

東京地方裁判所 平成●●年(〇〇)第●●号 酒税更正処分取消等請求事件
国側当事者・国(山梨税務署長)
平成31年2月15日棄却・控訴

判 決

| | |
|-----------|-----------------|
| 原告 | A株式会社 |
| 同代表者代表取締役 | 甲 |
| 同訴訟代理人弁護士 | 松山 純子 |
| 同 | 中島 宏治 |
| 同 | 梶田 喜代隆 |
| 同 | 稲田 堅太郎 |
| 被告 | 国 |
| 同代表者法務大臣 | 山下 貴司 |
| 処分行政庁 | 山梨税務署長 及川 弐美 |
| 被告指定代理人 | 前田 佳行 |
| 同 | 吉留 伸吾 |
| 同 | 小西 博昭 |
| 同 | 藤田 英理子 |
| 同 | 栗原 光雄 |
| 同 | 青木 雄弥 |

主 文

- 1 原告の請求をいずれも棄却する。
- 2 訴訟費用は、原告の負担とする。

事 実 及 び 理 由

第1 請求

- 1 山梨税務署長が平成27年4月28日付けで原告に対してした平成25年4月分の酒税の更正の処分のうち納付すべき税額69万2500円を上回る部分及び過少申告加算税の賦課決定処分を取り消す。
- 2 山梨税務署長が平成27年4月28日付けで原告に対してした平成25年5月分の酒税の更正の処分のうち納付すべき税額133万0400円を上回る部分及び過少申告加算税の賦課決定処分を取り消す。
- 3 山梨税務署長が平成27年4月28日付けで原告に対してした平成25年6月分の酒税の更正の処分のうち納付すべき税額451万6900円を上回る部分及び過少申告加算税の賦課決定処分を取り消す。
- 4 山梨税務署長が平成27年4月28日付けで原告に対してした平成25年7月分の酒税の更

正の処分のうち納付すべき税額267万7000円を上回る部分及び過少申告加算税の賦課決定処分を取り消す。

5 山梨税務署長が平成27年4月28日付けで原告に対してした平成25年8月分の酒税の更正の処分のうち納付すべき税額107万0300円を上回る部分及び過少申告加算税の賦課決定処分を取り消す。

6 山梨税務署長が平成27年4月28日付けで原告に対してした平成26年5月分の酒税の更正の処分のうち納付すべき税額129万0800円を上回る部分及び過少申告加算税の賦課決定処分を取り消す。

第2 事案の概要

本件は、果実酒等の製造免許を受けた原告が、他の酒類（酒類の定義につき、酒税法2条。以下同じ。）の製造者から移入した連続式蒸留しょうちゅうをその製造場において容器詰め等を行った後に当該製造場から移出した取引（以下、総称して「本件各移出」という。）について、課税標準数量に対する酒税額の合計額から控除すべき金額を酒税法23条の税率により計算して酒税納税申告書を提出したところ、山梨税務署長が、当該控除額の一部は租税特別措置法87条1項に規定する軽減税率により計算すべきであるから控除額が過大であるとして、原告に対し、平成25年4月分から同年8月分まで及び平成26年5月分の酒税の各更正の処分（以下、総称して「本件各更正処分」という。）並びに過少申告加算税の各賦課決定処分（以下、総称して「本件各賦課決定処分」といい、本件各更正処分と併せて総称するときは、「本件各更正処分等」という。）をしたため、本件各更正処分等が酒税法の解釈を誤った違法なものであるとして、本件各更正処分等の取消しを求める事案である。

1 関係法令等の定め

別紙1「関係法令等の定め」のとおりである（同別紙で定める略称等は、以下においても用いることとする。）。

2 前提となる事実関係（証拠等の掲記のない事実は、当事者の間に争いがないか、又は当裁判所に顕著な事実である。以下「前提事実」という。）

(1) 当事者等

ア 原告

原告は、平成24年3月●日、果実酒、甘味果実酒類の製造、輸出入及び販売等を目的として設立された株式会社である。

原告は、平成25年1月1日、山梨税務署長から、①製造場の所在地をいずれも山梨県笛吹市●●（登記上の所在地：山梨県笛吹市●●、●●及び●●）、②酒類区分を果実酒（酒税法3条13号。ただし、平成29年法律第4号による改正前のもの）、甘味果実酒（同条14号。ただし、平成29年法律第4号による改正前のもの）、ウイスキー（同条15号）、ブランデー（同条16号）及びリキュール（同条21号）、③期限を平成26年3月●日までとする各酒類の製造免許をそれぞれ受け（以下、原告が当該各酒類の製造免許を受けた当該製造場を「B工場」という。）、B工場において、果実酒の製造を行っていた。

上記の酒類の各品目に係る製造免許のうち、果実酒については平成28年4月●日、甘味果実酒については、平成29年4月●日、それぞれ期限のない製造免許（いわゆる永久免許）に切り替えられたが、ブランデー及びリキュールの製造免許は、平成28年

3月31日、いずれも失効したため、原告が現在受けている酒類の製造免許は、果実酒、甘味果実酒及びウイスキーの3品目である。なお、原告は、設立当初から現在に至るまで、連続式蒸留しょうちゅう（同条9号。ただし、平成29年法律第4号による改正前のもの。以下同じ。）の製造免許を受けたことはなかった。

イ 本件各移出の相手方等

①C株式会社（以下「C」という。）は、群馬県渋川市に製造場を有し、清酒、しょうちゅう、漬物等の製造販売を行う株式会社、②D株式会社（以下「D」といい、Cと総称するときは「C等」という。）は、静岡県磐田市に製造場を有し、清酒等の製造販売を行う株式会社及び③有限会社E（以下「E」という。）は、埼玉県及び東京都に店舗を有し、酒類の小売及び卸販売を行う有限会社である。

(2) 本件各更正処分等に至る経緯

ア 本件各移出に係る業務の委託

原告は、Eから直接又は原告の親会社を通じ、酒類の容器詰め及び包装（以下、総称して「容器詰め等」という。）をする業務の委託を受けた。

イ 本件各移出のうちCとの間のものの具体的な態様等

(ア) Cは、平成25年4月、別表1の同月に係る「移入」欄の「日」欄（順号②）記載の日に、Eに対し、それぞれ、同「日」欄（順号②）記載の日に対応する「数量(ℓ)」欄（順号③）記載の数量の酒税法3条9号が規定する連続式蒸留しょうちゅうに該当するアルコール分が35度の酒類（以下「Cしょうちゅう」という。）を販売し、タンクローリーにこれを積載してB工場に向けて移出した（ただし、平成25年4月24日のCしょうちゅうの数量については、当事者の間に争いがある。）。

(イ) Cしょうちゅうは、前記（ア）の頃、それぞれ、B工場に移入され、原告は、これらを紙パック等に容器詰め等をした後、平成25年4月から同年7月にかけて、別表1の「移入」欄の「年月」欄（順号①）記載の各月に係る「移出」欄の「日」欄（順号④）記載の日（ただし、「移入」欄の「年月」欄（順号①）に「平成25年6月」と記載された部分に係る「移出」欄の「日」欄（順号④）に「27日」と記載された日を除く。）に、Eに対し、同「日」欄（順号④）記載の日に対応する「移出」欄の「数量(ℓ)」欄（順号⑦）記載の数量のCしょうちゅうを移出した。なお、別表1「移入」欄の「年月」欄（順号①）に「平成25年6月」と記載された部分に係る「移出」欄の「日」欄（順号④）に「27日」と記載された日に対応する「数量(ℓ)」欄（順号⑦）記載の数量（4746ℓ）のCしょうちゅうは、容器詰め等がされることなく、タンクローリーに積載されてCに対して移出された。

ウ 本件各移出のうちDとの間のものの具体的な態様等

(ア) Dは、平成25年3月から同年5月まで及び平成26年4月、別表2の「移入」欄の「年月」欄（順号①）記載の各月に係る「移入」欄の「日」欄（順号②）記載の日に、Eに対し、それぞれ、同「日」欄（順号②）記載の日に対応する「数量(ℓ)」欄（順号③）記載の数量の酒税法3条9号が規定する連続式蒸留しょうちゅうに該当するアルコール分が35度の酒類（以下「Dしょうちゅう」といい、Cしょうちゅうと総称するときは、「本件課税済しょうちゅう」という。）を販売し、タンクローリーにこれを積載してB工場に向けて移出した。

(イ) Dしょうちゅうは、前記(ア)の頃、それぞれ、B工場に移入され、原告は、これらを紙パック等に容器詰め等をした後、平成25年4月から同年8月まで及び平成26年5月、別表2の「移入」欄の「年月」欄(順号①)記載の各月に係る「移出」欄の「日」欄(順号④)記載の日に、Eに対し、同「日」欄(順号④)記載の日に対応する「移出」欄の「数量(ℓ)」欄(順号⑦)記載の数量のDしょうちゅうを移出した。

エ C等がした本件各移出に係る酒類についての課税標準及び税額の申告

(ア) Cは、平成25年5月頃、B工場に対して前記イ(ア)のとおりCしょうちゅうを移出したことについての課税標準及び税額の申告をしたところ、その際、別表1の「移入」欄の「年月」欄(順号①)に「平成25年4月」と記載のある部分に係る「移入」欄の「日」欄(順号②)のうち「1日」、「2日」、「3日」及び「4日」と記載のある日に対応する「数量(ℓ)」欄(順号③)記載の数量の全部並びに同「日」欄(順号②)のうち「5日」と記載のある日に対応する「数量(ℓ)」欄(順号③)記載の数量(41,912)の一部(3万5863ℓ)について、租税特別措置法87条1項の特例の適用があるものとして、上記の申告をした。

(イ) a Dは、平成25年5月頃、同年3月から同年5月までの間にB工場に対して前記ウ(ア)のとおりDしょうちゅうを移出したことについての課税標準及び税額の申告をしたところ、その際、別表2の「移入」欄の「年月」欄(順号①)に「平成25年4月」と記載のある部分に係る「移入」欄の「日」欄(順号②)のうち「1日」、「2日」、「3日」、「4日」及び「5日」と記載のある日に対応する「数量(ℓ)」欄(順号③)記載の数量の全部並びに同「日」欄(順号②)のうち「8日」と記載のある日に対応する「数量(ℓ)」欄(順号③)記載の数量(13,000)の一部(5560ℓ)について、租税特別措置法87条1項の特例の適用があるものとして、上記の申告をした。

b Dは、平成26年5月頃、同年4月にB工場に対して前記ウ(ア)のとおりDしょうちゅうを移出したことについての課税標準及び税額の申告をしたところ、その際、別表2の「移入」欄の「年月」欄(順号①)に「平成26年4月」と記載のある部分に係る「移入」欄の「日」欄(順号②)のうち「1日」、「2日」、「3日」及び「4日」と記載のある日に対応する「数量(ℓ)」欄(順号③)記載の数量の全部並びに同「日」欄(順号②)のうち「7日」と記載のある日のうちの最初のものに対応する「数量(ℓ)」欄(順号③)記載の数量(21,922)の全部について、租税特別措置法87条1項の特例の適用があるものとして、上記の申告をした。

オ 原告がした本件各移出に係る酒類についての課税標準及び税額の申告等

(ア) 原告は、平成25年1月23日から同年3月7日にかけて、複数回にわたり、甲府税務署に対し、いわゆる税務相談をした。原告がした税務相談の内容は、①第三者(ただし、C等及びE以外の法人)から果実酒の容器への詰め替えを委託された場合に、その詰め替えた果実酒の容器に貼付するラベルの表示方法、届出の要否等、②第三者から委託を受け、原告が製造免許を有しないしょうちゅうを原告の製造場に移入した上で、容器へ詰め替えることの可否及び③C等から連続式蒸留しょうちゅうを移入し、その容器詰め等の業務をした際の容器に貼付するラベルの表示方法であり、甲府税務署は、上記①及び③について、それぞれ具体的な指導等をした(乙44)。

(イ) 原告は、平成25年5月から同年9月にかけて及び平成26年6月30日、山梨税務署長に対し、それぞれ、別表3-1から3-6までの「項目」欄中「確定申告」欄記載のとおり、B工場からC又はEに対し、本件課税済しょうちゅうを移出したこと（本件各移出）についての課税標準及び税額の申告をした。

(ウ) 原告は、平成25年9月27日、別表3-2の「項目」欄中「修正申告」欄記載のとおり、平成25年5月分の酒税の修正申告をした。

(3) 本件各更正処分等とその後の経緯等

ア 本件各更正処分等

山梨税務署長は、平成27年4月28日付けで原告に対し、別表3-1から3-6までの「項目」欄中「更正処分等」欄記載のとおり、本件各更正処分等をした。

イ 原告がした不服申立て等

(ア) 原告は、平成27年6月17日、山梨税務署長に対し、本件各更正処分等について異議申立てをしたが、山梨税務署長は、同年9月10日、上記異議申立てをいずれも棄却する旨の決定をした。

原告は、同月16日、同決定に係る裁決書の謄本の送達を受けた（甲2）。

(イ) 原告は、平成27年10月14日、国税不服審判所長に対し、前記（ア）の決定を不服として審査請求をしたが、同所長は、平成28年8月4日、上記の審査請求を棄却する旨の裁決をした。

(4) 本件訴えの提起

原告は、平成29年2月1日、本件訴えを提起した。

3 本件各更正処分等の根拠及び適法性に関する被告の主張

後記5に記載するもののほか、別紙2「本件各更正処分等の根拠及び適法性」に記載のとおりである（なお、同別紙で定める略称等は、以下においても用いることとする。）。

4 争点

- (1) 原告が本件各移出についての酒税の納税義務者に該当するか（争点1）
- (2) Cが平成25年4月24日に原告に対して移出したCしょうちゅうの数量（争点2）
- (3) 国税通則法65条4項にいう「正当な理由」の有無（争点3）

5 争点に対する当事者の主張の要点

- (1) 争点1（原告が本件各移出についての酒税の納税義務者に該当するか）について
（被告の主張の要点）

ア 酒税法6条1項により原告は酒税の納税義務者となること

酒税法6条1項は、酒税の納税義務者について、「酒類の製造者は、その製造場から移出した酒類につき、酒税を納める義務がある。」と規定するところ、上記の「酒類の製造者」とは、酒類を自己の計算において製造する者を、上記の「その製造場」とは、酒類の製造者が酒類を製造した場所を、上記の「移出」とは、製造場からの場所的な搬出を、それぞれ意味するものである。なお、同法7条1項は、酒類を製造しようとする者に、製造しようとする酒類の品目別に、製造場ごとに製造免許を取得することを義務付け、その製造免許を受けた者を「酒類製造者」と定義しているが、製造免許を受けていない者が酒類を製造して移出した場合に酒税の納税義務がないと解することは不合理であるから、同法6条1項の「酒類の製造者」に該当するか否かは、その製造免許を実際に受

けているか否かとは関係がないと解すべきである。

原告は、本件各移出をした当時、果実酒等 5 品目の酒類の製造免許を受け、実際に果実酒を B 工場で製造していたから、原告が自己の計算において酒類を製造する者、すなわち、酒税法 6 条 1 項にいう「酒類の製造者」であったことは明らかである。また、B 工場は、原告が酒類の製造免許を受けた場所であり、実際にも、原告は、B 工場において、果実酒を製造していたから、B 工場は、同項にいう「その製造場」に該当する。そして、原告は、B 工場において、酒類である本件課税済しょうちゅうを紙パック等への容器詰め等をした後、E 又は C に対し、これらを出荷して場所的な搬出をしたから、これらの行為が酒類を製造場から移出したことに該当することも明らかである。

したがって、原告が本件各移出をしたことは、同法 6 条 1 項が規定する要件を全て満たすから、原告は、本件課税済しょうちゅうについて、酒税の納税義務者となるというべきである。

イ 原告が本件各移出について酒税の納税義務を負うとしても酒税法 30 条及び租税特別措置法 87 条 1 項の趣旨に反しないこと

本件において原告に課税が生ずる理由は、原告がした本件各移出には租税特別措置法 87 条 1 項の特例が適用されず、しょうちゅう 1 kℓ 当たり 35 万円の酒税が課される一方、酒税法 30 条の適用上、C 等が租税特別措置法 87 条 1 項の特例の適用を受けた数量に対応する部分については、しょうちゅう 1 kℓ 当たり 28 万円の限度でしか酒税の控除を受けられずに差額が生ずることにある。酒税法 30 条の規定を税制改正や税率の減額があった場合にのみ機能すると解すべき理由はない上、同条の規定により二重課税は排除され、消費者への酒税の円滑な転嫁が妨げられることもないから、上記のような差額が生じたとしても、同条の趣旨に反するとはいえない。また、租税特別措置法 87 条 1 項は、中小零細業者である酒類の製造者に対する影響の緩和を図る目的のものであるところ、上記のような差額が生じたからといって中小零細業者である C 等が納付した本件課税済しょうちゅうの酒税の額には影響を与えないし、同項の趣旨に反するともいえない。

したがって、原告が本件各移出によって酒税を現実に納付しなければならなくなるとしても、酒税法及び租税特別措置法の趣旨に反するとはいえない。

ウ 原告の主張に対する反論（酒税法の規定及び酒税法通達の解釈）

(ア) 原告は、酒税法 6 条 1 項は、原則的な納税義務者は、免許の有無を問わず課税対象である「酒類」を製造した者である、同法が製造免許を品目ごと製造場ごとに要求し、品目ごとに製造方法や税率を設けている以上、同項にいう「その製造場」は、酒類の製造者が酒類を製造した場所であって、課税物件の具体的な製造行為があることが前提となり、かつ、製造免許の範囲で課税が生ずると捉えるべきであるとして、原告が、本件課税済しょうちゅうに関する具体的な製造行為をしておらず、かつ、連続式蒸留しょうちゅうの製造免許を受けていない以上、B 工場は、課税物件である本件課税済しょうちゅうを製造した場所に当たらないから、原告には、本件課税済しょうちゅうについて課税原因がなく、課税物件も帰属しないのであって、原告は、本件課税済しょうちゅうの具体的な納税義務者には該当しない旨主張する。

しかし、酒税法 6 条 1 項は、酒類の製造者の製造行為や製造免許の有無に着目して酒

税の納税義務者を規定しているわけではなく、酒類の課税原因を酒類の移出行為に求めているものであり、同項の文理上も、移出される酒類についてその移出がされる製造場の製造免許を受けた酒類に限定するなどの条件は付されておらず、製造免許の範囲内で納税義務が生ずるとは解し得ない。そして、同法の沿革に照らしても、酒税の納税義務者は、酒類を製造した者ではなく酒類を移出した者であるとされていることや、製造場において酒類の容器詰めのみが行われた酒類に対しても、その移出時に酒税が課されることは明らかである。

また、同法30条は、その適用上、酒類が移入される製造場に当該酒類と同一の品目の製造免許を要することを前提としていないと解されるから、そのことから、酒税の納税義務者の範囲が、移出される酒類がその製造場で製造されたか否か、又はその製造場に当該移出される酒類と同一の製造免許があるか否かによって左右されないことは明らかである。さらに、流通過程にある酒類の税額の調整機能として製造場が位置付けられるのは、同法6条に規定する製造場が酒類を製造する場所としてだけでなく、流通過程内の場所としての機能も有することを前提としているからであり、このことから、酒税の納税義務と製造行為が直接結びついていないことがうかがわれる。以上のもののほか、同法が、製造免許を取得した酒類製造者に各種の義務が課されていることを基準として納税義務者の範囲を規律しているとも解し得ない。

したがって、原告が連続式蒸留しょうちゅうについて製造行為をせず、かつ、連続式蒸留しょうちゅうに係る製造免許を受けていないからといって、本件各移出についての酒税の納税義務を免れるわけではないから、原告の主張は、失当である。

(イ) 原告は、酒税法6条の3第1項2号本文は、酒類の製造免許の効力がなくなった時点で、酒類の製造免許を受けた者に課せられる申告、記帳等の酒税法上の種々の義務（例えば、申告につき同法30条の2、47条、記帳につき同法46条、届出につき同法50条の2。以下、総称して「酒税の申告、記帳等の義務」という。）を課すことが不可能となることから、免許が効力を失った時点で課税を図る趣旨のものであり、酒類の納税義務者の範囲と酒類の免許の範囲が一致する旨の原告の主張に沿うものである旨主張する。

しかし、同法6条の3第1項2号本文は、酒類製造者の製造場に現存する酒類について、将来酒税を課することが期待されているものとみた上で、当該酒類について早期に酒税の徴収を確保する必要があるか否かという見地からの規定であって、酒税の申告、記帳等の義務の有無や納税義務者の範囲とは無関係の規定である。

したがって、原告の主張は、失当である。

(ウ) 原告は、酒税法は製造場か否かを判別する規定を一切置いておらず、他方で、酒類の製造とみなすか否か及び移出とみなすか否かについては、詳細な規定を置いている（同法6条の3、同法43条）ところ、これは、同法が具体的な製造行為に着目しつつ、製造の最終段階である製造場から移出した時点をつまえて課税をすることを前提としているからにはほかならない旨主張する。

しかし、同法に、課税物件である酒類やその細目である品目に関する定義は置かれている反面、「製造場」、「製造者」、「移出」等の用語の定義が置かれていないのは、原告の主張するとおりであるが、そのことが、原告が主張するような意味を持つわけではな

い。また、同法6条の3及び同法43条は、いずれも特定の行為又は状況を製造行為又は移出行為とみなすことによって、課税及び徴収の取りこぼしを防止するための規定であり、これらの規定により、同法の納税義務者が製造行為に着目して決定されることが裏付けられるわけではない。

したがって、原告の主張は、失当である。

(エ) 原告は、酒税法28条6項が、「当該酒類の酒類製造者でないときは、これを当該酒類の酒類製造者とみなし、当該場所が当該種類の製造免許を受けた製造場でないときは、これを当該酒類の製造免許を受けた製造場とみなす。」と規定しているのは、同法が、免許を受けた酒類について酒税の申告、記帳等の義務及び納税義務が発生していることを前提としていることを示すものである旨主張する。

しかし、同法28条6項は、同条1項が規定する未納税移出が適用される場合のみなし酒類製造者及びみなし酒類製造場を規定するものであるところ、同条6項にいう「当該酒類」は、酒類の納税義務者の範囲とは無関係である。このことは、当該文言が加えられた酒税法の改正（昭和37年法律第47号による改正）により、酒税の納税義務者の範囲が変更されたとの事実も解釈も見当たらないことからもうかがわれる。

したがって、原告の主張は、失当である。

(オ) 原告は、戻入れ控除（酒税法30条1項及び2項）及び再移出控除（同条3項）に関する規定が流通過程内にある行為を対象としていることと、原料使用控除（同項）の規定があることが整合しないところ、これは、未納税移出も再移出控除も、重複課税が生じたり、消費者への転嫁ができなかったりした後に、事後的に調整するための規定であることを意味するから、流通過程において製造場を通過しさえすれば、全て当然に酒税が課されるということにはならない旨主張する。

しかし、原料使用控除は、再移出控除の制度の趣旨を逸脱しない範囲で再移出控除の適用を受けられる範囲を拡大した結果のものであり、戻入れ控除又は再移出控除の対象となる酒類が流通過程に入っていることを前提とする制度の中に追加されたものにすぎないから、原告の主張を裏付けるものとはいえない。

したがって、原告の主張は、失当である。

(カ) 原告は、酒税法通達第2編10条10号関係の1（6）に、「現に酒類製造免許を受けている酒類に対する酒税につき、担保の提供を命ぜられたにもかかわらず、その全部又は一部の提供をしない場合」との記載があることが、製造免許を受けている範囲で納税義務が発生する旨の原告の主張を裏付けている旨主張する。

しかし、上記の通達は、国税庁長官、国税局長又は税務署長は、酒税の保全のため必要があると認めるときは、政令で定めるところにより、酒類製造者に対し、酒税につき担保の提供を命ずることができる（酒税法31条1項）、当該担保の提供命令を受けていた酒類製造者が、新たに他の品目の酒類の製造免許を申請した場合において、その者が上記の担保の提供命令を履行しないときには、税務署長が、同法10条10号に掲げられた「経営の基礎が薄弱であると認められる場合」に該当するものとして取り扱うことにより、当該酒類製造者に製造免許又は販売業免許を与えないことができる旨の同号の該当性に係る具体的な判断基準を示したものであり、納税義務の範囲とは何ら関係がない。

