

【 寄 稿 】

## 戦後住宅税制史概説（第4回） — 居住用財産の譲渡特例を中心として —

財団法人 日本住宅総合センター  
専務理事 大柿 晏己

はじめに

第1章 序説

第2章 昭和44年度の土地税制改正

第3章 昭和48年度改正から55年度改正まで(以上、  
本号)

はじめに

前回では、持家取得支援税制である住宅ローン減税の変遷を辿ってみたが、今回は、住み替え支援税制としての居住用財産の買換え特例及び特別控除の変遷を辿ってみることとしたい。

言うまでもなく、居住用財産の譲渡所得も一般資産の譲渡所得と同様に、資産の保有期間中に蓄積された値上がり益の実現である。しかしながら、自己居住用の土地・建物は、事業や投機の目的で保有されるものではなく、国民が社会生活を営む上での基盤として不可欠の資産である。そのため、わが国では、所得税や相続税等において何らかの政策的配慮が払われている。これは諸外国においても同様で、EU諸国の中には、消費課税である付加価値税においても居住用財産を特別扱いしている国がある。

また、居住用財産の譲渡に対する課税は、一般的な土地譲渡に対する課税の特例として設けられているため、土地譲渡課税制度本体と切り離して論ずることはできない。したがって、今回、居住用財産の譲渡特例の変遷をとりあげたが、記述の

かなりの部分を、土地譲渡課税制度本体の変遷に費やしている。

さらに、わが国における居住用財産の買換え特例は、創設以来、廃止と復活の繰り返しという数奇な歴史を辿っているが、これは、わが国が、経済の高度成長に伴う大都市集中による住宅地の需給逼迫、過剰流動性と低金利の継続等によるバブルの発生、その崩壊と長期にわたる資産デフレ等、様々な要因による地価の上昇・下落を経験したため、税制の中でも土地譲渡課税制度が最も制度的変更が多い分野だったからである。

ところで、わが国においては従来から、土地譲渡課税について、重課はその凍結効果の故に土地譲渡を減少させるから、土地の供給促進のためにはこれを軽減すべきという主張と、土地譲渡に対する軽課は却って土地需要を煽るため、むしろ強化すべきという相対立する主張が論争を繰り返してきた。実際に、ある時期には軽課措置が実施され、またある時期には重課措置が実施されてきた。しかし、わが国においては、わずか数年という短期間での改正が繰り返され、しかも、まるで時計の振り子が大きく振れるように極端から極端へと行きつ戻りつしたため、その効果の検証は不可能に近く、土地問題解決のため土地譲渡課税はいかにあるべきかという命題は、幾多の壮大な社会実験にもかかわらず、いまだにその解を見い出せずにいる。

## 第1章 序説

### 第1節 土地譲渡課税前史

資産の譲渡による所得は、事業活動から生ずる所得のように毎年、反復・継続して発生するものではなく、資産の保有期間中に長年にわたって蓄積された値上がり益が、譲渡という行為によって、一回限り、かつ、一挙に実現したものに他ならない。そのため、諸外国でも古くから、資産の譲渡所得（キャピタル・ゲイン）に対して、そもそも課税すべきか否かについて議論があった。

わが国においては、明治20年に所得税が設けられて以来、土地・建物の譲渡による所得は、一時的、偶発的に生じたものとして所得税の課税対象とされていなかった。

その後、戦時下の昭和17年度税制改正において、所得税等の大幅増税を含む税制改正が行われ、臨時利得税の課税対象に、不動産と不動産の上に存する権利の譲渡による所得が追加され、累進税率による課税（25%～55%）が実施された。これが、わが国における不動産の譲渡に対する所得課税の嚆矢となった。

終戦後の昭和21年度税制改正において、不動産の譲渡所得に対しては、分類所得税として課税することとされ、臨時利得税は廃止された。

翌年の昭和22年には、所得税法の全面改正が行われ、分類所得税と総合所得税による課税方式を廃止し、いわゆる総合課税方式に改められた。その際、譲渡所得に対して累進税率で課税した場合、毎年の値上がり益発生につど課税されていた場合に比して相当高い税負担となるため、累進税率適用による負担緩和の趣旨から、譲渡益の半額だけを課税対象に繰り入れる、いわゆる2分の1総合課税が採用された<sup>(注1)</sup>。

その後、昭和24年の「シャウプ勧告」を受けて行われた昭和25年度税制改正では、2分の1課税方式が廃止され、新たな譲渡所得の計算方式として5年間の平均課税方式が採用された。

しかしながら、この平均課税方式はその仕組みがあまりに複雑に過ぎたこともあって、昭和28

年度税制改正において、特別控除後の譲渡益の2分の1を他の所得と通算して総合課税する方式に改められた。

次いで、昭和39年度税制改正において、保有期間3年以内の資産譲渡に対しては2分の1課税によらず、通常の所得として全額課税されることとされ、譲渡所得における長短区分の原型となった。

