

農業をめぐる租税制度の法学的研究（三） ——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、二二六号）

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

一 大日本帝国憲法下の租税制度

二 日本国憲法下の租税制度

第二節 農地に対する現行租税制度

- 一 農地の保有に伴う租税
- 二 農地の取得と譲渡に伴う租税
- 三 農地の贈与・相続に伴う租税 (以上、本号)
- 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 中国の農業課税
- 第一節 中国農業の特徴
- 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
- 第五章 農地課税の提案
- 第一節 課題の整理
- 第二節 農地課税への提案
- 第三節 小括
- おわりに

第二章 農地に対する租税制度

この章では、農地課税の現状と課題に関する租税制度を考察し、農地課税の面において我が国の農業課税の特殊性を明らかにする。そのため、まず、大日本帝国憲法下と日本国憲法下における租税制度の基本的相違に留意しながら、農地に対する租税制度の沿革をたどる。次に、農地に対する現行の租税制度の仕組みについて、租税特別措置法を含めて分析する。そして、現行の租税が有する性格を明らかにしたうえで、農地に対する租税制度が政策として利用されたために生じた課題を考察する。

第一節 農地に対する租税制度の沿革

我が国の租税制度は、大日本帝国憲法下と日本国憲法下ではその性格を異にする。すなわち、主権が天皇にあった時代と主権が国民にある時代との租税の性格の変容である。その性格の変容は、農地課税についても影響を与えた。ここでは、農地課税の沿革を大日本帝国憲法下と日本国憲法下に分けて考察していく。

一 大日本帝国憲法下の租税制度

一八八九（明治二二）年に公布され翌年施行された大日本帝国憲法では、「日本臣民ハ法律ノ定ムル所ニ從ヒ納税ノ義務ヲ有ス」（第二条）と、臣民の納税の義務を定めている。そして、「新ニ租税ヲ課シ及税率ヲ變更スルハ法律ヲ以テ之ヲ定ムヘシ」（第六二条）と、租税法律主義が明記されていた。しかし、大日本帝国憲法では、天皇

に主権があり国民は臣民であったため、立法権の主体は天皇にあり、帝国議会が定めた法律（案）は天皇の裁可が必要であった（第六条）。

そのため、大日本帝国憲法下の納税は支配者へ納める租税であって、その使途については、臣民である国民が自らの意思によって決定できる仕組みではなかった。

ここでは、その大日本帝国憲法下における農地に対する課税の変遷をたどることによって、農地課税の特徴とその果たした役割とを明らかにする。

（一）年貢から地租へ

① 国税

江戸幕府からの王政復古により誕生した明治政府は、巨額の戦費や行政費を賄う財政基盤の確立のため、歳入の基礎を固める必要性に迫られていた。そして、農民のみが収穫高の中から租税を負担する「年貢」中心の租税制度から、農地・宅地等の区別なく土地所有者に課税する「地租」へ課税の変更を行った。この結果、農業に対する租税の納税者は、農民のみから農民を含む土地所有者へと広がるとともに、地租は収穫物の豊作・凶作に関わらない安定した財政収入となった。逆にいえば、農民は収穫高に関係なく租税を納める義務を負わされたことになる。

明治政府は、一八七二（明治五）年太政官布告第五〇号を発し「地所永代売買の儀従来禁制の処自今四民共売買致所持候儀被差許候事」と、それまで売買が禁止されていた土地について、売買自由を認めた。また、土地の個人所有を認める「地券」を発行し、その「地券」に土地の所有者名と評価額が記載された。「地券」には、郡村地

券と市街地券があり、農地は郡村地券に記載されるものであった。そして、一八七三（明治六）年「地租改正条例」（太政官布告代一二七二号）を布告して、「地租」を本格的に実施した。課税標準は「地券」に記載された地価で、その地価の三％を地租として土地所有者が貨幣で納付する租税となった。なお、一八七七（明治一〇）年には、地租率は二・五％に減率された（太政官布告一号）。

従来の年貢は、村単位に課税する「村請負制」であったが、「地租」は個人で金銭納付するものとなり、連帯納付から個人納付に変化したといえる。また、金銭納付となったことにより、政府にとっては、年貢米の運搬や保管に係る経費の削減となった。明治初期の地租は、国税収入の中で主要な税目であり、一八七三（明治六）年の地租は、国税収入全体の九三・二％⁽⁴⁵⁾を占める租税であった。この頃の産業は農業が中心であり、「このように地租中心の税制は、政府が主として農業部門の剰余価値によって財政を賄ったことを意味しており、いわば農業部門の負担において経済発展や軍備の拡充が推進されたことを意味する」と指摘される⁽⁴⁶⁾。

② 地方税

明治政府は、一八七一（明治四）年に廃藩置県を行った。地方の財源としても地租は重要な役割を果たし、一八七五（明治八）年には、付加税は地租の三分の一を超過できない（太政官布告一五六号）と定められた。そして、一八七八（明治一一）年には、地方税最初の統一制度として「地方税規則」（太政官布告一九号）が定められ、府県税の税目は、（ア）地租付加税（地租の五分の一以内）、（イ）営業税・雑種税⁽⁴⁷⁾、（ウ）戸数割の三種類と定められた⁽⁴⁸⁾。

なお、市町村税の法制化については、一八八八（明治二一）年の市制及び町村制導入以降となった。

(二) 地租条例の成立

① 国税

一八八四(明治一七)年には、地租法規の整備と翌年に予定されていた地価改正の解決を目的に「地租条例」(太政官布告七号)が布告され、「地租改正条例」は廃止された。この際に地価の修正は行われず、地租率も二・五%に据え置かれた。これは一八八五(明治一八)年に予定されていた地価調査による地価改正が困難だったことによる。この時期は「デフレーション」の進行により、農産物価格が下落する一方、定額地租の重圧が加わって、農民の経済は急速に悪化し、負債の累積、地租滞納などで所有地を売却する農民が続出⁽⁸⁰⁾していたという背景があり、政府が混乱を避けたと考えられる。この「地租条例」は多少の修正は行われたが、昭和六年「地租法」の成立により廃止されるまでの間効力を有した。

一八八九(明治二二)年の「地租条例」の改正(法律三〇号)では、課税標準が地券に記載された価額から土地台帳⁽⁸¹⁾に記載された価額に変更され、納税義務者も地券に記載された者から土地台帳に記載された者に変更された。この年は、大日本帝国憲法が公布された年でもあった。

そして、日清戦争の戦後財政計画に基づき一八九九(明治三二)年分から五年間の増徴が行われた。その後の日露戦争の際にも戦費調達のため地租は増徴された。これらの増徴では、宅地租がその他の地租より高率となった。合計では市街地宅地で二〇%、郡村宅地で八%、その他の宅地で五・五%となった⁽⁸²⁾。

一九一〇(明治四三)年には宅地地価修正法(法律第三号)により、宅地の課税標準は、地価から賃貸価格に修正されて課税標準は上昇したが、地租率は二・五%に引き下げられた⁽⁸³⁾。また田畑は引き続き地価が課税標準となり、地租率は四・七%に引き下げられた。

一九二六（大正一五）年度の税制改正では、国税体系は所得税を中心とし、地租、営業税は改正を加えて補完税として国税に存続することとなった。⁽⁸⁸⁾ 地租の改正では、自作農の田畑地価について二〇〇円未満は免除とされ、初めて免税点が設けられた。

地租の国税に占める割合をみると、所得税法が導入された一八八七（明治二〇）年六三・六％、その後は一九〇七（明治四〇）年三二・六％、一九一三（大正二）年一五・九％、一九二二（大正一〇）年七・四％と減少していった。⁽⁸⁹⁾ 所得税の導入が、地租に偏っていた国税収入の状況を変化させたといえる。

なお、酒税は一八八〇（明治一三）年に酒類税から酒造税と改称して誕生し、一八九六（明治二九）年には、酒類に関する課税がまとめられた酒造税法が制定された。この酒造税は、地租と並び国税収入の柱の一つとなり、両税は国税の重要な収入源であった。⁽⁹⁰⁾

また、一八八七（明治二〇）年には、所得税が創設され、地租と酒造税に依存していた財政収入に変化を及ぼすことになった。この所得税の導入は、富裕層である商工業者が税負担を免れているという認識から、税負担の不公平感を是正する目的であった。⁽⁹¹⁾ そして、一九〇四（明治三七）年には「相続税法」（法律第一〇号）が国税として公布され、土地の相続に対しての課税も始まった。⁽⁹²⁾ 明治政府は、地租中心の財政収入から、酒税・所得税・相続税の導入で徐々に国税の体制を整えていった。

② 地方税

一八八八（明治二一）年に市制及び町村制（法律一号）が実施され、市税として附加税が認められ、地租七分の一までは附加税を賦課することができるようになった。府県制は一八九〇（明治二三）年（法律三五号）で実施さ

れ、「地方税規則」による租税制度が引き継がれたが、地租割の制限は上限が三分の一から四分の一に引き下げられた。一八九九（明治三二）年には再び上限が三分の一となり、さらに勅令によって上限は二分の一まで引上げられた。一九〇八（明治四一）年には、「地方税制限ニ関スル法律」（法律三七号）が施行され、地租付加税の上限は府県が一〇〇分の六〇、市町村が一〇〇分の四〇と定められたが、その後たびたび改正された。

一九一九（大正八）年に臨時財政經濟調査会が設置され、地租は国税より地方税としてより適切であり、地方税制の整理の面からも地方に委譲すべきだとの案が報告された。⁽¹¹⁾その後、この地租委譲論は議論されたが実現はなされず、地租という名称で地方税に税源委譲されることはなかった。

一九二六（大正一五）年度の税制改正で地租に免税点が設けられたことにより、附加税の収入が減少する地方に対し、同年の地方税改革では、免税点以下となった田畑に特別地税（府県税）を課すことができることになった。そして、この特別地税に対し市町村は附加税を課することが可能となった。国税では免税の土地でも、地方税では課税対象であることが継続され、地方税の重要な財源である地租割の減収は避けられた。

（三）地租法公布

① 国税

一九三一（昭和六）年には、「地租法」（法律第二八号）が公布され、田畑を含めた地租の課税標準は従来の地価から、すべての地目で土地台帳に登録された賃賃価格と定められた（八条⁽¹²⁾）。地租法制定によって地租は、財産税の性格を有することになった。この課税標準の変更により、旧地租と改正地租では農地すなわち農家の負担で大きな違いが見られた。地租の負担は田畑で激減し、宅地で増額となり、地方では減少し、大都市を有する府県で増額

となった。⁽⁷⁷⁾ この地租法制定の背景には、産業構造変化による農村部から都市部への人口の流入に伴う大都市の賃賃価格の高騰と、地方農家特に自作農の窮乏が窺える。

地租法では、地租条例から引き続き自作農の農地に対して免税点が設けられた。賃賃価格で二〇〇円が免税点となったが、賃賃価格による評価は地価に比べて減額となっていたため、結果として免税される納税者数および土地の面積は、相当増加することになった。⁽⁷⁸⁾ また、地租率は課税標準である賃賃価格に対して一律三・八%（一九三一（昭和六）年分に限り四・〇%）となった。

