林家の森林承継に関する研究

——森林相続の事前対応に関して——

小池正雄・井上　裕
信州大学農学部　森林生産保全学講座

A Study of Forest Owner's Inheritance

—Especially about Preparatory Device for Forest Inheritance—

Masao KOIKE and Hiroshi INOUE

Division of Production Conservation of Forest, Faculty of Agriculture, Shinshu University

Forestry deals with longer-term production and larger area than any other industry. Therefore, general inheritance tax system cannot be applied to forestry, and there exists foresty's own inheritance tax system.

But since the period of rapid economic growth, management circumstances of forest owners have become worse under the control of imported foreign timber and by its wide spread. Thus former inheritance tax system had its limitations and laws of forestry inheritance tax have been reformed since 1985.

This study analyzes the transition of inhertance tax system and makes remarks on forest owners' preparatory device to cope with the existing inheritance tax. And we also investigate how deeply forest owners understand inheritance tax system.

This research has made it clear that reformation policy of forest inheritance tax system performed in recent years has enabled to cover the characteristics of forestry production.

The subject for the future will be to examine how inheritance tax system should be connected in constructing the order to maintain forest functions with many phases.

(Jour. Fac. Agric. Shinshu Univ. 28 : 69-85, 1991)

要　　約

本稿では我が国における森林相続制度，特に森林相続に関する林家の事前対応に関して考察を加えた。

林業は他の産業に比較して生産期間が超長期にわたりかつ広大な土地での粗放的な経営であることから，一般の相続税制度がそのまま林業に適用されるのではなく林業における

1991年９月30日　受付

相続税制度が存在している。

しかし高度経済成長期以降の外材支配体制の定着とより一層の深化は，森林所有者の経営環境を悪化させ，従来の儘の森林相続制度の枠組みでの対応には限界が見られ1985年以降森林相続税に関する法律の改正が行われてきた。

まずその枠組みの変化を考察した。次いで森林所有者が現在の相続税制度の枠組みの中で相続に対してどのような事前対応を行っているかに関して考察を加えた。また，森林所有者の森林相続税制度に関する知悉度に関しても考察を加えた。

考察の結果，近年の森林相続税制度の整備政策により林業生産の特殊性をカバーできるところまで到達していることが分かった。

今後の課題は森林が持つ多面的機能を維持するための枠組みを構築するのに，相続税制度は如何に関わって行くべきかの検討であろう。

Ⅰ．は じ め に

我国林業は外材支配体制の定着に伴い高度経済成長期以降一貫して厳しい状況下にある。先頃公表された1990年世界農林業センサス林家調査及び林家以外の林業事業体調査結果を見ても林家数は250.9万戸で前回の1980年センサスの時点より2.2万戸減少している。これを農家林家，非農家林家別に見ると農家林家は，159.5万戸で前回より34.5万戸（17.8％）減少し，非農家林家は91.3万戸で32.2万戸（54.4％）増加した。結局農家林家の非農家林家化が進んでいることが明らかになった。また林業が主業である林家は１万戸に過ぎず減少傾向にある。林産物販売林家は用材で4.3％にすぎずその他の販売物（ほだ木用原木及び林野特産物）を含めても5.1％の林家しか販売していないなど林家の林業離れが顕著である。

何故に我国林業はこれ程までに厳しい状況におかれているのであろうか。その理由は以下の７点に集約されよう。

① 採取林業により生産される諸外国からの木材と我国産の育成林業により生産される木材の同一市場における価格形成に伴う国産材の不利性
② 我国の高度に発達した資本主義の労働市場における林業労働者の供給源の枯渇化
③ 林業経営における諸経費（労賃，苗木代，諸機械費等々）の高騰と山元立木価格の停滞に伴う林家の林業経営収支の悪化（林業投資利回り率の２％以下への低迷），経営意欲の喪失，単なる山林所有者化傾向
④ 単なる山林所有者に後退した林家の山林所有に対する執拗な執着
⑤ 林業の主要な担い手である農家林家にとっての農業の地位の一層の低下傾向
⑥ 大都市及び地方都市周辺部における地価の高騰に伴う山林経営者の相続税負担の増大と経営意欲の減退，土地の切り売りによる山林の果たす多面的機能の低下傾向
⑦ 山林所有者は木材及び特用林産物販売を行っていれば勿論のこと，行っていなくても林地を所有することに対する租税公課の負担をしなくてはならない。

山林所有者にとって相続税問題は昔から非常に大きな問題であり山元が好景気の時にさえ，相続への長期的視点にたった対応が出来ているか否かによってその経営の浮沈が決定するとも言える位重要な問題であり続けてきた。

林業不況がより一層深化してきた1980年代中葉以降になると，相続税制に関するいくつかの調査研究報告書や著作が公表され始めた[1)]。

また1986年11月17日に出された林政審議会の「林政の基本方向」においても，林業における相続税制度は「抜本的な改善措置を講ずることが大きな課題である。」と指摘された。

それをうけて1988年からの林業税制改正において林業相続税制の枠組みが毎年見直され始めて以来，毎年改正が行われ今日に至っている。

森林相続は所有者にとって遅かれ早かれ必ず経験しなくてはならない大きな試練である。しかし逆から見ると，長期的計画的な森林経営計画の中に相続対策を入れ込むことによって経営に重くのしかかる相続税負担を分散させることも可能であるとも言えよう。本論文では森林相続に対する事前対応に関して考察を加えて行く。

