

目的税に関する基礎的考察

伊 川 正 樹

はじめに——問題の所在——

- 一 目的税と負担金
- 二 租税原則に関する学説の動向
- 三 目的税とはどのような租税か
むすび

はじめに——問題の所在——

最近、目的税が注目を浴びている。平成一一年の地方自治法（以下、「自治法」とする）の改正前には、地方公共団体が独自の判断で創設することのできる法定外税は普通税のみであったのに対し、「法定外目的税」についても創設が可能となったことがその一例である。それを受けて、多くの地方公共団体がさまざまな目的を掲げて創設し、またはその構想を練っている¹⁾。その中には、財源の確保という租税の主たる目的に加えて、一定の政策目的

(例えば環境保護)を達成することを目的とする租税も見られる。⁽²⁾ また、財政学においては、新たな目的税の類型が提唱され、目的税に対して積極的な評価を行う論者も見られる。⁽³⁾

ところで、後に見るように、目的税の性質として一般的に挙げられるのは「用途の特定性」であり、それゆえ目的税は例外的な存在であると言われている。またそれは、応益負担原則に基づくものであり、広義の受益者負担の一種であるとされている。このことから、目的税は「一定の受益を根拠として賦課・徴収し、その収収を特定の用途に充てることが予定されている租税」と仮に定義することができる。

しかしわが国では、目的税は用途の特定性という側面のみが意識され、課税対象との対応関係についてはやや曖昧なとらえ方がなされている。その結果、目的税と受益者負担金とは質的に同一であることが指摘され、あるいは用途の特定性という点を強調するあまり、用途とはまったく無関係の者を課税対象とするような「目的税」が現れているのである。

そこで、財政学を中心とする議論を参照しながら、目的税の性格について再検討し、その位置づけおよびその限界を探ってみようと思う。これにより、(1)目的税と受益者負担金との区別、および(2)目的税の利用を検討する上で一つの基礎を見出すことができると考えられる。

一 目的税と負担金

(一) 目的税に対する一般的理解

租税とは「国家が、特別の給付に対する反対給付としてではなく、公共サービスを提供するための資金を調達する目的で、法律の定めに基づいて私人に課する金銭給付」と定義され、反対給付性の不存在(租税の無償性⁽⁴⁾)という特徴において、受益者負担金、使用料等の税外負担とは区別されている。ただし、租税であっても、課税の段階

で特定の用途に充てられることが予定されているもの、すなわち反対給付の性格をもつと考えられるものを目的税と呼び、一般財源に充てられる普通税と対比される。したがって、現代国家では普通税が原則、目的税は例外と解されている。⁽⁶⁾

このことは、具体的には次のような理由に基づいている。第一に、公共サービスは国民に利益を与えるものであるが、その程度を測定し、それに対応する反対給付を数量化する⁽⁷⁾ことは、現実には困難であることである。第二に、近代予算原則である国庫統一主義により導かれる「Non-Affectionの原則」⁽⁸⁾である。すなわち、財政民主主義を標榜する現代国家では、財政事項は議会の統制権に服すべきものであり、特定の財源と特定の支出との間に結合関係(affectation)を設定することは、(1)統一的な財政運営の制約となること、および(2)議会の予算に対する審議権・議決権への重大な制限と考えられるため、基本的には認められない。ただし、公共支出が特定の者に利益を与え、または公共支出の需要が特定の者によって惹起される場合には、その受益または原因を根拠として、それに充てるために、そのような特定の者に負担を求めるといつ「受益者負担」または「原因者負担」の考え方が成り立つ。これを制度化したのが目的税および負担金(受益者負担金および原因者負担金等。以下、これらを総称して「負担金」と呼ぶ⁽⁹⁾)である。このことから、目的税と負担金との実質的同質性が指摘される。⁽¹⁰⁾

この命題にしたがえば、目的税の特質は用途の特定性のみではなく、いかなる者に對して課税するののかという課税客体の選択についても、特定の関係を有する者に限定されるという要件を認めることができる。すなわち、目的税は、特定人が公共サービスより特定の利益を受けることを根拠として課税されるという、いわゆる応益負担原則に立脚するものということになる。特定の利益を受ける者に對して負担を求めるといつ点では、応益負担原則と受益者負担原則とは共通しており、その意味で、現在では受益者負担原則を広くとらえ、応益負担原則に基づく目的税も受益者負担の一種であると説明されることがある。⁽¹¹⁾

かくして、目的税の性質は、(1)用途の特定性、および(2)公共サービスとの特定の対応関係に着目して課されるものとまとめることができる。

ここで、旧自治省および裁判所の目的税に対する見解を見ておこう。旧自治省関係者の地方税解説書によると、「目的税とは、充当する経費を特定し、その経費の支出によって直接利益を受ける者にその負担を求めるものであり、普通税は、その収入を一般経費に充当するものである。」とされている。また、昭和二十七年に地方財政委員会の許可を得て創設された石川県臨時道路補修特別税の課税処分無効が争われた事例¹³⁾において、金沢地方裁判所は、目的税の要件として、(1)特定事業目的の存在、(2)右事業の実施により特に利益を受ける者より右費用に充てるため税を課すことが要求される、と述べている。

しかしながら、学説では、「受益関係という測定困難な要件を目的税に読み込むことは適切ではない」として、用途の特定性のみを目的税の要件とする説が有力である。¹⁴⁾

そこで、この二つの要件の関係を考えるために、既存の目的税について、課税対象、課税要件および用途の面に注目して、現行法上の目的税の性質を検討してみよう。

(二) 地方税法上の目的税

目的税は、国レベルではわずかに電源開発促進税等が見られるにとどまり、地方税において次のような税目が置かれている。¹⁵⁾

地方税法は、道府県税として、自動車取得税(六九九条)、軽油取引税(七〇〇条)、入猟税(七〇〇条の五)および水利地益税(七〇三条)を、市町村税として、入湯税(七〇一条)、事業所税(七〇一条の三〇)、都市計画税(七〇二条)、水利地益税(七〇三条)、共同施設税(七〇三条の二)、宅地開発税(七〇三条の三)および国民

健康保険税(七〇三条の四)を、それぞれ法定税目として定めている。¹⁷⁾

用途の面に着目すると、例えば、軽油取引税は、道府県および指定市の「道路に関する費用に充てるため」であり、都市計画税は、「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」とされている。その内容および特定の範囲の当否についてはともかく、地方税法上は、すべての目的税の用途が何らかの形で特定されており、上述の目的税の特性の要件(1)が確保されているといえる。

