

森林環境税及び森林環境譲与税に関する法律 (平成31年3月29日法律第3号)

森 稔 樹

1. はじめに 圧倒的多数で可決されたが……

平成時代の最後の国会である第198回国会⁽¹⁾において、やはり平成時代における最後の税制改正である2019（平成31）年税制改正の成果の一つとして「森林環境税及び森林環境譲与税に関する法律」（以下、森林環境税法）の案が、内閣提出法律案第6号として2019年2月8日に衆議院に提出され、3月27日に参議院本会議において原案通りに可決され、法律として成立した。そして、2019年3月29日に法律第3号として公布された。

森林環境税法は、提案理由によれば「森林の有する公益的機能の維持増進の重要性に鑑み、市町村及び都道府県が実施する森林の整備及びその促進に関する施策の財源に充てるため、森林環境税を創設し、その収入額に相当する額を森林環境譲与税として市町村及び都道府県に対して譲与することとする」ものである。しかし、森林環境税は純然たる新税ではなく、「東日本大震災からの復興に関し地方公共団体が実施する防災のための施策に必要な財源の確保に係る地方税の臨時特例に関する法律」（以下、復興臨時特例法）第2条に基づいて実施されてきた個人住民税均等割の標準税率特例の後継である⁽²⁾。但し、個人住民税均等割が地方税（道府県税、市町村税）であるのに対して森林環境税は国税とされるのであり、地方法人特別税、地方法人税および特別法人事業税とともに税源の逆移譲による国税の新設と言いうる。

また、第198回国会において成立した地方税財政関連法律のうち、森林環境税法は「地

(1) 第198回国会の会期は2019年1月28日（召集日）から6月26日までである。そのため、平成時代最後の通常国会でもあり、令和時代最初の（通常）国会であるとも言える。

なお、本稿においては、紀年法につき引用、法律の公布年月日などを除き、原則として西暦で記す。

(2) 拙稿「国税としての『森林環境税』」大東法学71号（2018年）124頁。

方税法等の一部を改正する法律」（平成31年3月29日法律第2号。以下、地方税法等一部改正法）、「特別法人事業税及び特別法人事業譲与税に関する法律」（平成31年3月29日法律第4号。以下、特別法人事業税法）および「地方交付税法等の一部を改正する法律」（平成31年3月29日法律第5号。以下、地方交付税法等一部改正法）と異なり、2019年3月2日の衆議院本会議および同月27日の参議院本会議において圧倒的多数の賛成を得られており、4法律（案）の全てに反対した会派は日本共産党のみであった⁽³⁾。本集掲載の拙稿「地方税法等の一部を改正する法律（平成31年3月29日法律第2号）」、「特別法人事業税及び特別法人事業譲与税に関する法律（平成31年3月29日法律第4号）」および「地方交付税法等の一部を改正する法律（平成31年3月29日法律第5号）」と重複するが、参考のため、概要を示しておく。

（1） 森林環境税法

① 衆議院本会議

賛成会派：自由民主党、立憲民主党・無所属フォーラム、国民民主党・無所属クラブ、公明党、日本維新の会、社会保障を立て直す国民会議、社会民主党・市民連合、希望の党、未来日本

反対会派：日本共産党

② 参議院本会議

投票総数：237

賛成：223〔日本共産党以外の全会派（会派に所属しない議員を含む）〕

反対：14（日本共産党）

（2） 地方税法等一部改正法および特別法人事業税法

① 衆議院本会議

賛成会派：自由民主党、公明党

反対会派：立憲民主党・無所属フォーラム、国民民主党・無所属クラブ、日本共産党、日本維新の会、社会保障を立て直す国民会議、社会民主党・市民連合、希望の党、未来日本

② 参議院本会議

(3) 第198回国会最終日（2019年6月26日）における「会派別所属議員数一覧」(https://www.sangiin.go.jp/japanese/giin/old_kaiha/198kaiha.htm)も参照した。

投票総数：237

賛成：149（自由民主党・国民の声、公明党、会派に所属しない議員数名）

反対：88（立憲民主党・民友会・希望の会、国民民主党・新緑風会、日本維新の会・希望の党、日本共産党、無所属クラブ、沖縄の風、会派に所属しない議員数名）

（3） 地方交付税法等一部改正法

① 衆議院本会議

賛成会派：自由民主党、公明党、日本維新の会、希望の党

反対会派：立憲民主党・無所属フォーラム、国民民主党・無所属クラブ、日本共産党、社会保障を立て直す国民会議、社会民主党・市民連合、未来日本

② 参議院本会議

投票総数：237

賛成：165〔自由民主党、公明党、日本維新の会・希望の党、会派に所属しない議員数名〕

反対：72（立憲民主党・民友会・希望の会、国民民主党・新緑風会、日本共産党、無所属クラブ、沖縄の風、会派に所属しない議員数名）

森林環境税法が多くの会派の賛成を得られたのは、同法（案）の提案理由が「森林の有する公益的機能の維持増進の重要性に鑑み、市町村及び都道府県が実施する森林の整備及びその促進に関する施策の財源に充てる」こととされた点にあらう。もっとも、後に示すように、森林環境税法に含まれる問題点が賛成会派から質されなかった訳ではない。のみならず、2017年12月14日の「平成30年度税制改正大綱」（自由民主党および公明党。以下、2018年度与党税制大綱と記し、他年度のものについては20XX年度与党税制改正大綱と記す）および同月22日の「平成30年度税制改正の大綱」（閣議決定。以下、2018年度政府税制改正大綱と記し、他年度のものについては20XX年度政府税制改正大綱と記す）において森林環境税および森林環境譲与税の新設が提言されてから、賛否それぞれの立場から、2019年度税制改正の成果のうちで森林環境税法ほどに高い関心を集めた法律はないと言える程に

多くの論考が発表されている⁽⁴⁾。

第198回国会において2019年度税制改正による地方税財政関連法律では最も賛成者が多かったが、国会の外では批判も少なくない森林環境税法の問題点は何か。「屋上屋を架す」に帰する懸念はあるが、本稿において、森林環境税法の成立に至る過程および同法の内容を分析し、検討を試みる。

2. 法律案が提出されるまでの動向

森林環境税法の成立までの過程については、既に飛田博史氏による論考があり⁽⁵⁾、筆者も別稿において第196回国会（2018年1月22日～同年7月22日）に至るまでの過程を検討した⁽⁶⁾。そこで、本稿においては、別稿に記したところを簡略化して取り上げる。なお、現在まで37府県および横浜市が森林環境および水源環境の保全を目的とする個人住民税および法人住民税の超過課税を行っているが、その経緯は省略する。

(4) 主要なものとして、衆議院調査局総務調査室『森林環境税及び森林環境譲与税に関する法律案（内閣提出第6号）について〔第198回国会（常会）総務委員会参考資料〕』（2019年2月）、神山弘行「森林環境税（仮称）と租税法律主義に関する覚え書き」地方税2018年4月号2頁、飛田博史編『<自治のゆくえ>自治体森林政策の可能性——国税森林環境税・森林経営管理法を手がかりに』（公人の友社、2018年）、吉弘憲介「森林環境譲与税の譲与基準の試算及びその検討について（特別連載「国税・森林環境税の問題点」第1回）」自治総研484号（2019年）3頁、諸富徹「森林・林業再生に向けた森林環境税の意義と課題」地方税2019年2月号2頁、其田茂樹「森林環境税（仮称）導入の課題——森林環境譲与税（仮称）導入を前にして」月刊自治研2019年2月号48頁、渋谷雅弘「森林環境税についての一考察」地方税2019年3月号2頁、青木宗明「国税・森林環境税：租税理論に反する不公平極まりない増税（特別連載「国税・森林環境税の問題点」第2回）」自治総研486号（2019年）1頁、飛田博史「国税森林環境税・譲与税創設の経緯とその問題点（特別連載「国税・森林環境税の問題点」第3回）」自治総研487号（2019年）1頁（および同論文41頁に示された諸文献）、小西砂千夫「森林環境税・同譲与税のねらいとその意義」地方税2019年5月号2頁、清水雅貴「国税・森林環境税の導入による府県・森林環境税への影響について（特別連載「国税・森林環境税の問題点」第4回）」自治総研490号（2019年）1頁がある。拙稿・前掲注(2)132頁に示した諸文献も参照。

(5) 飛田・前掲注(4)1頁。

(6) 拙稿・前掲注(2)113頁（とくに114頁以下）。

1997年12月11日に「気候変動に関する国際連合枠組条約の京都議定書」(Kyoto Protocol to the United Nations Framework Convention on Climate Change)が採択され⁽⁷⁾、日本には、2008年から2012年までの第一約束期間における温室効果ガス排出量を1990年の排出量に比して6%削減するという義務が課された。日本政府が同議定書を受諾した2002年に、早くも環境省から「京都議定書の目標を達成するための国内制度の整備との関連を含め、地球温暖化対策としての環境税の具体化に向けて早急に検討」という要望が出され、その後も繰り返されている⁽⁸⁾。また、民主党・社会民主党・国民新党の連立政権が発足して間もない2009年12月22日にまとめられた2010年度政府税制改正大綱においては、「地方公共団体は、地球温暖化対策について様々な分野で多くの事業を実施しています。このような地方の役割を踏まえ、地球温暖化対策のための税を検討する場合には、地方の財源を確保する仕組みが不可欠です」として「地方環境税の検討」が掲げられた⁽⁹⁾。そして、「社会保障の安定財源の確保等を図る税制の抜本的な改革を行うための消費税法の一部を改正する等の法律」第7条第1号ヲは消費課税に関わるものとして「森林吸収源対策(森林等による温室効果ガスの吸収作用の保全等のための対策をいう。)及び地方の地球温暖化対策に関する財源確保について検討する」と定める。

2012年12月26日の第二次安倍内閣発足以降も、地球温暖化対策のための財源としての国税の導入は検討課題とされた。2013年度与党税制改正大綱においては、既に講じられている「エネルギー起源CO₂排出抑制対策」としての「地球温暖化対策のための石油石炭税の税率の特例措置」に並んで「森林吸収源対策」があげられ、「森林吸収対策及び地方の地球温暖化対策に関する財源の確保について早急に総合的な検討を行う」と述べられていた⁽¹⁰⁾。2014年度与党税制改正大綱も同様であり、これを受けて、自由民主党に「森林吸収源対策等に関する財源確保についての新たな仕組みの専門検討プロジェクトチーム」が設置され、検討が進められた⁽¹¹⁾。