論文では先ず近年の林業税制改正の軌跡を辿る。次いでこのような税制の歩みの中で実際に相続を経験した林家の相続税に対する意識，及び対応に関して実態調査結果から考察する。林家の事前対応で最も代表的な方策として生前贈与がついで分収造林の契約があげられる。その他にも森林施業計画や保安林の指定を受ける等々の方策が考えられる。それらの方策に林家がどのように取り組んできているのか。またどのような意識を持っているのかに関して考察を加える。そうすることにより近年の一連の相続税軽減対策の意義と限界を明らかにして行く。

II．林業相続税制の歩み

1．林業相続税制の枠組み

森林所有者が負担すべき税金には，自己の所有山林や購入山林を伐採，譲渡したときに課される所得税と，山林相続が発生した場合に課される相続税が，林業の特殊性を考慮に入れたものとして存在している。所得税においても山林の所有期間，山林（立木）の販売加工度合いによって山林所得として扱われたり事業所得として扱われたりし，必要経費の計算方法を異にするなど一般所得税制とは異なる枠組みを有している。勿論森林の相続税制度においても一般税制とは異なる枠組みが存在している[2)]。

山林相続が発生した場合同時に土地，家屋，山林，有価証券，現金などの被相続人が所有していたすべてのものに相続問題が発生する。先ずこれから基礎控除額を差し引きそれを基準に相続税額を算出する。相続税額は法定相続人の相続割合に応じて相続されたものとして計算し実際に遺産を相続した割合には関係ない。相続税を納付する現金が無い場合には延納（年賦支払い）の方法や物納（相続財産そのものを納める方法）もある。

林業における相続税の枠組みは以下の如くである。

イ）．林地及び立木の評価

相続した山林の評価方法は林地の評価と立木の評価に分かれる。基本的評価方法の算式は次の如くなる。

①　林地の評価

固定資産課税台帳に登録された林地の価額×実測面積÷台帳面積×相続税評価倍率＝評価額（相続税評価倍率は，類似する地域ごとに，その地域にある山林の売買実例価額，精通者

意見価格を基にして国税局長が決定する）

② 立木の評価

立木の標準価額×地味級指数×立木度指数×地理級指数×面積＝評価額

③ 立木評価の特例（立木材積が明らかな場合）

立木の標準価額×1ha 当りの立木材積÷1ha 当りの標準立木材積×地利級指数×面積＝評価額

相続，遺贈により取得した立木は②③で求めた評価額の85％で評価される。

④ 保安林の評価

保安林の指定を受けた森林は林地，林木ともに伐採制限や形質変更の制限などが加えられているので普通林に比して経済的な価値が劣っている。よってその制限の度合によって評価額が減額される。

一部皆伐の場合控除割合0.3，択伐の場合0.5，禁伐の場合0.8の控除が行われる。

ロ）．山林にかかる相続税の延納制度

相続税は所得税・法人税のように毎年発生する所得に課せられる税金と異なり人の死を区切りとして発生する税金であり，原則として金銭で即納，超過累進税率などが決められている。しかし生産期間が長期間にわたりかつ経営として成立するためにはある程度纏まった山林資産がストックされることが前提となるから税額も多額になり，即納は経営に大きな負担を与える場合がある。特に伐期に到達していない立木は，換金性にも乏しい。このような林業の他産業に対する特殊性を配慮して，所得税や法人税とは異なった延納制度が存在している。但し延納が認められるためには以下の用件を満たさなければならない。

① 納付すべき相続税額が一定額（10万円）を超えていること。

② 納税義務者から担保の提供があること。

③ 課税相続財産に不動産の割合が50％以上の場合には不動産等の価額に対応する相続税については15年，その他の財産の価額に対応する部分については10年以内の年賦による納付が認められる[3)]。その理由は当然のことながら相続税を即納することになれば山を切り売りせざるをえなくなる場合が多いのでこれを防止し，円滑かつ健全な林業経営の承継が行われるよう政策当局が考えていることによっている。

2．林業不況下における林業相続税制の枠組みの変化

1960年代以降の外材支配体制の定着，1980年代に入ってのより一層の木材価格の低落，林業不況の深化により，相続税の支払いが林家にとって死重としてのしかかる程に負担となるに至った。各種林業関係団体等の運動もあり，1986年11月に林政審議会の「林業相続税の抜本的な改善措置を講ずることが大きな課題である」との報告を受けて，政府は1987年度から相続税制の改善に取組み毎年税制改正を行う中で今日に至っている。ここでは改正内容を大まかに見てみよう[4)]。

イ）．1987年度税制改正

① 立木の評価の際の標準伐期を全国一律に10年延長し，立木評価額を約2割引き下げた。

② 森林施業計画林地の立木の相続税延納利子税率を年率4.8％から4.2％に引き下げた。

③ 林地の相続税延納利子税率は一般の土地と同一税率の5.4％であったが，保安林の林

地に関してのみ延納利子税率を4.8％とした。

ロ)．1988年度税制改正

① 税率の緩和

② 定額基礎控除を２千万円から４千万円と大幅に増やした。

③ 法定相続人一人当たりの基礎控除額を４百万円から８百万円へと大幅に増やした。

④ 相続財産に占める不動産の割合が75％以上の場合には延納利子税率を5.4％から4.8％に引き下げ，かつ延納期間を15年から20年に延長した。

ハ)．1989年度税制改正

① 林地評価の適正化。一箇所が10ha 以上の団地となっている山林の評価に際し10％の控除を行うこととした。

ニ)．1990年度税制改正

① 森林施業計画対象立木の延納利子税率を，1988年度にひき続き再び4.2％から3.6％に引き下げた。

② 保安林（立木，林地）の評価額に関して伐採制限に応じた控除割合を現行よりそれぞれ10％引き上げて次の如くした。一部皆伐は20％から30％に，択伐は40％から50％に，禁伐は70％から80％にそれぞれ控除額を引き上げた。

