

# 課税段階について

## 1. 課税段階に関する検討事項

施策総合企画小委員会中間取りまとめで掲げられた課税段階に関する論点は、以下の3つに分類される。

### (1) 税の価格インセンティブ効果

- 上流課税については、化石燃料の上流段階から下流段階への価格転嫁は行いにくく、化石燃料の消費者が税の負担を実感しにくいことから、そもそも税の価格インセンティブ効果が期待できないのではないかな。
- 上記に関しては、上流課税でも、化石燃料の小売業者が領収証に税額を表示することとすれば、化石燃料の消費者が税の負担を実感する仕組みとなるのではないかな。
- 下流課税については、税の価格インセンティブ効果が期待できるのではないかな。

### (2) 減免・還付措置

- 上流課税の場合、特定の主体を対象とする税の軽減を行いにくいのではないかな。
- 下流課税については、税の軽減を行うことが容易なのではないかな。

### (3) 徴税事務の執行可能性

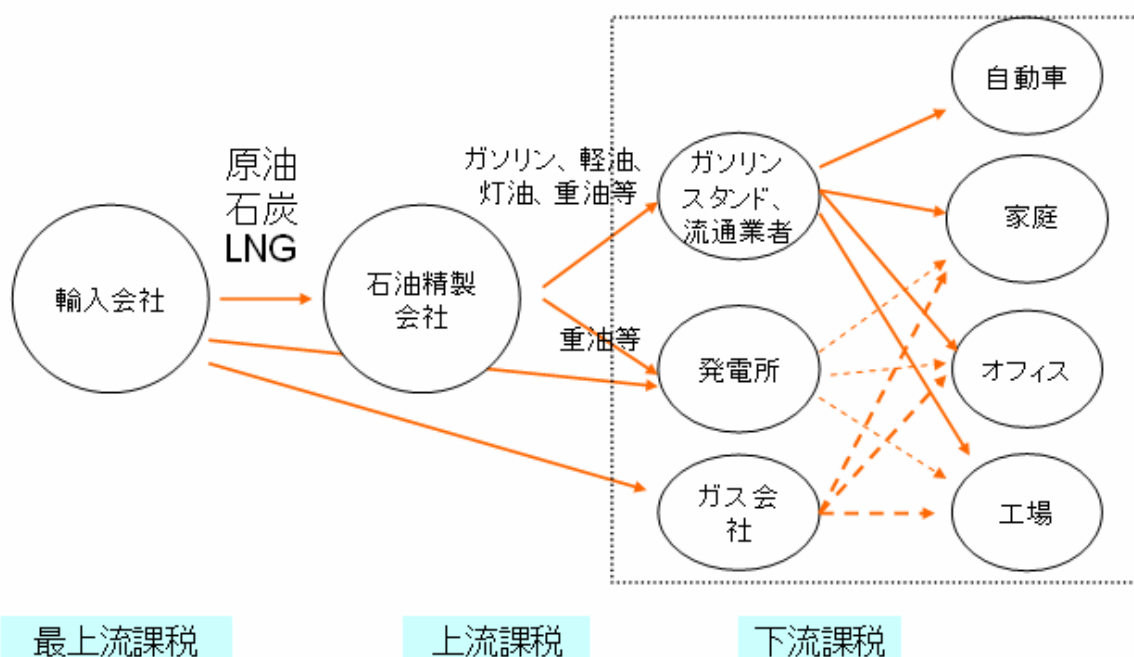
- 下流課税については、膨大な徴税コストが必要となるほか、徴収漏れの問題が生じやすいのではないかな。

## 2. 課税段階の類型

中間取りまとめにおいては「二酸化炭素又は化石燃料を対象として、二酸化炭素の排出量又は化石燃料の消費量等に応じて課税するという基本的枠組みについては、この方向で検討を進めることが妥当である。」とされているが、化石燃料に課税することとした場合には、輸入から消費に至るまでのどの段階で、何に着目して、誰に課税するかを明らかにする必要がある。課税段階としては、最上流課税・上流課税・下流課税の3つの類型が考えられる。

