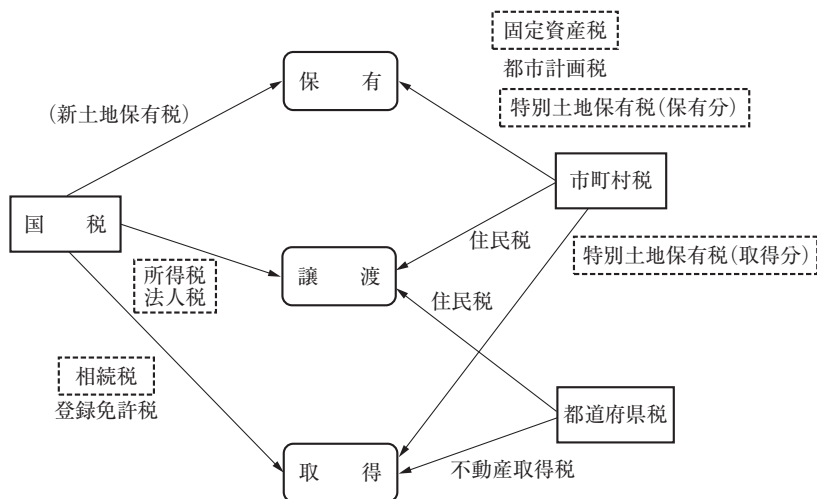


第8節 土地税制

土地に関連する税の総称を我が国では「土地税制」と呼ぶ。¹⁾ その体系を図2-8-1に示したが、それは土地保有、土地の譲渡所得、土地取得の三つの課税に分類される。本書の対象は国税であり、この第8節では地価税と土地譲渡益課税（所得税・法人税）を取り上げる。ただし、固定資産税や特別土地保有税といった地方税も一連の改正で重要な役割を果たしており、それらについても適宜、説明を加える。また、相続税は次節で扱うが、議論の展開上、必要な問題についてはこの節で取り上げる予定である。²⁾

図 2-8-1 土地税制の体系



(注) [] は、平成3年度の土地税制改革で見直しの対象になったもの。

(出所) 石弘光『土地税制改革 いま、なぜ地価税か』（平成3年、東洋経済新報社）71ページ。

1 政策決定過程

平成元年度から平成12年度までの期間では、バブルによる地価高騰とその下落が日本経済に大きな影響を与え、その対応のための土地税制改革が重要な政策課題となった。すなわち、昭和58年ごろより東京都心の商業地で始まった急激な地価上昇は、1年後には周辺の住宅地、更に大阪や愛知、地方主要都市に波及した。その勢いは凄まじく、元号が平成に代わるころには地価は早くも約3倍の水準に達したが、これによって大都市に住むサラリーマンの持ち家所有が不可能となり、土地を持つ者と持たざる者の間で資産格差が拡大するなど、様々な社会問題を引き起こした。そこで地価引下げを目的として、地価税導入や譲渡益課税強化を始めとする土地税制改革が平成3年度税制改正で実現した。

しかし、改革が実行に移された平成4年には既にバブルははじけ、地価は下落を始めていた。その後の地価続落は長く続く経済低迷の一因となり、これを受けて、今度は逆に土地取引を活性化し、企業の負担を軽減させる税制改正要望が強まっていく。この結果、平成10年度改正で地価税が凍結され、更に土地譲渡益課税も軽減される。この第8節で検討するのは、これらの一連の改正のうち平成6年度（平成7年度税制改正）までの動きである。次の2以降の説明に先立ち、以下ではそのポイントを述べておく。

昭和の時代、我が国の土地税制の在り方を規定したのは、昭和43年に政府税制調査会が発表した「土地税制のあり方についての答申」であった。この答申は、土地問題の解決には利用計画の策定や規制強化などが中心となるべきで、税制の役割はおのずから限界があり補完的、誘導的なものにとどまる、との位置付けを行った。この立場からは例えば、土地需要抑制の点から土地保有税を導入しても、その効果は大きくなく、むしろ、資産の中で土地だけを選別して課税することは公平面で問題があるとも言えた。このように当時、政策税制としての土地税制の積極活用には否定的な空気が強かった。

こうした「補完的」との位置付けの下で、土地税制改革（平成3年度改正）前の税制のポイントは以下のものであった。まず、土地保有に対しては固定資産税が課されるが、これは市町村の公共サービス費用を土地所有者から徴収する「応益課税」であり、政策に用いる税ではなかった。むしろ、地価が高く固定資産税負担が重くなりやすい都市部を中心に、自治体が独自に評価額を低く

抑える負担調整を行っていた。ほかに、政策税制である特別土地保有税（市町村税）が存在したが、役割は極めて限定的で、総じて、これらの保有課税を土地対策に使う発想は乏しかった。しかし、欧米との比較で、こうした日本の土地保有税負担が小さいことが指摘され、それが後の新土地保有税（すなわち地価税）導入論につながっていく。また、取得課税である相続税も同様であった。土地の評価額（路線価）が時価より低く設定され、相続財産として土地は預貯金などより有利なことから、土地の仮需要（本来の需要というよりは相続税対策としての需要）を誘発しているとされた。

土地政策的にはむしろ、譲渡益課税が活用された。保有期間が短期間（5年以内）である土地の譲渡益は、いわゆる土地転がしを防ぐために重課される一方で、長期間保有された土地譲渡益にかかる税率は下げられた。譲渡益に重課すると凍結（ロック・イン）効果を引き起こすため、土地供給を促すには譲渡益に軽課すべき、という指摘がその根拠である。同様に、宅地などに供された土地の譲渡益には特別控除などが適用され、ほかにも買換え特例による課税繰延べなど、供給を促すための様々な負担軽減措置が適用された。しかし、こうした措置は土地供給の促進にそれほど効果がなく、むしろ、他の資産に対する土地の有利性を高めて需要を増大させ、土地問題を悪化させている、とも指摘されていた。

そしてもう一つ、市街化区域内農地の問題があった。三大都市圏の市街化区域内では、宅地供給を増やす観点から固定資産税の「農地の宅地並み課税」が実施されたが、実際には長期営農継続農地制度の下で大半の農地がそれを逃れていた。また、相続税にも農地の納税猶予制度などが適用され、³⁾ この結果、税負担を大きく軽減された農地の宅地転用が進まず、都市部で宅地が不足する原因とされた。

バブルによる地価高騰は昭和末期に社会問題化し、政府は不動産向け貸出しの総量規制や地価監視区域制度の実施、低・未利用地活用促進などの対策に迫られた。その中で、政府税制調査会は「土地税制小委員会」を立ち上げ、税制の抜本見直しに着手、半年の討議を経て「土地税制のあり方についての基本答申」（平成2年10月）（以下では、「基本答申」と表記することがある。）を発表した。この答申は、これまで土地政策で「補完的」とされてきた税制の役割を大きく変える点で、大きな転換点となる。その理論的支柱となったのが、平成元年12

月に制定された「土地基本法」であった。この法律は、土地については公共の福祉が優先し、適正な利用に向けて政府は施策を講じる責務があることを明言した。これによって「補完的」とされてきた税制も、土地利用計画や規制などとともに、地価引下げへの政策手段の一翼を担うべき、との論調が高まった。加えて、土地問題は日本の内需拡大が主題となった日米構造協議の重要な論点となり、その改善が対外公約となったことも改革論議を促した。こうした流れを受けて、「基本答申」は、土地問題の解決という政策面での税制の活用を積極的に打ち出すことになった。

「基本答申」の概要は次のとおりである。まず、日本ではもともと、土地が資産として有利であるという「土地神話」が存在し、それが土地問題の原因となっていたが、税制がそうした有利性を助長していることが述べられた。具体的には、上記で述べたように、保有課税が十分でない中で、相続税や譲渡益課税が軽減された点を指摘し、問題解決には土地の資産としての有利性縮減のために保有・取得・譲渡益に関する全面的な課税強化を提案した。更に、そうした課税強化は、土地の有利性が生み出す「資産格差」を是正する点で、課税の公平面からも望ましいと述べている。

この答申が具体的に提言した改革のポイントは具体的に次の五つにまとめられる。⁴⁾

- (1) 国税としての新土地保有税の創設と既存税制（固定資産税、特別土地保有税）の適正化
- (2) 個人、法人の土地譲渡益課税の強化
- (3) 相続財産としての土地評価の引上げ
- (4) 市街化農地の宅地並み課税の実施
- (5) 土地を利用した節税対策への対応

この中で最も注目されたのが、国税としての新土地保有税創設であった。議論の当初から日本の保有税負担が小さいことが焦点となり、固定資産税の評価額引上げによる課税強化が注目されたが、それに対する地方の反発が強く、結局、国税の新税創設に落ち着いた。新税の課税形態としては、（低・未利用地課税などではなく）土地保有一般への課税が提案されたが、課税対象を一定面積

以上とするなどの条件を付け、住居や小規模店舗などを課税対象から外す案を示している。

また、これまでは土地供給を促すために軽課すべきとされた譲渡益課税については、方針を転換し、税率引上げや特別控除の縮小で重課すべき、と提言した。これ以外の項目もすべて課税強化であるが、こうした答申の意図を、当時、土地税制小委員会の委員長を務めた石弘光は次のように述べている。⁵⁾

まさにこれまで主張されてきた土地譲渡税緩和など、アメ玉でもって土地を吐き出させようとしたのにそれほど効果がなかったわけです。もっと悪いことに、逆に土地の資産価値を高めてしまった。そこでわれわれは税制を土地供給に使う発想はやめようと、過去の反省の上に立って土地保有税の創設や相続税、農地の宅地並み課税等の五本柱から成る答申をまとめたわけです。いずれにしても税制は土地基本法をサポートする役割を果たさなければなりません。土地問題を解決するには、まず今回の政府税調答申を何らかの形で実施するしかないと言いたいんです。

こうした政府税制調査会の答申を受け、議論の場は政府・自民党に移った。特に新土地保有税の扱いは注目されたが、新税に対する自民党や経済界の反発は強かった。新税「地価税」は、平成4年1月からの実施が決まるが、その税率は0.3%と当初想定されたよりも低く抑えられ、非課税範囲も幅広く認められた。ただし、それ以外については、譲渡益課税（一部の特別控除は土地供給促進の観点から拡充されたが）や固定資産税の課税が強化され、三大都市圏の市街化区域内農地の課税軽減措置も廃止されるなど、「基本答申」の方向で改正がなされた。また、相続税は評価額引上げが固まるとともに、1年遅れの平成4年度税制改正でその制度見直しが行われることとなった（この内容は次の第9節で議論する）。

こうして土地税制改革が決着するが、改革が実施に移される平成4年には、既にバブルははじけていた。これ以降地価は下落の一途をたどり、それが金融機関の不良債権の原因となって日本経済の足を引っ張ることになる。こうした状況を受けて、土地取引活性化や企業の負担軽減のための地価税や譲渡益課税の軽減要望が、平成5年度税制改正のころには早くも表面化する。それに対し

ては、地価の再上昇を引き起こすおそれから、政府税制調査会是否定的な姿勢を続けるが、その要望はこの後更に強まり、第3章で述べる地価税凍結や譲渡益課税の軽減につながっていく。

この第8節の構成は以下のとおりである。次の2では土地税制改革前の土地税制の概要を簡単に示しておく。続く3で昭和末期以降のバブルによる地価高騰の状況を述べ、4でそれに対する政府の対応を、平成元年末までの期間を中心に検討する。その後、平成元年末に「土地基本法」が成立、土地税制改革の機運が高まり、平成2年4月以降、政府税制調査会の土地税制基本小委員会で検討が行われる。5でその検討状況を説明し、続く6で地価税の導入を始めとする土地税制改革（平成3年度税制改正）の決定について議論する。7では、導入された地価税の課税状況を簡単に触れておく。そして、税制改革直後から早くも土地税制の緩和要求が強まっていくが、8でその状況（平成4年度から平成7年度税制改正まで）を検討する。

〔注〕

- 1) 土地に関する税制を一括して「土地税制」と呼ぶ慣行は欧米にはあまり見られず、日本特有のものという（石弘光『土地税制改革 いま、なぜ地価税か』（平成3年、東洋経済新報社）70ページ）。
- 2) 一連の土地税制改革の経緯は、石弘光『土地税制改革 いま、なぜ地価税か』（平成3年、東洋経済新報社）、石弘光『現代税制改革史』（平成20年、東洋経済新報社）によくまとめられており、本書でも引用などで活用した。
- 3) 相続税の特例は市街化区域とは無関係にすべての農地に適用される。しかし、そうした特例が特に東京などの都市部で活用されている実態が報告されている（石弘光『土地税制改革 いま、なぜ地価税か』（平成3年、東洋経済新報社）187-193ページ）。平成3年度の改正では、三大都市圏の特定市における市街化区域内農地において、相続税の特例が廃止された。
- 4) 石弘光『土地税制改革 いま、なぜ地価税か』（平成3年、東洋経済新報社）65ページ。
- 5) 同上141ページ。

2 土地税制改革前における土地税制の概要

土地税制は税目が多く様々な特例が適用されるなど、極めて複雑である。そこで、少し回り道になるが、改革経緯を検討する前にまず、その概要を説明する。ただし、細部には立ち入らず、本書の以下の記述に関連する部分を中心に、

そのポイントだけを述べる。

「1 政策決定過程」で述べたように、平成3年度税制改正前では、昭和43年に政府税制調査会が発表した「土地税制のあり方についての答申」が、政策に大きな影響を与えていた。この答申は既に『昭和財政史—昭和27～48年度』で説明したが、¹⁾ 本書の議論に関係する内容を含むため、最初にそれについて簡単に触れておく。この答申は以下のように述べ、土地問題の解決のために利用計画の策定や規制の重要性を述べる一方、税制の役割は補完的、誘導的なものにとどまることを強調している。²⁾

当調査会は、土地税制について慎重に検討した結果、現実には実施可能な税制上の施策によって、〔土地の〕需給の不均衡の是正を図ることにはおのずから限界があることを認めざるをえず、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えないと考える。

…（中略）…

当調査会は、土地問題の解決のためには、総合的な土地政策の確立がまず必要であることを強調したい。総合的な土地政策の当面の重点は、大都市及びその周辺の土地を中心として、総合的かつ具体的な利用計画を策定し、ある程度の私権制限を伴う土地の利用規制を制度的に確立することにあると考えられる。

「補完的、誘導的」という表現はその後の税調答申でも頻繁に使用されるが、こうした考えがその後の議論を強く規定することになる。税制を土地問題の解決といった政策面に活用しても効果が薄い一方で、課税の公平を損なう点から、むしろ望ましくないとの考えが強かったようである。³⁾

（1）保有課税・取得課税の状況

こうした背景を踏まえて、次に土地税制改革（平成3年度税制改正）前の土地税制の状況を説明する。先に要点だけをごく簡単に述べておくと、保有に対しては固定資産税、取得に対しては相続税が中心であるが、いずれも土地政策としては活用されなかった。むしろ、その負担軽減に関心が集まる傾向が強く、更に三大都市圏の市街化区域内農地の課税が大きく軽減される問題に批判が集

まった。一方、譲渡益課税は土地供給促進という政策目的で負担が軽減されたが、後に政府税制調査会はそれに対し、土地の資産としての有利性を高め、土地問題にとってはむしろ逆効果との判断を下すことになる。

当時の税制の概要を表2-8-1にまとめた。最初に(表2-8-1の2で示した)保有課税は、地価税導入前はいずれも地方税であり、その中心は市町村の固定資産税である。固定資産税は自治体が設定する固定資産評価額に税率(標準税率1.4%)を乗じて計算するが、自治体の公共サービス費用を土地所有者に求める「応益課税」であり、土地政策に用いる税ではなかった。金銭収入がなくても継続的に課税され「追い出し税」となり得ることから、むしろ、その負担軽減が注目されてきた。住宅地に対しては評価額を2分の1(小規模住宅地は4分の1)とする特例があったが、更に、地価が高く負担が重くなる都市部を中心に、自治体が独自に評価額を調整し負担軽減を行っていた。その結果、評価が自治体ごとにバラバラであり、更に、その評価額が公表されていないことによる不透明さも不公平感を強める結果となった。例えば、全国平均ではその評価額は実勢価格の4割程度の一方で、東京ではそれは2割(固定資産評価額が最高価格で評価)に過ぎず、⁴⁾ 公示地価で約2.9倍の差がある世田谷区の高級住宅地と横浜市緑区で、固定資産税がほとんど同じ、といった問題が報じられている。⁵⁾ しかし、欧米諸国では土地の保有コストはもっと大きく、それに比べて日本では土地の保有税負担が小さいことが指摘され、⁶⁾ 後の政府税制調査会の議論では、当初からその実態に注目が集まっていく。

一方、もう一つの保有税である市町村の特別土地保有税は、昭和47年の列島改造ブームにおける地価高騰の際に創設され、一定面積(例えば東京特別区では2000m²)以上の土地保有に課税を行う政策税制である(ただし、三大都市圏の特定市の市街化区域には、もっと小規模な土地にも課税する「ミニ保有税」があった)。⁷⁾ しかし、「恒久的建造物」(これに駐車場や資材置き場まで含まれたことが問題とされた)がある土地や、保有期間が10年を超える土地が課税対象から除かれ、その効果は極めて限定的であり、昭和63年の税収はわずか800億円弱にとどまった。⁸⁾ すなわち、固定資産税や特別土地保有税などの既存の保有税が土地対策の面で活用されたとは言い難い状況だった。