したがって、原告の主張は、失当である。

エ 原告の主張に対する反論（酒税法の規定の合理性、酒税法の沿革等）

(ア) 原告は、①酒屋が店舗の敷地内で密造酒を製造した上で、店舗に並ぶ密造ではない酒類を販売する行為、②ある製造場の1階のスペースを利用して当該製造場を保有する株式会社が主催した忘年会において、当該会社の従業員が市販されている酒類を消費した行為について、被告の主張を前提とすると、これらの行為についていずれも納税義務が生ずることとなって、不合理である旨主張する。

しかし、上記①については密造が酒税法に違反する行為であるから、そのような行為をした者に酒税の納税義務が生じたとしても不合理とはいえない。また、上記②については、本来的には、同法6条の3第1項1号に規定するみなし移出による納税義務が成立するものの、自家消費の目的で酒類を移入し、移出及び飲用の目的で使用したときで、さらに移入時の記録が明確にされている場合は、移出に係る酒税についての課税標準及び税額の申告を要しないものとされている（酒税法通達第2編30条3項関係の6）から、課税の対象とはならない。

したがって、原告の指摘する事例において、不合理な結論は生じず、原告の主張は、失当である。

(イ) 原告は、酒税法は、製造の最終段階である製造場から移出した時点で課税することを前提としているところ、本件課税済しょうちゅうは、C等の製造場から移出された時点で、製造過程から流通過程に移行しているから、その後の取引において酒税は課されない旨主張する。

しかし、同法には、酒税が取引の過程において1回しか課されない又は流通過程に入った酒類については課されない旨の規定はない。同法が戻入れ控除（同法30条1項及び2項）及び再移出控除（同条3項）を認めた趣旨は、同法6条1項により、既に酒類製造場から移出されて酒税が課された酒類が、その製造場に戻し入れられた場合又は他の酒類の製造場（この製造場は、当該酒類と同一品目の製造免許は不要である。）へ移入された場合において、後日それらの酒類が更にその製造場から移出されたときに再度酒税が課されることとなるため、その調整を要することにあり、同法上、流通過程に入った酒類についても酒税が課されていることは明らかである。

したがって、原告の主張は、失当である。

(ウ) 原告は、酒類製造者ではないEが自ら容器詰め等をした場合には酒税が課されないのに、Eから委託を受けた原告がたまたま酒類製造者であることを理由として酒税が課されることとなれば、経済的には全く同一の行為に対して課税の有無が生ずることとなって、不合理である旨主張する。

しかし、税は個々の納税者がした行為に対して法令を適用して課されるものであるから、経済的に同一の行為であったとしても、その行為者が酒類製造者であるか否かによって酒税が課されるか否かが分かれるのは、当然のことである。また、酒類製造者である原告は、C等から容器詰め等をする業務の委託を受け、C等の製造場からB工場内に未納税の状態のCしょうちゅう又はDしょうちゅうを移入し、原告が当該連続式蒸留しょうちゅうの容器詰め等をした後、C等の製造場又は蔵置場に未納税の状態に戻し入れ、C等がこれをEに移出する方法を採ること（酒税法28条1項3号、酒税法施行令32

条2号ロ)によって、酒税を課されることなく本件各移出と同様の経済的な行為をすることも可能であった。

このように、原告は、酒税を課されない行為を選択することも可能であったにもかかわらず、酒税を課される行為を選択したのであり、酒類の容器詰め等をした者が酒類製造者であるか否かによって課税の有無に違いが生じたとしても、それは、酒税法が不合理なものであることに起因するのではなく、原告の選択の結果によるものである。

したがって、原告の主張は、失当である。

(エ)原告は、酒税法は、製造段階課税方式に属する製造段階のうち庫出の時点をつまえて酒税を課税する制度として設計されており、製造を伴わない単なる搬出をつまえて酒税を課してきたことがないという同法の沿革や趣旨にも照らすと、同法6条における「移出した酒類」という課税要件要素は、同一の権利主体による製造を前提にしていると解すべきである旨主張する。

しかし、同法6条1項が、酒類の製造者を納税義務者としているのは、製造行為に担税力を見いだしているわけではなく、便宜上のものにすぎない上、同法の改正経緯から見ても、酒類の製造者が自己の製造場で製造した酒類を移出した場合に限定して当該酒類の製造者に酒税の納税義務を負わせることを規定したものとはいえない。

したがって、原告の主張は、同条の趣旨を正解しないものであって、失当である。

(オ)原告は、酒類庫出税を創設することにより、酒類造石税から納税義務者を変更することは、全く予定されておらず、酒類造石税を基礎とする酒類庫出税において、具体的な製造行為も製造免許もなく単に移出するだけで課税が生ずることは予定されていなかった旨主張する。

しかし、旧酒税法の条文を見ても、製造者が製造免許を有していることが酒類庫出税及び酒類造石税の課税の発生要件とされることをうかがわせる規定はなく、製造免許がなくとも単に移出するだけで酒税の課税が生ずることは予定されていなかった旨の原告の主張は、その前提を欠くものである。また、酒類庫出税においては、当初、再不課税制度が採用されており、その課税計算において酒類造石税の課税石数がそのまま使用されていたものの、保税地域から引き取る酒類に対する酒類庫出税の課税の沿革に照らすと、再不課税制度の課税計算において酒類造石税の課税石数が使用されていたことから直ちに、酒類庫出税において、製造行為がなくとも単に移出するだけで酒税の課税が生ずることが予定されていなかったともいえない。

したがって、原告の主張は、失当である。

(カ)原告は、旧酒税法においては、酒類造石税の納税義務者である製造者（「其ノ製造者」）の概念が、酒類庫出税の納税義務者（「製造者」）にも残されていたから、酒類庫出税も、酒類造石税を基礎とし、酒類造石税と納税義務者の範囲に変更がないことが明らかにされているといえる旨主張する。

しかし、旧酒税法における酒類造石税は、酒類の製造石数に応じて、酒類庫出税は、製造場より移出した酒類の石数に応じて、それぞれ課税されたものであって、酒類造石税の納税義務者は、酒類を製造した製造者であり、酒類庫出税の納税義務者は、酒類を移出した製造者であったから、酒類造石税と酒類庫出税において、製造者を納税義務者とするに当たり、当該酒類を製造したことが必要なのか否かについての違いがあった結

果、表現ぶりにも違いが生じたにすぎず、「製造者」という同一の文言が含まれているからといって、両税の納税義務者の範囲も同一であるとはいえない。

したがって、原告の主張は、失当である。

- (キ) 原告は旧酒税法 38 条（昭和 18 年法律第 66 号による改正前のもの）が規定していた再不課税制度が、現行の再移出控除制度の前身であるという沿革に照らし、再移出控除制度は、当該控除の見合い項目として成立する納税義務の全部を過不足なく解除する制度として解釈適用されなければならないとして、現行の酒税法 30 条 3 項の納付されるべき酒税の額については、実際には租税特別措置法 87 条 1 項が適用された場合であっても、酒税法 23 条が適用された場合に納付されるべき酒税の額を意味するものと解すべきであるから、本件各移出に係る本件課税済しょうちゅうの酒税の納税義務の全部が解除されるべきである旨主張する。

しかし、同法 30 条 3 項は、酒類製造者が所定の要件を満たす場合に所定の酒税の額を控除する旨を規定しているだけで、納税義務について規定する部分はないから、上記の原告の主張は、同項の文言に基づかない独自の解釈にすぎない。また、再不課税制度が再移出控除制度の前身であることはそのとおりであるが、再不課税制度には、再移出の際に酒税の税率が変化する場合に対応しない制度であるという不都合があったため、部分的に再移出時の税率の変化に応じて控除計算を行う再移出控除方式等が再不課税制度に取り入れられるなどした後に、再移出控除制度が全面的に採用されるに至ったという改正の経緯があり、これに照らすと、再移出控除制度が、移入時と再移出時の間に税率が変化する可能性があることを前提として、その差額について徴収又は還付が生ずる制度であることは明らかであるから、再移出控除制度が、当該控除の見合い項目として成立する納税義務の全部を過不足なく解除する制度として解釈適用されなければならないものとはいえない。

したがって、原告の主張は、失当である。

- (ク) 原告は、支那事変特別税法案に係る衆議院の委員会の審議において、酒類に係る物品税に関し、政府委員（当時。以下同じ。）が、製造場の範囲を恣意的に変更することができる旨の答弁をしているところ、これは、製造免許を付与する際に製造場の範囲を区画することを念頭に置いていると推認することができるとして、このことが、課税物件である酒類について、具体的な製造行為も当該酒類の製造免許もない場合には、酒税法 6 条 1 項の「製造場」に該当しない旨の原告の主張を裏付けている旨主張する。

しかし、原告が指摘する政府委員の答弁は、酒類庫出税が酒造業者の営業に与える影響を小さくするために政府が示した徴税技術上の方針を述べるものにすぎず、製造場の範囲を恣意的に変更することができる旨を示したものではない。むしろ、酒類庫出税が酒類造石税とは異なり、製造場内で行われた製造以外の行為によって発生した石数にも課税されるため、酒類製造者の営業方法に打撃を与えるおそれがあったことを背景とするものであったから、具体的な製造行為も当該酒類の製造免許もない場合には、同法 6 条 1 項の「製造場」に該当しない旨を示すものとはいえない。

したがって、原告の主張は、失当である。

- (原告の主張の要点)

- ア 酒税法 6 条 1 項は製造免許の範囲でかつ具体的な製造行為があることを前提として納

税義務を生じさせているにすぎないこと

(ア) 酒税法6条1項は、「酒類の製造者は、その製造場から移出した酒類につき、酒税を納める義務がある。」と規定するところ、これは、「酒類の製造者」が「その製造場から移出した酒類」について課税することを定めるものであるから、原則的な納税義務者は、免許の有無を問わず課税対象である「酒類」を製造した者であり、これを製造場から移出した時点で課税するものと解するのが素直な文言解釈である。そして、同法が課税の前提となる酒税の申告、記帳等の義務を酒類製造者（同法7条1項）に課し、製造免許を品目ごと製造場ごとに要求し（同項本文）、品目ごとに製造方法や税率を設けている以上、無免許製造等の例外を除き、製造免許の範囲で課税が生ずると捉えるべきである。

原告は、ワインを製造する「酒類の製造者」であるから、酒税法上の抽象的な納税義務者に該当するものの、本件課税済しょうちゅうに関する具体的な製造行為はしておらず、かつ、連続式蒸留しょうちゅうの製造免許も有していないから、原告には本件課税済しょうちゅうとの関係で課税原因がないというべきである。

(イ) 酒税法6条1項にいう「その製造場」とは、酒類の製造者が酒類を製造した場所をいうとされており、酒類を製造する場所ではなく、酒類を製造した場所をいうのであるから、みなし移出等の例外的な場合を除き、納税義務が発生する要件として課税物件の具体的な製造行為があることが前提となる。しかし、原告は、本件課税済しょうちゅうを製造しておらず、B工場は、課税物件である本件課税済しょうちゅうを製造した場所に当たらないから、原告には、本件課税済しょうちゅうについて課税原因がなく、課税物件も帰属しない。

したがって、原告は、本件課税済しょうちゅうの具体的な納税義務者には該当しないというべきである。

イ 原告の主張が酒税法の他の規定及び酒税法通達に裏付けられていること

(ア) a 酒税法6条の3第1項2号本文は、製造免許に付された期限が経過した場合や製造免許が取り消された場合、製造者の相続人につき製造免許を受けたものとみなされない場合について、みなし移出（一定の事由に該当する場合に酒類の移出があったものとみなし、納税義務が生ずるものとする。）の対象を当該取り消された又は消滅した製造免許に係る酒類とする旨を規定している。これは、酒税の申告、記帳等の義務は、製造免許を受けた酒類製造者に課せられており、当該免許の効力がなくなった時点で、以後、酒税の申告、記帳等の義務を課すことが不可能となることから、免許が効力を失った時点で課税を図る趣旨であると解され、酒税法が免許の効力と酒税の申告、記帳等の義務の範囲を対照させていることが端的に分かる規定であるといえることができる。

同号ただし書は、みなし移出の例外として、免許の効力がなくなったのと同時に酒税法20条1項に基づいて酒類の販売の継続が認められた場合を挙げるものの、当該免許の期限が経過した者や、免許を取り消された者等が他の製造免許を有していた場合を例外に挙げていないから、仮に、何らかの製造免許さえ有していれば免許を受けた品目以外にも酒税の申告、記帳等の義務及び納税義務が生ずるといえるのであれば、免許の期限が経過した者や免許を取り消された者等が他の製造免許を有している場合においても、効力を失った免許に係る品目の酒類について酒税の申告、

記帳等の義務及び納税義務を課することができるのであり、そのような場合についても、同法6条の3第1項2号本文の例外として規定されたはずである。

- b 被告は、酒税法6条の3第1項2号本文は、酒類製造者の製造場に現存する酒類について、将来酒税を課することが期待されているものとみた上で、当該酒類について早期に酒税の徴収を確保する必要があるか否かという見地からの規定である旨主張する。

しかし、同号本文の趣旨が、被告が上記に主張するようなものであるとしても、それであればなおさら、何らかの製造免許について取消事由が発生したのであれば、製造場内にある酒類等全部について速やかに酒税の納税義務の完了を図る必要があるはずであり、みなし移出の対象を「取り消された又は消滅した製造免許」に限定する必要は全くなく、単に「酒類等がその製造場に現存するとき」と規定して製造場内に現存する酒類等全てを移出とみなすはずであるから、被告の主張は、同号本文が免許による限定をする趣旨を説明したものとはいえない。

- (イ) 酒税法が、具体的製造行為の有無も製造免許の有無も問わずに、およそ何らかの酒類を製造している者の製造場から何らかの酒類が移出しさえすれば課税をする前提の法律であれば、「製造場」の定義を置き、製造場とみなす場合についても詳細に規定したはずであるが、同法には製造場か否かを判別する規定は全くなく、他方で、酒類の製造とみなすか否か及び移出とみなすか否かについては、詳細な規定（同法6条の3、同法43条）を置いている。

これは、同法が具体的な製造行為に着目しつつ、製造の最終段階である製造場から移出した時点を捉えて課税することを前提としているからに他ならない。

- (ウ) a 酒税法28条は、特定の目的のために特定の場所に酒類を移出する場合には、酒税を免除する制度（未納税移出の制度）を設けているところ、同条6項は、「当該酒類の酒類製造者でないときは、これを当該酒類の酒類製造者とみなし、当該場所が当該酒類の製造免許を受けた製造場でないときは、これを当該酒類の製造免許を受けた製造場とみなす。」と規定している。このような同項の規定は、同法が、免許を受けた酒類について、酒税の申告、記帳等の義務及び納税義務が生ずることを前提としていることを端的に示しているというべきである。仮に、およそ酒類の製造を行っている者であれば、製造免許を有している品目の酒類か否かを問わず、酒税の申告、記帳等の義務及び納税義務が課されるというのであれば、同項は、「酒類製造者でないときは、これを酒類製造者とみなし、当該場所が製造場でないときは、これを製造場とみなす。」と規定していたはずである。
- b 被告は、当該文言が加えられた酒税法の改正（昭和37年法律第47号による改正）によって、酒税の納税義務者の範囲が変更されたとの事実も解釈も見当たらない旨主張する。

しかし、上記の酒税法の改正前には、「移入した者が酒類製造者でないときは、これを酒類製造者とみなし、その移入先が酒類の製造免許を受けた製造場でないときは、これを酒類の製造免許を受けた製造場とみなす」と規定されていたのが、「移入した者が当該酒類の酒類製造者でないときは、これを当該酒類の酒類製造者とみなし、当該場所が当該酒類の製造免許を受けた製造場でないときは、これを当

該酒類の製造免許を受けた製造場とみなす」と改正されたものであり、酒税法が、元々、具体的な製造者や製造免許をもって、納税義務者の範囲を定めていたことを明確にするための改正であるといえる。

したがって、被告の主張は、失当である。

(エ) 酒税法は、製造と移出に関する詳細な規定を置き、製造の最終段階である製造場から移出した時点で課税することを前提としている。

そして、酒類の製造においては、複数の製造場をまたがって多段階の製造過程を経たり、製造場から再移出される際に別の品目の酒類となったりすることがままたり（再移出控除の一つである原料使用控除も参照）、戻入れ控除（同法30条1項及び2項）についても、再移出控除（同条3項）についても、流通過程に入っていることを当然の前提とするものではない。戻入れ控除及び再移出控除は、重複課税の防止と消費者への円滑な酒税の転嫁の実現のため、重複課税が生じたり、消費者への転嫁ができなかったりした後に、事後的にこれを調整するための規定であり、課税の発生そのものを事後的に根拠付ける制度ではなく、流通過程における課税を根拠付けるものでもない。

したがって、戻入れ控除や再移出控除の規定があることをもって、流通過程においても製造場を通過しさえすれば、全て当然に酒税が課されるという結論を導くことには、論理的な飛躍がある。

(オ) 酒税法は、酒類を製造する場合に、製造免許を要すると定めるのであるから、具体的な製造者と酒類製造者は原則として同じである建前で制定されている。同法6条1項に「酒類の製造者」と規定されたのは、密造等の例外的な場合を補足するためにすぎない。同法10条は、免許を与えないことができる場合として、相対的拒否要件を挙げているところ、同条10号は、経営の基礎が薄弱であると認められる場合に免許を与えないことができると定めている。同号の判断基準である酒税法通達第2編10条10号関係の1(6)に、「現に酒類製造免許を受けている酒類に対する酒税につき、担保の提供を命ぜられたにもかかわらず、その全部又は一部の提供をしない場合」との記載があり、製造免許を受けている範囲で納税義務が発生することを前提としているといえる。

ウ 被告の解釈が不合理であること

(ア) 仮に、被告が主張するとおり、「酒類の製造者」は、具体的製造行為とも製造免許とも関係なく何らかの酒類を製造した者をいい、製造場にも明確な定義がないとの解釈を前提とすると、①酒屋が店舗の敷地内で密造酒を製造した上で、店舗に並ぶ密造ではない酒類を販売する行為、②ある製造場の1階のスペースを利用して当該製造場を保有する株式会社が主催した忘年会において、当該会社の従業員が市販されている酒類を消費した行為について、いずれも納税義務が生ずることになるが、このような結論が不当であることには、異論がないはずである。

上記のような不当な結論が生ずるのは、これらの酒類が既に流通過程にあつて、製造場から移出された時点で酒税の課税が完結しており、その後の取引においては新たに酒税が課されることがないことが明らかであることと、被告の上記の解釈が抵触していることによるものである。

(イ) 本件課税済しょうちゅうは、C等から移出された時点で、製造過程から流通過程に移っているから、本件課税済しょうちゅうがEに販売された時点で、本件課税済しょう

ちゅうは製造段階から流通段階に移行しており、その後の商取引を根拠として酒税が課されることはない。酒類製造者ではないEが自ら容器詰め等をした場合には酒税が課されないのに、Eから委託を受けた原告がたまたま酒類製造者であることを理由として酒税が課されることとなれば、経済的には全く同一の行為に対して課税の有無が生ずることとなるが、この結論が不合理であることは明らかである。

エ 酒税法の沿革からも原告の主張が裏付けられること

(ア) 酒税法6条1項にいう「酒類」、「製造者」及び「製造場」は、いずれも製造を暗黙の前提とした概念であり、同項にいう「酒類の製造者は、その製造場から」という部分に含まれる「酒類」、「製造者」及び「製造場」という課税要件要素が前提とする「製造」が同一の権利主体によるものであることは明らかである。そして、同項にいう「移出」が製造場からの場所的な搬出を意味し、酒類の製造者の意思によるものであることを必要としないことを前提とし、かつ、同項が前提とする「製造」の権利主体が同一の権利主体に限られないとすると、酒類の製造者がその製造場から、他者が製造し、かつ、自らが製造していない酒類を場所的に搬出しただけであっても、納税の義務が生ずることになるが、これは、現行の酒税法における移出課税制度が、酒税を製造段階（庫出も製造段階のうちの一部である。）で課する製造段階課税方式に属する制度として設計されており、製造を伴わない単なる搬出を捉えて酒税を課してきたことがないという同法の沿革や趣旨に沿うものではないから、同法6条1項における「移出」が事実行為であるとしても、「移出した酒類」という課税要件要素は、「酒類の製造者」にいう「酒類」及び「製造者」並びに「製造場」という他の課税要件要素と同じく同一の権利主体による製造を前提にしていると解すべきである。

したがって、同条は、酒類の製造者が自己の製造場で製造した酒類を移出した場合に、当該酒類の製造者に酒税の納税義務を負わせる規定であると解すべきである。

(イ) 酒類庫出税が創設された当時から、酒類庫出税は、酒類造石税における酒類製造者の税立替負担を解消しつつ、支那事変下における増税に速やかに対応することができるよう課税の構造を変更させることなく、課税時期のみを調整するものと性質付けられていた。すなわち、酒類庫出税といっても、製造段階のうちでも製造時点ではなく、庫出時点において新たに課税することが目的であったのであり、酒類庫出税を創設することにより、酒類造石税から納税義務者を変更することは全く予定されておらず、酒類造石税を基礎とする酒類庫出税において、具体的な製造行為も製造免許もなく単に移出するだけで課税が生ずることは予定されていなかった。

このことは、酒税法6条1項が具体的な製造行為を前提に納税義務を負わせることを定めたものと解することを裏付けるものである。

(ウ) 旧酒税法において、酒類造石税の納税義務者である製造者（「其ノ製造者」）の概念が、酒類庫出税の納税義務者（「製造者」）にも残されていたから、酒類庫出税も、酒類造石税を基礎とし、酒類造石税と納税義務者の範囲に変更がないことが明らかにされているといえる。仮に、酒類造石税と酒類庫出税が全く異なる性格の税であると位置づけられたのであれば、酒類庫出税の納税義務者は、「酒類を製造場から移出した者」等とされるはずであり、同時に製造場の定義も置かれたはずである。

(エ) 旧酒税法38条（昭和18年法律第66号による改正前のもの）が規定していた再

移出に係る酒類庫出税を徴収しないとする制度（再不課税制度）が再移出控除制度の前身であり、これを前提とすると、再移出控除制度は、再移出された酒類に係る酒税額を内容とする納税義務を移入された酒類に係る酒税額の相当額をもって解除するという酒税の免除措置として位置づけられるのであり、再移出控除制度は、移入された酒類に係る酒税額を控除するための見合い項目として酒税法6条1項によっては成立しない酒税の納税義務を立法技術的に便宜的に創設することによって重複課税を防止することを目的とする制度であって、再移出控除制度によって創設される納税義務は、再移出控除の枠外で存続し得る納税義務ではないから、再移出控除制度は、同制度が同控除の見合い項目として成立する納税義務の全部を過不足なく解除する制度として解釈適用されなければならない。このことは、再移出控除制度が、移入時と再移出時の間に税率が変化する可能性があることを前提として、その差額について徴収又は還付が生ずる制度であることと矛盾しない。

そうすると、同法30条3項は、移入された酒類に係る酒税額を他の製造場からの移出により納付された酒税額又は納付される酒税額とするところ、他の製造場からの移出により納付された酒税額は、同法23条が適用された場合における納付された場合の酒税額を、他の製造場からの移出により納付されるべき酒税額は、実際には租税特別措置法87条1項が適用された場合であっても、酒税法23条が適用された場合に納付されるべき酒税額を、それぞれ意味するものと解することによって、再移出に係る酒税の納税義務が全部解除されることになるから、本件においても、原告の納税義務は全部解除されるべきである。