この頃の「地租」の国税収入に占める割合は、一九三〇（昭和五）年で六・二%、一九三五（昭和一〇）年では四・八%と減少した。一方、所得税は一九三〇（昭和五）年で一八・二%、一九三五（昭和一〇）年では一八・九%と安定した税収となった。日本経済の中心が農業から商工業に移動してきたことを国税収入の面からも確認することができる。

② 地方税

一九三一（昭和六）年の「地租法」制定は地方税に影響を与えるものであった。地租本税は減税となったが、地方団体の税収の確保の面から制限率が修正され、地方全体の税収が増減しないように設定された。例えば、市町村分では、従来の宅地租は本税の一〇〇分の二八から一〇〇分の六六へと、その他の地租と同じ水準に引上げられ、地租の重心は、ますます国税から地方税へと移行することになった。⁽⁷⁹⁾

地租が国税に占める割合が減少しても、地方税においては付加税として重要な位置を占め、地租として租税を納めるという農地に課せられていた役割には変化はない。農業収入から金銭で地租を支払うことは、自作農である農

民にとって重い負担となっていたことに変わりはなく、農地所有権を手放し小作農になる農民が減少することになった。

(四) 戦時下における農地

「地租法」が制定された一九三二（昭和六）年には、満州事変が起こり、以後一九四五（昭和二〇）年まで、租税制度も含め国民生活全体が戦争の影響を受けることになる。農地については、まず、一九三八（昭和一三）年に農地調整法⁽¹⁰⁾が成立した。この後、小作料統制令（一九三九〔昭和一四〕年勅令第八二三号）、臨時農地価格統制令（一九四一〔昭和一六〕年勅令第一〇九号）、臨時農地等管理令（一九四一〔昭和一六〕年勅令第一一四号）が施行された。いずれも、戦時における食料確保の観点から、国家総動員法⁽¹¹⁾に基づく勅令として制定された。

① 国税

「地租法」により、地租の課税標準は土地の賃貸価格とされ、第一回目の賃貸価格の改定による地租の徴収は、一九三八（昭和一三）年から行われた。その結果、都市部の賃貸価格の増加に伴い、宅地地租は四・五％増加したが、田畑等の賃貸価格は収穫物の価格下落等で激減し、田三八・六％減、畑二一・三％の減となり、田畑地租も二％の減となった⁽¹²⁾。この当時の小作料は、収穫高の五〇％超というように収穫高に連動した物納であった。そのため、収穫物の価格が田畑の賃貸価格に反映され、地租の課税標準にも影響を与えた。

地租税率は、一九四〇（昭和一五）年に二・〇％（従前三・八％）に引き下げられたが、終戦の前年一九四四（昭和一九）年には三・〇％へ引上げられた。地租の納税義務者は、土地台帳に記載された土地所有者であり、農

地では自作農と地主である。地主が納税義務者である面から見れば、その所得の中に占める地租の租税負担は大きくないが、その地主に対して收穫物を小作料として支払う農民にとっては、收穫高の五〇％超の小作料負担は大きなものであった。田畑地租の実質の負担者は、農民であり、小作料の負担は地租税額より大きなものであったといえる。

「地租」の国税収入に占める割合は、一九三八（昭和一三）年で二・二％、一九四〇（昭和一五）年で〇・一％、一九四四（昭和一九）年は〇・〇％と限りなく減少しており、国税に対する「地租」の役割はほぼ終了した。

② 地方税

一九四〇（昭和一五）年に「地方税法」（法律第六〇号）が成立し、地方分与税⁸⁸⁸が設けられた。地租は営業税及び家屋税とともに、一旦、国税として徴収した後に還付税として道府県に還付されることになった。⁸⁸⁹また、附加税としての地租は、道府県では本税の一〇〇分の一〇〇、市町村では一〇〇分の二〇〇が標準率とされた。そして、賃貸価格二〇〇円未満の地租本税免除の田畑についても、附加税では免除なく課税された。⁸⁹⁰そのため、地方にとって「地租」は、免除される土地がなく広く課税される租税となり、ほとんどが地方の財源となることから財政確保の上でも重要な役割を増すこととなった。

下記に掲げる〈図表二一一〉及び〈図表二一二〉は、これまで述べてきた地租についての変遷を地租率の推移と国税収入に占める割合をそれぞれ一覧としたものであり、大日本帝国憲法下における地租の推移が確認できる。

≪図表 2－1≫ 地租税率の推移

年度等	地 目	市街宅地	郡村宅地	田 畑	雑 地
1872 (明治 5) 年 4月以降 (地券価格の)		1.0% ※			
1873 (明治 6) 年 7月以降 (地価の)		3.0%	3.0%	3.0%	3.0%
1877 (明治10) 年 1月以降 (地価の)		2.5%	2.5%	2.5%	2.5%
1899 (明治32) 年 1月以降 (地価の)		5.0%	3.3%	3.3%	3.3%
1904 (明治37) 年 1月以降 (地価の)		8.0%	6.0%	4.3%	4.3%
1905 (明治38) 年 1月以降 (地価の)		20.0%	8.0%	5.5%	2.5%
1910 (明治43) 年以降 (地価の)		2.5% (1911 [明治44] 年 1月から施行)		4.7%	5.5%
1915 (大正 4) 年分から (地価の)		2.5%		4.5%	5.5%
1931 (昭和 6) 年 4月以降 (賃貸価格の)		3.3% (1931 (昭和 6) 年分に限り4.0%)			
1940 (昭和15) 年 4月以降 (賃貸価格の)		2.0%			
1944 (昭和19) 年 4月以降 (賃貸価格の)		3.0%			

※大分県3%、青森県2.5%、岡山県2.0%

出典：佐藤正男「土地税制史—評価を中心として—」『税大論叢』第39号26頁抜粋編集

≪図表 2－2≫ 国税収入に占める地租割合の変遷

(単位：%)

西暦	年号	地租	酒税	所得税	法人税	その他
1870	明治 3	88.1	0.0	—	—	11.9
1873	6	93.2	1.5	—	—	5.3
1875	8	85.0	4.3	—	—	10.7
1877	10	82.3	6.4	—	—	11.3
1882	15	64.0	24.1	—	—	11.9
1887	20	63.6	19.7	0.8	—	15.9
1897	30	37.6	30.8	2.1	—	29.5
1907	40	22.6	20.8	7.2	—	49.4
1913	大正 2	15.9	19.9	7.6	—	56.6
1921	10	7.4	17.6	20.1	—	54.9
1930	昭和 5	6.2	19.8	18.2	—	55.8
1935	10	4.8	17.4	18.9	—	58.9
1938	13	2.2	11.9	31.4	—	54.5
1940	15	0.1	6.8	35.3	4.3	53.5
1944	19	0.0	6.9	31.4	10.2	51.5

出典：数値は羽深成樹 編『図解日本の税制 (平成17年度版)』

(財経詳報社 2005年) 37頁～49頁より抽出

二 日本国憲法下の租税制度

第二次世界大戦の敗戦により、我が国の憲法は、大日本帝国憲法から日本国憲法へと大きく変化することになった。一九四六（昭和二一）年に公布された日本国憲法では、主権在民が謳われ、国民が選んだ議会によって法律が成立し、その法律を公布することが天皇の国事行為の一つとなった^⑧。租税に関しては、日本国憲法でも納税の義務は第三〇条に規定され、租税法律主義も第八四条に規定されており、大日本帝国憲法と同様の趣旨となっている。しかし、大日本帝国憲法で存在していた独立命令・緊急命令等の命令については、日本国憲法では法律が命令に委任した場合のみに限定された。日本国憲法のもとでは、大日本帝国憲法とは異なり、命令の位置付けが大きく下落し、それだけ、租税法律主義が厳格に維持される構造になっていると指摘することができる^⑨。

そして、国家の主権が天皇から国民に移ったことにより、納税の義務にも本質的な違いが生じた。納税の義務について、「明治憲法では、憲法に納税の義務があることから、法律で定められた以上は税をとられるのもやむを得ないと考えられていたが、新しい憲法では、自分らが創った国家の費用である以上は、右の憲法の『納税の義務』規定の有無に拘わらず当然に税を納める義務があり、同条は当然の確認規定^⑩」という考えが生まれた。日本国憲法での租税は、支配者に徴収される性格から、自らの国家の費用負担のために納める性格へと変化した。また、地方制度においては、日本国憲法で初めて地方自治の項目が設けられた（第九二条、第九五条）。このため、国税・地方税を通じた税制の抜本的改正による地方自治体の財政自主権を確立する必要性が生じた。

ここでは、日本国憲法制定における租税制度の変化について、シャウプ勧告による租税体系の変化とその後の農地課税を明らかにしていく。

(一) シャウプ勧告による改正

① シャウプ勧告前の税制改正

第二次世界大戦終戦当初、地方自治を支える地方財政では、戦災と生産力の激減によって収入源を失い、インフレによって人件費・物件費は急増し、戦災復興、食糧の増産と供出、社会福祉その他の委任事務の増大によって、行政費用はどんどん膨張していた。⁽⁹⁸⁾ このため、一九四六(昭和二一)年に税制改正による地方税の増税が行われた。地租、家屋税及び営業税(地方税への還付税)の増税、市町村民税の増税、府県民税の創設、府県法定外独立税の創設であった。法定外独立税は、それまで市町村のみに設定する権能が与えられていたが、この改正により府県にもその権能が与えられ、多数の零細課税を生じさせる結果を招いた。⁽⁹⁹⁾

一九四七(昭和二二)年度の税制改正では、「租税の民主化を図るとともに、できるだけ税制を簡易平明化すること」⁽¹⁰⁰⁾が目標の一つとされた。民主的な日本国憲法が制定されたことに伴う租税の改正が行われたのである。具體的な改正の方針としては、所得税・法人税・相続税において、賦課課税制度から申告納税制度への変更が打ち出された。⁽¹⁰¹⁾ この申告納税制度への変更は、「納税者たる主権者において、自ら進んで費用を分担しあうという方式を選択したものであり、すなわち納税者主権主義の税制面における優れた決意の表明」⁽¹⁰²⁾であるといわれている。

また、この改正では、相続税法では生前贈与による租税回避のために贈与税が創設され、地方税では、地租・家屋税・営業税等が国から地方に移譲されることになった。

② 農民の租税負担の状況

一九四七(昭和二二)年の税制改正を経た後の農民の租税負担は、一九四九(昭和二四)年五月シャウプ使節団

の来日にあたって農林省が提出した資料によれば「農家負担は戦後の現行税制において、国税及び地方税を合わせた総財政負担についてみてもまた直接国税負担だけについてみても他産業者に対して相対的に過重となってきた。就中国税としての所得税の過重化の傾向が著しい。」と指摘されていた。⁽⁹⁰⁾さらに、同資料では、国税においては農業所得に対する所得税制の不備を、地方税においては「地方財政はその甚だしい破綻を事業税や住民税や入場税等の財源によって補っているが、これらの財源に乏しい農村財政は各種の物件税が益々多きを加える傾向にある」、さらに強制寄附が激増している」と具体的な不備が述べられている。⁽⁹¹⁾

