

林業経営における税制問題の研究：
特に相続税に関して

メタデータ	言語: Japanese 出版者: 公開日: 2022-06-07 キーワード (Ja): キーワード (En): 作成者: 臼井, 規浩, 林, 進 メールアドレス: 所属:
URL	http://hdl.handle.net/20.500.12099/5892

林業経営における税制問題の研究

——特に相続税に関して——

臼井規浩・林 進

森林・緑地管理学講座

(1988年8月1日受理)

Studies on Problems of Taxation in Forest Management

—Especially Inheritance Tax—

Norihiro USUI and Susumu HAYASHI

Department of Forest Land Management

(Received August 1, 1988)

SUMMARY

In this study, we analyzed the problems of taxation in forest management. Recent problems are considered to have adverse effects on forest management under the rigorous situation surrounding Japanese forestry, and the problems are severe hindrances to maintenance of forest management. Main cases and tendencies of problems of forestry-taxation are decided by certain factors, for example, the forest owner's awareness.

As a result, we obtained the following facts.

- (a) Problems of taxation in suburban forests, where land values are affected by urban land values, are more serious than the problems in other areas.
- (b) Problems of inheritance tax are decided by forest areas.
- (c) Rates of man-made forest areas determine the strength of the owner's awareness of the problems of inheritance tax.
- (d) Structures of forest age decide the effects of forest problems.
- (e) Forest owners with ageing forests can readily pay taxes.
- (f) Forest owners, who have carried out intentional plans for their forests during their lifetime, can readily pay taxes.
- (g) Forest owners can continue their forest management, since they come into inheritances that are exchangeable for money.

The inheritance situation differs with the individual forest owner. For example, numbers of inheriting people, the existence of spouse. We considered that forest owners need to make efforts to address problems of taxation and find solutions for the problems. One must understand that problems of taxation might relate to the "National Loss of Green". In order to consider new forms of taxation in detail, we must recognize the characteristics of forestry production, for example, an extra-long period of production.

要 約

本報告は近年国内林業を取り巻く厳しい状況の中において、木材の供給源である個別林家の税制にかかわる問題についての分析検討である。林業経営維持上の大きな支障と考えられる相続税問題に対する経営者の意識やこの問題の山林経営に及ぼす影響力を規定する要因とその傾向は次のようになる。

- (a) 市街地の地価高騰にあおりをうける都市近郊林の方が問題が顕著になる。
- (b) 所有山林の面積規模が大きいほど相続による影響は大きい。
- (c) 人工林率の高い林家ほど問題意識は強い。
- (d) 山林の年齢構成が幼・若齢に偏しているほど資源構造の悪化が著しい。
- (e) 高齢林が多いほど納税資金の調達が可能である。
- (f) あらかじめ生前贈与を計画的に行っている林家ほど税負担の期間的分散が可能である。
- (g) 山林以外に換価能力の高い財産を所有しているほど山林経営の安定は確保される。

実際には個別の林家により山林以外の財産や相続人数、配偶者の有無など事情が異なるため、課税状況や税負担への対応も一様性は乏しい。このため今後、林家が組織的にこの問題に取り組むこと及び個々の経営段階での相続に対する計画的な準備体制を整えることが不可欠であると思われる。また税負担によって生ずる乱伐による森林資源の崩壊は国民的な「緑の損失」にもつながるため、社会的にこの問題に対する広い理解を得ることが必要である。そしてこれを前提とし、林業生産の特質（生産期間の超長期性等）を的確にとらえた税制を確立することを検討すべきである。

結 言

我が国の経済は近年、高い水準の安定成長期へと移行してきており、国内の林業に対しても従来以上に「産業」としての自立性や競争力が要求されている。しかし林業においては投入された資本が生産財として備蓄され40～50年という、他産業では考えられない長期間、回収されることなく眠り続ける。すなわち、資本の回転期間がきわめて長い。その間当然個別の林業経営体において、世代間の財産継承が行われるのだが、市場価値を有しない幼若齢木にまで相続税が課せられてしまう。更に納税資金調達のための伐採収入にまで所得税が課せられ二重徴税¹⁾となり、森林資源の破壊をもたらしてしまう。このため比較的大規模な林家にとって、この税制に関する問題は経営維持上の大きな支障となっている。

最近の大都市周辺地における地価高騰に付随し、都市近郊林における相続税問題の実態を把握する調査が実施され始めたが、未だ問題の核心は十分とらえられていない。

本報告は我が国の現行税制が林業経営に及ぼす問題点を指摘し、また個別経営に対する調査結果を分析することにより問題の実態を明らかにし、今後の林業経営と林業税制の在り方を考えるうえでの問題提起である。

I 課 題 設 定

表1、2は資本の生産過程という観点から林業をとらえ、林業と一般業種の「収益性」と「資本の回転」を比較している。特に資本利益率に関して、林業は一般業種の約50%となっている。また資本の回転率は、一般業種の年2回程度に対し、林業は年0.039回転となっている。つまり林業では資本が1回転するのに、およそ25年が必要とされる。言い換えれば、林業が一般業種の50%の利益を得るためには50倍の元手がかかるのである。

資本が25年で1回転し、相続がほぼ同じ周期で発生することが林業経営上、相続税問題を大きくクローズ・アップさせた要因である。相続税は資本効率の悪い産業の生産活動を抑制しかねない税と考えることができる。

そこで現在、相続税を主とした税制問題が個別林家にどのように認識されているか、また現行税制への問題意識と経営基盤との関連や、税負担への対処方法の実態と問題点を把握するため、事例調査を実施し、その結果を分析検討することを本研究の課題として設定した。

