

# 物品税の課税対象となるヨットの範囲

静岡地裁昭和六〇年十二月二十日判決 昭和五六年（行ウ）  
十五号 ニュージャパンヨット対島田税務署長 物品税更正  
処分取消等請求事件 税務訴訟資料第一四七号六八五頁

新井昭三

（税務大学校  
研究部教授）

## 【事 実】

原告Xは、物品税法所定の営業開始申告をして、同法別表課税物品表（以下「課税物品表」という。）の「番号」欄八、「品目」欄一、六及び七に掲げる「ヨット」の製造、販売を業としている会社であるが、ヨットを製造、販売するに当たり、艇体に艦装する部分品及び附属品（以下「附属品等」という。）について、ヨットの各型式ごとに標準となる附属品等を艦装した標準艦装艇（以下「標準艇」という。）を設定し、それ以外に艦装する附属品等は、顧客の注文により艦装することとしていた。

Xは、昭和五二年九月から同五五年一月までの物品税の納税申告に当たり、顧客の注文により艦装された附属品等の価額を課税標準に含めず、標準艇の価額のみを課税標準として申告したところ、被告島田税務署長（Y）は、顧客の注文により艦装された四九品目の附属品等（以下「本件オプション品」という。）の価額も課税標準に含まれるとして、昭和五五年五月一三日付で上記各月分の物品税の更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分をした。

Xは、この処分には、次のような違法があるとして、その取消を求めた。

一 ヨットは、かつては、すべて木造で船大工が一艇ずつ注文に基づいて設計し、注文者の希望などにより種々修正を加えながら製造していた。そのため、艦装品は、その種類も少なく、ヨットごとに格別に作られヨットに合わせ改造されるなどしたため、ヨットと一体のものと考えられ、附属品等を含めたヨット全体を課税対象と見ることは、必ずしも不当ではなかった。

ところが、同一艇型のヨットの大量生産が可能となり、その定形化が進み、汎用附属品等も豊富となり、ユーザーの底辺も拡大した。そこで、ヨットメーカーは、すぐ使えるヨットが欲しいというニーズに対応して、ヨット本

体に、ヨットとしては無くてはならない附属品等あるいはユーザーによる取り付けが困難ないし不適当なためメーカーで取り付ける必要がある附属品等を艦装した標準艇を設定するようになった。そして、それ以外の附属品等は、ほとんどすべてが汎用品で、ユーザーがメーカーや専門店から購入して自分で取り付けることができるものであるが、ユーザーの中には、ヨットを購入するついでに、メーカーに対し希望の附属品等を付けて欲しいという者も多いので、メーカーは、これをヨットに取り付け、あるいは添えたりえでユーザーに引き渡すようになったものである。しかも、ヨットの引渡しを受けたユーザーがこれら附属品等を自分で購入して艦装した場合には、ヨットの一部として課税されることはないのであるから、製造場から移出する際にヨット本体に取り付けられている附属品等のすべてを課税対象とする解釈は、実情にそぐわない。また、他に本件オプション品を課税の対象とすべき合理的理由も見当たらない。

二 物品税法別表の課税物品表の適用に関する通則（以下「通則」という。）二によれば、課税物品本体以外の他の物品が課税物品と一体のものともみなされ、当該他の物品の価額が課税対象価額に算入されるための要件としては、当該他の物品が課税物品本体と結合されることを要する。そして、右にいう「結合」とは単なる合体では足りず、当該他の物品がその独立性を失い、課税物品本体の一部、構成部分になったものと認められる程度に達し、両者を破損しないで分離することが不可能又は著しく困難であるか若しく著しく多額の費用を要する場合、あるいは当該他の物品が課税物品本体を本来の使用目的に従って使用するのに必要不可欠な場合であることを要する。しかるに、本件オプション品は、これらのいずれの要件にも該当しないから課税対象とはならない。

