

宮島訪問税とは何か～初めて実現した原因者課税

神奈川大学教授 青木 宗明

はじめに～わが国初の原因者課税	2
1 地方独自課税の必要性と法定外税	4
(1) 地方独自課税はなぜ必要なのか	4
(2) 宮島訪問税の必要性～「来訪者多数」に対する財源保障はない	5
(3) 宮島訪問税は法定外税	6
2 原因者課税～法定外税の根拠に最適なものは「原因」	8
(1) 法定外税は「政策課税」～「応益」は適さない	8
(1-A) 受益は計れない	
(1-B) 独自政策に適合した課税ができない	
(2) 「原因」根拠の「原因者課税」	11
(2-A) 宮島訪問税にみる原因者課税の2つの特徴	
(2-B) 理論固めは鎌倉市「ロードプライシング構想」	
(2-C) 外部から流入する原因者に課税	
(2-D) 市民は原因者でないので課税せず	
(2-E) 原因者課税は汚染者負担原則 (PPP) とは無関係	
(3) 他自治体で「訪問税」の可能性～日帰り来訪者と「ゲートウェイ」	15
3 宮島訪問税実現までの経緯～原因者課税へ理論変更	18
おわりに～原因者課税による「法定外税のルネサンス」	20

はじめに～わが国初の原因者課税

安芸の宮島、わが国が誇る日本三景の1つであり、まさに誰もが訪れたい場所である。したがって、「宮島を訪問する際に納税が必要」というのは、世間の耳目を惹くニュースになる。ただし、本当に伝えられるべきニュースは、それではない。

本稿で述べる事実こそが、重要な意味があるため永続的に語られるべきニュースである。すなわち、宮島訪問税が、わが国で初めて認められた「原因者課税」という考えに基づく税金であり、わが国の法定外税に革新をもたらしたパイオニアだという事実である。

本稿では分かりやすく、誰でも理解できるように、宮島訪問税とは何か、全国初の原因者課税とはいかなる考えか、どのような意味でパイオニアなのか、といった疑問を解き明かしてゆくことにしよう。筆者が原因者課税の考えをなぜ熟考するようになったのか、いかに理論として固めたのかという、発案者の裏話も隠さずお伝えするので、本稿をお読みいただければ、原因者課税を丸ごと理解していただくことができるであろう。

なお、これらの疑問解明に入る前に、最初に本稿の論旨をメモ形式で列挙しておくのが便利だろう。次節以降の文章をお読みいただきつつ、必要に応じて以下の枠内を参照していただければ幸いである。

- 1、宮島訪問税は、各自治体の判断で創設できる地方独自課税の1種類であり、法定外税である。
- 2、地方独自課税が必要とされる理由は、全国標準を超える行政サービスや独自政策にあり、宮島訪問税の場合は、島民人口と比して極端に多い来訪者が行政サービスの増大をもたらすことに求められる。
- 3、宮島訪問税の課税根拠は、行政サービスの増大をもたらす「原因」に着目する原因者課税である。原因者課税は、外部者の訪問による行政サービスの増大に着眼し、増大によって膨張する経費の一部を来訪者に負担してもらうという理論である。
- 4、法定外税は、各自治体の独自政策に合わせて行う「政策課税」なので、地方税についてよく聞く「応益」という発想は適していない。応益の考えでは納税者を政策に沿うように区分して課税することができず、法定外税として実現するのも難しい。
- 5、原因者課税は、人々をすべて等しく扱うのではなく、「真の原因者」を峻別して課税するので、宮島訪問税の課税は来訪者のみ、島民には課税されない。
- 6、来訪者が引き起こす行政サービスの増大は観光の整備や資源保全に特化したサービスではなく、一般的な行政サービスなので、宮島訪問税は普通税である。税収

の用途が限定されることはなく、あらゆる行政目的に支出できる。

- 7、原因者課税の考え方は、外部からの訪問者、特に日帰り訪問者が多い自治体に最適な課税であり、徴税を漏れなく行うための「ゲートウェイ」を設置できる場合は、宮島以外にも法定外税を導入できるエリアや自治体は少なくない。

1 地方独自課税の必要性と法定外税

本稿は、誰にも分かりやすく、かつ1つの疑問も残さないようにしたいので、基礎の基礎から説明を始めることにしよう。宮島訪問税とは何かを解き明かす第一歩として、まずは同税がなぜ必要なのか、なぜ他の自治体でやっていない課税が求められるのかを明らかにしよう。

(1) 地方独自課税はなぜ必要なのか

宮島訪問税は、地方独自課税であり、2つある地方独自課税のうち、法定外税である。地方独自課税とは、地方自治体がそれぞれ独自の判断で行う、他の自治体と異なる課税であり、①超過課税、②法定外税の2種類がある。

この両者をごく簡単に分かりやすく説明しておく、①の超過課税とは、「法定税」の税率を、他の自治体より引き上げることである。法定税とは、地方税法に規定され、すべての自治体で課税される地方税である。したがって超過課税とは、既存の税金を他自治体より増税することとイメージすれば正解である。