(7) 地方財務協会編集『平成30年改正地方税制詳解(月刊「地方税」別冊)』(地方財務協会、2018年)321頁、山本洸大「森林環境税(仮称)及び森林環境贈与税(仮称)の創設について」地方税2018年7月号79頁も参照。

(8) 「平成14年度環境省税制改正要望の概要」(<https://www.env.go.jp/guide/budget/h14/h14juten/p14.html>)、「平成15年度環境省税制改正要望の概要」(https://www.env.go.jp/guide/budget/h15/h15juten-1/ref_02.html)など。

(9) 2010年度政府税制改正大綱23頁。諸富徹「地方環境税論議の現状と課題」日本都市センター編『環境税制・消費税制と都市自治体』(日本都市センター、2011年)6頁も参照。

(10) 平成25年度与党税制改正大綱91頁。

(11) 地方財務協会編集・前掲注(7)322頁。

しかし、2016年度与党税制改正大綱においては「森林吸収源対策」とは異なる観点が入り込んだ。すなわち、「森林整備や木材利用を推進することは、地球温暖化防止のみならず、国土の保全や地方創生、快適な生活環境の創出などにつながり、その効果は広く国民一人一人が恩恵を受けるものである。（中略）このため、森林整備等に関する市町村の役割の強化や、地域の森林・林業を支える人材の育成確保策について必要な施策を講じた上で、市町村が主体となった森林・林業施策を推進することとし、これに必要な財源として、都市・地方を通じて国民に等しく負担を求め、市町村による継続的かつ安定的な森林整備等の財源に充てる税制（森林環境税（仮称））等の新たな仕組みを検討する」とされた⁽¹²⁾。森林環境税という名称からイメージされるどころとは異なり、国土の保全、林業の振興という目的も入り込み、環境対策の財源としての性格が薄らいでいることがわかる。

2017年度与党税制改正大綱においても、まず「森林吸収源対策」として「2020年度及び2020年以降の温室効果ガス削減目標の達成に向けて、森林吸収源対策及び地方の地球温暖化対策に関する安定的な財源の確保」のための措置を講ずると述べる⁽¹³⁾。しかし、同大綱において森林環境税の目的は拡大している。すなわち、同大綱は、「森林整備や木材利用を推進することは、地球温暖化防止のみならず、国土の保全や地方創生、快適な生活環境の創出などにつながり、その効果は広く国民一人一人が恩恵を受けるものである」とした上で、「森林現場には、森林所有者の特定困難や境界の不明、担い手の不足といった、林業・山村の疲弊により長年にわたり積み重ねられてきた根本的な課題」があり、それらへの「対策に当たっては、森林現場に近く所有者に最も身近な存在である市町村の果たす役割が重要となる」と指摘し、「市町村から所有者に対する間伐への取組要請などの働きかけの強化」、「所有者の権利行使の制限等の一定の要件の下で、所有者負担を軽減した形で市町村自らが間伐等を実施」、「要間伐森林制度を拡充し、所有者が不明の場合等においても市町村が間伐を代行」、「寄附の受入れによる公的な管理の強化」および「地域における民間の林業技術者の活用等による市町村の体制支援」の5点について具体的な施策を進めることを打ち出した⁽¹⁴⁾。これらの施策のための財源が「森林環境税」である、という訳である。

(12) 2016年度与党税制改正大綱16頁。さらに地方財務協会編集・前掲注(7)322頁も参照。なお、引用文中の下線は、全て引用者たる筆者によるものである。

(13) 2017年度与党税制改正大綱14頁。明言はされていないが、2015年12月12日に第21回気候変動枠組条約締約国会議（COP21）で採択されたパリ協定（Paris Agreement）を、日本政府が2016年11月8日に受諾したことを受けたものであろう。

(14) 2017年度与党税制改正大綱15頁。

そして、2018年度与党税制改正大綱において「パリ協定の枠組みの下におけるわが国の温室効果ガス排出削減目標の達成や災害防止を図るための地方財源を安定的に確保する観点から、次期通常国会における森林関連法令の見直しを踏まえ、平成31年度税制改正において、森林環境税（仮称）及び森林環境譲与税（仮称）を創設する」ことが打ち出され⁽¹⁵⁾、2018年政府税制改正大綱においても確認された⁽¹⁶⁾。第196回国会において森林経営管理法が成立し、2018年6月1日に法律第35号として公布されたことにより、森林環境税法の制定への道筋が固まったこととなる。

一方、2017年度与党税制改正大綱の提言を受ける形で、2017年4月、総務省の地方財政審議会に「森林吸収源対策税制に関する検討会」が設置された。同検討会は11月21日「森林吸収源対策税制に関する検討会 ― 報告書 ―」（以下、「報告書」）を取りまとめた。別稿において述べたように、「報告書」は2017年度与党税制改正大綱における提言の趣旨に沿ったものであり、その趣旨を若干深めたものであるにすぎない。とくに、「報告書」が「森林整備等による効果は、地球温暖化防止、災害防止・国土保全、水源涵養等、国民に広く及ぶものであるため、森林整備等のために必要な費用を、国民一人一人が広く等しく分かち合って負担して、国民皆で協力し合い、我が国の森林を支える仕組みとして森林環境税（仮称）を創設することが適当である」（11頁）と述べる点は、2016年度以降の与党税制改正大綱の趣旨を敷衍したものとなっている。

森林環境税を国税とする意向は2016年度与党税制改正大綱にうかがわれるが、それを正当化したのも「報告書」の役割である。すなわち、「報告書」は「国民に広く等しく税負担を求めることとした場合、得られた税収は、市町村による森林整備等のために必要な財源に充てるために、税を負担する住民の所在する区域を越えて、森林整備等を行う市町村に適切に帰属させる必要がある」が「地方税は、地方団体が自らの行政を行うために必要な経費を賄うものであり、それぞれの市町村が条例に基づく課税権を行使して得た税収を、他の市町村の行政経費に充てることを目的として制度的に移転させることはできない」ために、「森林環境税」を国税とすべきである旨を述べる⁽¹⁷⁾。

他方、「報告書」は、「国（税務署）が、個人住民税均等割と同様に、所得税の課税最低限を下回る所得の者も含め、広く課税をしようとした場合、国（税務署）は、現在収集していない所得情報について、納税者に提出を求めるか、市町村に情報共有を求めた上で、

(15) 2018年度与党税制改正大綱1頁。

(16) 2018政府税制改正大綱27頁。

(17) 「報告書」11頁。

納税義務者を確定し、現在所得税を課されていない約900万人から新たに税を徴収する必要が生じ、納税者及び税務当局の双方に相当な追加的事務負担を発生させることとなるため、現実的ではない」として、「森林環境税」を「個人の市町村民税と併せて賦課徴収することが適当である」とする⁽¹⁸⁾。

また、「報告書」は「森林環境譲与税」について、「森林環境税」の「収入額の全額に相当する額を、地方団体に対して譲与することが適当であり、「新たな森林管理システムが導入されることを契機として、森林が所在する市町村が森林現場においてそれぞれの地域におけるニーズに対応するために行う森林整備に関する施策及びその施策を担う人材の育成・確保に関する費用等に充てられるべき」であるとする⁽¹⁹⁾。さらに、「納税義務者の立場に立てば、納税先の団体と、税収を財源として事業を実施する団体が一致しないこととなるため、譲与を受けた地方団体としては、通常の前算・決算の場合のような自らの団体の住民に対する説明責任だけでなく、他の地方団体の住民に対しても一定の説明責任を果たすことが求められる」から「当該説明責任を果たすため、森林環境譲与税（仮称）の譲与を受ける地方団体に対して、使途をインターネットの利用等の方法により公表することを義務づけることが適当である」と述べる⁽²⁰⁾。

なお、2018年11月20日に地方財政審議会が取りまとめた「平成31年度地方税制改正等に関する地方財政審議会意見」は、2016年度以降の与党税制改正大綱および「報告書」に示された森林環境税および森林環境譲与税の意義を全面的に肯定し、「森林資源の適切な管理は喫緊の課題であることから、森林現場や森林所有者に近い市町村が実施する森林整備等の財源に充てられるよう、平成30年度の与党税制改正大綱に沿って、森林環境税（仮称）及び森林環境譲与税（仮称）を創設する法律案を平成31年通常国会に提出すべきである」と述べるとともに、「各地方自治体は、この新税の意義を十分に理解し、森林環境譲与税（仮称）を活用した効果的な森林整備等の事業を行うとともに、その使途の公表において十分な説明責任を果たすことで、国民の森林環境税（仮称）及び森林環境譲与税（仮称）への理解、さらには森林の重要性に対する認識が広まることが期待される」としている⁽²¹⁾。こうして、森林環境税および森林環境譲与税は2019年度与党税制改正大綱および2019年度

(18) 「報告書」14頁。

(19) 「報告書」15頁。

(20) 「報告書」18頁。

(21) 地方財政審議会「平成31年度地方税制改正等に関する地方財政審議会意見」14頁。総務省自治税務局企画課他「平成31年度税制改正を巡る議論について」地方税2019年1月号13頁、75頁も参照。

政府税制改正大綱に盛り込まれることとなる。

3. 法律の概要

森林環境税法は、本則4章35箇条および附則21箇条から構成される。このうち、本則の第1章（第1条）は「総則」、第2章（第2条～第26条）は「森林環境税」、第3章（第27条～第34条）は「森林環境譲与税」、第4章（第35条）は「雑則」である。以下、構造などを概観、検討する。

〔1〕森林環境税は目的税か？

森林環境税法第1条は森林環境税法の趣旨を定めており、森林環境税が、市町村（特別区も含む。以下も同じ）および都道府県により実施される「森林の整備及びその促進に関する施策の財源に充てるため」の税目であること、および「その収入額に相当する額を森林環境譲与税として市町村及び都道府県に対して譲与する」ことを明らかにする。

