

相続税における土地の時価評価

—その沿革と性格—

井 上 一 郎

(前租税資料室研究調査員)

藤 井 保 憲

(衆議院大蔵委員会専門員)
(元税務大学校長)

目 次

はしがき	357
I 相続税導入時の土地評価に関する議論	358
1 土地評価についての相続税法案（政府原案）の考え方	359
① 相続財産評価の原則	359
② 相続財産評価の手続き	359
③ 手続き面での歯止め措置	360
④ 土地の価額算定方法の法定	360
2 委員会での議論	361
① 政府原案に示された「賃貸価格ノ二十倍」は高すぎるという議論	361
② 土地の価格については賃貸価格を基準とすることには無理があり、 原則に戻って売買価格によるのがよい、とする意見	361
③ 原案通り賃貸価格を基準とすべきである、との意見	362
④ 最終案	362
II 相続税導入以前の土地評価に関する議論の整理	363
1 地租改正まで	364
2 地租改正	366
3 法定地価修正の困難性と賃貸価格への傾斜	368
4 登録税導入時の議論	370
5 営業税導入時の議論	371
6 公共目的使用のための土地評価	372
III 税務官署における土地の評価技術の発達	374
1 相続税法施行直後の対応—事務処理・報告体制の整備、解釈の統一	375
2 税務署における土地・建物の時価標準率の作成	377
3 監督局による標準率の統一査定	378
4 関東大震災後の市街地評価技術の向上	380
5 地価低落時の標準率	382

6 賃貸価格調査と標準率	383
7 集大成としての富裕税評価通達	384
8 富裕税評価通達から現在の土地評価へ	388
むすび	391

はしがき

現在、わが国では、長期にわたり地価の低落・停滞が続くという、これまでに例のない事態が生じているが、こうした中で、土地の時価とは何だろうという問題が改めて提起されているように思われる。ところで、土地の評価のあり方という点では、相続税における相続財産としての土地の評価実務が、長年にわたり各方面の先導役を果たしてきており、現在においても公的土地評価制度の中核の1つを形成しているところである⁽¹⁾。

本稿は、今後予想される土地評価の本質に関する議論に資する趣旨からも、相続税の土地評価に関して、これまでの実務の沿革をたどり、それぞれの時点での議論を振り返ることを通じて、相続税における土地の時価評価の性格や意味の明確化を試みるとともに、関連する租税資料の整理を図ったものである。

なお、相続税における土地評価の問題に関しては既に多くの論文があり、特に沿革については、税務大学校論叢16（昭和59年8月刊）で高津吉忠氏が詳細に論述しているところである。本稿では、こうした論文や各種租税資料を参考としながら、まず、①相続税導入時において「収益還元法に基づく土地評価方法の法定」の考え方が否定され、税務官署が個別に相続財産である土地の評価を行うこととなったことに関する議論の整理を行うとともに、②そうした議論の前提として、わが国で初めて公的な土地評価の必要性が意識された明治初年から相続税導入までの間に、土地評価に関してどのような議論や経験が蓄積されてきたかの沿革をたどり、そうした蓄積の上に、③相続税導入後、土地の時価評価の事務を課された税務官署がどのようにして「標準率」を中心とする時価評価ノウハウを開発してきたか、又、そうして開発された評価方法はどのような性格を有し、かつ発展しているかという点に重点を置いて検討を加えることとしたい。

I 相続税導入時の土地評価に関する議論

わが国に初めて相続税が導入されたのは、明治38年4月である。それに先立って、相続税法案が、明治37年12月、衆議院及び貴族院でそれぞれ相当の時間をかけて審議されている⁽²⁾が、その中心的な議論の一つが土地の評価に関するものであった。

当時の帝国議会の議事録をみると、政府が提出した原案では、「相続財産ノ価額ハ相続開始ノ時ノ価額ニ依ル（法案第4条第1項）」としたうえで、具体的には「土地ニ付テハ賃貸価格ノ二十倍」をもって評定（法定評価）することとしているが、これを以って「売買価格ニ依ル」ことへの接近を若槻政府委員が示唆しており、「収益還元法」の考え方に基づく計算原理が規定の背景にあったことが指摘できる（後掲注7参照）。言い換えれば、土地の売買価格は収益還元法で計算した土地の価格と一致すると考えられていたともいえる。しかし、審議の過程で修正が行われ、その結果、収益還元法の考え方に基づく土地の計算原理は後退して、関係規定が削除され、最終的には、政府（税務官署）が「相続開始ノ時ノ価額」を個々に決定することとされた。議事録からは、こうした修正の背景として、政府提案の「賃貸価格の二十倍」という簡便化された収益還元法では、個々の土地の事情を十分反映した地価を得られないことが、多くの議員に理解されたことが読み取れ、又、当時、既に市街地（特に東京）の土地の売買価格が収益還元法では説明出来ないものになっていたという事情が推察される。

この修正は大きな意味を持つ。修正された相続税法を施行するために、税務官署は相続税事案発生の都度、個々の土地の評価を行うという業務を遂行することになったが、そのことが税務官署における土地の評価技術の発達を促すことにつながってくる。また、後にみるとおり、土地評価の実際の運用面では、売買実例とバランスを軸とする取引事例比較法が重視され、収益還元法は例外的にしか使用されなくなっていく。このように、その後の税務官署における土地評価の方向を決定づけた第21回帝国議会（明治37.11.28～38.2.2(8)）での議論

を、まず整理しておくこととしたい。

1 土地評価についての相続税法案（政府原案）の考え方

① 相続財産評価の原則

土地を含む財産の評価の原則として、法案第4条では「相続開始ノ時ノ価額」によることとされている。又、そこで用いられている「価額」について、政府は、議会での説明の中で「売買直段（売買価格）」であると説明している。一方、修正委員は「時価」の語を用いている。これらの「価額」「売買直段（売買価格）」「時価」は、議論の中ではいずれも同一のものと考えられており、これらが相違するのではないかという議論はみられない。すなわち、相続税の財産評価の原則は、制度導入の時点で、既に、「時価＝売買価格による」と観念されていたといえる⁽³⁾。

② 相続財産評価の手続き

それでは、財産の時価を具体的にどのように把握するか、ということになる。まず手続き面からみると、政府が提出した原案では、①相続人は、相続開始後3か月以内に相続財産等の明細書を政府に提出する（法案第11条）、②（これらの資料を基に）政府は課税価格を決定して、相続人に通知する（同第13条）、③政府の決定した課税価格について異議あるときは、異議申立ができ（同第14条）、異議の審査にあたっては、相続税審査委員会（納税者代表を含む）の諮問を経る（同第15条）と言う手順が定められている⁽⁴⁾。

ここでは、課税価格＝時価の決定を政府（税務官署）が個々に事案発生の都度行うという点が最も重要と思われる。このように税務官署に財産の評価を委ねた背景としては、当時、既に所得税、登録税、営業税等の税が執行されており、それらの経験を通じて、税務官署において賃貸価格などの財産の価格決定に必要な情報等の把握がある程度可能であるという認識が、政府の側にも納税者の側にも、一般的に生じていたことがあげられよう。この点は、相続税法案審議の際の議事録、あるいは少し遡るが、後述

する登録税法案、営業税法案審議の際の議事録からも窺われるところである⁽⁵⁾。

③ 手続き面での歯止め措置

ただ、政府原案では、税務官署の決定が恣意的にならないよう、2つの歯止めが設けられている。

1つは、手続き面で、相続人等が課税価格の決定に関し異議を請求したときの再審査において、相続税審査委員会（納税者の代表を含む）への諮問を義務付けていることである（法案第14・15条）。財産の価格の決定、すなわち評価については見解の相違が生じ易いことを前提に、納税者の不服を救済し、あるいは不満を解消するための制度の整備を図ったものといえよう。なお、時価についての納税者の不服への対応が重要であることは法案審議の過程でも議論されており、そうした議論を反映して、衆議院委員会は、最終的に訴訟を提起できることを確実にするために政府案を修正し、同法案の第16条以下を順次1条ずつ繰下げ、「課税価格ノ決定ニ対シ不服アル者ハ訴訟又ハ行政訴訟ヲ為スコトヲ得」の規定を第16条として加えている⁽⁶⁾。

④ 土地の価額算定方法の法定

今1つの歯止め措置は、土地を含む一定の財産について、価格の算定の方法が具体的に法定されていることである（法案第4条）。法定されているのは、土地、建物、船舶、地上権、永小作権、及び定期金であり、このうち土地については、「賃貸価格ノ二十倍ヲ以テソノ価額トス」と定められている。この点について、政府は、「凡ソ立法上定メラルルモノハ、チャント目安ヲ法律ニ掲ゲテ、夫カラ割出シテ双方争ノナイヤウニスル」あるいは「行政官ノ専断ニ任カセヌデ、立法上其目安ヲ定メテ置クガ適当デアラウ」ということで、この条ができたことと答弁している。また、このように標準を定めたものは（仮に他の方法で時価を把握できたとしても）標準により評価する、旨の答弁を行っている。なお、土地について「賃貸価格ノ二十倍」とした根拠としては、「土地ハ凡ソ資本ノ百分ノ五位ニ廻

り」と収益還元法の考え方に基づく説明をしている⁽⁷⁾。

このように、法律上、単に「価額」というだけでなく、その決定の方法を具体的に書き込むというのは、課税要件を明確にする趣旨からは望ましいことといえよう。仮定のことに属するが、もしこの土地の算定方法が政府原案通り成立しておれば、相続税法を執行する税務官署の関心は土地の売買価格というより賃貸価格の精度の向上に向かったのではないかと思われる、また、収益還元法の考え方を後々まで引きずっていったのではないかと考えられる。しかし、以下にみる通り、委員会での議論の結果、修正が行われ、この土地の算定方法の規定は削除されることとなった⁽⁸⁾。

2 委員会での議論

① 政府原案に示された「賃貸価格ノ二十倍」は高すぎるという議論

賃貸価格は、農地の場合は小作料に当たるといふ答弁があり、多くの議員から、特に小作料との比較で二十倍は高過ぎるといふ意見が出された。また、それを示す計算例も示された。議論の途中で十五倍とする修正案も示されたが、それでも高いとされた。一方、政府は十倍とする修正案には同意しなかった。この議論からは、当時、少なくとも農地について、小作料と土地の売買価格との関係がある程度正確に把握されていたことがうかがえる⁽⁹⁾。

② 土地の価格については賃貸価格を基準とすることには無理があり、原則に返って売買価格によるのがよい、とする意見

土地には、水害地、旱魃地などがあり、こうした個々の土地の条件は売買価格には反映されるが、賃貸価格には反映されない（賃貸価格の場合は、そうした災害がないことを前提に価格が決まり、災害が生じた場合はその損失を免除する方式が一般的である）、従って、賃貸価格を基準とする原案では不公平が生ずる、という意見が、実際例をもとに主張された。この水害地、旱魃地の問題は、後にみるように地租の課税に当たっても問題になった点であり、地方出身議員を中心に強い支持を集め、修正を促す

梘子の役割を果たしたといえる⁽¹⁰⁾。

ところで、賃貸価格を基準にしないということになると、実際の売買価格を採用ということになるが、これを是とする立場からは、土地によって基準がまちまちである賃貸価格より売買価格が妥当という意見、既に施行されている登録税で土地の売買価格が把握されていることをみても売買価格とするのがよいという意見等が出されている⁽¹¹⁾。

③ 原案通り賃貸価格を基準とすべきである、との意見

上記②の意見に対し、主として都市出身議員から、市街地では土地の売買価格が収益との対比で高くなり過ぎており、売買価格を基準にすると負担が過重になる、との反論が出された。都市部（特に東京）の土地の価格が、収益還元法では説明出来ない水準にまで高まってきていた事情を反映した意見といえる⁽¹²⁾。

この他、賃貸価格を基準とすべしとの立場からは、現に登録税の登録に当たって登記官と納税者との間で売買価格についての紛議が絶えず、この点をもみても売買価格には問題があるとの意見、地租については賃貸価格を標準にして地価修正をしていく方向にあるが、それと平仄を合わせるべきとする意見等がだされている。

なお、上記の、市街地では土地の売買価格が収益とかけ離れて高くなっているという意見に対しては、それを好んで買う人がいるというのはそれだけ値打ちがあるからである、という再反論が出されている⁽¹³⁾。

④ 最終案

このように土地「価額」の算定方法の規定を残すか否かを巡っては、当時の農村部、都市部それぞれの地価あるいは賃貸価格の事情を背景とした、相当具体的なかつ詳細な議論が行われているが、最終的には土地について賃貸価格の二十倍とする規定は削除された。修正委員（北村左内君）は「(賃貸価格の)二十倍ヲ減シテ十五倍ト云ウコトニ致シタノデアリマスガ、ソレハ尚實際上不穩当ト認メタノデアル…(とはいえ)十倍ニ減ズルト云フコトニ就イテハ、政府ガ同意ヲセナイ…遺憾ナガラ此時価ニ依ル

ト云フコトニナツタ」と説明している⁽¹⁴⁾。ここで十五倍が不穏当であることは小作料との関係で説明されており、この点からみても、修正委員が農村部の土地事情を前提に判断を下していることは明らかである⁽¹⁵⁾。

なお、政府原案では、建物についても「賃貸価格ノ十倍」との算定規定が盛り込まれていたが、建物については十分な議論のないまま、土地に連れ添う形で、この算定規定が削除されている。この結果、相続財産としての土地、建物については、個々にその評価の事務が税務官署に委ねられることとなった。

II 相続税導入以前の土地評価に関する議論の整理

わが国で公的な土地評価の必要性が強く意識されるようになったのは、明治の初め、国家財政を確立する観点から、全国的な地租統一が大きな政策課題となり、その問題解決のために、地価を記載した地券を発行するという方向が目指されるようになって以後のことである。しかし、地券に記載する適正な地価（売買価格）をどう決定するかという点について試行錯誤が続き、結局、全国的な検地といえる地租改正に向かうこととなる。

地租改正では、基本的には、一定の耕地毎に収穫高を把握しこれを基に収益還元法を適用するという考え方で地価が定められた。又、一度定められた地価は法的な手続きを経なければ変更しないという法定地価の考え方が採られた⁽¹⁶⁾。地租のような全国の土地所有者に一定の税率で課される税にあっては、当然のこととはいえ、税の多寡に直接影響する地価の修正に対して納税者の反応は敏感であり、法定地価は長年にわたって据え置かれる（部分的修正や引下げはあったものの）こととなった。このため、地租の地価は実際の売買価格と大きく乖離するようになる。しかし、その後、地租の増収の必要が生じたことから、その前提として地価適正化の必要性が改めて意識されるようになり、地租の課税標準は次第に賃貸価格を基準としたものに傾斜していくこととなる⁽¹⁷⁾。

一方、土地の所有権が確立され、土地取引が活発化するのに伴い、土地の売

買価格あるいは時価についてのいわゆる相場観が形成されてくるが、こうした基礎の上に登録税が導入される。又、所得税法の執行や営業税の導入等を通じて、税務官署における土地家屋の保有状況や賃貸価格の資料整備が進んでくる。加えて、土地収用法（明治22年法律第19号）の施行にみられるように、公共目的のために土地を収用したり使用したりする場合の補償の対価を定める必要から特に地方庁における土地評価の実例が増えてくることになる。

上記 I の相続税導入時の議論は、こうしたそれまでの経験や議論の積み重ねの上になつて、改めて土地評価について本格的に議論されたものと位置付けることが出来る。そうした趣旨から、その後の税務官署における土地評価の発達に進む前に、相続税導入以前の土地評価に関する論点を整理しておくこととしたい。

1 地租改正まで

全国の地租を統一することは、明治新政府が財政面で最初に直面した大きな問題であった。しかし、その方法については、検地を行い一挙に全国均一の課税を実現しようという意見と徐々に制度を整備しながら（出来れば検地をしないで）漸進的に地租統一を図ろうとする意見に分かれていた⁽¹⁸⁾。

明治3年6月の神田孝平の「田租改革ノ建議」は、こうした事態を打開するための提言であり、田地の売買を許す一方で、「地主の申告地価を記載した地券を発行」し、そこに記載された地価を基準にした地租を金納させようとするものである。この建議は、「収穫高基準の米納地租の税額」を「地価基準の金納地租」に引き継ぐ画期的なものとして注目され、基本的にこの提案に沿って検討が進むこととなった⁽¹⁹⁾。

ただ、この案では、地主が自ら地価を定め、それが不相当の場合には公開入札によりチェックするということになっているが、この考え方はそのままでは採用されていない⁽²⁰⁾。以下にみる通り、地券の前提となる地価の決定方法は、地券発行の最大の難問として、試行錯誤が続けられることとなる。

最初の地券は、明治4年12月太政官布告第682号〔東京府下武家地町地ノ

称ヲ廢シ地券発行地租収納]に基づき、東京府で発行されている(明治5年正月 東京府への達「地券発行地租収納規則」による)。これは、農地とのバランス上、それまで免税とされてきた市街地にも課税しようとするための措置であり、地券地価の1%が地租とされた⁽²¹⁾。この場合の地価であるが、例えば従来の沽券地⁽²²⁾について、地主から現時点での「相応の代価」を書出させた上で「的当の金高」を取極めることとされている。また、不相当な地価を申し立てる場合は、例外的な措置として入札制が採られる旨の規定がある⁽²³⁾。

これに対し、全国的な地券の発行の最初は、明治5年2月制定の「地所売買譲渡ニ付地券渡方規則」(布告第25号)である。これは、土地の永代売買の禁令が解除されたことによって、その売買が自由に行えるようになったこと(後掲注29の⑨参照)を契機に、土地を売買又は譲渡した場合に代金(取引価格)を記入した地券を交付することにしたものである。この場合、売買又は譲渡という事実があるため、取引価格については、評価の問題というより、実際にいくらで取引されたのか、事実の正確な把握ということが問題になる⁽²⁴⁾。

しかし、「売買が行われるのを待って地券を交付するのでは、地価課税はかどらない」ことから、売買が行われない一般の土地(特に耕地)にどう価格を付して地券を交付するかという点が改めて問題となった。

明治5年5月の陸奥宗光の「田租改正建議」は、この問題に対し「土地の実価」という考え方を打ち出している。ただ、この場合の「実価」は、「売買価格とも法定地価ともつかないもの」であったと評価されている⁽²⁵⁾。また、明治5年7月には、見切り発車の形で一般土地に対する地券の発行が行われたが、そこに記載する価格は「方今適當ノ代価」とされており、結果的に「各地の地価にはなほだしい高低を生じ、とうてい地価課税の基準にならない」ので、「各地の地方官から大蔵省に苦情が殺到した」といわれている⁽²⁶⁾。背景には、地租の負担の変動に敏感な地方の農地所有者の存在がある。

大蔵省では、さらに明治5年9月、租税頭令達「真価調方之順序・地価取

調規則」により、入札によって地価を決定する案（同規則第3条、第13条）を用意したが、地方官の反対にあつて、この案は取り下げられた⁽²⁷⁾。こうした試行錯誤の後、最終的にたどり着いたのが、明治6年春の「地租改正方法草案」であった。全国的な検地を行わないで地価を定めるという努力はここに頓挫し、土地をどう評価するかという問題は、地租改正にその場を譲ることになる⁽²⁸⁾。

なお、この期間、土地にかかる規制が相次いで撤廃され、土地取引が自由に行われるようになった。このことは、土地評価の面からいえば、その前提条件が整ったことになる⁽²⁹⁾。

2 地租改正

地租改正条例は、明治6年7月太政官布告第272号として公布されたが、同日に大蔵省から出された地方官心得書の第2条に記載されている通り、「地価ヲ定ムル」ことは、同法実施に当たつての第1の難事と考えられていた⁽³⁰⁾。

地価の用語に関しては、地租改正法（地租改正条例前書・公布文）では「土地ノ代価」、同改正条例本文第2章では「土地ノ原価」の語が用いられているが、地租改正施行規則及び地方官心得書ではいずれも「地価」の語に統一されている。また、その計算方法として、同規則では、「土地一歳収穫ノ作益ヲ見積、各地ノ慣行ニ因リ何分ノ利ヲ以テ地価何程ト見込」を立てた上で「更ニ持主銘々ヨリ為申立、当否検査ノ上適當可相定事」とされている（第1則）⁽³¹⁾。この計算方法は、地方官心得書第12章の検査例に具体的に示されているが⁽³²⁾、そこにみる通り、手取りの収益を一定の利子率で還元して地価を得るという考え方に立っている（収益還元法）。なお、止むを得ない場合の例外的なチェックの方法として、入札法等を用いることが出来る旨の記載がある（同心得書第44章 検査変例）。

