長されたが、時限措置とされており、①個人の長期土地譲渡所得については、譲渡所得に応じて3段階の課税（26%、32.5%、39%）が、②法人重課は、長期（+5%）、短期（+10%）が、枠組みとしては残っているのである。

このような体系となっているのは、現行制度が、「土地の公共性」を基礎とする現行制度の基本的枠組みを逸脱しない範囲内での調整（平成7年12月政府税制調査会答申）とされていることによるものである。土地を特殊な資産と見て税を重課するという枠組みは、現在もなお継続しているといえる。地価がほぼ10年間にわたって下落を続けるなど、社会・経済情勢が大きく変化しており、上記の基本的考え方は既に妥当性を失っていると考えられ、新たな土地税制の基本理念が求められている。

2. 新たな土地税制の基本理念を求めて

(1) 「経済・社会の構造変化を踏まえた土地税制のあり方に関する調査研究会」の議論

我が国の経済・社会が大きな構造変化を経験しつつある中で、土地政策はバブル期の地価抑制策から土地の有効利用・高度化へと転換し、土地政策と一体となって推進されてきた宅地政策も、宅地の大量供給を主眼とした従来の施策からの転換が求められるに至っている。

今後の土地政策・宅地政策の展開に当たっても、土地税制の果たす役割は重要と考えられ、国土交通省として、今後の宅地政策と土地税制の基本的なあり方、新たな土地税制の基本理念をどのように考えていくかに関し調査研究を行うことを目的として、「経済・社会の構造変化を踏まえた土地税制のあり方に関する調査研究会」（座長：神野直彦・東京大学経済学部教授）が開催された。平成12年5月8日から9月22日まで、合計6回開催され、あるべき土地税制の基本理念について、土地譲渡益課税に重点を置いて以下のような報告がなされた。

