

観光振興財源としての 宿泊税の制度設計と課題

On Accommodation Tax as Revenue Source for Local Tourism Policies

前 田 高 志

Accommodation tax is a non-legal local tax earmarked for tourism policies by local government. It is based on the benefit taxation principle and tourists are required to pay the tax according to the local tourism service they consume. Accommodation tax is important from the viewpoint of local autonomy for taxation. Recently, the role of accommodation tax as revenue source of local tourism policies is increasing. The purpose of this paper is to clarify the reason for it and to examine future issues with this tax.

Takashi Maeda

JEL : H24, H25

キーワード：宿泊税、法定外目的税、受益と負担、応益課税、応能課税

Keywords : Accommodation tax, Non-legal earmarked tax, Benefit and burden, Benefit taxation, Ability-to-pay taxation

I 本稿の目的

近年、インバウンドの外国人観光客の増加に伴い、ホテルや旅館などの宿泊客に課税する法定外目的税の宿泊税を導入する動きが広まってきている。より多くの観光客を確保するためには観光地としての魅力向上や条件整備が必要であり、また、オーバーツーリズムへの対策を行うために、その財源としての宿泊税への期待が高まっているのである。宿泊税は東京都が2002年に最初に導入した後、他に採用する地方自治体はなかったが、2017年に大阪府、2018年に京都市、2019年に金沢市が導入し、北海道倶知安町も2019年4月に総務

大臣の同意を得て 11 月より課税を開始することになっている。福岡県と福岡市はともに宿泊税の導入を計画しているが（福岡市は 2018 年 9 月に市議会が条例案可決済み）、双方が課税すれば福岡市内では二重課税が生じることから、県と市の対立が続いていた。協議の結果、県と市がそれぞれ宿泊税を導入し、福岡市内については県宿泊税の税額を引き下げることで合意が成立し、（福岡県と福岡市は）2020 年度の導入をめざして総務大臣との協議を進めることになっている。このほかにも北海道や宮城県、静岡県熱海市、長野県白馬村などでも宿泊税の導入が検討されている。

このように地方自治体が観光振興財源として宿泊税を活用する動きが強まっていることの背景には、まず訪日外国人数の増加がある。2000 年の訪日外国人数は 476 万人であったが、2005 年 678 万人、2010 年 861 万人、2015 年 1,973 万人、2016 年 2,404 万人、2017 年 2,869 万人、2018 年 3,119 万人と増え続けており、とりわけ 2010 年以降は対前年比で 2010 年 26.8%、2012 年 34.4%、2013 年 24.0%、2014 年 29.4%、2015 年 47.1%、2016 年 21.8%、2017 年 19.3%、2018 年 8.7%と急速な伸びを示している¹⁾。JTB 総合研究所の「2019 年の旅行動向見通し」によれば 2019 年には訪日外国人数は 3,550 万人になると予測されているが²⁾、政府はオリンピック・パラリンピックが開催される 2020 年に 4,000 万人、さらに 2030 年には 6,000 万人を誘客目標としている³⁾。こうした訪日外国人数の拡大に対応して、あるいはそれを実現していくためには受入れ環境のさらなる整備・拡充が不可欠であり、そのための財源として地方自治体の間に宿泊税への期待と関心が強まってきているのである。

例えば、全国知事会地方税財政常任委員会の「地方税財源の確保・充実等に関する提言（2017 年 7 月 28 日）」は、「また、研究会においては、近年、地方において新たに行政需要が生じている又は増加していると考えられるものについて検討を加えているが、それらに限らず、地方の行政需要の実態等に即し

1) 日本政府観光局（JINTO）「年別訪日外客数、出国日本人数の推移」

https://www.jnto.go.jp/jpn/statistics/marketingdata_outbound.pdf

2) <https://www.tourism.jp/tourism-database/column/2019/01/tourism-forecast-2019/>

3) 2017 年 6 月 9 日閣議決定の「未来投資戦略 2017」による。

て、新たな税源の創設の可能性について、全国知事会として、幅広く検討することが重要である。特に、地方への観光客増加と更なる観光客誘致への対応については、地方団体が提供する様々な公共サービスや国内外の観光客の受入れに向けた環境整備等の財政需要に係る財源を確保するため、新たな地方税として宿泊行為に対する課税を法定化することについて、引き続き幅広く検討を深めていく必要がある。」として⁴⁾、宿泊税の導入に関する検討を進めるべきとしている。

観光を地域活性化、地方創生のツールとして位置付ける地方自治体が増える一方で、急増する観光客が生じさせる行政ニーズに対応するため、また、観光基盤の整備や観光資源の開発、魅力向上によりさらなる観光客の誘致を図るため、観光振興施策の拡充が地方自治体に求められている。そして、観光振興施策の拡充には一定規模の安定した財源を継続して収入する必要がある。観光客のための行政需要、観光客が生じさせる行政需要に対処する施策のための財源であるから、そこには受益と負担の関係への視点が求められ、応益課税の要素が考慮されねばならない。他方、納税者の担税力への視点も求められる。そうしたことを踏まえた上で宿泊税の導入が進んでいるのであり、その意味において観光振興財源としての宿泊税の意義と役割は重要である。そこで本稿では、宿泊税の現状を概観した上で、課税根拠、その性格、課税要件などの制度設計について論じ、宿泊税が観光振興財源としてのその役割を果たしていくための論点と課題について考察することとする。

II 宿泊税の概要

2019年5月の時点で宿泊税を導入している地方自治体は東京都、大阪府、京都市、金沢市の4団体である。また、北海道倶知安町は2019年11月に導入を予定している。まず、ここではこれらの自治体の宿泊税制度の概要を整理しておきたい。また、福岡県と福岡市がそれぞれ宿泊税の導入を計画していることは既に述べたが、このうち福岡市で検討されている制度内容についても概観しておく。

4) 全国知事会地方税財政常任委員会（2017）、p.16。

1. 東京都宿泊税

東京都宿泊税は 2002 年 10 月に導入された。2017 年度の税収は 24 億円であった。なお、東京 2020 オリンピック・パラリンピック競技大会の開催にあわせて、2020 年 7 月 1 日から 9 月 30 日までの 3 ヶ月の間に行われる宿泊については宿泊税の課税が停止される。

(1) 制度の概要

東京都宿泊税条例（2002 年 4 月 10 日公布）の定める宿泊税の概要は以下のとおりである。

- | | |
|----------|---|
| ①課税の目的 | 東京都宿泊税条例第 1 条は「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、地方税法第 4 条第 6 項の規定に基づき、宿泊税を課する」と定めている。 |
| ②課税客体 | 東京都内に所在する、旅館業法の許可を受けたホテル、旅館、簡易宿所への宿泊行為 |
| ③課税標準 | ②の施設での宿泊日数 |
| ④納税義務者 | ②の施設への宿泊者 |
| ⑤税率 | 1 人 1 泊につき宿泊料金が、10,000 円以上 15,000 円未満；100 円、15,000 円以上；200 円 |
| ⑥免税点 | 10,000 円未満の宿泊には課税しない。 |
| ⑦課税免除 | なし |
| ⑧徴収方法 | 特別徴収。特別徴収義務者が宿泊者から宿泊税を徴収し、納付する。 |
| ⑨特別徴収義務者 | ・旅館業法第 3 条第 1 項の許可を受けた者
・宿泊税の徴収について便宜を有する者 |
| ⑩申告期限 | 毎月末に前月分を納付（一定の要件を満たせば 3 ヶ月毎の申告納付も可能） |

(2) 財源の使途

2017 年度の税収約 24 億円は同年度の観光振興施策事業費約 164 億円の約

15%であった。税収は下記のような観光振興施策の費用に充当された⁵⁾。

- ・消費拡大に向けた観光経営（インバウンド対応を行う観光事業者への支援や観光産業人材の育成など）
- ・集客力が高く良質な観光資源の開発（水辺の活用、ライトアップによる演出やアニメやマンガ等の観光資源の活用など）
- ・観光プロモーションの新たな展開（新たなアイコン等を活用した東京の魅力発信や富裕な旅行層の誘致に向けたプロモーションなど）
- ・MICE 誘致の新たな展開（都立施設を活用したユニークベニューの推進やMICE 施設の機能強化に向けた設備導入の支援など）
- ・外国人旅行者の受入環境の向上（多摩地域での観光情報センターの整備やハラルなど多様な文化・習慣への対応など）
- ・日本各地と連携した観光振興（旅行者誘致のため連携する全国の地域の拡大など）

なお、2018 年度は観光振興施策として以下のような事業が実施されている⁶⁾。

- ・Wi-Fi やデジタルサイネージなどの利用環境の整備
- ・観光案内所の整備・運営
- ・海外に向けた観光プロモーション
- ・外国人旅行者の受入に係るサービス向上の支援
- ・バリアフリー化の推進
- ・ウェルカムカードの作成等
- ・新たな観光資源の開発
- ・MICE 誘致活動の展開

2. 大阪府宿泊税

大阪府は 2017 年 1 月に宿泊税を導入した。当初は年間約 11 億円の税収を予測していたが、課税対象とならない 1 人 1 泊 10,000 円未満の安価な宿泊施

