

農業における所得税納税者と複式簿記記帳者

阿 部 亮 耳

1 は し が き

個別資本の運動過程を記録する要具としての複式簿記を農業者が採用するとして、わが国におけるその記帳者数はまことに興味ある数値であるが、全体としてその実数を把握することは極めて困難である。

単式簿記の場合には、農業者のために特定の印刷された帳簿などがあり、これを出版販売し、また買上げ交付される実数などがかなりまとまって把握される。しかし、複式簿記は、仕訳帳・元帳または伝票など、主要簿・補助簿各種のものが市販されているが、商工業と何等変るところがないために、とくに農業者の購入数のみを把握し難い。したがって、農業者の記帳の実態に即してこれを把握する以外に方法はないであろう。

また複式簿記は、取引の仕訳（仕訳帳または伝票）、転記（元帳）、検証（試算表）、整理記入、決算という一連の過程が必要であるが、単に帳簿を購入したというだけではなく、一おう決算を終了した者に限って記帳者というべきであろう。筆者の実地に見聞した複式簿記の記帳者と称せられている農業者の中には、仕訳だけで断念する者、3年間も経常取引について正規に仕訳、転記を繰返しながら、決算整理以降は未だに行なわない者もあった。このような記帳の段階を考慮すれば、農業者の中の複式簿記の記帳者の実数を全国的に把握することは客観的にさらに困難である。

一方、農業者が財務簿記を記帳する目的は種々あるが、主たる目的は所得税対策にあることはしばしば指摘される通りである。その最も具体的な事実、戦後シャウプ勧告に従って申告納税制度が採用され、昭和24～25年に農業者の記帳者の実数がとみに増加したことである¹⁾。その後、国民所得中の農業部門の相対的低落によって、また農業者の記帳実数も減少に転じた。

当初、青色申告では正規の簿記によることが示されているため、正規の簿記はすなわち複式簿記であるとして、青色申告の場合には農業者も複式簿記によらなければならないかのごとくいわれた時代もあった。しかし、関係当局はこれに対して緩和の方向を意図し、一つは昭和43年度以降、小規模事業者については一定の要件を具備した者に限って、現金基準を採用することを許容すると共に²⁾、今一つは、単式簿記による方法をも許容している³⁾。

しかしながら、依然として所得税申告のために複式簿記を記帳することは、農業者においてもかなり相関度があるとみななければならない。また農業法人等の法人税法の適用を受ける場合には、青色申告はすべて複式簿記によらなければならない。そこで、複式簿記の記帳と密接な関係にあると思われる農業者の所得税納税者数、青色申告者数等を国税庁の資料より、年次別・国税局別に考察する。ついで筆者がH県下において行なった所得税申告を目的とする16戸の複式簿記の記帳者の事例についてその実態を明らかにしたい。

これによってわが国の農業者がどのくらい複式簿記を記帳しているかという当初の問題に幾分でも答えることとしたい。

1) (年次)		(営業所得者)	(農業所得者)	(その他)	(計)
		千人	千人	千人	千人
	納税者数	1,744	1,818	387	3,950
	承認申請者	168	110	12	292
25	受承認者	116	40	8	165
	申請割合	9.6%	6.0%	3.3%	7.3%
	承認割合	6.7%	2.2%	2.1%	4.1%
	納税者数	1,641	1,834	407	3,883
	承認申請者	145	23	15	184
26	受承認者	119	15	12	147
	申請割合	8.8%	1.2%	3.7%	4.7%
	承認割合	7.3%	0.8%	3.0%	3.8%
	納税者数	1,280	1,159	271	2,710
	承認申請者	143	14	13	172
27	受承認者	106	7	10	124
	申請割合	11.2%	1.2%	5.0%	6.3%
	承認割合	8.3%	0.6%	3.7%	4.5%

忠 佐市：税法と会計原則 400～401p 昭.28.10 中央経済社より転載。

- 2) 所得税法第六十七条の二(小規模事業者の収入及び費用の帰属時期)、所得税法施行令第百九十五条～第百九十七条、所得税法施行規則第三十九～第四十条の二及び第五十六条により、現金主義による方法がみとめられる。ただし、要件の中に「その年の前々年分の事業所得の金額の合計額が100万円以下であること」がある。
- 3) 所得税法規則第五十六条(青色申告者の備え付けべき帳簿書類) 具体的な「農業簿記」の形式としては、国税庁農業係長、高橋森著「農家簿記」第1・第2分冊、日本税経研究会出版局、昭47.10.30を参照。「この農家簿記は、青色申告はもちろん記帳を通じて農業経営の実態を知り、経営の指標を求めようとする人々のために、所得税法に規定されているいわゆる権利確定主義(発生主義)に基づく「簡易簿記」の形式をとり入れ、小規模事業の青色申告者について認められている「現金主義会計」の記帳の場合にも、適合するようつくられています」3p。なお、収録されている帳簿名は、現金出納帳、農産物受払帳、売掛(未収)帳、買掛(未払)帳、前受(仮受)金、前払(仮払)金整理帳、作業日記帳(以上第1分冊)、耕作台帳、作物の作付状況、科目別整理帳(科目別合計帳)、年末補正表、未成熟の動物または植物の取得価額表、償却資産台帳、たな卸表、農業所得計算書(以上第2分冊)となっている。

