

【 寄 稿 】

戦後住宅税制史概説

三井不動産 株式会社 顧問 佐藤 和男
 財団法人 日本住宅総合センター 専務理事 大垣 晏己
 社団法人 不動産協会 主幹 高頭 秀雄

1. はじめに

平成21年度税制改正作業は、折からの米国発金融危機の深刻化の中で、わが国の実体経済も不況色を色濃くしつつあった時期に行われたこともあり、内需特にその中心として期待される住宅投資の拡大の期待から、住宅関連税制の改正が一つの大きな題目とされ、それに対応した大規模な改正が実現した。

本論文は、この機会に、様々な変遷を経た住宅税制について、その歴史ふり取り、その成果を検証することは大きな意義があるものと考え、3名がそれぞれの時期を分担して、相互に論議をかわしながら執筆しようとするものである。^(注1)

ここで扱われる住宅税制は、当然のことながら、住宅及びその敷地についての(1)取得(2)保有(3)譲渡の3段階に関連する所得税その他の税制を指すものであり、そこでの住宅に関する特例的な取り扱いが、どのような背景・理由によって制度化されてきたか、またその成果がどのようなものであったかを、主たる検討課題として取り扱ってきたい。

第1章 戦前及び戦後税制改革期における住宅税制

第1節 戦前における住宅課税

(1) 明治・大正期の住宅課税

我国における不動産課税の近代化は、明治6年7月28日大政官布告272号「地租改正条例」の布告に始まり、その恒久法化としての「地租条例」(明治17年3月15日大政官布告7号)で制度化されることは、

周知のことであるが、土地の上物たる建築物(住宅)に対する課税は、明治29年3月に登録税法(明治29年法律27号)の制定により、登記法等により、官簿の登記を申請する者に対し登録税を課すことになり、不動産に関しては、地所建物登記がその対象とされたのが最初であり、いわば流通税としての課税が国税としての住宅課税の始まりといえる。

一方、地方税としては、明治23年5月に府県制(明治23年法律35号)において、「府県内に家屋を所有する者」に対し「府県内の全部又は市制施行土地の家屋」を課税容体として課税できることとして、家屋に対する保有税が創設された(家屋税の賦課の地に於いては、戸数割を賦課することが出来ないこと、課税内容は府県会の議決により、内務大蔵大臣の許可を受けて課税することができることとされていた)。

その後、日露戦争後の税制整理の一環として実施に移された「地方税制限ニ関スル法律」(明治41年法律第37号)においても、府県税中独立税として戸数割と並んで家屋税が同様の位置づけで制度化された。また、いずれの場合にも、市町村は、本税と同じ納税義務者、課税容体及び課税標準で課税できることとされていた。

その後、大正6年に都市計画法が制定され、同法で、都市計画事業費の財源として、都市計画特別税の賦課が認められることになり、その一部として各府県税中家屋税附加税として10分の4以内課税できることとされた。この間の家屋税・同附加税の徴収状況は、下表のとおりである。

地方独立税の増加状況

(単位:千円)

| 税目 | 大正2年度 | 大正6年度 | 大正10年度 | |
|----------|---------|---------|--------|-----|
| | | | 指数 | 指数 |
| 税額 | 118,368 | 142,238 | 120 | 324 |
| 家屋税・同附加税 | 9,068 | 10,562 | 117 | 313 |

(注1) 我々は、過去10年余にわたり、(社)不動産協会の住宅・土地税制における各種の政策提言の原案作成にたずさわってきた者で、ここでの検討成果を含めたものとした。

なお、地方団体の各団体レベルの総税収における本税収の役割は、全国道府県レベルでは4%、市レベルで24%、町村レベルでは8%程度で、市において、特に、税収の中核的地位を占めた。

(2) 府県税としての家屋税の創設等

大蔵省に設けられた税制調査会は、大正14年7月、国税整理方針を、8月地方税整理の方針と大綱を政府に報告し、政府はこれを閣議決定した。このうち、地方税整理方針は、次のとおりであり、これを受けて、大正15年3月「地方税ニ関スル法律」(大正15年法律24号)の制定と「地方税制限ニ関スル法律」の改正を行った。その主要事項は次のようなものであった。

- ①府県税としての家屋税(または建物税)の創設
- ②府県税戸数制の廃止と同税の市町村税としての創設
- ③地価200円以下の地租免税点以下の土地に対する特別地税の創設

