



て実証分析が行われてきた。

このような課税所得の捕捉率の問題を取り上げた先駆的な研究としては、石弘光の論考がよく知られている。石は国民所得統計と税務統計に基づいて課税上の所得捕捉率を推計し、1970年以降の9年間の平均で給与所得者が95.5%に対し農業所得者は25.8%であり、大きな格差が存在すること、さらに農業の所得捕捉率が相当に低いことを論じている<sup>(4)</sup>。

しかし、そこで用いられた原データを吟味すると、農業所得総額がやや過大とみられること、差し引くべき課税限度以下の所得が過小とみられること、自給部分の取扱いが現実的でないこと、などを指摘できる。1978年を例にとると、石が22.5%と推計した補足率は必要と思われる修正を加えた結果、下限的な値として推計した場合でも39.5%になると見込まれた。なお、この場合において、課税限度以下の所得もすべて捕捉されたとみなしてこれを分母分子に加算し、農業所得の全体でみた場合には捕捉率は69.2%となる。範囲のとらえ方によっても補足率は大きく変わるのである。

石以外の主要な論考についても同様に再検討を行った。論者により年次や使用データ、推計法、比較ベースなどが異なるため一概には言えない面があるが、農業所得の捕捉率にあたる値は13～63%とかなりの幅がみられる。それらについても可能な限り原資料に遡り、データの使用法などを含めて吟味したところ、いずれも捕捉率に関しては多かれ少なかれ過小な値が導かれているという結論に達した。

その共通の要因として、農業経営においては多就労構造が一般的で結果的に所得分割につながるという実態が十分には捉えられておらず、事業主（納税単位）に帰属する所得額が過大に見積もられ、結果として低い捕捉率になっていることを第1に指摘できる。また、統計データの利用に関しても、特に低い値を導いたケースにおいて一部にデータの誤用が認められたほか、税務統計では実態が十分に明らかではない農業法人所得や畜産業所得などについても考慮が不十分であるなどの問題がみられた。そうした点を修正して再計算を行うと、捕捉率はそれぞれ62～82%程度となった。

農業所得の捕捉率に関する最近の論調に関してみると、クロヨンの実態が改善されておらず税制上の重要な課題であるとの指摘が依然としてある一方で、捕捉率の格差はかなり縮小したという見解も一部に出されるようになった。ただし、最近の論考は捕捉率について推計結果のみを提示し、根拠となるデータや算出方法までは明示していないものが多く、十分な再検討ができないという問題がある。また、不公平税制問題自体については給与所得控除の現状からみて実質的な格差はさほどではないという見方も増えている。

さらに、農業所得課税に関しては、税務行政の現場で広く用いられてきた農業所得標準の設定水準自体が低いという指摘があり、このことも従来所得捕捉率を低めてきた一因と考えられる。この点については、収支計算方式への変更、青色申告の普及、農業構造の変化に対応した税務行政の現場での情報の蓄積などにより改善傾向にあるとみられる。

### 3．所得捕捉率の推計結果

既往の諸論考を参考に、筆者は主に石の方法に依拠しつつ新しいデータに基づいて独自に捕捉率の推計を行った<sup>5)</sup>。概略は以下の通りである。農業所得の階層分布については就業構造基本調査を用い、課税最低限所得を青色申告者 350 万円、白色申告者 250 万円として、課税限度以下となる所得の推計累計額を求めた。農業所得の総額については、農業食料関連産業の経済計算（農水省統計）の「個人業主所得のうちの農業」の値を採用し、1 戸法人など税務統計上では農業事業所得として扱われない部分を類推し差し引いて調整した。また、主として農業依存度の低い農業者に帰属し課税対象にはならないと見込まれる所得額については農業センサスの階層分布を用いて推計した。

その結果、算出された農業所得の捕捉率は、専門的農家の自給部分をすべて課税対象とみなす場合 62 %、同じく課税対象としない場合 69 %、さらに課税限度以下をすべて「捕捉済み」とみなして農業所得総額でみた場合 85 %、となった。なお、この推計では上記の限度額を超える所得階層では非課税者がいないことを仮定しているが、実際にはこうした階層でも非課税者があり得ること、非課税となる 20 万円以下の副業収入を一律に 1 戸あたり 1 人分だけ仮定していること、税務統計上農業所得とならない部分の割合を低めに見積もっていることなどから、これは下限と捉えてよいと思われる。以上は比較的単純な仮定に基づく結果ではあるが、対象年次の実際の捕捉率は 70 ~ 80 %程度とみてよいと考えられる。

### 4．考察

農業所得課税の捕捉率に関する既往の実証分析においては、このように以前には 20 % 台あるいはそれ以下という低い値が示されたこともあったが、それらは詳細な再検討結果によれば多かれ少なかれ過小であると認められた。1970 ~ 80 年代の実際の捕捉率は、対象とする範囲の取り方によっても異なるが、おおよそ 4 ~ 7 割程度であったとみられる。また、収支計算に基づく申告の拡大、税務行政の現場における流通販売情報や個別経営のデータの蓄積、青色申告の普及などが相互に影響し、さらに最近では農業収益性自体も低下していることなどから捕捉率は上昇し、最近では 7 ~ 8 割がそれ以上になっていると思われる。