では、課税根拠についてはどうだろうか。各税を分類してみると、(ア)受益者負担原則に基づくもの、(イ)原因者負担原則に基づくもの、(ウ)両者のいずれかまたは両方の要素に加えて、担税力を見出して課税の根拠とするもの、に分けられる。(ア)に分類されるのが、入猟税、都市計画税、水利地益税、共同施設税、宅地開発税、(イ)に含まれるのが、軽油取引税、(ウ)としては、自動車取得税、入湯税、事業所税と分類することができる。¹⁸⁾

特に注目すべきは上記(ウ)の分類である。自動車取得税は、自動車の取得の事実に担税力が見出されること、道路損傷負担金としての性格を持つものといわれている。入湯税は、鉱泉浴場での入湯行為に通常付随して行われる旅館への宿泊、飲食、遊興等は奢侈的行為であり、それに担税力を見出すことができること、および入湯客が受ける入湯施設の所在する市町村の行政サービスについての応分の負担を求めることとされている。また事業所税は、都市環境整備を必要とする都市の行政サービスとそこに所在する事務所、事業所との間に受益関係が認められること、事業所等が都市環境施設整備の特別の行政需要を引き起こした原因者であること、事業所等は集積の利益を求めて大都市地域に集中しており、応分の担税力が認められること、都市環境施設整備のための財政需要が急増している中で、大都市における自主財源を強化する必要があり、¹⁹⁾が挙げられている。

次に、課税要件を見てみよう。自動車取得税は、自動車の取得行為を課税対象とし、その取得者を納税義務者と

する（六九九条の二第一項）。課税標準は自動車の取得価額であり（六九九条の七）、税率は一〇〇分の三である（六九九条の八）。ただし、同税にはさまざまな政策的配慮が定められている。まず税率について、地方道路財源の充実強化を図る趣旨により、平成十五年三月三十一日までに行われた軽自動車以外の家用自動車の取得に対しては、一〇〇分の五とする（附則三三二条二項）。また、いわゆる低公害車の取得に対しても、一定の軽減税率が適用されている（同条三項、四項、八項ないし一〇項）。さらに、中古車についての税務事務の簡素化を図る見地および税負担軽減の見地から、一定額以下の取得価額については免税点制度が設けられている（六九九条の九。ただし、附則三二条五項）。

入湯税の納税義務者は、鉱泉浴場に入湯する入湯客であり（七二〇条）、一人一日につき一五〇円という標準税率が定められている（七〇一条の二）。鉱泉浴場の入湯客であれば、宿泊客であるか否かを問わず、すべての入湯行為が課税対象となることに鑑みれば、行政サービスの受益者負担という性格を見出すことができるだろうが、一般公衆浴場、共同浴場等における入湯および長期療養者対象施設における長期湯治客等の入湯行為は課税対象から除外されている（依命通達九章二（四））のは、公衆衛生上日常の行為と見られるものまたは療養のために必要な行為と見られるものであるために、入湯税の趣旨目的にそぐわないと考えられているためであって、このことは、入湯行為に付随して行われる奢侈的行為に課税力が見出されることを示すものと言えよう。

事業所税は、事業所等において法人もしくは個人が行う事業または事業所用家屋の新築または増築を課税客体とし、事業を行う法人もしくは個人または事業所用家屋の建築主を納税義務者とする（七〇一条の三第一項）。この税は、事業所等がその所在する地方公共団体から受ける行政サービスによる利益を一つの課税根拠とするため、その受益の程度を資産割と従業者割によって測定している。資産割の課税標準は、その算定期間の末日における事業所床面積であり、従業者割は、その期間中に支払われた従業者給与総額とされている（七〇一条の四第一項）。

ここに、一定の受益と負担との対応関係の擬制を見出すことができる。ただし、税負担の均衡の観点からいくつかの課税標準の特例が定められ（七〇一条の四第二項等）、また中小零細事業者の負担排除のために免税点制度が設けられている（七〇一条の四三）²⁴。ここに、事業所税の課税力に対する配慮を見出すことができる。

このように、(ウ)のカテゴリーに属する目的税は、一面で受益者負担または原因者負担の性格を有しながらも、他方で課税力が考慮されており、このことは、この種の目的税が応益要素のみならず応能要素をも併せ持つものであることを示している。さらに、(ア)に分類されるものうち、都市計画税についてみると、課税標準額が一定額に満たない土地または家屋に対しては、免税点制度が置かれており（七〇二条の二第二項²⁵）、課税の根拠としては純粋な形での受益者負担制度を実現したものと見られる目的税についても、一定の課税力に対する配慮がなされているのである。

こうしてみると、地方税法に定められている目的税には、課税対象との間に受益ないし原因行為といった何らかの対応関係が認められる。その中には、宅地開発税²⁴のように、純粋な形での受益者負担の性格をもつものも見られる一方、課税力の配慮またはさまざまな政策的配慮が加味されているものも存在するのである。したがって、現在の地方税法上の目的税は、種々雑多な性質のものが混在していることとらえることができる。性質上、負担金との区別が困難とされている目的税は、上記の分類のうち(ア)に属するものが多く、納税義務者が一定の者に特定されている場合を指してそのような評価が行われているのである。

このことから、現行法上の目的税は、上で示した目的税の性質に関する二つの要件をいずれも充たしていることになる。それにより、目的税と負担金との同質性が指摘されるのであるが、両者は原理的にも同一の基盤に立つものなのだろうか。それとも、原理的には両者は区別しうるものなのだろうか。そこで、負担金について見てみよう。

(三) 負担金の性質

(a) 受益者負担原則

ある公共サービスが特定の者に特別の利益を与えている場合に、その受益者に受益の程度に応じて負担させ、その公共サービスの費用に充てるといのが受益者負担原則の基本原理である。これは、一方では特別の受益者に利益の「ただ乗り」を認めないという消極的な側面と、他方では公共サービスに必要な財源を効率的に配分するという積極的な側面とがある。かかる原理に基づく受益者負担金の例として、後に見る下水道受益者負担金や開発負担金などがある。

