

# 租税特別措置法等（揮発油税及び地方揮発油税・自動車重量税・たばこ税・酒税・印紙税等関係）の改正

目 次	
一 揮発油税及び地方揮発油税の税率の特例の改正等……………	596
二 自動車重量税の税率の特例の改正等…	601
三 たばこ税の税率引上げ等……………	605
四 その他の改正……………	610

## はじめに

平成22年度の税制改正においては、支え合う社会を実現するとともに、経済・社会の構造変化に適切し、国民が信頼できる税制を構築する観点からの税制全般にわたる改革の一環として、個人所得課税、法人課税、国際課税、資産課税、消費課税、市民公益税制、納税環境整備、租税特別措置等について所要の措置を講ずることとされ、関係法令の改正が行われました。このうち間接税関係（消費税を除きます。）については、揮発油税等の特例税率の改正、自動車重量税の特例税率の改正、たばこ税の税率引上げ等が行われています。

これらの改正を含む「所得税法等の一部を改正する法律」は、平成22年3月24日の参議院本会議において可決・成立し、同年3月31日に平成22年

法律第6号として公布されています。また、以下の関係政省令も同日に公布されています。

- ・ 租税特別措置法施行令等の一部を改正する政令（平成22年政令第58号）
- ・ 沖縄の復帰に伴う国税関係法令の適用の特別措置等に関する政令の一部を改正する政令（平成22年政令第59号）
- ・ たばこ税法の一部改正に伴う関係政令の整備に関する政令（平成22年政令第60号）
- ・ 印紙税法施行令の一部を改正する政令（平成22年政令第55号）
- ・ 租税特別措置法施行規則の一部を改正する省令（平成22年財務省令第17号）
- ・ 沖縄の復帰に伴う国税関係法令の適用の特別措置等に関する省令の一部を改正する省令（平成22年財務省令第18号）

## 一 揮発油税及び地方揮発油税の税率の特例の改正等

### 1 揮発油税及び地方揮発油税の税率の特例

#### (1) 改正前の制度の概要

揮発油税及び地方揮発油税の税率については、昭和49年度の税制改正において税率引上げが行われた際に、暫定的な措置として、租税特別措置法により税率の特例措置が講じられました。その後、昭和51年度及び昭和54年度の税率引上

げの際にも同法による税率の特例措置として改正がなされてきました。以来、平成20年度改正において平成30年3月末までの10年間の措置として延長されるまで、累次その適用期限が延長されてきました（旧措法89。税率については、1kl当たり、本則分28,700円、上乘せ分25,100円、合計53,800円）。

また、揮発油税及び地方揮発油税の税収の用途については、昭和29年度以降、「道路整備事

業に関する国の財政上の特別措置に関する法律」に基づき道路特定財源とされてきました。本特例措置に係る税率改正や適用期限の延長に当たっては、その時々々の道路整備計画等を踏まえた検討・対応が図られてきたところです。平成20年度改正において平成30年3月末までの10年間の措置として適用期限の延長が行われた際も、平成19年12月に検討された10年間の道路整備計画の案等を踏まえて措置されました。その後、平成21年度改正において、揮発油税及び地方揮発油税については、当時の他の道路特定財源とともに、一般財源化が図られました。

## (2) 改正の背景

平成21年9月の政権交代後、税制については、財務大臣を会長とし、各省の副大臣等を構成員とする税制調査会において議論がなされることとなりました。その税制調査会に対して、平成21年10月8日に内閣総理大臣から諮問がなされました。揮発油税及び地方揮発油税に関連する項目としては、以下の二点が諮問文に盛り込まれました。

- ① 「マニフェストにおいて実施することとしている税制改正項目について、その詳細を検討すること」
- ② 「エネルギー課税等については、環境への影響を考慮した課税の考え方を踏まえ、温暖化ガスの削減目標達成に資する観点から、環境負荷に応じた課税のために必要な事項について検討すること」

このような諮問を受ける形で、環境省から地球温暖化対策税に係る要望が税制調査会に提出されました。環境省案における揮発油に対する課税の概要は以下のとおりです。

- (イ) 揮発油税について、租税特別措置法に基づく25.1円/ℓの上乗せ課税を廃止する一方で、地球温暖化対策の観点から新たに17.32円/ℓの上乗せ課税を行う。
- (ロ) また全化石燃料に対して、炭素比例となる形で上流段階課税を行う。これに伴い揮

発油については2.78円/ℓの課税が追加される。

- (ハ) 既存の揮発油税の本則部分、既存の石油石炭税（揮発油に対しては2.04円/ℓ）、及び(イ)、(ロ)を合計して、揮発油に対しては50.84円/ℓの課税とする。

税制調査会ではこのような内容の環境省案をも踏まえつつ、揮発油税及び地方揮発油税のあり方の議論がなされました。

一方、平成21年12月16日、民主党からの要望である「平成22年度予算重要要点」が示されました。本要望のうち、揮発油に対する課税に係る部分は以下のとおりです。

「現在、石油価格は安定しているので、ガソリンなどの暫定税率は現在の租税水準を維持する。ただし、平成20年度上半期のような原油価格の異常高騰時には、国民生活を守るために暫定税率の課税を停止することができるような法的措置を講ずる。」

これらの議論を踏まえ、税制調査会は平成21年12月22日に平成22年度税制改正大綱の取りまとめを行いました。揮発油税及び地方揮発油税の税率については、以下の記述が盛り込まれました。

「揮発油税、地方揮発油税、軽油引取税、自動車重量税及び自動車取得税の暫定税率は、これまで累次の道路整備計画に定められた道路整備のための財源として、道路整備計画と一体的なものとして延長されてきました。現在の暫定税率は、平成19年12月に検討された10年間の道路整備計画の案を根拠に平成20年4月から平成30年3月末までの10年間のものとして定められましたが、財源の用途については、前政権下の平成21年4月に一般財源化され、道路特定財源制度はなくなりました。このような認識に立って、現行の10年間の暫定税率は廃止することとします。他方、現在は石油価格も安定しており、化石燃料消費が地球温暖化に与える影響についても度外視できない状況にもあります。また、急激な税収の落ち込みにより、財政事情も非常

に厳しい状況にあることも踏まえる必要があります。このようなことから、今回の税制改正では、長い経緯に縛られてきた現行の10年間の暫定税率は、廃止しますが、当分の間、揮発油税、地方揮発油税、軽油引取税について現在の税率水準を維持することとしました。」

また、燃料課税全般について、「地球温暖化対策の観点から、1990年代以降、欧州各国を中心として、諸外国において、エネルギー課税や自動車関連税制などを含む、環境税制の見直し・強化が進んできています。我が国における環境関連税制による税収の対GDP比は、欧州諸国に比べれば低いといえますが、今後、地球温暖化対策の取組を進める上で、地球温暖化対策のための税について、今回、当分の間として措置される税率の見直しを含め、平成23年度実施に向けて成案を得るべく更に検討」を進める旨の検討事項が盛り込まれました。

これらの税制改正大綱の内容を踏まえ、税制改正法案が第174回国会に提出されました。

### (3) 改正の内容

平成30年3月末までの10年間の措置とされていた、揮発油税及び地方揮発油税に係る税率の特例措置は、廃止することとされました。その上で、厳しい財政事情や、地球温暖化対策との関係に留意する必要があること等から、当分の間、現在の税率水準を維持することとされました（措法88の8）。

また、税制改正大綱に盛り込まれた検討事項については、今回の改正法にも以下のとおり規定されています（改正法附則148）。

「政府は、地球温暖化対策のための税について、新租税特別措置法第88条の8第1項及び地方税法等改正法第1条による改正後の地方税法（昭和25年法律第226号）附則第12条の2の8の規定により当分の間規定する税率の取扱いを含め、平成23年度の実施に向けた成案を得るよう、検討を行うものとする。」

## 2 揮発油価格高騰時における揮発油税及び地方揮発油税の税率の特例規定の適用停止措置の創設

### (1) 制度創設の背景

揮発油税及び地方揮発油税の税率の特例については、1で記述したとおり、当分の間、現在の税率水準を維持することとされました。他方、1で引用した民主党要望の後段を踏まえ、平成22年度税制改正大綱には以下の記述が盛り込まれました。

「ガソリン価格が一時180円/ℓ台に達した平成20年度上半期の平均価格も勘案し、一定の価格水準（発動基準価格）を定めた上で、指標となるガソリン価格がその価格を持続的に上回る場合には、本則税率を上回る部分の課税を停止するような法的措置を講じます。上記の場合において、現在比較的安定的に推移している足元のガソリン価格の水準も勘案し、一定の価格水準（解除基準価格）を定めた上で、指標となるガソリン価格がその価格を持続的に下回った場合には、元の税率水準に復元する仕組みとします。これらの制度の詳細については、手持品在庫に係る課税上の取扱いを含め、今後、速やかに具体化を図ることとします。」

これを受け、年明け以降も税制調査会で検討がなされ、最終的には、平成22年1月18日の税制調査会において次のとおり決定されました。

- ① 指標となるガソリン価格の平均が、連続3ヶ月にわたり、1ℓにつき160円を超えることとなった場合（発動基準）には、燃料課税（揮発油税・地方揮発油税）の本則税率を上回る部分の課税措置を停止する。
- ② 上記の場合において、指標となるガソリン価格の平均が、連続3ヶ月にわたり、1ℓにつき130円を下回ることとなった場合（解除基準）には、元の税率水準に復元する。
- ③ 発動・解除の場合の手持品に係る税の控除（還付）・課税を行う。

