

2017年度

修士論文

(演習科目 租税法 A 演習 II)

(指導教員 吉川 保弘教授)

**農地に係る課税猶予制度等の研究**

—相続税の納税猶予制度と固定資産税を中心として—

聖学院大学大学院

政治政策学研究科

政治政策学専攻（修士課程）

学籍番号 116MP002 池田隆久

## 目 次

はじめに（問題の所在）	1
第1章 農地の相続税納税猶予制度の趣旨	4
第1節 農業政策と相続税の沿革	4
第2節 農地等に関する納税猶予制度	8
第3節 納税猶予の特例対象となる農地等の範囲	15
第4節 都市農業の実態調査と裁判事例からみた納税猶予制度の課題	17
第2章 耕作放棄地等と納税猶予制度の適用	21
第1節 耕作放棄地等の実態と納税猶予の打ち切り	21
第2節 非農地の実態と納税猶予の継続問題	22
第3節 非農地の措置と租税法からみた問題	31
第3章 非農地に関する固定資産税の問題	34
第1節 遊休農地に関する固定資産税の軽減問題	34
第2節 生産緑地の2020年問題	36
第4章 特定貸付制度と農地等納税猶予制度の適用	38
第1節 農地等の納税猶予の適用拡大	38
第2節 農地中間管理機構と農地等納税猶予制度	40
おわりにかえて	46
脚注	49
参考文献	54

## はじめに（問題の所在）

最近、年々増加する耕作放棄地は社会的問題となっている。この耕作放棄が納税猶予の打ち切り事由となるのであれば、耕作放棄地の増大は納税猶予の打ち切りを増加させる因果関係があるという仮説が成り立つはずである。しかし、農林水産省の耕作放棄地データと国税庁の納税猶予期限の確定データからは原因と結果が相関していないことが推測された。そこで、仮説の検証から耕作放棄地に焦点を当て具体的な問題の所在を探究する方向性を見いだした。その結果が会計検査院の指摘であった。

2011年（平成23年）10月28日、会計検査院は、農林水産省に対する「耕作放棄地に係る贈与税及び相続税の納税猶予制度の適用について」と題する文書において、耕作放棄地に対する納税猶予制度が適正に運用されていない実態があると指摘した<sup>1</sup>。

その具体的な指摘の内容として、農地等（農地、採草放牧地及び準農地。以下同じ。）に係る贈与税及び相続税の納税猶予制度（以下「農地等納税猶予制度」という。）は、納税猶予の特例適用の対象となった農地等（以下「特例農地等」という。）における農業経営の継続を前提として設けられているにもかかわらず、特例農地等について農地譲渡や耕作放棄がある場合において、農地等納税猶予制度が引き続き適用されている事例があると指摘している。そこでの問題点は、納税猶予の打ち切り措置を執るべき農業委員会が農地法に基づく遊休農地対策としての指導を適切に実施していなかった農地や同委員会が農地でないと判断した土地（以下「非農地」という）について、納税猶予の打ち切りに係る措置を執っていなかった状況となっており、その結果、非農地となって農業経営を継続していない場合においても贈与税及び相続税の納税猶予がされている状態が続いているというものである。しかし、納税猶予の打ち切りの本来の意味は、納税猶予を受けていた贈与税額又は相続税額の全部又は一部を利子税と併せて納付しなければならないとされている点である（租税特別措置法70条の4④、70条の6①）。従って、納税猶予の打ち切り措置を誰が執るべきかについては、究極的には納税を確保する課税権者である税務当局を加えて、農業委員会と国税庁の双方に係わるものと思える。

このことから、本論文では、このような会計検査院の耕作放棄地等に対する指摘を踏まえ、具体的に検討すべき問題を扱う。第一は、非農地に対する贈与税及び相続税の納税猶予の問題である。農地等納税猶予制度の創設の趣旨は、農業者が農地を耕作することを前提とした農業経営の円滑な継続にあるとされている。その趣旨に反する実態として、非農地が納税猶予されていることが明らかにされた。このため現行の農地等納税猶予制度の問題を

改めて検討する。第二に、非農地に対する固定資産税の軽減の問題を取り上げる。農地を持っていない人は、通常に固定資産税を支払っている。しかしながら農地を所有しているが農業をしないで、値上りを待っている人に対しては、農地というだけで固定資産税が優遇されているという問題がある。このため 2016 年度（平成 28 年度）税制改正における遊休農地に対する固定資産税の課税強化の見直しを受けて、その中身を論じるとともに、いまなお優遇されている生産緑地に係る固定資産税の問題についても言及する。さらに、第三として、農業法人への非農地の貸付けを巡る問題がある。農地等納税猶予制度は、特例農地等として農地中間管理機構への貸付けを容認しているが、単なる非農地としての貸付けは、納税猶予制度の創設趣旨にそぐわないという実態がある。このことは、農業法人への非農地の貸付けを主たる問題とするのであって、農業法人への貸付けを問題としていくことではない。ただ、非農地の受け皿としての農業法人には固有の問題があることから、最後に、補足として農業法人への非農地の貸付に係る課税対応について述べる。

こうした課題を論ずるに当たり本稿では内容を明確にするため、以下の 4 章で構成し、それに、はじめにとおわりにかえて、が加わっている。

## 第 1 章 農地の相続税納税猶予制度の趣旨

相続は、農地の保全と農業経営に大きく影響する。そこで、明治以来の家督相続から戦後の民主化に伴う均分相続までの沿革を、農業特有の視点からみる。特に、均分相続から農地の細分化防止と農業の近代化を図るための農業基本法の施行と、それを支援するための相続税法の特例である農地等の納税猶予制度の趣旨、概要、特徴について考察する。

## 第 2 章 耕作放棄地等と納税猶予制度の適用

農地等納税猶予制度が適正に運用されていないという会計検査院の指摘を受けて、課税上の問題点を述べる。耕作放棄地又は遊休農地に対する納税猶予の打ち切り措置がなされていない問題について、省庁間の執行上の問題を租税法の法解釈を通して、考察する。

## 第 3 章 非農地に関する固定資産税の問題

非農地でありながら、農地をもっているだけで固定資産税が優遇されている問題を解消するため、固定資産税の基本的性格である収益説と財産説の学説に言及する。そのうえで現行法上の通説である固定資産の所有の事実に着目して課される財産税の考え方を踏襲することを論点とする。具体的には、都市近郊地域と農地振興地域に区分けし、課税の取り扱いを追究する。さらに、生産緑地の 2020 年問題と併せて、固定資産税のあり方を考察する。

#### 第4章 特定貸付制度と農地等納税猶予制度の適用

最近、農地法の改正から農地等納税猶予制度の適用範囲が拡大されている。2009年度（平成21年度）相続税の納税猶予制度の改正及び2012年度（平成24年度）贈与税の納税猶予制度の改正において、農地バンク等に農地の貸付（特定貸付け）を行なったときには農地等納税猶予制度の適用が認められるようになった。農業政策の目玉として都道府県が実施主体として行っている農地中間管理事業（農地バンク）への貸付けとは何かを言及し、納税猶予制度の創設趣旨にそぐわない点、と農業政策の融合を、課税公平の見地から考察する。

おわりにかえて

ここでは、検討すべき課題として提示した3点について、①非農地に対する贈与税及び相続税の納税猶予の問題 ②非農地に対する固定資産税の軽減の問題 についての提言と③農業法人等への非農地の貸付等の問題について農業政策の行き過ぎ防止を補足する。

## 第 I 章 農地の相続税納税猶予制度の趣旨

### 第 1 節 農地に係る相続税の沿革

#### 1 親族法の改正

1905 年（明治 38 年）に創設された、明治民法における相続の制度は、家督相続と遺産相続の二本建ての制度であった。家督相続は、「戸主」の死亡等を相続開始の原因とし、相続人は「家族相続人」一人となっていた。それに対して、遺産相続は、家族（戸主以外の家族）の死亡によって開始し、相続人はその死亡した者の直系卑属が相続人になるという、現行民法に近い制度であった<sup>2</sup>。

これを受けた当時の相続税法は、現行法のように財産の取得を課税原因とする「取得課税」ではなく、被相続人が残した遺産の総額に対して課税する、いわゆる「遺産課税」であった。加えて、当時の民法の主目的が「家」の継続を図ることにあつたことから、相続税は遺産相続に比して軽い税が課されていた。この相続税法は、1945 年（昭和 20 年）の敗戦時まで続いたが、敗戦に伴って民主化された。つまり、民法が大幅に改正され、家督相続が廃止されて、遺産相続のみとなると同時に、相続税法も大幅に改正されることになったのである<sup>3</sup>。このため、相続税法が農業継続をできなくするという批判が出てきた。

#### 2 相続税法の改正

新民法は戦後新憲法の「すべての国民は法の下に平等である」（憲法 14 条）という理念に基づいて改正・制定されたものであった<sup>4</sup>。とりわけ、家族に関する法は、従来の家督相続を否定し、新たに均分相続（諸子均分相続）として 1947 年（昭和 22 年）に改正されたのである。ここでの均分相続は、戦後の農地改革とともに農村の民主化に大きく貢献した。農地改革は、占領軍の指令に基づき、地主制を解体することにより自作農の意欲を喚起し、社会体制の変革に役立った。均分相続は社会体制の変革を直接意味するものではないが、家族関係の民主化を通して、農村社会の民主化そのものに役立ったといえる。つまり、「家」を重視した家督相続制の下では、長男の庇護の下で行動せざるをえない状況におかれていた次男・三男にとっては、等しく相続する権利が生じるという均分相続制が、彼らの意識を大いに高めることになった。そのことが、農村社会の民主化につながった。

しかし、わが国の農業は、民法が改正されるまでは、家族の労働力によって成り立つ「家」を中心とした家族零細経営が主たる形態であった。そこでは均分相続制は農地の細分化を

促し将来的には家族経営の崩壊につながるという点で、民法改正の中で最も大きな論点となったのである<sup>5</sup>。この農村の民主化と農業経営の継続という論点は、その後の農業政策に大きな影響を与えることになる。新民法の制定過程では結果的に憲法の立法趣旨である民主化を主張する勢力により、家族経営は新民法そのものには反映されないこととなった。

しかし、当時の民法の改正に携わった我妻栄博士によると、「農業資産の相続については、何等かの特別の措置を講ずる立法として、特例法が必要なことは疑いないであろう」として、「農業資産相続特例法」の必要性を説いている<sup>6</sup>。ここで注目すべきことは、農林水産省（以下「農林省」という。）が1947年（昭和22年）に「農業資産相続特例法の案」として起案し、成立はしなかったものの、幾多の国会論争を通して農業経営の重要性を浸透させたことである。

このように、農業の民主化と農業経営の継続は細分化という点では相反する考えである。農業経営の細分化を防止し、農業経営を継続しようとする政策は、民法と離れた分野で展開し、農業に関連する各省庁の立法として、現行の農業基本法や相続税法の改正に繋がっていくのである。

### 3 農業基本法の制定に伴う相続税法の改定方向

国の農業政策の基本方針を定めた法律として、1961年（昭和36年）に制定されたものが「農業基本法」である。この農業基本法（以下「基本法」という。）は規範規定として制定されたものであるが、その背景には、1955年（昭和30年）頃を境にして日本経済が高度経済成長期に入り、製造業を中心とする他産業に労働力が流出する中で、農業分野においても他産業並みの所得を確保すべく新たな農業生産構造が求められていたことがある。基本法15条は「国は家族農業経営を近代化して（中略）自立経営になるように育成するための必要な施策を講ずるものとする」とし、そこでの自立経営を「農業従事者が他産業と均衡する生活を営むことができるような所得を確保することが可能な家族農業経営である」と位置付けている。そして、この自立経営としての家族農業経営を支えるうえで必要なことは、零細な農地の細分化を防止することであった。そこで、基本法16条は「国は（中略）家族農業等が細分化することを防止するため、遺産の相続にあたっては、従前の農業経営をなるべく共同相続人の一人が引き継いで担当する施策を講ずるものとする」とした。ここで注目したいのは、農業の自立経営を提起し、その自立経営としての農業経営を支えるために必要なこととして、共同相続人の一人が引き継ぐ施策を講じるものとした方針を定

めたことにある。また、この方針は、基本法案の起草と平行して準備が行われていた「農家相続に関する特例法」の要綱案では、「所有権は均分し、利用権の集中に重点を置く考え方」として具体的に取り上げている。つまり、農地の所有権は均分相続によって分割するが、農業経営を行う人には、農地の利用権を集中させるというものである<sup>7</sup>。これらは、改正民法による均分相続制の範疇の中での農業経営を継続する視点からの施策であると考えられる。そこでの考え方は、当時から 50 年以上経た現在でも農業経営の中心課題であり、それは、農業の方向性を規定するものと考えられる。

さらに、その後の農業経営の政策は、相続法（民法）の特例の実現が、憲法のさまざまな観点からすれば無理であるとの判断によって、税制の分野で相続税法の特例を設ける方向で農政の方向転換が図られていった<sup>8</sup>。特に相続税法の改定の流れとして、贈与税及び相続税の納税猶予制度として実現されていくのである。

#### 4 戦後の相続税法の変遷と課税方式

現行の相続税の課税方式は遺産課税と遺産取得課税の併用方式を採用している。何故そのようなになったかを、戦後の相続税法の変遷から見てみる。

戦後における相続税法の変遷については、時代背景の区分をもって変遷の特徴を紹介している金子宏教授の文献（租税法第 22 版）を引用した。特にシャープ税制修正期に当たる遺産課税と遺産取得課税の併用方式は、農地に関連するもので注目したい。

- 1 転換期 (昭和 21 年—同 24 年)
- 2 シャープ税制確立期 (昭和 25 年—同 27 年)
- 3 シャープ税制修正期 (昭和 28 年—同 59 年)
- 4 抜本的税制改革期 (昭和 60 年— )

昭和 22 年に始まったシャベル勧告による税制の基本的転換<sup>9</sup>は、その後、昭和 25 年にシャープ勧告に基づく税制の全面的改革により確立された。ここでいうシャープ勧告は、昭和 24 年の「シャープ使節団日本税制報告書」の通称であり、国と地方を含めた我が国の税制全体の長期的なあり方を勧告している。その基本方針は、①公平な租税制度の確立 ②租税行政の改善 ③地方財政の強化であった<sup>10</sup>。

このシャープ勧告の税制改正の中で、相続税法は改正前の制度と比較して最も大きな改正が行われた。特に注目すべき点は、従来の遺産課税方式から遺産取得者の担税力に応じて課税する、遺産取得課税方式が採用されたことである。

この遺産取得課税方式は、相続人又は受遺者が相続又は遺贈により取得した財産の額に応じて、当該相続人又は受遺者ごとに課税価格を計算して税率を適用し、各人が納付すべき相続税額を計算する取得者単位ごとの課税方式である<sup>11</sup>。そのため、分割困難な農地の相続については、他の分割容易な財産の相続と比較して、農家 1 人の子供が遺産の大部分を相続する場合には税負担が過重になるという問題が生じていた。そこで、1958 年度（昭和 33 年度）の税制改正により、遺産取得課税を基本としつつ、遺産分割のやり方によって、全体の税負担が変わることがないように、遺産取得課税と遺産課税の併用方式に改められ、今日に至っている。いわゆる、シャープ税制修正期の税制改正である。そこで、併用方式が農地のような場合にどのような影響を与えるのかの視点で述べると、その基本となる遺産取得課税は、財産の取得単位ごとの課税方式で、同額の遺産であっても、その遺産を取得する相続人の数が多くなればなるほど相続税の負担額が、相対的に減少するというものである。特徴は、財産取得者の個人的担税力に応じた合理的で公平な税負担であり、かつ、長子の単独相続が廃止され、相続人平等の原則に立つ、民法の趣旨に適合していることが挙げられる。しかし、問題として、農地のような分割困難な財産のみを有する財産階層にとっては、遺産取得する相続人が限定されるため相続税負担が相対的に高くなり、換金も容易でなく納付が困難な場合が生じることにもなりかねない。また、仮装分割等の租税回避行為を誘発しやすい側面をもっており、課税の公平という点で大きな問題が内在している。金子宏教授は、「現行の制度は、遺産がどのように分割されても、税額の合計額が、相続人が法定相続分で相続したと仮定した場合の税額の合計額と等しくなるようにしているため、純粋な遺産取得課税の体系を修正していることに注意する必要がある（この点をどう考えるかは、今後に残された重要な課題である）」と問題提起している<sup>12</sup>。