2 農業における所得税納税者数と青色申告者数

わが国における個人所得税のうち、事業所得については申告納税により、また一定の要件を認められた者が青色申告を行ないうることが衆知のとおりである。農業の所得は事業所得の中に含まれるが⁴⁾、以下国税庁の統計資料により、農業における所得税納税者数と青色申告者数との関係を考察する。

第1表は昭和30・35・40年の5年間隔と、42～46年の最近5カ年間の全国の所得税法上の事業所得者数を、①営業所得者、②その他事業所得者、③農業所得者に分類し、納税者数と青色申告者数との関係について、国税庁所得税課が集計したものである。

全国の営業所得納税者は、昭和35年度に987千人と1百万人を割ったが、その後着実に増加し、昭和46年度では1,791千人ととなった。また青色申告納税者（有資格者）は納税者中の比率が次第に増大し、昭和30年の1/3から、42年度を境として半数を越え（55.6%）、昭和46年度には1,142千人ととなり（63.8%）、普及割合では7割に達した。

農業所得者の場合には、納税者数は昭和30年度には878千人と全体の事業所得者の43.7%を占めていたが、35年度には403千（26.8%）、さらに40年度には254千（15.9%）と激減した。43～44年度には実数は再び約50万人に回復したが、46年度には再び206千人に低落し、事業所得納税者全体の9%を占めるにすぎなくなった。

農業の青色申告納税者は、上述の農業所得の納税者の影響をうけて30年度の13千人から40年度には2千人にまで減少したが、43年度以降は1万人以上を維持している。また、農業所得の青色申告納税者数（有資格者）の実数はこのように余り増加していないけれども、控除失格者数がかなり増加しているので、青色申告者数は42年度以降やや増加の傾向をみせ、普及割合は少しは高まってきている。

すなわち、上述の控除失格者というのは、青色申告者の中で課税標準額または税額からの諸種の控除規定が適用されて差引かれる結果、課税標準額または納付すべき税額がなくなり、全く納税義務のなくなる場合は「控除失格者」として取扱われた者である。この控除失格者は、たとえば農業所得者の中で昭和46年度には26千人ある。ゆえに同年度で営業所得者の場合には、青色申告者のうち控除失格者の占める比率は25.9%にすぎないが、農業所得者の場合には70.3%の高率となっていることが注目される。

農業所得の場合、納税者数の多かった昭和30年度においても、青色申告の普及割合はわずかに3%であった。それが42年度以降、実数も普及割合も増加をみせ始めたのは、もちろん所得額の増大もあるが、一つには昭和43年以降の青色申告の帳簿上の規制緩和もあると思われる。しかしまだ普及率は僅かなものであり、昭和46年度では全体の事業所得者の青色申告者数1,692千人からみれば、農業者の青色申告者数36,976人はわずか2%にすぎない。

第1表 納税者数と青色申告者数

1. 営業所得者数		青色申告者数		普及割合	2. その他事業所得者数		青色申告者数		普及割合
年次	① 納税者数 千人	② 有資格者 千人	③ 控除失格者 千人	④ 計 千人	⑤/①	不明	⑥ 有資格者 千人	⑦ 控除失格者 千人	⑧ 計 千人
30	1,009	336	123	459	33.3		120	17	32
35	987	350	168	518	35.5		113	16	33
40	1,173	495	220	715	42.2		169	28	44
42	1,368	760	304	1,064	55.6		237	45	67
43	1,473	876	319	1,195	59.5	48	265	53	78
44	1,618	983	339	1,322	60.7	52	285	61	88
45	1,765	1,086	353	1,439	61.5	54	299	69	101
46	1,791	1,142	399	1,541	63.8	54	284	78	114
3. 農業所得者数				⑩/⑪	4. 事業所得者合計				⑫/⑬
30	878	13	13	26	1.5		⑭ 2,007	⑮ 366	⑯ 517
35	403	9	15	24	2.2		35 1,503	375	575
40	254	2	16	18	0.8		40 1,596	525	777
42	432	9	12	21	2.1		(41) (1,719)	(975)	(975)
43	504	12	12	24	2.4		42 2,037	814	1,152
44	501	12	18	30	2.4		43 2,242	941	1,297
45	445	14	21	35	3.1		44 2,404	1,055	1,439
46	206	11	26	37	5.3		45 2,509	1,169	1,575
47				(推定)42			46 2,281	1,231	1,692

調査時点 納税者数、青色申告者数は翌年3月15日現在（例えば昭和46年度は昭和47.3.15現在）
 税務行政主要統計集 昭和47年版、国税庁総務課 昭和47.2.58p (⑨～⑫は1と2の小計につき省略した)

第2表 農業所得者・農業青色申告者局別累年表

人(%)

