

博 士 学 位 論 文

内 容 の 要 旨
お よ び
審 査 結 果 の 要 旨

第 28 号

令和 7 (2025) 年 3 月

熊 本 学 園 大 学

は し が き

本号は、学位規則（昭和 28 年 4 月 1 日文部省令第 9 号）第 8 条による公表を目的とし、令和 7 年 3 月 24 日に本学において博士の学位を授与した者の論文内容の要旨および論文審査結果の要旨を収録したものである。

学位記番号に付した甲は、学位規則第 4 条第 1 項（いわゆる課程博士）によるものであり、乙は同条第 2 項（いわゆる論文博士）によるものである。

目 次

報告番号	学位記番号	学位の種類	氏名	論文題目	頁
甲第 95 号	博（甲）商 第 36 号	博士（商学）	岸 保 宏	租税特別措置法における農業経営 基盤強化準備金制度の研究	1

氏 名（本 籍）	岸保 宏（広島県）
学 位 の 種 類	博士（商学）
学 位 記 番 号	博（甲）商 第 36 号
学位授与の日付	令和 7 年 3 月 24 日
学位授与の要件	学位規則第 20 条第 1 項該当
学 位 論 文 題 目	租税特別措置法における農業経営基盤強化準備金制度の研究
論 文 審 査 委 員	（主査） 熊本学園大学教授 佐藤 信彦 （副査） 熊本学園大学教授 成宮 哲也 （副査） 熊本学園大学教授 池上 恭子 （副査） 九州情報大学教授 福浦 幾巳

内容の要旨

1. 研究の目的

本論文は、租税特別措置法における農業経営基盤強化準備金制度の研究を行う。本論文で明らかにする命題は、農業経営基盤強化準備金制度のレーゾンデートルの解明である。農業経営基盤強化準備金制度は、何故、創設されたのか、あるいは何故、この制度は必要であるのかという点である。

農業経営基盤強化準備金制度は、2007（平成 19）年に創設された租税特別措置であり、農業者が、経営所得安定対策等の交付金を農業経営改善計画などに従い、農業経営基盤強化準備金として積み立てた場合、この積立額を個人は必要経費に、法人は損金に算入でき、さらに、農業経営改善計画などに従い、受領した交付金を用いて、農用地、農業用の建物や機械等を取得した場合、積み立てた準備金を取り崩すとともに、圧縮記帳できる税制上の特例である。

農業政策の狙いは、実現したい目標・目的があり、その誘導策として税制支援をしていこうとする方法として、農業経営基盤強化準備金制度がその一つであるとしても、「租税特別措置」である「準備金制度」という形をとらなければならなかったのかという理由を明らかにする必要がある。

そのためには、農業政策の歴史を知ることであり、農業に関する法制度を知ることであり、その系譜から浮かび上がる問題点を解決するための租税制度の一つである農業経営基盤強化準備金制度の創設経緯や仕組み、政策評価に至るまで、過去・現在・未来という時系列的な

流れの中で、整理をすることが必要である。

本論文では、①租税特別措置である準備金制度がどのようなものであるのか、②1993（平成5）年に創設された農用地利用集積準備金制度の創設経緯やその仕組み、そして何故、現在にある農業経営基盤強化準備金制度へ制度が変わったのか。言い換えると、農用地利用集積準備金制度の貢献や役割と、その後を求める姿として、農業経営基盤強化準備金制度へステップアップの状況、③農業経営基盤強化準備金制度に密接に関係する農業経営基盤強化促進事業との関係性と創設経緯や仕組みといった点、④制度の評価、この点は、2010（平成22）年より租税特別措置の適用状況の透明化等に関する法律（以下、租特透明化法と略す）が施行され、制度の必要性、有効性、相当性が総務省の政策評価でも明らかにされているように、租税政策としていかなるものなのか、といった点を解明することで、農業経営基盤強化準備金制度のレーゾンデートルが示されるものと考ええる。

2. 研究の方法と対象

研究手法としてはさまざまなものを考えることができるが、以上の諸点を解明するために本論文において採りえた研究手法として、まず文献研究とデータ研究とがあり、データ研究はさらに定性的研究（質的調査）と定量性研究（量的調査）とに分けられる。本論文では、その大部分で、文献研究を用いているが、その文献は、農業政策や農業関連税制、さらには政策評価に関するものである。さらに、本論文では、単なる文献研究にとどまらず、国会の諸委員会での当事者の発言も参照することで、該当する準備金制度に関する当時の当事者の考えを確認しているのである。