このように、二つの課税方式が存在しているが、1951 年（昭和 26 年）に「日本私法学会相続調査会」による農家相続の実態調査が行われ、均分相続という新制度の趣旨に沿った相続が少なく（1.7%）、ほとんどが単独相続であるという結果が報告された<sup>13</sup>。このことは、農村においては単独相続が農業維持と強く関連していることが明らかにされたものである。つまり、シャープ勧告は当時の日本社会における農家の相続の実態からは、大きく乖離するものであった。

1958 年（昭和 33 年）の相続税法の改定は、このような背景の中で遺産課税方式と遺産取得課税方式との折衷案を取り入れることにより、長子単独相続からみた分割相続の不公平性は回避したのである<sup>14</sup>。

その後、1985 年度（昭和 60 年度）以降の抜本的税制改革期においても、現行法の併用方式がよいか、または、シャープ税制当時の完全な遺産取得課税方式がよいかに関して議論されてきた<sup>15</sup>。

結局、遺産課税方式か遺産取得課税方式かの選択の問題は、それぞれが異なった相続税の課税の目的を有することに基因する。すなわち、遺産課税方式は、所得税の補完税として、被相続人の一生を通じての税負担の清算を目的とし、遺産取得課税方式は、富の再分配を目的とする。そのどちらを重視するかによって、採るべき相続税の課税方式は異なると考えられる。そして、その選択は、社会的、経済的、法的環境を踏まえた、租税政策の問題であると考えられる<sup>16</sup>。

## 第2節 農地等に関する納税猶予制度

### 1 租税特別措置法に規定される農地等納税猶予制度

既述したように、民法が均分相続制度を採っていることから、遺産分割によって農地が細分化され、農業経営が困難となる問題を防止する必要があった。そこで相続税法の特例として、1964 年（昭和 39 年）に贈与税の納税猶予の特例が、そして 1975 年（昭和 50 年）に相続税の納税猶予の特例が、租税特別措置法（以下、単に「措置法」という。）に規定された。具体的には、贈与税の納税の猶予制度は、措置法 70 条の 4 において、農業を営む個人が、その農業の用に供している農地の全部等をその推定相続人に贈与した場合に、一定の要件の下に、その年分の贈与税額のうち農地等の価額に対応する部分の税額の納税が猶予され、当該農地等を贈与した者又は当該農地等の贈与を受けた者のいずれかが死亡した時に免除されると規定されている<sup>17</sup>。また、相続税の納税猶予制度は、措置法 70 条の 6 において、農業を営んでいた個人の相続人（以下「農業相続人」という。）が、相続又は遺贈によりその農業に供されていた農地等を取得した場合に、一定の要件の下に、納付すべき相続税額のうち、その申告書に納税猶予の特例を受ける旨を記載した農地等の価額が農業投資価格を超える部分に対応する税額の納税が猶予され、農業相続人が死亡したときなどに免除されると規定されている<sup>18</sup>。

農地等の政策減税としての納税猶予は、1975 年（昭和 50 年）1 月 24 日に閣議決定された「昭和 50 年度税制改正の要綱」4⑤によれば「農地に対する相続税の納税猶予制度が創設され、農地の相続人が農業を継続する場合に限り、農地価格のうち恒久的に農業の用に供されるべき農地として取引される場合に通常成立すると認められる価格を超える部分に

対する相続税の納税を猶予し、次の相続まで又は納税猶予後 20 年間農業を継続した場合には、猶予税額の納付を免除することとする。なお、これに準じ農地等の一括生前贈与の納期限の特例措置を納税猶予制度に切替えた上で存続させる。」とある。すなわち、農業相続人が相続の後も農業を続けることができるようにするため、農地等を相続した時の相続税の負担を大幅に軽減する制度である<sup>19</sup>。それは、適用された納税の猶予額が、その後、一定の条件のもとで、その猶予された納税額が免除される制度でもある。反面、納税猶予の適用にあたっては、複雑で容易に適用しにくい、厳しい要件が要求される制度でもある。

## 2 農地等に係る贈与税と相続税の納税猶予の特例との関係

1964 年（昭和 39 年）に設定された農地等の贈与税の納税猶予は、贈与税の納期限の延長という、いわば課税の繰延べとして創設された（当時は、相続税に関する同様の制度はなかった）<sup>20</sup>。その後、1975 年（昭和 50 年）に農地等の相続税の納税猶予の特例が創設されたことに伴い、贈与税についても「納期限の延長の特例」が「納税猶予の特例」に改められた。このことは、贈与税及び相続税ともに「納税猶予の特例」として、実質的な納税猶予額の納税の免除を制度化したものである。

納税猶予制度の制度化は、その制度の目的である「農地等の承継」という観点からは意味のあるものといえる。つまり、農業の用に供している農地の全部を生前一括贈与した場合の「贈与税の納税猶予の特例（措置法 70 の 4）」、相続人が農地等を相続又は遺贈によりその農業の用に供されていた農地等を取得した場合の「相続税の納税猶予の特例（措置法 70 の 6）」が、それぞれ設けられた。これらの特例は、一定の要件の下に農業後継者又は農業相続人が農業経営を継続することを前提としているものであり、農地等の承継過程においては、贈与税から相続税、さらに次の世代に農地等の贈与があった場合の贈与税というように、連続して課税関係が発生するなかでの両特例が相互に接続した関係となったといえることができる<sup>21</sup>。すなわち、贈与税の納税猶予の特例の適用を受けていた贈与税額は、その農地等の贈与者等が死亡したときに免除されるが、死亡したときに納税猶予の特例の適用対象となっていた農地等は、その死亡した贈与者から受贈者（農業後継者）が相続又は遺贈により取得したものとみなされて、受贈者に対してその死亡の日の価額により相続税が課税されることになる。この場合、その受贈者である相続人は、改めて相続税の納税猶予の特例の適用を受けることができることになる。しかし、両特例の適用を受けるための手続等については、それぞれ、厳格な規定を置いているため、留意する必要がある<sup>22</sup>。

### 3 農地等に対する贈与税の納税猶予制度の概要（措置法 70 条の 4）

#### 3-1 農地等に対する贈与税の納税猶予の適用にあたっての留意事項

これまでも述べたように、1964 年（昭和 39 年）に納期限の延長として創設され、1975 年（昭和 50 年）に納税猶予の取扱いとなった、農地等に対する贈与税における納税猶予の特例は、措置法に規定されている。

この特例は、前述したように、農地等の贈与があった場合において、その贈与が一定の要件に該当するときは、当該農地等の受贈者の当該贈与の日の属する年分に納付すべき贈与税のうち一定金額について、当該贈与者の死亡の日まで、その納税が猶予される（措法 70 条の 4①、措令 40 の 6）という内容である<sup>23</sup>。

この規定の適用に当たって、特に留意を要する点として 2 点ある。第一に贈与税・相続税の一体化を狙った政策が、相続税法と措置法でそれぞれにおいて規定された場合に、措置法が特別法として一般法に優先するが、農地等を分割贈与する場合は一定の制約を置いている。つまり、平成 15 年度の税制改正により、贈与税・相続税を通じて課税する、相続税精算課税制度が、相続税法に創設された。これと措置法で規定されている贈与税の納税猶予の特例との関連については、法律の適用が異なる場合の税務上の取扱いとして、次のように定められた。つまり、次世代（一人に限定されない）への財産の移転を促進する相続時精算課税の創設趣旨と、農業経営の細分化防止のための納税猶予の特例の創設趣旨が一致しないことから、相続時精算課税適用者が、相続時精算課税に係わる特定贈与者からの贈与により取得した農地等について、贈与税の納税猶予の適用を受ける場合には、納税猶予の適用を受ける農地等については、相続時精算課税は適用しない（措法 70 の 4③）とした。ただし、農業を営む個人が前年以前において推定相続人に対し、相続時精算課税を適用する農地等の贈与をしている場合には、その後の農地等を贈与する場合には特例法である贈与税の納税猶予の特例を受けることができない。これは、農地等の分割贈与は認めないとする厳格な規定を措置法施行令第 40 条の 6 第 1 項<sup>24</sup>に置き、所要の整備が図られたものと考えられる。

第二として、生前一括贈与を前提とする贈与税の納税猶予の特例要件の適用として、耕作権等の権利関係が、生前一括贈与に該当するか否かの問題がある。その判定として次の取扱いがなされている。すなわち、「農地及び採草放牧地には、その土地の上に存する、地上権、永小作権、使用貸借による権利及び賃借権が含まれる（措法 70 の 4②）。従って、贈与者が、他の者の有する農地又は採草放牧地に、これらの権利を設定して自己の農業の用

に供している場合には、これらの権利（「耕作権」という）も併せて贈与しなければならない。逆に他人に耕作権を設定させて貸し付けているものは、贈与者自身の農業の用に供しているものではないので、生前一括贈与の対象にならない<sup>25</sup>」としている。すなわち、実際に農業の用に供しているか否かが課税猶予要件となっているのである。

### 3-2 適用要件

このような農地等の贈与税の納税猶予について適用を受けるための要件として、受贈者の農業経験、担保の提供等について整理すると、次のようになる<sup>26</sup>。

項 目	要 件
贈与者	贈与の日まで引き続き3年以上農業を営んでいた者であること
受贈者	贈与者の推定相続人の1人で、年齢が18歳以上であること、引き続き3年以上農業に従事していたこと、贈与により農地等を取得した日後、速やかに農業経営を行うと認められること、及び、これらの点を農業委員会が証明した者であること
贈与農地等	贈与者は、農業の用に供している農地（一定の市街化区域内の農地等を除く）の全部、採草放牧地（一定の市街化区域内の農地等を除く）の面積の3分の2以上、及び、準農地の面積の3分の2以上を、一括して贈与すること
手 続	贈与税の期限内申告書に、一定の事項を記載し、かつ、一定の書類を添付して提出すること
担保提供	納税猶予税額に見合う担保を提供すること

上の図からも明らかなように、贈与税の納税猶予の適用を受けるための要件の特徴は、受贈者について農業経験のある者を対象としている点である。これは、偶発性が強い相続の場合と異なり、贈与の場合は自ら農業経営を志して農地を取得した場合に適用する特例であることから、一定期間の耕作実績を求めることにより制度趣旨との調和を図るために設けられた要件である<sup>27</sup>として、贈与税の納税猶予の趣旨を明確にしている。

### 3-3 納税猶予を受けていた贈与税額の免除

農地等の贈与者が死亡した場合は、それまで納税猶予を受けていた贈与税は免除される（措法70の4④）。この場合、それまで納税猶予の対象となっていた農地等は、贈与者である被相続人から受贈者が相続又は遺贈により取得したものとみなされ、相続税が課される。その後、相続税の納税猶予の特例の適用を受ける手続を踏むことになる。

### 3-4 納税猶予の期限の確定

しかし、農地等の贈与者又は受贈者の死亡の日前に、受贈者が、贈与を受けた農地等の譲渡や転用又は農業経営を廃止した場合など、一定の事由に該当することとなったときは、納税が猶予されていた贈与税額の全部又は一部について納税猶予の期限が確定し、その贈与税額を利子税とともに納付しなければならない（措法 70 の 4①ただし書）。

この規定の中で特に留意すべきことは、耕作の放棄（農地法第 32 条の規定による遊休農地である旨の通知があったこと）された農地（いわゆる非農地）が納税猶予の打ち切り事由として明文化されたことである。その手順として、2009 年度（平成 21 年度）の税制改正により農業委員会から農地等の所有者に通知されると、耕作放棄された旨が所轄税務署長へ報告されて、納税猶予が打切られることになっている。しかし、後述するが、この耕作放棄された非農地が農業委員会の怠慢により納税猶予の打ち切りが適切に運用されていない旨の指摘が 2011 年（平成 23 年）に会計検査院より農林水産省宛てに行われた経緯がある。そこで、70 条の 4①一括弧書きで農業委員会が通知することになっているが、この通知がなくとも実態課税ができないか、つまり、耕作放棄という課税要件の事実認定として課税件者である国税当局による打ち切り措置ができると考えることが本論文の探究の一つでもある。この件は、非農地の措置と租税法からみた問題と相通じるものがあるため改めて後述する（第 2 章第 3 節）。

### 3-5 納税猶予額の計算

その年に贈与を受けた財産が納税猶予の特例の適用を受ける農地等のみであるときは、算出された贈与税額の全部が納税猶予税額となる。

しかし、その年に贈与を受けた財産が、納税猶予の特例の適用を受ける農地等及びそれ以外の財産であるときは、①その年の贈与税額から、②その年に農地等以外の財産のみの贈与を受けたものとして計算した贈与税額を控除した金額が、納税猶予税額となる。

## 4 農地等に対する相続税の納税猶予制度の概要

### 4-1 農地等に対する相続税の納税猶予の特例制度の趣旨

1975 年（昭和 50 年）に設定された農地等に対する相続税の納税猶予の特例は、当時の農地の価格（時価）が、宅地化の開発により、宅地として将来売却すれば高く売れるという潜在的な期待益部分を含んだ価額となっており、多額の相続税課税が行われた場合は、農地を処分して納税せざるを得ない状況も考えられた。そこで、農地を相続し、農業を継

続する相続人には、農地の価額のうち農業投資価格を越える相続税額について納税を猶予する制度となったのである。

#### 4-2 農地等に対する相続税の納税猶予の特例の概要

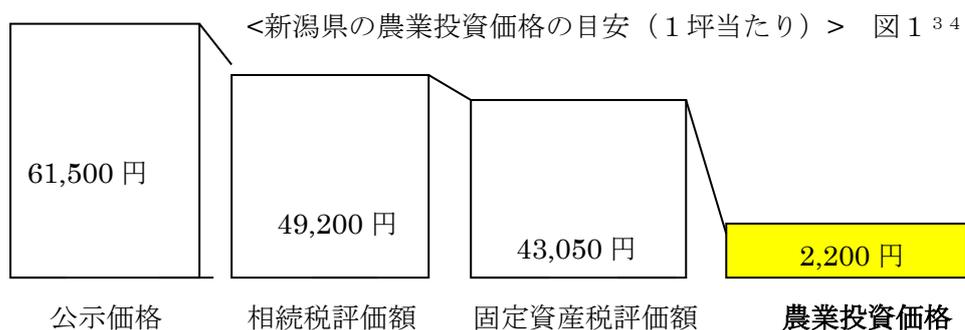
措置法 70 条の 6 は、農業を営んでいた被相続人から相続又は遺贈により、一定の農地、採草放牧地及び準農地を取得した農業相続人が、これらの農地等を引き続き農業の用に供していく場合には、これらの農地等の価額のうち農業投資価格を超える部分に対応する相続税について、一定の要件の下に、納税を猶予すると規定している。

特例の適用を受けるための要件を整理すれば、次のようになる<sup>28</sup>。

項目	要件
被相続人	①死亡の日まで特例の適用を受けようとする農地等で農業を営んでいた個人、又は②農地等に対する贈与税の納税猶予の特例の適用を受ける贈与をした個人であること（令 40 条の 7①一・二）
農業相続人	①相続又は遺贈により取得した農地等（あるいは、贈与税の納税猶予の特例の適用を受けた農地等）について、相続税の申告書の提出期限までに農業経営を開始し、その後も引き続き農業経営を行うと認められる者であり、又は②農地等の生前一括贈与を受けた者で一定の要件を満たす者であり、これらを農業委員会が証明した者であること（令 40 条の 7②一・二）
対象農地等	対象農地等は、被相続人から相続又は遺贈により取得した農地、採草放牧地又は準農地（相続税の申告書の提出期限までに分割されていないものを除く（措置法 70 条の 6①④））であるもの、又は贈与税の納税猶予の特例に係る農地等で、相続又は遺贈により取得したものとみなされたものであること なお、特例の対象とする農地は、相続又は遺贈により、取得した農地等のうち、農業相続人が特例を受けようとする農地等として選択したものとなる
手続	相続税の期限内申告書に、一定の事項を記載し、かつ、一定の書類を添付して提出すること
担保提供	納税猶予税額に見合う担保を提供すること

ところで、農業相続人が納税猶予の特例を選択した場合に、納税猶予額が極めて大きく、結果的に相続税がゼロになる可能性があることを強調したい。それは、納税猶予額は農地等の価額のうち農業投資価格を超える部分に対応する相続税を猶予するとされているが、その農業投資価格が相続税額算出の基礎控除額以下となる場合には、農業相続人の納付す

