

## 法定外目的税の現状

——沖縄県伊是名村の環境協力税を題材に——

川 正 樹

目次

はじめに

- 一 沖縄県伊是名村の環境協力税
- 二 環境協力税をめぐる諸問題
- おわりに――法定外目的税の今後と自主財源の確保

はじめに  
平成一年地方税法改正により、法定外目的税の創設が可能となつた。また、その創設手続は、総務大臣の許可制から事前協議および同意制へと変更され、同意要件も従前のいわゆる積極要件が廃止されて消極要件のみとなり、制度が大きく変更された<sup>①</sup>。しかしながら、なおも国側に裁量権行使の余地が残されていることは、地方税法上の同意要件である「住民の負担が著しく過重」または「国の経済施策に照らし不当」

との文言に見出しができる。すなわち、運用しだいでは制度上簡略化されたはずの法定外税創設が、法改正前と変わらない状況へと追込まれる可能性も秘めているのである。

本稿の第一の目的は、各地方公共団体において条例として可決された法定外税案が、総務省どのように協議され、同意に至っているかの現状につき、一例を挙げて検討することである。社会的にも反響を呼ぶことの多い法定外税であるが、なかでも財政難にあえぐ小規模自治体のユニークな取り組みとして、沖縄県伊是名村における環境協力税を題材としてとりあげる。同税にかかる協議および同意の過程を通じ、現在の総務省における法定外税に対する基本的な姿勢の一端を垣間見ることができる。また、同税は法定外目的税であることから、この税の内容を検証することにより、地方目的税活用の可能性<sup>②</sup>、あるいは法定外目的税の創設にかかる留意点を指摘することができる。

本稿の作成にあたり、伊是名村役場総務課長である伊禮正氏に、同村の現状および同税に関して電子メールおよび電話での聞き取り調査にご協力をいただき、資料のご提供をいたしました。また、県内の市町村の地域振興に関して助言的な立場にある沖縄県庁企画部市町村課課長である杉浦友平氏お

よび同課税政班長である原田直美氏にも、同村および同税に関する聞き取り調査のご協力をいただき、同時に関係資料のご提供をいただいた。本稿は各氏への聞き取り調査および各資料を基礎とするものであり、この場を借りて、各氏のご厚情に厚く感謝したい。

## 一 沖縄県伊是名村の環境協力税

### (一) 伊是名村の概要<sup>⑤</sup>

伊是名村（いぜなそん）は、沖縄本島の北西に位置する伊是名島のほか、具志川島、屋那覇島、降神島の四島から成り立つ、総面積一五・四二㎢、人口一八四六人（平成一七年一二月三一日現在）の離島農漁村である。人口はここ数年二〇〇〇人弱をほぼ横ばい状態で推移しているが、六五歳以上の人口が二八%と高く（県全体では一三・八%）、高齢化の進む、いわゆる過疎地域である。そのため、離島（沖縄振興特別措置法）、過疎地域（過疎地域自立促進特別措置法）、辺地（辺地に係る公共的施設の総合整備のための財政上の特別措置に関する法律）、および農業振興（農業振興地域の整備に関する法律）の各指定を受けている。就業者数は、第三次産業が最

も高く（四九・六%）、次いで第一次産業（二九・三%）、第二次産業（二一・〇%）となっているものの（いずれも平成一二年国勢調査の結果）、村内純生産で見ると建設業が四一・二%を占め、政府サービス業（二〇・七%）、サービス業（一・〇%）が続いている（平成一四年度実数）。なお、米軍および自衛隊の基地ないし関連施設は所在しないため、それにかかる収入は一切ない。

同村の財政諸指標は表1の通りである。一言でいえば、財

政は危機的状況にあり、とりわけ、全国でも有数の起債制限比率が高い自治体として有名である。すなわち、平成一六年度決算のデータによれば、二三・五と非常に高い数値を示しており、地方債残高は四二億五五二万円となっている。また、人件費などの経常的な経費に地方税、交付税などの一般財源がどれだけ充当されているかを示す経常収支比率が一〇〇%を超えており、臨時の財源を充てなければならない不健全な財政運営であることを示している（経常収支の内訳は、人件費三七・三%、公債費四六・一%）。さらに、公債費に充當された一般財源の一般財源総額に対する割合である公債費負担比率は、経験的な警戒ラインとされる一五%や危険ラインとされる一〇%<sup>⑨</sup>をはるかに上回っている。これらは、上述

表1 財政諸指標（平成16年度決算）

標準財政規模	公債費比率	経常収支比率	基準財政需要額	基準財政収入額	公債費負担比率	財政力指数	経常一般財源比率	(単位：千円、%)	
								1,303,346	31.0
								103.2	1,246,614
								131,671	131,671
								38.1	38.1
								0.0099	0.0099
								100.6	100.6

表2 歳入の状況（平成16年度決算）

金額	村 稅	地 方 譲与税	地方交付税		國 庫 支出金	県 支出金	地 方 債	その 他	歳 入 総計	(金額の単位は百万円)	
			普通交付税								
			115.1	29.9	1,314.1	256.1	281.5	171.6	285.8	2,454.1	
					1,136.7	177.4					
%											
	4.7	1.2			53.5	10.4	11.5	7.0	11.7	100.0	

