

1 「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

青木 宗明

はじめに

2023年夏、観光が大いに盛り上がっている。3年間のコロナ自粛が明け、溜まりに溜まった旅行ニーズが爆発すると同時に、インバウンドも回復したからである。海外の有名観光地では、すでにオーバーツーリズム対策が講じられ始めており、わが国でも過大な観光客による住民生活への悪影響を懸念する声が出ているのである。

この観光の復活と時を同じくして活発になっているのが、観光振興に向けた法定外税構想である。宿泊税のような法定外税を創設し、観光地整備・観光振興事業の財源を確保したいという自治体が急に目立ってきたのである。

法定外税を構想する事情や動機は、自治体によってさまざまである。地方財政の困窮を背景として、以前から法定外税を検討していたが、コロナ禍で中断していたので3年ぶりによく再開したという自治体もあるだろう。あるいは、地域経済の主役である観光・宿泊業が新型コロナでひどく打撃を受けたので、そこにテコ入れ・支援をするために財源が必要だという自治体もあるかもしれない。

いずれにしても、ポスト・コロナの地方税制の動向として、観光と関連づけた法定外税の検討や創設を行う自治体が今後も増大するのは間違いないようである。そこで本稿は、観光に着目して法定外税を構想する自治体へのアドバイス、検討の参考となることを目的とする。

具体的に論考で明らかにしてゆく疑問点は、次の通りである。

- ① 観光客や来訪者に法定外税を課すことは正当化されるのか？
- ② 観光客や来訪者に課すことができるのは、どのようなタイプの法定外税か？
- ③ 観光客や来訪者に法定外税を課税する根拠は何か？
- ④ 観光客や来訪者に課す法定外税は普通税なのか目的税なのか？
- ⑤ 課税や税率調整による「来訪コントロール」をどう考えるか？

(1) 来訪者に対する法定外税は正当かつ必然

本稿は、地方税財政に馴染のない方々にも幅広く読んでいただければということで、できるだけ平易に、分かりやすい著述を心がける。そのため最初に検討する疑問も、「そこから始める？」と驚かれるくらいに素朴な疑問から始めたい。すなわち、観光客や来訪者に法定外税を課すのは正しいことなのか、正しいとすれば、その理由は何かである。

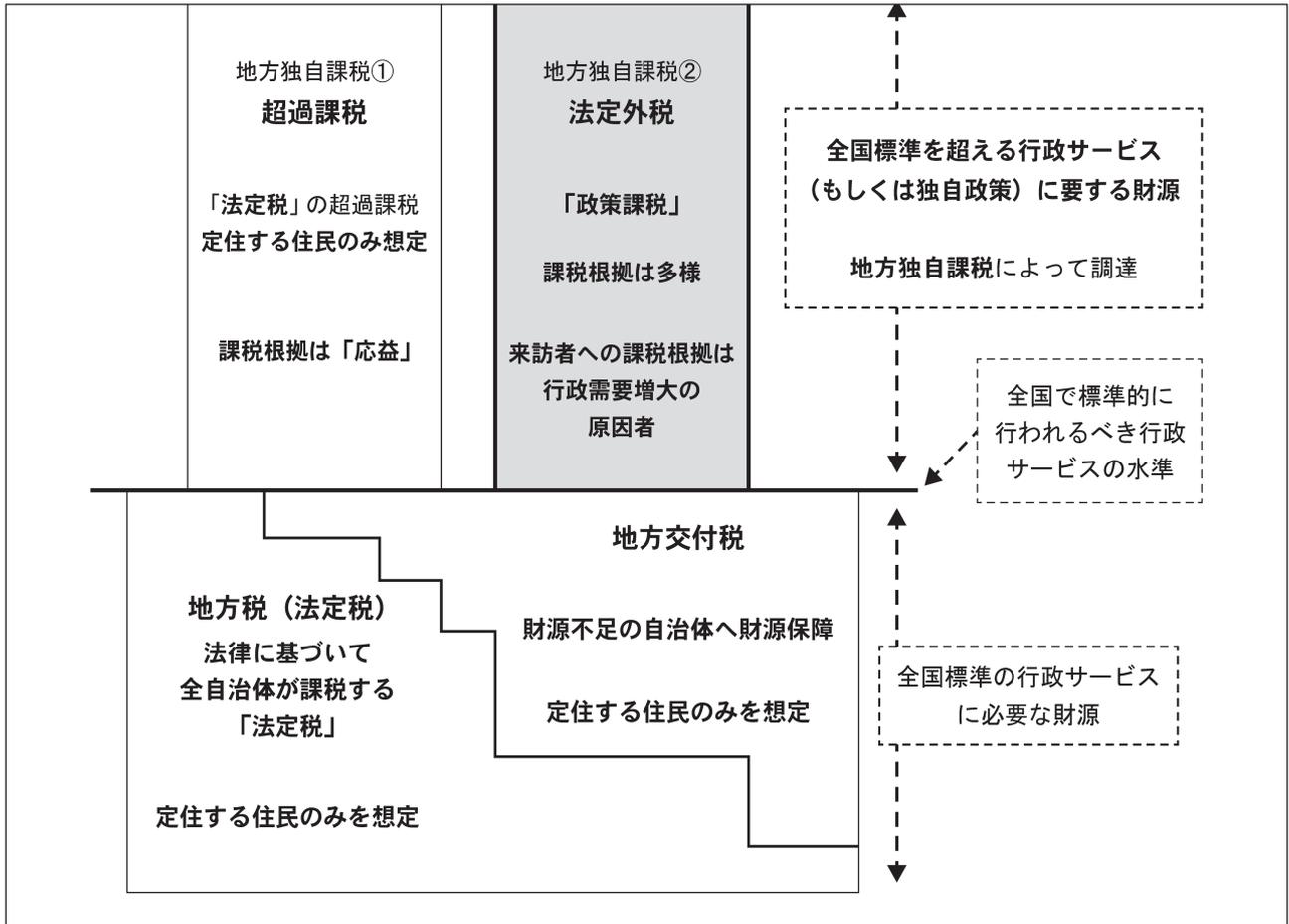
結論から言えば、住民ではない自治体外からの来訪者に法定外税を課すのは正当なことであり、来訪者数の非常に多い自治体にとっては、むしろ課税す