農地改革により小作農から自作農へと変化した農民の租税負担については、「戦後農村民主化のため、画期的な農地改革が実施され、農民は重い小作料負担から解放されたが租税負担の増加は再び農業所得の貧困をもたらし、農地改革の成果を失わせる」と述べており、農地改革による民主化の成果が租税負担により失われることが危惧されていたことがわかる。

下記〈図表二—三〉は、シャウプ使節団に提出された農林省「農業の課税負担の現状とその改正に関する要望」による一九四八（昭和二三）年頃の地方税の一覧である。道府県・市町村共、法定独立税の他に法定外独立税があり、市町村の法定外目的税では、果樹園税、柑橘栽培税、茶栽培税、甘藷栽培税等、農業を営むに際しての租税負担が多岐にわたっていることが確認できる。また、ほとんどの道府県税に対して市町村の付加税が課せられていたのも、地方税の特徴である。この当時の農村では、農地改革により自作農となった農民は、地方自治体の経費の増加に伴い、法定外独立税を含む様々な租税負担と強制寄付による重い負担に苦しめられていたといえる。⁽⁹²⁾

一方、当時の自治体は、一九四八（昭和二三）年度税制改正に先立ち、六・三制という新しい教育制度の導入と、自治体警察制度の創設、官設消防の移譲に伴う財政問題に苦しんでいた。⁽⁹³⁾地方自治の理念の実施に財政の裏

《図表2-3》 1948（昭和23）年頃の地方税一覧

[illegible]

出典：井上一郎「シヤウブ税制使領団への要望・意見等の提出文書—農業所得課税関係資料を中心として—」(税大論叢第27号) 503頁
 農林省「農林漁業の課税負担の現状とその改正に関する要望」から税目を抽出。

付けが伴わず、地方は農民も自治体も財政状況の悪化に苦慮していた。

日本国憲法が公布され、主権在民の国家となった我が国は、一九四七（昭和二二）年からの農地改革によって、寄生地主の排除と自作農の創設という農民の人権を守る民主化の一步を踏み出したが、租税制度における民主化は、すぐに実現されたとはいえなかった。

③ シャウプ勧告

シャウプ勧告は、我が国における恒久的な租税制度の構図を描くことを目的としていた。シャウプ勧告では、我が国の租税制度の中では所得税が最も重要な租税であるとの認識で、一九四七（昭和二二）年度の改正を「日本は、政府を支えていくため国民全体が納める税として個人所得税を発展させるといふ大規模な事業に着手した。」と、評価している。そして、「現行日本の税制に関して最も重要な問題は、日本が個人所得税を一般市民が政府を支えるための主たる手段とする努力を、継続すべきかどうかということである。」と述べている。シャウプ使節団が考える租税は、一般市民が政府を支えるための手段と位置付けていることが確認できる。

また、地方税に関しては、憲法に掲げられた地方自治の確立のため、地方財政の強化を図ることが税制改正の大きな課題となった。そのため、シャウプ勧告では、（ア）基礎的自治体である市町村の財政力の強化を図ること、（イ）課税自主権及び財政責任の観点から税源配分においては税源分離に基づく独立税主義を採ること、（ウ）雑多な小税目を廃止して地方税制の簡素化を図ること、以上三点が基本方針として勧告された。²⁰⁰ この勧告による地方税制改正では、付加税は廃止され、数多くの法定外独立税は大幅に整理・縮小されることになり、寄附金も租税で負担すべきものを寄附金で募集することは適当でないとの理由で縮小された。

以下、農地課税に関連する個々の税目においての日本国憲法制定とシャウプ勧告による変化を考察していく。

(二) 固定資産税の創設と改正

一九四七（昭和二二）年の地方税法改正において、日本国憲法が掲げる地方自治の確立のために、地方自治体の財政力の強化が図られ、地租は国税から道府県の独立税として位置づけられた。⁽²¹⁾ この改正により、地租の地方財政を支える役割が明確化された。さらに、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、土地（農地）に対する地租は廃止され新たに固定資産税として市町村税となった。シャウプ勧告では、「住民に必要な公共サービスは、できるだけ、住民に身近な市町村が行い、それに要する経費は原則として市町村が住民から税、特に直接税の形式で徴収するように勧告」し、⁽²²⁾ 市町村税の重要な租税の一つとして不動産税（固定資産税）が位置づけられた。

① 固定資産税の創設

シャウプ勧告による全面改革である。土地に対する租税制度は、農地も含めて「地租」が廃止され、新たに創設された「固定資産税」として、一九五〇（昭和二五）年成立の地方税法に位置づけられた。農地を含む土地は、地租として賃貸価格が課税標準であったのに対し、固定資産税として固定資産の価格が課税標準として課されることになった（地方税法三四九条）。固定資産税は、地租だけでなく家屋税および特定種類の償却資産に対する諸税（船舶税・軌道税・電柱税等）に代わるものであり、これらを一本化して採用された。

また、農地保有形態をみると、農地改革が行われた結果、一九四五（昭和二〇）年には四五・九%であった小作

率が、一九五〇（昭和二五）年には九・九%と激減した。⁽²³⁾ この農地改革により、農地に対する租税を納付するのは、多くの場合、地主から自作農の農民へと変化した。農地に対する租税の納税義務者は、農地が所有者＝耕作者となったことにより、少数の地主中心から多くの農民へと広がったことになる。

多くの農民は、農地改革までは地租として金納となった租税の納付に苦慮して農地を手放し小作農となったことにより、農地に対する租税の直接の納税義務者ではなくなっていた。しかし、農地改革により農地を所有することになったことは、農民が再び農地に対する租税すなわち固定資産税の納税義務者になったことでもあり、再び金銭による納税に苦慮して農地を手放す危険が存在した。土地（農地）に対する課税である固定資産税は、農地改革の成果を無にしかねない危険性を持ち、日本国憲法に規定された生存権を侵害する恐れがあった。大日本帝国憲法下とは異なり、日本国憲法下では生存権を侵害する課税は許されないことから、農地に対する課税は、生存権を侵害しない範囲にとどめられる必要性があった。

また、日本国憲法の下でのその納税は、支配者に対するものではなく、住民が自らの地方の費用を負担するためのものでその性質は変化していた。シャウプ勧告による税制改正では、固定資産税は、地租としての道府県民税（市町村は付加税）から市町村税として位置づけられたため、市町村が行う行政サービスのための財源となった。

② 固定資産評価基準の全面改正と農地課税の据置

一九六三（昭和三八）年には、一九六一（昭和三八）年に報告された固定資産評価制度調査会の答申を踏まえた固定資産評価基準の全面改正が行われた。このとき、農地について評価替えは行われたが、農地課税は一九六四（昭和三九）年度から一九六六（昭和四一）年までの間、一九六三（昭和三八）年度分の課税標準額によって算定

した税額に据え置かれることになった（地方税法附則三四条⁽²⁴⁾）。そして、評価替えは行うが税額は据え置くという形の農地課税の据置が一九七五（昭和五〇）年まで続けられた。

この農地課税の据置があった期間は、第一章第二節で述べたとおり、都市部への人口集中と宅地不足から、農地から宅地化への流動化が土地政策から求められた時期であった。税制調査会は、一九六八（昭和四三）年に「土地税制のあり方についての答申」（以下「一九六八年答申」という。）を出し、「新都市計画法によって定められる市街化区域内で、市街地として都市施設が整備された地域における農地、山林等については、周辺宅地と評価の均衡を図ることが必要である。」と、農地課税について周辺宅地との均衡を必要とすると指摘している。この時期に地価は上昇し、実際の一般農地の評価額と税額算定の基礎となる課税標準額との差が大きく広がることとなった。

③ 農地の宅地並課税と据置措置の廃止

高度経済成長の中、地価の上昇が激しくなると、市外化区域内農地の宅地への転用を促進するため、一九七三（昭和四八）年以降、一定の市街化区域内農地（三大都市圏の特定市の市街化区域内農地）については、住宅用地並に課税されることになった（一九八二（昭和五七）年改正前地方税法附則一九条の二以下）。また、一九七六（昭和五一）年には、一般農地についても据置措置が廃止されることとなったが、税額が据置かれた期間が長かったため、徐々に税額が上がる段階的な負担調整措置がとられた。

一九八二（昭和五七）年度からは、市街化区域農地のうち長期営農継続農地については、宅地並課税額と農地課税相当額との差額が徴収猶予され、さらに営農継続の事実確認の上、五年後に徴収猶予額が免除された（一九九一（平成三）年改正前地方税法附則二九条の三）が、この制度のもとでは偽装農地が後を絶たなかった⁽²⁵⁾。

一九九一（平成三）年の税制改正では、長期営農継続農地制度はこの年度限りで廃止となった。翌年からは、生産緑地法の改正により明確となった「保全すべき農地」と「宅地化すべき農地」の区分に従い、保全する農地以外の農地は宅地並課税の対象とされることになった（地方税法附則一九条の二第一項）。

なお、「保全すべき農地」として農地課税の適用を受けるためには、生産緑地としての指定が必要となった。

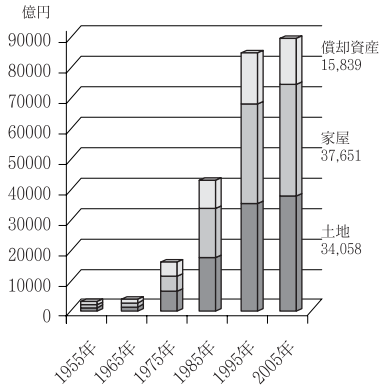
④ 市町村税における固定資産税

シャウプ勧告により、地租であった土地に対する租税は固定資産税に吸収され、地方税となった。そして、地方税の中でも市町村税に位置づけられたことから、租税の納付先と受ける行政サービスの関連がわかりやすく、住民にとって身近な租税となった。その固定資産税は、市町村税において景気の変動を受けにくいという特徴から財政収入の面で重要な役割を果たしている。

下記〈図表二―四〉は、固定資産税の税収の推移を土地・家屋・償却資産に分けて表したもので、順調にその税収を伸ばしていることが確認できる。また、下記〈図表二―五〉は、固定資産税の市町村税に占める割合の推移を土地・家屋・償却資産に分けて示したものである。固定資産税収入は、一九五五（昭和三〇）年から二〇〇五（平成一七）年まで市町村税の約三〇％から四〇％を占め、市町村の財政収入の重要な役割を果たしていることが確認できる。

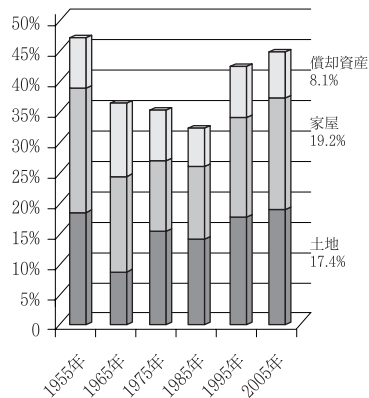
シャウプ勧告を受けて創設された固定資産税は、市町村にとって財政収入を安定的に支え、かつ、着実に税収が期待できる財源であり、日本国憲法に定める地方自治を支える重要な財源となっているといえる。