5) 東京都主税局ホームページ

<http://www.tax.metro.tokyo.jp/shitsumon/tozei/hotel/general.01.html#q09>

6) 東京都主税局（2018）、p.9。

設が増えたため 2017 年度の税収は 7.8 億円であった。このため 2019 年 6 月 1 日から課税対象となる下限を 7,000 円に引き下げた。2018 年度の税収は 7.8 億円で、徴税費は 9,937 万円（税収の 12.8%）となっている⁷⁾。なお、徴税費のうち 6,477 万円は宿泊税導入推進事業費（2016 年度導入経費への充当）である。

(1) 制度の概要

大阪府宿泊税条例（2016 年 7 月 1 日公布）が定める宿泊税の概要は以下のとおりである。

- | | |
|--------|---|
| ①課税の目的 | 宿泊税条例第 1 条は「大阪が世界有数の国際都市として発展していくことを目指し、都市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、地方税法第 4 条第 6 項の規定に基づき、宿泊税を課する。」と定めている。 |
| ②課税客体 | 大阪府内に所在する以下の宿泊施設への宿泊行為
・旅館業法に規定するホテル、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）
・住宅宿泊事業法に規定する住宅宿泊事業に係る施設（民泊） |
| ③課税標準 | ②の施設での宿泊日数 |
| ④納税義務者 | ②の施設への宿泊者 |
| ⑤税率 | 1 人 1 泊につき宿泊料金が、7,000 円以上 15,000 円未満；100 円、15,000 円以上 20,000 円未満；200 円、20,000 円以上；300 円
※ 2019 年 6 月 1 日以降、課税対象となる宿泊料金の下限が 10,000 円から 7,000 円に引き下げられた。 |
| ⑥免税点 | 1 人 1 泊の宿泊料金が 7,000 円未満（2019 年 6 月 1 日より）の宿泊には課税しない。 |

7) 大阪府ホームページ

http://www.pref.osaka.lg.jp/toshimiryoku/syukuhakuzei/katuyo_shin.html

- ⑦課税免除 なし
- ⑧徴収方法 特別徴収。特別徴収義務者が宿泊者から宿泊税を徴収し、納付する。
- ⑨特別徴収義務者 ・旅館業法第3条第1項の許可を受けた者
 ・国家戦略特別区域法第13条第4項に規定する認定事業者
 ・住宅宿泊事業法第3条第1項の届出をした者
 ・宿泊税の徴収について便宜を有する者
- ⑩申告期限 毎月末に前月分を納付（一定の要件を満たせば3ヵ月毎の申告納付も可能）

(2) 財源の使途

宿泊税の税収は旅行者の受入環境の整備や大阪の魅力向上・国内外へのプロモーションの推進といった観光振興事業に充当される⁸⁾。前述のとおり、2018年度における観光振興施策への宿泊税の充当額合計は7.8億円であった。

①観光客と地域住民相互の目線にたった受入環境整備の推進

- ・旅行者への観光案内、情報提供の充実・強化；旅行者にとって必要な情報を簡単に入手できるようにするための環境整備、旅行者が容易に行きたい場所に行けるようにするための環境整備（わかりやすい多言語表示や案内の実施、観光案内機能や情報入手のための環境整備の充実など）
- ・大阪での滞在時間を快適に過ごすための取組み；旅行者と地域住民との相互理解の促進のための事業、宿泊施設の確保に向けた事業、宿泊施設や観光地における快適性や満足度を高めるための事業、府域の移動利便性向上のための事業
- ・旅行者の安全・安心の確保；旅行中の災害時対応等、旅行者の不安を解消し、安心感を高めるための事業

なお、この①に関する2018年の観光振興施策の具体的な事業と宿泊税充当

8) 大阪府ホームページ

<http://www.pref.osaka.lg.jp/toshimiryoku/syukuhakuzei/>

額は以下のとおりである⁹⁾。

- ・ Osaka Free Wi-Fi 設置促進事業費 4,600 万円
- ・ 宿泊施設おもてなし環境整備促進事業費補助金 4,000 万円
- ・ トラベルサービスセンター大阪運営費負担金 3,520 万円
- ・ 市町村観光振興支援事業費補助金 8,000 万円
- ・ 飲食店おもてなし環境整備促進事業費 1,120 万円
- ・ 外国人旅行者安全確保事業費 91.4 万円
- ・ 大阪・梅田駅周辺案内表示（サイン）整備事業費補助金 2,328 万円
- ・ 大阪ストリートプロジェクト事業費 4,493 万円
- ・ 水と光とみどりのまちづくり推進事業費 2,950 万円
- ・ 市町村災害時多言語ボランティア確保支援事業費補助金 50 万円
- ・ 公共交通機関と連携した受入環境整備事業費 2,400 万円

②魅力づくり及び戦略的なプロモーションの推進

- ・ 魅力あふれる観光資源づくり；国内外から集客できる新たな魅力づくりやし
かけの推進並びに府域における既存の魅力資源のさらなる活用
- ・ 効果的な誘客促進；さらなる誘客促進に向けた観光に関するマーケティング
リサーチの強化、積極的かつ効果的な大阪の魅力の情報発信

なお、この②のカテゴリーでの 2018 年の観光振興施策の具体的な事業は以下のとおりである¹⁰⁾。

- ・ 国内外からの誘客促進事業費 6,000 万円
- ・ ナイトカルチャー魅力創出事業費 2.03 億円
- ・ 大阪文化フェスティバル事業費 8,056 万円

3. 京都市宿泊税

京都市の宿泊税は 2018 年 10 月に導入された。税収（見込み額）は 2018 年度 19 億円、2019 年度 45.6 億円である¹¹⁾。徴税費用は初年度 3.4 億円（税収

9) 大阪府「宿泊税制度の概要」

<http://www.pref.osaka.lg.jp/attach/33874/00294944/03shiryout2.pdf>

10) 大阪府「宿泊税制度の概要」

<http://www.pref.osaka.lg.jp/attach/33874/00294944/03shiryout2.pdf>

11) 総務省自治税務局「京都市の宿泊税の新設について」

http://www.soumu.go.jp/main_content/000545900.pdf

の 17.9%)、平年度 1.4 億円 (税収の 3.1%) と見込まれている。

(1) 制度の概要

京都市宿泊条例 (2018 年 3 月 1 日公布) の定める宿泊税制度の概要は以下のとおりである。

- | | |
|----------|--|
| ①課税の目的 | 京都市宿泊税条例第 1 条は「国際文化観光都市としての魅力を高め、及び観光の振興を図る施策に要する費用に充てるため、地方税法第 5 条第 7 項の規定に基づき、宿泊税を課する。」と定めている。 |
| ②課税客体 | 京都市内に所在する以下の宿泊施設への宿泊行為
・旅館業法に規定するホテル、旅館、簡易宿所
・住宅宿泊事業法に規定する住宅宿泊事業に係る施設 (民泊) |
| ③課税標準 | ②の施設での宿泊日数 |
| ④納税義務者 | ②の施設への宿泊者 |
| ⑤税率 | 1 人 1 泊につき宿泊料金が、20,000 円未満；200 円、20,000 円以上 50,000 円未満；500 円、50,000 円以上；1,000 円 |
| ⑥免税点 | なし |
| ⑦課税免除 | ・学校教育法第 1 条に規定する学校 (大学を除く) の児童、生徒または学生で、当該学校が主催する修学旅行その他学校行事に参加している者
・上記の修学旅行その他学校行事の引率者 |
| ⑧徴収方法 | 特別徴収。特別徴収義務者が宿泊者から宿泊税を徴収し、納付する。 |
| ⑨特別徴収義務者 | ・旅館業または住宅宿泊事業を営む者
・宿泊税の徴収につき便宜を有すると認める者 |
| ⑩申告期限 | 毎月末に前月分を納付 (一定の要件を満たせば 3 ヶ月毎の申告納付も可能) |

(2) 財源の使途

京都市では観光客の増加等により、受入環境整備や交通渋滞対策などの喫緊の課題が生じている。この中には市民生活に影響を及ぼし、市民が負担に感じ

ているものもあるため、これらの課題に対応する行政サービスの一層の充実を図り、課題を解決するため、宿泊税は以下の施策に用いられる¹²⁾。

①住む人にも訪れる人にも京都の品格や魅力を実感できる取組の推進

例：文化財保護や歴史的景観の保全、快適な歩行空間の創出、観光や文化の担い手の育成

②観光客の増加など、観光を取り巻く情勢の変化に対する受入環境の整備

例：観光客の安心安全の確保、観光案内標識の整備、観光地トイレの拡充

③京都の魅力の国内外への情報発信の強化

近年、課題となっている「京町家の保存・継承」、「道路の渋滞や公共交通機関の混雑対策」、「違法民泊の適正化」などについても、今後、宿泊税を財源として取組を進めていく予定となっている。