表1(1) 林業の収益性

単位 〔金額：千円
比率：％〕

区分 階層別	林業資本額 ①	林業採算粗 収益 ②	経 営 費 ③	林業採算得 ②－③＝④	資本利益率 ④／①×100	売上高率 ④／②×100	資本回転率 ②／①(回)
計	757,732.5	29,809.7	5,761.8	24,047.9	3.2	80.7	0.039
20～50ha	79,865.3	3,456.6	402.5	3,054.1	3.8	88.4	0.043
50～100ha	177,618.0	7,368.9	1,022.6	6,346.3	3.6	86.1	0.041
100～500ha	500,249.2	18,984.2	4,336.7	14,647.5	2.9	77.2	0.038

注) 昭和58年度林家経済調査報告

(農林水産省統計情報部)

表1(2) 岐阜県における林業収益性

	①	②	③	②－③＝④	④／①×100	④／②×100	②／①(回)
S58年度平均	177,643	9,009	1,358	7,651	4.31	84.9	0.051
S59年度平均	175,827	9,231	1,358	7,873	4.48	85.3	0.053

集計林家数：58年度、59年度とも30戸

注) 岐阜農林水産統計年報

表2 一般業種の収益性

単位：％

業種別 区分	総資本経常利益率 G／K×100	売上高経常利益率 G／S×100	総資本回転率 S／K×100
製造業平均	7.8	5.0	1.56
卸売業平均	5.3	2.4	2.21
小売業平均	6.7	2.8	2.39

注) 「中小企業の経営指標」昭和58年度調査より(中小企業庁監修)

G：経常利益，K：総資本，S：純売上高

II 各調査結果の分析

1. 相続税問題に対する経営者の意識傾向に関する分析

本章は、昭和60・61年度の二ケ年にわたり実施した「林業経営安定対策調査」に関する分析結果である。

(1) 調査対象

調査対象とした林家は岐阜県林業経営者協会の会員424名(うち法人・共有16)であり、居住地はほぼ県内全域に及んでいる。会員の43%が所有山林面積20～50ha、42%が50ha以上となっており、比較的大規模な山林所有者である。

今回は法人・共有を除く408林家の中で、設問項目にある最近の林業経営上の問題点について“相続税が心配である”と回答した34林家に関して分析した。

(2) 所有山林面積と問題意識との関連性

図1は34戸の林家の所有山林面積の規模別戸数割合を示している。一般に、林業経営上相続税問題が

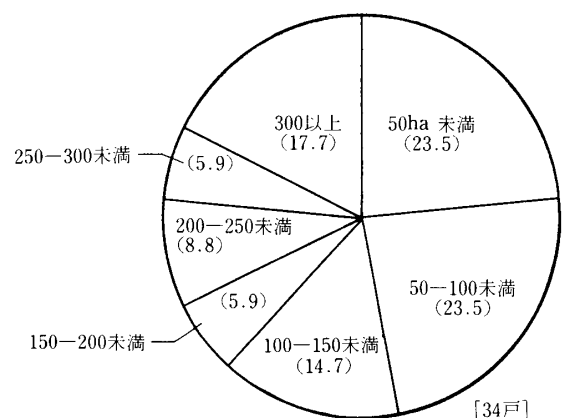


図1 所有山林面積の規模別戸数割合 ()内：％

顕著にあらわれるのは所有山林面積200ha以上の林家とされているが、34戸の林家の平均山林所有面積はこの値をかなり上回る348.0haとなった。所有山林が200haを越える林家は11戸（32.4%）含まれており、所有山林面積が大きければ、それだけ全相続財産に占める山林の割合が増すことになるため、相続税納税の際、山林部分が大きな支障となるのである。

(3) 人工林率・林齢構成にかかわる問題点

424林家の平均人工林率が46.0%であるのに対し、34戸の林家の平均値は63.8%とかなり高い値となっている。人工林率が70%を越える林家は14戸（41.2%）存在し、人工林面積の占める割合が高い林家ほど、相続税問題について深刻であることが理解できる（図2）。

その要因として考えられるのが、第一にほとんどの林家の人工林がスギ、ヒノキ等、比較的標準価額（特に岐阜県において）の高い針葉樹で占められている点である。

また立木評価²⁾の段階において、立木度指数が「植林した山林」、つまり人工林では立木の間隔の大小にかかわらず密（1.0）とされ、「自然林」（天然林）についてはおおむね中庸（0.8）とされている点である。このことによって立木の標準価額が同一で同面積である人工林、天然林の立木評価額に20%の差が生じてくる。このため一般的に人工林率が高いほど、税制上不利とされているのである。個々の林家の経営目的により、密植することもあるれば疎植する場合もあり、また強度間伐等により同一地利の林分であっても実際には林分ごとにかなりの差異が生じている。ha当たりの立木本数の基準を明確に設定し、それによって等級格差をより細かく定めることが現在必要と考えられる。

林齢構成に関して検討してみると、圧倒的に幼若齢木の占める割合が高い林家が多く含まれている（図3）。

30年生以下の林木の占める割合についてみると、70%以上が15戸で全体の44.1%を占めている。更に15年生以下の林木の占める割合が40%を越える林家は17戸と全林家の半数を占めている。

若齢木の占める割合が高いほど、相続税問題はクローズ・アップされる。それは納税資金の調達方法として、一般に立木販売や丸太販売による収益を各林家はその資金としているが、市場価値を有しない幼若齢木は伐採収益が見込めないからである。ここで当然標準伐期以前の立木の評価段階における問題が提示される。

標準伐期以前のグラーゼル式によって算出される立木の評価額は³⁾、1年生以下の立木の造林費と、標準伐期における立木価格とを曲線でつないだグラフによって評価される（図4）。

この造林費は当然毎年上昇していくが立木価格は停滞傾向にある。このためグラーゼル曲線は標準伐期における標準価額（An）を中心に上方ヘシフトする。この結果、立木価格は実際上昇していないにもかかわらず、標準伐期以前の立木評価額はすべて上昇することになる。この点がグラーゼル式の有している最大の矛盾点である。