表3 主な目的別歳出の状況（平成16年度決算）

金額	人件費	扶助費	公債費	普通建設事業費	物件費	歳出総計	(金額の単位は百万円)	
							%	22.3
530.7	50.3	689.8	593.9	217.7		2,383.5		2.1
530.7	50.3	689.8	593.9	217.7		2,383.5		28.9
%								24.9
								9.1
								100.0

の産業構造ないし起債制限比率の状況を裏付けるものとなつていてる。

歳入面に目を向けると、依存度の高い財政状況であることが表2から明白である。すなわち、自主財源<sup>[10]</sup>はわずかに一五・二%（三億七三八八万円）であり、依存財源<sup>[11]</sup>は八四・八%（一〇億八〇二六万円）と異常なアンバランスとなっている。主な性質別歳出の状況は次のとおりである。すなわち、人件費、扶助費、公債費からなる義務的経費が五三・三%（一億七〇七九万円）を占めており、投資的経費<sup>[12]</sup>（一四・九%、五億九三九一万円）を大きく上回っていることから、村財政がかなり硬直的であることを指摘できるだろう。

次に、村内に所在する文化財としては、国指定重要文化財（有形建造物）として銘苅家住宅があり、その他、同村は第二尚氏王統の始祖尚円王の生誕地としての歴史があり、それにまつわる各種史跡、文化財等が県指定文化財として多数所在している。また、観光施設として、尚円王御庭公園、伊是名村ふれあい民俗館、臨海ふれあい公園等があり、すべて村営である。さらに、産業振興施設として、観光物産センター（平成七年設置）や産業支援センター（平成一五年設置）等の村営施設が所在している。

同村の深刻な財政難の主な原因としては、新聞報道によれば、平成六年度から五年間で取り組んだ若者定住事業が挙げられる。すなわち、予算規模に匹敵する二六億円を、ほぼ全額借金して体育館やプールなどを建設したという。<sup>[13]</sup>さらに、上述の産業支援センターは、すでに老朽化が著しく、住民の強い要望により、離島総合振興センター、中央公民館の機能を統合するものとして、北部振興事業で総額九億円かけて設置したものであるが、これも村財政の悪化に拍車をかけたものであるとされている。前述の伊禮氏も、これらの投資は見通しの正確な計画に則ったものではなかつたと正直に認めざるをえないとの認識を示していた。

なお、こうした深刻な財政難を背景として、隣島である伊平屋村（いへやそん）との合併を模索したもの、最終的には平成一七年一月一五日の伊是名村の住民投票により合併が否決され、白紙撤回という結果となつていてる。<sup>[14]</sup>

こうした厳しい状況の中、村としては自立の道を探る以外に方法はなく、前田政義村長は、平成一六年五月に観光立村を宣言し、観光振興プログラムを作成して、観光による活性化に生き残りの道を見出している。また、危機的な財政状況を改善すべく、「伊是名村行財政改革大綱」に基づき「伊是名

村行財政集中改革プラン」を策定し、事務事業の再編・整理・統廃合、村営施設の民間委託推進（管理指定者を含む。）、定員管理・給与の適正化等の具体的な取り組みを計画的に実施することとしている。<sup>[15]</sup>

## （二）環境協力税新設への取り組み

このような深刻な財政難を背景として、環境協力税の新設が検討された。とはいものの、後述するように、同税は同村の財政再建の一助として導入されたものではない。同税が目的税であり、初年度の税収見込みが三八〇万円であったことにその証左を見出すことができる。前述のように、数々の文化財や公共施設等の整備が実施され、ハード面の整備はかなり進んでいるものの、観光による村の活性化を図るには、観光施設の維持管理および環境の美化・保全が不可欠でありながらも、財政難からその費用の捻出が困難、あるいは予算措置すらできていなかつたとの背景がある。そこで、「環境の美化、環境の保全及び観光施設の維持整備に要する費用に充てるため」（伊是名村環境協力税条例（以下「環境協力税条例」という。）一条）、同税の新設に踏み切つたのである。ただし、このような判断に至るまでには、いくつかの可能性が検討さ

れている。すなわち、同村における観光施設では、駐車場やビーチのシャワーがすべて無料開放されており、当初はそのようなものに対し使用料を徴収することが検討され、あるいは法定外税新設にあたつて相談なし協議した県ないし総務省からも、同様の提言が行われたという。しかしながら、そうした金銭負担の徴収には人件費がかかることから、費用対効果の点から断念したとの経緯がある。また、当初、新税は住民（村民）に対して課税を免除することを予定していたようであるが、県および総務省との協議の中で、域外課税は認めがたいとの指摘を受け、課税対象に加えたことである。

同税の新設につき、村議会は平成一五年五月に条例案を作成、同年六月から一二月にかけて県庁企画部市町村課と同案の調整を行っている。また、平成一六年一月に村商工会への説明、および同年六月に村民説明会を行っている。これは村内の五つの集落ごとに実施され、村の財政状況を説明した上で同税についての意見を聴取する形式で行われた。<sup>[16]</sup>そこで出された意見としては、ビーチでのシャワー等の使用料を徴収してはどうか、小中学生は課税免除にすべきである、環境美化的なら課税は賛成、などがあつたが、いずれも強力な反対意見はなかつたという。また、その間、平成一六年二月六

