

3-3-5 税制調査会

3-3-5-1 土地税制の見直しに当たって（1990年6月22日）

税制調査会土地税制小委員会が審議経過を論点整理という形で中間的に取りまとめたもので、公表されたが非公式の文書。「土地税制の見直しの視点」において、課税の公平という観点から土地資産への適切な課税が求められていること、開発利益の回収の観点からも適正な課税の必要があること、土地を利用した節税策など「税制が土地需給を歪めている点に対処」すべきことなどから、「土地税制が土地政策の中の極めて重要な手段の一つとして適切な役割を果たすべきである」としていることが重要である。このような認識は平成3年税制改革に向けての税制調査会答申[3-3-5-2]に引き継がれた。

土地税制の見直しに当たって——これまでの審議の論点整理

平成2年6月22日

税制調査会土地税制小委員会

税制調査会土地税制小委員会は、本年4月13日の第1回会合以来今回まで既に13回にわたり審議を重ねてきた。その間、5月29日の第9回会合では、土地問題やその対策のあり方、土地政策の総合的推進の必要性、土地税制の検討の視点といった基本的な論点を整理し、小委員長とりまとめの形で「土地税制見直しの基本課題」を発表している。

この中で、我々は、土地税制は、資産に対する適正な課税という視点、及び土地政策の一環としての土地税制という視点、の両面から考えていく必要があることを明らかにした。

その後、当小委員会では、「土地税制見直しの基本課題」で示したような認識を踏まえつつ、土地税制そのものについての審議を続けてきた。

以下、当小委員会として土地税制を見直していく際の視点を改めて提示したうえで、土地に関連する税制の現状を見ながら、それらについての主な論点を整理しておくこととする。なお、以下の論点はあくまでも現在までの審議の過程におけるものであり、今後の審議に応じて新たな論点が追加される可能性もある。

当小委員会としては、今秋に予定している報告に向けて、引き続き具体的な検討を行っていくこととしたい。

1. 土地税制見直しの視点

- ① 第一に、課税の公平の観点からは、最近の地価高騰により資産格差の拡大が問題となる中で、

勤労所得などに対する税負担とのバランスにおいて、土地という資産に対し適正な課税を行っていくことが極めて重要である。

土地は、公共投資や経済活動の集積などの外部的要因によりその価値が上昇する性格を有することから、開発利益の吸収という観点からも適正な課税を考えていくべきである。

税制本来の公平性や中立性の立場から、土地という資産に対しその譲渡、保有、取得の各段階で相応の税負担を求めていくこと、あるいは土地を利用した節税策など税制が土地需給を歪めている点に対処していくことが、結果として土地の有利性を減殺し、土地の有効利用など土地政策にも資することになると考えられる。

- ② 第二に、土地問題の解決が国民的課題となっている状況の下で、土地税制は土地政策の中の極めて重要な手段の一つとして適切な役割を果たすべきである。

土地問題には、様々な側面があり、その原因も構造的なものあるいは短期的なものなど複合的要素から成り立っている以上、いうまでもなく土地税制のみで土地問題を解決することは困難である。しかし、大都市圏を中心に土地の利用価値と交換価値があまりにもかけ離れている状況にあって、土地税制は、土地の資産としての有利性を減殺し、投機的な土地取引を抑制しながら土地の有効利用の促進を図る点で、重要な役割を果たし得ると考えられる。

税制により土地の有効利用促進を図る場合、現在有効に利用されていない土地を有効な利用のために供給させたり、同一所有者の下で高度利用させたりするとともに、いわゆる実需か仮需かを問わず土地の有効な利用よりも資産価値に着目した値上がり目的や資産保全目的の土地需要を抑制することが重要である。土地の投機的取引を抑制するという見地からは、短期的な土地転がしを抑制するような規制も必要となろう。

2. 譲渡課税

(1) 現行制度

- ① 土地の譲渡益に対しては、国税としての所得税又は法人税、道府県税及び市町村税としての住民税が課されている。
- ② 土地の譲渡益に対する課税は、譲渡する土地の保有期間により税負担が異なるが、長期保有分については、個人が5年超の長期保有土地を譲渡した場合には、譲渡益4,000万円以下の部分に対し所得税20%、住民税6%、4,000万円超の部分に対し所得税25%、住民税7.5%の税率により課税が行われる。(ただし、譲渡益が事業所得や雑所得に該当する場合には他の所得と合算して通常総合課税)。法人が5年超の長期保有土地を譲渡した場合には、譲渡益は他の所得と合算して通常税率により課税される。
- ③ これに対し、5年以下の短期保有、2年以下の超短期保有の土地を譲渡した場合には、投機的な土地取引を抑制する見地から個人の場合も法人の場合も長期保有土地の譲渡の場合に比べて相当程度重課される(ただし、個人の超短期重課は事業所得や雑所得に該当する場合のみ)。
- ④ 以上のような一般的な課税方式に対し、個人により居住用土地・建物の譲渡、あるいは収用や優良な住宅地の供給など特異的政策目的に応じた土地の譲渡については、各種の特別控除や軽減税率の特例により税負担の軽減が図られている。なお、個人による土地の譲渡についてみると、特別控除などにより譲渡所得の約半分が課税の対象外になっている。
- ⑤ また、企業の地方分散、都市再開発などを促進する見地から、一定の土地・建物を他の一

定の土地・建物などに買い換えた場合に、従前の資産の原価を引き継ぐ形で譲渡課税の繰延べを認めるいわゆる事業用資産の買換え特例が設けられている。本特例の結果、法人所有土地や個人の事業用土地の含み益について引き続き課税の延期が行われることになる。

(2) 主な論点

- ① 土地の譲渡課税の一般的な税負担水準については、宅地供給の促進を図る見地から軽減すべきであるとの意見があった。

これに対し、勤労所得に対する税負担と比較して、外部的要因により生じた土地の値上り益を軽減することは課税の公平から見て問題が多いとの意見、実態的には土地の供給は多額の資金が必要となった場合にのみ行われる傾向が強く、譲渡課税を一般的に軽減することにはあまり意味がないのではないかとの意見、あるいは譲渡課税を軽減すると土地の資産としての有利性が増して土地への需要が増え、土地政策上もかえって逆効果ではないかとの意見があり、このようなことから土地の譲渡益に対しては相応の税負担を求めるべきであるとの意見があった。

- ② 一般的な土地の譲渡に対しては相応の税負担を求めていくとしても、優良な住宅地の供給に充てられるなど譲渡された土地が特定の政策目的に沿って有効に利用される場合については、譲渡時の税負担軽減を図る特例を更に拡充する必要があるとの意見があった。

これに対し、これまでも特に譲渡課税において多種多様な特例を認めてきたことが土地の資産としての有利性を高めてきた面があるので、特例の拡充には慎重に対応すべきであるとの意見、また、既存の特例については政策効果や税以外の諸施策との斉合性を再点検しながら、真に必要なものを見極めていくべきであるとの意見があった。

- ③ 短期・超短期重課制度については、土地転がしという典型的な投機的取引を抑制する観点から、存続させるべきであるとの意見があった。なお、長期的視点に立った場合、超短期、短期、長期の区分により土地を長く保有するほど譲渡益への税負担が軽くなるという現行の譲渡課税の仕組みに問題はないか、との意見があった。

- ④ 事業用資産の買換え特例については、多極分散の観点からその意義が認められるとの意見がある一方、今回東京都心部における地価上昇が周辺地域及び地方へ波及する際の原因の一つになったのではないかとの意見、長期保有土地から償却資産への買換えの特例が大都市圏におけるマンションなどへの過大な需要をもたらしているのではないかとの意見があった。総合的な国土利用、土地政策の観点から見てその効果に疑問があるものやかえって弊害を招いて居るものがあれば、見直しを行うべきであるとの意見があった。

3. 保有課税

(1) 現行制度

- ① 土地の保有に対しては、現在、固定資産税、都市計画税、及び保有に係る特別土地保有税が課されている。これらは、いずれも市町村税である。
- ② 固定資産税は、保有課税の中心であり、「適正な時価」（固定資産税評価額）に対し、税率1.4%（標準税率の場合）で毎年課税される。一般住宅用地についての課税標準の2分の1への軽減、小規模住宅用地（一般住宅用地のうち200㎡までの部分）についての課税標準の4分の1への軽減などの特例がある。

三大都市圏の特定市の市街化区域内農地は原則としては宅地としての課税が行われること

になっている。しかし、長期営農継続農地制度の特例があり、面積が990㎡以上で10年以上の営農の継続が適当と認められる農地については、農地課税相当額を上回る税額が徴収猶予されたうえ、5年ごとに営農継続の事実が確認されれば猶予税額を免除することとされている。

- ③ 都市計画税は、都市計画事業又は土地区画整理事業の財源に充てるため市街化区域などの一定の地域で、固定資産税評価額に対し制限税率0.3%の範囲内で課されている。
- ④ 特別土地保有税は、投機的な土地取引の抑制と土地の有効利用の促進を目的として創設された政策税制である。このうち保有に係る特別土地保有税は、昭和44年以降に取得された一定面積以上の土地に対して取得価額を課税標準として、1.4%の税率で課されている（固定資産税相当額は税額免除）。ただし、恒久的な建物の用に供される土地については納税義務が免除されている。

(2) 主な論点

- ① 土地という資産に対し適正な課税を求めていく立場からは、現行の土地の保有に係る税負担水準は低すぎるのではないかとの意見、したがって、より適切な税負担を求めるべきであるとの意見があった。

また、土地政策上も、土地保有コストを高めることにより土地の資産としての有利性を減殺し、値上り期待や資産保全目的の需要を抑制しながら土地の有効利用を促進する必要があるとの意見があった。

- ② 上記のような土地の保有に対し一層の負担を求めるべきであるとの意見に対し、国民生活や企業活動に過重な税負担を求めることになるのではないかとの懸念が示された。

これに対し、開発利益の吸収や土地が受益する公的サービスの費用分担という観点、あるいは土地という限られた公共的な資源を占有することへの対価という観点から、土地の保有には当然に相応の負担が伴うべきであるとの意見があった。

- ③ 土地の保有課税の検討に当たっては、課税の根拠や目的あるいは税の性格といった基本的な点を十分に検討する必要があるとの意見があった。

- ④ 土地の保有に対する税負担を考える際には、賃貸料や製品価格への転嫁などの経済効果をどう見るのか、今後更に検討する必要があるとの意見があった。

- ⑤ 居住用財産などに対しては現行制度におけると同様一定の配慮を行う必要があるとの意見があった。ただ、これらの配慮が資産への適正な課税や有効利用の促進といった目標を妨げることにならないよう留意すべきであるとの意見があった。

- ⑥ 保有課税を考えていく場合、一般的に土地全体を対象としていくとの考え方の他に、次のようないくつかの考え方が示された。法人が個人に比べて強い経済力を背景に土地の取得を進め、それが地価高騰を招いている面があるので、こうした点に対処する税制が必要であるとの考え方、低未利用地のみを対象として一層の税負担を求めるという考え方、大規模所有土地だけを対象とするという考え方、地価高騰の著しい一定の地域だけを対象とする考え方、保有そのものではなく土地の含み益に課税するという考え方、あるいは譲渡課税の強化を図るとともにこれによる供給抑制効果を打ち消す見地から含み益の譲渡課税が繰り延べられることにつき利子相当の負担を求めるという考え方、などである。