るのが必然とも言えるのである。

(1)－① わが国の地方財政システム：基本的に住民のみを想定して構築

この結論を理解するには、ごく簡単でよいので、わが国の地方財政システムと地方独自課税について知らねばならない。そのために用意したのが第1図である。同図の中央に描かれている横線は、全国すべての自治体で行われるべき行政サービスの水準を表している。そして、そのサービス水準は、地方税

第1図 わが国の地方財政システムと地方独自課税・法定外税の特性



(法律に基づいて全自治体が課税する法定税)と地方交付税の2つによって、すべての自治体に財源が保障される。

単純化して説明すれば、全国的に同じ水準で供給されるべき行政サービスについては、みずからの地方税収で足りる自治体はそれでもかなうが、税収で財源を確保できない自治体については、不足する財源を、地方の共有財源である地方交付税によって補てんするというシステムである。

なぜこのような仕組みになっているかという点、わが国の地方財政システムの基本理念が、次の目標を追求しているからである。すなわち、すべての国民が同じ地方税負担で、同じ水準の行政サービスを受けられる状態になることを目標にしているのである。

ちなみに図の下半分で、地方税と地方交付税がギザギザの線で分けて描かれているのは、自治体ごとに財源不足額が異なり、それに比例して地方交付税の大きさが変わることを表している。地方税が少な

い自治体には多額の地方交付税、逆に税収の多い自治体には少額の地方交付税が配分されるのである。

以上が、地方財政システムの理念を単純化した説明であるが、本稿において重要なのは、この仕組みや理念自体ではなく、次の点にある。すなわち、このシステムにおいては、基本的に定住する住民のみが想定されており、自治体外からの来訪者に対する考慮はなされていないという点である。

地方税も地方交付税も、その自治体に常に居住する住民のみを考慮して制度が構築されている。そのため来訪者の多い自治体は、次のような重大問題に直面してしまう。すなわち、自治体外から多数の来訪者が押し寄せれば、人数が増える以上、行政需要(求められる行政サービスの質量)は増大するが、地方税も地方交付税も来訪者への配慮がないので、増大する行政需要の財源を確保できないという問題である。

この問題は、本来は全国システムとして対応されるべきである。例えば、地方交付税の金額を計算

する際に、来訪者によって惹起される行政需要の大きさを含めることで、来訪者の多い自治体へ渡される地方交付税の金額が多くなるようにするといった対応である。実際、世界的な観光大国であるフランスでは、地方交付税のような財源を自治体間で分ける際に、バカンス客が頻繁に来訪する観光地・保養地には特別な配慮がなされるのである。

わが国も「観光立国」を標榜するのであれば、早急に来訪者の多い自治体に対する財源の対応を始めるべきである。ただし少なくとも現時点では、来訪者の多さに基づく行政需要への配慮はない。全国システムとしての対応がないとすれば、各自治体は、この難題をどうやって突破すればよいのだろうか。

(1)② 来訪者へ負担を求める手段は法定外税しかない

その答えが、第1図の上半分に描かれている地方独自課税である。同図の下半分で表されている地方財政システムが来訪者を考慮していない以上、上半分に位置する自治体独自の課税によって、来訪者に税負担を求め、増大する行政需要の財源を、その一部なりとも確保しようとするしかないのである。

地方独自課税は、図にも記されているように、本

来は全国標準の水準を超える行政サービスや政策を行うための手段である。しかし来訪者の多い自治体にとっては、そもそも全国標準のシステムが配慮してくれていないので、標準を超えとか超えないとかとは無関係に、独自の課税で財源確保を試みるしかないのである。

ただし、来訪者の多い自治体は、ここで選択肢に直面する。地方独自課税には2種類あるからである。そうは言っても、この選択において迷うところはまったくない。なぜならば、超過課税は、法定税の税率引上げにすぎないので、選択する意味がまったくなりなく、実際には選択肢にならないからである。

繰り返し述べているように、法定税が考慮しているのは住民のみであり、来訪者への配慮はない。したがって、その法定税をいくら超過課税しようとも、来訪者に税負担を求めることは一切できないのである。

ここまでの記述で、来訪者に対して法定外税を課税することがいかに正当かつ必然であるか、すっかり理解できたであろう。そこで次に考察しなくてはならないのは、どのようなタイプの法定外税を来訪者に課することができるのだろうかという疑問である。

(2) 来訪者へ課税しうる3タイプの法定外税

法定外税は、法律に具体的な定めのない税目なので、課税客体（課税する対象となる行為）、課税標準（課税客体を数字にしたもの）、税率などを各自治体がすべて自由に定めることができる。ここで自由にと記したが、法定外税を創設するためには、総務大臣との協議が求められ、同大臣の同意が必要になるのは周知の通りである。

ただし、これがどの程度の「制約」になるのかは微妙である。というのは、地方税法⁽¹⁾には、「次のいずれかが該当すると認める場合を除き、総務大臣はこれに同意しなければならない。」と明示されており、本稿で論じている来訪者への法定外税が同意

をえられないとは考えにくい。以下の3要件に該当する可能性は、ごく低いからである⁽²⁾。

- 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
- 3) 1)及び2)のほか、国の経済施策に照らして適当でないこと

さて、このように法定外税の創設に対する制約は

(1) 地方税法の第261条、第671条、第733条に記されている。

(2) 法定外税の3要件の他に、「特定納税義務者」について特別な手続きを求められるケースもあるが、来訪者に対する法定外税の場合には、この特別な手続きの対象になることも考えられない。

小さいことが分かった上で、来訪者に課税のできる法定外税にはどのような税が考えられるのだろうか。ここでは課税の対象行為は何かという、課税客体の面から整理してみよう。結論から言えば、来訪者への法定外税は、課税客体別に整理すると、次の3タイプが考えられる。

- | |
|-----------------|
| A 宿泊課税 |
| B 入域課税 |
| C 「観光・集客施設」入場課税 |

これら3タイプの特徴を、以下で順に概説してみよう。

(2)ー① 宿泊課税：宿泊税

Aの宿泊課税の課税客体は、宿泊する行為であり、宿泊施設での宿泊に対する課税である。周知のように、わが国ではそのものズバリ、宿泊税という名称で実施されており、東京都（2002年）から始まって大阪府（2017年）、そして近年は福岡県（福岡市、北九州市）、京都市、金沢市、倶知安町と続々と課税する自治体が増えつつある。