また、定性的研究（質的調査）としては広島県内の集落営農法人に対するヒアリング調査を行っている。筆者は、実務において、長い間、農業経営基盤強化準備金制度を活用する農業者と接する機会を多く持ってきた。つまり、その時々当該法人の抱える問題の相談に乗ってきたので、定点的かつ経年的に実態は把握してきたが、今回、改めて、農業経営基盤強化準備金制度について、ヒアリング調査を行ったのである。さらに、定量的研究（量的調査）としては、上述の租税透明化法に基づく報告書から、行政側という制約はあるが、その数値が明らかになっており、当該数値に基づく分析を行っている。

その上で、①租税特別措置の中で特に農業経営基盤強化準備金制度とその前身である農用地利用集積準備金制度に限定し、および、②本論文で研究対象とする農業経営基盤強化準備金制度の対象者を個人ではなく、法人とすることで、本論文の分析対象を限定する。

まず前者であるが、農業経営基盤強化準備金制度は、農業経営基盤強化促進法を根拠法として創設されていることから、当該準備金の制度設計にあたっては、この法律により形成されている農業政策全体の中での位置付けと他の施策との関連を等閑視することはできない。

そのため、租税特別措置法の規定に基づいて創設された農業経営基盤強化準備金制度の創設理由に関しても、農業経営基盤強化促進法の制定の経緯から、その存在意義が明らかにできると考えているが、問題の設定としては租税特別措置自体、何故存在するのかという根本的な問いも存在しているのである。租税特別措置である以上、産業育成の見地と向き合うのなら、その制度の必然性は、農業政策との関連で明らかになると考えられるが、その問いは本来、租税特別措置自体の存在意義とも関連しているはずである。しかし、本論文では、租税特別措置全体を考察の対象とすることはせず、現在、16種類しかない準備金制度の1つである農業経営基盤強化準備金制度の考察に限定して、論を進めるのである。

次に後者であるが、農業経営基盤強化準備金制度の対象者は青色申告により確定申告を行う認定農業者（個人、農地所有適格法人）または 認定新規就農者（個人）であって、個人事業者も要件が合えば、当該制度の対象者となりうる。したがって、法人税のみならず所得税をも含めて考察するのが、分析の包括性の観点から求められることは間違いないが、法人税と所得税の両方を取り上げるのは、農業経営基盤強化準備金制度の前段階の税制である農用地利用集積準備金制度の対象が法人に限定されていたため、両準備金制度を対象として考察している本論文には適切ではないこと、さらに、特に農業経営基盤強化準備金制度の活用は、農用地や農業用機械・施設といった多額の投資を必要とするときであるので、一般的には、法人の方が多くの資金を使うことから両準備金制度の主たる利用者は法人であり、農業政策でも農業の担い手を法人と位置付けて法人化を推進していることから、法人を対象とするのが適当と考えるのである。

3. 本論文の構成と目次

本論文では、以下の構成で進めることとする。

第一章では、租税特別措置における準備金制度の考察をする。租税特別措置とは何かということを中心とした意義や性格をまとめる。次に、準備金の意義を明らかにした上で、その特徴を考察する。そして、補助金等の政策措置と比較をすることによって、準備金制度の課題を明らかにしたい。そのことにより、租税特別措置である準備金は何故、制度として存在し、意義があるのかの理解が示せると考える。

第二章では、農業経営基盤強化準備金制度の前身ともいえる、1993（平成5）年に創設された農用地利用集積準備金制度を取り上げる。まずは制度の創設当初の仕組みである。1993（平成5）年に農用地利用増進法から農業経営基盤強化促進法に法律名を改め、それまでの「安心して農地を貸せる仕組み」と併せて「効率的かつ安定的な農業経営を育成するための仕組み」を整備していくこととなるが、これまで租税特別措置法による準備金制度を用いた税制がなかったことから、重要な整理と考える。