ただし、この原理は広範な内容を含んでおり、大きく次の三つに分けられる。²⁵⁾ 最も狭義には、開発利益の還元を意味するものがある。元来、わが国における受益者負担金制度はこれを目的として制定されている。第二には、上で述べた意味での受益者負担金があり、またいわゆる原因者負担金もこのカテゴリーに属すると考えられる(以下特に断らない限り、「受益者負担金」ないし「受益者負担原則」という場合には、この第二の意味での受益者負担金および同原則のことを指す)。そして広義の受益者負担は、公共サービスの費用を受益の程度に応じて配分するという、いわゆる応益負担原則と同義であると考えられ、目的税や社会保険料などもこの一種であるとされている。このように、財政学における議論では、応益負担原則は受益者負担原則と同意義のものとしてとらえられている。そのため、目的税と負担金との区別が困難となっているのである。

(b) 下水道受益者負担金

都市計画法七五条が「都市計画事業によって著しく利益を受ける者」に対し、「その利益を受ける限度において」受益者負担金を課すことができる」と定めていることに基づき、公共下水道事業に関して受益者負担金を徴収する地方公共団体が見られる。

同負担金の賦課根拠、すなわち同条にいう「利益」とは何かについては、その事業施設を利用することにより生ずる土地の利用価値の増大とされており、それには必ずしも金銭に見積もりうる経済的利益に限らず、その事業施設を利用することによって生じる利便性、快適性といった主観的利益も含むものと解されている。²⁶⁾

ところで、広島市の下水道受益者負担金条例²⁷⁾によれば、受益者負担金の額は、市長が賦課対象区域を定めて告示し、その日現在に所有し、または地上権等を有する土地の面積に一定額を乗じて得た額とされている。ここで注意すべきは、当該負担金の負担義務者とされるのは、市長の定める賦課対象区域内の住民であるのだが、担税力等を理由とした減免を認める規定が存在することである。すなわち、同条例八条二項四号では、「公の生活扶助を受けている受益者その他これに準ずる特別の事情があると認められる受益者」に対して、市長の判断により負担金を減免することができる、とされているのである。²⁸⁾

これを見ると、下水道受益者負担金は、賦課根拠および配分原則として受益者負担原則に立脚するものの、そこに担税力に配慮した要素が加味されているという意味で、応益原則の色彩が含まれていると言うことができる。この点が、ますます負担金と目的税の区別を困難にしている原因であろう。

(c) 開発負担金

一定規模以上の宅地開発行為に関して必要となる公共公益施設の整備負担を求めるために、開発負担ないし開発負担金が各地方公共団体の要綱に基づいて要求(賦課)されている。この制度は、一定規模以上の開発行為が新たな行政需要を引き起こしていることを根拠として、開発行為者に対して一定の負担を行政指導により求めるものである。²⁹⁾

ここで、地方公共団体の要綱に規定された開発負担基準を見てみよう。例えば、千葉市宅地開発指導要綱を参照すると、適用対象となる宅地開発事業とは、都市計画法一九条の開発許可が必要な開発行為であるが、(ア)主として、

自己の居住の用に供する目的で行う開発行為、および(イ)規模が五〇〇平方メートル未満の開発行為は除かれている(同要綱三条一項一号)。また、共同住宅の建築行為で適用対象とされるものは、住宅の戸数が二〇戸以上のものとされている(同項二号)。

これは、一定規模に満たない開発行為は、新たな行政サービスの需要を引き起こさない、あるいは引き起こしたとしても、負担金を要求するに至るほどの受益の存在を認めることができない、と解することができるであろう。そうであるならば、開発負担金はほぼ純粹な受益者負担原則を貫いていると見ることができるともいえる。ただし、これは要綱であり、強制的な負担金の徴収を目指すものではないので、将来的に条例化するなどして強制力を付与する際には、担税力を考慮した減免規定を置くことは可能であろう。

(四) 課税対象と使途とが分離した目的税³³⁾

このように、財政学においては、受益者負担原則と応益負担原則とは同義のものとして理解され、実施されている負担金を見ても、目的税と大差ないように思われる。すなわち、いずれも課税(賦課)対象との間に何らかの対応関係を見出して課税(賦課)し、その徴収額をそれと関連する使途に充てるという点で共通しているのである。しかし、最近、この原則に当てはまらない目的税が登場した。

旧国鉄の長期債務および国有林野累積債務の処理を目的として、平成一〇年一〇月一九日に「日本国有鉄道清算事業団の債務等の処理に関する法律」(法律第一二六号)および「国有林野事業の改革のための特別措置法」(法律第一三〇号)が公布され、その財源を確保するために「一般会計における債務の承継等に伴い必要な財源の確保に係る特別措置法」(法律第一三七号。以下「財源確保法」という)が施行された。財源確保法により、郵便貯金特別会計からの繰り入れと併せて、たばこ特別税が「当分の間」(四条)という期間において創設され、その徴収の

すべてが国鉄債務および国有林野債務の返済に充てられるべく、国債整理基金特別会計の歳入に組み入れることとされた(二四条)。

目的税とは、単に使途があらかじめ特定されているものととらえれば、このような目的税も認められるだろう。しかし、上で見たように、課税対象との間に何らかの対応関係が認められるのが目的税の性質である。では、たばこ特別税の創設の趣旨はどのように考えられているのだろうか。

財源確保法一条における同法の制定趣旨については、最近のわが国の一般会計の収支が、建設国債や特例国債を発行するなどにより著しく不均衡となつている状況において、国鉄長期債務および国有林野累積債務を一般会計に承継することにより、一般会計の負担が著しく増加することに対応するために、一定期間にわたって郵便貯金特別会計一般勘定から一般会計への繰り入れという特別措置を講ずるとともに、たばこ特別税を創設するもの、と解されている³⁴⁾。これによれば、たばこ特別税創設の趣旨は、国家財政上の新たな財源確保措置の必要性にほかならず、課税対象者ないしは負担義務者と徴収の使途との間には何らの関連性もないということになる。その意味では、極めて政治的な色彩が強い税制であると言えるのだが、果たしてこのような「目的税」は、わが国の法制度上、認められる存在なのだろうか。言い換えれば、使途が特定さえされれば「目的税」とみなされ、課税対象と無関係な目的税を創設することも立法者の裁量に委ねられているのだろうか。

このような問題を考えるために、次に財政学における議論を参照してみよう。

二 租税原則に関する学説の動向

これまで、財政学を中心として、国家は国民に対してなぜ租税を課すことができるのか(課税の根拠)およびい

かなる配分原則に基づけば租税の公平が確保できるのか（租税の公平）について多くの議論が交わされてきた。すでに多くの文献で詳細な紹介がなされているが、ここで簡単に概観してみよう。⁽³⁵⁾