一方、(表2-8-1の3で示した)取得課税の中心は相続税である。相続税の制度の詳細は次の第9節で詳しく扱うが、ここではその評価価格の状況について

表 2-8-1 土地関連税制の概要（平成 2 年度）

1. 譲 渡 課 税

(1) 基本的な課税方式

その年 1 月 1 日に おける所有期間		2 年 以 内	2 年超 5 年以内	5 年 超
個 人	譲渡所得に該当する場合	次の①と②とのいずれか多い方の税額による分離課税 ① 譲渡益×40%（住民税12%） ② 総合課税による上積税額×110%（注）		100万円控除後の譲渡益について次による分離課税 4,000万円以下の部分…20%（住民税 6 %） 4,000万円超の部分……25%（住民税7.5%）
	事業所得又は雑所得に該当する場合	次の①と②とのいずれか多い方の税額による分離課税 ① 譲渡益×50%（住民税15%） ② 総合課税による上積税額×120%	同 上	通常の総合課税
法 人		通常の法人税に加え30%の税率で課税 〔通常の法人税（37.5%）、法人住民税を加えると79.17%（法人事業税を含めた実効税率は85.17%）〕	通常の法人税に加え20%の税率で課税 〔通常の法人税（37.5%）、法人住民税を加えると67.44%（法人事業税を含めた実効税率は73.45%）〕	通常の法人税課税

（注）上積税額とは、土地譲渡に係る所得と他の所得との合計額に通常の累進税率を適用して算出した税額から、他の所得のみに通常の累進税率を適用して算出した税額を控除して求められる差額をいう。

(2) 主な特例措置

① 軽減税率の特例（個人）

- (i) 国・地方公共団体に対し、あるいは優良な住宅地造成などのために所有期間 5 年超の土地を譲渡した場合
20%（住民税 6 %）の一律分離課税
- (ii) 宅地の用に供するため所有期間 5 年超の特定市街化区域内農地（長期営農継続農地の特例を受けたものを除く。）を譲渡した場合
20%、22.5%（住民税 6 %、7 %）の分離課税
- (iii) 所有期間10年超の居住用財産を譲渡した場合
10%、15%（住民税 4 %、5 %）の分離課税

② 特別控除（個人・法人）

- (i) 「土地収用法」等に基づく収用の場合など 5,000万円
- (ii) 国、地方公共団体等による特定の土地区画整理事業等のために土地を譲渡した場合、あるいは「古都保存法」に基づく買取り等により土地を譲渡した場合など..... 2,000万円
- (iii) 地方公共団体等や民間による特定の住宅地造成事業等のためや収用対償地に充てるために土地を譲渡した場合、あるいは「公有地拡大法」に基づく地方公共団体等との協議等により土地を譲渡した場合など..... 1,500万円
- (iv) 農地保有合理化等のために農地等を譲渡した場合など..... 800万円
- (v) 居住用財産を譲渡した場合（個人のみ） 3,000万円

（注）上記特別控除は棚卸資産である土地の譲渡には適用されない。また、同一譲渡につき重複適用なし。

③ 課税の繰延べの特例（個人・法人）

- (i) 収用等に伴い代替資産を取得した場合
- (ii) 特定の事業用資産の買換え等をした場合
- (iii) 特定の居住用財産の買換え等をした場合（個人のみ）

（注）課税の繰延べとは、土地を譲渡し代替資産を取得した場合に、譲渡した土地の取得価額をその代替資産に引き継ぐことにより土地の譲渡がなかったものとし、その代替資産を譲渡する時まで課税を繰り延べることをいう。

2. 保有課税

税目	納税義務者	課税対象	課税標準	税率	免税点
固定資産税 (市町村税、大規模償却資産の一部都道府県税)	固定資産の所有者	土地、家屋及び償却資産	固定資産の価格(固定資産税評価額)	標準税率1.4% 制限税率2.1%	土地 15万円 家屋 8万円 償却資産 100万円
・住宅用地の課税標準の特例 一般住宅用地(床面積の10倍相当までは、価格の2分の1、ただし、小規模住宅用地(200㎡までは、価格の4分の1) ・市街化区域内農地に対する課税(宅地並み課税)の概要 (1) 市街化区域内農地の意義 「都市計画法」に規定する市街化区域内の農地をいう。ただし、生産緑地地区の区域内の農地等は、一般農地として取り扱われる。 (2) 市街化区域内農地の評価 状況が類似する宅地の価額を基準として求めた価額から造成費を控除した額によって評価する。 (3) 宅地並み課税の対象となる農地 3.3㎡当たりの評価額が3万円以上の三大都市圏の特定市の市街化区域内農地 (4) 税額の算定 原則として評価額の2分の1に税率を乗じて求めた額とする。 (5) 長期営農継続農地に係る納税義務の免除制度 面積が990㎡以上で、現に耕作の用に供され、かつ、10年以上営農を継続することが適当と認められる長期営農継続農地については、農地課税相当額を上回る税額が徴収猶予される。 5年ごとに営農継続の実績を確認の上、徴収猶予税額が免除される。ただし、営農が継続されないことになった場合には、原則として徴収猶予税額のすべてが遡って徴収される。					
都市計画税 (市町村税)	市街化区域等に所在する土地、家屋の所有者	土地、家屋	固定資産税と同じ	制限税率0.3%	土地 15万円 家屋 8万円
保有に対する特別土地保有税 (市町村税)	土地の所有者	土地	土地の取得価額	1.4%(税額算定に際しては、固定資産税相当額を控除)	東京都の特別区及び指定都市2,000㎡(又は200㎡) 都市計画区域を有する市町村5,000㎡(又は330㎡) その他 10,000㎡ なお、カッコ書きについては、三大都市圏の特定市の市街化区域に限る。
・免税土地の特例 恒久的な利用のための建物、施設等の用に供する土地で一定の基準を満たしたものについては納税義務を免除					

(参考) 三大都市圏の特定市の市街化区域内農地面積等の状況(昭和63年度)

(単位:ヘクタール)

区分	市街化区域内農地	内 訳		
		長期営農継続農地	宅地並み課税農地	その他
首都圏	30,614	23,384	4,336	2,894
中部圏	11,459	5,803	883	4,773
近畿圏	13,471	8,468	1,109	3,894
合 計	55,544	37,655	6,328	11,561

(注) 1 「その他」は、3.3㎡当たり評価額が3万円未満のものである。

2 免税点以上のものである。

3. 取得課税

税 目	納税義務者	課税対象	課税標準	税 率	免税点又は基礎控除
不動産取得税 (都道府県税)	不動産を取得した個人又は法人	土地及び家屋	取得時の価額 (固定資産税評価額)	4% (ただし、住宅の取得に係るものは3%)	土地 10万円 家屋 23万円又は12万円
		・住宅に係る課税標準の特例 新築住宅は、1,000万円を控除 ・既存住宅は、新築時の控除額を控除 ・住宅用土地の税額の特例 税額の4分の1に相当する額を減額			
取得に係る特別土地保有税 (市町村税)	土地を取得した個人又は法人	土地	土地の取得価額	3% (税額算定に際しては不動産取得税相当額を控除)	東京都の特別区及び指定都市 2,000m ² 都市計画区域を有する市町村 5,000m ² その他 10,000m ²
		・免税土地の特例 恒久的な利用のための建物、施設等の用に供する土地で一定の基準を満たしたものについては納税義務を免除			
登録免許税 (国税)	登記等を受ける者	登記、登録、特許、免許、許可、認可、指定及び技能証明	登記時の価額 (不動産の登記の場合 固定資産税評価額)	不動産の所有権の保存の登記 0.6% 不動産の所有権の移転の登記 5% 不動産の抵当権の設定の登記 0.4%等	
相続税 (国税)	相続又は遺贈により財産を取得した個人	土地を含めたすべての相続財産	取得時の価額 (相続税評価額)	10%から70%まで13段階の超過累進税率	4,000万円+800万円×法定相続人数
		・配偶者に対する相続税額の軽減 法定相続分 (又は8,000万円) に対応する税額まで非課税 ・小規模宅地等 (200m²まで) の課税の特例 居住用50%、事業用60%を減額 ・相続開始前3年以内に取得等をした土地又は建物については取得価額による課税 ・農地等についての相続税の納税猶予 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 (農業投資価格) を超える部分に対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、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、猶予税額の納付を免除する。			

(出所) 税制調査会「土地税制のあり方についての基本答申」(平成2年10月) 8-11ページ。

述べる。相続税における土地評価(路線価)は公示地価の7割が目標とされたが、地価高騰が進む中で実際にはそれは公示地価の6割を切っており、更に公示地価が時価の7割程度だったことから、⁹⁾ 路線価は時価に対し5割を下回る(0.6×0.7)状況であった。こうした事情から、相続財産として土地が預貯金などよりも有利なことは明らかであった。

固定資産税と相続税のもう一つの問題が、市街化区域内農地の問題である。

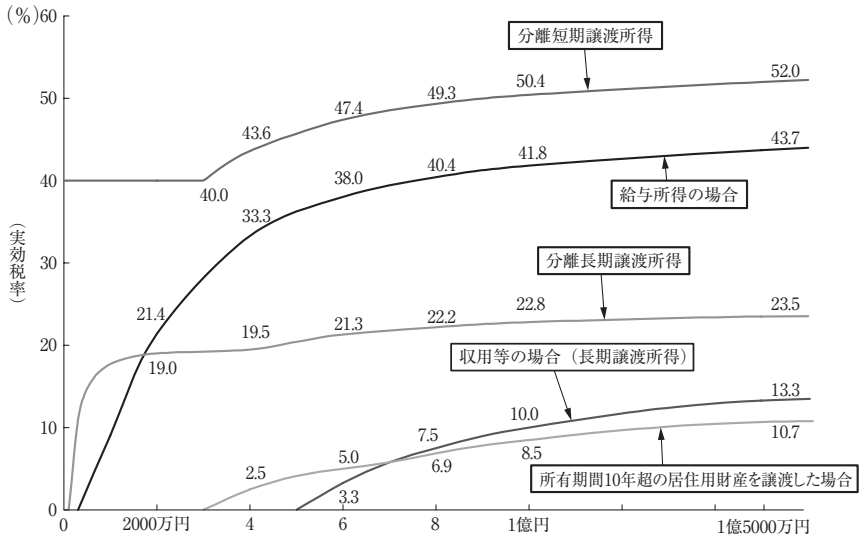
まず固定資産税は、農地としての土地収益率を反映し宅地よりも低い評価額が適用されたが、三大都市圏の市街化区域内については、宅地供給を促す必要から「農地の宅地並み課税」が実施された。しかし実際には、表2-8-1に示したように、そうした農地の85%が長期営農継続農地（面積が990m²以上で耕作され、10年以上営農を継続することが適当と認められた場合に適用）などに指定されて宅地並み課税を逃れており、例えば固定資産税負担は宅地の数十分の一などと言われた。¹⁰⁾ 一方、相続税についても、農地には納税猶予制度が適用され、「農地としての適正価格」を上回る部分の納税が延期、更に農業を20年続けた場合は延納部分の税を免除する制度が存在した。¹¹⁾ こうした特例が三大都市圏の市街化区域内に農地が多く残存し、宅地供給の不足を引き起こす原因とされた。しかし、その課税強化に対しては、以下の記事が示すように都市農家などの反発が極めて強かった。¹²⁾

農地の保有コストを高める宅地並み課税が実現できない事情を建設省幹部は「はしごを外されてはたまらないから」と説明する。政治家は総論では「土地対策が最大の課題」と口をそろえる。しかし、社会党と公明党の緊急共同提言は宅地並み課税問題について「課税強化論、課税反対論とも現実的対応を欠いている」と煮え切らない。共産党は優遇制度を「零細農地にも拡大すべき」と逆の主張をする。農協の集票力が怖い自民党にも「農地の課税論者なんて1人もいない」（建設省）。

（2）譲渡益課税の状況

一方、こうした保有税や取得税と対照的に、土地政策の面で比較的活用されたのが譲渡益課税であった。譲渡益に重課すると凍結効果から土地供給が減少するとされ、軽課措置が広く適用されたが、一方で投機的取引防止のため、短期保有土地の譲渡益は重課された。こうした特徴は図2-8-2に端的に示されるが、短期保有以外の土地譲渡益は勤労所得である給与よりも負担が軽減されていた。その制度概要を先の表2-8-1の1で説明すると、課税方式は個人と法人で異なるが、特徴は税率構造と特例による負担軽減措置の2点である。まず税率構造は、土地の切売りを防ぐため、合算による累進課税でなく比例税による分離課税（法人は合算課税）をとるが、ポイントは土地の保有期間で税率が異なるこ

図 2-8-2 譲渡益 1 億5000万円までの土地譲渡所得の実効税率の比較（所得税）



(注) 1 譲渡所得の実効税率は、ほかに所得控除額と同額の所得があるものとして計算してある。

2 給与所得の実効税率は、夫婦2人の給与所得者の場合の給与収入に対する実効税率である。

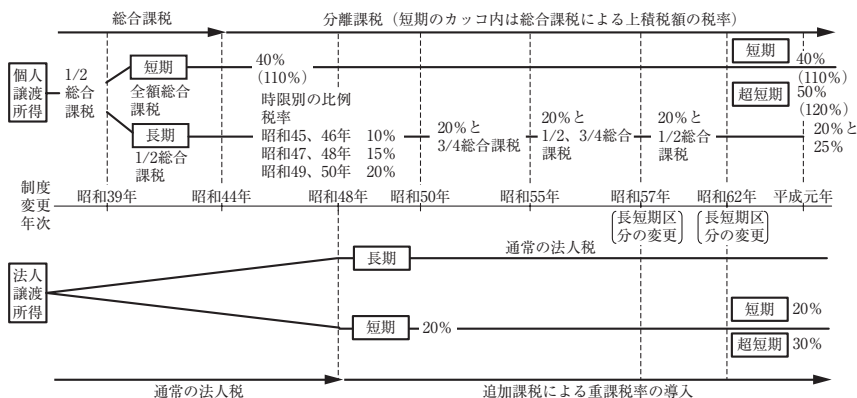
(出所) 税制調査会「税制調査会関係資料集」(平成3年3月)153ページ。

とである。保有期間が短期（5年以内）の場合は、土地転がしを防ぐため高い税率が課され、個人の場合は52%（所得税40%、住民税12%）若しくは全額総合課税した場合の上積み税額の110%の多い方、法人の場合は通常の法人税に20%の上乗せ税が課税された。地価高騰が社会問題化した昭和63年度以降、事業用で保有2年以内（いわゆる「超短期」）の土地譲渡益には、期限付きで更に高い税率が課され、特に法人は、通常の法人税（地方税も含む）に譲渡所得税率30%が上乗せされ、その実効税率は85%を超えた。

一方、保有期間が長期（5年超）の場合は、土地供給を促す面から、これより低い税率が適用された。¹³⁾ ただし、その税率構造は図2-8-3に示したように頻繁に変更され、正に「猫の目のように変更され、ツギハギだらけ」であった。¹⁴⁾

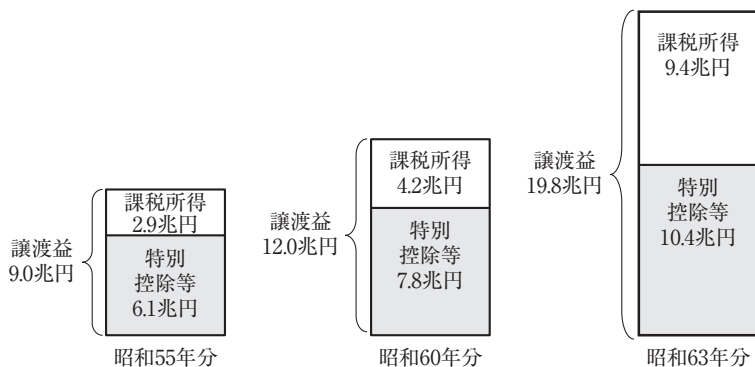
譲渡益への軽課措置としてより重要だったのが、特別控除や軽減税率による負担軽減である（表2-8-1の1の下段に示した）。図2-8-4に示したように、特別控除によって課税ベースから除外される譲渡益は昭和63年で全体の5割以上に

図 2-8-3 土地譲渡所得税制の変遷（国税のみ）



（出所）石弘光『土地税制改革』（平成3年、東洋経済新報社）145ページ。

図 2-8-4 土地譲渡益の課税状況



（出所）税制調査会「税制調査会関係資料集」（平成2年3月）32ページ。

及び、更に、残りの課税ベースの中に軽減税率が適用されるものが含まれた。こうした特例制度の目的は土地供給の促進であり、表2-8-1に示したように、土地を住宅地に供した場合などに様々な負担軽減措置が適用された。

また、居住用財産の譲渡益に対しても負担軽減が認められ、まず特別控除の3000万円が控除され、更に所有期間が10年超ならば軽減税率が適用された。昭和の時代、居住用財産には「買換え特例制度」、すなわち、譲渡益を元手に住み換える新たな土地を購入すると、その譲渡益の課税繰延べが認められた。し

かし、この制度が都心部から周辺地域への住み換えを加速させ、地価高騰を住宅地に波及させたとして昭和63年度に制度を廃止、上記のような特別控除と軽減税率を用いた分離課税制度に改められた。その結果、居住用資産に買換え特例が認められるのは、父母から相続され資産譲渡者が30年以上居住するなど、ごく一部のケースとなった。

なお、表2-8-1に示したように、事業用資産にも「買換え特例」（譲渡所得の80%につき課税繰延べ）が認められた。それが認められるのは17のケースとされたが、¹⁵⁾ そのうち実際の利用は「既成市街地内から市街地外への買換え」と、「長期保有土地等から減価償却資産への買換え」の二つのケースに集中し、¹⁶⁾ これらが東京都心から周辺地域への買換えや、減価償却資産であるマンション購入などを促進し、地価高騰を拡散させたとされる。特例を利用して個人が賃貸マンションを事業用に購入するケースも多く、こうした需要の増大が地価高騰を周辺に拡散させたとの批判が出ていた。

このように土地税制は極めて複雑であるが、後の土地税制小委員会が出した結論は、もともと日本では土地が資産として有利になる傾向が強かったが、税制がそれに拍車をかけていることであった。すなわち、保有への課税が十分でない一方で、取得課税や譲渡益課税の負担軽減が、むしろ土地の資産価値を高め、それが地価問題を悪化させた、という指摘であった。

