

山林所得税に関する研究

金 義庚・岩井 吉彌

A Study on the Reform of Forest Income Tax

Eui Gyeong KIM and Yoshiya Iwai

要 旨

山林所得に対しては分離5分5乗課税方式の適用など他所得と比べ優遇措置が取られてきたのは確かであるが、近年林業経営条件の悪化に伴い山林所得税負担の一層の緩和措置が要請されている。こうした背景には現行制度が実質経営費用を正しく算定できず各種優遇措置がうまく作動しない現状がある。すなわち、現行の概算経費率が実質経費率よりも低く算定されるため、山林所得への各種優遇措置の長所がなくなり、一般所得よりもむしろ過重な税負担を課せられることが分析を通じて明らかになった。なお、統計数値からの推定により、現行の概算経費率は現実から大きく乖離した水準にあることがわかった。こうした問題点の解決のため、山林所得税制の改善方向を検討した結果、既存の制度枠の改善よりは概算経費率是正の方がより妥当な案であるとの結論に達した。

I 分析の視角

I-1 本論文の目的

近年の林業経営環境は悪化しつつある。戦後造成した森林資源の維持・管理に対する危機感さえ醸成されている。このような状況認識とも相まって、林業税制の改善を求める意見が最近多く現れてきた。一方、山林所得税については各種優遇措置が取られており、林業界外からはそれは過剰な、不公平な措置であるとの批判が以前からみられることも事実である。本論は、山林所得税制に関してかかるギャップを発生させている要因を解明し、その上で改善の方策を探ることを主要な目的とする。

I-2 林業経営の経済的環境の変化

最近、木材価格の低迷と育林費用の上昇とによって林業経営は困難に直面している。このような傾向は1980年代に入って顕著になった。最近の調査によると、こういう傾向を反映して間伐、保育作業などが十分に実施されていない現状が明らかになっている¹⁾。すなわち、保有山林面積50 ha以上の林家を対象とした調査によると、過去5年間保育作業を十分に実施した林家は48%で、半分にも達していない。また十分に実施できない理由としては63%までが資金に余裕がないことをあげている。同じ傾向は保有山林面積20 ha以上の会社においても現れ、保有山林規模に関係なく全階層で林業経営費が林業粗収益を上回っていることを報告している。しかも林業経営費を林業収入から確保している割合も小さく、例えば20 ha以上の会社の場合林業収入をもって

林業経営費を賄っている割合は30%にすぎない。これらの報告からわかるように林業は過去にみられない低い採算性を示し、林業に対する投資は期待しにくい状況にある²⁾。戦後造成した森林資源の荒廃さえも心配されるところである。そして、この傾向は当分の間続くであろうというのが一般的な見方ではないかと思われる。このような実情を勘案してみると、今後育林費の調達は一層困難になると予想されるので、これへの適切な措置が必要になるとと思われる。そして、その一環として、本論文のような税制上の検討も要望されるのである。

I-3 山林所得税制批判の検討

山林所得に適用している現行分離5分5乗課税方式は、長期間にわたり蓄積された所得が一時に実現するため、他の毎年発生する経常的所得と異なる点を考慮した措置であるが、一般財政学者から次の二つの問題点が指摘されている。

一つは、山林所得といっても、保続経営が可能な大規模山林所有者の所得から、たまにしか伐採しない中小山林所有者の所得にいたるまで様々であるから、前者のように保続経営が可能な山林経営に対してまで5分5乗方式を適用するのはやりすぎた優遇措置である、という批判である。金子は、「山林所得は不労所得として担税力は高い」、「植林と伐採が計画的に事業類似の態様で行われることが多い」との認識から、山林所得に対する分離5分5乗課税は不合理であると指摘している³⁾。実際に毎年ある程度の山林を伐採し植林を行っている林業経営者については、理論的には通常の事業所得と同じであるから、現在の方式は有利な措置であることに間違いない。林業側からは塩谷が同様な問題提起を行っている⁴⁾。氏は現在の方式が山林所有者の階層性を十分に反映していないこと、つまり大山林所有者には特典であるが、中小所有者にはそれ程の軽減にはならない、という点を指摘した。以上のように、林業界内外を問わず現行制度に対して共通した問題認識を持っているのは事実である。ただこの場合課税対象所得の算定方法をみると、現行税法上では個別原価方式によって課税対象所得を算定しているから、逆に経営体の如何に関係なく現行の制度は妥当性をもっている、といえなくもない。しかし、本論文で検討するように経営体全体の期間費用をもって考えるとき、公平性という観点からこの問題は問われなければならないと思われる。この点に関しては後に改善案を検討する段階で再び述べることにしよう。

また、他方には、シャンツ・ヘイグ・サイモンズ流の包括的所得概念を用いた批判がある。この考え方によると、本来は所得の発生した時点で課税がなされるべきにもかかわらず後の時点まで課税が延期されるので、これは税額分の資金を無利子貸付することと等しい効果を持つから、5分5乗のような平均化措置を行わなくても水平的公平原則が侵されるという見解になる⁵⁾。包括的所得税の主張は理論的にはきわめて優れた租税体系だと評価できるにしても、実際には数多くの問題を含んでいる、という強い批判が以前から提起されている⁶⁾。そして、未実現利得と帰属所得はどこの国でも原則として課税対象から除外されているのが一般的である⁷⁾。林業の場合このような所得概念をめぐる議論は以前からドイツを中心に活発に展開されたことがあり⁸⁾、日本では林業会計学をめぐる議論もかかる所得概念の規定と密接な関連をもっている。所得概念については後に詳しく述べることにする。ただ、最近の木材価格の低迷・育林費用の上昇傾向に加えてインフレをも勘案すると、むしろキャピタル・ロスが発生する余地が大きいため、包括的所得概念を使って山林所得の平均化措置を簡単に批判することには無理がある。

租税問題を検討する場合、税負担の公平性を基準にして議論するのが一般的である。もちろん公平性の基準については、垂直的公平性と水平的公平性の二つの側面から考える必要がある。そして、いずれの基準においても不公平な税制が行われているという事実が認められるとき、社会的関心が生じる。とはいえ、他と比べて優遇措置が採られているにしても、かならずしも税制上