ここで、家屋税が府県税として創設されたのは、国税体系において、土地・営業及び資本利子に補完税を課すことのバランスで、同じく資産所得たる家屋の収益に対し、相当の負担を為すべきことと、更に、地方税としたことは、徴税上の便否、地方財源の関係を考慮したこととされた。

本税は、評定賃貸価格を課税標準とし、住宅・倉庫・工場その他の建物に賦課するもので、税率等には制限を設けず、すべて内務大蔵大臣の許可を受け、各府県でこれを定めるものとした。なお、評価事務が完了し、課税が行われたのは、昭和5年以降である。^(注2)

また、府県税改革の一つとして雑種税の整理が一つの柱とされ、ここで特別雑種税の一つとして不動産取得税が、地方税ニ関スル法律19条に基づく「地方税ニ関スル法律施行ニ関スル件(大正15年勅令三三九号)」17条として明定され、これを受けて、「地方税ニ関スル法律施行規則」11条で「不動産ヲ取得スル者ニ対シテ其ノ不動産所在ノ府県ニ於テ雑種税ヲ賦課ス」とされ、これが同税の制度化の始まりとなった。

(3) 昭和戦前期の住宅課税—戦時税制—

昭和初頭における不動産関係税制の改革は、地租法の

制定に集約される。これは、明治17年の地租条例の制定以来の地租に関する大改革で、地租の課税標準を、各地目とも全部賃貸価格に改めるもので、昭和6年3月30日法律第28号をもって公布、4月1日地租法として施行された。これにより、地租の収益税たる性格に則した課税体系が確立したもので、わが国不動産税制史上の金字塔といべきものであったが、これ以降、わが国政治体制は、戦時色を強め、住宅・建築関係税制もその影響をまぬかれなかった。

(イ) 建築税の創設(国税)

昭和14年度税法改正として、支那事变特別税法(昭和13年法律第51号)により、国税として建築税の創設が行われ、さらに、同税は、昭和15年度税制改正により、建築税法(昭和15年法律30号)として、制定された。

同税は、建築価額1万円以上の住宅、料理店、賃貸、劇場活動写真館内等の建築者に対し、建築価格の100分の10の税率で課税(5000円の基礎控除等を設ける)するもので、創設理由として、不急の建築を抑制する趣旨とされた。なお、本税の税率は、昭和16年度から100分の29に引き上げられた。

(ロ) 家屋税の創設(国税)

昭和15年税制改正において、これと併せ、家屋税が国に移管され、家屋税法(昭和15年法律108号)において、昭和17年度から国税として賃貸価格の1.75%を賦課することとされ、昭和15年、16年において家屋賃貸価格の調査を行うこととなった。同法の家屋は、「住家、店舗、工場、倉庫、他ノ建物ヲ謂ウ。」とされ、税務署に家屋台帳を備え、これに課税標準となる賃貸価格を登載するとした。^(注3)

国税家屋税は地方分与税とされ、譲与税として徴収や道府県に対し還元的に分与されるとともに、家屋税附加税として、賦課率、道府県税の国税、家屋税の100分の100、市町村税は、国税家屋税の100分の200を目途とするものとされた。この結果、実質的な賦課率は

$$1.75\% \times \left(\frac{100}{100} + \frac{100}{100} + \frac{200}{100} \right) = 7\%$$

(注2) 「家屋税が収益税の一種として、地租と並んで、所得税の補完税の役割をはたきもつようになったのは、大正15年の税制改正後のことである。」と評価される。(渡辺喜久造「税の理論と実際—理論編—」(日本経済新聞社昭和30年)225頁

(注3) この賃貸価格は、「貸主力公課、修繕費其ノ他家屋ノ維持ニ必要ナル経費ヲ負担スル条件ヲ以テ之ヲ賃貸スル場合ニ於テ貸主ノ取得スベキ一年分ノ金額ニ依リ之ヲ定ム」(6条2項)とあり、粗賃料をベースとするもので、土地の賃貸価格と考えを同じくしている。

