

Ⅲ. 消費課税

(消費課税の意義・概要)

消費課税とは、財・サービスの消費に対して負担を求めるものです。消費課税の税目の多くは、事業者や輸入者を納税義務者とし、事業者などに課される税相当額が、価格に織り込まれて転嫁され、最終的には消費者が負担することが予定されています。このような税は「間接税⁸⁹⁾」に分類されます。

消費課税のうち、消費税及び地方消費税は、消費一般に広く公平に負担を求めるものであり、原則として全ての国内における財・サービスの販売・提供等と輸入取引を課税の対象とする「課税ベースの広い間接税」として構築されています。我が国の消費税に相当する税は、諸外国では、一般的に「付加価値税」と呼ばれており、OECD加盟国ではアメリカ⁹⁰⁾以外の全ての国が採用するなど、世界の多くの国々で採用されています。

また、消費課税には、酒類やたばこに対し、その特殊なし好品としての性格に着目して負担を求める酒税・たばこ税、揮発油の消費に対して負担を求める揮発油税といった個別間接税等があります。個別間接税等は、付加価値税などの課税ベースの広い間接税を有する諸外国においても、我が国と同様に、重要な役割を果たしています⁹¹⁾。

⁸⁹⁾ 直接税・間接税の区分については、「第1部 基本的考え方と経済社会の構造変化 I. 租税の役割と基本的考え方 3. 租税の分類とタックス・ミックス」参照。

⁹⁰⁾ アメリカでは、連邦における付加価値税は存在しませんが、地方税として、小売段階のみで課される小売売上税が存在します。小売売上税は、課税対象とする財・サービスの範囲が、付加価値税が小売段階で課税対象とする財・サービスと等しければ、理論上、付加価値税と同等の税収が得られることとなります。一方で、小売売上税に対しては、納税のための事務負担を特定の取引段階や業種に偏って求めることになることや、買手が事業者であるか消費者であるかの区別が困難であるといった問題が指摘されてきました。

⁹¹⁾ 諸外国においては、ガソリン、酒、たばこ等に対する個別間接税が課税されている物品について、個別間接税相当額も付加価値税の課税標準に含めることとされています。また、個別間接税に限らず、付加価値税を除く他の租税、関税、課徴金などに相当する額についても同様に付加価値税の課税標準に含めることとされていますが、これは、欧州理事会の「付加価値税の共通システムに関する指令」においても規定されている付加価値税共通のルールとなっています。我が国においても、諸外国の付加価値税と同様に、揮発油税、酒税、たばこ税等の個別間接税や関税などが課税されている物品についても、個別間接税相当額を含む価格に対して消費税が課税されています。

1. 消費税

(1) 消費税の概要

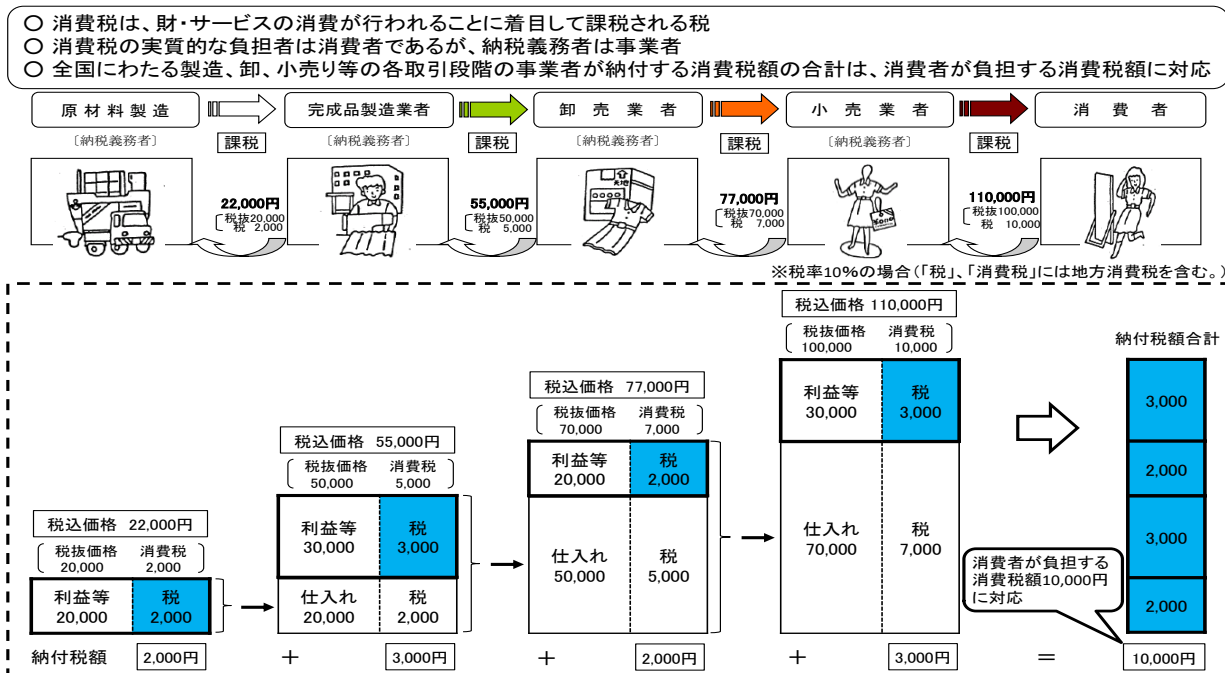
消費税は、消費一般を広く課税対象として、消費額に応じた負担を求める間接税です。事業者を納税義務者とし、生産、流通、販売などの取引の各段階でその売上げに対して課税が行われますが、事業者に課される消費税相当額は、価格に織り込まれて転嫁され、最終的には消費者が負担することが予定されています⁹²。税の累積を排除するため、事業者は、売上げに係る税額から仕入れに係る税額を控除（仕入税額控除）し、その差引税額を納付する仕組みになっています。こうした仕組みは、諸外国における付加価値税とも共通しています⁹³。〔資料2－Ⅲ－1〕

少子高齢化が進行する中、消費税は、世代や就労の状況にかかわらず国民が幅広く負担を分かち合うことができるものであり、また、社会保障給付を安定的に支える財源となっています。消費税は、所得税収を上回って最大の税収の税目となっており、我が国税体系の中で重要な役割を果たす基幹税です。

⁹² 消費税創設時の「税制改革法」において、「事業者は、消費に広く薄く負担を求めるという消費税の性格にかんがみ、消費税を円滑かつ適正に転嫁するものとする。」とされています。

⁹³ 付加価値税タイプの税以外にも、消費一般に負担を求め間接税の仕組みとしては、製造、流通、販売などの全段階で課税しつつ、税の累積を排除しない取引高税（ドイツ・フランスの旧取引高税等）や、卸売段階や製造段階で課税される単段階売上税（イギリスにおける卸売段階の旧仕入税等）などの方式があります。このうち、ドイツやフランスの取引高税については、税負担の累積により、取引段階の多寡により価格に占める税負担割合が異なり、ひいては取引会社間の垂直的統合を促す等の問題が指摘されていました。また、イギリスの仕入税については、卸売段階で個々の財貨に課税されるため、技術的にサービスに課税することが困難との課題がありました。現在各国で採用されている付加価値税タイプの税は、過去に採用されていたこうした間接税の課題を踏まえつつ、導入が広がってきたものと言えます。

〔資料 2-Ⅲ-1〕消費税の多段階課税の仕組み（イメージ）



（2）近年の消費税の歩み （社会保障・税一体改革）

消費税は、昭和 62（1987）・63（1988）年の抜本的税制改革の中で創設が決定され、平成元（1989）年に 3% の税率で実施されました。その後、平成 6（1994）年の税制改革を経て、平成 9（1997）年より、税率が 5% に引き上げられました。

平成 11（1999）年度には、国の消費税の収入（地方交付税分を除く国分）を基礎年金、老人医療及び介護に充てることを予算総則⁹⁴に明記する、いわゆる「消費税の福祉目的化」が行われました。

こうした中、平成 24（2012）年に、社会保障・税一体改革のための税制抜本改革法が成立し、消費税の社会保障財源としての位置付けが法律上明確化され、10% への税率の段階的引上げを行うこととされました。社会保障・税一体改革の経緯については、第 1 部⁹⁵において述べていますが、本節では、消費税が社会保障財源として位置付けられるに至った当初の考え方を中心に、一体改革に至る流れを改めて振り返っておきます。

平成 19（2007）年 11 月に当調査会が取りまとめた「抜本的な税制改革に

⁹⁴ 予算総則とは、歳入歳出予算などのほかに毎年度の財政運営に必要な基礎的事項等について、条文形式で規定を設け、その年度の予算の一部として国会の議決を求めるものです。

⁹⁵ 「第 1 部 基本的考え方と経済社会の構造変化 II. 租税制度の変遷と近年の税制改革の流れ 7. 社会保障・税一体改革」参照。

向けた基本的考え方」においては、「消費税の社会保障財源としての適性を踏まえれば、その位置付けをより明確にし、社会保障費に関しては、効率化・合理化努力を進めつつ、将来世代に負担を先送りするのではなく、消費税率を引き上げていくことによって賄うとの姿勢を明らかにすること（「消費税の社会保障財源化」）につき、選択肢の一つとして幅広く検討を行うべきである。」との考え方が示されています。

その後、平成 20（2008）年秋のいわゆるリーマン・ショックに端を発する世界経済の混乱に対応し、大規模な経済対策を実施する中、経済成長と財政健全化の両立を図る観点から策定された「持続可能な社会保障構築とその安定財源確保に向けた「中期プログラム」」（平成 20（2008）年 12 月閣議決定）においては、社会保障と消費税の関係について、以下のような考え方が述べられています⁹⁶。

- ・ 「年金、医療及び介護の社会保障給付や少子化対策について、（中略）機能強化と効率化を図る。このため、（中略）、確立・制度化に必要な費用について安定財源を確保した上で、段階的に内容の具体化を図る。」
- ・ 「社会保障安定財源については、給付に見合った負担という視点及び国民が広く受益する社会保障の費用をあらゆる世代が広く公平に分かち合う観点から、消費税を主要な財源として確保する。」
- ・ 「消費税収が充てられる社会保障の費用は、その他の予算とは厳密に区分経理し、予算・決算において消費税収と社会保障費用の対応関係を明示する。具体的には、消費税の全税収を確立・制度化した年金、医療及び介護の社会保障給付及び少子化対策の費用に充てることにより、消費税収はすべて国民に還元し、官の肥大化には使わない。」

平成 24（2012）年 3 月には消費税の社会保障財源化及び税率の 10%への段階的引上げ等を盛り込んだ税制抜本改革法案が国会に提出され、いわゆる三党合意に基づく修正を経て、同年 8 月に成立するに至りました。その後、平成 26（2014）年 4 月に消費税率 8%への引上げが行われ、令和元（2019）

⁹⁶ 平成 21 年度税制改正法附則第 104 条においては、「消費税を含む税制の抜本的な改革を行うため、平成 23 年度までに必要な法制上の措置を講ずるものとする。」「消費課税については、その負担が確実に国民に還元されることを明らかにする観点から、消費税の全額が制度として確立された年金、医療及び介護の社会保障給付並びに少子化に対処するための施策に要する費用に充てられることが予算及び決算において明確化されることを前提に、消費税の税率を検討すること。」とされました。

年 10 月には、税率 10%への引上げが行われました。

(軽減税率とインボイス制度)

消費税率引上げに当たっての検討課題等を定めた税制抜本改革法第 7 条においては、複数税率について「低所得者に配慮する観点から、(中略)財源の問題、対象範囲の限定、中小事業者の事務負担等を含め様々な角度から総合的に検討する」との内容が盛り込まれました。この規定を踏まえ、いわゆる逆進性や痛税感の緩和、社会保障財源の確保、事業者の事務負担等への配慮、社会保障・税の一体改革の趣旨⁹⁷等の様々な角度から総合的に軽減税率について検討が行われました。

平成 28 年度税制改正において、消費税率 10%への引上げに際して、飲食料品(酒類・外食を除く)等を対象として 8%の軽減税率を実施することとされました(令和元(2019)年 10 月の消費税率引上げ時に実施)。

あわせて、平成 28 年度税制改正においては、標準税率と軽減税率が併存する複数税率制度の下で適正な課税を確保するために必要なものとして、インボイス制度(適格請求書等保存方式)を導入することも決定されました。インボイス制度は、令和元(2019)年 10 月の軽減税率制度実施から 4 年の経過措置期間を経て、令和 5(2023)年 10 月から施行されることとなっています。