の措置を変更する必要はないかも知れない。政策課税のように、国家全体の利益との関連のなかで優遇措置の妥当性が認められるときが、そうであろう。森林のように木材生産以外の各種公益的機能が重視されつつある現状を考慮すると、林業税制の場合には政策課税の比重の高さをはっきりと認識する必要があるように思われる。しかし、より基本的な問題として、山林所得が他所得よりも過重な税負担を負っているか否かを、まず検討しなくてはならないと思われる。本論文は主にこのような問題意識に立脚している。

Ⅱ 分析 方法

Ⅱ-1 分析対象林家

分析対象林家は、「昭和60年度林家経済調査報告」の中に出ている 20 ha から 500 ha までの林家で、その全国平均値を用いて分析する⁹⁾。これらの対象林家についていくつかの点を指摘すると、世帯員数は 5 人、人工林率は 61%、林業所得率は 53% である。投下労働力のうち、雇用労働力に依存する割合は規模が大きくなるほど高くなり、100 ha 以上の規模の林家ではその 78% までが雇用労働力に依存している。

Ⅱ-2 分析方法

山林所得が他の所得と比較して公平な税負担を負っているかを把握するために、現行制度上の問題及び課税対象所得の算定方法上の問題について次のような方法で検討を行った。

課税対象所得算定方法を検討する場合、現行統計上の林業所得は、山林所得税の主要な課税対象である育林部門の所得以外に、素材生産・きのこ生産・薪炭生産など各種林産物所得を総合した所得であるから、統計上の税負担数値を山林所得以外の所得と直接比較できないのが実情である。従って、間接的方法として、「昭和56年度育林費調査報告」¹⁰⁾ 中の ha 当り育林費を参考にし、全国平均の人工林の齢級別面積構成状態の下では育林経営費がどの程度になるかを求め、これを山林所得算定上の基礎数値に使用した。つまり、本論文での費用という概念は税法上の規定のような個別原価対応方式による費用ではなくて、林家の 1 年間育林経営に投下した期間対応方式による費用概念である。

この前提の下で、林家の実質経費率を考慮した一般課税方式による税負担と概算経費率を用いた分離 5 分 5 乗方式による税負担とを相互比較して、山林所得が他所得なみの公平な税負担を負っているかを分析する。

Ⅲ 分析 結果

Ⅲ-1 山林所得の平均化措置と概算経費控除制度

山林所得については、平均化措置として分離 5 分 5 乗方式が適用されている。この方式を適用した場合、他の所得と比べ税負担がどのくらい軽減できるかを検討したのが表 1 である。現行制度の下では総合課税が原則であるが、山林所得及び退職所得の場合は分離課税されるから、表では当所得以外に 500 万円の一般所得があることを仮定した¹¹⁾。5 人家族の各種控除額を 294 万 5 千円とみた場合、500 万円に対する税額は、226.3 千円であるので、これに基づいて税額を算出した。表をみると分かるように、山林所得の税負担が一般所得の税負担の半分程度にすぎないから、分離 5 分 5 乗方式は相当な優遇措置といえるであろう。ただ、ここで注意を要するのは、後に検討するように如何なる方式によって課税対象所得が算定されたかに拘らず、与えられた同一

表一 各種所得の課税所得金額別税負担及び実効税率
—当所得以外に500万円の一般所得がある場合—

(千円, %)					
当該所得額	一般所得	退職所得	山林所得	長期譲渡所得	変動所得
5,000	1,118 (22.4)	298 (6.0)	473 (9.5)	412 (8.2)	671 (13.4)
10,000	2,926 (29.3)	778 (7.8)	1,028 (10.3)	1,043 (10.4)	1,523 (15.2)
20,000	7,779 (38.9)	2,328 (11.6)	2,788 (13.9)	2,823 (14.1)	3,576 (17.9)
40,000	18,381 (46.0)	6,978 (17.4)	7,988 (20.0)	7,654 (19.1)	9,601 (24.0)
60,000	29,984 (50.0)	11,978 (20.0)	15,438 (25.7)	12,744 (21.2)	17,665 (29.4)
80,000	41,984 (52.5)	17,478 (21.8)	24,638 (30.8)	18,244 (22.8)	27,065 (33.8)
100,000	53,984 (54.0)	22,978 (23.0)	34,638 (34.6)	23,834 (23.8)	36,815 (36.8)
I	A	B	C	D	E

注 1) 税額計算方式

$$A = [1 + (5000 - 2945)] \times \text{税率} - 226.3$$

$$B = (1/2) \times \text{税率}$$

$$C = [(1 - 500)/5] \times \text{税率} \times 5$$

$$D = [(1 - 500)/2 + (5000 - 2945)] \times \text{税率} - 226.3$$

$$E: \text{課税所得}(Y) = 1 + (5000 - 2945), \text{調整所得}(X) = Y - 1 \times 4/5, \\ \text{特別所得}(Z) = Y - X, X \times \text{税率} = \text{税額}(M), M/X = \text{平均税率}(R), \\ Z \times R = \text{税額}(N), E = M + N - 226.3$$

2) 括弧内の数値は所得金額に対する実効税率(税額/1×100)

所得金額に対するの税負担の比較という点、である。

課税対象山林所得の算定には1953年以来概算経費控除制度が使われている。この制度は、山林の取得及び植林から譲渡までの間に長期間を要し、その期間の必要経費の把握が難しいから山林所得額の簡易計算方法として策定されたもので¹²⁾、現在では40%の概算経費率が使われている。この制度については次の四つの問題点が1965年当時指摘されたことがある¹³⁾。内容をそのまま引用してみると、①林業は一般に長期低利な産業とみなされ、補助金の支給対象とされているにも拘らず、約70%が課税対象とせられていることに根本的な疑点が存すること、②多年にわたる経営に当たってその間の経済成長による貨幣価値の変動を十分に把握し得ないこと、③長期間の経営者の企業努力に対する配慮が払われていないこと、④概算経費控除率は必然的に低下する方式が採られており、経営者の企業意欲を低下せしめ、不安定感を与えること、などがそれである。挙げられた問題点を詳しく再吟味する余裕はないが、おそらく実態を十分に反映していないことに起因する問題認識だと思える。もちろん表一2のように、1985年以後概算経費率の上昇が目だつのは最近の林業経営実態を反映した措置と理解できるが、次の表一3および表一4のように、