〔注〕

- 1) 大蔵省財政史室編『昭和財政史—昭和27～48年度』第6巻「租税」（平成2年、東洋経済新報社）第5章。
- 2) 税制調査会「土地税制のあり方についての答申」（昭和43年7月）。
- 3) 石弘光『土地税制改革 いま、なぜ地価税か』（平成3年、東洋経済新報社）40ページ。
- 4) 『日本経済新聞』平成2年8月23日朝刊。
- 5) 『日本経済新聞』平成2年3月12日朝刊。
- 6) 石弘光『土地税制改革 いま、なぜ地価税か』（平成3年、東洋経済新報社）76ページ。
- 7) なお、表2-8-1に示したように、特別土地保有税は土地保有だけでなく、取得分にも課税される。
- 8) 石弘光『土地税制改革 いま、なぜ地価税か』（平成3年、東洋経済新報社）126ページ。
- 9) 『日本経済新聞』平成2年1月12日朝刊。
- 10) もっとも、宅地に対する固定資産税も特例で負担が軽減されていたため、固定資産税を宅地並み課税するだけでは宅地供給効果は不十分であり、相続税の課税強化も必要、

との声も出ていた（『日本経済新聞』平成元年12月11日朝刊）。

- 11) 制度の概要については例えば、石弘光『土地税制改革 いま、なぜ地価税か』（平成3年、東洋経済新報社）188ページを参照のこと。
- 12) 『日本経済新聞』昭和62年10月2日朝刊。
- 13) ただし、長期譲渡益に適用された税率25%は、一時所得（所得を2分の1にして合算課税される）に対し当時の最高税率50%が課されることと実質的に同じであり、その点で軽減が徹底されたとは言えない。凍結効果への配慮で税率を軽くすべきという理屈と、土地は不労所得であり担税力があるため重課すべきという公平面の指摘のバランスをとった結果、税率が設定されたと言える。
- 14) 石弘光『土地税制改革 いま、なぜ地価税か』（平成3年、東洋経済新報社）145ページ。
- 15) 平成2年4月13日の土地税制小委員会提出資料（税制調査会「税制調査会関係資料集」（平成3年3月）74ページ）に、事業用資産の買換え特例が認められる17のケースの一覧表がある。
- 16) 石弘光『土地税制改革 いま、なぜ地価税か』（平成3年、東洋経済新報社）164ページ。

3 バブルによる地価高騰の状況

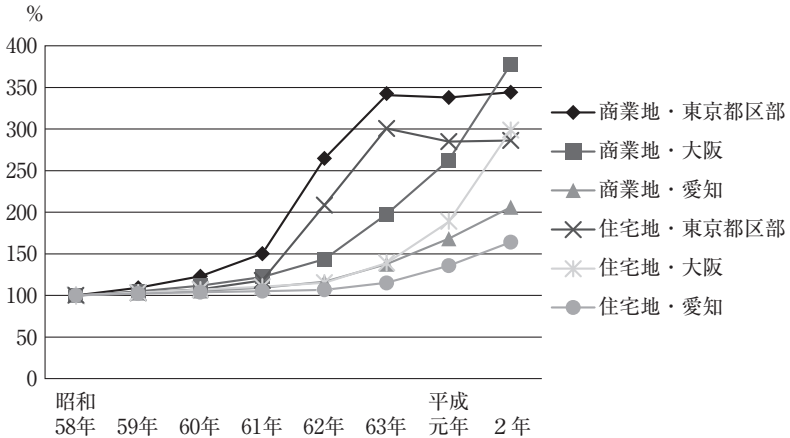
昭和58年より始まったとされるバブルによる地価高騰は、数年後には既に社会問題化し、経済に大きな影響を与えた。以下ではその状況を概観する。

当時の地価高騰は、岩戸景気（昭和35年ごろ）、列島改造ブーム（昭和47年ごろ）に続いて戦後3回目とされる。当時の現象が過去2回と異なる点は、地価の上昇がまず東京の都心部で始まり、それが東京の住宅地、続いて大阪や愛知というように次々と飛び火していった点であった。そうした状況は図2-8-5に示される。図によると、地価は東京都区部の商業地でまず上がり始め、直後に東京都区部の住宅地に波及したが、昭和63年には地価は早くも昭和58年の3倍以上に達している。地価の急上昇は更に（図には示していないが）周辺の神奈川や千葉・埼玉に及び、1、2年遅れて大阪や愛知に波及した。

昭和58年から昭和62年にかけての東京における地価上昇の原因として、『土地白書』（平成2年）は次の3点を挙げている。¹⁾

- (1) 都心部等における事務所ビル需要の急激な増大
- (2) 都心部等の業務地化に伴う住宅地の買換え需要の増大
- (3) これらの需要増大を見込んだ投機的取引

図 2-8-5 三大圏の地価の推移



(出所) 土地税制小委員会(平成2年4月17日)提出資料、税制調査会「税制調査会関係資料集」(平成3年3月)234-235ページにより作成。

すなわち、東京一極集中による事務所ビル需要の増大が、まず東京都心部の商業地の地価を上昇させ、それが都心の住宅を郊外に追いやることで買換え需要を誘発し、住宅地の地価を上昇させた。その結果、地価の値上がり期待が高まったが、それに輪をかけたのが当時の金融緩和政策であった。当時、プラザ合意(1985(昭和60)年)後の円高不況に対応するために金融緩和が実施される一方、製造業などが設備投資を控え、また企業が増資などにより自力で資金調達する姿勢を強めたため、銀行などで金余りが生じていた。その資金が値上がり期待の高まった土地に向かい、更なる地価上昇を引き起こした。それが大阪や愛知などにも波及したと考えられる。

そしてもう1点、土地は資産として有利なものであり、土地を持てば損をしないという戦後長く信じられてきた「土地神話」の存在が重要であった。それが「借金をしてでも土地を買えば儲かる」という土地の需要を作り出し、企業による投機取引を誘発して、さらなる地価高騰を招いたとされる。その結果、表2-8-2に示したように、日本の土地総額はGNPの約5倍にもなり、日本一つでアメリカが四つ買えるという「バブル」を生み出すことになった。

こうした土地問題は、多くの社会問題を引き起こした。サラリーマンが住宅を購入する場合の限度額は年収の5倍程度までと言われる中で、それは東京で

表 2-8-2 土地資産額の推移の日米比較

		昭和45	昭和50	昭和55	昭和60	昭和61	昭和62	昭和63	備 考
日本	土地資産額 (A) ＜兆円＞	163.0	376.7	700.5	1,004.1	1,257.2	1,670.3	1,833.3	4.1倍
	GNP (B) ＜兆円＞	73.2	148.2	240.1	321.6	335.8	350.5	373.5	
	GNP に対する土地資産額の比率 (A/B)	2.2倍	2.5倍	2.9倍	3.1倍	3.7倍	4.8倍	4.9倍	
アメリカ	土地資産額 (C) ＜億ドル(兆円)＞	5,780 (208.1)	10,225 (312.0)	23,366 (474.3)	29,675 (595.0)	31,618 (503.0)	33,619 (415.2)	35,339 (444.7)	国土面積はアメリカの25分の1
	GNP (D) ＜億ドル(兆円)＞	9,927 (357.4)	15,984 (487.8)	27,320 (554.6)	40,149 (805.0)	42,403 (674.6)	45,267 (559.0)	48,643 (612.2)	
	GNP に対する土地資産額の比率 (C/D)	0.6倍	0.6倍	0.9倍	0.7倍	0.7倍	0.7倍	0.7倍	

(注) 1 土地資産額は年末残高、GNP は暦年中の計数。

2 アメリカにおける () 内は、IMF 発表の各年末の為替相場により円換算したもの。

(出所) 税制調査会「税制調査会関係資料集」(平成3年3月)122ページ。

10倍を大きく超え、土地を持たないサラリーマンは都心でマイホームを持つことが不可能になった。その一方で土地を持つ富裕層が登場し、格差を生み出した。当時の「新興富裕層」の状況は、以下のように伝えられている。²⁾

東京周辺の地価上昇はすさまじいものがある。東京都心部の商店街で永年小さな店舗を経営していた商店主が土地を売ったら5億円にもなった。そのままでは売却益のほぼ全額を税金として持って行かれる。そこで「事業用資産の買換え特例」による節税をねらって横浜市の郊外で賃貸用マンションを1棟そっくり買った。「節税用の高級賃貸住宅は高いものから売れる。10億円以上の物件を急いで探してほしいといった相談もある」(東急不動産)ほどだ。

世田谷区や目黒区などの商店街では、平屋の古い商店を4-5階のビルに建て替え、テナントを募集する動きが目立つ。戦後、一から事業を興した世代は地価のことなど意識せずにきた。ところが地価高騰で固定資産税は上がる、相続しようとすれば巨額の相続税をとられるということで目覚めた。ビルを建て、

テナントを集めるとかなりの賃貸料収入がある。事業用資産だから減価償却もできる。こういう形でストックが月々の収入を生み、これが消費に回る。

また、土地を持つ企業は地価高騰で多額の含み益を得、それによる大きな恩恵を受けた。例えば、含み資産を担保に多額の資金調達を行い、新たな事業を展開することが可能となったが、それが企業間で格差を生み、歪みをもたらす問題が以下のように伝えられた。³⁾

含み〔土地の含み益〕の問題点は、資産の保有者がそれを売却しない限り、部外者には実態がわからず、しかも資産保有者が売却時期を先のばしすることによって、土地をはじめとする資源の有効活用の道が絶たれてしまうところにあるだけではない。この含みが巨大になると、それを保有する企業とそうでない企業との間の自由で公正な競争が頭から成り立たなくなる。もし、このまま含みの経済システムを温存すれば、含みがちょうど磁石のように新たな富を吸い寄せ、ストックの格差は一層広がってしまうだろう。

また、地価高騰は公共事業のコストを大きく引上げ、その障害となった。もう一つ、当時の状況を示す記事を引用しておく。⁴⁾

「札幌を段ボール箱に詰めて置いていくようなものですよ」—東京都の幹部が嘆くのは虎ノ門から汐留までの環状2号線の建設費が、わずか1.3キロメートルなのに地価高騰のため4000億円にものぼること。汐留や13号地など臨海部の大規模再開発プロジェクト推進には欠かせないアクセス道路だが、4000億円は都が長期計画（56-65年度）で完成をめざす都市計画道路の総事業費にほぼ相当する。

汐留と臨海部に東京駅周辺を加えた三大再開発プロジェクトは長期的には土地の供給量を増やし地価の安定に役立つ。しかし、道路用地の買収、容積率の割り増しなど一連の規制緩和、民活は局地的に地価高騰を助長している。環状2号線の晴海、豊洲への延伸について東郷尚武・東京都都市計画局次長は「燃えさかる地価高騰の火にパーナーで空気を送り込むようなもの」と消極的。建設省や経済界は早期建設を求めているが、都は「国が全面的に（財政面で）協力してくれなければ、つくれない」という姿勢だ。

これ以外にも、地価の高騰が激しい東京と地価がほとんど上昇しなかった地方との格差問題が発生し、また、土地を担保に多額の資金を借り入れた「ジャパン・マネー」が海外の資産を買い漁る様子が欧米諸国で反発を招くなど、様々な逸話が生まれた。

こうした事態を招いた原因の一つとして、「政策ミス」が指摘され、⁵⁾ 金融緩和や土地の利用規制の問題とともに税制の問題が挙げられた。利用規制について少し説明すれば、規制の数は多いが、抜け穴が多いことが問題とされた。例えば、「農地」と言いつつ、ある条件を満たせば商業地などに転用でき、手のかからない栗の木などを植えて地価の値上がりを待つという「偽装農地」の問題がたびたび指摘された。そして税制の問題については既に説明したように、政策的に「補完的」な役割にとどまるとの前提の下で、軽課されており、それが土地の有利性に拍車をかけ需要を増大させた、との指摘である。

〔注〕

- 1) 国土庁編『土地白書』（平成2年）76ページ。
- 2) 『日経産業新聞』昭和62年3月5日。
- 3) 日本経済新聞社編『繁栄の基盤を崩すもの 土地を考える』（平成2年、日本経済新聞社）61ページ。
- 4) 『日本経済新聞』昭和61年10月3日朝刊。
- 5) 石弘光『土地税制改革 いま、なぜ地価税か』（平成3年、東洋経済新報社）23-26ページ。

4 土地問題に対する政府の対応（平成元年12月まで）

こうした地価高騰に対し、政府の動きは当初鈍かったが、¹⁾ 昭和61年ごろより対応が本格化した。以下では、「土地基本法」が成立する平成元年12月までを中心に政府の対応を概観する。(1)では税以外の政策について、政府が閣議決定した「緊急土地対策要綱」と「総合土地対策要綱」を基に説明し、(2)で昭和62年度から平成元年度（平成2年度税制改正）における土地税制の改正について述べる。(3)で後の土地税制改革に大きな影響を与えることになった「土地基本法」の成立について説明する。

(1) 「緊急土地対策要綱」と「総合土地対策要綱」の決定

昭和62年7月に中曽根内閣総理大臣は臨時行政改革推進審議会（行革審）に土地対策を諮問した。その小委員会（土地臨調）での検討を経て、行革審は昭和62年10月に当面の政策課題を「当面の地価等土地対策に関する答申」として提出、更に中長期的な課題に関する検討結果を「地価等土地対策に関する答申」として昭和63年6月にまとめた。これらを受けて政府は「緊急土地対策要綱」と「総合土地対策要綱」をそれぞれ閣議決定したが、これらは政府の政策対応における区切りとなった。以下では、その内容を簡単にまとめておく（これらは税についても触れているが、その内容はここでは論じず、分けて論じる）。

最初に、当面の対策をとりまとめた昭和62年10月の「緊急土地対策要綱」の主な内容は、次の4点であった。

- ① 土地取引の適正化（監視区域制度の機動的運用などによる投機的取引の規制、不動産業者や金融機関に対する指導の強化）
- ② 旧国鉄用地など国公有地売却の見合わせ
- ③ 税制上の措置（固定資産税の負担調整措置や譲渡益課税の見直しなど）
- ④ 都市再開発、住宅・宅地開発の促進等

①にある監視区域制度（昭和62年創設）は、地価が急激に上昇している地域を知事等が「監視区域」に指定、当該区域における土地取引の届出義務を強化する（小規模取引にも届出義務を課すなど）制度であり、この運用の強化がうたわれた。また、大蔵省による金融機関への土地取引融資に関する行政指導を更に強化すべきことが述べられた。一方、②は公有地の競売が地価上昇をあおる可能性が懸念され、織り込まれた。「緊急土地対策要綱」の中で、特に①で述べた監視や金融面の規制強化は即効性があり、東京都心の地価高騰に急ブレーキがかかり、一定の効果を挙げたとされる。ただし、地価は依然高止まりの状態であり、周辺部への波及は続いていた。問題の根本的な解決のためには、「緊急土地対策要綱」の④に盛り込まれた都市再開発、住宅・宅地開発の促進等を具体的に進める必要があるが、その検討はこの後の「総合土地対策要綱」に引き継がれた。なお、この「緊急土地対策要綱」決定後に、中曽根内閣は竹下内閣に交代した。

この半年後（昭和63年6月）に、より抜本的な対策に関する方針が「総合土地対策要綱」として発表された。次にこの内容を簡単に述べると、この要綱はまず「土地対策の基本認識」を述べ、その後具体的な対策を「土地対策の推進」で示している。「基本認識」では次の5点が述べられた。

- ① 土地の所有には利用の責務が伴うこと。
- ② 土地の利用に当たっては公共の福祉が優先すること。
- ③ 土地の利用は計画的に行われねばならないこと。
- ④ 開発利益はその一部を社会に還元し、社会的公平を確保すべきこと。
- ⑤ 土地の利用と受益に応じて社会的な負担は公平に負うべきものであること。

この「基本認識」はその後、「土地基本法」で法制化される。「公共の福祉が優先される」といった概念によって、土地がほかの資産と異なることが明確となるが、そうした考え方は「土地基本法」を通じて、土地税制改革の理論的支柱となるのであり、その布石となった点で、この「基本認識」は重要とされる。²⁾ また、次の「土地対策の推進」では、以下の10項目が示された。

- ① 首都機能、都市・産業機能等の分散
- ② 宅地対策等の推進
- ③ 住宅対策の推進
- ④ 土地利用計画の広域性・詳細性の確保等
- ⑤ 都市基盤施設整備の促進
- ⑥ 地価形成の適正化
- ⑦ 土地税制の活用
- ⑧ 国公有地の利活用等
- ⑨ 土地に関するデータの整備
- ⑩ 土地行政の総合調整の推進等

ここには首都機能の分散などとともに、住宅供給の促進等に向けた対策がかなり細かく記された。税制については、農地の固定資産税（市街化区域内農地の宅地並み課税）や相続税の問題が記された。

もっとも、この「総合土地対策要綱」を受けて、その後土地対策が大きく進

展したとはいいにくいようである。³⁾ 地価の上昇が一服（ただし、高止まりの状況）する中で、当時は消費税導入を含む税制改革関連6法案の扱いが政治的に大きな注目を集めた時期であり、それが優先されたと考えられる。昭和63年の夏にすでに検討が行われていたとされる「土地基本法」の国会提出も、⁴⁾ 平成元年の春にずれ込むことになった。

（２） 土地税制の改正（昭和62年度税制改正から平成2年度税制改正まで）

次に、昭和62年以降平成元年末（すなわち平成2年度改正）までの税制改正の内容を述べておく。これまで述べたように、保有に対する固定資産税、取得に対する相続税は政策で活用するよりも負担調整が注目され、特に農地の課税強化はなかなか進まなかった。一方、譲渡益課税は、短期保有の土地に重課する一方、土地供給を促すために長期保有土地は軽課された。昭和62年以降平成2年まで、地価高騰に対応して毎年、税制改正が行われたが、それは基本的にこうした方向を強化するものである。その点で、これまでの方針を大きく転換する平成3年度税制改正とは、一線を画す内容であった。