一方、同心得書は、第10章で、こうした地価算定の方法は「所謂理屈ツメノ者ニシテ活法ニ非ラス」として、実際の地価はもっと多くの要因、例えば

その土地に対する好き嫌い、便・不便など表面に出難い要因あるいは営業の適否などによって定まるものであり、結局何度も売買が行われて初めて本当の地価が定まるものであると述べている。その上で同第10章は、計算例は収益という表面に現れたものを基にして地価を知るための一つの「要領」であって、仮に「衆人相競ヒ相欲スルノ地」で売買価格が高騰しているような場合は、ここでいう計算例に拘泥しないよう指示している⁽³³⁾。

このように地租改正法等の用語あるいは条文をみても、地租改正の際の土地評価の考え方は、基本的には土地の売買価格を把握すべきではあるが、便宜上、収益還元法によって地価を得る、というものであったといえよう。

しかし、地租改正の実務、特に耕地の地価の算定に当たっては、心得書第12章の検査例（第1則及び第2則）が相当画一的に適用されたようである。地価調査の実際は、村総代人⁽³⁴⁾や老農等（地域の精通者）とも協議して模範村の収穫高の等級区分を定めこれをモデルとして周辺の村の等級区分に拡げていくやり方をとっている⁽³⁵⁾。江戸時代からの、石盛、検見の手法に通じるものといえる。こうして得られた収穫高に米価を乗じ、経費等を控除したものを一定の利子率で還元する訳であるが、経費率等は法定されており、米価や利子率も全国的に統一が図られている⁽³⁶⁾。なお、地価が定まり面積も確定すると、地券が発行されるが、地券面に記載の地価の性格が問題とされるようになった。地券発行後に地券地価と異なる価格で売買された場合どうするか、という問題である。この点は、明治7年5月の太政官布告第53号で地租改正条例第8章が追加され、地券の地価（すなわち地租の課税標準）は、売買があっても5年間に変えないこととされた。地券地価が法定地価であることが改めて明確にされたものといえる⁽³⁷⁾。

ところで、地租改正の実務では、耕地の収穫高の把握が適正かどうかを巡って多くのトラブルが発生している⁽³⁸⁾が、より子細にみると結果としての地価水準のバランスの重要性が指摘できる。例えば、大きな抵抗運動のあった岐阜県の例では、水害地（南濃）など本来地価が低くて当然と考えら

れていた土地の地租増加率が周辺地区に比して高くなっていたこと⁽³⁹⁾、同じく南信濃の例では、村位等級や種肥代割引率などが村によって不均衡であったこと⁽⁴⁰⁾、がそれぞれの地区の不満の原因であったと指摘されている。水害地や早魃地のような明白な差異が正当に評価に反映されていないとか、隣人に比べ自分が不利に扱われていることが明らかというのでは、評価結果についての納得は得られない。こうした常識レベルでのバランスの確保に、これ以後、地価修正さらには相続税の施行に当たって、執行当局が細心の注意を払うようになるが、これは、地租改正時の経験が背景になっているものと認められる⁽⁴¹⁾。

3 法定地価修正の困難性と賃貸価格への傾斜

地券記載の地価が法定地価であり、5年間変更しないとした点については既に触れたが、明治13年5月20日太政官布告第25号〔地租改正当初定メタル地価十八年迄据置取税及特別地価修正〕により、この地価据え置き措置はさらに5年間延長されるとともに例外的な措置として特別地価修正を行う旨の規定が設けられている⁽⁴²⁾。明治17年制定された地租条例に関する議論では、この5年間変更しないというのは逆に5年毎に地価を修正することを意味し「良民カ其資財ヲ費シ其労力ヲ尽シ瘦地ヲ変シテ良田ト為ス」努力に水をさす⁽⁴³⁾として、地租改正条例中第8章は、新法である地租条例には引き継がれなかった。一方、「地価ハ地目変換又ハ開墾ニ非サレハ修正セス（地租条例第7条）」及び「一般ニ地価ノ改正ヲ要スルトキハ前以テ其旨ヲ布告スヘシ（同第8条）」との条文が設けられ、地価は原則として変更しない方針が明確にされている⁽⁴⁴⁾。当時の政策担当者が、このように地価の修正を避けた最大の理由は、地租改正の経験から「之（地価）ヲ改正セントセハ其一区部ニ止ラス勢ヒ一般ニ及ハン」また「其費用実ニ巨大ニシテ地主ノ困難ハ言フ可ラス」といった事態が予想され、ひいては「官民相ヒ軋轢スルニ至テ已マンノミ」となることが懸念されたためである⁽⁴⁵⁾。

しかし、地租改正の時点で既に地価に不均衡が存在していたことに加え、

その後の状況の変化の中で地価に（絶対的にも相対的にも）変動が生じることは当然であり、地租の課税標準である地価の修正を求める声が全国各地で高まってくることとなる⁽⁴⁶⁾。

こうした地価修正の要求に対しては、地価が特に不適切なものについての特別地価修正の実施〔減租が中心、明治13年⁽⁴⁷⁾、20年⁽⁴⁸⁾及び22年⁽⁴⁹⁾〕、開墾や地目変更などの土地使用実態の把握（明治18～21年地押調査など）及び使用実態に応じたきめ細かな対応を行ってきた。

しかしながら、一般的な地価修正が実施されないことから、地租の課税標準である地価は実際の時価（売買価格）から大きく乖離してしまうこととなる。例えば、この間、明治19年8月には登記法（明治19年法律第1号）が制定され、地所建物船舶の売買等についての登記制度が創設されたが、登記すべき事項の中で「地所」については「地券面ノ価格」（第7条第(1)）によつてされ、一方、登記料は「売買代価」（譲渡や相続の場合は「時価相当ノ価格」）（第25条、第26条、第29条）を基準にすることとされている。すなわち、地券面の地価は売買代価とは別のものと認識されていることになる⁽⁵⁰⁾。なお付言すると、明治22年3月22日、土地台帳規則（勅令第39号）が公布されるとともに地券が廃止（地券廃止ノ件、明治22年法律第13号）されたが、地券面の地価の額及び当該地価のもつ地租の課税標準としての性格は、土地台帳の地価にそのまま引き継がれている⁽⁵¹⁾。

ただ、日清戦後の増徴措置の中で、地租についても増収が必要とされるようになる。このため明治32年には地租の税率が、市街宅地については2.5%、その他の土地については0.8%それぞれ引上げられることになる（地租条例中改正、明治31年法律第32号）が、その前提として田畑地価修正法（明治31年法律第31号）が制定され、田畑について全国的な地価修正が行われている⁽⁵²⁾。又、土地が市街宅地とそれ以外に区分され、市街宅地の税率が高く設定されるようになったのは、それまでの地価を前提にした場合、市街地に比べ農村の負担が重いという声に対する配慮であろうが、一方では、経済発展の中で市街地土地保有者の担税力がそれだけ大きくなってきたことを示

すものといえよう⁽⁵³⁾。なお、このように市街宅地の税率がその他の土地に比べ高くなったことから、ある土地が市街宅地か郡村宅地か等の線引きが問題となってくる。このため宅地を実情に合わせて再編成する目的で、明治32年3月宅地組換法（明治32年法律第62号）が制定されている⁽⁵⁴⁾。

さらに、このように市街宅地の負担を重くするのに伴って、その課税標準である宅地地価の適正化が求められるようになる。又、適正化の方策として、賃貸価格を基準に算出すべきとの議論が次第に強まってくることになる⁽⁵⁵⁾。当時、賃貸価格が基準としてより適切と考えられた背景としては、①宅地の売買価格は特殊な要因で決定されるため土地の純益（収益力）と比例せず、賃貸価格の方が（負担能力の指標として）適当と考えられたこと、②賃貸の事実は売買の事実よりはるかに多く、賃貸価格の方が把握が容易であること、といった事情があげられている⁽⁵⁶⁾。

こうした中で、日露戦争（明治37～38年）後の税制整理の一環として地租の在り方が総合的に検討された⁽⁵⁷⁾が、それを受ける形で、明治43年3月には宅地地価修正法（明治43年法律第3号）が成立し、市街宅地を含む宅地一般については、地価を「賃貸価格の10倍」（第3条）に修正することとされた⁽⁵⁸⁾。なお、当初第22回帝国議会（明治39年）に提出された宅地地価修正法案の審議の中で、審議の前提として全国の賃貸価格の実態を明らかにすべきであるとの強い要請があったこと⁽⁵⁹⁾や、この時提案された法案は不成立となったものの早晩宅地地価修正法の成立が予想されたこと等から、税務当局においては明治39年5月以後賃貸価格の調査に着手した⁽⁶⁰⁾。調査結果は、法案の参考資料として議会に提出する一方、明治43年に法が成立した後は、各地で再調査した結果を大蔵省が認可し、認可済みの原案を各税務署管内に民間人で設置された宅地賃貸価格調査委員会で議決するという手順（同法第4条乃至第8条）で全国の宅地地価の修正が行われている。

4 登録税導入時の議論

登録税は、日清戦後の租税増徴措置の一環として、明治29年4月法律第27

号によって導入されたものである。土地については、登記の際と土地台帳への登録の際にそれぞれ登録税が課せられることになるが、前者はすでに登記手数料として徴収していたものを衣替えたものであり、後者は新たに税を課すものとしたものである⁽⁶¹⁾。

政府の提出した法案では、地所建物の登記を請うときは、売買の場合は買い受け人が、相続の場合は相続人が、又、従来保有する所有権を明確にする目的の場合は申請人が、それぞれ「売買代価」あるいは「時価相当価格」の一定割合を登録税として納付することとされている⁽⁶²⁾。法案審議の中で、この「時価相当価格」をどのように決めるかという点について質疑があり、これに対しては政府委員から「登記法ニ於キマシテモア、云フ場合ハ時価相当価格ヲ以テスルト云フノデゴザイマシテ是ハ其登記ヲ請ヒマスル者ガ相当ノ時価ヲ見積ツテ登記ヲ請ヒ出デマスル」、「ソレデ不相当ノ見積ヲ致シマシタ時ハ制裁ガゴザイマスモノデ、マア不相当ニ時価ヲ書イテ出スヤウナ者ハゴザイマセヌト認メテ居リマス」との答弁が行われている⁽⁶³⁾。又、同じく政府委員の答弁の中に「登記法ノ中デアリマシテ地所建物ノ売買ノ登記ガ實ニ多キヲ占メテ居リマス」との文言がある⁽⁶⁴⁾。こうした点からみると、当時、土地の売買が相当活発に行われるとともに登記制度も定着してきており、そうしたことの結果として、土地の売買価格あるいは時価についての相場観が形成されて登録税法施行の環境が整備されていたことが推察できる。

一方、土地台帳への登録については、新規登録、地価の修正、開墾等の際に、いずれも「地価」を基準にその一定割合を登録税として納付するものである。この場合の「地価」は地租の課税標準としての地価であり、上述した売買価格や時価とは明確に区分されている⁽⁶⁵⁾。

5 営業税導入時の議論

営業税は物の製造、販売等の営業行為に課せられる税であり、それまで地方税であったものを、やはり日清戦後の増収措置の一環として明治30年に国税として取り込んだものである（営業税法、明治29年法律第33号）。

営業税の課税標準の中に売上高、資本金額、従業者数等と並んで「建物賃貸価格」があげられている。この「建物賃貸価格」は、店舗その他営業用の土地、家屋の借料に相当する、と定義されているが、借家でない場合には「近傍借家ノ借料ニ照準シテ」定める、又、照準借家がない場合は「其ノ土地、建物ノ時価ヲ各別ニ算定シ土地ハ其ノ百分ノ五家屋ハ百分ノ十ヲ以テ其ノ賃貸価格ヲ定ム」と法律に明記されている⁽⁶⁶⁾。

このうち、土地について時価の百分の五を賃貸価格としたことに関して、政府側は「各地方ノ實際ニ就イテ家屋ノ賃貸価格、土地ノ賃貸価格杯ノ計算ヲ見テ、凡ソ是ナラバ何処ニモ通ズルダラウト云フコトヲ認メテ定メマシタ」と実態に基づいたものである旨の説明をしている⁽⁶⁷⁾。又、執行する側の執行能力に関して、既に地方に於て賃貸価格などについて資料が収集されている、例えば東京では、土地建物の地位などを標準にして、建物の種類、表裏、広狭など細密に調査している、地方においてもばらつきはあるものの調査が進んでおり所によっては至極細かなものがあるなどの説明があり、さらに、それまでの所得税の調査を通じて「腹案トシテハ土地ノ實際ノ有様ヲ拵ヘテ居ル」との答弁が行われている⁽⁶⁸⁾。当時において、土地建物の保有状況や賃貸価格の把握が相当進んでいたことが推察できる。特に、東京の土地に関して「等級」「地位」「品位」などの語が用いられているが、このことは、執行部局内で土地（宅地）の地域毎の標準化が行われるようになったことを意味しており、興味深い。

なお、土地の賃貸価格と時価との関係について一定の判断を行っているが、これが後に相続税法案を政府が提出するに当たって「土地ノ価額ハ賃貸価格ノ二十倍」とした根拠となっていくことになる。この点については、営業税法案の審議の段階では特に議論の対象とはなっていない。

6 公共目的使用のための土地評価

土地の評価は税以外の分野でも重要性を増してくる。明治22年7月には、それまでの公用土地買上規則（明治8年太政官第133号達）が廃止されて土

地収用法（明治22年法律第9号）が施行されることになったが、そこでは公共の利益の為に土地を収用又は使用する時は補償を行うこととし、補償金の額は「所有者及関係人ヲシテ相当ノ価値ヲ得セシムルヲ目的トシテ之ヲ定ムヘシ」とされている。具体的な手続きとしては、起業者が土地の所有者等に補償金の額を示して協議を行い、協議が整わない時は土地収用委員会の裁決を求める、裁決に先立って2名以上の鑑定人を選定して補償金額の可否を調査させる、裁決になお不服の場合は裁判所に提訴できる、という規定になっている⁽⁶⁹⁾。

この系統では、明治21年8月に公布された東京市区改正条例（明治21年勅令第62号）、明治32年3月制定の耕地整理法（明治32年法律第82号）、さらには大正8年4月制定の都市計画法（大正8年法律第36号）等があげられるが、いずれも公共目的のために土地を使用する上で正当な補償金を決定するために土地の評価の事務が必要とされることになる⁽⁷⁰⁾。

具体的な補償金決定の状況に関しては、例えば、前述した相続税法案の審議で「東京市ナドニ於キマシテハ、土地ヲ売買スル登記所ニ往キマスルト、實際ノ売買価格ガ、一万円デアルモノデゴザイマスルト云フト、登記役場デハ一万五千元ノ価格トシテ、印紙ヲ貼ラナケレバ、ドウシテモ通過サセナイ、…實際ニ於テドウカト云ヒマスルト、其一万五千元ノ印紙ヲ貼リマシタ土地ヲ、東京市ノ市区改正ノタメニ買上ゲニナリマスレバ、是ガ八千元ト云フコトノ算定ニナル、八千元シカ呉レナイ」という発言がみられる⁽⁷¹⁾。これを額面通り受け取るかどうかは別にしても、相当厳しく査定が行われていたのではないかと推察される。なお、こうした公共事業のための土地評価事務は、経験を重ねるにつれ、特に、大正12年12月関東大震災後に制定された特別都市計画法（法律第53号）の施行等を通じて、土地評価技術の向上をもたらすとともに、土地評価の一つの流れを形成していくこととなる。

Ⅲ 税務官署における土地の評価技術の発達

新たに相続税法の執行を所掌することになった税務官署は、処理体制を整え、制度の定着を目指して、以下にみるとおり、ソフトなスタートを図っている。その中で、土地の時価評価のために標準率が各税務署で採用されるようになり、以後、標準率が相続税における土地評価の軸となっていくことになる。

標準率に関しては、「土地の等級区分」、「年々の標準地時価の調査」及び「バランス」がキーワードとなる。このうち前2者は、江戸時代からの石盛り、検見に通じるものであり、先述したとおり地租改正でも同様の手法が用いられている。土地の時価標準率が各税務署でいわば自然発生的に作成されるようになった理由の1つとして、それが長い歴史の中で形成されてきた手法を踏襲したものであるという点があげられるように思われる。なお、標準率が実態から乖離するのを防ぐうえで重要な点は、毎年標準地の時価調査を実際に行うことであるが、この相続税の標準率については、原則として、毎年時価調査が行われてきている⁽⁷²⁾。さらに、各税務署で低位の標準を定めたものについては、税務監督局が主としてバランスの観点からチェックを行っている。土地保有者に年々課税される地租において、地価の修正が大変な抵抗を受けたことと比較して大きな相違といえるが、これは、相続税の場合は、課税が偶発的にしか生じないことや保有ではなく取得（あるいは移転）に伴う課税であることといった税の性格の相違に加え、標準率が課税の公平を確保するための内部の基準として位置付けられていたこと、全国的なバランスの確保に最大の配慮がなされたこと等の理由によるものと思われる。

土地標準率については、その後、経済環境の変化や評価技術の進歩などに対応して、特に市街地宅地を中心により実情に即したものとなるよう改善が加えられていくことになる。一方、バランスの面では、大正15年（土地賃貸価格調査法〔大正12年法律第45号〕による）と昭和11年（土地賃貸価格改定法〔昭和11年法律第36号〕による）に全国的な賃貸価格の調査が行われ、そのデータが整備されたことから、標準地の時価の賃貸価格に対する倍率を求め、これを標

準として活用していく方法（賃貸価格倍率方式）が採られるようになってくる。

なお、このように全国の地価の標準率や賃貸価格の資料が整備されることは、土地あるいは土地を含む個人の財産に関する税制を考えるうえでの可能性を拓けることにつながる。大正9年から11年にわたって税制整理について議論した臨時財政経済調査会においてとりあげられた一般財産税⁽⁷³⁾、さらに昭和11年にいわゆる馬場税制改革案で提案された財産税の議論⁽⁷⁴⁾は、こうした土地に関する資料の整備を背景にしたものであったと考えられる。この財産税の考え方は、戦後、昭和21年に1回限りの課税として実現することになったが、その際、地価については、昭和11年の賃貸価格を基に倍率方式で算出することが法律に明記（財産税法、昭和21年法律52号、第25条）され、標準率の手法が初めて法文化されることとなった。

その後、恒久的な財産税である富裕税（富裕税法、昭和25年法律第174号）が創設されるのに伴い、こうした標準率を含む税務部内の財産評価のノウハウや事務手続きが富裕税財産評価事務取扱方（国税庁昭和26年直資1-（5）という通達の形で集大成されており、この通達が相続税の財産評価にも準用されている。

以下、それぞれの時点ごとに税務官署における相続税土地時価評価の手法あるいは考え方の推移を、税務資料等を基にたどってみることとしたい。

1 相続税法施行直後の対応 ―― 事務処理・報告体制の整備、解釈の統一

明治38年4月の相続税法施行に先立って、同年1月、大蔵大臣の訓示が全国の税務監督局長あてに発せられた。同訓示は、税務署に対して常々資料の収集を行うよう指示するとともに、納税者の届け出価格を出来るだけ尊重すべきこと、課税価格の決定に当たって徒に些細の点にとらわれすぎないようにすることなどの留意事項を示している⁽⁷⁵⁾。基本的には、制度の円滑な定着を目指し、ソフトにスタートさせることを意識した内容となっている。

続いて、施行直前の3月、勅令により相続税法施行規則が出されている。

同規則は、相続が発生した時の提出書類の内容、税務署長の価格決定とその通知、異議申立て、審査委員会、連帯納付、年賦延納と担保、催告等の手続きについて定めており、施行のための最低限必要な事項が指示されているといえる⁽⁷⁶⁾。

こうした規則等を受けて、税務監督局から税務署への具体的な指示が次々に行われている。例えば、3月22日には、各戸籍役場と協議して相続税法第12条の規定に基づき相続開始時に戸籍吏より通知を受けるべき事項を確認するよう指示しているが、その通知事項の中に「相続財産の概略の種類及価格」を含めるべきとしている⁽⁷⁷⁾。税務署は戸籍吏からの通知により相続開始の事実を知るわけであるから、その通知をうける体制の整備を図るとともに、その際受ける情報の内容を充実させるための措置といえる。

こうした税務官署部内における指示は、大別すると、現場である税務署から税務監督局への報告体制の整備（どのような内容の報告をどのような頻度でおこなうか）に関するものと、税務署の事務処理を統一的・効果的に行うための指示に区分される。又、これと並行して、執行段階で生じた法文の解釈上の疑問について、税務監督局への照会が頻繁に行われており、相続税法という全く新しい税法の解釈の統一が図られていく様子を垣間見ることができる⁽⁷⁸⁾。

この段階では、土地の評価に関する具体的な指示等はみられないが、例えば、5月29日には「(税務署で) 課税価格ヲ決定シタルトキハ當分ノ内其都度調査台帳写へ相続財産調査ノ概況ヲ附記シ(監督局あて) 申報スヘシ」との指示が出されており、その3か月後の8月29日には「(その申報は) 3回ニ及ヒタルトキハ、以後申報ニ及ハサル義ト心得ヘシ」とされている。ここから、土地の評価を含め課税価格の決定は税務署に任されていたこと、税務署ではおそらく当初の段階では(税務監督局が予想したように) 納税者の申立価格を概ね是認しており特に問題を生じるようなことはなかったこと、等の事情が推察される。