表一2 年度別概算経費率の変遷内容

								(%)
年度 経費率	1953	1954	1955	1956	1957~	1959	1960~	1964
	37	38	43	38	32	31	30	33
年度 経費率	1965	1966	1967	1968~	1971~	1973~	1985~	1987~
	32	30	26	30	33	30	35	40

注) 引用文献14のp. 14にある概算経費率の推移に最近の値を加え作成

表一 3 経営全体の実質育林費支出内容の類推 (A型: 全国平均)

(ha, 千円, %)

樹 齢	ス ギ			ヒ ノ キ			マ ツ			経営体 全 体
	ha当金額	面積	実金額	ha当金額	面積	実金額	ha当金額	面積	実金額	
1	643.3	0.06	38.6	758.7	0.04	30.3	256.6	0.00	0.0	68.9
2	152.6	0.06	9.2	137.2	0.05	6.9	61.0	0.00	0.0	16.0
3	142.8	0.07	10.0	157.3	0.08	12.6	68.5	0.00	0.0	22.6
4	130.5	0.11	14.3	124.2	0.10	12.4	85.4	0.01	0.9	27.6
5	114.7	0.07	8.0	106.4	0.09	9.6	40.8	0.00	0.0	17.6
6-10	414.1	0.66	54.7	325.9	0.63	41.1	139.5	0.06	1.7	97.4
11-15	197.4	1.22	48.2	203.5	1.06	43.1	67.5	0.13	1.8	93.1
16-20	121.9	2.52	61.4	142.0	1.34	38.1	56.3	0.40	4.5	104.0
21-25	81.1	2.95	47.9	110.6	1.10	24.3	20.2	0.43	1.7	73.9
26-30	72.1	2.50	36.0	138.6	0.82	22.7	47.0	0.21	2.0	60.7
31-35	50.7	1.63	16.5	63.1	0.48	6.1	19.5	0.07	0.3	22.9
36-40	49.6	0.96	9.5	25.1	0.27	1.4	23.8	0.03	0.1	11.0
41-45	32.3	0.73	4.7	34.1	0.29	2.0	14.4	0.04	0.1	6.8
46-50	45.3	2.27	20.6	48.3	0.89	8.6	18.1	0.10	0.4	29.5
育林費用	2,248.3	15.81	379.6	2,374.8	7.24	259.1	918.5	1.48	13.4	652.1
収 入	4,243.0	0.06	254.6	7,137.0	0.04	285.5	1,635.0	0.00	0.0	540.1
育林費率			149			91				121

注 1) A型: 農林水産省 [育林費調査報告] の林木資本利子を除く育林費

2) ha当り育林費: 1981年現在

3) 面積構成: 1985年度 [林家経済調査報告] の人工林分実態 (20-500ha規模)
(但し, 51年以上の林分は46-50年生林分に合算)

4) 実金額=ha当り金額×面積

5) ha当り収入: 1986年現在ha当り立木価

6) 育林費率=実質育林費用/実収入×100

表一 4 経営全体の実質育林費支出内容の類推 (B型: 全国平均)

(ha, 千円, %)

樹 齢	ス ギ			ヒ ノ キ			マ ツ			経営体 全 体
	ha当金額	面積	実金額	ha当金額	面積	実金額	ha当金額	面積	実金額	
1	567.8	0.06	34.1	671.0	0.04	26.8	227.3	0.00	0.0	60.9
2	118.4	0.06	7.1	113.1	0.05	5.7	50.9	0.00	0.0	12.8
3	113.9	0.07	8.0	127.9	0.08	10.2	54.0	0.00	0.0	18.2
4	105.9	0.11	11.6	94.4	0.10	9.4	80.3	0.01	0.8	21.9
5	94.6	0.07	6.6	81.5	0.09	7.3	33.3	0.00	0.0	14.0
6-10	323.0	0.66	42.6	236.1	0.63	29.7	119.9	0.06	1.4	73.8
11-15	150.1	1.22	36.6	158.8	1.06	33.7	54.0	0.13	1.4	71.7
16-20	89.3	2.52	45.0	107.8	1.34	28.9	45.5	0.40	3.6	77.5
21-25	56.4	2.95	33.3	77.0	1.10	16.9	9.8	0.43	0.8	51.0
26-30	53.6	2.50	26.8	112.1	0.82	18.4	28.4	0.21	1.2	46.4
31-35	35.4	1.63	11.5	45.3	0.48	4.3	9.0	0.07	0.1	16.0
36-40	35.1	0.96	6.7	13.5	0.27	0.7	16.5	0.03	0.1	7.6
41-45	19.4	0.73	2.8	18.9	0.29	1.1	5.8	0.04	0.0	4.0
46-50	28.3	2.27	12.8	30.1	0.89	5.4	10.4	0.10	0.2	18.4
費用計	1,791.0	15.81	285.7	1,887.3	7.24	198.6	744.9	1.48	9.8	494.1
収 入	4,243.0	0.06	254.6	7,137.0	0.04	285.5	1,635.0	0.00	0.0	540.1
育林費率			112			70				91

注 1) B型: 農林水産省 [育林費調査報告] の家族労賃, 地代, 資本利子を除く育林費

2) その他は表3と同じ

現実とは依然として相当な乖離があると思われる¹⁵⁾。表一3は企業経営型経営費、表一4は家族経営型経営費に概ね当たる。表一3の事実からも、また実際に会社の林業経営実態に関する昭和61年度調査¹⁾で報告している事実からも、いずれも林業経営費が林業粗収益を上回っていることがわかる。家族経営型の経費率91%をみても、現在の概算経費率40%はもちろん森林計画特別控除20%を勘案しても現実的育林経費率よりはるかに低い水準である。

以上のように制度上では分離5分5乗課税という優れた措置が取られているにも拘らず、所得算定上の概算経費率が現実の育林経費率から乖離しており、山林所得税には矛盾が含まれていることがわかる。次にこのような事実を税負担の側面から検討してみよう。