まず、土地問題が深刻化しても、「税制は補完的」との見解が堅持されたことを、昭和63年4月に政府税制調査会が発表した「税制改革についての中間答申」に見ることができる。⁵⁾

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等に関し、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要件となる。その意味で、土地政策全般における税制の役割が補完的、誘導的なものであることは当調査会がつとに指摘してきたところである。

そうした中で、土地問題に対応して実施された税制改正の内容は以下のとおりである（なお、先に示した土地税制の概要（表2-8-1）は平成3年度の税制改正前の内容のため、以下の改正はすべて織り込まれている）。⁶⁾

① 昭和62年9月改正（第109回国会で成立したもの）

- (i) 所有期間2年以下の超短期所有土地等に係る超短期重課制度の創設

- ・個人 50%（個人住民税 15%）か総合課税による上積税額の20%の割増のいずれか多い方
- ・法人 特別税率30%による課税
- (ii) 長期・短期区分の年数短縮 10年→5年
- (iii) 個人の事業用資産の買換特例の2割縮減

② 昭和63年度改正（第112回国会で成立したもの）

- (i) 優良住宅地等のために土地等を譲渡した場合の課税の特例の改正
 - (イ) 税率の改正
 - ・4000万円超の部分 25%（個人住民税7.5%）→20%（個人住民税6%）
 - (ロ) 適用対象範囲の拡大
 - ・特定の民間再開発事業の用に供するための譲渡等を追加
- (ii) 居住用財産の買換え等の場合の課税の特例の改正
 - (イ) 特例を原則として廃止し、長期所有の居住用財産を譲渡した場合には軽減税率により課税
 - 4000万円以下の部分……10%（個人住民税4%）
 - 4000万円超の部分……15%（個人住民税5%）
 - (ロ) 父母又は祖父母から相続又は遺贈により取得したその者の長期所有の居住用財産で、30年以上の期間にわたってその者の居住の用に供していたものを譲渡した場合については、居住用財産の買換え等の特例を存置
- (iii) いわゆるミニ保有税の免税点の引下げ（昭和63年4月1日から平成2年3月31日までの間に取得された土地に限る。）
 - (イ) 特別区及び指定都市の区の区域 300m²→200m²
 - (ロ) その他の市の区域 500m²→330m²

③ 昭和63年12月税制改革（第113回国会で成立したもの）

- (i) 長期譲渡所得の課税の特例の税率の改正
 - 4000万円超の部分
 - 2分の1 総合課税による上積税額→25%（個人住民税7.5%）
- (ii) 特定市街化区域農地等を譲渡した場合の課税の特例の税率の改正
 - 4000万円超の部分
 - 25%（個人住民税7.5%）→22.5%（個人住民税7%）
- (iii) 法人の土地等の取得に係る借入金利子の損金算入の制限
- (iv) 相続開始前3年以内に取得した不動産の取得価額による相続税課税

- ④ 平成元年度改正（第114回国会で成立したもの）
 - 収用等の場合の譲渡所得の特別控除の引上げ（昭和64年1月1日から平成元年12月31日までの間に行われる譲渡に限る。）等
 - (i) 収用等の場合 3000万円→5000万円
 - (ii) 農地保有合理化等の場合 500万円→800万円
- ⑤ 平成2年度改正（第118回国会で成立したもの）
 - (i) 超短期所有土地等に係る譲渡益重課制度の適用期限の延長（2年）
 - (ii) 長期・短期区分の特例の改正
 - (イ) 適用期限の延長（2年）
 - (ロ) 建物等の譲渡所得の長期・短期区分についても、新たに、土地等と同様に所有期間5年により区分
 - (iii) 次の譲渡所得の特別控除額の特例の適用期限の延長（1年）
 - (イ) 収用等の場合の特別控除額を5000万円とする特例
 - (ロ) 農地保有合理化等のために農地等を譲渡した場合の特別控除額を800万円とする特例
 - (iv) 事業用資産の買換えの場合の課税の特例制度の改正
 - ・所有期間5年以下の土地等の譲渡で土地譲渡益重課制度の適用除外要件を満たさないものを適用除外
 - (v) いわゆるミニ保有税の適用期限の延長（2年）

このように数多くの税制改正が行われたが、特に多かったのが、これまでも頻繁に手直しが行われてきた土地譲渡益課税の改正であり、その内容はこれまでの「短期取引に重課、それ以外は軽課」を更に強化するものであった。すなわち、保有期間2年以内の超短期保有土地（事業用）への重課制度が創設される一方、土地供給を促す狙いから、長・短区分の変更による税負担軽減（「長期保有」の定義を10年から5年に短縮した）や優良住宅地供給や収用の場合の負担軽減措置の拡充が行われた。

他には、これまで居住用財産に対して認められていた買換え特例制度が、都心周辺の地価を上昇させているとして、特別控除と軽減税率を用いた低率分離課税制度に移行した（これについては、2で既に述べた）。また、企業による投機的取引に対する批判が強く、その節税防止のための課税強化（土地購入で発

生した借入利子の損金算入制限など）が行われた。

一方、保有税については特別土地保有税を若干課税強化する一方、固定資産税は逆に負担調整がなされた。これは附則改正のため、上記には示されていないが、当時の新聞にはよく報じられており、以下で少し論じる。⁷⁾ 従来、評価替えて固定資産税負担が大きく増えた場合、それを一気に上げず3年で徐々に上げる激変緩和措置が存在した。昭和63年の評価替え（3年に一度実施）では、地価上昇を反映して評価額が引き上げられたが、同時にその激変緩和措置が強化された（具体的には、宅地のケースで表2-8-3が表2-8-4に改められた）。もっとも、このときの実勢価格上昇はバブルの最中で極めて大きく、この昭和63年の評価額引上げ幅はそれに比べるとはるかに小さかったため、全国平均で評価額は時価の4割程度、東京では2割程度にまで低下した。⁸⁾ それに加えて激変緩和措置を強化したため、実勢価格と評価額の差は更に開いていく。こうした固定資産税の評価額と実勢価格との乖離は、後の改革の際に議論の対象となっていく。

一方、上記に示していないが、重要な動きとしてもう一点、平成2年度税制改正における市街化区域内農地の課税問題の動向を述べておく。既に述べたように、この問題は都市の宅地供給を阻害する要因として従来から指摘されてきたが、日米の貿易不均衡是正のために開催された日米構造協議（平成元年9月）で、日本の土地問題が議題に上がり、⁹⁾ 更に「土地基本法」の成立が確実（平成元年12月）となる中で、この問題への関心が急速に高まった。課税強化の推進派である建設省・国土庁に続き、農水省も条件付きで課税強化を認めたことが大きく報じられ、¹⁰⁾ 平成2年度税制改正の焦点に浮上する。

しかし、一方で農地の課税強化に対しては依然、都市部農家の反発が強く、平成2年の年明け早々に衆議院議員総選挙が想定されたことから、自民党内で強い異論が噴出した。ただし、この問題に手をつけないと逆にサラリーマンの理解を得られないとの意見も強く、結局、平成4年度から東京23区内に限定して「関連税制の総合的見直し」を早急に行うとの文言が自民党の平成2年度税制改正大綱に盛り込まれた。もっとも当時の報道にあるように、この決定は（文言の解釈も含めて）極めて玉虫色の内容で選挙対策との声も出ていた。¹¹⁾ したがって、これを受けて事態が進展したと断言すべきものではなかったようである。

このように、一連の税制改正は、譲渡益課税の短期重課・長期軽課と、固定

表 2-8-3 宅地等に対する負担調整措置（昭和57～59年度）

上 昇 率	負 担 調整率
1.3倍以下のもの	1.1
1.3倍を超え1.5倍以下のもの	1.15
1.5倍を超え1.7倍以下のもの	1.2
1.7倍を超え1.9倍以下のもの	1.25
1.9倍を超えるもの	1.3

（出所）租税法研究会編『税法便覧（昭和63年度版）』（昭和63年）740ページ。

表 2-8-4 宅地等に対する負担調整措置（昭和63年度）

上 昇 率	負 担 調整率
1.15倍以下のもの	1.05
1.15倍を超え1.3倍以下のもの	1.1
1.3倍を超え1.5倍以下のもの	1.15
1.5倍を超え1.7倍以下のもの	1.2
1.7倍を超え1.9倍以下のもの	1.25
1.9倍を超えるもの	1.3

（出所）租税法研究会編『税法便覧（昭和63年度版）』（昭和63年）741ページ。

資産税の負担調整を進める点、更に農地の課税強化に手をつけられない点で、従来の税制の方向に沿うものであった。

（３）「土地基本法」の制定（平成元年12月）

こうした中で、平成元年12月の「土地基本法」制定が重要な転機となった。これによって、土地における公共の福祉優先が明言され、税制の位置付けも大きく転換する。以下では、この「土地基本法」について、ごく簡単に説明しておく。

日本ではこれまで「土地利用計画法」（昭和49年法律第92号）などが存在したが、

「土地基本法」はその上に立ち、土地政策に関する基本的な理念を定める宣言法である。そこでは土地についての公共の福祉優先が明確にうたわれ、政府は土地が適正かつ計画的に利用されるよう、施策を総合的に策定し実施する責務を負うとされた。その意義の検討は本書の守備範囲を超えるが、稲本洋之助東大教授の発言を引用し、ごく簡単に述べておく。¹²⁾

土地基本法第2条には「土地については公共の福祉を優先させるものとする」という文言が入りました。…（中略）…土地に関しては他の財産と異なって公共の福祉が優先するという趣旨です。すなわち土地に関する法律は公共の福祉を積極的に実現する内容のものでなければならない。これまでは公共の福祉に反するものに限って〔土地の利用方法などを〕制限してよいという消極的規定であったのを、積極的に促ったものでなければならないというように転換した。その結果「公共の福祉」の概念はチェック機能に限定された一般条項でしかなかったものが、実質的な方向づけをもったものとなることになります。

すなわち、これまでは個人の財産権によって、政府が土地利用に制限を加えることが難しいことも多かったが、今後は公共の福祉が財産権に優先することも認められる、という趣旨である。また、この法律の第15条には、そのために適正な税制上の措置をとるべきことも明記された。

こうした「土地基本法」成立を受けて政府が打ち出した「今後の土地対策の重要実施方針」（平成元年12月21日、土地対策関係閣僚会議）では、先の「総合土地対策要綱」が示した10項目の「土地対策の推進」を再度確認しているが、更に、税制については総合的見直しを平成2年度中に行うこと、その検討を政府税制調査会にゆだねることが記された。また、日米構造協議の中間報告（平成2年4月）でも、税制について同様の表現が盛られ、税制改革の機運は一気に高まっていく。こうした流れを受けて、政府税制調査会の「平成2年度税制改正に関する答申」（平成元年12月）は、土地政策における税制の活用に向けた決意を次のように示している。¹³⁾

昨今の首都圏を中心とする地価高騰は社会経済に深刻な影響を及ぼしており、土地税制が適切な役割を果たすことへの期待が高まっている。まず、土地を持

つ者と持たざる者との資産格差の拡大が指摘され、社会的な不公平感が高まっている現状の下で、負担の公平の観点から、資産の大宗を占める土地に対する課税の適正化がますます強く要請されている。また、地価高騰により国民の住宅取得の希望が手の届きにくいものとなっていることに象徴される土地問題への対応が喫緊の課題とされる中で、今般の土地基本法の制定を踏まえ、総合的な土地政策の一環として税制の活用が求められている。

この後政府税制調査会は、税制の抜本見直しを進めることになる。従来は規制や利用制限の背後で「補完的」役割に過ぎなかった税制も、土地対策の一翼を担うべきだ、との論調が一気に高まっていくことになる。

〔注〕

- 1) 『日本経済新聞』昭和61年10月16日朝刊の社説は「なぜ、今ごろにならないと政府は東京都心を中心とした地価狂乱に取り組めないのだろうか」と政府の対応の遅さを批判している。対応が遅れた原因の一つに、関係省庁の足並みが揃わなかったことが考えられる。例えば、当時、国鉄が残した膨大な借金の返済財源に、国鉄用地の売却収入を充てることになっており、その売却価格に上限をはめる動きには運輸省の反対が強かった、という（『日本経済新聞』昭和61年10月3日朝刊）。
- 2) 石弘光『土地税制改革 いま、なぜ地価税か』（平成3年、東洋経済新報社）29ページ。
- 3) 『日本経済新聞』昭和63年9月19日朝刊。
- 4) 『日本経済新聞』昭和63年7月12日夕刊。
- 5) 税制調査会「税制改革についての中間答申」（昭和63年4月）。
- 6) 平成2年4月13日税制調査会土地税制小委員会提出資料（「税制調査会関係資料集（平成3年度改正）」97-98ページ）。
- 7) 例えば『日本経済新聞』昭和62年10月13日夕刊。
- 8) 『日本経済新聞』平成2年10月11日朝刊。
- 9) 『日本経済新聞』平成元年9月5日朝刊。
- 10) 『日本経済新聞』平成元年11月1日朝刊。
- 11) 『日本経済新聞』平成2年2月7日朝刊など。
- 12) 石弘光『土地税制改革 いま、なぜ地価税か』（平成3年、東洋経済新報社）49ページ。
- 13) 税制調査会「平成2年度の税制改正に関する答申」（平成元年12月）4ページ。

5 政府税制調査会の土地税制小委員会における議論

こうして、議論の舞台は政府税制調査会に移った。政府税制調査会は平成2年4月に土地税制小委員会（石弘光小委員長）を設置、関係者へのヒアリングや海外視察なども行いつつ審議を重ね、10月に「土地問題のあり方についての基本答申」を発表する。その過程で特に注目を浴びたのは国税における新土地保有税の導入問題であったが、それ以外にも従来の土地税制の総合的な見直しを行い、その後の税制改革に大きな影響を与えた。以下では、「基本答申」の内容を中心に、その審議の概要を検討する。

「基本答申」の構成は以下のようになっている。

- 第一 土地問題への新たな取組み
- 第二 土地税制のあり方についての基本的考え方
- 第三 土地税制の具体的あり方

「第一」で土地政策全般の中での税制の位置付けを整理し、「第二」でそれを踏まえて土地税制見直しの考え方をまとめている。最後に「第三」で、個別の税制に関する検討を行った。すなわち「第一」と「第二」で改革の考え方を整理し、それを「第三」で具体的に表現する、という構成である。次の(1)では「第一」「第二」を中心に説明し、(2)以降で個別の税制を扱った「第三」を述べる。以下では「基本答申」を適宜引用するが、それは、特に断らない限り答申の「要約」部分の引用である。

(1) 「土地税制のあり方についての基本的考え方」の概要

これまで何度か述べたように、土地政策において税制は常に「補完的、誘導的」であった。しかし、「土地基本法」が制定され、税制も総合的な土地施策の一翼を担う必要が生じた。これについて、「基本答申」の「第一 土地問題への新たな取組み」は次のように述べている。¹⁾

これまでの土地対策については、土地の利用に関する国民的な合意形成が十分でなく、各種の施策が総合的・体系的でなかったことが指摘される。土地基

本法における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」を踏まえ、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。

税制においても、同法の定める基本理念にのっとり適切な措置を講ずる必要がある。

ここには、従来の「補完的、誘導的」という言葉はなく、税制を政策に積極活用する決意が示されている。上記で、「土地基本法」の基本理念がその中心に位置付けられていることを改めて強調したい。土地税制の見直しにおいて「土地基本法」は重要な「インフラ」²⁾であり、以降の見直し議論の根拠はすべて、この点に立ち戻ることになる。ただし、以下のようにも述べ、税以外の施策の重要性にも改めて言及している。³⁾

もとより税制のみで土地問題が解決できるものではない。土地対策の中で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。土地税制の見直しを行うに当たり、各方面の施策の一層の推進を心から望みたい。

答申はこの後、総合的な国土利用政策の推進や利用規制の活用など、税以外の政策を列挙している。こうした「総合的な政策が必要」との指摘は従来の政府税制調査会の姿勢を受け継ぐものであるが、今回の答申が従来と異なるところは、税制もその施策の重要な一部分となった点である。

こうした土地政策における税制の役割を踏まえて、次の「第二」では、その見直しの方向性を論じた。ここではまず、土地の資産としての性質を「公共性」と「有利性」の2点から説明している。「公共性」は「土地基本法」を踏まえた考え方であるが、「有利性」については、それが「土地を持っていれば損をしない」という「土地神話」につながったことが重要である。そして、以下のように述べ、税制が土地の有利性を助長してきたことを述べている。⁴⁾

税制が土地の有利性を助長している点として、①譲渡課税に各種特例措置が存在する、②担保価値として含み益の実質的な便益を享受しながら譲渡課税を

先延ばしできる、③土地の相続税評価が実勢価額より低い、④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時価に対する保有コストが次第に低下してきている、こと等が指摘される。

これらの内容は、これまで述べてきた内容である。

こうした土地の有利性がバブルによる地価高騰を生み出した原因であり、「基本答申」はその減殺が問題解決に必要なことを述べ、そうした政策目的のために税制を活用すべきことを論じている。更に、もう一つの重要な点は、土地の資産としての有利性は持つ者と持たざる者との間に資産格差をもたらしており、課税によるその有利性の減殺は、課税の公平面からも望ましい、と述べたことである。これまで、税制を土地政策で活用することは、土地を特別の資産として扱うことを意味し不公平、との考えもあった。しかし「基本答申」はこうした税制の政策的活用と課税の公平に関するトレード・オフ的な見方を転換し、政策的な活用は公平にもかなう、との新たな見解を示している。この点に関して答申を以下に引用する。⁵⁾

