

法定外税に関する一考察

——宿泊税を中心として——

川 端 和 美

要 旨

地方分権改革が進められて30年余りが経過したが、未だ改革の道半ばである。改革が進まない大きな原因の1つは、地方政府の財源不足によるものであろう。地方政府が住民の意向を踏まえ、自らの判断と責任のもとに、課税自主権を活用し財源の確保に努めることは、地方分権の観点から望ましい。本稿では、租税の基本原則を踏まえた上で、課税自主権の一つである法定外税の導入経緯を整理し、近年全国で導入が増加している宿泊税の法定外目的税としての在り様を考察している。そして、それが受益と負担の明確な関係を求める目的税である必要性に疑問を呈している。更に、宿泊税が検討すべき問題点として、観光地と宿泊地が不一致のケース、異なる行政主体による二重課税、納税者による不公平感が生じるケース等があることを指摘している。

キーワード：法定外税、地方分権、課税自主権、宿泊税、目的税

1. はじめに

我が国において地方分権が時代の潮流となったのは、平成5年の衆参両院で可決された「地方分権の推進に関する決議」に遡る。それから20年余りが経過した平成26年6月24日に地方分権改革有識者会議が『個性を活かした自立した地方をつくる～地方分権改革の総括と展望～』を公表した。ここで20

年にわたる地方分権改革が総括されたと理解できる。第1次地方分権改革では、国と地方の関係が「上下・主従」から「対等・協力」の関係に転換するという地方分権改革の理念の形成や、地方自治体の自主性など国の関与の新しいルールが創設された。第2次地方分権改革では、義務付け・枠付けの見直し、地方に対する規制緩和や事務・権限の移譲などの改革が行われた。これらの地方分権改革の成果として、内閣府¹⁾は以下の成果を挙げている。それらは、①義務付け・枠付けの見直し²⁾、②権限移譲、③条例による事務処理特例制³⁾、④補助対象財産の処分の弾力化⁴⁾、そして⑤法定外税の5つである。本稿ではこの成果の1つである法定外税に注目する。

法定外税に関する研究は、制度についての理論的考察が多い。青木(2000)は、まさに法定外税ブームの最中に、その本質がコミュニティ独自の行政や政策のアピール機能にあることを明らかにしている。法定外税の現状や課題については、沼尾(2004)や前田(2010)によって検討されている。水谷他(2007)は法定外税の変遷を明らかにすると共に、その導入の難しさを指摘している。青木(2019)は、法定外税の功罪を明らかにした上で、まずは地方交付税による財源保障の必要性を挙げている。そこで、本稿では、そもそも租税とはどうあるべきかという視点を大事にしつつ、地方自治体の課税自主権の行使について、それらが持つ本来の意義と現実を法定外税から考察する。その際、法定外税が目的税として認められるようになった背景をできるだけ探りつつ、法定外税における目的税の在り方を、近年各地で導入が目立つ宿泊税を中心に検討する。宿泊税については、それを導入しようとしている個別地域による研究が多くみられるが、ここでは広域的な視野の必要性も明らかにしたい。

2. 租税の意義と原則

私たちは日々の生活の中で、様々な公的サービスの便益を享受している。政府が提供する公的サービスは、家計や企業だけでは賄いきれない部分を補い、広く社会全体へ利益が行き渡るような役割を果たす。言うまでもなく、

それらの提供には財源が必要となる。しかし公的サービスの受益と負担との関連を直接結びつけることが難しいという性格上、そのサービスに価格をつけ費用を徴収することは困難である。したがって、財源は租税という形で賄うことになる。これが租税の最も基本的な機能である。

公共サービスの財源である以上、適正な租税水準、誰がどのように負担することが適当か等の基準が必要となる。そこには強制力を有したルールの存在が不可欠であり、それが確立していなければ、国民の間に不公平が生じ、滞りなく徴税することは難しくなり必要な財源は集まらない。したがって、日本国憲法には、納税を国民の義務⁵⁾とし、租税法律主義⁶⁾といわれる何人も法律の根拠がなければ、租税を賦課されたり徴収されたりすることがないということが明記されている。金子(2019)は、租税の意義を「国家が、特別の給付に対する反対給付としてではなく、公共サービスを提供するための資金を調達する目的で、法律の定めに基づいて私人に課する金銭給付である」と定義している。この定義からも、租税の目的は、「公共サービスを提供するための財源を調達すること」であるといえる。

租税の原則は、「公平・中立・簡素」が基本となる。時代や社会の構造変化に多少の影響を受けることがあっても、税制を考える上でこの3つの原則が基本であることに変わりはない。特に地方税については固有の租税原則として、神野(2018)は伝統的に唱えられてきた地方税原則を整理し「応益性・安定性・普遍性・負担分任・自主性」⁷⁾の5つにまとめている。本稿において、ここに挙げた租税原則を踏まえることは不可欠である。

3. 法定外税の概要とその役割

3.1. 課税自主権

地方自治法第9章第3節第223条には、「普通地方公共団体は、法律の定めるところにより、地方税を賦課徴収することができる」とある。地方自治体が地方税を賦課する際の様々な規定は地方税法に詳しく定められているが、その中で地方自治体が独自に課税することが認められているものがある。そ