## 【判旨】

請求棄却。

一 物品税の対象となるのは、課税物品表に掲げられた物品であるところ、課税対象となる各物品が具体的にどのような物を指称するかについて、明文の規定が存しないときは、一般社会通念に従い、その物品の意義、範囲を定める必要がある。そして、ヨットに関しては、同表にその品名が掲げられているものの、その意義及び範囲について明文の規定はない。

ところで、ヨットは、通常、ヨット本体に航行上の必要、便宜等から多種多様な附属品等が艤装され、かつ、取引されるものであるから、課税の対象としてのヨットの範囲は、ヨット本体に限られず、たとえ附属品等でも、それがヨット本体に結合されて、通常、ヨット本体と一体として使用され、かつ、ヨット本体と一体として取引されるのを通例とする場合及びヨット本体に結合される場合でなくとも、それがヨット本体に従属し、通常、ヨット本体と一体として使用され、かつ、ヨット本体と一体として取引されるのを通例とする場合は、かかるヨットの全部が課税物品たるヨット本体に該当するものと解すべきである。

二 Xは、ヨットとしての課税対象の範囲を標準艇の範囲に限定し、それ以外に艤装する附属品等は、課税対象の範囲外であると主張するが、課税対象の範囲をX主張のとおりとするならば、ある附属品等が課税対象の範囲内にあるか否かは、ヨット製造者がその附属品等を標準艇の一部と考えるか否かによって決められることになり、課税対象の範囲を客観的基準によって決することにはならないから、Xの主張は相当でなく採用しえない。

三 通則二の規定は、課税対象物品には、他の物品を結合した物品も含まれ、かつ、結合したことにより当該物品の

性状、機能、用途その他について二以上の特性を与えることになった場合、他に別段の定めがない限り、当該物品は、重要な特性を与える物品のみから成るものとみなし、重要な特性を与えることのない物品の価額も課税標準に含まれることを明文で明らかにしたものであって、結合の意義を定めた規定ではないと解される。したがって、原告の主張は、この規定につき、これと異なる解釈を前提とするものであって、採用できない。

### 【評 釈】

判旨賛成。

#### 一 問題の所在

本件は、第二種の物品であるヨットの範囲について、Y税務署長が標準艇に本件オプション品を含めた全体をいうとしたのに対して、Xは標準艇の範囲にとどめるべきであると主張して争われたものであるが、物品税法に掲げる第二種の物品は、製造場移出課税制度が採られていて、その製造に係る製造場から移出の時に納税義務が成立し、その時における通常の卸取引価格を課税標準とすることとされており（物品税法三②、一一①二、国税通則法一五②六）、その製造に係る製造場から移出される課税物品を具体的にどのようなようにとらえるかによって課税標準に差が生じ、本件のような問題が提起されることとなる。

#### 二 課税対象の範囲

物品税法は、課税物品を課税物品表に掲げているが、各課税物品の定義については、一部の物品を除いて明文の規定を置いていない。これは、物品税の課税物品が総じて国民の消費生活に密着したものであるため、ことさら明文の

規定を置く必要がないと考えられたこと、及び生産技術並びに国民生活の進歩発展に伴って消費財の態様も変化していくのが通例であるから、いたずらに課税物品の概念を明文の規定によって固定してしまうのは適切でないと考えられたことによるものと思われる。

また、課税範囲については、課税物品とともに消費者に入手される容器及び包装の費用は当該物品の課税標準に含むとする規定（第一条第二項）を置いているが、本件の争点である課税物品本体とその附属品等とが結合される場合又は結合されていないが同時に製造場から移出される場合（以下「一体取引<sup>①</sup>」という。）におけるその附属品等の価額を課税標準に含むか否かについては明文の規定がない。

そこで、これら明文の規定のない課税物品の意義及び範囲については、「物品税法上の課税物品に該当するか否かの判断は、社会通念に従い、当該物品の性状、機能、用途その他の特性や、その市場性、しやし性、便宜性等を考慮して総合的に判定すべき<sup>②</sup>」こととなる。