III-2 林家の税負担

表一5及び表一6は林家の税負担を、現行山林所得税課税方式(分離5分5乗方式)による税負担と、林家の実質経営費率を考慮した一般課税方式による税負担とで比較したもので、山林所得以外に一般所得がない場合とそれが500万円ある場合とについて検討した。例えば表一5で、現在年間600万円の収入が得られる経営体の場合、大部分は概算経費率40%に森林計画特別控除20%を加えた60%が経費として控除され、課税対象所得は190万円になる。これに5分5乗方式が適用され、20万円の税金が賦課される。もし経営体が森林施業計画の認定を受けていない場合には収入の40%のみが必要経費として控除され、32万6千円の税金が課される。これに対し、もしこの経営体が実際にかかった経費が収入の65%を占める場合、その経営費が全額認められて一

表一5 課税方式及び経費率の差異による税負担(他の所得:無)
(税額:千円, 税率:%)

収入 (所得)	分離5分5乗		経営全体の実質経費率を考慮した一般所得課税方式						
	40%	60%	60%	65%	70%	75%	80%	85%	90%
6,000 (1,900)	326 (5.4)	200 (3.3)	206 (3.4)	170 (2.8)	137 (2.3)	105 (1.8)	74 (1.2)	42 (0.7)	11 (0.2)
10,000 (3,500)	578 (5.8)	368 (3.7)	478 (4.8)	378 (3.8)	298 (3.0)	218 (2.2)	158 (1.6)	105 (1.1)	53 (0.5)
12,000 (4,300)	704 (5.9)	452 (3.8)	638 (5.3)	518 (4.3)	398 (3.3)	298 (2.5)	206 (1.7)	137 (1.1)	74 (0.6)
15,000 (5,500)	908 (6.1)	578 (3.9)	903 (6.0)	728 (4.9)	578 (3.9)	428 (2.9)	298 (2.0)	188 (1.3)	105 (0.7)
25,000 (9,500)	1,808 (7.2)	1,028 (4.1)	2,153 (8.6)	1,715 (6.9)	1,328 (5.3)	965 (3.9)	678 (2.7)	428 (1.7)	218 (0.9)
50,000 (19,500)	5,013 (10.0)	2,788 (5.6)	6,728 (13.5)	5,478 (11.0)	4,253 (8.5)	3,128 (6.3)	2,153 (4.3)	1,328 (2.7)	678 (1.4)
90,000 (35,500)	13,038 (14.5)	6,788 (7.5)	15,003 (16.7)	12,528 (13.9)	10,228 (11.4)	7,978 (8.9)	5,728 (6.4)	3,578 (4.0)	1,803 (2.0)
135,000 (53,500)	25,138 (18.6)	13,038 (9.7)	25,078 (18.6)	21,190 (15.7)	17,478 (12.9)	13,765 (10.2)	10,228 (7.6)	6,853 (5.1)	3,578 (2.7)
180,000 (71,500)	38,638 (21.5)	20,813 (11.6)	35,878 (19.9)	30,478 (16.9)	25,078 (13.9)	19,953 (11.1)	15,003 (8.3)	10,228 (5.7)	5,728 (3.2)
I	F1	F2	G1	G2	G3	G4	G5	G6	G7

注 1) 括弧内の所得は経費率60%を考慮した分離5分5乗適用時の課税所得

2) 税額計算方式

$$F = \{ [1 \times (1 - f / 100) - 500] / 5 \} \times \text{税率} \times 5 \quad (\text{但し, } f: \text{経費率})$$

$$G = [1 \times (1 - g / 100) - 500] \times \text{税率} \quad (\text{但し, } g: \text{経費率})$$

3) 括弧内の税率は収入に対する実効税率(税額/1×100)

表一六 課税方式及び経費率の差異による税負担（他の所得：500万円有）
 （税額：千円，税率：％）

収入 (所得)	分離5分5乗		経営全体の実質経費率を考慮した一般所得課税方式						
	40%	60%	60%	65%	70%	75%	80%	85%	90%
6,000 (1,900)	326 (5.4)	200 (3.3)	342 (5.7)	282 (4.7)	222 (3.7)	162 (2.7)	112 (1.9)	64 (1.1)	16 (0.3)
10,000 (3,500)	578 (5.8)	368 (3.7)	690 (6.9)	565 (5.6)	462 (4.6)	362 (3.6)	262 (2.6)	162 (1.6)	80 (0.8)
12,000 (4,300)	704 (5.9)	452 (3.8)	908 (7.6)	740 (6.2)	590 (4.9)	462 (3.9)	342 (2.9)	222 (1.9)	112 (0.9)
15,000 (5,500)	908 (6.1)	578 (3.9)	1,268 (8.5)	1,043 (7.0)	818 (5.5)	627 (4.2)	462 (3.1)	312 (2.1)	162 (1.1)
25,000 (9,500)	1,808 (7.2)	1,028 (4.1)	2,723 (10.9)	2,223 (8.9)	1,770 (7.1)	1,343 (5.4)	968 (3.9)	627 (2.5)	362 (1.4)
50,000 (19,500)	5,013 (10.0)	2,788 (5.6)	7,529 (15.1)	6,279 (12.6)	5,029 (10.1)	3,826 (7.7)	2,723 (5.4)	1,770 (3.5)	968 (1.9)
90,000 (35,500)	13,038 (14.5)	6,788 (7.5)	15,906 (17.7)	13,432 (14.9)	11,029 (12.3)	8,779 (9.8)	6,529 (7.3)	4,279 (4.8)	2,323 (2.6)
135,000 (53,500)	25,138 (18.6)	13,038 (9.7)	26,084 (19.3)	22,094 (16.4)	18,382 (13.6)	14,669 (10.9)	11,029 (8.2)	7,654 (5.7)	4,279 (3.2)
180,000 (71,500)	38,638 (21.5)	20,813 (11.6)	36,884 (20.5)	31,484 (17.5)	26,084 (14.5)	20,856 (11.6)	15,906 (8.8)	11,029 (6.1)	6,529 (3.6)
I	F1	F2	G1	G2	G3	G4	G5	G6	G7

注 1) 税額計算方式

$$F = \{[(1 \times (1 - f/100) - 500) / 5] \times \text{税率}\} \times 5 \quad (\text{但し, } f: \text{経費率})$$

$$G = \{[1 \times (1 - g/100) - 500] + (5000 - 2945)\} \times \text{税率} - 226.3 \quad (\text{但し, } g: \text{経費率})$$

