

第2章 揮発油税法と地方揮発油税法

この章では、揮発油税法及び地方揮発油税法の課税物件、納税義務者と納税義務の成立、揮発油の製造と製造場、課税標準と税率及び免税等について学習する。

学習のポイント

- 1 課税物件は何か
- 2 納税義務者は誰か
- 3 揮発油の製造とはどのようなことをいうのか
- 4 免税制度にはどのようなものがあるか

第1節 総 説

揮発油に対しては、揮発油税と地方揮発油税が課税される。これは、国と地方との財源配分の必要性から考えられた仕組みである。

揮発油税の収入は、国の一般財源である。一方、地方揮発油税は、その全額が都道府県及び市町村の一般財源として譲与されている。したがって、揮発油税と地方揮発油税は、その用途は別々であるが国に納付されるまでの一切の手続はあたかも一つの税目のように取り扱われる。

なお、課税物件である揮発油は、自動車燃料用ガソリンが予定されているが、特定の用途に使用され、一定の規格に適合する場合や石油化学工業用等に使用される場合には免税措置が採られている。

（参考）平成21年度予算において揮発油税の税収は、道路特定財源から一般財源化された。

これに伴い平成21年度の税制改正において、地方道路税について、都道府県及び市町村に対し道路に関する費用に充てる財源を譲与するとの目的規定を「都道府県及び市町村に財源を譲与する」との目的規定に改められるとともに、その法律名が「地方揮発油税」に改名された。

第2節 課 税 物 件

揮発油税と地方揮発油税の課税物件は揮発油である（揮1、地揮1）。

1 揮発油とは

一般に、揮発油といえばガソリンともいわれるように、ガソリンエンジンの燃料として使用されるものを指すことが多い。揮発油税法では、「揮発油とは、温度15度において0.8017を超えない比重を有する炭化水素油をいう」と規定している（揮2①）。

したがって、揮発油には、自動車用ガソリンに限らず、石油製品のうち航空機用ガソリン、工業用

ガソリンの一部、ジェット燃料油と灯油の一部、石油化学原料のナフサも含まれることになる。

炭化水素油とは、原料や製造方法に関係なく、各種の炭化水素の混合物で常温（温度15度）、常圧（1気圧）時に液状のものをいい、単体の炭化水素であるベンゾールや、常温常圧で気体状、固体状、半固体状の炭化水素の混合物は含まれない。

【参考法令・通達番号】

揮基通4

2 みなし揮発油

揮発油の製造場や保税地域内で、揮発油に炭化水素油以外の物（例えばアルコール・ベンゾールなど）を混和して揮発油以外の物（性状や用途が揮発油と類するものに限る。）とした場合には、混和を製造とみなし、その揮発油以外の物も揮発油とみなされる（揮6）。

この規定は、揮発油に他の物を混和しても、性状や用途が通常の揮発油と同じようなものであれば、混和後のもの全体を揮発油として課税することを明らかにしたものである。

この他、場所に関係なく、炭化水素油と揮発油以外の物とを混和して揮発油以外の炭化水素油とした場合で、その炭化水素油の比重その他が一定の規格の範囲内のもの（揮発油類似品）であるときは、その混和を製造とみなし、その揮発油類似品を揮発油とみなして課税することとされている（措法88の6）。

これは、比重が0.8017を超えて揮発油に該当せず、本来の軽油の規格にも適合しない自動車用燃料が製造販売されるようになったことに対処したものである。

【参考法令・通達番号】

揮基通6、7

第3節 納税義務者と納税義務の成立

1 納税義務者

(1) 通常の場合

揮発油税と地方揮発油税の納税義務者は、**揮発油の製造者及び揮発油を保税地域から引き取る者**である（揮3①②、地揮5①②）。

(2) 製造者とみなす場合

現実に揮発油を製造した者ではないが、法律の規定で製造者とみなされて納税義務者になる場合がある（揮5①②、7、14⑥、14の2⑤、地揮5①②）。

2 納税義務の成立

揮発油の製造場からの移出又は保税地域からの引取りの時に納税義務が成立する（通則法15②七）。

なお、揮発油税と地方揮発油税にも他の個別消費税と同様に移出や引取りとみなす場合を定めている（揮5）。

3 製造と製造場

(1) 製造

揮発油の製造とは、原油、揮発油その他の物に積極的操作を加えて揮発油を造り出す行為をいい、その造り出された揮発油が容器に収容されるかどうかは問わない。

すなわち、製油所で原油の蒸留、分解、改質、調合などの製油操作により揮発油を製造する行為はもちろん、天然ガスから揮発油を分離する行為、揮発油その他の物品から不純物を取り除いて新たな揮発油とする行為や製油所以外の場所で、揮発油に揮発油以外の炭化水素であるベンゼール、トルオール、キシロール等（これらを一般にBTX類と称している。）を混和して新たな揮発油とする行為等も揮発油の製造となる。

