

## 特別連載 「国税・森林環境税の問題点」 第4回

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

清水 雅 貴

## はじめに

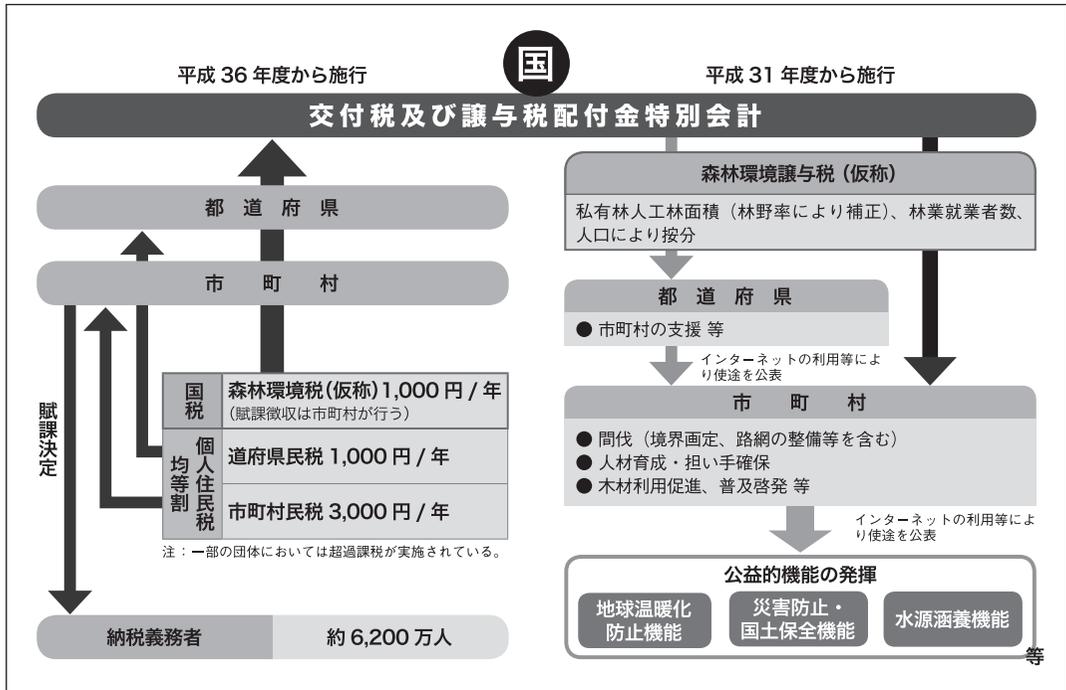
2019年4月より、「森林環境税及び森林環境譲与税に関する法律」（以下、国税・森林環境税）が施行された。国税・森林環境税の制度枠組みは図表1に示すとおり、はじめに、個人住民税均等割の枠組みを利用した森林環境税として年額1,000円を課税し、税収は一旦、国の交付税及び譲与税配付金特別会計へと繰り入れられる。その後、それらの財源は森林環境譲与税として都道府県及び市町村に交付、配分されることになっている。ただし、森林環境税については、復興特別税住民税上乘せ分（年額1,000円）の課税が終了する翌年である2024年度から導入される。一方で、森林環境譲与税は2019年度より開始され、2024年度までは交付税及び譲与税配付金特別会計からの借り入れにより財源を確保して都道府県、市町村へ交付、配分される。

国税・森林環境税のような、新税による森林保全に関わる財源調達手段の確立は、すでに1980年代中盤から、林野庁による水源税構想とその頓挫を端緒として長らく議論されてきた。また、地方においても1990年代から森林交付税構想など国への要望が長らく続けられてきた<sup>(1)</sup>。そして、2000年代には地方課税自主権の拡大機運から地方版森林環境税の導入が全国府県において実現してきた（以下、府県・森林環境税）。このようにすでに府県・森林環境税が浸透してきた状況下で、一見して目的が同じであると受け止められそうな国税・森林環境税が導入されたことから、国税・森林環境税と府県・森林環境税との間に税収用途の重複はないのか、または、どのように用途が異なるのかといった疑問が惹起

---

(1) 森林交付税構想に関する詳しくは、飛田（2019）を参照されたい。

図表1 森林環境税及び森林環境譲与税の制度設計イメージ



出所：林野庁（2018）『林野』No.131より転載。

される。

そこで本稿では、これまでに37府県において住民税超過課税方式を採用して、主に水源や森林の環境保全を目的に導入されてきた府県・森林環境税と国税・森林環境税との関係性について着目して検証を試みたい。

