

入湯税の概要と法解釈

藤中 敏弘

序 章 はじめに

第一章 入湯税の概要

第1節 法制度の仕組み

第2節 入湯税の沿革

第3節 租税収入の現状

第二章

法解釈上の問題点

第1節 過去の判例

第三章

法政策的見地からの提唱

第1節 北海道釧路市の事例

第2節 政策の視点

第3節 まとめ

終 章 今後の課題

序章 はじめに

平成二八年九月、入湯税に関する事件の判決が大阪高等裁判所で言い渡された^①。入湯税は、市町村全体の租税収入からすると貴重な財源とは言えないが、温泉地を抱える市町村にとっては、非常に重要な財源であり、税法的な見地からは様々な法的検討がなされるべき税目のひとつである。しかし、入湯税をめぐる問題はこれまであまり議論されることなく、先行業績もほとんど見当たらない状況にある。

本稿では、前記裁判例をきっかけとして、入湯税の制度検証と法解釈上の問題点を掘り起こしてみようとするものである。環境省の調査によると、わが国の温泉地の数は三、一五五ヶ所、公衆浴場も含めた温泉施設の数は一〇、九七二ヶ所にのぼるという^③。これらは、税法的には納税地、課税客体となるべきものである。また、入湯税が目的税であるという見地からは、その用途をめぐる政策的議論も温泉地を抱える市町村では始まっている。

いずれにせよ、これまで入湯税については理論的な検証がないがしろにされてきた。それは同じ市町村税である固定資産税等に比べると、納税者の税負担が少ないという事実や、間接税という性格から、実務主導の行政運営の問題点が取り上げられてこなかった、と言うことが最大の原因であろう。しかし、実務主導の通達行政に基づく執行や、各市町村の広範な裁量は、租税条例主義の根幹を揺るがすおそれがある。そこで本稿はさしあたり、入湯税の現状の問題点を探り、議論の掘り起しを喚起することを目的としたい。なお、詳細な研究は後日の秀逸した業績に託する次第である。

第一章 入湯税の概要

入湯税の問題を検証する前提として、入湯税の法制度、沿革、実務の状況等を確認しておく。法制度に関しては、具体的な課税要件等は条例で規定されることになる。したがって、実務上の取扱いも各市町村の条例に基づき執行されることになるから、市町村により若干の違いは出てくる。しかし、枠法である地方税法の規定を離れて立法、執行することは、租税法律主義に反することになるのは言うまでもない。以上を踏まえ個別に検討していく。

第1節 法制度の仕組み

1 課税要件等

入湯税は、地方税法第四章第四節、法第七〇一条から第七〇一条の二九までの規定が枠法として規定されている。税の種類としては市町村税であり、目的税である。市町村の数は平成二六年四月現在で一、七一八団体存在するが、このうち入湯税の課税主体となっているのは九七五団体である。課税客体は、「鉱泉浴場における入湯」行為で、納税者は「入湯客」である（地方税法第七〇一条）。税率は入湯客一人一日について一五〇円を標準としている（同法第七〇一条の二）。

地方税の税率の種類については、一般に「一定税率」、「標準税率」、「任意税率」がある。一定税率とは、地方消費税の税率⁴のように全国一律のもので、条例は地方税法の定める税率としなければならないものである。標準税率については、地方税法上「標準税率」の文言が記載されており、自治体が財政上、その他必要があると認める場合に、税

率を変えることができるものである。^⑤任意税率は文字通り、各自治体が任意に税率の設定を行うことができるものである。^⑥

入湯税については、以下のような規定ぶりとなっている。「入湯税の税率は、入湯客一人一日について、百五十円を標準とするものとする」。これは以上の三つの類型に属さないものであり、事実上各市町村は一五〇円を標準として、かなり広範な税率を規定している。総務省の統計によれば、標準の一五〇円を採用しているのが八九〇団体（九一・三％）で、超過課税を行っているのは三団体である。^⑦三団体は最高税率二五〇円の北海道釧路市、二一〇円の三重県桑名市、二〇〇円の岡山県美作市である。一方、最低税率は二〇円の広島県世羅町の一団体である。

また、入湯税の特徴の一つとして、「不均一課税」を実施している市町村が多数存在する。例えば「日帰り入浴客」と「宿泊客」で税率を二種類にするとか、修学旅行・医療・小学生・共同浴場等には免税や低税率を適用する条例が制定されている市町村も少なからず存在する。

2 目的税としての性格

入湯税が目的税化されたのは、昭和三二（一九五七）年である。目的税化されたのは、入湯税の課税根拠が奢侈的行爲のみならず、鉱泉浴場所在の市町村特有の財政需要に対処させるためとされている。すなわち、温泉地などの観光地において、施設整備のための費用は地方交付税の計算に含めることはできないため、これを目的税化してその費用に充てることができるようにしようとしたのである。^⑧

入湯税の収入については、環境衛生施設、鉱泉源の保護管理施設、消防施設その他消防活動に必要な施設の整備、観光の振興（観光施設の整備費を含む）の五分野に使われることになっている。このうち、鉱泉源の保護管理施設は

昭和五二（一九七七）年の地方税改正により明文化され、消防施設その他消防活動に必要な施設は、昭和四六（一九七二）年に追加されたものである。昭和四六年の追加理由は、当時ホテルや旅館は火災が多く、緊急に消防力等を充実することが必要となったためである。さらに、平成二（一九九〇）年には観光の振興が追加され、昭和三二年から規定されている観光施設の整備のみならず観光情報の提供等のソフト面にも使途を拡大したのである。⁹⁾この改正を契機として、入湯税の課税と使途についての施策の議論が様々な市町村や民間団体等の間で行われるようになってきている。

3 申告及び徴収方法

地方税法上、入湯税の徴収方法は特別徴収の方法で行うこととしている（地方税法第七〇一条の三）。特別徴収義務者となるのは、「浴場の経営者その他徴収の便宜を有する者」である（同法第七〇一条の四第一項）。申告については、徴収すべき入湯税に係る課税標準額、税額、その他条例で定める事項を記載した納入申告書を提出することとし、申告期限は同時に納期限であり、各市町村が条例で定めることになっている（同法第七〇一条の四第二項）。

多くの市町村では、前月の一日から月末分を翌月一五日あるいは月末までに申告、納税するよう条例で規定している。また、各市町村条例では、申告の基礎となるべき帳簿の記帳、保存義務を規定している。帳簿の内容は、毎日の入湯客数、入場料金、入湯税額を記載することとして、保存年限を一年としているものが多い。¹⁰⁾

