

# 間接税法

(基礎編)

令和6年度版

税務大学校



## 学習上の留意事項

- 1 間接税法は、税目の数が多く、課税対象もそれぞれ異なるところから、これを学習するのは難しいと考えられがちである。

しかし、間接税全体の共通の原則と各税固有の特色とが理解できれば、比較的学習しやすい科目なので、この点を忘れずに学習してほしい。

- 2 この講本の記述は、各税目とも、原則として次のような構成になっている。

- (1) **学習のポイント**

その章又は節で学習する項目のポイントを掲げている。

- (2) **本文**

税務職員として基本的に理解しておいてほしい事項については、大きな活字で記述している。中でも特に重要な語句や専門用語などについては、**ゴシック**で示している。

- (3) **注 書**

本文を理解するために必要な事項などを記述している。

- (4) **参 考**

本文には最小限度必要な基本的事項しか記述されていないので、本文を理解するために知っておいた方が良いと思われる事項を記述している。

- (5) **設例及び練習問題**

印紙税法については、学習内容の理解を確実にするため、講本中に設例及び練習問題を設けている。

- (6) **索 引**

巻末の索引は、専門用語、重要事項など、是非覚えておいてほしい項目なので、理解度のチェックなどに活用してほしい。

## 凡 例

1 この講本は、令和6年1月1日現在の法令及び通達に基づき作成している。

2 法令及び通達の略語は、次による。

酒法	＝酒税法（昭和28年2月28日法律第6号）
酒令	＝酒税法施行令（昭和37年3月31日政令第97号）
酒規	＝酒税法施行規則（昭和37年3月31日大蔵省令第26号）
酒解通	＝酒税法及び酒類行政関係法令等解釈通達（平成11年6月25日課酒1－36）
印法	＝印紙税法（昭和42年5月31日法律第23号）
印令	＝印紙税法施行令（昭和42年5月31日政令第108号）
印規	＝印紙税法施行規則（昭和42年5月31日大蔵省令第19号）
印通則	＝印紙税法別表第一課税物件表の適用に関する通則
印基通	＝印紙税法基本通達（昭和52年4月7日間消1－36）
揮法	＝揮発油税法（昭和32年4月6日法律第55号）
揮令	＝揮発油税法施行令（昭和32年4月6日政令第57号）
揮基通	＝揮発油税法基本通達（昭和52年4月1日間消4－11）
地揮法	＝地方揮発油税法（昭和30年7月30日法律第104号）
地揮令	＝地方揮発油税法施行令（昭和30年7月30日政令第151号）
石法	＝石油ガス税法（昭和40年12月29日法律第156号）
石令	＝石油ガス税法施行令（昭和41年1月24日政令第5号）
石規	＝石油ガス税法施行規則（昭和41年1月24日大蔵省令第41号）
油法	＝石油石炭税法（昭和53年4月18日法律第25号）
油令	＝石油石炭税法施行令（昭和53年4月18日政令第132号）
油取通	＝石油石炭税法取扱通達（昭和59年8月2日間消4－43）
自法	＝自動車重量税法（昭和46年5月31日法律第89号）
自令	＝自動車重量税法施行令（昭和46年8月28日政令第275号）
自規	＝自動車重量税法施行規則（昭和46年9月8日大蔵省令第66号）
航法	＝航空機燃料税法（昭和47年3月31日法律第7号）
航令	＝航空機燃料税法施行令（昭和47年3月31日政令第57号）
航取通	＝航空機燃料税取扱通達（昭和47年4月3日間消4－13）
電法	＝電源開発促進税法（昭和49年6月6日法律第79号）
電取通	＝電源開発促進税取扱通達（昭和49年11月1日間消3－24）
た法	＝たばこ税法（昭和59年8月10日法律第72号）
た取通	＝たばこ税法取扱通達（昭和60年3月4日間消3－5）
た特法	＝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（平成10年10月19日法律第137号）
旅法	＝国際観光旅客税法（平成30年4月18日法律第16号）
旅令	＝国際観光旅客税法施行令（平成30年4月18日政令第161号）
旅附則	＝国際観光旅客税法附則（平成30年4月18日法律第16号）
関法	＝関税法（昭和29年4月2日法律第61号）
関令	＝関税法施行令（昭和29年6月19日政令第150号）
関率	＝関税定率法（昭和43年4月15日法律第54号）
輸徴法	＝輸入品に対する内国消費税の徴収等に関する法律（昭和30年6月30日法律第37号）
輸徴令	＝輸入品に対する内国消費税の徴収等に関する法律施行令（昭和30年6月30日政令第100号）
通則法	＝国税通則法（昭和37年4月2日法律第66号）
通則令	＝国税通則法施行令（昭和37年4月2日政令第135号）
通則規	＝国税通則法施行規則（昭和37年4月2日大蔵省令第28号）
徴法	＝国税徴収法（昭和34年4月20日法律第147号）
旧犯法	＝国税犯則取締法（明治33年3月17日法律第67号）
旧犯規	＝国税犯則取締法施行規則（明治33年3月23日勅令第52号）
措法	＝租税特別措置法（昭和32年3月31日法律第26号）
措令	＝租税特別措置法施行令（昭和32年3月31日政令第43号）
減免法	＝災害被害者に対する租税の減免、徴収猶予等に関する法律（昭和22年12月13日法律第175号）
減免令	＝災害被害者に対する租税の減免、徴収猶予等に関する法律の施行に関する政令（昭和22年12月13日政令第268号）
震災特例法	＝東日本大震災の被災者等に係る国税関係法律の臨時特例に関する法律（平成23年4月27日法律第29号）
組合法	＝酒税の保全及び酒類業組合等に関する法律（昭和28年2月28日法律第7号）
事業法	＝アルコール事業法（平成12年4月5日法律第36号）
財確法	＝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（平成10年10月19日法律第137号）
地法	＝地方税法（昭和25年7月31日法律第226号）
行審法	＝行政不服審査法（昭和37年9月15日法律第160号）
憲法	＝日本国憲法
刑訴法	＝刑事訴訟法
平○改正法附則	＝平成○年所得税法等の一部を改正する法律附則

### 3 条文の符号

- 1、2           =条の番号
- ①、②        =項の番号
- 一、二        =号の番号

#### 〈引用例〉

- 酒法7②一      =酒税法第7条第2項第1号
- 酒解通2①5    =酒税法及び酒類行政関係法令等解釈通達第2編「酒税法関係」のうち法  
                  第2条第1項関係の5

## 目次

## 第1編 間 接 税 の 概 要

1	はじめに	1
2	間接税とは	1
3	間接税の種類	2
4	従量税と従価税	3
5	この講本で学習する税法の要点	4
6	実定税法の構成	6

## 第2編 酒 税 法

第1章	総 説	7
第1節	酒 税 の 性 格	7
第2節	酒税法の特色	7
1	酒類の製造と販売業に対する免許制度	7
2	種類分類ごとの税率による従量課税制度の採用	8
3	罰則規定が厳格	8
第3節	酒税の確保等に関する諸施策	8
1	「酒税の保全及び酒類業組合等に関する法律」の制定	8
2	醸造技術の指導、研究等に当たるための施設の設置	9
3	酒類業の健全な発達に向けた取組	9
第2章	課 税 物 件	10
第1節	酒類とは何か	10
1	課税物件	10
2	酒類の定義	10
3	アルコール分の定義	10
4	エキス分の定義	10
第2節	酒 類 の 分 類	12
第3節	酒類の各品目の定義	13
1	清 酒	13
2	合成清酒	15
3	焼 酎	15
4	みりん	16
5	ビール	16
6	果実酒	17

7	甘味果実酒	17
8	ウイスキー及びブランデー	17
9	原料用アルコール	18
10	発泡酒	18
11	その他の醸造酒	18
12	スピリッツ	18
13	リキュール	19
14	粉末酒	19
15	雑 酒	19
16	炭酸ガスを加えた酒類	19
17	酒母、もろみ、こうじ	19
第3章	納税義務者と納税義務の成立	27
第1節	納 税 義 務 者	27
1	納税義務者	27
2	通常の場合の納税義務者	27
3	例外の場合の納税義務者	28
第2節	納税義務の成立	28
1	製造場から移出とは	28
2	移出や引取りとみなす場合	29
第4章	酒類の製造免許と酒類の販売業免許	31
1	免許の必要性	31
2	免許の法的性格	32
3	免許の効力	32
4	免許を要しない場合	33
第5章	課税標準と税率	35
第1節	総 説	35
第2節	課税標準と税率	35
1	課税標準	35
2	税 率	35
第6章	酒税の免除と控除	39
第1節	未納税移出と未納税引取	39
1	未納税移出と未納税引取の趣旨	39
2	未納税移出等が認められる場合	39
第2節	輸 出 免 税	40
第3節	戻入れ酒類などの税額控除	40
1	戻入れ酒類	40



2	移入酒類	41
3	戻入れ酒類と移入酒類の税額控除の相違	41
4	税額の還付	41
第7章	申告と納付	42
第1節	納税申告	42
1	月例申告	42
2	都度申告	42
3	還付申告	42
4	期限内申告による納付	43
5	賦課課税	43
第2節	納税地と納期限の延長	43
1	納税地	43
2	納期限の延長	43
第3節	納税の担保	44
第8章	検査と監督	45
第1節	検査監督とは	45
第2節	酒類と他の物品を混和することの禁止	45
1	禁止の理由	45
2	みなし製造の例外	46
3	みなし製造の適用除外	46
第3節	原料用酒類などの処分禁止	47
第4節	密造酒類などの所持禁止	47
第5節	酒類製造者などの各種義務	47
1	記帳の義務	47
2	申告の義務	47
3	承認を受ける義務	48
4	届出の義務	48
第6節	当該職員の権限	48
1	質問検査権	48
2	見本採取権	48
3	関係取引先等に対する検査権	48
4	酒類業者の団体に対する権限	48
5	取締上必要な処分権	49
6	官公署等の協力要請	49
7	権限行使についての制限	49

第3編 印紙税法	
第1章 総説	51
第1節 印紙税の性格	51
第2節 印紙税法の特色	51
1 課税物件限定列挙主義	51
2 納税方法	52
3 過怠税制度	52
第2章 課税範囲	53
第1節 課税物件	53
1 課税物件の概要	53
2 非課税文書	58
第2節 文書の所属の決定	58
1 単一の事項が記載されている文書	58
2 2以上の号の課税事項が併記、混合記載されている文書	59
3 2以上の号の課税事項を記載した文書の所属の決定	59
第3節 記載金額、契約書の意義等	64
1 記載金額	64
2 契約書	67
第4節 課税標準と税率	69
第3章 納税義務者と納税義務の成立	72
第1節 納税義務者	72
第2節 納税義務の成立	72
1 通常の場合	72
2 課税文書の作成とみなす場合	73
第4章 納付手続と還付	74
第1節 印紙納税方式による場合	74
1 印紙のはり付けによる納付	74
2 税印による納付の特例	74
3 印紙税納付計器の使用による納付の特例	74
第2節 申告納税方式による場合	74
1 書式表示による申告と納付の特例	74
2 預貯金通帳等の申告と納付の特例（一括納付）	75
第3節 過誤納金の還付と充当	75
1 過誤納金の確認	75
2 過誤納金の充当	75
第4節 納税地	76

1	印紙のはり付けにより納付する文書	76
2	税印の押なつにより納付する文書	76
3	印紙税納付計器により納付する文書	76
4	申告納税方式によって納税する文書	76
第5章	過 怠 税	77
1	過怠税制度の趣旨目的	77
2	過怠税の性格	77
3	過怠税の賦課徴収	77
4	申告納税方式に対する過怠税の不適用	78
第4編 石油 関 連 税 法		
第1章	総 説	85
1	はじめに	85
2	石油とは	85
3	製 油	85
4	各税法上の課税物件となる石油製品	86
第2章	揮発油税法と地方揮発油税法	87
第1節	総 説	87
第2節	課 税 物 件	87
1	揮発油とは	87
2	みなし揮発油	88
第3節	納税義務者と納税義務の成立	88
1	納税義務者	88
2	納税義務の成立	88
3	製造と製造場	89
4	納 税 地	89
第4節	課税標準と税率	89
1	課税標準	89
2	税 率	90
第5節	免税、税額控除と課税標準の特例	90
1	灯油の免税	90
2	航空機燃料用揮発油の免税	90
3	租税特別措置法による免税	90
4	バイオエタノール等揮発油に係る課税標準の特例	91
第6節	申 告 と 納 付	92
1	申告と納付	92

2	納期限の延長	92
第3章	石油ガス税法	93
1	総 説	93
2	課税物件	93
3	納税義務者と納税義務の成立	94
4	納 税 地	94
5	課税標準と税率	94
6	申告と納付	94
7	その他の規定	95
第4章	航空機燃料税法	96
1	総 説	96
2	課税物件	96
3	納税義務者と納税義務の成立	96
4	非 課 税	97
5	納 税 地	97
6	課税標準と税率	97
7	取卸し控除等	97
8	申告と納付手続	97
第5章	石油石炭税法	98
1	総 説	98
2	課税物件	98
3	納税義務者と納税義務の成立	98
4	納 税 地	99
5	課税標準と税率	99
6	申告と納付	99
第5編	その他の諸税	
第1章	自動車重量税法	101
1	総 説	101
2	課税物件	101
3	納税義務者と納税義務の成立	101
4	非 課 税	101
5	納 税 地	102
6	課税標準と税率	102
7	納 付	103
8	還 付	104

第2章	電源開発促進税法	105
1	総 説	105
2	課税物件	105
3	納税義務者と納税義務の成立	105
4	納 税 地	106
5	課税標準と税率	106
第3章	たばこ税法	107
1	総 説	107
2	課税物件	107
3	納税義務者と納税義務の成立	108
4	納 税 地	108
5	課税標準と税率	108
第4章	国際観光旅客税法	110
1	総 説	110
2	課税の対象	110
3	納税義務者と納税義務の成立	110
4	非 課 税 等	111
5	徴収・納付	111
6	納 税 地	112
7	税 率	112
8	適用時期	112
第6編 罰 則		
1	租税犯の性格	113
2	租税犯の区分	113
3	刑法総則との関係	113
4	両罰規定	114
補 遺		117
索 引		125



# 第 1 編

## 間 接 税 の 概 要





## 1 はじめに

間接税の各税法を学ぶに際し、間接税と直接税の相違点、間接税の特色、間接税の種類及び課税方式等について学習する。

### 学習のポイント

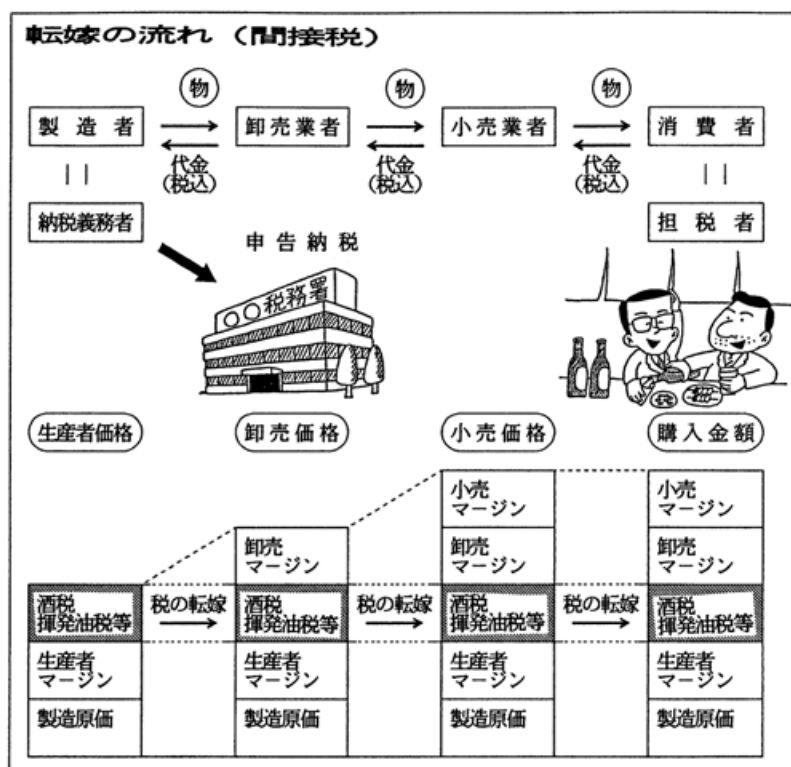
- 1 間接税の特色はどのような点か
- 2 間接税にどのような種類があるか

## 2 間接税とは

### (1) 租税の分類

既に「税法入門」で学習したとおり、租税はいろいろな角度から分類することができるが、その一つが、間接税と直接税という分類である。

間接税は、法律上の納税義務者（税を直接国に納める者）は税を財貨又はサービスの価格に乗せて転嫁し、実質的な負担とならず、その財貨又はサービスの最終的購入者が担税者（税を最終的に負担する者）となることを立法者が予定している税とされ、一方、直接税は、法律上の納税義務者が担税者となることを立法者が予定している税である。



間接税は、更に個別間接税と課税ベースの広い間接税に大別することができる。個別間接税とは、し好性、便益性などが認められる特定の物品やサービスを課税の対象として負担を求めるものであり、課税ベースの広い間接税とは、広く消費一般に着目して、原則として全ての物品等の譲渡やサービスの提供を課税の対象として負担を求めるものである。

## (2) 間接税と直接税の主な長所及び短所

イ 間接税の長所としては、①所得の種類や多寡にかかわらず、消費の大きさが等しければ等しい負担を求めることができる。すなわち、負担の「水平的公平」を図る上で優れていること、②負担感が少なく事業意欲や勤労意欲を余り損なわないことなどが挙げられる。

短所としては、担税者の個々の事情を配慮しにくいことが挙げられる。

ロ 直接税の長所としては、①各種の控除や累進税率を設定することにより、経済的な負担能力の大きい所得者ほど、より高い負担を求めることができる。すなわち、負担の「垂直的公平」を図る上で優れていること、②各種の控除などの設定により各人の経済的な負担能力に応じたきめ細かい配慮を行うことができることなどが挙げられる。

短所としては、所得の種類によって課税ベースの把握に差が生じやすく、また、負担感が大きいことが挙げられる。

## (3) 直接税と間接税の比率

昭和25年における我が国の直接税と間接税の比率（直間比率）は、55.0%：45.0%であったが、高度成長期を経て、昭和61年では73.1%：26.9%と、主要先進国の中でも直接税への依存度が高く、間接税への依存度は低くなっていた。

そこで、このような直接税への偏りを是正し、税負担を公平にするため、昭和63年度に消費税の創設など税制の抜本的改革が行われ、令和3年度においては58.4%：41.6%となっている。

## 3 間接税の種類

我が国の国税の現行体系は、次のとおりである。

所得課税	直接税	所得税、法人税、地方法人税、特別法人事業税、復興特別所得税、森林環境税
資産課税等		相続税、贈与税、地価税
消費課税	間接税	登録免許税、印紙税
		消費税、酒税、たばこ税、たばこ特別税、揮発油税、地方揮発油税、石油ガス税、航空機燃料税、石油石炭税、電源開発促進税、自動車重量税、国際観光旅客税、関税、とん税、特別とん税

上記のうち間接税に分類される税目は、次の四つに大別できる。

(1) 消費税

消費税は、消費に広く公平に負担を求めるという観点から、原則として全ての国内での物品の販売、サービスの提供及び保税地域から引き取られる外国貨物に対して課税される課税ベースの広い税である。

(2) 酒税及びたばこ税等

酒税及びたばこ税等は、酒類やたばこのような特殊なし好品の消費に対して課される間接税であり、我が国においては、従来から財政収入の中で重要な地位を占めている。

(3) 揮発油税、石油ガス税及び石油石炭税等

揮発油税、石油ガス税、石油石炭税等は、石油又は石油製品等に対して課される間接税である。税により国・地方の一般財源及び特別会計としてエネルギー財源等に充てられている。

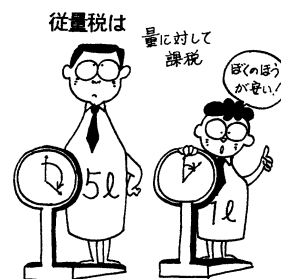
(4) 印紙税等

印紙税等の流通税は、権利や財産の移転などの経済取引に担税力を認めて課される税である。

例えば、印紙税は、文書の作成の基となった経済取引に税負担を求めているといえる。

【参考】消費税の創設等により廃止された間接税

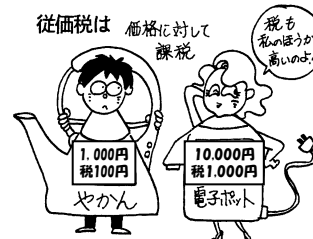
物品税、トランプ類税、入場税、通行税、砂糖消費税、取引所税



4 従量税と従価税

租税は、課税標準に税率を乗じて具体的な納税額が算出される。この課税標準は、数量、価格、金額等で表されるが、数量を課税標準としている租税を従量税といい、価格や金額を課税標準としている租税を従価税という。

例えば、酒税、たばこ税、たばこ特別税、揮発油税、地方揮発油税、航空機燃料税、石油ガス税、石油石炭税及び電源開発促進税は従量税であり、消費税は従価税となっている。



従量税は、課税標準が明確で、事実の確定、法律の適用が容易であるという利点を有する半面、経済的な価値等に差がある物品間で一律の税率を適用する場合には、税負担の公平という観点から問題が生じやすいほか、課税物品の価格の変更に伴って税負担の調整を行うためには、税法の改正手続を要するという点で、価格の変動に即応し難いという難点を有すると指摘されている。

他方、従価税は、取引価格を基準とするので、税負担の面では公平を期しやすいほか、課税物品の価格の変動に即応して税負担を求めることができるという利点がある反面、課税標準の算出が必ずしも容易ではないという難点を有すると指摘されている。

5 この講本で学習する税法の要点

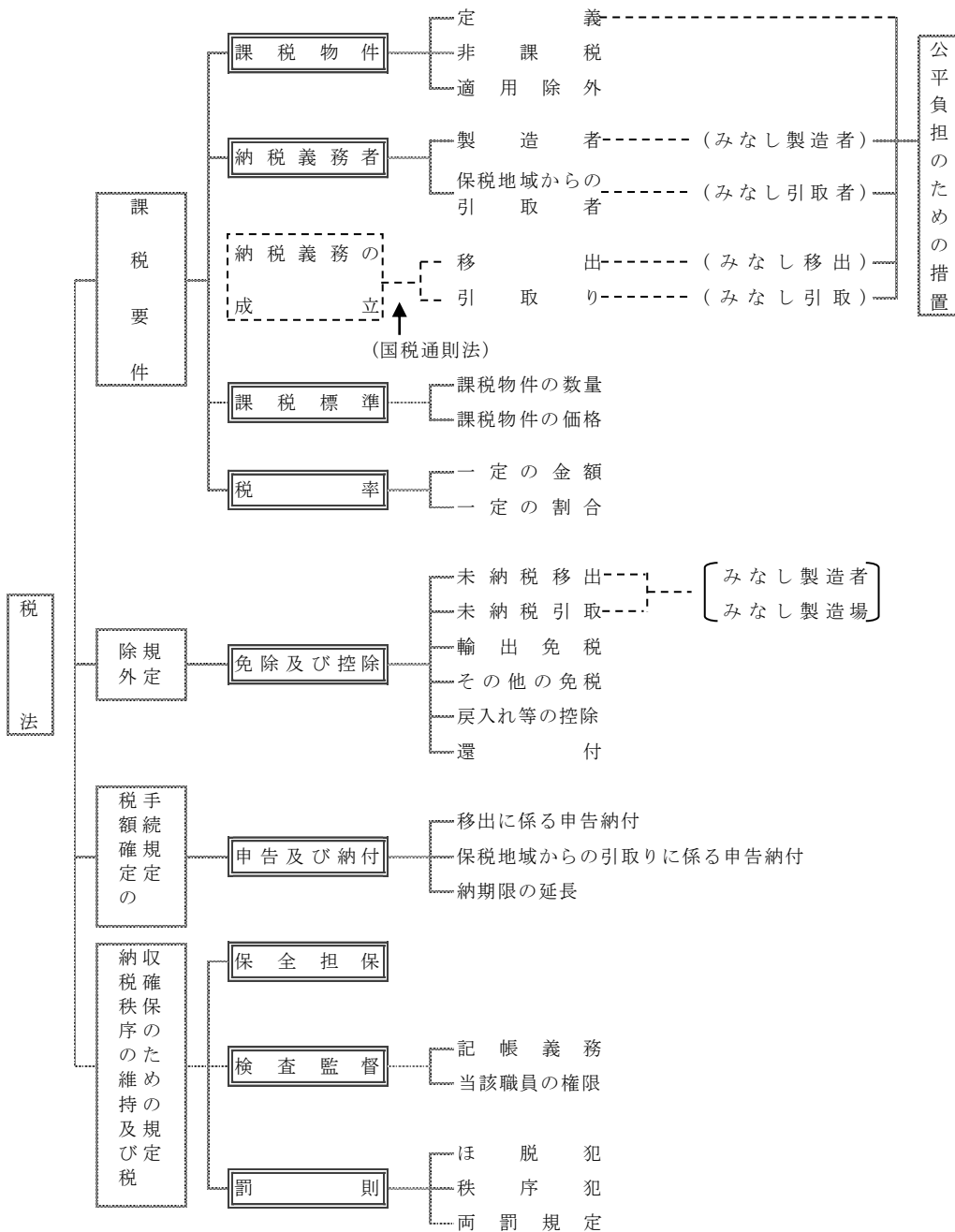
区 分	課 税 対 象	納 税 義 務 者	担 税 者
酒 税	酒類	1 酒類の製造者 2 酒類を保税地域から引き取る者	酒類の消費者
揮 発 油 税 地方揮発油税	揮発油	1 揮発油の製造者 2 揮発油を保税地域から引き取る者	揮発油の消費者
石 油 ガ ス 税	石油ガス（ただし、自動車用の容器に充てんされたものに限る。）	1 石油ガスの充てん者 2 自動車用容器に充てんされた石油ガスを保税地域から引き取る者	石油ガスの消費者 （自動車用燃料）
航 空 機 燃 料 税	航空機に燃料として積み込まれる炭化水素油	1 航空機の所有者 2 航空機の使用人 3 発動機の整備又は試運転を行う者	航空機燃料の消費者
石 油 石 炭 税	原油、石油製品ガス、炭化水素、石炭	1 原油等の採取者 2 原油・石油製品等を保税地域から引き取る者	原油・石油製品等の消費者
電 源 開 発 促 進 税	販売電気	一般送配電事業者等	電気の消費者
た ば こ 税 たばこ特別税	製造たばこ	1 製造たばこの製造者 2 製造たばこを保税地域から引き取る者	製造たばこの消費者
印 紙 税	法別表に掲げる課税文書	課税文書の作成者	課税文書の作成者
自 動 車 重 量 税	1 検査自動車 2 届出軽自動車	1 自動車検査証の交付を受ける者 2 車両番号の指定を受ける者	自動車の使用者
国 際 観 光 旅 客 税	国際観光旅客等の国際船舶等による本邦からの出国	国際観光旅客等	国際観光旅客等

第1編 間接税の概要

課税標準	税率の構造	納税義務の成立	税額確定の方法	摘 要
酒類の数量	従量税	1 製造場からの移出の時 2 保税地域からの引取りの時	申告納税	酒類の製造及び販売業の免許制
揮発油の数量	従量税	酒税の場合と同じ	申告納税	揮発油税は国の一般財源に充てられ、地方揮発油税は都道府県及び市町村の一般財源として全額譲与されている。
石油ガスの重量	従量税	1 石油ガス充てん場からの移出の時 2 保税地域からの引取りの時	申告納税	税収の2分の1は国の一般財源、2分の1は都道府県及び指定市に一般財源として譲与されている。
航空機燃料の数量	従量税	航空機燃料の航空機への積み込み又は消費の時	申告納税	税収の13分の9は空港整備財源に充てられ、13分の4は空港関係市町村及び都道府県の空港整備・対策費等に充てるため譲与される。
原油等の数量	従量税	1 (国産品)採取場からの移出の時 2 (輸入品)保税地域からの引取りの時	申告納税	特別会計に関する法律に基づき燃料安定供給対策及びエネルギー需給構造高度化対策に充てられている。
販売電気の電力量	従量税	販売電気の料金の支払を受ける権利の確定の時	申告納税	電源開発促進税法及び特別会計に関する法律に基づき電源立地対策、電源利用対策及び原子力安全規則対策に充てられている。
たばこの本数	従量税	酒税の場合と同じ	申告納税	たばこ税の税収は国の一般財源に充てられ、たばこ特別税は、日本国有鉄道清算事業団の債務等の返済財源に充てられている。
作成した文書の数量	定額又は階級定額	課税文書の作成の時	1 印紙納付 (例外として現金納付) 2 申告納税	過怠税制度
検査自動車及び届出軽自動車の数量	定額又は階級定額	1 検査証の交付を受ける時 2 車両番号の指定を受ける時	自動車重量税印紙による納付 (例外として現金納付)	税収の1000分の569は国の一般財源であるが、税収の1000分の431は市町村に一般財源として譲与されている。
本邦からの出国1回	定額	本邦からの出国の時	特別徴収	税収は、①ストレスフリーで快適に旅行できる環境の整備、②地域固有の文化、自然等を活用した観光資源の整備等に活用されている。

### 6 実定税法の構成

酒税、揮発油税等に例をとり、現行間接税法の基礎的な構造を簡単に図解すると下図のとおりである。



第 2 編  
酒 税 法





## 第1章 総 説

現在の酒税法は、昭和28年に制定されたものであるが、酒類に係る税の歴史は古く、600年以上前の室町時代には、営業免許税的な酒税が課されていた。この章では、酒税の性格、酒税法の特色等について学習する。

### 学習のポイント

- 1 酒税の性格はどのようなものか
- 2 酒税法にはどのような特色があるか

### 第1節 酒税の性格

酒の歴史は極めて古く、その起源は、ほとんどの国において神話に結び付いている。人類が古くから酒を好み、いろいろな行事に酒が付き物になっていたことは文献でも明らかである。その酒類に対して課税される間接税が酒税である。飲酒の功罪については昔から議論が絶えないが、たばこと並んで代表的なし好品である酒類には、諸外国においても間接税が課されている。

酒類に間接税を課しているのは、酒類が主要な生活必需品ではなく、その消費は、各人のし好の程度と経済力に応じて様々であるほか、これを消費しなくても、なお生活ができるということが、課税の根拠とされている。また、酒類の消費はかなり一般的で、その消費量も多く、しかも比較的安定しており、国として多額かつ安定した租税収入が期待できることから酒税は、いずれの国においても間接税として欠くことのできない税目となっている。

なお、酒税を課すことで消費を抑制し、ひいてはアルコールによる社会的費用をも抑制するという効果も認められる。

我が国においても令和5年度の国税収入当初予算額(一般会計)69兆4,400億円に対し、酒税は1兆1,800億円で、その割合は1.7%となっている。

このように財政収入の中で重要な地位を占める酒税については、その収入の安定的な確保を図るため、免許制度を設けて、酒類業者の濫立を防止するとともに酒類の取引の混乱を防止する方策が採られているほか、特別な監督指導なども行えることになっている。

### 第2節 酒税法の特色

#### 1 酒類の製造と販売業に対する免許制度

免許制度は、酒税の税率が高率でその税収が財政上重要な地位を占めていることから、酒税の確保のため強力な管理監督制度を設けたもので、これによって同業者の濫立を防止し、税の転嫁を容易に

するとともに、課税上の調査、検査を十分に行うことができるようにしようとするものである。

## 2 種類分類ごとの税率による従量課税制度の採用

酒税法は、従量課税制度を採用しているが、一層の税負担の公平を図るため、「発泡性酒類、醸造酒類、蒸留酒類、混成酒類」の4種類の分類ごとに基本税率を定めた上で従量税率を適用している。

## 3 罰則規定が厳格

酒税法違反者に対する罰則は、他の間接税法に比べて厳格である。すなわち、次のような他の間接税法にはない罰則規定が設けられている。

- (1) 酒類、酒母、もろみの無免許製造に係る、製品、原料品、副産物、機械、器具、容器などを没収する。
- (2) 単に、密造の準備をした者も罰せられる。
- (3) 密造酒類、密輸入酒類などを、所持していた場合であっても厳重に処罰される。

# 第3節 酒税の確保等に関する諸施策

酒税法では酒税としての財源確保のために、前節で述べたような他の税法に見られない措置が採られている。

更に、産業行政面などでは、酒類業の業種所管庁として、酒税の保全と酒類業の健全な発達を図るため、様々な施策が講じられている。その主なものは次のとおりである。

## 1 「酒税の保全及び酒類業組合等に関する法律」の制定

この法律は、酒税法の補完法として制定されたもので、酒類が我が国の重要な財政物資であることから、酒税の確保と酒類取引の安定を図ることを目的としている。

酒類製造業者や酒類販売業者は、この法律に基づいて組合を設立し、酒税の保全に協力するとともに、組合員の共同の利益を増進するための事業を実施できることになっている。

また、政府は、酒類の生産、販売、価格等、酒類の取引を管理監督し、必要に応じて酒類業組合や酒類業者を指導できることになっている。

なお、この法律において、酒税の保全の観点から酒類製造業者などに対し酒類の品目等の表示義務を課しているほか、消費者利益等に資する観点から酒類製造業者などが遵守すべき酒類の表示の基準制度が設けられている。現在、当該制度の下で、次の表示基準が国税庁告示で定められている。

