

フィンランドにおける林業所得税制改革

山本伸幸

1. はじめに

1993年から13年間の移行猶予期間を経て、2006年にフィンランドの林業所得税制が新制度へと完全移行した。これは独立直後1922年に旧税制が施行されて以降はじめての大きな変革である。旧税制は年間成長量に基づき課税するもので、伐採の有無に関わらず、立木成長によって生じた付加価値分を所得とみなす「林地生産力税」と呼ばれる制度であった。それに対し、新税制は実際の木材販売によって生じた所得に課税するもので、資本所得税の一つに含まれる。

フィンランド林業については、近年の木材輸入量増加によって日本との関係の深まる中、その林業生産構造を支える巧みな制度的側面についても、日本では注目を集めるようになった。本論文では、そうした制度的側面の一つである税制に焦点を当て、今回の林業所得税制改革の実態を明らかにし、その意義を考察することを目的とする。加えて、その考察結果からは、フィンランドの実態を知ること留まらず、日本の森林セクター、森林計画制度、財政システムの将来のあり方を考える際の視角を与えることも併せて試みる。

本稿の記述は、関連文献資料等を渉猟し、これらのデータを総合的に検討、考察する方法に主に依拠している。また、林業所得税制改革のあった2006年から2007年にかけて、数回にわたり現地取材を行い、林務行政担当者、税務行政担当者、専門研究者などへのインタビューを試みた。その

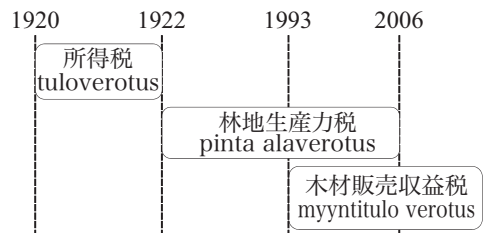
結果も補足的に用いる。

2. フィンランドにおける林業所得税制

2.1 林業所得税制の変遷

1917年の独立後、フィンランドにおける非産業私有林所有者（non-industrial private forest owner, 以下、NIPF）の林業所得に関する制度¹⁾は、大きく3度変更された。その変遷の過程を模式的に表したのが図1である。

図1. 林業所得制度の変遷



フィンランドでは、独立直後の1920年に所得税制度が導入されたが、当初、林業所得に対する課税も他の所得同様に、総合的な所得税（tuloverotus）の要素の一つとして位置づけられていた。それが1922年には、林業所得は農業所得と共に、成長量に基づく課税システムへと変更された。

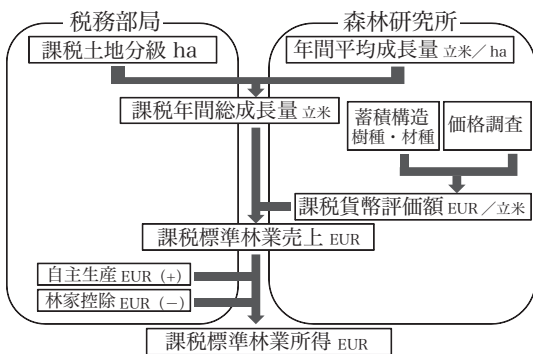
この成長量に基づく林業所得税が「林地生産力税（pinta alaverotus）」である。なお、農業所得税については、1967年税制改正にあたり、帳簿記帳に基づく実額所得へ課税する制度へと変更され、成長量に基づく課税制度は、唯一、林業所得へのみ適用されるものとなった（森とむらの会、1988、

p.92 および Virtanen, 2000, pp.212-214). 林地生産力税は長期間に亘って、フィンランドにおける林業所得税を特徴づけるユニークな制度であり続けた。それが近年、1993年から13年間の移行猶予期間を経て、2006年に新制度である「木材販売収益税 (myyntitulo verotus)」へと完全移行した。

2.2 林地生産力税 (pinta alaverotus / area-based forest taxation)²⁾

林地生産力税は1922年以来、移行期間も含めれば、実に70年間以上に亘り、NIPFの林業所得税制の根幹であった。フィンランドにおける稼得所得に対する課税は、通常は実現主義であり、実際の収入金額から必要経費あるいは控除を差し引いた額を基準とする。しかしながら、林地生産力税については、実際の収入の多寡に関係なく、各森林所有者の所有森林全体の年間成長量に対する価値の増分を見積もり、その評価額を毎年の稼得所得と見なし課税する方式が採られてきた。この方式はやや複雑である。図2によって説明しよう。

