

# 土地税制史

—評価を中心として—

佐藤正男

〔税務大学校〕  
〔研究部教授〕

## 目 次

はじめに ー土地と税ー	7
第1章 地租の概要	8
1 地租導入の背景と概要	8
2 地租の変遷	14
3 地券の発行	19
4 地租委譲	23
5 地租率の推移	25
6 特別地税	27
第2章 地租における地価評価	28
1 明治前期の地価評価	28
2 明治後期の地価評価	37
3 昭和前期の地価評価	44
第3章 登録税と地価評価	48
第4章 営業税と地価評価	50
第5章 相続税と地価評価	52
1 創設の経緯	52
2 創設時の地価評価	52
3 昭和25年税法の地価評価	56
4 路線価方式の導入	58
第6章 財産税と地価評価	61
第7章 富裕税と地価評価	64
第8章 不動産取得税と地価評価	66
おわりに	68



## はじめに ー土地と税ー

明治新政府が樹立されると、それまでの公租制度が「年貢」中心から「地租」中心に変わり、課税方法や税の負担者などが大きく変わった。農地、宅地、寺社地等の区別なく土地ごとに地券を交付し受領者の土地の所有権を認める一方、税として「地租」を課したのである。

その後、経済の発展、交通の発達などにより地域間格差が拡大するとともに、都市部の地価は飛躍的に上昇した。時代が昭和そして平成と移る間に社会は大きく変化し、経済も驚異的な発展を遂げた。それに伴い、土地の活用方法等が変わり、地価は更に上昇した。特に都市部の地価対策は社会問題となり、その解決策の一環として税も重要な役割を担った。例えば、土地にかかわる税の役割が「安定した税収の確保」から「地価対策」や「住宅対策」をも担うなど、多様化し、税目も増えてきた。このように土地にかかる税は、経済、財政政策及び土地制度とも密接に絡みながら大きく変化している。

そこで、明治維新以降昭和前期までの土地にかかわる主な「税」について、制定の目的、課税標準などを概観し、課税標準となる土地評価の歴史を研究する。

# 第1章 地租の概要

## 1 地租導入の背景と概要

### (1) 地租導入の背景

明治新政府は、明治元年8月6日、混乱を防ぐため「諸国税法之儀其土風ヲ篤ト不相弁新法相立候テハ却テ人情ニ戻リ候間先一年ハ旧慣ニ仍リ可申……」と布告し、租税について将来の改正をにじませつつ、農民には、従前どおり旧法に従って現物貢租を村単位で負担させ、徴収していた<sup>(1)</sup>。また、当時、財政収入の80～90%が現物貢納によっており、作柄や米価によって財政収入が左右され不安定であった。

一方、財政支出は、その30%が華族、士族の家禄などに占められており<sup>(2)</sup>、更に、莫大な軍費、政費及び豪商等からの借入金返済等が多額に上っていたため、安定し、かつ、莫大な歳入を確保しなければならなかった<sup>(3)</sup>。政府は、明治3年1月、太政官布告第47号を發し各支配地、領所に対し、田方検見法と坪刈春法の手続きを調べ報告するよう指示した。これによって明らかになった各地の慣習を斟酌した検見規則14条を同年8月に出した。この目的は、各地の租法を均一公平にするとともに、先ず旧慣により3年乃至5年間検見し、収穫量を試し、これを参考にして均一の租率を定めることにあった<sup>(4)</sup>。

この調査によって中央政府として全国の農地の実態が把握できることになり、将来の改租の基礎資料として活用できた<sup>(5)</sup>ことは大きな意義がある。その後、明治4年7月、廢藩置県により府県や藩の障壁が撤廃されると旧領民相互間で租法上での負担が比較できるようになったことから、地域や藩によって課税の実態が異なることが判明したため、各地の農民の反発を招き、

---

(1) 土地制度史Ⅱ 山川出版社 北島正元 p 203

(2) 土地制度史Ⅱ 山川出版社 北島正元 p 214

(3) 地租改正の研究 有斐閣 福島正夫 p 14

(4) 地租改正報告書 p 2

(5) 土地制度史Ⅱ 山川出版社 北島正元 p 208

農民の重税感に対応する必要に迫られていた<sup>(6)</sup>。

## (2) 地租の導入

租法をめぐるのは、様々な意見や提案があり活発な議論がなされた。代表的な例を挙げると桜井藩の近藤門造は「民ハ公田ヲ耕シ租税ヲ収メ其余粟ヲ以テ吾ロニ給スルハ本業ナリ今ヤ民公田ヲ私ニシ質地或ハ譲地ト号シ全ク売地ニ致シタル分ハ豪農富商ノ為ニ掠奪セラレ小民ハ其田ヲ借作シテ租税ヲ兩端ニ収メ生活ノ道益々乏シキニ至ラン」と農民の土地使用状況や将来を憂い、対策として「元來公田ヲ私ニ売買スルノ理ハ之有マジ御維新ノ秋ニ当リ断然此弊ヲ禁止スル方可然哉」と土地の売買及び私有を禁じるべきだと公田説を説いた<sup>(7)</sup>。この説に代表されるように幕藩体制の考え方を抜け出せない意見が大半であった。

これに対して、制度寮の神田孝平は、明治2年4月「税法改革ノ議」を提起し、更に、明治3年6月、内容を整理した「田租改革之建議」を発表した。その中で神田は「旧來ノ税法ヲ廢シ田地売買ヲ許シ其沽券値段ニ準シテ租税ヲ収メシメテハ如何……………」と従来の租法を廃止して土地の売買及び私有を認めるとともに土地の価格に応じて税を課する旨の提言をした。神田のねらいは、負担の公平(農と商等の)とともに近代国家を目指し、日本の財政と税制とを根本的に合理化し、一般的な経済政策としては、自由競争を主義とし各人がその能力を発揮し各産業で私企業を發展させることにあった<sup>(8)</sup>。

租法について広く意見を求め検討した結果、明治政府は、農民に対する年貢中心の租法から、広く一般に税の負担を求めるため、農地、宅地、寺社地等の区別なく土地所有者に地券を交付し、受領者の土地所有権を認めるとともに、券面に書かれた評価額の一定割合を税として「地租」を課す制度を導入する意向を固めた。

---

(6) 土地制度史Ⅱ 山川出版社 北島正元p210

(7) 地租改正の研究 有斐閣 福島正夫 p 32

(8) 地租改正の研究 有斐閣 福島正夫 p 54

そこで、大蔵卿の大久保利通と大蔵大輔井上馨は、明治4年9月「地所売買放禁分一収税法施設之儀」伺を正院に提出した。この中で「治国ノ枢要タル税法ニ於ケル統一ノ法則ヲ設ケ断然従前ノ方法ヲ廃棄シ一般ニ地所ノ売買ヲ許シ更ニ地代金分一ノ収税法ヲ施設シ各所持地ノ沽券ヲ改メ全国地代金惣額ヲ点検シ而後更ニ簡易ノ収税法ヲ設ケ………」と新しい税法の重要性を説き、従来税法の廃止を主張した。地価に応じて地税を賦課する法を設けるが「新税ハ速成ヲ戒メ」なければならないから、先ず、地所永代売買を認め、地券を発行して全国総地価の算定を行うべきであるとしている。更に10月には、大都市である東京、京都、大阪で地券を発行し、税を課する旨の「三府下地券発行之議」と題する伺を出した。同年11月、「三府下地券発行之議」の伺いが先に認められ、明治5年2月27日太政官布告第682号で東京府下の武家地、町地の区別を廃止し、市街地券を発行して地租を徴収するいわゆる「分一税法」が認められた。

この案の基には、神田孝平の[田租改革の建議]の考えが取り入れられている。これにより、農民のみが税を負担する「年貢」から課税方法や負担者などが大きく変わり、広く一般が税を負担する地租へと変ることとなった。

「三府下地券発行之議」では、当初、税率を、3%と予定していたが東京府の反対により2%となり、更に同5年6月には1%に改正された。

当時の東京は、徳川家臣はじめ参勤交代で滞在していた武士及び大名の妻子等が地元に戻ったため、町の様子が全く変わり、空家が目立つなど衰退してしまっており、町を復興させるためにも東京府の要望を受け入れ、税率を下げざるを得なかった。

また、明治5年2月15日太政官布告第50号を發し「地所永代売買ノ儀従来禁制ノ処自今四民共売買致所持候儀被差許候事」と土地売買の自由を認め、更に同月24日には、大蔵省達第25号「土地売買譲渡ニ付地券渡方規則」を出し地券発行について細部にわたる規定を定めた。

東京府下に「東京府下従来武家地町地ノ称有之候処自今相廢シ一般地券

発行地租上納被 仰付候條此旨可相心得事」<sup>(9)</sup>と武家地と町地の区別をなくして地券を交付し、地租を徴収することとする旨の太政官令が發布されると、租税寮はこの規則を各府県にも「各地方之内地子免許ノ場所エモ追々推及御施行ノ筈ニ候処土地ニ寄り従来ノ慣習モ可有之ニ付夫々御取調可相成筈」と回付し、地租徴収の準備を促した。これを受け、各府県では東京に習いそれぞれ地券発行地租収納規則を制定し管内に公布した。しかし、武家地の払い下げ、及び等級の設定などの準備や調査に手数がかかり、実際に地租の徴収を始めたのは、明治6年以降にずれ込んだ地域が多かった。

明治5年4月、神奈川県令の陸奥宗光は、「田租改正建議」を上申した。この「田租改正建議」では「従来ノ石高、反別、石盛、免、検地、検見等一切ノ旧法ヲ排除シ現在田畑ノ実価ニ従イ其幾分ヲ課シ年期ヲ定メ地租ニ充テントス………」とあり、旧法の欠点を述べ、神田孝平の考え方を更に発展させ、金納と土地等級など田畑の実価をその土地の便否、肥瘠の度合いによって規定しようとする新しい見方が述べられている<sup>(10)</sup>。

それまでの、いわゆる「分一税法」は、いろいろ制約の多い中、急いで制定された税制のために不備も多かったことから、大蔵省は、明治5年7月租税寮に改正局を設置し地租改正方法の策定に取りかかった。種々検討の上、明治6年7月28日、太政官布告第272号「地租改正法」を布告し、地租を本格的に実施することとした。

それまでの地券を発行していた期間は、本格的な地租改正までの準備期間といえるものであった。この時に発布した法令等は、上諭(勅諭)に続き、地租改正法、更に、布告に添付する別紙として地租改正条例、そして大蔵省達の地租改正施行規則である。また同日、大蔵省は、地方官に対して、44章にわたる地券発行に際しての心構えや地価決定の方法等を書いた地方官心得書も出している。

---

(9) 明治4年12月27日太政官布達第682号

(10) 地租改正の研究 有斐閣 福島正夫 p 100



上諭では「朕惟ウニ租税ハ国ノ大事人民休戚ノ係ル処ナリ従前其法一ナラス寛苛輕重率ネ其平ヲ得ス仍テ之ヲ改正セント欲シ乃チ所司ノ群議ヲ採リ地方官ノ衆論ヲ尽シ更ニ内閣諸臣ト弁論裁定シ之ヲ公平画一ニ帰セシメ地租改正法ヲ頒布ス諸幾ハ賦ニ厚薄ノ弊ナク民ニ劳逸ノ偏ナカラシメン主者奉行セヨ」と租税の重要性を説くとともに、税法の統一を図り、公平を目指すとの新時代の理念を明らかにした。

また、「……政府ハ人民統一ノ好ム処ニ從ヒ規則ヲ立法法令ヲ布キ其好ム処ノ目的ヲ達セシムル為メニ設ケタル役所ニシテ其政府ノ官員ハ人民一統ノ総代ニ立テ事ヲ行フモノナリサテ人民統一ノ好ム処ノ目的トハ何ソヤ内ニハ盜賊戦争ノ憂ナク外ニハ外国人ノ侮ヲ受クルコトナク強キモノモ弱キモノヲ凌カス富タルモノモ貧シキモノヲ虐クルコトナク安穩無事ニ生業ヲ営ムコトヲ欲スルナリ此目的ヲ達スル為メニハ裁判所・陸海軍・文部・教部・工部・各府県等諸役所ノ設ケナカルヘカラス此等ノ役所ヲ設クル為ニハ若干ノ費用ヲ要スルナリ……」と人民告諭書を出し税の必要性並びに定め方について説諭している。

地租改正法は、当面、廃藩置県後も旧公租額を維持し国の歳入を確保しつつ農村各地の負担を公平化し、将来は農民の負担を軽減する租税制度を創設しようとするものであり、従来の拘束を撤廃し生産を振興するものであった。

地租改正は、現物貢租時代の収入総額を維持しつつ各地の厚薄の不均衡をなくして金納地租に変えようとするものであった。旧公租による年貢納入時代は、村で共同して納入していたのが地租導入により、完全に個人が納付することとなったため、村落共同意識が薄れ町村合併がしやすくなった面がある。

### (3) 地租の定着策

農民達は、永年にわたって領主から虐げられた経験を持っているため、新政府が地券を発行し土地の所有権を保証するといっても、その下には将来重い税の賦課が隠されているのではないかと疑っていた。この誤解を解

くために各地方官は、地券告諭を發し説得に努めた<sup>(11)</sup>。

改租については、できるだけ多くの土地持ち農民の協力を得、殖産興業に寄与させる必要があった。そのため、地券発行による土地所有の保証、田畑勝手作等が掲げられた<sup>(12)</sup>。

地券には、郡村地券と市街地券とがあり、郡村地券は、市街地券に対比し、田畑の耕地や郡村宅地に発行される地券をいい地券制度の本体をなすものである。

市街地券には、地租の納付と土地の処分について記載されていたが、郡村地券にはこの規定はなかった。しかし、両者が一体化した明治8年11月20日地租改正事務局達乙第8号地券雛型に次のように規定されている。「日本人民ノ此券状ヲ有スルモノハ其土地ヲ適意ニ所用シ又ハ土地ヲ所有シ得ヘキ権利アル者ニ売買譲渡質入スルコトヲ得ヘシ」。農民の警戒心に配慮して地券渡方規則(5年2月)第6に「右地券ハ地所持主タル確証ニ付大切ニ可致」と記載し地券発行は、権利保障の面があることを強調し、地租賦課の手段ではないことを説明した。