第2節 入湯税の沿革

入湯税が現在の市町村税として制度化されたのは、シャープ勧告を受けて制定された現行地方税法の施行年である

昭和二五（一九五〇）年である。わが国における近代税制確立の始まりは、地租改正・雑税整理・地方税制の整備からであった。¹¹ 明治政府は、地方における様々な慣習に基づく税である雑税を整理し、明治一一（一八七八）年に地方税規則を制定した。地方税規則により、地方税とされたのは地租付加税（地租の五分の一以内）、営業税・雑種税、戸数割である。このうち営業税・雑種税は、職業により税額が決定される仕組みとなっていた。営業税科目として規定されている職業としては、第一類（諸会社及び諸卸売商）、第二類（諸仲買商）、第三類（諸小売商及び雑商）があり、雑種税として課税される職業は個別に規定されていた。それぞれの職業の売上金等に応じて税額が決められる制度である。その中にあって、「湯屋」が雑種税の対象となり、一年五円以内の課税がなされていた。¹² 湯屋に関しては、地方によっては「洗湯」という営業種目で規定しているところもあった。¹³ これは、営業に対する課税であって、現行の入湯税の課税形態とは異なるが、入浴施設に対する課税としての共通性がある。なお、営業税は府県税の一種である。

その後、明治二一（一八八八）年に、市町村制が施行され、市町村は府県税に付加税を課することができたため、例外的に雑種税に対する付加税を新設し、湯屋から税の徴収をすることができた。しかし、日清戦争の経費対策として営業税は、明治二九（一八九六）年に国税に移管された。この時、地方財政への影響を考慮し、道府県や市町村は地方付加税を課すること、課税基準を満たさない企業については従来の営業税を地方税（府県営業税）として賦課できた。湯屋は、府県営業税の対象として課税し続けられていた。その後、営業税は大正一五（一九二六）年に営業収益税となり、昭和一五（一九四〇）年には府県営業税を統合して国税の営業税とした。

府県営業税（雑種税）としての湯屋税は昭和一五（一九四〇）年をもって、廃止されることになったのである。昭和一五年に同時に施行された地方税法には入湯税の規定は存在していない。しかし、多くの市町村は法定外税として、

課税を継続していた。地方税法は昭和二二（一九四七）年に改正され、入湯税は道府県税として賦課されることになった。同時に、入湯税は目的税として規定され、市町村税である道府県附加税としても課税可能であった。昭和二五（一九五〇）年には現行地方税法が施行され、入湯税は市町村普通税として規定され、昭和三二（一九五七）年に目的税化された。

第3節 租税収入の状況

入湯税の税収は、平成二八（二〇一六）年の収入見込において二二〇億円が見込まれており、全国の市町村税合計額の〇・一％程度とされている。¹⁴ この数字だけを見れば、市町村における税収としての重要性はさほど認められないと思われるかもしれない。

しかし、主要な温泉地を抱える市町村にとっては重要な自主財源である。例えば神奈川県箱根町の場合、平成二八年度の町税収入が六二億五千万円で、入湯税は六億五千万円（一〇・四％）を占める重要な税目である。¹⁵ その他、代表的な温泉地である草津町では、平成二九（二〇一七）年度入湯税の税収構成比は一一・九％、¹⁶ 団体が市になると、熱海市で平成二七年度四・五％、¹⁷ 同様に平成二八年度伊東市では三・三％となっている。¹⁸ なお、箱根町の資料によると、全国の市町村における平成二六（二〇一五）年度入湯税収入の上位市町村は以下のとおりである。箱根町（七・二億円）、熱海市（四・二億円）、札幌市（四・二億円）、以下日光市、神戸市、伊東市、別府市、加賀市、高山市、草津町となっている。

入湯税は、目的税であることからその使途が制限されている。目的税化された当時は、各市町村もインフラ整備がなされていなかったこともあり、この問題について議論されることはなかった。近年、インフラ整備に関してはある

程度の完成がされていることから、入湯税の使途について議論されるようになってきた。また、使途については、特別会計になることが望ましいが、一般会計に繰り入れる場合は、入湯税を地方税法に規定されている目的の事業に充てることが明らかになるような予算書、決算書の事項別明細書あるいは説明資料等において明示することにより、議会、住民、入湯客に周知することが望ましいとされている。⁽²⁰⁾ 住民や入湯客に対する説明責任、情報公開、一部の住民だけが利益を得るような税収の不適正な配分防止の観点からも、税収の使途が明らかになるよう財政法的見地からの議論も深める必要がある。

第二章 法解釈上の問題

入湯税に関し訴訟事案となったものや、解釈上学説等が錯綜するような問題は少なく、議論となったものはさほど多くはない。これは、入湯税が法解釈上何ら問題がないということの意味するものではない。実務的な観点からすれば、間接税であり特別徴収義務者の数が限られていることから、課税庁と納付義務者のコミュニケーションが保持され、争訟に至ることは少ないのが一つの要因となっているものと考えられる。また、課税客体がそれほど複雑ではないということが要因かもしれない。過去の判例等を検討し解釈上の問題点を浮き彫りにしていきたい。

第1節 過去の判例

- 1 入湯税における「鉱泉」の意味（横浜地判昭和三三年一月一四日⁽²¹⁾）
 本件は、入湯税の課税客体である「鉱泉浴場」の解釈について判断したものである。

【事実の概要】

Xは横浜市において旅館を経営するものである。旅館の浴場については、旅館の庭内にある掘抜井戸を源泉として湧出する地下水を利用し、水道水と混合して利用している。横浜市長Yは市条例により、Xを入湯税の特別徴収義務者に指定したが、Xは入湯税の申告も納税も行わなかった。そこでYはXに対して入湯税の決定通知を発付した。

【判旨】

① 地下水は重曹泉であって温泉法の鉱水に該当する温泉である。地方税法の鉱泉浴場という場合の鉱泉については地方税法上、規定が無いが特別の理由がない限り、温泉法上の温泉を基準とすべきである。すなわち、地方税法上の鉱泉は温泉法上の温泉に該当するかどうかによって一律に決すべきものである。Xが主張するような療養泉に限定されないのは、普通税から法定目的税に改正された経緯からも窺知することができる。

② 鉱泉であるかどうかは、源泉（湧出口）において決すべきか、浴場（浴槽）において決すべきかについても地方税法の規定はない。温泉法の温度は、「温泉源から採取されるとき温度」と規定されていることから湧出口において決すべきことは疑いない。この考え方が、そのまま地方税法の鉱泉浴場であるかどうかを決定するについても適用されるものと解するのが相当である。源泉（湧出口）において鉱泉であったものが、浴場（浴槽）に至るまでに人為的な変化を加えられることによって、鉱泉でなくなるような事態を許容すると鉱泉浴場の把握は實際上殆ど不可能となり、入湯税制度の目的は甚だしく阻害される。入湯税がかかる不合理な制度を予定したものとは解しがたい。