図2. 林地生産力税



出所) Leppänen ほか (2005, p.29) および Ylitalo (1998, p.15) より筆者作成。

林地生産力税のための課税標準林業所得は、森林研究所 (METLA : Finnish Forest Research Institute) から提供されるいくつかの重要な情報を、国税局 (Verohallitus : National Board of Taxation) が

その他の情報と組み合わせることで算出される。

まず、年間平均成長量の大小に応じて4段階の課税土地分級に森林が区分される。その際、年間平均成長量0.1立米/ha以下の荒蕪地、送電線下の林地、林道、排水路は除かれる。この課税土地分級ごとの面積に、各分級ごとの平均年間成長量を掛け合わせ、総計を求めることで、年間総成長量が算出される。ここで課税土地分級は、市町村にあたる基礎的自治体 (kunta : municipality, 1917年に532, その後、合併などで減少し、2009年1月現在全国で348 (小野島,2009,p.2)) によって、航空写真や現地調査をもとに格付けされたものであり、国税局が主管する。一方、年間平均成長量については、10年おきに実施される国家森林資源調査 (NFI: National Forest Inventory) を通して、森林研究所によってデータ収集され、基礎的自治体によって公表される。

森林研究所は、年間成長量あたり貨幣評価額を、基礎的自治体ごとに毎年計算する法定上の責務を有する。この貨幣評価額算出に際し、まずは「蓄積構造」と呼ばれる、基礎的自治体ごとの材種別樹種別年間成長量割合が利用される。具体的には、ある基礎的自治体の全体成長量を100とした場合、マツ、トウヒ、カバ各々の樹種をさらに製材用材とパルプ用材に細分して、その割合を示したものである。このデータも国家森林資源調査によって収集される。次に、この「蓄積構造」に対応した平均立木価格データが用いられる。この平均立木価格データは、森林研究所による木材購入企業への質問票調査により、毎年、基礎的自治体ベースで作成されたものである。「蓄積構造」の各割合と平均立木価格を乗じた上で、それらの値を再集計することで、基礎的自治体単位で、年間成長量あたり貨幣評価額が推計される。

この年間成長量あたり貨幣評価額に対し、以下の通り、さらに若干の加減が行われる。1つ目は、地域全体の実際の伐採量が許容伐採量を下回った場合、その差と許容伐採量の割合に応じ、貨幣評価額が割り引かれる。2つ目は、森林保険の地域

平均にあたる若干額が加算される。3つ目は、地域の森林被害相当額が貨幣価値額の数パーセントから20%程度控除される。この3つの加減のいずれの場合においても、森林研究所は重要な役割を担っている。すなわち、1点目では、国家森林資源調査から許容伐採量を決定し、2点目では、保険会社協会から情報を収集し、3点目では、収集した森林統計から被害額を決める。

以上述べたような数段階の手続きを経て、基礎的自治体ごとの年間成長量あたり貨幣価値額が、当年度について算出される。最後に、年度ごとの変動を平準化するため、前年度と当年度の貨幣価値額の平均と所有者ごとの課税土地分級森林面積を乗じ、それらの総計を求めることによって、所有者ごとの当年度の課税標準林業売上額が決定される。

この課税標準林業売上額を、最終的に課税の基準となる課税標準林業所得にするには、一定額を超える自力生産による土壌販売額を加算し、「林家控除」といわれるいくつかの控除を行う。「林家控除」は、1) 地域農林業生産者連盟 (FMA: Forest Management Association) の普及事業のために別途徴収される森林管理支払 (Forest Management Payment)、2) 再造林費用、3) 排水路および林道の減耗、4) 債務利子、5) 林業関連施設の不動産税、6) 間伐控除、が含まれる。ここで、再造林費用の積算についても、森林統計を基礎にして森林研究所が決定する。