国税・森林環境税の導入は、租税理論の側面からはすでに府県・森林環境税と納税義務者が重なる個人住民税を標準とした課税ということで、「二重課税」ではないか、または、国税が「屋上屋を架す」<sup>(2)</sup>といった懸念や議論が起こっている。これらの懸念を考えるためには課税根拠等について検証が重要であるとともに、都道府県が当事者として府県・国

(2) 租税理論としての国税・森林環境税への批判的検討については、青木（2019）や渋谷（2019）を参照されたい。また、石田（2018）は府県・森林環境税は住民参加型を導入理由にしたが、租税論的文脈としては住民税均等割を政策的に利用したとする一方で、国税・森林環境税は、税負担の根拠は国民一人一人が広く等しく負担を分任するのであり、理にかなっていると積極的に評価している。

税両方の財源をどのように活用するのかについて、つまり、それぞれの財源の使途について明確な線引きをしていく状況をつぶさに観察する必要がある。この点について、やや拙速ではあるが現時点での結論に言及すれば、国税・森林環境税と府県・森林環境税は「すみわけ」できるといった解釈が府県・森林環境税を導入している府県には広まっており、「線引きができる」、「線引きをした」といった表明のもと2019年度より各事業を開始している。本稿ではこのような現状を明らかにしながら、今後の都道府県レベルにおける国税・森林環境税の存在意義や課題について論じていきたい。