日から同一九日までの間に、同村へフェリーで入域した者約一〇〇名を対象に、来村理由および同税への賛否につき、丸をつける方式でのアンケート調査を行っている。その結果は、同税導入の賛成が三四名、反対が四三名、どちらでもよいが二五名であった（仕事以外の観光客の回答に限れば、賛成一九名、反対一二名、どちらでもよい一九名であった）。

こうした事前手続を経て、同税条例案が議会に提出され、概ねすんなりと条例が可決された（平成一六年一二月二四日公布、伊是名村条例第一七号）。その上で、同村は平成一七年一月一四日付で総務大臣との事前協議を開始し、最終的に同年三月二八日付で同意を得、同年四月一五日より同税の徵収を開始している。

### （三）環境協力税の内容

環境協力税は、旅客船、飛行機等により伊是名村へ入域する行為を課税客体とし、入域者を納税義務者とする税である（環境協力税条例二条、四条）。税率は一回の入域につき一〇〇円であり（同六条）、特別徴収の方法により徴収することとされている（同七条）。地方税法二九二条一項九号の適用を受ける障害者、および高校生以下のものは課税を免除されてい

る（同五条）。

村は、同税新設に関する総務大臣との事前協議の中で、同省から各種の資料の提出および説明を求められている。いくつか例を挙げると、沖縄本島と伊是名島を結ぶフェリーの経営状況（損益計算書等を含む）、渡船業者や飛行機運行者の住所等、合併協議会の賛否の状況等であった。また、同省から指摘された点は、住民を課税免除とすること、すなわち域外課税の法的根拠、国民の移動の自由を制限することにはならないか、また、課税目的と課税客体とする「入域」との因果関係などであったという。他方で、村への入域行為を課税客体とすることにつき、「関所税」であることの指摘や、目的税であることに関して税収の使途に関する指摘などはなかったという。

これらの総務省の指摘に対し、まず村側は、前述のように、課税免除の対象を限定する対応をとった（当初は、中学生以下を対象としていたが、後に高校生以下に拡大するとの修正が行われた）。また、移動の自由については、同税の目的は、観光施設の維持管理費や環境の美化等の一助にする目的で、同村に入域する者にその一部の負担を求めるのであり、これによって移転の自由を制限することにはならないと判断する

と回答している。さらに、そもそも飛行機や船舶等の旅客運賃収入からも国税が納入されており、税を課していることはなんら変わることはないと考えるとも述べたという。

### （四）環境協力税の現状

平成一七年度決算では、環境協力税は三六一万一五〇〇円の歳入となつた。また、村内の環境美化にかかる経費としては三九四万八〇四二円が支出され、九一・五%の財源を環境協力税で賄うことができたといふ。

徴収開始から一ヶ月過ぎた同年六月五日の地元紙には、村役場には同税についてさしたる苦情は寄せられていないことが報道されており<sup>18)</sup>、前述の伊禮氏からも、村民・村民以外にかかわらず、不平・不満の声はなく、むしろ激励の声が寄せられているという話を聞くことができた。さらに、県内の四つの離島自治体から条例文の送付依頼があるなど、同税は村内外に概ね好意的に受け入れられているようである。これらのこと実を裏付けるように、統計によれば、環境協力税導入後でも同村への観光客を含む入域者の数は減少するどころか、前年比で増加している（例えば、観光シーズン最盛期の八月期で比較すると、平成一六年度が三二三四人に対し一七年度

は三八一一人となつており、他の月に関してもほぼ同様に増加ないし微減となつている）。

なお、波及的な効果として、同税の実施後、村民の美化意識が高まり、ごみの分別状況がよくなつたとの村長のコメントが報道されている<sup>19)</sup>。

## 二 環境協力税をめぐる諸問題

上述のような内容をもつ環境協力税について、法律学の觀点から検討した場合、以下のようないくつかの問題を指摘することができる。いずれに關しても、総務大臣が協議を経て同意したことを前提とすれば、少なくとも実務レベルでは問題がない、あるいは法的に取り上げるほどの問題ではないと認識されていることが窺えるが、學術的な視点から再検討の余地があるように思われる所以で、以下、順に検証する。

### （一）移転の自由との関係

前述のように、環境協力税は、伊是名村への入域行為を課税客体とし、一定の課税免除対象者を除く、同村への入域者全員を納税義務者とすることから、かつて議論のあつた「入

市税」ないし「閑所税」に該当し、国民の移転の自由を侵害することにならないかという点が問題となる。これに関しては、前述のように総務省との協議の中で指摘され、村側は、①村内の観光施設の整備および環境の美化の一部を入域者全員に對して広く負担を求めるものであること、②航空機や船舶など他にも課税の例はあるので問題はないこと、を理由として掲げ、総務省もそれ以上問題としなかったようである。