(オ) 政府委員が、支那事変特別税法案に係る衆議院の委員会の審議において、酒類に係る物品税に関し、製造場の一部を区切った売場を設け売場で酒類に水を加えた場合には、当該水量分に対して酒類庫出税は課されない旨を答弁しているところ、これは、製造場の範囲を恣意的に変更することができるという発想を前提とする答弁であり、製造免許を付与する際に製造場の範囲を区画することを念頭に置いていると推認することができ、課税物件である酒類について具体的な製造行為も当該酒類の製造免許もない場合には酒税法6条1項にいう「製造場」に該当しない旨の原告の主張を裏付けるものである。

(2) 争点2 (Cが平成25年4月24日に原告に対して移出したCしょうちゅうの数量) について

(原告の主張の要点)

ア 平成25年4月24日にCから原告に移入されたCしょうちゅうの移入数量は1万9901ℓであること

被告は、平成25年4月24日、Cから原告に移入されたCしょうちゅうの移入数量が1万8734ℓであると認定し、同日の移入数量を1万9901ℓであることを前提として控除されるべき税額を計算した原告の申告を更正したが、同日に実際にB工場に移入されたのは、1万9901ℓである(甲9の「受容器」欄中の「ℓ数」欄)。原告は、Cしょうちゅうの容器詰め等をするのみであるから、1万8734ℓを移入し、1万9805.4ℓを移出することはあり得ない。Cの伝票には、被告が認定した数量(1万8734ℓ)が原告に移入されたCしょうちゅうの移入数量として記載されているが、これは、原告の担当者が、同日のCしょうちゅうの移入時にCの伝票に間違いがあったことに気

が付き、Cの担当者に対してこの伝票の修正を依頼したものの、結局修正した伝票を発行してもらえなかったものである。

イ 原告の主張が正しいことを裏付ける具体的な事情

(ア) 原告が、C等から酒類を移入した具体的な手順は、①C等から、容器詰め等の対象となる連続式蒸留しょうちゅうがタンクローリーに積まれてB工場に移入される、②タンクローリーからB工場内にある大型の据付タンク（以下「受容器」という。）に連続式蒸留しょうちゅうを移す、③C等がB工場に移入した連続式蒸留しょうちゅうの数量は、C等が発行した納品書（Cしょうちゅうにつき甲12の1ないし6、Dしょうちゅうにつき甲14の1ないし41）で把握し、移入受入伝票（本件課税済しょうちゅうに係るものは、甲16の1ないし28）の「元容器」欄中の「ℓ数」欄にそれを記載する、④原告において、上記②の連続式蒸留しょうちゅうを受容器に移した際、受容器の残りの深さを検尺棒（甲18）で図り、これを移入受入伝票の「受容器」欄中の「深さ」欄に記載し、これを基に受容器の空き容量を計算して受容器全体の容量から上記の空き容量を控除するという方法（なお、この方法は、税務署にも認められているものである。）により、移入に係る連続式蒸留しょうちゅうの数量を実際に計測し、移入受入伝票の「受容器」欄中の「ℓ数」欄に記入する、というものである。なお、移入受入伝票の「払出しℓ数」欄に「0.3」との記載があるのは、Eに容器詰め等の業務をした後の本件課税済しょうちゅうを納入するための検品に使用した本件課税済しょうちゅうであり、検品後に廃棄しているものである。また、Cしょうちゅうについては、納品伝票に記載されている数量と実際の受入数量との間に常にかかなりの誤差があったが、原告は、容器詰め等の業務をした本数を基準に費用を請求していたため、誤差があることは大した問題ではなかった。

(イ) 原告が作成した資料（甲17）の「移入」欄には、C又はDごとに、納品伝票の数量（移入受入伝票の「元容器」欄中の「ℓ数」欄の記載と一致する。）と実際に計測して得た移入数量との誤差が転記され、一番下にC又はDの別に分けて移入合計数量が記載されており、同資料の「移出」欄には、C又はDごとに出荷伝票を基に移出した数量を記載し、一番下にC又はDの別に分けて移出合計数量が記されているところ、仮に、被告が主張する移入数量（平成25年4月24日のCしょうちゅうが1万8734ℓであるとするもの）が正しいとすると、原告が移入を受けたCしょうちゅうの総量が上記の資料の記載（22万4220ℓ）よりも1167ℓ少ない22万3053ℓとなり、原告が移出したCしょうちゅうの総量（22万3888.8ℓ）よりも多いこととなる。原告がした作業が単なる容器詰めであり、詰め替えの段階でやむを得ず生ずる欠損分はあり得ても、詰め替え後の数量の方が移入された数量よりも多いことはあり得ない。

ウ 被告の主張に対する反論

被告は、Cが作成した納品書（甲12の1ないし6）の数量と原告の主張する数量との間に大きな差がある点について、原告が合理的な説明をしておらず、通常の営利企業の行為としては不自然な内容を前提とするものである旨や、CとEの間では、Cから原告への納品数量を受領書によって相互に確認しているから、仮に、当該納品数量と原告によってEに納品された容器詰め等の業務がされた後のCしょうちゅうの数量との差が、通常の業務の内容によっては説明することができない程度のものである場合、後日、

C又はEが、原告に対し、その原因の究明を求める可能性があることは容易に想定されるし、そもそも、納品書に記載された数量と実際に納品された数量に差異が生じても大した問題ではない旨の原告の主張自体、一般的な取引慣行に反するものであって、不自然かつ不合理である旨を主張する。

しかし、Cしょうちゅうは、各日単位で見れば、Cが作成した納品書上の数量と実際の移入量には差があったが、最終的にはほぼ当初の合意に沿った数量が移入されたものであり、平成25年4月24日の移入受入数量の差(11670)は、同月1日から同月5日までの間に移入された伝票上の数量の不足分(11830)を埋めるものであった。これにより、Cから同月に出荷された納品書上の数量合計(22万42360)と原告が移入を受けた当時に計測して得た結果である数量合計(22万42200)がほぼ一致した。原告は、Eとの間で、各日ごとの取引量を定めたわけではなく、同月にCから移入した数量の容器詰め等の業務を一括で委託されていたから、通常取引として、何ら不自然なものではない。仮に、原告の主張が誤りであるとすると、CがEに対して納品書の合計数量よりも11670以上少ない数量を納品したことになり、これこそ、通常の営利企業の行為として不自然な行為である。

したがって、被告の主張は、失当である。

(被告の主張の要点)

ア 平成25年4月24日にCから原告に移入されたCしょうちゅうの移入数量は1万87340であること

原告は、平成25年4月24日、Cから原告に移入されたCしょうちゅうの移入数量は、1万99010であり、被告が認定した1万87340ではないから、原告が移出した1万9805.40と被告が認定した移出数量である1万87340との差である1071.40については、原告の申告どおりの数量を基準として再移出控除がされるべきである旨主張する。

しかし、①Cが発行した同日付けの納品書の「数量」欄には「187340」と記載されていること(甲8)、②CがEあてに作成した同日付けの受領書の「数量」欄中の「バラ」欄には、「18,734」との記載があること(乙9・6枚目の一番下の受領書)及び③上記②の受領書の「受領印」欄に「E」との印影が顕出されていることによれば、Cが作成した証拠によって客観的に裏付けられる移入数量は、1万87340である。そして、Cの代表者が、上記の数量が正確である旨を供述し、Cが作成した「軽減区分一覧」と題する表にも同旨の記載があるから、上記①及び②の各文書に誤りがあるとも認め難い。他方、原告が作成した移入伝票の「元容器」欄中の「0数」欄及び「払出0数」欄には、いずれも「18734」との記載がある一方で、同移入伝票の「受容器」欄中の「0数」欄には、「19901」と記載があり、元容器の数量と受容器の数量に違いが生じているにもかかわらず、その点について何ら説明等がされておらず、不自然である。

したがって、原告の主張は、理由がない。

イ 原告の主張に対する反論

(ア) 原告は、Cしょうちゅうは、納品伝票に記載されている数量と実際の受入数量との間に常にかかなりの誤差があったが、原告が容器詰め等をした本数を基準に費用を請求していたために実際の受入数量が納品伝票に記載されている数量よりも少ないことは大し

た問題ではなかったところ、原告がCしょうちゅうを移入した際にした具体的な手順や原告が作成した一覧表（甲17）のとおり、平成25年4月24日にCから移入されたCしょうちゅうの移入数量は1万99010であるといえる旨主張する。

しかし、仮に、原告が主張するとおり、原告が所定の作業手順に従ってCしょうちゅうの数量を実際に計測していたとしても、Cが作成した納品書（甲12の1ないし6）及び受領書（乙9・5及び6枚目）の数量と原告が主張する数量との間に大きな差がある点について、原告が合理的な説明をしていないことには変わりはない。特に、原告の主張を前提とすると、Cは、平成25年4月24日付けの納品書及び受領書に1万87340のCしょうちゅうを移出した旨を記載しながら、実際には、それを6%（11670）以上も上回る1万99010も移出したことになるのであって、Cが納品書に記載した数量と大きくかけ離れた数量のCしょうちゅうを移出し、かつ、そのことに気が付いていないということは、通常の営利企業の行為としては極めて不自然である。また、原告は、同日に移入されたCしょうちゅうの移入数量について、移入時にCの伝票に誤りがあったことに気が付き、Cの担当者に対して修正を依頼したものの、修正された伝票を発行してもらえなかった旨も主張するところ、仮に、原告が計測したとする数量が客観的に正確なものであれば、Cが納品書や受領書の数量の訂正を拒む理由はないから、少なくとも、原告がしたとする計測の結果が客観的に正しいものとしてCを納得させるようなものではなかったものと推認することができる。さらに、Cしょうちゅうの売買当事者であるCとEとの間では、Cから原告への納品数量を受領書によって相互に確認しているから、仮に、当該納品数量と原告によってEに納品された容器詰め等の業務がされた後のCしょうちゅうの数量との差が、通常の業務の内容によっては説明することができない程度のものである場合、後日、C又はEが、原告に対し、その原因の究明を求める可能性があることは容易に想定されるし、そもそも、納品書に記載された数量と実際に納品された数量に差異が生じても大した問題ではない旨の原告の主張自体、一般的な取引慣行に反するものであって、不自然かつ不合理である。

したがって、原告の主張は、通常の営利企業の行為としては不自然かつ不合理な内容を前提とするものであって、失当である。

(イ) 原告は、仮に、被告が主張する1万87340が正確であるとすれば、原告がCから平成25年4月中に実際に移入を受けたCしょうちゅうの総数量は22万42200（甲17）よりも11670少ない22万30530であることになるが、これは、容器詰め等の業務をした後に移出した総数量である22万3888.80を下回ることになり、詰め替え後の数量の方が移入数量よりも多いというあり得ない事態が生ずる旨主張する。

しかし、被告は、原告が平成25年4月中にCから移入を受けたCしょうちゅうの総数量が22万42360であった旨を主張しており、原告がEに移出した総数量である22万3888.80を上回るから、原告の主張は、その前提を誤ったものである。

したがって、原告の主張は、被告の主張の前提を誤ったものであり、失当である。

(3) 争点3（国税通則法65条4項にいう「正当な理由」の有無）について

(原告の主張の要点)

ア 税務署の担当者から指導がなかったこと

原告は、自らが免許を持たない連続式蒸留しょうちゅうの容器詰め等の業務を開始するに当たり、平成25年1月から同年3月にかけて、3回にわたり、製造免許を持たない酒類について容器詰め等の業務を受託することが可能か、可能である場合の課税関係（原告に税負担が生ずるか）及びその申告手続について、甲府税務署の担当者に相談をした。当該担当者は、原告に対し、酒税法上、①製造免許を持たない酒類について容器詰め等の業務を行うことも可能であること、②製造免許を持たない酒類を移入する場合、未納税品ではなく課税品として受け入れること、③容器詰め等の業務をした後、再移出時に申告をすることは必要であるが、酒税法30条3項により再移出控除をするため、税負担は生じないこと、④製造者は容器詰め等の業務をした際に生じた欠損分については還付を受けることができないことをそれぞれ指導した。

酒税のような専門性の高い税目の分野において、納税者側に結果責任を問うのと同様の過度な義務を課すべきではなく、納税者が通常執るべき手段を執った後に、結果としてその申告に誤りがあった場合には、過少申告加算税を賦課すべきではない。

原告は、納税義務者として申告に必要な事項を確認するために税務署の担当者に相談し、その指導に従った申告をしたから、納税者として通常執るべき手段を執っている。他方、税務署の担当者は、C等について租税特別措置法87条1項が適用される可能性があることすら説明しなかったから、原告がこれらの点を自ら調査することができなかつたとしても、何の落ち度もない。同項の適用を受けている製造者は、全体の56.7%を占めており（甲4）、同項の適用があることによって原告に負担が生ずる可能性があることは、税務署の担当者にとって容易に予測することができた事項であるところ、同担当者は、容器詰め等の業務をした際に生じた欠損分については指導をしたにもかかわらず、C等に租税特別措置法87条1項が適用されることによって原告に酒税を納付する負担が生ずる可能性があることについては何ら説明をしなかったから、原告が、C等に同項が適用される可能性があることを思い至らなかつたとしても、何ら責めに帰すべき事情があるとはいえない。

したがって、本件において原告に対して過少申告加算税を課すことは、不当かつ酷というべきである。

イ 原告がC等が租税特別措置法87条1項の適用を受けていることを知るための制度的な担保がないこと

本件においては、C等から容器詰め等の業務を委託された本件課税済しょうちゅうをタンクローリーでB工場に搬入しているところ、移入数量は、移入時の伝票で確認することができるものの、C等が本件課税済しょうちゅうを移出した際に納付した税額を原告が正確に知ることができる制度的な担保は存在しない。ある納税義務者の前の納税義務者である事業者が、租税特別措置法87条1項の適用を受ける者であるか否か、また、当該事業者が移出した酒類が当該事業者にとって200klを超えるものであるか否かについて、これを受け入れた事業者において正確に知ることが不可能である。

このように、ある納税義務者の前の納税義務者である事業者から移入された酒類について、当該前の納税義務者である事業者が租税特別措置法87条1項の適用を受けたか否かを知るための制度的な担保が存在しない以上、再移出控除の適用を受ける事業者は、酒税法23条が規定する税率に基づいて再移出控除の適用を申告するのが自然であるか

ら、租税特別措置法 87 条 1 項の適用がないことを前提として申告をした部分については、原告に責めに帰すべき事由はないというべきである。

ウ 被告の主張に対する反論

被告は、(あ) 税務署の担当者が租税特別措置法 87 条 1 項の適用を受けた酒類の再移出控除の計算方法について説明をしていなかったとしても、その原因は、原告が税務相談においてその基礎となるべき事実を提示しなかったことにあるから、税務署の担当者の説明を受けなかったことをもって、原告が C 等について同項が適用される可能性があることを自ら調査することができなかったことに何らの落ち度もないとはいえない、(い) 原告は、平成 25 年 4 月に移出した果実酒の一部について、同項の適用を受けていたから、本件課税済しょうちゅうについても同項の適用がある可能性を認識することは十分に可能であったものといえるなどと主張する。

しかし、原告は、本件において、税務署に対し、前記アのとおり、①製造免許を持たない酒類について容器詰め等の業務を受託することが可能か、②可能である場合の課税関係（原告に税負担が生ずるか）及び③容器への表示方法を相談したから、製造免許を持たない酒類について容器詰め等の業務をする場合であっても酒税法 23 条に規定する酒税が課される可能性があるのであれば、税務署の側から、原告に対し、その旨を当然に説明すべきであり、これをしなかった税務署の担当者の回答には、誤りがあるといえる。また、しょうちゅうを製造する者は小規模な事業者が多く、租税特別措置法 87 条 1 項の適用を受けている者も決して例外的なものではないから、相談を受けた税務署の職員が当然に想起すべき内容である。そして、製造免許を有する酒類について同項の適用を受けられることを知っていたからといって、製造免許を有さない酒類の容器詰め等の業務をしたことにより酒税を実際に納付しなければならない事態が生ずることまで当然に認識することができるわけではなく、原告が、税務署に対して 3 度にわたって相談をしたのもそのためである。

したがって、被告の主張は、失当である。

(被告の主張の要点)

ア 過少申告加算税の趣旨等

過少申告加算税は、過少申告による納税義務違反の事実があれば、原則としてその違反者に対し課されるものであり、これによって、当初から適法に申告し納税した納税者との間の客観的不公平の実質的な是正を図るとともに、過少申告による納税義務違反の発生を防止し、適正な申告納税の実現を図り、もって納税の実を挙げようとする行政上の措置であり、主観的責任の追及という意味での制裁的な要素は重加算税に比して少ないものであるとされる。その上で、過少申告があっても例外的に過少申告加算税が課されない場合として国税通則法 65 条 4 項にいう「正当な理由があると認められる」場合とは、真に納税者の責めに帰することのできない客観的な事情があり、上記のような過少申告加算税の趣旨に照らしても、なお、納税者に過少申告加算税を賦課することが不当又は酷になる場合をいうものと解するのが相当であり（最高裁平成 18 年 4 月 20 日第一小法廷判決・民集 60 卷 4 号 1611 頁）、納税者の税法の不知若しくは誤解による場合は、これに当たらないというべきである。

イ 原告の主張がいずれも失当であること

(ア) 原告は、酒税のような専門性の高い税目の分野において、納税者側に結果責任を問うのと同様の過度な義務を課すべきではなく、納税者が通常執るべき手段を執った後に、結果としてその申告に誤りがあった場合には、過少申告加算税を賦課すべきではない旨主張する。

しかし、原告が主張する「専門性の高い税目の分野」が何を指すのか判然とせず、原告の主張は、その前提自体不明確である。仮に、「専門性の高い税目の分野」に酒税が含まれるとしても、国税通則法には、酒税と他の税目とで同法65条の適用に差異が付けられておらず、酒税を他の税目と別に取り扱い、過少申告加算税の適用を緩和する旨の規定も置かれていない。そして、前記アのような過少申告加算税の趣旨からみても、酒税のみを他の税目と別に取り扱うべき理由もない。

したがって、原告の主張は、失当である。

(イ) 原告は、納税義務者として申告に必要な事項を確認するために税務署の担当者に相談し、その指導に従った申告をしたから、納税者として通常執るべき手段を執っている旨主張する。

しかし、原告の担当者が、税務署の担当者に対し、移入する酒類の移入元が租税特別措置法87条1項の適用を受けている場合の再移出控除の計算について相談した事実や、税務署の担当者がこれについて言及した事実は見当たらない(甲3、10)。

そうすると、原告の担当者は、少なくとも、同項の適用を受けている酒類を移入した場合の再移出控除の計算に関しては、税務署の担当者に対し、申告に必要な事項を確認したとはいえ、税務署の担当者も、これについて何らかの指導をしたとはいえないから、原告は、税務署の担当者の指導に従って本件課税済しょうちゅうに係る再移出控除の申告をしたとはいえない。

したがって、原告は、税務署の指導に従った申告をしたものではないから、原告の主張は、その前提を欠き、失当である。

(ウ) 原告は、税務署の担当者が、C等について租税特別措置法87条1項が適用される可能性があることすら説明しなかったから、原告がこれらの点を自ら調査することができなかったとしても、何の落ち度もない旨主張する。

しかし、税務相談は、税務署側で具体的な調査を行うこともなく、相談者の申立てに基づき、その範囲内で、行政サービスとして納税申告をする際の参考とするために一応の判断を示すものにすぎず、税務相談における申告の基礎となる事実は、相談者側で提示しなければならないものというべきである。本件においても、移入元であるC等が同項の適用を受けていることは、原告が提示すべきものであるところ、原告は、税務署の担当者に対し、B工場において容器詰め等の業務を行うために移入する本件課税済しょうちゅうがC等において同項の適用を受けているとの前提を示すことなく相談をしたため、税務署の担当者は、その前提を認識しないまま回答し、同項の適用を受けた酒類の再移出控除の計算方法について説明をすることもなかったものといえる。

したがって、税務署の担当者が同項の適用を受けた酒類の再移出控除の計算方法について説明をしていなかったとしても、その原因は、原告が税務相談においてその基礎となるべき事実を提示しなかったことにあるから、税務署の担当者の説明を受けなかったことをもって、原告がC等について同項が適用される可能性があることを自ら調査する

ことができなかつたことに何らの落ち度もないとはいえない。

- (エ) 原告は、税務署の担当者は、容器詰め等の業務をした際に生じた欠損分については指導をしたにもかかわらず、C等に租税特別措置法87条1項が適用されることによって原告に酒税を納付する負担が生ずる可能性があることについては何ら説明をしなかつたから、原告が、C等に同項が適用される可能性があることを思い至らなかつたとしても、何ら責めに帰すべき事情があるとはいえない旨主張する。

しかし、原告は、平成25年4月に移出した果実酒の一部について、同項の適用を受けていたと認められる(乙12・2枚目「税額算出表」の「順号」欄に「6」と記載のある行に対応する「(⑦軽減後税額)⑥税額」欄参照)から、遅くとも、同月分の申告書を提出した同年5月20日時点において、同項の条文を知っていたことは明らかである。その上で、原告は、同年4月分の酒税の納税申告において、「移入酒類の再移出等控除(還付)税額計算書」を使用して本件課税済しょうちゅうの再移出控除に係る税額を計算しているものの、同計算書の「軽減後税額」欄には何らの記載もない(乙12・3枚目)。このように、原告は、同月分の酒税の納税申告について、税額を算出するに当たり、「税額算出表」の「(⑦軽減後税額)⑥税額」欄に金額を記入し、果実酒について同項の適用を受けていたのであるから、再移出控除に係る税額を計算するに当たって、「移入酒類の再移出等控除(還付)税額計算書」にも「軽減後税額」欄がある以上、本件課税済しょうちゅうについても同項の適用がある可能性を認識することは十分に可能であったものといえるところ、本件課税済しょうちゅうに同項が適用されたか否かを自ら調査することなく申告書を作成して提出したのであり、原告に落ち度がなかつたということとはできない。

したがって、原告の主張は、失当である。

- (オ) 原告は、租税特別措置法87条1項の適用を受けている製造者は、全体の56.7%を占めており、同項の適用があることによって原告に負担が生ずる可能性があることは、税務署の担当者にとって容易に予測することができた事項である旨主張する。

しかし、申告納税方式の下においては、納税申告は、納税者が十分な検討をした自己の責任と判断においてすることが期待されているところ、税務相談は、税務署側で具体的な調査を行うこともなく、相談者の一方的な申立てに基づきその申立ての範囲内で、行政サービスとして納税申告をする際の参考とするために、税務署の一応の判断を示すものにすぎないから、税務相談に当たって具体的な事実関係は、納税者側から提示すべきである。そして、前記(ウ)のとおり、本件においては、原告が移入した本件課税済しょうちゅうがC等において同項の適用を受けたものであるとの前提は、原告側が提示すべきものであって、原告側からそのような提示がされていない本件において、税務署側の予測可能性を論ずる原告の主張は失当である。なお、同項は、取引先、取引の時期、取引の具体的な内容等によりその適用の有無に違いが生ずることから、具体的な事実関係が提示されることなく酒類製造者一般の特例の適用実績等から税務署側の一般的な予測可能性を論ずることは、妥当でない。

- (カ) 原告は、ある納税義務者の前の納税義務者である事業者から移入された酒類について、当該前の納税義務者である事業者が租税特別措置法87条1項の適用を受けたか否かを知るための制度的な担保が存在しない以上、再移出控除の適用を受ける事業者は、

酒税法23条が規定する税率に基づいて再移出控除の適用を申告するのが自然であるから、租税特別措置法87条1項の適用がないことを前提として申告をした部分については、原告に責めに帰すべき事由はないというべきである旨主張する。

しかし、前記(オ)のとおり、申告納税方式の下においては、納税申告は、納税者が十分な検討をした自己の責任と判断においてすることが期待されているから、納税者は、申告に当たり、税額の計算の基礎となる事実や金額を自らの責任で確認すべきである。酒税法30条3項が規定する金額は、税額の計算の基礎となる金額であるから、原告は、自らC等に対して本件課税済しょうちゅうに係る酒税の額を確認し、当該確認した酒税の額に基づき、同項の規定に従って納税申告書を作成して提出すべきであったところ、C等に対して本件課税済しょうちゅうに係る酒税の額を確認することができなかった理由がないにもかかわらず、それをする事なく納税申告をしたのであるから、原告が主張するような制度的担保が存在しないことをもって、原告の責めに帰すべき事情がないということとはできない。