同条の表現からすれば、森林環境税は目的税である⁽²²⁾。衆議院総務委員会においても、稲富修二議員（国民民主党・無所属クラブ）が森林環境税は特定財源かと質したのに対し、石田真敏総務大臣は「目的税として分類される」と答弁している⁽²³⁾。

もっとも、森林環境税を目的税と理解するにせよ、地方税法に定められる目的税とは性質が異なる。たとえば、都市計画税は、地方税法第702条第1項により、市町村が「都市計画法に基づいて行う都市計画事業又は土地区画整理法に基づいて行う土地区画整理事業に要する費用に充てるため」に課するものであり、課税権者と税収の支出者が同一の市町村である。しかし、森林環境税の場合は、課税権者は国であるが、

(22) 2018年度与党税制改正大綱および2018年度政府税制改正大綱においては、森林環境税の性質が明らかにされていなかったが、筆者は「目的税であるとも読み取りうる」と考えていた（拙稿・前掲注(2)122頁）。渋谷・前掲注(4)6頁も、森林環境税を目的税と理解する。なお、目的税の定義については、金子宏『租税法』〔第23版〕（弘文堂、2019年）20頁、水野忠恒『大系租税法』〔第2版〕（中央経済社、2018年）33頁、岡村忠生・酒井貴子・田中晶国『租税法』〔第2版〕（有斐閣、2019年）3頁〔岡村忠生担当〕、北野弘久（黒川功補訂）『税法学原論』〔第8版〕（勁草書房、2020年）38頁などを参照。

(23) 「第198回国会衆議院総務委員会議録第3号（平成31年2月19日）」23頁。

「森林の整備及びその促進に関する施策」を実施するために森林環境譲与税を最終的に支出するのは市町村および都道府県である。青木宗明教授は「課税する主体（＝国）と、支出する主体（＝地方自治体）が異なるので、目的税にできるはずもない。ただし国から地方へ引き渡される譲与税（森林環境譲与税）の段階で、目的税的な用途の特定化がなされている」ために「国税・森林環境税は、厳密な意味で目的税ではない」と述べる⁽²⁴⁾。目的税の定義如何にもよるが、特定財源と理解するほうが妥当であるのかもしれない⁽²⁵⁾。

そればかりでなく、森林環境税法によれば、国から市町村および都道府県への森林環境譲与税の譲与が森林環境税の賦課徴収より先行する。すなわち、森林環境税法の施行日は2019年4月1日であるが（同附則第1条本文）、森林環境税を定める第2章の施行日は2024年1月1日であるから（同ただし書き）、森林環境税の賦課徴収も2024年度分以後に行われる（同附則第2条第1項）。他方、森林環境譲与税を定める第3章は2019年4月1日より施行されているので、森林環境譲与税の譲与は2019年度から行われる（同附則第2条第2項）。後にみるように、2019年度から2023年度までの5年度については森林環境譲与税に直接対応する税目が存在しない訳である。厳密に考えるならば、2019年度から2023年度まで国から市町村および都道府県に「譲与」されるものは森林環境譲与税ではなく、単にその名称が付された国庫支出金であるにすぎないと理解すべきであろう。このような目的税または特定財源は、管見の限りではあるが過去に例がない。もっとも、前述のように、森林環境税が復興臨時特例法第2条に基づき実施されてきた個人住民税均等割の標準税率特例の後継であるため、この特例に合わせる形で森林環境税法第2章の規定の施行日が決められている訳であるが、個人住民税均等割の標準税率特例と森林環境譲与税との対応関係はない。個人住民税均等割の標準税率特例と負担額が同じであること、および行政コストを理由として、課税の根拠、理由および用途が全く異なる森林環境税を導入することには疑問が残る⁽²⁶⁾。

なお、森林環境税は国税であるが、第198回国会において「実質的な地方税源」と

(24) 青木・前掲注(4)11頁。

(25) 石村耕治編『税金のすべてがわかる現代税法入門塾』〔第10版〕（清文社、2020年）50頁〔石村耕治担当〕を参照。目的税と特定財源との異同については、拙稿「地方目的税の法的課題」『地方税の法的課題（日税研論集46号）』（日本税務研究センター、2001年）279頁、310頁も参照。

(26) 拙稿・前掲注(2)127頁。「報告書」14頁も参照。

する答弁がなされた⁽²⁷⁾。しかし、この説明は森林環境譲与税に妥当するとしても、森林環境税には妥当しないであろう⁽²⁸⁾。

以上とは別に、前述のように、現在、37の府県および1市において森林環境および水源環境の保全を目的とする個人住民税および法人住民税の超過課税が行われている。この超過課税と森林環境税は個人住民税均等割への上乗せ課税である点において共通するので、このままでは二重課税が問題となりかねない。また、超過課税を行っていない道県および市町村については、国による課税自主権の侵害につながるであろう。超過課税と森林環境税とは、課税の目的を同じくするからである。

しかし、超過課税は、最長でも2022年度までの期間限定であり、または、同年度までに見直しの期間を迎える。第196回国会において、野田聖子総務大臣（当時）は「国の森林環境税は平成36年度から課税することとしており、それまでの間に、全ての超過課税の期限や見直し時期が到来するため、関係府県等において必要に応じて超過課税の取扱いを検討していただけるものと考えてい」と答弁している⁽²⁹⁾。後にみるように、第198回国会における古賀友一郎総務大臣政務官の答弁も同じ立場を採っている。もっとも、神奈川県が水源環境保全税として行っている超過課税について、森林環境税（および森林環境譲与税）と用途を分けることによって両者を併存させようとする動きがあり、他の県にも広がっているようであるが⁽³⁰⁾、森林環境税法第1条および同第34条第1項に示される目的は広い意味を有すると解され、たとえば水源の環境保全も「森林の整備及びその促進に関する施策」に含まれると解することが可能である。両者の併存が可能であるとしても、個人住民税均等割に係る部分について、納税義務者の理解を得ることは困難であると考えられる。

(27) 「第198回国会衆議院総務委員会議録第4号（平成31年2月21日）」6頁。「地方財源」とする答弁もあるが（「第198回国会衆議院総務委員会議録第5号（平成31年2月26日）」9頁、28頁）、意識的に使い分けたか否かは不明である。また、小西・前掲注(4)4頁は、森林環境税が「新たな事務に伴う財源措置」を定めた地方財政法第13条第1項の趣旨に適合する旨を述べる。

(28) 渋谷・前掲注(4)6頁。小西・前掲注(4)8頁も参照。

(29) 「第196回国会衆議院総務委員会議録第3号（平成30年2月22日）」34頁。拙稿・前掲注(2)126頁も参照。

(30) 詳細は、清水・前掲注(4)7頁、10頁を参照。

〔2〕森林環境税の課税要件、賦課徴収など

(1) 納税義務者

森林環境税法第3条は、森林環境税の納税義務者を「この法律の施行地に住所を有する個人」とする。同条において「国が均等の額により森林環境税を課する」とされており、均等課税は所得課税、消費課税などのいずれとも言い難いので、課税物件および課税標準に関する規定は存在しない。この点は、やはり均等割の課税標準に関する規定を置かない地方税法第23条第1項第1号および同第292条第1項第1号と同様である⁽³¹⁾。もっとも、森林環境税の賦課期日が「当該年度の初日の属する年の1月1日」とされ（同第6条）、賦課徴収については、納税義務者が住所を有する市町村が市町村民税個人均等割の賦課徴収の例によって、当該市町村を包括する都道府県の道府県民税個人均等割の「賦課徴収と併せて行うものと」され（同第7条第1項前段）、かつ、賦課決定をすることができる期間については「森林環境税及び個人の市町村民税住民税は、同一の税目に属する地方税とみな」される（同後段）ことから、其田茂樹氏が述べるように森林環境税を「地方税を事実上の課税標準とする国税」と評価することもできよう⁽³²⁾。但し、たとえば法人住民税法人税割の課税標準は法人税額とされており（地方税法第23条第1項第3号、同第292条第1項第3号）、地方税と国税とが連動する形になっている⁽³³⁾。これに対し、森林環境税法の場合は、賦課徴収、納付または納入などの手続（の一部）が個人住民税に関する手続と連動するのであって、納税義務者、課税物件および課税標準などについては地方税法とは別に定められているので、連動と言い難い部分もある。

(31) 地方税法第23条第1項第1号および同第292条第1項第1号の存在は、均等課税においてそもそも課税物件および課税標準が問題とならないことを示している。

敢えて記すならば、個人住民税均等割の課税物件は個人としての納税義務者、または納税義務者が当該地方公共団体に居住し、もしくは居住していないが当該地方公共団体に事務所等を所有するという事実であるとも考えられる。しかし、納税義務者を課税物件と理解することは妥当でなかろう。また、居住という事実を課税物件と考えることは可能であるが、居住は所得などと異なり、経済的取引活動の結果ではない。事務所等の所有という事実についても同様である（固定資産税などと異なり、固定資産の「価格」に着目するものではない）。そのため、課税標準が課税物件を数量的に確定するための基準（価額、金額、数量、品質など）であることを前提とするならば、納税義務者自身、納税義務者の居住の事実、または事務所等の所有の事実から直ちに課税標準を決定することはできない。

(32) 其田・前掲注(4)48頁。

(33) 個人住民税所得割についてはあるが、連動の問題点については確井光明『要説地方税のしくみと法』（学陽書房、2002年）83頁を参照。

なお、森林環境税法第4条第1項により、生活保護法に規定される「生活扶助その他これに準ずるものとして政令で定める扶助を受けている者」（同第1号）、「障害者、未成年者、寡婦、寡夫又は単身児童扶養者（これらの者の当該年度の初日の属する年の前年（次号において「前年」という。）の合計所得金額が135万円を超える場合を除く。）」（同第2号）または「前年の合計所得金額が政令で定める金額以下である者」（同第3号）のいずれかに該当する者については、森林環境税は非課税とされる。これは、地方税法第24条の5および同第295条とほぼ同旨である。また、森林環境税法第9条は、市町村長（特別区長も含む）が「地方税法第20条の5の2第1項の規定により、又は総務大臣が同条第2項の規定により個人の市町村民税の納期限を延長した場合には、当該納税者又は特別徴収義務者に係る森林環境税の納期限についても、同一期間延長されたものとする」と定める。