宿泊税の注意点は、以下の4点であろう。

まず第1の注意点は、宿泊税を創設できる自治体が、宿泊施設の数と収容定数の多い自治体に限定されることである。来訪者が多いのに宿泊施設の少ない自治体や、近隣に有名な宿泊地が存在するため来訪者が近隣に流れてしまう自治体は、この法定外税を実施しても意味がない。宿泊税を創設しても、そもそも宿泊が少ないので、創設の努力が徒労に終わってしまうからである。そのような自治体は、後述する入域課税か「観光・集客施設」入場課税を選択するしかない。

第2の注意点は、厳密に考えれば来訪者に対する課税とはならないケースも存在することである。宿泊者の中に、その自治体の住民がいることも考えられるからである。このケースは、市町村が課税する場合には、同じ市町村内に自宅がある以上、ごく例外的と考えうるが、都道府県の場合は多少とも発生すると推測される。

この注意点、すなわち担税者（税の負担者）が来訪者なのか住民なのかは、宿泊課税よりも、次に考

察する入域課税で重大な論点となるので、ここではこの程度の記述に留めておきたい。ただし、宿泊税を明確に「来訪者に対する課税」と位置づけなければ、都道府県ではなく市町村が課税する方が理念に適合するのは間違いないだろう。ちなみに後述のようにヨーロッパでは、宿泊税の類似税において、その自治体の住民は非課税とされている。

第3の注意点は、既存の宿泊税はすべて、税収の用途が限定された目的税とされ、観光振興・整備事業に税収が充てられているが、それはまったくの間違ったことである。なぜ間違いないのかといえば、宿泊客は観光客だけではなく、多種多様な目的で宿泊しているからである。

東京や大阪、福岡といった大都市を想定すればすぐ分かるように、宿泊者にはビジネス出張者やイベント・コンテスト等への参加者も多数いる。それらの観光目的ではない人々に、観光振興に充てる財源を負担させる根拠はあるのだろうか。根拠はないと言わざるをえないだろう。

「なぜ商用で宿泊している我々に、観光振興の財源を負担させるのか」と詰問されたら、自治体ははたして何と答えるのだろうか。訴訟に持ち込まれても、まったく反論できないと思われるのである。

この第3の注意点は、後述する本稿の中心的な論点、すなわち「法定外税の課税根拠を何に求めるか」に直結するので、どう記述するか悩んだが、この程度の伏線を張っておくに留め、後に詳細な説明をすることにしたい。

第4の注意点は、やはり既存の宿泊税の問題点である。既存の宿泊税は、福岡県・北九州市を除き、宿泊代金に応じた複数税率で課税されており、さらに倶知安町の場合は部屋代への定率での課税となっている。例えば東京都の場合は、1万円以上の部屋に宿泊すると税額100円となるが、宿泊代が1.5万円を超えると200円になる。また倶知安町の場合は定率課税なので、部屋代が1万円であれば税額200円、宿泊代が10万円だと2千円になるのである。

このように複数税率・定率課税で現実に課税されているが、問題は、その理由を説明する根拠が存在しないことである。宿泊者から「部屋代が高くなると、なぜ税負担が重くなるのか」と質問されても、自治体担当者は答えられないであろう。

おそらく、ひょっとしたらの推測であるが、いわゆる「応能」で説明できると考えているのかもしれない。すなわち、支払う能力（担税力）が高い人には税負担を重くすべきであるという理由である。しかし、この考えは間違いである。

この点も、第3の注意点と同様、後述する「本稿の中心的論点」と丸かぶりするので、いかに記述するか難しいが、概略を記すと次のようになる。法定外税は、法に定められた税と異なり、個々の自治体が一から構想する税なので、創設に際して課税の根拠を明確に示すことが求められる。具体的には、「来訪者になぜ法定外税を課すのか」という疑問への答えである。

この答えになる課税根拠は、「応益課税（行政サービスから利益を受けるから）」と「原因者課税（行政サービスを増大させるから）」の二択であり、「応能課税」は課税の根拠にはならない。「応能」だから来訪者に課税しますといっても、誰も理解できないだろう。

しかも、課税の根拠を「応益」もしくは「原因者」といったん定めた後で、そこに「応能課税」を混ぜることも許されない。例えば「応益課税」だから受益に応じて課税しますと根拠を説明した上で、税負担だけは「応益」ではなく「応能」にしますというのは、通用しない話なのである⁽³⁾。

さらには、そもそも部屋代が担税力を表すのかという点も問題になるだろう。宿泊代と担税力の相関関係は、課税に用いてよいほどの厳密性はなく、ごく曖昧かついい加減な基準のように思われるのである。しかも宿泊代金が、需要と供給に応じて変動（ダイナミック・プライシング）されている点も、「応能」という主張の信頼性を失わせる。宿泊する時期や宿泊地の状況によって部屋代が大きく変動するので、ますます「応能」と胸を張って言えなくなるのである。

(2)ー② 入域課税：宮島訪問税（廿日市市）

Bの入域課税の課税客体は、自治体もしくは自治

体の一部エリアへ進入する行為である。具体例としては、2023年10月から徴税を開始した宮島訪問税（廿日市市）がある。

入域に対する課税なので、前節で述べたように宿泊税を作っても意味がない自治体でも、課税によって税収を上げることができる点に注目が集まるだろう。毎日の来訪者は非常に多いものの、近隣に有名な温泉地でもあるような自治体にとっては、この課税に大いなるメリットを感じるはずである。

また、課税する自治体にいま1つ、大変に大きなメリットになるのは、定住する住民には課税せず、税を負担するのは来訪者だけに限定されることである。この点は、入域課税の最大の特徴であり、後述する本稿の中心的な論点において詳細に説明するので、ここでは以下に概略のみ記しておく。

入域課税は、自治体の外からの来訪によって行政需要が増大する（来訪がなく住民だけが自治体にいる場合よりも増大する）ことに着目し、増大の「原因者」である来訪者に、支出増の一部なりとも負担してもらう「原因者課税」という課税根拠に基礎を置いている。この根拠に立脚する以上、住民に負担を求める理由はまったくなく、来訪者のみに税負担を求めるのが正しいのである。

このように入域課税では、前述した宿泊税では曖昧すぎて問題になっている「誰が税の負担者なのか問題」が解消される。入域する際に、来訪者なのか住民なのか、厳密に区別が行われるからである。

