

〔論 説〕

地域共生社会実現のための財源調達（上）*

浅 羽 隆 史

はじめに

1. 財源調達の考え方

- (1) 必要な財源の種類
- (2) 普通税と目的税
- (3) 目的税の条件

2. 森林環境税と教訓

- (1) 地方自治体の動き
 - (2) 国税創設
 - (3) 租税論からの批判
 - (4) 地域共生社会財源への教訓
- (以下 下)

3. 税負担の違いと逆進性・消費行動への影響

4. 武蔵野市における税負担構造と増税

5. 具体案

むすび

参考文献

* 本稿は、私立大学研究ブランディング事業（2017年度選定、タイプB）「学融合的アプローチによる地域共生社会の実装スキームの確立と社会实践」の成果の一部である。本研究にあたり、成蹊大学地域共生社会研究所メンバーには研究会等において多くの示唆をいただいた。また、外部有識者の方々にも、貴重なコメントやアドバイスをいただいた。ここに記して、深く感謝する。

はじめに

地域共生社会という言葉自体は、比較的新しいものである。朝日新聞社のオンライン記事データベースである『朝日新聞クロスサーチ』によれば、地域共生社会という言葉が紙面に出たのは1999年10月28日の熊本大学教育学部に地域共生社会課程を新設予定という記事が初めてであった⁽¹⁾。その後、2010年代後半になると、「ニッポン一億総活躍プラン」(2016年6月2日閣議決定)をはじめ、地域共生社会という言葉がしばしば用いられるようになる。ただし、地域共生社会が何を意味するか必ずしも共通認識が得られているとは言えない。

地域共生社会については、上記の「ニッポン一億総活躍プラン」のものが比較的有名だろう。「ニッポン一億総活躍プラン」の「4. 「介護離職ゼロ」に向けた取組の方向」の「(4) 地域共生社会の実現」において、「子供・高齢者・障害者など全ての人々が地域、暮らし、生きがいを共に創り、高め合うことができる社会」と定義し、その実現のために、「支え手側と受け手側に分かれるのではなく、地域のあらゆる住民が役割を持ち、支え合いながら、自分らしく活躍できる地域コミュニティを育成し、福祉などの地域の公的サービスと協働して助け合いながら暮らすことのできる仕組みを構築する。」(16頁)としている。「介護離職ゼロ」に向けた取組」という言葉からもわかる通り、基本的に厚生労働省による定義である。また、厚生労働省の現役官僚である野村(2020)は、地域共生社会を「「全世代型の地域包括ケアシステム」の実現を試みるものとして受け止めることが望ましい」(158頁)として、厚生労働省の定義を少し拡張している。

もちろん、これらの定義が必ずしも地域共生社会という言葉の共通認識ではない。佐藤(2019)のように多文化共生社会を含意するものや、LGBTなど性的マイノリティをはじめ社会的弱者全般を包摂する意味で用いる地方自治体も多くなってきている⁽²⁾。また、環境省では地域循環共生圏を提示し、地域での人の営みに加え各地域の自然環境を組み込んだ

(1) 『朝日新聞』1999年10月28日朝刊、29頁、2022年7月5日アクセス。

(2) 例えば長岡市(新潟県)は、2021年度当初予算の重点施策において、「地域共生社会の実現と共助の下支え」という政策のなかに、人権教育・啓発推進計画の改定や性的少数者(LGBT)への理解促進と支援を含めている。

形での共生を打ち出している。生物多様性の観点では、自然共生社会として『国立環境研究所ニュース』39巻5号(2020年)において、「自然共生社会構築—生物多様性の危機に対処する」という特集が組まれている。

地域共生社会という用語の含意が多様なので、その実現のために必要な施策も一様ではない。ましてや、地方自治体にとって、どのような状態を地域共生社会の実現と捉えるか、必要な施策が何かは、各地域の状況によって異なるだろう。しかし、仮に定義があいまいなままでも、地域共生社会実現のための施策が小規模なものだけでなく、そして一時的なものでもないであろうことは容易に想像が付く。

比較的範囲の狭い厚生労働省の定義であっても、地域共生社会の実現には、多くの時間と費用が必要であろう。バリアフリー化や駅のホームドア設置をはじめ、インフラ整備には多額の費用を必要とする。また、地域共生社会を支える人件費や補助金なども、必要となるだろう。そのため、地域共生社会実現のための行政サービス提供にあたり、継続的に安定した財源は不可欠である。成長率の鈍化による税収減の一方、高齢化の進展などによる義務的な財政支出は増加している。そもそもG7各国中、グロスで最大、ネットでもイタリアと並び最大規模という政府債務の累増している日本財政において⁽³⁾、簡単に新規施策の財源が捻出できる状況ではない。地域共生社会実現のため一時的に財政赤字のより一層の拡大に頼ったり、他の財源を振り向けたりしても、継続的な施策の実施を担保するのは容易ではなく、時々の政治・経済状況によって予算配分が増減されてしまう恐れが強い。いずれにせよ、地域共生社会実現を本気で考える場合、財源の問題を避けて通ることはできないだろう。

そこで本稿では、地域共生社会の財源のあり方について税を中心に論じる。また、本研究は、武蔵野市(東京都)をフィールドとした研究プロジェクトの一部である。そのため、武蔵野市を例として実際に地域共生社会実現のための財源を導入する場合の仕組みや条例案をあわせて検討する。

(3) OECD, *Economic Outlook*, No.111, June 2022. によれば、2021年末の日本におけるグロスの政府債務残高名目GDP比は241%でG7各国中最大、金融資産を控除した純政府債務残高名目GDP比は132%とイタリアの144%に次いで大きい。

1. 財源調達の考え方

(1) 必要な財源の種類

上述の「ニッポン一億総活躍プラン」では、地域共生社会実現の項目のなかで、「寄附文化を醸成し、NPO との連携や民間資金の活用を図る。」(16 頁)としているだけで、必要な財源の話題を避けている。なかには野村(2020)のように、地域共生社会の実現(上述のように全世代型の地域包括ケアシステムへと発展・進化させたものを、地域共生社会としている)にあたり、他の財源を探る向きもある。野村(2020)は、多くの識者があげる効率性の追求とともに、「健康であること」を実現する取り組みに、投資や融資といった民間資本が投下される環境を作り出すこと(282 頁)と、「民間保険の力をより活用すること」(284 頁)を提案している。前者のうちまず融資に関して、債券・証書など形態は何であれ返済が必要である。野村が言うように ESG 投資に組み込むことができれば金利は低く抑えられるだろうが、そもそも地域共生社会の実現に多額の継続的な収益を求めるのは無理があり、公債発行と大きな違いはなくなる。投資について、民間から多額の出資を受けるにはやはり収益性が不可欠である。結局、PFI によりインフラ整備を進めると大差無いとは、言い過ぎだろうか。後者の民間保険の活用は、地域共生社会の一部において民間からの発議で実現できる可能性はあるだろう。しかし、あくまで必要な財源の一部に過ぎず、しかもそれは地域共生社会構築の財源として結果的に得られるものである。また、仮に野村の言う新たな財源が獲得できる市場環境ができたとしても、民間資本に全面的に依存すると事業性が優先され住民にとって必要な行政サービスを選択できなくなる恐れが強い。そのため、これらの提案には魅力的な部分は含まれるものの、不安定であるうえ画餅で終わる可能性も高い。

