

# 農業をめぐる租税制度の法学的研究（四） ——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、二二三号）

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、二二七号）

第三節 租税の性格と農地政策利用の課題

一 所得税（譲渡所得）と政策利用

- 二 相続税・贈与税と政策利用
- 三 租税特別措置法の課題
- 四 固定資産税と政策利用
- 五 政策税制が生んだ課題
- 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
  - 一 中国における農業の位置づけ
  - 二 三農問題（以上、本号）
- 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
- 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

第三節 租税の性格と農地政策利用の課題

第二節で述べたとおり、個人が所有する農地に対する現行租税制度は、保有の場合には固定資産税及び都市計画税が、取得した場合には登録免許税・不動産取得税が、譲渡の場合には譲渡所得税が、贈与・相続の場合には贈与税・相続税が関連している。ここでは、政策的に利用されてきた所得税（譲渡所得）、固定資産税の宅地並課税、相続税及び贈与税の納税猶予制度について、それぞれの租税の性格を確認したうえでその政策利用について課題を考察する。

一 所得税（譲渡所得）と政策利用

農地の譲渡に対する譲渡所得は、原則として長期譲渡に該当し、農地の流動化を促す土地政策として租税特別措置法により分離課税として軽課されてきた。ここでは所得税法本法における譲渡所得と租税特別措置法における譲渡所得を比較し、農地政策利用してきた課題を考察する。

(一) 所得税(譲渡所得)の性格

① 包括的所得概念

所得税の対象となる所得の範囲は、日本国憲法公布に伴う一九四七(昭和二二)年の税制改正で拡大され、シャウプ勧告による税制改正以降、我が国の所得税法は包括的所得概念を取り入れている。この概念は、「公平の観点を強調することにより、それまで説明できずにいたものを含め、負担力を増加させるものは、すべて所得として課税すべきである」<sup>(33)</sup>として、アメリカ合衆国で採用され連邦所得税制度となった。そして、戦後のシャウプ勧告によって、それまで制限的所得概念<sup>(34)</sup>の影響が強かった我が国でも、包括的所得概念が取り入れられることになった。所得税法では、所得を源泉により一〇種類(利子所得・配当所得・不動産所得・事業所得・給与所得・退職所得・山林所得・譲渡所得・一時所得・雑所得)に分類し、その中で雑所得は、他のどの所得類型にも属さないものを課税対象としていることから、すべての所得を対象とする包括的所得税である。包括的所得概念のもとでは、利得者の租税負担能力を増加させるものである限り所得の源泉を問わず課税の対象となるため、現物給付・債務免除益等の経済的利益や不法所得も課税の対象となると解されている<sup>(35)</sup>。ただし、未実現利益(所有資産の価値の増加益)と帰属所得(自己の財産の利用および自家労働から得られる経済的利益)については、捕捉し評価することが困難であることから、多くの国で課税の対象から除かれている<sup>(36)</sup>。そして、我が国の所得税でも、未実現利益と帰属所得は、負担能力の裏付けがないことを理由に課税の対象から除かれている。

ところで、負担力概念と負担能力については、「包括的所得概念が依拠する負担力概念は、当該利得自体の法的性格や実現・未実現を問わないので、実際の租税負担の帰着先をみれば、帰属主体の人的に応能的で現実的な負担能力と矛盾をきたす處が大きいのである」<sup>(37)</sup>と指摘される。しかし、「個人所得税法の枠内での扱いの限りで、担

税力概念は、主として特定かつ実現した経済的利得の存在を前提にする、法的には相対的で、予測される濫用の危険性が少ない機能概念である。」とされ、「雑所得概念（包括的所得概念）で捕捉されねばならないような担税力のある、莫大で多種・多様な所得が、個人所得税法の守備範囲内で発生する現実性がないのである。また、その理論的根拠（純資産増加説）に重大に矛盾するにもかかわらず、未実現利益や帰属所得を現実には課税していない（技術的にも難しい）ことも、その理由として指摘しておかねばならない。」とされる。現実には未実現利益や帰属所得を課税対象としていない面から、現行所得税法の範囲内での担税力概念は、応能負担原則と矛盾するような濫用の危険性が少ない概念であるといえる。

## ② 譲渡所得への課税

所得税法では、譲渡所得とは、資産の譲渡による所得と定めている（所得税法三三条）。譲渡所得の本質は、キャピタル・ゲイン（capital gains）、すなわち所有資産価値の増加益である。判例では、「譲渡所得に対する課税は、資産の値上がりによりその資産の所有者に帰属する増加益を所得として、その資産が所有者の支配を離れて他に移転するのを機会に、これを清算して課税する趣旨のもの」と判示している。

譲渡所得に対する課税は、資産の移転を機会に、それまでその資産に内在していた未実現の所得が顕在化した時点において課税するものである。我が国の所得税は、包括的所得概念のもとでも未実現利益に課税はなされないが、内在していた利益が実現した時点をとらえて、その所得に課税するのが譲渡所得課税である。実現した利益に対する課税という点で、実質的に担税力のある所得に対する課税となる。しかし、未実現の利益が実現した際に一律に課税するため、高い累進税率の適用を緩和する必要があるとの考慮から、我が国を含め多数の国で、何らかの

平準化措置が採用されている。<sup>(33)</sup> 我が国の所得税法では、譲渡所得を長期所有と短期所有に分け、長期所有の譲渡所得の計算では、その二分の一のみを課税対象とすることにより、平準化措置としているといわれている。

なお、譲渡所得が未実現利益の集積に対する課税であるという認識には次のような批判がある。「譲渡所得を所得として課税する理論的根拠の核心であるにもかかわらず未実現利益課税を回避しつつ、実定法制度における実現利益への課税にあたって、なお課税暦年ごとに発生してきた未実現利益に課税するという架空の前提に立脚した論理が展開されてきたのである。」<sup>(34)</sup> 「実定法は実現値上り益それ自体を所得として課税しているのであり、未実現値上り益の集積を課税対象としているのではない。」という指摘である。譲渡所得への課税は、未実現利益の集積ではなく、実現した値上り益そのものに對する課税となる。そして、「現実の譲渡所得課税は、譲渡対価から取得価格（原価）と譲渡経費を控除した残額を『所得』として課税するもの（一種の収益課税）である」とされる。<sup>(35)</sup>

ところで、現在の譲渡所得の課税は、譲渡対象資産によって三つに分けられる。土地等と有価証券は、それぞれ建てて租税特別措置法に依拠し、その他の資産は、所得税法による課税となっている。そして、土地である農地の譲渡による所得は、租税特別措置法に規定される分離課税となっている。

政策的に見ると、土地に対する譲渡所得課税の目的は、譲渡益を徴収することによって、土地投機を防止することであり、不労所得である土地の値上がり益の公共還元を実施することにもつながり、かつ、有効な手段でもあるという意見もある。<sup>(36)</sup> また、土地の譲渡益課税については、「土地神話の打破、土地投機の抑制、宅地の供給促進、公共用地の取得円滑化、土地の有効利用の促進、土地取引の活性化等、そのときどきの政策目的の実現のために、種々の特別措置が定められてきた。」<sup>(37)</sup> というように、住宅地の確保のためや土地取引を活性化させるためなど、様々な政策目的に利用されることが多かった。

譲渡所得の税制は、租税特別措置法に分離課税と規定したことにより、税率変更が容易となり土地政策として利用されやすい性格をもった所得となったともいえる。

### ③ 応能負担原則

日本国憲法下の租税は、租税法主義に基づき徴収面で応能負担原則に適合することが要求されている。所得税では、高額所得層ほど高い負担が、低額所得層ほど低い負担が負担能力に合わせて要求され、同額の所得であっても、例えば、勤労所得と資産所得とでは、所得の質的担税力が異なるので、前者には低い負担が、後者には高い負担が要求される。所得の量的担税力だけでなく質的担税力を考慮することが、応能負担原則に適合することになる。<sup>40)</sup>

所得税の特徴として累進税率をあげることができる。所得税法は原則として、その性質に応じて所得を一〇種類に分類し、それぞれの所得金額を計算したうえで、その合計金額から個人的事情を考慮した所得控除額を控除し、その残額に対して超過累進税率を適用した所得税額を計算している。超過累進税率を採用していることから、応能負担原則の垂直的公平を実現した税制であるといえる。また、所得税は納税者個人の人的理由からの所得控除として、基礎控除、配偶者控除・扶養控除等の人的控除が設けられており、課税する前の所得からそれぞれ納税者の事情に対応した金額が控除される制度となっている点も応能負担原則の租税制度であることを現している。

所得税は二〇〇七（平成一九）年度からの地方住民税への税源移譲により、その税収は減少することになる。所得税が累進税率であるのに対して、地方住民税は原則一〇%の比例税率であり、このため、「これまで事実上個人住民税と分かち合う形となっていた税負担の垂直的公平の確保や所得再分配の機能のほとんどの部分が、国税である所得税に集約される」ことになった。税源移譲に伴い、応能負担原則の垂直的公平を実現する所得税は、その

効果の発現が狭められることにもなった。そのため、今後の所得税については、所得に対する課税の公平さがより一層求められることになる。

## (二) 所得税（譲渡所得）の法的限界

### ① 所得税法の譲渡所得

我が国の所得税法は、包括的所得概念を採用して広く所得をとらえているが、未実現利益と帰属所得は、その対象からはずれている。未実現利益が所得の対象からはずされていることにより、資産の保有が長期間続き、その資産の経済的価値が上昇していてもそれによって所得課税されることはなく、実現した時点でその利益に課税されることになる。したがって、資産を保有している状態においては、所得税を課税することはできないという特徴がある。

また、現行の所得税法は、長期譲渡所得に対しては、その二分の一にのみ課税する制度である（所税二二条二②）。長期譲渡所得の課税は、長年にわたって蓄積された未実現利益の集積に対する課税であることから、暦年課税による累進課税の適用により課税の公平を図る制度が、かえって不公平を生じさせるため、平準化措置がとられていると説明されている。残りの二分の一の所得に対しては所得税の課税は及ばないことになる。

平準化措置を必要とされた資産の長期の保有期間とは、一九六四（昭和三九）年の税制改正では三年超と定められ、現行法（二〇〇七〔平成一九〕年度）では五年超となっている。長期短期の区分は、理論から導き出されるものでなく政策的要素が強く盛り込まれることになる。



② 分離課税の譲渡所得

現在の譲渡所得税では、土地に対する譲渡所得は土地政策から分離課税（措置法三二条・三二条）とされたため、累進税率による課税はなされない所得となっている。このため、キャピタル・ゲインに対する累進課税は行われず、土地を持つものと持たない者との間に一層の不公平感を抱かせる結果となっている。

また、所得税法が累進課税を適用することによって応能負担原則を実現している点からは、フラット税である分離課税の譲渡所得税制は、所得に対する租税の応能負担原則を歪めるものといえる。

（三）所得税（譲渡所得）の農地政策利用

土地政策上からと農業政策上からの双方において、農地流動化を促す政策がとられ、所得税においては、譲渡所得の軽減が図られた。譲渡所得の計算上では、租税特別措置法により分離課税としている点と、特別控除額が設けられている点で軽減がみられる。

