

我が国の消費税法における土地取引の非課税制度の是非について

佐々木 栄斗

<要約>

我が国の消費税法における土地取引の非課税制度の是非について

提出年月日 平成 30 年 3 月 31 日

氏 名 佐々木 栄斗

①本稿のテーマ

消費税法が施行されてから、間もなく 30 年を迎える。消費税制度は税制として一定程度の国民の理解を得てきたものと思われるが、年々進む累積債務の拡大等を背景に、現在の財政再建に向けて期待される役割は、制度導入当初よりもずっと大きなものとなっている。そのため、今後は課税ベースの拡大や、税率の上方改定等の諸政策を通じて徐々に歳入の拡大が図られていく方向性にあるものと考えられるが、それらの作業は簡単ではなく、景気や国民感情等への配慮が要される一方で、内在的欠陥ともいえるべき逆進性の問題にも留意しなければならないなど、難しいかじ取りが予想される。

本稿は消費税法の諸規定のうち、不動産取引に関わる部分を取扱い、当該部分の現行制度の包括的な検討と分析を行い、今後のあるべき方向性についての考察と提言を試みたものである。具体的には、A) 土地の非課税制度の是非（主に第三章）と、B) 建物と一体として取引された場合に生ずる問題点（主に第四章）の二点につき研究した。

A の問題は、課税ベースを拡大すべきか否かという議論となる。例えば、都心か郊外かを問わず、ある一定規模の土地が市場に出た場合、購入者（仕入れ業者）の筆頭は不動産業者等であり、その後比較的短期間のうちに購入した土地に大きな付加価値をつけて販売する。この一連の取引は、消費税の課税 4 要件に合致するだけでなく、いわゆる担税力とも表現できる付加価値（産出マイナス投入）を内在しており、これについて消費税法が予定する担税力と捉え、課税ベースに組み込めるかを検討した。

B の問題は、課税の中立性の問題である。不動産の市場においては、非課税取引（土地）と課税取引（建物）が、一体的に複合されて取引されており、このような状況では低税率の方向へ取引が流れることになる。そして本稿で分析したのは取引価格の内訳（複合不動産全体の価格が一定であるとして、土地の部分の価格と、建物の部分の価格の割合）が、不自然

な方向に変わってしまうという問題（価格歪曲効果）である。この問題は、不動産関係の一部の専門家にはすでに知られている問題であるが、その理論的な整理や、社会経済等への影響などを、包括的・横断的に考察した例はいまだないように思われ、新たな試みとなった。

②本稿の結論

我が国の消費税法において、土地の取引が非課税という扱いとなっていることについて、その制定の経緯、理論的根拠、経済社会への影響、諸外国の制度の状況等を調査、確認した結果、どの方向からみても現在の土地取引の非課税という扱いが正当化されるような内容は確認できず、原則として課税対象として考えるべき資産であると結論した。そこで本稿では、土地の取引に対して消費税を課税する方向で検討した新たな不動産課税制度の提言を行った。

具体的には、ニュージーランド GST における不動産取引課税制度を参考に、土地建物のうち土地だけを、部分的に非課税としている現行法を廃止し、「付加価値の創造」となる企業活動を行う特定事業者（不動産業者等）の仕入及び売上に絞った課税体系とすることを提案した。特定事業者の定義については、宅地建物取引業法第 2 条第 3 号に委任し、特定事業者による複合不動産の仕入や売上を、課税取引として消費税法上取り扱い、主として「付加価値の移転」となる特定事業者以外の課税事業者や消費者等の間での取引については、非課税あるいは不課税として消費税法上取り扱う制度設計とした。

このようにすることで、非課税取引の土地と、課税取引の建物を同時に販売することで起こる価格歪曲効果を抑制することができ、また、不動産業者等が土地の売買を通じて稼得している付加価値を課税ベースに組み込むことが可能となると考えられた。

以 上

目次

はじめに	1
第一章 我が国の消費税法の概要	4
第1節 直接税・間接税の区別	4
第2節 人税・物税の区別	4
第3節 所得税・財産税・消費税・流通税の区別	5
第4節 消費税の細分化概念における区別	6
第5節 我が国の消費税制度の理論的位置づけ	7
第二章 土地非課税規定の制定に至るまでの経緯	9
第1節 一般消費税の導入検討時における議論	9
第2節 売上税の導入検討時における議論	13
第3節 現行消費税法の導入検討時における議論	16
第4節 土地非課税規定の制定に至るまでの経緯の小括	20
第三章 土地非課税の根拠に関する理論的考察	21
第1節 土地の資本性と非課税根拠の検討	21
第2節 「消費しないため、消費税にはなじまない」とされることの検討	34
第3節 常に有価証券とならび、「なじみにくい」とされてきた背景の考察	49
第4節 「不課税ともいうべき」という表現の考察	53
第5節 土地の非課税政策の理論的批判等に関する主な先行研究の検討	55
第6節 土地非課税の根拠に関する理論的考察の小括	67
第四章 土地非課税制度のもたらす価格歪曲効果に関する考察	69
第1節 分析モデルの概要と、第1の誘引による価格操作	69
第2節 隠れた税負担と第2の誘引による価格操作（企業負担モデルのケース）	73
第3節 隠れた税負担と第2の誘引による価格操作（顧客転嫁モデルのケース）	76
第4節 経済モデル上の結論と、現実の価格操作の相違とその理由	78
第5節 企業の価格調整戦略と、地価水準別の価格歪曲効果	80
第6節 土地非課税制度の価格歪曲効果の社会経済への影響	81
第五章 諸外国の付加価値税制度との比較	85
第1節 英国 VAT における土地の取引に関する課税制度の検討	85

第2節	ニュージーランド GST における土地の取引に関する課税制度の検討	9 3
第3節	諸外国の付加価値税制度との比較の小括	1 0 0
第六章	消費税法における新たな不動産課税制度の提言	1 0 2
第1節	新たな不動産課税制度の導入に向けた提言	1 0 2
第2節	新たな不動産課税制度の効果と、積み残される課題	1 0 7
おわりに		1 0 8

はじめに

（問題の所在）

消費税法が施行されてから、間もなく 30 年を迎える。消費税制度は税制として一定程度の国民の理解を得てきたものと思われるが、年々進む累積債務の拡大等を背景に、現在の財政再建に向けて期待される役割は、制度導入当初よりもずっと大きなものとなっている。そのため、今後は課税ベースの拡大と、税率の上方改定等の諸政策を通じて徐々に歳入の拡大が図られていく方向性にあるものと考えられるが、それらの作業は簡単ではなく、景気や国民感情等への配慮が要される一方で、内在的欠陥ともいえるべき逆進性の問題にも対処しなければならぬなど、難しいかじ取りが要求されるであろう。

本稿では消費税法の諸規定のうち、不動産取引に関わる部分を取扱い、当該部分の現行制度の包括的な検討と分析を行い、今後のあるべき方向性についての考察と提言を試みるものである。具体的には、①土地の非課税制度の是非と、②建物と一体として取引された場合に生ずる問題点の2つにつき研究する。これらはそれぞれ単独のテーマとして考えることも不可能ではないが、密接に絡みあう問題であり、同時に論じるのが有益と判断している。

また、特に複数税率の導入を含めて包括的な大改正が予定されているこの時期に、今一度現行の不動産取引関連の消費税法のありかたについて再検討を行っておくことは、意義のあることであると考ええる。

まず、①の問題は、課税ベースを拡大すべきか否かという議論となるが、現行の消費税法は、バブル崩壊の直前の時期に、大変な難産のうえで導入された経緯がある。バブル経済の象徴は、「株と土地」である。そして当時、地価の高騰は全国的にピークに向かっていた。現在、土地の取引が非課税とされる理由について、「消費に負担を求める税としての性格から見て課税の対象とすることになじまない」¹という言い方がよくされているが、うがった見方をすれば、マイホームの入手が困難であった時代に土地に消費税を課税することは、異常な住宅の販売価格にさらに拍車をかけるようなものであり、国民的に到底受け入れられる話ではなく、政治的に土地に課税をすることが困難であった可能税があること²と、とどまることを知らない勢いで右肩上がりに成長を続ける地価と、永久的に損耗しないという土地の物理

¹ 平成 29 年度版税大講本『消費税法』19 頁、鎌倉治子『諸外国の付加価値税（2008 年版）』（国会図書館調査及び立法考査局、2008 年）3 頁、ほか。

² 当時、その他の物品でも、便乗値上げなどが問題となっていた。

的な特性³をみて、消費という言葉にはなじまないと考え、結局、十分な議論を行うことなく非課税としての取扱いがはじまった可能性がある。

ここで筆者が感じている大きな疑問は、例えば、都心か郊外かを問わず、ある程度大きな規模の土地が市場に出た場合、購入者（仕入れ業者）の筆頭は不動産業者、不動産ディベロッパーとなる場合がほとんどである。これらの業者等は、比較的短期間（1～2年前後）のうちに購入した土地に大きな付加価値をつけて販売を行う。普通に仕入れ、そして普通に販売するというこの一連の取引は、消費税の課税⁴要件に合致するだけでなく、いわゆる担税力とも表現できる付加価値（産出マイナス投入）を内在した力強い経済活動である。この時、土地は事業者の利益である付加価値を生み出す商品であり、経済的観点での財の動きは、他の諸財と変わる所は全くない。不動産ビジネスは、このような活動から莫大な利益をあげているが、ここに消費税法が予定している担税力は、全くないのであろうか（普通、事業としての利益があれば、そこには事業から生み出された付加価値もあるはずであり、当然、消費税法の予定する課税の対象となる可能性がある）。これは問題の一例であるが、このような問題につき、理論的な回答を得るために、本稿にて改めて検討を行いたい。

また②は、課税の中立性の問題であり、現行消費税法の規定する土地の非課税政策を継続することによって、現実の不動産の取引価格が歪むことを検証したい。不動産の市場においては、非課税取引と課税取引が、複合されて取引されている状態にある。課税と非課税、あるいは標準税率とゼロ税率等の軽減税率が隣り合わせで取引される状況では、イギリスのテイクアウト問題や、カナダのドーナツ購入クラブ問題で知られるように、より低税率の方向へ経済活動が流れることになる。テイクアウト問題などは、経済取引のうちの数量が影響を受けてしまう現象であるが、本稿で分析するのは取引価格の内訳（複合不動産全体の価格が一定であるとして、非課税の土地価格と、課税の建物価格の割合）が、不自然な方向に変わってしまうという問題である。この問題は、不動産関係の一部の専門家にはすでに知られている問題であるが、その理論的な整理や、社会経済等への影響などを、包括的・横断的に考察した例はいまだないように思われる。理論的な検証は、おそらく本稿が初の試みとなるものと思われる。

筆者は不動産評価を仕事としている関係で、市場で生起する数多くの取引事例を目にする機会があるが、このところ目立って多いのが、建物の販売価格を安くし、土地の販売価格を高くするというタイプの取引である。しかもそれは、一般の新築戸建住宅市場においてかな

³ 主にこのような土地の特性は、土地の自然的特性と呼ばれるものに当たる。

りの数でみられるものであり、一切のバイアスのかかっていないニュートラルな状態とみられる取引において、そのような不自然な価格割合の事例が頻発している。これは、現在の不動産関連の消費税制度の影響を多分に受けた結果と思われ、早期にその内容を解明し、関係者の解するところとしておきたい。

(本稿の構成)

まず、第一章にて我が国の消費税制度の理論的な位置づけの確認を行う。これは第三章以下で理論的な検討を行う際の土台となるものに当たる。次に第二章にて、現行の土地非課税制度がいかにして定められたかの経緯の確認を行う。この経緯については、記録上、特に詳細な議論が行われたとは思われないが、税制調査会の資料を詳細に読み込むことで、歴史的な流れの把握を中心に行う。第三章においては土地の非課税制度に関する理論的な研究を行う。土地の自然的特性と、人文的特性の両面からその経済的な特性を明らかにし、経済学や会計学の知見も活用しつつ土地に対する消費税の課税の可能性について論証する。第四章は、土地の非課税政策が招来する問題として、一部の実務者等に知られている価格歪曲効果の研究を行う。この章は、主として経済的な分析とその評価となる。第五章は、諸外国における土地取引を中心とする不動産に関する付加価値税制度を概観する。具体的には英国とニュージーランドの二か国の検討を行う。第六章では、以上の議論を踏まえ、土地非課税政策に対する今後に向けた提言を行う。

なお、消費税法は他の税法と同様に経済取引について直接的に影響を与える側面（経済的側面）があり、本稿の議論においては、法律的側面からの検討だけではなく、経済的な側面からの検討も多く行っていくこととする。

第一章 我が国の消費税法の概要

本章では、消費税法における土地取引の非課税制度について分析する前提として、我が国の消費税法の概要を以下のとおり整理する。

第1節 直接税・間接税の区別

消費税は間接税の一つである。間接税とは「消費や取引など担税力を間接的に推定させる事実を対象として課される租税」⁴である。担税力とは「租税を負担する能力」⁵であり、したがって消費税もまた、消費や取引などの事実で租税を負担する能力があると推定して課税する間接税ということができる。

ここで消費税法が、租税を負担する能力があると推定して課税する「消費や取引」とはどのようなものなのかを改めて考える必要がある。つまり課税対象に関する概念の明確化が必要だが、これは第三章にて検討する。

第2節 人税・物税の区別

消費税は基本的には物税または客体税とされる。物税（または客体税）とは「主として物的な側面に着目して課される租税」⁶であり、「人的事情は一般に考慮の外におかれる」⁷。この点、消費税法では、取引当事者の属性の観点からいうと、事業者が供給する資産の譲渡または役務の提供に対して課税されることから、完全なる物税とは言い難い側面もあると思われる。極端に言えば、事業者からの購入であれば百円の取引でも課税されるのに対し、個人からの購入であれば例えば数十億円の取引であっても課税されない⁸という建付けとなっている。課税非課税の判断につき、そのような属性的な事情が考慮される面があることから、一部に人税的な側面があることは指摘しなければならない⁹。

また、税の負担についても基本的には前段階税額控除を前提とする転嫁のメカニズムが正

⁴ 金子宏『租税法（第21版）』（弘文堂、2016年）13頁。

⁵ 金子・前掲注4）13頁。

⁶ 金子・前掲注4）13頁。

⁷ 金子・前掲注4）14頁。

⁸ ここでは購入者は個人と仮定する。事業者が購入する場合には、個人からの仕入であっても課税仕入れとして仕入税額控除ができるとする規定もある（消費税法第2条第1項第12号、消費税法基本通達11-1-3）。

⁹ ただし、主に供給側の人的事情である。この意味で、関税等とは異なる側面があることが認識される。

常に働く前提に立てば、事業者等の取引属性は原則的には消費税の負担を負わない¹⁰⁾のに対し、仕入れ税額控除の術を持たない個人等（つまり最終消費者）は消費税の負担を負うため、例えば同じボールペンを買う、という事実があり、それに消費税法が適用されるとしても、事業者の場合には負担にならず、最終消費者の場合には負担になるという意味では、やはり一部に人的な側面が残る（両者とも、ボールペンを買ひ、そして使うという物的な状況には全く違いがないにも関わらず租税の負担には差がある）。また、事業者の側にも、課税事業者や免税事業者の区分と、簡易課税制度が利用可能な事業者など、手続き上の取り扱いには差があり、人的事情の全てが制度の外に置かれているというわけではない。このような面では、流通税である不動産取得税¹¹⁾等とは性格が異なる。

この消費税の持つ一部人的側面は、本稿で土地の取引との関連を分析するうえで大きな意味を持つ。すなわち、蔵出し単段階課税が行われていた旧物品税においては、購入者が法人等の事業者であれ最終消費者たる個人であれ関係なく、単純に販売された（厳密には蔵出し）という事実が最終的なゴールであり、不動産取得税等の流通税においては、有償無償を問わず単純に取引されたという事実が最終的なゴールになるのであるが、前段階税額控除と次段階への転嫁を前提とする消費税制度においては、最終消費者に有償で譲渡されたという一部人的側面を含んだ事実（すなわち、B to Bではなく、B to Cの取引）が、課税制度の最終的なゴールとなっていることには留意しつつ議論を進めなければならないと思われる。

第3節 取得税・財産税・消費税・流通税の区別

これは「担税力の標識および課税物件の相違を基準とする区別」¹²⁾であるが、消費税は独立項目であるので議論の余地はない。すなわち、現行消費税法は消費税の一つである。ただしここで言っている消費税は、我が国の消費税制度（現行消費税法）を含んだもう少し広い意味の概念であり、「消費税（consumption tax, 《一中略》）」とは、人が物品またはサービスを購入・消費するという事実に着目して課される租税¹³⁾と定義される税概念¹⁴⁾である。

¹⁰⁾ 本稿で取り扱う土地などの非課税売上に対応する仕入れ税額は、売上への転嫁が遮断されることから例外的に負担となる可能性があるが、その遮断される仕入れ税額分を、売上げに転嫁することを前提に考えると、やはり事業者の負担はない（消費者の負担となる）ことになる。ただし、表面上の負担とは異なる真の経済的負担（帰着問題）は別の論点として残る。

¹¹⁾ 不動産取得税では、不動産の購入や贈与等において、所有権の取引が行われた場合には、少数の例外（公共道路用地の取得や、宗教法人や学校法人による取得等、一部非課税の取引）を除き、全ての取引が課税の対象とされる。

¹²⁾ 金子・前掲注4) 14頁。

¹³⁾ 金子・前掲注4) 14頁。

本稿では、このような大カテゴリーとしての消費税を、現行消費税法に基づく現行税制としての消費税との混同を避けるために、「広義消費税」と呼んで区別を行う。なお、以下本稿にて、特に断りなく「消費税」といった場合には、文脈にもよるが、基本的に「狭義」の側の消費税（現行消費税法に基づく現行税制としての消費税）を指しているものとする。

第4節 消費税の細分化概念における区別

広義消費税には更に細分化した税概念があり、「消費行為そのものを直接対象とするものを直接消費税と呼び（ゴルフ場利用税・入湯税などがこれに属する）、製造業者や小売人によって納付された租税が価格に含められて消費者に転嫁していくことが予定されているものを間接消費税という。」¹⁵この点、我が国の消費税法は、最終消費者への転嫁を予定した税制度であり、広義消費税のうちの間接消費税に含まれると考えられる。

間接消費税は、更に「単段階個別消費税、単段階一般消費税、多段階個別消費税、多段階一般消費税の4つ」¹⁶に分かれ、我が国の消費税は前段階税額控除を前提とし、対象品目は資産やサービス一般であることから、多段階一般消費税に含まれると考えられる。

多段階一般消費税は更に、「各段階ごとの売上金額を課税標準として課される売上税＝取引高税（turn-over tax, 《一中略一》）と、各段階ごとの附加価値を課税標準として課される附加価値税（value-added tax, 《一中略一》）と」¹⁷に分かれる。我が国の消費税法は、「厳密な法形式に照らしていえば、課税売上が課税標準であって、前段階税額控除は税額控除として認められるのみであって課税標準の算出には用いられない。しかしながら、制度の理念からは、課税標準は付加価値である」¹⁸とされ、立法技術上の問題は別にして、制度設計は付加価値税の仕組みになっていると理解されている。

¹⁴ このような税概念は OECD の Glossary of Tax Terms にも示されており、

「CONSUMPTION TAX -- Tax generally intended to fall on the ultimate consumption of goods and services.」つまり、「最終的に消費者の負担となることを意図された税」という意味が示されている。我が国の消費税法も、VAT として知られる欧州各国の付加価値税制度もこの大分類に含まれるタイプの税制である。

¹⁵ 金子・前掲注4) 16 頁。

¹⁶ 金子・前掲注4) 16 頁。なお、本稿では4種の区別を細かくは検討しない。

¹⁷ 金子・前掲注4) 16 頁。

¹⁸ 志賀櫻「消費税法 第2章 課税要件論（その1）」税務事例44巻3号（2012）10 頁。ほかに、金子・前掲注4) 16 頁、渡辺智之「経済活動と消費税」日税研論集第70号（日本税務研究センター、2017年）43 頁、篠原克岳「金融取引に係る消費税の取扱いについて」税務大学校論叢86号（2016）320 頁など同旨多数。

第5節 我が国の消費税制度の理論的位置づけ

上記でみてきた税概念の整理の順序・関係性としては、広義消費税→間接消費税→多段階一般消費税→付加価値税の順¹⁹で上下に階層がならび、付加価値税と広義消費税は上下階層の関係にあるものの、別個相対するような概念ではないと言える。そして、わが国の消費税法は、この広義消費税²⁰を法律名とした「消費税」法として命名されてはいるが、前記でみた税概念にしたがって、下位方向の税概念に向かって順に整理をしていくと、間接消費税のうちの、多段階一般消費税のうちの、付加価値税（value-added tax）であると説明することができる。

なお、付加価値とは経済理論的には「事業がその段階で国民経済に新たに附加した価値のことであり、生産国民所得の観点から見れば、事業の総売上金額から、他の事業から購入した土地・建物・機械設備・原材料・動力等に対する支出を控除した金額であり（控除法）、分配国民所得の観点から見た場合には、賃金・地代・利子および企業利潤を合計した金額に相当する（加算法）」²¹と定義される概念である。

ただし、現実の付加価値税の制度は、付加価値の定義に示される経済理論に則った「控除法または加算法は採用されておらず、前段階税額控除法ないし仕入税額控除法と呼ばれる、より簡便な方法が採用されている。これは、課税期間内の総売上金額に税率を適用して得られた金額から同じ課税期間内の仕入に含まれていた前段階の税額を控除することによって税額を算出する方法である。」²²

我が国の消費税法も、このような前段階税額控除または仕入税額控除という方法を採用している付加価値税の一種であるが、EU 加盟各国等では「インボイス（仕送状）や請求書に税額が記載されていることを条件としてその控除を認める方式」²³を採用しているのに対し、「インボイス等への税額の記載を要求することなく、帳簿等の記載に基づき、課税期間内の仕入の総額に税率を適用して得られた金額（一中略一）の控除を認める方式」²⁴を採用していることなど、細かな点で制度上の違いがあり、これを指して「日本型付加価値税」と呼ばれ、講学上、いわゆる VAT として知られる欧州型付加価値税と区別することも多い²⁵。

¹⁹ 左が上位概念、右が下位概念となる。

²⁰ すなわち、大分類としての消費税という税概念。

²¹ 金子・前掲注4) 17 頁。ただし、このような付加価値の説明はやや難解であり、本稿第三章では「産出マイナス投入」という簡単な付加価値の概念を用いる。

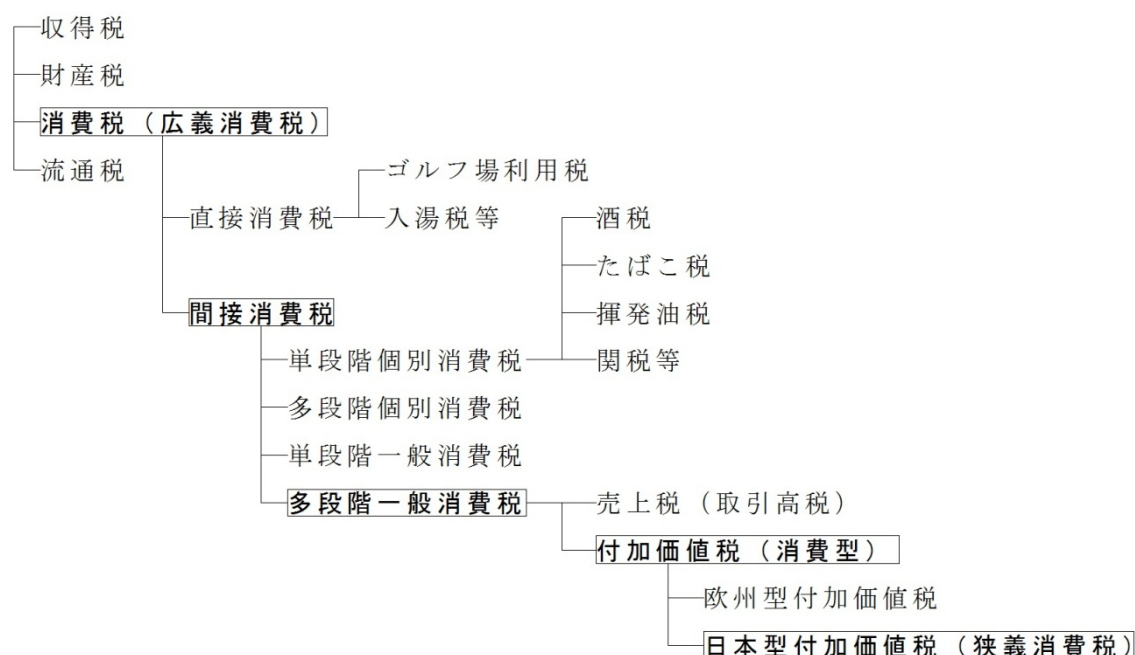
²² 金子・前掲注4) 17 頁。

²³ 金子・前掲注4) 691 頁。いわゆる「インボイス方式」。

²⁴ 金子・前掲注4) 691 頁。いわゆる「帳簿方式」。

²⁵ なお、我が国の消費税制度においても、税制抜本改革法（社会保障の安定財源の確保等を

このように整理すると、欧州型付加価値税と、我が国の日本型付加価値税とはかなり近いタイプの税制度であり、全く別のアプローチによる税制度²⁶と理解するのは誤りであるといえる（図 1 参照）。したがって本稿の議論においては、原則として我が国の消費税法が「消費や取引」に担税力を求める「付加価値税」であることを前提としつつ、必要に応じて多角的な観点を加えて検討を進めることとする。



（図 1）我が国の消費税法の理論的位置づけ²⁷

図る税制の抜本的な改革を行うための消費税法の一部を改正する等の法律等）によって、平成 31 年（2019 年）10 月 1 日から軽減税率制度を導入することが予定されており、それに続いて平成 35 年（2023 年）10 月 1 日から適格請求書等保存方式（インボイス制度）と、事業者番号制度を含む課税事業者登録制度の導入も予定されており、欧州型付加価値税制度との相違点は次第に減少する方向性にあると思われる。

²⁶ 我が国の消費税法は講学上、消費税の一類型である付加価値税の日本版、すなわち「日本型付加価値税」として考えるのが正しい理解であり、両者ともに消費税の一種としての付加価値税、すなわち、消費型付加価値税制度であると考えられる。事実、帳簿方式等の技術的な特色を別にすれば、欧州型付加価値税とはよく似た税制度であるが、これを「欧州型付加価値税は付加価値型」で、「我が国の消費税は消費型」とであると理解するなど、仕組みや発想が大きく異なる税制として誤解されている場合がある。

²⁷ 金子・前掲注 4）13～16 頁、鎌倉・前掲注 1）2 頁を参考に、筆者の解釈により図化した。なお、「消費税」という言葉には、広範な税制に跨る大項目としての意味と、我が国の「消費税法」に係る特定の税制に限った狭い意味とがあり、本稿では混乱を避ける目的で、前者を「広義消費税」、後者を「狭義消費税」として整理した。また、付加価値税には GNP 型、所得型、消費型という類型があるが、図 1 は消費課税の説明の文脈で作成したものであるため、図上の付加価値税は消費型付加価値税として理解されたい。

第二章 土地非課税規定の制定に至るまでの経緯

本章では、消費税法において土地の非課税規定が置かれるまでに、これまでどのような議論が行われてきたのかを概観する。すでに冒頭で述べたとおり、土地の非課税扱いに関しては、現行の消費税法導入前後の時点において、多くの議論が活発に行われてきたとは思われず、基本的にはそれ以前から政府によって導入が検討されてきた大型間接税の議論を踏まえて、ある意味やや惰性的な流れに乗って整備されてきたものと予想される。したがって、現行の消費税法の導入前後の議論と、それ以前にほぼ同様の制度内容として議論されてきた一般消費税²⁸と売上税²⁹についての議論についても併せて確認を行い、現行消費税法の制度設計の思考の流れを追う。

第1節 一般消費税の導入検討時における議論

1. 昭和51年12月『第一部会及び第二部会における審議経過の報告』

昭和51年12月14日付総会報告の『第一部会及び第二部会における審議経過の報告』にまとめられた税制調査会・第二部会の議論では、一般消費税に関する最初期と思われる議論が行われている。内容的には制度疲労を起こしていた物品税に代わり、一般消費税の導入に意欲的な発言がみられる³⁰が、詳細な検討には至っておらず、土地の非課税政策についての直接的な表現も見当たらない。関連する内容としては、新税（つまり一般消費税）の検討のなかでEC型付加価値税が紹介され、非課税等の内容として「基礎的食料品等は非課税又は軽減税率適用とする。」³¹との記載がみられるのみである。

参考ではあるが、土地に関して新税の第一検討項目として、未売却・未実現の土地評価益に対する土地増価税³²が検討されており、当時の常識として土地値というものは上昇する一方であり、今日、地方のみでなく時期によっては都心部でもみられるような、地価の下落等の経済事象は前提としていないタイプの税制が考案されており、当時の時代背景（いわゆる土地神話）を示す議論として注目される。また、地方税法においては、外形標準課税の付加

²⁸ 昭和54年に大平内閣により閣議決定されたが、同年10月には導入が断念された。

²⁹ 昭和62年2月に法案が国会提出されたが、同年5月に廃案となった。

³⁰ 税制調査会『第一部会及び第二部会における審議経過の報告』（昭和51年12月）47頁（第二部会における審議経過の報告 第五 二 審議の概要 3）。

³¹ 税制調査会・前掲注30）43頁（第二部会における審議経過の報告 第五 一 検討事項（中期税制の一環として論じられている新税等の概要について） 四 EC型付加価値税）。

³² 税制調査会・前掲注30）41頁（第二部会における審議経過の報告 第五 一 検討事項（中期税制の一環として論じられている新税等の概要について） 一 土地増価税）。

価値割に関する議論があり、すなわち「外形標準課税を導入することとした場合における外形基準としては、売上金額、総資本、付加価値等の基準が考えられるが、課税の累積等を排除しつつ事業の規模ないし活動量をよりの確に測定することができる基準としては、付加価値によることが適当であり、各事業年度の付加価値額は、課税の簡素合理化を図る見地から、各事業年度の所得並びに各事業年度中において支払うべき給与、利子、地代及び家賃の額の合計額とすることが適当であるとする意見がある。」³³との記載がみられる。この議論は、事業税について外形標準課税を導入すべきか否かを検討し、所得ではなく付加価値に事業税を課税する可能性を検討しているものであるが、ここでは企業活動の生み出す付加価値について、「地代および家賃が含まれる」とされている点が注目される。このような議論を踏まえて、現在では事業税の外形標準課税の付加価値割の計算において、支払ったか、あるいは受け取った地代および家賃につき、付加価値額（地方税法第 72 条の 12 第 1 項第 1 号イ）の計算に組み込まれ、課税されることとなっている³⁴。

ただ、この取り扱いは地代や家賃を、本質的に付加価値として捉えているのかはここでは不明であり、外形基準というコンセプトのもとで、自社ビルや自社工場等を持っている企業と、そうではなく不動産の使用をリースに頼っている企業との両者について、企業活動としての外形が同じであれば、同じレベルの課税をしたものとも思われる。すなわち、地方税法上で示された付加価値額とは、地方税法上の固有概念と思われ、経済学上あるいは一般論としての付加価値と、必ずしも合致した意味ではないと思われる。しかしながら土地・建物が、付加価値の発生源であり、その生み出す地代や家賃（あるいは保有企業においては帰属家賃）に対し、付加価値として担税力を認めている点は、今日の消費税法において、地代が原則として非課税とされていること（消費税法第 6 条、同法別表第一第 1 号）と矛盾しているようにも思われ、課税政策のバランス上、注目されるところである。

2. 昭和 52 年 10 月『今後の税制のあり方についての答申』

昭和 52 年 10 月 4 日付総会決定、同日内閣総理大臣提出の『今後の税制のあり方についての答申』にまとめられた税制調査会・第二部会の議論では、一般消費税について、上記 1 の時に比べて、ある程度踏み込んだ議論が行われているが、土地の取引を非課税とすることに

³³ 税制調査会・前掲注 30) 16 頁（第一部会における審議経過の報告 第四 一 検討事項（地方税について） 2（5））。傍点は筆者加筆。

³⁴ 関連条文等（地方税法第 72 条の 14、同法第 72 条の 17、平成 22 年 4 月 1 日総税都第 16 号「地方税法の施行に関する取扱いについて（道府県税関係）」（第 3 章 第 2 節 第 4 4 純支払賃借料の算定））

関する議論は特に行われていない。ただし、非課税についての基本的な考え方として、「非課税とすべきものの範囲については、輸出取引、基礎的食料品等が考えられる。いずれにしても幅広く負担を求めるというこの税の性格からすれば、できるだけ狭く限定する態度で臨むことが望ましく、そのような基本の方針の下で今後なお具体的に検討すべきである。」³⁵という内容が示されており、非課税の具体例として輸出免税が加わっている点が新しい。

その他の注目すべき議論としては、新税の検討において、新たな大型間接税（つまり一般消費税）の導入を検討する際に、具体的な制度候補として、①製造者消費税、②EC 型付加価値税、③大規模売上税、④大規模取引税の4つの制度が並列的に検討され、これらにつき「これら四項目については、便宜一般消費税として一括して審議を行うことと」³⁶するとされており、本稿の第一章において議論したような枠組み（広義消費税を上位とし、付加価値税等の具体的な制度としての下位概念へと分かれる）での議論が行われていることが分かる。すなわち、本稿で便宜的に用いた広義消費税の概念につき「一般消費税」と呼び、その下に様々なタイプの具体的な消費税制度を想定して新型間接税の検討を行う、というスタイルをとっていることが注目される。

3. 昭和 53 年 9 月『一般消費税特別部会報告』

昭和 53 年 9 月 12 日付総会報告の『一般消費税特別部会報告』にまとめられた税制調査会・一般消費税特別部会の議論では、上記 2 で新型間接税の候補とされた4つの制度のうち、EC 型付加価値税を基本として、我が国の一般消費税の議論が進められており、より踏み込んだ検討が行われている。まず、我が国独自の制度設計としては、「仕入控除方式の採用等により税額計算や申告手続等が大幅に簡素化されていること、また、小規模零細事業者を EC 諸国に比べてかなり広範囲に除外することを想定していること等の点で、EC 諸国で実施されている付加価値税とは異なっている。」³⁷と説明され、税の仕組み自体は共通しているが、手続き面でいくつか細かな違いがあることが示されている。この説明から考えて、消費税（ここでは廃案となった一般消費税であるが）は消費に着目し、付加価値税は付加価値に着目していると誤解されることがあるが、両者とも基本的には消費に着目して課税する消費税の一種であり、納税計算上も企業活動の付加価値部分を切り出して計算する仕組みの付加価値税と

³⁵ 税制調査会『今後の税制のあり方についての答申』（昭和 52 年 10 月）20 頁（第二 三 2（4））。

³⁶ 税制調査会・前掲注 35）17 頁（第二 三 1（3））。

³⁷ 税制調査会『一般消費税特別部会報告』（昭和 53 年 9 月）6 頁（一般消費税特別部会試案一 2（4））。

して制度設計されていることが分かる。

つぎに、非課税の範囲に関する基本的な考え方としては、「新税の課税に当たっては、(イ) 消費税としての新税の性格上課税対象とすることになじみにくいもの、(ロ) 特別の政策的配慮から課税することが適当でないと認められるもの、(ハ) 現行の個別消費税との調整の結果新税の課税対象とすることが適当でないと認められるもの、については非課税措置を講ずべきであるが、この場合、(ロ) の範囲に属するものについては、広く消費一般に負担を求めるというこの税のそもそもの性格からみて、その範囲を拡大することは適当でない。特に累積課税の排除の方式として仕入控除方式をとる場合には、納税義務者は非課税品の売上げや仕入れについて区分経理をしなければならず、この面での事務負担が大きいことをも考慮すると、その範囲は極力限定すべきであり、課税対象から除外することがやむを得ないとみられる下記（一中略一）のような項目にとどめることを基本とすることが必要である。また、累積課税の排除の方式として仕送状を伴わない仕入控除方式をとる場合には、非課税措置を講ずるに当たり、前段階取引において負担した新税の還付は認められない」³⁸と記載されている。傍点を付した上記（イ）の部分は、今日にも残る「なじまない」という議論が初めて行われた場面と思われる。

そしてこの時に、初めて土地の取引に関する非課税扱いの考え方が具体的に記載されており、①「新税の課税に当たって、(イ) 消費税としての新税の性格上課税対象とすることになじみにくいもの（一中略一）については非課税措置を講ずべきであり、その場合、(イ) のグループに属するものとしては、輸出取引、資本移転（有価証券の取引や土地の売買）、金融取引が考えられよう」³⁹や、②「有価証券や土地は消費の対象となるものではなく、これらの売買は単なる資本の移転である。このような取引の基本的性格等からみて、新税は非課税とすべきである。なお、この場合においても、証券業者や不動産業者の仲介取引手数料等は、サービスの提供の対価として、当然、課税の対象とすべき」⁴⁰、また、③「有価証券や土地（素地）は消費の対象となるものではなく、有価証券の取引や土地の売買は、単なる資本の移転であることからみて、課税対象とすることには問題があるという意見が大勢を占めた。また、この場合においても、証券業者や不動産業者の仲介サービス手数料等は、サービスの提供の対価として、当然、課税の対象とすべきである」⁴¹の三か所に記載されている。基本

³⁸ 税制調査会・前掲注 37) 7 頁（一般消費税特別部会試案 二 3）。傍点は筆者加筆。

³⁹ 税制調査会・前掲注 37) 21 頁（審議経過の概要 二 3 (2)）。傍点は筆者加筆。

⁴⁰ 税制調査会・前掲注 37) 8 頁（一般消費税特別部会試案 二 3 (2)）。傍点は筆者加筆。

⁴¹ 税制調査会・前掲注 37) 21 頁（審議経過の概要 二 3 (2) ②）。傍点は筆者加筆。

的には同じような議論が繰り返されているのだが、特に③が論理としては最も詳しいものとなっており、本稿の検討において注目される。

4. 昭和 53 年 12 月『一般消費税特別部会審議経過報告』

昭和 53 年 12 月 26 日付総会報告の『一般消費税特別部会審議経過報告』にまとめられた税制調査会・一般消費税特別部会の議論では、土地取引の非課税に関係する議論は特にみられない。

5. 昭和 53 年 12 月『昭和 54 年度の税制改正に関する答申』

昭和 53 年 12 月 27 日付総会決定、同日内閣総理大臣提出の『昭和 54 年度の税制改正に関する答申』にまとめられた税制調査会の議論では、一般消費税について実施の方針が示されているほか、細かな議論はみられず、土地の非課税については、別紙としてまとめられた一般消費税大綱に「資本移転（有価証券の取引及び土地の売買）ただし、証券業者や不動産業者の仲介手数料等は課税する」⁴²との記載があるのみである。