したがって、原告の主張は、失当である。

(キ) 甲府税務署の職員が、原告の担当者等から相談等を受けた内容を記録した文書(乙44)によっても、甲府税務署の職員が、原告に対し、製造免許の有無によって受託者の容器詰め等の業務に係る課税関係や申告手続に相違が生ずる旨の説明や前提を誤った説明をした事実がわかれず、原告が、課税済みしょうちゅうが移入元において租税特別措置法87条1項の適用を受けるものであるとの前提を示した事実も見当たらない。

したがって、原告の主張は、その前提を誤っており、失当である。

第3 当裁判所の判断

1 争点1 (原告が本件各移出についての酒税の納税義務者に該当するか) について

(1) 本件各移出に係る原告の納税義務

酒税法6条1項は、「酒類の製造者は、その製造場から移出した酒類につき、酒税を納める義務がある。」と規定しており、これは、酒税を課される酒類を自己の計算において製造する者(酒類の製造者)は、酒類の製造者が酒類を製造する場所(その製造場)から、場所的に搬出した酒類(移出した酒類)につき、酒税を納める義務がある旨を定めるものである。

本件においては、前提事実(1)アのとおり、原告は、①本件各移出をした当時、果実酒、甘味果実酒、ウイスキー、ブランデー及びリキュールの製造免許を受け、実際に、果実酒を製造していた者であるから、自己の計算において酒類を製造する者であるということができ、②上記の5品目の酒類につき、B工場を製造場とする製造免許を受けていたところ、実際に、B工場において果実酒を製造していたから、B工場は、酒類の製造者である原告の製造場に該当するといえることができる。さらに、前提事実(2)イ及びウのとおり、原告は、③B工場から、容器詰め等がされた酒類である連続式蒸留しょうちゅう(本件課税済しょうちゅう)をE又はCに対し、場所的に搬出したものであって、酒類を移出したといえることができる。

したがって、同項の規定により、酒類の製造者である原告は、原告の製造場であるB工場から移出した酒類(連続式蒸留しょうちゅう)である本件課税済しょうちゅうにつき、酒税を納める義務があるというべきである。

(2) 原告の主張に対する判断

ア 酒税法6条1項に関する主張について

(ア) 原告は、酒税法が課税の前提となる酒税の申告、記帳等の義務を酒類製造者（同法7条1項）に課し、製造免許を品目ごと製造場ごとに要求し（同項本文）、品目ごとに製造方法や税率を設けている以上、無免許製造等の例外を除き、製造免許の範囲で課税が生ずると捉えるべきであるところ、原告は果実酒の製造免許を有する酒類製造者であるが、本件課税済しょうちゅうに関する具体的な製造行為はしておらず、かつ、連続式蒸留しょうちゅうの製造免許も有していないから、原告には、本件課税済しょうちゅうとの関係で課税原因がない旨主張する。

しかし、前記（1）のとおり、酒税法6条1項は、酒類の移出を課税原因とする旨を規定している上、同項には、酒税を納める義務が生ずる酒税の移出につき、当該移出がされた製造場の製造免許を受けた酒類に限定して酒税を納める義務が生ずる旨の文言も見当たらない。

したがって、原告の主張は、採用することができない。

(イ) 原告は、酒税法6条1項にいう「その製造場」に該当するのは、みなし移出等の例外的な場合を除き、納税義務が発生する要件として、当該製造場において課税物件の具体的な製造行為があることがその前提となる旨主張する。

しかし、同項の規定は、前記（1）のとおりであり、同項には、課税物件の具体的な製造行為を課税原因とする旨を規定する文言は見当たらない。

したがって、原告の主張は、採用することができない。

イ 酒税法6条1項以外の規定及び酒税法通達との関係に係る主張について

(ア) 原告は、酒税の申告、記帳等の義務は、製造免許を受けた酒類製造者に課せられており、当該免許の効力がなくなった時点で、以後、酒税の申告、記帳等の義務を課すことが不可能となることから、酒税法6条の3第1項2号本文の規定は、免許が効力を失った時点で課税を図る趣旨のものであると解され、同法が免許の効力と酒税の申告、記帳等の義務の範囲を対照させていることが端的に分かる規定であるということが出来る旨主張する。

しかし、同項の規定は、同項が規定されている位置、内容及び文言に照らし、同法6条1項が納税義務者を規定しているのを受けて、酒税の納税義務が生ずる酒類の移出につき、一定の事由が生じた場合に酒類の移出が実際にされていなくても酒類の移出があったとみなす旨を定めるものであると認められる一方で、それが酒類製造者に課せられる酒税の申告、記帳等の義務や酒税の納税義務者の範囲と関連していることを示す文言は見当たらず、酒税法の構造上そのように解すべき根拠も見当たらない。

したがって、原告の主張は、採用することができない。

(イ) 原告は、酒税法には製造場か否かを判別する規定は全くなく、他方で、酒類の製造とみなすか否か及び移出とみなすか否かについては、詳細な規定（同法6条の3、同法43条）を置いているところ、これは、同法が具体的な製造行為に着目しつつ、製造の最終段階である製造場から移出した時点を捉えて課税することを前提としているからに他ならない旨主張する。

しかし、酒類の移出があった場所が製造場か否かということと、当該場所において製

造された酒類の移出についてのみ酒税を納める義務が生ずるか否かということとの間には、論理的な関連性はないから、同法において製造場の定義が定められていないことから直ちに、同法が具体的な製造行為に着目して酒税の納税義務者を定めていると解することはできない。また、証拠（乙19、32）によれば、同法が酒類の製造又は移出とみなす行為を詳細に規定している趣旨は、①酒類の製造については、流通段階に入った酒類に自由に他物の混和を認めると、低率の酒税を課された酒類を高率の酒税が課されるべき酒類に変質させることを許すこととなり、酒税の減少をもたらす結果となることから、特定の行為を製造行為とみなすことにより、酒税の適正な課税の実現を図ることに、②酒類の移出については、場所的な搬出がされない酒類には、酒税が課されないこととなるが、これと同視すべき事実の発生等の場合において課税原因の補完又は酒税の徴収を確保するため、酒類の移出を擬制して課税原因を発生させるものとしたことに、それぞれあるものと認められるから、同法6条の3及び43条が、具体的な製造行為に着目しつつ、製造の最終段階である製造場から移出した時点を捉えて課税することを前提としている規定であるとは解し難い。

したがって、原告の主張は、採用することができない。

(ウ) 原告は、酒税法28条6項は、「当該酒類の酒類製造者でないときは、これを当該酒類の酒類製造者とみなし、当該場所が当該酒類の製造免許を受けた製造場でないときは、これを当該酒類の製造免許を受けた製造場とみなす。」と規定しており、同法が、免許を受けた酒類について、酒税の申告、記帳等の義務及び納税義務が生ずることを前提としていることを端的に示している旨主張する。

しかし、同項は、同条1項が、流通過程に入らない段階において酒税を課することが酒税の趣旨に沿わないことから、流通過程に入らない段階における移出につき、未納税移出の制度を規定しているのを受けた規定であり、未納税移出の制度が適用される範囲を拡張する趣旨の規定であるところ、未納税移出の制度自体が、酒税の納税義務が生ずることから必然的に創設されるべきものではなく、立法府による政策的及び技術的な判断の結果であるにとどまるから、酒税の納税義務者をどのように定めるかということと未納税移出の制度が適用される範囲をどのように定めるかということとの間には、直接的な関連性がなく、同条6項の文言が上記のとおりであることが直ちに、同法6条1項が規定する酒税の納税義務者の解釈に影響を及ぼすものとはいえない。

したがって、原告の主張は、採用することができない。

(エ) 原告は、酒税法は、製造と移出に関する詳細な規定を置き、製造の最終段階である製造場から移出した時点で課税することを前提としているところ、酒類の製造においては、複数の製造場をまたがって多段階の製造過程を経たり、製造場から再移出される際に別の品目の酒類となったりすることがままたり（再移出控除の一つである原料使用控除も参照）、戻入れ控除（同法30条1項及び2項）についても、再移出控除（同条3項）についても、流通過程に入っていることを当然の前提とするものではなく、重複課税の防止と消費者への円滑な酒税の転嫁の実現のため、重複課税が生じたり、消費者への転嫁ができなかったりした後に、事後的にこれを調整するための規定であり、課税の発生そのものを事後的に根拠付ける制度ではなく、流通過程における課税を根拠付けるものでもないから、流通過程においても製造場を通過しさえすれば、全て当然に酒税が

課されるわけではない旨主張する。

しかし、証拠（乙19）によれば、酒税法が戻入れ控除及び再移出控除の制度を設けた趣旨は、同法6条1項の規定により、既に酒類の製造場から移出されて酒税を課された酒類が、当該製造場に戻し入れられた場合又は他の酒類の製造場へ移入された場合においても、後日、それらの酒類が更に製造場から移出された場合に、酒税を課されることとなるため、その調整をする必要があることにありと認められるから、酒税法が、流通過程に入った酒類についても酒税を課すことを前提としていることは明らかである。また、証拠（乙25）によれば、原料使用控除も、再移出控除の制度の趣旨を逸脱しない範囲で控除の適用要件を拡大する趣旨で追加されたものであると認められ、酒税法が流通過程に入った酒類について酒税を課すことを前提としていること自体を修正したり否定したりする趣旨のものではないというべきである。

したがって、原告の主張は、採用することができない。

(オ) 原告は、酒税法10条10号の判断基準である酒税法通達第2編10条10号関係の1(6)に、「現に酒類製造免許を受けている酒類に対する酒税につき、担保の提供を命ぜられたにもかかわらず、その全部又は一部の提供をしない場合」との記載があり、製造免許を受けている範囲で納税義務が発生することを前提としているといえる旨主張する。

しかし、酒税法10条10号は、税務署長が、酒類の製造免許を与えないことができる場合を規定したものであり、証拠（乙45）によれば、酒税法通達第2編10条10号関係の1(6)は、同号にいう「経営の基礎が薄弱であると認められる場合」と取り扱うことができる具体的な事情の一つとして、製造免許を受けている酒類に対する酒税について担保の提供を命ぜられたにもかかわらずこれに応じない場合を挙げているにすぎないと認められるから、上記の通達の定めは、経営の基礎が薄弱か否かの判断には関連するとしても、酒税の納税義務者の範囲とは関連性がないというべきである。

したがって、原告の主張は、採用することができない。

ウ 不合理な結論を招くとされる場合について

(ア) a 原告は、「酒類の製造者」は、具体的製造行為とも製造免許とも関係なく何らかの酒類を製造した者をいい、製造場にも明確な定義がないとの解釈を前提とする。①酒屋が店舗の敷地内で密造酒を製造した上で、店舗に並ぶ密造ではない酒類を販売する行為、②ある製造場の1階のスペースを利用して当該製造場を保有する株式会社が主催した忘年会において、当該会社の従業員が市販されている酒類を消費した行為について、いずれも納税義務が生ずることになるが、このような結論が不当であることには、異論がないはずであるところ、このような不当な結論が生ずるのは、これらの酒類が既に流通過程にあって、製造場から移出された時点で酒税の課税が完結しており、その後の取引においては新たに酒税が課されることがないことが明らかであることと、上記の解釈が抵触していることによるものである旨主張する。

b 確かに、原告が指摘する前記aの①及び②の事例は、いずれも、酒税法上は酒税を納める義務が生ずるものと解すべきものであるということができ、その意味において、同法6条1項の規定を文理に忠実に解釈することにより、不都合な結論が生

じ得る場合があること自体は否定し難い。

しかし、租税は、今日では、国家の財政需要を充足するという本来の機能に加え、所得の再分配、資源の適正配分、景気の調整等の諸機能をも有しており、国民の租税負担を定めるについて、財政・経済・社会政策等の国政全般からの総合的な政策判断を必要とするばかりでなく、課税要件等を定めるについて、極めて専門技術的な判断を必要とすることも明らかであって、租税法の定立については、国家財政、社会経済、国民所得、国民生活等の実態についての正確な資料を基礎とする立法府の政策的、技術的な判断に委ねるほかはなく、裁判所は、基本的には、その裁量的判断を尊重せざるを得ないものというべきである（最高裁昭和60年3月27日大法廷判決・民集39巻2号247頁）。

酒税法は、酒類には酒税を課するものとし（1条）、酒類の製造者を納税義務者と規定し（6条1項）、酒類等の製造及び酒類の販売業について免許制を採用している（7条から10条まで）ところ、これは、酒税の確実な徴収とその税負担の消費者への円滑な転嫁を確保する必要から、酒類の消費を担税力の表れであると認め、酒類についていわゆる間接消費税である酒税を課することとするとともに、その賦課徴収に関しては、いわゆる庫出税方式によって酒類製造者にその納税義務を課し、酒類販売業者を介しての代金の回収を通じてその税負担を最終的な担税者である消費者に転嫁するという仕組みによることとしたものと解され（最高裁平成4年12月15日第三小法廷判決・民集46巻9号2829頁）、このような制度を採用した立法府の判断が、政策的及び技術的な裁量の範囲を逸脱するもので、著しく不合理であるとまでは断定し難いというべきである。

そうすると、租税法規はみだりに規定の文言を離れて解釈すべきものではないこと（最高裁平成22年3月2日第三小法廷判決・民集64巻2号420頁）にも照らすと、上記のような不都合が考えられ得るからといって、酒税法6条1項の規定につき、その文理を離れて解釈すべきであるとまでは直ちには解し難い。

c その上で、④前記 a ①のような事例が実際に生ずることは考え難いこと、⑤前記 a ②のような事例については、証拠（乙45）によれば、酒税法通達第2編30条3項関係の6が、当該事実の記録が明確である場合は、酒税法に規定する申告手続を省略して良い旨を定め、不都合が実質的に回避されていることが認められることに照らし、これらの事例について、現に容認し難い不都合が生じているとまでは認め難いことも併せ考慮すると、原告が主張するところをもつても、前記（1）の判断を覆すには足りないというべきである。

d したがって、原告の主張は、採用することができない。

(イ) 原告は、酒類製造者ではないEが自ら容器詰め等をした場合には酒税が課されないのに、Eから委託を受けた原告がたまたま酒類製造者であることを理由として酒税が課されることとなれば、経済的には全く同一の行為に対して課税の有無が生ずることとなるが、この結論が不合理であることは明らかである旨主張する。

しかし、課税要件及び租税の賦課徴収の手続は、法律で明確に定めることが必要であるが、その内容は、法律の定めるところに委ねられているから、経済的に同一の行為であったとしても、その行為者が酒類製造者であるか否かによって酒税が課されるか否か

が分かれることがあること自体は、酒税法に明文の規定がある以上は、法の許容するところであると解される。また、酒税法上は、酒類製造者が、未納税移出の制度を活用することにより、酒税を課されることなく本件各移出と同様の経済的活動をすることが可能であると解される（同法28条1項3号、酒税法施行令32条2号ロ）から、その意味においても、酒類の容器詰め等の業務をした者が酒類製造者であるか否かによって酒税を課されるか否かが分かれることがあるとしても、特段不合理であるとまではいえない。

したがって、原告の主張は、採用することができない。

エ 酒税法の沿革等に関する主張について

(ア) 原告は、現行の酒税法における移出課税制度が、酒税を製造段階（庫出も製造段階のうちの一部である。）で課する製造段階課税方式に属する制度として設計されており、製造を伴わない単なる搬出を捉えて酒税を課してきたことがない（旧酒税法は、酒類庫出税を創設することにより、酒類造石税から納税義務者を変更することは全く予定されておらず、酒類造石税を基礎とする酒類庫出税において、具体的な製造行為も製造免許もなく単に移出するだけで課税が生ずることは予定されていなかった。）という酒税法の沿革や趣旨に沿うものではないから、同法6条1項における「移出」が事実行為であるとしても、「移出した酒類」という課税要件要素は、「酒類の製造者」にいう「酒類」及び「製造者」並びに「製造場」という他の課税要件要素と同じく同一の権利主体による製造を前提にしていると解すべきであるとして、同条は、酒類の製造者が自己の製造場で製造した酒類を移出した場合に、当該酒類の製造者に酒税の納税義務を負わせる規定であると解すべきである旨主張し、これに沿う証拠（甲11）もある。

証拠（乙19、30、35、36、40）及び弁論の全趣旨によれば、①支那事変特別税法は、酒類に物品税を課すものとし（同法38条1項第三種2号）、製造場より移出された物品の価格又は数量に応じて製造者より徴収するが（同法41条本文）、保税地域より引き取られた物品については命令をもって定めた場合を除き引き取られた物品の価格又は数量に応じ引取人よりこれを徴収する（同条ただし書）ものと規定していたこと、②上記①の納税義務者である製造者は、酒造税法（明治29年法律第28号）に基づく酒類造石税の納税義務者と同一であったこと、③支那事変特別税法の立法担当者は、上記①の物品税が酒類の庫出の際に庫出石数によって課税する建前であって、従前の酒類造石税と法律の建前が異なっている旨の認識を有していたこと、④同立法担当者は、酒類を製造場外より移入して自己が製造した酒類と調合した後に当該移入した酒類が製造場を出るときに物品税を課税することになるのを避けるため、支那事変特別税法46条2項に、酒類を製造場外より移入した場合においては命令の定めるところにより当該物品を製造場より移出したとしても物品税を課さないものとする旨の規定を置くことにした旨の認識を明らかにしていること、⑤旧酒税法が、従前の酒類に課された税に関係する法令を整理したものとして昭和15年に成立したところ、旧酒税法は、(あ) 酒税は酒類造石税と酒類庫出税の2種とする旨（昭和19年法律第7号による削除前の旧酒税法26条）、(い) 酒類造石税は、酒類の製造石数に応じその製造者（「其ノ製造者」）からこれを徴収する旨（昭和19年法律第7号による削除前の旧酒税法28条1項本文）、(う) 酒類庫出税は、製造場より移出した酒類の石数に応じ製造者（「製造

者」)よりこれを徴収するが(昭和19年法律第7号による改正前の旧酒税法33条本文)、保税地域より引き取る酒類については、引き取った石数に応じ引取人よりこれを徴収する(同条ただし書)旨、(え)製造場より移出した酒類を同一製造場に戻し入れ又は酒類を製造場外より移入した場合において命令の定めるところによりその酒類を製造場より移出したとしても酒類庫出税の徴収をしない旨(昭和18年法律第66号による改正前の旧酒税法38条本文)をそれぞれ規定していたこと、⑥昭和19年法律第7号による旧酒税法の改正により、酒類造石税が廃止され、当時の酒類庫出税が現在の酒税の原型となったことの各事実が認められる。

これらの事実によれば、④支那事変特別税法が規定する酒類に係る物品税の納税義務者は、酒類造石税の納税義務者と基本的に同じであるものの、保税地域から酒類を引き取る場合には、酒類造石税の納税義務者とは異なる者が納税義務者となることも規定されており、当該物品税と酒類造石税は異なる建前の税であって、自己が製造していない酒類であってもこれを製造場から移出する場合には物品税が課されるのが原則であるとの認識の下で支那事変特別税法が制定され(上記①から④まで)、⑧その後に酒税関係の法令を整理した旧酒税法においては、酒類造石税の納税義務者が「其ノ製造者」と、酒類庫出税の納税義務者が「製造者」と、それぞれ規定されていて、税の種別に応じて納税義務者が異なるものとされており、酒類造石税については、当該製造に係る酒類を納税義務者が製造したことが酒類造石税の納税義務が生ずる前提となっており、かつ、保税地域から引き取られた酒類について課されることが想定されていない反面、酒類庫出税については当該庫出に係る酒類を納税義務者が製造したことや当該庫出に係る酒類の製造免許を納税義務者が有していることが酒類庫出税の納税義務が生ずる前提とされており(上記⑤(あ)から(う)まで)、⑨酒類の戻入れ又は再移出(これは、当該再移出に係る酒類を製造したのが酒類庫出税の納税義務者に限られない。)につき課税をしない制度が設けられたり、保税地域から酒類を引き取る場合には当該酒類を引き取った者が納税義務者となったりしたのは、酒類庫出税のみであり(上記⑤(う)及び(え))、⑩酒類庫出税が現在の酒税の原型をなしているもの(上記⑥)といえることができる。

そうすると、酒税法の沿革を前提としても、酒税法6条1項が規定する酒税の納税義務者が、酒類の製造者が自己の製造場で製造した酒類を移出した場合の当該酒類の製造者に限定されるものとは解し難く、他に、同項が規定する酒税の納税義務者が、酒類の製造者が自己の製造場で製造した酒類を移出した場合の当該酒類の製造者に限定されると解釈すべき旧酒税法上の根拠も見当たらない。

したがって、原告の主張は、採用することができない。

(イ)原告は、仮に、酒類造石税と酒類庫出税が全く異なる性格の税であると位置づけられたのであれば、酒類庫出税の納税義務者は、「酒類を製造場から移出した者」等とされるはずであり、同時に製造場の定義も置かれたはずであるから、旧酒税法において、酒類造石税の納税義務者である製造者(「其ノ製造者」)の概念が酒類庫出税の納税義務者(「製造者」)にも残されていることが、酒類庫出税も酒類造石税を基礎とし、納税義務者の範囲に変更がないことを明らかにしているといえる旨主張する。

しかし、前記(ア)のとおり、酒類造石税は、酒類を製造した製造者を納税義務者と

するものであり、酒類庫出税は、酒類を移出した製造者を納税義務者とするものであって、酒類造石税と酒類庫出税とでは、課税物件である酒類を自ら製造する必要があるか否かに違いがあるところ、旧酒税法の文理に照らすと、上記の違いが納税義務者の規定ぶりに反映したものであって、「其ノ製造者」と「製造者」とは、異なった概念であると解するのが相当である。

したがって、原告の主張は、採用することができない。

(ウ) 原告は、旧酒税法38条(昭和18年法律第66号による改正前のもの)が規定していた再移出に係る酒類庫出税を徴収しないとする制度(再不課税制度)が再移出控除制度の前身であり、これを前提とすると、再移出控除制度は、再移出された酒類に係る酒税額を内容とする納税義務を移入された酒類に係る酒税額の相当額をもって解除するという酒税の免除措置として位置づけられるのであり、再移出控除制度は、移入された酒類に係る酒税額を控除するための見合い項目として酒税法6条1項によっては成立しない酒税の納税義務を立法技術的に便宜的に創設することによって重複課税を防止することを目的とする制度であって、再移出控除制度によって創設される納税義務は、再移出控除の枠外で存続し得る納税義務ではなく、再移出控除制度は、同制度が同控除の見合い項目として成立する納税義務の全部を過不足なく解除する制度として解釈適用されなければならないから、同法30条3項は、移入された酒類に係る酒税額を他の製造場からの移出により納付された酒税額又は納付される酒税額とするところ、他の製造場からの移出により納付された酒税額は、同法23条が適用された場合における納付された場合の酒税額を、他の製造場からの移出により納付されるべき酒税額は、実際には租税特別措置法87条1項が適用された場合であっても、酒税法23条が適用された場合に納付されるべき酒税額を、それぞれ意味するものと解することによって、再移出に係る酒税の納税義務が全部解除されることになる旨主張し、これに沿う証拠(甲11)もある。