① 分離課税

最大の軽減は、長期譲渡所得、短期譲渡所得ともに分離課税（措置法三二条、三二条）となっている点である。この政策は、土地政策と農地政策のいずれにおいても区別なく、土地の譲渡として適用される。

所得税は応能負担原則により累進税率となっており、所得金額の大きい部分ほど税率が高率に課税され、最大では三七%の税率となっている（二〇〇七（平成一九）年度）。しかし、分離課税となった土地譲渡所得では、長期譲渡所得において一五%の一律税率である。農地を売却する場合には、ほとんどが長期譲渡所得に該当し、税率

が低く抑えられていることになる。

分離課税では、比例税率が採用されるため、当該年度の所得の多い者ほど、累進課税が行われない恩恵を得ることができる結果となる。その結果、大規模な土地の譲渡が一度に行われ、莫大なキャピタル・ゲインを取得した者にも一律の税率が課せられる。土地の切り売り防止するという土地政策的視点からは効果があつた。しかし、租税の応負担原則からは垂直的公平を歪める政策だといえる。

そして、売却益の軽減が農地保有に対する重課を促す議論へとつながっていると考える。また、長期譲渡所得の軽減の税率が頻繁に変化を見せたことから、農作物の収穫時期等の農業上の理由からでなく、租税負担の軽減を図るための農地売却へ時期選択の恣意性を与えたともいえる。

## ② 特別控除額

特別控除額は、収入金額から取得費と譲渡費用を控除した金額から、さらに控除される金額となる。譲渡益から控除されるため、この控除額部分は税金が課せられない所得となり、減税効果が大きい。特別控除額は、ほとんどが土地政策の要請から設けられ農地から宅地への流動化を促進してきた。

農業政策の要請から設けられた特別控除は、一九七〇（昭和四五）年創設された農地保有の合理化等の譲渡の特別控除八〇〇万円と、一九九五（平成七）年に租税特別措置法第三四条の二第二項に追加された農地保有合理化法人による買入協議での譲渡による特別控除一五〇〇万円である。いずれも、農地保有合理化の名のもとで農地から農地への流動化の際に控除を受けることができることから、農地の集積に貢献する税制である。

一般の農地の長期譲渡の特別控除額は、二〇〇四（平成一四）年度まで一般の長期土地譲渡に対して一〇〇万円

の控除が設けられていた。分離課税であることから、土地譲渡において一〇〇万円超の利益部分のみ、一律課税されていた。所得税本法における譲渡所得の二分の一課税との調整であった。

### ③ 譲渡益軽減への批判

#### （ア）租税特別措置法の批判

土地政策から、租税特別措置法に宅地確保のため設けられた所得税の分離課税における軽減は、農地を宅地へ流動化させるという面では成果を生んだ。しかし、現在では「土地は国民のための有限で公共的な性格を有する資産であり、その価値は公共投資や経済活動の集積など主として外部要因により増加するものであることに鑑みると、その譲渡益に対しては通常の所得に比べて高い負担を求めることが税負担の公平にかなうと考えられる」という考え方が示されるようになったことからみても、政策的にも軽減措置の必要性は低くなっている。

租税特別措置法に所得税法の特例として設けられた規定であるにもかかわらず、長期にわたって存在したことは、所得税法が持つ本来の応能負担原則を長期にわたって侵害してきたといえる。長期間における軽減措置は、土地を持つものと持たないものとの間に格差を生み、国民の土地税制に対する不公平感を強めてしまった。長期譲渡所得の対象となったのは、多くの場合において農地であった。そのため、土地税制に対する不公平感は、農地に対する税制全般に及んだといえる。

#### （イ）長期譲渡所得二分の一課税批判

一九四七（昭和二二）年の所得税法改正で、譲渡所得は二分の一を課税標準とすることとされたが、この譲渡所得二分の一課税は、シャープ勧告において批判された。そして、一九五〇（昭和二五）年の税制改正において譲渡

所得二分の一課税は撤廃されたが、その後一九五三（昭和二八）年から復活して定着することになる。

譲渡所得を未実現利益の集積と考えれば、一度に実現した利益に対しての平準化は必要があると主張できる。しかし、土地譲渡所得は「実定法制度においては、土地の譲渡価格を収入金額として、必要経費としての取得価格（売上原価）」と譲渡経費を控除した残額を課税所得金額とする収益課税と見ることも可能である<sup>20)</sup>というように、実現した収益への課税と捉えれば平準化の必要は生じない。譲渡所得は、「実定法制度の客観的認識としては、『実現・未実現を問わない』資産の増加益ではなく、すくなくとも『実現した』資産の増加益が所得の収入金額として課税されている。所得税法のもとの課税の理論的根拠とされる純資産増加説それ自体や、それにもとづく包括的所得概念にどうしても依らねばならない理由は、もはやどこにも見いだせない。」<sup>21)</sup>と指摘される。譲渡所得に対する所得税法は、包括的所得概念に依存するまでもなく、実現利益への課税を原則としている。未実現利益に対して認めざるを得ない低い担税力という評価は、実現し担税力を有する高額の収入金額については該当しない。そのため、譲渡所得に対する平準化措置である二分の一課税の根拠は見出せないことになる。

また、「平準化の本質的な意義は所得税の累進の度合いと深く関連しており、所得税率のフラット化が世界的に進展していく中で、平準化のもつ重要性も変わってきた。」<sup>22)</sup>というように、我が国の所得税法の最高税率も四〇％と税率が下げられてきている中で、譲渡所得二分の一課税は再考すべきであると考ええる。

## 二 相続税・贈与税と政策利用

農地を相続又は贈与により取得した場合には、相続税又は贈与税が課せられる。相続税法に規定される両税は、農地を相続又は贈与により取得した場合には、租税特別措置法によって、一般の財産とは別に一定の要件の下で納

税猶予制度が設けられている。この制度は、農業政策から設けられている。

（一）相続税・贈与税の性格

① 相続税課税の性格

相続税は、人の死亡によって財産が移転する機会にその財産に対して課される租税である。既に述べた通り、現行の相続税は、遺産税方式と遺産取得税方式の混合方式となっており、「被相続人が生前に蓄積した富の社会還元と、取得者が偶然取得した財産に対する課税としての所得税を補完する、という二面性」をもっている。遺産税の要素が、被相続人が生前に蓄積した富の社会還元であり、遺産取得税の要素が、取得者が偶然に取得した財産に対する課税である。

相続税は、基礎控除額が高額であり、被相続人のうちの約5%が相続税課税の対象となるのみで、大多数の被相続人からの財産の移転に関しては、相続税は課せられていないという特徴を有している。しかし、被相続人が農業経営者である場合には、生産要素である農地すなわち相続する土地面積が広大であるため、相続税課税の対象となる点も特徴である。また、相続による財産の移転の場合は、所得税において譲渡所得課税は課されずに、相続税としてその財産の取得者に対して課税が行われる。その点では所得税の補完税の機能を有している。

② 贈与税課税の性格

贈与税は、贈与によって財産が移転する機会にその財産に対して課される租税であるが、財産の生前贈与によって相続税を回避することを封じるために設けられた。そのため、相続税の補完税としての性格を有しているといわ

れる。また、現行制度は、贈与者との血縁の有無等による税率等の格差が設けられていことから、相続時精算課税制度<sup>㉔</sup>の適用を選択しないかぎり、相続税の補完税というよりは、贈与財産ないし受贈利得に対する固有税としての色彩が強いという指摘もある<sup>㉕</sup>。

しかし、農地等の納税猶予制度をみる限り、生前贈与による相続税の回避の観点とは異なるが、農地の細分化を防止するという政策の継続性の観点からは、相続税の補完税ということができると考える。

## (二) 相続税・贈与税の法的限界

被相続人の死亡に伴う資産の移動に際して、その資産の相続税評価額が課税対象となるが、法人が有する資産の場合は、法人に相続が起こり得ないため、個人所有の資産とは異なり、相続税及び贈与税は課されない。

土地に限定すれば、自然人が所有している資産に対しては、相続という財産移転の機会に課税が行われるが、法人所有の資産に対しては、所有が継続しているかぎり原則として課税は行われない。法人では、土地の譲渡が行われた場合に譲渡益に対して課税されることになる。そして、その課税は、累進税率ではなく法人税率の一律課税となる。(相続特別措置法による土地譲渡益重課の規定は、平成二十年十二月三一日まで停止されている。)

相続税・贈与税が、相続・贈与という資産の移転の機会を捉えて課税するのは、自然人である個人が対象となる。

## (三) 相続税・贈与税の農地政策利用——農地等の納税猶予制度

この制度は、農業後継者の確保と農地の分散を抑制するために設けられている。制度が設けられるきっかけとなったのは、地価の高騰であった。都市部では、地価の高騰に伴い農地の相続税評価額が上昇したことから、相続税の

納付のためには、農地を手放す必要に迫られる事態が生じたことによる。

このため、農業政策から見て好ましくない農地から宅地への流動化による農地細分化を抑制するために、農業政策上の要請から、農地等の納税猶予制度がつくられることになった（第一章第二節二（一）参照）。

農地の分散を抑制するためには効果を発揮した税制であるといえる。ただし、固定資産税における評価と同様に、偽装農地が生じ、課税の公平の観点から問題となった。納税猶予の条件である相続人自らによる相続後二〇年以上の営農が、すべての農地で適切に行われているわけではない。

課題は、納税猶予制度が相続税法の本法でなく、租税特別措置法に規定されていることによる制度の安定性に不安がある点である。そして、農政改革により増加が見込まれる利用権設定農地は、相続人自らの営農という条件には含まれないことから、農業政策の変更に対応していない点も今後の課題となる。

### 三 租税特別措置法の課題

農地に対する租税は、所得税（譲渡）の軽減、相続税の納税猶予、固定資産税の軽減とそれぞれ譲渡・相続・保有の段階で政策的に利用されてきた。この内、所得税（譲渡）と相続税は国税であり、本法とは別に租税特別措置法で政策税制が規定されてきた。ここでは、その租税特別措置法について、その性格と課題を確認しておく。

#### （一）租税特別措置法の性格

租税特別措置法は、一九五七（昭和二六）年に成立し、当分の間、所得税・法人税・相続税・贈与税・地価税等の国税について、それぞれの税法の特例を設けることについて規定すると趣旨が定められている（第一条）。した

がって、国税の多くは、本法において原則を定め、租税特別措置法において特例が定められているという構成になっている。

### ① 租税特別措置の一般的な性格

租税特別措置は、シャープ勧告により公平の原則に反するものとして厳しい対応を迫られ、その結果大部分の特別措置が廃止され、少数が例外的に残された。しかし、一九五一（昭和二六）年以降は次々と新たな特別措置が導入されることになり、一九五七（昭和三二）年には、租税特別措置法が成立している。租税特別措置法は、各国税に関する租税措置を定めた法律であり、その規定は個別租税法の規定に対する特例の性質をもっているため、各国税に関する規定がこの法律によって修正されていることになる。