第 2 節 売上税の導入検討時における議論

1. 昭和 61 年 10 月『税制の抜本的見直しについての答申』

前節の一般消費税は国民的な反対にあい、結局導入が断念されたが、直間比率のアンバランスや、物品税の制度疲労はその後も改善されることはなく、数年の時を経て再び新型間接税の導入が検討されることとなった。昭和 61 年 10 月 28 日付総会決定、同日内閣総理大臣提出の『税制の抜本的見直しについての答申』にまとめられた税制調査会・第三特別部会を中心とする議論では、かつての一般消費税の時の議論を継承し、最終的には日本型付加価値税の導入がゴールと思われる議論が続いている。ここでは税制の基本構造から再検討されており、「サービスも一般的に課税対象に含まれること、経済活動に対して最も中立的であること、税額控除票により転嫁すべき税額が明らかになること（一中略一）、諸外国が種々の課税ベースの広い間接税の経験を経て、付加価値税にたどりつき、今日、これが課税ベースの広い間接税の中心的存在として確立していること等」⁴³を理由に、最終的に最も望ましいとさ

⁴² 税制調査会『昭和 54 年度の税制改正に関する答申』（昭和 53 年 12 月）13 頁（別紙一般消費税大綱 3（2）②）。傍点は筆者加筆。

⁴³ 税制調査会『税制の抜本的見直しについての答申』（昭和 61 年 10 月）89 頁（第二 四 2（6）②）。

れたC案「日本型付加価値税」のほか、A－Ⅰ、A－Ⅱ案「製造者売上税」、B案「事業者間免税の売上税」の3類型4案の検討が行われている。そして、上記各案の共通検討項目として、非課税取引をどうするかについても再検討されており、その考え方としては「幅広く負担を求めるという新しいタイプの間接税の課税の趣旨等からすれば、非課税取引についても基本的にはできる限り設けないことが望ましい。しかしながら、(イ)消費税としての性格上、課税対象とすることになじみにくいもの、(ロ) 特別の政策的配慮から課税することが適当でないと思えられるもの、(ハ) 現行の個別消費税との調整の結果、新しいタイプの間接税の課税対象とならないものについては、例外的に非課税取引を認めることもやむを得ないと考えられる。このうち消費税としての性格上、課税対象とすることになじみにくいものとしては、有価証券の取引、土地の売買、金融取引及び保険取引が考えられるとの意見があった。また逆進性の緩和という観点や社会政策的配慮等から非課税取引を認める場合には、前述の原則からすれば、非課税範囲について、食料品、社会保険医療、学校教育、社会福祉事業にとどめるべきであり、これらについても、できる限りその対象を限定すべきである」⁴⁴との考え方が示されている。ただ、なぜ土地が非課税なのかについては、昭和 53 年 9 月『一般消費税特別部会報告』よりも詳しい話が出ているわけではなく、基本的に過去の議論の焼き直しと思われる。

なお、参考資料として注目すべきものがいくつか添付されており、まず、土地価格等の推移について、昭和 50 年から昭和 60 年までの 10 年間で指数化されている資料がある⁴⁵。それによれば、一人当たりの国民所得は、10 年間の名目で、187.7% (87.7%の伸び) となっている。それに対して消費者物価指数は 154.1% (54.1%の伸び) であり、実質で見ても国民所得が大幅に上昇しているということが分かる。そして地価は、市街地価格指数は 156.9% (56.9%の伸び)、住宅地価格指数は 185.6% (85.6%の伸び) となっておりいずれも消費者物価指数以上の伸びを見せ、特に住宅地は国民所得に迫る勢いで伸びていた。資料上の 10 年間は一度も下落すること無く、一本調子で地価が上昇していたことも分かる。したがって、当時はいまだ、土地神話の真ただ中にいたと思われる。

次に、非課税の方針に関する参考資料として、一般消費税の導入時の非課税範囲の資料が添付されており、土地取引については「②資本移転（有価証券の取引及び土地の売買）ただし、証券業者や不動産業者の仲介手数料等は課税する。」⁴⁶という昭和 53 年 12 月の一般消

⁴⁴ 税制調査会・前掲注 43) 86 頁 (第二 四 2 (4) ②)。傍点は筆者加筆。

⁴⁵ 税制調査会・前掲注 43) 付属資料 95 頁 ((参考) 土地価格指数等の推移)。

⁴⁶ 税制調査会・前掲注 43) 付属資料 125 頁 ((参考 2) 一般消費税 (仮称) における非課税

費税大綱の議論が、そのまま掲載されている。これらを見る限り、基本的に当時の議論は従前の一般消費税当時の議論がそのまま繰り返されたものと思われる。なお、諸外国の非課税範囲に関しても、調査結果が資料として付されているが、英国、西ドイツ、フランス、韓国、EC 指令等で不動産賃貸が非課税となっていることが表上で示されている⁴⁷が、詳細なものではなく、不動産取引について非課税としているという内容ではない。したがってこの資料は、我が国消費税法における土地の非課税扱いに影響を与えたものではないと思われる。

2. 昭和 61 年 12 月『昭和 62 年度の税制改正に関する答申』

昭和 61 年 12 月 23 日付決定、同日内閣総理大臣提出の『昭和 62 年度の税制改正に関する答申』にまとめられた税制調査会の議論では、上記 1 において検討されていた新型間接税について「売上税」との名称が付されて、具体的にその導入が検討されている。非課税取引の範囲に関する基本的な考え方としては、「幅広く負担を求めるとこの税の趣旨にかんがみ、その範囲はできる限り限定すべきである。すなわち、(イ) 消費税としての性格上課税対象とすることになじみにくいもの、(ロ) 特別の政策的配慮から課税することが適当でないもの、(ハ) 現行の個別消費税との調整の結果、売上税の課税対象とならないものについて、例外的に非課税とすべき」⁴⁸との考え方が示されている。

土地取引の非課税措置については、「資本取引（土地及び有価証券の譲渡）」⁴⁹として項目建てしており、基本的にそれまでの議論を踏襲し、株式等の有価証券取引と合わせて非課税とする方向性には変わりはないが、「資本移転」から「資本取引」へと、表現において若干の変化がみられる。

なお、上記（ハ）の、現行の個別消費税との調整についてであるが、登録免許税につき「最近の土地取引の実情等にかんがみ、当分の間の措置として、土地に係る登記の税負担水準を 5 割程度引き上げることが適当である」⁵⁰として、課税強化の方向性が打ち出されている一方で、不動産の流通税である不動産取得税に関しては一切記載がされていない。売上税において土地の取引は非課税としていることから、登録免許税において課税強化を行う趣旨とも

の範囲)。傍点は筆者加筆。

⁴⁷ 税制調査会・前掲注 43) 付属資料 123 頁 (12 イギリス、西ドイツ、フランス及び韓国の付加価値税における非課税の範囲等)。

⁴⁸ 税制調査会『昭和 62 年度の税制改正に関する答申』(昭和 61 年 12 月) 10 頁(二 4 (1) ④)。傍点は筆者加筆。

⁴⁹ 税制調査会・前掲注 48) 11 頁(二 4 (1)「売上税の概要」(3) ①イ)。

⁵⁰ 税制調査会・前掲注 48) 13 頁(二 4 (2) ④ロ)。

受け取れるがその関係性はここでは明らかではない。これ以降、税制調査会において新型間接税と個別流通税（登録免許税や不動産取得税等）との調整も行われており、そのはじめの頃の周辺事情として注目される。

第3節 現行消費税法の導入検討時における議論

1. 昭和63年4月『税制改革についての中間答申』

前節の売上税は結局廃案となったが、すぐに新型間接税の導入が再々度検討されている。昭和63年4月28日付総会決定、同日内閣総理大臣提出の『税制改革についての中間答申』にまとめられた税制調査会・間接税特別部会を中心とする議論では、新型間接税について便宜「新消費税」と称して、売上税廃案の反省に立ちながらその導入が検討されている。基本的なスタンスとして、日本型の付加価値税について議論しているという意味で、一般消費税や売上税において検討されてきた制度の基本設計に変更はない。ここでは特に、「・消費に薄く広く公平に負担を求めるものであること。・簡素で分かりやすく、取引慣行にも配慮したものであること。・納税者、税務関係者の事務負担に配慮したものであること。・産業経済に対して中立的であり、また、国際的な摩擦を招かないものであること。」⁵¹の4つの基準を、主要な検討基準として掲げ、公平・中立・簡素といった租税原則の展開（あるいは確認）として注目される。

非課税範囲に関する基本的な考え方としては、「非課税取引は、一般に、（イ）消費税としての性格上課税対象とすることになじみにくいもの、（ロ）社会政策等の特別の政策的配慮に基づくもの、（ハ）現行の個別間接税との関係に配慮するものに大別でき」⁵²として、従来からの議論を繰り返し、更に土地の取引については「土地や有価証券等の譲渡、貸付金の受取利子、保険料収入等は、消費税としてのこの税の性格上本来課税対象とすることになじみにくいものであり、課税対象から除外することが適当である。これらは、いわば『不課税』ともいふべき性格をもつものであって、他の非課税取引とは質的に異なる範ちゅうに属するものである」⁵³と説明されている。この不課税という言葉は、基本的な用語の意味としては、消費税法上の課税4要件⁵⁴に当てはまらないものを指す⁵⁵ものと思われるが、土地の取引が

⁵¹ 税制調査会『税制改革についての中間答申』（昭和63年4月）38頁（第二 四 4（1）間接税改革の検討基準）。

⁵² 税制調査会・前掲注51）44頁（第二 四 4（4）②）。傍点は筆者加筆。

⁵³ 税制調査会・前掲注51）44頁（第二 四 4（4）②）。傍点は筆者加筆。

⁵⁴ ①国内において、②事業者が事業として、③対価を得て行う、④資産の譲渡等と輸入取引であることの4つが、消費税の課税4要件である。

なぜ課税 4 要件に当たらないのかの具体的な説明は見当たらない。

その他の注目すべき議論としては、「新消費税」の正式な名称について、「この税の性格を踏まえ、消費に負担を求める税であることが明確になるようなものにすべきであるとの意見が多かったが、こうした点も含め、今後適切に検討されるべき」⁵⁶として、将来「消費税法」として確定する前の含みを持たせる話が出てきている。このような議論を踏まえて決定された「消費税法」という名称は、実質は付加価値税制度である我が国の消費税制度が、付加価値税とは異質な特殊な新税であるとの誤解を生む原因の一端となった可能税がある。また、土地の売買を通じて付加価値を生み出すような事業活動が可能であり、あるいは賃貸借においても、本来、地代は土地から生み出される付加価値であるにも関わらず、「消費」という言葉に引っ張られた結果、そして土地神話など「土地は永久に値下がない」と考えられていた時代背景から、短絡的に「土地は消費しない」と結論づけて、付加価値税の議論のテーブルから落ちてしまった可能性も否定はできないように思われる。

また、「新消費税」の導入に当たり、不動産取得税等の既存間接税との関係が議論されており、「住宅については、新消費税との調整について検討する必要があったが、流通税としての性格等から、調整は不要との意見もあった」⁵⁷とされ、新消費税導入に当たり、住宅取得費が上昇してしまうことに対する政策的な配慮が検討されている。消費税と不動産取得税は、別個独立の税としてみれば、調整不要との見解も理解できるが、一方で応能原則に立った税制全体の点検⁵⁸としてみれば、当然かつ必要欠くべからざる議論とも思われ、はなから調整不要とする立場は、消費税の税率が相当程度上昇基調となっている今日的な観点からは支持しにくい。また、土地税制については、資産課税の大項目として別途検討項目が設けられており、「現下の地価高騰等の土地問題を解決するため各般にわたる総合的な対策を講ずることが喫緊の要請」⁵⁹である旨が述べられており、一般消費税検討時からみれば、大分時代が降っているこの「新消費税」の導入時点においても、それまでと同様に土地神話はいまだに健在で、全国的に地価の高騰が、引き続き社会問題化していたことが伺われる。

⁵⁵ 国税庁タックスアンサーNo.6209（非課税と不課税の違い）

<https://www.nta.go.jp/taxanswer/shohi/6209.htm>

⁵⁶ 税制調査会・前掲注 51) 47 頁（第二 四 4（4）⑦イ）。

⁵⁷ 税制調査会・前掲注 51) 44 頁（第二 四 5（3）⑤）。

⁵⁸ 現在は、登録免許税については住宅取得等に対し、租税特別措置法第 72 条、同法同条の 2、同法第 73 条及び第 75 条によって軽減措置が時限的に取られており、不動産取得税については、地方税法附則第 11 条の 2 によって住宅取得等に対して軽減税率が適用されるほか、課税標準の特例が複数あり、結果的にこれらの流通税は軽減されていると言える。

⁵⁹ 税制調査会・前掲注 51) 30 頁（第二 三 2（1））。

2. 平成元年 11 月『実施状況フォローアップ小委員会中間報告』

平成元年 11 月総会提出の『実施状況フォローアップ小委員会中間報告』にまとめられた税制調査会・実施状況フォローアップ小委員会での議論は、消費税導入後の見直しに係る検討をしているものであるが、導入時の議論と併せて内容を確認しておきたい。まず、消費税制度全般の基本的な評価として、「非課税取引を極力限定して税制の経済活動に対する中立性を維持するとともに、3%の低い水準で税率を一本化した現行消費税の基本的仕組みについては、制度の公平性や簡素化の趣旨及び売上税の際の議論を踏まえた妥当な選択であった」⁶⁰として、比較的限定的なものとなった非課税範囲を肯定している。次に、「消費税の非課税範囲を拡大する場合には、事業者は売上げ・仕入れの双方について課税・非課税の区分を行う必要が生じることから、帳簿方式の下で大幅な非課税範囲の拡大を行う場合には、事業者の事務負担が大きくなり、税の簡索性が損なわれる可能性がある。また、非課税範囲の拡大は、制度の中立性の面でも問題を生ずる可能性があるほか、課税ベースが縮小する結果として、税収確保のための消費税率の引上げや他の税目への負担圧力等を高めるという危険がある」⁶¹といった、非課税取引の副作用の指摘を行っている。なお、同報告書には特に記載はないが、筆者の見解において、不動産業の分野で売上げのかなりの割合を占める土地の取引が、無条件で非課税となることから、上記指摘で示された非課税の副作用が制度導入当初より発生しており、同業界内の経理事務はかなり煩雑になっていたと認識している。

なお、同報告書提出時よりも後の話となるが、当初からの土地の非課税政策に続き、平成平成 3 年 10 月 1 日には、非課税規定に住宅の貸付けが加わった（消費税法第 6 条第 1 項、同法別表第一第 13 号）。平成元年 4 月 1 日の消費税導入から、僅か 2 年半後の法改正であるが、導入されたばかりの消費税法が、野党の廃案攻撃にあっていた状況であり、あまり深い議論はなされずに成立したようである⁶²。元々、課税ベースを可能な限り広げる代わりに 3%という低税率でスタートしたはずの日本型付加価値税であったが、早くもその前提（広い課税ベース）を失い、後々の税率改定につながったの可能性がある。当然、理由の一つとして入居者の負担軽減も主張されたであろうが、不足分を他の生活必需品等の税率改定で補うのであれば、結局は入居者の経済負担は減らない。何故家賃が当時の低い税率で課税ベースから除かれなければならなかったのか、腑に落ちない点が多いが、この点については、本稿第

⁶⁰ 税制調査会『実施状況フォローアップ小委員会中間報告』（平成元年 11 月）4 頁（一 3）。

⁶¹ 税制調査会・前掲注 60）9 頁（三 2）。

⁶² この時の審議経過を確認するために、衆議院事務局に記録の問い合わせを行ったが、メモ程度のものしか残っておらず、調査の趣旨（家賃非課税の導入経緯の調査）に足るレベルの記録は現存しないとの回答であった。

三章第5節4にて関連の検討事項があり、そこでもう少し詳しく検討する。

次に、「経済取引において転々流通する物品について非課税を設定することは、最終消費段階のサービスの供与のみに限った現行の非課税とは異なり、税の累積を発生させるとともに、事業者の事務負担を増加させる等経済取引の攪乱要因となる度合いが極めて大きいことに留意する必要がある」⁶³という記述があり、これは中古品流通の比率が比較的高い土地等の不動産の取引においてもそのまま当てはまる議論である⁶⁴。更に「非課税範囲の拡大は、売上税の際に指摘されたような公平性の面、中立性の面、簡素性の面での問題を惹起するものであることは十分に留意しなければならない。すなわち、これは課税か非課税かを分ける問題であるから、何が課税で何が非課税かが明確に判別できるということが基本的に重要である。単なる生活実感ということだけで境界があいまいな非課税を設けることは、経済取引と税務行政の混乱をもたらす」⁶⁵という議論があり、ここでは食料品等を意識しつつ発言された文脈であることを前提としても、記述されたその内容・問題自体は、課税取引である建物と、非課税取引である土地が、価格割合が曖昧なまま常時、複合的に組み合わせられた状態で取引される不動産取引⁶⁶においても、ほぼそのまま当てはまる種類の問題であることには、留意する必要がある。

また、土地取引の状況については、「国民の間には、『最近の土地価格の急騰により資産格差が生じている。』（一中略一）といった不満がみられ、それが消費税に対する不満を強めている」⁶⁷という意見や「近時、地価高騰等に起因していわゆる資産の格差が著しくなっている中で、資産に対する課税の公平の見地から、有効・適正な利用の要請等をも踏まえ、土地を含む資産に対する課税の一層の適正化を図っていく必要がある」⁶⁸という意見が、この時の報告書のなかでも述べられており、いまだ土地神話が健在で、引き続き地価の高騰が大きな社会問題であったことが伺われる。

⁶³ 税制調査会・前掲注 60) 12 頁 (三 3 (3))。

⁶⁴ ただし、仕入税額控除が利いている限りにおいて、税の累積は発生しない。課税売上と課税仕入が同額になることによって、課税の実が上がらないと考えるべきであろう。

⁶⁵ 税制調査会・前掲注 60) 12 頁 (三 3 (3))。

⁶⁶ 特にマンション等の区分所有建物や、収益価格が中心となる収益用不動産において、土地建物価格の内訳・割合は、取引当事者の関心も薄く、分離困難である場合が多い。実務上は積算価格比や、固定資産税評価額比などが用いられていたりするが、必ずしも理論的に正しい処理とは認められず、「無理やり割り振っているにすぎない」のが実態である。

⁶⁷ 税制調査会・前掲注 60) 6 頁 (二 2)。

⁶⁸ 税制調査会・前掲注 60) 14 頁 (三 3 (6))。

第4節 土地非課税規定の制定に至るまでの経緯の小括

これまでの議論の経過をまとめると、土地の取引を非課税にしようとしている点は共通しているが、その根拠は必ずしも一貫したものではない。まず、一般消費税を検討していた昭和53年9月『一般消費税特別部会報告』では、土地の取引は「消費の対象となるものではなく（一中略一）単なる資本の移転である」⁶⁹と表現し、「消費の対象ではない」という話と、「資本移転」という表現が、一般消費税の検討中の具体的な非課税根拠として使用されている。次に、売上税を検討していた昭和61年10月『税制の抜本的見直しについての答申』においては、「消費税としての性格上、課税対象とすることになじみにくいもの」⁷⁰という、やや分かりにくい理由づけを行い、そのうえで表現を「資本取引」に改めるなどの細かな変化がある。最後に、現行の消費税の導入時であるが、売上税の時に言われた「なじみにくい」という表現に加え、「不課税ともいうべき」という表現が加わっているが、それまで使用されていた「資本移転」や「資本取引」という表現は消えている。

これらの表現内容の当否はともかく、土地の取引についてかつては「資本移転」、あるいは「資本取引」と表現することで、当然に消費税（一般消費税または売上税）の非課税取引とされていたようであるが、ここには明らかに論理的な飛躍があるように思われ、この点は慎重に点検を行う必要があると思われる。また、「消費の対象ではない」という文言があり、現在でも土地の非課税についてよく言われる話の一つであることから、これについても同様に点検を行う必要があると思われる。「なじみにくい」や「不課税ともいうべき」という表現も、その内容が明らかでないため、改めて本稿（次章）にてその意味内容を探ってみたい。

なお、現行消費税法の成立の周辺事情として、常に株式等と同列で議論されてきた経緯があり、また土地価格（地価）についてはバブル最盛期に向けて上昇の一途であったことも社会動向等に敏感に反応する税制としては、制度設計を行う際の重要な背景事情であったと思われる、本稿の分析においてはこれらの諸事情も念頭に置きつつ議論を行いたい。

⁶⁹ 税制調査会・前掲注37) 21頁（審議経過の概要 二 3（2）②資本移転（有価証券の取引及び土地の売買））。

⁷⁰ 税制調査会・前掲注43) 86頁（第二 四 2（4）②非課税取引）。

第三章 土地非課税の根拠に関する理論的考察

本章では、土地に係る取引全般につき、現行消費税法下で非課税となっていることの根拠に関する理論的な考察を行う。すでに前章までの議論において、現行消費税法の体系的な位置づけの把握と、土地取引が非課税となった経緯に関する確認を行っている。したがって本章では、前章までで確認された土地非課税に関わる各種の根拠や議論について、順番にそれらの妥当性の確認を行い、妥当でないとするならば、どのように考えるべきかの検討を行う。なお、必要に応じ経済学や会計学等の理論や定義を参照しつつ議論を進めるが、それら既存の知識で対応できない領域の議論については、筆者独自の理論や観点、先行研究における議論も活用しつつ、できるだけ多角的に考察を行いたい。

第1節 土地の資本性と非課税根拠の検討

1. 土地の一般的な意味

本稿では、土地に対して消費税を課せるかを検討している。これに対して、「付加価値税は通常、製造の工程が明確に定義できるような工業的な製品の文脈で説明される。一方、土地はそもそも製造されたものではないため、土地の付加価値というものはその前段階の価格からしか説明することができない」⁷¹ため、「不動産の取引は（付加価値税の課税において）奇妙な問題を提起する」⁷²ことになる。「土地の価値とは何であるか、そしてその土地のもたらす恩恵とは何であるかを問うことは、古くからの魅力的な経済学上の難問（conundrum）であ」⁷³り、にわかには解決できない問題を含むと思われるが、本稿では可能な限りの検討を行い、課税の可否の検討に結び付けることとする。

まず、土地の一般的な定義は、「一定の範囲の地面に、合理的な範囲において、その上下（空中と地中）を包含させたもの」⁷⁴とされる。このなかで特に重要な部分を抜き出すと、「一定の範囲の地面」ということになる。橋梁等による連結がない場合、地面は水面により自然的に分界されることになるが、それだけでは個人の所有等に係る土地を区分し特定することはできないため、地面の上に人為的に「一定の範囲」を定めることになる。法的にはこれを「一

⁷¹ Alan A. Tait, Value added tax, McGRAW-HILL Book Company (UK) Limited 1972 p.26（引用文筆者翻訳。）

⁷² Tait・前掲注 71) p.26（引用文筆者翻訳。なお括弧内記述は筆者追記による。）

⁷³ Tait・前掲注 71) p.26（引用文筆者翻訳。）

⁷⁴ 我妻榮・有泉亨・清水誠・田山輝明『コンメンタール民法—総則・物件・債権—（第4版）』（日本評論社、2016年）195頁。

筆の土地」⁷⁵（不動産登記法第2条第1項第5項ほか）という。したがって、消費税法上で資産⁷⁶として捉えられる「土地」は、この「一筆（または二筆以上の一団）の土地」ということになる（消費税法第2条第1項第9号）。

上記でみた土地の一般的な定義は、どちらかといえば土地の持つ「地理的位置の固定性、不動性（非移動性）、永続性（不変性）、不増性、個別性（非同質性、非代替性）等」⁷⁷に代表される「固定的であって硬直的」⁷⁸な自然的特性からの説明であり、いわば「ハードとしての土地」の説明であると言える。しかし、一方で土地は「用途の多様性（用途の競合、転換及び併存の可能性）、併合及び分割の可能性、社会的及び経済的位置の可変性等」⁷⁹に代表される「可変的であって伸縮的」⁸⁰な人文的特性、つまり都市機能や人間社会で果たす役割等からみた特性も併せ持っているという特徴がある。この人文的特性は、土地の一般的な定義には反映されていない、いわば「ソフトとしての土地」の特性であると思われる。

この二つの特性は、本来相互に関連しているものではあるが、本稿ではこれらを混同して並行的に議論することはできるだけ避けて、議論を進めることとする。なお、本稿では、このように土地というものが複合的な側面を持つことについて、主に自然的特性に基づく土地の議論をするときは、「ハードとしての土地」と言い、人文的特性に基づく土地の議論をするときは、「ソフトとしての土地」と表現して議論することとする。または、別の言い方をすると、土地の物理的側面を「ハードとしての土地」、その土地が持つ機能的側面を「ソフトとしての土地」として本稿では定義する⁸¹。

⁷⁵ ただし一筆の土地と言っても円弧や自由線等による曲線によって囲むことはできず、実際には「複数の直線に囲まれた多角形」というほうがより正確な表現となる。その他、境界の問題は多岐の論点を有するが、仔細であり本稿では割愛する。

⁷⁶ 土地は、消費税法第2条第1項第9号の「第六条第一項の規定により消費税を課さないこととされるもの」であるが、逆にいうとこれは条文前半の「資産の譲渡等のうち」に入ること示しており、土地は消費税法の条文解釈上「資産」と定義されていると考えられる。

⁷⁷ 日本不動産鑑定士協会連合会『要説不動産鑑定評価基準と価格等調査ガイドライン（改題版）』（住宅新報社、2015年）38頁。（不動産鑑定評価基準）

⁷⁸ 日本不動産鑑定士協会連合会・前掲注77）38頁。（不動産鑑定評価基準）傍点は筆者加筆。

⁷⁹ 日本不動産鑑定士協会連合会・前掲注77）38頁。（不動産鑑定評価基準）

⁸⁰ 日本不動産鑑定士協会連合会・前掲注77）38頁。（不動産鑑定評価基準）傍点は筆者加筆。

⁸¹ どこからどこまでがハードとソフトの境界かは、もともと微妙な問題であるが、分かり易いイメージで捉えれば、例えば東京都文京区について説明するとき、「東端・西端を経度で、南端・北端を緯度で示し、武蔵野台地に属するいくつかの台地と、その間の低地から成り立つ11.29㎢の領域」などと説明する場合は、自然的特性からの説明（基本的に変化しない）であり、「日本の首都である東京都の特別区の一つであり、人口は何万人で産業の状態は云々」というような説明をする場合は、人文的特性からの説明（「東京都」は昔、「江戸」であり、人口や産業等は日々刻々と変化している）となる。

2. 土地の経済学的解釈

土地について、経済学の学習において「土地・資本・労働」という言葉の一つとして聞いたことがある者は多いであろう。しかしながら、ここでいう「土地」という言葉の真の意味内容について正確に理解している者は、前者に比べると多くはないと思われる。「土地・資本・労働」という言葉は、三大生産要素といわれる生産要素の考え方であるが、三大生産要素については経済学の分析上、典型的・代表的な生産要素として積極的に説明される場合と、あまり生産要素としては説明されない場合とがある。

典型的・代表的な生産要素として説明する場合は、「伝統的な近代経済学の分類法に従うと、本源的な生産要素は土地、労働および資本の3つに大別される。土地のもたらす所得は地代であり、土地には農地・建築用地・鉱山・漁業等、広く所得を生み出すすべての天然資源が含まれている」⁸²と説明される。この説明では、前半の地代という発想と、後段の天然資源全般という発想に、かなりの概念的な開きがあり、一読しただけではこれがどういった発想の説明なのか、すんなりとはわかりにくい部分があるが、この概念の開きは経済学の学問としての確立時期と、その後の世界全体の経済発展に由来するものと思われる。

経済学の確立は、「スミスの『国富論』によって行われる。経済の問題については、一方では実務家による記録と文書、他方では哲学者的な思索が古くから経済学の成立を準備するが、西洋ではこの二つの流れが長い発展ののち、スミスで統合された」⁸³とされる。アダム・スミスが『国富論』を出版したのは1776年であるから、中世・封建的社会から産業革命により社会が近代化していく流れの、その始まりの第一章に当たる時代であった。当時、まだまだ国の産業といえば農業が中心であり、農業は農地の提供者たる地主⁸⁴と実際に農作業を行う農民（労働者）によって構成されていた。そのような時代背景から、近代産業を起こして拡大再生産を行う企業家または起業家たる資本家（すなわち「資本」）と合わせて、当時ほとんどが農地であった「土地」も三大生産要素の一つとして定義⁸⁵されたものと思われる。

したがって、当初は土地という財が、軍事力や政治力等によって先祖代々維持拡大してきた何物にも代えがたい非常に特殊な生産財であり、経済学的な意味では資本とは異なる非常に特殊な背景があったことなどから、特にこの時期は農業分野における地代の研究が盛んに

⁸² 都留重人編『岩波小辞典 経済学』（岩波書店、2002年）237頁。

⁸³ 青山秀夫・定道宏「経済学・経済学説史」ブリタニカ国際大百科事典6（TBSブリタニカ、1998年）51頁。

⁸⁴ 我が国でいうところの土地所有者という意味とは全く異なり、英語で言えばland Lord（領主という意味）であり、封建社会の支配階級としての存在であったと思われる。

⁸⁵ あくまで伝統的近代経済学における定義である点に留意。

行われ、経済学の研究のおよそ半分は地代の研究であったとも言える状態⁸⁶であった。

しかし、時代が降るにしたがって現実経済は飛躍的な発展を遂げ、全産業に占める農業の比重は相対的に大幅に低下し、現代社会では第一次産業のうちの一部を占めるに過ぎないものとなった。また土地も、かつてのように領土（経済的支配領域）の拡大が、各国の政策の第一目標であった帝国主義の時代等とは異なり、原則として軍事力等によって維持拡大していくような特殊な財ではなく、通常の財と同様に経済原則にもとづいて法的・金銭的に売買される時代となるに至っては、通常の財と同様に、ほぼ完全に市場商品化したと言える状態へと移行していった。こうなると、かつてのような差額地代や絶対地代の研究等はほとんど意味のない議論⁸⁷になってしまったため、経済学上の「土地」の意味は、先に土地の定義として検討した物理的・空間的な意味概念にとどまらず、それを拡張して、人間の生産し得ない天然資源全般を「土地」と呼ぶように、フレームワークを修正⁸⁸してきたものと思われる。

このように、古典派経済学において「人間の生産し得ない天然資源」の代表として「土地」という言葉を観念する場合、それは主として「ハードとしての土地」を指しているものと思われる。すなわち、天然資源であるのであるから、例えば鉄という物質で言えば、発掘前の埋蔵状態の鉄鉱石ということになり、土地で言えば人の手の全く加わらない人跡未踏の原野、あるいは都市部の土地であれば、都市として発展する遙か昔の、原始的未利用地といったものが観念される。

以上に対して現代経済学においては、土地を含む三大生産要素について積極的に説明されない場合があり、その場合には「企業が財を生産するために用いるものを、投入物または生産要素と呼ぶ。企業の総費用は、これらの投入物の費用を合計したものである。労働費用と

⁸⁶ カール・マルクス著『資本論』がその代表例である。

⁸⁷ 需給の理論によって通常の生産財と同様に説明できてしまうということであり、近年の経済学研究書では地代に関し詳細に研究、解説するものはほとんど見当たらない。唯一、経済的レントの解説において、かつての地代が一言言及される位であり、内容としては、現在の経済的レントの概念は、地主が受け取る地代といった原始的な概念とは全く異なる概念となっていることを、対比的に説明するために登場する程度である。

⁸⁸ このような考え方は、英語版の「The Editors of Encyclopædia Britannica」LAST UPDATED: 3-30-2009 を参考にしている。いわく「Land, In economics, the resource that encompasses the natural resources used in production. In classical economics, the three factors of production are land, labour, and capital. Land was considered to be the “original and inexhaustible gift of nature.” In modern economics, it is broadly defined to include all that nature provides, including minerals, forest products, and water and land resources. While many of these are renewable resources, no one considers them “inexhaustible.” The payment to land is called rent. Like land, its definition has been broadened over time to include payment to any productive resource with a relatively fixed supply.... (101 of 101 words)」(アンダーラインは筆者加筆。)

は、雇用している労働者への賃金支払いと労働者を管理する為に雇用している経営者への報酬を合わせたものである。原材料費は、原材料と中間財の費用からなる。中間財とは、その企業が他の企業から購入するすべての供給品である。(一中略一) 資本費用は、機械の費用とビルや工場などの建造物の費用からなる」⁸⁹と説明される。生産要素のこのような定義法は、現代会計的な発想にも近く、高度に発展した複雑な経済社会に適合的な説明であることから、シンプルかつより普遍的な定義であるように思われる。当たり前ではあるが、ある企業にとっての生産財は、他の企業にとっては全く異なる目的の財になり得るからである。

これを土地に関してしてみると、例えばマンションや戸建住宅の開発業者にとっては、土地は仕入れる原材料の一つということになり、機械メーカー等の一般事業法人等にとっては、賃借した工場等は中間財的な生産要素⁹⁰であろうし、自社ビル・自社工場等を構えていればそれは資本費用となると思われる。生産要素を労働費用・原材料費・資本費用の三つに分けるこの整理法は、多段階付加価値税を考える場合の土台としても比較的分かりやすい考え方と思われ、現代の企業活動等における土地建物等の不動産取引全般を分析する場合においても、基本的にこの考え方に乗せても全く問題ない⁹¹ようにも思われる。

以上の検討から言うと、土地は古典派経済学の説明上は天然資源の代表であり、資本や労働とは異なると考えられるため、原則として資本を構成しない。また、現代的経済学の文脈からは、その取り扱われ方によって原材料ともなるし、中間財や資本費用にもなる(つまり流動資本や固定資本になる)と考えていることが分かる。ただし、これは考え方・説明の仕方によってどうとでも言えるということを言っているのではなく、それぞれの文脈において、表現している「土地」の内容が異なるであろうことには留意しなければならないと思われる。

すなわち、古典派経済学の三大生産要素の文脈で説明される「土地」は、基本的に天然資源たる「ハードとしての土地」を中心に観念し、理論構成しているのに対し、現代的経済学の生産要素の文脈では、既に経済の中心は農村よりも都市に移り、用途の多様性や都市的・経済的諸機能を高度に備えて、既に市場で相当の価格で取引されている土地⁹²を想定していることから、その文脈で観念される「土地」は「ハードとしての土地」だけでなく「ソフト

⁸⁹ ジョセフ・E・スティグリッツ (Joseph E. Stiglitz)、カール・E・ウォルシュ (Carl E. Walsh) 『ミクロ経済学 (第4版)』(東洋経済新報社、2013年) 151頁。

⁹⁰ 工業会計であれば間接原価(製造間接費)に入り、商業会計であれば販管費等になる。

⁹¹ 土地建物等の不動産について、一般事業や不動産賃貸業等においては資本費用となり、不動産の売買を生業とする不動産開発・販売業等においては原材料費となる。

⁹² このような土地について、沼田博幸教授は、「耐久消費財に対する消費課税について」会計論叢第12号(2017)18頁において「商品としての土地」と説明している。

としての土地」をも既にその特性として持ち合わせ、多様な商品価値（つまり多様な用途）を持つに至っている土地を意味していると思われることには留意が必要であろう。

3. 土地の資本性と地価の構造

上記でみたように、現在我々の経済社会で通常の財と同様に、貨幣で取引される土地は、いわばハード面とソフト面が常に融合した形で取引されており、これは古典派経済学の文脈における天然資源としての土地（ハードとしての土地）とは意味合いが異なっている。すなわち、もともとは資本とは異なる財、つまりは「天然資源」であった土地が、現実社会においては業種に応じ、原材料として、中間財として、また資本費用として、つまりそのほとんどは既に「資本財として」取引されている状態にある。つまり鉄鉱石と同じ天然資源であったはずの「土地」が、今や資本の投下と蓄積の結晶たる産業機械と同様に「資本」化している状況にあると思われるが、これは理論的にはどのように説明することができるのであろうか。上記では「ハード面とソフト面の融合」と表現したが、もう少し詳しくその理論的根拠を検討してみる。

土地の価値（つまり地価）について、資本との関係を説明する考え方として「土地資本」という考え方がある。土地資本とは「土地に合体して、土地と不可分に機能する資本」⁹³をいう。具体的には「鉄道・道路といった交通施設、住宅・工場・オフィスといった建築物あるいは開墾・埋立てや宅地造成の際に投下される資本がその事例」⁹⁴としてあげられる。我々が目にする土地は、そのほとんどに土地資本の投下が行われており、それは実は農村にまでおよんでいるとされる。すなわち、「18 世紀のイギリスの詩人、W・クーパーは『神は田園をつくり、人は都市をつくった』とうたった。しかし、いずれもひとが土地資本の合体をとおして、ながい歴史的苦闘の成果としてつくりあげたものである。ただ、農村では多くの土地資本は大地に同化・融合され、自然そのものであるかのような景観をつくりあげているのに対し、都市ではむしろ大地に融合した土地資本は視界から隠れ、自然から自立する多くの建造物としての土地資本がその景観を構成しているため、都市の人工性が際立ち、このような認識を生んだのである」⁹⁵と説明される。土地は、「宅地、農地、林地」⁹⁶等の種別に分けられ、それぞれの土地は多様な用途に供されている。しかし、上記のような議論の前提に立

⁹³ 岩見良太郎『土地資本論』（自治体研究社、1989 年）13 頁。

⁹⁴ 岩見・前掲注 93）13 頁。

⁹⁵ 岩見・前掲注 93）17 頁。

⁹⁶ 日本不動産鑑定士協会連合会・前掲注 77）52 頁。

つと、我々が利用可能、すなわち可用性があり、現実には有価で取引されるような土地には、それがどのような種別の土地であっても、多かれ少なかれ、既に土地資本が入っている（あるいはその影響を受けている）ということになる⁹⁷。

特に都市部の土地である「宅地」についてはこの点は顕著であり、「都市は（一中略一）土地資本の集積体にほかならない」⁹⁸ということができる。岩見良太郎教授によれば、この土地資本は、土地利用実現土地資本である「 α 土地資本」、土地利用転換土地資本である「 β 土地資本」、土地利用増進土地資本である「 γ 土地資本」の3類型に細分化される。

α 土地資本とは、「商業用地・工業用地・住宅用地等々といった建築用地」⁹⁹の「それぞれの土地利用を実現する土地資本」¹⁰⁰をいう。具体的には、「商業建築物、工場あるいは住宅など生産・消費活動を行う場ないしは空間を提供するところの建築物に代表され」¹⁰¹る。

β 土地資本とは、「都市の絶えざる成長・発展の中で」¹⁰²、「既存土地利用の背後で熟しつつあった新たな土地利用を顕在化させる」¹⁰³ために、「土地利用の転換を媒介する土地資本」¹⁰⁴をいう。具体的には、「農地を工業用地や住宅用地として利用するため」¹⁰⁵の盛土や整地、「山林や海面・湖沼を宅地化するため」¹⁰⁶の大規模な宅造工事、「あるいはすでに建築物の建っている住宅用地や工業用地を商業用地や高層住宅用地等に転化するため」¹⁰⁷の既存建築物の除却や再更地化に代表される。

γ 土地資本とは、「自然の土地は土地資本の投下によって（一中略一）人為的諸力を獲得し、（一中略一）土地資本の蓄積の進行とともに《人為的諸力の》比重を高め、人工的土地に転変していく」¹⁰⁸が、この人為的諸力の獲得のための土地資本をいう。具体的には「鉄道・道路の敷設」¹⁰⁹に代表されるが、公園の整備、電力・上下水道・都市ガス等の大型インフラ等¹¹⁰

