

資 料

〔個別間接税との関係〕

平成23年12月14日

財 務 省

消費税：個別間接税との関係

1. 課題

- 酒税、たばこ税、石油関係諸税等の間接税と、これら間接税を含む価格に対して課税する消費税との関係をどう考えるか。

2. 留意点

- 消費支出に負担を求めるという消費税の性格に鑑み、個別間接税を含む価格に消費税を一律に課すことは、国際的に確立された共通ルール。EC 指令においても、付加価値税の課税標準には付加価値税を除く租税が含まれる旨明確に規定されている。
- 消費税率を5%に上げた平成6年秋の税制改革においても、個別間接税との負担調整は行っていない。更に、今般の改革の目的は、社会保障財源の確保と財政健全化の同時達成であること、前回の税率引上げ時より財政は更に悪化していることを踏まえると、代替財源の確保なしに個別間接税の減税を行うことは適当ではないのではないか。
- 酒税、たばこ税、石油関係諸税については、健康との関係や地球温暖化対策の観点からも減税を行うことは適切ではないのではないか。

欧州主要国における付加価値税と他の租税との関係

(2011 年 1 月現在)

EC指令 ^(注)	フランス	ドイツ	イギリス
課税標準は、供給者が購入者等から得た又は得ることとなる<u>対価を構成する全てのもの</u>であって、かかる供給価格に直接関連する補助金が含まれる(第 73 条)。 課税標準には次のものが含まれる(第 78 条)。 (a) <u>付加価値税を除く租税、関税、課徴金、賦課金</u> (b) 供給者が購入者等に負担させる手数料、荷作り費用、輸送費及び保険料等の、付随的経費	課税標準は、供給者が購入者等から得た又は得ることとなる<u>対価を構成する全てのもの</u>であって、かかる供給価格に直接関連する補助金が含まれる(租税一般法典 266 条 1 項 a)。 課税標準には、次のものが含まれる(租税一般法典 267 条 I) 1. <u>付加価値税を除く租税、関税、課徴金、賦課金</u> 2. 供給者が購入者等に負担させる手数料、利子、荷作り費用、輸送費及び保険料等の、付随的経費	売上は対価によりこれを算定する。<u>対価とは、供給を受ける者(購入者)が供給を得るために支出する一切のものをいう</u>。ただし付加価値税額は除かれる(付加価値税法第 10 条 1 項)。 事業者によって納税される税(<u>個別消費税等</u>)、公の手数料及び公課は、当該支出の金額が明らかに供給を受ける者に転嫁される場合でも、<u>対価に算入される</u>(付加価値税法準則 149 条 6 項)。	課税標準は、課税業者の<u>供給に対する対価</u>で、付加価値税額は除かれる(付加価値税法第 19 条)。 課税標準には、支払われた又は支払われることとなる<u>全ての税</u>(付加価値税を除く)、農業課徴金が含まれる(付加価値税法附則 6-3)。

(注) EC指令は、2007年1月より、それまでのEC第6次指令が改編されたもの。(内容について実質的な変更はなく、条文の構成や文言等が修正された。)

(参考) 日本では、商品の価格に含まれる個別間接税の上に更に消費税がかかることが「タックス・オン・タックス」と呼ばれる。しかし、外国においては、付加価値税の前身である取引高税のように取引の各段階で同じ税が二重三重に課されてしまうことを「Tax on Tax」と呼んでおり、前段階でかかった税額を控除するという現在のEC型の付加価値税が採用されたことにより、このような問題は解消されたとされている。

参 考 資 料

社会保障・税一体改革成案（抄）

平成 23 年 6 月 30 日
政府・与党社会保障改革検討本部決定

IV 税制全体の抜本改革

税制抜本改革については、社会保障改革の進め方との整合性にも配慮しつつ、平成 21 年度税制改正法附則 104 条第 3 項及び平成 22 年度・23 年度税制改正大綱（閣議決定）で示された改革の方向性に沿って、以下の考え方により検討を加え、個人所得課税、法人課税、消費課税、資産課税にわたる改革を進める。また、地方に関わる事項については、地方団体の意見に十分配慮して、検討を進めることとする。

