

第2章 観光に関する税・助成制度の分析

税・助成制度は観光に対する国民の意識を、立法府における予算、法律の議決を通してもっとも正直に反映しているものと判断される。中でも税制度は日本国憲法の大原則である租税法律主義の原則により毎年度の法律改正により繰り返し何度もその時代時代を反映した議論がなされてきているものであり、観光関係法制度研究の最大の材料といえるものである(図2-1)。本章は、本研究の目的である日常性と非日常性の意識の接近を含めた観光関係法制度の課題を考察するため、課税客体としての観光と税収の使途対象のとしての観光の両側面について、関係する法制度を分析するものである。

第1節 奢侈税としての観光に係る税制度の変遷

1937年北支事件特別税法により奢侈税的性格の強い「物品特別税」が国税として設けられた。引き続き1938年支那事変特別税法により「通行税」、「入場税」及び「遊興飲食税」が国税として規定されたが、いずれも旅行の重要な構成部分に課税するものであった。これらは奢侈的消費を抑える名目を併せもって設けられたが、実態は戦費の一部を調達するためのものであり、大衆課税的なものでもあった。従って戦後においても性格を変えながら貴重な税源として息長く存続してきている。このため国会においても観光関係業界からは廃止の陳情がなされてきており⁽¹⁾、消費税導入を契機に消滅することとなった⁽²⁾。入場税等が入場料等に限り課税される奢侈税的性格を持ったものであるのに対して、消費税は対価を得て行われる取引すべてのものに拡大して課税される大衆課税的性格を持ったものであることから、消費税の導入による奢侈的な税の廃止は、非日常のものを対象とした奢侈税と日常のもの対象とする大衆課税である消費税の間の違いが少なくなってきた一つの現象ととらえることができ、消費税がわが国より先に導入された韓国においても、戦前の遊興飲食税の影響を受けていたものが廃止されている。

(1) 通行税

支那事変特別税法で設けられた通行税は、1940年に制定された通行税法により引き続き戦後も整備された。支那事変特別税法と同様に、一等、二等のみならず三等運賃にも課税され、回数券、定期券、団体乗車船券、貸切乗車船券にも課せられた大衆課税としてそのまま引き継がれたのである。1950年に「一般大衆が利用する三等の乗客に対する課税は、寝台料金を除きこれを全廃」(1950年3月31日衆議院運輸委員会木内四郎発言)するとともに一等、二等の税率が引き上げられた。1951年には航空運賃にも通行税が課税されることとなり、1952年には「比較的奢侈的と認められる二等の乗客以上の料金」(5月15日衆議院運輸委員会泉政府委員)につき税率値上げが行われた。このように課税範囲を狭めることにより奢侈税的性格を強める改正が行われることとなったが、優等席比率が交通機関により異なることから、旅客船業者から問題提起されたこともあった⁽³⁾。1961年の税制改正では二等寝台車も非課税とされ更に奢侈税的性格を強めることとなった。1962年物品税の大改正にあわせ、通行税の課税率は20%から10%へ引き下げられ、今度は奢侈税的性格を弱めることとなった。その後国有鉄道運賃法による旅客運賃の等級制の廃止にあわせて、運賃に対する通行税が廃止され、グリーン料金、A寝台料金及び航空運賃にのみ通行税が課税されることとなった。最終的には消費税導入により通行税として奢侈的な運賃料金へ課

税されることはなくなったものの、すべての運賃料金につき消費税が課税されることとなった。

(2) 入場税

1) 概要

通行税と同様入場税も支那事変特別税法で国税として設けられ、演劇、活動写真等を催す場所、競馬場等に入場する者、舞踏場、ゴルフ場等を利用する者に入場税が課されることとなり、1940年入場税法により整備された。同法は、第一種の場所として、映画、演劇、演芸、演奏（歌唱を含む）又は観物（すもう、野球その他の競技で公衆の観覧に供することを目的とするものを含む。）を催す場所、競馬場及び競輪場並びにこれらの場所に類する場所を規定し、第二種の場所として、博覧会場、展覧会場、遊園地その他これらに類する場所を規定し、第三種の施設として、舞踏場、まあじやん場及びたまつき場、ゴルフ場及びスケート場、つりぼり及び貸船場並びにこれらに掲げる施設に類する施設を規定していた。まさに娯楽施設はすべて対象とされていたわけである。このように奢侈税的性格が強かったものの、学生の運動競技等が入場料を徴収する場合には特別入場税が課されることとなっており、同時に大衆課税的でもあった。戦後になり1948年全面改正された地方税法において、都道府県税としての入場税及び市町村税としての入場税付加税が規定されるとともに、1940年制定の入場税法は廃止された。シャープ勧告に基づき1950年に全面改正された地方税法において、入場税付加税は廃止された。1954年入場税は「収入が少数府県に偏在していることに顧み、地方財源の偏在を是正する等のため、今回これを国において徴収する」¹⁾こととして、国税としての入場税法を制定するとともに「百分の九十に相当する額をおおむね都道府県の人口を基準として配分する」こととして入場税譲与税法が制定された。その課税範囲について、「映画館等への入場のほかに舞踏場、たまつき場等の施設の利用についても入場税を課することとしているのでありますが、これらの施設の利用につきましては、国税として課税することが必ずしも適当でないこと等を考慮し、これらに対する課税を地方団体の選択にまかせておくことがむしろ実情に即するものと認められますので」¹⁾として、入場税から除外され、これらを地方税法において前述の第三種の施設につき娯楽施設利用税と名称を変更して存続させた。この点につき1954年4月27日参議院地方行政委員会において政府委員である奥野誠亮は「取りにくいものだけ地方税として法定するということは筋が立たない」と珍しく政府部内での反対意見を陳述し、また5月6日参議院大蔵委員会において、菊川孝夫から「遊興飲食税をむしろ国税に移管をして、一つ国税庁当局が徹底的に国民の疑惑を解くように、先ず乗り出すべきではなかったか。その反抗の強い遊興飲食税に手をつけずに、比較的やりやすいこの入場税について手をつけた」との批判が出されている。

2) 文化、芸術、スポーツ等への配慮

入場税、娯楽施設利用税ともに、課税対象が広く文化、芸術、スポーツ等に関連するものであったことから、当初から税制上の優遇措置が組み込まれて実施されてきた。文化、芸術、スポーツ等は観光資源とも認識され、これらに関する入場料税の軽減は観光振興の観点からも歓迎されてきた。なお、宗教施設については当初から入場税の対象とはなっておらず、入場税の対象としての問題は発生しなかったものの、宗教施設所在地において税収確保のため法定外課税の対象とする事例が発生することとなった。1956年9月11日衆議

院法務委員会閉会中審査において、奥野説明員は京都市の文化観光施設税と入場税の関係について「他の目的を持った税が、国税を課さない部分についても課税をするという場合にはいろいろ例があるわけでございまして、そのことは別段違法の問題にはならない」と発言している。将来消費税率が引き上げられたときにも同様の課題を抱えることとなるのである。また文化財は文化財保護法制定時に税法的保護措置も検討されたものの、多くの文化財を保有する宗教法人に対する非課税措置がなされる等の理由により措置がなされなかった²⁾

娯楽施設利用税に関して、1957年の地方税法改正によりスケートは娯楽としてよりも大衆化されたスポーツとしてみるのが適当として除外された。同時にスキー・リフト等も検討されたが、当局より行政指導により善処する旨の答弁³⁾により済まされた。このときの当局の意識には娯楽は奢侈であるとの意識が存在したわけである。1965年にはボーリング場も話題になっており、スポーツが大衆化するとともに適用除外要求が拡大することは必然であった。1971年には日本のGDPが西ドイツを上回り、日本人海外旅行者数が訪日外客数を上回ったが、その同年3月23日参議院大蔵委員会において渡辺武は「昭和十三年の四月に日支事変の特別税法が成立した。それに続く昭和十五年の四月に、入場税法、通行税法、それから遊興飲食税法の三法が成立した。この三法は、当時としてはバランスがとれておった。なぜバランスがとれていたか。それは、戦費調達、ぜいたく追放、それから芸術はぜいたくだ、追放せよ、芸俯瞰視というような総力戦思想があって、はじめて、各税間のバランスが私はとれていたと思う。大臣のバランス論というの、こういう総力戦思想のなごりそのものだ。そうでしょう。つまり、芸術はぜいたくだというような見方、あるいは芸術に対する事実上いろいろの差別をして、課税するものと課税しないものというような差別と干渉、これに結びついているものだというふうに考えます。」と奢侈税的なものに対する批判を行っている。

入場税に関して、1957年芸術的価値が高いとして歌舞伎、新劇等の純演劇について入場税を軽減する法改正案が衆議院本会議を通過したが、参議院において、その対象が「政令で定める純演劇」となっていたものを広く「演劇」と修正し、1958年成立した。

1962年アマチュア・スポーツについてそれまで非課税枠の拡大で対応してきたものを全面的に非課税とすることとした。1961年制定されたスポーツ振興法の政治的効果が発揮されたわけである。1971年学校の生徒等の団体入場についてすべて非課税とされ、1975年催し物の種類にかかわらず、一律10%に税率が一本化された。