べき税額の全額が納税猶予の対象となる<sup>29</sup>ことを意味している。農業投資価格とは農地等が恒久的に農業用に使われるものとした場合に、通常取引が成立する価格として当該地域の所轄国税局長が土地評価審議会の意見を踏えて決定した価格であり、通常土地評価額の数十から数百分の一の水準で設定されている。例えば、米どころである新潟県の2017年度（平成29年度）公示額は660,000円（田で10㍍当たり：1坪当たり換算額2,200円）である<sup>30</sup>。ちなみにコシヒカリ米の産地である魚沼市の公示地価平均は1坪当たり61,500円<sup>31</sup>となっている。この農業地域における農業投資価格も公示地価平均の3.6%と低い金額で設定されている。図1を参照ください。さらに、魚沼市で相続又は遺贈により特例農地等を取得した者が農業相続人1人と仮定した場合に、基礎控除額は36,000千円となり、特例農地等の農業投資価格がこの基礎控除額を超える場合というのは、耕作面積で5町<sup>32</sup>を超えて取得する者に限られるのである。農林水産省の農地に関する統計で一戸当たりの経営耕作面積が都府県平均1.71町<sup>33</sup>と比較すると3倍の幅があることから、一般の農家は納付すべき税額の全額が納税猶予の対象となると考えられる。



#### 4-3 納税猶予の期限の確定

納税猶予期限前に、農地等の譲渡・転用・農業経営の廃止等の一定の事由が生じた場合には、納税が猶予されていた相続税額の全部又は一部について納税猶予の期限が確定し、その相続税額を利子税とともに納付しなければならない（措置法70の6①ただし書）。具体的には譲渡、転用、若しくは特例適用農地等につき地上権、永小作権、使用貸借による権利若しくは賃借権の設定をし、若しくは当該特例適用農地等につき耕作の放棄（農地について農地法第36条第1項による勧告が農業委員会よりあったことをいう。<sup>35</sup>）をいう（以下「譲渡等」という）として、納税猶予された税額の全部又は一部の確定については、その譲渡等をした特例適用農地等の面積が特例適用農地等の合計面積の20%を超えるときは、納税猶予税額の全部について猶予期限が確定し納税猶予額の全額を、また、その譲渡等をした面積が20%以下であるときは、その譲渡等をした特例適用農地等の価額に対応する部

分の税額を納付しなければならない（措置法 70 の 6①一）という取扱いになっている。そして、農業経営の廃止としての具体例として「相続税の納税猶予の特例を受けた者が使用貸借権の設定による経営移譲を長男にした場合」の質疑応答事例<sup>36</sup>によると、相続税の納税猶予の特例を受けている農業相続人が、特例適用農地等に使用貸借権を設定して農業経営を移譲した場合には、農業相続人が農業を廃止したことになるので、納税猶予の確定事由となる（措置法 70 の 6①二）。と応答している。この農業経営の廃止の規定である 70 の 6①二は 70 の 6①一と区分して 2 項として規定している。従って、納税猶予期限が確定される過程として、耕作の放棄による農業委員会の通知要件とは異なる取扱いとなるため、農業経営の廃止が分かれば所轄税務署長は独自の判断で猶予を取り消すことができると考える。

#### 4-4 納税猶予された相続税額の免除

次の①から③のいずれか早い日まで納税が猶予された相続税は、原則として、免除される（措法 70 の 6㉞）。<sup>37</sup>

①農業相続人の死亡の日

②相続税の申告書の提出期限の翌日から 20 年を経過する日

（注）特例農地等のうち都市営農農地等（三大都市圏特例市の生産緑地）がある場合及び市街化区域外の特例農地等を除く。

③上記②に該当する日前に、その特例農地等を農業後継者に生前一括贈与（措法 70 の 4 の適用）をした場合には、その贈与の日

このように、農業を 20 年間、又は亡くなるまで続けた場合には、繰り延べされた相続税額が免除される。このことは、農業経営を持続するうえで大きな意義をもつ。

### 第 3 節 納税猶予の特例対象となる農地等の範囲

相続税の納税猶予の対象となる農地等（特例農地等）は、次のいずれかの農地等で耕作の目的に供される土地が該当する。

①市街化区域外の農地等

②市街化区域内農地等のうち三大都市圏の特定市以外の農地等

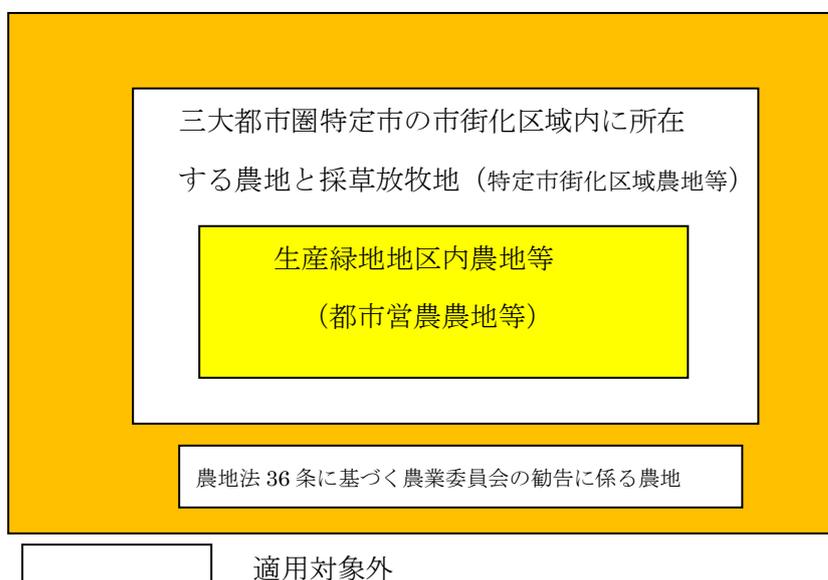
三大都市圏の特定市とは、平成 3 年 1 月 1 日時点における首都圏（茨城県・埼玉県・東京都・千葉県・神奈川県）、中部圏（愛知県・三重県）及び近畿圏（京都府・大阪府・兵庫県・奈良県）における特定市（全 190 市）が該当する。

③市街化区域内の都市営農農地等（生産緑地地区内の農地で買い取りの申し出がなされていないもの）

基本的には、農外転用ができない市街化区域外の農地等が特例対象となる。しかし、都市計画法との関係から市街化区域内の都市営農農地等で一定の場合も含まれている。つまり、ここでの特例の対象となる農地等の範囲は、都市計画法と密接な関係にある。都市計画法7条1号によると、「都市計画区域について、無秩序な市街化を防止し、計画的な市街化を図るため必要があるときは、都市計画に市街化区域と市街化調整区域との区分（以下「区域区分」という）を定めることができる」となっている。この区域区分によって、特例の対象となる農地等が制約を受けることになり、三大都市圏の市街化区域が納税猶予の対象から除かれることになった。ちなみに市街化区域は、すでに市街化を形成している区域、及び、おおむね10年以内に優先的かつ計画的に市街化を図るべき区域となっている。

このように、都市計画法の規定により制約を受ける農地等は、都市農地における生産緑地地区内の農地（都市営農農地等）を含め、判りにくい点が存在している。したがって、特例の対象となる農地等の区分を明確にするため、図で整理すると次のとおりとなる。

図2（中村淳一氏の作図を参照した。）<sup>38</sup>



「都市営農農地等」とは、都市計画法8条1項14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、平成3年1月1日において首都圏、近畿圏、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10条、又は同法15条1項の規定による買い取りの申し出がなされていないものをいう。

生産緑地法は、大都市地域での無秩序な乱開発を防止し、田畑や山林などの緑地を守り

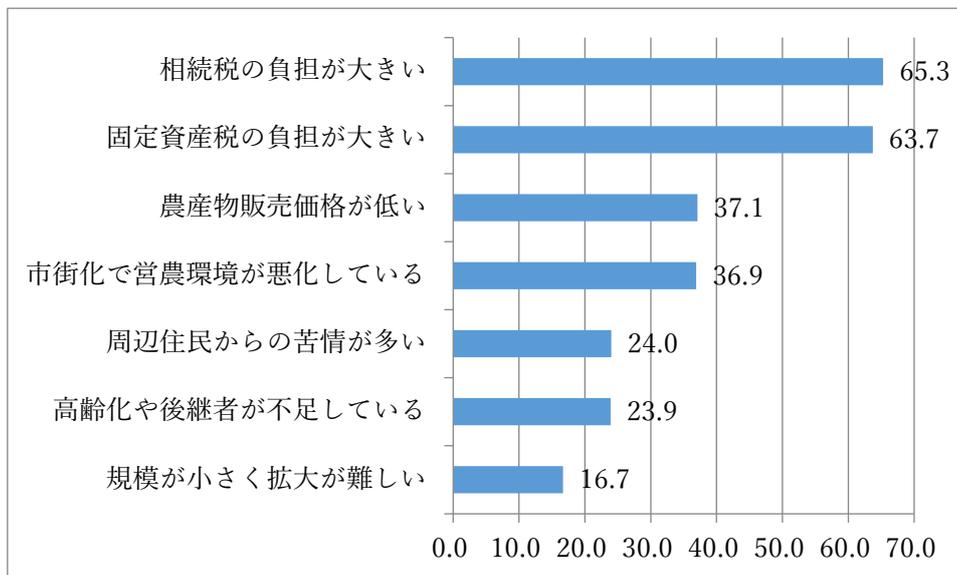
ながら都市開発を行うという目的で、1974年（昭和49年）に制定された。その後、地価高騰対策と土地の計画的利用とをからませて、1991年（平成3年）に全面的に改正された。この改定により、農家は、「保全する農地」か「宅地化する農地」かのどちらかを選択しなければならなくなった。「保全する農地」の場合、面積要件が大幅に狭くなり、500㎡以上であれば可能となる。また、生産緑地に指定されると相続税の納税猶予も継続されることになった。旧生産緑地法では、農業を継続するか否かを5年または10年ごとに経営の状況に応じて確認できたが、新生産緑地法では、30年後を見越して決定しなければならなくなった。加えて、納税猶予の特例も、終身営業が条件となっている。しかし、新生産緑地法の施行時に都市近郊の大農家が一斉に生産緑地の指定を受けた為に、30年の凍結期間が経過すると買取りの申し出が大量にされると予想され、いまから2020年問題と称して社会問題になろうとしている。このように、生産緑地地区は、税制面からみても農地を所有していない人からの不公平の声が上がっていた地域としての特徴をもっている。

#### 第4節 都市農業の実態調査と裁判事例からみた納税猶予制度の課題

##### 1 都市農業の実態調査から

農林省が2011年（平成23年10月）に実施した都市農業に関する実態調査（全国61市町村を対象に市街化区域内農地を所有する農家を選定し実施）によると、今後も農業を続けるにあたって、どのような支障があるかの調査項目に対し、次図のように「相続税の負担」（65.3%）が最も多く、次いで「固定資産税の負担」（63.7%）と、税への懸念が顕著になっている。これは、納税猶予の特例の適用を受ける農家が都市計画法や生産緑地法の適用に対して不安をもっていることが最大要因の一つと思われる

図3<sup>39</sup> 農業を続ける上での支障(農林水産省からの引用である。) (単位:%)



(回答農家数 2,513 戸) (農家数割合は複数回答)

また、同調査によると、納税猶予の適用を受けている農家は、25%程度<sup>40</sup> (回答農家数 2,179 戸に対し 536 戸) にすぎない実態となっている。このような、都市農業の実態調査から都市農家においては、現役世代の高齢化に伴い、次世代へ農地のまま引き継ぐのか、あるいは宅地として売却するため農地を資産化するのか、選択を迫られている現状が確認できる。

## 2 納税猶予の期限の確定が問題となった名古屋地裁平成 25 年 4 月 25 日判決<sup>41</sup>

一定の手続を経て相続税の納税猶予の適用を受けた場合において、その後、担保とした農地の抵当権を過誤により解除した課税庁(熱田税務署長)と、その解除を誤信して、農地を譲渡したことにより納税猶予の期限が確定し、利子税を含めた納税猶予額の納付を余儀なくされた事件である。この事件を取り上げた理由は、農地等の納税猶予の本質が、納税の猶予というよりは納税を免除することであることからして、運用上の要件は租税制度からして厳格であるべきとする考えを、裁判例から具体的に学ぼうとするものである。特に納税猶予の期限の確定は、利子税を含めた納税猶予額の納付が余儀なくされる。この裁判例でも利子税が多額となったことから完納できず差押処分を受けた事例でもある。したがって、農地等の納税猶予の適用を受ける農業を営む個人は、前にも述べたように、生涯において農業を継続する決心が要求されるものである。

### 2-1 事案の概要

原告は、父の死亡により相続した農地に係る相続税の一部について、当該農地を担保として提供した上で、措置法 70 条の 6 に基づく納税猶予を受けてきたが、納税猶予に係る相続税が免除される日の到来前に当該農地の一部を第三者に売却したため、納税猶予に係る相続税 1342 万 700 円及び利子税 1086 万 1000 円の納付を求められた。

原告が上記農地の売却に及んだのは、熱田税務署長が当該農地に設定されていた担保を誤って解除したため、当該農地が納税猶予を受けている農地であると認識しえなかったことによるものである。原告は熱田税務署長の上記過誤により納税猶予に係る相続税の免除を受けられずに損害を被ったと主張して、被告（国）に対し、国家賠償法 1 条 1 項に基づく損害賠償として上記納税猶予に係る相続税、利子税及び弁護士費用の合計額 2678 万 1700 円の支払いを求めた事案である。

## 2-2 争点

本件の主たる争点は、担保解除等と原告が土地の売却により被ったと主張する損害との因果関係の存否である。つまり、担保解除等とは、納税猶予に係る相続税が完納されたことを受けて、担保物件について担保解除及び抵当権抹消登記手続を行うことをいうとされている。ここでの納税猶予に係る相続税が完納されたとは、納税猶予された相続税額が免除されたことを意味すると考えられる。また、国税通則法施行令 17 条では、担保解除は、猶予に係る国税が納付、充当、更正の取消し等により、その全額が消滅したときに行うと定められている。この要件を受けて、その担保解除等を課税庁が誤ってした場合に、原告が担保解除の後、納税猶予の対象である特例農地等ではないと誤信（判断）して、担保解除等がされた農地を譲渡し、その結果、納税猶予の期限が確定し、多額の納税が発生した。そのことをもって、課税庁の誤ってした担保解除等と、農地を譲渡した結果、多額の納税が発生したことについての因果関係が存在するか否かである。

## 2-3 双方の主張

### (1) 原告の主張

原告は、本件相続に係る申告書の提出期限の翌日から納税猶予の期限が確定することなく 20 年を経過することによって、本件納税猶予に係る相続税の免除を受けることができたはずであった（措置法 70 条の 6 第 38 項 4 号参照）。ところが、課税庁（熱田税務署長）が本件担保解除等をしたため、原告は、本件土地が本件納税猶予の対象である特例農地等ではないと判断して本件土地を譲渡し、その結果、本件納税猶予の期限が確定し、本件納税猶予に係る相続税等の納付を余儀なくされ損害を被った。

## (2) 被告の主張

これに対して、被告は、本来は、本件延納に係る相続税が完納されたことを受けて、本件延納物件について担保解除及び抵当権抹消登記手続をすべきであったところ、誤って、本件納税猶予物件について本件担保解除をしたのである。しかしながら、本件納税猶予の期限が確定したのは、本件担保解除等がされたためではなく、原告が本件土地を売却したことによるものであるから、本件担保解除等と本件納税猶予の期限の確定の間に因果関係はない。

### 2-4 裁判所の判断

裁判所は、「そもそも、農地相続人が納税猶予制度の適用を受けるために提供する担保は、その納税猶予の対象である特例農地等に限られるものではないから（措置法70条の6第1項本文参照）、特例農地等であっても、必ずしも納税猶予に係る相続税を担保するための抵当権が設定されているわけではない。反対に、納税猶予に係る相続税を担保するための抵当権が設定されている農地であるからといって、必ずしも納税猶予の適用を受ける特例農地等に該当するわけでもない。そうすると、農地に抵当権が設定されているかどうかと、その農地が特例農地等であるかどうかとの間に、直接な関係があるわけでもなく、農地に抵当権が設定されていないからといって、特例農地等でないことを表象するものでもないことは明らかである。」と、判断した。

### 2-5 まとめ

この裁判所の判断を妥当と考える。その根拠は、納税猶予制度における適用要件の特徴の一つとして、担保の提供と担保に供された特例農地等の譲渡による納税猶予の期限の確定とでは、適用される規定が異なるからである。すなわち、担保の提供は、国税通則法（50～55条）の規定を原則として適用するのに対して、措置法（70条の6）は、利子税の額に見合う担保の提供を定めているもので、納税猶予期限前に特例農地等の譲渡・転用・農業経営の廃止等の一定の事由が生じた場合には、納税猶予の期限が確定し、その相続税額を利子税とともに納付しなければならないと規定しているからである。つまり、担保の提供と納税猶予の期限の確定は別個の法律行為として取扱いを受けることになる。