他方、森林環境税の免除については森林環境税法第11条に規定され、「震災、風水害、落雷、火災その他これらに類する災害により生命、身体又は財産に甚大な被害を受けた者として政令で定める者」（同第1号）、「生活保護法の規定による生活扶助その他これに準ずるものとして政令で定める扶助を受けている者」（同第2号）および「失業又は廃業により収入が著しく減少したことその他の政令で定める特別の事情により森林環境税の納付が困難と認められる者」（同第3号）とされる。市町村個人住民税の減免を定める地方税法第323条本文は「市町村長は、天災その他特別の事情がある場合において市町村民税の減免を必要とすると認める者、貧困に因り生活のため公私の扶助を受ける者その他特別の事情がある者に限り、当該市町村の条例の定めるところにより、市町村民税を減免することができる」と定めており（道府県個人住民税については同第45条を参照）、両者の関係が問題となる。森林環境税法第7条第1項が、森林環境税の賦課徴収を、国ではなく、納税義務者が賦課期日において住所を有する市町村が市町村個人住民税均等割および道府県個人住民税均等割の賦課徴収と併せて行う旨を規定するためである。

森林環境税法第11条各号は、免除の対象者を「政令で定める」者とする。これに対し、地方税法第323条本文は、免除の対象者を「条例の定めるところ」によるとする。文言に従えば、市町村個人住民税および道府県個人住民税の減免の対象者と森林環境税の減免の対象者が異なりうることとなる。仮に森林環境税の減免を「条例の定めるところ」によるとすれば、国税の減免を市町村長が行いうることとなり、租税法律主

義との関係で問題が生ずる⁽³⁴⁾。他方、減免の対象を同じくするという要請が強く働かならば、地方税法第323条本文に基づく「条例の定め」は、実質的に森林環境税法施行令に適合させる必要が生ずるので、条例制定権の制約につながりうる⁽³⁵⁾。

なお、森林環境税の延滞金の減免について、森林環境税法第12条は「市町村長が地方税法第15条の9、第20条の9の5、第321条の2第5項又は第326条第4項の規定により個人の市町村民税の延滞金額を減免した場合には、当該納税者又は特別徴収義務者に係る森林環境税の延滞金額についても当該個人の市町村民税の延滞金額に対する減免額の割合と同じ割合により減免されたものとする」と定める。

(2) 税 率

森林環境税法第5条は「森林環境税の税率は、1,000円とする」と定める。道府県民税個人均等割（地方税法第38条）および市町村民税個人均等割（同第310条）と異なり、標準税率とされていない。これは森林環境税が国税であるという理由によるものであろう。しかし、森林環境税は、原則として、賦課期日——森林環境税法第6条によって「当該年度の初日の属する年の1月1日」とされる——に納税義務者が住所を有する市町村が市町村民税個人均等割の賦課徴収の例によって、当該市町村を包括する都道府県の道府県民税個人均等割の「賦課徴収と併せて行うもの」とされており（同第7条第1項前段）、賦課決定をすることができる期間については「森林環境税及び個人の市町村民税住民税は、同一の税目に属する地方税とみな」される（同後段）。そのため、住民税については市町村によって課税最低限が異なり、森林環境税と合わせても市町村によって住民の負担が異なることとなりうる⁽³⁶⁾。これを応益課税の観点から正当化しうるかについては、疑問の余地もある。

そもそも、国税において均等課税が許されるかという問題もある。小西砂千夫教授は、2018年度与党税制改正大綱を参照し、森林環境税および森林環境譲与税の「受益は、森林整備等を通じて確保される『地球温暖化防止等の地域環境と災害防止や減災を通じた国土保全など』であって、その便益は広く国民一般に及ぶ」のに対し、「個

(34) この問題については、神山・前掲注(4)7頁、拙稿・前掲注(2)128頁を参照。

(35) 神山・前掲注(4)8頁を参照。なお、地方税法311条は市町村個人住民税均等割の税率の軽減に関する規定であるが、森林環境税法には森林環境税の税率の軽減に関する規定が存在しない。

(36) 神山・前掲注(4)8頁、飛田・前掲(4)5頁。

人住民税の均等割は、国民一般に対して広く薄く負担を求めるものであり、「受益と負担との関係としてみた場合に、対応関係は決して悪いものではなく、国民が広く等しく受けている恩恵に着目する仕組みにおいては、適合的なものと言える」と評価する⁽³⁷⁾。

たしかに、2019年9月の台風15号および10月の台風19号による災害などを考えれば、小西教授の主張も理解しうる。しかし、そこから森林環境税の均等課税を正当化する根拠が導き出される訳ではない。地方自治法第10条第2項に示される負担分任の原則から一義的に課税のあり方が導き出される訳でもない⁽³⁸⁾。受益と負担との具体的かつ明確な関係を描くことが困難であるという応益課税論の根本的難点を脇に置くとしても、渋谷雅弘教授も指摘するように、公共サービス全般による利益は国民全般に及びうるから国民全般が均等課税によって公共サービスの維持のための負担を行わなければならない、という理屈も成立する⁽³⁹⁾。また、均等課税は、負担の公平性の観点に立つと、応能負担、応益負担のいずれによっても正当化が困難であり、納税義務者の居住市町村（都道府県）と森林環境譲与税を譲与先の市町村（都道府県）が一致するとは限らないので、国税ではあるが市町村が森林環境税の賦課徴収事務を担当することの根拠も十分に示されているとも言えない⁽⁴⁰⁾。「報告書」は均等課税の正当化に対する理論的な根拠をほとんど示していないと評価してよく、問題点は森林環境譲与税についてさらに拡大することとなる。

さらに記すならば、森林環境税が個人にのみ課される点についても疑問は残る。森林環境税および森林環境譲与税の受益と負担は法人も担いうるからである。法人に対する石油石炭税の特例措置が採られていることが理由とされているが、地球温暖化対策には石油石炭税、森林吸収源対策には森林環境税という役割分担があるということなのであろうか。

(3) 賦課徴収手続など

既に森林環境税法第6条などに言及しているが、同条から第18条までは森林環境税

(37) 小西・前掲注(4)7頁。

(38) 確井・前掲注(33)80頁。拙稿「個人住民税の寄付金控除制度——『ふるさと寄附金控除』制度と『ふるさと納税』制度についての若干の検討」税務弘報56巻3号(2008年)107頁も参照。

(39) 渋谷・前掲注(4)6頁。

(40) 渋谷・前掲注(4)6頁、青木・前掲注(4)6頁、同「『森林環境税』（森林吸収源対策税制）が直面する重大な問題」月刊自治研2017年10月号14頁を参照。

の賦課徴収手続に関する規定である。これらの規定による事務は、森林環境税法第21条により、市町村および都道府県の第1号法定受託事務とされる。また、森林環境税法附則第8条は、地方税法第5章を「都等及び固定資産税の特例」から「都等の特例等」に改め、従来の第2節（第740条～第747条。「固定資産税の特例」）を第3節とし、新たに第2節として「個人の市町村民税、個人の道府県民税及び森林環境税の賦課徴収に関する調整」に関する規定（第739条の2～第739条の6。いずれも2024年1月1日施行）を置く旨などを定める。

森林環境税の納税者または特別徴収義務者は「森林環境税に係る徴収金を当該住所所在市町村の個人の市町村民税に係る地方団体の徴収金の納付又は納入の例により、当該住所所在市町村の個人の市町村民税に係る地方団体の徴収金及び地方税法第42条第1項の規定によりこれと併せて納付し、又は納入する当該住所所在市町村を包括する都道府県の個人の道府県民税に係る地方団体の徴収金と併せて納付し、又は納入しなければならない」（森林環境税法第8条第1項）。市町村に納付または納入された森林環境税にかかる徴収金は、当該市町村が当該納付または納入があった月の翌月10日までに、政令で定めるところに従い、道府県に払い込まなければならない（地方税法第739条の4第2項）、都道府県は、市町村から払い込まれた森林環境税にかかる徴収金を、翌月の末日までに、政令で定めるところに従い、国に払い込まなければならない（森林環境税法第8条第2項。同第3項も参照）。

また、森林環境税に係る徴収金に過誤納金がある場合には、市町村が市町村個人住民税に係る「地方団体の徴収金に係る過誤納金の還付の例に」よって還付しなければならない（同第13条第1項。同第2項および同第3項、同第14条も参照）。

森林環境税の賦課徴収が市町村個人住民税および道府県個人住民税と併せて行われることから「賦課徴収を行う森林環境税に関する処分は、不服申立て及び訴訟については、地方税法に基づく処分とみなして、同法第1章第13節の規定を適用する」（森林環境税法第16条前段）。また、森林環境税に関する犯則事件は、市町村個人住民税に関する犯則事件とみなされ、地方税法第1章第16節の規定の適用を受ける（森林環境税法第17条）。

なお、市町村長には「政令で定めるところにより、都道府県知事を経由して総務大臣に対し、森林環境税額、森林環境税に係る免除及び滞納の状況その他必要な事項を報告する」義務が課され（同第18条第1項）、総務大臣は「必要があると認める場合には、前項に規定するもののほか、市町村長又は都道府県知事に対し、当該市町村又

は都道府県に係る森林環境税の賦課徴収に関する事項の報告を求めることができる」
(同第2項。同第3項も参照)。

第22条以下は罰則、第24条以下は滞納処分、第26条は森林環境税に関する調査などに従事する者の秘密漏洩罪に関する規定である。

〔3〕 森林環境譲与税

(1) 森林環境譲与税の譲与額など

森林環境税法第27条は「森林環境譲与税は、森林環境税の収入額に相当する額とし、市町村及び都道府県に対して譲与するものとする」と定める⁽⁴¹⁾。

譲与額全体の10分の9は市町村に(同第28条第1項)、10分の1は都道府県に譲与される(同第29条)。但し、附則第3条各項により、2019年度から2032年度までは<表1>に示すように、本則の第28条第1項および同第29条の定めるところと異なる割合で譲与される。