消費税の創設に伴い、娯楽施設利用税はゴルフ場のみ限定され、名称もゴルフ場利用税に改められることとなり、入場税はほぼ消滅することとなった。ゴルフ場利用税は奢侈税的存在として存置されることとなったが、すでに大衆化、日常化しているゴルフ場課税への反発が強く、2003年地方税法改正により青少年、高齢者への非課税措置及び国民体育大会等の場合におけるゴルフ場利用税の非課税措置がはかられることとなった。文化、芸術、スポーツ等が一般化することは観光の日常化にもつながり、消費税実施による入場税の廃止は当然の方向でもあった。入場税に関する軽減廃止運動は、最終的には国に文化、芸術等の重要性を明確化させる文化芸術振興基本法（2002年法148号）につながっていった。

(3) 遊興飲食税等

1) 飲食及び宿泊

大正時代には料理店等における遊興及び飲食に対して、県、市町村が遊興税、歓興税を課税していたが、1938年支那事変特別税法52条の2により「料理店、貸席、旅館其ノ他命令ヲ以テ定ムル類似ノ場所ニ於ケル遊興及飲食」に遊興飲食税が国税として課されることになった(市町村に半分交付)。1940年には遊興飲食税法が制定され規定が整備された。遊興飲食税は終戦後1947年再び地方税に移管された。1948年地方税法改正により、遊興飲食税には遊興、飲食に宿泊も加えられ、同時に市町村税として遊興飲食税附加税が規定された。この場合の宿泊には、簡易宿所及び下宿に係る宿泊も含まれており、まさに大衆課税的であることから、国会に地方税免除の請願⁴⁾が出されていた。遊興飲食税は、シャープ勧告後の1950年地方税法の全面改正により、都道府県税とされた。

遊興飲食税は財源確保のため広く課税されていたが、1952年の改正により大衆食堂⁴⁾等における非課税措置がとられ、1954年大衆旅館に対する免税点が新設され、次第に奢侈税的性格を強めることとなっていく。1961年遊興飲食税は料理飲食等消費税に改称され、遊興の文字は削除された。1989年消費税導入に伴い料理飲食等消費税は特別地方消費税とされ、1998年に2001年度をもって廃止されることが決められた。

税制度においては、発足時は飲食(外食)、遊興及び宿泊全体を奢侈的なものと捉えていた。その後の改正により課税対象から大衆消費的ととらえられるものを削除する改正が行われ奢侈税的性格を強めてゆくこととなった。しかしながら現代社会の飲食は、所得水準に係らずあらゆる階層のものにとって栄養、カロリー摂取という意識が薄れている。飲食(外食)が奢侈的なものとして日常化すれば、当然遊興飲食税は奢侈税としてではなく大衆課税と意識されことは必然であり、一般的な消費税が導入されれば遊興飲食税は消滅することは必然であった。

2) 接客人関係税

1938年の遊興飲食税創設以来、芸者等の花代の税率は飲食及び宿泊より高率に定められていた。1950年地方税法改正により新たに接客人税が市町村税として「芸者、ダンサーその他これらに類する者」に対して課せられることとなった。都道府県税である遊興飲食税の「芸者その他これに類する者」よりは「広く解釈できる」⁵⁾とされており、標準税率は、接客人一人一月について百円とされた。遊興飲食税との関係上、接客人税として、はっきりつかまえておく方が「徴収にも便利だ」⁶⁾というようなことから、この税は存置されたが明らかに娼妓賦金の変形として好ましいものではないと認識されていた。1951年3月17日衆議院地方行政委員会において鈴木(俊)政府委員は「接客人税につきましては、確かにいろいろ問題があるわけでございまして、従来古くからの娼妓賦金というような形で出ておりましたようなものの一種の変形でありますので、そういうものは確かに好ましくないわけでありまして、ですから税額といたしましても、先ほどの自転車税、荷車税に比較いたしますれば、少い額でありますので、将来適当な時期にぜひ改正をして、廃止いたすような方向に持って参りたいと考えております。」と発言している。最終的には1952年地方税法改正により廃止された。

芸者等の花代としては、課税率引下げをおこなった1957年遊興飲食税の改正において「何か非常にぜいたくなものの税率を軽減するのではないか、こういう誤解を与えているようでありますけれども、私たちは、税務行政を適正化するために、こういう措置をとりたい」

りともでわざわざ発言しており、贅沢なものの税率は高くてもよいというとの意識に配慮していることがうかがえる。

なお、1946年に公娼制度が廃止になり、接客人税、遊興飲食税の徴収がこれと矛盾しないかという議論が発生した。公娼制度廃止の趣旨は、婦女子に対し売春を強制することを禁止することにあるものの、現実にはそれが社会通念上遊興行為と認められるものである限り、遊興飲食税を課税することは、公娼制度廃止の趣旨に矛盾するものではないとされ、議論を呼んだ⁽⁶⁾。

(4) 入湯税

入湯税は、戦後地方公共団体の一般的な財源確保のため鉱泉浴場の入湯に課税されたものである。1948年地方税法は入湯税を都道府県税、入湯税付加税を市町村税としたが、1950年地方税法改正により入湯税は浴場所在の市町村において課する法定普通税として設定された。1957年地方税法改正により、入湯税は環境衛生施設その他観光施設の整備に要する費用にあてるための目的税とされた⁽⁶⁾。この措置により鉱泉所在地における観光施設整備の財源確保がはかられることとなった。1971年には入湯税の課税目的に、消防施設の充実が加えられた。消防業務は観光に関する業務と異なり市町村の行うべき基本的な行政サービスであり、目的税を持って当てるべきか論議の余地があった。1959年12月24日参議院地方行政委員会後藤田正晴は「私どもも地方の財政の実態から見て、当初、娯楽施設利用税あるいは消防施設税というようなものについての増徴をはかったらどうだろうかということで、私ども事務としては十分検討をいたしておりました。」と発言しており、入湯税による対応だけが方策ではなかったことが推測できる。

1991年には観光施設の整備に加え観光の振興に要する費用が追加され、観光宣伝事業等にも用途が拡大されることとなった。

観光地は温泉の存在に限らず行政需要が多いとされ、入湯税のない市町村において文化観光施設税等法定外普通税の課税が論議されはじめ、観光地においては普通税と目的税の区分認識が薄まることとなった。1975年3月4日衆議院地方行政委員会において首藤政府委員は「観光行政のために必要な財政需要そのほかを賄いますために法定外普通税を当該市町村において課するという事は、これはできるわけでございます。現在たとえば日光におきまして観光税を法定外として課しておりますが、そのようなやり方はできるのではなかろうかと思っております。」と発言しており、普通税と目的税の区分が便宜的であることの認識を示している。

普通税と目的税の区分が不明確であればあるほど目的税の廃止が意識されることとなり、入湯税の廃止が関係業界から意見として出されることとなった⁽⁷⁾。

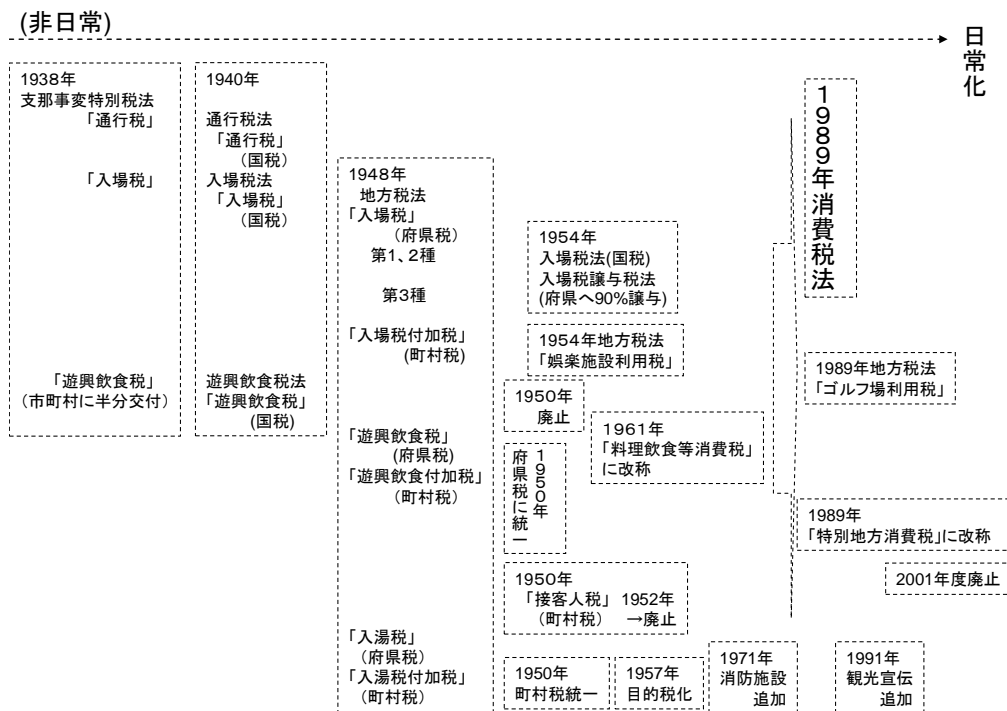


図 2- 1 観光関連税(法定)制度の変遷(非日常→日常)