⁹⁷ 例え何の手も入っていないように見える山林のような土地であっても、道路その他の運搬経路等の外部経済効果を持つ土地資本の投下なくしては、何らの効用も発揮し得ない（つまり無価値）と思われる。

⁹⁸ 岩見・前掲注 93) 18 頁。

⁹⁹ 岩見・前掲注 93) 38 頁。

¹⁰⁰ 岩見・前掲注 93) 38 頁。

¹⁰¹ 岩見・前掲注 93) 38 頁。

¹⁰² 岩見・前掲注 93) 38 頁。

¹⁰³ 岩見・前掲注 93) 39 頁。

¹⁰⁴ 岩見・前掲注 93) 39 頁。

¹⁰⁵ 岩見・前掲注 93) 39 頁。

¹⁰⁶ 岩見・前掲注 93) 39 頁。

¹⁰⁷ 岩見・前掲注 93) 39 頁。

¹⁰⁸ 岩見・前掲注 93) 40 頁。二重括弧内筆者加筆。

¹⁰⁹ 岩見・前掲注 93) 40 頁。

¹¹⁰ スマートフォンなどの、携帯情報端末の普及が著しい昨今では、移動体高速通信網等の

もこれに含まれるであろう。

なお、「この土地資本の3類型は土地資本の有する3つの地価形成機能の1つをそれぞれ一面的に強調し、指定してえられたもので（一中略一）いわば理念型で（一中略一）現実の土地資本が常にこのいずれかの類型に分類されるということではない。ある土地資本は複数の地価形成機能を合わせもつ。たとえば、住宅はその主要な側面はもちろん α 土地資本であるが、それが集合すれば（一中略一） γ 土地資本でもある」¹¹¹。建築物については、このように常に周囲に外部経済（嫌悪施設等においては不経済）効果を持つものであり、住宅群であれば巨大な消費体として、また労働力の供給体として機能するし、商業施設であれば一義的には α 土地資本である建物として土地と一体化するが、二義的には商品・サービスの供給体として、周囲の宅地化・都市化・商業施設の集積等に影響を与える γ 土地資本として機能することなどが考えられる。また γ 土地資本の代表である鉄道施設も、線路や駅舎等は鉄道会社の所有に係る構築物であることから、一面では α 土地資本ともいえる。

このような議論を前提とすると、現代社会において取引される土地は、天然資源である土地（ハードとしての土地）に、重層的に投下されてきた多様な土地資本の影響を受けたものであり、これらの土地資本が地価形成の原動力であることからすれば、ハード面とソフト面の融合体としての土地の価値（つまり地価）は、理論的には投下された土地資本に大きく影響を受けているものであることが分かる。すなわち、古典経済学で考えられた三大生産要素としての土地（天然資源）には、その後、三大生産要素の一つである資本の多額におよぶ流入と蓄積が進んでおり、今日の取引価格に大きな影響を与えていると考えられる。

では、現実の土地の取引価格というものは、どの程度の部分がハードとしての土地に由来し、どの程度がソフトとしての土地（土地資本の流入によって獲得されてきた都市的・経済的諸機能）に由来するか、という問題が浮かび上がる。ただし、これについては「土地の本源的价值の部分は、未開発地・未利用地としての価値であり、その部分の価値は土地の価値全体と比べるとほとんど無視しうる程度のもの」¹¹²と考えるのが理論的には適切であろう。つまり、例えば土地資本が一切入っていないような土地（すなわち天然資源的な状態の土地）を想定すると、それは未開の荒野・原野、そして未来の発展に結びつきそうな γ 土地資本（道路等の公共財）の影響からも遠い位置にあるような土地、ということになるであろう。その

整備状況も、都市のインフラとして重要と思われる。

¹¹¹ 岩見・前掲注93) 41頁。

¹¹² 中里実「金融取引（銀行取引・保険取引）・不動産取引に対する消費税の課税」日税研論集第30号（日本税務研究センター、1995年）286頁。なお、ここでのいう土地の本源的价值の部分とは、天然資源としての土地の価値と概ね同義と考えられる。

ような土地は、林地としても有用な用材は一切生育しておらず、運び出す経路もないため林地には適さない。また農地としても耕作のために土地に立ち入ることが困難で、収穫、出荷も困難、鳥獣や昆虫等の被害に遭遇する確率が極めて高く、農業用水の確保も困難となれば購入者はほとんどいないであろう。宅地としての利用はまず考えられず、結果として有効需要は認められないということになると思われる。

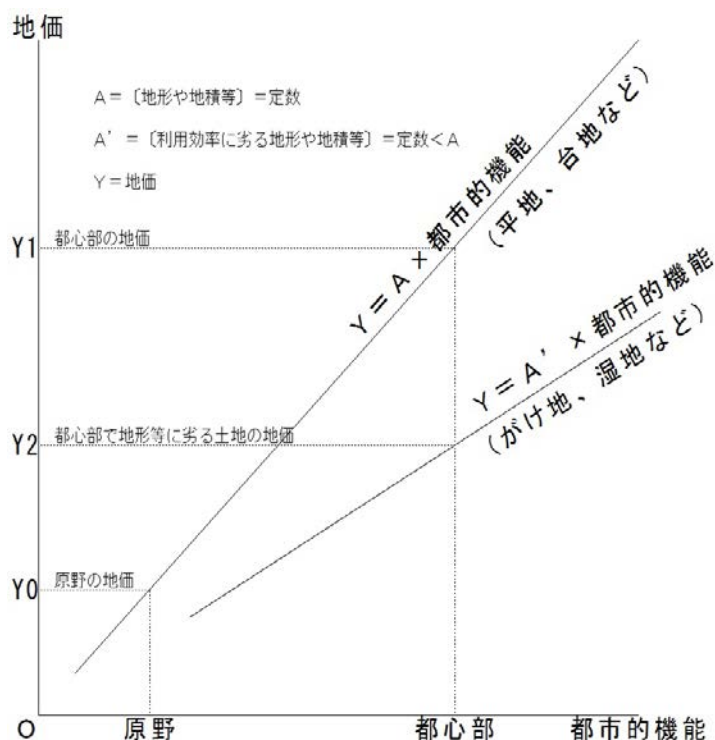
したがって、現代社会において取引される土地は、一見、物理的な存在としての土地、すなわちハードとしての土地（面積や形状等の天然資源としての土地）として取引されているように見えて、実は我々が支払う対価のほとんど全てが、ソフトとしての土地（土地の都市的・経済的諸機能）に対して支払われるものであり、ソフトとしての土地は全て、三大生産要素における資本の流入に由来することから、現代の土地は、極めて資本性の高い資本財ということが言える。言い換えれば、我々は、土地を買うという行為を通じて、その面積や形状を買っているというよりは、その土地から得られる都市的機能を買っているというのが、土地購入という行為の真実であり、高額の出捐の理由である¹¹³。さらに短く言えば、都市という膨大な資本集積体の一部を切り取って買っていると言っても過言ではない。

ここまでの議論を基に、一度地価の構造について整理してみたい。土地について、その経済価値を考えると、原野などの都市的機能を持たない単なる空間（すなわち「ハードとしての土地」のみ）としては、その価値は非常に限られた僅かなものであり、基本的に我々が土地に対して支払う対価のほとんどは、人文的特性として事後的に獲得されてきた土地の都市的機能（すなわち「ソフトとしての土地」）に対してであることは、既に説明した。ただし、このような話は足し算として捉えるのは間違いであり、基本的な構造として掛け算となっていると思われる。これを簡単な数式で表現すると、「自然的特性（定数項）×人文的特性（変数項 $\div 0\sim\infty$ ）＝地価」として表現することができる。自然的特性はハードとしての土地の特性、人文的特性はソフトとしての土地の特性ということになるので「ハードとしての土地（定数項）×ソフトとしての土地（変数項 $\div 0\sim\infty$ ）＝地価」としても同じ意味となる。すなわちこの数式は、我々が目にする地価というものが、価格形成の基本的な構造として人文的特性の変数項の変化によって、無価値に近い状態から、次第に有効需要と市場価値を獲得し、特に大都市内部の立地によっては非常に高額な単価を有するに至るという、社会的な状況の変化と地価との相関関係を単純化して表したものである。

¹¹³ 面積や形状が重要な取引要素であるならば、郊外の数百倍にも地価が跳ね上がる都心で土地を買うインセンティブはない。

この人文的特性を、仮に分かりやすく換言すると、「都市的機能」と表現することができるが、先の式にこの言葉を当てはめてみると、「地形や地積等×都市的機能＝地価」ということになる¹¹⁴。いわゆる原野は、この数式の第2項、都市的機能が低く、都心部は都市的機能が高いということになる（図3-1参照）。また、同じような都心部にあっても、地形や地盤等の自然的特性に劣る場合には、

地価
第2項が同程度であったとしても、第一項の地形や地積等の要素に差があり、地価にも差が出ることになる。このような考え方は、概ね我々が地価に対して感じている皮膚感覚に近いものである。したがって地価は、ハードとしての土地とソフトとしての土地の融合によって形成されているとしても、それは足し算の関係ではなく、掛け算の関係にあると考えられる。



(図3-1) 理想型としての地価構造モデル

4. 「資本移転」あるいは「資本取引」という表現の非課税根拠としての検討

前節では、土地資本という概念を用いて、一般的な定義から派生し、古典派経済学で三大生産要素の一つとされた「ハードとしての土地」が、長い歴史のなかで多くの時間と資本が投下されて都市的・経済的な諸機能を獲得し、「ソフトとしての土地」の側面を成長させて、経済社会の中で、原材料や中間財、資本費用として（すなわち一種の商品として）取引されるようになり、現代の土地は、極めて資本性の高い商品となるに至ったことを分析した。

¹¹⁴ 自然的特性も、その典型例である「地形や地積」として表現した。なお、この式は原理原則的な思考の整理のために構築した、一つの理想型であることを了解いただきたい。現実の地価は景気や物価等の経済的要因や、少子高齢化や過疎化等の社会的要因等の影響を受け、更には大規模な自然災害等のインパクトを受けて大きく変動する場合もあり、複合的な押し上げ効果や押し下げ効果等にさらされつつ機動的に動くものである。それらの複雑な諸要因の影響については、本稿においては一旦思考の枠組みの外に置き、あくまで原則論として土地資本の投下と、地価の成長について議論している。

これを基に、本節では土地の取引が「資本移転」あるいは「資本取引」であるとして非課税の根拠足りうるかを検討したい。まず、「資本移転」という言葉であるが、現在使用されている用語としては、「資本移転等収支」という経済統計上の用語に含まれており、資本移転等収支とは「対価の受領を伴わない固定資産の提供、債務免除のほか、非生産・非金融資産の取得処分等の収支状況を示す」¹¹⁵という意味である。意味上で例示される内容は、いずれも市場における土地の取引を指したものとは思われず、またこれとならんで議論された株式等の有価証券の取引もこれには当たらない。したがって、消費税導入時に検討された「資本移転」という言葉は、これとは別の意味を指しているものと解釈される。

次に「資本取引」という言葉であるが、これは現在でも幾つかの文脈で使用され、それぞれ別の概念となることから、それぞれの文脈からその意味を点検する。第1に、会計学上の文脈での資本取引（*transaction of capital*）という言葉は、「企業の資本金および資本剰余金についての増価・減少あるいは修正・変動に関する取引をいう。（一中略）資本取引の内容は、①資本の増減、②贈与、③資本の修正、に区分される。①資本増減の例としては増資、減資、合併などによる資本金・資本剰余金の変動があげられ、②贈与の例として国庫補助金、工事負担金、債務免除益、資産受贈益など、③資本修正はインフレーションの進展に伴って貨幣価値が下落し、これに伴う影響を修正するために行われる資産再評価による評価益のほか保険差益があげられ」¹¹⁶とされている。

第2に、経済学上の文脈での資本取引は、国際収支統計（*balance of payments*）における経常取引と資本取引のうちの、後者ということになる。この場合の「資本取引に含まれるのは、国境を越える資本取引、例えば対外、対内証券投資・直接投資である。更に通貨当局保有の外貨準備増減も、広義の資本取引の項目に含められる」¹¹⁷と説明される。

会計学上の文脈、経済学上の文脈のいずれにおいても、意味上で例示される内容は、いずれも市場における土地の取引を指したものとは思われない。また、有価証券の取引も新株の引き受けや、自己株式の取得等の特殊な例を除き、単に市場等で株式等の有価証券を取引するだけでは、ここでいう資本取引には当たらない。したがって、消費税導入時に検討された「資本取引」という言葉は、これもまた各学問上の意味とは別の意味を指して使用されたものと解釈される。

¹¹⁵ 財務省ウェブサイト、国際収支状況／用語の解説より。

http://www.mof.go.jp/international_policy/reference/balance_of_payments/term.htm

¹¹⁶ 日本経済新聞社編『会計用語辞典＜新版＞（第5版）』（日本経済新聞社、1998年）109頁。

¹¹⁷ 都留・前掲注82）136頁。

では、これらの言葉は一体何を表現しようとしていたのであろうか。ここでは「資本」という言葉の意味を検討してみる。第1に、会計学上では資本（stockholders' equity）というと、消費税法導入当時は「貸借対照表で資産と負債の差額として捉えられる」¹¹⁸概念とされていた。なお、現在では「資産と負債の差額はこれまでの資本から純資産を表すものに代わ」¹¹⁹っているが、ここでは過去の思考の流れを追う目的であるため、この点には頓着しない。資産、負債、資本という整理で言えば、土地は通常、資産ということになるため、このような会計学上の資本概念を指している（指していた）ものではないと思われる。株式等の有価証券も、自己株式等の特殊なケースを除けば、取引された有価証券は資産であるから、これも基本的には資本の取引ということにはならない。

第2に、経済学上では資本（capital）というと、やや多義的な言葉となっているが、「まず、資本を特定の財貨の集合とみる考え方がある。この立場では、資本とは生産された生産手段としての財貨の集合であり、実物資本（real capital）あるいは資本財（capital goods）といわれるものがそれに当たる。これら財貨の集合のうち、工場設備、機械などのようないわゆる設備財あるいは耐久資本財は、単位期間をこえて何期間にもわたって使用されてその価値が生産物に徐々に移転されていくことから、固定資本（fixed capital）と呼ばれる。これに対して、単位期間中にその価値が全面的に生産物に移転されていく原料、材料、仕掛品などは、流動資本（circulating capital）と呼ばれる。（一中略）資本は土地および労働力とともに生産の3要素の1つと考えられ、土地や労働力の所有者に地代や賃金が支払われるのと同様に、資本は生産に使用されることによってその所有者に一定の収益である利子をもたらすとされる。」¹²⁰この分類によれば、土地¹²¹と労働力を除いて、あらゆる生産財が資本（capital）のどこかに入ることになる。

上記の区分を踏まえたうえで、土地は資本ではない、という立場を取れば、もちろん資本移転や資本取引であるという理由で非課税とする議論は成り立たないが、本節3で土地資本という概念を用いて議論したように、現代社会における土地は、資本が様々な形で蓄積した財としても説明可能であり、その意味で資本移転や資本取引であると表現することもできるであろう。しかし、機械（固定資本）や原材料（流動資本）も資本（資本財）の一種であり、

¹¹⁸ 日本経済新聞社・前掲注116) 107頁。

¹¹⁹ 高須教夫ほか編『新版現代会計用語辞典（初版）』（税務経理協会、2016年）129頁〔資本概念〕松井富佐男執筆。

¹²⁰ 都留・前掲注82) 177頁。

¹²¹ ここでの土地は、古典経済学上の天然資源としての土地、すなわち本稿でいう「ハードとしての土地」を指すものと思われる。

いずれも消費税の課税対象である。したがって、土地取引を資本移転や資本取引として説明しても、それは非課税根拠としては説明困難なものといえることができる。

5. 「不動産資本」と「資本取引」との関係性

不動産取引に関連して、「不動産資本」という言葉が時として使われることがある。不動産資本については明確な定義がなされてきた経緯はないが、一例としては「不動産市場において、建造空間の需要者に対して供給する役割を担う主体」¹²²という定義がある。不動産資本については様々な議論が行われているが、その内容は一般に「不動産に関する産業資本の集積体」と考えることができ、上記定義もその一例である。つまり、産業資本の集積体である農業資本や工業資本等とならぶ、一つの産業資本の集積体として「不動産資本」という言葉が使用されてきたものと思われる。

産業資本としての不動産資本に関する経済的なパフォーマンスは、「購入した土地+投下した土地資本<売却価格」という単純な不等式として表現できる。すなわち、まず土地を購入し、そこにある種の資本投下¹²³が行われることによって、最終的にそれを大きく上回る売却価格を実現することができ、それによって原資¹²⁴を回収し、またこれを繰り返すことで拡大再生産を行うことができることになる。このような不動産資本の研究がバブル期を中心に盛んに行われた背景としては、国内で持続的に起きていた地価の高騰があり、それを抑制する方策の検討に当たっては、地価高騰の原動力となっていたと考えられていた不動産資本の研究が不可欠と考えられていたことがあげられる。この時、特に融資の担保として重宝されていたのが土地であり、不動産資本の資本運動の主役が、土地の取引であったことから、土地の取引を資本の取引と見做すような考え方が生まれた可能性がある。しかし、このような土地の捉え方は明らかに論理の飛躍であり、既にみたように不動産資本の具体的な定義としては、不動産に関わるいわゆる事業体であり、不動産事業を通じて産業規模での利益を得ようとするプレイヤーを指していることから、彼らが購入し、売却する「土地そのもの」は不動産資本ではない。したがって、不動産資本という文脈や表現からみても、土地の取引を資本移転や資本取引として説明することはできない。

以上を総合し、土地の取引を資本取引や資本移転として捉えることは総じて論理的とは言

¹²² 松岡恵悟「日本における不動産資本の地域的展開と主要都市の建造空間の形成について」立命館地理学 24 号 (2012) 19 頁。

¹²³ 鉄道や道路の敷設や、地上げ等の準備活動に続く大型・新型の建物建設など。

¹²⁴ 自己資本であるか、他人資本であるかを問わない。

えず、ある種の感覚的な表現であったものと思われるが、今となってはどのようなことを指したものなのかが判然としなかった。このような点等から、現行消費税の非課税根拠としては資本移転や資本取引等の表現は用いられなくなったものと思われる。

第2節 「消費しないため、消費税にはなじまない」とされることの検討

1. 消費（費消）概念・付加価値概念と、消費税課税との関係性

「消費の対象ではない」から非課税であるという説明も、土地については頻繁になされることがある。これは裏を返すと、消費税の課税客体（tax base）は「消費の対象である」ということを意味するが、まずこれが本当であるのかを検討しなければならない。

第1に、消費税法において念頭におかれる消費という概念は、建前としては広く薄く担税力を求める対象となっているとしても、条文上、具体的にどのような消費概念が課税客体となっているのかを検討しなければならない。現行の消費税法はいわゆる一般消費税として導入された経緯があり、同法導入前の個別間接税に比べて、非課税取引を限定していることに特徴がある。したがって、条文上もその課税客体について、具体的に列举等をするようなことはせず、まず一般的な表現で原則的な課税客体を表現し、次にそれに当てはまらない例外として非課税取引を例示するという、いわば原則・例外型の建付けとなっている。

すなわち、まず「国内において事業者が行った資産の譲渡等には、この法律により、消費税を課する」（消費税法第4条第1項）とし、これが原則となる。ここでは「資産の譲渡等」が課税客体の直接的な表現に当たるが、さらに地理的要件として①「国内であること」、そして当事者要件として②「事業者であること」が必要であると示している。そして、「資産の譲渡等」については、「事業として対価を得て行われる資産の譲渡及び貸付け並びに役務の提供（一中略一）をいう」（消費税法第2条第8項）として、③事業性要件と、④対価性要件を示すと同時に、資産の譲渡だけではなく、役務の提供も含まれることが示されている。以上が一般的な課税要件になるが、特に①から④の4つの課税要件を指して、消費税の課税4要件と呼ばれることもある。

次に、「国内において行われる資産の譲渡等のうち、別表第一に掲げるものには、消費税を課さない」（消費税法第6条第1項）として非課税取引を限定列举し、更に「資産の譲渡等のうち、第六条第一項の規定により消費税を課さないこととされるもの以外のもの」（消費税法第2条第9項）を「課税資産の譲渡等」と表現して「資産の譲渡等」の概念をさらに狭め、課税客体の絞り込みを行っている。したがって、条文上の課税客体は「課税資産の譲渡等」

ということになる¹²⁵。

ここで注意が必要なことは、消費税はその導入時の説明においては、「消費に広く薄く負担を求める」¹²⁶とされていたが、条文上は「消費」という単語については一言も言及されていないことである。自家消費等における「みなし資産の譲渡」関連の条文（消費税法第4条第4項第1号（自家消費・自家使用）、同法同条第5項（保税地域における消費・使用））に、単独で「消費」という単語が出てくるほかは、全ての単語が「消費税」であった。したがって、法律名称と税目名称を除き「消費」という単語はほぼ一切出てこない状態にあり、課税資産の譲渡や、その金額等には着目している一方で、その取引が「消費」であるか否かには条文上は特に頓着していないと判断された¹²⁷。そして、上記でみたように概念の絞り込み等のプロセスを経て、最終的な課税客体である「課税資産の譲渡等」を定義しているが、その絞り込みの前の「資産の譲渡等」が、いわゆる消費税法が負担を求めることを予定した「消費」であるのかについても、条文上は必ずしも明確ではない。

第2に、「消費」という単語につき、消費税法上は一言も触れていない実態からすれば、消費税法が担税力を求める「消費」とは、いわゆる借用概念と推定され、この意味を検討しなければならない。この点、一般的に言えば、消費とは、「①費やしてなくすること。つかいつくすこと。②〔経〕(consumption) 欲望の直接・間接の充足のために財貨を消耗する行為。また、消費支出を意味することもある。生産と表裏の関係をなす経済現象。」¹²⁸とされる。

¹²⁵ なお、この課税資産の譲渡等についても更に例外規定（消費税法第4条）があり、輸出入における仕向地主義等の影響による「免税」の概念や、事業者の自家消費等における「みなし資産の譲渡」等によりさらにその下で細かな調整が行われる格好となっている。

¹²⁶ 昭和63年9月22日衆議院／税制問題等に関する調査特別委員会第4号趣旨説明時の宮澤国務大臣発言ほか。

¹²⁷ 所得税法が「所得」という単語を連発していることと比較すると、極めて対照的である。

¹²⁸ 新村出編『広辞苑（第2版）』（岩波書店、1969年）1106頁。最新の第6版では「①費やしてなくすること。つかいつくすこと。費消。②〔経〕(consumption) 欲望の直接・間接の充足のために財・サービスを消耗する行為。生産と表裏の関係をなす経済現象。」となり、いわゆる貨幣を連想する「財貨」という言葉が、それを包含するより大きな一般概念である「財」に変更され、さらにサービスも消費の対象としている点が異なっている。しかしながらこれにより、②の意味が①の繰り返しに近くなってしまっており、本来狭義となるはずの経済用語としての消費の説明としては、第2版の方が優れると思われた。別の有力な出典として、小学館編『大辞泉（第2版）』（小学館、2012年）では「①略 ②人が欲望を満たすために、財貨・サービスを使うこと。」とされ、現在も「財貨」という表現が堅持されている。英訳として広く知られる consumption について Oxford では、「①略 ②the act of buying and using products. ③略」(A S Hornby, Oxford Advanced Learner's Dictionary of Current English 9th 2015) のように、第二定義等として、「貨幣で購入する行為」が意味として示されており、日本語の「財貨の使用」に符合する内容であることが確認される。また、英語辞書として Oxford にならび有力な Collins では「①略 ②略 ③Consumption is the act of buying and using things. ④略」(Collins COBUILD Heinle Cengage Learning 2009, P.327)

代表的な意味としては①となるのであるが、この定義は消費税法の適用される場面において、①に担税力を求めようとした場合、基本的に合致しない意味であると思われる。すなわち、ガソリンを購入する時には消費税がかかるが、ガソリンを実際に燃料として費消するときに同法が適用され課税¹²⁹されるわけではない。また、農家でお米が一定量収穫されたとして、それを自家消費することで消費税法の適用対象になるわけでもない。このことについて、単に課税技術上の問題とする見方もあるが、今度は逆に、一般的に①のような分かり易い費消が行われないようなもの、例えば絵画や芸術作品などを購入する場合を検討してみる。この場合、確かに金銭は費やしているのであるが、それら作品群は理論的には半永久的に存在し、効用発揮が可能であり、例えばピカソ等の著名な芸術作品等においては、時の経過とともに希少性や歴史的価値が高まり、次第に増価が進むとも予測される。このとき、絵画の取得時には消費税法が適用され、課税されることになるため、現実には費消することがほとんどみられないとしても、これは消費税法が担税力を求める「消費」に相当しているものと考えられる。貴金属や宝石類も時間とともに価値が下落する性質のものではないが、課税の対象である。これら、種々の経済活動と消費税法の適用場面をみる限り、消費税法が負担を求めることとした「消費」とは、技術上の問題以前に、必ずしも物質的な費消行為を前提としたものではないことは明らかである¹³⁰。

したがって消費税法が「消費に広く薄く負担を求める」ものであるとしても、そこで担税力の対象として借用されている「消費」の概念は、消去法的に考えて前述の②の側に近いものと思われ、条文上も対価の存在を求めている（消費税法第2条第1項第8号）ことからすれば、消費税は「消費そのものではなく、消費支出に担税力を認めて課税されるもの」¹³¹

と Oxford とほぼ同じ意味が書かれているほか、地域別に「consumption in British [Economics] expenditure on goods and services for final personal use/consumption in American [Economics] the using up of goods or services, either by consumers or in the production of other goods」と書かれており、経済用語として説明されていても、地域によって若干のぶれがみられる。付加価値税制度のある英国では②に近い概念で示されている点が注目される。

¹²⁹ 法律的形式論から言えば、最終消費者は課税事業者から取引時に、消費税分を価格に「転嫁」されるのであって、厳密な意味で課税されるわけではないが、実質的な意味では課税に等しく、ここでは単純に「課税される」と考え、表現する。

¹³⁰ 絵画や貴金属等だけではなく、実際にモノとして費やされない取引対象の例示は多数存在するが、特に昨今話題となった仮想通貨の取引も、平成29年7月1日より消費税法第9条改正により「特別引出権」の一つとして定義され、非課税としての取り扱いが法定されたが、仮想通貨も同様にそれ自体はモノとして費やされる性質のものではないにも関わらず、課税非課税が議論されたことが注目される。

¹³¹ 金子・前掲注4) 701頁（傍点は原文のまま）。また同様の見解として、中里実ほか編『租税法概説（第2版）』（有斐閣、2015年）220頁。

であり、すなわち消費税法が担税力として念頭に置く「消費」とは、「消費支出」のことであると結論付けることができる¹³²。これはよりシンプルに言えば、英語では *buying*、日本語では「購入すること」を指していると考えられる。また、「消費支出」を、反対側の供給者（事業者）の側からみれば、「売上げ」であり、この点、志賀櫻弁護士は「付加価値税の課税物件ないし立法趣旨、建前は、消費一般である。しかしながら、立法技術としては、付加価値税の課税物件は、消費ではなく、付加価値である。さらに厳密に言えば、課税標準は課税売上であって、前段階税額控除は税額控除として認められる。法の文言はそのような定めになっている」¹³³として、厳密な課税標準が「課税売上」であることを指摘しており、これはつまり「消費支出」と表裏一体で実質的に同じことを言っていると解される。

またこの消費税制度上の消費概念について、水野忠恒教授は「実際の租税制度としては、純資産の増減および消費の価額を測定することを可能にする会計方法とそのための客観的に把握される情報の存在することが不可欠の前提であり、そのために、所得税において、所得とは、客観的に認識される取引、通常は、財貨の交換の累計として把握されることが基本になるのである。このことは消費の概念についても同様であり、消費とは、実際には、取引の形で把握されなければならないということも指摘されている」¹³⁴として、租税制度の実際としての「消費」は、取引の形で把握されるもの、即ち消費者の立場であれば「購入」、事業者の立場であれば「売上げ」となることを示したものと思われる。

そしてもしそうであるとすれば、土地も他の一般諸財と同様に、通常は有償で譲渡されるもの（つまり課税事業者にとっては売上げとなり、最終消費者にとっては購入となる）であり、この点において特段、土地の取引が税の性格からみてなじまないとは言えないものと思われる。本章では土地の取引を分析しているが、土地取引が消費税の課税対象でないことについて、ときに「建物は消費するので消費税の対象であるが、土地は消費しないので消費税の対象とはならない」という土地非課税の理由が述べられることがある¹³⁵が、上記の議論を

¹³² 「みなし消費」の規定である、消費税法第4条第4項第1号、同条第5項は、基本的には「消費支出」に絡む租税回避行為防止規定と解釈される。なお、谷口勢津夫教授は、消費支出に担税力を認める思想を「市場消費思想」とよび、「棚卸資産や事業用資産の自家消費を、これらの資産を譲渡しその代金で、同種の棚卸資産を購入し消費する行為あるいは当該事業用資産の貸付けを受けこれを使用する行為とみればよい」として、「みなし消費」の規定も「市場消費思想」の範囲で説明できるとしている。（谷口勢津夫「課税対象取引―納税義務者の検討も含めて」日税研論集第70号（日本税務研究センター、2017年）222頁。）

¹³³ 志賀櫻「消費税法 第2章 課税要件論（その2）」税務事例44巻4号（2012）5頁。
（傍点は筆者加筆）

¹³⁴ 水野忠恒『消費税の制度と理論（初版）』（光文堂、1989年）4頁

¹³⁵ 筆者も経理初心者であった頃、このような理論で納得を得た一人である。

土台とすれば、このような説明は不合理であり、消費税法が前提としているはずの、「消費」の借用概念を、正確に踏まえた議論とは言えない。消費税法が借用していると思われる上記の消費概念②からすれば、土地を購入した時点で、他の一般諸財と同様に消費税法上の「消費」ととらえることは十分に可能である。

第3に、他方で「付加価値」が課税ベースとなっているのかを検討する。本節では消費税法上の課税客体 (tax base) について「消費」の意味を中心に各種の議論を行ったが、志賀弁護士の見解でみたように、消費税は「付加価値」に対して課税されるという見方もある。消費税法は、どちらかといえば「消費」を前面に押し出しており、付加価値の議論はあまりなされないようではあるが、仕組みとしては付加価値税であることは間違いない。しかし、厳密に付加価値が課税対象であるかについても、有力な反論が存在する。それによると、①通常、付加価値といえば新たな財 (capital) から、減価償却 (worn out capital) を控除したものとなるはずであるが、減価償却も含めて課税されてしまう点、②輸出であっても国内の付加価値として勘案されるのが普通であるが、これは課税ベースからすっぽりと抜け落ちる点、③政府部門の人件費等から生み出される付加価値や、医療、法律等¹³⁶の特定のサービスが課税ベースになっていない点、等から「つまり、付加価値税は付加価値に課税される税とは全く言えないのである。それは、経済のプライベートセクターに課税される税であり、課税することが難しいか、または『積極的に課税取引の中に含めたくない』一定のサービスへの課税を避けたものである。付加価値税の課税ベースを考える場合、その最も簡単な方法は、ほとんどの物品やサービスに対して課税される売上税 (sales tax) としてそれを考えることである。そうであれば、『付加価値』という言葉は不適切な名称である」¹³⁷とされる。

ここで付加価値とは、「産出額が投入額を上回る部分をいう」¹³⁸と解され、具体的な典型例としては「機械を使い、原料や燃料をよそから買い、労働者をやとってなんらかの商品を生産して、それを市場で売ることにより利潤をあげる」¹³⁹場合に、「機械の減耗をおぎなう経費と、よそから買った原料や燃料の費用を差し引いた残りの部分は、その企業が労働者の協力をえて新しく作りだした価値に相当し、これを付加価値とよぶ」¹⁴⁰とされる。数式で

¹³⁶ EU の VAT における議論であるため、一部の法律サービスが非課税となっている。

¹³⁷ Tait・前掲注 71) p.19 (引用は筆者翻訳による。) なお、この引用部分の文脈は、VAT がその実として sales tax であるとして、wholesale tax や retail sales tax と、どのように違うのかを、これに続いて検討する流れとなり、その違いは前段階税額控除の有無にあると説明されている。

¹³⁸ 志賀櫻「消費税法 第1章 総論」税務事例 44 巻 2 号 (2012) 9 頁。

¹³⁹ 都留・前掲注 82) 331 頁

¹⁴⁰ 都留・前掲注 82) 331 頁

単純化すると、「材料費＋減価償却費＋付加価値＝売上高」ということになり、原理的な付加価値は、労務費と経営者利益を合計したものとされる。つまり労働の対価、そして経営の利益の合計が基本的に付加価値に相当するので、これに課税をするという仕組みでなければ付加価値税とは呼べないということになりそうである。もっとも、上記の式を変形すれば、「付加価値＝売上高－材料費－減価償却費」となり、もしここで減価償却費を無視すれば、「売上高＝産出」であり、「材料費＝投入」であるから、「付加価値＝産出－投入」ということになる。したがって「現実に施行されている付加価値税一般は、日本の消費税をも含めて、実際には、産出マイナス投入の額に対して税率をかける仕組みである。そうすると、産出マイナス投入が付加価値であるという定義をする限りにおいて、課税標準はこの意味での付加価値である」¹⁴¹ということができる。ただし、ここで見たように、現実の付加価値税の制度は、一般的な付加価値の概念に一致した制度内容とはなっておらず、どちらかという固有概念化しており、悪く言えば課税上の方便になっている面は否定できないように思われる。

上記は技術的な観点からの批判であったが、このような付加価値税の基本概念のずれについて、付加価値税導入の歴史的経緯にその原因があるとする考え方もある。つまり「フランスの財務官僚モーリス・ローレによって提案された付加価値税は、それまでにあった取引高税の合理化という側面が強く、むしろ消費に対する課税であるという説明は後付けであるという経緯があることに注意する必要がある。（一中略）理念型としての付加価値税は、『最終消費者の消費ということに担税力を認める消費課税』などではそもそもなく、取りやすいところから取るために発明された、取引の各段階で付加された付加価値を課税標準とする税制であると説明することも、依然としてなお可能である。かつての欧州にみられた取引高税がリファインされたものにすぎないという理解である。消費に担税力を認めるということに価値判断上の疑問を有する場合には、このような『取りやすいところから取るために発明された便利な税制である』という極めてネガティブであるが、本質を突いているかもしれない説明のほうが分かりやすい場合がある」¹⁴²とされる。

これらの見解に従うならば、つまり付加価値税は、前段階税額控除を持った売上税であり、実際には付加価値とは何の関係もない税ということになる。実際、付加価値税の課税ベースを考える時、条文上も、実務規定上も、消費の有無や、付加価値の有無などは特に前提とさ

¹⁴¹ 志賀櫻「消費税法 第3章 非課税取引」税務事例 44 巻 5 号（2012）6 頁。

¹⁴² 志賀・前掲注 18）11 頁。ただし、志賀弁護士は、このような考え方の説得力の高さに言及しながらも、自論としてはこのような考え方を採用せず、あくまで消費への課税と、消費者への最終転嫁にこだわっていることには留意が必要である。

れてはおらず、文理解釈上も、論理解釈上もそのように解することは困難である。

そうすると、付加価値税において実際の課税ベースとなっているのは、簡単に言えば「売上げ」ということになるが、本稿・本節で述べてきた、消費税法において現実の課税ベースとなっているのは、簡単に言えば「購入すること」であり、物の消費（費消）そのものとは何の関係もないという説明と裏表の説明であり、両者は一つの経済取引を両面からみたものとして、実質的に同じことを言っている。したがって、日本型付加価値税として位置づけられる我が国の消費税において、「消費の対象ではない」や「付加価値を生じない」といった理由で、土地の取引を課税ベースから除くことは、現在の課税実務・法規における各商品の取り扱いに合致した考えとは言えず、結論としてはやはり無理があると判断せざるを得ない。

2. 土地を消費していると考えer場合の基本的理論構成

本節1では、「消費の対象ではない」という理由だけで、消費税の課税対象にならないとはいえない旨を述べた。しかし、基本的な理念としては消費に負担を求める税として説明され、導入されている税制であることは事実である¹⁴³ので、そのような実態があるとしても即時に土地の取引への課税が是認されるわけではないであろう。そのため、ここで土地は本当に消費の対象とはなり得ないのか、についても改めて検討しておきたい。論法としては、まず一般的に消費の対象として認められている建物等についての検討を行い、それを踏まえて土地の検討を行う方法とする。

まず第1に、一般的に消費するタイプの資産とされる建物は、土地と同様に基本的には非移動的な資産、即ち不動産である（民法第86条第1項、定着物に当たる）ことから、やはり周囲の不動産の利用状況に影響を受けつつ価格形成されるものであり、必ずしもかけたお金（つまり建築費）がそのまま建物の市場価値となるわけではない。例えば人口のほとんどいないような地域に大病院を建築してみても、患者数や医師の確保等の問題で、なかなか本来の効用は発揮しにくい¹⁴⁴であろう。ホテルのような建物は、単独で建つよりも、連坦してホテル街を形成した方が集客上有利となり、土地建物全体としての収益力が高くなる¹⁴⁵場合もあるであろう。したがって、同じ建築費をかけて建てられた建物であっても、いざ売買市場に出してみると、各建物の価格のつき方には、本来理論的には違いがあるはずである。つ

¹⁴³ 昭和63年12月24日衆議院本会議、平井卓志議員発言。

¹⁴⁴ すなわち、売却に出された場合には価格がつかない。

¹⁴⁵ 同じような土地建物の調達費用であっても、収益状況には差が出る場合があり、ホテルのようなタイプの不動産は収益価格が重視される為、結果的に取引価格の内訳価格としての建物価格にも差がつくことが予測される。

まり「費用＞時価」となる場合や、「費用＜時価」となる場合があるため、取得原価と減価償却というような、ある意味ワンパターンな会計手法のみによって、建物価値の変化を正確に追いかけることは理論的には困難である。

ただし、現実にはみられる多くの建物は、それまでに発展してきた都市の在り方に対し、概ね適合的な建物として企画・建築され、突飛な用途・構造・外観・内装等が採用されるケースも数としては限られる。したがって、多くの場合では建物の価値というものは、建築費に比べてその後の大きな増減価は認めにくいのが現実であろう。そのような状況を背景に、建物の価格に関しては、土地資本としての投下費用である建築費から考えた価格¹⁴⁶が、基本的には支配的な状況にある。上記の病院の場違い建築や、特殊な集積効果を持つホテル街の例で示したように、原則として「建物の価格≠建築費用」であるのだが、皆が土地の状況に適合的な建物を建てるという場合には「建物の価格≒建築費用」というような考え方が成り立ち、現実にはそのような場合が多いので、まず経理実務や課税制度の出発点としては取得原価主義で十分ということになる。