なお、2019 年度予算における観光振興施策の総事業費は 71 億円で、宿泊税充当額はその約 6 割の 42 億円である¹³⁾。観光振興事業と宿泊税充当額は以下のとおりである

①混雑対策・分散化 8.7 億円

- ・市バス・観光地等の一部における混雑への対策強化 3.22 億円
- ・観光客の集中の緩和に向けた取組 1.11 億円
- ・観光地等交通対策（嵐山地区、東山地区） 3,000 万円
- ・地域と連携した観光と市民生活との調和推進事業 600 万円
- ・交通バリアフリー化対策 2.96 億円
- ・安心・安全な東大路歩行空間創出事業 7,100 万円
- ・京都駅八条口駅前広場運営 3,200 万円

②民泊対策 1.4 億円

- ・「民泊」対策事業 1.27 億円
- ・民泊等に対する火災予防対策 900 万円

12) 京都市ホームページ「宿泊税について」

<https://www.city.kyoto.lg.jp/gyozai/page/0000236942.html>

13) 京都市ホームページ

<https://www.city.kyoto.lg.jp/gyozai/cmsfiles/contents/0000243/243248/03yosankibo.pdf>

- ・地域まちづくり支援の取組 700 万円
- ③宿泊事業者支援・宿泊観光推進 3.9 億円
 - ・旅館をはじめとする宿泊施設の経営強化・魅力発信支援 2,800 万円
 - ・海外への情報発信強化（RYOKAN ブランドの更なる発信） 500 万円
 - ・修学旅行生誘致に向けた取組 1,400 万円
 - ・MICE 誘致対策 1.42 億円
 - ・「夜観光」の魅力アップによる「宿泊観光」の推進 1.56 億円
 - ・観光関連産業担い手創造・育成プロジェクト 3,700 万円
 - ・宿泊施設を核とした地域連携促進事業 400 万円

4. 金沢市宿泊税

金沢市は 2019 年 4 月に宿泊税を導入した。税収は初年度（11 か月分）6.6 億円、平年度 7.2 億円が見込まれている¹⁴⁾。徴税費は初年度で 4,170 万円（税収の 6.3%）となっている。

(1) 制度の概要

金沢市宿泊税条例（2018 年 6 月 27 日公布）が定める宿泊税の概要は以下のとおりである。

- | | |
|--------|--|
| ①課税の目的 | 金沢市宿泊税条例第 1 条は「金沢の歴史、伝統、文化など固有の魅力を高めるとともに、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に充てるため、地方税法第 5 条第 7 項の規定に基づき、宿泊税を課する。」と定めている。 |
| ②課税客体 | 金沢市内に所在する以下の宿泊施設への宿泊行為 <ul style="list-style-type: none">・旅館業法の許可を受けたホテル、旅館、簡易宿所・住宅宿泊事業法の届出をして住宅宿泊事業を行う住宅（民泊） |
| ③課税標準 | ②の施設での宿泊日数 |

14) 金沢市ホームページ

<https://www4.city.kanazawa.lg.jp/data/open/cnt/3/4893/1/02ponchi.p.pdf>

- | | |
|----------|--|
| ④納税義務者 | ②の施設への宿泊者 |
| ⑤税率 | 1 人 1 泊につき宿泊料金が 20,000 円未満；200 円、20,000 円以上；500 円 |
| ⑥免税点 | なし |
| ⑦課税免除 | なし |
| ⑧徴収方法 | 特別徴収。特別徴収義務者が宿泊者から宿泊税を徴収し、納付する。 |
| ⑨特別徴収義務者 | ・旅館業法第 3 条第 1 項の許可を受けた者
・住宅宿泊事業法第 3 条第 1 項の届出をした者
・宿泊税の徴収について便宜を有すると認める者 |
| ⑩申告期限 | 毎月末に前月分を納付（一定の要件を満たせば 3 ヶ月毎の申告納付も可能） |

(2) 財源の使途

宿泊税は市民生活と調和した持続可能な観光の振興のために活用される。2019 年度の観光振興事業予算は 9.14 億円で、その約 7 割の 6.6 億円が宿泊税充当額である。2019 年度における観光振興施策の事業と宿泊税充当額は以下ようになっている。

- | | |
|-----------------------------|----------|
| ①まちの個性に磨きをかける歴史・伝統・文化の振興 | 2.48 億円 |
| ・歴史的なまちなみや景観の保全、建築文化の発信 | 7,020 万円 |
| ・伝統芸能の支援 | 2,310 万円 |
| ・伝統文化・伝統工芸の振興 | 2,420 万円 |
| ・文化・スポーツ施設の充実（MICE 施設の改修など） | 1.15 億円 |
| ・食文化の継承・振興 | 1,500 万円 |
| ②観光客の受入環境の充実 | 1.94 億円 |
| ・インバウンド対策の強化 | 5,800 万円 |
| ・宿泊施設のおもてなし力の向上 | 7,800 万円 |
| ・夜の観光の充実 | 4,540 万円 |
| ・誘客の推進 | 1,310 万円 |
| ③市民生活と調和した持続可能な観光の振興 | 1.76 億円 |

- ・無電柱化の加速 1,070 万円
- ・住む人・訪れる人双方の交流促進 600 万円
- ・交通混雑の緩和と安全な歩行環境の確保 1,180 万円
- ・まちなかの歩行環境の向上 8,990 万円
- ・ばい捨てなどの迷惑行為の防止 1,450 万円
- ・特定地域への観光客の数中の緩和 1,000 万円
- ・公共レンタサイクルの利用促進 2,020 万円
- ・歩行者の安全・安心の確保 1,300 万円

5. 倶知安町宿泊税

北海道倶知安町は 2018 年 12 月に倶知安町宿泊税条例を制定し、宿泊税の新設に向けて総務大臣との協議を行ってきたが、2019 年 4 月 19 日に総務大臣の同意を得て 11 月より課税を開始する。町では 2017 年度の宿泊延数をもとに税収シミュレーションを行い、年間税収を 3.8 億円～4.6 億円と試算している¹⁵⁾。ただし、総務省自治税務局によれば税収見込み額は初年度 2.73 億円、平年度 2.8 億円である¹⁶⁾。なお、徴税費用は初年度 2,600 万円（税収の 9.5%）、平年度 3,000 万円（税収の 6.3%）が見込まれている。

(1) 制度の概要

倶知安町宿泊税条例（2018 年 12 月 13 日公布）の定める制度の概要は以下のとおりである。

①課税の目的 倶知安町宿泊条例第 1 条は「世界に誇れるリゾート地として発展していくことを目指し、地域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、地方税法第 5 条第 7 項の規定に基づき、宿泊税を課する。」と定めている。

②課税客体 倶知安町内に所在する以下の宿泊施設への宿泊行為

15) 北海道倶知安町ホームページ「倶知安町の宿泊税に係る資料」

<https://www.town.kutchan.hokkaido.jp/file/contents/3107/33001/syukuhakuzeisiryoku.pdf>

16) 総務省自治税務局「北海道倶知安町宿泊税の新設」

- ・旅館業法の許可を受けたホテル、旅館、簡易宿所
 - ・住宅宿泊事業法の届出をして住宅宿泊事業を行う住宅（民泊）
- | | |
|----------|--|
| ③課税標準 | ②の施設での宿泊日数 |
| ④納税義務者 | ②の施設への宿泊者 |
| ⑤税率 | 1 人 1 泊または 1 部屋 1 泊の宿泊料金の 2% |
| ⑥免税点 | なし |
| ⑦課税免除 | ・幼稚園、小学校、中学校、高校の修学旅行や研修旅行に参加する幼児、児童、生徒及び教員
・倶知安町で職場体験またはインターンシップのために宿泊料金を支払って宿泊する中学生、高校生、専門学生及び大学生
※双方とも学校からの届出を要する。 |
| ⑧徴収方法 | 特別徴収。特別徴収義務者が宿泊者から宿泊税を徴収し、納付する。 |
| ⑨特別徴収義務者 | ・旅館業または住宅宿泊事業を営む者
・宿泊税の徴収につき便宜を有すると認める者 |
| ⑩申告期限 | 毎月末に前月分を納付（一定の要件を満たせば 3 ヶ月毎の申告納付も可能） |

(2) 財源の使途

宿泊税の税収は上述のように、世界に誇れるリゾート地として発展していくことを目指し、地域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ことと条例で定められている。倶知安町では倶知安町を訪れる国内外の観光客の満足度を向上させるために以下の観光振興事業を行うこととしており、それに要する事業費を 3.5 億円から 4 億円と推計している。