文字どおりの「クロヨン」と呼ばれる事態が常態化し農業所得の著しい過小申告が一般的であるという状況は、かつてについても疑問があり、現在では当てはまらないと言ってよいだろう。しかし、他方で農業所得の捕捉率の推計結果からは 2 ~ 3 割の脱漏が生じていることも認められる。この要因として考えられるのは、最近まで農業所得標準が広く利用されてきたこと、小規模経営において年によって課税限度を若干上回るような場合に申告漏れが生じる可能性があること、これに故意の過少申告が加わったのものと考えられる。ただし、米麦部門や酪農、また、系統出荷主体の大規模園芸産地などでは、現場の実態か

らみて故意に過少申告を行うことは難しいとみられる。これに対して系統外出荷の場合には所得の捕捉が相対的に難しい面があると思われるが、税務行政上の情報収集が進んでいることから、脱税と呼びうる事態があってもそれは構造的というよりは個別的な性格のものとして位置づけられよう。そして、総体的な捕捉状況がこうした状況であれば、特に青色申告を行っている場合の信頼性はかなり高いとみてよいであろう。

## 5. 税務申告書の利用可能性

以上から、経営収支の記帳に基づいて税務申告が行われる事例の多くは、正確さという点に限れば問題はないと考えられ、少なくとも農業者の申告所得書類は「クロヨン」が一般的であるために信頼できない、といったことはないと考える。これは、言わばマクロレベルにおける農業所得者の税務資料の利用可能性に関する一応の結論である。しかし、実際の利用を考えた場合にはこれは前提条件・十分条件となるに過ぎず、ミクロ次元での利用可能性については別の種々の問題があるのも事実である。以下、何点か指摘しておく。

第1は、正確性や厳密さをどこまで追求し、そのために形式的にはどのような資料を求めるかという点である。青色申告に限っても、貸借対照表を作成する場合と損益計算のみの場合では決算書の信頼性に差が生じる。また、白色申告でも収支計算に基づく申告義務が拡大しているが、現場段階では内容に精粗の差がある。税務申告として受理されたものであればよいというのも一つの考え方である。逆に決算書に高い精度を求めるのなら、青色申告者あるいはさらに限定された複式簿記の記帳者とするとも考えられる。本来なら複式簿記による決算が望ましいが、普及の実態からみると難しい面があるのも事実である。

第2は、税務資料や財務諸表の正確性の保証をどこに求めるかという審査や認定の方法についてである。収支の年次変動をもたらす部門や品目の変化、固定資産や棚卸しの扱いなどにも留意が必要である。こうした点も含めて、指標・基準に基づくチェックや調査を行う担当者とその手法の確立が不可欠となろう。地域の組織体制や税理士の関与にも関係する。違反行為への対処という問題もある。税務行政との連携・協調は可能であろうか。また、現在の様式では部門別収支の算出は不可能であるが、全部門横断的・総合的な施策として総額のみを問題にするならば現行の様式でも利用できよう。

第3に、法人経営では事業所得の意味が全く異なることから、両者の整合をどう取るかという問題も存在する。

以上は経営安定対策の具体的な内容によって問題の程度が変わる。個別経営を単位に、個々の収入や所得の変動に対する補償を行う場合は信頼度の高い決算データが必要となり、実施に関わる行政コストが大きくなることは避けられないであろう。

また、制度の導入にあたって暫定的な移行期間を設けるかどうかという問題もある。税務申告に関しては、所得標準から収支方式への移行が長期間にわたって徐々に進められてきた経緯があるが、これは簿記・記帳の広範な普及が容易ではないという農業経営の現場実態が理由の一つとみられるからである。

- 注1) この点に関しては農林水産省「「経営を単位とした農業経営所得安定対策」の今後の検討方向」(2000年12月)および経営安定政策に関する研究会の検討結果「農業構造改革推進のための経営政策」(2001年8月)で言及された。しかし、その後の具体的進展は少なく、最近の食料農業農村政策審議会企画部会資料「中間論点整理」(2004年8月)においても検討の必要性が指摘されるにとどまっている。この理由として、他の施策との調整や実施に伴う諸問題が多岐にわたることがあるとみられる。
- (2) クロヨンとは業種間の課税所得捕捉率が給与所得者：自営業者：農業者で9：6：4であるとする俗語表現である。
- (3) 税務上課税対象となる農業所得は、狭義には個人業主の事業所得のうち農業に由来する部分が該当し、本稿で農業所得の捕捉率という場合はこの意味で用いている。これに対し広義の農業所得には、これに加えて農業法人の所得、農外の事業所得(非土地利用型畜産業で非法人のものなど)、農業雇用の給与所得などが含まれる。捕捉率を考える場合はこれらの部分を除くことになるが、その場合にも推計が必要となる。
- (4) 石弘光(1981)「課税所得捕捉率の業種間格差」『季刊現代経済』42号。
- (5) 用いた資料と年次は以下の通り。就業構造基本調査(1997)、農業センサス(2000)、農業食料関連産業の経済計算(2000)、農家経営動向統計(1997)、国税庁統計年報(1997)。