### 第2節 居住用財産の買換え特例の創設等

#### (1) 居住用財産の買換え特例の創設

前述のように、土地・建物等の譲渡所得課税制度が大きく変わる中、昭和27年度税制改正において、当時の厳しい住宅事情にかえりみ、国民生活の基盤となる住宅建設促進の観点から、「自家用住宅…を売却又は交換して、1年以内に新たにこれらと同種の資産を取得した場合の譲渡所得の課税を免除する」こととされ、いわゆる「居住用財産の買換え特例」が創設された。

すなわち、居住用財産を譲渡した場合、1年以内に新たな居住用財産を取得することを条件として、その譲渡収入金額が新たに取得した居住用財産の取得価額以下であるときは譲渡がなかったものとし、収入金額が取得価額を超えるときは、超える額に対応する部分のみの譲渡があったものとして、長期譲渡又は短期譲渡の課税を行う。ただし、新たに取得した居住用財産の取得価額は、買換えにより譲渡した旧・居住用財産の取得価額を引き継ぐというものである。

したがって、この買換え特例とは、課税の繰り延べであって、特別控除のような完全なる免税ではない。その時点では課税は行われなかったものの、買換えによって取得した資産を後年になって売却した場合、取得費として控除されるのは、買換えた資産の実際の取得価額ではなく、かつて売却した旧資産の取得価額である。つまり、買換えの際に課税されなかった値上がり益が、そっくり取り戻されるかたちで課税対象となるのである。

#### (2) 特別控除の創設と買換え特例の対象拡大

居住用財産の譲渡は、個人にとって相当の事情

がある場合に発生するものであって、通常、再び住宅を取得する必要があり、他の一般資産の譲渡に比べて担税力が低いことを考慮して、昭和36年度税制改正において、居住用財産の譲渡所得について35万円の特別控除制度が設けられた。

また、昭和38年度税制改正では、買換えによって取得する資産が居住用であれば、譲渡資産については居住の用に供していたかどうかにかかわらず、土地又は家屋であればよいとの緩和が図られた。これにより、適用対象はかなり拡大されたが、後年、様々な批判を受けることとなる。

## 第2章 昭和44年度の土地税制改正

### 第1節 土地税制の登場

「土地税制」という言葉が政策の場に登場するのは昭和40年代の初頭とされているが、昭和42年の6月に、政府税調の中に「土地税制特別部会」が設置され、それ以来、土地政策の手段として確立されていった。

その以前においても、土地を譲渡した場合の課税は所得税の問題として、保有期間中の課税は地方税である固定資産税の問題として議論されてきたが、これらは、いずれもその時々の政策的要請に個別に対応したものであって、一貫性や整合性をもった体系として確立されていなかった。

しかし、昭和30年代以降、わが国の地価が賃金や一般物価の上昇を相当上回るテンポで上昇を続け、次第に深刻な社会問題としての様相を呈し、この解決のための施策の早急な実施が強く要請されるようになってきた。このような事情を背景に、土地政策全般の中で、税制にどのような役割を担わせるかについて総合的な検討を行うことが必要とされるに至り、土地という資産を媒介項として、譲渡課税・保有課税等を統合した土地税制と呼ばれるジャンルが形成されたのである。

なお、当時、地価高騰問題の根源は土地の需給逼迫にあり、土地の供給促進が急務との認識が支配的であったから、土地税制の議論は、もっぱら

土地譲渡課税を中心として行われ、土地保有課税に関しては、空閑地税、未利用地税の創設等の議論は行われたものの、制度としては実現しなかった。政策税制として本格的な土地保有税が登場するのは、昭和48年度税制改正において「特別土地保有税」が創設されてからである<sup>(注2)</sup>。

### 第2節 昭和44年度の土地税制改正

昭和42年6月に政府税調に設置された「土地税制特別部会（稲葉秀三部会長）」は、10数回に及ぶ審議を経て、昭和43年7月に、「土地税制のあり方についての答申」をとりまとめた。同答申では、「大都市及びその周辺を中心とする土地需給の不均衡とこれに起因する地価の高騰は、特に最近において経済問題という以上に社会的な問題を生みつつあり、…これが解決のための施策のすみやかな実施が強く要望されている」との基本的認識の下に、現在の土地問題を解決するためには「土地の供給を増加させ、需要（特に仮需要）を抑制する以外に途はないことは、疑いを容れない事実である」とした。そして、「土地政策全般において土地税制の果たしうる役割は、あくまでも補完的、誘導的なものにとどまることをこの際強調せざるを得ない」としつつも、当面実施すべき事項として、

- ① 個人の長期保有土地の譲渡所得に対する税負担の軽減、
- ② 個人の短期保有土地の譲渡所得に対する税負担の強化、

等を答申した。これを受けて、個人の土地譲渡益に対する課税は後述のように変更された。

なお、これらの改正は、所得税本則の改正ではなく、租税特別措置法の改正という法形式で行われ、それ以降現在まで、土地・建物等の譲渡課税は租税特別措置法の世界の中にある。

