

## 西ドイツの山林相続税制

宮崎大学農学部 飯塚 寛

### 1. まえがき

A.v. Humboldt 財団奨学生としてフライブルク大学に再度留学する機会に恵まれた。私的林業経営に及ぼす相続税制の影響についての井上由扶博士の以前からのご指摘もあって、州立林業試験場にHodapp 博士を、税務局にBorell 氏およびSowade 博士を、そして旧貴族の館にその財産の一部として11千ha以上の森林を経営する山林部長 Hickmann 氏とその上で他の経営部門をも総括的に管理する総支配人 Hausburg 博士を訪問して、いくつかの質問を試みた。本報告は、その概要である。

Prodan 教授ご夫妻からは、また前回以上に親身も及ばぬご指導とお世話をいただいた。心から感謝申し上げる次第である。

### 2. 控除額、税率および課税標準額の算定

控除額と税率は、被相続人と相続人の関係によって異なる。法律に規定された被相続人と相続人の関係<sup>1)</sup>とそれに対応する控除額<sup>2)</sup>を表-1に要約し、累進税率<sup>3)</sup>を表-2に示す。

表-1 被相続人と相続人の関係および控除額

分類	被相続人 → 相続人	控除額 (DM)
I	配偶者 → 配偶者	250000
	両親 → 子	90000
	祖父母 → 両親の死亡した孫	90000
II	祖父母 → 両親の生存している孫	50000
III	子 → 両親、祖父母	10000
	兄弟姉妹 → 兄弟姉妹	10000
	両親 → 子の配偶者	10000
	子の配偶者 → 配偶者の両親	10000
	旧配偶者 → 旧配偶者	10000
IV	その他	3000

片山<sup>4)</sup>は、以下の4通りの相続事例を想定した。父

親が3人の息子のうち長男と森林120haを経営する。父親は、80haの森林を伐期40年で2haの連年収穫が可能な令級構成に備え、長男は残り40haの森林に拡大造林をおこなう。またこの間に林道網を整備した結果、立木価格は20%上昇する。

表-2 相続税の累進税率

課税対象額 (DM. 以下)	分類I	分類II	分類III	分類IV
	税率 (%)			
50000	3	6	11	20
75000	3.5	7	12.5	22
100000	4	8	14	24
125000	4.5	9	15.5	26
150000	5	10	17	28
200000	5.5	11	18.5	30
250000	6	12	20	32
300000	6.5	13	21.5	34
400000	7	14	23	36
500000	7.5	15	24.5	38
600000	8	16	26	40
700000	8.5	17	27.5	42
800000	9	18	29	44
900000	9.5	19	30.5	46
1000000	10	20	32	48
2000000	11	22	34	50
3000000	12	24	36	52
4000000	13	26	38	54
6000000	14	28	40	56
8000000	16	30	43	58
10000000	18	33	46	60
25000000	21	36	50	62
50000000	25	40	55	64
100000000	30	45	60	67
100000000を越える分	35	50	65	70

遺産額に占める相続税額の割合は、拡大造林と林道網の整備がおこなわれて、長男一人が相続する場合は

46%, 3人の息子が均等に相続する場合は35%, また拡大造林も林道網整備もおこなわれなかったとすれば、長男が1人で相続する場合は38%, 3人の息子が均等に相続する場合は26%にも達する。

Hodapp 博士によれば、100円=0.9DMとして換算するとき、連邦相続税法では、これらの事例の遺産額に占める相続税額の割合は、前述の各場合に対応してそれぞれ9%, 4%, 6%および2%に過ぎない。

以上は、山林相続以外にも適用される相続税法にしたがって得られた結果であるが、林業経営の場合には、それ以前の問題として資産額の査定、すなわち課税標準額の査定の段階に著しい特殊性がある。この査定方法は、対象の森林所有の規模に応じて、当然、精粗がある。伐跡地および2ha未満の森林所有では、その蓄積構成とは無関係に、一律に50DM/haと査定される。そして連邦全体の森林所有者数の約65%は、この方法によっている。2ha以上30ha未満の森林所有者数は約32%であり、後述する30ha以上の森林所有者に対する査定方法で、樹種を包括した簡便法が適用される。30ha以上の森林所有者数は約23千人で、全体の約3%を占めるに過ぎないが、面積では約70%に達する。大学では林学課程を専攻した税務局の林業専門官が最も強く関心を寄せるのは、したがって、これらの森林所有者から申告される課税標準額の妥当性である。