しかし、理論的には次のように考えられる。

(a) 課税対象の広範さ

憲法二二条一項が保障する居住・移転の自由とは、「自己の欲する地に住所または居所を定め、あるいはそれを変更する自由、および自己の意に反して居住地を変更されることのない自由」と定義される。同条項において職業選択の自由とともに規定されていることから、一般には経済的自由としてとらえられてきたが、近年では、人身の自由、表現の自由、人格形成の自由といった多面的・複合的性格を有する権利として理解されている。憲法二二条一項が「公共の福祉」により居住・移転の自由が制約されることを定めていることから、一定の内在的な制約に服することは否定できないものの、その複合的性格に鑑み、規制の許否について個別具体的に検討

ると、まず、伊是名村へのアクセスがフェリー等に限定されており、村への入域者を把握することが容易であり、その入域行為に課税するのであるから、移転の自由の侵害にある可能性がある。同村への入域者は観光客以外にも一時的に村外へ出る村民も含まれており、その場合、村内に十分な医療機関がないために沖縄本島の施設へ治療のために一時的に村を出て再入域する者もいる。<sup>(27)</sup> そうだとすれば、そのような者も一律に課税対象とするのは、移転の自由はおろか、生命や健康を維持するという意味での幸福追求権ないし生存権（自由権的機能）を侵害するものとして、課税目的との関係、および税額の合理性が審査される必要がある。この点は、上述の負担金の賦課による間接的な規制の場合が参考になる。もつとも、課税権の行使については立法府の広範な裁量が認められていることから、負担金等の金銭負担と租税の場合とは区別して考える必要はあるだろう。しかし、その場合でも、憲法上の人権規定との衝突が問題となる場合には、課税目的や税額の合理性が問わねなければならないことは当然である。

そこで、まず、課税目的との関係については、村内の観光施設の維持管理および環境の美化費用の徴収という同税の課税目的と、治療ないし療養目的での村への（再）入域行為と

することが必要とされる。すなわち、経済的自由の側面に向けられた制約には合理性の基準により判断し、人身の自由や表現の自由としての側面に向けられた制約の場合には、精神的自由に近似したより厳格な審査基準の適用が求められると言解されている。<sup>(28)</sup> 第二次世界大戦終結後の時期、東京・大阪などの特定都市への転入を制限するために定められた都会地転入抑制法（昭和二二法二三二号。同年一月一日から一二月三一日までの时限立法）は、「都會地における人口の過度の集中に因る窮屈した住宅、雇用及び食糧事情並びに災害に対処するため」（二条）という立法目的に鑑み、戦後の混乱期という社会情勢においてのみ、いわば緊急避難的な措置としてその合憲性が肯定されるものと解されている。もっとも、大都市近郊において人口の急激な過密化なし過疎化を抑制するための政策として、もっぱら環境整備の必要性や行政上の便宜のために、居住・移転そのものを直接禁止したり強制したりすることは許されない。<sup>(29)</sup> ただし、転入者に一定の負担金や税金を課すような間接的規制であれば、規制目的との間に実質的な合理的関連性があり、負担金額も合理的範囲内にとどまるものである限り、許される場合もあると解されている。<sup>(30)</sup>

こうした憲法論を前提として、環境協力税の是非を検討す

の間に、実質的な合理的関連性を見出すことは困難であろう。疾病的程度にもよるが、そのような村民が観光施設を利用することは通常考えにくいし、環境が美化されて精神的な利益を享受するとしても、それと費用負担とは合理的な関連性があるとはいえるかは疑わしい。さらに、応能負担原則の立場からすれば、納税者の実質的担税力にかかわらず、一律に村への入域行為に担税力を見出す課税方式は、違憲の疑いがあるといわざるを得ない。

しかしながら、環境協力税の場合、税率は一回の入域につき一〇〇円と少額であり、上述の憲法違反の主張はこの点において解消されるということができるだろう。そして、村内の環境美化のための費用を広く、薄く負担してもらうという目的は、観光客・村民を問わず、良好な環境を享受するための受益者負担ないし原因者負担金的な性質の目的税と理解することが可能である。<sup>(31)</sup> 現段階では、伊是名村では同税の税率引き上げは検討していないとのことであるが、もし将来的にその実施を検討する場合には、上述のような課税目的に関する憲法上の疑義があることを念頭におきつつ、その引き上げ幅を考える必要があるであろう。

## (b) 他の税との関係

移転の自由に関する総務省との協議の中で、村側は、航空機や船舶など他にも課税の例はあるので問題はない旨の説明を行っている。ここでいう「航空機や船舶に対する課税の例」とは、村担当者によれば、それらを運行する法人に対する法人税ないし法人住民税等、あるいは航空機燃料税を念頭におくものだという。しかしながら、この説明はやや正確さを欠くものといわざるをえない。

まず、航空機や船舶の運行主体に対する課税とは、法人税および法人住民税と、法人事業税がある。法人税は、法人の所得に担税力を見出す所得課税であり、法人住民税および法人事業税は、地域社会の費用についてその構成員である法人にも個人と同様に幅広く負担を求めるなどを課税の根拠としている。これらの地方税は、いずれも負担分任制や応益原則といった地方税原則に基づくものである。