① 土地に関する税負担の適正・公平の確保

- 資産格差の拡大への対応、勤労所得等に対する税負担との均衡、土地の資産価値の上昇を公共に還元する必要性という観点や、土地基本法という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

- 土地基本法の基本理念に沿って、税制も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。その際、土地の利用価値よりも資産価値が重視されている現状に鑑みると、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重要である。これ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の活用と公平の原則との関係については、土地に関する税負担の公平確保が大局的にみて土地政策の目的にも沿うことを強

調したい。

以上のような論拠を基に、「基本答申」は土地保有・譲渡・取得の各段階における税制の総合的な見直しを行った。その方向性は、土地の資産としての有利性縮減を目的とした負担の適正化（重課）である。その五つの方向性は「1 政策決定過程」で一度示したが、再度以下に示しておく。

- ① 国税としての新土地保有税の創設と既存税制（固定資産税、特別土地保有税）の適正化
- ② 個人、法人の土地譲渡益課税の強化
- ③ 相続財産としての土地評価の引上げ
- ④ 市街化農地の宅地並み課税の実施
- ⑤ 土地を利用した節税対策への対応

次に(2)以下で、土地税制小委員会における個別税目の議論について説明する。

（2）新土地保有税導入の議論

今回の小委員会の議論では当初から、土地の保有に対する負担が軽いことが大きな議題となり、それに対応するための「新土地保有税」導入が大きな論点となった。以下では、それに関する政府税制調査会の議論の概要を説明する。

土地税制小委員会の議論では、当初から保有課税強化の重要性が指摘された。小委員会の第1回目の会合開催（平成2年4月）を伝えた新聞報道は、「政府税調土地小委が初会合、保有課税の強化検討—含み益には新税も」の大きな見出しとともに、審議の様子を次のように伝えている。⁶⁾

保有課税については、税負担が軽いため、持てる者と持たざる者の税負担の不公平感が高まっているほか、保有コストが低いので土地投機も招いているという声が強い。初会合では、保有課税が十分機能していないため、「持っていれば地価は上がる」という土地神話が生まれるとの指摘もあった。

保有課税強化の方法としては当初、市町村の固定資産税強化が中心に考えら

れた。先に述べたように、固定資産税の評価額と時価の乖離が大きいのが、欧米などではそうした税の負担はもっと大きく、その乖離を小さくするべきだ、との主張である。しかし、これに対し地方や自治省は強く反発した。既に述べたように、特に都市部では固定資産税の課税強化は「追い出し税」につながるため、地価高騰が進むにつれて、負担調整を繰り返すなど苦しい対応を迫られてきた。こうした地方サイドの反発を反映し、固定資産税強化は、比較的早い時期に今回の保有課税強化の主役から外れることとなる。当時の状況は次のように報じられている。⁷⁾

今月〔平成2年8月〕初旬、東京都庁内の知事室、鈴木知事と都主税局幹部が来年1月の固定資産税の評価替え（課税ベースの変更）をめぐり、短いやりとりを交わした。

幹部「今回は住宅地の評価額を相当程度引き上げざるを得ません」

知事「評価額の大幅な引き上げは、形を変えた大增税だ。話にならない」

当初は土地税制の主役にも擬せられていた固定資産税。土地の実勢価格に比べ東京で22.7%、大阪で26.9%、名古屋で30.3%（いずれも昭和61年時点、最高路線価ベース）という評価額の低さは、そのまま土地保有課税の甘さを物語るものとの指摘を浴びた。

自治省や地方自治体はこれに対し、「地域行政サービスの対価である固定資産税を土地保有課税の強化という政策手段に使うのは筋違い」と猛然と反論、土地税制改革の最前列に立つ事態だけは何とか免れた。

こうした中で次第に、保有税強化のための国税による新税導入が有力となる。議論の開始当初からくすぶっていたアイデアは、企業が所有する土地の含み益に対して国が課税する方法であった。個人は相続税があるのに企業にはその概念がなく、企業の含み益は実現しない限り永久に課税されない点で不公平だ、との指摘がその根拠である。しかし、こうした課税に対しては経済界の反発が強かった。特に、鉄鋼などのように広大な土地を持つ重厚長大産業が多く所属する経済団体連合会（経団連）は、土地課税強化そのものへの反発が強く、より影響の少ない低・未利用地課税を強く主張した。ただし、重厚長大産業が比較的少ないとされる日本経営者団体連盟（日経連）は当初、土地保有の一律課税に賛意を示すなど、経済界でもその対応が分かれたとされる。⁸⁾

こうして、次第に保有税の課税方法に焦点が集まり、その後、土地保有に対する一律課税、低・未利用地課税、含み益課税の三つの方式が有力となっていく。しかし、低・未利用地課税は、「低・未利用地」の区別が困難であり、特に市町村税である特別土地保有税が失敗に終わった経緯からも、対象から外された。また、含み益課税に対しても、至近に投機目的で取得した土地への課税ができないなどの問題点が挙げられた。そして、土地の有利性縮減や土地を持たない者との資産格差是正という観点からは、土地の保有に対して一律的に課税する方式が最も適している、との判断に絞られていく。ただし、基礎控除を設定して住居や小規模店舗、公共用地などについては課税対象から除外する案が検討された。これに対して、当時、主税局長を務めた尾崎護は次のように述べている。⁹⁾

地価税〔新土地保有税のこと〕の特色というのは、さっき土地基本法のときに申し上げましたように、投機的な取引の行われている可能性のあるところを対象としていることです。だから、個人の生活というものを考えてみると、売るつもりなんかは全然なくて、投機性が全くなくて、ただ、そこに親から相続して住んでいる人たちに負担をかける必要はない。それから、投機的取引に関係ないような、土地の値段がほとんど上がっていないような地域は別段、課税しなくてもいい。というようなことで、要するに土地基本法に基づく地価の抑制という政策的目的を考えてみて関係ないようなところはどんどん外して行ったんですね。

一方、税率については、新聞報道によると、¹⁰⁾ 政府税制調査会では路線価に対し1%程度の税率が想定されていた。こうして平成2年の秋には、「新土地保有税」の姿が次第に明らかになっていった。

しかし、控除や税率などの具体的な姿は実際には「基本答申」に示されず、自民党による調整に委ねられた。特に、自民党や経済界からは新税に対する反発が強く、「基本答申」後にこうした控除や税率を巡る様々な議論が年末の税制改正に向けて展開されることとなる。また、税収の用途は、政策税制であり税収が目的でないことから、新税導入を所得税の減税などと合わせて実施する案が有力となった。

「基本答申」は、以上のような新土地保有税の具体的な仕組みについて、以下のよう記している。¹¹⁾

○ 趣旨等

負担の公平確保、有利性の縮減が新税の趣旨であり、この点から土地の利用状況・地域等によらず、その資産価値に応じて負担を求めることが適当である。全国の土地に対し資産価値に応じた統一的な評価水準に基づき負担を求める必要性等から国税とすべきである。

新税は土地の資産価値に担税力を求めるものであり、土地からの総合的収益により負担されるものとする。

○ 課税の対象から除かれる土地

- ・ 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。
- ・ 国、地方公共団体や公共法人の公共的な性格に鑑み、これらの保有土地は非課税とすることが適当である。公益法人等の保有土地についても基本的には非課税が適当である。
- ・ 一般の法人や個人の保有する土地のうち、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は、一定の基準により非課税とすることが適当である。ただし、負担の公平の見地から厳格な基準によりできるかぎり限定すべきである。
- ・ 資産価値に応じた負担という趣旨に照らし、課税最低限を設け、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。控除の基準については、新税の趣旨からは基本的には保有土地の金額によることが適当である。

○ 土地の評価は、資産価値に応じた負担という趣旨に照らし、毎年全国の土地につき評価替えを行う相続税評価を活用していくことが適当である。

○ 新税の税率は、毎年土地の資産価値に応じて負担を求める観点、土地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とすべきである。

その際、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が望ましい。

○ 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い、申告納税方式によることが適当である。この関連で、新税の導入に

当たり、執行体制の整備を進める必要がある。なお、関係行政機関相互の協力関係をより密接にする必要がある。

- 居住用地の原則非課税、課税最低限等により、新税の課税対象は一定規模以上の事業用地が中心となり納税者数は相当限定されたものとなる。
- 新税と固定資産税の負担調整をすべきかどうかとの点については、新税は土地保有に対する負担の公平確保、土地の有利性縮減を目的とし資産価値に応じた負担を求めるものであり、資産保有と市町村行政サービスの間の受益関係に着目し使用収益しうる価値に応じた負担を求める固定資産税とはその趣旨・性格を異にすること、両税は課税対象範囲を異にすること、同一の課税物件について複数の税が課される例があること等の点を考慮すれば、適当でないと考える。なお、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。
- 新税は、長期的な地価高騰の再発防止のため速やかな実施が望ましいが、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。

(3) 土地譲渡益課税の強化

これまで述べてきたように、土地供給の促進の点から、譲渡益を軽課する政策がとられてきた。しかし、土地税制小委員会の議論では当初から、こうした譲渡益課税の軽減はあまり政策的に有効でない一方で、むしろ土地の有利性を高め問題を悪化させている、との認識が強かったようである。土地税制小委員会は小委員長名で、審議途中の平成2年5月29日に「土地税制見直しの基本課題」を発表したが、それを受けて記された新聞記事は、当時の議論の状況を次のように伝えている。¹²⁾

〔平成2年5月〕29日発表された「土地税制見直しの基本課題」は、政府税制調査会がこれから土地税制改革に取り組んでいくうえでの所信表明のようなものだが、照準を「土地に対する全般的な課税強化」に当てていることは明瞭に読み取れる。保有課税の強化はもとよりのこと、取得や譲渡に対してもアメは与えないという強固な意志がうかがえる。…（中略）…

〔「土地税制見直しの基本問題」に述べられた〕「(資産) 利益に応じた適切な負担」は、譲渡段階についても適用する考えのようだ。税調が行ったヒアリングで通産省や建設省、不動産業界から土地供給の促進策として譲渡益課税の軽

減が提案されたが、今のところ政府税調（あるいは大蔵省）としてそのつもりはないことを示した格好だ。譲渡益課税を軽くしても土地供給の促進につながらず、供給されたとしてもほとんどが企業に集中してしまう実態を踏まえてのことだろう。

先の2の図2-8-2で示したように、土地譲渡益への課税（短期保有を除く）は給与に対するよりも軽いが、不労所得であることを考えると本来担税力があり、公平性の点からは重課されるべきだ、との指摘も強かった。こうして「基本答申」では従来の譲渡益軽課の方針が転換され、譲渡益課税強化が打ち出される。また、特別控除や事業用資産の買換え特例に対しても、縮減が主張された。ただし、土地供給の促進を重視する立場からは、こうした方針転換に対する反対が強く、その後の政府・自民党の税制改正の検討段階では、特例の一部はむしろ拡充が検討されることになる。

譲渡益課税の改革に関する「基本答申」の全文は以下のとおりである。¹³⁾

① 基本的考え方

- 土地は公共性を有しその価値は主として外部的要因により増加することに鑑み、土地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公平にかなうと考えられる。適正な譲渡課税は土地神話の打破、投機的取引の抑制等の要請に資する。
- 土地供給の促進を図る見地から譲渡課税を軽減することについては、その効果に疑問があるほか、税負担の公平確保の問題がある。さらに、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、かえって逆効果となる面もある。
- 譲渡課税のひんぱんな改正により、税制の緩和期待が生じ、土地の売り惜しみを招いていると懸念されるので、簡素化を図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。

② 個人の土地譲渡に対する課税方法について

- 個人の土地譲渡益に対する課税方式としては、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ため、引き続き分離比例課税とすることが適当である。

- 長期所有土地（5年超）の譲渡益に対する税率水準については、勤労所得等に対する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。また、短期譲渡益の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。
- ③ 法人の土地譲渡に対する課税方法について
 - 法人税においても、土地譲渡益の特性等に鑑み、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。短期及び超短期所有の土地譲渡益については、投機的取引抑制の観点から、現行の重課制度を維持することが適当である。
 - 法人の土地譲渡益は赤字法人による税負担の回避を防ぐため他の所得と完全に分離して課税すべきであるとの意見については、(i) やむを得ず土地を譲渡する赤字法人も同じ扱いとすることには無理がある、(ii) 土地に係る費用を毎期完全に区分経理させることには困難がある、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
 - 特別控除等により、土地譲渡益の大きな部分が課税対象から脱落しており、税負担の公平を確保する観点から基本的な見直しが必要である。特別控除のあり方については、一般的な土地の譲渡との均衡を図る上からも相応の税負担を求めるべきであるとの意見、特別控除でなく税率の軽減により対処することが望ましいとの意見等も踏まえて更に検討を加える必要がある。
 - 事業用資産の買換え特例については、既成市街地等の内から外への買換えや長期保有土地から減価償却資産への買換えなどが、かえって土地政策上の弊害をもたらしていると強く指摘されていることから、政策目的にも配慮しつつ、対象範囲を洗い直し、全体として大幅な縮減とすることが適当である。

（４） その他の税制について

次に、その他の税制について説明する。論点は、固定資産税・特別土地保有税といった既存の土地保有税の扱いと、相続税の評価、農地の課税問題などであったが、「基本答申」ではいずれも課税適正化（重課）の方向で検討がなされた。その内容を簡単に述べておく。

まず、固定資産税や相続税の評価額引上げ（適正化）が指摘された。特に固定資産税については「土地の収益価格」（公示価格の約7割とされる¹⁴⁾）を目標とすることが提言されたが、評価の実態は全国平均で40%弱、東京で20%程度ともされており、かなり大幅な引上げが主張された。そうした引上げが実施された場合は負担が急増することから、特に住宅用地について激変緩和措置を3年から6年程度に延長し、負担が急激に増えないような配慮を求めている。また、評価額の基準が全国でバラバラなことに關して、その基準となる路線価の公開を段階的に進めることが提言された。また、地方税のもう一つの保有税である特別土地保有税についても、課税強化が提言されている。一方、相続税については、現状6割程度にとどまっていた評価額を引き上げ、それと併せて税率構造を見直すことが検討された（これについては第9節で詳しく扱う）。

一方、農地の課税についても課税強化が主張された。固定資産税における三大都市圏の市街化区域における長期営農継続農地制度は廃止、相続税における20年営農での納税免除も廃止し、課税を強化すべきことを提言した。その上で、市街化区域内で保全すべき農地については、転用制限を強化するなど、より限定的にした上で農地課税を継続することを盛り込んだ。こうした農地に対する課税強化は長年の懸案でありながら、これまで解決できなかった。しかし、今回の「基本答申」ではその課税強化が示され、実際の税制改正でも大きな混乱は伝えられず、ほぼ答申の提言どおりに改正がなされていく。先に述べた平成2年度税制改正での議論などを経て農地の優遇制度に対する世論の関心はますます高まり、更に日米構造協議などでも具体的な論点とされるなど、この問題については既に外堀が埋められた状態であったと言えるかもしれない。

以下では次節で議論する相続税以外のこれらの税制に關して「基本答申」が述べた部分を引用しておく。¹⁵⁾

固定資産税

- 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關係に着目し、その保有の継続を前提として、資産の使用収益しうる価値に応じて、毎年経常的に負担を求めるものである。
- このため、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が併せて公示される場合には、これを活用すべきである。

- 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行うこととし、次回評価替え以降速やかに全路線価を公開すべきである。
- 固定資産税の評価替えに伴う負担の増加については、特に個人住宅用地について場合によっては3年を超えた負担調整措置を検討すべきである。
- 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・適正な課税という観点及び「総合土地対策要綱」等を踏まえ、これを廃止すべきである。

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。

- 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更に検討すべきである。

相続税（以下では、農地課税の部分のみ引用）

- 農地等についての相続税の納税猶予制度については、
 - ・ 総合土地対策要綱等において既に示された政府の方針を踏まえつつ、適用対象とすべき地域の範囲の見直しを行う必要がある。
 - ・ 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等の措置を講じた上で、適用対象とすべきである。
 - ・ 税制上の過度の不公平を除去する等の観点から、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ほか、農業継続の要件を強化する方向で見直しを行う必要がある。

〔注〕

- 1) 税制調査会「土地税制のあり方に関する基本答申」（平成2年10月）37ページ。
- 2) 石弘光『土地税制改革 いま、なぜ地価税か』（平成3年、東洋経済新報社）31ページ。

- 3) 税制調査会「土地税制のあり方に関する基本答申」(平成2年10月)37ページ。
- 4) 同上39ページ。
- 5) 同上。
- 6) 『日本経済新聞』平成2年4月14日朝刊。
- 7) 『日本経済新聞』平成2年8月23日朝刊。
- 8) 例えば『日本経済新聞』平成2年6月23日朝刊。
- 9) 尾崎護・元主税局長口述記録。
- 10) 『日本経済新聞』平成2年9月12日朝刊。
- 11) 税制調査会「土地税制のあり方に関する基本答申」(平成2年10月)41-42ページ。
- 12) 『日本経済新聞』平成2年5月30日朝刊。
- 13) 税制調査会「土地税制のあり方に関する基本答申」(平成2年10月)44-45ページ。
- 14) 『日本経済新聞』平成2年10月31日朝刊。
- 15) 税制調査会「土地税制のあり方に関する基本答申」(平成2年10月)43-46ページ。

6 土地税制改革の実施(平成3年度税制改正)

この「基本答申」の提出後、議論は政府・自民党にゆだねられた。譲渡益課税や農地の課税問題については大きな混乱も伝えられず、ほぼ答申に沿った内容で改正がなされるが、特に大きな議論となったのが新土地保有税の導入問題であった。新税に対する自民党や経済界の反発は極めて強く、また、国税での土地保有税創設に反対を示す自治省が固定資産税の強化を表明するといった出来事もあった。結局、税率が当初、想定されていたよりも低い0.3%、非課税範囲も広く設定するという形で新税導入が決定する。新税は「地価税」と名付けられ、平成4年1月より実施されることになった。以下で、その政策決定過程について説明する。

