

經濟論叢

第七十九卷 第三號

故 谷口吉彦博士、故 松岡孝兒博士遺影ならびに署名

觀光税の問題点……………	神 戸 正 雄	1
米国外投資の成熟と停滞……………	岡 田 賢 一	14
財政学と国家認識……………	斎 藤 博	37
故 谷口吉彦博士略歴・主要著書論文目録……………		55
追憶文（石川興二・松井 清・河野健二）		
故 松岡孝兒博士略歴・主要著書論文目録……………		69
追憶文（中川与之助・中谷 実・酒井一夫）		

昭和三十三年三月

京 都 大 學 經 濟 學 會

観光税の問題点

神戸 正雄

はしがき

昨年、京都市において法定外普通税として文化観光施設税、略して文観税、もつと略して観光税という、を設けた。此が動機となつて奈良でも、そして此処では県と市とが並行して此税を設けた。そして此が更らに他の府県や市町村にも同税を設ける先例を作つたことにならう。京都では当時、地元で賛否両論が対立し、特に此税の条例によりて徴税義務者となるべき社寺側が結束して反対し、府や中央に反対陳情を為し、更らに其の中の或ものは拝観謝絶の立札を掲げ、そのため、一時は折角やつて来た観光者を戸惑わせ、町の観光業者の商売にも悪影響を及ぼし、市としても予定の収入に穴をあけることになつた。幸にして政府からの最後の決定が下り、社寺側も納得して遂に実施の運びとなつた。で今後は円満に施行さるるであらうとは思ふが、しかし此税には何がしかの問題点はなお残つておる。そこで私は此処に之を取上げて所見を述べて見ようとおもう。

第一、本税の内容

此税は京都市内の十九の社寺等を指定してその拝観者が拝観料を支払うときに、同時に之を払わせ、其際、社寺

等がその徴税義務者となるものである。その主なる点は次の通り、

(1) 名称——文化観光施設税

(2) 課税権者——京都市

(3) 課税物件——文化観光財、即ち、建造物、庭園、その他の有形の文化観光資源で、観覧料、拝観料、初穂料、志納料、その他、何らの名義をもつてするを問わず、その観賞について対価の支払を要するようなもので別表に指定するもの（十九箇所、詳しくいえば二条城と、十八の社寺）の観賞

(4) 納税義務者——観賞者

(5) 徴税義務者——文化観光財を観賞に供する者、その他、此税の徴収につき便宜を有する者で、市長の指定したもの（結局、指定された社寺等）（社寺等はかかる便宜を有するものを市長に推薦することを得る）

(6) 税率——a) 観賞者一人一回につき十円、b) 小学校、中学校その他、市長が定める学校の児童又は生徒の場合五円

(7) 免税（課税物件又は納税義務者の消極的範囲）

(a) 公務又は業務による観賞（文化財保護委員など文化財保護行政をする委員、職員の業務上の観賞、修学旅行団を引率する先生、大学教授などの学術研究のための観賞、報導関係者の取材のための観賞、旅行周旋業者、バス会社の従業員、通訳、案内者などの業務上の観賞）

(b) 小学校、その他、市長が定める学校の教員の引率する児童生徒の観賞（教員の引率する中学校生徒が三日間に三回を越えて観賞する場合の四回目以後の観賞、盲学校ろう学校など特殊学校の児童又は生徒、生活保護を受

ける児童又は生徒の観賞)

(c) 宗教行事に参加する者(ただし其者の行為が当該社寺等に対し対価の支払を要しない場合)——詳しくい
えば

- 1、定時の勤行に参加する信者で当該社寺等がその者を具体的に明確にしているもの
- 2、自己に関係する読経、供養等に参加する信者で当該社寺等がその範囲を具体的に明確にしているもの
- 3、末寺等から社寺等に本山詣りをする信者でその末寺等の証明により当該社寺等がその範囲を具体的に明確にしているもの