【参考法令・通達番号】

揮基通9

(2) 製造場

揮発油の製造場には、揮発油の製造を行う本来の製造場と、製造場ではないが法律の規定で製造場とみなされる場合があることは、他の個別消費税と同様である（揮14⑥、14の2⑤、16の3⑦、16の4④）。

4 納税地

揮発油税と地方揮発油税の納税地は、製造場から移出された揮発油については、製造場の所在地、保税地域から引き取られる揮発油については、保税地域の所在地である（揮26）。

第4節 課税標準と税率

1 課税標準

揮発油税と地方揮発油税の課税標準は、製造場から移出した揮発油の数量や保税地域から引き取る揮発油の数量から、消費者に販売するまでに貯蔵や輸送のため減少が見込まれる揮発油の数量（移出又は引取数量の $\frac{1.35}{100}$ に相当する数量）を控除した数量である（揮8①、揮令2、地揮3）。

揮発油は、その名のとおり非常に揮発性が高く、課税原因の発生する時点から実際に消費者に販売されるまでの間に欠減が生ずるおそれがあるという課税物件の特殊性を考慮して、欠減控除の制度が設けられている。しかし、場内消費などにより移出や引取りとみなされる場合には、この控除は認められない（揮8②）。

製造場から移出したり、保税地域から引き取ったりする揮発油の数量は、原則として、移出や引取りの容器に収容されたものは、容器の容量により測定した数量による。

揮発油の容積は測定時の温度によって増減するので、原則として常温に換算した容量によることになっている。

なお、移出又は引取り及び欠減控除数量の計算においては、リットル位未満の端数は切り捨てる。

【参考法令・通達番号】

揮基通31、32、36、37

2 税 率

揮発油税の本則税率は、1klにつき24,300円、併せて納付する地方揮発油税の税率が1klにつき4,400円、両税を合わせた税率は合計28,700円である（揮9、地揮4）が、措法等により暫定税率として、揮発油税は1klにつき48,600円、地方揮発油税は1klにつき5,200円、合計53,800円と定められており、これが適用されている（措法88の8）。

なお、沖縄地区の暫定税率については、令和2年5月14日まで揮発油税と地方揮発油税とを合わせて46,800円とされている（沖縄の復帰に伴う特別措置に関する法律80①三、同施行令74④）。

（注）暫定税率については、平成22年1月以後において次の適用停止措置が設けられている（措法89①②）が、東日本大震災の復旧の状況等を勘案し、平成23年4月27日以後、別に法律で定めるまでの間、当該措置の適用が停止されている（震災特例法44）。

- ① 連続する3月における各月の揮発油の平均小売価格がいずれも1ℓにつき160円を超えることとなったときは、暫定税率の適用が停止され、本則税率（沖縄地区は両税合計で24,900円）で課税される。
- ② 暫定税率の適用が停止されて以降の連続する3月における各月の揮発油の平均小売価格がいずれも1ℓにつき130円を下回ることとなったときには、暫定税率の適用が再開される。

第5節 免税、税額控除と課税標準の特例

未納税移出（引取り）、輸出免税、戻入れ控除、移入揮発油の再移出控除などの制度が設けられ、これらの趣旨や規定は他の個別消費税とほぼ同様である（揮14、14の2、15、17①②）。

これら以外の揮発油税と地方揮発油税の免税及び課税標準の特例は次のとおりである。

1 灯油の免税

揮発油税法上の揮発油のうち、灯油に該当するものは、移出や引取りについての揮発油税と地方揮発油税が免除される（揮16、16の2、地揮6）。

これは、灯油に該当する揮発油は、灯火用、ちゅう房用、溶剤用、農薬用、石油発動機用など、自動車用燃料以外の目的に使用されるので免税しようとするものである。

2 航空機燃料用揮発油の免税

航空機の燃料用に供される炭化水素油の製造場や保税地域から航空機の燃料用に使用する場所への移出、引取りについての揮発油税、地方揮発油税は、一定の手続をすることによって免除される（揮16の3、16の4、地揮6）。

これは、航空機燃料には航空機燃料税が課税されるので、二重課税を避けるために設けられた規定である。

3 租税特別措置法による免税

(1) 石油化学製品用揮発油の免税

エチレンその他の一定の石油化学製品を製造するため、一定の用途に揮発油を消費する場合には、揮発油税と地方揮発油税が免除される（措法89の2①、措令47）。

なお、この免税を受けて製造された特定の石油化学製品（ペンゾールなど6品目）が指定用途以

外に消費されたり、移出されたりした場合には、特定石油化学製品の製造者を揮発油の製造者とみなし、製造場を揮発油の製造場とみなして、特定石油化学製品の製造のために消費した揮発油が移出されたものとみなして、揮発油税と地方揮発油税が課税される（措法89の2④～⑨、措令47の4、47の5、47の6）。