更に、同年9月に第15条以下を追加し、第20条で、「総テ人民所持ノ地所後來御用ノ節ハ地券ニ記セル代価ヲ以テ御買上可成事」と公用で買い取る際は、地券に記載された代金を支払うことを約し、持主の権利を保障した。

これを受けて各地方官は、地租改正の趣旨などを告諭した。その中では、地租の公平を図るための施策であること及び将来、物品税が導入され、税収が200万円に達した場合には、やがて税率を1%に軽減するということが強調されたようである。<sup>(13)</sup>

明治8年3月、中央に地租改正事務局を設置し内務卿大久保利通を総裁とし、大蔵卿大隈重信が御用掛となり、改租期限を明治9年として改租事業の

---

(11) 土地制度史Ⅱ 山川出版社 北島正元p259

(12) 地租改正の研究 有斐閣 福島正夫 p 268

(13) 明治6年7月28日地租改正条例第6章

促進に努めた。

明治8年7月8日地租改正事務局議定「地租改正条例細目」を見ると、地価決定の手順は、中央において全国各地の収穫高、地価を概定し、それを各府県に割当て、府県では村及び村内の等位を決定し、これにより収穫高・地価を村ごとに定めるという方法である。割当ての収穫額を拒否する村民の抵抗もあったが改正事務局の強力な指揮によって進めた。地租改正の目的は達したとして、地租改正事務局は、明治14年6月30日閉鎖し、大蔵卿松下正義は明治15年2月「地租改正報告書」を太政大臣に提出した<sup>(14)</sup>。

## 2 地租の変遷

### (1) 地租改正法の施行

地租改正は、廃藩置県が行われてから複雑な条件の中で2年以内に急いで制定されたため完全ではなかった。そこで明治6年7月に地租改正条例を布告し地租改正を行った。その後、明治7年5月2日太政官達第53号により地租条例に第8章を追加した。第8章には「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間ハ最初取定メ候地価ニ拠リ収税致スヘシ事」とあり、地価は5年間変えないこととした。

5年後の明治13年になると、5月20日太政官布告第25号で「……地租改正後五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18年迄据置収税致スヘシ……」と更に明治18年迄5年間延長することを決めた。

更に、5年後の明治18年が近づいた明治17年、太政官布告第7号で地租条例を定め、地租改正条例は廃止し地価の改訂は行わなかった。この時に第1条で地価は、土地台帳に記載された価格をいうと明記するとともに、地価改正を要する場合には、第8条で「前以テ其旨ヲ布告スヘシ」とした。

明治17年12月大蔵省達第89号により「地租に対する諸帳簿様式」が制定さ

---

(14) 土地制度史Ⅱ 山川出版社 北島正元 p 241

れ、次の帳簿を備えることを指示した。

イ 府県庁には地租台帳、その他の帳簿

ロ 郡区役所には地券台帳、その他の帳簿

ハ 町村戸長役場には土地台帳、その他の帳簿、図面

しかし、これらの帳簿を備えるためには、帳簿と図面との違いを補正しなければならないが、①地租改正施行当時の測量技術が未熟であり、②帳簿の不備により脱落地があったり、③無届開墾や無断地目変更の土地があったことなどから、明治18年2月、大蔵省訓令主秘第10号により無願開墾地、無届地目変換などを一斉に申告させるとともに実地確認させた。これには、大掛かりな確認作業が必要であり、明治18年から殆ど4年を要した。土地の帳簿図面と実地との差を正した結果、917,127円の増収であった<sup>(15)</sup>。この調査は、今日の土地台帳、土地公図の基礎が出来上がり、帳簿図面の正確化に大いに役立った調査といえる<sup>(16)</sup>。

地租改正以後、産業育成策の推進により経済は目覚ましい発展を遂げ、更に、交通の発達などにより地租改正当時と比較すると市街地の状況や郡村耕地の利用状況が大きく変った。そこで、明治32年3月法律第62号で宅地組替法を施行し、土地の現状を見直した上、地目を実情に合わせた。その結果、市街地の面積は996万4000坪の増加となり、一方、郡村宅地は3万3000坪の減少となった<sup>(17)</sup>。

## (2) 宅地賃貸価格の導入

明治43年3月24日法律第3号宅地地価修正法により宅地の地価を賃貸価格に修正することとした。地租改正後、明治13年の地価特別修正、明治22年の田畑地価特別修正法、更に32年の宅地地価組換法並びに田畑地価修正法により、地価修正は行ったものの、これらは、地価が特に高い一部の地区の

(15) 明治財政史 第五卷 明治財政編纂会p618

(16) 土地制度史Ⅱ 山川出版社 北島正元 p 270

(17) 土地制度史Ⅱ 山川出版社 北島正元 p 308

田畑について修正したものであり、変更されていない地区が殆どであった。一方、宅地については、地租改正以来の社会経済の発展による地価の変動により生じた不均衡には全く手付かずであったことから、特に調整する必要があった。

法律の内容を見ると、地価修正の対象となる宅地は、郡村宅地と市街宅地とであり(第1条)、修正地価は賃貸価格の10倍とした。但し、一気の地価上昇を抑えるため市街宅地の場合には、旧地価の18倍、郡村宅地の場合は7.2倍を超えないようにした(第3条)。また、地租の総額においても修正前の総額を上回らないこととし、超えた場合には按分して低減することとした。これは、賃貸価格の10倍が現在地価の100倍になる例も見受けられ、今回の修正が地租の増徴を目指したものでもないことから急激な負担増が経済上に与える影響を少なくしようとしたことによる。地租率は、地租条例を改正し2.5%に減らした。また、田畑などの地価は据置いたが地租率を4.7%と減らした。

なお、このときまで、八丈島地租として黄紬の現物納が残っていたが一定の割合で換算し金納とする法案が可決され、最後まで残っていた物品納がなくなった<sup>(18)</sup>。

### (3) 土地賃貸価格の導入

明治5年に地租を導入以来、50年以上経ており、その間、経済の発展、交通・金融機関の発達、農業生産技術の改良などにより地区によって土地の利用状況が大きく変わった。にもかかわらず、農地については、一部の地域の地価修正のみで耕地全般に対しての修正は行われていない。その結果、土地の収益状況に差が生じてきていることから、担税力に応じた負担の均衡が取れなくなってきていた。宅地賃貸価格導入後も第1次世界大戦及び関東大震災後の経済状況の激変などにより、米価はじめ農産物の価格変動は農村経済に大きな衝動を与えた。また地方財政が膨張しており、地租委譲論

---

(18) 明治42年12月勅令第141号

とともに、現在地価の不均衡に基づく地租及びその他公課の負担の不均衡は田畑地価の修正要求となって毎期議会上るようになり、税制の整理が必要となってきた。

大正14年、大蔵省内に設けられた税制調査会での検討結果を踏まえ、大正15年の税制整理の一環として地租負担の公平を期し、課税標準を各地目とも賃貸価格に改めることとした。

国会審議の過程で、立憲政友会から地租の地方委譲を前提とした改正案、政友本党から自作農保護を目指す修正案なども提出されたが政府案の地租率を下げること、及び免税点の範囲に修正を加えて、明治15年3月27日法律第6号として可決された。同時に法律第45号「土地賃貸価格調査法」が可決され、大正15年4月1日現在の土地賃貸価格を大正16年12月までに調査することとなった。大正15年5月1日主秘第22号「土地賃貸価格調査手続」で具体的調査方法を定め作業を進めた。

昭和2年3月法律第16号で土地賃貸価格調査委員会法を公布し、7月から8月にかけて賃貸価格調査委員の選挙も終わっていたが昭和2年4月に地租の地方委譲論を主張する政友会内閣に変わったため、この案は凍結された。

地租の歳入に対する割合を見てみると、大正10年の10.5%から昭和3年には5.7%と低下していたが農村恐慌に喘ぐ中、地方団体の財源として地方に移行することが再び政治上の問題となったのである。

地租が地方税として委譲されたとしても、土地賃貸価格の調査結果の価格が課税標準として使用されるものであるところから作業を続行し、昭和2年9月には、内部における調査を終え、各地で土地賃貸価格調査委員会を開催し、土地賃貸価格を決定するなど大体当初計画どおりに修了した<sup>(19)</sup>。地租の歳入に対する割合を見てみると、大正10年の10.5%から昭和3年には5.7%に低下していたが農村恐慌に喘ぐ中、地方団体の財源として委譲することが再び政治上の問題となってきた。

---

(19) 土地賃貸価格調査事業報告書 大蔵省主税局 昭和15年4月

このような背景の中での土地賃貸価格調査法であった。新たに政権を獲得した田中新内閣は、地租の課税標準を賃貸価格に依るとする法律の実施を凍結し、地租及び営業収益税を地方に委譲する案を国会に提出したが承認を得られなかった。

#### (4) 地租法公布

昭和4年7月浜口内閣が誕生すると再び賃貸価格導入に向け動き出し、第59回帝国議会衆議院の大臣演説で改正の意義について次のように述べている。「倫敦海軍条約の成立により生じた余剰財源は、同条約の趣旨に従い、これを国民負担の軽減に充当するを適当なりと認めまして、今回地租、営業収益税、砂糖消費税、織物消費税につきましてそれぞれ法律を改正致し、国民負担を軽減し、あわせてその公正を期することに致しました。なお地租につきましてはその課税標準たる地価を賃貸価格に改めるとともに、地租制度の全般にわたり、相当広範なる改正を加うるの必要を認めましたので地租条例を廃止し、新たに地租法を制定すること致した」と述べ、更に地租に関して過去の経緯から改正の必要性を説いた。

地租法では、地租の課税標準を地価から賃貸価格に改めるとともにこれを10年ごとに改訂することとした。次に新たな課税標準を採用することから、地目や地域が違うということで税率を異ならせる理由はないとして、倫敦海軍条約の趣旨を踏まえ、現在地租総額が減るよう3.8%とした。この改正では他に次のような改正点がある。

- イ 土地には、一筆ごとに地番を付し地目、地籍、賃貸価格を定めた(第3条)。
- ロ 税務署に土地台帳を備え、所要事項を登録させた(第4条)。
- ハ 従来は、住所地市町村及び隣接市町村における田畑の合計地価が200円未満かどうかで課税か非課税かを判断していたのを地域の枠を取り払い、賃貸価格が家族分を含め200円未満の場合には申請により課税しないこととした(第70条)。
- ニ 租率改正による負担の激増を緩和するため、現在地租額の3.8倍を超える土地については、現在地租額の3.8倍を超えないように賃貸価格を制

限した(第92条)。

ホ 地租法制定当初の賃貸価格は、大正15年の土地賃貸価格調査法により調査したものとする(92条)。

この改正によって田畑においては、約1550万円を減らし、宅地においては540万円の増税となり、農村の負担を軽減し都市の負担を増やした<sup>(20)</sup>。

#### (5) 土地賃貸価格改定について

昭和6年の地租法第9条で賃貸価格は10年ごとに改訂することとされており、昭和6年の賃貸価格は、大正15年の調査に基づき昭和3年から施行されるはずの賃貸価格であったため、第1回の改訂に当たっては、昭和11年4月現在で賃貸価格を再調査し、昭和13年から改訂賃貸価格によることとした<sup>(21)</sup>。

今回の改訂により田畑の賃貸価格は、その算定基準たる米価、その他収獲物の価格低下及び頻発した災害の影響を受け著しく賃貸価格が低くなった。その結果、農村地域の地租が約1300万円減少し、宅地の地租が約280万円増加した<sup>(22)</sup>。

### 3 地券の発行

#### (1) 地券の性格

神田孝平の「地租改正建議」の中に「沽券」という言葉が出てくる。この沽券は明治維新の前から使われていたもので、沽券は当事者間の売買契約あるいは所有を証明するためのもので所有権移転に際し一緒に引渡し、多少の証明的作用を持っていた<sup>(23)</sup>。

地券の発行は、土地の自由売買を公認し、その所有権移転に便宜を与えると同時に、財政上、全国の地価総額を算定し地価に対する地租の比率を定めることにあった。二次的な効果として「農民勲励国力培養ノ基礎」という殖

---

(20) 日本税制改革史 千倉書房 勝正憲p170から175

(21) 土地賃貸価格改定法 昭和11年6月法律第36号

(22) 日本税制改革史 千倉書房 勝正憲p182から184

(23) 地租改正の研究 有斐閣 福島正夫p56



産興業の目的もあった<sup>(24)</sup>。

地券には、明治4年12月27日の三府県下地券発行の儀を根拠とする市街地券と明治5年2月15日の地所永代売買の儀を根拠とする郡村地券とがあり、郡村地券は、市街地券に対比し、田畑の耕地や郡村宅地に発行される地券をいい地券制度の本体をなすものである。券面の記載事項でも郡村地券では土地、石高、持主名などが地価とともに記載されたが、市街地券と異なり、地租金額は記載されない。後の改正地券とは機能上明らかに区別されている。

東京府下の町地に地券交付をしようとしたのは、従来の無税地に対しても租税を負担させ、農民との均衡を図ろうとしただけでなく、外国の公使官員、お雇外国人の居留地外居住を認めざるを得ない状況になり、神戸、横浜でも同様の事態になっていた<sup>(25)</sup>ことから、外人の居留地外の土地取得、家作取得を防ぐねらいもあったといわれている<sup>(26)</sup>。

明治5年2月15日の土地永代売買の解禁に続いて明治5年2月24日郡村地券の発行規則が発令され、土地売買の際のみに地券を授受することが規定されているが、市街地には適用されない(同規則第14)。