ただし、この点から逆に、入域課税で注意すべき点が発生することになる。入域課税の注意点は、自治体もしくは一部エリアへの進入時に、入域行為のチェックができなければ、入域課税を実施するのが難しいことである。このチェックは、もちろん一義的には入域時に課税を行うためであるが、二次的な意味としては、上記のように来訪者と住民を区別することにもある。例えば住民が自治体（ないしエリア）の外にいったん出て、そこから自宅に戻るような場合は、課税される入域行為ではないとして扱わねばならないのである。

(3) 課税根拠に「応能」を混ぜるのは不見識だが、まったく別の政策手段として税額に工夫をするのは許容範囲かもしれない。例えば、宿泊税の元祖であるフランスの滞在税は、ホテルの格付け、いわゆる「星」制度に応じて税額が変わる。ランクの高いホテルは税額が高くなるのである。この「星」制度をわが国でも導入して、宿泊施設の充実を促す政策を行うというのであれば、それを宿泊税の税額に反映させるのは許されるかもしれないと思うのである。

この注意点を理解すれば、入域課税が適しているのはどのような自治体か、想像できるであろう。離島や盆地、山を背景とする扇状地、極めつきはヨーロッパの「城壁都市」だが、これらのように自治体もしくは「課税エリア」の周囲が進入できない条件で囲まれていれば、そこが入域課税に最も適した自治体なのである。

これら自治体の中でも、「進入ルート（ゲートウェイ）」の数が限定されていればいるほど、入域課税を実施する適格度が高まる。ただし必ずしも、課税ポイントとして高速道路の料金所や城門といった物理的なゲートを想定しなくても大丈夫である。船であれば船舶航路、飛行機であれば航空路も「チェック可能な進入ルート」になりうるので、チケットを予約購入する際に課税することも可能である。

(2)ー③ 「観光・集客施設」入場課税

Cの「観光・集客施設」入場課税の課税客体は、「観光・集客施設」へ入場する行為である。したがって税の徴収は、入場料へ上乗せする形で「観光・集客施設」によって特別徴収されることになる。このタイプの法定外税は、現時点で存在しないが、かつて1980年代半ばに京都で短期間実施された古都税（古都保存協力税）をイメージしてもらえば遠からずであろう。

「観光・集客施設」という呼び方は、いわば造語であり、自治体外からの来訪が多い施設を想定している。なぜ観光施設といった一般的な呼称を用いないのかといえば、あまり観光に限定したくなかったということに加えて、観光施設の定義がはっきりと

していないからである。来訪者の多い施設は、何も「観光」に限定されるわけもなく、文化施設、スポーツ施設、動植物園、大規模展示会場等々、さまざまに存在するのである。

この「観光・集客施設」入場課税のメリットは、宿泊課税も入域課税もできない自治体でも導入が可能なことである。来訪者が多いにもかかわらず、宿泊を近隣の自治体に奪われている自治体でも、あるいは地理的な理由で入域行為をチェックできない自治体でも、施設入場課税であれば税収を上げることができる。入場課税の前提条件は、多数の来訪者が押し寄せる施設があるという、それだけなのである。

このようにメリットも認められるが、逆に注意すべき点は、事業者からの異論・反論が出やすく、課税の導入に向けて大きな障害になりやすいことである。この課税に限らず、宿泊課税も入域課税も観光客の減少を心配する事業者からの反対にあいやすい。ただし入場課税の場合は、多くの来訪者を呼び寄せたい施設、それ自身に特別徴収してもらわねばならないだけに、反対の声は最も強固になると思われるのである。

そのため「観光・集客施設」入場課税は、観光振興のための目的税として構想されやすくなるだろう。事業者の反対を抑えるために、自治体の担当者は、「税収は観光振興のみに充当されるので、観光事業者にも大きなメリットをもたらす税」と説明したくなるのに間違いないからである。ただし、後に詳述するように、これは誤った対応であり、来訪者に対する法定外税において、目的税が選択されるべきではない。

(3) 課税の根拠～来訪者への課税根拠は「原因者課税」

さて、来訪者へ課しうる法定外税の3タイプが明らかになったところで、いよいよ本稿の中心的な論点に取り組むことにしよう。「はじめに」で明示したように「③ 観光客や来訪者に法定外税を課税する根拠は何か？」である。分かりやすく換言すれば、「なぜ観光客・来訪者に税の負担を求めるのか？」という疑問への答えとなる。

この疑問からも想像できるように、これが中心的論点になる理由は、次の事実にある。すなわち、課税根拠は、法定税では問題とされないが、法定外税においては、多くの人が納得する根拠を示せなければ、税の創設が許されないほど重要であるという事実である。

法定税の場合は、「地方税法で定められている」

という言葉だけで説明終了だが、法定外税は、自治体独自の政策を行うための手段である。そのため、なぜ独自課税が必要なのかという質疑に対して、説得力のある根拠を解答せねば、創設への賛同はえられないのである。

法定外税における課税根拠の重要性が分かったところで、具体的に根拠の選択肢を示そう。本稿において、すでに折に触れて言及してきたように、来訪者に法定外税を課税する根拠は、次の二択となる。すなわち、「応益課税」と「原因者課税」である。

結論から述べれば、本稿は、まったく迷うことなく後者のみが正しいと主張する。来訪者への法定外税は、原因者課税だけが正しい理論なのである。この結論を見て驚かれる方も多いかも。 「地方税は応益」という主張が、メディア報道や役所の発表する文書に溢れかえっているからである。

しかし「地方税は応益」は、多くの法定外税については当てはまらず、特に来訪者への課税に限っては完全に間違っている。そこで本章では、応益課税とは何かを分かりやすく説明するところから始めて、応益課税が来訪者課税の根拠にならない理由を丁寧に論じていこう。それが明らかになった上で、「本