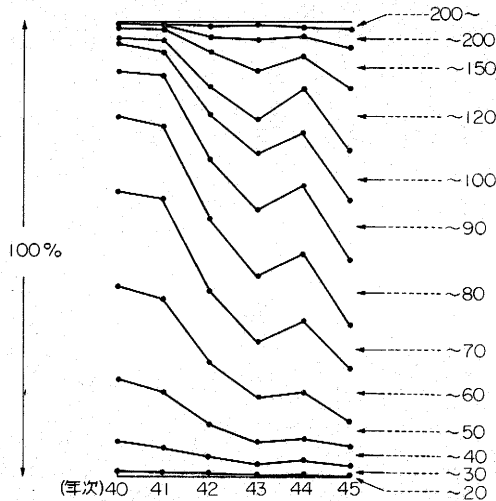
区分	年次	東京	関東・信越	大	阪	札	幌	仙	台	名古屋	金沢	広島	高松	福岡	熊本	全国
① 農業所得納税者	昭40	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	248,682
	41	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	278,996
	42	16,294	77,864	37,230	57,987	70,691	31,789	46,066	53,854	14,864	21,080	22,169	22,066	22,066	22,066	449,888
	43	18,025	121,547	28,663	56,926	78,918	35,378	57,817	44,889	14,576	20,893	22,066	22,066	22,066	22,066	499,598
	44	18,244	99,570	30,577	29,206	69,595	41,112	45,646	49,554	21,902	23,007	20,856	20,856	20,856	20,856	449,269
	45	19,537	86,303	27,762	41,871	64,463	32,539	29,955	22,452	14,085	8,933	14,766	14,766	14,766	14,766	362,666
	42	(3.62)	(17.30)	(8.27)	(12.88)	(15.71)	(7.06)	(10.23)	(11.97)	(3.30)	(4.68)	(4.92)	(4.92)	(4.92)	(4.92)	(100.00)
	43	(3.60)	(24.32)	(5.73)	(11.39)	(15.79)	(7.07)	(11.57)	(8.98)	(2.91)	(4.18)	(4.41)	(4.41)	(4.41)	(4.41)	(100.00)
	44	(4.05)	(22.16)	(6.80)	(6.50)	(15.49)	(9.15)	(10.16)	(11.02)	(4.87)	(5.12)	(4.64)	(4.64)	(4.64)	(4.64)	(100.00)
	45	(5.33)	(23.79)	(7.65)	(11.54)	(17.77)	(8.97)	(8.26)	(6.19)	(3.88)	(2.46)	(4.07)	(4.07)	(4.07)	(4.07)	(100.00)
② 農業青色申告納税者	40	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	5,234
	41	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	7,128
	42	301	1,154	555	1,451	4,138	816	1,118	520	102	165	200	200	200	200	10,520
	43	347	1,650	477	2,324	4,661	930	1,728	453	91	149	252	252	252	252	13,062
	44	950	1,556	334	722	4,500	1,298	3,788	472	89	228	346	346	346	346	14,283
	45	473	1,190	207	1,418	3,525	665	544	414	165	102	144	144	144	144	8,847
	42	(2.86)	(10.96)	(5.27)	(13.79)	(39.33)	(7.75)	(10.62)	(4.94)	(0.96)	(1.56)	(1.90)	(1.90)	(1.90)	(1.90)	(100.00)
	43	(2.65)	(12.63)	(3.65)	(17.79)	(35.68)	(7.11)	(13.22)	(3.46)	(0.69)	(1.14)	(1.92)	(1.92)	(1.92)	(1.92)	(100.00)
	44	(6.65)	(10.89)	(2.33)	(5.05)	(31.50)	(9.08)	(26.52)	(3.30)	(0.62)	(1.59)	(2.42)	(2.42)	(2.42)	(2.42)	(100.00)
	45	(5.34)	(13.45)	(2.34)	(16.03)	(39.84)	(7.52)	(6.15)	(4.68)	(1.86)	(1.15)	(1.63)	(1.63)	(1.63)	(1.63)	(100.00)
② / ① %	40	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	2.10
	41	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	2.55
	42	1.84	1.48	1.49	2.50	5.85	2.56	2.42	0.96	0.68	0.78	0.90	0.90	0.90	0.90	2.53
	43	1.92	1.35	1.66	4.08	5.90	2.62	2.98	1.00	0.62	0.71	1.14	1.14	1.14	1.14	2.61
	44	5.20	1.56	1.09	2.47	6.46	3.15	8.29	0.95	0.40	0.99	1.65	1.65	1.65	1.65	3.17
	45	2.42	1.38	0.74	3.39	5.47	2.04	1.81	1.84	1.17	1.14	0.97	0.97	0.97	0.97	2.44

最も新しい昭和47年度分の農業所得者については、昭和47年3月15日現在で青色申告をすべき予定者は、前年度（46.3.15）より5,495名増加し42,471名となっている。もとより昭和48年3月15日に至って確定申告が行なわれ、納税者数が確定する⁵⁾。

つぎに同じく国税庁の「業務統計⁶⁾」として、農業所得者の納税者および青色申告による納税者について、所得階層別、国税局別の推計値が示されているので昭和40～45年度の4～6年間についてこれを考察する。

農業のみの青色申告納税者は20万円以下から2,000万円以上の18階層に区分された累年表をみると、名目所得額の上昇は極めて顕著であり、昭和40年当時は30万円以上80万円以下の階層が82.4%を占めていたが、45年度においては50万円以上150万円以下の階層が82.8%を占めている。（第1図）