ホ)．1991年度税制改正

① 計画伐採の延納特例の適用用件の緩和をはかった。具体的には相続財産に占める立木の割合を40％以上から30％以上とした。

② 長伐期・複層林施業立木について延納期間を従来の20年以内から40年以内へと大幅に延長した。（森林法の改正に伴い特定森林施業計画の対象立木）

以上のように相続税制の大幅な見直しが行われている訳であるが，このような見直しを林家はどの程度理解しているのか，如何様に見ているのか，税制改正の意義と限界はどの辺にあるのか，等に関して特に森林継承の事前対応に焦点を当てながら考察を加えて行くこととする。なお本稿は筆者が林野庁企画課及び林政総合調査研究所の森林継承に関する検討委員会に委員として参加した際の資料によっている。

Ⅲ．相続税に対する事前対応としての生前贈与

相続税は相続や遺贈によって財産をもらった者に対して課税される税金である。現在生存している人間が将来相続人になる人等に財産を贈与した場合，死亡後相続が開始された時点においては相続財産が存在せず，相続税の課税が回避されることとなる。贈与税は相続税として課税出来ない部分に対して課税するために設定された相続税の補完税である。贈与とは，当事者の一方が自己の財産を無償で相手方に与える意志表示をし，相手方がこれを受諾することによって効力を生ずる契約である民法上の贈与のことをいう。

生前贈与は相続税対策としては最も一般的なものである。しかし生前贈与に関しては相続税の補完税としての解釈から贈与税が課税される。だがこれを計画的に実行すれば，通例の相続で発生し問題となる纏めて多額を納税せねばならない事による経営の危機を回避出来る。しかし人の死亡という予知出来ない不幸な理由によって発生する相続税に比較すれば，贈与

は当事者が諸々の諸条件を勘案する中で計画的に行うことが可能である。よって課税最低限や税率の面から見ると贈与税は相続税より負担が重くなっている。

1988年度及び1989年度に行った林家の森林承継の現状と意向調査の調査票の個表をもとに分析を行って行く。

ここでは各年度の相続発生調査林家を山林所有規模階層別に，次いで林業，農業，その他の主業別に分類し，そのそれぞれの過去からの生前贈与に関して考察を加えてゆこう。

１．1988年度調査結果（相続発生林家）

イ）．階層的に見た生前贈与

1988年度調査においては，324戸が対象にされている。この内35％115戸が森林相続に関する事前の対応策を講じており，対応策を考えず講じなかった林家は209戸，65％であった。階層的に見ると，100ha 以上層が半数を超え次いで50ha～100ha 層の38％，20～50ha 層の35％，5～20ha 層の23％となっており，当然のことながら大規模層程森林相続の事前対応を行っている比率が高い。事前対応の方法には，生前贈与，養子縁組み，分収林契約，長伐期施業，優良材生産等があげられる。事前対応を行った中で最も多かったのが生前贈与であり66戸，20％であった。これを階層別にみると次のような傾向が伺われる。事前対応の最右翼である森林の生前贈与を見ると100ha 以上層の33％が実施している。これを階層的に見れば50ha～100ha 層では25％，20ha～50ha 層では27％，5ha～20ha 層では15％となっている。20ha～50ha 層が幾分高くなってはいるがほぼ同様の傾向を示している。

① 生前贈与を最も積極的に行っている階層は100ha 以上層であり，所有面積が大きいほど積極的にこの制度を活用している。生前贈与森林面積も，所有面積が大きいほど多くなっている。

② 主業別に生前贈与を見ると林業主業が最も多く，次いで役職員，農業，他自営業の順になっている。

③ 生前贈与を行った理由に関しては税負担軽減が最も多く，それに次ぐのが後継者確保であり，細分化抑制，適正管理であった。これを階層別に見てみると税負担軽減と後継者確保目的においてはほぼ全階層に共通しているが，適正管理目的に関しては200ha 以下層が，細分化抑制目的に関しては100ha 以下層が多くなっている。

④ 今後とも生前贈与を実施しようとする林家の実施目的に関しては，税負担軽減が最も多くかつ全階層に見られる。後継者確保，適正管理，細分化抑制目的に関しては，生前贈与を行った理由に関してと全く同様な階層的動向が見られる。ただ実施しようとは思っているがどのような目的で行うのか分からないとする林家が20ha 以下層には多く見られ，生前贈与制度に関する知識啓蒙の必要性が感じられた。

⑤ 生前贈与を行わなかった理由に関しては，最も多い回答が特にないであり全階層に渡っていた。問題意識があるとしたものの理由で最も多いものは税が高いであり20ha～50ha 層にこの傾向は強く現れており，それに次ぐのが手続きが煩雑とするものであった。

⑥ 今後の生前贈与の実施に関する意向を見ると，実施するが35％，実施しないが65％となっている。相続を経験した後においては今後は相続税対策としての生前贈与を行う意

向を強く持つに至っている林家が多いことがわかる。

ロ）．主業別に見た生前贈与

1988年度の生前贈与に関して主業別に見てみよう。表１からもわかるように，調査林家324戸のうち66戸20％が生前贈与を行っている。

最も積極的に生前贈与に取り組んでいるのが林業主業であり113戸のうち35戸30％が実施している。それに次ぐのが自営業で20％，農業主業が10％となっており，林業主業林家の積極性が伺われる。