これらの考え方については色々な問題も考えられるが、土地税制に係る二つの視点を踏ま

えつつ、それぞれ意義や問題点を更に検討していく必要があるとの意見があった。

- ⑦ 固定資産税は、その性格が、本来資産の保有と市町村の行政サービスとの間に存在する受益関係に着目し、土地の使用収益し得る価値に応じた負担を求めるものである。従って、土地の取引価額を課税標準とすることは適当ではなく、土地政策の一環として固定資産税を考えることには自ら限界があり、本税の性格に即して評価水準の均衡化・適正化を図る必要があるとの考え方があった。この関連で、固定資産税評価については、評価の適正の確保に資するため、基準値等の路線価の公表を行うべきであるとの意見があった。

また、保有課税の強化については、固定資産税を段階的に引き上げ、中長期的にその強化を図るべきであるとの意見があった。

- ⑧ 大都市地域の市街化調整区域内農地については、昭和63年6月の「総合土地対策要綱」及び平成元年12月の「今後の土地対策の重点実施方針」において既に政府の方針が示されている。その方針に沿って、営農の現況も踏まえつつ緑地や空間の維持などの見地から都市計画上引き続き農地として「保全すべきもの」と「保全することとされないもの」とを明確に区分したうえで、後者については、資産に対する適正な課税の観点から固定資産税の課税の適正化を行う必要があるとの意見があった。

この場合、生産緑地地区制度などにより都市計画上保全すべきものとして区分された農地については、「総合土地対策要綱」に示されたように、転用制限の強化、転用する場合に地方公共団体が優先的に先買いできる制度の整備など、所有者の都合に基づく転用を制限することにより保全の実を上げる方策が不可欠であるとの意見があった。

なお、保全することとされない農地に対して課税の適正化を行うことにより土地の供給を図っても、企業などによる買占めの対象となってしまうだけではないかとの意見があった。この関連で、農地から転用された土地がサラリーマンの住宅など望ましい利用に供せられることになるよう計画的な宅地化を図る関連諸施策が必要であるとの意見があった。

- ⑨ 特別土地保有税については、実効ある遊休地の利用促進制度の創設など土地利用計画上の制度の整備を前提に遊休地に対する課税を強化すべきであるとの意見、また、土地政策を推進する幅広い角度からその活用・拡充を検討していくべきであるとの意見があった。

4. 取得課税

(1) 現行制度

- ① 土地の取得に対しては、道府県税としての不動産取得税、市町村税としての取得に係る特別土地保有税、土地を登記する際の国税としての登録免許税、土地を含めた相続財産に課せられる国税としての相続税により税負担が求められている。
- ② 不動産取得税は、固定資産税評価額に対し税率4%で課税される。住宅用土地の場合には、税額の4分の1に相当する額の減額が行われる。
- ③ 取得に係る特別土地保有税は、一定面積以上の土地の取得に対して、取得価額を課税標準として税率3%で課税される（不動産取得税相当額は税額控除）。ただし、恒久的な建物等の用に供される土地については、納税義務が免除されている。
- ④ 登録免許税は、土地の登記の際に、固定資産税評価額に対し、例えば売買による取得の場合5%の税率により課税される。

- ⑤ 相続税は、個人が相続により土地を取得する際に、他の相続財産とともに課されるものであるが、土地は相続財産の7割を占めている。課税標準は相続時の「時価」（相続税評価額）、税率は10～70%である。小規模宅地（200㎡までの部分）に対しては、居住用宅地の場合通常の相続税評価額から50%、事業用宅地の場合60%を減額する特例が設けられている。

農地については相続税の納税猶予制度があり、相続人が農業を継続する場合に限りその農地の価格のうち農業投資価格（恒久的に農業の用に供されるべき農地として取り引きされる場合に通常成立すると認められる価格）を超える部分に対する相続税の納税を猶予し、20年間農業を継続した場合などには猶予税額を免除することとされている。

(2) 主な論点

- ① 土地の取得に対する不動産取得税や特別土地保有税、登録免許税については、土地の保有や譲渡に対する課税とのバランスに配慮しながら、能力に応じた負担や投機的取引の抑制などの趣旨を踏まえつつ、その課税のあり方を検討すべきであるとの意見があった。
- ② 地価高騰に伴い相続税の負担が過重になっており、軽減する必要があるとの意見があった。一方、相続税は、資産再配分の重要な機能を有しており、資産格差の拡大への適切な対処が求められる中で資産格差是正のため中心的役割を担うべきであり、厳正な対応が必要であるとの意見があった。
- ③ 市街化区域内の農地に係る相続税の納税猶予制度については、「総合土地対策要綱」及び「今後の土地対策の重点実施方針」において既に示されている政府の方針に沿って、先述の「保全すべき農地」として都市計画上の明確な位置づけがなされないものについては資産課税の適正化の観点からの見直しを行う必要があるとの意見があった。
- ④ 相続税評価については、土地の評価が低いことが他の資産に比べ土地の有利性を高めており、節税を目的とする不要不急の土地需要を招来しているという問題があるとの意見、したがって、資産課税の適正化の観点から、相続税の性格に配慮しつつ取引価額に対し適切に近づけるよう可及的速やかに均衡化・適正化を図るべきであるとの意見があった。
- ⑤ 不動産を利用した株式評価に係る相続税の節税策については、その対応策を早急に検討すべきであるとの意見があった。また、土地以外の資産を利用した相続税の節税策についてもその対応策を早急に検討すべきであるとの意見があった。

5. その他

- ① 土地税制の見直しは資産に対する適正な課税や土地政策の一環という視点から進めていくものであり、見直しに伴い税負担の変化を生ずる場合には、税体系全体との関係をどのように考えるのか、更にはより広く財政全体との関係をどう考えるのか、といった点についても検討が必要であるとの意見があった。
- ② 既存の土地税制は、土地に対する複雑な制度や種々の保有・利用形態を反映してかなり複雑な仕組みとなっているが、個々の税制上の措置と税以外の施策・制度との斉合性や政策効果を再点検しながら、極力簡素・合理化の方向で見直すべきであるとの意見があった。
- ③ 上述の土地の譲渡、保有、取得の各段階における課税のほかにも、所得税制や法人税制本体において土地に対する諸経費が損金算入されることなど、土地需給に影響を与えているという意味で土地に関連する税制としてあわせ検討されるべき問題があるのではないかとの意

見があった。このような所得税・法人税制上の取扱いなどに関連し、目に余る節税策への対処その他の見地から見直すべき点があれば、是正策を検討すべきであるとの意見があった。

(参考) 現行土地関連税制の概要 (省略)

3-3-5-2 土地税制のあり方についての基本答申（1990年10月30日）

「平成3年度税制改正」における土地課税強化の基調を決定した税制調査会の答申である。土地税制と土地政策が密接な関係にあることは誰もが否定しないところであるが、土地税制の側から見た両者の関係のあり方と土地政策の側から見たそれとは同一でないばかりか、地価高騰などの土地問題が生じた原因についての認識も、またその解決のためにとるべき施策についてもしばしば対立し、またはそれぞれの主張が平行線をたどった。

土地政策の側からは、土地の保有・譲渡・取得のいずれにおいても税制のあり方が重要な作用を及ぼすことから、土地政策の手段として税制が積極的な役割を果たすことを求めるとともに、土地税制のあり方が土地問題の一因であるとして税制のもたらす弊害を是正することを望んだ。土地税制の側では、税制の公正・中立という観点から土地政策の手段として位置付けることを誤りとし、土地問題の解決はまず土地政策が国土の計画的利用、都市計画手法の活用、投機的土地取引の抑制、不動産融資の適正化等によって図るべきであり、税制はそのような土地政策の展開を側面から支援するにとどまる、という主張を繰り返してきた。

ここで取り上げる「土地税制のあり方についての基本答申」は、土地税制と土地政策の関係について改めて検討し、土地問題の解決において税制が果たすべき役割の重要性を認めるとともに、土地基本法の成立によって土地政策の総合的な推進が可能となったことから、税制が土地政策に積極的なかわりをもつ条件が生まれたことを強調している。また、税制が公正・中立であるべきことは今後とも変わらないが、これまで買換え特例等による税負担の軽減、土地の値上がりによる含み益に対する課税の先送り、他の資産に比べての相続税評価額の低廉、固定資産税の実質税率の低下による土地保有の有利性の助長など、税制のあり方が一部において土地問題の原因となったことを認めた。

「基本答申」の基本的スタンスは、土地政策の総合的推進という方向づけが明確にされることによって、土地問題の解決のために税制の側から積極的に関与することが可能となり必要となる、ということである。土地政策審議会の「土地基本法を踏まえた今後の土地政策のあり方について」の答申[3-3-3-1]が1990年10月29日に出されたことをもって土地政策の総合的推進とその方向付けが明らかになったとして、翌日10月30日に税制調査会がこの答申を行った。

具体の税制に関する答申のポイントとしては、①土地保有税(仮称)の創設、②固定資産税の評価の見直し、③長期譲渡所得税の強化、④特別控除、買換え特例等の見直し、⑤相続税評価の適正化など。①はその後曲折を経て「地価税」として実現した。

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

内閣総理大臣海部俊樹殿

税制調査会会長小倉武一

土地税制のあり方について、当調査会の意見を別紙のとおり答申します。

税制調査会委員名簿

本答申の審議に参加した委員及び特別委員は、次のとおりである。

委員

飯田経夫	○五十畑隆	○石弘光	井上光	○梅村正司
○大谷健一	○大宅映子	○大山晃人	○小倉武一	○織木秀實
○加藤一郎	○加藤寛	○河合良一	○粟原勝	○小早川新
○小松勇五郎	○近藤隆之	○佐々木喜久治	佐治敬三	杉田亮毅
○田中里子	寺田千代乃	○戸田栄輔	○端田泰三	○土方武
真柄栄吉	松井義雄	○山田精吾	山下眞臣	○吉國二郎

なお、横田良男が途中辞任し、梅村正司がこれに代わり委員に委嘱された。

特別委員

○安藝哲郎	○池田斉	○石原舜介	岡田卓也	○貝塚啓明
○金子宏	○清宮龍	○河野正三	○河野光雄	○鈴木淑夫
○武田亨	○立山武司	○新飯田宏	○野口悠紀雄	○長谷川徳之 輔
○播久夫	○広瀬一郎	○廣瀬嘉夫	藤田晴	○松尾好治
○松本作衛	横河正三	○米原淳七郎	渡部昇一	

(○印を付した委員及び特別委員は、土地税制小委員会に所属した委員及び特別委員である。)

目次

はじめに

第一 土地問題への新たな取組み

- 1 土地税制見直しに求められているもの
- 2 土地基本法の下での土地問題への取組み
 - (1) これまでの地価動向と土地政策の経緯
 - (2) 土地基本法の制定と土地税制
- 3 土地政策の総合的推進についての要望

第二 土地税制のあり方についての基本的考え方

- 1 資産としての土地の特性と税制
 - (1) 土地の公共性
 - (2) 資産としての有利性
 - (3) 資産としての土地と税制
- 2 土地税制のあり方についての視点
 - (1) 土地に関する税負担の適正・公平の確保

(2) 土地政策の一環としての税制

第三 土地税制の具体的あり方

一 保有課税

- 1 基本的考え方
- 2 具体案の検討
- 3 土地保有税（仮称）の創設
- 4 既存税制の見直し

二 譲渡課税

- 1 基本的考え方
- 2 個人の土地譲渡に対する課税方法について
- 3 法人の土地譲渡に対する課税方法について
- 4 特別控除、買換え特例等について

はじめに

近年の地価の異常な高騰は、我が国の社会経済に深刻な問題を生じさせており、土地問題の解決は我が国にとって最大かつ緊急の課題の一つである。昨年12月の土地基本法の制定により「土地についての基本理念」が定められたが、税制面においても、その理念にのっとり、資産としての土地に対する課税の適正化が求められている。