証拠(乙30、36、39ないし41、43)によれば、①支那事変特別税法46条2項は、酒類を同一の製造場内に戻入れ又は酒類を製造場外より移入した場合において命令の定めるところによって当該酒類を製造場より移出した場合には物品税を徴収しない旨を規定していたこと、②上記①の規定は、昭和14年法律第48号により、未納税移出による移入をした場合には適用しない旨の改正(支那事変特別税法46条2項に、未納税移出による移入をした場合には適用しない旨を定めるただし書を追加する旨の改正)がされたこと、③旧酒税法38条(昭和18年法律第66号による改正前のもの)は、上記②の規定をほぼそのまま引き継ぎ、未納税移出(旧酒税法37条1項)の場合を除き、同一製造場に戻し入れ又は他の製造場から移入された酒類について再移出した場合、命令の定めるところにより、酒類庫出税を課さない旨を定めていたこと、④昭和18年法律第66号において、酒類について品質に基づく規格(級)を定め、級別の差異に基づいて級の高い酒類の酒類庫出税の税率を高くし、級の低い酒類の酒類庫出税の税率を低くする旨の制度(級別差等課税制度)が導入され、級の高い酒類として高い税率の酒類庫出税が課されて移出された酒類が移出後に級の低い酒類に変質する事態が生ずることとなったため、上記③の規定は、同法により、品質が低下し級別が低下した酒類を同一製造場に戻し入れ又は他の製造場から移入した後に、当該酒類を再移出した場

合、前級に係る税率により算出された酒類庫出税の額と後級に係る税率により算出された酒類庫出税の差額に相当する金額を控除する旨の改正がされた（旧酒税法38条2項として上記の旨を定める規定が追加された）こと、⑤上記④の規定は、昭和24年法律第43号により、同一製造場に戻し入れ又は他の製造場から移入された酒類について再移出した場合に酒税（昭和19年法律第7号による旧酒税法の改正により、酒類庫出税は酒税に改められた。）が課されない範囲を、既に課された酒税の額に相当する金額に限定する旨の改正（昭和24年法律第43号による改正前の旧酒税法38条1項が上記のとおり改正）がされ、再移出時の酒税の額が移入時の酒税の額よりも高くなる場合には、当該差額分は納付しなければならないものとされたこと、⑥酒税法（昭和28年法律第6号による制定当時のもの）30条2項は、従前の同一製造場に戻し入れ又は他の製造場から移入された酒類について酒税を課さない旨の制度を廃止し、再移出時の酒税の額と移入時の酒税の額を比較して差額を控除又は徴収する旨の現行の再移出控除制度の原型となる制度を定めたことの各事実が認められる。

これらの事実によれば、支那事変特別税法における物品税及び旧酒税法における酒類庫出税は、いずれも、同一製造場に戻し入れ又は他の製造場から移入された酒類について再移出した場合、命令の定めるところにより、税を課さない旨の制度を導入し（上記①から③まで）、その後、移入時と移出時との間で税率が変化する可能性が生じたことによる様々な不都合に対応するため、その差額を控除又は徴収する制度として、再移出控除制度と同様の制度や上記の税を課さない制度が適用される範囲を限定する制度が導入され（上記④及び⑤）、酒税法の制定の際、税を課さない制度を廃止して現行の再移出控除制度の原型となる制度が導入されたもの（上記⑥）ということができる。

そうすると、再移出控除制度が、①再移出された酒類に係る酒税額を内容とする納税義務を移入された酒類に係る酒税額の相当額をもって解除するという酒税の免除措置である、又は②移入された酒類に係る酒税額を控除するための見合い項目として酒税法6条1項によっては成立しない酒税の納税義務を立法技術的に便宜的に創設することによって重複課税を防止することを目的とする制度であるとは、認め難いというべきである。

したがって、他の製造場からの移出により納付された酒税額は、酒税法23条が適用された場合における納付された場合の酒税額を、他の製造場からの移出により納付されるべき酒税額は、実際には租税特別措置法87条1項が適用された場合であっても、酒税法23条が適用された場合に納付されるべき酒税額を、それぞれ意味するものと解することの前提を欠くことになるから、再移出に係る酒税の納税義務が全部解除されることになる旨の原告の主張は、採用することができない。

(エ) 原告は、政府委員が、支那事変特別税法案に係る衆議院の委員会の審議において、酒類に係る物品税に関し、製造場の一部を区切った売場を設け売場で酒類に水を加えた場合には、当該水量分に対して酒類庫出税は課されない旨を答弁しているところ、これは、製造場の範囲を恣意的に変更することができるという発想を前提とする答弁であり、製造免許を付与する際に製造場の範囲を区画することを念頭に置いていると推認することができ、課税物件である酒類について具体的な製造行為も当該酒類の製造免許もない場合には酒税法6条1項にいう「製造場」に該当しない旨の原告の主張を裏付けるものである旨主張する。

しかし、証拠（乙35）によれば、原告が指摘する政府委員の答弁は、委員（衆議院議員）が、酒類に水を加える場合に支那事変特別税法が規定する酒類に係る物品税をどのように適用するのか、製造業者等が従前の取扱いを変えずに処置することができるよう対応する必要があるのではないか、という趣旨の質問をしたのに対し、製造業者等の営業に変革をもたらすことは徴税技術上大いに考慮しなければならない点であり、酒類に水を加える行為についてできる限り物品税を課さないような取扱いをする方針である旨を説明する文脈でされたものであると認められるから、原告の主張は、その前提を異にするものであるというべきである。また、証拠（乙35）によれば、政府委員は、支那事変特別税法案に係る衆議院の委員会の審議において、支那事変特別税法が施行された後は、製造場内で酒類に水を加えた結果生じた石数にも物品税が課される旨も答弁しているのであり、酒類の製造とは関係なく石数が生じた酒類の庫出に対しても物品税が課せられることを前提としていたものとうかがわれるから、課税物件である酒類について具体的な製造行為も当該酒類の製造免許もない場合には酒税法6条1項にいう「製造場」に該当しない旨の原告の主張とは、異なる立場に立脚していたものと認めるのが相当である。

したがって、原告の主張は、採用することができない。

2 争点2（Cが平成25年4月24日に原告に対して移出したCしょうちゅうの数量）について

(1) Cが平成25年4月24日に原告に対して移出したCしょうちゅうの数量

証拠（甲9、12の6、16の22、乙9）によれば、①Cは、平成25年4月24日、原告に対し、Cしょうちゅう1万8734ℓを納品した旨の納品書を作成し、原告も同納品書に原告名義の受領印を押捺したこと、②同日付けのEからCが受領した受領書には、EがCしょうちゅう1万8734リットルを受領した旨が記載されているとともに、「受領印」欄に、「E」との印影が顕出されていること、③原告が作成した移入受入伝票の「受容器」欄中の「ℓ数」欄には、同日にCから移入を受けたCしょうちゅうの数量として「18734」と記載されていることの各事実が認められる。

これらの事実によれば、Cが同日に原告に対して移出したCしょうちゅうは、1万8734ℓであったと認められる。

(2) 原告の主張に対する判断

ア 原告は、Cが同日に原告に対して移出したCしょうちゅうは、1万9901ℓであった旨主張し、これに沿う証拠（甲9、16の22）もある。

しかし、原告の主張によっても、上記の数値は、原告の従業員が受容器と称するB工場内にある大型のタンクに移されたCしょうちゅうの液面と同タンクの上端との距離を検尺棒（甲18）を用いて目視で図った結果に基づき、同タンクの全体の容積量から上記の距離と同タンクの底面積を乗じて求められた体積を控除して求められたものであり、弁論の全趣旨によれば、これらの作業等は全て人の手によってされたものであることがうかがわれるところ、これを前提とする限り、上記の数値が求められるまでの過程で、（あ）上記の距離の見間違い、（い）控除すべき体積の計算間違い、（う）全体の体積から控除する際の計算間違い、（え）書き間違い等の複数の過誤が生ずる可能性がある上、他に上記の数値が正確であることを担保する事情等も見当たらない。

したがって、本件の証拠関係の下においては、原告の計測した結果が正確であるとまでは認め難いのであって、原告の主張するところをもっても前記（１）の認定及び判断を覆すに足りないから、原告の主張は、採用することができない。

イ（ア）原告は、納品書（甲１２の６）には移入されたＣしょうちゅうが１万８７３４ℓである旨が記載されているが、これは、原告の担当者が同日のＣしょうちゅうの移入時にＣの伝票に間違いがあったことに気が付き、Ｃの担当者に対してこの伝票の修正を依頼したものの、結局修正した伝票を発行してもらえなかったためにすぎない旨主張する。

しかし、上記の主張については、Ｃの担当者に伝票を現実に修正してもらえなかった以上、原告の主張が正しいことを裏付ける事情であるとはいえないから、原告の主張は、採用することができない。

（イ）原告は、仮に、被告が主張する移入数量が正しいとすると、原告が移入を受けたＣしょうちゅうの総量が原告が作成した資料（甲１７）の記載よりも１１６７ℓ少ない２２万３０５３ℓとなり、原告が移出したＣしょうちゅうの総量（２２万３８８８．８ℓ）よりも多いことになるが、詰め替えの段階で欠損分がやむを得ず生ずることはあっても、詰め替え後の数量の方が移入された数量よりも多いことはあり得ないなどとして、原告の主張が正しい旨主張する。

原告が作成した資料（甲１７）には、実際の移入量とされるものとして、「２２４，２２０ℓ」との記載があり、上記の原告の主張は、当該記載が正確であることが前提となっているところ、上記の「２２４，２２０ℓ」との記載は、実際に計測して得た結果であるとされ、これに沿う証拠（甲１６の１０・１５・１７・１８・２０・２２、甲１７）もあるが、前記アのとおり、本件の証拠関係の下においては、原告が実際に計測して得たとされる結果が正確であるとまでは認め難いのであり、原告が移入を受けたＣしょうちゅうの総量が２２万４２２０ℓであるとも認め難いから、原告の主張は、その前提において誤りがあるというべきである。

その上で、証拠（甲１２の１ないし６、甲１６の１０・１５・１７・１８・２０・２２、甲１７）によれば、納品書（甲１２の１ないし６）及び移入受入伝票（甲１６の１０・１５・１７・１８・２０・２２）の「元容器」欄にそれぞれ記載された原告に移入されたＣしょうちゅうの数量を合計すると２２万４２３６ℓとなり、本件の証拠関係の下においては、これが原告が移入を受けたＣしょうちゅうの総量であると認められる。そして、これを前提とすると、原告が移出したＣしょうちゅうの総量（２２万３８８８．８ℓ）よりも多く移入されていることになるのであって、その間に矛盾は認められない。

したがって、原告の主張は、採用することができない。

３ 争点３（国税通則法６５条４項にいう「正当な理由」の有無）について

（１）国税通則法６５条４項にいう「正当な理由」があると認められる場合

過少申告加算税は、過少申告による納税義務違反の事実があれば、原則としてその違反者に対し課されるものであり、これによって、当初から適法に申告し納税した納税者との間の客観的不公平の実質的な是正を図るとともに、過少申告による納税義務違反の発生を防止し、適正な申告納税の実現を図り、もって納税の実を挙げようとする行政上の措置で

ある。

国税通則法65条4項は、修正申告書の提出又は更正に基づき納付すべき税額に対して課される過少申告加算税につき、その納付すべき税額の計算の基礎となった事実のうちその修正申告又は更正前の税額の計算の基礎とされていなかったことについて正当な理由があると認められるものがある場合には、その事実に対応する部分についてはこれを課さないこととしているが、過少申告加算税の上記の趣旨に照らせば、同項にいう「正当な理由があると認められる」場合とは、真に納税者の責めに帰することのできない客観的な事情があり、上記のような過少申告加算税の趣旨に照らしても、なお、納税者に過少申告加算税を賦課することが不当又は酷になる場合をいうものと解するのが相当である（最高裁判平成18年4月25日第三小法廷判決・民集60巻4号1728頁参照）。

(2) 本件における判断

前提事実(1)アのとおり、原告は、果実酒等の製造免許を受けた酒類製造者である上、証拠(乙12ないし16、18)によれば、果実酒の移出について租税特別措置法87条1項の適用を受けていることが認められるから、本件各移出について酒税を課されることを前提とした納税申告をしなかったことについて、真に納税者の責めに帰することのできない客観的な事情があるとは認め難いというべきである。

(3) 原告の主張に対する判断

ア 原告は、酒税のような専門性の高い税目の分野において、納税者側に結果責任を問うのと同様の過度な義務を課すべきではなく、納税者が通常執るべき手段を執った後に、結果としてその申告に誤りがあった場合には、過少申告加算税を賦課すべきではない旨主張する。

しかし、国税通則法には、酒税と他の税との間で、同法65条の適用に差異を設ける趣旨の規定又は酒税について過少申告加算税の適用を緩和する趣旨の規定は見当たらないから、原告の主張する解釈を取るべき法令上の根拠がないというべきである。その上で、前記(2)に判示したところも併せ考慮すれば、本件において、原告に過少申告加算税を課すことが、不当又は酷になるとも認め難い。

したがって、原告の主張は、採用することができない。

イ 原告は、納税義務者として申告に必要な事項を確認するために税務署の担当者に相談し、その指導に従った申告をしたから、納税者として通常執るべき手段を執っている反面、税務署の担当者は、C等について租税特別措置法87条1項が適用される可能性があることすら説明しなかったから、原告がこれらの点を自ら調査することができなかつたととしても、何の落ち度もない旨主張する。

しかし、証拠(甲3、10、乙44)によれば、原告が、税務署の担当者に対し、酒類の容器詰め等の業務をした際に当該容器に貼付するラベルの表示方法について複数回にわたり詳細に相談した事実は認められるものの、本件課税済しょうちゅうを移出したC等が租税特別措置法87条1項の適用を受けていることを示したり、移入する酒類の移入元が租税特別措置法87条1項の適用を受けている場合の再移出控除の計算方法について相談したり、税務署の担当者がそれらに言及したりした事実は見当たらない。その上で、税務相談は、税務官庁側で調査等を行うことなく、相談者の一方的な説明に基づき、そのような前提の下に、納税者が申告をする際の参考に供するために、税務官庁

の職員において一応の助言等をするものであることにも照らすと、前記（２）において判示したところも含む本件において認められる事実関係を前提とする限り、原告が税務署の担当者の指導に従った申告をしたとか、原告がC等について租税特別措置法８７条１項が適用される可能性があること等を調査することができなかつたことに何らの落ち度もないとは認め難いというべきである。

したがって、原告の主張は、採用することができない。

ウ 原告は、ある納税義務者の前の納税義務者である事業者から移入された酒類について、当該前の納税義務者である事業者が租税特別措置法８７条１項の適用を受けたか否かを知るための制度的な担保が存在しない以上、再移出控除の適用を受ける事業者は、酒税法２３条が規定する税率に基づいて再移出控除の適用を申告するのが自然であるから、租税特別措置法８７条１項の適用がないことを前提として申告をした部分については、原告に責めに帰すべき事由はないというべきである旨主張する。

しかし、本件においては、原告がC等に対して本件課税済しようちゅうについて租税特別措置法８７条１項の適用を受けているか否かを確認した事実、それを確認しようとしたもののそれをする事ができなかつた事実、それを確認することが困難であったことを裏付ける事情等を認めるに足りる証拠は全く見当たらないから、本件の証拠関係の下においては、原告が、C等が本件課税済しようちゅうについて租税特別措置法８７条１項の適用を受けていることをおよそ知り得る可能性がなかつた又は極めて低かつたとまでは認め難い。

そうすると、ある納税義務者の前の納税義務者である事業者が租税特別措置法８７条１項の適用を受けたか否かを知るための制度的な担保の要否等を論ずるまでもなく、これまでに判示したところを前提とする限り、本件において、原告に、真に納税者の責めに帰することのできない客観的な事情があるとは認め難く、過少申告加算税を課すことが不当又は酷になるとも認め難い。

したがって、原告の主張は、採用することができない。

（４）まとめ

以上によれば、本件においては、原告に国税通則法６５条４項にいう「正当な理由」があるとは認められない。

４ 本件各更正処分等の適法性

これまで述べたところに加えて、本件全証拠及び弁論の全趣旨によれば、本件更正処分等の根拠及びその適法性については、別紙２に記載のとおり認めることができ、この認定判断を左右するに足りる証拠ないし事情は見当たらない。

５ 結論

よって、原告の請求は、いずれも理由がないから、これらを棄却することとして、主文のとおり判決する。

東京地方裁判所民事第３８部

裁判長裁判官 朝倉 佳秀

裁判官 福渡 裕貴

裁判官 獅子野 裕介

関係法令等の定め

1 酒税法の定め

(1) 1条（課税物件）の定め

酒税法1条は、酒類には、この法律により、酒税を課する旨を定めている。

(2) 6条（納税義務者）の定め

ア 6条1項の定め

酒税法6条1項は、酒類の製造者は、その製造場から移出した酒類につき、酒税を納める義務がある旨を定めている。

イ 6条2項の定め

酒税法6条2項は、酒類を保税地域（関税法29条に規定する保税地域のこと。以下同じ。）から引き取る者は、その引き取る酒類につき、酒税を納める義務がある旨を定めている。

(3) 6条の3（移出又は引取り等とみなす場合）第1項の定め

酒税法6条の3第1項柱書き本文は、次のいずれかに該当するときは、その該当することとなった時に当該酒類又は酒母若しくはもろみ（以下「酒類等」という。）をその製造場から移出したものとみなす旨を定めている。

ア 1号 酒類等が酒類等の製造場において飲用されたとき。（後略）

イ 2号 酒税法7条4項の規定により酒類の製造免許に付された期限（中略）が経過した場合若しくは酒類等の製造免許が取り消された場合（中略）又は酒類等の製造者の相続人につき同法19条2項の規定の適用がない場合において、当該取り消された又は消滅した製造免許に係る酒類等（中略）がその製造場に現存するとき。ただし、当該期限の経過又は同法17条1項の規定による申請に基づく製造免許の取消しと同時に同法20条1項の規定による酒類の販売の継続を認められた場合を除く。

ウ その余の号（略）

(4) 7条（酒類の製造免許）1項の定め

酒税法7条1項は、酒類を製造しようとする者は、政令で定める手続により、製造しようとする酒類の品目（同法3条7号から23号までに掲げる酒類の区分をいう。以下同じ。）別に、製造場ごとに、その製造場の所在地の所轄税務署長の免許（以下「製造免許」という。）を受けなければならないが（本文）、酒類の製造免許を受けた者（以下「酒類製造者」という。）が、その製造免許を受けた製造場において当該酒類の原料とするため製造する酒類については、この限りでない（ただし書）旨を定めている。

(5) 10条（製造免許等の要件）の定め

酒税法10条柱書きは、同法7条1項、8条又は9条1項の規定による酒類の製造免許、酒母若しくはもろみの製造免許又は酒類の販売業免許の申請があった場合において、次の各号のいずれかに該当するときは、税務署長は、酒類の製造免許、酒母若しくはもろみの製造免許又は酒類の販売業免許を与えないことができる旨を定めている。

ア 10号 酒類の製造免許又は酒類の販売業免許の申請者が破産者で復権を得ていない

場合その他その経営の基礎が薄弱であると認められる場合

イ その余の号 (略)

(6) 23条(税率)の定め

ア 23条1項の定め

酒税法23条1項柱書きは、酒税の税率は、酒類の種類に応じ1kℓにつき、次に定める金額とする旨を定めている。

(ア) 3号 蒸留酒類 20万円(アルコール分が21度以上のものにあつては、20万円にアルコール分が20度を超える1度ごとに1万円を加えた金額)

(イ) その余の号 (略)

イ 23条3項の定め

酒税法23条3項柱書きは、醸造酒類のうち次の各号に掲げるものに係る酒税の税率は、同条1項の規定にかかわらず、1kℓにつき、当該各号に定める金額とする旨を定めている。

(ア) 1号 清酒 12万円

(イ) 2号 果実酒 8万円

(7) 28条(未納税移出)の定め

ア 28条1項の定め

酒税法28条1項柱書きは、酒類製造者が、次の各号に掲げる酒類をその酒類の製造場から当該各号に掲げる場所(同項2号及び3号に掲げる酒類の蔵置場については、政令で定めるところにより当該蔵置場の設置につき、その蔵置場の所在地の所轄税務署長の許可を受けた蔵置場に限る。)へ移出する場合には、当該移出に係る酒税を免除する旨を定めている。

(ア) 3号 その他政令で定める目的で政令で定める製造場又は蔵置場に移入される酒類
当該政令で定める製造場又は蔵置場

(イ) その余の号 (略)

イ 28条6項の定め

酒税法28条6項は、同条1項の規定に該当する酒類(同項の規定の適用を受けないこととなったものを除く。)については、当該酒類を同項各号に掲げる場所に移入した者が当該酒類の酒類製造者でないときは、これを当該酒類の酒類製造者とみなし、当該場所が当該酒類の製造免許を受けた製造場でないときは、これを当該酒類の製造免許を受けた製造場とみなす旨を定めている。

(8) 30条(戻入れの場合の酒税額の控除等)の定め

ア 昭和28年法律第6号が制定された当時のもの(乙43)

(ア) 30条1項の定め

酒税法30条1項は、酒類製造者がその製造場から移出した酒類を当該製造場へ戻し入れた場合においては、当該酒類製造者が当該戻入れの月の翌月中に徴収されるべき酒税額から当該酒類につき当該移出により徴収された、又は徴収されるべき酒税額(利子税額を除く。)に相当する金額を控除し、なお控除すべき不足額があるときは、その後徴収されるべき酒税額から順次これを控除する旨を定めている。

(イ) 30条2項の定め

酒税法30条2項は、酒類の製造場から移出された酒類を当該製造場以外の酒類の製造場へ移入した場合（同条1項の規定の適用がある場合を除く。）において、当該酒類を当該移入した製造場から更に移出したときは、その移出により徴収されるべき酒税額から当該酒類につき徴収された、又は徴収されるべき酒税額（利子税額を除く。）に相当する金額を控除し（前段）、この場合において酒類を既に適用された税率よりも低い税率が適用される酒類として移出したため、なお控除すべき不足額があるときは、当該酒類製造者が当該移出の月の翌月以降に徴収されるべき他の酒税額から順次これを控除する（後段）旨を定めている。

イ 平成29年法律案4号による改正前のもの（以下、特に断らない場合は、この時点における規定を指すものとする。）

(ア) 30条1項の定め

酒税法30条1項は、酒類製造者がその製造場から移出した酒類を当該製造場に戻し入れた場合には、その者が当該戻入れの日の属する月（当該戻入れの日と当該移出の日とが同一の月に属する場合には、その月の翌月）以後に提出期限の到来する同法30条の2第1項又は2項の規定による申告書（これらの項に規定する期限内に提出するものに限る。同法30条3項において同じ。）に記載した同法30条の2第1項4号に掲げる酒税額の合計額から当該酒類につき当該移出により納付された、又は納付されるべき酒税額（延滞税、過少申告加算税及び無申告加算税の額を除くものとし、当該酒税額につき同法30条1項又は3項の規定による控除が行われている場合には、その控除前の金額とする。同条5項において同じ。）に相当する金額を控除する旨を定めている。

(イ) 30条2項の定め

酒税法30条2項は、酒類製造者がその製造場から移出した酒類をその者の他の酒類の製造場に移入した場合（同条1項の規定により控除を受けるべき場合を除く。）には、当該移入した製造場を当該酒類の移出に係る製造場と、当該移入を戻入れと、それぞれみなして、同項の規定を適用する旨を定めている。

(ウ) 30条3項の定め

酒税法30条3項は、酒類製造者が他の酒類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酒類の製造場に移入した場合（同条1項の規定により控除を受けるべき場合を除く。）において、当該酒類をその移入した製造場から更に移出したとき又は当該酒類を同法47条1項の規定により申告した製造方法に従い酒類の原料として使用したときは、その者が当該移出の日又は当該使用の日の属する月の翌月以後に提出期限の到来する同法30条の2第1項又は2項の規定による申告書に記載された同条1項4号に掲げる酒税額の合計額から当該酒類につき当該他の製造場からの移出により納付された、若しくは納付されるべき又は保税地域からの引取りにより納付された、若しくは納付されるべき若しくは徴収された、若しくは徴収されるべき酒税額（延滞税、過少申告加算税及び無申告加算税の額を除くものとし、当該酒税額につき同法30条1項又は3項の規定による控除が行われている場合には、その控除前の金額とする。）に相当する金額を控除する旨を定めている。

