

農業をめぐる租税制度の法学的研究（六・完）

——農地課税を中心として——

渡 邊 基 成

はじめに

第一節 問題の所在

第二節 課題と構成

第一章 農地の現状と課題

第一節 農地の特徴と現状（以上、二二二号）

第二節 農地の流動化政策

第三節 小括（以上、二二二号）

第二章 農地に対する租税制度

第一節 農地に対する租税制度の沿革

第二節 農地に対する現行租税制度（以上、二二六号）

第三節 租税の性格と農地政策利用の課題

第四節 小括

第三章 中国の農業税制

第一節 中国農業の特徴（以上、二二八号）

第二節 中国の農業への課税

第三節 小括

第四章 農業のあるべき姿

第一節 日本の農業

第二節 国際化の中の農業

第三節 小括（以上、二二九号）

第五章 農地課税の提案

第一節 課題の整理

一 租税制度と農業制度

二 農地に対する租税の課題

第二節 農地課税への提案

一 土地の利用状況に応じた公平な租税制度

二 農地に対する租税制度の提案

三 農業収入に対する租税

第三節 小括

おわりに（以上、本号）

第五章 農地課税の提案

この章では、農業継続への国民の期待が高まる中で、低迷が続いている農業に対する課税はどうあるべきか、特に農政改革で生産基盤として現行農地保全が重要視されている農地に対する課税はどうあるべきかを租税の公正・公平の視点から提案する。まず第一節においてこれまでの考察から明らかになった課題を整理し、次に第二節において農地課税の具体的な提案を行い、農業所得に対する課税の在り方についても検討する。

第一節 課題の整理

ここでは、これまでの考察により明らかになった財政収入である租税に対する農業の役割の変化を確認し、国際化した経済情勢の中で農業振興のために農政改革の重点となっている農地の有効利用に対して、現行農地課税が有する課題を整理する。

一 租税制度と農業制度

(一) 租税に対する農業の役割の変化

我が国の農業に対する近代租税制度は、明治初期に地租として農地の地価に対する租税として始まり、導入当初の地租は国家財政収入の中心となる存在であった。その後、国税において所得税法が創設されると、農業収入に対する課税も行われた。ただし、農業に従事する者は自作農のみならず小作人も多く存在し、農地に対する租税である地租と農業所得の納税者の上位者は地主階級であった。そして、租税制度が順次整備される中で、地租は徐々に国家財政から地方財政を支える役割に変化していった。

一九四六（昭和二一）年日本国憲法が制定されると、我が国は民主国家への転換が図られ、農地改革の実施により小作人は自作農となり、農地は所有者＝耕作者（自作農主義）が原則となった。租税も改正され、一九四七（昭和二二）年の税制改正で、地租は日本国憲法に規定された地方自治の財政を支えるための租税として位置づけられた。この時の税制改正では、新しくなった地方政府の財政を支えるための租税制度が構築されたとはいえなかったため、法定外独立税の制定が地方自治体に許可され、様々な税目が誕生することになった。この時代は食糧難の時代でもあり、農業は多くの人手を要する産業であったことから農業の従事者は多く、農業に対する租税が地方財政を支えることにもなった。このため、法定外独立税として農業者に課せられた租税が多数出現した。また、農地改革は農地の所有者＝耕作者を原則としたことから、農地所有者が大幅に増加し、農業に対する租税では多くの納税義務者を誕生させたことになった。この時期の元小作人達は、農地改革により過酷な小作料からは免れることができたが、納税者として法定外独立税を含めた重い租税負担に苦しめられることになった。

そして、シャウプ勧告による一九五〇（昭和二五）年の税制改正では国税と地方税の整理が行われると地租は廃止となり、新たに創設された固定資産税へ吸収されて地方税に位置づけられた。また、地方の財政収入の確保も図られたことから、農業者に課せられた法定外独立税はほとんどが廃止された。この税制改正により、農業者に対する租税は、毎年課税される農業収入に係る所得税と農地保有に係る固定資産税、一時的な課税となる農地の相続に係る相続税（贈与税を含む）及び農地の譲渡に係る譲渡所得に大別できる現行租税制度の形となった。

農業収入に係る所得税は、高度経済成長期を迎えて給与所得者が急増するまでは、所得税の中でも財政収入に果たした役割が大きかった。しかし、その後の産業構造が農業から商工業主軸へと変化していくと、所得税において農業者の果たす役割は低下していった。そして、農地面積も減少して固定資産税における農地の役割も低下することになったが、固定資産税自体は毎年度課税の地方税であり、地方財政を支える重要な税目であることに変化はない。

このように産業構造も変化した結果、毎年課税である所得税や固定資産税においては、農業は租税収入の中心的な役割から後退してきている。しかし、農地は所有権が移転する際の租税である相続税・贈与税や譲渡所得税では、租税が有する所得再分配機能を果たす点で重要な位置を占め続けている。

（二）農地法と租税制度

我が国では、第二次世界大戦後の農地改革により封建的土地所有から民主的な土地所有制度に変化し、ほとんどの農地において所有者と耕作者が一致することになった。その成果を恒久的にするために制定されたのが農地法で

ある。農地法では寄生地主の再発の防止に力点を置いた自作農主義の制度が中心となっていた。日本国憲法が制定され民法も改正されて家制度が崩壊しても、農業においては家族を中心に営まれ、農業者の農業経営をその子孫が継承していくことが前提となっていたともいえる。そのため、租税制度も農地の所有者と耕作者が一致することを前提として構築されてきている面がある。相続人又は推定相続人自らが農業経営を継続することを条件にした相続税・贈与税における農地等の納税猶予制度は、その一例である。

そして、農地法が寄生地主の再発を防止するという歴史的役割は達成したといえる。二二世紀を迎えた現在では、農業者の子孫が農業経営を継続しない場合の農地相続による不在地主の存在や耕作放棄地の発生が課題となっている。職業の選択肢が広まった現在では、農業を家業として子孫が引き継ぐとは必ずしも言えない。そのため、農業政策では、農地の所有者と耕作者が一致しないことを認め、現行農地の有効利用を推進する方向である。農地の所有者が誰であるかに関わらず、その農地が農業の用に供されることを優先させている。

農地に対する農業政策は、農地の所有と利用の一致から所有と利用の不一致へと転換したが、租税制度における農地課税では、その転換に呼応した制度改革は行われていない。

二 農地に対する租税の課題

ここでは、前章までの考察から明らかになった農業課税の課題について、(一) 国際化の中の農業、(二) 農地保全、(三) 宅地への流動化政策という三つの視点から整理する。

（一）国際化の中の農業（農地）と租税

我が国の食料自給率は、二〇〇六（平成一八）年度に三九%まで低下しているが、二〇一五（平成二七）年度には四五%という目標が設定されている。現状では食料の海外依存度が高く、海外の農産物の豊作・不作が価格や輸入量に反映され、さらに、輸出食料増産のための農地開発が農産物輸出国の環境に影響を与えている。そのような状況の中で、国民が期待する農業は、安心・安全で安価な農産物の安定的な供給である。そして、我が国の農業は、食料の供給のみならず環境を含む多面的機能を発揮する役割もあることが明らかになっている。

