

地方税としての森林環境税

石田和之

徳島大学総合科学部

k-ishida@ias.tokushima-u.ac.jp

1.はじめに

本稿では、森林環境税について地方税という視点からいくつかの論点に焦点を当てて報告する。

秋山（2004）によれば、平成 16 年 9 月 30 日現在で森林環境税が導入もしくは検討されている都道府県は 38 にのぼることになる。このように多くの都道府県で検討が行われている背景には、次の 3 つが考えられるであろう。第 1 に、地方分権の潮流の中で地方政府の課税自主権の拡大を背景に、地方政府が独自課税を模索していることである。課税自主権の拡大により、地方政府は従来に比べて独自課税を行うことが容易になってきた。また、地方政府にとっては、独自課税を行うことにより地域の特性を他の地方に対して主張できるというメリットも考えられるであろう。第 2 に、現在、わが国の財政環境は地方分権と並んで財政再建も推し進められている。地方政府にとっては、地方政府自身の事情による財政悪化に伴う行財政改革だけでなく、財政再建としての三位一体の改革による歳入の減少という影響からも、新税の創設による新たな歳入増加策が必要となってくることになる。その有力な手段のひとつとして森林環境税が挙げられることになる。第 3 に、わが国だけでなく地球規模での環境保全に関する意識の高まりや地球温暖化防止策のひとつとして、環境対策として地方政府によって導入される地方環境税としての森林環境税である。地球温暖化防止政策の実施は国に求められているだけでなく、地方政府にも求められており、その手段の一つとして森林環境税を位置付けることができる。

ところで、森林環境税の典型例としては、平成 15 年度から実施された高知県森林環境税が挙げられる。そこで、本稿では高知県森林環境税をモデルケースとして利用しながら、地方税としての森林環境税について報告を行うことにしたい。本報告の構成は以下の通りである。2 節では、課税自主権の活用という視点から森林環境税を検討する。地方政府が課税自主権を活用する手段としてはいくつかあるが、森林環境税は県民税均等割超過課税により課税が行われており、地方税としては住民税の超過課税でしかない。課税自主権の拡大により要件が緩和された新税の創設という手段にはよっていないのである。また、歳入としても小さな規模であり、高知県の場合、約 1.6 億円（平成 16 年度）である。3 節では、国税において導入が検討されている環境税との関係を検討する。国税において導入が検討されている環境税とは、課税ベースがまったく異なるものであるが、税收の使途として森林環境保全が盛り込まれており、森林環境税と環境税は税收使途として重複する部分がある。また、環境税收のうち一部は地方政府に対して環境譲与税として譲与されることも検討されている。その結果、このような状況を踏まえて地方政府の中には国における環境税の動向を見極めた上で森林環境税の導入を検討するという団体も存在するという状況

になっている。森林環境保全のための政策パッケージとして森林環境税を捉えると、国税である環境税と地方税である森林環境税との協調が必要になると考えられる。4 節では、受益者負担として森林環境税を検討する。住民税の上乗せとして森林環境税が導入される森林環境税は、課税の根拠として受益者負担が採用されている。受益者負担という公平性を課税根拠として森林環境税が課税されているのである。しかしながら、田中（1979）において指摘されているように受益者負担という仕組みは政府が財政悪化に直面した際に収入拡大策として利用されてきたという経緯があり、また、利用しやすいという性質を持っていると考えられる。ここでは、受益者負担原則から評価して、現行の森林環境税が適当であるかどうか、また、望ましい森林環境税とはどのようなものであるべきかについて検討する。5 節は、本稿のまとめである。

2. 課税自主権の活用としての森林環境税

ここでは、課税自主権の活用という視点から森林環境税を検討する。地方公共団体の課税自主権は、地方分権の潮流に伴い、順次拡大されている。地方公共団体が自立的かつ自主的な財政運営を行うためには財政基盤の強化が必要であり、そのための重要な手段として自主財源の確保が挙げられる。地方公共団体の自主財源確保を促進するための方策として、課税自主権の拡大が図られているのである。地方公共団体による課税自主権の行使として森林環境税を捉えた場合、どのように評価することが可能であろうか。ここではとくに、自主財源確保という側面から検討したい。

（1）課税自主権の拡大

地方公共団体が自立的かつ自主的な行政運営を行い、地域住民のニーズにあった行政サービスを行うには自主的な財源が必要である。自主財源として地方公共団体は、これまでも道府県民税や固定資産税などの地方税を有してはいたが、しかし、地方分権を推進するためには地方公共団体による独自課税による自主財源の確保もまた、重要な方法であろう。そこで、現在も進行中である一連の地方分権改革において、地方公共団体が自主・自立的な行政運営を行うための自主的財源確保の方策として、課税自主権の拡大が図られた。主要なものとして、1998 年には標準税率を使用しない場合の国への事前届出制の廃止、個人市町村民税の制限税率の廃止が行われ、2000 年には法定外普通税の新設・変更について許可制から同意を要する事前協議制への移行⁽¹⁾、法定外目的税の新設、そして 2004 年には標準税率の定義変更⁽²⁾がなされている。これらの地方税法改正のうち、地方公共団体にとってもっとも大きなインパクトを持つと思われるのは、法定外税の新設・変更に関して許可制から同意を要する事前協議制へと移行されたことであろう。これにより、地方公共団体は、独自の租税政策および環境政策を実現する選択肢が広げられたことになるのである。

このような課税自主権の拡大を踏まえて、現在、地方公共団体が利用しうる独自課税の方策は、法定外普通税、法定外目的税、税率操作の 3 つに分類することができるだろう。法定外目的税については、2000 年の法改正により初めて実施可能となった税であり、法定外普通税および税率操作については従来から可能であったが、要件が緩和されたものであ