租税特別措置については「経済的には『隠れた補助金』（租税の免除）、『隠れた利子補給』（課税の繰延）である。後者は、短期的には利子補給とみななければならないが、さまざまな課税繰延措置が同一の継続企業（ゴーイング・コンサーン）に恒常的に適用されるのが通例であるので、この分をも含めて租税特別措置の全体を『隠れた補助金』としてとらえてよいであろう。」と指摘されている。また、「特別措置は、特定の納税者または特定の所得を優遇するものである（所得税についていえば、資産性所得および事業所得を優遇するものである）から、もともと公平負担の原則や税制の中立性の要請に反するが、そのみでなく、税制を複雑にし、さらに私的意思決定に種々のゆがみやひずみを生じさせる原因ともなる。」と指摘されている。

### ② 農地に対する租税特別措置



農地が関連する租税特別措置法は、農地を譲渡した際の譲渡所得税と農地等の贈与税・相続税をした際の贈与税・相続税の二つがある。この二つは、いずれも土地政策による農地流動化により生まれたもので、積極的な流動化促進のために用いられたのが、譲渡所得の軽課であった。そして、土地政策による地価の高騰に伴う相続税額の上昇に対応するために設けられたのが、農地等の相続税・贈与税の納税猶予である。

（ア）譲渡所得税の軽課

「歳入を一義的目的とする租税の法理論からみた場合、とくに譲渡所得課税を中心とする我が国の土地税制の伝統的な軽課構造と、それを前提とする課税の減免や相対的重課を内容とする土地『政策』税制が、納税者の負担における不公平および税源の選択における不公正な租税構造を創出している<sup>④</sup>」と、指摘されるように、特に土地政策税制である譲渡所得税の軽課が、課税の公平の面から問題となる。土地政策による宅地化は、租税特別措置法で譲渡所得を軽課することによって、農地の売却を促すことが目的であったが、特例である譲渡所得の軽課は、特定の納税者（ここでは農地所有者）の所得税負担を軽減した。農地の譲渡は、ほとんどが長期譲渡所得の対象だったため、この特例の対象となった。一時的に莫大な譲渡益を獲得した農地所有者に対しての軽課は、土地所有者のみが優遇される結果となった。いわゆる土地成金を生み出すものであった。

この規定は、分離課税が始まることになる一九六八年答申では、「時限的に」とされたが、結局、税率の変更や特別控除額の変更等を伴いながら、二〇〇七（平成一九）年度までは維持されているのが特徴である。

（イ）贈与税・相続税の納税猶予

都市近郊農地の相続税評価額が上昇して、相続税の支払いのため農地を手放す事例が生じたため、農地の細分化を防ぎ農業経営の安定を図るという農業政策からの要請で生まれたものである。この規定も、譲渡所得の分離課税

と同様に長期にわたって継続されている措置である点が特徴である。

また、農業政策上の要請から生まれた制度であり、農業経営者のみに対象を絞った政策であることから、農業者のみが納税猶予対象となる。あくまで、納税猶予であるため、納税猶予期間中に適用農地に該当しなくなった場合には、納税猶予額と利子税の納付が義務付けられている点も特徴である。

## (二) 租税特別措置法における課題

租税特別措置法は、本来は特例を定めるものであり、その特例措置が長期にわたっていることは、農地に限定すれば、所得税法、相続税法の本来の趣旨を歪めることに繋がりがかねない。長期間における特例措置は、その恩恵が一部にしか及ばない点から、租税の公平を歪め、納税者の不信感を生じさせる可能性が大きい。

租税特別措置法に規定される譲渡所得の分離課税と贈与税・相続税の納税猶予制度については、それぞれの本法において規定すべきか、または、租税特別措置法の規定を廃止すべきかを検討する必要がある。

## 四 固定資産税と政策利用

固定資産税は、既にみてきたように、シャープ勧告により、従来の地租・家屋税その他を統合して一九五〇（昭和二五）年地方税法の中に位置づけられた。そして、地方税の中でも重要な市町村の財源であり、二〇〇七（平成一九）年度予算額<sup>(20)</sup>でも、固定資産税の税收割合は市町村民税の四八％に次ぎ市町村税の四〇％を占める。固定資産税は市町村税の基幹税といえる租税である。

（一）固定資産税の性質

① 財産税と収益税

固定資産税は、財産の保有という実態に着目して課税される租税である。財産の保有という事実には課税力があるとなして課税しているからである。

固定資産税の法的性格については、学説では「地租・家屋税等が、土地・家屋等の賃貸価額を課税標準として課される収益税であったのに対し、固定資産税は、固定資産の価格を課税標準として課されることになっている（地方税法三四九条、三四九条の二、三四一条五）から、それは固定資産税の所有の事実に着目して課される財産税の性質を有するといえよう。」<sup>283</sup> というように、地租等から変わった固定資産税の性質は財産税であるとしている。また、「固定資産税は、実定法上は明らかに財産税の体裁が採られている。…（中略）…地方税法本則の規定に定められた法定課税要件のかぎりでは、財産税という解釈を回避できないのである。しかし、負担が所得に帰属するにもかかわらず、それとは無関係な課税標準が定められているために、従来同様に、これらも収益税の主張やその解釈の余地が主張されることになろう。」<sup>284</sup> との指摘もあり、財産税ではあるが収益税としての主張は続く可能性はある。この点で最高裁判所の判例では、一九八〇（昭和五五）年に「固定資産税は、家屋等の資産価値に着目し、その所有という事実には課税力をもって課する一種の財産税である」としている。<sup>285</sup> そして、二〇〇一（平成一三）年には大法廷判決で「土地に対する固定資産税は、土地の資産価値に着目し、その所有という事実には課税力をもって課する一種の財産税であって、個々の土地の収益性の有無にかかわらず、その所有者に対して課するものである」と、収益税でなく財産税であることを明確にしている。<sup>286</sup>

また、地裁判決においても東京地裁一九九六（平成八）年九月一日判決では、固定資産税は、「資産の所有と

いう事実に着目して課税される財産税であり、資産から生ずる現実の収益に着目して課税される収益税とは異なるものである。すなわち、資産が土地の場合には、土地の所有という事実に着目して課税するのであって、個々の所有者が現実に土地から収益を得ているか否か、土地が用益権又は担保権の目的となっているか否か、収益の帰属が何人にあるかを問わず、賦課期日における所有者を納税義務者として、その更地価格に着目して、課税されるのである。」と、より具体的に判事している。

固定資産税は、その土地の収益性に関わりなく（収益税ではなく）、その土地の資産価値に着目して課税される財産税であるという解釈が裁判所の判断といえる。

## ② 固定資産への課税の根拠

まず、租税が課せられる本来の根拠は、国や地方公共団体の行政費用を賄うためである。「租税の本来の機能は、公共サービスを提供するための資金を調達することにある」と言われるように、租税は、行政の資金を調達するために課せられるものである。「現代国家における積極的な行政の創出と充実は、国民の人権のいっそうの保障と実現を図るものであり、人権の総合性に対応して実施される多種多様な行政を享受できること（享受していること）に対応した負担として、租税が正当の根拠をもつのである。」と指摘されるように、租税が課される根拠は、行政を享受できることにあるとしている。

次に、固定資産に対する課税の根拠については、「シャープ勧告が述べているように、固定資産が市町村の行政サービスから受ける保護と便益の対価であることにその根拠を求めるべきであろう。還元すれば、『固定資産税は、固定資産が市町村の行政サービスから受ける保護と便益に着目して課される固有の財産税である』ということにな

る。」と指摘される。課税の根拠は、市町村の行政サービスから受ける保護と便益の対価ということになる。固定資産税は、地方税であることから、その市町村からの行政サービスの対価であるということが理解しやすい税目でもある。

しかし、行政サービスの対価であることと、そのサービスの供給量に応じて租税を支払わなければならない（応益負担）ことは、直接は結び付かない。

### ③ 応能負担と応益負担

租税は『生存権』を侵害しない範囲、すなわち、租税の内在的限界の基準としての負担能力に応じた平等（公平）な負担でなければならない。<sup>90)</sup>ものであり、負担能力に応じた平等（公平）な負担、いいかえれば、租税は応能負担でなければならない。これは、財産税である固定資産税においても共通の原則となる。

また、「固定資産税は、応益原則に従って公平な税と認められるよう課税されなければならない。∴（中略）∴これを固定資産についていえば、それぞれの土地、建物、償却資産に対する税額は、それを利用する人々が、その利用を通じて受ける行政サービスの便益の大きさに従って決められねばならないという原則である。」と述べ、固定資産税は応益原則に従う租税でもある。

市町村の行政サービスから受ける保護と便益の対価であることが課税の根拠となる固定資産税は、その保護と便益の大きさに応じて負担すべき租税であるという面（応益原則）と、課税対象資産の処分までは求めていない、要するに、納税者の負担に耐えられる範囲の租税である（応能原則）という二面性を持っていることになる。

租税は、行政サービス提供のための財源であり、その財源は能力に応じて負担されるものである。地方において

は、身近な行政である地方自治体の財源をその地域に居住する住民が負担する。固定資産税は、居住する地域及び職場となっている地域に在する固定資産及び償却資産が課税対象であるから、行政サービスの財源としては目に見える資産に対するもので身近な租税といえる。そして、行政サービスの提供時には、サービス内容において納税負担した金額による格差は設けられない<sup>93)</sup>。この場合、歳入である租税と行政サービスの提供との間に応益負担という関連性はない。

#### ④ 現況に対する租税

固定資産税は、保有に対して課税する租税であることから、賦課期日におけるその土地の価格（基準年度の価格）に対して課税される。そして、賦課期日の土地の地目によって評価がされる<sup>94)</sup>。したがって、その土地の現況に対する課税であり、その土地の過去や将来の状況には左右されない特徴をもつ。

#### ⑤ 地方税として重要性

固定資産税は、次の三つの理由から地方税として重要な位置を占めるといわれている。（ア）住民税とともに市町村の税収において極めて大きなウェイトを占めること、（イ）固定資産税は、地方独自の財源であって、数少ない純粋な地方独立税であり、所得税や法人税の改正により税収を左右されないメリットをもつこと、（ウ）固定資産税は、その税収において比較的安定性と伸張性に富んでおり、また地域的偏在性も比較的小さいという意味で地方税としては最も好ましい租税であることの三点があげられる<sup>95)</sup>。

固定資産税は、先に〈図表二一四〉・〈図表二一五〉で示した通り、地方税として安定的な租税収入であり、地方

税収に占める割合も大きく、そのため地方自治体にとって、行政サービスを提供するための重要な租税収入としての性質をもつ。

## （二）固定資産税の法的限界

### ① 財産権・生存権侵害の恐れ

土地の所有の事実に担税力を認めて課税される固定資産税は、金銭で納付するため、その土地から生まれる収益又はその土地所有者の他の所得から金銭納付することになる。これについて、「典型的には土地自体が所得を生むことのない特定の利用形態に長期にわたって供され（たとえば、自己居住用地＝宅地の場合）、納税（義務）者たる課税台帳上の所有者に他に所得がないか低所得である場合、それ自体が私有財産制度（財産権）や生存権に直接抵触する可能性のある租税形態であるといえよう」との指摘がある。また、「固定資産は、財産税ではあるが、課税対象財産を処分してまで納税を求めるような重い負担を求めるものではない、ということができる。」というように、財産税ではあるが、課税対象資産の処分までは求めていない。重い負担でないという点で、財産権や生存権規定に配慮しているということができる。