第三章では、農用地利用集積準備金制度に関する農業経営基盤強化促進法の関係を取り上げる。農用地利用集積準備金制度は、農業経営基盤強化促進法の目的を推進するための手段として、存在している制度であることの背景を確認したい。言い換えると、農用地利用集積準備金制度が何故、生まれたのかが浮かび上がってくる点である。

第四章では、農業経営基盤強化準備金制度の仕組みの整理である。2007（平成 19）年の創設当初を中心として、当該準備金制度を利用するための要件と税務処理の仕組みを考察する。農業経営基盤強化準備金の性格が理解できる。ここでは、農業経営基盤強化準備金を活用する農業法人がどのように効果を得られるのか、メリットがあるのかといった点を明らかにしたい。

第五章では、租税特別措置法において創設された農業経営基盤強化準備金制度に関して、その創設の経緯を踏まえた上で、その創設理由を明らかにすることを目的とする。農業経営基盤強化準備金制度は、農業経営基盤強化促進法を根拠法として創設されていることから、当該準備金の制度設計にあたっては、この法律により形成されている農業政策全体の中での位置付けと他の施策との関連を等閑視することはできない。そのため、その創設理由に関しても、促進法の制定の経緯から、その存在意義が明らかにできると考えられる。

第六章では、農業経営基盤強化準備金制度の政策評価である。租税特別措置であるので、政策評価による目的の達成度を検討したい。第五章では、農業経営基盤強化準備金制度を活用する立場での検討であったが、ここでは立法側がどのように政策評価をしているのかを整理したい。租税特別措置法の意義、メリットやデメリットや準備金制度の意義や性格といった点も先行研究を踏まえて、考察の結果として示す。

以上を踏まえて、終章において、各章のまとめと本論文の統括を行い、結論とする。

改めて本論文における研究課題（リサーチクエッション）を確認しておく、租税特別措置における農業経営基盤強化準備金制度のレーゾンデートルの解明を問うものである。そのために、租税特別措置における準備金制度の先行研究を整理し（第一章）、農業経営基盤強化準備金制度の前身である農用地利用集積準備金制度を整理し（第二章）、農業経営基盤強化促進法（農業政策）と農用地利用集積準備金制度（租税政策）の接点を見出し（第三章）、農業経営基盤強化準備金制度の仕組みを検討し（第四章）、農業経営基盤強化準備金制度に関して、その創設の経緯を踏まえた上で、その理由を明らかにすることを目的とし（第五章）、農業経営基盤強化準備金制度の政策評価（第六章）の考察を行い、農業経営基盤強化準備金制度に対する結論を述べる（終章）と言う構成で展開する。

本論文の目次は、以下のとおりである。

序章 本論文の問題意識

1. 研究の目的
2. 研究の方法と対象
3. 本論文の構成

第一章 租税特別措置としての準備金制度に関する考察

1. はじめに
2. 租税特別措置の考察
 2. 1 租税特別措置の定義
 2. 2 租税特別措置の種類
 2. 3 租税特別措置のメリット・デメリット
 2. 4 租税特別措置と補助金
3. 準備金制度の考察
 3. 1 準備金の定義
 3. 2 準備金の類型
4. おわりに

第二章 農用地利用集積準備金制度に関する考察 一創設当初の制度を中心に一

1. はじめに
2. 創設当初の農用地利用集積利用準備金制度利用の要件
 2. 1 対象者一特定農業法人
 2. 2 対象となる農業収入
 2. 3 圧縮記帳の対象となる資産
3. 農用地利用集積準備金制度の税務処理
 3. 1 積立て
 3. 2 取崩しと圧縮記帳
4. 農用地利用集積準備金制度の効果
5. 現在におけるまでの制度改正の整理
6. おわりに