## (2) 制度の内容

### ① 本則税率を上回る部分の課税の停止・復元措置

揮発油税及び地方揮発油税の税率の特例の適用がある場合に、平成22年1月以後の連続する3ヶ月間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には、その旨を財務大臣が告示することとし、その告示のあった月の翌月初日以後に適用される税率については、本則税率を上回る部分の課税を停止することとされました（措法89①）。

一方、本則税率を上回る部分の課税の停止措置が適用されている場合に、平成22年4月以後の連続する3ヶ月間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、その旨を財務大臣が告示することとし、その告示のあった月の翌月初日以後に適用される税率については、本則税率を上回る部分の課税を復元することとされました（措法89②）。

各月の揮発油の平均小売価格は、統計法（平成19年法律第53号）に定める基幹統計調査である小売物価統計調査の調査結果として公表された「自動車ガソリンの都市別の小売価格」を合計したものを、その都市の数で除す方法により算出することとされました（措法89③、措規37の8）。

### ② 本則税率を上回る部分の課税の停止・復元措置に伴う手持品控除（還付）・課税措置

本則税率を上回る部分の課税の停止・復元に伴い、ガソリンの流通秩序に混乱が生じることが想定されます。そのような混乱を回避する観点から、ガソリンスタンド等の手持品在庫について、本則税率を上回る部分の課税の停止・復元措置に伴う特例措置として、次のとおり、手持品控除（還付）又は課税の措置を講ずることとされました。

イ 本則税率を上回る部分の課税の停止措置が適用される場合の手持品控除（還付）

本則税率を上回る部分の課税の停止措置が適用される日（指定日）に、揮発油の製造場又は保税地域以外の場所で、揮発油の製造者又は販売業者が販売のため揮発油を所持している場合には、その所持している揮発油（控除対象揮発油）に係る本則税率を上回る部分の課税額に相当する税額（揮発油税超過額）を、揮発油の製造者が通常の納税申告により納付する税額から控除（又は還付）することとされています（措法89④）。

(注1) 手持品控除（還付）による控除対象揮発油所持販売業者等の届出等

指定日に揮発油の製造場又は保税地域以外の場所で販売のため揮発油を所持している揮発油の製造者又は販売業者（控除対象揮発油所持販売業者等）は、貯蔵場所ごとに、その控除対象揮発油の数量につき、バイオエタノール等揮発油とそれ以外の控除対象揮発油の区分ごとに、指定日から1月以内に所轄税務署長に届出を行うとともに、速やかに、その控除対象揮発油の数量を証する書類を当該控除又は還付を受けようとする揮発油の製造者に交付することとされています（措法89④⑨、措令46の18）。

(注2) 手持品控除（還付）による揮発油の製造者の申告方法等

手持品控除（還付）を受けようとする揮発油の製造者は、指定日の翌月から3月以内に、揮発油税超過額を記載した納税申告書等を、揮発油所持販売業者等から交付された（当該揮発油の製造者が自ら控除対象揮発油所持販売業者等として所持する控除対象揮発油につき作成した）控除対象揮発油の数量を証する書類及び当該書類に基づき作成した控除対象揮発油に係る本則税率を上回る部分の課税に相当する額の

計算に関する書類とあわせて、所轄税務署長に提出することとされています（措法89④、措令46の19）。

（注3） 揮発油を保税地域から引き取る揮発油の販売業者が、その本店等のうち一の場所について、指定日以後1月以内に、国税庁長官の承認を受けた場合には、当該場所を揮発油の製造場と当該揮発油の販売業者を揮発油の製造者とみなして、手持品控除（還付）制度を適用することとされています（措法89⑬）。

ロ 本則税率を上回る部分の課税の復元措置が適用される場合の手持品課税

本則税率を上回る部分の課税の復元措置が適用される日（適用日）に、揮発油の製造場又は保税地域以外の場所で、揮発油を販売のため10kℓ以上所持する揮発油の製造者又は販売業者に対しては、その者が揮発油の製造者として、その所持する揮発油を適用日に製造場から移出するものとみなして、本則税率を上回る部分の課税額に相当する税額の揮発油税及び地方揮発油税を課税する、いわゆる手持品課税を行うこととされています（措法89⑱）。

二以上の場所で揮発油を所持している場合には、その合計数量が10kℓ以上となれば手持品課税の対象となります。

手持品課税は、流通段階に留まっているものと税率引上げ後又は新規課税後に製造場から移出され、又は保税地域から引き取られるもの同一の税負担を求めるなどのために、製造場移出課税等を採用している個別間接税の税率引上げ又は新規課税に際して行われている制度です。

（注1） 手持品課税による納付方法等

① 適用日に揮発油を販売のため10kℓ以上所持していたことにより手持品課税の対象者となった者は、その所持していた揮発油（課税対象揮発油）について、貯蔵場所ごとに、その課

税対象揮発油につき、バイオエタノール等揮発油とそれ以外の課税対象揮発油の区分ごとの数量及び納付すべき税額等を記載した納税申告書を適用日以後1月以内に、その貯蔵場所の所在地の所轄税務署長に申しなければなりません（措法89⑲、措令46の25）。

㊤ 納付すべき税額の計算に当たっては、バイオエタノール等揮発油に係る課税標準の特例や欠減控除制度を考慮して行うこととされています（措法89⑲、措令46の26）。

㊦ 納税申告書を提出した者は、適用日以後6月以内に手持品課税の納付税額を国に納付しなければなりません（措法89⑳）。

㊧ 手持品課税を受けた揮発油（手持品課税の対象になった揮発油であることについて税務署長の確認を受けたものに限り）を、その後移出した製造場に戻し入れた場合又は移出した製造場以外の製造場に移入し再び移出した場合等には、当初移出した際の税額との合計額を、その者に係る揮発油税及び地方揮発油税の税額から控除し、又はその者に還付することとされています（措法89㉓）。

㊨ 以上のほか、手持品課税に係る納税申告義務の承継規定及び罰則規定が設けられています。

（注2） 未納税移出等の経過措置

本則税率を上回る部分の課税の復元措置の実施日である適用日より前に、揮発油を未納税移出や輸出免税等により製造場から移出した場合で、同日以後に条件不履行があり、その揮発油に係る揮発油税及び地方揮発油税を徴収することとなった際の税額は、復元後の税率によることとされています（措

法89⑯）。

この経過措置は、税率が復元される際に、未納税移出等の制度を利用してその税差額を不当利得されないよう配慮したものであり、従来から個別間接税の引上げの際には同様の措置がとられているところだ。

また、未納税引取等の規定の適用を受けて保税地域から免税で引き取られ、又は製造場から移出された揮発油についても同趣旨の規定が設けられています（措法89⑰）。

### ③ 揮発油税及び地方揮発油税の税率の特例規定の適用停止措置の沖縄県に対する適用について

#### イ 沖縄県における揮発油税及び地方揮発油税の税率の特例制度の概要

沖縄県の揮発油については、現在、「沖縄の復帰に伴う特別措置に関する法律」に基づき、揮発油税及び地方揮発油税を軽減する措置が講じられています。この措置は、沖縄が本邦に復帰する前（昭和47年5月15日前）の沖縄における間接税の課税物品の負担を本邦と比較すると、沖縄は相対的に低い水準にあり、このような実績を踏まえ、間接税について、復帰後直ちに本邦税率をそのまま適用すると、沖縄県における一般消費者の生活や産業経済に及ぼす影響が大きいと考えられたことから、その緩和を図る観点から設けられたものです。

その後、段階的に負担水準を本土に近づける改正が行われ、現在では、平成24年5

月14日までの間に、沖縄県の区域内にある揮発油の製造場又は保税地域から移出され、又は引き取られる揮発油に係る揮発油税及び地方揮発油税の税率は、沖縄県以外の本邦における1kl当たりの両税の合計額（53,800円）から7,000円軽減された46,800円とすることとされています（沖特法80、沖特令74）。

#### ロ 改正の内容

本則税率を上回る部分の課税が停止される際に、沖縄県において適用される税率については、現在の沖縄県以外の本邦において適用される揮発油税及び地方揮発油税の税率の合計額と沖縄県において適用される同合計額との関係等を踏まえ、1kl当たり、揮発油税：21,083円、地方揮発油税：3,817円（合計24,900円）とすることとされました。

また、「揮発油価格高騰時における揮発油税及び地方揮発油税の税率の特例規定の適用停止措置」に伴う手持品控除（還付）又は課税については、沖縄県以外の本邦において適用される場合と同様の措置が沖縄県についても適用されることとされています。その際の「本則税率を上回る部分の課税」に相当する税額については、沖縄県については、1kl当たり21,900円となっています。

なお、手持品控除（還付）及び課税の場合の具体的な税務手続や未納税移出等の場合の本措置との適用関係、罰則等については、上記②と基本的に同様の措置とすることとされています。

## 二 自動車重量税の税率の特例の改正等

### 1 自動車重量税の税率の特例

#### (1) 改正前の制度の概要

自動車重量税は、車検を受ける自動車及び届出を行う軽自動車を課税物件とする税ですが、

税率については、自家用の自動車に係るものは昭和49年度から、営業用の自動車に係るものは昭和51年度から、租税特別措置法に規定する特例税率が適用されており、平成20年度改正において平成30年4月末までの10年間の措置として

延長されるまで、累次その適用期限が延長されてきました（措法90の11）。

また、その税収のうち、自動車重量譲与税法の規定に基づき市町村に譲与される部分及び国分の約8割相当分が道路特定財源とされていました。

（注） この他、税収の一部が、「公害健康被害の補償等に関する法律」の規定に基づき、公害保健福祉事業に要する費用に充てるための機構の納付金のうち大気汚染の原因である物質を排出する自動車に係る必要相当額として交付されていました。