の課税自主権は、一般的に法定外税及び超過課税という形で説明される。法定外税とは、税目についての課税自主権であり、地方税法で定められている税目以外に、地方自治体の条例によって税目を新たに創設することができるものである。超過課税とは、税率の設定についての課税自主権であり、標準税率とされている税目について、その税率とは異なった税率を地方自治体の条例によって設定することができるものである。本稿で扱う法定外税については、地方税法第4章第8節第731条において、「道府県又は市町村は、条例で定める特定の費用に充てるため、法定外目的税を課することができる」と明記されている。

3.2. 法定外税とは

地方公共団体は地方税法に定められている税目以外に、条例により税目を新設することができる。これを「法定外税」という。法定税については、地方公共団体は課税するか否か、そして税率をどのようにするかについての選択権があるが、法定外税については、税目、課税客体、納税義務者、課税標準、税率等について自由な選択が認められている。法定外税には、法定外目的税と法定外普通税の2種類がある。法定外目的税とは、地方税法に定められていない地方税のうち、あらかじめその使い道が決まっている税金のことであり、法定外普通税とは、地方税法に定められていない地方税のうち、使い道を特定せず、地方公共団体が独自に使い方を決めることができる税のことを指す。

3.3. 法定外税の主な沿革と要件

我が国において、地方政府が自主課税権を行使することができる制度は戦前から導入されていた。財源不足を補う仕組みとして多くの地方自治体で独自の課税がなされていたが、その結果として負担の不均衡や課税の不合理性の問題を抱えるような課税がなされることとなった。そこで次第に国によって適当な税源が与えられ、雑税の整理が行われるようになる。戦後の法定外

税の主な沿革については、昭和15年における許可制のもとでの法定外独立税の創設に遡る。昭和24年のシャウプ勧告では、法定外独立税を認めていたが、一方でその数については制限することを求めていた。昭和25年にシャウプ勧告に基づく地方税法が制定され、都道府県で14、市町村で122の法定外独立税が廃止されている。この時から法定外普通税という言葉聞くこととなる。その後、平成12年4月の地方分権一括法により地方税法が改正された時に、法定外普通税の許可制が廃止され、同意を必要とする事前協議制へと改められた。同時に新たに法定外目的税が創設された。さらに国の関与を少なくするという観点から、許可要件であった「当該地方団体における税源の存在」と「当該地方団体における財政需要の存在」の2要件が廃止された。これにより、①「国税又は他の地方税と課税標準を同じくし、かつ住民の負担が荷重となること」、②「地方公共団体間での物の流通に重大な障害を与えること」、③「①及び②にあげるものを除くほか、国の経済政策に照らして適当でないこと」以上3点のような事由のある場合を除き、法定外税の新設や変更自治大臣は同意せねばならない⁸⁾ということになった。つまり、法定外税の創設には、これらの要件に該当しないことが必要ということである。また、平成16年度の税制改正により、既存の法定外税について、税率の引き下げ、廃止、課税期間の短縮を行う場合の総務大臣への協議・同意の手続きが不要となった。さらに特定の納税義務者⁹⁾に係る税収割合が高い場合には、条例を制定する前に議会でその納税者の意見を聴取する制度が創設された。このように地方公共団体には、課税自主権が尊重されており、法定外税は課税自主権の代表的な例とされてきた。

しかし、これらの要件を完全に理解し、新たに法定外税を創設することは容易ではない。というのは、要件①については、課税客体として明確と思われるものには既に法定税が設定されており、さらに新しい課税客体を見つけ出すことはかなり難しいことだからである。あるいは、住民が「高水準の公共サービスを受けることができるなら、負担が荷重になることも厭わない」と表明している場合、①の要件該当ということで不同意になってしまう恐れ

がある。地方公共団体が住民の選好に耳を傾けることは、極めて重要なことであるが、住民の選好はどの程度尊重されるべきなのだろうか。

要件②は、要件①や③と共に昭和24年のシャープ勧告の考え方を踏襲したものであるが、「物の流通に重大な障害」については、法定外税の新設又は変更に対する同意に係る処理基準¹⁰⁾に、「内国関税的なものであるなど」という例が示されている。しかし例えば、何か不都合なものが地域に流入するのを防ごうとする場合も、この要件に該当するのだろうか。「物」とは何を指すのか。「流通」できるものだけが対象なのだろうか。「ゴミが流通する」とは言わないため、解釈が困難となる。

また、要件③に「国の経済政策」とあるが、これはかなり抽象的な表現であると言わざるを得ない。国の関与をできるだけ少なくするために改訂された要件であるにもかかわらず、国の裁量の範囲が極めて広いままであると言える。この要件③については、横浜市の勝馬投票券発売税の事例を思い出さなければいけない。勝馬投票券発売税¹¹⁾とは、納税義務者を日本中央競馬会として、横浜市内の2カ所にあるJRA場外馬券売り場における販売額から勝馬投票券支払金と国庫納付金を控除した額を課税標準とし、それに5%を課税するというものであった。横浜市は平成12年12月21日に総務大臣に対して地方税法第669条の規定に基づき勝馬投票券販売税の新設に係る協議の申し出を行っている。しかし翌年3月30日に同法第671条の規定に基づき「国の経済政策に照らして適当でないこと」に該当するとして横浜市は不同意の通知を受ける。横浜市長はそれを不服として、国地方係争処理委員会に審査の申し出を行っている。同委員会の勧告により、その後両者の協議は続いたが、最終的には横浜市が新税導入の断念を発表している。その際、争点となったのは、まず地方公共団体の協議の申し出に対する国の同意・不同意の理解と判断の基準についてである。さらに中央競馬のシステムが「国の経済施策」に当たるのか否か、また当たるとした場合、勝馬投票券販売税は国の経済施策に「照らして適当でない」と言えるのかという問題である。その詳細については本稿では扱わないが、問題は、立場によって解釈の仕方が何