当調査会は平成2年4月6日の第34回総会において土地税制小委員会を設置し、土地税制見直しのための審議を行ってきた。

土地税制小委員会においては、本年4月13日の第1回会合以来10月30日までに21回にわたり審議が行われたが、当調査会は、同小委員会における議論のとりまとめとして総会に提出された土地税制小委員会報告に基づき、ここに「土地税制のあり方についての基本答申」を決定した。

当調査会は、この提言の内容が一体として成案にとりまとめられ、かつ、適切に実施に移されるよう、政府に対し特段の配慮を要請するものである。

第一 土地問題への新たな取組み

1 土地税制見直しに求められているもの

- (1) 近年の大都市圏を中心とする地価高騰は、土地を保有する者と保有しない者との間の資産格差を極めて大きなものとするとともに、土地を保有しない者にとってこの格差を縮小することをほとんど不可能なものとした。土地保有に係る資産格差は土地売却によるキャピタル・ゲインの有無によって資産所得面の格差も著しいものになっている。

地価が勤労者の稼得所得の伸びを大きく上回って上昇したため、土地や住宅を取得しようとする個人又は世帯にとって、その生涯設計の自由度や消費生活のゆとりなどの面で大きな制約となっている。また、企業活動の面においても、土地を保有しているかどうかにより、事業経営上の諸局面での対応可能性に大きな企業間格差がもたらされている。さらに、様々の理由から、土地

の保有が個人から企業に移り企業の保有する土地資産が増加する傾向がみられる。

また、大都市圏の地価高騰が大都市圏と地方圏との格差を拡大する一方、地方圏の一部に波及し新たな問題となっている。経済の構造変化を担う新興の企業や我が国での事業展開を望む外国企業の企業立地が制約され、公共投資における用地費増の圧迫により社会資本整備が遅れるなどの問題も惹起している。

こうした土地保有に関する格差は、地価高騰という各個人・企業の努力とは直接関係のない経済事象を原因とし、それ以前から土地を保有していたかどうかにより生じたものである。それが土地という国民の諸活動における最も基礎的な要素にかかわるものであるだけに、この問題に対する社会的不公平感が極めて強いことは当然のことと思われる。

我が国においては、高い勤労意欲、事業意欲を基礎とする長期的な経済発展の下で、公平で平等な社会が築かれてきた。近年の地価高騰に伴う勤労の価値の相対的低下、土地を持っていれば必ず儲かるという土地神話の存在は、これまで我が国社会の繁栄を支えてきた「公平」や「機会の平等」に対する基本的な信頼を動揺させ、勤労意欲や事業意欲の減退を招きかねないと懸念される。

21世紀を視野に入れて公正で活力ある社会経済を維持していくためには、このような土地をめぐる様々なゆがみを放置することはできない。すなわち、土地問題は現在及び将来において我が国が解決しなければならない最重要課題の一つであり、一時的・対症療法的な地価対策あるいは土地需給対策にとどまらず、中長期的視点に立って、地価の異常な高騰の発生を抑止しようとするような政策体系を確立する必要がある。このため、各般の施設が総合的に講じられなくてはならないが、その中であって土地に対して適正な課税が行われることの意義は極めて大きいものと考えられる。

- (2) 先般の税制の抜本的改革は、勤労所得に対する負担を大幅に軽減し、消費に応じ負担を広く薄く求めることなどにより、それまでの税制が抱えていた様々なゆがみやひずみを是正し、さらに、本格的な高齢化社会の進展や経済社会の一層の国際化に対応する観点から、所得・消費・資産等に対する課税の間で均衡のとれた税体系を構築することを目標として行われた。資産に関する課税の面でも、土地、株式等に対する課税が必ずしも十分でないことが税制に対する不満を高めているとの問題意識に立って、有価証券譲渡益の原則課税化など課税の適正化が図られたところである。

しかし、土地税制の抜本的な見直しについては、広く総合的な土地政策が講ぜられることが求められる中であって、他の諸施策との整合性に配慮することが極めて重要と考えられることから、土地問題に対処する諸施策の基本的理念の確立を待って取り組む必要があった。

昨年12月、土地基本法が成立し、総合的な土地政策の基本的スタンスが明らかになった今日、先般の税制改革が目指した所得・消費・資産等の間で均衡のとれた税体系を確保するためにも、また、土地基本法の趣旨に沿って税制がその役割を果たすためにも、国民の声に応え土地税制のあり方について総合的な見直しに取り組むことが急務であると考えられる。

2 土地基本法の下での土地問題への取り組み

(1) これまでの地価動向と土地政策の経緯

- ① 我が国の地価は、昭和30年代の高度成長期に工場用地の需要拡大や産業・人口の大都市集

中に伴う住宅需要の急増等から、大都市圏及び工業地を中心に高騰した。このような状況を受けて昭和 43 年には都市計画法の全面改正が行われ、市街化区域、市街化調整区域の区分など都市計画の整備がなされた。

税制の分野では当調査会の「土地税制のあり方についての答申」（昭和 43 年 7 月）による総合的な検討に沿って個人の土地の譲渡所得に対する分離課税制度の導入等が行われた。

昭和 40 年代後半においては、所得水準の上昇や都市への人口集中を背景に住宅地を主導としてほぼ全国的に地価が上昇した。その原因としては列島改造ブームや過剰流動性を背景とする投機的な土地需要の存在も指摘されている。この時期には国土利用計画法の制定（昭和 49 年）などのほか、税制面では当調査会の「今後の土地税制のあり方についての答申」（昭和 48 年 1 月）に基づき、法人の土地譲渡益重課制度、特別土地保有税の導入等が行われている。なお、特定市街化区域内農地の宅地並み課税が導入されたが、当初の目標を達成するに至っていない。

- ② 昭和 40 年代後半の地価上昇は極めて急激であったが、第一次石油危機を契機に比較的短期間でいったん低下し、その後は昭和 50 年代半ばの住宅地を中心とする上昇のほかは、おおむね安定的に推移した。今回の地価高騰は、都心部の商業地需要の急激な増大を契機に昭和 58 年ごろからその兆しを見せ始め、金融緩和状況の下で都心商業用地の地価の著しい上昇が周辺商業地、住宅地に波及し、その後さらに地方の中核都市へと波及してきている。

これに対し、昭和 63 年 6 月には土地対策の総合的推進を定めた「総合土地対策要綱」が閣議決定され、国土利用計画法の改正による監視区域制度の導入や税制面で超短期土地譲渡益重課制度の導入が図られるなどの措置が講じられている。

- ③ 我が国の地価は、長期的にみて消費者物価の上昇や国民経済の成長を上回る伸びとなっている。我が国と米国とを比較すれば、我が国は国土面積においては米国の約 25 分の 1、人口や国民総生産は約 2 分の 1 にすぎないのに対し、土地資産額は米国の約 4 倍に達するとも推計されている。特に昭和 60 年代に入ってから土地資産の名目的増加額はその間の国民所得の規模に匹敵するほどの大きなものである。我が国の地価は、全体としては、土地本来の利用価値をかなり上回る異常な水準で形成されているものと考えられる。

- ④ 地価高騰は土地の需給両面を通じた様々な要因が複合的に作用した結果であり、また、その時期や地域によっても事情を異にするが、我が国において何度となく著しい地価上昇が生じた独自の背景として、大都市集中、土地投機、土地神話の存在を挙げることができよう。

大都市集中は一面において経済発展の結果ではあるが、他方、国土全体で均衡がとれた土地利用を行う政策的努力の不足も、特定の大都市への集中を加速し、大都市圏の居住環境等の悪化を招いている。地方圏の経済活力の低下という問題も大都市集中と表裏をなす問題である。また、大都市圏においては、本来居住や業務のためあるいは公共的基盤整備のため有効に利用されるべき土地が、資産保有の手段として利用され、更には、投機の対象になっていることが合理的な地価形成を妨げている。その背後にあるのは、土地ほど有利な資産はないという人々の意識、即ち「土地神話」である。

今後、社会資本整備を中長期的に進めていくに当たっては、これまでの地価高騰の経緯等を踏まえると、税制面での対応を含め総合的な土地政策を推進していくことが一層重要である。

(2) 土地基本法の制定と土地税制

- ① これまでも様々な土地対策が講じられてきたが、その成果は必ずしも満足できるものではなかった。その背景として、土地の利用に関する国民的な合意が十分に形成されておらず思い切った土地対策を講ずる妨げとなっていたこと、各種の施策が総合的な理念に即して体系的に講じられておらず局所的に用いられてきたことがあげられよう。昨年 12 月に土地基本法が制定され、土地についての公共の福祉優先、適正かつ計画に従った利用、投機的取引の抑制、利益に応じた適切な負担という「土地についての基本理念」が定められるとともに、国、地方公共団体、事業者及び国民の責務が法制化されることになった背景には、これまでの土地対策をめぐる状況への反省があったものと理解できる。今や、土地基本法の下で、土地問題の解決に向けて各般の施策が総合的に推進されなければならない。
- ② 税制は、市場における土地の需給に税負担を通じて一定の方向性を与えることが可能であり、土地取引規制その他の施策とは別の手法で土地の市場に影響を与えうる重要な政策手段である。土地基本法においても、同法に定める基本理念にのっとり適正な税制上の措置を講ずることが求められている。

税制調査会は従来から、土地政策の一環としての土地税制のあり方について、「土地税制を活用し、特定の政策目的に沿って個人や企業を望ましい方向に誘導しようとする場合には、望ましい土地利用のあり方に関し詳細な都市計画その他の制度・施策が整備されていることが前提条件となる」と指摘してきた。例えば、多極分散を図る観点から工場や事務所などの事業用資産の買換えに対して特例を設けるとすれば、ある事業の継続を抑制すべき地域とその事業の展開を促進したい地域の区分が土地政策上明確にされていなければならない。より一般的な税制上の措置を講ずる場合にあっても、土地利用のあり方に関する理念が土地政策として明確にされていなければ、どの方向に土地税制を活用していくべきかの指針が得られない。

今般、土地基本法が制定されたことにより、土地税制が期待されている役割を果たすための環境整備が大きく前進したと考えられる。しかし、もとよりひとり税制のみで土地問題が解決できるものではない。先進諸外国の例に照らしてみても、土地問題に対処するための諸施策の中にあつて、税制の果たす役割は、重要ではあるが、一人芝居の主役ではありえない。土地基本法を踏まえた税制以外の諸施策の発動が伴わなければ、土地税制の実効も期待できない。土地税制の見直しを行うに当たり、土地問題に関する各方面の施策の一層の推進を心から望みたい。

3 土地政策の総合的推進についての要望

土地対策がその実を上げるためには、税制以外の諸施策が、税制の見直しとあわせて整合性をもって実施されることが不可欠である。

この際、土地政策の総合的推進を改めて強調するとともに、あえて税制以外の諸施策について具体的に提案し、その必要性を以下において強く訴えたいと思う。

(1) 総合的な国土利用政策の推進

限られた国土をより有効に利用する国土政策は、土地問題に対処するために重要である。我が国では、経済の国際的地位の向上に伴い、様々な機能が大都市地域に集中し過密の問題など弊害を招く一方で、山間部等の地域では、人口が減少し、過疎や不況の問題が生じている。これに対