野村(2020)は「NCDs 対策の結果(生活習慣の改善により得られた財源創出効果)だけを以て、今まで述べた施策が展開できるとするのは楽観的すぎる」(280 頁)として、新たな財源の必要性を認め提案している点で素晴らしく、とくに福祉分野の支出提案ではかなり珍しいものだが、内容としては国民負担を求めず楽天的過ぎると言わざるを得ない。現役官僚として国民や住民の負担増を提案するのは困難かもしれないが、あくまでこうしたケースが成功した場合には、国民負担をその分だけ減らすことが

できる試みとして付加すべきもので、最初からそれで財源を賄うことを期待するのは安定的な財源確保という点では不適切である。一方、宮本(2017)のように、共生社会実現のための財源として増税を含めた財源論を論じる識者もいる。

財源は、長期継続的かつ安定的なものが望ましい。債務や財産収入は当面の負担を国民や住民に求めないものだがあくまで一時的なものに過ぎず、事業収入も政府は収益を目指す主体ではないので当てにすべきではないだろう。本稿では、地域共生社会実現のためには増税が不可避と捉え、具体的な提案をしていきたい。

(2) 普通税と目的税

税には様々な種類が存在する。ここではまず、用途に着目する。時々の行政ニーズに応じてどのような用途にも使用可能な税を普通税と呼び、特定の行政目的のみに限定して使用可能なものを目的税という。なお、税法で用途を限定したもののみを目的税、税法以外の特別措置法などで用途を限定するものを特定財源と区分することもあるが、ここでは両者を総じて目的税と称する。

主要先進国の税は、普通税が基本で目的税は例外の位置付けが一般的である。それは、日本も同様である。特定財源を含む目的税は、国税(2022年度当初予算70.0兆円)において電源開発促進税(同3,130億円)、国際観光旅客税(同90億円)、航空機燃料税(同340億円)、石油石炭税(同6,600億円)、消費税(同21兆5,730億円)である。後述の消費税を除けば、税収のごく一部を構成するに過ぎない⁽⁴⁾。地方税も同様である。地方自治体の独自課税となる法定外税を除けば、道府県税(2022年度地方財政計画19.0兆円)のうち目的税は狩猟税(同7億円)と地方消費税(同5兆9,167億円)のみ、市町村税(同22.3兆円)の目的税は、都市計画税(同1兆3,570億円)、事業所税(同3,913億円)、入湯税(同158億円)、水利地益税(同0億円)であり(税収のない宅地開発税・共同施設税と保険料の代替である国民健康保険税を除く)、後述の地方消費税と都市計画税、事業所税が一定の規模を有するものの地方財政全体で見れば一

(4) 地方自治体に移転される地方交付税や地方譲与税の財源とされる税目は、目的税に含めていない。

部に過ぎない。

用途が特定されている税として規模が大きく、位置付けとしても例外とされるのが消費税及び地方消費税である。1989年度に創設された消費税及び1997年度創設の地方消費税は、1998年度まで純粋な普通税であった⁽⁵⁾。それが1999年度から、一般会計予算総則において、消費税のうち地方交付税財源分（当時の税収の29.5%）を除き、高齢者3財源（基礎年金、高齢者医療、介護）に充当する旨明記されるようになった。ただし、あくまで予算配分上の取り扱いに過ぎず、目的税と位置付けられるものではなかった。それが社会保障・税一体改革における税率引き上げにあたり、2014年度から消費税については消費税法（第1条2項）において、地方交付税の財源分（2022年度は消費税収の19.5%）を除き、社会保障4経費（年金、医療、介護、少子化対策（子ども・子育て支援））に充当されることが明記され、事実上の目的税となった。地方消費税についても2014年度から税率引き上げ分につき、地方税法（第72条の116）において、国と同じ社会保障4経費に用途が限定されるようになった。2022年度当初予算で見ると、消費税は税収21.6兆円のうち17.4兆円分が社会保障4経費の財源（残りは地方交付税の財源）、地方消費税は税率1%から2段階で2.2%まで引き上げられ、その引き上げ分が社会保障4経費の財源に充当されている。

（3）目的税の条件

①目的税が望ましいケース

国や地方自治体は、統治に必要な行政サービスを、国民・住民のニーズに基づき政治メカニズムを活用して提供する。そのための財源を、国民・住民の合意のもと調達しなければならない。時々の国民・住民が最適な行政サービスの提供を選択できるようにするには、あらかじめ税の用途には定めのないことが望ましい。しかし、例外として目的税が選択される場合もある。第一に、行政サービスの受益者が特定可能で、使用料・手数料の代替手段として目的税を導入し、受益と負担の密接な関係から行政サービスの財源として訴求しやすい場合である。その例として、かつての道路特定財源の初期をあげることができる。

（5） 消費税の地方交付税財源分及び地方消費税の市町村への交付金分を除く。

地域共生社会実現のための財源の教訓とするために、道路特定財源の沿革について振り返ってみよう。それまで用途が特定されていなかった揮発油税を、1954年度に「道路整備費の財源等に関する臨時措置法」により全額道路特定財源へと変更した⁽⁶⁾。その背景として、道路整備の必要性があった。道路整備が不十分なので、その財源を必要とした。確かに当時、自動車の普及期及び高度経済成長の入口にあたり道路整備の必要性は高かった。そして、揮発油税をその対象とする論拠として、自動車の利用者が税を負担し自動車が利用する道路の整備に充当するという受益者負担原則（PPP）があった。理論上は道路の利用そのものに負担を課す利用料方式がより望ましいものの、現実には執行が困難であり、揮発油の消費に税を課すことで道路利用に対して払わされる形を変えた利用料が、受益と負担の一致をある程度もたらすと考えられた。

第二に、新たな需要の拡大が見られる行政サービスについて、他の行政サービスから十分な財源を振り向けることが困難で、かつ普通税の増税が困難な状況などにおいて、説得力が強く支持が得やすいといった政治的な理由から目的税の増税が選択される場合がある。租税理論的に課税根拠が明確というより政治的な根拠に基づくもので、本来は時限を定めた増税とすべきものである。日本における典型的な例は、上述の消費税・地方消費税の社会保障財源化であろう。社会保障・税一体改革における税率引き上げにより、2014年度から社会保障財源化（一部を除く）された。また、後述の森林環境税も各地方自治体が導入したものについては、厳密には目的税ではなく普通税の道府県民税や市町村民税の超過課税を活用し、別途条例によって用途を森林環境保全に限定している。これも、増税の説得力が強く、新たな行政サービスへの財源として疑似的な目的税が選択された。

②道路特定財源末期に見る弊害

目的税の短所として、柔軟性の欠如をあげることができる。必要とする行政サービスがある程度充足されたにも関わらず、税収が存在することから当該費目の支出規模が既得権化し、無駄を排除できない恐れがある。