通りもある表現が使い続けられているということである。その曖昧さによって国の裁量が大きく入り込む余地を残している。あるいは逆に、曖昧な表現であるが故に、国としてはそんなに厳密に関与するつもりはないとの意思を示すものと理解することもできる。ただ、課税自主権を完全に地方政府に委ねてしまうことにも問題がある。各地方政府でその規模、財政力等には既に差が存在しているのに、その差異をさらに大きくしてしまうことにもなりかねないからだ。他方で、横浜市は議会で勝馬投票券発売税の創設についての条例を可決し、承認したという紛れもない事実がある。ここには住民の民意が示されているのである。従って特に不同意の場合は、住民への丁寧な説明など細やかな配慮が必要とされる。地方分権を推進しようと考えるとき、自主財源を確保できる数少ない施策を後押しするための「同意を要する協議制」の更なる進化を期待したい。

3.4. 法定外税導入の現状

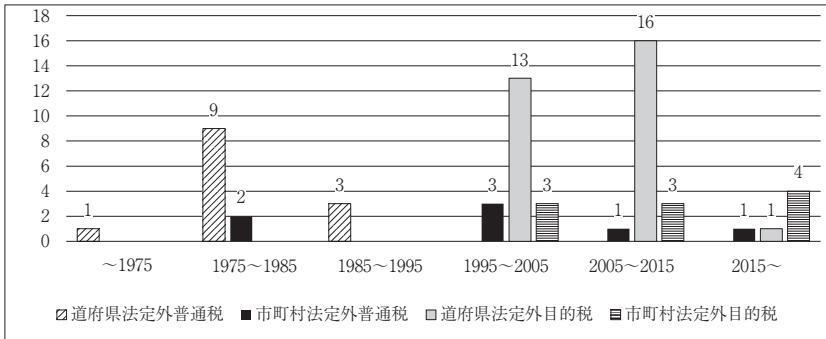
法定外税の課税主体としては、都道府県が法定外普通税と法定外目的税を合わせて全体の約7割を占めている。課税客体としては核燃料関係や産業廃棄物関係がその多くを占めており、この2つに関連する税で法定外税収の85%以上を占めている。一方、市区町村が課税主体となっている法定外税については、税収額としては小さいものの、地域の特性に応じた課税客体が多く、独自性が見て取れる。その中で、近年、宿泊税が注目を浴びている。

最も古い法定外税は、沖縄県の石油価格調整税であり、昭和47年6月1日に施行されている。その後、核燃料に関する法定外普通税が昭和50年代に順次施行されてきた。課税主体が都道府県である法定外普通税は平成4年10月8日の石川県が導入した核燃料税が最後となっており、約25年にわたり新たなものは見られない。法定外目的税については、平成12年の地方分権一括法の改正により、平成14年4月1日施行の三重県の産業廃棄物税を皮切りに平成19年まで毎年のように各地で新たな税が導入されてきている。特に平成17年4月1日には10の道府県で法定外目的税が実施されている。しかし、その

後、次の導入までには約10年が経過しており、平成29年1月1日に大阪府が久しぶりに法定外目的税である宿泊税を新設した。課税主体が市町村の法定外目的税については、平成10年代よりもむしろ平成28年以降に新たな税が導入されている。グラフ1は法定外税が導入された時期を表している。ここからも、課税主体は道府県が中心であった法定外税であるが、近年、市区町村による導入が増えていることがわかる。地方自治体が独自の財政需要に応じた課税客体を見つけ出し、特に法定外目的税として、独自の政策目的を実現させるため又は必要な財源確保のために新税の導入を検討する傾向があるように見受けられる。

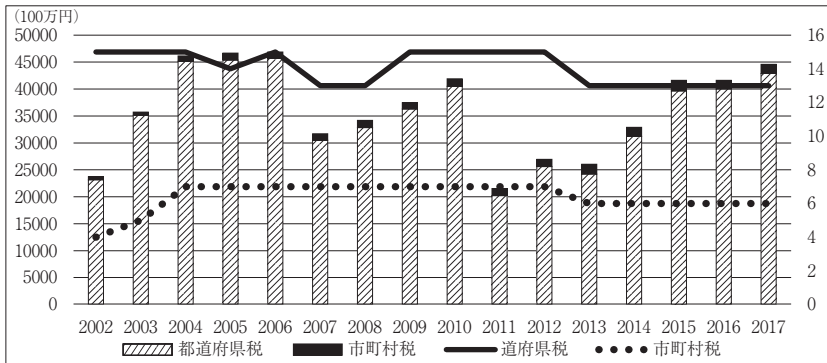
ここで、法定外普通税ではなくて法定外目的税の導入が増えているのは何故かという疑問が生じる。財政民主主義から導き出される予算の原則として、ノン・アフェクタシオン（non-affectation）の原則がある。本来目的税は望ましくないとされており、地方税における目的税は例外的な位置付けである。法定外の税目についても当初は法定外普通税のみが創設され、目的税は限定的なものであった。それが地方分権推進計画において、「住民の受益と負担の関係が明確になり、また、課税の選択の幅を広げることにもつながる」との考えから、法定外目的税の創設を図ることとなった。目的税の在り方につ