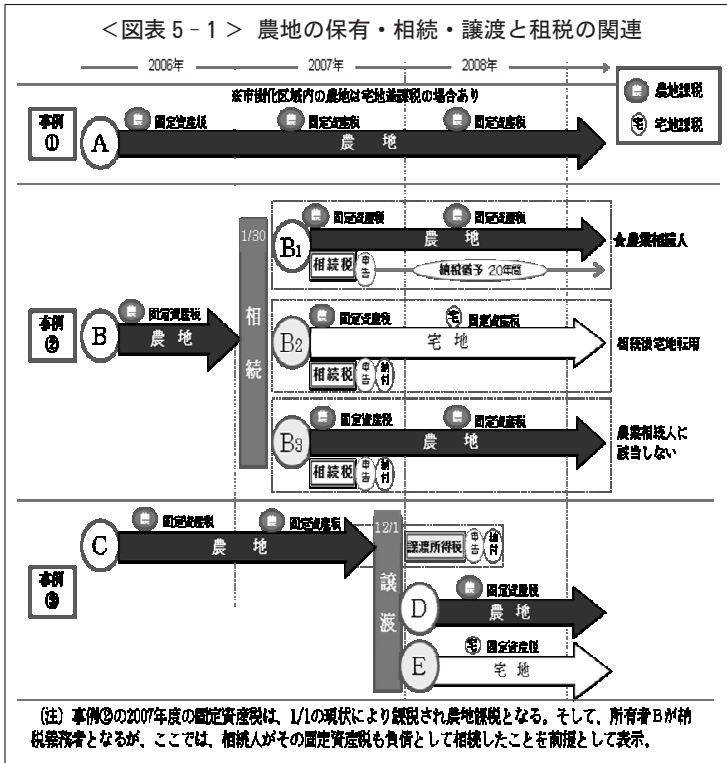
WTO体制に組み込まれている我が国の農業は国際競争の中に置かれ、WTOのルールに則った政策を必要とし、貿易を歪める可能性のある保護政策が認められなくなっている。その中でも、国民的合意の形成されている多面的機能を有する我が国農業の特徴を生かしていくための模索が農業政策で始まっている。

ここで、国際化する農業に対する租税はどのようにあるべきかが課題となるが、国際化の中で課題となる農業政策は補助金の支給が大半であることから、租税として農業優遇となる措置を講じる必要性は低い。しかし、農産物生産の基盤となる農地の保全に対しては租税が果たす役割は小さくない。

（二）農地保全と租税制度の課題

今後の我が国の農業政策では、担い手の育成と耕作放棄地対策すなわち既存農地の保全が大きな課題となっている。その中でも、農業の生産手段である農地の保全は租税制度とも深い関わりを有している。そこで、農地保全の視点から農地の保有・相続・譲渡の各段階における租税の課題を下記〈図表五一一〉を利用して整理していく。た

<図表 5-1> 農地の保有・相続・譲渡と租税の関連



だし、ここでは、固定資産税、相続税、譲渡所得税に限定して整理する。

【事例①】では、農地保有を継続している場合に関連するのが固定資産税であることを示す。【事例②】では、相続が発生した場合の農地は、相続人により農地利用の継続と宅地転用があり得ることを示し、農地利用の継続の場合でも相続税が納税猶予される場合と納税猶予されない場合があることを示す。【事例③】では、農地を譲渡した場合には、農地利用が継続される場合の譲渡と宅地転用を伴う場合があることを示している。以下、〈図表五—一〉の事例の下で、農地に対する代表的な租税である固定資産税、相続税、譲渡所得税に限定して、農地の保全の観点から課題を整理していく。ただ

し、ここでは農地が耕作放棄地となる場合は考慮していない。

① 固定資産税

農地の保有に対して所有者に課する固定資産税は、〈図表五—一〉【事例①】で示した通り、農地という利用状況に応じた課税が行われ、原則として農地課税により軽減されている（A）。そして、相続による取得や譲渡による取得があった場合でも、農地として継続利用される場合は、固定資産税は農地課税が行われる【事例②】B1、B3、【事例③】D）。しかし、宅地転用した場合は、その年の一月一日の土地の現状に応じて、固定資産税は宅地課税となる【事例②】B2、【事例③】E）。

ただし、農地として利用していても市街化区域農地で宅地化すべき農地として指定された場合は、生産緑地指定を受けない限り宅地並課税となる。第二章（第三節四（四））で取り上げた判例も宅地並課税による生産緑地指定に絡むものであった。生産緑地指定による農地課税対象地は、現在の利用状況だけでなく、その後の農地利用も義務付けられている。

固定資産税における農地保全での課題は、市街化区域農地においての宅地並課税により、農地利用から宅地利用への変化が現在も促進されていることである。この制度は農地面積の減少を促進している一因でもある。

② 相続税

農地所有者に相続が発生した場合は、〈図表五—一〉【事例②】で示すように、土地所有の継続を前提とすると、農地は農地として継続利用される場合（B1、B3）と、宅地転用する場合（B2）がある。相続税は、宅地転用

した場合（B2）には原則として申告期限までの納付を必要とするのに対し、農業相続人として農業経営を継続した場合（B1）は、二〇年間の自らの営農を条件に農地等の納税猶予制度が設けられている。この猶予制度は、相続をきっかけにした農地の分散により農業経営が困難になることを防止する目的で創設されたために、相続人自らの農業経営が納税猶予の条件となっている。なお、宅地転用する場合には、原則として都道府県知事又は農林水産大臣の転用許可を必要とする。⁽⁴⁰⁾

相続税における農地保全での課題は、この相続税の納税猶予制度の規定が相続税法ではなく、特例である租税特別措置法に設けられていることと、農地利用の継続ではなく相続人自らによる農業経営の継続を条件とした制度となっている点である。そのため、農地利用が継続されても農業相続人に該当しない相続人（B3）は、納税猶予制度は利用できない。

この納税猶予制度は、相続人自らの農業経営の継続を重視した制度である。そのため、農地所有者≠利用者の原則が崩れている現在では、相続をきっかけにした相続税負担のために農地が売却されることや農地が分散することを防止する機能を十分に果たしているとはいえない。また、納税猶予の適用を受けた農地は、利用権を設定した場合には猶予打ち切りとなるために利用権の設定が進んでいない。農政改革により農地の集約化や有効利用を促進する政策の観点からは、納税猶予対象農地は農地の流動化・集団化の阻害要因となっている。⁽⁴¹⁾

③ 譲渡所得税

農地の譲渡が行われる場合には、〈図表五—一〉【事例③】で示すように、農地として継続利用される場合（D）と、宅地転用される場合（E）がある。譲渡に係る譲渡所得税は、租税特別措置法で分離課税とされており長期譲

渡所得は軽課措置が採られている。さらに、農地を農地として譲渡した場合には、分離課税における譲渡所得の計算上で特別控除額が設けられている（第二章第二節二（二）参照）。なお、宅地利用する場合は転用のための権利移動となり、原則として都道府県知事又は農林水産大臣の許可を必要とする。⁴⁴⁾

譲渡所得における農地保全の視点からの課題は、まず、土地政策で農地から宅地への流動化促進のために、租税特別措置法により長期譲渡所得は分離課税で軽課されている点である。この制度は、譲渡による農地から宅地への流動化を促進して農地の減少を後押ししている。次に、所得税法で譲渡所得二分の一課税となっている点であり、これは元々所得税法が有する課題でもある。

（三）宅地化を促す譲渡所得税

我が国の土地政策は、高度経済成長期から農地の流動化政策を採用してきた。そして、農地から宅地への転用促進のために租税が利用され、譲渡所得税の軽課と固定資産税の宅地並課税が導入された。その結果、高度経済成長期以降、都市近郊では多くの農業者が農地を手放した。その際、農業者が手にしたのは莫大なキャピタル・ゲインであった。このキャピタル・ゲインに対する課税は所得税の総合所得課税とされずに、租税特別措置法により分離課税とされ、均一税率により軽課された。そして、農地を譲渡する際に、宅地へ転用する場合と農地として譲渡する場合の税率は同じであった。一般に農地から農地への譲渡の場合は譲渡所得金額が少なく、宅地への転用の場合は、譲渡金額が高額となったにもかかわらず、同じ税率で課税が行われていた。そのため、農地から宅地への転用による所得は所得税の優遇を得られる所得となり、土地成金と呼ばれる人々を誕生させる現象となった。