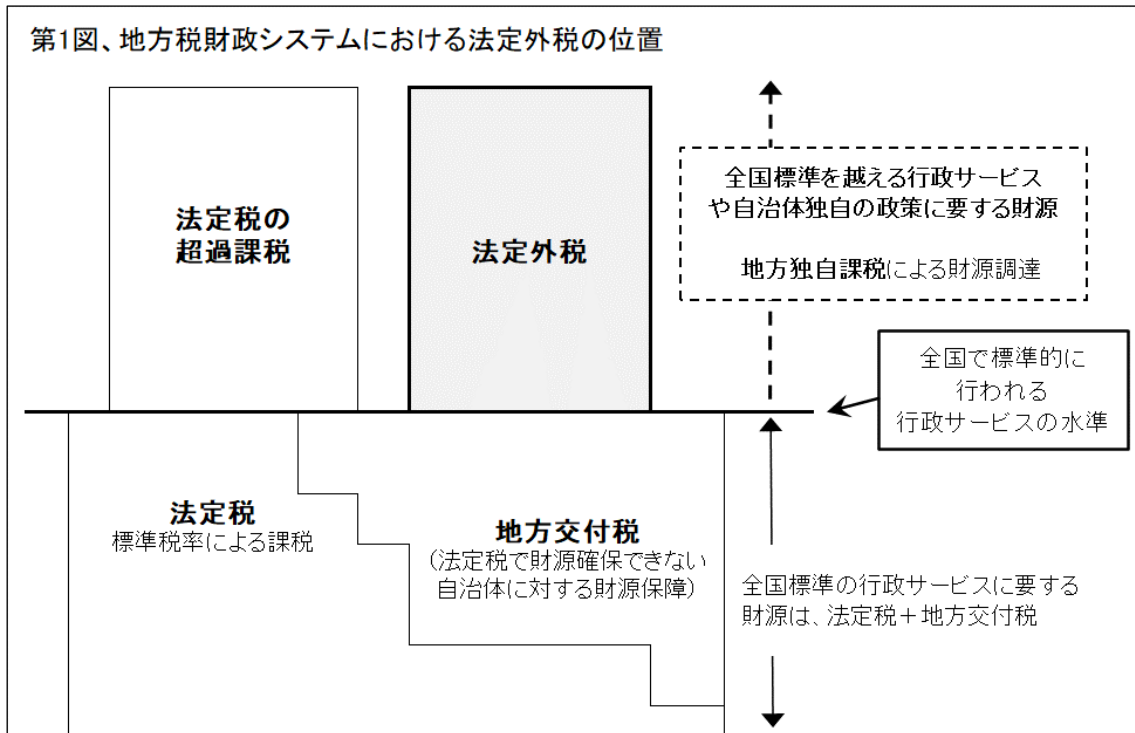
また②の法定外税は、文字通り法律に書かれていない、まったく新しい税金を自治体の条例で作ることである。そのため超過課税よりも自治体の自由度ははるかに高く、政策的な工夫を存分に凝らすことが可能である。

さて、宮島訪問税を巡ってまず最初に生じる疑問は、地方自治体の独自課税がなぜ必要なのかであろう。この疑問の答えを正しく理解するには、簡単でよいので、日本の地方税財政システムを理解しなくてはならない。なぜならば、地方独自課税は、そのシステムを基礎としており、システムの存在を前提に成り立っているからである。

わが国の地方税財政システムとは、次ページの第1図に示されている通り、全国標準の行政サービスに必要な財源が保障される制度である。この仕組みによって、国民は全国どこの自治体に住んでも、同じ税負担で同じ水準の行政サービスを受けることができる。

この点を分かりやすく、より具体的に説明するので、第1図を見ながら理解していただきたい。全国標準の行政に必要な財源は、①「標準税率で課税される法定税」と、②「地方交付税の財源保障」とによって確保される。

①にある「標準税率」とは、国の定める全国一律の税率で、ほぼすべての自治体が実際に課税に用いている税率である。すなわち①は、各自治体が、住民に特別な負担をかけることなく、他自治体の住民と同じ税負担で獲得することのできる自前の税収入である。



ところが、この①で財源確保が完了するのは、ごく一握りの自治体に過ぎない。ほとんどの自治体は財源を確保できずに不足する。そこで登場するのが、②の地方交付税の財源保障である。地方交付税は、国が預かっている全自治体の共有財源であり、全国標準の行政を行うのに不足する財源を埋めように各自治体に渡される。

第1図もそれをイメージできるようにギザギザに描画してあるが、財源不足の大きさに比例して自治体間で配分されるのである。つまり財源が大きく不足する自治体には多額の交付税、不足の小さい自治体には少額が渡される。

地方交付税は、教科書などでは自治体間の財政格差（税収格差、行政コストの格差）を均すと説明されることも多いが、単純な格差是正ではなく、財源保障を目指しつつ格差是正をしていると認識するのが正しい。

さて、地方税財政がこのような仕組みになっていることを知れば、自治体の独自課税がなぜ必要になるか理解できるようになったのではないだろうか。第1図からも分かるように、地方独自課税は、全国標準を越える行政サービスや独自政策を行う必要が生じる場合に、課税の実施が構想されるのである。

（2）宮島訪問税の必要性～「来訪者多数」に対する財源保障はない

この点を宮島訪問税に当てはめると、次のようになる。すなわち、廿日市市において全国標準を越えるのは、宮島島民の数千倍にも及ぶ人数の来訪者が押し寄せることで引き起こされる行政サービスの増大である。廿日市市は、この増大に政策的な工夫

を懲らしながら対応しなくてはならない。対応するためには、サービス増大に比例して膨張する財源を確保せねばならず、独自の課税を構想するしかないのである。

なぜ「しかない」のかといえば、来訪者に起因する行政サービスは、わが国の地方税財政システムでは財源保障されないからである。まず法定外税において、外部からの来訪に着目した税は存在しない。そのため年間466万人（2019年）⁽¹⁾に迫る膨大な来島者が押し寄せても、それに比例して廿日市市の税収が増えることはないのである。

また地方交付税においても、来訪者が多いからといって、それが交付税の配分に反映されることはない。全国標準の行政サービスは、あくまでも島民だけが宮島にいる状態を想定して制度設計されており、膨大な来訪者は考慮されない。ヨーロッパの観光大国であるフランスでは、地方交付税と類似の財源が配分される際に、来訪者の多い観光地・温泉保養地への厚い配慮が古くから制度化されていることを考えると、「観光立国」を謳うわが国はやや配慮が足りないのではないと思われる。

さて、以上の説明で、なぜ宮島訪問税が必要とされるのか、正しく認識していただけたであろうか。そうであれば、本節の最後に、きわめて重要な事実をお伝えしておかねばならない。その事実とは、前節で述べた「地方独自課税は全国標準を上回る行政や独自政策のための課税」というのは、あくまでも理論上の話しであり、現実には、理論にこだわってられない状況に陥っているという事実である。

なぜ理論を守れないのかといえば、2000年（市町村の場合は1990年代後半）以降に国が断行した地方交付税の大幅削減によって、全国標準の財源を保障するシステムが崩壊してしまっているからである。全国標準の財源が保障されずに不足する以上、地方はあらゆる手段を用いて財源集めに奔走せざるをえない。財源不足の一助にすべく独自課税を構想するのも、決して悪いこととは言えない状況に置かれているのである⁽²⁾。