（略）

（3）消費課税

消費税（国・地方）については、本成案に則って所要の改正を行う。いわゆる逆進性の問題については、消費税率（国・地方）が一定の水準に達し、税・社会保障全体の再分配を見てもなお対策が必要となった場合には、制度の簡素化や効率性などの観点から、複数税率よりも給付などによる対応を優先することを基本に総合的に検討する。

併せて、消費税制度の信頼性を確保するための一層の課税の適正化を行うほか、消費税と個別間接税の関係等の論点について検討する。

エネルギー課税については、地球温暖化対策の観点から、エネルギー起源 CO₂ 排出抑制等を図るための税を導入する。また、地球温暖化対策に係る諸施策を地域において総合的に進めるため、地方公共団体の財源を確保する仕組みについて検討する。車体課税については、地球温暖化対策の観点や国及び地方の財政の状況も踏まえつつ、簡素化、グリーン化、負担の軽減等を行う方向で見直しを検討する。

（略）

平成 22 年度税制改正大綱（抄）

平成 21 年 12 月 22 日
閣 議 決 定

第 3 章 各主要課題の改革の方向性

7. 個別間接税

（1）基本的な考え方

消費税は基本的に全ての財・サービスに課されていることから、そのほかに間接税を課すことは、実質的に二重の負担をもたらすことになります。したがって、個別間接税については、特定の政策目的を含め、課税の趣旨を明確にすべきです。

一方で、個別間接税に関連し、「グッド減税・バッド課税」という考え方が示されています。これは特定の財・サービスが環境や健康などに影響をもたらす時に、それが好影響である時には税負担を軽減し、悪影響である時には税負担を課するという考え方です。

「グッド減税・バッド課税」の考え方に立ち、健康に配慮した税制や地球規模の課題に対応した税制の検討も進めます。

(2) たばこ税・酒税

たばこ税・酒税は、いずれも消費税と実質的に二重の負担をもたらすものであると同時に、これまで安易な財源確保策として用いられてきたという問題があります。

これはたばこ税・酒税が財源確保を目的に創設されたことに由来するものですが、前記の基本的な考え方に照らして、このようなあり方は望ましいものではありません。

たばこ税・酒税は国民の健康に対する負担を踏まえた課税に改めるべきであり、その際には国民に分かりやすい仕組みにすることが必要です。その観点から、酒税については、酒類の生産・消費の状況等に配慮しつつ、類似の酒類については、基本的に致酔性の観点からアルコール度数に着目した税制とすることを検討します。

たばこ税については、国民の健康の観点から、たばこの消費を抑制するため、将来に向かって、税率を引き上げていく必要があります。その判断にあたっては、たばこの消費や税収、葉たばこ農家、小売店、製造者等に及ぼす影響等を見極めつつ行っていくこととします。その過程で、たばこ法制について、現行のたばこ事業法を改廃し、たばこ事業のあり方について、上記のたばこ関係者の生活や事業の将来像を見据えて、新たな枠組みの構築を目指すこととします。

上記の方針に沿って、平成 22 年度において、1 本あたり 3.5 円の税率引上げ（価格上昇は 5 円程度）を行います。

平成9年の消費税引上げに係る大綱等

○ 税制改革大綱（平成6年9月）

・ 引き続き進めるべき改革の課題

「消費税率の引上げ及び地方消費税の創設に伴う消費税及び地方消費税と個別間接税の関係については、個別間接税を含む価格に対して消費税を一律に課税する現行制度を前提に引き続き総合的に検討する。」

○ 平成8年度税制改正大綱（平成7年12月）

・ 検討項目

「消費税率の引上げ及び地方消費税の創設に伴う消費税及び地方消費税と個別間接税の関係については、個別間接税を含む価格に対して消費税を一律に課税する現行制度を前提に引き続き総合的に検討する。」