(一) 利益説および義務説、能力説

封建社会から近代社会への転換に伴い、国家と市民との関係は社会契約によって説明されるようになった。それにより、租税とは何かが問われるに至った。当初、有力とされた見解が利益説であり、各個人は国家が与える給付に対する反対給付として租税を負担する、というものであった。この見解によると、国家による支出と個人が負担する租税との間に個別的な報償関係を見出して課税の根拠とし、さらにそれによって受ける利益の程度に応じて負担すべき租税の額が決まるとする配分原則も説明するものであった。しかしながら、この説は、国家からあまり利益を受けていない者でも租税負担を強制される場合があること、また逆に、租税は国家から受ける利益に対する対価である以上、公共サービスは市民に利益を与えるものに限られるとの議論につながることに、さらに、そもそも利益を正確に算定して個々人に割り当てるのが不可能であること、などを理由として、次第に地位を失ったのである。⁽³⁶⁾

それに代わって登場したのが、義務説および能力説である。義務説とは、ドイツの有機主義的国家観を前提とし、国家は個人を超越した独立的な存在であって、国家の一分子として存在する個人は、その存立を維持するために必要な経費を当然に賄う義務があり、それが租税である、と説明する。これによると、国民が国家から受ける利益は一般的利益にとどまり、国家は支出に関して何らの制約も受けないことになる。そして、公正な配分基準として、各人の租税負担能力に応じて負担すべしとする能力説が論じられる。

そんな中で、ウィクゼル (K. Wicksell) により新たな利益説が提唱される。⁽³⁶⁾ 彼は、租税を公共財との交換として説明し、その交換は国民の代表者である議会において決定されるという近代議会制民主主義によって利益説を展開する。すなわち、これによれば、国民は議会を通じて自分たちの利益を決定し、それに対応して租税を負担することになるのである。この利益の決定とは、税収をいかなる目的に支出するのか、およびどの程度の負担をするのかという両面を指すものである。したがって、国家は国民の利益とは無関係に支出を許容されるのではなく、それを実現するよつに、租税収入と結び付けられることが要求されるのである。この新たな利益説の特徴は、国家から利益を受けるといふ事実と納税者が負担すべき納税額とを個別的に結びつけるのではなく、国家から利益を受けるといふことを課税の論拠ととらえ、その負担配分および支出内容が議会において決定されることにより、租税と支出とが結びつけられるとしている点であり、当初の利益説の弱点を克服していると言える。

(二) 若干の検討

これらの学説は、「租税」全般に関する議論であり、本稿の対象である目的税についてのみ論じるものではない。しかし、税収と支出とを結びつけるか否かという議論は、まさにここで論じている目的税の性質にかかわる問題である。⁽³⁷⁾

以上の学説で注意すべき点は、租税負担の根拠と負担配分原則とは次元の異なる議論であるということである。すなわち、義務説は租税の根拠とはなりえても、配分原則としては何らの機能も有しない。能力説についても、負担能力があるということと、そもそもなぜ租税を負担するのかということとはまったく性質の異なる問題である。利益説の場合は、その両面を有するよつに見えるが、国家から利益を受けるので国家は負担を要求することができる、との課税の根拠は与えるが、どの程度負担すべきかという問いについては、その利益を正確に把握・算定することは事実上不可能なので、配分原則としては機能しえないのである。⁽³⁸⁾ さらに、利益説の主張者が、具体的な負担配分

原則については担税力に応じてなされるべきことを指摘していることも、この説の配分原則としての限界を示していると言える。

したがって、目的税の性質を考える上では、課税の根拠と負担配分原則とは切り離して考えるべきであり、そこに使途の特定性をいかに関連付けるかという方法をとる必要がある。

そこで、現代国家における租税について考えると、まず、課税の根拠としては、国家からの公共サービスによって抽象的に利益を受けることに見出すことができる。そしてそれによって受ける利益が、国民の立場として一般に受けるもの（一般利益）であれば一般財源に充てられ（普通税）、それよりも一定の関係が認められるもの（一定利益）については使途を特定して用い（目的税）、さらにそれよりも受益の程度が特別であるもの（特別利益）についても特定の使途に充てることが要求される（受益者負担金）と解することができるのではないだろうか。これまで財政学および法律学においては、一般利益＝租税、特別利益＝受益者負担金という二段階の構図が示されており、本稿でもそれに基づいて議論を進めてきたが、ここに、国民が国家から受ける利益の程度に関して三つのカテゴリーを構成してみたのである。⁴¹⁾ しかしこれらは、それぞれの利益の内容、区別など曖昧さが残ることは否めない。この点については、個別的に検証するほかはないものと思われるが、目的税の性質を考えると、この本稿の観点においては一定の意義を持つであろう。

三 目的税とはどのような租税か

(一) 現行法上の目的税の性質

すでに見たように（第一章）、わが国の地方税法上の目的税は、課税の根拠を受益者負担原則に求めつつ、負担

配分についても一定の対応関係に基づくものとなっている。しかしながら、それぞれの目的税の税率が受益関係と正確に対応しているかといえばそれを証明することは困難であり、さらに担税力の考慮や政策的配慮に基づいた一定の課税除外措置が講じられていることから、利益を負担配分基準として用いるには一定の擬制を伴うのは必然であることを示しているのである。

そこで、現行法上の目的税の性質を次のように考えることができるだろう。すなわち、なぜ課税が可能なのかといえば、国または公共団体により、「一定利益」を受けからであり、その利益の測定には一定の擬制が働く。そして、一定の受益関係に課税の根拠を置いている以上、使途が特定されるのである。つまり、(1)一定の対応関係(受益関係または原因関係)および(2)使途の特定性である。

仮に、使途の特定性のみを目的税の性質とした場合には、財政原則におけるその意義を考えなければならぬ。すなわち目的税は、統一的な財政運営および議会の予算に対する審議権、議決権に対する重大な制約となるおそれがあることから、特別の原因が存することが積極的に示される場合のみ、使途をあらかじめ特定することが認められる、と理解されている（第一章）(一)。(二)このことによれば、課税の段階でその使途を特定の対象に限定するという例外的な取扱いが認められるのは、課税対象との間に一定の対応関係が認められるからであり、使途の特定性という目的税の特質は、かかる対応関係と表裏一体の関係にあるのである。したがって、課税の段階であらかじめ税収を特定の使途に限定するためには、課税対象との間に一定の対応関係が常に存在しなければならぬことになる。