そして、この判決は、農業を営む個人の農地相続に係る相続税の猶予制度は、農業継続であると裁判所は解していた判決といえる。

## 第2章 耕作放棄地等と納税猶予制度の適用

### 第1節 耕作放棄地の実態と納税猶予の打ち切り

農林業センサス 2010 年（平成 22 年）<sup>42</sup>によれば耕作放棄面積が年度ごとに明らかにされている。

表-1 耕作放棄地の面積と放棄率（以下表 1 という。）

	耕作放棄地面積 (ha)	耕作放棄率
1985 年 (昭和 60 年)	134,870	2.9%
1990 年 (平成 2 年)	216,785	4.7%
1995 年 (平成 7 年)	244,314	5.6%
2000 年 (平成 12 年)	342,789	8.1%
2005 年 (平成 17 年)	385,791	9.7%
2010 年 (平成 22 年)	395,981	10.6%

（データ：農林業センサス 2010 年）<sup>43</sup>

この耕作放棄地の増加傾向から農地等納税猶予制度が適切に運用されているかを仮説として、複数データから因果関係を検証する。その結果、「農業センサス 2010 年」のデータと国税庁の公開データから、耕作放棄地が増加しているにもかかわらず、納税猶予が継続されていることがわかる。このことは、表 1 からだけではわからないが国税庁の平成 25 事務年度の資産税統計データから読み取ることができる（納税猶予打ち切り割合の傾向（以下「表-2」という））。つまり、年々増加傾向にある耕作放棄地に対して、納税猶予期限の確定件数が低下傾向にあることである。本来なら耕作の放棄は、納税猶予の打ち切り事由となることからして、期限の確定件数は増加するはずである。例えば、表 1 から 2005 年（平成 17 年）から 2010 年（平成 22 年）にかけて耕作放棄率が 10%前後で推移しているにもかかわらず、表 2 では納税猶予の打ち切りが連動して増加していない。耕作放棄が納税猶予の打ち切り事由となるのであれば耕作放棄地の増大は、納税猶予の打ち切りを増加させる因果関係があるという仮説が成り立つはずである。しかし、農林水産省と国税庁の各データから原因と結果が相関していないことが推測された。この仮説の検証から耕作放棄に焦点を当て具体的な問題の所在を探究する方向性を見いだした。その結果が会計検査院の指摘であった。

表-2 納税猶予打ち切り割合の傾向

事務年度	17	18	19	20	21	22	23	24
繰越件数	112,778	107,933	102,175	96,539	92,620	89,260	85,254	80,402
①全部確定件数	522	553	438	343	252	284	352	368
②一部確定件数	2,030	1,889	1,626	1,196	1,277	1,020	914	885
①+②合計	2,552	2,442	2,064	1,539	1,529	1,304	1,266	1,253
確件/繰越	2.3%	2.3%	2.0%	1.6%	1.7%	1.5%	1.5%	1.6%

(筆者作成) 国税庁データ<sup>44</sup>： 資産税事務処理状況表より

打ち切り割合 = (全部確定件数 + 一部確定件数) ÷ 繰越件数 (筆者の仮称)

表の全部確定とは、相続税全額の猶予が打ち切られたケースのことをいう。

一部確定は、特例の適用を受けた農地等の一部を譲渡等したなどで、猶予の一部について打ち切られたケースをいう。

なお、表 1 の耕作放棄地の定義について見ると農林水産省は「耕作放棄地とは、以前耕作していた土地で過去 1 年以上作物を作付けせず、この数年の間に再び作付けする考えのない土地をいう」としている。そこには所有者の意思が入るため主観的定義の性格がある。類似する農地として「休耕地」、「遊休農地<sup>45</sup>」が使用されているが、所有者の意思で耕作を放棄していれば休耕地や遊休農地は、耕作放棄地としての意味合いをもつものである。

## 第 2 節 非農地の実態と納税猶予の継続問題

### 1 問題の所在

#### 1-1 会計検査院の指摘

措置法 70 条の 4①一、70 条の 6①一は、特例農地等について「耕作の放棄」があった場合には、納税猶予の期限が確定し、納税猶予が打ち切られることになる。

しかし、2011 年(平成 23 年)以前は耕作放棄を認知する手段が不明確であったため、納税猶予の期限確定が適切に適用されていなかった。その実態が、「耕作放棄地に係る贈与税及び相続税の納税猶予制度の適用について」の意見表明として、2011 年(平成 23 年)10 月 28 日付けで会計検査院が農林水産省に対して指摘したことで明らかにされた。

会計検査院とは、国会及び裁判所に属さず、内閣からも独立した憲法上の機関で、国や法律で定められた機関の会計を検査し、会計経理が正しく行われるように監督する職責を

果たすものである<sup>46</sup>。そこで作成される検査報告書は、国会に提出され国民が予算執行の結果について知ることができる重要な報告文書となる。その検査報告の内容の中で会計検査院法 36 条<sup>47</sup>によると検査領域を会計経理だけでなく法令や行政上の改善要求まで拡大し、主務官庁等に対して直接に意見を表示して是正措置を要求するものとして権限が強化されている。その現状から省庁間の関連で創設される租税特別措置法の適正な適用について会計検査院が指摘すること自体が適正に運営されていないと考え、問題の所在とした。

この会計検査院の指摘をみると、耕作放棄地に係る納税猶予の期限が適切に適用されていない実態と適用上の問題点が浮上する。このことは、相続税の納税猶予制度の課税問題に係るものであるため、以下で検査の詳細について述べる。

#### (1) 検査の観点、着眼点、対象及び方法

農地等納税猶予制度は農地等の確保等を税制面から支援することを目的とするものである。この目的を踏まえると、原則として特例農地等が耕作されていることが必要であり、このためにも、農業委員会において、指導や遊休農地通知の発出といった農地法に基づく遊休農地対策を適切に実施することが必要となるとして、そこに検査の視点を置いた。

そこで、会計検査院は、耕作放棄地等となっている特例農地等に対して農地法に基づく遊休農地対策が適切に実施されているかなどの点に着眼して、農林省、23 都道県及びその管内の市町村において会計実地検査を行った。検査に当たっては、23 都道府県<sup>48</sup>管内の 239 市町村において、平成 20 年度から同 22 年度までの間に全体調査の対象となった耕作放棄地のうち、特例農地等に該当するもの 6,335 筆 5,654,859 m<sup>2</sup>（納税猶予を受けていた贈与税相当額又は相続税相当額計 52 億 7,789 万余円）を特定した上で、これを対象として、実地に検査したり、各都道県に対して農地法に基づく遊休農地対策の実施状況等についての報告を求めて、その報告内容を確認したりする方法により、検査した。また、課税の実態について把握するため、国税庁において会計実地検査を行い、関係書類の提出を受けて、説明を聴取した。

#### (2) 検査の結果

検査したところ、上記の 6,335 筆計 5,654,859 m<sup>2</sup>の状況は次の通り層別された。

- ①全体調査が実施された後に耕作放棄地である状況は解消され、既に営農が再開されているもの  
22 都道県に係る 585 筆計 693,070 m<sup>2</sup>
- ②全体調査が実施された後に耕作放棄地である状況は解消されたが、低利用農地等に該当すると認められるもの  
12 県に係る 193 筆 199,251 m<sup>2</sup>

③全体調査が実施された後も引き続き耕作放棄地となっているもの（④で非農地と判断されたものを除く。）  
22 道県に係る 5,204 筆計 4,494,937 m<sup>2</sup>

④全体調査の調査結果を踏まえ、農業委員会により非農地<sup>49</sup>であると判断されたもの

10 道県に係る 353 筆計 267,601 m<sup>2</sup>

上記のうち、耕作放棄地等に該当するもの及び非農地と判断された土地計 5,750 筆計 4,961,789 m<sup>2</sup>（上記②、③及び④に該当するもの）について、次のような事態が見受けられた。

(3) 耕作放棄地等となっている特例農地等に対する農地法に基づく遊休農地対策の実施状況として、耕作放棄地等に該当する土地計 5,397 筆計 4,694,188 m<sup>2</sup>（上記②、③に該当するもの）は、農業委員会が農地法に基づく遊休農地対策を実施する必要があると認められるものである。

そこで、農地法に基づく遊休農地対策の実施状況を確認したところ、農業委員会が農地法に基づく遊休農地対策として指導を適切に実施していたものは 37 筆計 20,769 m<sup>2</sup>（筆数で全体の 0.6%、面積で全体の 0.4%）にとどまっており、残りの 5,360 筆計 4,673,419 m<sup>2</sup>（納税猶予を受けていた贈与税相当額又は相続税相当額計 35 億 6,323 万余円）については、指導を適切に実施していなかった。このため、指導を行った後、当該農地の農業上の利用の増進が図られなかった場合に発出することとなる遊休農地通知の発出が行われていない状況となっていた。このように、農業委員会による耕作放棄地対策のほとんど（検査面積の 99.6%）が実施されていなかった問題点が、会計検査院の検査により明らかにされた。

(4) 非農地であると判断された特例農地等について

10 道県に係る特例農地等 353 筆計 267,601 m<sup>2</sup>（上記④に該当するもの）については、全体調査の結果を踏まえ、農業委員会が、判断基準に沿って非農地であると判断していたものである。この非農地であると判断された特例農地等については、会計検査院と農林水産省に認識の違いがある。つまり、会計検査院は農地等納税猶予制度の趣旨に鑑み、速やかに納税猶予を打ち切る必要があると認められる、と説いている。これに対して、農林水産省は非農地ということは農地法上の農地に該当しないものとされていることから、当該特例農地等に対しては農地法に基づく遊休農地対策は講じられないこととなる。それに加えて、納税猶予が打ち切りとなる事由としての「耕作の放棄」とは、遊休農地通知があったことなどとされていることから、非農地であるとの判断は「耕作の放棄」に該当しない。このことから、現行の農地等納税猶予制度は運用上、非農地であるとの判断のみを根拠と

して納税猶予を打ち切ることができないと、主張している。

このような認識の違いを踏まえて、会計検査院は非農地であると判断された特例農地等については、改善の必要を求めている。

#### (5) 改善を必要とする事態

以上から会計検査院は、特例農地等が耕作放棄地等となっていて農業上の利用の増進が図られていないにもかかわらず、農業委員会が農地法に基づく遊休農地対策として指導を適切に実施せず、ひいては遊休農地通知の発出を行っていなかったり、農業委員会が特例農地等について非農地であると判断しているにもかかわらず、納税猶予の打ち切りに係る措置を執ることができない状況となっている事態は、農地等納税猶予制度の趣旨からみて適切とは認められず、税務上の打ち切り措置ができるような改善の必要がある、と表明している。

#### (6) 会計検査院が表示する意見

会計検査院は、農地等の確保等を税制面から支援することを目的として創設された農地等納税猶予制度の趣旨を踏まえ、そして農業委員会は耕作放棄地等となっている特例農地等の所有者等に対し農地法に基づく遊休農地対策を適切に実施することにより、耕作放棄地等の解消又は納税猶予の打ち切りにつなげることが必要であり、また、非農地となっている特例農地等については、速やかに納税猶予を打ち切ることが必要であるとして、次のとおり意見を表明した。

①都道府県を通じて、農業委員会に対し、全体調査の結果を利用状況調査に反映させることにより、耕作放棄地等となっている特例農地等の所有者等に対して、指導や遊休農地通知といった農地法に基づく遊休農地対策を適切に実施することにより、耕作放棄地等の解消又は納税猶予の打ち切りにつなげるよう、改めて周知徹底を図るとともに、その実効性を確保するための措置を講ずること。

②農業委員会が特例農地等について非農地であると判断した場合には、速やかに贈与税及び相続税の納税猶予を打ち切ることができるよう、適切な手続を整備すること。

#### 1-2 納税猶予制度の改善に向けての提言

耕作放棄地となっている特例農地等に対し、その実態が会計検査院から指摘され、適切な措置を講ずるべき等の意見表明がされている。もとより、課税及びそれに基づく納税は公平に扱われるべきである<sup>50</sup>。つまり、会計検査院の指摘は、納税猶予制度の趣旨からして、耕作地と耕作放棄地は異なった状況であり、これを同様の状況と捉えると租税公平主

義に反しているという考え方を基礎にすると措置法 70 条の 4 とか 6 に反しているということである。そのような指摘の中で、改めて留意すべき点は、農業委員会が農地法に基づく遊休農地対策として指導を適切に実施していなかったり、農業委員会が非農地について、納税猶予の打ち切りに係る措置を執ることをしていなかった点である。農業委員会制度の問題は、従来から、その構成メンバーにあるといわれてきた。つまり、地域の公選制により農業委員を選出し、その農業委員の合議により裁量されていたことにある。農業委員は地域の利害調整が任務であり、地域代表、癒合が色濃く残っていた。そこで、2016 年（平成 28 年）4 月 1 日施行の農業委員会等に関する法律の改正があり、農業委員の選出方法の改革が行われた。つまり「地域の農業をリードする担い手が、透明なプロセスを経て、確実に農業委員に就任するようにするため、①公選制を廃止し、②市町村長が市町村議会の同意を得て任命する方法に改め、③農業委員の過半数は原則として、認定農業者<sup>51</sup>でなければならない」とされた<sup>52</sup>。しかし、この改正で、公選制を廃止し、市町村長の任命方法に改めるとしているが、問題は、地域代表としての特質から脱皮できるかである。この点において、市町村長の任命者は、農業者、農業者が組織する団体その他の関係者に対し、候補者の推薦を求めるとともに、農業委員になろうとする者の募集をし、結果を公表・尊重する（農業委員会等に関する法律第 9 条及び第 19 条）として、関係者の推薦を必要としていることは、地域代表としての特質から脱皮されてないと思われる。このように、地域の農業委員が非農地所有者に配慮するという構造があるのなら、そこでは、現行の納税猶予制度の適正な運用には限界がある。したがって、国税が確認できた現況で納税猶予の打ち切りができるような、農地等納税猶予制度を立法的に改正することを、問題提起したい。

さらに、留意すべきこととしては、納税猶予の打ち切り事由の一つである「耕作の放棄」の定義である。「耕作の放棄」については、従来から農地法（昭和 27 年法律第 229 号）第 32 条の規定による遊休農地である旨の通知（以下「遊休農地通知」という。）があったときとされていた。しかし、その取扱いが曖昧であったため、平成 17 年度の措置法の改正により、納税猶予の期限が確定する譲渡等の範囲に「耕作の放棄」の取扱いが新たに追加されたのである<sup>53</sup>。「耕作の放棄」の定義がそこに明記された。つまり「平成 17 年 4 月 1 日から 21 年 12 月 14 日までの間に贈与又は相続を受けた場合は、特例農地等の所有者等が、遊休農地通知があった後、6 週間以内に農業上の利用に関する計画の届出をしなかったことなどをもって『耕作の放棄』という」と規定した（平成 21 年 12 月 15 日以後については、農業委員会から通知されると、耕作放棄された旨が税務署へ報告され、納税猶予が打ち切ら

れることになった<sup>54</sup>)。しかし、ここでも農業委員会の依存が強く、農業委員会の怠慢に対する再発防止が危惧される。

2005年度(平成17年度)の措置法の改正は、耕作放棄地が増大している背景を踏まえて改正されたものである。本来、納税猶予の特例は、農業経営を継続する趣旨である。そこで耕作を放棄している農地については、その趣旨にかんがみ、納税猶予が打ち切られる措置を講ずることを、それは明らかにしたものである。

ところが、改正後の運用実態が会計検査院により指摘されたことは、重く受け止める必要がある。何故ならば、租税法における措置法の意義は、なんらかの政策目的の実現のために、特定の要件に該当する場合は、税負担を軽減することである。そこには、憲法14条1項に抵触しないことが前提とされる。憲法14条1項では、特定の者に合理的な理由なしに特別の利益を与えることを禁止する趣旨である、と解される。この点、金子宏教授は「租税優遇措置が憲法14条1項に反して無効となるかどうかは、それが不合理な優遇といえるかどうかにかかっており、その判断は、個別の租税優遇措置ごとになされるべきであるが、この判断にあたって主として問題となるのは、①その措置の政策目的が合理的であるかどうか、②その目的を達成するのにその措置が有効であるかどうか、③それによって公平負担がどの程度に害されるか、等の諸点である<sup>55</sup>。」と述べている。