【グラフ1】法定外税の導入時期



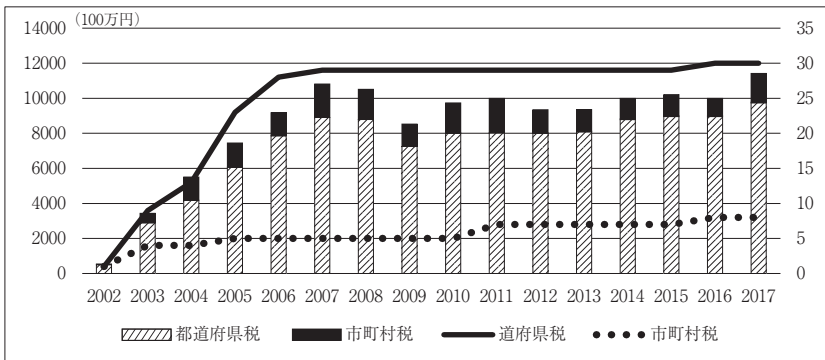
* 本表は平成31年1月1日現在における総務省ホームページ「地方税の概要」に記載されている資料をもとに筆者が作成。

【グラフ 2】 法定外税普通税 収入額と団体数（右軸 折れ線）



* 出典：総務省『地方財政白書』各年度版第13、第14表より筆者が作成。

【グラフ 3】 法定外目的税 収入額と団体数（右軸 折れ線）

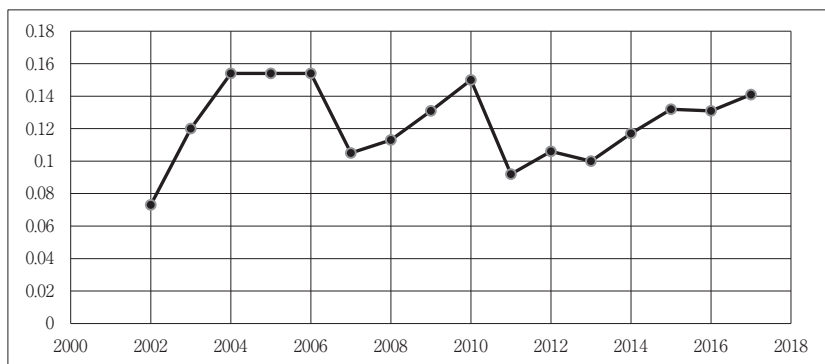


* 出典：総務省『地方財政白書』各年度版第13、第14表より筆者が作成。

いては第4章で再考する。

次に、法定外税による税収額の推移をみる。グラフ2は過去15年間の決算ベースにおける法定外普通税の税収額（棒グラフ）と団体数（折れ線グラフ）の推移，グラフ3は同期間の法定外目的税のそれを示したものである。グラフ2より，税収額については，平成19（2007）年と平成23（2011）年に大幅な減少がみられるが，その後増加に転じている。平成19年の減少は，核

【グラフ4】 地方税収に占める法定外税の割合 (%)



* 出典：総務省『地方財政白書』各年度版第12表より筆者が作成。

燃料税を廃止した団体数が2つあったことによる。平成23年については、東日本大震災の影響で原子力発電所が運転を停止したことによる事情が大きい。グラフ3の税収の推移からは、平成21年に若干の減少はみられるものの、比較的安定的に推移していることが読み取れる。

グラフ4は地方税収に占める法定外税の割合を示したものである。その割合は、約0.1%から0.15%という僅かな値である。法定外税を導入しようとする目的の一つとして財源の確保が挙げられることは多いが、現実的に考えると、法定外税を導入したからといって、その地方政府の財政状況が劇的に改善するわけではなく、そこに多くの税収を期待することにはそもそも無理がある。

しかし、すでに廃止はされているが、東京都豊島区が平成16年9月13日に総務大臣の同意を得た「放置自転車等対策推進税」¹²⁾をみると、法定外税を導入しようとするその過程自体にも大きな意義があると思われる。地方税法が改正され、地方の課税自主権の強化が図られた中で、鉄道駅前の放置自転車の問題を行政課題の一つとして取り上げ、法定外税適用の可能性を豊島区として検討したのが始まりであった。駅前に溢れる放置自転車により歩行者の安全が妨害され、景観が損なわれている状況を放置し続けることは社会全

