

I 戦前期の土地税制

1 明治の土地税制

(1) 地租制度の確立

- 明治5年 土地永代売買禁止の解除（大政官布告50号）
 : 土地の私的所有権の確認
 土地売買譲渡ニ付地券渡方規則（大蔵省達25号）
 : 地券の土地所有者への交付と地租（地価の100分の1）の賦課
- 明治6年 地租改正条例の制定（大政官布告272号）
 ①地券の交付の制度化
 ②地租税率は地価の3%としたが、「地租ハ則地価百分ノ一二モ可相定ノ処」とし、本来1%が妥当とする。
- 明治10年 地租率2.5%に引下げ。
- 明治17年 地租条例（大政官布告7号）
 ①地価調査の凍結
 ②税率は「地券ニ掲タケル価格」の2.5%で固定する。

国税収入と地租の推移

(百万円,%)

年度	地租	所得税	直接合計	酒税	間接税合計	国税合計
明治8(1875)	50(85)		50(85)	3(4)	9(15)	59(100)
10(1877)	39(82)		39(82)		8(18)	48(100)
33(1900)	47(35)	6(5)	61(45)	50(38)	73(55)	134(100)
38(1905)	80(32)	23(9)	130(52)	59(24)	121(48)	251(100)
43(1910)	76(24)	32(10)	143(45)	87(27)	174(55)	317(100)
昭和6(1931)	64(9)	145(20)	295(40)	189(26)	441(60)	736(100)
14(1939)	49(2)	889(36)	1,624(65)	267(11)	871(35)	2,495(100)

注：(1) ()内は国税総額に占める割合。(2)税改正が行われた年度の国税収入
 資料：日本開発銀行設備投資研究所による。

(2) 土地関連近代税制の整備

- ①明治20年 所得税法
- ②明治22年 大日本帝国憲法；租税法律主義（62条1項）
- ③明治29年 登録税法
 これに先立って、明治19年登記法が制定され、不動産の所有権等が登記の対象とされ、登記について登記料を定めた。
 この制度は、登記税収入に主眼があったとされる。
- ④明治32年 印紙税法
 創設は、明治6年「受取証文印紙貼用心得方規則」
- ⑤明治38年 相続税法

(3) 地租の宅地課税への対応

イ 宅地地価修正法の制定 (明治 43 年)

- ① 郡村宅地および市街宅地について、宅地の地価を修正する。
- ② 宅地の修正地価は、賃貸価格の 10 倍とし、その価格が市街宅地では現在価格の 18 倍を越えるときは 18 倍、郡村宅地では現在の 7.2 倍を越えるときは 7.2 倍とする等の上限をおく。
- ③ 宅地地価の修正が増税結果を生ずることを避けるため、修正地価による地租総額がそれまでの地租総額を越えるときは、その額に止めることとし、その趣旨を第 3 条第 2 項に規定した(注)。
- ④ 宅地の賃貸価格は、宅地賃貸価格調査委員会の調査により政府が決定する (ここでの賃貸価格は、貸主が公課、修繕費その他の経費を負担することを前提とするもので、租賃料としている)。なお、委員会委員は、納税者 50 人に 1 人を選挙により選ぶものとする。
- ⑤ 修正地価は明治 44 年から適用する。
この宅地地価修正事案は、従来の方法と異なり、各筆の賃貸価格を調査し、これによって修正地価を算出するもので、明治 39 年から準備に着手し、明治 44 年 1 月に至って、地主への縦覧等の手続きに入った。

(注) これは、明治大正財政史によると法案の貴族院修正に係るもので、「元来宅地地価修正の目的は、国庫の増収を計らんとするに非ずして、負担の公平を期せんとするに外ならざるを以て、政府は地価修正の実行の結果は必ず現在地租総額を越ゆるが如きことなかるべきことを議会で宣言したれども、貴族院は之を法律に明定するの必要ありとして、右の規定を設けしなり。」とある。

条文は、「2 前項ニ依ル修正地価総額カ現在地租総額ヲ百分ノ二箇半ヲ以テ除シタルモノヲ超ユルトキハ現在地租ヲ百分ノ二箇半ヲ以テ除シタルモノヲ修正地価総額トシ前項ニ依ル修正地価ニ按分シテ每筆ノ地価ヲ定ム」とするものである。

ロ 地価調査と地租条例改正

地価調査の結果は市部市街宅地で、8.56 倍、宅地全体で、4.44 倍となった。

修正地価に対する宅地地租税率は、2.5% (直前の明治 38 年の税率 20%) とし、税収中立とした。

地租税率の推移

地 目 年度等	市街地宅地	郡村宅地	田畑	雑地	北 海 道			
					市街地宅地	郡村宅地	田畑	雑地
明 5 年 4 月以降 (地券価格の)	1.0% *						開墾地 1 町歩につき 上 5 円 中 4 円 下 3 円	
明 6 年 7 月以降 (地価の)	3.0%	3.0%	3.0%	3.0%				
明 10 年 1 月以降 (地価の)	2.5%	2.5%	2.5%	2.5%	1.0%	1.0%	1.0%	1.0%
明 32 年 1 月以降 (地価の)	5.0%	3.3%	3.3%	3.3%	1.0%	1.0%	1.0%	1.0%
明 37 年 1 月以降 (地価の)	8.0%	6.0%	4.3%	4.3%	6.5%	4.5%	2.8%	2.8%
明 38 年 1 月以降 (地価の)	20.0%	8.0%	5.5%	5.5%	18.5%	6.5%	4.0%	4.0%
明 43 年以降 (地価の)	2.5% (明治 44 年 1 月から施行)		4.7%	5.5%	2.5% (明治 44 年 1 月から施行)		3.4%	4.0%
大 4 年分から (地価の)	2.5%		4.5%	5.5%	2.5%		3.2%	4.0%
昭 6 年 4 月以降 (賃貸価格の)	3.8% (昭和 6 年分に限り 4.0%)							
昭 15 年 4 月以降 (賃貸価格の)	2.0%							
昭 19 年 4 月以降 (賃貸価格の)	3.0%							