<表1> 森林環境譲与税の譲与額の割合

期 間	市町村	都道府県
2019年度～2024年度	80%	20%
2025年度～2028年度	85%	15%
2029年度～2032年度	88%	12%
2033年度～	90%	10%

(出典) 森林環境税法第28条第1項、同第29条および同附則第3条各項より、筆者が作成。

譲与の基準は、市町村については同第28条、都道府県については同第29条に規定されている。まず、市町村については<表2>を、都道府県については<表3>を参照されたい。

(41) 端数計算については森林環境税法第31条を、譲与額の算定に錯誤があった場合の措置については同第32条を参照。

＜表 2＞ 市町村への譲与額の基準と割合

基 準	市町村譲与額に占める按分割合
「各市町村の区域内に存する私有林人工林の面積」（統計法第2条第4項に規定する基幹統計である農林業構造統計の最近に公表された結果による私有林かつ人工林の面積） ⁽⁴²⁾	10分の5
各市町村の林業就業者数（「最近の国勢調査の結果による各市町村において林業に就業する者の数をいう」）	10分の2
各市町村の人口（「最近の国勢調査の結果による人口」）	10分の3

（出典） 森林環境税法第28条第1項より、筆者が作成。

＜表 3＞ 都道府県への譲与額の基準と割合

基 準	都道府県譲与額に占める按分割合
「各都道府県の区域内の各市町村に係る私有林人工林の面積を合算した面積」	10分の5
各都道府県の林業就業者数（「最近の国勢調査の結果による各市町村において林業に就業する者の数」）	10分の2
各都道府県の人口	10分の3

（出典） 森林環境税法第29条より、筆者が作成。

前述のように、森林環境税法第3章は2019年4月1日から施行されるのに対し、同第2章は2024年1月1日に施行される。したがって、2019年度から2023年度まで、森林環境譲与税については地方交付税及び譲与税配付金特別会計における借入金をもって充てることとされる。2019年度からの5年度分における借入金の額および譲与額については、森林環境税法附則第3条第1項の適用を受けることとなる（森林環境税法の本則第27条にいう「森林環境税の収入額に相当する額」の読み替え）。

まず、2019年度より2023年度までの各年度における借入金の額および譲与額は＜表 4＞に示す通りである⁽⁴³⁾。

(42) 森林環境税法第28条第2項も参照。

(43) なお、森林環境税法附則第17条によって特別会計に関する法律附則第4条に追加された新第2項ないし第4項も参照。

＜表 4＞ 森林環境譲与税に係る2019年度より2023年度までの各年度における借入金の額
および譲与額

期 間	借入金の額および譲与額
2019年度から2021年度まで	200億円
2022年度および2023年度	300億円

(出典) 森林環境税法第27条および同附則第3条第1項より、筆者が作成。なお、「借入金の額および譲与額」には、別途、当該年度における利子の支払いに要する費用等に相当する額が加算される。

2024年度より「森林環境税」の賦課徴収が始められると、森林環境税の収入額から2024年における特別会計に関する法律附則第4条第2項および同第3項による借入金ならびに同第15条第1項による一時借入金の「利子の支払に充てるために必要な額に相当する金額」を控除して得られた額が、森林環境税法第27条にいう「収入額」にあたるものとされる。2025年度から2032年度までの森林環境譲与税の譲与額は＜表 5＞に示す通りである。

＜表 5＞ 森林環境譲与税に係る2025年度以降の譲与額

期 間	譲与額
2025年度から2028年度まで	収入額から、200億円および特別会計に関する法律附則第4条第4項に規定する利子支払費用相当額の6分の1に相当する金額の合計額、ならびに当該年度における同附則第4条第2項および同第4項の規定による借入金、ならびに同第15条第1項の規定による一時借入金の利子の支払に充てるために必要な額に相当する金額を控除した額
2029年度から2032年度まで	収入額から100億および特別会計に関する法律附則第4条第4項に規定する利子支払費用相当額の12分の1に相当する金額の合計額、ならびに当該年度における同附則第4条第2項および同第4項の規定による借入金、ならびに同第15条第1項の規定による一時借入金の利子の支払に充てるために必要な額に相当する金額を控除した額

(出典) 森林環境税法第7条および同附則第3条第4項・第5項より、筆者が作成。

他方、2024年度より森林環境税の賦課徴収が始められると、2019年度から2023年度までの森林環境税譲与税相当額の借入金の償還が行われることとなる。但し、実際には、2024年には償還が行われず、2025年度より2032年度までの各年度において行われることとなる（森林環境税法にはその旨の規定が存在しない）。償還額は＜表 6＞に

示す通りである。

＜表6＞ 「森林環境譲与税」に係る2025年度より2032年度までの各年度における借入金の償還額

期 間	償還額
2025年度から2028年度まで	200億円
2029年度から2032年度まで	100億円

(出典) 2019年度政府税制改正大綱17頁より、筆者が作成。なお、「償還額」には、別途、2019年度から2023年度までの利子の支払いに要した費用等に相当する額が加算される。

森林環境譲与税の譲与時期などについては、森林環境税法第30条第1項により、9月に「当該年度の初日の属する年の3月から8月までの間の収納に係る森林環境税の収入額に相当する額」を、3月に「当該年度の初日の属する年の9月から翌年の2月までの間の収納に係る森林環境税の収入額に相当する額」を、市町村および都道府県に対して譲与することが定められている(同第2項も参照)。また、総務大臣は、第28条第2項もしくは第29条に係る総務省令の制定もしくは改廃を行おうとするとき、または市町村および都道府県に対して森林環境譲与税を譲与しようとするときには「地方財政審議会の意見を聴かなければならない」(同第33条)。

(2) 森林環境譲与税の用途

森林環境税法第34条第1項は、市町村に対し、「森林環境譲与税の総額を次に掲げる施策に要する費用に充て」ることを義務づける。

第1号：「森林の整備に関する施策」

第2号：「森林の整備を担うべき人材の育成及び確保、森林の有する公益的機能に関する普及啓発、木材の利用(公共建築物等における木材の利用の促進に関する法律(平成22年法律第36号)第2条第2項に規定する木材の利用をいう。)の促進その他の森林の整備の促進に関する施策」

また、森林環境税法第34条第2項は、都道府県に対し、「森林環境譲与税の総額を次に掲げる施策に要する費用に充て」ることを義務づける。

第1号：「当該都道府県の区域内の市町村が実施する前項各号に掲げる施策の支援に関する施策」

第2号：「当該都道府県の区域内の市町村が実施する前項第1号に掲げる施策の円

滑な実施に資するための同号に掲げる施策」

第3号：「前項第2号に掲げる施策」

また、市町村長および都道府県知事は、地方自治法第233条第3項に従って決算を議会の認定に付したときは「遅滞なく、森林環境譲与税の用途に関する事項について、インターネットの利用その他適切な方法により公表しなければならない」（森林環境税法第34条第3項）。筆者は、公表義務を定めたことそのものは妥当であると考えますが、森林経営管理法の所管省庁である林野庁を初めとして、国が全く公表の義務を負わなくてよいか、市町村および都道府県が個別に公表するだけでなく、国がとりまとめて全国的な状況として公表する必要があるのではないか、など、その効果については疑問も寄せられるところである⁽⁴⁴⁾。

(3) 森林環境譲与税の問題

既に多くの先行論文で詳細に検討されているので、本稿においては若干の点について述べたい。

まず、既に指摘した、森林環境税法第1条ならびに同第34条第1項および第2項に示される目的の広さである。とくに同第34条第1項および第2項については、具体的にいかなる施策が該当しうるのが問われることとなる⁽⁴⁵⁾。今後の費用、支出によっては、石村耕治教授が指摘するように、森林環境譲与税が市町村および都道府県に譲与されたからといって「本当に森林環境の改善につながるのか何の保証もない」、「『道路特定財源』のように、使い道を限定した特定財源はこれまでも無駄遣いの温床として問題となってい」る、ということになりかねない⁽⁴⁶⁾。

次に、森林環境譲与税の譲与額の基準と割合である。既にみたように、市町村、都道府県のいずれについても「私有林人工林の面積」による按分割合が10分の5、人口による按分割合（以下、人口基準。人口割と称されることもある）が10分の3である。

後にみるように、「私有林人工林の面積」を基準としたことについて、国会においては国有林や公有林よりも私有林のほうが整備が進んでいないという理由付けがなされている。この点については筆者が判断する能力を十分に持ち合わせていないので、検討は差し控えることとする。

(44) 拙稿・前掲注(2)131頁。渋谷・前掲注(4)6頁、青木・前掲注(4)13頁も参照。

(45) 飛田・前掲注(4)3頁を参照されたい。

(46) 石村編・前掲注(25)50頁〔石村〕。

より問題が大きいのは人口基準であろう。「報告書」には根拠が明確に示されておらず、第198回国会において明らかにされたのであるが、衆議院総務委員会における内藤尚志政府参考人（総務省自治税務局長）の説明によれば、都市部にある地方公共団体において間伐材などの木材利用が進むことを想定し、37府県および1市における超過課税による税収のうちの3割程度は森林整備以外の事業に充てていることなどが理由となっている⁽⁴⁷⁾。しかし、このような基準に従って森林環境譲与税を各市町村および各都道府県に配分した場合には、森林面積が少ない地方公共団体または林業費支出が少ない（場合によってはゼロ）の地方公共団体に多く譲与される場合があるという試算結果が、吉弘憲介准教授および清水雅貴教授により示されている⁽⁴⁸⁾。実際にどの程度まで森林の整備のために森林環境譲与税が利用されるのかが問題となるのではなかろうか。

4. 第198回国会における法律案の審議状況

森林環境税および森林環境譲与税については、既に第196回国会において質疑応答がなされていたが、2018年度与党税制改正大綱および2018年度政府税制改正大綱に示された計画についてのものにすぎなかった⁽⁴⁹⁾。そこで、本稿においては法律案に対する審議・審査が行われた第198回国会の様子を、項目ごとに概観する。なお、便宜のため、法律案の提出から公布までの経過について概略を示す。