となる。

(ハ) 不動産取得税の創設（道府県税）

昭和15年制定の地方税法（昭和15年法律60号）においては、普通税府県税中独立税として、不動産取得税が設けられることとなり、「不動産取得税ハ不動産ノ取得ニ対シ其ノ不動産所在ノ府県ニ於テ其ノ取得者ニ之ヲ課ス」（53条1項）と定められ、相続、法人の合併、信託等の非課税も定められた（同条2項）が、課税標準、税率等は同法には明定されていない。

なお、本税については、市町村が府県税や付加税を課することができるものとされ（58条）、その賦課率は100分の100を目途とすることとされていた。

第2節 戦後混乱期の住宅関連税制

—シャープ勧告を中心に—

1. 戦後混乱期の住宅税制

(1) 戦後の混乱

昭和20年8月14日、日本政府は連合国に「ポツダム宣言」の受諾を通告したことによって満州事変、支那事変さらに太平洋戦争と13年11カ月の「15年戦争」が終結した。

この敗戦時の状況は、戦災によって都市はほとんど廃墟と化し、京都等を除く、全国119都市が戦災で灰塵に帰し、建物が250万戸消失（うち200万戸が住宅）し、約900万人の市民が焼け出された。この状況の中で、旧軍人・復員者等の引揚者約700万人を迎い入れたため、住宅の不足数は420万戸と、当時の世帯数の4分の1に達する膨大なものであった。^(注4)

これに対応して、政府は昭和20年9月4日「罹災都市応急簡易住宅建設要綱」を閣議決定し、全国主要戦災都市に越冬用簡易住宅を建設すること等を始めた緊急措置を講じたが、その基本的枠組みは、昭和25年の住宅金融公庫法の制定によると住宅金融専門の住宅金融公庫の設立と、昭和26年制定の「公営住宅法」による公営住宅の制度化（国庫補助の制度化）であった。

(2) 住宅関連税制の推移

(イ) 財産税等

昭和21年度においては、直接税については、資産所得への重課が中心課題となり、所得税において不動産や所得に対し重課（税率を100分の23から100分の3

0）とするとともに不動産譲渡所得に対し課税する^(注5)とともに地租および家屋税の税率が引き上げられた（それぞれ「100分の3」を「100分の4」に、「100分の2.5」から「3.5」に引き上げられた。）が、戦後社会に大きな影響を与えたのは、財産税の創設であった。同税は、国民の全財産に対し、財産価額（債務を控除）に応じ、1回限り課税とするもので、税率は100分の25から、最高1500万円を超える金額に対し100分の90とする累進税率を採用するものであった（財産税法（昭和21年法律52号））。

同税は、当然のことながら土地家屋等の捉えやすい財産が中心たらざるを得ず、これに対する影響が大きかったとともに、これら土地・家屋等の評価方法の原型を形成したものとされる。

(ロ) 非戦災者特別税等の創設

昭和22年、新憲法下第1回国会において、所得税法等の改正とともに、特異な「非戦災者特別税法」（昭和22年法律143号）が制定され、非戦災家屋税と非戦災者税の2本立てによる非戦災者特別税が創設された。

① 非戦災家屋税は、昭和20年8月16日に家屋を所有していた個人及び法人を納税義務者とし、課税標準は当該家屋の賃貸価格、100分の300程度の税率で1回限り課税する。

② 非戦災者税は、昭和22年7月1日に家屋を使用していた非戦災者たる世帯主（個人）又は法人を納税義務者とし、当該家屋に着目して①と同様の課税を行う。

これらの税は、戦災を受けた人と受けない人との間に負担力に相違があることに着目し、戦災を受けない人から戦後経営のための財源を幾分でも拠出させないという趣旨のもので、戦後混乱期の産物と言うべきものであろう。

(ハ) 地方税改革

敗戦後の行政組織の改編の目玉であった内務省解体により、地方団体の「租税の賦課及び徴収に関する事項」は、地方財政委員会（昭和23年1月7日発足）が所管

^(注4) 谷重雄「住宅問題入門」（日本経済新聞社昭和43年）73頁

^(注5) 土地建物等不動産の譲渡所得については、昭和17年税制改正における臨時利得税制改正として始まり、昭和21年度改正で現行の課税方式が規定された。

することとなった。これと前後し、昭和22年度税制改正において、次のような改正が行われた。

① 地租、家屋税等の国税から地方税への委譲（道府県で本税を課し、市町村は附加税を課す。）とともに、地租及び家屋税の課税標準は、今までどおり土地台帳又は家屋台帳に登録された賃貸価格とし、国（税務署）において決定する。