《図表 2 - 4》
固定資産税（市町村税）の税収の推移



資料：財政金融統計月報第660号2007年
<http://www.mof.go.jp/kankou/hyou/g660/660.htm>

《図表 2 - 5》
市町村税に占める各固定資産税の割合



資料：財政金融統計月報第660号2007年
<http://www.mof.go.jp/kankou/hyou/g660/660.htm>

(三) 相続税法の改正と農地等の納税猶予制度の創設

日本国憲法の制定は、一九四七（昭和二二）年の民法の大改正による我が国の相続制度の法的変更につながり、さらには、相続税法も改正を必要とした。そして、シャウプ勧告に基づく税制改正（一九五〇（昭和二五）年）により、相続税も改正された。

① 民法の改正と相続

我が国の相続は、大日本帝国憲法の時代の民法では、戸主の相続である家督相続⁽²⁰⁾と戸主以外の相続である遺産相続⁽²¹⁾があり、農地の多くは分散化されることなく、家督相続により代々の戸主に受け継がれていた。農地は、代々

受け継がれるべき家に属する財産すなわち家産であつた。

第二次世界大戦の終戦により日本国憲法が制定されると、民法も改正され、家督相続が廃止され、相続は遺産相続のみとなり、かつ、均分相続となった。そして、農地も細分化して相続される可能性が生じてきた。しかし、実際には「民法の改正にさいして心配された分割相続への移行による農家経営の細分化という現象はほとんど生じなかった。」⁽²³⁾と、民法が改正された影響は、すぐに現れることはなかった。農地は、単なる資産として捉えられていたのではなく、先祖から子孫へ代々受け継いでいくべき家産であり、農家を継承する者が当然に引き継ぐものであると、人々の間で意識されていたといえる。

② 相続税法の改正

相続税法は、日本国憲法制定と民法の改正により家制度が廃止となり相続制度が変わったことに伴い、一九四七（昭和二二）年の改正では、家督相続に関する条項は削除され、遺産相続に対する課税のみとなる改正が行われた。また、生前贈与による租税回避の対処で、相続税の補完税としての贈与税が創設された。これにより相続税法は一税法二税目となり、現行税法と同じ形となった。

しかし、シャープ勧告により相続税法は大きく変化することになった。シャープ勧告では、「財産等の継承に対する課税の主たる目的の一つは、根本において、不当な富の集中蓄積を抑制し、あわせて国庫に寄与せしめるにある。」⁽²⁴⁾と、相続及び贈与課税の目的を述べている。そして、贈与税と相続税を一体化した累積課税方式の取得税の採用が勧告され、累積課税方式は一九五〇（昭和二五）年の税制改革で実現したが、一九五三（昭和二八）年に廃止された。なお、相続税法は、被相続人が残した財産に着目して遺産総額に課税する遺産税方式が創設以来採用

されていたが、シャウプ勧告によって、各相続人の取得した財産に着目して取得財産に課税する遺産取得税方式²²³に変更された。

また、一九五八（昭和三三）年の改正では、遺産税方式と遺産取得税方式の混合方式である現状の相続税へと姿を変えている。相続税総額では、遺産総額と法定相続人の数から計算するという遺産税方式を採用し、納付税額の計算では、各相続人の実際の取得額に応じて案分する取得税方式を残すというシャウプ税制の改正であった。

③ 相続税の納税猶予制度創設とその背景

民法の改正により心配された相続による農地の細分化が現実的になったのは、土地政策により農地流動化が図られた高度経済成長期で、都市近郊地域が中心であった。相続税の農地評価は、近傍農地の売買価格を基礎としているため、宅地への転用期待を反映した価格となり、その価格を基礎として相続税が課税されることになり、相続税の支払いのために農地の一部を手放さざるをえない事態が続出していた²²⁴。この頃の農地の売買実例価格は、宅地として売買した際の期待益を反映しており、本来その土地が農業経営を前提とした場合には到底成立しえない高い水準となり、その農地を農業の用に継続して供しているかぎりは実現しない期待益であった²²⁵。農地を宅地に転用した場合の期待益が、農地の価格を異常に上昇させていた。農外転用への期待である。

このため、農業団体からは、「農家にとって農地は農業経営の基本的な生産手段であって、そこからえられる農業収益をもってその生業としていたのであり、これに農業採算を無視し、農業外利用による地価の上昇を反映させる現行相続税は農業者の生存権すらあやうくする『酷税』²²⁶といっても決して過言ではない。」と、農業相続に関し、相続税を軽減する対策が求められた。これに対して、当時の大蔵省は「農地にたいする特別軽減措置は中小企業、

一般サラリーマンなどとの関連性からきわめて困難であるとして終始強硬な対応⁽²³⁾であった。この頃の大蔵省は、土地を農地として利用すること、中小企業が営業目的で利用することと同じ事業承継の視点で見ていたことが窺える。

そして、一九七四（昭和四九）年に農地等に対する相続税の納税猶予制度が創設された（措置法七〇条の六）。この制度は「農家は農業継続の意思を有しながら、その宅地見込み価額の売買実例価額を基礎とした価額をもって農地の価額を評価し、相続税が課税されると、その相続税の納付のため農地の売却を余儀なくされ、農業経営の縮小の結果を招来することも考えられる⁽²⁴⁾」として、相続税が農地減少による農業経営の縮小を招くことを避けるために設けられた。

なお、相続税の納税猶予措置が農地だけに限定されて設けられたことに対しては、同じ個人業種である中小企業者には認められないという点で問題を残すものだという指摘があった⁽²⁵⁾。

その後、地価が高騰した都市部では、すべての農地に相続税の納税猶予が認められることに対して不公平感が強まり、一九九一（平成三）年の改正で、特定市外化区域内農地等は、生産緑地地域区域の営農農地等（都市営農農地等⁽²⁶⁾）を除き、この制度の適用範囲から除外された⁽²⁷⁾。この納税猶予制度の性格等については、贈与税も含めて本章第三節二において後述する。

④ 贈与税の納税猶予制度

農地等の生前一括贈与を受けた場合の贈与税については、一九六四（昭和三九）年から一定の要件の下にその年の贈与税額のうち農地等に対応する部分については、原則として贈与者死亡の日までその納期限が延長されてい

た。この制度は、「農業基本法の趣旨とする農業経営の近代化に資するため、均分相続等による農地の細分化防止と農業後継者の育成を税制の面で助成すること」⁽³³⁾を目的としていた。相続制度が均分相続になったことから懸念されていた、農地の細分化防止のための具体的な相続制度の始まりである。

一九七四（昭和四九）年に相続税の納税猶予制度が創設され、贈与税においても農地等の納税猶予制度となり、納税猶予を受けていた贈与税は原則として贈与者死亡において免除される改正が行われた。贈与税の農地に対する優遇制度は、納期限の延長から納税猶予制度へと変更された。この改正により、農地等の生前一括贈与の贈与税の納税猶予と農地等の相続税の納税猶予制度が、ほぼ現行の形として創設された。

なお、一九九一（平成三）年の税制改正により、翌年から行われる農地等の贈与のうち、三大都市圏の特定市の市街化区域内農地（生産緑地地区内の農地及び採草牧草地を除く）については適用が除外された。

（四） 所得税法の改正と譲渡所得の分離課税

日本国憲法制定後の一九四七（昭和二二）年度の税制改正により、所得税は賦課課税制度から申告納税制度へと納税者自らが申告し納税する制度に改正された。そして、シャープ勧告では、直接税である個人所得税を最も重要な租税と位置付けられた。所得税では、課税の対象となる所得の範囲を広く構成することを勧告し、キャピタル・ゲインの全額課税とキャピタル・ロスの全額控除が重要であると主張された。⁽³⁴⁾

① 譲渡所得税

シャープ勧告では、当時の所得税制について、表面的には非常な累進制であるが、富裕な納税者がいわゆる「抜

「け道」によって合法的に多額の租税を免れていると指摘している。さらに、その「抜け道」の内の著しいものの一つに、課税所得からキャピタル・ゲインの五〇％を除いていることだと述べている。²³⁸ シェアアップ勧告では、キャピタル・ゲインに対して全額課税が主張され、シェアアップ勧告を受けた一九五〇（昭和四五）年度の税制改正では、所得税法において、キャピタル・ゲインは譲渡所得課税として全額課税されることになった。しかし、その後一九五三（昭和二八）年の改正では、シェアアップ税制が大きく変更されることになり、所得税法では、長期譲渡所得は再び定額控除後の二分の一のみを課税対象とする改正が行われ、現在まで継続している。

② 譲渡所得の分離課税開始（一九六八年答申）

高度経済成長期における地価高騰により、税制調査会は初めて土地税制に対する指針を示した。その一九六八年答申では、「個人の長期保有土地の譲渡所得に対する課税のあり方としては、現行の超過累進課税を時限的に分離比例課税に改め、あわせて、当初軽減税率を導入し、これにより、土地売却に伴う税負担額を明確化するとともに、いわゆる切り売りの防止に資することが望ましい」としている。この答申で譲渡所得の分離比例課税が初めて登場した。なお、「時限的に」というのは、同答申では具体的には「かなり長期間、少なくとも五年ないし六年程度の期間」としており、長期間にわたることが想定されていた。

そして、一九六八年答申を受けた一九六九（昭和四四）年度税制改正では、個人の所有する土地の譲渡について分離比例課税制度が創設された。土地の所有期間を五年超の長期と五年以下の短期に分け、土地の流動化を促すため、長期譲渡所得に対しての軽減課が始まった（措置法三二条²³⁹）。この措置は、土地供給源の主力とみなされる都市近郊農地等の長期保有土地の流動化促進を狙って、土地供給促進の切り札にしようとしたのであったが、同時に

《図表 2 - 6》 農地（土地）長期譲渡所得における軽課の推移

西暦	年号	長短区分	長期譲渡（一般）	特定市街化区域農地等を譲渡した場合の軽減税率
1970	昭和45	44年基準（注） かつ 5年基準	10%（住4%）	
1971	昭和46		15%（住5%）	
1972	昭和47			
1973	昭和48		20%（住6%）	10%（住4%）
1974	昭和49			
1975	昭和50			15%（住5%）
1976	昭和51	44年基準（注）	2,000万円まで20%（住6%） 2,000万円超3/4総合課税	2,000万円まで15%（住5%） 2,000万円超20%（住6%）
1977	昭和52			
1978	昭和53			
1979	昭和54		4,000万円まで20%（住6%） 4,000万円超8,000万円まで1/2総合課税、 8,000万円超 3/4課税	4,000万円まで15%（住5%） 4,000万円超20%（住6%）
1980	昭和55			
1981	昭和56			
1982	昭和57	10年基準	4,000万円まで20%（住6%） 4,000万円超1/2総合課税	4,000万円まで20%（住6%） 4,000万円超25%（住7.5%）
1983	昭和58			
1984	昭和59			
1985	昭和60		4,000万円まで20%（住6%） 4,000万円超25%（住7.5%）	4,000万円まで20%（住6%） 4,000万円超22.5%（住7%）
1986	昭和61			
1987	昭和62			
1988	昭和63	5年基準	4,000万円まで20%（住6%） 4,000万円超25%（住7.5%）	4,000万円まで20%（住6%） 4,000万円超22.5%（住7%）
1989	平成 1			
1990	平成 2			
1991	平成 3		30%（住9%）	27.5%（住8%）
1992	平成 4			
1993	平成 5			
1994	平成 6		4,000万円まで25%（住7.5%） 4,000万円超30%（住9%）	
1995	平成 7			
1996	平成 8			
1997	平成 9		4,000万円まで20%（住6%） 8,000万円まで25%（住7.5%） 8,000万円超30%（住9%）	
1998	平成10			
1999	平成11			
2000	平成12		6,000万円まで20%（住6%） 6,000万円超25%（住7.5%）	
2001	平成13			
2002	平成14			
2003	平成15		20%（住6%）	
2004	平成16			
2005	平成17			
2006	平成18			
2007	平成19			
			15%（住5%） 他の所得との損益通算を廃止	