○ 消費税に関する「検討」の結果（平成8年6月）

・ 結論

「今回の消費税率の確認作業において、食料品に対する軽減税率採用問題や、個別間接税等（医療、酒、自動車、住宅、石油、たばこ、料飲・宿泊）との関係について、問題提起がなされたが、これらについては、これまでの議論の経緯を踏まえつつ、十分な時間をかけて引き続き検討することにしたい。」

いわゆる「タックス・オン・タックス」について①

○ 金子宏 東京大学名誉教授 「租税法の諸課題」(2005.4 税大ジャーナル所収)

ヨーロッパでは、付加価値税は一般売上税の改良型といえますか、改革型なのです。つまり、第一次世界大戦の戦中、戦後に、ヨーロッパ各国では税収を確保するために、売上税（取引高税）を採用しました。つまり、事業者は一定期間の売上金額の合計額に対して、一定の税率で売上税を納付するという制度が導入されたわけです。そうすると、原材料の製造から小売までを行っているような企業ですと、1回に小売金額の税率分の課税で済んでしまうわけです。ところが小さな企業ですと、原材料の製造、製造業者、卸売業者、小売業者、それぞれの段階で課税されて、そして課税される対象額の中には前段階から転嫁されてきた、前段階の売上税が含まれているわけです。そのようにして、取引の各段階で税に対してさらに税が課されるというタックス・オン・タックスという現象が起こるために、原材料の製造から小売までを一つの企業で一貫して行う企業と、そうでない企業との間で、税負担の相違が生じてしまって、大企業に有利な状況が生じた、小企業に不利な状況が生じたわけです。

そこでヨーロッパでは、垂直的な統合というように呼びますが、製造から小売までの段階を統一してしまおうというような不自然な現象が起こったりしたわけです。そのような問題が国内経済政策の上で大きな問題になりまして、それを解決するためにはどうしたらいいだろうかということが問題になりました。結局、付加価値税にすれば問題は解決する、つまり、前段階から転嫁されてきた税額を税額控除すれば、タックス・オン・タックスの現象はなくなるということで、フランスで最初に考え出されて、付加価値税が導入され、それがヨーロッパ各国で採用されたわけです。このように、ヨーロッパの付加価値税は、タックス・オン・タックスの問題を引き起こしていた一般売上税を改革するために作られたわけでありまして、一種の改革立法だったわけです。

いわゆる「タックス・オン・タックス」について②

○ フランス大蔵省主税局次長 フィリップ・ルビロワ氏の講演（1972.5.16）

付加価値税の欠点として、しばしば言われております中に、間違っただけのものもありまして、タバコ、酒、石油製品のように、各国において伝統的に財政上の、あるいは、社会的な理由から重課されているものがあります。これらに対して、付加価値税によって特別な課税ができなくなるのではないかという意見があります。これは明らかに間違いでして、こういった特殊なものに対する課税は、それなりの理由があって、付加価値税を導入しても残せるわけです。

○ IMF「The Modern VAT」（抄）

“税の累積（Cascading）”の問題であるが、これは、税がある工程の投入（input）と産出（output）の双方に課せられるという“tax on tax”と言われる。

結果的に、ある品目に含まれる税は、課税対象となる製造プロセスの段階数に依拠することになる。このように、この問題は、商品間の実効税負担にバラツキが出ることに加えて、会社が、課税段階をなくすために、業務活動を垂直統合しようとする明らかなインセンティブを与えることになる。このことは、会社の組織形態の選択にゆがみを与え、真の効率性のロスにつながるかもしれない。