#### (1) 個人の長期譲渡所得に対する分離軽課措置

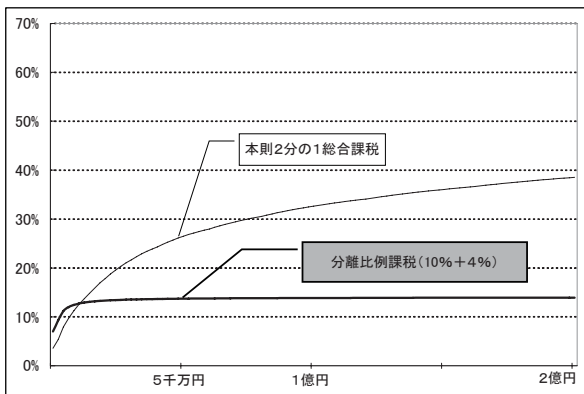
土地の供給促進を図るため、個人の長期保有土地・建物等の譲渡所得について、以下の措置を講ずる。

- ① 個人が、昭和45年1月1日から昭和50年12月31日までの間に、
  - (a) 昭和43年12月31日以前に取得した土地・建物等で保有期間が5年超のもの、
  - (b) 昭和44年4月8日現在において保有期間が3年超の土地・建物等、
 を譲渡した場合、
- ③ その収入金額から取得費と譲渡経費の合計額を控除した金額（長期譲渡所得の金額）については、これを他の所得と分離し、特別控除額（通常は100万円）を控除した残額に対し、譲渡の時期に応じ、それぞれ以下の税率を適用して課税する。

譲渡の時期	所得税	住民税
昭和45・46年中	10%	4%
昭和47・48年中	15%	5%
昭和49・50年中	20%	6%

昭和44年度改正による分離比例課税と、本則2分の1総合課税の税負担率の比較は下のグラフのとおりであり、分離比例課税がいかに軽減されているかがわかる。

【グラフ1】2分の1総合課税と分離比例課税(昭和45年分)



また、昭和44年中に譲渡した土地・建物等の譲渡所得については、所得税本則課税か分離比例課税（税率は昭和45・46年中と同様）かを選択できるものとされた。

この分離比例軽減課税措置導入の狙いは、単に税負担を軽減するだけでなく、比例税率とすることに

よって税額計算を簡明にするとともに、累進税率の下における切り売りを防止し、大量にまとまった土地の譲渡を促進することにあつた。

なお、特別控除額が100万円とされたのは、譲渡所得金額が少額の場合には、累進課税における適用税率が10%に達せず、従来2分の1総合課税より税負担が重くなることに配慮したものである。

**(2) 個人の短期譲渡所得に対する分離重課措置**

投機的な土地取得の抑制等を図るため、個人の短期保有土地・建物等の譲渡所得について、以下の措置を講ずる。

- ① 個人が、昭和45年1月1日から昭和50年12月31日までの間に、
  - (a) 昭和43年12月31日以前に取得した土地・建物等で保有期間5年以内のもの（昭和44年4月8日現在で保有期間が3年超のものを除く。）、
  - (b) 昭和44年1月1日以後に取得した土地・建物等、
 を譲渡した場合、
- ② その収入金額から取得費と譲渡経費の合計額を控除した金額（短期譲渡所得）については、他の所得と分離し、次の㉑又は㉒により計算したいずれか多い金額により所得税を課税する。
  - ㉑ 譲渡益の40%（住民税12%）相当額
  - ㉒ 全額総合課税した場合に算出される上積み税額の110%相当額<sup>(注3)</sup>

これにより、個人の土地・建物等の短期譲渡所得は、国税・地方税合計で、最低でも52%、最高88%<sup>(注4)</sup>というきわめて高率な課税が行われることとなった。

**(3) 居住用買換え特例の廃止と特別控除の創設**

もともと居住用財産の買換え特例は、国民の持家取得促進という政策目的から創設されたものであつたが、昭和38年度税制改正における適用対象拡大の結果、山林を売却し、不要・不急の豪邸を



新築して扶養親族を住ませるような事例が多く見られ、もはや弊害の方がメリットを上回るとの批判が高まっていた。

また、何らかの事情により、居住用財産の処分を余儀なくされ居住規模を縮小する場合には課税が発生するのに対し、居住規模を拡大していく限り課税から逃れられるため、却って社会的に不公平ではないかとの批判や、もともと記帳慣行をもたない個人について、取得価額の引継ぎが適正に行われる制度的担保があるのかといった、徴税実務上からの問題点も指摘されていた。

このようなことから、昭和44年度の土地税制改正に際して、この居住用財産の買換え特例は全廃されることとなった。

しかしながら、いわば「城明渡し」である居住用財産の譲渡があった場合、通常は新たな住居を取得する必要もあり、その際、税金分だけ居住規模を縮小せざるを得ないのも酷であることから、課税の繰り延べによる買換え特例に代えて、特別控除という完全な免税措置による負担軽減が図られることとなった。

すなわち、現に居住の用に供していた土地・家屋を譲渡した場合には、新たな居住用財産の取得の有無にかかわらず、従来の35万円特別控除に代えて、1,000万円の特別控除を認める制度が導入された。

ただし、1,000万円特別控除の適用を受けた年の翌年及び翌々年においては、この特別控除は認めないものとされた。これは、借家を多く所有している者が、自ら短期間居住しては譲渡するということを次々と繰り返せば、毎年続けて1,000万円特別控除が受けられることになるため、これを排除する観点からとられた措置である。