命」である原因者課税の説明に入っていく。

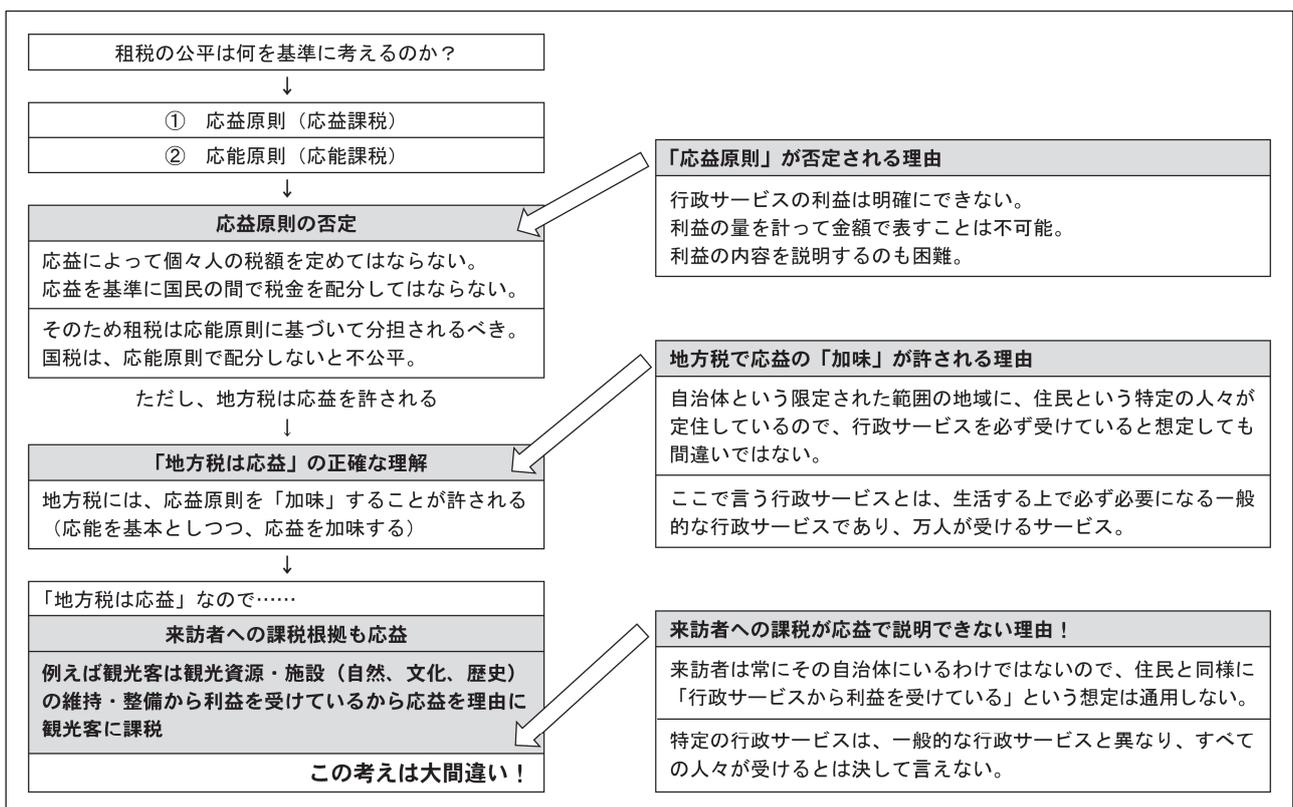
(3)－① 地方税だけが応益を「加味」できる理由： 応益課税の理論

第2図は、来訪者課税の根拠に応益が適合しないことを明らかにするために作成したフローチャートである。応益課税とは何かからスタートしているので、よく耳にする「地方税は応益」という主張が本当は何を意味しているのかも理解していただけるであろう。同図にメモしたのと同じ表現も多くなるが、以下で詳細に説明をしていこう。

応益課税とは何か。そもそもは課税の根拠ではなく、租税の公平を考察するために考えられた基準である。すなわち、第2図の左上のところのように、税負担の公平な状態とは、行政サービスから受ける利益を基準とすべきなのか（応益原則）、それとも担税力（税を負担する能力）を基準とすべきなのか（応能原則）という、公平の基準である。

この二択において、応益原則はまず明確に否定される。図の上段・右側のチャートに記してあるように、行政サービスからの利益を測定して数字で表すことはできず、利益とは何かを具体的に示すのさえ

第2図 来訪者課税の根拠を「応益」で説明できない理由～「応益原則」の理論整理



難しいからである。数値で計れない利益が、公平の基準になるわけもない。

このように利益が計れないというのは、政府の行政サービスには必然的に内在する性質である。国民の生活に必要であるにもかかわらず、誰にいくらの利益となっているか分からないからこそ、政府がそのサービスを供給するしかない。もしも利益を金額で表せるのであれば、そのサービスは民間企業が代金を徴収しつつ供給できるので、民間部門に委ねるべきとなる。行政サービスはすべて、誰にいくらの利益が行っているか明示できないのであり、これが政府の仕事の本質なのである。

このように応益原則は、租税の公平を論じる際には否定される。租税の公平を考える上で、応益を基準に個々人の税負担を決めてはならない。納税者間で税負担を配分するのは、応能原則に従って行うべきというのが定説なのである。

ただし、ここからが本稿において重要なのであるが、地方税の場合は、国税と違って、応益を考慮することが許されている。地方税で応益が許される理由は、第2図の中段・右側のチャートにも記してあるように、次の2点に分けられる。

まず第1の理由は、自治体という限定された狭い範囲の地域に、住民という特定の人々が定住して常にいるので、この住民達は行政サービスを必ず受けていると想定できるからである。ちなみにこの点は、本稿の冒頭に掲載した第1図の説明を思い出させるであろう。すなわちわが国の地方財政システムは、定住する住民のみを想定しているのである。

第2の理由は、第1の点で想定されている行政サービスが、生活する上で必ず必要となる基礎的必需サービスであり、換言すれば住民全員が共同で消費する一般的な行政サービスだからである。生活必需の一般的な行政サービスを受けない住民はいないと考えられるのである。

この理由により地方税には応益が許されているのであるが、ここから2つの間違いが生じる。第1の間違いは、地方税の税額があたかも応益を基準に決まると考えてしまいがちなことである。これは明らかに誤りであり、地方税で応益が許されるといっても、第2図の中段で右側にも左側にも明記してあるように、あくまでも応益を「加味」することが認め

られるにすぎない。

行政サービスからの利益が計れない以上、応益に応じて税負担を納税者間で配分することなどできるわけもない。税負担の配分は、基本的に応能原則に則りつつ、そこに応益を「加味」することが許されているのである。これこそが、応益原則の正しい理論である。