次に、建物は有限の使用期間と考えられており、その価値は耐用年数という指標によって考えることになる。耐用年数というのはつまり「何年使えるか」ということであるが、建築費（または取得費）から、使用（実際には使用というより時間の経過であるが）に応じて、建物の価値が徐々に低下していくと考えることになり、このような会計処理を減価償却（depreciation）という。ここで例えば建物というものが、わずかな修理等で、永続的に利用できるような資産（無期的な財）であるのならば、土地と同様に半永久的な使用が理論的に可能となり、減価償却というような考え方にはそぐわなくなる¹⁴⁷が、一般的には躯体をはじめ、仕上げそして設備など、建物を構成する要素は有限の耐用年数とされ、建物全体としてみても、数十年程度で建て替える必要がある¹⁴⁸と考えられている。したがってここに全体として「減価する」ということの根拠があり、「減価している」から、我々は建物を「消費している」という論法が一つ成り立つであろう。

ただ、先に述べたような半永久的な資産（無期的な財）というものが、会計上の資産のカ

¹⁴⁶ 不動産評価実務では再調達価格を中心に考える価格を指すが、経理実務では取得原価主義を指す（両者は、考え方は似ているがイコールではない）。

¹⁴⁷ もしもこのようなことが前提となるのであれば、建築費を簿価で計上し、減価償却は行わず、個別の修繕費の随時計上ということになるであろう。なお、このような建物の見かたについては、沼田・前掲注 92）8 頁にも同様の考え方が示されており、参考とした。

¹⁴⁸ つまり、躯体や内装を含めた建物としての全ての資本の投下を、ある時期が来たら最初からやり直す必要があるということになる。

テゴリーには存在しており、これらは「取替資産」と呼ばれ、鉄軌道や送電網等がその代表例である。取替資産については、減価償却以外の費用計上方法として、取替法（replacement method）が用いられている。取替法とは、「企業が設備を取り替えたときに、これに要した支出を取替費として計上し、設備の帳簿価額は、旧設備の取得原価のままで計上する方法である。部分的取替えを繰り返すことにより、設備全体の用益潜在力が維持されるとみなされた場合、減価償却方法の代用として適用される」¹⁴⁹設備費用の計上方法であり、取替費用は収益的支出と考えられている。収益的支出（revenue expenditure）とは、「資本的支出に対する語であり、有形固定資産に対する追加的支出のうち、資産の原価に加算されるのではなく、その期の費用として処理される部分を指す。それは資産の価値を高めたり、耐用年数を延長させたりすることがなく、資産を維持・管理するための修繕費である」¹⁵⁰とされる。ここで問題となるのは、取替資産のように、経過年数によっても減価しないと考えられるような資産群についても、我々はこれらを日々「消費している」と言えるか、である。現行消費税法のスタンスから、その消費の可否を考えた場合、取替資産の取引も非課税とはなっていないことから、やはり消費可能と考えられていると予想される。そうすると、ここまでの議論の結果としては、消費税の予定する「消費」というものは、必ずしも取引対象物の「減価」という経済現象に縛られているとは言えないと思われる¹⁵¹。

第2に、土地について考えてみると、まず前節3で考えたように、土地の価値（地価）は「自然的特性（定数項）×人文的特性（変数項 $\div 0\sim\infty$ ）＝地価」、さらに分かり易く言い換えれば「地形や地積等×都市的機能＝地価」という式で表されるということを述べた。そして、時の経過によっても地形や地積等の自然的特性には基本的に変化が見られないため、外観上の物理的な摩滅破損等が生じないことは、おそらく言うまでもないであろう。更に、右側の都市的機能の部分について見ても、例えば東京について考えてみれば、バブル期前後のような、異常な高騰・暴落は別にして、概ね横ばい程度（または年々都市が発展し、次第に便利になる分、機能的な効用は微増かもしれない）で推移しているということができる。地価の式の、第1項が安定的であり、第2項も安定的なのであれば、結論として地価は安定し

¹⁴⁹ 高須・前掲注119) 208頁。〔取替法〕林良治執筆。なお、法人税法施行令第49条に、取替資産についての償却の規定があるため、本来の会計理論的な経費以上に損金計上できる可能性があるが、これは税務上の政策的な会計処理と思われ、会計理論上は、取替資産の帳簿価額は維持されるとされている。

¹⁵⁰ 高須・前掲注119) 135頁。〔収益的支出〕藤川義雄執筆。

¹⁵¹ つまり、今の建物には耐用年数という考え上、その永続性は認められていないが、欧米等のように築数百年の建物が普通になり、維持管理次第で半永久的に使用可能な財になったとしても、消費税法においては、建物を消費の対象として捉え続けるものと予想される。

ているといえ、これこそが我々が「土地は減価しない」と信じる主な理由であろう。

しかし、土地という財は、東京のように、全国的には人口減少の時代においても、地域的に持続的に発展しているような地域だけに偏在しているものではない。視野を広げれば全国各地、特に地方において、例えば企業城下町における当該企業の撤退や、利用者減少による鉄道の廃線、商業環境の悪化によるスーパーや病院等のサービスの消滅等、様々な土地資本¹⁵²の減少と、それに呼応する有効需要の減退¹⁵³を通じて、地価の下落という経済的事実を確認することができる。この地価の下落というものは、基本的には地価形成式の第2項、「都市的機能」の減少を背景に、人々の有効需要が減退しているものと説明できるが、この都市的機能の減少は、それまでの地価を支えてきた各種土地資本の追加的投資が行われなくなり、つまり「土地資本の減少」が起きている、と捉えることができる。つまり、道路や橋といった耐用年数を持つ都市的設備の維持が困難になってきたり、店舗や住宅の新設が行われなくなって既存の物件が劣化するに任せたり¹⁵⁴、あるいは取り壊されるなどして、都市全体の中での土地資本の減少が、地価の下落と同時に発生しているということを示している。

この都市を支える土地資本の投下主体は、国や地方公共団体だけではなく、私企業や個人に至るまで多様であり、都市を支える土地資本を、網羅的・統一的に管理するような帳簿があるわけでもない。しかし、個別的な土地所有者に話を限ってみても、固定資産税や都市計画税等の負担を通じて、都市の維持発展に必要なコストの一端を担っているのは事実である。また、個別に都市計画に定められた用途としての住宅や店舗等を、私費を投じて建築・運営・管理し、個人的に使用収益する一方で、それらの消費・生産活動を通して都市全体の成長と発展に寄与しているのも事実である。これらを見ただけでも、各土地が都市全体から受け取る効用というものは、どこか天から降ってくるというようなものではなく、実際には都市のすべての構成員が、それぞれ費用等を負担して、土地資本の供給・消費の主体となり、全体として支えあいながら外部経済的な相互作用として生ずるものであるとすることができる。

ここで、地価は二十世紀を通じて概ね成長を続けてきた経緯があり、会計上、土地は長らく「非減価資産」とされてきた。しかし、上記のような地価のメカニズムを考える立場から言えば、土地は減価償却のような一方向への連続的な減価を予定した会計システムに馴染まないことは認めるものの、非減価資産として考えることは適切ではないと言わざるを得ない。

¹⁵² 土地の価値を支える資本群。

¹⁵³ 土地資本の減少と、有効需要の減退は相関関係にあるといえるが、因果関係は必ずしも明確ではない。

¹⁵⁴ その意味で空き家や空きビルの増加は、都市の衰退の兆候として象徴的な現象といえる。

都市は成長・発展する一方で、衰退する時代や局面を必然的に合わせ持つことからすれば、実際のところ土地は常に減価性を秘めた資産である。土地は増価する局面もある一方、減価する局面もあり、基本的には土地資本の追加的供給が途絶えたり、あるいは滞ったりした時、建物や橋が減価していくように次第に減価してしまう。もっと言うと、何もせずに放っておくと減価するというのが、実は土地の真の姿である。特に今世紀に入って地価の長期的な低落傾向が現れる地域も多くなり、企業会計上もそのような問題に否応なく対応を迫られた結果、減損会計が導入されることとなった¹⁵⁵。これは、もともと非減価資産と考えられてきた多くの土地が、実際に減価を起し、それが巨額になった結果、取得原価主義で固まった財務諸表が機能不全を起し、減価償却に代わる減価手段を講じなければならなくなったとも言える。この減損会計では、土地等に減損会計を適用する根拠として、「資産の収益性の低下」という考え方をを用いるが、本稿の表現に軸を合わせると、土地の「都市的機能の低下」ということと実質的に同じことである。

少し簡単なモデルで、土地が減価していく様子を考えてみる。例えば、元々は不便であった土地があるとして、γ土地資本の投下として大きな橋が架かり、その土地の交通利便性が高まった（例えば駅や商業施設へのアクセスが良くなる、など）とする。そうすると、「地形や地積等×都市的機能＝地価」という式でいうところの第2項、都市的機能が向上し、それは地価の上昇という経済的事象を通じてその向上の程度を確認することができる。しかしながら土地資本としての橋は、一般的な建物と同様に老朽化するものであり、数十年後にはその耐用年限を迎えることになる。このとき、行政等に橋を架け替えるだけの予算がない、または利用者数が当初予定していた程伸びずに行政上の優先順位が下がった等の様々な理由により、結局橋の架け替えが行われなかったとする。そうすると、橋が利用不能になった瞬間に、それまで高い水準を保ってきた都市的機能は失われ、地価は下落するということになるであろう。または、橋の架け替えが困難であるという情報が利用不能時よりも先に世間に広まることになれば、その未来像を織り込みつつ、先行して地価が下落を始めるかもしれない。

¹⁵⁵ 企業会計審議会「固定資産の減損に係る会計基準の設定に関する意見書」（平成14年8月9日）2頁（二 会計基準の整備の必要性）。いわく、「我が国においては、従来、固定資産の減損に関する処理基準が明確ではなかったが、不動産をはじめ固定資産の価格や収益性が著しく低下している昨今の状況において、それらの帳簿価格が価値を過大に表示したまま将来に損失を繰り延べているのではないかという疑念が示されている。また、このような状況が財務諸表への社会的な信頼を損ねているという指摘や、減損に関する処理基準が整備されていないために、裁量的な固定資産の評価減が行われるおそれがあるという見方もある。（－中略－）このような状況を踏まえ、（－中略－）固定資産の減損に係る会計基準を設定することが必要である。」

この単純なモデルで示したように、地価というものは基本的にそれまで行われてきた各種の土地資本に支えられる基本構造となっており、土地の都市的機能や経済的価値が、それぞれ持続的に推移する場合、上昇・増加する場合、下降・減少する場合のいずれの場合においても、土地資本の持続、発展、衰退と、概ねその運命をともにしているということが分かる。

ここまでの議論を踏まえれば、土地の経済的価値の維持には、少なくとも都市の現在の土地資本の総量を維持できるだけの、都市への継続的な資本投下が必要であることが分かるはずである。有り体に言えば、地価の維持にはお金がかかるということである。これは、土地と同じように、消費という性質に乏しいと考えられている金（高い価値収蔵力を持ち、均質で、物質的な安定性にも優れる財。gold）や、絵画（評価が確立した絵画は希少性が維持され、超長期に亘ってその価値が持続し、値上がりも期待できるとされる財）等とは根本的に性格が異なる地価の性質であり、その理論的な分析の際には特に注意が必要な部分である。

前節3において、我々は土地を買うとき、地面の一定面積を買っているというよりは、その本質は都市の一部を切り取って買っているということを述べた。そして都市は、膨大な土地資本によって構成されているが、個別の土地資本は個別の建物と全く同様に、日々刻々と減価が進むものであり、土地資本の細かなメンテナンスや、必要に応じて入れ替え等が日々随所で施されることによって全体の価値を維持している。このような点まで考えると、都市は、実は取替資産に経済的な性質が非常によく似ていると言えるかもしれない（既に述べたように、都市には統一的な土地資本の帳簿は存在せず、したがって取替法の適用対象でもないが）。そして取替資産については、消費税法上「消費をしている」と考えているであろうことは既に述べた。そうすると、我々は都市についても、その効用を日々「消費している」ということが同様に言えるのであろうし、土地は都市の一部を切り取ったものであるのならば、各個別の土地の都市的機能もまた、理論的には我々の消費の対象となり得るものと考えることができる。

ここまで、土地の消費に関して、できるだけ順を追って、論理的に説明するように努めてきたが、このような類の考え方は抽象論でもあり、まだまだ試論の域を出ないかもしれない。ただし、土地の問題は、個別会計的な狭い世界で物事を考えても、その本当の姿はなかなか見えてこず、都市とその一部という考え方で大きく整理し、都市をまず分析対象としてその経済現象を考えてみるというような、やや大仕掛けなフレームワークが必要であろうことについては、おそらく理解を得ることができたのではないだろうか。我々が土地にお金を払う理由、そこにはどんな効用があり、その効用は背景として何に支えられているのか、非減価

資産という言葉に埋没して思考停止するのではなく、発想を柔軟に広げて、新たな展開を模索する必要があると思われる。

3. 経年減価を起こさないタイプの土地資本（造成工事等）の検討

本節2では、個別の建物（これも土地資本の一種であるが）と同様に、地価を支える道路等の各種土地資本もやはり経年減価等を起こす¹⁵⁶ものであるため、「ソフトとしての土地」あるいは土地の持つ「都市的機能」というものは、放っておくと減少していく性質があること、そして都市の内部では、まるで取替資産のように土地資本のメンテナンスや入れ替えが費用をかけて行われ、都市の機能が維持されているということ、そしてそれは一種の消費に当たると言えることなどを検討した。

本節では、都市に投下される土地資本のなかでも、やや特殊なものになり、経年減価を起こさないタイプの土地資本である造成工事について考えてみたい。造成工事とは、土地を何かしらの目的に利用する為に、土地に対してその地盤面の形状を、主に土を動かすことによって改変する工事をいう。具体的には、住宅や工場、ビル等の建物を建築する目的で、切土工事や盛土工事を行って、平らな地盤面に改変したりすることなどをいう¹⁵⁷。これは、要するに地形に変更を加えるという行為であり、土の塊である地形の変更であるから、道路や橋のような数十年程度の耐用年数ではなく、基本的に耐用年数はない¹⁵⁸と考えられるタイプの工事となる。

ここで地価形成の式を再掲すると、「自然的特性（定数項）×人文的特性（変数項 $\equiv 0\sim\infty$)
＝地価」、あるいは「ハードとしての土地（定数項）×ソフトとしての土地（変数項 $\equiv 0\sim\infty$)
＝地価」となっている。造成工事は、このうち左辺第1項、「自然的特性」あるいは「ハードとしての土地」の側を変更する工事として捉えることができる。つまり、普通、建物をはじめとして一般的な土地資本は、本来固定的であるはずの「ハードとしての土地」、すなわち自然的特性を与件として、「ソフトとしての土地」、すなわち都市的機能を具現化するために土

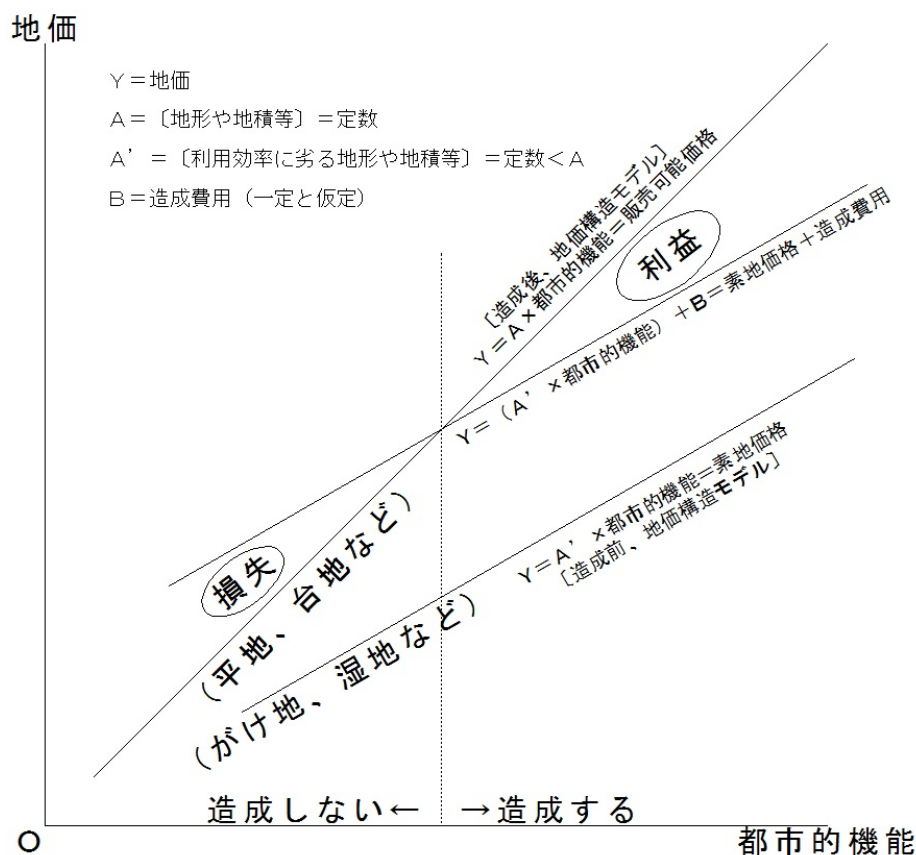
¹⁵⁶ 平成24年11月内閣府政策統括官「日本の社会資本2012」によれば、道路（林道・農道を含む）は耐用年数50年、昭和40年大蔵省令第15号「減価償却資産の耐用年数等に関する省令」によれば、道路改良60年、舗装道路（アスファルト敷）10年、舗装道路（コンクリート敷）15年の耐用年数となっている。

¹⁵⁷ 一般的には、各種配管や崩落防止の擁壁等のコンクリート構造物等も含めて、全体として造成工事と考えられているが、本稿では地形の変更のみの工事（盛土や切土等のいわゆる土工事）として、より自然の地形の改変に近い内容の工事と考えて議論する。

¹⁵⁸ 地球史的な超長期におよぶ、土壌の流失等による浸食や、地殻変動に伴う隆起沈降などの影響は、ここでは無視する。

地上に資本投下される¹⁵⁹⁾のが原則であるところ、造成工事は「ハードとしての土地」そのものを変えることを内容とする工事であるということに、大きな違いがある。

そして、耐用年数がないのは、「ハードとしての土地」即ち土地の自然的特性の性質そのものであり、造成工事に耐用年数がないのは、つまりその性質の反射とも言える。先に書いた地価形成式を、簡略化すると「地形や地積等×都市的機能＝地価」となるが、造成工事はこのうちの左辺第1項、地形を改変しているということになる。基本的小金をかけて土地を改悪することはないので、この造成工事によって地形が向上し、結果として地価は上昇するというのが通常のプロセスになるであろう。図3-2を使って、経済理論的に説明すれば、地形等に劣る土地（がけ地、湿地など）の地価構造モデルで設定される定数項のA'を、通常の土地（平地、台地など）のモデルにおける定数項Aに変える働きがあるものといえる。



(図3-2) 造成工事の地価構造モデルへの影響

この造成工事による地価上昇のメカニズムを、もう少し具体的な数値を用いて確認してみる。建物の建築の議論において、本質的には建物の価値は、建築が完了した段階で建築費と

¹⁵⁹⁾ 道路の敷設による交通利便性の向上や、建物の建築による居住空間の創造など。

は直接的な関係性は失われ、市場における評価に切り換わるという話を既に述べた。そして、場違い建築のようなものは基本的に少ないので、余程風変わりな建物でもない限りにおいて建築費による説明「建築費－減価償却」といった考え方も十分通用するという話も行った。造成工事においても、このような考え方は基本的に同じである。例えば、造成後の土地の地価が、 m^2 単価 10 万円であったとする。そして造成前の、がけ地等の不良な地形の土地が、例えば m^2 単価 3 万円であったとする。このときがけ地を造成するのに、 m^2 単価 10 万円がかかるという場合には、造成費用が高すぎるために基本的に造成工事を行われない（図 3-2 の左側「造成しない」という領域）し、仮に行われたとしても m^2 単価 3 万円の造成前の土地を造成することで得られる付加価値は、10 万円ではなく 7 万円であり、差し引き 3 万円のロスとなる。ここで造成費用が m^2 単価 7 万円の場合にはプラスマイナスゼロ、 m^2 単価 6 万円ならば差し引き 1 万円の付加価値をプラスで得ることができる。こういった業種（建設業等）の平均的な粗利率から考えれば、 m^2 単価 4～5 万円程度で造成工事ができないと、産業として成り立たず、実際に造成する業者はいないのかもしれない。このようなシミュレーションを通じて分かることは、造成費用が一定という前提においては、造成後の土地の地価が高ければ高いほど、大きな付加価値を生みやすいということである。ここに都市中心部そして都市の周辺部において、がけ地や湿地等の利用効率に劣る土地が、盛んに住宅地等として整備・造成され供給される背景がある（図 3-2 の右側「造成する」という領域）。

さて、このような地価上昇のメカニズムを通じて一見、永続的に 3 万円の土地を 10 万円に上昇させた土地があるとして、この上昇した付加価値には永続性があるのだろうか。物理的な盛土等は、一度行えば確かに物理的な減耗も少なく、永続的、安定的に推移するであろう。しかしながら、先の地価形成の数式をもう一度確認すると、「地形や地積等（定数項） $\times$ 都市的機能（変数項）＝地価」である。左辺第 1 項は確かに定数項としてその定数が増加（図 3-2 の地価構造モデルの定数項が A' から A に増加）したことが認められるが、第 2 項は相変わらず不安定なまま上下する変数項のままである。したがって、やはり造成工事のように経年減価を起こさないタイプの工事による土地資本投下であっても、地価形成に対して安定的な価値を与えることはできず、各個別の土地の母体である都市全体に対する継続的な土地資本の追加供給が、何らかの理由で滞れば、造成工事という土地資本の投下によって獲得された価値も失われてしまうということが分かる。以上を総合すると、造成工事は他の土地資本とは違って、地価のメカニズムへの作用の仕方が異なる（通常は人文的特性側に作用するが、造成工事は主に自然的特性側に作用する）が、結局のところ地価は、自然的特性

と人文的特性との相乗によって形成されているため、人文的特性側に低下傾向があれば、それは地価下落に繋がり、極端な話では将来的にはゼロ価値になる可能性もある。したがって、経年減価を起こさないタイプの土地資本として説明はしたが、それは人文的特性の維持に係る土地資本が継続的に供給され続けるという条件下、または都市的機能が一定水準で維持されるような環境下において、という限定的な条件があるということは付言しておきたい。

なお、都市部の地形等に劣る土地について、その地形を改良して都市的機能を向上させようとする典型的な造成工事以外にも、類似の特性を持つ工事としては埋め立て工事をあげることができる。埋め立て工事は、何も土地がない所（つまり水面等）に新たに地面を形成する行為であるが、これも自然的特性に対する永続的な結果を伴った工事であり、内容および効果において、造成工事に類似する。

第3節 常に有価証券とならび、「なじみにくい」とされてきた背景の考察

土地の非課税の議論は、これまで常に株式等の有価証券等とセットでなされているという特徴があり、両者には非課税の根拠に関して何らかの類似性が認められている可能性がある。このような両者セットでの議論の傾向は、非課税の方向の議論だけでなく、反対に課税の方向でまとまっている有価証券取引税や不動産取得税等の流通税の検討にもみられるものである¹⁶⁰。また、有価証券は土地と同様に消費税法上の資産として定義されており（消費税法基本通達5-1-3）、課税の4要件が揃えば、原則として課税取引となるはずのところ、非課税規定によって非課税の扱いとなっている（消費税法第6条第1項、同法別表第一第2号）。その意味で、土地と有価証券は、消費税の非課税扱いという観点から、非常に類似した基本構造となっており、有価証券の非課税根拠を検討することは、土地の非課税を考えるに当たっても有益なものと思料される。

土地と株式等の有価証券については売上税導入検討時より「消費税としての性格上、課税対象とすることになじみにくいもの」¹⁶¹とされており、このなじみにくいという表現は現行消費税導入時の非課税の説明においても継続的に使用されており、ここでその意味内容を検討しておきたい。この点、篠原克岳氏は、「知られているように消費税法には一言も『付加価値』の語は用いられていない。しかし、消費税が付加価値税（value added tax）であることは、その仕組みから明らか」¹⁶²であり、つまり「消費税は『付加価値に対する課税』と位置

¹⁶⁰ 税制調査会・前掲注51) など。

¹⁶¹ 税制調査会・前掲注43) 86頁〔第二 四 2 (4) ②非課税取引〕。

¹⁶² 篠原・前掲注18) 320頁。

付けられ」¹⁶³とする。そして「この仕組みが成り立つのは、一般に、財・サービスの価額＝生産された付加価値の累計、という等式が成立しているからである。逆にいえば、価格に付加価値でない要素が含まれるような取引に関しては、前段階税額控除方式は正常に機能しなくなる。そうした取引類型については、『性質上消費税になじまない』のである」¹⁶⁴と説明する。更に、この論理によって、株式等の有価証券については「有価証券の売買やデリバティブ取引を自己勘定で行う自己売買（トレーディング）は少なくとも外形的には単なるポジション交換と考えられ、付加価値を構成しない」¹⁶⁵として非課税となり、土地については「土地そのものは生産物ではなく、その価額に付加価値は含まれていない。土地取引では新たな価値が生じておらず、土地の所有が移っているだけである。したがって、土地取引を消費税の課税対象とすると『付加価値でないもの』を課税してしまうことになるので、消費税法上も非課税とされている」¹⁶⁶と説明している。

篠原氏の議論は、一応は納得がいくように論理的に整理されているようにも思えるが、株式に限って言えば、単なるポジション交換という見方もある一方、実際には株式は法人の持ち分であるという側面を強調すれば、法人という複合的な財産で構成される事業体¹⁶⁷の持ち分の売買という見方もできる。そういった観点からは技術的な面からの検討もでき、まず①課税資産と非課税資産（場合により軽減税率資産）等が複合した状態にある権利の売買において正確な税額計算が困難である面、②株式の取引は、取引規模によっては事業移転としての意味を持ち、課税事業者としての地位の承継等の側面を持つなど、単なる資産の譲渡とは異なる捉え方が必要になる場合がある面など、課税技術上の問題点の存在も大きいように思われる。ただし、そういった側面をも含め、要約として「単なるポジション交換」という表現であっても、概ね的を射た見解と認められる。

それに対して土地についてはこのような単純な表現に落とし込むには問題が多く、まず前段の「生産物ではなく、その価額に付加価値は含まれていない」という議論については、既に土地の資本性の項目で検討したように、今日我々が目にする地価は、これまでも都市の発展とともに無数に行われてきた土地資本の投下の結果、獲得されてきた人文的特性から生じたものであることを説明した。したがって、地価は、紛れもなく人為的に生産されたものであり、そのほぼ全額が実際には付加価値で構成されていると考えるのが、理論的には正しい

¹⁶³ 篠原・前掲注 18) 320 頁。

¹⁶⁴ 篠原・前掲注 18) 321 頁。（傍点は原文のまま。）

¹⁶⁵ 篠原・前掲注 18) 334 頁。

¹⁶⁶ 篠原・前掲注 18) 321 頁。

¹⁶⁷ 現預金や土地建物・機械装置等の固定資産、無体財産権や債権債務等の複合体。

と思料する¹⁶⁸。言ってみれば、海で長い時間を掛けて育ち、大物になって漁師の網に掛かった魚よりも、はるかに人の手や資金が入ってきた歴史的経緯がある財が土地であり、天然資源そのものである魚に付加価値を認める一方で、人為的に成長してきた地価に付加価値を認めないというのは理論的ではない。

次に、「土地取引では新たな価値が生じておらず、土地の所有が移っているだけ」という表現であるが、このような捉え方は、土地取引に係る複雑な取引フェーズを無視しており一般的妥当性は有しないと思われる。ただし、特定のパターンに限っては適合するように思われ、即ち、このように新たな付加価値を生じない取引というのは、中古となった土地建物を、不動産業者を除く法人や、消費者たる個人が相互に売買するというような場合、即ち仲介による中古不動産の売買等の場合にしか、基本的に適合しないと思われる。

例えば、同じ中古の土地建物を売却するという場合でも、引っ越し先の住居に対し、頭金等の購入資金に充てたい等の動機・目的により、仲介サービスを利用した第三者への売却（一般的に何か月かの時間がかかる）を選ばずに、不動産業者による直接の下取りを選ぶ場合がある。この場合、一般的には市価の8割以下で下取りされることになるが、不動産業者は売り主に即時に資金融通することで売り主の資金需要に応える一方、自らで適切な買い主を探客して在庫となった商品である土地建物に客付けをして、一定期間を経たのち、適正価格で売却することができる¹⁶⁹。このような商品としての土地建物の売買の内容は、「仕入土地建物<販売土地建物」という簡単な不等式で表現でき、仕入→探客→売却という一連の企業活動を通じて、仕入れた土地建物全体に、付加価値を付けて売却しているのであり、当然それは建物だけの問題ではなく、土地にも立派に付加価値が発生する¹⁷⁰ことになる。

もう一つの例として、市場で一般に取引される土地よりも、大きめの土地が売りに出され

¹⁶⁸ ここでは自然的特性から発生する地価の額をゼロ（無視できる）として議論する。

¹⁶⁹ もちろん商品である不動産については詳細に調べ上げ、問題があれば、部分的なリフォームやリノベーションを行う場合もあるであろう。瑕疵担保責任については非業者間の取引であれば、任意規定と解される民法第566条に基づいて、契約自由の原則どおり自由規定として処理することになるが、業者が下取りして自己売主となる物件については、宅地建物取引業法第40条によって2年間の強制責任とする内容以下に軽い内容とすることはできず、この点、不動産の下取りにおいては、下取り業者側のリスクも多い。

¹⁷⁰ 下取り販売業務を、サービスとして構成する考え方もあるが、取引実務としては、そのサービスは商品とは独立に供給され、顧客に請求されるようなものではなく、あくまで土地価格等の対価（の一部）に含まれて現れるのみである。この点で、確かにサービス価格を含んでいるとも言えるが、課税実務上では素直に土地の売買そのもので付加価値を得ていると解釈するほうがシンプルで分かりやすい。なお、売主が不動産業者に土地を早く安く売るという行為（早期売却または即時売却）は、必ずしも売主の側が「損をしている」わけではない。下取り・販売モデルは売主も買主も満足させる、いわゆるウィンウィンの取引である。

た場合についても考えてみる。このとき、大きめの土地は一般の消費者には売りにくく、多くの場合不動産業者がミニ開発用地として購入することになるだろう。ミニ開発用地として不動産業者によって仕入れられた土地は、2〜3筆等に適宜切られて売られることになるが、適正サイズになることによって販売時の土地単価が大きく改善することになる¹⁷¹。そして、仕入れてから売れるまでの期間等の販売上のリスクや、販売に要する経費をカバーし、更に企業の継続に必要な利益を得なければ事業が成り立たないために、仕入時の価格はそれなりに抑えられることになる。場合によっては、新たに切った土地に適応・適合する建物を建築することによって、即時入居可能な物件（いわゆる建売）にして売りやすくすることもあるであろう。そしてこの、仕入→開発→販売という企業活動を通じて、もともとの大きめの土地を適正サイズにすることによる付加価値と、探客という活動を通じて得た付加価値、新たに即時入居可能（利用可能）な状態にしている利便性による付加価値などが、合わせて価格に載ることになる。例えば、適正サイズにすることによる付加価値だけをとってみても、「大きめの土地の仕入値+分筆費用<適正サイズの土地の売り値」という不等式で表現でき、このような付加価値の発生なくして不動産業者は必要とする利益を得ることはできない¹⁷²。このようなミニ開発によっても、土地には大きな付加価値が載る¹⁷³ことになる。

ほかにも土地に付加価値を付ける方法はある¹⁷⁴が、上記2つの例示を見ただけでも、土地の取引が大きな付加価値を生んでおり、「土地の所有が移っているだけ」ではないことが分かる。土地は、その商品として、あるいは物体としてのサイズが大きく、総額がかさむ等の特殊性を除けば、まさに通常の商品と全く同様に、仕入れられ、手間をかけ、暇（時間）をかけて、様々な課題を解決しつつ、付加価値を付けて売られていくということが分かる¹⁷⁵。

このようにみると、単に流通を繰り返し、所有者が移転する（ように見える）だけの株式等の有価証券と、不動産業一般において付加価値製造のプロセスの中にいる土地¹⁷⁶とは、付

¹⁷¹ 逆に、敷地の集約によって大きな付加価値を実現する場合も考えられる。

¹⁷² 分筆費用をカバーしても、事業としては何の意味もない。

¹⁷³ かけた費用が必ずしも付加価値を形作るわけではない。質を確保しながら費用を節約すれば大きな利益を得ることができ、費用の額を増やしても利益の伸長には繋がらない。両者は間接的な関係性はあっても、直接的な関係性はない。

¹⁷⁴ 収益用不動産の収益改善も土地値を上げることになるであろう。

¹⁷⁵ 当然、通常の商品等と同様に、高く仕入れすぎたり、市場性を見誤ったりすれば売却に失敗することもある。

¹⁷⁶ 造成や開発等の資本投下をする場合はもとより、本稿でみたように下取り後に再流通を行う業種においても即時売却の機会提供と、適正価格での売却までのリスクを負担することで付加価値のある事業活動を行うことができる。株式（特に上場企業の株式）の取引では、早期売却や下取りといった考え方はない。

加価値との関わり方に大きな違いがあり、これまでのようにならべて論ずるというのは適切ではないと思われる。したがって、「消費税の性格上なじまない」という表現は、少なくとも事業者の関わる種類の土地取引については妥当な表現ではないと思われた。

また、前述の篠原氏の指摘のなかで前段階税額控除の正常な機能が阻害される場合について「消費税の性格上なじまない」と考えている部分があるが、土地の取引においては課税とする場合に限らず、非課税としても前段階税額控除が正常に機能することはない。例えば、多額の造成費用を要した土地があるとして、出口である土地の取引が非課税であるのであれば造成に要した多額の仕入税額は転嫁が遮断され、結果として前段階税額控除は一切機能しない。また、土地以外の商品・サービスについても、今後インボイス制度が導入されることになれば、非登録業者や消費者からの仕入については、たとえ付加価値の製造プロセスに関係あるいは貢献したとしても、前段階税額控除が機能することはない。さらにいえば、納税者たる課税事業者（企業）からみて、前段階税額控除が機能しても、しなくても、キャッシュフロー上はプラスにもマイナスにもならないことから、付加価値税制度を動かすために、前段階税額控除の完全な機能の確保が不可欠というわけでもない。無論、消費者にとっては事業者側の前段階税額控除の機能がどうであろうと、彼らには何の関心もない。したがってこの指摘も、土地を非課税に押しとどめるに十分な、納得のいく指摘とは思われなかった。

第4節 「不課税ともいうべき」という表現の考察

消費税法における不課税という言葉の意味は、消費税法が適用になる課税4要件に該当せず、我が国の消費税法の対象外となるということを示す。この点、土地の取引は、課税事業者が行う場合には、基本的に課税4要件を満たすことになることは既に述べた。消費税法第6条の非課税規定に引用される別表第一のネガティブリストによって、個別的に土地の取引を非課税としているのは、つまりこのことの裏返しである。そうすると、本来の字義としての「不課税」にはならないはずであるが、「ともいうべき」という含みには如何なる意味が込められているのであろうか。

この点、まずは「付加価値税というものは通常、製造の工程が明確に決まっているような工業生産品の文脈で議論されるものである」¹⁷⁷というような、制度の基本設計に関わる見方からみて、適合性があるか否かという問題がある。この点からみると、確かに土地は工場で生産されるような種類のものではない（造成や埋め立てによる生産活動はあるが）し、また、

¹⁷⁷ Tait・前掲注71) p.26 (引用文筆者翻訳。)

ここまでの議論において検討してきたように、人為的な土地資本の投下と地価の成長というような経済価値の「因果関係」はあるものの、具体的な見やすいロードマップとしての「製造の工程」というようなものはない。これらの問題点は、土地の取引を付加価値税の文脈で考える場合に違和感のもととなることは確かであり、「ともいうべき」とした背景の一つである可能性がある。

ただし、このような違和感だけを背景に、土地取引を一律で非課税とするのは論理の飛躍というほかに、結果としてそこから浮上する様々な矛盾や問題に対して、いわゆるサラリーマン税金訴訟の「立法府の政策的、技術的な判断に委ねるほかない」¹⁷⁸という文言で対抗するのみという状況¹⁷⁹となりかねず、課税理論の研究の立場からは問題である。対象製品が必ずしも工業生産品ではなくても、市場で取引が行われるものについては、その付加価値の流れや発生源等を理論的に考察し、思考停止に陥ることなく課税の対象とすべきか否かを慎重に議論すべきであろう。

また不課税については、課税の4要件に入らないという法規上の意味以外にも考え方があり、この点、志賀櫻弁護士は「不課税とはもともと課税の対象とすらならないものであり、非課税は課税の対象となるけれども特別の措置により非課税の取扱いとされるものである。英語で課税物件に対応するものは **scope of tax** であろうが、このような意味でスコープにも入ってこないものを不課税という。日本人が米国で、米国工場で生産されたレクサスを米国の一般消費者に販売したとしてもこれが日本の消費税の課税対象となることはないし、そもそも課税の対象として考察されることもない。そもそも課税の対象として考察されることすらないということが不課税である」¹⁸⁰として、不課税の意義の一般化を行い、4要件以外への不課税範囲の拡大の可能性を示唆している。

そして更に、「特に、重要なのは、価値の移転にすぎないものは、付加価値を産むことはないので、付加価値税が付加価値を課税標準とするものであるという前提の限りにおいては、付加価値税の対象ではないことに注意しなければならない」¹⁸¹として、価値の移転に過ぎない取引を、不課税の一種として構成する論理を示している。ただ、この志賀氏の議論はさまざま土地の取引を不課税として規定できるものではない。志賀氏自身が注釈にて、「ただし、

¹⁷⁸ 最高裁判所大法廷判決昭和60年3月27日民集39巻2号247頁。

¹⁷⁹ 東京地方裁判所判決平成3年9月30日判例タイムズ774号138頁。

¹⁸⁰ 志賀櫻「消費税法 第2章 課税要件論（その2）」税務事例44巻4号（2012）1頁。（傍点は筆者加筆。）

¹⁸¹ 志賀・前掲注180）1頁。

付加価値を産んでいるにもかかわらず、これを価値の移転と誤解する例がある」¹⁸²と指摘しており、この指摘は直接的には金融取引のうちの利子を指したものであるが、これまで見てきたように土地の取引も、特に不動産業者が関わる場合には、様々な形で付加価値を生み出すパターンが存在し、土地の取引を単なる価値の移転と見做すのは困難であることを説明してきた。そうであれば、土地の取引も価値の移転と誤解している例の一つであり、やはり不課税として考えるのは理論的に誤りといえる。

第5節 土地の非課税政策の理論的批判等に関する主な先行研究の検討

1. 金子宏名誉教授の議論

金子宏名誉教授は、土地から発生する効用¹⁸³について、サービスとして捉えた議論を行っている。いわく、「土地取引の特色は、土地が建物や機械・設備のように、使用や時間の経過によって磨減ないし減耗しないことにある。この点に着目すれば、土地取引はその性質上消費税になじまないという考え方にも、たしかに一理がある。しかしダイヤモンドや貴金属も、磨減することはないが、消費税の対象とされている。したがって、土地も使用によって減耗しないという理由のみで消費税になじまないとはいえない。ダイヤモンド等が課税の対象とされているのは、それによって得られる用途またはその所有によって得られる満足感が、広義のサービスの消費に当たるからである。土地についても、同様の用益ないし満足感が生ずる。したがって、土地の購入ないし賃借を消費税の対象とすることには理論上の障害はな」¹⁸⁴いとされる。本稿では土地資本によって支えられ、供給されると説明している都市的機能につき、広義のサービスと位置づけ、その消費が可能であると述べており、要旨において本稿と同旨であると思われる。