地券は、券面記載の土地について券面記載の持主の所有権を政府発行の券面で証明するものである。したがって、明治5年3月の地券渡方規則では、地券の交付を受けずに土地売買をした場合、土地と代金を没収するとしていたが明治7年10月3日にこの規定を廃止し、明治8年6月18日太政官布告第106号により地所売買のときに代金受取書があっても地券の交付を受けなければ買受者は、土地所有の権利がないことを定めた。また、売買の都度、地券を書換えて交付していたが明治11年10月からは、地券の裏面に買受者が裏書し担当官が主務官の記名捺印、県庁割印をして交付することとした。

(24) 土地制度史Ⅱ 山川出版社 北島正元p245 「石高廃止の儀」上申書

(25) 地租改正の研究 有斐閣 福島正夫p63

(26) 明治4年9月18日神奈川県知事陸奥宗光「沽券税法建議」、同年9月20日東京府伺い、同年10月標語県知事彙纂

明治13年11月30日太政官布告第52号で土地売買譲渡規則による土地所有権移転の際は、奥書割印するだけで所有権移転が認められることとなり、以後、地券の裏書で名義を変えることは、ただ単に地租及び地方税の納入名義人の変更というだけになった<sup>(27)</sup>。

なお、明治6年1月17日の太政官布告第18号の地所質入書入規則では、第9条に質入又は書入証には、戸長役場の奥書証印を押印することが規定されており、奥書割印帳を戸長役場に備えていた。

## (2) 地券発行手順

明治5年9月4日大蔵省達第126号の地券渡方規則等によれば各町村では、戸長の指導の下、地券下調べを行い、地券の交付を申請した。各土地は、検地台帳、名寄せ帳、小拾帳など旧来の土地帳簿と当該申請書とを照合し、符合する場合は検地竿入れはせず、実際面積が広ければ申立てのとおりとし、減少している場合にのみ竿入れを行い、減分を認めることとした。

地券渡方規則及び地方官心得書によると地券発行の順序は、地方によって多少の違いはあるものの概ね次の順序で行われた。

- イ 宅地の丈量、地押調査を行い、帳簿作成の基本となるものとして「字」、や「番地」の境界を正しく整理した。
- ロ 番地を付けた土地について、その面積を調査し野取図及び丈量帳を2部作成し、地方庁と町村役場に備えた。
- ハ 土地の脱落や重複を防ぐため、実地に地押調査を行い図面と各土地を確認した。
- ニ 一町村内にある田、畑、宅地の各一丁目ごとに、土地の収穫高から耕作費を控除した収益額に基づいてそれぞれの品位によって定められた等級に区別した。
- ホ 地価算出の基礎となるものとして収穫量があるが、田畑における年々の収穫量を一般に米の収穫量で決定し、地方によっては大麦、大豆、粟と

---

(27) 土地制度史Ⅱ 山川出版社 北島正元 p 264

は米のうち一種で決めた。

へ 課税標準となる地価を定めた。地価は、土地の売買価格とは異なり、収穫高に米価を乗じ反当り総収入を算定し、その中から種肥料（収穫高の15%）、村入費（地租の3分の1）を控除した残額を一定の利率（おおむね6分）で資本還元して算出した。

ト 町村は、地主総代から収穫の請書を提出させ、地租改正局の許可を受け、府知事又は県令がその旨を通達し地価帳を2部提出させた<sup>(28)</sup>。

### （3）地券の廃止

町村単位で地券下調帳を作成し、これに基づいて地券が発行されたが、地券発行は大至急実施することを求められていたことから、地券面1枚に数筆から10筆を合併して記載するなど極力簡易の方法で発行した<sup>(29)</sup>。しかし、数筆をまとめて地券に記載することは、地券大帳が租税の台帳となり、そして各土地の地租公簿が作られていくという事務の流れの中にあっては使い勝手が悪く、売買、質入れなどの際に不便が多いとの理由により、地租改正作業進行中の明治8年11月20日地租改正事務局乙第8号で合併券状は廃止された。

地券は、一般の間では大きな信用を得ていたが、地券書替に代わって戸長の奥書割印が売買、譲渡の公証制度として一般に行われるようになっていたこと、また、明治19年8月1日に法律第1号で登記法が成立し、第1条に「地所建物船舶ノ売買譲与質入書入ノ登記ヲ請ントスル者ハ本法ニ従ヒ……登記所ニ登記ヲ請フ可シ」と規定されたことにより、地券が当初持っていた所有権を表すという機能を殆ど失った。

更に、行政上の地券書換事務の煩雑さが負担となっていたこと<sup>(30)</sup>などから、明治22年3月22日法律第13号の「地券ヲ廃止、地租ハ土地台帳ニ登録シタ

(28) 日本土地制度史 社団法人家の光協会 49. 5. 25田辺勝正p224～230

(29) 明治5年7月25日 地券渡方規則増補

(30) 土地制度史Ⅱ 山川出版社 北島正元p272

ル地価ニヨリ其記名者ヨリ徴収ス」とする規定により地券制度は廃止された。同時に、勅令第39号で土地台帳規則が制定されると、地券に記載されている事項が土地台帳に記載され(第5条)、台帳は郡役所が所管すること(第1条)となった。

#### (4) 地券証印税

地券発行に要する事務経費をまかなうためとして、明治5年2月24日大蔵省達第25号地券渡方規則は地券証印税を地券面の金額に応じ所定の金額を納めることとした(第11条)。一枚の地券に数筆の土地を合わせて記入することを認めたが地券証印税は1筆ごとに券面価格の0.1%ないし0.5%を課税された<sup>(31)</sup>ことから、山間地ほど面積が小さいのに筆数が細かく分かれていたため、地価の割に地券証印税が多くなり地券受領者にとって重い負担となった<sup>(32)</sup>。

明治19年8月登記法が成立すると同時に地券証印税は廃止された。

## 4 地租委譲

大正8年7月臨時財政経済調査会が設置され、税制整理について検討した結果、地租は、国税としてよりも地方税として、より適当であり、また、地方税制整理の面からも地方に委譲すべきだとの案が報告された。地租制度は、国の租税制度の根本制度であったために、この地租委譲論は、その後重要な政策課題となった。大正11年当時、第1次世界大戦終結後の経済不況、農村の疲弊に関連し、国民負担軽減の一環として減税目的の税制整理が叫ばれ、国会にも各派から種々の案が提出された。大正12年に政府としても「地租委譲については、主義として賛成とする」旨言明し、同年4月税制調査会を設置し、地租委譲について検討を始めていたが関東大震災の発生により頓挫した状態にあった。

---

(31) 明治5年9月4日大蔵省達第126号第19条

(32) 土地制度史Ⅱ 山川出版社 北島正元 p 232

昭和2年4月、新たに政権を獲得した田中政友会内閣は、地方財政の膨張が著しく、これを整理する方策として、地方に独立した確実な財源を与えて地方自治体の健全な発展を図る<sup>(33)</sup>必要があるなどの理由により、地租及び営業収益税を地方に委譲する案を国会に提出した。

地租委譲案に対しては、以下の反対理由により貴族院の承認を得られず実現しなかった<sup>(34)</sup>。

- ① 委譲により8100万円に上る財源を失うことになり、その補填策が確立せず、結果として公債の増発になり、国の財政の基礎を揺るがす懸念がある。
- ② 地租委譲では農村の荒廃を救えない。
- ③ 地租を委譲しても自治体によって委譲金額に差があり、貧弱町村を財政的に救済して地方負担を軽減することはできない。
- ④ 委譲後、地租の課税標準の決定が政争の影響などにより不公平になる。
- ⑤ 一時的には、地方財政の負担が軽減されても膨張が激しく、数年で増税のやむなきを得ず、結局、公債増加と国民負担が残るだけになる。
- ⑥ 税の体系を乱すだけで、地方にとって特別の利益をもたらさない。

地租委譲論については、「税」第一巻第1号で各界の意見を取り上げているので参照されたい。

なお、この年に次のような画期的な税制改正が行われている。

- ① 所得税法を改正し法人税法が創設された<sup>(35)</sup>。
- ② 地方分与税を設け、地租、営業税及び家屋税は、一旦、国税として徴収した後、還付税として道府県に還付した<sup>(36)</sup>。なお、所得税及び法人税の17.38%、並びに入場税及び遊興飲食税の徴収額の50%を配賦税として道府県及び市町村に還付した。

その後、昭和22年3月31日法律第29号特別法人税法の一部を改正する等の法

(33) 昭和の税制改正 I 大蔵省主税局調査課 p 21

(34) 日本税制改革史 千倉書房 勝正憲 p 172・昭和の税制改正 I

(35) 昭和15年3月29日法律第25号

(36) 昭和15年法律第61号

律第29条に地租法廃止が盛り込まれ、賃貸価格に関する情報は、土地台帳に登録することとなった(昭和22年法律第30号)。地租は法律第33号により府県税として移管された(第48条)。土地台帳法の一部改正により土地の賃貸価格に関する条項がすべて削除された。以上のような経過によって賃貸価格は法律上の根拠を失った<sup>(37)</sup>。その後、いわゆる昭和25年のシャープ税制改革により、地租は固定資産税として地方税収を拡充し、地方税制の自主性を強化し、地方自治の確立を図ること、また、地方税制を根本的に改革し、国民の地方税負担の合理化及び均衡を確保することの一環として地方税とし、課税標準は賃貸価格から時価に変わった。

## 5 地租率の推移

地租は当初、それぞれ地券価格に対して東京府下市街地は1%、郡村宅地は3%、田畑は3%であった。市街地と郡村地の租率が同じになったのは、明治8年8月28日太政官布告第133号による。

北海道を除く地租の税率のその後の変化を見てみると、北海道など一部例外はあるが日清戦争後の明治32年の増税に際して、市街地の地租率は5%、その他は3.3%とされ、明治37年の日露戦争に伴う増税(非常特別税)で市街宅地は8%、郡村宅地は6%、その他が4.3%に引き上げられた。

明治38年には、更に第二次増徴策として市街宅地は20%、郡村宅地は8%、その他の土地は5.5%に引き上げたが明治43年宅地地価修正法が施行され、宅地の評価が引き上げられたのを機会に宅地は2.5%に、田畑は4.7%に引き下げられた。

---

(37) 「財政」昭和29年9月号 p 7

## 地租税率の推移

年度等 地目	市街宅地	郡村宅地	田畑	雑地	北海道			
					市街宅地	郡村宅地	田畑	雑地
明5年4月以降 (地券価格の) *	1.0%						開墾地1町歩につき 上 5円 中 4円 下 3円	
明6年7月以降 (地価の)	3.0%	3.0%	3.0%	3.0%				
明10年1月以降 (地価の)	2.5%	2.5%	2.5%	2.5%	1.0%	1.0%	1.0%	1.0%
明32年1月以降 (地価の)	5.0%	3.3%	3.3%	3.3%	1.0%	1.0%	1.0%	1.0%
明37年1月以降 (地価の)	8.0%	6.0%	4.3%	4.3%	6.5%	4.5%	2.8%	2.8%
明38年1月以降 (地価の)	20.0%	8.0%	5.5%	5.5%	18.5%	6.5%	4.0%	4.0%
明43年以降 (地価の)	2.5% (明治44年1月から施行)		4.7%	5.5%	2.5% (明治44年1月から施行)		3.4%	4.0%
大4年分から (地価の)	2.5%		4.5%	5.5%	2.5%		3.2%	4.0%
昭6年4月以降 (賃貸価格の)	3.8% (昭和6年分に限り 4.0%)							
昭15年4月以降 (賃貸価格の)	2.0%							
昭19年4月以降 (賃貸価格の)	3.0%							

内国税の課税標準・税率及び納期等に関する沿革(年度等欄について 明治=明、大正=大、昭和=昭と表記した)

\* 事情により 大分県は3%、青森県は2.5%、岡山県は2%

## 6 特別地税

大正15年3月法律第24号で地租条例の改正により地価2百円未満の自作農の地租が免除されることとなった。しかし、地租附加税として課していた地方自治体にとって収入不足となることから、それを補うため府県税として特別地税を設け、その租率を地価の3.7%とし、市町村の附加税を本税の80%以内とした。これは地方税制体系整理の一環である。

昭和6年の税制改正で地租の課税標準を賃貸価格としたことに伴い、特別地税の課税標準も賃貸価格とすることとし、地租附加税及びその附加税の制限税率を地租改正前の総額と増減のない程度の収入にすることとした(日本税制改正史p175)。



## 第2章 地租における地価評価

### 1 明治前期の地価評価

地租が制定されるまで、収穫高を課税標準として税を賦課していたが、明治新政府は田畑だけでなく武家地、町地にも地価を定め、地価に応じて地租を賦課した。そこで、地租の課税標準となる地価の定め方について検討する。

大蔵省の唯野喜八氏は地価について、「地価とは、地租を賦課する標準として土地の品位を定めた価格であって、実地売買の市場価格ではない。地価は、地味の沃瘠耕転の難易、水利運転の便否を推究してその地の等級を選定し、その所得を審査してなおその状況に応じ定めるものである。」と述べており<sup>(38)</sup>、また、大蔵省地租改正事務局の有尾敬重氏は、「基本的には、ある町の周囲を綿密に測定し、総坪数を算定し、その後、一宅地ごとに状量して、それらの坪数の合計が全体の坪数と合うか検査し、等級を基礎とし貸地料と売買代価とを斟酌し、各地の比率を以て定めるものとした」と述べている<sup>(39)</sup>。

当初、地券は、土地の売買や譲与の際に授与されることになっており、その取引価格をそのまま地券の券面額として税を課すことができた。しかし、明治5年7月4日大蔵省達第83号が発遣され、取引とは関係なく、「其ノ代価ハ田畑ノ位付不拘方今適當ノ代価為申出地券面へ書載可致候」とあるように、申告によって一切の私有土地に地券を発行することになると、実際その価格をどのようにして決定するか基準がなく、曖昧であったことから実務を担当する地方官から問い合わせが多く寄せられた。