2.3 木材販売収益税 (myyntitulo verotus)³⁾

1993年から新たに導入されたNIPFに対する林業所得税制度は、それまで運用されてきた林地生産力税に比べて、はるかにシンプルである。後から詳しく述べるとおり、そもそも今回の改革は、所得に対する課税について、稼得所得と資本所得に分ける二元的所得税制導入という、フィンランド税制一般の改革の一環である。この二元的所得税の中で、林業所得は資本所得に分類される。林地生産力税のように、林業の特殊性は考慮

されず、林業所得は他の資本所得と何ら区別されない。

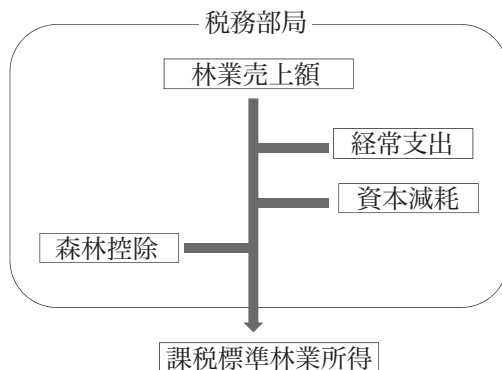
具体的な流れを図3によって追おう。新税の算出は全て森林所有者の簿記帳の中で片づく。

まず算出の起点となる林業売上額だが、旧税と異なり、通常の所得と同様に、新税では実現主義が採用される。すなわち、ここでの林業売上額は、簿記帳上に記載された実際の木材販売等による当年度の額である。主に、1) 立木販売額、2) 自力伐採収入、3) 自家消費立木などの帰属価値、4) 森林保険及び森林被害の補償額、5) 林業補助金の一部、を構成要素とする。

この林業売上額から当年度の経常支出と資本減耗を差し引き、さらに「森林控除」を減ざると、課税標準林業所得が導かれる。「森林控除」は新たに林地を購入した場合、その取得原価の5割の控除を許す。

このように、新たに導入された木材販売収益税は、それまでの林地生産力税と比べて、通常の会計制度から非常にわかりやすいシステムになっている。しかしながら一方で、長期的生産を要請される林業の特殊性は全く反映されないものとなった。そのことは、旧税算出の際に様々な情報ソースを提供した森林研究所の出番が、今回は一切無いことにも現れている。

図3. 木材販売収益税



出所) Salakari (2006, pp.5-6) および Leppänen ほか (2005, p.30) より筆者作成。

3. 改革の背景と社会的影響

3.1 北欧諸国の所得税制改革

今回、フィンランドにおいて林業所得税制改革の行われた直接の契機は、北欧諸国全体の動きと連動した、1993年の所得税制改革の一環としてであった。それは、総合所得税から二元的所得税への改革と位置づけられる。

「二元的所得税 (Dual Income Tax)」とは、「累進的勤労所得税と比例的包括純資本所得税からなる所得税体系」である。総合所得税はあらゆる源泉を合算し、一元的に同一の税率構造を適用する。それに対して、二元的所得税では、「所得を勤労所得と資本所得に二分して異なった税率構造を適用するという意味で二元的と称される」(馬場, 2004, p.3)。ここで、「勤労所得」の中には、勤労所得の他に、私的、公的年金、政府移転も含まれ、一方、「資本所得」には、主に利子、配当、キャピタル・ゲイン、自営業者の事業資産からの帰属収益などが含まれることが、北欧では一般的である。今回のフィンランドの林業所得税制改革では、林業所得も後者に分類されることになったわけである。

馬場は二元的所得税の理論的意義を、要領よく次の2点にまとめている(馬場, 2004, pp.4-6)。

第1に、勤労所得と資本所得の課税バランスの問題について、生涯支出税論と最適所得税論の理論的成果を吸収し、勤労所得重課、資本所得軽課を導いていること。第2に、各資本所得間の課税について、租税回避誘因の少ない、実効性のある資本所得税制回避の観点から、各資本所得を低率で等しく課税する方式を提案していること。

もっとも、こうした二元的所得税に関して、水平的及び垂直的公平性と経済効率性のどこに軸足を置くかで賛否の議論は喧しく、未だ論争は決着を見ない。近年の日本における「金融所得課税の一体化」議論などで取り上げられる最適課税論や二元的所得税論の場合、そもそも「論者によって想定している状況が異なるので、議論に混乱をき