生前贈与実施面積を見ると表２からも分かるように，過去５年間で平均2.5haとなっている。主業別にこれを見てみると林業主業5.4ha，自営業2ha，農業主業1haとなっており林業主業が最も多く行っている。

表１　昭和63年度　主業別生前贈与（調査林家）

主業区分	調査林家数(戸)	１戸当たり法定相続人数（人）	１戸当たり相続対象林地面積(ha)	１戸当たり相続人数（人）	生前贈与実施林家数（戸）
林業主業	113	5.1	116.3	3.2	35
農業主業	131	4.8	32.8	2.1	19
木材業主業	13	5.4	162.4	12.0	0
他自営業	29	4.8	72.8	2.8	6
役職員主業	12	4.7	71.8	2.4	1
賃労働主業	1	6.0	8.0	1.0	0
その他主業	25	3.8	43.8	2.3	5
合計	324	4.8	72.9	2.7	66

表２　1988年度　主業別生前贈与の面積

主業区分	生前贈与		森林の生前贈与面積（ha）					合計
	あり	なし	１年前	２年前	３年前	４年前	５年前	
林業主業	35	78	52.65	32.49	48.95	86.13	390.04	609.91
農業主業	19	112	43.08	10.10	16.80	9.20	49.00	128.18
木材業主業	0	13	0	0	0	0	0	0
他自営業主業	6	23	2.00	0	4.00	6.00	45.00	57.00
役職員主業	1	11	0	2.00	0	0	0	2.00
賃労働主業	0	1	0	0	0	0	0	0
その他主業	5	20	1.00	0	4.00	1.00	3.00	9.00
合計	66	258	98.73	44.59	73.75	487.04	487.04	806.09

表3 1988年度 主業別生前贈与の理由（単位：戸）

主業区分	特になし	細分化抑制	適正管理	後継者確保	税負担軽減	その他
林業主業	2	5	3	6	28	1
農業主業	0	2	2	3	13	2
木材業主業	0	0	0	0	0	0
他自営業主業	2	1	0	0	3	1
役職員主業	0	0	0	0	1	0
賃労働主業	0	0	0	0	0	0
その他主業	2	0	0	0	3	0
合計	6	8	5	1	48	4

生前贈与を行った理由を見てみると税負担軽減目的が最も多くそれに次ぐのが後継者確保，細分化抑制，適正管理となっている。また主業別にこれを見てみると林業主業林家は税負担軽減が最も多く後継者確保，細分化抑制，適正管理の順になっている。これに次いで多いのが農業主業林家であり，生前贈与を行った理由は，税負担軽減，後継者確保，細分化抑制の順になっている。自営業や役職員の場合も，税負担軽減目的となっている。

今後とも生前贈与を実施する理由としては税負担軽減が最も多く，後継者確保，細分化抑制，適正管理が続いている。しかし実施した林家のうち林業主業，農業主業にほんの少数ではあるが今後は細分化抑制のために実施しないと回答しているものもあった。

生前贈与を実施しなかった林家258戸に関して生前贈与を行わなかった理由を見てみると，特にないが最も多く65％を占めていた。それに次ぐものとしては税額が高い21％，手続きが煩雑6％，自ら経営，手入れ不可能などとなっている。

今後とも生前贈与を実施することの可否については回答林家258戸のうち90戸35％が実施するとしている。主業別に見ると林業主業は実施する50％と極端に高くなっているのに対して農業主業林家は30％，役職員27％，自営業26％，その他25％，木材関係13％，賃労働0％となっており，林業主業林家が飛び抜けて高くなっている。

相続に伴っての林地面積の増減を見てみよう。全体では一戸あたり72.9ha（100）が95.2ha（131）へと増加している。これを主業別に見てみると最も増加の目立つのが林業主業であり一戸あたり116.3ha（100）が178.9ha（154）への増加である。その他が43.8haが56.3haに，役職員は71.8haが80.8haに，農業主業は32.2haが35.2haへと増大している。これとは逆に相続後面積が縮小したものに自営業の72.8haから66.7haへ，木材関係の162.4haが130.5haへの2つがあげられる。すなわち林業主業林家は最も相続に対する事前対応としての生前贈与に積極的であり，役職員，農業主業も比較的積極的であることがわかる。これに対して自営業，木材関係主業は，経営にとっての林業の持つ意味が他の業種とは異なっているためこのような結果になったものと思われる。

表4からもわかるように生前贈与未実施林家においても約35％が今後は生前贈与を実施し

表4　1988年度　主業別生前贈与の実態
―生前贈与未実施林家の意向―

	生前贈与を行わなかった理由							今後の生前贈与	
	特にない	手続煩雑	税が高い	自ら経営	手入れ不可能	売却予定	その他	実施する	実施しない
林業主業	40	7	29	4	0	0	5	39	39
農業	84	7	17	2	1	0	6	34	78
木材業	19	2	2	0	0	0	0	6	17
他自営業	19	2	2	0	0	0	0	6	17
役職員	11	0	0	0	0	0	0	3	8
賃労働	1	0	0	0	0	0	0	1	0
その他	15	0	2	0	1	0	2	5	15
合計	117	17	56	6	2	0	13	90	168