(備考) 円位以下切捨てとす。

出典：佐藤正男「土地税制史—評価を中心として—」(「税務大学校論叢」第 39 号 26 頁/平成 14 年)

2 大正、昭和戦前期の土地税制

(1) 地租法の制定等

- | | |
|---------|---|
| 大正 15 年 | 家屋税の創設 (府県税)
不動産取得税の制度化 (府県税)
戸数割の創設 (市町村税) |
| 昭和 6 年 | 地租法の制定 |

地租法の要点は、次のとおりであった。

- ① 地租の課税標準を法定地価から賃貸価格に改める。
- ② 賃貸価格は 10 年ごとに一般に改訂する。
- ③ 税率は、各地目とも 3.8% (昭和 6 年度は 4%) とする。

(地租附加税の上限を都府県分 100 分の 82、市町村分 100 分の 66
合計 100 分の 148)

この地租法の制定により、田畑税負担の減、宅地負担の増による適正化が図られ、地目間の均衡、さらに東京等の負担の増加による地域間の均衡の適正化が実現したこととなった。

(2) 戦時税制

- 昭和 14 年 建築税の創設 (国税)
- 昭和 15 年 家屋税 (国税) の創設
- 昭和 17 年 不動産の譲渡所得への課税制度の創設

II 戦後土地税制の流れ

1 シャウプ勧告による税制改正－固定資産税制度の発足と譲渡所得課税

(1) シャウプ勧告による固定資産税制

- ① 地租・家屋税を市町村税とし、その税収見積を昭和 24 年度の 3 倍とする (140 億を 500 億円に引上げる)。
- ② 課税標準を賃貸価格 (年額) から資本価格に改める。この場合の資産の再評価は、台帳賃貸価格を 200 倍して現在価を求め、これを 5 倍して資本価格とする。
- ③ 納税義務者を不動産の所有者とするとともに課税客体に償却資産を含める。
- ④ 税率をすべての市町村を通じ、1.75% (実施段階では 1.6%) とし、税収 500 億円を見込む。
- ⑤ 不動産取得税を廃止する。

この地方税改革は、国会において一度は否決廃案とされる等難航を極めたが、昭和 25 年 7 月 31 日可決、同 8 月 1 日から施行された。このようにしてスタートした固定資産税制は、現在においても「シャウプ税制のうちの優等生」と称されるように、市町村の基幹税としての地位を保っている。

(2) シャウプ勧告によるその他の土地税制改革 (国税)

シャウプ勧告における国税改革は、次のようなものであった。

- ① その目玉は、富裕税の創設であり、これにより所得税率の引下を可能にしようとするものとしてスタートしたが、実施上の様々な問題が生じた。
- ② シャウプ勧告におけるキャピタル・ゲイン課税は、それまでの 2 分の 1 総合課税を廃し、変動所得として平均課税の取扱いをする複雑なものであった。
- ③ 資産再評価の実施と再評価差額に 6% の課税を行なうこととした。
- ④ 相続税・贈与税についても継承税 (累積的資産移転税) への切り替える。

これらについては、昭和 25 年税制改正として実現したが、昭和 28 年度税制改正において、富裕税の廃止、譲渡所得は 2 分の 1 課税に復帰、また、相続税、贈与税についても複雑すぎて納税者の反発が強く、廃止され、従前の形に復帰した。

2 高度経済成長下の土地税制

(1) 地方税－固定資産評価制度調査会答申

シャープ勧告により廃止された不動産取得税（昭和 29 年）及び都市計画税（昭和 31 年）が復活した。

これと併せて、基幹税たる固定資産税について、標準税率、制限税率の引下げが行なわれたが、評価の不均衡等の問題が指摘され、固定資産評価制度調査会を設け、答申を求めることとされた。

①答申の現状認識

実際評価額と時価

- －資産間の評価の不均衡（宅地にあっては 20%弱、家屋は、再建築価格の 80%、償却資産は、企業の帳簿価格と同様となる。）
- －市町村間の評価の不均衡の存在

②評価制度の見直し

新固定資産評価基準の制定

③実施時期及び必要措置

昭和 39 年度において新固定資産評価基準による評価額課税
税負担の調整については、「税率の引下げを行い、…固定資産税の総額が現行制度によるものと同額を維持する…事が適当」

④昭和 39 年度評価替えの結果

宅地評価額上昇率 6.5 倍、土地全体 4.4 倍、家屋上昇率 7%、償却資産 5%

各資産構成比の変化;土地 54.7% (旧 22.7%)、家屋 22.5% (旧 37.9%)
償却資産 22.8% (旧 39.4%)