以上の金子説に従えば、耕作の放棄および非農地が納税猶予の適用を受けているという事態は、再発防止に向けた法整備および運用上の徹底が強く求められているといえる。

そこで、会計検査院の指摘を踏まえて、その後、どのような措置が講ぜられたかを確認する。2011年(平成23年)10月28日付け会計検査院の意見表明の後、即時対応として、2011年(平成23年)11月7日に農林省経営局長通知として「遊休農地に関する措置の適切な実施及び農地等に係る贈与税及び相続税の納税猶予制度の適正化について」が発出された。その主な内容は、適切に実施することの重要性、納税猶予期限の確定及び所轄税務署長への通知等の徹底、であった。さらに、同月において、全国農業会議所が、組織対応として農業委員会に対する法令遵守等の徹底を喚起している。そして、非農地については、農林水産省の「贈与税及び相続税の納税猶予に係る農地が非農地となっている場合等の取扱いについて」(2013年「平成25年」8月2日付け25経営第1379号)、そしてその翌日、同様に全国農業会議所(2013年「平成25年」8月2日付け25会議所発第431号)から周知されている。それらの総括として、農林水産省は、2014年(平成26年)9月30日付け26経営948「遊休農地に係る贈与税及び相続税の納税猶予制度の適正な運用について」(農

林省経営局長通知)を発出した。この通知で特に注目すべきは「国税庁と協議済みであることを申し添える」と明記されている点である。加えて、所轄税務署長への通知の事務は、農業委員会が必ず行わなければならないこととされており、その事務を適切に行わない場合は法令違反になることを明らかにしている。さらに、所轄税務署長が情報提供を要求した場合は、適切に応じなければならないと義務付ける等の徹底を図っていることである。

ただ、非農地について、納税猶予の期限が確定されるまでの間は、農業委員会で適正化管理台帳により管理することに留めている点、明解な措置を望むものである。具体的には、国税が確認できた段階で納税猶予を打ち切る措置を講ずることなどである。

付け加えるならば、2009年度(平成21年度)税制改正で制定された「租税特別措置法の適用状況の透明化等に関する法律」が注目されている。国民が納得できる公平で透明性の高い税制の確立のためにも、特例農地等の納税猶予制度については、今後とも定期的に継続した第三者機関の調査が必要と考える。

### 1-3 非農地であると判断した特例農地等の取扱い

前述の会計検査院の指摘を受けた中で、その対応に最も苦慮したものが、農業委員会が非農地であると判断した特例農地等の取扱いであった。2011年(平成23年)10月28日付け会計検査院の意見表明から実に2年近くの歳月を経た2013年(平成25年)8月1日付けで「贈与税及び相続税の納税猶予に係る農地が非農地となっている場合等の取り扱いについて」の農林水産省経営局長通知(25経営第1379号)が発出された<sup>56</sup>。内容は非農地を一定の条件に該当するまでは適正化管理台帳で管理し納税猶予を継続するものである。それは現行の農地等の納税猶予に係る規定が制定された時に、農地等が非農地になることを想定していなかったことが理由とされている。つまり、納税猶予の期限が確定する事由に非農地が規定されていなかったというのである。そこで、非農地と判断された場合の納税猶予の措置について、改めて考察する。

まず、耕作放棄地全体調査要領(2008年(平成20年)4月15日付け19農振第2125号農村振興局長通知)<sup>57</sup>によると、耕作放棄地の中の区分として、非農地を次のように取り扱っている。「森林・原野化している等、農地に復元して利用することが不可能な土地で、農地・非農地の判断基準の第3の1又は2に該当するもの<sup>58</sup>」を非農地区分とし、非農地となるか否かの最終判断は農業委員会が行う、とされている。このように判断された非農地が、納税猶予の適用を受けていることについて会計検査院の指摘があり、その指摘に対して、農林水産省経営局長通知により講ぜられた措置は、次の内容となっている。すなわ

ち、①納税猶予の期限の確定又は所有者の死亡等による納税猶予の免除までの間、引き続き非農地を適正化管理台帳にて管理すること ②適正化管理台帳で管理している非農地の所有者に対して、2013年（平成25年）8月末までに文書で通知すること、となっている。この文書通知は様式1と様式2の2区分になっている。様式1は非農地を譲渡、貸付け、又は転用した場合には納税猶予税額の全部又は一部が打ち切られることを留意事項として記載しているが、引き続き納税猶予の適用を受けているものとして取扱う旨の通知である。様式2は全ての特例農地が非農地となり、特例農地に係る農業経営が廃止されている場合には、納税猶予の期限が確定することを示したものである。何故に2区分の措置となったかは、農地等納税猶予制度で定めた規定による。つまり、現行法は農地の納税猶予の期限の確定事由として「農業相続人又は受贈者が農業経営を廃止した場合、又は特例適用農地等の譲渡等をした場合等には、納税猶予に係る期限が確定することになる（措置法70の6①）」と規定している。その中には、農業経営を廃止した場合は明記されているが、非農地については規定されていない。従って、一部の非農地については、そのまま納税猶予の適用が認められ、全部が非農地と判断された場合のみ、農業経営を廃止したものとし納税猶予の期限が確定されることになる極めて不公平な取り扱いとなっている。

これによる問題は、農林水産省経営局長通知が発出した2013年（平成25年）8月以前に非農地と判断された農地が、従来通り納税猶予の適用を継続して受けることができることである。つまり、現存する非農地について、税法規定がそもそも非農地の発生を想定してなかったことを理由として、納税猶予の適用を継続して認めること自体の問題である。この問題については、第3節に非農地の措置と租税法から見た問題として言及する。

## 2 耕作放棄地の復元性と判断基準

耕作放棄されている土地の地目については、国税庁質疑応答事例において、その取扱いをあきらかにしている。

この照会に対し、国税庁の回答は「土地の地目は、登記簿上の地目によるのではなく課税時期の現況によって判定する。農地とは耕作の目的に供される土地をいい（農地法2①）、耕作とは土地に労費を加え、肥培管理を行って、作物を栽培することをいう。また、耕作の目的に供される土地とは、現に耕作されている土地のほか、現在は耕作されていなくとも、耕作しようとするればいつでも耕作できるような、すなわち、客観的に見てその現状が耕作の目的に供されるものと認められる土地（休耕地、不耕作地）を含むものである」と

している（平成12年6月1日12構改B第404号農林事務次官依命通知）。

したがって、耕作していない土地が上記のような状態に該当すれば農地と判定するが、「長期間放置されていたため、雑草等が生育し、容易に農地に復元し得ないような状況にある場合には、原野又は雑種地と判定することになる。」としている。

この場合の「長期間放置されていたため、雑草等が育成し、容易に農地に復元し得ないような状況にある場合」は、評価区分が農地から原野または雑種地へ変わる取扱いになるため、その判定は案件の実態に即した当事者の判断とされている。そもそも、耕作放棄は農地所有者の主観的な問題でもあることが前提にあると考えられている。しかし、当事者の判断が困難を伴う場合、特に荒廃した耕作放棄地等については、客観的判断基準に基づく必要があると考える。

農林水産省では耕作放棄地に係る農地法第2条第1項の農地に該当するか否かの判断基準を次のように通知し、全国的に客観的判断基準を示している。

「耕作放棄地のうち、農地として利用するには一定水準以上の物理的条件整備が必要な土地（人力又は農業用機械では耕起、整地ができない土地）であって、農業的利用を図るための条件整備（基盤整備事業の実施、企業参入のための条件整備等）が計画されていない土地について、一定の場合に該当するものは、農地法第2条第1項の農地に該当しないものとし、これ以外のものは農地に該当する（平成20年4月15日19経営第7907号農林水産省経営局長通知第3）」。そして、一定の場合の一つとしては、その土地が森林の様相を呈しているなど農地に復元するための物理的な条件整備が著しく困難な場合とし、いま一つとしては、その土地の周囲の状況からみて、その土地を農地として復元しても継続して利用することができないと見込まれる場合としている。同通知では、これらの場合を農地に該当しないとして、取り扱うとしている。したがって、実際は、当事者の主観的判断ではなく、農林水産省経営局長通知による客観的判断基準によっているものと考えられる。

ここでは、農林省の再生利用として推進する荒廃農地<sup>59</sup>が、どこまでの復元性があれば農地として認定されるかの客観的基準をみてきた。しかし、客観的基準が存在しても実際の運用において、誰が遵守するかの問題が極めて強い。会計検査院の農業委員会への指摘を見ると、実態は耕作放棄とみられる農地はないことになりかねない。現行の農業委員会に委ねる制度から、税務当局も現況の判断ができるような措置を講じ、客観的基準がそのときの判断基準となるものとする。

### 第3節 非農地の措置と租税法からみた問題

#### 1 問題の所在

非農地と判断された土地が納税猶予の適用を受けていることについての会計検査院の指摘に対して、農林省経営局長通知<sup>60</sup>で示された措置は、現存する非農地（農業経営を廃止したものを除く。以下同じ。）について、納税猶予の適用を継続して認めるものである。その理由を同通知は、①税法上、そもそも非農地が発生することを想定していないこと、②2009年（平成21年）以降の特例農地等は、農地法に基づく農業委員会による遊休農地の通知が行われた時点で期限が確定するので、新たに非農地に対する措置を設ける必要性がない、といった観点から、非農地について期限を確定する規定は置かれていないと説明している。このことは、以前は遊休農地通知の取扱いが曖昧であったため、2005年度（平成17年度）税制改正により、納税猶予の期限が確定する譲渡等の範囲に「耕作の放棄」の取扱いが新たに追加されたことは前述したとおりである。つまり「平成17年4月1日から21年12月14日までの間に贈与又は相続を受けた場合は、特例農地等の所有者等が、遊休農地通知があった後、6週間以内に農業上の利用に関する計画の届出をしなかったことなどをもって『耕作の放棄』という」と規定した。そして、2009年（平成21年）12月15日以後については、農業委員会から通知されると、耕作放棄された旨が税務署へ報告され、納税猶予が打ち切られることになっている。そのため、新たに非農地に対する措置を設ける必要がないと受け止められる。しかし、問題は、2009年（平成21年）12月14日以前に納税猶予の適用を受けた特例農地等が、その後、非農地となって現存している場合も納税猶予の適用が認められていることである。何故に認められるのか、租税法の論理からみて理解できない点である。そこで、同通知の措置について、農地等の納税猶予の立法趣旨にそぐわない非農地が適用を受け続けることができるかの疑問に対して、租税法の法解釈の観点から考察する。

#### 2 「非農地」と租税法の解釈

非農地に関する会計検査院の指摘に対して、農林水産省経営局長通知の措置は、前述したように、現存する非農地について「税法上、そもそも非農地が発生することを想定しないこと等」を理由として、納税猶予の適用を継続して認めるものである。この措置が示す判断について適性か否かを条文解釈から考察する。

法の解釈の場面でしばしば問題となるのが法の欠如のケースであるといわれている。直

接に法の規定が存在しない場合について、法規範が何かを確定するために様々な解釈技術が持ち込まれることになる。その一つが「法の欠缺」であると、酒井教授は指摘する<sup>61</sup>。

「法の欠缺」とは、同教授によれば、書くべきものがきちんと書かれていない場合をいい、全てのことに思いを至らせて、法律を提案するというわけにはいかないとして、必ず「法の欠缺」は出てくると、言っている。この場合に条文をどう適用するかを「文理解釈」と「目的論的解釈」からみていく必要があると説いている。ここで「文理解釈」とは、法令の規定を、その規定の文字や、文章の意味するところに即して解釈することと定義され<sup>62</sup>、恣意的な解釈の排除や法的安定性・予測可能性の要請に対して最もすぐれているといわれている。そこで、相続税の納税猶予期限の確定（措置法 70 の 6）をみると農業相続人が、その納税猶予期限前に、特例農地等の譲渡、転用をし、農業経営の廃止等の一定の事由が生じた場合には、納税が猶予されていた相続税額の全部又は一部について納税猶予の期限が確定し、その相続税額を利子税とともに納付しなければならないとされ（同条 1 項）、そこには「非農地」の文字が表現されていない。したがって、「文理解釈」からすると局長通知が示す措置が肯定されるといえなくもない。

このように法の適用に当たって措置法 70 条の 6 の規定からだけでは十分な理解ができない場合には、前述したように「目的論的解釈」によることが必要となる。そこで農地等納税猶予制度とは何かと考えるに、法の目的趣旨からして非農地は納税猶予の適用要件に反するものである。なぜならば、相続税の納税猶予の特例（措置法 70 の 6）は、農業を営んでいた被相続人から相続又は遺贈により、一定の農地等を取得した農業相続人が、これらの農地等を引き続き農業の用に供していく場合には、これらの農地等の価額のうち農業投資価額を超える部分に対応する相続税について、一定の要件の下に、納税を猶予するとしている。つまり、相続税の納税猶予の特例の適用は、農地等を取得した農業相続人が、その農地等を引き続き農業の用に供している場合に適用されるもので、農業の用に供していない非農地は、上述した趣旨からして適用から除かれるべきものである。一方、目的論的解釈は次のように位置づけられている。すなわち、「法にはその適用を通じて実現されるべき目的との関係において機能するものであるから、法の適用に当たって、『文理解釈』のみでは、社会における正義と公平の実現を図るという法の目的とするところを達成できない場合には、『文理解釈』以外の『目的論的解釈』によってこれを補わなければならない<sup>63</sup>。」とし、法の趣旨をよく斟酌して、法の趣旨に基づいて、法律を適用するものであるとされている。もともと、農地等に対する納税猶予が創設された趣旨は、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面から助成することをねらいとして設けられたものである。そこには、納税猶予された農地で農業を営むことが前提であるとは明らかである。そうすると、農林省経営局長の通知による措置は、2009年（平成21年）12月14日以前から存在する非農地について、単に非農地が発生することを想定しなかった等を理由に納税猶予の適用を継続して認めるということは、相続税法の規定に反していることになり、そもそも上記通知は違法なものということになる。以上のように租税法の解釈からすれば、納税猶予の適用を受けることができないことになる。

### 第3章 非農地に関する固定資産税の問題

#### 第1節 遊休農地に関する固定資産税の軽減問題

前述の農地中間管理機構（農地バンク）による遊休農地対策の一環として、農地集約を加速（農地中間管理機構の取組の促進、農地税制等の活用）するため、農地保有に係る固定資産税の課税強化が見直された。2016年度（平成28年度）税制改正の大綱（2015年12月24日閣議決定）によれば「農地法に基づく農業委員会による農地中間管理機構の農地中間管理権の取得に関する協議の勧告をうけた遊休農地について、固定資産税における農地の評価において農地売買の特殊性を考慮し正常売買価格に乘じられている割合（2015年度の評価替えにおいて0.55）を乗じないこととする等の評価の変更を2017年度（平成29年度）から実施するため、所要の措置を講ずる。」としている。これは、固定資産税を強化することによる農地の流動化を図るものであるが、その適用範囲を限定している点に特徴を有する。対象となる遊休農地は、農業委員会が、農地所有者に対し、農地中間管理機構と協議すべきことを勧告した農業振興地域内の遊休農地である。「協議すべきことを勧告した」とは、機構への貸付けの意思を表明せず、自ら耕作の再開も行わないなど、遊休農地を放置している場合のことをいい、「勧告」は、そういう農地に限定されている。

固定資産税を強化する背景は、機構の初年度実績が当初目標の19%にとどまったことで、農地の出し手の不足が問題視され、『日本再興戦略』改定2015（2015年6月）に「遊休農地等に係る課税の強化・軽減等についても検討し、農地集積・集約化に全力を挙げる」として盛り込まれたことによる<sup>64</sup>。そして、何故に適用範囲を限定したかについては、目的があくまで農地中間管理機構の機能強化にあると解される。しかし、農地をもっていない人は通常の固定資産税を支払い、農地を所有しているが農業をしないで値上がりを待っている人に対しては優遇しているという、課税公平の観点からも考察する必要がある。

問題は、課税強化の意味である。上記税制改正大綱における課税額の試算方法によると、実質的な税負担は現状の1.8倍になる。つまり、現状の固定資産税額は、農地の売買価格に農地売買の特殊性を考慮して設定された補正率0.55（「農地の限界収益修正率」と呼ぶ。）を掛け合わせた農地評価額（課税標準）に対して、1.4%の固定資産税率をかけて計算される。今回の改正では、「農地の限界収益修正率」の適用を除外し、「課税標準額=農地の売買価格」で、課税額を計算することになる。その結果、農地の固定資産税負担額は現状の1.8（ $\div 1/0.55$ ）倍になる計算である。何故に「農地の限界収益修正率」を適用除外したかにつ