第三章 租税特別措置としての農用地利用集積準備金制度の考察一農用地利用増進法・農業経営基盤強化促進法を手掛かりに一

1. はじめに

- 2. 農用地利用増進事業の概要
 - 2. 1 戦後の農地制度の歩み
 - 2. 2 農用地利用増進事業の創設
 - 2. 3 増進法の制定
 - 2. 4 増進法の仕組み
 - 2. 5 増進法から促進法への改正
- 3. 促進法の目標と枠組み
 - 3. 1 促進法の体系
 - 3. 2 促進法の背景と特色
 - 3. 3 促進法の促進政策
 - 3. 4 認定農業者制度と経営体の育成
 - 3. 5 法人化の推進
- 4. 農用地利用規程と特定農業法人
 - 4. 1 農用地利用規程の特定農業法人に関する事項の定め
 - 4. 2 特定農業法人を認定農業者とみなすこと
 - 4. 3 促進法と農用地利用集積準備金制度の関係
- 5. 農用地利用集積準備金制度
 - 5. 1 農用地利用集積準備金制度の概要
 - 5. 2 農用地利用集積準備金制度の背景
 - 5. 3 農用地利用集積準備金制度に関する国会議論
- 6. おわりに

第四章 農業経営基盤強化準備金制度に関する考察—創設当初の制度を中心に—

- 1. はじめに
- 2. 創設当初の農業経営基盤強化準備金制度利用の要件
 - 2. 1 対象者
 - 2. 1. 1 認定農業者
 - 2. 1. 2 特定農業法人
 - 2. 1. 3 特定農業団体・集落営農組織（法人課税の「人格のない社団」に限る）
 - 2. 2 対象となる交付金
 - 2. 3 対象となる資産
 - 2. 4 農業経営改善計画
- 3. 農業経営基盤強化準備金の税務処理

- 3. 1 積立て
- 3. 2 取崩しと圧縮記帳
- 3. 3 農業経営基盤強化準備金の効果
- 4. おわりに

第五章 租税特別措置としての農業経営基盤強化準備金制度の考察―農業経営基盤強化促進法との関係を中心にして―

- 1. はじめに
- 2. 促進法の概要
 - 2. 1 促進法制定の経緯
 - 2. 2 促進法の目的
 - 2. 3 促進法の基本方針と基本構想
 - 2. 4 促進法による農業経営基盤強化促進事業
- 3. 農業経営基盤強化準備金制度の概要
 - 3. 1 促進法と農業経営基盤強化準備金制度の関係
 - 3. 2 農業経営基盤強化準備金制度の概要
 - 3. 3 農業経営基盤強化準備金制度の背景
- 4. 農業経営基盤強化準備金制度に関する国会議論
- 5. おわりに

第六章 農業経営基盤強化準備金制度の政策評価―租税透明化法と租税特別措置の関係を踏まえて―

- 1. はじめに
- 2. 租税透明化法の制定趣旨と概要
- 3. 政策評価制度
 - 3. 1 政策評価の方式
 - 3. 2 政策評価の仕組み
 - 3. 3 租税特別措置等に係る政策評価
- 4. 農業経営基盤強化準備金制度の政策評価
 - 4. 1 政策評価書の分析
 - 4. 2 フェーズ1：平成時代
 - 4. 3 フェーズ2：令和時代

- 4. 4 行政機関による政策評価と政策検証の限界
- 5. 事業者へのヒアリングに基づく政策評価
- 6. おわりに

終章 本論文の結論

- 1. 各章のまとめ
 - 1. 1 第一章の要約
 - 1. 2 第二章の要約
 - 1. 3 第三章の要約
 - 1. 4 第四章の要約
 - 1. 5 第五章の要約
 - 1. 6 第六章の要約
- 2. 総括

4. 各章のまとめ

4. 1 第一章の要約

- ① 租税特別措置と補助金の類似性は認められるが、以下の通り、両者は性質が異なる。
- ② 租税特別措置は、立法化されれば、その後の統制は基本的になく、法律によって措置が数年に及び、恒久化を孕み、既得権益化する問題がある。また会計検査院による検査対象になっても全てが検査されるとは限らず、国会や財政当局等による統制が及ばないことになる。
- ③ 一方、補助金は、予算管理や司法的統制による明確である一方、手続きが煩雑かつ厳格になる。補助金適正化法によって、政策当局が管理する。すなわち、会計検査院の検査対象となる。
- ④ 租税特別措置法における準備金制度は、制度の適用が選択できるし、課税上の効果も限界もあるものの、租税の政策目的として課税の公平を歪めるし、政策目的をどこまで許容するのかという問題は存在する。政策目的のものであれば、臨時的・例外的であり、その政策を実現するための時限的なものとは解釈される。

