論壇

地方税の本質をあらためて考える
～『宮島訪問税』を契機として～

住吉　真
【浅草】

Ⅰ　はじめに

広島県の宮島。言うまでもなく「安芸の宮島」として日本三景のひとつに数えられ、平成8年にはユネスコ世界遺産に登録された、我が国有数の景勝地・観光地である。昨年（令和2年）以来、コロナ禍により大幅に訪問者の数を減らしているものの、令和元年には実に465万人が宮島を訪れた*1。

令和3年3月15日、廿日市市議会において、この宮島への訪問者を対象とした「宮島訪問税」条例が可決され、さらに7月21日には総務大臣の同意を得て、新型コロナウイルス感染症の状況を考慮したうえで、令和5年度中を目途に施行されることとなった。

本稿は「宮島訪問税」そのものの是非を議論するものではない。しかし、この税は様々な地方税における論点を含んでいる税と考える。そこで、本稿ではこれらの論点を指摘し、「地方税の本質」をあらためて考える契機となるべく、検討を試みたい。

Ⅱ　宮島訪問税の概要

宮島訪問税は、広島県廿日市市が課税団体となる「法定外普通税」である*2。課税客体は船舶により宮島町の区域に訪問をする行為*3であり、課税標準は船舶により宮島町の区域を訪問する回数である。

納税義務者は訪問者であるが、宮島町の区域の住民および宮島町の区域内にある事業所等又は学校等に通う者等一定の者は除かれるとされている。また、未就学児その他一定の者は非課税である。

税率は訪問者が訪問をするごとに1人1回につき100円（1年分を一時に納付する場合にあっては、訪問者1人1年ごとに500円）であり、徴収方法は原則として特別徴収（訪問者の大多数を占めるフェリーなどの旅客船による訪問者は、旅客船の運賃に上乗せして税を徴収）とされている。

Ⅲ　問題の所在

本稿では、宮島訪問税について、以下を論点として指摘したい。

①「応益性の原則」の観点から考える宮島訪問税

地方税において特に強調される原則として、「応益性の原則」がある。この観点から宮島訪問税を考えたとき、法定外普通税とされ、かつ住民等を除く訪問者に課税するとされた点が、受益と負担の関係において適切かどうか、また負担を訪問者に限定することが課税の公平性の観点から問題はないかという論点が指摘できよう。

②「法定外普通税」としての妥当性

法定外税には「普通税」と「目的税」があるが、宮島訪問税は法定外普通税とされている。他方、同様の入域に対する課税として沖縄県内4村の「環境協力税」および「美ら海税」があるが、これらはいずれも法定外目的税とされている（なお、これらはいずれも旅客船等により各村（＝各島）に入域する行為を課税客体としているが、入域する者に対しては、村民（＝島民）であるか否かにかかわらず課税する点にも注意が必要であろう）。これらとの対比も含めて、法定外普通税である意義を検討したい。

Ⅳ　検討

(1)「応益性の原則」

旧自治省『地方税制の現状とその運営の実態』は、地方団体に内在する特有性を伴う地方税の特性としての原則として、①普遍性の原則、②安定性の原則、③伸長性の原則、④伸縮性の原則、⑤負担分任の原則、⑥応益性の原則、⑦自主性の原則を掲げ、これらは、一般に、「地方税原則」とされてきた。

このうち、応益性の原則は、「公共サービスの受益に応じた負担」を求めるという原則であり、地方税において最も重要な原則であるとされている。

宮島訪問税は、前述のとおり法定外普通税であり、その使途は特定されていない。したがって、訪問者だけではなく、住民に提供している行政サービスにも資することができる。他方、納税義務者は住民等を除く訪問者であるので、ここにおいて「受益と負担」の問題が生じる。すなわち、地方団体は地方公共財を提供し、住民は公共財の提供を受け等しくサービスを享受できるのに対し、住民がそれに対する負担をしなければ、いわゆるfree rider（タダ乗り）の問題が生じることとなり、応益性の原則に反するのではないかという問題である。

これに対し、廿日市市は「基本的に宮島地域以外の市民が宮島を訪問する場合は、生活と一体ではないことから市外の観光客とともに受け入れ環境等の整備など全国標準を上回る行政需要を発生・増幅させ、その財政需要の原因者となります。」とし、「来島者に対応するための施策に必要な経費の一部を（中略）来島者に求めることには合理性がある。そのためには受益者又は原因者を広く設定し負担を求める」として、いわゆる「原因者課税」を課税の根拠に導いている。これは、「行政サービスの供給拡大をもたらす行為は、外部者の来訪である。来訪が行政サービスの拡充を自治体に強いる原因になるので、増大する経費を部分的であれ法定外税によって負担してもらおうという考え」*4により課税しようとするものである。

しかしながら、この税収が島内の医療体制整備などに充てられた場合*5、そのサービスは住民も受けることとなろう。応益性の原則については、たとえ応益性を意図しても税負担の帰着がそれに沿うとは限らないことから、応益性の原則は「建前」に過ぎないという指摘があるが*6、「受益と負担」という伝統的なアプローチも（それに根拠のすべてを求めるわけではないが）看過できないと思われる。