2 税務署における土地・建物の時価標準率の作成

明治42年7月7日付けの主税局長から税務監督局長にあてた通牒では、「局ト局トノ境界点ニ在ル税務署ノ土地建物時価標準率ハ相互ノ税務署ヲシテ一応協商セシメ爾後ハ改定ノ都度協商ヲ遂ケシメ課税ノ権衡ヲ保ツコト」と記されている⁽⁷⁹⁾。法施行後4年程度の間に、既に、それぞれの税務署において土地建物の時価標準率が作成されていたことは注目される。又、通牒が隣接局間のバランスを特に重視している点も興味深い。

具体的に明治42年当時の時価標準率がどのようなものであったかについては明らかでないが、大正6年に東京税務監督局が定めた相続税事務規程で見ると、①各税務署は、土地立木建物の時価を調査し、毎年1月中にその標準率を作成すること、②その際、隣接税務署と協議し不権衡なきを期すこと、③営業税の固定資本に計算すべき種目については、これらとの権衡を保持すること、などが規定されており、各種のバランスを図りながら毎年時価標準率を作成していたことが分かる。さらに、これらの時価標準率作成のため、「宅地時価1坪当時価標準率表」「田、畑、山林、原野1反歩当時価標準率表」「立木時価標準率表」及び「建物時価1坪当標準率表」の4種類の様式が示されている⁽⁸⁰⁾。又、これらのうち、土地(宅地と田、畑、山林、原野)については、土地を1級から64級(さらにその上の級も可能)に区分しそれぞれの1坪当時価を示した等級金額表が別紙付属表として添付されている⁽⁸¹⁾。

実務的には、例えば宅地であれば、標準となる土地の1坪当時価を把握し、その多寡によって等級金額表から等級を定め、それが適用できる範囲を特定して時価標準率表に記入するという手順になるものと思われる。この時価標準率表は、原則として市町村毎に作成されるので、もし特定の土地の1坪当時価を知りたければ、どの適用範囲にその土地が入っているかを探せば容易に金額を得ることが出来ることになる。田、畑等についても、考え方は同様である。なお、この時点で、宅地と田・畑等に評価が区分されている点は注目される。評価の担当者が、宅地と田・畑等は異なる評価基準が必要と判断していることを意味するからである。

この時価標準率は、実際に相続税課税事案が発生した時に、単純にそのまま適用されるわけではない。上記事務規程では、「相続財産ノ価格ハ標準率、売買実例ニ照シ尚市区町村吏員、営業者又ハ相当技能アル者ノ意見ヲ徴スル等適実ノ方法ニ依リ之ヲ評定スヘシ」と規定されている。当時の税をめぐる訴訟事件のうち、相続財産である土地の評価を巡って争われたものが殆ど見当たらないことからみると、土地評価の実際の執行面では、標準率を基本としながらも、売買実例や精通者意見等を参考にして、個々の土地の実情を踏まえた慎重な対応がなされたのではないかと思料される⁽⁸²⁾。ただ、後述するように、執行の現場では標準率を画一的に適用する傾向が次第に強まってくることになる。

3 監督局による標準率の統一査定

大正12年5月24日に、東京税務監督局は管内税務署に対し、各税務署の大正11年分時価標準率の中には低額に失するものや隣接署の接続地点と不均衡のもの等があるとして、見直しを指示している。これは、それまで各税務署が自主的に作成していた時価標準率に局が直接介入するようになったことを意味する⁽⁸³⁾。

指示の内容をみると、まず田畑については、①各市町村毎に5～8階級に区分すること（従来は細分し過ぎの傾向があった）、②問題のある各署毎に、署内の高位、中位、低位の具体的地名と価格を局が示すので、これを標準にして見直しをすること、③階級区分に当たっては、（地租の）地価、小作料、最近の売買実例などを参考（これらが同じものを同じ区分にすること）、④各署の隣接署との接続地の具体的地名と価格を示すので、これを参考に見直しを行い、さらにそれにより署内のバランスが崩れないよう配慮すること等があげられている。

次に、宅地については、①階級区分は一筆毎に行うのではなく「何通り両側」、「何通り何番から何番まで」、「何字全部」等に区分すること、②問題のある各署毎に「最高」と「次位」の具体的地名と価格を示すので、これを標

準にして、さらに需給関係や最近の売買実例等を参考にして見直しをすること、③各署の中位以下の標準は低額になりがちであるので留意すること、④貸家敷地や貸地と自用地が売買実例に照らし相違する地方においては、自用地の標準率を作成し、貸家敷地・貸地にたいする減額割合を備考に記載すること等が指示されている。さらに、その他の土地についても、①階級区分は3～5とすること、②田畑、宅地の標準価格や需給関係、最近の売買実例を参考にして標準を作成すること等の指示がみられる。

この時の局の指示は、土地の階級区分の方法、価格水準のバランスの確保等について、統一的な方針を示したものと見える。特に注目される点は、第1に、多くの署の標準率が低額に過ぎると指摘されている点である。このことは、標準率のような税負担につながるものにあっては、十分なチェックがない場合にどうしても低く甘めに設定されがちになることを示しているように思われる。又、第2に、バランス確保の観点から、①隣接署や各市町村の接続地におけるバランス及び②外に表現された計数である（地租の）地価、小作料、売買実例などからみた妥当性の2点に細心の注意が払われていること、第3に、宅地の評価に関して、「何通り」といった路線価につながる考え方が生じていること、第4に、同じく宅地について、田畑と異なり「最高」と「次位」の標準価格が示されていること（現在の最高路線価提示の考え方につながる）、第5に、やはり宅地についてであるが借地権の評価（減額割合）が指示されていること等が注目される点である。

なお、この局からの標準率見直しの指示と同じ日付けで、同じく局から、見直し後に事情の変更があった場合には「直チニ今回作成ノ標準率ノ地価区分ノミニ依ラズ」「克クソノ実況ヲ査察シ」特別評価をするよう指示がおこなわれている。又、事情の変更の例として「灌漑・排水路・交通等ノ廃設、耕地整理、耕作物又ハ旱・水害ノ変化等ニ依リ著しく便否又ハ収穫ニ増減ヲ生ジ」たような場合をあげている⁽⁸⁴⁾。

改めてこうした指示が出されたことから判断して、時価標準率は、実際の相続税事案において参考資料の一つであるという建前とは別に、現場では相

当画一的に使用されるようになってきている事情が窺われ、又、局がそれを懸念していることが読み取れる。時価標準率の使用を巡って、事務の簡便性と評価のケースバイケース性をどう調和させるかという、実務としては現代に通じる問題であるといえよう。

4 関東大震災後の市街地評価技術の向上

大正12年の関東大震災後、帝都復興事業として大規模な土地区画整理が行われた⁽⁸⁵⁾が、その前提として合理的な土地評価の方法を確立することが急務と考えられた。このため、内務省復興局及び東京市復興事業局は、諸外国の実例等を研究した上、科学的・組織的な土地評価法として、路線価の考え方を中心とした土地評価法を考案・実施している。

その際、主として参考にされたのは、米国クリーブランド市の土地評価法であったことが確認されている⁽⁸⁶⁾。同法は、道路に面する土地の街路価を定め、これに奥行1～700フィート毎の対応する百分比と間口フィート数を乗じて当該土地の価格を求める、又、その土地が角地であったり、三角地あるいは不整形地である場合は、一定の方法で修正計算を行う、というものである。この方法は、奥行きが一定以上に長くなると土地の評価額は低くなる、角地は評価が高く不整形地は低い、という実感とも合致し、さらにそれが数値化されていることもあって、当時の担当者から、最も進歩した科学的な土地評価法と受けとめられている⁽⁸⁷⁾。

東京市の区画整理で用いられた土地評価法は、ほぼクリーブランド方式と同様であり、ある路線（道路）から直角に奥行き5間、間口1間の平均坪単価を路線価と称し、これを基準として各路線に沿う宅地の等級を定める、これに、奥行価格百分率、側方路線影響百分率（角地の場合）、三角形逓減百分率（三角地の場合）等を加味して、当該土地の価格を定めるというものである⁽⁸⁸⁾。クリーブランド方式と比べてみると、当然のことではあるが、奥行きの標準地点の採り方、奥行逓減率などが東京の実状に即して工夫が加えられており、又、特に、東京市の場合は、市街地を「最高級・上・中・下の

各商業地」の4種類に区分（住宅地等は下の商業地に含まれる）し、それぞれについて奥行価格百分率等を定めている点が、クリーブランド方式と異なる。

この東京市の土地評価法は、震災復興時に用いられて以後、奥行価格表等の改訂あるいは他の都市での新規作成がなされなかったこともあり、一般的に使用されるには至らなかった。ただ、これを契機として、客観的な土地評価のあり方に関して理論的な面でも実務の面でも大きなレベルアップがあったと考えられる。例えば、昭和8年に刊行された「市街地価格論」（杉本正幸著）は、地価形成の理論面での当時の優れた業績の一つとされている。同書は、路線価に関して、市街地の価格の本体は将来の期待収益であるので収益に基礎を置かない路線価評価法には問題があるとしつつも、多年の経験と知識の鍛練を経て漸次改善を図っていけば、路線価評価法は、土地の課税価格を決定し、かつ客観的取得価値及び客観的収益価値と照合する最も有力な資料になるとして、その普及に期待を寄せている⁽⁸⁹⁾。

又、実務の面では、大正15年の土地賃貸価格調査法により全国の賃貸価格調査が行われることとなったが、東京税務監督局の定めた調査規程をみると、東京市などは奥行5間、その他の市等では奥行10間程度の土地を賃貸する場合の1坪当りの賃貸料（街路価という）をまず定めることとし、これに奥行逓減率、角地、裏地袋地、両街路に面する土地、不整形地などの土地の条件を勘案して当該土地の賃貸料を算出するとしている⁽⁹⁰⁾。考え方は、路線価法そのものであり、路線価評価の方法がまぎれもなく実務に浸透していることを示している。

さらに、相続税の土地評価においても、先に見たとおり道路を基準に評価の適用範囲を捉えるという考え方が生じていたが、大正14年の東京税務監督局の相続税事務規程を見ると、自用宅地時価1坪当標準率表の中で適用区域の例示として「〇〇通り」の記載がある。道路に沿って土地の価格を把握していこうという考え方が強まってきたものと思われる。又、東京市等については、宅地を商業、工業、住宅地等に区分し、用法の異なる毎に標準率表を

作成するよう指示が行われている⁽⁹¹⁾。

5 地価低落時の標準率

昭和4年の世界大恐慌とこれに続く不況により、4年末から5年にかけて土地の価格が大幅に下落するという事態が生じた。

標準率の適用という問題について考えてみると、一般に、地価が上昇あるいは横ばいで推移する場合であれば、ある一時点で作成した標準率をその後の事案に適用することは低い評価につながる。又、相続人にとっては、相続財産が相続後さらに値上がりすることが期待できる（標準率の地価、相続時の地価、将来の地価の順で高くなる）。こうした状況下で相続人が税務当局の標準率適用に異議を唱える実益は乏しい。しかし、地価が値下がりする局面では事情が異なり、標準率適用が納税者の不利益になってくることになる（標準率の地価、相続時の地価、将来の地価の順で低くなる）。従って、地価低落が実際に生じた場合には、税務当局としては、引続き標準率の手法を適用していくことが可能かどうか、可能としても適用にあたってどのような配慮や工夫が必要か等の検討が必要になってくることになる。

昭和6年1月に出された税務署あての通牒では、その年の標準率改訂は行わず（本来は毎年1月末までに改訂が必要）、かつ昭和5年6月以降に相続したものについては前年改訂した標準率から2割の範囲で低い標準率を適用できる（小作争議その他の特殊事情のある地方はさらに1割の斟酌可）との指示を出している⁽⁹²⁾。

ただ、これでも対処が困難であったことから、同年11月には、6年1月以降に相続したものについては標準率から3割の範囲で低い標準率を適用してよい（特殊事情のある地方については同前）との通牒を発している⁽⁹³⁾。

こうした対応が一時しのぎに過ぎないことは政策担当者も承知していたようであり、6年11月の通牒では、近く根本的改調方針を出す予定である旨を表明している。しかし、その後、不況期を脱するに伴い土地や物価の全面的な下落といった事態が沈静化したことから、この土地の下落時における標準

率の対応という問題について追加的な指示が出された形跡はない。後述するとおり標準率の手法は富裕税の財産評価事務取扱通達を経て現在の土地評価に踏襲されているが、この地価低落時の標準率適用をめぐる問題の解決は、平成バブル後の今日の土地評価に持ち越されているともいえる⁽⁹⁴⁾。

6 賃貸価格調査と標準率

地租については、明治43年を最後に長年にわたって地価を修正してこなかったことから、大正15年頃になると各地で著しい不均衡が目立つようになった。地租に関し宅地の地価が賃貸価格を基準としたものに傾斜していった事情は既に述べたが、この頃の議論では、すべての土地について地租の課税標準を賃貸価格に統一するという方向が目指されることとなった。その理由としては、①（地租の課税標準である地価の評価水準が相当低くなっていることから）課税標準を賃貸価格としてもほぼ同額の税収を得ることが出来ることに加え、②賃貸価格は土地の利用価値を示し、負担力を測るうえで適当とみられること、③実務上、調査を通じて賃貸価格を入手することは可能と考えられたこと等があげられている⁽⁹⁵⁾。

そこで地租の課税標準を賃貸価格に改める目的をもって、大正15年3月、土地賃貸価格調査法が施行され、全国的な賃貸価格の調査が行われた。また、その結果を受けて昭和6年4月、地租の課税標準は賃貸価格となり、土地台帳にはそれまでの地価に代わってこの時調査した賃貸価格が記載されることとなった。

この時の調査において、市街地の賃貸価格調査に路線価法の考え方が採られたことについては先に説明したが、同時に、市街地以外の田畑、塩田、郡部における集団宅地、村落部宅地、山林、鉱泉地等についても、それぞれの実情に応じたきめの細かい調査要領が作成され、実施されている⁽⁹⁶⁾。なお、この賃貸価格調査に当たって、実施に当たった税務当局が最も重視したのは、全国各地間の権衡の確保であったことが、当時の職員研修資料等から推察される。調査の方針や資料の統一を図るため詳細な文書指示を行ったの

は勿論、各段階での度重なる会議や模範調査の実施、大蔵省や税務監督局の幹部による監督等を通じて調査上の歩調統一が図られ、こうした「約二ヶ年ノ間昼夜兼行ノ努力」を基に、納税者から選挙された土地賃貸価格調査委員会の議に付して、各地目の賃貸価格を決定している⁽⁹⁷⁾。税務当局としては、大変な労力と引き換えに、全国的にバランスのとれた賃貸価格（ひいては地価）のデータを手に入れたことになる。

昭和6年の地租法の改正では、賃貸価格は10年毎に改訂することとされていた（前回の調査時点は大正15年4月1日）ことから、昭和11年土地賃貸価格改訂法が制定され、全国の賃貸価格の見直しが行われた。手法は前回と同様であるが、この改訂後の賃貸価格が相続税の土地標準率算定に活用されるようになる。昭和13年12月の税務監督局から税務署への指示によると、標準地の時価を算出したうえ、その賃貸価格に対する倍率を求め、当該倍率をそれぞれの土地の賃貸価格に乗じて地価を求めることとしている（賃貸価格倍率方式）⁽⁹⁸⁾。土地の価格のバランスについて、賃貸価格を目安にするという考え方である。賃貸価格の持つバランスに対する一般の信頼が高いことを前提にした措置といえよう。

7 集大成としての富裕税評価通達

賃貸価格に対する倍率で時価標準を求める手法は戦後まで踏襲された。又、昭和21年11月、破綻に瀕した我が国経済の再建とインフレ対策を目的として財産税法（昭和21年法律第52号）が施行されたが、同法は、課税標準となる土地又は家屋の価額は、賃貸価格に一定の倍数を乗じて算出した金額による旨規定し（同法第25条第1項）、その一定の倍率は、命令で定める区域ごとにその区域内において標準となるべき土地又は家屋について、取引価格を参酌して政府において算定する価格の、賃貸価格に対する倍率に比準して定める、と規定している（同法第26条第1項）。さらに、これらの倍数は、不動産評価委員会に諮問して所轄財務局長が定め、倍数が決まると、大蔵大臣が各区域について、標準倍数、最高倍数、最低倍数を官報に公告すると共

に、所轄税務署において詳細な倍数表を作成して、一般の縦覧に供することとされた。評定結果の公表は、財産税が申告納税制度を採用したためといえる⁽⁹⁹⁾。それまで、税務当局の部内資料として作成されていた時価標準率の作成手法及び適用方法が、法律という形で定められ、かつ結果の公表を伴って陽の目を見たものといえよう⁽¹⁰⁰⁾。

なお、財産税法の立案事務を担当した渡辺喜久造氏は当時の説明の中で、土地又は家屋の評価について「倍数による制度の採用は馬場案の財産税の例にならった」とし、「これによることが技術的にも簡便であり、又これによるもさして不都合なしと考えられたためである」としている。又、不動産評価委員会の規定を設けたことについて、「評価の問題は現在のような物価の不安定な時期に於いては特に困難な問題で…此の困難克服の為には中央、地方に幾つかの委員会を造ることとして萬遺漏なきを期している」と説明している⁽¹⁰¹⁾。

この財産税における評価の規定の意義に関し、昭和財政史（終戦から講和まで・第8巻）は「当時の相続税法では財産評価に関する規定はわずか1条しかなかったのに対し、財産税法はそのために1章12ヶ条の規定を設け、土地、家屋、有価証券その他各種の財産について評価の基準を定めた」とし、さらに「しかし財産評価の性質上法律で評価方法の具体的細目まで定めるには至らず、それらは主税局の執行通牒によってカバーされており…」と述べている。又、執行の実際について「従来は抽象的な基準だけが定められ、実際には税務署が個々のケースに応じて評価していた方法に代え、主税局自身が評価方法の具体的細目まで極力定式化した形で定めるとともにその評価に使用する基礎的数字まで主税局で算出する方法がとられ、したがってはなはだ画一的ではあったが、従来の評価方法が内臓した恣意性の排除に努め、全国的に統一した評価が実施された点に新評価方法の大きな特色があった」と、統一性の面で大きな前進をみたものと位置づけている⁽¹⁰²⁾⁽¹⁰³⁾。

財産税は、1回限りの課税であったが、その後、昭和25年に恒久的な一般財産税としての富裕税が、シャープ勧告により、所得税の減税とあいまって

導入された。富裕税法では土地を含む一般の財産の評価は「課税時期における時価による」とされており（同法第12条）、その実施のため昭和26年1月、国税庁は、「富裕税財産評価事務取扱方」と題する通達を定めている。この富裕税財産評価通達は、第1章（通則）、第2章（不動産の評価）など、全部で5章、210項目からなる詳細なものであり、先の財産税における主税局通牒等を整理統合したものといえる。ところで、先述した通り財産税では法律に土地評価の基本的な部分を明記していた。富裕税導入に当たりなぜこれを踏襲せず評価手法をすべて通達の形にしたのかという疑問が湧く。この点は定かでないが、これまでみてきたように評価の事務が経験の蓄積の中で生々発展してきたものであり、加えて財産税の経験を通じて全国統一的な評価の基礎固めができていたこと、納税者に納得される評価のためには詳細な規定が必要になるが詳細になるほど爾後の修正が必要になるという事情、加えて、当時は、戦後の経済がまだ不安定な時期であったこと等が、恒久法である富裕税の導入に当たって考慮されたのではないかと思われる。

この通達で、土地は、農地、宅地、山林及び原野、牧場、池沼、塩田、鉱泉水地、雑種地に区分され、さらに土地の上に存する権利として、地上権、永小作権、借地権、耕作権、温泉権、引湯権の評価方法が定められている。

このうち、農地（田及び畑）は、特殊な事情（自作農創設特別措置により買取が公告された農地、小作に付している農地等）があるものを除き、賃貸価格（昭和25年の土地台帳法の改正により、賃貸価格に関する条項が削除されているが、ここでは改正前に土地台帳に記載されていた賃貸価格をいう。）に一定の評価倍数を乗じた価格で評価することとしている。なお、この評価倍数は、当分の間、田については900、畑については1080と全国一律の倍率を採用することとしているが、その理由としては、昭和25年まで農地の売買価格が統制されていたことから基礎となる売買実例が収集出来ない等の事情があげられている⁽¹⁰⁴⁾。なお、農地についてはこのほか、自作農創設特別措置などにより特別な事情のある農地、小作地等について特別な取り扱いを規定している。