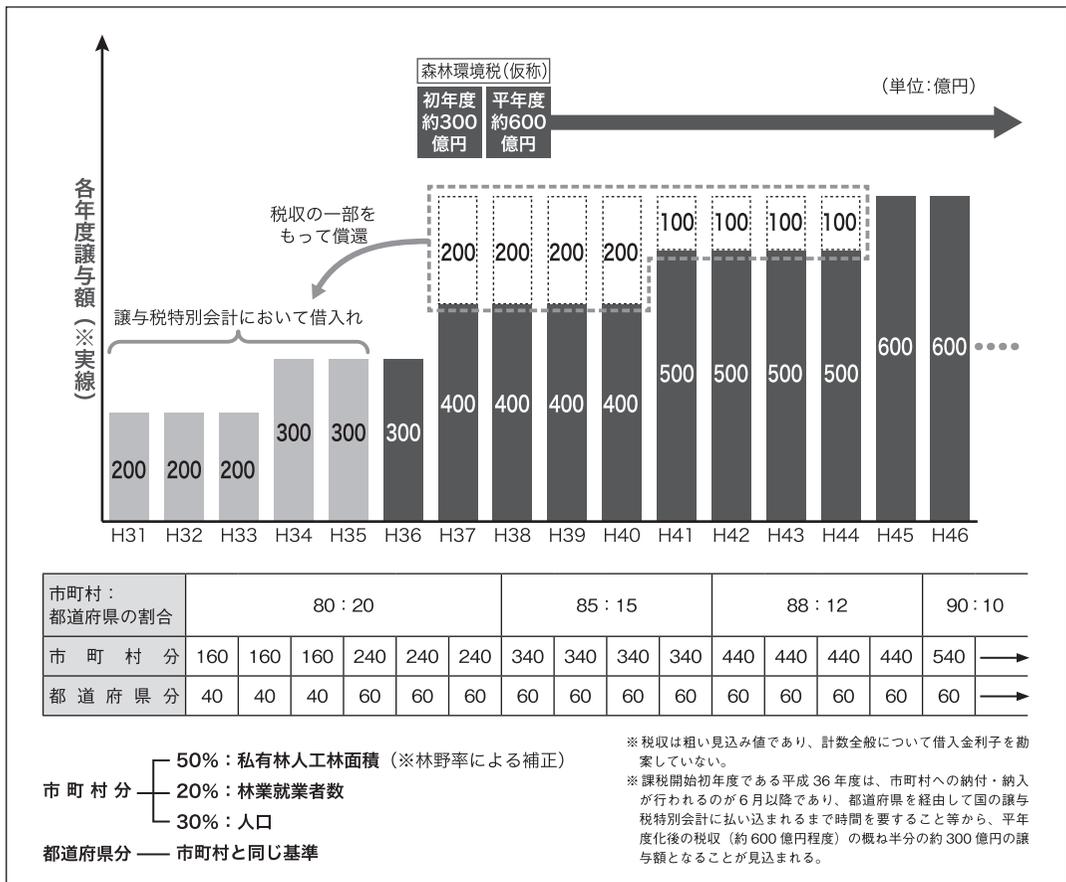
## 1. 都道府県における森林環境譲与税の譲与基準率について

国税・森林環境税における森林環境譲与税の譲与基準率（配分額）は、毎年度の財源（税込）規模と、都道府県、市町村間における配分比率の変化によって決められる。図表2は森林環境譲与税の各年度の譲与額と市町村及び都道府県に対する譲与割合及び基準を示している。毎年度の財源（税込）規模が初年度から5年度目までの譲与税特別会計借入と、6年度目以降の借入金返還により、年200億円から最終的に年600億円と段階的に増加する構造となっている。また、都道府県への配分総額は市町村分との配分比率が細かく決められており、市町村対都道府県で、初年度80対20から15年度目以降90対10へと変化する。しかしながら、算出された金額ベースでみると都道府県への配分総額は明快で、初年度から3年度目までが40億円、4年度目以降は60億円で推移することがわかる。そして、都道府県分においては、初年度から3年度目まで単年度総額40億円、4年度目以降単年度総額60億円が各都道府県へ配分されることになるが、これも決められた譲与基準に従って配分されることになる。各都道府県への譲与基準については、①配分総額の50%を都道府県別私有林人工林面積により配分（ただし林野率による補正がある）、②20%を都道府県別林業就業者数により配分、③30%を都道府県別人口により配分、としている。①の林野率による補正については、林野率が75%以上85%未満の都道府県については私有林人工林面積に1.3を乗じた面積を、林野率が85%以上の都道府県については私有林人工林面積に1.5を乗じた面積を計上して補正するものである。この補正について都道府県レベルでの試算においては、林野率が75%以上85%未満の都道府県は10県存在したが、林野率85%以上の都道府県は存在しなかった。

以上の基準から森林環境譲与税の譲与基準率を試算し、各都道府県別の配分額を示した

ものが、**図表3**の試算額である。4年度目以降の配分総額60億円でみていくと、配分額の最高は北海道で約4億4千万円（林野率70%）で、最低は、香川県で約2千4百万円（林野率47%）となった。その他、例えば、埼玉県（約1億3千万円、林野率32%）、千葉県（約1億2千万円、林野率30%）、東京都（約2億1千万円、林野率36%）、大阪府（1億4千万円、林野率30%）のように、林野率が比較的低い（森林が少ない）にもかかわらず人口が多いために配分が多くなった都府県があった<sup>(3)</sup>。

**図表2 森林環境譲与税の各年度の譲与額と市町村及び都道府県に対する譲与割合及び基準**



出所：林野庁（2018）『林野』No.131より転載。

(3) 試算にあたっては、吉弘（2019）による市町村試算を参考にした。本稿における都道府県の試算結果からは吉弘（2019）による市町村試算結果ほどの過度な偏在は認められなかったが、人口基準は少なからず影響しており大都市を擁する都府県への譲与額増加に寄与している。