- (1) 清酒の製法品質表示基準
- (2) 果実酒等の製法品質表示基準
- (3) 酒類における有機の表示基準
- (4) 酒類の地理的表示に関する表示基準
- (5) 二十歳未満の者の飲酒防止に関する表示基準

## 2 醸造技術の指導、研究等に当たるための施設の設置

酒類に関する高度な分析・鑑定、酒類及び酒類業に関する研究、調査及び情報提供などを行うため、「独立行政法人酒類総合研究所」（以下「酒類総合研究所」という。）が平成13年4月1日に設立された。また、各国税局鑑定官室には、酒類の鑑定評価のほか、酒類製造業者に対して、酒類総合研究所の研究成果の普及をはじめとした醸造技術の改善に関する指導や酒類の安全性に関する製造工程指導等を行うために技官を配置している。

（参考）酒類総合研究所は、明治37年に大蔵省醸造試験所として設置され、平成13年4月に国税庁醸造研究所から独立行政法人に移行した。醸造研究所は、清酒をはじめとする各酒類の醸造技術に関する研究を行うとともに、醸造技術者の養成を行っていた。

## 3 酒類業の健全な発達に向けた取組

### (1) 酒類の公正な取引環境の整備

酒類業者に対して、「酒類の公正な取引に関する基準」及び「酒類に関する公正な取引のための指針」の周知・啓発を行い、これらの順守のための指導等を通じ、公正な取引環境の整備に向けた酒類業者の自主的な取組を推進するとともに、酒類の取引状況等実態調査を実施している。

### (2) 20歳未満の者の飲酒防止や酒類容器のリサイクル等の社会的要請への対応

関係法令を酒類業者へ周知・啓発するとともに、酒類の販売管理状況を確認するため、酒類販売場への臨場調査を実施するほか、酒類業組合が実施する20歳未満の者の飲酒防止キャンペーンなどの各種取組を支援している。

### (3) 酒類業に対する活性化支援

経営指導の専門家等を講師とした活性化支援研修会の開催のほか、活性化・経営革新の取組事例の紹介、中小企業支援施策等情報の提供、「中小企業新事業活動促進法」に定める経営革新計画の作成支援などを行っている。

### (4) 日本産酒類の輸出環境の整備

関係府省と連携しつつ国際交渉等の機会を通じて貿易障壁の撤廃・緩和に向けた取組を行っているほか、国際会議などの場を活用した日本産酒類のPR、酒類の品質評価、安全性に関する情報発信、酒類の専門的知識の国内外への普及・啓発などに取り組んでいる。

## 第2章 課税物件

この章では、酒税の課税物件である酒類の定義、分類、酒類の品目等について学習する。

### 学習のポイント

- 1 酒税法上の酒類とはどのようなものか
- 2 酒類の分類の必要性和分類基準はどのようにになっているか

### 第1節 酒類とは何か

#### 1 課税物件

酒税の課税物件は酒類である（酒法1）。

#### 2 酒類の定義

酒類とは、**アルコール分1度以上の飲料**（アルコール事業法の規定の適用を受けるアルコールを除く。）をいい、このうちにはアルコール分が高くそのまま飲用することができないものであっても、薄めて飲用することができるもの又は溶解してアルコール分1度以上の飲料とすることができる粉末状のものを含んでいる（酒法2①）。

アルコール分が90度以上のアルコールは、原則として、酒税法の適用を受ける酒類には該当せず、アルコール事業法の規定が適用されることになっている（事業法1、2①）。

ただし、酒類の原料とするもので、酒類の製造免許を受けた者がその製造場で製造するアルコールについては、酒税法が適用され、アルコール事業法の適用外とされている（酒法2①、事業法42）。

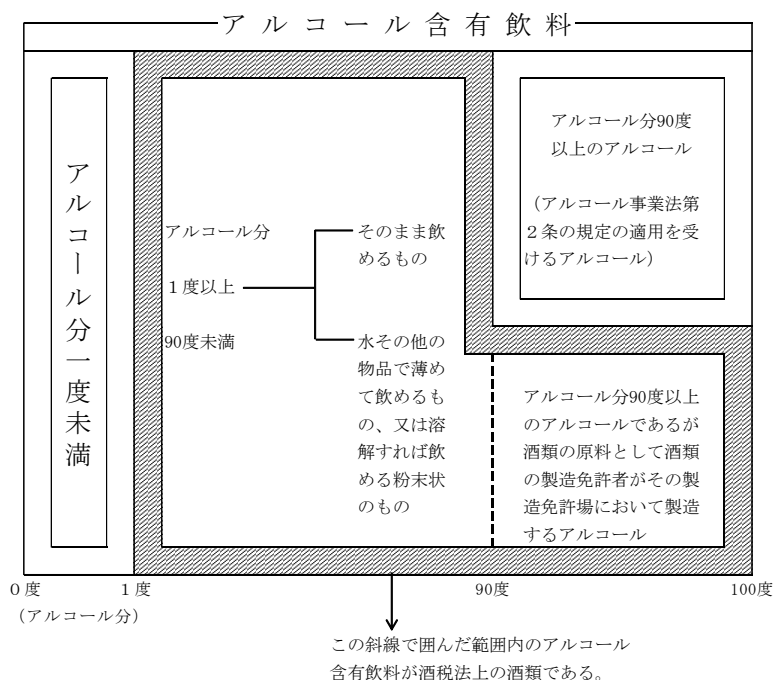
#### 3 アルコール分の定義

アルコール分とは、温度15度の時において、**原容量百分中に含有するエチルアルコールの容量**をいう（酒法3一、事業法2①）。

例えば、アルコール分20度又は20パーセントというものは、その酒類の100ミリリットル中に純アルコールが20ミリリットル含有されているという意味である。

#### 4 エキス分の定義

エキス分とは、温度15度の時において、**原容量百立方センチメートル中に含有する揮発性成分のグラム数**をいい（酒法3二）、そのグラム数が1グラムあるものをエキス分1度と呼ぶ。



(注) 1 アルコール

アルコールとはエチルアルコール (C<sub>2</sub>H<sub>5</sub>OH) をいう。その純粋なものの性質は無色透明、揮発性の液体で、中性の反応を呈し、特異なしん透性と芳香を有する。引火しやすく、点火すれば淡藍色の炎を放って燃焼する。沸点は78度ないし79度で、温度15度における比重は0.7947である。

アルコールは、その特性として、純粋な形態において存在せず、常に多少の水分を含むものである。

エチルアルコールは、メチルアルコールのように毒性がないから、嗜好飲料として愛されるばかりでなく、化学工業上においても、また、溶媒その他の用途に利用されている。

なお、酒税法、酒税法施行令及び酒税法施行規則に規定する「アルコール」とは、酒税法の適用を受けるものであるとアルコール事業法の適用を受けるものであるとを問わず、アルコール含有物を蒸留したもの（これに水を加えたものを含む。）で、酒税法第3条第9号イからニまで（焼酎から除かれるもの）に該当しないものであって、次に掲げるものをいう。

- (1) そのアルコール分が45度を超えるもの。
- (2) スピリッツのうち、その蒸留方法が連続式蒸留機によるもので、アルコール分が36度以上45度以下のもの。ただし、酒税法第3条第15号（ウイスキーの定義）及び第16号（ブランデーの定義）並びに同法第8条（酒母等の免許）の規定は適用しない。

2 アルコール分の測定

アルコール分を決定する場合のアルコールは、純アルコールによるもので、この測定については、フランスの法制にならって、ゲーリュサック氏式によって計量し、同氏の容量百分率法を採用している。このゲーリュサック氏式の酒精計によれば、容量1パーセントの目盛が1度となっている。

そこで、アルコール分何度又は含有アルコール分何パーセントということであるが、それはその酒類の100ミリリットル中に含まれている純アルコールの含有割合をいうのである。例えば、アルコール分20度又は20パーセントというのは、その酒類の100ミリリットル中に純アルコールが20ミリリットル含有されているという意味である。

3 エキス分

清酒、合成清酒、みりんなどに含まれている種々の成分のうちには、これを熱した時に、蒸発してしまう成分と、

蒸発せず残さ（渣）として残る成分との2種類がある。

蒸発してしまう成分としては、水、アルコール、揮発酸その他の揮発性成分があるが、蒸発せずに残さとして残る成分には、糖分、糊精（こせい）、乳酸、こはく酸、グリセリン、無機塩類、たんぱく質とその分解生成物であるアミノ酸などがある。この蒸発せずに残る成分を総称してエキス分という。

清酒や合成清酒の旨味や甘味など、いわゆる酒類の味を構成する成分の大部分はこのエキス分で、清酒及び合成清酒のエキス分は、通常4度から6度である。また、みりんのように、飲料というよりむしろ調味料として使用されるものは、エキス分も多く、40度以上含まれている（酒法3二）。

## 第2節 酒 類 の 分 類

酒税の課税方式が、従量課税制度を採用している場合に、できる限り一律課税の不公平を防ぎ、個々の酒類に対して、担税力に応じた負担を求めるためには、酒類の分類ということが、極めて重要な意味を持つことになる。

そこで現行酒税法は、酒類を、**発泡性酒類**、**醸造酒類**、**蒸留酒類**及び**混成酒類**の4種類に分類するとともに、消費者の選択の基準として定着している酒類の区分を**17品目**に区分している（酒法2②、3）。

これは、平成18年度税制改正により、酒類の分類を大幅に簡素化するため、酒類の特性や区分の客観性を踏まえ、これまでの10種類・11品目の分類を大括り・簡素化したものである。また、この分類には、酒類の嗜好階層の負担能力に応じた課税をするための配慮が加味されている。

### 【参考】 平成18年度税制改正前の分類（10種類、11品目）

清酒、合成清酒、しょうちゅう（しょうちゅう甲類、しょうちゅう乙類）、みりん、ビール、果実酒類（果実酒、甘味果実酒）、ウイスキー類（ウイスキー、ブランデー）、スピリッツ類（スピリッツ、原料用アルコール）、リキュール類、雑酒（発泡酒、粉末酒、その他の雑酒）

### 【参考】

#### 1 酒類の分類

種 類	内 訳	
酒類 アルコール分1度以上の飲料	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が10度未満で発泡性を有するもの）」
	醸造酒類(注)	清酒、果実酒、その他の醸造酒
	蒸留酒類(注)	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
	混成酒類(注)	合成清酒、みりん、甘味果実酒、リキュール、粉末酒、雑酒

(注) ・「その他の発泡性酒類」に該当するものは除かれる。

・「その他の発泡性酒類」は品目ではない。その酒類の品目は、発泡性を有しないとした場合の品目となる。

## 2 各品目の製造方法等の概要

品目	原料等	製造方法等
清酒	米、米こうじ、水	発酵させてこしたもの（アルコール分22度未満）
合成清酒	アルコール、焼酎、ぶどう糖	混和したもので、清酒に類似したもの（アルコール分16度未満でエキス分5度以上等）
連続式蒸留 単式蒸留	アルコール含有物 （ウイスキー、ブランデー又はスピリッツに該当するものを除く）	連続式蒸留機により蒸留したものでアルコール分が36度未満のもの 連続式蒸留機以外の蒸留機により蒸留したものでアルコール分が45度以下のもの
みりん	米、米こうじ、焼酎	混和してこしたもの（アルコール分15度未満でエキス分40度以上）
ビール	麦芽、ホップ、水	発酵させたもの（アルコール分20度未満）
果実酒	果実	発酵させたもの（アルコール分20度未満）
甘味果実酒	果実酒、糖類、アルコール	混和したもの
ウイスキー	発芽させた穀類	糖化、発酵させて蒸留したもの
ブランデー	果実	発酵させて蒸留したもの
原料用アルコール	上記焼酎と同じ。	アルコール含有物を蒸留したものでアルコール分45度を超えるもの
発泡酒	麦芽又は麦を原料の一部としたもの	発泡性を有するもの（アルコール分20度未満）
その他の醸造酒	穀類、糖類等	発酵させたもの（アルコール分20度未満でエキス分が2度以上等）
スピリッツ	原料に制限はない。	製造方法等に制限はない（エキス分2度未満）。
リキュール	酒類、糖類等を原料としたのもの	混和したもの（エキス分2度以上）
粉末酒	酒類等	溶解してアルコール分1度以上の飲料とすることができる粉末状のもの
雑酒	上記以外の酒類	

## 第3節 酒類の各品目の定義

酒類の各品目の定義は、酒税法第3条第7号から第23号までに規定されている。

この定義は、沿革的、常識的な観念を基礎として、課税技術上、酒造技術上の要請を加味して分類された各品目について、原則として、原料及び製造方法の差異により分類して規定したものである。また、酒造技術の進歩、し好の変化などにより、原料や製造方法に変更がある場合もあるので、定義規定の一部を政令や省令に委ねているところが多く、解釈しにくいところがあるが、酒質に合った課税を行い、税負担の公平を図るため、厳正に解釈して酒類の品目の区分を明確にしなければならない。

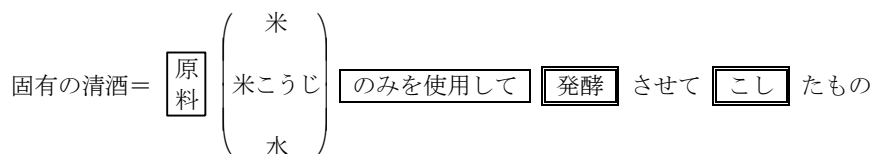
## 1 清酒

清酒は、古くから多くの人に飲用されている我が国の伝統的な酒類であるが、主として原料の差によって次のように分けることができる（酒法三七）。

なお、いずれもアルコール分22度未満のものに限られる。

## (1) 固有の清酒

米、米こうじと水を原料として**発酵させて、こしたもので**、清酒本来の原料だけを使用したものであり、伝統的な清酒といわれるものである（酒法三七イ）。

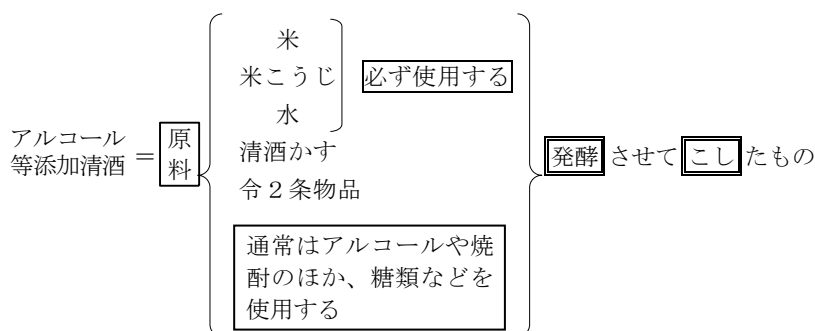


(2) アルコール等添加清酒

米、米こうじ、水と清酒かすその他政令で定める物品（酒令2）を原料として、発酵させてこしたものであるが、米、米こうじ、水及び清酒かす以外の政令で定める物品の総重量が、米（こうじ米を含む。）の重量の100分の50を超えてはならないことになっている（酒法3七ロ）。

この方法によるものは、発酵過程にあるもろみに、アルコールや焼酎などを加えて清酒の増量や酒質の調整を図ろうとするものである。

なお、政令で定める物品とは、アルコール、焼酎、糖類、酸類、塩類及び清酒である。



(3) かすこし清酒

清酒に清酒かすを加えて、数日後再びこしたものである（酒法3七ハ）。普通、品質が低下した清酒の手直しの方法として行われる。

(注) 1 こすとは、具体的には、液体部分とかすの部分とを分離することである。したがって、上澄み部分をこすことなく、単にくみ分けている場合にも、こすということになる。

2 酒類の本来の原料以外に、酒税法施行令で定める物品を原料として使用が認められるようになったのは、酒造技術の進歩に伴い可能となった物質の高度利用と酒類の増産を図るためである。また、これらの物品について、使用量の制限規定が設けられているのは、それぞれの酒類としての伝統的な品質を維持するためである。

【参考法令・通達番号】

酒解通3 共通事項関係11、12

【参考】

清酒に一般的に使われている吟醸酒、純米酒、本醸造酒の名称が使用できるのは、次の表に合致している場合である。

名 称	原 料 ・ 製 造 方 法 等
吟 醸 酒	<ul style="list-style-type: none"> <li>白米（精米歩合60%以下）、米こうじ（こうじ米使用割合15%以上）、醸造用アルコール（当該アルコールの重量（95度換算）が白米の重量の10%を超えないもの）、水</li> <li>吟味して製造した清酒で、固有の香味及び色沢が良好なもの</li> </ul>
純 米 酒	<ul style="list-style-type: none"> <li>白米、米こうじ（こうじ米使用割合15%以上）、水</li> <li>香味及び色沢が良好なもの</li> </ul>
本 醸 造 酒	<ul style="list-style-type: none"> <li>白米（精米歩合70%以下）、米こうじ（こうじ米使用割合15%以上）、醸造用アルコール（当該アルコールの重量（95度換算）が白米の重量の10%を超えないもの）、水</li> <li>香味及び色沢が良好なもの</li> </ul>

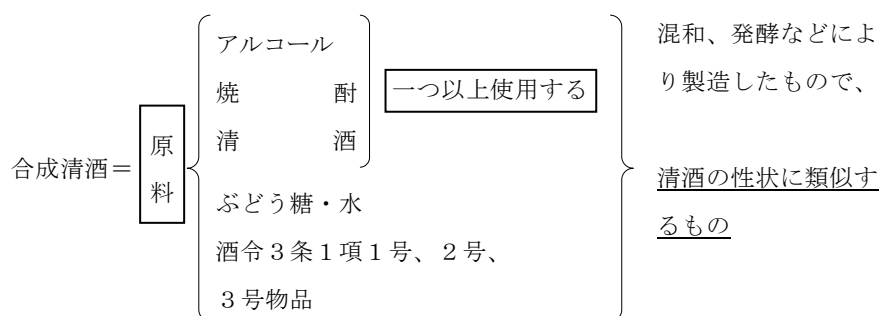
(注) 清酒の製法品質表示基準（平成元年11月22日付国税庁告示第8号）参考。



## 2 合成清酒

合成清酒は、米という原料面での制約をできる限り受けなくて、固有の清酒と同様の酒類を造ろうということから考え出されたものである。

合成清酒とは、アルコール、焼酎（水以外の物品を加えたものを除く。）又は清酒のうち、いずれか一つ以上とぶどう糖その他政令で定める物品（酒令3）を原料（米の使用制限あり。）として製造した酒類で、香味、色沢その他の性状が清酒に類似するもの（アルコール分16度未満でエキス分が5度以上などに限られる。）をいう（酒法3八）。



## 3 焼 酎

### (1) 焼酎とは

焼酎には、**連続式蒸留焼酎**と**単式蒸留焼酎**がある（酒法3九、十）。

イ アルコール含有物を蒸留した酒類（これに水を加えたものを含む。）で、アルコール分が、**連続式蒸留焼酎は36度未満のもの、単式蒸留焼酎は45度以下**のものをいう（酒法3九、十）。

ロ アルコール含有物を蒸留した酒類に一定限度の範囲内で、砂糖、酒石酸、くえん酸と、これらとともに特定の合成着色料を加えたもので、エキス分が2度未満、アルコール分が26度未満のものをいう（酒法3九、十、酒令3の2、酒規3）。

(注)1 「アルコール含有物」とは、その物が飲用することができるものであるかを問わず、しかも、液体であるか固型状のものであるかを問わず、エチルアルコールを含有するものをいう。

2 「**連続式蒸留機**」とは、その蒸留機にアルコール含有物を連続して供給しつつ、アルコールを連続して蒸留することができる蒸留機で、しかも、その蒸留の過程において、フーゼル油、アルデヒドその他の不純物を取り除くことができる蒸留機（パテント・スチル）をいい、これらの不純物を蒸留機外に取り出す装置を備えているかどうかを問わない。「**単式蒸留機**」とは、連続式蒸留機以外の蒸留機で、在来の蒸留機（ポットスチル）、かぶと釜、じゃかん式蒸留機がある。

### (2) 焼酎から除外される酒類

次のものは、焼酎の範囲から除かれて、それぞれ、他の品目の酒類となる（酒法3九イ～ニ、十）。

イ 発芽させた穀類や、果実を原料とするもの（酒法3九イ）は、原料や製造方法により、それぞれ、ウイスキー、スピリッツ、ブランデーとなる。

ロ しらかばの炭又はこれと他の物品とを混和したものでこしたもの（酒法3九ロ）は、スピリッツ（いわゆるウオッカ）となる。

ハ 砂糖、糖蜜などの含糖質物を原料としたもので、蒸留の際の留出時のアルコール分が95度未満のもの（酒法3九ハ）は、スピリッツ（いわゆるラム）となる。

ニ アルコール含有物を蒸留する際、発生するアルコールに他の物品の成分を浸出させたもの（酒法三九ニ）は、スピリッツ（いわゆるジン）となる。

【参考法令・通達番号】

酒解通3 焼酎の定義関係

【参考】

1 アルコール分等による品目の分類

蒸留機 アルコール分	連続式蒸留機	連続式蒸留機 以外の蒸留機 (単式蒸留機)
	45度超	原料用アルコール
36度以上～45度以下	スピリッツ	単式蒸留 焼 酎
1度以上～36度未満	連続式蒸留 焼 酎	

2 焼酎は、平成18年度の税制改正により、「しょうちゅう甲類」と「しょうちゅう乙類」から、それぞれ、「連続式蒸留しょうちゅう」と「単式蒸留しょうちゅう」に改正され、その後、常用漢字化により平成29年4月から「連続式蒸留焼酎」と「単式蒸留焼酎」に名称変更された。

酒税の保全及び酒類業組合等に関する法律（以下「酒類業組合法」という。）の規定により、酒類の品目の表示として、連続式蒸留焼酎には「焼酎甲類」、単式蒸留焼酎には「焼酎乙類」が使えることになっている。

このほか、一定の原料により製造した単式蒸留焼酎には、「本格焼酎」や「泡盛」の表示ができることになっている。

なお、例えば、清酒に「日本酒」と表示できるように、焼酎以外でも酒税法に規定する品目以外の表示ができるものがある。

【参考法令・通達番号】

酒類業組合法施行規則第11条の5

#### 4 みりん

みりんとは、我が国独特の酒類の一つで、米こうじ中の糖化酵素を利用して蒸米（もち米）のでん粉を溶解糖化させ、焼酎中に浸出させてこしたもので、通常発酵作用を伴わない。

みりんは、通常もち米、うるち米、焼酎、みりん、みりんかすなどを原料として製造されるアルコール分15度未満のものである。

なお、エキス分が40度以上であるなど一定の規格を満たしていなければみりんにならない（酒法三十一、酒令5）。

#### 5 ビール

ビールとは、次に掲げるもので、アルコール分が20度未満のものをいう。

イ 麦芽、ホップ、水を原料として発酵させたもの（酒法三十二イ）

ロ 麦芽、ホップ、水及び麦その他の政令で定める物品①及び②を原料として発酵させたもの（酒法三十二ロ、酒令6）

ハ イ又はロの酒類にホップ又は政令で定める物品②を加えて発酵させたもの（酒法三十二ハ、酒令6）

なお、政令で定める物品とは、①麦、米、とうもろこし、こうりゃん、ばれいしょ、でん粉、糖類又は財務省令で定める苦味料若しくは着色料、②果実又はコリアンダーその他の財務省令で定める香味料をいう。ただし、その原料中麦芽の重量がホップ及び水以外の原料の総重量の100分の50以上のものであり、かつ、政令で定める物品②の総重量が麦芽の重量の100分の5を超えないものに限られる。

(注) 1 麦芽の製造工程

大麦→選粒→浸麦→発芽→緑麦芽→乾燥→焙燥（ばいそう）→除根→麦芽

2 ホップは二条大麦（ビール大麦）と並んで、ビールには欠かせないものである。ホップは、つたのように長くのびる多年生の植物（学名をフルムスルブという。）で雌雄異株で雨の少ない寒冷地で育つ。我が国では、長野県と山形県が主な産地で、6、7月頃に花（毛花という。）をつけ、8月ごろ開花（球花という。）し取り入れる。ビールにはまだ雄花の花粉を受けていないホップの雌花を用いるが、これがビール特有の香りと爽やかなほろ苦さを与えるとともに、泡持ちをよくし、腐敗を防ぐ働きをされている。

## 6 果実酒

### (1) 果実酒とは

イ 果実又は果実と水を原料として発酵させたアルコール分20度未満のもの（酒法3十三イ）

ロ 果実又は果実と水に一定量以下の砂糖、ぶどう糖又は果糖を加えて発酵させたものでアルコール分15度未満のもの（酒法3十三ロ）

ハ イ又はロの酒類に一定量以下の砂糖、ぶどう糖又は果糖を加えて発酵させたものでアルコール分15度未満のもの（酒法3十三ハ）

ニ イからハの酒類に一定の範囲内でブランデー等、糖類、香味料又は水を加えたもので、アルコール分15度未満のもの（酒法3十三ニ）

ホ イからニの酒類に植物（オーク）を浸してその成分を浸出させたもので、アルコール分20度未満のもの（酒法3十三ホ）をいう。

### (2) 果実酒の原料となる果実

果実酒の原料の果実とは、本来の果実のほか、①乾燥させた果実、②煮つめた果実、③濃縮させた果汁や果実のしぼりかすを含み、なつめやしの実を除くことになっている（酒令7①一）。

## 7 甘味果実酒

甘味果実酒とは、果実を原料として発酵させた酒類などで果実酒以外のもの、すなわち、上記6の(1)ロからニの酒類でアルコール分15度以上のもの、砂糖、ぶどう糖又は果糖以外の糖類を加えて発酵させたもの、加える糖類やブランデー等の量が一定の範囲を超えるものと果実酒にオーク以外の植物の成分を浸出させたり、薬剤などを加えたものをいう（酒法3十四）。

なお、原料となる果実は、果実酒と同じである。

## 8 ウイスキー及びブランデー

ウイスキー及びブランデーは、蒸留酒の一つであるが、酒税法に定めるウイスキー又はブランデーの範囲に入る酒類の原料や製造方法にはいろいろある。その考え方は、ウイスキー原酒やブランデー

原酒を基本にして、これにアルコールなどを加えて前記の原酒に類似させたものもウイスキー又はブランデーにしようとするに於けることにある。

(1) ウイスキーとは

- イ 発芽させた穀類と水を原料として糖化させ、発酵させたアルコール含有物を蒸留したもので、留出時のアルコール分が95度未満のもの（ウイスキー原酒、酒法35イ）
- ロ 発芽させた穀類と水によって穀類を糖化させ、発酵させたアルコール含有物を蒸留したもので、留出時のアルコール分が95度未満のもの（ウイスキー原酒、酒法35ロ）
- ハ イ又はロの酒類にアルコール、スピリッツ、香味料、色素又は水を加えたもの（イ又はロの酒類のアルコール分の混和割合が10/100以上のものに限る。）（酒法35ハ）をいう。

(2) ブランデーとは

- イ 果実か果実と水を原料として発酵させたアルコール含有物又は果実酒を蒸留したもので、留出時のアルコール分が95度未満のもの（ブランデー原酒、酒法36イ）
- ロ ブランデー原酒にアルコール、スピリッツ、香味料、色素などを加えたもの（イの酒類のアルコール分の混和割合が10/100以上のものに限る。）（酒法36ロ）をいう。

【参考法令・通達番号】

酒解通3 ウイスキーの定義関係2、酒解通3 ブランデーの定義関係5

9 原料用アルコール

原料用アルコールは、焼酎の製造方法と同様の製造方法によつた酒類で、アルコール分が45度を超えるものである（酒法37）。

10 発泡酒

発泡酒とは、次に掲げるもので、発泡性を有するアルコール分20度未満のものをいう。

- イ 麦芽又は麦を原料の一部としたもの（酒法38イ）
- ロ イ以外の酒類で、ホップを原料の一部としたもの（酒法38ロ）
- ハ イ又はロ以外の酒類で、香味、色沢その他の性状がビールに類似するものとして政令で定める一定のもの（酒法38ハ）

11 その他の醸造酒

その他の醸造酒とは、穀類、糖類その他の物品を原料として発酵させたアルコール分20度未満、エキス分2度以上のものをいう（酒法39）。

ただし、アルコール以外の酒類を原料としたものやアルコールを原料としてアルコール分15度以上となるものなどは除かれる（酒令8）。

12 スピリッツ

- (1) スピリッツとは、次の条件全てにあてはまるものをいう（酒法320）。

- イ エキス分2度未満の酒類であること
  - ロ 酒税法第3条第7号から第19号までの酒類以外の酒類であること
- (2) 代表的なものとして次のものがある。
- イ いわゆるラム、ウオッカ、ジンなど（本来のスピリッツ）
  - ロ 連続式蒸留焼酎と同様の製造方法によった酒類で、アルコール分が36度以上45度以下のもの（いわゆる連続式蒸留スピリッツ）

### 13 リキュール

リキュールとは、酒類と他の物品を混合して製造した酒類で、次の五つの条件の全てにあてはまるものをいう（酒法3二十一）。

- (1) エキス分が2度以上の酒類であること
- (2) 酒類と糖類その他の物品（酒類を含む。）を原料としたものであること
- (3) 酒税法第3条第7号から第19号までの酒類以外の酒類であること
- (4) 溶解してアルコール分1度以上の飲料とすることができる粉末状のもの（粉末酒）でないこと
- (5) 性状がみりんに類似するもの（酒令8の2）でないこと

### 14 粉末酒

粉末酒とは、酒税法第2条第1項に規定する溶解してアルコール分1度以上の飲料とすることができる粉末状の酒類をいう（酒法3二十二）。

### 15 雑酒

雑酒とは、前記1から14までの酒類以外の酒類をいう（酒法3二十三）。

これまでに述べたどの品目にもあてはまらない全ての酒類をいうことになる。

### 16 炭酸ガスを加えた酒類

酒類に炭酸ガス（炭酸水を含む。）を加えた酒類の品目は、炭酸ガスを加える直前の酒類の品目とされる。ただし、酒類に炭酸ガスを混和した酒類が発泡酒に該当する場合は、炭酸ガスを加える直前の酒類の品目ではなく、発泡酒となる（酒法43②）。

また、酒類に炭酸水を加えた場合には、炭酸ガスの他に水が加わるのでアルコール分やエキス分に変化が生ずることになる。そこで混和したことによって他の酒類の品目の規格となった場合には、新たな品目の酒類を製造したことになる（酒法43⑧、酒令50⑫、酒規13④～⑥）。

(注) 1 リキュールに炭酸水を加えてエキス分2度未満の酒類としたときは、新たにスピリッツを製造したことになる。

2 粉末酒と水又は炭酸水との混和をしてその粉末酒を溶解したときは、できた酒類のエキス分により、新たにリキュール又はスピリッツを製造したことになる。

### 17 酒母、もろみ、こうじ

酒母、もろみ、こうじは、酒類そのものではない。したがって、直接には酒税の課税物件ではないが、こうじは酒類を製造するためになくてはならないもので、酒母、もろみは、いわば酒類の半製品