地方官からの伺いの例として、明治5年8月の群馬県からの伺いに対する指令を見ると「総而其土地より1ヶ年生スル利益之全額を代金ニ積立年何朱之利分ニ當り候歟ヲ点検し其真価を取極沽券税法ニ可引直方法ハ追而可相達候条、照準処置可致事」となっており、その土地から1年間に発生する利益を年どの

(38) 「税」大正13年12月号「土地の話」

(39) 「本邦地租の沿革」大正3年p77、84・土地制度史p305

くらいの利回りになるか調べた上、地価を決めるとした<sup>(40)</sup>。しかし、それまで殆ど税負担のなかった市街地や沽券地に地価を付することは、収穫主義や収益主義を直ちに持ち込むことになり難しい面があった。

明治5年2月の地券渡方規則等に不備が多かったことから、明治6年7月28日太政官布告第272号で地租改正法を施行した。

当初、課税標準は売買取引額とし、それに地租を賦課するものであった。適正さを担保するため不当な申告額の土地については入札させて適正な価格に持っていくこととしていた。しかし、実際の入札には無理があった。そこで、適正な売買価格を定めるため、地租改正法を施行し、施行規則の第1則で「兼テ相渡候券面地価ノ儀旧来石盛ノ不同ト公租ノ甘苦ニ寄り高低有之儀ニ付更ニ土地一歳収穫ノ作益ヲ見積リ各地ノ慣行ニ因リ何分ノ利ヲ以テ地価何程ト見込相立更ニ持主銘々ヨリ爲申立当否検査ノ上適當可相定事」と米の収穫量と各地方の利回りから地価を見積り、また、本人の申し出を考慮しながらの地価算定を原則とした。

地租改正における課税の公平や租税収入の確保は、地価調査に負うところが大きいことから地租改正規則でその原則を述べ、第二則で「最前地券渡済ノ地ハ地所ノ廉落等無之筈ニ候得共自然廉落又ハ残歩ノ懸念有之候分強チ旧帳簿ニ拠ル時ハ地ノ広狭其實ヲ失ヒ陰ニ地価ノ高低ヲ爲シ其当否ヲ検スルノ準拠無之候ニ付更ニ精覈ノ反別為申立候様可致事」と指示した。これは、従来の壬申地券上の地価は不正確であり、また地所も廉落又は残歩等の恐れもあるので再点検する旨を規定したものである。

更に、同日付けで大蔵大臣大隈重信が「地方官心得書」を出し、取扱上の注意事項を表した。

地方官心得書第2章では「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重ケリ故ニ調査ノ間最モ此両件ニ注意スヘシ」と地価決定の難しさ及び土地の丈量確認などの注意事項

---

(40) 地租改正資料上巻[一] p 1

を述べ、第4章で地価調査の方法について説明している。先ず第一は「人民ヨリ差出セル書上ニ就キ其当否ヲ検シ」とし、次に「実地ニ臨ミ人民言フ所ノ実否ヲ検スル」と申告を書面で調査し、次に実地調査するよう指示している。

地価算定の具体的な方法については「先ツ田地一反歩ノ収穫ヲ石代ニヨリテ金銭ニ換算シ種子肥料地租及ヒ村費ヲ控除シタル残額ヲ純収益トシ之ヲ一定ノ利率ニヨリテ還元シテ地価ヲ求……」等など細部にわたって指示している<sup>(41)</sup>。

また、地方では土地取引が少なく、もしあったとしても売り急ぎ、買い急ぎなどの事情によっても違ってくるし、馴れ合いの売買契約で地価を不当に低くするということがあったようで、適正な地価額を確保するというためには、売買価格を課税標準とするのは無理が生じてきた。

その後、明治7年5月12日の布告で地租改正条例に第8章「改正後売買ノ間地価ノ増減ヲ生シ候共改租ノ年ヨリ5年間ハ当初定メ候地価ニ抛リ収税致スヘキ事」が追加され、地租改正後の地価に増減があったとしても5年間は最初の地価によって課税することとした。

租税を土地に賦課するのはその実収によるのが順当ではあるが、実収を把握するものとして、土地の売買価格によるべきとも考えられるが、売買価格は人々の好き嫌いなどによって左右されるなど、必ずしも実益に比例しない。そのため、地租改正法上の地価はなるべく土地の生み出す実利によって算定すべきものと考えられた<sup>(42)</sup>。しかし、売買価格の変動にしたがってその都度地価を変えるのは、手続きが煩わしく、弊害が多いことから5年間据置くこととしたものである。

この、第8章の規定は、地券渡方規則第14に「東京府下ヲ始沽券税法御達ノ土地ハ此規定ノ例ニアラザル事」とあり、市街地券に適用はなく、市街地が郡村地券と同様5年据え置きとなり、市街地と郡村地とが地租率において同等な

(41) 土地制度史Ⅱ 山川出版社 北島正元 p 238

(42) 明治財政史第5巻 明治財政史編纂会 内国税 p 411

取扱いとなったのは、明治8年8月28日太政官布告第133号による。

地租改正事業遂行の段階で第8章を追加したもう一つの目的、即ち、5年ごとに地価を改正して、不備を補い適切な価格にするということが重要になってきた。

### (1) 宅地の評価

明治4年12月27日太政官布告第682号で「東京府下従来武家地町地ノ称有之候処自今相廢シ一般地券発行地租上納被仰付候條此旨可相心得事」と布告し、武家地、町地の称号をなくしそれぞれの土地から税を徴収することとしたことは、先にも述べたが、地券券面に記載すべき金額は次のようにして決定した。

磐前県の「士族卒従来居住舎地ハ更ニ地代金を不取立其坪数ニ応シ近傍払地代等ニ比較地券高取極め従来之持主に相渡可然哉」との伺いに対して大蔵省の回答は、その申し出を認め、近傍払下地の代価と比較しながら決めた価格で従来持主に授与する旨指示している<sup>(43)</sup>。このように、武家地の土地は、坪数を点検した後、一般に入札させ、落札金額を地券価格として地券を発行した。また、賜邸、受領邸、拝借地は、土地同様に坪数を確認した後、入札は行わず従来使用者に近隣の価格と比較して定めた払下価格を地券価格とした<sup>(44)</sup>。

なお、払い下げの価格は、東京では、上等 千坪25円、中等 千坪20円、下等 千坪15円という基準を作っていた。

一方、沽券地は、「旧沽券ニ不拘其地現今之代価ヲ書出ス」とし詳細な図面、坪数、持主姓名とともに地価を申告させ、地券の券面額は実地に地価を査定して記載した<sup>(45)</sup>。

### (2) 農地等の評価

当時の地券制度の基を築いたといわれている神田孝平は、明治3年の「田

(43) 明治初年地租改正資料45・土地制度史Ⅱ p 301

(44) 地租改正の研究 有斐閣 福島正夫 p 221

(45) 地租改正の研究 有斐閣 福島正夫 p 221, 222

租改革建議」等で旧租法の欠点を挙げ、改革するためには、田地の自由な売買を許し、その沽券値段に基づいて租税をかけることとし、税逃れを防ぐため値段については競争させ、競り合った結果形成される価格をその土地の値段とする案を提案した。一方、地方官の経験のある陸奥宗光は、明治5年4月「田租改革建議」で地価は、土地の便否に応じて価格を定めるとする案を提示した。

神田の構想を下敷きにして租法改正が行われ地券が発行された。しかし、神田の案は廃藩置県前で租率が藩によってまちまちなどに出されたものであり、実際に施行していくと多々問題もあったので、陸奥の構想に基づいて改正を加え、整備していった。

明治5年2月24日大蔵省達第25号で土地の売買譲渡が認められたことに伴い、地価については「田畑ノ位付ニ不拘方今適当ノ代価為申出地券面へ書載可致候」と申告させ、地券に記載することとした。

地価の見積り方は、小作料が地方や地主との力関係で違うことなどもあり、地方官心得や地方法令などにより独自に取扱い方が定められていた<sup>(46)</sup>。

地価決定の要素の一つに米価があるが、米価も地域によって異なった。当初、明治5年の地方官心得書第20章では、「米価ハ従来其地ニテ用ヒ来レル各所ノ相場ヲ推問シ申立ノ米価ト照合シ其ノ当否ヲ検スヘシ」と規定していたが、山梨県の問合わせに対して、明治7年1月租税寮は「其地各所現行ノ相場ヲ目的トシ既往ノ米相場ヲ参酌適當ノ米価見込相立………」と弾力的な検討を認めている。

#### イ 田 畑

明治5年9月4日大蔵省達第126号「地券渡方規則」増補第15条により、田畑の称呼を廃止し、すべて耕地と称するとした。地券は、旧来の名請人若しくは買得、譲受等の確証のある者に交付した。質地については、質置人を所有者として交付したが地方によっては質取り人に交付した

(46) 例 地租改正の研究 有斐閣 福島正夫p346～350

(同年7月4日第83号)。また、永小作地については、地主と小作人の協議によって所有者を決定することとした。そのため地主と小作人との力関係が作用した<sup>(47)</sup>。

農地の場合の地価算定方法を次のとおり指示している。

自作地の場合の地価算定方法

$$\text{地価} = (\text{収穫額} - \text{種肥料} - \text{地租} - \text{村入費}) \div \text{利息}$$

小作地の場合の地価算定方法

$$\text{地価} = (\text{小作料} - \text{地租} - \text{村入費}) \div \text{利息}$$

地価を決定する要素について個別に見てみると次のとおりとなっている。

(イ) 収穫量について

明治7年3月「着手之前10ヶ月ヲ平均」と改正した。その後、同年6月5日租税寮改正局別報で「着手前5カ年間上中下米平均相場ヲ以検査致可答ニ付右相場之義上米ハ貢納石代ヲ用ヒ中下米ハ貢納石代平均之時日相場ヲ用」と米の等級別に調査着手前5年間平均によることを指示した。

各地域によって調査着手が異なれば石代平均が異なるので、明治8年3月19日、大蔵省達乙第36号で明治3年から7年の平均とすることとした<sup>(48)</sup>。

(ロ) 種肥料について

地方官心得書第18章で種肥料は収穫の1割5分としている。しかし、堤防構築費や用水費、運賃などは認められておらずこれらを認めると、この率を超えるところは至るところに及び、また、労賃も含まれていないことから下等地ほど種肥料を多く要するので変更を要望されたが強硬な姿勢は崩さなかった。そのため収穫と利分で調整す

(47) 日本法制史Ⅱ 山川出版社 北島正元p258

(48) 地租改正の研究 有斐閣 福島正夫 p 352

ることになった<sup>(49)</sup>。

(ハ) 利子の決定について

地価決定の重要な要素として利子がある。地方官心得書第19章で、普通、土地売買の利分は3分から6分であった。その根拠は、「当時一般貸借上ノ利子ヲ1割ト假定シ之ニ比較シ不動産ヨリ生スル利子ハ6朱内外ヲ以テ適当トセラルルニアリ」と通常の貸借の場合と不動産賃貸の場合の利回りなどを斟酌して上限を決めた<sup>(50)</sup>。

地価決定の実質的な最終決定は、地方官から内達し戸長、総代などを経て各市町村に下がった。収穫量をその村で承認し請書を提出した。地租改正に当たった有尾敬重氏は「本邦地租の沿革」で「つまるところ、租税額においては先ず従来とあまり増減はないだろう。という予想で実行にかかった」と述べているように、中央から各地方官に対する平均反収の指示は、各地の地租賦課の平準化を期するとともに全国総体で旧貢租額の維持継承を計るという方針を貫くものだった。そのためには、各地の実情を的確に把握し、資料的にも根拠を持ったものでなければならなかった<sup>(51)</sup>。

ロ 開墾地

開墾地の名目で払い下げられていた土地について、新潟県の伺い（明治5年8月）に対して租税寮は「地所相当之代価相定地券書替候儀と相心得可………」と新たに適當の時価を査定して券面に記載する事を是認している<sup>(52)</sup>。

ハ 村持の土地、荒地村持の小物成場、山林、池沼等

(49) 地租法解説 清文社「或地方ニ於テハ総テ6分ト定メ運輸交通ノ便否用水費堤防費ノ多少ニ至ルマテ収穫ヲ以テ之ヲ斟酌セリ 蓋シ利子ヲ以テ之ヲ斟酌スルヨリ収穫ヲ以テ斟酌スルコト寧ロ適当ナリトノ見解ニ出シモノナルヘシ」

(50) 地租改正の研究 有斐閣 福島正夫 p 354

(51) 地租改正の研究 有斐閣 福島正夫 p 374

(52) 地租改正基礎資料上巻[九]

一村総持とし、地価が定め難ければ、字、反別、従前の貢租額だけを記載した。「数村入会ノ山林原野ハ、数村ノ公有地」とし地券は、各村年番持ちとし仮地価を定めて税を徴収することとした<sup>(53)</sup>。荒地で反別不明の場合には無反別とし、地境を券面に記載することとした<sup>(54)</sup>。なお、入会地及び持主が定め難い入会山林原野については、公有地と定め、その後、官有地、村請公有地、普通公有地とした。そして更に、一村あるいは数村で使用してきたことが証明された場合には、村又は組合を名請けとする地券を交付した<sup>(55)</sup>。

### (3) 地租条例と地価評価

#### イ 明治13年の地価改正延期

明治7年5月太政官布告第53号で地租条例に追加した第8章で、地価を5年後に見直しするとして定めたが明治13年になると、次の理由から<sup>(56)</sup>一般地価の改正は行わず、明治18年に改正することとし、当初定めた地価が著しく不当な場合に一町村又は一郡区に限り特別に地価修正することを認めることとした<sup>(57)</sup>。