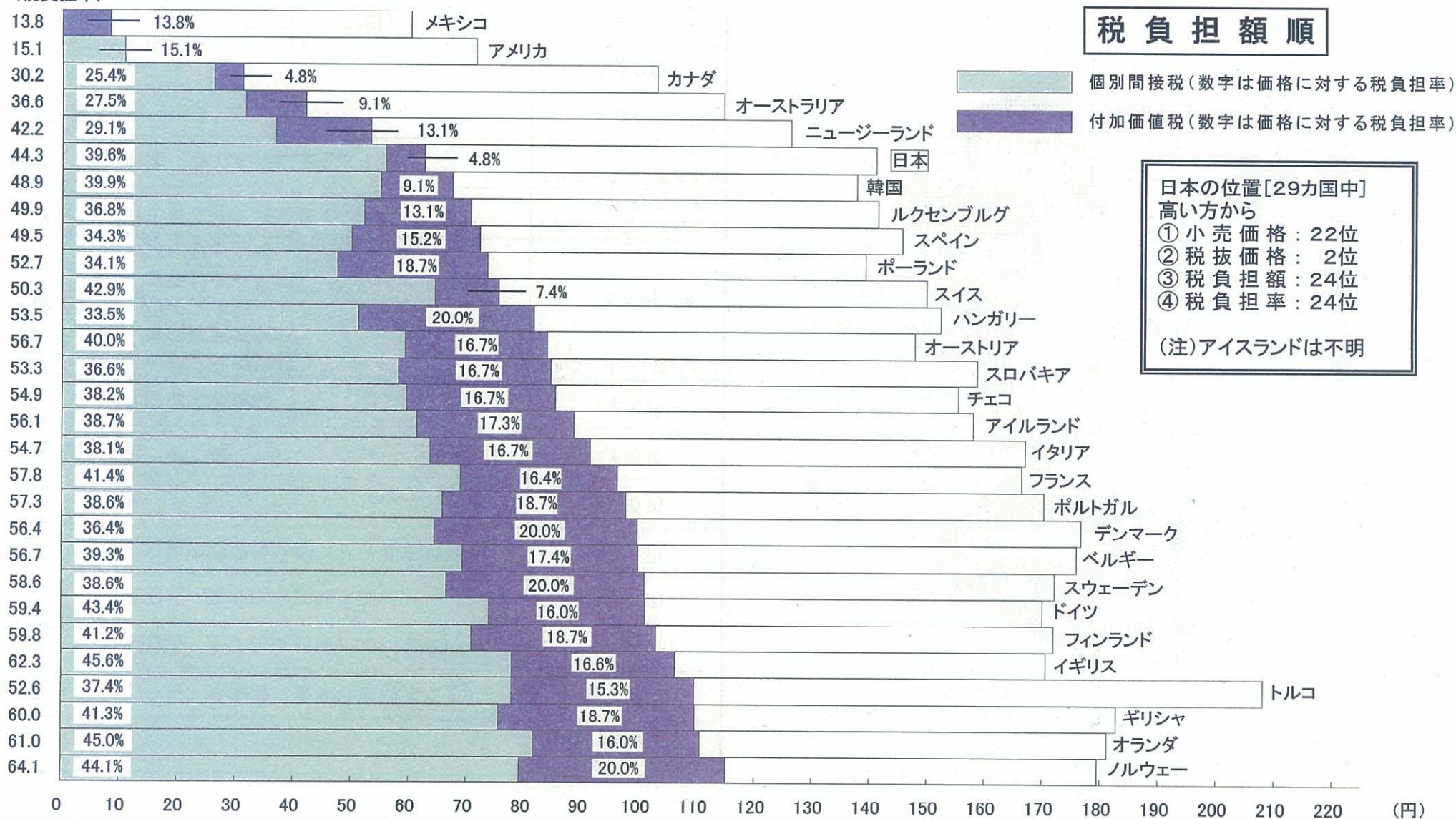
エネルギー関係諸税の概要（平成23年度予算・地方財政計画額）

	税 目	課 税 物 件	税 率	23 年 度 税 収	備 考
国 税	揮 発 油 税	揮 発 油	48,600 円/kl (本則税率：24,300 円/kl)	26,340 億円	・国の一般財源
	地方揮発油税	揮 発 油	5,200 円/kl (本則税率：4,400 円/kl)	2,818 (うち地方譲与分 2,818)	・地方の一般財源として全額譲与
	石 油 ガ ス 税	自動車用石油ガス	17 円 50 銭/kg	240 (うち地方譲与分 120)	・税収の1/2は地方の一般財源として譲与
	石 油 石 炭 税	原油、石油製品、天然ガス、石油ガス、石炭等	・原油、石油製品 2,040 円/kl ・天然ガス、石油ガス等 1,080 円/t ・石炭 700 円/t	5,120	・燃料安定供給対策及びエネルギー需給構造高度化対策財源
	航空機燃料税	航空機燃料	18,000 円/kl (本則税率：26,000 円/kl)	591 (うち地方譲与分 131)	・空港整備財源及び地方空港対策費 ・税収の2/9は地方の空港対策財源として譲与
	電源開発促進税	一般電気事業者の 販売電気	375 円/千キロワット時	3,460	・電源立地対策及び電源利用対策財源
地 方 税	軽 油 引 取 税	軽 油	32,100 円/kl (本則税率：15,000 円/kl)	8,742	・地方の一般財源

- (注) 1. 税収は、国税は当初予算額、地方税は地方財政計画額である。
 2. 揮発油税、地方揮発油税及び航空機燃料税の税率は租税特別措置法、軽油引取税は地方税法附則による特例税率。
 3. 航空機燃料税の税率18,000 円/kl については、平成23年4月1日から平成26年3月31日までの間の特例税率。

OECD諸国のガソリン1ℓ当たりの価格と税(2011年第1四半期)

(税負担率)



税負担額順

個別間接税(数字は価格に対する税負担率)

付加価値税(数字は価格に対する税負担率)

日本の位置[29カ国中]