第2編 酒 税 法

(酒類の製成中に生ずる中間的製品)ともいうべきものである。そこで、酒税法は、随所に取締的規定を設けている。

なお、これらのものについては、酒税法第3条第24号、第25号と第26号にそれぞれ規定されている。

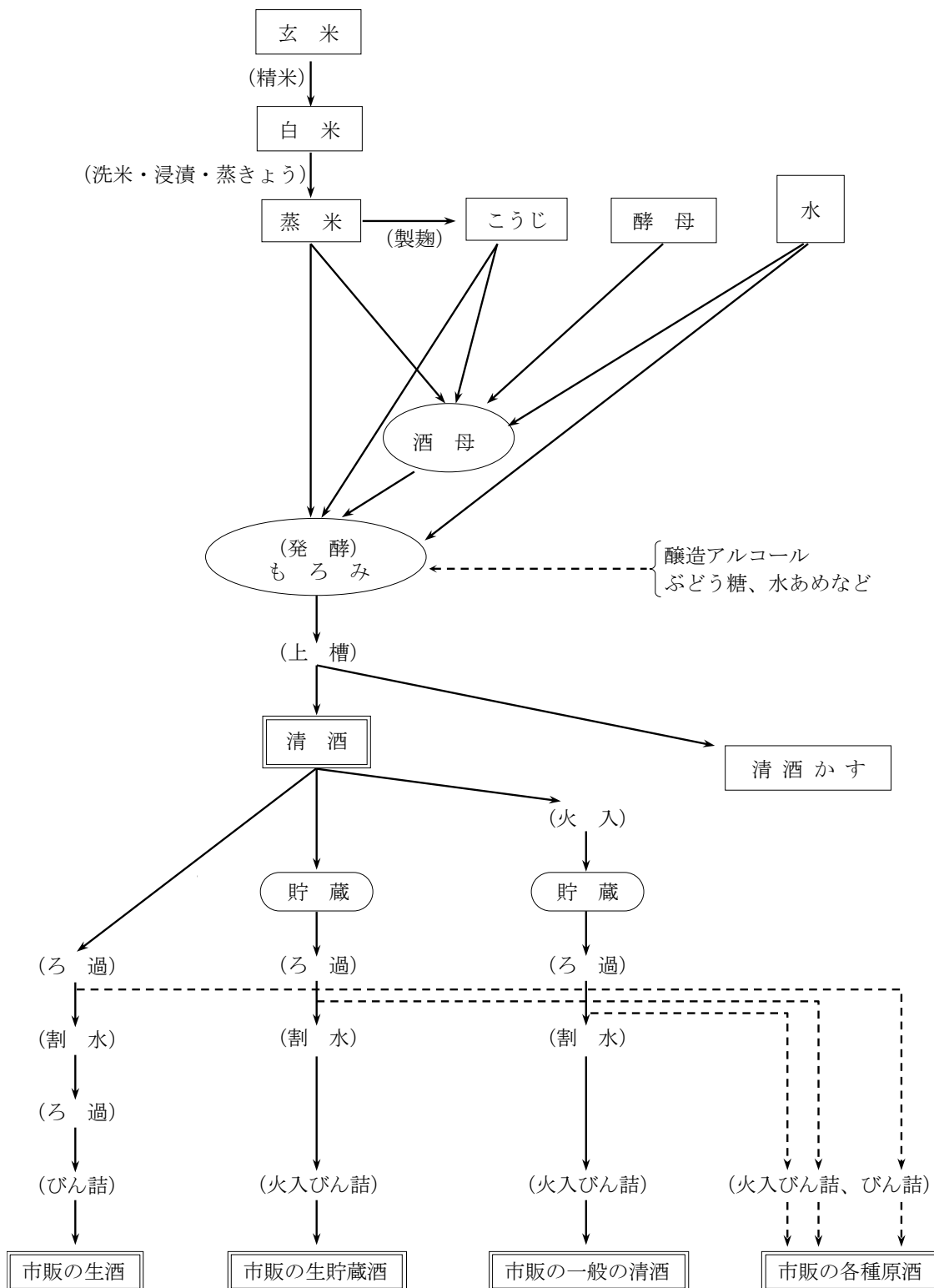
酒類の品目分類上のポイント

酒類の品目	分 類 上 の ポ イ ン ト
1. 清 酒	① 使用原料 ② 米以外の原料の重量制限 ③ 発 酵 ④ こ す ⑤ アルコール分
2. 合 成 清 酒	① 使用原料 ② 米の重量制限 ③ 清酒に類似 ④ アルコール分 ⑤ エキス分
3. 焼 酎	① 蒸 留 ② アルコール分 ③ 蒸留機の種類
4. み り ん	① 使用原料 ② こ す ③ アルコール分 ④ エキス分
5. ビ ー ル	① 使用原料 ② 麦芽以外の原料の重量制限 ③ 発 酵 ④ アルコール分
6. 果 実 酒	① 使用原料 ② 発酵又は混和 ③ 補糖量の制限 ④ 補酒量の制限 ⑤ アルコール分
7. 甘味果実酒	① 使用原料 ② 発酵又は混和 ③ アルコール分 ④ 補酒量の制限 ⑤ 果実酒に当たらない
8. ウイスキー及びブランデー	① 使用原料 ② 蒸 留 ③ 原酒の混和割合制限 ④ 留出時のアルコール分
9. 原 料 用 アルコール	① 蒸 留 ② アルコール分
10. 発 泡 酒	① 使用原料 ② 発泡性 ③ アルコール分 ④ ビールに類似
11. そ の 他 の 醸 造 酒	① 使用原料 ② 発 酵 ③ アルコールの重量制限 ④ アルコール分 ⑤ エキス分
12. スピリッツ	① エキス分 ② 清酒からその他の醸造酒までの酒類でない。
13. リキュール	① エキス分 ② 他物混和 ③ 清酒からその他の醸造酒までの酒類でない
14. 粉 末 酒	① 粉末状
15. 雑 酒	① 上記以外の酒類
備 考	清酒及びみりん以外の酒類に「こす」操作がないが、これは「こす」ことが要件ではないということで、実際の製造工程にはろ過工程がある酒類もある。

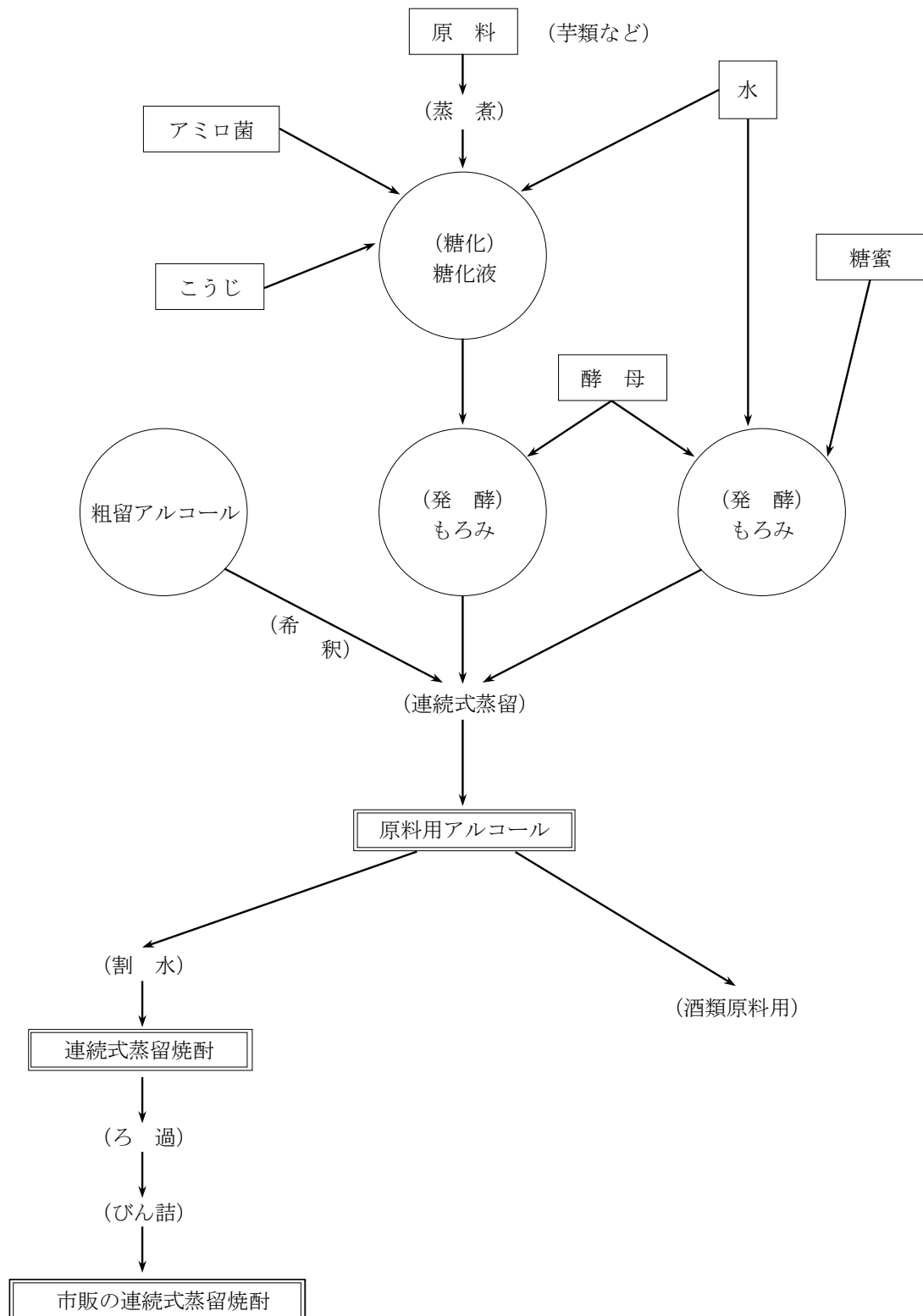
参考図

酒類の製造工程図

清 酒

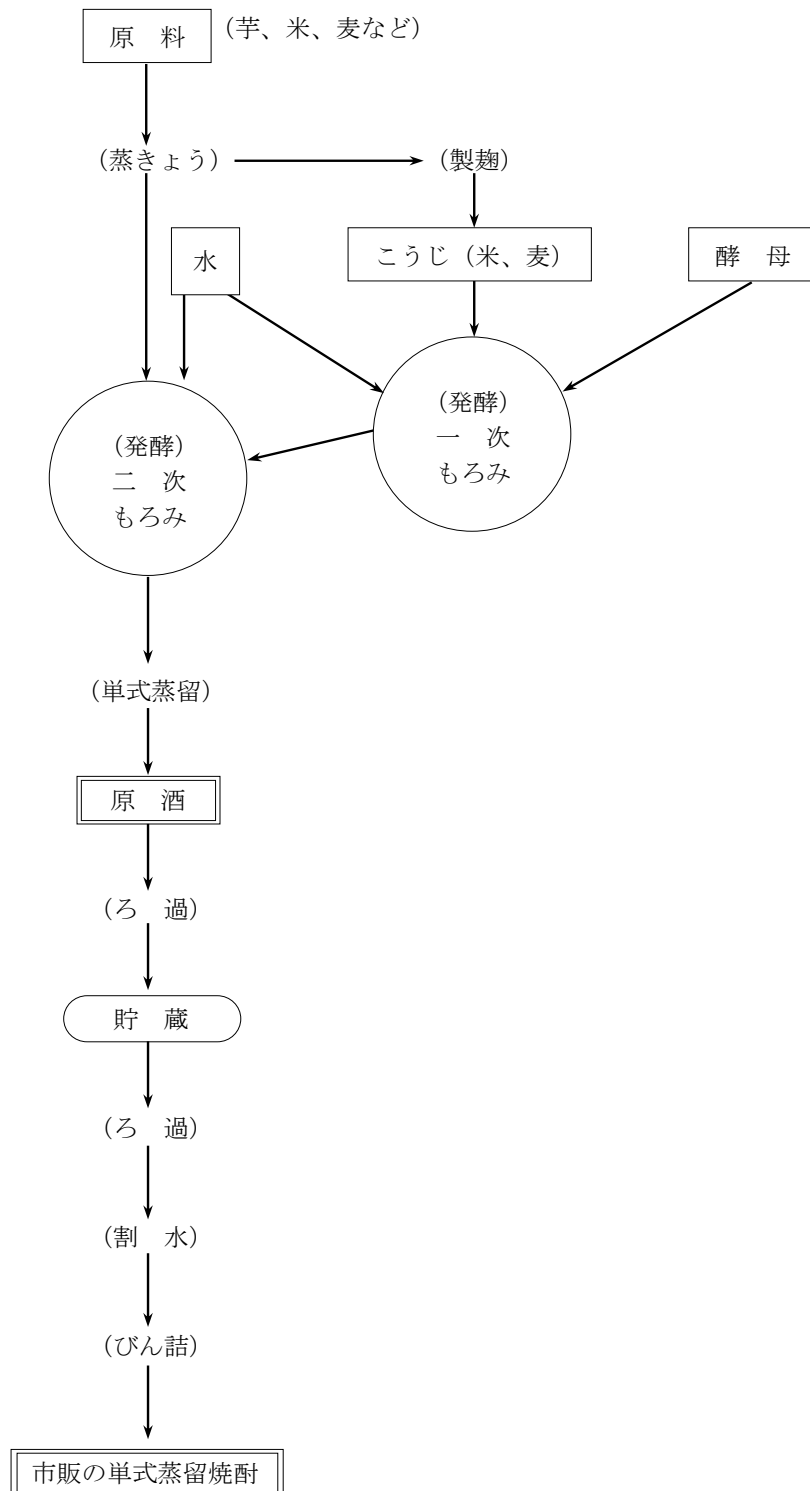


連続式蒸留焼酎・原料用アルコール

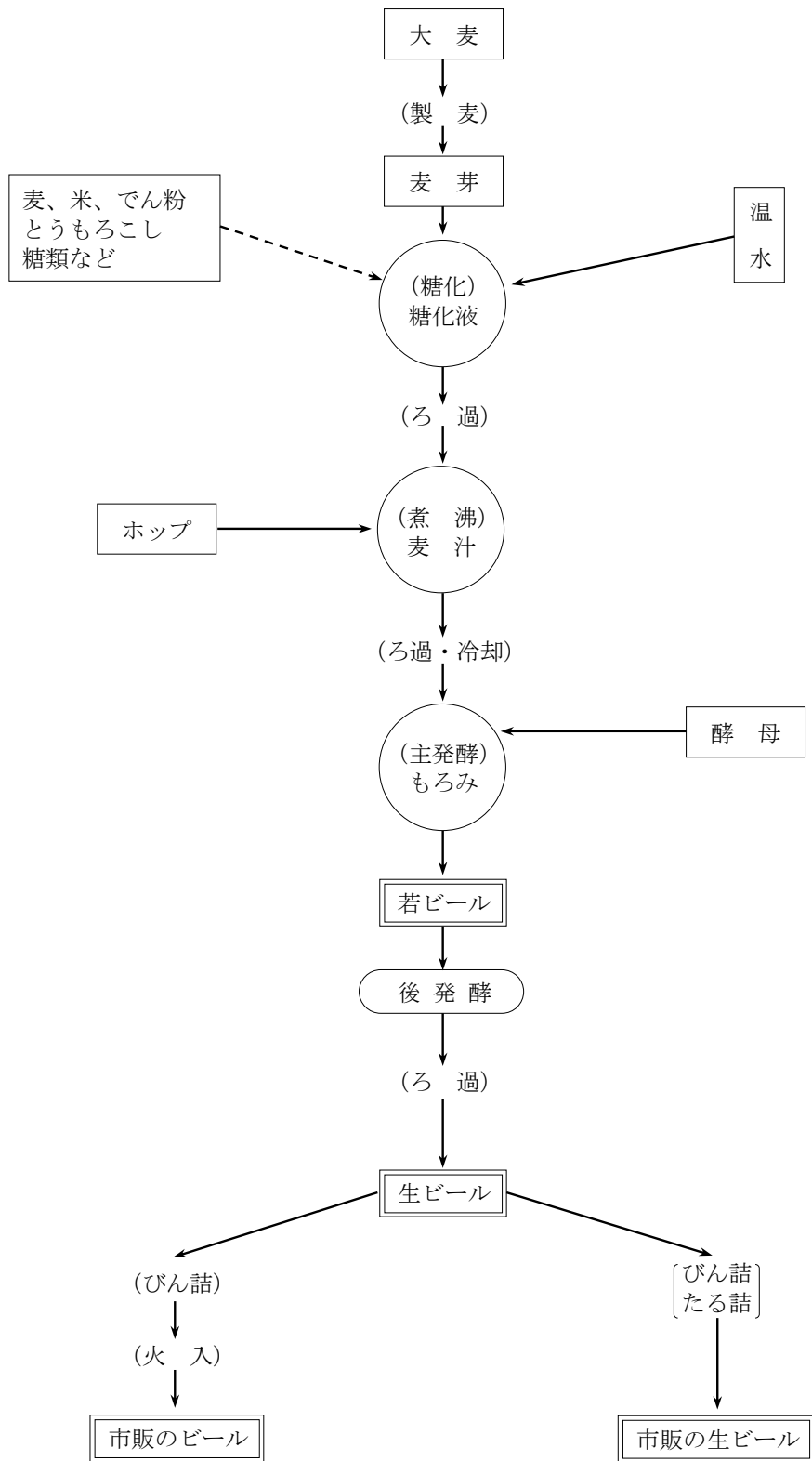




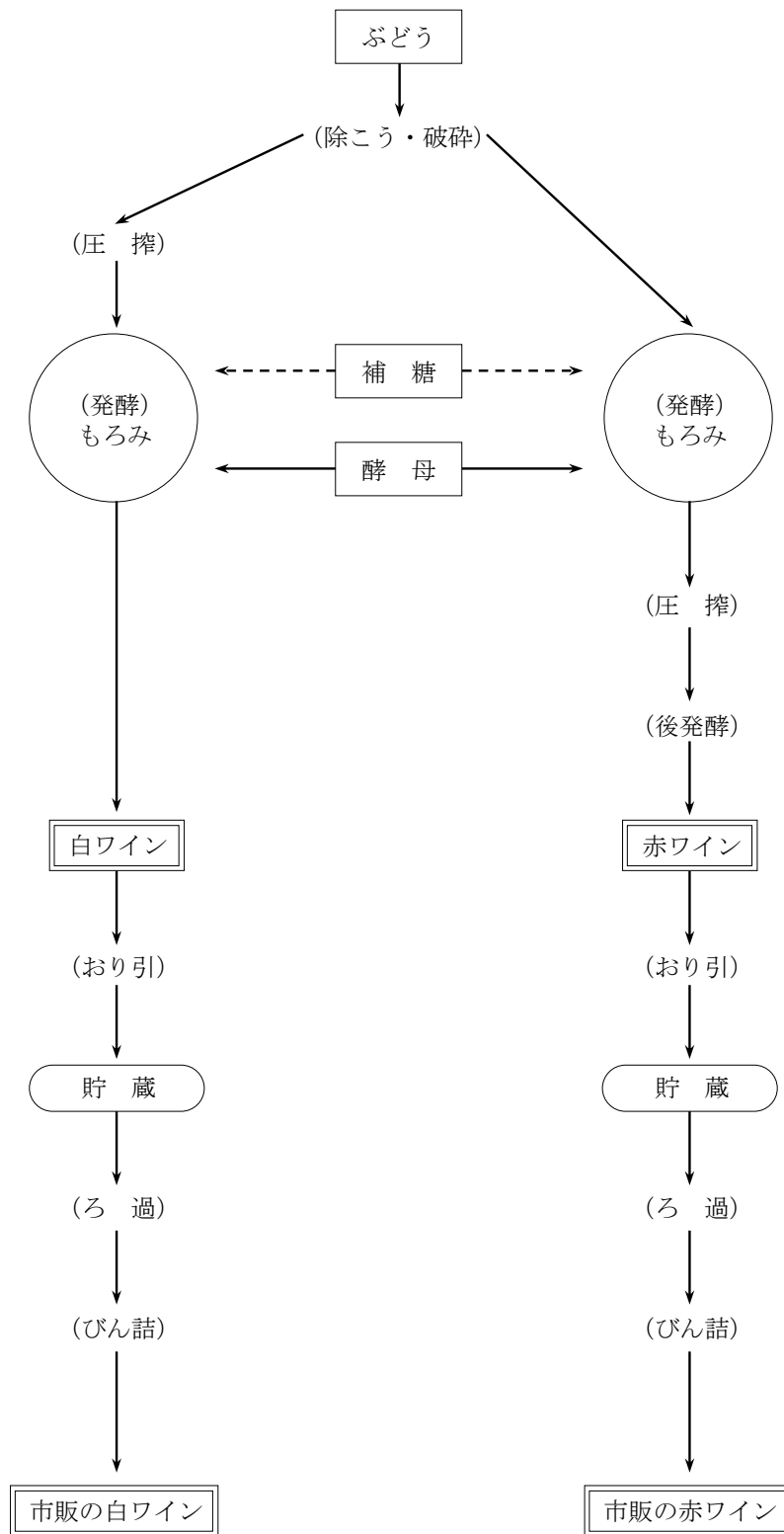
単式蒸留焼酎



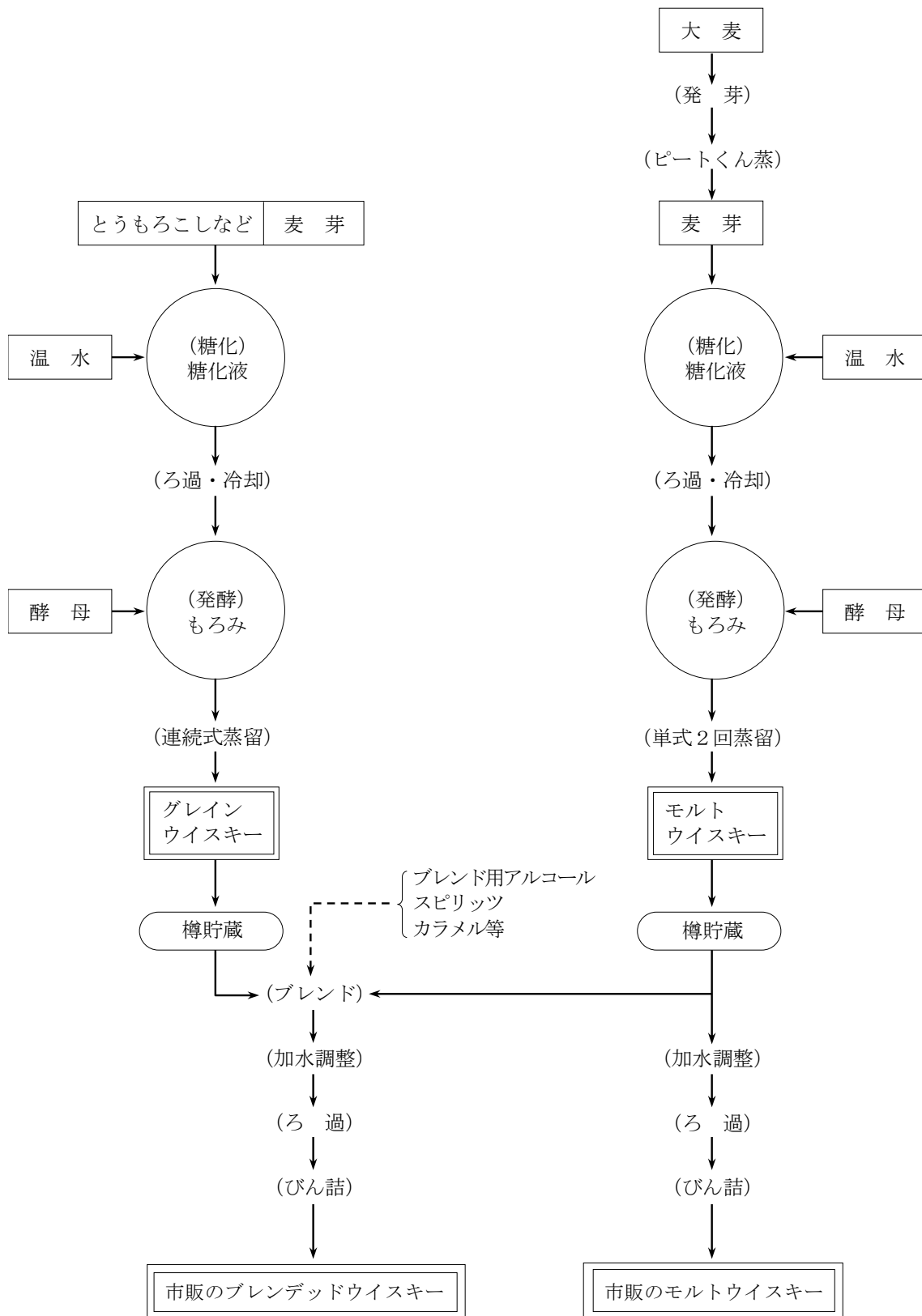
ビール



果実酒(ワイン)



ウイスキー



## 第3章 納税義務者と納税義務の成立

この章では、酒税の納税義務者と納税義務の成立等について学習する。

### 学習のポイント

- 1 納税義務者は誰か
- 2 納税義務者の成立の時期はいつか

### 第1節 納税義務者

#### 1 納税義務者

酒税法は、**酒類の製造者**と酒類を保税地域から引き取る者（以下「**酒類引取者**」という。）を、納税義務者と原則的に規定している（酒法6①②）。

酒税を最終的に負担する者は、酒類を飲用する消費者を予定しており、課税方式は消費税本来の建前からすれば、できるだけ最終消費者に近い時点を酒税の納税義務者とすることが望ましい。しかし、消費の段階をとらえると納税義務者の数が極めて多くなることから、酒税法では課税技術や徴税費の観点から酒類の生産、販売、消費の各段階のうち関係者の最も少ないものとして、①国内産酒類は、酒類の製造者を、②外国から輸入される酒類は、酒類引取者を酒税の納税義務者としている（酒法6①②）。

このほか、酒類を密輸入した者など酒税法その他酒税に関する諸法律は、酒税の収入を確保するために例外的な酒税の納税義務者を規定している。

#### 2 通常の場合の納税義務者

##### (1) 酒類の製造者

酒類の製造者は、その製造場から移出した酒類の酒税を納める義務がある（酒法6①）。

酒類の製造者とは、酒類を自己の責任において製造した者をいい、酒類を事実上製造した者であっても、酒類製造者の従業者のように、雇用主のために酒類を製造している者は含まれない。

なお、法文は「**酒類の製造者**」と「**酒類製造者**」の2種類に区別した用語を使用しているが、前者は酒類の製造免許を受けているかどうかを問わないのに対し、後者は酒税法第7条第1項に定める酒類の製造免許を受けた者をいうのである。

##### (2) 酒類引取者

酒類を保税地域から引き取る者は、引き取る酒類の酒税を納める義務がある（酒法6②）。

### 3 例外の場合の納税義務者

#### (1) 酒類製造者とみなされる者

- イ 酒類の未納税移出の手続によって、酒類製造場から移出された酒類を移入した者や未納税引取の承認を受けて、保税地域から酒類を引き取った者（酒法28⑥、28の3④）
- ロ 酒類の製造免許を取り消された場合などで、必要行為の継続を認められた場合の酒類の製造者（酒法20④）

#### (2) 酒類の製造者とみなされる者

酒類、酒母、もろみが、その製造場内で飲用されたり、製造場から移出された場合に、飲用や移出されたことが、製造者の責任とすることができないときは、飲用した者又は移出した者（酒法6の3②、④、⑤）

## 第2節 納税義務の成立

酒税の納税義務の成立は、酒類が、製造場から移出された時又は保税地域から引き取られた時と規定されている（通則法15②七）。

### 1 製造場から移出とは

「製造場から移出」を理解するためには、製造、製造場、移出の用語の意味を理解しなければならない。

#### (1) 製造

製造には、現実の製造とみなし製造とがある。

##### イ 現実の製造とは

例えば、米、米こうじと水を原料として清酒を製造するように、原料に化学的变化などを加えて酒類を造ることであり、一般に製造として認められる行為である。

##### ロ みなし製造とは

一旦製造された酒類に水以外の物品を加えた場合には、税率の異なる他の品目の酒類に変わることがあるため、酒類に水以外の物品を加える行為を新たに酒類を製造したこととみなすことにしている。この行為をみなし製造という（酒法43）。

#### (2) 製造場

製造場には、現実の製造場とみなし製造場とがある。

##### イ 現実の製造場とは

現実に酒類を製造した場所である。

##### ロ みなし製造場とは

酒税法上製造場とみなされる場所としては、未納税移出や未納税引取によって酒類を移入した場所（酒法28⑥、28の3④）がある。

**(3) 移出**

移出には、現実の移出とみなし移出とがある。

**イ 現実の移出とは**

事実行為としての搬出をいう。

**ロ みなし移出とは**

移出の事実がない場合でも、酒税確保のため、例外措置として、製造場内での飲用など一定の事実をとらえて、酒税法上移出があったものとみなして納税義務を成立させようとするものである（酒法6の3）。

以上のことから「製造場からの移出」とは、酒類を製造（みなし製造を含む。）する場所、すなわち、酒類製造場（みなし製造場を含む。）から移出（みなし移出を含む。）することである。

**2 移出や引取りとみなす場合**

前に述べたとおり酒税の納税義務は、製造場からの移出又は保税地域から引き取られた時に成立するのが原則である。

しかし、下表の場合には、製造場からの移出や保税地域からの引取りそのものではないが、酒税の確保を図る必要から、例外的な措置として、酒税法上移出や引取りとみなして納税義務を成立させることを定めている（酒法6の3）。

移出又は引取りとみなす場合	条 項	摘 要
酒類等が酒類等の製造場で飲用されたとき	酒法6の3①一	
製造免許が消滅した場合等で免許に係る酒類等が現存するとき	酒法6の3①二	酒法20①による必要行為の継続を認められたものを除く。
製造免許を取り消された者が「必要行為の継続」により酒類等を製成したとき	酒法6の3①三	
製造場に現存する酒類等が強制換価されたとき	酒法6の3①四	酒法28①の規定により未納税移出をするものを除く。
酒類等が不法侵入者によって飲用されたとき	酒法6の3②	その飲用者を酒類等の製造者とみなして課税する。
酒類等が保税地域で飲用されたとき	酒法6の3③	その飲用者を酒類等の引取者とみなして課税する。

(注) 酒税法第6条の3では酒類、酒母、もろみを「酒類等」という（酒法6の3①の本文）。

**【参考法令・通達番号】**

酒解通6の3②

**【参考】収去酒類の非課税**

次に掲げる酒類が、その製造場から移出されたり、保税地域から引き取られる場合には、その酒類には酒税を課さない（酒法6の4、酒令10）。

- ① 食品衛生法第28条第1項（臨検検査等）の規定により収去される酒類

（注） 収去とは、一般に物のある場所から取り去ることをいう。

行政処分の一としての収去は、危険物、薬品等を取締機関において検査や試験に使用するため必要の限度内で強制的に取り去ることを内容とする処分である。

- ② 医薬品、医療機器等の品質、有効性及び安全性の確保等に関する法律第69条第4項及び第6項（立入検査等）の規定により収去される酒類

- ③ 食品表示法第8条第1項（立入検査等）の規定により収去される酒類

**見本採取酒類も酒税法適用除外**

当該職員が質問検査権の行使として酒類などの製造者又は酒類の販売業者の所持する酒類等を検査するために見本を採取する場合のその見本については、納税義務者、課税標準と税額の申告などの規定は適用されない（通則法74の4②、酒法30の7）。



## 第4章 酒類の製造免許と酒類の販売業免許

酒類の製造、販売業については、免許制度が採られており、この制度は酒税法の大きな特色である。この章では、免許制度の必要性、法的性格、免許要件、免許の効力等について学習する。

### 学習のポイント

- 1 免許はなぜ必要か
- 2 免許の法的性格とその効力はどのようになっているか

### 1 免許の必要性

酒税法では、酒類、酒母、もろみ（以下「酒類など」という。）を製造しようとする者は、**製造しようとする酒類の品目別、酒母・もろみ別に、製造場ごとに、また、酒類の販売業、販売代理業、媒介業（以下「販売業」という。）をしようとする者は、販売場ごとに、それぞれ所在地の所轄税務署長の免許を受けなければならない**と規定している（酒法7、8、9）。

免許制度を採用している理由は、次のとおりである。

#### (1) 酒類などの製造免許

酒類の製造免許について見ると、酒類に課せられている税は高率であり、その税収入は我が国租税収入の中でも重要な地位にあるため、その収入いかんが国家財政に大きな影響を与えることになる。そこで、酒税収入を確保するためには、酒類製造者の濫立を防止し、間接税としての酒税の転嫁を容易にするとともに、税務官庁が検査監督を十分に行うことができるようにしておく必要がある。このようなことから、酒類の製造について免許制度を採用しているのである。更に酒類の品質についても、高率な課税に適する品質を保持し、国民の保健衛生上からも、不安のない品質を維持するという役目も免許制度は持っているといえる（酒法7）。

酒母やもろみについては、これらが酒類の製造の必須原料であるばかりでなく、もろみは、そのまま濁酒として飲むことができるので、酒類の製造に免許制度を採る以上、酒類の密造を防止するなどのため、これらの製造についても免許制度を採ることになっている（酒法8）。

#### (2) 酒類の販売業免許

酒類の販売業者は、酒類が製造場から移出されて、消費者の手に渡るまでの流通過程の部門を担当しており、納税義務者である酒類製造者に酒類の販売代金を確実に回収させ、最終的な担税者である消費者に対する税負担の円滑な転嫁を実現することを目的として、これを阻害するおそれのある不適格者の酒類の流通過程への参入を抑制し、また、濫立を防止して取引の混乱を防ぎ、酒税の徴収に不安のないよ

うにするための監督を行う必要があることから、製造の場合と同様に免許制度を採用しているのである（酒法9）。

## 2 免許の法的性格

酒税法に定める免許とは、行政官庁である税務署長の行政処分で、税務行政上の特別な必要性に基づいて、一般的に禁止している酒類などの製造や酒類の販売業を、特定の要件を満たした者に対して、その禁止を解除しようとするものである。したがって、免許を受けた者に新たな権利を設定するものではなく、単に不作為義務を解除するにすぎないものであるとされている。

全ての国民は、職業選択の自由が保障されている。しかし、その権利の行使は、あくまでも公共の福祉に反しない限りにおいて、その自由が認められるものである（憲法22）。

この職業選択の自由と免許との関係は、現在の酒税収入が国家財政に占める地位からすれば、酒税の収入を確保して、国の財政需要をみだすことは、国家が活動するための一つの源泉であり、しかも、公共の福祉のために極めて大切なことであって、その目的を果たすことを主旨とする免許制度は、憲法の精神に反するものではないとされている。

## 3 免許の効力

免許の効力は、次の四つに区分することができる。

### (1) 人に関する効力

免許とは、一般的に禁止している事項を特定の者に対して解除するものであるから、その効力は、その免許を受けた者だけに生ずるものであり、その者以外の者には及ばない。したがって、免許の効力は相続人にも無条件には及ばないため、酒税法では、相続に対する申告義務（酒法19①）と、申告した相続人が欠格条項にあてはまらない場合に限り、相続の時に免許を受けたものとみなす（酒法19②）という規定が特に設けられている。

### (2) 場所に関する効力

免許は、酒類の製造場や販売場ごとに受けなければならないことになっている。したがって、免許の効力は、免許を受けた製造場や販売場についてだけ生ずるものであり、それ以外の他の場所には及ばない。

このため、酒税法では、免許を受けた製造場や販売場を他の場所に移転しようとするときには、移転先の製造場や販売場を定めて、その場所の所在地の所轄税務署長の許可を受けなければならないと規定されている（酒法16）。

このことは、酒母又はもろみの製造免許についても同様である。

（注）酒類の製造場又は販売場以外の特定の場所において、販売契約の締結を継続的に行う場合又は販売代金の受領及び現物の引渡しを継続的に行う場合においては、その場所について販売業免許が必要となる。

【参考法令・通達番号】

酒解通9①6

**(3) 物に関する効力**

酒類の製造免許は、酒類の品目ごとに受けなければならないことから、製造免許の効力は、その免許を受けた品目の酒類だけに生ずるものであり、それ以外の他の品目の酒類には及ばない（酒法7①）。