(3) 消費税の基本的な仕組み

① 課税対象

(基本的な考え方)

消費税は、原則として全ての国内における財・サービスの販売・提供等と輸入取引を課税の対象としています。

国内取引については、事業者が事業⁹⁸として対価を得て行うものであること等が課税対象となるための要件とされており、これに該当しない場合は消費税の課税対象外となります⁹⁹。

⁹⁷ 平成 26(2014)年 6 月 5 日の与党税制協議会資料「消費税の軽減税率に関する検討について」においては、「消費税の負担調整による低所得者対策は、必要最低限の補完的なものに限定。」との記述があります。

⁹⁸ ここで、「事業」とは、同種の行為を反復・継続かつ独立して遂行することを言います。

⁹⁹ 課税対象となる要件を満たさない取引については、法令上の用語ではありませんが、一般的に「不課税取引」と呼ばれています。

輸入取引については、有償取引か無償取引かを問わず課税対象になります。

(非課税取引)

消費税は、消費一般に対し広く負担を求める税ですが、一部の取引については、非課税取引として、消費税を課さないこととされています。現行の非課税取引の範囲は、土地取引や金融取引などのように、取引の性質上、課税することがなじまないとされた分野¹⁰⁰や、医療、福祉、教育など、政策的配慮により非課税とすることが特に必要な分野に限定されています。〔資料2-III-2〕

なお、消費税制度においては、財・サービスが非課税とされた場合、売上げに対しては消費税が課税されない一方で、その売上げに対応する課税仕入れについて仕入税額控除を行うこともできないこととされています。

〔資料2-III-2〕 消費税における非課税取引

○ 税の性格から課税対象とならないもの

- ・ 土地の譲渡及び貸付け
- ・ 有価証券、支払手段等の譲渡
- ・ 貸付金等の利子、保険料等
- ・ 郵便切手類、印紙等の譲渡
- ・ 行政手数料等、外国為替取引

○ 社会政策的な配慮に基づくもの

- ・ 医療保険各法等の医療
- ・ 社会福祉法に規定する第一種社会福祉事業等
- ・ 一定の学校の授業料、入学検定料
- ・ 第二種社会福祉事業及び社会福祉事業に類する事業
- ・ 入学金、施設設備費、学籍証明等手数料
- ・ 助産
- ・ 埋葬料、火葬料
- ・ 身体障害者用物品の譲渡、貸付け等
- ・ 教科用図書の譲渡
- ・ 住宅の貸付け

※点線枠囲みについては、平成3年度改正（議員立法）により追加

(国際取引と消費税)

消費税は、国内の消費者に最終的な負担を求める税であるため、輸出取引については免税とし、輸入国側が輸入の際に課税する仕組みとなっています。財やサービスの最終消費地で課税するという仕向地主義の考え方の下、諸外国の付加価値税でも同様の方式が取られており、国際的に共通したルールとなっています。

この仕組みの下、輸入貨物に対しては税関などで消費税が課税され、国内

¹⁰⁰ 欧州理事会の「付加価値税の共通システムに関する指令」においても、一定の金融・保険取引は非課税とされていますが、欧州委員会は、金融・保険サービスに係る付加価値税のルールにより、付加価値税の中立性が損なわれている等の考え方の下、2021年に、現行のルールを巡る状況や非課税措置の見直しに対する意見等を問うパブリックコンサルテーション（市中協議）を実施しています。

取引と同様の消費税負担が行われます¹⁰¹。一方、輸出取引は免税とされており、売上げが課税の対象から除かれるとともに、その売上げに対応する仕入税額控除も行われ、国内において発生した消費税負担が完全に除去されることとなります。こうした仕組みを「国境税調整」と呼んでいます。

② 税率

(税率水準)

先述のとおり、令和元（2019）年 10 月、消費税率の引上げが行われるとともに、軽減税率制度が実施されました。現在、国税・地方税を合わせ、標準税率は 10%、軽減税率は 8%です。このうち、消費税（国税）については、標準税率は 7.8%、軽減税率は 6.24%です。地方消費税（地方税）については、消費税（国税）の税額の 78 分の 22 とされており、消費税率換算で、標準税率は 2.2%、軽減税率は 1.76%です。

OECD加盟 38 カ国中、アメリカ¹⁰²を除く 37 カ国で付加価値税が実施されていますが、これらの国々における付加価値税の標準税率は、10%未満の国が 1 カ国、10%以上 15%未満の国が日本を含めて 5 カ国¹⁰³、15%以上 20%未満の国が 8 カ国、20%以上の国が 23 カ国となっています。

なお、EU諸国に関しては、欧州理事会指令により付加価値税率（標準税率）の範囲が 15%以上と定められています。

(軽減税率制度)

先述のとおり、令和元（2019）年 10 月からの消費税率 10%への引上げに際して、低所得者への配慮の観点から軽減税率制度が実施されました。軽減税率は 8%とされ、対象品目は、酒類・外食を除く飲食料品に加え、定期購読契約が締結された週 2 回以上発行される新聞とされました。

¹⁰¹ なお、国境を越えた役務提供に係る消費税に関しては、後述「(4) 消費税の特徴及び意義（経済のグローバル化・デジタル化との関係）」参照。

¹⁰² アメリカでは、連邦における付加価値税は存在しませんが、地方税として、小売売上税が存在します（脚注 90 参照）。

¹⁰³ カナダについては、連邦税である財貨・サービス税は 5%ですが、財貨・サービス税に代わり、連邦・州共通税として統合売上税（13%または 15%）が 10 州中 5 州で課されている等、州により税率が異なる場合があります。ここでは、統合売上税の 13%（オンタリオ州）をカナダの税率として記載しています。

③ 中小事業者に対する特例措置

(基本的考え方)

消費税は、納税義務者である事業者が納税の事務を担うこととなります。消費税の課税対象となる取引は幅広く、零細な規模の事業者も含め、数多くの事業者に関係します。こうしたことを踏まえ、消費税制度においては、制度の公平性や透明性が損なわれないよう留意しつつ、中小事業者の事務負担に配慮した特例措置が設けられています。

(事業者免税点制度)

小規模な事業者の事務負担や税務執行コストへの配慮から、基準期間（個人事業者の場合は前々暦年、法人の場合は前々事業年度）における課税売上高（消費税の課税対象となる取引の売上高）が1,000万円以下の事業者に対しては、納税義務が免除されています。この制度を、事業者免税点制度と呼んでいます。なお、課税売上高が1,000万円以下であっても、課税事業者となることを選択することができます。〔資料2-Ⅲ-3、5〕

〔資料2-Ⅲ-3〕 事業者免税点制度の概要

- 前々年（個人）又は前々事業年度（法人）の課税売上高が1,000万円以下の事業者については、その課税期間について、消費税を納める義務が免除されている。
- 基準期間（前々事業年度）のない新設法人の設立1期目及び2期目の扱いは原則として資本金の額で判定。
※ 資本金1,000万円未満の新設法人は、設立当初の2年間、免税事業者となる。資本金1,000万円以上の新設法人は、設立当初の2年間、事業者免税点制度が適用されないため課税事業者となる。

制度の趣旨

小規模な事業者の事務負担や税務執行コストへの配慮から設けられている特例措置

これまでの制度の見直し

【平成9年税率引上げ時】

資本金1,000万円以上の新設法人は不適用（設立後2年間に限る）

【平成15年度改正】

適用上限を課税売上高3,000万円から1,000万円へ引き下げ

【平成23年度改正】

前年又は前事業年度上半期の課税売上高が1,000万円を超える事業者は不適用

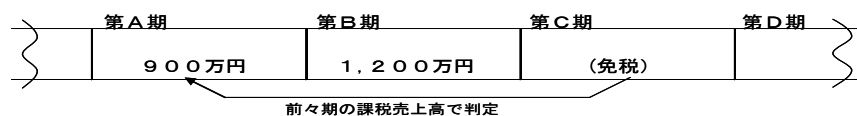
※1 課税売上高に代えて支払給与の額で判定可

※2 平成25年1月1日以後に開始する年又は事業年度について適用

【社会保障・税一体改革】

資本金1,000万円未満の新設法人のうち、課税売上高5億円超の事業者等がグループで50%超出資して設立された法人は不適用（設立後2年間に限る） ※ 平成26年4月1日以後に設立される法人について適用

【事例】



- 第C期 — 免税（第A期の課税売上高が1,000万円以下）

(簡易課税制度)

一定規模以下の中小事業者については、その事務負担への配慮から、選択

により、売上げに係る消費税額を基礎として、仕入れに係る消費税額を簡易な方法により計算できる簡易課税制度が設けられています。具体的には、基準期間における課税売上高が5,000万円以下の事業者が、簡易課税制度の適用を受ける旨の届出を行った場合には、その翌課税期間以後、その課税期間における売上げに係る消費税額にみなし仕入率を乗じた額を、仕入れに係る消費税額とみなして仕入税額控除することができます。〔資料2-III-4、5〕

〔資料2-III-4〕簡易課税制度の概要

- 簡易課税制度は、売上高のみで納付税額を計算する制度
 - 仕入税額控除を行うに当たり、インボイス等の保存は不要
- 課税売上高が5,000万円以下の中小事業者の事務負担への配慮から設けられている措置



- 適用要件 = 前々年（個人）又は前々事業年度（法人）の課税売上高が5,000万円以下であり、かつ、「簡易課税制度選択届出書」を事前に提出していること
- みなし仕入率 = 事業の種類ごとに、仕入高の売上高に通常占める割合を勘案して定められている。

卸売業	小売業等 ^(注1)	製造業等 ^(注1)	サービス業等 ^(注2)	不動産業	その他事業
90%	80%	70%	50%	40%	60%

〔注1〕 消費税の軽減税率が適用される食用の農林水産物を生産する事業は80%、その他の農林水産物を生産する事業は70%となる。
 〔注2〕 サービス業等とは、サービス業、運輸通信業、並びに金融業及び保険業をいう。

※ 簡易課税制度を選択した事業者は、2年間以上継続した後でなければ、選択をやめることはできない。

〔資料2-III-5〕主要国における免税点制度・簡易課税制度の概要

(2023年1月現在)

	日本	英国	ドイツ	フランス
〔免税点制度〕	前々課税期間の課税売上高 1,000万円以下	直近1年間の課税売上高 85,000ポンド(1,428万円)以下 又は 今後1年間の課税売上高見込額 83,000ポンド(1,394万円)以下	前年の課税売上高 22,000ユーロ(319万円)以下 かつ 当年の課税売上高見込額 50,000ユーロ(725万円)以下	前年の課税売上高 91,900ユーロ(1,333万円)以下 かつ 当年の課税売上高見込額 101,000ユーロ(1,465万円)以下
〔簡易課税制度〕	前々課税期間の課税売上高 5,000万円以下	今後1年間の課税売上高見込額 150,000ポンド(2,520万円)以下	なし	なし
	・売上税額にみなし仕入率を乗じて、仕入税額を計算。 ・みなし仕入率は、90%（卸売業）～40%（不動産業）の6区分。	・売上総額に平均率を乗じて、納付税額を計算。 ・平均率は、14.5%（法律サービス業等）～4%（食品等の小売業）の17区分。		

〔注1〕 上記は、各国における原則的な取扱いを記載。
 〔注2〕 日本の免税点制度は、資本金1,000万円以上の新設法人（設立当初の2年間）等については、不適用。
 〔注3〕 英国の簡易課税制度は、同制度適用開始後1年以上継続して直近12か月の税込売上高が230,000ポンド（3,864万円）を超えた場合、または今後30日間の税込売上高見込額が230,000ポンド（3,864万円）を超える場合については、不適用。
 〔注4〕 フランスの免税点制度は、商業・サービス業（外食・宿泊業等を除く）、専門職など、基準額が業種に応じて複数存在する。表中では商業に適用される基準額を記載。
 〔備考〕 邦貨換算レートは、1ポンド＝168円、1ユーロ＝145円（裁定外国為替相場：令和5年（2023年）1月中適用）。なお、端数は四捨五入している。

<参考：いわゆる「益税」に関する指摘について>

事業者免税点制度や簡易課税制度の適用を受ける事業者について、買い手が負担した消費税相当額の一部が事業者の手許に残る、いわゆる「益税」が生じているのではないかと、との指摘がなされることがあります。