② 税率は暫定的に、地租について宅地は据置き、その他の土地100分の36、家屋税100分の21と定め、市町村附加税の標準賦課率は本税と同一とされた。

次いで、昭和23年度の地方税改正により、

① 地租および家屋税の課税標準を従来の宅地本税附加税と合わせて100分の24、宅地以外の土地100分の72を、一様に100分の200に、従来の家屋税の本税附加税合わせて100分の42を100分の250に引き上げる。

② 余裕住宅税の創設

東京都の特別区、震災地及びその附近の市町村において、当分の間、余裕住宅の使用者又は空住宅の所有者にその余裕住宅の余裕部分又は空住宅の面積を標準として課税することができるものとされた。^(注6)

更に、昭和24年度税制改正において、地租および家屋税の標準税率本税附加税合わせて100分の500に引上げられた。

(3) シャウプ勧告と住宅税制

シャウプ使節団第一次報告書（いわゆる「勧告」）は、昭和24年8月26日のシャウプの記者会見で「勧告」の概要が発表され、ここで示された体系的かつ恒久的な租税制度は、国税・地方税を通じ、国税における直接税中心主義を確立するための税務行政の改善と地方税制改革によって地方自治の財政基盤の強化を柱とする広汎なものであったが、各租税項目についての改正主要点のうち、住宅に関連するものでは、国税については、キャピタル・ゲイン及びロス課税、更に相続税、贈与税が、地方税に関しては、固定資産税（不動産税）の創設及び不動産取引税の廃止があげられる。

(イ) 不動産税の創設

^(注6) 課税実態は検証できないが、昭和24年4月30日付の大蔵省部内資料「昭和24年度地方税収見込みについて」において300万円が見込み額とされ、これについて「地財委は法定外独立税に算入の意なし（備考）」とある（「昭和財政史—終戦から講和まで—16巻」306頁）。

シャウプ勧告第二章国家財政と地方財政との関係；A 地方税の項において、「三大大方税、すなわち、地租、家屋税（不動産および減価償却をなし得る資産に対する課税または簡易に「不動産税」と呼ばれるべきもの）・・・を大幅に修正すること・・・地租、家屋税収入は3倍以上にすること。」とした。

さらに第12章不動産税（地租；家屋税）において、次のような勧告を行った。

- 地租・家屋税を市町村税として位置づけ、税制見積り昭和24年度140億円を昭和25年度500億円に引き上げること。
- 課税標準を賃貸価格の年額から資本価格に改めること。
- 納税義務者を不動産の所有者とすること
- 資産価格への変更。
「台帳登録賃貸価格を200倍し、これを5倍して、資本価格とする。（その建物が自由市場で売却された場合に得られるべき価格、あるいはそれを（毀損磨減を考慮に入れて）再建する費用にほぼ該当する）」
- 税率をすべての市町村を通じて、1.75%とする（上限を3%として市町村の選択に委ねる。）。

この勧告による税負担は、土地・建物に共通して、昭和24年度税負担が評価額の5倍であったものが17.5倍と3.5倍を目指すものとなった。この増税案については、各方面から反対論が強く、不動産評価係数 $200 \times 5 = 1,000$ の900への引下げ、税率1.6%への引下げにより、当初勧告案が、昭和24年負担の3.5倍であったものを2.88倍に引き下げることとなり、当初提出の地方税改正案の否決廃案を経て、第8回国会（臨時国会）に再提出されて、可決され、昭和25年法律第226号として、同年8月1日施行された。

(ロ) 不動産取得税の廃止等

勧告は「第13章その他の地方税」中「その他の地方税／不動産取得税」において「不動産に対する重い移転税は、不動産が経済的に最もよく利用される妨げとなるだろう。・・・建築に関しての非常に重い資本課税であるから、それは同額の税金を少額に分割して多年に亘り徴収するよりも建築を妨害するのである。」とその弊害を述べ、地租・家屋税の大幅引き上げと引き換えに「われわれは、不動産取得税の廃止を勧告する」とした。