いては、農地の課税標準額が低いことをもって「優遇税制の一つ」とみなされていたことに基づいている。

この考え方に対し、農地の限界収益修正率の意義を踏まえた反論がある。すなわち、「固定資産税は財産や資産の所有によって見込まれる担税力に応じて設定されるべきであり、農地の場合は純収益が一つの基準とされている。農地の売買価格が純収益に見合っていた1950年代までは、農地の売買価格を課税標準とする方法で実質的に純収益に見合った課税額となっていた。しかし、純収益のトレンドとかい離して売買価格が高騰したため、純収益とかい離して課税されるケースが増え、その対策として修正率による調整が導入されたのである。そのため、修正率の水準自体は農業への優遇を目的に設定された値ではない。しかし、この点は説明されず、課税強化の方針が出されている<sup>65</sup>。」と述べている。

さらに、同レポートは「今回の改正によって固定資産税の負担額は1.8倍となるが、一般農地（田）で予想される負担増加額は10aあたり千円程度である。そのため、『耕作放棄が無償ではないというメッセージになるが、即効性はない』という評価<sup>66</sup>をはじめ、機構の活用拡大には結びつかないとする意見も多い。」と指摘している。しかし、この農地のような指摘は地方のことなら理解できるが、都市近郊に対しては当てはまらない。つまり、担税力を純収益にあるとみるのは、農業の継続意思のある人に対するもので、地方の農村地帯での農家が該当する。都市近郊においてみられるような、農業をしないで値上がりを待つという、農地の化装に対しては、住宅地としての価値で判断すべきと思われる。

このように、固定資産税の基本的性格をめぐっては、現在でも議論が展開されている。いわゆる、収益説か財産説かの議論である。「現行法上の固定資産税は、収益税ではなく、固定資産の所有の事実に着目して課される財産税であると解すべきである<sup>67</sup>。」と主張されている。そして、その主張のなかで、「収益説は、従来の地租を受け継ぎ土地の賃貸価格を課税標準として課税するもので、学説上も実務上も依然として強く存在する。農地は、原理上、交換価値ではなく、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説も多い<sup>68</sup>。」といわれている。

しかし、農地を収益還元価値で評価すべきであるという主張は、住宅地域や宅地転用した場合の土地価格を除外した場合のことであると考えられる。もし、都市近郊で収益還元価値での評価の考えを許せば、通常の宅地と比べての話ではないので、農地の固定資産税の取扱い自体が不公平となる。

そもそも、固定資産税はシャウプ勧告に基づき1950年（昭和25年）の税制改正で、地

方税法が制定された際に創設されたものであり、その性格は、資産の価値に着目し、その所有に担税力を見出し課税する「財産税」としての側面と、地方公共団体から受ける行政サービスに対応して課税する「応益税」としての側面を有するものといわれている<sup>69</sup>。

したがって、遊休農地に対する固定資産税の課税強化に向けた税制改正大綱は、耕作の目的に供せず、かつ、効用を生み出すことが困難な遊休農地に対する課税を強化する意味で、租税論理というよりは、農地を農地として効果的・効率的に利用する意思がない所有者には、課税によるインセンティブを講じたものと解する。本来、固定資産税は財産税として、交換価値に着目して課税することは、都市近郊課税と同様の課税を思考するものである。したがって、遊休農地の解消に向けたインセンティブと解される課税は、都市近郊ではなく農地振興地域内に限定されることからして、効果がないと考える。

なお、農地の限界収益修正率とは「総務大臣が定める農地の平均 10a 当たり純収益額の限界収益額に対する割合のこと」と、定義されている。この率は、具体的には税務局長通達（昭和 44 年 12 月 27 日自治固第 117 号）をもって「55%」と定められ、以降変更されたことはない。

## 第2節 生産緑地の2020年問題

そもそも、生産緑地とは、良好な生活環境の確保に相当の効果があり、公共施設等の敷地に供する用地として適していて、500㎡以上の面積を有し、農林業の継続が可能な条件を満たしている市街化区域内の農地について、市町村が都市計画で生産緑地地区と定めた土地をいう（生産緑地法 2 条 3 項）と定義されている。国土交通省「都市計画現況調査」によると 2014 年（平成 26 年）3 月 31 日の時点で、全国 222 の自治体の 1 万 3,653 ㌥が生産緑地として指定されている<sup>70</sup>。そして生産緑地のほとんどは三大都市圏に集中している。そして、この生産緑地の問題は、土地を生産緑地として指定を受けることにより税制面での優遇が受けられる点にある。具体的には、その一つが固定資産税の優遇であり、加えて、生産緑地として告示された日から 30 年が経過した場合に市町村長に対して当該生産緑地の買取りを申し出ることができる定められている（生産緑地法 10 条）。さらに、終身営農を条件に相続税の納税猶予の適用が受けられる点にある。

生産緑地の指定を受けた農家の 2020 年問題が最近報じられている<sup>71</sup>。これは、生産緑地の指定から 30 年を待って「買取り申し出」ができる年度になることをいい、固定資産税が農地課税から宅地並み課税に移行すると、およそ 200 倍の税額に跳ね上がることを意味す

る。問題は、現存する生産緑地の多くが、1991年（平成3年）に改正された生産緑地法の改正初年度に指定を受けているため、都市近郊の生産緑地に係る農地凍結が解かれて、一気に土地が過剰供給されて、地価の大幅な下落が予想されることである。全国に約1万3,653㌥（2014年3月31日時点）ある生産緑地のうち、2022年が期限となるのは約8割とみられる<sup>72</sup>。当時は大地主で旧家でもある都市農家は、広大な農地が生産緑地の指定を受ければ、30年間は「売れない、貸せない、建てられない」という法規制を課されても、固定資産税・都市計画税の大幅な軽減や相続税・贈与税の納税猶予などの優遇措置が受けられ、30年後には買取り申請により売却や宅地化への可能性も残せるので、3大都市圏の多くの農家が駆け込むように生産緑地の指定を受けた経緯がある<sup>73</sup>。生産緑地の指定を受けたことによる固定資産税の減額を数値で換算すると、30年間の概算で7,600億円（筆者の推算<sup>74</sup>）と膨大な金額となる。そのことは租税論からみると農業に名を借りた固定資産税を回避する租税回避策と云っても過言ではないといえる。だから、30年の営農義務を課す条件は、むしろ社会問題になろうとしている。これらのことは要約すると、固定資産税のあり方が問われることになろう。

## 第4章 特定貸付制度と農地等納税猶予制度の適用

### 第1節 農地等の納税猶予の適用拡大

#### 1 平成21年度税制改正

2009年度（平成21年度）税制改正において、農地等の相続税納税猶予制度の適用範囲が拡大された。すなわち、「相続税の納税猶予を適用している場合の特定貸付けの特例の創設」である。この制度の概要は、相続税の納税猶予制度の適用を受ける農業相続人（以下「猶予適用者」という。）が、納税猶予制度の適用を受ける特例農地等のうち市街化区域外に所在する農地等の全部又は一部について、農業経営基盤強化促進法等の規定に基づく一定の貸付け（以下「特定貸付け」という）を行った場合において、特定貸付けを行った日から2月以内に特定貸付けを行った旨の届出書を納税地の所轄税務署長に提出したときは、その特定貸付けを行った農地等（以下「特定貸付農地等」という）については、その特定貸付けに係る地上権、永小作権、使用貸借による権利又は賃借権（以下「賃借権等」という）の設定はなかったものと、農業経営は廃止していないものとみなして、引続き相続税の納税猶予制度を適用することができる（措法70の6の2）とされた。税法特有のみなし規定を援用した農地政策の一環と考える。

ここでいう、特定貸付けとは、農業経営基盤強化促進法等に基づく、以下の事業による賃借権等の設定による貸付けをいうとされている。①農地中間管理事業の推進に関する法律第2条3項に規定する農地中間管理事業のために行われる貸付け ②農業経営基盤強化促進法第4条第3項に規定する農地利用集積円滑化事業のために行われる貸付け ③農業経営基盤強化促進法第20条に規定する農用地利用集積計画に定めるところにより行われる貸付けをいう（措法70の6の2①）。

問題は、従来の相続人自らが農業の用に供する場合のみを適用としていた納税猶予制度が、特定貸付けを行う場合にも適用できることになったことである。このことを財務省は「平成21年度税制改正において、平成21年農地法改正により従来の『農地はその耕作者みずからが所有することが最も適当である』との考え方を、農地の所有形態は問わず、『農地を効率的に利用する者による農地についての権利の取得を促進』するとの考え方に改めるとともに、農地についての権利を有する者の責務として『農地の農業上の適正かつ効率的な利用の確保』を義務づけることとされたこと等を踏まえ、農業経営基盤強化促進法に規定された農地の流動化を促進する各種の事業を支援するために講じられたものである。」

と説明している。新しい農業政策と税制の適合と考えられる。

なお、農業経営基盤強化促進法の中心をなすものは、利用権設置等の促進事業である。ここでいう利用権設置等促進事業とは、農用地について、利用権を設定・移転、または、所有権の移転（「利用権の設定等」）を促進する事業をいう。また、利用権とは、農用地の利用を目的とする賃借権、もしくは、使用貸借による権利、または、農業の経営委託を受けることにより取得される使用収益権を指す。事業の実施は一定の手続を経た市町村長が行う。このように、権利の設定が納税猶予への適用を可能にしたことは、今後の農地の集約化による農業経営規模の拡大へと道が開けることになったことを意味するものである。

しかし、都市近郊では「税務当局は農家に甘すぎる」という不満の声が出ている<sup>75</sup>。つまり、一旦は猶予要件を満たし、その後、値が上がるのを待って売却するという行為を防ぐことができるかどうかである。このような租税回避行為の懸念に対しては、特定貸付けの対象領域は、あくまで一般農地（市街化区域外の農地）に限定されていて、都市営農農地等は特定貸付けができない取扱いとなっている。さらに、同年度の税制改正では、納税猶予の20年免除要件が廃止され、死亡を要件とする制度に改正された（粗法70の6）。この改正は、従来から「農業相続人の農業の継続を前提としたこの特例の趣旨を考慮すれば、20年営農すれば多額の相続税の納税が免除される制度は、本制度のあり方から問題があり、農業以外の事業者との間で大きな不公平となっている」と指摘されてきたことを踏まえ、廃止することとしたと、財務省は説明している。このように不公平税制の要因を排除し、農地の保全を図る改正の目的からして、都市近郊に多い租税回避行為等の懸念は回避できるのではないかと思われる。

## 2 平成24年度税制改正

措置法70の4の2によれば、「農地等を贈与した場合の贈与税の納税猶予について、10年以上（貸付時において65歳未満である場合には、20年以上）納税猶予の適用を受けている受贈者が、農業経営基盤強化促進法の規定に基づき農地等を貸付けた場合には、その貸付による賃借権の設定はなかったものとし、そして、農業経営は廃止してないものとして、相続税の納税猶予の特例を継続することと規定された」。この農地等を貸付けた場合の特例は、相続税の納税猶予制度に設定されたものを、贈与税の納税猶予制度にも適用されたものである。

その創設の趣旨について、財務省は「贈与税の納税猶予の適用を受けている者において

は、自ら農業を営むことが、納税猶予の適用を受ける前提となっているため、障害等により農業を継続することが困難な状況となった者を対象とした営農困難時貸付けの特例はあるものの、老齢等のために体力・意欲が低下しているにもかかわらず、猶予期限が確定しないように営農を続けている状況に対して農地の有効活用の観点から好ましいものとは言えないことから、農業改革の実現に向けた農地の集積が円滑に進められるように、既に相続税の納税猶予制度において講じられている担い手に農地を貸し付けた場合にも納税猶予が継続できる特例(特定貸付の特例)と同様の措置を講じるとされた<sup>76</sup>。」と説明している。もともと贈与税の納税猶予の場合、受贈者は一定期間自ら耕作を継続した実績のある者を対象とすることを要件として、あくまでも耕作することを前提にしている。しかし、老齢等のために体力・意欲が減少するという心身上の理由がある場合には、特定貸付けを認めている。相続税の特例創設の趣旨と異なっている点に留意する必要がある。

## 第2節 農地中間管理機構と農地等納税猶予制度

### 1 農地中間管理機構の概要

2009年度(平成21年度)税制改正により「相続税の納税猶予を適用している場合の特定貸付けの特例」における特定貸付とは、農地中間管理機構が行う農地中間管理事業のために行われる貸付であるといわれている。ここでは、農地中間管理機構とは何か、その役割と納税猶予制度における特定貸付が課税公平の視点から適合するものか否かを考察する。

#### 1-1 農地中間管理機構の意義

農地中間管理機構とは、農地中間管理事業の推進に関する法律第4条により指定を受けた一般社団法人(地方公共団体が、総社員の議決権の過半数を有するものに限る。)または、一般財団法人(地方公共団体が、基本財産の額の過半を拠出しているものに限る。)をいう。通称「農地バンク」ともいう。農地バンクが一般に浸透しているため、以降はこの通称を使用する。

農地バンクとは、貸したい農地を集め、借りたい農業経営者に提供していく仕組みで、都道府県別に設置された農地中間管理機構が担うことをいう。これは、分散化された農地を集積し、農業経営を拡大したい担い手に利用させて、農業の効率化を図るものである。これは、農家が高齢化し、離農や相続等で農家が減っている状況と耕作放棄地が増加傾向にある現況から、農業改革の一環として創設されたものである。

農地バンクは、政策の展開方向として、次の二つを重点的にあげている。一つは農地を農家（出し手）から借り受け、法人経営・大規模家族経営等に貸付けることを中心とする農地バンクの活用である。内容として次の 4 項目を推進するとしている。①地域内の分散し錯綜した農地利用を整理し、担い手ごとに集約化する必要がある場合や、耕作放棄地等になっている場合は、農地バンクが借り受ける。そして②農地バンクは、必要な場合には、基盤整備等の条件整備を行い、担い手がまとまりのある形で農地を利用できるよう配慮して貸付ける。さらに③農地バンクは、当該農地について農地としての管理をする。加えて④農地バンクは、その業務の一部を市町村等に委託し、農地バンクを中心とする関係者の総力で、農地集積・耕作放棄地解消を推進する。次に二つ目として、耕作放棄地対策の強化である。その方針として次の 3 項目を挙げている。①既に耕作放棄地となっている農地のほか、耕作していた所有者の死亡等により耕作放棄地となるおそれのある農地（耕作放棄地予備軍）も対策の対象とする。そして②農業委員会は、所有者に対し、農地バンクに貸す意思があるかどうか確認することから始めることとする等、手続の大幅な改善・簡素化により、耕作放棄状態の発生防止と速やかな解消を図る。さらに③農地の相続人の所在がわからないこと等により所有者不明となっている耕作放棄地については、公告を行い都道府県知事の裁定により農地バンクに利用権を設定する。なお、ここでいう利用権とは、農業上の利用を目的とする農地の賃貸借権・使用貸借権等をいう（農業経営基盤強化促進法第 4 条第 4 項）。そして利用権の設定とは、町が農業委員会の決定を経て農用地利用集積計画を作成し、公告することにより利用権の効果が生じる（農地法第 43 条第 1 項）ことをいうとして、農地バンクの存在意義を明らかにしている。特に利用権等は農地バンクを通じた特定貸付として農地等の納税猶予の適用範囲の拡大へと展開されている。

#### 1-2 農地中間管理事業の権利関係の特徴

農地バンクは「信頼できる農地の中間的受け皿」であることが特徴としてあげられる。このことは、法律に基づく公的機関であるため、農家は安心して貸すことができ、賃料も確実に支払われ、耕作放棄になる心配はない。一方、農地を借りたい人は、まとまった使いやすい農地を出し手農家と個別に交渉する必要はなく、農地バンクと相談することで農地を借りることができる点に、大きな意義があると考えられる。

次に賃借権等の借上げ期間とその期間が終了した場合の取扱いである。出し手農家が大きな関心をもつところである。借上げ期間は、各農地中間管理機構の事業実施規定で定められている。最低 10 年以上が多数であると考えられる。その根拠は機構集積協力金の交付要件

と重なりあっている点である。例えば、農地の出し手に対する支援として、農地の集積・集約化に協力する場合の交付要件は10年以上の貸付が条件となっている。このこととの連動で定めている場合が多いと考えられている。

さらに、この賃借権等は形式的には農地バンクに貸すが、実際には受け手が使うので途中での返却は原則として応じられない。逆に、借上げ期間が満了すれば期間満了で返ってくることになる。ただし、出し手が返してもらっては困る場合は、受け手が農地バンクと再契約を望めば、必然的に出し手と農地バンクも再契約となる。