このことは、酒母、もろみの製造免許についても同様であって、酒母、もろみの各別に免許を受けなければならない（酒法8）。

酒類の販売業免許については、販売業、販売の代理業、媒介業の3種の業態のそれぞれについて免許を受けなければならない（酒法9①）。酒類の販売業免許には、販売する酒類の範囲やその販売方法について条件を付することができることになっており、販売する酒類の範囲（品目など）が限定された場合には、その条件の範囲内の酒類についてだけ免許の効力が及ぶことになる（酒法11①）。

**(4) 時に関する効力**

免許は原則として、免許の時、すなわち、免許の通知が申請者に到達した時から免許の取消の時まで、その効力がある（酒法21）。

免許に期限が付けられている期限付免許の場合には、その期限が経過することによって免許の効力は自然消滅することになる（酒法7④、9②）。

(注)1 「酒類の販売業」とは、酒類を継続的に販売することをいい、営利を目的とするかどうか、販売先が特定されているかどうかは問わない。

2 「酒類の販売の代理業」とは、製造者や販売業者の酒類の販売に関する取引を継続的に代理することをいい、営利を目的とするかどうかは問わない。

3 「酒類の販売の媒介業」とは、他人間の酒類の売買取引を継続的に媒介（取引の相手方の紹介、意思の伝達又は取引内容の折衝等その取引成立のためにする補助行為をいう。）することをいい、営利を目的とするかどうかは問わない。

【参考法令・通達番号】

酒解通9①1～9①4

**4 免許を要しない場合****(1) 酒類などの製造免許を要しない場合**

酒類製造者が、免許を受けた製造場で、免許を受けた酒類の原料とするための酒類を製造しようとするような原料用酒類の製造については、免許を必要としない（酒法7①ただし書）。

例えば、合成清酒の製造免許を受けた者が、その製造場で合成清酒の原料とするため、焼酎を製造する場合などである。

また、酒母やもろみの製造も免許制度となっているが、これも免許を受けた酒類を製造するため、製造場で酒母やもろみを製造する場合には、免許を必要としないことになっている（酒法8ただし書）。

**(2) 酒類の販売業免許を要しない場合**

酒類の販売業をしようとする者であっても、次のような場合には、免許を必要としない（酒法9①ただし書）。

イ 酒類製造者が、免許を受けた製造場で、製造免許を受けて製造している酒類と同一の品目の酒類を販売しようとする場合

ロ 酒場、料理店その他酒類を専ら自己の営業場で飲用させることを業とする場合

酒場、料理店、飲食店、旅館、バーなどいわゆる接客業について、酒類の販売業免許を要しないこととしたのは、これらの業者は、酒類の販売業者には違いないが、営業の実態からは、むしろ消費者に近いものであり、また、酒税の取締上の観点からも、これらの接客業者の酒類の買入先である酒類の販売業者を免許の対象とすることによって、その目的は達することができると思われるからである。

## 第5章 課税標準と税率

酒税法では、種類分類ごとの税率による従量課税方式を採用しているが、この場合の課税標準の定義、各酒類の税率等について学習する。

### 学習のポイント

- 1 課税標準とは何か
- 2 税率はどのようになっているか

### 第1節 総 説

酒税法では、**従量課税方式**を採用している。また、全ての酒類に一律に同一の税率を適用する課税方式を避け、酒類の製法や性質等に着眼して、その分類を「発泡性酒類」、「醸造酒類」、「蒸留酒類」及び「混成酒類」の4種類に分類し、**同一の種類に属する酒類には、原則として同一の税率を適用することとしている。**

### 第2節 課税標準と税率

#### 1 課税標準

酒税の課税標準は、酒類の製造場から移出し又は保税地域から引き取る酒類の数量である（酒法22①）。この場合の**数量とは、現実の数量（容量）**をいい、容器などに表示されている数量や売買契約書などに記載されている、いわゆる取引数量とは必ずしも一致しない場合もある。

なお、粉末酒に係る数量の計算は、重量を基礎として行われる（酒法22②、酒令19①）。

#### 2 税率

酒税の税率は、酒類の種類に応じ、1キロリットル当たりの税率が定められている（酒法23）。

なお、平成29年度税制改正により令和2年10月1日から税率が改正されているが、経過措置の対象となっているものがあることから、以下の税率は令和5年10月1日から令和8年9月30日までの間のものを記載している。

(1) 基本税率

基本税率は、酒類の種類に応じて次のように定められている（酒法23①、平29改正法附則36④）。

- イ 発泡性酒類 181,000円/kℓ
- ロ 醸造酒類 100,000円/kℓ
- ハ 蒸留酒類 200,000円/kℓ（アルコール分21度未満のもの）  
（アルコール分20度を超える1度当たりの加算額  
10,000円/kℓ）
- ニ 混成酒類 200,000円/kℓ（アルコール分21度未満のもの）  
（アルコール分20度を超える1度当たりの加算額  
10,000円/kℓ）

(2) 特別税率

各種類の酒類のうち、一定のものについては、次のとおり基本税率とは異なる税率が適用される。

イ 発泡性酒類のうち、次のものについては、それぞれ次の税率が適用される（酒法23②、平29改正法附則36⑤）。

(イ) 発泡酒（アルコール分10度未満のもの）

- A 麦芽比率25%以上50%未満 155,000円/kℓ
- B 麦芽比率25%未満及びいわゆる「新ジャンル」 134,250円/kℓ

**麦芽比率**とは、原料中の麦芽の重量と麦芽以外の重量（水を除く。）の総重量に対する麦芽の重量の割合である。

（注）いわゆる「新ジャンル」とは、糖類、ホップ、水及び次の(1)から(3)のいずれかの物品を原料として発酵させた酒類で、エキス分が2度以上のもの又は麦芽及びホップを原料の一部として発酵させた発泡酒（麦芽比率50%未満のもの）に、大麦又は小麦を原料の一部として発酵させたアルコール含有物を蒸留したスピリッツを加えた酒類で、エキス分が2度以上のものをいう。

- (1) たんぱく質物分解物（大豆を原料とするもの）及び酵母エキス又はこれらとカラメル
- (2) たんぱく質物分解物（えんどうを原料とするもの）及びカラメル又はこれらと食物繊維
- (3) とうもろこし、たんぱく質物分解物（とうもろこしを原料とするもの）、酵母エキス、アルコール、食物繊維、香料、くえん酸三カリウム及びカラメル

(ロ) その他の発泡性酒類

ビール、発泡酒以外でアルコール分10度未満であって発泡性を有するもの 80,000円/kℓ

ロ 蒸留酒類のうち、ウイスキー、ブランデー及びスピリッツでアルコール分37度未満のものについては、370,000円/kℓの税率が適用される（酒法23③）。

アルコール分37度以上のものについては、基本税率（200,000円にアルコール分20度を超える1度ごとに10,000円加算）が適用される。

ハ 混成酒類のうち次のものについては、それぞれ次の税率が適用される（酒法23④）。

- (イ) 合成清酒 100,000円/kℓ
- (ロ) みりん及び雑酒（性状がみりに類似するもの） 20,000円/kℓ

(ハ) 甘味果実酒及びリキュール 120,000円/kℓ (アルコール分13度未満のもの)

(アルコール分12度を超える1度当たりの加算額10,000円/kℓ)

(ニ) 粉末酒 390,000円/kℓ

(注) 粉末酒は、重量を基に一定の算式で数量に換算する。

【参考】

1 基本税率と特別税率の関係

分類	令和5年10月1日から令和8年9月30日まで		令和8年10月1日以降	
	基本税率	特別税率	基本税率	特別税率
発泡性酒類	181,000円	発泡酒(麦芽比率25%以上50%未満、アルコール分10度未満) 155,000円	155,000円	—
		発泡酒(麦芽比率25%未満、アルコール分10度未満)、いわゆる「新ジャンル」(アルコール分10度未満) 134,250円		
		その他の発泡性酒類		ホップ及び一定の苦味料を原料としないもの(アルコール分10度未満) 80,000円
醸造酒類	100,000円	—	100,000円	—
蒸留酒類	200,000円(21度未満) 〔20度を超える1度当たりの加算額10,000円〕	ウイスキー } ブランデー } スピリッツ } 370,000円(37度未満)	200,000円(21度未満) 〔20度を超える1度当たりの加算額10,000円〕	ウイスキー } ブランデー } スピリッツ } 370,000円(37度未満)
混成酒類	200,000円(21度未満) 〔20度を超える1度当たりの加算額10,000円〕	合成清酒 100,000円	200,000円(21度未満) 〔20度を超える1度当たりの加算額10,000円〕	合成清酒 100,000円
		みりん及び雑酒(みりん類似) 20,000円		みりん及び雑酒(みりん類似) 20,000円
		甘味果実酒及びリキュール 120,000円(13度未満) 12度を超える1度当たりの加算額 10,000円		甘味果実酒及びリキュール 120,000円(13度未満) 12度を超える1度当たりの加算額 10,000円
		粉末酒 390,000円		粉末酒 390,000円

(注)

1 いわゆる「新ジャンル」とは、糖類、ホップ、水及び次の(1)から(3)のいずれかの物品を原料として発酵させた酒類で、エキス分が2度以上のもの又は麦芽及びホップを原料の一部として発酵させた発泡酒(麦芽比率50%未満のもの)に、大麦又は小麦を原料の一部として発酵させたアルコール含有物を蒸留したスピリッツを加えた酒類で、エキス分が2度以上のものをいう。

(1) たんぱく質分解物(大豆を原料とするもの)及び酵母エキス又はこれらとカラメル

(2) たんぱく質分解物(えんどうを原料とするもの)及びカラメル又はこれらと食物繊維

(3) とうもろこし、たんぱく質物分解物(とうもろこしを原料とするもの)、酵母エキス、アルコール、  
食物繊維、香味料、くえん酸三カリウム及びカラメル

2 税率は、1キロリットル当たりの金額である。

## 2 蒸留酒類の税率の算出例

アルコール分25.5度の単式蒸留焼酎の税率の算出方法は次の算式によって計算される。

$25.5\text{度} - 20\text{度} = 5.5\text{度} \approx 5\text{度}$  (加算するアルコール分の度数)

$200,000\text{円} + (10,000\text{円} \times 5\text{度}) = 250,000\text{円} \dots\dots$ 税率

(注) 加算するアルコール分の度数に1度未満の端数があるときは、端数は切り捨てる。



## 第6章 酒税の免除と控除

間接税では、その税の性格上各種の免税規定が設けられている。この章では、酒税の未納税移出、未納税引取、戻入れ控除等の免税規定の目的と条件等について学習する。

### 学習のポイント

- 1 未納税移出と未納税引取はなぜ必要か
- 2 戻入れ酒類と移入酒類の違いはどこか

### 第1節 未納税移出と未納税引取

#### 1 未納税移出と未納税引取の趣旨

酒税の納税義務は、原則として酒類が、製造場から移出される時又は保税地域から引き取られる時に成立する。したがって、酒類を製造場から移出する時、保税地域から引き取る時は、原則として酒税が課税されることになる。

しかし、全ての場合にこの建前を貫くと二重課税になったり、消費の段階に入っておらず税の転嫁が可能な状態となっていない酒類に課税されることになり、消費者を担税者に予定している課税の趣旨に反する場合もある。そこで、このような場合に、移出や引取課税の原則に対する例外として、未納税移出と未納税引取の制度を設け、移出や引取りにかかる酒税を免除することとしている。

この場合に、未納税移出をした酒類を移入した者又は保税地域から未納税引取した者が、その酒類の製造免許を受けた者でない場合は、その酒類の製造免許を受けた者（酒類製造者）とみなされ、また、移入する場所又は引取先の場所がその酒類の製造免許を受けた製造場でない場合は、その酒類の製造免許を受けた製造場とみなされる（酒法28⑥、28の3④）。

#### 2 未納税移出等が認められる場合

##### (1) 未納税移出

未納税移出は、自主的納税制度の建前から、事後申告を原則としているが、未納税移出は、原則に対する大きな例外であるので、その認める範囲及び手続について、厳格、かつ、具体的に法令で、未納税移入した事実を申告させたり、帳簿等に記載するよう規定している。

未納税移出が認められる場合の主なものは、次のとおりである。

- イ 酒類製造者が酒類の原料とするための酒類を、その原料とする酒類の製造場に移出する場合（酒法28①一）
- ロ 酒類販売業免許を持った輸出業者が輸出するための酒類を、輸出のための蔵置場に移出する場合（酒法28①二）
- ハ 酒類を移出者の他の酒類製造場や蔵置場に移出する場合（酒法28①三、酒令32一）

ニ 移出先の酒類製造者の商標を付けて販売するための酒類を、その製造者の製造場や蔵置場に移出する場合（酒法28①三、酒令32ニイ）

（注）これは、一般に「おけ（桶）売り」又は「おけ（桶）買い」といわれており、酒類の移入者が自己の商標を付けて、自己が製造した酒類と同様の責任のもとに製造場などから移出しようとする場合に行われるものである。

ホ その他、政令で定める目的で、政令に定める製造場や蔵置場に移出する場合（酒法28①三、酒令32）

未納税移出をする場合の移入先の製造場や蔵置場などは、**酒類の製造免許を受けている場所又は税務署長の許可を受けた蔵置場**でなければならない。

## (2) 未納税引取

未納税引取は、一定の条件の酒類を、一定の条件に合った場所に引き取るときに、保税地域の所在地の所轄税関長の承認を受けた場合に認められる（酒法28の3）。

すなわち、酒類製造場からの未納税移出の場合は、原則として、事後申告制度を採っているのに対し、保税地域からの未納税引取については承認制度を採っている。

未納税引取が認められる場合の主なものは、次のとおりである。

イ 酒類製造者が酒類の原料とするための酒類をその原料とする酒類の製造場に引き取る場合（酒法28の3①一）

ロ 酒類製造者が製造した酒類で輸出されたものをその輸出の日から1年以内にその酒類の製造場へ引き取る場合（酒法28の3①二、酒令35②一）

ハ 酒類製造者が自己の製造した酒類と混和して更に移出するために酒類を自己の酒類の製造場に引き取る場合（酒法28の3①二、酒令35②二、酒規9の2一）

ニ 酒類製造者が自己の酒類の製造場又は蔵置場で容器に詰めて更に移出するために酒類をその製造場又は蔵置場に引き取る場合（酒法28の3①二、酒令35②二、酒規9の2二）

## 第2節 輸 出 免 税

酒税法は、日本国内で消費される酒類に酒税を課せようとするものであり、また、外国に輸出される酒類に対して酒税を課税すると、国際市場における競争を不利にして輸出が困難となるという問題もあることから、外国に輸出される酒類については、酒税が免除される（酒法29）。

## 第3節 戻入れ酒類などの税額控除

### 1 戻入れ酒類

製造場から移出され、酒税が課せられた酒類を、品質が低下したなどの理由で、**移出した製造場に戻し入れた**場合には（移出した製造場以外の自己の製造場に移入した場合には、移入した製造場をそ

の酒類の製造場とみなし、移入を戻入れとみなす。) 、製造者が酒類を戻し入れた日の属する月(戻入れの日と移出の日とが同一の月に属する場合には、その月の翌月)以後に提出する納税申告書(期限内申告書に限る。)に記載した酒税額から、戻し入れた酒類が製造場から移出された際に納付された又は納付されるべき酒税額に相当する金額が控除される(酒法30①②)。

## 2 移入酒類

酒類製造者が他の酒類製造者の製造場から移出され、又は保税地域から引き取られた酒類を製造場に移入した場合は、次により、移入した製造者が移入した酒類が他の製造場から移出され又は保税地域から引き取られた際に納付された若しくは納付されるべき酒税額に相当する金額を控除する(酒法30③)。

### (1) 再移出控除

移入した酒類を製造場から更に移出したときには、その移出した部分に係る酒税額に相当する金額を移出の日の属する月の翌月以後に提出する納税申告書に記載した酒税額から控除する。

### (2) 原料使用控除

移入した酒類を酒類の原料に使用したときは、その原料に使用した部分に係る酒税額に相当する金額を原料に使用した日の属する月の翌月以後に提出する納税申告書に記載した酒税額から控除する。

【参考法令・通達番号】

酒解通30③2、4

## 3 戻入れ酒類と移入酒類の税額控除の相違

戻入れ酒類と移入酒類との税額控除の違いは、前者は、戻入れにより税額の控除原因が発生するのに対し、後者は、移入された製造場から再び移出されるか、酒類の原料に使用されて、初めて控除原因が発生するところにある。これは、戻入れ控除は戻入れされたことで課税原因が消滅したことにより認められるものであるのに対し、移入酒類の再移出控除等は移出課税の建前から生ずる二重課税を防止しようとすることから設けられた制度である。

## 4 税額の還付

1と2で述べた納税申告書に、控除不足が生じた場合や還付申告書の提出があったときには、それぞれ、不足額や還付を受けようとする金額を還付する(酒法30④)。

## 第7章 申告と納付

酒税法では、月別課税制度を採用している。この章では、酒税の納税申告、申告・納付期限、納税地、納期限の延長等について学習する。

### 学習のポイント

- 1 納税申告にはどのようなものがあるか
- 2 納税地はどこか
- 3 納期限の延長はどのような制度か

納税義務の成立した酒税について、納付すべき税額を具体的に確定するための手続としては、原則として申告納税方式が採用され、例外的に、税務署長や税関長の処分によって確定する方式がある。

### 第1節 納税申告

#### 1 月例申告

酒類製造者は、製造場ごとに、毎月（移出がない月を除く。）移出した酒類の課税標準と税額などを記載した申告書を、**翌月末日までに製造場の所在地の所轄税務署長に提出しなければならない**（酒法30の2①、酒令39①②）。

#### 2 都度申告

酒類製造者は、次のいずれかの事実が発生した場合は、月例申告と同じ事項を記載した申告書を、**事実が発生した日から10日を経過する日までに製造場の所在地の所轄税務署長に提出しなければならない**（酒法30の2②、酒令39①②）。

- (1) 酒母又はもろみの製造免許を受けている製造場で、酒母やもろみが飲用された場合
- (2) 製造免許が消滅したときなどみなし移出の規定（酒法6の3①二、三）により移出とみなされる場合
- (3) 担保の提供又は酒類の保存を命ぜられた場合に、指定された期限までに担保の提供か酒類の保存をしない場合

上記の場合は、通常の場合と異なり、翌月末日を申告及び翌々月末日を納付の期限とすることは、酒税の確保に支障を及ぼすおそれがあると考えられるので、早期に酒税を納付させようとするものである。

#### 3 還付申告

酒類を製造場に戻し入れた者又は移入をした者で、1で述べた申告書の提出を要しない月で、戻し入れた酒類又は移入酒類の控除を受けるべき額の還付を受けたい場合には、還付を受けたい金額など

を記載した申告書を、戻し入れた製造場の所在地の所轄税務署長に提出することができる（酒法30の2③、酒令39⑦）。

#### 4 期限内申告による納付

通常の月例申告による納税申告書を提出した酒類製造者は、**申告した酒類を移出した月の末日から2か月以内**に、都度申告のための納税申告書を提出した酒類製造者は、申告書の提出期限内に、それぞれ申告書に記載した酒税を納付しなければならない（酒法30の4）。

納税義務者が、自主的に申告書を正しく作成し、法定期限内に提出し、申告書に基づく税額を法定期限内に納付することを怠った場合には、他の国税の場合と同様に、その措置が国税通則法に統合して定められている。

#### 5 賦課課税

次のような場合には、税務署長や税関長の処分によって確定される。

- (1) 酒類が不法侵入者によって飲用又は移出された場合（酒法30の4②）
- (2) 無免許製造などの酒税法違反により納税義務が成立する場合（酒法54、56、58）
- (3) 酒類が保税地域において飲用された場合や保税地域以外の場所から輸入された場合

## 第2節 納税地と納期限の延長

### 1 納税地

酒税の納税地は、製造場から移出した酒類については、**製造場の所在地**とし、保税地域から引き取られる酒類については、**保税地域**とされている（酒法53）。

### 2 納期限の延長

酒類製造者が、納税申告書を提出期限内に提出した場合で、酒税の納期限内に納期限の延長申請書を提出し、税務署長の指示により、申告書に記載した酒税額の全部又は一部に相当する担保を提供したときは、税務署長は、担保の額に相当する酒税を納期限内に納付することが著しく困難と認められた場合に限り、**1か月以内**を限度として納期限を延長することができる（酒法30の6①）。

保税地域から引き取る酒類については、税関長の指示により、申告書に記載した酒税額の全部又は一部に相当する担保を提供したときは、税関長は、**1か月以内**（酒類販売代金の回収に相当期間を要することなどの理由により、延長を受ける酒税を1か月以内に納付することが著しく困難な場合には2か月以内）を限度として、担保の額に相当する酒税の納期限を延長することができる（酒法30の6②）。

この規定によって、納期限の延長を認められた場合には、納期限が最高2か月延長されることになるので、納税義務者の資金繰りを楽にするとともに酒税の立替納付の救済をすることにもなる。

【参考法令・通達番号】

酒解通30の6①②1～3

### 第3節 納税の担保

国税庁長官、国税局長又は税務署長は、酒税の徴収確保のため必要があると認めるときは、担保の提供を命ずることができる（酒法31）。

この場合には、金額及び期限を指定し、酒税の確保上必要と認める担保を提供させ、万一酒類製造者が酒税を滞納した場合には、提供を受けている担保により、酒税の確保を図ることになっている。

なお、この担保（いわゆる保全担保）は、まだ酒税の納税義務が成立していないもの、あるいは成立していても納税申告書により納付税額が確定するまでのものに対する担保である。前節で述べた納期限の延長に伴う担保（いわゆる延納担保）は、納税申告の手続により、納付税額が確定したものの納期限延長に対する担保である。前者を包括担保といい、納税義務者である酒類製造者の資力不十分などの理由から、将来納付すべき酒税について包括的に担保させるもので、国税庁長官、国税局長又は税務署長の命令によって提供させるものであるのに対し、後者は、個別担保といい、納期限延長のため、酒類製造者などが自発的に提供するものである。

【参考法令・通達番号】

酒令43、酒解通31①1

## 第8章 検査と監督

この章では、酒税法で税務職員に与えられた質問検査権等について学習する。

### 学習のポイント

- 1 検査監督はなぜ必要か
- 2 みなし製造の規定はなぜ必要か

### 第1節 検査監督とは

検査監督とは、国家の課税権の行使を完全に果たし、財政収入の確保を図るために行う権力的な作用をいう。

酒税法では、課税の公平と確実を図り、脱税行為などを未然に防止するとともに、酒税の確保上酒類の需給の均衡を維持するなどのため、酒類の製造過程から、消費に至るまでの間の実態を十分に把握できるように酒類製造者や酒類販売業者に対し、いろいろな義務を負わせ、もしこれらに違反した場合には、罰則を適用することにより、義務の履行を間接的に強制している。

また、酒税事務に従事する税務職員には、酒類製造者や酒類販売業者などを検査するための質問検査権など一定の権限が与えられている。

以上は、全て行政監督上の必要に基づくものであるが、監督や検査権の行使は、国民の権利義務に及ぼす影響が極めて大きいので、他の税法と同様に、それぞれ明文をもって規定されている。

なお、他の間接税にも、検査監督の規定があるが、酒税は課税物件の特殊性から、他にない特殊な規定が設けられており、特に厳格であるということがいえる。

### 第2節 酒類と他の物品を混和することの禁止

#### 1 禁止の理由

酒税法では、酒類を4種類17品目に区分し、それぞれに応じて異なった税率を定め税負担の均衡を図っている関係から、製造後の酒類に他の物品を自由に混和することができた場合には、

- (1) 低率の酒税が課税されている酒類に、香味料、色素、糖類などを混和して、高率の課税を受ける酒類に変質させる等の手段により、不当に酒税の税差額を利得し、その結果として酒税収入を減少させること
- (2) 酒税法が、酒類の定義を原料と製造方法においていることからみて、他物を混和することは酒税法の趣旨に反し、免許制度の意義を失うこと

などの理由から、製造された酒類に他の品目の酒類や水以外の物品を混和した場合に、混和後の物品が酒類であるときは、新たに酒類を製造したものとみなすことにしている。これが、いわゆる「**みなし製造**」の規定である（酒法43）。

なお、アルコール分にかかわらず一定の税率が適用される酒類について、酒類の製造場以外の場所で酒類と水とを混和したときは、新たに酒類を製造したものとみなすこととなっている（酒法43⑤、酒令50⑦）。

## 2 みなし製造の例外

酒類製造者などが、製造や保存上その他の理由で、酒類に水以外の物品（酒類を含む。）を混和する必要がある場合も生ずるため、酒税法では、みなし製造の例外規定を設けている（酒法43①一～六）。

## 3 みなし製造の適用除外

### (1) 消費の直前に混和する場合

酒場、料理店その他酒類を専ら自己の営業場で飲用に提供することを業とする者（いわゆる接客業者）が、営業場で客の注文により酒類と酒類、酒類と他の物品を混和してカクテルなどを作る場合又は消費者が自分で飲むため、消費の直前に酒類と酒類、酒類と他の物品を混和してカクテルなどを作る場合には、みなし製造の規定は適用しないこととされている（酒法43⑩、酒令50⑬）。

これは、既に消費段階に入り、社会常識上新たな酒類の製造として、これを禁止することが適当でなく、しかも、酒税負担の公平、酒税の検査取締上も特に支障がないことから、みなし製造の規定の適用から除外されている。

### (2) ホームリキュールを造る場合

酒類の消費者が自分や家族が飲むために、酒類に他の物品を混和する場合で、次の条件にあてはまる場合は、みなし製造の規定は適用しないこととされている（酒法43⑪、酒令50⑭）。

イ 混和前の酒類が、アルコール分20度以上のもので、しかも、酒税が課税済みであること

ロ 酒類に混和する物品が、米、麦、ぶどう（やまぶどうを含む。）、アミノ酸など財務省令（酒規13③）で定めるもの以外であること

ハ 混和後、新たにアルコール分1度以上の発酵がないものであること

この規定は、家庭で焼酎に梅と糖類を加えて造る梅酒など、従来からある程度広く行われ、保健飲料などとして愛飲されていた、いわゆるホームリキュールの製造を合法化したものである。

なお、このホームリキュールは、販売してはならないことになっている（酒法43⑫）。

【参考法令・通達番号】

酒解通43⑩～⑪



### 第3節 原料用酒類などの処分禁止

酒類製造者が酒類の原料とするために免許を受けずに製造した原料用酒類や、酒母やもろみの製造者が製造した酒母やもろみを、自由に移出したり処分したりすると、これらは酒類の原料や中間製品であることなどから、酒類の密造を誘うおそれが生ずる。したがって、これら原料用酒類などの任意の移出や処分を禁止している（酒法44）。

### 第4節 密造酒類などの所持禁止

免許を受けずに製造した酒類、酒母、もろみ又は密輸入したこれらのものを取り締まる手段として、無免許製造や密輸入の酒類などを所持したり、譲渡したり、譲り受けることを禁止している（酒法45）。

密造酒や密輸入酒を、飲食店などが客に飲ませることはもちろん、客が飲むこともこれに当たり、処罰されることになる。

これは、密造酒などが取引段階を経て消費の過程に入ることを防止し、間接的に酒類の密造や密輸入を防止しようとする規定である。

### 第5節 酒類製造者などの各種義務

今まで述べた酒税の管理、監督のほかに、酒税の課税の適正を図るため、酒類などの製造者又は販売業者に対して各種の義務を負わせている。

酒税法には、①記帳義務（酒法46）、②申告義務（酒法47、48）、③承認を受ける義務（酒法50）、④届出義務（酒法50の2）などの規定がある。

#### 1 記帳の義務

酒類製造者、酒母若しくはもろみの製造者又は酒類の販売業者は、製造、貯蔵、販売又は保税地域からの引取りに関する事実を帳簿に記載しなければならないこととしている（酒法46、酒令52、酒規14）。

#### 2 申告の義務

酒類製造者、酒母若しくはもろみの製造者又は酒類の販売業者は、これらのものの製造、貯蔵又は販売に関する特定事項を所轄税務署長に申告しなければならないこととしている（酒法47、48、酒令53、酒規15）。

### 3 承認を受ける義務

特定の酒類を製造する場合や異なる品目の酒類を混和する場合などに、酒類製造者の自由にしておいたのでは、酒類の品目などの区分が困難となり、酒税法に定める課税を的確に実施して、酒税を確保することが難しくなるほか、検査取締上問題が生ずるおそれがある。

そこで、このような場合には、あらかじめ税務署長に申請して承認を受けた上で、製造などを行わなければならないこととしている（酒法50、酒令56、酒規16、17）。

### 4 届出の義務

酒類製造者や酒類販売業者が、酒類の製造場や保税地域以外の場所で、酒類を詰め替える場合や、製造場にある酒類が亡失したとき又は腐敗その他の事由により飲用に供し難くなったときなどは、届出の義務を負わせている（酒法50の2）。

## 第6節 当該職員の権限

国税庁、国税局若しくは税務署（以下「国税庁等」という。）又は税関の職員であつて、酒税に関する調査、検査の事務に従事する職員を国税通則法では当該職員といい、酒類製造者や酒類の販売業者などに対する次のような権限を行使することが認められている（通則法74の4）。

#### 1 質問検査権

国税庁等又は税関の当該職員（以下4までにおいて「当該職員」という。）は、酒類などの製造者や販売業者に対し、酒類などの製造、貯蔵、仕入、販売などの酒税の課税上必要な事柄について質問し、これらの者が所持している物件を検査し、又は当該物件の提示若しくは提出を求めることができる（通則法74の4①）。

#### 2 見本採取権

当該職員は、酒類などの物件や原料を検査するため必要がある場合は、これらの物件や原料について、必要最小限度の数量の見本を採取することができる（通則法74の4②）。

#### 3 関係取引先等に対する検査権

当該職員は、酒類製造者等に原料を譲渡する義務があると認められる者や酒類製造者等と取引があると認められる者に対して質問し、これらの者の業務に関する帳簿書類等を検査し、又は当該物件の提示若しくは提出を求めることができる（通則法74の4③）。

#### 4 酒類業者の団体に対する権限

当該職員は、酒税の徴収上必要がある場合は、酒類製造者や酒類販売業者の組織する団体に対して、団体の酒類製造や販売に関して参考となる事項を質問し、団体の帳簿書類その他の物件を検査し、

又は当該物件の提示若しくは提出を求めることができる（通則法74の4④）。

## 5 取締上必要な処分権

国税庁等の当該職員は、検査のため必要がある場合は、製造場にある酒類などの移動を禁止し、取締上必要がある場合は、不必要な使用、操作などを防ぐため、容器、機械、器具などに封印することができる（通則法74の4⑤）。

## 6 官公署等の協力要請

国税庁等又は税関の当該職員が酒税に関する調査について必要があるときは、事業者（特別の法律により設立された法人を含む。）又は官公署に対し、その調査に関し参考となるべき帳簿書類その他の物件の閲覧又は提供その他の協力を求めることができる（通則法74の12①）。

また、国税庁等の当該職員が免許に関する審査について必要があるときは、官公署に対し、その審査に関し参考となるべき帳簿書類その他の物件の閲覧又は提供その他の協力を求めることができる（通則法74の12②）。

## 7 権限行使についての制限

以上のように、当該職員にはいろいろな権限が与えられているが、これは酒税の課税の適正を図るための手段として認められているものであり、酒税法の実施に必要な範囲を超えてこの権限を行使することはできない（通則法74の8）。

なお、酒税の検査に従事する職員は、「酒税に関する質問検査章」を携行しなければならないことは、他の税法と同様である（通則法74の13）。



第 3 編

印 紙 税 法



## 第1章 総 説

印紙税は、明治6年の「受取諸証文印紙貼用心得方規則」により創設された歴史の古い税である。

この章では、印紙税の性格、特色等について学習する。

### 学習のポイント

印紙税法にはどのような特色があるか

### 第1節 印紙税の性格

印紙税は、契約書や領収書等、経済取引に伴い作成される広範な文書に対して負担を求めめる税である。これは、課税文書の作成の背後に経済的利益があるものと考え、また、文書を作成することに伴う取引当事者間の法律関係の安定化という面にも着目し、文書の作成行為の背後に担税力を見出して課税を行おうとするものである。

印紙税は、経済取引という現象を捉え、取引によって生ずる経済的利益に税源を求めようとするものであるから**流通税**の一種であり、経済取引自体ではなく、経済取引に伴って作成される**特定の文書**に対して課税するので**文書税**ともいわれている。

現行の印紙税では、経済取引に伴い作成される文書のうち、不動産の譲渡に関する契約書、請負に関する契約書、手形や株券等の有価証券、保険証券、領収書、預貯金通帳等、担税力があると認められる特定の文書を20に分類掲名した上、課税対象としている。また、印紙税の税率は、定額税率を基本としつつ、より担税力があると認められる特定の文書については階級定額税率を適用するとともに、特定の文書には免税点が設けられ、一定の記載金額以下の文書には課税しない仕組みとなっている。

印紙税は、課税文書に**収入印紙**（以下「印紙」という。）をはり付けて納付することを原則としていることから、納付方法にちなんで名付けられた。

### 第2節 印紙税法の特色

#### 1 課税物件限定列举主義

現行の印紙税法は、法別表第一「課税物件表」（以下「課税物件表」という。）に具体的に掲名列挙された**文書**だけに課税することになっている。したがって、それ以外の文書は、どのような文書を作成しても課税されない。これを**課税物件限定列举主義**という（印法2）。