さて、連邦財務省の評価委員会は、州立営林署がおこなう価格と費用関係についての詳細な調査にもとづき、評価地域別、樹種別および収穫級別に、完全な蓄積度をもつ合秩序的な施業がおこなわれる場合の平均的な価格と費用関係のもとでの、高林伐区式作業法では規則的な令級構成関係、また択伐式作業法では規則的な蓄積構成関係をもつ保続的経営体におけるhaあたり価値を、基準価格として審査決定する。基準価値の具体的内容は、以下の通りである。<sup>5)</sup>

$$\begin{aligned} \text{粗収益} / \text{ha} &= \text{平均成材単価} \times \text{収穫量} / \text{ha} \\ \text{経費} / \text{ha} &= (\text{伐木造材費} + \text{搬出費} + \text{造林費} + \text{林道費} + \text{その他}) + \text{その60\%の管理費} \\ \text{諸経費} / \text{ha} &= (\text{粗収益} - \text{経費}) \times 0.3 \\ \text{純収益} / \text{ha} &= \text{粗収益} - \text{経費} - \text{諸雑費} \\ \text{基準価格} &= \text{純収益} / \text{収益率} \end{aligned}$$

1964年以前は、収益率として、林業経営の実際の収益率より遥かに大きいと考えられる5.5%<sup>6)</sup>が使用されるか、あるいは純収益の18倍(1/0.055≒18)が基準価値としてそのまま使用されていた。しかし1965年以降は、そのようにして算出された額の1/2が新しい基準価値として決定され、1970年以降は、さらにその1/2に減額されている。したがって1964年以前と比較す

れば、その1/2に減額されたことになり、林業経営にとっては、極めて好意的な処置がとられているといえることができる。

大面積の森林所有者は、そこに雇用する林業技術者によって、または州立営林局への委託によって作成された森林調査簿および施業計画を根拠にして、自分の所有する森林に核当する樹種と収穫級の基準価値を、現実の令級構成、立地、蓄積度および樹木の形質などにもとづいて修正し、課税標準額を算定する。この課税標準額が、修正の根拠となった簿冊類を添えて、税務局に申告される。この簿冊類と申告された課税標準額の妥当性を検証することが、税務局における林業専門官の最も重要な職務の一つである。

比較的小面積の森林所有者は、州立営林署に委託して作成される経営診断書にもとづいて基準価値を修正し、課税標準額を税務局へ申告する。

なお、基準価値の上限は3200DM/ha また中林作業と低林作業の場合は、いずれも50DM/haである<sup>7)</sup>。

かくて州林野庁は、基準価値の審査決定の基礎となる価格と費用に関する資料収集の段階、および個々の森林所有者の課税標準額の算定根拠となるべき森林調査簿、施業計画あるいは経営診断書の作成の段階において、山林税制と密接な関係をもつことになる。このため、その管内に平均以上に多数の私的森林所有者を抱える州立営林署では、経営診断書の作成も含めて、私有林に対する経営の助言と勧告だけを専門に担当する職員の配置されている場合が少なくない。

### 3. 要約と考察

ドイツ連邦共和国においては、税制が林業経営にとって好意的であるように見える。しかし他方では、税務局の林業専門官による森林簿冊類の厳密な検証、航空写真による林地状態の正確な把握などと併せて、基本法第14条の所有権の社会的義務の規定や、森林法の諸規定とも関連し、その所有権の行使が、森林についても、公共の福祉の優先という観点から、相対的に強く制約されていることも、看過されるべきではない。

#### 引用文献

- (1) 連邦相続税および贈与税法 第15条
- (2) 同 第16条
- (3) 同 第19条
- (4) 片山茂樹：林業経済、21(6)、9～15、1968
- (5) Adomat, R：州林試研報 No.46、53、1972
- (6) 連邦価値評定法 第13条
- (7) 同 第55条