衆議院議案受理年月日	2019年2月8日
衆議院付託年月日	2019年2月15日（総務委員会）
衆議院審査終了年月日	2019年3月1日（可決）
衆議院審議終了年月日	2019年3月2日（可決）
参議院予備審査議案受理年月日	2019年2月8日

(47) 引用は「第198回国会衆議院総務委員会議録第3号（平成31年2月19日）」16頁および24頁からであるが、「第198回国会衆議院総務委員会議録第4号（平成31年2月21日）」6頁、「第198回国会衆議院総務委員会議録第5号（平成31年2月26日）」33頁も同旨である。

(48) 吉弘・前掲注(4)8頁、清水・前掲注(4)5頁。

(49) 拙稿・前掲注(2)124頁において紹介した。

参議院議案受理年月日	2019年3月2日
参議院付託年月日	2019年3月13日（総務委員会）
参議院審査終了年月日	2019年3月27日（可決）
参議院審議終了年月日	2019年3月27日（可決）
公布年月日	2019年3月29日（法律第3号）

〔1〕衆議院総務委員会

衆議院総務委員会における石田真敏総務大臣による森林環境税法の案の趣旨説明は、地方税法等一部改正法、特別法人事業税法および地方交付税法等一部改正法の案とともに2019年2月19日になされた。同月21日、26日および3月1日に審査が行われた上で、3月1日に4法律案の一括討論が行われた。森林環境税法の案については、高井崇志議員（立憲民主党・無所属フォーラム）、日吉雄太議員（国民民主党・無所属クラブ）、足立康史議員（日本維新の会）、吉川元議員（社会民主党）のそれぞれによる賛成討論、本村伸子議員（日本共産党）による反対討論を経て、賛成多数で可決された⁽⁵⁰⁾。なお、採決の後、自由民主党、立憲民主党・無所属フォーラム、国民民主党・無所属クラブ、公明党、日本維新の会および希望の党の6派共同提案による「森林環境税及び森林環境譲与税に関する法律案に対する附帯決議」が提案され、賛成多数で可決された⁽⁵¹⁾。

（1）森林環境税の税率

まず、税率の根拠との関係で、稲富議員が、パリ協定の採択の際に2030年度温室効果ガス削減を▲26%（2013年度比）、森林吸収源対策により▲2%（同年比）とする目標を達成するための財源確保について質疑がなされた。これに対し、織田中央政府参考人（林野庁森林整備部長）は「この達成に必要な費用の総額については試算をしたことはございませんけれども、京都議定書第一約束期間におきましては、森林吸収源対策関係の、国の予算事業の、国費といたしまして、補正予算を含めまして年間約

(50) 「第198回国会衆議院総務委員会議録第6号（平成31年3月1日）」8頁。但し、高井議員は「譲与基準の人口案分などは今後見直す必要がありますが、放置人工林の天然林化を始め森林整備等に資する観点から」（原文のまま）の賛成、吉川議員は「税制のスキームとしては手放しで賛同できるものではありませんが、公共財としての森林整備を促進する観点から」の賛成である。

(51) 「第198回国会衆議院総務委員会議録第6号（平成31年3月1日）」10頁。

2,300億円を措置して、当該期間の目標を何とか達成した」、「一方、森林環境税の制度検討の過程におきまして、整備が進んでいない条件不利な私有林を対象に、年間10万ヘクタール程度の間伐等を市町村が主体となって進めるということを前提といたしまして、森林整備やその促進に要する費用について農林水産省で試算をいたしましたところ、年間600億程度となった」と答弁した。これを受けて、稲富議員は、試算がないのは問題であるとしつつ、税率が1人1,000円となったことの根拠を質した。古賀総務大臣政務官は「整備が進んでいない条件不利な私有林を対象として、その整備をする必要がある、ここから算定をされておられるというわけでございますけれども、そういった森林整備あるいはその促進に要する費用等について、600億円という試算が示されて」おり、「これを前提といたしまして、森林は、地球温暖化防止あるいは災害防止等の公益的機能を有しまして、広く国民一人一人が恩恵を受けているということで、その整備等に必要な財源となる森林環境税につきましては、国民の皆様に広く均等に御負担をいただくという観点から、個人住民税均等割の枠組みを活用することとしておるわけでございますけれども、その納税義務者数が6,000万人強と見込んでいるというところでございます」、「森林環境税の税率については、こうした状況と国民の負担感などを総合的に勘案いたしまして、年額1,000円というところとしたところでございます」と答弁した⁽⁵²⁾。

また、稲富議員が「我が国においてはほとんどが、率を掛ける、あるいは定率をするということがそれに資するという考え方から、多くのサービスであっても、定額じゃなくて定率を掛けていくということが大きな流れだと思う」と述べた上で個人住民税均等割の課税最低限が市町村により異なることを指摘したのに対し、内藤政府参考人は「個人住民税均等割の枠組みの活用に関して申しますと、既に全国の多くの府県等で実施をしております森林環境や水源環境の保全等を目的といたします超過課税においても均等割が活用されて、課税実務として定着をしております、国民の間で一定の理解を得られている手法である、こういうことを考えられることから、比較的円滑な導入が期待できるという評価のもとに適切とされたところでございます」と答

(52) 「第198回国会衆議院総務委員会議録第3号（平成31年2月19日）」21頁。日吉議員による質疑および織田政府参考人による答弁（「第198回国会衆議院総務委員会議録第5号（平成31年2月26日）」7頁）、本村議員による質疑および内藤尚志政府参考人（総務省自治税務局長）による答弁（同9頁）、長尾秀樹議員（立憲民主党・無所属フォーラム）による質疑および内藤政府参考人による答弁（同28頁）も参照。

弁した。また、古賀総務大臣政務官は「地球温暖化防止あるいは災害防止、こういったことは、地域の実情等々もあるかと思えますけれども、基本的には広く全国的に共有の課題であろう」、「このナショナルミニマムのな、地球温暖化防止であるとか災害防止、そういった観点から新たにこの森林環境税を設けてきている」と答弁した⁽⁵³⁾。

(2) 森林環境税の納税義務者

森林環境税の納税義務者が個人に限定されている点について、稲富議員は「本来であれば、二酸化炭素の排出量に応じて、今回の目標がパリ協定の枠組みの中での目標達成ということであれば、CO₂の排出削減ということが目標である以上、多く排出をしている人に対して、あるいは法人に対して課税をする、重課していく」べきではないかと質した。これに対し、内藤政府参考人は「二酸化炭素の排出抑制対策につきまして、産業界は、これまでも自主行動計画等の枠組みの中で温室効果ガスの排出削減を実現いたしますとともに、平成24年度の税制改正におきまして創設されました地球温暖化対策のための税、すなわち石油石炭税の上乗せ措置でございますけれども、これを負担をしているところなど、地球温暖化対策に係る取組に産業界として既に一定の貢献をしていただいている」、これに対し、森林環境税については「森林の有する公益的機能が、広く国民一人一人が恩恵を受けておりますために、国民に広く均等に御負担をいただくとともに、法人に対してはさらなる負担を求めないこととした」と答弁した。また、内藤政府参考人は「地球温暖化対策のための税、石油石炭税の上乗せ措置でございますけれども、この税収につきましては、省エネルギー対策や再生可能エネルギー等のエネルギー起源二酸化炭素排出抑制のための諸施策を実施していくために用いられるものでございまして、いわゆる森林吸収源対策に用いられるものではございません」とも述べている⁽⁵⁴⁾。

(53) 「第198回国会衆議院総務委員会議録第3号（平成31年2月19日）」22頁。

(54) 「第198回国会衆議院総務委員会議録第3号（平成31年2月19日）」23頁。山花郁夫議員（立憲民主党）による質疑および内藤政府参考人の答弁（「第198回国会衆議院総務委員会議録第4号（平成31年2月21日）」6頁）、本村議員による質疑ならびに石田総務大臣および織田政府参考人による答弁（「第198回国会衆議院総務委員会議録第5号（平成31年2月26日）」8頁）も参照。

(3) **森林環境および水源環境の保全を目的とする個人住民税および法人住民税の超過課税と森林環境税との関係**

この点については稲富議員および吉川議員が質している。古賀総務大臣政務官は、超過課税と森林環境税の「財源の帰属主体が基本的に異なる」が「使途において重複する可能性がございまして、その点、国の森林環境税は平成36年度から課税をすることといたしております、それまでの間に全ての超過課税の期限や見直し時期が到来するというわけがございまして、関係府県等におきまして超過課税の取扱いを御検討いただける」と考えていると答弁した⁽⁵⁵⁾。

(4) **森林環境譲与税が先行すること**

この点については奥野総一郎議員（国民民主党・無所属クラブ）が質しており、内藤政府参考人は「森林整備が喫緊の課題であることや、昨年成立いたしました森林経営管理法に基づく新たな森林経営管理制度が4月から施行されることも踏まえまして、森林環境譲与税は平成31年度から地方団体に対して譲与することとしている」が、森林環境税の「負担感」を考慮した上で「全国の地方団体による防災施策の財源を確保するため、平成26年度から10年間、個人住民税均等割に1,000円上乗せする税制上の措置が講じられていることを踏まえまして、更にそれに森林環境税を上乗せすることはせず、この防災施策の財源を確保するための上乗せ措置が終了した後の平成36年度から課税を開始することとした」と答弁した⁽⁵⁶⁾。

(5) **森林環境譲与税の使途**

稲富議員が、37府県および1市において行われている超過課税の使途として「都市緑化等の森林・林業関係以外や、木材利用促進、普及啓発など、森林整備以外へも幅広く活用されている状況である」として、森林環境税についてはどうかと質したのに対し、内藤政府参考人は「森林環境税の使途につきましては、法律上、森林の整備に関する施策及び森林の整備の促進に関する施策と明記をしておりますので、その範囲内でのみ使用が可能だということである、木材の利用促進は「森林の整備の促進に

(55) 「第198回国会衆議院総務委員会議録第3号（平成31年2月19日）」25頁、「第198回国会衆議院総務委員会議録第5号（平成31年2月26日）」32頁。