調査研究会のメンバー（敬称略、五十音順。○：座長）

佐藤和男（社団法人不動産協会政策委員長）

品川芳宣（筑波大学社会科学系教授）

○神野直彦（東京大学大学院経済学研究科・経済学部教授）

平川忠雄（税理士）

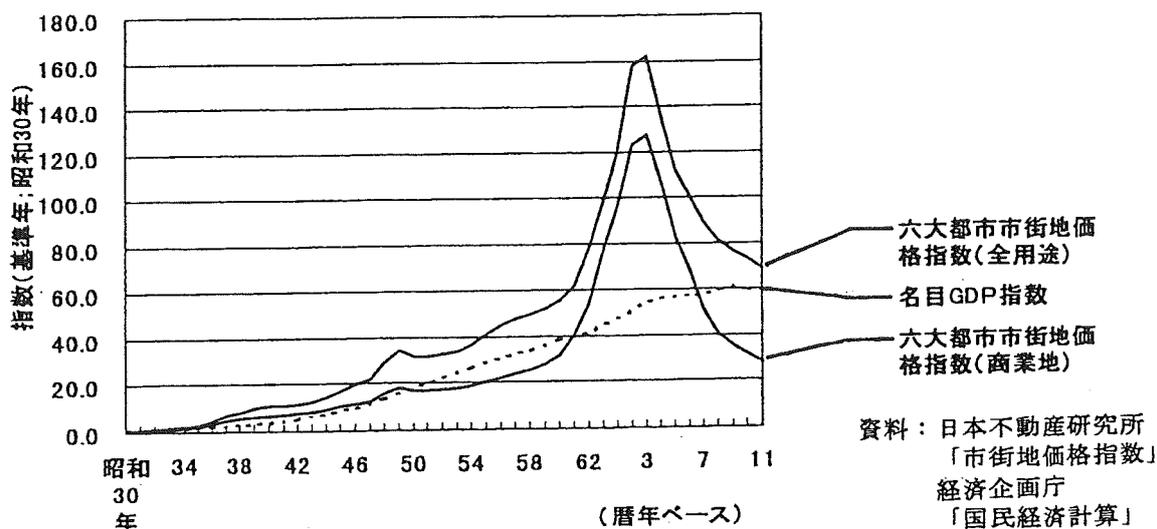
西村清彦（東京大学大学院経済学研究科・経済学部教授）

山崎敏邦（経済団体連合会税制委員会企画部会委員）

（2）あるべき土地税制の基本理念

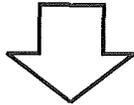
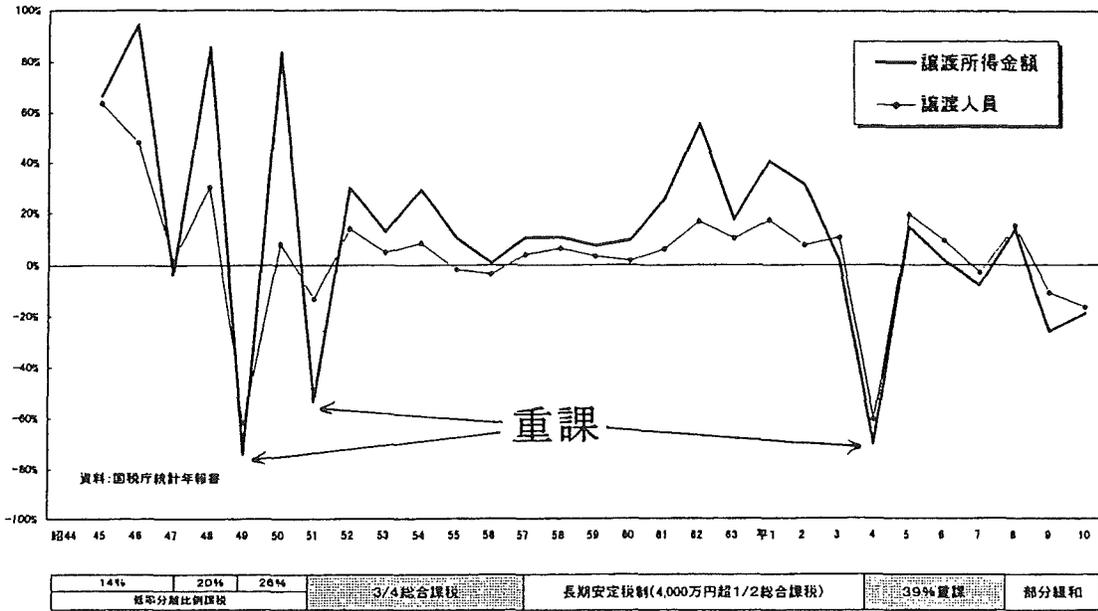
- ① 土地に対する重課をやめ、市場中立的な税体系を構築すべき
- 基本的考え方として、所得の源泉を問わず経済力に応じて課税されるべき所得税の体系は、あくまで公平・中立を旨とすべきであって、その中に地価抑制などの特定の政策目的を持ち込むべきではない。
- 土地を他の資産と比較して重課することは、市場における資源配分を歪め、様々な資産の効率的利用を阻害する。市場における資源配分を歪曲しない税制とすべきである。
- 地価は、株式等と同様、総体としては名目GDPの上昇率とかけ離れて上昇しておらず、土地を「有利な資産」とする実体もない（図表2）。