2) その他は表5と同じ

一般所得課税方式によって賦課されたとすれば、税額は17万円にすぎないことを意味している。すなわち、実際にかかった費用より5%低く算定されることによって、優れた優遇措置である分離5分5乗方式がむしろ一般課税方式に比べ過重な税負担を課する不利な制度であることが表から読める。全体的にみて、分離5分5乗方式の場合所得によって差異はあるが、森林計画特別控除20%が適用されたとしても、課税対象所得算定上適用する経費率が実質経費率より5%ないし20%低く算定されることによって、分離5分5乗課税方式による税負担の方が一般所得課税方式によるそれより高くなることを示している。同じように山林所得以外に500万円の一般所得がある場合を想定して分析したのが表一六である。概ね概算経費率が一般課税方式の実質経費率より15%ないし20%低く算定されると、分離5分5乗方式の税負担の方が高くなることを示している。現実の家族経営型経営の経費率が91%であることを勘案すると、林家は一般所得税負担よりも過重な税負担を負っているといえる。

III-3 分離5分5乗課税方式と実質経費率との関係

表一の分析を通じて山林所得に適用されている分離5分5乗方式は一般所得の場合に比べ、相当に税負担を軽減させる制度であることがわかった。しかしながら、分離5分5乗課税の優遇措置の長所は、表一五及び表一六で検討したように経営費を正しく算定した上ではじめて意味をもつということがわかった。

課税対象所得を算定する場合、実際に経営体にかかった費用は林家毎に異なるから個別林家の帳簿記録をもって算定することが望ましいが、現実的には実践の難しさのためほとんどが概算経

費率の適用を受けている。しかし、制度的に策定される概算経費率は各種の理由によって実際にかかる経費率よりも低く決定されることが予想される。従って、ある程度まで低く算定されることは認めざるを得ないとしても、他の一般所得よりも過重な税負担を課することには問題があると思われる。かかる理由から、概算経費率が実質経費率よりどの程度低く算定されたとき分離5分5乗課税方式という優遇措置の長所がなくなり、他の一般所得課税方式による税負担よりも不利になるか、その最低限界概算経費率を分析したのが表一7及び表一8である。例えば、表一7で収入が年間1千万円である林家の場合、経営全体で実質的にかかった経費率が65%であると、分離5分5乗課税方式で適用される概算経費率は60%以上の範囲で決定されなければならぬということの意味している。言い換えれば、59%以下の概算経費率を適用する分離5分5乗課税方式での税負担が一般課税方式の税負担より高くなるということである。表一7と表一8をみると収入が低いほど、また実質経費率が高いほど分離5分5乗課税方式を導入するメリットが少なくなる傾向がみられる。実質経費率が高い現状と林家の大部分で年間収入が少ないことを勘案すると、概算経費率の算定には十分に注意する必要があると思われる。かかる点で、両表の数値は概算経費率の指標として活用できるとと思われる。

表一7 収入別・実質経費率別にみた分離5分5乗課税方式の最低限界経費率（他の所得がない場合）

収入 (千円)	経営全体の 実質経費率 (%)									
	50%	55%	60%	65%	70%	75%	80%	85%	90%	95%
6,000	45	53	60	65	70	75	80	85	90	95
8,000	37	47	55	63	70	75	80	85	90	95
10,000	31	40	50	60	67	75	80	85	90	95
12,000	26	36	46	55	65	73	80	85	90	95
15,000	20	30	41	51	60	70	78	85	90	95
20,000	16	26	36	45	56	66	75	84	90	95
25,000	14	24	33	43	52	63	73	82	90	95
30,000	11	21	32	41	51	60	71	80	89	95
50,000	13	21	29	37	47	57	67	77	87	95
70,000	18	25	32	39	47	55	65	75	85	95
90,000	23	29	35	42	49	56	64	74	84	94
100,000	24	30	37	43	50	57	65	74	84	94
125,000	28	34	40	46	52	59	66	74	83	93
150,000	30	36	42	48	54	60	67	74	83	92
180,000	32	38	44	50	56	62	68	75	82	92
200,000	32	38	44	50	56	62	69	75	83	92

注 1) 計算根拠

◇ 分離5分5乗方式の税負担 (F5):

$$F5 = \{ [1 \times (1 - f/100) - 500] / 5 \times \text{税率} \} \times 5$$

(但し、f: 概算経費率, 1: 収入)

◇ 一般課税方式の税負担 (G):

$$G = [1 \times (1 - g/100) - 500] \times \text{税率} \quad (\text{但し、g: 経費率})$$

※最低限界経費率: F5がG以下になる最低概算経費率f

2) 適用例: 収入: 千万円, 実質経費率: 65%の場合

経費率 (f) 税負担

f ≥ 60% → F5 ≤ G

f < 60% → F5 > G

表一 8 収入別・実質経費率別にみた分離5分5乗課税方式の
最低限界経費率（他の一般所得500万円がある場合）

収 入 (千円)	営 業 全 体 の 実 質 経 費 率 (%)									
	50%	55%	60%	65%	70%	75%	80%	85%	90%	95%
6,000	19	28	38	47	57	66	74	82	90	95
8,000	12	24	34	44	54	63	73	81	89	95
10,000	5	18	30	42	51	61	71	80	88	95
12,000	4	13	25	38	50	60	69	79	87	95
15,000	2	13	23	33	45	57	68	77	87	95
20,000	2	12	22	32	42	53	65	76	86	94
25,000	0	11	22	32	41	52	62	75	85	94
30,000	0	10	20	32	42	51	62	73	84	94
50,000	9	16	24	32	40	50	61	71	81	93
70,000	15	22	29	36	43	51	60	71	81	92
90,000	20	27	33	39	46	53	61	70	81	91
100,000	22	28	35	41	48	55	62	70	81	91
125,000	26	32	38	44	50	57	64	71	80	91
150,000	28	34	40	46	52	59	65	72	80	91
180,000	30	36	42	48	54	60	67	73	81	91
200,000	31	37	43	49	55	61	68	74	81	91

注 1) 計算根拠

◇ 分離5分5乗方式の税負担 (F5) :

$$F5 = \{ [I \times (1 - f / 100) - 500] / 5 \times \text{税率} \} \times 5$$

(但し, f: 概算経費率, I: 収入)