③ 入湯税の人員につきYは、旅館の客はすべて入湯したものととして、右客数を入湯者数とした。これに対しXは宴会客、同伴の婦人客等で入浴しない客も相当数あり、入浴客は半分程度と主張するが、これは正確な調査を基礎とした供述ではなく漠然たる憶測に止まるものであり、Yの措置は正当である。

2 入湯税の賦課徴収と住民訴訟（広島高判平成一六年九月二二日）⁽²²⁾

本件は、入湯税の賦課徴収に関し、竹原市がAとの間で日帰り入湯客の入湯税に関する覚書を交わし、これに基づいて入湯税を免除していた事案である。

【事実の概要】

Aは広島県竹原町において、入湯税を入浴客から徴収し同市に納付すべき特別徴収義務者である。日帰り入湯客一人当たり一五〇円の入湯税を徴収し同市に納入すべきであるにもかかわらず、免税規定によらずにすべての日帰り入湯客についてこれを免除扱いとしていた。これに対しXはYが竹原市長に就任した後、何ら適切な措置をとらず入湯税の賦課徴収を怠っていたとして、住民訴訟によりXがYに対し竹原市の被った入湯税相当額の損害を同市に支払うよう同市に代位して求めた事案である。争点の一つとして住民訴訟（損害賠償代位請求）の怠る事実終了後の監査請求期間の問題があるが、その点については省略する。

【判旨】

市が申告漏れの入湯税に対し、特別徴収義務者Aに対し、申告漏れの入湯税の賦課徴収をしなかったことについて、帳簿等の調査によっても入湯行為のあった日帰り客数を把握できなかったこと、Aが調査に協力的でなかったこと、推計課税を行うだけの合理的な資料も得られなかったことから、入湯税の賦課徴収をしなかったことには、やむを得ない事情があったというべきであり、市長に故意過失はあるとはいえない。

3 尼崎市入湯税更正処分事件（神戸地判平成二七年一〇月二九日）⁽²³⁾（大阪高判平成二八年九月三〇日）⁽²⁴⁾

本件は入湯税の課税につき、幾つかの争点が明らかとなった事件である。

【事実の概要】

Xは尼崎市内で食堂、ビアレストラン、宴会場、レストルーム、マッサージコーナー、ゲームコーナー等を備えた複合型娯楽施設を運営している。平成一二年九月公衆浴場営業許可及び温泉利用許可を取得し、本件施設で浴場業を開業した。本件施設の男女浴場は、本件温泉を利用した浴槽（鉱泉浴槽）が各三槽、通常の温水を用いた主浴槽、ジャクジーバス、檜風呂、露天風呂、サウナ等の各種入浴施設が設置されている。同年尼崎市Yは、新たに入湯税を徴収することとし、定例議会会で市税条例の改正案を可決し、Xは地方税法一条一項一〇号所定の特別徴収義務者となった。XはYに入湯税を申告納入していたところ、処分行政庁Yから、入湯客数及び入湯税を過少申告していたとして、平成一七年一〇月から同二四年九月申告分までの七年間分の更正処分及び重加算金賦課決定処分と、平成二四年一〇月申告分の更正処分及び過少申告加算税賦課決定処分を受けた。更正処分は、営業帳簿に記録された本件施設の入湯者数をもって推計して行われたものである。Xは、申告内容はYの担当職員と申告内容につき協議し、それに従った実態に即したものであり、過少申告ではない等と主張し、異議申立てを経て本件訴訟を提起したものである。

争点① 推計課税の適法性

Yの主張

・ 鉱泉浴場を有する施設の入湯者のうち、実際に鉱泉浴槽に入湯した者を数えることが現実的には困難であるため推計課税がされているとして、地方税質疑応答集に、鉱泉浴場を有する旅館等を利用する者は、鉱泉浴場に入浴することが前提であると一般的に考えられるため、鉱泉浴場への入湯行為が全くない旨の立証がされない限り、入湯税が課税されるとの回答があることから推計課税することは認められるとする。

● Xは営業帳簿において、入湯者と入湯客とを区別していなかったものであるから、本件施設の入湯者すべてが本件鉾泉浴槽に入湯したとして推計する必要があった。

● 本件施設の入湯者は、本件鉾泉浴槽に入湯するのがむしろ通常といえる。その上本件施設の広告や店舗の掲示板等において、入湯税を徴収する旨表示せず一律の入湯料を徴収していたことから、全入湯者から内税として入湯税を徴収していたと解せざるを得ない。Xが本件施設の入湯者の中に本件鉾泉浴槽に入湯しない者がいることを具体的に立証していないことをも併せると、課税負担の公平の見地からすれば、被告において、本件施設の入湯者すべてを入湯客であるとして推計することには合理性があり、何ら違法な点はない。

Xの主張

● 地方税法には、所得税、法人税と異なり、推計課税を認める規定はない。

● 営業帳簿に入湯数と入湯客の区別がなく、入湯客数を直ちに把握しうる客観的な資料が存在しないからといって、本件施設の全入湯者から入湯税を徴収してきたものと推測するのは妥当ではない。入湯税の導入にもかかわらず、本件施設の入湯料を値上げしていないことから、入湯料に入湯税を転嫁させたのではなく、入湯客の負担すべき入湯税を立替払いし、入湯客への求償権（地方税法七〇一条の四第三項）を放棄あるいは行使しないとし、Xが入湯税を負担していたものであり、Yの主張は誤解である。

争点② 過少申告加算金免除の「正当理由」

Xの主張

● YはXの責に帰すことのできない事情により突如として生じた税負担を一定程度軽減する必要があるとの配慮に基

づき、公的な見解として本件施設の入場者のうち本件鉱泉浴槽の利用者は三〇%前後とし、それに基づく申告は公的見解に基づいて容認されていたものと信じていたのであって「正当な理由がある」。

Yの主張

・Xは当初より適法な課税の在り方について十分認識していた。Xからの申告納入を促す策として、入湯税導入開始年度の申告納入額を本来の納税額の三分の一とし、毎年九九万円ずつ納入額を増額し二〇年度の適正課税を目指す方針（二〇年過少申告認容方針）を提案しYの担当職員と合意した。このような経緯に照らせば、Xはもとより同方針に基づく申告納入が適法でないことを認識していた。

争点③ 重加算金賦課決定（「隠ぺい・仮装」行為、「偽りその他不正の行為」）

Yの主張

・二〇年過少申告認容方針は、当時の課税課職員とXの役員が口頭でやり取りしたものに過ぎず、租税の賦課処分とどのような公権力の行使としての意思決定に値するものではなく、減額の効果を生じせしめるようなものではない。