第 2 節 観光に係る法定外税制度

(1) 都道府県と市町村

観光行政は国においては複数の行政機関に関係するが、都道府県及び市町村は観光行政も含めた総合な行政主体として存在している。しかしながら個別観光法規の規範性が弱く、範囲も明確ではない観光行政については行政の役割も不明確とならざるを得ず、国、都道府県及び市町村の間の役割分担も不明確となる。従ってその費用に当てる税源に関する考え方も不明確とならざるを得ない。1949 年地方自治法により都道府県と市町村の役割が明確化され、地方税法が改正され入場税付加税等の市町村税が整理された。普通税としての入場税、遊興飲食税は、シャープ勧告により 1950 年税源として都市部に集中しないよう都道府県税とされたが、1954 年税制改正により入場税は国税として徴収され、入場税譲与税として都道府県に配布されることとなった。都道府県税として残った遊興飲食税については普通税であったものの、市町村からは目的税的認識のもと地域観光業界の意を受けて配布要求⁸⁾がなされてきた。

法定外税については課税主体をめぐる論議が発生する。観光行政の行うべきことが制度化されていないうえに、昭和 30 年代、法定外税は普通税しか存在せず使途が制度的に明確にされなかったことから、文化観光施設税をめぐる奈良県と奈良市のどちらが課税主体となるかで論議が発生した。この点法定外目的税は使途が明示されることから、納税者の納得が必要であり、都道府県が行うべきことか、市町村が行うべきことかが事前に論議されることにより、明確されるはずである。

(2) 法定外普通税と宗教施設

1) 宗教法人への非課税措置と観光地の税収不足

多くの観光地においては宗教法人の施設等が観光資源としても活用されているが、宗教施設については地方税法 348 条 2 項 3 号の規定により課税対象から除外された施設の一分類として非課税となっている。宗教法人の活動については、法人税法別表等に定められた公益法人等として、収益事業を除いては非課税となっており、収益事業についても営利法人と比べ税率は低くなっている。このため観光地特に温泉の所在しない観光地においては行政需要と税収とのギャップが発生し、法定外普通税に税収を求めることが行われやすい⁽⁸⁾。文化観光税をめぐる訴訟⁽⁹⁾において奈良県が提出した意見書において「昭和 39 年度において観光関係のため要した行政支出額は県民一人当たり全国平均が 49 円であるのに対し、本県は 295 円という実に 6 倍もの額に達している。しかもこれらの行政支出の大部分は県民固有の利益のために活用されているというよりも、むしろ県外よりの多数の観光客の利便のために支出されている現状である。」「近時における交通機関の発達、観光ルートの整備は、県内宿泊施設の貧弱なることとあいまって、本県を完全なる通過観光地とした感があり、本県内では、観光客の宿泊、飲食等の消費行為がほとんど行われない状態である。その結果、観光客よりの収入の太宗である料理飲食等消費税についても、昭和 39 年度決算において、全国最下位から 2 番目の収入しかなく、世界的な観光地である本県としては、まったく信じられないような状況となっている。言い換えれば観光行政については、歳出と収入との間に極端なアンバランスが見られるのである。」と記述されている状況は、大なり小なり他の有名観光地においても発生していた。

1950 年京都市には京都国際文化観光都市建設法が制定された⁽¹⁰⁾。しかしながら固定資産税免除の社寺仏閣等が多く固定資産税収入の少ないこともあり、1955 年度から 61 年度まで財政再建団体の指定を受けることとなってしまった。その中で国際文化観光会館(建設費 8 億円)等の観光施設整備について、その財源を法定外普通税である「観光施設税」に求めることとなった⁹⁾。宗教法人が境内地、境内建築を有料で観覧に供することは、施設の維持管理のためであれば、直ちに収益事業とはならないとされていた。しかしながら後述するように京都府は拝観料等が収益事業となる可能性を示唆し、京都市在住の社寺側からの強い反発を引き起こした。課税対象から観桜、観梅等の観光行事が除外されており、信仰対象でもある施設に対して単に観光施設とみるが如く解される恐れがあるとして京都市議会において、観光などの字句が修正され、「文化観光施設税」と改正され、法定外普通税として 1956 年 10 月 13 日から 1964 年 4 月 12 日まで実施された。それを引き継ぐ形で今度は観光の字句を削除し文化を強調した「文化保護特別税」が 1964 年 9 月 1 日から 1969 年 8 月 31 日まで実施された。この時点において京都市と社寺側の間に税の再延長はないことを旨とする覚書⁽¹¹⁾がとりかわされたものの、財政負担については協力金、寄付金の含みがあったとされる¹⁰⁾。そのため 1985 年「古都保存協力税」が実施に移されたときは、紛争が拡大し、協力寺と拒否寺(拝観料の半分を占める清水寺等)に京都仏教会が分裂したうえに、財産差し押さえ予告通知書まで発送される事態に至った。最終的には期限を待たずに「古都保存協力税」は廃止されることとなった。

2000 年 4 月地方公共団体の法定外税創設について国の許可制から協議・同意制へ改められるとともに、法定外目的税の創設がみとめられるようになった。国の同意に際して、従来許可要件として掲げられていた 5 項目のうち、税源の存在と特別な財政需要の存在に係

る 2 項目が廃止され、国税また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、地方団体間におけるものの流通に重大な損害を与えること、国の経済施策に照らして適当でないこと、という 3 項目に留められた。法的性格としての同意と許可の間には法定外税の発行要件として実質差はないと考えられるが、住民の意識を反映した自治体の自主性が求められる現在、自治体の判断がより重んじられるようになってきている。昭和 30 年代はじめの「京都市文化観光施設税」が論議された時には、総務省(自治庁)の許可を頂点として京都市当局と仏教会の紛争は収束に向かったが、昭和 50 年代末の「古都保存協力税」の時には逆に許可後に紛争は拡大し、収束不能となったというように⁽¹²⁾、法定外税に対する「国の影響力は下がって」¹⁰⁾いた。

京都市において「文化観光施設利用税」の検討がなされたときに、京都府は同税が宗教施設に課せられるのであれば収益事業に該当するとの見解を出し社寺側の同税に対する反対を強めることとなった。京都府、京都市の課税主体をめぐる調整が完全ではなかったことによるものと思われる。最終的には文部省の見解により、宗教法人が境内地、境内建築を有料で観覧に供することは施設の維持管理のためであれば、直ちに収益事業とはならないと判断された。

2) 信仰の自由と観光課税

奈良県及び京都市で実施された拝観料課税等に対し信仰の自由を妨げるものとして差し止める訴訟がなされたが、いずれも課税が認められた¹¹⁾。「奈良県文化観光税」について東大寺は「本件条例は信教の自由を侵害する」と主張し、奈良県は「本条例は信教の自由を侵害するものではない。東大寺への入堂行為が宗教行為であるならば、修学旅行の入堂は憲法 20 条 3 項及び教育基本法 9 条 2 項違反となる。民族文化財の鑑賞であり修学の目的に沿うものと認められているからにほかならない」と反論した。その結果大阪高裁 41 年 8 月 5 日決定(判例時報 456 号 pp3~16)判決理由のなかで「本件条例の立案過程はともあれ、条例自体においては、あくまでも税法上の観点から、文化財を公開している寺院へ入場し、対価を払って文化財を拝観する者に担税力を認めてこれに課税することとしたにすぎず、その際の拝観者の意思が単なる観光のためであると、信仰に基づく参詣のためであると、或いは両者を兼ねているとを問わず、文化財の有償鑑賞行為の面のみを対象として拝観者に義務を賦課しようとするものにすぎないと解される。」と判示された。

京都市に関する「古都保存協力税条例無効確認等請求、古都保存協力税条例案提出禁止請求、古都保存協力税新設差止請求併合事件」においても、その行為のもつ宗教的本質は、課税によって侵され、あるいは、これによって奪われるようなものではないとし、古都保存協力税は文化財の有償鑑賞行為を課税客体とし、その鑑賞者を納税義務者とするものであって、宗教団体である甲原告らは、納税義務者でも経済上の担税者でもないから、本税は、甲原告らの宗教施設の公開による布教という宗教上の活動自体に対する課税として、これを直接律するものではない⁽¹³⁾とした上で、「原告らは、自ら徴収している拝観料のことは、お布施と称して棚上げにしたうえで、本税による萎縮的效果を問題にして信教の自由の侵害を云々するのであるが、より高額な拝観料にこそ萎縮的效果があることに思いをいたすべきである。」¹²⁾という厳しい認識が示された。

「日光市文化観光施設税」については 1956 年 11 月日光市が宗教法人に財政協力依頼を行って以来長きに渡って論議等が重ねられたが、1962 年 2 月社寺は献饌料値上げを全国旅