図表3 府県・森林環境税の実施状況と国税・森林環境税の譲与額（試算）

	府県・森林環境税				国税・森林環境（譲与）税	
	住民税超過課税方式		其他方式	年間税収 (百万円)	初年度から3年度目 (試算額 百万円)	4年度目以降 (試算額 百万円)
	個人超過課税額	法人超過課税額				
北海道	—	—	—	—	296	444
青森県	—	—	—	—	66	99
岩手県	1,000円	2,000円～80,000円	—	740	135	203
宮城県	1,200円	2,000円～80,000円	—	1,640	72	108
秋田県	800円	1,600円～64,000円	—	460	96	143
山形県	1,000円	2,000円～80,000円	—	660	54	82
福島県	1,000円	2,000円～80,000円	—	1,120	94	141
茨城県	1,000円	2,000円～80,000円	—	1,750	60	90
栃木県	700円	1,400円～56,000円	—	840	66	99
群馬県	700円	1,400円～56,000円	—	830	62	93
埼玉県	—	—	自動車税収の1.5%	1,330	88	133
千葉県	—	—	—	—	80	120
東京都	—	—	—	—	142	213
神奈川県	300円+所得割0.03%	—	—	3,890	97	146
新潟県	—	—	—	—	71	107
富山県	500円	1,000円～80,000円	—	370	27	40
石川県	500円	1,000円～40,000円	—	370	43	64
福井県	—	—	—	—	42	64
山梨県	500円	1,000円～40,000円	—	270	44	66
長野県	500円	1,000円～40,000円	—	670	135	202
岐阜県	1,000円	2,000円～80,000円	—	1,200	140	210
静岡県	400円	1,000円～40,000円	—	980	120	180
愛知県	500円	1,000円～40,000円	—	2,240	116	175
三重県	1,000円	2,000円～80,000円	—	1,050	91	136
滋賀県	800円	2,200円～88,000円	—	700	36	54
京都府	600円	—	—	680	67	100
大阪府	300円	—	—	1,130	95	142
兵庫県	800円	2,000円～80,000円	—	2,450	118	177
奈良県	500円	1,000円～40,000円	—	370	87	130
和歌山県	500円	1,000円～40,000円	—	270	100	150
鳥取県	500円	1,000円～40,000円	—	180	43	64
島根県	500円	1,000円～40,000円	—	210	73	110
岡山県	500円	1,000円～40,000円	—	550	73	109
広島県	500円	1,000円～40,000円	—	840	80	120
山口県	500円	1,000円～40,000円	—	400	67	100
徳島県	—	—	—	—	80	121
香川県	—	—	—	—	16	24
愛媛県	700円	1,400円～56,000円	—	540	91	136
高知県	500円	500円	—	170	145	217
福岡県	500円	1,000円～40,000円	—	1,370	93	140
佐賀県	500円	1,000円～40,000円	—	240	30	44
長崎県	500円	1,000円～40,000円	—	380	40	60
熊本県	500円	1,000円～40,000円	—	490	109	164
大分県	500円	1,000円～40,000円	—	330	87	130
宮崎県	500円	1,000円～40,000円	—	310	123	184
鹿児島県	500円	1,000円～40,000円	—	440	92	137
沖縄県	—	—	—	—	17	25
			計	32,460	4,000	6,000

出所：府県・森林環境税は総務省「森林吸収源対策税制に関する検討会」資料より作成（埼玉県は除く）。国税・森林環境税譲与額は林野庁「森林資源の現況」農林水産省「農林業センサス」総務省統計局「国勢調査」より筆者試算。

また、同じく**図表3**で示した、府県・森林環境税の実施状況には、府県・森林環境税を導入している38府県（超過課税方式以外1県を含む）による年間税収を一覧している。これらと国税・森林環境税の譲与額とを各府県別に比較すると、府県・森林環境税を導入する府県のうち、高知県を除いたすべての府県で、国税・森林環境税の譲与額（4年度目以降）が府県・森林環境税年間税収の最小で約4%（神奈川県）から60%（宮崎県）程度にしか達していないことがわかる<sup>(4)</sup>。

ここまで、国税・森林環境税の制度枠組みについて概観し、続いて森林環境譲与税における各都道府県への配分額について試算してきた。国税・森林環境税における都道府県の役割は、当初から「森林整備を実施する市町村の支援等」と位置付けられている。そして、試算による各都道府県への譲与額からみても、国税・森林環境税が、それぞれの府県・森林環境税で実施してきた各支出事業をすべて代替できるものではないと考えられる。そしてこのことを間違いを恐れず換言すれば、府県・森林環境税を導入している府県にしてみれば、国税・森林環境税の譲与額は決して少なくない貴重な財源ではあるものの、実際には規模としても、使い道としても、府県・森林環境税を凌ぐようなものではないといった認識が広がっており、国税と府県の森林環境税を並存させるといった判断を誘引させているのではないかと推察する<sup>(5)</sup>。

しかしながら、国税と府県の森林環境税を並存させるためには、次で論じるとおり、国税・森林環境税の使途が森林整備に関わる事業だけでなく、最終的に木材利用促進や普及啓発にまで拡大したことにより、府県・森林環境税の支出事業メニューとの重複を回避するための理由付けが必要になってきた。そして、各府県が「すみわけ」というキーワードを使って府県・森林環境税と国税・森林環境税との「線引き」をおこなっている。