(6) 1958年度より「道路整備緊急措置法」に引き継がれ、2003年度に「道路整備費の財源等の特例に関する法律」になった。

1954年度に創設され2009年度にすべて一般財源化された道路特定財源を例に、目的税の利点と弊害について考えてみよう⁽⁷⁾。

道路特定財源は、1954年の揮発油税の道路特定財源化以来、拡大の一途をたどった。揮発油税の道路特定財源化の翌1955年には、全額が譲与税として地方自治体に譲与され用途が道路に限定された地方道路税が創設された。1956年には、地方税としてはじめての道路特定財源である軽油引取税が創設された⁽⁸⁾。道路特定財源は、創設時から道路整備五箇年計画と密接不可分の関係にあり、道路整備五箇年計画が更新され事業規模を増すにつれ、道路特定財源も事業規模に応じて拡大されていった。例えば第四次道路整備五箇年計画（1964～68年度）にあわせて、1966年に石油ガス税と石油ガス譲与税が創設されている。なお、1966年までに創設された道路特定財源は、すべて自動車等が利用する燃料に課税する従量税であった。

1968年には、地方税法で用途を特定する目的税として自動車取得税が創設された。これは、自動車等の取得の際、その取得価格を課税標準とする税で、道路特定財源としてはじめて、自動車等の燃料以外を対象とした税の創設であった。その後、1971年には第六次道路整備五箇年計画（1970～74年度）にあわせて、自動車の重量に応じて車検時等に課税する自動車重量税・自動車重量譲与税が創設された。このうち自動車重量税については、創設以来、自動車の走行が多額の社会的費用をもたらすことや道路以外の社会資本の充実を望む声が強かったことなどを背景に、形式的には用途が特定されていなかった。しかし、第六次道路整備五箇年計画にあわせて創設された経緯もあり、当初から国の一般財源分の8割程度が、道路財源として充当された。

新税の創設こそ1971年が最後だったが（表1）、税率はその後も1993年まで、道路整備五箇年計画の更新にあわせる形で引き上げられていった。ただし、1971年以降の税率引き上げは、すべて各種税法による本則税率の改正ではなく、国税であれば租税特別措置法、地方税では地方税法附則にもとづく暫定税率の設定である。これは、道路整備五箇年計画の

(7) 道路特定財源について、より詳しくは浅羽（2005）を参照せよ。

(8) 軽油引取税は、各種の税法以外の法律で用途が特定されたそれまでの道路特定財源と異なり、地方税法で用途が特定されており、厳密には目的税として区分すべきものである。

間、必要な財源の確保のため暫定的に設定する税率ということで、五箇年計画更新のたびに引き上げられていき、1993年の引き上げ以降はその水準を維持した。各種税法で定められた本則通りの税率で課税されている税目は、石油ガス税・石油ガス譲与税だけで、他の税目は本則より高い暫定税率で課税されており、多くは本則の2倍以上になった。

一方、21世紀に入る頃には、道路整備の必要な水準など様々な観点から道路特定財源に疑問が呈されるようになった。その背景には、道路整備が一定程度進んでいることや、特定の財源があることから道路整備事業が肥大化・聖域化しているという疑念を強く抱かせるような道路偏重とも言うべき公共事業予算配分があった。実際、1990年度に1.8兆円だった道路整備事業費は、2000年度(決算)には3.3兆円まで膨らみ、国の一般会計公共事業関係費(決算)の28.9%を占めるようになっていた。

また、道路特定財源の考え方に対して、用途の特定は資源配分を歪め、社会全体の効用を最大化できないという理論的観点からの批判もあった。あらかじめ用途が道路に限定されてしまうと、社会的に見て他により効用を高めることのできる用途があっても、そちらに配分することはできない。結果的に、社会全体の効用は最大化されないというものである。こうした批判に対して道路特定財源を支持する向きからは、そもそも一般財源を用いた公共財の提供において、社会全体で見た効用の最大化が保障されていないという、リンダール型のモデルを想定した反批判がなされた⁽⁹⁾。確かに、市場を持たない公共財について、政府が人々のニーズを正しく理解することは困難である。また、例えニーズを把握できたとしても、利害関係者の政治力などで配分が決まる側面を否定できない。さらに、道路特定財源制度を望ましいとする立場から、道路特定財源は、揮発油の消費などに税を課すことで道路利用に対して払わされる形を変えた利用料が、一種の価格の役割を果たすという主張もあった。そして、道路利用者(受益者)のニーズと道路建設等の供給が、あたかも私的財における市場メカニズムと同様に働くと強調した⁽¹⁰⁾。そのため、道路建設等が過剰供給にな

(9) 例えば、杉山・今橋(1989)。

(10) 例えば久米(2000)では、「ガソリン税率による道路特定財源制度は、」「過大でも過小でもない供給水準を実現することがより容易となる」としている。一方、杉山・今橋(1989)においては、「特定財源の収入規模は、ある程度まで、経済主体が道路サービスに対して有している支払い意思の大きさを反映

ることも考えられないとした。

市場メカニズムを活用できない公共財の提供にあたり、社会全体の効用を最大化する保障はないという主張は、現実を見れば否定しきれないであろう。しかし、こうした反批判には、そもそも道路特定財源はリンダール均衡をもたらすメカニズムを内包していないという批判が有効である。吉田（2000）では、ガソリン等の消費割合で負担を決める一方、最適な道路サービスの水準が不明であると指摘する。また、道路整備にあたり、道路特定財源制度によって最適な配分が行なわれると考えるのも無理がある。少なくとも国として賦課徴収した場合には、国が配分を決めることになる。しかし、リンダール型のモデルを前提とすれば、必要性や効率性以外の要因で配分が決まることになる。このように、理論面で言えば、フリー・ライダー防止という観点は棄却されないものの、特定財源であれば必ず適切な資源配分が得られるというのも無理がある。

さらに日本のかつての道路特定財源制度は、理論を仮に肯定的に解釈したとしても、それを実現できるものにはなっていなかった。とくに、自動車等の取得時の課税を道路特定財源とするのは無理があり、また地方譲与税の各税の譲与基準にも制度的欠陥を指摘できる。また、運用面では、浅羽（2005）において建設的経費と維持的経費の配分が、課税実態から理論的に導き出されるバランスとは正反対になっているだけでなく、国税分（地方譲与税を含む）の配分・投下において、受益者負担原則から乖離していることが示された。

こうしたことを背景に、「道路特定財源の見直しに関する基本方針（2005年12月9日政府・与党取りまとめ）」や「簡素で効率的な政府を実現するための行政改革の推進に関する法律（行政改革推進法、2006年6月公布）」、「道路特定財源等に関する基本方針（2008年5月13日閣議決定）」などを経て、2009年度より道路特定財源はすべて一般財源化された。

③消費税の規模

消費税で言えば、2022年度当初予算において、17.4兆円が社会保障等

するものとみなしうる」（210頁）として、道路特定財源制度を「妥当」とするものの、最適な資源配分ができるまでは言っていない。

表1 道路特定財源一覧（2008年度当時）

税目	種類	創設	用途特定の根拠 ¹	対象	2008年度税収 ²
揮発油税	国税	1954年	道路整備費の財源等	ガソリン	21,174億円
石油ガス税		1966年	の特例に関する法律	LPG	140億円
自動車重量税		1971年	なし ³	自動車等	5,880億円 ⁴
地方道路譲与税	国税 (地方譲与税)	1955年	地方道路譲与税法	ガソリン	3,057億円
石油ガス譲与税		1966年	石油ガス譲与税法	LPG	140億円
自動車重量譲与税		1971年	自動車重量譲与税法	自動車等	3,675億円
軽油引取税	地方税	1956年	地方税法	軽油	10,507億円
自動車取得税		1968年		自動車取得	4,570億円