◇ 一般課税方式の税負担 (G) :

$$G = \{ [I \times (1 - g / 100) - 500] + (5000 - 2945) \} \times \text{税率} - 226.3$$

(但し, g: 経費率)

※最低限界経費率: F5がG以下になる最低概算経費率f

2) 適用例: 収入; 千円, 実質経費率; 65%の場合

経費率 (f)	税負担
f ≥ 42%	F5 ≤ G
f < 42%	F5 > G

IV 山林所得税の改善方向について

IV-1 山林所得概念の再構築

所得税における所得概念をめぐっては、従来から所得源泉説と純資産増加説とが対立しているが、現代の先進資本主義国における所得概念は多かれ少なかれ、後者に立脚しているとみてよい¹⁶⁾。これは現代の課税の公平性尺度が応能原則に求められているのと密接な関連をもっている。すなわち、能力説に立脚する現行所得税は各個人の担税力を所得に求めるにあたってできるだけ包括的な所得概念の適用に努めてきたといえる。純資産増加説を主張したシャッツと包括的所得概念を主張したアメリカのヘイグやサイモンズはかかる側面で似通っているし、一般的的支持を得ている実情である。このような所得概念は、未実現資本利得と帰属所得の処理をめぐって問題指摘がなされている。すなわち、評価上の問題と税負担能力上の問題など実務上の問題が、それである。従って、未実現所得は大部分の国家が発生した段階で課税しなくて、実現した段階で課税するのが一般的である。ここでまた、発生と実現との間の期間が長くなるほど租税上の取扱方法をめぐって問題が起こる。長期間にわたって生じた所得を一時に賦課するとき、現在の累進税率体系下では高い税負担を負わなければならないから、その税負担を緩和するという側面から優遇措置の対象になっているのが一般的である。ただ、不動産業者の所有土地の値上がり利得やデパートの在庫の増加益などの長期資本利得は、長期譲渡所得にはならず、営業によるものは事業所

得の対象になることを認識する必要がある。もし、森林が営利を目的とする営業対象であれば、長期譲渡所得なみの措置を要求することには問題があると思われる。

かかる一般の所得概念をめぐる論議は林業の場合にも一脈通じることがあって、以前からドイツを中心に活発に論議されてきた¹⁷⁾。すなわち、山林所得をウェーバーが純資産増加説に、エンドレスが所得源泉説に求めているのがそれである。このような考え方は伝統的な林業経営の対立的な思考方式である土地純収益説と森林純収益説と密接な関連をもつことで、ウェーバーの考え方は森林純収益説に依拠していると考えられる。すなわち、山林からの収益を土地資本が生む生産物による収益と認めるか、または土地や林木資本によるものとみるかによって異なるもので、例えば過伐および災害伐採による所得は森林純収益説に立脚し資本の減耗と認め軽減措置がとられるが、土地純収益説に立脚すると軽減措置の対象にならない。ドイツの場合は森林純収益説に立脚しているといえるが、日本の場合は土地純収益説に立脚していると理解できる。このような考え方の差異に対して、以前田中は林業経営の本質上土地純収益説よりは森林純収益説に立脚した方がより合理的であるという意見を提示したことがある¹⁸⁾。近年の林業経営をめぐる諸情勢を考えると、こうした考え方の差異がもつ意味は大きいといわざるをえない。すなわち、毎年1 haを伐採する経営体が木材価格の低迷および育林費用の上昇によって、2 ha伐採しなければ経営の維持ができないとすれば、正常伐採1 haを越える1 haからの所得は資産の減少と解釈し軽減措置が当然であるという論理が可能になる森林純収益説の考え方は重要な意味をもちうる。こうしたウェーバーの所得概念を採用することには異議がないが、一般所得概念で検討したように評価上の問題と税負担能力上の問題という実務上の問題が生じる。ドイツの場合、法律上の所得概念はウェーバーの方に近いが、実務面では実現した現金収益を所得とみている。ここで検討しなければならない点は、採用している所得概念が実務上の所得概念と矛盾なく適用できるか否かである。

法正林状態の森林モデルでは、毎年の木材生長量は年間木材生産量に等しいので、所得の把握を発生主義か実現主義かのいずれかをとって同じ所得として計算できるから問題にならない。即ち、一般所得の如き木材生産収入から保続経営に必要な諸経費を控除することによって、簡単に算定できる。かかる側面から毎年一定の所得を得ることができると大規模林業経営に対する山林所得の分離5分5乗課税方式は軽減しすぎる措置という批判は妥当性をもつ。しかしながら、現在の所得税法をみると必要経費を個別原価方式に求めているから、規模の差に関係なく現在的方式は方法論上矛盾なく適用しうるかも知れない。この問題は現実の林業経営に対する見方と密接な関連をもちうることになる。保続収穫原則が適用されなくて採取的利用を行うほど、山林所得は長期資本利得として取り扱われる傾向がある¹⁹⁾。すなわち、天然林伐採が盛んなアメリカの場合山林所得を長期資本利得として課税していることがそれを語っている。現在日本の山林所得を所得算定方式からみると、長期資本利得概念を前提にして取り扱われていると思われる。この概念は採取的利用を主にする資産保持的経営と密接な関連をもつことになる。日本の林業経営を資産保持的経営体と把握して現行税法のように取り扱ってもいいかが問題とならざるをえない。というのは、現在人工林が全森林面積の40%を占めているし毎年一定の所得を得ている林家が相当数存在する現実を勘案するとき、現行税法に問題性を認めざるを得ないであろう。ところで、小規模林家の間断的経営が幅広く存在することは事実であるが、そのような間断経営も一定の間隔をもちながら持続的に反復する保続収穫なみの経営と認識するのがもっと意味があるであろう。このような小規模間断経営の存在は現累進税率体系の下で考慮しなくてはならない間断性に対する平均化措置の必要性を意味することで、生産期間の長期性という曖昧な平均化措置を意味することではないと思われる。