## 2 納税方法

### (1) 印紙納税方式

印紙税の納税義務は通常の場合、課税文書の作成の時に成立し、作成者が納税義務者となる。納税方法は、原則として、課税文書に所定の印紙をはり付けて行うことになっている。特例として、印紙のはり付けに代えて税印の押なつ又は印紙税納付計器の使用が認められている。これらを印紙納税方式という（印法8、9、10）。

### (2) 申告納税方式

(1)の印紙納税方式に対して、銀行などの預貯金通帳など特定の文書については、印紙のはり付けに代えて、定められた書式を表示し、納税義務者の申告によって納税義務を確定させ、金銭で納付する、いわゆる申告納税方式が認められる場合がある（印法11、12）。

## 3 過怠税制度

過怠税は、印紙納付の方法で納税する印紙税について、不納付の事実があった場合、又は印紙に所定の消印がされていなかった場合に課税される（印法20）。

その性格は、不足税額の追徴と課税権の侵害に対する行政的制裁の二面を持っているといわれる。

### 【参考】



### 練習問題

- 1 印紙税を課税しようとする根拠について考えてみよう。
- 2 印紙税法の特色は。



## 第2章 課税範囲

この章では、印紙税が課税される文書及び非課税となる文書の範囲、税額を確定するために必要な文書の所属の決定、記載金額及び契約書の意義等について学習する。

### 学習のポイント

- 1 課税文書にはどのようなものがあるか
- 2 課税文書の所属を決定する基準はどのようなになっているか
- 3 記載金額とは何か
- 4 契約書とはどのような文書をいうのか

### 第1節 課税物件

印紙税の課税物件は、特定の事項が記載されている文書である。課税物件表では、まず課税対象となる文書を第1号から第20号までに分類し、①階級定額税率の適用対象となる文書（第1号から第4号まで、第17号）、②高額の定額税率の適用対象となる文書（第5号から第7号まで）、③定額税率の適用対象となる文書（第8号から第16号まで）、④通帳と判取帳（第18号から第20号まで）というように、おおむね税率構造の異なるごとにグループ化して定められている。

また、それぞれの号に当てはまる文書であっても、非課税とすることが適当であると認められるものについて、その範囲を「非課税物件」欄で具体的に定めている。

印紙税法の課税対象を更に厳格に考えてみると、課税物件表に定められた文書のうち、非課税文書（印法5）以外の文書（課税文書）が、印紙税の課税対象となり（印法3①）、これを図式化すると次のようになる。

文		書
掲名文書		掲名外文書
課税文書	非課税文書	不課税文書

【参考法令・通達番号】

印基通2、3、印基通別表第1第1号文書～別表第1第20号文書、別表第1非課税文書

#### 1 課税物件の概要

印紙税は、課税物件表に掲げられている文書が課税の対象となるが、そのうち、主なものを示すと、次のとおりである。

(1) 第1号文書 不動産の譲渡に関する契約書、地上権又は土地の賃借権の設定又は譲渡に関する契約書、消費貸借に関する契約書、運送に関する契約書

イ 不動産の譲渡に関する契約書

不動産をその同一性を保持させつつ他人に移転させることを内容とする契約書。その契約の原因には、売買、交換、代物弁済、現物出資等がある。

例：土地売買契約書、建物売買契約書、土地交換契約書等

ロ 地上権又は土地の賃借権の設定又は譲渡に関する契約書

地上権（建物等の工作物又は竹木を所有するため、他人の土地を使用収益する権利）又は土地の賃借権（賃貸借契約に基づいて賃借人が土地を使用収益できる権利）を設定し、又は譲渡することを内容とする契約書

例：地上権設定契約書、土地賃貸借契約書等

ハ 消費貸借に関する契約書

借主が貸主から金銭その他の代替物を受け取り、その所有権を取得した後に、これと同種、同等、同量の物を返還することを内容とする契約書

例：金銭消費貸借契約書、借用証書、限度（極度）貸付契約書等

ニ 運送に関する契約書

運送人が貨物又は旅客の場所的移動を約し、委託者（運送依頼人）がこれに対して報酬（運賃）を支払うことを内容とする契約書

例：貨物輸送契約書、バス貸切り契約書、貨物運送引受書等

【参考法令・通達番号】

民法265、587、601

(2) 第2号文書 請負に関する契約書

当事者の一方（請負人）がある仕事の完成を約し、相手方（注文者）がその仕事の結果に対して報酬の支払いを約することを内容とする契約書

例：工事請負契約書、工事注文請書、物品加工注文請書、広告契約書等

【参考法令・通達番号】

民法632

(3) 第3号文書 約束手形又は為替手形

イ 約束手形

振出人が受取人に対して、一定の期日（満期日）に一定の金額を受取人又はその指図人若しくは手形所持人に無条件で支払うことを約束して振り出す形式の手形

ロ 為替手形

振出人（発行者）が第三者（支払人）にあてて一定の金額を受取人又はその指図人に支払うべきことを委託する形式の手形

【参考法令・通達番号】

手形法1、75

(4) 第7号文書 継続的取引の基本となる契約書

特約店契約書、代理店契約書、業務委託契約書、銀行取引約定書、信用取引口座設定約諾書、保

険特約書その他の契約書で、特定の相手方との間に3か月を超える期間にわたって継続的に生ずる取引に適用する基本的な取引条件を定めたもので、印令第26条に定める要件を満たすもの。例えば、同条第1号においては、次の要件を全て満たすものがこれに該当するとされている。

- イ 営業者の間における契約であること
- ロ 売買、売買の委託、運送、運送取扱又は請負のいずれかの取引に関する契約であること
- ハ 2以上の取引を継続して行うための契約であること
- ニ 2以上の取引に共通して適用される取引条件のうち目的物の種類、取扱数量、単価、対価の支払方法、債務不履行の場合の損害賠償の方法又は再販売価格のうち1以上の事項を定める契約であること
- ホ 電気又はガスの供給に関する契約ではないこと  
例：上記の各契約書の他、工事請負基本契約書、エレベーター保守契約書、清掃請負契約書等

#### (5) 第12号文書 信託行為に関する契約書

信託法に基づき、他人（受託者）に一定の財産権を移転し、一定の目的に従って財産の管理又は処分をさせることを内容とする信託契約について、その契約の成立等を証する契約書

例：金銭信託証書、財産形成信託取引証等

#### (6) 第13号文書 債務の保証に関する契約書

主たる債務者がその債務を履行しない場合に、債務者の保証人がこれを履行することを債権者に対して約する契約書。主たる債務の契約書に併記するもの（例えば、金銭消費貸借契約書に保証人が債務の保証をする旨の署名をしたもの）は課税文書から除かれる。

例：債務保証契約書、保証書等

#### (7) 第14号文書 金銭又は有価証券の寄託に関する契約書

当事者の一方（受寄者）が相手方（寄託者）のために物（受寄物）を保管することを約する契約（寄託契約）の成立等の事実を証する契約書で、受寄物が金銭又は有価証券である場合に第14号文書となる。

例：（金銭）保護預り証書、（金銭）預り証、株券預り証等

【参考法令・通達番号】

民法657

#### (8) 第15号文書 債権譲渡又は債務引受けに関する契約書

イ 債権譲渡に関する契約書

旧債権者と新債権者との間において、債権をその同一性を失わせないで旧債権者から新債権者に移転することを内容とする契約書

例：債権譲渡契約書等

ロ 債務引受けに関する契約書

債務をその同一性を失わせないで旧債務者から新債務者に移転することを内容とする契約書で、債権者と引受人及び債務者との三者間、又は債権者と引受人との間で作成されるもの

例：債務引受契約書、債務履行引受契約書等

#### (9) 第16号文書 配当金領収証又は配当金振込通知書

イ 配当金領収証

会社が株主に配当金の支払をするに当たり、配当金の支払を受ける権利を表彰する証書又は配当金の受領の事実を証するために作成する文書（文書の名称や様式のいかんは問わない。）

例：配当金領収証等

ロ 配当金振込通知書

会社が株主に対して、配当金が銀行その他の金融機関にある株主の預貯金口座その他の勘定に振込済みである旨を通知する文書（文書の名称や様式のいかんは問わない。）

例：配当金振込通知書、配当金振込票等

(10) 第17号文書 金銭又は有価証券の受取書

金銭又は有価証券の引渡しを受けた者が、その受領の事実を証明するために作成し、その引渡者に交付する証拠証書。文書の表題、形成がどのようなものであっても、受取事実を証明するために請求書やお買上票等に「代済」、「相済」、「了」等と記入したものなど、その作成目的が金銭又は有価証券の受取事実を証明するものであるものは、金銭又は有価証券の受取書に該当する。

なお、次のように売上代金の受取書か否かにより税率の適用区分が異なる。また、受取金額が5万円未満のものや、営業に関しないもの（例えば、サラリーマンや公益法人が作成する受取書）等は非課税となる（平成26年3月31日以前は、3万円未満）。

イ 売上代金に係る金銭又は有価証券の受取書

売上代金とは、「資産を譲渡し若しくは使用させること（当該資産に係る権利を設定することを含む。）又は役務を提供することによる対価（手付けを含む。）」、すなわち何らかの給付に対する反対給付として受領するものをいう。売上代金の受取書は、記載された受取金額に応じて階級定額税率が適用される。

例：レシート、受取証、領収証、受領書、仮領収証等

ロ 売上代金以外の金銭又は有価証券の受取書

上記イの売上代金以外の金銭又は有価証券、例えば借入金、保証金、損害賠償金、保険金等の受取書がこれに該当し、受取金額が5万円以上のものは一律に200円の税率が適用される。

(11) 第18号文書 預貯金通帳、信託行為に関する通帳、銀行若しくは無尽会社の作成する掛金通帳、生命保険会社の作成する保険料通帳又は生命共済の掛金通帳

イ 預貯金通帳

法令の規定による金融機関等が、預金又は貯金の受入れ及び払出しの事実を連続して付け込んで証明するために作成する通帳

ロ 信託行為に関する通帳

信託会社が、信託契約者との間における継続的な財産の信託関係を連続的に付け込んで証明するために作成する通帳

ハ 銀行若しくは無尽会社の作成する掛金通帳

銀行又は無尽会社が、相互掛金契約に基づく掛金の支払金の受領の事実を継続して付け込んで証明するために作成する通帳

ニ 生命保険会社の作成する保険料通帳

生命保険会社が、生命保険契約者から受け取る保険料の受領事実を連続的に付け込んで証明するために作成する通帳

ホ 生命共済の掛金通帳

生命共済（人の死亡又は生存を共済事故とするもの及びこれらに併せて人の廃疾若しくは傷害等を共済事故とする共済制度）の掛金の受領事実を連続的に付け込んで証明するために作成する通帳

**(12) 第19号文書 第1号、第2号、第14号又は第17号に掲げる文書により証されるべき事項を付け込んで証明する目的をもって作成する通帳（前号に掲げる通帳を除く。）**

通帳とは、継続して各種の取引を行う当事者の一方から相手方に交付しておき、その取引内容を連続的に付け込み証明する目的で作成する帳簿をいう。

イ 第1号に掲げる文書により証されるべき事項を付け込んで証明する目的をもって作成する通帳

第1号文書により証されるべき事項、すなわち、不動産等の譲渡、消費貸借、運送等の取引関係を連続的に付け込んで証明するために作成する通帳

例：貸付金受取通帳（利率、返済期限等の記載のあるもの）、運送貨物引受通帳等

ロ 第2号に掲げる文書により証されるべき事項を付け込んで証明する目的をもって作成する通帳

第2号文書により証されるべき事項、すなわち、請負に関する取引内容を連続的に付け込んで証明するために作成する通帳

例：加工依頼通帳等

ハ 第14号に掲げる文書により証されるべき事項を付け込んで証明する目的をもって作成する通帳

第14号文書により証されるべき事項、すなわち、金銭又は有価証券の寄託に関する取引内容を連続的に付け込んで証明するために作成する通帳

例：株券預り通帳等

ニ 第17号に掲げる文書により証されるべき事項を付け込んで証明する目的をもって作成する通帳

第17号に掲げる文書により証されるべき事項、すなわち、金銭又は有価証券の受取の事実を継続又は連続して付け込んで証明するために作成する通帳

例：売上代金領収帳、地代・家賃通帳、入金取次帳等

**(13) 第20号文書 判取帳**

判取帳とは、当事者の一方が、2以上の相手方との間に生ずる財産上の取引関係について、取引の都度相手方から付込み証明を受けるために作成する帳簿をいう。通帳が特定の1の相手方との間の取引関係について付込み証明する目的で作成されるのに対し、判取帳は2以上の相手方との間に生ずる取引関係について付込み証明する目的で作成される点に両者の違いがある。

また、通帳の場合は、付込み証明する側が納税義務者となるが、判取帳の場合には、付込み証明を受ける側が納税義務者となる。

判取帳のうち、印紙税の課税対象となるのは、第1号（不動産等の譲渡、土地の賃貸借、消費貸借、運送）、第2号（請負）、第14号（金銭又は有価証券の寄託）又は第17号（金銭又は有価証券の受取）に掲げる文書により証されるべき事項につき2以上の相手方から付込み証明を受ける目的

をもって作成するものに限られる。

例：運送貨物受取帳、仕入代金支払判取帳（複数の仕入先から仕入代金の支払の都度受領事実の証明を受けるもの）等

## 2 非課税文書

印紙税法は、非課税文書を次の3グループに分けて定めている。

- (1) 法別表第1の非課税物件の欄に定める文書
- (2) 国、地方公共団体又は法別表第2に定める者が作成した文書
- (3) 法別表第3の上欄に定める文書で、同表の下欄に定める者が作成した文書

これらのほか、印紙税法以外の法律（健康保険法第195条等）によって、非課税となる文書がある。以上の文書が非課税とされているのは、①記載金額が少額な文書であること、②印紙税本来の趣旨からみて、文書の性質上課税対象にすることが適当でない認められること、③特定の政策目的の上から非課税とするのが適当と認められることなどの理由によるものである。

## 第2節 文書の所属の決定

ある文書が、印紙税の課税対象となるか、課税されるとしたらその税額はいくらか、ということは文書が課税物件表のどの号に定められた文書になるか、ということによって決まることになっている。

そこで法は、課税物件表の適用に関する通則により、課税文書の所属を決定する基準を定めている。

### 1 単一の事項が記載されている文書

形式的に1通又は1冊になっている文書を、印紙税法上「一の文書」といっており、一の文書に課税物件のいずれか一つの号に定める事項だけが記載されている場合の文書は、その号に所属する文書となる（印通則1）。

- (例) 1 土地売買契約書—第1号の文書—不動産の譲渡に関する契約書  
2 金銭の受取書—第17号の文書—金銭又は有価証券の受取書

なお、法に定める「一の文書」とは、1枚の用紙に2以上の課税事項がそれぞれに記載されているもの又は2枚以上の用紙が契印などで結合されているものも含まれる。ただし、1枚の用紙や一つづりの用紙で作成された文書でも、その文書に各別に記載された部分を切り離して使用することを予定しているものは、それぞれ各別に一の文書となる。

【参考法令・通達番号】

印基通5

## 2 2以上の号の課税事項が併記、混合記載されている文書

一の文書に2以上の号の課税事項が記載されているものを、次の三つに分類して、それぞれの事項は、それぞれの号に定める文書とする（印通則2）。

- (1) 課税物件表の2以上の号の課税事項が併記又は混合記載されている文書

(例) 不動産と売掛債権の譲渡契約書 第1号文書と第15号文書

- (2) 課税物件表の1又は2以上の号の課税事項と、その他の事項（非課税事項等）が併記又は混合記載されている文書

(例) 1 土地売買と建物移転補償契約書 第1号文書とその他の文書  
2 保証契約のある消費貸借契約書 第1号文書とその他の文書

- (3) 記載事項が形式的、内容的にも一つであるが、課税物件表の2以上の号の課税事項に同時に該当する文書

(例) 継続する請負の基本契約書 第2号文書と第7号文書

【参考法令・通達番号】

印基通10

## 3 2以上の号の課税事項を記載した文書の所属の決定

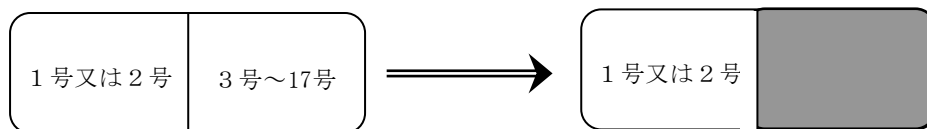
課税物件表の2以上の号の課税事項を記載した文書については、課税事項ごとに印紙税が課されるのではなく、一つの号に所属を決定して印紙税が課される。

そのためにその文書の所属を最終的に一つの号に所属を決定する必要があり、その具体的な方法を次のとおり定めている（印通則3）。

【参考法令・通達番号】

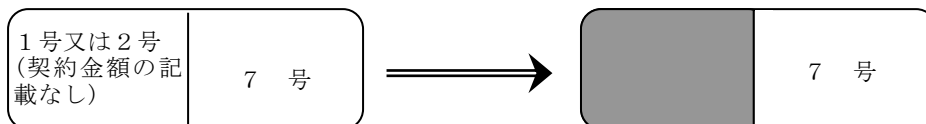
印基通9、11①②

- (1) 第1号又は第2号文書と第3号から第17号までの文書とに該当する文書（ただし(2)又は(3)の文書を除く。）・・・・・・第1号又は第2号文書（印通則3イ）



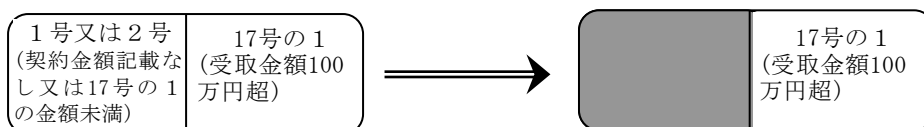
(例) 不動産と売掛債権譲渡契約書  
第1号の1文書と第15号文書 所属決定 第1号の1文書

- (2) 第1号又は第2号文書で契約金額の記載がないものと第7号文書とに該当する文書  
 ……第7号文書（印通則3イただし書）



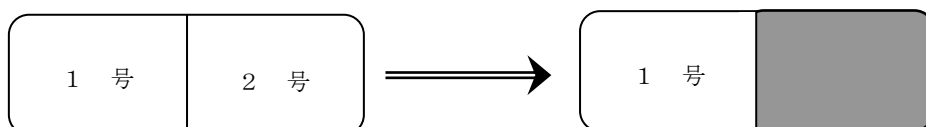
(例) 継続する物品運送についての基本的な事項を定めた記載金額のない契約書  
 第1号の4文書と第7号文書 所属決定 第7号文書

- (3) 第1号又は第2号文書と第17号の1文書とに該当する文書のうち、売上代金に係る受取金額（100万円を超えるものに限る。）の記載があるものでその金額が第1号若しくは第2号文書についての契約金額（その契約金額が2以上ある場合には、その合計額）を超えるもの又は第1号若しくは第2号文書についての契約金額の記載がないもの……第17号の1文書（印通則3イただし書）



(例) 消費貸借契約と受取書（売掛金800万円のうち600万円を領収し残額200万円を消費貸借とする文書）  
 第1号の3文書と第17号の1文書 所属決定 第17号の1文書

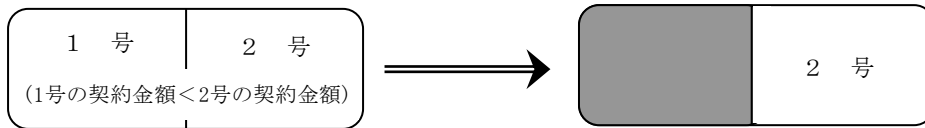
- (4) 第1号文書と第2号文書とに該当する文書（ただし(5)に該当する文書を除く。）  
 ……第1号文書（印通則3ロ）



(例) 機械製作及びその機械の運送契約書  
 第1号の4文書と第2号文書 所属決定 第1号の4文書

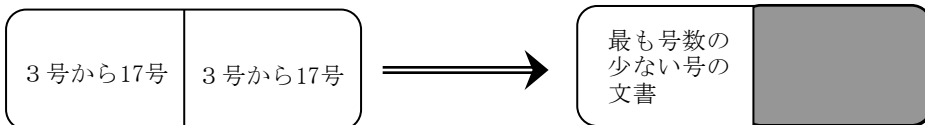


- (5) 第1号文書と第2号文書とに該当する文書で、その文書にそれぞれ契約金額が区分記載されており、かつ、第2号文書についての契約金額が第1号文書についての契約金額を超えるもの  
 ……第2号文書（印通則3ロただし書）



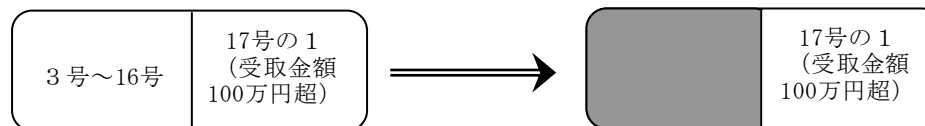
(例) 機械製作及びその機械の運送契約書（機械製作費200万円、運送費10万円とに区分記載されている契約書）  
 第1号の4文書と第2号文書 所属決定 第2号文書

- (6) 第3号から第17号までの2以上の号に該当する文書（ただし(7)に該当する文書を除く。）  
 ……最も号数の少ない号の文書（印通則3ハ）。



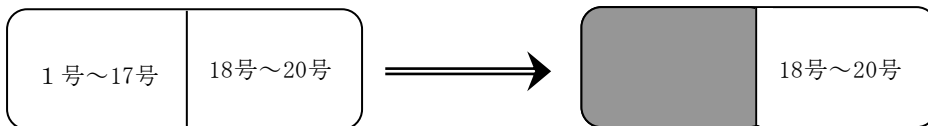
(例) 継続する債権譲渡についての基本的な事項を定めた契約書  
 第7号文書と第15号文書 所属決定 第7号文書

- (7) 第3号から第16号までの文書と第17号の1文書とに該当する文書のうち、売上代金の受取金額（100万円を超えるものに限る。）の記載があるもの……第17号の1文書（印通則3ハただし書）



(例) 債権の売買代金200万円の受取事実を記載した債権譲渡契約書  
 第15号文書と第17号の1文書 所属決定 第17号の1文書

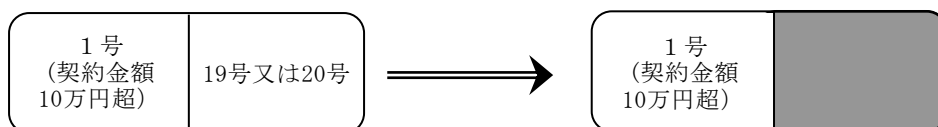
- (8) 第1号から第17号までの文書と第18号から第20号までの文書とに該当する文書（ただし、(9)(10)又は(11)に該当する文書を除く。）・・・・・・・・・・第18号から第20号文書（印通則3ニ）



(例) 生命保険証券兼保険料受取通帳  
 第10号文書と第18号文書 所属決定 第18号文書

- (9) 契約金額が10万円(注)を超える第1号文書と第19号又は第20号文書とに該当する文書（第19号又は第20号の通帳等に契約金額が10万円を超える第1号の課税事項の付け込みをしたものを含む）  
 ・・・・・・・・・・第1号文書（印通則3ホ、措法91④）

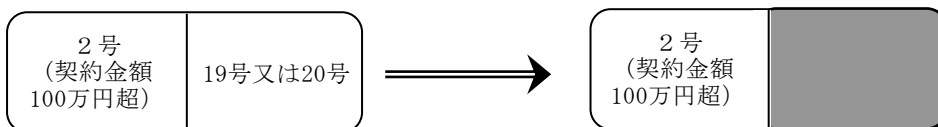
(注) 平成26年4月1日以後に作成された文書で印紙税の軽減措置が適用される第1号の1文書である場合には、50万円となる。



(例) 契約金額が500万円の不動産売買契約書とその代金の受取通帳  
 第1号の1文書と第19号文書 所属決定 第1号の1文書

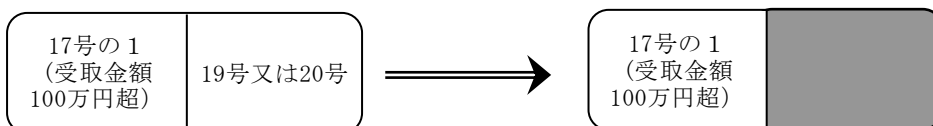
- (10) 契約金額100万円(注)を超える第2号文書と第19号又は第20号文書とに該当する文書（第19号又は第20号の通帳等に契約金額が100万円を超える第2号の課税事項の付け込みをしたものを含む）  
 ・・・・・・・・・・第2号文書（印通則3ホ、措法91④）

(注) 平成26年4月1日以後に作成された文書で印紙税の軽減措置が適用される第2号文書である場合には、200万円となる。



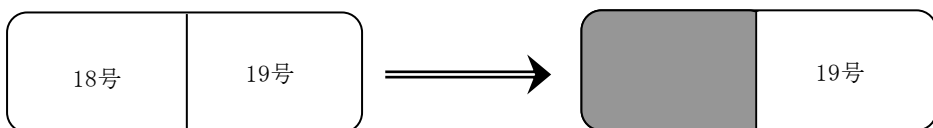
(例) 契約金額が250万円の請負契約書とその代金の受取通帳  
 第2号文書と第19号文書 所属決定 第2号文書

- (11) 売上代金の受取金額が100万円を超える第17号の1文書と第19号又は第20号文書とに該当する文書（第19号又は第20号の通帳等に100万円を超える売上代金の受領事実の付け込みをしたものを含む）・・・・・・・・・・第17号の1文書（印通則3ホ）



(例) 下請前払金200万円の受取事実を記載した請負通帳  
 第17号の1の文書と第19号文書 所属決定 第17号の1文書

- (12) 第18号と第19号文書とに該当する文書・・・・・・・・・・第19号文書（印基通11②）



(例) 預貯金通帳と金銭の受取通帳が1冊となった通帳  
 第18号文書と第19号文書 所属決定 第19号文書

なお、文書の所属を決定するに当たっては、文書の形式的な記載文言だけではなく、関係法律の規定、当事者間の了解事項、基本契約又は慣習などを考慮し、総合的に内容を判定する必要がある、単に文書の名称や呼称などに左右されない。

### 第3節 記載金額、契約書の意義等

#### 1 記載金額

##### (1) 記載金額とは

記載金額とは、契約金額、券面金額その他その文書により証されるべき事項に係る金額として、その文書に記載された金額をいう（印通則4本文）。

したがって、たとえ文書に金額が記載されていても、例えば、消費貸借契約書の利息金額や売買契約書の単価等は、消費貸借契約や売買契約の契約金額そのものではないから、税法上の記載金額ではない。

##### (2) 記載金額の計算

イ 1通の文書に、課税物件表の同一の号の課税事項の記載金額が2以上ある場合には、合計額が記載金額（印通則4イ）

(例) 1 請負契約書 A工事200万円、B工事300万円 第2号文書 記載金額は500万円
2 不動産と地上権の譲渡契約書 不動産価格800万円、地上権価格500万円 第1号文書 記載金額は1,300万円

ロ 1通の文書に、課税物件表の2以上の号の課税事項が記載されている場合には、次の区分によって計算する（印通則4ロ）。

(イ) 2以上の号の記載金額が、それぞれ区分して記載されている場合には所属することになる号の記載金額（印通則4ロ（一））

(例) 不動産と売掛債権譲渡契約書 不動産700万円、売掛債権200万円 第1号文書 記載金額は700万円
--

(ロ) 2以上の号の記載金額が、区分して記載されていない場合には、その記載金額（印通則4ロ（二））

(例) 不動産と売掛債権譲渡契約書 不動産と売掛債権500万円 第1号文書 記載金額は500万円
---

ハ 文書が売上代金に係る金銭又は有価証券の受取書である場合には、上記イとロの方法によらないで、次の区分によって計算する（印通則4ハ）。

(イ) 受取書の記載金額が、売上代金の金額とその他の金額に区分して記載されている場合には、売上代金の金額（印通則4ハ（一））

(例) 物品の販売代金500万円、貸付金の返済金300万円  
第17号の1文書 記載金額は500万円

(ロ) 受取書の記載金額が、売上代金の金額とその他の金額に区分されていない場合には、その記載金額（印通則4ハ（二））

(例) 物品の販売代金と貸付金の返済金合計250万円  
第17号の1文書 記載金額は250万円

ニ 文書に記載された単価、数量、記号その他により、記載金額を計算することができる場合には、計算により算出した金額（印通則4ホ（一））

(例) 物品加工契約書  
A商品 単価500円 数量10,000個 第2号文書 記載金額は500万円

ホ 第1号又は第2号に掲げる文書に、その文書に係る契約についての契約金額又は単価、数量、記号その他の記載のある見積書、注文書その他これらに類する文書（課税物件表に掲げる文書に該当するものは除く。）の名称、発行の日、記号、番号等の記載があることにより、当事者間においてその契約についての契約金額が明らかである場合又は計算をすることができる場合には、その明らかである金額又は計算により算出された金額（印通則4ホ（二））

(例) 工事請負注文請書  
「請負金額は貴注文書第〇号のとおりとする。」と記載されている工事請負に関する注文請書で、注文書に記載されている請負金額が500万円  
第2号文書 記載金額は500万円

ヘ 売上代金として受け取る有価証券の受取書に、その有価証券の発行者の名称、発行の日、記号、番号その他の記載があることにより、当事者間においてその受取金額を明らかにすることができる場合には、その明らかにすることができる金額（印通則4ホ（三））

(例) 領収書  
物品売買代金の受取書で、〇〇(株)発行のNo.××の小切手と記載したもの（その小切手の券面金額250万円）  
第17号の1文書 記載金額は250万円

ト 売上代金として受け取る金銭又は有価証券の受取書にその売上代金に係る受取金額の記載がある支払通知書、請求書その他これらに類する文書の名称、発行の日、記号、番号その他の記載があることにより、当事者間においてその受取金額が明らかである場合には、その明らかである受取金額（印通則4ホ（三））

(例) 領収書

「令和〇年〇月分の販売代金として令和〇年〇月〇日付請求書の金額を受領した」  
旨を記載したもの（請求書の金額250万円）

第17号の1文書 記載金額は250万円

チ 文書の記載金額が、外国通貨によって表示されている場合には、文書を作成した日の本邦通貨に換算した金額（印通則4へ）

リ 契約金額を変更する変更契約書の記載金額は、それぞれ次による（印通則4ニ）。

(イ) その変更契約書に係る契約についての**変更前の契約金額等の記載されている契約書が作成されていることが明らか**であり、かつ、その変更契約書に変更金額（変更前の契約金額と変更後の契約金額の差額、すなわち契約金額の増減額）が記載されている場合（変更前の契約金額と変更後の契約金額の双方が記載されていることにより変更金額を明らかにできる場合を含む。）

A 変更前の契約金額を増加させるものは、その増加額が記載金額となる。

(例) 土地売買契約変更契約書に

- 1 令和〇年〇月〇日付土地売買契約書の売買金額1,000万円を100万円増額すると記載したもの→記載金額100万円の第1号文書
- 2 令和〇年〇月〇日付土地売買契約書の売買金額1,000万円を1,100万円に変更すると記載したもの→記載金額100万円の第1号文書

B 変更前の契約金額を減少させるものは、記載金額のないものとなる。

(例) 土地売買契約変更契約書に

令和〇年〇月〇日付土地売買契約書の売買金額を100万円減額すると記載したもの、又は売買金額1,000万円を900万円に変更すると記載したもの→記載金額のない第1号文書

(ロ) 上記(イ)以外の変更契約書

A 変更後の契約金額が記載されているもの（変更前の契約金額と変更金額の双方が記載されていることにより変更後の契約金額が計算できるものも含む。）は、その変更後の契約金額が、その文書の記載金額となる。

(例) 土地売買契約変更契約書に

- 1 当初の売買金額1,000万円を100万円増額（又は減額）すると記載したもの→記載金額1,100万円（又は900万円）の第1号文書
- 2 当初の売買金額を1,100万円に変更すると記載したもの→1,100万円の第1号文書

B 変更金額だけが記載されているものは、その変更金額が、その文書の記載金額となる。

(例) 土地売買契約変更契約書に  
 当初の売買金額を100万円増額（減額）すると記載したもの→記載金額100万円  
 の第1号文書

ヌ 消費税及び地方消費税の金額が記載された契約書等の記載金額の取扱い  
 第1号文書、第2号文書及び第17号文書において、消費税及び地方消費税（以下「消費税等」という。）の金額が**区分記載されている場合**には、当該金額は記載金額に含めないものとする。

(例) 1 領収書  
 請負代金 100万円  
 消費税等 10万円  
 計 110万円  
 第17号の1文書  
 記載金額は100万円

2 領収書  
 領収金額 110万円  
 （消費税等を含む。）  
 第17号の1文書  
 記載金額は110万円  
 ※ 区分記載されていないので、110万円が記載金額となる。

【参考法令・通達番号】

印基通24、25③、30、平成元年3月10日付間消3-2「消費税法の改正等に伴う印紙税の取扱いについて」

## 2 契約書

印紙税の課税物件には、「〇〇に関する契約書」という名称で掲げられているものが多いが、ここにいう「契約書」は、一般社会でいわれるものよりかなり範囲が広く、そのため、印通則第5条にその定義規定を置いている。

印紙税法上の契約書とは、契約証書、協定書、約定書その他**名称のいかんを問わず、契約（予約を含む。）の成立、更改、契約内容の変更、補充の事実を証明する文書**をいう。

この文書には、次のものを含む。

- (1) 念書、請書その他契約の当事者の一方だけが作成する文書
- (2) 契約の当事者の全部又は一部の署名が欠けている文書で、当事者間の了解、商習慣によって契約の成立を証明するもの