・Xは二〇年過少申告認容方針がおよそ適法なものでないことは認識していたものといえる。Yの担当職員が異動により入れ替わり、二〇年過少申告認容方針を知る物がなくなった状況を利用し、二〇年過少申告認容方針において予定されていた納入額を下回るよう申告納入を続けたのだから、過少に申告する意図を外部からもうかがい知ることのできる特段の行動をとっているといえ、「隠ぺい」又は「仮装」し、その「隠ぺい」又は仮装した事実に基づいて「納入申告したものである」。

Xの主張

・二〇年過少申告認容方針に従って申告納入することを合意したことはない。むしろ、Yとの協議の結果、Yから示された入場者の三分の一程度を課税標準とする方針を取り決め、この合意に従って申告納入していた。担当職員が異動するたびに引継はなされており、実地調査がされるまでの間、担当職員から全入場者を申告納入するよう指導されたことはなかったのであるから、YはXの入湯客が少ないことは入湯税導入当初から認識していたもので、合意に従って適正に納税していたもので、隠ぺい又は仮装したことはないというべきである。

・加えて、認識ある過少申告のすべてを重加算金賦課決定の要件を満たすものとすることは相当でない。重加算金賦課決定は納税者が課税標準等の基礎となるべき事実を隠ぺい又は仮装しただけでは足りず、申告書の提出そのものとは別個の何らかの「隠ぺい」又は「仮装」の行為、たとえば事実を反した計算書類や証拠書類を作成する行為が必要というべきである。

・Xの偽計に基づきYが本件施設の入湯客数、すなわち、本来の課税対象について錯誤に陥っていた事実はなく、「偽りその他不正の行為」があったということではない。

争点④ 更正処分等が信義則に反するか

Xの主張

・Yは温泉掘削を検討していたXから、入湯税の導入予定の有無の問合せを受けた際も、入湯税を導入しない方針を示していたため、Xは温泉掘削を決定したところ、兵庫県からの指摘やマスメディアからの批判を避けるため、Xの掘削を絶好の機会と考えてXを狙い撃ちしたものと言わざるを得ない。

・Yは入湯税導入後、前言を翻してXの信頼を裏切ったことに対する配慮として、入湯客数にかかわらず、年額換算

で一〇〇〇万円程度の申告納入との提案に従って、適正額を納税しているものと信じて納税していた。ところが、公的見解である二〇年過少申告認容方針を覆し更正処分等をしたのは信義則に照らし許されない。

Yの主張

- 入湯税を導入したのは兵庫県からの指導があったことを契機としていることは間違いないが、Xを狙い撃ちにして条例規定の整備を進めたものではない。
- 二〇年過少申告認容方針はXが適正申告に協力的でなかったためやむを得ず口頭で提案したもので、公的見解が示されたとはとみることはできない。
- 仮に、Yの担当職員による前記方針の提案が公的見解に当たり得るとしても、二〇年過少申告認容方針に基づいた額より低額な申告納入がされていたことに照らすと、適正申告ではないことを十分に認識していたというべきである。そうであれば適正な納税であるとの信頼はなく、仮に信頼していたとしてもそのことにXの責に帰すべき事由があることは明らかである。

【地裁判旨】

争点①

- 推計の可否について
所得税や法人税の推計課税も明文規定が置かれてはじめて可能になるわけではなく、地方税法に推計課税に関する明文規定がないことは、推計の必要性、推計方法の合理性をもって推計することを禁止する趣旨ではない。
- 本件推計の必要性・合理性について

Xは本件施設の入場者について、浴場利用者や本件鉱泉浴槽の入浴者を区別して把握せず、営業帳簿にも記録していなかった。このような態勢では、各月の鉱泉浴槽に入浴した者の数については、信頼しうる調査資料を欠き、厳密な実数で把握することはできないから推計の必要性があった。本件施設の看板やパンフレット、ホームページ等から、本件施設の入場料が、本件鉱泉浴槽の利用料を中核に含むものとして徴収されていたことはあきらかである。そして、入湯税が広く認識されている税目であることから、入場者としては、入場料の中に入湯税相当額も含まれていると考えるのが通常の合理的意思である。入湯税の徴収実務では、入場者数を入湯客数と推計する取扱いが広く採用されており、経営者が内税で徴収している場合、入場者数を入湯客数と推計する方法は合理的な方法である。Xが主張する入湯税の立替え払い、求償権の放棄は、通常の入場者の合理的意思としては不自然であり、会社の計算上入湯税を負担していたと認めがたく、求償権を放棄する旨の証拠がない。

争点②

● 過少申告加算金を課することが許されなくなる「正当な理由」は国税におけると同様に、真に納税者の責に帰することのできない客観的な事情があり、賦課することが不当又は酷になる場合をいうと解するのが相当である。Xの当初の過少申告は二〇年過少申告認容方針の趣旨に沿ったものであると認められるものの、同方針自体、地方税法や市条例に反する違法なものであるから、これへの信頼は法的保護に値するものとは言い難い。しかも、XがYの見解を信頼して申告納入してきたと認めることも困難である。また、入場者数の三分の一程度を課税標準とする合意が成立した証拠もない。以上の事情の下では「正当な理由」がないと認めたことに違法性があるとはいえない。

争点③

● 重加算金を課するためには、特別徴収義務者がした過少申告行為そのものが隠ぺい、仮装に当たるというだけでは

足りず、過少申告行為そのものとは別に、隠ぺい、仮装と評価すべき行為が存在し、これに合わせた過少申告がされたことを要するが、架空名義の利用や資料の隠匿等の積極的な行為が存在したことまで必要であると解するのは相当ではない。納税者が、当初から課税標準額を過少に申告することを意図し、その意図を外部からもうかがい得る特段の行動をした上、その意図に基づく過少申告をしたような場合には、重加算金の賦課要件が満たされるものと解すべきである。本件についてXは、入湯者数を正確に把握していたにもかかわらず、その二〜三割にしか満たない人数を入湯客数として申告してきたもので、入湯税の申告納入額の基礎となるべき事実を隠ぺいし、又は仮装したものとして認められる。

- 「偽りその他の不正行為により、その全部又は一部の税額を免れた」場合に、地方税法は七年の除斥期間を定めている趣旨は国税と同様であり、前記認定・説示のとおり該当する。

争点④

- 信義則の適用については、租税法主義の關係から適用に慎重でなければならない。租税法規の適用における納税者間の平等、公平という要請を犠牲にしてもなお当該課税処分に係る課税を免れしめて納税者の信頼を保護しなければ正義に反するといえるような特別の事情が存する場合に初めて同法理の適用の是非を考えるべきである。特別の事情の判断にあたっては、税務官庁の公的見解の表示、納税者がその表示を信頼して行動したこと、納税者の経済的不利益、納税者の責に帰すべき事由がないことを考慮すべきである。本件は、入湯税の導入がXを狙い撃ちにした不当な目的とまで認められず、二〇年過少申告認容方針は明らかに違法な見解であり、その信頼は法的に保護に値するものではなく、Xもこれを信頼して申告していたものではないから、Xの主張は採用できない。