行あっせん業者に公表した結果、日光市議会は氏子及び信徒である市民の意志を無視した行為として日光市文化観光施設税条例議決し、同年6月1日から実施され、1994年5月31日まで継続された。岩手県平泉町では1970年から1985年まで法定外普通税としての「文化観光施設税」が実施され、宮城県松島町では1989年3月から法定外普通税としての「文化観光施設税」が実施されている。

法定外目的税が可能となった後において、太宰府市は2003年5月から「歴史と文化の環境税」を用途が限定されない法定外普通税として実施している。同税は、市内にある有料の駐車場のうち、月極の駐車場、事業所・店舗等に付随する駐車場及び臨時的駐車場以外の駐車場の利用者から徴税されるものとなっている。

同税の名称は「歴史と文化の環境税」となっているものの本質は駐車場課税である。課税に反対する駐車場業者からは、利用者に対して特定の地図を有料で販売し、その購入者に対して駐車場利用料金を無料とする対抗策までとられた。最大手の駐車場業者でもある太宰府天満宮の対応が二転三転したことにより混乱をきたした上最終的に成立した。この点では拝観料収入が最大手の清水寺が反対した京都市の古都保存協力税や日光市の文化観光施設税等と同じ紛争が発生したわけであり、地方税法のスキーム如何にかかわらず、宗教団体との観光関連課税紛争問題は何度も繰り返されるのである。京都市文化観光税等も普通税とはいえ、税の用途が観光施設整備等に当てられることが政治的に表明された目的税的発想に立っており、宗教と観光が抱える現実的問題には変化は見られないわけである。

(3) 法定外目的税と観光振興

観光と税制のかかわりは、ひとつは課税対象として観光資源、観光活動が選択され、税の名称に観光等の字句が用いられる場合である。もうひとつは税の用途が観光振興等に限定される場合であり、観光に関する目的税とされる場合である。財政民主主義の考え方にたてば、予算は住民の代表である議会において統制されるべきものであり、特定の税目が特定支出に拘束されることは、議会の意思決定を制約することになる。京都市や松島町等の文化観光施設税は観光の字句を用いるものの法定外目的税制度が存在しない時代のものであり、法定外普通税として認可されたものであった。松島町の条例1条は「松島町における文化観光施設の整備をはかる費用などに充てるため」と「など」とまで記述して普通税の形を維持しつつ、政治的意図を明記している。

地方交付税制度が機能している間は、目的税を必要とする状況にはほとんどの自治体では発生しなかった。普通税にわざわざ観光関連の名称を付する場合は課税対象が観光施設であることを強調する意図があり、その収入を観光振興等に使用する政治的意図をこめる場合もあったが、制度として観光に限定して支出される目的税ではなかった。

本格的な観光に関する目的税は東京都の宿泊税である。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、法定外目的税として制定された。宿泊等に対する普通税たる特別地方消費税が2001年度に廃止された後、改めて目的税たる宿泊税が導入されたため、結果として再び奢侈税的性格を強調しなければならず、一定額を超えたものに課税されるものとされた⁽¹⁴⁾。

目的税は、用途が特定されることから、住民ないし納税者に対して負担と受益の関係が比較的わかりやすいことがメリットとして指摘される。しかしながら目的が制限的で厳格であれば負担金、手数料に近づく。自治体が観光キャンペーン実施に当たって、地域の観

光事業者に負担金を求める受益者負担金や観光地で観光施設整備維持のため利用者に負担金を求める原因者負担金と区別がつかなくなる。その一方で目的が不明確で限定的でなければ普通税に近づく。観光は制度論的に考察すれば概念が不明確であるが、社会的には存在するものであり、目的税として成立しやすい土壌がある⁽¹⁵⁾。観光地域づくりといった地域振興策として普遍的に採用可能な事業を用途にすれば、その性格は普通税とほとんど変わらないものとなる。

(4) 別荘等所有税

熱海市では別荘等所有税を課している。宿泊に関する課税であった特別地方消費税は旅館業の運動により廃止されたが、熱海市の別荘等所有税は旅館業が除外され、セカンドハウスや別荘所有者にのみ課税するものである⁽¹⁶⁾。不定期に市内の水道、道路、ごみ処理などのサービスを利用する別荘所有者は住民税を負担しておらず、これに対して一定の課税をすることは負担の均衡上適当であるという判断から法定外普通税として導入されたとされる。しかしながら不定期に利用する点においては、課税対象から除外された旅館業、簡易宿所営業、下宿営業を利用する者と、別荘所有者等の違いは本質的なものはないはずである。別荘所有者も当該自治体の行政サービスの利用が少ないにもかかわらず固定資産税を納めているわけである。「住んでよし、訪れてよしの地域づくり」の政策の観点からは、別荘訪問者を他の観光客より厳しく対応する税制度は政策的な矛盾を抱えるものである。

河口湖及びその周辺地域における環境の保全、環境の美化及び施設（駐車場、公衆便所、湖畔周辺道路その他の施設）の整備の費用に充てるため法定外目的税として河口湖町等において2001年から遊魚税が制定された。遊魚税は漁業権を保有しない遊魚者に対して課税するものであり、現在は富士河口湖町に引き継がれている。環境面への悪影響は観光事業衰退につながるものであり、その意味では観光振興としての目的税的性格もあるが、条例上は環境の美化として観光の字句は現れていない。

第3節 外客誘致・制限と観光地域づくり

(1) 外客誘致

観光が税制度で範疇化されるためにはその理由が必要であり、外客誘致はきわめて明快であり、税制上の優遇措置を講じる必要性もわかりやすい。

1) 国際観光ホテル整備法による特例

税制の特例措置を活用して特定の政策実現を図る手法は、観光行政において最も早期に取り入れられた⁽¹⁷⁾。国際観光登録ホテル・旅館の固定資産減価償却に関して、1949年の国際観光ホテル整備法制定時は「法人税の課税標準に関する登録ホテル業用の固定資産の耐用年数は、別表第二の通りとする」と同法で特例を法定していた。登録旅館についても同法明文で準用されていた。この国際観光ホテル整備法の改正は通常、国会の運輸委員会で審議されることから、同法で税制上の措置が具体的に規定されている政治的効果は大きかった。1968年国際観光ホテル整備法の改正により「所得税又は法人税の課税標準に関する登録ホテル業の用に供する減価償却資産で政令で定めるものの耐用年数」は、租税特別措置法で定めるところによるとされ、同法では登録ホテル・旅館業の減価償却資産について耐用年数を「所得税法の規定に基づいて定められている耐用年数の二分の一を下らず、かつ、当該耐用年数に満たない範囲内で政令で定める年数による」こととされた。

それまでは国際観光ホテル整備法において具体的に定められていた措置が、租税特別措置法により規定されることとなった。このため登録ホテル・旅館の特例措置の政治的効果もその分弱まることとなり、国際観光ホテル整備法の規範性がその分弱まることにもなった。1995年の国際観光ホテル整備法改正により登録ホテル業等の用に供する減価償却資産のうち租税特別措置法で定めるものの耐用年数については、同法で定めるところにより、特別の措置を講ずるとされ、更に国際観光ホテル整備法の規範性が弱まることとなり、ついには1998年改正により31条は削除され、減価償却資産の耐用年数の特例措置制度は完全に廃止されることとなった。登録旅館の外客宿泊比率が極めて低く、登録ホテルとユースホステルの外人宿泊比率も異ならない実態から、外客誘致目的の特例措置を存続されることの説明がつかなくなり、戦後最も長続きしたとされる特別措置が消滅することになったわけである。国際観光ホテル整備法による措置が廃止された現在では、外客誘致法において外客誘致施設の範疇化を行い、租税特別措置による税制措置をとることも法改正を行えば可能であり、そこにジャパニーズイン(第3章参照)等の特例を設けることも制度的課題の一つである。

2) 登録旅館等に対する固定資産税の不均一課税

登録ホテル業の用に供する建物に対する地方税の不均一課税については、制定時のホテル整備法7条では「登録ホテル業の用に供する建物については、地方税法(昭和三十二年法律第十号)第十四条第二項(公益等に因る不均一課税)の規定の適用があるものとする」となっていた。国井富士利(1952)は「固定資産税は、登録を受けてから10年間は2分の1に軽減するとうたっていたところが、某参議院議員の有力者がホテルに関係していたが、当時は固定資産税は府県税だったんです。それで知事と話をつけて10年間7割削減することになっていた。そんな事情で整備法でももっとも幅のある規定にしたほうがよいというので、『地方税法第6条第2項の規定の適用があるものとする』という表現にしてしまった。その適用というのは『公益等による不均一課税』のことで、これによると結局税を軽減するかどうかは政治力にかかってくることになる。自治庁でもかえってそのほうがよいということになった。結局ヒイキの引き倒しになったわけですね。」(pp30~41)と記述している。登録旅館は国際観光ホテル整備法では準用されてなったが運用で実施される自治体も存在し、現に1952年2月26日参議院運輸委員会において説明員は「登録旅館につきましても、法律には書いてございませんが、同様の趣旨に副つてやはり固定資産税の軽減を要望いたしておりますが、これにつきましては現在三十軒の登録旅館のうち四軒のみ固定資産税の軽減を受けております。」と発言している。1993年国際観光ホテル整備法改正で登録旅館に対する不均一課税規定が明文化された。現行制度での国際観光ホテル整備法の最大の法的存在価値はこの規定であるが、固定資産税の減免を行っていない東京都は逆に課税対象が宿泊客であるものの宿泊税により財源確保策を講じており、わが国全体の政策論としては整理しておかなければならない課題である。