たいとの意向をもっており，特に林業主業林家においては50％がまた農業主業林家においては30％が生前贈与を実施したいとの意向である。

2．1989年度調査結果（相続発生林家）

1989年度調査においては95戸が対象とされている。このうち27戸が生前贈与を行っていた。

イ）．階層別に見た生前贈与

これを階層別に見ると次のような傾向が伺われる。

生前贈与を最も積極的に行っている階層は20～50ha 層であり33戸中13戸，39％が生前贈与を行っていた。彼らが生前贈与を行った目的を見てみると，税負担軽減目的で実施する場合が最も多く，次いで後継者確保となっている。20～50ha 層に次いで生前贈与実施率が高いのが100～200ha 階層である。6戸中2戸が実施し実施率33％となっている。この階層は11～15年前から連年実施している事例が多い。実施理由は税負担軽減が最も多く，次いで後継者確保，適正管理，細分化抑制となっている。生前贈与を実施した全ての林家が今後とも実施するとの意向を持っており，その理由は税負担軽減，後継者確保となっている。また，生前贈与を実施しなかった林家4戸のうち3戸までが今後は生前贈与を実施するとしている。

ロ）．主業別に見た生前贈与

1989年度に生前贈与を行った林家は調査林家99戸中27戸，30％弱となっている。これを主業別に見てみると，表5からも分かる様に林業主業が圧倒的に多く27戸中14戸約60％が生前贈与を行っている。

木材関連主業も1/3が生前贈与を行っており，自営業者，役職員勤務者，賃労働就労者は低くなっており，農業が主業の林家は10％に過ぎない。この理由として，まず第一に主業が農業である林家は山林所有規模が比較的少なく，平均37.2ha である。都市近郊の地価高騰

表５　1989年度　主業別生前贈与の面積と理由

主業区分	生前贈与		森林の生前贈与面積（ha）					
	あり	なし	１年前	２年前	３年前	４年前	５年前	小計
林業主業	14戸	11戸	23.45	37.8	42.81	56.55	40.16	200.28
農業	3	29	1	1	5	1	1	7
木材業	1	2	3	3	3	3	3	15
他自営業	3	12	9	0	0	0	1.8	10.8
役職員	2	7	1	0	0	0	0	1
賃労働	0	2	0	0	0	0	0	0
その他	4	9	1	0	5	4	3	13
合計	27	72	38.45	41.8	55.81	64.55	48.96	249.98

表５　1989年度　主業別生前贈与の面積と理由（続き）

主業区分	贈与面積（続き）		生前贈与を行った理由					
	６から10年前	11から15年前	特になし	細分化抑制	適正管理	後継者確保	税負担軽減	その他
林業主業	216.28ha	114.55	1	3	2	1	12	0
農業	7	5	0	0	0	2	1	0
木材業	15	6	0	0	0	0	1	0
他自営業	1.5	0	1	0	0	1	1	0
役職員	0	5	0	0	0	0	2	0
賃労働	0	0	0	0	0	0	0	0
その他	20	7	0	0	0	0	3	0
合計	259.78	137.55	2	3	2	6	20	0

地帯を除けば，あるいは余程素晴らしい林相を所有しておらないかぎり農業主業林家は相続に伴う課税から免れることができる。よって生前贈与を行う必要性に乏しい。これに対して林業主業林家は調査林家25戸中14戸，56％が生前贈与を行っている。彼らの平均山林所有面積は269.1ha であり，他の主業林家に比して飛び抜けて所有面積が多い。相続税対策と後継者対策からの行動様式と思われる。林業主業林家以外で平均山林所有面積が100ha を超える業種としては他自営業があげられるが，この場合は15戸中３戸，20％が生前贈与を行っているが林業主業に比べて山林所有の位置付けにおいて財産所有的色合いが強いことによるものと思われる。林業主業林家は生前贈与を相続税対策の主要なものとして位置付けており，可能な限り毎年行っていることがわかる。11～15年前，６～10年前，５年前，４年前，３年前，２年前，１年前と連年実施していることからもこのことが裏付けられよう。

表６　1989年度　林業主業林家の相続前後の経営状況の変化

	林家戸数	相続対象林地面積	相続後の林地面積	人工林率
相続後林地面積拡大林家	11戸	1,169.64ha	1,937.27ha	82%
相続後も変化の無い林家	8	427.0	427.0	65
相続後減少した林家	6	5,062.0	4,254.0	26

1989年度相続発生林家のうち林業主業林家25戸に関して相続前後の山林所有面積を見てみると表６の様になる。相続後所有面積拡大林家11戸，相続後も面積不変林家８戸，相続後所有面積減少林家６戸である。

相続後面積拡大林家11戸のうち生前贈与実施林家は８戸で総面積199.6ha，１戸あたり約25ha である。階層別に見た場合，所有面積が数百 ha にも及ぶ大規模層も行ってはいるが，それよりも20～200ha までの階層における節税対策として採用されていると言えよう。なお彼らの人工林率は82%と最も高くなっており団共，属人共同双方とも行っている林家が５戸存在し，団共のみだと８戸，属人共同のみだと７戸が実施しており相続税対策にも，林業経営にも積極的な姿勢が伺われる。相続税の課税状況を見ると課税された林家が８戸，非課税が３戸となっている。今後の生前贈与実施に関しては，８戸が実施する予定であり，３戸は実施しないとしている。