本判決においても、ヨットはその意義、範囲について明文の規定がないところから、一般社会通念に従って決める必要があるとして、ヨット本体に艦装される附属品等が、①ヨット本体に結合されて、通常、ヨット本体と一体として使用され、かつ、ヨット本体と一体として取引されるのを通例とする場合、及び②ヨット本体に結合される場合でなくとも、それがヨット本体に付属し、通常、ヨット本体と一体として使用され、かつ、ヨット本体と一体として取引されるのを通例とする場合のいずれかに該当する場合は、そのヨット本体と附属品等の全体が課税物品であるヨット本体に該当すると判断している。

そこで、結合されている附属品等と一体取引される附属品等とに分けてそれぞれ検討することとする。

## 三 結合される附属品等

物品税は、同法施行令別表第一の課税最低限の金額欄に掲げられている金額が「一個又は一組につき」と定められているように、通常、課税物品の「一個」(又は一組)を単位として課税される。この場合の一個とは、必ずしも物理的に一つになっているもののみをいうものではなく、その物品の性状、機能及び用途等を総合して判断する<sup>(3)</sup>のであるが、物理的に一つになっているものが一個の物品であることは、通則二の規定からみても明らかである。したがって、課税物品本体とその附属品等が結合されている場合には、その附属品等は結合により課税物品本体の一部(部品)となつて、その全体が一個の物品となるのであるから、結合される附属品等を含めた全体が課税物品となる。

近年は、企業の技術革新、消費者ニーズの変化等により、課税物品の構造は複雑化し、機能、用途も多様化しており、これに伴つて附属品等も多種多様となっているが、これが結合され、かつ、結合後の物品が課税物品に該当するものである限り、その全体が課税物品となることも当然である。

ところで、本件において、Xは、本件オプション品はヨット本体と結合していない(通則二の規定の「結合」に該当しないとしているがこれについては後述する。)と前記(事実の二)のとおり主張している。

これを推察するに、ヨットは通常、波浪による振動や傾斜に備えて、艤装する附属品等がヨット本体に「取り付け」て固定する「場合が多いのであるが、この「取り付け」が「結合」に当たらないとしているものと思われる(結合に該当しない場合は、後述の「一体取引される附属品等」の取扱いによることとなる)。

本判決においては、結合の意義について明確な判示はされていないが、本件オプション品の個々について、その取り付け等の方法を検討し、「ボルトで取り付け」又は「ボルトナットで固定する」等と認定したうえで、これらはい

ずれも「ヨット本体に結合され、ヨットの一部分となったものといふことができる。」としており、「取り付け」も、判示するところの結合に当たるとしてゐる。

結合に係る附属品等の課税を判断するうえで重要なことは、結合後の状態において、その全体が社会通念上一個の物品と認識される状態にあるか否かということであるが、本件においてヨット本体に取り付けられた附属品等は、取り付けられたことによりヨット本体の一部になったものと認識され、一個の物品（ヨット）として取引されると認められるから、取り付けられた後の全体を一個の課税物品（ヨット）とするのが社会通念に合致する。

また、結合の判断基準は客観的に明確であるべきところ、Xの主張する「独立性を失う」、「分離することが著しく困難」又は「著しく多額の費用」等は主観的要素が多く不適當と思われる。

したがって、ヨット本体に取り付けられている本件オプション品を含めた全体が課税物品であるヨット本体となるとの本件判示は、至って妥当なものと思われる。

なお、本判決は、「製造場から移出された時は、その部分品一式が箱詰めされた状態で移出され、現地においてヨット本体に取り付けられたもの」は、「ヨット本体が移出された時に……ヨット本体に取り付けられていたのと同視することができる。」としており、物品税法基本通達別表第一の課税物品の取扱いに関する通則（以下「通達通則」といふ。）四条（一個の物品を分離して移出する場合の判定）の取扱いも是認している。