環境協力税も、村への入域者に環境美化にかかる負担の分担を求め、あるいはそこからの受益に対する一定の負担を求める性格を有している。しかし、上述の法人に対する税との違いは、法人税、法人住民税法人税割および法人事業税は、原則として法人の所得を課税標準としている点である。すな

わち、法人の所得に担税力を見出して課税するものであり、取扱税に分類される<sup>(2)</sup>。これに対し、環境協力税の課税標準は入域行為であり、納稅義務者は入域者であることから、消費税に該当する。もつとも、「法人に対する課税」には、法人住民税均等割や法人事業税の外形標準課税もある。これらは収得税ではなく、地方公共団体の構成員である法人に対して、所得の多寡にかかわらず、純粹に負担分任の考え方に基づいて負担を求める性格のものである。これらの課税の例を参考にすれば、環境協力税は、全入域者で負担を分かち合うという発想に基づくものであり、税負担を求めて「問題はない」ということが可能であろう。

もつとも、負担分任の思想を貫徹するならば、なぜ入域者のみに負担を求め、その他の住民、すなわち、村を離れて再入域することのない住民には負担を求めるのかとの公平性の問題が生じる。換言すれば、具体的な受益の測定が困難であることを前提とすれば、観念的には住民は等しく行政サービスから受益するものと想定されるが、村外へいったん出て再度入域する住民はその際に一定の税負担を求められ、村外へ出ることのない住民はその義務を負わないという不公平が生じることになる。前述のように、同税の課税根拠を、負担後者の正当化事由とする論拠は適切ではない。

分任とあわせて良好な環境の享受という意味での応益性に求めるのであれば、なおさらこの点が問題となる。一つの可能性としては、住民は少なくとも原則として個人住民税均等割を負担しているとの事実をもって、一定の負担をしていると説明することができるかもしれない。しかし、環境協力税は目的税であり、税収は観光施設の維持管理および環境の美化という特定の用途に充てられるのに対し、住民税は普通税であって、理論的には、環境協力税の納稅義務者が負担したものと同種の税負担をしているとはいえない。だが、受益と負担との関係をそこまで理論的に厳密に追求することは、現実的でないばかりか実益もなく、適切ではない。また、この税負担の不公平の問題を解決しようとするならば、住民全員の課税を免除することが適切ということになるが、その場合には後に述べる租税輸出の問題が生じるので、これも適切ではないといふべきだろう。

次に、航空機燃料税は、原則として航空機の所有者または使用者が納稅義務者であり（航空機燃料税法四条一項）、その利用者に転嫁することが予定されている、いわゆる間接消費税である。これに対しても環境協力税は、入域者自身が納稅義務者である直接消費税の性質を有する。仮に、航空機の利用

## (二) 租税輸出

地域住民以外の者に租税を負担させることは、租税輸出と呼ばれている<sup>(2)</sup>。租税輸出は、一般に、受益と負担の関係から望ましくないとされるが、程度問題であり、負担額が少額であれば許容されると解されている。

環境協力税は、住民・非住民を問わず、村への入域者全員を納稅義務者とすることから、こうした問題は起きない。全住民が村から出て再入域することがなければ租税輸出の問題

が生ずることになるが、それは現実的ではない。もっとも、総務省から住民の課税免除について指摘されて修正したのは、この問題が考慮されたものといえよう。

本論から外れるが、東京都の宿泊税はこの租税輸出の問題がまさにあてはまる。都民が宿泊税の対象となるような都内の宿泊施設に宿泊することは通常は予想されず、税を負担する者は都民以外の者に限られるからである。しかし、同税は「国際都市東京の魅力を高めるとともに、観光の振興を図る施策に要する費用に充てるため」に徵収される目的税であり（東京都宿泊条例一条）、そうしたサービスの受益者は都外の住民であるのが通常であって、この点での受益と負担との関係は齟齬をきたすとまではいえないだろう。

### （三）税収の使途の特定性

環境協力税が目的税である以上、その税収が徵収段階で予定されている使途に充当される必要がある。もし、これを欠缺場合には、目的税としての性格が否定されるばかりか、財政民主主義（憲法八三条）に反することになる。すなわち、目的税とは課税段階で税収の使途が特定されている税をいい、このことは、租税法律制定段階で課税要件と税収の使途とを

結びつける合意形成が行われたものと見ることができる。したがって、租税法律主義ないし条例主義、および財政民主主義の各原則を前提とすれば、その結びつきを変更するには民主的な手続が必要となり、それを欠く場合にはこうした憲法上の基本原則に抵触することになる。当初の租税法律において使途が漠然とした形で定められており、後にそれを議会の予算措置によって特定するという方式をとる場合、予算の制定も議会に認められた権限であるから、「民主的な手続」を経た決定であると見ることも可能であるが、そのようにして特定された使途の内容いかんでは、主権者たる国民ないし住民が直接に財政運営の監視や個々の政策形成に関与することを妨げることとなり、財政民主主義の形骸化を招くこととなる。<sup>33)</sup>