(9) 30条の2（移出に係る酒類についての課税標準及び税額の申告）第1項の定め

酒税法30条の2第1項柱書きは、酒類製造者は、その製造場ごとに、毎月（当該製造場からの移出がない月を除く。）、政令で定めるところにより、次に掲げる事項を記載した申告書を、翌月末日までに、その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旨を定めている。

- ア 1号 その月中において当該製造場から移出した酒類の税率の適用区分及び当該区分ごとの課税標準たる数量
- イ 2号 酒税法28条、29条又は他の法律の規定により酒税の免除を受けようとする場合には、同法30条の2第1項1号に規定する酒類のうちこれらの規定の適用を受けようとするものに係る同号に掲げる事項
- ウ 3号 酒税法30条の2第1項1号に規定する課税標準たる数量からそれぞれ当該税率の適用区分ごとに同項2号に規定する課税標準たる数量を控除した数量（以下「課税標準数量」という。）
- エ 4号 課税標準数量に対する酒税額及び当該酒税額の合計額
- オ その余の号（略）

(10) 31条（担保の提供及び酒類の保存）1項の定め

酒税法31条1項は、国税庁長官、国税局長又は税務署長は、酒税の保全のため必要があると認めるときは、政令で定めるところにより、酒類製造者に対し、金額及び期間を指定し、酒税につき担保の提供を命ずることができ（前段）、この場合において、提供すべき担保がないとき、又は酒類製造者の申請があったときは、担保の提供に代え、納税の担保として酒類の保存を命ずることができる（後段）旨を定めている。

(11) 43条（みなし製造）の定め

ア 43条1項の定め（ただし、平成29年法律第4号による改正前のもの。以下同じ。）

酒税法43条1項柱書きは、酒類に水以外の物品（当該酒類と同一の品目の酒類を除く。）を混和した場合において、混和後のもの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（本文）が、次に掲げる場合には、この限りでない（ただし書）旨を定めている。

1号から6号まで（略）

イ 43条5項の定め

酒税法43条5項は、同条1項の規定にかかわらず、酒類の製造場以外の場所で酒類と水との混和をしたとき（政令で定める場合を除く。）は、新たに酒類を製造したものとみなす（前段）、この場合において、当該混和後の酒類の品目は、この法律で別に定める場合を除き、当該混和前の酒類の品目とする（後段）旨を定めている。

ウ 43条6項の定め（ただし、平成29年法律第4号による改正前のもの。以下同じ。）

酒税法43条6項は、連続式蒸留器によって蒸留された原料用アルコールと連続式蒸留しょうちゅうとの混和をしてアルコール分が36度未満の酒類としたときは、新たに連続式蒸留しょうちゅうを製造したものとみなす旨を定めている。

2 酒税法施行令32条（未納税移出の目的及び製造場等）の定め（平成29年政令第110号による改正前のもの。以下同じ。）

酒税法施行令32条柱書きは、酒税法28条1項3号に規定する政令で定める目的で政令で定める製造場又は蔵置場に移入される酒類は、次の各号に掲げる目的で移入されるものとし、

同法28条1項3号に規定する政令で定める製造場又は蔵置場は、当該各号に掲げる製造場又は蔵置場とする旨を定めている。

- (1) 2号 他の酒類製造者の酒類の製造場又は蔵置場に移入するためのもののうち、次に掲げるもの 当該製造場又は蔵置場
 - ロ 当該他の酒類製造者が容器へ詰めることを委託され、当該委託をした者の酒類の製造場又は蔵置場へさらに移出することが明らかなもの
 - イ・ハ (略)
- (2) その余の号 (略)

3 酒税法及び酒類行政関係法令等解釈通達（課酒1-36ほか平成11年6月25日付け国税庁長官通達。乙45。以下「酒税法通達」という。）第2編酒税法関係の定め

(1) 酒税法通達第2編10条10号関係の1の定め

酒税法通達第2編10条10号関係の1の柱書きは、酒税法10条10号に規定する「経営の基礎が薄弱であると認められる場合」とは、申請者等において、事業経営のために必要な資金の欠乏、経済的信用の薄弱、製品又は販売設備の不十分、経営能力の貧困等、経営の物的、人的、資金的要素に相当な欠陥が認められ、酒類製造者の販売代金の回収に困難を来すおそれがある場合をいい（前段）、申請者等が破産者で復権を得ていない場合のほか、申請者等（申請者等が法人のときはその役員（代表権を有する者に限る。）又は主たる出資者を含む。）が次の（1）から（8）の事項のいずれかに該当する場合又は申請者等が次の2から10に掲げる要件を充足していない場合には、申請者等において、「経営の基礎が薄弱であると認められる場合」に該当するものとして取り扱う旨を定めている。

(1) から (5) まで (略)

(6) 現に酒類製造免許を受けている酒類に対する酒税につき、担保の提供を命ぜられたにもかかわらず、その全部又は一部の提供をしない場合

(7)・(8) (略)

(2) 酒税法通達第2編30条3項関係の6の定め

酒税法通達第2編30条3項関係の6は、酒類製造者が、他の酒類の製造場から移出され、又は保税地域から引き取られた課税済の酒類を、自家消費の目的で酒類の製造場に移入し、これをその目的で使用（移出、飲用）した場合において、当該事実の記録が明確である場合は、酒税法に規定する諸種の申告手続を省略しても差し支えない旨を定めている。

4 租税特別措置法87条（清酒等に係る酒税の税率の特例）1項の定め（ただし、平成29年法律第4号による改正前のもの。以下同じ。）

租税特別措置法87条1項は、酒税法3条7号に規定する清酒、同条8号に規定する合成清酒、同条9号に規定する連続式蒸留しょうちゅう、同条10号に規定する単式蒸留しょうちゅう、同条13号に規定する果実酒又は同条18号に規定する発泡酒（同法23条2項1号又は2号に掲げるものに該当するものに限る。以下、この項において「発泡酒」という。）（以下「清酒等」という。）の製造者が、平成25年4月1日から平成30年3月31日までの間に酒類の製造場から清酒等を移出する場合において、その年度（中略）の開始前1年間における清酒等のそれぞれの酒類（同法28条又は29条の規定の適用を受けるものを除く。以下この条において同じ。）の製造場から移出した数量（中略）が1300kℓ以下であるときは、当該清酒等の製造者がその年度に酒類の製造場から移出する清酒等（当該1300kℓ以下である

清酒等の品目と同じ品目の酒類であるものに限るものとし、当該移出につき同法30条3項の規定の適用を受けるものを除く。)の200klまでのものに係る酒税の税額は、同法23条及び租税特別措置法87条の2の規定にかかわらず、これらの規定により計算した金額に100の80(合成清酒及び発泡酒にあっては、100分の90)を乗じて計算した金額とする旨を定めている。

- 5 昭和28年法律第6号による全部改正前の酒税法(昭和15年法律第35号。乙30、39ないし41。以下「旧酒税法」という。)の定め
- (1) 旧酒税法26条(ただし、昭和19年法律第7号による削除前のもの)の定め
- 旧酒税法26条は、酒税は、これを酒類造石税及び酒類庫出税の2種とする旨を定めていた。
- (2) 旧酒税法28条1項本文(ただし、昭和19年法律第7号による削除前のもの)の定め
- 旧酒税法28条1項本文は、酒類造石税は、酒類の製造石数に応じその製造者よりこれを徴収する旨を定めていた。
- (3) 旧酒税法33条の定め
- ア 昭和19年法律第7号による改正前のもの
- 旧酒税法33条は、酒類庫出税は、製造場より移出した酒類の石数に応じ製造者よりこれを徴収する(本文)が、保税地域より引き取る酒類については、引き取った石数に応じ引取人よりこれを徴収する(ただし書)旨を定めていた。
- イ 昭和24年法律第43号による改正前のもの
- 旧酒税法33条は、酒税は、製造場より移出した酒類の石数に応じ製造者よりこれを徴収する(本文)が、保税地域より引き取る酒類については、引き取った石数に応じ引取人よりこれを徴収する(ただし書)旨を定めていた。
- (4) 旧酒税法37条1項の定め
- 旧酒税法37条1項は、命令の定めるところにより、政府の承認を受け他の製造場又は蔵置場に移入する目的をもって製造場より移出し、又は保税地域より引き取る酒類については、同法33条の規定を適用しない旨を定めていた。
- (5) 旧酒税法38条の定め
- ア 昭和18年法律第66号による改正前のもの
- 旧酒税法38条は、製造場より移出した酒類を同一の製造場に戻し入れ、又は酒類を製造場外より移入した場合には、命令の定めるところにより、その酒類を製造場より移出したとしても更に酒類庫出税の徴収をしない(本文)が、同法37条1項に規定する政府の承認を受けて移出先又は引取先に移入した酒類についてはこの限りでない(ただし書)旨を定めていた。
- イ 昭和19年法律第7号による改正前のもの
- (ア) 旧酒税法38条1項の定め
- 前記アに同じ。
- (イ) 旧酒税法38条2項の定め
- 旧酒税法38条2項は、同条1項本文の規定により戻し入れ又は移入した酒類につき級別を低下して移出した場合には、命令の定めるところにより、移出した月分以降の酒類庫出税の額より前級につき定められた税率により算出した酒類庫出税の額と後級

につき定められた税率により算出した酒類庫出税の額との差額に相当する金額を控除する旨を定めていた。

ウ 昭和24年法律第43号による改正前のもの

(ア) 旧酒税法38条1項の定め

旧酒税法38条1項は、製造場より移出した酒類を同一の製造場に戻し入れ、又は酒類を製造場外より移入した場合においては、命令の定めるところにより、その酒類を製造場より移出したとしても更に酒税の徴収をしない（本文）が、同法37条1項に規定する政府の承認を受けて移出先又は引取先に移入した酒類についてはこの限りでない（ただし書）旨を定めていた。

(イ) 旧酒税法38条2項の定め

旧酒税法38条2項は、同条1項本文の規定により戻し入れ又は移入した酒類につき級別を低下して移出した場合においては、命令の定めるところにより、移出した月分以降の酒税の額より前級につき定められた税率により算出した酒税の額と後級につき定められた税率により算出した酒税の額との差額に相当する金額を控除する旨を定めていた。

エ 昭和28年法律第6号による全部改正前のもの

(ア) 旧酒税法38条1項の定め

旧酒税法38条1項は、酒類の製造場又は指定販売場より販売のため移出した酒類を、同一製造場若しくは指定販売場に戻し入れ、又は酒類を製造場若しくは指定販売場に移入した場合においては、命令の定めるところにより、その酒類を製造場又は指定販売場より移出したとしても、更に当該酒類に課せられた酒税の額に相当する酒税の徴収をしない旨を定めていた。

(イ) 旧酒税法38条2項の定め

旧酒税法38条2項は、同条1項の規定により戻し入れ又は移入した酒類につき級別を低下して移出した場合においては、命令の定めるところにより、移出した月分以降の酒税の額より前級につき定められた税率により算出した酒税の額と後級につき定められた税率により算出した酒税の額との差額に相当する金額を控除する旨を定めていた。

(ウ) 旧酒税法38条3項の定め

旧酒税法38条3項は、同条1項の規定により、戻し入れ又は移入した同法27条の2の規定により酒税を課せられた酒類を臨時物資需給調整法に基づき配給する酒類として販売した場合においては、命令の定めるところにより、同条の規定により課せられた酒税の額に相当する金額を販売した月分以降の酒税の額より控除する旨を定めていた。

6 支那事変特別税法（昭和13年法律第51号。乙36）の定め

(1) 支那事変特別税法38条1項（昭和14年法律第48号による改正前のもの）の定め

支那事変特別税法38条1項柱書きは、物品税は、次に掲げる物品であつて命令をもって定めるものにこれを課す旨を定めていた。

ア 第三種

1号 マッチ

2号 酒類。ただし濁酒及び果実酒（中略）を除く。

イ 第一種・第二種（略）

(2) 支那事変特別税法41条の定め

支那事変特別税法 4 1 条は、物品税は、第一種の物品については販売された物品の価格に応じ小売業者より、第二種又は第三種の物品については製造場より移出された物品の価格又は数量に応じ製造者より、これを徴収する（本文）が、保税地域より引き取られた物品については、命令をもって定める場合を除くほか、引き取られた物品の価格又は数量に応じ引取人よりこれを徴収する（ただし書）旨を定めていた。

(3) 支那事変特別税法 4 6 条 2 項の定め

ア 昭和 1 4 年法律第 4 8 号による改正前のもの

支那事変特別税法 4 6 条 2 項は、製造場より移出した第三種の物品を同一製造場内に戻し入れ、又は酒類を製造場外より移入した場合においては、命令の定めるところにより、その物品を製造場より移出したとしても、更に物品税の徴収をしない旨を定めていた。

イ 昭和 1 5 年法律第 5 0 号による廃止前のもの

支那事変特別税法 4 6 条 2 項は、製造場より移出した第三種の物品を同一製造場内に戻し入れ、又は酒類を製造場外より移入した場合においては、命令の定めるところにより、その物品を製造場より移出したとしても、更に物品税の徴収をしない（本文）が、同法 4 8 条 1 項に規定する政府の承認を受けて移出先又は引取先に移入された酒類についてはこの限りではない（ただし書）旨を定めていた。

(4) 支那事変特別税法 4 8 条 1 項の定め

ア 昭和 1 4 年法律第 4 8 号による改正前のもの

支那事変特別税法 4 8 条 1 項は、命令の定めるところにより政府の承認を受け、他の製造場又は蔵置場に移入する目的をもって製造場より移出し、又は保税地域より引き取る第二種の物品又はマッチについては同法 4 1 条の規定は適用しない旨を定めていた。

イ 昭和 1 5 年法律第 5 0 号による廃止前のもの

支那事変特別税法 4 8 条 1 項は、命令の定めるところにより政府の承認を受け、他の製造場又は蔵置場に移入する目的をもって製造場より移出し、又は保税地域より引き取る第二種又は第三種の物品については同法 4 1 条の規定は適用しない旨を定めていた。

以上

本件各更正処分等の根拠及び適法性

1 本件各更正処分の根拠

被告が本件訴えにおいて主張する原告の平成25年4月分から同年8月分まで及び平成26年5月分の納付すべき酒税の額は、次のとおりである。

(1) 平成25年4月分

ア 課税標準数量（別表4「平成25年4月分・数量」欄の順号①）

1億5077万2320ml

上記数量は、次の（ア）の数量と（イ）の数量を合計した後のものである。

（ア）連続式蒸留しょうちゅう（アルコール分35度）に係る課税標準数量（別表4「平成25年4月分・数量」欄の順号②）

1億1819万5200ml

上記数量は、原告が、平成25年5月20日に山梨税務署長に対して提出した平成25年4月分の酒税納税申告書（乙12。以下「平成25年4月分申告書」という。）の「税額算出表」の「酒類の品目別」欄に「連続式蒸留しょうちゅう」との記載のある部分に対応する「④課税標準数量」欄に記載した数量（同表・順号1）と同量である。

（イ）果実酒に係る課税標準数量（別表4「平成25年4月分・数量」欄の順号⑤）

3257万7120ml

上記数量は、次のaの数量からbの数量を差し引いた後のものである。

a 総移出数量（別表4「平成25年4月分・数量」欄の順号⑥）

4961万9520ml

上記数量は、原告が、平成25年4月分申告書の「税額算出表」の「酒類の品目別」欄に「果実酒計」との記載のある部分に対応する「①総移出数量」欄に記載した数量（同表・順号7）と同量である。

b 未納税移出数量（別表4「平成25年4月分・数量」欄の順号⑦）

1704万2400ml

上記数量は、原告が、平成25年4月分申告書の「税額算出表」の「酒類の品目別」欄に「果実酒計」との記載のある部分に対応する「②未納税移出数量」欄に記載した果実酒の数量（同表・順号7）と同量である。

イ 課税標準数量に対する税額（別表4「平成25年4月分・税額」欄の順号①）

4380万1343円

上記金額は、次の（ア）の金額と（イ）の金額を合計した後のものである。

（ア）連続式蒸留しょうちゅう（アルコール分35度）に係る税額（別表4「平成25年4月分・税額」欄の順号②）

4136万8320円

上記金額は、前記ア（ア）の連続式蒸留しょうちゅう（アルコール分35度）に係る課税標準数量1億1819万5200mlに、酒税法23条1項3号の税率（1klにつき35万円（＝20万円＋1万円×（35－20））。本件課税済しょうちゅうに係る税率につき、以下も同様である。）を乗じて計算した金額である。

（イ）果実酒に係る税額（別表4「平成25年4月分・税額」欄の順号⑤）

243万3023円

上記金額は、次の a の金額と b の金額を合計した後のものである。

- a 酒税法 23 条 3 項 2 号により計算した税額（別表 4 「平成 25 年 4 月分・税額」欄の順号⑧） 174 万 0 4 4 1 円

上記金額は、前記ア（イ）の果実酒に係る課税標準数量 3 2 5 7 万 7 1 2 0 ml のうち、原告が、平成 25 年 4 月分申告書の「税額算出表」の「酒類の品目別」欄に「果実酒」との記載のある部分に対応する「④課税標準数量」欄に記載した果実酒の数量（同義・順号 4）である 2 1 7 5 万 5 5 2 0 ml に、酒税法 23 条 3 項 2 号の税率（1 kl につき 8 万円）を乗じて計算した金額である。

- b 租税特別措置法 87 条 1 項により計算した税額（別表 4 「平成 25 年 4 月分・税額」欄の順号⑨） 69 万 2 5 8 2 円

上記金額は、前記ア（イ）の果実酒に係る課税標準数量 3 2 5 7 万 7 1 2 0 ml のうち、原告が、平成 25 年 4 月分申告書の「税額算出表」の「酒類の品目別」欄に「果実酒」との記載のある部分に対応する「④課税標準数量」欄に記載した果実酒の数量（同表・順号 6）である 1 0 8 2 万 1 6 0 0 ml に、酒税法 23 条 3 項 2 号の税率（1 kl につき 8 万円）を乗じて計算した金額 8 6 万 5 7 2 8 円（上記の部分（同表・順号 6）に対応する「⑥税額」欄参照）に、租税特別措置法 87 条 1 項が適用されることにより、100 分の 80 を乗じて計算した金額である。

- ウ 再移出控除税額（別表 4 「平成 25 年 4 月分・税額」欄の順号⑩）

385 万 2 7 6 1 円

上記金額は、次の（ア）の金額と（イ）の金額を合計した後のものである。

- （ア）連続式蒸留しょうちゅう（アルコール分 35 度）に係る再移出控除税額（別表 4 「平成 25 年 4 月分・税額」欄の順号⑪） 368 万 2 3 2 0 円

上記金額は、次の a の金額と b の金額を合計した後のものである。

- a 他の製造場からの移出により納付された又は納付されるべき酒税額に相当する金額のうち酒税法 23 条 1 項 3 号により計算した酒税額に相当する金額（別表 4 「平成 25 年 4 月分・税額」欄の順号⑫）

186 万 8 3 2 0 円

上記金額は、前記ア（ア）の連続式蒸留しょうちゅう（アルコール分 35 度）に係る課税標準数量 1 億 1 8 1 9 万 5 2 0 0 ml のうち、C 等の各製造場から移出されたもので C 等において酒税法 23 条 1 項 3 号の税率の適用があった 5 3 3 9 万 5 2 0 0 ml に、同号の税率（1 kl につき 35 万円）を乗じて計算した金額である。

- b 他の製造場からの移出により納付された又は納付されるべき酒税額に相当する金額のうち租税特別措置法 87 条 1 項により計算した酒税額に相当する金額（別表 4 「平成 25 年 4 月分・税額」欄の順号⑬）

181 万 4 0 0 0 円

上記金額は、前記ア（ア）の連続式蒸留しょうちゅう（アルコール分 35 度）に係る課税標準数量 1 億 1 8 1 9 万 5 2 0 0 ml のうち、C の製造場から移出されたもので C において租税特別措置法 87 条 1 項の税率の適用があった 6 4 8 0 万 0 0 0 0 ml に、酒税法 23 条 1 項 3 号の税率（1 kl につき 35 万円）を乗じて計算した金額 2 2 6 8 万円に 100 分の 80 を乗じて計算した金額である。

(イ) 果実酒に係る再移出控除税額 (別表4「平成25年4月分・税額」欄の順号⑭)

174万0441円

上記金額は、原告が、平成25年4月分申告書の「移入酒類の再移出等控除(還付)税額計算書」の「酒類の品目別」欄に「果実酒計」との記載のある部分に対応する「税額」欄に記載した金額(同表・順号6)である174万0441円と同額である。

エ 納付すべき税額 (別表4「平成25年4月分・税額」欄の順号⑮)

522万8500円

上記金額は、前記イの金額(4380万1343円)から前記ウの金額(3857万2761円)を控除した後の金額(ただし、国税通則法119条1項の規定に基づき100円未満の端数金額を切り捨てた後のもの)である。

(2) 平成25年5月分

ア 課税標準数量 (別表4「平成25年5月分・数量」欄の順号①)

2億5991万1360ml

上記数量は、次の(ア)の数量と(イ)の数量を合計した後のものである。

(ア) 連続式蒸留しょうちゅう(アルコール分35度)に係る課税標準数量 (別表4「平成25年5月分・数量」欄の順号②)

2億3716万8000ml

上記数量は、次のaの数量からbの数量を差し引いた後のものである。

a 総移出数量 (別表4「平成25年5月分・数量」欄の順号③)

3億0207万0600ml

上記数量は、原告が、平成25年9月27日に山梨税務署長に対して提出した平成25年5月分の酒税納税申告書(乙18。以下「平成25年5月分修正申告書」という。)の「税額算出表」の「酒類の品目別」欄に「連続式蒸留しょうちゅう」との記載のある部分に対応する「①総移出数量」欄に記載した数量(同表・順号1)と同量である。

b 未納税移出数量 (別表4「平成25年5月分・数量」欄の順号④)

6490万2600ml

上記数量は、原告が、平成25年5月分修正申告書の「税額算出表」の「酒類の品目別」欄に「連続式蒸留しょうちゅう」との記載のある部分に対応する「②未納税移出数量」欄に記載した数量(同表・順号1)と同量である。

(イ) 果実酒に係る課税標準数量 (別表4「平成25年5月分・数量」欄の順号⑤)

2274万3360ml

上記数量は、次のaの数量からbの数量を差し引いた後のものである。

a 総移出数量 (別表4「平成25年5月分・数量」欄の順号⑥)

3951万5760ml

上記数量は、原告が、平成25年5月分修正申告書の「税額算出表」の「酒類の品目別」欄に「果実酒計」との記載のある部分に対応する「①総移出数量」欄に記載した数量(同表・順号8)と同量である。

b 未納税移出数量 (別表4「平成25年5月分・数量」欄の順号⑦)

1677万2400ml

上記数量は、原告が、平成25年5月分修正申告書の「税額算出表」の「酒類の品

目別」欄に「果実酒計」との記載のある部分に対応する「②未納税移出数量」欄に記載した果実酒の数量（同表・順号8）と同量である。

イ 課税標準数量に対する税額（別表4「平成25年5月分・税額」欄の順号①）

8450万4556円

上記金額は、次の（ア）の金額と（イ）の金額を合計した後のものである。

（ア）連続式蒸留しょうちゅう（アルコール分35度）に係る税額（別表4「平成25年5月分・税額」欄の順号②）

8300万8800円

上記金額は、前記ア（ア）の連続式蒸留しょうちゅう（アルコール分35度）に係る課税標準数量2億3716万8000mlに、酒税法23条1項3号の税率（1klにつき35万円）を乗じて計算した金額である。