(注) 1. 用途特定の根拠は、2008年度当時のもの

2. 税収は決算額

3. 自動車重量税は法的にみると一般財源だが、慣例として約8割分が道路財源とされた

4. 自動車重量税の税収は道路特定財源分のみで、一般財源分は含まない

(資料) 財務省財務総合政策研究所『財政金融統計月報－租税特集』国立印刷局、により作成

の財源に充当されているものの、対象となる社会保障4経費の総額は32.2兆円で大幅に不足している。こうした状況下では、道路特定財源の末期で見られたような目的税の既得権化による無駄な支出は発生しづらいだろう。

しかし、消費税率がさらに引き上げられ、一方で高齢者を含めた人口の減少により社会保障4経費が減少し、税収が必要経費を上回るような事態が訪れる可能性もある。恐らくかなり先のことだろうが、そうした場合には目的税の欠点が顕著になる可能性が高く、消費税を普通税へと戻すことを検討する必要があるだろう。

④地域共生社会実現のための財源への教訓

こうした道路特定財源の経験や消費税の現状等から、地域共生社会の実現に必要な経費の財源について考えてみよう。まず社会保障4経費に含まれる部分については、従来通り消費税や地方消費税が主たる財源になるだろう。ただし、上述のように消費税等の税収は社会保障4経費にまったく足りていない。一方、消費税等の枠組みから出る部分（多くが社会保障4経費以外になる可能性もある）については、目的税が選択肢としてあげら

れる。ただし、道路特定財源のような受益者負担原則に基づく手数料の代替の形をとる目的税には馴染まない。他の行政サービスの削減や普通税の増税が困難な状況のなかで、消費税同様に提供すべき行政サービスの重要性に鑑みて、増税に対する説得力が強いという観点からの目的税となる。とくに地方自治体が独自に行う施策について、その安定的な財源の確保に際し、先駆的な施策に対する住民への説得力という観点において、目的税は選択しやすい。ただし、道路特定財源の末期に見られたような、財源があるから施策を行うといった本末転倒なことにならないように注意しなければならない。そのためにも、住民参加による配分の決定や他の支出には無い特定目的委員会方式でのチェック、事業の終期を予め定めておくいわゆるサンセット方式（ただしローリング可能なもの）も念頭に置くべきだろう。

上述の通り、地域共生社会の定義は必ずしも決まっている訳ではない。ましてや、各自治体にとって必要な施策については、簡単に共有できるものではない。地域共生社会実現のための各自治体における施策は、先駆的であつ地域の実情により必要な行政サービスが異なる可能性が高い。法令の改正や介護保険の枠組みのなかで取り扱うもの、国家資格を必要とする専門人材の育成など、国として網羅的に行う必要があるものについては社会福祉法の改正をはじめ厚生労働省などが既に進めている。こうした国としての基本的な枠組み作りとともに、各地方自治体の状況に適応した施策について、まずは各地方自治体が主導できるようにして、一定の効果や広がりを見たらうで全国的に普及させるということを並行させる必要があるだろう。もちろん、全国的に普及させたらうで各地方自治体による、いわゆる「上乘せ横出し」を可能にする仕組みを残すことも望ましいだろう。

政策の継続的かつ安定的な実施には、やはり継続的かつ安定的な財源が必要不可欠である。国として網羅的に行う必要があるものについては、消費税がその財源として期待されているが、十分ではないことは上述の通りである。より財源面で難しいのは、地方自治体主導によるものである。地方財政は、独自課税や税率変更のハードルの高さ起債の協議制など財源の制約と義務的支出の多さから、国より硬直的になり易い構造である。実際、地方財政全体の経常収支比率は93.8%（2020年度）と非常に逼迫している。また、2020年からはコロナ禍の影響も強く受けている。

このように地域共生社会実現の財源を地方自治体に求めるのは難しい面

もあるが、自治体が先鞭をつけ、国がその成果を取り込み全国化するという財源面を含めた施策の先駆的な例として、森林環境税をあげることができる。

2. 森林環境税と教訓

(1) 地方自治体の動き

①沿革

森林環境税とは、森林の保全や整備、水源の涵養などに必要な施策の財源を確保するために設けられた新税や増税の総称である。対象となる施策には、間伐などハード面に加え、普及啓発や教育といったソフト面を含むことが多い。なお、森林環境税といった場合、国税として2024年度から開始される森林環境税や2019年度に始まった森林環境譲与税のみを指すこともある。しかし、本稿ではそれ以前より地方自治体において超過税率の形で導入された通称としての森林環境税などを含めた、広い意味で用いている。

地方自治体の森林環境税は、2003年4月に高知県が通称「森林環境税」として、県民税の個人均等割と法人均等割にそれぞれ500円（年額、以下同じ）を上乗せする形で始まったのが最初である。森林の荒廃防止のために間伐や除伐、希少野生植物などを食害から守る取り組みなどの財源としてスタートした。翌2004年度には岡山県が「おかやま森づくり県民税」と称して、県民税（個人均等割）で500円、県民税（法人均等割）は5%（1,000円～40,000円）の増税を行い追随した。さらに2005年度には、鳥取県や島根県はじめ6県、2006年度は岩手県や静岡県など8県、2007年度に神奈川県や富山県など7県、2008年度が茨城県や栃木県など6県といった具合に超過課税を利用した森林環境税の導入が広がっていった。

2009年度には愛知県のほか、政令市である横浜市が通称「横浜みどり税」として市民税（個人均等割）で900円、市民税（法人均等割）は9%（4,500円～270,000円）の増税を行った。その後も森林環境税は府県で広がりを見せ、2016年度には京都府の通称「豊かな森を育てる府民税」と大阪府の通称「森林環境税」が創設され、37府県1政令市において森林環境や水源環境の保全等を目的とした超過課税が行われるようになった。その後新たに創設する自治体や、逆に廃止や期限が来て終了する自治体もなく、2022年度首時点で37府県1政令市が森林環境税を続けている。な

お、埼玉県では、自動車税（種別割）の税収の1.5%分（自動車1台あたりおよそ500円）が、「彩の国みどりの基金」に積み立てられ、緑の保全や創出、環境教育の推進等に活用されている。ただし、自動車税（種別割）の超過課税をしている訳ではなく、標準税率で課税した普通税の税収の一部を「彩の国みどりの基金条例」によって一般会計から基金へ繰り入れ、森林環境等へ充当するものである。そのため、超過課税を行っている37府県1政令市とは異なり、税収の配分の問題となっている。

②特徴

37府県1政令市における森林環境税は、すべて道府県民税及び市町村民税の超過課税を用いたものであり、森林環境や水源環境の保全等を目的とした法定外税は無い（2022年度首現在）。法定外税に関しては、超過課税方式を導入した多くの地方自治体において検討された形跡が残っているものの、総務大臣の同意を要する協議や条例制定など創設時の困難さや創設後の賦課徴収コストなどから、いずれも断念している。例えば長野県は、2008年度から超過課税方式による森林環境税「長野県森林づくり県民税」を導入している。導入前の検討案として、長野県が提示した「森林づくりのための新たな財源確保の方策について（検討案）」（2007年8月）において、法定外目的税の特徴として、「多くの県民に幅広く負担していただくことができます。」「目的税となるので、森林づくりのための財源調達という位置付けが制度上明確になります。」という利点とともに、「法定外税の新設には、総務大臣の同意が必要となります。」「そして「課税及び納税の仕組みを新たにつくる必要があります。また、徴税コストがかかります」（31頁）としている。