一方、宅地については、農地の場合と同様、改正前の賃貸価格に一定の評価倍数を乗じるのであるが、当該評価倍数は、状況類似する地域ごとに標準となる宅地の価格をとり、その賃貸価格に対する倍数とされている。なお、状況類似する地域としては、特別区並びに大都市の区については数地域、一般の市については3地域、町村については1又は2の地域に区分したうえ、売買実例、勧業銀行等の適正見込額を参考にして、毎年、1月末日までに評価倍数を決定することとされる。又、このように宅地の価格を決定するに当たっては、精通者意見をも十分勘案したうえ、決定に先立って、各都道府県ごとに宅地の最高賃貸価格を有する市及び郡の最高、最低、平均の宅地の価格等を国税庁長官に報告することとされている。宅地についてはこのほか、貸宅地、区画整理地、区画整理施行中の宅地、土地改良年期中にある宅地、私立学校用地、公衆用道路、私有道路等について特別な取り扱いが規定されている。

このようにみえてくると、農地について全国一律の評価倍数を用いるという点は別として、富裕税評価通達の土地評価に関する基本的な部分は、それまで長年にわたって税務官署が部内的に積み上げてきた土地標準率作成の経験をいわば集大成したものといえる。ただ、1つの大きな違いは、このような標準となるべき価格又は評価の基準について、「国税局においては全国のもの、税務署においては所轄国税局管内のものが判明するよう措置し、税務署においてはその署管内において適用されるべき標準価格又は評価の基準を公示する」(同通達第14項)こととされたことである。土地標準率は本来部内的な審査基準であったが、それが公示されて申告の目安とされるようになると、法的な意味合いが異なってくることになる⁽¹⁰⁵⁾。又、評価の安全性(評価水準)という問題について、それが昭和20年代後半からしばしば議論に上げられるようになったことから考えると、この標準率の公示が1つの契機になっているのではないかと思われる。すなわち、公示された地価標準についてそれを基に申告する納税者の立場からの納得を得るためには、実際の売買価格よりやや低めの水準を考慮することとなろうが、その合理性を説明す

る趣旨から評価の安全性という考え方が改めて理論構成されてきたのではないかと考えられる。さらに、従来は時価標準率に精通者の意見を加味して個々の土地の時価を評価していたが、公示という制度の下では事前に精通者の意見を聞きこれを公示される標準率に織り込むということになる。これにより、精通者に対しては専門家として一層大きな役割が期待されるようになるが、公示後の標準率についてこれを弾力的に適用することは難しくなる。このため、どうしても評価水準を低める方向に力が働くようになり、それが上述の評価水準の議論に繋がってきたのではないかとも思われる⁽¹⁰⁶⁾。

8 富裕税評価通達から現在の土地評価へ

富裕税評価通達は、昭和38年に至るまで相続税の財産評価に準用された。その後、昭和39年4月25日付で「相続税財産評価に関する基本通達」(昭和39年4月25日、直資56、直審(資)17)が制定され、それまでの年分通達等が整理統合されるとともに、固定資産評価制度調査会答申(昭和36年3月)の内容に沿った形で評価方法が整備されている。土地評価については、さらに昭和41年に実務の観点から改正が行われ、この時点で、農地については倍率方式と宅地比準方式、宅地については路線価方式と倍率方式とする現行の取扱いが明確にされた。なお、この「相続税財産評価に関する基本通達」は、地価税導入等に伴い、平成3年12月全面改正され、名称も「財産評価基本通達」に変更している⁽¹⁰⁷⁾。

現在の「財産評価基本通達」の土地評価を「富裕税評価通達」と比べると、同じ価格になるであろう土地をグルーピング(土地の等級区分・路線価でいえば価格がおおむね同一と認められる一連の宅地の特定がこれに当たる)し、その中の標準地について毎年一定の時点を定めて時価を調査(年々の標準地時価調査)した後、全体のバランス調整を行って標準率(路線価や倍率)を得、これを公表するという評価方法の基本的な部分は踏襲されている。ただし、内容的には路線価や倍率方式の導入を含め次のように大幅な進展がみられる。

まず、「富裕税評価通達」の賃貸価格に倍数を乗じるという土地評価方法は、基準となる賃貸価格が昭和11年4月現在のものである（宅地については昭和24年の臨時宅地地価修正法により応急的な修正が行われているもの）という点で、現実適合性を失っていくこととなる⁽¹⁰⁸⁾。

最初に手直しされたのは、区画整理に伴う換地処分等によりもはや従来の方法の手直し程度では対応出来ないことが明白となった市街地宅地であった。このため、昭和29年、都市計画で区画整理が行われた宅地に順次路線価方式による評価が導入され、31年からは、国税庁通達に基づき、全国の賃貸価格倍数方式により難い地域の宅地の評価に路線価方式が導入された。又、31年から、国税庁は各都道府県の最高路線価を自ら評定し公表するようになっていく⁽¹⁰⁹⁾。

路線価は、価格がおおむね同一と認められる一連の宅地についてその面している路線（道路）毎に設定するものである（標準的な路線の選定）⁽¹¹⁰⁾。そうして選定された一連の宅地のうち、ほぼ中央にあって、その路線だけに面しており、標準的な間口距離、奥行距離を有する矩形または正方形のもの（標準宅地の設定）についてその1㎡当たり価格を、地価公示価格、売買実例価格及び精通者意見価格等を基に決定し（標準地の時価調査）⁽¹¹¹⁾、これを路線価と呼ぶ。又、こうした標準的路線価間の均衡（バランス）を図り⁽¹¹²⁾ながらそれ以外の路線の評価額を定める。その上で、この路線価を基準にそれぞれの宅地の奥行、面している路線の数、形状等に応じた差異調整（画地計算）を行うことにより、当該宅地の地価を得ることになる。なお、路線価のほか決定された事項（標準地、価格が同一と認められる一連の宅地、土地の用途分類、奥行逓減率等）は原則として公開され、納税者に明らかにされている。従来の賃貸価格倍率方式と比べると、類似の財産の売買実例価格を基として評価するという点は同じであるが、予め一連の宅地を特定する点、賃貸価格のバランスに依存しない点、また路線価を標準として諸要素の調整を行って同じ路線価内における個々の土地の地価を得るという点等が異なっている。

現在の評価通達においては、市街地的形態を形成する地域にある宅地には原則として路線価方式が適用されておりそれぞれの利用状況に応じ「ビル街地区」「高度商業地区」「繁華街地区」「普通商業・併用住宅地区」「普通住宅地区」「中小工場地区」「大工場地区」の区分を定めて評価することとされている。

一方、路線価が付されていない宅地については、現在、固定資産税評価額を基準とした固定資産税倍率方式が採られるようになっている。これは考え方としては賃貸価格倍率方式と同じであるが、基準として、賃貸価格ではなく固定資産税評価額が採られるようになった点が異なる。地方公共団体が作成する固定資産税評価額がその地域において持つバランスを活用しようとするものといえる。具体的には、標準地を定め、地価公示価格、売買実例価格、精通者意見価格等を基にその価格を決定し、この価格と固定資産税評価額との開差を一定倍率で求め、この開差倍率の等しい地域毎に地域を区分し、その地域内の土地の評価に当たっては固定資産税評価額に当該倍率を乗じて評価額を得ることになる⁽¹¹³⁾。

さらに、農地をとりまく環境の変化に対応して農地の評価についても変遷がみられる。農地を田と畑に区分する点は変わらないが、農地の中には周辺の市街地化の影響を受け宅地と変わらないものも多くなってきたこと等から、農地を純農地、中間農地、市街地周辺農地及び市街地農地に分類して評価するようになった。このうち純農地及び中間農地は倍率方式、市街地農地は宅地に準じた方法又は倍率方式、市街地周辺農地は市街地農地とした場合の80%で、それぞれ評価することとされている。

このほか、土地の上に存する新たな権利の形成等があったことに伴い、区分地上権、区分地上権に準ずる地役権、定期借地権、賃借権、占有権等についての評価の規定が設けられるようになっている。又、状況の変化に対応して、大規模工場用地、余剰容積率の移転がある場合の宅地、広大地等の評価方法が定められるようになった点もその後の進展といえよう。

むすび

このように長い歴史や経験の中でその時々の問題を解決しながら形成されてきた相続税の土地評価の手法は、貴重なノウハウであり、課税目的のための土地評価として、執行が容易で、納税者にも馴染まれている優れた手法と位置付けられている⁽¹¹⁴⁾。又、土地評価のあり方と関連して、地価公示価格との関係や評価水準等の議論も相当整理されてきている⁽¹¹⁵⁾。ただ、近年の土地取引価格の乱高下さらには地価低落傾向の中にあつて、地価をめぐる新しい動き（使用価値・収益力の重視、地価の二極化現象等）が生じているとの多くの指摘がある⁽¹¹⁶⁾。これまでの沿革からみて、わが国の公的土地評価の手法は、その当初から取引事例比較法と収益還元法の間で揺れてきた経緯があり、現在生じている動きは収益還元法への回帰の動きと捉えることも出来る⁽¹¹⁷⁾。こうした新しい動きをどう分析し、取り込んでいくかは、現在の相続税土地評価が抱えている課題の1つといえよう⁽¹¹⁸⁾。

最後になったが、本稿は、平成9年6月13日、税務大学校における租税史研究会で発表したものを基に加筆したものである。なお、本稿を草するに当っては、一橋大学附属図書館、国立国会図書館及び税務大学校の図書・資料の閲覧、謄写について、特段のご配慮をいただいた。この場を借りて関係者に感謝申し上げる。

注の表記について

本文に対し、その説明又は関係文献等出典を示す必要があるため、注を表記するが、若干の凡例的なものを述べておきたい。

法令の出典は、原則として政府発行の「法令全書」によった。従って、法令には、制定年及び法令番号のみを掲げ、出典の所在はこれを略した。

同一資料からのしばしばの引用及びその出典については、次の通りである。注中では、その略号で表示する。

- 1 例・明治37年第二十一回帝国議会議院議事速記録からの引用にあたっては、明治37年衆議院（本会議）議事録の略号を用い、該当の日付を付する。
- 2 例・明治37年第二十一回帝国議会議院相続税法案外一件委員会会議録（速記）からの引用にあたっては、明治37年衆議院委員会（相続税）会議録の略号を用い、該当の日付を付する。
- 3 大内兵衛・土屋喬雄編「明治前期財政経済史料集成（第七巻）」原書房、昭和54年3月刊については、単に「経済史料集成（第7巻）」として用いる。
- 4 「大蔵省百年史・上巻」大蔵省百年史編集室、昭和44年10月刊については、単に「大蔵省百年史」として用いる。
- 5 中村政則ほか編「経済構想」日本現代思想大系第8巻、岩波書店、1988年刊については、単に「経済構想」として用いる。
- 6 「明治財政史」第5巻、丸善、明治37年11月刊については、単に「明治財政史」として用いる。
- 7 碓井光明「相続税・贈与税における資産評価」日税研論集、第7巻、昭和63年4月刊所収については、単に碓井「相続・贈与評価」として用いる。
- 8 高津吉忠「相続税における土地評価のあゆみ」税務大学校論叢16、昭和59年8月刊所収については、単に高津「土地評価のあゆみ」として用いる。

- (1) 土地（財産）の評価とは、一般に、土地（財産）を貨幣価値におきかえることを意味すると解されており、碓井光明は、「相続財産評価方法と租税法律主義」税経通信90年12月刊所収、10頁において、相続税の財産評価は、基本的には実体形成の場における事実認定の一場面と説明している。

【この事実認定論の理論的構成については、訴訟法の世界では、早くから実体法と手続法の交錯関係として理解されているところであるが、租税法の分野においても、同様の視点から検討を加えた論文が散見される（長 穰「租税法の体系的認識試論」税法学、日本税法学会、第27、28、30、31号所収、碓井光明「課税要件法と租税手続法との交錯」租税法の基礎理論、租税法研究第11号、租税法学会、昭和58年10月刊所収など）。相続税財産評価の法律的位置付けを考える上で参考になる。】

- (2) 相続税法案は、明治37年11月30日、第21回帝国議会議院に提出され、以下の日程で審議されている。

○衆議院本会議 37年12月3日第一読会・法案審議付託委員選考

○衆議院相続税法案外一件委員会 (37年12月5日～12月15日)

- ① 12月5日 委員長・理事互選 ②12月7日 議案審査 ③12月12日 議案審査
④12月14日 議案審査 ⑤12月15日 議案審査・修正議決

○衆議院本会議 修正議決 37年12月17日

○貴族院本会議 第一読会 37年12月20日

○貴族院相続税法案外一件特別委員会 (37年12月23日～26日)

- ①12月23日 議案審査 ②12月26日 議案審査・修正議決

○貴族院本会議 37年12月28日 衆議院送付のとおり可決

○議案奏上 37年12月28日

(3) 相続財産の価額の性格に言及したものと、次のような政府答弁・発言がある。

○明治37年衆議院委員会(相続税)会議録(12月14日)22頁下欄、政府委員若槻禮次郎君答弁「相続財産ノ価格ハ、相続開始ノ時ノ価格ニ依ル、即チ其当時ノ売買直段ニ依ルト云フ趣意デアリマス」 ○同会議録(12月15日)27頁上欄、修正委員北村左内君発言「時価ニ依ルト云フコトニスルニ就イテ、反対ノ者モアリマシタケドモ、遺憾ナガラ此時価ニ依ルト云フコトニナツタ」

：相続税法制定直後に発行された相馬宏「民法対照・新令相続税法注解」園屋書店、明治38年1月刊、26頁は、第4条の解説の中で、「土地家屋は、相続開始の時に於て、鑑定人をして、時価を評価せしめ、其価額を以て、相続財産の課税価格とす」と述べている。又、後に発行された堀内正作の「納税要論」西尾友文堂、大正9年11月刊、536頁は、相続財産の評定について、「(特に規定のあるものを除き)相続開始時に於ける財産所在地の公定相場、市価其他適当と認むる評定価格による」としている。

：相続税法立案に当って諸外国の例が参考にされたとみられるが、例えば明治20年代に翻訳されたベルギーの遺物相続税法は、相続税を課すべき財産の価額に関し、「相続税ヲ課スヘキ物件ノ価額ハ左ノ如ク之ヲ定ム」とし、「不動産ニ付テハ死去ノ日ニ當テノ其売買価格ニ拠リ之ヲ定ム(1817年12月27日ノ法律第11条イ)」(第357号)と規定している(「白耳義税法證書税及財産転移税篇」大蔵省主税局訳、明治23年7月刊、117頁、一橋大学附属図書館所蔵)。

(4) 政府原案の相続税法における土地評価関連部分は以下のとおりである。

第4条 相続財産ノ価額ハ相続開始ノ時ノ価額ニ依ル

土地、建物、船舶、地上権、永小作権及定期金ニ付テハ政府ハ左ノ方法ニ依リ其ノ価格ヲ評定ス

一 土地ニ付テハ賃貸価格ノ二十倍、建物ニ付テハ其ノ十倍ヲ以テ其ノ価額トス
二～七 (略)

前項ニ於テ土地又ハ建物ノ賃貸価格ト稱スルハ貸主カ公課、修繕費、保険料其ノ他土地又ハ建物ノ維持ニ必要ナル経費ヲ負担スル条件ヲ以テ之ヲ賃貸スル場合ニ於テ貸主ノ取得スヘキ金額ヲ謂フ

第11条 相続人ハ相続開始ヲ知りタル日ヨリ…三箇月以内ニ相続財産ノ目録及相続財産ノ価額中ヨリ控除セラレルヘキ金額ノ明細書ヲ政府ニ提出スヘシ（二項以下略）

第13条 課税価格ハ政府之ヲ決定ス課税価格ヲ決定シタルトキハ政府ハ之ヲ相続人、遺言執行者又ハ相続財産管理人ニ通知スヘシ

第14条 相続人、遺言執行者又ハ相続財産管理人前条ノ決定ニ対シ異議アルトキハ通知ヲ受ケタル日ヨリ二十日以内ニ申立テ再審査ヲ求ムルコトヲ得（二項以下略）

第15条 前条ノ請求アリタルトキハ相続税審査委員会ノ諮問ヲ經テ政府之ヲ決定ス審査委員会ノ組織及會議ニ関スル規定ハ命令ヲ以テ之ヲ定ム

- (5) 土地評価に関する当時の執行の状況を窺わせるものとして、次のような政府の答弁・発言がある。

○明治37年衆議院委員会（相続税）会議録（12月15日）26頁下欄、木村格之助君発言「登記官吏ガ巷萬五千元デナケレバ、登記シナイト云フ、私ハサウ云フ官吏ハナカラウト思フ」○明治29年衆議院委員会（営業税）会議録（1月28日）3頁下欄、政府委員日賀田種太郎君答弁「収税ノ方ノ側ニ於テハ從來所得税ノ調べノ上カラモ、腹案トシテハ土地ノ實際ノ有様ヲ弁ヘテ居ル、一方ニ從來行ハレテ居ルモノト相照シテ、相当ノ申告ヲナサシムルコトニ導イテ往ク手順デゴザイマス」○明治29年貴族院委員会（登録税）会議録（3月17日）6頁下欄、政府委員有尾敬重君答弁「唯今ノ登記法ニ於キマシテモア、云ウ場合ハ時価相当価格ヲ以テスルト云フノデゴザイマシテ…マア不相当ニ時価ヲ書イテ出スヤウナ者ハゴザイマセヌト認メテ居リマス」

：又、相馬・前掲書、66頁は、第13条の課税価額を政府が決定することに関し、「課税価格を決定するは政府の職分としたるなり、若し之を私人間に委ぬれば、其間に弊害の伴ふものあるを以てならむ、而して政府の之を決定するに当りては、先ず私人の届出になる相続財産目録により、第二条の通りなりや否やを検査し、虚偽の申立の有無を調査し、…相続税を課すべき価額とす」と、規程の趣旨や決定の具体的方法を述べている。

：なお、明治37年11月22日付読売新聞（第9863号）は、「相続税の反対説を評す」と題した社説を掲げ、相続税導入に賛成の論陣を張っているが、その中で某新聞が「我邦の如く財産の調査明白ならず土地及び記名債券の外、殆んど其標目価格を一定すべからざる困状」にあっては相続税の導入は難しいとしていることに触れ、「或は然らん、然れども是単に相続税に伴ふ弊害にあらず、所得税其他の税といへども苟も土地及び記名債券の外に賦課するものハ概ね皆然らざるハなし、論者ハ何ぞ一步を進めて財産の調査を明白にするの方法を講ぜざるや」と述べている。土地が把握可能な財産と考えられていたこと、財産調査のあり方についての意見など、当時の民間の認識を窺わせ興味深い。

- (6) 相続税審査委員会については、特別の官制はなく、相続税法施行規則（明治38年勅令第68号）第6条乃至第13条によって、組織、構成及び運営が定められている。

：なお、第16条を挿入した趣旨について、委員長報告は次のように述べている。

○明治37年衆議院（本会議）議事録（12月17日）74頁上欄、委員長立川雲平君報告

「第十五条ノ次ニ一項ヲ設ケマシテ、…一條項ヲ加ヘマシタ、此一箇条（第16条）ガゴザイマセナクツテモ、訴願又ハ行政訴訟ヲスルコトハ出来ル、…ケレドモ、他ノ法律ニ於キマシテモ、ヤハリ明カニ書イテ置ク例モゴザイマス、又行政訴訟ノ方デハ、列記主義ニナツテ居リマスカラ、ヤハリ是モ明カニシテ置クノ必要ヲ認メマシタ…」

- (7) 土地の価格を賃貸価格の二十倍とした根拠及び土地評価の方法を法定することとした趣旨については、いずれも政府委員若槻禮次郎君から次のような答弁が行われている。

○明治37年衆議院委員会（相続税）会議録（12月7日）8頁下欄、「土地ハ凡ソ資本ノ

百分ノ五位ニ廻リ、建物ハ凡ソ建物ノ一割位ニ廻リ、尚ホ從前ノ立法ニ於テ、…營業稅法ガヤハリ土地ノ価ヲ見積ル時ニハ、賃貸価格ノ二十倍、…ソレト例ヲ同ジウシテ居リマス」 ○同会議録（12月14日）22頁下欄、「第四条ノ本則ハ、売買価格ニ依ルト云フノデアリマス、…然ルニ土地其他ニ付イテ評定ノ仕方ヲ掲ゲタノハ、売買価格トイウコトハナカナカ知ルコトガ困難デ、之ニ就イテハ何カ方法ガナイトヤハリ、収稅官吏ハ斯ウ思フ、届出人ハ斯ウ思フト云フコトノ議論ノ種ニナル、ソコデ法律上定メルコトノ出来ナイモノ、例ヘバ動産ノ価ノ如キハ法律デ定メルコトガ出来マセヌカラ、サウ云フモノハ格別、…土地建物ト云フヤウナ、賃貸借料デ、現ニ分リ又ハ凡ソ分リ得ラルト云フヤウナモノニ付イテハ、夫ニ依レバ簡單ニ売買価格ヲ見ルコトガ出来ル、…凡ソノ標準アルモノハ、行政官ノ專断ニ任カセヌデ、立法上其目安ヲ定メテ置クガ適當デアラウ…」、「之ヲ売買価格ニ持ツテ往カラト云フノハ、政府ニ任セラル、コトデアルカラ、実行ハ出来ナイコトハアリマセヌケレドモ、特ニ政府ガ斯ウ云フ立案ヲシタノハ、ソウ云フ様ナ分リ悪イモノニ依ラズ、法律デチャント定メラル、限リハ、標準ヲ定メテ置クガ宜イト云フトコロカラ、…斯ウ立案シタノデアリマス」 ○同会議録（12月14日）23頁上欄、「詰リ原則トシテハ、売買価格ニ依ルノデアリマスガ、土地ノ売買価格ガ分レバ、宣イガ、ナカナカ分リマセヌカラ、夫ハ売買価格ニ依ラヌデ、賃貸価格カラ売買価格ノ推算ヲスル方法ヲ取ルノデアリマス」