処するためには、東京圏をはじめ大都市地域からの都市機能、産業機能等の分散を図るとともに、各地域の活性化を図ることが重要になってくる。こうした観点から、昭和 62 年に閣議決定した第四次全国総合開発計画においては、東京一極集中を是正し、多極分散型の国土形成を図ることを目標としているが、この国土計画が実効性をもつためには、長期的視点に立って総合的な国土利用政策を推進する必要がある。

(2) 都市計画上の土地利用規制等の活用

全国的な国土計画の下で地域ごとの土地利用計画を策定するに当たっては、社会経済活動の広域化により複数の行政区域をまたがる広域的な視点が重要であり、諸機能の適正配置など総合調整を図りつつ広域的な土地利用計画を整備していく必要がある。

これを受けて、各都市においては、美しい街づくりに十分配慮した良好な都市環境の実現を図るため、固有の理念を確立するとともに公正で具体的なマスタープランの充実を図る必要がある。

現在の都市計画制度においては、市街化区域と市街化調整区域とに線引きを行う区域区分制度と、市街化区域を用途に応じて色分けを行う用途地域制度が採用されているが、現行の用途地域制度では、基本的に一つの用途地域に複数用途の混在を許しているため、地域によっては住居系等競争力の弱い用途が駆逐されるといった問題が惹き起こされている。このような点にも配慮して、用途の厳正化を図りつつ、必要な地域においては用途、容積率など詳細な土地利用計画を設定するなど見直しが必要である。また、高度利用のためあるいは都心部周辺における住宅の確保などのために、用途別容積型地区計画などの活用を前提に容積率等の緩和を行うなど有効な誘導策を採ることも考えられる。

さらに、農地を転用する場合、市街化区域内農地は公共機関の用地として極めて重要なことに鑑み、乱開発を抑制し、公共用地として活用するため、市街化区域内農地を買い取る仕組みの充実を検討すべきである。

(3) 投機抑制のための土地取引規制及び土地関連融資規制等

国土利用計画法に基づく監視区域制度は、土地取引の届出の義務づけ、価格審査等を行うことを通じ効果を上げることができる。より実効を上げるために、先行的に区域指定を行うなどより的確な運用を図っていくべきである。また、規制区域制度については、開発利益の発生する大規模プロジェクトの予定地等における地価高騰等を未然に防ぐために効果的な活用を図ることも考慮に値する。

土地関連融資規制については、金融緩和等を背景に、大量の資金が土地への投資や投機に向かったこと等が地価高騰の一因となったと考えられることから、個別指導、総量規制等必要な対策をタイミングを逸することなく的確に行うことが必要である。このため、金融機関の融資状況を常時業種別に的確に把握する体制を整備する必要がある。また、いわゆるノンバンクといわれる貸金業者の土地関連融資についても、その実態を把握し、実効ある指導を行えるような方策のあり方について検討すべきである。

他方、今般の地価高騰の過程において、過大な土地担保融資により得た資金が向かう土地への需要が地価上昇をもたらし、それによる担保価値の増大が土地担保融資を更に増大させるという事態が生じたとみられる。したがって、土地担保融資については、融資の実態をも踏まえつつ、そのあり方について検討する必要がある。これらとともに今回の地価高騰の過程を教訓として生かしつつ、今後とも金融の動向については十分な注意を払っていく必要がある。

(4) 土地に関する情報の整備

土地政策の的確な策定・実施のためには、土地情報を総合的、体系的に整備することが重要である。土地情報の整備は、土地税制の適切な執行のために必要であるだけでなく、土地の合理的な利用にも資すると考えられる。土地の取引や所有の状況、土地の評価や地価の動向等に関する土地情報の多くは、主として行政機関において整備されているが、今後は行政機関相互において連携を強め、これまで以上に利活用を進めるとともに、一般のアクセス確保にも努めることが必要である。

特に公的土地評価については、現在、公示価格、相続税評価、固定資産税評価等がある。これらの評価については関係機関の連携を強め緊密に情報交換を行うこと等によって、土地基本法に定めるように、相互の均衡と適正化が図られるように努めるべきと考える。

(5) その他の施策の推進

今後、社会資本の着実な整備が進められていく中で、公共事業用地の確保が不可欠であるが、近年用地ストックが急速に減少するとともに、事業用地の取得が困難になってきている。こうした中で重要な課題とされる公共的基盤整備の促進を図っていくためには、用地先行取得制度等の施策の一層の充実を図るとともに、土地収用制度の積極的な活用などを行うことが重要である。

このほか、借地・借家法は、長い歴史の中でその背景となる社会・経済の変化も大きく、借地・借家法の新しいあり方が求められているところであり、社会全体としての土地の有効利用促進が望ましいことも考慮して、早急な見直しを行う必要があると考える。さらに、国公有地等については、土地の有効利用促進の観点にも配慮してその活用を図っていくことが必要である。

第二 土地税制のあり方についての基本的考え方

土地基本法の下で土地に関する税制のあり方を考えるに当たって、まず土地が資産としてどのような性格を有するものであるか、それに応じて税制はどのように対応すべきかについて検討を行った。

1 資産としての土地の特性と税制

(1) 土地の公共性

土地基本法においては、土地は、

- ① 現在及び将来における国民のための限られた貴重な資源であること
- ② 国民の諸活動にとって不可欠の基盤であること
- ③ その利用が他の土地の利用と密接な関係を有するものであること
- ④ その価値が主として人口及び産業の動向、土地利用の動向、社会資本の整備状況その他の社会的経済的条件により変動するものであること

など「公共の利害に係る特性」を有するものと規定されている。

さらに、同法は、土地に関する第一の基本理念としてその公共性に鑑み、土地については公共の福祉を優先させるものとするを定めている。

土地税制のあり方を考えるに当たっては、このような土地基本法の考え方が重要な指針となる。同法が定めているとおり、土地は国民共通の限られた貴重な資源であり、公共の福祉が優先すべき資産として公共的な性格を有していることに照らせば、土地を私的に保有、譲渡又は取得する

ことを通じて土地の便益を享受する場合には、他の資産ないし所得との均衡上、一層の税負担を求めることが必要であると考える。

(2) 資産としての有利性

① 土地問題の深刻化の背景には、土地は有利な資産であるとの認識が、個人や企業の間にも広く浸透していることが考えられる。

土地神話の背景となっている土地の有利性に関し、次のような点があげられる。

イ 土地は、基本的に新規の供給がない限られた資源であるという稀少性を有している。特に、我が国ではこれまで、人口の相当の増加や経済の急速な発展を背景に、土地は全体としては長期的な需給ひっ迫傾向にあった。この結果、地価上昇は経験的に土地の生産性の伸び、あるいは国民所得の伸びをかなり上回ったものとなっている。

ロ このような地価の経験的な上昇傾向は、土地が物理的に滅失しないことと相まって、株式等に比べリスクが小さく値上がり期待の大きな資産として保有する需要を高め、一層の地価上昇を招いている。

ハ さらに、土地には広い意味での代替性はあるものの、その位置等を考えれば全ての土地は個別的なものである。土地に関する情報の流通が他の資産に比べて十分でないことが、土地の個別性を増幅しており、このような状況から、地価がより高い水準において形成されやすいものとなっている。

ニ 土地の価格は、自己の労力・資本の投下によらず、主として周辺の人口・産業動向、社会資本の整備状況等の外部的条件により上昇する。このため、事業や他の資産への投資に比べ、長期的な地域発展をもたらす地価上昇を期待できる土地への投資を有利なものとしている。

ホ このほか、むしろ税制が土地の有利性を助長しているとして、次のような点が指摘される。

(イ) 値上がり益が売却により実現した時点で課税される点では金融資産等と同様であるが、土地については、短期譲渡益重課制度がある反面、各種の特別控除、買換え特例等により税負担軽減の余地が大きい点で、他の資産より有利なものとなっている。

(ロ) 価格の変動リスクの大きい株式等と異なり地価下落のリスクは極めて小さいことから、売却時点を容易に選択でき、値上がり益に対する譲渡益課税を先延ばししやすい。これが、いわゆる含み益について金融上の担保価値として実質的に便益を享受できることと相まって、他の資産より有利なものとしている。

(ハ) 相続税において、土地の評価が実勢価額より低くなっており、また、事業用及び居住用の小規模宅地等の評価額から一定割合を減額する特例があるため、土地が他の資産と比べ相対的に有利になっている。

(ニ) 土地については金融資産等と異なり土地保有自体に固定資産税が課されるが、著しい地価上昇の中で、土地の使用収益しうる価値を大きく上回る水準で取引されており、従前に比べ時価に対する保有コストが次第に低下してきている状況にある。

② このような土地の資産としての有利性は、国民の間にもいわゆる「土地神話」を形成させ、このため土地取引が利用価値とはかなり異なった価格水準で行われる傾向を招いているといえよう。人件費、金利、在庫などのコスト節減には世界的にも最も敏感な日本の事業者が土地の

保有に関してはほとんど節減という意識を持たないことは、土地の有利性の証左ともいえるように思われる。また、土地神話の下で、我が国では、土地の所有者は本来その土地を適切に利用しなければならないという意識が乏しくなっている。

したがって、土地の利用の非効率や土地投機をなくしていくためには、このような土地の資産としての有利性をもたらす諸要因を除去するよう、広く各方面から適切な施策を講じていくことが必要である。そのためには都市計画等土地利用に関する適正なルールの設定や土地に関する各種の情報の整備が肝要であるが、税制によって土地に適正な負担を求め、利用の効率化を図る合理的行動が行われるよう促すことも重要である。

また、税制自体が土地の資産としての有利性を助長しているとの指摘については、税制本来の公平・中立・簡素を確保するという観点からも的確に対処していかなければならない。

(3) 資産としての土地と税制

以上のように、土地という資産は、株式、公社債、預貯金、絵画、貴金属といった他の資産と異なり、国民のための有限で公共的性格を有する資産であるという点で基本的な違いを有している。また、稀少でリスクが小さく値上がり期待の大きな資産であること、外部的要因による値上がりが大きいこと、譲渡益課税、相続税評価等の面で他の資産よりも有利な点を有していること等の違いが注目される。

したがって、資産に対する課税という観点から考える場合、土地に対しては他の資産とは同列に論ずることは適当でなく、その特性を踏まえた対応を検討する必要がある。

2 土地税制のあり方についての視点

土地の公共性、有利性という特性を踏まえ、税制に求められる最も重要な原則である負担の公平という理念、また、政策手段としての税制に求められる役割という観点から、土地税制のあり方についての視点を整理すれば次のように集約される。

(1) 土地に関する税負担の適正・公平の確保

地価高騰により土地保有の有無が個人あるいは企業の間には資産保有面及び資産所得面で様々な格差をもたらしており、社会的な不公平感の原因となっている。このような格差を放置すれば、21世紀に向け公正で活力ある社会経済を維持していくことが危うくなりかねない。このような資産格差の拡大に対処するため、土地に対する課税の適正・公平を確保するという要請は極めて重要なものとする。また、勤労所得などに対する税負担とのバランスといった観点からも、土地に対する課税の公平・中立が求められるべきである。さらに、土地の資産価値の上昇は外部的要因による面が強く、その利益に適正な負担を求めることにより公共に還元するという観点からも適正な課税が求められよう。