(4) 山林保有目的にみられる問題意識の傾向

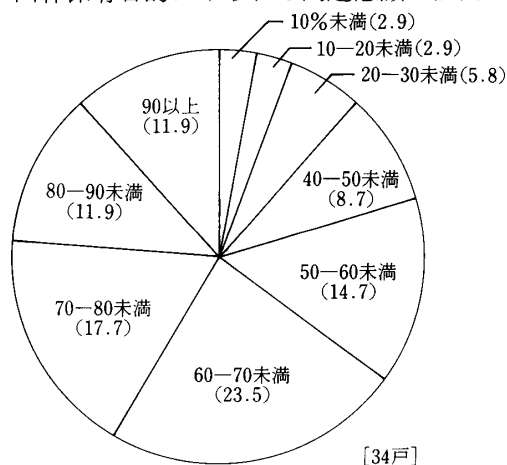


図2 人工林率別戸数割合

()内：%

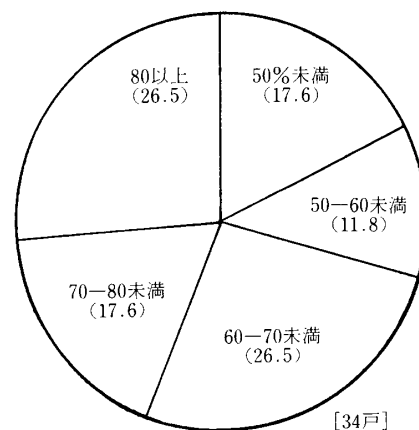


図3 30年生までの林分が占める面積割合別戸数割合 ()内：%

山林保有目的と相続税問題との関連について考察すると34戸中、林業収入により家計総収入の一部を賄っている林家が24戸（70.6%）存在した（図5）。家計を林業収入に依存する割合が高いほど、相続税は重い負担となる。林業収入の一部が納税資金に当てられ、必然的に家計収入が減少するためである。

また最近、中小規模の林家において広く持たれている“森林は財産である”という考え方を反映する回答を選択した林家が9戸存在した。山林は確かに財産であり、この財産に対し財産税である相続税が課せられるのである。しかしこの森林というものは、様々な「公共性」を有しており、この点についての考慮不足に対し、これら多くの林家は不満を抱いている。

（5）伐採周期・経営方針による問題意識の分析

我が国の現行森林相続税制に対し、最近“立木一代、人三代”という表現がされている。相続がおおよそ25年に1回発生するのに対し、立木は50年以上の超長期にわたる生産期間を必要とするためである。

伐採周期については近年における材価の低迷等により、その周期を定めていない林家が多く、材価の変動に対し慎重な姿勢を示しているが、一方財産的概念で森林をとらえているため、森林を「生産の場」として考えず、偶発的な支出の際の資金補完源としてとらえている林家が多数存在している（図6）。

また経営方針の中に長伐期大径材生産を取り入れている林家が25戸（73.5%）存在した。林業政策上の長伐期材生産推進事業や材価の上昇に期する林家が多いためであろうが、先に述べたように長伐期材を生産する間に数回の相続が発生することは必至であるため、その点を考慮した林業経営の在り方が今後、更に重要になる。

（6）森林施業計画制度における税制上の優遇措置

政策上唯一の救済措置として考えられているのが森林施業計画制度である⁴⁾。この制度を認定されると林家は税制上の優遇措置が受けられる。

相続税に関しては、「立木価額が相続財産評価額の50%以上の場合、立木価額に対応する部分の税額は15年の範囲内で、森林施業計画に基づく伐採年度及び伐採材積を基に分納ができる。」となっており、他に所得税、法人税、特別土地保有税についても優遇措置が設けられている。