- (8) 後述する通り、土地に加えて建物についても算定規定が削除されたため、修正後の第4条は以下の通りとなっている（前掲注4の第4条と対比のこと）。

第4条 相続財産ノ価額ハ相続開始ノ時ノ価額ニ依ル

船舶、地上権、永小作権及定期金ニ付テハ政府ハ左記ノ方法ニ依リ其ノ価格ヲ評定ス

一～六（略）

（二項略）

：相続税法の評価に関する規定は、その後、昭和13年法律第47号、昭和22年法律第87号及び昭和25年法律第73号により、それぞれ改正され現在に至っているが、土地（財産）の評価について、相続開始の時の価額（時価）によるという考え方で一貫している。因みに、昭和25年法律第73号による改正後の相続税法では、財産評価の原則に関する規定は次の通りである（現行法も同じ）。「第22条 この章で特別の定のあるもの

を除く外、相続、遺贈又は贈与に因り取得した財産の価額は、当該財産の取得の時に
おける時価により、当該財産の価額から控除すべき債務の金額は、その時の現況によ
る」

(9) 二十倍は高すぎるという点については、次のような発言がみられる。

○明治37年衆議院委員会（相続税）会議録（12月12日）17頁下欄、山口達太郎君発言
「此土地ニ付イテハ賃貸価格ノ二十倍ト云フノハ、算出上斯ウ云フ規定ニナツテ居リ
マスケレドモ、私ノ観察シタトコロデハ、現在土地ノ売買土地価格ノ三倍乃至四倍位
ニナツテ居ル」○同会議録（12月14日）19頁下欄、北村左内君発言「（小作米と地価
についての具体的な数字をあげて説明したうえで）以上ノ次第デゴザイマスカラ、茲
ニ掲ゲテアリマストコロノ、此財産ノ算出方法ニ拠リマスレバ、…實際ノ価格ニ、甚
ダ遠キトコロノ価格ヲ算出スルモノト云フコトニナリマス…」○同会議録（12月14
日）23頁上欄、漆昌巖君発言「私ハ所得税ノ調査ヲシテ居リマスガ、（具体的な数字
をあげて説明したうえ）斯ウ云フ結果デアルノデ、全ク今日ノ売買価格ト云フモノ
ガ、兎テモ四倍以上ナドト云フコトガナクシテ…五倍ナドト云フコトハ、如何ニモ時
価ニ相当シナイヤウニ思フノデアリマス」

：なお、高津吉忠は、「土地評価のあゆみ」21・22頁において、日本勧業銀行の資料
等を参考にしながら、当時の普通田の売買価格と賃貸価格の比は13倍程度と推定して
いる。

(10) 水害地・旱魃地の問題を最も明確に述べた木村格之輔議員の発言は次のとおり。

○明治37年衆議院委員会（相続税）会議録（12月14日）20頁下欄及び21頁上・下欄、
「土地ニハ水害地ト旱魃地ガアリマス、水害地ト旱魃地デモ、賃貸ノ極メ方ハ日本ノ
習慣トシテ、一反歩一石二斗ト定メテアル、水害ノトキニハ水害ノ程度ニ於テ免除ス
ル、斯ウ云フコトガ賃貸借関係ノ古イ日本ノ慣習デアリマス」「賃貸価格ノ十五ヲ標
準トシテ、相続税ヲ賦課スルト云フコトハ、私ハ国民ガ平均ニ此税金ヲ負担スルト云
フコトガ、出来ヌモノデアラウト考ヘマス、…水害地旱魃地ニ付イテハ、甚ダ不公平
デアル、十五ヲ集メテモ十五倍ノ賃貸借料ヲ取ルコトガ出来ナイ、或ハ三年ニ一週ノ
水害、或ハ五年ニ一週ノ旱魃ヲ起シテ皆無ノコトモアリ、半分ノコトモアルノデア
ルカラ、水害地旱魃地ヲ所有スルモノハ、現ニ賃貸借ノ価格ノ取り得ラザルトコロ
ノ、税金ヲ払フコトニナリマスカラ、甚ダ不公平ニ失スルノデアリマス、…」[例ヘ
バ水害地旱魃地ヲ所有シテ居ル、其土地ノ価ハ通常ニ於テモ他ノ害ヲ受ケナイ土地ヨ
リ見ルト、二割乃至三割方売買価格ガ下落シテ居ルノデアル、…」

(11) 賃貸価格を否とするその他の意見の例。

○明治37年衆議院委員会（相続税）会議録（12月14日）22頁上欄、漆昌巖君発言

「此田地ナドニ就キマシテハ、皆土地ノ習慣ガゴザイマシテ、利害モ悉ク別デア
ラウト思フ、例ヘバ一石テ入レテアルノト、一石五斗テ入レテアルノト、夫ハ其土地ハ
場所ニ依ッテ、極メ方ガ異ルノデアリマスカラ、サウ云フトコロニ至リマス、賃貸
価格テ取ルト云フコトハ、ドウシテモ困ル」○同会議録（12月14日）21頁下欄、木村
格之輔君発言「登記法ハ土地ノ売買価格ニ依ルト云フコトヲ、現ニ法律ノ上ニ於テ定

メテ居ルノ Deal、然ルニ突然此案ニ限ッテ、其不公平ガアルニモ拘ハラズ、賃賃価格ニ依ッテ標準ヲ定メルト云フコトハ、甚ダ穩カデナイ」

- (12) 売買価格を基準にするという修正案に対しては、都市（東京）出身議員から次のような反論が出されており、当時の東京の地価事情を窺うことができる。

○明治37年衆議院委員会（相続税）会議録（12月14日）21頁下欄、磯辺四郎君発言「此市街宅地ノ如キハ、売買価格ト云フモノハ、余程所得ノ比較カラ見ルト、大キナ高ニ上ッテ居ルデアリマス、現ニ此東京デ以テ最モ金利ニ合ハヌモノガ、何ンデアルカト云ヘバ、此土地 Deal、土地ト云フモノハ、容易ニ処分シ得ラレザルトコロカラ、皆珍重ハスルケレドモ、併ナガラ年々ノ所得ニ比較シテ見ルト、土地ヲ有ツ程今日合ハナイモノハナイト云フコトヲ、聞キ及ンデ居リマス」○同会議録（12月15日）26頁上欄、関直彦君発言「土地建物ノ売買価格、是ハ政府ノ算定ニ依リマスルト、売買価格ハ非常ニ高く見積ラレル、現ニ東京市ナドニ於キマシテハ、土地ヲ売買スル登記所ニ往キマスルト、實際ノ売買価格ガ、一万円 Dealモノデゴザイマスルト云フト、登記役場デハ一万五千円ノ価格トシテ、印紙ヲ貼ラナケレバ、ドウシテモ通過ハサセナイ、ソコデ売ル方ハ金ガ欲シイカラ、仕方ガナイカラ登記税位ハ我慢シヤウト売リマスルト、是ガ即チ政府ノ見積ルトコロノ、土地ノ売買価格ト相成ルノデアリマス、實際ニ於テドウカト云ヒマスルト、其一万五千円ノ印紙ヲ貼リマシタ土地ヲ、東京市ノ市区改正ノタメニ買上ゲニナリマスレバ、是ガ八千円ト云フコトノ算定ニナル…」

- (13) 東京の地価は収益に見合っていないという意見（前掲注12）に対し、次のような反論が出されている。

○明治37年衆議院委員会（相続税）会議録（12月14日）22頁下欄、木村格之輔君発言「磯辺君ハ東京府下ノ如キハ、土地ヲ持つ人ハ非常ナ不利益 Deal、相当ナ買受代金ト賃賃借ノ利益ヲ比較スルト、不利益 Dealト云フ説デアッタガ、或ハサウデアリマシヨウ、私ハ東京ニ居リマセヌカラ、能クハ存ジマセヌガ、——併シ夫ヲ好ンデ買ウ人ノアルノハ、夫ダケ値打ガアルカラ Deal」

- (14) 明治37年衆議院委員会（相続税）会議録（12月15日）26・27頁参照。

- (15) このように当時の議論の背景には都市部（特に東京）と農村部の議員の利害対立が認められる。例えば、売買価格を基準とすることに反対した磯辺議員、関議員はいずれも東京市出身議員であった。ところで、自治省選挙部「衆議院議員選挙の実績」第1巻（第1回～第20回）でみると、当時（第9回選挙後）の衆議院議員定数379人のうち主な選挙区別内訳は次のとおりである。各府県の定数が平均しており、農村部の意見（当時の制限選挙の下での議員像を考慮すると、特に、地租の多額納税者、地主的要素の強い階層などの意見）が通り易い構成であったといえよう（主な選挙区としては、例として、既に引用した発言議員の選挙区を選んでみる）。

【東京市11人、東京府郡部5人（漆議員選挙区）、茨城県10人（木村議員選挙区）、新潟県14人（山口議員選挙区）、大阪市6人、大阪府堺市及び郡部7人（北村議員選挙区）、長野県10人（立川議員選挙区）】

- (16) 後掲注37参照。又、福島正夫「地租改正の研究」(増訂版)有斐閣、昭和53年増訂初版三刷291頁参照。
- (17) 地租の課税標準である地価は、田畑については明治32年に田畑地価修正法により、宅地については明治43年に宅地地価修正法により、それぞれ全面的な修正を行っている。このうち後者の宅地地価修正の検討に当って、賃貸価格を基準にすべきとする考え方が強まってきたことが指摘できる。この点について、「大蔵省百年史」218頁は「税法審査委員会は、宅地地価修正の実施にあたって、課税標準を売買地価とするか賃貸価格とするかについて論議し、結局、第38回帝国議会の政府案(賃貸価格の10倍)と同じ内容の原案を決定した。賃貸価格の10倍を修正地価としたのは、これに2.5%の税率を乗ずると、税収現在額とほぼ大差ない税収を得る、という理由によった。」と記述している。又、後掲注55、56参照。
- (18) この間の事情については、「大蔵省百年史」50・51頁参照。
 : 又、「明治3年7月2日、地租課徴法ヲ均一ナラシムヘキ件ニ関シ、太政官ノ垂問ニ対スル民部省ノ答申」、「明治3年7月、検見法ヲ定ム」、「明治3年9月20日、全国ノ地租ヲ均定スヘキコトヲ太政官ニ稟議セントスル民部省ノ商議ニ対スル大蔵省ノ回答」、「明治4年5月晦日、全国ノ租税賦課法ヲ釐正セントスル民部省ノ稟議並ニ太政官ノ垂問ニ対スル大蔵省ノ答申」等が参考になる。いずれも、明治36年8月大蔵省主税局編「地租関係書類彙纂」に収められており、「経済史料集成(第7巻)」303~307頁で見ることができる。
- (19) 神田孝平による明治3年6月の「田租改革ノ建議」は、「従来ノ田税ノ法」である「検地」、「石盛」、「検見」及び「米納」のそれぞれについて問題点を指摘し、これを改めるには「田地売買ヲ許シ毎田ニ沽券ヲ作ラシム可シ。且其沽券ニ役所ノ割印ヲ附シ、印ナケレハ証拠トナラザル趣ヲ令スベシ。」とした上で「沽券高ニ準シ金子ニテ税ヲ取ムル」制度の創設を求めている(「経済史料集成(第7巻)」302頁、「経済構想」136頁参照)。
 : その後、明治4年9月、大蔵卿 大久保利通・大蔵大輔 井上馨「地所売買放禁分一収税法施設之儀正院伺」(「経済構想」145頁)、同じく同年11月、大蔵大輔 井上馨・大蔵少輔 吉田清成「内国税法改正見込正院へ上申」(「経済構想」144頁。なお、大蔵省所蔵、松方家文書32号冊17号文書として収められている)では、いずれも神田孝平の建議の内容に沿った地租統一の方向が示されており、「田租改革ノ建議」が当時の議論の基礎とされたことが分かる(「経済史料集成(第7巻)」307~309頁)。さらに、日時は特定できないが、明治4年7月乃至同年10月の間、松方正義租税権頭は大蔵卿・輔に対し、「地所売買譲与を勝手(自由)にし、地価を定め、地所持主に各地券を付与する」ことを内容とする7ヶ条の地租改正意見を提出したことが記録されている(「明治財政史」320頁以下「意見」及び392頁以下「地租改正所由略説」参照)。
 : 神田孝平の建議から明治5年の陸奥宗光「田租改正建議」までの状況については、川上秀正「税制百年史・地租改正と地価問題」税務弘報第17巻、第4号所収、105~

107頁が参考になる。

- (20) 「田租改革ノ建議」では、沽券に記載する直段（土地の価格）について、「地主ノ定メ次第ナルコト勿論ナリ。然レトモ故サラニ廉価ニ申立テ税ヲ免レントスル者モ有ル可ケレハ、之ヲ防カンカ為ニ一法ヲ立テ若シ地主ノ改ムル所ヨリ高価ニ買ハント云フモノアラハ之ヲ売ヘシ。売ルコト欲セサレハ附直段ノ通りニ沽券直段ヲ改メ、且其直段ノ一割ヲ与ヘテ之ヲ謝スヘキ」としている（『経済史料集成（第7巻）』301～303頁、「経済構想」138頁）。

：上記建議でいう「一法」は、すべての土地を対象にした公開入札制ということになる。やや乱暴な手段ではあるが、すべての土地を強制的にマーケットに投入し価格形成を促すという点では、1つの徹底した考え方といえよう。

- (21) 税率は、当初は、地券発行地租収納規則（明治5年正月、東京府への達）第16により2%であったが、のち町民の不満で半減した（『明治財政史』270頁。なお、福島正夫「地租改正」吉川弘文館、昭和43年刊、96頁及び福島「地租改正の研究」・前掲書、223頁、225頁 参照）。

- (22) 沽券地とは、沽券をもって売買された土地を意味する。従って、土地所有の証文として沽券を所持している。沽券地以外では、草創地、拝領地などがある。土地の性格乃至は由来からくる区分といえる（福島「地租改正の研究」・前掲書、221頁参照）。

- (23) 明治4年10月7日大蔵卿 大久保利通・大蔵大輔 井上馨「三府下地券発行之儀正院伺」（『経済史料集成（第7巻）』308頁では、従来の地子（地代相当分の税）免除地に順次地券を交付し地租を課徴することとし、まず東京から実施していく方針が述べられている。この方針の下に、明治4年12月27日には太政官布告第682号〔東京府下武家地町地ノ称号ヲ廃シ地券ヲ発行シ地租ヲ上納セシム〕が、又、これに連動して明治5年1月には大蔵省達（無番号）により「地券発行地租収納規則」が出されている。同規則第八及び第十三は以下の通り。

第八 従来ノ沽券地ハ区号町名番号所持地主名面並ニ地所坪数沽券高等巨細ニ為申立更ニ実地的当ノ地券金高取極メ可相渡事但地価ノ的当ヲ欲スルカ為ニ持主ヨリ旧沽券ニ拘ハラス其土地現今相応ノ代価ヲ為書出申スヘシ自然不都合ノ代価ヲ書出スルモノアラハ第十三条ノ如ク所置スヘシ

第十三 地券ヲ受ケ候為メ申立タル代価ヲ不相当ト察スル時ハ篤ト増価ノ儀申談承伏不致時ハ其地所番号及ヒ申立ノ代価ヲ府下ニ布告シテ望ミノモノヘ入札為致落札ノ者ヘ地所ヲ譲ラシムヘシ若持主譲リ渡ス事ヲ否マハ落札ノ価ヲ以テ地価トシ地券相定メ可申事（二項以下略）

：東京で地券の発行が出来たのは、江戸時代から町屋敷の売買に当って沽券が用いられてきたことが背景にあったと考えられる。沽券を用いた江戸時代の町地の売買と手続きについては、石井良助「土地所有権と地租の歴史（第34回）『町地の売買とその手続き』（税大通信、昭和50年3月1日号所収、16頁）に詳しく紹介されている。ただ、この東京での地券税の試みは十分な成果を収めなかったとの評価がある（『大蔵省百年史』51頁）。

- (24) 明治5年2月24日 布告第25号「地所売買譲渡ニ付地券渡方規則」では、地券の交付申請書（地券願請）及び地券の雛形が示され、その中に「此地代金何拾何兩也」と記入することとされている。又、交付申請書には、内容に相違がないことを当該地区の村役人である名主や組頭が連印をもって証明することとされている。
- (25) 明治5年5月 陸奥宗光「田租改正建議」では、「田畑ノ実価ニ從ヒ其幾分ヲ課シ、…唯其地ノ良否肥瘦ニ就テ其価ヲ出サシムヘシ。其価ニ就テ稅ヲ定ム。」と述べられている（「明治財政史」324頁。なお、「經濟史料集成（第7巻）」310・311頁及び「經濟構想」147頁参照）。
- ：なお、ここでの引用部分については、「大蔵省百年史」52頁。
- (26) この部分の記述については、「大蔵省百年史」52頁 参照。なお、明治5年7月4日 大蔵省達第83号は「已ニ売買ノ者ヘ地券相渡從來所持ノ者ヘハ不相渡候ハテハ不都合ニ付管下人民地所所持ノ者ヘ最前相達候規則ニ準シ都テ地券相渡候様可致尤其代価ノ儀ハ田畑ノ位付ニ不拘方今適當ノ代価為申出地券面ヘ書載可致候」と述べている。
- (27) 明治5年9月15日大蔵省「地券法ヲ發行セルニ由リ地価査定方規ヲ府県ニ密示スヘキコトヲ建議ス」に、当時の大蔵省のこの問題に対する意識がよく示されている。又、「真価調方順序」は、別紙「地価取調規則、第三条、府県内ヲ適宜ニ区分シ模寄數村ヲ合シ一会所ヲ設ケ当日惣百姓ヲ会合シ地所ノ代価ヲ入札セシメ高価ノ者ヲシテ其地主ト可定事。第十三条、凡ソ地価ヲ算出スルニハ入札法ヲ以テ本旨トス（以下略）」の記述にみられるように、入札を基本とするものであった（「經濟史料集成（第7巻）」314～318頁）。
- (28) 明治6年5月19日大蔵省事務総裁 大隈重信「地租改正之儀正院伺」（「明治財政史」331頁。なお、この正院伺に至る経緯（地方官会議での意見の集約、各意見についての松方正義の批評など）については、同328・329頁参照。又、「經濟史料集成（第7巻）」322・323頁、「大蔵省百年史」52・53頁）。
- (29) 地租改正の頃までの間に土地にかかる法制は以下のように改正されてきており、土地の自由な取引のための環境整備が図られた。
- ①明治元年8月7日 太政官布告「諸國稅法之儀…先一兩年ハ旧貫ニ仍リ…」（今後の改正を前提に当面は従来の取扱いを踏襲するとの方針が明確にされた。旧價を踏襲せざるを得なかった事情を明らかにしている点にも留意を要する。）
 - ②明治元年12月18日 行政官布告（村々の土地はすべて百姓の土地、町分の土地はすべて町人の土地とした上で、身分違いの者すなわち百姓あるいは町人でない者がそれぞれ村々あるいは町分の土地を購入した場合の規程を整備した。）
 - ③明治4年1月 太政官達（神社仏寺の領有地を還納させた。）
 - ④ 〃 7月 廢藩置縣（政府の財政權が全国に及ぶようになった。）
 - ⑤ 〃 8月28日 太政官布告（身分解放令、封建的身分の解放。）
 - ⑥ 〃 9月7日 大蔵省達（田畑勝手作の許可）
 - ⑦ 〃 10月8日 太政官布告（地子免除の法を廢止、すべての土地に地租を賦課）