環境協力税の税収の使途は、「環境の美化、環境の保全及び観光施設の維持整備に要する費用に充てるため」（環境協力税条例一条）という課税根拠が示すとおりである。ただし、具体的な歳出計画などは、最初の聞き取りを行った段階（平成一七年一月）では特に定めておらず、初年度の徵収実績や実施状況を見て検討するとの見解であった。<sup>34)</sup>これらの使途が「目的税」というほどの特定性を備えているといえるだろうか。

法定税である目的税の使途を見てみると、「道路に関する費用に充てる財源を交付するため、及び道路に関する費用に充てるため」（自動車取得税（地方税法六九九条、六九九条の三）、軽油取引税（同七〇〇条、七〇〇条の五〇））、「鳥獣の保護及び狩猟に関する行政の実施に要する費用に充てるため」（入猟税（同七〇〇条の五一））、「環境衛生施設、鉱泉源の保護管理及び消防施設その他消防活動に必要な施設の整備並びに観光の振興（観光施設の整備を含む。）に要する費用に充てるため」（入湯税（同七〇一条））、「都市環境の整備及び改善に関する事業に要する費用に充てるため」（事業所税（同七〇一条の三〇、七〇一条の七三））、「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」（都市計画税（同七〇二条））、「水利に関する事業、都市計画法に基づいて行う事業、林道に関する事業その他土地又は山林の利益となるべき事業の実施に要する費用に充てるため」（水利地盤税（同七〇三条））、「共同作業場、共同倉庫、共同集荷場、汚水処理施設その他これらに類する費用に充てるため」（共同施設税（同七〇三条の二））、「宅地開発に伴い必要となる道路、水路その他の公共施設で政令で定めるものの整備に要する費用に充てるた

め」（宅地開発税（同七〇三条の三））、「国民健康保険に要する費用に充てるため」（国民健康保険税（同七〇三条の四））とされている。唯一、事業所税が使途について九項目の具体的な事業を掲げているものの、いずれも法律レベルでの使途の定め方としてはかなり抽象的であるといえよう。また、法定外税である東京都の宿泊税は、「国際都市東京の魅力を高めるとともに、観光の振興を図る施策に要する費用に充てるため」（同税条例一条）と定めている。

こうした地方税法の規定や総務大臣の同意を得た法定外目的税の例を前提とすれば、目的税としての使途の特定性は、どのような事業に充てるのかということが明確にされれば足りるものと解することができよう。また、このような現行法上の要件を離れて考えてみても、目的税について過度に使途の特定性を要求することは、法定外目的税創設に関する議会および住民の判断を抑制することになるので、税収が特定の使途に充てられることは担保される程度の特定性で十分であると見るべきだろう。

### （四）住民および納税者の合意形成

前述のように、伊是名村では住民に対する説明会を行い、

また納税者として予定される村への入域者に対するアンケートを実施することで、環境協力税新設への合意形成に努めた。その結果として、住民や観光客などから不満はあるか、激励の声が寄せられるほどであり、そうした合意形成が成功した例と見えた。

住民ないし納税者の合意形成というファクターは、新税導入に限らず、税制全般に対する信頼の形成にとって重要である。

折しも平成一六年の法改正により、地方税法二五九条二項、六六九条二項は、「特定納税義務者」(当該地方団体の法定外税の一の納税義務者であつて当該納税義務者に対して課すべき当該市町村法定外普通税の課税標準の合計が当該市町村法定外普通税の課税標準の合計の一〇分の一を継続的に超えると見込まれる者として総務省令で定めるもの)について、「法定外税を新設又は変更をする旨の条例を制定しようとするときは、当該地方団体の議会において、当該特定納税義務者の意見を聴くものとする。」との手続を追加した(法定外目的税に関しては七三一条三項)。このことは、地方公共団体においては税に関する住民ないし納税者の合意形成が、その成否を握っていることを示している。

とはいものの、地方公共団体によってはその規模や利害

とができるよう。法定外税の新設または変更はまさに課税自主権の行使であり、地方公共団体の民主的な手続を経た決定を国が尊重するのは当然であつて、こうした姿勢は評価できる。なお、環境協力税に関する地方税法上の不同意要件については、第二項の「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。」との関係が問題となりうるが、物ではなく人の移動に対する課税であること、また一回一〇〇円という税額の低さはその障害とはいえないこと、との考慮により該当しないとの判断が下されたものと思われる。<sup>(35)</sup>

### おわりに——法定外目的税の今後と自主財源の確保

本稿で検討した法定外目的税は、財政難にあえぐ過疎の村の特異な取り組みとしての評価を超えて、地方公共団体における目的税活用のヒントが隠されているように思われる。すなわち、地方公共団体において事業の優先順位をつけた上で計画を策定し、そのために必要な財源を目的税によつて集中的に徴収し充當するという発想である。その事業が特定範囲の者に利益を及ぼすものである場合には特定対象範囲の者を課税対象とし、他方、地域全体に利益が及ぶのであれば住民

の対立等から、現実にはこうした合意形成が困難な場合が少なくない。だが、住民ないし納税者の全員が納得するような合意形成は不可能であるとしても、「住民から信頼される税制ないし行政」を実現するためにはこうした手続が不可欠であることはいうまでもない。その具体的な手法については、今後、実証的な研究が必要となるだろう。