図表2：六大都市市街地価格指数・名目GDP指数の推移（昭和30年～平成11年）



- 土地譲渡所得課税を強化すれば土地取引が収縮することはこれまでの例からも明らかであり、土地の流動化が阻害されれば、有効利用も阻害される（図表3）。

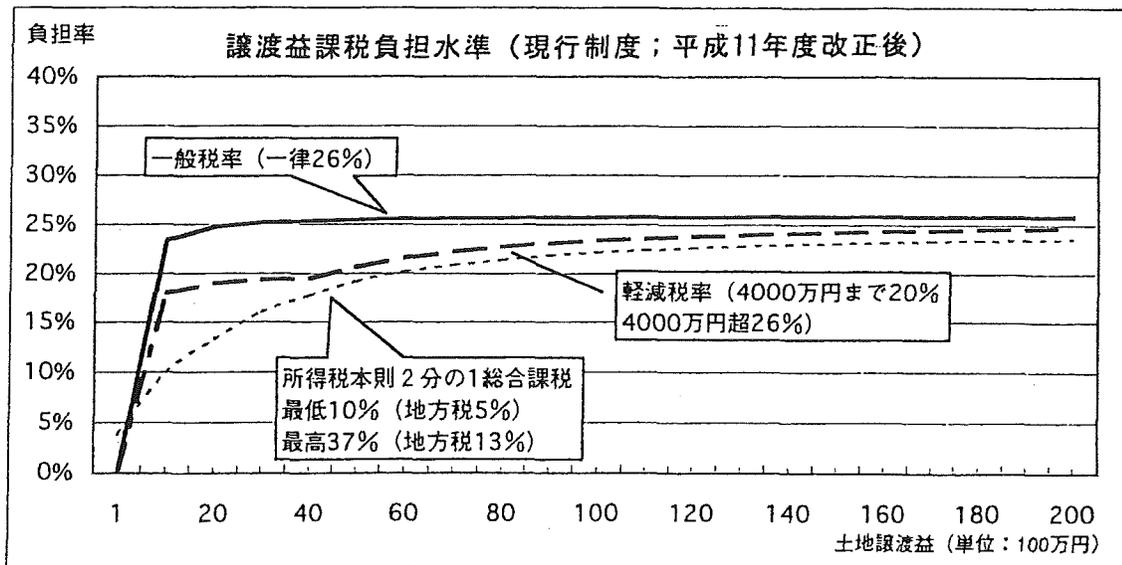
図表3：分離長期譲渡所得の譲渡人員・譲渡所得金額の推移（対前年比）



○ 市場における自由な土地取引を通じて土地有効利用を実現することが基本。そのためには、市場中立的な税体系が不可欠。

- ・ 個人の長期譲渡所得課税は、所得税本則である1/2総合課税を基本として制度を設計すべき。
- ・ 法人の土地譲渡所得に対する重課は行うべきではない。

図表4



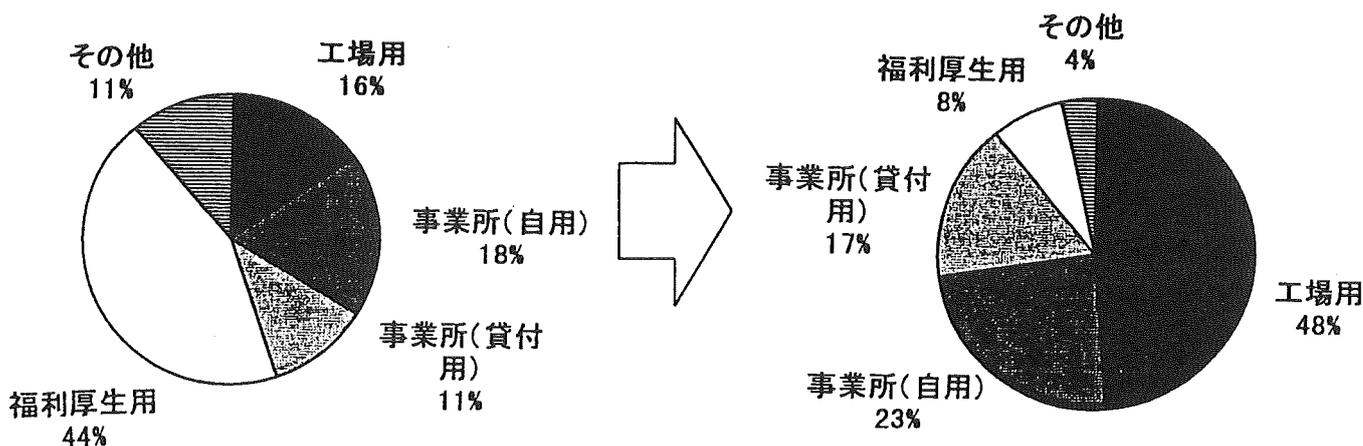
- ② 環境・アメニティに優れた宅地供給、企業の構造変革などの重点的な促進を図るべき
- 土地は生活のための必須の財。良好な環境の宅地のような市場では必ずしもうまく供給できないものについては、税制等の政策的な誘導措置が必要。
- 現在、国際的競争の中で生き残っていく努力をしている企業が事業再編、リストラ等のため

に行う設備の買換えに対して課税されれば、納税のためのキャッシュフローの手当が必要となり、買換えが阻害される。これは、企業の事業構造の改革を遅らせ、ひいては日本の国力を削ぐことになる（図表5）。