⑧ 〃 12月27日 太政官布告（東京府下武家地・町地の称を廃止）

⑨明治5年2月15日 太政官布告（地所永代売買の禁を解く）

【参考】(7)地所永代売買の禁は、寛永20（1643）年3月、代官宛触文書の中に見える。高柳真三・石井良助編「御触書寛保集成」岩波書店、昭和33年1月刊2刷、685頁1309号文書中3項、又は児玉幸多・大石慎三郎編「近世農政史料—江戸幕府法令上」吉川弘文館、昭和58年5月刊5刷、30頁43号文書中3項がそれである。なお、その対象は田畑のみであった。念のため、次に該当部分を掲げる。「一、身上能百姓は田地を買取、弥宣成、身体不成者は田畑令沽却猶々身上不可成之間、向後田畠売買可為停止の事」

(4)なお、上記⑥の田畑勝手作の禁令は、総合的な禁令として出されたものではなく、元和2（1616）年10月の煙草栽培・売買の禁止に始まり、寛文7（1667）年2月の本田畑煙草栽培の禁止等、法令の積み重ねによって法の威令を見ることが出来る。又、慶安2（1649）年の慶安の御触書（徳川禁令考）は、江戸幕府の百姓統制の方法を示したものとして興味深い。

⑩明治5年8月27日 太政官布告（相對令、地代店賃等を当事者が自由に決定できるようになった。契約自由の原則のはしりといえ、身分から契約へと移行したことを意味する。）

⑪明治6年1月17日 太政官布告（地所質入書入規則を制定、所有権移動の明確化及び近代的担保制度の創出を意図している。⑬も同趣旨）

⑫ 〃 6月8日 太政官布告（石高を廃止）

⑬明治8年9月30日 太政官布告（建物書入質規則を制定）

(30) 明治6年7月28日、地租改正のため、「上諭」「太政官布告第272号（別紙が地租改正条例）」が出され、さらに同日大蔵省から「地租改正施行規則」「地方官心得書」が出されている（「明治財政史」339～359頁、明治6年・法令全書、内閣記録局、明治22年刊、402～421頁）。ここに引用した「地方官心得書」第2章は、以下の通りである。「調査ノ難キ地価ヲ定ムルヲ第一難事トシ、土地ノ広狭ヲ量ルト落地或ハ重複ノ地ナキヲ検スル亦之ニ亜ケリ。故ニ調査ノ間最モ此両件ニ注意スヘシ。」（法令全書、明治6年版を使用、「租税資料叢書第六巻、関義臣文書・地租改正方法草案」税務大学校資料室編、平成5年刊所収、89頁）

：なお、地方官心得書の性格について、「類纂大蔵省沿革略史」（大蔵省記録局編、明治22年刊、83頁）は、「土地丈量地価検定ノ方法順序ヲ詳示」したものとしている。

(31) ここに引用した評価法は主として農地に関するものである。これに対し、宅地等に関しては、例えば地租改正施行規則第3則で「郡村宅地等価難定場所ハ其村耕地ノ平均又ハ隣村宅地ノ比較ヲ以テ相定候管可相心得事」と記されており、当時の土地評価の重点が農地であったことが分かる。

(32) 地方官心得書第12章は、検査例として、第1則（自作地の場合）と第2則（小作地の場合）を示している。第1則の場合は、田一段歩の収穫米に米価を乗じ、種籾肥代、村入費、地租を差引いた額を利子率で除して地価を求め、又、第2則の場合は、

同じく田一段歩当たりの小作米に米価を乗じ、村入費、地租を差引いた額を利子率で除して地価を求めることとされている。なお、ここに挙げられた変数の内、種籾肥代は収穫米代の一割五分、村入費は地租の三分の一（いずれも心得書第18章）、利子率の限度は自作地が7分利、小作地が5分利（心得書第19章）と予め定められている。

(33) 地方官心得書第10章の記述は以下の通りである。

「第12章以下検査ノ法ハ只道理上ニテ地価ヲ生スル所以ノモノヲ以テ説明シ之ヲ算定セルモノナレハ、所謂理窟ツメノ者ニシテ活法ニ非ラス。如何トナレハ元来土地ノ真価ハ都鄙ノ便否、人民ノ好悪、耕鋤ノ難易、営業ノ殊異等相須テ生スルモノニシテ、強チ作益ノ多少ノミニ関セサルハ論ヲ待タス。而テ其好悪ト便否トノ如キハ各人ノ胸間ニ含蓄スル所ノ者ニシテ其形ノ露出セルモノナシ。故ニ臆度ヲ以テ其価ヲ算知スヘカラス。是ヲ以テ幾回モ売買シテ各人相競ヒ相糶ルニ非レハ其實ヲ得難シトス。故ニ今露出セル實益ニ就キ検査ノ法ヲ設ク。則此法ハ地価ヲ定ムル要領ト知ルヘシ。若シ衆人相競ヒ相欲スルノ地ハ此算法ヨリモ其価ヲ増スハ必然ノ理アルヲ以テ必シモ此法ニ拘泥ス可ラス。」（租税資料叢書第六巻・前掲書、91頁）。

(34) 地域を代表する者の参加は、地租改正の結果について住民の納得を得るための重要な手順であったと考えられる。明治7年には総代を民選させることとしているが、その趣旨に関して大蔵省達第27号「地租改正ヲ施行スル為メ、総代ヲ民選セシメ且其支給方法ヲ議定ス」は、「郡村検査ノ際ニ方リ豫メ改正ノ本旨ヲ懇諭シ、及諸項ニ就キ周旋スル者ヲ得サレハ目下ニ支障多カルヘシ。」と説明している（『経済史料集成（第7巻）』339頁）。

(35) 「大蔵省百年史」53・54頁。

(36) 明治7年3月7日「地価検査ニ取用スル米価及利子ノ比例ヲ議定ス」（『経済史料集成（第7巻）』338・339頁）。

：明治15年大蔵卿松方正義から太政大臣三條實美への「地租改正報告書」は、第四款「地価」の欄で、地位等級、収穫、穀価、利子、種肥料及村費それぞれ毎に、これらの項目を調査した際の作業の実情を紹介している（『経済史料集成（第7巻）』所収。又、「明治財制史」371頁以下参照）。

(37) 明治7年5月12日布告第53号で追加された地租改正条例第8章は、以下の通り。「地租改正後売買ノ間地価ノ増減ヲ生シ候共改正ノ年ヨリ五箇年ノ間ハ最初取定メ候地価ニ拠リ収税致スヘキ事（但書略）」（『明治財政史』404・411頁）。

：法定地価の考え方が固まったことから、地租条例中の地価の説明も少しずつ変化している。明治7年の上記布告の説明では、「地租改正成切ノ後地所ヲ売買スルニ方リテハ、好悪ニ因リ自ラ価格ニ昂低ヲ生スルハ固ヨリ必至ノ勢ナリトス。然レトモ箇ハ是レ所謂時価ニシテ土地ノ実利ヲ熟測セシ真価ニ非ス。故ニ昂低ニ度ナケレハ之ヲ課税ノ準拠ト為スヘカラサルハ論ナケン。蓋シ地租改正上ノ地価ナルモノハ土地産出ノ実利ヲ以テ算測シ正確ノ真価ヲ按定スルノ法ナルヲ以テ（以下略）」としている（『経済史料集成（第7巻）』340頁（50項））。さらに、地租改正報告書・前掲では、地価は「土地ノ品格ヲ評定シ賦税ノ基礎ト為スモノニシテ現ニ売買スル所ノ市価ヲ指スニア

ラス。」と地租改正条例の地価が売買価格とは別のものである点がより明確にされている。

：このように地租の改正作業を経る中で、当初の考え方を変更せざるを得なかったものも多い。これはまたノウハウの蓄積ともいえる。例えば、地租改正報告書・前掲では、「郡村ト市街トハ自カラ其調査ヲ異ニシ郡村ハ地味ノ肥瘦土地ノ便否耕転ノ難易等ヲ斟酌シ其収穫ヲ査定シ、市街ハ土地ノ盛衰地盤ノ燥濕運輸ノ便否等ヲ斟酌シ其収益ヲ査定シ以テ其地価ヲ算出ス。其算即ハ載テ地租改正地方官心得書中ニアリ」と述べている。地租改正着手時点で市街地宅地に関する言及が殆どなかったことを考えると、地租改正作業の過程で、市街地宅地の評価の重要性が意識されるようになってきたことを示すものとして、興味深い。

- (38) 地租改正をめぐるトラブルについては、多くの事例が紹介され、研究されている。例えば、「地租改正報告書」・前掲、第一款 総説，永原慶二「日本経済史」、岩波書店、1980年第1版、264頁、井上光貞・永原慶二・児玉幸多・大久保利謙編、坂野潤治・高村直助・高橋昌郎・御厨貴・我部政男執筆「明治国家の成立」、日本歴史大系普及版13、山川出版社、1996年9月1日刊、151～154頁など参照。
- (39) 丹羽 弘「改租過程における地価決定の具体的経過一岐阜県改租要録を中心にして」(「歴史学研究」N o. 285)、青木書店所収、22～34頁)。
- (40) 青山英彦「『農民の地価算定案』の内容と特質—南信濃地租改正の一段階」(「地方史研究」N o. 54) 所収、27～39頁)。
- (41) 明治11年仏国万国博覧会事務副総裁松方正義から、仏国大蔵卿レオンセイにあてた文書「地租改正始末」でも、全国の地価について平等を重視したことが強調されている。担当者がバランス確保に相当意を用いていたことが窺える(「明治財政史」400頁以下「地租改正始末」第4項参照)。
- (42) 明治13年5月20日、布告第25号「第一條、明治七年第五十三号ヲ以テ地租改正後五箇年間ハ当初定メタル地価ニ拠リ収税致スヘキ旨布告及ヒ置シ処仍ホ明治十八年迄据置収税致スヘシ。但府知事県令ニ於テ当初定メタル地価不適當ナリト思量シ其事由ヲ具申スルトキハ大蔵卿ハ検査員ヲ派遣シ實地調査ノ上一町村又ハ一郡区限り特別修正ヲ聽許スルコトアルヘシ」(「明治財政史」405・406頁)。
- (43) 「地租法制定ノ儀ニ付上申」(明治16年11月26日松方大蔵卿から三条太政大臣宛)「明治財政史」753～756頁。
- (44) 明治17年3月5日、太政官布告第7号(別冊が地租条例)。
- (45) 「第425号議案 地租法制定之儀」(元老院會議筆記、後期第19卷、同筆記刊行会、昭和50年刊、69頁)中、明治17年2月4日、岩崎小二郎内閣委員の発言。なお、「地租変更得失弁」(明治14年頃、租税局起案)(「経済史料集成(第7巻)」361～364頁、87項)参照。
- (46) 前掲注45の元老院會議筆記には、地方の実情に照らし、地価修正をおこなうべしとする多くの意見が見られる。例えば、渡辺清議官(74頁)、伊丹重賢議官(80頁)、柴原和議官(82頁)、井田讓議官(148頁)など。

- (47) 前掲注42の明治13年布告第25号第一條参照。この地価特別修正は18県に及び地租の減額は42万2658円（「大蔵省百年史」95頁）。なお、この特別地価修正に当って、「米価」の要素を加味すると修正の範囲が全国的に拡大する惧れがあったことから、「収穫高」のみに限定して修正する方針が採られている（「明治財政史」407・408頁「地価修正ニ付心得方太政官へ伺」）。
- (48) 明治20年の地価修正は、13年の地価特別修正の積み残しの処理という性格が強く、18年の地押調査（明治18年2月大蔵省訓令、主秘第10号による）と並行して特別の地方の地価修正を実施したものである（「明治財政史」623～639頁「明治20年3月29日・大蔵省閣議請議」等参照）。この地価修正は2府15県に及び地租の減額は32万2746円（「大蔵省百年史」96頁）。
- ：なお、地押調査など当時の事情について、「明治財政史」614頁以下参照。又、明治22年5月31日「鹿児島県知事から大蔵省への特別地価修正の請議」（法規分類大全第二編、巻11、租税門、35頁）などの資料があり、参考になる。
- (49) 明治22年8月法律第22号、本法には法律名がないが、公布文には「…地租改正以来ノ実歴ニ徴シ此法律ニ指定スル府県ノ田畑ニ限り地価逓減ノ必要ヲ認め地価ノ特別修正ヲ裁可シ茲ニ之ヲ公布セシム」とある。なお、法規分類大全第二編巻11目録による見出しは、「田畑地価特別修正」とある。
- ：明治22年5月31日、大蔵省は、田畑地価逓減特別修正について、閣議請議の中で、地価修正は必要であるが、綿密な「一般地租ノ改正」は実施困難であるとしたうえで、「米価昂貴地位上騰シテ目下僥倖ヲ得タル者ハ先以テ従前ノ儘据置キ其米価低落シテ地位賤劣ニ赴キタル者ハ輒近各地ノ米価平均ヲ以テ標準目的ト為シ少シク地位ヲ修正シ地租ヲ軽減」することは、「目下ノ急務」と位置づけている（法規分類大全第二編巻11、租税門、34頁）。この地価修正は3府40県に及び地租の減額は、324万1910円（「大蔵省百年史」96頁）。
- ：明治22年地価特別修正後も更に田畑の地価修正を求める動きがみられる。特に、明治23年帝国議会在が開設されるや、帝国憲法第30条の請願権により、地価の修正を求めて多くの請願が議会に提出され、地租の軽減が野党の要求の柱とされた。資料としては、明治24年3月9日「地価修正及ヒ地租軽減ノ請願主意書」三重県下廿一郡地価修正請願委員（国会図書館特48、644号文書）、明治29年3月18日、貴族院議事速記録第38号、地価特別修正ノ請願など。又、地価修正運動に関する資料の紹介として、黒田展之「初期（帝国）議会の請願書」愛知学院大学、法学研究、第15巻、第3号がある。
- (50) 登記法（明治19年8月11日法律第1号）第7條「地所建物船舶ノ売買讓渡質入書入ニ付登記ス可キ概目左ノ如シ、第一、地所ハ郡区町村名、宇、番地、地目、反別若クハ坪数、地券面ノ価格、第二（以下略）」。同第25條「地所建物船舶売買ノ登記ニ付テハ其買請人左ノ売買代価ノ區別ニ従ヒ每一件ニ其登記料ヲ納ム可シ（以下略）」。
- (51) 土地台帳規則制定の趣旨については、「登記法施行以後所有権利ハ登記ニ依リテ定マルトナリ、地券ハ業ニ已ニ其主タル効用ヲ失フタレハ今日ニ在リテ之ヲ觀レハ地券

ハ地租ニ関スル台帳ノ謄本タルニ過キサルナリ。…徒ラニ官民ノ労費ヲ重ヌルモノナレハ速ニ之ヲ廢シ、從來各官衙地券授与ノ事業ヲ転シテ専ラ土地台帳ノ整理ヲカメ、其台帳ノ謄本ヲ要求スルモノニ向テ其ノ望ニ応スルノ途ヲ開カハ大ニ官民ノ便益ヲ得ヘシ」と説明されている（『経済史料集成（第7巻）』406頁、「（九六）地券ヲ廢シ地租ハ土地台帳ニ登録シタル地価ニ依リ其ノ記名者ヨリ徴収セシム」の項）。又、元老院會議筆記、後期第35巻、同筆記刊行会、平成2年刊、5頁、第682号議案、明治22年4月6日検視会参照。

- (52) 明治31年の田畑地価修正法による地価修正では、明治初年の地租改正の手法が踏襲された。ただ、各要素（収穫、米価、利率）について一定の軽減歩合を用いたため、平均地価は、田40円9厘が35円91銭9厘に、畑11円9銭6厘が9円62銭4厘にそれぞれ軽減されている（『大蔵省百年史』177頁、180頁）。
- (53) 明治31年11月、第13回帝国議会上に提出された政府案では、地租を2.5%から一律4%に引上げる（引上げ幅は1.5%）こととされていたが、修正が行われ、増徴後の地租を3.3%にとどめる（引上げ幅は0.8%）こととされた。ただ、その見返りとして市街宅地地租に限って5%に増徴する（引上げ幅は2.5%）ことで妥協が図られたものである（『大蔵省百年史』177頁参照）。
- (54) 宅地組換法（明治32年法律第62号）は、貴族院の提案になるも、当初明治31年12月、大蔵大臣は「改租ノ際（明治17年地租改正条例を指称するか）宅地ニ市街地若クハ郡村宅地ノ地目ヲ付シタルハ大体ニ於テ土地ノ狀況市街地ヲ為スヤ否ニ依テ之ヲ區別シタリト雖モ当時各府県ニ於テ市街地ト認定スル標準一様ナラザリシト且ツハ又多少ノ變遷ニ依リ土地ノ狀況改正當時ト今日ハ全ク一變シタルモノアルトニ依リ現今市街宅地ニシテ其狀況郡村宅地ニ異ナラサルアリ又郡村宅地ニシテ其繁盛市街宅地ニ譲ラサルモノアリ若シ今日ノ儘ニシテ市街宅地ト郡村宅地トノ地租定率ヲ異ニスル時ハ各地甚敷不均衡ヲ生スルニ至ルヘシ故ニ地租定率を改正スル為メニハ必ス現今市街宅地又ハ郡村宅地タルモノヲ彼此組換ヲ為スヲ必要ト」して、宅地組換法案を閣議に提出することとしている。同法案末尾の法律案理由及び貴族院の法案提出理由も、同趣旨である。なお、当初の政府案では、第1条において「郡村宅地ヲ市街宅地ニ市街宅地を郡村宅地ニ組換フルハ命令ヲ以テ之ヲ定ム」としていたが、貴族院案では、第1条で「組換ヲ要スルキハ…」とし、客観的要件の充足を待つ姿勢となっている（大蔵省編「明治大正財政史・第6巻」財政経済学会、昭和12年7月刊、第5編、内国税上）。
- (55) 例えば、明治37年相続税法案審議の際の次の発言をみても、当時、地租の課税標準である地価について賃貸価格を基準に修正していこうという考え方が強まっていたことが分かる。
- 明治37年衆議院委員会（相続税）會議録（12月15日）26頁上・下欄 関直彦 君発言「何レ田畑宅地若クハ市街宅地等ニ就キマシテモ、本年議会上ニ於テ、非常ニ議論ガゴザイマシタガ、是ハ到底地価ト云フモノハ、修正セナケレバナラヌト云フコトノ議論ハ、凡ソ諸君ノ輿論ト相成ッテ居ルダラウト考ヘマス、其地価ヲ修正セナケレバナ

ラヌト云フ、其標準ハ何ニ依ルカト云フト、ヤハリ賃貸価格ノ實際ノ収入ニ依ッテ算定ヲシテ往クト云フコトガ、根拠トナラナケレバ、即チ地価ノ公平ナル標準ヲ得ルト云フコトハ出来ナイノデアリマス」(相続税法案を修正することについて) 売買価格ヲ標準トスルコトニナリマスト、立法ノ新智識ガ後ト戻リヲスルト云フコトニナリハシナイカ」

- (56) 明治39年の税法審査委員会における賃貸価格説の主張 [税法審査委員会審査報告 (大蔵省編、明治39年刊、B 5 版、本文444頁附録130頁) 27・28頁]
- (57) 日露戦後の税制整理は、各税の総合的な見直し、一定の審議機関を通じて行われている点に特色がある。いずれも閣議を経て設立された機関であるが、大蔵省の税法審査委員会が54回 (明治39年5月～12月)、官民合同の税法整理案審査会が24回 (40年4月～7月) の審議を重ねて成案 (租税整理関連24法案、間接税増税関係6法案) を得ている。なお、当時の議論は、「税法審査委員会審査報告」(前掲注56) 及び「税法整理案審査会審査要録」(税法整理案審査会幹事編、明治40年刊、A 5 判、本文268頁附録76頁) に纏められている。この中で、地租については、課税方法、地価修正の要否、修正方法、税率等の各項目が詳細に検討されており、特に、宅地地価修正との関係で課税標準の基準を売買価格とするか賃貸価格とするかの議論が行われている。結果として、地租条例改正案 (明治43年3月法律第2号として成立) 及び先に第22回帝国議会 (明治38年) に提出され不成立とされた法案と同趣旨の宅地地価修正法案が提案された (「明治大正財政史・第6巻」・前掲書、667～698頁参照)。
- (58) 成立した宅地地価修正法 (明治43年3月法律第3号) には、「第3條、宅地ノ修正地価ハ本法ニ依リ定メタル賃貸価格ノ十倍トス…」、「第4條、宅地ノ賃貸価格ハ宅地賃貸価格調査委員会ノ調査ニ依リ政府之ヲ決定ス」…等の条文が見られる (「大蔵省百年史」218～220頁。明治大正財政史第6巻・前掲書、内国税上、119～120頁)。
- (59) 明治38年第21回帝国議会で「市街宅地地価修正ニ関スル建議」が採択された [明治38年衆議院 (本会議) 議事録 (2月17日) 256頁下欄] が、これに應える形で、第22回帝国議会で「宅地地価修正法案」が政府から提出された。同法案の審議の中では、各議員から、政府が全国の賃貸価格の実情を正確に把握することが法案審議の前提であるという考え方が強く示されている [明治39年衆議院 (本会議) 議事録 (2月18日) 91～94頁、同 (3月27日) 412～422頁]、[明治39年衆議院委員会 (宅地地価修正法案) 会議録 (2月21日) 3～9頁、同 (2月23日) 11～17頁、同 (2月28日) 19～24頁、同 (3月5日) 25～31頁、同 (3月22日) 34～41頁、同 (3月24日) 43～49頁]。なお、同法案は、39年3月27日、衆議院本会議で可決されたが、会期末であり、貴族院には送付されず廃案となっている (その後、改めて「宅地地価修正法案」が提出される経緯については、前掲注57参照)。
- (60) 「大蔵省百年史」218・219頁。
 : 明治39年5月7日付大蔵省主税局長から各税務監督局長あて通牒 (主秘第232号) では、賃貸価格調査の趣旨について「宅地地価修正ノ資料タル賃貸価格ハ過般御会同ノ際御協議ニ及ヒ候通法案提出前ニ於テ最モ正確ナル調査ヲ遂ゲ置クノ必要コレ有り