まず、事業者免税点制度について、免税事業者であっても、仕入れに係る消費税を負担しており、仕入れに係る消費税を価格に上乗せすること自体は適正な転嫁となるものです。その上で、免税事業者が、仕入れに係る消費税額を超えて、本体価格に消費税として金額を上乗せして別途受け取ることとなれば、仕入れに係る消費税額を超えた部分については、いわゆる「益税」が生じることとなります。ただし、各事業者において、こうしたいわゆる「益税」が発生しているかについては、各事業者による価格設定の実態等に応じて変わるものであり、一概に述べることは困難です。

また、簡易課税制度については、中小事業者の事務負担への配慮から設けられている措置であり、みなし仕入率は、業種ごとの平均的な仕入率に応じて定められています。一方で、仮に、簡易課税制度全体として、みなし仕入率と実際の仕入率の乖離が大きくなっていくようなこととなれば、いわゆる「益税」が生じているのではないかとこの見方が強まり得ることには留意が必要です。

④ 仕入税額控除

(基本的考え方)

消費税は、取引の各段階で課税されることから、その納付税額の計算に当たっては、課税期間内に発生した売上げに係る消費税額から、仕入れに係る消費税額を控除（仕入税額控除）することにより、税の累積を排除する方式が採られています。仕入れに係る消費税額が売上げに係る消費税額を超える場合には、控除不足額の還付が行われます。

(インボイス制度)

標準税率と軽減税率が併存する複数税率制度の下で適正な課税を確保するためには、買い手側で仕入税額控除を行う際の適用税率が売り手側で売上に対して適用された税率と一致していることを客観的に確認できる仕組みとする必要があります。このため、軽減税率制度実施を盛り込んだ平成 28 年度税制改正において、インボイス制度（適格請求書等保存方式）の導入が決定され、令和元（2019）年 10 月の軽減税率制度実施から 4 年の経過措置期間を経て、令和 5（2023）年 10 月から施行されることとなっています。

インボイス制度は、売り手側に、税率を区分して記載した請求書等（インボイス）の交付義務や写しの保存義務を課すとともに、買い手側が仕入税額控除の適用を受けるために、原則として、帳簿に加えてインボイスの保存を要件とする制度です。インボイス制度は、付加価値税を導入する全てのOECD加盟国で導入されています。

事業者免税点制度の適用を受ける免税事業者は、事務負担への配慮等の観点から消費税の納税義務が免除されています。仮に、納税義務のない免税事業者がインボイスを交付できるような仕組みとした場合、免税事業者は、インボイスにどのような税額を記載しても、自らの納税額には影響がないため、買い手の求めに応じて、高い「税率」や「税額」を記載する誘因が働く可能性もあります。このため、免税事業者がインボイスを発行することは認められていません^{104, 105}。他方、インボイスを発行するために課税事業者となった場合にも、先述のとおり、小規模な課税事業者については、簡易課税制度の適用を受けることが可能であり、事務負担への配慮がなされています¹⁰⁶。

なお、インボイス制度への移行を見据え、デジタルインボイス¹⁰⁷の普及・定着に向けた取組みが進められており、これらを通じ、バックオフィス業務の効率化の実現や、請求も含めた取引全体のデジタル化による様々な効果が期待されます¹⁰⁸。

¹⁰⁴ 諸外国の付加価値税においても、一般的に、納税義務のない免税事業者が税額を記載したインボイスを発行することは認められていません。

¹⁰⁵ インボイス制度への円滑な移行のため、免税事業者からの仕入れであっても、制度実施後3年間は仕入税額相当額の8割を、その後の3年間は仕入税額相当額の5割を控除可能とする経過措置が講じられています。

¹⁰⁶ 令和5年度税制改正においては、免税事業者がインボイス発行事業者を選択した場合の負担軽減を図るため、売上税額の2割を納税額とする措置を3年間講ずることとされました。この措置により、簡易課税の適用を受ける場合に比べ、更に事務負担が軽減されることとなります。また、同改正においては、基準期間における課税売上高が1億円以下である事業者については、インボイス制度の施行から6年間、1万円未満の課税仕入れについて、インボイスの保存がなくとも帳簿のみで仕入税額控除を可能とする事務負担軽減措置も講じられています。

¹⁰⁷ システムの差異を問わず、請求に係る情報を、売り手のシステムから買い手のシステムに対し、直接データ連携する仕組み。

¹⁰⁸ 「デジタル社会の実現に向けた重点計画」（令和4（2022）年6月閣議決定）においては、「(国際的な標準仕様に対応し)標準化された電子インボイス（デジタルインボイス）の普及・定着によりバックオフィス業務の効率化を実現するとともに、請求も含めた取引全体のデジタル化による新たな価値の創造や更なる成長につなげていけるよう、関係する事業者団体とともに、引き続き、必要な対応を行う。」とされており、令和4（2022）年10月には、国際的な標準仕様に基づいた、日本におけるデジタルインボイスの標準仕様が策定・公表されました。

⑤ 申告・納付

消費税においては、所得税等と同様、申告納税制度が採用されており、事業者が行う確定申告によって具体的な消費税額が確定し、納付されることとなります。消費税の課税期間は、原則として、個人事業者の場合は暦年、法人の場合はその法人の事業年度とされ、課税事業者は、所定の期限までに申告・納付を行うこととされています¹⁰⁹。

さらに、所得税における予定納税、法人税における中間申告の制度とのバランス等を考慮し、直前の課税期間の確定消費税額に応じて、中間申告・納付を行う制度が設けられています。これまで、申告納付の回数は増加が図られてきており、現在では、中間申告・納付の回数は年1回から11回となっています¹¹⁰。〔資料2-Ⅲ-6〕

輸入取引の場合には、原則として、課税貨物を保税地域から引き取る時までに、税関に輸入申告書を提出するとともに、消費税額を納付することとされています。

〔資料2-Ⅲ-6〕消費税の申告・納付制度の改正の推移

	【導入時】	【平成3年改正】	【平成6年秋の税制改革】 平成9年4月施行	【平成15年改正】 平成16年4月施行	【社会保障・税一体改革】 一段階目の引上げ 平成26年4月施行	【社会保障・税一体改革】 二段階目の引上げ 令和元年10月～	前課税期間の 年税額
年12回 (確定申告1回 中間申告11回)				(6,000) 4,800万円超	(6,095.23) 4,800万円超	(6,153.84) 4,800万円超	4,800万円 500万円 400万円 60万円 48万円
年4回 (確定申告1回 中間申告3回)		500万円超	(500) 400万円超	(6,000) 4,800万円以下 400万円超 (500)	(6,095.23) 4,800万円以下 400万円超 (507.93)	(6,153.84) 4,800万円以下 400万円超 (512.82)	
年2回 (確定申告1回 中間申告1回)	60万円超	500万円以下 60万円超	(500) 400万円以下 48万円超 (60)	(500) 400万円以下 48万円超 (60)	(507.93) 400万円以下 48万円超 (60.95)	(512.82) 400万円以下 48万円超 (61.53)	
年1回 (確定申告1回)	60万円以下	60万円以下	(60) 48万円以下	(60) 48万円以下	(60.95) 48万円以下	(61.53) 48万円以下	
消費税率 (地方消費税を含む)	3%		4% (5%)	6.3% (8%)	7.8% (※) (10%)		

(注) ()書きは、地方消費税(消費税率換算相当)を含む。
(※)軽減税率が適用されるものについては、税率6.24%(地方消費税と合わせて8%)。

¹⁰⁹ 免税事業者を除く事業者は、原則として、課税期間の末日の翌日から2ヵ月以内に確定申告書を提出するとともに、消費税額を納付することとされています。ただし、個人事業者の消費税の申告・納付期限は、租税特別措置法において、課税期間の翌年の3月末日までとされています。

¹¹⁰ 直前の課税期間の確定消費税額が4,800万円を超える事業者は、中間申告・納付を毎月(年11回)行うこととした平成15年度税制改正に際し、当調査会の答申では、「申告納付制度については、これまでも消費税の預り金的性格に鑑み、いわゆる運用益問題の解消に資する観点から改正が行われてきた。このような消費税の性格を考慮し、納税者の事務負担や税務行政コスト等にも留意しつつ、申告納付回数の増加を図ることとする。」としていました(「平成15年度における税制改革についての答申」(平成14(2002)年11月))。

<参考：消費税の適正な執行に向けた対応>

消費税率が引き上げられてきたことに伴い、申告・納付が正しく行われなかった場合の影響が大きくなったという側面もあります。このため、消費税制度の適正な執行に向けて、これまでも、様々な対応が行われてきました。

例えば、平成 23 年度税制改正では、架空資産等により仕入を偽装することで不正に消費税の還付を受ける行為（不正受還付）を未然に防止する観点から、消費税の不正受還付罪の未遂罪を処罰する規定が創設されました。

また、金を密輸し、国内の金買取業者に売却することによって、消費税額相当分を利益として獲得する行為を抑止するため、これまで、消費税法・関税法等の大幅な罰則強化（平成 30 年度税制改正）、買取業者が行う仕入税額控除の要件強化（売主の本人確認書類の保存を要件に追加）（令和元年度税制改正）、仕入税額控除のために保存が必要とされる本人確認書類からの在留カード等の除外（令和 3 年度税制改正）といった累次の制度上の対応を行ってきました。

さらに、近年、外国人旅行者数の拡大にあわせて輸出物品販売場（いわゆる免税店）が大幅に増加してきた中、旅行者向けの免税販売制度が不正に利用されている例が見受けられます。特に、令和 2（2020）年 4 月から、輸出物品販売場による免税販売手続が電子化され、税務当局において購入記録情報をデータで把握することが可能となったことにより、国内で商品の横流しがされていると疑われるような免税販売・購入の実態がより明らかになってきています。こうした事例に対応するため、令和 5 年度税制改正では、免税購入された物品が国内で譲渡された場合に、当該物品につき免除された消費税額に相当する消費税について直ちに徴収（即時徴収）する際の対象者の見直しが行われています。

なお、諸外国においては、外国人旅行者向けの免税制度として、課税で販売し、事後的に還付を行う「リファンド方式」が広く採用されています。このリファンド方式については、免税制度の悪用を抑止する観点から優れているとの指摘もある一方、事後的に還付をするための手続が生ずるほか、リファンド方式を導入する際に、事業者や行政機関においてシステム改修等のコストが生ずるといった課題も指摘されています。外国人旅行者向けの免税制度については、引き続き免税販売の実態を踏まえ、どのような対応が考えられるかを検討していくことが重要です。

⑥ 価格表示

消費税は事業者を納税義務者とし、取引の各段階でその売上げに対して課税されますが、消費税相当額は財・サービスの販売価格への転嫁を通じて、最終的には消費者が負担することが予定されています。

消費税の導入に当たっては、事業者の間に転嫁に対する不安が大きかった

こと、また、消費者からは便乗値上げに対する懸念が示されたこと等を踏まえ、取引に際しての価格表示の方法は各事業者の判断に委ねられ、「税抜表示」のみによる価格表示も認められていました。

他方、消費者にとっては、「税抜表示」ではレジで請求されるまで最終的にいくら支払えばいいのか分りにくいといった問題が指摘されていました。このため、平成 15 年度税制改正では、対消費者取引に関して、課税事業者があらかじめ値札や広告などにおいて商品・役務の価格を表示する場合には、消費税額を含む総額を表示することが義務付けられました。なお、欧州諸国においては、消費者保護の観点から、総額表示が義務付けられています¹¹¹。

<参考：消費税率引上げ時の価格表示>

平成 26 (2014) 年、令和元 (2019) 年の 2 度の消費税率の引上げにあたり、事業者の事務負担等への配慮から、令和 3 (2021) 年 3 月までの時限措置として、総額表示義務の特例として、消費税転嫁対策特別措置法において、事業者が表示する価格が税込価格と誤認されないための措置を講じているときは、税込価格を表示することを要しない旨が規定されていました。

⑦ 使途（社会保障財源）

平成 24 (2012) 年の税制抜本改革法により、消費税の収入については、「地方交付税法（中略）に定めるところによるほか、毎年度、制度として確立された年金、医療及び介護の社会保障給付並びに少子化に対処するための施策に要する経費に充てるものとする。」（消費税法第 1 条第 2 項）とされています¹¹²。