その後、平成21年度改正において、自動車重量税については、当時の他の道路特定財源とともに、一般財源化が図られました。

## （2）改正の背景

上記の民主党要望では、「自動車重量税については、暫定分の国分について、環境のことも考えながら半分程度の減税を行うべきである。」とされていました。

このような要望も踏まえ、税制調査会における議論を経て、平成22年度税制改正大綱では、「平成22年度においては、自動車重量税について、現行の10年間の暫定税率を廃止した上で、地球温暖化対策の観点から、当分の間、次世代自動車（電気自動車、ハイブリッド自動車等）には本則税率を適用するとともに、次世代自動車と比べて、単位重量あたりのCO<sub>2</sub>排出量が多いガソリン車等については、本則税率の2倍（自家用乗用車の場合）の税率を設定するなどの措置を講じることとします。また、いわゆる「エコカー減税」（24年4月末まで）については、制度の仕組みを維持します。以上の措置により、自動車重量税のグリーン化を行いながら、暫定税率による上乗せ分の国分の約2分の1に相当

する規模の税負担の軽減を図る」こととされました。

また、「車体課税については、エコカー減税の期限到来時までには、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、今回、当分の間として適用される税率の取扱いを含め、簡素化、グリーン化、負担の軽減等を行う方向で抜本的な見直しを検討」する旨の検討事項が盛り込まれるとともに、今回の改正法にも以下の規定が盛り込まれました（改正法附則149）。

「政府は、車体課税（自動車重量税、自動車取得税、自動車税及び軽自動車税の課税をいう。以下この条において同じ。）について、新租税特別措置法第90条の12並びに地方税法等改正法第1条による改正後の地方税法附則第12条の2の2第2項並びに附則第12条の2の3第2項及び第3項に規定する自動車重量税及び自動車取得税の特例の適用期限が到来するまでに、地球温暖化対策の観点並びに国及び地方の財政の状況を踏まえつつ、新租税特別措置法第90条の11第1項及び第90条の11の2第1項並びに地方税法等改正法第1条による改正後の地方税法附則第12条の2の3第1項の規定により当分の間規定する税率の取扱いを含め、簡素化、グリーン化（環境への負荷の低減に資するための見直しをいう。）、負担の軽減その他車体課税を取り巻く状況の変化に適確に対応するための措置について検討し、その結果に応じて、所要の見直しを行うものとする。」

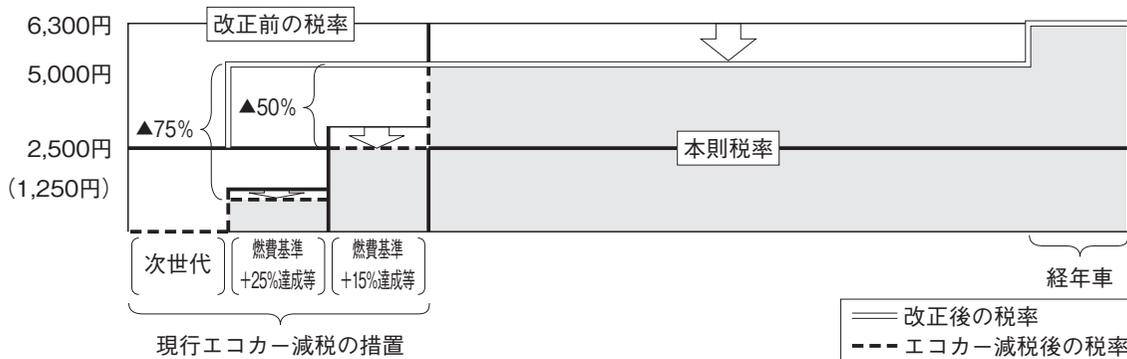
## （3）改正の内容

自動車重量税の税率については、車体の環境負荷に応じた次のような複数税率を設定することにより、温室効果ガスの排出削減を促すこととされました（措法90の11、90の11の2）。

自動車重量税に係る改正の概要

- 次世代自動車（電気自動車、ハイブリッド車等）には本則税率を適用。（ただし、平成24年4月末まではエコカー減税による免税対象。）
- 次世代自動車以外のガソリン自家用乗用車については、重量当たりのCO2排出量が次世代自動車の倍程度であることを踏まえ、本則税率の2倍の税率とする。
- 軽自動車、大型車、営業車等については、ガソリン自家用乗用車に係る現行税率からの引下げ割合と同程度まで税率を引下げ。
- 経年車（18年超）については、環境への負荷を考慮して、従前の負担水準（暫定税率の水準）を維持。
- いわゆる「エコカー減税」（24年4月末まで）については維持。（軽減の対象となる税率が引き下がることに伴い負担減。）（次世代自動車→免税、平成22年度燃費基準+25%達成等→▲75%、同+15%達成等→▲50%）

【例】自家用乗用車の場合の税率（0.5t・年あたり）



① 次世代自動車

次に掲げる自動車については、自動車重量税法で定める本則税率（自重税法7）を適用することとされ、自動車重量税の税率の特例の対象外とされました。これらの自動車は、自動車重量税の免税等（いわゆる「エコカー減税制度」）において平成21年4月から平成24年4月までの間に受ける最初の車検が免税の対象となる自動車として掲げられているものです。

イ 電気自動車

ロ 一定（注1）の天然ガス自動車

ハ プラグインハイブリッド自動車

ニ 一定（注2）のハイブリッド自動車

ホ クリーンディーゼル乗用車

（注1） 車両総重量3.5t以下…平成17年排出ガス基準値△75%

車両総重量3.5t超……平成17年排出ガス基準値（窒素酸化物）△10%

（注2） 車両総重量3.5t以下…平成17年排出ガス基準値△75%、かつ、燃費基準+25%  
車両総重量3.5t超……平成17年排出ガス基準値（窒素酸化物又は粒子状物質）△10%、かつ、重量車燃費基準達成

② 18年経過自動車

温室効果ガスの削減効果を発揮する観点からは、負担軽減を図る自動車について、優先順位を付けることが必要であり、すべての車両の種類（自家用車、トラック、バス等）について、平均使用年数（約18年）を超えるとところまでを税負担の軽減対象とし、新車新規登録から18年を経過した環境負荷の大きい自動車については、改正前の税率水準を維持することとされました（措法90の11の2）。

具体的には、新車新規登録を受けた年月又は初めて車両番号の指定を受けた年月から18年を経過する月の初日以後に自動車検査証の交付等を受ける自動車に対しては、改正前の

税率と同水準の税率を適用することとされました。

（例）

新車新規登録年月：平成4年5月 → 18年  
を経過する月の初日：平成22年4月1日

ただし、軽自動車については、初めて車両  
番号の指定を受けた年のみがデータ管理の対  
象となっていたことを踏まえ、初めて車両番  
号の指定を受けた年から起算して18年を経過  
した年の12月1日以後に自動車検査証の交付

等を受ける軽自動車について適用することと  
されました。

（例）

初度車両番号の指定年：平成4年 → 18年  
を経過した年の12月1日：平成22年12月1日

③ その他の自動車

上記次世代自動車及び18年経過自動車以外  
の自動車については、次のとおり税率の引下  
げが行われました。

自動車重量税の税率の概要

（単位：円）

車種	車検期間		本則税率	改正前		改正後(2010年4月1日～)			
				自家用	営業用	自家用	営業用		
検査自動車	乗用自動車	3年	車両重量0.5tごと	7,500	18,900	—	15,000	—	
		2年	〃	5,000	12,600	—	10,000	—	
		1年	〃	2,500	6,300	2,800	5,000	2,700	
	バス	1年	車両総重量1tごと	2,500	6,300	2,800	5,000	2,700	
		トラック	2年	〃	5,000	12,600	5,600	10,000	5,400
			1年	〃	2,500	6,300	2,800	5,000	2,700
	トラック	2年	車両総重量2.5t超	〃	5,000	8,800	5,600	7,600	5,400
		1年	〃	〃	2,500	4,400	2,800	3,800	2,700
	特殊車	2年	〃	5,000	12,600	5,600	10,000	5,400	
		1年	〃	2,500	6,300	2,800	5,000	2,700	
	小型二輪	3年	定額	4,500	7,500	5,100	6,600	4,800	
		2年	〃	3,000	5,000	3,400	4,400	3,200	
		1年	〃	1,500	2,500	1,700	2,200	1,600	
	検査対象軽自動車	3年	〃	7,500	13,200	—	11,400	—	
		2年	〃	5,000	8,800	5,600	7,600	5,400	
1年		〃	2,500	4,400	2,800	3,800	2,700		
届出軽自動車	検査対象外	二輪車	—	〃	4,000	6,300	4,500	5,500	4,300
	軽自動車	その他	—	〃	7,500	13,200	8,400	11,300	8,100

注1. 18年超の経年車については、改正前の税率を継続。

注2. 次世代自動車（電気自動車、一定の天然ガス自動車、一定のハイブリッド自動車等）については、本則税率が適用。

(4) 適用関係

自動車重量税の税率の特例についての改正は、平成22年4月1日以後に自動車検査証の交付等を受ける自動車から適用することとされました（措法90の11①、90の11の2①）。