相続に際して所有面積が変化しなかった林家は，８戸存在している。このうち生前贈与を行っているのは２戸に過ぎない。この階層の多くは20～50ha 階層であり，人工林率は65%と高い数値を示している。人工林の齢級構成は50年生以下が84%を示しうち20年生以下が39%を占めている。厳しい状況にある近年も，造林活動を比較的積極的に行ってきたことがわかる。所有面積規模とのかかわりから，生前贈与対策の必要性は他の階層に比して比較的少ない。なお団共５戸，属人共同１戸，属人単独１戸となっており優遇税制の利用には積極的である。相続税の課税状況を見ると課税２戸，非課税６戸となっており非課税林家が多い。今後の生前贈与の実施に関しては２戸が実施し，６戸が実施しないとしている。

相続後経営面積縮小林家６戸のうち生前贈与を行っている林家は４戸である。総面積は281ha に及ぶが，うち１戸の3,600ha の巨大山林所有が260ha を行っており，それを除けば約21ha，１戸あたり７ ha に過ぎない。相続による山林所有面積減少林家は，生前贈与に関しては関心を示しておらず，あまり積極的ではない。巨大山林所有林家は次元の異なった諸要因が働き，所有面積の縮小を余儀なくされている。またこのタイプの林家の人工林率は26%と３タイプの中で最低であり，またこのところの林業不況に規定されての造林活動の停滞は，20年生以下の人工林面積が僅か５%に過ぎないことにも現れている。また団共３戸，属人単独２戸で認定無しが２戸含まれる，経営意欲に乏しいタイプの林家であると言えよう。相続税課税状況を見ると６戸のうち５戸までが課税されており，非課税林家は１戸に過ぎない。今後の生前贈与の実施に関しては，４戸が実施予定であり２戸が非実施としている。相

続税の影響がもろに現われているのはまさにこのグループなのであり，今後の取組みには真剣にならざるをえない状況にある。

生前贈与未実施林家に関して見てみよう。表７からも分かるように実施しなかった理由として，税が高い，手続煩雑などの理由があげられているが最も多いのは特に理由は無いという回答であり，未実施林家の意識の低さが伺われる。しかし今後の生前贈与に関しては31％が実施したいと回答しており，生前贈与実施林家は今後増加傾向を辿るものと思われる。

それでは何故に生前贈与が相続税の節税対策としてメリットを持つのであろうか。また林

表７　1989年度　主業別生前贈与の実態
―生前贈与未実施林家の意向―

主業区分	生前贈与を行わなかった理由						今後の生前贈与	
	特にない	手続煩雑	税が高い	自ら経営	手入れしない	その他	実施する	実施しない
林業主業	10	0	1	0	0	0	6	5
農　業	22	1	5	0	0	2	8	21
木材業	1	1	1	0	0	0	1	1
他自営業	10	1	1	0	0	1	3	9
役職員	6	0	1	0	0	0	3	4
賃労働	1	0	1	0	0	0	0	2
その他	7	0	1	0	0	1	1	8
合　計	57	3	11	0	0	4	22	50

業主業林家で多く行われているのであろうか。

① 山林経営の伐採収入は面積の増大に伴って比例的に増加する。現在の相続税制では相続税率が等比級数的に累進する。故に所有山林の面積規模が大きい程相続による影響は大きくあらわれる。これを生前贈与によって前もって回避すること，すなわち相続税負担の期間的分散をはかることが可能となる。

② 相続財産に占める山林（立木）の比率が高いほど相続に伴う経営に対する負の影響は大きく現れる。よって山林所有者は伐採後に贈与を行うことにより節税効果を狙う場合が多い。

③ 林業主業林家は比較的大規模の林地を所有しており，所有山林の面積規模が大きい程相続の影響が大きく現れることから相続税対策としての生前贈与に積極的に取り組む傾向が見られる。

④ 木材価格変動と相続発生の時期とによって相続税支払時における実際の税負担に大きな差が生ずる為，突然訪れる場合の多い相続に比べると，前もって時期を選んで行うことが可能な生前贈与を行う場合が多い。

Ⅳ．分　収　林

ここで取り上げる分収林には分収造林と分収育林が含まれる。相続税対策としての分収林契約に関しては，今まで論文，書籍，報告書等々においても余り取り扱われることがなかった。しかし土地所有者が自己の所有地において分収林契約を結べば，少なくとも立木に関してはその相続税評価額が低下し，相続税発生時点に税の負担増大を回避できるというメリットが存在すると考えられる。

１．1988年度調査結果

分収林契約を実施した林家は32戸（10％）であり，行わなかった林家が292戸（90％）であった。１戸当たり分収林契約面積は20ha であった。

イ）．階層別に見た分収林

分収林契約を実施した林家32戸を階層別に見てみると，500ha 以上の巨大林地所有階層は皆無であるが，200から500ha 層は27％，100から200ha 層は28％と比較的これらの階層において実施割合が高い。これに対して100ha 以下層は何れも10％未満の実施率である。特に100ha から200ha の階層においては毎年計画的に一定面積を分収林に設定している。分収育林契約は50から100ha 層に１例存在しただけであった。

分収林契約を結んだ理由は適正管理，労務事情，資金繰りが多く，税負担軽減，先行き不安という理由も少数存在した。100ha 以上層は適正管理の為，20ha から100ha 層においては適正管理と労務事情の為が，そして20ha 未満層においては労務事情，資金繰り，先行き不安等の理由があげられている。森林所有者にとって分収林は，相続税対策としての意識しての契約は多くはないのである。

ロ）．主業別に見た分収林

林業主業林家の16％が分収林契約を結んでいた。その理由は多い順に労務事情，資金繰り，適正管理，税負担軽減，先行き不安となっている。今後も実施してゆく意向を持っている。