2. 中里実教授の議論

中里実教授の議論は、土地に特化してその課税の是非を検討した数少ないものとなっている。中里教授は、土地を本源的生産要素であるとし、また金子名誉教授と同様に、土地の効用をサービスとして捉えた議論を行っている。いわく、「土地が減価償却しない本源的生産要素であるという点を前提として、付加価値税における土地の取り扱いを考える際に、まず考

¹⁸² 志賀・前掲注 180) 7 頁。

¹⁸³ 本稿では、都市全体から発生している効用（都市的機能）が、その一部である土地から発生する効用であると考えている。

¹⁸⁴ 金子宏『租税法理論の形成と解明・下巻（初版）』（有斐閣、2010 年）380 頁。

えなければならないのは、使用しても価値の減少しないものについてはたして消費ということを観念できるかという点であろう。すなわち、減価償却しないという土地の性質を重視すると、土地の産み出す価値（地代相当額）は、金銭の利子と同様、時間の経過とともに自然に発生するもので、消費の対象とはならない（単なる移転である）と考えることが可能かもしれないからである。しかし、消費とは、『人間の欲望を満足させるために、財やサービスを利用したり消耗したりすること』である。ここに、サービスとは、『労働力・土地・資本財のように生産に必要な生産要素の働き、あるいは、耐久消費財のように消費に有用な物財の働きのこと』である。そして、『労働賃金は労働力そのものの価格ではなく、労働力のサービスの価格であり、地代は土地そのものの価格ではなく、土地のサービスの価格である』と説明されている。すなわち、土地の利用者は、その土地のもたらすサービスを消費している（企業が利用者である場合は、生産的消費）のであり、土地の利用は消費にあたると考えることができよう。減価償却する資産についても、同様に、われわれは、実は、その資産自体ではなく、その資産の産み出す便益を消費していると考えることができる。¹⁸⁵と、土地の消費可能性を説明している。さらに、「何者が生産したものでもない土地について消費ということを観念することが可能であるとしても、はたして、土地の利用に際して（サービスの）生産は行われているのであろうか。土地に対して付加価値税の視点からアプローチする際には、土地に関して付加価値が産み出されているか（財・サービスの生産が行われているか）否かという問題に答える必要がある。付加価値税は企業の産み出した付加価値に対して課される（それが消費者に転嫁されていくにすぎない）からである。そして、（各種の付加価値のうち）消費型付加価値であれば、その総計は国民消費となるのである。このように考えた場合、土地に関しては、確かに生産（いわば、『土地の生産』）が行われていることがわかる。すなわち、区画整理、整地、販売等々のサービスの対価が、土地の価格に含まれているのである。」¹⁸⁶と、土地の生産活動についても合わせて説明している。経済学の枠組みを用いて説明している点に、金子名誉教授の議論と比べた場合の特色がある¹⁸⁷が、土地の産み出す付加価値を、サービスとして捉えている点は金子名誉教授の議論と共通している。区画整理や整地、販売等に代表される、いわば不動産業者の企業活動において発生する付加価値を説明し、利用上生ずる付加価値だけでなく、土地の譲渡によっても付加価値を生ずる

¹⁸⁵ 中里・前掲注 112) 282 頁。

¹⁸⁶ 中里・前掲注 112) 283 頁。

¹⁸⁷ 本稿では、三大生産要素とされる「土地」という言葉は、現代社会で取引されている多分に資本財化した土地とは違う「天然資源全般」を指している旨を述べている。この意味で、本稿と中里教授とは、経済学上の議論の枠組みに違いがある。

場合があることを既に確認しており、それらの点で本稿と同旨である。

更に中里教授は、地価について「土地の価値は、①生産活動によって産み出されたのではない本源的価値の部分と、②生産活動により産み出された価値増加部分と、③価格変動に伴う価値増加部分（即ち、①と②の価格変動部分）に分けることができ」¹⁸⁸としている。これは地価を三つの要素に分割しているように見えて、実は二つの要素として見ている。つまり、①本源的価値の部分と、②生産活動による増加部分の二つであり、これら①②は、いずれも増加方向に成長する（あるいは変動する）と捉えている。したがって、「①本源的価値＋②生産活動による価値＝地価」という、加算型の計算式で地価を捉えている。そして中里教授は、この①本源的価値の部分について「土地の本源的価値の部分は、未開発地・未利用地としての価値であり、その部分の価値は土地の価値全体と比べるとほとんど無視しうる程度のものであろう」¹⁸⁹として、その価値はほとんどないと考えている。したがって、地価のほとんど全ては、②の「生産活動による価値」と捉えていることになる。中里教授の議論の文脈からは「生産活動による価値」は土地の「サービス供給機能」によって形成される価値（地代等の土地の生みだす効用が、資本還元された価値）ということになるだろう。

つまり、中里教授の議論は、基本的に①＋②という加算式的な地価の発想をしているが、①＋②の中身はほとんどが②であり、その②は、③として変動する部分がある、としていた。式で表現すると、「①本源的価値＋②サービス供給機能＋③価格変動＝地価」と考えており、①本源的価値＝0であるので、「②サービス供給機能＋③価格変動＝地価」であり、更に整理すると、「 $(1 + \text{価格変動率}) \times \text{②サービス供給機能} = \text{地価}$ 」となる。ここで、②土地のサービス供給機能を、必ずしも固定的・粘着的な性質をもつ地代¹⁹⁰に限らずに、広く土地を利用することで得られる広範な諸利益と考える（本稿ではそれを都市的機能と呼んでいる）のであれば、「 $(1 + \text{価格変動率}) \times \text{②サービス供給機能}$ 」の全体を、価格変動率の部分をも含んだ地価形成要因である「都市的機能」として置き換えることができ、結局「都市的機能＝地価」と変形することができる。

ただ、本稿ではこの左辺について、単に「都市的機能」一項としたのではなく、固定的で

¹⁸⁸ 中里・前掲注 112) 287 頁。

¹⁸⁹ 中里・前掲注 112) 286 頁。

¹⁹⁰ 法人税基本通達 13-1-2 では、市場でみられる下方粘着的な地代を適正水準とは認めず、土地価格に対応する高水準の地代概念である「相当の地代」を定めている。これは、低廉な地代を利用した、法人等の租税回避行為を防止する規定であるが、逆に言えば、いま市場でみられる地代水準は、高度経済成長によって生じた地価の変動分を反映していない固定的・粘着的な水準であり、租税回避などに利用できるほど、適正水準から乖離していることを示しているともいえる。

硬直的な①「地形や地積等（定数項）」と、可変的で伸縮的な②「都市的機能（変数項）」として「①と②の相乗積＝地価」として理論構成しており、地価形成・地価成長理論の展開方法には違いがある。本稿では、乗算という方法で地価形成要因を分解し、表現したことによって、固定的な側面と変動的な側面から、物体としては固定的でありながら、価値としては極めて変動的な存在である地価理論の厳密性を確保しようとした。中里教授の議論は、一部にそのような内容を感じさせるものとなっているが、表現としては加算型の、二重底的な地価モデルの発想であるように感じられた。

なお、中里教授の議論では、土地の取引に係る消費税実務の基本的なあり方についても示唆がみられる。いわく「企業が土地を取得する場合については、《課税取引としても》ほとんど問題がない。たとえば、日本の消費税においては、無体財産権に関して、譲渡の対価と使用料の両方に課税が行われている（これに対して、所得課税においては、キャピタル・ゲインと地代の両方に課税することは、ディストーションを引き起こす）。これは、仕入税額控除のメカニズムが二重課税の問題を解決するためであると思われる（すなわち、譲渡対価に対する課税は相手方の仕入れ控除とオフセットされる結果、使用料に対する課税が残る）。したがって、土地についても、譲渡の対価と将来の地代の両方に課税しても、仕入税額控除により二重課税が避けられる（たとえば、譲渡を受けた土地を貸し付けた企業を考えると、このことは明らかであろう）であろう。しかし、前述のように、家計が取引当事者になる（このことは、無体財産権においては、生じにくいであろう）と、耐久消費財の場合のように、課税技術上、困難な問題が生ずる」¹⁹¹として、企業への土地取引課税は問題が少なく、家計においては問題（主として二重課税の問題）が生ずる可能性があることを指摘している。

3. 志賀櫻弁護士の議論

志賀櫻弁護士は「土地を貸し付けて生産要素として提供するという点に着目すれば、これはサービスの提供であるから、一貫性・整合性の観点からは地代は課税の対象となるはずである」¹⁹²とし、地代をサービスと捉え、本来課税対象と考えている。更に「収益還元法的な考え方に基づけば、土地の譲渡の対価は将来地代の割引現在価値と考えることになるから、地代が土地利用の対価として付加価値税の対象となるのなら、土地の譲渡対価も同様と考えるべきである」¹⁹³として、売買の場合も本来課税対象と考えている。土地の消費に関しても

¹⁹¹ 中里・前掲注 112) 288 頁。（二重括弧《》の部分は筆者加筆による文脈の補足である。）

¹⁹² 志賀・前掲注 138) 10 頁。

¹⁹³ 志賀櫻「消費税法 第4章 生産要素」税務事例 44 巻 6 号（2012）15 頁。

述べており、「土地の使用の対価である地代は、三面等価の原則においてこれをみれば、国内総生産における付加価値であり、国民所得における土地という生産要素を提供する報酬としての地代であり、国民支出においては土地を使用するというサービスを消費する消費であるのであって、それぞれのコンポーネントである。そうすると、『土地については価値の減耗ということがなく、したがって、消費ということも考えられない』という言明は、論理がつながっておらず、言明として意味をなしていない」¹⁹⁴として、まずマクロ経済学上の取り扱いとして、地代が消費を構成することを示し、次に減耗と消費の対応関係を切り離れた上で、土地についても消費が観念できることを示している。なおこの減耗と消費との関係については、中里教授も「減価償却するかしらないかという点であるが、その点は（一中略一）消費がなされるか否かという点とは一応関係がない」¹⁹⁵としており、志賀弁護士の見解と同様である。本稿では、消費の対象となる土地の効用は、土地資本の集積体である都市から生み出されると考えており、都市はまるで取替資産の如く追加の土地資本の投下がなされ、都市を構成する個別の土地の効用が維持されるということを示してきた。その意味で、本稿では消費と（土地資本群の）減耗の関係を切り離れた議論はしておらず、これらの議論とは違いがある。ただし、土地は都市の一部であることから、常に全体としての都市との関係下でしか議論できず、本稿の議論においても間接的な対応関係（因果関係ともいえる）にとどまるものであり、これらの切り離し型の議論の有用性を否定するものではない。

なお、志賀弁護士は土地の取引に係る消費税実務の基本的なあり方についても言及しており、「個人が保有する土地を売却する場合、当該個人が課税事業者でない場合には、非課税になる。これは小規模非課税ということの結果にすぎないのであって、これに対して、課税事業者であれば、土地を譲渡するときには、付加価値税の課税に服する。このような立論が整合性を持った説明であると言えよう」¹⁹⁶として、基本的に課税事業者の土地の譲渡は課税とし、譲渡者の属性によっては非課税とすること（即ち原則通りの課税対象扱い）を述べており、土地取引に関する一つの実務上の取扱いのあり方を示したものとして注目される。この取扱いでは、個人から課税事業者へ土地が譲渡される場合には、消費税の課税と転嫁がなされず、結局、仕入れた土地について前段階税額控除も機能しないことになるが、「小規模非課税ということの結果にすぎない」としており、この点特に問題ないと考えている点で、中里教授との見解の違いがみられる。本稿の本章第3節でも、前段階税額控除の問題については

¹⁹⁴ 志賀・前掲注 193) 15 頁。

¹⁹⁵ 中里・前掲注 112) 284 頁。

¹⁹⁶ 志賀・前掲注 193) 15 頁。

考察しているが、インボイス制度への移行等を視野に、実務的な観点でこの問題をみた場合には、志賀弁護士の見解にも一理あるものと思われた。

4. 沼田博幸教授の議論

沼田博幸教授は、耐久消費財に対する消費課税を検討するなかで、特殊な耐久財として土地を取り上げて議論している。沼田教授は、本稿の議論に似た土地の二元論（自然物としての土地、商品としての土地）を展開しているが、本稿の議論とは内容的に若干の違いがある。いわく、「土地の価格は、自然状態での土地の価格と、事業用、居住用あるいは投資用として利用するために投入されたサービスの価格の合計から成り立っている。」¹⁹⁷として、土地の価格を「自然物としての土地＋投入サービス価格＝地価」という数式で、地価を捉えている。沼田教授の地価形成式は、先記の中里教授と同様に加算型であり、特に「①自然状態での土地の価格＝土地の本源的价值」とし、「②投入されたサービスの価格＝サービスによって形成される土地の価値」とするのであれば、内容的に中里教授の提唱した地価形成式と同一ということになる。

ただ、沼田教授の議論では、「土地は、消費課税の観点から、二つに区分することが可能である。ひとつには、自然状態のままの土地（raw land）であり、これは、海、山、川、水、空気等の自然界に存在するものの一部である（自然物としての土地）。こうした自然の土地については、取引はあるとしても、課税対象外と考えられる。ふたつには、居住用、事業用、あるいは投資用での利用可能なものとなるように事業者が開発し、造成した土地（商品としての土地）である。土地の価格とは、以上のような、課税対象外である自然の土地とこれを利用可能とするための課税対象たるサービス部分とが融合されたものであり、こうした観点から、土地を非課税とすることには理由がある、と思われる」¹⁹⁸として、中里教授の見解（自然状態のままの土地の価値は無視し得る程度のもの）とは違い、自然状態のままの土地の取引は非課税であり、土地の取引は「非課税＋課税」のコンビネーション取引であるので、すべての土地取引を非課税とすることを認める、という論理展開を行っている。

本稿では、中里教授と同様に（raw land）については極めて小さな価値しか存在しないという立場（あるいは無価値と考える立場）に立っており、事実、人跡未踏の原野・荒野というものは、ほとんどただ同然である実態からしても、沼田教授の議論には理論的な飛躍が感じられ、同意しかねる部分があると言わざるを得ない。現実の土地の取引においては、都市

¹⁹⁷ 沼田・前掲注 92) 18 頁。

¹⁹⁸ 沼田・前掲注 92) 18 頁。

等との接続性を一切もたない、農地としても林地としても難しく、利用方法を全く見出せないような未開の土地（いわゆる raw land）はなかなか見つからないが、歴史的にはそのような未開墾地のようなものはゼロ価値（または極めて小さな価値）ということで間違いないと思われる¹⁹⁹。なお、中里教授の議論の箇所でも述べたが、本稿では加算型の地価形成式は考えておらず、したがって地価も二重底のような構造にはなっていないと考えている。したがって、自然由来の土地の価値という考え方ではなく、自然の土地（地形や地積）とは別の軸での地価形成要因があり、それを本稿では「(可変的で伸縮的な) 人文的特性」または「ソフトとしての土地」という概念で、また更にそれを簡略化して「都市的機能」と表現しており、これが変動し、成長する地価の正体であると考えている。したがって、人間社会によって経済価値を認められ、取引される土地というものは、全て自然のままの土地から脱しており、都市（交通機関をも含めた都市機能全体）の延長線上に組み込まれる存在となっていると考えており、市場で価格がつき、取引されるような土地は、もはやその時点で raw land ではないと考えている点で、このような加算型・二重底型の地価の発想とは違いがある。

なお、沼田教授は本来物税的な発想で設計されている消費税法において、目的別の取引への課税を考えており、「政策上の重要な課題として、居住用不動産の税負担の軽減の要請が存

¹⁹⁹ 土地資本投下以前の土地（人跡未踏の完全なる自然の土地）の経済価値がほとんどないことを示す事例として、743年の墾田永年私財法（奈良時代中期の聖武天皇の治世に、天平15年5月27日（743年6月23日）に発布された勅（天皇の名による命令）で、墾田（自分で新しく開墾した耕地）の永年私財化を認める法令）や、1897年の北海道国有未開地処分法（明治41年4月15日法律第57号（最終改正：平成16年6月18日法律第124号））という制度があげられる。これらは未開の地の農地整備等を促進する目的で政策的に実施され、それぞれの政策目標があったことから、必ずしも自然発生的な経済取引ではないものの、国土として組み込まれた領域のうち未開の地と考えられる土地を、その開拓を条件に無償で譲渡する制度であったことから、荒野・原野を概ねゼロ価値として制度を発想している点が注目される。これにより国有地は減少する（国有地は減少するが、官地・民地の集合体である国土は減少しない）が、国は徴税権等を行使して、開拓後の有用性が発揮できるようになった土地から徴税等を行えるようになるため、無償譲渡しても十分にメリットがあったものと思われる。そして、一旦開拓等の整備が済めば、その後は田畑等の有用性のある土地につき、国家が個人に無償譲渡をするというわけにはいかないのが通常であろう。無償譲渡は基本的には「未開拓地」に限られると思われる。特殊な例として、2012年11月に尖閣諸島を民間人から国が購入するに当たり、魚釣島、北小島と南小島の3島で20億5千万円という価格が付いたことがある。これらは全て無人島であり、一部に米軍の射撃場が存するほか直接的な利用上の効用はないものと判断され、未開拓地に類似した利用状況と思われる。1895年の同諸島の開拓当初は、30年間の国からの無償貸与であり、その後開拓と入植が進んで国から払い下げが行われた時も、現在の貨幣価値に換算して数千万円程度であったと思われるが、広大な排他的経済水域を持っていることなどから、現在ではこのような価格と計算されたものと思われる。ただし、総額は高いようにみえるが、3島合計の登記面積で4,225,453㎡であり、土地単価は㎡当たり485円である。通常の宅地に比べれば格段に安いことには違いない。

在する」²⁰⁰として居住用の土地取引は非課税、その他の目的の土地取引は課税とすることを検討している。このような目的別の発想も、VATを採用する国の一部において実際に採用されている制度であり、その意味でありえる政策であるが、「土地は、居住、事業および投資の目的で所有される。居住目的で利用される場合には、政策的に優遇されるのが一般的である。しかし、複数の目的で利用されたり、途中で、利用目的が変わることもある。かつ、その利用可能な期間に制限がない。したがって、居住目的での取引に限定して税負担を軽減することは困難である。さらに、VATの仕組みからは、事業者と消費者の間を耐久財が何度も行き来すると、税負担が累積する。以上の事情を考慮すると、土地の取引について、その使用目的を考慮することなく、一律に非課税とすることは現実的な選択肢と考えられる」²⁰¹として、そのような制度設計を否定し、全ての土地取引を非課税とすることで妥当と結論している。

この沼田教授の見解に対する疑問としては、居住目的の土地取引を非課税とすることに積極的である反面、居住目的の建物取引を課税とすることには何の政策的な配慮や優遇もないという点をあげることができる。つまり、東京のような地価が高いエリアは別として、全国に広がる多くの土地では地価が坪当たり10万円程度のところも多く、その場合50坪の土地でも500万円程度と、総額としてもあまり高くはない。一方で、建物は全国的にそう値段は変わらず一戸1,500万円前後はする。そうすると、土地を非課税としたところで、そのような地価が低額なエリアにおける購入者・居住者の税負担はほとんど軽減したとは言えず、沼田教授の述べたような話にはならない。そして地価が高額なエリアに居住する者は、一般に所得水準や資産水準の高い者であり、立地等に劣る地域等に居住せざるを得ない者はその反対であることを考えれば、いわゆる逆進的な状況となるのではないだろうか。すなわち都心で土地5,000万円+建物1,500万円の物件を買う者は8%の税制のもとでは、総額6,500万円の買い物に対して120万円の消費税を負担するのに対し、予算が少なく郊外で土地500万円+建物1,500万円の物件を買う者は、総額2,000万円の買い物に対して前記と同額の120万円もの税負担となってしまう、結果的に著しく不公平な、極端に逆進的な税制となってしまうのではないだろうか。

また、既に述べたが、現実には目的区分の課税非課税を実施している国は存在し、また我が国においても売買はともかくとして、賃貸においては目的区分の税制は存在する。沼田教授は目的が途中で変更する場合を問題視しているが、賃貸であっても長期の契約は存在し、その途中で何らかの事情で目的が変わることはありえる。これに対し、現在の通達上（消費税

²⁰⁰ 沼田・前掲注92) 17頁。

²⁰¹ 沼田・前掲注92) 18頁。

法基本通達 6-13-8) では、契約変更する場合は当該賃貸借が課税仕入に変更され、契約変更されない場合には課税仕入にならないということが示されている。これは、賃貸人側が用途変更につき不知な場合が多いことや、賃借人の用途変更にともなって勝手に非課税取引から課税（内税）取引に契約がスライドしてしまうと、実質的な家賃が減少してしまうこと等に対して配慮し、基本的に法律的形式論を重視した判断を示したものと思われる。

この通達の判断を基に、賃貸ではなく売買の場合を考えると、住宅を購入後に建物を改造して事業用にする場合などが問題となるのであろうが、まず取引当初の問題として課税事業者等がその法人等の名義で、住宅を購入するという場合は、例え住宅の購入の場合であっても居住用ということには通常はならない（法人が居住するというのは考えにくい）ので、その時点で居住用不動産としては認めづらく、課税取引になる可能性が高い。次に、最終消費者が住宅を購入し、居住を開始したのち、何らかの都合で事業用に転用する場合が考えられるが、この場合、改装の内容に応じて改装工事相当の消費税を負担するし、また改装の程度が少なければ、転売時にはまた住宅として再流通することを考えると、改めて課税をする必要性も低いことが予想される。そうであれば、基本的に取引時点の取引当事者の属性と、取引される不動産の用途をきちんと押さえておけば、居住用不動産の取引を、他の用途の取引と区別することは、ほとんどの場合では問題なく行えるようにも思われる。

ただ筆者としては、そもそも「居住用不動産の税負担の軽減の要請」というものに懐疑的である。確かに、固定資産税や相続税では居住用不動産に有利な制度設計がなされているが、これは基本的に既に居住を開始している者の生活の安定を図った制度設計と解され、予算に応じた選択と購入が可能な新規の取引についてまで、優遇の必要があると考えるのは不適当な拡大解釈と思われる。また、現在、居住用不動産の賃貸に関しては非課税とされているが、それは平成元年に消費税が導入された直後の平成 3 年に、議員立法によって成立した消費税法の一部を改正する法律(平成 3 年 5 月 15 日法律第 73 号)によるものである。この法律は、一見賃貸住宅の居住者を保護した法律と解されるかもしれないが、同法の提出者は自由民主党賃貸住宅対策議員連盟によるものであり、基本的に支持母体は賃貸住宅経営者²⁰²である。

²⁰² 全国賃貸住宅経営者政治連盟がその代表である。基本的に自由民主党賃貸住宅対策議員連盟（通称、自民党ちんたい議連）は、オーナー側の要望を政策として実現することを目指している団体である。近いところでは、民主党政権下の参院本会議で可決された「賃貸住宅における賃借人の居住の安定確保を図るための家賃保証債務保証業の業務の適正化および家賃等の取り立て行為の規制等に関する法律案」（通称、追い出し規制法案）が平成 23 年 12 月 9 日の衆議院国土交通委員会において廃案となったが、この廃案の経緯としては、全国賃貸住宅経営者政治連盟によって、自民党ちんたい議連に廃案の働きかけが行われた結果と思われる。

そして、なぜ賃貸住宅を非課税にしなければならなかったのかを考えてみると、概ね次のようなことが言えると思われる。

まず、消費税は最終消費者の負担となることが予定されている税制であるから、簡単に言えば消費税の課税対象となる売上は、最終消費者の財布から出ており、それを課税事業者間でビジネスとして取り合っている構図となっている。何も間接税がない状態から消費税が導入されたとき、消費者の所得が一定であると仮定すると、消費税の分、消費者の財布が縮むことになる。このことを貸家業の側から考えてみると、当初は既存の契約に消費税を加算すれば済むとしても、消費者が家賃に割ける予算が一定であるとすれば、次第に税込の賃料が予算オーバーと思われて、税込で以前と同じ賃料の物件に移ろうとするはずである。そして空室率の増価等を経由した価格競争を通じて、新たな均衡点に将来的に収束する²⁰³。そして最終的には、次頁の図3-3に示すとおり、貸家業全体のパイの縮小²⁰⁴につながるようになる。ここに貸家業界が、賃貸住宅を非課税とするように働きかける理由があり、早い話が、居住用建物の家賃の非課税は、実は貸家業の収入の低下防止が目的であるといえる。

一方、消費者の立場から見ると、実は賃料として出せる予算が一定水準なのであれば、消費税があろうとなかろうと、入退室を繰り返すうちに、需給で決まる税込家賃はいずれ元的水準に近づくと予想され、長期的には負担増にはならないと考えられる²⁰⁵。したがって、居住用不動産の賃貸が非課税となっているのは、実は極めて賃貸人側の発想であると思われ、ここに「居住用不動産の税負担の軽減の要請」というものは存在しないように見える。

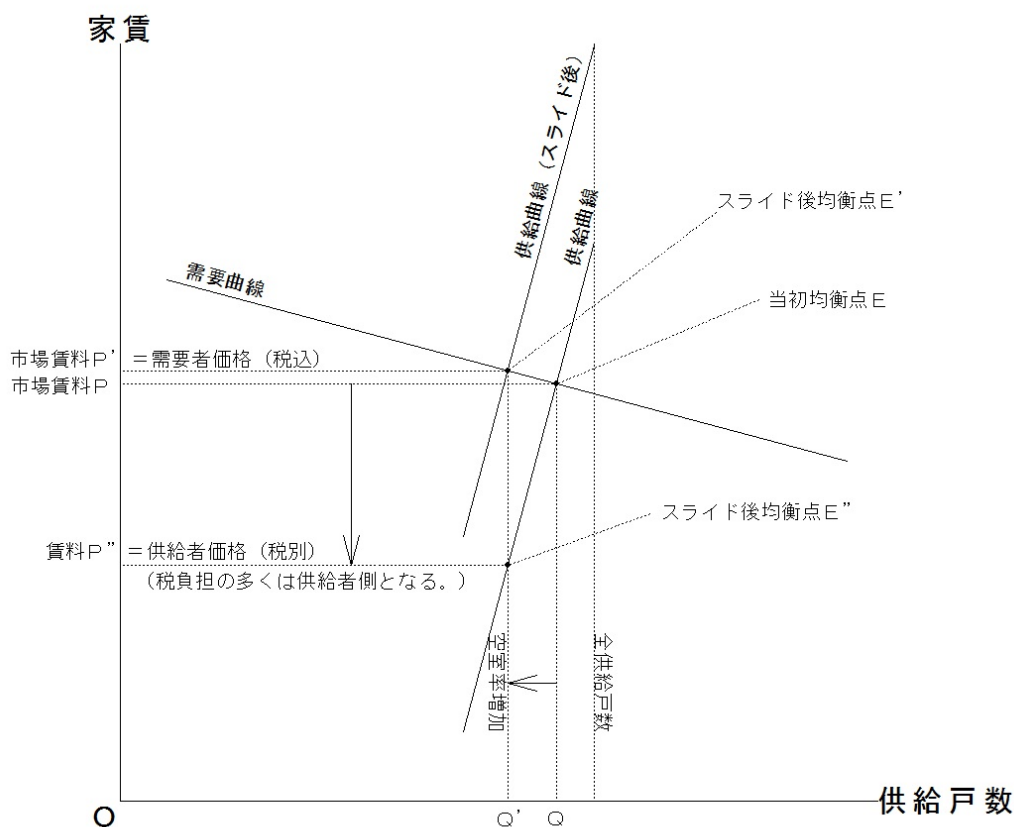
更に、現行消費税法は、「産業経済に対して中立的（一中略一）であること」²⁰⁶を原則と

²⁰³ 貸家の供給の価格弾力性は低く、賃料水準がどうであれ供給戸数が突然大幅に増減することはない。従って経済学的には、供給状況が固定的（すなわち供給曲線が垂直に近い）な状況で、消費税の課税によって、供給曲線が上方にスライドしても、一定水準の家計によって形作られる需要曲線（消費税の導入前後で動かない）との均衡点（すなわち市場における新規家賃）は、消費税導入前とほとんど変わらない（または供給曲線が完全に垂直ではなく、やや傾いているという意味では、若干家賃が上昇し、若干空室率が増える。図3-3のEからE'へ均衡点のシフト）と分析することができる。この意味で、消費者の負担はあまり変わらない一方で、貸家業の収入は減少する。（このような間接税の市場への影響については、ミクロ経済学の部分均衡分析における「租税の帰着問題」として知られており、本稿の分析においては、麻生良文『ミクロ経済学入門（初版）』（ミネルヴァ書房、2012年）53～55頁、ポール・クルーグマン（Paul Krugman）ロビン・ウェルス（Robin Wells）『ミクロ経済学（第2版）』（東洋経済新報社、2017年）243～246頁、保坂直達「消費税の政治経済学」経済評論38巻7号（1989）20～25頁を参考にした。）

²⁰⁴ 図3-3の（市場賃料P×供給戸数Q）で計算される領域から、（賃料P'×供給戸数Q'）で計算される領域へと、パイが縮小する。

²⁰⁵ 家賃が課税取引であれば、仕入税額控除も利くため、コスト側のプッシュ要因もない。

²⁰⁶ 税制調査会・前掲注51）38頁（第二 四 4（1）間接税改革の検討基準）



(図 3-3) 家賃市場と消費税 (部分均衡分析)

していることからすれば、産業のうち、不動産賃貸業を優遇し、その他の産業の課税を維持するのは、「産業経済に対して中立的」とは言い難い²⁰⁷。

そもそも不動産使用の対価である住居費というものは、確かに生活必需的な側面もあるが、相当な幅で選択的な消費支出であり、高所得者の住む住宅と低所得者の住むそれとでは天地

²⁰⁷ 供給側が非弾力的である点は他の産業に比べて特殊要因ではあるが、それはあくまで相対的な問題であり、不動産賃貸業であっても儲かると思えば参入し、その反対であれば退出するので、長期的に需給は調整され、基本的には大きな問題ではないはずである。消費税導入当初の消費税分の価格上昇に伴うショック（市場への影響）は全産業共通のものであり、仮に長期的な需給調整を待つというのであれば、恒久的非課税政策よりも、時限的な軽減対策のほうが、産業中立的であり、公平であったと思われる。ただし、賃貸借契約は、特に賃料に関して紛争となることも多く、告知期間として十分な時間を取り、消費税制度が浸透する時期を待って段階的に適用していくなどの、慎重な対応の検討が必要であることについては認めるものである。いずれにせよ、これらは過渡的な問題であり、今に続くような問題ではなかった可能性が高い。同じような賃貸借契約で、一般消費者と不動産オーナーの間で締結される駐車場賃貸借契約については、ほとんどの場合消費税込みとして運用され、既に完全に定着しており、同様に居住用不動産への消費税の課税も定着していた可能性が高い。

の開きがあるものである。消費者の消費支出の内容と、所得の関係についてはエンゲルの法則（Engel's Law）が広く知られているが、これは食費と所得の関係を言っているのみならず、その他の消費支出と所得との関係にも言及している。いわく、食費については「食費が消費者家計の総支出中に占める割合は、所得の低い階層ほど大となる、という規則的な関係がみられ」²⁰⁸としている。そして、住居費については「住居費の支出割合は、はじめは減少するが、ある限度をこえると同一割合にとどまるかまたは増大する」²⁰⁹としている。所得と住居費の関係については、エンゲルの法則を修正したシュワーベの法則もあるが、これは「所得の増加がある点をこえると、住居費に支出される割合がわずかではあるが減少する」²¹⁰というものであり、ある点・ある限度以上の時の増減のシナリオを変更しているほかは、住居費と所得の間には、基本的に比例的（proportional）な関係があることを認めるものであり、各法則ともに言っていることに大きな違いはない。

生活実感を込めてこれを説明するとするならば、どんなにお金持ちであっても、一日三食程度しか人間の能力として食事できず、食費について贅沢をすることとしても、よりおいしくより健康的な食事をするという程度であり、その伸び代は限られている。これに対し、住居費については、より便利な立地、よりステータスの高い立地、より広くより快適で、施設やサービスが充実した住まい等々へと、無制限にグレードを上げていくことができ、ほとんどの場合には、所得と比例的な関係²¹¹を形成しているものと思われる。

エンゲルの法則をもとに、仮に所得 1,000 の人 A と、所得 2,000 の人 B の各消費支出を試算してみると、A の食費は 300 であるのに対して、B の食費は 400、A の家賃が 250 であるのに対して B の家賃が 500 程度であると考えられる（図 3-4 参照）。ここで、低い税率を維持して課税ベースを広く取り、3%の消費税が食費、家賃ともにかかる場合を計算すると、A の負担する消費税は $550 \times 3\% = 16.5$ 、B の負担する消費税は $900 \times 3\% = 27$ となる。そして、今度は家賃を非課税として、食費のみに課税し、不足する税収分の課税として税率を倍の 6%とした場合の計算をしてみると、A の負担する消費税は $300 \times 6\% = 18$ 、B の負担する消費税は $400 \times 6\% = 24$ となる。A の負担する消費税が 16.5 から 18 に増えたのに対して、B の負担する消費税は 27 から 24 へと逆に減ると予想される。

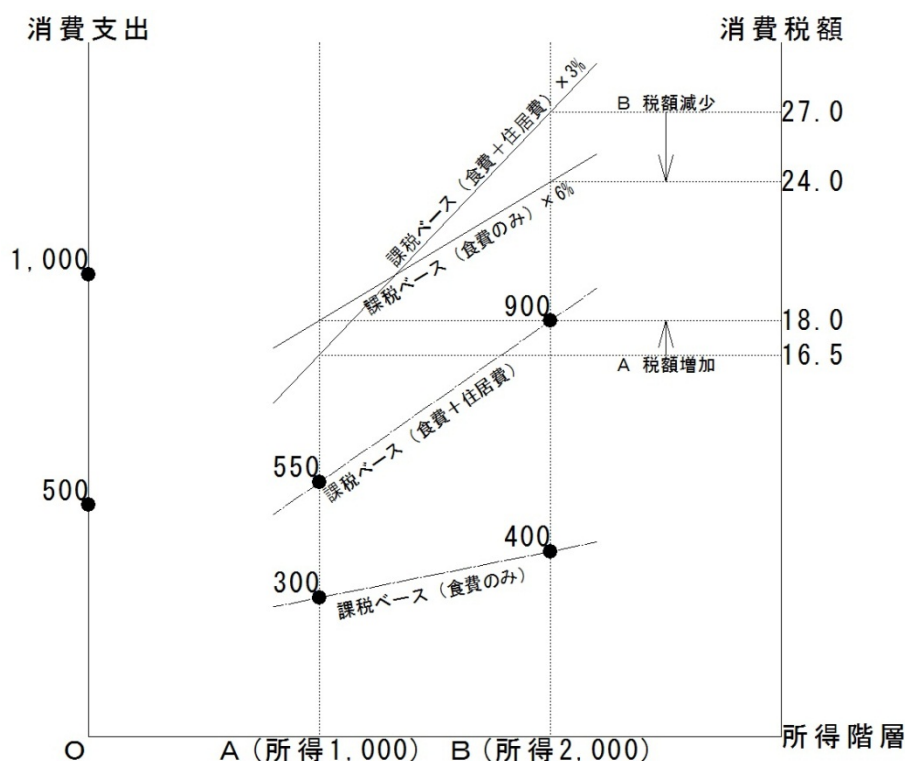
²⁰⁸ 都留・前掲注 82) 25 頁

²⁰⁹ 都留・前掲注 82) 26 頁

²¹⁰ 千種義人『新版経済原論（初版）』（慶応義塾大学出版会、1993 年）66 頁。

²¹¹ 適正な家賃は給与の 2~3 割程度と言われることが多いのも、このような考え方を反映しているものといえる。反対に、食費は給与の何割が適切かということは、普通言われない。食費については「貧しくとも、健康のために食費は削るな」と言われる程度であろう。

こうしてみる限り、住居費関連への消費税の課税は、スーパーで買う野菜や米といったもののへの課税に比べて、逆進性に対する問題は相対的にかなり少ないことが分かる。そしてこのような関係性をきちんと踏まえれば、居住用不動産に対する優遇の要請というものが、内容的に正しいとはいえず、一般の消費者においても、消費税の内在的欠陥である逆進性が増してしまうという意味で、住居費関連を非課税にするメリットはあまりないものと思われた。



(図 3-4) 家賃の課税ベース除外による所得階層別税負担の影響予測モデル

第 6 節 土地非課税の根拠に関する理論的考察の小括

本章においては、前章で確認してきた導入時の各議論につき、丁寧に検証を行い、必要に応じて反論しつつ、土地取引の本質に迫るように議論を進めてきた。その際に、土地というものの物理的な側面と、経済的な側面とを概念的に分離して捉え直し、それぞれを「ハードとしての土地」と「ソフトとしての土地」という表現を用いて各議論に組み込んで検討を行った。このような議論は、先行研究の中で、沼田教授の研究において類似の構成がみられたが、必ずしも世の中で熟成をみた議論の方法ではないため、今の段階ではまだまだ試論ということになるであろう。しかしながら、土地という他に類似する財があまりないものを対象に議論を行う場合には、その本質に迫る一つの方法として有効であったものと思料する。

議論の眼目としては、まず「資本移転」あるいは「資本取引」であるから非課税という話（第1節）、そして「消費しない」あるいは「消費税の性格になじまない」という話（第2節）、有価証券の取引との比較（第3節）、「不課税ともいうべき」という表現についての考察（第4節）の4テーマを中心に議論したが、過去に用いられ、非課税根拠とされてきた説明は、いずれもが根拠に乏しいものと思われた。

また、土地の取引の課税制度に関する先行研究として、金子宏名誉教授、中里実教授、志賀櫻弁護士、沼田博幸教授の四名の研究の検討を行った。このうち沼田教授は土地課税を非とする立場であり、ほかの三者は土地課税を是とする立場であった。本稿では、非課税については各方面からみて根拠が薄いと考えられたことから、沼田教授の研究については批判的なものとならざるをえなかったが、逆方向の研究についても検討することで、議論の内容は深まったものと思われる。

これらの議論を総合すると、土地の非課税制度は、理論的には根拠に乏しい状態で導入された制度と思われ、実際には政策的な制度としてしか説明できないものと判断された。したがって、土地の取引を全面的に課税取引とすることに、理論上の障害はみられず、我が国の消費税法の課税ベースとして取り扱える可能性は、大いにあるものと考えられた。

第四章 土地非課税制度のもたらす価格歪曲効果に関する考察

「租税法においては、解釈論と立法論・政策論が密接に関連しており、法律学の中に経済学の成果を正面から取り入れることが求められる」²¹²とされる。消費税法も例外ではない。本章では、現行消費税法の規定する土地の非課税政策を継続することによって、不動産の取引価格が歪んでいくこと（価格歪曲効果）を経済学的に検討する。普通、不動産は土地と建物等からなる、複合不動産の状態で取引されるが、消費税法上、土地は非課税であり、建物は課税である。この課税取引と非課税取引、あるいは標準税率の取引とゼロ税率を含む軽減税率の取引が隣り合わせて取引される状況下では、より低税率の方向へと経済活動がシフトするものと予測され、不動産の取引においてもこれは一部現実に見られる経済行為となっている。この行為は、具体的には取引価格の内訳価格の調整・操作等によって行われるが、具体的にどのような誘引に基づく行為であり、結果としてどのような影響があるのかを明らかにする。なお、厳密な計算には複雑な計算式等が必要な場合もあるが、本稿ではできるだけシンプルなモデルを用い、簡易な数値や、グラフの多用で分析を行う。