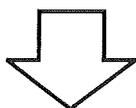
図表5：事業用資産の買換え特例の適用実績（平成9年度～平成11年度）

◆譲渡資産の用途（製造業）（複数回答可）
（譲渡収入金額を基に集計）

◆買換資産の用途（製造業）（複数回答可）
（取得価額を基に集計）



資料：特定の事業用資産の買換えの場合の譲渡所得の課税の特例等に係る調査
（平成12年9月 経済団体連合会会員企業等に対するアンケート調査）



- 環境・アメニティに優れた宅地供給を重点的に促進する観点から、宅地供給に関する政策税制を構築すべきである。
- 法人重課の廃止や、特定の事業用資産の買換え特例の制度も、極めて重要。

3. 税制改正要望とその結果

(1) 税制改正要望

国土交通省としては、これまで述べた土地税制の基本理念に基づき、土地譲渡益課税について以下のような税制改正要望を行った。

- ① 個人の土地長期譲渡所得に係る税率（一般税率）について、所得税法本則である1/2総合課税と整合した体系とする（6,000万円以下の部分について26%、6,000万円超の部分について20%

とする。)

- ② 個人が優良住宅地の造成のために土地等を譲渡した場合等に係る課税の特例（軽減税率）を拡充（一律20%）するとともに、その適用期限（平成13年3月31日まで）を5年間延長する。
- ③ 法人の土地譲渡所得（長期、短期）に対する重課措置（5%、10%）について廃止等の措置を講ずる（土地長期譲渡所得に対する重課措置（5%）の廃止、土地短期譲渡所得に対する重課措置（10%）等の当分の間の適用停止）。
- ④ 特定の事業用資産の買換え特例制度について現行措置の適用期限（長期保有土地等から土地等への買換え（22号買換え）については平成12年12月31日まで）を3年延長する（その他の買換えの適用期限（平成13年3月31日まで）については5年延長する。)
- ⑤ 特定住宅地造成事業等のために土地等を譲渡した場合の譲渡所得の1,500万円特別控除制度について、一定の拡充措置を講じた上で適用期限（平成12年12月31日まで）を延長する。

一方、こうした税制改正要望に対しては、① 現行の個人の土地長期譲渡所得に係る税率（一般税率=26%）ですら「臨時・緊急措置」（自由民主党の平成11年度税制改正大綱）とされており、税率のさらなる引き下げは容認できない。② 土地譲渡益は、特別控除の存在などにより既に相当優遇されており、税率を引き下げるならば特別控除などをやめるべきではないか、との主張がなされた。

（2）税制改正の内容と今後の課題

以上のような経過をたどり、自由民主党税制調査会等において議論がなされた結果、平成13年度税制改正として、現行の特例措置の適用期限を3年延長することを基本として次のような措置が行われることとなった（土地譲渡益課税に係るもののほか、特別土地保有税の徴収猶予制度の拡充等及び不動産証券化に係る流通税の大幅な減免についても記載した。)

なお、土地譲渡益課税については、自由民主党の平成13年度税制改正大綱において「地価、土地市場の動向等土地をめぐる環境の変化に対応して、バブルを契機に導入された制度、軽減税率や課税ベース等について、課税の適正、公平を踏まえ、土地政策の一環として速やかに検討する」とされ、引き続き、今後の課題として残されたところである。

① 土地有効利用と良質な宅地供給促進のための新たな土地税制

個人の土地長期譲渡所得の課税の特例措置の継続 (所得税、法人税、住民税)

○政策目的

市場における土地取引を活性化して土地の有効利用を促進するとともに、優良な宅地供給事業を誘導して良質な宅地ストックを市場に供給するため、個人の土地長期譲渡所得の課税の特例措置を引き続き講ずる。