34戸の林家についてみると、森林施業計画を活用していると回答した林家は22戸（64.7%）で、そのうち税法上の特例措置を受けていると回答した林家

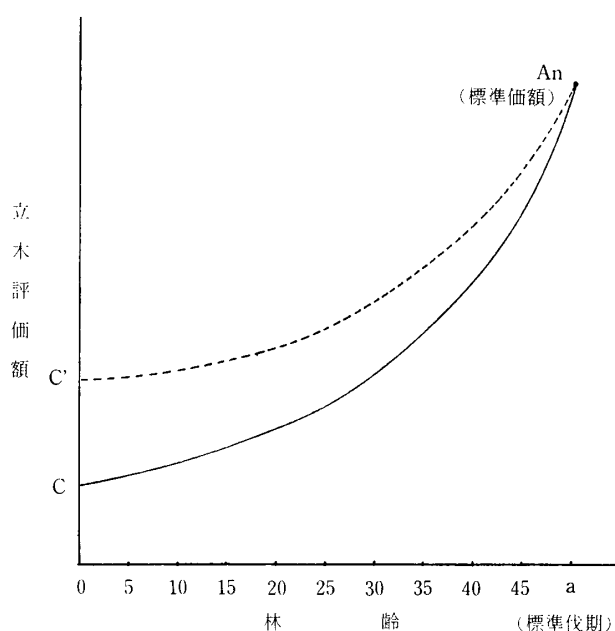


図4 グラーゼル曲線の移行

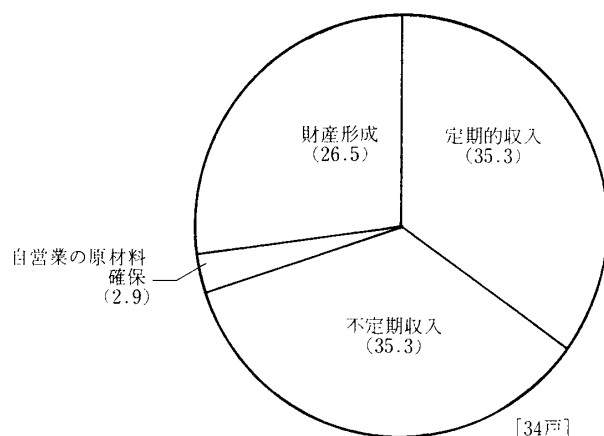


図5 山林保有目的別戸数割合 ()内：%

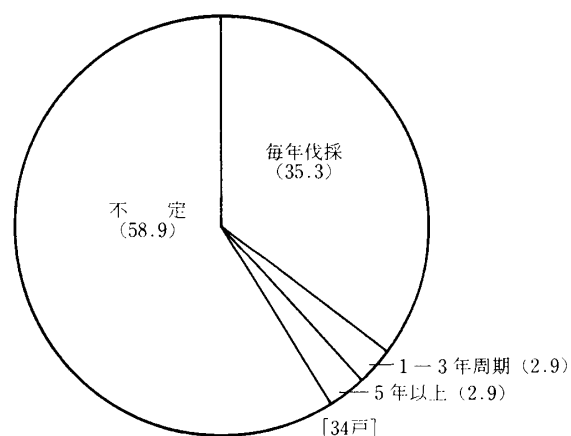


図6 伐採周期別戸数割合 ()内：%

は半数の11戸であり、全体の32.3%にとどまった。この制度を知らないと回答した林家が存在しなかったことから、制度自体は広く認識されているがその活用度は低い。これは諸手続きが複雑であることや、余儀なく施業計画に拘束されることを嫌う林家が多いためである。

しかし伐採に合わせた納税が可能であり、乱伐による森林資源の破壊を抑制するという点では、資源構成上、伐採余力のある林家においてもっと活用されても良い制度である。今後、若干の改正が必要ではあるが、多くの林家が活用できる方向に進めるべき制度と考えられる。

(7) 小 括

以上のことから所有山林面積が大きく、かつ人工林率が高い林家ほど相続に起因する諸問題を強く認識している。また長伐期大径材生産を経営方針とする林家や、保育段階の林分を多く所有する林家においても深刻な問題として認識されているが、どの林家も実際に相続が発生するまでその対処はなされていないのが現状である。

2. 事例調査結果にみられる相続税問題の分析

(1) 調査対象

分析対象とした林家は岐阜県内で、最近10年程度の間には相続が発生した13林家である。県内13支部のうち8支部の会員で構成されており、ほぼ県内全域に所有山林は散在している。所有山林面積は61.8ha から937.6ha までかなり幅広くなっており、全体の平均所有山林面積は374.0ha となっている。13林家中、相続人と被相続人との関係は12林家が親子間における財産相続であり、D林家のみ夫婦間相続となっていた。

表3に示すように林地、立木の課税評価額は樹種、林齢、地域格差、更に各林家ごとの状況によりかなり異なるため、一概に比較することはできないが、各林家とも山林課税評価額に占める立木部分の割合がかなり高い値となっている。

(2) 延納特例制度の利用と生前贈与等の実施状況

13林家の中で延納特例制度を活用している林家は9林家存在し、いずれの林家も延納期間は最高の15年間となっている。

生前贈与⁵⁾やその他（あつぎ名義による山林購入など）を実施したと回答した林家は7林家存在した。しかし所有山林面積に占める相続山林面積の割合は各林家ともかなり高く、A林家やK林家のように生前贈与等を上手に利用している林家と、全く利用していない林家とがはっきりと分かれている。

贈与税率は相続税率よりも高く設定されており、計画的に生前贈与を実施することが必要とされるが、相続の際、一度に課される多額の納税を回避し、その負担を緩和するという点では中規模以上の林家における林業経営の中に、計画的に取り入れられるべきである。また森林施業計画の認定は各林家とも受けてはいるが、相続税等における優遇措置の活用度については実際かなり低い水準となっている。

(3) 各林家の主業と収入

13林家のうち、林業専業であると回答した林家は3林家である。Cを除くJ、M林家では昭和59年度の所得において林業収入が100%、97.5%と高い割合を占めている。昭和59年度に林業収入がない林家はB、D、Iの3林家であり、I林家については経営内容で“専業ではないが林業収入が過半である”と回答しているにもかかわらず山林所得は全くない(表4)。昭和59年度だけの結果で言いきれないが、実際には、経営者の経営方針と実収入との間にギャップがあり、また材価の低迷等により伐採したくても伐採できない状況が各林家とも影響していると考えられる。

(4) 相続税納税方法の実例分析

ここで各林家の納税資金調達方法と、その問題点について検討分析してみた。

・A林家の場合

A林家は昭和55年の相続発生以降60年まで、伐採収入と借入金とで納税してきた。その間、資源構成面においては60年生以上の天然材が4.3ha減少し、特に57、59年の2ヶ年では50年生から60年生までの高齢林分の皆伐が実施された。このため相続発生の55年と57、59年における丸太収入がそれ以前に比べ、4～5倍と増加している(図7)。この結果、人工林においては、現在伐期以前の林分(40年生未満)が70%