（3）宮島訪問税は法定外税

さて、前節で地方独自課税、そして宮島訪問税の必要性が明確になったであろう。そこで次に生じる疑問は、「宮島訪問税はなぜ法定外税なのか」であろう。ただし、これは疑問にもならないほど、解答が簡単な問いである。

というのは、地方独自課税のうち、超過課税を選択するのはあまりに非合理で筋（すじ）の立たない話しになってしまうからである。宮島訪問税の必要性が来訪者による行政サービス増大にある以上、それに伴う経費増加は、その一部であれ来訪者に負担してもらうのが筋であろう。

ところが超過課税では、この筋を通すことがまったくできない。超過課税とは、既存の法定税の増税（標準税率を超える税率で課税）なので、納税者は基本的に住民と

なり、来訪者へ負担を課すことはできない。超過課税を選択すると、来訪者の引き起こした経費増を、すべて住民のみに負担させてしまうことになるのである。超過課税とは、このように政策的な配慮を課税自体に持たせることが困難な独自課税なのである。

かくして法定外税が選択されるが、そこで早速、最も重大な課題に直面する。すなわち、いかなる課税の根拠で、どのような仕組みの新税を構想するのかである。法定外税は、上記の法定税とは逆に、政策的な位置付けの税である。そのため政策の目的や効果について慎重な熟慮が求められ、政策に合致したトータルな制度設計が求められるのである。

この課題に直面し、宮島訪問税が最適と判断したのが、原因者課税の考え方であった。次節では、新たな法定外税を構想し始める段階から順を追って説明し、なぜ原因者課税が最適なのかを明らかにしていくことにしよう。

2 原因者課税～法定外税の根拠に最適なのは「原因」

(1) 法定外税は「政策課税」～「応益」は適さない

自治体独自の課税を構想する場合、出発点でまず検討するのは、何を根拠に税を課すべきかである。すぐ念頭に浮かぶのは、「応益」であろう。すなわち、行政サービスから利益を受けているのだから、税を負担してもらうことが正当化されるという理屈である。

宮島訪問税が実現するまでは、課税の根拠といえば、この応益しか関係者の頭になかったというのが実情かもしれない。この点は宮島訪問税がいかにパイオニアであるかの証明ともなるのだが、それほどに「応益」が、唯一の課税根拠と考えられていたように思われる。実際、「地方税は応益（応益原則）」という定式的な見解が中央府省の公表資料やメディア報道に溢れかえり、社会一般にも広く認識されているのは事実である。

ところが、この見解は必ずしも正しくはないし、特に法定外税については適合しない。なぜ法定外税に「応益」は適さないのだろうか。その理由は、大別して2点に分けられる。

(1-A) 受益は計れない

まず第1の理由は、行政サービスから受ける利益（受益）は、それを計って金額で表すことも、その内容を特定することもできないからである。これを具体的に、義務教育のケースで例示しよう。

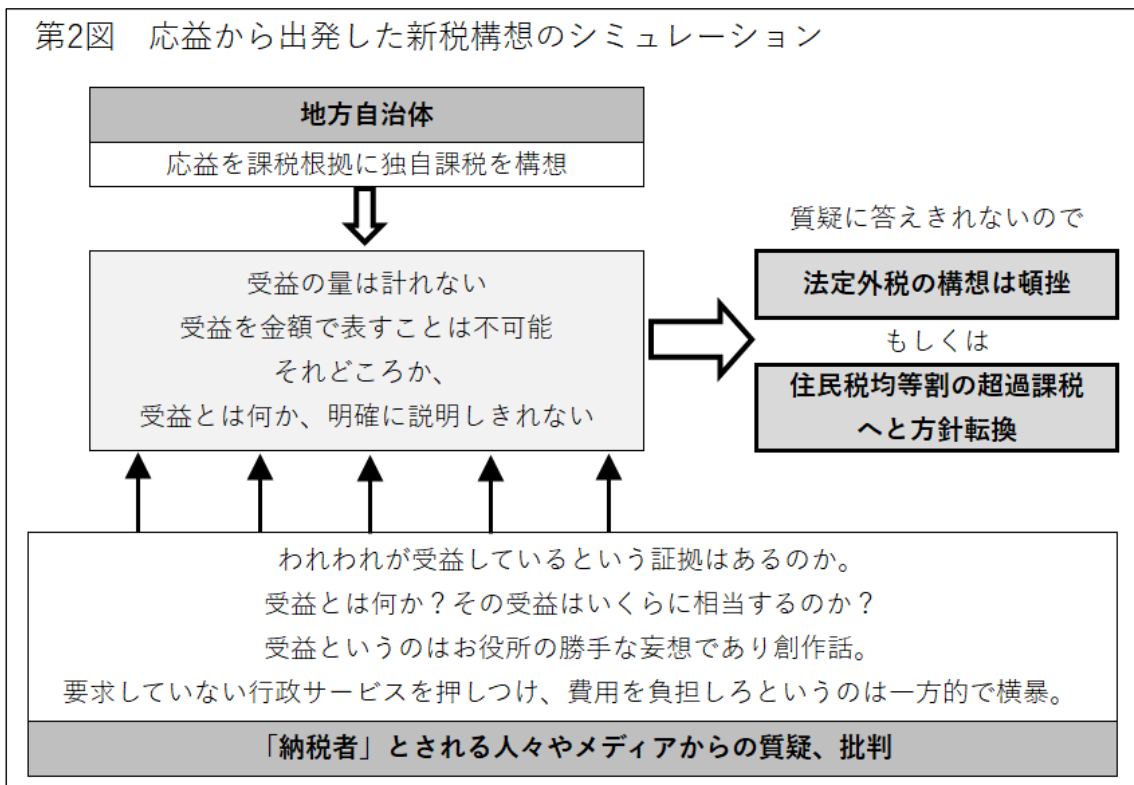
教育サービスの利益は、直接的には学童と親の利益となる。ただし、教育サービスが生み出す利益は、これよりもはるかに、比較しえないほど大きい。教育水準の高さは、学童の居住地の人々の利益にもなれば、学童が成長後に就職する企業や役所にも利益をもたらす。それどころか、義務教育のレベルこそが、将来のわが国の技術力、国際競争力、国力を左右する最大の要素だということに、異論を唱える人はいないであろう。