- ①リゾート地としての質の向上（リゾートエリア・ニセコとして取り組み、リゾート地（エリア）としての質を向上させ、観光客の満足度を上げる）

2.1 億円

- ・域内交通網の再整備 1.5 億円

・ニセコ・羊蹄山の環境保全 3,000 万円

・安全・安心なリゾートの形成 3,000 万円

②リゾート地としての魅力の向上（リゾートタウン・倶知安としての魅力を向上させ、観光客の満足度を上げる） 1.4 億円

・観光インフラの整備 1 億円

・新幹線を意識したまちづくり 4,000 万円

6. 福岡市の宿泊税案

福岡市は 2018 年 9 月 20 日に福岡市観光振興条例を定め、その第 11 条で「市長は、この条例に基づく施策に要する費用に充てるため、地方税法第 5 条第 7 項の規定に基づき、宿泊税を課する。」と定め、「宿泊税については、別に条例で定める。」としている。福岡市が設置している福岡市宿泊税に関する調査検討委員会の「福岡市宿泊税に関する調査検討委員会報告書」（2018 年 11 月）に示されている宿泊税の案は以下の通りである。なお、税収規模は約 24.3 億円、徴税費用は 1.4 億円（税収の 5.8%）と見込まれている¹⁷⁾。

(1) 制度案

- | | |
|--------|--|
| ①課税客体 | 福岡市内に所在する以下の宿泊施設への宿泊行為。
・旅館業法に規定するホテル、旅館、簡易宿所。
・住宅宿泊事業法に規定する住宅宿泊事業を営む施設。 |
| ②課税標準 | ①の施設での宿泊日数 |
| ③納税義務者 | ①の施設への宿泊者 |
| ③税率 | 1 人 1 泊の宿泊料金につき、20,000 円未満；200 円、20,000 円以上；500 円
※福岡県が一律 200 円の宿泊税の導入を検討していることから、二重課税をめぐって県と市の対立・調整が続いてきたが、2019 年 5 月に両者の合意が成立し、福岡市内 |

17) 福岡市宿泊税に関する調査検討委員会「福岡市における宿泊税の課税要件について（福岡市の宿泊税の考え方）」（2018 年 10 月 24 日）

http://www.city.fukuoka.lg.jp/data/open/cnt/3/65732/1/03_siryou3.pdf

20181126095107

の市宿泊税は宿泊料金 20,000 円未満が 150 円、県宿泊税 50 円、宿泊料金 20,000 円以上が市宿泊税 450 円、県宿泊税 50 円とすることになった。

- ④免税点 なし
- ⑤課税免除 なし
- ⑤徴収方法 特別徴収。特別徴収義務者が宿泊者から宿泊税を徴収し、納付する。
- ⑥特別徴収義務者 ・旅館業または住宅宿泊事業を営む者。
 ・宿泊税の徴収について便宜を有すると認める者。
- ⑦申告期限 毎月末に前月分を納付（一定の要件を満たせば 3 ヶ月毎の申告納付も可能）

(2) 財源の使途

「福岡市宿泊税に関する検討委員会報告書」では宿泊税の使途について基本的な考え方として、①福岡市観光振興条例で定める施策に充当すること、②九州における福岡市の役割や今後の観光・MICE の動向等を踏まえ、重要性や優先度の高い事業を選択すること、③既存事業へ単純に充当しないこと、の 3 点を挙げている。

宿泊税を財源とした具体的な取組としては事業費総額 35 億円で、以下のような事業（MICE の振興、観光資源の魅力の増進、受入環境の整備、観光産業の振興、持続可能な観光振興）が示されている。

- ①九州のゲートウェイ都市機能強化に向けた取組 17.2 億円
- ②大型 MICE 等の集客拡大に対応するための取組 12.4 億円
- ③観光産業や市民生活へ着目した取組 5.4 億円

III 観光振興財源としての宿泊税

1. 観光振興財源の考え方

観光客数の増加、観光産業の発展はその地域の活性化に資することから、現在、多くの地方自治体が観光振興施策に力を入れている。観光資源・施設の魅

力を向上させ、受入環境を拡充することで、より多くの観光客を獲得することができれば、地域の経済や財政は潤うことになる。その一方で、域外からの観光客は追加的な行政需要をもたらす。道路や上下水道、衛生などさまざまな公共サービスをその自治体の住民と同じく消費するし、観光客の増加により混雑現象が生ずれば住民の生活環境を守るための対策も必要になる。無論、観光客は観光関連施設・サービスという、専ら観光客に受益が帰着する経費も生じさせる。すなわち、観光客を増やすため、そして増える観光客がもたらす影響に対処するために、地方自治体には以下のコストがかかることになる。

①観光客を増やすための施策（観光資源・施設、受入環境の拡充）に必要な費用

②観光客がもたらす一般的な行政需要（住民も利用する公共施設・サービス、混雑現象への対応）に係る費用

観光振興は①に関する観光客拡大のためのアクティブな諸施策と、②の拡大する（した）観光客へのパッシブな対応の双方が必要であり、地方自治体の観光振興施策は両者を包摂すべきものである。地方自治体が包括的な観光振興施策により観光客を増やすだけでなく、増える観光客がもたらすさまざまな問題に対処できて初めて観光振興は成功すると言えよう。

さて、そこでそうした観光振興施策の財源をどのようにするのかである。現在、地方自治体の多くは財政面でゆとりがなく、既存の財源を観光振興施策の拡充に充当することは困難であり、したがって観光振興施策のための新たな財源が必要である。その場合、財源として考えられる選択肢は、使途を観光振興に限定するとすれば、租税のうち目的税（法定税、法定外税）、地方自治法上の分担金（負担金）、協力金、寄付金などである。2018年6月の地域再生法改正により民間のエリアマネジメント団体の活動財源として地域再生エリアマネジメント負担金制度が創設され、TID（Tourism Improvement District）におけるDMO（Destination Management Organization）への適用が注目されるようになってきているが、租税と受益者負担金とでは何が異なるのであろうか。いずれも受益関係にある者から法令に基づき金銭を徴収する点では共通している。しかし、受益者がかなり広範囲に及び、個々の受益者の受益を厳格に評価

することが困難な場合には目的税が適当であり、受益者が特定の集団に明確に限定され、個々の者ごとに明確に受益が評価できる場合は受益者負担金が適当とされる¹⁸⁾。伊川（2002）も「課税の根拠としては、国家からの公共サービスによって抽象的に利益を受けることに見いだすことができる。それによって受ける利益が、国民の立場として一般に受けるもの（一般利益）であれば一般財源に充てられ（普通税）、それよりも一定の関係が認められるもの（一定利益）については使途を特定して用い（目的税）、さらにそれよりも受益の程度が特別であるもの（特別利益）についても特定の使途に充てることが要求される（受益者負担金）と解することができるのではないだろうか。」とし¹⁹⁾、受益の帰属の程度（強弱）、範囲によって租税と受益者負担金の使い分けがなされることを示している。

地方自治体が観光振興施策を行うことの受益の範囲は特定の地域や観光者に限られるものではないし、受益の程度を個別に評価することも難しい。その意味において、観光施策の財源としては分担金（負担金）ではなく、目的税が相応しい。なお、観光振興財源は一定の規模において安定的、継続的に収入されることが必要であるが、その点からは支払いが任意である協力金や寄付金は有力な財源とはなりえない²⁰⁾。

観光振興財源としての租税は、法定税では入湯税、法定外税では宿泊税のほか、静岡県熱海市の別荘等所有税（法定外普通税、1975 年 4 月導入）、山梨県富士河口湖町の遊漁税（法定外目的税、2001 年 7 月導入）、岐阜県の乗鞍環境保全税（法定外目的税、2003 年 5 月導入）、福岡県太宰府市の歴史と文化の環境税（法定外普通税、2004 年 4 月導入）、沖縄県伊是名村の環境協力税（法定外目的税、2005 年 4 月導入）などがある。法定税の入湯税は環境衛生施設、鉱泉源の保護管理施設及び消防施設その他消防活動に必要な施設の整備、観光の振興及び観光施設の整備に要する費用に充ててを目的として課せられる

18) 大阪府観光客受入環境整備の推進に関する調査検討会議（2015）、p.23。

19) 伊川（2002）、p.10。

20) 協力金の事例としては山梨県、静岡県の富士山保全協力金、滋賀県の伊吹山入山協力金があるが、いずれも任意徴収である。

目的税で、観光振興施策にのみ充当されるものではない²¹⁾。北海道釧路市は2015年度より10年間、超過課税を行い(150円→250円)、地元関係団体との協議により引上げ分の10年間の使途を観光振興に限定している。超過課税分の税収は釧路市観光振興臨時基金として積み立てられ、阿寒湖温泉で実施する観光振興事業に補助金として支出される。このほか、三重県鳥羽市のように基金を設け、税収の一定割合を観光振興に充当している事例もある。

入湯税の超過課税や基金化は既存の法定税を活用するという意味では実施が容易であるが、入湯税は温泉資源に恵まれ、温泉旅館等が多い自治体でしか利用できず、一般的な観光振興財源にはならない。そこで、法定外税、財源の使途がより限定される場合には、法定外目的税が財源としての検討の対象となる。法定外目的税は1999年の地方分権一括法による地方税法の改正により創設された。それ以前は法定外普通税のみが存在し、法定外目的税は認められていなかったが、これは収入の調達という視点からはそもそも法定外税は例外的な存在であり、普通税のみでこと足りること、そして、税は一般経費の財源として調達されるべきものであり、支出と直接に結び付いた収入は負担金・分担金等で調達すべきであるという消極的見解がとられていたからである²²⁾。これに対し、碓井(2001)は、「負担金・分担金等の活用は、市町村の規模の拡大や生活利益の多様化に伴って困難であり、むしろ使途の特定により納税者の理解を得やすくし、一定の事業についての安定財源を確保する途を開いておくことが望ましい」とし、法定外目的税が許容されるようになったことは「住民の受益と負担の関係を明確にすることにより、納税者に理解を求めやすいこと、特に特別の財政需要を生み出している者に対する課税の採用などを容易にする意味がある。」としている²³⁾。ただし、碓井(2001)では、「第一に財源不足の解消は法定税目を中心に住民を説得すべきであり、増収の容易さによって安易に法定外税に逃避してはならない。第二に、使途が特定されている場合には、