固定資産税は、その租税負担が実質的には、その土地所有者の所得に帰属するものである。したがって、その土地所有者に所得がある場合には問題がないが、所得がないか低額の場合は、財産権・生存権侵害の恐れが出てくる。

この点において、固定資産税に政策的措置が必要となり、具体的には、小規模住宅用地に対する減免措置（地方税法三四九条の三の二第二項<sup>(98)</sup>）が存在する根拠となる。この減免措置は、集合住宅にも適用されるので、アパートの固定資産税も減免措置の対象となって間接的に家賃の高騰を防ぐ効果があり、土地を持たない者にとっても配

慮がなされている措置となっている。

農地に対する固定資産税は、農業所得の計算上、費用として計上することができる租税である。固定資産税は収益に吸収される費用でもある。しかし、自営的農家の場合には収益に吸収されることなく、その自営的農家の農業所得以外の所得の負担となる。

## ② 応能負担原則からの軽減

固定資産税は、その土地所有者の所得に関係なく、一定税率で課されるものであることから、その租税負担感は、所得の低い人ほど重く、所得の高い人ほど軽くなる。そのため、固定資産税は、行政から受ける保護と便益の大きさに応じて課税するものではあるが、財産権・生存権の侵害への配慮から低い税率に抑えられている。このことは、高所得者にとっては、構造的軽減として機能していることになる。<sup>88</sup> 低所得者等の財産権や生存権に配慮したことが、高所得者にとっては軽減となる構造である。

固定資産税は、同じ種類の資産に対しては同じ評価であり一定の税率であることから、支払い能力のある者の負担を大きくするという意味の応能負担原則とはならない租税である。

## (三) 固定資産税の農地政策利用

固定資産税についての農地政策利用は、①農業政策からの農地軽減と、②都市政策からの宅地並課税であり、農業政策からは農地全般に対する軽減措置を、土地政策からは都市部の農地に対する重課措置を採用した。そして、軽減措置と重課措置が対立する都市部の農地において、政策利用の調整が必要となった。



① 農業政策からの軽課

農地に対する固定資産税の軽課は、一九六四（昭和三九）年に農地課税の据え置きとして始まって以来、市街化区域農地の宅地化すべき農地以外では、現在までずっと継続されている。この軽課の理由について「農地については、この行政サービスの便益は、宅地にくらべてずっと少ないと考えられるのである。すなわち、農地の上には家屋もなく人間が居住することもないから、そこでは火事を防ぐ消防活動も必要でないし、子供を教育する小・中学校を運営する必要もないのである。」<sup>(90)</sup>と、行政サービスから受ける便益が少ないことが軽課の理由とされる。

また、「生産要素としての資産については、文字通り生産手段として、その切り売りや転売を予定するものではないので、その取引価格（資産価値＝交換価値）自体に担税力があるというより、それによって生じる収益があることの価値、すなわち、潜在的な収益力を課税標準たる価格（いわゆる収益還元価格）と考えざるをえない側面を否定できない。ただし、そのような事情は事業用地一般に該当するのであるが、他事業との比較において相対的に生産性の低い農地に軽減措置を限定してきたところに、資産価値自体に担税力を見る理論の不徹底と、市街化区域内農地についていわゆる宅地並課税をしないこととの不公平が認められるのである。」<sup>(91)</sup>と、農地に限定する軽減措置に疑問を投げかけている説もある。

② 土地政策からの宅地並課税

宅地並課税は、土地政策から、宅地供給を増加させるために農地の転用を促すために採られた政策税制で、その決定から実施まで年月を要したことから、<sup>(92)</sup>農業者の反対の強かった制度であったといえる。宅地並課税は、特定市街化区域の農地に対して宅地並課税を実施することにより、農地保有に対する租税の負担を増加させることによ

て、農地の譲渡を促す措置である。

農地は、農地法において農地の転用制限（農地法四条、五条）が設けられており、宅地への転用は原則として都道府県知事の許可が必要であった。そのため、宅地並課税の対象となった農地については、転用に際しては許可を必要とせず、届出のみで転用が可能となっている（農地法四条一⑤）。ただし、所有者と耕作者が異なる場合には、耕作者の同意が必要となる。

さらに、農地法では小作人の耕作権を守るために、小作人の権利を保護しており、小作料も統制される時代が続き、現在では標準小作料が定められている。宅地並課税対象農地であってもその小作人の耕作権は守られていたため、小作人の同意が得られないため宅地化することができず、小作料収入を上回る固定資産税を支払う義務が生じた農地所有者が現れることになった。

土地政策が農地から宅地へ流動化を図るために採用した農地の宅地並課税は、小作人が存在する農地については、配慮がなかったといえる。

### ③ 農地政策からの生産緑地指定

三大都市圏においては、特定市街化区域の宅地並課税の実施により、都市部の農地の減少速度が速まり宅地化が進んだ。農業政策からは、一九八二（昭和五七）年から長期営農継続農地制度による固定資産税の徴収免除が行われたが、既に指摘したとおり、その制度のもとでは偽装農地の問題が絶えなかった。

その後は、都市部においても農地を農地として維持する必要が認識され、生産緑地に指定された農地（保存すべき農地）に限り農地並課税となっている。土地政策と農地政策の合意点が見い出された結果といえる。

生産緑地指定は、生産緑地法第三条第一項により、（ア）良好な生活環境の確保や災害の防止に効用があること、（イ）五〇〇㎡以上の規模であること、（ウ）農林漁業の継続が可能な条件を備えていること三つの条件を備えていることが条件となる。そして、同条第二項において、生産緑地の指定には、所有者の他、関係権利者全員の同意を必要としている。この関係権利者には、登記された永小作権の所有者も含まれることから、生産緑地指定には小作人の同意が必要となる。

#### （四）宅地並課税に関する判例

農地の流動化対策として採用された政策である農地の宅地並課税は、固定資産税と都市計画税の合計額が農地法により規制されていた小作料の額を上回る事態を出現させた。ここでは、宅地並課税という政策が引き起こした固定資産税の課題の整理のために、①宅地並課税の実施により固定資産税と都市計画税の価格合計額が統制小作料を上回り、その価格決定の違法性が争われた事例（名古屋高裁判決）と、②宅地並課税による固定資産税の値上げが小作料増額の理由になるか否かが争われた事例（最高裁大法廷判決）を検討材料とする。

##### ① 一九七八（昭和五三）年四月六日名古屋高等裁判所判決

#### （ア）事実の概要

一九七六（昭和五一）年の固定資産評価審査決定により、宅地並課税による固定資産税及び都市計画税の合計額が、市街化区域内に所在する控訴人所有の農地（農地法所定の賃貸農地）の統制小作料の額を上回るに至った。そこで、この農地は、現在賃貸耕作地となっているために農地法の適用を受け、知事の許可が得られない限り宅地として利用することができず、知事の許可は耕作者の同意がない限り許可されない。しかし、耕作者の同意が得られ

ないため、宅地利用は不可能である。したがって宅地としての利用不可能な純然たる農地としての価値しか存在しないことが明白である。土地所有者の通常収益以上の課税額となる土地評価は、課税の本旨に反し、財産権の不当な侵奪となるもので違法であると、審査決定の取り消しを訴えた。一審が原告の請求を棄却したので控訴に至った。

(イ) 判旨

控訴は棄却された。理由は以下の通りである（原判決より引用）。

固定資産税、都市計画税の「性質は資産の所有という事実に着目して課税される財産税であって、資産より生ずる収益に着目して課税される収益税とは異なるものと解される。すなわち、資産が土地の場合には、土地の所有という事実に着目して課税するのであり、個々の所有者が現実に土地から収益を得ているか否か、収益の帰属が何人にあるかを問わず、法定の賦課期日における土地所有者が納税義務者となるのである。…（中略）…。右のような固定資産税、都市計画税の性質からして、その課税標準たる土地の価格、すなわち『適正な時価』とは、正常な条件のもとに成立する当該土地全体の取引価格、すなわちその土地自体の客観的価格（従って、当該土地に賃借権が設定されていて、そのために所有権の取引価格が借地権価格の分だけ減少している場合には、右借地権価格と所有権価格を合わせた当該土地全体としての客観的価格）をいうものと解されるのであって、それを所有者がみずから使用収益するか、あるいは他物件、賃借権を設定しているか等の主観的事情によって左右されることはない。…（中略）…。

右のように財産税である固定資産税、都市計画税は収益と無関係に課するものであり、このように収益と直接結び付かない資産の価格をもって課税標準とすることの当否は立法政策の範疇に属する事項であり、両税が市町村税として住民の応能負担の側面を有すること及び現行の両税におけるその低い税率を考えれば、これが個人の財産権

を不当に侵害するものとはいえないものである。」

（ウ） 検討

この裁判の争点の基本となったのは、固定資産の法的性格の解釈であった。判決では、「資産の所有という事実に着目して課税される財産税であって、資産より生ずる収益に着目して課税される収益税とは異なるもの」として、まず財産税であることを明確にしている。そのため、課税標準たる土地の価格は、「所有者がみずから使用収益するか、あるいは他物件、賃借権を設定しているか等の主観的事情によって左右されることはない。」としている。小作料が統制されていることは主観的事情であり、そのことによって賃貸による収益が税額に満たない結果になるとしても、税の賦課が違法であるということとはできないとした。

固定資産税については、「課税対象となる土地や納税義務者となるその所有者として資産税課税台帳に登録されたところに従って課税されることになっており（台帳課税主義）、納税義務者の所得の有無や多寡または利用形態に関係なく、原則として土地それ自体の資産価値に担税力を見るところという意味でも財産税である。：（中略）：。なぜ収益税の主張やその解釈の余地が主張されるのであろうか。これが農地の宅地並課税をめぐる裁判事件を通して提起されている主要な問題である。」<sup>(33)</sup>と指摘されるように、財産税であるとされるにも関わらず、その性格の解釈は、宅地並課税の裁判例では基本的な争点となる。

なお、この裁判に至った農地については、当時の固定資産税等の額が法定小作料の約三〇倍も高かったため、このような土地収益額を大中に越える課税は違法として課税処分を取り消しを求めたものであった。<sup>(34)</sup>判決は、控訴棄却となったが、小作料の統制が農地法であったことから、農政と税制の調整が十分に図られていなかった結果であり、農地の所有者にとっては、はなはだ落ち着きの良くない結果を招来していると指摘された。<sup>(35)</sup>

② 二〇〇一（平成一三）年三月二八日最高裁判所大法廷判決

（ア）事実の概要

賃貸借契約のある農地の所有者が、一九九二（平成四）年から宅地並課税の対象となった農地について、小作人に対して生産緑地地区指定の同意を求めたが、その同意を得ることができず、固定資産税及び都市計画税の額（以下、「固定資産税等」という）が小作料を大きく上回る事態となった。そこで、小作料の値上げの意思表示をし、固定資産税等の増加が小作料の増額の理由とされる確認を求めて争われた事例の判断である。