---

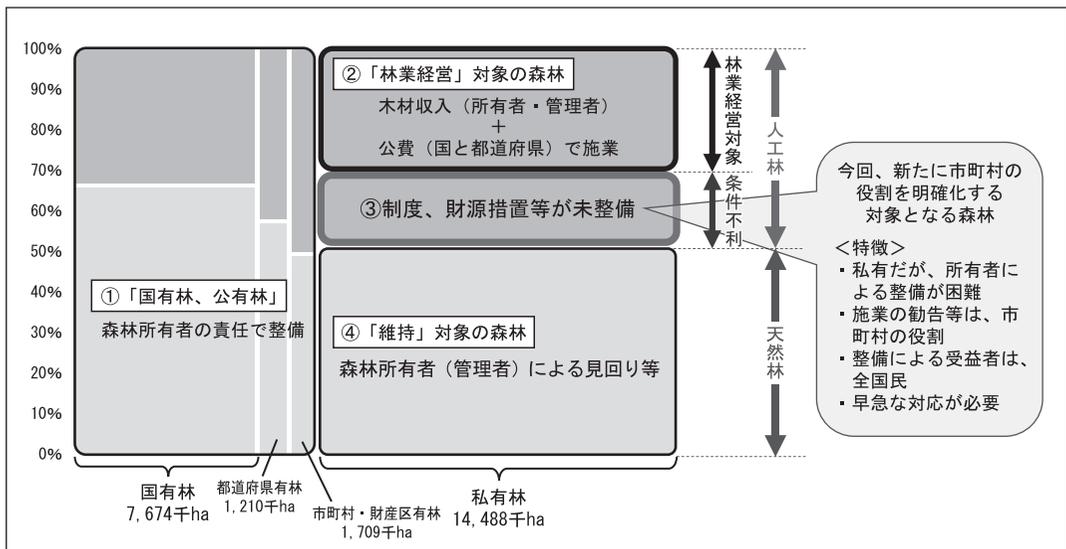
(4) 石崎（2019）は国税・森林環境税とその譲与額について、支出規模の小ささに対してアンバランスとも思えるような注目度の高さと期待感の変動が昨今の森林分野を特色づけていると論じている。

(5) その他、全国知事会（2017）「平成30年度国の施策並びに予算に関する提案・要望」において、「（前略）森林環境税（仮称）の使途については、地方の意見を踏まえて、都道府県を中心として独自に課税している森林環境税等への影響が生じないようにしっかりと調整すること。」と要望があり、国税・府県の並存は既定路線とする動きも見取れる。

## 2. 国税・森林環境税の使途拡大と府県による対応

国税・森林環境税の成立の過程では、初期の検討段階においては地球温暖化防止森林吸収源対策が政策目標とされ、主に森林整備等に要する費用を国民全体で負担する措置等の新たな仕組みの導入を目指した<sup>(6)</sup>。具体的な手段の検討は、総務省森林吸収源対策税制に関する検討会（2017年4月から11月まで開催、以下、検討会）において議論された<sup>(7)</sup>。図表4は検討会において提示された「新たな仕組みの対象となる森林のイメージ」である。当初は「③制度、財源措置が未整備」といった、まったく新しい森林整備需要を賄うための財源、使途対象とした制度を前提として議論されていた。これは国税・森林環境税と

図表4 総務省森林吸収源対策税制に関する検討会における「新たな仕組みの対象となる森林のイメージ」



出所：総務省森林吸収源対策税制に関する検討会第3回検討会資料（2017年6月22日）より抜粋。

(6) 森林吸収源対策としての財源確保の必要性は平成25年度以降の与党税制改正大綱から具体的に提示された。国税・森林環境税創設にいたる国の動向については飛田（2019）を参照されたい。

(7) 総務省森林吸収源対策税制に関する検討会における議論の詳細については飛田（2019）を参照されたい。

同時期に成立した森林経営管理法に基づき、所有権と経営が分離可能になったことが大きく関係している。当初は、所有者不明森林への公的介入と整備の開始による新しい森林整備需要を賄うための財源調達手段として、国税・森林環境税の税収が期待されていた。しかし、第3回検討会の議事概要を見ると「都市部の住民や団体に理解を得ようとするれば、使途を広げることもポイントとなるが、広げすぎれば、税収を増やさなければ機能しなくなる（後略）」や、「市町村の体制や能力は様々であるから、人材育成、環境教育のようなもの等、少しメニューを増やしておいて、段階的に間伐に集中してもらおうという感じにする等、ある程度使途の多様化は必要ではないか」といった、使途の拡大に向けた意見もすでに提示されている。

そして、報告書の段階になると「森林環境税（仮称）を広く都市部の住民からも負担を求めることに鑑みれば、都市部の住民からの理解を得るために、木材利用の拡大や森林環境教育、普及啓発といった都市部にも存在する需要についても、森林環境譲与税（仮称）の使途の対象の一部に加えることも検討されるべき」として、木材利用促進や普及啓発といった、森林吸収源対策とは直接関係の薄い事業であり、さらに、府県・森林環境税のなかですでに実施されている可能性のある事業にも使途拡大を認める余地を残した提言がされた<sup>(8)</sup>。