(イ) 地租改正の事業がいまだ終了しておらず、封建制度中の慣習を取除き、全国同一の地租制度にするにはまだ数回の調査が必要である。

(ロ) 地租改正以降、米価は騰貴しているが、豊凶の影響、米価低価時のことも考慮すると、今は、人民に休養を与えたほうが良い。

(ハ) 税額が頻繁に変わることは、官民ともに煩わしいことなので20年や30年は据置くくらいが好ましい。

#### ロ 地租条例の制定

いよいよ明治18年の地価改訂を行わなければならない時期になって、

(53) 地租改正施行規則第6則、地券渡方規則

(54) 地券渡方規則第36、37条

(55) 日本法制史Ⅱ 青林双書 大竹秀男・牧英正p258

(56) 明治財政史 明治財政史編纂会 p 404

(57) 明治13年5月20日法律第25号第1条



地租に関する法律に未整理な点があるなどの理由で地価改正を行わず、明治17年3月15日太政官布告第7号で地租改正条例を廃止し、新たに地租条例を制定した。

地価改正見送りの理由として、明治13年の布告第25号第2条で地租改正以後に地目を変換したものは、地目を組替え、地価を修正すること、また、その後に変換するものは申告することという規定があったが、各人の申告したものを調査するというだけであり、土地全般にわたり検査することとはしなかった。そのため、地目変換、開墾など地租増額になるようなものは無届、無願の状況であり、しかもそれが少なくなかった。そのような中で帳簿を調整し、地価を改正したとしても労多くして効果は薄いと判断された。このような風潮は一朝一夕に法律だけで正せるものではないとして、各人が自ら帳簿と実地とを照合した上、申告させることとし、地価改正は行わなかった。

地租条例では、地租改正条例第6章に掲げられていた茶、煙草、材木等の物品税が2百万以上に達したら税率を減らすという規定及び第8章の地価を5年後に改訂するという規定は、実際の施行に当たっては煩雑で記入すべき地券の紙面が狭いことなどの理由で削除し、地価改正を要するときは遅くとも3年前には、その旨を公布するべしとの規定（第8条）が設けられた。

その後、明治20年、特に地価が不公正と認められる静岡県、和歌山県など一部の地域について地価を修正した。

明治18年以降の地押調査は、かなり成果を挙げてはいたが、交通の便否の差、米価の騰落等経済状況の変化に伴い、地域によって地租負担感にかなりの差が生じていた。

そこで、地租改正の際に、米価を高く設定し過ぎていた場合、あるいは収穫量を多く設定し過ぎていた場合を中心に地価を改正することとし、田畑地目に限り、明治22年8月26日法律第22号田畑地価特別修正法で「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低減ノ

必要」と定め、必要と認められる東京府ほか42府県の地価を修正した。

また、明治22年11月29日法律第30号地租条例改正で「本条例ニ地価ト称スルハ地券台帳ニ掲ケタル価格ヲ謂フ」と明確に定めた。

明治22年の修正では、田畑の地価1億2千万円、地租約3百万円を減らした。

## 2 明治後期の地価評価

### (1) 明治31年の田畑地価修正

明治27年から28年にかけての日清戦争の後、第2期増税で地租の租率を上げる必要が生じた。明治22年以来、地価改正を行っておらずその間の経済、交通の発達等により、地方によって地租の負担に軽重が生じていたのに地租率を上げると、格差が更に著しくなることから地価修正を行い負担の均衡を図る必要があった。そこで地域毎に適当と認められる軽減割合を定め、地価算定の基礎となる収穫量を軽減し、米価は、明治21年から30年までの平均に幾分の斟酌を加え低減し、更に利子は、交通の発達により地域差が少なくなったことから、6分以上の地域はそのままとし、6分以下の地域は6分として地価修正を図った<sup>(58)</sup>。

### (2) 市街地の発展と地価

明治維新直後、東京から徳川家由来の武士、家臣団が静岡に帰り、町は一時寂れていったことは前に述べたとおりである。その後、明治10年代に西南戦争のインフレにより米価は急騰し、地租改正時の3倍以上になり農民の生活は大いに向上したが、いわゆる松下デフレでたちまち不況に落ち込んだ。明治17年3月布告第7号で地租条例が施行され、地価は原則として「地券ニ掲ゲル価格」と固定し、第7条で地目変換又は開墾による場合以外、地価改正はできないこととした。その後何度か地価の改正運動が起きてきたが改正せずにきた。紙幣が平価に戻り財政がバランスを取り戻すと、軽工業を

---

(58) 明治31年12月30日法律第31号

中心に景気が回復したが農業の低迷は続いた。景気の回復は人口の都市部集中を招き、その結果、都市部市街地の地価高騰となった。一方、明治17年の地租条例で地価は固定されていたことから、地券の価格と実際の土地価格との乖離が生じてきたため、地券の価格を法定地価と呼び時価と区別するようになった<sup>(59)</sup>。

### (3) 宅地賃貸価格導入

明治37年に政府は、市街宅地の地価を賃貸価格の10倍とする「宅地地価修正法案」を国会に提出したが衆議院を通過したものの会期切れとなってしまった。その後、明治39年に税法審査委員会が設置され、租税制度について審議の結果、地租整理に関しては、宅地地価の修正が最優先とされた。地価を売買価格とするか賃貸価格とするかの議論があったものの、次の理由で賃貸価格を基に課税標準となる地価を決定することとした。なお、賃貸価格は、現実の賃貸価格に拠らず、政府が評定した賃貸価格によることとした。賃貸価格とすることにしたのは、①宅地の売買価格は特殊な事情のため自由競争以外の要素が入ることがあり、土地の純益を正確にあらわされず、賃貸価格の方がまだ土地の純益に比例しているといえ、②賃貸の例は売買の例よりもはるかに多く、したがって賃貸価格の相場を知ることは売買価格の相場を知るよりもはるかに容易である、との理由による。

更に、明治40年に税法整理審査会で若干の手直しをした後、同年の第24回帝国議会、翌第25回帝国議会に宅地の地価を賃貸価格に基き算出する法案を提出したが成立しなかった。第26回帝国議会において衆議院、貴族院の修正を受けながらも明治43年3月24日法律第3号により宅地地価修正法が可決され、宅地地租の課税標準となる宅地の価格を全面的に見直し、宅地地価を賃貸価格により評価することとしたものである。

法改正についての国会審議で、一部の田畑地価について修正したのみで、地租改正以来、大部分の農地が全く手付かずにいることから、農民

---

(59) 土地制度史Ⅱ 山川出版社 北島正元p307

の負担軽減を優先すべきではないかとの議論があった。これに対し、宅地は地租改正以来修正されておらず農地よりも地価変動が激しく、著しく負担の不均衡が生じている。一方、農地の場合には過去に何度か修正しており、宅地ほどの変動は大きくない。もちろん農民の負担も軽くないことから財源があれば修正したいなどの説明をして理解を求めた結果、一部修正が加えられた上、可決された<sup>(60)</sup>。

本法において、修正の対象となる宅地は、郡村宅地と市街宅地とであり(第1条)、修正地価は賃貸価格の10倍とした。但し、一気の地価上昇を抑えるため市街宅地の場合には旧地価の18倍、郡村宅地は7.2倍を超えないようにした(第3条)。地租の総額においても修正前の総額を上回らないこととし、超えた場合には按分して低減することとした。これは、賃貸価格の10倍が現在地価の100倍になる例も見受けられ<sup>(61)</sup>、急激な負担増が経済上に与える影響を少なくするとともに、今回の修正が地租の増徴を目指したものであることによる。

「賃貸価格」について、第3条では「賃貸価格ト称スルハ、貸主カ公課、修繕費、其ノ他土地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」と定義されている。賃貸価格という言葉はこのとき初めて使われたものではなく、既に明治29年の営業税法及び明治37年の相続税法などで使われている。

明治29年3月27日法律第33号の営業税法第12条の課税標準の規定で、例えば物品販売業の場合、建物賃貸価格が売上金額及び従事者数とともに課税標準となっており、第18条で建物賃貸価格について「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」と定義している。

また、明治37年12月31日法律第10号の相続税法第4条(課税標準の規定)に、例えば地上権の評価について「地上権ノ目的タル土地ノ賃貸価格」とあ

---

(60) 明治43年1月26日 地租改正条例中改正法律案外5件 委員会議事録

(61) 第26回帝国議会貴族院宅地地価修正法案委員会速記要領 p 17

り更に同条で「前項ニ於テ土地ノ賃貸価格ト称スルハ貸主ガ公課、修繕費、保険料其ノ他土地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」と定めている。

明治43年4月に開催された税務監督局局長会議で次官は「宅地地価修正ニ依ル賃貸価格ハ既ニ数回ノ調査ヲ遂ケ比較的正確ト認ムヘキ資料ヲ得タリト雖今回実地調査ニ当リテハ是等準備調査ノ資料ニ拘束セラレルコトナク根本的ノ改調ヲ為スノ覚悟ヲ以テ従事スルコト」と訓示している。

#### (4) 宅地地価修正順序

宅地地価修正法により賃貸価格をどのようにして算定したのかを当時の地価修正実施順序を検討してみると、後に採用される路線価式評価法を視わせる部分がある。第4条で地価の修正は、原則として地盤の丈量をせず、郡村宅地は、土地台帳に掲げた反別を坪数に換算することとした。更に第5条で賃貸価格の調査方法を次のように示している。宅地の地利の便否、商業の繁閑、需給の関係、その他の状況により宅地の地位、品格を勘案して宅地に等級をつける。次に、同じ等級内の宅地に標準となるべき宅地を選び標準地となし賃貸価格を調査し、それを基に各宅地の賃貸価格を算定した。

標準地は、当該等級の賃貸価格の標準となるものであるため、中庸を得たものを選定すること、更に、なるべく実際に賃貸に付せられている土地を選定することとしている。標準地の賃貸価格は次の点などに注意しながら計算した。

- イ 実際当事者間における契約の価格によること。もし、その価格が地位、品格などから見て不適当な場合、あるいは法に定める賃貸価格と異なる条件で契約されている場合には、適当に斟酌して賃貸価格を見積る。
- ロ 標準となる宅地が賃貸されていなかった場合、あるいは賃貸されていてもその賃貸価格が不明の場合には、適当に斟酌して賃貸価格を見積る。
- ハ 賃貸価格は、坪単位の年額で計算する。賃料が穀類その他物品でなされている場合には前3年の平均によること。

標準地の賃貸価格が決まると、各市町村、大字を概観して宅地の地位、品格により区域を分割し、同一、あるいは類似する状況にある宅地を該当する等級に当てはめ、標準地の賃貸価格を当該宅地の賃貸価格とした。区域を明瞭にするため、甲乙二種類の地図を作らせたが、この内甲図には山川、橋梁、道路及び宅地の所在を示し、乙図には筆ごとの位置や形状番地などがわかるものとした。賃貸価格算定のための資料は、部内だけでなく登記所、土地の売買及び賃貸の斡旋業者など幅広く収集した跡が視える。

このようにして算定された賃貸価格は、宅地地価修正法第5条により調査委員会に諮られた上、税務署長が決定することとなる。なお、この賃貸価格調査委員は、選挙人<sup>(62)</sup>として地租の納税者に選ばれた者（第8条）の投票で選出されることになっていた。委員をめぐる競争は激しく、選挙人獲得のため、有権者である共有地の共有者を、一筆に42名も虚偽登記するという工作をして検挙されたという事例も報告されている。

また、和歌山県では、賃貸例が少なく実態に合わないとして宅地賃貸価格導入に反対する陳情も行われていた事例もある<sup>(63)</sup>。

#### (5) 宅地地価修正の方法

明治39年の税法審査委員会審査では、土地に対する課税方法について次のような検討がなされた<sup>(64)</sup>。

土地に対する課税方法を大別すると、①面積課税法、②等級課税法、③収穫課税法、④売買価格課税法、⑤小作料課税法、⑥純益課税法がある。

①及び②の例として、驛馬時代の植民地に行われた古い方法があり、③の例として明治維新前のわが国の年貢制度がある。

④の売買価格課税法は、土地の売買価格が客観的条件によって価格が形

---

(62) 宅地地価修正法第8条「調査委員選挙人ノ定数ハ其ノ選挙区内ニ於テ宅地ノ地租ヲ納ムル義務アル者50人ニ付1人トス」

(63) 租税史料 平成1年 大阪280

(64) 税法審査委員会報告書

成されることは稀であり、当事者間の諸種事情によって形成され、現実における価格を調査することは困難であり、逆に課税の不公平を来す恐れがある。また、売買や賃貸に付される土地は、一部に過ぎない。更に、土地を取り巻く状況は、年々変化し、価格も変わることから課税標準も毎年変更するのが理想ではあるが実行上困難であり、手数の割には実益が少ない。

また、別の角度から見ると土地の売買価格は、小作料を代表されるものであるとする意見と、純益に代表されるものであるとする意見があり、小作料によって売買価格が決定されるとする者は、課税標準を売買価格にすると、その負担は小作料に比例され、不公平が避けられるとした。一方、耕地は、米の相場などにより価格が決定し、賃貸の行われることが多い地方は、賃料によって土地の売買価格が決まる。更に、売買価格は、小作料や賃貸料などの収益に比例せず政治経済の事情、地理上、慣習上あるいは面積の大小等各種の事情によって決まる。もし、小作料によって決まるとしたら回りくどい売買価格にせず、むしろ、直接、小作料によるべきではないかということになった。

⑤の小作料課税法について、小作料は純益を代表するものであり、地租は純益によって課税するのが好ましい、とするが、しかし、小作料は、市場金利の高低、労賃の高低、契約期間の長短、人間関係の特殊な事情などにより決まるのであって必ずしも純益によるものではない。また、地主の小作料に課税するのみで小作人の利益に課税しないこととなり好ましくないとの理由から採用されなかった。

⑥の純益課税法は、土地の総収入から耕耘費を控除した純益に課税することから、地主だけではなく耕作による利益にも課税する方法であり、小作料課税法又は売買価格課税法に比べ土地の純益に最も遺漏なく課税できるものと考えられる。