る。

地方分権により要件が緩和された法定外普通税であるが、実際には、2000 年地方税法改正以前にも、少数ながら、法定外普通税を導入している地方公共団体は存在していた。表 1 および表 2 は、1999 年と 2005 年における法定外普通税の実施状況を比べたものである。1999 年において法定外普通税を実施していた団体数は、道府県で 14 団体、市町村で 6 団体であった。法定外普通税の新設・変更に関する要件が緩和された現在、地方公共団体における法定外普通税の導入状況がどのように変化したのかをみると、2005 年 1 月現在において、法定外普通税を実施している団体数は、道府県で 15 団体、市町村で 7 団体である。団体数を見る限り、課税自主権の拡大の効果が十分に現れているとは評価できない状況であると思われる。また、その内容を見ると、道府県法定外普通税としては、新たに神奈川県において臨時特例企業税が導入されている。しかし、臨時という名称が示すように、これはもともと法人事業税において外形標準課税が導入されるまでの経過的な課税としての意味合いが強く、将来的には廃止される方向にある税である。課税自主権の拡大にもかかわらず、実質的には、課税自主権の拡大を活用した道府県法定外普通税の新設は行われていないといえよう。また、市町村法定外普通税においては、千葉県君津市と千葉県富津市における砂利採取税は 2002 年で廃止されている。新たに創設された市町村法定外普通税は、福岡県太宰府市における「歴史と文化の環境税」、鹿児島県薩摩川内市における「使用済核燃料税」、東京都豊島区における「狭小住戸集合住宅税」の 3 つである。ところで、これらの法定外普通税は、筆者の考える限り、法定外普通税新設の積極要件であった税源及び財政需要の存在を満たしていると思われる。すなわち、これらの新税は、許可制から同意を要する事前協議制への移行なしでも実施可能な税であったと考えられるのである。その意味では、課税自主権の拡大による法定外普通税の新設のための環境が整えられているにもかかわらず、地方公共団体においてはその環境を十分に生かしきれていないと評価できるのである。

法定外普通税の新設・変更の要件が緩和され、許可制から同意を要する事前協議制へと改正されたにも関わらず、法定外普通税の新設が少ないのは、どのように考えるべきであろうか。地方税法改正前において、法定外普通税を実施している団体数が少なかったのは、地方税法による制度的理由によるものではなく、地方公共団体の自主性、自立性の少なさによるものだろうと思われる。課税自主権の行使として法定外普通税が新設される場合、地域の独自性が発揮されればされるほど、横並びで他の地域が同様の税を導入することは困難となる。地方公共団体は、課税自主権の行使に向けて積極的な検討を行うことが求められるであろう。

第 2 の方法である法定外目的税については、まさに、課税自主権の拡大として新設された税目である。新設そして変更の要件は、法定外目的税と同じである。3 つの消極要件を満たした場合に、総務大臣による同意を得ることができ、地方公共団体は法定外目的税を新設することが可能となる。表 3 は 2005 年度における法定外目的税の実施状況を示している。2005 年現在における法定外目的税の実施状況を見ると、産業廃棄物税関係が多数を占めていることがわかる。産業廃棄物税は、その性質上、広域的な連携による税制の構築

が求められる税であると考えられる。広域的な課税が求められる税であるという性質上、ある県が実施を検討する際には、単独での検討ではなく、近隣との協調的な連携を視野に入れて導入の枠組みを検討することが効率的かつ公平な租税政策を実施するためには必要不可欠である。法定外目的税の活用については、産廃税に偏る傾向があるとはいえ、地方公共団体における積極的な実施が行われていると思われる。

最後に、税率操作による課税自主権の行使がある。ここでは、税率操作による課税自主権の行使として、地方公共団体が独自の判断で標準税率とは異なる税率を設定することにより課税を行うことを意味している。標準税率とは異なる税率を用いて課税を行う方法としては、超過課税、不均一課税、課税免除、課税減免などがある。ここではこれらの手段すべてを含んで税率操作として分類したい。つまり、標準税率とは異なる税率を用いる場合をすべて税率操作として含めているのである。

標準税率とは異なる税率を利用するとすると、標準税率とは何かが問題にされなければならないだろう。標準税率とは「地方公共団体が課税する場合に通常よるべき税率」とされている。標準税率の定義変更は、地方公共団体が標準税率とは異なる税率を採用する場合の要件を緩和したといえる。つまり、標準税率とは異なる税率を地方公共団体が採用する場合、従来は「財政上の特別の必要がある場合」に認められていたのであるが、地方税法の改正により「財政上その他の必要がある場合」には標準税率とは異なる税率を採用することが可能となったのである。この改正により、地方公共団体は税率操作による課税自主権の行使の可能性が高まったことになるといえる。

ところで、課税自主権の拡大として標準税率の定義変更が行われたのは、2004 年 4 月である。したがって、実際にその効果が大きく現れるのは将来のことになるかもしれない。表 4 は、道府県民税均等割超過課税の実施団体数の推移を示している。道府県民税個人均等割および法人均等割における超過課税の実施状況は、少数ながら増加傾向にある。2004 年度において個人均等割で 2 団体、法人均等割で 3 団体となっている。この内訳は、2001 年度から実施の大阪府（法人均等割）、2003 年度から実施の高知県（個人均等割および法人均等割）、2004 年度から実施の岡山県（個人均等割および法人均等割）である。このうち大阪府の法人均等割超過課税は大阪府の財政難を反映して「財政上の特別の必要」から実施されたものである。高知県と岡山県は、それぞれ森林環境税とおかやま森づくり県民税によるものである。これらは財政上の特別の必要というよりも、森林環境保全という目的で実施されているのであるから、財政上その他の必要により実施されたということができるとと思われる。