第1図 農業青色申告者所得階層別比率の推移



40年度	30万以上 ～ 80万以下	82.4%
41 "	" ～ "	81.6
42 "	" ～ 100万以下	81.7
43 "	40万以上 ～ 120万以下	82.0
44 "	" ～ "	85.2
45 "	50万以上 ～ 150万以下	82.8

国税庁総務課資料より作成

つぎに、地域別の分布に関しては、全国につぎの11の国税局があり（税務署は494）、それぞれ括弧内の都道府県を管轄しているが、昭和42～45年の4年間についてみると第2表の通りである。

東京	（東京・神奈川・千葉・山梨）	（65税務署）
関東信越	（埼玉・茨城・栃木・群馬・長野・新潟）	（58 " ）

第3表 国税局別農家戸数と農業所得税納税者数

	東京	関東 信越	大阪	札幌	仙台	名古屋	金沢	広島	高松	福岡	熊本	全国	都府県
① 昭.45 全 農 家 戸 数 (千戸)	353.9	977.0	528.7	166.0	755.9	574.5	212.5	558.2	332.6	316.7	586.1	5,341.8	5,175.8
② 昭.45 専 業 農 家 (千戸)	62.4	145.1	52.4	81.1	95.9	62.1	9.8	70.3	55.5	52.1	145.2	831.7	750.6
③ 昭.45 第 1 種 兼 業 農 家 (千戸)	106.8	396.3	121.4	43.0	345.5	155.2	67.7	167.9	100.9	111.3	185.5	1,801.5	1,758.5
④ ②+③ 専 一 農 家 (千戸)	169.2	541.4	173.8	124.1	441.4	217.3	77.5	238.2	156.4	163.4	330.7	2,633.2	2,509.1
⑤ 昭.45 農業所得税納税者 (人)	19,537	86,303	27,762	41,871	64,463	32,539	29,955	22,452	14,085	8,933	14,766	362,666	320,795
⑥ 昭.45 農業青色申告納税者 (人)	473	1,190	207	1,418	3,525	665	544	414	165	102	144	8,847	7,429
⑦ ②/① 専 業 農 家 率 %	17.63	14.85	9.91	48.85	12.69	10.81	4.61	12.59	16.68	16.45	24.77	15.57	14.50
⑧ ④/① 専 一 農 家 率 %	47.81	55.41	32.87	74.76	58.39	37.82	36.47	42.67	47.02	51.59	56.42	49.29	48.48
⑨ 農業所得納税者 全 農 家 %	5.52	8.83	5.25	25.22	8.53	5.66	14.09	4.02	4.23	2.82	2.52	6.79	6.20
⑩ ⑤/② 農業所得納税者 専 業 農 家 %	31.31	59.94	52.98	51.63	67.22	52.40	305.66	31.94	25.38	17.15	10.17	43.60	42.74
⑪ ⑤/④ 農業所得納税者 専 一 農 家 %	11.55	15.94	15.97	33.73	14.60	14.97	38.65	9.42	9.00	5.46	4.46	13.77	12.78

阿部亮耳：農業における所得税納税者と複式簿記記帳者

大 阪	(大阪・京都・兵庫・奈良・和歌山・滋賀)	(84 ")
札 幌	(北海道)	(30 ")
仙 台	(宮城・岩手・福島・秋田・青森・山形)	(53 ")
名 古 屋	(愛知・静岡・三重・岐阜)	(46 ")
金 沢	(石川・福井・富山)	(15 ")
広 島	(広島・山口・岡山・鳥取・島根)	(50 ")
高 松	(香川・愛媛・徳島・高知)	(26 ")
福 岡	(福岡・佐賀・長崎)	(31 ")
熊 本	(熊本・大分・鹿児島・宮崎)	(36 ")

1) 農業所得税申告納税者数の国税局別分布

関東信越は17.3～24.3%の間で連年第1位であり、ついで仙台は15.7～17.8%で連年第2位を占めている。札幌は44年のみ6.5%で他は11.4～12.9%を、金沢は45年に8.3%に下落したが10.2～11.6%を維持し、広島は42、44年度に11～12%であった。

2) 農業所得税青色申告納税者の国税局別分布

注目すべきことは、仙台が連年全国の31.5～39.8%を占めていることであり、また45年には6.2%に下落したが金沢が42～44年の3年間は10.6～26.5%と高率を占めていたことである。他は1)と同じく関東信越・札幌が多い。反面、高松・福岡・熊本は極めて低い。

3) 2) の 1) に対する比率

この業務統計では、全国の農業青色申告納税者の農業所得納税者に対する比率は、昭和40～45年の6年間で2.1～3.1%であり、44年にはやや上昇したが余り動きはない。国税局別には仙台が5.5～6.5%と最も高く、札幌・金沢・名古屋がほぼ平均より高く、広島・高松・福岡・熊本は振わない。

全体として、仙台・金沢・関東信越の各国税局管内、主として東日本に農業所得税の納税者が多く、また青色申告納税者も多い。東北・北陸の稲作地帯にとくにその比率が高いのはどのような理由によるものであろうか。これは、一つには所得税法上の規定による農業所得者は、耕種生産あるいは養蚕を行なうことを業としており、その兼業としていわゆる畜産を行なう者として規定されているので⁷⁾、養鶏や養豚のみを行なう購入飼料加工的な農業者は、所得税法施行令では農業所得者とはならず、“その他の事業所得者”として取扱われている点に留意しなければならない。