4、彼岸会、盆会、施餓鬼会、閉山忌等社寺等の特別の宗教行事に参加する信者であらかじめ当該社寺等と所轄区長と協議の上決定した日時において、当該社寺等に参詣するもの

(d) 文化観光財を観賞に供する者が以上にあげた以外の者の当該文化観光財の観賞について対価の支払を要しないこととしている場合の観賞

(e) 文化観光財を観賞に供する者が当該文化観光財の観賞につき対価の支払を要しないこととしている期間中における観賞

(8) 罰則——一定の義務違反に対して一年以下の懲役、又は十万円以下の罰金

(9) 存続期間——七年半(臨時税)

- (10) 収入の使途——文化観光施設の整備に要する費用〔a〕観光施設、道路、橋、公衆便所、休憩所等の整備、(b) 観光財の保存、(c) 観光資料館の設置、(d) 国際文化観光会館の設置〕〔目的税〕

第二、本税の問題点

(一) 本税の目的——此税は、市が文化観光都市としての現在の不完全なる施設を一層充実する費用の一部をば、市民一般のみならず、ひろく文化観光財の観賞者、就中、外来の観賞者にも協力を求めるために起したと云うてゐる。そこで此税の納税義務者は文化観光財の観賞者とされ、其収入目的は文化観光施設の費用と云うのである。其費用を市民外の外来観賞者からも担ってもらおうという趣旨にて出来てゐる。かかる施設費は勿論、市としては主として一般市民から取った市税収入で賄うのであるが、市としても現下、財政が豊かでなく、其一般収入を以てしては兎角、不足勝である。そして其施設を利用する人は必ずしも市民だけに限られず、市民外の外来人もが相当に多数あつて、此人達は此施設を利用し、文化観光財を観賞して受益しつつ、其上に又、市に來る以上、市の施設たる道路、橋梁等々を利用するのみならず、市の衛生、民生行政などからの保護及便宜をも受けることとなる。之に對しては其外来人が相当の対価を市に払うのが至当である。其処で此外来人にもかかる機会を有し得るような、内外の観賞者に均しくかかる観光税を設けて、此外来人を課税することは、受益原則にも立つ所の地方税としては認められて良いのである。そこで此税は此外来人にとりては一の入市税ともいふべき性格をもつこととなる。勿論、市民においてはかかる税に依らずとも、他の税を負うているのだから、必ずしも此特別税を要しないが、外来人にありては此が欠けているから、そして他に格別代るべき良方法もないから、此観光税によりて彼等から対價を取らうといふのである。其結果、市民も亦此税の課税対象となるだけにては矢張り此税を負うことにはなるが、其は大した負担ではなく、忍び得べきものである。即ち此税は表面上、主としては文化観光施設充実のためというが、洞

時に裏面において外来人に入市税というべきものを課せうという目的をも有つのである。ただ此は遺憾ながら、此の外来人にも特別受益者としての負担をさせる為めのものとしては、観光税によりては何とも不満足ということがある。即ち此課税対象から漏れたる社寺参拝者たる外来人に課し得ないということである。此税の対象が一定の社寺等の一定の参入者に限定せられて、信仰の自由を余り傷つけない為めとか、過去の経験上、之に課税しても大した収入が挙げらぬ観賞者しかなかろうとかの理由で除外されている社寺等が相当ある。此中、観賞者、来集者の極めて少きものならば免に角、来集者の相当に多きにも拘らず、課税対象の外にある社寺等への来集者たる外来人に市への対償を払わしめることの出来ぬのは遺憾である。さて又、此観光税の目的は文化観光施設費の充實というのであるが、そして其費用としてあげられたものの中に、観賞者の為めの道路、橋、便所、休憩所の設置の費用、文化財保存費、観光資料館の設置の費用などは確かに又明かに観賞者の為めの費用として首肯し得られるけれども、国際文化観光会館の建設費だけは、観賞者の受益からいえば稍々間接であり、聊か関係が薄く、全く無関係ではよいにせよ、彼とは関係が薄く、むしろ一般市民の、即ち市自らの為めのもので、市の一般収入の中から弁ずべきものである。而かも夫は夫の費用の中の一大部が之に向けられており、聊か外来人の受益補償という点には合わぬようである。尤も市としては文化観光施設費外において一般的費用にて衛生、民生等々の行政を行つて外来人の世話をする事ともなっているの、之が埋合せはついているともいへよう。