高い方から

① 小売価格: 22位

② 税抜価格: 2位

③ 税負担額: 24位

④ 税負担率: 24位

(注)アイスランドは不明

出典: IEA「エネルギー価格と税(2011年第2四半期)」。

(注) 1. わが国の消費税は、付加価値税に区分している。なお、アメリカの小売上税は上記のグラフ上区分表示されていない。

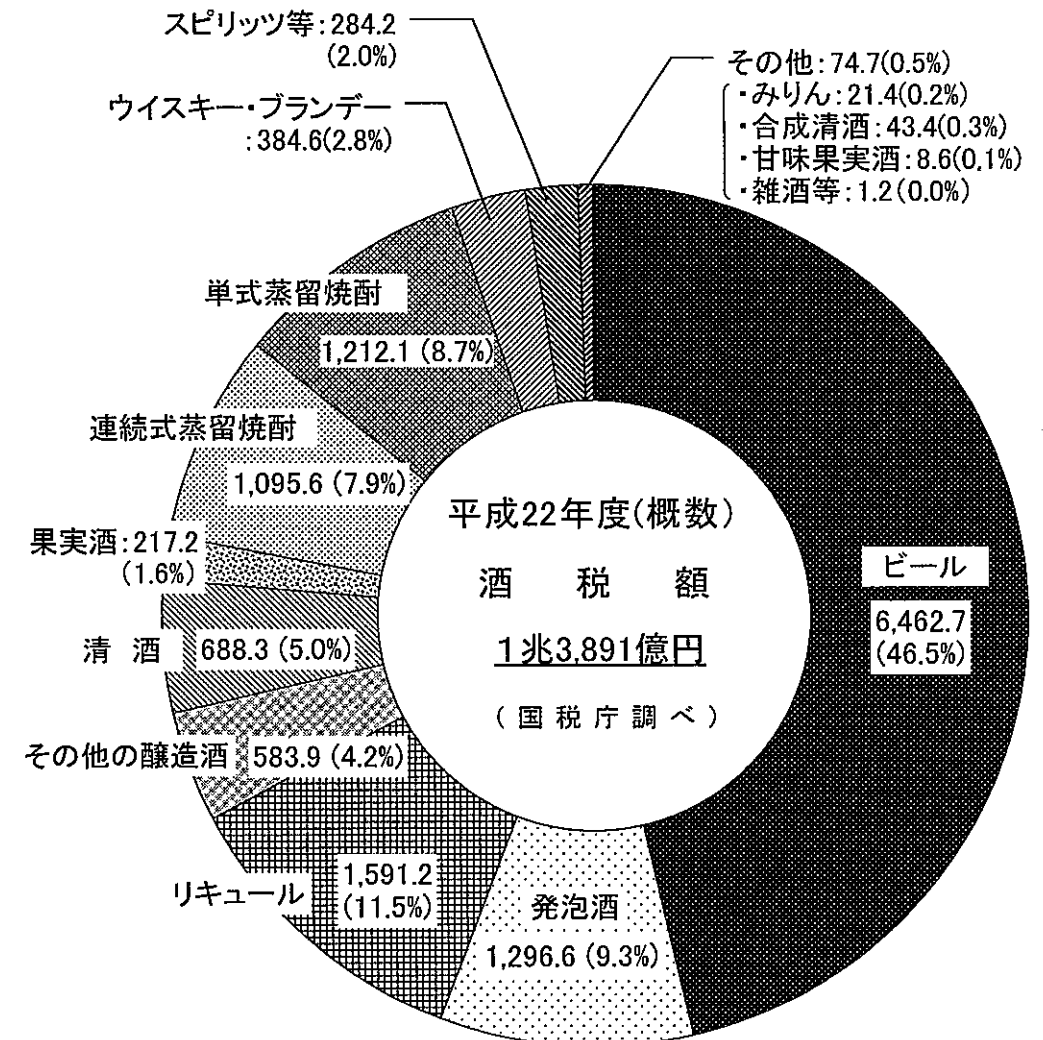
2. わが国の個別間接税は、揮発油税、地方揮発油税及び石油石炭税である。

3. 邦貨換算レートは、2011年1月から3月の為替レートの平均値(Bloomberg)

酒 税 の 概 要

(単位: 億円)

区 分		税 率 (1ℓ当たり)
発泡性酒類	ビール・発泡酒 (麦芽比率50%以上)	220円
	発泡酒 (麦芽比率25%～50%未満)	178円
	発泡酒 (麦芽比率25%未満)	134円
	その他の発泡性酒類〔ビール風酒類等〕	80円
醸造酒類	清 酒	120円
	果 実 酒	80円
	その他の醸造酒	140円
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 スピリッツ等	アルコール分1度当たり 10円 ※
混 成 酒 類	リキュール・甘味果実酒	アルコール分1度当たり 10円 ※
	雑酒 (みりん類似を除く)	アルコール分1度当たり 11円 ※
	合 成 清 酒	100円
	粉 末 酒	390円
	みりん・雑酒 (みりん類似)	20円



(備考) その他の発泡性酒類…ビール・発泡酒以外の発泡性を有する酒類でアルコール分10度未満のもの。

※ それぞれ一定のアルコール分に満たないものについては下限あり。

たばこ税等の税率及び税収

種 類 区 分	国 税			地 方 税			合 計
	たばこ税	たばこ特別税	小 計	道府県たばこ税	市町村たばこ税	小 計	
	(円／千本)	(円／千本)	(円／千本)	(円／千本)	(円／千本)	(円／千本)	(円／千本)
紙 巻 た ば こ	5,302	820	6,122	1,504	4,618	6,122	12,244
パ イ プ た ば こ							
葉 巻 た ば こ							
刻 み た ば こ かみ用及びかぎ用の製造たばこ							
旧 3 級品の紙巻たばこ	2,517	389	2,906	716	2,190	2,906	5,812
平成 23 年度 予算 額	(億円)	(億円)	(億円)	(億円)	(億円)	(億円)	(億円)
地方 財政 計画 額	8,160	1,262	9,422	2,362	7,252	9,614	19,036