(二) 目的税の性質の再考

近代予算原則は、財政民主主義を前提として特定の収入と支出の結びつきを原則的に認めない立場をとっている。

わが国においても、憲法八三条が財政民主主義の原則を定めていることから、このような指摘は妥当するだろう。しかし、そのことから直ちに、使途の特定を特性とする目的税が例外的であるとは必ずしも言えない。

租税が特定の使途と結びつくことを例外的ととらえるのは、租税徴収の永久税主義的運営を前提とする発想に基づくものである。周知のように、租税法主義と並ぶ財政収入に関する原則として、永久税主義と年税主義または一年税主義の対立がある。すなわち、法律でいったん定めた租税は、その法律が改正または廃止されない限り、継続して効力を有するとするのが永久税主義で、明治憲法六三条はこの原則を定めていた。これに対し、一年税主義は、租税法の効力を一年に限定し、毎年の議会の議決によって定められ、あるいは更新されることによって効力を有するとする主義である。日本国憲法は、この点について明示的な規定を置いていないため、法的安定と予測可能性という租税法主義の趣旨に適合するとして永久税主義をとる見解⁴⁴⁾もあるが、通説は、憲法はいずれか一方の主義を採用しているわけではなく、またいずれか一方を排除するものでもないとして、法律に委ねられたものと解している。これに対し、現行憲法下において国民が租税を負担する根拠を（ワイクゼル流の新たな）利益説に求め、単なる強制的な義務としてではなく、国家の行う行政サービスおよび人権保障等の対価的なものとしてしか説明がつかないとして、税負担とその支出とは密接な関係を有しているため、支出と税負担とを無関係にしてしまうような永久税主義を現行憲法の解釈としては採用することができないとする見解⁴⁵⁾がある。

財政を統一的に処理することにより、財政活動に民主的統制を加え、議会の柔軟な判断に委ねることが国庫統一主義の趣旨であり、それにより税収と使途との結びつきが例外的とされるのであれば、租税徴収を一年税主義的に運営し、毎年の税法改正によって目的税の見直しを行うことによって、理論的にはその目的は達成できるはずである。

そのように解せば、これまで考えられてきたような目的税の性質は見直されることになりそうである。すなわち、これまでの議論は永久税主義を前提として論ぜられてきたのであって、一年税主義的な運営を行うことによって、あらかじめ使途を特定することは財政原則上、例外であるとする前提は失われ、その論拠として用いられている一定の対応関係の存在という要素は不要となる。したがって、目的税の本来の性質は、これまでの通説が論じてきたように、「使途の特定性」という要素のみが残ることになる。

しかしながら、そのように解したとしても、一定の対応関係という要素は完全に捨て去られるわけではない。というのは、もし仮に、使途の特定性のみが目的税の要素であるとすると、その課税の根拠は何か、およびなぜあらかじめ使途を特定することができるのか、という根本的な問題に答えることができないからである。一年税主義を前提とし、目的税が例外ではないと解したとしても、公益負担原則を根拠として課税し、それを特定の使途に充てるという目的税の性質を説明するためには、やはり一定の対応関係の存在が論拠となるのである。したがって、目的税の本来の性質には両要件が含まれるのである。

このように整理することにより、目的税を活用する上での理論的な疑問を克服することができると思われる。ただし、特定の使途と結びついた財源は特定の集団に対して利益を固定化ないし既得化するという政治的な弊害が問題視されており、現実的な問題はなおも残される。しかしながら、福祉財源のために特定の租税を目的税化することの可能性が探られている現況に鑑みれば、目的税の意義をこのように再構成する意義はあるだろう。

仮にその場合、最近議論されているように、消費税を福祉目的税化するとすると、それはここで論じている目的税の性格に反することになる。すなわち、福祉財源に使途をあらかじめ特定するためには、納税義務者ないし負担義務者としてはその使途と一定の関係を有する者を選択することが要請されるからである。ただし、消費税の使途を福祉財源に固定するためには、あらかじめ支出目的の定められた狭義の目的税ではなく、普通税として徴収し、予算措置によって使途を特定するという広義の目的税、すなわちいわゆる「特定財源」によって処理することは可

能であると思われる。⁽⁴⁵⁾このように、目的税は課税対象との間に一定の関係が存在することを要求されるという性質上の制約があるので、受益と負担との均衡の実現という点では普通税よりも優れているが、税収の確保という点ではやや劣ると言わざるを得ない。

ところで、これまでとは視点を逆にして、目的税の納税義務者が当該税を払っていることを根拠として、自己に利益となるような支出の請求ないし不作為の違法確認、または自己に利益とはならない支出の差止めないし取消しを請求することは可能だろうか、という問題が考えられる。これは、具体的審査制をとる現在のわが国の司法制度においては認められず、⁽⁴⁶⁾また理論的にも難しいと言わざるを得ない。すなわち、課税の根拠に関する(ヴェイクゼルの新たな)利益説によれば、利益説はあくまで課税の根拠を国または地方公共団体に付与する理論であり、国民に対して具体的な請求権を与えるものではないこと、および特定される用途の内容は個人的に決すべきものではなくて、代表議会を通じて公共選択を行うのが間接民主主義のシステムであること、と説明することができる。⁽⁴⁷⁾

(三) 目的税と負担金との関係

公共サービスによる国民が受ける利益のタイプを三つに類型化することにより、目的税の性質を定義してみたが、それを前提として、かねてから議論のある負担金との区別について整理してみよう。

前述したように、目的税は「一定利益」を課税の根拠とし、負担金の場合は「特別利益」を前提とする。このことは、現行法において負担金について定める規定においても見出すことができる。すなわち、「特に利益を受ける者から、その受益の限度において」(自治法二二四条)、「著しく利益を受ける者」から「その利益を受ける限度において」(都市計画法七五条、道路法六一條、河川法七〇条)、あるいは、工事または維持行為の必要を生じさせた者に対し、「その必要を生じた限度において」(道路法五八条、河川法六七条)費用の負担を求めるとなっている。