原審（奈良地裁一九九五〔平成七〕年二月一四日判決）では、租税公課が増額されたことのみを理由として小作料の増額はできないと判断した。控訴審（大阪高裁一九九五〔平成七〕年九月二二日判決）では、固定資産税等の増加は、農地法第二三条第一項に規定する「経済事情の変動」に該当するとして、固定資産税等の額と同額にする小作料の増額を認めた。

（イ）判旨

大法廷における破棄自判の事例である。小作料の増額が認められるかについては、農地の宅地並課税による固定資産税及び都市計画税の額の増加は、農地法第二三条第一項に規定する「経済事情の変動」には該当せず、それを理由にした小作料の増額を請求することはできないと判示した。

農地の宅地並課税については、「宅地並の課税の税負担は、値上げ利益を享受している農地所有者が資産維持の経費として担うべきものと解される。賃貸借契約が有償契約であることからみても、小作料は農地の使用収益の対価であって、小作農は農地を農地として使用し得るにすぎず、宅地として使用することが出来ないものであるから、宅地並の資産を維持するための経費を小作料に転嫁し得る理由はない」としている。固定資産税の増額による小作

料の増額を認めなかった判断は、一九八四（昭和五九）年三月の判決<sup>(117)</sup>で、固定資産税の増加は農地法第二三条第一項に規定する「経済事情の変動」に該当し小作料の増額を認めるとした判決の解釈は変更すべきものとしている。

「宅地並み課税の制度の目的には宅地の供給を促進することが含まれているのであるから、農地所有者が宅地並み課税によって受ける上記の不利益は、当該農地の賃貸借契約を解約し、これを宅地に転用した上、宅地として利用して相応の収益を上げることによって解消することが予定されているのである。また、賃貸借契約の解約後に当該農地を含む区域について生産緑地地区の指定があったときは、これによっても不利益を解消することができる。」とし、この農地所有者の不利益の解消には、賃貸借契約の解約と生産緑地指定があるとしている。

#### （ウ）検討

この判決は、小作料の統制廃止が完全に行われた後であった。そのため、小作料についての最高額の統制はなく、標準額の設定にとどまっていた。それにもかかわらず、宅地並課税の農地の固定資産税額は小作料を上回る金額となっていた。そして、宅地並課税を理由とした小作料の増額は、農地法に規定する「経済事情の変動」に該当せないと判断され認められなかった。

しかし、宅地並課税実施の農地について、小作人が生産緑地指定に同意すれば、農地並課税となることから、同意しない小作人との賃貸借契約の解除は可能であると判断している点が注目される。「宅地並課税制度においては、小作に供されている農地で生産緑地の指定に関する同意の得られない場合まで配慮した租税制度が採用されているわけではない。その結果、小作料増額請求の可能性を肯定して解決するか（原審判決）、賃貸借契約の解約による宅地転用によって解決することと足りるとするか（本判決）という考え方<sup>(118)</sup>に分かれた。

また、賃貸借契約の解約による宅地転用によっての解決は、従前の解約許可事由の解釈よりも賃貸人からする

解約を広く認める解釈であると考えられている。農地法は小作人の権利を守るものではあるが、生産緑地地区指定の同意を拒否した小作人に対しては、それが解約理由の一つになると解釈されることになる。

### ③ 判決の意味するもの

判決において固定資産税が財産税であるとしても、収益税の主張や解釈はなくならない。固定資産は、「負担が所得に帰着するにもかかわらず、それとは無関係な課税標準が定められているために、従来同様に、これからも収益税の主張やその解釈の余地が主張されることになる。たとえば、いわゆる償却資産一般というより、代表的にはとくに農地の宅地並課税をめぐる裁判事件を通して提起されてきた主要な問題である。」と指摘される。農地の宅地並課税に関する判決では、「負担が所得に帰着するにもかかわらず、それとは無関係な課税標準が定められている」という固定資産税の課題が浮き彫りになっているといえる。

両判決共に、宅地並課税対象となった農地は小作地であった。宅地並課税の導入に伴い農地法に規定する転用規制が対象農地に関して緩和された。しかし、その緩和対象の農地については自作農地であることを前提としていたと考えられる。そのため、小作地についての宅地化を促す規定が盛り込まれず、課題を残すことになった。これらの判決を別の角度から見ると、農地の宅地並課税が実施されなかった場合には、このような農地法と地方税法をめぐる裁判は起こされなかったともいえる。

## 五 政策税制が生んだ課題

農地に対する租税制度は、農地を保有する者と保有しない者の間に不公平感を生んでいる。その不公平感は、農



地を売却した際に生じる莫大なキャピタル・ゲインにある。このキャピタル・ゲインは、不労所得であり課税公平の観点からは重課されるべきものであるが、土地政策に租税が利用されて以来、ほとんどの農地が該当する長期譲渡所得においては、軽課が続けられている<sup>(40)</sup>。そして、農地に対する譲渡所得の軽課は、土地流動化を推進する政策からは、土地（農地）の保有に対して重課すべきであるという意見に繋がる。

# （一）農外転用への期待

農地流動化政策は、土地政策と農業政策では趣が異なっていた。固定資産税では、市街化区域農地の宅地並課税では、相反する面がみられた。しかし、所得税では、農地を譲渡して生じるキャピタル・ゲインについて軽課するという同じ方向を向いた政策税制であった。その結果、農地の流動化は促進されたが、農地に対する意識の変化をも生じさせる結果となった。農外転用への期待である。

農外転用は、農地から宅地への流動化で、農地を宅地として売却すれば、農地を農地として売却する際と比較して莫大なキャピタル・ゲインを得ることが可能となる。このキャピタル・ゲインに対しては、本来不労所得として重課されるべきであるところ、一九七〇（昭和四五）年以来、我が国の租税政策では長期譲渡所得は軽課され続けている。そのため、農地所有者の中には、農地をできるだけ高額に売却する機会を伺うものが現れてきた。

さらに、上述の二〇〇一（平成一三）年三月二八日最高裁判所大法廷判決の事例では、小作人が農地所有者からの生産緑地地区指定への同意を拒否したのは、「生産緑地地区の指定によって土地の評価額が低く抑えられ、将来の合意解約の際の離作補償の点で不利になることを危惧したからであった<sup>(41)</sup>」と、賃貸借契約解除時に支払われる離作料の額の減少を恐れていたことであった。農地法により保護された小作地は、小作人の同意がなければ宅地化する

することはできず、農地所有者が取得するキャピタル・ゲインの恩恵は、小作人にとっては高額の離作料という形で現れていたことを意味する。

この背景には、農地所有者（小作人を含む）が、農地を「家産」すなわち家の財産で代々引き継がれていくものから、いずれ換金される単なる保有「資産」であるとの意識を変化させたことがある。農家の農地に対する意識の変化である。多くの農地は、家の生活を支える生産手段として代々引き継がれていくべきものではなくなったのである。

## （二）農地課税への不信

農地に対する課税は、固定資産税では市街化区域農地の宅地並課税において、一九七一（昭和四六）年以降は朝令暮改のように改正が相次ぎ、一九九二（平成四）年から実施された「保全すべき農地」と「宅地化すべき農地」の線引きにより、ようやく落ち着きをみせている。しかし、めまぐるしい改正は、租税制度への不信感を生みだした。

また、譲渡所得税では、租税特別措置法による長期譲渡所得の軽減措置は、税率の改正や特別控除額制度の改正により、時期を選択して農地を売却することの有利性を醸し出した。農地の譲渡所得での軽減は、土地を持つものと持たないものの格差を広げる結果となった。

また、譲渡所得においても、税率の変更、特別控除制度の変更が繰り返されたことにより、固定資産税の宅地並課税の相次ぐ改正と同様に、農地の売却時期の選択を可能とし、農地の資産価値を高めてしまったことになる。それは、売却する農地を持たないものにとって、租税制度に対する不信感を募らせるものであったといえる。

そして、土地を農産物の生産手段として利用して農業を営む者にとっては、農地課税制度の安定が望まれることになる。それは、農地所有のコスト負担が一定となり、農地集約による農地の購入又は賃貸を容易にし、農業経営の安定につながる。すでに農地が減少し、農業が衰退している現在において、これらの農地課税制度の維持が必要であるのか否かを含めて、検討が必要であると考ええる。

## 第四節 小括

この章では、我が国の農地に対する租税制度全般について、沿革と現状、そして課題を明らかにしてきた。

第一節では、農地に対する租税制度の沿革をたどった。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、その性格を大きく変えていた。大日本帝国憲法下の租税制度では、租税法律主義、納税の義務が規定されていたが、その義務は、臣民の義務として規定されており、国民は、国家の主権ではなく天皇の臣民であるにすぎなかった。その明治政府のもとで安定した財政収入として徴収されたのが地租であった。地租は、土地所有者が金銭で納付することとされたため、農地所有者である農民は、農産物の豊作・凶作に関わらず一定額の納付が義務付けられた。この地租収入は、当初は国税全体の九三・二％を占める割合であり、重要な財源であった。また、農民は、地租の金銭納付に苦慮し、農地を手放して小作農に転落する者も現れた。地租に対する法令は、地租改正から地租条例を経て、一九三一（昭和六）年に地租法へと変化した。この過程で、地租の課税標準は、地価から賃貸価格へと変更された。地租の国税に占める割合は、酒税の整備と所得税法の成立により減少していった。一方、地方税としての地租は、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農地の役割には、変化は見られなかった。

第二次世界大戦後の日本国憲法の制定以降、租税は、主権者である国民が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。日本国憲法の制定に伴う変化は、民法が改正されたことによる相続税法改正で、はっきりと現れた。家制度を廃止する民法改正がなされたことを受けて、家督相続と遺産相続を規定していた相続税法も、家督相続を廃止する改正が行われた。そして、所得税法では、従来の賦課納税制度から申告納税制度へと納税制度が変化した。また、日本国憲法に規定された地方自治の実現のため、教育・警察・消防などで地方分権が図られたが、地方の財政基盤整備が遅れたため、様々な名目の法定外独立税が市町村税として課せられ、農民の租税負担は重くなっていた。農民は、農地改革により小作農から解放され、農地を所有する自作農へと変化していたが、様々な租税負担は、農民の生活を圧迫するものであった。

そして、シャープ勧告による税制改正では、地方財政の確立を目指すこともその目的とされ、地租は廃止されて新設された固定資産税に吸収された。固定資産税は市町村税に位置づけられたことから、市町村の重要な財源になるとともに、住民にとって身近な行政サービスを支える性格の租税となった。以後、固定資産税は、市町村にとって日本国憲法が定める地方自治を支える安定した重要な財源となった。相続税法では、シャープ勧告による遺産税方式から遺産取得税方式への変更を経て、遺産税方式と遺産取得税方式の混合方式に定着していった。

その後、日本経済が高度経済成長期を迎えると地価が高騰し、大都市への人口集中も始まり、農地は宅地への流動化を要請され、租税政策も土地政策のために利用されていくことになった。農地の宅地化を推進するための租税の利用は、固定資産税における宅地並課税と所得税における分離課税で実施された。固定資産税は、市街化区域農地の宅地並課税が検討され、時間を要したが、一九七三（昭和四八）年から実施に移された。所得税法では、一九七〇（昭和四五）年から土地の譲渡所得が租税特別措置法により分離課税とされ、長期の譲渡所得においては、累