### 第3章 昭和48年度改正から55年度改正まで

#### 第1節 昭和48年度の土地税制改正

昭和44年度税制改正においては、個人の長期譲渡は軽課し、仮需要抑制の観点から、短期譲渡は

重課する体系としたものの、短期重課の対象からは法人企業と個人不動産業者等の土地譲渡が除外されていた。

この点については、昭和43年当時から、「法人の仮需要抑制についての配慮が不十分であり、軽課措置によって個人の長期保有土地の流動化が促進されても、それが法人筋の投機的取得の対象となれば土地問題の解決には役立たない」とする意見や批判があり<sup>(注5)</sup>、政府税調「土地税制特別部会」の議論の過程においても、「法人の保有土地の売却益について特別な課税を行って、土地値上り益の吸収を図り、法人による投機的な土地取得の抑制手段とする」考え方がいったんは提示されたが、これは、「法人税制の本質にも関連する問題」であり、また、「特別な課税を行うことについての実務上および法律技術的な困難さを考慮し、税制によって法人による土地取得の規制を行うことは不適当であるとの結論を得た」とされ、結局は、法人等の土地譲渡に対する重課措置の導入は見送られたのであった。

しかしながら、不幸なことに、当時の懸念は的中し、分離比例軽課措置により大量に売却された土地が法人企業や個人不動産業者に取得され、投機的に留保されたまま、住宅・宅地の最終需要者の手に届かないという事態が発生した。

そこで、昭和48年度税制改正において、法人等の土地譲渡課税を強化する「法人等の土地譲渡益重課制度」と、一定の土地の保有及び取得に対して課税を行う「特別土地保有税」が新たに導入されることとなった。

#### (1) 法人等の土地譲渡益重課制度の創設

- ① 法人が、昭和44年1月1日以後に他の者から取得した土地等<sup>(注6)</sup>を、
- ② 昭和49年4月1日以降に譲渡した場合、
- ③ その譲渡益に対して通常の法人税の課税を行った上、当該土地等の譲渡益だけを他の所得と分離して抜き出し、再度、20%の税率による特別課税を行う。

この分離重課措置により、欠損法人でも、土地

譲渡部門で黒字であれば、20%の特別課税は課税されることになった。

この法人等の土地譲渡益重課制度は、土地投機の抑制を主眼としたものであるが、一方で、国民に対して住宅・宅地の供給を行う民間デベロッパー等にとっては、事業遂行の大きな阻害要因となるものであった。そのため、一定の優良な住宅・宅地の供給に限って重課制度の適用除外とする措置が講じられた。適用除外の要件はかなり厳格で、以下のようなものであった。

- ① 国・地方公共団体等に対する譲渡又は収用等による譲渡で一定のもの
- ② 民間デベロッパー等が、開発許可を受けて自ら造成した宅地（1,000㎡以上に限る）の譲渡で、適正利益、公募分譲等の要件をみたすもの
- ③ 民間デベロッパー等が、「優良住宅認定」を受けて新築した住宅の敷地（1,000㎡以上に限る）の譲渡で、適正利益、公募分譲等の要件をみたすもの
- ④ 民間デベロッパー等が、「優良宅地認定」を受けて造成した宅地又は「優良住宅認定」を受けて新築した住宅の敷地（いずれも1,000㎡未満のもの）の譲渡で、その価格が適正なもの

ちなみに、この法人等の土地譲渡益重課制度の対象を、昭和44年1月1日以後に他の者から取得した土地等に限ったことは、明らかに、昭和44年度税制改正の恩恵を受けて譲渡された土地について、その転売益吸収を狙ったものであった。昭和44年度税制改正による分離比例軽減措置が大量の土地譲渡を発生させた反面、その多くが法人によって保有され実需に結びつかなかったのは問題だったとしても、保有期間によらず、「昭和44年1月1日」という暦の上の日を境として税制上の取扱いを差別するというこの考え方が、後述する特別土地保有税や4分の3総合課税にも受け継がれ、昭和57年度税制改正で見直されるまでトラウマのように引きずったことは、譲渡課税の原則からみて、きわめて異例なことであった。

## （2）個人事業者の土地譲渡重課制度の創設

個人の不動産業者等が行う土地譲渡は、譲渡所得ではなく、事業所得として総合課税の対象となっていたが、法人等の土地譲渡益重課制度が導入されたこととあわせ、個人の不動産業者等が行う土地等の譲渡についても重課措置が講じられることとなった。

すなわち、これまでの総合課税によらず、個人の譲渡所得の短期重課制度と同様、他の所得と分離し、40%（住民税12%）か、全額総合課税した場合の上積み税額の110%のいずれか多い金額により課税されることとなった。

なお、個人事業者の土地譲渡重課制度についても、法人の場合と同様の適用除外措置が講じられている。

## （3）特別土地保有税の創設

昭和48年度の土地税制改正を審議した政府税調においては、土地譲渡課税の強化は、土地の値上がり益吸収を通じて、土地投機の抑制に効果がある反面、重課の持つ強い凍結効果のために土地供給を阻害するというマイナス面があり、これを回避するため、土地保有課税の強化を併せて行うことが適当であるとされた。