(1) 新土地保有税(地価税)の導入について

政府税制調査会の検討段階から、新土地保有税に対する自民党や経済界の反発は極めて強かった。例えば、広大な土地を保有する鉄鋼業界の危機感の強さは、斎藤裕新日本製鉄社長(当時)の会見に関する以下の記事から十分に伝わってくる。¹⁾

「政府税調の土地税制見直し案は、べらぼうとしか言いようがない。あぜんとするだけだ」

「広く、薄くというが、とんでもない。広く、厚くだ」

「路線価の1%課税〔政府税調の議論で税率1%が有力とされていたことを指す〕は鉄鋼業にとって、事業をやめろと言っているのに等しい」

「到底、承服できない。こんな税金の取り方をされたら、一生懸命努力し、競争して事業を広げる者などいなくなる」

「もし本当にやるなら、鋼材価格は即刻値上げだ」

〔9月〕17日の日本鉄鋼連盟会長の定例記者会見は、こんな調子で終始した。会長の斎藤裕新日本製鉄社長は経団連の副会長も務め、ふだんならマクロ景気を話題にゆとりを持った大所高所からの発言が多い人物。それが冒頭から「業界の死活問題」と、声を荒らげて税調批判を展開した。その危機感を何とか広く理解してもらおうと懸命なのがわかる。

また、自民党内の反発の様子も、以下のように報道されている。²⁾

自民党税制調査会（塩川正十郎会長）は〔10月〕23日午前、正副会長会議を開き、土地税制改革に関して政調会の関係各部会から意見を聴取した。政府税調で検討している焦点の新土地保有税導入に関しては、「全国一律の課税には反対だ」「現行の固定資産税、特別土地保有税で対応すべきだ」など反対、慎重論が相次いだ。同時に各部会からは「仮に新税を導入した場合でも政策的に配慮してほしい」と課税対象からの除外要望が続出。このため野田〔毅〕土地税制小委員長は「初めに新土地保有税ありきではない」と説明するとともに「土地を買えばもうかるという考えを改めさせる」など四項目の基本方針を示したが、今後の党内調整の難航は必至だ。

当時は、消費税導入が自民党に大きな逆風をもたらした直後であり、自民党内の新税アレルギーが非常に強かったことが、反発の背景にあったと考えられる。

そうした中で、政府税制調査会の「基本答申」を受けて本格的な議論が開始されるが、新税への反発はなかなか収まらなかった。自民党内では既存の固定資産税を活用すべきとの声も強く、国税の土地保有税創設に反対する自治省が、これまでの方針の転換とも受け取れる固定資産税の評価額を7割に引き上げる課税強化案を提示、³⁾ 更に自民党税制調査会の4人の副会長が、連名で新税導

入の見送りを求める意見書を塩川正十郎会長に提出するなど、⁴⁾ 議論は混乱を極めた。

結局、「土地対策に対する強いメッセージを送るためには新税が必要」との意見や、世論の新税に対する支持が比較的高かったことを受けて、⁵⁾ 新税導入やむなしの方向で議論は進み出す。しかし、新税の性質を決定づける税率や基礎控除については、そうした自民党内の反発に配慮せざるを得なかった。当初、政府税制調査会などで議論されていた税率1%に対し、塩川自民党税制調査会長は「税率0.5%、基礎控除は5億円、又は1m²当たり1万円を土地面積にかけた額（単価控除）の選択制」という私案を示したが、反発の強い党内に配慮して更に見直しを行い、最終的に「税率が0.3%（初年度は0.2%）、基礎控除は10億円（個人・中小法人は15億円）、又は1m²当たり3万円を土地面積にかけた額（単価控除）の選択制」とすることで決着した。これによって、当初の塩川案における「税収1兆円、納税者は約20～30万人」から、最終案では「税収3000～4000億円、納税者は約7～8万人」と縮小されることになった。⁶⁾ このように規模が大きく縮小したため、当初有力とされた「新税導入と同規模で所得税などの減税を行う」との考えは弱まっていく（なお、平成4年の実際の課税実績は、申告件数が約4万件、税収は5200億円（税率は初年度につき0.2%）だった）。⁷⁾ 新税の名称は「地価税」となり、平成4年1月より実施されることが決まった。その制度の概要は以下のとおりである。⁸⁾

① 納税義務者

国内にある土地の所有権者、借地権者である個人又は法人。

② 土地の評価

相続税評価額。

③ 非課税措置など

- (i) 国、地方公共団体、公共法人の保有する土地、社団法人、財団法人、学校法人、宗教法人などの保有する土地、病院、社会福祉施設、鉄道、電話、水道、電気など高い公益的用途に直接用いられている土地。
- (ii) 自己の居住に用いている一つの建物の敷地（1000m²以下の部分に限る）、貸家の敷地（会社役員の社宅を除く）、1m²あたり評価額が3万円以下の土地。
- (iii) 農地（ただし、三大都市圏の特定市街化区域内の生産緑地地区の指定の

ない農地について5年間に限り非課税)、森林。

- (iv) 優良な宅地造成事業、住宅建設事業による分譲予定地は課税価格を5分の1に軽減、同じく工業緑地法規制による環境施設の敷地、事業協同組合、農業協同組合が有する土地などは課税価格を2分の1に軽減。

④ 課税対象額

毎年1月1日現在に保有するすべての土地（非課税分を除く）の価額の合計額から基礎控除の金額を控除した金額。

⑤ 基礎控除

10億円（個人および資本金1億円以下の中小法人については15億円）、または保有土地面積（非課税分を除く）×3万円、のいずれか大きい方の金額。

⑥ 税額計算

税率は0.3%（初年度0.2%）、税額は所得税（事業所得等）、法人税の所得計算上、必要経費、損金に算入。

⑦ 申告納税

毎年10月31日までに申告し、同日および翌年3月31日までに分割納付。納付先は個人の住所地、法人の本店所在地の税務署。

⑧ その他

1993〔平成4〕年1月1日から実施、少なくとも5年毎に固定資産税の評価の適正化状況を勘案しながら、土地保有税の負担のあり方を見直す。

こうしてようやく決定した新税であったが、自民党での議論で税率が大きく下げられたことなどから、マスコミの多くは「骨抜き」といった表現で報道した。⁹⁾ また、土地税制小委員会の議論を小委員長として取りまとめた石弘光も、次のように述べている。¹⁰⁾

資産としての有利性を減殺する効果は、地価税のみでは期待薄である。新土地保有税の導入を息をひそめて見守っていた土地関連業者に安堵感を与え、地価引下げ効果の即効性を失ったことは間違いない。

なぜこうなったのであろうか。それは税率が0.3%（初年度0.2%）と著しく低い。うえ、10億円の基礎控除（個人・中小法人は15億円）のほか、いわゆる単価控除（1㎡あたり3万円以下）になったことによる。非課税の範囲が当初の予想以上に大幅に拡大し、納税者数も政府税調で考えていたのとは比べて5分の1あるいは6分の1程度に激減している。とりわけ新土地保有税を骨抜きにした

のは、単価控除であろう。これでもって地方の工場敷地などが課税対象外となり、大企業の税負担は特に軽減されることになった。

もっとも、主税局長の尾崎護はこれとは少し違った見方をしていたようである。第1章と引用が部分的に重なるが、興味深い所であり再度示す。¹¹⁾

小川君が審議官で地価税を担当したんですが、彼が随分、…（中略）…シミュレーションをやってくれました。これはあまり外に話してないんですけども、こういうことというのは大蔵省としては非常に大切なことであると思います。私は、あの手法に感心したんですけども、非常に具体的に計算して、それが堪え得るものであるかどうかを検証したんですね。

で、0.5%という話が、当時、塩川正十郎・自民党税調会長が外部に話したりなんかいたしまして、一方、学者の方々、石さんやなんかは、政府税制調査会は税率を言ったことはないんですけども、何となく1%ということのを頭に置いて話しておられた。塩川さんは、そういうのをもとにして、自民党らしく、それを半分に値切って、0.5と言っておられたんですが、主税局の中では0.5はきついじゃないかと実は話したりしていたんですね。それで結局、最終段階になりまして、通産省の希望やら、あるいは自民党内の意見であるやら、そういうものをいろいろ勘案しまして、小沢幹事長だったと思いますけれども、小沢幹事長が0.3%で根回しをして、0.3%で決まった。私は文句を言わずに、それを飲んじゃったものですから、また随分、腰抜けだと言われましたけれども、実は0.3%でも、かなりそれなりの効果、相当の効果が出る税だと思っていたわけです。それはまさに小川君のシミュレーションがそれを示していたわけなんです。

ただ、評価はいずれにせよ、新税が導入されたこと自体は、大きな区切りであることに間違いはないと言える。ただし不幸だったことは、後述するように、新税が実施に移される平成4年にはすでにバブルははじけ、地価は大きく下落を始めていたことであった。

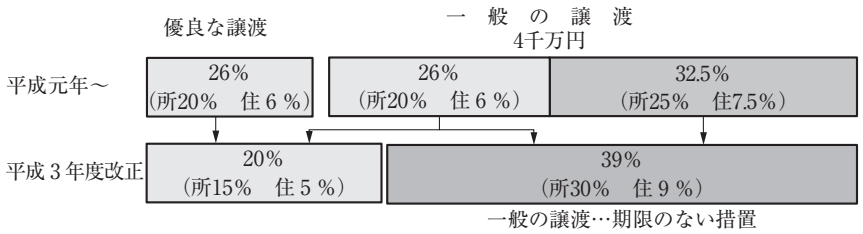
（2）地価税以外の土地税制改革について

次に、その他の税目に関する税制改革の概要を説明する。先に述べたように、「基本答申」ではその他の税目も軒並み課税強化がうたわれたが、新土地保有

税導入議論の陰に隠れる形になったためか、大きな混乱は伝えられず、「基本答申」に沿った方向で改革がなされている。

まず、土地譲渡益課税については、これまでの「短期重課・長期軽課」の方向を転換し、長期についても重課することが決定した。すなわち、図2-8-6に示したように、個人については長期（5年超）保有した土地の譲渡益のうち一般の譲渡に対する税率が一律30%（住民税は9%）に引き上げられた（5年以内保有の短期は改正せず）。また図2-8-7に示したように、法人についても、長期保有土地に対して通常の法人税に10%の課税が上乘せ（追加）された。一方、法人で超短期（2年以下）保有の譲渡益に対しては、これまでの法人税（37.5%）に上乘せ（追加）30%の税率が課されていたが、改革で分離課税による67.5%

図 2-8-6 個人の土地長期譲渡益課税（平成3年度税制改正）



(注) 優良な譲渡：優良住宅地の造成等のための譲渡
(出所) 税制調査会「わが国税制の現状と課題—21世紀に向けた国民の参加と選択—」（平成12年7月）126ページにより作成。

図 2-8-7 法人の土地譲渡益追加課税制度の変遷（平成3年度税制改正）

	超短期 (2年以下)	短期 (2～5年以下)	長期Ⅰ (5～10年以下)	長期Ⅱ (10年超)
昭和58年 1月1日	20%追加			
昭和62年 10月1日	30%追加	20%追加	(なし)	
平成4年 1月1日	30%分離		10%追加	

(注) 優良譲渡については、従前から追加課税の適用除外とされている。
(出所) 税制調査会「税制調査会関係資料集」（平成11年3月）548ページにより作成。

課税になった。この改革のポイントは、「追加」でなく「分離」とすることで、30%分については赤字法人にも課税がなされる点である。

一方、こうした譲渡益課税強化は凍結効果を引き起こし、土地供給を減少させるとの主張も強かった。こうした主張に配慮し、特別控除や軽減税率による課税の特例のいくつかは改革で拡充された。例えば、個人が優良住宅地造成のためなどに長期保有する土地を譲渡した場合の所得税率は、従来の20%（住民税6%）から15%（住民税5%）に引き下げられている（図2-8-6を参照のこと）。また、買換え特例については、「基本答申」は地価高騰を拡大させるとして縮小を提言していたが、これについては逆に拡大されるもの（工業再配置、多極分散に貢献する買換え特例）もあった。これらは表2-8-5に一覧を示した。¹²⁾

なお、土地に関する節税策への対処として、不動産所得に係る損失の損益通算に関する特例が設けられた。当時、借入金で購入したマンションを貸し付けて不動産所得をマイナスとし、これを給与所得と相殺して節税を図る動きがみられた。¹³⁾ そこで、不動産所得の損失金額のうち、土地等を取得するために要した負債の利子に相当する部分の金額は損益通算の対象としないようにする特例が設けられた。

表 2-8-5 譲渡益課税に関する改正

事業用資産の買換え特例等各種特例措置の適正化	・長期保有土地等から減価償却資産への買換え等に係る特例制度の廃止 ・既成市街地等の内から外への買換え等に係る特例制度の縮減
土地の有効利用に資する譲渡に係る優遇措置の拡充	・優良住宅地の造成等のために土地を譲渡した場合の長期譲渡所得の課税の特例について、税率の引下げ（20%→15%）等の措置を講じた上、適用期限を5年延長する。 ・所有期間10年超の居住用財産を譲渡した場合の長期譲渡所得の課税の特例について、10%の税率が適用される特別控除後の譲渡益を6,000万円までの部分（現行4,000万円までの部分）に引き上げる。 ・収用等の場合の特別控除（5,000万円）及び農地保有の合理化等のために農地等を譲渡した場合の特別控除（800万円）の特例について、適用期限を撤廃の上、存続させる。 ・事業用資産の買換え特例について、「工業用再配置促進法」の移転促進地域から誘導地域への工場の移転に伴う買換え等を適用対象に追加する。

（出所）長野庵士「『平成三年度税制改正の要綱』について」（『ファイナンス』平成3年2月号）19-21ページにより作成。

また、議論の終盤で自治省より評価額の適正化が打ち出された固定資産税については、その方向で改革を行うこととなった。具体的には以下のとおりである。¹⁴⁾

固定資産税の評価の適正化

- ① 1991〔平成3〕年度の評価替えを予定通り実施する。ただし、1991〔平成3〕年度税制改正のなかで激変緩和措置を講ずる。
- ② 1994〔平成6〕年度以降の評価替えにおいて、相続税評価との均衡にも配慮しつつ、地価公示価格の一定割合を目標に、速やかに土地評価の均衡化、適正化を推進する。ただし、個人住宅用地をはじめとし、税負担の急増を避けるため、一定の調整措置を講ずる。
- ③ 路線価の公開を1991〔平成3〕年度評価替えから、できるだけ多くの地点で行なう。1994〔平成6〕年度の評価替え以後、速やかに全路線価を公開できるよう公開地点数の計画的拡大を図る。

上記の②で「地価公示価格の一定割合」とあるが、具体的には「7割」が念頭に置かれていた。

更に、特別土地保有税についても、三大都市圏の特定市街地について10年間課税最低限を引き下げ、課税免除対象から青空駐車場や資材置き場などを除外する改革がなされた。

最後に、三大都市圏内の市街化区域内農地における固定資産税や相続税の問題も、以下ようになった。¹⁵⁾

① 固定資産税の宅地並み課税

従来の長期営農継続農地制度を1991〔平成3〕年度限りで廃止し、生産緑地地区の指定のない農地について1992〔平成4〕年度以降、宅地並み課税を実施する。

② 農地に関する相続税の納税猶予の特例の見直し

- (i) 生産緑地地区の指定のない農地について、1992〔平成4〕年以降、納税猶予の特例を廃止する。
- (ii) 生産緑地地区内の農地で営農を継続する場合、引き続き納税猶予の特例を認めるが、農業継続のチェックを厳格にする。ただし相続後20年間営農

による猶予税額免除の特例は廃止する。

なお、税制以外の点で1点述べておくと、政府は税制改正案が固まった後の平成3年1月に「総合土地政策推進要綱」を閣議決定した。これは総合的な土地政策が重要との認識を基に、土地政策審議会による「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」（平成2年10月29日）を受けて、改めて今後の土地政策の指針をまとめたものである。そこでは、土地政策の目標を次のように設定した。¹⁶⁾

土地政策について、以下の目標を設定し、実効ある総合的な施策を展開する。

① 土地神話の打破

土地神話の打破を目標とする。このため、二度と地価高騰を招来することがないように、土地が最も有利な資産であるという状況をつくり出してきた要因の除去に努める。

② 適正な地価水準の実現

地価については、土地の利用価値に相応した適正な水準まで引き下げること为目标とする。

特に、住宅地については、中堅勤労者が相応の負担で一定水準の住宅を確保しうる地価水準の実現を図る。

③ 適正かつ合理的な土地利用の確保

地域の諸条件に応じ、緑の確保等による生活の快適性の視点到配慮しつつ、計画に従った適正かつ合理的な土地利用を確保すること为目标とする。

すなわち、これ以降、政府の土地政策の中心は「土地神話の打破」による地価の下落に置かれることになった。これにより、一連の土地税制改革と合わせて、地価下落へ向けた対策がとられるはずであった。しかし実際には、この直後にバブルははじけ、地価は急落を開始する。その後の地価続落は金融機関の不良債権を生み出し、長く日本経済の足を引っ張ることになった。こうして「政策発動のタイミングのずれ」が生じ、政策の効力を確認する間もなく、政府は政策転換を迫られることとなる。