この現象は、農地を保有する農業者の一部に農地を宅地化することによるキャピタル・ゲイン獲得への期待、要するに農外転用への期待を生じさせることになった。また、農外転用への期待は農業者の意識変化も関連している。日本国憲法の制定とそれに続く民法の改正により、相続において家督相続が廃止されて家制度は法律上存在しなくなったが、農家では農地は代々受け継がれていく家産と認識されて、農地は長子による単独相続が続けられていた。しかし、高度経済成長期以降の農業以外への就労の機会拡大は、農地は代々受け継がれていく家産という存在からその者の保有資産へと意識変化を促した。その意識変化を農地から宅地化への流動化政策が後押ししたことになる。租税では、長期譲渡所得の分離課税による軽課と固定資産税の宅地並課税による重課が該当する。

そして、農地の譲渡により農地所有者にもたらした莫大なキャピタル・ゲインは、土地を持つものと持たないものとの格差を浮き彫りにさせることになった。土地の長期譲渡所得に対する課税については、租税の有する所得再分配機能が長期間にわたって適切に機能していないことになる。この譲渡所得については、所得税法としての在り方が改めて問われており、租税特別措置法の規定と所得税法における規定に分けての検討を必要とする。

第二節 農地課税への提案

前節では農地保全の視点から、農地の保有・相続（贈与）・譲渡の各段階においてそれぞれが有する租税制度の課題を整理した。この節では、その課題を含めて今後の公平で公正となる農地課税の姿を提案していく。まず、農地課税の提案の基本とする考え方を明らかにし、次に、具体的な租税制度についての提案を行う。また、農地を利

用する者の所得（農業所得）課税についても指摘したい。

一 土地の利用状況に応じた公平な租税制度

ここでは、具体的な農地課税の提案をする際の基本となる考え方を明らかにしておく。

土地を農地として有効利用することは、第一義的に食料を供給することであり、第二義的に農地の多面的機能を發揮させることである。このような公共性を有する農地は、農地法の規制を受けて個人の自由な財産としての処分と利用方法が制約されている。その農地法は、農地改革による封建的土地制度から民主的制度への転換の定着を旨とした自作農主義（所有者＝耕作者）を原則として掲げ、その役割を果たしてきた。しかし、我が国は産業構造の変化から寄生地主が跋扈した時代のように多くの人々が農業に職を依存した時代ではなくなり、農地法が原則とした自作農主義の必要性が失われつつある。

現在では、衰退した農業の促進が課題であり、農業の継続＝農地の有効利用に着目した租税制度が必要となってきた。つまり、農地の保全が継続する租税制度が必要であり、租税納付のために農地を手放すことを余儀なくされ、結果的に農地の保全を危うくする可能性のある現行の租税制度は改めるべきである。

今後の農地課税において、公平で公正な租税とは土地の利用状況に応じた租税制度であると考えられる。すなわち、自然人の財産である土地を農業の用に供している場合には、農地法の規制を受ける半面、公共性を有する農地として租税制度での優遇が必要となる。その租税においては、土地を農業の用に供していることを重視し、農地所有者がその農地で農業を経営するか否かに拘泥しないことを基本とする。租税として優遇すべき農地とは、農地として

利用している現状とその農地の管理者が存在することが必要条件である。そして、農地の管理者とは、利用状況に応じて当該農地の所有者又は法的契約に基づいた利用者⁴⁴⁾を指す。公共財としての管理責任を果たしている農地に對しては、租税は優遇措置を講じるべきである。

また、農地として有効利用していることを理由にして租税で優遇することは、現行農地の有効利用の促進を図る農業政策とも一致する方向性である。

二 農地に対する租税制度の提案

ここでは、第一節で課題として整理した農地に対する主要な租税である固定資産税・相続税・譲渡所得税に焦点を当てて、利用状況に応じた今後の農地課税の提案を行う。

(一) 固定資産税

固定資産税は、原則として、農地として利用している土地に対しては農地課税（軽課）をしており、公共性が高い土地である農地を軽課の対象としている。固定資産税は、所有者に対して課税する租税であることから、農地所有者が自然人であっても法人であっても同様に課税されている。そして、農地の保有に對する課税としては、所有者と耕作者が一致しない場合でも対応可能な租税であるといえる。このため、原則としては、農地有効利用の促進の点からは課題のない租税といえる。

しかし、前節で課題とした市街化区域農地の宅地並課税の対象地は、この原則から除外されている。宅地並課税

の対象地は、生産緑地指定を受けない限り農地課税とされることはない。生産緑地指定を受けることは、現在の土地利用でなく将来の土地利用も農地として継続することを意味する（第二章第三節四（三）参照）。将来の土地利用を加味して、現在農地として利用している土地に対して、農地課税と宅地並課税に区分していることになる。賦課期日現在の土地利用方法を基準として租税を課す固定資産税の性格からは、賦課期日において同様の利用をしている土地に対して異なる税率で課することは、租税の公平原則を歪めるものである。

宅地並課税は、「現に営農が行われている限り、当該農地に対してはまったく非課税にするか、もし課税するとすれば収益還元価値（農地としての利用価格）で課税することが憲法理論から抽出される税制理論の要請である。：（中略）：。転用含みの地価の高騰分に対しては、将来譲渡された段階でその実現利益（realized income）に対する所得税の課税を行うことによって、負担公平原則は十分に確保され得る。市街化区域内において現に真実営農を行っている農地に対して法律の改正によっていわゆる宅地なみ課税を強制することは、税制理論上許されなければかりか、かえって不公平税制を拡大することを意味するのである。」⁴⁰⁾と指摘がある。農地保有に対する固定資産税の農地課税という軽課措置は、将来資産として譲渡した段階での実現利益に対する譲渡所得課税によって、公平負担の原則が維持されるべきものである（譲渡所得のあり方については後述する）。

また、宅地並課税の政策税制は、農地から宅地への流動化としては一定の役割を果たしたが、農地の保全が重要なとなった現在では、農地有効利用の促進を阻害するものである。

固定資産税では、宅地並課税を廃止し、賦課期日時点で農地として有効利用されている土地は、農地課税として軽課されることを提案する。

(二) 相続税

租税特別措置法に規定する農地等の相続税の納税猶予制度は、相続をきっかけとした農地から宅地への流動化を抑制することに貢献した制度である。そして、今後増加すると考えられる法人所有の農地では、法人は相続が起り得ないために、相続による財産移転の機会への課税がないことの比較から見ても、その存在は意義がある。しかし、農地の有効利用を促進する農業政策とは矛盾が生じてきている。

ここでは、①相続税の納税猶予制度の趣旨、②租税特別措置法の規定であること、③利用権設定農地の取り扱いに分けて、農業政策とも矛盾しない納税猶予制度を提案していく。

① 納税猶予制度の趣旨

相続税の農地等の納税猶予制度の創設趣旨は、相続人が農業を継続することを援助することであり、農地として保全していくために設けられた制度ではなかった。そのため、納税猶予制度の適用には、相続人自らの二〇年間の農業経営の継続が義務付けられている。