なお、登録ホテル・旅館に対する特例措置に関しては「大規模かつ高級のホテル、旅館のみに対して免税、資金資材のあっせん等の厚い保護を加えようとしておるが、かくては日本の旅館業全般に関する発展向上に支障を及ぼすおそれがある」として1949年衆議院厚生委員長から観光事業振興方策樹立特別委員長に対して国際観光ホテル整備法案につき、「賛同し得ざるものであり、これらの諸点に関して貴委員会の慎重なる熟考を求める」と

申し入れがなされている。

3) 外客の飲食及び宿泊に対する非課税規定等

戦後占領下、遊興飲食税について外客は外人専用施設においては5割減であった。1952年からは外人専用施設が廃止され、特例もなくなることとなったため⁽¹⁸⁾、地方税法114条の2第3項として、道府県は国際観光ホテル整備法の規定により登録を受けたホテル又は旅館における外客の飲食及び宿泊で地方財政委員会規則で定めるもの(観光を目的とした滞在期間の短い外客(180日以内))に対しては、1953年から遊興飲食税を課することができないと規定した。しかしながら消費税は内外無差別が原則であるとして1961年地方税法の一部改正により、登録ホテル・旅館に関するこの非課税措置は1962年度限りで廃止された⁽¹⁹⁾。オリンピック東京大会開催の年、地方税法の一部改正により、1964年7月1日から12月31日までの期間に限って、外客の旅館における宿泊およびこれに伴う飲食に対し、料理飲食等消費税の非課税措置を講じられた。1999年1月から3月まで長野オリンピック冬季競技大会の開催に伴う地方税の特例として道府県は、外客⁽²⁰⁾の旅館における宿泊並びにこれに伴う遊興、飲食及びその他の利用行為に対しては、特別地方消費税を課することができないこととされた。物品税は、1937年北支事件特別税法で戦費調達を目的として生まれ、本来は奢侈品、高価な便益品、趣味娯楽品等へ課税されるものであり、生活必需品非課税を原則としていた。戦後外客誘致目的のため輸出手続等と同じように措置をして物品税の免除が行われてきた¹³⁾。これらの特例措置の対象となる外客は観光客に限定されるものではなかった。

なお、国際観光振興会(2003年10月からは独立行政法人国際観光振興機構)は、1995年4月に寄附金の損金算入の特例対象となる特定公益増進法人に指定され、国際会議開催のための寄附金を受け入れ、主催者に対し交付金として交付している。

(2) 観光地域づくり

税制等を活用した総合的な観光振興に関する法制度は1987年に制定された総合保養地域整備法に始まる。同法では字句として「観光」はまったく用いられていないが、まさに観光関係の法律である。スローガンとしての外客誘致の重要性は増大しているものの、制度としての外貨獲得の必要性はむしろ減少しており、観光街づくり等とあわせて論議される。税制上の優遇措置を実施するためには、租税特別措置を構じるべき範囲を法定化するための範疇化規定の存在を前提として、租税特別措置法により規定されることが通例化した。このため特別法のもとに法定計画等を作成し、計画に基づく施策に対して補助金、政策金融のほか、税制上の優遇措置を講じる政策パッケージ手法が、高度経済成長期において工業再配置法等数多く行われてきた。観光に関してもこの政策パッケージ手法が総合保養地域整備法によりはじめて採用された。1993年に地域伝統芸能等を活用した行事の実施による観光及び特定地域商工業の振興に関する法律、1995年に国際会議等の誘致の促進及び開催の円滑化等による国際観光の振興に関する法律、1998年に外国人観光旅客の来訪地域の多様化の促進による国際観光の振興に関する法律(外客誘致法)が次々と政策パッケージ手法を取り入れて制定された⁽²¹⁾。これらの法制度は運輸大臣が中心となっているものにあっては外客誘致が法目的の前面に出ているが、実態としては地域振興に狙いがあったと思われる。また外客誘致法は国際観光ホテル整備法に規定する租税特別措置が廃止された結果、登録ホテル・旅館に関するさらに限定された特別措置の受け皿として制定されたものでも

ある。租税特別措置法が引用して特例措置の対象範囲を範疇化するための法制度であり、外客誘致法には直接税制措置に関しては規定がおかれていない。

地域振興立法である沖縄振興特別措置法は産業の振興のための特別措置として観光の振興を第一に掲げ、観光振興計画を法定するとともに観光振興のための免税等について規定している。特定免税店で購入し、携帯して出域する場合に金額 20 万円までは関税暫定法 10 条の 4 により関税が免除される制度である。税制度を活用した一種の観光用経済特区である。

景観法は、景観地区を都市計画決定すれば、建築基準法とは別に「建築物の形態、意匠、高さ」等を市町村長が認定できる点で、市町村長自らが建築物の認定権限を掌握することの意味は大きい。景観地区に相応しい建物として市町村長が認定しなければ、建築基準法をクリアーしていても建築行為は認められなくなったわけである。この場合景観地区に指定された建物や敷地などの中で景観重要建造物に指定されたときは、相続税が減じられると国会答弁¹⁴⁾されているが、相続税等における財産評価の技術問題、運用問題であり、制度的に軽減するものではなく、租税特別措置が講じられるものではない。

課税権を持つ自治体が自主的に優遇措置を講じることが可能であれば、中央省庁が提示する政策パッケージに惑わされず、独自の観光政策を展開できるはずである。自ら課税強化、課税優遇を組み合わせる地域の議会がチェックを行うことが可能であれば、国が提示する全国一律の政策パッケージに無理にあわせる必要はなくなる。その意味でも課税自主権は地域の個性の発揮である観光政策の観点からは重要である⁽²²⁾。

(3) エコツーリズムと入域税

2002 年に制定された沖縄振興特別措置法は、エコツーリズムを推進するため、環境保全型自然体験活動(同法第 3 条 5 号において「その参加者が、地域の自然環境について知識を有する者から案内又は助言を受け、当該地域の自然環境の保全に配慮しつつ当該地域の自然と触れ合い、これに対する理解を深めるための活動」と定義される)について規定している⁽²³⁾。エコツーリズムの先進モデルとしてはガラパゴスで実践されてきたものがあり、ガラパゴス諸島を訪れる旅行者の行動を規制するとともに、旅行者は入域税(12 歳以上の外国人の場合一人当たり US\$100(2005 年 10 月現在))を支払うこととなっている。この入域税はエクアドルの国庫金には歳入されずに諸島内の 8 の関係機関に配分され、全額自然環境の保全、インフラ整備に利用される⁽²⁴⁾。2002 年 2 月沖縄県議会においても観光目的税としての入域税導入について質問がなされたが、稲嶺恵一知事は否定的な答弁を行っている⁽²⁵⁾。これに対して沖縄県伊是名村においては環境協力税条例(2004 年 12 月 24 日条例第 17 号)が制定され、「村は、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」の目的税である環境協力税¹⁵⁾として入域税が徴収されている。同税は、「本村の使用する旅客船及び営業を目的として、場外離着陸場を利用する飛行機若しくは営業を目的として伊平屋伊是名間を往来する渡船」により、本村に入域するもの(高校生以下のものを除く)を「入域者」と定義し、入域時ごとに 1 人 100 円の環境協力税を課税している⁽²⁶⁾。

ガラパゴスにおいて実施されたものを参考に、小笠原で日本初の行政主導による旅行者の行動規制が実施されたとされるものの、行政指導には限界があり、2002 年自然公園法が改正されている⁽²⁷⁾。この自然公園法はその 3 条において「国、地方公共団体、事業者及び

自然公園の利用者は、環境基本法（平成五年法律第九十一号）第三条から第五条までに定める環境の保全についての基本理念にのっとり、優れた自然の風景地の保護とその適正な利用が図られるように、それぞれの立場において努めなければならない」と自然公園法に対する環境基本法の指針性を認めている。入域税の名称が環境協力税とされるのも、政策目的のウェイトが観光振興よりも環境保全にあることのあらわれである。2007年施行された観光立国推進基本法は「国は、観光地における環境及び良好な景観の保全を図るため、観光旅行者による自然体験活動を通じた環境の保全に関する知識の普及及び理解の増進」に必要な施策を講ずるもの(24条)と規定しているものの、これを根拠にした具体的な規範性のある規定は現在のところ存在しない。観光立国推進基本法がその指針性を確保するためには、第166回国会において審議されているエコツーリズム推進法案において規範性のある規定が整備されるとともに、観光立国推進基本法の指針性を求める規定を設けることが望まれる⁽²⁸⁾。