〔注〕

- 1) 『日経産業新聞』平成2年9月19日。
- 2) 『日本経済新聞』平成2年10月23日夕刊。
- 3) 『日本経済新聞』平成2年11月13日朝刊。
- 4) 『日本経済新聞』平成2年11月30日朝刊。
- 5) 世論の支持に関して、主税局長の尾崎護は次のように口述記録を残している。
 何しろ、先ほど申しましたように社会問題になっているわけですから、何と云うんですか、保有課税をやるほうが正義の味方みたいな話になっていまして、マスコミの支持というのが非常に強い。大衆的な支持もあったんだと思うんですね。もちろん、土地に関連する事業を行っている方とか、土地をたくさん持っている、特に高騰した都心に土地を持っておられる商店の方でありますとか、そういう方々は非常に大反対であったわけですから、圧倒的に風としては、ついこの間まで、消費税のアゲインストの風の中を一生懸命、ボールを打ってましたら、今度は打っていく方向が逆になって、フォローの風になって、軽く打っても飛ぶと、そういう状況になってしまったわけですね。
- 6) 『日本経済新聞』平成2年12月6日朝刊。
- 7) 地価税は法人税の損金算入が認められたため、地価税による増収は実際にはその税収の半分であった。なお、地価税法成立の際、その増収分の使途は「所得課税の減税・土地対策等に配慮しつつ、平成4年度税制改正・予算編成時においてその具体的内容について検討すること」との付帯決議が付された。ただし、実際には平成4年以降、景気悪化による税収急減で財政状況は一変し、その見返りとしての減税が検討されることはなかった。
- 8) 石弘光『土地税制改革 いま、なぜ地価税か』（平成3年、東洋経済新報社）197-199ページ。
- 9) 例えば『日本経済新聞』平成2年12月9日朝刊。
- 10) 石弘光『土地税制改革 いま、なぜ地価税か』（平成3年、東洋経済新報社）201ページ。
- 11) 尾崎護・元主税局長口述記録。
- 12) 石弘光は特別控除の拡充等に対して「土地対策としてこのようなアメの部分も若干は必要かもしれない」と理解を示す一方、買換え特例を一部に拡充したことについては「チグハグな印象」と述べている（石弘光『土地税制改革 いま、なぜ地価税か』（平成3年、東洋経済新報社）207ページ）。
- 13) 税制調査会「土地税制のあり方に関する基本答申」（平成2年10月）35ページ。
- 14) 石弘光『土地税制改革 いま、なぜ地価税か』（平成3年、東洋経済新報社）203ページ。
- 15) 同上208ページ。
- 16) 国土庁「総合土地政策推進要綱」平成3年1月25日。

7 地価税にみる企業の土地保有の実態

これまで述べたように難産の末、成立した地価税であったが、その後バブル崩壊で地価が下落を続ける中で、平成10年度税制改正で凍結される。すなわち、その執行は平成4年からわずか6年間にとどまったが、一方で次のような副産物もあった。すなわち、日本ではこれまで全国規模の土地の所有状況に関するデータがなく、6年間の地価税徴収を通じて、そのデータ蓄積が進むというメリットである。以下では平成5年に政府税制調査会に提出されたデータを基に、その実態をごく簡単に説明しておきたい。

土地の所有状況に関するデータがないことは、新土地保有税の審議段階でも大きな悩みの一つであったという。それに関して、当時、主税局長を務めた尾崎護は次のように述べている。¹⁾

この税制調査会で地価税の議論をしておりましたときに、これはいけないと思ったのは、土地関係の資料というのが日本では全然だめだったんですね。信じられないほどだめだった。ですから、いろいろ税制調査会で資料要求が出てきますと、ほんとうに事務方はぱったり倒れちゃうわけです。資料がないんですから。それで、企業にお願いして協力してもらって、いろいろな資料を出していただいたりなんかしたんですが、あとは、課長補佐が、しょうがないから、手元にある既存の資料をもとにしまして、ほんとうにコンピューターを駆使して、推計に推計を重ねて、その資料要求に応えるということをやったわけです。地方団体が持っている資料でありますとか、そういうものを発掘してくるような努力を随分しましたけれども、とにかくびっくりしたのは資料がないことでした。

それからもう一つは、ほんとうは、土地なんていうものは課税資料として最も基礎的なものですから、国税庁が持っていないくちやいかんのですね。それが国税庁には相続税というのがありますから、もちろんそれなりに資料は持っていたんですが、相続税というのは、ほかの税と違いまして、毎年課税になるという税じゃないですね。所有者がお亡くなりになったときに、あちらこちらで臨時突発的に出てくる税でありますから、やはり、その基礎資料としては地域的にも非常に限られていて不十分だったんですね。

私は、この地価税をやったことによって、大蔵省にとって非常に大きな財産

ができたのは、土地関係の資料の整備だと思います。

こうして明らかとなった土地所有の実態の一部を、政府税制調査会に提出された資料を基に見てみる。以下の資料は課税が開始された平成 4 年のデータを基にしている。ただし、既に述べたように地価税は基礎控除を大きく設定し納税者を大企業等に実質的に絞り込んだため、データが示すのは主に法人の土地所有の実態である。

まず、少数の大企業が土地のかんりの部分を保有していることが明らかとなった。地価税を申告した法人は全法人（約250万）の約1.1%にすぎないが、表2-8-6にあるように、その少数の法人が所有する土地資産額は、全国の法人が所有する土地資産額の 6 割強を占めた。更に、地価税を申告した法人の内訳を示した次の図2-8-8によると、資本金100億円以上の大法人は申告件数では法

表 2-8-6 法人による土地所有の実態

地価税は法人所有土地（価額ベース）の大部分をカバー ー少数の法人が土地資産額の大半を保有ー

地価税の納税者となった法人数は全法人数の 1 % 強であるが、これらの法人が保有する土地等の公示価格ベースでの価額は408兆円となり、わが国の法人所有土地の土地資産額645兆円の 6 割強に相当する。

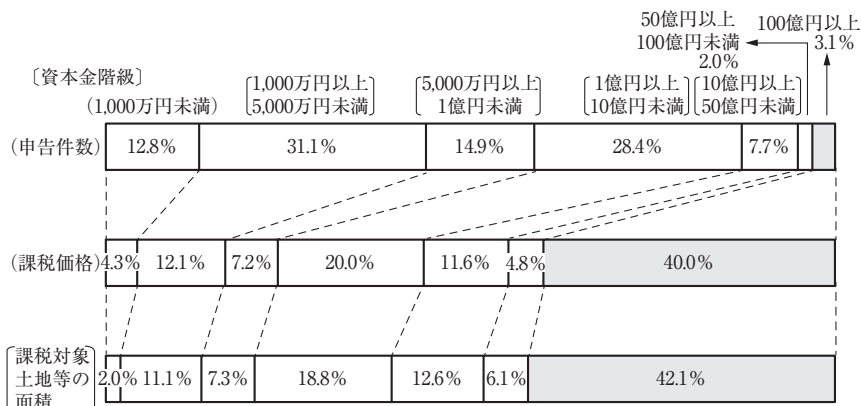
○課税対象土地等の総額の公示価格 ○わが国の土地資産総額（平成 3 年末）
ベースへの換算価額

	課税対象土地等の総額 (A)	公示価格ベースの価額 (A÷0.8)
	億円	億円
個人	35兆6,978	44兆6,223
法人	326兆7,922	408兆4,903
合計	362兆4,900	453兆1,125

土地資産 総額	うち				
	民間部門	うち 対家計民間 非営利部門 を除く民有地	宅 地	耕 地	その他
	兆円	兆円	兆円	兆円	兆円
2,190.8	2,042.7	2,020.2	1,706.7	189.0	124.5
		うち 個 人 1,375.7	1,134.2	186.8	54.8
		うち 法 人 644.5	572.5	2.2	69.7

(注)「土地資産総額」には、林地（11.9兆円）が含まれていない。
(出所) 税制調査会「税制調査会関係資料集」（平成 6 年 3 月）273ページ。

図 2-8-8 法人の資本金階級別の申告件数・課税価格構成比



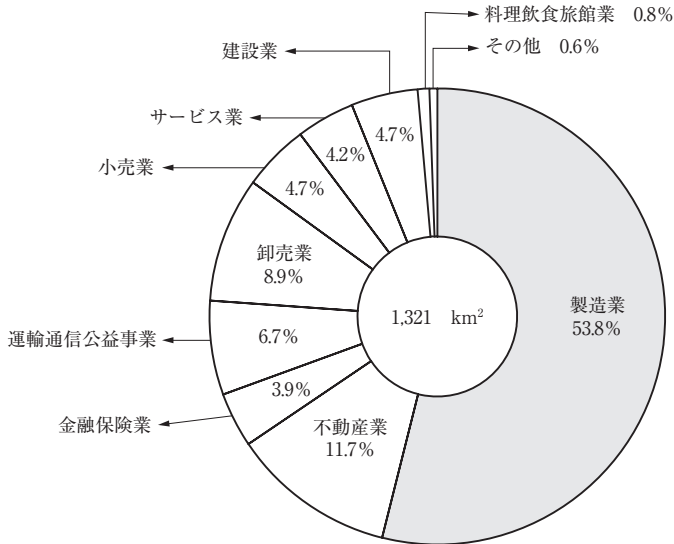
(出所) 税制調査会「税制調査会関係資料集」(平成6年3月)274ページ。

人分の3%しかないが、課税対象土地の面積では42%を占めた。このように、数ではごく少数の大企業がかなりの比率の土地を保有する実態が明らかになった。なお、個人の住宅地まで含めた全体の土地資産額(民間が所有するもの)に対し、地価税で申告対象となった土地資産額の比率は約22%(453兆円/2043兆円)であった(表2-8-6)。

また、法人分の課税対象土地で、業種別の土地の保有内訳を示したのが次の図2-8-9、図2-8-10、図2-8-11である。面積で見ると製造業が半分以上を占めるが、課税価格(税制上の資産評価額)で見ると製造業と不動産業が20%以上で大きくなっている。ただし、申告1件当たりでは、金融保険業や運輸通信公益事業が大きくなっている。金融は地価の高い都市部に土地を保有すること、運輸通信は保有面積が大きいことが、その原因とされる。このように、一部の企業に土地が集中する結果、地価税の負担も一部の企業に集中し、その不満が高まることとなった。

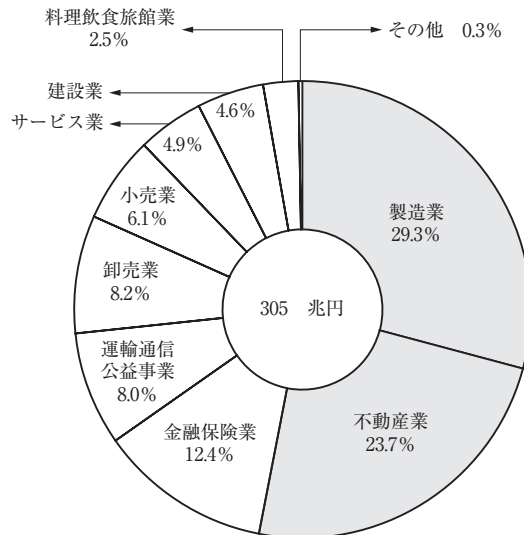
平成4年以降、地価は長く下落を続けるが、そうした状況を地価税収の推移とともに見ておきたい。次の図2-8-12は平成8年に政府税制調査会に提出された資料である。地価税の税収は初年度に税率0.2%で5200億円であったが、その後、税率を本則の0.3%にしたにもかかわらず、むしろ減少傾向をたどる。税収0.1%当たりで換算すると平成4年は2600億円(=5201億円÷2)だったのが、平成7年にはそれは1354億円(=4063億円÷3)と半分に落ち込んだ。こうし

図 2-8-9 法人分の業種別課税対象土地等の面積の構成比



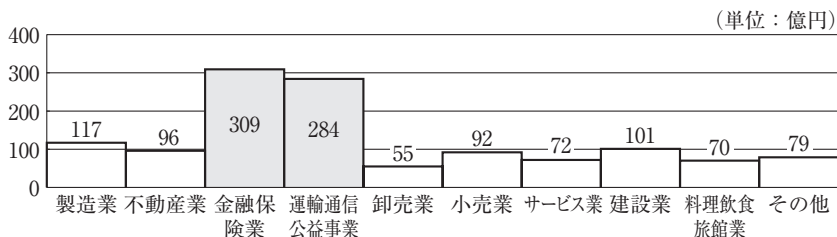
(出所) 税制調査会「税制調査会関係資料集」(平成6年3月)275ページ。

図 2-8-10 法人分の業種別課税価格の構成比



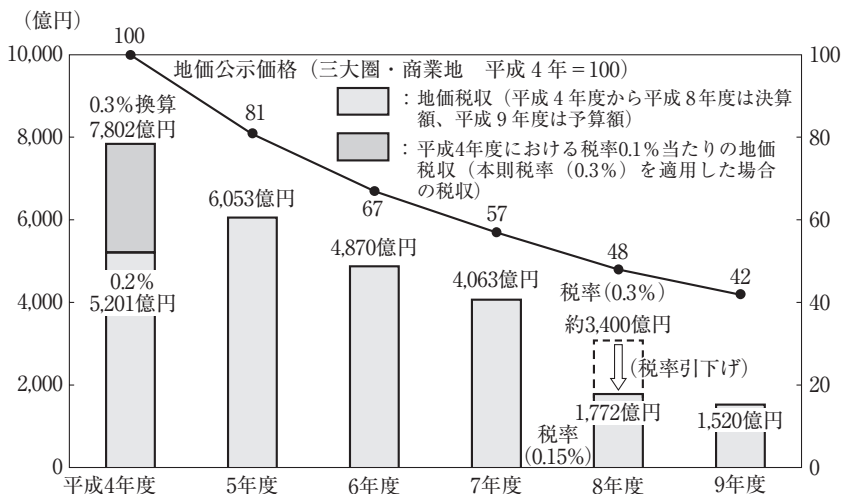
(出所) 税制調査会「税制調査会関係資料集」(平成6年3月)275ページ。

図 2-8-11 業種別の1件当たりの課税価格



(出所) 税制調査会「税制調査会関係資料集」(平成6年3月)275ページ。

図 2-8-12 地価動向と地価税収の推移



(出所) 税制調査会「税制調査会関係資料集」(平成10年3月)585ページにより作成。

た地価の下落は不良債権を発生させ、日本経済の足を長く引っ張り続けるが、それによって地価税に対する風当たりは、導入直後から強まっていくことになる。また、土地の保有・譲渡・取得に対する課税強化という平成3年度税制改正の方針も、転換を余儀なくされることになる。

〔注〕

- 1) 尾崎護・元主税局長口述記録。

8 土地税制改革以降の改正について（平成7年度改正まで）

土地税制改革が実施に移される平成4年には既にバブルははじけ、経済状況は大きく変わり始めていた。今回の土地税制改革で最も不幸だった点は「政策発動のタイミングのズレ」¹⁾が生じた点である。その年の秋には早くも土地税制見直しの声が高まり、平成5年度改正で居住用財産の買換え特例が復活する。その後、非自民・非共産の細川連立政権による平成6年度税制改正では、バブル時代の購入不動産が「凍結状態」となって不良債権化し、その取引を活性化させるための土地税制の緩和が重要な政策課題となる。更に翌平成7年度税制改正では、自社さ連立政権の下で土地譲渡益の税率引下げが行われ、こうした動きは平成8年度改正以降の大胆な土地税制見直しにつながっていく。このように、土地税制の見直しは土地税制改革以降も毎年のように論点となったが、以下ではその政策決定過程を以下の手順で検討する。まず(1)で土地税制改革（平成3年度税制改正）以降から平成5年度税制改正までの流れを説明する。次に(2)で細川連立内閣による平成6年度税制改正を説明し、最後に(3)で、自社さの3党連立政権の下での平成7年度税制改正の動きを検討する。

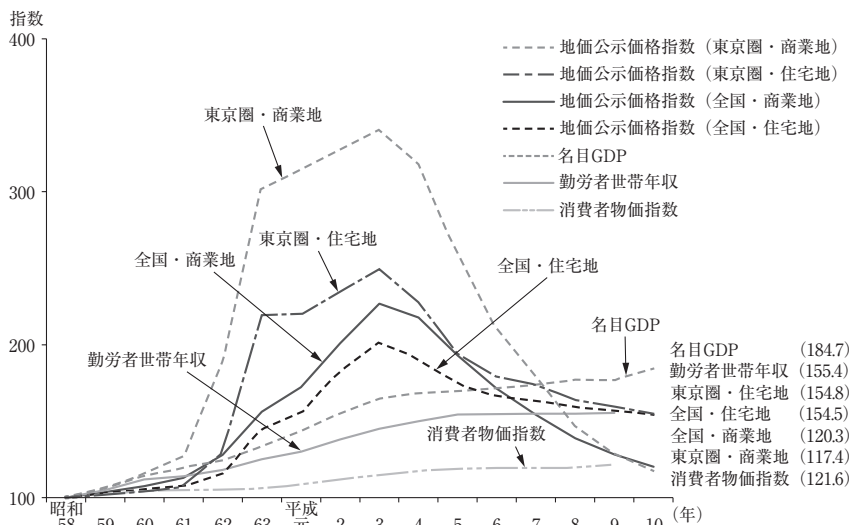
（1）土地税制改革以降平成5年度税制改正まで

まず、地価の下落状況を改めて示しておく。図2-8-13から明らかなように、地価は平成3年をピークに大きく下落するが、これによってバブル時代に購入した不動産が不良債権化し、長く日本経済の足を引っ張ることになる。こうした経済状況を受けて、地価税実施初年である平成4年の秋には、経済界の一部から早くもその見直し要求が強まったことが、以下の記事で伝えられている。²⁾

地価税ほど短期間で評価が大きく変わった税制も珍しい。地価税法の成立当初は0.3%の税率に「低すぎて骨抜き」の税制。地価抑制効果は期待薄」との批判が集中。野党などを中心に税率引上げなどの方向での見直し論が相次いだ。それが、1年もたたないうちに減免を求める合唱が産業界や自民党を中心に沸き起こった。

