

東京高等裁判所 平成●●年(〇〇)第●●号 酒税更正処分取消等請求控訴事件
国側当事者・国(山梨税務署長)

令和元年8月28日棄却・確定

(第一審・東京地方裁判所、平成●●年(〇〇)第●●号、平成31年2月15日判決、本資料269号-19・順号13242)

判 決

控訴人 A株式会社
(以下「第1審原告」という。)

代表者代表取締役 甲
訴訟代理人弁護士 松山 純子
中島 宏治
濱 和哲
小澤 拓

被控訴人 国
(以下「第1審被告」という。)

代表者法務大臣 山下 貴司
処分行政庁 山梨税務署長
大坂 正廣

指定代理人 高橋 紀子
角木 涉
赤羽 洋幸
藤田 英理子
栗原 光雄
青木 雄弥

主 文

- 1 本件控訴を棄却する。
- 2 控訴費用は第1審原告の負担とする。

事 実 及 び 理 由

第1 控訴の趣旨

- 1 原判決を取り消す。
- 2 山梨税務署長が平成27年4月28日付けで第1審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。
- 3 山梨税務署長が平成27年4月28日付けで第1審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。

- 4 山梨税務署長が平成27年4月28日付けで第1審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。
- 5 山梨税務署長が平成27年4月28日付けで第1審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。
- 6 山梨税務署長が平成27年4月28日付けで第1審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。
- 7 山梨税務署長が平成27年4月28日付けで第1審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。
- 8 訴訟費用は、第1、2審を通じ、第1審被告の負担とする。

第2 事案の概要

- 1 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。」と定める。別の酒類製造者がその製造場から移出（この時点で別の製造者に酒税の納税義務が発生）した酒類を、酒類製造者が自己の製造場に移入して、商品化等をした後に再移出する場合の酒税額の税額計算については、酒税法30条3項に、概要、他の酒類製造者が納付すべき酒税額を控除する内容の税額控除（以下「再移出控除」という。）の制度がある。

本件は、酒税の税額計算につき再移出控除がある場合において、再移出控除の原因となる他の製造者の製造場（以下「前製造場」という。）からの移出により発生する酒税の額が軽減税率（租税特別措置法87条）によるものであるときに、控除額の算出が軽減税率と本則税率のいずれによるべきかについて納税者（第1審原告）と課税庁との間で見解の対立が生じ、ひいては、主たる論点が、課税対象となる酒類は納税義務者たる酒類の製造者の製造場で製造された酒類に限られるべきではないか、酒類の製造者が前製造場で製造された酒類を自己の製造場に移入した上で更に自己の製造場から移出した場合に、そもそも納税義務が発生するののかどうかという点に変遷していった事案である。なお、課税対象となる酒類の量の一部についても争いがある。

- 2 第1審原告は、再移出控除額につき本則税率を用いて算出して、納税申告をした。山梨税務署長は、再移出控除額の一部については軽減税率を用いて算出すべきである（課税対象の量にも一部誤りがある）として更正処分を行った。更正処分を不服としてその取消しを求めるのが本件訴訟である。
- 3 原判決は、第1審原告の請求を棄却した。これを不服とする第1審原告が控訴したのが本件である。
- 4 双方の主張の要旨は、後記第3から第5までに記載のとおりである（双方の主張の詳細は原判決9頁から43頁まで及び81頁から105頁まで参照。関係法令等の詳細は、原判決67頁から80頁まで参照）。

第3 当事者双方に争いのない事実

1 第1審原告の業務

(1) 第1審原告は、平成25年1月1日、山梨税務署長から、次の内容の酒類の製造免許を受けた。製造しようとする酒類の品目を連続式蒸留しょうちゅうとする製造免許は、受けたことがない。ブランデー及びリキュールについての製造免許は平成28年3月31日に失効し、その余の製造免許は更新されて、現在も有効である。

- ① 製造場 山梨県笛吹市●●（以下「B工場」という。）
- ② 期限 平成26年3月31日まで
- ③ 製造しようとする酒類の品目 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

(2) 第1審原告は、有限会社Eから直接・間接の委託を受けて、他の酒類製造業者（C株式会社及びD株式会社）が製造した連続式蒸留しょうちゅうの容器詰め及び包装業務を行うこととなった。

第1審原告は、容器詰め及び包装業務の実行に伴い、平成25年3月から平成26年5月までの間、前製造場（連続式蒸留しょうちゅうの酒造免許を有するC及びDの製造場）から移出された連続式蒸留しょうちゅうをB工場に移入した上、B工場から更に移出した。日別の移出数量は、原判決106頁以下の原判決別表1及び2記載の数量のとおり（ただし、原判決別表1の平成25年4月24日のCからの移入数量を除く。）である。

2 申告、更正処分等

第1審原告は、容器詰め及び包装業務実行後のB工場からの酒類の移出に関する酒税について、再移出控除される税額を本則税率により計算して納税申告をした。山梨税務署長は、下記3のとおり、前製造場からの移出により発生する酒税額に軽減税率（租税特別措置法87条）を適用して算出されたものが含まれることから、軽減税率適用部分の再移出控除される税額を本則税率ではなく軽減税率により算出し、移入数量の誤りも更正した上で、税額を再計算し、更正処分（以下「本件更正処分」という。）をした。これに伴い、過少申告加算税の賦課決定処分（以下「本件賦課処分」という。）をした。第1審原告は、本件更正処分及び本件賦課処分について、山梨税務署長に異議申立て、国税不服審判所長に審査請求をしたが、いずれも棄却された。申告、処分等の日付、金額等の内容は、原判決109頁以下の原判決別表3の1から6までに記載のとおりである。