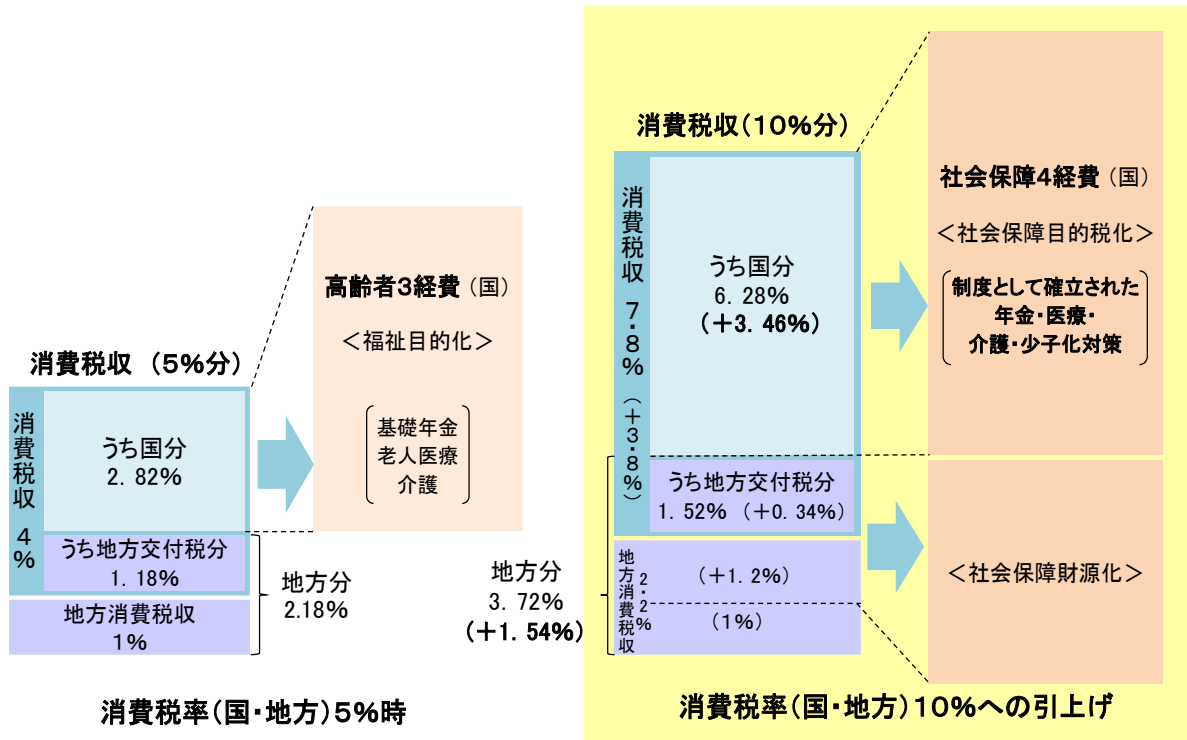
地方消費税収（税率引上げ前の地方消費税 1 %分を除く。）についても、地方税法において、消費税法第 1 条第 2 項に規定する社会保障 4 経費を含む

¹¹¹ 例えば、イギリス・ドイツ・フランスの各国においては、1980 年代から消費者保護を目的とした法令に基づく価格表示に関する規制により総額表示が義務付けられています。また、欧州理事会の「消費者向け商品価格表示における消費者保護に関する指令」（1998 年）においても、同様に、総額表示が義務付けられています。

¹¹² 「社会保障の安定財源の確保等を図る税制の抜本的な改革を行うための消費税法等の一部を改正する等の法律案及び社会保障の安定財源の確保等を図る税制の抜本的な改革を行うための地方税法及び地方交付税法の一部を改正する法律案の国会提出に伴う今後の対応について」（平成 24 (2012) 年 3 月閣議決定）において、「地方分についても、現行分の地方消費税を除き、現行の基本的枠組みを変更しないことを前提として社会保障財源化を図る。」とされました。ただし、地方交付税については、地方交付税法第 3 条第 2 項において、それぞれの地方団体への交付に当たっては使途を制限してはならないこととされているため、消費税の地方交付税法定率分を含めた地方分の消費税収の使途の明確化に当たっては、この地方分の消費税収が、消費税法第 1 条第 2 項に規定する社会保障 4 経費を含む社会保障施策に要する経費の範囲内であることを、毎年度確認することとしています。

社会保障施策に要する経費に充てることとされました。

〔資料 2－Ⅲ－7〕消費税込の国・地方の配分と使途



(注) 税制抜本改革法等に基づく。なお、消費税率(国・地方)8%への引上げ時には、消費税込6.3%(うち国分4.9%(+2.08%)、地方交付税分1.4%(+0.22%)、地方消費税込1.7%(+0.7%)。(地方財源3.1%)

(4) 消費税の特徴及び意義

(世代間の公平)

消費税は、消費の基となる所得等の経済力がどのように得られたかにかかわらず、消費が行われた段階で、消費に担税力を見出し、その水準に応じた負担を求める税です。

消費支出は一生を通じて行われることから、消費税は、世代や就労の状況にかかわらず国民が幅広く負担を分かち合うことができます。このため、消費税は、世代間の公平の確保に資するとともに、生涯を通じた税負担の平準化に寄与する面もあります。

(垂直的公平)

他方で、間接税である消費税は、累進課税を行うことは困難であり、比例税率による課税が行われることとなります。一般的に、所得が高い者ほど、消費額自体は大きいものの、所得に占める消費額の割合は低い傾向が見られます。このため、個々人の年間所得に対する消費税負担額の割合に着目すれ

ば、消費税は逆進的な性質を有する面もあります。

しかしながら、こうした消費税の性質について考える際には、税制全体として見れば、所得税等の他の税目により累進性が確保されていることや、社会保障制度においても再分配機能が発揮されていることにも目を向ける必要があります。

また、過去に稼得した所得に基づく貯蓄を取り崩して比較的高水準の消費を行っている高齢者と、少ない所得の中で将来に備えた貯蓄もしている若年者を比較した場合には、貯蓄を取り崩しつつ生活している高齢者の方が年間所得に対する消費税負担額の割合が高い、という場合もあります。このように、若い時に所得の一部を貯蓄し、高齢期にそれを取り崩して消費に充てるというライフサイクルを前提にすると、「個々人の年間所得に対する消費税負担額」は、税制の累進性を考える上で必ずしも絶対的な基準とは言えないことが分かります。このため、年ごとの所得と消費ではなく、生涯にわたる所得と消費に着目するという考え方にも一定の合理性があるとも言え、こうした考え方の下、消費税は生涯所得に対する比例税としての性質を有すると見ることもできます。

こうした見方は、生涯所得と生涯消費は概ね等しいことを前提とするものですが、現実には生涯では消費しきれず多額の資産を遺す人も存在します。このため、生涯所得に適切な負担を求める観点からも、消費税とともに、資産に対して適切な課税を行うことが重要であると言えます。

格差の固定化防止を図りつつ、垂直的公平を確保していくためには、消費税だけでなく、所得税や相続・贈与税も含めた税制全体で累進性を確保していくという視点が大切です。

(社会保障制度との関係)

以上のように、消費税はそれ単体では累進性を確保することは困難ですが、一方でその税収は全額を社会保障支出に充てることとされています。すなわち、消費税収は、現役時代に所得の低かった人にも一定額の給付を保障する年金や、所得水準にかかわらず必要に応じ提供される医療サービス等の現物給付などの財源とされており、社会全体として公平な分配状況を実現するための仕組みの構成要素となっています。消費税の意義を考えるに当たっては、このように給付と負担を一体として捉え、その再分配機能を総合的に評価す

る視点も重要です。

また、人口減少・少子高齢化が進む中、社会保障制度の持続可能性を高めていくことは重要な課題です。日本の社会保障制度においては、社会保険制度が基本であり、それを賄う財源は、原則、社会保険料となりますが、それを補完¹¹³する財源としては、特定の世代に偏らず幅広い国民が負担を分かち合うことができ、税収の変動が少ない消費税がふさわしいものと言えます。

更なる増加が見込まれる社会保障給付を安定的に支える観点からも、消費税が果たす役割は今後とも重要です。

(貯蓄や企業活動に与える影響)

消費税は、個人が貯蓄する際や、利子・配当・キャピタルゲインなどの貯蓄収益を得る際には課税されません。このため、消費税は、貯蓄に中立的、すなわち、貯蓄が消費より不利にならないとの特徴を有しています。長寿化・高齢化の進展に伴い、老後の生活に備えるための資産形成の重要度が一層高まっている中、こうした消費税の特徴は、老後の生活の準備に向けた取組みとも親和的であると言えます。

また、消費税は、

- ・ 設備投資等に係る消費税額が直ちに仕入税額控除できるため、インフレ等による影響を受けにくく、設備投資等の意思決定に中立的である
- ・ 最終消費地で課税を行うとの国際的に共通したルールの下、国境税調整が行われるため、内外の税率差による国際競争力への影響を遮断できるなど、企業活動に与える影響が相対的に小さいとの特徴もあります。

(経済のグローバル化・デジタル化との関係)

経済活動のグローバル化・デジタル化の進展により、国内に一切拠点を有しない国外の事業者が、インターネット等を通じて国内の消費者に対して役務提供を行うビジネスが急速に拡大しています。

法人所得課税においては、このような国境を越えた企業の活動から生じた所得を、どの国に帰属させるべきかという観点から国際課税ルールの見直し

¹¹³ 社会保障制度改革国民会議報告書（平成 25（2013）年 8 月）においては、社会保険制度への公費投入の理由として、「無職者や低所得者も保険に加入できるよう、保険料の負担水準を引き下げること」等が挙げられています。

が行われているところです。消費税については、国内外の経済主体の競争条件に中立的であるとの特徴があり、こうした消費税の特徴は、経済のグローバル化・デジタル化が進展する中、その意義を増してきていると考えられます。

ただし、こうした消費税の特徴が十分生かされ、企業間のイコールフットイングが確保されるためには、国内の消費者に対して役務提供を行う国外事業者に対する課税を行う上での執行面の課題を解決することが求められ、今後対応を行っていく必要があります。こうした観点から、既に諸外国で実施されているプラットフォーム事業者を通じた課税の実現は重要な課題です。

<参考：国境を越えた役務の提供に対する消費税の課税の見直し>

消費税は国内で行われる取引を課税対象としていますが、国境を越えた取引が「国内」で行われたかどうかの判定については、取引の内容に応じて基準（内外判定基準）が定められています。平成 27 年度税制改正前は、役務の提供が行われた場所が明らかでない国境を越えた電子商取引に係る内外判定基準については、役務の提供を行う者の事務所等の所在地に基づくこととされていました。このため、電子書籍・音楽・広告の配信などの役務の提供について、国内事業者が行う場合については課税される一方で、国外事業者が行う場合は課税されず、国内外の事業者間で競争条件に歪みが生じていました。

平成 27 年度税制改正において、国境を越えた電子書籍、音楽、広告の配信等の電気通信利用役務の提供について、国内外の競争環境の公平性を確保する観点から、その課税地を「役務の提供者」の所在地から「役務の受領者」の所在地に見直しました。その上で、執行管轄が及ばない国外事業者への適正な課税を担保するため、事業者向け取引（BtoB 取引）については、納税義務を売り手から買い手に転換し、買い手である国内事業者が申告納税を行うリバースチャージ方式、消費者向け取引（BtoC 取引）については、国外事業者が我が国の税務署に申告納税を行うとともに、登録を受けていない国外事業者からの仕入については仕入税額控除を認めない登録国外事業者制度を採用しました。

一方、平成 27 年度税制改正以降、オンラインゲームを中心に、モバイルアプリの市場規模が年々拡大しています。電子書籍や音楽・動画配信等のコンテンツについては、プラットフォーム事業者自身が販売することが一般的であり、消費税の申告・納税も当該事業者が行っています。他方で、モバイルアプリについては、通常、プラットフォーム事業者は取引の仲介を行うのみであり、サプライヤーが消費者に対してコンテンツを提供することとなるため、当該コンテンツに係る消費税の納税義務は、サプライヤーに課されることとなります。しかし、こうしたサプライヤーには、国外に所在し、かつ、小規模な事業者も数多く含まれることから、適正な課税を行う上では、執行上の課題が

あります。この点、EUをはじめ、多くの諸外国においては、プラットフォームを介した役務提供について、プラットフォーム事業者に対して、付加価値税の納税義務を課しています。こうした状況を踏まえ、国内外の競争条件の公平性も考慮しつつ、国境を越えた役務提供に係る消費税の適正な課税の確保に向けて検討していくことが必要と考えられます。

2. 地方消費税

(1) 地方消費税の概要

地方消費税は、国の消費税と同様、消費一般に対して広く公平に負担を求める税であり、消費税の納税義務者をその納税義務者とし、消費税額を課税標準とする税として平成9（1997）年度に創設されました。活力ある豊かな福祉社会の実現を目指す視点に立って行われた平成6（1994）年の税制改革の一環として、地方税源の充実を図る観点から、消費税率の引上げにあわせて、消費譲与税の廃止等が行われるとともに、消費税率換算で1%の地方消費税が導入されました。