表 3 調査林家の山林相続概要

	A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	K	L	M
相続発生年月	S55.1	S58.8	S52.1	S55.5	S58.	S57.8	S58.1	S50.6	S54.1	S50.12	S55.1	S56.6	S54.10
所有山林面積 (ha)	574.07	373.78	937.60	61.80	328.00	182.80	236.40	824.00	85.70	171.10	484.50	352.30	250.00
相続山林面積 (ha)	291.00	331.86		61.80	216.00	138.30	123.00	824.00	34.34	171.10	284.40	133.00	250.00
相続人との続柄	父	父	父	夫	父	父	父	母	父	父	父	父	父
課税評価額(千円)													
林地A	80,060	82,510		9,500	152,377	35,950	25,790	92,700	3,239	1,282	76,340	87,470	92,500
立木B	274,660	291,480		4,000	237,673	66,380	123,620	184,800	7,357	9,100	303,790	273,420	430,000
山林A+B	354,720	373,990		13,500	390,050	102,330	149,410	277,500	10,596	10,382	380,130	360,890	522,500
相続税(千円)	86,140	45,991		3,800	100,000	13,000	26,500	88,650		4,870	150,905	53,090	187,600
延納利子税(千円)	63,260	19,440					9,150	79,780		2,850	52,596		79,700
延納期間(年)	15	15				15	15	15	15	15	15		15
延納特例の適用	○	○				○	○	○	○	○	○		○
相続人数	5	2		1	1	4	3	3	2	2	2	2	4
摘要	申, 修	申		申			修	修	申	申, 修			更
生前贈与等の実施	○	○		×		○	○	×	○	×	○	○	×
人工林率(相続時)	52.4	93.0	46.7	47.2	64.6	38.8	72.9	15.9	67.6	63.2	51.0	68.8	95.6
〃(現在)	56.4	93.4	47.0		64.6	38.8	74.6	15.9	80.3	71.7	52.1	67.3	95.6
林齢別面積割合(%)													
相続直後0-20年生	33.2	10.3	42.8	32.1	37.1	30.6	35.9	3.4	38.3	60.5	32.8	52.3	24.6
21-40年生	31.0	51.5	9.0	52.3	23.1	28.6	31.0	67.4	24.6	7.4	9.7	19.1	75.4
41-60年生	35.4	4.3	47.3	14.1	18.7	—	33.1	25.5	14.1	31.4	19.3	20.5	—
61- 年生	0.4	33.9	0.9	1.5	21.1	40.8	—	3.7	23.0	0.7	38.2	8.1	—
経営内容 ^{注)}	ロ	ハ	イ	ハ(建設)	ハ	ハ(製材)	ロ	ロ	ロ	イ	ハ	ロ	イ
森林施業計画の認定	○	○	○	○	○		○	○	○	○	○	○	○

注) イ. 林業専業
 ロ. 山林収入が過半
 ハ. 山林外収入が過半

近くを占めている。

・B林家の場合

昭和58年に相続が発生し、同年のみ伐採収入(立木売り)により納税した。これは人工林の高齢林分(61~65年生)の伐採収入によるもので、2.4haの皆伐、2.0haの択伐を実施した。しかし、その後の植付面積が、2.9haしか行われておらず、相続税納税のため、保育費を抑える結果になっている。また59年以降は若齢天然林分の林地売却により納税している。

・G林家の場合

昭和58年の相続以降、山林売却により資金を調達している。人工林の2.5ha(51~60年生の林分)が減少し、またもともと60年生以上の林分を所有せず、昭和57年以前よりも低齢な林分をやむなく伐採している。

表 4 調査林家の昭和59年度所得

	事業(%)	不動産(%)	給与(%)	利子・配当(%)	譲渡(%)	山林(%)	雑(%)
A	5	18	14	2		61	
B		21	33	1	45		
C						100	
D			100				
E	10		50	10		30	
F	37	37				11	15
G			16	2		65	17
H						99.7	0.3
I			25	75			
J						100	
K			48.5	20		31.5	
L			44	3		52	1
M				2.5		97.5	

注) 各林家とも合計は100%

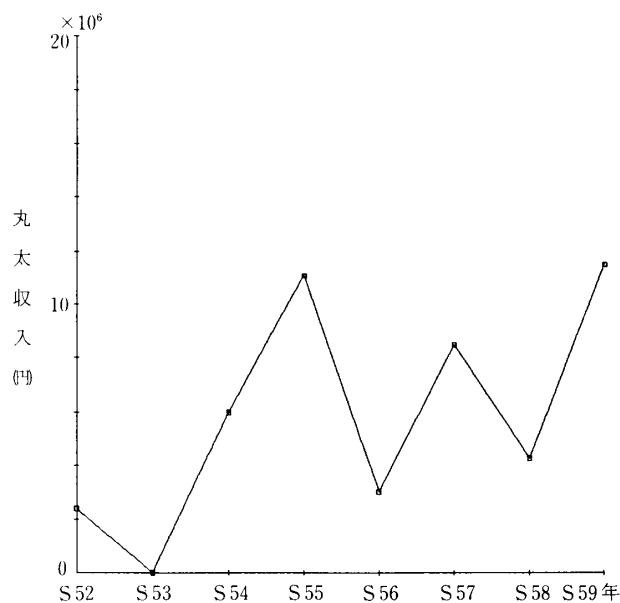


図 7 A林家における丸太収入の推移

このため現在、人工林の齢級構成は若齢林分に偏っている。

・H林家の場合

昭和50年の相続以降、伐採収入により納税している。年賦支払額が1千万円を越えているがその分、森林資源が豊富で、どうにか対処している。相続発生の翌年(51年)から伐採量、丸太収入ともほぼ2倍となっている。また55年から高齢林分(50~65年生)の皆伐を実施し、その収入を納税資金としているが翌年以降、その皆伐地に対する植付が全く行われておらず、また択伐林においても植付が伐採面積の2割程度となっており、保育状況はかなり不十分である。しかし標準伐期以上の林分が4割以上を占めていたことなどから、納税額の割には比較的余裕を持った納税が可能となっている。税額が15年分割で年賦額1,122.8万円であるが、丸太、立木販売等

の林業収入が毎年2,000万円程度あり、生計分も賄っている。

・I林家の場合

昭和54年以降、立木売却により納税している。その間、天然林が4.0ha減少し、55年より立木収入が約2倍に増加している。この林家の場合、生前贈与の実施により相続山林面積がかなり小さくなったため、高齢な天然林の立木売却のみによる納税が容易にできた。

・J林家の場合

J林家の場合、昭和51年以降伐採収入によって納税してきた。50年以降10年間で天然林の41~60年生林分の12.2haが減少した。また51年より高齢林分(60~70年生)の伐採量が増加し、このため材積がそれ

以前に比べ、10倍以上となった。この間の伐採面積が19.1ha であるのに対し、植付面積は14.8ha と低い値になっている。丸太収入が51年より前年に比べ2 倍程度となったが、搬出面における費用軽減のため、集材機やウインチ等を購入したことにより支出も増加した。この林家の場合、高齢な天然林(41年生以上)が全天然林面積の60%以上を占めており、また納税額が年賦額で60~80万円と小さいため、この伐採収入のみによって納税が可能となっている。