これを受け、昭和25年2月25日議員提出法案とし

て、不動産取得税廃止を含む法案が提出され、2月28日成立、昭和25年法律2号として公布施行された。

また、シャウプ勧告に基づく不動産税との関連で、整理されることになった地租・家屋税及び附加税、都市計画税、余裕住宅税等については、政府提案の「地方税法の一部改正法案」において、内閣総理大臣の指定するものの徴収を停止し、その他の地方税は改正前の法律に基づいて徴収することとされ、3月31日国会を通過し、同日昭和25年法律50号として公布、4月1日施行された。

(ハ) キャピタル・ゲイン課税方式の改変等

シャウプ勧告では、キャピタル・ゲイン及びキャピタル・ロスを変動所得あるいは不規則所得の取扱いの一部として、キャピタル・ゲインの全額課税とキャピタル・ロスの全額控除すべきものとした。これを受けた昭和25年度税制改正では、譲渡所得の計算方式として、5年間の平準化方式を採用した。

この不動産の譲渡所得に対する課税方式は、昭和22年度所得課税改正で確立した譲渡所得の2分の1課税方式を変更するものであったこと、また算定方式が複雑になることもあって不評で、昭和28年度税制改正で2分の1課税方式に改められた。

この譲渡所得に関連する税制改正として、昭和27年度税制改正において、自家用住宅を売却又は交換して、1年以内に新たにこれと同種の資産を取得した場合の譲渡所得を免除する特例が創設された。これは、居住用資産の買換特例として、現在まで続く制度のスタートであった。

なお、シャウプ勧告の一つの目玉であった富裕税は、財産価格500万円を超える者に対し、所得税の補完税として500万円超に対し1000分の5から5000万円超に対し100分の3の課税を毎年課するものとして立法されたが、課税実績もあがらず、さまざまな批判があり、同様に昭和28年度税制改正で廃止された。

(ニ) 昭和29年度税制改正による地方税改変

昭和29年度税制改正作業において、固定資産税については、地価及び建築費の騰貴に伴い、標準税率を1.6%から昭和29年度は1.5%に、さらに昭和30年度以降は1.4%（現行税率）に、制限税率を3%から2.5%に引き下げられた。その理由として「近時宅地の価格や家屋の建築費が相当騰貴しておりますため、時価を課税標準とする土地や家屋に対する固定資産税の負担は税率を据え置く限り増加しつつある状況にありま

す・・・」^(注7)と述べる。

一方、シャウプ勧告で「不動産に対する重い移転税は、不動産が経済的に最もよく利用される妨げとなるだろう」として廃止された不動産取得税が道府県税として復活し、創設された。ここでは、課税標準は不動産の価格とし、標準税率3%とした。ただし、住宅建設の阻害をさけるため、新築住宅及び新築住宅用の土地について、100万円の控除を認めた。

この不動産取得税の創設理由として「不動産を取得するという比較的担税力のある機会に相当の税負担を求め、反面、当該不動産に対する将来にわたる固定資産税の負担を緩和したいこと、特に固定資産税の税率を引き下げることによって償却資産一般に対する固定資産税の負担を軽減したいこと」^(注8)と述べるが、固定資産税率の引き下げが宅地価格や建築費の高騰を理由とする以上、合理性のある説明でないと思われる。

第3節 経済成長期における住宅税制

(1) 昭和30年代のわが国経済社会

わが国経済は、昭和30年頃には主要な経済指標において戦前水準を回復し、昭和31年度「経済白書」が「もはや戦後ではない。」としたように、その後の日本経済は昭和30年から昭和45年にかけて世界に類を見ない成長を遂げ、この間の他の先進諸国の年平均名目成長率が6~10%であったのに対し、日本のそれは15%にも達した。また、社会面においては大都市への人口の膨大な移動が生じ、昭和30年の三大都市圏人口3,321万人に対し、10年後の昭和40年には4,297万人と約1,000万人の増加を見た。

このような急激な経済成長と人口の大都市集中は、地価の上昇や建築費の上昇をもたらし、これが社会問題から政治課題に発展し、住宅政策、宅地政策が内政上の最重要課題として取り上げられ、結果として税制への影響を与えずにはおかなかった。