法定外目的税としてやや類似した性格のものに、岐阜県の乗鞍スカイライン開通時（2003年5月15日）から賦課徴収されている乗鞍環境保全税がある。乗鞍鶴ヶ池駐車場に進入する自動車に対して1回300円（乗車定員10人以下の自動車等）から最大3,000円（乗車定員30人以上の観光バス）を課している。環境影響評価調査や環境パトロール員設置など乗鞍地域の自然環境の保全に係る施策に充当し、森林環境の保全などとは異なる⁽¹¹⁾。

(11) 沖縄県伊是名村・伊平屋村・渡嘉敷村の「環境協力税」や座間味村の「美

37府県1政令市による森林環境税の超過税率は、300円（大阪府、神奈川県も300円だが所得割を併課）から1,200円（宮城県）の幅があり、最初に実施した高知県をはじめ500円の自治体が多い（表2）。また、神奈川県、京都府、大阪府を除き、道府県民税及び市町村民税の法人均等割の超過課税を森林環境税として併せて実施している。法人均等割の超過課税について、定額は高知県の500円のみ、他は均等割額に定率で課している。超過税額は、最低の5%が最も多く、最高は11%（滋賀県）となっている。府県における超過課税が5%の場合の超過課税金額は、資本金等の額に応じて1,000円から40,000円となり、11%は2,200円から88,000円である。なお、横浜市の超過課税は9%で滋賀県より低いものの、そもそも法人均等割の標準税率（道府県民税は20,000円～800,000円、市町村民税は50,000円～3,000,000円）が高いため、超過課税金額は資本金等の額に応じて4,500円から270,000円となり、滋賀県を上回る。そして、神奈川県だけが、0.025%の超過税率で道府県民税（個人所得割）を森林環境税として併課している。

37府県1政令市は、普通税である道府県民税と市町村民税の超過課税を利用して、厳密な意味では森林環境等を保全する財源への充当に限定した目的税を課している訳ではない。そこで、超過課税分を確実に森林保全等へ支出するため、パイオニアともいえるべき高知県はじめ多くの自治体は、基金制度を活用している。高知県では、まず高知県税条例附則第33条において、「森林環境の保全に資するため」と明示し超過課税（「県民税の均等割の税率の特例」）を定める（平成15年条例第11号により追加）。あわせて、高知県森林環境保全基金条例（2003年4月1日施行、平成15年3月28日条例第2号）を制定し、高知県森林環境保全基金を設置するとともに、基金への積立額を税条例附則第33条の超過課税分の収納超過相当額とし、一般会計歳入歳出予算でその旨定めることを求めている⁽¹²⁾。また、高知県森林環境保全基金条例では、超過課税分を森林環境税と称することも定めている。そして、同条例では基金を処分、すな

ら鳥税」も、森林とは異なる環境保全を目的とした法定外目的税である。いずれも、入域者に1回100円を課税し環境の美化や保全及び観光施設の維持整備に要する費用に充当している。

(12) 2007年の改正で、寄附金からも森林環境保全基金へ積み立てができるようになった。

わち基金を活用する対象として、森林環境の保全のため行う事業に要する経費に限定することを定め、超過課税分を実質的な目的税とする構造となっている。基金を用いない自治体でも、実質的な目的税とする工夫がなされている。例えば山口県では、県税に関する条例である山口県税賦課徴収条例（昭和 25 年山口県条例第 39 号）とは別に、「森林の整備に関する費用に充てるための県民税の特例に関する条例」（平成 17 年 3 月 18 日条例第 6 号）を制定し、そこに用途を明記する形をとっている。ただし、基金を用いる方式とは異なり、税収が予算を超えた場合には剰余金として翌々年度予算に使用といった方法などに限定され、森林環境保全等に税収全額を充当するにあたり制約がある。

フランスのように、多くの税目で毎年の議決を求める一年税を基本とする国もあるものの、日本をはじめ多くの国における税の基本は、変更等を必要としない限り課税が続く永久税である。しかし、37 府県 1 政令市で課す森林環境税の場合、すべての自治体が課税の期限を決めているか、一定の期間ごとに必ず見直すルールを有している。2022 年度首時点において、課税の期限を決めている自治体が 29 府県 1 政令市、一定の期間ごとに見直すルールの自治体が 8 県となっている。これまで、期限が到来しても延長され、見直し時にも廃止に至ったケースはないが、いずれも市民参加の委員会や議会において議論が交わされ、一定の緊張感のもと、ある種の既得権になっている訳ではない。ただし、惰性での継続にならない工夫や、後述の国税との関係など、今後の動向を各自治体住民は注視する必要があるだろう。

森林環境税の具体的な用途は、自治体により異なる部分がある。間伐のように多くの自治体で比較的多額の費用を支出している事業がある一方、京都府や大阪府のように流木対策の財源としている自治体や、2020 年の林業生産額トップの長野県⁽¹³⁾をはじめとした林業が盛んな自治体では担い手育成事業にも森林環境税を充当している。普及・啓発も多くの自治体で実施されているソフト事業のひとつだが、充当されていない自治体もある。比較的独自性の強い事業として、岐阜大学への寄附を通じた鳥獣害管理の研究・教育・普及（岐阜県）、スギ丸太等海外輸出促進事業（大分県）、森林ガイドや森林自然観察・体験教室（熊本県）、など挙げられ

(13) データの出所は、農林水産省「令和 2 年林業産出額」。

る。

市民参加も、地方自治体における森林環境税のキーワードのひとつである。高知県では高知県森林環境保全基金条例のなかで、「基金の運営における県民参加と透明性の向上を図るため」(同第5条)に基金運営委員会の設置を定めている。そして同委員会に対して、森林環境保全事業に加え、森林環境税の賦課徴収や基金に関する調査審議の権限を与えている。単なる審議だけでなく、調査を含めている点に特徴がある。こうした参加型税制とも呼ばれる市民参加を強く打ち出し税の受容性を涵養するやり方は、石田(2018)が指摘するように、「高知県の方式は、森林環境保全のための財源を確保するための新たな方策として、住民説明会の実施や外部有識者による検討委員会の開催など、導入のプロセスを含めて他府県市の前例とな」(184頁)り、他の自治体でも実施されている⁽¹⁴⁾。例えば栃木県は、2008年度課税開始の「とちぎの元気な森づくり県民税」⁽¹⁵⁾の創設時、県民協働森づくりに関する有識者会議における7名の有識者によって起案され、条例(とちぎの元気な森づくり県民税条例)において「県民の理解と協力の下」という一文を加え、超過課税施行前に「とちぎの元気な森づくり県民会議」を設置し、そこで県民協働で森づくりを進める基本理念を示す憲章を策定した。また、とちぎの元気な森づくり県民税を用いて実施する事業の評価・検証を行うため、市民も参加する「とちぎの元気な森づくり県民税事業評価委員会」を設置し毎年度検証を実施している。