このように教育サービスは、社会のすべて、全国民に利益をもたらしているのだが、その利益を金額で表すことはできない。利益の総量も分からなければ、国民の誰にいくらの利益となるのかも測定できない。

この「受益は計れない」を理解した上で、独自課税の構想をシミュレートすると何が分かるか、それを示したのが第2図である。少し具体的でないイメージが湧かな

いので、図の上方にある地方自治体が、観光振興を目的とする法定外税を構想していると想定してみよう。観光施設の入場料金に上乗せして課税し、その税収を観光案内板や無料 Wi-Fi、休憩所・トイレの設置、文化財・歴史的景観の保全等に充てる法定外税である。

応益を根拠にすると、新税導入を図る自治体は、これら観光資源・施設の整備から観光客が利益を受けており、したがって課税が正当化されると主張するだろう。ところが「納税者」となる人々やメディアの記者達は、納得できないに違いない。図の下部にもいくつか記してあるように、厳しい質疑と批判を浴びせるであろう。



「受益がある？どんな利益？利益の量はどれだけ？受け取ってる実感がないんだけど、いくらに相当するの？」「自然景観・世界遺産の保全から受益？その利益とはどういう意味の利益？なぜわれわれだけが受益者にされてしまうの？」「観光に来てるだけで、役所に何か頼んだことも、特別なサービスを求めたこともないんだけど。」「お役所が勝手にサービスを押しつけておいて、受益があるから負担しろというのは、あまりにぼったくりでは？」といった問いただしである。

このような皮肉交じりの批判に対して、はたして自治体側は反論できるだろうか。受益の内容も規模も十分に説明できないまま、言えばいうほど恥ずかしくなる主張、すなわち「あなたたちは利益を受けているんだから・・・」を繰り返すことしかできないであろう。図の中央に書いてあるように「受益は計れない」のが厳然たる事実である以上、自治体側が論争に勝つ見込みはない。かくして、応益を根拠とする独自課

税の構想は、少なくとも法定外税としては頓挫しがちなのである。

ただ参考までに付記しておけば、応益からの新税構想は、法定外税では難しいが、超過課税として実現しやすことは、下に記すいくつもの実例から実証済である。第2図にも記してあるように、住民税均等割の超過課税としての実現であり、これであれば「受益は計れない」という問題に正面から取り組まず、スルーすることができる。

均等割の超過課税は、「住民の全員が等しく利益を受けるのだから、みんなで等しく追加の税を負担しよう」という根拠で課税が正当化される。したがって問題となっている受益の量や内容は明確にせず、曖昧にしたままで済んでしまうのである。

ただ、ここで注意しなくてはならないことがある。それは、上記の根拠にも含まれているように、均等割の超過課税が認められるのは「すべての住民に分かちがたい利益が及ぶとみなされうる行政サービス」の場合だけである。実際、37 府県で実施されている「森林・水源環境税」と横浜市の横浜みどり税は、このロジックに従っている。すなわち、森林整備・保全（横浜みどり税の場合には樹林地・緑地の買取・保全）から生じる「多種多様な利益」は全住民に等しく及ぶから、という理屈で超過課税が行われているのである。

（1-B）独自政策に適合した課税ができない

法定外税には応益が適合しない第2の理由は、応益を根拠にすると、上記のように「みんなで一緒に平等な負担」になってしまい、法定外税の本来の役割である自治体独自の政策手段たりえなくなってしまうからである。

法定外税は、自治体の独自政策の手段であり、「政策課税」である。したがって納税者の範囲を限定したり、課税の対象や税率を全員同じではなく「不均一」にしたりして、独自政策の効果が上がるように工夫しなければならない。

例えば、架空の構想だが、自然環境保護エリアへの入域税という法定外税を想定してみよう。この税は、入域者の中に自然環境に負荷をかける人々がいて、その負荷行為を抑制しようとする政策課税である。この場合、課税すべきは環境へ負荷をかける人々のみで、負荷を与えない入域者は非課税とするのが、政策に合致した課税の仕組みとなる。

ところが、もしも同税を応益で根拠づけてしまうと、すべての入域者は環境保全から利益を受けるので、全員を同一に扱うのが税の公平であるといった、自治体の政策目的からは逸脱した構想になってしまう。

この「すべての人を等しく扱うのが税の公平」という見解は、前述した「地方税は応益」という定式見解と並んで広く社会に流布されているが、少なくとも政策課税においては、必ずしも正しい見解ではない。すべての人といっても、自治体独自の政策

に照らせば、上で例示した環境負荷の有無のように、課税すべき人と課税すべきでない人に二分できる基準が存在するのである。

実はこの点は、宮島訪問税において最も重要な点であり、ここではあえて、意図的に架空の入域税という事例で説明したが、後に再度、より詳細で具体的な説明をするので、記憶しておいていただければ幸いである。

(2) 「原因」根拠の「原因者課税」

法定外税を課税する根拠として応益は適さない。それでは、何を根拠に新税を構想すればよいのだろうか。ここでようやく本稿の本筋まで辿り着いたわけだが、「原因」という根拠である⁽³⁾。すなわち、「行政サービスの量や種類を増大させている特定の人々がいるのだから、原因者の人々に、その経費増の一部を税として負担してもらうのが正当化される」という理論である。

この考えに基づく課税を「原因者課税」と呼んでおり、その特徴を、応益を根拠にする場合と比較しながら、以下で2点に分けて説明しよう。ただ具体的でない理解しにくいので、まず最初に宮島訪問税の要点を概説し、同税に沿う形で「原因者課税」の特徴を示すことにしよう。

(2-A) 宮島訪問税にみる原因者課税の2つの特徴

宮島訪問税における「原因者」は、宮島へ来島する外部の方々であり、宮島島民の3千倍ほどに及ぶ年もあるほど膨大な数の人々である。この来島者数を知った上で、島民だけが宮島にいる状態と来島者のいる状態を比較すれば、課税根拠にある「多数の来訪によって行政サービスが増大する」という状況はすぐに理解できるであろう。