・K林家の場合

この林家は昭和55年動産処分外、56年給与配当外、57年伐採収入、58年土地売却、59年動産処分外と、かなり資金繰りに苦労している。この間、林地は天然林がわずかに0.1ha 減少しただけであり、また無立木地3.8ha を人工林化するなど山林面積は増加している。

納税額が大きく、また相続発生時に幼齢な人工林(20年生未満)が60%以上を占めていたため、伐採収入源も高齢な天然林分のみとなった。

昭和56、59年では、75年生の林分伐採により、高材積を確保し収入を増加させた。

・L林家の場合

林業収入が家計総収入の過半を占めるこの林家では、昭和56、57、59年は林地売却により生計を維持し、その間、銀行借入金により納税を行った。56年から60年までの間に人工林が12.3ha 減少し、また山林保育費を59年に前年までの2分の1以下に減少させるなど、林業支出をできるだけ抑えている。

・M林家の場合

M林家は昭和55年以降、伐採収入によって納税している。しかし納税額が大きく、また40年生以上の林分を相続時に所有していなかったため、幼若齢木をやむなく伐採した。このため丸太収入は以前に比べ過剰に増加したが、所得税や植付等による支出もかなり増加した(図8)。

(5) 小 括

相続税問題の結果として、一般的に考えられているのは、納税資金調達のために過剰な伐採を強いられ、不安定な年齢構成になり、その後の収益性が低下することである。また山林による収入が納税資金に当てられるため、保育費や管理費が削減され伐採跡地を放置し、経営規模を縮小させ、経営意欲の損失にもつながる。

豊富な森林資源を所有し、天然林の高齢林分択伐により納税が可能な林家も存在したが、大半の林家は経済面、資源面ともに大きな痛手を負っている。また山林などの不動産売却や銀行等の借入金によって納税する林家も存在している。回答があった林家のみについて分類すると次の6つのタイプが設定できる。

タイプ① 高齢天然林伐採型

J, H

タイプ② 強制乱伐型

M

タイプ③ 不動産売却型

G

タイプ④ 借入金依存型

L

タイプ⑤ 計画的生前贈与型

I

タイプ⑥ ①~⑤の複合型

A, K, B, E

以下、それぞれについて簡単に説明を加える。

タイプ①について

このタイプは豊富な高齢林分を所有しているため、高材積を毎年確保でき、過剰な伐採を回避する

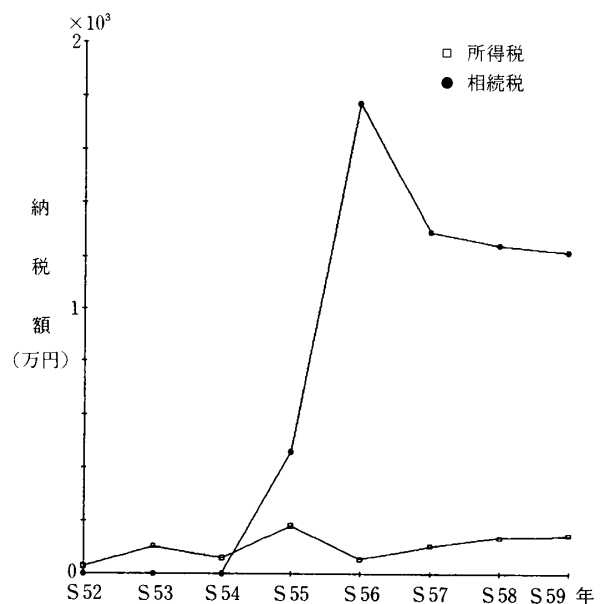


図8 M林家における所得税・相続税納税額の推移

ことがある程度可能である。

タイプ②について

山林に課せられる相続税分を山林収入でどうにか賄うタイプがこの林家である。言い換えれば、相続税問題が顕著に現れるのがこのタイプであり、高齢な林分から順に伐採することにより、偏った年齢配置や保育面の抑制等、相続以後は林業が収益性において成り立たなくなりがちである。

タイプ③について

このタイプは山林やそれ以外の不動産を売却し、その収入を納税資金に当てる林家である。調査対象となった林家の中には幼若齢林分を立木のまま売却してしまう林家も存在し、経営規模を縮小してしまう結果になっている。

タイプ④について

銀行等の借入金により納税する林家である。これは返済期間を長期化し、一時的な乱伐を回避することが可能であるが、融資側から信用されるだけの資産が必要となる。

タイプ⑤について

今回の調査で1林家のみこのタイプが存在した。I林家の場合で、所有山林面積の50%以上を贈与・その他で譲渡し、相続に対処した。このタイプが小、中規模の林家においては理想型といえる。

タイプ⑥について

①～⑤のタイプの複合型であり、年次ごとに資金源を異ならせ、部分的な損失を防ぐ林家である。

以上のタイプ分けを踏まえて考察してみると、次のことが指摘できる。

(イ) 林業収入が家計総収入に占める割合が高い林家ほど、資金調達は困難であるので、①のタイプの林家でも若干の増伐は実施される。

このため①と⑤のタイプとの組み合わせが山林相続に対する最良の対処方法と考えられる。

相続人数、配偶者の有無により課税評価額と相続税額が比例しないことや全相続財産に占める山林部分の割合が異なること、また町村により林地の固定資産税評価額がかなり異なることにより、一般論としては検討ができない。

(ロ) しかし各林家とも資金調達にはかなり苦慮しており、今後、経営計画の中に相続税対策も加味したうえで施業にあたることが望まれる。

3. 税制問題の地域的分析

林業経営における林業税制の問題を検討するうえで、地域林業の発展段階や林業経営の成熟度の違いがどのように税制への問題意識に反映されるかを実証するため、岐阜県加子母村において聴き取り調査を実施した。