以上のことから、⑥の収益課税法が望ましいと考えられ採用された。

次に、課税方法については、台帳方式か申告方式かが検討された。

申告方式は、1億以上の土地について申告させることは、地主が煩雑さに

耐えられない。また、申告を整理して1年以内に調定し徴収することは無理であるなどの問題がある。さりとて、各地、各筆ごとの純収益を調査することは殆ど不可能である。また、台帳整理に多大な時間と労力を要し、その間に経済事情の変化があり不合理が生じたり、収入の調査、地価の査定に推測が入るため官吏が手心を加えることも考えられること、更に、地価を固定する結果、税収も固定され、さりとて税率を高くすると不公平が生ずる等の欠点が指摘されたが、仮に申告によって多少虚偽があっても現行の地価を標準とするよりは公平になるとの長所もある。

これに対して、台帳方式の場合、安定した財源を獲得できるし、税率を高くすることによって増税が可能であり、また、台帳制は、参政権取得を決定するのに便利などの長所から台帳制が支持された。

以上の論点を整理すると、売買価格主義によれば、現行地租制度の根拠は、収益課税にあると言っても土地の収益を土地の価格に還元して、時価と一致させるためには、賃貸価格から間接的に算定するよりも、直接の売買価格によるべきであるとなる。一方、賃貸価格主義によれば、土地の賃貸価格は、元本に当たり、収益は利息に当たる。故に、売買価格を課税標準にすることは、収益に比例すると言えるかもしれないが、宅地は、特殊な事情のため自由競争によらないで売買され、その価格は収益に比例しない。賃貸価格が収益に比例しないとしても売買価格ほどではなく、賃貸価格を知るとは売買価格を知るよりも容易である。

先に、小作料課税法を否認したにもかかわらず、ここで賃貸価格を修正地価の課税標準とすることは、矛盾しているようにも見えるが、宅地には、田畑の耕作利潤に相当すべき利益は稀で、多くは、賃貸価格が宅地の収益を代表するとの理由による。

このような議論を踏まえて、宅地賃貸価格方式が導入された。



### 3 昭和前期の地価評価

#### (1) 土地賃貸価格導入の背景

宅地賃貸価格導入以後も経済の発展、交通・金融機関の発達、農業生産技術改良による生産力向上など等により、地価が大きく変化しているにもかかわらず、農地については、一部の地区の地価修正のみで耕地全般に対しての修正は行われていない。一方、宅地は、明治43年に賃貸価格を採用し不均衡の是正を図っている。そこで、大正7年以降、3年の歳月と多額の経費をかけて小作料などの調査を行い、現在の地価が実際の収益と合致しないことを明らかにし、地租負担の公平を期するため、地価修正を断行すべきであるとの結論に達したが経費の問題から実現はしなかった<sup>(65)</sup>。

その後、耕地についても賃貸価格を基に課税標準たる地価を算定することを固め、大正15年3月27日法律第45号で「土地賃貸価格調査法」を可決し、大正15年4月1日現在の地租を課すべき土地の賃貸価格を調査することとなった。課税標準を賃貸価格としたのは、調査が比較的容易であり、最も負担の公平を期しうるもの<sup>(66)</sup>との理由によるものである。

「土地賃貸価格調査手続」<sup>(67)</sup>に基づき大正15、16年の間に調査を行い、17年から賃貸価格を基に課税標準を算定して地租を徴収する計画を立て、昭和2年9月には、内部における調査を終え、土地賃貸価格調査委員会を開催し、全国土地賃貸価格を決定する等大体当初計画どおりに終了した<sup>(68)</sup>。

臨時財政経済調査会の税制整理特別委員会の審議で地租については次のような議論がなされた。

明治43年に宅地地価の修正を行ったが、田畑、その他の土地は、収穫高から見ても、賃貸価格から見ても、各土地間における負担に著しく不権衡をきたしている。宅地賃貸価格導入の際に地価についての考え方を検討したよ

---

(65) 明治大正財政史第6巻 p821

(66) 昭和の税制改正 大蔵省主税局調査課 p 16

(67) 大正15年5月1日主秘第22号

(68) 土地賃貸価格事業報告書 大蔵省主税局 昭和15年4月 昭和56 東京1094

うに、土地賃貸価格導入に際しても地価修正方法を次の3方法を中心に検討した。①売買価格主義、②収穫主義、更に③賃貸価格主義が挙げられ、それぞれの考え方について議論をした。その結果、賃貸価格は、土地価格の変動に順応して異動すること、調査が比較的容易であること、また、本来の土地の価格よりも寧ろ、収益税として土地の収益たる賃貸価格に課税するのが適当であるとの結論に至った。

地租制度改正要領の中で、課税標準の調査決定の方法は「1月1日現在ニ於ケル土地所有者ハ、毎年1月中ニ於テ、前年ノ賃貸価格ヲ申告スヘキコト但前年ニ於テ賃貸ニ付セサルモノハ類地ニ批准シテ申告スルコト」としており、これについて注書で「大体現行所得税法ノ手続ニ準スルコト」とあるように土地所有者は賃貸価格を申告していた。

## (2) 地租法公布

昭和4年7月に成立した浜口内閣は、再び賃貸価格導入を図り、昭和6年3月30日法律第28号で地租法を成立させた。同法第8条に地租の課税標準は土地台帳に登録された賃貸価格とすることが盛り込まれた。

地租法の改正要点をまとめると次のとおりである。

イ 地租の課税標準を地価から賃貸価格に改めるとともに、これを10年ごとに改訂することとした（第9条）。

ロ 土地には、一筆ごとに地番を付し、地目、地籍、賃貸価格を定め（第3条）、税務署に土地台帳を備え、所要事項に登録させた（第4条）。

ハ 租率改正による負担の激増を緩和するため、現在地租額の3.8倍を超える土地については、現在地租額の3.8倍を超えないように賃貸価格を制限した（第92条）。

ニ 地租法制定当初の賃貸価格は、大正15年の土地賃貸価格調査法により調査したものとした（第92条）。

昭和6年の地租法での賃貸価格の定義は、宅地地価修正法と同じく第8条で「賃貸価格ハ貸主ガ公課、修繕費其ノ他土地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ベキ1年分ノ金額ニ依リ之ヲ定ム」と定めている。

賃貸価格の定め方について、大正15年の土地賃貸価格調査法第3条には「土地ノ賃貸価格ハ各地目毎ニ土地ノ状況類似スル区域内ニ於ケル標準賃貸価格ニ依ル」とあるだけであったが、地租法第9条では「賃貸価格ヲ設定シ、又ハ修正スル必要アルトキハ類似地ノ賃貸価格ニ比準シ其ノ品位及情況ニ応ジテ之ヲ定ム」とあり、「品位」を追加し、状況の異なる程度に応じて、更に品位を斟酌して定めることとした(第9条)。

全国の土地すべてに賃貸価格を付すことは大変なことであり、「土地ノ情況類似スル区域」を定めてその区域の標準となる賃貸価格を調査し、求められた標準賃貸価格を、その地区の賃貸価格として適用した。この区域主義は、この法律の根本の方針であった。

標準賃貸価格は、特別の事情を外した通常の小作料又は地代を調査して定めた。

### (3) 土地賃貸価格改定

#### イ 土地賃貸価格改定法

昭和6年の地租法第9条に「賃貸価格ハ10年毎ニ一般ニ之ヲ改訂ス 第1回ノ改訂ハ昭和13年ニ於テ之ヲ行フ」と規定されていたので、昭和11年4月現在で賃貸価格を再調査し、昭和13年から改訂賃貸価格によることとした<sup>(69)</sup>。

改定法の要点は次のとおりである。

- ① 区域及び標準賃貸価格は、賃貸価格調査委員会の議に付する必要がある(第5条)、田畑及び藍田においては、昭和10年の前5年の平均賃貸価格により、その他の土地については、昭和11年4月1日現在の賃貸価格を基礎として算出した1年分の金額により算定するものとする(土地賃貸価格改定事務規程)。

---

(69) 土地賃貸価格改定法 昭和11年6月法律第36号

- ② 価格改定の結果、各土地の地租額が従前の地租額の4倍を超えるときは、その超過地租額は昭和15年まで免除する(第4条)。

土地賃貸価格改定に当たって、土地調査の一端を三井武夫氏は、「財政」昭和12年4月号で次のように体験を述べている。

「土地賃貸価格調査において市街地の集団宅地は、原則として街路価による評定方法を用いた。即ち、幅9尺の街路についてはその街路から直角の5間の奥行を有する土地を賃貸に付するときの1坪あたりの平均価格を算定した。

賃貸価格改訂においては、商業地についてのみこの方法で算定した。これは、商業地域は住宅地や工業地域に比べて街路に依存し、街路を中心に発展する性質が強く、商業地については、街路価による賃貸価格算定方式に合理性が認められる。判断の材料としては、道路の態様、街路に面する店舗の状況、人通りの多寡、商店街としての活気の有無、他の街路との比較、賃貸実例の有無、交通機関の状況、百貨店からの影響、背後に控えている住宅地の状況、将来の発展の可能性などを総合勘案して精通者の意見などをもとに決定する。」<sup>(70)</sup>

#### ロ 臨時賃貸価格改定

その後の昭和24年5月19日法律第85号臨時賃貸価格修正法により、租税負担の適正化を図るため、一般改訂と切り離して臨時に賃貸価格の著しく不権衡の宅地についてのみ暫定的な簡易な方法で修正することとした(法第1条)。賃貸価格の修正は、区域主義によることとし、政令で定める区域に基準地区を定め(法第2条)、区域内の土地の賃貸価格に、区域内の標準となるべき土地と類似する基準地区内の土地の賃貸価格の割合を乗じて算出した。基準地区は、賃貸価格の修正を必要としない地区から都道府県一ヶ所程度を選定した(施行令第1条)。

---

(70) 「財政」昭和12年4月号 p 165 「街路の決定」

### 第3章 登録税と地価評価

明治19年8月11日法律第1号によって登記法が創設された。この法律により土地の売買譲与、質入、書入、家督相続などにより登記をするときには登記料を払うことと規定された(第25条、26条、27条)。売買の場合には、売買代価が課税標準とされており問題はないが、譲与、家督相続による登記の時には、時価相当額を定めて登記料を払うこととされた。もし届出た金額が不相当と認められた場合には、当事者以外の3人を評価人として選び、評定した(第32条)。

明治29年3月27日法律第27号によって登録税法が創設され、それまで登記法、地租条例、商法、著作権法、特許法、戸籍法等により登記等をする場合に納付していた登記料あるいは手数料などをまとめ登録税として課税することにした。

これは、日清戦争後の国費膨張に伴い財源を求めるに当たり、財産権の創設、移転、人的資格の取得、事業の開始等の登記、登録、免許などを受けるこれらの行為に伴う担税力に着目すると同時に、国民の負担が極めて軽く、徴税費用が少なくて済むことから、従来の登記料や手数料よりも料率を上げ、登録税として、従来177万円あった税収の更なる増収を図ったものである<sup>(71)</sup>。

登録税法第2条に、土地の登記を行う際、売買代価あるいは時価相当額に応じ印紙を貼り、税を納付すると規定している。土地の売買譲渡によるだけでなく、家督相続、遺産相続、更に贈与、遺贈などにより登録する際も課税の対象になることから(第2条)、フランス流の相続税の一形態と受け取って田島錦治氏は、更に一般的な相続税への発展を希望する論文を発表した<sup>(72)</sup>。

課税標準は、買受人は売買代価、家督相続及び遺産相続などの場合には時価相当額となっている(第2条)。明治19年の登記法には、土地の売買譲与、質入、書入、家督相続等により届出た金額が不相当と認められた場合には、当事者以外の3人を評価人として選び、評定させた(第32条)が、明治29年の登録税法には

---

(71) 明治財政史第6編内国税 明治財政史編纂会 p 418

(72) 明治29年法学協会雑誌19巻2号

その種の規定がなく明治32年に第19条ノ2として、申請した金額が不相当と認められる場合に、登記所が相当と認められる金額を認定し、申請人に通知することを追加した。更に、大正3年3月30日の改正で、第19条ノ3に、その認定金額に不服がある場合、申請人は評価人の評価を請求でき、登記所は2人の評価人を選定し課税標準を評定させることを規定した。なお、評価人の金額が一致しない場合には、その平均によって定めることとした。その後、登記所認定額に不服がある場合の規定は昭和22年法律第29条で削除された。

不動産に対する税率は過重であるとの理由で、昭和2年の税制改正で不動産の所有権移転、質権、抵当権の取得の場合には税率を軽減し、土地台帳への登録税は官民とも手数がかかる割に税額は僅少であるため<sup>(73)</sup>廃止することとした。

昭和42年6月法律第35号により、既往の課税対象が登記、登録に限られたがこれらに匹敵すると認められる国の免許や許認可などについても課税することとし、名称も登録免許税と変更した。

---

(73) 昭和の税制改正 I 大蔵省主税局調査課 p 19

## 第4章 営業税と地価評価

明治8年に旧慣として徴収されていた各種の雑税を整理し、地方税としてある程度まとめ、更に、同11年に地方税則を定め、地方税として営業税、雑種税、戸数割の3種に限られたが、明治29年3月法律第33号によって営業税は国税とされた。

これは、日清戦争後の財源不足を補うため、課税上、弾力性に富み、且つ、収入確実な営業税を国税とした<sup>(74)</sup>ものである。他に国税とした理由として明治大正財政史では次の点をあげている。

イ 地方税中の営業税、雑種税の賦課は極めて均衡の欠けるものであり、営業税を国税として設けると同時に、地方税は、その附加税として一定の率により徴収し、負担の公平を図る。

ロ 国税として個々の営業に賦課していた税のうち、徴収費が巨額に上るもので府県税とするのが好ましいものは府県の財源として移し、国税の整理を図る。

ハ 従来、商工業者は、租税負担額に比べ公権を享有することが少なく、土地所有者に比較し極めて不公平である。そこで営業税を国税とし、その納付者に参政権を付与する。

営業税の課税業者は、法第1条で列举されており、その中に賃貸価格が課税標準とされている事業が含まれている。例えば、物品販売業、銀行、保険業、金銭貸付業、製造業、倉庫業などの課税標準に建物賃貸価格が含まれており、同法第18条に「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……」と定義されている。申告額が不相当と認められた場合には、政府が近傍の例に照準して算定し、適当な例がなければ土地の時価を格別に算定して100分の5、家屋の場合には、100分の10をもって定めた(法第17条)。