③まとめ

これまで見てきたように、37府県1政令市における森林環境税は、形式的には普通税であることに加え、実質的にも道路特定財源のような受益者負担原則にのっとった目的税ではないことがわかる。自治体住民及び自治体立地企業の多くから、広く薄く負担を求め、直接的な因果関係を見出せなくとも住民や企業の活動に何らかの形で影響の及ぶ森林環境や水源環境の保全等の施策を実施している。その意味で、消費税や地方消費税に近

(14) 高知県の森林環境税の政策決定過程を追った分析は、竹本(2009)に詳しい。

(15) とちぎの元気な森づくり県民税は、県民税の個人均等割700円、法人均等割の7%(1,400~56,000円)の超過課税で、施行5年後の見直し規定を定め、また基金を創設し運営している。

表2 森林環境税（地方自治体）の実施状況（2020年度）

自治体名	超過課税分税率			超過課税分税収（決算、億円）			
	個人均等割(円)	所得割(%)	法人均等割(円)	個人均等割	所得割	法人均等割	計
岩手県	1,000	-	2,000～80,000	6.1	-	1.5	7.7
宮城県	1,200	-	2,000～80,000	13.8	-	3.6	17.4
秋田県	800	-	1,600～64,000	3.9	-	0.9	4.8
山形県	1,000	-	2,000～80,000	5.5	-	1.2	6.7
福島県	1,000	-	2,000～80,000	9.8	-	2.2	12.0
茨城県	1,000	-	2,000～80,000	15.3	-	2.8	18.1
栃木県	700	-	1,400～56,000	7.2	-	1.7	8.9
群馬県	700	-	1,400～56,000	7.1	-	1.6	8.8
神奈川県	300	0.025	-	14.7	28.9	-	43.6
富山県	500	-	1,000～100,000	2.9	-	1.1	4.0
石川県	500	-	1,000～40,000	3.0	-	0.9	3.9
山梨県	500	-	1,000～40,000	2.3	-	0.6	2.9
長野県	500	-	1,000～40,000	5.7	-	1.3	7.0
岐阜県	1,000	-	2,000～80,000	10.6	-	2.0	12.6
静岡県	400	-	1,000～40,000	8.3	-	1.9	10.2
愛知県	500	-	1,000～40,000	20.0	-	4.0	23.9
三重県	1,000	-	2,000～80,000	9.3	-	1.9	11.3
滋賀県	800	-	2,200～88,000	5.8	-	1.7	7.5
京都府	600	-	-	7.2	-	-	7.2
大阪府	300	-	-	12.7	-	-	12.7
兵庫県	800	-	2,000～80,000	21.6	-	4.6	26.2
奈良県	500	-	1,000～40,000	3.3	-	0.6	3.9
和歌山県	500	-	1,000～40,000	2.2	-	0.5	2.8
鳥取県	500	-	1,000～40,000	1.4	-	0.4	1.8
島根県	500	-	1,000～40,000	1.7	-	0.4	2.1
岡山県	500	-	1,000～40,000	4.7	-	1.2	5.9
広島県	500	-	1,000～40,000	7.1	-	1.8	8.9
山口県	500	-	1,000～40,000	3.5	-	0.7	4.2
愛媛県	700	-	1,400～56,000	4.6	-	1.1	5.7
高知県	500	-	一律 500	1.7	-	0.1	1.8
福岡県	500	-	1,000～40,000	12.3	-	2.9	15.2
佐賀県	500	-	1,000～40,000	2.1	-	0.5	2.6
長崎県	500	-	1,000～40,000	3.3	-	0.7	3.9
熊本県	500	-	1,000～40,000	4.5	-	1.0	5.5
大分県	500	-	1,000～40,000	2.7	-	0.7	3.4
宮崎県	500	-	1,000～40,000	2.6	-	0.6	3.2
鹿児島県	500	-	1,000～40,000	3.8	-	0.8	4.6
横浜市	900	-	4,500～270,000	17.7	-	10.7	28.4
計	-	-	-	272.1	28.9	60.0	361.0

（注）大阪府の法人均等割は超過課税が実施されているものの、用途が森林環境とは異なるので含まない

（資料）地方税務研究会編『地方税関係資料ハンドブック』地方財務協会、総務省「地方財政状況調査」により作成

い考え方の実質的な目的税である。そのなかで、基金の活用や新しい条例の制定などで税の流用を避けるとともに住民への説明責任を果たし、期間の限定や定期的な見直しの義務付け、支出先に関する市民参加や市民による直接的なチェックといった税負担の受容性の涵養が重要な要素となっている。これらは、地域共生社会の財源を検討するうえで、重要な要素となるだろう。また、村上（2013）による社会調査を用いた分析における、「森林環境税導入手続きの公正さが、森林環境税の政策効果及び森林行政への信頼に影響を与えることで、間接的に森林環境税の必要性判断に寄与する」（118頁）との指摘は、参加型税制と言われるような仕組みの重要性を後押しする。

なお、独自の先駆的な施策を市町村民税（個人均等割）の超過課税によって実施している例としては、神戸市によるものもあげられる。神戸市は2019年度より、認知症対策「神戸モデル」実施のため、市民税（個人均等割）について400円の超過課税を実施している。超過課税分の税収は、自己負担ゼロで医療機関における2段階方式の認知症診断が受診できる診断助成制度と、認知症と診断された人が事故に遭った場合の救済制度である事故救済制度の財源に基金を通じて充当される。神戸モデルは、受益者負担原則に基づかず、また法定外目的税ではなく普通税である市民税（個人均等割）を擬似的な目的税として活用するもので、森林環境税と類似した課税方法である。

（2）国税創設

①沿革

清水（2019）によれば、「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」（1頁）。実際には府県中心に自治体の森林環境税が広がる一方、国税を創設する議論も行われていた。国会議事録によれば、国会で最初に森林環境税という言葉が出てくるのは1997年で、参議院本会議において森林環境税の導入に関する質問が出ている⁽¹⁶⁾。ただしそれは、国有林野事業の持続可能性を高めるために、森林

(16) 『官報 号外』平成9年10月3日第141回国会参議院会議録第3号9頁。
今井澄議員による質問の中で用いられている。

環境税の導入を提言したものであった。その後の国税化の議論は、京都議定書（1997年採択、2005年発効）における温室効果ガスの排出削減目標の達成に向け、森林による温室効果ガスの吸収量の確保に必要となる間伐等の推進を図るものが中心であった⁽¹⁷⁾。

税制改正要望としては、2005年度から農林水産省による「森林吸収源対策の財源確保に係る税制措置」が出るようになった。そこでは、具体策として3案を示している。第一に石油石炭税の特例措置創設あるいは森林吸収源対策税収枠の確保、第二に揮発油税の一部を森林吸収源対策へ優先利用、そして第三が森林環境税の創設である。森林環境税については、「地方自治体において導入されている森林環境税等の国税版の創設」として、「復興特別所得税等の仕組みと同様、既存の税額等に一定の率を乗じて計算した額を併せて徴収する仕組み」を例示している⁽¹⁸⁾。三案のうち、石油石炭税と揮発油税を用いるものは汚染者負担原則に準じたものであるのに対し、復興特別所得税等の仕組みを援用する案は、それとは一線を画するものである。