資産格差の拡大への対応等の必要性及び土地基本法という土地についての新たな国民的合意を踏まえれば、負担の適正・公平という見地から、土地という資産の保有・譲渡・取得に対して適切な税負担を求めていくことが必要である。

(2) 土地政策の一環としての税制

税制を活用して個人・企業による土地の取引や利用形態を望ましい方向に誘導しようとする場合には、その前提として土地利用のあり方に関する理念が明確にされなければならない。土地基本法においては土地の公共性を踏まえ、適正な利用及び計画に従った利用、投機的取引の抑制、利益に応じた適切な負担が基本理念として掲げられている。税制の分野においても、これらの基

本理念に沿って必要な措置を講じ、土地政策の一環として適切な役割を果たす必要があり、土地の資産としての有利性を縮減ないし減殺することを中心に、投機的な土地取引の抑制と土地の有効利用の促進を図る必要がある。

土地税制においては、これまでも土地政策の一環として宅地供給促進等の個々の政策上の要請に沿って様々な特例措置が講じられてきた。それにもかかわらず地価の異常な高騰が生じ、土地の利用価値よりも資産価値に重点をおいた保有・取引が行われ、結果として、安定した生活の基盤となる住生活に求める国民の夢が奪われている。今般の土地税制の抜本的見直しに当たっては、土地の資産としての有利性を政策的に縮減するという観点が何よりも重要である。

このような観点に立った土地税制により、地価の抑制が図られ、土地神話が打破されることを期待したい。

政策手段としての税制を活用する場合には公平の原則と相反する場合が多いのではないかと指摘がある。土地税制のあり方の全般的な検討に当たっては、土地に関する税負担の公平確保を図っていくことが、大局的にみて土地政策の目的にも沿っていることを強調しておきたい。それに加えて仮需抑制、有効利用促進等のため土地税制の政策的活用にも配意していくことが、土地神話の打破という土地政策の目標に資することとなるものと考えられる。

第三 土地税制の具体的あり方

一 保有課税

1 基本的考え方

(1) 譲渡課税や取得課税が土地の移転に際していわば単発的に生ずるのに対し、保有課税は土地を保有している状態をとらえいわば継続的に生ずるところから、土地税制の中でも重要な役割を果たすものである。

(2) 土地基本法制定の契機となった地価高騰の下で、土地を保有する者と保有しない者との間には保有資産の価値に大きな格差が生じてきた。個人にとっては、持家の有無による生活のゆとりなどの差が、事業者にとっては、資金調達力、事業用地のコスト、事業拡張の難易など事業経営上のゆとりや対応力の格差が拡大している。この結果、社会的な不公平感が増大している。

有限で公共性を有する土地の保有の有無が資産格差を拡大させていることに鑑みれば、土地の保有に対してはその資産価値に応じて一層の税負担を求めることが、公平の理念にかなうものであると考える。

(3) また、我が国では過去数十年間にわたり主要先進国に例をみない土地問題が生じ、深刻化してきた。その背景にあるのは、土地が資産として極めて有利なものと認識され、この結果、利用価値よりも資産価値に着目した土地保有が行われてきたことである。

このような傾向に対処するためには、保有課税を強化することにより、土地の保有コストを引き上げ、その有利性を縮減することが必要であると考えられる。土地の資産価値に応じた課税を行えば、地価の上昇に伴い保有コストが増加するので、土地の有利性の縮減という目標について大きな政策効果を持つものと考えられる。

(4) 以上のように、土地保有に関する負担の公平を確保するとともに、土地の資産としての有利性を政策的に縮減する観点から、保有課税のあり方を検討する必要がある。基本的方向として、固定資産税・特別土地保有税の見直し及び新鋭の創設を含め、土地保有に対する税負担をその資産

価値に応じて適正な水準に引き上げることが考えられる。

2 具体案の検討

以上の基本的考え方に立って、保有段階における税制上の具体的な対応策について、既存税制の見直しか新税の創設かといった点に基づき検討を行った。

検討の詳細は下記の通りであるが、論議を要約すれば、まず、保有課税に期待される役割を果たすためには、資産価値を基準とした負担を求める新税を創設するのではなく、既存の固定資産税・特別土地保有税の適正化、充実・強化により十分対応できるのではないかという意見があった。

これに対し、土地保有に対する負担の公平確保、有利性縮減の観点から資産価値に応じた負担を求める必要があり、これには既存税制では対応できず、新税を創設する必要があるとの意見が大勢であった。この場合でも新税の創設と併せて、既存税制についても、その性格に沿って適正化、充実強化を図る必要があるとの意見が大勢であった。

(1) 既存税制（地方税）の見直し

イ 考え方

利用価値を大幅に上回る水準となっている時価に従って土地の保有に応じた税負担を求めるのは適当でなく、資産課税の適正化の観点から、現行の固定資産税を段階的に引き上げ、中長期的にその強化を図ること、同時に、投機的な土地取引の抑制や土地の有効利用促進を目的とする特別土地保有税を充実強化することにより対応すべきである。

ロ 検討

(イ) 土地が利用価値と大きく異なる価格水準で現実に市場で取引される状況の下で、土地の資産価値に応じた税負担を求めることなくしては、資産格差の拡大への対応及び土地の資産としての有利性縮減という目的を達成することができず、その意味で一般の土地問題の解決につながらない。一方、固定資産税は、その性格上、本来資産の保有と市町村の行政サービスとの間に存在する受益関係に着目し、土地の使用収益しうる価値に応じた負担を求めるものである。したがって、土地の取引価額を課税標準とすることを予定しているのではなく、また、土地の有利性縮減という土地政策上の役割を期待することは困難である。

(ロ) 特別土地保有税は、昭和44年以降に取得された一定面積以上の土地に対して取得価額を課税標準として課される政策税制である。同税は、投機的な土地取引の抑制と有効利用の促進を目的としており、そもそも一般的な土地保有に対する負担の公平確保を目的とするものではなく、そのような機能を期待することはできない。

(2) 新税（国税）の創設

① 低未利用地課税

イ 考え方

土地の有効利用を政策的に促進する観点から、未利用又は低利用の土地に対して特別の税負担を求めようとするものである。基本的な仕組みとしては、その土地の利用状況が、建物等の有無、構造、使用状況その他都市計画等一定の基準に照らして利用度の低いと認められる土地に対して、取得時点を問わず、時価（資産価値）を基準として新たな国税を課税することが考えられる。

ロ 検討

(イ) 低未利用地課税は、土地の有効利用を政策的に促進する見地からそれなりの意義を有するものであるが、土地保有に対する負担の公平確保あるいは土地の有利性の縮減という観点に直接応えることはできない。

(ロ) 低未利用地課税は、ある土地が低未利用であるかどうかを判定するための客観的な基準の存在が前提となる。このため土地利用のどの側面に着目し、どの程度の利用までを、誰が、低未利用と判定するのか、という点につき納税者の理解を得られ、税務当局にとっても明確であるような基準を定める必要がある。

したがって、少なくとも、個々の土地について、その地方・地域の社会・経済等の状況に応じて、望ましい利用のあり方を相当程度具体的に定めた実効性のある土地利用計画が整備されていることが必要である。しかしながら、現在のところ、そのような具体的な利用のあり方を詳細に定めた土地利用計画は存在しない。

(ハ) また、仮に現行の都市計画等の土地利用計画を前提に外形的な基準によりあえて利用度の判定を行うこととした場合には、①地域の産業等の状況から利用への需要が乏しいような場合には、外形的な基準で割り切ることができるのか、②形式的に基準を満たす建物を建てて放置したり、最低基準をやや上回る程度の利用が増えたりして、必ずしも有効利用につながらないのではないか、といった問題点も指摘される。

(ニ) 以上の点を踏まえれば、保有課税のあり方の検討に際し、国税として、新たに低未利用地課税を導入することは適当でないと考ええる。

なお、土地政策の観点からは、土地の有効利用の促進を重視すべきであり、その意味で土地税制のあり方についても低未利用地価税を中心とした検討が必要であるとの意見があった。

(ホ) この関連で、「総合土地対策要綱」等において示された方針に鑑み、遊休地に係る都市計画の制度が創設されたことを踏まえ、低未利用地に係る特別土地保有税の強化を図ることが考えられる。

② 含み益課税

イ 考え方

土地の値上がりによる含み益については、売却時まで譲渡益課税を受けない一方、これを見合いとして借入れを行ったり、資本市場で有利に資金調達を行うといった形で実質的な利益を享受しうる。含み益課税は、このような経済力を有する土地の含み益に対し一定の負担を求めようとするものである。

基本的仕組みとしては、土地の含み益（時価と帳簿価額の差額）を基準として課税することとなるが、この場合、含み益自体に着目して一回り限りで課税する方式と含み益が売却により実現するまでの間の利子相当の負担を求める観点から毎年課税する方式（いわゆる含み益利子税）との二通りの方法が考えられる。

ロ 検討

(イ) 地価高騰に伴い膨大な土地の含み益が発生しており、これが土地を保有する者と保有しない者との経済力の格差をもたらす大きな要因となっていること、あるいは、土地の資産としての有利性を高める要因となっていることに鑑みれば、土地の含み益に課税する考

え方は土地税制の見直しの方向として十分に理解できる。

- (㉑) しかしながら、含み益課税は、古くから保有されている土地には負担を求められるが、最近取得された含み益のない土地に対しては負担を求めることができず、土地保有に対する負担の求め方として公平性あるいは中立性の点から難点があると考えられる。
- (㉒) また、未実現の値上がり益については、理論的には所得の概念に含めて考えることができるとしても、現実の収益を伴うものでないため支払い能力等の点からその課税にはおのずから限度があるのではないかと、という問題がある。この点については、含み益に対して売却時点までの利息相当分の負担を求めることにしてはどうかとの考えもあるが、そのような含み益利子税は、保有土地に対し低い税率水準で毎年負担を求める一般的な保有課税によって実質的には代替できるのではないかと指摘があった。
- (㉓) さらに、含み益課税と、現実に土地が売却された時の譲渡益課税との調整が問題となる。調整を行わなければ、値上がり益に対し実質的に重複して課税することとなりかねない。他方、含み益への課税に応じ土地の帳簿価額を引き上げる（いわゆる再評価を行う）ことにより調整を図る場合は、含み益課税の税率水準が低ければ土地保有の有利性を拡大しかねず、高ければ未実現の値上がり益に対しかなり重い負担を求めることになるという問題がある。
- (㉔) 以上の検討を踏まえれば、含み益課税を導入することには問題があると考ええる。

③ 一般的な土地保有課税

イ 考え方

土地という国民のための有限で公共的性格を有する資産の保有に対する負担の公平を確保するとともに、土地の資産としての有利性を縮減する観点から、土地の資産価値に応じた保有税負担を求めようとするものである。

基本的仕組みとしては、土地の利用状況等を問わず、資産価値（時価）に応じて新たな国税を課税することが考えられる。

ロ 検討

- (イ) 新たな土地保有課税は、土地の利用状況等を問わず、その資産価値に応じ負担を求める点において、土地保有に対する負担の公平確保及び土地の資産としての有利性縮減という要請に最も適合した課税方式であると考えられる。
- (㉑) また、新たな土地保有課税は、保有コストを考慮したより効率的な利用を促進する、つまり、土地の有効利用という目的にも資するものと考えられる。また、土地の資産価値に応じた負担を求める点で、古くから保有されて含み益のある土地に対して負担を求められると同時に、最近取得された土地についてもその経済力に応じた負担を求めることができると考える。