（イ）果実酒に係る税額（別表4「平成25年5月分・税額」欄の順号⑤）

149万5756円

上記金額は、次のaの金額とbの金額を合計した後のものである。

a 酒税法23条3項2号により計算した税額（別表4「平成25年5月分・税額」欄の順号⑧）

20万0908円

上記金額は、前記ア（イ）の果実酒に係る課税標準数量2274万3360mlのうち、原告が、平成25年5月分修正申告書の「税額算出表」の「酒類の品目別」欄に「果実酒」との記載のある部分に対応する「④課税標準数量」欄に記載した果実酒の数量（同表・順号5）である251万1360mlに、酒税法23条3項2号の税率（1klにつき8万円）を乗じて計算した金額である。

b 租税特別措置法87条1項により計算した税額（別表4「平成25年5月分・税額」欄の順号⑨）

129万4848円

上記金額は、前記ア（イ）の果実酒に係る課税標準数量2274万3360mlのうち、原告が、平成25年5月分修正申告書の「税額算出表」の「酒類の品目別」欄に「果実酒」との記載のある部分に対応する「④課税標準数量」欄に記載した果実酒の数量（同表・順号7）である2023万2000mlに、酒税法23条3項2号の税率（1klにつき8万円）を乗じて計算した金額161万8560円（上記の部分（同表・順号7）に対応する「⑥税額」欄参照）に、租税特別措置法87条1項が適用されることにより、100分の80を乗じて計算した金額である。

ウ 再移出控除税額（別表4「平成25年5月分・税額」欄の順号⑩）

8026万4694円

上記金額は、次の（ア）の金額と（イ）の金額を合計した後のものである。

（ア）連続式蒸留しょうちゅう（アルコール分35度）に係る再移出控除税額（別表4「平成25年5月分・税額」欄の順号⑪）

8009万9344円

上記金額は、次のaの金額とbの金額を合計した後のものである。

a 他の製造場からの移出により納付された又は納付されるべき酒税額に相当する金額のうち酒税法23条1項3号により計算した酒税額に相当する金額（別表4「平成25年5月分・税額」欄の順号⑫）

6846万1536円

上記金額は、前記ア（ア）の連続式蒸留しょうちゅう（アルコール分35度）に係る課税標準数量2億3716万8000mlのうち、C等の各製造場から移出された

ものでC等において酒税法23条1項3号の税率の適用があった1億9560万4390mlに、同号の税率（1klにつき35万円）を乗じて計算した金額である。

- b 他の製造場からの移出により納付された又は納付されるべき酒税額に相当する金額のうち租税特別措置法87条1項により計算した酒税額に相当する金額（別表4「平成25年5月分・税額」欄の順号⑬）

1163万7808円

上記金額は、前記ア（ア）の連続式蒸留しょうちゅう（アルコール分35度）に係る課税標準数量2億3716万8000mlのうち、Cの製造場から移出されたものでCにおいて租税特別措置法87条1項の税率の適用があった4156万3600mlに、酒税法23条1項3号の税率（1klにつき35万円）を乗じて計算した金額1454万7260円に100分の80を乗じて計算した金額である。

- （イ）果実酒に係る再移出控除税額（別表4「平成25年5月分・税額」欄の順号⑭）

16万5350円

上記金額は、原告が、平成25年5月分修正申告書の「移入酒類の再移出等控除（還付）税額計算書」の「酒類の品目別」欄に「果実酒計」との記載のある部分に対応する「税額」欄に記載した金額（同表・順号6）である16万5350円と同額である。

- エ 納付すべき税額（別表1「平成25年5月分・税額」欄の順号⑮）

423万9800円

上記金額は、前記イの金額（8450万4556円）から前記ウの金額（8026万4694円）を控除した後の金額（ただし、国税通則法119条1項の規定に基づき100円未満の端数金額を切り捨てた後のもの）である。

（3）平成25年6月分

- ア 課税標準数量（別表4「平成25年6月分・数量」欄の順号①）

2億5360万9560ml

上記数量は、次の（ア）の数量と（イ）の数量を合計した後のものである。

- （ア）連続式蒸留しょうちゅう（アルコール分35度）に係る課税標準数量（別表4「平成25年6月分・数量」欄の順号②）

1億5983万4000ml

上記数量は、原告が、平成25年7月19日に山梨税務署長に対して提出した平成25年6月分の酒税納税申告書（乙14。以下「平成25年6月分申告書」という。）の「税額算出表」の「酒類の品目別」欄に「連続式蒸留しょうちゅう」との記載のある部分に対応する「④課税標準数量」欄に記載した数量（同表・順号1）と同量である。

- （イ）果実酒に係る課税標準数量（別表4「平成25年6月分・数量」欄の順号⑥）

9377万5560ml

上記数量は、原告が、平成25年6月分申告書の「税額算出表」の「酒類の品目別」欄に「果実酒計」との記載のある部分に対応する「④課税標準数量」欄に記載した数量（同表・順号10）と同量である。

- イ 課税標準数量に対する税額（別表4「平成25年6月分・税額」欄の順号①）

6231万4709円

上記金額は、次の（ア）の金額と（イ）の金額を合計した後のものである。

- （ア）連続式蒸留しょうちゅう（アルコール分35度）に係る税額（別表4「平成25年6月分・税額」欄の順号②）

5594万1900円

上記金額は、前記ア（ア）の連続式蒸留しょうちゅう（アルコール分35度）に係る課税標準数量1億5983万4000mlに、酒税法23条1項3号の税率（1klにつき35万円）を乗じて計算した金額である。

（イ）果実酒に係る税額（別表4「平成25年6月分・税額」欄の順号⑤）

637万2809円

上記金額は、次のaの金額とbの金額を合計した後のものである。

a 酒税法23条3項2号により計算した税額（別表4「平成25年6月分・税額」欄の順号⑧）

185万5872円

上記金額は、前記ア（イ）の果実酒に係る課税標準数量9377万5560mlのうち、原告が、平成25年6月分申告書の「税額算出表」の「酒類の品目別」欄に「果実酒」との記載のある部分に対応する「④課税標準数量」欄に記載した果実酒の数量（同表・順号4）である2319万8400mlに、酒税法23条3項2号の税率（1klにつき8万円）を乗じて計算した金額である。

b 租税特別措置法87条1項により計算した税額（別表4「平成25年6月分・税額」欄の順号⑨）

451万6937円

上記金額は、上記ア（イ）の果実酒に係る課税標準数量9377万5560mlのうち、原告が、平成25年6月分申告書の「税額算出表」の「酒類の品目別」欄に「果実酒」との記載のある部分に対応する「④課税標準数量」欄に記載した果実酒の数量（同表・順号9）である7057万7160mlに、酒税法23条3項2号の税率（1klにつき8万円）を乗じて計算した金額564万6172円（上記の部分（同表・順号9）に対応する「⑥税額」欄参照）に、租税特別措置法87条1項が適用されることにより、100分の80を乗じて計算した金額である。

ウ 再移出控除税額（別表4「平成25年6月分・税額」欄の順号⑩）

5104万9702円

上記金額は、次の（ア）の金額と（イ）の金額を合計した後のものである。

（ア）連続式蒸留しょうちゅう（アルコール分35度）に係る再移出控除税額（別表4「平成25年6月分・税額」欄の順号⑪）

4919万3830円

上記金額は、次のaの金額とbの金額を合計した後のものである。

a 他の製造場からの移出により納付された又は納付されるべき酒税額に相当する金額のうち酒税法23条1項3号により計算した酒税額に相当する金額（別表4「平成25年6月分・税額」欄の順号⑫）

2370万1510円

上記金額は、前記ア（ア）の連続式蒸留しょうちゅう（アルコール分35度）に係る課税標準数量1億5983万4000mlのうち、C等の各製造場から移出されたものでC等において酒税法23条1項3号の税率の適用があった6771万8600mlに、同号の税率（1klにつき35万円）を乗じて計算した金額である。

b 他の製造場からの移出により納付された又は納付されるべき酒税額に相当する金額のうち租税特別措置法87条1項により計算した酒税額に相当する金額（別表4「平成25年6月分・税額」欄の順号⑬）

2549万2320円

上記金額は、前記ア（ア）の連続式蒸留しょうちゅう（アルコール分35度）に係る課税標準数量1億5983万4000mlのうち、Cの製造場から移出されたもの

でCにおいて租税特別措置法87条1項の税率の適用があった9104万4000m
0に、酒税法23条1項3号の税率（1k0につき35万円）を乗じて計算した金額3
186万5400円に100分の80を乗じて計算した金額である。

(イ) 果実酒に係る再移出控除税額（別表4「平成25年6月分・税額」欄の順号⑭）

185万5872円

上記金額は、原告が、平成25年6月分申告書の「移入酒類の再移出等控除（還付）
税額計算書」の「酒類の品目別」欄に「果実酒」との記載のある部分に対応する「税
額」欄に記載した金額（同表・順号5）である185万5872円と同額である。

エ 納付すべき税額（別表4「平成25年6月分・税額」欄の順号⑮）

1126万5000円

上記金額は、前記イの金額（6231万4709円）から前記ウの金額（5104万
9702円）を控除した後の金額（ただし、国税通則法119条1項の規定に基づき1
00円未満の端数金額を切り捨てた後のもの）である。

(4) 平成25年7月分

ア 課税標準数量（別表4「平成25年7月分・数量」欄の順号①）

2億2471万1280m0

上記数量は、次の（ア）の数量と（イ）の数量を合計した後のものである。

(ア) 連続式蒸留しょうちゅう（アルコール分35度）に係る課税標準数量（別表4「平
成25年7月分・数量」欄の順号②）

1億6244万2800m0

上記数量は、原告が、平成25年8月23日に山梨税務署長に対して提出した平成2
5年7月分の酒税納税申告書（乙15。以下「平成25年7月分申告書」という。）の
「税額算出表」の「酒類の品目別」欄に「連続式蒸留しょうちゅう」との記載のある部
分に対応する「④課税標準数量」欄に記載した数量（同表・順号1）と同量である。

(イ) 果実酒に係る課税標準数量（別表4「平成25年7月分・数量」欄の順号⑤）

6226万8480m0

上記数量は、次のaの数量からbの数量を差し引いた後のものである。

a 総移出数量（別表4「平成25年7月分・数量」欄の順号⑥）

8199万6480m0

上記数量は、原告が、平成25年7月分申告書の「税額算出表」の「酒類の品目
別」欄に「果実酒計」との記載のある部分に対応する「①総移出数量」欄に記載した
数量（同表・順号9）と同量である。

b 未納税移出数量（別表4「平成25年7月分・数量」欄の順号⑦）

1972万8000m0

上記数量は、原告が、平成25年7月分申告書の「税額算出表」の「酒類の品目
別」欄に「果実酒計」との記載のある部分に対応する「②未納税移出数量」欄に記載
した果実酒の数量（同表・順号9）と同量である。

イ 課税標準数量に対する税額（別表4「平成25年7月分・税額」欄の順号①）

6116万7203円

上記金額は、次の（ア）の金額と（イ）の金額を合計した後のものである。

(ア) 連続式蒸留しょうちゅう（アルコール分35度）に係る税額（別表4「平成25年

7月分・税額」欄の順号②) 5685万4980円

上記金額は、前記ア(ア)の連続式蒸留しょうちゅう(アルコール分35度)に係る課税標準数量1億6244万2800mlに、酒税法23条1項3号の税率(1klにつき35万円)を乗じて計算した金額である。

(イ) 果実酒に係る税額(別表4「平成25年7月分・税額」欄の順号⑤)

431万2223円

上記金額は、次のaの金額とbの金額を合計した後のものである。

a 酒税法23条3項2号により計算した税額(別表4「平成25年7月分・税額」欄の順号⑧)

163万5206円

上記金額は、前記ア(イ)の果実酒に係る課税標準数量6226万8480mlのうち、原告が、平成25年7月分申告書の「税額算出表」の「酒類の品目別」欄に「果実酒」との記載のある部分に対応する「④課税標準数量」欄に記載した果実酒の数量(同表・順号4)である2044万0080mlに、酒税法23条3項2号の税率(1klにつき8万円)を乗じて計算した金額である。

b 租税特別措置法87条1項により計算した税額(別表4「平成25年7月分・税額」欄の順号⑨)

267万7017円

上記金額は、前記ア(イ)の果実酒に係る課税標準数量6226万8480mlのうち、原告が、平成25年7月分申告書の「税額算出表」の「酒類の品目別」欄に「果実酒」との記載のある部分に対応する「④課税標準数量」欄に記載した果実酒の数量(同表・順号8)である4182万8400mlに、酒税法23条3項2号の税率(1klにつき8万円)を乗じて計算した金額334万6272円(上記の部分(同表・順号8)に対応する「⑥税額」欄参照)に、租税特別措置法87条1項が適用されることにより、100分の80を乗じて計算した金額である。

ウ 再移出控除税額(別表4「平成25年7月分・税額」欄の順号⑩)

4987万0245円

上記金額は、次の(ア)の金額と(イ)の金額を合計した後のものである。

(ア) 連続式蒸留しょうちゅう(アルコール分35度)に係る再移出控除税額(別表4「平成25年7月分・税額」欄の順号⑪)

4823万5039円

上記金額は、次のaの金額とbの金額を合計した後のものである。

a 他の製造場からの移出により納付された又は納付されるべき酒税額に相当する金額のうち酒税法23条1項3号により計算した酒税額に相当する金額(別表4「平成25年7月分・税額」欄の順号⑫)

1375万5294円

上記の金額は、前記ア(ア)の連続式蒸留しょうちゅう(アルコール分35度)に係る課税標準数量1億6244万2800mlのうち、Dの製造場から移出されたものでDにおいて酒税法23条1項3号の税率の適用があった3930万0840mlに、同号の税率(1klにつき35万円)を乗じて計算した金額である。

b 他の製造場からの移出により納付された又は納付されるべき酒税額に相当する金額のうち租税特別措置法87条1項により計算した酒税額に相当する金額(別表4「平成25年7月分・税額」欄の順号⑬)

3447万9745円

上記の金額は、前記ア(ア)の連続式蒸留しょうちゅう(アルコール分35度)に

係る課税標準数量1億6244万2800mlのうち、C等の各製造場から移出されたものでC等において租税特別措置法87条1項の税率の適用があった1億2314万1950mlに、酒税法23条1項3号の税率（1klにつき35万円）を乗じた金額4309万9682円に100分の80を乗じて計算した金額である。

(イ) 果実酒に係る再移出控除税額（別表4「平成25年7月分・税額」欄の順号⑭）

163万5206円

上記金額は、原告が、平成25年7月分申告書の「移入酒類の再移出等控除（還付）税額計算書」の「酒類の品目別」欄に「果実酒計」との記載のある部分に対応する「税額」欄に記載した金額（同表・順号6）である163万5206円と同額である。

エ 納付すべき税額（別表4「平成25年7月分・税額」欄の順号⑮）

1129万6900円

上記金額は、前記イの金額（6116万7203円）から前記ウの金額（4987万0245円）を控除した後の金額（ただし、国税通則法119条1項の規定に基づき100円未満の端数金額を切り捨てた後のもの）である。

(5) 平成25年8月分

ア 課税標準数量（別表4「平成25年8月分・数量」欄の順号①）

2億9124万9660ml

上記数量は、次の（ア）の数量と（イ）の数量を合計した後のものである。

(ア) 連続式蒸留しょうちゅう（アルコール分35度）に係る課税標準数量（別表4「平成25年8月分・数量」欄の順号②）

7605万3600ml

上記数量は、原告が、平成25年9月27日に山梨税務署長に対して提出した平成25年8月分の酒税納税申告書（乙16。以下「平成25年8月分申告書」という。）の「税額算出表」の「酒類の品目別」欄に「連続式蒸留しょうちゅう」との記載のある部分に対応する「④課税標準数量」欄に記載した数量（同表・順号1）と同量である。

(イ) 果実酒に係る課税標準数量（別表4「平成25年8月分・数量」欄の順号⑤）

2億1519万6060ml

上記数量は、次のaの数量からbの数量を差し引いた後のものである。

a 総移出数量（別表4「平成25年8月分・数量」欄の順号⑥）

2億1956万1060ml

上記数量は、原告が、平成25年8月分申告書の「税額算出表」の「酒類の品目別」欄に「果実酒」との記載のある部分に対応する「①総移出数量」欄に記載した数量（同表・順号9）と同量である。

b 未納税移出数量（別表4「平成25年8月分・数量」欄の順号⑦）

436万5000ml

上記数量は、原告が、平成25年8月分申告書の「税額算出表」の「酒類の品目別」欄に「果実酒」との記載のある部分に対応する「②未納税移出数量」欄に記載した果実酒の数量（同表・順号9）と同量である。

イ 課税標準数量に対する税額（別表4「平成25年8月分・税額」欄の順号①）

4356万6846円

上記金額は、次の（ア）の金額と（イ）の金額を合計した後のものである。

(ア) 連続式蒸留しょうちゅう（アルコール分35度）に係る税額（別表4「平成25年8月分・税額」欄の順号②）
2661万8760円

上記金額は、前記ア（ア）の連続式蒸留しょうちゅう（アルコール分35度）に係る課税標準数量7605万3600mlに、酒税法23条1項3号の税率（1klにつき35万円）を乗じて計算した金額である。

(イ) 果実酒に係る税額（別表4「平成25年8月分・税額」欄の順号⑤）
1694万8086円

上記金額は、次のaの金額とbの金額を合計した後のものである。

a 酒税法23条3項2号により計算した税額（別表4「平成25年8月分・税額」欄の順号⑧）
1587万7694円

上記金額は、前記ア（イ）の果実酒に係る課税標準数量2億1519万6060mlのうち、原告が、平成25年8月分申告書の「税額算出表」の「酒類の品目別」欄に「果実酒」との記載のある部分に対応する「④課税標準数量」欄に記載した果実酒の数量（同表・順号4）である1億9847万1180mlに、酒税法23条3項2号の税率（1klにつき8万円）を乗じて計算した金額である。

b 租税特別措置法87条1項により計算した税額（別表4「平成25年8月分・税額」欄の順号⑨）
107万0392円

上記金額は、前記ア（イ）の果実酒に係る課税標準数量2億1519万6060mlのうち、原告が、平成25年8月分申告書の「税額算出表」の「酒類の品目別」欄に「果実酒」との記載のある部分に対応する「④課税標準数量」欄に記載した果実酒の数量（同表・順号8）である1672万4880mlに、酒税法23条3項2号の税率（1klにつき8万円）を乗じて計算した金額133万7990円（上記の部分（同表・順号8）に対応する「⑥税額」欄参照）に、租税特別措置法87条1項が適用されることにより、100分の80を乗じて計算した金額である。

ウ 再移出控除税額（別表4「平成25年8月分・税額」欄の順号⑩）
3717万2702円

上記金額は、次の（ア）の金額と（イ）の金額を合計した後のものである。

(ア) 連続式蒸留しょうちゅう（アルコール分35度）に係る再移出控除税額（別表4「平成25年8月分・税額」欄の順号⑪）
2129万5008円

上記金額は、前記ア（ア）の連続式蒸留しょうちゅう（アルコール分35度）に係る課税標準数量の全てがDの製造場から移出されたもので、Dにおいて租税特別措置法87条1項の税率の適用があったことから、上記の課税標準数量7605万3600mlに、酒税法23条1項3号の税率（1klにつき35万円）を乗じた金額2661万8760円に100分の80を乗じて計算した金額である。

(イ) 果実酒に係る再移出控除税額（別表4「平成25年8月分・税額」欄の順号⑫）
1587万7694円

上記金額は、平成25年8月分申告書の「移入酒類の再移出等控除（還付）税額計算書」の「酒類の品目別」欄に「果実酒計」との記載のある部分に対応する「税額」欄に記載した金額（同表・順号6）である1587万7694円と同額である。

エ 納付すべき税額（別表4「平成25年8月分・税額」欄の順号⑬）

639万4100円

上記金額は、前記イの金額（4356万6846円）から前記ウの金額（3717万2702円）を控除した後の金額（ただし、国税通則法119条1項の規定に基づき100円未満の端数金額を切り捨てた後のもの）である。

(6) 平成26年5月分

ア 課税標準数量（別表4「平成26年5月分・数量」欄の順号①）

4億6863万1800ml

上記数量は、次の（ア）の数量と（イ）の数量を合計した後のものである。

(ア) 連続式蒸留しょうちゅう（アルコール分35度）に係る課税標準数量（別表4「平成26年5月分・数量」欄の順号②）

1億9755万3600ml

上記数量は、原告が、平成26年6月30日に山梨税務署長に対して提出した平成26年5月分の酒税納税申告書（乙17。以下「平成26年5月分申告書」という。）の「税額算出表」の「酒類の品目別」欄に「連続式蒸留しょうちゅう」との記載のある部分に対応する「④課税標準数量」欄に記載した数量（同表・順号1）と同量である。

(イ) 果実酒に係る課税標準数量（別表4「平成26年5月分・数量」欄の順号⑤）

2億7107万8200ml

上記数量は、次のaの数量からbの数量を差し引いた後のものである。

a 総移出数量（別表4「平成26年5月分・数量」欄の順号⑥）

2億7613万6200ml

上記数量は、原告が、平成26年5月分申告書の「税額算出表」の「酒類の品目別」欄に「果実酒」との記載のある部分に対応する「①総移出数量」欄に記載した数量（同表・順号8）と同量である。

b 未納税移出数量（別表4「平成26年5月分・数量」欄の順号⑦）

505万8000ml

上記数量は、平成26年5月分申告書の「税額算出表」の「酒類の品目別」欄に「果実酒」との記載のある部分に対応する「②未納税移出数量」欄に記載した果実酒の数量（同表・順号8）と同量である。

イ 課税標準数量に対する税額（別表4「平成26年5月分・数量」欄の順号①）

9083万0016円

上記金額は、次の（ア）の金額と（イ）の金額を合計した後のものである。

(ア) 連続式蒸留しょうちゅう（アルコール分35度）に係る税額（別表4「平成26年5月分・税額」欄の順号②）

6914万3760円

上記金額は、前記ア（ア）の連続式蒸留しょうちゅう（アルコール分35度）に係る課税標準数量1億9755万3600mlに、酒税法23条1項3号の税率（1klにつき35万円）を乗じて計算した金額である。

(イ) 果実酒に係る税額（別表4「平成26年5月分・税額」欄の順号⑤）

2168万6256円

上記金額は、前記ア（イ）の果実酒に係る課税標準数量2億7107万8200mlに、酒税法23条3項2号の税率（1klにつき8万円）を乗じて計算した金額である。

ウ 再移出控除税額（別表4「平成26年5月分・税額」欄の順号⑩）

7665万0040円

上記金額は、次の（ア）の金額と（イ）の金額を合計した後のものである。

- （ア）連続式蒸留しょうちゅう（アルコール分35度）に係る再移出控除税額（別表4「平成26年5月分・税額」欄の順号⑩） 5625万4595円

上記金額は、次のaの金額とbの金額を合計した後のものである。

- a 他の製造場からの移出により納付された又は納付されるべき酒税額に相当する金額のうち酒税法23条1項3号により計算した酒税額に相当する金額（別表4「平成26年5月分・税額」欄の順号⑫） 469万7952円

上記金額は、前記ア（ア）の連続式蒸留しょうちゅう（アルコール分35度）に係る課税標準数量1億9755万3600mlのうち、Dの製造場から移出されたものでDにおいて酒税法23条1項3号の税率の適用があった1342万2720mlに、同号の税率（1klにつき35万円）を乗じた金額である。

- b 他の製造場からの移出により納付された又は納付されるべき酒税額に相当する金額のうち租税特別措置法87条1項により計算した酒税額に相当する金額（別表4「平成26年5月分・税額」欄の順号⑬） 5155万6643円

上記金額は、前記ア（ア）の連続式蒸留しょうちゅう（アルコール分35度）に係る課税標準数量1億9755万3600mlのうち、Dの製造場から移出されたものでDにおいて租税特別措置法87条1項の税率の適用があった1億8413万0870mlに、酒税法23条1項3号の税率（1klにつき35万円）を乗じた金額6444万5804円に100分の80を乗じて計算した金額である。

- （イ）果実酒に係る再移出控除税額（別表4「平成26年5月分・税額」欄の順号⑭） 2039万5445円

上記金額は、原告が、平成26年5月分申告書の「税額算出表」の「酒類の品目別」欄に「果実酒」との記載のある部分に対応する「⑧控除税額」欄に記載した金額（同表・順号8）である2039万5445円と同額である。