⑤昭和 39 年度税制改正

- ・農地については税額据え置き
- ・その他土地は税負担増 1.2 倍
- ・新評価額課税及びこのための税率改正の見送り

(2) 国税の対応

- ① 公共用地取得のための特別控除の制度化と事業用資産の買換制度の確立（昭和 38 年度改正）
- ② 譲渡所得の長期・短期区分の制度化－所有期間 3 年超について、課税所得を 2 分の 1 縮減（昭和 39 年度改正）

3 土地税制の確立

(1) 土地税制答申と昭和 44 年度税制改正

昭和 43 年 7 月「土地税制のあり方についての答申」（以下「土地税制答申」という。）は、土地問題の解決に向けて、土地政策における土地税制の役割が補完的、誘導的であることを強調しつつ、①土地の供給及び有効利用の促進、②需要（特に仮需要）の抑制、③開発利益の吸収の 3 事項について税制を利用するための検討を行い、次のような提言を行った。

- ① 個人の長期保有土地の譲渡所得について、分離比例軽減税率の採用
- ② 個人の短期保有土地等の譲渡所得について、現行負担より重課となる超過累進税率の採用及び短期保有の範囲を 5 年（従前 3 年）以下に延長
- ③ 事業用資産の買換制度の見直し及び居住用財産取得のための買換制度を特別控除への切替え

ここで提言された内容は、昭和 44 年度税制改正として実現した。

(2) 抑制的な土地税制への転換

イ 第 2 次土地税制答申

昭和 48 年 1 月「今後の土地課税のあり方についての答申」（以下「第 2 次土地税制答申」という）。

- ① 土地譲渡税（国税）－法人の土地重課制度の創設
法人の昭和 44 年 1 月 1 日以降取得した土地の譲渡益に、通常の方法税とは別に 20%の税率による課税を行なうもので、通常の方法税を納めていない欠損法人にも課税する。ただし、適正な利潤率等の要件の下で、望ましい宅地供給等に対する譲渡を除外する。
- ② 土地保有税（地方税）－特別土地保有税の創設
市町村を課税団体とし、昭和 44 年 1 月 1 日以後に取得した土地で一定面積以上のもの及び昭和 48 年 7 月 1 日以降取得した土地について、保有について課税するとともに取得についても課税する。課

税標準は、土地取得価格とし、税率は、保有について1.4%、取得について3%として、固定資産税額及び不動産取得額を控除する課税をする。

ロ 長期譲渡所得における4分の3総合課税方式の採用(昭和50年度改正)

昭和51年からの譲渡所得課税方式については、長期譲渡所得について、譲渡益2000万円以下20%、2000万円超4分の3総合課税の上積税額によることとされ、特別控除額について、収用等について2000万円を3000万円へ上げた。

この4分の3総合課税の考え方は、昭和44年1月1日以降の地価上昇分を全額課税すべきものとして立案されたが、この方式の変更による影響は大きく昭和51年度長期譲渡所得金額は、前年の46%にまで低落した。

ハ 事業所税の創設(昭和50年度改正)(地方税)

(イ) 創設目的

昭和40年代後半における各省庁の列島改造関係新税構想に端を発する。

創設目的は「大都市財源の拡充の必要」とされたが、一般に「追出し税」の感覚で受けとめられた。

(ロ) 内容

- ① 課税団体は、東京都特別区及び人口50万以上の市等
(昭和51年度改正で人口30万以上に改める。)
- ② 課税対象は、事務所事業所の用に供する建築物の新增設及び既設事務所事業所
- ③ 納税義務者は、新增設については建築物の所有者、既設事務所事業所についてはそこで事業を行なう者

(3) 安定的土地税制への回帰

- ① 法人重課制度の見直しと特別土地保有税の有効利用促進税制への転換(昭和53年度改正)
- ② 長期譲渡所得に対する2分の1課税への回帰(昭和57年度改正)
- ③ 地方税の重課
 - ・都市計画税の制限税率0.2%から0.3%への引上げ(昭和53年度改正)
 - ・不動産取得税率3%から4%への引上げ(昭和56年度改正)