4. 2 第二章の要約

- ① 農用地利用集積準備金制度は、特定農業法人が将来の担い手として、農用地を引き受ける義務を負うことを前提に、農用地の利用集積に充てる資金を準備金で積立て、内部留保できるように税制の特例措置を講じた制度である。そして、特定農業法人に

対する農用地利用集積準備金制度は、課税の繰延べを通じて、特定農業法人の育成に力を置いている。

- ② しかし、農用地利用集積準備金制度は制度として大きなメリットだが、それは収益を上げ、活用できてのことであり、条件の悪い農地も引き受けざるを得ず、利益が出ない経営にとっては、絵に描いた餅という実際の特定農業法人での実態を表した意見もある。実際に農地や機械設備を購入したときに、支払いに充てる自己資金が手元にないと、結局は、多額の短期借入金で埋めなければならないということにもなりうる。
- ③ 農業経営の育成と農地保全を目指すために、農用地利用集積準備金制度の仕組みを導入したことは、画期的であったことは間違いないだろうが、後に制度化される農業経営基盤強化準備金制度が交付金を対象とするのとは違い、農業収入を基準に据えると、十分な収益確保ができるのかどうか、利益体質の経営体であるのかどうかといった理念と現実の相克があったのではないかと思われる。

4. 3 第三章の要約

- ① 増進法から促進法の改正の時期が大きな局面であり、農業構造政策から農業経営政策と舵を切っている。
- ② 効率的かつ安定的な農業経営を実現するために、担い手を明確化した政策を実行している。認定農業者制度であり、法人化の推進である。
- ③ そして、その法人化を推進するにあたり、特定農業法人制度はその流れを踏むものである。
- ④ 農地集積を義務化する特定農業法人制度の支援策として、農用地利用集積準備金制度が生まれた。そして、その税制優遇策によって、農業政策の推進が見られる。
- ⑤ 農用地利用集積準備金制度は、促進法が施行されてから出来た制度で、農業政策を推し進めるための制度であることは間違いない。
- ⑥ 農用地利用集積準備金制度は税制優遇もあるにもかかわらず、趣旨とは別にした税制の内容如何の国会議論がなされていないことが確認できた。

4. 4 第四章の要約

- ① 制度の背景として、限定した担い手を対象に、経営全体に着目して、農業政策の構造改革を加速化させ、対象となる交付金や補助金を有効に活用して、規模拡大等に向けた経営発展の取り組みが行えるようにした農業政策を実現させるために、租税特別措置である農業経営基盤強化準備金制度の創設の目的があったことは推察される。
- ② 農業経営基盤強化準備金の性格として、①農地の取得や農業機械の導入など大きな投

資が必要な場合、交付金を最大5年積み立てておき、それを取り崩すことで購入費に充てる事が出来ること、②農業経営基盤強化準備金を利用して購入した資産は、圧縮記帳することで、帳簿価額を一定額まで課税所得から減額することも出来る事が挙げられるが、制度を利用して、投資をして、経営発展へ向かう道筋を税制が支援してくれていることが分かる。

- ③ しかしながら、課税の繰延べの効果が見込まれるとは言え、課税所得があつてこそ繰延べられるわけであるので、赤字事業ではそのメリットを享受することができない点は看過できない。そのため、5年という期間の猶予が何を意味するかという点を考えると、やはりそのメリットをできるだけ享受できるような仕組みを準備する必要性があったのではないかと考えることができる。

4. 5 第五章の要約

- ① 農業経営基盤強化準備金制度は、「効率的かつ安定的な農業経営」を達成するという促進法の目的を、租税特別措置として推進するための手段として存在している制度である。
- ② 農業経営基盤強化準備金制度の制定以前は、交付金等受けると、一時所得扱いという異例の税制優遇措置を議員立法で制定してきた。今回、取り上げた国会議論からもわかるように、租税法の体系において、所得区分を変更することは政府として認めがたいと言いつつも、一時所得として特別視した交付金等を本来の事業所得とする取扱いに制度を見直すにあたり、農業者に対する税制上の恩典が受けられるように、制度化した。対象者が限定される上、当該準備金による税制優遇を受けると、これまでの所得区分を変更によって税負担が増えることにもなりうることも指摘され、農業者へのこうした影響も出ることもなる。
- ③ 農業経営基盤強化準備金制度は、農業政策として、認定農業者制度を創設し、一定の要件に該当する者だけが当該準備金制度を使えるような形にして、政策誘導がなされた租税特別措置である。