制度創設当時⁽⁴⁴⁾は、土地政策において農地から宅地への流動化が推進されており、市街化区域農地の宅地並課税と長期譲渡所得の分離課税による軽減政策で、農地が次々と宅地へ転用された時期であった。高度経済成長長期には、土地価格が急騰したことから、農地も投機的価格を形成して農地の相続税評価額も上昇することになった。そして、相続税負担のために農業相続人が農地を手放すことを余儀なくされる事態が生じ、相続人の農業経営の継続支援のために納税猶予制度が創設された。この制度は、農地の分散を防止する目的もあったことから、結果的に農地保全にも貢献してきた。

しかし、農業者の子孫が必ずしも農業者とはならない現代においては、相続人中に農業相続人が存在しないことが理由で、相続をきっかけにした農地所有の分散は避けられない。農地所有の分散は、不在地主や耕作放棄地の発生へとつながり、農地としての有効利用が妨げられることになる。また、農地の権利移動を規制する農地法では、相続による農地所有の移転について規制から除外（農地法三条一⑦）していることも、相続をきっかけにした不在地主や耕作放棄地の発生につながっている。

農業の後継者不在・高齢化が問題となっている現状では、相続人の農業経営の継続を支援することに重点を置いた現行の納税猶予制度では、農業の生産要素である農地の保全は難しい状態である。

今後の農業の継続のためには、農地等の納税猶予制度は、相続人が農業を継続することを援助するための制度から、農地を農地として保全していくことを支援する制度への転換が必要である。

② 租税特別措置法の規定

相続税の納税猶予制度が租税特別措置法におかれている点は、改善が必要である。農地は、今後の我が国の農業が継続して行われるための生産手段となる土地であり、農地は土地の中でも食料供給の役割を担うという特殊な存在である。また、その農地を所有し農業経営する農業者にとっては、農地は生存権的財産でもある。

租税特別措置法は隠れた補助金ともいわれ、政策の推進のために本来納付すべき税額を特定の者に限定して減額している面がある。そして、租税特別措置法は頻繁に延長や新設が行われる法律でもある。農地は公共性を有する土地であり、農地法により規制を受ける土地である。相続後においても農地としての公共性が維持されることを条件に、農地に対する相続税に優遇規定を設けることは、租税の公平原則からも容認される。農産物を生産する農

地の保全を重視する観点からは、農地の相続税を猶予する制度は、課税の特例となる租税特別措置法ではなく、安定性のある相続税法の本法に置くべきだと提案する。

③ 利用権設定農地の取り扱い

利用権設定農地は、現行の農地等の納税猶予制度では、原則として制度の対象地とはなっていない。この納税猶予制度は、農地所有者が自ら農業を営むことを前提としており、自作農主義を掲げた農地法の影響がみられる制度であるといえる。相続時に農地が分散されることを防止する目的もあったことから、適切な農地管理ができない者への相続による農地分散を防ぐ効果はあるといえる。しかし、現状では農地の所有者と利用者が異なる状況が増加し、今後の農業政策上からも増加が見込まれることから、相続税の納税猶予制度における利用権設定農地の取り扱いが課題となる。

農地相続後の利用権設定は、原則として納税猶予打ち切り事由となることから、二〇年の営農義務期間終了⁽⁴⁵⁾まで利用権設定による農地の流動化が妨げられている。また、既に利用権が設定された農地は、相続税の納税猶予対象とならないことから、利用権設定による賃貸契約の期間が短期間となる傾向もみられている。

いずれの場合も、農地保全の観点からは、農地の有効利用を妨げる制度となっている。農地の所有者≠耕作者の原則が崩れつつあり、農業の後継者不足・高齢化が農業政策上の課題となっている現在では、相続人が相続により取得した農地において農業経営を継続することに固執するのではなく、農地として有効利用されることに制度の重点を移す時期である。相続時に農地であった土地は、相続後も所有者と利用者を問わずに管理者の存在する農地として有効利用されることを条件にした納税猶予制度への転換を提案する。

（三）所得税（譲渡所得）

農地の譲渡に対する所得税の譲渡所得は、まず現行譲渡所得税が有する課題について特例として租税特別措置法に規定される分離課税と、所得税法本法に規定される譲渡所得に分けて提案し、次に今後の農地の譲渡所得の取り扱いの提案を行う。

① 租税特別措置法による譲渡所得課税

租税特別措置法に規定する所得税における譲渡所得は、分離課税としている点で所得税法の累進課税を歪めるものであり、キャピタル・ゲインに対する軽課は、課税公平の面から廃止すべきと考える。そして、この租税特別措置法は、農地が農業を行う経営基盤である点と保有資産である点との共存を変更してしまった「農外転用の機会待ち」を生み出した元凶であると考え、この譲渡所得に対する租税特別措置法は廃止すべきであると提案する。所得税法において長期譲渡所得の二分の一課税は、累進課税の平準化の面から設けられており、それ以上の長期譲渡所得におけるキャピタル・ゲインに対する軽課は、課税の公平を揺るがすものと考え。

今まで行われてきたような政策的な譲渡所得の税率変更の繰り返しは、土地の売却時期の選択を可能にする。すなわち、高税率の際には再び税率が低下するのを待ち、土地流通を凍結させることにつながる。そして、低税率の際に売却が多くなるのである。しばしば、譲渡所得税が高税率の際の売却を促すために、保有時の課税を強化する意見が出されるが、これは、根本的には譲渡所得課税の税率変更が招いたことであり、他の税目で補う筋合いのものではない。「譲渡所得税にとって、もっとも重要なことは、高税率であったとしても、それが将来まで持続することが、社会的に認識されていることである。」⁽⁴⁴⁾ という意見に賛同できる。

そして、このことは、農地課税についても同様である。譲渡所得税が不労所得として高税率の課税が継続されていけば、農地の転用を伴う売却時には多額の譲渡所得税が課せられることになり、人々に不公平感を与えず、農地保有に対する課税の強化のような意見は排除されると考える。そして、農地保有者の農外転用への期待も租税が後押しすることはなくなり、農地の流動化は農業政策によって解決する問題になると考える。租税が行うべきは、長期的にみた公平な課税である。

農地の減少が続き食料自給率が三九%になった現状から、農業政策では食料自給率の目標を四五%として農業の再建を目指している。そのような中で農地の売却を促す譲渡所得税を分離して軽減する措置はその存在意義を失ったといえる。租税特別措置法における譲渡所得の分離課税は廃止すべき時期である。

② 所得税法における譲渡所得

農地（土地）の譲渡は租税特別措置法の規定が廃止されて総合課税とされても、所得税法における長期譲渡所得の二分の一課税という優遇措置の問題が残っている。譲渡所得の内二分の一を課税対象から除外するのは、未実現利益の集積が一気に実現したための平準化措置と説明がなされてきた。しかし、譲渡所得を未実現利益の集積ではなく、譲渡時における実現利益であると捉えると平準化させる必要は生じない（第二章第三節一（三）参照）。

譲渡所得は、資産の譲渡による不労所得であり実現した利益であることから租税の負担能力を十分に備えた所得であること、また、所得税の税率の上限が低く抑えられてきていることから、平準化措置としての二分の一課税の見直しを提言する。

特に、農地はその保有時において、農業の用に供されていることから軽減されている。その農地を資産として譲

渡した場合には、譲渡により実現した利益に全額課税することにより、保有時における軽課措置は課税の繰り延べの役割となる。

③ 農地の譲渡所得の取り扱い

譲渡所得では、租税特別措置法に規定する分離課税の廃止と、所得税法における譲渡所得二分の一課税の廃止による全額課税を提案してきた。ここでは、その提案を前提として、改めて農地を農地として継続利用する場合の優遇措置の必要性を提案する。