これは、受益者負担原則を定めたものである。

このこととそれぞれの依拠する賦課原理とをあわせて考えてみると、目的税は応益負担原則を課税の根拠とし、負担分配はそれに加えて応能負担原則が加味される場合がある(第一章(二)参照)。これに対して負担金の場合には、「特別利益」に賦課の根拠が見出されることから、受益者負担原則を前提とするものであり、また、負担分配も受益者負担原則に応じて行われる。これらを前提とすると、目的税の依拠する応益負担原則と負担金の基礎をなす受益者負担原則とは、これまで同義のものとして考えられてきたが、その前提とする利益の程度に違いがあることから、両原則は異なる原理なのではないだろうか、と考えることができる。すなわち、応益負担原則は課税の根拠を与える程度の緩やかな利益関係(一般利益よりは対応関係が認められる)を前提とするものであり、受益者負担原則は利益関係が「特別」であることが要請される、と考えるのである。上で述べたように、このような分類はその内容をいかに形成するかという問題がつきまとうが、理念的に目的税と負担金とを区別することの意義はあると思われる。⁽⁴⁸⁾

(四) 目的税の新たな類型

財政学において、目的税の用途特定という特性の根拠づけを基礎にして、新たな目的税の類型が提唱されている。⁽⁴⁹⁾その第一は、公共財のもたらす利益の個人への帰属が比較的明確であって、本来ならば価格ないしは料金によって受益者から負担を求めることができる場合に、料金の徴収費が非常にかかる等の理由から、税によって代替するという、いわば価格代替税である。この例としては、揮発油税および炭素税ないしは環境税が挙げられている。第二は、用途を特定して供給される公共財にかかる費用に対する負担分配を考える場合、最適な負担分配をもたらすのみなされる税目を選び、それを目的税とする、いわゆる負担分配税である。価格代替税ほどの税負担と用途との関

係を見出すことはできないが、ある程度の結びつきが認められるものであり、都市計画税がこれに当たるとされている。そして第三に、先に使途が決められていて、それに必要な財源をどのように調達するかを考える場合、最も負担の求めやすいところに税源を求めていくこととする、課税都合税というべきものである。旧国鉄債務返済の目的で創設されたたばこ特別税がこの例である（第一章（四）参照）。

上で検討したように、目的税の性質は、特定の対応関係と使途の特定性である。したがって、使途と何ら関連をもたない課税都合税は目的税の本来の性質に適合しないばかりでなく、課税の公平という租税原則に反するものであるため、その創設は厳に慎むべきである。価格代替税は、課税対象との間にかなり正確な対応関係が要求される。すなわち、環境税を例にとると、環境に何らかの悪影響をもたらす行為をその原因ととらえて、環境の保護ないし改善のための費用負担を求めるものであるから、原因の特定が必要となる。これは本来、受益者ないし原因者負担金の性格を有するものであるが、徴税コストの問題、さらには租税のもつ強制力によって徴収率を向上させるといふ目的によって租税という形式をとるものである。ただし、環境税の本来の目的は、環境改善費用の徴収よりも、税負担による環境悪化の防止であって、そのインセンティブが働けば、徴税額は減少するという逆転現象が発生する。その意味で、今後、目的税として税収確保を目指すならば、負担配分税が最適であると考えられる。

それでは、わが国の憲法秩序において、いかなる目的税の創設が認められているのだろうか。租税に関して課される憲法上の制約の主要なものは、租税法主義と租税公平主義であり、ここで問われるのは後者である。周知の通り、租税公平主義は平等原則を定める憲法一四条を租税の分野において表したものであり、その内容としては、垂直的公平と水平的公平とがある。そして、それを実現するための原理として、応能負担原則、応益負担原則および受益者負担原則が存在する。一定または特定の受益者ないし原因者の存在を把握しうる場合には、その者に負担を求めて、それに関連する使途に充当することは、より公平の観念に合致すると考えられる。また、使途を特定す

ることの意義については、財政民主主義を定める憲法八三条との関係も問われるが、すでに述べたように（本章（一））、憲法は目的税を創設することを認めていると言える。

判例も、「租税法の定立については、国家財政、社会経済、国民所得、国民生活等の実態についての正確な資料を基礎とする立法院の政策的、技術的な判断にゆだねる」べきものと述べており、憲法原則に適合する限りでの目的税の創設は認められていると解することができる。したがって、課税都合税は、課税の公平に反すること、および目的税の性質上の制約から否定されるべきであり、価格代替税と負担配分税が認められるであろう。特に価格代替税の場合、負担金や価格との区別が困難であるが、憲法上はそのような性質の金銭負担を租税として創設することは立法院の裁量と解しているため、禁止されているわけではないと解することができる。

むすび

かねてから疑問であった目的税の性質について、租税原則および財政原則に関する議論を参考にして整理してみた。それにより、目的税と負担金との原理的な区別に対して一定の指針を与えることができたと思う。また、より根本的には「租税の無償性」という租税の性質論に関する通説についても再検討が必要となるだろう。ただし、本稿における提案は、目的税に個別的・具体的な反対給付性を認めるものではなく、一定の対応関係が存在することを指摘するものであって、その意味では通説の精緻化を図るものである。

国民の受ける利益と財政運営の適正化という課題は、古くて新しい課題である。この問題の解決にとって、このような角度からの考察は意義をもつものと思われる。ただし、本文中でも述べたように、本稿における提案はさらなる詳細な検討が必要である。この点は、今後の課題となるだろう。

(注)