したがって、ここでの権利関係は、更新または解約時で借り手に有利な個人間の契約と、大きく異なる点に特徴を有する。

## 2 農地中間管理事業のために行われる特定貸付け

相続税の納税猶予の適用を受ける特定貸付けの一つとして農地中間管理事業のために行われる貸付けがある。その貸付けの取扱いは、次のような意義と特徴を有する。つまり、農地中間管理事業の推進に関する法律第2条3項に規定する「農地中間管理事業」とは、農用地の利用の効率化及び高度化を促進するため、都道府県の区域（農業振興地域の区域内に限る）を事業実施地域として、次に掲げる業務を行う事業であって、農地バンクが行うものをいう。

- ① 農用地等について農地中間管理権を取得すること
- ② 農地中間管理権を有する農用地等の貸付けを行うこと
- ③ その他

ここでいう、農地中間管理権とは、農用地等について、一定の貸付けを目的として、農地バンクが取得するために、次に掲げる権利をいう。

- ① 賃借権又は使用貸借による権利
- ② 所有権（農用地等を貸し付けの方法により運用することを目的とする信託（農地貸付信託）の引受けにより取得するものに限る）
- ③ 農地法に規定する利用権

相続税との関連で重要なことは、農地中間管理機構が取得する農地中間管理権のうち、農地の相続税の納税猶予に適用される権利は、①の賃借権又は使用貸借による権利に限られる点である。その理由は②の貸付信託については、農地中間管理機構に所有権が移転するため相続税が発生しないからである。さらに③の農地法に規定する利用権は、そもそも

農地の所有者不明等による耕作放棄地を解消するために創設されたもので、相続税の対象とはなりにくいものである。このことは、農地中間管理権を農地の相続税の納税猶予を適用する場合に、特に留意すべき点である

一定の貸付とは、農地中間管理事業の推進に関する法律第 2 章第 3 節（農地中間管理事業の実施）で定めるところによる。主な内容は、農地中間管理権を有する農用地等について、賃借権又は使用貸借による権利の設定等を行おうとするときは、農林水産省令で定めるところにより、農用地利用配分計画を定め、都道府県知事の許可を必要とすることである（同法 18 条①）。又、「農地中間管理権（賃借権又は使用貸借による権利に係るものに限る。）を有する農用地等の貸付けを行う場合には、民法 594 条第 2 項（借主による使用及び収益）又は第 612 条第 1 項（賃借権の譲渡及び転貸の制限）の規定にかかわらず、貸主又は賃貸人の承諾を得ることを要しない（同法 18 条⑦）」、いわゆるバイパス法としている点が、農地中間管理権の一つの特徴といえる。

### 3 農地中間管理事業が対象とする農地領域

耕作放棄地は、農地中間管理事業の対象領域とも関連する。農地中間管理事業は、農業の構造改革の一環として、農地の集積による遊休農地の解消を促進することを本来の目的としている。そのため、耕作されていない遊休農地についても基盤整備等を行い、農地バンクを介して農業の担い手に貸し付けることで遊休農地対策とする。

しかし、全ての遊休農地を対象としているものではなく、荒廃による農地の復元性の程度によって、対象領域が仕分けされている。農地中間管理事業が対象とする農地は、農地の納税猶予が適用されることから、貸付け農家にとっては、その意義は大きい。

農地中間管理事業が対象とする遊休農地の取扱いについて、農林水産省のホームページ<sup>77</sup>では、「農業委員会と市町村が合同で行う調査により、遊休農地を確認し、『再生可能』と『再生困難』に仕分けする。『再生可能』な遊休農地は、農地中間管理機構への貸付を誘導する。農地として『再生困難』な土地は、農業委員会が速やかに『非農地判断』とする」と説明されている。ここでは、「再生可能」な農地として、農地法 32 条 1 項に規定する「現に耕作されておらず、かつ、引き続き耕作されないと見込まれる農地」（1 号遊休農地）及び「利用の程度が周辺の地域の農地に比べ著しく劣っている農地」（2 号遊休農地）も対象とされている。つまり、耕作するという点について、農地の所有者の意思が反映される遊休農地であり、かつ、耕作できる状態の遊休農地であれば、農地中間管理機構への貸付

け誘へ誘導するとしていることである。

しかし、問題は、貸付農地に対する納税猶予の適用が、課税公平主義の視点から、1974年（昭和49年）に創設された納税猶予制度の趣旨に沿ったものか否かである。農地等の相続税の納税猶予制度の創設趣旨は、農業相続人が耕作することを前提とした農業経営の円滑な継続を支援するものであり、その結果として、民法の均分相続による農地の細分化を防止するものであった。それは、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<sup>78</sup>、といわれている。制度創設当時は、高度経済成長期で土地価格が高騰し、農地も投機的価格を形成して農地の相続税評価額が上昇し、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た。このような背景のもとで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のである。しかし、農業の後継者不在・高齢化が問題となっている現代では、相続をきっかけにした農地所有の分散が避けられなくなり、不在所有者や耕作放棄地の発生へとつながり、農地としての有効活用が妨げられることになってきている。このような状況のなかで、2009年（平成21年）の税制改正によって、「相続税の納税猶予を適用している場合の特例貸付の特例（措法70の6の2・70の6の3）」が創設された。財務省によれば、その趣旨は「食料の多くを海外に依存している我が国においては、食料の安定供給の確保のために国内の食料供給力を強化し食料自給率の向上を目指していくことが喫緊の課題となっている。そのためには、農業生産・経営が展開される基礎的な資源としての農地について、優良な状態で永続的に確保し、その有効利用が図られるようにし、意欲のある者に農地を集積されるようにすることが重要である」とし、その内容は農地の保全と利用を意識したものとなっている。さらに、「農地法の目的について、『農地はその耕作者みずからが所有することが最も適当である』との考え方を、農地の所有形態は問わず、『農地を効率的に利用する者による農地についての権利の取得を促進』するとの考え方に改めるとともに、農地についての権利を有する者の責務として『農地の農業上の適正かつ効率的な利用の確保』を義務づけることとされ、従来の自作農主義を改め、『所有』に拘ることなく農地の適切な『利用』が図られることを基本とする制度へと再構築するものとされた。」と説明し、「このような農地法等の改正の趣旨や背景に鑑み、農業経営基盤強化促進法に規定する一定の貸付けに供されている農地についても相続税の納税猶予制度を適用する制度が創設された。」と説明している。

農業の後継者不在・高齢化が問題となっている現状において、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

全は難しい状態にある。そこで、今後の農業の継続のためには、農地等の相続税の納税猶予制度は、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<sup>79</sup>とする説に、筆者は賛同する。農地法の改定を踏まえての農地保全及び利用の必要性を鑑みると、特定貸付けとしての納税猶予の適用には意味があると考ええる。

ただ、懸念されるのは、農業をしないで貸付けだけで相続税を免除されることが農業に関係ない人たちに不公平感を与えないかという点である。租税法の原則からすれば、その答えは不公平であり否定的にならざるを得ないと思われる。

## おわりにかえて

はじめで問題を提起し、第1章で農地の相続税納税猶予制度の趣旨を整理考察し、第2章では耕作放棄地等と納税猶予制度の適用問題を論じた。殊に、適正に運用されていないという会計検査院の指摘を受けて、課税上の問題点を述べ耕作放棄地又は遊休農地（非農地）に対する納税猶予の打ち切り措置がなされていない問題を指摘した。第3章では非農地に関する固定資産税の問題を取り扱い、非農地でありながら農地をもっているだけで固定資産税が優遇されている実態を指摘し、都市近郊地域と農地振興地域に区分けし、課税の取り扱うべき方向を探求し、さらに生産緑地の2020年問題と併せて、固定資産税のあり方を考察した。第4章では特定貸付制度と農地等納税猶予制度の適用問題をあげて、農地バンク等に農地の貸付（特定貸付け）を行ったときには農地等納税猶予制度の適用がみとめられるようになった趣旨に言及した。以上をもとにして、次の3点を提言したい。

（1）非農地に対する贈与税又は相続税の納税猶予の問題については、ある程度の猶予期間（例えば3年<sup>80</sup>）を設け、国税が確認できた段階で納税猶予の打ち切り措置を講ずることを提言する。納税猶予の期限の確定（納税猶予の打ち切り）手続きは、本来、農業委員会の通知をもって確定するものである。しかし、地域の農業委員が非農地所有者に配慮するという構造があるのなら、制度の骨幹がないとみて、相続税の納税猶予制度を改定すべきと考える。ただし、農家の高齢化・傷病等の宥恕すべき、やむを得ない事情がある場合に限り、納税者の事情を斟酌して時間の猶予を考慮することが望まれる。

（2）非農地に対する固定資産税の軽減の問題については、固定資産税の通説からみて、都市近郊課税への転換が妥当と考える。何故なら、現行法上の固定資産税の通説は収益説ではなく、固定資産の所有の事実に着目して課される財産説であるとされているからである。通説である財産説的課税を徹底させる必要がある。都市近郊課税への転換とは、市街化区域内に所在する土地と建物を課税対象とするもので、全国すべての土地と建物を課税対象とするものではない。つまり、現行の都市計画税と同様の課税を思考するものである。そうすることによって、都市近郊において、農地を持っていない人は、通常に固定資産税を支払っているが、農地を所有しているが農業をしていないで、値上がりを待っている人に対して、固定資産税が優遇されているという問題点はなくなる。また、基本的には収益説を根拠とする農村地帯の農地は、固定資産税の賦課がなくなることから財源的に不安な面があるが、2015年度（平成27年度）総務省統計による固定資産税収入において、土地

全体に対する農地の割合が3%<sup>81</sup>にすぎず、財源的な影響は少ないと思われる。

### (3) 農業法人への非農地の貸付け等

農地等の納税猶予制度は、特例農地として農地中間管理事業（農地バンク）への貸付けを容認している。単なる非農地としての貸付けは納税猶予制度の創設趣旨にそぐわないという問題に関しては、農業法人の構成員となって農業経営に参画することを条件とすることを提言する。つまり、農家が農業法人の経営に参画することを前提として、農地バンクに農地を貸付け、農業法人が集積された農地を農地バンクから借受け、農業経営を承継する。この枠組みは円滑な農業経営の承継の支援にあるとする創設趣旨に包含されると考える。ただ、納税猶予制度は、あくまで耕作することを前提とした制度である。したがって、貸付けることに納税猶予を適用する平成21年の税制改正は、本来のあるべき姿とかい離してはいないか、の問題がある。つまり、租税制度における公平ないし中立性の原則は、本論文で金子宏教授の説を引用したように、憲法14条1項に由来する「平等取扱原則」を内容とするもので、課税のうえで、同様の状況にあるものは同様に、異なる状況にあるものは状況に応じて異なって取り扱われるべきことを要求するものであると述べられている。このことから、農地等を自ら耕作することと貸付けることは、異なる状況にあるものとして、貸付けを納税猶予の適用対象とすることは、不公平の取り扱いになると考えられる。しかし、農業経営を継続することを前提とした場合は、自ら耕作することと耕作を目的として貸し付けることは、同様の状況にあるものとして、自作地（自ら所有し耕作している耕地）と貸付耕地（借り受けた側の経営耕地）がともに納税猶予の適用を受けることは、不公平な取り扱いとは言い切れないと考えられるものである。これは、農業改革に伴う農地等の確保からくる農業政策と租税法の公平原則の理念をいかに融合するかの問題でもある。この糸口として、納税猶予の適用範囲を市町村が指定した「農用地区域」に所在する農地等に限定して、適用範囲を明確にすることを条件とする現行法（措置法70条の6の2第1項）には、妥当性があるものとして賛同する。つまり、農業地区域に指定された土地は、農業上の用途区分が定められており、原則としてその用途以外の目的に使用することはできない取り扱いになっている<sup>82</sup>。このことは納税猶予制度にいう耕作することを前提とした農地等の要件は具備されていると考える。ただし、国民の目から見た農業の不公平税制を助長させないための許容の限界が必要である。特に、宅地転用が可能な都市近郊農地等、つまり、財産評価基本通達で宅地比準方式を適用する市街地農地及び市街地周辺農地については、税制上の支援は排除すべきものと考えていく必要がある。

以上から提示した課題について提言と農業政策の行き過ぎ防止について補足した。

最後に、農業委員会が地区に配慮するという構造があるのなら相続税が確実に納入されない危惧から国税庁による調査が必要不可欠であることを強調して論を終える。

- 
- 1 会計検査院、トップ>年度選択>平成 23 年度決算検査報告>第 9 農林水産省>平成 22 年度決算検査報告掲記の意見を表示し又は処置を要求した事項の結果>耕作放棄地等に係る贈与税及び相続税の納税猶予制度の適用について、からアクセス可能。
  - 2 小林栢弘 『相続税法の論点』 大蔵財務協会、2015 年、12-13 頁。
  - 3 前掲注 2、小林、14-15 頁。
  - 4 田野光彦 『戦後日本の家族農業経営と承継問題』 農林統計出版、2011 年、57 頁。
  - 5 前掲注 4、田野、58 頁。
  - 6 前掲注 4、田野、59 頁。
  - 7 前掲注 4、田野、66 頁。
  - 8 前掲注 4、田野、64 頁。
  - 9 菊池紀之、「相続税 100 年の軌跡」『論説』税大ジャーナル、2005 年、40 頁。これによると、シャベル勧告とは 1946 年（昭和 21 年）11 月に GHQ から日本政府に発せられた「日本の相続税及び贈与税に関する原則と勧告」をいい、その基本的転換の要点は、①民法の改正に対応して家督相続と遺産相続の課税区分を廃止したこと、②贈与者の一生を通じた贈与財産の累積額に対して課税するという贈与税を創設したこと、③賦課課税方式を廃止して申告納税制度を採用したことである。
  - 10 金子宏 『租税法第 22 版』 弘文堂、2017 年、56 頁。
  - 11 前掲注 2、小林、27 頁。
  - 12 前掲注 10、金子、624-625 頁。
  - 13 前掲注 4、田野、74 頁。
  - 14 前掲注 4、田野、68 頁。
  - 15 その議論の具体例として、2008 年（平成 20 年）1 月に閣議決定された「平成 20 年度税制改正の要綱」において、「事業承継税制の制度化にあわせて、相続税の課税方式を遺産取得課税方式に改めることを検討する」旨が明記された。しかし、「遺産取得課税方式に変更されると、相続税の総額を抑えるには、均等に分割したほうが有利になるため、仮にこれが農地税制にも適用されると、均分相続が続出し、農地の細分化によって、農業経営そのものが困難になりかねない」（全国農業協同組合中央会）との反対があり、遺産取得課税方式への検討は中断された。そこには、農業経営を守るという農業団体の決意があったと考えられる。
  - 16 前掲注 2、小林、31 頁。
  - 17 贈与税の納税猶予の免除については、措置法 70 条の 4④に規定されている。
  - 18 相続税の納税猶予の免除については、措置法 70 条の 6⑥に規定されている。
  - 19 このことは、農地が主な相続財産である相続人の場合を想定すると、納税のために借り入れするか農地の譲渡をするしかなくなる。こうした事態を回避する制度である。
  - 20 中村淳一 『農地の納税猶予の特例のすべて』 大蔵財務協会、2015 年、5 頁。これによると制度内容として次のように述べている。贈与税の納税猶予は、農業基本法の目的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及び農業後継者育成を税制面から支援するために、1964 年度（昭和 39 年度）の税制改正により納期限の延長の特例として創設された。その主な内容は①農地等の価額に対応する部分の贈与税額の納付については、原則として贈与者を被相続人とする相続についての相続税の納付期限まで納期限を延長すること、②納期限の延長を受けていた贈与税額は、相続税の課税において精算するというものであった。そして、1975 年度（昭和 50 年度）の税制改正により、農地等の相続について相続税の納税猶予の特例が創設されたことに伴い、贈与税の納期限の延長も納税猶予に切り替えられた。この改正により、①の納期限の延長の特例が納税猶予の特例に変わり、②の贈与税額の相続税精算が免除に変わるとともに、納期限の延長が納税猶予に改正されたことにより、途中で納付することとなった贈与税額について、

---

新たに利子税の納付制度が新設された。

21 前掲注 20、中村淳一、3 頁。

22 手続を怠った場合の国税不服審判所の裁決としては、「被相続人から、その生前に農地の贈与を受け、贈与税の納税猶予の特例の適用を受けていた相続人が、被相続人の死亡後も引続き農業経営を行い、その農地を農業の用に供している場合においても、相続税の課税価格に当該農地の相続開始時の時価を算入して相続税額の計算をするとともに、相続税の期限内申告書に相続税の納税猶予の特例の適用を受ける旨を記載し、かつ、申告期限内において、担保の提供、農業委員会の証明書等の提出がなければ、相続税の納税猶予の特例の適用を受けることは認められない」との判断がある（平成 2 年 6 月 27 日裁決）。