その後、社会保障・税一体改革により、消費税と同様に税率の段階的な引上げが行われましたが、その際、消費税率引上げ分の国と地方の税収配分については、地方単独事業を含めた社会保障給付の全体像の総合的な整理を踏まえ、社会保障給付における国と地方の役割分担に応じて配分することとされました。

これにより、引上げ分の消費税収のうち地方消費税分は、消費税率換算で、平成26（2014）年4月の消費税8%への引上げ時には0.7%、令和元（2019）年10月の消費税10%への引上げ時には1.2%とされ、消費税率10%のうち2.2%が地方消費税となっています。このうち引上げ分の1.2%は全額社会保障財源化されています。

地方税の税収内訳を令和5年度地方財政計画額ベースで見た際に、特別法人事業譲与税を含めた地方税収は約45.0兆円に対して、地方消費税の税収は約6.6兆円であり、地方税における基幹税の一つとして、タックス・ミックスにおいて重要な役割を果たしています。

消費税のような多段階累積排除型の間接税を各都道府県の消費課税として仕組む場合には最終消費地と税収の帰属を一致させる必要があるため、いったん地方消費税として各都道府県に納付された税収について、消費に相当する額に応じて、各都道府県間において清算する制度が設けられています。また、地方消費税の2分の1に相当する額を市町村に交付する交付金制度が設けられています。

清算制度については、それに用いる統計データ等に係る見直しが行われてきました。特に、平成30年度税制改正においては、サービス産業化の進展

など経済社会情勢や統計制度の変化等を踏まえ、統計データとしてそのまま利用することが適当でないものについて除外するなど、地方消費税の税収をより適切に最終消費地に帰属させるため、抜本的な見直しが行われました。

(2) 地方の社会保障を支える地方消費税

人口減少・少子高齢化が進む中、介護・医療・子育てをはじめ社会保障のサービスの多くは、地方公共団体を実施主体として提供されています。

地方消費税は、広く社会の構成員が負担を分かち合うことを可能とし、税収が安定的で、税源の偏在度が比較的小さいなどの特徴を有しているため、これら住民に身近なサービスを支える財源としてふさわしい税であると言えます。今後、社会保障サービスの更なる増大が見込まれる中、地方における社会保障の安定財源の確保とともに、持続可能な地方税財政基盤を確立していく上で、地方消費税は重要な役割を担っています。

3. し好品課税

(し好品課税の意義・概要)

酒類やたばこは、他の物品と異なる特殊なし好品であり、価格が変動しても需要に大きな影響を受けにくく、一定の財政収入を確保できること等に鑑み、他の物品よりも高い税負担を求めています。諸外国においても、付加価値税など一般的な消費課税制度とは別に、酒類やたばこに高率な酒税やたばこ税が課されています。

酒税やたばこ税は、酒類やたばこの消費に負担を求めようとするものであり、その製造者などが納税した酒税やたばこ税の負担は販売価格に織り込まれることを通じて消費者に転嫁されることが予定されています。

(1) 酒税

① 酒税の概要・基本的考え方

酒税は、酒類、すなわちアルコール分1度以上の飲料を課税対象として、酒類の製造場からの移出時又は保税地域からの引取り時に、酒類の製造者又は引取者を納税義務者として課されています。

酒税の課税に当たっては、酒類を、原料や製造方法などにより18の品目等に区分し、これらをその製法や性状により4種類(発泡性酒類、醸造酒類、蒸留酒類及び混成酒類)に分類して、その分類に応じた基本税率が設定され、また、一部の区分についてはその区分に応じた基本税率以外の税率が設定されています。

<参考：酒税の税率>

酒税の税率は、平成元(1989)年度前までは酒類の数量を課税標準として税額を算出する従量税率と価格を課税標準として税額を算出する従価税率が併用されていましたが、平成元(1989)年度に従価税制度が廃止され、現在は従量税率のみとされています。

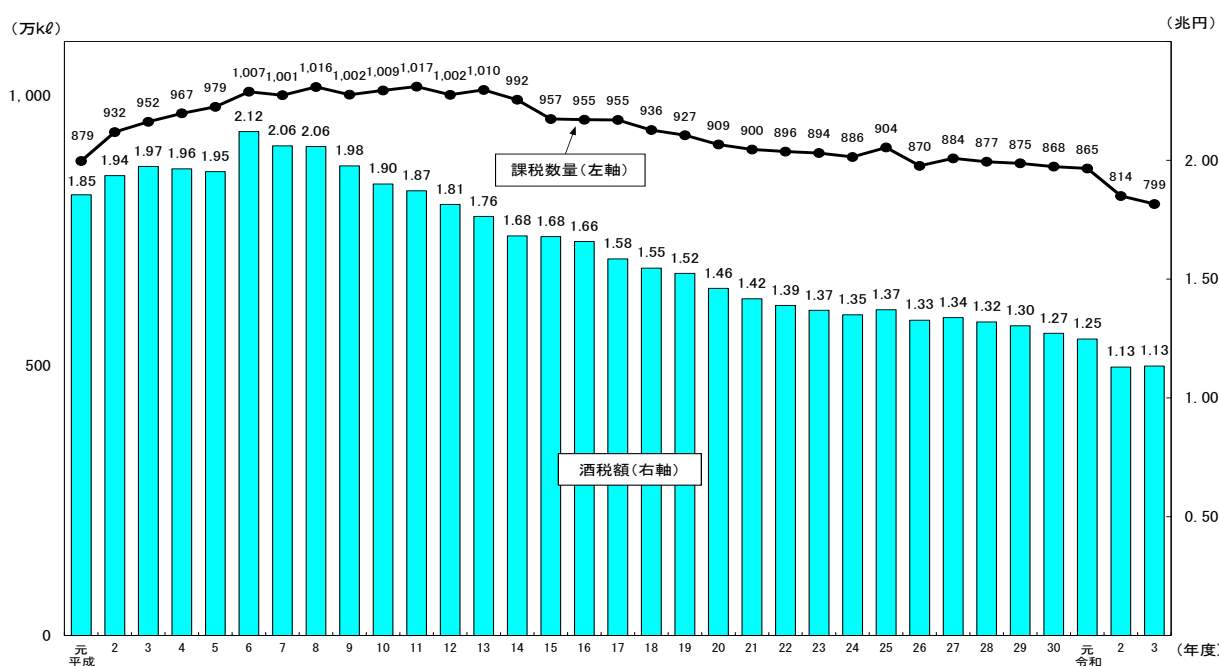
[資料2-III-8] 現行の酒税の税率

区 分	(円/ℓ)	
	現 行 (令和2年10月1日～)	アルコール分 1度当たりの加算額
発 泡 性 酒 類	200,000円	—
発泡酒 (麦芽比率25～50%未満)	167,125円	—
“ (麦芽比率25%未満)	134,250円	—
その他の発泡性酒類 (いわゆる「新ジャンル」)	108,000円	—
“ (ホップ及び一定の苦味料を原料としない酒類)	80,000円	—
醸 造 酒 類	120,000円	—
清 酒	110,000円	—
果 実 酒	90,000円	—
蒸 留 酒 類	(アルコール分21度未満) 200,000円	(アルコール分21度以上) 10,000円
ウイスキー・ブランデー・スピリッツ	(アルコール分38度未満) 370,000円	(アルコール分38度以上) 10,000円
混 成 酒 類	(アルコール分21度未満) 200,000円	(アルコール分21度以上) 10,000円
合成清酒	100,000円	—
みりん・雑酒 (みりん類似)	20,000円	—
甘味果実酒・リキュール	(アルコール分13度未満) 120,000円	(アルコール分13度以上) 10,000円
粉 末 酒	390,000円	—

(備考) 1. 発泡性酒類・・・ビール、発泡酒、その他の発泡性酒類 (ビール及び発泡酒以外の酒類のうちアルコール分10度未満で発泡性を有するもの。)
 2. 醸造酒類・・・清酒、果実酒、その他の醸造酒 (その他の発泡性酒類を除く。)
 3. 蒸留酒類・・・連続式蒸留焼酎、単式蒸留焼酎、ウイスキー、ブランデー、原料用アルコール、スピリッツ (その他の発泡性酒類を除く。)
 4. 混成酒類・・・合成清酒、みりん、甘味果実酒、リキュール、粉末酒、雑酒 (その他の発泡性酒類を除く。)

酒税の税収は、近年、総体としての酒類消費量が減少傾向にある上、税負担水準の低い低価格酒の割合が相対的に大きくなってきていることなどを反映して減少しており、平成元年度以降でみると、平成6 (1994) 年度決算の2.1兆円をピークに令和5 (2023) 年度予算では1.2兆円となっておりますが、我が国の税体系において消費課税の一つとして重要な役割を果たしています。

[資料2-III-9] 酒税の課税額等の推移



(備考) 国税庁調べ。

消費課税については、税制の中立性や公平性の観点から同種・同等のものには同様の負担を求めることが要請されます。これまで、こうした消費課税の基本的考え方に沿って、累次の改正により、酒類の分類の簡素化を行いつつ、同一の分類に属する酒類間の税負担格差の縮小・解消が行われてきており、現在、平成 29 年度税制改正による同一の分類に属する酒類間の税負担格差の更なる縮小・解消を着実に実施しているところです。

② 近年の酒税の改正等

(酒税の改正の背景)

我が国の酒税制度においては、従来、酒類を細かく分類し、個々の酒類ごとに異なる税率が設定されてきましたが、所得水準の上昇・平準化を背景として酒類消費の多様化が進んできました。また、同様の商品でありながら、原料や製造方法の若干の違いによって分類が異なる結果になるといった問題があり、そのような点に着目して税負担を低く抑えた低価格商品も多く見受けられたところです。

(酒税の改正の内容)

こうした状況を踏まえ、近年、基本的考え方に沿って、次のような見直しが行われています。

平成 18 (2006) 年度には、酒類の消費・生産の態様の変化の更なる進展に対応し、税制の中立性や税負担の公平性を確保する観点から、現在の 4 種類(発泡性酒類、醸造酒類、蒸留酒類、混成酒類)への分類の簡素化、酒類間の税負担格差の縮小・解消が行われるなど、現在の酒税の分類や分類ごとの税率構造の基礎となる大幅な見直しが行われました。

<参考：平成 18 (2006) 年度の酒税の改正>

当時の酒税制度は、酒類の製造技術の向上や消費の多様化の進展等により、従来の分類や税率がこうした変化に適切に対応したものとなっておらず、酒類間の税負担の不均衡が生じていました。

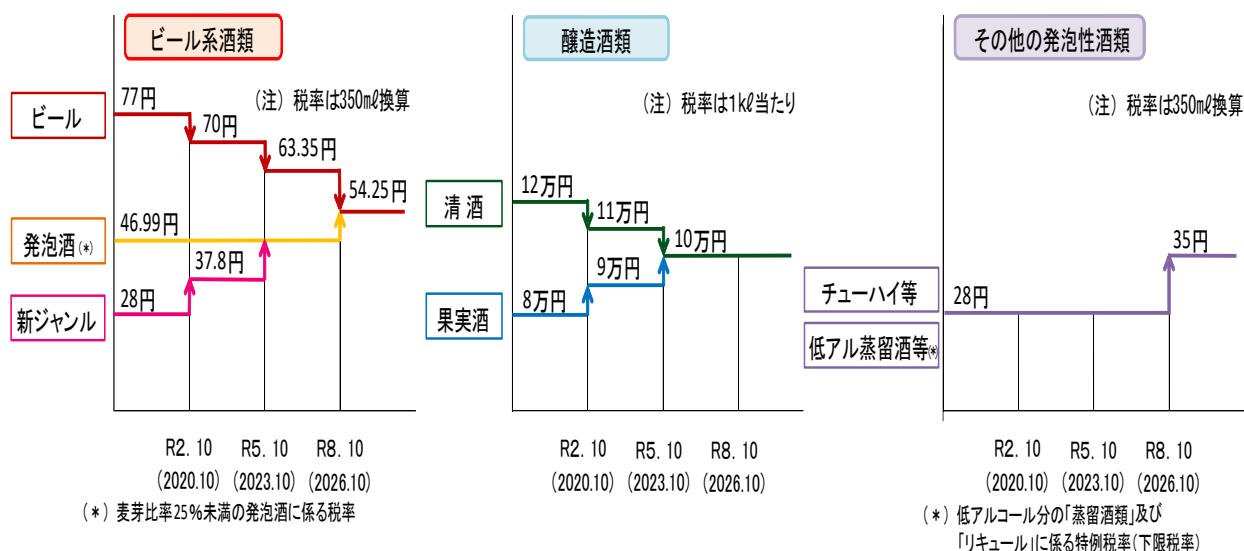
こうした状況に対応するため、酒類の分類については、酒類の特性等を踏まえて、「発酵・蒸留・混成」という基本的製法により区分するとともに、発泡性を有する酒類の競合・代替性を勘案して、その性状に着目した区分を設けることとされ、発泡性酒類、醸