2 自動車重量税の免税等の特例（いわゆるエコカー減税）への対象車種の追加

(1) 改正前の制度の概要等

平成20年当時、厳しいいわが国経済情勢の下で、

自動車の販売台数が減少し、裾野の広い関連産業に影響を及ぼすことが懸念されたことから、自動車の買換・購入需要を促進し、自動車市場の後退に歯止めをかけるとともに、あわせて今後わが国が目指すべき低炭素社会の実現につながる措置を講ずる観点から、自動車重量税について、環境性能に優れた自動車に係る負担を時限的に免除・軽減する措置が創設されました（いわゆるエコカー減税）。

（注）本特例措置は、「生活防衛のための緊急対策」（平成20年12月19日・経済対策閣僚会議）の具体的施策の一つとして位置づけられていたものです。

具体的には、一定の環境性能を有する自動車につき平成21年4月1日から平成24年4月30日までの間に最初に受ける車検の際に納付すべき自動車重量税について、

イ 電気自動車や一定の要件を満たした天然ガス自動車・ハイブリッド自動車等のいわゆる「次世代自動車」については免税とし、

ロ その他一定の排ガス性能・燃費性能を備えた低公害・低燃費車については、その性能に応じて75%若しくは50%軽減することとされています（措法90の12）。

## （2）改正の背景及び改正の内容

自動車重量税の税率については、1で述べたとおり、車体の環境負荷に応じた複数税率を設定することにより、税負担の軽減を図りつつ、温室効果ガスの排出削減を促すこととされましたが、いわゆるエコカー減税については、平成22年度税制改正大綱において、その仕組みを維

持することとされました。

その上で、一定の排ガス性能・燃費性能を備えた低公害・低燃費車に対する自動車重量税の軽減措置の対象に、新たに、車両総重量が2.5tを超え3.5t以下のバス・トラック等（ディーゼル・ガソリン車）を追加することとされました。

具体的には、

① 75%軽減対象車に、車両総重量が2.5tを超え3.5t以下のディーゼル自動車であるバス・トラック等であって、平成21年排出ガス規制に適合し、かつ、平成27年度燃費基準を満たすもの（注1）

② 50%軽減対象車に、車両総重量が2.5tを超え3.5t以下の揮発油自動車であるバス・トラック等であって、平成17年排出ガス基準値より50%以上窒素酸化物の排出量が少ない自動車（注2）で、かつ、平成27年度燃費基準（注1）を満たすもの

を追加することとされました。

（注1）車検証（備考欄）に「平成27年度燃費基準達成車」の表示がされていることが要件とされています。

（注2）国土交通大臣の認定を受けていることが要件とされています。

## （3）適用関係

自動車重量税の免税等の特例についての改正は、平成22年4月1日以後に自動車検査証の交付等を受ける自動車から適用することとされました（改正法附則130）。

# 三 たばこ税の税率引上げ等

## 1 たばこ税の税率引上げ

### （1）改正の背景等

昨年9月に発足した鳩山内閣では、従来の与党と政府の税制調査会の機能を一元化し、新た

に政治家のみで構成する政府税制調査会が設置されました。同年10月8日に開催された第1回政府税制調査会では、内閣総理大臣から政府税制調査会に対して、「国税・地方税を一体とした毎年度の税制改正及び税制全般の将来ビジョ

ンについての調査審議を求める。」との諮問がなされましたが、その中で、たばこ税に関しては、「間接税について、環境や健康等への影響を考慮した課税の考え方を踏まえ、（中略）たばこ税は健康に対する負荷を踏まえた課税へ、そのために必要な事項について検討すること。」とされました。

その後、政府税制調査会において、平成22年度税制改正について精力的に議論が進められる中で、たばこ税のあり方についても検討が行われました。その結果、同年12月22日に取りまとめられた「平成22年度税制改正大綱」（同日に閣議決定）において、「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。」との方針が示され、「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。」とされました。

## (2) 改正の概要

### ① 税率の引上げ

現在、たばこに対しては、個別間接税として、国が課税権者である国のたばこ税及びたばこ特別税と、地方公共団体が課税権者である地方のたばこ税（道府県たばこ税及び市町村たばこ税）が、それぞれ課されています。

（注） 国のたばこ税及びたばこ特別税は、製造たばこの製造場からの移出又は保税地域からの引取りの際に納税義務が成立することとされており、地方のたばこ税は、製造たばこを卸売販売業者（製造者を含みます。）が小売販売業者に販売する際に納税義務が成立するとされています。

現在適用されている税率の国と地方の割合は1対1となっていますが、今回のたばこに対する税負担の引上げに当たっても、国のたばこ税、地方のたばこ税をそれぞれ同額引き上げることとされました。具体的な引上げ額

については、たばこの消費や税収、たばこ関係事業者に及ぼす影響等を踏まえつつ、国・地方を合わせて、旧3級品以外の製造たばこについては1,000本当たり3,500円、旧3級品の製造たばこについては1,000本当たり1,662円の税率を引き上げることとされました。

ところで、製造たばこの輸入に関しては、自ら輸入した製造たばこを販売することを業とする者は、たばこ事業法の規定に基づき「特定販売業者」として財務大臣の登録を受けなければならないとされており（た事法11①）、特定販売業者が輸入する製造たばこについては、保税地域からの引取りの段階で国のたばこ税が課税され、その業者が小売販売業者に販売した際に地方のたばこ税が課される仕組みとなっています。

しかし、輸入される製造たばこには、他の者に販売することを目的としていないものもあり得ます。そのような製造たばこに対しては、地方のたばこ税が課される局面がありませんので、そのような製造たばこ（特定販売業者以外の者により保税地域から引き取られる製造たばこ）に対しては、税負担の公平の観点から、国のたばこ税において地方のたばこ税分も合わせた税率が設定されているところです（た法11②）。

今回のたばこ税の引上げに当たっては、国・地方がそれぞれ1,000本当たり1,750円ずつ、合計で3,500円の税率を引き上げることとされていますから、特定販売業者以外の者により保税地域から引き取られる製造たばこについても、国のたばこ税について1,000本当たり3,500円の税率を引き上げることとされました。

以上の改正により、国及び地方のたばこ税とたばこ特別税の税率については、基本的に次のようになります（それぞれの欄のかっこ書が改正後に適用される税率になります）。

たばこ税等の税率

区 分 種 類	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	3,552 (5,302)	820	4,372 (6,122)	1,074 (1,504)	3,298 (4,618)	4,372 (6,122)	8,744 (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	1,686 (2,517)	389	2,075 (2,906)	511 (716)	1,564 (2,190)	2,075 (2,906)	4,150 (5,812)

(参考) パイプたばこ及び葉巻たばこは1グラムを1本に、刻みたばこ、かみ用及びかぎ用の製造たばこは2グラムを1本に換算して税額を計算することとされています。

(注) 旧3級品の紙巻たばこは、専売納付金制度下において3級品とされていたエコー、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います。これらの旧3級品については、通常のたばこよりも低税率とされていたことから、今回の引上げでは、旧3級品以外のものの税率に対する旧3級品の税率の割合と同率となるように引上げ額が設定されたものです。

② 適用関係

上記のたばこ税の税率引上げの実施時期については、今回の税率引上げが、従来の引上げ幅に比べて大きなものであることから、たばこの製造販売をめぐる諸事情を考慮して、平成22年10月1日より実施することとされました。

③ 手持品課税

たばこ税の税率引上げが実施される平成22年10月1日に製造たばこの製造場又は保税地域以外の場所で、製造たばこを販売のため20,000本以上所持する製造たばこの製造者又は販売業者に対しては、その者が製造たばこの製造者として、その所持する製造たばこを同日に製造たばこの製造場から移出したものとみなして、税率引上げ額によりたばこ税を課税する、いわゆる手持品課税を行うこととされています（改正法附則39）。

この手持品課税は、製造場移出課税等を採用している個別間接税の税率引上げ又は新規課税に際して国税及び地方税ともに行われて

いる制度であり、たばこについては、平成18年7月や平成15年7月のたばこ税の税率引上げ、平成10年12月のたばこ特別税の創設、昭和61年5月のたばこ消費税（現行のたばこ税）の税率引上げの際に行われたほか、専売納付金制度下においては、小売定価引上げの際に小売販売業者の在庫となっていた製造たばこに対して旧日本専売公社による追加徴収という形で行われています。

この手持品課税を行うのは、たばこ税は、製造たばこの最終消費者が負担をすることを予定した間接税であることから、流通段階に留まっている製造たばこについても、税率引上げ後に製造場から移出され、又は保税地域から引き取られる製造たばこ同一の税負担を求める必要があることなどによります。

なお、手持品課税の対象となる20,000本の算定に当たっては、パイプたばこ及び葉巻たばこは1グラムを1本に、刻みたばこ、かみ用及びかぎ用の製造たばこは2グラムを1本に換算した数量によることとされています。

また、2以上の場所で製造たばこを所持している場合には、その合計数量が20,000本以上となれば手持品課税の対象となります。

(注) 今回の税率引上げに係る手持品課税は、国のたばこ税のほか地方のたばこ税においても行うこととされていますが、国が行う手持品課税の申告納付の方法等は、次のとおり規定されています。

イ 平成22年10月1日に製造たばこを販売のため20,000本以上所持していたことにより手持品課税の対象となった者は、その所持していた製造たばこについて、その貯蔵場所（小売販売業者にあつては営業所）ごとに、その所持する製造たばこの数量及び納付すべき税額等を記載した申告書を同年11月1日までに、その貯蔵場所の所在地の所轄税務署長に申告しなければなりません（改正法附則39②）。

ロ 手持品課税の対象者は、国のたばこ税の納税申告書を道府県たばこ税又は市町村たばこ税の手持品課税に係る納税申告書に併せて、道府県知事又は市町村長に提出することができます。この場合、道府県知事又は市町村長に提出された国のたばこ税の納税申告書は、税務署長に提出されたものとみなされます（改正法附則39③）。