たしている」(関口, 2008, p.21)との指摘さえある。また、欧州市場統合を背景とした域内での資本自由取引実現への他国からの圧力、勤労所得税との大幅な税率格差が経済に深刻な歪みをもたらしており、二元的所得税の基本的枠組みは維持しつつも、大幅な修正を余儀なくされているとも言われている(野口, 2005, pp.49-54)。デンマークでは、資本所得に累積課税が課されるなど、総合所得税回帰の動きも見られる(ソレンセン, 2001, pp.25-28)。

ソレンセンの本が誕生するきっかけとなった、1990-1993年の北欧経済研究会議「小規模開放経済における租税政策」プロジェクトでは、「1990年代初期の北欧諸国における熱狂的な税制改革の動き」(ソレンセン, 2001, p.iii)を背景に、25人もの一線の経済学者が二元的所得税の研究を熱心に推進した。このプロジェクト名のとおり、望むと望まざるとに関わらず「小規模開放経済」を選択せざるを得ない北欧諸国にとって、公平と効率の危ういバランスの中を渡りきる術こそが二元的所得税といえるだろう。

二元的所得税の評価についてはこれ以上立ち入ることは本論文の主旨から外れる。ここでは一先ず、今回の林業所得税改革の背景に、北欧諸国の所得税制全体の、総合所得税から二元的所得税への流れがあること、二元的所得税の大まかな内容を確認するに留め、先に進みたい。

最後に、限界所得税率の具体的な数字について確認しよう。

表1は北欧各国の改革前後における限界所得税率の変化である。デンマークは不完全ながらも、二元的所得税システムを施行した最初の国である(ソレンセン, 2001, p.4)。前にも述べたとおり、総合所得税回帰の動きもあるため明確には分らないが、あとのスカンジナビア3国については、いずれも改革後に、重課の累進的勤労所得税と軽課の比例的包括純資本所得税の組み合わせへと切り替えられていることが分かる。

フィンランドの改革は1993年と、北欧諸国の

表 1. 北欧諸国の平均的地域における限界所得税率

(単位：%)

		勤労所得限界税率	資本所得限界税率	法人税率
デンマーク	87年改革前	48 - 73	48 - 73	40
	87年改革後	50 - 68	50 - 56	50
	94年改革後	38 - 58	38 - 58	34
フィンランド	93年改革前	25 - 56	25 - 56	37
	93年改革後	25 - 56	25	25
ノルウェー	92年改革前	26.5 - 50	26.5 - 40.5	50.8
	92年改革後	58 - 41.7	28	28
スウェーデン	91年改革前	36 - 72	36 - 72	52
	91年改革後	31 - 51	30	30

注) 社会保障拠出金を除く。
出所) ソレンセン (2001, p.4) を修正。

表 2. フィンランドにおける稼得所得の限界税率 (国税, 2009年)

(単位：ユーロ, %)

課税所得	限界税率
13.1 - 21.7	7
21.7 - 35.3	18
35.3 - 64.5	22
64.5 -	30.5

出所) Ministry of Finance, Finland(2009, p.19) を修正。

中で最も遅かった。改革直後 1993 年の平均的地域における限界税率は、勤労所得税 25~56 %、資本所得税 25 % である。ちなみに、2009 年の稼得所得 (フィンランドの「勤労所得」) の国税に関する限界税率は表 2 の通りである。稼得所得は、国税 7~30.5 % に、基礎的自治体が比例的に徴収する税金を加えた率となる。基礎的自治体徴収分は 2009 年の場合、16.5~21 %、平均すると 18.6 %。1993 年と比較するため、国と基礎的自治体を足し合わせると、25.6~49.1 % となる。一方、資本所得税は国税のみであり、比例的に 28 % 徴収される (Ministry of Finance, Finland, 2009, pp.19-20)。1993 年の改革直後の税率に比べ 2009 年現在の税率は、2 元的所得税の原則である、重課の累進的勤労所得税と軽課の比例的包括純資本所得税という観点からすれば、若干緩む方向であると言える。