候」と説明している。又、東京税務監督局・明治39年5月4日付通牒（訓乙第288号）はそのことを裏書きしている。すなわち、「宅地地価修正ノ義ハ早晚事案トシテ施行相成ト認メ候ニ付テハ之カ準備トシテ別紙実施順序及実施細則ニ依リ事務繰合せ整理スヘシ但シ宅地等級区域調査ハ至急着手シ其月日ヲ直ニ報告シ尚地図調整等ニ関スル概況ハ随時申報スヘシ」と各税務署に指示している。

：なお、具体的な調査の内容については、明治43年5月10日、丸亀税務監督局・局報第567号「宅地地価修正事務規程」が参考になる。

- (61) 明治29年貴族院（本会議）議事録（3月13日）395頁下欄、政府委員目賀田種太郎君答弁「新ニ設ケラレマシタ分ハ土地台帳ノ登録、船舶ノ登録及戸籍登録、且ツ又国債証券ノ登録、是ダケデゴザイマス」。
- (62) 登録税法 第2條 地所建物ノ登記ヲ請フトキハ左ノ区分ニ従ヒ登録税ヲ納ムヘシ
 一、 買請人 売買代価千分ノ二十
 二、 家督相続人 時価相当価格千分の五（但書略）
 （以下略）
- (63) 前掲注5の政府委員有尾敬重君答弁参照。
- (64) 明治29年貴族院委員会（登録税）会議録（3月19日）1頁上・下欄、政府委員田尻稻次郎君答弁。
- (65) 登録税法、第5條、土地台帳ニ左ノ事項ヲ登録スルトキハ土地所有者ハ左ノ區別ニ従ヒ登録税ヲ納ムヘシ
 一、 新規登録 地価千分ノ二十
 二、 地価ノ設定・復旧共 地価千分ノ十（以下略）
- (66) 営業税法では、例えば物品販売業の場合で見ると、第12條で、課税標準と税率が「売上金額、卸売ハ万分ノ五 小売ハ万分ノ十五、建物賃貸価格、千分ノ四十、従業員、一人毎ニ金一円」とされている。又、第18條では「建物賃貸価格ハ店舗其ノ他営業用ノ土地、家屋ノ借料ニ相当スルモノトス…」と建物賃貸価格を定義した上、「借家ノ場合ニ於テハ何等ノ名義ヲ用ウルニ拘ラス土地、建物ノ賃借上借主ヨリ貸主ニ支払フモノヲ以テ建物賃貸価格ヲ計算ス。借家ニアラサル場合ニ於テハ近傍借家ノ借料ニ照準シテ建物賃貸価格ヲ定ム。近傍ニ照準スヘキ借家ナキトキハ其ノ土地、家屋ノ時価ヲ各別ニ算定シ、土地ハ其ノ百分ノ五、家屋ハ百分ノ十ヲ以テ其ノ賃貸価格ヲ定ム」と計算方法を示している。この場合、土地の賃貸価格が時価の百分の五というのは、逆にいえば土地の時価は賃貸価格の二十倍ということになる。
- (67) 明治29年衆議院委員会（営業税）会議録（1月28日）3頁下欄、政府委員目賀田種太郎君答弁。
- (68) 前掲注5の政府委員目賀田種太郎君答弁。
- (69) 土地収用法（明治22年法律第9号）は、全41條のうち、第3章 損失補償に12條（第17～28條）、第4章 土地収用審査委員に5條（第29～33條）を割いている。
- (70) 東京市区改正条例（明治21年勅令第62号）では、こうした市区改正の費用に充てるため、次の特別税を賦課することとしている（同条例第三條）。

- 一、 地租割 地租同額以内但耕地ヲ除ク
- 一、 営業税並雜種税 地方税十分ノ四以内
- 一、 家屋税 同上
- 一、 清酒 区内ニ輸入又ハ区内ニ於テ醸造販売スルモノ一石ニ付金五拾銭以内

(71) 前掲注12 の関直彦君発言。

(72) ただし、高津「土地評価のあゆみ」26頁及び53頁では、時価標準率の改訂は必ずしも毎年行われたわけではなく、一度売買価格ベースのものを作成すると2～3年間は、地価変動に應ずる引上げ率あるいは引下げ率のみを定めて適用するという運用が行われていたことが述べられている。

(73) 第1次大戦後、国税・地方税法系の根本的整理改革を図る趣旨で設けられた臨時財政経済調査会では一般財産税の導入が検討されている。その審議の中で、一般財産税の財産価格の把握に関しては「財産価額又ハ負債ノ調査ハ現行相続税ニ於ケル経験ニ徴スルモ必スシモ実行シ難キ問題ナリト認メ難シ」とされている（「臨時財政経済調査会諮問第五号・税制整理特別委員会議事録」大蔵省主税局・税制整理特別委員会編、大正11年刊、148頁）。又、当初特別委員会でまとめられた財産税法素案「一般財産税要領」（同議事録57頁）では、「第四、課税価格ノ算定」の中で「一、一月一日ノ時価ヲ標準トスルコト但シ不動産ニ付テハ其ノ四分ノ三トス（二以下略）」とされている。このうち但書きの部分はその後削除されている（同議事録152頁）が、削除の理由等の説明は以下の通りである（同議事録150頁）。「不動産ハ調査シ易ク動産ハ調査困難ナルヲ理由トシテ課税価格ノ計算上不動産ニ斟酌ヲ加フルモノトセハ動産ト雖其ノ全額ヲ調査シタル場合ハ之ヲ斟酌スルノ必要ヲ生スルノミナラス前記ノ理由ヲ以テ不動産ニ斟酌ヲ加フルノ制度ヲ設クルトキハ動産所有者ハ当然其ノ四分ノ一ヲ申告セサルモノナリトスルノ觀念ヲ醸成スルノ虞アルヲ以テ法律上ニ於テハ現行相続税ニ於ケルカ如ク動産不動産共ニ時価ヲ以テ計算スルコトヲ定ムルヲ可トス但実行上ニ於テハ相当斟酌ヲ加フルモノトス」。

：同調査会は、大正9年～11年に30回の特別委員会、36回の特別委員会小委員会を開催し、一般財産税を所得税の補完税として創設する等の税制整理案を作成したが、総会での裁決は見送られ、一般財産税の導入には至らなかった（「大蔵省百年史」276頁）。当時の財産税に反対する意見の中には次のように評価の困難性を指摘するものもみられる。[大正10年9月22日 委員会に於ける井上辰九郎委員の発言「財産税ハ如何ニシテモ面白カラヌ税ナリト信ス理由ノ大要ヲ数フレハ（一）略、二）評価ノ困難ハ大ナリ時々ノ売買価格又ハ賃貸価格ノミニテハ不十分ニシテ地租ノ台帳ノ如ク複雑ナル査定方法ヲ取ルヲ要ストノ財政学上ノ議論モアリ不動産、動産、収益財産、享楽財産ニ亘リ各種類ノ財産ヲ正確公平ニ評価シ去ルコト極メテ困難ナルヘシ、（三）略」（税制整理特別委員会議事録・前掲、256頁）]。

【参考】臨時財政経済調査会は、大正8年3月15日、衆議院本会議で「政府ハ朝野ノ学識経験アルモノヲ以テ組織シタル臨時調査機関ヲ設置シ速ニ財政ノ整理ニ関スル調査ヲ為スヘシ」との建議が可決・採択されたことをうけて設置されたもの（大

正8年7月9日、勅令331号「臨時財政經濟調査会官制」参照。調査項目のうち諮問第5号が「税制整理ニ関スル根本方策如何」であった（第41回帝國議會衆議院議事速記録、139頁、149～151頁、153頁、187頁、229頁、393～395頁、明治大正財政史第6巻・前掲書、内国税上、243頁）。

- (74) 昭和11年のいわゆる馬場税制案では、国税について「直接税体系は所得税を中核とし収益税及び財産税を以て補完すること」との整理改革の方針を示した上、その要領として財産税の評価に関し、「財産評価に対する規定を設け評価の適正公平を期すると共に不動産重課の弊を避けること。なお、この規定を相続税及び登録税にも準用する。」としている〔昭和十二年税制改革構想（「昭和の税制改正」大蔵財務協会、昭和27年刊所収）〕。なお、ここで提案されているいわゆる「軽微な財産税」の構想では、土地評価について、当時税務部内で採用の方向にあった賃貸価格倍率方式によることが前提とされていたことを、その後の政策担当者が指摘している〔渡辺喜久造「新税三法案に就いて」（日本産業經濟新聞、昭和20年12月12日から12回連載）（税務大学校論叢18、昭和62年7月刊所収、439頁参照）〕。
- (75) 明治38年1月23日官報掲載、大蔵大臣訓示「相続税取扱上ノ心得」は、貴族院での法案審議の中で「動産中家宝什器等の取扱い」が問題となり、そこでの政府側答弁〔明治37年貴族院委員会（相続税）會議録12月26日〕14頁上・下欄〕を裏打ちする形で発表されたものである。相続税の執行に関する初めての指示であり、その後の執行上の指針とされることとなった（その後、職員が常時参考にする事務規程等にも掲記されている）。
- (76) 相続税法施行規則（明治38年3月勅令第68号）。
- (77) 明治38年3月22日東京税務監督局長から管内税務署へ、訓乙第180号。同訓令の中には「戸籍吏ヨリ通知ヲ受クルハ相続開始ノ事実ヲ知ルニ殆ト唯一ノ材料ニシテ最必要ナルモノナルヲ以テ」の文言が見える。
- (78) こうした税務署と税務監督局等の往復文書等は、当時、税務署あるいは監督局の担当者が、事務必携として整理・保管していたものであるが、現在、その一部が、租税資料として税務大学校租税資料室に保管されている。
- (79) この通牒に先立って開催された全国局長会議で土地建物時価標準率が協議され、局間の境界点の問題で協議することが決定された。この通牒はその会議での決定事項を各局で実行するよう求めたものである。なお、これ以前に標準率に触れた資料が見当たらないことから、各税務署が自発的に標準率の作成を始め、相互の情報交流の中で事実上同じような時価標準率を各税務署が作成するようになっていたのではないかと推察される。
- (80) 大正6年9月17日制定の「東京税務監督局・相続税事務規程」では、例えば、宅地時価一坪当標準率表でいえば、市区町村毎に調査表を作成することとし、ある特定の宅地がどの等級に当るか、価格はいくらか、同じ条件が適用されるのは「何番地ヨリ何番地迄」かを書き入れるように設計されている。田畑・山林・原野一反歩当時価標準率表も同様である。

：碓井「相続・贈与評価」32・33頁では、戦前において土地の時価がどのように把握されたかに関し、「売買実例を基礎に想定取引価格を認識するという原則に立ちながら、実際には、標準価格、標準地価額比準などの便宜的・補充的評価方法によらざるを得なかったことが推察される」としている。

：大村 巍「相続税の誕生」税務大学校論叢 9、昭和50年5月刊所収、148・149頁では、大正3年相続税改正の際の菅原通敬主税局長答弁を紹介しているが、そこでは税務署で賃貸価格、売買実例、所得等から時価を作成している事情が述べられている。

- (81) 高津「土地評価のあゆみ」25頁は、この等級区分について「明治43年の宅地地価修正法による賃貸価格の調査によって宅地の等級が細分化された。この等級は、その例によったものであろう。」と述べている。
- (82) 個々の事案の評価に当たっての慎重な姿勢は、審査請求の処理についても示されている。参照中の事務規程第39条は「審査請求アリタルトキハ課税価格ノ当否ヲ関係帳簿及書類ニ対照再査シ尚必要アリト認ムルトキハ実地ニ就キ若ハ照会シテ精査ヲ遂ケタル上調査書ヲ作成シ審査委員会ニ提出スヘシ」としている。
- (83) 大正12年5月24日 東京税務監督局から管内税務署、直第592号「相続税課税価格時価標準率階調ノ件」。
- (84) 大正12年5月24日 東京税務監督局から管内税務署、直第593号「相続税調査上田畑時価標準率適用方ノ件」。
- (85) 大正12年12月24日、東京及横浜の復興・都市計画を行うため、特別都市計画法（法律第53号）が成立している。なお、財政・金融措置の面から考察したものとして、森田右一「関東大震災の財政金融措置」大東文化大学、東洋研究第66号、昭和58年刊所収が参考になる。
- (86) 東京市役所「帝都復興区画整理誌」（昭和7年3月刊）第二編 総説、139頁は、「従来、土地の評価は、宅地の現況、将来の発展及商業の繁閑等を考慮し、或は隣地若は近似地の売買実例又は従来経験に拠り、更に賃貸料に依る利廻りより還元せるもの等遠観を主としたものなれども、今回の区画整理事業の如く短期間に多数の土地を評価する場合においては、到底斯かる方法を採用するは困難とする所なるを以て、種々調査研究の結果、現今科学的評価法として認めらるゝ米国クリーブランド市の評価法を基礎とし、之に本市の事情を参酌して新評価法を創定したり」と述べている。なお、宇佐美邦雄「相続税の課税と手続き」賢文館、昭和4年12月刊、118頁参照。
- (87) 東京市政調査会は、「今日最も進歩した土地評価法と称せられ、就中、角割地並びに一般不整形割地の評価に妙を極めて居る」として米国クリーブランド市の土地評価法を翻訳し、大正13年3月、市政調査資料第四号として刊行している（国会図書館所蔵）。

：なお、同クリーブランド土地評価法は、その説明の中で、土地の収益力（賃貸価格）を正確に把握することの困難さを指摘したうえ、公的土地評価として収益還元法を適用することは難しいとしており注目される（同市政調査会資料第四号、60～62頁

「収益を基礎として土地評価は出来ぬ」の項参照)。

- (88) 帝都復興區劃整理誌・前掲、139～194頁参照。又、宇佐美・前掲、118～133頁参照。
- (89) 杉本正幸「市街地価格論」昭和8年9月刊、(「路線価評価法の得失の部(476頁以下)」)参照。同書は、また、市街地の地価が人口10万人を境に急騰すること等、広範に市街地の地価分析を行っている(同書第3章「市街地の価格形成に影響を及ぼす諸要素」)が、こうした分析は、その後の地価評価実務に多大な影響を与えたものとみられる。このことは、例えば、戦後になって自治庁の松島五郎が記した論文「固定資産の評価の基準」自治研究、第27巻第8号所収、36頁の次の記述からも読み取れる。「一般に大都市となる程商業は高度化し収益力は大となる。従って商業地の価格はこれにつれて高くなる。この場合においては、住宅地も…自然高くなるけれども住宅地居住者全般の所得水準に自ら限界がある以上その騰貴は、自ら鈍化し制約される。この関係については既に学者(注・杉本正幸)によって指摘されたところである。」(ここで指摘された部分は、杉本・前掲書、147頁)。
- (90) 土地賃貸価格調査法(大正15年法律第45号)の施行に関する土地賃貸価格調査手続(大正15年5月1日主税局通牒)では、「市街地ノ宅地」に関し「区域ハ成ルヘク道路、溝渠等一見認識シ易キモノヲ目標トシテ之ヲ区画スルコト」等と指示している。さらに、これを受けた土地賃貸価格調査規程(大正15年5月25日東京税務監督局訓令第20号)では、第九章 編級調査の市街宅地の部分(第148～第170)で「街路価」の考え方を明確に打ち出している。1例をあげると、「第151、街路価ハ路線ヨリ東京市横浜市及東京市接続町ニアリテハ奥行五間ノ他ノ市制施行地及人口一万以上有スル町村ニ在リテハ其ノ市町村ニ於ケル普通ノ奥行間数(大体十間ヲ以テ標準トス)ノ地域ヲ賃貸ニ付スル場合ノ一坪当ノ価格トスルモノトス」とある。
- (91) 大正14年12月20日東京税務監督局訓令第29号「相続税事務規程」では、大正6年の事務規程(前掲注80)で、「宅地時価一坪当標準率表」となっていたのが、「自用地時価一坪当標準率表」と「貸地・貸屋敷地用宅地時価一坪当標準率表」に細分されている。このうち、「自用地」については、備考で「東京市内同市附近及横浜市ニ付テハ商業、工業、住宅等用法ノ異ナル地域毎ニ之ヲ作成スルモノトス」としている。又、同じく備考で、「標準率ノ適用ニ当リテハ其ノ利用価値、需給関係等ヲ参酌シ其ノ程度ニ応シ相当引上ケ引下ヲナスコトヲ得此ノ場合ハ事由ヲ附記スヘシ」と標準率の弾力的な取扱いに言及している。
- (92) 昭和6年1月19日東京税務監督局から管内税務署、直第36号「相続税土地時価標準率適用ニ関スル件」。
- (93) 昭和6年11月5日東京税務監督局から管内税務署、直第1070号「相続税土地時価標準率適用ニ関スル件」。
- (94) 現在、地価低落が続く中での評価のあり方に関し、問題点が指摘されている。例えば、評価額と時価の逆転に伴う問題(高橋 靖「固定資産税—地価税を含む」日税研論集第28巻、日本税務研究センター、平成6年10月刊所収、358・359頁)、土地の評

価水準上げがもたらす新しい問題（砂川良和「土地税制の改革を巡る諸問題」資産課税の理論と課題、水野正一編、税務経理協会、平成7年11月刊所収、120・121頁）など。

- (95) 「税」第4巻、10号所収、一記者「明治維新以来の大事業・土地賃貸価格の調査」。又、高津「土地評価のあゆみ」37頁参照。

：大蔵省主税局編「土地賃貸価格調査事業報告書」昭和4年刊、5頁・6頁は次のように述べている。「地租の課税標準を如何に定むべきやは、(中略)政府の最も考慮を払いたる所なり」、「(当初政府の考究した収穫主義、売買価格主義、賃貸価格主義について)収穫主義は明治初年、改租の際定めたる地租の計算に、之を採用したる所にして、土地の純益を基礎と為すものなるを以て、良く土地の負担力に適應したる課税を為し得べしと雖、其の調査最も困難にして、之が計算亦複雑なり。売買価格主義は之に比し、調査比較的容易なるも、土地の売買価格は必ずしも其の賃貸料又は純益に比し、高低するものに非ざるが故に、収益税たる地租の課税標準として不適当なるを免れず。地租は営業収益税及資本利子税と同じく、所得税に対する補完税として、之に依りて資産所得重課の目的を達せんとするものなり、即ち地租は農業なる企業利益に課税せんとするものに非ずして、土地其れ自体の資産収益に課税せんとするに在り、故に企業収益を包含せる収穫よりは、之を含まざる賃貸価格を以て、課税標準とするを可とす。」

- (96) 「土地賃貸価格調査規程」(前掲注90)では、賃貸実例調査を網羅的に実施としているほか、土地の区分にあたる編級調査についても、市街宅地以外に、田畑及塩田(第130～第147)、郡部ニ於ケル集団宅地(第171)、村落部宅地(第172・第173)、雑宅地(第174～第176)、第二類地(第177～第181)といった区分を設け、詳細な規程を置いている。

- (97) 「大蔵省百年史」338・339頁。

：なお、昭和2年10月2日中村税務署が収受した「土地賃貸価格調査ノ要領」(大阪税務監督局研修用資料)によれば、賃貸価格調査の経過が次のように述べられている。「今回ノ賃貸価格調査ハ大正十五年ニ実行セラレタル税制整理ニ関連シテ計画セラレタルモノニシテ政府ニオイテハ大正十四年中ヨリ着々其ノ準備ヲ進メ土地賃貸価格調査法及予算ノ公布ヲ俟テ愈其ノ実行ニ着手シ先ツ調査事業専担ノ人員ヲ配置シテ内部ニオイテハ土地ノ集計、地図ノ作成等ニ少ナカラサル手数ヲ費シ一面外部ニ出張シテ賃貸実例ノ蒐集又ハ米価ノ調査等ニ従ヒ更ニ之等ノ資料ヲ基礎トシテ实地ノ踏査ヲ遂ケ土地ノ情況ニ応シテ区域ヲ定メ等級ヲ査案シテ一応ノ編級ヲ終リタル後数次ノ補正調査ヲ重ネテ約二ケ年ノ間昼夜兼行ノ努力ヲ続ケ其ノ間市町村当局者並ニ囑託員其ノ他各方面ノ熱誠ナル協力援助ヲ煩ハシ幸ニ予期ノ如ク進捗シテ支障ナク調査委員会ヲ開催スルノ準備ヲ完了スルコトヲ得タリ」