21) もともと入湯税の使途には観光施設の整備を除き、観光振興は含まれていなかったが、1991年に観光振興が課税目的に加えられた。

22) 碓井(2001)、p.67。

23) 碓井(2001)、p.68。

その使用される事業の必要性を常にチェックし、税収の状況とその充てられる事業内容について徹底した情報公開を図ることが要請される。」とも指摘される²⁴⁾。

2. なぜ宿泊税なのか

そこで法定外目的税としての宿泊税が、観光振興財源の候補としてあがってくることになる。なぜ宿泊税が選択されるのだろうか。大阪府宿泊税と京都市宿泊税を事例にその根拠を整理しておきたい。

大阪府宿泊税の導入を提言した大阪府観光客受入環境整備の推進に関する調査検討委員会「大阪府の観光客受入環境整備の推進に関する調査検討最終報告」(2015 年 12 月)(以下、「最終報告」と記す)は、「旅行者が予想をはるかに上回る勢いで急増している現下の大阪の状況においては、緊急避難的に受入環境を整備する必要性や、旅行者に対して、より快適に満足度向上に資するという受益者負担、並びに地域の環境維持、改善の面に資するという原因者負担の観点からも、広く旅行者に一定の負担を求めるという考え方もできると思います。以上のことから、大阪府が今後、観光振興の取組みとして直面する課題等の対応にあたり、一定規模の財源を安定的、継続的に確保する手法として、課税自主権の活用としての「法定外税」のうち、観光振興を促進するという特定目的のために課す「法定外目的税」による財源確保の手法が適当であると考えます。」²⁵⁾として、受益者負担、原因者負担の視点から広く旅行者に観光振興のための負担を求める法定外目的税による財源確保を主張した上で、以下のよう論じている²⁶⁾。

■課税対象者と消費能力(担税力)について

○税負担を求める際は、課税対象者に消費能力(担税力)があり、かつ、課税客体の把握が容易であるという観点が重要である。

■課税対象者の消費能力(担税力)

24) 碓井(2001)、p.68。

25) 大阪府観光客受入環境整備の推進に関する調査検討会議(2015)、p.23。

26) 前掲書、p.24。

○旅行者を宿泊客と日帰り客に分類して比較すると、宿泊客は宿泊代や飲食代など平均消費額が比較して高い傾向があり、日帰り客は、現地滞在時間が短く、平均消費額が低い傾向にあることから、宿泊客の方がより高い消費能力（担税力）があると言える。

○消費能力（担税力）に応じて課税するという応能課税の観点から、宿泊客の主な行為態様から担税力の見極めが可能かどうかの判断を検証すると、

- ・宿泊行為は、宿泊単価に応じて消費能力（担税力）の見極めが可能。
- ・飲食行為は、飲食単価に応じて消費能力（担税力）の見極めが可能。
- ・買い物行為は、買い物単価に応じて消費能力（担税力）の見極めが可能。
- ・交通機関利用行為は、府域外からの利用者の場合、府域内の利用と府域外からの利用区分が不明瞭であることから、消費能力（担税力）の見極めが非常に困難。

■課税客体の把握

○目的税としての課税客体を検討する上で、その把握について比較をすると、

- ・宿泊行為は、宿泊場所が特定でき、宿泊という行為が明確であるので、目的税としての課税客体の把握が容易。
- ・飲食行為、買い物行為は、行為場所が特定でき、それぞれの行為は明確であるが、旅行者と一般客の区別が困難であり、また、多様な行為態様が存在することから、目的税としての課税客体の把握が非常に困難。
- ・交通機関利用行為は、行為自体が府域内か府域外に及ぶのか特定が困難であり、また、飲食行為、買い物行為と同様、旅行者と一般客の区別も困難であることから、目的税としての課税客体の把握がほぼ不可能。

このように、「最終報告」では、法定外目的税の課税にあたり、受益者負担、原因者負担の観点から旅行者広くに負担を求めるとしながら、同時に応能課税の観点から消費能力（担税力）に着目し、平均消費額が日帰り客より多い宿泊客には日帰り客以上の消費能力（担税力）があるとする。また、宿泊客の宿泊行為、飲食行為、買い物行為、交通機関利用行為について、域内利用と域外からの利用の判断が困難な交通機関利用行為を除いて、それぞれの行為の消費能力（担税力）の見極めは可能であるが、課税客体の把握の可否という基準から

は宿泊行為のみが選択される。そして、「旅行者のうち、宿泊客を課税対象者とするところについては、消費能力（担税力）の見極め及び課税客体の把握が可能であると考えられ、公平・適正な課税処分を確保するという観点からも、宿泊客を課税対象者とするのが望ましいと考えます。」と結論するのである²⁷⁾。

次に、京都市宿泊税の導入を提言した京都市住みたい・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「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答申」（2017 年 8 月）（以下、「答申」と記す）は、「京都市において、都市の品格や魅力を高め、入洛客及び市民双方の満足度を高める取組を一層推進していくためには、安定的かつ継続的な財源が必要である」とし²⁸⁾、その新たな財源の負担のあり方について「京都市が実施している施策については、入洛客も受益を受けているものがあるが、現在の市町村税の制度では、入洛客が京都市に直接負担している税は少ない構造となっており、「受益と負担」の関係が直接的に対応するものとはなっていない面がある。したがって、行政サービスの受益に応じた負担をすべきであるという受益と負担の観点から、このような行政需要に要する費用について、政策目的達成の手段としての効果も考え合わせながら、入洛客にも一定の負担を求めることには、合理性があるといえる。」²⁹⁾として応益課税の考え方から観光客に税負担を求めるべきことを示している。そして、「答申」は負担をどのような行為に求めるのかについて、以下の 6 つの論点からの検討を行う³⁰⁾。

- ① 政策目的の達成の手段として、正当な課税といえるか。
- ② 課税客体を明確に定義し、公平な課税ができるか。
- ③ 課税客体の担税力をどのように評価するか。
- ④ 政策目的を達成するための財源が確保できるか。徴税費が割高とならないか。
- ⑤ その性質からみて、むしろ税以外の手段（負担金、手数料等）により負担を課すべきものではないか。

27) 前掲書、p.25。

28) 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（2017）、p.4。

29) 前掲書、p.5。

30) 前掲書、p.6。

⑥ 法定税目の内容または趣旨からみて不適切なものではないか。

検討委員会はこれらの論点にそって、駐車場への駐車、市バス・地下鉄の一日乗車券の購入、レンタサイクルの利用、宿泊、別荘の所有、世界遺産の周辺部への入域（協力金）を、負担を求める行為の候補にあげる。そして、負担を求める目的や趣旨に一定の合理性が見出せるか、市の施策に照らして政策目的の達成につながるものか、他の行為を行う者に負担を求めないことが公平といえるか、負担を求める者に税の負担能力があるか、ある程度の財源が確保できるか、他の自治体での導入事例があるか、といった観点から検討し、駐車場への駐車、宿泊、別荘の所有、の3行為に絞り込んでさらなる検討を行う。その中で、駐車場への駐車、別荘の所有に負担を求めることについては以下のような問題が指摘される³¹⁾。

■駐車場への駐車

- ・観光客と市民等の区別を設けることなく負担を求めることになり、市民や事業者の車の利用を相当程度抑制することになる。
- ・観光客と市民等の区別を設けることなく負担を求めることは、観光客に受益に見合った負担を求めるという趣旨とのずれを生じさせる。
- ・観光地の駐車場への駐車行為に限定するとすれば観光地の定義が容易でないように、課税対象とする施設の設定が困難となる。
- ・すべての駐車場を捕捉することが難しい。
- ・1日に複数回、異なった駐車場に駐車する場合、過度な負担を課すことになる。
- ・路上駐車が増え、交通混雑を生じさせる可能性がある。

■別荘の所有

- ・課税対象となる別荘の定義について、相続による空き家を含め、居住世帯のないすべての住宅を対象とするのか、別荘やセカンドハウスに課税対象を限定して相続による空き家は含まないのか、その線引きをどのようにするのが問題となる。
- ・住宅の利用形態を確実に把握することは難しく、また膨大な行政コストがか