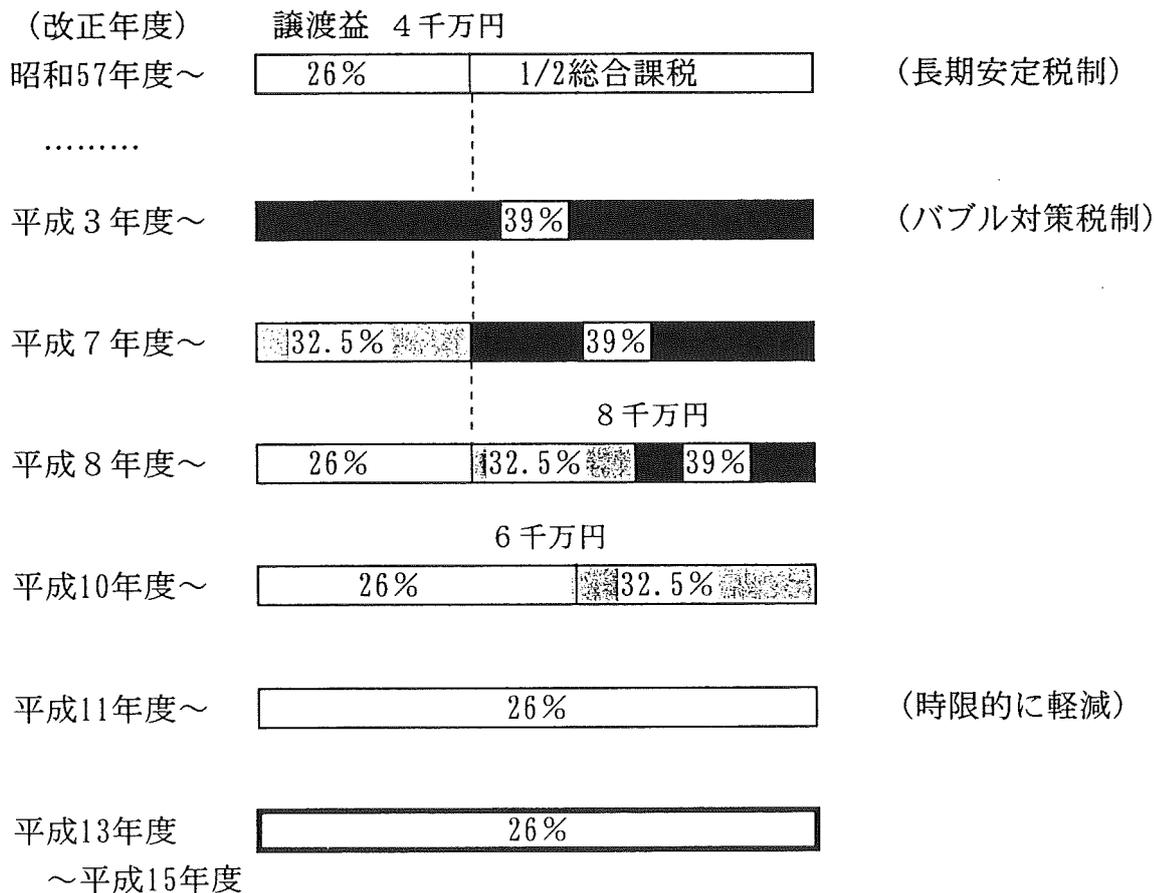
○改正内容

- 7) 土地の長期譲渡所得に係る税率（一般税率）について、現行措置（一律26％）を3年延長する（平成15年12月31日まで）。
 - 1) 優良住宅地の造成のために土地等を譲渡した場合等に係る課税の特例（軽減税率）について、現行措置を3年延長する（平成15年12月31日まで）。
- （注）法人が優良住宅地の造成のために土地等を譲渡した場合等における長期土地譲渡益重課制度（5％）の適用除外の延長を含む。

（参 考）

○ 個人の長期譲渡所得課税制度（所得税+住民税）（一般税率）

土地の譲渡益に対しては、他の所得と分離して、以下の税率で課税される。



注) 26%の税率は、近年で最低水準。

○ 優良住宅地の造成のために土地等を譲渡した場合等に係る課税の特例（軽減税率）の制度の概要

個人（地権者）が優良な宅地開発事業等に長期保有土地を譲渡した場合、譲渡所得税の税率が軽減される。

一般税率		⇒	軽減税率	
一律	26%		4,000万円以下の部分	20%
			4,000万円超の部分	26%

※優良な宅地開発事業の例

- ・ 開発面積が1,000㎡（三大都市圏では原則500㎡）以上の住宅地造成で、かつ、
- ・ 開発許可又は都道府県知事の優良宅地認定を受けて行われるもの

土地譲渡所得に対する重課制度の適用停止措置の継続 （所得税、法人税）

○政策目的

市場における土地取引を活性化して土地の有効利用を促進する等の観点から、投機的土地取引が一般的に行われていない状況も踏まえ、法人（個人事業者を含む）の土地譲渡益重課制度の適用停止措置を引き続き講ずる。