つぎに昭和45年度について、わが国の農家戸数と農業所得者との関係を対比してみる。第3表は上述の国税庁の業務統計が国税局別に作成されているので、これと対応するように、昭和45年度の農林省の統計調査における専業農家、第1種兼業農家の戸数を国税局別の都道府県戸

数に組み替えて表示したものである。

全国農家戸数は昭和45年度では5,342千戸で専業農家戸数は15.5%の832千戸、第1種兼業農家戸数は33.7%の1,801千戸、両者を合すると49.3%の2,633千戸である。所得税法上の農業所得納税者はこの農家戸数と一致するものではなく、1農家には2人以上の納税義務者が当然存在する場合も多いが、便宜的にこれを対照してみると、農業所得納税者(362,666)は全農家戸数の6.8%であり、専業農家戸数の43.6%、専業および第1種兼業農家を合計した農家(これを専一農家と呼ぶものとする)戸数の13.8%にあたることになる。

そこで、国税局別にこれを対比してみる。

第1に農業所得納税者の全農家戸数に対する比率はもちろん、専業農家率の高い(48.85%)札幌がとび抜けて高く25.2%であるが、逆に専業農家率が最も低い(4.6%)金沢がついで14.1%を占めているのが注目される。これについて関東信越の8.8%、仙台の8.5%が高い。逆に熊本、福岡は2.5~2.8%、広島、高松は4.0~4.2%と低率である。

第2に農業所得納税者の専業農家戸数に対する比率としては、金沢は100%を上回り、仙台が67.2%、関東信越(59.9%)、大阪(53.0%)、札幌(51.6%)がこれに続く。すなわちこれらの地域では専業農家の半数以上は農業所得税の納税者がいるということになる。逆に熊本では10戸に1名しかないことになる。

第3に、農業所得納税者の専一農家戸数に対する比率は、金沢が38.6%、札幌が33.7%、ついで東京(11.5%)、大阪(16.0%)、関東信越(15.9%)の順であり、第1種兼業農家を加えても、金沢、札幌は1/3以上となる。

以上によって、わが国における個人農業者のうち、所得税の納税者数と青色申告者およびその納税者、ならびに専業農家との比率を国税局別に、また累年的に概観した。次にこれらの中で青色申告者の実態を事例的に調査した結果により、複式簿記がどのように記帳されているかについて考察する。

4) 所得税法第二十七条 事業所得とは、農業、漁業、製造業、卸売業、小売業、サービス業、その他の事業で政令で定めるものから生ずる所得(山林所得又は譲渡所得に該当するものを除く。)をいう。

所得税法施行令第六十三条 法第二十七条第一項に規定する政令で定める事業は、次に掲げる事業(不動産の貸付又は船舶若しくは航空機の貸付業に該当するものを除く。)とする。

一、農業。二、林業及び狩猟業。三、漁業及び水産養殖業。四、鉱業(土石採取業を含む)。五、建設業。六、製造業。七、卸売業及び小売業(飲食店業及び料理店業を含む)。八、金融業及び保険業。九、不動産業。十、運輸通信業(倉庫業を含む)。十一、医療保険業、著述業その他のサービス業。十二、前各号に掲げるもののほか、対価を得て継続的に行為する事業

5) なお、東京・関東信越・大阪国税局管内での府県別の内訳はつぎの通りである。

		農業のみの青色申告者	その他の事業も含む(兼業) 農業の青色申告者	(計)
東	京	868	677	1,545
神	奈	1,427	931	2,358
千	葉	1,216	1,861	3,077
山	梨	130	1,179	1,309

阿部亮耳：農業における所得税納税者と複式簿記記帳者

(東京国税局計)	(3,641)	(4,648)	(8,289)
埼 玉	1,384	4,078	5,462
茨 城	488	2,394	2,882
栃 木	922	1,999	2,921
群 馬	779	1,994	2,773
長 野	687	4,296	4,983
新 潟	991	2,244	3,235
(関信国税局計)	(5,251)	(17,005)	(22,256)
大 阪	43	479	522
京 都	433	1,895	2,328
兵 庫	476	161	637
奈 良	380	1,930	2,310
和 歌 山	108	1	109
滋 賀	245	885	1,130
(大阪国税局計)	(1,685)	(5,351)	(7,036)

各国税局直税部所得税課農業係調 (S. 47. 3. 15現在)

- 6) 毎年3月15日現在の悉皆調査から約4カ月半後の毎年7月31日現在で、3月15日現在の納税者等から、税務署単位に約1/3の標本調査を行ない、これによって推計を行なっている。青色申告者の場合、つぎのように「その他所得者」を「営業所得者」、「その他事業所得者」、「農業所得者」の3者以外に設けて、事業の兼業などにより各区分にまたがるとと思われる者を別区分としている。ゆえにこの業務統計では、農業所得者として先に取扱われたものの中から、何%かは「その他所得者」に移行している。

(青色申告者)	昭45. 3. 15(実数)	昭45. 7. 31(推計)
営 業 所 得 者	1,086千人	944,384人
農 業 所 得 者	14	8,847
その他事業所得者	69	55,821
その他所得者	—	106,023
(計)	1,169千人	1,115,075人