(3)－② 来訪者課税に応益は通用しない

第2の間違いは、第2図の下端・左側に強調してメモしてあるように、「地方税は応益」が、来訪者に対する法定外税にも通用すると考えられてしまいがちなことである。例えばという形でメモしてあるが、わが国で実際に行われている宿泊税の課税根拠は、次のように説明されるようである。

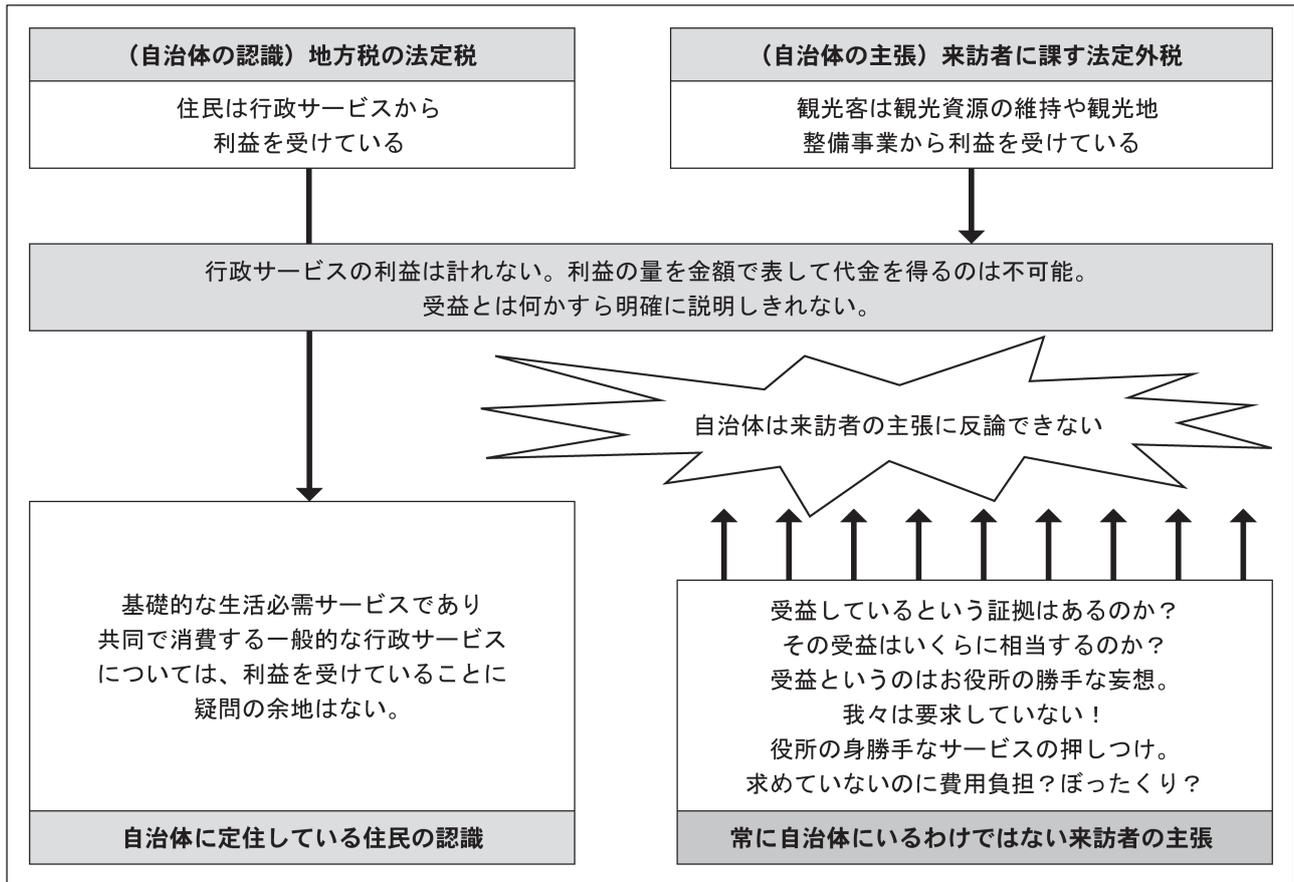
すなわち、観光客は、観光資源（自然、文化、歴史）の維持や、ハード・ソフトの観光地整備事業から利益を受けているのだから、その応益を根拠にして、観光客に宿泊税を課するのが正当化されるという考えである。しかし、これは明らかに間違いであり、本稿が最も否定する点である。

ここまで本稿を読んでいただいている方なら、なぜ間違いなのか、もはや明白であろう。応益で説明するのが間違いと断定する理由は、第2図の下端・右側に2点に分けてメモしてある。まず1つは、来訪者は常に自治体にいるわけではないので、行政サービスを必ず受けているなどとは考えられないからである。先の説明にある通り、地方税に応益が許される第1の理由は、住民が常に自治体にいることであり、定住しているからこそ、行政サービスを必ず受けていると考えられているのである。

いま1つの理由も単純明快、シンプルである。その理由は、観光にかかる行政サービスが、全員で共同消費する一般的な行政サービスではないので、そこから必ず利益を受けるとは言えないからである。

第3図は、来訪者に応益で課税という主張がいかに通じないか、いかなる反発にあって撃沈してしまうかをモデル化した図である。図の左側は、地方税の法定税を、応益を「加味」して住民に課税する様子を表している。自治体側は、住民のすべてに行政サービスを供給しているので、全員が利益を受けていると認識している。

第3図 来訪者課税の根拠を観光行政の利益では説明できない



この点でももちろん、図の中段に横断的に描いたチャートにメモしてあるように、行政サービスの利益は明確にできないというのは、先ほどから述べているように事実である。この事実を住民の側でも認識してはいるが、住民の側から、自治体の認識に異論を唱えることはないだろう。

住民はその自治体に居住しているし、法定税を用いて供給されるサービスは基本的に生活必需の共同消費サービスだからである。「行政サービスから利益を受けてるでしょ」と言われれば、よほどの変人やクレーマーでもない限りは、違和感を主張することはないだろう。

これに対して来訪者の場合は、住んでもいない自治体から「観光整備・振興サービスから利益を受けてるでしょ、だから税を払って」と要求されれば、すぐに反発心を抱き、反論を開始するだろう。