このような検討を経て、成立した国税・森林環境税の使途は、市町村においては「間伐や人材育成・担い手の確保、木材利用の促進や普及啓発等の森林整備及びその促進に関する費用」、都道府県においては「森林整備を実施する市町村の支援等に関する費用」とされた。これらの使途の拡大は先にも述べたとおり、府県・森林環境税の支出事業メニューとの重複が発生し、それを回避する必要が出てきた。

---

(8) 府県・森林環境税と国税・森林環境税との税収使途の重複について、諸富（2019）は、今後整理が必要であり、府県・森林環境税のサンセット条項（おおむね5年ごとに条例を見直す条項）による見直しを通じて重複を解消することができれば両者は今後すみわけていくことができると論じている。そして、其田（2019）はこれまでサンセット条項によって制度が見直された府県・森林環境税は極めて少ないことと、国税・森林環境税にはサンセット条項が備わっていないことを指摘している。

(参考) 「森林吸収源対策税制に関する検討会報告書」 (抜粋)

(使途)

新たな森林管理システムの下で、森林が所在する市町村にあつては、

- ・所有者による自発的な施業が見込めない私有林人工林において、所有者から委託を受けて市町村が行う間伐とこれに伴う作業道等の整備
- ・間伐等を行うに当たって事前に必要となる土地所有者情報の確認、境界画定、意向調査等に要する費用が、追加的に必要となる。また、市町村によって事業の実施体制や地域資源の状況等は様々であり、
- ・職員研修などの人材育成、外部人材の登用や担い手の就業支援といった担い手確保
- ・市町村とともに地域の森林資源を整備するにあたって中核となる事業者等への支援
- ・所有者による自発的な整備が行われない天然林等の整備等についても、公益上の観点から取り組む必要がある市町村もあると見込まれる。

以上を踏まえると、森林環境譲与税(仮称)は、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ものと考えられる。

一方で、森林環境税(仮称)を広く都市部の住民からも負担を求めることに鑑みれば、都市部の住民からの理解を得るために、木材利用の拡大や森林環境教育、普及啓発といった都市部にも存在する需要についても、森林環境譲与税(仮称)の使途の対象の一部に加えることも検討されるべきとの意見もあった。(傍線筆者加筆)

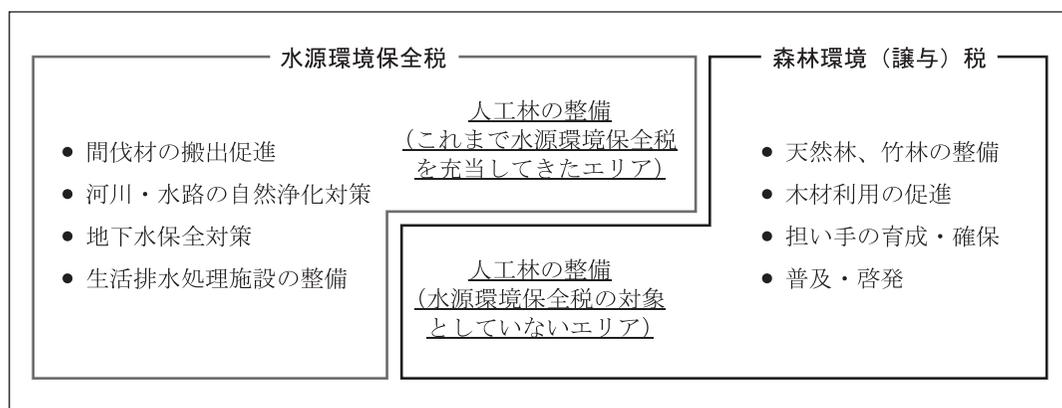
出所：総務省森林吸収源対策税制に関する検討会(2017)「森林吸収源対策税制に関する検討会報告書」より一部抜粋。

府県・森林環境税を導入している府県が、国税・森林環境税の施行によって事業の重複に注意している理由はおおむね、次の3点に集約できるだろう。第1点目は、府県民への説明責任の観点から両税から同じ事業項目が実施されないようにすること。第2点目は、国税・森林環境税の趣旨として既存の林業関連事業費を減らさずに新しい事業展開をしなければならないこと。第3点目に府県・森林環境税を活用した市町村事業についても国税・森林環境税による市町村事業と重複を発生させないことである。