3 土地保有税（仮称）の創設

上記2を踏まえれば、一般的な土地保有課税として新たな土地保有税（仮称）を創設することが適当であり、その具体的な仕組みについて検討を行った。

(1) 具体的仕組み

① 土地保有税（仮称）の趣旨等

イ 土地保有に対する負担の公平を確保し、土地の有利性を縮減することが、土地保有税（仮称）創設の趣旨であり、この点から、基本的に土地の利用状況等により区別せず、また、地域を限定せずにその資産価値に応じて負担を求めることが適当である。

新税は、全国の土地に対し資産価値（時価）に応じた統一的な評価水準に基づき負担を求める必要があるので、国税とすべきである。また、地価水準が地域的にかなり異なる状況の下で、税収の偏在が生じないという点からも国税とすることが適当であるとの意見があった。

ロ 新税は、土地の資産価値に担税力を認め税負担を求めるものであり、長期的にその土地から生ずる総合的な収益により負担されるものとする。

② 課税の対象から除かれる土地

イ 居住用の土地

居住の用に供される土地は、国民の生活の本拠であることに鑑み、原則として非課税とすることが適当である。この場合、持家の敷地のほか、戸建ての貸家やアパート等の敷地も、入居者の居住の用に供されていることから非課税とすることが適当である。ただし、別荘や大規模な邸宅の敷地については非課税から除外することが適当と考えられる。

ロ 公共的、公益的な用途に供される土地

(イ) 国、地方公共団体や公共法人の公共的な性格に鑑み、これらの保有する土地については非課税とすることが適当である。

(ロ) 民法上の社団法人・財団法人・学校法人など公益法人等が使用する土地については、基本的には非課税とすることが適当である。しかしながら、公益法人等は、必ずしも本来の事業目的と直接関係しない土地を保有する場合もありうることを勘案して、一定の保有土地については課税対象とすることを検討すべきである。

(ハ) 一般の法人や個人の保有する土地であっても、例えば、病院、社会福祉施設等、その用途に高い公益的性格の認められるものについては、一定の基準により非課税とすることが適当である。これらの非課税の範囲については、負担の公平の見地から、真に公益性が高いと認められるものかどうかという点を勘案して厳格な基準によるべきものであり、できるかぎり限定すべきである。

ハ 課税最低限

土地の資産価値に応じた負担という趣旨に照らして、小規模な店舗の用地等一定の資産規模以下の土地保有については課税対象から除くことが適当である。このため、納税義務者の土地保有のうち一定の部分は控除することにより、課税最低限を設ける必要がある。

控除の基準については、保有する土地の金額と面積の二つの基準を併用することが考えられるが、土地の資産価値に着目する新税の趣旨からは、基本的には金額基準による方向で検討することが適当である。

③ 納税義務者

土地保有税（仮称）の納税義務者は、非課税とされる土地を除いた上で課税最低限を超える土地を保有する者（個人及び法人）ということになる。

借地権の設定されている土地については、借地権（いわゆる上土権）と底地とが独立に取引されるため、土地の資産価値のうち借地権相当部分は、実質的に借地権者に帰属するものと考えられること、また、上土権の価格が土地全体の価格の過半を占めることが多い実情にあるこ

とから、土地所有者のみならず借地権者に対してもその資産価値に応じて負担を求めることが必要である。このほか、地上権等所有権とは独立に取引される土地の上に存する権利を有する者についても同様に扱うべきである。

④ 土地の評価

新税の課税の基準となる土地の評価については、資産価値（時価）に応じた負担という新税の趣旨に照らし検討する必要がある。この点で、相続税評価は、全国の土地を対象としてその資産価値について毎年、売買実例等に基づいた評価替えを行っているので、これを活用していくことが現実的な観点から最も適当であると考えられる。なお、新税の導入に伴い相続税評価の一層の充実を図っていく必要があると考える。

⑤ 税率

土地保有税（仮称）の税率については、土地保有そのものに担税力を認めつつ毎年保有土地の資産価値に応じて負担を求める観点、土地の資産としての有利性を政策的に縮減する観点等を総合的に勘案して適切な水準に設定すべきであると考えられる。

その際、税率は、事業経営の継続に配慮すると同時に土地の資産としての有利性を縮減する程度のものであることが望ましい。

なお、土地保有税（仮称）の税額は、所得課税において法人所得や個人の事業・不動産所得の計算上、損金算入の対象とすることが適当であると考えられる。もっとも、この点は、税率水準の決定と密接に関わる点であるが、土地保有に対する負担という点からは、所得の有無により新税の実質的な負担が大きく変わるのとは適当でなく、損金算入の対象とすべきでないとの意見があった。

⑥ 申告納税

税額の確定・納付については、他の国税における一般的な納税方式の例にならば、申告納税方式によることが適当であると考えられる。申告期限や申告の基礎となる保有土地の確定時点については納税者の事務負担、毎年の評価に必要な期間等をも考慮して検討すべきである。

この点に関連し、土地保有税（仮称）の導入に当たっては、効率性に配慮しつつ、執行体制の整備を進める必要がある。なお、行政の効率化を図る見地から、国税当局・地方税当局相互の資料提供等関係行政機関の間の協力関係をより密接にする必要がある。

⑦ 土地保有税（仮称）の性格等

以上の検討を踏まえ、新税の性格づけを考えると、居住用の土地の原則非課税、一定の資産規模（課税最低限）以下の土地の非課税等により、課税対象は一定規模以上の事業用地を中心とするものとなり、納税義務者の数は相当限定されたものとなることと考える。

なお、具体的な適用範囲や納税義務者数は課税最低限の水準や公益的な用途による非課税の範囲の設け方に依り定まることとなるが、これらの点については、土地保有の状況、納税者の事務負担や制度の簡明さ等の点を総合的に勘案しつつ適切に定める必要があると考える。

⑧ 土地保有税（仮称）と固定資産税との関係

新税が課される土地には固定資産税も課されるので、両税の負担を調整すべきかどうかとの点については、

イ 新税は、公共的性格を有する土地の保有に対する負担の公平確保及び土地の有利性縮減を

目的としており、固定資産の保有と市長村行政サービスとの間の受益関係に着目して資産の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は税の趣旨・性格を異にすること、

ロ 新税の課税標準は土地の資産価値であり、固定資産税の課税標準である土地の使用収益しうる価値と異なること、

ハ 新税は、居住用地を原則として非課税とし、控除により小規模事業用地等を非課税とすること等から、課税対象とされる土地の範囲が固定資産税より大幅に限定されていること、

ニ 同一の課税物件について複数の税が課される例としては所得税、法人税と住民税などの例があり、固定資産税があることから土地の資産価値に応じた担税力が否定されるものではないこと、

等の点を考慮すれば、新税は固定資産税と性格を異にするものであり、その間で負担の調整を図ることは適当でないとする。

なお、この点については、新税から固定資産税の税額を控除すべきではないかとの意見があった。

⑨ 土地保有税（仮称）の実施時期

土地保有税（仮称）については、長期的な地価高騰の再発防止のためにもその速やかな実施が望まれるが、申告納税方式とすることによる納税者の申告準備、税務執行上の準備等を勘案すると平成4年度からの実施とすることが適当と思われる。

土地の資産価値に着目するという点からは、新税は恒久的な税制として設けることが適当と考えられる。他方、地価が土地の利用価値を大きく上回る状況が永続しないことを期待し政策的効果を重視する観点からは、当分の間の措置とすることも考えられるという意見があった。

(2) 土地保有税（仮称）の税収と所得課税の減税等

土地税制の見直しは、土地に対する負担の公平を確保するとともに、土地の資産としての有利性を縮減し、もって、税体系における所得、消費、資産等に対する課税の間での均衡を図る観点から行うものであり、増収を目的とするものではない。

そうした観点から、土地保有税（仮称）を創設する際には、所得課税の減税を合わせて検討することが適当である。なお、新税の税収について、その一部は所得課税の減税と合わせ、土地対策等に資するという観点から、歳出を通じ国民生活に還元することが適当ではないかとの意見もあった。

(3) 土地保有税の経済への影響

地価は、理論的には将来にわたって土地から得られると予想される収益を反映して決まると考えられるが、保有課税の一般的な効果として、固定資産税であろうと土地保有税であろうとその税負担に応じて土地の収益性が低下するので地価も低下することになる。

現実の地価（取引価額）は、土地の将来にわたる収益性からかけ離れた過大な値上がり期待を織り込んだものとなっている可能性がある。このような場合には、土地保有税の導入により過大な値上がり期待が縮小し、地価が更に低下することも考えられる。

土地保有税が財・サービスの価格に与える影響については、伝統的な理論によれば、保有課税の負担は土地保有者に帰着しこれらの価格上昇は生じないとされている。しかしながら、様々な理由から、生産者が保有課税の負担を生産コストの上昇とみて価格へ転嫁しようとするのが考えられる。この場合、実際に転嫁される可能性や程度は、市場が競争的であるか否かなどそれぞれ

れの財・サービス市場の状況に依存する。

例えば、地価が低く土地保有税の負担も軽い地域に競争企業があつてその製品に需要が移ってしまうような場合には、土地保有税の負担を財・サービスの価格に転嫁することは困難であると思われる。もとの価格が借家法などにより人為的に抑えられていた場合には転嫁が行われやすいと考えられるが、居住用の土地が非課税とされればいうまでもなく住宅家賃への転嫁問題は生じない。

いずれにせよ、土地保有税の導入により一部の財・サービスの価格が上がることは考えられるがそれも一回限りの価格上昇にとどまり、一般的な物価上昇・インフレにつながるおそれはないと考えられる。

土地保有税の中長期的な効果としては、土地の保有に適切な水準の負担を求めることにより投機的に土地を購入したり低未利用のまま留保したりするといった行為が抑制され、土地の有効利用が促進されるとともに、新規立地の際地価の低い地方圏が選択される傾向が強まることなどにより全体として経済活動の地方分散が促されるといった効果が重要である。このような中長期的な効果により、土地保有税がない場合と比べると、大都市圏を中心として地価は更に低下し、これに伴う土地購入費などの全般的な低下が住宅費や財・サービスの価格の低下にもつながっていくことが期待される。

(なお、土地保有税の経済効果については、別添で理論的な議論がなされている。)

4 既存税制の見直し

(1) 固定資産税

① 固定資産税に係る土地の評価の均衡化・適正化

イ 固定資産税は、戦後の地方税制度の確立の原点であるシャープ勧告によって、地方自治の充実・発展に資するため、市町村の安定した財源として位置付けられた基幹税目であり、税源の普遍性や税収の安定性に富む税として市町村税として最もふさわしい税である。

しかし、固定資産税は、市町村税収総額に占める割合が長期的にみると低下傾向にあること等に鑑み、土地に係る固定資産税について、その評価の均衡化・適正化を行い、中長期的にその充実を図る方向を基本とすべきものと考えられる。

ロ 固定資産税は、資産の保有と市町村の行政サービスとの間に存在する受益関係に着目し、その保有の継続を前提として、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めるものである。

したがって、その税負担は、固定資産の処分によって支払われるのではなく、固定資産の所有により得られる収益のうちから支払われることが予定されているものといえる。

ハ ところで、近年、首都圏をはじめ大都市地域を中心として、投機や将来の値上がり期待、また、大都市集中等から土地の価格が異常に高騰し、更に地方中核都市にも地価高騰が及んでいる。このように土地の利用価値と交換価値があまりにもかけ離れている状況の下では、固定資産税に係る土地の評価は地域によって相当程度地価公示価格等を下回っている。しかし、昭和 50 年代に見られたように、地価が安定的に推移する状況の下ではこうした乖離もより小さくなるものと考えられるところである。