第3図の右下にあるチャートの主張に対して、はたして再反論できる自治体職員はいるであろうか。図の中段にあるチャートのメモは、誰も否定できない事実である。受益とは何かと尋ねられて、自治体

職員が返せるのは、来訪者の心にはまったく刺さらない、あまりにお役所的で無味乾燥な説明のみであろう。

自治体側は、「観光客の利便を高め、来客を増やすために」と考えて観光行政を行っているのだろうが、来訪者の側からすれば、とんだ勘違いであり、まったく分かってないと断じることができる。役所が行う観光関連行政サービスは役所・職員による自分勝手な思い込みであり、消費者とマーケットのニーズをまったく把握していないと主張すれば、そちらの方が正論に聞こえることに間違いはないのである。

かくして、来訪者に応益で税負担を求めるのは、まったく通用しない論理となる。来訪者にとって応益を振りかざす自治体の主張は、「求めてもないサービス供給を口実にした、不当な負担の強要」とバッサリ切られてしまっても決しておかしくない。

しかも、これが宿泊税の場合は、すでに「(2)① 宿泊課税：宿泊税」の「第3の注意点」で述べた、とんでもない大間違いを犯してしまっている。すな

わち、観光客ではないビジネス等の目的での宿泊者に対して、観光行政からの応益を根拠に税を負担させてしまっているという、ほぼぼったくりに等しい間違いである。

以上で、来訪者への法定外税は、応益を根拠にしてはならないことが明らかになった。それではいよいよ「本命」、ということで登場するのが、原因者課税である。原因者課税とは、まだ聞き慣れない方も多と思うが、何を意味するのだろうか。

(3)ー③ 原因者課税：自治体の負担増の原因者のみへ課税

原因者課税とは何か、一言で表現すると次のようになる。すなわち、「自治体に新たな負担増をもたらす原因者の人々のみに対して、原因者であることを根拠として、自治体にもたらした負担増の一部を負担してもらおう」という理論である。この理論を、少し具体例を含めつつ、分かりやすく述べたのが、以下の文章である。

まず新たな負担増とは、多数の人々が自治体に来訪することによって、その自治体の財政需要が増大してしまうことである。多数の来訪者が自治体に押し寄せれば、来訪者がいない場合（住民のみが自治体内にいる場合）と比べて、求められる行政サービスの供給量が増大するのは必然である。

この負担増の原因者は、明らかに来訪者であり、住民は無関係である。なぜならば、来訪者がおらず、住民のみが自治体内にいる状態では、行政需要はいわば平常時の状態で問題は生じておらず、新税創設の必要性も当然ないからである。本稿をしっかりと読みいただいている方々は、ここで本稿冒頭の**第1図**を思い出していただけるかもしれない。平常時の行政需要とその財源は、わが国の地方財政システム（地方税・法定税＋地方交付税）において財源保障され、一定の均衡状態が保たれているのである。

この平常時の均衡状態が崩れるのが、外部の人々の多数の来訪である。わが国の地方財政システムは、

定住する住民のみを想定しており、来訪者への配慮が欠如しているため、ここで生じる行政需要の増大に対して何らの対応もなされない。

かくして、来訪者の押し寄せる自治体は、経費増・財源不足に直面し、法定外税の創設に突き進むしかなくなる。この場合、法定外税の負担を誰に求めるか考えていただければ、原因者課税の理論をすっかり理解していただけるだろう。原因を惹起した原因者のみに負担を求め、住民には求めないのが、原因者課税として適正な課税なのである。

実際、わが国で宿泊税を作る際に「元祖」として参考にしたフランスやドイツの「滞在税」も、自治体内に自宅のある住民は非課税である。課税されるのは、あくまでも来訪者である。なお参考までに、来訪者といってもヨーロッパの場合はわが国とやや異なる点があるので、ここで言及しておこう。

わが国と異なる点とは、ヨーロッパでは、数週間同じ場所に滞在するパカンスの慣行があるため、来訪者といっても「夏季のテンポラリーな住民」と見なされうることである。その分だけ、わが国よりも、来訪者の引き起こす行政需要の増大が自治体にとって重荷になる。その重荷を緩和するのが、原因者に負担を求める「滞在税」であり、同税のことを、住民の負担する住民税の代わりと言っても良いのかもしれない。

さて、以上が原因者課税の理論であり、来訪者への課税根拠として正当化されるのは、この理論だけである。これが本稿の結論の1つであり、今後わが国で進められる来訪者課税の新税構想において、この事実が活かされることを強く切望している。

それら新税構想に役立ててもらうために、宮島訪問税を詳しく解説した論文を、廿日市市のWebサイトに掲載していただいている⁽⁴⁾。宮島訪問税は、わが国初の原因者課税に基づく法定外税であり、まさにパイオニアとしての存在なので、是非ともご参照いただきたい。

(4) 宮島訪問税と原因者課税の詳細は、廿日市市Webサイトに掲載されている拙稿「宮島訪問税とは何か～初めて実現した原因者課税」を参照。

<https://www.city.hatsukaichi.hiroshima.jp/soshiki/110/59551.html>

(4) 来訪者課税は普通税

本稿の中心的な論点が解明されたところで、次に考察すべきは「④ 観光客や来訪者に課す法定外税は普通税なのか目的税なのか？」である。これも重要な論点であり、前述の通り宿泊税を目的税にするという過誤が起きているだけに、きちんと説明をしておかねばならない。

宿泊税を目的税にしたのが間違いである理由は「(2)①」に記した通りである。そこで、ここでは同税に限らず、より一般的に、原因者課税を根拠とする法定外税のすべてに当てはまる解答を示すことにしよう。その解答のヒントは、実は前章に含まれている。

すなわち、前章で記した、多数の来訪によって増大する行政需要とは何か、あるいはフランスやドイツのバカンス客が増やす行政需要の中身は何かである。これらの疑問への解答を考えていただければ、それが論点への答えになる。

多少の思慮をするだけで、答えはもはや明白であ

ろう。来訪者が増大させる行政需要は、観光といった特定の行政サービスだけではない。むしろ増大する規模が大きいのは、全員で共同消費する一般的な行政サービスである。すなわち、上下水道、ごみ処理、道路整備といった行政なのである。

これが分かれば、論点になっている二択の答えは自明の理である。来訪者の増大させる行政需要が一般的な行政サービスである以上、原因者負担に基づく税収は、一般的な行政サービスに充当できるよう、使途に制限のない普通税とするのが当然ということになるのである。