- (1) 現在、実際に課税されている法定外目的税として、山梨県河口湖町などの遊漁税、三重県の産業廃棄物税、公表されている構想として、東京都の宿泊税(いわゆるホテル税)、大型ディーゼル車両高速道路利用税、パチンコ税、杉並区の「すぎなみ環境目的税」(いわゆるレジ袋税)、岐阜県多治見市の一般廃棄物埋立税などがある。
- (2) 前掲注(1)の大型ディーゼル車両高速道路利用税や「すぎなみ環境目的税」がこれに当たるだろう。
- (3) 後掲第三章(四)参照。
- (4) 金子宏『租税法(第八版)』(弘文堂・二〇〇一年)九頁。
- (5) 金子宏教授は、「租税の非対価性」という語を用いて説明されている。金子・前掲注(4)一〇頁。
- (6) 金子・前掲注(4)一七頁、北野弘久『税法学原論(第四版)』(青林書院・二〇〇一年)三七頁、島山武道・渡辺充『新版租税法』(青林書院・二〇〇〇年)八頁など。
- (7) 北野弘久編『現代税法事典(第二版)』(中央経済社・一九九二年)三五五頁(田中治執筆)、田中治「受益者負担論と普通税・目的税」、地方税における目的税」同『アメリカ財政法の研究』(信山社・一九九七年)二八八頁以下、二九六頁以下「初出一九八六年、一九九五年」参照。
- (8) これらを積極的に評価すると、①統一的財政処理を維持することにより、議会が実現されるべき国民の権利、利益の優先順位を支出の面で総合的に決定することが可能となること、②国民、住民の租税負担の適正な水準の確定がより可能となること、となる。田中・前掲注(7)「受益者負担論と普通税・目的税」二八九頁。
- (9) 現行法上の「受益者負担金」の例として都市計画法七五条、道路法六一条、河川法七〇条等、「原因者負担金」の例として道路法五八条、河川法六七条などがある。柳瀬良幹「公用負担法(新版)』(有斐閣・一九七一年)六三頁以下。また、法的根拠をもたないものとして、地方公共団体が指導要綱を制定して負担を要求する開発負担金もある。わが国の開発負担制度の問題点については、伊川「開発負担制度と財産権保障」名城法学五〇巻三・四号(二〇〇〇年)二九

頁参照。

- (10) 柳瀬・前掲注(9)六四頁。
- (11) 和田八束「受益者負担」林栄夫ほか編『現代財政学体系2 現代日本の財政』(有斐閣・一九七二年)一五二丁一五三頁。
- (12) 中西博・坂弘二・栗田幸雄『地方税(地方自治講座10)』(第一法規・一九六七年)一七頁。
- (13) 金沢地判昭和二八年一月七日行集四卷一〇二六八七頁。
- (14) 碓井光明『地方税条例(条例研究叢書9)』(学陽書房・一九七九年)四八頁。
- (15) 目的税には、理論的に広義の目的税と狭義の目的税とがあり、本稿で論じているのは後者である。広義の目的税には、自動車重量税、揮発油税などのように、他の法律や予算措置などの財政上の措置としてその税収の全部または一部が特定事業の財源に充てられる、いわゆる「特定財源」が含まれる。これに対して、狭義の目的税とは、当該租税を規定する法律において税収の使途が特定されているもののみをいう。木村弘之亮『租税法総則』(成文堂・一九九八年)四九頁。
- (16) これは、地方公共団体においては、行政と住民との距離が近く、公共サービスによる受益と租税負担との関係を把握しやすいという発想から、「国は心能、地方は心益」との原則が妥当すると考えられていることに由来する。例えば、橋本徹「地方税の理論と課題」同編著『地方税の理論と課題(改訂版)』(税務経理協会・二〇〇一年)一〇頁以下など参照。しかし、このような原則の振り分けが適切かどうかは疑問である。
- (17) 各目的税を個別的に検討したものとして、田中・前掲注(7)「地方税における目的税」三〇二頁以下、森稔樹「地方目的税の法的課題」日税研論集四六号(二〇〇一年)二七九頁以下。
- (18) 宅地開発税が昭和四四年の制定以来、一度も利用されることがないのは、課税対象、使途、金額の面で大きな制約があることが要因であることが指摘されている。渡辺博光「人気ない宅地開発税」都市問題六一巻五号(一九七〇年)九九頁。
- (19) なお、国民健康保険税は、「国民健康保険に要する費用に充てるため」に、本来は保険料として課されるべきものを

徴収率の向上を目的として「税」としたものであり、ここでは対象から外す。

- (20) 田中・前掲注(7)「地方税における目的税」三〇三頁、北脇保之・武田文男『地方税法』(ぎょうせい・一九九二年)一九三頁以下。
- (21) 田中・前掲注(7)「地方税における目的税」三一〇頁、北脇保之・武田文男・今仲康之『地方税法』(ぎょうせい・一九九二年)七一頁以下。
- (22) 田中・前掲注(7)「地方税における目的税」三二二頁。なお、北脇ほか・前掲注(21)七六頁以下は、のみを根拠として明示している。
- (23) 同規定は、固定資産税に関する地方税法三五一条と連動してのものである。同条の趣旨は、零細な税負担を排除することにも、零細な課税客体も含めてすべて課税することにより生じる徴税コストの増加を避けることとされている。北脇ほか・前掲注(21)一八四頁。
- (24) 宅地開発税は、宅地開発に伴い必要となる公共施設の整備に要する費用に充てるための財源を市町村に付与することにも、宅地開発に伴う公共施設整備の負担の明確化および合理化を図るため、市街化区域内のうち公共施設整備が必要とされる地域として条例で定める区域内で権原に基づいて宅地開発を行う者に対して課税するものである。宅地開発に伴う市町村との受益関係は宅地面積に比例するとの考慮から、宅地の価格ではなく面積を課税標準としており、税率は、宅地開発に伴い必要となる公共施設の整備に関する費用、当該公共施設による受益の状況等を参酌して、市町村が柔軟に定めることができること、また課税免除が認められるのは、宅地開発に伴い必要となる公共施設等の用に供する土地の現物提供を行った者等に限定されていることから、純粹な形で受益者負担原則に沿った目的税であると見ることができるとする。
- (25) 和田・前掲注(11)一五二―一五三頁、時澤忠「行政サービスと受益者負担」湯浅利夫編集代表『地方財政の発展と新たな展開(分権時代の地方財政運営講座1)』(ぎょうせい・一九九五年)一三五頁以下など参照。
- (26) このカテゴリーをより細かく分類すると、狭義の受益者負担(特別課徴)、開発者負担、原因者負担(汚染者負担)に分けられる。参照、時澤・前掲注(25)一三九頁。それぞれは、特定の要因に着目して負担の根拠とする点で共通しており、その要因を何に見出すかという点に違いを認めることができる。
- (27) それが結局は、地価の上昇につながり、開発利益を構成すると考えられている。後掲注(28)の各裁判例参照。
- (28) 一連の判例として、奈良地判昭和五六年六月二六日判タ四五―一三頁、広島地判昭和五六年一月四日行集二二巻一―一八九九頁、横浜地判昭和五六年二月二三日判時一〇五六号一六〇頁、神戸地判昭和五七年四月三〇日判時一〇五八号四〇頁、浦和地判昭和五七年五月一四日判タ四七六号一四〇頁、札幌高判昭和六二年七月一六日判タ六六〇号八九頁参照。
- (29) 広島圏都市計画(広島平和記念都市建設計画)下水道事業受益者負担に関する条例(昭和五四年条例第六四号)。
<http://reiki.city.hiroshima.jp/reiki/reiki.html> 参照。なお、同条例一条は、同負担金の使途について、「都市計画事業として施行する下水道事業のうち公共下水道に係る事業に要する費用の一部に充てる」と定めている。
- (30) なお、仙台市都市計画下水道受益者負担金条例八条二項三号は、「生活保護法による生活の扶助を受けている受益者その他これに準ずる特別の事情があると認められる受益者」に負担金の減免が認められるとの規定がある。
- (31) それが争われた事例およびその検討については、伊川・前掲注(9)およびそこで取り上げた文献参照。
- (32) <http://www.city.chiba.jp/takuti/kiyun/youkou.html> 参照。
- (33) 後掲第三章(四)も参照。
- (34) 山本祐実「国鉄長期債務及び国有林野累積債務の一般会計への承継に伴う財源措置」時の法令一五八七号(一九九九年)五一頁。
- (35) 「租税の根拠」に関して、三木義一「納税の義務」の再検討」同『現代税法と人權』(勁草書房・一九九二年)三頁以下、「租税の公平」に関して、井藤半彌『新版租税原則学説の構造と生成』(千倉書房・一九九九年)、井藤半彌著・木村元一補訂『財政学(十三訂版)』(千倉書房・一九八〇年)九〇頁、R. A. Musgrave, *The Theory of Public Finance: A Study in Public Economy*, McGraw-Hill, 1959, 木下和夫監修・大阪大学財政研究会訳『マズグレイヴ財政理論』(有斐閣・一九六一年)、木下和夫「租税構造の理論と課題」同編著『租税構造の理論と課題』(税務経理協会・一九九六年)一頁以下など参照。