- エ 納付すべき税額（別表4「平成26年5月分・税額」欄の順号⑮） 1417万9900円

上記金額は、前記イの金額（9083万0016円）から前記ウの金額（7665万0040円）を控除した後の金額（ただし、国税通則法119条1項の規定に基づき100円未満の端数金額を切り捨てた後のもの）である。

2 本件各更正処分の適法性

被告が、本件訴えにおいて主張する原告の平成25年4月分から同年8月分まで及び平成26年5月分の納付すべき酒税の納付すべき税額は、前記1（1）エ、同（2）エ、同（3）エ、同（4）エ、同（5）エ及び同（6）エのとおり、それぞれ、

| | |
|----------|------------|
| 平成25年4月分 | 522万8500円 |
| 平成25年5月分 | 423万9800円 |
| 平成25年6月分 | 1126万5000円 |
| 平成25年7月分 | 1129万6900円 |
| 平成25年8月分 | 639万4100円 |
| 平成26年5月分 | 1417万9900円 |

であるところ、これらの金額は、いずれも、本件各更正処分における納付すべき酒税の額（別表3-1から3-6までの各「更正処分等」欄中の「納付すべき税額」欄参照）と同額であるから、本件各更正処分はいずれも適法である。

3 本件各賦課決定処分の根拠

前記2で述べたとおり、本件各更正処分は適法であるところ、本件各更正処分にに基づき納付すべきこととなる税額については、国税通則法65条1項及び2項の規定により過少申告加算税が課されることとなる。そして、本件において、本件各更正処分にに基づき新たに納付すべき酒税額の計算の基礎となった事実のうち本件各更正処分がされる前の酒税額の計算の基礎とされていなかったことについて同法65条4項1号に規定する正当な理由があるとは認められない。

したがって、本件各更正処分にに基づき納付すべき税額に対して過少申告加算税が課されるべき金額は、次のとおりである。

(1) 平成25年4月分（別表4「平成25年4月分・税額」欄の順号⑱） 64万5000円

上記金額は、国税通則法65条1項の規定に基づき、平成25年4月分の酒税の更正処分により原告が新たに納付すべきこととなる税額である453万6000円（別表4「平成25年4月分・税額」欄の順号⑰）から、同法118条3項の規定により1万円未満の端数金額を切り捨てた後のものである453万円に100分の10を乗じて計算した金額45万3000円と、同法65条2項の規定に基づき、本件更正処分により新たに納付すべきこととなった税額453万6000円につき期限内申告税額に相当する金額である69万2500円を超える部分に相当する税額384万円（同法118条3項の規定により1万円未満の端数金額を切り捨てた後のもの）に100分の5を乗じて計算した金額19万2000円の合計額である64万5000円となる。

(2) 平成25年5月分（別表4「平成25年5月分・税額」欄の順号⑱） 37万円

上記金額は、国税通則法65条1項の規定に基づき、平成25年5月分の酒税の更正処分により原告が新たに納付すべきこととなる税額である290万9400円（別表4「平成25年5月分・税額」欄の順号⑰）から、同法118条3項の規定により1万円未満の端数金額を切り捨てた後のものである290万円に100分の10を乗じて計算した金額29万円と、同法65条2項の規定に基づき、本件更正処分により新たに納付すべきこととなった税額290万9400円に平成25年9月27日付けの修正申告により新たに納付すべきこととなる税額1万4900円を加算した金額である292万4300円につき期限内申告税額に相当する金額である131万5500円を超える部分に相当する税額160万円（同法118条3項の規定により1万円未満の端数金額を切り捨てた後のもの）に100分の5を乗じて計算した金額8万円の合計額である37万円となる。

(3) 平成25年6月分（別表4「平成25年6月分・税額」欄の順号⑱） 78万5500円

上記金額は、国税通則法65条1項の規定に基づき、平成25年6月分の酒税の更正処分により原告が新たに納付すべきこととなる税額である674万8100円（別表4「平成25年6月分・税額」欄の順号⑰）から、同法118条3項の規定により1万円未満の端数金額を切り捨てた後のものである674万円に100分の10を乗じて計算した金額67万4000円と、同法65条2項の規定に基づき、本件更正処分により新たに納付すべきこととなった税額674万8100円につき期限内申告税額に相当する金額である4

51万6900円を超える部分に相当する税額223万円（同法118条3項の規定により1万円未満の端数金額を切り捨てた後のもの）に100分の5を乗じて計算した金額1万1500円の合計額である78万5500円となる。

(4) 平成25年7月分（別表4「平成25年7月分・税額」欄の順号⑱） 115万8000円

上記金額は、国税通則法65条1項の規定に基づき、平成25年7月分の酒税の更正処分により原告が新たに納付すべきこととなる税額である861万9900円（別表4「平成25年7月分・税額」欄の順号⑰）から、同法118条3項の規定により1万円未満の端数金額を切り捨てた後のものである861万円に100分の10を乗じて計算した金額86万1000円と、同法65条2項の規定に基づき、本件更正処分により新たに納付すべきこととなった税額861万9900円につき期限内申告税額に相当する金額である267万7000円を超える部分に相当する税額594万円（同法118条3項の規定により1万円未満の端数金額を切り捨てた後のもの）に100分の5を乗じて計算した金額29万7000円の合計額である115万8000円となる。

(5) 平成25年8月分（別表4「平成25年8月分・税額」欄の順号⑱） 74万4500円

上記金額は、国税通則法65条1項の規定に基づき、平成25年8月分の酒税の更正処分により原告が新たに納付すべきこととなる税額である532万3800円（別表4「平成25年8月分・税額」欄の順号⑰）から、同法118条3項の規定により1万円未満の端数金額を切り捨てた後のものである532万円に100分の10を乗じて計算した金額53万2000円と、同法65条2項の規定に基づき、本件更正処分により新たに納付すべきこととなった税額532万3800円につき期限内申告税額に相当する金額である107万0300円を超える部分に相当する税額425万円（同法118条3項の規定により1万円未満の端数金額を切り捨てた後のもの）に100分の5を乗じて計算した金額21万2500円の合計額である74万4500円となる。

(6) 平成26年5月分（別表4「平成26年5月分・税額」欄の順号⑱） 186万7500円

上記金額は、国税通則法65条1項の規定に基づき、平成26年5月分の酒税の更正処分により原告が新たに納付すべきこととなる税額である1288万9100円（別表4「平成26年5月分・税額」欄の順号⑰）から、同法118条3項の規定により1万円未満の端数金額を切り捨てた後のものである1288万円に100分の10を乗じて計算した金額128万8000円と、同法65条2項の規定に基づき、本件更正処分により新たに納付すべきこととなった税額1288万9100円につき期限内申告税額に相当する金額である129万0800円を超える部分に相当する税額1159万円（同法118条3項の規定により1万円未満の端数金額を切り捨てた後のもの）に100分の5を乗じて計算した金額57万9500円の合計額である186万7500円となる。

4 本件各賦課決定処分の適法性

被告が本件訴えにおいて主張する原告の平成25年4月分から同年8月分まで及び平成26年5月分の酒税に係る過少申告加算税の額は、前記3のとおり、それぞれ、

| | |
|----------|-----------|
| 平成25年4月分 | 64万5000円 |
| 平成25年5月分 | 37万円 |
| 平成25年6月分 | 78万5500円 |
| 平成25年7月分 | 115万8000円 |

平成25年8月分

74万4500円

平成26年5月分

186万7500円

であるところ、これらの金額は、本件各賦課決定処分における過少申告加算税の額（別表3-1から3-6までの各「更正処分等」欄中の「過少申告加算税の額」欄参照）といずれも同額であるから、本件各賦課決定処分はいずれも適法である。

以上

別表 1 から別表 2 まで 省略

別表3-1 平成25年4月分の更正処分等の経緯

(単位：円)

| 項目 | 確定申告 | 更正処分等 | 異議申立て | 異議決定 | 審査請求 | 審査裁決 |
|--------------------|-------------------------|------------|------------|------------|-------------|-----------|
| 年月日 | 法定申告期限内 (平成25年5月20日) | 平成27年4月28日 | 平成27年6月17日 | 平成27年9月10日 | 平成27年10月14日 | 平成28年8月4日 |
| 税額の合計額 (②+③+④) | ① 43,801,343 | 43,801,343 | 43,801,343 | 棄却 | 43,801,343 | 棄却 |
| 内訳 連続式蒸留しょうちゅう | ② 41,368,320 | 41,368,320 | 41,368,320 | | 41,368,320 | |
| | 果実酒 (本則適用) ③ | 1,740,441 | 1,740,441 | | 1,740,441 | |
| | 果実酒 (措置法87条1項適用) ④ | 692,582 | 692,582 | | 692,582 | |
| | 控除する本税相当額 (⑥+⑦) ⑤ | 43,108,761 | 38,572,761 | | 43,108,761 | |
| 内訳 戻入れによるもの | ⑥ - | - | - | | - | |
| | 移入によるもの ⑦ | 43,108,761 | 38,572,761 | | 43,108,761 | |
| 納付すべき税額 (①-⑤) ⑧ | 692,500 | 5,228,500 | 692,500 | | 692,500 | |
| 過小申告加算税の額 ⑨ | - | 645,000 | 0 | | 0 | |

(注) 「納付すべき税額」欄は、100円未満の端数を切り捨てた後の金額である。

別表3-2 平成25年5月分の更正処分等の経緯

(単位：円)

| 項目 | 確定申告 | 修正申告 | 更正処分等 | 異議申立て | 異議決定 | 審査請求 | 審査裁決 |
|--------------------|-------------------------|------------|------------|------------|------------|-------------|-----------|
| 年月日 | 法定申告期限内 (平成25年6月24日) | 平成25年9月27日 | 平成27年4月28日 | 平成27年6月17日 | 平成27年9月10日 | 平成27年10月14日 | 平成28年8月4日 |
| 税額の合計額 (②+③+④) | ① 84,504,556 | 84,504,556 | 84,504,556 | 84,504,556 | 棄却 | 84,504,556 | 棄却 |
| 内訳 連続式蒸留しょうちゅう | ② 83,008,800 | 83,008,800 | 83,008,800 | 83,008,800 | | | |
| | 果実酒 (本則適用) ③ | 200,908 | 200,908 | 200,908 | | | |
| | 果実酒 (措置法87条1項適用) ④ | 1,294,848 | 1,294,848 | 1,294,848 | | | |
| | 控除する本税相当額 (⑥+⑦) ⑤ | 83,188,972 | 83,174,150 | 80,264,694 | | 83,174,150 | |
| 内訳 戻入れによるもの | ⑥ - | - | - | - | | | |
| | 移入によるもの ⑦ | 83,188,972 | 83,174,150 | 80,264,694 | | 83,174,150 | |
| 納付すべき税額 (①-⑤) ⑧ | 1,315,500 | 1,330,400 | 4,239,800 | 1,330,400 | | | |
| 過小申告加算税の額 ⑨ | - | - | 370,000 | 0 | | | |

(注) 「納付すべき税額」欄は、100円未満の端数を切り捨てた後の金額である。

別表3-3 平成25年6月分の更正処分等の経緯

(単位：円)

| 項目 | 確定申告 | 更正処分等 | 異議申立て | 異議決定 | 審査請求 | 審査裁決 |
|--------------------|-------------------------|------------|------------|------------|-------------|-----------|
| 年月日 | 法定申告期限内 (平成25年7月19日) | 平成27年4月28日 | 平成27年6月17日 | 平成27年9月10日 | 平成27年10月14日 | 平成28年8月4日 |
| 税額の合計額 (②+③+④) | ① 62,314,709 | 62,314,709 | 62,314,709 | 棄却 | 62,314,709 | 棄却 |
| 内訳 連続式蒸留しょうちゅう | ② 55,941,900 | 55,941,900 | 55,941,900 | | 55,941,900 | |
| | 果実酒 (本則適用) ③ | 1,855,872 | 1,855,872 | | 1,855,872 | |
| | 果実酒 (措置法87条1項適用) ④ | 4,516,937 | 4,516,937 | | 4,516,937 | |
| | 控除する本税相当額 (⑥+⑦) ⑤ | 57,797,772 | 51,049,702 | | 57,797,772 | |
| 内訳 戻入れによるもの | ⑥ - | - | - | | - | |
| | 移入によるもの ⑦ | 57,797,772 | 51,049,702 | | 57,797,772 | |
| 納付すべき税額 (①-⑤) ⑧ | 4,516,900 | 11,265,000 | 4,516,900 | | 4,516,900 | |
| 過小申告加算税の額 ⑨ | - | 785,500 | 0 | | 0 | |

(注) 「納付すべき税額」欄は、100円未満の端数を切り捨てた後の金額である。

別表 3-4 平成 25 年 7 月分の更正処分等の経緯

(単位：円)

| 項目 | | 確定申告 | 更正処分等 | 異議申立て | 異議決定 | 審査請求 | 審査裁決 |
|-------------------|---------------------|-------------------------|------------|------------|------------|-------------|-----------|
| 年月日 | | 法定申告期限内 (平成25年8月23日) | 平成27年4月28日 | 平成27年6月17日 | 平成27年9月10日 | 平成27年10月14日 | 平成28年8月4日 |
| 税額の合計額 (②+③+④) | | ① 61,167,203 | 61,167,203 | 61,167,203 | 棄却 | 61,167,203 | 棄却 |
| 内訳 | 連続式蒸留しようちゅう | ② 56,854,980 | 56,854,980 | 56,854,980 | | 56,854,980 | |
| | 果実酒 (本則適用) | ③ 1,635,206 | 1,635,206 | 1,635,206 | | 1,635,206 | |
| | 果実酒 (措置法87条1項適用) | ④ 2,677,017 | 2,677,017 | 2,677,017 | | 2,677,017 | |
| | 控除する本税相当額 (⑥+⑦) | ⑤ 58,490,186 | 49,870,245 | 58,490,186 | | 58,490,186 | |
| 内訳 | 戻入れによるもの | ⑥ - | - | - | | - | |
| | 移入によるもの | ⑦ 58,490,186 | 49,870,245 | 58,490,186 | | 58,490,186 | |
| 納付すべき税額 (①-⑤) | | ⑧ 2,677,000 | 11,296,900 | 2,677,000 | | 2,677,000 | |
| 過小申告加算税の額 | | ⑨ - | 1,158,000 | 0 | | 0 | |

(注) 「納付すべき税額」欄は、100円未満の端数を切り捨てた後の金額である。

別表 3-5 平成 25 年 8 月分の更正処分等の経緯

(単位：円)

| 項目 | | 確定申告 | 更正処分等 | 異議申立て | 異議決定 | 審査請求 | 審査裁決 |
|-------------------|---------------------|-------------------------|------------|------------|------------|-------------|-----------|
| 年月日 | | 法定申告期限内 (平成25年9月27日) | 平成27年4月28日 | 平成27年6月17日 | 平成27年9月10日 | 平成27年10月14日 | 平成28年8月4日 |
| 税額の合計額 (②+③+④) | | ① 43,566,846 | 43,566,846 | 43,566,846 | 棄却 | 43,566,846 | 棄却 |
| 内訳 | 連続式蒸留しようちゅう | ② 26,618,760 | 26,618,760 | 26,618,760 | | 26,618,760 | |
| | 果実酒 (本則適用) | ③ 15,877,694 | 15,877,694 | 15,877,694 | | 15,877,694 | |
| | 果実酒 (措置法87条1項適用) | ④ 1,070,392 | 1,070,392 | 1,070,392 | | 1,070,392 | |
| | 控除する本税相当額 (⑥+⑦) | ⑤ 42,496,454 | 37,172,702 | 42,496,454 | | 42,496,454 | |
| 内訳 | 戻入れによるもの | ⑥ - | - | - | | - | |
| | 移入によるもの | ⑦ 42,496,454 | 37,172,702 | 42,496,454 | | 42,496,454 | |
| 納付すべき税額 (①-⑤) | | ⑧ 1,070,300 | 6,394,100 | 1,070,300 | | 1,070,300 | |
| 過小申告加算税の額 | | ⑨ - | 744,500 | 0 | | 0 | |

(注) 「納付すべき税額」欄は、100円未満の端数を切り捨てた後の金額である。

別表 3-6 平成 26 年 5 月分の更正処分等の経緯

(単位：円)

| 項目 | | 確定申告 | 更正処分等 | 異議申立て | 異議決定 | 審査請求 | 審査裁決 |
|-------------------|---------------------|-------------------------|------------|------------|------------|-------------|-----------|
| 年月日 | | 法定申告期限内 (平成26年6月30日) | 平成27年4月28日 | 平成27年6月17日 | 平成27年9月10日 | 平成27年10月14日 | 平成28年8月4日 |
| 税額の合計額 (②+③+④) | | ① 90,830,016 | 90,830,016 | 90,830,016 | 棄却 | 90,830,016 | 棄却 |
| 内訳 | 連続式蒸留しようちゅう | ② 69,143,760 | 69,143,760 | 69,143,760 | | 69,143,760 | |
| | 果実酒 (本則適用) | ③ 21,686,256 | 21,686,256 | 21,686,256 | | 21,686,256 | |
| | 果実酒 (措置法87条1項適用) | ④ - | - | - | | - | |
| | 控除する本税相当額 (⑥+⑦) | ⑤ 89,539,205 | 76,650,040 | 89,539,205 | | 89,539,205 | |
| 内訳 | 戻入れによるもの | ⑥ 5,892,624 | 5,892,624 | 5,892,624 | | 5,892,624 | |
| | 移入によるもの | ⑦ 83,646,581 | 70,757,416 | 83,646,581 | | 83,646,581 | |
| 納付すべき税額 (①-⑤) | | ⑧ 1,290,800 | 14,179,900 | 1,290,800 | | 1,290,800 | |
| 過小申告加算税の額 | | ⑨ - | 1,867,500 | 0 | | 0 | |

(注) 「納付すべき税額」欄は、100円未満の端数を切り捨てた後の金額である。

別表4 酒税の課税標準数量及び酒税額等

(1/3)

| | | 平成25年4月分 | | 平成25年5月分 | |
|-------------|---|---------------|------------|---------------|------------|
| | | 数量(ml) | 税額(円) | 数量(ml) | 税額(円) |
| 課税標準 | ① | 150,772,320 | 43,801,343 | 259,911,360 | 84,504,556 |
| 連続式蒸留しょうちゅう | ② | 118,195,000 | 41,368,320 | 237,168,000 | 83,008,800 |
| (総移出数量) | ③ | (118,195,200) | | (302,070,600) | |
| (未納税移出数量) | ④ | (0) | | (64,902,600) | |
| 果実酒 | ⑤ | 32,577,120 | 2,433,023 | 22,743,360 | 1,495,756 |
| (総移出数量) | ⑥ | (49,619,520) | | (39,515,760) | |
| (未納税移出数量) | ⑦ | (17,042,400) | | (16,772,400) | |
| 本則適用 | ⑧ | 21,755,520 | 1,740,441 | 2,511,360 | 200,908 |
| 本件特例適用 | ⑨ | 10,821,600 | 692,582 | 20,232,000 | 1,294,848 |
| 再移出控除税額 | ⑩ | 139,950,720 | 38,572,761 | 239,234,870 | 80,264,694 |
| 連続式蒸留しょうちゅう | ⑪ | 118,195,200 | 36,832,320 | 237,167,990 | 80,099,344 |
| 本則適用 | ⑫ | 53,395,200 | 18,688,320 | 195,604,390 | 68,461,536 |
| 本件特例適用 | ⑬ | 64,800,000 | 18,144,000 | 41,563,600 | 11,637,808 |
| 果実酒 | ⑭ | 21,755,520 | 1,740,441 | 2,066,880 | 165,350 |
| 納付すべき税額 | ⑮ | | 5,228,500 | | 4,239,800 |
| 当初申告税額 | ⑯ | | 692,500 | | 1,330,400 |
| 差引納付すべき税額 | ⑰ | | 4,536,000 | | 2,909,400 |
| 過少申告加算税額 | ⑱ | | 645,000 | | 370,000 |

| | | 平成25年 6 月分 | | 平成25年 7 月分 | |
|-------------|---|---------------|------------|---------------|------------|
| | | 数量(m1) | 税額(円) | 数量(m1) | 税額(円) |
| 課税標準 | ① | 253,609,560 | 62,314,709 | 224,711,280 | 61,167,203 |
| 連続式蒸留しょうちゅう | ② | 159,834,000 | 55,941,900 | 162,442,800 | 56,854,980 |
| (総移出数量) | ③ | (159,834,000) | | (162,442,800) | |
| (未納税移出数量) | ④ | (0) | | (0) | |
| 果実酒 | ⑤ | 93,775,560 | 6,372,809 | 62,268,480 | 4,312,223 |
| (総移出数量) | ⑥ | (93,775,560) | | (81,996,480) | |
| (未納税移出数量) | ⑦ | (0) | | (19,728,000) | |
| 本則適用 | ⑧ | 23,198,400 | 1,855,872 | 20,440,080 | 1,635,206 |
| 本件特例適用 | ⑨ | 70,577,160 | 4,516,937 | 41,828,400 | 2,677,017 |
| 再移出控除税額 | ⑩ | 181,961,000 | 51,049,702 | 182,882,870 | 49,870,245 |
| 連続式蒸留しょうちゅう | ⑪ | 158,762,600 | 49,193,830 | 162,442,790 | 48,235,039 |
| 本則適用 | ⑫ | 67,718,600 | 23,701,510 | 39,300,840 | 13,755,294 |
| 本件特例適用 | ⑬ | 91,044,000 | 25,492,320 | 123,141,950 | 34,479,745 |
| 果実酒 | ⑭ | 23,198,400 | 1,855,872 | 20,440,080 | 1,635,206 |
| 納付すべき税額 | ⑮ | | 11,265,000 | | 11,296,900 |
| 当初申告税額 | ⑯ | | 4,516,900 | | 2,677,000 |
| 差引納付すべき税額 | ⑰ | | 6,748,100 | | 8,619,900 |
| 過少申告加算税額 | ⑱ | | 785,500 | | 1,158,000 |

| | | 平成25年 8 月分 | | 平成26年 5 月分 | |
|-------------|---|---------------|------------|---------------|------------|
| | | 数量(m1) | 税額(円) | 数量(m1) | 税額(円) |
| 課税標準 | ① | 291,249,660 | 43,566,846 | 468,631,800 | 90,830,016 |
| 連続式蒸留しょうちゅう | ② | 76,053,600 | 26,618,760 | 197,553,600 | 69,143,760 |
| (総移出数量) | ③ | (76,053,600) | | (197,553,600) | |
| (未納税移出数量) | ④ | (0) | | (0) | |
| 果実酒 | ⑤ | 215,196,060 | 16,948,086 | 271,078,200 | 21,686,256 |
| (総移出数量) | ⑥ | (219,561,060) | | (276,136,200) | |
| (未納税移出数量) | ⑦ | (4,365,000) | | (5,058,000) | |
| 本則適用 | ⑧ | 198,471,180 | 15,877,694 | 271,078,200 | 21,686,256 |
| 本件特例適用 | ⑨ | 16,724,880 | 1,070,392 | 0 | 0 |
| 再移出控除税額 | ⑩ | 274,524,780 | 37,172,702 | 452,496,660 | 76,650,040 |
| 連続式蒸留しょうちゅう | ⑪ | 76,053,600 | 21,295,008 | 197,553,590 | 56,254,595 |
| 本則適用 | ⑫ | 0 | 0 | 13,422,720 | 4,697,952 |
| 本件特例適用 | ⑬ | 76,053,600 | 21,295,008 | 184,130,870 | 51,556,643 |
| 果実酒 | ⑭ | 198,471,180 | 15,877,694 | 254,943,070 | 20,395,445 |
| 納付すべき税額 | ⑮ | | 6,394,100 | | 14,179,900 |
| 当初申告税額 | ⑯ | | 1,070,300 | | 1,290,800 |
| 差引納付すべき税額 | ⑰ | | 5,323,800 | | 12,889,100 |
| 過少申告加算税額 | ⑱ | | 744,500 | | 1,867,500 |