4 平成バブル発生・崩壊期の土地税制

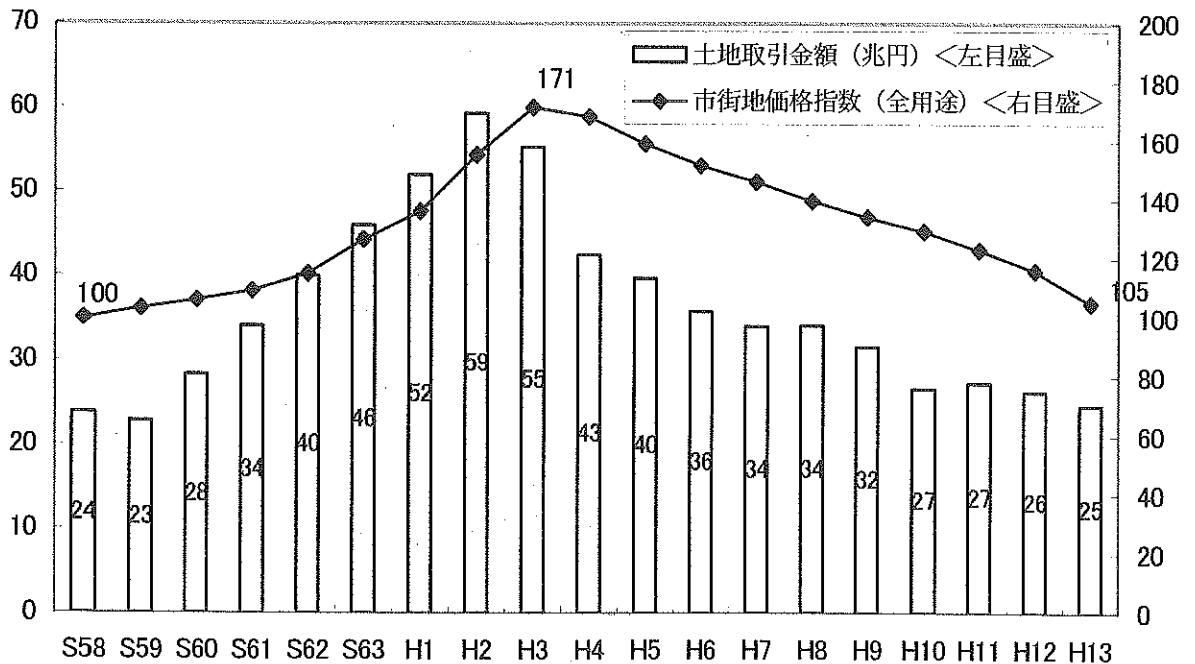
(1) バブル発生・崩壊期の概観

バブルの指標 (1985~95年)

年	M ₂ +CD	株価	地価
1985	301,617	12,556	35.1
86	327,592	16,386	42.6
87	364,251	23,176	57.5
88	403,421	27,011	68.6
89	444,885	34,042	87.4
1990	490,137	29,474	105.1
91	502,820	24,298	97.9
92	503,393	18,179	78.9
93	511,093	19,086	67.0
94	523,764	19,918	59.6
95	539,062	17,355	51.4

注：M₂+CDは、日本銀行調査統計局「金融経済統計月報」、単位10億円。
 株価は、日経平均株価（225種平均）の年平均値、単位円。
 地価は、6大都市市街地の9月末価格の指数、1990年3月期末=100。
 株価・地価は、日経NEEDS、JSRSPAとJIULPB90。
 （三和良一「概説日本経済史近現代」より）

地価変動と土地取引金額の推移



<資料出所> 地価変動については『市街地価格指数（全国・全用途平均）』（（財）日本不動産研究所）、土地取引金額については『平成15年版土地白書』一制度部門別土地投資規模の推移（国土交通省）より作成

(2) 平成バブル発生期の土地税制

イ 土地税制基本答申

(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)

① 基本的考え方

土地の私的な保有、譲渡又は取得について、一層の税負担を求めることが必要とし、土地政策における税制の役割について、補完的、誘導的なものとしてきた従来の税制調査会の方針を変更するとした。

② 土地税制の具体的あり方

第一に保有課税の重要性を指摘し、そのために一般的な土地保有課税として新たに国税として土地保有税を創設し、資産価格に応じて負担を求め、全国統一の評価水準に基づき負担を求めるものとする。

固定資産税は資産の使用収益し得る価値に応じて、毎年経常的に負担を求めるもので、土地の収益価格を目標として評価の均衡化を求めることを目標とするとした。

第二に譲渡課税について、投資対象としての土地の有利性の縮減等の見地から譲渡益重課の方式を提案し、個人の譲渡課税方式について現行の2分の1総合課税水準より相当程度引上げること、法人の土地譲渡課税についても長期・短期区分せず、長期所有を含め重課制度を設けることとした。

第三に取得課税について、相続税の土地評価について従来、地価公示価格水準の70%としているものを80%へ引上げるとともに、農地に係る相続税の特例措置を廃止すべきものとした。

ロ 平成3年度税制改正

① 地価税の創設

地価税の税率については、0.3% (平成4年0.2%) とされた。この税率は、固定資産税の非住宅用地の実効税率のほぼ最高値0.4% (昭和50年初期) を、平成元年の固定資産税の実効税率0.2%と地価税税率0.3%による実効税率0.2%により、カバーするとする理由づけが行われた。

② 譲渡益課税の見直し

個人の土地譲渡益課税について、長期譲渡所得に対する分離比例税率を一律に30% (地方税9%) に引上げ、法人の長期譲渡課税に対し10%の税率による重課制度が創設された。

③ 平成3年度固定資産税改正－法人の非住宅用地重課

平成3年度固定資産税評価替えでは、法人非住宅用地について、

評価額課税により早く到達する負担調整措置として1.4（従来1.3）の調整率（上昇率2.1倍をこえるもの）を新たに設けることとした。

④ 平成4年度税制改正における相続税

土地の相続税評価額の評価割合を地価公示価格の80%程度に引上げることが平成4年1月1日を評価日として実施されることとなった。

ハ 基本答申の問題点

- ① 新土地保有税（地価税）について、その基本である土地の資産価値に担税力を認め、税負担を求めることについて疑問が出され、固定資産税と両立し得るかが、問題とされた。
- ② 新税が政策税制であることは、自民党税制大綱により、決着したものの、恒久税制か暫定税制かの問題を残した。
- ③ 保有、譲渡両面に重課したことにより土地取引の凍結が生じた。