(2) 昭和30年代の住宅税制

(イ) 固定資産税制度の改変等

固定資産税制度については、昭和30年度税制改正として、このような地価、建築費の上昇に対応して、先ず

^(注7) 昭和29年3月5日地方税法の一部を改正する法律案提案理由説明（第19国会衆議院地方行政委員会）

^(注8) 前掲（注7）に同じ。

評価に関する「基準年度方式」の導入が行われた。これは、固定資産のうち土地及び家屋の課税評価額の評価を3年ごとに行うこととし、原則として、その間は評価額を据え置くこととしたものである（地方税法341条6号および349条1号から3号）。これにより、昭和33年度以降3年ごとに土地及び家屋の評価を実施することとなり、「評価替え」と称される作業が全国市町村で一斉に行われることとなった。

その後、昭和33年衆議院解散による総選挙において、各党が固定資産税等の減税を公約のトップに取り上げたこともあり、昭和34年度税制改正では、固定資産税の制限税率を2.5%から2.1%に引き下げ、免税点を土地・家屋1万円が土地2万円、家屋3万円に引き上げられた。これは、昭和25年時点から土地・家屋の評価が概ね2倍程度に上昇したことによるものとされた。

(ロ) 都市計画税の復活

都市計画税は、先のシャープ勧告による地方税改革で廃止され、水利地益税に吸収されたが、地方団体の都市財源への要請もあり、昭和31年地方税改正により、市町村税として復活されることとなった。その内容は次のとおりである。

① 市町村が都市計画区域の全部または一部で市町村の条例で定めるもののうちに所在する土地または家屋の所有者に、固定資産税の課税標準となる書かにより、税率100分の0.2を上限として徴収する（固定資産税と同時に賦課徴収）。

② 都市計画事業又は土地区画整理事業に要する費用に充てる目的税とする。

(ハ) 固定資産の評価制度の見直しとその結果

① 固定資産制度調査会答申について

固定資産税における土地及び建物の評価については、これまでも述べてきたように、地価及び建築費の高騰が顕著になってきたことから、負担の在り方が大きな政治問題となり、この論議に答えるため、昭和34年4月16日から2年間の存続期間で「固定資産制度調査会」が総理府に設置され、内閣総理大臣の諮問に応じて固定資産税その他の租税の課税の基礎たるべき固定資産の評価制度に関する重要事項を調査審議することとされた。この時点における問題点としては、

- i) 固定資産の評価、特に土地の評価について時価との格差が大きいこと
- ii) 資産間の評価の水準についてバランスを欠くこと

iii) 各市町村間の評価についてもバランスを欠く面があること

iv) 適正な評価を前提に、税負担との関連において、標準税率について検討を加えること等とされた。

昭和36年3月30日固定資産税評価制度調査会（会長：井藤半彌）は、「固定資産税租税の課税の基礎となるべき固定資産の評価の制度を改善するための方策に関する答申」（以下「固定資産答申」という。）を内閣総理大臣に提出した。

ここで先ず、現況についての認識として、固定資産評価基準による指示平均価額の宅地の売買実例に対する比率は、17.2%程度と低水準であり、家屋の指示平均額の算定の基礎となっている再建築価格は、現実の価格の80%程度と推定されるとし、土地特に宅地の実態との差が著しいことが目立っていたとした。また、市町村間の評価の不均衡については、市町村における「固定資産評価基準」の採用が良好でないこと等を理由として挙げる。

固定資産答申は、評価方法として、土地については売買実例価格を基礎とする方法、家屋については再建築価格を基準として評価する方法によるべきものとし、これに基づく改定評価制度の実施を昭和38年度末までに実施し、昭和39年分から新評価額に基づく課税を行うべきものとした。

なお、これに伴う税負担の調整については、「税率の引き下げを行い、その実施の年度において、固定資産税の税額が現行制度によるものと同額を維持するものとなるように措置することが適当である。」とした。

② 固定資産答申の実施に向けて

昭和37年度地方税改正において、評価制度改正の実施体制として、中央固定資産評価審議会の設置等が定められ、ここに新固定資産評価基準の作成（家屋は再建築価額）が行われ、これに基づいて評価替えが実施された。

その結果は、表「評価制度の改定前後の各固定資産の評価額の変動」のとおりであり、昭和39年度の新評価額の昭和38年度評価額に対する上昇率は、宅地で約6.5倍、土地全体で4.4倍に対し、家屋の上昇率は7%、償却資産は5%と極めて低いもので、固定資産答申を裏付けるものとなった。また、このような評価額の変動により、全固定資産総額における各種固定資産の評価額の比重に大きな変化が生まれ、土地全体で22.7%から54.7%と上昇、特に宅地については12.8%から45.5%と大幅に上昇し、一方家屋は37.9%から