進課税から除外されただけでなく、税率を低く抑えることによって、農地の放出を促した。土地供給促進の切り札にしようとしたこれらの土地政策税制は、多くの土地成金を繰出させることになった。

土地政策税制は、市街化区域の農地の地価を上昇させることにつながり、相続時において、相続税の納付のために農地を手放す事態を生じさせた。そのため、農地の細分化を防ぐための農業政策からの要請により、一九七四（昭和四九）年に相続税・贈与税における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、固定資産税の宅地並課税対象農地は、変遷を経て、生産緑地法による「宅地化すべき農地」と「保全すべき農地」の線引きにより、「宅地化すべき農地」に限定されることになった。

第二節では、農地に対する現行租税制度を分析した。農地に対して、保有段階では固定資産税・都市計画税が課され、それぞれ農地として評価されるため、宅地並課税の対象農地以外は、宅地と比較して低い税額となっている。現在課税停止中の特別土地保有税と地価税は、投機的土地の保有を防ぐ目的であることから、農業の用に供されている農地はその対象から除外されている。

農地を取得した場合には、登録免許税と不動産取得税が課せられるが、一定の条件を満たす場合には軽課や評価額の控除が行われる。そして、その取得原因が贈与・相続である場合には、農業経営の継続を条件に農地等の納税猶予制度があり、農地等に関する贈与税・相続税は、一定部分が納税猶予される。ただし、納税猶予であることから、猶予の条件を満たさなくなった場合には、猶予額の納税と利子税が課せられる。

そして、農地を譲渡した場合の譲渡所得では、分離課税の対象となるとともに、譲渡費用と特別控除額で特徴がみられ、宅地へと流動化させた場合でも、農地として流動化させた場合でも優遇措置がとられた（〈図表二一七〉参照）。

第三節においては、農地に係わる租税の性格とその政策利用による課題を考察した。所得税法に規定する譲渡所得は、包括的所得概念を採用する現行所得税法であり、その課税は実現した利益に課される性質である。所得税法の特徴に累進税率をあげることができる。この累進税率により、応能負担原則の垂直的公平を実現した税制であるといえる。また、納税者個人の人的事情を考慮した様々な所得控除が設けられていることから個人事情に考慮した応能負担原則を実現しようとしているといえる。その所得税法の中で、譲渡所得はその所得に対して二分の一を課税する制度となっている。譲渡所得は、キャピタル・ゲインに対する課税であり、未実現利益の集積と捉える考え方もあるが、実現した収益への課税であると考えられることもできる。実現した収益への課税と捉えれば、二分の一を課税対象から除く平準化措置は不必要となる。さらに、現行所得税法では、最高税率が四〇％に引き下げられていることから、平準化措置である譲渡所得二分の一課税は、再考すべきであると考ええる。

土地譲渡所得として、租税特別措置法の規定は、所得税法の二分の一課税より、さらに優遇している措置である。土地流動化政策として利用されてきたが、長年租税特別措置法におかれ、さらに、めまぐるしい税率変更や長期・短期の期間変更を行ったことにより、土地を有利な資産であるとの認識を高めた結果にもなった。そして、農地については、農地から宅地への流動化は、莫大なキャピタル・ゲインを得られることから、農地に対する人々の意識を、農産物の生産要素であり代々引き継がれていくものという意識から、単なる資産へと変化させてしまった。この土地政策税制は、土地を持つものと持たないものの格差を広げ、土地を持たない多くの人々に、租税政策への不信感を呼ぶ結果となった。

そして、土地政策税制の不信感は、農地の保有に対する固定資産税へも及んだ。固定資産税は財産の保有という実態に着目して課税される租税であり、個々の土地の収益性の有無にかかわらず課税されることから、収益税では

なく財産税である。そして、固定資産税の課税の根拠は、市町村の行政サービスから受ける保護と便益の対価であるとされるが、それは、そのサービスの供給量に応じて租税を支払わなければならない性質のものではない。また、その土地の賦課期日の現況に応じて課税される性質であることから、その土地の過去や将来の状況には左右されないものである。市町村の財政収入から見れば、固定資産税は行政サービスを提供する財源としての安定性を有しており、市町村の重要な財源となっている。

この固定資産税は、市街化区域の「宅地化するべき農地」においては、宅地並課税となっている。そのため、対象農地の所有者は、生産緑地指定を受けない限り宅地並課税を課せられることになった。この宅地並課税に関する判例は、①宅地並課税の実施により固定資産税と都市計画税の価格合計額が統制小作料を上回り、その価格決定の違法性が争われた事例（名古屋高裁判決）と、②固定資産税の値上りが小作料増額の理由になるか否かが争われた事例（最高裁大法廷判決）を検討材料とした。両判決とも、宅地並課税対象地が小作地であり、課せられた固定資産税及び都市計画税が小作料の額を上回る事例であった。これらの判決では、「負担が所得に帰着するにもかかわらず、それとは無関係な課税標準が定められている」という固定資産税の課題が浮き彫りにされていた。

最後に、農地の流動化を促進するための政策税制が生んだ課題を整理した。その課題として、農地所有者に農外転用の期待を生じさせたことと、農地課税への不信を生じさせたことをあげた。農外転用への期待では、農地から宅地へ転用した場合の莫大なキャピタル・ゲインの獲得が、譲渡所得税の分離課税による軽課という形で優遇された。そのため、農地所有者にとっては、莫大なキャピタル・ゲインの獲得が目的となり、農地から農地への流動化ではなく、農地から宅地への流動化が優先され、農地以外への転用への期待は、宅地並課税の地域のみならず、全国的に広まった。分離課税による譲渡所得の軽課という政策租税が、農地所有者の農外転用への期待を高めていっ



た。

分離課税による譲渡所得の軽課と固定資産税の宅地並課税の制度は、めまぐるしく改正された。そして、その改正は、より有利な時期での売却を促すことになり、農地は農産物の生産手段ではなく、単なる売却によって利益を得ることを目的とした資産となってしまった。このことは、農地を持つものと持たないものとの間に格差を生じさせた。長期にわたる譲渡所得の軽課は、所得に対する課税の公平を歪め、農地（土地）所有者のみを優遇しているという租税制度に対する不信を生んだ。土地政策から生じた譲渡所得の軽課と固定資産税の宅地並課税は、農地から宅地への流動化の促進には一石を投じたと考えられるが、農業政策から見れば、特に農業の衰退の著しい現状からは、農業を支援する制度とは考えられない。これらの租税制度は、その存続を含めて検討する時期にあると考える。

この今後の農地に対する租税制度については、第五章において改めて検討し、提案していくことにする。

## 注

(259) 水野忠恒『租税法（第二版）』（有斐閣、二〇〇五年）一二三頁。

(260) 制限的所得概念とは、ヨーロッパで伝統的に採用されている概念で、一定の源泉から生じた所得のみを課税の対象とする考え方である。この考え方では、利子・配当・給与など反復的・継続的に生じる利得を所得とし、譲渡所得のように偶発的・一時的な利得は、所得から除外される。

(261) 金子宏・前掲（注③）一六〇頁。

(262) 金子宏・前掲（注③）一六一頁。



- 263) 福家俊朗・前掲（注10）二五頁。
- 264) 福家俊朗・前掲（注10）二六頁。
- 265) 金子宏・前掲（注3）一九三頁。
- 266) 最高裁判所第三小法廷一九七二（昭和四七）年七月三〇日判決。民集二六卷一〇号二〇八三頁。
- 267) 水野忠恒・前掲（注259）一九一頁。
- 268) 金子宏・前掲（注3）一九四頁。
- 269) 福家俊朗・前掲（注10）二二二頁。
- 270) 福家俊朗・前掲（注10）二三三頁。
- 271) 福家俊朗・前掲（注10）二二二頁。
- 272) 桜井良治『日本の土地税制』（税務経理協会、一九九八年）九三頁。
- 273) 金子宏・前掲（注3）二二一頁。
- 274) 北野弘久・前掲（注43）一六〇頁。
- 275) 佐々木幸男「所得税の現状と課題——包括的所得税の変容と所得税の今後の課題——」（『税大論叢』第五一号二〇〇六年）二〇三頁。
- 276) 分離課税における長期譲渡所得についての一〇〇万円の特別控除は、二〇〇四（平成一六）年度税制改正により廃止。なお、この年の税制改正では譲渡所得に対する税率も引き下げられ現行の税率となった。改正前の所得税の税率は、長期譲渡二〇％、短期譲渡四〇％であった。また、二〇〇四（平成一六）年度の税制改正で一五％の税率としたのは、「切り売りを防止するとともに、従来の政策目的であった地価高騰による資産格差の拡大の是正、土地の資産としての有利性の縮減よりも、むしろ土地取引の促進と土地市場の活性化を目的」（金子宏・前掲（注3）二二二頁）としたといわれている。

- (277) 租税特別措置法による長期譲渡所得の税率の変化は、〈図表二一六〉参照。
- (278) 政府税制調査会「土地税制の在り方についての基本答申」一九九〇（平成二）年一〇月三〇日。
- (279) 福家俊朗・前掲（注10）二〇九頁。
- (280) 福家俊朗・前掲（注10）二二二頁。
- (281) 森信茂樹「譲渡所得税の経済効果と政策課題」『譲渡所得の課税』日税研論集第五〇号、日本税務研究センター、二〇〇二年）四七頁。
- (282) 福家俊朗・前掲（注10）二二七頁。
- (283) 二〇〇七（平成一九）年度現在の基礎控除額は、五〇〇〇万円と一〇〇〇万円に被相続人の法定相続人の数を乗じた金額を合算させた額となる。したがって、相続人一人の場合でも六〇〇〇万円の基礎控除額となる。さらに、配偶者に対しては税額の軽減があり、相続人が配偶者と子一人の場合では、配偶者は基礎控除後の金額の二分の一（最低一億六〇〇〇万円）まで相続税がかからない。その他に未成年者控除、障害者控除等の税額控除が設けられている。
- (284) 相続時精算制度は、二〇〇三（平成一五）年一月一日の贈与から適用された制度で、贈与税の暦年課税制度に加えて新たに創設された。この制度では、六五歳以上の父母から二〇歳以上の子への贈与で適用があり、贈与者ごとに制度が選択できるが、一度選択すると変更はできない。贈与者ごとに二五〇〇万の非課税枠があり、非課税枠を超えた贈与に対して一律二〇%の贈与税が課される。贈与者の死亡時には、生前贈与財産と相続財産の合計額を基に計算した相続税額から、既に支払った贈与税額が控除される。（相法二二の九、一六、二八、三三の二、相令五）。
- (285) 岩崎政明「相続税をめぐる諸問題」（水野正二編『資産課税の理論と課題（改訂版）』税務経理協会、二〇〇五年）一九一頁。
- (286) 納税猶予を受けている農地が農地として適切に利用されず、耕作放棄される場合もあった。二〇〇五（平成一七）年度の改正では、耕作放棄地が納税猶予打ち切りの対象に加わったことから、農業委員会等が耕作放棄の事実を知った場合には、所轄