【高裁判旨】

原判決変更

争点①

本件推計の合理性

● 本件施設には、浴場のほか諸営業用設備があったこと、浴槽が鉱泉浴槽三つ以外にもあり、忘年会等の宴会プランが提供され、芸能人による興行も催されていたことからすれば、Xが主張するほど本件鉱泉浴槽を利用する客の割合が低かったとは考え難いが、本件鉱泉浴槽以外の入浴施設のみを利用する者等様々な客が相当程度含まれていたことは容易に推測できる。したがって、本件施設入場者がすべて本件鉱泉浴槽に入湯したとして、入場者すべてについて入湯税を徴収すべきであったとするYの推計には合理性を認めることはできない。入場料に内税として入湯税が含まれるということは、Yのした推計の合理性とは関係しない。

● Yによる推計には合理性を認めることはできないが、Xによる入湯税の納入申告が明らかに過少である場合に、Yのした推計が不合理であるというだけで、直ちに本件各更正処分等を取り消すことは相当ではない。もつとも、本件では、本件期間における浴場への入場者数や本件鉱泉浴槽の入浴者数を実数として把握するための措置は取られておらず、これを確定できる証拠もないが、このような場合でも、課税処分が侵害処分であることを考慮し、証拠に基づいて入湯客数の近似値について合理的な推計をし、その限りで本件各更正処分のうち、維持できる範囲を確定すべきものと解される。

● 館内着のクリーニング数等の調査結果、本件施設の営業内容や浴場、設備の状況等を総合勘案すれば、本件施設入場者のうち、少なくとも七割程度は、本件鉱泉浴槽に入湯したと推定しても、不合理なことではないと考えられる。

争点②

• 原判決引用

争点③

• Xは、Yの考えによれば、課税要件の基礎となる事実（入湯客数）に等しい入湯者数を過少に申告したことはなく、Yの担当職員は各年度における入湯者数を把握していたか、容易に知り得たものと認められる。また、Xは入湯者数と入湯客数は異なるとして、これを原則同一とするYの納付額の増額のしよう漁には従わなかった。その限度ではXのYに対する申し出には理由がある。更にXが入湯者数から入湯客を推定する際の関連事実を隠ぺい、仮装したことを認めるに足る証拠もない。そうすると、Xが、過少申告行為とは別に、隠ぺい、仮装と評価すべき行為をし、これに合わせた過少申告をしたと評価することは困難というべきであり、重加算金を賦課する要件が充足されていたということはできない。

争点④

• 原判決引用

第2節 解釈上の論点

前記の判例等を参考にしながら、入湯税における解釈上の問題点を探っていくことにする。

1 入湯税執行における租税行政の問題点

入湯税実務における課税については、市町村はかなり広範な裁量を以て執行している傾向がある。第一に、地方税

法を受けて条例化している市町村と、未だに条例化されていない市町村があることを指摘することができる。全市町村のうち入湯税が条例化され課税団体となっているのは、五六・八%で、残りの市町村は未整備のままである。わが国は火山国であり、ほぼ何処を掘削しても温泉が湧出するといわれている。例えば、温泉を掘削しスーパージョウロを開業しても、市町村内に一軒しかこのような施設がないような場合に、消防施設等の整備が必要ないとして条例化しない市町村もある。地方税法は第五条四項において、「鉱泉浴場所在の市町村は、目的税として、入湯税を課するものとする」と規定している。この規定は、同法第五条六項及び七項が他の目的税について「課することができる」としている文言とは異なっている。つまり、入湯税は市町村がいかなる理由があっても条例化し、課税規定を創設しなければならぬものと解すべきである。通常、地方税における目的税は、負担するのは住民であり、税収の使途も課税客体と受益関係がある。入湯税に関しては租税負担者が観光客等である場合を前提に立法化されており、受益関係が希薄であることが他の目的税と異なる点である。しかし入浴施設は温泉地に限られず、むしろ鉱泉を利用した入浴施設が温泉地以外の複合施設のように多様化している現状や、消防等の施設の充実に、執行の側面以前に目的税であることの意義を見直し、課税実務の再検討を行うべき時期にきている。

それとは逆に執行の側面を見ると、入湯税実務においては租税条例主義の下、執行されるべき課税処分が、未だに課税庁の裁量により行われている事例も散見されている。これは、地方分権の意識が低かった時代の、旧自治省からの依命通達による行政執行を依然として継続していることによるものである。入湯税は、課税人員・税収も少なく、争訟事例もほとんどないという背景から住民税等の課税実務等に比べ、行政側に租税条例主義の意識が極めて希薄であるということが言えそうである。また、住民税等の課税事務に比し、事務のノウハウの蓄積がないことも一つの原因ではないだろうか。

総論的には、地方税法のもと条例に規定がないものは、長年の行政慣例があつたとしても排除されるべきであり、要綱等を根拠とした課税実務も認められないと解すべきである。

2 課税客体の検討

① 鉱泉浴場

鉱泉浴場の定義に関し、地方税法上、定義規定は存在しない。判例上は温泉法上の温泉を基準とすべきとしている。入浴剤や鉱石を使用した人工温泉は温泉法という温泉ではないので、入湯税の対象とはならない。

温泉法にいう温泉とは、「地中からゆう出する温水、鉱水及び水蒸気その他のガス（炭化水素を主成分とする天然ガスを除く。）で、別表に掲げる温度又は物質を有するものをいう」（温泉法第二条一項）とされている。

一方、鉱泉とは環境省の「鉱泉分析法指針」⁽²⁶⁾によれば「地中から湧出する温水および鉱水の泉水で、多量の固形物質、またはガス状物質、もしくは特殊な物質を含むか、あるいは泉温が、源泉周囲の平均的気温より常に著しく高いものをいう」とされている。

鉱泉分析法指針における鉱泉の定義は、温泉法の温泉の定義と同じであるとされている。⁽²⁶⁾

しかし、両者の定義からすると、温泉には「水蒸気その他のガス」が含まれているが、鉱泉には含まれていない。これは、もっぱら温泉の分析では水蒸気その他のガスは危険性の観点から、実務上実施されていなかったことに起因するものとされている。⁽²⁷⁾

この二つの定義を厳密に当てはめると、箱根町の大涌谷において行われている箱根温泉供給組合株式会社の噴気孔蒸気と地表水を混合する、いわゆる造成温泉は温泉法上の温泉には該当するが鉱泉ではない。