造酒類、蒸留酒類、混成酒類の4種類に簡素化されました。

また、税制の中立性や税負担の公平性を確保する観点から、この4種類の分類ごとに、酒類間の税負担格差を縮小する等の税率の見直しが行われました。

平成29(2017)年度には、こうした大幅な見直しが更に進められ、特にビール系酒類(ビール、発泡酒、新ジャンル(その他の発泡性酒類のうち、ホップを原料の一部とした酒類で一定のものをいいます。))において税率格差が商品開発や販売数量に影響を与え、酒税の減収につながっている状況に対応しつつ、同一の分類における税負担格差の縮小・解消を行うことにより税制の中立性や税負担の公平性を確保する観点から、発泡性酒類及び醸造酒類における税負担格差について令和8(2026)年までにかけて段階的に解消する等の見直しが行われています。なお、厳しい財政事情や財政物資としての位置付けなどを踏まえて税収中立により行われています。

[資料2-Ⅲ-10] 平成29(2017)年度の酒税改革(ビール系酒類、醸造酒類、その他の発泡性酒類の酒税の見直し)



今後も、同種・同等のものには同様の負担を求める消費課税の基本的考え方に沿って、各酒類の消費・生産の態様の変化などを踏まえ、税負担の公平性や経済取引に対する中立性を確保する観点から、酒類の分類や定義について、厳しい財政事情や社会経済情勢などの変化に応じた税負担のあり方とともに、必要に応じ、検討を行うことが適当です。

(2) たばこ税

① たばこ税の概要・基本的考え方

たばこについては、消費税及び地方消費税のほかに、国のたばこ税及び地方のたばこ税（道府県たばこ税・市町村たばこ税）並びにたばこ特別税が課されています。

国のたばこ税及びたばこ特別税は、たばこを課税対象として、製造場からの移出時又は保税地域からの引取り時に、たばこの製造者又は引取者を納税義務者として課されています。なお、たばこ特別税の収入は、国債整理基金特別会計の歳入に組み入れることとされています。

また、地方のたばこ税は、卸売販売業者等がたばこを小売販売業者や消費者に売り渡す場合等において、そのたばこに対し、その小売販売業者の営業所等が所在する地方公共団体において、その卸売販売業者等を納税義務者として課されています。

国及び地方のたばこ税等の課税方式は、たばこの価格に応じた負担を求める従価税制度ではなく、たばこの本数を課税標準として課される従量税制度となっています。

なお、税率は紙巻たばこ千本当たりの税率として定められており、紙巻たばこ以外のたばこについては、その重量等を紙巻たばこの本数に換算して課税することとされています。

＜参考：たばこ税の税率＞

たばこ税の税率は、平成元（1989）年度前までは、従量税率と従価税率が併課されていましたが、平成元（1989）年度に従価税制度が廃止され、現在は従量税率のみとされています。

〔資料2－Ⅲ－11〕 現行の国及び地方のたばこ税の税率

区 分 種 類	国のたばこ税 (円/千本)	地方のたばこ税			小 計 (円/千本)	たばこ特別税 (円/千本)	合 計 (円/千本)
		道府県 (円/千本)	市町村 (円/千本)	計 (円/千本)			
紙巻たばこ	6,802	1,070	6,552	7,622	14,424	820	15,244
葉巻たばこ パイプたばこ							
刻みたばこ かみ用及びかぎ用の製造たばこ							
加熱式たばこ							

(注1) 上記の国税及び地方税の税率は、令和5年1月現在の税率。

(注2) 葉巻たばこ(※)及びパイプたばこは1gを1本に、刻みたばこ、かみ用及びかぎ用の製造たばこは2gを1本に、それぞれ換算する。
※ 1本当たりの重量が1g未満の葉巻たばこについては、その1本をもって紙巻たばこの1本に換算する。

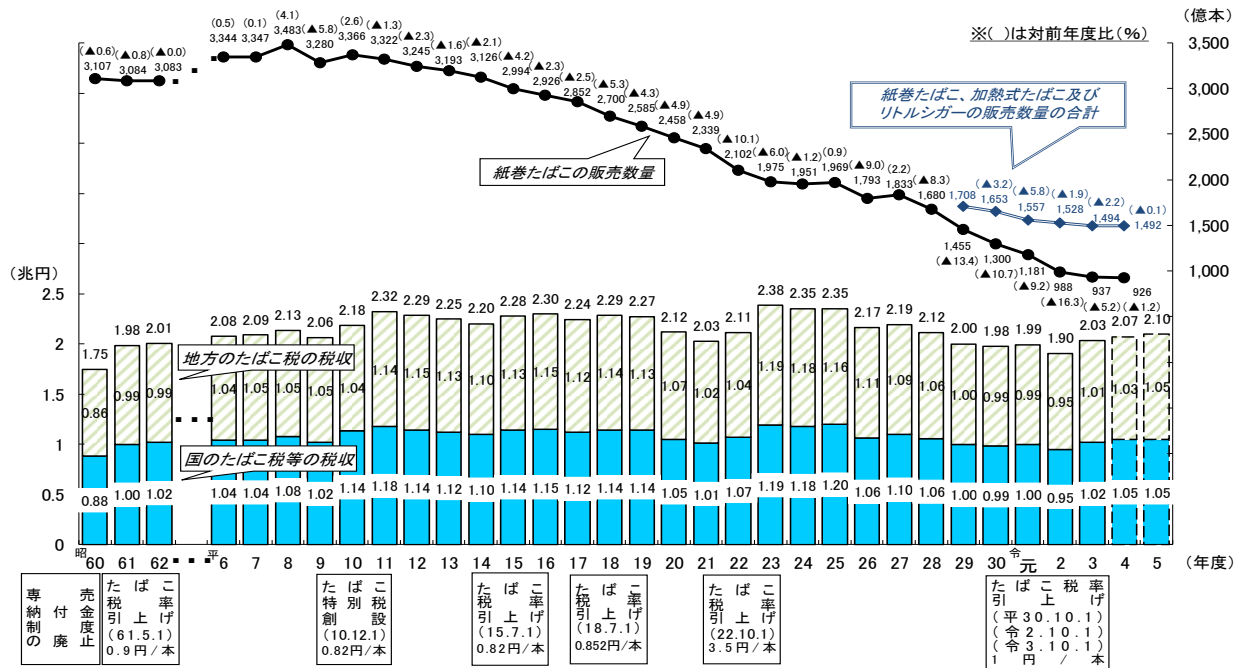
(注3) 加熱式たばこの換算本数は、次のイ及びロの本数の合計本数による。

イ その重量(フィルター等を除く。)0.4gを0.5本に換算した本数

ロ その小売定価(消費税抜き)の紙巻たばこ1本当たりの平均価格をもって0.5本に換算した本数

令和5（2023）年度予算における国のたばこ税の税収は0.9兆円、たばこ特別税の税収は0.1兆円、令和5（2023）年度地方財政計画額における地方のたばこ税の税収は1.0兆円（国及び地方公共団体の合計で2.1兆円）の税収規模であり、国及び地方公共団体にとって重要な財源となっています。

[資料2-Ⅲ-12] たばこ税（国・地方）の税収の推移



(備考) 1. 国のたばこ税等の税収は令和3年度までは決算額、令和4年度は補正後予算額、令和5年度は予算額。
 2. 地方のたばこ税の税収は令和3年度までは決算額、令和4年度及び令和5年度は地方財政計画額。
 3. たばこの販売数量は日本たばこ協会調べ(平成29年度から令和元年度までの加熱式たばこの販売数量については財務省調べ)による販売実績。
 4. リトルシガーの販売数量は日本たばこ協会が公表している販売実績(令和2年度～令和4年度)。

消費課税については、税制の中立性や公平性の観点から同種・同等のものには同様の負担を求めることが要請されます。

② 近年のたばこ税の改正等

(たばこ税の改正の背景)

近年、新しい技術による加熱式たばこや、軽量の葉巻たばこといった、従来の課税方式の下では、紙巻たばこの著しい税負担格差のある製品が販売され、消費量が急速に増加していました。

(たばこ税の改正の内容)

こうした状況を踏まえ、近年、基本的考え方に沿って、次のような見直しが行われています。

平成 30（2018）年度には、高齢化の進展による社会保障関係費の増加等もあり、国及び地方で厳しい財政事情にあることや財政物資としての位置付けも踏まえ、国及び地方のたばこ税の税率が引き上げられました。税率引上げに当たっては、消費者や葉たばこ農家・たばこ小売店等への影響、市場・産業への中長期的な影響などを総合的に勘案し、消費者及びたばこ関係事業者の予見可能性を高めるため、段階的に実施することとされました。あわせて、加熱式たばこについて、紙巻たばこと加熱式たばこの間に大きな税負担格差が存在すること等を踏まえ、公平性の観点から、従来のような製品重量のほかに製品価格に着目して、それぞれを紙巻たばこの本数に換算する課税方式への見直しが行われました。

<参考：加熱式たばこの課税方式の見直し>

加熱式たばこは、平成 26（2014）年に世界に先駆けて我が国の一部の地域で販売が開始され、紙巻たばこに代替するものとして、その後消費量が急速に増加していました。他方で、その製品特性から製品重量が軽いため、従来製品重量に基づいて本数に換算する仕組みの下では、紙巻たばこの間で大きな税負担格差が生じていました。このため、税負担の公平性の確保の観点から、課税方式の見直しが行われたものです。

見直しの当時、加熱式たばこは、従来にない新しい製品であるとともに、加熱方式の異なる様々な製品重量のものが存在するとともに、更なる開発が見込まれ、その中でどのような製品が中心となっていくのか見通しが困難な状況にありました。

こうした状況や特殊なし好品としての性格を踏まえ、加熱式たばこの製品間や紙巻たばこの間の税負担の公平性を確保していく技術的な方法として、従来のような製品重量のほかに製品価格に着目して、それぞれを紙巻たばこの本数に換算する仕組みに見直しが行われたものです。

令和 2（2020）年度には、軽量の葉巻たばこについて、紙巻たばこの著しい税負担格差があったことを踏まえ、軽量の葉巻たばこであるいわゆるリトルシガー等について、紙巻たばこの税負担の公平性を確保する観点から、一定の重量未満のものについては、従来重量を紙巻たばこの本数に換算する課税方式から、紙巻たばこと同様にその本数に応じて課税する課税方式への見直しが行われました。

<参考：軽量の葉巻たばこの課税方式の見直し>

葉巻たばこの中には、形状や使用方法等が紙巻たばこ類似しているものの、例えば巻紙にたばこやたばこを含むものが使用されていることから葉巻たばこに区分される

もの（いわゆるリトルシガー）等があります。これらは、当時、紙巻たばこの代替品として使用され、紙巻たばこの税負担格差を背景とした価格差もあり、消費量が急速に増加していました。

葉巻たばこは、製品ごとに1本当たりの重量が大きく異なることから、その重量1グラムを1本に換算する仕組みとなっていますが、紙巻たばこは重量にかかわらず1本と換算される一方で、1本1グラム未満、例えば0.7グラムのものは、従来の仕組みでは0.7本と換算されていたため、同じ重さの紙巻たばここと大きな税負担格差が生じていました。

こうした状況は、葉巻たばこのうち、1本当たりの重量が1グラム未満である軽量な葉巻たばこに生じるものであることから、軽量な葉巻たばこについては、その1本を紙巻たばこ1本と換算する仕組みに見直しが行われました。

今後も、同種・同等のものには同様の負担を求める消費課税の基本的考え方に沿って、たばこの消費・生産等の動向に注視していくとともに、たばこに対する税負担のあり方については、たばこの税負担水準の状況やたばこの消費動向、財政状況などを総合的に勘案して検討を行うことが適当です。

4. 自動車・エネルギー関係諸税

(1) 自動車関係諸税

(自動車関係諸税の概要)