(3) 平成バブルの崩壊時の土地税制

イ 固定資産税の7割評価の実施

- ① 土地税制基本答申「最終的には評価水準を収益価格のレベルに引上げ、・・・中長期的にその強化を図る。」
- ② 自由民主党土地税制改革大綱「平成6年度以降の評価替えにおいては、・・・すみやかに地価公示価格の一定割合を目標に評価の均衡化適正化を推進する。」
- ③ 平成4年1月22日、自治事務次官通達により、「固定資産評価基準の取扱いについての依命通達の一部改正」（以下「7割評価通達」という。）を発遣し、固定資産価額を地価公示価格等の「一定割合（当分の間この割合を7割程度とする。）」を目途とすべきものとした。
- ④ 評価実施の考え方：自治大臣書簡は「今回の固定資産税の見直しは、土地評価の均衡化、適正化を図ることが目的であり増税を目的とするものではありません。」とした。
- ⑤ 評価替えの結果：全国加重平均3.96倍
- ⑥ 平成5年度税制改正における負担調整措置等
 - ・住宅用地に係る特例措置として、小規模住宅用地（200㎡まで）について課税標準の特例率を4分の1から6分の1に、一般住宅用地の特例率を2分の1から3分の1に拡充する。
 - ・負担調整期間を12年程度とする調整措置とする。

- ・評価上昇割合の高い宅地に対し、暫定的な課税標準の特例を設ける。
- ・固定資産税評価額が課税標準とされている、登録免許税（課税標準 100 分の 40）、及び不動産取得税（課税標準 2 分の 1）の各税について特別措置を構ずる。

⑦ 不服審査の激増；全国 22,229 件（非住宅地）

ロ 平成 8 年度税制改正

- ① 地価税の税率引下げ（1000 分の 3 から 1000 分の 1.5）
- ② 個人の土地等の譲渡益課税の見直し
- ③ 法人の土地等の譲渡制度の税率の引下げ（長期について税率 10% から 5% に、短期について 20% から 10%）
- ④ 相続税の取得価額課税の特例（3 年しぼり）の廃止

ハ 平成 9 年度税制改正

平成 9 年度固定資産税評価替えに際し、平成 8 年以降も急激な地価下落傾向が続いたため、新たな調整方法として、宅地について税負担の指標として「負担水準」を導入し、その上限を 8 割として均衡化を進めることとされた。

この方式は、7 割評価による評価額がそのまま課税標準のあるべき水準でないことを明示した意味で、一つの負担均衡化への具体策を示したものとなった。

ニ 平成 10 年度税制改正

平成 10 年度税制改正において、次のような土地税制の抜本的見直しがおこなわれた。

- ① 地価税の課税停止
地価税について、平成 10 年以降、当分の間、課税しないこととした。
- ② 法人の土地等の譲渡益重課制度の適用停止等
超短期土地譲渡に対する特別税制の廃止、法人の短期譲渡益重課、長期保有土地の譲渡に対する特別税率の適用停止が行われた。
- ③ 事業用資産の買換え等の場合の課税特例の拡大等
長期保有土地等から建物等への買換えの地域をほぼ無限定とするとともに土地等を対象とする等、大幅な見直しが行われた。
- ④ 個人の居住用財産の買換え特例の改善と譲渡損失の繰越控除制度の創設
個人の居住用財産の適用要件を緩和するとともに、一定の要件の下

に居住用資産の譲渡による損失について繰越控除を認める制度が創設された。

その後の土地税制改正の主要事項は、次のとおりである。

- ① 平成 11 年度税制改正
個人の土地譲渡所得課税の見直しが行われ、分離税率が所得税 20%、住民税 6%とされる等の改正が行なわれた。
- ② 平成 12 年度税制改正
固定資産税制度の見直しが予定されたが、負担水準の上限 80%が、平成 12、13 年度 75%、平成 14 年度 70%への引下げが行なわれたにとどまり「あるべき負担水準」についての決着は見られなかった。
- ③ 平成 15 年度税制改正
 - ㊶登録免許税について、昭和 42 年度以来の大幅軽減が行なわれ、例えば売買等について、期限付で 1.0%とされた。
また、不動産取得税の税率 4%（非住宅土地）が 3%とされた等流通課税が大幅に改善された。
 - ㊷特別土地保有税について、平成 15 年度以降、新たな課税を行わないこととされた。
 - ㊸事業所税について、新增設に際しての課税（床面積当り 6000 円/m²）が廃止された。
 - ㊹都市再生特別措置法に基づく都市再生緊急整備区域での民間都市再生事業について、所得税、法人税の割増償却や登録免許税等の流通税の軽減税制が創設された。
 - ㊺相続税、贈与税の最高税率を 70%から 50%引下げるとともに相続時精算課税制度が創設された。
- ④ 平成 16 年度税制改正
 - ㊻個人の土地等長期譲渡所得について、分離比例税率を所得税 15%（住民税 5%）に改め恒久化する。
これと併せ、譲渡損失についての他所得との損益通算を禁止し、平成 16 年所得税から適用した。
 - ㊼土地等の短期譲渡所得課税の特例について、譲渡益の 39%（所得税 30%、住民税 9%）とする等の修正を行うとともに、平成 10 年度改正による法人重課制度の停止や事業用資産の買換特例措置を延長した。