分収林契約を結んでいなかった林家の理由は特に無いとするものが最も多く，自ら経営するがそれに次いでいる。彼らのうち21％が今後は導入したいという意向である。

農業主業では７％が分収造林を導入していた。彼らの導入理由は適正管理，労務事情であり，導入していない林家の理由は特にない，自ら経営の順であった。今後は約半数の林家が導入の意向である。

２．1989年度調査結果

99戸の調査対象林家のうち８戸（８％）が分収林契約を結んでいた。階層的に見てみると，500ha 以上層は労務事情から20％，200から500ha 層は０％，100から200ha 層は労務事情から17％，50から100ha 層は０％，20ha から50ha 層では適正管理，資金繰り，税負担軽減，先行き不安から９％となっていた。

これを主業別に見てみると林業主業では資金繰り，先行き不安から４％が契約しており今後も実施する意向であった。農業主業は６％が適正管理，労務事情，資金繰りから契約して

いたが今後は自ら経営するため結ばないとしていた。その他主業は12％が契約を労務事情，適正管理，税負担軽減から結んでいた。

現在は契約を締結していないが今後は締結する意向を持った林家が相当数存在することは注目に値することであろう。

Ⅴ．その他の森林相続事前対応策

これまでに相続税対策として最も一般的な生前贈与と分収林契約に関して考察を加えて来たが，ここで言うその他の森林相続事前対応策とは，それ以外の養子縁組みにより相続人に認知した（以下，養子縁組みという），長伐期施業を進めた（以下，長伐期という），優良材の生産を進めた（以下，優良材生産という）等である。また，併せて森林に係る税制度（立木の評価額の特例，保安林等の評価額の特例，立木の延納利子税の特例，計画伐採の延納等の特例）についても言及する。

１．1988年度調査結果

1988年度調査においては事前対応策を考えたとする林家が35％を占めていた。

言うまでも無いことであるが，相続税に関しては課税最低限度として基礎控除額が設けられており，4,000万円に加え、法定相続人が１名増加するごとに800万円（1987年度以前は400万円）ずつ増加する。よって遺産の分割を相続人の間でどのように行うかに関係なく法定相続人が多いほど相続税額が減少する仕組になっている。そこで知識のある者は相続税の節税対策として法定相続人を増やすことを考える。

その手段の代表的なものとして養子縁組みがあげられよう。養子縁組みに関して見てみると対応策を講じた115戸（複数回答）のうち25戸（22％）が実施しており，対応策全体の中では生前贈与に次いで比較的多く取り入れられている。ただ，今日では，実子が存在しない場合には養子は原則として２人までに制限されており，昔のように養子を増やすことによって法定相続人の数を増やすことには一定の制限が加えられている。養子縁組み実施の階層的な差は顕著とは言えず，20から50ha 及び100から500ha の階層においてやや目立つ程度である。

養子縁組みを行った25戸を主業別に見ると林業主業が60％，農業主業28％となっておりそのほかの主業は実施率が低い。

次に相続税対策としての長伐期施業に関して見てみよう。実施率は６％となっており大規模層ほど関心が高い。主業別に見ると何と言っても林業主業の実施率29％が群を抜いている。

次に相続税対策としての優良材生産に関して見てみよう。これは導入している林家17戸の内12戸（71％）が林業主業である。ある意味では当然のことではあるが林業主業林家の取組みの積極さが伺われた。

では次に森林相続税制度に関する知悉度を見てみよう。一番知悉度の高かったのは計画伐採に伴う相続税の延納等の特例と，保安林等の評価に当たり，制限度合いに応じて20％から70％を軽減するとする税制であり61％が知っていた。それに次ぐのが立木の評価額を時価の85％とする特例であり51％の回答者が知っており，立木の延納税額に対する利子税額の特例

を41％が知っていた。これに主業別に見てみると，今あげた何れの項目に関しても林業主業及び木材関係主業の知悉度が圧倒的に高く他自営業，農業がそれに次いでいる。

2．1989年度調査結果

生前贈与の実施率（全調査戸数の24％），分収林契約（2％），優良材生産（7％），養子縁組（4％），長伐期施業（2％）となっていた。これを階層別に見ると20から50ha 階層及び50から100ha 階層において対応策を講じた林家が多くなっていた。

森林に関する税制度の知悉度を階層別に見ると500ha 以上層の60％を最高に 5 から20ha 層の22％へと大規模層程高く，規模が降りるに従って低くなっていた。特に良く知られているのが計画伐採の延納等の特例であり，保安林等の評価上の特例，立木の延納利子税の特例の順で知られていた。なお，相続に関する何れの税制度に関しても50から100ha 階層は高い知悉度を示していることが指摘できる。

次に主業別にこれを見てみよう。過半数58％の回答者が森林にかかる相続税制度を全く知らずに相続に直面したことになる。最も知悉度の低いのは農業主業で75％が全く相続税制度を知らなかった。自営業その他主業60％台，役職員と賃労働の50％台，木材関連産業と林業主業が30％台が相続税制度を知らないとなっている。

やはり林業主業は他業種に比較して相続税制度に詳しい。計画伐採の延納等の特例，保安林等の評価上の特例，立木の評価額の特例，立木の延納利子税の特例，保安林等の土地に係る相続税の延納利子税の特例等何れの特例に関しても林業主業の知悉度は高い。

以上の考察から階層的には大規模層程森林相続税制度に関する知悉度は高いが20から100ha 層においても真剣に取り組もうとする傾向が伺われた。主業別には林業主業が非常に高い知悉度を示していることが分かった。