営業税は一種の外形標準課税に拠っており、税の負担が必ずしも収益に伴わず均衡を欠くとの非難があった。そこで大正15年の税制整理の一環として営業

---

(74) 明治大正財政史 内国税下 財政学会 p 1

税法を廃止し、欠点を修正した上、営業純益を課税標準とする営業収益税を創設した。



## 第5章 相続税と地価評価

### 1 創設の経緯

日露戦争の戦費が膨大であり、その戦費の調達策として、明治37年第1次増徴策が実施され、地租、所得税、営業税、酒税などの増税のほか、毛織物消費税及び石油消費税が創設された。戦局拡大に伴い第2次増徴の必要が生じ地租、所得税の再増税を行い、更に、通行税とともに相続税が創設された。明治大正財政史によると「相続によって一時に多額の財産を取得し、納税にかかる苦痛は少ないのに、従来は、不動産、船舶の所有権取得に対し登録税を課税していただけであった。確実に巨額の収入になることから良好な税種とみられる<sup>(75)</sup>」ことから、明治37年12月31日法律第10号で相続税法が公布され、38年4月1日より施行となった。通行税は時限立法であったが相続税は一時非常の税とはされず、永久の制度として適当と見られ、そのまま残った。

相続税法第4条に「相続財産ノ価額ハ相続開始ノ時ノ価額ニ依ル」とあり、土地は、時価で評価し、地上権、永小作権の場合には目的たる土地の賃貸価格の一定倍数で評価されることとなっている。政府原案では、土地についても賃貸価格を標準として評価するとなっていたが、国会審議の段階で土地及び建物の価額を賃貸価格から算出するのは、却って実際の価額を知りにくくする恐れがある等の理由から、相続時の時価とすると修正されたものである。

### 2 創設時の地価評価

明治38年創設当時の相続税法において、相続財産の課税価格は法第4条の規定で「相続開始ノ時ノ価額ニ依ル」としており、同じく同条で地上権、永小作権は「目的タル土地ノ賃貸価格」と規定している。更に、賃貸価格については、同条で「……土地ノ賃貸価格ト称スルハ貸主カ公課、修繕費、保険料其ノ他土地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

---

(75) 明治財政史 第7巻内国税 明治財政史編纂会 p 205

ノ取得スヘキ金額ヲ謂フ」と定義しているが土地について時価の算定方法の説明はない。当初、地価の評価を政府の原案では、「賃貸価格の20倍」としてあったが衆議院での審議の末、「時の相場による」ことになったのである。

政府案で土地の評価を賃貸価格の20倍としたことについて、若槻礼次郎政府委員は次のように答えている。

「本来は、売買価額とするのが趣意である。しかし売買価額はなかなか知ることが困難であり、収税官吏はこう思う、届出人はこう思うと議論の種になる。そこで立法上、そういうものは法律で基準を定めた方が良いだらうと考えた。」また、賃貸価格の20倍としたことについて「営業税法が土地の価格を見積るときに賃貸価格の20倍としてある。また、諸般の状況を見ると、大体資本に対して5分位で回っている。これらのことから賃貸価格も同様5分で回っていると考え、賃貸価格の20倍を地価と見た。」<sup>(76)</sup>

しかし、議員からは、実際の取引価額と比べると賃貸価格の20倍はかなり高くなること、また、賃貸価格を標準とするのは、却って実際の価額を知りにくくする恐れがある等の意見が出て、結局、「時価」に修正されたものである。しかし、実務上、時価の把握ができなかった場合には、賃貸価格を標準とすることになるであろうと法学博士牧野義郎氏はその著書で述べている<sup>(77)</sup>。また、国会答弁でもそのような考えが示されている。

法律制定に当たって、その趣旨などを国民に周知するよう国会の勧告を受け、明治38年1月23日「相続税施行上取扱方ノ件」と題する大蔵大臣の訓示が出された。

大蔵大臣の訓示は次のとおりである。

第一 税務署においては、常に各人の財産の増減に注意し、出来得ればその価格を推算しておき、相続税賦課上の参考とすべし。

第二 相続開始したる場合において財産目録を添付し、その旨届出をな

---

(76) 明治37年12月14日第21回貴族院委員会議事録他

(77) 相続税法要義 同文館

した場合は、甚だしき不正が認められる場合のほかはなるべく届出の価格により課税価格を決定することに注意すべし。

第三 課税価格の決定をなすに当たりては、大体において実額を得ることを期し、徒に些細の点に関する計算の重きを置くが如きことのなきを要す。

手続的には、相続を知った日から3ヶ月以内に相続人、財産目録などを提出し(第11条)、これをもとに政府が課税価格を決定することになっている(第13条)。

「相続財産の評価は、相続開始の時の価格による」と規定したのは、財産の価格は、時時刻刻変動するものだけに「政府がこれを決定する」と規定すると、決定の遅早によって課税が不公平になる恐れがあることからこの規定を置いた<sup>(78)</sup>。

時価の解釈をめぐるには多くの見解が出され議論のあるところであり、大蔵大臣が前記の訓示を官報に掲載し、なるべく届出人の価格を尊重し、些細なことにとらわれないよう指示した。

河沼高輝氏は、時価について「時の価格とは、時価と同義と解される。時価は、一定の時の市価又は現在の市価ということである。それでは、市価とは、一市場において取引される標準価格あるいは、相場のことである。市場とは、一貨物が同一の時ににおいて同一の価格若くは、殆ど同一の価格をもって売買せられる場所又は地方をいうのである。

取引所、魚市場、青物市場の如き限られたる狭き場所も勿論市場であるが、一市町村が市場と見られる場合もあるし、大にしては一国、或は世界全体が一個の市場とみられることもある。通例は一都会又は一地方に於て、取引の頻繁に行はるる区域を指すのである」と述べ、更に続けて理想としては、各種財産に付その量定方法を法律をもって規定するを可とするのであるが、多種多様の財産に付一々その量定方法を法律を以て規定することは、實際上不可

---

(78) 河沼高輝「現行相続税法」昭和3年9月自治館 p 132

能となさねばならぬ。それで税法は価格算定の原則だけを規定して、個々の場合における具体的な計算方法を示していない」<sup>(79)</sup>と説明している。

時価の把握について税務当局では、次のような指示を出している。

明治42年7月7日主税局長通牒第903号で土地の時価調査について局及び税務署境界線の調整について注意を呼びかけ、また、土地建物時価標準率の作成について指示しており、その後の、大正6年9月17日訓令第36号「相続税事務規定」でも毎年1月中に標準率を作成するよう指示している。

大正8年10月28日直第1138号「相続税課税価格調査に関する件」では大正7年以降、土地建物の価格が高騰していることを伝え、同年12月直第1445号通牒では、前年比5割以上高騰していることから時価標準率を作成する場合の注意を喚起している。

大正14年12月20日訓令第29号相続税事務規定56の3に「相続財産の価格は標準率、売買実例に照らし……の意見を徴するなど適実の方法により評定する」とあり、一定の判断基準を作っていることが見られる。更に、訓令第57号にも調査方法について記載している。また調査様式には「何々通」「何番より何番」というような現在の路線価方式につながる部分を読み取れる。

地租の課税標準と相続税の課税標準とは算定の仕方が異なるが、相続税において賃貸価格の何倍というように関連が出てきたのは、土地賃貸価格が調査されてからである<sup>(80)</sup>。土地賃貸価格改正後の相続税における土地評価について、昭和13年12月18日直第302号で「田畑の価格は、調査賃貸価格に対し当該市町村の賃貸価格対時価の倍数に乗じて算出する」などと盛り込まれており、賃貸価格倍数方式が採用されている。

地価の動きとして、大正7年から地価上昇していたが、昭和4年10月、米国の株価大暴落による影響で昭和5年には日本の土地も下落した。その後、昭和13年以降17年まで高騰したため、その対策として昭和17年4月21日直三第159

---

(79) 河沼高輝「現行相続税法」昭和3年9月自治館 p 133

(80) 税務大学校論叢第16号「相続税における土地評価のあゆみ」高津忠吉p36

号で時価標準率の適用倍数を上げる通牒を出した。

### 3 昭和25年税法の地価評価

#### (1) 昭和22年の全文改正

昭和22年4月30日法律第87号で相続税法が全文改正された。

財産の評価について、第33条で地上権、永小作権の価額を相続あるいは贈与のあった時における「其の目的となっている土地の価額」に残存期間に応じて一定の割合を乗じて算出することとし、「賃貸価格」から「土地の価額」に改正した。そして第37条において一般規定を定め、土地は「相続開始の時の時価」、「贈与の時における時価」により評価することとした。この時の改正で、届出を基にした賦課課税方式(明治38年法第8条)から申告方式(第38条)に改め、政府が課税金額を決めていたのを納税者が自主的に課税金額を決めることとした。

#### (2) 昭和25年の全文改正

シャープ勧告による税法改正で相続税法も昭和25年3月31日全文改正された。相続財産の評価規定は第22条におかれ、原則として相続、遺贈又は贈与により取得した財産の価額は、当該財産の「取得した時における時価」により評価することを規定しており、明治38年相続税法が施行されてから土地の評価は「取得した時」の時価で評価することに変わりはない。

時価の捕らえ方について、国税庁税務講習所の財産評価論によれば次のようになっている。

##### イ 売買実例を参考にして評価する方法

売買実例が豊富な場合には、売買実例をそのまま採用するか又は、類似物の売買実例から類推することによって評価する。しかし、この場合には、売買実例価額を構成している要因の中に特殊な要因が含まれていないかを調べる必要がある。つまり、売買実例価額が公正なる市場価額で構成されているかということである。

##### ロ 賃貸価格に一定倍数を乗ずる方法

類似の土地の売買価額を賃貸価格で除して得られた商、つまり倍数を、評価しようとする土地の賃貸価格に乗じて評価する方法で、先にあげた売買実例の変形である。

土地は、その性質上同一のものはないことから、類似のものの売買実例から類推することになる。賃貸価格は、その設定当時は土地家屋を賃貸する場合の実際賃貸料を示すものであったが、経済の発展、交通機関の発達などにより土地の価格が地域によって、また場所によって大きく変化してきているので、富裕税法施行当時には、目安の指数としての役割を果たしているに過ぎなかった。都市計画による区画整理地域が増大し賃貸価格が付されていない地域が増えたこと、賃貸価格制度が廃止されて久しいこと、また、賃貸価格の修正事務量が大きくなったことなどから、路線価評価方式による評価方法などを取り入れた<sup>(81)</sup>。

時価についての解説は、泉美之松著「相続税・富裕税に実務」p135、庭山慶一郎著「贈与税・相続税の実務」、高津忠吉氏の税務大学校論叢16号「相続税における土地評価のあゆみ」等が詳しいので参照されたい。

昭和25年の相続税法改正と同時に富裕税が創設され、財産評価の統一を図る必要があることから「富裕税財産評価事務取扱通達<sup>(82)</sup>」が発遣され、実務上は、相続税法における財産評価もこの通達によることとされていた。

上記通達で土地について、法第12条に規定する時価とは「財産の所有者、又は権利者が課税時期において当該財産についてその交換価値を評量した場合に客観的に想定せられる価額であって、この場合の交換価値は、財産の所有者又は権利者が当該財産を所有し、使用収益する状態において存する価値である。」としている。

昭和25年7月30日土地台帳法が廃止され、賃貸価格は使えず、賃貸価格

---

(81) 財産評価論 昭和29年2月 税務講習所 p11

(82) 昭和26年1月20日付直資 1-5

倍数方式から固定資産税評価額を基礎とする倍率方式、及び路線価方式へと変わってきたのである。

#### 4 路線価方式の導入

昭和25年に相続税法が改正された後の評価方法の基本規定は「富裕税財産評価事務取扱通達」であり、富裕税が廃止になった昭和28年以降もこの方法によっていた。同通達第26項に「宅地の価格は、当該宅地の賃貸価格に、当該宅地の属する地域に適用されるべき第27項の評価倍数を乗じて得た額によって評価する」とあり、第27項で「状況類似する地域毎に当該地域内の標準となるべき宅地価額の当該宅地の賃貸価格に対する倍数」としており、宅地の評価は原則として賃貸価格に対する倍数方式となっている。実務上は、必要の度に個別に評価するということが行われており、評価方法が統一されておらず地域によって均衡が取れないなど憂慮されていたようである<sup>(83)</sup>。

昭和11年ベースではあるが、ある程度全国的に均衡の取れた賃貸価格を基準とする宅地の評価に代わる方法がない以上、最も簡単で合理的な倍数方式が採用されていたのである。同通達第27項の倍数は年々、あるいは半年ごとに改定することとなっていた。

経済全般にわたる大きな変化、特にインフレにより賃貸価格と時価の割合が地域、あるいは、地区によって大きくかけ離れてきたので、状況が類似している地域の設定をきめ細かく行い適用倍数を調整して均衡を図り、賃貸価格を修正した上、既定の倍数を適用するなどしていた。

経済の変動に伴う地価の変動が相変わらず激しく、しかも地域によって、又は場所によって地価の上昇に大きな差があり、賃貸価格倍数方式では著しい不均衡が生じた。昭和25年以降、分合筆された土地には賃貸価格は付されておらず、特に戦災を受けた土地は、土地区画整理によって大規模な宅地の

---

(83) 「財政」昭和30年7月号p14

換地などが行われ、賃貸価格が付されていない地域が数多く出てきた<sup>(84)</sup>り、他に比較できる土地がないなど、更に複雑な問題が生じてきた。そこで、問題の少ない農地は別にして、従来の賃貸価格方式を踏襲しうる宅地の評価は、この方式を精密にして引き続き適用することとし、従来の賃貸価格方式の踏襲が不適当な地域については、賃貸価格の考え方から脱し、土地そのものを個別に評価する路線価方式を採用することとしたのである。