Ⅲ 諸外国の土地税制

1 イギリス

(1) 保有課税

イギリスの不動産保有に関する課税制度は、レートが、その長い歴史の変遷を経て、現行の事業所税 (Business Rate) 及び地方住宅税 (Council Tax) となる。

事業所税は、非居住用不動産の占有者を納税義務者とし、国の統一評価により賃貸価格を決定し、税率も統一税率による点に特色をもっている。

同税は、1990年導入以来5年毎3回の評価替を経て、定着しつつあるが、第一回導入時の混乱、史的まれに見る不動産不況を経て、その間様々な問題が生じ、これに対応しようとしている現況にある。

一方、地方住宅税については、コミュニティー・チャージによる人頭税騒動の結果の税制で、各住戸の資本価格を評価し、8つの評価帯に分類し各段階毎に課税額が決定されるもので、税額の決定は各地方団体の予算をベースに、評価帯の分類に応じた比率で配分する特異な方式によっている。

本税は、イギリスにおける唯一の地方団体独自の税であり、各住戸に一つの課税がなされ、自己所有、賃貸を問わず占有者が義務者となる。

(事業所税導入時の調整措置)

非住宅系レートの課税標準額は、1973年時点の賃貸価格で据え置かれたため、税率が実施時では平均258% (1984/85年では、税率は130%~300%に分布する。) であり、1988年4月1日を価格時点として、全非住宅不動産の再評価が実施された。なお、事業所税の税収については、従前の地方団体税収総額の確保をメドとし、インフレーション率のレベルでの増加が許されるものとされている。

(2) 譲渡課税 (キャピタル・ゲイン課税)

イギリスにおいては、キャピタル・ゲイン課税は、第二次大戦後の開発利益課税をめぐる保守、労働両党の基本的対立から様々な混乱を招いた。

戦後、労働党政権は、1947年都市・農村計画法による開発負担金から始まった三度の挑戦を行ったがいずれも失敗したとされる。

一方、イギリス所得税においては、キャピタル・ゲイン課税は、1799年創設以来非課税の方針が持続されたが、1965年財政法において12ヶ月以内の利得について所得税課税、それ以上の長期利得について30%課税とするものとして創設された。(各種の開発利益課税とは調整を行う)。

現行キャピタル・ゲイン課税（以下「CGT」という）は次のとおりである。

- ① 実現したキャピタル・ゲインに対する分離課税方式で、12ヶ月を越えた保有資産の処分を対象とする。
- ② 納税者は、個人・法人全てであり、利得の計算は現在では1988年以降の利得が対象となり、取得価額についてインフレ調整控除及び逓減控除が適用になる。
- ③ 税率は1999年以降個人に対するCGT税率は10%、20%及び40%と三通りとなる。
- ④ 主たる自己居住住宅は、CGTの適用除外となり、この外、例えば相続税のための資産処分等の各種特例がある。

(3) 流通課税

イギリスでは、不動産の移転については印紙税が適用になり、1694年創設され、現行法は1891年法で不動産や財産権の譲渡や移転などの取引に関連した特定の書類が対象となり、対象譲渡価格6万ポンドまで無税で、最高4%（50万ポンド）であるが、近年軽減特例の制定がなされている。

2 アメリカ

(1) 保有課税

アメリカにおける土地保有課税はプロパティ・タックスとして各州憲法に根拠をおくものであるが、歴史的に均一課税を原則とする一般財産税から19世紀後半からは用途別分類課税が主流となり、特に課税対象を不動産を中心とする傾向が強まっている。

アメリカ土地保有課税の特徴は、その多様性にある。

- ① 評価額の決定方法
- ② 税率：課税主体が予算により又は利用可能な課税ベースにより、税率を設定するが、州によっては上限税率を州憲法等で定めているものがある。
- ③ 軽減措置：用途別分類課税、サーキット・ブレーカー、住宅用不動産免除等がある。

(提案13号)

1970年代以降のアメリカのプロパティ・タックスに決定的な影響を与えたのは、1978年カリフォルニア州において州憲法改正を求める提案13号（上限税率1%等）が可決されたことで、その後、その評価条項（取得時評価方式）が連邦憲法の平等保護条項に違反しないとする連邦最高裁判所の判決もあり、各州においてもこのような評価額の上昇率を抑制する

州憲法改正の動きが高まった。

提案 13 号及びこれを支持した連邦最高裁判所判決は、その後のアメリカ国内のプロパティータックスに大きな影響を与え、カリフォルニア州において、その実効税率が 2.5% から 0.55% まで減少し、マクロ的にもアメリカ全体で、国民所得に対する保有税割合が 1970 年代から 1980 年代にかけて激減（4.5% から 3% へ）等の現象が生じたこととともに、保有課税制度特に税負担のあり方、特に制度上上限を設けることの意味について大きな問題を提起したといえる。

（2）譲渡課税

アメリカの所得税によるキャピタル・ゲイン課税は、創設時（1913 年）から一切の所得を合算して課税する総合課税主義を原則としたため、資産が売却その他の処分により、その利益が実現したときは課税されるものとした。