4. 6 第六章の要約

- ① 租税特別措置が税負担の公平の原則を例外的に認めるものであり、その正当性を評価のために、その適用の実態や効果が透明でわかりやすく、かつ納得のできるものないといけないという観点から、租税透明化法の法的整備がなされた。
- ② 政策評価は、各府省が自らその政策の効果を把握・分析し、評価を行うことにより、次の企画立案や実施に役立てるものである。当該準備金制度は、農林水産省の管轄で

あり、その租税特別措置等の事前評価で示される。

- ③ 当該準備金制度における政策評価は、平成 22（2010）年を皮切りに、令和 4（2022）年まで、計 8 回を数える。租税特別措置の拡充や延長といった適切な判断に資するために、内容把握し、政策の効果をまとめている。総じて、農業経営基盤強化準備金制度を肯定的に捉え、改正や拡充等も経ながら、継続された制度として立法化されている。行政側では、制度が必要かつ妥当、有効であり相当であるという政策評価である。
- ④ 行政の政策評価は、上記で述べたように、「評価作業の多くが「前回の記述内容を上書きする作業」となるため、過去を踏襲する記述のありさまは結果的には維持される」といったような評価する側の意図が現れる傾向にある。そのため、実際の事業者側の論理も把握したいと考え、限られた中山間地域における集落営農法人 7 法人に大きく 3 つの質問をもって、ヒアリングを実施した。確かに「税金の繰延べができる」、「計画的な農業経営の寄与」という肯定的な評価も見受けられたが、行政側が公表したような制度の効果を誇張する声ではなく、どちらかと言えば、制度活用の難点や税制支援が農業経営に必ずしも十分な成果を得ているとは言えない声も聞かれた。
- ⑤ こうしたことを踏まえると、租税特別措置を監視する租特透明化法の立法整備は評価できるが、本来的に当該準備金制度は、本当に現場に貢献できている制度かどうかは、明らかではない。換言すると、結果的に当該準備金制度の効果があつたのが実際で、結果論に過ぎないかもしれない。それは制度自体で見ると社会全体では、租税特別措置や補助金などの支援が永遠に継続し続けることは難しいが、農業者の各個別でとらえると、企業への経営支援という観点では、当該準備金制度が必要であるとも言える。

5. 結論

本論文の結論は、以下のとおりである。

- ① 効率的かつ安定的な農業経営を資するために、農業に対して補助金等の支援があるが、それにとどまらず税制支援として創設されたのが、農用地利用集積準備金制度や農業経営基盤強化準備金制度である。農業の自立を促進することが目的であるという観点からは、農業の補助金支援も税制支援も継続的・恒久的に続けるというのは困難であろう。なぜならば、農業が自立できたならば、補助金支援も税制支援もその目的を達成したわけで、その役割を終えるからである。それ故に、税制という観点からは、租税特別措置は、臨時的であり、例外的、あるいは時限的という有期的な取扱いにならざるを得ないものと理解される。
- ② しかし、第六章の農業経営基盤強化準備金制度の政策評価におけるインタビュー調査