(注) 上記と同様の規定が地方税法の道府県たばこ税及び市町村たばこ税にも設けられています。これは、手持品課税の納税義務者に該当することとなる者の申告事務の簡素化を図るため、国、道府県及び市町村三者への申告を実質的に一本化することとし、納税義務者は、平成22年11月1日までに税務署長、道府県知事又は市町村長のいずれかに三者分の納税申告書をまとめて提出すれば足りることとされたものです。これは、これまでの税率引上げの際にも実施さ

れています。

ハ 納税申告書を提出した者は、平成23年3月31日までに手持品課税の納付税額を国に納付しなければなりません（改正法附則39④）。

ニ 手持品課税を受けた製造たばこのうち、特定販売業者が自ら輸入したもので販売のため所持するものを輸出した場合又は保税地域に入れ、あらかじめ税関長の承認を受けて廃棄した場合には、当初の輸入の際に納付した税額と手持品課税により課された税額（手持品課税の対象となった製造たばこであることについて税関長の確認を受けたものに限り）との合計額を、輸出又は廃棄をした特定販売業者に還付することとされています（改正法附則39⑥）。

ホ 手持品課税を受けた製造たばこを、その後、移出した製造場に戻し入れた場合（販売業者から返品された製造たばこを、その製造者の他の製造場に移入した場合を含みます。）又は移出した製造場以外の製造場に移入し再び移出した場合には、当初移出した際に納付した税額と手持品課税により課された税額（手持品課税の対象となった製造たばこであることについて税務署長の確認を受けたものに限り）との合計額を、その者に係るたばこ税額から控除し、又はその者に還付することとされています（改正法附則39⑦）。

ヘ 以上のほか、手持品課税に係る納税申告義務の承継規定及び罰則規定が設けられています。

#### ④ 未納税移出等の経過措置

税率引上げの実施日である平成22年10月1日前に、製造たばこを未納税移出又は輸出免税により製造場から移出した場合で、同日以後に条件不履行があり、その製造たばこに係るたばこ税を徴収することとなった場合におけるたばこ税の税率は、引上げ後の税率によ

ることとされています（改正法附則37）。

この経過措置は、税率引上げ等の際に未納税移出等の制度を利用して、その税額差を不当利得されないよう配慮したものであり、従来から個別間接税の引上げの際には同様の措置がとられているところです。

また、未納税引取り等の規定の適用を受けて保税地域から免税で引き取られた製造たばこについても同趣旨の規定が設けられています（改正法附則38）。

#### ⑤ たばこ特別税に関する規定の改正

前述したとおり、製造たばこには、国と地方のたばこ税のほか、たばこ特別税が課されていますが、このたばこ特別税は、国のたばこ税の申告にあわせて申告納付することとされています。

また、国のたばこ税の収入が一般会計の歳入とされるのに対し、たばこ特別税の収入は国債整理基金特別会計に直入することとされています。

したがって、国のたばこ税とたばこ特別税の合計額で納付等された納付金額、控除金額、還付金額、延滞税額等については、一般会計の歳入となる国のたばこ税に係る部分と国債整理基金特別会計の歳入となるたばこ特別税に係る部分とに区分する必要がある、その区分についての規定が、たばこ特別税の根拠法である「一般会計における債務の承継等に伴い必要な財源の確保に係る特別措置に関する法律」に定められています。

今回、国のたばこ税の税率が引き上げられることとされたことから、国のたばこ税とたばこ特別税の割合が変化するため、同法についても所要の規定の整備が行われました（改正法25）。

## 2 入国者が携帯して輸入する紙巻たばこに係るたばこ税の税率の特例措置の改正

### (1) 改正前の制度の概要

入国者が携帯して輸入する紙巻たばこについ

て、免税となる数量を超えて商業量に達するまでの数量については、昭和62年3月末までは、通関時における納税手続の簡素化等を図る観点から、関税定率法において関税及び内国消費税の税率を総合したものを基礎として算出されていた簡易税率（1本につき5円。下記（注1）参照）が定められており、これを適用することとされていたところです。

紙巻たばこについては、昭和61年の日米たばこ協議の合意に基づき、昭和62年4月から、紙巻たばこに対する関税が無税とされたことに伴い、それまで入国者が携帯して輸入する紙巻たばこに適用されていた関税定率法に基づく簡易税率が適用できなくなりましたが、入国者に係る通関事務が円滑に行われることの重要性に変化はないことから、昭和62年度税制改正において、関税の簡易税率の代替措置として、その簡易税率と同じ水準で「入国者が輸入する紙巻たばこに係るたばこ税の税率の特例措置（1,000本につき5,000円）」が租税特別措置法に設けられました。

また、平成元年度の税制改正において、その適用対象に別送品が加えられ、平成15年度及び平成18年度の税制改正においてたばこ税の税率が引き上げられたことに伴い、それぞれこの特例措置の税率も引き上げられており、平成22年3月31日までの措置として、1,000本につき7,000円の税率とされていました（措法88の2）。

（注1）「簡易税率」とは、入国者が入国の際に携帯又は別送して輸入する貨物に対して適用される関税率で、関税、内国消費税及び地方消費税の税率を総合したものを基礎に定められたものですが、関税が無税の貨物には適用できないこととされています（関税定率法3の2）。また、簡易税率の適用を受ける貨物については、消費税などの内国消費税は課されないこととされています（輪徴法2の2）。

（注2）平成10年12月に創設されたたばこ特別税については、入国者が携帯又は別送して輸

入する紙巻たばこに係る税率は、1,000本につき500円とされています。したがって、入国者が携帯又は別送して輸入する紙巻たばこのうち免税数量を超えて商業量に達するまでの数量については、たばこ税及びたばこ特別税を合わせて、1,000本につき7,500円の税負担となります。

なお、入国者が携帯又は別送して輸入する紙巻たばこについては、地方のたばこ税は課されず、また、入国者が携帯又は別送して輸入する紙巻たばこのうち、この特例措置の適用を受ける紙巻たばこについては、租税特別措置法の規定により消費税が課されないこととされています（措法86の3）。

## (2) 改正の内容

### ① 適用期限の延長

「入国者が輸入する紙巻たばこに係るたばこ税の税率の特例措置」については、紙巻たばこに係る関税の無税化が関税暫定措置法により1年ごとの措置とされていることから、この特例措置の適用期限も関税暫定措置法の改正に併せて1年ごとに延長されてきました。

平成22年3月31日に期限が到来するこの特例措置の適用期限については、平成22年度税制改正においても、紙巻たばこに係る関税を無税とする関税暫定措置法の適用期限が1年延長されることに併せて延長することが適当であるとされ、平成23年3月31日まで延長されました。

### ② 税率の引上げ

平成22年度税制改正では、たばこ税について、国と地方を合わせて1,000本当たり3,500円税率を引き上げ、平成22年10月1日から実施することとされました。このため、この特例措置における税率水準についても検討が行われた結果、紙巻たばこに係るたばこ税率の引上げが行われるにもかかわらず、この特例措置の税率水準を見直さないとした場合には、その他の紙巻たばこの税負担との格差が更に拡大してしまうという問題が生ずるとの観点から、この特例措置の納税手続きの簡素化を図る観点等を踏まえつつ、税負担の公平を図るため、1,000本当たり3,500円税率を引き上げることとされました。

### ③ 適用関係

上記の改正により、入国者が携帯又は別送して輸入する紙巻たばこのうち、免税となる数量を超えて商業量に達するまでの数量については、たばこ税法の規定にかかわらず、平成22年9月30日までの間は1,000本当たり7,000円（1本につき7円）のたばこ税の特例税率が適用され、平成22年10月1日から平成23年3月31日までの間は1,000本当たり10,500円（1本につき10円50銭）のたばこ税の特例税率が適用されることとなります（措法88の2）。

なお、たばこ税の特例税率が適用される紙巻たばこについては、上記のほか1,000本当たり500円（1本につき50銭）のたばこ特別税が課されることに変更はありません。

## 四 その他の改正

### 1 酒税関係

#### (1) ビールに係る酒税の税率の特例措置の改正

##### ① 改正前の制度の概要

平成17年4月1日から平成22年3月31日までの間に初めてビールの製造免許を受けた者

がその製造免許を受けた日から5年を経過する日の属する月の末日までの間にビールをその製造場から移出する場合、又は平成17年3月31日以前にビールの製造免許を受けた者が平成17年4月1日から平成22年3月31日までの間にビールをその製造場から移出する場合

において、前年度のビールの課税移出数量が1,300kl以下であるときは、そのビールの製造者がその年度に移出するビール（酒税法第30条第3項（再移出控除）の適用を受けるものは除かれます。）の200klまでのものに係る酒税の税率は、本則税率の100分の80とされていきました（旧措法87の6）。

## ② 改正の内容

本特例は、小規模なビール製造業への参入促進及び創業期における経営基盤の強化に資する観点から講じられた措置ですが、近年、同事業への新規参入者数は僅少であるものの、平成22年度税制改正において定められた「租税特別措置の見直しに関する基本方針」に照らし、引き続き創業期における支援の必要性が認められ、特例税率を本則税率の100分の85に引き上げた上、その適用期限を3年延長することとされました。具体的な適用期間は次のとおりです（措法87の6）。