（2）課税自主権の行使としての森林環境税

課税自主権の行使手段として、法定外普通税、法定外目的税、税率操作があることはすでに見たとおりである。これらの手段を活用して森林環境保全に資する租税政策を地方公共団体が実施する手段としては、法定外税の新設・変更および税率操作が考えられることになる。表 5 は、現在実施されている森林環境税等の概要を示したものである。森林環境保全を目的とした地方環境税は、表 5 が示すようにいずれも超過課税によるものであり、税率操作による課税自主権の行使として分類することができるものである。

このように超過課税として実施されている森林環境税であるが、その税率は、個人で年額 500 円となっており、これは個人均等割の 50%の上乗せである。法人においても年額 500 円であり、これは法人均等割最低額 2.5%の上乗せとなっている。個人法人ともに年額 500 円という税率は低いということがいえるかもしれないが、これは、もともと、県民税における個人均等割の標準税率が年額 1000 円と低い水準にあることも一因として考えられるかもしれない。また、高知県（2002）によれば、500 円という税率水準の決定にあたっては、地域住民によるアンケート結果を踏まえたものであるとされている。

このように県民税均等割超過課税として低い税率で導入されている森林環境税であるが、課税自主権の行使による自主財源の確保という視点から見ると、当然、税收の増加にはほとんど寄与していないといえる。高知県税收に占める森林環境税收の割合は、2005 年度当初予算で 0.003%とかなり低い割合にとどまっている。自主財源確保に貢献しているとみなすことができる水準が何%であるかを絶対的に述べるのは困難である。しかしながら、0.003%という水準は、自主財源確保としては低い水準であると評価してもよいと考えられる。

さらに、表 6 の参考として示してあるように、2005 年度における道府県税均等割の課税見込人員を用いて、仮説的に、全国で森林環境税を導入した場合の税收総額を推計しても、環境税による地方譲与税分を下回る額にしかならないのである。もともと税收確保を目的としていない森林環境税であるから、税率水準はかなり低く抑えられており、これを全国で合計してもたいした金額にならないのは当然といえるかもしれない。

ところで、高知県（2002）でも述べられているように森林環境税はもともと「税收自体と目的とするものではなく、広く薄い負担によって、森の重要性を認識し県民みんなで森を守っていく」ことを目的として導入されている⁽³⁾。森林環境税の実施にあたって、税收確保という目的は当初からあまり持っていないのである。税收確保という視点を有していないとすれば、森林環境税收が低い水準にとどまり、自主財源確保にそれほど大きな貢献をしていなくとも当然であるといえる。そこで、次に課税自主権行使という視点の第 2 として、超過課税という課税方式について検討したい。先にも述べたように、2004 年 4 月以前においては超過課税による課税自主権の行使には、「財政上の特別の必要」が求められた。そもそも標準税率は、基準財政収入額の算定の基礎として用いられる税率であり、したがって標準的な財政需要をまかなうのに必要な財源は標準税率を用いた計算により地方交付税によって補填されているというのが地方財政の制度的な枠組みであった。そして、標準的な財政需要とは異なる特別な財政需要が存在する場合には、標準税率を超えた超過課税が認められていた。ところが、森林環境税は 2003 年度に実施されており、標準税率の定義が変更される前に、税收を目的としない超過課税の実施が認められたことになるのである。現在においては、標準税率の定義が変更されており、財政上の特別の必要がなくとも超過課税を行うことが可能となっている。その意味では、超過課税という方式を用いた森林環境税は課税自主権の行使としては先駆的であると評価することができるかもしれない。

ところで、森林環境税はすでに述べているように超過課税という方式を利用しており、

法的には県民税という普通税であるが、実質的には目的税として機能させている。本来であれば、高知県としては法定外目的税として実施することを望んでいた税であるといえるのである。たとえば、森林環境税の課税は、年限が設けられており 5 年という課税期間になっている。これは、高知県（2002）によると、法定外税を新設する際の留意事項である「社会経済情勢の変化や国の経済政策の変更の可能性等にかんがみ、原則として一定の課税を行う期間を定めることが適当」であるという考え方を採用したと述べられている⁽⁴⁾。高知県と同様の考え方は、岡山県、鳥取県、鹿児島県にも受け継がれており、いずれの県においても課税期間が設けられている。また、普通税を目的税化するための枠組みとして、森林環境保全基金が設けられている。これは、森林環境税収相当額を基金に繰り入れることによって、税収相当額を森林環境保全に利用し、普通税である森林環境税を実質的に目的税化しているのである。このように実質的には法定外目的税として機能させることが望まれている森林環境税が、法的には県民税均等割超過課税という形式で実施されたのは、徴税コストが原因である。森林環境税徴収に係るコストは、高知県（2002）によると、県民税徴収を代行している市町村に対して支払う交付金のみであり、その額は森林環境税収の約 7%で、約 1000 万円あると述べられている⁽⁵⁾。新たに法定外目的税を実施した場合に必要となるであろう、電算システムの整備に係る費用が必要ないということになる。

本来であれば、法定外目的税として実施することにより、地方公共団体の課税自主権を行使し、森林環境保全のための地方環境税を導入することにより、高知県としての自立的かつ自主的な財政運営を志向するべきであると考えられる。しかしながら、徴税コストが原因となり、県民税に対する超過課税方式というわかりにくい形式の地方環境税が導入されることになってしまったのである。これは、地方公共団体が課税自主権を行使すること自体に一定のコストがかかり、そのコストを負担することができなければ課税自主権の行使ができなくなってしまう、あるいは中途半端なものに終わってしまうことを意味していると考えられる。