課税は、宮島を訪問、すなわちフェリー等の船で宮島区域に入域する度に、運航会社が特別徴収する形で行われる。すなわち、訪問1回あたりの課税となる。

宮島訪問税は、使途に制限のある目的税ではなく、普通税である。使途は限定されないもので、廿日市市のあらゆる財政支出に充てることができる。さて、この宮島訪問税の概要を知った上で、原因者課税の特徴を理解していただく。

まず特徴の第1は、原因者課税の理論の上で最も重要な、いわば「核」ともいえる特徴であるが、原因をもたらしている人々を厳格に識別して原因者のみに課税し、原因者でない人々には課税をしないことである。宮島訪問税の場合には、外部から来訪する人々のみが課税で、宮島の島民と準島民（通勤・通学者等）は課税されないのである。

ここで気づいていただいたであろうか。応益を根拠とする場合と異なり、自治体独

自の政策に基づいて、課税する人と課税しない人を意図的に区分し、政策目的に合わせて差別的に扱うのである。この点は重要なので再度述べておくが、「すべての人を等しく扱うのが税の公平」という見識は、法定税についてならまだしも、政策課税である法定外税については軽々に論じるべきではない。この点は、次に続く3つの節を使って、より具体的に説明することにしよう。

第2の特徴は、目的税ではなく普通税であり、税収は来訪者向けの行政サービスに限らず、すべての行政サービスに充当できることである。この点も、応益を根拠とする場合とまったく異なっている。

応益を根拠にする場合は、「受益しているんだから」と納税者を説得し、無理矢理にでも納得させるために、税収の用途を限定した目的税とされるのが常道である。ちょうど前述の第2章「(1-A) 受益は計れない」で例示したような観光振興を目的とした税であり、そこでの自治体の常套句は「利益を受ける観光客の負担した税収を、受益の元となる観光資源・施設の整備に充てます」となる。現実に東京や大阪・福岡等で実施されている宿泊税もすべて、観光振興に向けた目的税となっている。

しかし、原因を根拠にする宮島訪問税の場合には、用途を観光や世界遺産保全等に限定する必要はまったくない。なぜならば、来訪者に起因して増大する行政サービスは、観光に特化した行政ではなく、ごみ処理や上下水道、道路整備、救急医療といった日常的な行政を含む、ごく一般的なサービスがほとんどだからである。

増大する行政サービスが観光ジャンルに特化していない以上、税収の用途を観光整備や景観保全に限定する方がむしろ異常であり、課税の論理が破綻してしまう。上記の宿泊税が目的税となっているのも、理屈に合わない過誤であり、すでに別の拙稿にて詳細に批判した通りである⁽⁴⁾。

さて、以上の2点が原因者課税の重要な特徴であるが、ここで同課税に関する裏話を少し述べておきたい。すなわち、原因者課税の考えを熟慮するようになったきっかけと、理論固めをした経緯である。この理論構築の過程を示すことによって、原因者課税の理論上の「核」である第1の特徴をより良く理解していただけると思われるからである。第1の特徴は、宮島島民には課税せず、来訪者のみに税を課すことである。

(2-B) 理論固めは鎌倉市「ロードプライシング構想」

「法定外税は応益ではなく原因から」と考えるようになったのは、20年以上前にまで遡る。「法定外税ブーム」の起きた2000年頃にはすでに念頭に浮かんでおり、東京都で宿泊税を提案した際も、個人的には課税根拠は原因と考えていた⁽⁵⁾。

その後、いくつもの自治体で多数の独自課税構想に関わらせていただき、その体験を通じた必然の結果として、法定外税は原因との認識がますます強まった。ただ最終

的に文章として形にしたのは2013年になってからであり、そこでは「応益から新税を構想すると超過課税に行き着くので、法定外税は行政サービスを増大させた原因に根拠を求めるべき」と、本稿と同様の主張を展開している⁽⁶⁾。

このように、早くから原因に着眼すべきとの考えは持っていたが、原因者課税の「核」である「原因者だけに負担を求めるのが適正」という主張を明確化し、理論固めができたのは、鎌倉市のロードプライシング構想に参加させていただいたことがきっかけであった⁽⁷⁾。ロードプライシングとは、周知のように交通渋滞で深刻な社会問題が発生しているエリアにおいて、エリア外から流入する車両に課金する（金銭的負担を課す）ことで流入を抑制し、エリア内の渋滞緩和・生活環境改善を図ろうという政策である⁽⁸⁾。

鎌倉は、鎌倉時代の都として有数の観光地であり、山と海に囲まれた狭い地域に膨大な観光客が押し寄せる。特に週末・祝日は、首都圏から大量の自家用車が流入して深刻な「観光渋滞」が発生し、市民の生活条件も脅かされる問題が発生しているのである。

ロードプライシングの検討において、税を専門とする筆者に与えられた課題は、課金の理論と法的な位置付けであった。いかなる論理で課金を行うか、この課題を熟慮した結果が以下の理論であり、その理論整理の過程を知っていただければ、原因者課税をすっきり理解していただけるようになると思われるのである。

検討の議論において、まず筆者が感じたのは違和感であった。なぜかといえば、市民の車も渋滞エリアへ流入する場合は課金すべきという意見が支配的だったからである。この意見に従うと、市外で用事のあった市民が自宅に戻るだけでも課金されてしまう。筆者の感じた違和感とは、この課金を市民感情として非条理に思うのではないかと感じたことである。

ただし、この違和感だけで「市民に課金すべきでない」と主張するのは、あまりに拙速であり、感情論の色彩が強く説得力は低いのではないかと考えた。そこで、理屈と理論で整理ができないか熟考を繰り返し、結果として導き出したのが原因者課税の「核」なのである。

(2-C) 外部から流入する原因者に課税

理論の整理で最初にイメージしたのは、平日の鎌倉である。鎌倉エリアには市民の車両だけが走行している状態であり、外部から流入する車両はないという「平日モデル」である。このモデルでは問題となる渋滞は発生しておらず、道路・交通の行政サービスも含めて鎌倉市政は円滑に運営され、市民生活は平穏である。