本格的な検討は、社会保障・税一体改革に伴う税制抜本改革法（2012年成立）において、「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」（第7条一ル）と明示されたことが契機となった。そして、2015年12月12日の国連気候変動枠組条約第21回締約国会議（COP21）においてパリ協定が採択されたことなども後押しし、2015年12月16日の与党の平成28年度税制改正大綱で森林吸収源対策として、「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」⁽¹⁹⁾と明記された。さらに翌年度の与党税制改正大綱では、「平成30年度税制改正において結論を得る」⁽²⁰⁾とし、具体的な制度設計へと議論が進んだ。

国税としての森林環境税について具体的な内容の検討は、地方財政審議

(17) 森林環境税の国税創設の経緯については、飛田（2019）に詳しい。

(18) 農林水産省林野庁企画課「平成26年度税制改正（租税特別措置）要望 森林吸収源対策の財源確保に係る税制措置」（平成26年度税制改正要望（農林水産省改正要望事項）、No.16）。

(19) 自由民主党・公明党「平成28年度税制改正大綱」16頁。

(20) 自由民主党・公明党「平成29年度税制改正大綱」15頁。

会に「森林吸収源対策税制に関する検討会」を設置して行われた。同検討会の報告書では、「個人住民税均等割は、必要な費用について、住民が等しく負担を分かち合うものであり、今回の森林環境税（仮称）のコンセプトに最も合致するものである。また、個人住民税均等割の枠組みは、全国で多くの府県等が実施している森林環境や水源環境の保全等を目的とする超過課税においても活用されており、課税実務として定着し、国民の間で一定の理解を得られている手法であると考えられることから、比較的円滑な導入が期待できる。」⁽²¹⁾とした。しかし実際には、2014年度から2023年度まで東日本大震災復興財源として道府県民税及び市町村民税の個人均等割をそれぞれ500円引き上げ課税しているものを、引き上げ期限終了とともに国税としての森林環境税に置き換えるに過ぎない。

これらの議論を経て、「平成30年度税制改正の大綱」（2017年12月22日閣議決定）において国税としての森林環境税及び森林環境譲与税の創設が決まり、「平成31年度税制改正の大綱」（2018年12月21日閣議決定）を経て、2019年3月に「森林環境税及び森林環境譲与税に関する法律」が成立した。

②森林環境税（国税）と森林環境譲与税の内容

創設された森林環境税（国税）と森林環境譲与税について概観しよう。まず森林環境税（国税）は、課税対象が国内に住所を有する個人である。納税義務者は本人だが、給与所得者は給与支払者（事業主）を通じて特別徴収される。森林環境税の税率は年額1,000円であり、市町村民税の個人均等割に上乘せして課税される。現在、いわゆる個人住民税と言われる道府県民税及び市町村民税の個人均等割と所得割は、市区町村が税額を計算し確定させている。そのため森林環境税（国税）の賦課徴収は、個人住民税と併せて市区町村が行う。そして、市区町村の個人住民税に準じて非課税の範囲が決まり減免などが行われる。2022年度の給与所得者の非課税限度額は、独身の場合、給与収入が年93万円から100万円、夫婦子二人片働きの場合、年209.7万円から255.7万円となる⁽²²⁾。市区町村は、森林

(21) 森林吸収源対策税制に関する検討会（2017）「報告書」12頁。

(22) 給与収入のみの場合。同じ条件で非課税限度額に違いが生じるのは、生活保護基準の級地区分による。また、夫婦子二人片働きの場合は子のうち1人が特定扶養控除対象、1人が一般扶養控除対象と想定。

環境税（国税）として納付された額について、都道府県を經由して国の交付税及び譲与税配付金特別会計に払い込む。交付税及び譲与税配付金特別会計は、地方交付税や従来から存在する地方譲与税に加え、森林環境税及び森林環境譲与税の経理を行う。

森林環境税の課税は、2024年度からである。東日本大震災復興財源として道府県民税及び市町村民税の個人均等割をそれぞれ500円引き上げて課税しているものを引き継ぐため、各担税者にとって実際の税負担の増加はない。形式的には、東日本大震災復興財源となっている臨時特例の措置がなくなり1,000円の減税が行われ、森林環境税の創設によって1,000円の増税が実施される。

森林環境譲与税は、森林環境税の収入額相当分を市区町村及び都道府県に対して譲与する地方譲与税のひとつである。譲与額は、平年度ベースで600億円を予定している。森林環境譲与税の90%（540億円）は市区町村に、10%（60億円）が都道府県に譲与される⁽²³⁾。譲与基準は、市区町村分・都道府県分ともに、50%が私有林人工林面積（林野率による補正があり、林野率85%以上の市区町村は1.5倍、75%以上85%未満の市区町村は1.3倍となる）、20%は林業就業者数、30%が人口で按分する。市区町村は、譲与された森林環境譲与税を間伐や人材育成・担い手確保、木材利用促進、普及啓発など、森林整備やその促進に関する費用に充当しなければいけない。一方、都道府県は、森林環境譲与税を森林整備や促進事業を実施する市区町村の支援等への充当が必要である。そして、市区町村及び都道府県は、森林環境譲与税の用途についてインターネットの利用などによる公表義務を負う。

森林環境譲与税は、2019年度からすでに譲与を始めている。しかし、上述の通り国税としての森林環境税の課税は2024年度からである。そのため、課税前の2019年度は譲与総額を200億円とし、交付税及び譲与税配付金特別会計の借入金を財源として譲与している。また、2020年度以降は財政投融资特別会計投資勘定から地方公共団体金融機構の公庫債権金利変動準備金を活用して、2020・21年度に400億円、2022・23年度に

(23) 過渡的措置として、2019年度は市区町村80%（160億円）・都道府県20%（40億円）、2020・21年度は市区町村85%（340億円）・都道府県15%（60億円）、2022・23年度が市区町村88%（440億円）・都道府県12%（60億円）という配分になっている。

500億円を譲与する。なお、2024年度は森林環境税（国税）の課税開始年度だが、東日本復興財源分が半年分残っているため、その分（300億円）を公庫債権金利変動準備金の活用により穴埋めし、平年度ベースの600億円の譲与を行う予定である。

(3) 租税論からの批判

地方自治の意義のひとつに、政策の実験をあげることができる。政策の実験は、地方自治体が独自の発案によって先行的に行政サービスを実施し、良い制度で多くの住民に支持され国全体で導入すべきとなった暁に、それを国の制度とする。やや古い例では、老人医療費無料化がある。1960年12月に沢内村（岩手県、現西和賀町）が65歳以上（1961年4月からは60歳以上と乳幼児に拡大）の医療費無料化を全国の自治体に先駆けて実施し、1969年には東京都が70歳以上の医療費を無料化した。そして1973年、国の制度として70歳以上の医療費無料化が実施された。その後、財政難から有料に戻ったものの、地方自治体の政策が国全体に広がった古い例である。情報公開でも、地方自治体が先鞭をつけている。1982年、金山町（山形県）が全国初の情報公開条例を施行し、翌年に埼玉県や神奈川県、その後も多くの自治体に広がり、ついには1999年に情報公開法の制定につながった。