いままで論じたように、山林所得を山林全体から生産される森林資産価値の純増に求めるとき、一定の収入を得るために毎年ほぼ均等に支出する諸経費を必要経費として処理するのが妥当であろう。法正林経営を前提にするドイツはもちろん伐採の大部分が天然林伐採に依存しているアメリカの場合も、山林所得を長期資本利得として取り扱いながら、毎年一定に支出される保育費はその年の損金に算入し、また造林費は7年間にわたって特別減価償却として処理していることを認識する必要がある²⁰⁾。そして、木材価格の低迷および育林費用の上昇という最近の動きは必然的に長伐期化傾向を招来するということを考えても、育林経費や再造林費はその年の必要経費に算入し処理するのが妥当であると思われる²¹⁾。もちろん、このように必要経費の改善が行われたと仮定すれば、現行の分離5分5乗課税に対する批判は他所得との公平性という観点から再検討しなければならない。しかし、小規模間断経営が幅広く存在する日本の場合、如何なる形態であろうと現行の累進税率体系の下で山林所得の平均化措置は必要と判断される。

IV-2 概算経費率の改善

表-9 課税方法別山林所得税の税負担及び改善案

収入 (所得)	分離課税			総合半額課税		概算経費率の改正				
	5/5	10/10	20/20	0	500万円	45%	50%	55%	60%	65%
6,000	200	200	200	100	152	168	137	105	74	42
(1,900)	(3.3)	(3.3)	(3.3)	(1.7)	(2.5)	(2.8)	(2.3)	(1.8)	(1.2)	(0.7)
10,000	368	368	368	188	312	315	263	210	158	105
(3,500)	(3.7)	(3.7)	(3.7)	(1.9)	(3.1)	(3.2)	(2.6)	(2.1)	(1.6)	(1.1)
12,000	452	452	452	242	392	389	326	263	200	137
(4,300)	(3.8)	(3.8)	(3.8)	(2.0)	(3.3)	(3.2)	(2.7)	(2.2)	(1.7)	(1.1)
15,000	578	578	578	338	512	499	420	341	263	184
(5,500)	(3.9)	(3.9)	(3.9)	(2.3)	(3.4)	(3.3)	(2.8)	(2.3)	(1.8)	(1.2)
25,000	1,028	998	998	728	1,043	878	735	604	473	341
(9,500)	(4.1)	(4.0)	(4.0)	(2.9)	(4.2)	(3.5)	(2.9)	(2.4)	(1.9)	(1.4)
50,000	2,788	2,115	2,048	2,240	2,823	2,288	1,808	1,408	1,028	735
(19,500)	(5.6)	(4.2)	(4.1)	(4.5)	(5.6)	(4.6)	(3.6)	(2.8)	(2.1)	(1.5)
90,000	6,788	4,875	3,810	5,853	6,654	5,438	4,263	3,288	2,388	1,568
(35,500)	(7.5)	(5.4)	(4.2)	(6.5)	(7.4)	(6.0)	(4.7)	(3.7)	(2.7)	(1.7)
135,000	13,038	8,650	6,510	10,353	11,154	10,500	8,138	6,113	4,263	2,838
(53,500)	(9.7)	(6.4)	(4.8)	(7.7)	(8.3)	(7.8)	(6.0)	(4.5)	(3.2)	(2.1)
180,000	20,813	13,725	9,850	15,140	16,044	16,763	13,038	9,713	6,788	4,263
(71,500)	(11.6)	(7.6)	(5.5)	(8.4)	(8.9)	(9.3)	(7.2)	(5.4)	(3.8)	(2.4)
I	F5	F10	F20	G1	G2	K1	K2	K3	K4	K5

注 1) 税額計算方式

$$F5 = \{ [1 \times (1 - (40 + 20) / 100) - 500] / 5 \times \text{税率} \} \times 5$$

$$F10 = \{ [1 \times (1 - (40 + 20) / 100) - 500] / 10 \times \text{税率} \} \times 10$$

$$F20 = \{ [1 \times (1 - (40 + 20) / 100) - 500] / 20 \times \text{税率} \} \times 20$$

$$G1 = \{ 1 \times [1 - (40 + 20) / 100] - 500 \} / 2 \times \text{税率}$$

$$G2 = \{ [1 \times (1 - (40 + 20) / 100) - 500] / 2 + (5000 - 2945) \} \times \text{税率} - 226.3$$

$$K = \{ [1 \times (1 - (k + 20) / 100) - 500] / 5 \times \text{税率} \} \times 5 \quad (\text{但し, } k: \text{概算経費率})$$

2) 各課税方式に対する説明

F5: 分離5分5乗課税方式

F10: 分離10分10乗課税方式

F20: 分離20分20乗課税方式

G1: 総合半額課税方式 (他の所得: 無)

G2: 総合半額課税方式 (他の所得: 500万円有)

K: 分離5分5乗課税方式 (概算経費率: 45%~60%考慮)

3) 括弧内の比率は収入に対する実効税率 (税額/1×100)

最近苦しい林業経営の実情を反映して退職所得及び長期譲渡所得のように分離半額課税及び総合半額課税方式に直すか、または10分10乗及び20分20乗方式に直したらどうかという意見がある²²⁾。かかる意見に対し筆者は今までの分析で明らかにしたように、問題は低い概算経費率にあるから、所得税の基本的な枠組みを直す方向よりは、所得算定方法を正しく確立する方向で考えるべきであると思う。必要経費は経営体毎に異なるから、個別的な経費把握が重要な意味をもつことになる。育林経営費を当年度の所得から控除するためには、個別林家の帳簿に依拠して把握するのがいちばん望ましいかも知れないが、現実には個別林家の記帳を期待することには無理があると思われる。もっと簡単な方法を考案する必要がある。例えば、地域別に法正林状態での費用に標準化した後、林齢別林分構成状態を考慮し個別林家の費用を算出することも可能であろう。このような方法では個別林家の費用を正確に算出することはできないかも知れないが、それなりの客観性を維持できるであろう。この案は別の機会を得て具体的に展開することにしたい。