3.2 林地生産力税の意義

フィンランドにおいて、農地及び林地の売却益に対する課税や、農地及び林地に対する不動産税については、現行制度においても他の不動産に比較して優遇されている。農地及び林地の売却益には一律に国税の資本所得税が適用されるが、その際の不動産評価額は、政治的に低めに押さえられている。農地、林地のいずれも保有規模が 2 ヘクタール以上であれば、林地は市場評価の 3 分の 1 程度、農地にいたっては 5 % 程度の不動産評価額との報告がある (Virtanen, 2000, p.215)。また不動産税は基礎的自治体によって徴収されるが、農地、林地は無税である (Salakari, 2006, p.11)。農地や林地に対するこうした優遇措置は多くの国で観察できるが、このことは市場経済システムに委ねるだけでは立ち行かない、「土地」という難物に立脚する農業や林業の特性への配慮と考えられる。

ところで、第2章でも述べたとおり、フィンランドにおける林業所得税に対しては、農業所得税とともに、1922年税制改正によって、成長量に基づく課税システムが採用された。農業所得税についても林地生産力税と同様の複雑なシステムを有していたが、1967年の農業所得税法施行によって、林業より一足早く、帳簿記帳に基づく実額所得へ課税する制度へと移行した⁴⁾。

かつて、農業所得税、林業所得税のいずれもが、成長量に基づく課税システムによって運用されたことの意義は、現行制度で見られる優遇措置同様、「土地」を経済システムに埋め込むための方策の一つだったとも考えられるだろう。

日本では、大正年間に山林所得税をめぐる議論が盛んに行われた(小川, 1968 および 1969)。戦後すぐの一時期を除き現在にも続く分離課税方式が1920年に、また五分五乗方式が1926年に採用された。この山林所得税のあり方を決める上で、重要な役割を果たしたのが、初代の東京帝国大学林政学教室教授で、当時、大日本山林会会長でもあった川瀬善太郎である。川瀬は山林所得税研究会創設に尽力し、その初代会長を務め、また一方で、山林所得税改正のために積極的に議会への働きかけも行った(佐藤, 1934, p.37)。

川瀬は1919年の国家学会雑誌の中で、諸外国の実情を踏まえ、山林所得税に関する包括的議論を展開し、結論として、分離課税方式と二十五分二十五乗方式を提案した。その論考の中で、山林所得に対する課税方法の一つとして、「山林ノ推定的収入ヲ算定シ全伐期ニ平分シテ年々一定ノ所得アルモノトシ之ニ課税スル法」として、いわゆる林地生産力税にも言及している。

そこでは、「納税者ノ苦痛ヲ軽減スルノ利益アリト雖モ之ヲ所得税本来ノ性質ヨリ見ルトキハ種々ノ欠点不合理アリ」として、以下の問題点を列挙する。「一、実際ノ収入ナキニ課税セラルコト、二、地租ト同様仮定的平均収入ニヨリ調査セラルコト、三、林木中途ニテ、災害ニ罹ルトキ又ハ其他ノ原因ニヨリ予定ノ収入ヲ得ル能ハザ

ル場合ニハ既納ノ所得税ハ所得ナキニ課税セラルコトトナル、四、林木既ニ存在スル森林ニ対スル税額算定ニ困難ナルコト等」(川瀬, 1919, p.11)。

以上の川瀬の林地生産力税に対する批判はどれも至極当然のことである。とはいえ、川瀬自身が各方法のまとめとして、「山林所得税ノ税源算定ノ方法ハ何レモ一得一失アリテ其如何ナル主義ニヨルベキカハ容易ニ断定スルコト能ハズ又最モ公正ナル主義ヲ採ラントセバ其徴税法徒ラニ錯雜トナリ到底実行シ得ザルコトトナルベシ」(川瀬, 1919, p.12)と述べているとおり、決定打を見出すのは至難を極める。

川瀬のこのような問題点を様々に孕みつつも、フィンランドにおいて70年を越す期間、「林地生産力税」が存続した経験から学ぶことは大きい。それは取りも直さず、経済システムの中での「土地」の特殊性への挑戦を意味したからである。