で明らかになったように、行政側と事業者側には受け止めに「差異」がある。したがって、農業経営基盤強化準備金制度自体には改善の余地はあることを示唆している。

- ③ 租税特別措置における準備金制度は、黒字企業に対しての恩典があるので、赤字企業にはその恩典は受けることができない。すなわち、赤字企業であっても、補助金であれば、資金供給ができるのに対して、赤字企業は準備金制度の活用余地がないという問題点があることが指摘されている。となると、農業経営基盤強化準備金制度のレーゾンデートルはどこにあるのかを、再度検討する必要がある。初期段階の赤字経営から経営努力の結果として黒字経営となった途端に、今度に納税を強いられることになると、資金繰りの観点から経営に負の影響を与えることになることは容易に予想される。しかし、当該準備金制度を活用することによって、租税負担を軽減できるのであれば、その負の影響は緩和されることになるのであり、この点に、当該準備金制度の存在意義があるものと解することができよう。
- ④ 租税特別措置による準備金制度は、補助金を受けたのと同様な効果を有しながら、後に減免された税を徐々に課税されていくことから、租税特別措置が「不公平」と評されても特定の産業、本論文では農業という産業の育成には必要である。すなわち、制度自体で見ると社会全体では、租税特別措置や補助金などの支援が永遠に継続し続けることは難しいと言わざるを得ないが、個々の農業者のレベルで考えると、スタート・アップ時の経営支援という観点からは、農業への参入のための支援として当該準備金制度は必要であると考えることができるのである。
- ⑤ そうであっても、農業経営基盤強化準備金制度の内容には常に再吟味が必要である。たとえば、国税庁は2008（平成20）年度税制改正で、農業機械（農業用設備）の法定耐用年数を一律7年に改正したが、これも制度の再吟味の結果の1例である。つまり、準備金の活用を5年から7年へ伸ばすと、事業計画にも活かせるし、準備金制度が黒字企業の恩典という限定は否定できないが、制度の貢献度が増す可能性があると考えるのである。

また、残された課題は以下のとおりである。

- ① 政策評価においては、事業者側のヒアリングの数が足りない。行政が政策評価をするにあたっては、お手盛り感があることはすでに指摘されていることなのだから、自由度のある現場の声をできるだけ多く集める必要がある。そして、農業で言えば、北海道などの広域な農業と中山間地域の農業とは環境条件が異なり、設備投資や機械導入にも違いがある。各地域での状況も鑑みた検討が必要であるが、現段階では、不十分である。

- ② 農業経営基盤強化準備金制度によって、経営基盤の強化に関して期待された効果が得られたのかどうかは、実際の集落営農法人の決算書データを用いて財務分析をする必要がある。農業経営基盤強化準備金制度の構造は理解しても、実際がどうなのか。農業経営基盤強化準備金を活用する場合と活用しない場合、さらにその経営判断の意思決定はどのようなのかなど、現場の実際の検討が必要である。しかし、これは、実際の決算書の入手等が困難であるため、本論文ではその必要性を認めながらも、分析を実際に行うことはできなかったのである。
- ③ 農業経営基盤強化準備金制度においては、取得された土地や農機具などに関して圧縮記帳が認められている。したがって、法人の財政状況への影響の分析にあたって、圧縮記帳も含めた考察が必要である。つまり、恒常的に農業補助金が計上されることから、圧縮記帳の問題は避けられないので、圧縮記帳も含めて考察すべきであると考えられる。しかし、本論文ではそこまで論じることはできなかったため、この考察は次の課題として受け止めたい。

以上

審査結果の要旨

（論文の主題）

本論文の主題は、農業の自立を目的とした政策としての租税特別措置法における農業経営基盤強化準備金制度を対象にして、農業経営基盤強化準備金制度の存在意義、すなわち農業経営基盤強化準備金制度は、何故、創設されたのか、および他の租税特別措置ではなく準備金制度の形をとったのかという点である。しかし、この農業経営基盤強化準備金制度の前身として農用地利用集積準備金制度が既に存在していたため、両準備金制度を取り上げる必要があり、また、準備金制度は租税特別措置法の改正により制度化されるので、その改正をもたらした農業経営基盤強化促進法の制定とその改正をも踏まえた検討を行っている。

（論文の概要）

第一章では、租税特別措置における準備金制度を考察しているが、まず、租税特別措置の意義や性格をまとめ、次に、準備金の意義を明らかにした上で、補助金等の政策措置と比較をすることによって、その特徴を考察している。特に補助金と準備金とは財政的支援としては共通するものの、補助金は赤字法人にも支給されるのに対して、準備金が赤字法人は利用するメリットがないこと、また国会や財政当局等による統制の在り方に関して、準備金は補

助金に比較して統制のレベルが弱く、既得権益化しやすいという問題点があることを指摘している。

第二章では、農業経営基盤強化準備金制度の前身である 1993（平成 5）年に創設された農用地利用集積準備金制度を取り上げ、当該制度の創設当初の仕組みを明らかにしている。