これは、市民がいかに自家用車で市内移動を好き勝手に行っても、渋滞が生じな

いだけの道路・交通サービスがきちんと供給されていることを意味している。市民の車両数と道路・交通サービスの供給が、安定的に均衡している状態といってもよいだろう。

ところが週末・祝日を想定した「週末モデル」では、状況は一変して均衡状態は完全に崩れ去ってしまう。鎌倉エリア内の道路行政のキャパシティを越える膨大な外部の車両が流入し、鎌倉市民の移動が困難になるほどの大渋滞が発生する。しかも渋滞は渋滞自体の問題だけにとどまらず、市民の生活と居住環境が脅かされるという深刻な問題に発展してしまうのである。

それでは、この問題へ対応するための課金はいかに行われるべきか。この疑問を解明するための理論整理は単純明快で、次のようになる。すなわち、平日と週末の両モデルを比較し、大渋滞を引き起こす「真の原因」を峻別して、その原因に課金をすればよいということになる。

ここまで読んで、「そんなの分かりきっている、外部から入ってくる車だ」と思われたかもしれない。その通り、渋滞の原因は、エリア内に流入する過大な数の外部車両である。ただし、ここでもう1つ、より重要なことに気がつかねばならない。それに気づかないと、論理的な過ち、決定的な間違いを犯すことになってしまう。

(2-D) 市民は原因者でないので課税せず

より重要なこととは、市民の車両は渋滞の原因ではないことである。平日モデルで分かるように、市民の車両が走行するだけであれば、鎌倉市の道路・交通サービスと釣り合っており、渋滞は生じない。週末モデルにおいても、市民の車両はエリア内を走行しているが、それは平日モデルにおいて行っているのと同じ行為をしているだけである。

渋滞の中にいるからといって、市民の車両を渋滞の原因と認定するのは、明らかに論理の飛躍であり間違っている。市民の車両は、いつもエリア内にいて、いつもと同じ通常の走行をしているだけであり、むしろ大渋滞に巻き込まれている被害車といってもよいだろう。

この点が分かれば、前述した「市民の車両にも課金」という考えがいかに非論理な見識か、十分にご理解いただけるであろう。週末・祝日の大渋滞は、あくまでも外部車両が原因であり、外部から流入する車両がなければ、鎌倉市民の週末を脅かす問題は発生しないのである。

原因者課税の第一の特徴、すなわち「核」の理論は、このような理論整理を続けた結果、誕生した。原因者課税は、すべての人を同一に扱うのではなく、真の原因者を厳密に見極めて区分し、原因者のみに課税しなければならない。宮島訪問税は、宮島

島民には課税しないのが理論的に正しいのである。

(2-E) 原因者課税は汚染者負担原則 (PPP) とは無関係

原因者課税を説明する最後に、「原因者」という表現から生じがちな誤解を解いておきたい。その誤解とは、原因者課税が、環境税の議論において主張される「汚染者負担原則」と同じ考えなのではないかという誤解である。

環境経済学や地球温暖化対策の税制に知識をお持ちの方々にとって、「原因者」という用語は、環境に負荷をかける汚染者とほぼ同義語に聞こえるらしく、誤解されることが多くて大変に困っている。なぜ困るのかといえば、誤解したままでは、宮島訪問税を正しく理解することができないからである。

ここで一般の方々にも分かりやすいよう、環境税における汚染者負担原則を説明してみよう。汚染者負担原則 (Polluter Pays Principle、PPP) とは、汚染物質を排出する人々に、汚染除去に要する社会的な費用を負担させるべく、排出規模に応じた税を課すことであり、その税の重みによって、汚染物質の排出を抑制させようというのが PPP の理論である。

この考えを知れば、原因者課税と PPP が根本的に異なっているのを十分に理解していただけるであろう。原因者課税において税を課される「訪問 (自治体・エリアへの入域)」は、社会的な費用を発生させる行為ではないし、税負担を課すことで抑制すべき行為でもない。

原因者課税の考え方は、PPP よりはるかにシンプルである。多数の来訪で歳出が増大するので、その歳出増の一部なりとも原因者に負担してもらおうということだけなのである。この考えと PPP の間には何らの関係もない。実際、原因者課税の理論を完成させるまでの過程で、PPP 理論からインスピレーションをえたことは一度もないのである。

なお、ここでの説明に多少ともこだわりの残る方がいるかもしれない。すなわち、オーバーツーリズム対策に関心を持つ方々であり、原因者課税・訪問税の税率を高く設定することで、来訪行為を抑制することができるのではないかと考える人々である。ただし、これは「課税される行為の抑制を目指す」という点が重なるだけで、PPP の理論と関連があるわけではない。しかも、すでに明記したように、原因者課税のそもそもの理論には、来訪を抑制するという考えは含まれていないのである。

なお、オーバーツーリズム対策として訪問税を活用することについては、近年注目を集めているため別稿にて考えの整理を行ったので、そちらをご参照いただきたい⁽¹⁰⁾。

(3) 他自治体で「訪問税」の可能性～日帰り来訪者と「ゲートウェイ」

さて、前節までで宮島訪問税の理論をすっかり詳述したが、この考えを他の自治体に当てはめることはできないのだろうか。考えを活用できるとすれば、どのような自治体なのであろうか。原因者課税の理論・考え方が全国に普及する展望については本稿の最後に述べるので、ここでは宮島訪問税に限って、他自治体で「訪問税」が実施される可能性を検討することにしよう。

宮島訪問税を参考に新税構想のできる自治体は、当然のことながら宮島・廿日市の状況と類似点を有することになる。まず第1の類似点は、観光や保養、参拝等でその自治体を来訪する人々が多いことである。この類似点、つまり「わが自治体は住民人口と比して来訪者数が大変に多い」と考える自治体は、法定外税の構想にさっそく着手すべきである。本稿で明らかにしたように、多数の来訪によって、全国標準を上回る行政サービスを供給せざるをえなくなっているはずだからである。

ただし、この時点では、まだ宮島訪問税に行き着くかどうかは分からない。なぜならば、来訪者に対する法定外税は、課税するポイント別に3種類考えられるからである。すなわち、次の枠内の3つである。