農地を譲渡する場合には、農地としての利用が継続される場合と宅地転用となる場合がある（図表〈五―一〉参照）。宅地転用の場合は、農地を資産として売却したことになり、農地の減少を招くことから優遇措置の必要性はない。しかし、農地として継続して利用される場合には、その譲渡は農地の利用継続となり農地の保全が図られ有効利用が促進されることにつながる。この譲渡に伴う譲渡所得については、所有者の意思で行われる譲渡において、公共性のある農地としての利用が継続される選択がなされることでもあり、その選択を促進する意味からの政策税制の創設は意義のあることだと考える。

譲渡所得における租税特別措置法の分離課税軽課の廃止と所得税法の二分の一課税の見直しをした後に、農地の継続利用を目的とする農地の譲渡に対しては、新たに優遇措置を設けるべきであると提案する。

（四）租税制度提案における課題（農業委員会）

ここまで、農業経営の基盤となる農地を存続させるための租税制度としての提案を行ってきたが、現状のまま

この提案が実施されても課題が残っていることを指摘しておきたい。それは、農業委員会の適正な運営により解決の可能性がある偽装農地問題と農地転用規制の問題である。ここでは、農業委員会の組織と租税制度の関連を確認したうえで、偽装農地問題と農地転用規制の問題を指摘しておく。

① 農業委員会の組織と業務

下記〈図表五―二〉は、農業委員会等の組織と法令業務内容を図式化したものである。農業委員会、都道府県農業会議、全国農業会議所は、農業委員会等に関する法律（以下「農業委員会法」という。）⁽⁴⁴⁾によって規定されている組織である。

農業委員会は、市町村の行政機関であり、その委員のほとんどを選挙で選出された農業者が占めている⁽⁴⁵⁾。選挙では、当該区域内の二〇歳以上の農業者が選挙権・被選挙権を有していることから、地域農業に密着した組織となっている。農業委員会は法令業務と任意業務を行い、法令業務での代表的な権限は農地法第三条に規定された所有権等の移転の場合の許可権限である。また、後述するように租税における農業に関連する証明書の発行機関でもある。

都道府県農業会議は、各農業委員会会長が会議員の中心となる法人組織で、選挙での会議員選出は行われない。農業会議は都道府県が行う農地転用許可等に際しての意見表明機関でもある⁽⁴⁶⁾。

全国農業会議所は、法人として全国を通じて一個のみ存在し、会員は原則として団体であり、都道府県農業会議、全国農業協同組合中央会等の全国段階の農協連合会、農業の改良発達を目的とする団体、学識経験者を会員とする農業団体である。また、全国農業会議所は法令業務を行わず、農業および農民に関し、意見を公表し、行政庁に建

める農業委員会からの税務行政に対する協力に求めたい。

農業委員会は租税制度上で農業者であることの証明や農地であることの証明機関として位置づけられている。例えば、相続税の農地等の納税猶予制度では、相続人が農業相続人に該当するためには農業委員会の証明が必要とされ（措置法七〇条の六第一項、令四〇条の七第二項）、その後、継続して猶予を受けるためには、引き続き農業を行っている旨の農業委員会の証明書も必要であり（措置法七〇条の六第二八項、令四〇条の七第四九項、規則二三条の八第二六項）、贈与税の納税猶予でも同様の規定がある。この証明は、判定する者の心象に左右される要素も大きいため、農業委員会の公正な判断が求められる。

また、農業委員会から税務署への耕作放棄地の通知制度も設けられている。耕作放棄地は、相続税・贈与税の納税猶予制度の偽装農地問題の他、固定資産税の課税においては、その地目判断に影響を与える。農地として軽課されるべき農地は、現に耕作されている農地に限定され、耕作放棄地は雑種地として課税されることになる。⁽⁶⁵⁾この耕作放棄地の解消は、農地の有効利用の政策上欠かせないものである。また、適正な固定資産税課税のためにも、耕作放棄地の早期発見が必要となる。そのためには、地域に密着した農業における行政機関となる農地委員会の活動が重視される。

偽装農地問題は、相続税・贈与税の納税猶予制度の適正な利用と、固定資産税課税の適正化に関連する問題である。偽装農地を放置しておくことは、農地が公共性を有する土地であることから、農地利用されている土地に対して課税が優遇されるという租税政策の根本を揺るがしかねない。

③ 農地転用規制の厳格化

都道府県に設置される農業会議は、農地転用の許可に対して影響力を行使しうる存在である。既存農地存続のためには、農地転用規制の厳格化が当然望まれる。すでに指摘したように、農地法上では転用規制は厳しいものとなっているが、現実には転用が行われている（第一章第一節三参照）。

農地を宅地として売却する場合には、原則として農地から宅地への転用許可が必要であり、その転用の許可は、都道府県知事又は農林水産大臣となっている。四ヘクタール超の転用以外は、農業委員会を通じて都道府県知事に転用の申請をすることになる。そして、都道府県知事は農地転用許可に際して農業会議の意見を聞かなければならない（農地法四条三）とされており、農業会議の構成員たる農業委員会は無視できない存在である。この転用に関する許可が適正に行われていることが、農地利用している土地を優遇する農地課税政策の前提となる。相続税の農地等の納税猶予制度は相続後二〇年間の営農を納税猶予の条件としているが、二〇年経過後の転用や譲渡を前提とした制度ではない。転用規制の厳格化は、相続後二〇年の納税猶予期間終了後も農地として活用することを可能にし、猶予期間後の譲渡を目的とした偽装農地の発生を防止する作用も働くことになる。

また、転用規制の適正化は、農地を投機的価格へと引き上げることをも防止することになる。農地利用が継続される場合の譲渡が、農地としての価格で行われることになり、農地の譲渡による譲渡所得も投機的価格を含まない金額となる。

④ 農業委員会と相続による所有権移転

農業委員会による農地所有者の移転の管理は、贈与では可能であるが、相続については限界がある。相続により農地等の納税猶予制度を利用することになる相続人は、農業委員会から農業相続人に該当する旨の証明を得ること

を必要とするが、その他の農地の相続についての所有権の移転は、農業委員会の許可を必要としない。農地法第三条の許可対象は、売買契約、賃貸借契約等の法律行為に基づく所有権の移転や賃貸借権等の設定または移転であるため、相続による相続人の権利義務承継には農地法の許可を必要としない（農地法三条一⑦）。このため、農業委員会は、相続に際して農地の管理が継続できるのは、納税猶予の適用を受けようとする者の農地に限定され、その他の農地の相続に対しては管理が及ばず、農地を管理できない者が相続することによる耕作放棄地となる場合を防止できない。

今後は、一層の農地の有効利用が求められることから、農業委員会による農地管理の重要性が高まっている。そのため、農地相続に対しても農業委員会の関与が可能となるような農地法の改正が望まれる。また、租税制度で優遇を受ける農地については、農業委員会による農地の管理者の存在の明確化が求められる。

そして、農地の有効利用や租税の優遇措置を受ける上で重要な役割を担う農業委員会に対しては、その役割の厳格化と公共性を高める改革も望まれる。

三 農業収入に対する租税

農業課税は、上記において提案した農地に対する租税の他、農業収入に対する租税である所得税の農業所得がある。WTO体制のもとでの農業補助金政策が価格保証から所得補償へと転換を余儀なくされた結果、我が国の農業政策も所得補償政策が重要視されることになる。所得補償を目的とした補助金支給の際には、所得補償される農業者の所得に対する課税が適正に行われているのかが問われることになる。