体にとって大きな損失だとの認識から、その問題の解決策として法定外税が検討された。もちろん課税対象とされた鉄道会社からの反発は小さくはなかった。総務大臣の同意書には、納税者である鉄道業者との協議を尽くすようにとの意見書が付されている。その後さまざまな協議を経て、鉄道事業者による具体的な協力内容が示されたため、当初の行政課題であった放置自転車の問題が解決することとなり、平成17年4月1日に条例を施行したものの、平成18年7月10日には廃止条例が公布ならびに施行されている。この事例から法定外税を検討することで、該当の自治体が住民に対して、地域が直面している行政課題を明確に認識させることができ、住民の関心を高める機会を与えることができると言える。また、問題解決が課税という形でなくても、何らかの方法で当初の目的を達成することが可能であることを示している。このような意味において、法定外税の導入を検討する過程にも意義を見いだすことができると考える。

4. 宿泊税の直面する課題解決のために

4.1. 目的税としての宿泊税

宿泊税については、平成14年10月1日に、東京都が観光の振興を図る施策に必要な費用に充てるために法定外目的税として導入したのが初めてである。その後、平成29年1月に大阪府、平成30年10月には市町村として初めて京都市が宿泊税を導入している。平成31年4月には金沢市で導入され、北海道ニセコの倶知安町も11月からの導入を決定している。福岡市は条例の施行は未定であるが、平成30年9月に宿泊税についての条例を可決している。今、一番注目の法定外目的税が宿泊税と言える。表1は、宿泊税を導入している自治体における制度の概要を示したものである。国家戦略としても観光客誘致を進める中で、訪日外国人が増加している今、観光は地域経済を活性化させる起爆剤として大いに期待されるものである。

しかし、同時に大勢の観光客を受け入れるためには環境の整備が必要であり、財源が更に必要となる。同時に、そこに暮らす住民は、観光客が押し寄

【表1】 宿泊税導入自治体における制度の概要

| 自治体 | 施行日 | 税率（1人1泊につき） | 納税義務者 | 税収額 | 用途 |
|------|----------|---|---|---|---|
| 東京都 | 2002年10月 | ①1万円以上1.5万円未満：100円 ②1.5万円以上：200円 | 都内のホテル又は旅館の宿泊者 | 2017年度24億円 | 国際都市東京の魅力高めるとともに、観光の振興を図る施策に要する費用。 |
| 大阪府 | 2017年1月 | ①7千円以上1.5万円未満：100円（2019年6月1日より免税点を1泊1万円から7千円未満に変更） ②1.5万円以上2万円未満：200円 ③2万円以上：300円 | 大阪府内のホテル、旅館、簡易宿所、国家戦略特別区域法に規定する認定事業に係る施設（特区民泊）及び住宅宿泊事業法に規定する住宅宿泊室に係る施設における宿泊者 | 2017年度7.7億円 | 観光客の受入環境整備の推進、魅力的な観光資源づくり、誘客促進等の費用。 |
| 京都市 | 2018年10月 | ①2万円未満：200円 ②2万円以上5万円未満：500円 ③5万円以上：1000円 | ホテル、旅館、簡易宿所のほか、違法民泊等への宿泊者も含めた、すべての宿泊者（修学旅行生は免除） | 2018年度初年度見込み：19億円 2019年度以降見込み：45.6億円 | 京都ならではの文化振興・美しい景観の保全、混雑対策、受入環境の整備などの費用。 |
| 金沢市 | 2019年4月 | ①2万円未満：200円 ②2万円以上：500円 | 旅館業の許可を受けて営業を行う旅館、ホテル、簡易宿所、住宅宿泊事業の届出をして事業を営む住宅への宿泊者 | 2019年度初年度（11ヶ月分）見込み：6.6億円 | 金沢の歴史、伝統、文化など固有の魅力高めるとともに、市民生活と調和した持続可能な観光の振興を図る施策に要する費用。 |
| 倶知安町 | 2019年11月 | 1人、1部屋または1棟の宿泊料金の2% | ホテル、旅館、民宿、ペンション、簡易宿所及び住宅宿泊事業法に規定する住宅宿泊事業に係る住宅に宿泊する者（修学旅行生は免除） | 2020年度以降見込み：2.6～3.1億円 | 倶知安町が世界有数の山岳リゾートとして発展していくことを目指し、地域の魅力高めるとともに、観光の振興を図る施策に充当。 |

* 本表は、東京都主税局・大阪府・京都市・金沢市・倶知安町のホームページから筆者が作成。

* 金沢市の宿泊税による初年度税収見込みは2019年2月22日の日本経済新聞電子版による（2019年8月11日アクセス）。

* 倶知安町の宿泊税収見込みは2019年1月23日の観光経済新聞電子版による（2019年8月11日アクセス）。

せることによって生じるゴミの問題や慢性的な交通渋滞などに頭を悩ませることとなる。ただ、宿泊税は目的税であるため、観光客の受け入れ環境整備を目的とし、受益者負担の原則のもと、観光客が納税者なので、地域住民らが直面する諸問題に、宿泊税収を用いて直接対応することは難しいはずである。目的税というからには、税負担と税の使い道との間に厳密な関係が必要となる。しかし、例えば観光の振興のために交通環境の整備が行われた場合、その恩恵を継続的に享受するのは一時的に滞在する観光客ではなくて、むしろ住民であろう。