審議の過程では、土地利用を促進すべき一定の地域に限定し、当該地域内の未利用土地に対し高率な保有課税を行う案と、地域を限定せず一律に低率な保有課税を行う案の二つが議論されたが、当時の他の土地政策の状況では、土地利用を促進すべき地域や未利用土地の判定が困難であるとされ、後者の案が採用された結果、土地の保有に対して課される「保有分」と、土地の取得に対して課される「取得分」とにより構成される「特別土地保有税」が導入された。

### ① 特別土地保有税（保有分）

昭和44年1月1日以後に取得された一定面積以上の土地の保有に対し、昭和49年以降、毎年1月1日を基準日として、取得価額の1.4%の税率で課税する。

### ② 特別土地保有税（取得分）

昭和48年7月1日以後に行われた一定面積以上の土地の取得に対し、取得価額の3%の税率で課税する。

ただし、特別土地保有税の納付にあたっては、保有分については当該土地に課せられている固定資産税相当額を、取得分については当該土地の取得時に課せられた不動産取得税相当額を、それぞれ控除するものとされた。つまり、特別土地保有税は、固定資産税及び不動産取得税の評価額と時価との差額を吸収するものであった。

なお、特別土地保有税は、課税対象の把握という点で、国税よりも地方税になじむとの考え方から、市町村税として導入された。

このことにより、昭和48年7月以後に取得される土地は、取得段階（取得に係る特別土地保有税）、保有段階（保有に係る特別土地保有税）、譲渡段階（法人等の土地譲渡益重課制度）のすべてについて重課されることとなった。

#### （4）居住用財産譲渡の特別控除の引上げ

昭和48年度の税制改正は、法人等を中心として、土地譲渡課税、土地保有課税のいずれについても強化するものであったが、一方で、公的な土地取得等が円滑に行われるようにするため、収用等による譲渡の特別控除額が、それまでの1,200万円から2,000万円に引き上げられることとなった。

また、個人の長期譲渡所得の分離比例軽減の税率についても、昭和49年1月1日以後、それまでの15%（地方税5%）から、20%（同6%）に引き上げられることとなっていた。

これらのことから、収用等による譲渡の特別控除の引上げの一環として、居住用財産譲渡の特別控除額も、それまでの1,000万円から1,700万円に引き上げることとされた。

## 第2節 昭和50年度の土地税制改正

昭和44年度税制改正で導入された個人の長期保有土地の譲渡に対する分離比例軽減措置は、昭和44年から50年までの7年間継続したが、折か

らの金融緩和に遭遇したこともあって、多くの法人企業が土地を取得し、投機的に保有し続けたため、最終的な宅地供給と結びつかなかったと批判されたことは既に述べたとおりである。

それ以上に批判の的となったのは、この分離比例軽減措置の恩恵を受けて土地を売却した個人が莫大な利益を上げ、多くの土地成金を簇出させたことであった。たとえば、昭和46年分の高額所得者上位100人中95人が土地譲渡所得者であり、同様に、47年では上位100人中94人、48年では上位100人中97人が土地譲渡所得者という状況であった<sup>(注7)</sup>。

このため、長期譲渡所得の分離比例軽減制度は、「土地の供給促進という面ではそれなりの効果があったと思われるが、租税負担公平の面から多くの問題を生じたことも事実であるし、この際、土地の譲渡所得についても、それ相応の負担を求めるといふ見地から、この制度を基本的に見直す」こととされ、昭和50年度税制改正において、以下の措置が導入された。

#### （1）4分の3総合課税による課税の強化

昭和44年度に導入された長期譲渡所得の分離比例軽減措置は、昭和50年12月31日をもって廃止し、5年間の時限措置として以下の措置を講ずる。

- ① 個人が、昭和51年1月1日から昭和55年12月31日までの間に、
- ② 昭和44年1月1日以前に取得した土地・建物等を譲渡した場合、
- ③ 特別控除（通常は100万円）後の譲渡益に対し、次により課税する。
  - ㊦ 譲渡益2,000万円以下の部分は、20%（住民税6%）の比例税率
  - ㊧ 譲渡益2,000万円超の部分は、譲渡益の4分の3を総合課税した場合の上積み税額<sup>(注8)</sup>

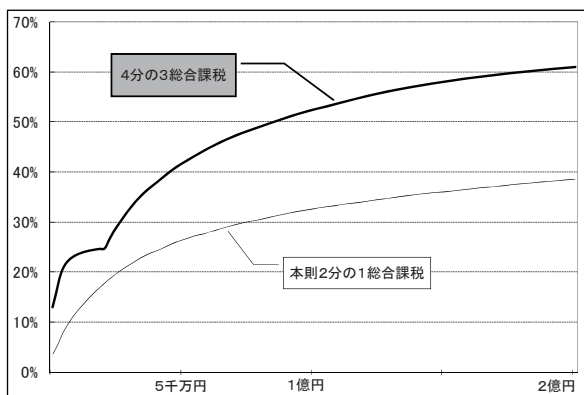
つまり、所得税本則の2分の1総合課税に代えて導入された低率な分離比例軽減措置を廃止し、所得税本則2分の1総合課税よりも相当に重い4

分の3総合課税としたのであった。また、譲渡所得が少額な場合であっても、最低税率は20%を下回らないようするため、譲渡益2,000万円以下の部分を一律20%の比例税率とした。