22.5%、償却資産も39.4%から22.8%と急落した。

評価制度改定前後の各固定資産の評価額の変動

| 資産区分 | 昭和39年度の土地の地積または家屋の床面積 | 評価額 | | 昭和39年度評価額(A) | | 昭和38年度評価額(B) | |
|------|-----------------------|-------------|------------|--------------|-----------|--------------|--------|
| | | 昭和39年度(A) | 昭和38年度(B) | 昭和39年度(A) | 昭和38年度(B) | 昭和39年度 | 昭和38年度 |
| | | 100万円 | 100万円 | | | | |
| 土地 | 田 | 31,275千反 | 1,540,123 | 1,147,334 | 1.34 | 49 | 66 |
| | 畑 | 26,090千反 | 507,903 | 371,911 | 1.37 | 16 | 21 |
| | 宅地 | 1,982,706千坪 | 14,458,543 | 2,236,905 | 6.46 | 456 | 128 |
| | 山林 | 76,232千反 | 473,089 | 143,878 | 3.29 | 15 | 8 |
| | その他の土地 | 17,281千反 | 359,520 | 65,693 | 5.47 | 11 | 4 |
| 計 | 158,307千反 | 17,339,178 | 3,965,721 | 4.37 | 547 | 227 | |
| 家屋 | 688,615千坪 | 7,111,746 | 6,621,128 | 1.07 | 225 | 379 | |
| 償却資産 | | 7,229,856 | 6,892,836 | 1.05 | 228 | 394 | |
| 合計 | | 31,680,780 | 17,479,685 | 1.81 | 1,000 | 1,000 | |

備考：(1) 昭和38年度の数値は、昭和38年度の『固定資産の価格等の概要調査』による。
 (2) 昭和39年度の数値は、昭和39年8月末現在における推計による数値である。
 (3) 自治省税務局『地方税参考資料』（昭39.11）による。

③ 昭和39年度地方税改正

このような評価替えの結果を踏まえた昭和39年度税制改正は、最終的には、評価替えに基づく結果の全面的な実施を見送り、

① 農地以外の土地について、1.2倍までの税額引き上げを行うこと

② 家屋については新評価額に移行するが、新築住宅の一定のものについて、一般住宅については新築後3年間、中高層耐火住宅については4階以下は5年間、5階以上は10年間の減額を行うこととするものにとどめた。

本来、固定資産答申が期待したような改正評価制度が実施された昭和39年度の固定資産税の総額が前年度と等しくなる税率は、標準税率1.4%を0.8%~0.7%と引き下げることで可能であり、これを資産間の負担のアンバランスと市町村ごとの税収の変動を理由に否定すること（昭和39年12月税制調査会長期答申は、税率の引き下げによって調整することは、資産間の負担のアンバランスと市町村ごとの税収の変動が大きいことを理由として、否定した。）は、「新評価制度は事実上実施が見送られたに等し

い」(注9) と言うべきものであろう。

ここで、固定資産税について、建物に対する税負担の引下げが実施できなかったこと等は、現在もお建物（住宅）に対する税負担への不満が残る遠因と思われる。

(二) 昭和36年度国税改正 一 居住用財産譲渡における特別控除制度の創設

昭和36年度の税制改正において、居住用財産を譲渡した場合の譲渡所得につき、一般の資産の譲渡に比して特殊な事情にあること等を考慮して、35万円の特別控除制度が設けられた。

これは、先の昭和28年度改正で譲渡所得は15万円の特別控除後2分の1を課税することとしたものを、特別控除の特例を設けることとしたもので、昭和40年代以降、買換制度と並んで、たびたび改正の対象となる。

(ホ) 昭和38年度国税改正 一 居住用財産の買換制度の拡大等

昭和37年不況から40年不況に至る時期は、国内的には高度成長の踊り場としての転機であり、対外的には、貿易為替の自由化という開放経済体制への以降の本格化の時期であった。このため、税制においても租税特別措置の枠組みで、住宅・土地、都市問題等の課題を取り上げることが多くなった。