7) 所得税法施行令第十二条

①米・麦・その他の穀物、馬令しよ・甘しよ・たばこ・野菜・花・種苗・その他園場作物・果樹・樹園の生産物または温室・その他特殊施設を用いてする園芸作物の栽培を行なう事業、②繭または蚕種の生産を行なう事業、③主として前2号に規定する物の栽培または生産する者が兼営するわら工品・その他これに類する物の生産、家畜、家きん、毛皮獣若しくは蜂の育成、肥育、採卵もしくははちみつの採取または酪農品の生産を行なう事業。

- 8) 仙台については、仙台国税局がとくに農業者に青色申告の普及に尽力した点があるといわれる。仙台国税局五十嵐所得税課長編、青色申告のためのやさしい農業簿記 46年版 仙台版、日本税経研究会出版局がとくに発行されている。

3 税務対策としての個人農業者の複式簿記記帳の一事例

H県下の一地域で、主として酪農を営む個人農業者が、やや集团的に所得税対策として青色申告を前提として、複式簿記の記帳を行なっている事例の実態について、筆者が調査した結果を集計したのが第4表である。

調査農家16戸は搾乳牛8～70頭(算術平均28頭)、育成牛0～14頭(算術平均6頭)を飼育しており、自給飼料の延作付面積は0～220a(算術平均69a)である。すべて複式簿記記帳の動機としては青色申告を目的とし、現実には青色申告を行なっている。これ以外に記帳の動機としては制度資金の借入れや、補助金の交付によるものが数戸ある。このうち、単式簿記を記帳し

第4表

農家番号	搾乳牛数	育成牛頭数	延飼料 作付面積	その他作物 延作付面積	複式簿記の* 記帳の動機	複式簿記 帳経験年数
1	24	11	100 ^a	160 ^a	青申	3年
2	23	3	50	100	青申	3
3	22	12	50	91	青申	3
4	28	0	30	86	青申	3
5	40	0	0	70	青申	3
6	30	10	220	150	青申	4
7	20	14	70	70	青申・制金	3
8	15	8	100	20	青申・制金	3
9	68	0	150	0	青申	3
10	8	4	35	90	青申	4
11	70	4	190	0	青申・制金	4
12	19	5	25	100	青申	3
13	16	3	0	170	青申	4
14	16	5	5	190	青申	4
15	23	0	0	100	青申	2
16	30	12	80	80	青申・制金・補	3
(算術平均)	28.2	5.7	69	92.3		3.25

* 青申：青色申告，制金：制度金融，補：補助金

農家番号	単式簿記の 経 験	複式簿記の* 習得方法	自主決算	1年間取引 件 数	小切手使用 の 有 無	販 売 主 義 採用の有無
1	有	自	有	—	—	否(月おくれ)
2	ナ シ	自	有	342	有	否(")
3	有	自	有	400	有	正
4	有	商業高1年・自	有	285	—	—
5	ナ シ	銀行勤務・自	有	524	—	否(月おくれ)
6	ナ シ	普及員指導・自	有	314	—	否(年末のみ)
7	有	" ・自	有	360	—	正
8	ナ シ	" ・自	有	395	—	否
9	ナ シ	自	有	300	—	否
10	有	自	有	—	有	否
11	ナ シ	自	有	400	有	正
12	ナ シ	自	有	—	—	否
13	ナ シ	自	有	240	—	否
14	ナ シ	自	有	240	—	否
15	ナ シ	自	有	180	—	正
16	ナ シ	自	有	720	有	正
(計)	{有 ⁵ ナシ ¹¹ }		全 員		有5	正5
(算術平均)				361		

* 自：自学自習

阿部亮耳：農業における所得税納税者と複式簿記帳者

農家番号	売掛金の平均回収期間	発生主義採用の有無	電力料の経営と家計の区分	水道料の経営と家計の区分	ガソリン代の経営と家計の区分	専従者控除人数
1	1～3月	否(農協)	畜舎のみ計器	不明	—	3人
2	〃	否(月おくれ)	計器あり	按分	50%	3
3	〃	—	計器あり	経営55%	按分	1
4	〃	飼料代のみ	個数・モーター数により按分	按分	按分	2
5	〃	否(3月おくれ)	按分	按分	按分	3
6	〃	—	計器あり	按分	全額経営	3
7	〃	正	按分(5:5)	按分	殆んど経営	1
8	〃	否(農協3, 8, 12月)	計器あり	按分	自動車により按分	3
9	〃	正	計器あり	計器あり	按分	2
10	〃	否	按分	按分	按分	—
11	〃	正	計器あり	計器あり	按分	2
12	〃	否	按分	按分	按分	1
13	〃	正	按分	按分	按分	2
14	〃	正	按分	按分	按分	2
15	〃	正	按分	按分	按分	1
16	〃	正	按分	按分	按分	1