3.3 改革の社会的影響

前にも述べたとおり、1993年から2006年までの移行猶予期間中、NIPFである森林所有者は自らの意志で、林地生産力税と木材販売収益税の2制度のいずれかを選択することができた。13年間という具体的数字の決定は政治的判断によるが、ともあれ、このように長期の猶予期間が設けられた理由の一つは、93年以前の所有林分の年齢構成による不公平を、少しでも是正しようとするものであった(Mutanen and Toppinen, 2005, pp.117-118)。すなわち、93年以前に実際には伐採が無かったにも関わらず、高齢級林分を多く所有するため、それまで林地生産力税を納税していた所有者は、そのまま林地生産力税を選択し、移行猶予期間中に伐採することで、木材販売収益税による二重課税を回避できる、といったようにである。実際、現地の専門家からの聞き取りでは、新税制を選択した所有者は1992年の移行直前のみ過伐傾向が観察されたのに対し、旧税制を選択した所有者では、猶予期間中全般にわたり過伐傾向が観察され

表 3. 移行猶予期間における新旧税制の選択割合

(単位：千人, 千 ha, 括弧内は%)

	林地生産力税		木材販売収益税	
	所有者数	面積	所有者数	面積
総計	135(33)	4,065(38)	277(67)	6,597(62)
北フィンランド	28(39)	1,396(46)	44(61)	1,670(54)
南フィンランド	107(31)	2,669(35)	233(69)	4,927(65)

出所) Pesonen and Räsänen(1994, p.19) を修正.

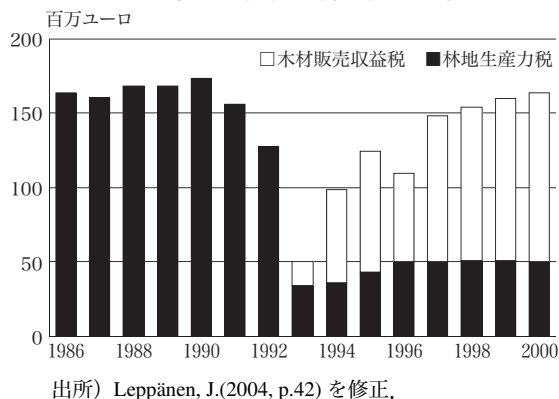
たとのことである。

移行猶予期間中、フィンランド全体では、所有者ベースで 67 %、面積ベースで 62 % の所有者が新制度へ移行した。新旧税制のいずれかを選択したかについて、特に地域的の差異が顕著であった。表 3 は移行猶予期間開始直後の 1994 年に、森林研究所が NIPF に対して実施した悉皆調査の結果である (Pesonen and Räsänen, 1994, p.19)。この表によると、全国で 3 分の 2 の所有者が新税に移行している。しかし相対的に見ると、所有者数ベース、面積ベース共に、北フィンランドでは旧税である林地生産力税を、南フィンランドでは新税である木材販売収益税を選択した所有者が多いことが分かる。この差異は北フィンランドが南フィンランドに比べ低生産、長伐期であることから、前段で述べたと同様に、高齢級林分所有者が多いとの理由から説明できるだろう。

改革前後の林地生産力税と木材販売収益税の税収の変化を図 4 に示した (Leppänen, 2004, p.42)。移行猶予期間開始直後の 1993 年前後に若干の落ち込みは見られるものの、90 年代後半には以前と同様に 1.5 億ユーロ強の税収に戻った。林地生産力税と木材販売収益税の税収割合が 1:2 であるのは、表 3 で見た新旧税の選択割合を反映しているものと考えられるだろう。ところで、旧制度の税収は稼得所得に分類されたため、国 78.5 %、基礎的自治体 18 %、社会保障費 2 %、教会税 1.5 % に分配された。新制度では資本所得税として 100 % 国の税収となる。この点について、今回の林業所得税制改革がフィンランドの森林、林業を

めぐる財政システム全体に与える影響については、本小論では考察のための準備がない。今後の課題である。

図 4. 林業所得税制の新旧税収の推移



出所) Leppänen, J.(2004, p.42) を修正.