- | |
|---------------------------------------|
| ① 自治体への滞在に対する課税 |
| ② 自治体ないし自治体一部エリアへの入域に対する課税 |
| ③ 自治体内の施設（観光・保養・寺社仏閣・世界遺産等）への入場に対する課税 |

①は、滞在中に着目した課税だが、具体的には宿泊に対して課税を行う事になる。すなわち、いくつもの自治体で実施されている宿泊税である。ただし前述の通り、宿泊税も応益ではなく原因者課税として位置付けられるべきである。

宿泊への課税は、滞在日数が長ければ長いほど税負担が増すことから、論理的には優れている。来訪者の滞在が長いほど自治体の行政サービスを増大させる以上、日数に比例して税負担が増えていくのは、理に合った課税となるからである。

しかし、宮島訪問税は宿泊への課税ではない。廿日市市では宿泊税を構想する状況にはなかった。なぜならば、膨大な数の来訪者はほとんどが宮島を日帰りですんでしまうからである。ほとんどの来訪者は、近隣の他市に宿泊するのである。

かくして、第2の類似点が明らかになった。宮島訪問税を援用できる自治体は、来訪者が多いといっても、そのほとんどが日帰りですんで、宿泊せずに立ち去ってしまう自治体なのである。

このように①が無理な自治体は、次に②を検討することになる。②は、まさに宮島訪問税であるが、ここでさらに、第3の類似点が追加される。その条件とは、自治体・一部エリアへの入域を少数の「ゲートウェイ（門扉のある通路）」に限定することができるという類似点である。宮島の場合には、フェリー等の船舶航路が、このゲートウェイとなっている。

この類似点がなぜ必要なのかといえば、入域ゲートを限定できないと、境界線のど

こちらでも入域できる可能性が高まり、入域のタイミングで漏れなく課税することが難しくなるからである。徴税漏れの危険がある構想は、税である以上、誰からも認めてもらえないのである。

もしも、この第3の類似点だけが当てはまらない自治体があれば、この時点で③の検討へ進むことになる。③は、施設の入場ゲートで徴税（特別徴収）してもらう入場税であり、1980年代後半に京都市が行っていた古都協力保存税をイメージすればよいだろう。徴税してもらう施設の数が増えれば増えるほど、実現の政治的な難易度は高まるかもしれないが、理論的には、原因を根拠に自治体の外部から訪れた来訪者に課税することは可能である。

さて、以上の分析から、宮島訪問税を参考に独自の「訪問税」を構想することができる自治体が明らかになったであろう。端的に要約すれば、①自治体の人口と比して日帰り来訪者が大変に多い自治体、②自治体もしくは自治体一部エリアへの入域時に完全な徴税ができるよう「ゲートウェイ」の限定ができる自治体である。

このような類似点のはっきりしたので、該当する自治体は、ぜひ積極的に新税構想に着手することをお勧めする。廿日市市が第1段の実例を作ったので、実現への道筋は明確、足場も固まっており、これまでより楽な行程となるはずだからである。それでは最後に、その第一弾の実例、宮島訪問税が実現するまでの過程を概観しておくことにしよう。

3 宮島訪問税実現までの経緯～原因者課税へ理論変更

宮島訪問税が実現に至った経緯は、一言でいえば、応益を根拠とする目的税から、原因を根拠とする普通税への方針転換であった。すなわち、本稿で論じた通りに、応益根拠の課税から原因者課税へと、理論をすっかり変更したのである。

宮島訪問税の説明資料として、後年度にも参照していただけるよう、この変更の概略を記録しておくことにしよう。宮島を訪れる来訪者は古来多いため、独自課税の検討は以前より行われていたようである。宮島町は、廿日市市と合併する2005年より前の時期に、「入島税」といった新税を構想していたそうである。

廿日市市としての新税構想は、2008年の「新税導入検討プロジェクトチーム（庁内組織）」と2015年の「廿日市市法定外目的税導入検討委員会」である。この2つの検討会議で検討されたのは、本稿の第2章の「(1-A) 受益は計れない」で例示に使ったような観光振興に向けた法定外の目的税であり、応益を根拠とした課税であった。

課税のポイントとして、「旅客船により宮島に入域する行為」の他に「宮島内の観光入込施設へ入館等を行う行為」なども検討されたが、いずれにせよ新税の導入には至らなかった。これに続く第3の検討会として2019年9月に設置されたのが「宮島財源確保検討会」であり、最終の報告書は2020年5月に提出された。

筆者のところに廿日市市の担当者から最初にコンタクトがあったのは、2020年の1月、新型コロナのパンデミックが始まる直前であった。その時点で説明された新税の構想は、やはり応益を根拠とした観光振興の法定外目的税であった。そのため、廿日市市が何に困っているのか即座に理解することができた。

廿日市市が立ち往生していた課題は、まさに本稿の第2章で示した「法定外税には応益は適さない」という問題だったからである。特に頭を抱えていたのは、応益が適さない理由の2点目、政策税制では必要となる納税者の区別ができずに、宮島島民にも課税することになってしまうという問題であった。廿日市市とすれば、自宅から出かけて自宅に戻るだけの島民に課税する事態は避けたいが、島民を課税から除外する理由・理屈を見いだせないことに苦悩していたのである。

実際、市の担当者が、地方税を所管する総務省に相談した際にも、この見解が示されたそうである。応益から新税を構想する限り、「みんなで一緒に等しく税負担」という呪縛から逃れられない。このままでは、またもや新税構想は頓挫してしまう。

そこで筆者が提示したのが、原因者課税の考え方であり、応益はすっかり忘れて、原因から新税構想を再構築する方針転換である。原因者課税に転換すれば、すべての問題が一瞬で解消する。最も困っていた島民の扱いについても、島民には課税しない理由を論理的に示せる。行政サービスの増大をもたらす「真の原因者」は、外部から

の来訪者であり、島民は原因者ではないのである。

かくして、5月に提出された前述の報告書『新しい財源の確保について』において、原因者課税の考えが掲げられ、最優先の選択肢とされた。この報告書を受けて6月市議会では、原因者課税に基づく「宮島訪問税」の導入に向けて制度設計をすると市長が表明するところまで進展が見られた。