また、俗に言う湧出温度が二五度以下の「冷鉱泉」のように温泉法の基準に満たない地下水等を利用した入浴施設や、宇奈月温泉のように別の温泉から温泉水をパイプラインで運ぶような場合、あるいはタンクローリ車等で温泉水を運ぶ場合は、温泉法における温泉と解することはできないであろう。しかし、実務上このような場合は、温泉法の温泉に類するもので鉱泉と認められるものを利用する浴場等社会通念上鉱泉浴場として認識されるものは鉱泉浴場として課税の対象としている⁽²⁸⁾。

このように、温泉法における温泉以外も入湯税の対象とする場合、社会通念上「鉱泉浴場」とされる概念は非常に不明確である。この点につき、「社会通念上の鉱泉浴場」とは「地下から流出する泉（井戸による汲み出しを含む）を使用し、その泉質が療養等に適する鉱物質の固形成分やガスを含有し、又は温水で入湯行為により療養及び保養価値を有すると期待されるものをいい、通常いわゆる海、河、沼、井戸等の水を使用するものとは区別される⁽²⁹⁾」と定義するものもあるが、これは基本的には「冷鉱泉」を指すものと理解できる。

さらに、温泉水をパイプやタンクローリ車で運ぶ場合はこれを含めていいのかも不明確である。パイプラインであれば四六時中温泉水の供給は可能であるが、タンクローリ車で運ぶ場合は、例えば毎月一日だけ温泉水の日というような営業もありうるであろう。その場合はその日だけ、鉱泉浴場と解釈すべきかどうかは疑問なしとはいえない。さらに足湯、砂湯、岩盤浴等で温泉を使う場合は「浴場」といえるかどうかが問題となる。地方税法は鉱泉浴場と入湯を一連の行為とみていることから、入浴という行為を前提としない場合は、地方税法上の「浴場」には該当しないと解すべきであろう。また、客室に入浴施設が設置されている温泉ホテルの各室の「浴室」、温泉付きマンションや貸ペシヨンの浴室は「浴場」といえるのであろうか。入湯税はいわゆる「湯屋」に課税してきた歴史的背景からすると、法の予定する「浴場」とは個室浴場を除外する趣旨と考えることも可能である。そうすると、温泉ホテルの大浴場を

利用しない客に入湯税を課することはできないと解することも可能である。鉱泉浴場が、鉱泉浴槽を備えた不特定多数が利用する入浴施設と考えた場合、浴場に多数の浴槽があり、その一つだけが鉱泉浴槽だとした場合、全体の施設を鉱泉浴場と解すべきか、鉱泉浴槽のみを指すべきかといことも問題となろう。判例は浴場＝浴槽という理解をしている。いずれにしても、鉱泉浴場の概念については不明確であり、条例ないし規則に定義規定を設けるべきである。

② 入湯行為

入湯税は、入湯行為に対して課税する行為税の性格を有していると言われている。したがって、旅館、料理店等のいずれであるかを問わず、また宿泊者であるか否かを問わず鉱泉浴場の入湯客の入湯行為はすべて課税客体になるとされている³⁰⁾。

その一方、入湯税の課税根拠は、鉱泉浴場の入湯行為が宿泊や飲食、遊興等の付随行為を伴い奢侈的支出がなされるということに求められる。そのため、一般公衆浴場、共同浴場、長期療養者を対象とした温泉旅館における長期湯治客等の入浴行為は課税客体から除くことが適当と考えられている。以前は、これらの行為を取り上げ、国からの依命通達により課税免除の処置が取られていた。それが、租税条例主義の観点から違法であることは言うまでもない。したがって、今日では地方税法第六条を根拠として課税免除、不均一課税を行い、条例でその範囲を明確にしなければならぬ。

入湯行為とは、文理上からいえば実際に浴槽に入る行為を指すものと考えるべきであるが、事実上その把握は困難である。浴場に入場しても浴槽に入らない者や浴場には鉱泉浴槽以外の浴槽がありそれだけを利用する者の行為は、入湯行為に含めるべきなのが問題になる。前記第二章第1節3の判例では、複数の浴槽がある場合、温水を利用し

た浴槽への入湯は入湯行為ではないとしている。

その他、無料で入浴する場合は奢侈的行為がなく担税力がない。無料という観点から入湯客ではないという解釈も考えられるが、文理上からは課税対象と理解すべきであろう。そうすると、無料客については別途入湯税を徴収しない行為をどう考えるべきかという問題が残される。また温泉地の複数の施設が共通入浴券を発行した場合は、それぞれの特別徴収義務者が入湯税の徴収をすべきかどうか問題となる。さらに、回数券を発行した場合、実際に入湯行為がなされない前に、特別徴収義務者が納税者から入湯税を徴収することは許されるのかも問題となる。

3 税率

税率については一日一五〇円を標準とする。日帰り入湯に関しては、一日に複数回入湯する場合、課税実務の問題はあるが、法解釈上の疑義は生じない。問題は宿泊を伴う場合である。課税実務は一泊二日を一日として扱うのが適当であるとして、長年この行政慣例を採用している。これは、納税者に有利な形の行政慣例で慣習法としての性質を持つと考えることもできようが、やはり租税条例主義の観点からは望ましいものではない。しかし、枠法である地方税が、「入湯客一人一日につき」と規定していることから条例で課税要件を変更することはできない。地方税法自体の改正により明文化する必要があるであろう。

① 超過課税

標準税率の一五〇円を超えている市町村は鉦路市、美作市、桑名市の三市である。地方税法上、超過課税が許されるのは「財政上その他の必要がある場合」（地方税法第一条第一項五号）である。三市のうち、鉦路市の二五〇円は、

釧路市内の阿寒温泉（合併前は阿寒町）の観光振興を目的とした不均一課税である。地方税法七条は「一部に対して、特に利益がある事件に関し、不均一の課税をし、又はその一部に課税することができる」としており、釧路市の超過課税はこれを根拠にしている。岡山県美作市は平成一七（二〇〇五）年近隣五町一村で合併し出来た市である。旧美作町は湯郷温泉が存在し超過課税を採用していた。三重県桑名市も長島温泉が存在する長島町と平成一六（二〇〇四）年に合併しており、長島町も超過課税を採用していた。両市は、合併特例法に基づき超過課税をそのまま引き継いだものである。