4. 改革をめぐる論点

本稿ではここまで、フィンランドにおける林業所得税制改革の議論を検討してきた。それらを踏まえ、日本への展開可能性も見据えつつ、最後にいくつかの論点を提示し、小括としたい。

まず第 1 に、林業所得の性格についてである。本稿で論じた 2 つの税制は、年々の材積増を所得と見なすか、市場での価値実現をもって初めて所得と見なすかという点で、特に林業生産の超長期性という観点から性格が大きく異なる。今回の税制の問題に限らず、主伐までに数十年を要する林業生産活動は、林業所得の性格付けを困難としている。専門家への取材では、収入のある伐採時と課税支払い時の一致を望む森林所有者の声が大き

かったことを改革の理由として挙げる意見もあったが、所有林の規模や林分構成によって、これらの見方は異なる可能性がある。これらの諸点は、日本の林業経済学の中でかつて活発に交わされた林業地代論、木材価格論の議論、すなわち、超長期性に特徴づけられる木材生産構造における価格決定メカニズムの議論へとつながる。単なる税制の技術論を越えた意味を持つものと言えるだろう。

第2に、森林管理への政策税制の有効性についてである。林地生産力税は平均年間成長量を基準とするため、施業の効率化を助長するとの評価が可能である。しかしながら、その作業量は膨大、複雑であり、コストも高く、税徴収コストが膨大との批判もある。本稿で詳しく見たように、旧税制において様々なデータ把握には、国家森林資源調査や価格調査など、森林研究所が重要な役割を果たしてきたことは、森林管理の面からは積極的に評価できるが、税制の面からは高コストの点でむしろマイナスである。以上の点を踏まえながらも、森林計画制度と財政を架橋するこれまでのフィンランドの仕掛けはユニークであり、得失を勘案しつつ、将来の制度設計のための有用な実例として今後も参照されるべきである。

第3に、国と地方の財源配分問題である。林業所得の稼得所得から資本所得への変更は、基礎的自治体の税収減を招くこととなった。この結果と森林、林業の動向の関連については、本稿では十分に議論できなかつた。現在、木材貿易を通して日本とも関係の深いフィンランドの今回の税制改革は、特に税制の変化を受けた素材生産量の増減、そのための市場需給量の変動の有無として日本では紹介された（例えば、尾張、2005）。しかし、もう少し長期的に見れば、森林セクターと財政システムの関係の変化が林業構造を抜本的に変える可能性がある。今後の課題である。

第4に、所得税制のあり方そのものについてである。フィンランドの新旧の林業所得税制、また、日本の五分五乗方式など、それぞれに一長一短がある。川瀬が「容易ニ断定スルコト能ハズ」

と大正期に述べて以降、さほど議論は進展していない。今回、北欧で導入された二元的所得税は日本でもその是非が専門家の中で検討されているが、所得税制度全体の問題の中に林業所得税性を位置づけつつ、そのあり方を考える視点は重要だろう。このことは、未実現のキャピタル・ゲイン課税の議論、現在日本の林業税制問題の中心的論点である相続税に関してなど、税制体系全体の中で森林セクターを如何に位置づけるかという議論へもつながる問題である。

以上4つの論点は、フィンランド固有の問題に限定されず、日本における林業経済構造、森林計画制度、財政システムの将来のあり方を考える上でも、多くの示唆を含んでいる。林野官僚であり、また林政研究に関する膨大な論考を残した手束は、かつて林業税制を扱った研究ノートの中で、「林業税制についてはこれに関心をもつ研究者が現れなかつたのは何故であろうか」（手束、2002, p.21）と嘆いた。本稿でも引用した小川をはじめ、この手束の感想は少し乱暴に過ぎる感もあるが、林業税制や林業財政に関する論考が問題の重要性に比して、多くはないのもまた事実である。今後、この論考を手掛かりとして、更に議論を深めたい。

（森林総合研究所関西支所 地域林業経済担当チーム長）

注

- 1) ここでNIPFとは、企業でない個人の私有林所有者を指す。本稿はこのNIPFの林業所得に関して主に対象とする。なお、フィンランドの企業有林については法人税が課される。
- 2) 本節の論述は主に、Leppänenほか(2005)、Ylitalo(1998)、森とむらの会(1988)、および現地での取材に依った。
- 3) 本節の論述は主に、Salakari(2006)、Jauhainen(2006)、Leppänenほか(2005)、森とむらの会(1988)、および現地での取材に依った。
- 4) 現在でも農業所得税は1967年農業所得税法によって規定されており、企業税と共に法人税に区

分される。この点で、資本所得税に区分される現行の林業所得税とは性格を異にする（Ministry of Finance, Finland, 2009, p.19).