そのため、府県は、森林環境譲与税のうち、都道府県分として配分される事業に関する重複を回避することと、市町村に向けて府県・森林環境税事業と国税・森林環境税事業の重複を回避する方策の提供が求められた。その中で各府県では「すみわけ」、「両立」、「相乗効果」といった説明をおこなっている。

例えば、神奈川県では独自課税として水源環境保全税（または水源環境税）が導入されているが、森林環境譲与税で県と県下市町村に配分される財源について「県民、議会、市町村の理解を得ながら独自課税との両立を図り、相乗効果を創出」<sup>(9)</sup> としている。具体的には、**図表5**のとおり、水源環境保全税でおこなわれる既存の事業エリアとは関わりのないエリアで新規事業を立ち上げて、そこに森林環境譲与税を充当するといった空間別「すみわけ」の方式を採っている。

**図表5 神奈川県における両税の使途（イメージ）**



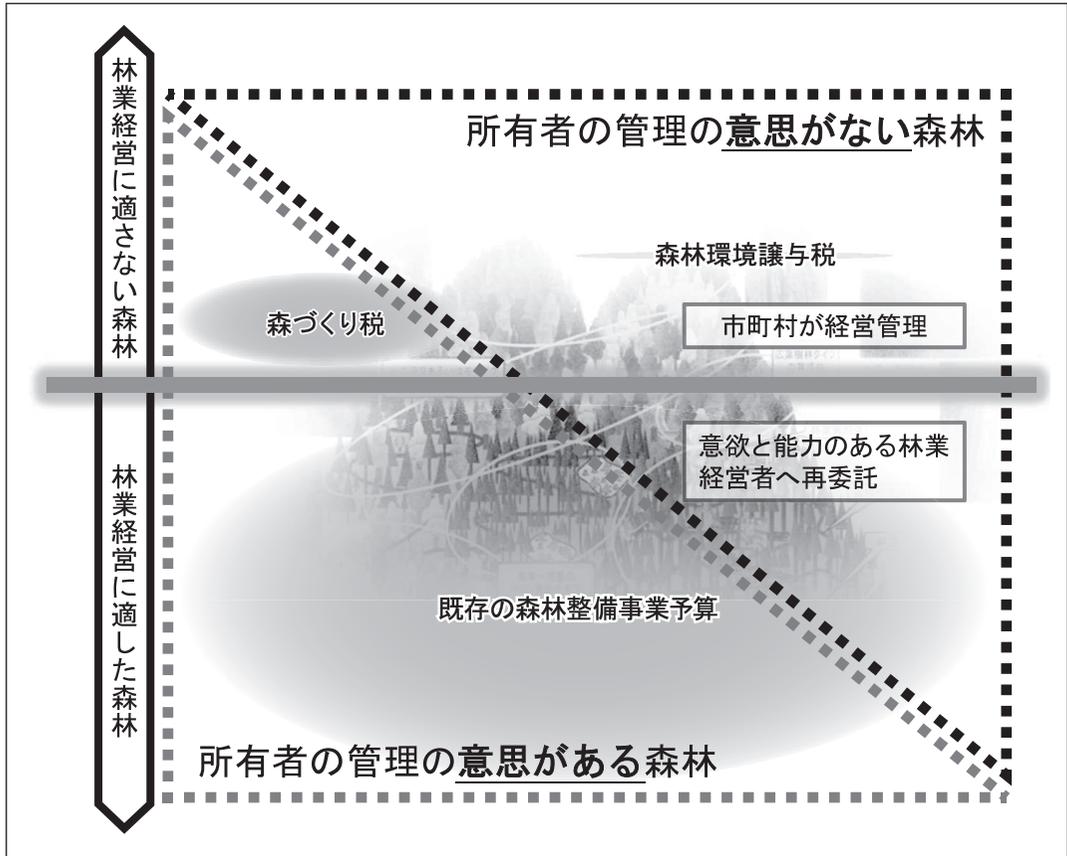
出所：神奈川県（2018）第42回水源環境保全・再生かながわ県民会議資料「本県における森林環境（譲与）税の取組の考え方」より抜粋。

こういった新規事業による「すみわけ」は各府県によりアプローチに相違があれども、府県・森林環境税による事業を変更せずに国税・森林環境税を即時に活用できる方法として、他府県にも広がっている。例えば、秋田県では独自課税として水と緑の森づくり税が導入されているが、**図表6**のとおり、森林整備事業については森づくり税と森林環境譲与税とを、林業経営に適さない森林のうち、所有者の管理意思があるか、ないかによって、