（注）44年基準：1969（昭和44）年12月31日以前に取得したものであること
 ※1973（昭和48）年市街化区域農地の宅地並課税開始。
 ※1975（昭和50）年農地等の贈与税・相続税の納税猶予制度開始。

土地成金を続出させる特別措置にもなった。²⁸⁾

③ 分離課税の継続

一九六八年答申を受けて始まった、土地の譲渡に対する分離比例課税は、租税特別措置法において、期間を定めずに創設されたことから、変遷をたどりながら現在まで継続することになった。また、農地については、個人が特定市街化区域農地等を譲渡した場合についての軽減税率²⁹⁾が一九七三（昭和四八）年度改正から一九九三（平成四）年度まで適用された。この措置は、固定資産税における市街化区域農地の宅地並課税実施と並んで、市街化区域に特定して農地から宅地への流動化を促進することになった。

上記〈図表二一六〉は、農地を譲渡した際に適用された長期譲渡所得の税率及び市街化区域農地に対する軽減税率の一覧である。税率の変更が頻繁に行われたことが確認できる。

第二節 農地に対する現行租税制度

日本国憲法制定からシャープ税制改正を経た後の租税制度は、その後の改正と租税特別措置法により変化してきた。また、農業を取り巻く環境も変化し、農地は減少を続けている状況である。ここでは、次節において農地に対して租税が政策的に利用された結果生じた課題を明らかにする前に、農地に対する現行の租税制度（二〇〇七〔平成一九〕年度）について明らかにしておく。以下、その内容を①農地の保有に伴う租税、②農地の取得と譲渡に伴う租税、③農地の贈与・相続に伴う優遇税制に分けて確認していく。

一 農地の保有に伴う租税

農地の保有に対しては、地方税法で定められた普通税である「固定資産税」が課税され、農地が市街化区域内に存する場合には、同じく地方税法で定められた目的税である「都市計画税」もあわせて課せられることになる（地方税法七〇二条の七第一項）。

（一）固定資産税の概要

農地に対する固定資産税は、その課税標準において評価額の算出で特徴がみられる。

① 納税義務者

固定資産税の納税義務者は、賦課期日時点におけるその固定資産の所有者であり（地方税法三四三条一）、その所有者とは、土地又は家屋については、登記簿又は土地補充課税台帳もしくは家屋補充課税台帳に所有者として登記又は登録されている者をいう（地方税法三四三条二）。したがって、農地についても、その所有者として登記簿又は土地補充課税台帳に登記又は登録されている者が、固定資産税の納税義務者となる。

② 課税標準

固定資産税の税額は、原則として課税標準に税率を乗じて算出される。課税標準は、基準年度が定められ、土地又は家屋に対して課する基準年度の固定資産税の課税標準は、原則として、その土地又は家屋の基準年度の価格で土地課税台帳等または家屋課税台帳等に登録されたもの（地方税法三四九条一）となる。また、価格とは適正な

時価をいうと定められている（地方税法三四一条⑤）。

土地のうち、住宅用地と農地は税負担を軽減する措置がとられており、住宅用地の課税標準は、本来の課税標準額の三分の一に減額され（地方税法三四九条の三の二第一項）、さらに、小規模住宅用地（一住宅当たり二〇〇平方メートル以下の宅地）の課税標準は本来の課税標準額の六分の一に減額されている（地方税法三四九条の三の二第二項）。農地は、土地の評価が、農地を農地として利用する場合における売買価額を基準として評価した価額となり用途が限られるため、宅地よりさらに低い評価となる。

固定資産の評価は、固定資産評価基準によって価格が決められる（地方税法三八八条二）。評価基準では、農地を一般農地、宅地等介在農地、市街化区域農地の三つに分けている。一般農地の評価方法は、売買実例価額から不正要因に基づく価額を控除して得た正常売買価格に農地の限界収益修正率（〇・五五）を乗じて得た価格が適正な時価とされる。この標準田畑の適正な時価に、標準地と評価地の生産性の格差を考慮した補正を行い、評価額を算出する方式となっている。宅地等介在農地と市街化区域農地は、ほぼ同じ評価で、類似地域の土地又は宅地の評価から造成費相当額を控除した単位当たりの価額に地積を乗じて算出される。

なお、固定資産税には免税点の定めがあり、同一の者についてその区域内におけるその者の所有に係る固定資産税の課税標準が一定の金額に満たない場合は、特別の必要がある場合を除き、固定資産税を課することができない（地方税法三五一条）。

③ 税率

固定資産税の税率は、地方税法で標準税率が一・四％と定められている（地方税法三五〇条一）。地方税法で規

定しているのは標準税率であることから、各市町村が条例によりその税率を定めることができる。なお、以前は制限税率が二・一％と定められていたが、二〇〇四（平成一六）年度税制改正により、制限税率は撤廃された。これにより、各市町村が条例を定める際の制限が取り払われ、自由に税率を定めることが可能となった。

④ 賦課及び徴収

地方税である「固定資産税」は、普通徴収により徴収される（地方税法三六四条一）。賦課期日は、その年度の初日の属する年の一月一日となる（地方税法三五九条）。普通徴収のため納税者の申告は必要なく、納税通知書が交付されることにより、納税義務が確定する。納税通知書には、土地課税台帳等に登録された所在や固定資産税に係る価格等を記載した課税明細書と一緒に交付される（地方税法三六四条三）。納税者は、この納税通知書に記載された固定資産税額を納期限までに納付することになる。

⑤ 非課税

地方税法第三四八条では、固定資産の課税について非課税を設けている。その内容は、（ア）国・地方公共団体が所有する資産に対する非課税、（イ）用途による非課税、（ウ）非課税独立行政法人が所有する資産に対する非課税の三種類に大別することができる。この内、（イ）用途による非課税では、公共の用に供する道路や社会福祉法人等がその目的のために利用する固定資産が列挙されているが、我が国では、農業を営む目的の農地は非課税とされてい⁶⁵⁾ないことが確認できる。

（二） 都市計画税

都市計画税は、都市計画法の基づいて行う都市計画事業又は土地区画整理法に基づいて行う土地区画整理事業に要する費用に充ててを目的とした市町村税の目的税であり（地方税法七〇二条一）、一九五六（昭和三一）年に創設された。市街化区域内に所在する土地及び家屋について、固定資産税の課税標準となる価格を都市計画税の課税標準として課税する（地方税法七〇二条一、二）。また、賦課徴収は固定資産税に準じて行われ、原則として固定資産税とあわせて納付することになる（地方税法七〇二条の八第一、三項）。税率については、標準税率の定めはなく、〇・三％が制限税率として定められている（地方税法七〇二条の四）。

原則として、農地も都市計画税課税区域内にある場合は、固定資産税とともに都市計画税が課されることになる。^{⑧)}

（三） 特別土地保有税と地価税

土地価格の上昇に伴い土地投機を抑制するために創設された土地に対する現行租税制度として、①特別土地保有税と②地価税があり、二〇〇七（平成一九）年現在において両税ともに課税が停止されている。ここでは、この両税について農地に関する部分を簡単に確認しておく。

① 特別土地保有税

特別土地保有税は、一九七三（昭和四八）年一月の税制調査会「今後の土地税制のあり方についての答申」により、法人の土地投機を抑制するための地方税として創設を提言され、一九七三（昭和四八）年度の税制改正によ

り新たに市町村の普通税として創設された。この租税は、保有に課せられるもの（保有分）と取得に課せられるもの（取得分）があり、土地の所有者又は取得者が納税義務者となった。ただし、農地に関しては、農業等の用に供している土地又はその土地の取得が非課税とされた（地方税法五八六条二⑥）。

なお、特別土地保有税は、デフレ経済が続き、目的とする土地投機取引の抑制の必要がなくなった二〇〇三（平成一五）年度以降その課税が停止されている（地方税法附則三一条）。

② 地価税

地価税は、土地基本法の土地理念に則った税制調査会一九九〇（平成二）年「土地税制のあり方についての基本答申」の提言により、土地の資産としての有利性を縮減させるため、土地保有に対する国税として創設された。地価税の課税価格となる土地の価額は、相統税評価額による。ただし、農地に関しては、特定市街化区域農地（生産緑地を除く）^⑦ 以外は、公共的・公益的用途であることから非課税となっている（地価税法六条、別表第一）。

なお、バブル経済の崩壊に伴い、地価の下落の著しい傾向が続き、一九九七（平成九）年には金融機関の破綻が生ずるなど景気が落ち込み、地価税が企業経営を圧迫する面もみられたことから、一九九八（平成一〇）年以降、地価税はその課税が停止されている（措置法七一条）。

二 農地の取得と譲渡に伴う租税

農地は、取得した場合には、贈与税、相続税、不動産取得税、特別土地保有税（取得分）、印紙税、登録免許税が課せられる。そして、農地を譲渡した者に対しては、その譲渡所得に所得税が課せられることになる。ここでは、

農地を取得した場合の租税である不動産取得税及び登録免許税と、譲渡した場合の所得税についてみていく。

なお、その農地の取得原因が贈与・相続による場合については、後述することにする。

（一）取得——登録免許税と不動産取得税

農地の取得は、自由に行うことはできず、農地法第三条に基づいて農業委員会（又は都道府県知事）の許可を得て取得する方法と、農業経営基盤強化促進法による取得の方法の二つがあり、農地を取得した場合には、一般の土地の売買と同様に、国税である登録免許税と道府県民税である不動産取得税が課せられる。

① 登録免許税

登録免許税は、登記等を受ける際に納税義務が生じる（登録免許税法三条）。税額は、固定資産評価額に税率を乗じて計算され、同じ農地でもその取得原因によって税率が変わる。取得原因が売買の場合は一％、相続の場合は〇・四％、遺贈又は贈与の場合は二％となっている（登録免許税法九条、別表一、措置法七二条）。また、農業経営基盤強化促進法により取得した農地の所有権移転の場合には、この税率が一％から〇・八％に軽減される（措置法七六条、七七条）。

② 不動産取得税

不動産取得税は、不動産の取得に対して課せられる租税で、普通徴収により徴収される。税額は固定資産評価額に三％の税率を乗じて計算される（地方税法附則一条の二）。この評価額が、農業経営基盤強化促進法により農