3.環境税と地方環境税

ここでは、森林環境税を地方環境税のひとつと考え、国税としての環境税と地方環境税としての森林環境税の関係およびそのあり方について検討する。地方環境税は、地方公共団体による環境制御手段として市場メカニズムを利用した経済的手法のひとつである税を利用するものである。地方環境税は地方税であるとはいえ、環境税であることから考えると、環境政策としての役割を担っている。環境政策手段の一つとして地方環境税を捉えた場合には、国税と切り離して地方税としてのみ検討するのではなく、国における環境税政策との関係および連携を考慮した租税政策が求められることになる。ここでは、とくに、森林環境税と環境税の関係をどのように捉えるべきであるかについて検討したい。

(1) 地方環境税の概念

地方環境税の概念規定としては、倉坂（1999）によると「環境汚染物質の排出や環境に直接・間接に悪影響を与える製品の生産、消費等の活動を削減、抑制するねらいを持つ税を地方公共団体が条例で自主的に課すもの」とされる⁽⁶⁾。環境税はもともと環境保全の

ための市場メカニズムを利用する手段の一つである。地方公共団体が課する環境税を地方環境税と呼ぶのであれば、地方環境税の定義としては上記で十分であろう。しかしながら、環境税の概念は近年、拡大されつつあるといえる。諸富（2000）においては、「狭義の環境税」として環境負荷の抑制と課税標準が環境負荷を与える財であることと規定した上で、「広義の環境税」として、狭義の環境税を新税として導入すること、税制を環境保全型へ転換する環境税制改革、既存税制のグリーン化を含めている⁽⁷⁾。

これらの環境税はいずれも課税ベースとして環境に負荷を与える財を想定しているところに特徴がある。しかし、現在では、和田（2002）のように「地方公共団体が条例によって制定した、何らかの環境目的を有する税」を地方環境税とするのが一般的であろうと思われる⁽⁸⁾。このように地方環境税を捉えた場合、もはや、課税ベースと環境負荷との関連性はなんら問われないことになる。環境に負荷を与えるような財の消費や生産活動と租税のとの関連がなく、課税によって環境負荷を与えるような経済活動が抑制されるという直接的なインセンティブが存在しないような税をも環境税として認めることになるのである。このようなタイプの税を環境税として認めると、本稿で対象としている県民税均等割超過課税タイプの森林環境税が地方環境税のひとつとしてみなすことが可能となる。森林環境税の課税ベースである県民税均等割は、森林とは関係があるとは思われず、また、県民税均等割の超過課税を行ったとしても、それが直接的に森林保全に資するような経済活動を誘発するとは思われない。本来、法定外目的税としての導入を立法者は意図していたであろうが、税務行政上の理由により、法定外目的税としての導入が見送られたという経緯から考えると、森林環境税を地方環境税の一種として認めることは妥当であると考えられる。その意味では、地方環境税（そして環境税）の概念が拡張されてきたことは、近年における租税を用いた環境政策の広がりを反映したものであると考えられる。

（2）地方環境税と国税における環境税

ところで、わが国においては、環境省により国税としての環境税が提案されている。国税としての環境税は地球温暖化防止のために、温室効果ガスの排出量を削減することを目的としたものである。現在、環境省により提案されている環境税の姿は表6のように示される。課税対象はすべての化石燃料と電気であり、税率は化石燃料および電気の消費に対して炭素トンあたり2,400円となっている。環境税の効果としては、環境省（2004）によると、課税による効果として温室効果ガスの2%削減、さらに環境税収の利用によってもう2%の削減が見込まれている。環境税収の使途については、税収の中立性を保つべきであるか、それとも目的税化すべきであるかという議論が古くから行われてきた⁽⁹⁾。税収中立と目的税化という議論からすると、環境省により提案されている環境税は、両者の折衷タイプであるといえよう。目的税的な支出として税収の約7割を利用して温暖化対策を行う一方で、企業活力の維持・向上のために社会保険料の軽減などに税収の約3割を使うことになっている。

ここではこの環境税との関係で森林環境税について検討したい。国税と地方税の関係、もしくは国と地方公共団体の間で税源をどのようにして配分するのかという問題は、税源配分論において議論されてきた問題である。堀場（1999）によると国税と地方税における

税源配分調整方式は図 1 のようにまとめられる。この分類に基づく、環境税は目的方式による分与方式に分類されることになる。環境税の課税権は中央政府が有している一方で、環境税收の一部は環境譲与税として地方公共団体へ譲与されることになっており、分与方式であるといえることになる。さらに、環境譲与税の使途としては、地方公共団体による温暖化対策に当てられることが想定されており、これは目的方式であるといえる。一方、森林環境税は、県民税均等割の上乗せであるから、分離方式における重複方式として分類可能である。もともと、県民税は所得税と同じ課税ベースを有しており、重複方式として分類されるからである。

税源配分論として環境税および森林環境税を検討する場合の論点として、税源の移動性および租税外部性の議論がある。環境税は国税であるので税源の移動性の問題は生じない。また、租税外部性についても、環境税が税收分与方式であることから、この問題は生じないと考えられる。したがって、税源配分論から評価した場合には、環境税はかなり理想的な税であるといえるであろう。