農業所得には、①収入における所得捕捉率と、②必要経費における自家労賃の二つの問題が存在するが、これらは、密接な関係がある。①収入における所得捕捉率の低さは、特に全額捕捉される給与所得者との間で問題視される。しかし、給与所得者も全額捕捉されていないフリンジ・ベネフィット⁽⁶⁵⁾が存在することを指摘しておきたい。

また、②必要経費における自家労賃部分の算入が認められていないことは、長時間にわたる肉体労働の提供が必要である農業の有する特殊性が無視あるいは軽視されている点が問題といえる。ここではまず、農業者本人の自家労賃部分が全額必要経費不算入であり、事業者本人の労働力を必要不可欠とする零細な事業者に通な課題がある。次に、家族労働者の労賃の場合は、所得税法第五六条において原則必要経費不算入、第五七条において青色申告者はその特典として「青色事業専従者に支払った給与とその労務の対価として相当であると認められるもの」は必要経費算入が認められるという制度である。原則として必要経費不算入、恩恵的に専従者給与を認めるといふ制度となっている。

農業は人の手を要する産業であり、機械化されたとはいえ繁忙期（収穫期）が一時に重なることから、昼夜を問わない労働に追われる。そこで、事業主本人には給与所得における所得控除のような十分な必要経費が認められないのであるから、収入金額の把握が十分でなくともよいという考え方になっている面もある。

農業所得の問題は、事業所得と共通の課題でもあり、さらなる考察を必要とするため、ここでは問題があることを指摘するにとどめておく。

第三節 小括

この章では、ここまでの考察を下にした今後の農地課税の提案をするために、まず第一節で前章までに明らかにした課題を整理し、次に第二節で具体的な租税制度の提案を行った。

第一節では、農地税制の課題整理の前に農業が租税収入の中で果たしてきた役割と農地法と租税制度の関連を確認した。近代租税制度といえる明治初期においては国税の主要な租税であった地租が、その後の所得税の導入等の国税整備により、国税としての役割から地方税収を充足する役割に変化した。さらにシャウプ勧告による税制改正によって地租は廃止され、創設された固定資産税に吸収されて地方税収を支える役割となり、農業者に対する租税は、農業収入に係る所得税、農地保有に係る固定資産税、農地相続に係る相続税（贈与税を含む）、農地譲渡に係る譲渡所得税に大別できる現行税制の形となった。

また、農地改革により寄生地主制度が崩壊し、自作農主義を掲げる農地法の創設により、農地の所有者＝耕作者が基本の農業政策となり租税政策にも影響を与えた。しかし、職業選択の幅が広がった現在では農業者の子孫が農業経営を継続しない事例も多く見られ、自作農主義には限界がみられる。そのため、農政改革では農地の所有者と耕作者の不一致を認め、農地の有効利用を推進する方向に転換しているが、租税制度における農地課税ではその転換に呼応した制度改革は行われていない。

そして、農地に対する租税の課題を整理した。国際化を迎えた農業の視点では、我が国の農業は国内事情だけでなく国際化の時代を迎え、海外から多量の農産物が輸入されていることにも影響を受けている。食料自給率は三九

%にまで低下しており、国内農業の振興が大きな課題となる中で、WTO体制に組み込まれた現状では、従来の補助金政策からの転換が必要となっている。この国際化の中での農業政策は補助金支給が中心となることから、租税として優遇する必要性は低い。

しかし、農地保全の観点からは農業政策が耕作放棄地の解消、すなわち既存農地の保全を課題としていることから、農地課税に課題があることを〈図表五—一〉を利用して、農地の保有段階で固定資産税、相続段階で相続税、譲渡段階で（譲渡）所得税に限定して整理した。

固定資産税の農地保全の観点からの課題は、市街化区域農地においての宅地並課税により、農地利用から宅地利用への変化が現在も促進されていることであり、この制度が農地面積の減少を促進している一因となっていることである。

相続税の農地保全の観点からの課題は、相続税の納税猶予制度の規定が相続税法ではなく、特例である租税特別措置法に設けられていることと、農地利用の継続ではなく相続人自らによる農業経営の継続を条件とした制度となっていることである。この制度は、農地所有者⇨利用者の原則が崩れている現在では、相続をきっかけにした相続税負担のために農地が売却されることや、農地が分散することを防止する機能を十分果たしているとはいえない。

譲渡所得税の農地保全の観点からの課題は、農地から宅地への流動化促進のため、租税特別措置法により長期譲渡所得が分離課税で軽課されている点である。さらに、所得税法本法において、譲渡所得二分の一課税となっている点も課題である。

また、譲渡所得の租税特別措置法の規定は、高度経済成長期における農地から宅地への流動化を進める土地政策

から設けられ、農業者に農地売却によるキャピタル・ゲイン獲得の期待を生み出すことになった。この規定は、税率等の変更を重ねながらも現在も存在しており、租税の有する所得再分配機能が長期間にわたって適切に機能していないことになる。

第二節では、第一節での課題の整理をもとに、農地課税提案の基本となる考え方を明らかにしたうえで、具体的な農地課税の提案を行った。今後の農地課税において公平で公正な租税とは、土地の利用状況に応じた租税制度であると考える。すなわち、自然人の財産である土地を農業の用に供している場合には農地法の規制を受ける半面、公共性を有する農地として租税制度での優遇が必要である。租税として優遇する農地は、現状で農地として利用していることと、その農地に管理者が存在する農地であることが条件となる。この方向は、現行農地の有効利用を促進する農業政策とも一致する。

具体的な租税の提案では、固定資産税においては原則として農地は公共性の高い土地として農地課税で軽減されるべきところ、市街化区域農地の宅地並課税対象地では生産緑地指定を受けない限り宅地並課税としている。生産緑地指定は、現在の土地利用のみならず将来の土地利用を条件としていることから、賦課期日現在の土地利用方法を基準として租税を課す固定資産税の性格からは受け入れ難い制度である。賦課期日において同様の利用をしている土地に対して異なる税額を課することは、租税の公平原則を歪めるものである。農地保有に対する固定資産税の農地課税という軽減措置は、将来譲渡した段階での実現利益に対する譲渡所得課税によって、公平負担の原則が維持されるべきものである。固定資産税では宅地並課税を廃止し、賦課期日時点で農地として有効利用されている土地は、農地課税として軽減されることを提案した。

相続税における農地等の納税猶予制度の趣旨は、相続人が農業を継続することを援助することである。しかし、農業の後継者不在・高齢化が問題となっている現状では、農業の生産要素である農地の保全が難しくなっている。

そのため、今後の農業の継続のためには、農地等の納税猶予制度は相続人が農業を継続することを援助するための制度から、農地を農地として保全していくことを支援する制度への転換が必要である。そして、納税猶予制度が租税特別措置法に置かれている点については、頻繁に改正がなされる不安定な課税の特例としてではなく、今後の農地保全の観点から安定性のある相続税法の本法に置くべきだと提案した。さらに、現行の納税猶予制度において対象とならない利用権設定農地の増加に触れ、農地保全の視点から、相続時に農地であった土地は、相続後も所有者と利用者を問わずに管理者の存在する農地として有効利用されることを条件にした納税猶予制度への転換を提案した。