参考文献

- 小川誠（1968）「日本資本主義と林業税制－財政史における林業の位置－」『林業経済』242号，pp.1-9.
 ——（1968）「日本資本主義と林業税制（続）－財政史における林業の位置－」『林業経済』244号，pp.1-12.
- 小野島真（2009）「フィンランドにおける地方（地域）をめぐる行財政改革の動向-フィンランドにおけるPARAS, ALUK プロジェクトを中心に-」『自治総研』366号，pp.1-20.
- 尾張敏章（2005）「フィンランドが新林業税制に移行」『林政ニュース』pp.21-22.
- 川瀬善太郎（1919）「山林伐採ノ取得税ニ就テ」『国家学会雑誌』33巻7号，pp.1-24.
- 佐藤銀五郎（1934）「大日本山林会々長としての川瀬善太郎君」『川瀬先生の小伝と論文抄』大日本山林会，pp.32-41.
- 関口智（2008）「日本の所得税・最適課税論・スウェーデンの二元的所得税：勤労所得と資本所得の視点」『税研』140号，pp.16-29.
- 手束平三郎（2002）「現代林学考その5 林業税制」『林業経済』55巻2号，pp.19-25.
- 馬場義久（2004）「スウェーデンの二元的所得税－その到達点と日本への教訓」証券税制研究会編『二元的所得税の論点と課題』（財）日本証券経済研究所，pp.1-30.
- ピーター・バーチ・ソレンセン（2001）「北欧の租税政策における近年の新機軸－総合所得税から二元的所得税へ－」ピーター・バーチ・ソレンセン編著，馬場義久監訳『北欧諸国の租税政策』日本証券経済研究所，pp.1-31.
- 森とむらの会（1988）『森林経営の長期事業継続に関する制度的研究』総合研究開発機構.
- Jauhainen, H. (2006) “Metsäverokirja,” 64pp., Metsäkustannus.
- Leppänen, J.(2004) “Verotus tukimuotona” in Aarnio, J.(ed.)“*Julkinen tuki yksityismetsätaloudessa,*” METLA, pp.38-47.
- Leppänen, J., H. Piiparinen and H. Hänninen(2005) “Evaluating financing of forestry in Europe (EFFE),” *Country level report – Finland –*, 187pp.
- Leppänen, J. and P. Nouro(2006) “Results and implications from a comparative study of Swedish and Finnish forest sectors,” *Scandinavian Forest Economics*, 41, pp.147-159.
- Ministry of Finance, Finland(2009) “Taxation in Finland 2009”.
- Mutanen A. and A. Toppinen(2005) “Finnish sawlog market under forest taxationreform,” *Silva Fennica*, 39-1, pp.117-130.
- Ovaskainen, V.(1992) “Forest taxation, timber supply, and economic efficiency,” *Acta Forestalia Fennica*, 233, The Society of Forestry in Finland-The Finnish Forest Research Institute.
- Pesonen, M. and P. Räsänen (1994) “Yksityismetsänomistajien metsäverovalinnat ja arvioita metsäverokertymästä 1993-2005,” *Metsäntutkimuslaitoksen tiedonantoja*, vol.535, 57pp.
- Salakari, M. (2006) “Forest taxation in Finland – a review of the system currently in use in 2006,” METLA, 16pp.
- Tikka, K.S.(1993) “A 25% flat rate tax on capital income : The finnish reaction to international tax competition” in “Tax reformin the Nordic countries 1973-1993 jubilee publication,” Nordic council for tax research.
- Virtanen, P.V.(2000) “Finland” in andelson R.V. “Land-value taxation around the world,” Blackwell, pp.211-220.
- Ylitalo, E. (1998) “Forest taxation in Finland – a review of the system currently in use,” METLA, 15pp.