現行キャピタル・ゲイン課税の概要は、次のとおりである。

- ① 長期キャピタル・ゲインは 1 年を超えて保有した資本的資産の売却等の利得であり、短期は 1 年以下の保有に係るもので単純に通常の所得税の税率で課税される。
- ② 納税者は個人等であり、1986 年まで 40% を課税対象としたが、現在は、長期保有資産譲渡所得の最高税率 20%（2003 年は 15%）、以下 15% 及び 10%（2003 年は 5%）である。
- ③ 主居住資産の買換、土地収用の場合の買換、事業用資産等の買換制度がある。なお、近時居住用資産の売却について大幅な所得控除の拡大が行われた。

（3）流通課税

多くの州で、納税義務者を譲渡人とする不動産譲渡税が課される。

（例 ニューヨーク州では概ね譲渡額の 0.4%）。

3 フランス及びドイツ

（1）保有課税

フランスの不動産保有税は、税目も多く、内容が複雑であり、かつ、税率の決定権が地方団体に委ねられているため、多様で税負担が高いという批判がある。

ドイツの不動産税は、農林業用不動産を対象とする不動産税 A とその他の土地を対象とする不動産税 B から成り、いずれも納税義務者は不動産

の所有者である。

税額の決定は、1964年1月1日の統一価格に基づいて行われることとされ、この統一価格は、再評価が行われないこと、相続税、財産税の土地評価にも適用されるため、時価との差が大きく様々な問題を生じている。なお、不動産税負担は結果的に低い負担となっている。

ドイツには、州税として純資産価値課税として財産税が実施されていたが、1995年6月22日ドイツ連邦憲法裁判所は、財産税の対象資産のうち不動産については、統一評価が適用となり、他の資産が時価評価であることから平等原則違反とした。このため、本税は廃止された。

(2) 譲渡課税

フランスの土地譲渡益課税については、短期譲渡益課税については、保有期間2年以内のものは、通常の所得課税の方法による。長期譲渡益課税については、所有期間2年をこえ、22年以内のものについては（建築用地については32年）、取得価額等について物価調整措置としての調整率を乗じて譲渡取得を算定し、22年又は32年を超えた場合は、非課税となる。また、長期譲渡益課税には「5分5乗方式」が適用されるほか、一定額の控除額及び主居住・自己住宅の非課税等が設けられている。

なお、2004年1月現在、社会保障関連諸税10%含め26%とする改正が行なわれた。

ドイツにおいては、個人の財産である不動産の譲渡益は原則として課税対象とならないが、取得から譲渡まで10年以内（1998年までは2年）は投機的行為に該当する場合として所得税の対象となり、それ以外は課税されない。