一方、森林環境税の場合、重複方式であることから租税外部性として垂直的間接効果が生じる可能性がある。中央政府による租税政策として所得税制の改正が行われた場合には、地方税である県民税にも影響を与えることになり、その結果、森林環境税も影響を被ることになるのである。ここで問題となるのは、所得税制の改正と地方における森林保全政策とは何ら関係がない場合が多いということであろう。さらに言えば、県民税自体も森林保全政策とは何ら関係のないものであると考えられる。たとえば、県民税非課税に関する制度の変更により、森林環境税も影響を受けることになる。これまで非課税であった個人が非課税でなくなった場合には、森林環境税の納税義務も新たに生じることになるのである。しかしながら、県民税の変更は森林環境保全としての環境政策とはまったく関係を持たないのである。ここでは、とくに県民税制の変更が環境政策的な視点とは無関係に森林環境税に影響を及ぼす点を重視したい。そもそも環境税とは、環境資源を効率的に制御するには市場メカニズムを利用することが望ましいという考えから導入が検討されてきたものである。したがって、効率的な環境資源の制御が目的として掲げられているはずである。しかしながら、森林環境税は、県民税の上乗せであるがゆえに、森林保全とはまったく無関係な課税ベースを持つことになっている。県民税制の変更は、環境資源の効率的な利用とは無関係に、森林環境税を変更してしまうことになるのである。近年の地方環境税の概念の拡大は、環境負荷とは直接関係のない課税ベースによる環境税も許容している。しかしながら、税制の改正により環境政策的な観点とは関係なく、税が変更されるような地方環境税は望ましくないと考えられるのである。

また、このように森林環境税が県民税の上乗せとして設計されていることは、垂直的間接効果に加えて、租税外部性として水平的間接効果を生じる可能性をもっていることになる。森林環境税の納税義務者である個人や法人が、税負担を嫌って、他県へ移動する可能性があるのである。しかしながら、この効果は実際にはほとんど無視できるかもしれない。年額 500 円という税負担を回避するために、居住地を移動する個人（法人）がどの程度存在するかということになるが、かなり少ないと予想できるであろう。

さて、このように税源配分論としてもまったく異なる意味を持つ環境税と森林環境税であるが、この両者の関係をどのように捉えるべきであろうか。両税は、課税ベース、課税権者、そして課税目的においてもまったく異なる税である。環境税は温室効果ガスの削減を目的としているのに対して、森林環境税は森林保全を目的としている。両者に共通しているのは、税収の使途として地方公共団体による森林環境保全が含まれていることである。環境税の税収使途は森林環境税の使途を包含するのである。一見異なる税であるが、環境税においても森林環境税においても、地方公共団体は税収を活用して地域の森林保全として間伐を行ったり、森林保全への理解を深めるための広報活動を行ったりするのである。つまり、異なる税ではあるが同じ目的のための税ということができることになる。

ところで、両税の関係を考えるのに関連して、横山（2001）では、効率的な環境税を実施するには、国が地方ごとに異なる環境税率を設定することによって効率的な資源配分が実現されることが理論的に示されている。地方環境税の実施においては、地方公共団体が自主的、競争的に税率設定を行った場合、効率的な資源配分が得られないことになり、また、すべての地方で均一となるような税率設定においても効率的な資源配分が実現されないのである。また、諸富（2002）では、中央政府が求める基準を超えて環境保全を行いたいと考える地方政府に対して一定の範囲内で税率操作権を与えることが述べられている。

望ましい地方環境税の構築においては、地方公共団体が独自で実施するのではなく、国における環境政策との協調的な体制で臨むことが求められるのである。その際には、税収分与方式ではなく、共同税として課税権を地方公共団体に与えてもよいと考えられる。しかしながら、地方公共団体は税率設定において、国の環境税と協調的な税率設定を行うことが必要であるのである。

このように考えると、環境税と森林環境税の関係は、国税としての環境税を用いた国による環境政策が前提となり、その一部として地方公共団体が森林環境税という形で地域における環境政策を進めているとみなすことができると考えられる。基本的な水準における森林環境保全に対する役割は中央政府が担い国税として環境税を実施し、地域による差異が生ずる部分については森林環境税により地方公共団体が補完的に課税するのである。

ところで、環境税の補完として地方環境税を捉えたと、森林環境税が県民税の上乗せとして実施されていることはふさわしくないといえるかもしれない。環境税と課税ベースを同じくするのが望ましいと考えられる。

4. 受益者負担としての森林環境税

1. 環境保全にかかる費用負担原則

環境保全に必要な費用を調達する方法もしくは負担させる方法としては、基本的に、原因者負担による考え方と受益者負担による考え方に分けることができる。森林環境税を含む各種の地方環境税の実施においても、原因者負担と受益者負担のどちらによるべきかが検討され、それぞれ、税の性質に応じてどちらかの考え方が採用され、税制が組み立てられている。図2は、現在関心が高まっている地方環境税を2つの視点から整理したもので

ある。縦軸は、税収をどのように利用するのかという視点からされている。また、横軸では、環境保全に必要な費用負担のあり方により分類されている。自動車税のグリーン化および産廃税が原因者負担として、森林環境税および水源環境税が受益者負担として分類されている。