イ 平成22年4月1日から平成25年3月31日までの間に初めてビールの製造免許を受けた者 その製造免許を受けた日から5年を経過する日の属する月の末日まで

ロ 平成22年3月31日以前にビールの製造免許を受けた者 平成22年4月1日から平成25年3月31日まで

## ③ 適用関係

改正後の本特例は、平成22年4月1日から適用されますが、平成17年4月1日から平成22年3月31日までの間に初めてビールの製造免許を受けた者がその製造免許を受けた日から5年を経過する日の属する月の末日までの間に適用対象となるビールをその製造場から移出する場合には、従来どおり本則税率の100分の80の特例税率が適用されます（改正法附則126）。

## (2) 入国者が輸入するウイスキー等に係る酒税の税率の特例措置の改正

### ① 改正前の制度の概要

保税地域から引き取られる酒類のうち、平成22年3月31日までに、本邦に入国する者がその入国の際に携帯して輸入し、又は別送して輸入するウイスキー等（商業量に達するまでの数量のものに限られます。）に係る酒税の税率は、次のとおりとされていきました（旧措法87の5）。

対象酒類	税率
イ ビール（関税についての条約の税率が無税とされるものに限られます。）又は発泡酒	200,000円/kl
ロ ウイスキー又はブランデー（アルコール分が50%以上のもの（2リットル未満の容器入りにしたものは除かれます。）は除かれます。）	500,000円/kl
ハ ラム、ジン又はウォッカ	400,000円/kl
ニ リキュール	300,000円/kl

（注）本特例の適用を受けるウイスキー等については、消費税を課さないこととされています（措法86の3）。

### ② 改正の内容

本特例は、ウイスキー等に係る関税が無税とされたことに伴い、通関時における納税手続の簡素化を図る観点から講じられた措置ですが、ウイスキー等に係る関税を無税とする関税暫定措置法の適用期限が平成23年3月31日まで1年延長されることに併せて、本特例の適用期限についても平成23年3月31日まで1年延長することとされました（措法87の5）。

## 2 石油石炭税関係

### (1) 特定の輸入石油製品等に係る石油石炭税の免税措置の延長

#### ① 改正前の制度の概要

##### イ 制度の趣旨

輸入石油化学製品製造用ナフサは、自動

車部品、医薬品、化粧品、洗剤及び衣服といった産業・企業に原材料として供給され、国民生活を支える基礎素材となっているところ。

また、農林漁業用A重油は、漁船燃料やビニールハウスの加温用燃料として利用されています。

このような状況を踏まえ、租税特別措置法において、特定の輸入石油製品等のうち、特定の石油化学製品の製造に使用される揮発油（ナフサ）や農林漁業用に供される一定のA重油等については、石油石炭税の免税措置が講じられています。

#### ロ 制度の概要

石油税（昭和53年創設、現在は石油石炭税）の創設の際、輸入石油製品のうち、特定の石油化学製品の製造に使用される揮発油（ナフサ）並びに農林漁業用に供される一定のA重油及び粗油（農林漁業用A重油）については、租税特別措置法において、石油税の免税措置が講じられました。

その後、昭和59年度の税制改正において、新たに石油税の課税対象とされたガス状炭化水素のうちアンモニア等の製造に使用される輸入LPGが免税対象に追加され、平成4年度の税制改正においては、石油化学製品製造用重質NGL、平成16年度改正においては、石油化学製品製造用灯油及び軽油が免税対象に追加されてきました。

なお、免税対象となる輸入石油製品等は、次のとおりです。

- (イ) 関税暫定措置法施行令第4条に掲げられている石油化学製品の製造に使用する重質NGL（ガス状炭化水素を採取する際に採取された原油のうち、温度15度における比重が0.8017を超えないもの）

**(参考) 関税暫定措置法施行令第4条に掲げられる石油化学製品**

エチレン、プロピレン、ブチレン、ブタジエン、ベンゼン、トルエン、

キシレン、ノルマルヘキサン、石油樹脂、酢酸、ぎ酸、プロピオン酸、こはく酸、アセトン、高級アルコール（一分子を構成する炭素の原子が7個から10個までのものに限りま

- す。）、ブチルアルコール、ノルマルブチルアルデヒド、シクロヘキサン、カプロラクタム、アンモニア
- (ロ) 関税暫定措置法施行令第4条に掲げられている石油化学製品の製造に使用する揮発油（ナフサ）

- (ハ) 関税暫定措置法施行令第5条に掲げられている石油化学製品の製造に使用する灯油及び軽油

**(参考) 関税暫定措置法施行令第5条に掲げられている石油化学製品**

エチレン、プロピレン、ブチレン、ブタジエン、ベンゼン、トルエン、キシレン、石油樹脂

- (ニ) 農林漁業用に供される一定のA重油及び粗油（温度15度における比重が0.83以上0.9037以下の重油及び軽油で、引火点が温度130度以下のもの）

- (ホ) アンモニア、オレフィン系炭化水素又は無水マレイン酸の製造に使用する石油ガスその他のガス状炭化水素

#### ② 改正の背景及び内容

「特定の輸入石油製品等に係る石油石炭税の免税措置」や後述する「特定の国産石油製品に係る石油石炭税の還付措置」など、平成21年度末までに適用期限が到来する「政策税制措置（租税特別措置のうち、産業政策等の特定の政策目的により税負担の軽減等を行うものをいいます。）」やそれに関連する期限の定めのない政策税制措置である「揮発油税法等における石油化学製品製造用揮発油に係る免税措置」等については、平成22年度税制改正に向けた税制調査会における議論において、平成21年11月17日に定められた「租税特別措置の見直しに関する基本方針」を踏まえ、「合

理性」、「有効性」、「効率性」の観点等からそのあり方の検証が行われました。

このうち、「輸入石油化学製品製造用ナフサ等に係る石油石炭税の免税措置」については、その適用期限は、平成22年3月31日までとされていましたが、2年延長することとされ、平成24年3月31日までとされました（措法90の4）。

なお、「輸入石油化学製品製造用ナフサ等に係る石油石炭税の免税措置」等については、平成22年度税制改正大綱において、「輸入・国産石油化学製品製造用揮発油等に係る石油石炭税の免税・還付措置及び揮発油税法等における石油化学製品製造用揮発油に係る免税措置については、地球温暖化対策との関係、制度が導入された際の趣旨の整理と今日的な評価、対象企業・関連産業の国際競争力に与える効果の検証等を踏まえ、引き続き検討」を行う旨の検討事項が盛り込まれました。

また、「輸入農林漁業用A重油に係る石油石炭税の免税措置」については、その適用期限は、平成22年3月31日までとされていましたが、農林漁業用A重油は燃料として利用され、CO<sub>2</sub>の排出源となっている点を踏まえると、23年度実施に向けて地球温暖化対策のための税を検討する際には、併せて本措置の存続の可否を含めて検討が必要であるとの観点から、1年延長することとされ、平成23年3月31日までとされました（措法90の4）。

## (2) 特定の国産石油製品に係る石油石炭税の還付措置の延長

### ① 改正前の制度の概要

#### イ 制度の趣旨

特定の石油化学製品の製造に使用される一定の輸入石油製品等については、前述のように免税措置が講じられてきており、これとのバランス等を考慮して、平成元年度の税制改正において、課税済みの原油等から国内において製造された石油化学製品製

造用揮発油及び農林漁業用A重油について石油税（現行石油石炭税）の還付措置が講じられました。

その後、平成16年度改正において、還付措置の対象に石油化学製品製造用灯油及び軽油が追加されました。

#### ロ 制度の概要

「特定の国産石油製品に係る石油石炭税の還付措置」の具体的な内容は以下のとおりです。

(イ) 石油化学製品の製造者が、製造場の所在地の所轄税務署長の承認を受けて、課税済みの原油等から国内において製造された揮発油（ナフサ）、灯油又は軽油を原料として、関税暫定措置法施行令第4条に掲げられている石油化学製品（灯油又は軽油）にあっては、関税暫定措置法施行令第5条に掲げられている石油化学製品を製造した場合には、その原料に供した国産ナフサ、灯油又は軽油につき1kl当たり2,040円の税率により算出した石油石炭税額に相当する金額を国産ナフサ等の製造者に還付することとされています（措法90の5）。

(ロ) 農林漁業を営む者が、課税済みの原油等から国内において製造されたA重油で、農林漁業の用に供するものを購入した場合には、その購入した国産A重油につき、1kl当たり2,040円の税率により算出した石油石炭税額に相当する金額を国産A重油の製造者に還付することとされています（措法90の6）。

### ② 改正の背景及び内容

「特定の国産石油製品に係る石油石炭税の還付措置」については、上記(1)の「特定の輸入石油製品等に係る石油石炭税の免税措置」と同様の議論がなされ、このうち、「国産石油化学製品製造用ナフサ等に係る石油石炭税の還付措置」については、「輸入石油化学製品製造用ナフサ等に係る石油石炭税の免税措

置」と同様、平成22年度税制改正大綱において検討事項が盛り込まれるとともに、その適用期限を、平成24年3月31日まで、2年延長することとされました（措法90の5）。

また、「国産農林漁業用A重油に係る石油石炭税の還付措置」については、その適用期限は平成22年3月31日までとされていましたが、上記(1)の「輸入農林漁業用A重油に係る石油石炭税の免税措置」と同様の観点から、1年延長することとされ、平成23年3月31日までとされました（措法90の6）。