#### 四 一体取引される附属品等

第二種の物品の課税標準は、その物品の製造物移出時における通常の卸取引価格とされるところ、これは、言い換えれば、消費市場において取引される商品価値である。したがって、課税物品の消費市場における価格構成の要



素をなす部分は、すべてその課税物品の課税標準に算入されるべきものである<sup>(4)</sup>。更に、通常課税物品本体と一体として使用され、かつ、通常課税物品本体と一体として消費者に販売されるような附属品等については、一般に、消費市場において課税物品の価格を構成する要素となる場合が多いから、このような附属品等が一体取引される場合は、それらは課税物品本体の一部とみるべきである<sup>(5)</sup>といふことができよう。

なお、刑事事件（物品税法違反事件）ではあるが、一体取引される附属品等について、最高裁は、「課税物品である本体に従属し、通常本体と一体として使用される部分品又は附属品であつて、本体と一体として取引されるのを通例とするような場合には、全体を本体である課税物品に該当するものと解するのが相当である。」と判示している<sup>(6)</sup>。

本判決は、これとほぼ同様の立場から、ヨット本体と一体取引される附属品等が、「ヨット本体に従属し、通常、ヨット本体と一体として使用され、かつ、ヨット本体と一体として取引されるのを通例とする場合」には、その全体が課税物品であるヨット本体に該当するとしており、その判示は妥当なものと思われる。

そこで、本件オプション品がヨット本体に従属し、通常本体と一体として使用され、また、本体と一体として取引されるのを通例としているか否かについて検討する。

(1) 「従属」について

従属とは、主たるものに対する従たるものの関係をいうのであるが、物品税において、具体的にどのような物品がどの物品に従属するかについては、個々の物品の形態、構造、性質、性能又は使用方法等を総合して社会通念に従つて判断するほかないであろう。

従属しない物品は、通常一体として使用されるものが一体取引されても、物品税の取扱いは、二個（又は、それ以

上)の物品が一括して移出されたことになる。<sup>(7)</sup>

(2) 「通常一体として使用される」について

「通常一体として使用される」とは、課税物品本体を本来の使用目的にそって使用する際に、その附属品等が使用される状態をいい、課税物品本体の使用に必要不可欠のもののほか、課税物品本体の使用に必要で、かつ、その使用価値を高めるものも含まれると思われる。また、複数の機能、用途等を有する課税物品で、そのいずれかの機能、用途等に使用される附属品等も含まれると解してよからう。

なお、この場合、その附属品等の使用頻度、汎用性の有無は問わないものと思われる。

(3) 「一体として取引されるのが通例」について

一体として取引されるのが通例とは、課税物品本体とその附属品等とが消費者に引き渡される際の形態をいい、一般に、課税物品本体と附属品等とが同一梱包されている場合、又はこれらが各別に梱包されていてもそれが消費者の選択(いずれか一方を購入する)の余地のない場合が該当すると思われる。

なお、課税物品本体と附属品等とが同時に製造場から移出される場合であっても、移出の時ににおいて、附属品等と本体とを各別に梱包して取引するとともに、消費者に入手される包装、容器、説明書等にその附属品等と本体の価格を明らかに区分表示し、それぞれの購入が消費者の自由な選択に委ねられるものとして移出される場合におけるその附属品等は、課税物品本体に含まれないことに取り扱われている(通達通則五①②)。しかし、この取扱いは、一般の規格品についてのものであって、本件のヨットののように、注文を受ける段階でどのようなオプション品を付加するかが消費者(注文者)の選択に委ねられているものについてまで適用されるものではないとされている。<sup>(8)</sup> けだし、こ