ここでは4つの地方環境税が挙げられているが、いずれも環境保全という目的では同じものを有している。それにもかかわらず、原因者負担によるものと受益者負担によるものというように分かれていることになる。原因者負担と受益者負担はまったく対照的な考え方である。原因者負担では、環境質を悪化させる経済主体にその費用を負担させるというものであるのに対して、受益者負担では環境質の悪化を回復したり環境保全を行ったりすることにより便益を受ける経済主体が費用を負担することになる。いずれの考え方に基づいた費用負担が望ましいのかは、実際にはその都度判断すべきということになってしまうかも知れないが、基本的な考え方としては諸富（2002）において述べられるように、できる限り原因者負担原則に忠実に費用負担システムを構築すべきであると考えられる⁽¹⁰⁾。原因者負担による費用負担の実施は、環境質の悪化を外部不経済によるものだと考えると、ピグー税的な外部不経済の内部化という市場メカニズムを利用したものであるとみなすことができ、効率性の点から支持されるであろう。また、環境に負担を与える原因者に対して課税を行うため、税負担を減少させたいと考える原因者は環境に対する負担の軽減を図ることになり、環境負荷の少ない経済行動へと経済主体を誘導するインセンティブの効果も働くことになる。さらに、原因者がその費用を負担するというのは、社会的な通念としての公平観にも合致するものであろう。一方、受益者負担による費用負担は、環境保全によって発生する便益を享受する経済主体から保全に必要な費用を調達しようとするものである。この考え方では、環境保全は外部経済であり、内部化のためには政府による補助金が必要であるから、その補助金の財源を環境保全政策によって外部経済から便益を受けている経済主体に求めるということになる。

もともと、受益者負担の考え方は狭義には「開発利益の負担」である。それが、公共料金という意味を含むように拡大され、たとえば、上下水道料金などに利用されてきた。それが、さらに、公共サービスの費用負担原則として拡大して利用され、応益原則と同じ意味で利用されるまでに定義が拡大されてきたといえる。したがって、もっとも広義の受益者負担概念としては、税や社会保険料、使用料、手数料など公共部門が行う行政サービスのあらゆる費用に対して適用可能であることになる。このような受益者負担概念の拡大は、田中（1979）によると、「財政危機を打開する手段」としてわが国では1960年代後半に行われたという経緯がある⁽¹¹⁾。このような概念の拡大を経て、現在では、環境保全費用負担の原則として、受益者負担概念が定着しているといえる。

財政危機を克服する手段としての受益者負担原則の適用は、慎重であるべきであろう。安易な受益者負担原則の適用は避けるべきであると考ええる。受益者負担原則を適用して費用負担を行うことが正当化されるのは、環境保全政策により発生する便益から特に利益を受ける経済主体が明らかであり、受益の程度に応じて適用される場合である。このことは、環境保全政策による受益を受ける主体が特定可能であることを意味している。受益の範囲

が特定できない場合には、受益者負担原則により環境保全費用の調達は望ましくないといえる。このような場合には、原因者負担原則を適用した費用負担制度を構築すべきであろう。

(2) 受益者負担としての森林環境税

上では、環境保全政策に必要な費用はできる限り原因者負担原則により調達すべきであることを述べた。しかしながら、森林環境税は受益者負担原則により課税が行われている。そこで、森林環境税を受益者負担の視点から見た場合、どのような問題点があるのかを検討したい。ここでは、とくに、税率設定として均一課税が適当であるかどうか、課税ベースが適当であるかどうか、を検討したい。

まず、均一税率についてであるが、森林環境税を受益者負担として実施するにあたって、高知県（2002）によると、その根拠として「所得の多い少ないに関わらず、等しい負担によって、等しく森林環境の保全に参加する」とした上で、「個々の受益の程度を推し量ることができない森林の持つ多様な公益的機能を、県民が等しく偏らない負担で保全する」という考え方に基づいていると説明されている⁽¹²⁾。このような考え方が正当化されるか否かが問題となる。

個別の受益の程度を把握できないという理由で均一の税負担を課すことは望ましくないといえる。地方環境税を含め環境税一般について、その税率をどのように設定すべきであるかについては、数多くの研究がなされている。均一税率の是非については意見が分かれていると思われるが、均一の税負担を課すという意見は存在しないと思われる。森林環境税においては、均等割の超過課税という形式を用いており、その結果、均一税率であるだけでなく均一の税負担となっている。環境保全費用の負担として均一の税負担を課すことが可能であるのは、個々の受益の程度が等しい場合に限られるであろう。したがって、森林環境保全から得られる受益の程度が、各経済主体で等しい場合でなければ、均一の税負担が許容されないことになる。また、個々の受益の程度を把握できないという理由で均一の税負担を課すことを許容することは、たとえば、地球温暖化防止による個別の受益の程度を把握することは困難であるので、均一の税負担により地球温暖化防止の費用を調達することを許容することにもつながる可能性がある。むしろ、すでに述べたように受益者負担原則を適用すべきであるのは、環境保全政策により得られる受益の程度が把握可能な場合が望ましいと考えられる。個々の受益の程度が把握可能となつてはじめて、受益者負担原則により課税を行って、環境保全に必要な費用を調達することが認められるのである。あくまで、原因者負担原則により森林環境税を構築するのが望ましいと思われるのである。

森林環境税の課税ベースについては、国の環境税との関連からも、県民税均等割超過課税方式は望ましくないことはすでに述べた。受益者負担として考えた場合にも、県民税を利用した森林環境税は望ましくないと考えられる。環境税の課税ベースは、環境の質と直接関係するものであることが望ましい。森林環境保全政策と県民税均等割との関連は、かなり遠いと思われるのである。本来であれば、森林環境保全により直接便益を享受する（たとえば、林業関係者などの）経済主体から費用を調達するのが、受益者負担原則にしたがった費用負担であろう。森林環境保全として実際に行われる事業が、私有林も含めた間伐

であることを考えると、たとえば、固定資産などのほうが課税ベースとして望ましいのではないかと考えられる。いずれにせよ、県民税均等割超過課税による森林環境税は望ましくないと考えられるのである。