納税義務者は住民等を除く訪問者である点については、沖縄県伊是名村の例があげられよう。同村の「環境協力税」は旅客船等により村に入域する行為を課税客体として入域する者に対して課税する。当初の検討段階では村民を対象外とする案もあったが、課税の公平性の観点から検討した結果、村民であるか否かを問わず課税されている。

この点についても廿日市市は「原因者課税」を根拠としている。すなわち、「宮島への外部からの来訪によって発生・増幅する行政需要の原因者（船舶による宮島への訪問者）に課税します。」とする。これについて青木宗明教授は「行政サービスの供給拡大をもたらすのは外部からの来訪者のみであり、島民は原因者には絶対になりえないのである」*7として、住民等を課税対象としない点を整理する。

法定外税においては、総務大臣の同意要件*8があるが（地法261、671、733）宮島訪問税に係る検討において、3号要件（国の経済施策に照らして適当でないこと）の論点として、「公平性の観点から、外部からの来訪者に限って課税することが適当か」をあげ、「これまでに導入された、住民以外の個人を主たる納税義務者として想定した法定外税については、いずれも、課税客体に注目し、当該同一の行為を行う者に対しては当該地域の住民であるか否かを問わず課税する制度設計とされている」と指摘した（その上で同意している）*9。

課税対象の範囲と、課税の公平性をめぐる問題は、今後も検討する必要があろう。

(2)法定外普通税

あらためて、「法定外税」とは、地方団体が地方税法に定める税目（法定税）以外に条例により税目を新設することができるものである。平成12年4月の地方税法の改正により、法定外普通税の許可制が同意を要する協議制に改められるとともに、あらたに「条例で定める特定の費用に充てる」目的の法定外目的税（地法731）が創設された。

前述の入域に対する課税として沖縄県内4村の「環境協力税」および「美ら海税」あるいは東京都・大阪府等の1都1府1県5市町における「宿泊税」、岐阜県の「乗鞍環境保全税」など、来訪者に負担を求める法定外税は法定外目的税であることが多い*10。

これに対し、宮島訪問税は法定外普通税である。廿日市市は当初、法定外目的税の導入を目指していた。その報告書*11においては導入を目指す法定外目的税を「受益と負担をより明確にし、特定の費用に充てるという目的」と説明している。その後、法定外普通税に転換し、その理由を「外部からの来訪によって発生・増幅する行政需要は必ずしも観光等に限定されることなく多岐にわたるため、あらかじめ事業を限定する必要のある目的税では対応が困難です。そのため『外部からの来訪によって発生・増幅する行政需要』に対応するには、普通税で構築する必要があります」としている。

この転換は、前述の「原因者課税」に課税根拠を求めたことによるものと考えられるが、行政需要が外部からの訪問者によってのみ発生・増幅するとするのであれば、（特に地方税の伝統的アプローチの立場からは）普通税とすることについての議論が必要であると思われる。

Ⅴ　おわりに

以上、宮島訪問税を契機として「応益性の原則」あるいは「原因者課税」など、地方税の本質というべき論点について検討を試みた。地方団体における「課税自主権」は憲法が定める地方自治の根幹であり（憲法94）、今後も様々な法定外税が導入されるものと思われる。そこにおいて、「あるべき地方税」とはどのようなものか、今後も研究を進めていきたいと考えている。

---

*1　廿日市市観光公式サイト「はったび」による。https://www.city.hatsukaichi.hiroshima.jp/site/kanko/list195-684.html

*2　宮島訪問税の概要および条例については総務省およびページを参照https://www.soumu.go.jp/main_content/000758653.pdf https://www.city.hatsukaichi.hiroshima.jp/uploaded/attachment/44189.pdf https://www.city.hatsukaichi.hiroshima.jp/uploaded/attachment/45524.pdf

*3　宮島には本州との間に橋がなく、訪問するにはフェリーなどの船舶によらなければならないことに注意する必要がある。このうち、JR西日本フェリー（宮島連絡船）、地元広島電鉄グループの宮島松大汽船（訪問者数が、全航路による定期船）をはとする訪問者数が、全体の99%と、ほぼすべてを占めている。

*4　青木宗明「地方税の源泉課税への転換～応益から原因へ」（宮島訪問研究センター）日本税務研究（仮）2021年1月号　56頁

*5　日経電子版　2021年7月21日　https://www.nikkei.com/article/DGXZQOCC2196K0R20C21A7000000/

*6　佐藤主光『地方税改革の経済学』（日本経済新聞出版社　2011年）51頁、佐藤主光「地方分権改革と地方税のあり方」土居丈朗編『日本の税をどう見直すか』（日本経済新聞社　2010年）165頁　参照

*7　前掲（注4）59頁

*8　青木①国税又は他の地方税と課税標準を同じくし、かつ、住民の負担が著しく過重となること②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③①及び②のほか、国の経済政策に照らして適当でないこと　これらのいずれかに該当するとみられる場合を除き、総務大臣は法定外税に同意しなければならない。

*9　総務省資料　前掲（注2）

*10　熱海市の「別荘等所有税」は法定外普通税であるが、その課税客体は別荘等である。

*11　廿日市市法定外目的税導入検討結果報告書　2016年11月　https://www.city.hatsukaichi.hiroshima.jp/uploaded/attachment/15014.pdf