ここで、目的税の定義とこれまでの評価を考察する。金子（2019）は、目的税を「最初から特定の経費に充てる目的で課される租税」と定義している。伊川（2006）は、「目的税は民意を課税・財政の両面において反映させることができるという優れた側面を有している」と述べた上で、目的税を特定の分野で活用する途を示唆している。牛嶋（2001）は、目的税を「価格代替税・負担配分税・課税都合税」¹³⁾の3類型に分類している。課税都合税のような先に使途ありきで後から財源を調達するような場合、最も負担の求めやすいところに税源を求めることになりがちで、これが目的税の性格を曖昧にし、目的税の評価を落としている原因であると指摘している。また木村（2001）は「受益に応じて負担を求めるには法定外税（特に目的税）が有効である」と述べている。一方で、青木（2019）は、まずは地方交付税の財源保障を前提とした上で、法定外税の目的税から普通税への回帰を主張している。

では、平成12年の地方分権一括法による地方税法の改正まで法定外税目的税の新設を法が認めなかった理由は何であろうか。藤原（1979）は、その理由として2点を挙げている。一つ目は「租税というものは普通税が原則であって目的税が例外的であるという」考えのためである。二つ目は「特別の受益関係がある場合には、これとは別に分担金制度を活用できる」からというものである。法定外普通税が設定できれば、財源の調達手段という税の本来の目的は果たせるということであろう。また、税という手段を行使しなく

ても負担金や分担金等で賄うことができると考えられてきたと言える。法定外目的税の新設は認められていなかった一方で、それほど厳密な規定なく目的税的な法定外普通税が認められていたと考えられる。

更に、長期間に亘り認められていなかった法定外目的税が導入された理由にも触れておきたい。行本（2011）は、法定外目的税を導入することによって、「住民の受益と負担の関係が明確になる」点と「課税の選択の幅を広げることにつながる」という利点を挙げている。財団法人自治総合センター（2011）の報告には、「法定外目的税は、受益と負担の関係が明確である場合の法定外税として新たに設けられたものであるため、原因者負担金・受益者負担的な税や使用料、手数料に近い性格を持つ税は、原則として法定外普通税ではなく、法定外目的税とされるべきものである」とある。新税を導入するにあたり納税者の理解を得ることが一番重要であり、かつ一番困難であるが、目的税の場合、用途が特定されるため納税者にとっては負担と受益の関係が比較的わかりやすく、受け入れられやすい。しかし、宿泊税の導入にあたり、課税の目的や税収の用途などを誰に説明し理解を求めたのだろうか。京都市の宿泊税導入の経緯を見ると、2016年3月に策定された「はばたけ未来へ！京プラン」¹⁴⁾のもとで検討委員会を設置し、約1年間に亘り7回の検討会を開催し、様々な議論が交わされているが、9名の検討委員のうち市民公募による委員は2名のみである。それ以外の市民の声は意見募集に回答があった僅か125件のみとなっている。その内訳を見ると、京都市内の居住者が79.2%を占め、宿泊税の納税者となる可能性が高いと思われる京都市外の居住者による回答は20%程度しかない。確かに行政側は事前に説明会を何度も開催してはいるが、その対象は宿泊施設を経営し徴収事務を担う人たちに対してである。納税者への説明ではない。宿泊税は、納税義務者が地域住民以外ということで導入しやすいという一面があることは否めない。観光客を含めた地域外の人たちが、観光地の資源や施設を利用することを考える場合、その地域での納税者である居住者と地域外からの訪問者との間で公平な税負担を模索するならば、法定外目的税である必要はあるのだろうか。納税

義務者となる宿泊者はすべての人が観光目的というわけではない。京都市は修学旅行生以外のすべての宿泊者を課税対象としているので、ビジネス目的で比較的低価格の宿を選択する場合でも「観光振興」のために負担させられることになる。普通税であるならば、そこに違和感はなくなるのではないだろうか。

4.2. 宿泊税の課題

ここで注目したいのは奈良県である。平成28年度の日本人の観光入込客数¹⁵⁾に占める宿泊数の割合は10%未満の下位に分類されている。しかし平成30年度における奈良県の訪日外国人訪問率¹⁶⁾は上位10位以内である。修学旅行等でも歴史学習のスポットが多い奈良県の人気は高く、観光入込客数も全国で中位にある。それにもかかわらず、同年度の延べ宿泊者数¹⁷⁾(外国人を含む)は徳島県について全国で2番目に低い。また平成28年度の訪日外国人の奈良県への観光状況を見ても、日帰り客が139.7万人に対して宿泊者数は僅かに18.5万人である。つまり奈良県は宿泊なしの観光地なのである。このような場合、観光振興に対する費用は必要となるが、宿泊税を検討することすらできない。それでも観光客は大勢訪れるので、そのような地域も観光客の受け入れ整備を何らかの財源で賄う必要がある。この不公平感を小さくするためにも、広域での課税の在り方の検討なども必要となるであろう。