(9) 神奈川県（2018）「本県における森林環境（譲与）税の取組の考え方」第42回水源環境保全・再生かながわ県民会議資料を参考にした。

所有者管理意思別「すみわけ」をおこなっている。そのほか、2019年7月現在で、福岡県、佐賀県、宮崎県などでも「すみわけ」の検討経過を確認できた。

図表6 秋田県における森林環境譲与税導入後の森林整備のイメージ



出所：秋田県（2018）第3回秋田県水と緑の森づくり基金運営委員会資料より抜粋。

## おわりに

ここまで、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論じてきた。はじめに、国税・森林環境税について概観しながら、都道府県への森林環境譲与税の配分額について試算をおこなった。そこからは、ほとんどの府県で府県・森林環境税の税収よりも森林環境譲与税の配分額のほうが少ない状況にあることがわかった。

次に、国税・森林環境税の検討、成立過程での税収使途の拡大が、国税・森林環境税と府県・森林環境税が並存したときに、重複した事業を発生させる可能性について論じた。この点の解決には、先に述べたように、国税・森林環境税と府県・森林環境税は「すみわけ」できるといった解釈が広まっており、「線引きができる」、「線引きをした」といった表明のもと2019年度より各事業を開始している。

しかしながら、新規事業の立ち上げによる「すみわけ」は、事業の重複は解消したとしても、「二重課税」や国税が「屋上屋を架す」といった批判を本当に回避でき得る手段なのかについてはおおいに疑問が残る。国税・森林環境税によって森林環境譲与税が否応なく都道府県と市町村に配分される現状にあつて、例えば、今は所有者の管理意思のない森林が多く存在するため整備事業は進捗していくだろう。ところが将来、もしも管理意思のない森林を整備し尽くした場合には、配分される森林環境譲与税を消化するために、次の新しい「すみわけ」理由を府県が考えなければならない。それはもはや「いいわけ」であり、府県民から両税ともに信用を得ることはできないだろう。幸い、府県・森林環境税の多くにはサンセット条項が備わっており、5年から10年を区切りとして、府県が自らやってきた事業を検証し、その改廃を主体的に決めることができる機能を有している。全国の府県・森林環境税のサンセット条項が実際に機能しているかどうかといった問題は別途検証が必要ではあるが、少なくとも府県・森林環境税は府県民からチェックを受ける手段があることを指摘しておきたい。

最後に、国税・森林環境税と府県・森林環境税との間で今後顕在化するであろう問題点はたくさんある。本稿においても紹介だけはしておきたいが、例えば、国税・森林環境税による市町村事業と府県・森林環境税による市町村事業との関係性や、市町村林業職員の確保と職員経費捻出の問題、市町村林業事務の都道府県による代替執行は機能するかといった問題、所有者不明森林への公的介入と整備事業の実態と課題など多岐にわたっている。以上のような論点については、現状では国税・森林環境税が施行されて間もないため

検証が難しく今回は論じることができなかったが、残された今後の課題として引き続き注視していきたい。

(しみず まさたか 和光大学経済経営学部教授)

#### 【追記】

本稿、特別連載「国税・森林環境税の問題点」第4回について、当初は6月号に掲載予定でしたが、突発的な健康の不調により予定通りの進行が難しくなり本号での掲載となりましたことをお詫び申し上げます。

キーワード：国税・森林環境税／森林環境譲与税／  
府県・森林環境税／住民税超過課税

---

#### 【参考文献】

- 青木宗明（2019）「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」自治総研第486号
- 石崎涼子（2019）「森林政策におけるナショナル・ミニマムの変遷」門野圭司編著『生活を支える社会のしくみを考える — 現代日本のナショナル・ミニマム保障』日本経済評論社
- 石田和之（2018）「森林環境税の租税論」『森林環境』森林文化協会
- 渋谷雅弘（2019）「森林環境税についての一考察」地方税 2019・3
- 総務省森林吸収源対策税制に関する検討会（2017）「森林吸収源対策税制に関する検討会報告書」
- 其田茂樹（2019）「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 Vol.61 No.713
- 飛田博史（2019）「国税森林環境税・譲与税創設の経緯とその問題点」自治総研第487号
- 諸富徹（2019）「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・2
- 吉弘憲介（2019）「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」自治総研第484号