- (注) 1. たばこ特別税は平成 10 年 12 月 1 日から実施。国及び地方のたばこ税の税率は平成 22 年 10 月 1 日から適用。
2. 国のたばこ税収(8,160 億円)のうち、25%は地方交付税として地方に配分される。
3. パイプたばこ及び葉巻たばこは 1 g を 1 本に、刻みたばこ、かみ用及びかぎ用の製造たばこは 2 g を 1 本に、それぞれ換算する。
4. 旧 3 級品の紙巻たばことは、エコー、わかば、しんせい、ゴールデンバット、バイオレット及びウルマの 6 銘柄の紙巻たばこをいう。

たばこ1箱(例:410円、20本入り)当たりの税負担額

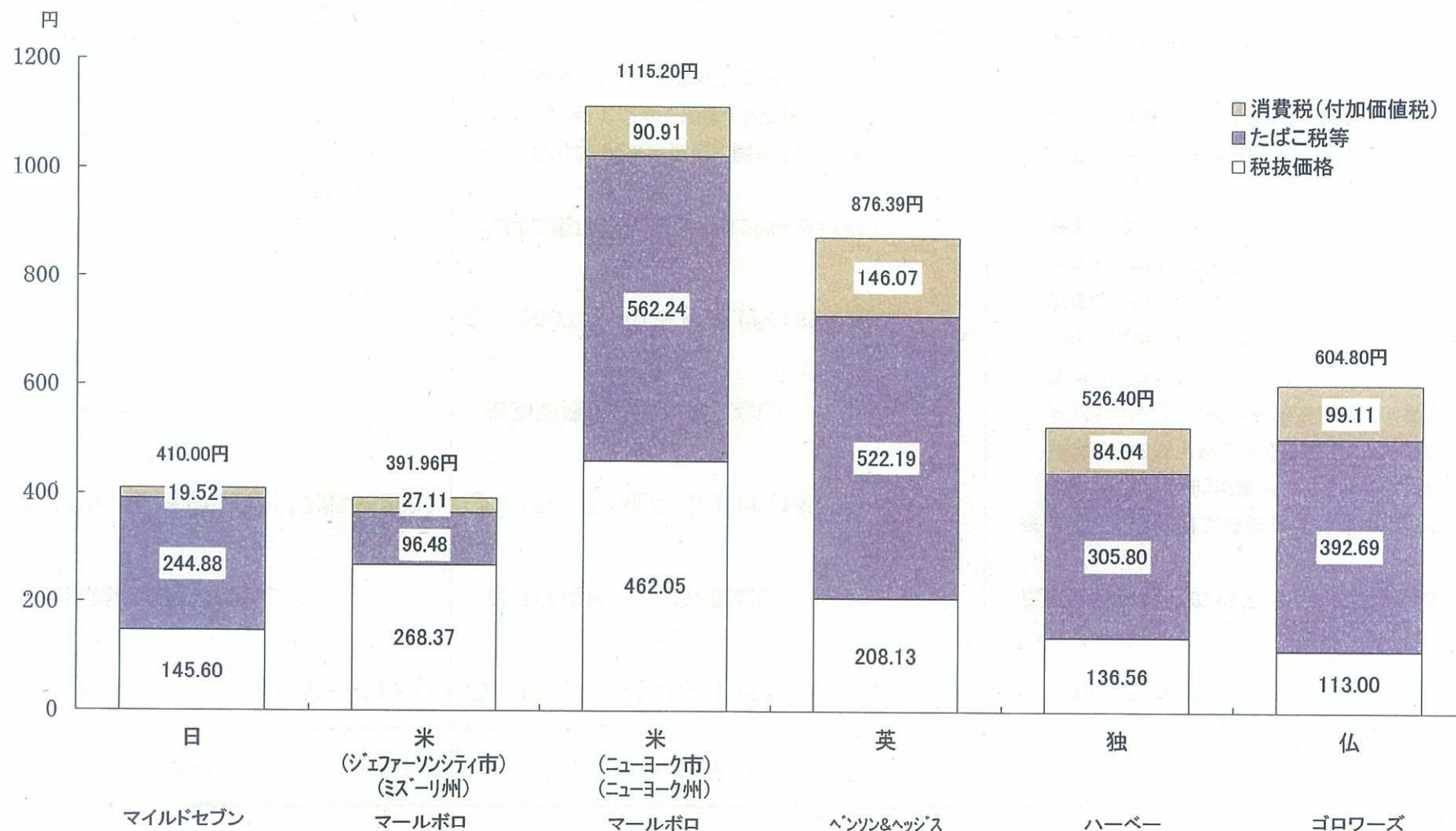
たばこ税等の税額 244.88 (税負担割合:59.7%)