この規定は、いわゆるブレンドガリソンといわれる「密造ガソリン」の混和剤として使用されるおそれのあるものについて規制を加えて、密造を防止しようとするものである。

ただし、指定用途等に供する場所への移出である場合には、一定の手続をとることにより、適用除外となる（措法89の2④⑥）。

（注）「指定用途」とは、フェノール、合成ゴム、スチレン等炭化水素油に該当しないものの製造用や試験研究用等の用途をいう（措令47の4②）。

（2） 特定用途免税

ゴムの溶剤用や電気絶縁塗料の製造用など、特定の用途に使用される揮発油で、用途に応じた一定の規格のものを、特定用途に使用する場所へ製造場から移出したり、保税地域から引き取られる場合には、揮発油税と地方揮発油税が免除される（措法89の3①、89の4①、措令47の7①②）。

また、第2節の2で述べた揮発油類似品（みなし揮発油）のうち塗料の製造用、ゴムの溶剤用など特定の用途に使用されるもので、用途に応じた一定の規格のものについても、免税の規定が置かれている（措法90①、90の2①、措令48①②③）。

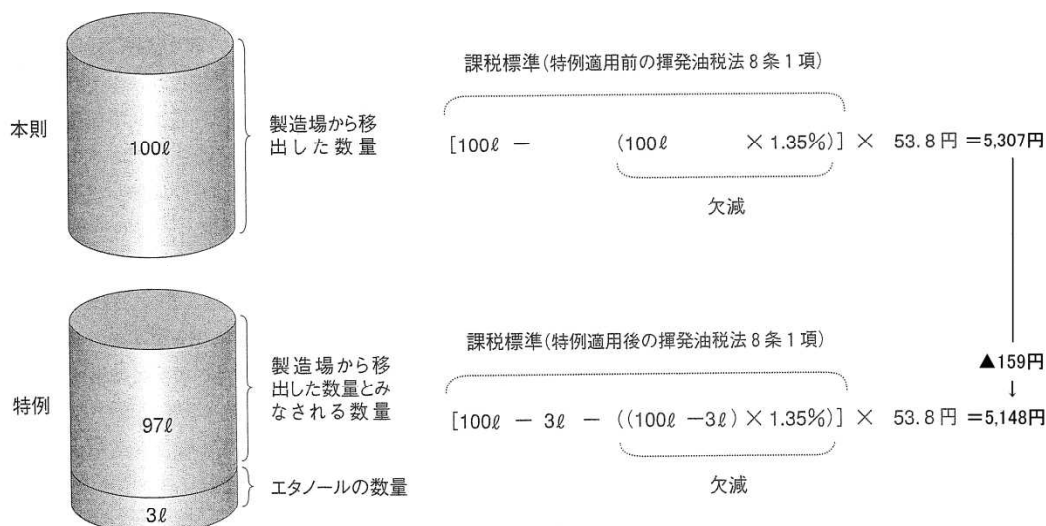
4 バイオエタノール等揮発油に係る課税標準の特例

バイオマス由来の輸送用燃料の導入を促進する観点から、揮発油とバイオエタノール等（バイオマス由来のアルコール等）を混和して製造された一定の揮発油（バイオエタノール等揮発油）について、揮発油税と地方揮発油税の負担を軽減する措置が講じられている。

具体的には、揮発油特定加工業者又は揮発油製造業者が製造したバイオエタノール等揮発油を、令和5年3月31日までにその製造場から移出する場合には、バイオエタノール等揮発油の数量からその製造に使用されたバイオエタノール等に含まれるエタノールの数量に相当する量を控除し、その控除後の数量を当該製造場から移出した揮発油の数量とみなし、これに揮発油税等を課税することとされている（措法88の7）。

バイオエタノール等揮発油に係る揮発油税等の税額計算の具体例

【前提】 100ℓの揮発油（混和済みバイオエタノールに含まれるエタノール（純度100%）は3ℓ）を課税移出した場合



第6節 申告と納付

1 申告と納付

揮発油の製造者は、製造場ごとに、毎月（その製造場からの移出がない月を除く。）、製造場から移出した揮発油について、移出した月の翌月末日までに、製造場の所轄税務署長に揮発油税と地方揮発油税を合わせた納税申告書を提出し、申告書に記載された税額を納付しなければならない（揮10①、12①、地揮7①）。

保税地域から揮発油を引き取ろうとする者は、揮発油税が免除される場合を除き、原則として引き取る時まで申告書を保税地域の税関長に提出し、申告書に記載された税額を納付しなければならない（揮11、12の2、地揮7①）。

地方揮発油税及び揮発油税の納付があった場合は、納付された金額の $\frac{52}{538}$ の地方揮発油税と $\frac{486}{538}$ の揮発油税の納付があったものとしている（地揮7②、措法88の8②）。

2 納期限の延長

(1) 製造場からの移出の場合

揮発油の製造者が、納税申告書を提出期限内に提出し、法定期限内に納期限の延長申請書を提出するとともに担保を提供した場合は、税務署長は、担保の金額に見合う税額の納期限を2か月以内延長することができる（揮13①、地揮8①）。

(2) 保税地域から引き取る場合

保税地域から揮発油を引き取ろうとする者が、納税申告書を提出し、納期限の延長申請書を提出するとともに担保を提供した場合は、税関長は、担保の金額に見合う税額の納期限を3か月以内延長することができる（揮13②、地揮8①）。