こうした諸現状を勘案してみると、概算経費率の改善がより積極的な意味をもちうるとと思われる。ここでの概算経費率は個別原価方式ではなくて、1年間育林経営に投下した期間対応方式の費用概念に立脚することは、もちろんのことである。以上の各種改善案を税負担の側面から検討したのが表一9である。表をみるとわかるように、分離5分5乗方式を直すよりは概算経費率を直す方がより妥当な改善策であると思われる。すなわち、表で、千2百万円の収入がある経営体の場合、現在より5%引き上げた45%の概算経費率を用いた分離5分5乗方式で計算した税負担が、一般所得がない総合半額方式以外の他の方式の税負担よりも低くなり、なおかつ20%引き上げた60%経費率が適用されると、一般所得がない総合半額課税方式よりも低くなるのがわかる。

V おわりに

山林所得税が林業税制問題の全てではない。むしろ現実には相続税に対する問題の方が大きくクローズアップされている。さらに、森林に対する社会的関心は林業税制に対する政策課税としての比重を大きく要求しているといえるかも知れない。しかしながら、本論で明らかにしたように最近の苦しい経済条件のなかで、森林を維持・管理する担い手である林業経営の現実を正しく反映していないことそのものに、より大きな問題が潜在していると思われる。所得税は相続税を含む租税体系全体のなかで中心的な存在にならざるをえない。その意味で、完全ではないにしても、山林所得税の問題点を指摘し、その解決策を具体的に提示した本論の意義は十分に認められるであろう。

注釈および引用文献

- 1) 林野庁企画課：林家等経営実態調査結果報告書；保有山林面積20-50ha未満の林家（昭和59年度）、保有山林面積50ha以上の林家（昭和60年度）、保有山林面積20ha以上の会社（昭和61年度）。林野庁企画課。東京。1985, 1987, 1987（各々の発行年度）
- 2) 農林漁業金融公庫：林業の採算性と活性化。長期金融。67。131pp, 1987
- 3) 今道 力：金子式上積税率平均課税を衝く。林経協月報。226。27-29, 1980
- 4) 塩谷 勉：林政学。地球社。東京。236-239, 1978
- 5) 野口悠紀雄：公共経済学。日本評論社。東京。35-36, 1982
- 6) 宮島 洋：租税論の展開と日本の税制。日本評論社。東京。12-17, 1986
- 7) 金子 宏：租税法。弘文堂。東京。148-151, 1981
- 8) クロート, W. (倉沢博・福岡克也訳)：欧州諸国における林業税制(西ドイツ編)。東大林政学教室。東京。18-22, 1966(原本は, KROTH, W.: Die Systeme der Waldbesteuerung und die steuerliche Belastung privater Forstbetriebe in einigen europäischen Ländern. BLV Verlagsgesellschaft. München, 1960)

- 9) 農林水産省経済局統計情報部：昭和60年度林家経済調査報告。農林統計協会。東京。201pp, 1987
- 10) 農林水産省経済局統計情報部：昭和56年度育林費調査報告。農林統計協会。東京。193pp, 1983
- 11) 当所得以外に所得がない場合と、当所得と同一な所得がある場合の税負担については次を参照されたい。高木文雄ほか：林業自立のための税制のあり方に関する研究。総合研究開発機構。15—18, 1986
- 12) 塩原利武：注解所得税法連載講座26。会計ジャーナル。1977年6月号。142—145
- 13) 吉田好彰：林業税制の現状と問題点。山林。968。4-9, 1965
- 14) 今道 力：林業税制年表（国税・直接税）—林業主業林家・林業法人のために—。林経協月報。230。6-29, 1980
- 15) 表一3および表一4は ha 当り育林費用に面積をかけて得た数値であるから、規模の差による正確な費用とは乖離があるといえるかも知れないが、育林経営の場合素材生産以外には規模の経済性が効かないということを考えて表の数値は妥当性があると思われる。むしろ、1981年現在の育林費を基準として計算したので、その間の賃金上昇および物価上昇を考慮に入れると表の育林费率よりも高くなる可能性があるといえる。
- 16) 佐藤 進：日本の税金。東京大学出版会。東京。48—52, 1979
- 17) クロート, W. : 前掲書。21—22
- 18) 田中祐一：西ドイツにおける農家所有山林と所得税問題—わが国の山林所得税問題とも関連して—。林業経済。118。29-43, 1958
- 19) KROTH, W. : Principle for equitable and adequate forest taxation. Proc. XVII IUFRO World Congress. Div. 4. 285-298, 1981
- 20) HOOVER, W. : Timber Tax Management. Department of Forestry and Natural Resources, Purdue University. FNR-80, 1986
- 21) これに対する比較静的分析の結果は、CHANG, S. J. : Rotation age, management intensity, and the economic factors of timber production; do changes in stumpage price, interest rate, regeneration cost, and forest taxation matter?. Forest Science. 29(3). 267-277, 1983 を参照されたい。CHANG の分析結果によると、育林費用の上昇および、木材価格の値下がりとは必然的に長伐期化を招来することを理論的に証明している。実際に最近の木材価格の相場をみても、外材の影響もあって、60年生以上の長伐期の有利性を認めざるをえない状況で、そういら面から熊崎氏の長伐期論の展開は当然な論理と理解される（熊崎実：転換期の林業経営—長伐期林業への道—。林業科学技術振興所。東京。79pp, 1985）。しかし、考慮を要する問題は果して現実の林家が何の無理もなく、スムーズに伐期を延長できるかに核心があるといえる。すなわち、山林からの収入が生計費と直接的に関連をもっているとき、伐期の延長は深刻な問題と認識できるかも知れない。したがって、本論文では長伐期論の是々非々を論ずるよりは伐期を延ばさなければならぬ現実認識のもとで、その過程上で起こる経営費用の正確な反映に関する問題に焦点を合わせることに意義があると思われる。
- 22) 高木文雄ほか：前掲書。21—25

Résumé

It can be obviously seen that present tax system actually discriminates in favour of forestry, with using the application of special schemes. However foresters argue that the more special treatments have to be provided to reduce tax burden in the recent economic degradation of forest management.

This argument is thought to result from the fact that special tax treatment may be ineffective due to the imperfect taxation system, which defines taxable income much more and the standard deduction of management cost is calculated much less than real status. This distortion resulted from miscalculating the taxable income reduces the merits of other special treatments, and makes the forest income disadvantageous compared to the others on the contrary.

The following results are clarified that the cost analysis of the estimated statistical data reveals the present standard deduction very low compared to real forest management cost, and it is more reasonable to correct the standard deduction rate than to reform the tax system itself.