	最上流課税	上流課税	下流課税
	化石燃料の輸入時点又は採取場からの採取時点での課税	化石燃料の製造場からの出荷時点での課税	化石燃料の消費者への供給時点での課税
課税物件(例)	・ 石炭、原油・輸入石油製品、天然ガス(LNG)	・ 石炭、石油製品(ガソリン、重油、軽油等)、都市ガス	・ 石炭、石油製品(ガソリン、重油、軽油等)、都市ガス
課税標準(例)	・ 保税地域からの引取量、採取場からの採取量	・ 石炭：最上流と同じ ・ 石油製品、都市ガス：製造場からの移出量	・ 石炭、石油製品、都市ガスの消費量(又は消費者への販売量)
納税義務者(例)	・ 保税地域からの引取者、採取者	・ 石炭：最上流と同じ ・ 石油製品、都市ガス：製造者	・ 石炭、石油製品、都市ガスの消費者(又は消費者への販売者)
既存の化石燃料課税の例	石油石炭税(国税)	揮発油税(国税)	・ 石油ガス税(国税) ・ 航空機燃料税(国税)  ・ 軽油引取税(都道府県税) (軽油の引取に対して課税)

注) この他、下流課税には、消費税導入前に存在した電気税、ガス税のように、電気やガスの消費に着目して課税することも考え得る。



### 3. 我が国の化石燃料の流通経路の現状と課税段階の検討

我が国の化石燃料の流通経路は、石炭、石油製品、ガス製品等ごとに多種多様である。課税段階の検討に当たっては、それぞれの化石燃料について、どれだけのものが、どのような流通経路を経て、最終的に誰が使用しているのか、また、既に存在するエネルギー関係諸税ではどのような課税方法を取り、どの程度の課税場があるのかを踏まえる必要がある。

#### (1) 我が国の化石燃料の流通経路の概観

我が国の化石燃料の流通経路は、「輸入・採取－（エネルギー転換）－流通（卸・小売）－消費」に大きく分類することができるが、燃料種別によって流通経路は大きく異なる。（詳細は資料2－2参照）。

##### 【石炭】

- ・ ほぼ全量を輸入。
- ・ 輸入から消費までのいずれの段階においても、関わる者の数は比較的少数で、流通経路もさほど複雑ではない。
- ・ 供給の約35%は発電用燃料。

##### 【石油】

- ・ ほぼ全量を輸入
- ・ 多くは原油として輸入され、国内で、用途の異なる石油製品へとエネルギー転換（精製）される。また、各種石油製品とも一定量は、石油製品の形で輸入される。
- ・ 各種石油製品毎に、流通経路や消費者は大きく異なる。ガソリン、軽油、灯油及びLPGは、比較的複雑な流通経路を経て、家庭を含めた極めて多数の者により消費される。他方、重油及びジェット燃料は比較的短い流通経路を経て、比較的少数の者に消費される。
- ・ 原油供給の約3%、重油供給の約20%は発電用燃料。

##### 【天然ガス（LNG）】

- ・ ほぼ全量を輸入。
- ・ 発電用燃料となるものを除き、ほとんどが都市ガスの原料となる。比較的短い流通経路を経て（都市ガスの生産を行う事業者は少数の大手ガス事業者であり、そこから数百のガス事業者を経て）、家庭を含めた極めて多数の者により消費される。

##### 【電気】

- ・ 上記の各化石燃料等を用いて電気事業者が発電を行い、発電された電気が家庭を含めた極めて多数の者により消費されている。

## (2) 想定される課税場の数

主な化石燃料について、上流課税、下流課税それぞれの場合に、想定し得る納税義務者を仮に設定し、課税場がどの程度の数になるのかを大まかに推定すると、以下のとおりとなる。