(二) 本税の納税義務者——としては文化観光財の観賞者とされているが、其は二の面から見る事が出来る。一は受益者として利益原則から見るのであり、今一つは能力原則から見るのである。先ず第一から見る。観光者が文化観光施設の受益者として其費用を負うべきことは前に述べた所でも明かで、重ねて此処に之を説く必要はない。

そして地方税には能力原則のみならず、利益原則が認められるから、此点から上記の説明を認めて良い。尚お此税が能力に応じた差等税でなくして、一率なる定額税であることも、受益者に対する補償という上からは認められる。処が税という以上、利益原則のみから見てはならぬ。むしろ一応、能力原則の面から、果して此が能力のある所に能力に応じて課せられているかを見なければならぬ。さて此税に果して此資格があるか何らか。処で此税の義務者として指定された観賞者は決して単純なものではない。見学、レクリエーション、信仰等、色々と違つた目的をもつものであり、そして見学が主であるもの、レクリエーションが主たるもの、信仰が主たるものがある。或は其の中の二つを兼ねたものもあり、或は三つを兼ねたものもある。其のいずれにしても、此処に来て或定額の料金を払つて観賞する以上は、之を払うだけの能力はある。その上にも特に外来人であれば、此処に来るまでの旅費を弁ずる能力をも有っている。観光税は此能力を認めて課税するのである。ただ、此場合、拝観料が処により区々であり、恐らく其に若干の差等があるう。然るに税をば一率に十円(但し一定のものには特に五円としつつ)というのでは、応能からいえば一応不公平であるとす。拝観料の低い処、例之、十円とした処での十円では過重になり、五十円の処では其れの十円は過輕といえる。むしろ比例として料金の幾%とするとか、或階級を設けて十円、二十円、五十円とでもした方が、一層公平のようでもある。しかし其では課税技術上、徴税の便宜上は厄介で、一率にした方が一層取扱上便利である。特に十円という額は今日の社会通念として、出し易く又取り易い金額で、特に負担し易い金額であり、之を選んだのは適當である。尚お此税において社寺等にて文化観光財を拝観する機会をもつものに對して一部課税を免ずることのあるのは、其にて拝観者に能力なしと認められたのか、能力はあつても之を免すべき公務上、業務上、乃至、宗教上、教育上の特別の事由あるに因るのである。