譲渡所得税では、租税特別措置法で分離課税による軽減措置は、所得税法の累進課税を歪めるものであり、課税公平の面から廃止すべきだと提案した。また、農地の減少が続く、農地保全が農政改革の課題となっている点からは、農地の売却を促す租税特別措置法の規定は廃止すべき時期であることも指摘した。そして、所得税法の本法における長期譲渡所得二分の一課税については、これまで未実現利益の集積が一気に実現したための平準化措置とされてきたが、譲渡所得を譲渡時における実現利益とする考え方からは、平準化の必要性は生じないことを指摘した。そのため、平準化措置としての二分の一課税の見直しを提案した。これは、農地がその保有時において農地課税により軽減されていることから、譲渡により実現した利益に全額課税することにより、保有時における軽減措置が課税の繰り延べの役割となることにつながる。また、譲渡所得税では上記の見直しを前提として、農地の有効利用を

促進するために、農地の継続利用を目的とする譲渡に対しては、新たに優遇措置を設けるべきであると提案した。

上記の提案の最後に、これらの提案が実施されても現実には、農業委員会の適切な運営により解決の可能性がある偽装農地の問題と、農地転用規制の課題が残っていることを指摘し、その農業委員会の組織は〈図表五十二〉を用いて説明した。農業委員会は、農地課税を優遇する租税制度において、農業者であることや農地であることの証明機関として位置づけられているため、その適正な活動は農地課税を優遇する租税制度に欠かせない存在である。ただし、農業委員会の農地管理に限界があり、農地法により相続による所有権移転は農業委員会の許可を不要としており、相続をきっかけとした不在地主、耕作放棄地の発生は把握が困難となっている。今後は、一層の農地の有効利用が求められることから、農地相続に關しても農業委員会の管理が可能となるような農地法の改正が望まれる。また、租税制度で優遇を受ける農地については、農業委員会による農地管理者の存在の明確化が求められる。最後に、農業収入に対する租税である所得税の農業所得については、事業所得と共通の課題でもあることから、①収入における所得捕捉率と、②必要経費における自家労賃の二つの課題を指摘するとどめた。

注

- (43) 農地改革実施までの小作料は、ほとんどが農産物の収穫高に応じた割合で定められ、その徴収も農産物によって行われた。そのため、農地所有に係わる地主が地租と所得税（農業所得）の課税対象者であり、小作人は地租と所得税についての納税義務者ではなかった。ただし、地租は小作料に転嫁されることになり、地租率の上昇は小作料の上昇をも意味した。
- (44) 例えば、牛馬税・りんご引取税・果樹園税・茶栽培税・精米機税など。詳しくは、一九四八（昭和二三）年当時の地方税の

一覧（図表二一三）を参照。

(436) 食料自給率の目標設定は、二〇〇五（平成一七）年三月二五日に閣議決定された「食料・農業・農村計画」に明示された。

(437) 相続税は、相続の開始を知った日の翌日から一〇か月以内に申告・納付が必要となる。ただし、延納・物納の制度も設けられている。

(438) 市街化区域農地の転用は、届出制となっており許可は必要としない（農地法四条一⑤）。

(439) 農業政策では、認定農業者を育成・支援し、基本的には大規模化を目指す集落営農組織や農業生産法人の育成を推進するなど、農地の利用集積を進めるのが基本的な方向である。しかし、集団化しようとする地域の中に納税猶予適用農地が点在していると、虫食い状態になってしまい、例えば集団化による助成対象などから外れてしまうだけでなく、効率的な農地利用が妨げられている。

(440) 市街化区域農地の転用のための権利移動は、届出制となっており許可は必要としない（農地法五条一③）。

(441) 農地の所有者と利用者が異なる場合の利用者には、利用に際しての法的契約が存在する場合と存在しない場合がある。法的契約が存在しない事例は「ヤミ小作と呼ばれ、農地委員会の許可を得ずに賃貸している状態で農地法違反となる」。

(442) 北野弘久「土地政策と土地税制―宅地なみ課税問題の検討を中心として―」渡辺洋三＝稲本洋之助『現代土地法の研究上』（岩波書店、一九八二年）二二六頁。

(443) 相続税・贈与税の農地等の納税猶予制度は、一九七四（昭和四九）年に創設された。

(444) 朝日新聞（二〇〇七〔平成一九〕年二月八日付朝刊）では、二〇〇八（平成二〇）年度の税制改正に向けて民主党が行った租税特別措置法の評価が掲載されており、二〇〇八（平成二〇）年度に一〇省庁が延長や新設を求めているのは一三七項目に上り、合格とされたのは一二項目となっている。また、租税特別措置法は国税だけで三〇〇項目近くあり、毎年の税制改正

でもすべての項目に目が届いていないと指摘されている。

(44) 例えば、農地等の相続税の納税猶予を受けている農業者が集落営農や農業生産法人に参加する場合は、使用収益権を設定したり、すべての作業委託を行ったりした時には、納税猶予が打ち切りとなる。

(44) 桜井良治・前掲(注⑦)一五七頁。

(47) 神門善久『日本の食と農―危機の本質』(NTT出版、二〇〇六年)一三八頁以下では、農業委員会が農地の所有権のようなデリケートな問題にうかつに手を出さない態度であることを批判している。

(44) 農業委員会に関する法律(昭和二六年法律第八八号)。

(44) 農業委員の選挙は、公職選挙法に準じて農業委員会法(昭和二六年法律第八八号)に定められている。

(50) 二〇〇五(平成一七)年七月二〇日現在の農業委員会の数は二三五一あり、農業委員数は四万六六六三人となっている(沖縄県は同年一〇月七日時点)。全国農業会議所HP <http://www.nca.or.jp/mainframe.html?keiousoshiki/soshiki.html#header02.html>参照。

(50) 選挙権・被選挙権を有するのは、農地面積の規定があり、都府県で一〇アール、北海道で三〇アール以上の農地の耕作の業務を営む者(農業生産法人の組合員等を含む)、及びその者の同居親族又は配偶者となっている。

(50) 農地法では、都道府県知事が許可を与える事項について、都道府県農業会議の意見を聞かなければならないと定めている(四条三、五条三、二〇条三、四七条等)。

(50) 贈与税については、対象となる推定相続人は農業委員会の証明が必要とされ(措置法七〇条の四第一項、令四〇条の六第六項)、適用農地等の全部を納税猶予の担保に供しなかった場合は引き続き農業を行っている旨の届け出に農業委員会の証明が必要となる(措置法七〇条の四第二項、令四〇条の六第六項、規則二三条の七第三二項)。

- (45) 農業委員会は、耕作放棄地の事実を知った場合には税務署長への通知義務がある（措置法七〇条の五第三〇項）。
- (46) 固定資産税課税では市町村の現場で農地と耕作放棄地の判断は現況で行い、再び耕作が可能な農地と判断すれば農地課税が行われ、耕作される可能性がないと判断すると雑種地として課税される場合がほとんどである。しかし、耕作放棄地の場合は、その土地の相続登記がなされず、所有者不明の場合も多く、固定資産税の納付が行われていない場合もある。
- (47) フリンジ・ベネフィットは、会社から従業員に提供される付加的給付で、給与以外の形での給付である。提供する企業側では必要経費として損金算入され、受ける側では原則として課税されない。具体的には、役員や従業員に対する社宅・社員寮の低額供与その他の福利厚生費等である。フリンジ・ベネフィットについての詳細は、石島弘「フリンジ・ベネフィット課税の問題」『所得税の理論と課題（二訂版）』（税務経理協会、二〇〇一年）二九五頁以下参照。

おわりに

本稿では、農業をめぐる環境が大きく変化している中で今後の農業課税はどうあるべきかという問題意識のもとに、農地課税を中心とした考察を行ってきた。最後に、これまでの考察により明らかにできたこと及び考察により導き出した農地課税の提案をまとめ、今後に残された農業をめぐる租税制度の課題を提示することにより本稿の結びとする。