自動車関係諸税のうち車体課税として、自動車の取得、保有、利用の各段階でそれぞれ自動車税・軽自動車税の環境性能割・種別割、自動車重量税が、燃料課税として、燃料の種類に応じて揮発油税と地方揮発油税(ガソリン)、石油ガス税(液化石油ガス)、軽油引取税(ディーゼル燃料)が存在します。

[資料2-III-13]

これらのうち、自動車税・軽自動車税を除く各税の税収は、令和元(2019)年に廃止された自動車取得税による税収とあわせ、その全額又は一部を国・地方の道路整備財源に充てることとする「道路特定財源」とされていました。平成21(2009)年度から一般財源化されましたが、道路利用による受益者負担・道路損壊等に対する原因者負担の性格に加え、温室効果ガスの増大といった環境への影響、国・地方の厳しい財政事情等を踏まえ、特例税率(いわゆる暫定税率)に代わり「当分の間税率」という形で引き続き同程度の税率水準が維持されました。あわせて、環境性能に優れた自動車の普及を促進するという政策的要請に応えるため、自動車重量税等について新たな政策税制(いわゆるエコカー減税)が実施されるとともに、令和元(2019)年には自動車税等に環境性能割が導入(自動車取得税は廃止)されるなど、累次の改正を経ながら、国・地方を通じた相当規模の減税が行われ現在に至っています。こうした中、我が国の自動車関係諸税の負担水準(車両及び燃料を購入する際の消費税による負担を含みます。)を諸外国と比較してみると、日本の負担水準はヨーロッパの先進国より低い水準となっており、我が国の自動車の税負担が著しく高いというわけではありません。[資料2-III-14]

[資料 2 - III - 13] 自動車関係諸税の概要

税目		課税物件	税率	令和5年度税収	課税根拠
国	揮発油税	揮発油	48,600円/kℓ (本則税率: 24,300円/kℓ)	19,990 (億円)	財政需要に応じるため、揮発油の担税力に着目して創設。1954年より税収相当額が国の道路整備に充当(特定財源化)されていたが、2009年より再び一般財源となった後も、自動車ユーザーは国等による道路整備等による利便性の向上の恩恵を受けること(受益者負担)、自動車の走行は道路の損壊やの混雑、CO2発生といった多くの社会的費用をもたらすこと(原因者負担)、という観点から引き続き課税。
	地方揮発油税	揮発油	5,200円/kℓ (本則税率: 4,400円/kℓ)	2,139 (うち地方譲与分 2,139)	都道府県等の道路財源確保のため創設。2009年に一般財源となった後も、受益者負担・原因者負担の観点から引き続き課税。
	石油ガス税	自動車用石油ガス	17円50銭/kg	100 (うち地方譲与分 50)	石油ガスを燃料とするLPG車と揮発油を燃料とするガソリン車との負担の権衡を図る観点から創設。2009年に一般財源となった後も、受益者負担・原因者負担の観点から引き続き課税。
	自動車重量税	乗用車、トラック、バス、軽自動車、バイク等	(例) 乗用車 車両重量0.5t・1年につき ・自家用 4,100円 ・営業用 2,600円 (本則税率: いずれも2,500円)	6,644 (うち地方譲与分 2,864)	自動車の走行が多くなる社会的費用をもたらしていること、道路その他の社会資本の充実の要請が強いことを考慮して、広く自動車の使用者に負担を求めるため創設。運用において一部が道路財源とされていたが、2009年に他の特定財源であった税が一般財源となった後も、受益者負担・原因者負担の観点から引き続き課税。
都道府県税	軽油引取税	軽油	32,100円/kℓ (本則税率: 15,000円/kℓ)	9,275	軽油と揮発油の税負担の不均衡、軽油を燃料とするディーゼル車の増加、道路整備の必要性等から、道路に関する費用に充てるための目的税として創設。2009年に一般財源となった後も、軽油の使用と、道路や地域環境対策等の地方公共団体が行う行政サービスの対応関係の観点から引き続き課税。
	自動車税	乗用車、トラック、バス等(軽自動車等を除く)	・環境性能割 燃費区分等に応じ、取得価額の0~3% ・種別割(例: 乗用車 排気量2,000ccクラス) ・自家用 36,000円(年) ・営業用 9,500円(年)	16,178 (うち環境性能割 1,037)	自動車税・軽自動車税 環境性能割 : 自動車もたらすCO2排出、道路の損傷、交通事故、公害、騒音等の様々な社会的費用にかかる行政需要に着目した原因者負担金的性格を有しており、環境インセンティブを強化する観点から、自動車の環境性能に応じて税率を決定する仕組みとして設計(2019年導入)。
	軽自動車税	軽自動車、小型二輪車、原付自転車等	・環境性能割 燃費区分等に応じ、取得価額の0~2% ・種別割(例: 軽乗用車) ・自家用 10,800円(年) ・営業用 6,900円(年)	3,177 (うち環境性能割 175)	自動車税・軽自動車税 種別割 : 自動車の所有に担税力を見出して課する財産的的性格と、自動車が道路等を損傷することにより課する道路損傷負担金的性格を併せ持つものとして課税。
市町村税					

(注1) 税収は、国税は予算額、地方税は地方財政計画額である。
 (注2) 揮発油税、地方揮発油税及び自動車重量税の税率は、租税特別措置法による当分の間税率であり、軽油引取税の税率は、地方税法附則による当分の間税率である。
 (注3) 令和16年4月1日より、揮発油税の税率については48,300円(本則税率: 24,000円)、地方揮発油税の税率については5,500円(本則税率: 4,700円)となる。

[資料 2 - III - 14] 主要国における燃料課税と車体課税の国際比較

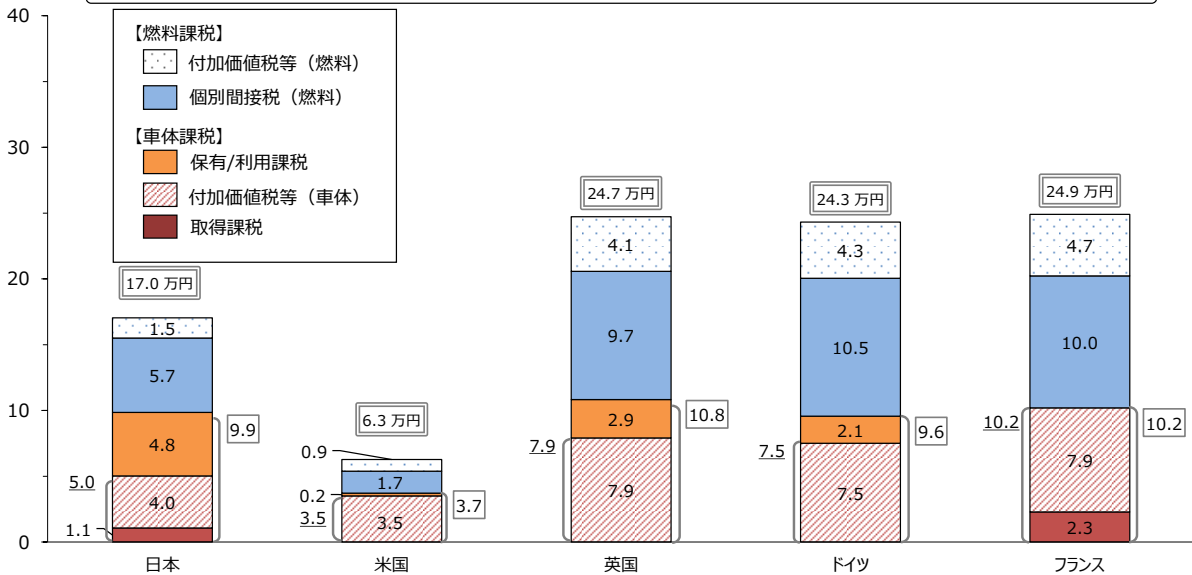
主要国における燃料課税と車体課税の国際比較(年間税負担額)(イメージ)

(ある特定車種(2,000CCクラス)の自家用車を想定した場合の仮定試算)

(2023年1月現在)

(単位: 万円)

○車体課税と燃料課税を合わせた税負担額で見れば、日本の水準は、国際的に見ても低い。



(注1) 車両重量1.49t、燃費16.4km/ℓ、総排気量1,997cc、年間ガソリン消費量1,000ℓ、車体価格(税抜本体価格)2,769,000円の自家用車を取得した場合の1年あたりの税負担額を算出。ただし、取得時に課税されるものについては、平均保有期間(7年)を勘案し、取得時の税額の7分の1を1年分の税負担として計算している。
 (注2) 燃料価格(消費課税等の税込み)は日本168.1円/ℓ(2023年1月30日時点、資源エネルギー庁)、米国0.922ドル/ℓ(2023年1月30日時点、[U.S. Energy Information Administration])、英国1.482ポンド/ℓ(2023年1月30日時点、[National Statistics Weekly road fuel prices])、ドイツ1.845ユーロ/ℓ、フランス1.933ユーロ/ℓ(2023年1月30日時点、欧州委員会/Weekly Oil Bulletin)。
 (注3) 日本の車体課税については、環境性能割を取得課税として、自動車税及び自動車重量税を保有または利用課税として、それぞれ整理している。フランスの自動車税(法人の所有する自動車が課税対象)がある。本則税率2.04%/ℓであるが、地球温暖化対策のための課税の特例により、2022年1月現在は、2.8%/ℓが適用されている。
 (注4) 米国の州・地方政府により課される税は、ニューヨーク州及びニューヨーク市の税率、フランスの自動車登録税は、パリ地方の税率による。
 (注5) 上記の他に、フランスにおいては社用自動車税(法人の所有する自動車が課税対象)がある。
 (備考) 邦貨換算レートは、1ドル=142円、1ポンド=168円、1ユーロ=145円(基準外国為替相場及び裁定外国為替相場: 令和5年(2023年)1月中適用)。なお、端数を四捨五入しているため、各項目の合計が総計に一致しない場合がある。

(近年における自動車関係諸税の改正の歩み)

ここでは、一般財源とされてからの自動車関係諸税の改正について振り返ります。

平成 21 年度税制改正では、自動車重量税及び自動車取得税について、環境性能に優れた自動車に係る負担を免除・軽減するエコカー減税制度¹¹⁴が導入されました。その後も燃費水準の向上に対応し、より環境性能が優れた自動車の普及を継続的に促す観点から、概ね 2 年に 1 度の頻度で対象範囲の見直しが行われています。

また、自動車重量税の当分の間税率については、一定の経年車を除き税率が順次引き下げられました¹¹⁵。特にエコカー減税が適用される車種に対しては当分の間税率ではなく本則税率¹¹⁶が適用されることとなり、自動車重量税の税率構造は大きく変容することとなりました。

その後、平成 26 年度税制改正では、自動車重量税におけるエコカー減税を拡充するとともに、自動車取得税の税率が引き下げられました（自家用 5 %から 3 %へ、営業用及び軽自動車 3 %から 2 %へ）。自動車取得税は、令和元（2019）年 10 月に廃止されましたが、環境インセンティブを強化する観点から、取得価額を課税標準とし、環境性能に応じて 0～3 %の税率が適用される自動車税・軽自動車税環境性能割が導入されました。

加えて、令和元年度税制改正において、令和元（2019）年 10 月 1 日以降に新車登録がなされた自家用乗用車（登録車）について自動車税種別割の税率を恒久的に引き下げる一方、エコカー減税やグリーン化特例の見直し等により、地方税財源を確保する等の措置が講じられました。

(自動車を取り巻く構造変化)

自動車産業は C A S E¹¹⁷に代表される 100 年に 1 度の大変革に直面しているとされています。例えば、保有から利用への移行については、世界的な

¹¹⁴ 自動車税・軽自動車税種別割には、環境性能に優れた自動車の普及を促進する観点から、新車取得の翌年度の税率を環境性能に応じて軽減する一方、初回新規登録等から一定年数が経過したものの税率を重くするグリーン化特例が設けられています（自動車税は平成 14（2002）年度、軽自動車税は平成 28（2016）年度分から適用）。

¹¹⁵ 平成 22 年度税制改正では 18 年超の経年車を除いて 6,300 円/0.5t（自家用乗用車（登録車）の場合。以下同じ。）から 5,000 円/0.5t に、平成 24 年度税制改正では 13 年超（かつ 18 年超ではないもの）の経年車に対する税率は 5,000 円/0.5t に据え置きつつ、それ以外の車は 4,100 円/0.5t に引き下げられました。