(三) 本税の徴税義務者——此税においては納税義務者ばかりでなく、徴税義務者が問題となる。納税義務者は觀賞者であるが、之をば其納税義務者から取らず、徴税義務者をして取らせるのである。社寺等が觀賞券、拝觀券を売減す際に之に付帯して税を取り、そして之を市に納めることになる。其処で其社寺等にて取扱上、手違が起き、手違から悪意でなくとも損害を被むることが生じ得る。その為め社寺等の特別負担が生ずることにはなる。勿論、其が社寺等の怠慢から生ずることもある。さらに社寺側の責任者の悪意から不始末を生じ、罰金や懲役に処せらるることも生じ得る。其は社寺等の立場として頗る迷惑とするという事情はある。更らに拝觀料の上に税がかかれば、其のかからぬ場合に比しては、自ら拝觀者が減少するということもある。此税の為めにかかる有無形の負担を社寺等に負わすのは酷に過ぎはせぬか。此の如きは国が定めた対社寺の信仰尊重の方針、文化財の保護尊重の方針とも矛盾しはせぬか。即ち国はそのため地方のとる所の固定資産税につきて社寺や文化財に特典を保障している（固定資産税は①宗教法人が専ら其本来の用に供する宗教法人法第三条に規定する境内建物及境内地、②文化財保護法の規定によつて国宝、重要文化財、重要民族資料、特別史蹟、史蹟、特別名勝、名勝、特別天然記念物、若くは天然記念物として指定せられ、若くは旧重要美術品等の保存に関する法律第三条第一項の規定により認定されたる家屋又は敷地に免税される）。此免税の精神と矛盾するし、特に社寺側に夫の罰金徴役などを課する可能性を生ずる如きは宗教家を侮辱するものともいわれた。しかし此税においては社寺等に徴税義務を担わせてはいるが、納税義務を負わせているのではないから、彼等に固定資産税を免じておる精神に反するということはない。彼等が觀賞料を取る際に、一緒に税をとらせるだけであつて、此事は一の徴税という公務の手助をさせるのに止まる。彼等は此公務の手伝の出来ることをむしろ光榮としても良い。成程、一の負担とはより、厄介ともいえる点はあるが、それも大

したものとはいえず、むしろ彼等が固定資産税を免ぜられておるのに対する代償とも見られる。彼等は市内に広大な土地建物を有っており、その為め市に交通、衛生、消防等の行政の上に相当大な負担をかけておる。市は此が民有の土地建物であつたならば取り得べき税をとらずして其費用を支出するのに苦んでおることを考えれば、観光税における徴税義務位は、社寺としても進んで協力すべきものである。其位のこととはむしろ少きに過ぎる位である。特に此固定資産税は近頃は国鉄、電電公社、専売公社などさえも之に相当するものを負担することになつたのに顧みれば、此観光税の徴税義務ぐらいて済めばむしろ安い御用といふべきである。或は税金を取立てるといふので、金銭を扱うことを汚れた物を扱うようにも思ひ、宗教人の手を触れることを潔しとしないようにも考えるかも知れぬが、同じ金というても、税は公務上必要な資料となるもので、決して汚れたものではない。之を扱うことは全く奇麗な、高尚な、道義的な仕事であり、宗教人に不相応な仕事ではなくして、むしろ彼にとりて相応した仕事である。ただ之と関連して不都合な事をした場合に懲役罰金を導くことにはなるが、其れも極端の場合で、宗教人の常態としては余程稀なことだ、めつたに起る心配はなく、又心配であるならば、宗教人自ら懲税事務に与からず、専門の經理者に当らせて、此危険を避ける途はある。ただ問題は社寺等の中につき或ものを指定して義務者となし、他のものを之から免れしめてゐることである。此限界を何う引くか、引きようによつては不公平ならぬかである。恐らくは此は、相当に多くの拝観者があつて之に対し一定の拝観料を信徒と一般人とを区別せずして取つてゐると、然らざるもの、即ち参入者が少いか、仮令此が多くても専ら又は主として信仰行事に関連して参入するものを扱うのとの区別をして定められたものである。限界が多少デリケートであつて争の種は後にも残るではあらう。