(36) このほか、リンドール (Eric Lidsahl) の自発的交換論や、チ・ヴァンヤ・チ・マルロ (Antonio de Viti de Marco) らにより、新たな利益説が展開された。前掲注 (35) 井藤『新版租税原則学説の構造と生成』二八五頁以下、「マズグレイヴ財理論」一〇五頁以下参照。

(37) 同旨、三木・前掲注 (35) 四頁注¹。

(38) 井藤・前掲注 (35)『新版租税原則学説の構造と生成』三〇八頁。

(39) アダム・スミスは、一般的公共サービスはすべての人に利益を与えるのであり、すべての人がそれを維持する費用を分担しなければならないとしながらも、各個人の受ける利益と費用分担額を実際に測定することは困難であるから、各人の負担能力、すなわち各人が得る収入に比例して納税額を決定するものとしている。そしてそれに基づいて、最低生活水準に対する免税を導いている。Adam Smith, *An Inquiry in the Nature and Causes of Wealth of Nations*, vol. 2, p.311, 玉野井芳郎・田添京二・大河内晴男訳『国富論』(中央公論社・一九六八年)五三九頁。マズグレイヴはこのスミスの功績に対して、「スミスのよき判断力は、多くの利益説の論者が共通しておちいる落とし穴から彼を救った。」「能力という要素を利益原則という弱い環の中にたくみにはめこんだ。」と述べて評価している。前掲注 (35)『マズグレイヴ財理論』九五～九七頁。

(40) 例えば、黒川弘「受益者負担制度」(三)——開発利益の社会還元」自治研究四五巻九号(一九六九年)一三六頁以下。

(41) ここで示したカテゴリーは理論上の分類であり、現行法上の普通税については必ずしもこの説明が当てはまらない場合があることに留意しなければならない。例えば、道府県の普通税である自動車税(地方税法一四五条)は、自動車所有の事実に対税力を見出して課税の根拠とするものであるが、同時に道路損傷負担金としての性格も併せもっており(中西ほか・前掲注(12)四六八頁、北脇ほか・前掲注(20)一六四頁)、目的税が前提とする「一定利益」の存在を見出すことも可能である。

しかしながら、一定利益の要素が認められるからといって必ず使途の特定が要請されるわけではなく、使途を特定するためには一定利益の存在が必要なのであり、そのような性格をもつものが目的税であるというのが、ここでの帰結である。したがって、一定利益の要素が認められる場合にそれを普通税として構成することは、著しく課税の公平を損な

うものでない限り、許容されていると見るべきである。

(42) 田中二郎『租税法「新版」』(有斐閣・一九八一年)八〇～八一頁。

(43) 大須賀明編『憲法』(青林書院・一九九六年)二八二～二八三頁「三木義一執筆」。

(44) 道路特定財源の見直し論などは、この点を問題視するものである。

(45) この場合には、消費税の「目的化」と呼ぶのがより正確である。

(46) 法解釈的には、裁判所法三条の「法律上の争訟」に該当しないこと、行政事件訴訟法上の訴えの利益がないこと(国の不作為の違法確認および支出行為の取消しの場合)などを理由に退けられるだろう。また、地方公共団体の支出行為に關しても、住民訴訟(自治法二四二条の二)において、住民にはそのような具体的な利益はないとして、訴えは認められないだろう。

(47) ただし、法律に明文で使途が特定されているにもかかわらず、それ以外の用途に支出されるような場合は別である。

(48) このような区別を前提として、具体的な問題を検討したものとして、伊川「地方税と負担金等との相違——租税か税外負担か」税五七巻二号(二〇〇二年)参照。

(49) 牛嶋正『これからの税制 目的税——新しい役割』(東洋経済新報社・二〇〇〇年)四頁以下。

(50) 同旨、牛嶋・前掲注(49)一四～一六頁。

(51) 最判昭和六〇年三月二七日民集三九巻二号二五九頁(大島訴訟)。

(52) 目的税が立脚する受益負担原則と負担金が依拠する受益者負担原則とは原理的に異なることを述べたが(本章(三))、共に何らかの対応関係を要求するものであることは共通している。その上で、仮にある国民が公共サービスから何らかの利益を受ける場合に、それが密接な関係であるならば、本来は負担金によって処理すべきであるものの、目的税を賦課することは認められると解されよう。目的税が要求する対応関係は負担金のそれと比べて緩やかなものであるが、その中には当然に密接な関係が含まれると考えられるからである。反対に、緩やかな対応関係の場合に負担金を課すことは、原理的な制約からして、また現行法上の「特別の利益」という規定からしても、許されないと解される。