このときの状況について、国税庁資産税課長であった結城義人氏は概略次のように述べている。

国税として土地の評価をどういう方法で評価するかを考えたとき、①固定資産税の評価額をそのまま採用する、②必要な都度精通者に個別に評価してもらおう等の方法が考えられた。

②の方法は、税法が申告納税制度を採用している以上、納税者が申告のために何らかの基準を申告前に知ることができるようにしておかなければならない。したがって、採用できない。

①の方法は、全国すべての土地一筆ごとに評価額が付されていること、また、経済状況の変化に応じて毎年改定されること(地方税法第10条)、更に、所有者が簡単にその評価額を知ることができる状態にあったことなどから魅力的な方法であった。しかし、固定資産税の評価額は各市町村が財政事情に応じて適宜な評価をしているため、市町村間の均衡が取れておらずそのままでは使えなかった。そこで税務署の作業量からしても、申告する納税者の利便性からしても適当な方法として路線価式評価方法が考えられた<sup>(85)</sup>。

この路線価は、英米、特に米国では1900年代初めの頃には使われていたといわれ、日本でも大正12年関東大震災後の東京都復興局が清算補償の算定に用いたようであり、賃貸価格設定時にその基礎となった街路価の考え方も同様のものである。賃貸価格では、1筆当たりの坪単価を決めていたが、路線価

---

(84) 「財政」昭和30年7月号「宅地の評価について」結城義人

(85) 「財政」昭和30年7月号 p15



方式では、筆に関係なく、現に利用されている状況に則し、1坪当たりのその土地の評価をした。

国税庁資産税課の金子知太郎氏は、「路線価の設定といえども個別の土地を評価する場合の調整割合は、主観的判断によらざるを得ないのである。そこで、適正な判断基準を得るためには、判断基準となる客観的事実をできる限り集め、適正なものとそうでないものと区別する能力を身につけることが必要である」と述べている<sup>(86)</sup>。

---

(86) 「財政」昭和29年10月号「宅地の路線価式評価の諸問題」

## 第6章 財産税と地価評価

財産税は、昭和21年、終戦処理、戦後復興を図るために必要な財政収入を確保し、財政再建、インフレ阻止及び富の均衡化により経済の民主化に資することを目的として、昭和21年11月法律第52号で制定され施行された。財産税の制定について「国家財政の再建、農業の維持、金融機関の再編、あわせてインフレーションに対する闘争のため遅滞なく実行する」とマッカーサー司令部あて大蔵大臣が覚書で述べている<sup>(87)</sup>。

納税義務者は、昭和21年3月3日午前零時現在において保有している財産が一定額を超える者で、超過累進により税を課することとした。課税標準となる土地の評価については、財産税法第25条で「土地の価額は、その賃貸価格(地租法第8条に規定する賃貸価格をいう)に一定の倍数を乗じて算出した金額による」とされ、借地権についても同条で「その目的となっている土地の賃貸価格に一定の倍数を乗じて算出した金額とする」と規定している。賃貸価格に乗ずる倍数は、区域ごとに、その区域内において標準となるべき土地について取引価額を参酌して、政府において算定する価額の、その調査時における賃貸価格に対する倍数に比準して計算し(法第26条)、不動産評価委員会に諮って政府が定めることと規定している。土地の賃貸価格は、昭和11年に全国的に調べたものであり、その後、土地の状況は相当変わっていることから、地域に合った倍数を算定し賃貸価格に乗ずることとした。

命令で定める区域は、東京都の区部、大阪、京都、名古屋、神戸、横浜の大都市については区、その他については市、郡をそれぞれ一区域とし、区域ごとに標準地を選定し、その標準地の最高、最低、中庸の評価を行う。

標準地の坪当たりの評価額がその土地の賃貸価格の何倍になっているかを算定し、この比準倍数を本来の土地を評価するときの倍数とした。なお、基礎となる賃貸価格は、賃貸実例などが主な参考材料となって算定されるので、評価

---

(87) 昭和の税制改正 I 大蔵省主税局調査課 p 138

しようとする土地の賃貸価格と実際価格との開きが標準地における賃貸価格と実際価格の開きと一致しない場合もある。その開きが大きくて容認できない場合には、必要に応じ、一つの区域でも2以上に分け、異なった倍数を適用することも考えられた。しかし、適用倍数を細分化すればするほど適正さは増すが、一方では技術的に煩わしさが増し、倍数方式導入時当初の簡便さが失われる。

また、土地には、宅地、畑、田等があり、利用の仕方も様々であり、地目が変われば適用倍数も変わるので、倍数の数も多くなり複雑になってくることから、多少の違いは容認して、大局的な観点に立って判断する必要があった。

土地の標準価格は、取引価格を参酌して決めるのであるが臨時農地価格統制令が施行されている中であり、取引価額を時価といえるのかの問題がある。農地については一般的に統制されているが、宅地については昭和14年9月18日以降に取得した宅地についての制限であり、それ以前に取得した土地については制限されていなかった。したがって、統制額との関係、時価との関係などいろいろな問題があることから、時価というと「取引価額」とし、統制額と切り離して通常取引される価額を参酌して決めるということを法第26条で明らかにした。

なお、農地にあっては、「自作農創設特別措置法」により地主の土地が全面的に政府に買収されるということになったので、財産の評価も買収価格に合わせる必要があり<sup>(88)</sup>、原則として田は40倍、畑は48倍が「一定の倍数」として決められた。

賃貸価格が設定されていない土地、あるいは耕地整理による減租年期地、無租地及び免租年期地、池沼、牧場及び雑種地、また通常の土地と状況が著しく異なる土地については、一般の例に抛り難いので状況類似する法第25条の適用を受ける近傍の土地の価格に比準して決めることとした（法第27条、規則第21条）。

なお、財産税評価通牒集(昭和25年3月25日)に土地の状況に応じた評価方法の指針を細部にわたり指示している。

---

(88) 財産税法の逐条解説 大蔵財務協会 p 24～27

倍数が決まると、大蔵大臣が各区域について標準倍数、最高倍数及び最低倍数を官報に公表するとともに、各税務署長が詳細な倍数表を作成して、税務署、各市役所、町村役場に備え付けて縦覧することとなっているので、納税者は備付の目録で該当する土地の価額を調べ申告することになる（第26条）。なお、倍数に抛り難い場合の評価については昭和22年1月16日に別途通牒を發遣している。

## 第7章 富裕税と地価評価

昭和25年5月11日法律第174号によって所得税の補完税として富裕税が公布、施行された。シャープ勧告に基づいて創設された税の一つで、勧告では次の5点が利点として挙げられている(第5章A節)。

- ① 生産と投資意欲に対する影響が所得税の重課の場合より少ない。
- ② 不当な経済力集中の発生を防止する手段として適切なものである。
- ③ 所得税率を引下げするため地方住民税と所得税との調整が容易である。
- ④ 何ら所得をもたらさない非生産的方法で資産を退職している者に租税を課して政府経費を負担せしめる。

毎年12月31日を課税の時期として(第1条)、財産価額が5百万円を超える者は、翌年2月中に申告(第18条)することとされていた。

富裕税法第12条において、課税時期における財産の価額は、その時における時価によるとしている。土地及び土地の上に存する権利の評価は、取得価額に取得の時期に応じた一定の倍数を乗じて算定した。

また、勧告書の中で、地租の適正な課税のために土地の再評価が必要になってくるということが指摘されている。

「富裕税財産評価事務取扱通達」(昭和26年1月20日直資1-5)の二で時価評価の意義として、「法第12条に規定する時価とは、財産の所有者又は権利者が課税時期において当該財産についてその交換価値を評量した場合に客観的に想定される価値であって、この場合の交換価値は、財産の所有者又は権利者が当該財産を所持し、使用する状態において存する価値とする。」としている。即ち、「客観的交換価値」である。処分価格や取得原価でもなければ再調達価格でもない。その値段であればいつでも金銭、他の財物と交換できるという値段である。常識的な言葉でいえば「仲値」であり、「仲間相場」とも言うこともできる<sup>(89)</sup>。

---

(89) 財産評価論 国税庁税務講習所 昭和29年2月 p 4

なお、富裕税は、昭和28年分(昭和29年2月申告、納付)から租税負担の調整と税制の簡素化を図るため廃止された。

## 第8章 不動産取得税と地価評価

不動産取得税は、不動産を取得するという行為の背景に、担税力が存在するものと推定され、この担税力に着目して、昭和15年に都府県税の法定普通税として創設されたものである。市町村は不動産取得税附課税を課することとした。不動産の所有権が移転する場合又は干拓による土地の造成等に際し、課税されることから流通税の一種といえる。

その後、昭和25年、戦後の戦災復興が急がれていたこと、また、市町村税として固定資産税が創設されたこともあり、シャープ勧告に基づく税制改正で不動産に対する国民の税負担を軽減するため一旦廃止された。

しかし、昭和29年に、いわゆる朝鮮動乱による特需で景気が良くなるに従い、不動産の値上がりが見られ、時価を課税標準として、毎年課税される固定資産税の納税者の税負担が重くなり、不動産新規取得者との負担の均衡からみて、不動産の取得の機会により多くの担税力を見だし、不動産の取得者にも課税する必要があるとして再び都道府県税として税率3%で創設(地方税法第73条の2)すると同時に固定資産税の税率を引き下げた。

不動産取得税の機能は、①独立税源の強化充実、②税源配分の合理化、③税の負担均衡、④国、地方公共団体の協力体制の確立が挙げられ、これらを目的として復活したものである。その背景として、当時の経済状況下において不動産を取得するということは相当の資力を持つものといえる。朝鮮動乱以降の異常な景気の上昇に直面し、資金が、例えば料理店、事務所、ビルの建築など経済再建上必ずしも必要と考えられない方面に流れ、これを抑制する税制が求められた。不要不急の建築とともに土地、特に宅地の価格が異常に高騰し、投機売買の対象として恰好なものになった。

このような土地投機を抑え、一般の住宅建設を促進する必要がある、不動産取得税はこれらの要請に応えられる税制であった。

土地の価格が著しく高騰し、また、木材価格の高騰により家屋の建築費も上昇しており、固定資産税は、土地、家屋などの適正な時価を課税標準としてい

ることから、このままでは税率を下げない限り税負担は益々重くなるばかりであった。また、償却資産については、機械設備の更新、企業の合理化、近代化を促進する意味からも負担の軽減が求められた。そこで、土地、家屋及び償却資産に対する税負担を長期にわたって軽減する一方、土地や家屋を取得した比較的担税力のある機会に不動産取得税を課すことが必要と考えられ、固定資産税の合理化との関連で創設された。

課税標準は、不動産を取得した時における価格とし、固定資産税における課税標準と同じく適正な時価とした。この適正な時価は、必ずしも市場価格とは一致せず具体的な土地、家屋について都道府県知事が評価決定する。この場合、既にその価格が固定資産課税台帳に登録されている不動産については、原則として当該価額を不動産取得税の課税標準とし、国からの払下げや造成などによりその価格が固定資産課税台帳に登録されていない場合、更に特別な事情により登録している金額により難しい場合には、自治庁長官が示した評価の基準並びに評価の実施方法及び手続きに準じて当該不動産の課税標準となるべき価額を決定することとなる<sup>(90)</sup>。

不動産取得税の創設に伴い、知事自ら不動産の評価を行い、これを通して市町村長に固定資産税の課税標準を決定するために必要な助言を与え、市町村間の評価の均衡を確保するとともに、市町村長側も評価事務に積極的に協力して評価の統一を図ることを狙いとした。

---

(90) 「財政」19巻第7号 昭和29年7月号 p 35 「不動産取得税の創設と固定資産税」



## おわりに

地租導入以来、西南戦争、日清、日露の戦争、更に二度にわたる世界大戦、関東大震災、昭和4年から始まった世界大恐慌など、地価や税制に影響を及ぼすような幾多の出来事があった。

この間、地租についてみると課税標準となる地価を一時期、取引価格から算定したが、地租改正以後は、収穫額から種肥料及び地租を控除して算出された収益を利回りで逆算し地価を算定した。明治43年には宅地を、昭和6年には土地全般を賃貸価格を基に評価することとするなど、地価の捕らえ方が大きく変化した。

賃貸価格調査では、全国的に大掛かりな調査を実施するとともに、宅地賃貸価格調査委員あるいは土地賃貸価格調査委員の意見を聴取し公正な地価決定に努めた。

一方、地租の税率は、日清、日露戦の戦費調達のために増徴した一時期を除けばほとんど変わっておらず、第二次世界大戦までは、耕地と宅地間、あるいは都市と地方との地租負担の均衡を如何にして図るかにあったと考えられる。

登録税法や相続税法において、土地の評価は「時価」によるとされているが、時価については、現在でも多くの議論があるほど当時から時価の把握は難事であった。そこで、登録税法は、地価決定額に不服申立てがあった場合、複数の精通者による評価人が決定することとした。また、土地の時価把握のため、主税局通牒を發し標準となる土地の価格を調査して時価標準率を作成し、相続財産の評価などに活用した。

賃貸価格制度が導入されてからは賃貸価格に拠ったが、その後、昭和30年に路線価の導入へと至っている。

地租導入時には、財政基盤を確立することに主眼が置かれ、その後の地価評価及び税率改正は、主に地租負担の公平が目的であり、昭和20年までは土地取引のみにかかる税の創設はなく、戦費調達のための一時期を除けば特別税率もない。

一方、第二次世界大戦後は、財産税、富裕税の導入により財産の主要な部分を

なす土地の評価が重要かつ複雑になり昭和30年路線価方式が導入された。昭和40年代に入ると地価高騰に伴い譲渡所得の分離課税、土地譲渡益にかかる重課制度及び地価税などが導入された。一方では、住宅取得にかかる減税制度が導入されるなど、土地にかかる「税」が経済政策あるいは土地政策などにきめ細かく積極的に活用しており、土地にかかる税の役割に対する考え方が大きく変わってきていることが改めて確認された。