税務署等への通知義務が整備された（措置法七〇の四第三二項、七〇の六第三七項）。近年では、航空写真を利用した現状把握により課税当局が農地として適切に利用していない場合には、納税猶予の打ち切りが行われている。

<sup>(287)</sup> 金子宏・前掲（注③）九一頁。

<sup>(288)</sup> 北野弘久・前掲（注④）六七頁。

<sup>(289)</sup> 金子宏・前掲（注③）五九頁。

<sup>(290)</sup> 福家俊朗・前掲（注⑩）二五六頁。

<sup>(291)</sup> 二〇〇七（平成一九）年度地方財政計画、総務省 [http://www.soumu.go.jp/s-news/2007/pdf/070206\\_3\\_4.pdf](http://www.soumu.go.jp/s-news/2007/pdf/070206_3_4.pdf) 参照。

<sup>(292)</sup> 金子宏・前掲（注③）四七三頁。また、同書において「農地は、原理上、交換価値でなく、農業を継続する場合の収益還元価値で評価すべきであるというような主張をされることが多い。しかし、現行法上は、固定資産税は収益税でなく財産税であると解するべきである。」とも述べ、財産税であることを主張している。

<sup>(293)</sup> 福家俊朗「固定資産税と法理論の問題を抱えた基幹地方税」『税』第五九巻第五二号）一一一頁。

<sup>(294)</sup> 最高裁一九八四（昭和五九）年一二月七日第二小法廷判決、民集三八卷一二号一二八七頁。

<sup>(295)</sup> 最高裁平成一五（二〇〇三）年六月二六日大法廷判決、民集五七卷六号七二三頁。なお、同判決では「農地所有者が宅地並み課税による固定資産税額等の額の増加を理由として小作料の増額を請求した事案において、小作料の増額を認めた原審の判断を正当なものとして認した最高裁昭和五八年（オ）第一三〇三号同五九年三月八日第一小法廷判決は、変更すべきものである。」と判示している。

<sup>(296)</sup> 最高裁判例検索システム <http://www.courts.go.jp/search/jhs0010> 参照。

<sup>(297)</sup> 金子宏・前掲（注③）一頁。

<sup>(298)</sup> 福家俊朗・前掲（注⑩）五頁。

- (299) 金子宏「固定資産税の性質と問題点―租税法教養講座―」〔税研〕五〇号、一九九三年）六頁。
- (300) 福家俊朗・前掲（注10）四頁。
- (301) 米原淳七郎「固定資産税の本質と改革の方向」（橋本徹編著『地方税の理論と課題（改訂版）』（税務経理協会二〇〇一年）一六五頁。
- (302) 地方の行政サービスは、その納税した金額負担に応じたサービスを提供するのではなく、上下水道の整備や公園整備のように当該地域の住民に等しくサービスが提供されたり、地域状況に合わせた子育て支援や障害者支援策など個別の事情に合わせた福祉サービスが提供されたりする。
- (303) 固定資産税の課税標準の基礎となる価格は基準年度の土地課税台帳に登録された価格であるが、当該土地の地目の変更があった場合には変更される（地方税法三四九条二）。
- (304) 金子宏・前掲（注299）三頁。
- (305) 福家俊朗・前掲（注10）二三三頁。
- (306) 碓井光明「保有課税のあり方」『税研』第五六号、一九九四年）八頁。
- (307) 小規模住宅用地に対する減免は、住宅用地二〇〇㎡以下（二〇〇㎡超はその住宅用地の上にある一定の住居の数に応じて、一戸に対して二〇〇㎡）の課税標準を六分の一としている。
- (308) 福家俊朗・前掲（注10）二五〇頁。
- (309) 米原淳七郎・前掲（注301）一六七頁。
- (310) 福家俊朗・前掲（注10）二二四頁。
- (311) 宅地並課税は、一九六八（昭和四三）年「土地税制のあり方についての答申」で初めて答申されたが実施されず、一九七三（昭和四八）年度の税制改正において実施された。

統制小作料は、農地法により小作料の最高額が統制されていたことを指す。しかし、一九七〇（昭和四五）年の農地法改正により、小作料の統制はなくなり、代わりに標準小作料が定められることになった（二三条）。なお、経過措置により小作料は一九八〇（昭和五五）年九月三〇日まで統制された。

福家俊朗「固定資産税（三）―農地の宅地並課税」『租税判例百選（第三版）』別冊ジュリスト一二〇、一九九二年）一一八頁以下。

『判例タイムズ』三六五号三四五頁。

『判例タイムズ』三六五号三四五頁。なお、この裁判の際には、小作料統制に関する農地法の改正（一九七〇〔昭和四五〕年）は行われていたが、経過措置（一九八〇〔昭和五五〕年九月三〇日まで）により、小作料統制が続いていた。

現行法では、農地法第二一条第一項で「小作料の額が農産物の価格若しくは生産量の上昇若しくは低下その他の経済事情の変動により又は近傍類似の農地の小作料の額に比較して不相当となったときは、契約の条件にかかわらず、当事者は、将来に向かって小作料の額の増減を請求することができる。ただし、一定期間小作料の額を増加しない旨の特約があるときは、その定めに従う。」と規定している。

最高裁一九八四（昭和五九）年三月八日第一小法廷判決、公刊物不登載。

碓井光明「宅地並課税と小作料増額請求」『租税判例百選（第四版）』別冊ジュリスト、二〇〇五年）一八一頁。

この場合の農地等の賃貸借の解約は、合意解約又は、農地法第二〇条第二項（二号又は五号）による解約となる。

福家俊朗・前掲（注23）一一一頁。

長期譲渡所得の軽減の変遷は、〈図表二一六〉参照。

最高裁判所民事判例集五五卷二号、六二〇頁。

### 第三章 中国の農業税制

ここでは、隣国である中華人民共和国（以下、「中国」という。）に視点を移し、中国における農業税制を考察する。中国でも、我が国と同様に農業が財政収入の重要な基礎となっており、第二次・第三次産業の発展を支えてきた。しかし、一九七八年末以降の改革開放政策による経済の発展は、我が国の明治維新（一八六八年）からの経済発展と比較すると著しく速度が速い。その政策では、農業からの租税収入を沿岸部に投入して工業発展を優先させるものであった。しかし、その発展速度が急速であったため、財政収入を農業に頼る租税政策が続く一方で、所得に対する租税制度の整備は経済発展に追い付かず、租税の所得再分配機能が機能せず、結果として都市部と農村の極端な所得格差が生じてきた。

二〇〇三年三月十五日、中国の国家主席に当選した胡錦濤政権は、①農民の収入が低下、②農業全体の産業不振、③農村地域の相対的貧困を三つの問題「三農問題」と定義して、その解決を最優先の急務とした。そして、三農問題対策の一環として、農民の租税負担を軽減、農業の発展を促進、農村部の安定と繁栄、最終的には食の安全を確保することを目的とする一連の農業税制改革が開始された。

この章では、中国で短期間に生じている経済発展の中で農業税制の役割を分析し、中国における農業税制を考察していく。

## 第一節 中国農業の特徴

中国の農業税制の特殊性を考察する前に、中国における農業の位置付けの歴史的変容と、三農問題について検討することにより、中国農業の特徴を明らかにする。中国では、第二次世界大戦終了時から現在まで農業が基幹産業であることに変わりはないが、一九七八年からの改革開放政策による急激な近代化の波は、工業化を促進し、都市部においての人手不足は農村部からの人々の移動を促し、農村社会に大きな変化をもたらしている。

### 一 中国における農業の位置づけ

ここでは、中国の農業の位置付けの変遷を第二次世界大戦終了時から現代までたどる。そのため、まず、我が国とは異なる制度をもつ中国の土地制度と戸籍制度に触れ、次に、農業が果たしている役割について明らかにする。

#### （一）中国農業をとりまく環境

##### ① 内戦終了から改革開放政策まで

終戦に続くアメリカ軍の占領により大きな改革を迎えた日本と異なり、中国では日中戦争終了後も内戦が続き、その後、一九四九年に中華人民共和国が成立したことにより国内に安定が戻ることになった。<sup>(3)</sup>しかし、朝鮮戦争（一九五〇～一九五三年）では、再び戦争の影響を受けることになり、米国と対峙して再び不安定な状況となった。その後、戦争の影響がなくなると、冷戦の影響はあるものの国内は安定し、共産党政権による社会主義政策の計画経済の下で、農村は人民公社となった。

中国経済が大きく変化を始めたのは、日本の高度経済期が終焉した後に該当する一九七八年の「改革開放政策」決定以降である。農業も政策が大きく転換し、農村土地請負経営制度が導入され、食糧生産は増加した。人民公社は事実上機能なくなり、一九八二年の憲法改正により正式に解体し、村民の自治組織である「村民委員会」に衣替えした。工業化の進展にともなって、村民委員会は村落の土地に郷鎮企業を設立し、一部の農業人口を郷鎮企業の労働者に、一部の農地を工業用地に転換させたことによって、農村は計画経済の下での純粋な農業部門から工業及び商業も兼営する集団組織に変わりつつある。

さらに、二〇〇一年には、中国はWTOに加盟した。WTO加盟により、農業を取り巻く国際的ルールは日本と同様となっている。すなわち、中国国内における農業保護政策は国際ルールに則り、価格保証政策から直接支払いの所得補償政策への転換が求められることになる。

## ② 土地制度

中国では一九五〇年「土地改革法」が發布されて、全国で土地改革が始められた。地主の土地が小作農に配分された農地改革である。この改革により農民所有となった農地の平均経営面積は、一戸当たり〇・八〇・九ヘクタールと小規模であり、農業に必須の種子・苗木・役馬・役牛等の農地以外の生産手段が極端に不足していた。中華人民共和国の建国当初に農民の私有となった農地は、その後の急激な社会主義化により農民が自らの農地を人民公社に贈呈して村落を人民公社として成立させることにより、集団所有へと変化した。さらに、改革開放政策による人民公社解体で、農地は土地所有権と使用权（耕作権）が分離した。農民が個人保有しているのは使用权で、所有権は村落集団所有の形となっている。農民個人が保有している使用权は農村土地請負経営権と呼ばれている。



中国憲法では、都市部の土地は国家所有に属し、それ以外の土地については、法律により国家に属すると定めるものを除き集団所有に属する旨を定めている（第一〇条）。このように、中国では土地の私的所有が認められておらず、農地は集団保有であり農民は農地に対して使用権を有しているにすぎない<sup>200</sup>。なお、この土地使用権は、一九八八年の憲法改正で正式に有償譲渡が認められた<sup>201</sup>。

### ③ 農村戸籍制度

中国の戸籍制度は、一九五八年に成立・公布の中華人民共和國戸口登記条例により、「農村戸籍」と「都市戸籍」に分けられ（第四条）、同法によってその戸籍の移動も制限している（第一〇条）。