¹¹⁶ 2,500 円/0.5t（自家用乗用車（登録車）の場合）。

¹¹⁷ Connected（IOT 化・ツナガル化）、Automated（自動化）、Shared & Service（保有から利用への移行・利活用）、Electrified（電動化）を総称して C A S E と呼ばれます。

ライドシェア市場の拡大といった動きがみられる中、今後の車両の保有台数は先進国を中心に頭打ちすると見込まれています。また、電動化については、脱炭素化・カーボンニュートラルに向けた取組みとしてCO₂排出量の削減目標が各国政府において掲げられる中、電気自動車等への移行に向けた動きが加速しています。こうした動きに対応し、我が国においても、「2035年までに乗用車新車販売に占める電動車¹¹⁸の割合を100%にする」ことを目指す政府目標が掲げられています。

また、マイカーの普及による「多くの人々が車を持つ社会」の実現は、人々の移動の自由の確保に寄与した一方、各個人がそうした自由を希求した結果として、鉄道やバスといった地域公共交通のニーズは趨勢的に減少傾向にあります。車を持たない、あるいは運転ができない人々の移動手段の確保に加え、環境への悪影響、道路損壊、渋滞の発生といった自動車による負の外部性の低減に寄与する点を踏まえれば、地域公共交通は自動車社会を支える重要な要素として捉えることもできます。少子化や都市部への人口集中とあいまって地域公共交通の採算の確保が困難となる中、地域に住む方々の移動手段を引き続き確保していくための政策対応が求められています。こうした課題の解決に向け、CASEによる自動運転やIoT化された車といった技術に期待される役割もまた大きいと言えるでしょう。

自動車と密接不可分な道路についてみれば、上記のような自動運転の実現に向けた路車協調システムの導入や、電気自動車や燃料電池自動車をより一般的な選択肢とするための充電・水素ステーション整備といった対応が求められています。加えて、既に整備された道路インフラを安心・安全な形で運用していくために必要な維持補修・更新に要する費用は、道路インフラの老朽化を背景に今後増加していくと見込まれています¹¹⁹。

かかる財政需要の増加が生じる一方、燃費水準の高い自動車の普及やエコカー減税の導入等の累次の減税を背景に、平成19（2007）年度決算と令和5（2023）年度予算では、燃料課税（国・地方）による税収は約1.0兆円、車体課税（国・地方）による税収¹²⁰は約0.8兆円それぞれ減少しています。

¹¹⁸ 電気自動車、燃料電池自動車、プラグインハイブリッド自動車及びハイブリッド自動車。

¹¹⁹ 国土交通省「国土交通省所管分野における社会資本の将来の維持管理・更新費の推計」（平成30（2018）年11月）によれば、社会資本（道路以外も含む国土交通省所管分野におけるインフラ）の維持管理・更新に係る経費は予防保全（機能や性能に不具合が発生する前に修繕等の対策を講じること）に努めた場合でも、2018年から2048年の30年間で最大1.3倍程度になると見込まれています。

¹²⁰ 廃止された自動車取得税による税収を含みます。

今後、電気自動車等の普及が進めば、現行税制の下ではこれらの車は既存の燃料課税を負担しておらず、車体課税においても低い税率が適用されていることから、減収の傾向が続くと見込まれます。

こうした中、CASEにみられる構造変化を踏まえつつ、2050年のカーボンニュートラルの達成に向けて、電動化、とりわけ電気自動車等の普及を念頭に置いた自動車関係諸税の見直しを図る必要があります。その際、受益者・原因者負担の原則を踏まえ、自動車ユーザーの負担分を活用して、自動車産業を含むモビリティ分野の「支え手」になってもらうという考え方には、引き続き一定の合理性があると考えられます。

(2) エネルギー関係諸税

(エネルギー関係諸税の概要)

エネルギー関係諸税として、「(1) 自動車関係諸税」で触れた揮発油税、地方揮発油税、石油ガス税、軽油引取税に加えて、①石油石炭税、②航空機燃料税、③電源開発促進税が存在します。①～③の三つの税はいずれもその税収の全額又は一部を特定の公的サービスに要する費用の財源に充てることとされ、特定財源¹²¹と呼ばれています。一般に、特定の公的サービスからの受益と特定の物品の消費などに係る税負担との間に密接な対応関係が認められる場合には、その税収を対応する特定の公的サービスに要する費用の財源に充てることが一定の合理性を持ち得ますが、一方でこのように税収の用途を特定することは、資源の適正な配分を歪め、財政の硬直化を招く傾向があることから、その妥当性については常に吟味する必要があります。

① 石油石炭税

現行の石油石炭税の前身として、石油一般の利用に共通する便益性に注目し、石油対策に係る財政需要に配慮して、広く石油の消費に対して負担を求めるために昭和53(1978)年に石油税が創設されました。平成15年度税制改正において、負担の公平の観点からLPG(液化石油ガス)及びLNG(液化天然ガス)の税率の引上げ及び石炭の課税対象への追加が行われ、新たに石炭が課税されることに伴い、その名称も現行の石油石炭税へと改められました。

¹²¹ 特定財源に分類される税としては、これらに加え、国際観光旅客税(後述)などが挙げられます。

平成 24 年度税制改正において、税制による地球温暖化対策を強化するとともに、エネルギー起源のCO₂排出抑制のための諸施策を実施していく観点から、石油石炭税の課税の特例¹²²として「地球温暖化対策のための税」（以下「地球温暖化対策税」と言います。）が設けられました¹²³。

石油石炭税（地球温暖化対策税を含みます。）の税収は、燃料安定供給対策（石油備蓄等の措置）やエネルギー需給構造高度化対策（省エネルギー・再生可能エネルギー対策等の措置）に活用されており、今後のあり方については、これらの目的・財政需要等に留意しつつ、検討していく必要があります。

（地球温暖化対策の変遷）

平成 4（1992）年 5 月、気候変動枠組条約が採択され、大気中の温室効果ガス濃度安定化目標が掲げられました。さらに、平成 9（1997）年 12 月には、COP 3¹²⁴において、主に先進国を対象とする温室効果ガス削減目標を設定した京都議定書が採択され、第一約束期間（平成 20～24（2008～2012）年）において日本▲6%、アメリカ▲7%、EU▲8%（平成 2（1990）年比）とされました。こうした国際的な気候変動への議論の高まりを受け、日本においても、平成 10（1998）年 6 月に地球温暖化対策推進大綱が決定され、▲6%達成に向けた取組方針が示されることとなりました。

こうした中、税制においても、1990 年代以降、欧州諸国を中心に化石燃料などのCO₂排出源に対する課税を強化するために炭素税を導入するなど、価格メカニズムを通じたCO₂排出の抑制を進める動きがみられるようになりました。日本では、温室効果ガスの約 9 割をエネルギー起源CO₂が占めており、省エネルギー対策や再生可能エネルギー普及といった排出抑制対策を強化することが不可欠とされ、石油石炭税の課税の特例として地球温暖化対策税が平成 24（2012）年に創設（同年 10 月施行）されました。

平成 27（2015）年にはCOP 21¹²⁵において、パリ協定が採択され、世界共通の長期目標として気温上昇を 2℃に抑制する目標とともに、1.5℃に抑

¹²² 既存の石油石炭税にCO₂排出量 1 トンあたり 289 円の上乗せ税率が課税されることになりました。

¹²³ 地球温暖化対策税以外にも、先述のとおり、自動車重量税や揮発油税等は環境への影響も踏まえ税率水準が維持されるなど、自動車・エネルギー関係諸税は環境と関連する側面を多く有しています。

¹²⁴ 気候変動枠組条約第 3 回締約国会議。

¹²⁵ 気候変動枠組条約第 21 回締約国会議。

制する努力を追及すること、そのために今世紀後半に温室効果ガスの人為的な発生源による排出量と吸収源による除去量との間の均衡を達成することが合意されました。

パリ協定の採択を受けて、我が国では、平成 28（2016）年 5 月には地球温暖化対策計画を閣議決定し、2030 年度▲26%（平成 25（2013）年度比）、2050 年▲80%の温室効果ガス削減目標を掲げました。さらに、令和 2（2020）年 10 月には、「2050 年カーボンニュートラル」目標を宣言、令和 3（2021）年 4 月には令和 12（2030）年度の新たな温室効果ガス削減目標として、平成 25（2013）年度から 46%削減することを目指し、さらに 50%の高みに向けて挑戦を続けるとの方針を示しています。

<コラム：EUの炭素国境調整措置（CBAM）について>

EUでは、2030年の温室効果ガスの削減目標達成に向けて、EUに輸入される製品に対し、EU域内で実施されている排出量取引制度（EU-E TS：European Union Emissions Trading System）と同等の負担を課すことでカーボンリーケージ¹²⁶を防止することを目的としたCBAM（Carbon Border Adjustment Mechanism）の導入に向けた検討が進められています。具体的には、EU域内の事業者が一定の対象製品（鉄鋼、アルミ、セメント等）をEU域外から輸入する際、輸入製品の排出量にEU-E TSにおける炭素価格を乗じた金額の負担が求められることとなります。また、輸出国において炭素税や排出量取引等により炭素排出に対する負担が既に行われている場合、当該負担分を控除できるとされています。こうした枠組みを導入することで、対象製品については、EUに輸入されるものとEU域内で生産・消費されるものとの間で炭素に関する負担の公平が図られることとなります。今後は、令和 5（2023）年 10 月から令和 7（2025）年 12 月末までは、移行期間として輸入製品による排出量の報告義務のみが課され、令和 8（2026）年 1 月以降は輸入製品の排出量に応じた負担が求められる予定です。

② 航空機燃料税

航空機燃料税は、空港整備などのための財源を確保する等の観点から、航空機燃料の消費に対する課税として昭和 47（1972）年に創設されました。昭和 54（1979）年には、空港整備の財源の充実等の要請から、現行の本則

¹²⁶ 国内における炭素の排出量に係る規制の存在により①炭素の排出量が多い輸入品に国内製品が代替される、②相対的に規制の弱い海外に国内製品の生産拠点が移転する、といったことが起こることで、全体として炭素の排出量が減らない又は増加してしまうことを言います。

税率（26,000 円/kℓ）への引上げが行われました。その後、平成 23（2011）年には航空業界全体の国際競争力の強化に向けた取組みの一環として税率を 18,000 円/kℓ に時限的に引き下げるなど累次の改正を経て、足もとでは、新型コロナの感染拡大により航空需要が大幅に減少したことへの対応として、令和 9（2027）年度末まで時限的な税率の引下げが行われています。

③ 電源開発促進税

電源開発促進税は、販売電気の電力量に対する課税を行うものであり、原子力発電施設、火力発電施設、水力発電施設等の設置促進などの電源立地対策を講じるための目的税として、昭和 49（1974）年に創設されました。その後、第 2 次石油危機の発生に伴い、昭和 55（1980）年度には税収の使途に原子力、水力、地熱等の電源多様化対策（平成 15（2003）年度からは電源利用対策に名称変更）を追加するなどの改正が行われ、平成 24（2012）年度には原子力安全規制対策にも充てることとされました。現在は、販売電気 1,000 キロワット時につき 375 円が課税されています。

5. その他の消費課税等

(1) 国税

(国際観光旅客税)

観光立国実現に向けた観光基盤の拡充・強化を図る観点から、観光促進のための税として、平成30年度税制改正において創設され、翌平成31(2019)年1月より施行されました。航空機又は船舶により出国する者に対し、出国1回につき1,000円が課税されています。その税収は、国際観光振興法¹²⁷において、ア) ストレスフリーで快適に旅行できる環境の整備、イ) 我が国の多様な魅力に関する情報の入手の容易化、ウ) 地域固有の文化、自然等を活用した観光資源の整備等による地域での体験滞在の満足度向上に必要な経費に充てることとされています。

(2) 地方税

その他の地方税として、都道府県が課税主体であるゴルフ場利用税、鉱区税及び狩猟税があり、市町村が課税主体である鉱産税及び入湯税があります。

ゴルフ場利用税は、ゴルフ場所在の都道府県においてその利用者に課され、税収の一部は市町村に交付されます。鉱区税は、鉱区所在の都道府県においてその鉱業権者に課されます。狩猟税は、鳥獣の保護及び狩猟に関する行政の実施に要する費用に充てる目的税として狩猟者の登録を受ける者に課されます。

鉱産税は、鉱山所在の市町村において鉱物の掘採を行う鉱業者に課されます。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並びに観光の振興に要する費用に充てる目的税として入湯客に課されます。

¹²⁷ 外国人観光旅客の来訪の促進等による国際観光の振興に関する法律（平成9年法律第91号）。