○改正内容

法人等の土地譲渡所得に対する重課制度（5%、10%等）の適用停止措置を3年延長する（平成15年12月31日まで）。

（参考）

○ 法人の土地譲渡益重課制度の経緯

	S48	S57	S62	H3	H8	H10	H13～
長期10年超	S44.1.1 以降の 取得 +20%	—	—	+10%	+5%	+5%	+5%
長期5～10年		—	—	—	—	適用せず	適用せず (～H15.12.31)
短期2～5年		+20%	+20%	+20%	+20%	+10%	+10%
超短期2年以下		+20%	+20%	+30%	+30%	+15%	適用せず (～H15.12.31)

→ 廃止（H10）

注）通常の法人税とは別途、上記の税率で課税される。

H3の超短期は、他の所得と分離して、通常の法人税率+30%の税率で課税。

特定の事業用資産の買換え特例制度の継続

(所得税、法人税)

○政策目的

都市の再生、産業構造の転換等の現下の重要課題に対応し、土地の有効利用、企業の設備投資の促進等を図るため、平成10年度に大幅に拡充され、ユーザーにとって使いやすいものとなった特定の事業用資産の買換え特例の措置を、引き続きそのまま継続する。

○改正内容

長期保有土地等から土地等への買換え（22号買換え）について適用期限を3年延長する（平成15年12月31日まで）。

（その他の買換えの適用期限については5年（一部2年）延長する。）

（参 考）

○ 現行制度の概要（22号買換え）

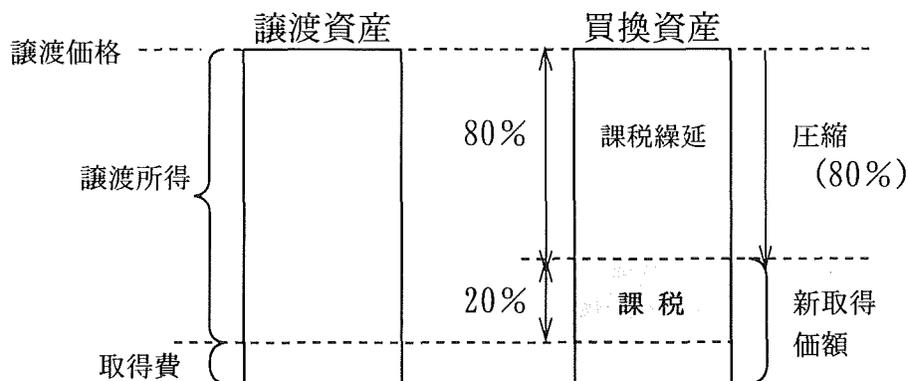
事業用資産（譲渡資産*）を譲渡し、新たに事業用資産（買換資産**）を取得した場合において、譲渡した事業用資産の譲渡益について、80%の課税繰延を認める。

*譲渡資産

- ・ 所有期間：10年超
- ・ 資産範囲：国内にある土地又は建物 等

**買換資産

- ・ 地域限定：なし
- ・ 資産範囲：国内にある土地、建物又は機械 等



特定住宅地造成事業等のために土地等を譲渡した場合の譲渡所得の1,500万円 特別控除制度の拡充及び適用期限の延長

(所得税、法人税)

○次の拡充措置を講じた上で、適用期限を3年延長する（平成15年12月31日まで）。

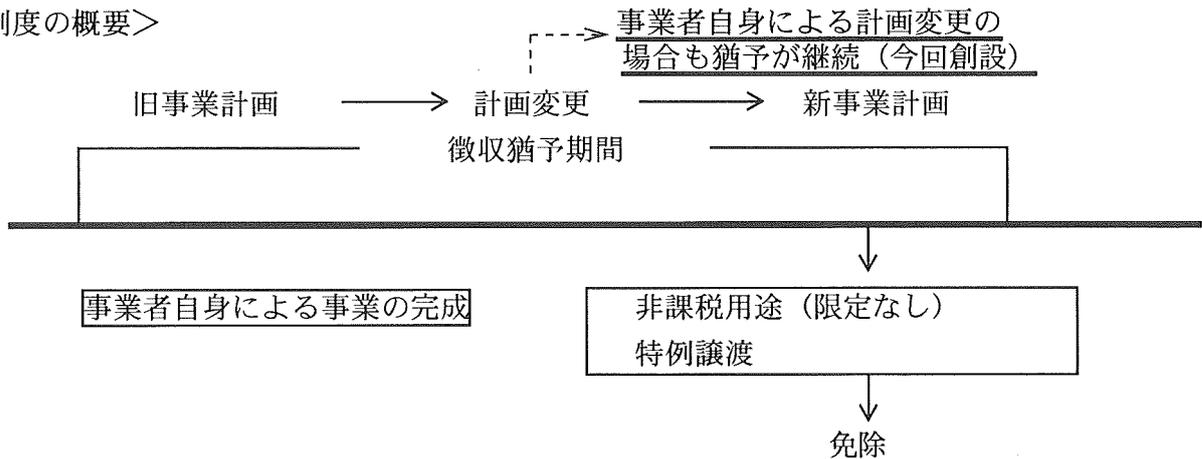
（交通バリアフリー法の重点整備地区において行われる土地区画整理事業の換地について、施行地区内の宅地の所有者等に交付される保留地処分金にも適用する。）