地を取得した場合は、取得した農地が農用地区域内にある場合は、取得した土地の価格（評価額）の三分の一に相当する額が控除され、取得した農地が農業振興地域内の農用地区域外にある場合は、取得した土地の価格（評価額）の四分の一に相当する額が控除される（地方税法附則二一条三⁶⁰⁾）。市町村長の勧告や都道府県知事の調停等により取得した場合、又は、特定農業法人が協議や調停により取得した場合には、同じく三分の一に相当する額が控除される（地方税法附則二一条四、二九）。

また、農地法の規定によって国から土地を売り渡された場合や土地改良事業の施行に伴う農用地の交換については、不動産取得税は非課税とされている（地方税法七三条の五、七三条の六）。

（二）譲渡——譲渡所得税

個人が土地（農地）を譲渡した場合には、所得税の総合所得の計算ではなく、租税特別措置法による分離課税により計算し課税される。土地の所有期間により長期と短期の区分があり、その区分により分離課税で所得税（譲渡所得）及び住民税が課せられる。

収入金額から取得費及び譲渡費用を控除し、さらに特別控除額を控除した金額が、課税譲渡所得の金額となる（所得税法三三条三）。この譲渡所得の金額に乗じる税率は一律で、長期譲渡所得の場合には、二〇％（所得税一五％・住民税五％）であり（措置法三二条一）、短期譲渡所得の場合には、三九％（所得税三〇％・住民税九％）となる（措置法三二条一）。ただし、短期譲渡所得の場合でも国等に対する譲渡の場合は、税率が長期譲渡所得と同様となる（措置法三二条三）。

農地を譲渡した場合には、譲渡費用と特別控除額で特色がみられる。譲渡費用では、土地改良区へ支払った農外

転用決済金及び協力金等が譲渡費用として認められることになった⁽³⁾。また、特別控除では、農地保有の合理化等のために農地等を譲渡した場合には、八〇〇万円の特別控除額が認められている（措置法三四条の三）。さらに、一九九五（平成七）年度の改正により、農地保有合理化法人による買入協議により農地等を譲渡した場合は、一五〇〇万円の特別控除が認められることになった（措置法三四条の二第二項）。なお、これらの特別控除は、個人のみならず農業生産法人の法人税の計算においても控除が認められている。

下記〈図表二一七〉は、現行租税制度での農地の譲渡所得計算における計算方法を一覧としたものである。いずれも租税特別措置法に規定があり、農地から宅地への流動化が図られる場合と、農地から農地への流動化が図られる場合では、その譲渡理由により、特別控除額に差があることが確認できる。長期譲渡所得における一〇〇万円の特別控除額は二〇〇四（平成一六）年度に廃止されているが、特定土地区画整理事業のた

《図表 2－7》 農地譲渡における譲渡所得

譲渡区分	農地の譲渡内容	譲渡所得金額 の計算	特別控除額	税率	根拠法
土地政策 における 農地流動化 農地⇒宅地 （農地法第4条 ・第4条）	一般の譲渡	収入金額 －（取得費 ＋譲渡費用） － 特別控除額	長期譲渡100万円は2004年度 税制改正で廃止	【分離課税】 ① 長期譲渡 5% （＋住民税 5%） ② 短期譲渡30% （＋住民税 9%）	
	公共事業などのために 譲渡した場合		5,000万円		措置法 33条の4
	特定土地区画整理事業 のために譲渡した場合		2,000万円		措置法 34条
	特定住宅地造成事業 等のために土地等を 譲渡した場合		1,500万円		措置法 34条の2・2
農業政策 における 農地流動化 農地⇒農地 （農地法第3条）	一般の譲渡		長期譲渡100万円は2004年度 税制改正で廃止		
	農地保有の合理化等 の譲渡		800万円		措置法 34条の3
	農地保有合理化法人 による買入協議での 譲渡（平成7年度改正 により追加）		1,500万円		措置法 34条の2・2

注）特別控除額は、その年の譲渡益の全体を通じて、合計5,000万円が限度（措置法36条）
（2007〔平成19〕年4月1日現在）

めに譲渡した場合の二〇〇〇万円特別控除額等まだ農地から宅地への流動化に対する優遇措置は残っているといえる。

なお、農地法では、第三条に基づく権利移転では農業委員会又は県知事の許可が必要となる。そして、農地から宅地への変更では、市街化区域内では農業委員会への届出が、市街化区域外では県知事又は農林水産大臣の許可が必要となっている。農地から宅地への変更は、農地所有者が届出又は許可を得る必要がある。⁽⁵⁴⁾

三 農地の贈与・相続に伴う優遇税制

農地の贈与・相続による取得には贈与税・相続税が課されるが、農地の細分化を防ぐために、それぞれ納税猶予制度が設けられている。その納税猶予制度は、相続税法に規定がなく、いずれも租税特別措置法に規定されていることが特徴である。

(一) 贈与税の納税猶予

① 農地等を贈与した場合の贈与税の納税猶予

農業を営む個人が、その農業の用に供している農地等の全部、採草放牧地及び準農地（以下、「農地等」という。）の三分の二以上を推定相続人の一人に贈与した場合において、申告書の提出と担保の提供があるときは、農地等の贈与者の死亡の日まで、その贈与税の納税が猶予される（措置法七〇条の四第一項）。そして、その贈与に係る農地等の贈与者が死亡した場合には、その農地等の受贈者がその農地等を相続又は遺贈により取得したものとみなされる（措置法七〇条の五第一項）。農業が継続して営まれることを条件に、農地等を推定相続人に贈与した場合に

は、その贈与者の死亡により贈与税の負担が免除されることになる。

なお、二〇〇五（平成一七）年の改正により、農業経営基盤強化促進法に規定する遊休農地（農地であって、現に耕作の目的に供されておらず、かつ、引き続き耕作の目的に供されないと見込まれるもの）は、納税猶予の対象となる農地から除かれた。この改正は、農業経営基盤強化促進法の改正により遊休農地の管理が強化されたことに合わせて行われた。耕作放棄地は、納税猶予の対象になる農地に含まれないことが明記された（措置法七〇条の四第一項）。

② 納税猶予の打ち切り

農地等の贈与者の死亡前に、農業を継続する条件を一部又は全部を満たさなくなった場合には、猶予を受けた贈与税額の全部又は一部についてその猶予が打ち切られる（措置法七〇条の四第一項）。この場合には、猶予が打ち切られた贈与税額とそれに伴う利子税の納付が必要となる（措置法七〇条の四第二九項）。

二〇〇五（平成一七）年の改正により、農林水産省の耕作放棄地対策と連動して、贈与税の納税猶予期間の確定となる「譲渡等」の範囲に、「耕作の放棄」（措置法七〇条の四第一項①）が追加され、耕作を放棄したことも納税猶予の打ち切り対象となった。なお、相続税の納税猶予においても同様の措置がとられた。

（二） 相続税の納税猶予

① 農地等についての相続税の納税猶予

農業相続人が相続又は遺贈により農地等の取得をした場合において、申告書の提出と担保の提供があるときは、

農地等の価格のうち農業投資価格を超える部分に対応する相続税額は納税を猶予される（措置法七〇条の六第一項）。さらに、（ア）その農業相続人が死亡した場合、（イ）農業後継者に生前一括贈与した場合、（ウ）二〇年以上農業を続けた場合のいずれか早い日をもって、その猶予された相続税額は免除される（措置法七〇条の六第三四項）。贈与の場合と違う点は、贈与税が生前一括贈与であるのに対し、相続税では、一括相続を条件としない点である。相続をきっかけに農地が細分化される可能性を残している。

② 納税猶予の打ち切り

納税猶予となる相続税について、免除となる以前に納税猶予の対象となった農地等を譲渡や転用した場合等には、その時点で納税猶予期限が確定する（措置法七〇条の六第一項⁶⁵⁾）。そして、期限が確定したことにより、納税猶予となった相続税額の全額又は一部を納付するとともに、それに伴う利子税も納付が必要となる（措置法七〇条の六第三五項）。納税猶予制度は、農業経営の継続を促進する面から、農業が継続される期間を定めて設けられており、農業が定められた期間継続されない場合は、猶予額の納税が必要となる。

（三）農業の継続の要件

農地の贈与・相続について設けられている納税猶予制度は、農業の継続が条件となっているため、贈与者又は被相続人、受贈者又は相続人についての定めがある。

① 贈与者又は被相続人

贈与の場合は贈与者が三年以上農業を営んでいたことが条件となり（措令四〇条の六第一項）、相続の場合は、被相続人がその死亡の日まで農業を営んでいたこと又はその生前において納税猶予に係る農地の贈与をした者であることが条件となる（措令四〇条の七第一項）。

② 受贈者又は相続人

贈与の場合は、贈与時において受贈者が一八歳以上であることや、三年以上農業に従事していたことなどを農業委員会が証明した個人であること（措令四〇条の六第六項）が条件となる。また、受贈者は納税猶予を受ける間三年ごとに、その農地等で農業経営を引き続き営んでいることにつき農業委員会の証明書を納税地の所轄税務署長に提出しなければならない（措置法七〇条の四第二二項、措令四〇条の六第四六項、措規二三条の七第三一項）。

相続の場合は、農業相続人について相続開始時において条件はなく、相続税の申告書提出期限までに農業経営を開始し、引き続き農業経営を行うと認められることを農業委員会が証明した者であることが条件となる（措規四〇条の七第二二項）。また、贈与の場合と同様に、農業相続人は納税猶予を受ける間三年ごとにその農地等で農業経営を引き続き営んでいることにつき農業委員会の証明書を納税地の所轄税務署長に提出しなければならない（措置法七〇条の六第二八項、措令四〇条の七第四九項、措規二三条の八第二六項）。

注

(150) 天皇と臣民については、「慶応三年（一八六八年）王政復古の大王令では、大政返上が問題となっており、身分撤廃の文言は豪もあらわれてこず、むしろ『民ハ王者ノ大宝』としてしか尊重されなかった。そこでは、実定法制度以前における人間が、自覚的主体的人間であり、生存する権利が保持されるという思想は微塵も存在していない。人間は『臣』としてのみ生存せしめられ、天皇の財宝、すなわち、所有の客体としての価値しか認められていない。この基本的シェーマは観念上、一九四五年の終戦まで継続するものである。」と指摘されている。下山瑛二・前掲注(2)一四八頁。

(151) 大日本帝国憲法下の帝国議会は衆議院と貴族院の二院制を採用し（二三三条）、衆議院が国民による選挙で選ばれた議会であった。貴族院は、皇族議員、華族議員、勅任議員で構成され（三四四条）、終身議員と七年任期の議員からなり国民の選挙で選ばれる議員ではなかったが、衆議院と対等の地位にあった。そして、天皇は帝国議会の協賛のもとに立法権を行うと定められていた（五五条）。詳しくは、長尾一紘『日本国憲法（第三版）』（世界思想社、二〇〇四年）七頁以下参照。

(152) なお、大日本帝国憲法では、天皇が法律のほかに帝国議会の協賛を経ることなく発する勅令が存在し（第八条、第九条）、租税に関する法律事項も勅令に基づくものも存在した。