23 税務大学校 『相続税法（基礎編）』 平成 29 年度版、77 頁。

24 措令第 40 条の 6 において、贈与の日まで 3 年以上引き続いて農業を営んでいた個人で、次に掲げる場合に該当しない人であることとして、イ：贈与をした日の属する年（「対象年」という）の前年以前において、推定相続人に対し相続時精算課税を適用する農地等の贈与をしている場合 ロ：対象年において、今回の贈与以外に農地等の贈与をしている場合。

25 前掲注 20、中村、16 頁。

26 前掲注 23、税務大学校、77 頁。

27 財務省 「平成 24 年度税制改正」『租税特別措置法（相続税・贈与税）の改正』、432 頁。

28 前掲注 23、税務大学校、79 頁。

29 前掲注 20、中村、245 頁。

30 国税庁 HP.>路線価図>平成 29 年分財産評価基準>新潟県財産評価目次>新潟県農業投資価格の金額票よりアクセス可能。

31 土地代データ>新潟県>魚沼市>公示地価平均 2017 年（平成 29 年）よりアクセスした。

32 10 アールは 1 反(300 坪)で 10 反が 1 町として筆者が算定した。 $36,000,000 \text{ 円} \div 660,000 \text{ 坪} = 54.545 \text{ 反}$ となり、5 町を超える場合とした。

33 農林水産省 HP>統計情報>農林水産基本データ>農地に関する統計からアクセス。

34 この図の相続税評価額と固定資産税評価額は、それぞれ、公示価格の 80%、70%で算定した。

35 耕作の放棄については、農地について農地法第 36 条第 1 項による勧告（農地が農地中間管理事業の推進に関する法律第 2 条第 3 項に規定する農地中間管理事業の事業実施地域外に所在する場合には、農業委員会等から所轄税務署長に対し、農地が利用意向調査に係わるものであって、農地法第 36 条第 1 項各号に該当する旨の通知をするときにおけるその通知があったことをいう。）のことをいう。（措置法 70 の 6①一）

36 前掲注 20、中村、227 頁。

37 前掲注 23、税務大学校、79 頁。

38 前掲注 20、中村、19 頁。

39 農林水産省 『都市農業に関する実態調査』 2011 年、10 頁。

40 前掲注 39、農林水産省、4 頁。

41 L E X、文献番号 25506506、国家賠償請求事件。

42 農林省ホームページ>統計情報>農林業センサス>農林業センサス累計統計>農業編一（昭和 35 年～平成 22 年）からアクセスした。

43 農林水産省 『耕作放棄地の現状について』2011 年 3 月、3 頁の耕作放棄地面積の中に耕作放棄率が記載（棒グラフ）されている。

<http://maff.go.jp/j/nousin/tikei/houkiti/index.html> からアクセス可能。

44 国税庁資産税課による資産税事務処理状況表からのデータである。平成 17 年度から同 24 年度事務年度までは、TACT(株式会社タクトコンサルティング)のデータを引用した。ホ

ーム>TACT ニュース>農地等の相続税の納税猶予及び免除制度の現在からアクセスした。このデータの出典を確認するため、筆者が平成 24 年度から 27 年度までのデータを国税庁長官官房総務課情報公開・個人情報保護室に行政文書の開示の実施方法等申出書を提出し、行政文書開示決定通知書（課資 7-16・7-17）によりデータを取得した。平成 24 年度をサンプルとして TACT データが同一であることを確認した。ちなみに、平成 25 年度と同 26 年度は 1.6%、同 27 年度は 1.4%と推移している。

<sup>45</sup> 遊休農地とは、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農地をいう（農林水産省）。

<sup>46</sup> 会計検査院のホームページ>会計検査院について、からアクセスした。

<sup>47</sup> 会計検査院法第 36 条は「会計検査院は、検査の結果、法令、制度又は行政に関し改善を必要とする事項があると認めるときは、主務官庁その他の責任者に意見を表示し又は改善の処置を要求することができる」と規定している。

<sup>48</sup> 23 都道府県：東京都、北海道、群馬、埼玉、神奈川、石川、岐阜、静岡、滋賀、兵庫、奈良、和歌山、岡山、広島、山口、徳島、香川、愛媛、高知、福岡、長崎、熊本、大分各県。

<sup>49</sup> ここでいう非農地とは、2008 年（平成 20 年）4 月 15 日農林水産省経営局長通知により農業委員会が農地法第 2 条第 1 項に規定する「農地」に該当しない旨、判断したもので、その土地が森林の様相を呈しているなど農地に復元するための物理的な条件整備が著しく困難な状況のものをいう。

<sup>50</sup> このことを金子宏教授は次のように述べている。すなわち「公平ないし中立性の原則は、憲法 14 条 1 項に由来する『平等取扱原則』ないし『不平等取扱禁止原則』を内容とするもので、課税のうえで、同様の状況にあるものは同様に、異なる状況にあるものは状況に応じて異なって取り扱われるべきことを要求する。」前掲注 10、金子、85 頁。

<sup>51</sup> 認定農業者とは、農業経営基盤強化促進法（昭和 55 年法律第 65 号）の規定に基づき、都道府県の作成した基本方針、市町村の農業経営基盤強化のための基本構想に基づく「農業経営改善計画」を市町村に提出し、認定を受けた農業者（法人を含む。）をいう（農林水産省）。

<sup>52</sup> 農林水産省 「農業委員会改革の考え方」『新たな農業委員会制度が始まります』、2016 年、1 頁。

<sup>53</sup> 財務省の平成 17 年度租税特別措置法（相続税・贈与税関係）の改正詳解 332 頁にて、相続税の納税猶予の期限が確定する譲渡等の範囲に耕作の放棄として一定の事実が措置法 70 の 6①、措令 40 の 7⑨で追加されたとある。

財務省：トップページ>税制>毎年度の税制改正>税制改正の概要>～平成 23 年度>17 年度税制改正の解説>租税特別措置法（相続税・贈与税関係）の改正詳解からアクセス可能。

<sup>54</sup> 財務相の平成 21 年度租税特別措置法（相続税・贈与税関係）の改正詳細 399 頁にて、耕作放棄に対する規定の見直しが行われ、農地制度改革によりすべての農地を対象とした耕作放棄対策として農地法に規定することとされたことに伴い、農地法第 32 条による農業委員会の遊休農地である旨の通知があったこととされた（措置法 70 の 6①）。

アクセス方法は前述の注 42 と同様。

<sup>55</sup> 前掲注 10、金子、88—89 頁。

<sup>56</sup> 「贈与税及び相続税の納税猶予に係る農地が非農地となっている場合等の取り扱いについて」（平成 25 年 8 月 1 日付け 25 経営第 1379 号）は <http://www.nougyoukaigi.or.jp/nk/Uploader/src/up0442.zip> からアクセス可能。

<sup>57</sup> 「耕作放棄地全体調査要領」（平成 20 年 4 月 15 日付け 19 農振第 2125 号農村振興局長通知）は [www.maff.go.jp/j/nousin/tikei/houkiti/pdf/youryou22.pdf](http://www.maff.go.jp/j/nousin/tikei/houkiti/pdf/youryou22.pdf) からアクセス可能。

<sup>58</sup> 農地・非農地の判断基準の第 3 の 1 又は 2 に該当するものとは、農地法第 2 条第 1 項の「農地」に該当しないと判断した土地をいい、次のように示されている。

第3の1は、その土地が森林の様相を呈しているなど農地に復元するための物理的な条件整備が著しく困難な場合をいい、第3の2は、1以外の場合であって、その土地の周囲の状況からみて、その土地を農地として復元しても継続して利用することができないと見込まれる場合をいう（平成20年4月15日農林水産省経営局長通知）。

<sup>59</sup> 農林水産省は荒廃農地に関して、それぞれ次のように定義している。「荒廃農地」とは、現に耕作に供されておらず、耕作の放棄により荒廃し、通常の農作業では作物の栽培が客観的に不可能となっている農地をいう。「再生利用が可能な荒廃農地」とは、抜根、整地、区画整理、客土等により再生することによって、通常の農作業による耕作が可能となると見込まれる荒廃農地をいう。「再生利用が困難と見込まれる荒廃農地」とは、森林の様相を呈しているなど農地に復元するための物理的な条件整備が著しく困難なもの、又は周囲の状況から見て、その土地を農地として復元しても継続して利用することができないと見込まれるものに相当する荒廃農地をいう。（平成28年12月26日農林水産省プレスリリース資料1）

<sup>60</sup> 農林水産省経営局通知は2013年（平成25年）8月1日付（25経営第1379号）『贈与税及び相続税の納税猶予に係る農地が非課税となっている場合等の取り扱いについて』である。

<sup>61</sup> 酒井克彦 「税大ジャーナル21」『租税法条文の読み方』、2013年、18頁。

<sup>62</sup> 前掲注61、酒井、19頁。

<sup>63</sup> 前掲注61、酒井、20頁。

<sup>64</sup> 石田一喜 「遊休農地に対する固定資産税の課税強化に向けた動き」『農林中金総合研究所レポート』第53号、2016年、1頁。

<sup>65</sup> 前掲注64、石田、2頁。

<sup>66</sup> 文中の即効性がないとの評価は、日本経済新聞（2015年7月30日朝刊）における大泉一貫氏のコメントである。

<sup>67</sup> 前掲注10、金子、693頁。

<sup>68</sup> 前掲注10、金子、693頁。

<sup>69</sup> 日本公認会計士協会 「固定資産税のあり方について」『租税調査会研究報告』第16号、2006年11月、1頁。

<sup>70</sup> 国土交通省、ホーム>政策・仕事>>都市>都市計画調査>§2都市計画区域、市街化区域、地域地区の決定状況>（22）生産緑地地区からアクセス可能。

<sup>71</sup> 日本経済新聞が2016年（平成28年）11月27日（日曜日）の朝刊第13面に『都市農地覆う2022年問題』の見出しで報道した。さらに、同新聞は2016年（平成29年）9月6日（水曜日）の朝刊第1面に『都市農地維持へ税優遇「生産緑地」22年期限、転用と抑制』の見出しで報道した。

<sup>72</sup> 平野雅之 「生産緑地の指定解除をめぐる『2022年問題』はどうなるのか」、2017年6月10日更新 <http://www.homes.co.jp/cont/press/buy/buy-00595/>からアクセス可能。

<sup>73</sup> NPO法人 都市農家再生研究会 web news 「生産緑地30年問題」2015年6月17日、<http://www.toshinouka.com/webnews-toshinouka2015.6.17.html>からアクセス可能。

<sup>74</sup> 筆者の生産緑地による固定資産税回避額の推算根拠：全国の生産緑地1万3,653㌥に特定市街化区域農地と生産緑地の固定資産税の差と30年間を乗じて算出した。13,653㌥×(1,865千円-10千円)×30年=7,598億円。

（農地区別の固定資産税の目安：全国平均）

区 分	10aあたり	1㌥あたり換算
一般農地・生産緑地	1,000円	10,000円
特定市街化区域農地	186,494円	1,864,940円

（データ出所：土地カツ net「一般農地・生産緑地・市街化区域農地別の固定資産税の目安」）

<http://www.tochikatsuyou.net/farmland/kotei-zei/> 2017年6月28日。

75 バードレポート第306号、2000年6月5日、file:///E:/「農地の納税猶予」の税務調査『本当に農業していますか』。

76 財務省 「平成24年度税制改正」『租税特別措置法（相続税・贈与税）の改正』、431頁。

77 農林水産省経営局農政政策課「遊休農地の解消について」ホームページ

<http://www.maff.go.jp/j/keiei/koukai/yukyu.html>、平成28年11月10日更新。

78 渡辺基成 『農業と租税』 三協法規出版、2009年、198-199頁。

79 前掲注78、渡辺、199頁。

80 納税猶予の期限の確定における猶予期間の「例えば3年」については、農地等納税猶予制度で存在する期間規定を参考とした。例えば①贈与税の納税猶予の適用要件である贈与者及び受贈者の3年以上の農業経験（措置法70条の4第1項、措置令40条の6第1項及び第6項二）②相続税の納税猶予及び営農困難時貸付けの継続届出書の3年を経過するごとの日までの提出（措置法70条の6第32項、農地等の納税猶予の特例の適用に関する届出書等＜資料3記載方法＞）。

81 筆者作成：平成27年度固定資産価格等概要調書、第2表総括表の地目別課税標準額（総務省データ）に一律1.4%を乗じて作成した。したがって、土地全体に対する固定資産税収入として総務省から公表されている数値とは若干の誤差を有する。

#### 固定資産税収入の地目別内訳

（単位：百万円）

区分 地目	課税標準額	固定資産税額 課税標準×1.4%	比率
田	3,908,522	54,719	1.6%
畑	3,390,792	47,471	1.4%
宅地	210,605,992	2,948,484	86.0%
山林	1,341,883	18,786	0.5%
雑種地	25,568,530	357,959	10.4%
その他	154,553	2,164	0.1%
合計	244,970,272	3,429,584	100.0%

82 市原市経済部農業振興課 農業ビジネス「農業振興地域」「農用地区域」とはなにか  
[http://www.city.ichihara.chiba.jp/faq/faq\\_nogyo/](http://www.city.ichihara.chiba.jp/faq/faq_nogyo/) からアクセス可能。

---

## 参考文献

### ( 書籍 )

- ・小山真輝 『法人税法基本通達逐条解説』 税務研究会出版局、2006年。
- ・島田哲宏 『農業生産法人の設立と会計・税務』 大蔵財務協会、2011年。
- ・肥後治樹 『財産評価基本通達逐条解説』 大蔵財務協会、2010年。
- ・松本好正 『市街地近郊土地の評価』 大蔵財務協会、2015年。

### ( 論文 )

- ・岩崎正明 「租税法規の遡及立法の可否」『税大ジャーナル』第12号、2009年。
- ・碓井光明 「固定資産の価格決定の誤りに基づく相続税過大納付と市町村の損害賠償責任」『税』、2006年。
- ・大島大 「農地転用制限の実態と土地所有権」『国土館法研論集』第3号、2002年。
- ・川手督也 「農業経営における家族関係の変容と企業形態」『農業経営研究』、2015年。
- ・佐藤謙一 「租税法規における遡及立法の問題」『税大ジャーナル』第9号、2008年。
- ・佐藤英明 「新しい組織体と税制」『フィナンシャル・レビュー』 財務省財務総合政策研究所、2002年。
- ・清水徹郎 「日本の農地制度と農地政策」『農林金融』 農林中金総合研究所、2007年。
- ・立岡健二郎 「租税特別措置の実態と分析」『Research Report』 日本総研、2013年。
- ・谷本一志 「耕作放棄地の発生メカニズムと解消方策に関する経済学的考察」『オイコノミカ』第52巻第1号、2015年。

### ( 論文集 )

- ・原田純孝編著 「まえがき」『地域農業の再生と農地制度』 農山漁村文化協会、2011年。

### ( 資料 )

- ・碓井光明 「税制改正の理念と農業税制の新方向」『農業と経済』 富民協会、1986年。
- ・小倉武一 「税制調査会と私（記念講演）」『租税法と関連学問領域』 有斐閣、1992年。
- ・清田幸弘 『都市農家の現状と相続問題（税経通信）』 大蔵財務協会、2016年。
- ・群馬県集落営農支援プロジェクトチーム 『集落営農組織設立の手引き』、2014年。
- ・国土交通省 『都市計画運用指針』第8判、2015年。
- ・(財)自治体国際化協会パリ事務所 「フランスの地域農業振興政策」『CLAIR REPORT』NO375、2012年。
- ・滋賀県農業再生協議会 『集落営農組織の法人化マニュアル』、2012年。
- ・総務省行政評価局 『オランダにおける租税特別措置等に係る政策評価における政策効果の把握・分析手法等に関する調査研究（報告書）』、2013年。
- ・農林水産省 「農業委員会改革の考え方」『新たな農業委員会制度が始まります』、2016年。
- ・農林水産省 「農業経営の動向」『平成23年度 食料・農業・農村の動向』、2012年。
- ・農林水産省経営局 『農業協同組合、農業協同組合連合会、農業協同組合中央会、農事組合法人向けの総合的な監査指針』、2011年（2015年最終改定）。
- ・農林水産省 『農地利用最適化推進委員の皆様にお願ひしたいこと』、2017年。
- ・判例時報1763号『民法上の組合の組合員が組合の事業に係る作業に従事して支払を受けた収入に係る所得が給与所得に該当するとされた事例』（最高裁平13・7・13判決）。

聖学院大学大学院  
政治政策学研究科  
政治政策学専攻（修士課程）

学籍番号 1 1 6 MP002 池田隆久