○改正内容

7) 土地の有効利用に資する事業計画変更に係る徴収猶予制度の創設

特別土地保有税の徴収猶予を受けている者が、平成13年4月1日から平成15年3月31日までの間に徴収猶予の理由となった事業計画を変更し、別の非課税用途（限定なし）に供する旨の事業計画又は特例譲渡^{*}を行う旨の事業計画を定めた場合には、徴収猶予の継続^{**}を認め、新たな事業が完成したときに猶予税額を免除する。

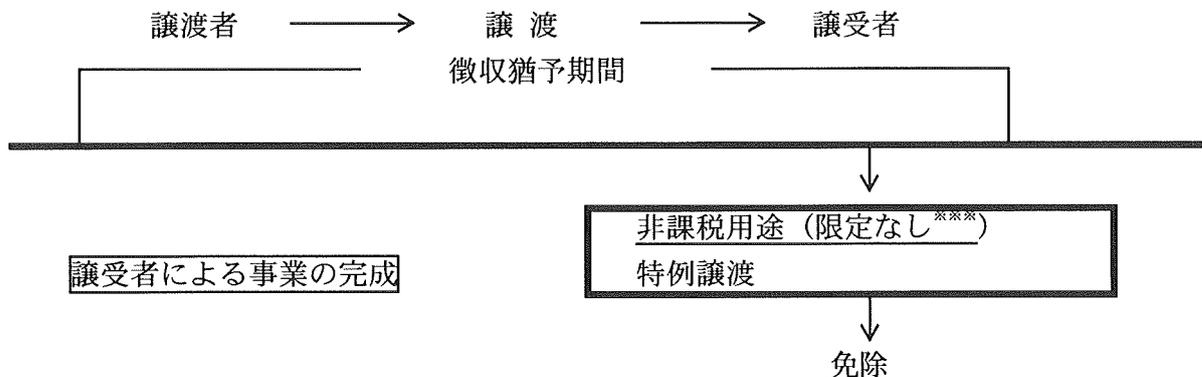
<制度の概要>



1) 土地の譲渡に係る徴収猶予制度の拡充及び延長

特別土地保有税の徴収猶予を受けている者が、平成13年4月1日から平成15年3月31日までの間に対象土地を譲渡した場合において、譲受者の事業が非課税用途（限定なし）又は特例譲渡である場合には、徴収猶予の継続を認め、譲受者により当該事業が完成した場合に、猶予税額を免除する。

<制度の概要>



^{*}特例譲渡：国等に対する譲渡、宅地供給に資する土地の譲渡等

^{**}地方税法の原則：事業計画を変更した場合又は土地を譲渡した場合は、徴収猶予が取消される。

^{**}譲受者が行う事業の範囲：改正前は、住宅・宅地供給事業又は特例譲渡のみ。

② 不動産流動化・有効利用の促進のための税制

不動産証券化に係る流通税の大幅な減免

(登録免許税、不動産取得税、特別土地保有税)

○政策目的

不動産の流動化・証券化を推進することにより、約1,400兆円の個人金融資産を活用した優良な不動産プロジェクトの推進及び不動産取引の活性化を図るとともに、これらを通じ、不動産投資市場の整備・育成に努める。

○改正内容

不動産証券化の器であるSPC（特定目的会社）及び投資法人が不動産を取得する際の登録免許税・不動産取得税について、本則の1/3に軽減するとともに、特別土地保有税を非課税とする。