なお、法定外税を目的税として構想するのは、来訪者課税でなくても、決して良いことではない。2019年に執筆した別稿になるが、目的税の功と罪をすべて整理した上で、あらゆる法定外税は普通税にすべきと強く提唱している⁽⁵⁾ので、是非そちらをご参照いただきたい。

(5) 「来訪コントロール（来訪者の抑制・時期的誘導）」をどう考えるか？

本稿の最後の章で、来訪者への課税を構想する自治体からよく尋ねられる論点に触れておきたい。その論点とは、法定外税を課すことによって、あるいは同税の税率を調整することによって、オーバーツーリズムを抑制したり、来訪の時期を誘導したりすることについてどう考えるかである。

自治体がこの点を悩む背景や動機は、容易に想像がつくだろう。来訪者が多いどころか、すでにオーバーツーリズム対策が必要とされる状況にある自治体の中には、一方では来訪者数を維持したいと思いつつも、住民生活への悪影響を考えると人数の抑制が必要と考える自治体も少なくない。

あるいは、来訪者が特定の繁忙期に集中する自治体は、観光・宿泊関連の業界に対する配慮もあって、法定外税の税率を季節ごとに変動させることでピー

ク・コントロールを強く希望することになる。すなわち、繁忙期の税率を高くし、閑散期を低税率にすることによって、来訪の時期を移動・分散させ、通年でバランスの取れた来訪者数にコントロールしたいという希望である。

この論点について、結論からいえば、法定外税を用いて「来訪コントロール」を行うこと自体は、法定外税がそもそも「政策課税」なので、悪いことではない。しかも、コントロール政策は、人数の総量抑制にしる季節的な誘導にしる、いずれにしても行政需要を抑制する方向に機能するので、行政需要に着目する原因者課税との整合性・親和性は高いと認められるのである。

ただし、ここからが難しいのだが、実際にコントロールを行うのが良いか悪いかと尋ねられると、判

(5) 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、地方財務協会を参照。

断は微妙になる。というのはコントロールが効果を上げるには、一般に想定されるよりも高い税率が必要になるため、自治体の首長と議会に相当な決意が求められるからである。来訪者数の減少を心配する観光関連事業者の圧力によって決意が崩れてしまう場合は、政策判断への批判すら起きかねない。圧力に押されて低い税率しか設定できなければ、コントロールの実効性に疑問が出され、「制度が複雑になっただけで何の意味があるのか理解できない」といった批判が起きてもおかしくないのである。

ここで述べていることの意味を、もう少し丁寧に補足しつつ説明しよう。「相当な決意が求められる」という意味は、コントロールが効果を上げて来訪者数が抑制されるには、一般に想像される金額よりもはるかに高い税率で課税を行わねばならないからである。想像を越える高税率でない限り、来訪者の「訪問したいという気持ち・欲望」、すなわち「来訪ニーズ」を変化させることはできない。

しかも、自治体の立地や「来訪ニーズ」の強さによっては、まさに「超高額」と思われるような税率を設定せざるをえないだろう。例えば首都圏から遠い地域や離島のように、「来訪費用（機会費用も含

む）」がもともと高く、多くの時間と出費を覚悟して来訪するような自治体の場合は、来訪ニーズを変化させる税率が、めったやたらに高くなってもおかしくはないのである。

このような高税率で課税を行う覚悟がはたして自治体に持てるであろうか。当然のことながら、観光・宿泊関連の地元業界は心配を募らせ、自治体に圧力をかけるだろう。オーバーツーリズムが懸念される状況であっても、観光・宿泊を生業としている人々は、どうしても来訪数の減少を恐れてしまうものなのである。

この当然ともいえる恐れに対して、自治体は正面から向き合うことが求められる。自治体の首長や議会議員は、「将来にわたって持続可能な自治体にするには、現時点でこの政策が必要だ」と最終目的を明確に語り、観光・宿泊関連業者等の懸念を払拭しなくてはならないのである。「来訪コントロール」の可否について、自信を持って「やるべき」とお答えできるのは、この条件が満たされるケースであり、そこではコントロールが実効性をもちうると考えられるのである。

おわりに

まずは本稿の結論を、一言で明確に要約しよう。すなわち、来訪者に対する法定外税は、①行政需要の増大に着目する原因者課税を根拠として、②用途を限定しない普通税の形で課税するのが正しいという結論である。

この結論を見て、本稿のサブタイトルにある「ポスト・コロナの観光振興」に役立たないのではないかと疑問を抱いた方が、ひょっとしたらいるかもしれない。もしもいるとすれば、そう考える理由は、税金の用途を観光に限定する目的税を、本稿が全否定しているからであろう。しかし、それは完全なる誤解である。

本稿は、税金を観光整備・振興事業に充ててはならないなど、一言も言っていない。あえて極端なことを言えば、税金のすべてを観光に充当していただいても別に構わない。本稿が主張しているのは、目

的税の否定だけである。普通税として法定外税を創設した上で、税金の用途は、税の論理ではなく、地方自治のルールで決めるべきと主張しているのである。

ここで明確に、観光を振興したい方々にお伝えしたい。観光振興に役に立つのは、むしろ本稿の結論であり、事業者をはじめ観光振興に熱心な方々が考えているような応益課税を根拠とした目的税には、もはや期待できないということである。

なぜこのように伝えたいのか、本稿ですべて論述してあるので、ここでそれを繰り返すまでもないだろう。税の論理に合致せず、現実にも宿泊税のように問題を露呈している「応益根拠・目的税」で法定外税を続けていくのは難しい。来訪者に対して応益根拠の目的税を課すのは、理論的にも現実的にも不適切ということが明らかになったのである。

これから活用すべきは、理論も現実も「適合マーク」が認められた「原因者根拠の普通税」である。来訪者に対する法定外税は、すべからく原因者根拠の普通税で創設されるべきなのである。税収を何に充てるかは、税の創設が果たした後で考えればよい。地方自治の原則に則って、二元代表制のみなさまが侃々諤々の議論をして決めていただければよいのである。

以上が、来訪者に対する法定外税の論考である。本稿の結論と最後のメッセージが、これから来訪者課税を構想する自治体のお役に立てることを祈りつつ、本稿を閉じることにした。