5.おわりに

本稿においては、森林環境税を地方税として捉え、いくつかの論点を検討してきた。また、現行の森林環境税が有していると考えられる問題点を提示した。地方公共団体が課税自主権の行使として地方環境税を実施することは望ましいことであるとする。しかしながら、現行の森林環境税には、いくつかの問題があると思われるのである。

ところで、森林環境税は、もともと、法定外目的税として森林環境保全に必要な費用の調達を課税自主権の行使として地方公共団体が独自性、自主性、自立性を示す手段として検討されたと考えられる。そして、当初は、望ましい森林環境税のあり方が検討されていたと考えられる。しかしながら、実際に森林環境税の枠組みを検討する際には、徴税コストや公平性の観点から、望ましい森林環境税の構築があきらめられ、現行のような姿に落ち着いたといえる。課税自主権の行使においてある程度のコストが必要になり、そのコストがまかなえないがために、妥協的な税制が構築されてしまったといつてよいであろう。

森林環境税は課税年限が定められており、5年を目処に見直すことになっている。見直しの際には、原因者負担の原則に立ち返るとともに、環境税との関係を含めた検討を行うことが必要であると考えられる。

注

(1) 「許可制」から「同意を要する事前協議制への移行」により、法定外普通税の新設・変更にかかる要件の緩和がなされた。許可制においては、3つの消極要件（「国税又は他の地方税と課税標準を同じくし、かつ、住民の負担が著しく過重となること」、「地方団体間における物の流通に重大な障害を与えること」、「国の経済政策に照らして適当でないこと」と）と2つの積極要件（「税収を確保できる税源があること」、「その税収を必要とする財政需要があること」）を満たすことが必要であった。同意を要する事前協議制においては、積極要件は廃止され、消極要件のみで同意が得られることになった。

(2) 標準税率の定義変更は、「地方団体が課税する場合に通常よるべき税率でその財政上の特別の必要があると認める場合においては、これによることを要しない税率」から「地方団体が課税する場合に通常よるべき税率でその財政上その他の必要があると認める場合においては、これによることを要しない税率」へと改められた。

(3) 高知県（2002）1 ページ

(4) 高知県（2002）19 ページ

(5) 高知県（2002）19 ページ

(6) 倉坂（1999）523 ページ

(7) 諸富（2000）4-5 ページ

(8) 和田（2002）279 ページ

(9) たとえば、石（1993）14－15 ページ参照。

(10) 諸富（2002）147 ページ

(11) 田中（1979）59 ページ

(12) 高知県（2002）18 ページ

参考文献

秋山孝臣（2004）『調査と情報』11月号4－8 ページ

石弘光編（1993）『環境税』東洋経済新報社

鹿児島県（2004）『産業廃棄物税（仮称）及び森林環境税（仮称）に係る構想について』

倉坂秀史（1999）「地方における環境税の可能性について」『千葉大学経済研究』第14巻第3号507－537 ページ

田中啓一（1979）『受益者負担論』東洋経済新報社

寺西俊一・石弘光編（2002）『環境保全と公共政策』岩波書店

沼尾波子（2004）「課税自主権の論理と実態」池上岳彦編著『地方税制改革』ぎょうせい

堀場勇夫（1999）『地方分権の経済分析』東洋経済新報社

諸富徹（2000）『環境税の理論と実際』有斐閣

諸富徹（2002a）「地方環境税による環境管理－その理論的根拠と制度設計」『エコノミア』第53巻第1号43－57 ページ

諸富徹（2002b）「環境保全と費用負担原理」寺西俊一・石弘光編『環境保全と公共政策』岩波書店

和田尚久（2002）『地域環境税』日本評論社

拙稿（2005）「課税自主権と財政力」『税』4月号172-181 ページ

総務省『平成17年度地方税に関する参考係数資料』

表 1 1999 年と 2005 年における道府県法定外普通税の実施状況

1999 年			2005 年		
税目	団体名	団体数	税目	団体名	団体数
石油価格調整税	沖縄県	1	石油価格調整税	沖縄県	1
核燃料税等	福井県・福島県・愛媛県・佐賀県・島根県・静岡県・鹿児島県・宮城県・新潟県・北海道・石川県・茨城県・青森県	13	核燃料税等	福井県・福島県・愛媛県・佐賀県・島根県・静岡県・鹿児島県・宮城県・新潟県・北海道・石川県・茨城県・青森県	13
			臨時特例企業税	神奈川県（2001）	1
合計		14	合計		15

（出所）総務省資料より作成

表 2 1999 年と 2005 年における市町村法定外普通税の実施状況

1999 年			2005 年		
税目	団体名	団体数	税目	団体名	団体数
砂利採取税等	京都府城陽市・神奈川県中井町・神奈川県山北町・千葉県君津市・千葉県富津市	5	砂利採取税等	京都府城陽市・神奈川県中井町・神奈川県山北町	3
別荘等所有税	静岡県熱海市	1	別荘等所有税	静岡県熱海市	1
			歴史と文化の環境税	福岡県太宰府市（2003）	1
			使用済核燃料税	鹿児島県薩摩川内市（2003）	1
			狭小住戸集合住宅税	東京都豊島区（2004）	1
合計		6	合計		7