具体的には、住宅対策等として、居住用資産の買換え

評価制度改定前後の資産別固定資産税収入

| 区分 | 昭和38年 | | 同39 | | | 同41 | | |
|-----------|---------|-------|---------|-------|------------|---------|-------|------------|
| | 税額 | 構成比 | 税額 | 構成比 | 対38年度増率(%) | 税額 | 構成比 | 対38年度増率(%) |
| 固定資産税額(A) | 239,196 | 100.0 | 267,841 | 100.0 | 12.0 | 329,870 | 100.0 | 23.2 |
| 土地 | 57,502 | 24.0 | 64,436 | 24.1 | 12.1 | 72,519 | 22.0 | 12.5 |
| 家屋 | 94,684 | 39.6 | 105,500 | 39.4 | 11.4 | 136,402 | 41.3 | 29.3 |
| 償却資産 | 71,589 | 29.9 | 80,653 | 30.1 | 12.7 | 97,910 | 29.7 | 21.4 |
| 交付金納付金 | 15,421 | 6.5 | 17,252 | 6.4 | 11.9 | 23,039 | 7.0 | 33.5 |
| 市町村税額(B) | 607,417 | | 689,937 | | | 857,364 | | |
| A/B(%) | 39.4 | | 38.8 | | | 38.5 | | |

備考：自治省税務局『地方税に関する参考計数資料』（昭51.2）により作成

(注9) 佐藤進・宮島洋「戦後税制史（第2増補版）」（財務経理協会平成2年）138頁

における譲渡所得の特例の拡大、公共用地の取得を促進するための土地の譲渡所得の軽減措置、事業用資産の買換え措置等が租税特別措置として実施されることとなった。

①居住用財産の買換え制度の拡大

先に述べたように、昭和27年度改正において、自家用住宅に関し、その売却後1年以内に自家用住宅を取得した場合（交換を含む。）には課税を控除する特例が設けられていたものを拡大し、土地又は家屋の譲渡であれば、足りるものとし、圧縮記帳の方法による課税特例を拡張した。これは、譲渡資産についての制約を排除し、住宅投資を拡大しようとしたものであった。

本制度は、これ以降、様々な議論を呼び、数次にわたる改正の対象となるが、居住用財産の取得に関する買換え制度の活用は、米国をはじめ、先進各国の税制で活用されているところであり、所得税制において住宅特例が設けられる嚆矢となったのである。

②公共用地取得の特例と事業用資産の買換え制度の拡大

土地収用対象事業における収用等による土地取得に対する課税については、昭和34年度税制改正で、収用等に伴い取得した代替資産等の取得価格が補償金等より高い場合には、資産の譲渡が無かったものとし、また、低い場合にはその差額分についてのみ譲渡があったものとする制度が発足したが、昭和38年度においては、特定公共事業に伴う土地等の譲渡に関し、譲渡所得700万円以内の部分を課税免除（控除）することとした。

また、事業用の土地建物及び機械設備等を譲渡し、これにより、事業用資産を取得した場合には、圧縮記帳の方法による譲渡所得の課税の特例を、ほぼ無限定に認めることになった。この買換え制度は、企業の設備投資に関し、産業構造の改変への対応と企業経営基礎の充実を両立させる税制として、広範囲に利用され、先述の居住用資産の買換えと並んで、今後の税制論議の課題となる。

第4節 小括

本題で扱った明治・大正期と昭和戦中・戦後を通じて、住宅（建築）に対する課税は、基本的には保有の側面に着目した課税が中心で、次いで、取得に関連して住宅建築又は建築一般に着目して、特に戦時期に抑制的な税制が見られるに至った。

ここでは、住宅又は建築について、これを促進しようとする面は見られず、どちらかと言えば、一つの課税対象として拾うという感じで扱われている。

本章の後半、高度成長経済下で、住宅問題が大きな内政上の課題となって、ようやく、国民の住生活の向上に関し、税制上の工夫が始まったと云える時期になったと言える。

振り返って、この章の最大の政策選択は第3節（2）で扱った固定資産税制度改革において、昭和38年度に実施された全資産の再評価が、税率の変更を伴う固定資産税の資産対象の税負担の全面見直しに結び付かなかったことで、このことが現在に至るまでの固定資産税課税に対する不満一特に住宅・建物の面で一を大きく残す結果となったことである。

アメリカやヨーロッパ諸国の例を見ても、土地・建物（住宅）に対する保有課税は様々な問題を残し、様々な工夫が続けられている。このことは、我が国においても同じであろう。

（文責 佐藤和男）