(注1) 納税義務者等は、議論のために仮に設定したものである。

(注2) 最上流課税の場合には、石炭、原油・石油製品及び天然ガスの輸入業者及び採取業者となり、課税場数は、414 場となる。(石油石炭税に同じ。)

### 1) 石炭

#### ○上流課税

納税義務者：輸入業者（8社）

国内石炭会社（13社）

課税場数：石油石炭税の課税場数から推定すると13場

#### ○下流課税

納税義務者：石炭を使用する工場・事業場

課税場数：推定困難\*

### 2) ガソリン

#### ○上流課税

納税義務者：輸入業者及び精製業者

課税場数：揮発油税の課税場数から推定すると約300場

#### ○下流課税

納税義務者：販売店(SS)又は消費者

課税場数：販売店の数から推定すると約50,000場

### 3) 軽油

#### ○上流課税

納税義務者：輸入業者及び精製業者

課税場数：揮発油税の課税場数から推定すると約300場

#### ○下流課税

納税義務者：販売店(SS)又は消費者

課税場数：販売店の数から推定すると約50,000場

#### 4) 灯油

##### ○上流課税

納税義務者：輸入業者及び精製業者

課税場数：揮発油税の課税場数から推定すると約 300 場

##### ○下流課税

納税義務者：灯油を使用する工場、事業場、家庭等

課税場数：推定困難\*

#### 5) 重油

##### ○上流課税

納税義務者：輸入業者及び精製業者

課税場数：揮発油税の課税場数から推定すると約 300 場

##### ○下流課税

納税義務者：重油を使用する工場・事業場等

課税場数：推定困難\*

#### 6) ジェット燃料

##### ○上流課税

納税義務者：輸入業者及び精製業者

課税場数：揮発油税の課税場数から推定すると約 300 場

##### ○下流課税

納税義務者：航空会社

課税場数：航空機燃料税の課税場数から推定すると約 1,500 場

#### 7) 天然ガス

##### ○上流課税

納税義務者：輸入業者及び採取業者

課税場数：石油石炭税の課税場数から推定すると約 380 場

##### ○下流課税

納税義務者：都市ガス生産者、発電事業者、工場等

課税場数：推定困難\*

## 8) L P G

### ○上流課税

納税義務者：輸入業者及び精製業者

課税場数：揮発油税の課税場数から推定すると約 300 場

### ○下流課税

納税義務者：都市ガス生産者、工場、事業場、L P G 充填者（家庭、運輸業含む）等

課税場数：推定困難\*

## 9) 電気、ガスについて消費時点に着目した下流課税をする場合

### ①電気

納税義務者：消費者

特別徴収義務者：電気事業者

課税場数：一般電気事業者、卸電気事業者、特定規模電気事業者等：約 100 事業者

### ②ガス

納税義務者：消費者

特別徴収義務者：ガス事業者

課税場数：一般ガス事業者、簡易ガス事業者：約 1,900 事業者

\*：石炭、灯油、重油、L P G 及び天然ガスの使用者の数は小規模のものも含めた場合、推定が難しい。このうち石炭、重油及び天然ガスは、産業部門及び業務その他部門での使用割合が高い。産業及び業務その他部分における大口の消費者としては、例えば省エネ法の第 1 種エネルギー管理指定工場（燃料等 3,000k1/年以上又は電気 1,200 万 kwh/年以上。約 4,160 場）、第 2 種エネルギー管理指定工場（燃料等 1,500k1/年以上又は電気 600 万 kwh/年以上。約 6,650 場）、公害健康被害補償予防法の汚染負荷量賦課金の納付義務者（約 8,700 場）の数字が参考となる。

### (参考 1)

消費税導入以前は、電気やガスについて、供給会社が特別徴収義務者となり、消費者に対し、料金に課税する電気税及びガス税があった。この電気税、ガス税は、市町村税（法定普通税）であり、電気料金の 5%、ガス料金の 2% に対して課税されていた。この税制には、特定の産業にかかる製品の製造に用いる電気に関する軽減や、小口需要者に対する免税点等の制度が設けられていた。