の場合には、消費者の選択によって確定された附属品等が課税物品本体と一体として取引されるのであるから当然といえよう。

(4) 本件オプション品について

本判決においては、本件オプション品の個々について、それが課税物品本体に従属するか否か等を検討し、例えば「バッテリー」は、「ヨット」には、通常、電気の供給を要するエンジン、オプション品が多数備え付けられているから、バッテリーをヨットに装備することは、ヨットの使用に必要不可欠で通常ヨットと一体として使用され……ヨット本体と一体として取引されるのが通例のものであると認められる。」とし、また、「バース・クッション（ウレタンを布で包んだ普通のクッション、敷き場所の形に合わせてカットされている。）は、「本件ヨットは……比較的長期間の航海のためのヨットであり、したがって、船内には、乗組員が海上で日常生活を送るためのオプション品等が備え付けられる必要があること、バース・クッションは、これを船内のベットやベンチに敷くことによつて船内における居住性を高めるものであること、そのため、バース・クッションは、通常ヨット本体と一体として使用される、かつ、ヨット本体と一体として取引されるのが通例のものであると認められる。」と認定したうえで、これらは、「ヨット本体に従属し、通常、ヨット本体と一体として使用され、かつ、ヨット本体と一体として取引されるのを通例とする場合に該当しヨットの一部分として課税の対象となるというべきである。」としており、ヨット本体と一体取引される本件オプション品のいずれもが一体課税となるとの判断は相当であると思われる。

五 通則二の規定の適用について

Xは、ヨット本体に取り付けられる本件オプション品については、通則二の規定が適用されるどころ、これらの物

品は、いずれもこの規定の「結合」に該当しないと主張している。これに対して本判決は、通則二の規定は「結合又は混合の意義を定めた規定ではない」として、その主張を斥けている。

通則二の規定は、課税物品には、その物品に他の物品を結合し、又は混合した物品を含み、これについては、法令に別段の定めがある場合を除き、その物品に性状、機能、用途その他について重要な特性を与える物品のみから成るものとみなして、その物品の所屬を決定することを定めた規定であるが、この通則二に規定する「結合した物品」については、「(通則二に規定する)結合した物品とは、二個以上の物品が一体となり一個の商品として取引される場合であって、当該商品が二種以上の機能又は用途を有するものを指称すると解せられる」とし、ベルト付の白金又は金製バックル、レンズ付のべっこう製メガネ枠及びワニ皮金具付の象牙製キセルは、いずれも結合した物品に該当するとしている(大阪地裁、昭和五八・九・一六判決)ものがある。

また、同規定の「二以上の機能又は用途を有する」については、「二以上の機能又は用途を有するとは、それぞれが独立した機能又は用途を有する場合を指すものと解すべきである」と判示し、自動販売装置付コーヒー沸かし器<sup>(9)</sup>について、「自動販売装置は独立の機能を営み、又は独立の用途を有する場合に当たらない」としているものがある。<sup>(10)</sup>

本件におけるヨット本体と附属品等との関係については、附属品等が本体から独立した機能又は用途を有するものではなく、ヨット本体に対して副次的なものと考えられるから、本件の場合には通則二の規定の適用はないと思われる。

(1) 通達通則二五條四項参照

(2) 大阪地裁昭六〇・五・三〇判決、税務訴訟資料一四五号六一九頁

- (3) 例えば、チューナー部、アンプ部、スピーカー部等が物理的に分離しているラジオ受信機であっても、これらがセットで取引される場合は、その全体が一個のラジオ受信機となる。
- (4) 後藤貞治著「物品税法精義」一七頁
- (5) 今泉一郎編「逐条解説物品税法(改訂版)昭和三五年」三三九頁
- (6) 最高裁(第三)昭四〇・二・九決定(昭三八(あ)一四九四号)
- (7) 物品税法施行規則五条参照
- (8) 松村晴文「物品税法基本通達逐条解説」三三二頁参照
- (9) 現在は非課税物品とされている。
- (10) 東京地裁 昭五一・九・八判決(昭四八(行ウ)一七三行) 税資八九号五五六頁、同控訴審 東京高裁 昭五一・四・二七棄却(昭五一(行コ)六九号)