Ⅵ．林業経営と環境財としての森林

1960年代以降の山村における人口の流出，過疎化の進展，山村民にとって不可欠な農林業経営の衰退と放棄への歩みは，我国の国土管理の側面においても大きな問題となってきている。特に国土面積の約70％は森林でありその森林面積の内約70％が民有林であり56％が私有林である。森林面積の半数以上が私的林野所有によって維持管理されているということからも国土管理の担い手問題は深刻な事態に直面していることが分かろう[5)]。

山林所有者にとって大きな問題となっているのが相続税問題である。林業における相続税の制度的枠組みは，一般の相続税関係の税制改正により，また林業に関する相続税関係の税制改正により規定されて変化してきた。本稿の最初の部分で述べたように，近年の相続税の税制改正により，森林所有者の相続税負担は大幅に緩和されてきたと言えよう。山林所有規模階層から見た場合には，相当大規模層に至るまで相続税の課税（森林資産のみを所有すると仮定した場合）からは免れることが可能となっている。

しかし現在の森林相続税制の到達点は林業生産の特殊性を完全にカバー出来るところまでは至っていない。例えば大都市近郊の林地所有の相続税問題が存在する。だが都市近郊林問題は林業経営視点からは論じられず，都市の生産緑地問題等適当な枠組みの中で保全対策が

立てられるべきであろう。

今後森林相続税問題を考察して行く視点としては，産業としての林業視点と森林の多面的機能の維持視点との2側面から考えて行くべきであろう。仮りに相続を契機として森林の所有権が移転したとしても，森林の持つ公益性機能が維持されるならば，相続税問題は後方に引き下がらざるを得ないであろう。極論すれば都市近郊では現在の森林が其の儘持続出来るのであれば，森林相続税制度によって林地の所有権が移転されても致し方ないことではあるまいか[6)]。

森林相続税制度は一般の相続税制度の一環として存在しているのであり，林業生産の特殊性，林業税制の特殊性が存在してもあくまでも特殊性であり，異質のものでは無いからである。特殊性とは普遍性を認めた上での特殊性である。他の一般分野の相続税制の一環として自ずと森林相続税制の枠組みも決定されるべきであろう。

他の産業分野と比較して林業分野の置かれた外的，内的環境が厳しくなって来たためにそれの後追いをする形で林業税制，相続税制の改正が行われてきた。現在の森林所有に対する相続税制度は，現在置かれた社会経済情勢と林業の置かれた客観的状況を反映したものだと言える。林業をめぐる客観的情勢に大きな変化が現れないかぎり現存する相続税制度の枠組みは妥当性を有するのではなかろうか。もし森林の持つ多面的な機能との関わりから地域的に問題が発生した場合にはその他の一般的な法的枠組みとの関わりの中で解決して行くべきであろう。

一点最後に述べておきたいのは森林所有者の相続税対策と森林の多面的機能維持の為の施策の結接点に存在する分収林契約に関してである。自己所有の森林を死守する覚悟であるならば，所有者はこの方策にも積極的に参加してくるであろう。森林は私的所有物であると同時に社会的には環境財として不可欠な存在となっている。私的所有の枠組みを前提とした相続税制面の施策と同時に，所有の枠組みを越えた森林の多面的機能維持のための方策が講じられなくてはなるまい。そうすることによって，また森林の相続税制度の枠組みにインパクトを与えることも可能となろう。

注釈及び引用文献

1） その内の幾つかを揚げておこう。
ⅰ）高木文雄他：『林業自立のための税制の在り方に関する研究』NIRAアウトプットNRC-84-9，1986年8月，総合開発研究機構，
ⅱ）高木文雄：『林業税制への提言』清文社，1988年1月，
ⅲ）高木，松岡，家木：『森林経営の長期事業継続に関する制度的研究』NIRAアウトプットNRC-86-19，総合開発機構，1988年12月
2） 林業税制，林業相続税制の枠組みに関しては林野庁企画課：『林業税制の概要（特例を中心として）』1990年6月，が参考となろう。
3） 林野庁企画課税制班：「相続税の延納制度」，『林経協月報』No.351，1990年12月，40ページ
4） ここでの整理は以下の文献を参考にした。
ⅰ）林野庁企画課：「森林・林業における税制」『林野時報』1991年4月号，2ページ

ii）淵上和之：「林業相続税の改善と減税効果」『林経協月報』No.356，1991年５月
iii）林野庁：『平成元年度　林家の森林承継の現状と意向調査結果報告書』1990年６月

5）1991年４月の森林法改正で国土保全上問題となる不在村森林所有者の手入れが不行届きの森林に関して「施業代行制度」が創設された。その内容は市町村が中心になって不在村所有者の山や著しく手入れ不足の山を，分収方式で間伐，保育する道が開かれた。私的所有権の枠組みと森林の公共的役割との調整が図られたのである。

6）1991年４月に改正された森林法制の枠組みの中に，「特定森林施業計画」が入っている。その内容は，知事が地域森林計画を立てる際に特に森林の公共的な働きを増進した方が良いと判断した場合には「特定施業森林」にゾーニングする。この区域内にある森林所有者は「特定森林施業計画」を樹立でき，公共的な働きの強い山造りに取り組むことが可能となった。ただし森林所有者の被るデメリットを補塡する意味で，金融面と税制面でのメリットを付与する。金融面では農林公庫資金に長期低利の「特定森林施業計画推進資金（施業転換資金）」が創設された。税制面では相続税の立木部分の延納期間が40年まで延長された。

このような形で今後も都市近郊の森林，緑地を維持して行く枠組みを構築していくことは勿論必要であろう。