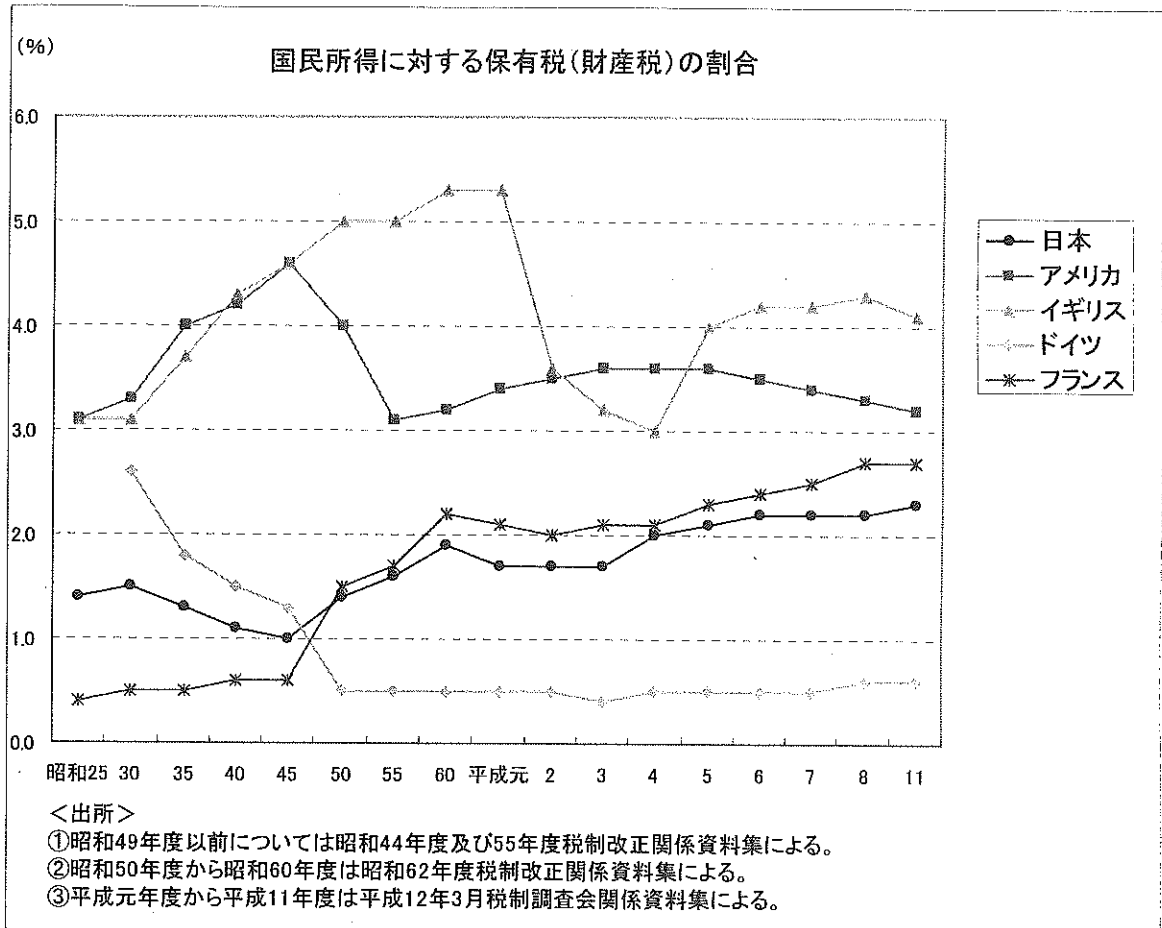
(3) 流通課税

フランスにおいては、登録税及び不動産公示税（国税）、登録税及び不動産公示税（地方税）及び譲渡税附加税があり、課税標準は、市場価格で、標準税率は18.2%とされていたが、不評で、2000年以降4.8%まで軽減された。

ドイツの不動産取得税は州税として土地契約書に表示された購入価額を課税標準とし、不動産譲渡者と取得者が連帯して納税義務を負う。税率は、従来2%であったが、財産税の廃止のための財源補填のため、その税率引上げが行なわれ、3.5%となった。

附表

国民所得に対する保有税（財産税）の割合（諸外国比較）



(注) 保有税の国際比較のまとめとして、日本、イギリス、アメリカ、フランス、ドイツの各国税負担水準の比較は、保有税額と各国のGNP又はGDPとの比較を行うのが合理的であり、これによるとわが国の負担は、イギリスの2分の1、アメリカの3分の2の状況にあり、フランスがやや高く、ドイツは各国間でもっとも低い。しかし、この比較については、税目の内容、税負担全体の中の土地保有税の割合、地方税における不動産負担を求める税と他の税目との関係等の検証が必要なこと等に留意しなければならない。

IV 今日の課題

1. 保有課税（固定資産税）における租税法律主義（租税要件法定主義）の軽視
2. 「どうして日本の納税者は勝てないのか？」
3. 土地税制における公平・簡素等の租税原則の貫徹

土地保有課税方式の変遷

法令	課税標準	決定方式	税率	税負担	理由
・地租改正条例 ・地租条例	①「土地、原価二階ヒ賦課」 ②「土地ノ代価」 ③「地券二掲ケタル価格」	①収獲又は地代の資本還元方式 ②地価修正なし(地租条例)	2.5%(標準税率) (1%~20.0%)	①「地租ハ則地価百分ノ一ニモ可相定ノ処」 ②同上条文削除(地租条例)	本来地価の1%が相当であり、物品税収入が増加すれば1%まで減租(地租改正条例)
・宅地地価修正法 ・地租条例改正	修正地価	賃賃価格の10倍をもって地価とする。(3条) 上限を現価格の18倍とする(市街宅地)	2.5%	修正地価による地租総額が従前のものをこえるときは、従前額にとどめる(同法3条2項)	宅地修正は、国庫の増収のためでなく、負担の公平のためのものである。
・土地賃賃価格調査法 ・地租法	・土地台帳に登録した賃賃価格(年額) (租賃料(8条2項))	実例賃賃料を基礎とした小作料主義	国税3.8% 地方附加税: 国税の148%	租賃料の9.424%	地租の収益税たる性格に則した体系
(地方税法) ・シャープ税制	(適正な時価(341条5号)) 資本価格	賃賃価格 × 180 × 5 (昭和24年価格)(時価補正)(資本化係数)	1.6%	賃賃価格時価の8%	①課税対象を土地・建物・償却資産に拡大するため ②市町村の基幹税として、税収を3倍とするため
・固定資産評価制度調査会 ・昭和39年度税制	正常価格	各資産を通じ、正常な条件のもとにおける取引価格 (新固定資産評価基準による評価)	税率の引下げを行い、固定資産税の総額を現行制度同額修正せず	税負担の増大を求めない 農地以外の土地について、1.2倍を上限とする増額	評価制度の改正は、評価の適正均衡を確保する趣旨 激変緩和に主眼をおく
・平成6年度評価替え(平成2年「土地税制基本答申」)	収益価格	地価公示価格等の7割程度	①住宅用地特例 イ. 小規模宅地の課税標準特例の強化 $4\frac{1}{4} \rightarrow \frac{1}{6}$ ロ. 一般宅地課税標準特例の強化 $\frac{1}{2} \rightarrow \frac{1}{3}$ ②非住宅用地特例なし	「今回の固定資産税の見直しは、土地評価の均衡化、適正化を図る事が目的であり、増税を目的とするものではありません。」(大臣書簡) 「非住宅用地について負担調整措置」を講ずるにとどまった	土地評価の均衡化・適正化を図ることが目的
(地価税)	資産価格	取引事例価格 (相続税評価額)	0.3%	固定資産税の実効税率と併せ、0.4%とする	土地の資産としての有利性を減殺

個人の土地譲渡益課税の変遷(戦後)

- ・ 昭和 28 年度 : 2 分の 1 総合課税
- ・ 昭和 39 年度 : 所有期間 3 年超について 2 分の 1 総合課税
- ・ 昭和 44 年度 : 所有期間 5 年超 (長期譲渡) について分離比例軽減税率
- ・ 昭和 51 年度 : 長期譲渡について 4 分の 3 総合課税
- ・ 昭和 57 年度以降