第1節 分析モデルの概要と、第1の誘引による価格操作

1. 分析モデル（価格操作モデル）の概要と分析の仮定

本章では、企業によって、最終消費者に対して不動産が供給されるときにおける価格操作を研究する。分析の方法としては、次頁の図4-1に示すような簡易な経済モデルを置いて、それを操作して分析を行う。

簡易な分析を実現するために、ここで下記の11個の仮定を置く。

（仮定①）企業は建売住宅を売る不動産分譲事業を営んでおり、仕入税額控除の方法は、個別対応方式（消費税法第30条第2項第1号）を選択し、共通対応仕入税額の配分には課税売上割合を用いる。

（仮定②）企業の課税売上高が5億円未満かつ課税売上割合が95%を超えると、課税仕入れの全額控除が可能になる（消費税法第30条第1項、同法同条第2項）が、本件分析モデルではそのように控除可能な課税仕入が、95%を境に不連続となる場合があることを無視し、課税売上割合での共通対応仕入税額の配分が、課税売上が100%になるまで連続的に続くものとする。なお、これは単なる作図上の要請であり、結論に大きな影響はないと考える。

²¹² 中里ほか・前掲注131) 3頁。

(仮定③) 消費税への最適化対応を考えない場合の、当初の企業の販売価格の配分行動は、土地価格 50 (図 4-1 の左縦軸上の 50)、建物価格 50 (同図右縦軸上の 50) とする。企業の売上高は、この非課税売上の土地 50 と課税売上の建物 50 の合計 100 のみであり、免税売上等の他の売上はないものとする。

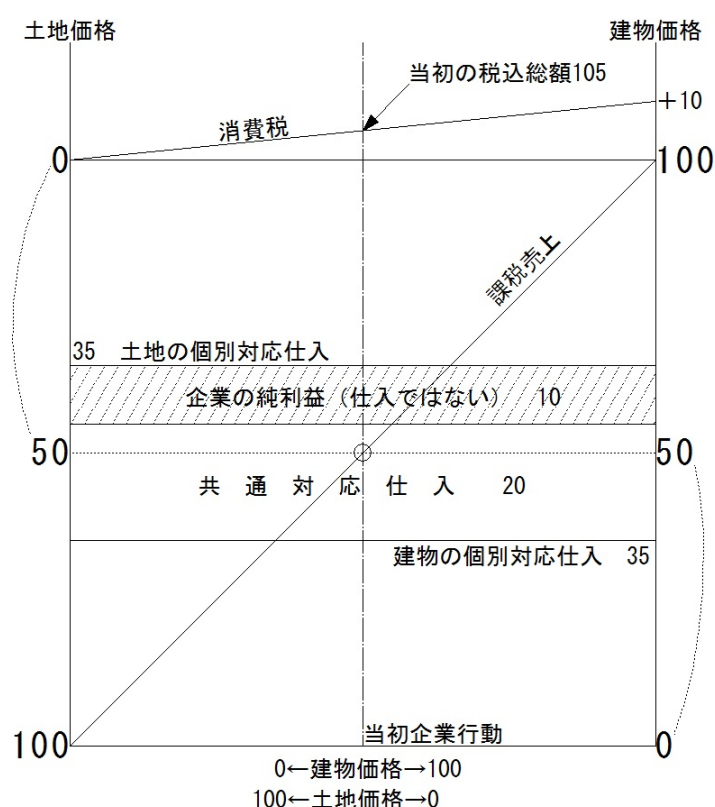
(仮定④) 課税売上 (建物 50) のみに対応 (個別対応) する課税仕入は、建設費用等 35 とし、期ズレの問題等は生じないものとする。

(仮定⑤) 非課税売上 (土地 50) のみに対応 (個別対応) する仕入は、非課税仕入である土地 35 のみとし、土地に個別対応する課税仕入はないものとする。

(仮定⑥) 販売総額は 100 であり、個別対応の仕入は 70 (土地仕入 35 + 建設費等 35) であるため、このビジネスでは 30 の粗利益があるが、この粗利益のうち、企業の純利益は 10 (図 4-1 の斜線ハッチの部分) とし、共通対応仕入 (一般管理費等) は 20 とする。共通対応仕入は全て通常の課税仕入とし、非課税仕入・不課税となる人件費・特殊な経理が要求される交際費等は、このモデル内では存在しないものとする。したがって、共通対応仕入はすべて、課税売上分と非課税売上分に、売上割合に従って配分されることになる。

(仮定⑦) 共通対応仕入のうち、非課税売上 (土地) に配分される分は、仕入税額控除が利かない (消費税法第 30 条第 2 項) ため、その分の税負担につき販売価格に転嫁される可能性があるが、本分析では消費者へのその分の税負担の価格転嫁はできない (つまり企業が負担する) ものとする。

(仮定⑧) 消費税の負担等の分析については、基本的に課税ベースの確認を中心とし、できるだけグラフ (図) をつかって確認する方法をとる。課税ベースの確認まで行えば、税額については税率をかけて計算するだけであり、両者は実質的に同じことだからである。



(図 4-1) 不動産販売における価格操作の経済モデル

(仮定⑨) 税率は、計算の便宜から 10%とする。

(仮定⑩) 企業は通常の課税事業者とし、簡易課税・免税等の制度は本分析の考慮外とする。

(仮定⑪) 建売住宅市場では、すでに長らく消費税が課されて、市場で定着しており、「租税の帰着問題」については帰着済みとして議論する。

最初に簡単に、本経済モデルを解説すると、図 4-1 の左縦軸は、土地価格を示しており、上が 0 で下が 100 である。土地価格が 100 になるときは、建物価格は 0 になると考えている。右縦軸は、建物価格を示しており、建物価格が 100 になるときは、土地価格は 0 になる。本モデルの中央にある垂直の一点鎖線は、消費税について最適化する考えを持たない場合の、当初の企業行動を表しており、右斜め 45 度線で示した課税売上の線との交点（図 4-1 の中央の白丸）で、土地建物価格が決まる。そして、いま、当初企業行動では、課税売上 50（建物）、非課税売上 50（土地）である。税率は 10%であるので、販売価格の税込総額は、ここでは 105（土地 50+建物 50+建物 50×10%の消費税）となる。このあと、企業は垂直の一点鎖線を左右にスライドさせて、土地、建物価格の配分の調整を行う。

2. 第 1 の誘引による価格操作（申告納税額の減少を利用した価格戦略）

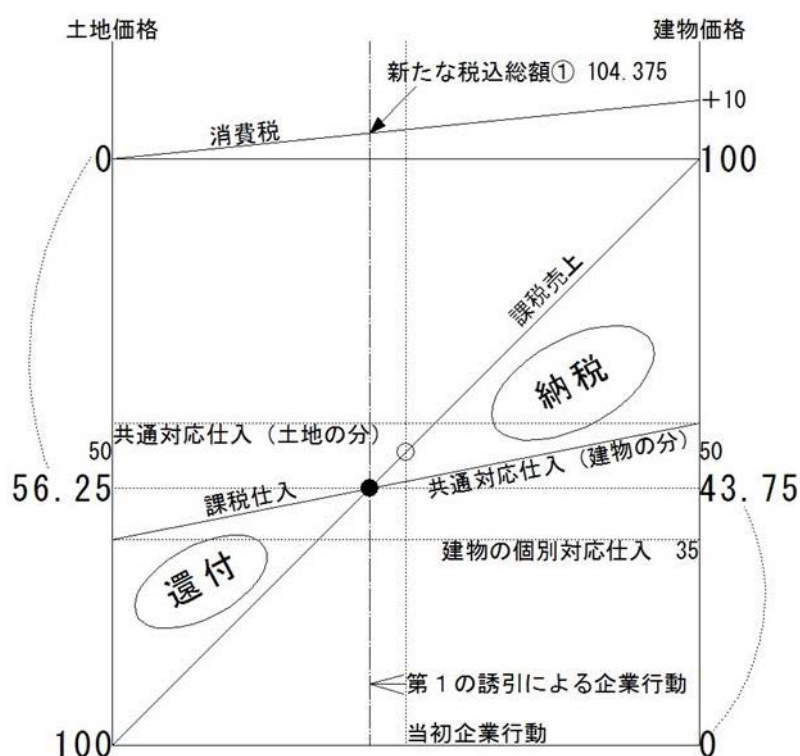
企業は、現行の土地非課税の税制のもと、消費税の申告納税額の減少を考える。納税額の減少を通じて、企業はコスト負担を一切することなく、商品価格（消費税込販売総額）を引き下げることができ、不動産販売における価格競争上、有利だからである。

当初、50 対 50 であった土地建物の比率を変えて、建物の売上価格を下げると、課税売上が下がる。次頁の図 4-2 の左下から右上に伸びる 45 度線が課税売上 TS (Taxable Supply) であり、本件では建物価格と同じである（TS=建物価格）。建物の個別対応仕入 DT (Direct attribution for Taxable supply) は 35 であり、土地建物の価格割合に関わらず、固定的であるので、これを図 4-2 に水平の点線にて示している（DT=35）。

共通対応仕入 20 は、その総額から、課税売上の割合に応じて配分（消費税法第 30 条第 2 項第 1 号）され、建物に配分される分は、課税売上割合が減少すると、その配分額も減少する。そのため、共通対応仕入のうち建物に配分される分 AT (Apportionment for Taxable supply) を示す直線は、課税売上を示す 45 度線と同じ、右上がりの直線となるが、課税売上 TS が 0 から 100 まで価格を変える間、AT は、0 から 20 しか変化しないため、傾きは 5 分の 1 と緩くなる（ $AT=TS \times 0.2$ ）。

これら、建物の個別対応仕入 DT と、共通対応仕入のうち建物の分 AT を合計したもの（DT

+AT) が、図 4-2 に「課税仕入」として示した右上がりの直線である。先記の式にあてはめて考えると、図上で「課税売上」の線が上にあって、「課税仕入」の線が下にある領域（図 4-2 の黒丸よりも右上の領域）が、企業が「納税」をしなければならない価格設定行動であり、その逆が、企業が「還付」を受けられることができる価格設定行動となる。



（図4-2）第1の誘引（申告納税額の減少を利用した価格戦略）

いま、企業はもとの 50 対 50 の価格設定（図 4-2 の白丸）を離れ、課税売上である建物の価格を減らすとする。納税額計算上の課税ベースは、「課税売上－（建物に個別対応する課税仕入＋共通対応仕入のうち建物の分）」であるから、これを先述の記号に直すと $TS - (DT + AT)$ となり、納税額を減らすにはこの式がゼロになれば良いことになる。

そうすると、 $TS - (DT + AT) = TS - (35 + TS \times 0.2)$ であるから、 $TS - (35 + TS \times 0.2) = 0$ となる様に TS を決めれば良い。 $TS - 35 - 0.2TS = 0.8TS - 35 = 0$ 、つまり $0.8TS = 35$ であるから、 $TS = 43.75$ となる。したがって、建物価格を 43.75、土地価格を 56.25 とすることで、申告納税額をゼロとすることができる。そこで、企業は少し左に行動線（垂直一点鎖線）を移し、図 4-2 の黒丸の位置まで来ると、丁度課税売上と課税仕入れの額が同じになるため、この時点で、この企業の消費税の申告納税額がゼロになる。この分析でみる限り、この程度の内訳価格の操作は、比較的容易にできそうである。

そしてこのとき、若干ではあるが税込総額が減少する（図 4-2 の新たな税込総額①）。本分析モデルで 0.625 ($5.000 - 4.375 = 0.625$) の消費税額の減少であるが、仮にこの土地建物が販売総額 3,000 万円であったとすると、本来 150 万円の消費税負担が予定されるところ、187,500 円の消費税額減少があり、価格を少し操作するだけで、消費税額を 150 万円から、

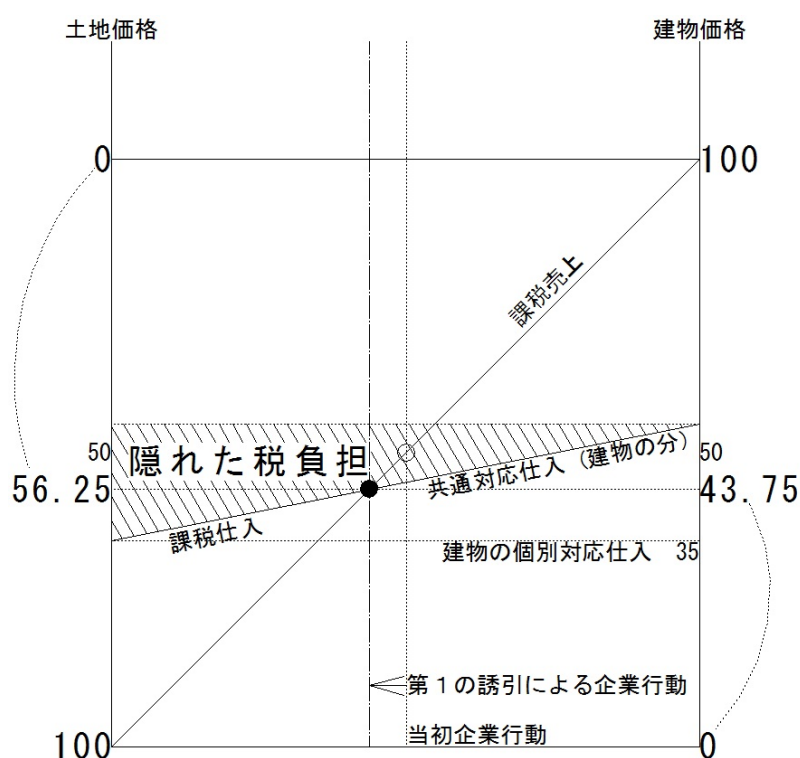
130 万円強に落とすことができた。この約 20 万円の金額の変化は、消費者からみれば販売総額の減少、課税庁からみれば税収の減少になる。

第 2 節 隠れた税負担と第 2 の誘引による価格操作（企業負担モデルのケース）

1. 隠れた税負担の存在

企業は、前節の価格操作によって、表面上の納税額（消費税申告における納税額）をゼロとし、それを利用して税込総額の減少に成功した。

しかしながら、非課税売上である土地の価格を増やしてしまったことから、共通対応仕入のうち、土地の分（建物の分を除いた残り）については、仕入税額控除が遮断され



（図4-3）隠れた税負担
— 企業負担モデル —

ない隠れた税負担となって企業側に課税負担が残った（図 4-3 の斜線ハッチの部分）。

我が国の消費税法における、非課税の取扱いは、消費税法第 30 条第 2 項に定められているが、「ここにいう非課税（exemption）は、売上税額がかからず、当該売上に関する仕入税額控除を利用できないことを意味する。国によってはこれを『input taxation』と呼んで、隠れた VAT が埋め込まれていることを明示することもある」²¹³とされるとおり、非課税の売上に対応する共通対応仕入については、仕入税額控除ができない。引用文に示した「隠れた VAT」と同じ意味であるが、本分析ではこの分の税負担につき、「隠れた税負担」²¹⁴として図上に示し、企業活動への影響を検討してみたい。

²¹³ 増井良啓「日本の消費税はどこへいくか—国際比較からの展望」日税研論集第 70 号（日本税務研究センター、2017 年）530 頁。

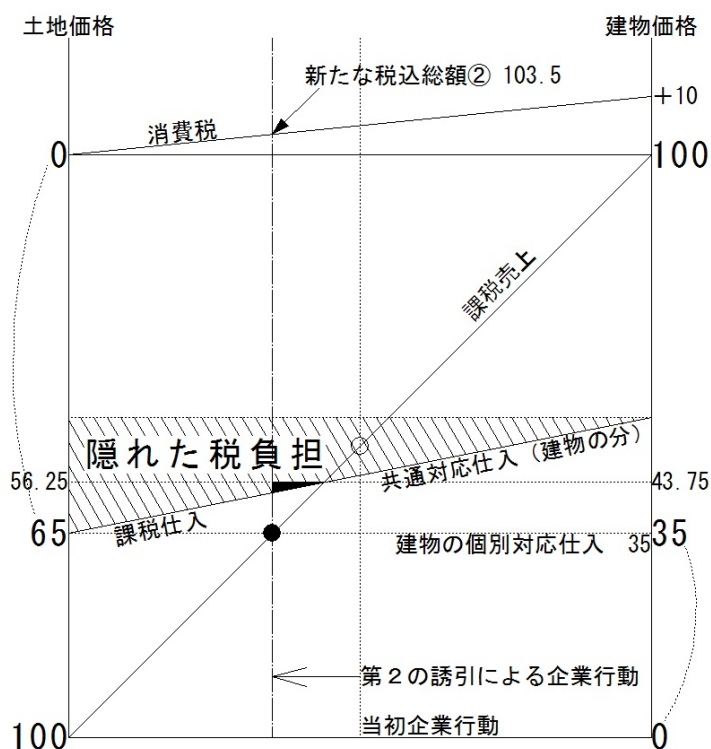
²¹⁴ 西山由美教授は、西山由美「金融セクターに対する消費課税」『租税法と市場（初版）』（有斐閣、2014 年）303 頁にて、これを「隠れた消費税」と表現している。

2. 第2の誘引による価格操作（還付制度を利用した価格戦略）

「隠れた税負担」を負担した状態で、企業は、さらに建物の取引価格を下げる。すると、建物価格（課税売上）を下げることで、課税仕入れを下回り、還付金を得ることができる。（図4-4の黒丸）そしてさらに、税込販売総額の低減に成功した

（図4-4の新たな税込総額②）。

しかし、企業はこのようにして還付金を得ても、顧客から受け取る消費税も減っているため、前節で納税額がゼロになったときに比べても、課税上の計算でキャッシュフローがプラスにな



（図4-4）第2の誘引（還付制度を利用した価格戦略）

— 企業負担モデル —

るわけではない。前節でみた「納税額をゼロにする」という場合でも、課税庁に納税する消費税は、もともと顧客から支払われて預かっていたものであり、実は企業の課税上のキャッシュフローにはプラスの影響も、マイナスの影響もない。結局、還付によって実際に企業が得るのは、図4-4の中央の黒い三角で示したように、売上に係る消費税からは回収できない「隠れた税負担」の増加、ということになる。この「隠れた税負担」は、文字通り課税計算上には現れず、隠れているが、損金等に振り替わって企業の損益計算上のマイナスとなる²¹⁵。

企業は、税込販売総額の低減に成功したが、それによってどの程度競争上の優位に立てるかには未知数である。その反面で「隠れた税負担」は確実に計測可能な金額で企業の損益にマイナスの影響をおよぼす。こうなると、結論として、この価格戦略は、企業にとって有利か不利かは、一義的には分らない。

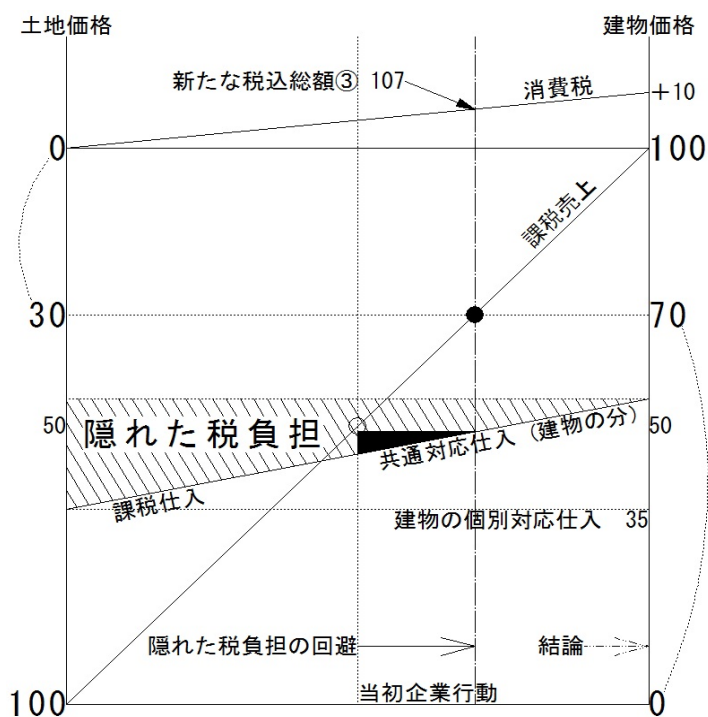
²¹⁵ 本稿の「隠れた税負担」に相当する、仕入税額控除の利かない課税仕入れに係る消費税は「控除対象外消費税額」と呼ばれ、その仕入れの性質によって複数年にわたる均等償却、資産の取得金額に算入、経費項目に加算、租税公課等として損金算入など、実務上いくつかの処理方法に分かれる。この点、本分析では租税公課として損金算入すると考えている。

3. 隠れた税負担の全回避

上記2で分析した結果として、隠れた税負担の増減まで考えれば、建物価格割合低減による価格戦略の効果は「一義的には分からない」であった。ここで、このモデルの枠組みのまま、企業が「より租税回避的である場合」を考えてみたい。企業がより租税回避的である場合には、販売総額が上昇し、競争上不利かもしれないが、課税売上である建物価格を増やして、「隠れた税負担」をすべて顧客へ転嫁しようとする²¹⁶。課税売上割合の高い通常のメーカーなどと同じような消費税負担をめざすという意味では、それほどおかしな戦略ではない。

課税売上から課税仕入を控除するという消費税の納税計算上では、企業の負担は重くも軽くもないということは既に述べているが、「隠れた税負担」は価格戦略によって重くなったり、軽くなったりする。

図 4-5 では、建物価格を当初の 50 から、70 に増加させているが、それによって図の中央の黒い三角部分（の高さ）に相当する隠れた税負担の回避に成功している。このモデルの理論上では、さらなる建物価格の増加を妨げるような障害はなく、結論として企業は、「全ての売り上げを、課税売上である建物にする」と考えられ、最終的に建物価格が 100 まで増加する。これにより企業は、全ての「隠れた税負担」を回避する。



(図4-5) 第3の誘引(隠れた税負担の回避)
— 企業負担モデル —

4. 企業負担モデルの結論

仮定⑦で、隠れた税負担について、土地の販売価格に転嫁できない（つまり企業が負担する）としたモデル（すなわち「企業負担モデル」）では、企業が「隠れた税負担」の増加と、

²¹⁶ 総額の変化が企業の競争力におよぼす影響は、本モデル外の事象であり、増加・減少、いずれの場合もその影響は未知数である。したがって、ここでは企業は、この未知数よりも、本モデル内で明らかになっている消費税の負担を回避するという設定としている。

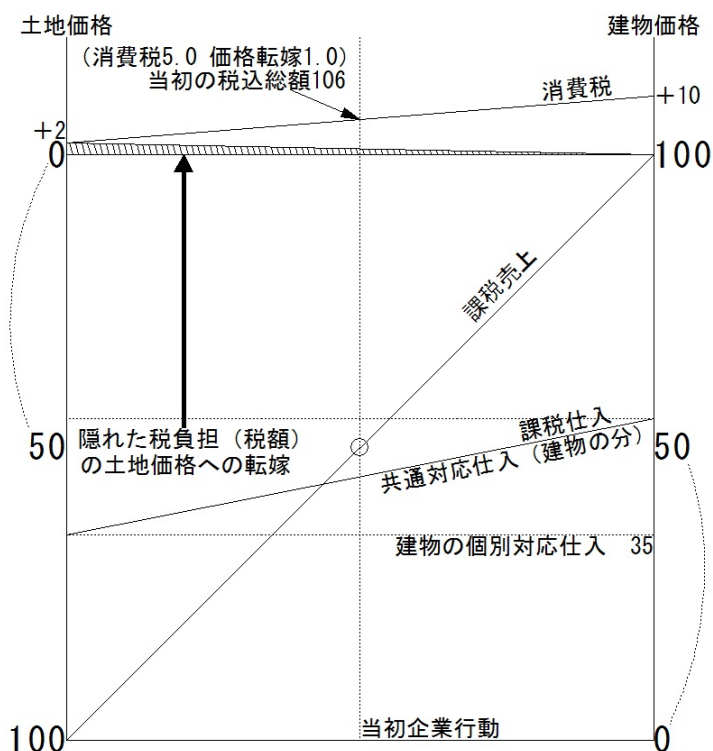
税込総額の低下について、企業にとってどちらが有利か判断できなくなることを理由に、「一義的にはわからない」と結論した。一方、確実に企業負担となる「隠れた税負担」の回避を優先する場合には「全て課税売上の建物にする」という結論も考え方としてはありえる。

第3節 隠れた税負担と第2の誘引による価格操作（顧客転嫁モデルのケース）

1. 価格操作モデルの修正（仮定⑦の変更）

ここで、これまでの仮定を一部修正し、仮定⑦について、企業は「隠れた税負担」を、土地価格に転嫁できるとするモデル（顧客転嫁モデル）を検討する。

なお、この仮定のもとでは、建物価格と土地価格とは、等量では変化せず、建物価格の変化量よりも、土地価格の変化量のほうが、隠れた税負担の転嫁に関する動きの分だけ若干ではあるが大きくなる。したがって、共通対応仕入の配分計算が複雑になり、課税仕入の線（建物の個別対応仕入と、共通対応仕入



（図4-6）不動産販売における価格操作の経済モデルⅡ
— 顧客転嫁モデル —

の建物に対応する分の積上げに対応する線）は、厳密には僅かに下に膨らむ曲線となる。ただし、この膨らみは、作図上もほとんど分からない程度と予想され、結論への影響は薄いため、本件分析では近似曲線として、これまで描いた傾き5分の1の直線のままとする。

図4-6では、もともと中心付近に課税標準として描かれていた「隠れた税負担」につき、図の上のほうに、税額相当分に換算されて、土地価格の一部に転嫁される構造とした（図4-6の消費税に当たる三角形の直下で、横に長細い斜線ハッチの部分）。このモデルでは、当初企業行動での価格のときに、すでに「隠れた税負担」の税額分が、土地価格に転嫁されており、当初の価格構成は、土地51、建物50である。また、価格が変化し、建物が100になると土地は0、建物が0になると土地は102（図4-6左上の+2を含む形）になる。

場合、当初 106（土地 51、建物 50、消費税 5）であった販売総額は、102（土地 102、建物 0、消費税 0）にまで下がり、4 の総額低減に成功した。分析上の数値は少ないが、仮にこの分析における 100 が 3,000 万円に相当するのであれば、120 万円分、販売総額が下がる。

第 4 節 経済モデル上の結論と、現実の価格操作の相違とその理由

1. 現実にもられる価格操作

現在、不動産の専門家の間で良く知られている企業の価格操作の方法は、「建物の原価ギリギリ付近まで建物の販売価格を下げる」というものである。前節まで複数の理論モデルを検討してきたが、この事実をベースにすると、まず企業は「建物価格を下げる」ということを躊躇せずに選択していることから、「顧客転嫁モデル」を選択しているものと予想される²¹⁸。

そして、顧客転嫁モデルをもとに企業行動を決定する場合、際限なく建物価格が下がるはずであるが、現実には「建物の原価ギリギリ付近まで」である。以下、その理由を検討する。

2. 理由①（消費税法施行令第 45 条第 3 項）

最も大きな歯止めとなっている可能税があるのは法規制である。消費税法施行令第 45 条第 3 項では、「事業者が課税資産の譲渡等（一中略一）に係る資産（以下この項において「課税資産」という。）と課税資産の譲渡等以外の資産の譲渡等に係る資産（以下この項において「非課税資産」という。）とを同一の者に対して同時に譲渡した場合において、これらの資産の譲渡の対価の額（一中略一）が課税資産の譲渡の対価の額と非課税資産の譲渡の対価の額とに合理的に区分されていないときは、当該課税資産の譲渡等に係る消費税の課税標準は、これらの資産の譲渡の対価の額に、これらの資産の譲渡の時ににおける当該課税資産の価額と当該非課税資産の価額との合計額のうちに当該課税資産の価額の占める割合を乗じて計算した金額とする」²¹⁹と定められている。

まず「合理的な区分」を要請し、合理的ではないと判断されるときは、「譲渡の時ににおける」各資産の「価額」によって割合計算した金額「とする」と規定されている。末尾の「とする」については「合理的な理由があれば、それに従わないことも許容されるという趣旨」²²⁰と理解されるが、逆にいえば合理的な区分がされていない場合には規定に従わなければならない

²¹⁸ 実際に細かな計算をして「隠れた税負担」の土地価格への転嫁が行われているかは不詳であるが、感覚的に建物価格を下げて得をすると判断している理論的な根拠は顧客転嫁モデルとなる。

²¹⁹ 傍点は筆者加筆による。

²²⁰ 林修三『法令用語の常識（第 3 版）』（日本評論社、1975 年）51 頁。

ということでもある。

では、まず「合理的な区分」とは何かということであるが、これに係る通達（消費税法基本通達 10-1-5）では、「所得税又は法人税の土地の譲渡等に係る課税の特例の計算における取扱いにより区分しているときは、その区分したところによる」とされており、合理的な区分については、法人税法へ委任して判断することも可としている。そして、委任先の法人税法については、合理的な価格に関する通達（租税特別措置法関係通達（法人税編）62 の 3（2）-3）が出されており、特に建物の合理的な価格については注書きにおいて「例えば、建物の建築費の額又は購入価額（当該建物の建築又は購入後に要した施設費その他の付随費用の額を含む。）に通常の利益の額を加算した金額を建物の譲渡対価の額としているときは、相当と認められる価額とする。」と記述されている。

果たしてどのくらいが「通常の利益」になるかは別の問題として残るとしても、この文面からは、少なくとも原価に対して加算的な処理であることが要請されると読み取ることができる。したがって、法人税法上の収益の額の認識としては、企業が「原価割れ」で建物を販売したときには「合理的な区分」がなされたとはいえないと考えていることが分かる。この記述はあくまで法人税法上の課税庁側の統一的解釈ではあるが、一定の社会通念を明文化したものであると理解すれば、消費税法上の区分においても同様に重要な観点であろう。

そして、後段の「譲渡のときにおける（一中略一）価額」とは、通達（消費税法基本通達 10-1-5）上、「それぞれの譲渡に係る通常の取引価額を基礎として区分すること」（傍点筆者加筆）とされており、「通常の取引価額」とは、すなわち時価をいうと考えられるため、土地建物それぞれの時価を基礎に区分することが要求されると理解することができる。

まとめると、企業が土地建物を同一の者に譲渡するときには、合理的な区分によって販売総額を課税資産と非課税資産とに分けなければならないが、建物の建設原価を下回るような価格で区分すると、消費税法施行令第 45 条第 3 項によってその区分が否定され、土地建物それぞれの時価を基礎に区分することが要求されることになる。企業としてはあえてこの規定に反する行動をして、価格割合が問題になることを避けるのは当然とも思われる。したがって、経済的合理性からいえば建物価格は限りなく低くなることが予想されるところ、消費税法施行令第 45 条第 3 項が建築原価付近での歯止めとして機能しているものと思われた。

3. 理由②（顧客や融資との関係）

法規制以外に考えられるのは、不特定多数の第三者顧客（つまり消費税を軽減し、価格を

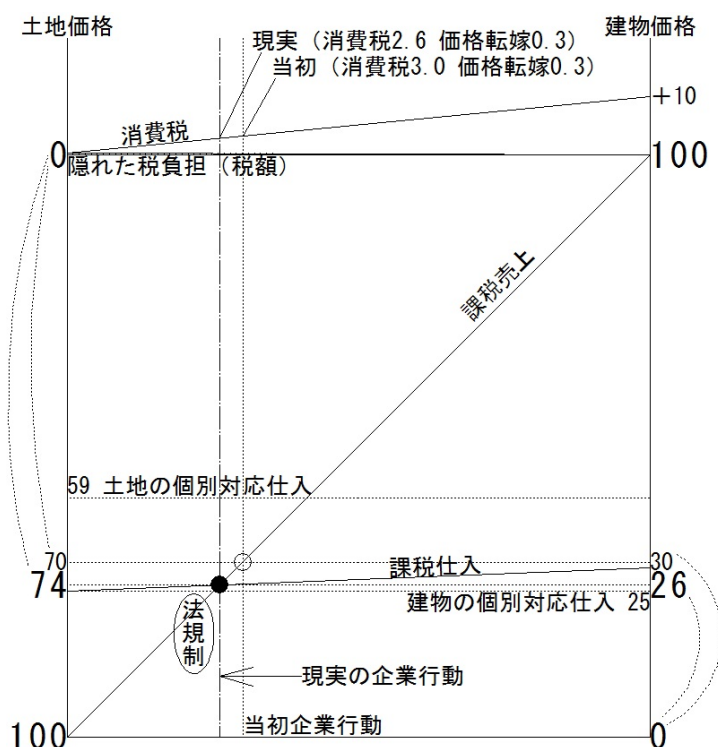
下げようとする企業の事情につき善意の相手方）に土地建物を販売するに当たり、建物価格について極端に安すぎる値段を付けてしまうと、欠陥住宅と思われてしまう可能性や、融資の点で、土地価格があまりに相場に比べて極端に高すぎると、審査上で問題が出る可能性などが考えられる。しかしながら、法規制に比べると企業の価格操作への影響の程度（特に歯止めという意味で）は弱いものと思われた。

第5節 企業の価格調整戦略と、地価水準別の価格歪曲効果

前節までの検討をもとに、地価水準別の価格歪曲効果の強弱の比較を行う。現実の企業は、共通対応仕入が少ない（4～5%程度）という特徴があり、現実の企業の財務諸表をサンプルとして、顧客転嫁モデルへの各数値の落とし込みを行った²²¹。なお、ここでは地価水準の高い地域（土地 70、建物 30）と、地価水準の低い地域（土地 35、建物 65）を考えたが、建物の当初販売額を約 1,500 万円とすると、前者の土地建物の税別販売総額が約 5,000 万円、後者の同総額は約 2,300 万円となるため、それぞれを 5,000 万円モデル、2,300 万円モデルと便宜的に呼ぶ。なお、企業の価格調整行動としては、納税額がゼロとなる程度とした²²²。

1. 5,000 万円モデル

この価格帯では、図 4-8 に示すとおり、建物価格を動かせる領域は狭い。下げようとしてもすぐに前節で検討した法規制にぶつかる。当初、総額 103.3（土地 70.3、建物 30、消費税 3.0）であったところ、価格操作後は総額 102.9（土地 74.3、建物 26、消費税 2.6）²²³となり、税込販売総額は 0.4 だけ下がることになる。図上の 100 を



(図4-8) 現実の企業行動（5000万モデル）

²²¹ 東証1部（3291）飯田ホールディングスの完全子会社で、全国的に戸建住宅の開発と販売を手掛ける株式会社飯田産業の公表財務諸表平成23年4月期をサンプルとした。

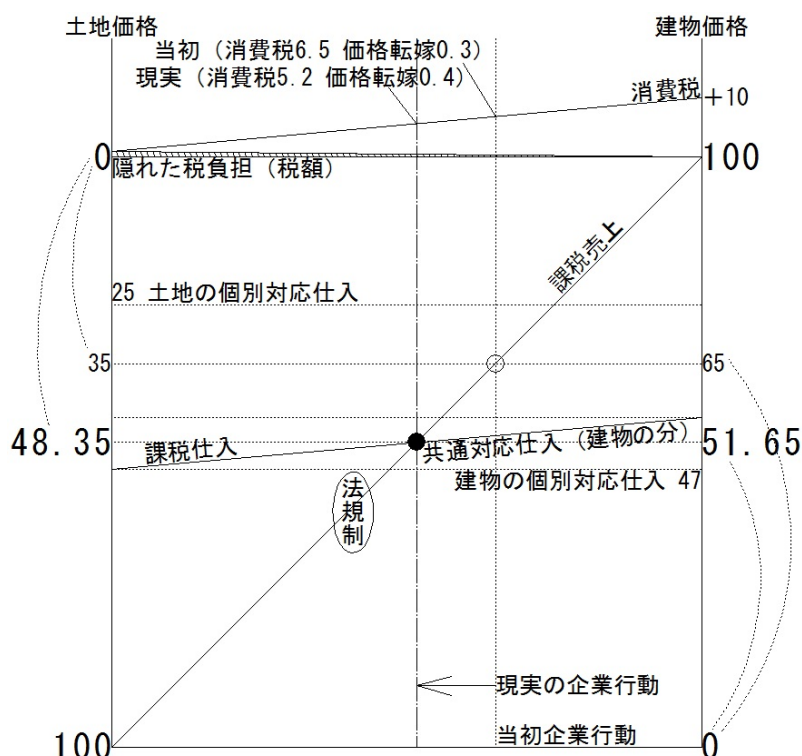
²²² 現実の企業は、共通対応仕入が少なく、納税額をゼロとする程度で原価にかなり近づく。

²²³ 土地価格には、隠れた税負担の価格転嫁 0.3 を含む。

5,000 万円とすれば、金額に換算してマイナス 20 万円となる。

2. 2,300 万円モデル

この価格帯では、図 4-9 に示すとおり、建物価格を動かせる領域が比較的広い。当初、総額 106.8(土地 35.3、建物 65、消費税 6.5)であったところ、価格操作後は総額 105.6(土地 48.75、建物 51.65、消費税 5.2)²²⁴ となり、税込販売総額は 1.2 だけ下がることになる。図上の 100 を 2,300 万円とすれば、金額に換算してマイナス 27 万 6 千円となる。



(図4-9) 現実の企業行動 (2300万モデル)

3. 地価別の価格歪曲効果の検討結果

以上の分析から、同じような価格調整行動であったとしても、地価別にその影響の程度が異なることが確認された。具体的には、地価水準の高い総額 5,000 万円の戸建住宅よりも、地価水準の低い総額 2,300 万円の戸建住宅のほうが、効果の割合だけでなく、金額ベースでも上回る効果を示した。前者を都心、後者を郊外とすれば、郊外の不動産のほうが、消費税の非課税制度を利用した価格調整戦略の効果が高く、土地非課税制度の価格歪曲効果も同様に高いといえる。

第6節 土地非課税制度の価格歪曲効果の社会経済への影響

1. 産業経済への影響

本章の経済分析では、最終的にある一定の線で法規制による歯止めが効いているものの、理論的には建物の取引から生み出される付加価値が、一部土地の付加価値計算の側に流れる

²²⁴ 土地価格には、隠れた税負担の価格転嫁 0.4 を含む。

ことを分析してきた。本稿ではこのような、非課税取引が課税取引から生み出される付加価値を吸い上げ、各構成要素の価格の構成割合を捻じ曲げてしまうという経済効果を、「価格歪曲効果」と呼んでいるが、これはまず、産業経済における中立性の面で問題がある。