第4節 観光に関する金融・助成制度

観光はその概念が曖昧である上に奢侈的に捉えられることに加え、観光振興等を目的とする目的税も少なく特定財源が少ないことからして、これまで助成制度も法定化されにくい環境にあった。観光基本法が国、自治体の観光施策の基本となる指針性を発揮できるように再構築し、観光の振興に必要な財源確保及びその財源をもとにした効率的な助成制度が求められる。

(1) 国際観光事業の助成に関する法律による補助

1949年度までは、国際観光事業に対する補助に関する特別法は存在せず、予算措置のみにより行われていた⁽²⁹⁾が、均衡予算の方針の下に同年度は一律削除の対象とされてしまった。当時国際観光事業に対する補助は財政に余裕のある鉄道特別会計から支出されており、一律削減方針の枠外とする効果を狙い、国際観光事業の助成に関する法律が制定されたものと考えられる。国際観光事業とは「外国人旅客の観光に関する事業」をいい、政府は同事業を振興するため特に必要があると認めるときは、観光宣伝を実施し、その他観光に関する事業を行う法人であって営利を目的としないもののうち政令で定めるものに対し、予算の範囲内で、その事業の遂行に要する経費の一部を補助することができることと規定している。政令では当初財団法人国際観光協会が指定され、その後、日本観光協会法、国際観光振興会法が成立する都度、日本観光協会、国際観光振興会がそれぞれ国際観光事業の助成に関する法律に規定する補助対象法人とみなされ、法律補助が行われてきた。2004年特殊法人国際観光振興会は独立行政法人国際観光振興機構に改組され、同機構には補助金のように用途が限定されているものではなく弾力的運用が可能な運営費交付金が支給されることとなり、国際観光事業の助成に関する法律に基づくものとしては補助されなくなった。この国から交付される運営費交付金は、予定された用途以外の用途に充てることも可能であり、また、経営努力により生じた剰余金については、主務大臣の承認を受けて中期計画の用途の範囲内で取り崩して使用することができるなど、効率的かつ効果的な財政運営が可能となっている。

国際観光事業の助成に関する法律による補助制度は当初鉄道特別会計からの支出が前提となり成立していたが、鉄道特別会計が公共企業体としての国有鉄道の事業会計へと移行

することにより、結局国の一般会計からの支出が前提となってしまったところに、財源確保の現実の困難性を伴った。国際観光事業が帰属させられた戦前の帝国鉄道特別会計に相当する現代の強力な特別会計は道路整備特別会計である。国土交通省設立前は国際観光事業所管大臣ではない建設大臣の管理する会計であったところに、発展できる余地も少なかったが、国土交通省設立後は、国際観光事業所管大臣が道路行政所管大臣でもあり、道路財源を活用する都市整備事業の先には観光街づくり事業があるという発想にたつことが可能となりつつあり、それに対応した行政組織を考えるべきである。なお、(財)日本交通公社が発行している『美しき日本』は歴史的には建設省道路局が同財団に行った委託事業をもとに出来上がったものである⁽³⁰⁾。

(2) 観光事業振興助成交付金制度

消費税発足により入場税等が廃止されたが、特別地方消費税は都道府県の普通税として引き続き存続された。このため、徴収作業を行う旅館、飲食業者から廃止を求める運動が起こされ、1993年度から各都道府県から都道府県観光協会及び(財)都道府県環境衛生営業指導センターに地方自治法 232 条の 2 に規定する補助金が交付された。この補助金は、観光事業振興助成交付金及び環境衛生(飲食旅館業)営業振興助成交付金としてそれぞれ全国団体である(社)日本観光協会及び(財)全国環境衛生営業指導センターにも都道府県の協会等から拠出され、全国的な施策にも活用された。1998年に特別地方消費税が 2001年度をもって廃止されることが決定し、これを財源とする交付金制度も廃止された。観光事業振興助成交付金は 1993年度から 2000年度の 8年間総額約 200億円にものぼり、現在でもその一部が基金として(社)日本観光協会等に積み立てられているが、法律補助制度に基づくものではなく、単なる予算補助であるところから適正な監査が必要とされている。

(3) 金融担保制度

観光関係の制度金融は、戦前鉄道省国際観光局が外貨獲得政策として行った資金運用部資金の観光ホテルへの低利融資に始まる。戦後は占領軍接收解除後のホテルの改修費用への融資等が外客誘致の観点から始まり、順次日本開発銀行等政府系金融機関の宿泊施設等への融資制度へと拡充されていった。1956年自由民主党は「観光事業振興に関する基本方策」において観光事業金融公庫の創設を内容としたが、実現には至らなかった。1967年環境衛生金融公庫が国民金融公庫から分離され、旅館業等に対する融資制度が拡充されたが、わが国金融制度及び財政投融资制度の見直しのなか、2000年再び国民生活金融公庫に統合された。社会保険資金等を活用した公的宿泊施設等も経営難に陥って社会的批判を受けている今日、制度金融による観光政策には限界がある。

わが国金融制度はこれまで間接金融制度が中心であり、しかも金融機関は債権保全のため担保を要求してきた。このため、観光事業についても、1968年に観光施設財団抵当法を制定して融資が受けやすい制度を制定させたものの、「観光旅行者の利用に供される施設のうち遊園地、動物園、スキー場その他の遊戯、観賞又は運動のための施設であって政令で定めるもの」と財団の組成物が限定的であり、しかも当局の考え方は「興行場法でいわれております競輪場とか競馬場とか、あるいはプロ野球場とか、そういったものは逆に対象にしない。あるいはゴルフ場、こういったものは対象にしないという考え方を持っておる」¹⁶⁾、とさらに制限的に考えていたところから、活用されずにきている。また温泉権以外にソフト的財産権も組成物となっておらず、活用が進展しなかった。わが国の金融制度は、

施設と運営主体のノウハウ等が一体となった観光事業により対応したものとなっておらず、観光に限定されることなく、街づくり事業、コンテンツ産業等にも対応できる金融制度が求められ、そのための観光事業支援に関する法制度が必要とされる。

【補注】

(1)1988年12月17日参議院税制問題等に関する調査委員会参考人本間幸男は「料飲税、料理飲食に特別課税をするというのは、今現在我が国だけに残ります特殊な税でございます。お隣の韓国では、付加価値税導入に当たりまして、1977年の7月、今より既に11年前に廃止をしております。(中略)特別地方消費税、それと入湯税につきましては、やはり将来は廃止をしていただきたい」と発言している。

(2)1985年税制改革法では消費税の創設に伴い、10条3項で「入場税及び通行税を廃止する」と、14条で「娯楽施設利用税及び料理飲食等消費税について税率を引き下げる」と規定する改正を行った。

(3)1950年2月10日小林勝馬からの通行税に関する質問主意書において「海運については三等旅客運賃に対しては廃止されるが、一等及び二等旅客運賃に対しては却って現行税率(百分の五)を四倍に引上げ、之を国鉄の寝台料金、急行料金等所謂特別料金に対する特別税率(百分の二十)と同一にしようとする模様であり斯くては等級の区別なき私鉄、バスとは勿論一等及び二等設備の僅少な国鉄に比してその全旅客運賃の三分の一を一等及び二等旅客に依存する海運のみ重圧を蒙り、日本海運の復興を徒らに遅延させるばかりでなく船主経済を圧迫する結果、今後外人観光客を受入れるべき観光船の資質を著しく低下させる惧れがある。」として外客誘致上の問題点が指摘されている。

(4)1952年地方税法改正により「道府県は、もっぱらめん類、茶菓その他これに類するものを提供する場所又は大衆食堂で地方財政委員会規則で定めるものにおける飲食で、一人一回の料金が百円以下であり、且つ、一品の価格が五十円以下のものみに係るものに対しては、遊興飲食税を課することができない。」と規定された。

(5)1951年8月18日参議院議員カニエ邦彦君提出遊興税に関する質問に対する答弁書

一、公娼制度廃止の趣旨は、婦女子に対し売春を強制することを禁止することにある。しかし現実にはそれが社会通念上遊興行為と認められるものである限り、遊興飲食税を課税することは、公娼制度廃止の趣旨に矛盾するものではない。質問書中に引用された内務省財政課長内翰は、決してその行為自体が遊興行為であることを否定したのではなく公娼制度の廃止によつてこのような行為が絶滅することを期待し、従つて、課税することは無意味であるとの見解に立つものであるが、課税をしない結果は期待に反し、この種行為の絶滅をみない許りでなく、逆に他の遊興飲食行為との負担の均衡を失することとなつたので、地方財政委員会は、課税本来の立場に還り、旧財政課長内翰を廃棄したものである。

一、もとより、個人の自由意思による性行為に対してすべて一律に遊興飲食税を課税することは必ずしも適当ではないが、個人の自由意思に基くものと雖も、対価を得て不特定大衆を相手として継続的に反覆されている性行為は、社会通念上遊興行為と認められ、従つてこれに遊興飲食税を課税することは当然である。

一、公娼廃止の主旨は個人の基本的人権を尊重する点にあるので講和会議後も公娼制度を復活する考えはない。

(6) 1957年3月5日参議院地方行政委員会において政府委員は「市町村の特殊な財源であります入湯税は目的税に切りかえて、地方交付税の財源からはずしてしまふ。基準財政需要額にも加えない。そのかわり、この財源を基礎にして、環境衛生施設や観光施設を整備してもらおう、こういう考え方をとったわけでございます。」と発言している。