#### (五) 総務省の法定外税に対する姿勢

環境協力税新設に関する伊是名村と総務省との事前協議は、前述のように、域外課税について住民を課税免除とすることの法的根拠、国民の移動の自由を制限することにはならないか、また課税目的と課税客体とする「入域」との因果関係が主な内容であった。協議に臨んだ村担当者の印象としても、それ以外には公平な課税の実現について指摘された程度であり、村議会の決定に介入的なものではなく、事前協議手続は概ね順調に進行し、予定していた期間内に同意を得ることができたという。

こうした総務省の対応から、地方税法に規定されている不同意要件(二六一条、六七一条、七三三条)に該当しない限り、地方公共団体の決定を尊重するという態度を垣間見ることできた。

こうした総務省の対応から、地方税法に規定されている不同意要件(二六一条、六七一条、七三三条)に該当しない限り、地方公共団体の決定を尊重するという態度を垣間見ることできた。

こうした点から環境協力税を眺めた場合、観光事業を基幹産業として推進することを決定した村にとっての必要な事業経費を、その受益者ないし原因者から広く薄く徴収したうえで集中的に投下するという手法は、効率的な資金配分を可能にするとともに、受益と負担の均衡を保つことができる。また、その過程で住民や納税者として予定される者の意見を聴取することで合意形成を行っていることから、徴収開始後も混乱を招いていないのである。さらに、特別徴収の方式により徴税コストを抑制することができる点も、他の地方公共団体の参考になるだろう。

しかし、私見は地方公共団体におけるすべての歳入と歳出を目的税によって関連付けることまでを主張するものではない。あくまでも、地方公共団体が地方自治の本旨にしたがい、

自主的かつ民主的な行政運営と課税自主権を行使するための一手法として位置づけるべきであり、その決定権は各地方公共団体およびその住民に委ねられるものである。こうした主張に対して、目的税に対する伝統的な批判はあるものの、最近では目的税を積極的に評価する見解が財政学を中心に現れており<sup>(8)</sup>、私見も同様に解している。

だが、よくいわれるよう、法定外税は「スキマ税」であり、財政事情を一挙に好転させるだけの「打ち出の小槌」ではない。ましてや目的税ともなると、課税対象の選択や使途の特定性に制約があるため、財源調達手段としての機能は期待できない。むしろ、政策税として、あるいは受益と負担の均衡を図るための手段として活用するのが適切かつ現実的であろう。伊是名村においても新税が成功したからといって財政難を切り抜けられるわけではなく、やはり既存の法定税の徵収を確実に行なうことが不可欠である。法定地方税の徵収率が全国平均と比較して低調な沖縄県（八五・四%、平成一五年度）にあって、伊是名村は八四・六%（平成一五年度）<sup>(9)</sup>とそれを下回る結果となっており、これを改善することが主要課題であることは間違いない<sup>(10)</sup>。

とはいものの、現場の実感としては、いくら法定税の徵

収率を控除させたところで、慢性的な財政難が解決しないケンスが多いという。これは、小規模の地方公共団体では行政規模の効率が悪いという根本的な構造的問題であり、財政問題の解決のためには市町村合併が有効な手段であるとして、県としてもそれを推奨するのだという。だが、伊是名村のような離島では合併相手も離島であり、相手先を探して合併にこぎつけること自体が困難だという現実がある。こうした現状に画期的な解決を与えるような妙案は容易には見つからないが、各地方公共団体に認められるさまざまな権限を行使して地道に取り組むことが問題解決への近道なのであろう。法定外目的税はそのうちのひとつ手段として、一定の役割を果たしうると考えている。

#### （注）

- （1）同意要件に関する考察として、碓井光明「法定外税をめぐる諸問題（上）（下）」自治研究七巻一号一七頁、同二号三頁（ともに二〇〇一年）。
- （2）この点に関しては、拙稿「地方目的税の今後の可能性」日本租税理論学会編『租税理論研究叢書16』（執筆時、書名未定）（法律文化社・近刊予定）において詳述した。
- （3）伊禮氏には平成一七年一月に数度にわたり電子メールで質

間に回答していただいた。また、一八年二月には伊是名村を訪問し直接聞き取りを行う予定であったが、同日の悪天候により

同島へのフェリーが欠航するというアクシデントに見舞われたため、急遽、電話での聞き取り調査をお引き受けいただき、三〇分以上にわたって質問に答えていただいた。なお、後日、同

村の財政状況や産業構造等に関する各種資料のご提供をいただき、ファックスによる追加質問にもご回答いただいた。

（4）杉浦氏および原田氏には、平成一八年二月に沖縄県庁企画部市町村課を訪問して、一時間以上の長時間にわたり、質問に答えていただいた。また、その折に、沖縄県企画部市町村課編『沖縄県市町村概要（平成一七年三月）』ほか各種の資料のご提供をいただいた。

（5）以下の記述は、前掲注（2）および（3）の各種資料を参考にしている。

（6）財政学の説明によると、起債制限比率とは、公債費比率の計算から事業費補正分を除いた数値で、地方債の許可制限についての指標と定義されている。これが二〇・三〇%になると一般単独事業債、厚生福祉施設整備事業債、三〇%以上になると一般事業債が許可されなくなるとされている。和田八束・星野泉・青木宗明編『現代の地方財政（第三版）』一七九頁（有斐閣・二〇〇四年）。