(56) 「第198回国会衆議院総務委員会議録第5号（平成31年2月26日）」24頁。

関する施策の中で読める」と答弁した⁽⁵⁷⁾。また、長尾議員が「森林環境保全や林業関係の業務に従事する職員の人件費に充てることは可能なかどうか」と質したのに対し、石田総務大臣は「森林経営管理制度の開始に伴いまして、経済的に成り立たない森林につきましては、市町村みずからが経営管理を行うなど、地方団体が森林の整備等に取り組むことが必要となります」とした上で、「これらの取組に必要な人件費につきましては、森林環境譲与税を充てるのが法律上可能ではありますが、既存の人件費の単なる振替等については、森林環境税を御負担いただく国民の御理解を得にくいのではないかと考えて」おり、「平成31年度の地方財政計画におきましては、既存の林業関係の業務に従事する職員を含めて地方団体の人件費を計上しつつ、新たに森林環境譲与税を財源として実施する森林の整備等の所要額について、200億円を重点課題対応分として計上している」と答弁した⁽⁵⁸⁾。

(6) 人口基準（人口割）

森林環境譲与税法第28条第2項および第29条に定められる森林環境譲与税の譲与額の基準のうち、人口基準（人口割）が10分の3とされることにつき、伊藤俊輔議員（立憲民主党・無所属フォーラム）、稲富議員、山花郁夫議員（立憲民主党・無所属フォーラム）、長尾議員および吉川議員から質疑がなされた。

まず、内藤政府参考人は、既に引用したように「森林環境税につきましては、都市部の住民の方々も含めました国民全体の理解を得ていく必要がございますので、都市部においても実施されます木材利用の促進や普及啓発を用途の対象としている」とした上で、「森林整備が進むことで間伐材の供給がふえるということが想定されるわけでございますけれども、都市部の地方団体が間伐材等の木材利用を進めることで、山間部における森林整備から都市部における木材利用までの間の経済の好循環、これが生まれることが期待される」、「多くの府県等で実施されております森林環境の保全等を目的とした超過課税につきましても、平均すれば、おおむね3割強程度を森林整備以外の事業に充てている」、以上を総合して「森林環境譲与税のうち3割を木材利用の促進や普及啓発等に相関する指標でございます人口を基準として譲与することとしている」と説明している⁽⁵⁹⁾。

(57) 「第198回国会衆議院総務委員会議録第3号（平成31年2月19日）」23頁。

(58) 「第198回国会衆議院総務委員会議録第5号（平成31年2月26日）」29頁。

(59) 注(47)に同じ。

また、このような基準により、2019年度における森林環境譲与税の譲与額について、内藤政府参考人は「機械的に試算」を行ったと仮定して、上位3団体は横浜市1億4,200万円、浜松市1億2,100万円、大阪市1億1,000万円、下位3団体は渡名喜村（沖縄県）約1万数千円、北大東村（沖縄県）約2万数千円、栗国村（沖縄県）約2万数千円と明かしている⁽⁶⁰⁾。吉川議員が「割合が余りにも人口に偏っている」とした上で「市町村が主体となって森林整備、そのための市町村の体制強化に向けた国の支援」について質したのに対し、織田政府参考人は「農林水産省といたしましても、地域林政アドバイザー制度の推進、あるいは市町村職員を対象とした実務研修の実施、さらには、国有林組織の技術力を生かした技術的支援等に取り組んでおりますほか、平成31年度予算案におきましては、市町村職員への指導助言を行う技術者を養成する事業を盛り込んでいる」、「現在、市町村等への助言に努めているところでございまして、さらに、4月からは、林野庁に新たに一つ室を設けまして、市町村への助言等をしっかり行っていくこととしているところでございまして、引き続き、都道府県との連携も図りつつ、市町村の体制整備を支援してまいりたい」と答弁した⁽⁶¹⁾。

〔2〕衆議院本会議（2019年3月2日）

前述のように圧倒的多数で可決された。なお、森林環境税法案について賛成討論を行ったのは山花議員、稲富議員、足立議員および重徳和彦議員（社会保障を立て直す国民会議）、反対討論を行ったのは本村議員である⁽⁶²⁾。

〔3〕参議院総務委員会

参議院総務委員会における石田総務大臣による森林環境税法案の趣旨説明は、地方税法等一部改正法、特別法人事業税法および地方交付税法等一部改正法の各案とともに2019年3月14日になされた。同日、同月19日、20日および27日に審査が行われた上で、同日に4法律案の一括討論が行われた。森林環境税法案については、森本真治議員（国民民主党・新緑風会）による賛成討論、山下芳生議員（日本共産党）による反

(60) 「第198回国会衆議院総務委員会議録第5号（平成31年2月26日）」28頁、32頁。

(61) 「第198回国会衆議院総務委員会議録第5号（平成31年2月26日）」33頁。地域林政アドバイザー制度については「第198回国会衆議院総務委員会議録第4号（平成31年2月21日）」7頁も参照。

(62) 「第196回国会衆議院会議録第9号（平成31年3月2日）」4頁。

対討論を経て、賛成多数で可決された。なお、採決の後、自由民主党・国民の声、立憲民主党・民友会・希望の会、国民民主党・新緑風会、公明党および日本維新の会・希望の会の5派共同提案による「森林環境税及び森林環境譲与税に関する法律案に対する附帯決議」が賛成多数で可決された⁽⁶³⁾。

(1) 森林環境税（法）の目的

又市征治（立憲民主党・民友会・希望の会所属の社民党）が「復興財源確保の措置が終了すると同時に森林環境税を導入するというのは、いかにも税金を取りやすいところから取りますよという、これは安易ではないのか」として森林環境税法の目的を質した。古賀総務大臣政務官は「森林は地球温暖化防止、国土の保全や水源の涵養などの公益的機能を有しておりまして、国民一人一人がその恩恵を受けている」が「手入れの行き届いていない森林の存在が顕在化しているところ」であり、「森林環境税は、森林整備が喫緊の課題であることや、昨年成立いたしました森林経営管理法に基づく新たな森林経営管理制度が来月4月から施行されることも踏まえまして、地方団体が実施する森林整備等に必要な財源を安定的に確保する観点から創設する」と答弁した⁽⁶⁴⁾。

他方、江崎孝議員（立憲民主党・民友会・希望の会）が「林野庁としての目的」を質したのに対し、織田政府参考人は、森林の公益的機能と整備、保全の必要性をあげた上で「森林、山村をめぐる情勢でございますけれども、所有者の経営意欲の低下ですとか所有者不明森林の増加等によりまして必要な間伐等が行われないなど、適切な森林資源の管理が難しい状況も出てきている」と述べ、森林経営管理法により森林経営管理制度が創設されたことを踏まえて「主に市町村が行う森林整備等の財源を確保するために創設していただくこととなったものと思っております」と答弁した⁽⁶⁵⁾。

(63) 「第198回国会参議院総務委員会会議録第7号（平成31年3月27日）」1頁。但し、森本議員は森林環境税法に賛成する理由を明確に示していない。

(64) 「第198回国会参議院総務委員会会議録第4号（平成31年3月14日）」16頁。古賀総務大臣政務官は「パリ協定の枠組みの下、我が国の温室効果ガス排出削減の取組をしっかりと推進していくため、あるいは大規模な土砂崩れや洪水、浸水といった都市部の住民にも被害が及び得る災害から国民を守るためにも、こうした課題に的確に対応いたしまして、森林資源の適切な管理を推進することが必要である」とも述べる（同頁）。

(65) 「第198回国会参議院総務委員会会議録第6号（平成31年3月20日）」28頁。

(2) 森林環境税の税率

片山虎之助議員（日本維新の会・希望の党）が質しており、内藤政府参考人が答弁しているが、その内容は衆議院総務委員会におけるものと同じである⁽⁶⁶⁾。

(3) 森林環境および水源環境の保全を目的とする個人住民税および法人住民税の超過課税と森林環境税との関係

山田修路議員（自由民主党）、又市議員、杉尾議員、片山議員がこの点を質したのに対し、古賀総務大臣政務官や内藤政府参考人、さらに石田総務大臣が答弁を行っているが、その内容は衆議院総務委員会における答弁と同じである⁽⁶⁷⁾。

(4) 森林環境譲与税が先行すること

片山議員が「どういう発想ですか。恐らく、東日本大震災の特別住民税を取るのが35年までだったか6年までだ。それとの調整ですか」と質したのに対し、内藤政府参考人が衆議院総務委員会におけるのと同旨の答弁をしたが、片山議員は「待てばいいじゃないか」と発言した。これを受けて内藤政府参考人は「全国町村会を始めとする地方団体からの強い要請、あるいは、昨年成立いたしました森林経営管理法に基づきます新たな森林経営管理制度が4月から施行されることも踏まえまして、森林環境税は平成31年度から地方団体に譲与する必要があるということで、今回御提案をさせていただいた」と答弁した⁽⁶⁸⁾。

(5) 森林環境譲与税の用途

山田議員が「森林環境譲与税が適切な事業に充てられるようにどのように取り組んでいかれるのか、また、やっぱりこれは法律上、とてもちよっとこれはまずいんじゃないのかというような、そういった事業がもし仮に出てきたとした場合に国として指導等ができるのか」と質したのに対し、内藤政府参考人は「森林環境譲与税の用途につきましては、法律上、森林の整備に関する施策及び森林の整備の促進に関する施策

(66) 「第198回国会参議院総務委員会会議録第5号（平成31年3月19日）」17頁（同頁における牧元幸司林野庁長官の答弁も参照）。

(67) 「第198回国会参議院総務委員会会議録第4号（平成31年3月14日）」6頁、17頁、「第198回国会参議院総務委員会会議録第5号（平成31年3月19日）」3頁、16頁。

(68) 「第198回国会参議院総務委員会会議録第5号（平成31年3月19日）」17頁。

と規定しているところでございます。森林環境譲与税の用途につきましては、この法律上の用途の範囲内で各地方団体において議会等を通じて適切に判断されるものと考えておりますけれども、各地方団体の森林環境譲与税の用途につきまして、毎年度インターネット等により公表することを義務付けることとしておりまして、適正な用途に用いられることが担保されるものと考えております」と答弁し、「一般論として、地方自治法では、市町村の自治事務が法令に違反していると認められるときには、違反の是正又は改善のために必要な措置を講ずべきことを市町村に求めるように、国が都道府県に対して指示することができることとされている」と付け加えた⁽⁶⁹⁾。