(153) 王政復古は、一八六八年一月三日（慶応三年一二月九日）に宣言された。

(154) 佐藤和男・前掲注(15)三二頁。

(155) 地租改正と農民については、「明治初期の地租改正（明治六年、一八七三）は、土地改革の内容をもたず、脆弱な明治政権の財政的基礎をかためるためのものであり、耕作農民の生存を確保せんがための『所有権』獲得要求を全面的に充足するものでなかった。したがって、全国三分の一を占める小作人は、そのまま放置されたのみならず、かえって農民階級への負担は増加し、まれに見る高額の小作料が農民の双肩にかけられることになった。この『地主』小作人』の構造が、第二次世界大戦中、若干の変容を受けたにせよ、戦後の農地改革まで継続することになる。そして、農民の窮乏化の原因がここに打ち出されてく

ることは、一応記憶されてしかるべきである。」との指摘がある。（下山瑛二・前掲注(2)一五五頁）。

(154) 佐藤正男「土地税制史―評価を中心として」『税大論叢』第三十九号、二〇〇二年）一〇頁。

(157) 羽深成樹編『図解 日本の税制（平成一七年度版）』（財経詳報社、二〇〇四年）三七頁。

(158) 金子宏・前掲注(3)四〇頁。

(159) 営業税は、商工業者の事業を課税対象とし、一八七八（明治一一）年に制定された地方税規則の中で地方税として登場し、一八九六（明治二九）年に国税に移管された。その後、一九四七（昭和二二）年に地方税に移管され、現在の事業税に受け継がれている。税務大学校・租税史料 <http://www.ntc.nta.go.jp/sozei/01.html> 参照。

(160) 雑種税は、当時の営業税の対象にならない運輸・運搬業、興行娯楽施設、飲食業に対して課された。

(161) 戸数割は、現に居住して一家をなしているものすべてを対象に、貧富の等級を定めて一戸毎に課税された。

(162) 佐藤和男・前掲注(105)三六頁。

(163) 土地台帳規則（明治三二年三月二日勅令第三九号）第一条は、「土地台帳ハ地租ニ関スル事項ヲ登録ス」と定めていた。

(164) 佐藤和男・前掲注(105)四六頁。

(165) 宅地地価修正法は、宅地の地価を引き上げ、都市と農村とで、地租負担の不公平の解消が目的となった。この宅地地価修正により、宅地の課税標準は全国平均で市街宅地は約八倍、郡村宅地は約三倍に引き上げられた。税務大学校・租税史料 <http://www.ntc.nta.go.jp/sozei/01.html> 参照。

(166) 佐藤和男・前掲注(105)五五頁。

(167) 数値は、羽深成樹編・前掲注(157)三七頁より抜粋。以下、この節において示す国税に占める地租の割合は同書からの抜粋による。

(168) 〈図表二二〉参照。

(169) 所得税法の導入当初は、所得金額三〇〇円以上の高額所得者を納税義務者としていたため、税収はわずかであった。〈図表二二〉参照。

(170) 相続税の創設は、日露戦争時における戦費調達のための側面もあったが、戦時の特別税法とせず、恒久税法として創設された。また、当時の相続税法には贈与税の規定はなく相続税のみであった。

(171) 佐藤正男・前掲注(159)二三頁。

(172) 地租法により課税標準となった賃貸価格は、一九二五（大正一五）年の土地賃貸価格調査法により調査したもので、この調査で田畑は比較的容易で欠点が少なく最も時勢に適するものとして、小作料主義が採用された。したがって、地租法の課税標準となった田畑の賃貸価格は、小作料に基づいた価格であった。（地方税財政制度研究会編『固定資産税の理論と実態』（ぎょうせい、一九八七年）一二〇頁以下参照。）

(173) 地租法では、賃貸価格の改定は、一〇年毎に行う旨が規定された（第九条）。

(174) 地価から賃貸価格への変更による都道府県別の課税標準の変化割合は、地方税財政制度研究会編・前掲注(172)一二三頁参照。同書によれば、変更により課税標準が高くなったのは、東京府・大阪府・山口県・鹿児島県のみであり、都市化の影響で高くなったのは東京府と大阪府であり、山口県（旧長州）と鹿児島県（旧薩摩）は地価の設定そのものに課題があったといえる。

(175) 地租法は、昭和恐慌で打撃を受けた農村への減税を織り込んでいたといわれている。昭和恐慌は、世界恐慌（一九二九年）の影響で一九三〇（昭和五）年に発生し、戦前の日本において最も深刻な恐慌であった。この恐慌は農村では生糸の対米輸出の激減と米の豊作による米価下落で壊滅的な打撃を受けていた。

(176) 地方税財政制度研究会編・前掲注(172)一二四頁。

(177) 佐藤和男・前掲注(159)六五頁。

(178) 注(12)・注(85)参照。

(179) 小作料統制令の制定当時は、収穫量の五〇％を超す高額の小作料が小作人の生活を圧迫し、かつ農業生産力を低下させていたことが、政府が統制に乗り出す背景にあった。

(180) 臨時農地価格統制令の制定当時は、農地の価格が上昇していたため、戦時下において農業生産を阻害させないため、また、政府の低物価政策維持のために農地売買価格に規制を設けた。

(181) 臨時農地等管理令では、戦時下の食糧生産確保のために①農地改廃の制限、②農地の移動統制、③耕作強制、④作付の統制が行われた。

(182) 国家総動員法（昭和一三年法律第五五号）は、一九三七（昭和一二）年に本格化した日中全面戦争に取り組むため、翌一九三八（昭和一二）年に成立をみた戦時統制法であり、終戦後の一九四五（昭和二〇）年一月に廃止された。この法律には具體的統制の内容は示されず、この法律に基づき物資統制や言論出版の制限など多くの勅令が出された。

(183) 佐藤和男・前掲注(156)六七頁。

(184) 地方分与税法（昭和一五年法律第一五号）は、地方分与税として還付税と配布税が定められ、地租は還付税として一旦国税として徴収したものが全額道府県に還付された。また配付税は地方財政調整機能を持ち、所得税・法人税・入湯税・遊興飲食税の一定割合が道府県と市町村に配分された。なお、地方分与税法は、地方配布税法（昭和二三年法律第一一号）の成立により廃止された。

(185) 佐藤正男・前掲注(156)二四頁。

(186) 佐藤和男・前掲注(156)七一頁。

(187) 日本国憲法の「前文」において、「日本国民は、正当に選挙された国会における代表者を通じて行動し、われらとわれらの子孫のために、諸国民との協和による成果と、我が国全土にわたつて自由のもたらす恵沢を確保し、政府の行為によつて再び戦争の惨禍が起ることのないやうにすることを決意し、ここに主権が国民に存することを宣言し、この憲法を確定する。」と、

主権が国民にあることが明確に宣言されている。

- (188) 日本国憲法では、天皇の国事行為は限定列举されている（六条、七条）。天皇の権能については、長尾一紘・前掲（注151）四九頁以下参照。

- (189) 北野弘久「租税法律主義——税法解釈の問題も含めて」『税法の基本原理 判例研究日本税法体系1』（学陽書房、一九七八年）三二頁。

- (190) 松沢智『税理士の職務と責任（第三版）』（中央経済社、一九九五年）三〇頁。

- (191) 丸山高満『日本地方税制史』（ぎょうせい、一九八五年）三五七頁。

- (192) 府県に法定外独立税が設けられたときは、市町村は特に許可を受けずにその付加税を課することができ、付加税率はだいたい本税の百分の百を目途とすることとされた（丸山高満・前掲注(191)三五八頁）。

- (193) 法定外独立税の詳細は、〈図表二二三〉参照。

- (194) 「税制改正に関する法律案要綱」（一九四七（昭和二二）年二月二八日閣議決定）、国立国会図書館。

- (195) <http://www.ndl.go.jp/horei/jp/kakugi/tx/tx00779.htm> 参照。

- (196) 申告納税制度は、連合国指令部の勧告により、戦時補償特別措置法（昭和二二年法律第三八号）や財産税法（昭和二二年法律第五二号）により採用され、一九四七（昭和二二）年税制改正による本格的な申告納税制度につながっていった。（池本征男「申告納税制度の理念とその仕組み」『税大論叢』三三二号）二二頁参照）。

- (197) 松沢智・前掲注(191)三一頁。

- (198) 井上一郎「シャープ税制使節団への要望・意見等の提出文書／農業所得課税関係資料を中心として」（『税大論叢』第二七号、一九九六年）四六七頁。この場合の提出資料は、農林省農業改良局経済研究部「シャープ税制改革使節団に足して農民負担に関し総指令部（NRS『天然資源局』）に提出せる参考資料（昭和二四・四・二八）」を指す。この他の提出資料は、「NRS

の提案に係る農家所得税の査定及び徴収に対する計画の概要」大蔵省主税局「農業所得税の賦課徴収計画概要（ZRSの提案）に対する意見」、「供出代金源泉徴収案、GHQ・NRS農林省に対し内示」、「内示案に対する農林省側の提案」、農林省「農業の課税負担の現状とその改正に関する要望」、農業復興会議「現行税制改革に関する意見」、中央農業団体「農業所得税の査定及び徴収（特に源泉徴収を含む）」についての計画案に対する意見案」、全国農業協同組合代表者会議実行委員会「農民の対場から見たる日本の徴税の実情と税制改革に関する意見」、日本農民組合総本部「シャウプ税制改革使節団に対して提出する租税制度改革に関する意見書」が掲載されている。

(198) 所得税制の不備（農業所得）については、家族農業労働従事者が勤労者として扱われない点や、農業所得の申告に対して課税庁が所得標準率による計算を押し付ける弊害が具体的に指摘されている。農地改革により自作農となった多くの農家は、それまで所得税の納税義務者ではなかったため、記帳の習慣がなく、所得申告の基礎資料が存在していない場合が多かった。

(199) 井上一郎・前掲注(194)四七頁（農林省「農業の課税負担の現状とその改正に関する要望」）。

(200) 農村における寄付については、「学校警察関係の建物の建設及び維持管理費とか、国の税制事務についての部落協議費等は本来国又は地方公共団体が支弁すべきものであるが経費の増嵩に伴い、財政収入で賄い切れないため、その一部もこれら団体が寄付その他の名目で調達しているものであるが、その性質上公租と同一の性格を有している。これら負担は農村において相当な額にのぼり、はるかに都市の負担より重くなっている。これが租税負担の不均衡と相俟って農家負担を一層不均衡ならしめる傾向を有している。」（井上一郎・前掲注(194)三頁）と、租税以外の農家負担についての指摘がある。

(201) 井上一郎・前掲注(194)四九頁（農林省「農業の課税負担の現状とその改正に関する要望」）。

(202) 強制寄付については、シャウプ勧告において、地方財政上の非公式な自発的寄附金及び分担金の類とされ「この寄附金は、校舎の新築とか、その他種々の目的のためのものである。それは何れも都道府県および市町村が実施を求めているところではあるが、そのために増税することは出来ないか、または気が進まないものである。」と指摘されている。詳しくは、福田幸