この点について、政府税調答申では、「長期譲渡所得に対する20%の分離比例課税を廃止して、所得税本則の2分の1総合課税に復帰することとすると、譲渡所得の金額が小さい場合には、従来よりもかえって負担が軽減される場合が相当生ずることになる」とし、また、長期保有土地とはいえ、「その譲渡益の大半はここ数年の地価上昇に起因していることからして、ある意味で短期譲渡所得の分離重課制度との関連をも考慮して然るべき」であるとして、「土地譲渡所得に対する最低税率は20%に維持していくことが適当である」と結論づけた。また、「このように、譲渡所得が少額な場合について、所得税本則の2分の1総合課税よりも重い負担を求める以上、高額な所得についても、これに見合って本則の2分の1総合課税よりも重い負担を求めることは当然考える必要がある」としている。

昭和50年度改正による4分の3総合課税と、本則2分の1総合課税の税負担率の比較は下のグラフのとおりであり、4分の3総合課税がいかに重課であるかがわかる。

【グラフ2】4分の3総合課税と2分の1総合課税



なお、この4分の3総合課税の計数的根拠として、当時の税務当局から、「昭和44年以降の地価値上がり益は2倍以上（全国市街地価格指数で

2.3倍）であることからすると、譲渡益の半分以上が短期譲渡所得に見合う部分と考えられ、この部分は全額課税、その他の部分については2分の1総合課税と考えると、全体として4分の3総合課税となる」等の考え方が示された<sup>(注9)</sup>。

### (2) 居住用財産譲渡の特別控除の引上げ

土地の値上がり益吸収を狙って、長期保有土地に対する譲渡課税が、それまでの分離比例軽課から一転して4分の3総合課税という重課措置へと変更されたため、従来の分離比例軽課が有していた土地の供給促進効果も大きく減殺されることが懸念された。

この点については、政府税調においても活発に議論された結果、当面、公的な土地取得等を阻害しないよう、既に設けられている各種の譲渡所得に対する特別控除の引上げによって対処することされた。

これに伴い、居住用家屋及びその敷地の譲渡は、生活の本拠地の譲渡であるといった点にとくに配慮することとされ、居住用財産の譲渡に係る特別控除額を、従来の1,700万円から、収用等の場合と同額の3,000万円に引き上げられることとなった。

なお、4分の3総合課税による重課措置は、昭和51年1月1日以後の譲渡から適用するとされていたが、この特別控除額の引き上げは、それより1年早い、昭和50年1月1日から適用するものとされた。

### 第3節 昭和53年度の居住用財産譲渡特例の改正

これまでの居住用財産譲渡に対する特別控除は、現に居住の用に供していた家屋及びその敷地を譲渡した場合か、災害等により滅失した家屋の敷地を災害等のあった日から1年以内に譲渡した場合に限って認められていた。

しかしながら、たとえば、サラリーマンが転勤等により空家となっている自宅を知人に貸したり、会社に社宅として借り上げてもらったりすることは、往々にしてあることであり、それをそのまま売却する場合には、一切、特別控除を認めないと



することも厳しすぎるし、また、転勤等の事情の解消後に、あえて短期間の自己居住の体裁をつくらうようなことも合理的でないとの意見が多く見られるようになっていた。

そこで、昭和53年度税制改正において、自己の居住の用に供さなくなった家屋及びその敷地であっても、居住の用に供さなくなってから3年目の年末までは居住性が継続しているものとして取り扱い、その期間中に譲渡した場合には、特別控除の適用を認めることとした。

#### 第4節 昭和54年度の土地税制改正

土地譲渡課税の強化措置が継続する中で、宅地に対する需要は大都市地域を中心に依然として根強いものがありながら、民間デベロッパー等の住宅地供給事業用の素地取得は減少傾向にあり、住宅・宅地供給の先行きに不安が高まりつつあった。

また、現行の土地譲渡課税の強化は、かつての異常な地価高騰という状況下で導入されたものであり、このまま継続すれば、重課措置のため宅地供給は阻害され、却って国民の住宅取得を困難とさせるため、地価が安定している現在では、4分の3総合課税は全面的に緩和すべきとの意見が多く見られるようになっていた。

このことから、昭和54年度税制改正において、現行土地税制の基本的枠組みを維持しつつ、必要最小限の見直しを行うとの基本方針の下、4分の3総合課税の一部緩和措置として、「優良住宅地の造成等のために土地等を譲渡した場合の長期譲渡所得の特例」が創設された。

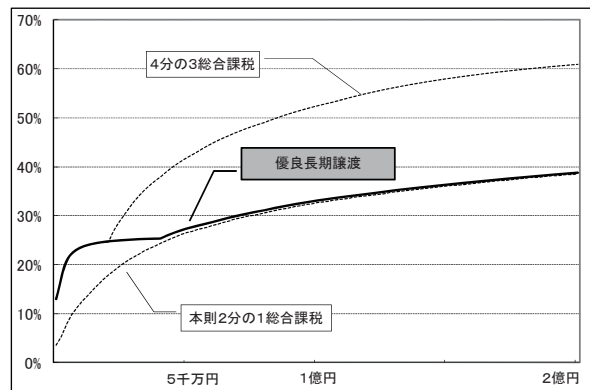
すなわち、個人の長期保有土地の譲渡のうち、一定の優良な住宅地の供給等に寄与する譲渡について、