(7) 1975年3月14日衆議院地方行政委員会において小濱委員は「全国の自治体が観光地になりたがるという風潮を入れましても、またレジャーが国策だというふうな時代を考え合わせますと、この入湯税につきましても、やはり将来廃止されてしかるべきものではなからうかというふうに考えております。」と発言している。

(8) 1956年10月11日衆議院地方行政委員会において奥野説明員は「観光施設税設定の問題につきましては、いろいろ御心配をおかけして恐縮に存じております。例の問題につきましては、その後文部省とも話し合いをいたしまして、大体文部省としての考え方も承知したわけでありまして、さらに全日本仏教会と神社本庁の間の幹部の方々と話し合いをいたしたわけでありまして、社寺側といたしましては、観光のために社寺に参詣してくる人に、直接課税するというような形になることは、宗教上からまたどうも承服できない、こういう御意見がございまして、この点につきましては私たちがもっともなことだと思ふのであります。そこでどういふ場合には課税しないというようにすれば、社寺側の方でも納得されるだろうというふうなことで、具体的話し合いをいたしたのであります。その結果、特定の事例を列挙いたしまして、この場合には京都市においても文化観光施設税を課さないという条件をつけて、法定外普通税の設定をいたすようにしたわけでありまして、またそういう条件をつけていただくならば、全日本仏教会あるいは神社本庁の方々も社寺側をして文化観光施設税の施行について、京都市に協力させるように努力をしよう、こういう約束もしていただいたわけでありまして、これらの結果によりまして京都市ではさらに社寺側とこまかな施行についての打ち合せをしながら、たしか十三日から施行することにしておられるのではないかと存じております。私たちは円満に施行されるというふうな考えでおるわけでありまして、社寺側で反対されました方々からも、その後そういう形でまとめてもらったということで感謝の言葉もいただいておりますので、必ず円満にいくものだというふうな存じておるわけでございます。なお今後の問題といたしましては、現に奈良市と奈良県から文化観光施設税の設定許可申請が出て参っております。これにつきましても許可をいたしたいという考え方を持っておるわけでございますが、まだ手続中でありまして、許可指令は出しておりません。大体私どもは京都市と奈良市くらいのもものではなからうかというふうな存じておるわけでありまして、今後なおどういふ団体から許可申請があるかわかりませんので、決定的なことを申し上げるわけではございませんけれども、だれが見ても京都や奈良であれば、ぜひ文化観光施設を整備してもらいたいという強い希望を持つだろうと思ふのであります。そういう要請の非常に強い団体に特に限って、こういう税もあえて認めざるを得ないのではないかと存じております。それ以外の団体についてはあとう限りこういう処置は避けてもらいたいという考え方を持って存じております。今後どういふ団体が出てくるかわかりませんので、その際によく検討をすべきことでありましようけれども、非常に私たちが消極的な考え方を持って存じておるわけでありまして、こういう税をどんだの団体でもとっていくというふうには存じていないわけございまして、そういうふうな方向で指導して参りたいというふうな存じております。」と発言している。

(9) 昭和30年代初期に奈良県は文化観光施設税を徴収しようとしたが、東大寺等の反対にあい、寺院が定額の寄付を毎月7年半継続し、期間経過後は徴収しないことを約束した。しかしながら

「期間経過後奈良県は東大寺に対して年間金 3200 万円の寄付を要求し、数次の交渉で東大寺の寄付金額が大きすぎることから拒否するや、本件条例を議会提出し即時可決を得たうえ、東大寺から本件条例の実施しないことを条件に金 1 億 6 千万円を恐喝しようとしたところ、東大寺が予想以上に抵抗したため、現実に実施せざるを得ない立場に追い込まれ、本件条例を実施することとなった」（東大寺側主張）とされた。

(10)梅棹忠夫(1993)では「その『文化観光都市』とはいったいどういうこと意味か。もともと、文化と観光とは相反する概念である。文化というものは、はじめから見世物ではないし、観光化するということは、たいていの場合、文化の崩壊である。そんな矛盾する概念をふたつくっつけて、どのような都市をつくらうというのか」(p. 103)「文化を立てようとすれば、観光は遠慮してもらわなければならないという、あい反する面がしばしばできます。」(p. 243)と記述するが、文化も観光も、特に観光は概念があいまいなまま記述しており、同氏の意味する観光は経済、事業と置き換えても論旨は通じるものである。

(11)京都市と社寺との間に京都文化保護特別税について結ばれた「期限を 5 年とし、期限後はこの種の税のいかなる名目でも新設又は延長しない」旨の契約は、地方自治法 112 条、223 条、地方税法 2 条に違反するとして、無効とされた(京都地判 1984 年 3 月 30 日行裁例集 35 巻 3 号)。

(12)1963 年 2 月 9 日参議院決算委員会佐藤昭夫「京都市が一月の十八日、委員会審議抜きで強行可決した古都保存協力税条例、この問題について質問をいたします。この税の内容についてはさまざまな意見があるところではありますが、それはさておくとして、御承知の今回の京都市の強引な条例可決にはマスコミも強い批判を浴びせているところでもあります。たとえば地元の京都新聞、地方自治のルール無視であり、政治常識にもとる行為だと、毎日新聞、強行突破に社寺側はもちろん、市民の間でも強い批判、朝日新聞、こういう形で成立をすることは余りにも異常である、というこれらの例を引くまでもありません。このため市条例で特別徴収義務者とされておる寺院三十六のうち三十四までが、京都市長は古都保存協力税の新設に関する一切の行為をしてはならないという裁判にまで持ち込んでいる。」

(13)「本件条例は、文化財の鑑賞という行為の客観的、外形的側面に担税力を見出し、これに本税を課すこととしたまでである。しかも、本件条例には、文化財にはなんら宗教的意義がないとか、有償で行う文化財の鑑賞には宗教心が生じる余地がないとか、あるいは、有償で行う文化財の鑑賞という形をとる行為のすべてがおよそ信仰心とかかわりなく宗教的行為にあたらないとかの判断を前提としていると解さなければならない条項は、まったく見当たらない。甲原告らは、本税が課されることによって、文化財の鑑賞という行為の宗教的側面自体が全面的に否定されるように主張するが、その行為のもつ宗教的本質は、本来、それに対する課税の有無とは無関係な事柄であり、課税によって侵され、あるいは、これによって奪われるようなものではないとしなければならない。このことは現に甲原告らが、一方では、参詣者から一律にいわゆる拝観料を徴収して文化財(宗教財)の拝観行為について対価を得ておきながら、他方では、右拝観行為は宗教的行為であり、甲原告らにとって布教の本質的行為であるとまで主張し、その間に矛盾を認めていないことと同じことである。もっとも、甲原告らが徴収している拝観料が本件条例 2 条の対価ではないというのであれば、甲原告らは、右耐価性の有無を争うことによって、特別徴収義務を免れることができるから、本件条例自体が信教の自由に対する侵害であるとして争う必要はない。」「そのうえ、本税は文化財の有償鑑賞行為を課税客体とし、その鑑賞者を納税義務者とするものであって、宗教団体である甲原告らは、納税義務者でも経済上の担税者でもないから、本税

は、甲原告らの宗教施設の公開による布教という宗教上の活動自体に対する課税として、これを直接律するものではない」（京都地判 1984 年 3 月 30 日行裁例集 35 巻 3 号）。

(14) 石原都知事は「大衆課税にならないよう免税点や負担額に十分配慮しつつ、(中略)外国ではこの事例はたくさんございますけれども、そういう形でホテル等の宿泊者に一定の負担をいただくことにいたしました。そういうことで、今後、この財源を活用して、海外でのシティーセールスも含めまして、きのうも質問がございましたが、あくまでも行政のできる限りの最低限の手だてを講じていくための財源として、この税をお願いしたいと思っております。」と答弁している(2001 年 12 月 12 日 第 4 回定例会)。

(15) 富永浩吉(2001)は「宿泊税などの観光関連税は旅行費用総額に含まれるものであるため、これが高額になりすぎると観光にとってマイナスになるとも考えられるが、それらが妥当な範囲の負担であれば、むしろこれらを財源として観光振興施策を講じ、観光魅力等を像剤させるほうが、ビジター、住民双方にとって望ましい結果を生むと考えられる」(p. 21)としている。

(16) 不動産取得税等の取扱において「別荘」とは、「毎月 1 日以上居住の用に供する家屋以外のもの、専ら保養の用に供するもの」、「セカンドハウス」とは、「週末に居住するため郊外等に取得するもの、遠距離通勤者が平日に居住するために職場の近くに取得するもので、かつ毎月 1 日以上居住の用に供するもの」と定義している。

(17) 1995 年 11 月 22 日参議院大蔵委員会において政府委員は「特別措置で最も古いものという意味では、昭和二十四年に特定の登録ホテル等の減価償却資産の耐用年数の特例、これが最も古いところでございます。」と発言している。