ニ そこで、固定資産税について、土地に対する課税の適正化を図るためには、同税の性格を

踏まえつつ、土地の収益価格を目標として評価の均衡化・適正化を計画的に行い、最終的には評価水準を収益価格のレベルに引き上げることとし、同税を段階的に引き上げ、中長期的にその強化を図っていくべきである。

その際に、地価公示制度の中で収益価格も併せて公示される場合には、公的土地評価相互間の均衡の確保の観点から、その価格を固定資産税評価の中で活用し、土地の評価の均衡化・適正化を図っていくべきである。

② 基準地等に係る路線価の公開の実施

固定資産税に係る土地の評価の均衡化・適正化に資するため、平成3年度から段階的に路線価の公開を実施することとする。当面平成3年度においては、地価公示の地点数を上回るだけで多くの基準地等に係る路線価の公開を行い、次回評価替え以降すみやかに全路線価を公開するように努める必要がある。

③ 負担調整措置

固定資産税の評価替えに伴う負担調整については、個人・法人を区分した取扱いを行うこととし、法人については原則として直ちに評価額課税を行い、一方、個人住宅用地については評価額の上昇の程度見極めたうえで、場合によっては3年を超えた負担調整措置を検討すべきである。

④ 特定市街化区域農地に対する課税の適正化

イ 特定市街化区域農地については、既に「総合土地対策要綱」において、政府の方針として、東京等大都市地域の市街化区域内農地について、①保全すべき農地については、市街化調整区域への逆線引きを行うほか、生産緑地地区制度を見直し、生産緑地地区の指定を行うことにより都市計画上の位置付けの明確化を図るとともに、②その他の農地（宅地化すべき農地）については、計画的な宅地化を図ることにより、特定市街化区域農地に対する固定資産税の課税の適正化措置に関し、長期営農継続農地制度等について見直すことが示されている。

ロ そこで、特定市街化区域農地に係る長期営農継続農地制度については、土地に対する公平・適正な課税という土地税制の抜本的見直しの趣旨及び「総合土地対策要綱」等を踏まえ、この制度を廃止すべきである。

ハ この場合、特定市街化区域農地のうち「保全すべき農地」については、転用制限の強化等保全を担保する措置を強化し、都市計画の中で明確な位置付けを図ったうえで農地並み課税とし、一方、それ以外の「宅地化すべき農地」については、宅地並み課税の適用対象とすべきである。

⑤ その他

固定資産税は住民税と並ぶ市町村税の基幹税目であって、今後とも市町村財政の中で重要な役割を果たしていくべきである。こうした観点から土地に係る固定資産税を中長期的に充実・強化していく場合、都市計画税も含めた土地に対する税負担のあり方や住民税の減税など地方税の体系における均衡のとれた課税のあり方についてさらに検討すべきである。

(2) 特別土地保有税（保有分）

① 政策税制としての特別土地保有税の役割とこれまでの経緯

イ 特別土地保有税は、昭和40年代後半の全国的な地価の高騰を背景として、投機的土地取引の抑制を図りつつ、土地の供給促進にも配慮するとの基本的な視点から、昭和48年度に

創設された政策税制である。

- ロ その後、昭和 50 年代に入り、地価の沈静化傾向を背景として、昭和 53 年度から、恒久的な建物等の用に供される土地について納税義務を免除すること（免除土地の特例制度）とされ、また、昭和 57 年度から、保有分の課税期間について取得後 10 年間に限定するなどの改正が行われた。
- ハ こうしたなかで、今回の異常な地価高騰に対しては、投機的な土地取引の抑制と土地の有効利用の促進を目的とする政策税制である現行の特別土地保有税が、その期待されている役割を十分に発揮していないのではないかと指摘がある。
- ニ このため、特別土地保有税については、土地政策の一環としての土地税制の活用を図る視点から、政策税制としての制度創設時の役割を踏まえた見直しを行い、その拡充、強化を図る必要がある。

② 現行制度の見直し

- イ 土地の投機的取引の抑制を図り、併せて土地の有効利用に資するため、現行制度について全般的な見直しを行い、特別土地保有税の強化を図るべきである。
- ロ このため、地価高騰が著しく土地問題の深刻な首都圏等の特定地域を対象に、時限措置として、次の措置を検討する。
 - (イ) 免税点を引き下げる。
 - (ロ) 免税土地の特例制度について、新規に取得される土地から、土地問題の著しく深刻な地域にあつては、制度創設時と同様に当該特例制度を適用せず、これに準ずる地域にあつては、当該特例制度の対象を縮減する。
- ハ また、全国を対象に、課税期間について、市街化区域内の土地にあつては、制度創設時と同様に限定しないことを検討する。
- ニ 以上の特別土地保有税の強化は、平成 3 年度から実施することが適当である。

③ 遊休地に対する課税の強化

- イ 低・未利用地の有効利用を促進するため、「総合土地対策要綱」等に示された方向を踏まえ、次のとおり、遊休地に対する特別土地保有税の強化を図るべきである。
 - (イ) 本年 6 月の都市計画法改正によって創設された「遊休土地転換利用促進地区」として都市計画決定された地区内の土地については、取得時期の如何を問わず、遊休地として、特別土地保有税の対象とする。
 - (ロ) 課税標準は、取得価額または時価のいずれか高い額とする。
- ロ 遊休地に対する特別土地保有税の強化は、平成 3 年度から実施することが適当である。
- ハ なお、遊休土地転換利用促進地区の指定基準については、地区指定が円滑に行われるよう、具体的かつ客観的な要件を定め、その実効性が確保されるように努める必要がある。

二 譲渡課税

1 基本的考え方

- (1) 地価高騰の下、土地を売却することにより得られる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という観点から、これに相応の税負担を求めることは極めて重要である。

この場合、土地は国民のための有限で公共的な性格を有する資産であり、その価値は公共投資や経済活動の集積など主として外部的要因により増加するものであることに鑑みると、その譲渡益に対しては通常の所得に比べて高い負担を求めることが税負担の公平にかなうと考えられる。また、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ことが求められているが、土地譲渡益に対して適正な課税を行うことは、このような政策的要請に資することになる。

- (2) 土地譲渡益については、土地供給の促進を図る見地から軽課すべきであるという考え方がある。しかし、土地の売却は実態としては多額の資金が必要となった場合に行われる傾向が強いので、土地譲渡益を一般的に軽課することの土地供給促進効果には疑問があるほか、外部的要因により生じた土地の譲渡益を軽課することは税負担の公平確保の観点からみて問題がある。さらに、売却時の税負担が軽減されることから、投資対象としての土地の有利性が増して土地への需要が増え、土地の需給適正化にはかえって逆効果となる面があることも否定できない。

一方、土地譲渡益に対する課税の強化は土地供給の妨げになるのではないかと指摘については、これが投資対象としての土地の有利性を縮減する効果を持つことに加え、保有課税の見直しが土地の有効利用促進に資すると考えられることから、そのような懸念はあたらないと考える。また、総合的土地政策の推進により将来の地価上昇期待を抑えることが重要であることを指摘しておきたい。

- (3) 譲渡課税については、これまでかなりの頻度で改正が行われ、その時々における政策的要請に対応して種々の措置が講じられてきている。こうした改正経緯により、国民の間にたえず税制の緩和期待が生じ、その結果、土地の売り惜しみを招いているのではないかと懸念される。したがって、土地税制の総合的見直しを行うに当たり、複雑な現行の土地税制を極力簡素合理化するとともに、長期的な視野に立って確固たる制度を確立する必要があると考える。

2 個人の土地譲渡に対する課税方法について

- (1) 個人の土地の譲渡のうち所有期間5年間超の長期所有土地の譲渡益に対しては、原則として、4,000万円までの部分は所得税20%、個人住民税6%、の税率、4,000万円を超える部分は各々25%、7.5%の税率により、他の所得と分離して税額計算する仕組みとされている。短期所有土地の場合は、最低、所得税40%、個人住民税12%の税率により、他の所得と分離して税額計算される。

土地譲渡益に対する課税方式としては、引き続き分離課税をとることとし、土地という資産の特性等を踏まえた適正な負担を求めることが適当である。その際、累進的な税負担を免れるために土地の切り売りが行われることを防ぎ、あわせて土地の売却に伴う税負担額を明確にすることにより土地取引の円滑化に資するとの観点からは、比例的な税率構造とすることが望ましい。

- (2) 長期所有土地の譲渡に係る分離課税の現行税率水準は、所得税法本則においては長期譲渡所得がいわゆる2分の1総合課税（譲渡益の2分の1が課税対象とされる）となっていることをも踏まえて定められたものと考えられる。しかし、1の「基本的考え方」において述べたように、土地譲渡益の特性や資産格差への適切な対処、土地の資産としての有利性の縮減の要請等に鑑みると、むしろ勤労所得等に対する税負担との均衡を図る観点から、相当程度引き上げていくことが適当であると考えられる。

また、短期所有土地の譲渡益に対する税率水準については、投機的取引抑制の観点を踏まえて、当面少なくとも現行水準を確保していくべきであるとする。

- (3) 所有期間により長期・短期を区分し短期所有土地の譲渡益に相対的に重い負担を求めるという現行の仕組みについては、かえって長期所有とされる時点まで土地の売却を差し控える誘因となり好ましくないのではないかと指摘がある。こうした観点からは、土地譲渡益に対しては、長期・短期の区分なく同一の適切な税率水準を設定することも今後の検討課題であるとする。なお、長期所有土地の譲渡益に対する税率水準を引き上げていくことにより長期・短期の税率水準の差が縮小することは、こうした方向にも沿うことになると考える。

3 法人の土地譲渡に対する課税方法について

- (1) 現行制度においては、土地の譲渡益については、基本的にはその他の所得と区別せずに課税しているが、特に投機的取引抑制の観点から5年以下の短期所有、2年以下の超短期所有の土地に係る譲渡益については、これだけ分離してそれぞれ20%又は30%の税率による追加課税をする重課制度が設けられている。

1の「基本的考え方」において述べたような土地譲渡益の特性等に鑑みれば、法人税においても、長期・短期を区別せず土地譲渡益について、他の所得に比して高い負担を求めてよいと考える。このような認識に立って、法人税においては、土地の譲渡益について長期所有を含め適切な重課制度を設けることが適当である。その場合、短期所有及び超短期所有の土地の譲渡益については、土地基本法において投機的取引の抑制が求められていることを踏まえ、現行の重課制度を維持するのが適当である。

- (2) 法人が赤字となる事業年度に土地を譲渡した場合には、土地の譲渡益で赤字を埋めることになるため、法人税の負担が回避できるとともに、それが法人の土地保有志向を高めることにもなっているため、法人の土地譲渡益は他の所得と完全に分離して課税すべきではないかとの意見がある。この点については、イ. 土地を譲渡した赤字法人には、事業転換などの際にやむをえない理由から土地を譲渡するものがあり、一概にそのような扱いとすることには無理があるのではないかと、ロ. 土地に係る費用を毎期完全に区分経理させることは困難があるのではないかと、といった指摘をも踏まえ、更に検討する必要がある。