- ① 譲渡益4,000万円以下の部分は、20%（住民税6%）の税率、
  - ② 譲渡益4,000万円超の部分は、譲渡益の2分の1を総合課税した場合の上積み税額、
- により課税するというものであった。

昭和54年度改正による優良長期譲渡特例と、4

分の3総合課税・本則2分の1総合課税との税負担率の比較は、下のグラフのとおりであり、優良長期譲渡は、4,000万円超の部分について、ほぼ本則2分の1総合課税となった。

【グラフ3】優良長期譲渡・4分の3総合課税・2分の1総合課税



また、この優良長期譲渡の特例の対象となる一定の土地譲渡とは、

- ① 国・地方公共団体等に対する譲渡又は収用等による譲渡、
  - ② 開発許可を受けて行う1,000㎡以上の宅地造成事業のための用地の譲渡、
  - ③ 優良住宅認定を受けて行う50戸以上の住宅建設又は30戸以上のマンション建設のための用地の譲渡、
- 等とされた。

これは、法人等の土地譲渡益重課制度の適用除外譲渡と同様の思想に基づくものである。つまり、法人等の土地譲渡益重課制度の適用除外となるような事業を行う民間デベロッパー等に、その素地を譲渡した個人を軽減措置の対象とするものであった。また、この優良長期譲渡の特例は、土地を譲渡した個人が、これらの要件に該当する住宅地供給事業等が行われたことを証する書類を確定申告書に添付することにより適用を受けられるものであった。

ところで、民間デベロッパー等の行う住宅地供給事業は、各種の許認可の取得や造成・建築工事等、事業完了までに長期間を要し、また、通常、素地の取得はそれ以前の段階で行われる。そのた

め、一定要件のもとに、予定の段階でも軽減課税の適用を受けられるとする「確定優良住宅地等予定地制度」が設けられた。この場合、土地を譲渡した個人は、土地を取得した民間デベロッパー等から交付を受けた「取得後一定期間（原則として2年）内に要件に該当する事業を完了することを確約する書類」、および建設大臣又は一定の公益法人が発行する「民間デベロッパー等の事業遂行能力、事業の要件該当性等を証する書類」を確定申告書に添付するものとされた。

この予定期間は最長6年までの延長が認められることになっていたが、実際には、長期間を要する大規模な宅地開発事業にとって使いやすい制度とはいえなかった。また、予定期間内に事業が完了しなかったり、中断したりしたときは、譲渡した個人に修正申告の義務が生ずる等、納税義務者以外の者の行為によって税負担が左右されるという、不安定な制度でもであった。

### 第5節 昭和55年度の土地税制改正

昭和55年度の税制改正においては、昭和50年度改正で導入された4分の3総合課税が適用期限を迎えることもあって、個人の長期譲渡所得課税を本則2分の1総合課税に復帰すべきとの議論が行われたが、最終的には、以下の改正が行われたにとどまっている。

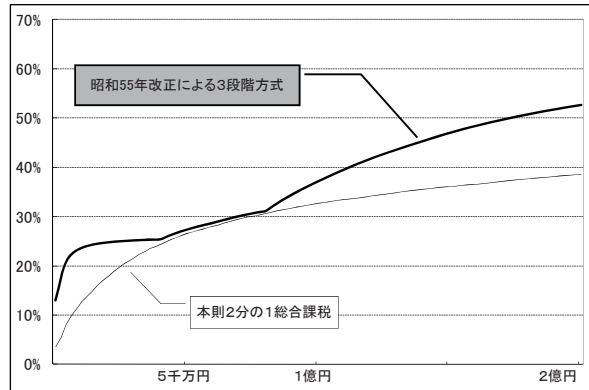
個人の長期保有土地の譲渡課税については、以下の3段階方式とし、

- ① 譲渡益4,000万円以下の部分は、20%（住民税6%）の税率、
  - ② 譲渡益4,000万円超8,000万円以下の部分は、譲渡益の2分の1を総合課税した場合の上積み税額、
  - ③ 譲渡益8,000万円超の部分は、譲渡益の4分の3を総合課税した場合の上積み税額、
- により、それぞれ課税するというものであった。

これにより、譲渡益が8,000万円以下の譲渡については一応の軽減が図られることとなったが、税額計算は従来よりも複雑なものとなった。

昭和55年度改正による3段階課税方式と、本則2分の1総合課税の税負担率の比較は、下のグラフのとおりであり、譲渡益4,000万円超8,000万円以下の部分については、ほぼ本則2分の1総合課税の水準になっている。

【グラフ4】3段階方式課税と本則2分の1総合課税



また、この昭和55年度税制改正において、「三大都市圏の既成市街地等内にある土地等の中高層耐火共同住宅建設のための買換え等の特例」が創設されている。

すなわち、個人が、三大都市圏の既成市街地等内にある土地・建物等を譲渡し、その譲渡した土地の上に新築される地上階数4以上の中高層耐火共同住宅の全部又は一部を取得し、1年以内に居住又は事業の用に供した場合に、取得価額の引継ぎによる課税の繰り延べを認めるものである。