また、杉尾議員が「都市と山林の、山村を含めた山村の連携強化というのが重要だと思っておりますけれども、例えばお子さんたちの、子供たちの森林教育とか山村留学とか、そうした用途にも使えるのかどうなのかということも含めて、こうした取組を国としてどういうふうにご考え」るかと質した。これに対し、織田政府参考人は「市町村においては、この範囲内において地域の実情に応じて幅広く弾力的に活用可能となっている」とした上で「都市部の区市等が山村地域との交流を通じて森林整備に取り組むですとか、あるいは山村地域で生産された木材を公共施設の木造化に利用すると、こういった取組は、委員御指摘のとおり、都市住民の森林・林業あるいは森林環境税に対する理解の醸成のほか、山村の振興等にもつながるものと考えて」いる、「農林水産省といたしましては、このような税の考え方を市町村等へ説明いたしますとともに、取組事例の紹介などを通じて、この都市と山村の連携による森林整備等の普及に努めてまいりたい」と答弁した⁽⁷⁰⁾。

(6) 人口基準（人口割）

山田議員は「人口のウェートというのは将来の見直しの際には更に検討していく必要がある課題ではないか」、「森林のほとんど存在しない市町村が、しかしやはり森林整備に資するように森林環境譲与税を活用していただくことが必要であると思いますが、どのような活用が想定されるのか」と質した。これに対し、内藤政府参考人は「都市部において実施される木材利用の促進」、「都市部の地方団体で木材の利用が進みまして間伐材の値段が維持又は上がっていくことによりまして、更に間伐が進み、

(69) 「第198回国会参議院総務委員会会議録第4号（平成31年3月14日）」5頁。

(70) 「第198回国会参議院総務委員会会議録第5号（平成31年3月19日）」5頁。

山間部における森林整備から都市部におけます木材利用までの間の経済の好循環が生まれることが期待される」と答弁した⁽⁷¹⁾。

また、片山議員が人口基準（人口割）の根拠を質したのに対し、内藤政府参考人は「森林整備の促進に関する施策につきましては、森林の整備を担うべき人材の育成及び確保、それから木材の利用の促進と森林の有する公益的機能に関する普及啓発、これが中心になると考えられる」とした上で、「森林整備が用途の中心であることを踏まえまして、森林整備に相関いたします私有林人工林面積の基準を5割に設定をした」、「多くの府県等で実施されておられる森林環境の保全等を目的とした超過課税について、平均すればおおむね3割強を森林整備以外の事業に充てていることも参考に、木材利用の促進や普及啓発等に相関する人口の基準を3割に設定をした」、「国有林の整備について、私有林同様に存在する人材育成、担い手の確保の需要にも対応いたしますため、森林面積の指標とは別に、人材育成、担い手の確保に相関いたします林業就業者数を2割に設定した」と答弁した。続けて、片山議員が都道府県への譲与の意味について質したのに対し、内藤政府参考人は「市町村がこれまで以上に森林整備等について積極的な役割を果たしますためには、現実的には、都道府県によります市町村職員に対する研修の実施ですとか、あるいは技術者と市町村との人材マッチング等が必要となってまいります。このように都道府県の役割が市町村の体制整備への支援等であることや、地方団体からの御意見などを踏まえまして、都道府県に対しまして森林環境譲与税の総額の1割を譲与することとした」と答弁した⁽⁷²⁾。

他方、江崎議員が「私有林ゼロの自治体」への譲与額を質したのに対し、内藤政府参考人は「平成31年度に森林環境譲与税として譲与される額の総額200億円ベースで、私有林人工林面積がゼロの地方団体、これは158団体ございますけれども、この158団体に対しまして譲与する譲与額の合計を機械的に試算いたしますと約9億円となる」と答弁した。これを受け、江崎議員は、吉弘准教授の試算結果⁽⁷³⁾を紹介しつつ、上位100市町村のうち「私有林ゼロ」、「林業従事者がゼロ」、「過去三年間の林業に対する支出、平均支出がゼロ」の市町村が7あり、とくに「過去3年間の林業に対する支出、平均支出がゼロ」である横浜市、大阪市、名古屋市、川崎市、さいたま市、世田谷区および堺市にも森林環境譲与税が譲与されることを指摘して「見直してい

(71) 「第198回国会参議院総務委員会会議録第4号（平成31年3月14日）」5頁。

(72) 「第198回国会参議院総務委員会会議録第5号（平成31年3月19日）」17頁。

(73) 吉弘・前掲注(4)3頁、8頁。

なければならない」と述べた⁽⁷⁴⁾。

(7) 目的税であること

森林環境税が目的税とされることにつき、杉尾議員は「目的税は、往々にして、あるから使い切っちゃおうということで無駄遣いが生まれやすい」という懸念があると質したのに対し、内藤政府参考人は「森林環境譲与税は、法律上の使途の範囲内で各地方団体が幅広く弾力的に事業を実施できるものであるとともに、その使途を毎年度インターネット等によりまして公表することを義務付けることによりまして、適正な使途に用いられることが担保されるものと考えている」と答弁した⁽⁷⁵⁾。

他方、片山議員は「何に使えるかということは極めて抽象的で曖昧」であり、「公表か何かやって一種の規制を掛けるみたいなことを言っているけど、効果があるかどうか分かりませんよ」と質したのに対し、牧元幸司林野庁長官は「市町村の職員を見てもみますと、林務担当の職員がほとんどいないというような市町村が多いというのもまた事実でございます。こういった体制につきましては、地域林政アドバイザーというような総務省の方でおつくりになった制度がございます、こういった制度なども活用しながら市町村の体制整備を図っていきたいというふうに考えている」と答弁した。また、内藤政府参考人は「私どもといたしましては、林野庁とも連携をしながら、優良事例の紹介による横展開ですとか地方団体の相談に応じること等を通じまして、森林環境譲与税が効果的な事業に活用され、税を御負担いただく国民の皆様に御理解が得られるよう取り組んでまいりたいと考えて」いると答弁した⁽⁷⁶⁾。

〔4〕参議院本会議（2019年3月27日）

前述のように圧倒的多数で可決された。なお、森林環境税法案について賛成討論を行ったのは杉尾議員、森本議員および行田邦子議員（日本維新の会・希望の党）、反対討論を行ったのは山下議員である⁽⁷⁷⁾。

(74) 「第198回国会参議院総務委員会会議録第6号（平成31年3月20日）」28頁、29頁。

(75) 「第198回国会参議院総務委員会会議録第5号（平成31年3月19日）」3頁。

(76) 「第198回国会参議院総務委員会会議録第5号（平成31年3月19日）」18頁。

(77) 「第198回国会参議院会議録第10号（平成31年3月27日）」7頁、11頁。

5. おわりに

森林環境税法は、第198回国会における質疑応答の様相から、また衆議院総務委員会、参議院総務員会にそれぞれにおいて附帯決議がなされたことから明らかであるように、国税でありながら均等課税を採用する、応益課税論者が強調する受益者負担論が極端に拡大されているために受益と負担との関係が明確にならない、など多くの問題を抱えている。それにもかかわらず、2019年度税制改革関連法律の中では唯一、圧倒的多数で可決された。とはいえ、その中には租税の構造には賛同できないが森林整備の観点から賛成するという意見もある⁽⁷⁸⁾。法律の施行において逆になったものの、森林環境税があるから森林環境譲与税があると考えべきであり、「森林の整備及びその促進に関する施策の財源に充てるため」（森林環境税法第1条）の財源が確保されたからといって、租税（譲与税も含めて）の構造を問題視しつつも賛成にまわった会派の見解には理解に苦しむところもある。

既に述べたように、従前から地方税法に定められてきた目的税は、課税権者と税収の支出者が同一の地方公共団体である。これに対し、森林環境税の場合は、国が課税権者であるものの市町村が賦課徴収をするのであり、国が一定の基準に従って地方公共団体（都道府県および市町村）に森林環境譲与税の収入を配分するものの、地方公共団体が税収の最終的な支出者である。新たな形の目的税と評価すべきであるのか、目的税という形式の濫用にあたるのか、遺憾ながら筆者には現段階において判断がつかない⁽⁷⁹⁾。

また、森林環境税法は、前述のように地方法人特別税、地方法人税および特別法人事業税とともに税源の逆移譲による国税の新設と言っているが、このことは、地方自治法との関連において第1号法定受託事務を増やす結果にもつながっている⁽⁸⁰⁾。地方分権推進委員会の諸勧告、1999年の地方分権一括法などは地方税制度について法定受託事務が増大する可能性があったことを想定していたのであろうか。このような、地方公共団体の事務が法定受託事務とされるような税目が「形式は国税であるが実質は地方税である」という評価を受けてよいものであろうか。

(78) 注(50)を参照。

(79) 拙稿・前掲注(25)279頁も参照。

(80) 森林環境税法第21条、「地方法人特別税等に関する暫定措置法」第23条および特別法人事業税法第21条（同附則第10条も参照）。なお、地方法人税に係る事務は国の事務であり（地方法人税法第12条第6項、同第13条、同第22条など）、納付先も国である（同第20条、同第21条など）。

さらに、2019年度税制改正は、地方税および地方交付税に並ぶ第三の柱として、特別法人事業譲与税および森林環境譲与税という、「タイプの異なる」ものの「地方共同税的なもの」を産み出した、という評価がある⁽⁸¹⁾。しかし、地方譲与税が地方（税）財源の第三の柱であるとするのは過大評価であろう。まして、特別法人事業税、森林環境税のいずれも、本来であればそれぞれ、地方税法に定められる法人事業税、個人住民税均等割である。税源の再配分により国に逆移譲された上で、税収が各地方公共団体に按分されるにすぎない。いかなるものが「地方共同税」と評価されるべきであるのかはともあれ、「的」なものに満足してはならないはずである。

そして、森林環境税および森林環境譲与税が、真に「森林の整備及びその促進に関する施策」と言うべき施策のために用いられるのかは、今後の我々の注視にかかっている。

（もり としき 大東文化大学法学部教授）

(81) 小西・前掲注(4)9頁。