② 課税免除

課税免除に関しては地方税法第六条一項に規定がある。同条は「公益上その他の理由」により課税をしないことができる」と規定し、理論的には課税免除ではなく非課税規定の条文である。依命通達以来、その内容としては「一般公衆浴場における入湯行為」「共同浴場における入湯行為」「長期療養者を対象として設けられた僻すう地の簡素な温泉旅館における長期湯治客等の入湯行為」が対象とされている。例えば、箱根町においては年齢一二歳未満（小学生以下）、共同浴場又は一般浴場の入湯、教職員の引率する高等学校以下の生徒及び児童、疾病により長期療養を必要とする者が免除対象とされている。免除の内容については、修学旅行を軽減税率にしたり、入浴料金が一定金額以下の日帰り入浴を免税としたり、市町村によりその範囲は様々であるが、基本的には税条例で規定されるのが原則である。

③ 不均一課税

不均一課税については、地方税法第六条二項及び第七条に規定がある。旧自治省は旧来、入湯税は不均一課税を採

用することはできないという見解を取っていたこともあった。³¹⁾ すなわち、入湯税は行為税であるから市町村を区域に分けて異なる税率を設けることや、入湯税施設の程度等により異なる税率を設けることは適当ではないとするものである。六条二項も一項同様、「公益上その他の事由」により不均一課税ができると規定している。宿泊と日帰りで税率に差異を設けるとか、宿泊料金や飲食料金により段階的な税率を採用する市町村もある。

4 帳簿保存と推計課税

多くの市町村条例は、条例準則に基づき立法されていることから、帳簿の保存義務は一年とされていることが多い。帳簿には毎日の入湯客数、入湯料金及び入湯税額を記載しなければならない。入湯税には推計課税を認める規定がないが、判例は規定が無いことだけを理由として、推計課税が認められないとすることはできないとしている。

推計課税が認められるためには、推計課税の必要性がなければならない。一般に推計課税が必要な場合とは、帳簿書類等を備付けておらず収入・支出の状況を直接資料によって明らかにすることができない場合、備付けている帳簿書類の内容が不正確で信頼性に乏しい場合、納税者又はその取引先が調査に協力しないため直接資料を入手できない場合を要件としている。³²⁾

以上の点から、入湯税の調査は過去一年を超える調査を想定していないといえよう。例えば、過去三年分の調査は更正期間から考えて違法ではないが、帳簿の保存義務を超える調査は不当であると言わざるを得ない。また、一年を超える更正については原則、推計課税は許されないというべきである。一年を超える場合、帳簿の保存義務はないことから帳簿がない、あるいはあっても提示しないことを理由とする推計課税は許されない。したがって、課税庁は一年を超える更正処分を行う場合は、推計課税の必要性が充足されないので、実額課税による更正処分しかできないと

解すべきであろう。入湯税の帳簿保存義務は、地方税法上、規定がないことから、市町村によっては五年の保存義務を条例で規定している例もある。

第3節 まとめ

以上、法解釈上の論点を取り上げて検討してきた。現在のレジャー環境は入湯税を採用した時代とは大きな隔たりがある。もはや、各家庭には内風呂があり一般公衆浴場という概念は希薄となってきた。公衆浴場自体が生活に必要なものとしてではなく、奢侈性を持つものとして、多様な営業をしなければならない時代である。また、温泉の掘削技術が進歩し、どの市町村にも複合施設的な温泉が存在している。入湯税の法解釈や課税実務に関して、再検討する時期に来ているのは確かな事実である。次章では具体例を検討し政策法務の観点から今後の入湯税の在り方を検討してみることにする。

第三章 法政策学的見地からの提唱

入湯税については、所与のものと考え、観光学や街づくりというような見地からの議論がある。例えば、「温泉町づくり研究会」は観光学の立場から、入湯税の使途をめぐる提言や調査を行っている。また、東京都や大阪府が導入している宿泊税等の法定外税の導入も自治体にとっては重要な政策課題である。厚生労働省の発表によれば公衆浴場の営業許可数は減少の一途をたどっているが、ヘルスセンター、健康ランド等郊外の大規模レジャー浴場、一般公衆浴場並みの料金で食事や休憩、娯楽施設も併せ持つスーパージョウの増加が目立っているという。このようなレジャー浴

場やスーパー銭湯は鉱泉浴場を併設するものもあり、都市部の自治体にとっては目的税の縛りを解き、むしろ一般財源として税の徴収をしたいところであろう。いずれにしても、入湯税に関しては法解釈の他、法政策的見地から今後も活発な議論が展開されることが予想される。一つの事例を取り上げ入湯税の政策的手法の一端を考えてみたい。

第1節 北海道釧路市の事例

北海道釧路市は、平成二七（一九一五）年四月から入湯税の税率が全国で最も高い二五〇円を採用している。ただし、国際観光ホテル整備法に基づく登録ホテル・登録旅館に該当しない施設では、従来と同じ一五〇円の軽減税率が適用される。また、修学旅行生についても従来通りの軽減税率を適用している。入湯税の増収分は「釧路市観光振興臨時基金」に積み立てられ、二五〇円の税率が適用される宿泊施設が所在する地域の観光振興事業に役立てることとなった。釧路市の温泉は、阿寒温泉、山花温泉、丹頂の里温泉等の温泉地のほか市内にもビジネスホテル、スーパー銭湯等の温泉施設がある。このうち、大規模な温泉街は阿寒温泉であり、平成一七年に阿寒町が釧路市と合併し行政区に編入されたものである。旧阿寒町は人口六千人程の町で、雄別炭鉱とともに発展してきた町であるが、合併前の主たる産業は阿寒温泉を中心とした産業しかなかった。そのため旧阿寒町では阿寒温泉地区を中心に新税の検討をする中、入湯税のかさ上げが議論されてきたが、実施されることはなかった。釧路市に編入後、阿寒温泉観光協会や日本交通公社の研究活動を通じ、釧路市は税条例を改正し、平成二七年から一〇年間の臨時税として実施することにした。この結果釧路市は、全国で一番税率の高い入湯税を課税する自治体となったのである。このような不均一課税については、公益を理由とする場合（地方税法第六条）と、受益による場合（地方税法第七条）に行うことができる。一般に軽減税率を適用する場合は第六条、増税を行う場合は第七条が適用される。釧路市の増税政策も、第七条に該

当として行われたものである。

標準税率の一五〇円を超える自治体としては、他に三重県桑名市の二一〇円、岡山県美作市の二〇〇円があるが、桑名市は入湯税の使途については特別の施策を実施していない。美作市は入湯税収入の五〇%を湯郷温泉旅館組合に還元しており、地方税法七条に該当するものである。

第2節 政策の視点

入湯税の租税収入に関しては、箱根町、熱海市、札幌市が収入金額の上位三自治体であるが、箱根町は約五九%が環境衛生施設の整備、熱海市は約五一%が観光振興に充てている。札幌市は観光振興に六八%を使い、残りを消防施設等の整備に充て、環境衛生施設の整備費には一切使用していない。このように、市町村の規模やインフラ整備の状況、歳入に占める入湯税の割合等により入湯税の使途は各市町村において一律ではなく、それぞれの自治体の事情により予算配分されている。