農家番号	専従者月割賃	専従者控除額	転記回数	記帳担当者	補助簿*	その他補助表
1	20,000円×3	円	任意	主	固	
2	—	980,000	月1回	主	固・小	
3	30,000		3～6月1回	主	固・小・手	
4	{25,000 30,000		3～4回/月	主	固	牛舎メモ・日記
5	{20,000 20,000		月1回	主	固	当座勘定帳
6	{35,000	1,440,000	年3回	主	固	
7	30,000		年1回	主	固	取引先の借方伝票
8	{21,000×2 28,000		3月1回	主	固	
9	28,000	672,000	年3回	妻	固	
10	—	—	年1回	妻	固・仕入・小	
11	35,000	840,000	年3回	主	固・小	飼料給与簿
12	30,000	360,000	年1回	主	固	
13	{30,000 20,000	600,000	任意	主	固・売上・仕入	
14	25,000	賞与 100,000 600,000	任意	主	固・売上・仕入	
15	20,000	240,000	年2回	妻	固	
16	30,000	360,000	月1回	妻	固・売上・小	

* 小：小切手帳，手：支払手形記入帳，固：固定資産台帳，仕入：仕入帳，売上：売上帳

た経験者は5名にすぎなかった。なお、調査当時において複式簿記の記帳年数は連続して3～4年であり、初年度の者はない。なお調査対象者全員が自主的に決算まで行っており、単に表面上のものではない。

調査対象者がどのようにして複式簿記を習得したかという点については、ほとんどが農業改良普及員の指導による自学自習であり、記帳者は経営主かその妻である。この場合、改良普及員が第2図のような合計残高試算表を標準的に作成配布し、毎月この合計残高を記入するよう努力した。これは毎月の概要を残高で把握し検証する利点があった。

さて、このような状況の下で、年間の実際の記帳の行動判断について調査を行なった結果は第4表に示すとおりである。1年間の取引数の算術平均は361である(13戸)。ゆえに1日約1枚、月平均30枚である。なお仕訳にはすべて振替伝票を使用する。伝票から元帳への転記の実態について、16名の内訳はつぎの通り

1年に1回	3名	1年に2回	1名
" 3回	3名	" 4回	2名
" 12回	3名	適宜	4名

であり、必ずしも月ごとの勘定取引をすみやかに把握しているとはいえないが、試算表を12枚ほとんど全員が作成している。これは伝票から元帳への転記の正確性を確める以外に、毎月の仕訳自体の原始記入の脱漏を防ぐ意味があるということである。なお、補助簿として備置されているものは、固定資産台帳は16人全員、小切手支払帳5人、支払手形記入帳1名、仕入帳3名、売上帳3人等となっている。

次に、家計と経営の分離という点については、第2図の合計残高試算表に示された勘定科目からみると、資本金は農業(経営)に関するもので、農外については事業主の貸借勘定によって処理する。資本金は資本確定制をとらない。資本金は資産から負債を差引いたものを純財産＝資本としている。

家族労賃の点については、青色申告が目的であるので、すべて専従者控除として何円を承認されるかに関係している。専従者は1～3名で、金額は月額20,000円から35,000円、年額240,000～1,440,000円までの開きがあり、賞与の支払いをするところもある。しかしながら労働日記帳はほとんどすべての農家が記帳していない。家計費の支払いは勘定の上では事業主貸勘定を用い、妻に渡したり、また税法上領収書が要求されるので、領収書と引換えにある範囲の金額は立替金を支払っている。現金を家計を経営と分割していると答えた者は極めて少ない。しかし現金以外の資産・負債については一応分離してある。費用の点については、個々の費目について分割の程度が異なる。

たとえば、電力料と電灯料については、かなりの多頭飼育者があるので、畜舎のみに計器が

第2図 H県下の集団記帳指導用T/B

合計残高試算表

昭和 年 月 日

備 考	借 方		勘 定 科 目	貸 方		備 考
	残 高	合 計		合 計	残 高	
			(流 動 資 産)			
			現 金			
			当 座 預 金			
			普 通 預 金			
			定 期 預 金			
			積 立 預 金			
			売 掛 金			
			貸 付 金			
			在 庫 飼 料			
			自 給 飼 料			
			貯 蔵 品			
			生 産 品			
			(飼料) 畑 立 毛 品			
			資 材 品			
			前 払 費 用			
			(固 定 資 産)			
			建 物			
			構 築 物			
			機 械 お よ び 装 置			
			車 輛 お よ び 運 搬 具			
			備 品			
			土 地			
			建 設 仮 勘 定			
			乳 牛 (成牛)			
			外 部 出 資 金			
			(繰 延 資 産)			
			育 成			
			(流 動 負 債)			
			買 掛 金			
			未 払 金			
			短 期 借 入 金			
			未 払 費 用			
			前 受 収 益			
			(固 定 負 債)			
			長 期 借 入 金			
			貸 倒 引 当 金			
			(資 本)			
			資 本 金			
			事 業 主 貸 借			
			事 業 主 借			
			(事 業 利 益)			
			売却益(牛)交換益			

			補助金			
			受取利息			
			雑収入			
			(事業費用)			
			購入飼料費			
			自給飼料費			
			肥料費			
			種苗費			
			燃油費			
			租公課			
			公險費			
			光熱水道費			
			修繕生道費			
			衛耗品費			
			消耗品費			
			販売費			
			農薬費			
			労賃			
			給人工			
			授精費			
			雑作諸経費			
			稲価償却費			
			減価償却費			
			通信交厚生費			
			福利息厚生待費			
			交際接待費			
			研修費			
			(事業外費用)			
			支払利息			
			固定資産処分損			
			廃牛売却損			
			雑損損失			
			貸倒損失			