(18) 1952 年 2 月 26 日参議院運輸委員会において政府説明員は「国際観光ホテル整備法による登録ホテルに対しては遊興飲食税を軽減すると、国際観光ホテル整備法の中に、登録ホテルに対して遊興飲食税の不均一課税ができるような途を法律の中に入れていたと思って折衝いたしていましたが、地方財政委員会としては通牒で同じ措置をとるからということで、恒久的に法律の中に入れることは同意が得られなかつたのであります。止むを得ないと存じますので、一応現在のところ法律の中に入れることはやめまして、通牒によりまして同じような効果を挙げたい、こういうふうに考えております。」と発言している。

(19) 1961 年 3 月 31 日衆議院地方行政委員会において安井国務大臣は「もともと消費税たる本税において内外人を区別することは税制上適当でないと考えられますのでこれを廃止する」と発言している。

(20) 外客の定義は「出入国管理令第四条第一項各号（第十四号を除く。）に掲げる者のいずれか一に該当する者としての在留資格を認められた者及び同令第十四条から第十六条までの規定による許可を受けた者」等とされ、観光に限定されていない。

(21) 外客誘致法は国の援助等につき「地方公共団体が外客来訪促進計画又は地域観光振興計画を達成するために行う事業に要する費用に充てるために起こす地方債については、法令の範囲内において、資金事情及び当該地方公共団体の財政状況が許す限り、特別の配慮をするものとする」(20 条 2 項)と規定し、地方債の特例につき「市町村が、認定地域観光振興事業者のうち総務省令で定めるものが認定地域観光振興事業計画に従って行おうとする総務省令で定める施設の設置又は当該施設の用に供する土地の取得若しくは造成に係る経費について出資、補助その他の助成を行おうとする場合において、当該助成に要する経費であつて地方財政法(昭和二十三年法律第九号)第五条各号に規定する経費に該当しないものは、同条第五号に規定する経費とみなす」

と規定する。

(22) 1997年4月11日参議院文教委員会において阿部幸代は「重要文化財、重要有形民族文化財、史跡、名勝、天然記念物等の家屋と敷地については、固定資産税、都市計画税は非課税となっています。これと整合性を図るために、重要伝統的建造物群保存地区、これは面になるんですね、並びに伝統的建造物群保存地区内の重要文化財以外の建物や土地についても何らかの減免をするべきだと思うんですが、どうですか。」と発言している。

(23) 2001年2月27日衆議院沖縄及び北方問題に関する特別委員会において河野国務大臣は「沖縄の自然というものが非常に貴重なものだという事は、もう議員が繰り返しおっしゃった、そのとおりだと思います。どうやってその自然を守るか、あるいは、その自然を守るだけではなくて、今の議員のお話を聞いていると、エコツーリズムによって、つまり大勢の人にそれを見せよう、あるいはその自然そのものを一種の観光の資源にしていく、こういうことを考えておられるのだと思いますが、そうしたことについては、これまたいろいろと考えなければならないことがある」と答弁している

(24) <http://www.galapagos.co.jp/info/index.html> 2007年4月10日アクセス

(25) 平成12年2月24日沖縄県議会における平敷昌一の「東京都の石原知事が打ち出した地方税法第72条に基づく外形標準課税の導入構想に見られるような独自財源、またハワイ州の観光入域税のような観光目的税としての法定外目的税、あるいは法定外普通税の導入について検討する用意はあるのか」という質問に対し、知事（稲嶺恵一）は「新税の導入につきましては慎重に検討していきたいと考えております。なお、本県におきましては観光の振興、社会福祉の充実及び中小企業の育成に必要な財源を確保する観点から、法人県民税の超過課税を平成12年6月から実施することになっていることを申し添えます」と答弁している。

(26) 岐阜県では岐阜県乗鞍環境保全条例(平成14岐阜県条例第39号)を制定して「傑出した自然の風景地である乗鞍地域の自然環境の保全に係る施策に要する費用に充てるため」環境保全税(法定外目的税)を課税している。

(27) 2002年3月28日参議院環境委員会大木環境大臣の自然公園法の一部を改正する法律案趣旨説明「我が国の自然公園は、国立公園、国定公園及び都道府県立自然公園に分類され、多様性に富む我が国の優れた自然の風景地を保護するとともに、多くの国民に利用されているところであり、この法律案は、こうした自然公園における生物の多様性の確保を図るため、特別地域等における行為規制を追加するとともに、利用調整地区、風景地保護協定及び公園管理団体の各制度を整備しようとするものであります。次に、この法律案の内容を御説明申し上げます。第一に、国立公園又は国定公園の特別地域等において環境大臣又は都道府県知事の許可を要する行為として、土石等の環境大臣が指定する物の集積、貴重な昆虫類等の環境大臣が指定する動物の捕獲、貴重な湿原等の環境大臣が指定する区域への立入り等を追加することとしております。第二に、国立公園又は国定公園の風致又は景観の維持とその適正な利用を図るため、利用調整地区を指定し、当該地区に立ち入るには環境大臣又は都道府県知事の認定等を要することとし、これにより利用者数の調整を図るとともに、認定に関して必要な規定を置くことといたします。第三に、環境大臣、地方公共団体又は公園管理団体が土地所有者等と風景地保護協定を締結して、自然の風景地の管理を土地所有者等に代わって行うことができることといたします。第四に、環境大臣又は都道府県知事が、この協定に基づく自然の風景地の管理業務等を行う公園管理団体として民間団体等を指定する制度を整備いたします。このほか、都道府県立自然公園についても、これらの

制度を条例で定めることができることとする等所要の規定の整備を図ることとしております。」

(28) エコツーリズム推進法案は 2007 年 5 月 29 日衆議院を通過し、参議院で審議中である(2007 年 6 月 10 日現在)

(29) 昭和 23 年 06 月 19 日衆議院予算委員会公聴会において星加公述人(国鉄労働組合本部書記長)は「交通公社の問題であります、(中略)今日のごとく国鉄が赤字であるという場合におきまして、そういうものに金もうけをさしておることは、いかぬではないかということが言えるわけではありますが、われわれとしても、もし交通公社というものを、國家の予算において一般会計で引受けられるならば、それでよろしかろうと思う。けれどももしそうでなかつたら、これは国鉄が犠牲になつておるのであるということ、十分に皆さんに御理解願わねばならぬ。交通公社の仕事というものは、これは単に切符の取次ぎ販賣をするのが交通公社の目的ではないのでありまして、外客誘致あるいは日本の観光その他に関しまして、本來の使命がありますので、今日といえども外國に対する観光宣傳というようなことは、國策としてやらねばならぬ必要もある。それらの費用は、これから出ておるものが多いのであります」と答えている

(30) 「全国レベルの観光資源調査は国土の道路網を計画的に整備するために、1974 年に「観光レクリエーション交通調査(建設省道路局)」として最初に行われました。その後、(財)日本交通公社ではこの時の調査手法を参考しながら「全国観光資源台帳」の作成に取り組み、データの更新に努めてきております。台帳では、我が国の観光資源約 8,000 件を自然系 15 種類、人文系 10 種類に分類し、種類別に「美しさ」、「大きさ」、「珍しさ」、「古さ」、「静けさ」、「地方色」の 6 つの視点から客観的データと専門家の判断により総合評価を行い、特 A 級、A 級、B 級、C 級の 4 つのランクにクラスわけしてあります。」((財)日本交通公社ホームページ (<http://www.jtb.or.jp/book/publish/beautiful3.html>))

【引用・参考文献】

- 1) 1954 年 3 月 13 日衆議院大蔵・地方行政委員会植木政府委員発言
- 2) 1950 年 4 月 25 日参議院文部委員会文化財保護法提案理由説明発言
- 3) 1957 年 3 月 28 日衆議院本会議門司亮発言
- 4) 1954 年 3 月 11 日衆議院地方行政委員会遊興飲食税法中簡易旅館及び簡易宿泊所に対する地方税免除に関する請願
- 5) 1954 年 10 月 6 日衆議院地方行政委員会石村説明員発言
- 6) 1950 年 3 月 6 日衆議院地方行政委員会及び 1950 年 3 月 28 日参議院地方行政委員会の政府委員発言
- 7) 1957 年 3 月 5 日参議院地方行政委員会奥野誠亮政府委員発言
- 8) 参議院予算委員会第四分科会 1966 年 03 月 30 日木暮武太夫発言
- 9) 山添敏文(1991)p. 332
- 10) 山添敏文(1988)p. 9
- 11) 大阪高裁 1966 年 8 月 5 日決定(判例時報 456 号 p. 3 以下) 京都地判 1984 年 3 月 30 日行裁例集 35 卷 3 号 p. 352
- 12) 京都地判 1984 年 3 月 30 日行裁例集 35 卷 3 号
- 13) 1949 年 11 月 26 日衆議院運輸委員会間嶋政府委員答弁
- 14) 2004 年 5 月 12 日衆議院国土交通委員会西江政府参考人答弁

15) 松本和幸・塩谷英生(2006)pp34-35

16) 1968年5月15日衆議院運輸委員会深草政府委員答弁