すなわち本稿では、新築戸建住宅を分譲する産業について、売主である不動産業者が原価ギリギリに販売価格を操作する場合等を分析してきたが、実はこれは、業界内でのビジネススタイルによって影響の受け方が異なる状態にある。つまり、新築建物について、自社で施工を行うという場合には、材料費（材工の場合含む）や大工手間賃等が、原価の中心的構成要素になるのに対し、建物について全体的に外注するという場合には、仕入れた建物代金そのものが原価となる。当然、この二つの原価には差があり、内訳価格の操作の範囲（すなわち限界点）についても自ずと差が付くことになる。そして、一般的に工事部門を自社でかかえることができるのは、垂直的な統合がある程度進んだ中堅規模以上の不動産業者であり、小規模の不動産業者は、このような新築分譲住宅等の市場において、次第に価格競争力を失う結果になるものと思われる。

2. 課税制度への影響

価格歪曲効果の分析を通じて、土地を非課税としてしまうと、実は筆者を含めて多くの者が勘違いをしていたと思われる「建物についてはその付加価値に課税できる」という前提が、非常に危うい土台の上に成り立つ議論であることが確認された。

すなわち、まず課税庁の側で考えれば、このような価格歪曲効果によって、建物についても最終販売段階において土地と同様にほぼ非課税で販売しているのと同じような状態にまで歪曲され、その分の課税ベースを失うことになる²²⁵。つぎに納税者たる企業の側で考えると、このような複合的な課税制度に適応するためには、ある程度の内訳価格の操作は不可避であり、土地の非課税制度に対して、適切な価格戦略をとらずに放置することは、ライバル企業に比べて価格競争力を失う結果となる。したがって、制度適応的な価格戦略をとる以外に、企業側に選択肢はない。しかも、この問題は企業の節度やモラルの問題などではなく、課税取引と非課税取引とを一体化させたコンビネーション取引であることから来る、ごく自然な結論であり、基本的な制度設計の問題と考えるべき内容である。

諸外国では不動産について基本的には土地建物一体で課税・非課税を決している場合が多

²²⁵ 前段階までの消費税は顧客に転嫁された結果、課税できているが、最終段階の企業の生み出す付加価値部分はゼロに近くなってしまい、結局課税できない状態となる。

い²²⁶。我が国では、土地建物の分離と、土地の独立的非課税制度にこだわっており、これは諸外国に比べてある意味簡素な税制として考案されたのかもしれないが、現実には経理実務において煩雑な計算を要し、さらに企業戦略においてこのような内訳価格の調整が必要になる点から考えて、「簡素で分かりやすい」税制はまったく達成されていない。

3. 土地評価制度への影響

価格歪曲効果は、土地の取引価格にノイズを与えてしまうという点で、不動産評価制度の観点から看過できない問題を提起する。つまり、現行の土地税制は、地価公示や、都道府県地価調査等の公的評価制度によって求められた公的地価指標が、適正であるという前提に立っている。これらの公的評価制度は、基本的に市場で取引される多数の取引事例を観察し、分析した結果（つまりインプット・データ）を用いて、標準地等の評価を行い、その結果が一般に公表される（つまりアウトプット・データ）のであるが、インプット・データである取引価格が、本章の分析でみたとおり、課税制度の影響で不自然に動くのであれば、アウトプット・データである結果の妥当性も自然と損なわれるということになるからである。

公的評価制度においては取引価格についてアンケート調査を行っており、その結果に基づいて作成した取引事例データによって標準地等の評価を行っているが、回答は土地建物全体価格での一括回答である場合²²⁷や、本章で分析した様な課税合目的々な取引も多い。そのような価格の内訳が不明な、あるいは一般的にみて妥当ではない事例情報²²⁸については、ある程度主観的にならざるをえないという問題を含みつつも、調査担当者である不動産鑑定士等の判断によって、配分しなおすことができる仕組みとなっている。つまり、評価制度上では、このような課税制度から生じる取引価格の歪みについても、一定の担保がなされているのであるが、実際の評価実務においては「相応に重視すべき」とされているアンケート価格（原始的資料）に対して、主観的な判断を入れていくことに躊躇する場合も決して少なくない。

²²⁶ そもそも Land という単語に、建物も含むと定義されながら制度設計がされている（英国 VAT、ニュージーランド GST など、本稿第五章参照）。

²²⁷ 現実の不動産は常に一体として取引されており、その内訳価格が不明なこともかなり多い。税務申告時には、必要上で内訳価格が出されるものと思うが、実は後付け的に、固定資産税評価額割りなどの暫定的な方法で取引価格を按分したものであることも珍しくない。したがって、価格割合というものは、特に買主側が最終消費者である場合には、基本的に意識の外にあるものといえ、購入動機に与える影響は、販売総額に比べて相対的な重要性は低いのが実態である。

²²⁸ 実際の評価実務において、取引事例を分析する際には、「消費税の軽減を図るために、土地建物の配分額を調整しているケース」もこのような一般的にみて妥当とはいえない事例情報の一例としてあげられている。

結果、さほど地域的に発展傾向にない場合でも地価が上昇傾向を示したり、また既に衰退傾向に入っている場合にも、なかなか地価が下がりきらないで横這い傾向で推移するというような問題が起きてくる可能性がある²²⁹。これは廻り廻って適正な地価に課税の根拠を置く税制自体の根幹にも影響することになる。したがって、本章で取り上げた問題は、税務担当者だけでなく、土地行政全般の基盤整備を担当している評価実務の担当者等においても、内容について正確に把握しておく必要があるものと思われた。

²²⁹ 特に第5節で検討したように、特に地価水準の低い地域に影響するおそれ大きい。

第五章 諸外国の付加価値税制度との比較

本章では、諸外国における土地取引に係る付加価値税制度の検討を行う。「VAT の国際比較の上で現在、標準的な見方になっているのが、伝統的 VAT (traditional VAT) と現代的 VAT (Modern VAT) との対比である」²³⁰とされている。本稿では、伝統的 VAT として EU 指令をもとに国内法として整備されてきた英国 VAT を、そして現代的 VAT として比較的新しく付加価値税制度を取り入れたが、「広い課税ベースと単一税率の維持」²³¹に際立つ特色を持つニュージーランド GST をとりあげて研究を行う。なお、本稿の議論の観点からは、各制度における土地の取引を中心とした不動産取引関連制度を検討の対象とする。また、英国 VAT は、EU 指令の枠組みのもとで国内法として整備されてきたものであることから、EU 指令の内容にも事前に軽く触れることとする。

第 1 節 英国 VAT における土地の取引に関する課税制度の検討

1. EU 指令 135 条を中心とした不動産取引規定の概要

本稿の執筆時点で英国は EU からの離脱を既に決定しており、目下、離脱条件の交渉が続いている。したがって、今後は EU の枠外に離れていき、その法体系も独自性を強めていく可能性がある。しかしながら、これまで四十数年の長きにわたり EU 加盟国であったことから、現在の英国の付加価値税制度は EU の枠組のなかで機能するように整備されてきたものであり、国内法として Value Added Tax Act 1994 (以下「VAT Act 1994」と略す) が整備されるに当たって、EU 指令等に準拠することが求められてきた。

したがって、英国の付加価値税制度の中身に入る前に、一度 EU の付加価値税制度を概観しておきたい。EU は、加盟各国相互に経済的に強固に一体化されている関係で、租税法においても加盟各国間において相互のバランスが要求され、付加価値税制度においても最終的には加盟各国の国内法で整備されとしても、その前に EU 全体としての指針である EU 指令が定められ、加盟各国は基本的にそれに準拠した上で各国の事情に合わせた法整備を行うという仕組みとなっている。英国法における不動産取引関連の法制度はかなり複雑になっているが、その指針となっている EU 指令は比較的簡素な規定構造となっている。

²³⁰ 増井・前掲注 213) 518 頁。

²³¹ 西山由美「仕入税額控除」日税研論集第 70 号 (日本税務研究センター、2017 年) 496 頁。

まず、現行の EU 指令²³²の非課税の項目のなかで不動産取引に関連する箇所を確認すると、EU 指令 135 条 1 に「加盟国は以下の取引を非課税としなければならない」²³³と書かれたあと、「(j) 建物またはその一部、およびその敷地の譲渡。但し第 12 条 1(a)に記載の譲渡を除く」²³⁴、「(k) 建物の建っていない土地の譲渡。但し第 12 条 1(b)に記載の建設用地の譲渡を除く」²³⁵、「(l) 不動産の賃貸」²³⁶となっている。一見すると不動産は、建物を含めて全般的に非課税となっているように見えるが、後半に但し書きが存在するため、単純な非課税扱いではないことがわかる。

次に、但し書きで引用される第 12 条 1 をみると、「加盟国は、いかなる者であれ、それが継続的ではない場合であっても、特に次にあげる取引について、第 9 条 1 の第二段落に示した活動に係る取引を行う者を、課税事業者とみなすことができる。(a) 未使用の建物またはその一部およびその敷地の譲渡。(b) 建設用地の譲渡」²³⁷となっている。(a)の典型的なケースを我が国の不動産業で考えれば、新築戸建住宅の販売²³⁸や、新築分譲マンションの販売がこれに該当するであろう。また、(b)の典型的なケースは、更地分譲や、建築条件付き宅地分譲²³⁹がこれに当たるであろうし、大型の開発用地をディベロッパー等へ譲渡する場合もこれに当たると思われる。つまり、不動産開発等の事業に係る取引は、非課税の規定から外れ、課税取引とすることもできるという規定となっている。なお、第 12 条 2 および同条 3 は、第 12 条 1 の適切な運用のための基本的な考え方や、加盟国にてその実情に合わせて詳細な規定を置くことを促す条項となっているが、やや仔細でありここでは検討を割愛する。

²³² Council Directive (理事会指令) 2006/112/EC, The EU's common system of value added tax (VAT Directive) なお、この理事会指令については 1977 年交付 1993 年改正の第 6 次指令に対する修正条項を集約したものであると SUMMARY の冒頭で説明されている。

²³³ Article 135, 1. Member States shall exempt the following transactions: (a)~(l) (引用文は筆者翻訳による。)

²³⁴ (j) the supply of building or parts thereof, and of the land on which it stands, other than the supply referred to in point (a) of Article 12(1); (引用文は筆者翻訳による。)

²³⁵ (k) the supply of land which has not been built on other than the supply of building land as referred to in point (b) of Article 12(1); (引用文は筆者翻訳による。)

²³⁶ (l) the leasing or letting of immovable property. (引用文は筆者翻訳による。)

²³⁷ Member States may regard as a taxable person anyone who carries out, on an occasional basis, a transaction relating to the activities referred to in the second subparagraph of Article 9(1) and in particular one of the following transactions: (a) the supply, before first occupation, of a building or parts of a building and of the land on which the building stands; (b) the supply of building land. (引用文は筆者翻訳による。また傍点は筆者加筆による。)

²³⁸ いわゆる「建て売り住宅」である。

²³⁹ いわゆる「売り建て住宅」である。

課税事業者²⁴⁰の判断に関しては、第9条1に基本的な考え方が示されており、そこでは継続的な経済活動を基本に事業性の判断をするという考え方が示されている。上記で検討した第12条1は、この原則を部分的に拡大して、不動産の開発事業については必ずしも継続性を要件とはしないことを示したものと思われる。開発型の大型画地の供給は、継続的に行われるとは限らず、単発的・偶発的な場合²⁴¹にも対応したものであろう。

最後に、「(1) 不動産の賃貸」が非課税となっていることについてであるが、135条1の直後の135条2において、「以下の取引は、(1)で付与される非課税から除外しなければならない。(a)～(d)（一中略：但し内容は概略を後述する）。加盟国はさらに非課税からの除外項目を設けることができる」²⁴²とされているため、これも非課税を原則としつつ、例外として課税する場合が示されている。(a)～(d)の内容を簡単に述べると、ホテル等の宿泊施設、駐車場、固定された機械や設備、金庫のレンタルが列挙されており、更に同項の後半では、不動産賃貸に係る非課税からの除外項目²⁴³を、加盟国が独自に設定することも認めている。

以上を総合すると EU 指令においては、不動産取引について原則的には非課税とするスタンスを示しつつ、部分的に非課税の例外（Exception of Exemption）を認め、結果として一部につき課税できる体制となっているということが分かる。逆に言えば、「大原則としては課税を排除しないという状態に置いておき、その大原則のもとで取引の性質や形態²⁴⁴に応じて原則的な非課税取引と、例外的な課税取引とを仕分けしている状態にある」と表現しなおすことができる。そしてそれは土地と建物を問わない。我が国の不動産取引に対する消費税の課税において、土地は非課税、建物は課税という物税的な仕分けを行い、基本的にそれをどこまでも貫こうとすることと比較した場合、かなり異なった制度内容であるといえる。

2. 英国 VAT の概要

英国 VAT は、英国歳入関税局（Her Majesty's Revenue and Customs）が管轄しており、基本法は VAT Act 1994 である。英国 VAT は、1973 年 4 月 1 日²⁴⁵に現在の EU の前身であ

²⁴⁰ Taxable Persons

²⁴¹ 例えば、企業の倒産や、資産家の相続等。

²⁴² The following shall be excluded from the exemption provided for in point (l) of paragraph 1: (a)～(d)＜略＞. Member States may apply further exclusions to the scope of the exemption referred to in point (l) paragraph 1. （引用文は筆者翻訳による。）

²⁴³ つまり課税される項目。

²⁴⁴ 新築の不動産等の取引という仕分けからは物税的な発想と思われるが、いわゆる不動産開発業に係る取引と捉えれば人税的な発想が入っているものと思われる。

²⁴⁵ Ann L Humphrey, VAT and Property, Spiramus Press Ltd 2015 p.1

る EC への加盟時に、「加盟国によって税制や税率が異なると、財、サービス、資本、人の自由な移動が妨げられる」²⁴⁶ため、他の加盟国と平仄をとる形で導入された制度であり、フランス等に比べ、やや遅れて導入された経緯をもつ。しかし、我が国に比べれば 20 年近く早く導入され、比較的長い歴史を有する制度といえる。付加価値税制度の効率を示す VAT 収入比率では 0.44（2012 年）²⁴⁷であり、我が国の VAT 収入比率である 0.69（2012 年）²⁴⁸と比較しても低い値となっており、「標準税率及び課税ベースが浸食されている可能性」²⁴⁹がみてとれる。

主な制度概要としては、まず税率については複数税率が採用されており、課税取引において①標準税率の 20%、②軽減税率の 5%、③ゼロ税率の三種類の税率が採用されている。さらに非課税も合わせると、四種類の取引に分けられることになる。英国では「貧困者を守るという意味で食料品にゼロ税率を適用していることの影響が大きい」²⁵⁰とされるが、不動産取引においてもゼロ税率は頻繁に登場する。そして、このゼロ税率や、軽減税率の存在が VAT 収入比率を全体として押し下げているものと思われる。課税事業者の扱いは、我が国とは異なり登録制となっているが、任意登録ではなく、一定の基準を設け、基本的にその基準に該当すれば登録しなければならない強制的登録制度である。税額控除方式は、欧州 VAT のスタンダードであるインボイス方式である。

英国の土地に関する付加価値税制度を概観するに当たり、最も注意を要するのは土地（Land）という用語である。英国 VAT 通達では、「VAT の目的で使用される『土地（Land）』には、その内部であるか、地下または空中であるかを問わず、その土地に付着している建物、土木構築物（造成工事）、壁、立木、植栽その他の構築物や自然物を含む」²⁵¹とされており、我が国の不動産でいうところの複合不動産の概念が、全て含まれていることがわかる。したがって、「土地取引」という表現であっても、我が国のような土地だけという意味ではなく、基本的に「土地建物取引」を指していると解される点は、非常に注意がいる。

英国 VAT は、VAT 収入比率の低さにも現れているとおり、非課税や軽減税率等の扱いが広く課税ベースを蝕んでおり、土地建物の取引においても、それらを厳密に区分して取扱う

²⁴⁶ 鎌倉・前掲注 1) 11 頁。

²⁴⁷ 金井恵美子「税率構造—軽減税率の法制化を踏まえて」日税研論集第 70 号（日本税務研究センター、2017 年）423 頁。

²⁴⁸ 金井・前掲注 247) 423 頁。

²⁴⁹ 金井・前掲注 247) 422 頁。

²⁵⁰ 金井・前掲注 247) 450 頁。

²⁵¹ VAT Notice 742: land and property (Published 29 May 2012) 2.1

に当たり、必然的に複雑な制度構造となっていた。しかしながら本稿の議論は、そのような詳細に立ち入ることが目的ではないため、典型的なケースにおける課税や非課税の状況を確認し、英国 VAT における土地等の取引に係る制度概要の把握とする²⁵²。

3. 一般的なケース別「土地」の譲渡における課税上の取扱い

(1) 住居系の土地（土地建物）の所有権や長期使用権（freehold sale or long lease in dwellings）：新築住宅²⁵³の供給には、ゼロ税率が適用される。それ以外の場合は非課税扱いで、課税選択権はない。新築時はゼロ税率であり、新築住宅（土地建物）の購入価格には一切の VAT がかからない構造となっている。中古住宅（土地建物）は非課税であるため、仕入税額控除の遮断による隠れた税負担の転嫁の可能性がある。中古住宅の取引には課税選択権がないため、課税事業者による住宅購入が、一般の消費者よりも有利にはならない。なお、賃貸の場合、課税選択権付の非課税扱いであるため、課税事業者が住宅を賃借するときに、例えば社宅の借上げなどの場合、貸主と合意すれば家賃の一部（VAT 部分）につき仕入税額控除が可能となり、一般の消費者よりも有利な借り手となる可能性がある。

(2) 事業系の土地（土地建物）の所有権（freehold sale of other types of buildings）：新築事務所等の供給（事業譲渡等に係る所有権の移転を除く）には、標準税率が適用される。それ以外の場合は、課税選択権付の非課税扱いである。新築事務所等の購入は、我が国でいうところの土地、建物ともに標準税率での課税となっているため、この場合、土地が非課税とはならないケースであると確認される。また、中古事務所等（土地建物）は非課税であるため、仕入税額控除の遮断による隠れた税負担の転嫁の可能性がある。中古事務所等の取引には、課税選択権があるため、課税事業者による事務所等の購入は、それ以外の購入者よりも有利になる可能性がある。なお、賃貸の場合、課税選択権付の非課税扱いであるため、課税事業者が事務所等を賃借するときには、貸主と合意すれば家賃の一部（VAT 部分）につき仕入税額控除が可能となる。

(3) 土木構造物²⁵⁴（土地を含む）の所有権（freehold sale of civil engineering works）：新築の土木構造物の供給には、標準税率が適用される。それ以外の場合は、課税選択権付の非課税扱いである。基本的に事務所等の事業用の土地建物の取引と同様である。

²⁵² 内容については VAT Notice 742・前掲注 251) 3.1～7.10 を中心に、Humphrey・前掲注 245) p.33-59 を参考としてまとめた。

²⁵³ 「新築」の定義は完成後 3 年未満 (less than 3 years) とされている（住居系以外も同じ）。

²⁵⁴ 土木構造物とは、道路や橋や飛行場等、一般的に建物とはされないが、土地と一体となって効用を発揮する施設を指す。

(4) 事業譲渡等に係る土地（土地建物）の所有権の移転（Transfer of a going concern）：基本的に VAT の適用対象外（not a supply for VAT purposes）である。

(5) 駐車場（parking）：新規に整備された駐車場の所有権（freehold）の譲渡の場合、標準税率が適用される。それ以外の場合は、課税選択権付の非課税扱いである。なお、賃貸は基本的に常に標準税率が適用される²⁵⁵。これとならび、ホテルの客室の賃貸等も常に標準税率の適用となるが、これらは EU 指令 135 条 2 の規定の国内法への展開であると解される。

(6) 更地（bare land）：更地の供給は、課税選択権付の非課税扱い。当たり前ではあるが、更地には新築時のルールはない。更地の取引には、課税選択権があるため、課税事業者による土地の購入は、それ以外の購入者よりも条件によっては有利になる可能性がある。

4. 英国 VAT における不動産取引の取扱いの特徴と評価

まず初めに、我が国の消費税法のように、建物の取引には課税、土地は非課税という扱いにはなっていない。それらはワンセットで課税、または非課税の扱いになっている点が異なる。そして、基本的に、新築物件の供給時に絞った課税体系となっている。中古物件の取引については、住居系、事業系等の用途を問わず、原則として非課税（課税選択権が行使され、土地建物ともに課税となる場合もある）となっている。

この点「耐久消費財の購入価格は、その資産の全寿命にわたる消費の現在価値に等しく、最初の購入者がその資産の将来の消費すべてに関する VAT を負担している。もしも効用の持続する期間にその資産が売却されたら、中古品の価格は、当初の税込価格を減価償却した価値として現れることになる。このようにして最初の購入者は、残存価値に対応する VAT の部分を取り戻すことができ、次の所有者はこの部分の埋め込まれた VAT（embedded VAT）を負担することになる。結局、中古品の価格は、新品の税込価格にもとづいて決まるため、VAT の負担はその資産を使用するすべての者の間で自動的に適切に割り振られることになり、政府は、既に最初の販売のときに全ての VAT を受け取っていることから、それ以上何かをする必要はない。居住用不動産についての VAT の取り扱いも、中古品取引と同じ原理である。当初の物件価格は、将来の消費の現在価値に基づいており、最初の販売に VAT を課税し、それ以降の販売を課税の対象外とすること（経済的には非課税も対象外も同じであるが）は、適切な VAT 課税の結果の獲得となるはずである。」²⁵⁶としてその原理が説明されている。

²⁵⁵ 住宅と一体で賃貸される場合には別の規定がある。

²⁵⁶ Rita de la Feria and Richard Krever, Ending VAT Exemptions: Towards a Post-Modern VAT, Oxford University Centre for Business Taxation Working Paper series

しかしながら、上記の説明に基づけば、新築時の最初の販売時に適切な課税が行われるはずであるが、英国 VAT では、住居系については新築供給であってもゼロ税率が適用される²⁵⁷ため、結局それに係る課税ベースをまるごと失う状態となっている。付加価値税制度は、本稿第一章でみたとおり、最終的には（仕入税額控除のない）消費者に転嫁が完了しなければ、基本的に税制として機能しないのが原則である。我が国の消費税法では、土地を非課税としてはいるが、建物は課税としており、最終消費者への建物の販売を課税の拠り所としている（その実効性については本稿第四章でみたとおり疑問点もあるが）ため、このような英国 VAT のスタンスとは異なっている。英国のこの制度設計からすると、当初より最終消費者への課税の意思がなかったものと考えられる²⁵⁸。この点、英国は 1973 年の VAT 導入時の税率が既に 10% と高く、賃貸借等を含めた不動産市場への影響の大きさから、このような取り扱いを前提に導入するよりほかなかった可能性がある。

一方、事業系の土地建物の新規供給は、標準税率での課税となっているが、購入する事業者は、基本的に課税事業者であると予想され、課税事業者は仕入税額控除ができることから結果的に VAT の負担はなく、その購入した土地建物等から生み出される付加価値に相当する VAT が、全てそれらの課税事業者の生み出す商品やサービスを通じて、顧客である消費者へと転嫁される流れとなっている。

新築供給に絞った課税制度については、上記で説明した二重課税の排除という議論もありながら、事業系用途の中古の土地建物の譲渡では、多くの場面で課税選択権が認められており、二重課税の排除という点で制度的な一貫性があるわけではない。本稿では、中古品の取扱いであっても、立派に事業として成り立つ点を既に述べており、中古不動産の下取りと販売であっても課税すべき付加価値が発生することを指摘している。問題は、どのようにしてそのような中古住宅販売業等から生み出される付加価値を適切に把握し、課税していくかであるが、英国 VAT では中古の土地建物の取引は原則として非課税となっていることから、このような問題にはあまり積極的に取り組んでいないものと思われた。ただ、この中古不動産の VAT 課税の問題については、単に英国が消極的というよりは、上記でみた加盟各国に準拠が要請される EU 指令に問題があり、不動産取引の基本を「非課税」とし、新規建設案件等のみに課税を認めていくという英国 VAT の制度は、EU 指令への準拠にその根拠があると考えた方が自然かもしれない。増井良啓教授は、この点につき、不動産賃貸や土地建物供給に

WP12/28 2012 p.21（引用文筆者翻訳。）

²⁵⁷ ゼロ税率での「課税」であるため、課税対象である点ははっきりしている。

²⁵⁸ EU 指令では、新築住宅のゼロ税率については特に要請していない。

ついて非課税扱いが正当化される理由として「伝統」²⁵⁹があげられるとしている。この「伝統」とは、欧州全体における中古不動産取引等の伝統をさしているものと考えられる。

ところで、中古品市場は、例えば中古の書店を考えればわかるとおり、実際には商品の往復運動によって何度でも付加価値を生み出しうる。一度新品で販売された本が、少しずつ値を下げて中古市場を流通すると考えるのは誤りであり、中古品ならば中古品なりの低廉な仕入値で事業者に課税仕入れされ、その何倍もの値段で消費者に再販売され、そしてそれが繰り返されるというのが中古品市場の本当の姿である。不動産の場合には、中古書籍のような高い粗利率での仕入・販売は一般に困難であるが、それでも十分に利益がとれる価格で仕入れられ、利益（付加価値）を載せて販売されるという点で、構造はまったく同じである。特に英国をはじめとする欧州では、建物の寿命は我が国に比べてもかなり長い²⁶⁰ことからすれば、中古不動産の市場は我が国と比べても非常に大きな割合を占めると思われ、その市場における事業活動からも、当然ながら付加価値が生じているのであろうから、いかにしてそれに課税するかについて、もっと積極的な施策があってもよいように思われた。

英国 VAT については、不動産取引に限らず、食料品等を中心に、ゼロ税率や軽減税率等による「虫食い」と表現することもできそうな課税ベースの大きな欠落がみられることから、一般消費税の利点を伸ばすという観点からは、我が国が積極的に取り入れるべき制度設計は少ないように思われる。ただし、土地建物が同時に課税、または非課税となっていることは、本稿の議論にも関わる大きな部分であり、土地が課税ベースに組み込まれる場合もかなりあるという点は注目されるところである。

この土地の取扱いについて、既に上記 3 で、更地（bare land）が課税選択権付の非課税扱いということを説明したが、これは「土地は非課税」という我が国でみられるような、ある意味では短絡的な考え方を、同じように示しているものではなく、土地は基本的に全て中古で、中古品を非課税としているので更地も非課税とする、という考え方にに基づく取扱いと思われる。土地につき、あえて「新築」の土地を考えるとすれば、新規造成地すなわち上記 3 の（3）で示した「土木構造物」としての扱いとなり、標準税率が適用される。

したがって、例えば、英国 VAT が中古不動産流通の付加価値に対し、VAT の課税を積極的に行う方向で考えていく場合には、新築不動産だけではなく中古不動産にも課税される場合が設けられることになり、その流れであれば、基本的に中古品である更地も課税対象にな

²⁵⁹ 増井・前掲注 213) 530 頁。

²⁶⁰ 平成 8 年建設白書、第 2 章第 2 節によれば、我が国の住宅の寿命は 26 年とされるのに対し、米国は 44 年、英国は 75 年とされており、英国の住宅の寿命の長さは際立つ。

るものと思われる。ただし、現時点においても課税選択権が存在する点からみれば、原則的
非課税といっても、大前提としては課税ベースに入っていることは明らかである。

第2節 ニュージーランド GST における土地の取引に関する課税制度の検討

1. ニュージーランド GST の概要

ニュージーランド GST は、内国歳入庁(Inland Revenue)が管轄しており、基本法は Goods and Services Tax Act 1985 (以下「GST Act 1985」と略す)である。我が国とほぼ同時期の 1986 年 10 月 1 日に導入された付加価値税である。付加価値税制度の効率を示す VAT 収入比率で 0.96 (2012 年)²⁶¹と、極めて高い値となっており、同国の「GST は世界の VAT の中で最も課税ベースが広く、経済に対して最も中立的な付加価値税であると評価されている」²⁶²。主な制度概要としては、まず税率については標準税率 15% (GST Act 1985, 8(1))、軽減税率 0% (GST Act 1985, 8(2C))、非課税 (GST Act 1985, 14) の三種類の税率等となっているが、基本的に軽減税率 (いわゆるゼロ税率) はほとんど使われておらず、課税制度上の特定の目的で使用されるのみであり、しかも「最終消費者の逆進性の考慮からのゼロ税率適用項目はなく、実質的に単一税率である」²⁶³と理解されている。課税事業者の扱いは、我が国とは異なり登録制 (GST Act 1985, 51) となっているが、任意登録ではなく、一定の基準を設け、基本的にその基準に該当すれば登録しなければならない強制的登録制度である。税額控除方式は、欧州 VAT と同様にインボイス方式となっている (GST Act 1985, 24)。

そして土地の取引の複雑なパターンと課税関係については、同庁発行の概要書 (factsheet IR 730)²⁶⁴にコンパクトにまとめられており、同概要書はこれからニュージーランド国内において土地を取引する一般の消費者にも分かるように、Yes/No 形式のフローチャートによって、ニュージーランド GST 上の土地取引の取り扱いが明示されており、同国の土地取引制度の概観のために、本稿では大いに参考とした。同概要書はフローチャート形式であるため、情報そのものはシンプルでありながら、かなり多くの場合 (ルート) が考えられ、詳細に書き出すとそれだけでも相当の紙幅を費やすため、本稿では原則的な場合と、原則的な結論のみを、代表的な取引パターンによって示すこととする。なお、情報の整理のため、課税事業

²⁶¹ 金井・前掲注 247) 423 頁。

²⁶² 知原信良「消費税と不動産取引」論究ジュリスト第 10 号 (有斐閣、2014 年) 203 頁。

²⁶³ 西山・前掲注 231) 496 頁。

²⁶⁴ 2015 年 7 月版をニュージーランド歳入庁のサイト

(<http://www.ird.govt.nz/forms-guides/keyword/businessincometax/ir730-land-sales-gst.html>) より入手して分析した。

者のうち不動産事業者を R (Realtor)、それ以外の課税事業者(一般事業者)を B (Business)、エンドユーザーなどの非課税業者を C (Consumer) として、住宅用途の土地 (Residential Purpose Land) と、事業用途の土地 (Business Purpose Land) に分けて、典型的な取引パターンの分析を行う。

なお、ニュージーランド GST における、土地に関する付加価値税制度を概観するに当たっては、英国 VAT と同様に、土地 (Land) という用語の意味については特に注意が要される。この点、概要書 (IR 730) に、『『土地』という用語には、その土地に付着している建物や構築物等を含むことに注意すること』²⁶⁵との記載があり、英国 VAT と内容的に同一の概念といえる。また、家賃については、居住用不動産の家賃は、GST 課税事業としての賃貸の場合は課税、GST 課税事業に当たらない賃貸の場合²⁶⁶は非課税という取扱いとなっている (GST Act 1985, 14(1)(cb))。また、地代は居住用建物のための土地賃貸であれば、すべて非課税という扱いとなっている (GST Act 1985, 14(1)(ca))。居住用不動産の家賃がすべて非課税となっている我が国と比較して、不動産賃貸業等の事業は、例え居住用建物の賃貸であっても基本的に課税となる点で、課税ベースが広く、かつ益税を認めない構造となっており、同国の課税ベースの広さを物語る取扱いとなっている。

2. 住宅用途の土地の取引 (Residential Purpose Land)

住宅用途の土地の典型的な売買パターンは、右図 5-1 に示すとおりである。

売 買	Realtor R 1	Business B 1	Consumer C 1
R 2	軽減税率 0 %	非課税	不課税
B 2	税額控除の適用なし 標準税率 1 5 %	中古品仕入制度 非課税	中古品仕入制度 不課税
C 2	税額控除の適用なし 標準税率 1 5 %	税額控除の適用なし 非課税	税額控除の適用なし 不課税
	税額控除の適用なし	税額控除の適用なし	税額控除の適用なし

(図 5-1) 住宅用途の土地の売買 9 パターンの原則的取り扱い²⁶⁷

²⁶⁵ Note the term “land” includes any buildings or structures fixed to the land. (IR 730 の頭書き記載より引用。訳文は筆者翻訳による。)

²⁶⁶ IR 264, October 2016 (1 つか、2 つ程度の物件所有者用の納税ガイドブック) でも、16 頁で居住用の家賃は非課税であることを説明しているが、同じ個所で、事業としての居住用賃貸は GST 課税となると注意書きされている (GST Act 1985, 14(1)(cb) と同じ内容)。

²⁶⁷ 各枠の斜線右上は、売主側の課税関係、斜線左下は買主側の課税関係である。

住宅用途の土地（ニュージーランドでは住宅用の土地建物と同じ意味）の取引を概観すると、不動産業者 R1 が売主となっている取引（図 5-1 の左側一列目）について、GST の対象となるように構築されていることが分かる。これは不動産業者が土地の取引を通じて付加価値を得ており、そこに担税力を見出した結果と考察される。

図のなかで左上 R1→R2 の取引がゼロ税率となっているが、ここには注意が必要である。つまり、売主である不動産業者 R1 は、別の不動産業者 R2 に居住用の不動産を転売したときには、R1 にはゼロ税率が適用されるため、それまでの前段階税額の還付を受けることになる。そして転売を受けた買主の R2 は、仕入税額控除が利かないことになるが、R2 は将来的には R1→C2 のタイプの取引をすることが予定されており、その時に消費者等から標準税率 15% の消費税を受け取り、納税することになると思われる。業者間の物件のやり取りには、原則として課税しないというメカニズムとなっている点が注目されるところである。なお、この R1→R2 のゼロ税率には例外があり、買主の R2 が、買い取った住宅用の土地を、課税事業としての販売用としては使わずに、賃貸住宅にしたり自己使用したりした場合、売主 R1 は軽減税率 0% 適用のままで変わらないが、買主 R2 は標準税率 15% の GST を、内国歳入庁に自分で直接納付しなければならないという内容となっている。これは軽減税率 0% の前提として、R2 による将来の R1→C2 のタイプの取引が予定されているところ、賃貸事業等に供されてしまった場合には、そのような予定外となってしまうことから、例え不動産業者間での物件の売買であっても、買主を最終消費者とみなして「別途」課税するという考え方によるものと思われる。

また、不動産業者 R2 が買主となっている取引（図 5-1 の上段一行目）について、中古品仕入制度による仕入税額控除が認められることが分かる。これは、本章第 1 節 4 で検討した、二重課税対策であり、この中古品（Secondhand goods）仕入制度については GST Act 1985, 24(7) に規定され²⁶⁸、この制度上、「土地」も中古品の一種と解されている²⁶⁹。この中古品仕入制度は、非事業者等が登録課税事業者に中古品を売った場合に、インボイスの発行なしで登録事業者側²⁷⁰の仕入税額控除を認めるという内容であり、非事業者が登録課税事業者に

²⁶⁸ 中古品仕入制度の適用要件として、①売主の名前と住所、②購入の日付、③中古品の説明、④中古品の数量、⑤取引価格、の五項目の記録が求められている。

²⁶⁹ Inland Revenue, IR 375, July 2017, p.42

²⁷⁰ どのような登録事業者でも良い訳ではなく、仕入は登録事業者の課税事業に関わるものでなければならない。ここでは住宅用途の土地の取引がテーマであるので、中古仕入制度が利用できるのはこのような不動産の供給を生業としている不動産業者に限られるはずであり、図 5-1 では仕入不動産業者 R2 のみが利用できることを表現している。

不動産の下取りをしてもらう際に、課税制度上で不利にならない規定となっている。

具体的にどのような制度なのか、簡単な数値で確認してみたい。例えば C1 が GST 込みで 115（本体 100、GST15）の新築不動産を購入したとして、これを数年後に C2 に売却する場合の中古不動産の適正価格が 92 であったとする。この 92 という価格は、基本的には新築の税込 115 と関連して決まってくるのが原則であり、理論的には埋め込まれた GST（embedded GST）が総額 92 のうちの 12（つまり本体 80、GST 相当額 12）であると考えることができる。ここで、この中古不動産を C2 ではなく、不動産業者 R2 に下取りしてもらう場合を考える。ニュージーランド GST は新築課税主義ではないので、中古の不動産でも R2 は、販売時に消費者に GST を課税しなければならない。R2 は市場で税込 92 で売れる中古不動産について、税別では 80 の販売をする計算になるので、C1→R2 の取引は、もしも中古品仕入制度がなかったならば総額 80 以下（本体 80 以下、GST0）でなければ条件が合わないことになる。更に、商売ベースで考えれば 70 以下程度でなければ仕入れられないかもしれない。それに対して、中古品仕入制度があれば、相手が登録課税事業者でなくても税込 92 での仕入が理論上可能となり、商売ベースで考えても税込 80 程度で下取りできる可能性は高い。C1 は 115 で買った不動産について、当初 15 の GST を負担するが、その後の転売によって、例えば総額 92 で C2 に売れば、残存する GST 相当分として 12 を取り戻し、実質で 3 の負担とすることができる。また、不動産業者 R2 に税込約 80 で下取りしてもらえば、約 10 の GST を取り戻し、実質約 5 の負担となる。80 で下取りした R2 は、その後 R1→C2 のタイプの取引で税込 92 での売却（約 10 の付加価値が発生）を目指すことになる。二重課税の問題がうまく排除され、一つの不動産について、GST が「その資産を使用するすべての者の間で自動的に適切に割り振られること」²⁷¹が実現されていることが分かる。

3. 事業用途の土地の取引（Business Purpose Land）

事業用途の土地の典型的な売買パターンは、図 5-2 に示すとおりである。事業用の土地（土地建物）の取引は、住宅用途の場合に R1→R2 のみでみられたゼロ税率が、R1→R2、R1→B2、B1→R2、B1→B2 の 4 つのパターンに広がっている点に違いがある。すなわち、住宅用途の土地を取引する場合には、不動産業者ではない一般事業者が最終消費者の一つとみなされていたのに対し、事業用途の土地の購入は、一般事業者にとって正確にはそれは中間財の入手であり、その財から生ずる付加価値は、製品やサービスの供給行為を通じて最終

²⁷¹ Feria and Krever・前掲注 256) p.21（引用文筆者翻訳。）

消費者へ転嫁されることが予定されているため、事業者間の事業用途の土地の取引は基本的にゼロ税率の適用となっているものと思われる。

このとき売主側の事業者は、それまでの前段階税額の還付を受けることになり、買主側の事業者はゼロ税率であるため、土地の購入に係る消費税を負担せずに済むが、反面では仕入税額控除も利かない。しかし、支払っていない分の仕入税額控除がないのは当然であり、課税関係上、特に問題は生じない。

事業用途の土地を事業者以外（つまり最終消費者）に売る場合には、GST 課税事業の一環としての土地（事業施設）の売却であるので、R1、B1 とともに標準税率での土地売却が C2（最終消費者）に対して行われることになる（現実のケースとしては稀と予想される）。

また、R2 や B2 が、C1 から事業用途の土地を購入する場合には、中古品仕入制度を利用することができるようになっており、住宅用途の土地の箇所で見たような二重課税の排除が図られていることが分かる。

売 買	Realtor R 1	Business B 1	Consumer C 1
R 2	軽減税率 0 %	軽減税率 0 %	不課税
B 2	税額控除の適用なし 軽減税率 0 %	税額控除の適用なし 軽減税率 0 %	中古品仕入制度 不課税
C 2	税額控除の適用なし 標準税率 1 5 %	税額控除の適用なし 標準税率 1 5 %	中古品仕入制度 不課税
	税額控除の適用なし	税額控除の適用なし	税額控除の適用なし