備置されて、測定経費として家計費と分離しうるものは16戸中7戸あり、他の9戸はモーター数等により按分したり、半分ずつとしている者もある。水道料になると計器による分割は僅か2戸で、他は比率配分によっている。また自動車のガソリン代については、ほとんどが按分によっているが、全額あるいはほとんど全額を経営の負担としている者が各1戸あり、按分は自動車別によるもの、50:50とするものもある。また電話料についても同様である。

牛乳の家計仕向については、年間供与量を決めているのが大半である。

発生主義採用の有無について、費用に関しては約半数の7名がこれを採用しているが、他は飼料のみについて記入する者もあり、農協の支払のいある3, 8, 12月のみに記入する者、あるいは月遅れ、3カ月遅れで現金支払いの時点で記入する者もある。逆に販売主義採用の有無に関しては、正規の採用は5名、その他は月遅れで現金の払込みがあるのでその時点で記入する。これらの者も年度末に限って未収額・未払額を計上する半発生主義を採用している。なお、売掛金の平均回収期間は1~3カ月である。

減価償却はすべて定額法によっており、乳牛が成牛となる時点は、大蔵省令の規定に従い2

年としている。

以上によって、青色申告を目的とした農家の複式簿記の記帳者の実態を素描したが、記帳の実際は課税所得金額を確定するために限定されるので、経営管理の具に供するような意図はみられず、たとえば労働日記帳は殆んど記帳されていない。ゆえに一般に複式簿記の記帳者数と称しても、その主たる目的に従ってどのように記帳が行なわれているかという実態はおのずから異なる。農業者に対する財務簿記の会計原則を考える場合に、農業者の現実の慣習がどのように現行法規に拘束されながらどのように行なわれているかを一地域の事例について示したのである。

4 残 され た 問 題

所得税の納税者数が潜在的に複式簿記の記帳者数と密接な関係にあるという前提に立ち、近年の傾向を考察した結果、一般の営業所得者は昭和30年度から昭和45年度までに、納税者が7割増加したのに対し、青色申告納税者が納税者の1/3から約2/3へ、青色申告記帳者も4割から7割へ、実数にして約3.4倍と急速に増加している。ところが農業所得者の場合には、納税者数が逆に減少して同年度間に約1/4となり、青色申告者もそれにつれて一時減少した。しかし青色申告制度の緩和もあって、農業の青色申告納税者はその納税者数の2%台から3～5%とやや上昇し、青色申告者自体は納税者数の5%から7～16%と上昇に転じている。ゆえに、青色申告者のすべてが複式簿記の記帳者とは限らず、その何割かに止まるもの推定される。また一般の営業所得者と比べて農業所得者の場合には、経営と家計の未分離であるという点が依然として複式簿記の記帳にはかなり強く作用していると思われる。

地域別の分布として国税局別にみると、専業農家が約半数を占める札幌には所得税の納税者も全農家戸数のうち4戸に1名ある。ところが逆に専業農家率が4.6%と最も低い地域である金沢では納税者が14%もある。総体的に東日本に納税者が片寄りを示し、青色申告者も東日本に多い。とくに仙台が他の地域に比較して例年青色申告者の多いことが注目される。

税制上は負担の公平ということが眼目であるが、個人の所得総量の推計が納税者の各人について個別に行なわれ、機械的的平均的におちいらないことが要請される。そのために個人農業者も青色申告をなしうるが、白色申告の場合には所得標準によってある範囲までは機械的に推定される。上述の考察から東北や北陸などの稲作農家の多い地域にとくに青色申告の普及率が高い点は、地域として見る限りでは、必ずしも個別的事情の尊重ということにはならないのではないか。むしろ温室園芸や果樹作の多い地域にもっと青色申告者が増大してしかるべきであろう。なお、資本の回転の幾分早い畜産業者ないしは畜産を主とする所得者は、上述の農業所得者としての統計から除外されているので、理論上当然その記帳者の比率は高いと思われるがにわかにこれを論じ難い。

また筆者の調査した酪農を主とする農業者に関する限りでは、課税目的のための青色申告による複式簿記の記帳自体は一応完結しており、その目的を達していると思われる。

付記) 複式簿記を記帳する個人農業者が、全国都道府県別に何人程存在するかについて、直接に各都道府県の農業経営専門技術員諸氏にアンケート用紙を送付し、昭和47年2月現在の状況について報告を依頼し、5都府県を除き協力を得た。しかしながら各道府県によってかならずしも組織的に把握された数値とはいいい難いものが多いので、この方面の統計数値は皆無であることを考えると残念であるが、本稿でこれを公表することを差控える。

ただ、未解答の5府県(東京・大阪・長野・福島・愛媛)以外に、青森・山形・高知・佐賀の4県は、個人農業者の複式簿記記帳者数は不明または0となっており、さらに沖縄を除き、全国37道府県の合計は14,627戸でありその限りでは、養鶏・養豚・酪農・肥育牛のいわゆる畜産主体の農業者が4,293戸(29.4%)、水稻3,701戸(25.3%)、施設園芸1,160戸(7.9%)、果樹659戸(4.5%)等であることを付記するに止める。