（7）なお、平成一三年度は一三・七、同一四年度が二六・六、同一五年度は二七・二と、いずれも高い数値で推移している。

（17）来村理由は、観光二名、仕事五名、帰省一名、休養六名、拝所巡り七名、その他一四名であった。

- (18) 沖縄タイムス二〇〇五年六月五日朝刊一八面。
- (19) 同上。
- (20) ヨーロッパにおける入市税の歴史については、田中啓一「整備財源としての料金および負担金」同『都市空間整備論』二四五頁所収（有斐閣・一九九〇年）、「入市税」構想については、同『受益者負担論』二二五頁（東洋経済新報社・一九七九年）参照。
- (21) 野中俊彦・中村睦男・高橋和之・高見勝利『憲法I〔第四版〕』四三九頁（高見勝利執筆）（有斐閣・一〇〇六年）。
- (22) 前掲注(21)四三八頁、芦部信喜『憲法学III人権各論（1）〔増補版〕』五六五～五六六頁（有斐閣・一〇〇〇年）。
- (23) 伊藤正巳「居住移転の自由」田中一郎ほか編『日本国憲法体系第七卷（宮沢俊義先生還暦記念）』一一七頁（有斐閣・一九六五年）。
- (24) 芦部・前掲注(22)五六八頁。
- (25) 樋口陽一・佐藤幸治・中村睦男・浦部法穂『憲法II（注解法律学全集）』一〇七頁（中村睦男執筆）（青林書院・一九九七年）、芦部・前掲注(22)五六八頁参照。なお、居住・移転の自由との関連ではないが、開発負担金の合理性判断については、アメリカにおける impact fee に関する判例（Nollan v. California Coastal Commission, 483 U.S. 825 (1987), Dolan v. City of Tigard, 512 U.S. 374 (1994)）が参考になる。参照、拙稿「開発負担制度と財産権保障」名城法学五〇卷三・四号六一～六三〇頁以下（法律文化社・二〇〇三年）参照。
- (26) かつては那覇空港から小型飛行機によるアクセスも可能であったようだが、現在では運行されていないようである。
- (27) もっとも、通院目的で沖縄本島へ渡る村民からそのような目的での再入域の課税を免除してほしいとの要望は、これまでのところ出されていないという。
- (28) 最大判昭和六〇年三月二七日民集三九卷二号二四七頁（大島訴訟）。
- (29) わが国の法制下では、目的税は、使途特定の要件を備えていれば、受益者負担金や原因者負担金といった税外負担を含むさまざまな性質の金銭負担を「目的税」の名で包含することが許容されている。詳しくは、拙稿「目的税の再考と課題」日本租税理論学会編『相続税制の再検討（租税理論研究叢書13）』一九〇頁以下（法律文化社・二〇〇三年）参照。
- (30) 石田直裕・丹下甲一・丸山淑夫・原田淳志『地方税I（地方自治総合講座12）』二八三頁、三一八頁（ぎょうせい・一九九九年）。
- (31) 金子宏『租税法（第十一版）』一四頁（弘文堂・二〇〇六年）。
- (32) 堀場勇夫『地方分権の経済分析』一三九頁、一四三頁以下（東洋経済新報社・一九九九年）、池上岳彦『分権化と地方財政（シリーズ現代経済の課題）』一三一頁（岩波書店・二〇〇四年）、石田和之（田中啓一監修）「課税自主権と財政力（地方財源の確保につながる財政租税学入門第13講）」税六〇卷四号一七七頁。
- (33) 畠山武道「國の財政に關する国会の權限」雄川一郎・塙野宏・園部逸夫編『現代行政法体系（10）財政』一八頁（有斐閣・一九八四年）。なお、野中ほか・前掲注(21)三三一～三三三頁〔中村睦男執筆〕も参照。
- (34) なお、平成一七年度の環境協力税の税収は、村内の環境美化にかかる経費の財源に充てられている。その歳出の内訳は次のとおりである（これらの数値は、村内の環境美化にかかる経費の内訳であり、環境協力税の税収はその九・五%を占めている）。清掃賃金（三%）、需用費（光熱費、消耗品費、燃料費、修繕費、車検整備費）四九%、役務費（一%）、清掃委託料（四三%）、備品購入費（一%）、公課費（一%）。
- (35) 同様の見解として、碓井・前掲注(1)「法定外税をめぐる諸問題（上）」二八頁。
- (36) 抽稿・前掲注(2)参照。
- (37) あらかじめ使途を特定する目的税は財政運営の柔軟性を失わせ、将来の議会の自由な決定を拘束するという“Non-Affectation”原則がその中心である。同原則については、神野直彦『財政学』九四頁（有斐閣・一〇〇一年）、北野弘久編著『現代税法事典（第二版）』三五五頁（田中治執筆）（中央経済社・一九九二年）等参照。
- (38) 牛嶋正「これから税制目的税」（東洋経済新報社・一〇〇〇年）、花輪宗命（田中啓一監修）「普通税と目的税——財政学的