このことから、通常、契約の申込みの事実を証明する目的で作成される申込書、注文書、依頼書等と表示された文書であっても、契約の成立等を証明する目的で作成するものは、契約書に該当することとなる。

また、当事者間で、同一内容の文書を2通以上作成した場合、それが課税文書である以上それぞれ独立して1通又は1冊ごとに課税されることになる。

ただし、単なる文書の写、副本、謄本は、原則として課税文書にはならないが、契約当事者の双

方あるいは一方の署名又は押印があるなど、記載内容に証明力がある場合には、写、副本、謄本であつても課税文書になる。

【参考法令・通達番号】

印基通12、13、19



## 第4節 課税標準と税率

印紙税の課税標準と税率は、課税物件表の各号の課税文書の区分に従って同表の課税標準及び税率欄に定められている（印法7）。

各課税文書の税率は、課税物件表の第1号から第4号までと第17号の文書については、階級定額税率が、その他の号の文書については、1通又は1冊について定額税率が適用される。

印 紙 税 額

令和5年5月現在

番号	文書の種類(物件名)	印紙税額(1通又は1冊につき)	主な非課税文書																												
1	<p><b>1 不動産、鉱業権、無体財産権、船舶若しくは航空機又は営業の譲渡に関する契約書</b>                      (注) 無体財産権とは、特許権、実用新案権、商標権、意匠権、回路配置利用権、育成者権、商号及び著作権をいいます。                      (例) 不動産売買契約書、不動産交換契約書、不動産売渡証書など</p> <p><b>2 地上権又は土地の賃借権の設定又は譲渡に関する契約書</b>                      (例) 土地賃貸借契約書、土地賃料変更契約書など</p> <p><b>3 消費貸借に関する契約書</b>                      (例) 金銭借用証書、金銭消費貸借契約書など</p> <p><b>4 運送に関する契約書</b>                      (注) 運送に関する契約書には、備船契約書を含み、乗車券、乗船券、航空券及び送り状は含まれません。                      (例) 運送契約書、貨物運送引受書など</p>	<p>記載された契約金額が</p> <table border="0"> <tr><td>10万円以下のもの</td><td>200円</td></tr> <tr><td>10万円を超え 50万円以下のもの</td><td>400円</td></tr> <tr><td>50万円を超え 100万円以下のもの</td><td>1千円</td></tr> <tr><td>100万円を超え 500万円以下のもの</td><td>2千円</td></tr> <tr><td>500万円を超え 1千万円以下のもの</td><td>1万円</td></tr> <tr><td>1千万円を超え 5千万円以下のもの</td><td>2万円</td></tr> <tr><td>5千万円を超え 1億円以下のもの</td><td>6万円</td></tr> <tr><td>1億円を超え 5億円以下のもの</td><td>10万円</td></tr> <tr><td>5億円を超え 10億円以下のもの</td><td>20万円</td></tr> <tr><td>10億円を超え 50億円以下のもの</td><td>40万円</td></tr> <tr><td>50億円を超えるもの</td><td>60万円</td></tr> </table> <p>契約金額の記載のないもの 200円</p>	10万円以下のもの	200円	10万円を超え 50万円以下のもの	400円	50万円を超え 100万円以下のもの	1千円	100万円を超え 500万円以下のもの	2千円	500万円を超え 1千万円以下のもの	1万円	1千万円を超え 5千万円以下のもの	2万円	5千万円を超え 1億円以下のもの	6万円	1億円を超え 5億円以下のもの	10万円	5億円を超え 10億円以下のもの	20万円	10億円を超え 50億円以下のもの	40万円	50億円を超えるもの	60万円	<p>記載された契約金額が <b>1万円未満(※)</b> のもの</p> <p>※ 第1号文書と第3号から第17号文書で第1号文書に所属が決定されるものは、記載された契約金額が1万円未満であっても非課税文書となりません。</p>						
	10万円以下のもの	200円																													
10万円を超え 50万円以下のもの	400円																														
50万円を超え 100万円以下のもの	1千円																														
100万円を超え 500万円以下のもの	2千円																														
500万円を超え 1千万円以下のもの	1万円																														
1千万円を超え 5千万円以下のもの	2万円																														
5千万円を超え 1億円以下のもの	6万円																														
1億円を超え 5億円以下のもの	10万円																														
5億円を超え 10億円以下のもの	20万円																														
10億円を超え 50億円以下のもの	40万円																														
50億円を超えるもの	60万円																														
	<p>上記の1に該当する「不動産の譲渡に関する契約書」のうち、平成9年4月1日から令和6年3月31日までの間に作成されるものについては、契約書の作成年月日及び記載された契約金額に応じ、印紙税額が軽減されています。                      平成26年4月1日から令和6年3月31日までの間に作成されるものについては、右欄のとおりです。                      (注) 契約金額の記載のないものの印紙税額は、本則どおり200円となります。</p>	<p><b>【平成26年4月1日～令和6年3月31日】</b></p> <p>記載された契約金額が</p> <table border="0"> <tr><td>50万円以下のもの</td><td>200円</td></tr> <tr><td>50万円を超え 100万円以下のもの</td><td>500円</td></tr> <tr><td>100万円を超え 500万円以下のもの</td><td>1千円</td></tr> <tr><td>500万円を超え 1千万円以下のもの</td><td>5千円</td></tr> <tr><td>1千万円を超え 5千万円以下のもの</td><td>1万円</td></tr> <tr><td>5千万円を超え 1億円以下のもの</td><td>3万円</td></tr> <tr><td>1億円を超え 5億円以下のもの</td><td>6万円</td></tr> <tr><td>5億円を超え 10億円以下のもの</td><td>16万円</td></tr> <tr><td>10億円を超え 50億円以下のもの</td><td>32万円</td></tr> <tr><td>50億円を超えるもの</td><td>48万円</td></tr> </table>	50万円以下のもの	200円	50万円を超え 100万円以下のもの	500円	100万円を超え 500万円以下のもの	1千円	500万円を超え 1千万円以下のもの	5千円	1千万円を超え 5千万円以下のもの	1万円	5千万円を超え 1億円以下のもの	3万円	1億円を超え 5億円以下のもの	6万円	5億円を超え 10億円以下のもの	16万円	10億円を超え 50億円以下のもの	32万円	50億円を超えるもの	48万円									
50万円以下のもの	200円																														
50万円を超え 100万円以下のもの	500円																														
100万円を超え 500万円以下のもの	1千円																														
500万円を超え 1千万円以下のもの	5千円																														
1千万円を超え 5千万円以下のもの	1万円																														
5千万円を超え 1億円以下のもの	3万円																														
1億円を超え 5億円以下のもの	6万円																														
5億円を超え 10億円以下のもの	16万円																														
10億円を超え 50億円以下のもの	32万円																														
50億円を超えるもの	48万円																														
2	<p><b>請負に関する契約書</b>                      (注) 請負には、職業野球の選手、映画(演劇)の俳優(監督・演出家・プロデューサー)、プロボクサー、プロレスラー、音楽家、舞踊家、テレビジョン放送の演技者(演出家、プロデューサー)が、その者としての役務の提供を約することを内容とする契約を含みます。                      (例) 工事請負契約書、工事注文請書、物品加工注文請書、広告契約書、映画俳優専属契約書、請負金額変更契約書など</p>	<p>記載された契約金額が</p> <table border="0"> <tr><td>100万円以下のもの</td><td>200円</td></tr> <tr><td>100万円を超え 200万円以下のもの</td><td>400円</td></tr> <tr><td>200万円を超え 300万円以下のもの</td><td>1千円</td></tr> <tr><td>300万円を超え 500万円以下のもの</td><td>2千円</td></tr> <tr><td>500万円を超え 1千万円以下のもの</td><td>1万円</td></tr> <tr><td>1千万円を超え 5千万円以下のもの</td><td>2万円</td></tr> <tr><td>5千万円を超え 1億円以下のもの</td><td>6万円</td></tr> <tr><td>1億円を超え 5億円以下のもの</td><td>10万円</td></tr> <tr><td>5億円を超え 10億円以下のもの</td><td>20万円</td></tr> <tr><td>10億円を超え 50億円以下のもの</td><td>40万円</td></tr> <tr><td>50億円を超えるもの</td><td>60万円</td></tr> </table> <p>契約金額の記載のないもの 200円</p>	100万円以下のもの	200円	100万円を超え 200万円以下のもの	400円	200万円を超え 300万円以下のもの	1千円	300万円を超え 500万円以下のもの	2千円	500万円を超え 1千万円以下のもの	1万円	1千万円を超え 5千万円以下のもの	2万円	5千万円を超え 1億円以下のもの	6万円	1億円を超え 5億円以下のもの	10万円	5億円を超え 10億円以下のもの	20万円	10億円を超え 50億円以下のもの	40万円	50億円を超えるもの	60万円	<p>記載された契約金額が <b>1万円未満(※)</b> のもの</p> <p>※ 第2号文書と第3号から第17号文書で第2号文書に所属が決定されるものは、額が記載された契約金額が1万円未満であっても非課税文書となりません。</p>						
	100万円以下のもの	200円																													
100万円を超え 200万円以下のもの	400円																														
200万円を超え 300万円以下のもの	1千円																														
300万円を超え 500万円以下のもの	2千円																														
500万円を超え 1千万円以下のもの	1万円																														
1千万円を超え 5千万円以下のもの	2万円																														
5千万円を超え 1億円以下のもの	6万円																														
1億円を超え 5億円以下のもの	10万円																														
5億円を超え 10億円以下のもの	20万円																														
10億円を超え 50億円以下のもの	40万円																														
50億円を超えるもの	60万円																														
	<p>上記の「請負に関する契約書」のうち、建設業法第2条第1項に規定する建設工事の請負に係る契約に基づき作成されるもので、平成9年4月1日から令和6年3月31日までの間に作成されるものについては、契約書の作成年月日及び記載された契約金額に応じ、印紙税額が軽減されています。                      平成26年4月1日から令和6年3月31日までの間に作成されるものについては、右欄のとおりです。                      (注) 契約金額の記載のないものの印紙税額は、本則どおり200円となります。</p>	<p><b>【平成26年4月1日～令和6年3月31日】</b></p> <p>記載された契約金額が</p> <table border="0"> <tr><td>200万円以下のもの</td><td>200円</td></tr> <tr><td>200万円を超え 300万円以下のもの</td><td>500円</td></tr> <tr><td>300万円を超え 500万円以下のもの</td><td>1千円</td></tr> <tr><td>500万円を超え 1千万円以下のもの</td><td>5千円</td></tr> <tr><td>1千万円を超え 5千万円以下のもの</td><td>1万円</td></tr> <tr><td>5千万円を超え 1億円以下のもの</td><td>3万円</td></tr> <tr><td>1億円を超え 5億円以下のもの</td><td>6万円</td></tr> <tr><td>5億円を超え 10億円以下のもの</td><td>16万円</td></tr> <tr><td>10億円を超え 50億円以下のもの</td><td>32万円</td></tr> <tr><td>50億円を超えるもの</td><td>48万円</td></tr> </table>	200万円以下のもの	200円	200万円を超え 300万円以下のもの	500円	300万円を超え 500万円以下のもの	1千円	500万円を超え 1千万円以下のもの	5千円	1千万円を超え 5千万円以下のもの	1万円	5千万円を超え 1億円以下のもの	3万円	1億円を超え 5億円以下のもの	6万円	5億円を超え 10億円以下のもの	16万円	10億円を超え 50億円以下のもの	32万円	50億円を超えるもの	48万円									
200万円以下のもの	200円																														
200万円を超え 300万円以下のもの	500円																														
300万円を超え 500万円以下のもの	1千円																														
500万円を超え 1千万円以下のもの	5千円																														
1千万円を超え 5千万円以下のもの	1万円																														
5千万円を超え 1億円以下のもの	3万円																														
1億円を超え 5億円以下のもの	6万円																														
5億円を超え 10億円以下のもの	16万円																														
10億円を超え 50億円以下のもの	32万円																														
50億円を超えるもの	48万円																														
3	<p><b>約束手形、為替手形</b>                      (注) 1 手形金額の記載のない手形は非課税となりますが、金額を補充したときは、その補充をした人がその手形を作成したものとみなされ、納税義務者となります。                      2 振出人の署名のない白地手形(手形金額の記載のないものは除きます。)で引受人やその他の手形当事者の署名のあるものは、引受人やその他の手形当事者がその手形を作成したことになります。</p>	<p>記載された手形金額が</p> <table border="0"> <tr><td>10万円以上 100万円以下のもの</td><td>200円</td></tr> <tr><td>100万円を超え 200万円以下のもの</td><td>400円</td></tr> <tr><td>200万円を超え 300万円以下のもの</td><td>600円</td></tr> <tr><td>300万円を超え 500万円以下のもの</td><td>1千円</td></tr> <tr><td>500万円を超え 1千万円以下のもの</td><td>2千円</td></tr> <tr><td>1千万円を超え 2千万円以下のもの</td><td>4千円</td></tr> <tr><td>2千万円を超え 3千万円以下のもの</td><td>6千円</td></tr> <tr><td>3千万円を超え 5千万円以下のもの</td><td>1万円</td></tr> <tr><td>5千万円を超え 1億円以下のもの</td><td>2万円</td></tr> <tr><td>1億円を超え 2億円以下のもの</td><td>4万円</td></tr> <tr><td>2億円を超え 3億円以下のもの</td><td>6万円</td></tr> <tr><td>3億円を超え 5億円以下のもの</td><td>10万円</td></tr> <tr><td>5億円を超え 10億円以下のもの</td><td>15万円</td></tr> <tr><td>10億円を超えるもの</td><td>20万円</td></tr> </table>	10万円以上 100万円以下のもの	200円	100万円を超え 200万円以下のもの	400円	200万円を超え 300万円以下のもの	600円	300万円を超え 500万円以下のもの	1千円	500万円を超え 1千万円以下のもの	2千円	1千万円を超え 2千万円以下のもの	4千円	2千万円を超え 3千万円以下のもの	6千円	3千万円を超え 5千万円以下のもの	1万円	5千万円を超え 1億円以下のもの	2万円	1億円を超え 2億円以下のもの	4万円	2億円を超え 3億円以下のもの	6万円	3億円を超え 5億円以下のもの	10万円	5億円を超え 10億円以下のもの	15万円	10億円を超えるもの	20万円	<p>1 記載された手形金額が10万円未満のもの                      2 手形金額の記載のないもの                      3 手形の複本又は謄本</p>
	10万円以上 100万円以下のもの	200円																													
100万円を超え 200万円以下のもの	400円																														
200万円を超え 300万円以下のもの	600円																														
300万円を超え 500万円以下のもの	1千円																														
500万円を超え 1千万円以下のもの	2千円																														
1千万円を超え 2千万円以下のもの	4千円																														
2千万円を超え 3千万円以下のもの	6千円																														
3千万円を超え 5千万円以下のもの	1万円																														
5千万円を超え 1億円以下のもの	2万円																														
1億円を超え 2億円以下のもの	4万円																														
2億円を超え 3億円以下のもの	6万円																														
3億円を超え 5億円以下のもの	10万円																														
5億円を超え 10億円以下のもの	15万円																														
10億円を超えるもの	20万円																														
	<p>①一覽払のもの、②金融機関相互間のもの、③外国通貨で金額を表示したもの、④非居住者円表示のもの、⑤円建銀行引受手形</p>	200円																													
4	<p><b>株券、出資証券若しくは社債券又は投資信託、貸付信託、特定目的信託若しくは受益証券発行信託の受益証券</b>                      (注) 1 出資証券には、投資証券を含みます。                      2 社債券には、特別の法律により法人の発行する債券及び相互会社の社債券を含みます。</p>	<p>記載された券面金額が</p> <table border="0"> <tr><td>500万円以下のもの</td><td>200円</td></tr> <tr><td>500万円を超え 1千万円以下のもの</td><td>1千円</td></tr> <tr><td>1千万円を超え 5千万円以下のもの</td><td>2千円</td></tr> <tr><td>5千万円を超え 1億円以下のもの</td><td>1万円</td></tr> <tr><td>1億円を超えるもの</td><td>2万円</td></tr> </table> <p>(注) 株券、投資証券については、1株(1口)当たりの払込金額に株数(口数)を掛けた金額を券面金額とします。</p>	500万円以下のもの	200円	500万円を超え 1千万円以下のもの	1千円	1千万円を超え 5千万円以下のもの	2千円	5千万円を超え 1億円以下のもの	1万円	1億円を超えるもの	2万円	<p>1 日本銀行その他特定の法人の作成する出資証券                      2 譲渡が禁止されている特定の受益証券                      3 一定の要件を満たしている額面株式の株券の無効手続に伴い新たに作成する株券</p>																		
500万円以下のもの	200円																														
500万円を超え 1千万円以下のもの	1千円																														
1千万円を超え 5千万円以下のもの	2千円																														
5千万円を超え 1億円以下のもの	1万円																														
1億円を超えるもの	2万円																														

一 覧 表

10万円以下又は10万円以上 …… 10万円は含まれます。  
10万円を超え又は10万円未満 …… 10万円は含まれません。

番号	文書の種類(物作名)	印紙税額(1通又は1冊につき)	主な非課税文書
5	合併契約書又は吸収分割契約書若しくは新設分割計画書 (注) 1 会社法又は保険業法に規定する合併契約を証する文書に限ります。 2 会社法に規定する吸収分割契約又は新設分割計画を証する文書に限ります。	4万円	
6	定款 (注) 株式会社、合名会社、合資会社、合同会社又は相互会社の設立のときに作成される定款の原本に限ります。	4万円	株式会社又は相互会社の定款のうち公証人法の規定により公証人の保存するもの以外のもの
7	継続的取引の基本となる契約書 (注) 契約期間が3か月以内で、かつ、更新の定めのないものは除きます。 (例) 売買取引基本契約書、特約店契約書、代理店契約書、業務委託契約書、銀行取引約定書など	4千円	
8	預金証書、貯金証書	200円	信用金庫その他特定の金融機関の作成するもので記載された預入額が1万円未満のもの
9	倉荷証券、船荷証券、複合運送証券 (注) 法定記載事項の一部を欠く証書で類似の効用があるものを含みます。	200円	
10	保険証券	200円	
11	信用状	200円	
12	信託行為に関する契約書 (注) 信託証書を含みます。	200円	
13	債務の保証に関する契約書 (注) 主たる債務の契約書に併記するものは除きます。	200円	身元保証ニ関スル法律に定める身元保証に関する契約書
14	金銭又は有価証券の寄託に関する契約書	200円	
15	債権譲渡又は債務引受けに関する契約書	記載された契約金額が1万円以上のもの 200円 契約金額の記載のないもの 200円	記載された契約金額が1万円未満のもの
16	配当金額収証、配当金振込通知書	記載された配当金額が3千円以上のもの 200円 配当金額の記載のないもの 200円	記載された配当金額が3千円未満のもの
17	1 売上代金に係る金銭又は有価証券の受取書 (注) 1 売上代金とは、資産を譲渡することによる対価、資産を使用させること(権利を設定することを含みます。)による対価及び役務を提供することによる対価をいい、手付けを含みます。 2 株券等の譲渡代金、保険料、公社債及び預貯金の利子などは売上代金から除かれます。 (例) 商品販売代金の受取書、不動産の賃貸料の受取書、請負代金の受取書、広告料の受取書など  2 売上代金以外の金銭又は有価証券の受取書 (例) 借入金の受取書、保険金の受取書、損害賠償金の受取書、補償金の受取書、返還金の受取書など	記載された受取金額が 100万円以下のもの 200円 100万円を超え200万円以下のもの 400円 200万円を超え300万円以下 600円 300万円を超え500万円以下 1千円 500万円を超え1千万円以下 2千円 1千万円を超え2千万円以下 4千円 2千万円を超え3千万円以下 6千円 3千万円を超え5千万円以下 1万円 5千万円を超え1億円以下 2万円 1億円を超え2億円以下 4万円 2億円を超え3億円以下 6万円 3億円を超え5億円以下 10万円 5億円を超え10億円以下 15万円 10億円を超えるもの 20万円  受取金額の記載のないもの 200円	次の受取書は非課税 1 記載された受取金額が5万円未満のもの 2 営業に関しないもの 3 有価証券、預貯金証書など特定の文書に追記した受取書
18	預金通帳、貯金通帳、信託通帳、掛金通帳、保険料通帳	1年ごとに 200円	1 信用金庫など特定の金融機関の作成する預貯金通帳 2 所得税が非課税となる普通預金通帳など 3 納税準備預金通帳
19	消費貸借通帳、請負通帳、有価証券の預り通帳、金銭の受取通帳などの通帳 (注) 18に該当する通帳を除きます。	1年ごとに 400円	
20	判取帳	1年ごとに 4千円	

## 第3章 納税義務者と納税義務の成立

この章では、課税文書の作成者と納税義務者の関係及び納税義務の成立について学習する。

### 学習のポイント

- 1 納税義務者は誰か
- 2 納税義務の成立の時はいつか

### 第1節 納税義務者

課税文書の作成者は、作成した課税文書の印紙税を納める義務がある（印法3①）。課税文書の作成者とは、現実に課税文書を作成した物理的な作成者をいうのではなく、具体的には、次の区分によって、それぞれに定められた者が作成者として納税義務者になる。

- 1 事業主の業務に関して、従業員等の名義で作成する課税文書は、事業主
- 2 法人の業務に関して、法人の代表者名義で作成する課税文書は、法人
- 3 委任（事務委任を含む。）により代理人が、委任事務の処理のために代理人名義で作成する課税文書は、代理人
- 4 その他の課税文書は、課税文書に記載された作成名義人

なお、一つの課税文書を2以上の者が共同して作成した場合には、共同作成者は、連帯して納税義務者となる（印法3②）。

【参考法令・通達番号】

印基通42、43、47

### 第2節 納税義務の成立

#### 1 通常の場合

印紙税の納税義務は、**課税文書の作成の時**に成立する（通則法15②十二）。

課税文書の作成とは、原則として、課税文書を物理的に作り、**文書の作成目的に従って行使すること**をいう。

したがって、作成の時とは

- (1) 金銭の受取書等のように、文書が取引の相手方に**交付する目的**で作られるものは、**交付の時**
- (2) 契約書等のように、文書が当事者の**意思の合致したことを証明する目的**で作られるものは、その**証明の時**（当事者の署名押印等）
- (3) 通帳等のように、文書が**継続して付け込み証明する目的**で作られるものは、**最初の付け込みの時**

をいう。

このように、税法上の作成とは、文書の物理的な作成行為を意味するものではなく、文書に記載された事項の証明効果を発生させる行為である。したがって、ある文書が、たとえ課税文書としての体裁を整えていても、行使しない限り納税義務は成立しないのである。

【参考法令・通達番号】

印基通44

## 2 課税文書の作成とみなす場合

印紙税の納税義務は、課税文書の作成の時に成立するが、全てについてこの原則を当てはめると、税負担の不均衡が生じたり、印紙税納付の実態と著しくかけ離れたりする不都合が生ずることがある。そこで、次の場合には印紙税法上課税文書の**作成があったもの**としている（印法4）。

- (1) 手形を作成したものとみなす場合（印法4①）
- (2) 通帳等を作成したものとみなす場合（印法4②）
- (3) 追記又は付け込みにより、課税文書を作成したものとみなす場合（印法4③）
- (4) 通帳などへの付け込みがある一定の金額を超える場合それぞれの課税事項に関する契約書等が作成されたとみなす場合（印法4④）
- (5) 課税文書を国等と国等以外の者が共同作成した場合のみなし規定（印法4⑤）

## 第4章 納付手続と還付

印紙税の納付手続は、原則として印紙の貼付によることとされているが、課税文書を一時的に多量に、又は継続して作成するような場合には、納付の特例制度が設けられている。この章では、これらの納付手続と過誤納金の還付等について学習する。

### 学習のポイント

- 1 納税方式にはどのようなものがあるか
- 2 過誤納の処理はどのように行うのか
- 3 納税地はどこか

### 第1節 印紙納税方式による場合

#### 1 印紙のはり付けによる納付

課税文書の作成者は、税印押なつなど特別の場合を除いて、文書の作成の時までに、課税される印紙税に相当する金額の印紙を文書にはり付ける方法で印紙税を納付しなければならない(印法8①)。この場合に作成者は、文書と印紙の彩紋(模様)とにかけてはっきり印紙を消さなければならない(印法8②)。

#### 2 税印による納付の特例

課税文書の作成者は、特定の課税文書に対し、印紙をはり付けることの代わりに印紙税額を金銭で納付して、特定の税務署長に、税印を押すことを請求することができる(印法9)。

#### 3 印紙税納付計器の使用による納付の特例

課税文書の作成者は、一定の手続により所轄税務署長の承認を受けて印紙税納付計器を設置し、印紙税額をあらかじめまとめて金銭で納付の上、課税文書に印紙をはり付ける代わりに、この計器を使用し印紙税額を表示した納付印を押すことができる(印法10)。

### 第2節 申告納税方式による場合

#### 1 書式表示による申告と納付の特例

課税文書の作成者は、一定の条件に合った課税文書の印紙税について、所轄税務署長の承認を受けて、課税文書に一定の書式を表示し、事後に課税文書の作成数量に基づき金銭で申告納税することができる(印法11)。

【参考法令・通達番号】

印基通81、82

## 2 預貯金通帳等の申告と納付の特例（一括納付）

一定範囲の預貯金通帳等の作成者は、所轄税務署長の承認を受け、承認の日以後の各課税期間（4月1日から翌年3月31日までの間）内に作成する預貯金通帳等に一定の書式を表示し、4月1日現在の口座数を基にして計算した印紙税額を申告し、金銭で納付することができる（印法12）。

## 第3節 過誤納金の還付と充当

国税に関する過誤納金の還付と充当については、原則として、通則法の定めるところによる（通則法56、57）。

しかし、印紙税は他の一般の国税と異なり、納税義務の成立と同時に税額も確定する印紙納税方式を原則としているので、通則法の規定だけでは実情に適さない場合がある。

### 1 過誤納金の確認

印紙税法は、通則法の例外規定を設けて、申告納税方式以外の方法によって納付した印紙税は、一定の手続により、過誤納の事実について、納税地の所轄税務署長の承認を受けることにしている（印法14）。

例えば、次のような場合には、この手続によって過誤納金の還付ができる。

- (1) 印紙税の納付の必要がない文書に、誤って印紙をはり付けたり、納付印を押したりした場合
- (2) 課税文書に正当額以上の金額の印紙を誤ってはり付けた場合
- (3) 課税文書の用紙にあらかじめ印紙をはり付けたり、税印を押したり、納付印を押したりしたものが、破れたり、汚したり、書き損じたりその他の理由によって課税文書として使用する見込みがなくなった場合

【参考法令・通達番号】

印基通115

### 2 過誤納金の充当

1で述べた過誤納金は、課税文書に税印の押なつを受ける場合か、印紙税納付計器を使用する場合に納付する印紙税に充当するよう税務署長に請求することができる（印法14②）。

## 第4節 納税地

印紙税の納税地は、課税文書の区分に従って、それぞれ次による。

### 1 印紙のはり付けにより納付する文書

- (1) 課税文書に作成場所が明らかにされているもの  
課税文書に記載されている作成場所（印法6四）
- (2) 課税文書に作成場所が明らかにされていないもの
  - イ 課税文書に作成者の本支店、出張所、事業所その他これらに準ずるものの所在地が記載されているもの  
その所在地（印令4①一）
  - ロ イ以外のもの  
課税文書の作成の時の作成者の住所（印令4①二）
- (3) 共同作成した課税文書でその作成場所が明らかにされていないもの
  - イ 作成者が所持しているもの  
所持している場所（印令4②一）
  - ロ 作成者以外の者が所持しているもの  
作成者のうち、課税文書に最も先に記載されている者がその文書を作成したものとした場合の前記(2)のイかロに規定する場所（印令4②二）

【参考法令・通達番号】

印基通50～52

### 2 税印の押なつにより納付する文書

税印押なつの請求を受けた税務署長の所属する税務署の管轄区域内の場所（印法6二）

### 3 印紙税納付計器により納付する文書

印紙税納付計器を設置した場所（印法6三）

### 4 申告納税方式によって納税する文書

その承認をした税務署長の所属する税務署の管轄区域内の場所（印法6一）

(注) 納税地は、税務署が特定されれば足りるので、2と4の場合は、具体的な場所を特定していない。



## 第5章 過怠税

この章では、印紙税が不納付となっている場合の過怠税の賦課徴収について学習する。

### 学習のポイント

過怠税の目的、性格は何か

### 1 過怠税制度の趣旨目的

印紙税は、印紙納付を原則とする自主納付が主体であり、印紙税不納付等の事実に対する処罰は、故意犯だけに限られる。しかし、故意犯だけを処罰の対象としていたのでは、納税の確実な履行と納税秩序の維持を図ることは困難である。

そこで、故意過失の区別なく印紙納付による印紙税を納付しなかったり、印紙を消さなかった事実に対して、過怠税を課税することによって、行政的に法秩序の維持と適正な納税の履行を確保しようとするものである。

### 2 過怠税の性格

過怠税は、二つの性格を持っている。

その第1は、印紙をはり付けて納付する印紙税を納付しなかったことに対する税額の追徴という性格である。他の国税で納付不足があった場合には、全て更正などの処分によって、不足の税額を追徴することになっている。これに対して、印紙納付の方法によって納税する印紙税は、1件当たりの税額が少額であるため、特に本税としての印紙税の追徴を単独で行わないで、次に述べる行政的制裁としての金額と併せて徴収しようとするものである。

第2は、財政権の侵害行為や侵害行為を誘発するおそれのある行為に対する行政的制裁の性格を持っている。すなわち、故意過失の区別なく、印紙税を納付しなかった行為やはり付けた印紙を消さなかった行為は、いずれも納税秩序を維持するための義務に違反した行為である。他の国税でも、このような義務違反行為に対し行政制裁として各種の附帯税を課している。これと同様の趣旨で、違反者から一定の金額の制裁金を徴収しようとするものである。

### 3 過怠税の賦課徴収

過怠税は、印紙不貼付過怠税と印紙不消印過怠税とに分かれる。

印紙不貼付過怠税は、課税文書に印紙を全くはり付けなかったり、はり付けた印紙の金額が不足であったりした場合に課税され、過怠税額は納付しなかった印紙税額とその2倍の金額の合計額である（印法20①）。

なお、課税文書の作成者から印紙税を納付していないことの申出があり、その申出が調査を受け、過怠税の賦課決定があることを予知してされたもので



ない場合の過怠税額は、納付しなかった印紙税額とその印紙税額の10%の金額の合計額である（印法20②、印令19）。

印紙不消印過怠税は、課税文書に印紙をはり付けたが、印紙に所定の消印をしなかった場合に課税されるもので、過怠税額は消印しなかった印紙の額面金額に相当する金額である（印法20③）。

過怠税の徴収に当たり、過怠税の合計額が1,000円に満たないときには、1,000円とし（ただし、上記なお書きの場合を除く。）、賦課課税方式によって徴収される（印法20④、通則法32）。

#### 4 申告納税方式に対する過怠税の不適用

過怠税は、申告納税方式により納付される印紙税には適用されない。

この場合には、他の国税と同様に国税通則法の規定に従って、処理されることになる。

##### 練習問題

設例の文書について次の事項を答えなさい。

- 1 所属号別
- 2 課税物件名
- 3 記載金額
- 4 印紙税額
- 5 納税義務者
- 6 納税義務成立の時期
- 7 不納付の場合の過怠税額

〔設例 1〕

覚 書

A建設株式会社（以下、甲という）と山田太郎（以下、乙という）は、次のとおり契約を締結する。

第1条 甲の有する下記の土地を乙に売り渡す。

土地の所在地 ○○市××10丁目1番11号

面積 100㎡

価格 1㎡当たり50万円

第2条 乙は、前条の土地の所有権移転登記終了後、直ちに別添の設計書に基づく家屋の建設を甲に請け負わすことを約し、建設工事代金として2,000万円を支払う。

第3条 対価の支払方法

1 土地代金 登記終了後、20日以内に全額支払う。

2 請負工事代金 家屋完成後、10日以内に全額支払う。

上記の契約を証するため、本契約書を2通作成し、各自署名押印の上各1通を所持する。

令和5年11月1日

甲 ○○市××10丁目1番11号

A建設株式会社 ㊟

乙 ○○市××区△△1丁目5番68号

山田太郎 ㊟

〔設例 2〕

変 更 契 約 書

甲野 一郎 殿

令和5年10月4日付の請負契約書により締結した住宅工事については、下記のとおり契約事項を一部変更の上、これを請け負うこととする。

記

1 工 法 別冊設計図及び図面、仕様書に基づき竣工する。

2 請負金額 当初契約金額900万円を100万円減額し、完成引き渡し後、全額を受け取ることとする。

令和5年12月5日

B 土建興業株式会社 ㊟

〔設 例 3〕

不 動 産 売 買 契 約 書

〇〇財務局（以下、甲という）と××市（以下、乙という）は、下記の物件について売買することを約定する。

記

物件の所在地 ××市△△8丁目1番1号  
 物件の表示 原 野 2,000坪  
 固定資産評価額 1坪当たり 50,000円  
 所 有 者 ××市

第1条 乙の所有する上記土地を、甲に売り渡す。  
 第2条 土地の売買価格は、固定資産評価額とする。  
 第3条 代金の支払は、所有権移転登記終了後10日以内に支払うものとする。