## (参考2)

既存のエネルギー関連税制の課税段階と課税場数

- ・ 石油石炭税（最上流課税）：原油：20場、天然ガス：381場 石炭13場
- ・ 揮発油税（上流課税）：338場〔製造場数等〕
- ・ 石油ガス税（下流課税）：2,642場
- ・ 航空機燃料税（下流課税）：1,503場〔納税地数〕
- ・ 軽油引取税（下流課税）：31,048場〔元売業者及び特約業者の事業所等の数〕

軽油引取税については、特別徴収義務者となっている元売業者及び特約業者の事業所等の数である。特別徴収とは、税の徴収について便宜を有する者にこれを徴収させ、かつその徴収すべき税金を課税庁に納入させることである。軽油引取税の特別徴収義務者には、免税の手続きを行う等一般の特別徴収義務者とは異なる事情があることに鑑み、課税庁は一定の事務費を交付金として特別徴収義務者に交付している。

### (3) 税の軽減の観点からの論点

本小委員会中間とりまとめでは、今後の課題として軽減策について検討を行うことが掲げられているが、課税段階を検討するに当たっては、軽減の講じやすさについても考慮に入れる必要がある。

既存のエネルギー関係諸税では、資料3-2のとおり、様々な軽減措置が設けられているが、これらは、基本的に納税義務者が軽減措置（還付又は免税）を受けることとなっている。

#### ○主な軽減措置等

##### 〔揮発油税〕

- ・ エチレン生成、接着剤生成等の原料用途に揮発油を使用する場合は非課税とされ、未納税のまま、製造場より移出を行うことができる。

##### 〔石油石炭税〕

- ・ 石油化学製品の製造者が、課税済みの原油等から製造されたナフサ等を原料として石油化学製品等を製造した場合、ナフサ等の製造者に対して、ナフサ製造用の原料として使用された原油等に係る石油石炭税が還付される。
- ・ 石油化学製品の製造に使用されるものとして保税地域より引取られるナフサ、灯油、軽油等は石油石炭税が免税される。

また、上流課税の場合、納税義務者が払った税金をエネルギーの最終消費者が最終的に負担したと認め、最終消費者に対して還付措置が講じられている例は、既存のエネルギー関係諸税には見当たらない。

#### 4. 課税段階の特徴

##### (1) 上流課税と下流課税の評価

以上を踏まえ、上流課税、下流課税について、①税の価格インセンティブ効果、②減免・還付措置、③徴税事務の執行可能性の3つの観点から評価すると次のとおり。

		最上流課税又は上流課税	下流課税
評価基準	①税の価格インセンティブ効果	<ul style="list-style-type: none"> <li>○ 最上流・上流段階から化石燃料の消費者への税額の転嫁が必要。</li> <li>○ 税の負担を実感しやすくするため、化石燃料の販売店が領収証に税額を表示することが考えられる。</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>○ 化石燃料の消費者が申告納税する場合は、上流等からの課税転嫁の問題はない。</li> <li>○ 化石燃料の販売店が、納税義務者となる場合に、消費者が税の負担を実感しやすくするためには、販売店が、領収書に税額を表示することが考えられる。</li> </ul>
	②減免・還付措置	<ul style="list-style-type: none"> <li>○ 下流・排出段階に位置する化石燃料の消費者（温室効果ガスの排出者）に対して、最上流・上流段階で課税した税の減免・還付措置を講ずることは、既存税の例に照らすと、制度設計上困難となる。 → その場合、下流・排出段階に位置する税負担を軽減すべき者に対しては、歳出面での補助金等により、負担軽減を図ることが考えられる。</li> <li>○ また、特定用途についての減免・還付措置は、課税する段階において、課税時又は事後的に当該用途を特定することが可能であれば、制度設計可能であるが、流通経路が長い場合には、事務が非常に煩雑になる。</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>○ 下流・排出段階に位置する税負担を軽減すべき者に対して、税の減免・還付措置を講ずることは、制度的に可能。</li> <li>○ また、特定用途についての減免・還付措置は、課税する段階において、課税時又は事後的に、当該用途を特定することが可能であれば、制度設計可能。</li> </ul>
	③徴税事務の執行可能性	<ul style="list-style-type: none"> <li>○ 納税義務者は比較的少数であり、また、既存税の制度を活用することが可能であり、効率的な執行が可能。</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>○ 活用できる既存の国税の制度がほとんどないため新たな仕組みの構築が必要。また、納税義務者が多数にのぼる。</li> <li>○ 把握が必要な課税場が多数に昇り、徴税漏れの問題が生じ易い。</li> </ul>