[A] 市自らの政策上の見地から——見て此税が果して得策か何うか。何れの市でも、市としては、市の繁栄策をもつてであろう。問題となる京都市としては文化観光都市としての繁栄策がある筈で、此政策から見て此税のあるのが良いか何うか。此見地に立つて考えるときに、市内に外部から、国内の外部から、そして外国からしても出来るだけ多くの人の来ることを歓迎し、それ等の人の来市する為めに、自ら第一次には、市内の特殊の業者、交通関係業者、旅館、料理屋、飲食店、土産物店、劇場、寄席、映画館など、率いては第二次に一般商業者、工業者、農業者等の利益を増大することを計るべきである。勿論、外人の為め市民の迷惑する面のあることは見逃してはならぬが、その面よりも経済上に市民の利益を受けることが少くなく、所謂、業者ばかりでなく、市内の土地建物などの持主等としても、市の繁栄のために其価値の騰貴から利するなど間接の利益も決して少ないものではない。それから市として道路、橋梁、衛生、民生などの費用の余計にかかるということがあるとはいうが、此とても市民の受くる利益と比しては大したものではなく、此利益に比すれば忍び得るものといえよう。此等、市の行政費の増負担は、恐らくは市民が外来観光客の来遊によりて受くる利益によりて優に補償せられることが出来、市としても彼等の上にかかる税金収入の増加によりて埋合せがついて余りありともいえるであろう。此見地から往けば外来観光者に出来るだけの便宜を与えた方が得策であり、観光税を課して之を妨げるのは不得策ともいえる。此事はもつともつと掘下げて考えて見るべきことで、観光税収入の大きさと、前記の諸利益との比較を再検討して見たい。しかし市が之を設けた以上、恐らく夫の利益よりも、此税収入を一層重く評価した結果に出たのであろう。

[B] 国策の上から——此税は市の立場からのみでなく、之と並んで国の政策の上からも吟味しなければならぬ。国が之を許可した以上、国は之に反せずと認めたのであろう。果して此見地から此税が認めらるべきものか何うか。

(い) 信仰政策上から——まず憲法第二十条に国民の信仰の自由を認めている。観賞者の中には確かに信仰が主となつて来たものがあり、又可なり多くのものが或度までの信仰を有つて来ている。此税によりて彼等の信仰の自由を侵することとはならぬか。私は此税のために信仰の自由は傷けぬとおもう。それは此税は一定の方法にて、即ち信者、非信者の区別なく一定の料金を出して観賞する者だけに課するのであつて、無料にて又は信者が宗教上の行事に関連して参入するものまで課するのではないから、信者の信仰を抑えてはおらぬ。信仰自由は飽迄保持されてゐる。宗教法人に固定資産税を免する法の精神と矛盾せずともいうが、此も社寺等を此観光税の納税義務者とするのでなく、単に徴税義務者とするだけで、此徴税事務は一の公務、一の神聖なる公の仕事であるから、之によりて社寺等を虐待することとはならぬ。

(ろ) 文化政策上から——いえば、国は国民に対し文化財を保存し公開し、成るべく多く見学さすように、むしろ之を奨励し、之によつて国民の文化の向上を計るべきものとする。その為め国は文化財保護法を設けている。此法律にては、文化財の所有者其他の關係者は、文化財が貴重な国民的財産であることを自覚し、之を公共の為に大切に保存すると共に、出来るだけ之を公開するなど、其文化的活用に努めなければならぬといひ、更に又、政府及地方公共団体は、其保存が適切に行われるように、周到の注意を以て此法律の趣旨の徹底に努めなければならぬともいうている。そして同趣旨から、国の入場税についても、其の課税物件たる展覧会場の中から、特に国立の博物館、及び博物館法第二条第一項の博物館（之に相当する施設を含む）を除いてゐる。その上、文化財保護法の規定により助成の措置の講せられてゐる文化財のみを公開する場処への入場にも此税を課しないこととしてゐる。そして其の博物館法第二条第一項の博物館というのは歴史、芸術、民俗、産業、自然科学等に関する資料を収集し