この契約の成立を証するために本契約書2通を作成し、各自署名押印の上各1通を所持する。

令和5年11月1日

甲 〇〇財務局長 ㊟  
 乙 ××市長 ㊟

〔設 例 4〕

注文書 号

注 文 書

令和5年11月29日

〇〇〇〇株式会社 御 中

山 田 太 郎 ㊟

下記のとおり注文いたします。

品 名 規 格	数 量	単 価	金 額
塗 装 工 事			500,000円

〔設例 5〕

注文請書	号	<u>注 文 請 書</u>	
			令和5年11月1日
山田太郎様			〇〇〇〇株式会社 ㊞
下記のとおり注文御請けいたします。			
品名規格	数量	単価	金額
塗装工事			500,000円

〔設例 6〕

領 収 書	No.00092
大蔵太郎殿	
金 <u>11,000,000円</u>	
上記金額正に受け取りました。	
但し、消費税等1,000,000円を含む。	
約束手形 1通	
	令和5年12月1日
	Y商事株式会社 ㊞

解答編

〔設例 1〕

- 1 所属号別  
2 種類の内容が含まれており、講本P60の(4)のケースに該当。第1号文書
  - (1) 印法別表1・課税物件表の適用に関する通則2⇒第1号&第2号
  - (2) 印通則3ロ⇒1号(ひとまず)
  - (3) 印通則4ロ(一) 第1号=5千万円  
第2号=2千万円⇒印通則3ロただし書の適用なし。
- (4) イ 第1号文書に決定
  - ロ 記載金額は5千万円
  - ハ 軽減税率が適用される期間であり、暫定税率で1万円になる。
- 2 課税物件名  
第1条のところで、「不動産の売買契約書」と認められる。第1号文書  
第2条のところで、「工事請負契約書」と認められる。第2号文書
- 3 記載金額  
第1条で、 $100\text{m}^2 \times 50\text{万円} = 5\text{千万円}$ 、第2条で、2千万円  
第1号文書として課税するので、5千万円
- 4 印紙税額  
1万円
- 5 納税義務者  
甲と乙が納税義務者になる。
- 6 納税義務成立の時期  
契約書作成時(令和5年11月1日)
- 7 不納付の場合の過怠税額  
3万円  
(申出による場合 1万1千円)

〔設例 2〕

- 1 所属号別  
講本P66の(イ)のBのケースに該当。変更前の金額を減少させる場合は、記載金額がない第2号文書になる。
  - イ 印通則5⇒第2号文書
  - ロ 印通則4ニ  
印基通30②(2)⇒記載金額なし
  - ハ 税率200円
- 2 課税物件名  
請負に関する契約書
- 3 記載金額  
なし。
- 4 印紙税額  
200円

- 5 納税義務者  
B 土建興業株式会社
- 6 納税義務成立の時期  
令和5年12月5日
- 7 不納付の場合の過怠税額  
1千円  
(申出による場合 220円)

〔設 例 3〕

- 1 所属号別  
国、地方公共団体が作成した文書なので、非課税（第2章第2節2非課税文書）印法4⑤、5二甲、乙どちらが保存するものも作成者は国等⇒非課税
- 2 以下略

〔設 例 4〕

- 1 所属号別  
注文書は、不課税文書である（別表の文書に該当しない。）。  
印基通21⇒不課税
- 2 以下略

〔設 例 5〕

- 1 所属号別  
講本P54(2)の請負に関する契約書に該当 第2号文書  
表題は「注文請書」となっているが、内容は塗装工事を50万円で請け負う契約となっている。  
印通則5⇒第2号文書
- 2 課税物件名  
請負に関する契約書
- 3 記載金額  
50万円
- 4 印紙税額（税率）  
200円
- 5 納税義務者  
〇〇〇〇株式会社

- 6 納税義務成立の時期  
令和5年11月1日
- 7 不納付の場合の過怠税額  
1千円  
(申出による場合 220円)

〔設 例 6〕

- 1 所属号別  
消費税等1,000,000円という部分を見ると、資産の譲渡等に対する代金であると認められるので、物品の販売代金の領収書として取り扱う。第17号文書
- 2 課税物件名  
約束手形とあるので、売上代金に係る有価証券の受取書
- 3 記載金額  
11,000,000円とあるが、消費税等と区分記載されているので、10,000,000円(講本P67の1(2)ヌ)により、消費税等の金額は除く。  
平成元年3月10日付間消3-2「消費税法の改正等に伴う印紙税の取扱いについて」1-(3)
- 4 印紙税額  
2千円
- 5 納税義務者  
Y商事株式会社
- 6 納税義務成立の時期  
令和5年12月1日
- 7 不納付の場合の過怠税額  
6千円  
(申出による場合 2千200円)



## 第 4 編

### 石油 関連 税法



# 第1章 総 説

この章では、石油関連税法に深く関係する石油製品の概要及び石油関連税法の課税物件等について学習する。

## 学習のポイント

石油関連税法の課税物件となる石油製品とは何か

### 1 はじめに

エネルギーの大部分を輸入に依存している我が国では、昭和48年度及び昭和54年度の2度の石油危機を契機として、省エネルギーの推進、石油代替エネルギーの導入、石油備蓄等による石油の安定確保等が行われてきた。

その結果、石油への依存度は大きく低減（昭和48年度約76%から平成22年度約40%へ低減）し、その代替として石炭、天然ガス、原子力の割合が増加するなど、エネルギーの代替化が図られた。

さらに、令和3年度には、発電部門において再生可能エネルギーの導入等が進んだことなどにより、石油の割合は更に減少して昭和40年度以来最低の36.0%となり、6年連続で40%を下回るものとなった。

### 2 石油とは

一般には、天然に産出する可燃性の油状液体（鉱油）と、これを精製して造られる製品を総称して石油という。これを化学的構造からみると、炭素と水素を中心としたいろいろな組合せからなる無数の炭化水素の混合体である。

しかし、石油は油状液体のものにとどまらず、これを広く解釈して化学組成が同じ系統に属し、ガス体と固体で天然に産出するものを含めて、石油と称する場合が多い。

石油を天然に産出するものと、これを精製したものとに区別する場合には、前者を**原油**と呼び、後者を**石油製品**と総称するが、石油製品は各々の性状用途により液化石油ガス（LPG）、ナフサ、ガソリン、灯油、軽油、重油、潤滑油、アスファルト等に分かれる。

### 3 製 油

原油は、産地によって性状や組成が著しく違う黒色粘着性の油で、臭気が強く、そのままでは低級の燃料にしか使えない。そこで原油に種々の処理を加えて、各種の石油製品を製造する。この工程を石油精製といい、工場のことを製油所という。石油製品は、原油中に含有する各種の炭化水素がそれぞれ異なった沸点を持っていることを利用して原油をいくつかの成分に分離する作業によって得るものであり、おおむね次のような作業によって石油製品となる。

(1) 原油を常圧蒸留装置によって蒸留して、揮発油留分、灯油留分、軽油留分、残油に分離する。

- (2) 残油を減圧蒸留装置によって蒸留して、潤滑油分、アスファルト分を分離する。
- (3) 高品質の揮発油を得るため、揮発油留分を改質する。
- (4) 軽油や重油を分解して更に揮発油を採る。
- (5) 潤滑油分からパラフィンを分離する。
- (6) 留分を水素化脱硫、硫酸等を使用して洗浄等を行う。
- (7) 混合したり添加剤を加えたりする規格の調整を行う。

#### 4 各税法上の課税物件となる石油製品

原油、石油製品及びガス状炭化水素並びに石炭に対しては石油石炭税が課税される。  
 また、原油を精製して、気体状のものから、固体状のものまで各種多様な石油製品が生産されるが、このうち税法上課税物件となっているものは、次の表のとおりである。

常温常圧での性状	適用税法	通称	比重	摘要
気体	石油ガス税法 (自動車用)	液化石油ガス (LPG)	← [ 0.50 0.60 ]	1 自動車用以外は不課税
				2 炭素数4以下のもの
液	揮発油税法及び地方揮発油税法  航料空機税法 燃法	ナフサ	0.61	
		工業用ガソリン	← [ 0.72 0.74 0.77 0.78 ]	
		自動車用ガソリン		
		航空機用ガソリン		
		ジェット燃料	← [ 0.80 ]	
		灯油	← [ 0.8017 ]	
		体	地方税法 (軽油引取税)	
不課税	重油			← [ 1.0 1.02 ]
	軽質潤滑油			
	重質潤滑油			
固	課税	アスファルト	← [ 1.06 ]	
		固形パラフィン		
		グリース		
		石油コークス		

(注) 比重は、一般に市販されている製品の範囲を示した。ただし、工業用ガソリンは、ナフサより軽いものから自動車用ガソリンより重いものまで、広範囲にわたる。アンダーラインは、税法上規定されている比重である。

## 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、揮発油税及び地方揮発油税（以下、「揮発油税等」という。）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（揮法1、地揮法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（揮法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ゼンや、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

揮発油の製造場又は保税地域において、揮発油に炭化水素油以外の物（例えばアルコール・ベンゼンなど）を混和して揮発油以外の物（その性状及び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（揮法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

揮発油税等の納税義務者は、製造場から揮発油を移出した**揮発油の製造者又は揮発油を保税地域から引き取る者**である（揮法3①②、地揮法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（揮法5①②、7、14⑥、14の3⑤、地揮法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、揮発油税等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（揮法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、揮発油の製造行為を行う本来の製造場と、本来の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（揮法14⑥、14の3⑤）。

### 4 納税地

揮発油税等の納税地は、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（揮法26）。

## 第4節 課税標準と税率

### 1 課税標準

揮発油税等の課税標準は、製造場から移出した揮発油又は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（以下「欠減控除数量」という。））を控除した数量である（揮法8①、揮令2、地揮法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（揮法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（揮法9、地揮法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6年5月14日まで揮発油税、地方揮発油税と合わせて1klにつき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74①）。

（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（揮法14、14の2、14の3、15、17①②）。

これら以外の揮発油税等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等が免除される（揮法16、16の2、地揮法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等は、一定の手続をすることによって免除される（揮法16の3、16の4、地揮法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、揮発油税等が免除される（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（ベンゾールなど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、揮発油税等が課税される（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、揮発油税等が免除される（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、カーボンリサイクルエタノール又はエチルターシャリブチルエーテル（以下、「バイオエタノール等」という。）を混和して製造されたバイオエタノール等揮発油について、揮発油税等を軽減する措置が講じられている。

具体的には、揮発油等の品質の確保等に関する法律に規定する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10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）。

## 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（揮法10①、12①、地揮法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に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（揮法11、12の2、地揮法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（地揮法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（揮法13①、地揮法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（揮法13②、地揮法8①）。

## 第3章 石油ガス税法

この章では、石油ガス税法の課税物件、納税義務者と納税義務の成立、納税地及び課税標準と税率等の概要について学習する。

### 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 納税義務の成立の時期はいつか

### 1 総説

従来から自動車燃料である揮発油には相当高率な税負担が課されていたが、こういった揮発油を燃料とする自動車に代わり、昭和37年ごろから液化石油ガス（Liquefied Petroleum Gas : LPG）を燃料とする自動車が増してきた。

そこで、揮発油に対する課税とのバランスを考慮して、自動車用の石油ガスに税負担を求めるため、石油ガス税法が制定され、昭和41年2月1日から施行された。

### 2 課税物件

石油ガス税の課税物件は、**自動車用の石油ガス容器に充てんされている石油ガス**（以下「課税石油ガス」という。）である（石法3）。

なお、課税石油ガスの大部分は、LPGスタンド（オートガススタンド）でタクシー等に充てんされている。

(注)1 石油ガスとは、炭化水素（炭化水素とその他の物との混合物で、その性状及び用途が炭化水素に類するものを含む。）で、温度15度及び1気圧において気状のもの（1分子を構成する炭素の原子の数が2個以下のもの（メタン、エタンなど）を主成分とするものを除く。）をいう（石法2一）。

2 自動車用の石油ガスの容器とは、石油ガスの容器（ボンベ）のうち、容器に充てんされる石油ガスを自動車の燃料用に使用するための機能を有するもので、その内容積が200ℓ以下のものをいう（石法2三、石令1②）。

石油ガスの種類を図示すれば次のとおりである。

石油ガス	油	1	メタン	$\text{CH}_4$	炭素（C）の原子数2以下のもの （通常液化しにくい。）
		2	エタン	$\text{C}_2\text{H}_6$	
		3	エチレン	$\text{C}_2\text{H}_4$	
		4	アセチレン	$\text{C}_2\text{H}_2$	
	不課税				
	ガ	5	プロパン	$\text{C}_3\text{H}_8$	炭素（C）の原子数3以上のもの （比較的容易に液化する。）
		6	プロピレン	$\text{C}_3\text{H}_6$	
		7	ブタン	$\text{C}_4\text{H}_{10}$	
8		ブチレン	$\text{C}_4\text{H}_8$		
課税					

### 3 納税義務者と納税義務の成立

石油ガス税の納税義務者は、石油ガスを自動車用の石油ガス容器に充てんする者及び課税石油ガスを保税地域から引き取る者であり（石法4）、納税義務は、課税石油ガスの充てん場から移出した時又は保税地域から引き取る時に成立する（通則法15②七）。

（注）保税地域からの課税石油ガスの引取りは、現実には行われていない。

また、場内消費における消費者及び自動車用の石油ガス容器以外の石油ガス容器を自動車に取り付けた者等を例外的に納税義務者としている。（石法5①、6②）。

### 4 納税地

石油ガス税の納税地は、原則として、石油ガスの充てん場から移出されるものについては、充てん場の所在地であり、保税地域から引き取られるものについては、保税地域の所在地である（石法8本文）。

ただし、自動車用の石油ガス容器以外の石油ガス容器を自動車に取り付けたため課税される場合（石法6②）の納税地は、容器を取り付けた者の住所の所在地である（石法8、石令3）。

### 5 課税標準と税率

課税石油ガスの充てん場から移出し又は保税地域から引き取る課税石油ガスの重量を課税標準として（石法9）、税率は、1キログラムについて17円50銭である（石法10）。

なお、課税石油ガスは容量で取引される場合が多く、重量に換算する必要がある、次の二つが換算方法として定められている（石法9②）。

#### (1) 精密な換算方法

温度15度の課税石油ガスの液容量と液比重により計算する方法（石令4①一）。

この方法による場合には、あらかじめ所轄税務署長の承認を受ける必要がある（石令4②）。

#### (2) 便宜的な換算方法

課税石油ガスの温度や比重に関係なく、一律に液容量1リットルにつき重量0.56キログラムとして計算する方法（石令4①二）。

#### (3) 液化石油ガスメーターによる計算方法

液化石油ガスメーターにより計量された課税石油ガスの容量を計算して、重量算定の基礎とする方法。

### 6 申告と納付

石油ガス税の納税義務者は、課税石油ガスの充てん場ごとに、毎月（その充てん場からの移出がない月を除く。）、充てん場から移出した課税石油ガスの重量、税額などを記載した納税申告書を、翌月末日までに充てん場の所轄税務署長に提出し（石法16）、納税申告書の提出期限から1月以内に、石油ガス税を納付しなければならない（石法18）。

## 7 その他の規定

石油ガス税法の特殊な制度として次のようなものがある。

### (1) 課税石油ガスの販売代金の領収不能控除

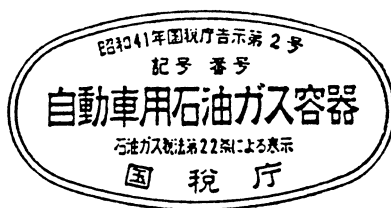
課税石油ガスの販売代金の全部又は一部が領収できなくなった場合で、その領収をすることができなくなったことに正当な理由があることについて所轄税務署長の承認を受けたときは、領収できなくなった販売代金に対応する石油ガス税額を控除又は還付を受けることができる(石法15③④)。

### (2) 自動車用の石油ガス容器であることの表示義務

自動車用の石油ガス容器の所有者は、容器の見やすい所に自動車用石油ガスの容器であることを表示しなければならないことになっている(石法22、石規3)。

表示証の様式及び形式

寸法	長径縦 50ミリメートル	長径横 100ミリメートル
刷色	金色(ただし、「自動車用石油ガス容器」及び「記号番号」の文字は赤色、その他の文字は黒色)	



## 第4章 航空機燃料税法

この章では、航空機燃料税法の課税物件、納税義務者と納税義務の成立、納税地及び課税標準と税率等の概要について学習する。

### 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 納税義務の成立の時期はいつか

### 1 総 説

航空機燃料用の揮発油に対する揮発油税等は、我が国に民間航空が発足した昭和27年以降、我が国の民間航空事業の保護育成等の見地から、租税特別措置法によって免除されてきた。

しかし、我が国の民間航空事業は著しい伸長を遂げ、また一方で、航空輸送量の急激な増加と航空機の高速化等に伴い、空港の整備拡張や航空機の騒音対策、更には航空保安施設等の拡充による航空輸送の安全確保等を推進していかなければならない状況となったため、昭和47年に新たに航空機燃料税を創設し、それによる収入を空港整備等の所要の財源に充てることとされた。

### 2 課税物件

航空機燃料税の課税物件は、**航空機**（航空機用発動機を含む。）の**燃料**として使用される炭化水素油（炭化水素とその他の物との混合物や単一の炭化水素を含む。）である（航法2二、3、航取通2-4）。

### 3 納税義務者と納税義務の成立

#### (1) 納税義務者

航空機燃料税の納税義務者は、原則として**航空機の所有者であるが、賃貸借契約等により、その所有者以外の者が航空法に規定する使用者であることが明らかな場合には、その使用者が納税義務者となる**（航法4①）。

また、所有者又は使用者でない者が航空機や航空機用エンジンの整備や試運転を行う場合には、その者により積み込まれた航空機燃料については、当該整備や試運転を行う者が納税義務者となる（航法4④、5）。

なお、国と地方公共団体には航空機燃料税の納税義務がない（航法6）。

#### (2) 納税義務の成立

航空機燃料税の納税義務は、航空機燃料の**航空機への積込みの時に成立する**（通則法15②八）。

#### 4 非課税

日本と外国との間を行き来する航空機（国際線の航空機）に積み込まれる航空機燃料と揮発油税、地方揮発油税が課税されている航空機燃料は、一定の条件の下に非課税とされている（航法8）。

#### 5 納税地

航空機燃料税の納税地は、原則として航空機燃料の航空機への積み込みの場所であるが、国税庁長官の承認を受けた場合は、その承認を受けた場所（例えば、航空会社の本社所在地等）である（航法9）。

#### 6 課税標準と税率

航空機燃料税の課税標準は、航空機に積み込まれた**航空機燃料の数量**で（航法10）、税率は1klにつき26,000円（平成23年4月1日から令和3年3月31日までに航空機に積み込まれるものについては18,000円、令和3年4月1日から令和4年3月31日までに航空機に積み込まれるものについては9,000円、令和4年4月1日から令和5年3月31日までに航空機に積み込まれるものについては13,000円、令和5年4月1日から令和10年3月31日までに航空機に積み込まれるものについては1klにつき18,000円）である（航法11、措法90の8）。

なお、沖縄路線航空機や特定離島路線航空機等に積み込まれる航空機燃料については、税率の軽減措置（沖縄路線で令和3年3月31日までに航空機に積み込まれるものについては1klにつき9,000円、令和3年4月1日から令和4年3月31日までに航空機に積み込まれるものについては1klにつき4,500円、令和4年4月1日から令和5年3月31日までに航空機に積み込まれるものについては1klにつき6,500円、令和5年4月1日から令和10年3月31日までに航空機に積み込まれるものについては1klにつき9,000円、特定離島路線で令和3年3月31日までに航空機に積み込まれるものについては1klにつき13,500円、令和3年4月1日から令和4年3月31日までに航空機に積み込まれるものについては1klにつき6,750円、令和4年4月1日から令和5年3月31日までに航空機に積み込まれるものについては1klにつき9,750円、令和5年4月1日から令和10年3月31日までに航空機に積み込まれるものについては1klにつき13,500円）がある（措法90の8の2、90の9）。

#### 7 取卸し控除等

航空機等に積み込まれた航空機燃料が、取卸し（航空機に積み込んだ燃料を航空機から積みおろすこと。）をした場合には、取卸しをした航空機燃料に対する航空機燃料税額は、控除又は還付される（航法12）。

#### 8 申告と納付手続

航空機燃料税の納税義務者は、毎月（航空機燃料の積み込みがない月を除く。）、航空機に積み込まれた航空機燃料の積み込みの場所ごとの数量とその合計数量、税額等を記載した納税申告書を、翌月末日までに納税地の所轄税務署長に提出し（航法14）、その申告書の提出期限内に記載した税額を納付しなければならない（航法15）。

## 第5章 石油石炭税法

この章では、石油石炭税法の課税物件、納税義務者と納税義務の成立、納税地及び課税標準と税率等の概要について学習する。

### 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 納税義務の成立の時期はいつか

### 1 総説

我が国は、石油供給の自給率は極めて低く、99%以上を輸入石油に依存しており、また、エネルギー供給の多くを石油に依存しているが、石油を中心としたエネルギー政策に関して、所要の財源措置を講ずべきであるとの指摘がなされていた。

石油石炭税法（旧石油税法）は、このような我が国のエネルギー情勢を踏まえ、石油一般の利用に共通する便益性に着目し、また、今後予想される石油対策に係る財政需要に配慮して、広く石油に対して新たな負担を求めるために昭和53年に創設された（昭和53年6月から課税）。

その後、昭和59年度税制改正において、ガス状炭化水素の課税対象への追加が行われ、更に平成15年度税制改正においては、エネルギー政策の見直しによる省エネルギー・新エネルギー対策の抜本的強化等に伴い、新たに石炭が課税対象に加えられた（平成15年10月から適用）。

これに伴い、法律名が「石油税法」から「石油石炭税法」に改名された。

### 2 課税物件

石油石炭税の課税物件は、**原油及び石油製品、ガス状炭化水素**（液化したものを含み、本邦において石油精製等により得られたものを除く。以下同じ。）並びに**石炭**である（油法2一～四、3）。

### 3 納税義務者と納税義務の成立

#### (1) 納税義務者

石油石炭税の納税義務者は、**原油、ガス状炭化水素又は石炭の採取者及び原油、石油製品、ガス状炭化水素又は石炭を保税地域から引き取る者**である（油法4）。

しかし、個人のガス状炭化水素の採取者のうち、自己又は同居の親族の用に供するガス状炭化水素のみを採取する者については、採取の開廃等の申告を除き、法の適用除外とされている（油法6の2）。



## (2) 納税義務の成立

石油石炭税の納税義務は、原油、ガス状炭化水素又は石炭の採取場からの移出の時又は原油、石油製品、ガス状炭化水素又は石炭の保稅地域からの引取りの時に成立する（通則法15②七）。

## 4 納税地

石油石炭税の納税地は、原則として、採取場から移出されるものについては当該採取場の所在地であり（油法7①）、保稅地域から引き取られるものについては当該保稅地域の所在地である（油法7②）。

ただし、国税庁長官の承認を受けたときは、承認を受けた場所とすることができる（油法7①、②ただし書）。

## 5 課税標準と税率

石油石炭税の課税標準は、その採取場から移出した原油、ガス状炭化水素若しくは石炭又は保稅地域から引き取る原油等の数量である（油法8）。

石油石炭税の税率は、次のとおりである。

ただし、「地球温暖化対策のための税率の特例」（措法90の3の2）により、CO<sub>2</sub>排出量に応じた税率が上乘せされ、平成24年10月1日から段階的に引き上げることとされた。

区分	本則税率	H24. 10. 1 から	H26. 4. 1 から	H28. 4. 1 から
原油及び石油製品	2,040円/キロリットル	2,290円/キロリットル	2,540円/キロリットル	2,800円/キロリットル
ガス状炭化水素	1,080円/トン	1,340円/トン	1,600円/トン	1,860円/トン
石炭	700円/トン	920円/トン	1,140円/トン	1,370円/トン

## 6 申告と納付

原油、ガス状炭化水素又は石炭の採取者は、毎月（採取場からの移出がない月を除く。）、「採取場から移出した原油又はガス状炭化水素又は石炭について、移出した月の翌月末日までに、採取場の所轄税務署長に納税申告書を提出し（油法13）、申告書に記載された税額を納付しなければならない（油法16）。

原油、石油製品、ガス状炭化水素又は石炭を保稅地域から引き取ろうとする者は、原則として引き取る時までに申告書を保稅地域の所在地を所轄する税関長に提出し（油法14）、申告書に記載した税額を納付しなければならない（油法17）。ただし、保稅地域から継続的に引き取る者として国税庁長官の承認を受けた者は、毎月、保稅地域から引き取る原油、石油製品、ガス状炭化水素又は石炭について、翌月末日までに納税申告書を承認の際に指定を受けた場所の所在地を所轄する税関長に提出して納付すればよいこととされている（油法15、17③）。



## 第 5 編

### その他の諸税



## 第1章 自動車重量税法

この章では、自動車重量税法の課税物件、納税義務者と納税義務の成立、納税地及び課税標準と税率等の概要について学習する。

### 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 納税義務の成立の時期はいつか

### 1 総 説

自動車重量税は、自動車の検査を受け、又は軽自動車の使用の届出を行うことによって初めて、これらの自動車の運行が可能になるという法的地位あるいは利益を受けることに着目して課税される一種の権利創設税である。

その意味で、同じ自動車に対する課税であっても、自動車の所有の事実には担税力を求める固定資産税的な性格をもつ財産税としての自動車税及び軽自動車税とは、その性格を異にしている。

### 2 課税物件

自動車重量税の課税物件は、法に定める**検査自動車と届出軽自動車**である(自法3)。

したがって、道路運送車両法上、車検の制度もなく、車両番号の指定を受ける必要もない自動車、すなわち、小型特殊自動車や原動機付自転車には課税されない。

### 3 納税義務者と納税義務の成立

自動車重量税の納税義務者は、**自動車検査証の交付又は返付**(以下「自動車検査証の交付等」という。)を受ける者と**車両番号の指定を受ける者**である。この場合、自動車検査証の交付等又は車両番号の指定を受ける者が2人以上ある場合には、連帯して納税義務者となる(自法4①)。

納税義務は、**自動車検査証の交付若しくは返付の時又は届出軽自動車の車両番号の指定の時**に成立する(通則法15②十)。

### 4 非 課 税

次の自動車には、自動車重量税は課税されない(自法5)。

#### (1) 大型特殊自動車

大型特殊自動車は、その大部分がカタピラを有し、通常道路を走らない特殊な構造のもので、移動には専用の運搬車で運ばれることが多いことを考慮して非課税とされている。

(2) 既に車両番号の指定を受けたことがある届出軽自動車

届出軽自動車は、新車の届出に際して一回だけ課税するため、中古車の再使用による届出に際して、指定を受けたことが明らかなものは非課税とされている。

(3) 臨時検査を受けた自動車のうち、自動車検査証の有効期間が短縮されたもの

臨時検査は、国土交通大臣の公示に基づく強制検査であることを考慮して、従前の有効期間が短縮されるものについては非課税とされている。

(注) 自動車重量税には、国や地方公共団体の所有車の非課税、あるいは、消防車等、特殊用途車の免税の規定はない。

## 5 納税地

自動車重量税の納税地は、納税義務者が受ける自動車検査証の交付等又は車両番号の指定の事務を行う官公署等（自動車検査登録事務所等）の所在地である（自法6①）。

納付不足額があったなどの理由で、税務署長が徴収すべき自動車重量税又は過誤納還付に係る自動車重量税については、原則として、個人の住所又は居所地、法人の本店又は主たる事務所の所在地となっている（自法6②）。

## 6 課税標準と税率

### (1) 課税標準

自動車重量税の課税標準は、**検査自動車と届出軽自動車の数量**である（自法7）。

### (2) 税率

自動車重量税の本則税率は、検査自動車又は届出軽自動車の区分、自動車検査証の有効期間及び重量に応じ、1両につき次表の「本則税率」欄に定めた金額となっており（自法7）、電気自動車、一定の天然ガス自動車及びプラグインハイブリッド車等（以下「環境性能に優れた自動車」という。）については、平成24年5月1日以降当分の間、本則税率が適用されている（措法90の11①）が、環境性能に優れた自動車以外については、暫定税率である同表における「当分の間税率」が適用されている（措法90の11～措法90の11の3）。

なお、臨時検査の検査自動車の税率は、既に交付されている自動車検査証の有効期間中に強制的に行われることなどを考慮して、本法、措置法ともにその税率は2分の1の金額である（自法7①、措法90の11①）。

表 自動車重量税の税率

(単位：円)

車種	車検期間	重量	本則税率 (注)	当分の間税率						
				13年未満		13年超		18年超		
				自家用	営業用	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	12,300	—	—	—	—	—
		2年	〃	5,000	8,200	—	11,400	—	12,600	—
		1年	〃	2,500	4,100	2,600	5,700	2,700	6,300	2,800
	バス	1年	車両総重量 1tごと	2,500	4,100	2,600	5,700	2,700	6,300	2,800
		トラック	2年	〃	5,000	8,200	5,200	—	—	—
	1年		〃	2,500	4,100	2,600	5,700	2,700	6,300	2,800
	トラック	2年	〃	5,000	6,600	5,200	—	—	—	—
		1年	〃	2,500	3,300	2,600	4,100	2,700	4,400	2,800
	特種車	2年	〃	5,000	8,200	5,200	11,400	5,400	12,600	5,600
		1年	〃	2,500	4,100	2,600	5,700	2,700	6,300	2,800
	小型二輪	3年	定額	4,500	5,700	4,500	—	—	—	—
		2年	〃	3,000	3,800	3,000	4,600	3,200	5,000	3,400
		1年	〃	1,500	1,900	1,500	2,300	1,600	2,500	1,700
	検査対象軽自動車	3年	〃	7,500	9,900	—	—	—	—	—
		2年	〃	5,000	6,600	5,200	8,200	5,400	8,800	5,600
1年		〃	2,500	3,300	2,600	4,100	2,700	4,400	2,800	
届出軽自動車	検査対象外軽自動車	二輪車	—	〃	4,000	4,900	4,100	—	—	—
		その他	—	〃	7,500	9,900	7,800	—	—	—

注：燃費等の環境性能に関する一定の基準（燃費基準等の切り替えに応じて変更。：令和3年5月1日～令和5年4月30日の間→2020年度燃費基準達成等）を満たした自動車については、本則税率を適用。

### (3) 環境性能に優れた自動車に対する自動車重量税の減免措置

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（以下「エコカー減税」という。）の対象となる燃費等の環境性能に関する一定の基準を満たしている自動車（以下「エコカー減税の対象車」という。）について、令和5年度税制改正において、エコカー減税に係る軽減割合等が見直され、その適用期限が令和8年4月30日まで延長された。エコカー減税の対象車については、その納付すべき自動車重量税が免除、75%軽減、50%軽減又は25%軽減される（措法90の12）。

## 7 納付

自動車重量税は、自動車検査証の交付等を受ける者がその自動車検査証の交付等を受ける時までに、あるいは車両番号の指定を受ける者がその車両番号の指定を受ける時までに、それぞれの自動車に課される自動車重量税の額に相当する額の自動車重量税印紙を自動車重量税納付書にはり付けて納付することになっている（自法8、9）。

したがって、納付額に不足があった場合等特殊な場合を除き、税務署における賦課徴収等の手続はない。

自動車重量税の収入の約4割は、市町村の一般財源として譲与されるので、自動車重量税の収入額

を明確にする必要がある。そのため、印紙税や登録免許税の納付に使用される収入印紙ではなく、自動車重量税印紙という特別の印紙で納付することになっている。

なお、自動車重量税は、原則として印紙納付の方法により納付しなければならないこととされているが、例外として、次に掲げる納付の方法についても可能とされている。

- (1) 金銭で納付することにつき特別の事情があると、国土交通大臣、地方運輸局長、運輸監理部長若しくは運輸支局長又は協会が認めた場合、その他政令で定める場合（自法10、自令7）
- (2) 自動車検査証の交付等又は車両番号の指定を受ける場合に電子情報処理組織を使用する方法その他の情報通信の技術を使用する方法で財務省令で定めるもの（インターネットバンキング、ATM）により納付する場合（自法10の2、自規3）
- (3) 自動車検査証の交付等又は車両番号の指定を受ける場合に電子情報処理組織を使用する方法その他の情報通信の技術を使用する方法を使用して行う納付受託者に対する通知で財務省令で定めるもの（クレジットカード、第三者型前払式支払手段による取引等）により納付する場合（自法10の3①、自規4）

## 8 還 付

自動車重量税においては、使用済自動車に係る還付制度等、一定の場合に自動車重量税を還付する制度が設けられている。

使用済自動車に係る自動車重量税の還付制度とは、自動車検査証の有効期間内に使用済みとなった自動車が自動車リサイクル法に基づき適正に解体処理されたことが運輸支局等に確認された場合において、車検の残存期間に相当する自動車重量税相当額が還付されるものである（措法90の15）。

この場合の還付申請は、自動車の永久抹消登録申請又は解体の届出と同時に還付申請書を運輸支局等に提出することによって行われ、運輸支局等を経由して納税地を所轄する税務署長へ申請内容が連絡され、納税義務者に還付されることになっている。

この他にも、過誤納が生じた場合等一定の場合に自動車重量税を還付する制度がある（自法16、減免法9）。

### 【参考】

#### 被災自動車に係る自動車重量税の還付措置の創設

平成29年度税制改正において、自動車検査証の交付等を受けた自動車のうち、使用済自動車の再資源化等に関する法律に規定する自動車であって、当該自動車検査証の有効期間の満了する日前に被災者生活再建支援法が適用される自然災害を原因として滅失し、又は解体されたもの（平成28年4月1日以後に発生した自然災害に係るものに限る。）について、当該自然災害の発生した日から5年を経過する日までに還付申請書が提出された場合には、既に納付された自動車重量税の額に相当する金額のうち、当該自然災害の発生した日から当該有効期間の満了する日までの期間の月数に対応する金額を還付することとされた（措法90の15、措令51の5）。