(1) 調査対象

加子母村は「東濃桜」の主要産地であり、先進的な林業地として広く知られている。本県では中間農山村に属するこの村で、地域林業を確立させた要因の一つとして林家の経営意識の成熟は必要条件である。本調査はこのような経営者の林業に対する意識、取り組み、税制に対する考え方をとらえるため実施した。

調査対象となった林家は所有山林面積が2～50haまでの農家林家である。表5に示すように、農業生産による収入が家計収入の過半を占める林家はa, d, f, gであり、現在の加子母村における標準的な型として考えられる。表6に示すように加子母村の農家林家の主業は、農林業を主業とする林家が121戸、うち林業を主業とする林家はわずか8戸である。このため農業生産が林業の保続経営にとってかなり重要とされている。

b, c, e, h林家の主業は林業であり、特にb, e林家はこの村の中で専業に近い林家といえる。またc林家は近年の材価の低迷に伴い肉牛生産を導入し、現在では農業、林業、畜産業による収入がほぼ同額となり、完全な複合経営方式としている。

以下主業による分類でa, d, f, g林家を第Iグループ、b, c, e, h林家を第IIグループとする。このグループ区分は加子母村の林家全体を区分することが可能と考えられ、山林に対する意識、或いは税制に対する考え方にも関与する。

表5 加子母村個別林家における調査結果

	a	b	c	d	e	f	g	h
所有山林面積(ha)	15	48.6	21	13	20	2	20	11
田、畑(a)	60, 52	若干(自給用)	45, 若干	23, 17	30, 15	17, 4		
家畜保有数(頭)		肉牛 2	肉牛 6				乳牛12	
樹種別資源構成	ヒノキ：90%以上	人工林 ヒノキ：80% スギ：10% その他：10% 天然林 2.65 ha	ヒノキ：60% スギ：40%	ヒノキ：95% (天然林一部)	ヒノキ：98% (天然林含む) スギ：2%	ヒノキ主体	ヒノキ主体	ヒノキ：90% スギ：10% (天然林20%)
年齢別資源構成	5～8年齢級大半	1～6各年齢級8～12に平均14～15的	2年齢級以下：10% 3～4年齢級：30% 5～6 ” ” 30% 12年齢級以上：30%	5～6年齢級大半	各年齢級に平均的	3年齢級以下大半	6年齢級以下	8～12年齢級：50%
年間伐採量	若干(助成金の為)	200～250m³ [86：200m³]	80m³程度 [86：78m³] (年間経費分)	伐採停止 (2年前から)	[83：88m³] [84：128m³] [85：122m³]	若干(補足収入)	若干(酪農用資金の為)	間伐のみ(補足収入)
労働力	自家労働(農閑期利用)	専属雇用1名(4tトラック所有)	自家労働(搬出のみ森林組合)	自家労働(農閑期利用)	自家労働	自家労働(定年退職後)	自家労働	自家労働(年間延べ60日)
補助・融資制度の利用	○	○ (下刈・造林)	○ (下刈・植栽)		○ (造林)			○
青色申告制度		× (3年前まで)		× (昨年まで)	×	×		
林業収入	不定(毎年若干)	昭和60年度林業所得1,036.4万円	100～200万円	不定	83：853万円 84：940万円 85：610万円	30万円程度(毎年)	若干	72～80万円
主業	トマト生産	林業	複合	ナス生産	林業	ハウレン草生産	酪農	林業
生前贈与の実施	○ (農地12a)	○ (立木中心)	○ (農地45a)	○ (農地)	○ (立木)	○ (農地)	○ (山林)	×
備考	トマト生産組合長		農・林・畜の複合経営	ナス生産組合長		ハウレン草生産組合長		

表6 加子母村林家の主業

(単位：戸)

	恒常的務	出稼ぎ	日雇い臨時雇用	自営		
				林業	農業	その他
農家林家(587)	282	4	80	8	113	100
非農家林家(71)	24	1	7	1	—	38

注) 加子母村役場調べ

(2) 調査結果及び分析

第Ⅰグループの山林に対する意識は“財産”“収入の補足源”であり、この考え方はこの村の山林所有者の大半にも該当する。伐採量は各林家とも少なく、伐採理由も助成金のため(a)や臨時支出を補うため、農業収入の補足(d, f)などである。

しかし適切な施業の必要性はどの林家も、かなり強く認識しており、特に間伐を重視している。これは行政や森林組合、または第Ⅱグループに属するリーダー的存在である林家の指導措置によるところが大きく、山林を放置しているのみの林家は皆無である。言い換えれば、いつでも収入の補足と成り得るだけの価値がある山林を保有するための林業が各林家で営まれていると考えられる。

第Ⅱグループに属する林家は先進的な経営意識で林業に取り組んでいる。

c, h 林家では、独自の施業計画書を作成し、これを基に労働計画をたてている。特にc 林家は、毎年自分の持ち山の資産価値を算出し、有効利用を図っている。各林家とも経費の削減や、植林方法に独自の工夫を凝らし、また広葉樹の必要性についても考慮している。

言い換えれば、加子母村の林家は山林所有規模が小さいため、逆に自分の山林を徹底的に有効利用しようとする強い意識を持っている。資産価値を高めるための独自の研究が各林家でなされており、特に第Ⅱグループの林家の林業に対する意識は成熟している。これら先進的な林家は税制問題に対しても的確な対処をしている。村全体としては相続税問題に対し、強い問題意識は持たれていなかったが、調査対象とした8 林家の世帯主の年齢が50代後半から60代と、世代交替の時期にさしかかっていることも踏まえ、生前贈与が盛んに実施されていた。これは各林家が相続発生に伴う増伐・過伐に対し、配慮しているためであり、代を重ねた林家では当然の行為として実施されていた。

また表7に示す人工林の樹種別面積・蓄積割合をみても理解できるように、標準価額がスギよりもha 当たり50万円以上高いヒノキの割合が各林家で高く、林地の評価額よりも立木の将来における評価額の高騰を考慮し、山林においては特に立木の生前贈与が多くみられた。