4 特別控除、買換え特例等について

- (1) 現行土地税制においては、土地政策上の観点等から各種の軽減税率、特別控除、課税の繰延べの特例措置が設けられている。今後も、譲渡された土地が、優良な住宅地の供給や公的土地利用に充てられるなど特定の政策目的に沿って有効に利用される制度的枠組みを備えている場合については、譲渡時の税負担軽減を図ることにより土地政策に資することが考えられよう。しかし、この場合においても、こうした特例措置には、税負担の公平を確保する観点からの問題に加え、その効果が必ずしも明らかでなく逆に土地の資産としての有利性を高めてきた面があるという問題もあることに留意し、個々の措置の政策効果や税以外の諸施策との整合性を再点検し、真に必要なものを見極める一方、効果が定かでないものや適用実績の乏しいものは廃止するなど、抜本的な整理合理化を図ることが必要である。

- (2) 各種の特別控除や買換え特例の結果、土地譲渡益のかなりの部分が課税の対象から脱落してお

り、その規模は極めて大きなものとなっている。この点については、税制調査会として従来から指摘してきたところであるが、税負担の公平を確保する観点からこうした制度のあり方を基本的に見直す必要があると考える。

特に、特別控除については、次のような意見があった。即ち、イ．一般的な土地の譲渡に対してこれまでより高い税負担を求めることとの均衡を図るうえから、特別控除の対象となる土地の譲渡についても相応の税負担を求めるべきである、ロ．一定金額までの譲渡益について税負担を求めないこととなるため土地の切り売りを助長しかねない、ハ．特定の譲渡について税負担を軽減する必要性が認められる場合であっても特別控除でなく税率の軽減により対処することとするのが望ましい、との意見があった。特別控除のあり方については、このような観点も踏まえて更に検討を加える必要がある。

- (3) 事業用資産の買換え特例については、これまで国土利用政策、土地政策の観点から認められてきたものである。しかし、既成市街地等の内から外への買換えが、近年、東京都心部における地価上昇が周辺地域及び地方に波及する際の原因の一つとなったのではないかと、長期保有土地から減価償却資産への買換えが大都市圏におけるマンションなどへの過大な需要をもたらしたのではないかと、などかえって土地政策上の弊害をもたらしているといった問題があることが強く指摘されている。また、買換えの特例は、いったん実現した含み益の課税の繰延べを認めるものであり、土地の有利性を助長している面がある。

したがって、国土利用政策や土地政策の観点からの政策目的にも配慮しつつ、対象範囲を洗い直すとともに、その効果に疑問があるものやかえって弊害を招いているものについて厳しい見直しを行い、全体として大幅な縮減とすることが適当である。

三 取得課税

1 基本的考え方

土地の取得に対しては、道府県税としての不動産取得税、市町村税としての取得に係る特別土地保有税、土地を登記する際の国税としての登録免許税、土地を含めた相続財産に課せられる国税としての相続税により負担が求められている。

近年の大都市圏を中心とする地価高騰により資産格差の拡大が進み、税制における適切な対処が求められている。かかる状況の中で相続税制を検討するに当たっては、健全な個人資産の形成と国民生活の安定に配慮しつつ、同時に、相続税の基本的役割である資産再分配機能を重視して行う必要がある。

また、土地の取得に対する不動産取得税や特別土地保有税、登録免許税については、土地の保有や譲渡に対する課税とのバランスに配慮しながら、その背後にある経済力に応じた負担のあり方や投機的な土地需要の抑制などの趣旨を踏まえつつ、その課税のあり方を検討していくことが必要である。

2 相続税

- (1) 相続税の最近の課税実態をみると地価高騰を反映して課税相続財産に占める土地の割合は高いが、先般の抜本改正における相続税の負担の軽減及び合理化の結果、死亡者中に占める相続税の課税割合は減少した。また、全体の相続税の負担割合は低下している。

この点に関し、最近の地価高騰により、相続税の負担水準は抜本改正によって想定した水準を

大幅に上回ってきている懸念もあるので、その課税実態等を見極めた上で、改めてその軽減を検討すべきであるとの意見があった。

- (2) 相続税は、個人が相続により取得するあらゆる財産に対して負担を求める税であることから、すべての財産に共通する時価により財産評価が行われ、それを基として課税が行われている。しかしながら、課税相続財産の約7割を占めている土地の評価については、以下の事情等により時価に比して必ずしも十分な水準になっているとは言い難い状況にあるので、見直す必要があると考える。

まず、土地の相続税評価については、これまで、税務行政の事務運営等を考慮して前年の7月1日現在における地価動向を基に統一的な評価額を定めているが、このため、同日以後の地価上昇が急激である場合には評価水準が低位に留まらざるを得ないという問題があるほか、地価動向の状況等によっては地域による水準差を生じ易いという問題がある。したがって、土地の評価時点については、できるだけ直近に近づける考え方から地価公示価格の評定日である当年の1月1日に合わせていく必要があると考える。

次に、土地の相続税評価については、相続税納付のために仮に売り急いだとしても売買価格が相続税評価額を下回ることのないよう、地価公示価格水準の70%（評価割合）を目途として行われているが、そうした配慮が結果的に金融資産等他の資産に比べ土地の有利性を高め、かえって相続税課税上のゆがみや節税を目的とする不要不急の土地需要を招来させている。この問題に対応するためには、土地の評価割合をある程度引き上げていく必要があると考える。

以上のような考え方で土地の相続税評価の適正化を図る場合には、実質的な相続税負担の増加を伴うことになるので、課税最低限の引上げや税率の区分の幅の拡大等による負担軽減を行う必要がある。

また、土地評価の適正化を行うに当たっては、相続税の路線価等の基準となる標準地の拡充を図るとともに、地価公示価格に準ずる評定ができるよう評価事務体制を充実強化し、関係行政機関との協力体制等を一層推進するほか、相続税の申告期限を延長する等制度面を含めた環境整備を図ることがその前提として必要であると考えられる。

なお、相続税評価は、前述した土地保有税（仮称）の土地の評価に活用することが考えられていることでもあり、評価の適正化に当たっては、全国的により均衡のとれた評価水準の確保に努めていくことが必要である。

- (3) 農地に係る相続税については、農地等の相続人が農業を継続する場合に限り、農地価格のうち農業投資価格（恒久的に農業の用に供されるべき農地として取引される場合に通常成立すると認められる価格）を超える部分に対応する相続税については、担保の提供を条件に納税を猶予している。さらに、その相続人が死亡した場合のほか、農業後継者に農地等を一括贈与した場合や申告期限後20年間農業を継続した場合には猶予税額が免除されることとされている。

農地等についての相続税の納税猶予制度は、昭和50年度の税制改正において、農地の特殊性を考慮し、農業経営の細分化を防止する等の農業政策の観点から創設されたものであり、それなりに評価されている面もある。しかしながら、その利用の実態から見て、制度のあり方については以下の問題がある。

まず、市街化区域内農地に対する問題である。すなわち、一部の農地においては、この制度が主として相続税の負担を回避しつつ資産の保全を図る手段として利用されており、とりわけ地価

の高い都市部においては形だけの農業が営まれ、制度本来の目的とはかけ離れた現象が見受けられる。ちなみに、この制度の地域別の利用状況を見ると、件数でも猶予税額でも東京、大阪、名古屋の大都市圏に集中している。特に東京都内だけで、全国の適用件数の3分の1を上回り、1件当たりの猶予税額は約2億5,000万円に達している。

このように、農地等についての相続税の納税猶予制度は三大都市圏を中心とする都市計画上の市街化区域（既に市街地を形成している区域及び概ね10年以内に優先的、かつ、計画的に市街化を図るべき区域）に所在する農地を中心として地価の高い土地ほど利用され、本来住宅地を中心として都市的土地利用が行われるべき土地が農地として保全され続けるという結果を生じているので、住宅政策あるいは土地利用の観点からも問題があるとの指摘がある。

これについては、昭和63年6月の「総合土地対策要綱」や平成元年12月の「今後の土地対策の重点実施方針」において示された政府の方針を踏まえ、見直しを行う必要がある。すなわち、この特例の対象外とすべき市街化区域の範囲をどう見直すかについては、上記の政府の方針や土地基本法の土地についての基本理念の一つである「適正な利用及び計画に従った利用」を重要な指針として検討する必要がある。そして、望ましい土地利用のあり方の観点から、保全すべき農地については、都市計画上明確に位置付けるとともに法制上転用制限を強化する措置を講ずる等により資産としての有利性を縮減した上で、この特例の適用対象とすべきであると考ええる。

次に、免除制度のあり方の問題である。農業相続人の農業の継続を前提としたこの特例の趣旨を考慮すれば、20年営農すれば多額の相続税の納税が免除される制度は、本制度のあり方から問題があり、農業以外の事業者との間で大きな不公平となっているので、20年営農による相続税の免除要件は廃止する必要があると考ええる。

さらに、いわゆる偽装農地等の問題については、資産としての土地の有利性を縮減するという土地税制の抜本的見直しの趣旨をも踏まえ、農業継続の要件を強化する方向で見直しを行うべきであると考ええる。

なお、農地等を贈与した場合の贈与税の納税猶予制度については、相続税の特例との整合性を図る見地から併せ見直しを行う必要があると考ええる。

3 特別土地保有税（取得分）

(1) 政策税制としての特別土地保有税の役割とこれまでの経緯については、第三—4(2)で述べたところであり、取得に係る特別土地保有税についても、土地政策の一環としての土地税制の活用を図る視点から、政策税制としての制度創設時の役割を踏まえた見直しを行い、その拡充、強化を図る必要がある。

(2) 現行制度の見直し

① 土地の投機的取引の抑制を図り、併せて土地の有効利用に資するため、現行制度について一般的な見直しを行い、特別土地保有税の強化を図るべきである。

② このため、地価高騰が著しく土地問題の深刻な首都圏等の特定地域を対象に、時限措置として、次の措置を検討する。

イ 免税点を引き下げる。

ロ 免除土地の特例制度について、土地問題の著しく深刻な地域にあつては、制度創設時と同様に当該特例制度を適用せず、これに準ずる地域にあつては、当該特例制度の対象を縮減する。

- ③ また、全国を対象に、税率を引き上げることを検討する。
- ④ 以上の特別土地保有税の強化は、平成3年度から実施することが適当である。

四 土地に関連する節税策への対処

1 株式評価を利用した相続税の節税策への対処

会社とそのオーナーの相続開始前に借入金で土地を取得し、その会社の株式評価額（純資産価額方式による。）を大幅に圧縮したり、株式保有特定会社を利用し、その評価額を大幅に圧縮する等のいわゆる株式評価を利用した行き過ぎた相続税の節税策が行われ、課税の公平の観点から問題があった。これについては、本年8月3日相続税財産評価に関する基本通達の一部改正を行うことにより、その是正を図るための評価の適正化が図られ、本年9月1日以後に相続、遺贈又は贈与により取得した財産の評価について適用されているところである。

今後とも、いわゆる相続税の節税策については、課税の公平を確保する観点から厳正な対応が必要である。

2 損益通算制度のあり方

近年、マンション等を借入金により購入してこれを貸付けることにより不動産所得に係る損失を生じさせ、これを給与所得や事業所得から控除することにより節税を図る動きが増加している。このような損失を他の所得から控除することが認められていることは、不公平感を高めているだけでなく、不要不急の土地需要を生み出し地価高騰の一因となっているという問題もあると考えられる。このような観点から、不動産所得に係る損失の損益通算のあり方について検討すべきものとする。

(要約)、(土地税制が地価に与える影響、海外視察報告)、(参考)等省略