## 第2章 電源開発促進税法

この章では、電源開発促進税法の課税物件、納税義務者と納税義務の成立、納税地及び課税標準と税率等の概要について学習する。

### 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 納税義務の成立の時期はいつか

### 1 総 説

電源開発促進税は、国民生活や経済活動に不可欠な電気を長期かつ安定供給するための発電施設の設置の促進、運転の円滑化や施設の利用の促進、安全の確保等に資するため、昭和49年に創設されたものであり、この税収は各種発電施設に係る諸施策の費用に充てると規定されている。

### 2 課税物件

電源開発促進税の課税物件は、一般送配電事業者等の**販売電気**である（電法1）。

販売電気とは、次の電気をいう（電法2三）。

- (1) 一般送配電事業者等が、一般送配電事業、小売電気事業又は特定送配電事業として供給した電気
- (2) 一般送配電事業者等が、自ら使用した電気（発電のために直接使用したものを除く。）

### 3 納税義務者と納税義務の成立

#### (1) 納税義務者

電源開発促進税の納税義務者は、**一般送配電事業者等**である（電法3）。

一般送配電事業者等とは、一般送配電事業及び配電事業者を営むことについて経済産業大臣の許可を受けた者（電気事業法2①九及び2①十一の三）をいい、現在東京電力パワーグリッド株式会社など10社がある。一般送配電事業とは、自らが維持し、及び運用する送電用及び配電用の電気工作物によりその供給区域において託送供給及び電力量調整供給を行う事業（発電事業に該当する部分を除く。）をいい、当該送電用及び配電用の電気工作物により小売供給（最終保障供給及び離島供給）を行う事業を含むものとされている（電気事業法2①八）。配電事業とは、自らが維持し、及び運用する配電用の電気工作物によりその供給区域において託送供給及び電力量調整供給を行う事業をいう（電気事業法2①十一の二）。

#### (2) 納税義務の成立

電源開発促進税の納税義務は、販売電気の**料金の支払を受ける権利の確定の時に成立する**（通則法15②九）。

## 第5編 その他の諸税

具体的には、各一般送配電事業者等の電気供給規定で明確にされており、例えば、従量制供給の場合は原則として計量日、定額制供給の場合は若干の例外を除き、その地区の属する検針区域の所定の計量日である。

### 4 納 税 地

電源開発促進税の納税地は、一般送配電事業者等の住所地である（電法4）。

### 5 課税標準と税率

課税標準は、一般送配電事業者等の販売電気の電力量である（電法5①）。

税率は375円/千kw時である（電法6）。

## 第3章 たばこ税法

この章では、たばこ税法の課税物件、納税義務者と納税義務の成立、納税地及び課税標準と税率等の概要について学習する。

### 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 納税義務の成立の時期はいつか

### 1 総説

たばこについては、特殊なし好品としての性格に着目して、伝統的にいわゆる財政物資と位置付けられており、他の物品と比較して重い税負担を求めてきている。

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る。

また、たばこ税の税率引上げに際しては、従来から、流通段階にある在庫品に対して新旧税率の差額を調整する手持品課税が行われている。

なお、近年は、紙巻たばこに代替するものとして、いわゆる加熱式たばこの消費量が急速に増加してきており、平成30年度税制改正において、製造たばこに係るたばこ税の税率引上げと同時に、加熱式たばこに係る課税方式の見直しが行われた。

（注）たばこ特別税は、日本国有鉄道清算事業団の長期借入金に係る債務等を一般会計において承継すること等に伴う財源を確保するため、平成10年12月1日からたばこ税に併せて課されているものである。

### 2 課税物件

たばこ税の課税物件は、**製造たばこ**である（た法3）。

「製造たばこ」とは、葉たばこ（たばこの葉）を原料の全部又は一部とし、喫煙用、かみ用又はかぎ用に供し得る状態に製造されたものをいう（た法2、たばこ事業法2三）。

製造たばこは、喫煙用の製造たばこ、かみ用の製造たばこ、かぎ用の製造たばこに区分され、喫煙用製造たばこは、紙巻たばこ、葉巻たばこ、パイプたばこ、刻みたばこ、加熱式たばこの5つに区分される（た法2②）。

（注）「加熱式たばこ」は、平成30年9月30日までは「パイプたばこ」に区分されていたが、同年10月1日以後、新たに「加熱式たばこ」の区分が設けられている。

### 3 納税義務者と納税義務の成立

#### (1) 納税義務者

製造たばこの納税義務者は、製造たばこの製造者及び製造たばこを保税地域から引き取る者である（た法4）。

（注） たばこ事業法により、国産の製造たばこは、日本たばこ産業株式会社に製造独占権が与えられているので、国産の製造たばこについては、原則として、同社だけが納税義務者となる。

#### (2) 納税義務の成立

たばこ税の納税義務は、製造たばこを製造場から移出した時若しくは保税地域からの引取りの時に成立する（通則法15②七）。

### 4 納税地

たばこ税の納税地は、製造場から移出された製造たばこについては、その製造場の所在地、保税地域から引き取られた製造たばこについては、その保税地域の所在地である（た法9）。

### 5 課税標準と税率

#### (1) 課税標準

たばこ税の課税標準は、製造たばこの製造場から移出し、又は保税地域から引き取る製造たばこの本数である（た法10①）。

製造たばこ（加熱式たばこを除く。）の本数は、紙巻たばこの本数によるものとされ、葉巻たばこ及びパイプたばこは1gを1本に、刻みたばこ、かみ用の製造たばこ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（た法10②）。

なお、加熱式たばこの課税標準は、「重量」に応じた換算方法により換算した紙巻たばこの本数と「価格」に応じた換算方法により換算した紙巻たばこの本数の合計本数となる（た法10③）。

（注） 1本当たりの重量が1g未満の軽量な葉巻たばこについては、葉巻たばこの1本をもって紙巻たばこの1本に換算する。

(2) 税 率

イ 製造たばこに係るたばこ税等の税率は、次表のとおりである（た法11①、平30改正法附則48、た特法8①）。

（単位：円）

期 間	国のたばこ税率（1,000本当たり）			（参考1） 地方のたばこ税率 （1,000本当たり）	（参考2） 国、地方のたばこ 税率の合計 （1,000本当たり）
	たばこ税	たばこ 特別税	合 計		
平成30年9月30日まで	5,302	820	6,122	6,122	12,244
平成30年10月1日から 令和2年9月30日まで	5,802	820	6,622	6,622	13,244
令和2年10月1日から 令和3年9月30日まで	6,302	820	7,122	7,122	14,244
令和3年10月1日以降	6,802	820	7,622	7,622	15,244

（注）入国者が携帯して輸入する紙巻たばこについては、令和2年10月1日から令和3年9月30日までは、1,000本につき13,500円、令和3年10月1日以降は、14,500円のたばこ税及び500円のたばこ特別税が課されている（措法88の2）。

ロ 紙巻たばこ三級品に係るたばこ税等の税率は、平成28年3月31日まで特別税率（国、地方合わせて1,000本当たり5,802円）が課されていたが、同年4月1日から令和元年9月30日までの間に次表のとおり段階的に引き上げられ廃止された（平27改正法附則50）。

（単位：円）

期 間	国のたばこ税率（1,000本当たり）			（参考1） 地方のたばこ税率 （1,000本当たり）	（参考2） 国、地方のたばこ 税率の合計 （1,000本当たり）
	たばこ税	たばこ 特別税	合 計		
平成28年4月1日から 平成29年3月31日まで	2,950	456	3,406	3,406	6,812
平成29年4月1日から 平成30年3月31日まで	3,383	523	3,906	3,906	7,812
平成30年4月1日から 令和元年9月30日まで	4,032	624	4,656	4,656	9,312
令和元年10月1日以降	一般の紙巻たばこと同率				

（注）紙巻たばこ三級品とは、①わかば、②エコー、③しんせい、④ゴールデンバット、⑤ウルマ、⑥バイオレットの6銘柄をいう。

## 第4章 国際観光旅客税法

この章では、国際観光旅客税法の課税の対象、納税義務者と納税義務の成立、徴収・納付、納税地及び税率等の概要について学習する。

### 学習のポイント

- 1 課税の対象は何か
- 2 納税義務者は誰か
- 3 納税義務の成立の時期はいつか
- 4 徴収・納付はどのように行うか

### 1 総 説

国際観光旅客税は、観光先進国実現に向けた観光基盤の拡充・強化を図るための恒久的な財源を確保するために、平成30年4月に創設され（平成31年1月7日施行）、その税収は①ストレスフリーで快適に旅行できる環境の整備、②日本の多様な魅力に関する情報の入手の容易化及び③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の3つの分野に活用されることとなっている。

### 2 課税の対象

国際観光旅客税は、**国際観光旅客等の国際船舶等による本邦からの出国**を課税の対象としている（旅法5）。

（注）1 「**国際観光旅客等**」とは、主に、①出入国管理及び難民認定法による出国の確認を受けて日本から出国する観光旅客その他の者、②航空機により日本を經由して外国に赴く旅客等のことをいい、「観光旅客その他の者」には、観光旅客のほか、例えば、ビジネス、公務、就業、留学、医療等の目的で出国する者も対象に含まれる（旅法2①三）。

2 「**国際船舶等**」とは、日本と外国との間において行う観光旅客その他の者の運送に使用する船舶又は航空機（政府専用機を除く。）をいう（旅法2①二、旅令3）。

### 3 納税義務者と納税義務の成立

国際観光旅客税の納税義務者は、**国際観光旅客等**である（旅法4）。

納税義務は、**本邦からの出国の時**に成立する（通則法15②十一）。

#### 4 非課税等

次に掲げる者には、国際観光旅客税は課税されない（旅法5ただし書、6、旅令4）。

##### (1) 不課税

- ① 船舶又は航空機の乗員
- ② 強制退去者
- ③ 政府専用機等により出国する者
- ④ 出国後、天候その他やむを得ない理由により外国に寄港することなく本邦に帰ってきた者

##### (2) 非課税

- ① 乗継旅客（入国後24時間以内に出国する者）
- ② 天候その他やむを得ない理由により本邦に寄港した国際船舶等に乗船又は搭乗した者
- ③ 2歳未満の者

##### (3) 免税

- ① 日本に派遣された外交官、領事官等（公用の場合に限る。）
- ② 国賓その他これに準ずる者
- ③ 合衆国軍隊の構成員及び国連軍の構成員等（公用の場合に限る。）

（注）①、②は相互主義による。

#### 5 徴収・納付

##### (1) 国際旅客運送事業を営む者による特別徴収

国際旅客運送事業を営む者は、国際観光旅客等が国際船舶等に乗船又は搭乗する時までに、国際観光旅客税を当該国際観光旅客等から徴収し、当該国際観光旅客等が出国する月の翌々月末日までに国内事業者にあつては納税地を所轄する税務署に、国外事業者にあつては納税地を所轄する税関に納付する必要がある（旅法16①、17①）。

（注）1 「国際旅客運送事業」とは、他人の需要に応じ、国際船舶等を使用して有償で旅客を運送する事業をいう（旅法2①四）。

2 「国内事業者」とは、国際旅客運送事業を営む者であつて、国内に住所、居所、本店又はその行う事業に係る事務所、事業所その他これらに準ずるものを有する者をいい、「その他これらに準ずるもの」とは、貸ビル、貸倉庫又は事業活動の拠点となっているホテルの一室等、名称のいかんを問わず、事業を行う一定の場所をいう（旅法2①五）。

3 「国外事業者」とは、国際旅客運送事業を営む者であつて、国内事業者以外の者をいう（旅法2①六）。

##### (2) 国際観光旅客等による納付

国際旅客運送事業を営む者の運送によらずに本邦から出国する国際観光旅客等は、国際船舶等に乗船又は搭乗する時までに国際観光旅客税を税関に納付する必要がある（旅法18①）。

## 6 納 税 地

### (1) 国内事業者の納税地

国内事業者の納税地は、次に定める場所となる（旅法9）。

- ① 国内に本店又は主たる事務所がある場合には、その本店又は主たる事務所の所在地
  - ② 国内に本店又は主たる事務所がなく国内にその行う事業に係る事務所、事業所その他これらに準ずるものがある場合には、その事務所又は事業所その他これらに準ずるものの所在地
- なお、国税局長又は国税庁長官による納税地の指定を受けた場合にはその場所が納税地となる（旅法10）。

### (2) 国外事業者の納税地

国外事業者の納税地は、国際観光旅客等が日本から出国する出入国港の所在地となるが、国外事業者が税関長に申請を行い、税関長の承認を受けた場合には、その承認を受けた場所を納税地とすることができる（旅法13①）。

なお、税関長による納税地の指定を受けた場合には、その場所が納税地となる（旅法14）。

## 7 税 率

国際観光旅客税の税率は、**本邦からの出国1回につき、1,000円**である（旅法15）。

## 8 適用時期

平成31年1月7日以後の本邦からの出国に適用される（旅附則1）。



第 6 編

罰

則



この編では、租税犯の性格及び区分、刑法総則との関係及び両罰規定の概要について学習する。

#### 学習のポイント

- 1 租税犯とは何か
- 2 租税犯はどのように区分されているか
- 3 両罰規定が設けられている意義はなにか

### 1 租税犯の性格

租税は、税法の規定に従い納税義務者の自発的意思によって、適正に納税義務が履行されることが望ましい。しかし、税法どおりの義務を果たさない者がある場合は、財政需要の充足ができないと同時に納税者間の負担の公平を欠くことになる。

そこで、納税の確保を図るために各種の禁止規定や義務規定を設けている。課税権の侵害や、侵害の危険を生ずる行為、すなわち、これらの禁止や義務に違反する行為を租税犯といい、これに対して司法上の制裁として刑罰を科することになっている。

かつては、租税犯に対する制裁としての罰則規定は、国家に財政上の損失を与えた程度やその危険の大小に応じて科せられる点に特色があり、通常の刑罰とは著しく性質を異にしていた。しかし、最近では、租税犯も一般犯罪と全く同じように取り扱われ、社会悪としての罪悪性に処罰の根拠を求めようになり両者間の本質的な差異はなくなりつつある。

### 2 租税犯の区分

租税犯は、一般的にはほ脱犯と秩序犯の二つに区分される。

#### (1) ほ脱犯

ほ脱犯は、租税法規の**実体的規定に対する違反**、すなわち、直接租税収入を侵害する違法行為をいい、正当に課税される租税負担を免れたり、免れようとする事、不正に租税の還付を受けること、あるいは、故意に申告書を提出しないことにより租税を免れることなどを内容としている。

#### (2) 秩序犯

秩序犯は、租税法規の**手続的規定に対する違反**、すなわち、直接租税収入そのものを侵害するものではないが、徴税確保上の必要から設けられた手続規定に違反し、正当に課税される租税負担を免れるような危険を防止する目的を内容としている。

### 3 刑法総則との関係

既に述べたように、租税犯と刑事犯の性格上の差異がほとんど認められなくなった現在では、犯罪に対する一般法としての刑法総則の規定は租税犯の場合にも全て適用される。従来、租税犯は一般刑事犯と目的を異にするということから刑法総則の規定は、広範囲に適用を除外していたが、現行法では、適用除外の規定は全部削除されている。

#### 4 両罰規定

法人の代表者、法人や人の代理人、使用人その他の従業者が、その法人や人の業務又は財産に関して、各税法の処罰条項に規定する違反行為をした場合には、その行為者を罰する他、その法人や人に対して各条項の罰金刑を科する（酒法59、印法24、揮法29、地揮法16、石法29、航法21、電法14、油法25、た法29、旅法26）。これが**業務主処罰と行為者処罰に関する規定**で、**一般に両罰規定**といわれている。

間接税関係各税法に限らず、他の租税法規はもちろん、今日では一般の行政法規には、その違反について業務主も処罰するいわゆる両罰規定をもつものが多い。すなわち、刑罰は行為者処罰が大原則であるが、全ての租税法規は徴税の確保という目的をもっている。この徴税という国家の行政作用を全うさせるために行為者ばかりでなく、事業主も処罰して、**責任者に対する各税法の違反防止のための注意監督の徹底**を図るとともに、併せて処罰の目的を達しようとするものである。

ここにいう行為者は、事業主の業務、財産に関して、違反行為を計画し、これを自ら実行したり、他の従業者に命じて実行させた者はもちろんその命令によって犯則行為を行った者も含むと解されている。

ここで注意しなければならないのは、自然人である業務主が自ら各条項の違反行為をした場合は、その業務主は行為者として各条項に基づく責任を負いそれによって処罰されるものであって、従業者等の違反行為について注意監督上の過失責任を追及して処罰する業務主処罰の場合と区別しなければならないことである。したがって、この業務主の各条項の違反行為に従業者等が参加して業務主とともに違反行為を行った場合には、従業者等はその内容によって、共同正犯、教唆犯、従犯として各条項に定める責任を負うことになる。

また、法人である業務主については、法人は犯罪の主体になり得ない（法人の犯罪能力否定＝通説）とされているため、自然人である事業主のように、各条項の違反行為を自らすることはできず、単に、従業者等の違反行為があった場合に、その従業者等の違反行為について業務主処罰規定により罰金刑が科されるだけである。

【参 考】

酒税法と消費税法のほ脱犯の比較を表にすると次のとおりである。

税法名	犯罪の態様	刑 罰		税金の徴収	懲役、罰金の併科規定	根拠法条
		主 刑	附 加 刑			
酒 税 法	酒類、酒母又はもろみの無免許製造犯（未遂犯を含む。）	10年以下の懲役又は100万円以下の罰金 税相当額の3倍が100万円超のときは情状により100万円超税相当額の3倍以下	犯罪に係る酒類、酒母、もろみ、原料等何人の所有であるかを問わず没収 没収された酒類酒母もろみには酒税を課さない	犯罪に係る酒類の酒税は直ちに徴収 酒母、もろみはその他の醸造酒とみなして酒税を直ちに徴収	有	54①、② ③、④、⑤ ⑥、57
	偽りそのの 他不正に 行いよを り酒税を 免れた者	同上				55①一 55②、57
	ほ脱犯 故意に申 告書を提 出さない ことよ り酒税を 免れた者	5年以下の懲役若しくは50万円以下の罰金 税相当額の3倍が50万円超のときは情状により50万円超税相当額の3倍以下		修正申告(若しくは期限後申告)、更正又は決定	有	55③、④
	不正受還付犯	10年以下の懲役又は100万円以下の罰金 税相当額の3倍が100万円超のときは情状により100万円超税相当額の3倍以下		更正又は再更正により徴収		55①二 55②、57
消 費 税 法	ほ脱犯 偽りそのの 他不正に 行いよを り酒税を 免れた者	10年以下の懲役若しくは1,000万円以下の罰金 税相当額が1,000万円超のときは情状により1,000万円超税相当額以下		酒税のほ脱犯に同じ	有	64①一、③
	ほ脱犯 故意に申 告書を提 出さない ことよ り消費 税を免 れた者	5年以下の懲役若しくは500万円以下の罰金 税相当額が500万円超のときは情状により500万円超税相当額以下				64④、⑤
	不正受還付犯（未遂犯を含む。）	10年以下の懲役若しくは1,000万円以下の罰金 税相当額が1,000万円超のときは情状により1,000万円超税相当額以下		酒税の不正受還付犯にほぼ同じ		64①二、②、③

(注) 上記の表のほ脱犯のうち、故意に申告書を提出しないことにより酒税及び消費税を免れた者に係る

罰則規定は、平成23年8月30日以後の違反行為について適用される。



令和6年度版 間接税法

## 補 遺

## I 令和元年度税制改正の概要（抄）（間接税法関係）

### 四 消費課税

#### 1 車体課税等の見直し

（国 税）

(1) （施行済みにより記載省略）

(2) 揮発油税及び地方揮発油税の税率（1 kℓ当たり）を次のとおりとする。

	現 行	改正案
揮発油税	48,600 円 (本則税率：24,300 円)	48,300 円 (本則税率：24,000 円)
地方揮発油税	5,200 円 (本則税率：4,400 円)	5,500 円 (本則税率：4,700 円)

（注）上記の改正は、令和 16 年 4 月 1 日から施行する。

(3) （施行済みにより記載省略）

2 復興支援のための税制上の措置（施行済みにより記載省略）

3 租税特別措置等（施行済みにより記載省略）



## II 令和5年度税制改正の概要（抄）（間接税法関係）

### 四 消費課税

#### 3 車体課税の見直し

##### （国 税）

排出ガス性能及び燃費性能の優れた環境負荷の小さい自動車に係る自動車重量税の免税等の特例措置（いわゆる「自動車重量税のエコカー減税」）について、次の措置を講ずる。

- (1) 令和5年12月31日まで、現行制度を継続する。
- (2) その上で、次の見直しを行った上、その適用期限を令和8年4月30日まで延長する。

##### イ 乗用自動車（軽油自動車を除く。）

- (イ) 自動車重量税を免除し、又は税率を50%若しくは25%軽減する自動車に係る燃費性能に関する要件を次のとおりとする。

現 行	令和6年1月1日以後	令和7年5月1日以後
令和12年度燃費基準に対する達成の程度が90%以上であるもの（令和2年度燃費基準を達成しているものに限る。）	現行と同じ。	令和12年度燃費基準を達成しているもの（令和2年度燃費基準を達成しているものに限る。）
令和12年度燃費基準に対する達成の程度が75%以上であるもの（令和2年度燃費基準を達成しているものに限る。）	令和12年度燃費基準に対する達成の程度が80%以上であるもの（令和2年度燃費基準を達成しているものに限る。）	令和12年度燃費基準に対する達成の程度が90%以上であるもの（令和2年度燃費基準を達成しているものに限る。）
令和12年度燃費基準に対する達成の程度が60%以上であるもの（令和2年度燃費基準を達成しているものに限る。）	令和12年度燃費基準に対する達成の程度が70%以上であるもの（令和2年度燃費基準を達成しているものに限る。）	令和12年度燃費基準に対する達成の程度が80%以上であるもの（令和2年度燃費基準を達成しているものに限る。）

- (ロ) 平成30年排出ガス規制に適合し、かつ、平成30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のうち、令和12年度燃費基準に対する達成の程度が75%以上であるもの（令和2年度燃費基準を達成しているものに限る。）で、令和7年5月1日から令和8年4月30日までの間に自動車検査証の交付等を

受けるものについては、当該自動車検査証の交付等の際に納付すべき自動車重量税について本則税率を適用する経過措置を講ずる。

- (ハ) 新車に係る新規検査後に受ける最初の継続検査等の際に納付すべき自動車重量税を免除する自動車は、次に掲げるものとする。
  - A 令和12年度燃費基準に対する達成の程度が120%以上である自動車で令和6年1月1日から令和7年4月30日までの間に新車に係る新規検査を受けるもの
  - B 令和12年度燃費基準に対する達成の程度が125%以上である自動車で令和7年5月1日から令和8年4月30日までの間に新車に係る新規検査を受けるもの
- ロ 乗用自動車（軽油自動車に限る。）
  - (イ) 平成30年排出ガス規制に適合する自動車で、現行、自動車重量税を免除するものについて、自動車重量税を免除し、又は税率を50%若しくは25%軽減する自動車に係る燃費性能に関する要件を上記①イと同様とする。
  - (ロ) 平成30年排出ガス規制に適合する自動車のうち令和12年度燃費基準に対する達成の程度が75%以上であるもの（令和2年度燃費基準を達成しているものに限る。）で、令和7年5月1日から令和8年4月30日までの間に自動車検査証の交付等を受けるものについては、当該自動車検査証の交付等の際に納付すべき自動車重量税について本則税率を適用する経過措置を講ずる。
  - (ハ) 新車に係る新規検査後に受ける最初の継続検査等の際に納付すべき自動車重量税を免除する自動車は、上記イ(ハ)A及びBに掲げるものとする。
- ハ トラック（車両総重量が2.5t以下の揮発油自動車に限る。）  
（施行済みにより記載省略）
- ニ バス（車両総重量が3.5t以下の軽油自動車に限る。）  
（施行済みにより記載省略）
- ホ トラック（車両総重量が2.5tを超え3.5t以下の揮発油自動車及び軽油自動車に限る。）  
（施行済みにより記載省略）
- ヘ バス・トラック（車両総重量が3.5tを超えるものに限る。）
  - (イ) 現行、税率を75%軽減する自動車に係る軽減割合を、令和6年1月1日から令和7年4月30日までの間、50%とし、税率を50%軽減する自動車に係る軽減割合を、令和6年1月1日から令和7年4月30日までの間、25%とし、同年5月1日以後は、本措置の適用対象となる自動車の範囲から、税率を25%軽減する自動車を除外する。
  - (ロ) 自動車重量税を免除し、又は税率を50%軽減する自動車に係る燃費性能に関する要件を次のとおりとする。

現 行	令和6年1月1日以後	令和7年5月1日以後
平成27年度燃費基準に対する達成の程度が115%以上であるもの	現行と同じ。	令和7年度燃費基準を達成しているもの
平成27年度燃費基準に対する達成の程度が105%以上であるもの	平成27年度燃費基準に対する達成の程度が110%以上であるもの(再掲)	令和7年度燃費基準に対する達成の程度が95%以上であるもの

(3) (施行済みにより記載省略)

(4) (施行済みにより記載省略)

#### 4 租税特別措置等

(国 税)

[延長・拡充等]

(1) (施行済みにより記載省略)

(2) (施行済みにより記載省略)

(3) (施行済みにより記載省略)

(4) (施行済みにより記載省略)

(5) (施行済みにより記載省略)

(6) (施行済みにより記載省略)

(7) 航空機燃料税の税率の特例措置、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及び特定離島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、次の措置を講ずる。

イ 次のとおり税率を引き上げた上、その適用期限を5年延長する。

	現 行	改正後
一般国内航空機に積み込まれる航空機燃料に係る航空機燃料税	13,000 円/kℓ	18,000 円/kℓ
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	6,500 円/kℓ	9,000 円/kℓ
特定離島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	9,750 円/kℓ	13,500 円/kℓ

ロ 上記イの改正は、令和5年4月1日から実施するが、激変緩和の観点から、上記イの現行の税率を2年間維持した上、税率改正の実施時期について次のとおり経過措置を講ずる。

(イ) 第一段階 令和7年4月1日

(ロ) 第二段階 令和9年4月1日

ハ 上記ロによる税率改正の実施時期における具体的な税率は、次のとおりとする。

	現行	改正案	
		第一段階	第二段階
一般国内航空機に積み込まれる航空機燃料に係る航空機燃料税	13,000 円/kℓ	15,000 円/kℓ	18,000 円/kℓ
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	6,500 円/kℓ	7,500 円/kℓ	9,000 円/kℓ
特定離島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	9,750 円/kℓ	11,250 円/kℓ	13,500 円/kℓ

(8) 車両安定性制御装置等を装備した貨物自動車等に係る自動車重量税率の特例措置について、次の措置を講ずる。

イ 車両総重量が8 tを超えるトラック（トレーラーを除く。ロにおいて同じ。）のうち、側方衝突警報装置及び歩行者検知機能付き衝突被害軽減制動制御装置（前方障害物との衝突に対する安全性の向上を図るための装置をいう。ロにおいて同じ。）を装備したものについて、令和5年5月1日から令和6年4月30日までの間に新車に係る新規検査を受ける場合には、当該新規検査の際に納付すべき自動車重量税の税率を50%軽減する。

ロ バス等又は車両総重量が3.5 tを超えるトラックのうち、歩行者検知機能付き衝突被害軽減制動制御装置を装備したもの（イに該当するものを除く。）について、令和5年5月1日から令和8年4月30日までの間に新車に係る新規検査を受ける場合には、当該新規検査の際に納付すべき自動車重量税の税率を25%軽減する。

(地方税)

[拡充・延長等]

〈航空機燃料譲与税〉

(4) 航空機燃料譲与税の譲与割合を、令和5年4月1日から令和7年3月31日までの間は13分の4（現行と同じ。）、令和7年4月1日から令和9年3月31日までの間は15分の4、令和9年4月1日から令和10年3月31日までの間は9分の2とする等所要の措置を講ずる。

5 その他

(国 税)

(13) (施行済みにより記載省略)

(14) (施行済みにより記載省略)

(15) (施行済みにより記載省略)

② 防衛力強化に係る財源確保のための税制措置

(3) たばこ税

3円／1本相当の引上げを、国産葉たばこ農家への影響に十分配慮しつつ、予見可能性を確保した上で、段階的に実施する。

以上の措置の施行時期は、令和6年以降の適切な時期とする。



## 索引

<p style="text-align: center; margin: 0;"><b>あ</b></p> <p>アルコール分 ..... 10</p> <p style="text-align: center; margin: 10px 0 10px 40px;"><b>い</b></p> <p>移出 ..... 29</p> <p>一の文書 ..... 58</p> <p>一般送配電事業者等 ..... 105</p> <p>移入酒類 ..... 41</p> <p>印紙税 ..... 51</p> <p>印紙税納付計器 ..... 52, 74</p> <p>印紙納税方式 ..... 52</p> <p>印紙不消印過怠税 ..... 77</p> <p>印紙不貼付過怠税 ..... 77</p> <p style="text-align: center; margin: 10px 0 10px 40px;"><b>え</b></p> <p>液化石油ガス ..... 93</p> <p>エキス分 ..... 10</p> <p style="text-align: center; margin: 10px 0 10px 40px;"><b>か</b></p> <p>過誤納金の確認 ..... 75</p> <p>過誤納金の充当 ..... 75</p> <p>課税物件 ..... 10</p> <p>課税物件表 ..... 53</p> <p>課税物件限定列举主義 ..... 51</p> <p>課税文書 ..... 53</p> <p>課税文書の作成者 ..... 72</p> <p>過怠税制度 ..... 52, 77</p> <p>間接税 ..... 1</p> <p>還付 ..... 104</p> <p style="text-align: center; margin: 10px 0 10px 40px;"><b>き</b></p> <p>記載金額 ..... 64</p> <p>揮発油 ..... 87</p>	<p>揮発油税 ..... 87</p> <p>揮発油の製造 ..... 89</p> <p>基本税率 ..... 36</p> <p>業務主処罰 ..... 114</p> <p style="text-align: center; margin: 10px 0 10px 40px;"><b>け</b></p> <p>掲名文書 ..... 53</p> <p>契約書 ..... 67</p> <p>欠減控除 ..... 89</p> <p>月例申告 ..... 42</p> <p>検査監督 ..... 45</p> <p>検査自動車 ..... 101</p> <p>減免措置 ..... 103</p> <p style="text-align: center; margin: 10px 0 10px 40px;"><b>こ</b></p> <p>行為者処罰 ..... 114</p> <p>航空機燃料税 ..... 96</p> <p>国際観光旅客税 ..... 4, 110</p> <p>国際観光旅客等 ..... 4, 110</p> <p>国際船舶等 ..... 4, 110</p> <p>国際旅客運送事業 ..... 111</p> <p>個別間接税 ..... 2</p> <p>個別担保 ..... 44</p> <p style="text-align: center; margin: 10px 0 10px 40px;"><b>さ</b></p> <p>暫定税率 ..... 90</p> <p style="text-align: center; margin: 10px 0 10px 40px;"><b>し</b></p> <p>自動車重量税 ..... 101</p> <p>従価税 ..... 3</p> <p>従量課税制度 ..... 8</p> <p>従量税 ..... 3</p> <p>酒税 ..... 7</p> <p>酒類製造者とみなされる者 ..... 28</p>
--	--

酒類などの製造免許を要しない場合 .....	33
酒類の製造者 .....	27
酒類の販売業免許を要しない場合 .....	33
酒類引取者 .....	27
消費税 .....	3

## せ

税額控除 .....	40
税額の還付 .....	41
税印 .....	74
税印の押なつ .....	52
製造たばこ .....	107
製造場 .....	28, 89
製造免許 .....	31
税率の軽減措置 .....	97
石油 .....	85
石油化学製品 .....	90
石油ガス .....	93
石油ガス税 .....	93
石油製品 .....	86
石油石炭税 .....	98

## そ

租税犯 .....	113
-----------	-----

## た

たばこ税 .....	107
炭化水素油 .....	87
単式蒸留機 .....	15
担税者 .....	1
担保 .....	92

## ち

秩序犯 .....	113
地方揮発油税 .....	87
直接税 .....	1

## つ

都度申告 .....	42
------------	----

## て

電源開発促進税 .....	105
---------------	-----

## と

灯油の免税 .....	90
特定用途免税 .....	91
特別税率 .....	36
届出軽自動車 .....	101
取卸し控除 .....	97

## の

納期限の延長 .....	43, 92
納税地 .... 76, 89, 94, 97, 99, 102, 106, 108, 112	

## は

バイオエタノール等揮発油 .....	91
販売業免許 .....	31
販売電気 .....	105

## ひ

非課税 .....	97, 101, 111
非課税文書 .....	58

## ふ

賦課課税 .....	43
文書税 .....	51
文書の所属の決定 .....	58

## ほ

包括担保 .....	44
保税地域からの引取り .....	29
保全担保 .....	44



ほ脱犯.....	113
本則税率.....	90

### み

みなし移出.....	29
みなし揮発油.....	88
みなし製造.....	28, 46
みなし製造の適用除外.....	46
みなし製造の例外.....	46
みなし製造場.....	28
未納税移出.....	39, 90
未納税引取.....	39

### め

免許.....	31
---------	----

### も

戻入れ控除.....	90
戻入れ酒類.....	40

### ゆ

輸出免税.....	40
-----------	----

### り

流通税.....	51
両罰規定.....	114

### れ

連続式蒸留機.....	15
連続式蒸留機以外の蒸留機.....	15