高い林道、作業道密度を誇る加子母村であるが、地価が安く、また評価基準倍率も周囲の町村に比べ⁶⁾、かなり低く設定されていることによって(表8)、村が推進している林道増設により林地評価額が上昇することはないようである。

b 林家では、現在山林所有者の名義が3名(現世帯主、あとつぎ、配偶者)となっており、現段階において資産価値の高い立木は相続発生時まで残し、幼齢木から徐々にあとつぎに贈与している。また現世帯主になってから購入した山林は、全てあとつぎ名義となっている。今後も計画的な生前贈与を実施することにより、7, 8 年先にはほとんどの山林があとつぎ所有となる予定である。

これは18年前に生じた先代との相続の際にも同様であり、既にその時点で山林の3分の2が現世帯主に贈与されており、相続税350万円は保険金等により難なく納税できた。

農地についても同様であり、a 林家は12a, c 林家においては全農地面積45a をあとつぎに贈与しており、各林家とも次代への財産

表7 人工林の樹種別面積・蓄積

区 分	面積(ha)	比率(%)	蓄積(千m ³)	比率(%)
ヒノキ	3,404	84	399	74
スギ	619	15	138	25
マツ	31	1	3	1
広葉樹	1	—	—	—
計	4,055	100	540	100

注) 加子母村資料

表8 加子母村及び周辺町村の評価基準倍率

	評価倍率
加子母村(全域)	純 7.3
上矢作町	純15
岩村町	純 9
明智町	純14
川上村	純11
付知町	純 7.6
坂下町	純10
福岡町	純11
高富町	25or50
本巣町	22

注) 相続税財産評価基準(昭和60年分)

純: 純山林倍率方式

譲渡を円滑に実施している。

所得税に対しては、青色申告制度を以前取り入れていた林家が4戸存在していた。しかし税務当局に詳しい資料が残ることを避け、また農業者年金との兼ね合いなどにより、次代への贈与時にこの制度を取りやめる林家がほとんどであった。基礎控除額が大きいと、特にこの地域では青色申告制度は必要とされていないようである。

各種補助制度の活用度は高く、その傾向は村全体に浸透している。一般的に、中間山村から奥山にかけてみられる保守的な林家の「補助融資＝借金」という概念は、この村ではみられず、逆にe林家のように“今は金を借りる時代”と割りきって制度を利用している林家も存在し、貸付件数、金額とも毎年上昇している。当然行政や森林組合の配慮も大きいと、登記料が高額なことや、手続きが複雑であることに対し、不満を抱く林家も多い。

また今回調査した林家では、近年農山村で深刻な後継者問題もほとんど生じていないようであり、この点も円滑な財産譲渡に関連していると考えられる。

(3) 小 括

以上のように加子母村では、リーダー層となる林家を中心に地域として山林を資産的概念をもって強く認識している。この考え方が各林家における独自の財産譲渡法に反映され、より円滑な方向へと導かれている。

所有規模が小さいことや地価の低さにも関与しているが、それ以上に成熟した経営上の問題として税制問題が認識されていると考えられる。

今後、奥山や、或いは都市近郊林において同様の調査を実施することは不可欠であるが、この問題の地域性については加子母村のような中間山村においてのみ存在すると考えられる。

III 総 括

近年、木材需要の中心を占める木造住宅の着工戸数はほぼ60万戸と安定しているが、木造率は戸数からみても床面積からみても着実に減少傾向にある。重ねて、安価な外材の圧迫を受け、丸太価格も年々低下の道を歩んでいる。この丸太の市場価格の動向を反映し、山元立木価格も低下しており、この傾向が止まるところを知らない。このため山林経営の存続にかかわる問題として、税制上の諸問題が放置できなくなったのである。

実際に調査を実施しても、現行税制に対する不平不満の声が数多く聞かれ、特に相続税に関しては代を重ねた林家において、以前から広く問題意識が浸透していたようである。

今回の調査結果により、その問題意識の傾向を考察すると、所有山林面積が大きいほど、また人工林率が高い林家ほど、税制の在り方に対する強い問題意識が持たれていた。経営内容についても長伐期大径材生産を経営方針とする林家が相続税問題を大きな支障としてとらえていた。

山林相続の実例調査結果を分析すると、山林の林齢構成が幼・若齢に偏しているほど、相続税負担による資源構造の変化が著しくなっていた。一方、高齢林分が多いほど、納税資金の捻出が容易であり、相続税問題が山林経営に及ぼす影響は小さくなっていた。またあらかじめ生前贈与を計画的に実施している林家ほど相続税問題による影響は小さかった。これらの問題の傾向を十分認識したうえで、地価高騰の影響により評価額が急上昇している都市近郊林や、大規模林家における相続税問題、更に豊富な事例分析を重ねて、林業経営における税制問題を検討することが必要である。

謝 辞

本研究を進めるうえで、貴重な参考資料を提供して下さった岐阜県林政部林業振興課、同自然保護課、岐阜県林業経営者協会の方々、並びに聴き取り調査に快く応じて下さった加子母村林業関係者の皆様に厚くお礼を申し上げます。

参 考 文 献

- 1) 藤田良一；“所得税法の重点詳解”東京：中央経済社31-97, 1986.
神蔵勉；“相続税法の重点詳解”東京：中央経済社26-68 158, 1986.
- 2) 栗村哲象；グラーゼル法の具体的適用“山林の評価”東京：日本林業技術協会262-266, 1976.
- 3) 栗村哲象；“新版山林の評価”東京：日本林業技術協会99-278, 1980.
- 4) 林野庁企画課刊行；林業関係税制の概要（特例を中心として）40-53, 1985.
- 5) 松本繁雄他；“林家のための生前贈与”東京：全国林業改良普及協会70-98, 1981.
- 6) “昭和60年分相続税財産評価基準（岐阜県内署の部）”名古屋：新日本法規出版45-47 52 309-314, 1985.