(2) 各課税段階の具体像

以上のように上流課税、下流課税にはそれぞれ長所、短所があるが、課税段階を具体的に考える上では、上流課税、下流課税と並んで、これらを組み合わせる課税（ハイブリッド課税）も考えられる。上流課税及び下流課税を検討するに当たっての課題は前項のとおりだが、ハイブリッド課税を検討するに当たっては、次の点を踏まえる必要がある。

- 燃料種ごとに輸入から消費に至る流れが様々であり、短所の程度も異なるので、その程度に応じて上流課税、下流課税のどちらが適切かを検討してはどうか。
- その場合、下流課税の最大の問題点は、執行可能性であり、これを克服できるような燃料種については、下流課税とする方向で検討してはどうか。

これらの、3つの課税標準及び納税義務者を例示・整理すると以下のようになる。

① 上流課税

	課税標準	納税義務者
石炭	保税地域からの引取量等 (石油石炭税のスキームを活用)	保税地域からの 引取者
天然ガス		
ガソリン	製造場から移出した数量等 (揮発油税と同様のスキーム)	製造者等
ジェット燃料		
灯油		
軽油		
重油		
LPG		

② 下流課税

	課税標準	納税義務者
石炭	消費量	消費者
天然ガス		
ガソリン		販売店又は消費者
ジェット燃料		航空会社 (航空機燃料税と同様のスキーム)
灯油		販売店又は消費者(事業者、家庭等)
軽油		販売店又は消費者
重油		消費者
LPG		販売店又は消費者(事業者、家庭等)
電気		消費者(電力事業者が特別徴収)
都市ガス		消費者(ガス事業者が特別徴収)

\*) 電気、都市ガスを消費段階で課税した場合、発電、ガス製造に用いる燃料には課税しない。

③ハイブリッド課税

	課税標準	納税義務者	
石炭 天然ガス	消費量	一定量以上の燃料を消費するもの (大口消費者による申告納税)	下流課税
ガソリン	揮発油税と同様のスキームとし、 製造場から移出した数量等とする 又は、消費量等とする。	上流の場合:製造者等 下流の場合:販売店又は消費者	上流課税又 は下流課税
ジェット燃料	消費量 (航空機燃料税と同様のスキーム)	航空会社	下流課税
灯油	製造場から移出した数量等 (揮発油税と同様のスキーム)	製造者等	上流課税
軽油	揮発油税と同様のスキームとし、 製造場から移出した数量等とする 又は、消費量等とする	上流の場合:製造者等 下流の場合:販売店又は消費者	上流課税又 は下流課税
重油	消費量	一定量以上の燃料を消費するもの (大口消費者による申告納税)	下流課税
LPG	製造場から移出した数量等 (揮発油税と同様のスキーム)	製造者等	上流課税
電気	消費量	消費者(電力事業者が特別徴収)	下流課税
都市ガス		消費者(ガス事業者が特別徴収)	

\*) 電気、都市ガスを消費段階で課税した場合、発電、ガス製造に用いる燃料には課税しない。