### 3 航空機燃料税関係

#### ○ 沖縄路線航空機に積み込まれる航空機燃料に係る航空機燃料税の税率の特例措置の適用範囲の拡大

##### ① 改正前の制度の概要

平成9年度の税制改正において、沖縄振興策の一環として、沖縄の重要な産業の一つである観光の一層の振興を図る観点から、本土－那覇路線の航空運賃引下げのための措置として、空港使用料の引下げ及び航空会社による協力とともに、沖縄路線航空機に平成14年3月31日までに積み込まれる航空機燃料に係る航空機燃料税の税率を1kl当たり15,600円（本則の5分の3）に軽減する特例措置が講じられました。その後、平成11年度の税制改正においては、より一層の沖縄振興を図る観点から、航空運賃の更なる引下げに資するため、税率を更に引き下げることとされ、1kl当たり13,000円（本則の2分の1）に軽減する措置が講じられました。さらに平成14年度及び平成19年度の税制改正においても、沖縄県の社会経済状況等を考慮して適用期限が5年延長され、平成24年3月31日までとされてきました。

##### ② 改正の背景及び内容

「沖縄路線航空機に積み込まれる航空機燃料に係る航空機燃料税の税率の特例措置」については、その対象路線について、旅客便に

限定されていましたが、貨物便の運行は、沖縄を訪れる観光客の利便性向上、沖縄県外における県特産品の流通・販路拡大に寄与し、観光地としての沖縄の認知度向上や、沖縄訪問時の観光消費向上に資するなど、観光振興上の効果を有する面があるとの観点から、本措置の対象範囲に貨物便を追加することとされました（措法90の8）。

### 4 印紙税関係

#### ○ 保険法の施行に伴う保険証券の範囲の明確化

##### ① 制度の概要

印紙税は、経済取引等に伴う文書の作成・行使の背後には経済的利益が存在すると推定されること等から、各種の契約書、有価証券、定款、預貯金証書、保険証券、金銭又は有価証券の受取書など、印紙税法別表第一に掲げる20種類の課税文書に対して軽度の負担を求めています。

印紙税の課税物件を定めた印紙税法別表第一では、第10号文書として保険証券を掲げ、1通につき200円の印紙税が課されていますが、この保険証券の意義については、これまで印紙税法において定義を設けていませんでした。しかし、商法第649条では「保険者は保険契約者の請求により、保険証券を交付することを要する」旨が規定されており、また、この規定に基づき、保険者が保険契約を締結した際に保険契約者に交付する書面は、一般的に「保険証券」の名称が用いられている実態がありました。このため、印紙税の課税文書である保険証券とは、保険証券の名称を用いて保険契約の内容を証明する書面と解されてきました。

（注） 印紙税法基本通達では、「『保険証券』とは、

保険者が保険契約の成立を証明するため、保険証券の名称を用いて保険契約者に交付するものをいう。」と定めていました。

##### ② 改正の背景等

商法が定める保険契約に関する規定は、明

治32年に商法が制定され、その後、長期間にわたって実質的な改正が行われてきておらず、また、この間、社会経済情勢は大きく変化してきました。このため、第169回国会において、保険契約に関する法制を現代の社会経済に的確に対応したものとするため、商法第2編第10章の規定を改めるとともに、保険契約と同等の共済契約をその規律の対象に含めるほか、新たに傷害疾病保険契約に関する規定を設ける等を内容とする保険法（平成20年法律第56号）が可決・成立し、平成20年6月6日に公布され、本年4月1日から施行されています。

新たに制定された保険法では、従来の商法第649条と同様、保険者が保険契約を締結したときには、保険契約者に対して保険内容を記載して署名し、又は記名押印をした書面を交付しなければならない旨の規定を設けています。しかし、前述のとおり、従来の商法第649条では「…保険証券を交付することを要する」とされており、また、この規定に基づき交付する書面は、一般的に保険証券の名称を用いている実態があったのに対して、新たな保険法では、「…書面を交付しなければならない」とされたため、必ずしも、従来のように保険証券の名称が用いられることにはならない可能性があると考えられました。このため、保険法の施行に伴い、印紙税の課税文書である保険証券の意義について、法令上明確にすることとされました。

なお、今回の印紙税法の改正の趣旨は、保険法の制定に伴い、印紙税の課税文書である保険証券の範囲を明確にすることであり、改正後における印紙税の保険証券の範囲の見直しを目的とするものではありません。したがって、新たに印紙税法において保険証券の定義を定めるに当たっては、従来の課税範囲を維持することを基本とし、必要に応じて所要の調整を行うこととしています。

（参考） 商法（明治32年法律第48号）（抄）【平成22年4月1日に削除】

第649条 保険者ハ保険契約者ノ請求ニ因リ保険証券ヲ交付スルコトヲ要ス

② 保険証券ニハ左ノ事項ヲ記載シ保険者之ニ署名スルコトヲ要ス

一～九 省略

（参考） 保険法（平成20年法律第56号）（抄）【平成22年4月に施行】

（損害保険契約の締結時の書面交付）

第6条 保険者は、損害保険契約を締結したときは、遅滞なく、保険契約者に対し、次に掲げる事項を記載した書面を交付しなければならない。

一～十二 省略

2 前項の書面には、保険者（法人その他の団体にあつては、その代表者）が署名し、又は記名押印しなければならない。

（生命保険契約の締結時の書面交付）

第40条 保険者は、生命保険契約を締結したときは、遅滞なく、保険契約者に対し、次に掲げる事項を記載した書面を交付しなければならない。

一～十一 省略

2 前項の書面には、保険者（法人その他の団体にあつては、その代表者）が署名し、又は記名押印しなければならない。

（傷害疾病定額保険契約の締結時の書面交付）

第69条 保険者は、傷害疾病定額保険契約を締結したときは、遅滞なく、保険契約者に対し、次に掲げる事項を記載した書面を交付しなければならない。

一～十一 省略

2 前項の書面には、保険者（法人その他の団体にあつては、その代表者）が署名し、又は記名押印しなければならない。

### ③ 改正の概要

平成22年度税制改正では、印紙税法別表第一第10号に掲げる保険証券について、新たに、「1 保険証券とは、保険証券その他名称のいかんを問わず、保険法（平成20年法律

第56号）第6条第1項（損害保険契約の締結時の書面交付）、第40条第1項（生命保険契約の締結時の書面交付）又は第69条第1項（傷害疾病定額保険契約の締結時の書面交付）その他の法令の規定により、保険契約に係る保険者が当該保険契約を締結したときに当該保険契約に係る保険契約者に対して交付する書面（当該保険契約者からの再交付の請求により交付するものを含み、保険業法第3条第5項第3号（免許）に掲げる保険に係る保険契約その他政令で定める保険契約に係るものを除く。）をいう。」

との定義が設けられました（印法別表第一10）。以下、その内容について説明します。

（注） 今回の印紙税法の改正に伴い、印紙税法基本通達も、『「保険証券」とは、保険者が保険契約の成立を証明するため、保険法その他の法令の規定により保険契約者に交付する書面をいう。」と改正されています。

#### イ 書面の名称

前述のとおり、印紙税の課税文書である保険証券については、これまで商法第649条の規定や、保険契約者に交付されている書面に用いられている名称の実態を踏まえ、印紙税法基本通達において、「保険証券とは、（中略）保険証券の名称を用いて保険契約者に交付するものをいう。」とされていました。しかしながら、新たな保険法の下では、従来のように、保険証券の名称が用いられない場合も考えられ、その場合には課税の不公平が生じかねないことから、印紙税の課税文書である保険証券については、「保険証券その他名称のいかんを問わず」と、保険契約者に交付される書面がどのような名称であるのかを問わないことを明らかにしています。

ロ 保険法その他の法令の規定により交付する書面

保険契約の締結に際しては、保険者と保

険契約者との間で様々な書面が取り交わされていますが、印紙税の課税文書である保険証券は、保険法第6条第1項、第40条第1項又は第69条第1項（以下「保険法第6条等」といいます。）その他の法令の規定により、保険者が保険契約者に交付する書面であることとされました。

すなわち、保険者が保険契約者に対して交付する様々な書面のうち、印紙税の課税文書である保険証券に該当するか否かは、その書面が保険法第6条等その他の法令の規定に基づき交付する書面であるか否かによって判定することとなります。

なお、新たな保険法の制定により、これまで商法第649条の規定により交付されていた保険証券は、その交付の根拠規定が保険法第6条等の規定となるものであるため、基本的には、今回の改正により、印紙税の課税文書である保険証券の課税範囲に変更は生じないと考えられます。

（注） いわゆる損害保険のマリン種目（外航貨物海上保険、運送・内航貨物海上保険）については、予定保険契約やスポット保険契約を締結した際に交付される書面や、予定保険契約に基づき貨物の内容や重量などの確定事項の通知を受けるごとに交付される書面があります。これらの書面は、証券、承認状、引受証、特約書など様々な名称が用いられており、従来、その名称に基づき印紙税の課否判定が行われてきました。しかし、今回の改正によって、これらの書面が印紙税の課税文書である保険証券に該当するか否かは、保険法第6条第1項の規定に基づく書面であるか否かによって判定することとなります。

すなわち、予定保険契約やスポット保険契約を締結した際に交付する書面は、保険法第6条第1項の規定に基づき交付する書面に該当しますので、その名称のいかんを問わずに印紙税の課税文書であ

る保険証券に該当することとなる一方、予定保険契約に基づき貨物の内容などの確定事項の通知を受けるごとに交付される書面は、保険法第6条第1項の規定に基づき交付する書面には該当しませんので、印紙税の課税文書である保険証券には該当しないこととなります。