31) 前掲書、pp.8-10、pp.14-15。

かる。

- ・住宅の取引市場に影響を及ぼす可能性がある。

こうした問題点から、「答申」は、駐車場への駐車、別荘の所有に対して課税することには慎重な検討が必要であるとしている。

他方、宿泊への課税について「答申」は次のように論じている³²⁾。

京都市では、入洛客の増加により、宿泊施設の不足、道路の渋滞や公共交通機関の混雑等の課題が生じている。こうした課題の中には、入洛客だけでなく、市民生活にも影響を及ぼしているものもあることから、安心・安全な宿泊施設の拡充・誘致や歩行空間の充実、公共交通の利便性の向上など、これらの課題を解決するための行政サービスの一層の充実を図ることで、入洛客及び市民双方の満足度を高めていく必要がある。そのための財源を確保する手法として、入洛客から広く薄く負担を求めることには合理性があると考ええる。

「宿泊」行為を行う者に負担を求めることは、入洛客の受益に見合った負担を広く分かち合う手法として、地方税の原則である負担分任性や応益性からも適当であると考ええる。特に、宿泊環境の整備は京都市の喫緊の課題のひとつと考えられ、宿泊客からの負担を財源として宿泊環境の整備を行うことは、受益と負担の関係に見合ったものとなると考える。

このように「答申」は観光客が生じさせる行政需要に対して、観光客が「広く薄く」負担を負うべきことを示し、観光客の宿泊行為に対して、負担分任、応益課税の視点から負担を課すことを宿泊税というかたちで行うことを提言するのである。

IV 宿泊税の基本的性格；応益課税か応能課税か

次に、今後の宿泊税のあり方を考える上で重要となる、宿泊税とはどのような

32) 前掲書、pp.10-11。

な税なのか、その基本的性格について整理しておきたい。

全国知事会・新しい地方税源と地方税制を考える研究会の「中間論点整理」（2017年6月28日）は、宿泊税の課税根拠として、「地方団体が公衆衛生や治安など地域の秩序を維持するために提供する様々な公共サービスや、観光を地方創生につなげていくために必要となる、国内外の観光客の受入れに向けた環境整備等に係る財政需要の財源を確保する」ため、「その財源の一部を宿泊行為に対する課税に求める根拠・理由として、地方団体が提供する様々な公共サービスにより地域の秩序が維持されており、観光客についてもその恩恵を享受し安心して観光に訪れることができることを踏まえて、地方税の応益原則に沿って、その受益に応じた負担の一部を観光客に求める」とし³³⁾、「観光客の受入れに向けた環境整備等による受益は観光客が受けていることから、応益課税の考え方にに基づき、その負担の一部を観光客に求めるものと課税の根拠・理由を整理した上で、観光を地方創生につなげていくために必要となる、観光客の受入れに向けた環境整備等の財政需要の財源を確保するための目的税」として宿泊税の意義を述べている。

東京都や大阪府、京都市などで課税されている宿泊税は法定外目的税であって、目的税である以上、それは応益課税であることは言うまでもない。観光客は受入環境の整備など地方自治体の観光振興施策の受益を享受し、かつ、道路や橋梁、衛生、上下水道、場合によっては医療や福祉などの一般的な公共サービスを消費し、あるいは混雑現象を通じて追加的な行政需要を発生させているが、それらのコストを負担することはない。宿泊税は宿泊行為に課税することで受益と負担のバランスをとろうとするものであり、応益原則にたつて課税されるものである。

ところで、かつて京都市において宿泊税と同じく観光税として文化観光施設税（文化観光税）が1956年から時限立法で課税されていたことがある³⁴⁾。文化観光施設税は文化観光施設の維持のための財源として、京都市内の文化観光財（建造物、庭園、その他の有形文化観光資源。二条城と18社寺を指定）で

33) 全国知事会・新しい地方税源と地方税制を考える研究会（2017）、pp.5-6。

34) 7年半の時限立法で導入され、その後、5年間延長課税された。

対価の支払いを要するものを課税物件として、鑑賞者を納税義務者として、1 人 1 回につき 10 円（小中学校等の児童、生徒は 5 円）の税率で賦課された。文化観光施設税は観光関連財源の確保という課税目的、物税であること、税率構造等において宿泊税と共通・類似する部分が多い税であるが、この税について、神戸（1957）は以下のように論じている³⁵⁾。（下線筆者付記）

（一）本税の目的—此税は、市が文化観光都市として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鑑賞者、就中、外来の鑑賞者にも協力を求めるために起こしたという。そこで此税の納税義務者は文化観光財の鑑賞者とされ、其収入目的は文化観光施設の費用というのである。其費用を市民外の外来観光者からも担ってもらおうという趣旨にて出来ている。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、其一般収入をもってしては兎角、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は限られず、市民外の外来人も相当に多数あって、此人達は此施設を利用し、文化観光財を鑑賞して利用しつつ、其上に又、市に来る以上、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。之に対しては其外来人が相当の対価を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ち得るような、内外の鑑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、他の税を追っているのだから、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償を取ろうというのである。其結果、市民も亦此税の課税対象となる

35) 神戸（1957）、pp.4-6。

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、同時に裏面において外来人に入市税というべきものを課するという目的を有つのである。

(二) 本税の納税者—としては文化観光財の鑑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。観光者が文化観光税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らかで、重ねて此処に之を解く必要はない。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はなくして、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も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鑑賞者は・・・(中略)・・・其のいずれにしても、此処に来て或定額の料金を払って鑑賞する以上は、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ものである。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ろう。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）というのであれば、応能からいえば一応不公平であるとする。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軽といえる。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。

このように神戸論文では、(一)の課税の目的については、観光客が文化観光財・施設を利用し、また、市の公共施設やサービスを利用する対価として文化観光施設税をとらえ、応益原則にたつた課税であるとし、(二)の納税義務者に関連しても、定額税であることが応益課税の考え方に合致するとしている。しかし、(二)では同時に、観光施設の料金を、さらには旅費を支払っている事実支払い能力を見出し、その支払い能力に応じて課税するという応能課税の視点からもこの税をとらえ、応能課税であるならば、定額税は不公平であり、段階別の税額設定をするか、比例税にすることが望ましいとするのである。もともと、神戸論文は、運用上の簡便性や徴税コスト等を考慮して、税率水準も含めて定額税のかたちをとることを支持している。

この文化観光施設税についての評価は、宿泊税の性格を考える上で示唆に富む。宿泊税は課税客体を宿泊行為、課税標準を宿泊日数とする物税であり（俱知安町宿泊税は定率税なので課税標準は宿泊料金）、観光客が便益を享受している観光振興施策の費用を広く観光客から徴収しようという応益税である。

しかし、神戸論文が観光消費に担税力を見い出しているように、また、前述のように大阪府観光客受入環境整備の推進に関する調査検討会議の「最終報告」が、観光客が一定の宿泊料金を支払うことに、すなわち消費能力（担税力）に着目していることは、宿泊税を応能課税としてみることもできる。宿泊客は観光消費支出額が日帰り客に比べて多く、担税力も大きいと考えられる。東京都や大阪府、京都市、金沢市の宿泊税が定額ではなく宿泊料金の段階別で異なった税額を設けていること（東京都 2 段階・免税点あり、大阪府 3 段階・免税点あり、京都市 3 段階・免税点なし、金沢市 2 段階・免税点なし）、俱知安町は定率（2%）の従価税であることから、宿泊税が応能課税の要素も有することは明らかである。したがって、宿泊税は応益課税と応能課税の両面を併せ持つ税であるといえる。なお、全国知事会 新しい地方税源と地方税制を考える研究会「中間論点整理」（2017 年 6 月 28 日）は、宿泊税が担税力に着目した応能課税と位置付けることによって「消費税・地方消費税との二重課税という批判に対応することができるのではないか。」という考え方も示している³⁶⁾。

36) 全国知事会・新しい地方税源と地方税制を考える研究会（2017）、p.6。

V 宿泊税の課税要件の論点

観光振興財源として宿泊税を利用する地方自治体は今後も増えていくと思われるが、前節で論じた宿泊税の基本的性格を踏まえつつ、東京都や大阪府、京都市などの先行事例を参考にしながら、宿泊税の課税要件、すなわち制度設計の論点について整理しておきたい。

(1) 課税目的

課税目的は観光地としての魅力を高めるための観光振興施策の財源の確保であるが、財源の使途として、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の「答申」は「新たな財源は、入洛客に資する施策に用いるだけでなく、市民生活の満足度を高め、京都の都市の品格と魅力を一層向上させるような施策にも活用すべきである」³⁷⁾としている。観光客を増やすだけでなく、観光客の増大が住民の住環境、生活環境に及ぼす影響にも対応できるような財源の使い方が考えられねばならない。観光振興施策は観光客の拡大と、観光客、住民の双方にとって都市としての魅力を維持し、向上させることを両立させる施策であるべきであり、その目的財源として宿泊税をとらえる必要がある。