さらに、福岡市と福岡県の間で見られるように、都道府県と市町村で宿泊税の奪い合いが生じることがある。今回のケースでは、福岡市が県より先に宿泊税の導入に関する条例案を可決しているが、福岡市内に県も課税するということになれば、二重課税の問題も生じる。同時に、先に述べた地方税法で規定されている法定外税を創設する際の許可要件①「住民の負担が荷重になる」に抵触し総務省の同意が得られないということも懸念される。市内の宿泊客から徴収した税が市外で使われることに問題はないのかという検討も必要となる。観光客の立場からすると、公共サービスを受取る際に、行政単位を意識することはほとんどないと思われる現状から、やはり広域的な視

野を持ち合わせての議論・検討が必要である。

また税である以上、公平性の担保が不可欠となるが、近年増加している民泊の中には、旅館業法などの許可を受けずに隠れて営業する、いわゆる「ヤミ民泊」も存在する。仮にその利用者から宿泊税を徴収したとしても、事業者は確信犯的にヤミ営業をしている限り、納税することはあり得ない。京都市の場合、平成29年の宿泊者数は過去最高の1557万人に上ったと発表している一方で、「ヤミ民泊」の利用者が約110万人いると推計している¹⁸⁾。税の徴収に関する不公平感が解消されないと、制度そのものの信頼性を失わせることにも繋がりがかねない。特に京都市の場合、徴税费についても課題が残るそうである。税収がある程度見込めるものであったとしても、徴税に費用がかかりすぎると、アダム・スミスの掲げる徴税费最小の原則からも好ましくない。

5. まとめ

地方自治は民主主義の原点である。地方分権の意義とは、地域の行政について住民の自己決定と自己責任を明確にすることであろう。地域の多様性に柔軟に対応するためにも、また中央集権型の行政システムの制度疲労に鑑みても、地方分権の推進が必要とされる場所である。地方分権に注目が集まってから30年余りが経過するが、未だに地方自治の現場ではその実感が得られていない。その原因の1つとして財源不足の問題が大きい。そこで地方政府の自主的な財源確保の手段の一つである法定外税についての考察を行った。残念ながら法定外税は十分な財源としての役割は小さいことがわかる。しかし法定外税を検討する過程で、住民に地域の抱える問題への関心を高める機会を与え、課税という形ではなくとも問題の解決策を見つけ出す手掛かりとなり得る可能性を示した。そして近年導入が増加している宿泊税については、目的税として扱われている点に疑問を持ち、法定外普通税とした方が、地域住民と地域外からの訪問者との間での公平な税として相応しいのではないかと指摘している。さらに宿泊税について、宿泊と観光が一致しない地域

に生じる問題や、市と県のように異なる行政単位による二重課税の問題、ヤミ民泊にあげられるような徴収に関する不公平感などの問題があることを明らかにした。宿泊税を更に進化させるためには広域的な視野を有しての検討が必要となるであろう。

注

- 1) 内閣府「地方分権改革・提案募集方式ハンドブック」(平成30年度版) p.4～11.
- 2) これまで法令により全国一律に定められていた施設・公営住宅等の基準を条例に委任したり国への協議や通知・届出・報告義務などを廃止するなどの見直しのこと。
- 3) 地方自治法第252条17の2に基づき、都道府県から市町村に事務・権限を移譲したもの。
- 4) 補助対象財産の有効活用を図るために、平成20年に、概ね10年を経過した補助対象財産はその目的を達成したものとみなし、用途や譲渡先を問わず国庫納付を求めないなどの扱いが定められたこと。
- 5) 日本国憲法第30条に「国民は、法律の定めるところにより、納税の義務を負ふ」と明記されている。
- 6) 日本国憲法第84条に「あらたに租税を課し、又は現行の租税を変更するには、法律又は法律の定める条件によることを必要とする」と明記されている。
- 7) 地方税原則については、神野(2018)以外にも横山(2016)を参照。
- 8) 地方税法259条, 669条1項, 731条2項. 同意に係る消極要件については、地方税法261条, 671条, 733条。
- 9) 「特定納税義務者」については、総務省「地方税の概要」参照。
- 10) 「法定外普通税又は法定外目的税の新設又は変更に対する同意に係る処理基準及び留意事項等について」(平15・11・11総税企第179号各道府県税書簡部長・主税局長あて総務省自治税務局長通知)より。
- 11) 総務省「過去の審査申し出案件の概要」資料6。
- 12) 豊島区公式ホームページ、「法定外税導入の経緯」(2018年2月19日更新日)参照。2019年9月12日アクセス。
- 13) 牛島正『これからの税制 目的税——新しい役割』2000年, p.5参照。
- 14) 京都市総合企画局「はばたけ未来へ!京プラン」に含まれる重点戦略の1つ。

- 〈<https://www.city.kyoto.lg.jp/gyozai/page/0000203880.html>〉2019年9月7日アクセス.
- 15) 国土交通省観光庁『観光入込客統計』石川県, 大阪府, 長崎県, 沖縄県を除く. 県内外からの宿泊と日帰りの全てを含めた実数を表す. 観光庁のH.P.には平成30年度の数値が掲載されているが, 集計中の県が多く, 比較不可能なため平成28年度の資料を使用.
- 16) 国土交通省観光庁『訪日外国人消費動向調査2018』.
- 17) 国土交通省観光庁『宿泊旅行統計調査』平成31年度版.
- 18) 平成29年『京都観光総合調査』〈<https://www.city.kyoto.lg.jp/sankan/cmsfiles/0000240.html>〉2019年9月7日アクセス.