弘監修『シャウプの税制勧告』（霞出版社、一九八五年）四六頁参照。

- (203) 同じ租税でも、農業者の所得税の申告状況は、シャウプ勧告によれば「現在の農業所得者の申告水準は相当低く」との指摘や「現在、所得税は一方では脱税、他方では恣意的な更正決定の二つの危険にさらされている。さらに悪いことには、脱税と更正決定が、あるグループ―零細事業者および農業者―について、他のグループの納税者、すなわち給与所得者よりもはるかに多いということである。これが不公平の主要な原因となっている。」との指摘がされていた。福田幸弘監・前掲注(202)七四頁以下参照。

- (204) 新しい教育制度は、教育基本法（昭和二年法律第二五号）により日本国憲法の精神に則った教育の基本として定められた。そして、一九四七（昭和二二）年四月から、教育基本法に基づき九年間の義務教育（六・三制）が開始された。

- (205) 自治体警察は、警察法（昭和二年法律第一九六号）によって市町村に設置された警察組織で、経費はすべて当該自治体の負担とされた。この警察法は、一九五四年に警察法（昭和二九年法律第一六二号）として全面的に改正された。この新警察法より自治体警察は都道府県警察に吸収される。

- (206) 警察法の制定前の消防は、警察機構の中に包含されていた。一九四七（昭和二二）年に消防組織法（法律第二二六号）が公布され、翌年三月から施行されたことに伴い、消防は市町村がその責任において管理する自治体消防へと移行した。

- (207) 丸山高満・前掲注(201)三八九頁。同書によれば、財政問題は首長を苦境に追いやり、一九四七（昭和二二）年に我が国初の公選制度で選任された全国の町村長一人強の内、一年間で約一〇％の退職者を出した。

- (208) シャウプ勧告における所得税は、個人の所得税と法人税を統合した広義の所得税であった。

- (209) 福田幸弘監・前掲注(202)七三頁。

- (210) 佐藤進Ⅱ宮島洋『戦後税制史』（税務経理協会、一九七九年）一一頁。

- (211) 国税であった地租は、一九四〇（昭和一五）年に国税として徴収した後、全額を還付税として徴収地の道府県に還付されて

いた。なお、一九四七（昭和二二）年の改正では、地租法が廃止されるとともに、地租の還付制度も廃止された。

²¹² 丸山高満・前掲注²¹⁰四〇六頁。

²¹³ 数値は、農林省「農地等開放実績調査（一九五〇〔昭和二五〕年八月一日現在）」による。

²¹⁴ 一九六三（昭和三八）年秋に衆議院総選挙が実施され、与党自由民主党は、その選挙公約で二〇〇〇億円の減税を掲げた。そして、「固定資産の再評価はこれを実施するが、税率の引き下げ等立法措置を講じ、農地は据え置き、固定資産全体についても増税としないよう措置する」（丸山高満・前掲注²¹⁰五四六頁）としたため、農地課税は据置かれることになった。

²¹⁵ 金子宏・前掲注²¹⁰四八八頁。

²¹⁶ 戸主は、旧民法下の家族制度における家の長で、家には必ず戸主がいた。戸主の地位は「家督相続」によって承継され、祖先の祭祀と家産（家に属する財産）が戸主によって受け継がれていた。

²¹⁷ 家督相続は、「戸主」の地位の承継を意味する身分相続で、常に単独相続であった。

²¹⁸ 旧民法下の遺産相続は、「戸主」以外の家族の死亡による財産の相続を意味し、共同相続であった。

²¹⁹ 蓮見音彦・前掲注²¹⁰五〇頁。

²²⁰ 福田幸弘・前掲注²¹⁰一七三頁。

²²¹ 遺産税方式は、被相続人に視点を置き、被相続の遺産の総額に対して課税するものであり、財産税の性質をもつといわれる。

²²² 遺産取得税方式は、遺産取得者（相続人等）に視点を置き、遺産取得者の取得額に応じて課税するものであり、所得税の補完税の性質をもつといわれる。

²²³ 全中農省第一部（明田 作）「相続税対策運動の成果について——農地等についての相続税納税猶予制度の創設とその結果」『農業協同組合』一九七七年七月号、一二〇頁。

²²⁴ 武田昌輔 監『DHCコンメンタール相続税法』（第一法規出版、二〇〇七年）四六五七頁。

- (225) 全中農省第一部(金田健良)「農地に対する相続税納税猶予制度の創設」(『農業協同組合』一九七五年三月号) 四六頁。
- (226) 全中農省第一部(金田健良)・前掲注(225)四八頁。
- (227) 武田昌輔 監・前掲注(224)四六五七頁。
- (228) 佐藤進・宮島洋・前掲注(210)二七三頁。
- (229) その後も「中小企業者の事業用財産や同族会社株式について農地と同様の納税猶予制度を設けるべきではないかとする向きがあるが、農地と中小企業者の事業用財産等とは事情が異なるので、中小企業者の事業用財産等について納税猶予制度を設ける必要はないとする意見が多かった。」(税制調査会「財政体質を改善するために税制上とるべき方策についての答申」一九八〇年一九頁)と、農地等のみに納税猶予制度が認められたことは議論の対象となっていた。
- (230) 「都市営農農地等」とは、都市計画法第八条第一項第一四号に掲げる生産緑地地区内にある農地又は採草放牧地で、一九九一(平成三)年一月一日において首都圏、近畿圏及び中部圏の特定市(東京都の特別区を含む)の区域内に所在し、生産緑地法第一〇条又は同法第一五条第一項の規定による買取りの申出がなされていないものをいう。
- (231) 金子宏・前掲注(3)四三〇頁。
- (232) 武田昌輔 監・前掲注(224)四一三四頁。
- (233) 福田幸弘 監・前掲注(212)四頁(シャープ勧告・序文)。
- (234) 福田幸弘 監・前掲注(211)一〇五頁。なお、その他の抜け道として、①法人における所得の蓄積に対する適切な制限が欠けていること、②生産の際の残余財産の分配に対して比例税率が適用されていること、③ある種の利子及びその他の所得に対しても比例税率が適用されていることを指摘している。
- (235) 長期と短期の区分は、一九六四(昭和三九)年改正により、総合所得課税において保有期間三年(現在は五年)超を長期譲渡所得として二分の一課税とし、保有期間三年以下を短期譲渡所得として全面課税されていた。

- (236) 一九六九（昭和四四）年分の譲渡は旧制度と税率一〇％（住民税四％）の選択適用であった。
- (237) 佐藤進「宮島洋・前掲注⁽²⁴⁰⁾ 一八五頁。
- (238) 一九七三（昭和四八）年度改正では、一九七三年の譲渡は税率一〇％（住民税四％）、七四・七五年の譲渡は税率一五％（住民税五％）となっていた。
- (239) 固定資産税の基準年度は、「昭和三一年度及び昭和三三年度並びに昭和三三年度から起算して三年度又は三の倍数の年度を経過したごとの年度をいう。」（地方税法三四一条六号）と定められている。
- (240) 一般農地とは、宅地介在農地及び市街化区域農地以外の農地をいう。
- (241) 宅地等介在農地とは、農地法第四条第一項・第五条第一項の規定により、宅地等への転用許可を受けた農地をいう。『農政用語八五〇』（全国農業会議所、二〇〇四年）一一五頁参照。
- (242) 市街化区域農地とは、地方税法附則第十九条の二第一項で規定された市街化区域農地をいう。
- (243) 一定の金額とは、土地三〇万円、家屋二〇万円、償却資産一五〇万円と定められている（地方税法三五一条）。
- (244) 普通徴収は、地方税法において、申告納付に対する言葉で、徴税吏員が納税通知書を当該納税者に交付することによって地方税を徴収することをいう（地方税法一条一⁽⁷⁾）。国税における賦課課税方式に相当。
- (245) ジョージ・M・ヤングマン「ジェーン・H・マルメ共著、岩崎政明（訳）『土地建物税制の国際比較（二）』」（『エコノミア』第四七巻第二号、一九九六年）によると、海外では、農地は非課税として列挙されないが、課税ベースから除外されていることがある。例えば、オランダ・スウェーデン・イギリスでは、農業用地は全面的に課税ベースから除外され、オーストラリアにおいては、土地税を免除されているとしている（四一頁）。
- (246) 都市計画税は、東京二三区内では都税として徴収される。
- (247) 平成の大合併により新たに市街化区域となる農地が出現し、その農地は、新たに都市計画税も課せられることになった。そ

して、特定市街化区域となった農地は、固定資産税の宅地並課税も課されることになり、農地に対する負担が重くなる地域が出てきている。例えば、合併により二〇〇七（平成一九）年に政令都市指定を受けた浜松市では、合併前の町の時代では市街化区域に該当しなかった地域が市街化区域となり、固定資産税の宅地並課税による負担増と都市計画税という新たな租税負担を抱える農地も出現する。

(249) 同答申では、法人の土地投機の抑制のために、法人税において土地譲渡益の重課も提言しており、一九七三（昭和四八）年度税制改正において、法人の土地譲渡益の重課（通常の法人税とは別に二〇％課税）が行われた。

(249) 特別土地保有税の課税停止時期については、「その目的が土地の投機的取引の抑制であり、かつ、増収を目的としたものであることからすれば、地価税同様平成一〇年度時点で廃止または凍結されるべきものであった」（佐藤和男・前掲〔注105〕、三一九頁）と、批判されている。

(250) 一九九七（平成九）年度から特定市街化区域農地は地価税の課税対象とされた。

(251) 農業経営基盤強化法による控除は、当面二〇〇九（平成二一）年三月三十一日までに取得する農地に限られる。

(252) 二〇〇七（平成一七）年四月一日現在の租税特別措置法の譲渡所得における長期所有と短期所有の区分は、五年を超える保有を長期とし（措置法三二条）、五年以下の保有を短期としている（措置法三二条）。

(253) 最高裁二〇〇六（平成一八）年四月二〇日判決は、土地改良区の組合員が同区内の農地を転用目的で譲渡するに当たり土地改良法四二条二項に基づいて同区に支払った決済金等が所得税法三三三条三項所定の譲渡費用に当たると判示した。

(254) 二〇〇一（平成一三）年一〇月二六日最高裁判所第二小法廷判決では、農地を転用のために買い受けた者は農地法第五条の許可を得るための手続きが執られなかったとしても、特段の事情のない限り代金を支払い農地の引き渡しを受けた時に所有の意思をもって農地の占有を始めたものと解するのが相当であると判示している。農地法における農地転用の許可がなくても農地の所有権移転が認められた判決である。

(256) 二〇〇五（平成一七）年の改正により体系的な遊休農地の管理が行われることになり、指導に従わない所有者の耕作放棄地について、都道府県知事の裁定による賃借権の設定や市町村長による農地所有者に対する措置命令が制度化された。

(259) 農業投資価格とは、「特令農地等に該当する農地、採草放牧地又は準農地につき、それぞれ、その所在する地域において恒久的に耕作又は養畜の用に供されるべき農地若しくは採草放牧地に開発されるべき土地として自由な取引が行われるものとした場合におけるその取引において通常成立すると認められる価格として当該地域の所轄国税局長が決定した価格をいう」（措置法七〇条の六第五項）。

(257) 農業委員会等は、納税猶予対象の農地等の譲渡があったことを知った時は、税務署長等に通知することが義務付けられた。