入湯税は目的税とは言え、その使途は意外に広く様々な政策が展開可能と思われる。しかし、税が公共サービスの提供ということを目的に徴収されていることを前提として、入湯税が目的税とされていることの意義を考えなければならぬ。入湯税が目的税化された、根本的な理由である、インフラ整備や消防施設の整備等は各市町村において、ほぼ目的が達しているように思われる。新たに加わった観光の振興については、行政サービスが等しく住民に還元されるという観点から、一部の観光地や事業者のみが利するような政策は、なお議論が必要であろう。

また、入湯税は主たる課税地が温泉地の場合、地元の住民以外のものが負担するという構造から、その課税は比較的抵抗なく受け入れられているが、スーパージョウ等のように利用者が地域住民の場合や温泉地の小規模旅館等は、十

分な転嫁をすることができないという側面を持っており、営業に直接影響が出る間接税でもあることから、地域振興という観点から問題を抱えることになる。それぞれの市町村の規模や事情に応じた政策議論が必要である。さらに、入湯税が法定税であるという点から独自課税や独自の税執行には限界があることは了知しておかなければならないであらう。

第3節 まとめ

以上のような議論から、入湯税は第一に、目的税であることの意味を再検討する必要がある。第二に、ふるさと納税と同様、負担者と地域の問題を考えなければならない。例えば箱根町のような有名温泉地を持つ自治体は、租税収入を他の地域の住民から徴収し歳出に充てることになるが、当然地域格差の問題や地域の予算は地域の住民が負担するという自主財政の見地からの問題を検討することが求められる。第三に、入湯税が所与のものとして議論されている政策問題であるが、税法学的からの解釈・執行の問題も検討していかなければならないであらう。

終章 今後の問題

入湯税に関しては、先行業績がほとんどなく実務上も大きな問題が生じていなかった。しかし、尼崎市の事件をきっかけに実務の状況、法解釈の問題を検討する必要があることが明らかになった。また、法政策的見地からは観光学が先行する形で議論が活発化している。本論は具体的な議論というよりも、入湯税の問題点、議論が必要な論点を拾い、今後の研究のきっかけを提唱しようとするものである。今後活発な議論が開始されることを期待するものである。

註

- (1) 本稿第一章第1節3参照。本判決にかかる事件は社会的大きな関心となり尼崎市では税務事務改革改善委員会が設置され、事件の検証がされている。
- (2) 例えば箱根町の平成二八年度町税予算額は入湯税の歳入は、個人住民税とはほぼ同額であり全体の一割を占める重要な税目である(箱根町パンフレット「平成二八年度当初予算箱根町のわかりやすい予算」一三頁)
- (3) 環境省データ「平成二七年度温泉利用」<https://www.env.go.jp/nature/onsen/data/> (二〇一七・六・一)
- (4) 地方税法第七二条の八三
- (5) 制限税率のあるものとして、例えば地方税法第三二四条の四第一項(法人税割の税率)、制限税率のないものとして地方税法第七三条の一五(不動産取得税の税率)
- (6) 制限税率のあるものとして、例えば地方税法第七〇二条の四(都市計画税の税率)、制限税率のないものとして地方税法七〇三条一項(水利地益税の税率)
- (7) 総務省ホームページ「入湯税の概要」http://www.soumu.go.jp/main_content/000427404.pdf (二〇一七・六・一)
- (8) 奥野誠亮「三二年地方税改正について」租税研究八二号二〇頁(一九五七)
- (9) 原田淳志ほか『地方税Ⅱ(地方自治総合講座13)』一六二頁(ぎょうせい、初版、一九九九)
- (10) 条例制定に当たっては条例準則をモデルに制定する実務上の慣例があり、一年とする市町村が多いが、近年は五年保存とする市町村もある。(参考 条例準則二四一)
- (11) 金子宏『租税法』四〇頁(弘文堂、第二版、二〇一六)
- (12) 地方税中営業税雑種税ノ種類及制限(明治一一年太政官布告第三九号)第二条
- (13) 税務大学校ホームページ租税史料参照<https://www.nta.go.jp/ntc/sozei/tokubetsu/h17shuyoukan/02.htm> (二〇一七・六・一)
- (14) 総務省ホームページ地方税制度「市町村税の概要」http://www.soumu.go.jp/main_sosiki/jichi_zeisei/czaisei/czaisei_seido/ichiran01.html (二〇一七・六・一)

- (15) 箱根町ホームページ行政情報、予算・決算 <https://www.town.hakone.kanagawa.jp/index.cfm/11,0,57.html> (二〇一七・六・一)
- (16) 草津町広報誌「いで湯四月号（第六二八号）」二頁（二〇一七）
- (17) 熱海市ホームページ市政情報財政「平成二七年度決算カード」 http://www.city.atami.lg.jp/_res/projects/default_project/_page_/001/001/665/h27kcard.pdf (二〇一七・六・一)
- (18) 伊東市役所総務部税務課『平成二八年度版市税の概要』一三頁（二〇一六）
- (19) 箱根町企画観光部企画課・総務部財政課『箱根町のわかりやすい予算平成二八年度当初予算版』一三頁（二〇一六）
- (20) 総務省事務連絡「二九年度地方税制改正・地方税務行政の運営にあたっての留意事項等」(二〇一七・一・二三) 第二その他（一六）
- (21) 行政事件裁判例集九卷一号四七頁
- (22) 判例集未搭載、裁判所ウェブサイト
- (23) 判例集未搭載
- (24) 判例集未搭載
- (25) 環境省自然環境局制定の行政指針である。 http://www.env.go.jp/nature/onsen/docs/shishun_bunseki.html参照
- (26) 前掲（25）一頁
- (27) 環境省自然環境局自然環境整備担当参事官室編『逐条解説温泉法』六頁（二〇一五）
- (28) 橋詰清一郎「入湯税の課税免除と不均一課税について」地方税第六八卷二号一〇八頁（二〇一七）
- (29) 碓井光明『要説地方税のしくみと法』二七七頁（学陽書房、初版、二〇〇一）
- (30) 総務省通達平成二九年四月一日総税市第二六号「地方税法施行に関する取扱いについて（市町村税関係）」第九章目的税
二入湯税に関する事項（三）
- (31) 碓井光明『地方税条例』一九〇頁（学陽書房、初版、一九七九）
- (32) 金子・前掲（11）八五三頁

(33) 二〇〇八年四月に設立され、日本交通公社と自治体の官民共同の研究を行っている。ホームページ <http://onmachi.jp/>

ふじなか としひろ (本学法学部准教授)