(2) 課税客体

宿泊税の課税客体は宿泊行為である。旅館業の根拠法の旅館業法、特区民泊の根拠法の国家戦略特別区域法³⁸⁾、住宅宿泊事業の根拠法の住宅宿泊事業法³⁹⁾では、宿泊とは寝具を使用して施設を利用することと定義している。施設は宿泊料の支払いを受けて人を宿泊させる。宿泊行為が行われる施設には、旅館業法におけるホテル、旅館、簡易宿所と、国家戦略特別区域法における特区民泊の施設、住宅宿泊事業法における住宅民泊の施設がある。旅館業法の簡易宿所は宿泊場所を多数人で共用する構造のもので、ペンション、民宿、ユースホステル、カプセルホテル、ゲストハウス、オーベルジュ等をいう。特区民泊事業は国家戦略特別区域内で条例に規定した地方自治体においてのみ実施可

37) 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（2017）、p.5。

38) 2013 年 12 月に国家戦略特別区域法に基づく旅館業法の特例で「特区民泊」が法制化された。

39) 住宅宿泊事業法は 2018 年 6 月に施行されている。

能で、現在、特区に指定されているのは東京都大田区、大阪府、大阪市などである。住宅宿泊事業とは、旅館業法に規定する営業者以外の者が宿泊料を受けて住宅に人を宿泊させる事業のことをいい、年間の宿泊提供日数は 180 日以内と定められている。

近年、訪日外国人観光客の急増と宿泊施設の不足、地方創生の一環として増加する空き家の活用方法として注目されてきていること、個人投資の対象としての関心の高まり、シェアリング・エコノミーの普及などを背景に民泊事業が増えてきており、今後もその増加が予想される。現在、宿泊税を導入している地方自治体のうち東京都を除くすべての団体が民泊での宿泊を課税対象としている。同じ宿泊行為でありながら宿泊施設が民泊であるということで課税対象としないことは課税の公平性から問題がある。また、宿泊税を観光客が観光施策・施設の利用に係る受益を広く負担するという応益課税の性格からみれば、民泊における宿泊行為も当然、課税されるべきである。さらに、宿泊者が宿泊料を支払っていることに担税力が見い出すことができ、等しく担税力を有するのに、ホテル・旅館等と民泊を区別することは応能課税の視点からも望ましくない。

民泊での宿泊を課税対象から外している唯一の地方自治体である東京都では、今後の課題として課税の公平性の観点から民泊に対する課税を検討することの必要性は認めながらも、他方、免税点（1 人 1 泊 10,000 円）を超える民泊はほとんどないので税収効果が期待できないこと、適切な賦課徴収のための徴税コストが極めて高くなること等を理由に、今後の検証が必要であるという結論に止まっている⁴⁰⁾。

課税客体のあり方については、免税点の設定の問題とも併せて、応益、応能双方からの課税の公平性、徴収における公平性の担保、徴税コストのバランスの視点から検討すべきである。

(3) 納税義務者

上述のように、公平性と宿泊税の性格の視点から課税客体はホテル、旅館、

40) 東京都（2018）、p.14。

簡易宿所、民泊といったすべての宿泊施設での宿泊行為とすべきであるので、納税義務者もそうした施設で宿泊行為を行う者ということになる。

(4) 課税標準

宿泊税を導入している自治体は、倶知安町を除き 1 人 1 泊定額の従量税であり、課税標準は宿泊日数である。倶知安町は宿泊料金に定率（2%）の税率を課す従価税であり、課税標準は宿泊料金となる。観光客に観光振興施策やその他、地方自治体が提供する公共サービスの受益に対して負担を求める宿泊税の趣旨からみれば、受益の量の指標を宿泊日数、滞在時間量で測ることも、支払われる宿泊金額で測ることもありうる。しかし、前者の方が受益の尺度としてはより合理性があり、後者の場合は、受益量と宿泊料金（消費額）の連関を説明されねばならない。むしろ、税率に関する後述のように、課税標準を宿泊料金とする際には応能課税の要素が強くなると考えられる。

(5) 税率

東京都、大阪府、京都市、金沢市の宿泊税の税率は 1 人 1 泊の宿泊料金による段階別の定額であり、福岡市も同様の設定を計画している。倶知安町は 1 人 1 泊の宿泊料金に対する定率（2%）の税率で課税する。段階別の定額とするケースでの税率区分は東京都は 10,000 円未満が非課税で、10,000 円以上 15,000 円未満 100 円、15,000 円以上 200 円の 3 段階、大阪府が 7,000 円未満が非課税、7,000 円以上 15,000 円未満 100 円、15,000 円以上 20,000 円未満 200 円の 4 段階、京都市が 20,000 円未満 200 円、20,000 円以上 50,000 円未満 500 円、50,000 円以上 1,000 円の 3 段階、金沢市が 20,000 円未満 200 円、20,000 円以上 500 円の 2 段階である。各団体の宿泊料金別の 1 人 1 泊の税額は以下の表 1 の通りとなる。

表 1 各自治体の宿泊料金別宿泊税額

	5,000 円	10,000 円	15,000 円	20,000 円	30,000 円	50,000 円	80,000 円
東京都	0 円	0 円	200 円	200 円	200 円	200 円	200 円
大阪府	0 円	100 円	200 円	300 円	300 円	300 円	300 円
京都市	200 円	200 円	200 円	500 円	500 円	1,000 円	1,000 円
金沢市	200 円	200 円	200 円	500 円	500 円	500 円	500 円
倶知安町	100 円	200 円	300 円	400 円	600 円	1,000 円	1,600 円

定額の税率設定は、地方自治体の観光振興施策や観光客も消費する公共サービスの財源を受益を根拠に広く分担するという応益課税の視点から根拠づけられる。そして、宿泊料金の差（高低）に応じて税額を変えることは、支払う宿泊料金によって担税力の差異を見い出すということで、応能課税の視点から説明できよう。前節でも述べた、宿泊税が応益課税と応能課税の双方の性格を有することは、この段階別の税額設定という仕組みと関わっている。

それでは、倶知安町はなぜ定率の税率設定を選択したのか。その経緯は以下のとおりである⁴¹⁾。

- ・宿泊税の検討を始めた当初から、宿泊事業者の方からは定率を望む声があった。
- ・他方、当時、北海道でも定額税の観光税の検討がされており、北海道と倶知安町の両者が課税する場合、課税方法が異なると特別徴収義務者である宿泊事業者が徴収時に混乱をきたすため、また、全国の先進地事例でも定率制が導入された実績もないため、さらに消費税との兼ね合いからも定率制の導入は疑問視されていた。
- ・しかし、倶知安町の地域特性として、コンドミニアムの部屋貸しや戸建ての1棟貸しを行う宿泊施設も多く、そのような宿泊施設では、宿泊人数によって1人当たりの宿泊料金が異なり、宿泊人数に応じた1人当たりの宿泊料金を算出しなければならず、特別徴収義務者の徴収手続きを簡素化するためには定率制が望ましかった。
- ・北海道の観光税導入の可能性が低まり、調整が必要でなくなったこともあり、租税原則の一つである簡素性と倶知安町の地域特性、もともと事業者から定率制の要望もあったことから定率制での導入が決まった。

すなわち、倶知安町でも応能課税の面が重視されているわけではない。宿泊客から宿泊税を徴収し、町に納付する特別徴収義務者の宿泊事業者の便宜と、町における観光客の宿泊形態の特性に考慮した結果の定率制なのである。

税率をどのようにするのかは、宿泊税が応益課税であることが第一であり、そこに応能課税の要素が加味され、宿泊料金に応じた税額、税率区分の設定、

41) 北海道倶知安町（2018）、p.30。

あるいは定率での課税ということになる。定額制の場合、その地域における宿泊施設の宿泊料金の価格帯、高級ホテル・旅館、廉価な宿泊施設のいずれへの需要が多いのかによって、税率区分（段階）や税額の設定が変わってくるであろう。そして、定額であれ、定率であれ、税率の構造と水準をどのようにするのかは、徴収における簡索性、宿泊事業者の負担、宿泊施設を適正に捕捉できるのかどうか（執行の公正さ）を考慮せねばならないし、また、宿泊税により税収をどの程度調達するのかにもよる。ただし、負担が観光客に過重となり、観光客数に影響が生じないように配慮すべきことは言うまでもない。

(6) 免税点

東京都と大阪府の宿泊税では免税点が設けられているが、宿泊料金が定額の宿泊施設の宿泊客もその地方自治体の観光振興施策や行政サービスを受けていることに変わりはない。大阪府のように、価格競争により宿泊料金の低下が生じて税収に影響が及び、結果、免税点の引下げを行った事例もある。課税の公平性、宿泊税が広く観光客に一定の負担を求めるものであることから、免税点の設定は慎重に検討すべきである。

(7) 課税免除

課税免除を設けている事例は京都市と倶知安町である。京都市は小・中学校、高校の修学旅行、学校行事での宿泊、倶知安町は小・中学校、高校の修学旅行、研修旅行、町内での職場体験・インターンシップ（中学生、高校生、専門学校生、大学生）のための宿泊を、それぞれ課税免除としている。京都市では修学旅行等の誘致によって将来の観光客の獲得に資すること、倶知安町では修学旅行等は教育の一環であり公益性があること、将来のリピーターへの期待、職場体験、インターンシップを通じて観光人材の確保を図ること等を課税免除の根拠としている。他方、福岡市のように、課税免除の基準が難しいことや、修学旅行客がさほど多いわけではなく、コストとの見合いで消極的な自治体もある。課税免除の設定は、個々の地方自治体の置かれた状況や観光振興施策の考え方によって検討されていくことになろう。