まず、農地課税を中心として農業をめぐる租税制度について明らかになったことは、農業が租税収入に果たして

きた役割の変化と、農地に対する租税制度の政策利用の趣旨及び背景である。大多数の国民がかかわる産業の中心であった時代の農業は租税収入の重要な位置を占めていたが、商工業の発展による産業構造の変化に伴って農業が後退した産業となるに従い、租税収入における位置づけも低下していった。しかし、農地は高度経済成長期からの土地政策により宅地化されるべき土地として重要視され、その結果、土地政策からの要請により農地から宅地への流動化を促すために農地の保有・譲渡段階において租税が利用された。いわゆる「アメとムチ」であり、租税特別措置法の所得税（長期譲渡所得）の分離課税による軽減措置と固定資産税の農地の宅地並課税である。この政策税制は農地の譲渡に伴う莫大なキャピタル・ゲインの獲得を可能とし、生産手段としての土地から売却による利益を獲得するための資産へと一部の農業者の農地に対する意識の変化を誘った。その一方で、土地価格の上昇は農地も投機的価格を含んだ価格へと押し上げ、相続税評価額も上昇したことから、農業後継者から農地相続に対する相続税の負担軽減が要望された。そのため、相続をきっかけにした農地の分散を防止して農業経営の継続を支援する相続税・贈与税の農地等の納税猶予制度が租税特別措置法に創設された。

また、農地は農業の工業化といわれる化学肥料・農薬の利用や大型機械の導入までは、その維持管理に多くの人手と多大な労力が投入された土地であった。そして、利用方法によっては化学肥料・農薬等で周辺環境にマイナスの影響を与え、食の安全を脅かしたり周辺動植物との共存を妨げたりするものでもあり、逆に安全な食料の供給と周辺環境にプラスの影響を与えることもできる土地でもある。現在では、農地は農産物の生産手段であり、かつ環境保全を含む多面的機能を発揮する公共性の高い土地であると認識されている。さらに、農地は農地法によって所有権等の移転及び転用の規制がなされている土地であることも明らかになった。農地法は、自作農主義を原則に掲

げて農地の所有者と耕作者の一致を原則とし、農業政策でも農業基本法時代には自作農主義を掲げてきたが、食料・農業・農村基本法の時代に入ると、自作農主義から農地の所有者と耕作者の一致に必ずしもこだわらない政策へと変化してきた。

そして現在では、安心・安全で適切な価格での安定供給のために農業の存続を願う国民の意識とは反対に、国際化を迎えた農業は海外からの低価格の輸入農産物に押され、さらに高齢化・担い手不足によって継続が危ぶまれている。そのため農業政策では担い手の育成と耕作放棄地の解消を主要な政策とした農政改革が行われ、耕作放棄地対策では現行農地の有効利用のために利用権設定による農地の流動化が促進されて、農地の所有者と利用者の不一致が多くみられることになった。このように、農業政策は農地保全に重点を置く方向への改革を行っているが、租税制度は農地から宅地への流動化を促すための土地政策税制が基本的に維持されたままであり、農政改革の妨げになりかねないことが明らかになった。

ところで、隣国中国においては工業発展を優先する政策のために農業からの租税収入を利用し、過度な農業への課税が一部の農村社会の維持を危機に追い込んだ。その結果、農業に対する代表的租税である農業税が二〇〇六年に廃止された。このことは、農業に対する課税の在り方が農業のみならず農村社会を崩壊に追い込むことになりかねないことを明らかにした。

まとめとして、上記の考察により明らかになったことを基にした今後の農地課税の提案を行った。その提案では、農地は農作物の生産手段であると共に多面的機能を発揮する公共性の高い土地であり、農地法により所有権等の移転や転用の規制を受けていることから、租税制度では優遇する必要がある土地であることを基本とした。また、

公平で公正な租税として優遇すべき農地は、所有者であれ利用者あれ管理者の存在する農地であるとの条件を明らかにし、農政改革による現行農地の有効利用の政策にも反しない租税制度の提案を具体的にを行った。

農地の保有に対する固定資産税の宅地並課税は現行の農地利用を基本として課税する原則からの特例であり、制度導入当初の農地から宅地への流動化を促す役割は終了している。現在では、都市部においても農地の存続を望む声が多い。宅地並課税は、現行農地の継続利用を課題とする農政改革の方向にも反することから廃止を提案した。

農地の相続に対する租税である相続税では、農地等の納税猶予制度は農地の存続に一定の役割を果たしてきた。

しかし、相続人自らによる農業経営の継続を支援する趣旨で創設されたことから、相続人が農業経営を選択しない場合には相続をきっかけにした農地の分散が避けられず、農地の宅地化や耕作放棄地を生じさせている点を指摘した。そのため、農地等の猶予制度の趣旨を管理者の存在する農地として継続利用することを条件とした制度への転換を提案し、利用権が設定された農地でも制度の対象とすべきであるとした。さらに、現行制度が租税の特例である租税特別措置法におかれていることから、安定した制度とするために相続税法の本法に制度を設けるべきことを提案した。

農地の譲渡に対する租税である譲渡所得税については、農地課税の提案をする前に所得税法としての問題点を指摘した。租税特別措置法において分離課税による軽課としている点と、所得税法の本法における譲渡所得の二分の一課税の問題である。租税特別措置法の規定は、所得税の累進課税の原則を歪めるものであり農外転用への期待を生じさせた元凶であることから廃止すべきである。本法における譲渡所得の二分の一課税では、譲渡所得は未実現利益の集積ではなく実現した利益に対する課税であることから、その見直しを求めた。そして、農地課税の提案で

は、農地の継続利用となる譲渡に対しては軽課措置を設けるべきであることを提案した。

さらに、農地課税を優遇するに際して、農業委員会の適正な運営が偽装農地問題の解決や転用規制の適正化につながり、公平で公正な農地課税の実現に欠かせない存在であることを指摘した。

最後に、農業をめぐる租税制度の法学的研究において今後に残された課題を整理する。本稿は農地課税を中心に論じてきており、農地を利用して得られる収入に係る租税では零細個人事業者と共通の課題が存在することを指摘するにとどめた。農業課税全体を通しては、農業所得の課税問題は欠かせないテーマである。そこで、農業所得への課税を含めた農業課税全体を研究することを今後の課題としていきたい。

また、今回検討した農地課税に関する裁判事例は最近では数が少ない。今後は農業をめぐる情勢の変化と共に法令等が改正される可能性がある。特に、増加傾向にある利用権設定農地は所有者と耕作者が異なり、「はじめに」で指摘したとおり法令等の改正が予測される。そして、租税法が関連した裁判事例が生ずる可能性もあり、その際には新たに裁判事例の検討が必要となる。社会情勢の変化に応じた農業をめぐる租税法の公正で公平なあり方について、新たな裁判事例を含めて研究していくことも今後の課題とする。

※本稿は、二〇〇七年度博士学位論文を分割掲載しているため、原則として二〇〇七年一〇月末までの資料に基づいた記述がなされている。

お詫びと訂正

本誌二二六号所収の拙稿「農業をめぐる租税制度の法学的研究（三）」において、一九九頁の《図2.7》に明らかな誤植のあることが判明した。お詫びすると共に、左記のとおり訂正する。

二二六号一九九頁《図2.7》の税率欄のうち、①長期譲渡所得の税率が、「五％」になっていたが、正しくは「十五％」である。