（図 5-2）事業用途の土地の売買 9 パターンの原則的取り扱い ²⁷²

4. ニュージーランド GST における不動産取引の取扱いの特徴と評価

ニュージーランド GST 制度の全体を概観して、特に特徴的なことは、土地取引に関して仕入税額控除を認めていないパターンが多い点があげられる。また土地取引に対しては、本節の冒頭でニュージーランド GST の特徴として説明した単一税率ではなく、ゼロ税率が頻繁に登場していることも特徴といえる。

この点、むやみに GST を課税することなく、最終消費がどの段階になるのかをきちんと仕訳したうえで、効率的に課税活動を行っているものと評価できる。まず、住居用途の土地については、不動産業者 R が主たるプレイヤーであり、R1 が B2 や C2 に売る土地は課税売上、R2 が B1 や C1 から買う土地は課税仕入となっている。二重課税を排除する仕組みを採

²⁷² 各枠の斜線右上は、売主側の課税関係、斜線左下は買主側の課税関係である。

用しながら、最終消費者にもれなく GST を課税しており、課税の効率は高いと思われる。次に、事業用途の土地については、R だけでなく B も主たるプレイヤーになるが、基本的に事業用途の土地は、最終消費者 C2 に売ような種類の不動産ではないので、図 5-2 において C2 への標準税率 15%での売り上げや、C1 からの中古品仕入制度のパターンも示したものの、ほとんどの場合は事業者間でのゼロ税率取引となることが予想される内容であった。既に述べたとおり、事業者においては土地の購入はいわば中間材的な取引にあたり、その効用は製品やサービスの供給行為を通じて、最終消費者へ転嫁されることが予定されているため、ここで一切の課税がなくても課税の効率上、特に問題にはならない部分であろう。

このゼロ税率を使用（「多用」と言えるかもしれない）した事業者間取引の制度は、2011 年 4 月 1 日に始まったものであり、割と新しく始まった制度である。では、こういった理由でこのような制度設計としたのであろうか。結論からいえば、このゼロ税率制度の採用は、租税回避行為の防止のためであるといえる。内国歳入庁（Inland Revenue）によれば、「2009 年に政府は、土地や、その他の高額資産の GST 計算につき、課税ベースのリスク対応や GST 制度の運用改善のために、GST 法に多くの変更を加えることを提言する試案（discussion document）を出した。試案において指摘された、課税ベースへの主なリスクは『フェニックス』詐欺スキームと呼ばれるものである。典型的なのは、関係者間におけるもので、買主が、内国歳入庁に還付の申請をする一方で、売主の側は、納税よりも先に、わざと会社を清算してしまっ、結局、売主からはそれに対応する納税がないというものである。試案では国内型のリバースチャージが推奨されていたが、ほとんどの政府担当者はコンプライアンスコストの面からゼロ税率を選択するべきだと表明していた。これが、今日のゼロ税率の選択の経緯である。なお、この仕組みのもとでは、取引当事者の経理実務は従前のものとほとんど変わらない」²⁷³と説明されている²⁷⁴。

²⁷³ 内国歳入庁（Inland Revenue）Web サイト：Zero-rating land transactions, Background（URL:<http://taxpolicy.ird.govt.nz/publications/2010-sr-changes-gst-rules/zero-rating-land-transactions>）より引用（引用文は筆者翻訳）した。なお、フェニックスは「不死鳥」のことであるが、不死鳥は全く死なないのではなく、一度死んで灰になり、その灰から復活するという伝説上の生物である。つまり、フェニックス詐欺スキームの売主は、租税回避に用いた事業体の清算後に、また似たような事業体として復活する計画となっていることからこう呼ばれる。また、引用文中の政府の試案（discussion document）は、「GST: Accounting for land and other high-value assets」であり、原文を同庁 Web サイト

（URL:<https://taxpolicy.ird.govt.nz/publications/2009-dd-gst/overview>）にて入手できる。

²⁷⁴ 関係者間によるフェニックス詐欺スキーム等の問題に対処する形で、関係者間取引規定（The associated person rules）が 2009 年 10 月 6 日に改定されている。詳細については、IR 361、IR 620 等の内容を参照する必要があるが、仔細であり本稿では割愛する。

例え事業者間での取引であったとしても、買主の仕入れ税額控除を認めず、売主の側にはゼロ税率での取引を強制適用することで、確かにフェニックス詐欺スキームは使えなくなるように思われる。しかし、そうすることでどこかに無理が生じるおそれもある。この点、ゼロ税率の採用で、売主側でゼロ税率と標準税率が組み合わせられ、さらに買主側には基本的に仕入税額控除を認めないという制度でも、売主側では仕入税額については問題なく控除または還付でき、買主側では最終消費者側への付加価値税の転嫁も問題なくできることから、このような中間的取引に絞ったゼロ税率の適用は、事業者の負担を増やしたり、消費者の負担を軽くするものではないと判断される。複雑なフェーズに分かれる不動産の取引において、付加価値を生み出すような場面（不動産業者が絡む場面）と、単に価値の移転といった状態の場面（C1→C2、B1→B2 など）が混在している中から、付加価値を生み出す場面（最終消費者への転嫁の場面）を過不足なく切り出して GST を適用し、概ね全ての付加価値（課税ベース）に課税がおよんでいると評価できる。

本稿では、第三章第3節などにおいて、土地取引も消費税の予定する担税力たる付加価値を生み出しうることを述べてきたが、その付加価値創造の主たるプレーヤーは不動産業者である。したがって、不動産業者が供給者となっている取引につき、ゼロ税率や標準税率を適切に使い分けて課税していく方法は、その意味で効果的な課税制度と評価できる。このような制度を構築するうえでカギとなるのが、「不動産業者」という取引主体をいかに他の取引主体と峻別するかが問題となるが、第1の候補としては、我が国の宅建業者等に相当するような、許認可業者群をもって「不動産業者」とすることであろう。ニュージーランド GST では GST 課税事業目的の土地取引が課税対象となるのであるが、不動産業に相当すると考えられる GST 課税事業は、転売業者（dealer）、開発業者（developer）、建設業者（builder）であり、これらに相当する登録業者の土地売上は、課税売上（対業者間はゼロ%、対最終消費者は15%）を構成することになる。

我が国の消費税法でも、簡易課税制度においては業者属性によるルールを既に定めており、更に平成35年（2023年）10月1日からは、課税事業者登録制度の導入も予定されていることから、特定の業種に絞ったこのような税制にも、検討の余地はあるであろう。また、ニュージーランド GST は世界でも最も広い課税ベースを持っていると言われているが、本節でみたような、取引パターン別の細かな取扱いをみた限り、土地取引の付加価値の流れから、局面を絞って効果的に課税を実施しており、「シンプルに割り切った課税」というわけではないと思われる。我が国の消費税政策においても参考にできる点は多いと思われる。

第3節 諸外国の付加価値税制度との比較の小括

本章では伝統的 VAT の例として英国 VAT を、そして現代的 VAT の例としてニュージーランド GST をとりあげて検討した。

まず英国 VAT については、土地に対する VAT 課税について、我が国のように当初より非課税として区分されてはおらず、建物を含めた複合不動産全体で課税・非課税等の扱いが決まるという制度であった。すなわち、新築不動産²⁷⁵の供給については課税となり、中古不動産の供給については非課税となるという、いわば新築課税主義となっていた。この点、我が国の消費税法にみられるような、土地と建物が異なる扱いとなることから起こる矛盾等がみられないのは一つの美点といえる。ただし、新築課税主義といっても、課税の主戦場と思われる最終消費者への新築住宅の販売時にはゼロ税率が適用されることから、新築物件の供給の場面に限ってみても、英国 VAT の課税機能は全体的に弱いように思われた。ゼロ税率を含めた軽減税率等の厳密な適用のために、制度として非常に複雑となっているにも関わらず、最終的に課税の実が上がりにくい構造になっているという点からいえば、簡素・中立等を旨とする我が国の消費税制度が参考にするべき点は少ない様に感じられた。

次に、ニュージーランド GST であるが、英国 VAT と同様に土地建物は同時に課税・非課税の対象となり、別扱いにはならない。目立った特色としては、前段階の仕入税額控除が課税・非課税を問わず、遮断されているケースが多い点であり、そのため、事業者間での物件の売買においては、適宜ゼロ税率を適用して、前段階税額控除の必要性そのものを無くしている点に大きな特徴がある。そして、課税の主戦場であり、最終消費者に直接課税できる場面である、居住用不動産の販売において、不動産業者から最終消費者への供給には、新築・中古を問わず標準税率が適用されることから、ニュージーランド GST の課税機能は全体的に高いといえ、英国 VAT や我が国の消費税法に比べて課税指向が強い制度となっていた。

また、二重課税の排除についても力を入れており、最終消費者等が不動産を市場に再流通させようとする時に、新築購入時等に負担した GST を一部取り戻せるように中古品仕入制度を整備するなど、二度目、三度目の不動産売買において税負担が累積することがないように配慮された制度となっていた。

総じてニュージーランド GST は、問題点を最小限におさえながら、不動産市場において生み出される付加価値をできるだけ多く課税できるように設計されており、単に課税指向が強いというだけでなく、合理性も備えた制度といえる。英国 VAT に比べると、我が国の消費

²⁷⁵ 新築不動産とは、土地と建物の両方が取引対象で、建物が新築された場合をいう。

税制度が参考にすべき点が多くあるものと感じられた。

ところで、これら両国と、我が国の消費税法でもっとも異なる点としては、我が国では「土地は非課税」「建物は課税」というような、いわば二大原則から制度展開されるのに対し、両国では「土地建物ともに課税」または「土地建物ともに非課税」となっており、一つの物件の課税制度を、二つの構成要素に分ける発想がないという点をあげることができる。

この点につき、「フランスをはじめとする欧米の国々では、『地上物は土地に従う』という原則があり、建物は土地の一部と観念される。つまり、建物を土地としてみているのである。もちろん、ドイツにおいてもしかりであり、ドイツでは、建物が地盤に結合する限りで、土地の本質的構成部分とされており（ドイツ民法 94 条 1 項）、建物の所有権の独立性は否定されている。したがって、不動産所有権という場合、これら欧米の国々では土地所有権を指す」²⁷⁶と説明されるのに対し、我が国では「土地との経済的一体性を有する建物・立木の当該土地との分離を阻止しようとしたボワソナードに対し、土地と建物等とを別個のものとして主張する編纂委員の意見により、土地とその地上建物との経済的一体性を分離する素地が（一中略一）築かれた」²⁷⁷と説明される。

上記の議論に基づけば、欧米では土地建物一体として課税非課税を考えているというよりは、建物はもともと土地の一部なので、土地について課税非課税を考えれば十分とされているということができる。そうすると英国 VAT、ニュージーランド GST とともに、Land について建物等を含むと断り書きをしているが、これは VAT や GST 上の固有概念を説明しているというよりは、土地の一般概念につき、万一の誤解を防ぐための確認的な説明がなされているものと判断される。

以上を踏まえ、諸外国においては基本的に土地も他の諸財と同様に、基本的には課税対象として捉えており、それぞれの税制の制度上の工夫や、政策上の問題への対応（EU の「伝統」の尊重を含む）として、非課税やゼロ税率が必要に応じて使い分けられているのが現状と判断された。また、個別の付加価値税制度としては、全般的にニュージーランド GST が合理的と思われ、本稿でも参考としたい。次章では、以上の各検討結果も踏まえたうえで、本稿からの提言を行いたい。

²⁷⁶ 松田佳久『不動産私法の現代的課題』（プロGRESS、2012 年）275 頁。

²⁷⁷ 松田・前掲注 276）277 頁。

第六章 消費税法における新たな不動産課税制度の提言

本章では、これまでの議論をもとに、現行の土地取引非課税制度に代わる新たな課税制度に関する提言を行う。具体的には、土地課税を「是」とする立場の提言となるが、「付加価値税の課税をめぐる議論においては、生産や消費という経済学上の基本的な概念にさかのぼって理論を展開する必要がある。そして、まず、いつ、どこで、どれだけの付加価値の生産が行われたかを明らかにしなければならない（経済的検討）。その上で、付加価値について一回限りの課税がもれなく行われることを確保し、しかも、それが実際に適用可能な制度を用いて行われるように、手続き的検討を行う必要がある（法的検討）。付加価値税課税上の最大の難問と思われる金融取引と不動産取引の取扱いについて考える際にも、この二つのステップを慎重にふまなければならない」²⁷⁸といわれる。経済的検討については、本稿第三章にて既に行っており、本章では主としてこの後半部分である法的検討を行う。

第1節 新たな不動産課税制度の導入に向けた提言

1. 消費税法別表第一第1号の削除

本稿では、我が国の消費税法において、土地の取引が非課税という扱いとなっていることについて、その制定の経緯、理論的根拠、経済社会への影響、諸外国の制度の状況等を調査、確認しながらその妥当性の検討を行ってきた。その結果としては、どの方向からみても現在の土地取引の非課税という扱いが正当化されるような内容は確認できず、原則として課税対象として考えるべき資産であることが確認されるに至った。したがって、本稿としては土地の取引に対して消費税を課税する方向で今後の法整備を行う必要があると考えている。

現行の消費税法では、土地の取引は基本的には資産の譲渡と捉えられていることから、非課税のリストである別表第一に記載することによって非課税としての扱いを定めている。そのため、土地取引を消費税の課税対象として捉えなおすに当たっては、まずこの別表第一第1号を削除し、非課税規定の適用外とする必要がある。

2. 課税の対象として想定する付加価値（担税力）

我が国の不動産市場において、消費税の課税対象として想定される付加価値を生むであろう、土地あるいは複合不動産の取引には以下のような場合が考えられる。

²⁷⁸ 中里・前掲注112) 290頁。

(1) 土地のみの取引については、仕入れた土地に対し、分割や併合等の作業によって市場競争力の高い適正規模への区画変更を行ったり、造成工事によって宅地としての有効利用度を高めたりすることで、仕入値よりも高い価格での販売が可能となり、そこに担税力を認めることができる（分割併合タイプ）。

(2) 新築の複合不動産の取引については、戸建分譲住宅の建築と販売、分譲マンション（居住用の区分所有建物）の建築と販売、投資用の賃貸用マンションの建築・販売等によって、土地建物の仕入値よりも高い価格での販売が可能となり、そこに担税力を認めることができる（建築販売タイプ）。

(3) 中古不動産（土地または複合不動産）の譲渡については、個人間売買等は原則として付加価値を生まないが、下取り販売事業については、売主の早期売却に対する要請に応えることによって比較的低廉な仕入れを行い、物件に見合った買主（適切な売却先）の探客、あるいは設備や内装の改良工事等によって仕入値よりも高い価格での販売が可能となり、そこに担税力を認めることができる（下取り販売タイプ）。

(4) 事業者間における事業用不動産の譲渡については、原則として付加価値を生まないためそこに担税力は認められない。ただし、なんらかの建築行為等が加わったうえで事業者間の取引が行われた場合には、上記の（分割併合タイプ）や（建築販売タイプ）に該当する場合が考えられ、担税力が生じる場合がある。また単なる譲渡ではなく、早期売却を目的に転売業者等に比較的安く譲渡した場合などにおいては、売却先の転売業者等において上記の（下取り販売タイプ）の付加価値が生じることになり、そこに担税力を認めることができる。

3. 新たな不動産課税制度の基本設計

上記2でみたとおり、個人間における住宅等の取引や、事業者間における事業用不動産の取引は、いわゆる「付加価値の移転」となっている場合が多く、消費税を課税する必要性には乏しいものと思われる。それに対し、事業として不動産の建築・販売等を行っている場合には、「付加価値の創造」となる活動をしており、消費税を課税する必要性があるものと考えられる。問題なのは、例えば鉛筆や消しゴムのような商品は、そこから利益を得ようとする専門の事業者しか売主として想定できない（インターネット等による中古品市場では、個人が売主になる場合も考えられなくはないが）のに対し、不動産市場での売主は、必ずしも専門の事業者とは限らず、不動産事業とは無関係な事業者や、最終消費者たる個人など、不特定多数の者が市場における売主の立場となっている点である。

ニュージーランド GST では、この問題点に対し、物税としての統一的な課税体系にとらわれずに、売主（や買主）の属性（具体的には GST 課税事業の種類によって区分される）に合わせた課税制度を整備して、消費者等に対して消費税を課さなければならない売主の属性を定めることによって対処している。ただし、このためには GST の登録非登録の区分や、登録の内容等について、取引当事者間における透明性が確保されていなければ、制度として機能しない。そして現在、我が国では、仕入税額控除に帳簿方式を採用しており、取引相手の消費税法上の属性の把握（課税事業者、簡易課税事業者、非課税事業者、免税事業者等の区別）はできない状態で取引をしているため、現状の課税制度ではこのようなやり方を採用することはできない。

しかしながら、「付加価値について一回限りの課税がもれなく行われることを確保」²⁷⁹という観点からは、なんらかの属性の把握とそれに応じた課税制度の整備は、特に不動産市場に消費税を持ちこむ場合には必須となるものと思われる。そこで、本稿では取引当事者の多様性等の不動産市場の特殊性に対応する、新たな課税制度の提案として、いわゆる「不動産業者」に絞った消費税課税制度の提案を行いたい。

まず、土地建物等の不動産の取引について課税取引としなければならない取引当事者として、「特定事業者」を定めることとする。そして特定事業者は、原則として宅地建物取引業法第2条第3号に定める宅地建物取引業者（いわゆる不動産業者）をさすものとする。この特定事業者の取り扱う土地建物の取引については、主として「付加価値の創造」となっていることから、特定事業者による複合不動産の仕入や売上を、課税取引として消費税法上取り扱い、主として「付加価値の移転」となる特定事業者以外の課税事業者や消費者等の間での取引については、非課税あるいは不課税として消費税法上取り扱う制度設計とする。

このような制度とするに当たっては、本章1において削除する土地の非課税に係る部分に替わり、まず原則論として「土地建物等からなる複合不動産の一体的な譲渡（必ず土地の所有権、利用権等と一体の状態での取引でなければならない。）」を非課税リスト（消費税法別表）に追加し、次に、この原則に対する例外規定として、「ただし、特定事業者（宅地建物取引業法第2条第3号に定める宅地建物取引業者等）が売主または買主となる土地建物等からなる複合不動産の一体的取引を除く。」という定めを置く。これにより、各属性別の土地建物の譲渡に係る課税関係（課税あるいは非課税）と、土地利用権のない建物の全部または一部の譲渡（つまり建設工事等であり、これは今までどおり属性を問わずすべて課税となる）の

²⁷⁹ 中里・前掲注112) 290頁。

規律を行うことができる。

次に、原則として消費税法の適用外となり、その譲渡は基本的に不課税となるはずの最終消費者等からの不動産の下取りの場合を検討する。ここで、最終消費者からの下取りにおいて、特定事業者が仕入税額控除できないとする場合には、安い下取り価格（つまり税別価格）しか買い取り額として提示できないという問題と、同一の不動産の全体価格に、何度も消費税が課税されるという二重課税の問題が生じてくることになる。

この点、課税仕入れに関する規定である消費税法第2条第1項第12号に定める「他の者」につき、消費税法基本通達11-1-3によって「課税事業者及び免税事業者のほか消費者が含まれる」と解されており、消費者であっても課税仕入れ先として取り扱うことが認められている。また、消費税法第2条第1項第12号は「課税資産の譲渡等」を規定しているものであるが、特定事業者の仕入に係る取引は「課税資産の譲渡等」となる²⁸⁰ため、現行の条文のままだでも消費者等からの仕入について仕入税額控除の対象とすることができる。

この、消費税法第2条第1項第12号とその解釈である消費税法基本通達11-1-3は、ニュージーランド GST における中古品仕入制度に相当する規定であり、これによって二重課税を排除し、中古不動産の再流通を考える消費者等に対して、下取り価格が不利になるなどの二次的な負担が生ずることを防止することができる²⁸¹。

ここまでの検討内容を、ニュージーランド GST の検討で用いたマトリクスで表現すると、

図6-1のようになる。
特定事業者 R1 から購入した不動産については、課税事業者である R2 や B2 においては課税仕入として仕入税額控除の対象となるが、最終消費者 C2 への販

売 買	Realtor R 1	Business B 1	Consumer C 1
R 2	課税売上	課税売上	不課税
B 2	課税仕入 課税売上	課税仕入 非課税	中古品仕入制度 不課税
C 2	課税仕入 課税売上	税額控除の適用なし 非課税	税額控除の適用なし 不課税
	税額控除の適用なし	税額控除の適用なし	税額控除の適用なし

（図 6-1）新しい不動産課税制度の基本設計²⁸²

²⁸⁰ 一般課税事業者による消費者からの不動産の購入は、本稿提案の制度上は非課税取引となることが予定されているため、仕入税額控除はできないものと解される。

²⁸¹ ただし、「理論的には」という前提がつくことは否めない。中古品市場において、消費者が事業者に物件を持ち込むとき、消費税込という条件が明示されて交渉することは実際には少なく、消費者側は税抜き価格であると誤解しているケースのほうが多いものと思われる。

²⁸² 各枠の斜線右上は、売主側の課税関係、斜線左下は買主側の課税関係である。また特定

売に係る消費税分は有効な課税部分として機能することが予定される。また、特定事業者 R2 が同業の R1 や、一般課税事業者である B1 から不動産を仕入れる場合においては課税取引となるが、最終消費者 C1 からの下取りについては、売主である C1 の側は不課税取引であるものの、中古品仕入制度に相当する規定である消費税法第 2 条第 1 項第 12 号等によって、仕入税額控除が可能であり、二重課税の排除が行われる仕組みとなっている。

「付加価値の移転」が想定される C1→C2 や B1→B2 のような場合に、なんらかの付加価値のある取引がなされる可能性がないとはいえないが、この点、現在の宅地建物取引業法においては、そのような不動産の売買等を宅地建物取引業者でない者が、不特定多数相手に反復継続するような場合には、宅地建物取引業者とならなければならない旨を規定している(宅地建物取引業法第 12 条第 1 項、罰則は同法第 79 条)。たしかに、口利きだけの無免許業者もいるが、どちらかといえば情報屋のような業態であり、そのような属性は自らが売主や買主になるような目立つ行動(登記にも証拠が残る)はしないのが普通である。そうすると、売買を通じて継続的に付加価値を得る者はやはり不動産業者に基本的に限られており、不動産業者ではない者が得る付加価値を追いかける必要性は薄いと言わざるをえない。

4. 消費者や課税事業者等への周知

一般の消費者や、特定事業者(不動産業者等)以外の一般事業者に対しては、特定事業者の取り扱う不動産の取引が仕入、売上ともに全般的に課税取引となり、それ以外の者の間における取引は非課税または不課税となるということを周知する必要がある。この点、平成 35 年(2023 年)10 月 1 日から事業者番号制度を含む課税事業者登録制度の導入が予定されており、本稿ではこの機会を最大限に活用することを提案したい。

すなわち、現在導入が予定されている事業者番号制度は、本稿執筆時点ではまだ具体的内容の詳細が決定されていないが、事業者番号については国税庁が法務省から提供を受けた商業登記法に基づく「会社法人等番号(12 桁)」の前に、1 桁の検査用数字を付した「法人番号(13 桁)」となる公算が大きい。この法人番号を、国税庁の法人番号公表サイトに入力することで、取引相手先の課税事業者登録の情報を確認することができるようになるはずだが、この時に、事業者名称や所在地等の主要な項目とならんで、不動産取引に関する特定事業者である旨を明確に表示する必要があるであろう。

また、特定事業者である不動産業者等においては、上記と同時期に予定されている適格請

事業者については不動産業者を原則とするため、ここでは Realtor として表記した。

求書等保存方式（インボイス制度）の導入に当たり、不動産取引に関する特定事業者である旨をインボイス上に表示する必要があるであろう。

第2節 新たな不動産課税制度の効果と、積み残される課題

以上のような施策によって、「付加価値について一回限りの課税がもれなく行われることを確保し、しかも、それが実際に適用可能な制度を用いて行われる」という法的要請は概ね達成できると考える。消費税のメカニズムは非常に複雑な問題をはらんでおり、本稿では予想もしなかったような問題が出てくる可能性もあるが、少なくとも本稿の二つのテーマであった、今まで課税できていなかった土地の流通によって生まれる付加価値への課税ベースの拡大と、土地が非課税で建物が課税となることから必然的に生じる価格歪曲効果の抑制については達成されるものと思われる²⁸³。

残る課題としては、まず我が国ではニュージーランド税制と異なり、現時点ではゼロ税率の設定はなく、ニュージーランドで起きたフェニックス詐欺スキームなどが使用される可能性がある。これに対しては、同国ではゼロ税率の限定適用と、国内型リバースチャージの選択となったところ、ゼロ税率を選択する形をとっていた。この点、我が国ではいかなる状況となるか、将来の問題であり未だ見えないと言わざるをえない。課税庁における執行コストとの兼ね合いで、いずれかの制度を選択することになるであろう。

次に賃貸との兼ね合いの問題がある。今まで家賃が非課税であるのに対し、購入については建物が課税、土地は非課税であったが、提案した制度上では家賃が非課税で、購入は全てが課税となる。これがどの程度、将来問題になるのかについても現時点では見通しが立たない。願わくば、家賃も課税取引とし、低税率の一般消費税として消費税制度全体が発展していくことが望ましいのであろうが、既に8%にまで税率が上がってしまった現状では、政治的な問題で家賃への課税が困難な状況に入りつつある可能性も否定できない。

ただし、これらの課題や問題点は、将来における政策上の課題として、本稿の検討の枠を超えており、一旦議論の枠外としておきたいと考える。現在の土地取引の無条件での非課税制度を廃止し、不動産業に係る取引から生み出される付加価値に着目した、新たな不動産課税制度を提案させて頂くまでの段階で、まずは本稿の議論を終えることとしたい。

²⁸³ 減価償却を多く取りたいと考える購入者による建物割合の増加の問題は、ここでいう歪曲効果とは別に残ると思料される。

おわりに

本稿では多くのことを述べてきたが、ここで改めて「なぜ土地を課税対象としなければならないのか」を考えてみる。まず、土地は都市的機能という付加価値を運ぶ媒体（vehicle）であり、個人間や一般事業者間における取引においてはその付加価値の「移転」の役目をはたし、不動産業者による不動産事業に関係する場合には付加価値の「創造」という役目をはたしている。現在の絶対的土地非課税の制度のもとでは、このうちの付加価値の「創造」についてほとんど課税機能が働いていない状態にある。

つぎに、このような絶対的土地非課税の制度を継続する一方で、土地と一体的に取引される建物については絶対的課税制度となっている。しかし、両者は常に一体として取引される運命にあり（土地利用権のない建物の取引というものは建設工事等に通常は限られ、我が国の登記制度で土地・建物が別々に分かれているとしても、結果としては登記制度に載らない借地権や使用借権といった土地利用権を觀念せざるをえない状況にある）、おのずと課税制度に適応的な、内訳価格の変更の誘引に、常にさらされている。そして、この問題の行き着くところは、建物の取引で生み出される付加価値が、土地の取引価格に一部逃げ込んでしまうという問題と、その結果起きる不自然な地価の歪曲という問題であった。

本稿では、上記二点の問題点について「土地を課税対象として検討しなければならない」理由として提起し、検討してきた。では、今まで一体何が問題だったのか。議論を終えてみた実感としては、実は問題の本質的な所在は、土地とは何か、土地の価値とは何か、あるいは土地の消費とは何かということよりも（もちろんこのような問題も重要な論点であり、本稿では土地の「消費」についても十分に議論をしたと考えるが）、課税の仕組み上、一部人税的な側面をもたざるをえない付加価値税制度と、もとより多様な取引当事者の間で、多様な取引のされかたをする常態にある土地という財の、ある種の「相性の問題」であったような気がする。この意味で考えた場合には「なじまない」という意見にも一理あると思われるが、かといって「相性の問題」があるという理由だけで、先に述べた問題点等を放置できると考えるのは誤りであろう。

本来あるべきは、このような一部人税的な側面がある付加価値税制度の本質を正面から認め（つまり、「物税」として一律の課税制度を押し通すのは、必ずしも合理的ではないことを認め）、多様な当事者間において、多様なタイプの取引が行われる土地取引の交通整理をし、課税とすべき場合（付加価値の創造）と、非課税とすべき場合（付加価値の移転）とを、

きちんとした理由をもって定めていくことなのではないだろうか。本稿では最終章にてこのような取り組みを試みたが、有力な参考事例であるニュージーランド GST もこのような観点に立って整備されてきたものと思料される。特に今後、インボイス制度が導入された場合には、今まであいまいであった課税事業者の線引きが、外からみてもはっきりしてくるものと予想され、今後は取引当事者の「属性」というものにスポットライトが当たるものと思われる。したがって本稿のような取り組みは、不動産関連規定にとどまらず、消費税制度の全体的な観点からも必要になってくる可能性がある。

また、土地の非課税制度は、以前からその論理が一部破たんしていることが感じられ、例えば、駐車場の賃貸借について、更地であれば非課税取引であるのに、トラロープ一本を張るだけで課税取引となるなど、合理性・納得性に欠ける規定ぶりが目立っていた。このような不完全な論理が最後に行き着くのが、「土地は消費しない、建物は消費する」というような硬直的な考え方になるが、本稿では不動産の価値とは何か、土地と土地資本たる建物等とはどのような関係性に立っているのか、などについて量を割いて検討を行い、「土地の消費」とは一体どのようなことなのかについて、ある程度明確化した回答を得られたのは一つの成果であったと思われる。現在の絶対的土地非課税制度は、土地・建物別々の不動産登記制度や、バブル期に全盛となった土地神話の存在など、多くのミスリード的要素によって築かれてきた側面があると思われるが、消費税制度が大幅にリニューアルされる可能性があるこの時期に、この土地取引の問題についても併せて検討しておくべきではないだろうか。

ただ、研究内容としては課題も残る。伝統的 VAT や、現代的 VAT の不動産取引関連制度の思想的な背景についてはほとんど踏み込めておらず、またそれ以外の国の課税制度についても、今後は研究の必要があるものと思われる。本稿で研究した限りでは、必ずしも古くからある付加価値税制度が優れているとはいえず、ニュージーランドのように先進諸国の苦い経験を生かして素晴らしい制度にしている例もあることがわかった。今後更に研究する機会があれば、より多くの国々の状況を調査、研究すべきであると考えている。

土地非課税制度から生ずる価格歪曲効果については、当初は実際の取引データをマクロ的に分析して、取引価格が歪曲していることを示すことができるかもしれないと考えていたが、残念ながら力がおよばなかった。これについては詳細な取引データの入手などの問題もあり、一研究者には荷が重いかもしいが、筆者の職業上、また適正な不動産税制の基盤整備の観点からは大変重要なテーマであり、今後、更なる研究が行われていくことを期待したい。

参考文献一覧

- 金子宏『租税法（第21版）』（弘文堂、2016年）
- 金子宏『租税法理論の形成と解明・下巻（初版）』（有斐閣、2010年）
- 我妻榮・有泉亨・清水誠・田山輝明『コンメンタール民法—総則・物件・債権—（第4版）』（日本評論社、2016年）
- 水野忠恒『消費税の制度と理論（初版）』（光文堂、1989年）
- 税制調査会『第一部会及び第二部会における審議経過の報告』（昭和51年12月）
- 税制調査会『今後の税制のあり方についての答申』（昭和52年10月）
- 税制調査会『一般消費税特別部会報告』（昭和53年9月）
- 税制調査会『一般消費税特別部会審議経過報告』（昭和53年12月）
- 税制調査会『昭和54年度の税制改正に関する答申』（昭和53年12月）
- 税制調査会『税制の抜本的見直しについての答申』（昭和61年10月）
- 税制調査会『昭和62年度の税制改正に関する答申』（昭和61年12月）
- 税制調査会『税制改革についての中間答申』（昭和63年4月）
- 税制調査会『実施状況フォローアップ小委員会中間報告』（平成元年11月）
- 中里実ほか編『租税法概説（第2版）』（有斐閣、2015年）
- 中里実「金融取引（銀行取引・保険取引）・不動産取引に対する消費税の課税」日税研論集第30号（日本税務研究センター、1995年）
- 三木義一「非課税取引とゼロ税率」日税研論集第30号（日本税務研究センター、1995年）
- 渡辺智之「経済活動と消費税」日税研論集第70号（日本税務研究センター、2017年）
- 西山由美「仕入税額控除」日税研論集第70号（日本税務研究センター、2017年）
- 西山由美「金融セクターに対する消費課税」『租税法と市場（初版）』（有斐閣、2014年）
- 西山由美「消費税の中長期的視点」東海法学第39号（2007）
- 金井恵美子「税率構造—軽減税率の法制化を踏まえて」日税研論集第70号（日本税務研究センター、2017年）
- 増井良啓「日本の消費税はどこへいくか—国際比較からの展望」日税研論集第70号（日本税務研究センター、2017年）
- 谷口勢津夫「課税対象取引—納税義務者の検討も含めて」日税研論集第70号（日本税務研究センター、2017年）
- 鎌倉治子『諸外国の付加価値税（2008年版）』（国立国会図書館調査及び立法考査局）

篠原克岳「金融取引に係る消費税の取扱いについて」税務大学校論叢 86 号 (2016)

沼田博幸「耐久消費財に対する消費課税について」会計論叢第 12 号 (2017)

沼田博幸「事業の移転に対する消費税の課税について」会計論叢第 3 号 (2008)

知原信良「消費税と不動産取引」論究ジュリスト第 10 号 (有斐閣、2014 年)

志賀櫻「消費税法 第 1 章 総論」税務事例 44 巻 2 号 (2012)

志賀櫻「消費税法 第 2 章 課税要件論 (その 1)」税務事例 44 巻 3 号 (2012)

志賀櫻「消費税法 第 2 章 課税要件論 (その 2)」税務事例 44 巻 4 号 (2012)

志賀櫻「消費税法 第 3 章 非課税取引」税務事例 44 巻 5 号 (2012)

志賀櫻「消費税法 第 4 章 生産要素」税務事例 44 巻 6 号 (2012)

金子友裕「請求人が行う土地の貸付けは、駐車場その他の施設の利用に伴って土地が使用される場合に該当し、非課税取引とされる土地等の貸付けには該当しないとされた事例」税務事例 44 巻 1 号 (2012)

後久亮「老人ホームとして使用される建物を、一括転貸した場合の『住宅の貸付け』の範囲」税務事例 44 巻 1 号 (2012)

平成 29 年度版税大講本『消費税法』

都留重人編『岩波小辞典 経済学』(岩波書店、2002 年)

青山秀夫・定道宏「経済学・経済学説史」ブリタニカ国際大百科事典 6 (TBS ブリタニカ、1998 年)

ジョセフ・E・スティグリッツ (Joseph E. Stiglitz)、カール・E・ウォルシュ (Carl E. Walsh)『ミクロ経済学 (第 4 版)』(東洋経済新報社、2013 年)

ポール・クルーグマン (Paul Krugman) ロビン・ウェルス (Robin Wells)『ミクロ経済学 (第 2 版)』(東洋経済新報社、2017 年)

麻生良文『ミクロ経済学入門 (初版)』(ミネルヴァ書房、2012 年)

千種義人『新版経済原論 (初版)』(慶応義塾大学出版会、1993 年)

保坂直達「消費税の政治経済学」経済評論 38 巻 7 号 (1989)

富塚良三『経済原論』(有斐閣、1976 年)

岩見良太郎『土地資本論』(自治体研究社、1989 年)

松田佳久『不動産私法の現代的課題』(プロGRESS、2012 年)

松岡恵悟「日本における不動産資本の地域的展開と主要都市の建造空間の形成について」立命館地理学 24 号 (2012)

日本不動産鑑定士協会連合会『要説不動産鑑定評価基準と価格等調査ガイドライン(改題版)』
 (住宅新報社、2015 年)

社団法人日本不動産鑑定協会調査研究委員会編著『新・要説不動産鑑定評価基準(改題初版)』
 (住宅新報社、2007 年)

日本経済新聞社編『会計用語辞典<新版> (第 5 版)』(日本経済新聞社、1998 年)

高須教夫ほか編『新版現代会計用語辞典 (初版)』(税務経理協会、2016 年)

矢内一好ほか『税務・会計用語辞典 (12 訂版)』(財経詳報社、2009 年)

新村出編『広辞苑 (第 2 版)』(岩波書店、1969 年)

小学館編『大辞泉 (第 2 版)』(小学館、2012 年)

林修三『法令用語の常識 (第 3 版)』(日本評論社、1975 年)

企業会計審議会「固定資産の減損に係る会計基準の設定に関する意見書」(平成 14 年 8 月 9 日)

平成 24 年 11 月内閣府政策統括官「日本の社会資本 2012」

国土交通省「宅地建物取引業法の解釈・運用の考え方」

公益財団法人不動産流通近代化センター『宅地建物取引業務の知識(平成 27 年版)』(2014)

最高裁判所大法廷判決昭和 60 年 3 月 27 日民集 39 卷 2 号

東京地方裁判所判決平成 3 年 9 月 30 日判例タイムズ 774 号

白井一馬「歴史と立法趣旨から理解する消費税」税務弘報 64 卷 13 号 (2016)

矢野秀利「複数税率をどう考えるか」税経通信 66 卷 14 号 (2011)

矢野秀利「住宅と消費税」税経通信 67 卷 1 号 (2012)

矢野秀利「中小企業における問題点」税経通信 67 卷 2 号 (2012)

村井正「消費税法上の非課税取引は全廃か、課税選択権か」税研 29 卷 5 号 (2014)

酒井克彦『スタートアップ租税法 (第 3 版)』(財経詳報社、2015 年)

松本好正『「無償返還」「相当の地代」「使用貸借」等に係る借地権課税のすべて』(税務研究会出版局、2013 年)

山田和義編『不動産取引の消費税対策』(清文社、2013 年)

熊王征秀『消費税と経理処理のしくみがわかる本』(日本実業出版社、2010 年)

山本守之『判例・裁決例等からみた消費税における判断基準』(中央経済社、2005 年)

税理士法人トーマツ『欧州主要国の税法 (第 2 版)』(中央経済社、2008 年)

本間義人『土地問題総点検―土地神話への挑戦』(有斐閣、1988 年)

土地問題研究会、日本不動産研究所編『土地問題事典』（東洋経済新聞社、1989 年）

Alan A. Tait, Value added tax, McGRAW-HILL Book Company (UK) Limited 1972

A S Hornby, Oxford Advanced Learner's Dictionary of Current English 9th 2015

Collins COBUILD Heinle Cengage Learning 2009

Ann L Humphrey, VAT and Property, Spiramus Press Ltd 2015

Rita de la Feria and Richard Krever, Ending VAT Exemptions: Towards a Post-Modern
VAT, Oxford University Centre for Business Taxation Working Paper series WP12/28
2012

Ian Dickson and David White, Tax Design Insights from the New Zealand Goods and
Services Tax (GST) Model, Centre for Accounting, Governance and Taxation Reserch
School of Accounting and Commercial Law Victoria University of Wellington 2008

HM Revenue and Customs: VAT Notice 742: land and property (Published 29 May 2012)

Inland Revenue: IR 730, June 2015

Inland Revenue: IR 264, October 2016

Inland Revenue: IR 361, December 2015

Inland Revenue: IR 375, July 2017

Inland Revenue: IR 620, April 2017