これまで見てきた森林環境税は、地方自治体の課税とそれを財源とした施策が先行し一定の広がりを見せ、ついには国税化につながった例である。課税について自治体が先行し国税となった例は珍しく、従来よりあった法定外普通税に加え、2000年度に法定外目的税の創設が可能となり20年以上経つが国税化された例はない。そのため、地域共生社会実現のための財源調達手法として、森林環境税は貴重な参考例となる。ただし、森林環境税に関しては、とくに国税として創設されたものに批判が多い。

国税として創設された森林環境税への批判は、青木（2019）がわかりやすい。青木（2019）は、「国税・森林環境税は、あまりに筋の悪い税である」（1頁）とし、「国税・森林環境税の抱える二大問題」として、「租税理論からの逸脱と不公平の極みである人頭税」と「増税の目的・根拠と増税によって目指す政策効果が極めて不明瞭」（2頁）をあげる。1点目の人頭税で最も逆進性が高い税で不公平との批判はその通りであり、少額であっても「前例主義」が跋扈している」（8頁）状況を鑑みて「導入の撤

回」(8頁)を主張するのも理解できる。

2点目の問題は、主に森林環境譲与税への批判である。譲与された森林環境譲与税の用途の不透明さや用途の公開の不明瞭さに関する批判も首肯できるが、深刻なのは譲与基準である。前述の通り、譲与基準に人口が含まれているうえ、その割合が30%と高い。そのため、森林環境譲与税創設2年度目となる2020年度の譲与額の上位には、大都市が多い(表3)。森林環境譲与税総額の0.9%に相当する3.0億円を譲与された横浜市が最大だが、私有林人工林面積及び林業就業者数の全国に占める比率はそれぞれ0.0%と0.1%に過ぎず、市町村で最大の人口(全国の3.0%を占める)が配分額に決定的な役割を果たした。上位10市区町村には、横浜市を含め人口の多い政令市が7市を占め、1.5倍の割増補正となる85%以上の林野率となっているのは郡上市(岐阜県)と田辺市(和歌山県)だけである。

青木(2019)は上述の二つの問題以外にも、国税なのに市町村ごとに課税最低限が異なる、増税の説明責任を誰も果たせない、森林整備のみ「特別扱い」する理由を説明できない、「増税隠し」が疑われる異常な導入プロセス、といった問題点があるとしている。

(4) 地域共生社会財源への教訓

国税の森林環境税や森林環境譲与税への批判には首肯できるものが多く、地域共生社会の財源を考える場合には、大いに参考にすべきだろう。もちろん、石田(2018)のように「国の森林環境税は」「租税論の文脈からして違和感のない仕組みになっている」という肯定的な評価もある(191頁)。ただし、少なくとも個人住民税の均等割に上乘せする課税方式と、森林環境譲与税の譲与基準には注意が必要だろう。そして、東日本大震災からの復興財源として課税されたものからの横滑りという方法も、姑息との批判を免れないだろう。

一方、37府県1政令市における森林環境税は、石崎(2010)による「森林・林業分野の研究者のみならず、財政学や環境経済学の研究者など、多様な分野の研究者が様々な議論を展開しており、その多くが森林環境税を好意的に評価している」(47頁)という言葉に代表されるように、評価が高い。また、木村(2016)による「森林環境税は地方が森林政策に主体的に取り組んだモデルケース」(9頁)、青木(2014)の「地方での独

表3 森林環境譲与税譲与額上位10市区町村（2020年度決算）

	森林環境譲与 税（万円）	私有林人工林 面積（ha）	林野率（％）	林業就業者数 （人）	人口（万人）
譲与基準割合	-	50%	（割増補正）	20%	30%
横浜市	30,195	507	8.4	59	378
浜松市	25,787	56,524	65.1	432	79
大阪市	23,292	-	-	67	275
田辺市（和歌山県）	22,464	49,292	87.9	320	7
静岡市	21,457	41,143	75.7	297	69
京都市	20,456	22,803	73.6	265	146
札幌市	19,933	2,513	60.9	399	197
名古屋市	18,974	155	2.9	42	233
郡上市（岐阜県）	18,036	40,275	89.4	262	4
日田市（大分県）	17,630	36,703	82.6	511	6
上位10市計	218,225	249,915	-	2,654	1,395
全国市区町村計	3,399,999	5,790,146	66.4	60,735	12,615
上位10市構成比	6.4%	4.3%	-	4.4%	11.1%

- （注）1. 私有林人工林面積及び林野率は2020年の農林業センサス、林業就業者数と人口は2020年国勢調査による
2. 林野率による割増補正は、85%以上の市町村が1.5倍、75%以上85%未満の市町村は1.3倍

（資料）総務省「地方財政状況調査」、農林水産省「2020年農林業センサス報告書市町村別私有林人工林面積及び林野率」、総務省統計局「令和2年国勢調査 人口等基本集計結果」、総務省統計局「令和2年国勢調査 就業状態等基本集計結果」により作成

自環境政策としての森林環境税の意義は大きい」（81頁）、など地方分権の流れのなかでの自主的な取り組みとしての高評価も目立つ。さらに、参加型税制の側面からの評価も高く（高井（2005）など）、水資源問題を流域全体で捉える新たな取り組みと評価する論考（藤田（2009））もあげられる。

こうして評価の高い地方自治体による森林環境税だが、その課税方式には再考が必要だろう。先述の青木（2019）では、国税の森林環境税及び森林環境譲与税を批判する一方、地方自治体の森林環境税について、その範囲として「税負担の配分に際して応益の考えを「加味」することが許されるだけ」（5頁）としつつも、応益原則と負担分任の観点から、「地方税に

おいては正当な理論であり、何らの問題も存在しない。」（3頁）としている点には、疑問が残る。「地方税の場合、課税する地方自治体が、国よりもはるかに狭い地域に区切られており、納税者も住民という特定メンバーに限定されるという事実を前提としている。この前提の上に立って応益原則が許されるのは、エリアとメンバーが限られているので、行政サービスからの利益と負担の相互関係が見えやすく、把握しやすいことに根拠を置いている。」（5頁）と租税理論上の理由を示すものの、森林環境税を課す自治体で人口が最大の神奈川県は、2020年国勢調査（速報）によれば925万人、次に大きい大阪府は884万人である。これを、国連人口基金（UNFPA）の『世界人口白書2021』⁽²⁴⁾における国別人口数に当てはめれば、神奈川県は全204か国中96位に相当しオーストリアの上に位置し、大阪府は同98位でイスラエルと同じということになる。仮に東京都が森林環境税を課税した場合、人口1,406万人は同74位に相当する。森林環境税を課す地方自治体の中で人口の最も少ない鳥取県でさえ、55万人にのぼる。これほど大規模な府県・市による定額での課税が、青木（2019）の基準とする「エリアとメンバーが限られている」に相当するだろうか。やはり、道府県税における定額での課税は、現行の標準税率におけるものも含め租税論から見て無理があるのではないだろうか。

また、仮に租税論から認めることができたとしても、均等割の超過課税では、税収の規模をより拡大する場合に逆進性や消費行動への影響に問題が大きい。この点については、次章で検証してみよう。

(24) UNFPA (2021) *State of World Population 2021*, UNFPA.