(8) 徴収方法・特別徴収義務者

徴収方法はすべての宿泊税課税団体で共通しており、特別徴収であり、特別

徴収義務者たる旅館業、民泊事業を営む事業者が宿泊者から宿泊税を徴収し、地方自治体に納入する。これ以外のかたちは考えにくい、前述のように特別徴収義務者の徴収コストが大きくなならないような制度設計が必要である。

VI 宿泊税の課題；結びにかえて

観光振興によって地域の活性化を目指している地方自治体にとって、観光振興施策の財源の確保は重要な課題である。財源確保の観点のみならず、観光施策・施設、行政サービスの便益を享受している観光客に受益に見合った適正な負担を求める応益課税の考え方、観光客の観光消費に担税力に着目する応能課税の考え方に即した課税を実現できること、課税客体の定義の明確性、課税対象施設の把握の容易性により公正な執行が可能であること等、さまざまな視点から宿泊税は観光振興施策の財源として優れている。その意味で、今後も、宿泊税を導入する地方自治体は増えていくものと思われる。そのことを前提として、最後に、宿泊税をめぐる課題について整理し、結びにかえたい。

まず、宿泊税は法定外目的税であるから、税収の使途について十分な配慮がなされねばならない。大阪府観光客受入環境整備の推進に関する調査検討会議はその「最終報告」において宿泊税の導入を提言した上で、以下のような要望を付している⁴²⁾。

- ①法定外目的税の使途の検討にあたっては、使途に対する正当性、合理性、使途に対する周りからの信頼あるいはそれに対する納得と同意が得られるよう精査すること。
- ②法定外目的税は、新たな行政需要に対応する必要から徴収するものである。したがって、具体的な施策への財源充当にあたっては、その導入趣旨に十分鑑み、これまで取組んできた事業へ財源を振替えるのではなく、大阪の観光振興に係る施策の柱に基づき、状況に応じた優先度をよく検討の上、必要と判断された事業に充当すること。既存事業については、拡充や新たな展開を図ることなどによって、より一層の効果や成果が期待できる事業のみを対象

42) 大阪府観光客受入環境整備の推進に関する調査検討会議（2015）、p.26。

とすること。また、事業の展開にあたっては、できる限り府域全域を視野に入れた取組を行うこと。

- ③納税者（宿泊客）に対する説明責任として、法定外目的税がどのような事業に充当されたのかなど、使途の透明性の観点から十分な説明に努めること。

また、宿泊税の導入を計画している福岡市では、「福岡市宿泊税に関する調査検討委員会報告書」は、宿泊税を充当する施策に関する基本的考え方として、①福岡市観光振興条例で定める施策に充当すること、②九州における福岡市の役割や今後の観光・MICEの動向等を踏まえ、重要性や優先度の高い事業を選択すること、③既存事業へ単純に充当しないこと、の3点を挙げている⁴³⁾。特に、③については、宿泊税は今後の行政需要の増加に対し、安定的な財源を確保する観点から導入することに鑑み、従来から取り組まれてきた既存事業に充当するのではなく、新規事業、既存事業の拡充、新規、既存ともに効果的な継続事業、その他予見することが難しく緊急性かつ必要性が認められる事業、に充当すべきとしている。

このように、大阪府、福岡市の宿泊税に係る報告書は、使途に関する説明責任の重要性とともに、法定外目的税の趣旨に適合するよう、使途に関しては新たな財政需要に対応した事業、既存の施策・事業の拡充、優先度の高い事業に充当すべきことを指摘している。観光振興施策に効果的な財源とするために、また、住民外の観光客に負担を求める税だけに宿泊税を安易に導入・活用するリスクがあることも踏まえ、使途については観光地としての魅力を高める事業に限定するよう、慎重な検討がなされねばならない。

次に、福岡県と福岡市が同時に宿泊税の導入を計画し、両者の間で対立があったように、都道府県、市町村のいずれのレベルで宿泊税を課税するのかも、検討すべき課題である。観光客は移動性があり、観光地と宿泊地が異なる可能性も大きく、その場合、受益の場と（宿泊税の）負担の場が異なることになる。そのことを考えれば、市町村レベルではなく広域的な課税、都道府県レベルでの課税が望ましいのだろうか。しかし、例えば、大阪府で課税した宿泊

43) 福岡市宿泊税に関する調査検討委員会（2018）、p.9。

税が、府下で観光と宿泊が集中する大阪市に、その集中度に合わせて税収が多く帰属する（大阪府から大阪市に交付される）とは限らない。宿泊税を都道府県税とした場合、市町村への合理的で公平・公正な配分基準が確立される必要がある。また、（福岡県と福岡市のように）都道府県と市町村の両レベルで宿泊税を課税することになった場合、二重課税をどのように調整すべきなのか。いずれにせよ、都道府県と市町村の観光行政と課税に係る連携と役割分担が明確にされねばならない。なお、このことに関連して、全国知事会の新しい地方税源と地方税制を考える会は、宿泊税を国税として国が賦課・徴収し、地方譲与税として一定の基準で都道府県、市町村に配分することの可能性を示唆している⁴⁴⁾。

最後に、宿泊税を個々の地方自治体が独自に課税することで派生する課題について述べておきたい。観光振興施策は個々の地方自治体が自ら考え、実施するものであり、応益課税の視点からは、その重要な財源となる宿泊税もそれぞれの自治体が個別に制度設計すべきである。しかし、地方自治体が異なった宿泊税を課税することは、観光客とりわけ観光立国の要となる外国人観光客には混乱を生じさせるかもしれないし、複数の地方自治体で宿泊事業を営む事業者にとっては徴収事務を複雑化させ、負担となる可能性もある。これについて全国知事会の新しい地方税源と地方税制を考える会は、宿泊税を法定税または法定任意税とする考え方や、法定外目的税のまま全国一律の準則を設けるという考え方を示している⁴⁵⁾。

以上、宿泊税が今後とも観光振興財源としての役割を担っていく上で検討されるべき課題を示してきた。宿泊税は地方自治体が課税自主権を活用した法定外目的税として、観光振興を通じた地域の活性化のみならず地方自治の観点からも重要な税である。導入自治体においては定期的な見直しによって、また、導入を計画している自治体は導入自治体の経験と実績を十分に研究しながら、宿泊税の拡充、導入を図っていくことが望まれる。

44) 全国知事会・新しい地方税源と地方税制を考える会（2017）、p.6。

45) 前掲書、p.6。

参考文献・資料

- 池知貴大（2018）「観光振興財源を取り巻く国内外の動向」『観光文化』238号、pp.4-15。
- 伊川正樹（2002）「目的税に関する基礎的考察」『名城法学』51巻4号、pp.1-27。
- 市川拓也（2017）『自治体の「宿泊税」導入に向けた取り組み～京都市における導入の動きと、宿泊税が広がる背景』<https://www.dir.co.jp/report/research/policy-analysis/regionalecnmy/20171012.012365.pdf>
- 確井光明（2001）『要説地方税のしくみと法』学陽書房。
- 大阪府観光客受入環境整備の推進に関する調査検討会議（2015）『大阪府の観光客受入環境整備の推進に関する調査検討最終報告』
- 門川大作（2018）「京都市宿泊税について」『地方税』69巻10号、pp.2-8。
- 観光庁（2017）『新たな観光財源の確保策について』
- 神戸正雄（1957）「観光税の問題点」『経済論叢』79巻3号、pp.199-211。
- 京都市行財政局税務部税制課（2018）「京都市宿泊税条例」『自治体法務研究』53号、pp.71-76。
- 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会（2017）『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会答申』
- 塩谷英生（2006）「観光税の導入に関する研究－自治体における法定外税の導入を中心として－」『自主研究レポート 2006』（日本交通公社）、pp.41-46。
- 全国知事会・新しい地方税源と地方税制を考える研究会（2017）『中間論点整理』
- 全国知事会地方税財政常任委員会（2017）『地方税財源の確保・充実等に関する提言』
- 東京都主税局（2018）『宿泊税 15 年間の実績と今後のあり方』
- 中西薫（2003）「東京都の観光開発と宿泊税」『地域開発』461号、pp.46-50。
- 半谷俊彦（2017）「宿泊税のあり方に関する一考察～負担配分論の観点から～」『地方税』68巻9号、pp.2-6。
- 福岡市宿泊税に関する調査検討委員会（2018）『福岡市宿泊税に関する調査検討委員会報告書』
- 北海道倶知安町（2018）『倶知安町の宿泊税に係る資料』
- 松本和幸・塩谷英生（2006）「地域づくりと法定外税－観光関連税を中心に－」『立教大学観光学部紀要』8号、pp.27-35。
- 山田雄一（2019）「観光振興財源について」『都市とガバナンス』31号、pp.136-144。