参考文献

- 青木宗明「法定外税の理論と現実」『地方税』第51巻第12号, 2000年12月, p.2-8.
- 青木宗明「法定外税 is dead?」『地方税』第64巻第10号, 2013年10月, p.2-11.
- 青木宗明「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』第70巻第4号, 2019年4月, p.2-11.
- 伊川正樹「地方目的税の今後の可能性—「本来的目的税」の提言を基礎として—」『地方自治と税財政制度』日本租税倫理学会, 2006年, p.39-41.
- 伊川正樹「税源確保策としての法定外税・独自課税のあり方」『税』65巻, 2010年, p.48-53.
- 沼尾波子「法定外目的税の現状と課題」『租税研究』第655号, 2004年5月, p.92-100.
- 牛島正『これからの税制 目的税——新しい役割』東洋経済新報社, 2000年, p.5.
- 牛嶋正「地方分権と法定外目的税」『税務経理』第8195号, 2001年1月, p.2-6.
- 金子宏『租税法(第二十三版)』弘文堂, 2019年, p.9, 20, 98-102.
- 鎌矢和人「観光振興財源としての宿泊税—福岡市の宿泊税を中心に—」<http://urc.or.jp/wp-content/uploads/2017/03/pdf> (2019年8月15日アクセス).
- 館野圭悟「最近の法定外税を巡る状況について」『地方税』第60巻第3号, 2009年3月, p.96-113.
- 木村収『地方分権改革と地方税 阪南大学叢書61』ぎょうせい, 2001年, p.155-157.

- 京都市行財政局税務部税制課「京都市宿泊税について」『都市とガバナンス』vol.31, 2019年, p.157-163.
- 黒田武一郎『三位一体の改革と将来像—地方税・地方交付税』ぎょうせい, 2007年, p.150-151.
- 財団法人自治総合センター『課税自主権の活用のあり方について（課税自主権活用研究会における議論の取りまとめ）』2011年12月, p.13.
- 財団法人自治総合センター『地方分権時代にふさわしい地方税制のあり方に関する調査研究報告書』2015年3月, p.7.
- 神野直彦「地方分権改革の総括と展望」『都市とガバナンス』vol.22, 2014年, p.3-9.
- 神野直彦「地方税の租税原則」『国際文化研修』vol.99, 2018春.
- 外川伸一「地方分権と法定外税」『公人の友社』地方自治ジャーナルブックレット No.31, 2002年, p.6-52.
- 田村政志・桑原隆広編『分権時代の地方税財政』ぎょうせい, 2003年.
- 信澤由之「法定外目的税の特徴と課題」『作新総合政策研究』第8巻, 2008年3月, p.31-47.
- 林仲宣『地方分権と地方税システム』中央経済社, 2005年, p.1-31.
- 肥沼位昌「自治体における課税自主権の行使における課題と対応」『自治総研』第435号, 2015年1月号, p.71-83.
- 藤原淳一郎「法定外普通税の今日的課題〈上〉」『税』第34巻3, 1979年, p.119-127.
- 前田高志「地方公共団体の課税自主権—法定外税を中心として—」『産研論集（関西学院大学）』第37号, 2010年3月, p.35-46.
- 水谷守男・菊池裕子・宮野俊明・菊池裕幸『地方財政—理論と課題—』勁草書房, 2007年, p.186-217.
- 安山修平「最近の法定外税を巡る状況について」『地方税』第70巻第4号, 2019年, p.102-130.
- 行本真「法定外税に関する一考察～法定外税の政策的活用と租税の本質を考える視点～」『自治大阪』2011年7月, p.21-29.
- 横山彰「地方税原則の立憲的基礎」『地方税』第67号（3）, 2016年, p.2-13.
- 和田八東編『地方分権化と地方財政』日本評論社, 1993年, p.13-24.

参考資料

京都市「京都市住みたい・訪れたいまちづくりに係る財源の在り方に関する検討委員会」第1回～第7回資料。

<https://www.city.kyoto.lg.jp/gyozai/page/0000203880.html> (2019年9月7日アクセス)

京都市行財政局税務部税制課『京都市税関係例規集』2018年。

京都市総合企画局『はばたけ未来へ！京プラン 京都市基本計画』2011年2月、2016年3月。

京都市、金沢市、豊島区、倶知安町、東京都主税局各ホームページ。

全国知事会地方分権推進特別委員会地方分権に関する研究会『「地方分権に関する研究会」報告書(案)』資料2, 2017年6月, p.2.

総務省「横浜市「勝馬投票券販売税」に対する総務大臣の不同意に係る審査の概要 資料6」<http://www.soumu.go.jp> (2019年8月15日アクセス)。

地方分権改革有識者会議『個性を活かし自立した地方をつくる～地方分権改革の総括と展望～』2014年6月24日, p.13.

福岡市宿泊税に関する調査検討委員会『福岡市宿泊税に関する調査検討委員会報告書』2018年11月。

<http://www.city.fukuoka.lg.jp/data/open/cnt/3/66120/1/hokokusyo.pdf?20181129113331> (2019年8月15日アクセス)。

(かわばた・かずみ／東洋学園大学現代経営学部兼任講師)