	登録免許税 (本則税率50/1,000)		不動産取得税 (税率4%)		特別土地保有税 (本則税率3%)	
	改正前	改正後	改正前	改正後	改正前	改正後
SPC	25/1000 (1/2に軽減)	16 / 1000 (1/3に軽減)	4%×1/2 (1/2に軽減)	4%×1/3 (1/3に軽減)	非課税	
投資法人	50/1000 (特例なし)	16 / 1000 (1/3に軽減)	4% (特例なし)	4%×1/3 (1/3に軽減)	3% (特例なし)	非課税

(参考)

信託	0.6%	非課税	非課税
----	------	-----	-----

注：不動産取得税については、課税標準（固定資産税評価額）を2/3減額する結果、税負担は1/3となる。

○適用要件

不動産等が特定資産総額の一定割合を占めるSPC及び投資法人であること等

○適用期限

登録免許税 平成16年3月31日まで

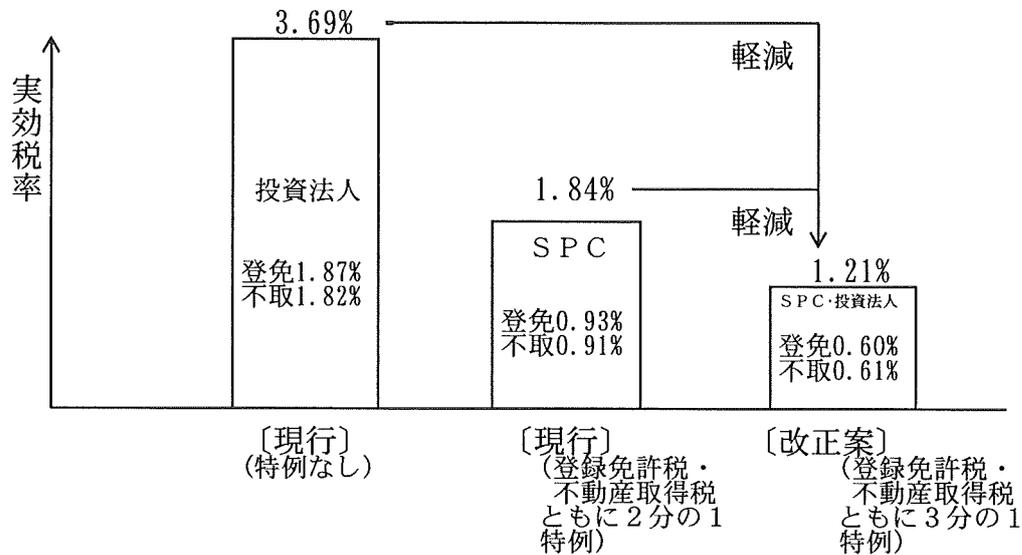
不動産取得税・特別土地保有税 平成15年3月31日まで

○1/3特例の効果

ア) 証券化に際しての不動産取得コストの大幅削減

本特例措置により、不動産証券化に際して、SPC・投資法人が不動産を取得する際のコストの大幅削減が可能となり、SPCの事業化や不動産ファンドの立ち上げが促進される。

【登録免許税・不動産取得税の実効税率】



(注) 土地については評価額の軽減措置（登録免許税：1/3、不動産取得税：1/2）があるなど、税法上の税率（現行ファンドの場合5%+4%）と実行税率（現行ファンドの場合3.69%）とが異なっている。

(注) 実行税率算出に当たり、土地と建物の比率を7：3と想定し、また、土地については公示地価の7割、建物については再建築価格の7割の固定資産税評価額を想定。

※なお、本特例措置により、信託を利用し、証券化を図る場合と同程度の負担で、実物不動産を証券化することが可能となる見込み。

イ) グローバルスタンダードの達成(米国リート並み)

我が国で不動産証券化に係る流通税を1/3とすることにより、実質負担率が1.21%となり、ニューヨーク市におけるリートに係る不動産取引税の最高税率（1.5%程度）と比較しても、グローバルスタンダードが達成。

ロ) 金融商品との較差縮減

不動産証券化商品は、投資家の目から見れば、株式・公社債等の金融商品と変わりなく、流通税を1/3に軽減することにより金融商品との較差が縮減。

[ふかさわのりひろ]

[国土交通省総合政策局宅地課 企画専門官]