背景にあるのは地価の下落と、景気の予想以上の落ち込み。政府が総合経済対策を検討している中で、大蔵省は「株価低迷の一因で資産デフレ懸念を和ら

図 2-8-13 バブル崩壊後の地価等の推移：昭和58年～平成10年



(注) 名目GDP及び勤労者世帯年収は昭和58年を100として各前年の数値を指数化したもの。

(出所) 税制調査会「税制調査会関係資料集」(平成11年3月) 569ページ。

げるためにも、地価税負担を軽くすることが景気対策の観点からも必要」と決断。通達見直しという運用面からの軽減策で“本丸”の税制の見直しは回避する苦肉の策を打ち出した。

この記事の後半で述べている「通達見直しによる負担軽減」とは、国税庁が路線価の評価引上げのために出した通達（表通りから奥に入った土地の路線価を引き上げる内容）を、8か月後に見直した（引上げを緩やかにする措置をとった）ことを指す。繁華街などに土地を持つ百貨店や不動産会社の地価税負担額は数十億円とされ、³⁾ それに景気減速による企業業績の悪化が追い打ちをかける形となり、地価税に対する不満を急速に高めることになった。また、当時、地価税の影響を受けた業界として百貨店やホテル業界が取り上げられたが、これらの業界は、土地を有効利用しているにもかかわらず罰則的な課税をされることに対し、特に不満が強かったようである。更に、先の税制改革で固定資産税の評価を平成6年度評価替えて一律に7割まで引き上げることが決まっており、それとの兼ね合いにおいても地価税負担増大への批判が高まった。こうした事

情に配慮して、通達見直しによる地価税の負担引下げが、早くも導入初年に実施された。

そして、平成5年度税制改正では、停滞する土地取引を活発化させるための税制見直しが論点に浮上する。⁴⁾ 具体的には、昭和63年度税制改正で廃止された居住用財産の買換え特例の復活である。「第2節 所得税その1」で記したように、この平成5年度税制改正では景気対策のための所得税減税問題が大きな論点となり、更に、地価税の税率を導入初年の0.2%から本則の0.3%に引き上げるようになっていたが、尾崎護の後に主税局長に就任した濱本英輔は「買換え特例」要求の高まりを、これらの問題と関連付けて次のように論じている。⁵⁾

守りの改正といいますか、そういうものが連続するんですけれども、…（中略）…その1つが平成5年の居住用財産の買換えの問題でございました。…（中略）…私どもとしては手直しなどは本来、論外だと思っておりました。建設省の要求もなかなか出てきませんで、住み替えによる居住水準の向上を実現したいということなんですけれども、秋も深まったところに〔税制改正要望を〕出してまいりました。とにかく、土地を動かすことが景気対策上、最も大事なことだという説明なんでございます。ここでもまた、所得税減税をやるのであればともかく、それもできないならこれに代わる手当てが何かないともたないという議論とか、当時、地価税を実施しており0.2でやっております、1年後に0.2から0.3に税率を引き上げるようになっていたわけでございます。当時、本気で地価税を廃止するべきだという人のウェイトというのはそれほど高くなかったと思いますけれども、0.2を0.3に上げるにつきましては、0.2で凍結をすべきだという人が増えてきておりました。結局、そうした党サイドの議論が最後まで続きまして買い換え特例に集中したという感じでございます。

居住用財産の買換え特例は、東京から周辺地域などへ地価高騰を波及させたとの批判から、昭和63年度改正で一度廃止されたが、そうしたことが再び起こらないような配慮を前提に、その復活が決定する。具体的には、譲渡の対価が1億円以下で、譲渡者の居住期間が10年以上、更に買換えの建物や土地の面積が一定範囲⁶⁾である居住用財産に対して、買換え特例が認められることとなった。「1億円以下」の根拠として、当時の主税局長の濱本英輔は「都心から

30km圏の平均地価が1m²当たりほぼ50万円で行っていました。小規模宅地200m²で計算しますと、大体1億円に相当するわけですが、このあたりが上限かと」と述べている。⁷⁾ ただし、昭和63年度の買換え特例廃止の際に設けられた居住用財産の譲渡益に対する低率分離課税制度（これについては2で説明した）も残され、買換え特例との選択制度となった。

また、この年の議論でもう1点触れるべき点は、自民党の税制改正大綱で地価税について「平成6年度税制改正において、その必要性を含め、抜本的に検討を行う」との文言が盛り込まれたことである。⁸⁾ 地価税は法律成立時に導入3年後の見直しが国会の附帯決議で盛り込まれており、それを踏まえた文言であったが、有力支持母体とされる不動産業界や建設業界からの要望を背景に、自民党は当初から地価税の見直しに積極的だった。もっともこの文言は、平成5年8月の細川内閣誕生による政権交代で、いったん白紙に戻ることになる。

（2） 細川連立政権の下での改革（平成6年度税制改正）

政権交代後に行われた平成6年度税制改正では、土地税制の見直しは更に重要な論点となった。細川内閣成立後、平成5年冬にかけて景気は更に悪化するが、その原因の一つが土地取引の低迷であった。すなわち、バブル時代に購入された土地の取引が凍結状態となって不良債権化し、景気の足を引っ張っているとされ、土地の流動化が景気対策の重要な論点となった。これを踏まえて、建設省を中心に譲渡益課税の軽減や買換え特例の拡大を中心とした土地税制の緩和要求が高まっていく。ただし、この段階では、地価はかなり下がったとはいえ、依然、その再上昇への懸念は強く、地価税の縮減・廃止などによる全面的な土地税制見直しの機運は高まっていなかった。政府税制調査会は「平成6年度の税制改正に関する答申」で「土地税制の基本的枠組みからの逸脱を容認することはできない」と明確に述べているが、他にも『日本経済新聞』は、「土地税制は理念重視で」との標題を掲げた以下の社説を掲載している。⁹⁾

細川首相が衆院予算委員会で土地の流動化対策に取り組む方針を打ち出したことから、譲渡益課税の税率引下げなど土地税制緩和論がにわかに浮上してきた。私たちも、行き過ぎた土地投機防止を目的とした譲渡益への過大な課税については、再検討する余地があると考ええる。

ただ地価税など土地保有税の緩和には反対する。土地税制はあくまでも土地の有効利用の促進という基本を踏み外してはならない。

現在の土地税制の枠組みは、89年の土地基本法にあるように、土地を持つことが有利だといういわゆる「土地神話」の消滅と、土地の有効利用促進を基本理念としている。

土地譲渡益課税の強化は土地転がしの防止をねらったものだし、地価税は、高価な土地はそれに見合った利益をあげなければ保有する意味がないという状況を作り出すことを主な目的としている。

この基本的な考え方は堅持すべきである。しかも、土地税制の頻繁な変更が土地の供給を遅らせ、地価上昇をもたらす大きな原因となったとみられていることを考慮すれば、できるだけ変更しないのが原則だ。

細川連立政権も自民党が打ち出した地価税凍結には明確に反対を打ち出した。ただし、土地譲渡益課税を軽減するかどうかについては、連立内で意見が割れたようである。報道によると、新生党・民社党がそれに積極的、社会党・公明党は否定的であったという。¹⁰⁾しかし、低迷する土地取引の活性化は重要な政策課題であり、結局、長期保有（5年超）され優良住宅地等のために譲渡された土地に対する軽減税率（個人には15%の軽減税率、企業には10%の追加課税を免除）の特例の範囲を拡充することで決着した。これ以外にも、前年に復活した居住用財産の買換え特例や、事業用資産の買換え特例の対象が拡大され、地価税については非課税や課税軽減措置が拡充された（例えば、都心の大規模駐車場などが非課税となった）。ほかにも、住宅取得促進税制の拡充、相続税の小規模住宅地への負担軽減措置など、様々な措置が盛り込まれた（これらは節を分けて扱う）。以下に土地・住宅税制の主要な改正項目を列挙しておく。¹¹⁾

① 土地税制の改正

- (i) 土地の長期譲渡所得に対する軽減税率の適用対象の拡充（業務用を含む優良建築物の建設事業のための土地等の譲渡等）
- (ii) 特定の事業用資産の買換え等の場合の課税の特例の拡充（企業の長期保有の土地等から既成市街地等以外の地域内にある建物・構築物・機械装置への買換え等）
- (iii) 地価税の特例の拡充（特定の都市計画駐車場の非課税等）

- (iv) 1500万円特別控除の適用対象の追加（民間デベロッパーに対する一定の土地等の譲渡等） 等
- ② 住宅税制の改正
 - (i) 居住用財産の買換え特例の譲渡資産の価額要件の引上げ
（1億円以下→2億円以下）
 - (ii) 住宅取得促進税制の所得要件の引上げ
（2000万円以下→3000万円以下）
 - (iii) 住宅取得資金の贈与に対する贈与税の特例についての特例計算限度額の引上等（特例計算限度額500万円→1000万円） 等

こうして、平成3年度税制改正による土地税制強化は、少しずつ見直されていくことになる。

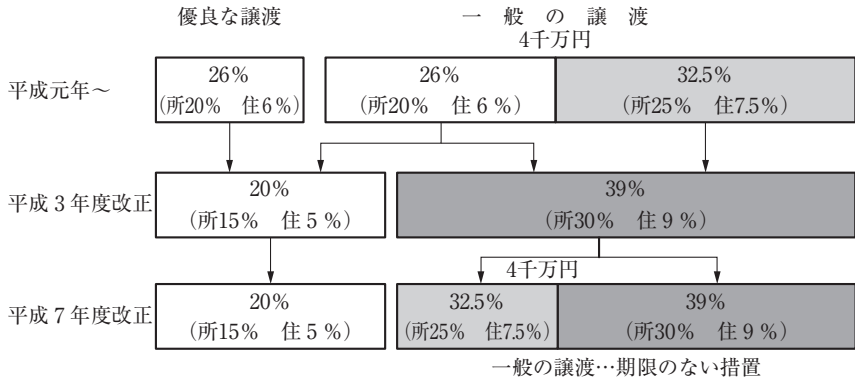
（3）平成7年度税制改正

その後、非自民・非共産の連立8党派による連立政権は自社さの3党連立政権に代わり、翌平成7年度税制改正が行われる。「第2節 所得税その1」などで述べたように、平成6年秋には直間比率は正の税制改正が大きな論点となるが、その決定後、年末にかけて行われた平成7年度税制改正論議で大きな論点となったのは、やはり土地税制であった。不動産業界や建設業界を支持母体に持つ自民党が土地税制の緩和を要求、一方で社会党や新党さきがけはその見直しに消極的であり、その意見調整が難しかったことが問題を複雑にした。当時の状況は次のように報じられている。¹²⁾

年末の95年度税制改正に向けて、土地税制の見直し問題が最大の焦点として急浮上してきた。地価税の廃止や土地の譲渡益課税軽減を求める不動産業界などの声が強まっているのを背景に自民党が前向きになっているもので、11月にも再開する与党税制改革プロジェクトチーム（与党税調）で税負担軽減を主張する構えだ。ただ、大蔵省が税収確保などの観点から消極的なうえ、社会党や新党さきがけが「族政治の復活につながる」と慎重姿勢を崩しておらず、意見集約は難航することが必至の情勢だ。

当時の報道によると、自民党内には地価税凍結などを要求する声もあったが、

図 2-8-14 個人（長期保有）の土地譲渡益課税（平成7年度税制改正）



(注) 優良な譲渡：優良住宅地の造成等のための譲渡

(出所) 税制調査会「わが国税制の現状と課題—21世紀に向けた国民の参加と選択—」（平成12年7月）126ページにより作成。

社会党や新党さきがけの抵抗が強かったことからそれをあきらめ、早い段階で要求を譲渡益課税の軽減に絞っていったという。¹³⁾ 議論は最後までもつれるが、結局、個人が長期保有する土地の譲渡益に関して、4000万円以下の場合の所得税率を、39%から32.5%に引き下げることで決着した（図2-8-14）。ただし、こうした一定所得階層以下に限定した税率引下げは、この年の秋に決定した中堅所得層に対する勤労所得税の税率引下げとの均衡を図る措置、との説明もなされている。¹⁴⁾ この税率引下げを土地税制の緩和と考える自民党と、そうした解釈をできるだけ避けたい社会党・新党さきがけとの意見調整による苦肉の解釈のようにも思われる。

また地価税については、平成6年度改正に続き、軽減措置の拡充（条例などで設置義務がある駐車場などへの負担軽減など）などが行われた。ただし、与党の平成7年度税制改正大綱には、次のような文言が加えられ、翌平成8年度改正では地価税の縮減・凍結論議が本格化し、大きな論点となっていく。¹⁵⁾

地価税は、「土地基本法」の基本理念を受けて導入されたものであるが、バブル対策のための政策税制であり、既に役割を果たした、あるいは固定資産税との二重課税であるといった批判がある。同時に、地価高騰の再発防止、資産課税の充実・適正化のため、地価税の堅持・充実によって土地保有に対する適正

な負担を求めつつ、土地の有利性を縮減していくことが必要であるとの主張がある。

地価税については、これらの見解を踏まえ、「地価税法」附則〔附則第8条に示された「5年毎にそのあり方を見直すこと」を指す〕の趣旨に沿って、固定資産税などの土地の保有に対する税負担全体の状況を勘案しつつ、引き続き検討を行い、平成8年度税制改正において結論を得るべく努力する。

最後に、平成3年度税制改正で決定した固定資産税の評価引上げのその後も簡単に触れておく。既に述べたように、平成3年度税制改正で、次の平成6年度評価替え（3年に一度実施）では、評価額を公示地価の7割まで引き上げることを決定したが、その結果、平成6年度の固定資産税評価額は軒並み上昇、全国平均で前回評価額の約3倍に上昇した。これに対しては平成5年度税制改正で、宅地に適用される「課税標準2分の1（小規模宅地は4分の1）」の特例を3分の1（小規模宅地は6分の1）とし、評価の上昇割合が高い住宅地等は更にそれを暫定特例で圧縮、加えて特例的な激変緩和措置の設定など、負担が急増しないような様々な措置がとられた。更に、平成7年度税制改正でも「臨時特例」として、その評価の上昇割合の高い住宅地に関する課税標準の圧縮や激変緩和措置の更なる強化が打ち出された。なお、時期的に少し先である翌平成8年度にも再度、負担調整は実施される。そうした激変緩和措置の状況を表2-8-7に示した。

このように特例の積み重ねで固定資産税の負担増大は大きく抑制され、毎年少しずつ負担引上げがなされたとはいえ、「公示地価7割」への道のりは遠いものとなっていく。しかし、それにもかかわらず、地価が下落する局面でも毎年、固定資産税負担が増大することへの不満は非常に強かった。特に、平成6年度評価替えは平成4年及び平成5年の地価を基に行われたため、地価が急落した東京などで固定資産税評価額が公示地価を上回るという「逆転現象」が発生し、これに対して数多くの不服審査請求が提出された。また、固定資産評価は3年に一度であり、平成6年度評価が3年間固定される一方で、平成7年及び平成8年と更に地価が下落を続けたことが、更なる反発を呼んだ。このように、平成3年度改正で決定した固定資産税の評価額引上げは、再三にわたる負担軽減措置でなかなか進まなかったが、それにもかかわらず強い反発を受ける

表 2-8-7 固定資産税の負担調整率

用途の区分	上昇率の区分	平成 6	平成 7	平成 8
住宅用地	3.6倍以下のもの	1.05	1.05	1.025
	3.6倍を超え、4.8倍以下のもの	1.075	1.05	1.025
	4.8倍を超え、6.75倍以下のもの	1.1	1.075	1.05
	6.75倍を超え、15倍以下のもの	1.15	1.075	1.05
	15倍を超え、18倍以下のもの	1.2	1.1	1.075
	18倍を超え、30倍以下のもの	1.2	1.15	1.1
	30倍を超えるもの	1.2	1.2	1.15
非住宅用地	2.4倍以下のもの	1.05	1.05	1.025
	2.4倍を超え、3.2倍以下のもの	1.075	1.05	1.025
	3.2倍を超え、4.5倍以下のもの	1.1	1.075	1.05
	4.5倍を超え、10倍以下のもの	1.15	1.075	1.05
	10倍を超え、12倍以下のもの	1.2	1.1	1.075
	12倍を超え、18倍以下のもの	1.2	1.15	1.1
	18倍を超え、20倍以下のもの	1.25	1.15	1.1
	20倍を超え、36倍以下のもの	1.25	1.2	1.15
	36倍を超えるもの	1.25	1.25	1.2

(出所)『改正税法のすべて』(平成7年版)367ページ、『改正税法のすべて』(平成8年版)347ページにより作成。

という、苦難の道を歩むことになる。そしてこの問題は、次の評価替えがある平成9年度の税制改正に持ち越されることになった。

〔注〕

- 1) 石弘光『現代税制改革史』(平成20年、東洋経済新報社)654ページ。
- 2) 『日本経済新聞』平成4年8月27日朝刊。
- 3) 『日本経済新聞』平成4年8月9日朝刊。
- 4) ただし、土地取引の活性化の点からは保有税である地価税はむしろ引き上げるべき、との主張もなされた。経済界による地価税見直しの要望は「取引活性化」というより、業績悪化の中での税負担軽減と解釈すべきものとする。
- 5) 濱本英輔・元主税局長口述記録。
- 6) 具体的には建物は床面積が50～240m²、土地面積が500m²以下であることが条件となった。
- 7) 濱本英輔・元主税局長口述記録。

- 8) 『日本経済新聞』平成4年12月16日朝刊。
- 9) 『日本経済新聞』平成5年12月3日朝刊。
- 10) 『日本経済新聞』平成6年3月7日朝刊。
- 11) 税制調査会「税制改革についての答申」(平成6年6月) 附属資料18ページ。
- 12) 『日本経済新聞』平成6年10月16日朝刊。
- 13) 『日本経済新聞』平成6年12月15日朝刊。
- 14) 『改正税法のすべて』(平成7年版) 98ページ。
- 15) 連立与党「平成7年度税制改正大綱」(平成6年12月15日)。