第三章では、農用地利用集積準備金制度の創設の意義を、その根拠法である農業経営基盤強化促進法の制定とそれに伴う租税特別措置法改正との関係で検討している。農業経営基盤強化促進法の制定により、認定農業者制度の創設と法人化の推進が行われたが、その法人化を推進するにあたり、農地集積を義務化する特定農業法人制度の創設し、さらに、租税特別措置法の改正により農用地利用集積準備金制度が創設されることによって、税制優遇策を用いた農業政策の推進が図られた。農用地利用集積準備金制度は、農業経営基盤強化促進法が施行されてから出来た制度で、農業政策を推し進めるための制度であるが、当該準備金制度は税制優遇であるにもかかわらず、趣旨に関する国会議論はあるものの、税制の内容如何に関する国会議論がなされていないことが確認されている。

第四章は、農業経営基盤強化準備金制度の創設当時の仕組みを明らかにする必要があるという問題意識の下で、2007（平成 19）年の創設当初を中心として、当該制度を利用するための要件と税務処理の仕組みを整理している。農用地利用集積準備金制度とは違い、農地集積だけでなく、農業機械の導入などに交付金を使う場合にも、農業経営基盤強化準備金制度により、税制支援による経営の後押しを図るものであるが、農用地利用集積準備金制度と同様に、課税の繰延べの効果が見込まれるとは言え、課税所得があつてこそ繰延べられるので、赤字事業ではそのメリットを享受することができないという問題点を指摘している。

第五章では、農業経営基盤強化準備金制度の創設の経緯を踏まえた上で、その創設理由を明らかにするために、農業政策全体の中での位置付けと他の施策との関連を踏まえて、国会審議をも含めて検討している。農業経営基盤強化促進法の改正に伴い、租税特別措置法も改正されて農用地利用集積準備金制度から農業経営基盤強化準備金制度へと変化したのである。本章では、この制度の導入に関する国会議論を取り上げ、農業経営基盤強化準備金制度の創設以前は、交付金等を受けると、一時所得扱いという異例の税制優遇措置を議員立法で制定してきたが、租税法の体系において、所得区分を変更することは政府として認めがたいと言いつつも、一時所得として特別視した交付金等を本来の事業所得とする取扱いに制度を見直すにあたり、農業者に対する税制上の恩典が受けられるように、制度化したといった背景の存在を明らかにしている。

第六章では、農業経営基盤強化準備金制度の政策としての評価を取り上げているが、ここでは行政側と利用者側とに分けて、それぞれの評価を検討している。租税特別措置を監視する租税特別措置透明化法が整備されたので、その制度に伴い公表された報告書の考察では、

農業経営基盤強化準備金制度を肯定的に捉え、改正や拡充等も経て、制度の継続を支持する内容であるが、これは単に行政側の論理であるため、評価の中立性を担保する必要がある、そのため、活用している事業者側による評価はどうかということをヒアリング調査で補完している。ヒアリング調査では、当該制度を導入した点は法人設立の初期段階では財政支援策として評価できるという回答があったものの、一方で、制度活用の難点や税制支援が農業経営に必ずしも十分な成果を得ているは言えないという意見もあり、制度を実施する行政側と制度を享受する事業者側の間には、「差異」があることを指摘している。

以上を踏まえ、終章において、各章のまとめと本論文の統括を行っている。

（論文の評価）

農業政策や農業経営に関する専門的な知識や経験に裏打ちされた岸保氏の研究は、租税制度としての農業経営基盤強化準備金制度について、その根拠法となる農業経営基盤強化促進法の制定とその改正、さらにそれらに伴う租税特別措置法の改正との関係を含めて、詳細に検討し、また政策としての評価も政策を実施する行政側と政策を享受する事業者側の両方の評価を明らかにしたもので、これまでにない知見を提示したものである。

したがって、本論文は、博士論文として適格であると評価する。

学位論文審査委員

主査	熊本学園大学教授	佐藤 信彦
副査	熊本学園大学教授	成宮 哲也
副査	熊本学園大学教授	池上 恭子
副査	九州情報大学教授	福浦 幾巳

博士學位論文

内容の要旨および審査結果の要旨

第 28 号

令和 7 年 6 月 1 日 発行

発行 熊本学園大学

編集 熊本学園大学大学院事務室
〒862-8680

熊本市中央区大江 2 丁目 5 番 1 号
電話番号 096 (364) 5161