一九五三年以来、中国では工業国家をいち早く実現するため、政策的に農産物を低価格、工業製品を高価格にして、その価格の格差をもって国家の工業建設を支援した。その工業への支援秩序を維持するために、一九八〇年の改革開放政策が実施されるまでの間、農民は土地に固定され農業以外の事業を行うことは禁止されていた。なお、改革開放政策以後、農民が都市部に流入して出稼することや、自営業を営むこと、会社を設立することが徐々に解禁されており、現在では、戸籍上は農民として登記されていても、都市部で生活し農業を営まない農民がかなり増加している。本章では、農民を中国現行の戸籍管理制度に基づき、農業人口と登記され、しかも実際に農業生産に従事する人を指すことにする。

### （二）中国農業の役割

中国の農業は、基幹産業として、日本と同じように他の産業振興を支える役割を果たしてきた。しかし、日本で

は明治維新（一八六八年）から第二次世界大戦後の農地改革を経て一〇〇年の年月を要して経済構造を変化させたのに対し、中国では一九七八年の改革開放政策決定から現在までその変化が約三〇年と短い期間に起こっているのが特徴である。そのため、農村部の貧困と沿岸都市部の繁栄の格差が広がり、第一次産業である農業の従事者から、第二次産業の工場労働者へとの大規模な人の移動がおこっている。この格差が生じた本来の原因は、農村から搾取をして、都市部に富を蓄えて国を豊かにするという政策にあった。農村は、食料の供給の役割のみならず、低賃金の労働力を供給する役割を担い、工業製品を生み出す製造現場を支えている。

ところで、我が国の二五倍の九六〇万平方キロメートルという広大な国土を有する中国の人口は約一三億人であり、日本の一〇倍、世界の五分の一の人口を抱える国である。そのため、一三億人の国民に対して、安全で安心できる食料を安定的に安価に提供するという中国農業の役割の重要性は、現在も未来も変わらないものである。急速な経済発展の中、中国農業は、農薬の多投や周辺工場からの汚水による水質の悪化により、食の安全性に疑問がもたれ始めている。それは、高度経済成長期に日本農業が経験した公害の事例とほぼ同様のものである<sup>100</sup>。

また、中国は農産物の輸出国でもある。中国農産物の安全性の確保は、食糧輸入国である我が国にも重要な関心事項である。グローバル化した経済の中で、中国の農産物すなわち中国の農業は、自国民のみならず他国民の食の安全性を確保する役割及び安定した食料供給の役割をも担っているといえる。

## 二 三農問題

三農問題とは、①農業問題、②農村問題、③農民問題の三つを指し、中国の最も重要で、かつ解決が困難な問題といわれている。この問題の解決のための一つの手段として、農民に対する租税負担の軽減策が実施されている。

ここでは、改革開放政策以降の中国農村の変化から、租税軽減策が実施された背景を考察する。

### （一）改革開放政策における農業

一九七八年末に決定された改革開放政策は、まず、農業において実施された。人民公社時代の農村では、收穫物の内、計画経済の下で上納する部分を除いた残りが農民の取り分であり、これは各農民に原則として均等に配分されていた。しかし、この均等配分は人々の働く意欲をそぐ結果にもつながっていた。農村改革では、農家経営請負制を導入し、農地の耕作権が期限付きで農家に貸与された。<sup>(33)</sup> この請負制度により、收穫物の内、国や集団への供出ノルマを達成した残りは、個別の農家の持ち分となった。そのため、労働意欲が高まり生産性が向上した。生産請負制度導入に伴う農村部の収入の拡大である。生産性の向上は、人口が増加し続ける中国における食糧確保の重要な課題の克服につながった。

なお、この生産請負制度の導入は、人民公社の解体を強力に促すことになった。

### （二）農民の大移動

改革開放政策に伴う農業の活性化は長くは続かなかった。人民公社の解体は、農村における社会保障制度・教育制度などの基盤が失われる結果を招いた。そして、現金による租税の納付、医療費・教育費の支払いは、現金収入の変動の大きい農民の生活を直撃した。現金収入を求め、都市部へ出稼ぎに出る農民の増加がおこった。

租税制度においては、一九九四年の分税化により、地方政府の財源である農業税の徴収額は著しい増加がみられた。<sup>(34)</sup> 地方財政を支えるために、より多くの負担を求められることになった農民は、現金収入を求めて都市部へ移

動し、その流れは「盲流」<sup>④)</sup>と呼ばれるほど激しい流れとなり、農業生産に必要な人手の流出にもつながった。そして、働き手の出稼ぎにより、農村に残されたのは老人と子供だけという農村の荒廃を招くまでに至っている地域も現れてきた。

### (三) 三農問題解決への対策

改革開放政策により工業化が進んだ中国では、都市部が発展し都市部と農村部の所得格差が広がった。その中で生じた三農問題、①農業問題、②農村問題、③農民問題は、個別の問題ではなく、相互に連動する問題である。

三農問題で連動する問題の中の一つに租税がある。詳細は後述するが、一九九四年の分税化以降、農民が負担する租税は、地方財政を支える役割が明確化され、その中心は農業税であった。そして、地方財政を支える農民の役割は、租税その他の負担増を招き、三農問題の解決のためには、租税制度の改革が必要となった。その農業税における改革は二〇〇〇年から始まり、二〇〇六年の廃止に繋がった。

次節では、その農業税を中心に、中国の農業課税を考察していく。

### 注

③) 一九七八年当時の中国最高実力者であった鄧小平の指導体制下で開催された中国共産党第一期中央委員会第三回全体会議にて、「経済建設」への邁進が決定された。以後、中国の経済システムが全面的に改革され、改革開放政策と呼ばれている。

④) 本稿では、農業税制を中心として考察するために、所得税について詳しく触れないが、中国個人所得税の歴史については、張小平「転換期における中国個人所得税法」『税研』第一二三号、二〇〇七年）参照。

(325) 中国国家統計局「中国統計摘要二〇〇六」によれば、二〇〇五年の内陸部と沿岸部との平均所得格差は、二・七倍であった。

また、最も富むといわれる上海市と、最も貧しいといわれる貴州省との所得格差は、九・九倍であり、約一〇倍の格差がある。

(326) 第二次世界大戦の間は、中国国民党と中国共産党は国共合作により対日戦線を戦ってきた。しかし、終戦後の一九四六年には再び内戦に突入し、一九四九年蒋介石率いる国民党が台湾に逃れ、毛沢東率いる中国共産党が中華人民共和国を設立した。

(327) 計画経済とは、社会主義社会における経済体制で、資本主義社会における自由経済に対する言葉として使われている。経済の配分を市場に任せるのではなく、国家により計画的に生産・分配・流通等を統制して経済を運営していく。

(328) 人民公社とは、中国で一九五八年成立した合作社と地方行政機関が一体化した組織。経済・生産組織と政治組織を一体化したもので、農業・工業・商業・教育・軍事などすべての機能を有した。なお、一九八二年の憲法改正により人民公社制度は廃止された。

(329) 農村土地請負経営制度では、農地は家庭単位に貸出される。所有者の村民委員会と農民が請負契約を結ぶことにより、農民は農地の使用权を取得する。この農地の契約期限は、現行では三〇年と規定されている（中華人民共和国土地管理第一四条）。

(330) 人民公社制度の後、農村では村民による自治制度が実施された、その自治組織は「村民委員会」である。中国の憲法及び『村民委員会組織法』によれば、村民委員会とは村民の自治組織で、責任者は村民委員会の主任と、主任のほか副主任、及び委員など三〜七人までの範囲内で設置されている。いずれも村民の直接選挙により選出される。毎回の任期は三年で、再任について特に制限されていない。一八歳以上の村民は選挙権を有する。村民委員会は村民会議に対して責任を負い、村民会議の監督を受ける。村民会議は村落の一八歳以上の村民全員によって構成され、村落の重大事件を投票によって決定し、村民委員会の主任、副主任、委員などを選出、また責任を追及し、その職務を免除することができる。（中国社会科学院研究所編『法律辞典』（法律出版社、二〇〇五年五月出版）七六頁参照）。

(331) 郷鎮企業とは、中華人民共和国郷鎮企業法（一九九六年、中国人民共和国主席令第七六号）に「①本法にいう郷鎮企業とは、

農村集団経済組織もしくは農民の投資を主とし郷鎮（所轄の村を含む）で設立された農業義務の支援を引き受ける各種の企業を指す。②前項という投資とは、主に農村集団経済組織もしくは農民の投資が五〇％を超えているか、もしくは五〇％に満たなくとも持株統制もしくは実質的な統制作用を担っている場合を指す。③郷鎮企業は企業法人の条件に合致するものは法により企業法人の資格を取得する。」と定義されている。また、郷鎮企業は農村経済の重要な支柱と位置付けられている（同法三条）。

③② 小田美佐子「中国における農村土地請負経営権の新たな展開——『農村土地請負法』制定を手がかりに——」（『立命館法学』二〇〇四年六月）八五頁。

③③ 中国共産党は、社会主義政策の中で私有地制をできるだけ消滅しようとしたが、革命の味方だった農民から農地を奪って国有化すると政権基盤が不安定になることを恐れて、農民を動員して農民自らが所有する農地を人民公社に贈呈する形式を使って、村落を人民公社に改造する運動を行った。

③④ 農村土地請負経営権は、農村土地請負法（二〇〇三年三月一日施行）に具体的に定められている。土地請負経営権として農民に認められているのは、その土地の占有、使用、収益の権利である。なお、小田美佐子・前掲（注③②）によれば、農村土地請負経営権の法的性格は、債権説と物件説の学説・実務の対立が生じている（八八頁以下参照）。

③⑤ 集団土地所有については、その権利の主体について議論がされている。詳しくは、小田美佐子・前掲（注③②）九三頁以下、符衛民「中国の土地所有制度」（『社会文化科学研究』第二二号、二〇〇六年）一〇二頁以下を参照。

③⑥ 一九八八年の憲法改正で土地使用権の有償譲渡が認められた（憲法第一〇条）が、実際の運営においては、有償譲渡は都市部の土地に限られており、農地には適用されていない。都市開発のため、農地を住宅用地に転用するためには、国はまず農地を国有地に収用してから、その使用权（工業と商業用地は五〇年、住宅用地は七〇年）を不動産会社に譲渡することはできるが、農地自身の有償譲渡はできない。

③37) 日本の公害による農作物への影響については、第一章第一節二（一）参照。

③38) 請負制度導入当初の請負期限は三〇五年であったが、その後一五年、さらに三〇年に延長された。

③39) 阮蔚「農産物の競争力低下を助長している農業税制」（『農業協同組合新聞』二〇〇四年五月七日付）によれば、「農業各税の徴収は、九四年に中国が分税制を実施して以降急速に増えてきた。分税制の実施される前の九三年から実施後の〇二年までの間、農業各税の伸び率は年平均二一・四％と国全体の税収伸び率一三・六％より七・八ポイントも高かった。特に九四年に農業各税は前年比八四・一％も急増した。その結果、〇二年に農業各税の税収は七一八億元と九三年の五・七倍にも拡大した」と指摘されている。

③40) 盲流（マンリユ）とは、政府の許可を得ずに農村から都市部へ人々が流入する現象をさす。

※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。