- (98) 土地賃貸価格改定法(昭和11年5月法律第36号)は、昭和11年4月1日を基準日とし、昭和13年1月1日付で賃貸価格を改定することとしている。

：昭和13年12月28日東京税務監督局から管内税務署、直第3024号「相続税土地時価標

準率適用方ニ関スル件」は、

二、田畑ノ価格ハ調査賃賃価格ニ対シ当該市町村ノ賃賃価格対時価ノ倍数ヲ乗シテ算出スルモノトス

三、宅地ノ価格ハ賃賃価格等級別調査地積ヲ当該市町村ノ賃賃価格各等級別一坪当標準時価ニ乗シテ算出スルモノトス

四、東京、横浜、川崎ノ各市及其ノ郊外ニオケル宅地（更地）ノ価格ハ適用区域内ニオケル標準地ニ付テハ一坪当標準価格ニ、標準地以外ノ土地ニ付テハ当該土地ノ賃賃価格等級金額ニ対シ標準地ノ賃賃価格対標準価格ノ倍数ヲ乗シテ得タル金額ニ当該調査土地ノ地積ヲ乗シテ算出スルモノトス

などと、賃賃価格倍率方式への転換を指示している。

- (99) 財産税法（昭和21年11月法律第52号）は、財産の評価について一章を設け、第25～36条の規定を置いている。このうち、土地又は家屋の価格について定めた第25条第1項及び第26条第1項の規定は次の通りである（一部略）。

第25条、この法律の施行地にある土地又は家屋の価格は、その賃賃価格〔旧地租法第8条又は旧家屋税法第6条に規定する賃賃価格をいふ。以下同じ。〕に一定の倍率を乗じて算出した金額による。

第26条 前条第1項の一定の倍数は、命令で定める区域ごとに、その区域内において標準となるべき土地又は家屋について、取引価格を参酌して、政府において算定する価格の、その調査時期における賃賃価格に対する倍数に比準して、これを定める。

：さらに同第26条第4項は「第1項及び第2項の倍率を定めたときは、政府は、命令の定めるところにより、これを公告し、又はこれを記載した書類を縦覧に供する。」と規定し、財産税法施行規則第20条で公表の方法等を規定している。

：高津吉忠「相続税における土地評価のあゆみ（資産税の諸問題）」、租税法研究第12号、租税法学会、昭和59年10月刊所収、72・73頁は、「昭和21年まで課税庁の内部基準であった時価標準率及びその適用手段であった賃賃価格倍数方式という蓄積が、財産税における法定評価方式として結実した」と述べ、又、「これより以降（昭和22年から相続税が申告納税になったことから）、課税庁の内部基準である相続税財産評価基準が、公開されるようになった」としている。

- (100) 評定結果が公表されると、そこに示された倍数等は従来にもまして画一的に適用されることになる。標準率を画一的に適用して評価を行うことは、土地を個々に実情を勘案しながら評価する個別評価に対して、いわば簡便法といえるが、公表を契機として、相続税の土地評価方法は標準率を用いた簡便法によるという性格が一層強まったものと考えられる（これに対して、標準率が部内の参考資料の1つと位置付けられていたそれまでの評価方法は、建前としては個別評価であると説明できる）。

- (101) 渡辺喜久造「新税三法案に就いて」（前掲 注74）及び同「財産税法等三新税法案について」自治研究第22巻第1号、昭和21年1月15日、（税務大学校論叢25、平成7年5月刊所収、393頁）参照。

：不動産評価委員会の規定（財産税法第26条第3項。又、勅令611号・不動産評価委員会官制参照）は、その後、昭和25年改正で削除され（シャープ勧告第14章「更正決定に対する納税者の異議申立権」の中で、「市民委員会」には問題があると指摘されたことに伴う措置と考えられる）、富裕税法でも同様の委員会の規定は設けられていない。なお、碓井「課税要件と租税手続法との交錯」・前掲、32頁では、相続財産評価のように課税標準の算定方式が不明確である場合には、算定過程の公正化を図ることが必要であるとし、昭和50年税制改正で設置された「土地評価審議会」（相続税法第26条の3、平成3年5月21日政令175「土地評価審議会令」参照）の在り方に言及している。

- (102) 「昭和財政史—終戦から講和まで」第8巻、大蔵省財政史室編、東洋経済新報社、昭和52年11月、331～333頁。

：財産税法施行の後、相続税法における財産評価についても、財産税の評価額を基として評価するようになった（時点調整のため、売買実例価格の上昇に応じて一定倍率を乗じているが）（高津「土地評価のあゆみ」45・46頁）。さらに、その後、富裕税の財産評価通達が定められて以後は、相続税法の財産評価に当って、当該富裕税の通達を準用することとされ、これが、昭和39年に「相続税財産評価に関する基本通達」が制定されるまで続いた（富裕税の財産評価通達には、これを相続税の財産評価に準用するという定はないが、相続税の財産評価通達にはその文言が見られる。例えば、昭和30年4月30日付国税庁直資43「宅地の評価について」通達の前文は『相続税及び贈与税における財産の価額は、原則として、昭和26年1月20日付直資1-5「富裕税財産評価事務取扱通達」の定に準じて評価することになっている…』としている）。

- (103) ただし、引続き評価に関する具体的な指示が個別通達の形で次々と発遣されている。例えば、昭和21年6月から富裕税評価通達が出されるまでの間に財産評価に関して発遣された通達の項目をあげると、次のように多岐にわたっている。「山林立木、機械設備、自動車、冷泉地、温泉地、未竣工建物、借地権、東京都下等の例外的倍数適用、特殊家屋、伊豆七島の土地、連合国接取土地・家屋・家具等、船舶、株式、投資信託、国債、仏貨公債、果樹、家畜、桐・竹、醤油諸味、書画骨董、著作権、漁業権、工業所有権、鉱業権、採掘権、営業権、電話加入権、事業用動産、医療設備、刀剣類など」

- (104) この農地の評価倍率は富裕税の昭和25年分に適用されたものであり、売買実例がないため収益還元法により評価されている。これに対して昭和26年分以降は売買実例価格を基として評価される方法に改められている（高津「土地評価のあゆみ」51・52頁）。

：固定資産税においても同様の対処がなされている。例えば、岡田純夫「固定資産の評価」自治研究、第27巻第9号所収、56～63頁 は、当時、宅地、山林、牧場、池沼は売買価格を参考にしたが、自作農創設特別措置法の適用を受ける農地は譲渡制限があるため収益還元価格によったと説明している。

：売買実例価格によって評価された富裕税の昭和26年分では、田が1170倍、畑が1400

倍とされた。この倍数を適用すると、全国平均で田は一反22,230円、畑は13,062円とされる（庭山慶一郎「財産評価の理論と実際」財政、昭和27年 第17巻第3号所収、43・44頁）。

- (105) 基準の公表に関して、富裕税法案を審議した参議院大蔵委員会での家屋の評価に関する質疑の中で、平田主税局長は「税務署に行けば、税務署の基準はこの程度ということは分かるようにいたしておきたいと考えます。」と答弁している（梅田高樹「富裕税の創設とその終末」税務大学校論叢 15、昭和57年11月刊所収、265・266頁）。

：公示の法的な意味合いに関しては、例えば、碓井「相続・贈与評価」46頁では、通達による評価と実例価格による評価との関係について「路線価や倍率が公表されて、国民がそれに対して相当な信頼を寄せているにもかかわらず、国の側がその信頼を破ることができるか」と述べ、公表された倍率等に対する信頼保護の必要性を指摘している。この点は、評価通達の行政先例法としての法的拘束力、租税平等主義、信義誠実（禁反言）の原則の適用といった形で議論の展開をみることになる（碓井「相続・贈与評価」21～26頁、 品川芳宣「判例解説」税経通信35巻12号所収、202頁、山田二郎「判例解説」税務事例13巻3号所収、15頁、高橋・前掲、357・358頁など参照）。

- (106) 評価水準の問題が取上げられるようになった時期及び初期の状況については、[高津「土地評価のあゆみ」53頁。金子知太郎「相続税における宅地の評価」税経通信、昭和30年6月刊所収、209頁。昭和36年「固定資産評価制度調査会答申」]など参照。

：碓井「相続・贈与評価」33・34頁では、戦後、売買を業とする中間業者の仲間相場である「仲値」の考え方が定着していったことに関連して、市場性が少ないものについて評価を低めに抑える「掛目」すなわち「評価の安全性」という考え方が定着していったことが述べられている。又、同54頁では、路線価がチェック機能としてでなく、相続税法上の「時価」として運用されるようになったことから「これと連動して、安全を期すためには、路線価自体は低目に設定するという政策が行政レベルにおいて浸透していった」ことを指摘している。

- (107) このように相続税評価の具体的な方法は殆ど通達という形で定められている。このことに関して、租税法律主義の観点から問題が提起されている（碓井「相続・贈与評価」27・28頁。同じく碓井「課税要件と租税手続法との交錯」・前掲、32頁、北野弘久「固定資産税にたいする憲法論的研究」租税法研究第12号、租税法学会、有斐閣、昭和59年10月刊所収、100頁及び103・104頁、石島 弘「資産税の時価以下評価による課税と租税法主義」租税法研究第11号、租税法学会、有斐閣、昭和58年10月刊所収、80～83頁、86頁など参照）。

：評価方法を統一的に法律で定めた例としては、しばしばドイツの評価法があげられる [大蔵省主税局編「ドイツ租税法規集」昭和25年12月刊、219頁以下（1934年現在法）、田中勝次郎「独逸評価法」（邦訳及び略解）税法学、日本税法学会、23～31号所収、中川一郎「西ドイツ評価法の研究」税法学、日本税法学会、322～330号、332

～336号所収、新井隆一「財産税の法制の変遷—ヨーロッパ、特にドイツの場合、第二次世界大戦終結直後まで」日税研論集、No.28、平成6年10月刊所収、309～320頁]。

：租税法律主義の問題は、評価通達が一定の政策判断の下にしん酌の規定を設けている場合（例えば、昭和58年に法定される以前の小規模宅地等についてのしん酌の通達「昭和50年直資5-17」）や納税者の利害関係に大きく影響する通達改正を行う場合（例えば、負担付贈与通達「平成元年直評5、直資2-204」、株式評価適正化通達「平成2年直評2、直資2-203」、奥行価格補正率等の通達「平成3年直評2-4、直資1-6」）に特に問題とされる（小林栢弘「相続税法上の土地評価を巡る若干の問題について—負担付贈与通達の取扱いを中心として」税務大学校論叢21、平成3年3月刊所収、222・223頁、品川芳宣「資産デフレ下における土地の評価」税研、97年3月刊所収、71～74頁など参照）。

：一方、通達の法的拘束力についても議論がある（確井「相続・贈与評価」18頁、24～26頁、小林・前掲、244・245頁、高橋 靖「資産税を巡る問題点・土地」資産税の理論と課題、水野正一編、税務経理協会、平成7年11月刊、206・207頁など参照）。

- (108) 臨時宅地賃貸価格修正法（昭和24年法律第85号）に基づく調査により、一部について賃貸価格の改訂が実施された。なお、昭和25年土地台帳法の一部が改正され、それによって土地の賃貸価格に関する条項がすべて削除されたため、賃貸価格はその根拠を失うこととなったが、財産評価上は、土地台帳法改正以前の賃貸価格がそのまま利用された（昭和財政史—終戦から講和まで・第8巻・前掲書、491～493頁参照）。
- (109) 宅地の路線価方式の導入経緯等に関しては、金子知太郎「宅地の路線価式評価の諸問題」財政19巻11号、昭和29年10月刊所収、7～14頁、塚田充彦「相続税、贈与税の財産の評価について」税経通信、昭和30年5月刊所収、84～91頁など参照。
- (110) この「標準的な路線の選定」の部分は、本文で先述した「土地のグルーピング」に相当する。国税庁財産評価基本通達〔昭和39年4月25日直資56直審（資）17〕（以下評価通達という）によれば、路線価の場合は「…宅地の価格が、おおむね同一と認められる一連の宅地…（評価通達14）」を、又、倍率方式の場合は「…地価事情の類似する地域…（評価通達21-2）」をそれぞれ選定することになる。実務的には、標準地をどこにどれだけ（作業量の問題も含め）設定するか、同じ価格が適用される土地をどう線引きするか、土地をその用途等に応じどう分類するか、奥行通減率など同じ等級区分内における差異調整のフォーミュラをどう作成するかなどの問題がある。
- (111) この「標準地の時価調査」に関しては、現行相続税法（昭和25年法律第73号）が、財産評価の原則として、第22条において「当該財産の取得の時の時価」により評価する（前掲注8参照）としているため、この法に定める「時価」の定義に見合った地価調査ができるかどうかの問題となる。評価通達は、時価に関し「課税時期において、それぞれの財産の現況に応じ、不特定多数の当事者間で自由な取引が行われる場合に通常成立する価格」と定義しているが、現実には土地について不特定多数の

当事者間で自由な取引が行われるという条件が充たされるケースは限られる。実務上は、沿革でみるとおり原則として取引事例比較法が適用されているが、売買実例が極めて少ない場合はどうするか、実例と標準地の差異をどう調整するか、売買実例のうち異常値をどう判断するかといった問題がある。

：土地の時価の意義に関しては、多くの論文がある（碓井「相続・贈与評価」31～39頁、村井 正「資産税における評価」租税法研究第12号、租税法学会、有斐閣、昭和59年10月刊所収、2～9頁、石島・前掲、58～60頁、櫻井四郎「資産評価の税務」現代税務全集8、ぎょうせい、昭和59年9月刊、117・118頁など参照）。

- (112) 沿革にみるとおり、地租改正以来、「バランスの確保」は評価実務上の最重要事項とされ、細心の注意が払われてきている。具体的には、例えば、地価公示価格や固定資産税評価額等を参考に、国税庁が全国各地の最高路線価を基準として示す等の手法が講じられている。ただ、このバランスという点に関しては、性格上、透明で明確な基準を示し難いという基本的問題がある。

：実務におけるバランス重視の姿勢が時価以下評価を通じて公平負担を犠牲にしているとの批判がある（石島・前掲、77・78頁）。

- (113) 固定資産税倍率方式が採用されるようになったのは、昭和36年3月の「固定資産評価制度審議会答申」で、地方税である固定資産税及び不動産取得税並びに国税である相続税、贈与税及び登録税はいずれも時価主義をとっており出来る限り評価を統一すべきである、と指摘されたことを契機としている。結果として、評価の統一には至っていないが、地価公示価格及び評価水準を媒介として両者の間に一定の関係が生じているといえる。

：ただ、倍率方式に関して、固定資産税評価額を基準にした場合に、倍率に大きなアンバランスが生じることは問題とされる。例えば、昭和44年、東京国税局管内で、宅地の最高倍率は54.0倍であるが、最低は1.1倍（碓井「相続・贈与評価」56頁）となっていた。この点は、後掲注115で指摘する固定資産税評価額の引上げ以後は、地価公示価格を媒介に一定のバランスが確保されると見込まれている。

：公的地価評価統一の議論は、さらに所得税や法人税等の土地評価との統一をどう図るか、評価目的が異なれば求める時価も異なるのかどうかといった問題につながる（村井「資産税における評価」・前掲、7～9頁など参照）。

- (114) 土地評価全体の中での相続税土地評価の位置付けに関して、例えば、税制調査会の「土地税制のあり方についての基本答申（平成2年10月）」は、地価税を創設するに当り「新税の課税の基準となる土地の評価については、資産価値（時価）に応じた負担という新税の趣旨に照らし検討する必要がある。この点で、相続税評価は、全国の土地を対象としてその資産価値について毎年、売買実例等に基いた評価替えを行っているので、これを活用していくことが現実的な観点から最も適当であると考え」としている（同答申、19・20頁）。

：一方、現在の相続税土地評価方法の基本が簡便法である（前掲注100参照）ことから、その現実適合性を巡って問題が指摘される。例えば、マンションの土地評価（品

川「資産デフレ下における土地の評価」・前掲、75頁、芳賀則人「ひと目でわかる土地評価の実務」六法出版社、平成8年4月刊、123頁）、借地権の評価（村井「資産税における評価」・前掲、24～25頁）、私道の評価（碓井「相続・贈与評価」56～57頁、芳賀・前掲、46～48頁）など。

- (115) 相続税の土地評価水準については、長い間、地価公示価格（仲値）の70%が行政内部の取扱い基準あるいは努力目標とされてきた。これに対し、平成2年の税制調査会答申を受けた平成3年度税制改正要綱では「地価公示価格を基準として評定する考え方に立って…評価割合を引上げ」る旨の文章が挿入され、土地の相続税評価額は地価公示価格の8割に引上げられている（平成3年9月24日税制調査会への国税庁報告）。なお、固定資産税評価額も、同様の趣旨から地価公示価格の7割（平成4年1月22日自治事務次官通達）とされている。この結果、それまで内部のしん酌的な取扱いであった評価水準の議論が公式に認知された形になっている。

：評価水準の問題については、その趣旨、あり方等を巡って多くの論文等がある（碓井「相続・贈与評価」7～8頁、10～11頁、41～45頁、高津吉忠「相続における土地評価試論」税務大学校論叢17、昭和61年12月刊所収、40～42頁、67頁、71・72頁、品川「資産デフレ下における土地の評価」・前掲、25～26頁、30頁、平成2年10月税制調査会答申・前掲、「財産評価の実務」国税庁資産評価企画官編、ぎょうせい、平成6年12月刊、17頁など参照）。

：又、土地の評価水準が低いと、資産相互間での評価の均衡が崩れ、資産の保有形態を歪めるほか、負担付贈与等の租税回避の問題を生じることについても多くの論文等がある（小林・前掲、216～283頁、櫻井・前掲、182～191頁、碓井「相続・贈与評価」5～7頁など参照）。

- (116) 西村清彦『土地でも「質への逃避」が起こり「勝ち組」「負け組」が鮮明化』（エコノミスト、1997年11月25日刊所収、26～28頁）では、最近のわが国の土地市場が土地収益を重視する方向に変化していること及びそうした土地の気配値を取り入れるプロセスが現在の土地評価システムに欠けていることの問題点が指摘されている。

：このほか、今後の土地評価のあり方、地価の決定方法等に関して、〔福井康子「米国の収益還元法による資産評価手法について」租税研究、平成10年2月刊所収、89・90頁、品川芳宣「土地評価における相続税と固定資産税の相違」租税研究、平成9年5月刊所収、30頁、三木義一「新土地税制における土地評価適正化の方向と問題点」税理、平成3年 V o l . 34, N o . 3所収、14～18頁、野口由紀雄「土地の経済学」日本経済新聞社、96年11月刊（第14版）、西村清彦「日本の地価の決まり方」ちくま新書、95年3月刊、黒川和美「経済活性化と土地税制」租税研究、98年1月刊所収、43～59頁、工藤泰志「土地神話のゆくえ」東洋経済新報社、96年7月刊所収、40～41頁など参照〕。

- (117) 不動産証券化等の動きが、土地の収益還元法による評価を促すという一面がある。例えば、平成9年6月13日の金融制度調査会答申「我が国金融システムの改革について」には次のような表現がある。「不良債権問題の背景には、従来の融資が不動

産の担保価値に過度に依存し、また、個々のプロジェクト毎のリスク管理が不十分であったことがある。これらの点については、個々の不動産プロジェクトの収益力に着目したプロジェクト・ファイナンスの推進により、収益性と市場原理に基づく収益還元価格による不動産の価格形成が期待でき、こうした手法が我が国の市場においても多用されることは、資産の流動化に向けた一つの基盤（インフラ）整備として重要であると考えられる。」

- (118) 地価公示法は、標準地の鑑定評価について、取引事例比較法、収益還元法及び原価法のうち当該標準地の鑑定評価に適切と認められるものを勘案して行う（標準地の鑑定評価の基準に関する省令第4条）こととしている。相続税の土地評価が地価公示価格の80%水準とされていることから、今後、仮に地価公示価格が収益還元法の要素を採り入れる傾向が強まれば、自ずから相続税土地評価にもそれが反映されることになる。しかし、公示地価のない土地の評価をどうするか、売買実例価格が（収益還元法による）公示地価と明らかに異なる動きを示した場合どう考えるかといった問題は残されている。