ただし、それほど簡単に方針転換・理論の変更が進むわけもなかった。なにしろ「地方税は応益」という定式見解が広く信じられているわが国である。しかも当時は、まだ課税根拠といえば応益しか想起できない状況である。そのため原因者課税へと頭の中を切り替えるには、当然のことがら時間が必要であった。

廿日市の市役所でも市議会でも、長年にわたって検討してきた応益からの方針転換に、大いなる戸惑いが広まったようである。実際、その年の夏から秋にかけて、原因者課税の考え方を詳細に説明するため、何度か廿日市市を訪れさせていただいた。市長はじめ市役所のみなさんにも、また会派勉強会という形で市議会の全議員の方々にも、本稿で明らかにした原因者課税と法定外税の要点を、微細にわたって説明させていただいたのである。

最終的には、翌2021年の3月に「廿日市市宮島訪問税条例」が可決・交付され、7月には総務大臣による新設の同意が得られた。その後、特別徴収をするフェリー会社等との調整に時間がかかったが、2023年10月1日、いよいよ宮島訪問税の徴収が開始されたのである。

おわりに～原因者課税による「法定外税のルネサンス」

本稿の冒頭で掲げた目標は、無事に達成できたであろうか。本稿の任務は、宮島訪問税とは何か、全国初の原因者課税とはいかなる考えか、どのような意味でパイオニアなのかといった疑問を解き明かすことにあったが、3つ設定した疑問の最初の2つ、すなわち宮島訪問税と原因者課税の解明については、おおよそミッションをクリアできたのではないかと考えている。

第3の疑問であるパイオニアについても、初めて実現した原因者課税という意味で繰り返し述べているが、パイオニアが持っている重要な意義については説明がまだ少し足りていない。そこで本稿の最後の最後に、パイオニアとしての宮島訪問税が有する重要な意義に触れておきたい。

宮島訪問税の重要な意義とは、同税の実現という形で原因者課税の理論が初めて正式に認知されたことによって、全国の自治体における新税構想が活性化し、「法定外税のルネサンス」が起ころきっかけになるのではと考えられることである。

20年ほど前の「法定外税ブーム」は、まさに爆発的であった。2000年12月に発表した拙稿の書き出しは、「法定外地方税に衆目が集まっている。地方行財政の研究者は後年、20世紀最後の年を「法定外地方税勃興の年」と特徴づけるかもしれない。実際、法定外税を構想する地方団体は、全国津々浦々に広まっている。」だったのである⁽⁹⁾。

ところがこの新税構想の高揚感と地方自治への期待感は、わずか数年しか続かなかった。爆発的に盛り上がったブームは、急激にしぼんでしまったのである。その後、法定外税に日の当たる機会は少なくなり、現在に至るまで長いながい停滞期にあるといってもよいだろう。

実際、法定外税の税収は、地方税収総額の0.2%にも届かない。実施されている税も、市町村では核燃料への課税、都道府県では産業廃棄物税と宿泊税など、ごく限られた種類にとどまっているのである。この停滞の理由はさまざまだが、本稿でもくどいほど指摘したように、応益を根拠に検討したために構想が頓挫してしまったケースも少なくないだろう。

この状況を変えることができるのが、原因者課税であり、パイオニアとして誕生した宮島訪問税なのである。同税が実現したことで、今後は多くの自治体で原因という根拠から新税の構想を始めることが可能になった。法定外税は政策課税であり、原因という根拠と非常に親和性が高い。

行政サービスを増大させる原因から新税の検討を進めれば、論理的に整合性が高く、胸を張って説明のできる課税を構想することができるのである。各自治体の独自政策が十分に効果を上げるよう法定外税を仕組むのは、決して難しいことではない。第2、

第3の「訪問税」に向けて、宮島訪問税はきわめて重要な役割を果たすと期待しているのである。

(注)

(1) 廿日市市観光公式サイト

(<https://www.city.hatsukaichi.hiroshima.jp/site/kanko/12732.html>)。

(2) この点については、法定外税の活用ではなく、国に対して地方財源の拡充（地方交付税の増額、地方税の拡充）を訴えたいが、現実はなかなか厳しい。学者としての苦しい胸の内は、拙稿「法定外目的税の功罪～求められる「普通税思考」への回帰～」『地方税』2019年4月号、地方財務協会、pp. 9-10で述べた通りである。

(3) 法定外税の課税根拠については、応益でも原因でもない場合ももちろんありうる。例えば、自治体に存する貴重な天然資源を採取して全国販売する事業に法定外税を課すような場合、根拠として応益も原因も必要とされない。ごく単純に、採取・販売行為が租税論でいう「富」を現し、そこに担税力があると認められれば、それだけで十分である。

(4) 前掲拙稿「法定外目的税の功罪～求められる「普通税思考」への回帰～」を参照。

(5) 2000年の「法定外税ブーム」とは、地方分権一括法による法定外目的税の導入等をきっかけに、わが国のほとんどの自治体で法定外税の検討・構想が行われたことを表している。また宿泊税の提案については、東京都税制調査会で法定外税小委員会の進行を司っていたが、当時はあくまでも個人的な考えであり、調査会の答申には応益や原因についての特別な言及はしなかった。

(6) 拙稿「法定外税 is dead ?」『地方税』2013年10月号、地方財務協会、pp. 8-10。

(7) 2018年に設置された鎌倉市交通計画検討委員会・特別委員会の委員。これとは別に、2000年頃、東京都のロードプライシング検討委員会でも導入を検討した経験がある。

(8) 本稿はロードプライシングがテーマではないので、簡略な文章で済ますことをお許しいただきたい。ロードプライシングは、正確に言えばエリアへの進入時に課金するロードプライシングだけではなく、エリア内の走行に対して課金するエリアプライシングもある。ただし本稿では、論旨を分かりやすくするため、進入時に課金するロードプライシングで説明をさせていただく。

- (9) 拙稿「法定外地方税の理論と現実」『地方税』2000年12月号、地方財務協会。
- (10) オーバーツーリズムと訪問税の関係については、拙稿「「宿泊税・訪問税」の理論と実践～ポスト・コロナの観光振興と法定外税」『税財政研究会レポート コロナ禍の行財政』2023年10月、地方自治総合研究所を参照。
http://jichisoken.jp/publication/researchpaper/136/No136_005-017.pdf