消費税 19.52	国 税 122.44 地 方 税 122.44	税 抜 価 格 145.60
--------------	--	-------------------

(参考) たばこ税等の税収額(国・地方:平成23年度予算額、地方財政計画額)(単位:億円)

19,036				
国 税 9,422			地 方 税 9,614	
たばこ 特別税 1,262	たばこ税 8,160 (6,120)	地方交 付税分 (25%) (2,040)	道府県 たばこ税 2,362	市町村 たばこ税 7,252
実質国分 7,382(39%)			実質地方分 11,654(61%)	

諸外国の紙巻たばこの1箱当たりの価格と税額



- (注) 1. 平成23年1月現在の価格に基づく1箱(20本、ドイツは19本)当たりの数値である。
2. 各国の付加価値税の税率は次のとおり。日本(消費税等)5%、アメリカ(小売売上税)ジェファーソンシティ市7.725%・ニューヨーク市8.875%、イギリス20%、ドイツ19%、フランス19.6%。
なお、ミズーリ州の小売売上税は州たばこ税部分には課されない。
3. 邦貨換算は、1ドル=82円、1ポンド=131円、1ユーロ=112円(基準外国為替相場及び裁定外国為替相場:平成22年(2010年)11月中における実勢相場の平均値)。
なお、計数は四捨五入している。
4. アメリカにおいては、紙巻たばこに対して連邦政府及び州(州ごとに税率が異なる。)が課税しているほか、ワシントン特別区及び一部の郡・市がたばこ税を課税している。
なお、平成23年1月時点で、州のたばこ税と市のたばこ税の合計でみれば、ニューヨーク州ニューヨーク市が最も高く、ミズーリ州ジェファーソンシティ市等が最も低い。

付加価値税率の引上げに伴う個別間接税の減税等について(1990年以降)

(2011年1月現在)

イギリス	ドイツ	フランス
○ 1991年 税率引上げ(15%→17.5%) 個別間接税の減税措置なし ○ 2011年 税率引上げ(17.5%→20%) 個別間接税の減税措置なし	○ 1993年 税率引上げ(14%→15%) 個別間接税の減税措置なし ○ 1998年 税率引上げ(15%→16%) 個別間接税の減税措置なし ○ 2007年 税率引上げ(16%→19%) たばこ税率の引下げ(25.29%→24.66%) ※ 「たばこ税法の変更に関する第4次命令」により、2007年1月から実施される付加価値税率引上げに併せ、たばこ税率が引き下げられた。	○ 1995年 税率引上げ(18.6%→20.6%) たばこ消費税率の引下げ(58.70%→58.30%) ※ 雇用対策の財源確保及び財政赤字の削減を目的とした一時的措置として、「付加価値税の標準税率を2%引き上げる法律」により、1995年8月1日から、付加価値税及びたばこ消費税の税率が変更された。 付加価値税については、当初は、財政赤字の対GDP比が3%以下になった時点(1997年度を予定)で当該措置を廃止するとされていたが、最終的には2000年4月1日に19.6%に引き下げられた。 また、たばこ消費税については、当初は、1996年12月31日までの間、税率を引き下げることとされていたが、1997年1月以降も税率は引下げられたままとなり、最終的には2000年4月1日に58.99%に引き上げられた。