なお、予定保険契約を締結した際に交付される書面には、その記載内容によって、第7号文書（継続的取引の基本となる契約書）に該当することになるものもあります。

また、「その他の法令の規定」の意義については、新たな定義規定の構成からすると、保険法第6条等の規定と同様の趣旨の規定であると解されますので、例えば、次に掲げる法令の規定が考えられます。ただし、これらの規定に基づき交付する書面であっても、別途、印紙税法第5条や各個別法の規定により印紙税が非課税とされる場合があります。

- ・ 森林国営保険法(昭和12年法律第25号)第6条
- ・ 森林国営保険法施行令(昭和28年政令第245号)第4条
- ・ 貿易保険法(昭和25年法律第67号)第30条第3項
- ・ 漁船損害等補償法(昭和27年法律第28号)第93条第1項
- ・ 漁船乗組員給与保険法(昭和27年法律第212号)第31条
- ・ 自動車損害賠償保障法(昭和37年法律第97号)第7条第1項
- ・ 商法(昭和32年法律第48号)第815条第2項
- ・ 保険法の施行に伴う関係法律の整備に関する法律(平成20年法律第57号)第1条の規定による改正前の商法(昭和32年法律第48号)第649条第1項又は第683条

ハ 再交付される書面

保険法第6条等の規定は、保険契約を締結したときの書面の交付義務を定めた規定であり、その後、保険契約者から再交付の請求があった場合についての書面の交付までを義務付けているものではありません。しかし、印紙税が、経済取引等に伴って作成・行使される文書を課税対象としており、経済取引等に伴い同一内容の文書を複数作成する場合にはその全てが課税対象となるという文書課税としての性格からは、保険契約の締結後に保険契約者からの再交付の請求により交付する保険証券についても印紙税が課される必要があります。このため、「当該保険契約者からの再交付の請求により交付するものを含み」と規定し、保険法第6条等の規定により交付する書面について、その後、保険契約者からの再交付の請求により改めて交付する書面についても印紙税の課税文書である保険証券に含まれる旨を明らかにしています。

ニ 保険証券の範囲から除かれる書面

前述のとおり、今回の印紙税法の改正は、保険法の制定に伴い、印紙税の課税文書である保険証券の範囲を法令において明確にすることであり、印紙税の課税文書である保険証券の範囲の見直しを目的とするものではありません。

しかし、印紙税の課税文書である保険証券の意義について、保険法第6条等その他の法令の規定により交付する書面とされたため、従来は印紙税の課税文書である保険証券に該当しないとされていた書面の中には、今回の改正によって保険証券の範囲に含まれることとなる書面が存在します。このため、保険法第6条等その他の法令の規定により交付する書面に該当するものであっても、従来から印紙税の課税文書ではなかった次に掲げる保険契約に係る書面については、印紙税の課税文書である保険証券には含まないこととしています（印法別表

第一10、印令27の2）。

(イ) 保険業法第3条第5項第3号に掲げる保険に係る保険契約

(ロ) 人が外国への旅行又は国内の旅行のために住居を出発した後、住居に帰着するまでの間における保険業法第3条第5項第1号又は第2号に掲げる保険に係る保険契約

(ハ) 人が航空機に搭乗している間における保険業法第3条第5項第1号又は第2号に掲げる保険に係る保険契約

(ニ) 既に締結されている保険契約（以下「既契約」といいます。）の保険約款（特約を含みます。）に次に掲げる定めのあるいずれかの記載がある場合において、その定めに基づき既契約を更新する保険契約（既契約の更新の際に保険法第6条等の規定により、既契約の保険者から保険契約者に対して交付する書面において、保険契約者からの請求により保険証券を交付する旨の記載がある場合のものに限ります。）

(a) 既契約の保険期間の満了に際して既契約の保険者又は保険契約者のいずれかからその既契約を更新しない旨の意思表示がないときはその既契約を更新する旨の定め

(b) 既契約の保険期間の満了に際して新たに保険契約申込書を用いることなく、既契約に係る保険事故、保険金額及び保険の目的物と同一の内容で既契約を更新する旨の定め

(ホ) 共済に係る契約

(注) 上記の(イ)から(ホ)までの具体的な内容については以下のとおりです。なお、上記のイのとおり、改正後の印紙税法における保険証券はその名称のいかんを問いませんので、保険契約証や保険契約継続証などの名称を用いた書面のみならず、保険証券の名称を用いた書面であっても、

上記の(イ)から(ホ)までに掲げる保険契約に該当する書面は、印紙税の保険証券の範囲から除かれることとなります。

i (イ)については、損害保険会社が締結する死亡保険を併せた海外旅行保険が該当します。

ii (ロ)については、損害保険会社が締結する海外旅行保険、国内旅行保険又は学校旅行保険等が該当します。

iii (ハ)については、損害保険会社が締結する航空傷害保険が該当します。

iv (イ)から(ハ)までに該当する書面であっても、保険料の受取事実が記載されている場合には、第17号の2文書（売上代金以外の金銭又は有価証券の受取書）に該当し、保険料が3万円を超えるものについては、1通につき200円の印紙税が課税されます。

v (ニ)の(a)に掲げる定めに基づく保険契約は、既契約の保険期間が満了した際に、保険約款（特約を含みます。以下同じ。）に記載された自動更新に関する定めに基づいて引き続き既契約を更新する、いわゆる自動更新特約に基づく保険契約が該当します。

また、(ニ)の(b)に掲げる定めに基づく保険契約は、既契約の保険期間が満了した際に、保険約款に記載された定めに基づいて引き続き既契約を同一内容で更新する保険契約が該当し、一般に火災保険の質権設定契約に多く見られる契約内容です。

これらの保険契約により、既契約を更新した際に保険法第6条等の規定により交付されている書面（一般に、保険契約継続証などの名称が用いられています。）については保険証券の範囲から除かれることとなります。この場合の「更新」とは、既契約の保険期間が満了したときに既契約を継続させるこ

とですから、保険約款において「継続」の文言を用いていることをもって、(二)の(a)又は(二)の(b)の定め該当しないというものではありません。

なお、既契約を更新した際の書面が保険証券の範囲から除かれるためには、その書面において、保険契約者からの請求があれば印紙税の課税文書である保険証券を交付する旨が記載されている必要があります。

vi (ホ)については、共済に関する契約の全般が該当します。新たな保険法では、共済契約の名称であっても保険法の保険契約に該当するものは一般の保険契約と同様に同法の適用を受け、保険法第6条等の規定による書面の交付義務が生じることになります。しかし、印紙税法では従来から、共済に関する契約については商法の適用を受けないことや、その性格が相互扶助であって一般の保険契約とは性格が異なる等から、共済に関する契約のいわゆる共済証書については印紙税の課税文書である保険証券には該当しないとされてきました。このため、今回の印紙税法の改正の趣旨を踏まえ、保険法第6条等の規定により書面を交付する共済に関する契約であっても、その書面（共済証書）は保険証券の範囲に含まれないこととされました。

なお、当然ながら、保険法第6条等の規定の適用を受けない共済に関する契約の共済証書については、従来と同様、印紙税の課税文書である保険証券には該当しません。

#### ④ 適用関係

上記の改正は、平成22年4月1日から適用されます。ただし、平成22年4月1日から平成23年3月31日までの間に作成される保険証券に該当する書面のうち、平成22年4月1日

の前日に作成されたとしたならば保険証券に該当しないこととなるものについては保険証券に該当しないものとする経過措置が設けられています（改正法附則40）。

(注) この経過措置は、これまで印紙税法における保険証券に該当していなかった文書が新たに保険証券に該当することとなる場合の納税義務者の納税事務に係る準備等に配慮する観点から設けられたものです。

## 5 罰則の見直し

### (1) 脱税犯に係る法定刑の引上げ等

- ① 脱税犯に係る懲役刑の上限を10年（改正前5年）に、罰金刑の上限（定額部分）を100万円（改正前50万円。印紙税は同20万円）にそれぞれ引き上げることとされました。ただし、懲役刑の上限について、航空機燃料税及び電源開発促進税は5年（改正前3年）、印紙税は3年（同1年）とされました（酒法54、55、た法28、た特法21、揮法27、地揮法15、石ガ法28、石石法24、航燃法20、電促法13、印法22、措法90の7等）。
- ② 航空機燃料税及び電源開発促進税について、納税者の代理人等（行為者）が、納税者の業務等に関して脱税に係る違反行為をした場合における納税者の業務主（法人又は業務主たる個人）としての罪の公訴時効期間を代理人等（行為者）に係る罪の公訴時効期間によるものとする事とされました（航燃法22、電促法15）。

### (2) 秩序犯に係る法定刑の引上げ等

- ① 申告書不提出犯、検査忌避犯、記帳義務違反犯等の秩序犯について、1年以下の懲役刑を設けるとともに、罰金刑の上限を50万円（改正前20万円、10万円、5万円又は3万円）に引き上げることとされました（酒法56、58、た法29、た特法22、揮法28、地揮法16、石ガ法29、石石法25、航燃法21、電促法14、印法23、措法87の8、88の7、89の2～90の2、

90の4～90の7等)。

- ② 印紙不消印犯等に係る罰金刑の上限を30万円（改正前3万円又は1万円）に引き上げることとされました（印法24）。
- ③ 科料規定を廃止することとされました（旧酒法59、60、旧揮法28、29、旧地揮法15の2、旧石ガ法29、30、旧石石法25、26、旧航燃法21、旧電促法14、旧印法23～26、措法88の7、89の2～90の2、90の4～90の7等）。

### (3) 適用関係

上記の改正は、平成22年6月1日以後の違反行為について適用することとされています（改正法附則1、146）。

- (注) 改正の背景については、後掲の「**租税罰則・国税通則・国税徴収関係の改正**」（621ページ）の解説を参照して下さい。