保管し展示して、教育的配慮の下に、一般公衆の利用に供し、その教養、調査、研究、レクリエーション等に資するために必要な事業を行い、併せて之等の資料に関する調査研究をすることを目的とする機関の内、地方公共団体、民法第三十四条の法人、宗教法人、又は政令で定める其他の法人が設置するもので此法の規定による登録を受けたものとしており、更らに文化財保護法により助成の措置の講ぜらるる文化財としては、建造物、絵画、彫刻、工芸品、書跡、典籍、古文書、その他の有形の文化的所産で吾国に取つて歴史上又は芸術上価値の高いもの、及、考古資料（有形文化財）衣食住、生業、信仰、年中行事等に関する風俗、慣習及之に用いらるる衣服、器具、家屋、其他の物件で我國民の生活の推移の理解のため欠くことの出来ないもの（民俗資料）、貝塚、古墳、都城跡、城跡、旧宅、その他の遺跡で我國にとりて歴史上又は學術上価値の高いもの、庭園、橋梁、峡谷、海浜、山岳、その他の名勝地で我國にとつて芸術上又は觀賞上価値の高いもの、並に動物、植物及地質鉱物で我國にとつて學術上価値の高いもの（記念物）などが挙げられている。そして此京都市の觀光税の爲め指定している十九箇所の中につき、西芳寺、竜安寺、醍醐寺の室聚院等五箇所が既に右博物館法によつて文部大臣から博物館相当施設に指定されており、明かに入場税非課税となつてゐる。で此等の法の精神からいふと、此等の社寺等は成るべく公開することが望ましく、且つ特に其の若干のものは明かに國の入場税を免ぜられており、随つて同精神から市としても觀光税をかけぬのが至当のようにも一応考えられる。しかし國が之等のものに入場税を取らぬとはしていても、入場料、觀覽料までも取るなどはしておらず、若干の觀賞料をとるのは差支ないし、随つて之に付帯して其文化財保護のための費用として若干の觀光税を市において取るのを禁止するまでには至つていない。文化財保護、保存の趣旨を失わぬ市の觀光税は積極的に勧めらるるものではなくとも、消極的に否定し去るべきものでもない。他に支障なき限

り、此文化政策の上からは肯定しても良い。

(は) 保健政策から——国としては文化政策と共に保健政策に配慮しなければならぬ。国民が皆な健康にして文化的になるのを期しなければならぬ。その為めには国民が唯々、其日其日の仕事に營々として働くのみでなく、出来るだけ多くの余閑を得て、レクリエーションを行い、各地方への旅行を為し、京都等のような処へ往つて、古文化財を見学し、見聞を広めつつ健康を増進することは望まじきことで、むしろ其便宜を計るべきである。然るに此に此觀光税が出来ることになれば、此の如きレクリエーションを助成するよりは、抑制することになる。それで一応は、此税が国の保健政策には反するといわれなければならぬ。しかし此対象たる文化財を保有する市として、此に関連して文化施設をするために相当の費用を要し、其費用を支弁するために此税を作るの止むなきに至つたとすれば、結局、此レクリエーションの為めに來集する人の為めを計ることにはなり、其負担の度合が大したものでない以上は、忍び得べきものといふことが出来よう。

(に) 勤儉奨励政策——からも見ることが出来る。国は一方、国民に文化を進め健康を増進することを計らなければならぬが、同時に又国は国民に勤儉を勧め、其經濟力を充実するようにも計らなければならぬ。上にいうように文化の向上と保健の増進との上からは出来るだけ奨励し助長したいとする觀光も、程度を過ぎれば、此にいう經濟力充実の政策には反することによる。尠が此に觀光税があれば、人々が過度に觀光に出掛けるのを幾らか抑制することになる。今日の我国の大勢からいうと、或は觀光者がむしろ多過ぎるとも見られる。もしそうであるとすれば、此税は或度まで彼等を反省させて、消費抑制、貯蓄促進の政策に寄与するものと見ても良い。

(ほ) 外貨獲得政策——が此にも問題となる。觀光客の中につき、内国人の其には奨励すべき面と共に、抑制し

たき面もあることは上にいう通りであるが、外国人の観光客は国策として之を歓迎するとも拒否し抑制すべき理由はない。外国の観光客を出来るだけ多くすることは、国の重要政策の一たる外貨充実の上に有益である。然るに此に観光税を課するのは多少とも之を妨げることになる。此点から此税が一応国策に反することは明かである。しかし此税がかげられるというても、其額は極めて軽い度のものであるから、外国の観光客を抑制するなどというほどのものではない。