（出所）総務省資料より作成

表 3 2005 年における法定外目的税の実施状況

道府県法定外目的税			市町村法定外目的税		
税目	団体名	団体数	税目	団体名	団体数
産業廃棄物 税等	青森県・岩手県・宮 城県・秋田県・新潟 県・三重県・滋賀 県・京都府・奈良 県・鳥取県・島根 県・岡山県・広島 県・山口県・福岡 県・佐賀県・長崎 県・熊本県・大分 県・宮崎県・鹿児島 県	21	遊猟税	山梨県富士河口湖 町	1
宿泊税	東京都	1	一般廃棄物 埋立税	岐阜県多治見市	1
乗鞍環境保 全税	岐阜県	1	環境未来税	福岡県北九州市	1
			使用済核燃 料税	新潟県柏崎市	1
			放置自転車 等対策推進 税	東京都豊島区	1
			環境協力税	沖縄県伊是名村	1
合計		23	合計		6

(出所) 総務省資料より作成

表 4 道府県民税均等割超過課税実施団体数

	1965 年度か ら 2000 年度	2001 年度	2002 年度	2003 年度	2004 年度
個人均等割	0	0	0	1	2
法人均等割	0	1	1	2	3

(注) 団体数は、各年度の 2 月 1 日現在において超過課税の条例が議決されたものを掲げた

(出所) 総務省資料より作成

表 5 森林環境税等の例

	高知県	岡山県	鳥取県	鹿児島県
名称	森林環境税	おかやま森づくり 県民税	森林環境保全税	森林環境税
課税方式	県民税均等割超過課税			
施行日	2003 年 4 月 1 日	2004 年 4 月 1 日	2005 年 4 月 1 日	2005 年 4 月 1 日
課税対象	県内に住所・事業所などを有する個人及び法人			
税率	個人：年間 500 円 法人：年間 500 円	個人：年間 500 円 法人：県民税均等 割の 5%相当額	個人：年間 300 円 法人：県民税均等 割の 3%相当額	個人：年間 500 円 法人：県民税均等 割の 5%相当額
税収	03 年度 1.2 億円 ⁽¹⁾ 04 年度 1.1 億円 ⁽¹⁾ 05 年度 1.6 億円 ⁽²⁾	04 年度 3.3 億円 ⁽²⁾ 05 年度 4.8 億円 ⁽²⁾	05 年度 0.9 億円 ⁽²⁾	05 年度 2.3 億円 ⁽²⁾
税収使途	森林環境保全にかかわるハード事業およびソフト事業			
基金の設 立	森林環境保全基金	おかやま森づくり 県民基金	森林環境保全基金	なし

(注) 税収は、(1) は決算額、(2) は見込み額である

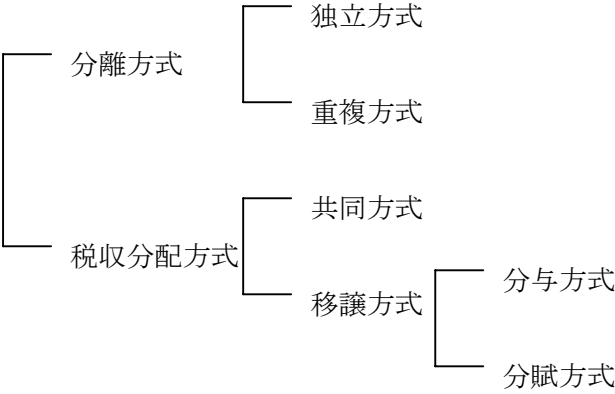
(出所) 高知県 (2002) 『森林環境保全のための新税制 (森林環境税) の考え方』、高知県 (2003、2004、2005) 『森林環境税の活用について』、岡山県 (2003) 『「おかやま森づくり県民税」の概要』、鳥取県 (2004) 『森林環境保全税の導入について』、鹿児島県 (2004) 『産業廃棄物税 (仮称) 及び森林環境税 (仮称) に係る構想について』により作成

表 6 環境税の概要

課税対象	すべての化石燃料及び電気
税率	炭素トンあたり 2400 円
税収	4900 億円
税収使途	温暖化対策 (3400 億円) 豊かで環境にやさしい生活の実現・環境設備支援と環境関連産業の育成 グリーンな交通の実現・グリーンエネルギーへの転換・森林対策 地方公共団体への譲与 (環境譲与税) (680 億円) 企業活力の維持・向上 (1500 億円)
参考	2005 年度においてすべての都道府県が森林環境税を課税した場合の税収総額
	個人：271 億円 (2005 年度課税見込人員 5420 万人) 法人：15 億円 (2005 年度課税見込人員 302 万人) 合計：286 億円

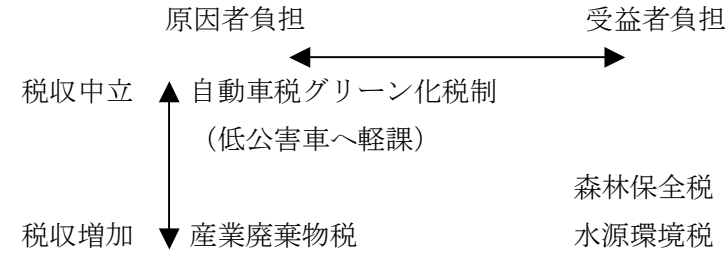
（出所）環境省（2004）『環境税の具体案』、総務省『平成 17 年度地方団体の歳入歳出総額の見込額』より作成

図 1 税源配分調整方式



（出所）堀場（1999）132 ページの図 8-1

図 2 課税自主権活用による環境税のフレーム



（出所）沼尾（2004）246 ページの図表 7-7

表 森林環境税収および当該税収が一般会計歳入等に占める割合

	2003 年度	2004 年度	2005 年度
森林環境税収	116	113	158
県税に占める割合	0.002	0.0021	0.003

(注) 単位：百万円、%

(出所) 高知県資料より作成