これは、「三大都市圏特に首都圏における土地・住宅問題に対処する観点から、…これら地域における…、立体化・高度化による有効利用を促進する」ため、いわゆる等価交換型マンションの建設促進を目的としたもので、事業用資産の買換え特例、居住用財産の買換え特例に次ぐ、新たな買換え特例の創設であった。

しかしながら、対象地域が三大都市圏の既成市街地等内という、ごく限られた区域<sup>(注10)</sup>であったため、創設当時から、対象地域が狭すぎるとの意見が多かった。

以上述べたように、昭和44年度税制改正による軽減措置導入から、一転して重課措置の時代とな

り、その後、徐々に、「穴抜き」的な緩和措置、部分的軽減措置が行われてきたが、長期・短期の区分が昭和44年1月1日で固定されているため、取得後10年近く経過してもなお、短期保有土地として扱われることや、所得税本則2分の1総合課税との格差は依然としてあること等の問題点が指摘されていた。

これらが昭和57年度税制改正における「長期安定的な土地税制の確立」へとつながって行くのであるが、それについては次回で述べることとする。

(文責 大柿 晏己)

※ 文中、意見にわたる部分は筆者個人のもので、所属する組織とは関係ありません。

(注1) 累進税率で一挙に課税することによる負担増を緩和する方法として、土地の値上がり益が、保有期間中、毎年平均的に発生したものと、譲渡益を保有年数で割った金額に対して、その金額に応じた累進税率を適用して税額を計算し、それを保有年数倍するという方法がある。これは、保有年数で除し、保有年数を乗ずることから「N分N乗方式」と呼ばれる。

税率の刻みと累進度にもよるが、2分の1総合課税は、20分20乗の負担にほぼ近いといわれている。(吉牟田勲「土地税制の諸問題」日本不動産学会『季刊日本不動産学会誌』第2巻第4号)

(注2) その後、昭和57年度税制改正において、三大都市圏の特定市街化区域における特別土地保有税(いわゆるミニ保有税)が創設され、さらに、平成3年度税制改正において、「遊休土地特別保有税」と国税の保有税である「地価税」が創設されている。

(注3) 具体的な計算方法は以下による。  

$$\{[(譲渡益 - 30 \text{万円}) + \text{他の所得}] \times \text{累進税率} - (\text{他の所得} \times \text{累進税率})\} \times 110\%$$

(注4) 当時の所得税の最高税率は75%、住民税の最高税率は18%で、両税合計すると限界税率は93%となるが、所得税法の「賦課制限」により、実際の納税額は最高でも80%(その分、住民税をカットする)が上限とされていた。しかし、短期譲渡所得に対しては、その1割増の88%で課税することとされた。

なお、この賦課制限は、その後の所得税率の引下げにより、現在では廃止されている。

(注5) 迫水久正「新しい土地税制」(税務研究会1969)。  
 また、批判の中には、「この税制は、いわば白昼公然と欠陥車を国民に売り渡すようなもの」とする痛烈なものもあった。(北野弘久「企業・土地税法論」勁草書房1987)

(注6) ここでいう「土地等」の譲渡には、土地及び土地の上に存する権利の譲渡のほか、土地保有会社の株式の譲渡等、土地取引類似行為が含まれるが、建物等の譲渡は含まれない。

(注7) 前掲(注1)において、吉牟田勲氏が詳細なデータを紹介しておられる。

なお、個人情報管理が厳しい現在では考えにくいことだが、当時は、高額所得者の氏名・職業・所得額を毎年公示する制度(いわゆる長者番付)があった。これは、昭和58年度から納税額を公示する制度に変更され、個人情報保護法施行に伴い現在では廃止されている。

(注8) 具体的な計算方法は以下による(国税の場合)。  
 ① 譲渡益2,000万円以下の場合…譲渡益×20%  
 ② 譲渡益2,000万円超の場合…次の(a)と(b)の合計額  
 (a) 400万円(=2,000万円×20%)  
 (b) {(他の所得+譲渡益×3/4)×累進税率}  
 - {(他の所得+1,500万円)×累進税率}

(注9) これについては、佐藤和男「土地と課税」(日本評論社2005年)に詳細な記述がある。

(注10) ここでいう「三大都市圏の既成市街地等」とは、首都圏整備法に規定する「既成市街地」、近畿圏整備法に規定する「既成都市区域」及び中部圏整備法に規定する「都市整備区域」のことであり、たとえば、首都圏においては、東京都23区と武蔵野市の全域、三鷹市・横浜市・川崎市・川口市のそれぞれ一部だけというものであった。

#### 【参考文献】

- 佐藤和男「土地と課税」(日本評論社2005)
- 佐藤和男「土地税制の歴史的展望」(日本不動産学会誌第2巻第4号1987)
- 佐藤進/宮島洋「戦後税制史(第二増補版)」(税務経理協会1990)
- 社財政研究所「税制調査会答申集」(財経詳報社1983)
- 迫水久正「新しい土地税制」(税務研究会1969)