3 C又はDの軽減税率の適用

B工場に移入された連続式蒸留しょうちゅうのうち、次のものについては、C又はDの製造場からの移出を課税要件とする酒税額の算出に当たり、軽減税率（租税特別措置法87条）が適用された。軽減税率による税額は、本則税率による税額よりも、酒類1キロリットル当たり7万円安い。そのため、再移出控除を受ける場合において、軽減税率を適用するときには、本則税率を適用するときよりも控除される税額が酒類1キロリットル当たり7万円少なくなり、その結果税額は増えることになる。

- ① Cが平成25年4月に移出した分のうち、同月1日から同月4日までの移出分全量16万3590リットル及び同月5日の移出分のうち3万5863リットルの合計19万9453リットル（原判決106頁参照）
- ② Dが平成25年4月に移出した分のうち、同月1日から同月5日までの移出分全量19万4000リットル及び同月8日の移出分のうち5560リットルの合計19万9560リッ

トル（原判決107頁参照）

- ③ Dが平成26年4月に移出した分のうち、同月1日から同月4日までの移出分全量16万2966リットル及び同月7日の移出分のうち2万1922リットルの合計18万4888リットル（原判決108頁参照）

第4 第1審原告の主張

1 原判決別表1のうち、平成25年4月24日のCからB工場への連続式蒸留しょうちゅうの移入数量は、1万9901リットルである（原判決106頁原判決別表1参照）。

2 本件更正処分及び本件賦課処分の違法性

(1) 以下の諸点を考慮すると、酒税法6条1項の課税要件としての酒類は、酒類の製造者が当該製造者の製造場で製造した酒類に限られると解すべきである。

- ① 酒類の製造者に酒税を課してきたという沿革から、酒税法6条1項は、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酒税の納税義務を負わせる規定と解すべきである。
- ② 酒類が製造後に製造場を出て流通段階に入ったら、流通段階の商取引を酒税の課税要件とすべきではない。流通過程において酒類製造場が流通倉庫として（製造、加工、商品化とは無関係に）使用された場合に、酒税が課税されるのは不合理であるからである。
- ③ 酒税法6条の3第1項2号は、酒類製造免許取消等の際における酒税の課税につき、「製造免許に係る酒類等がその製造場に現存するとき」について「移出」があったものとみなして、製造された酒類に対する課税漏れを防止している。この場合においては、前製造場から移入した酒類で自らは製造免許を有しない種類のものを、移出を予定して製造場に保管していても、課税されない。
- ④ 酒税法10条10号（酒類製造免許不許可事由としての「経営基礎薄弱」）の解釈運用通達には、経営基礎薄弱に当たる例として「現に製造免許を受けている酒類に対する酒税」につき担保提供命令に応じない場合が規定されている。この場合において、製造免許を受けていない種類の酒類に対する酒税につき、担保提供命令があっても、免許不許可事由とならない。
- ⑤ 酒税法6条の3や43条には、「製造」や「移出」については詳細なみなし規定が置かれているが、「製造場」については詳細なみなし規定がなく、定義規定すらない。
- ⑥ 酒税法28条6項が『当該酒類の』『酒類製造者（製造免許を受けた製造場）』とみなすと規定している。『当該酒類の』という文言は、昭和37年の酒税法改正により新たに挿入された。このことは、酒税の納税義務や申告、記帳等の義務は製造免許を受けた酒類について生じることを示している。

(2) 第1審原告には国税通則法65条4項の「正当な理由」があるから、過少申告加算税の課税要件を欠き、本件賦課処分は違法である。

- ① 第1審原告は、B工場における容器詰め及び包装業務の開始前である平成25年1月から同年3月にかけて、甲府税務署に酒税の課税関係の税務相談を行った。その際、税務署から再移出控除における軽減税率適用の可能性の教示を受けなかった。
- ② 第1審原告は、前製造場からの移出により発生するCやDの酒税の課税額を知る制度的な保証がない。

第5 第1審被告の主張

1 原判決別表1のうち、平成25年4月24日のCからB工場への連続式蒸留しょうちゅうの移入数量は、1万8734リットルである（原判決106頁原判決別表1参照）。

2 本件更正処分及び本件賦課処分の適法性

(1) 酒税法6条1項の課税要件としての酒類は、酒類の製造者が当該製造者の製造場で製造した酒類に限られない。当該製造者の製造場に移入された酒類であって、他の製造者が前製造場で製造したものについても、酒税法6条1項の酒類に該当する。酒税法6条1項の「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。」という規定の文言解釈によれば、このように解釈される。既に課税された酒類に対する二重課税などの事態は、酒税法30条の戻入控除や再移出控除などの規定で調整されている。

第1審原告は酒税の沿革に基づき種々主張するが、解釈は、沿革によらず、現行規定の文言解釈によるべきである。

第1審原告は製造後に製造場を出て流通段階に移行した酒類に酒税を課することは不合理であると主張するが、法令の規定に基づかない主張であって、本件更正処分の違法性に影響しない。

第1審原告が指摘する酒税法6条の3、28条6項、43条の規定や同法10条10号の解釈通達などは、本件更正処分と無関係な規定であり、その違法性に影響しない。それぞれの規定には、それぞれの立法趣旨があり、相応の内容のものである。

(2) 国税通則法65条4項の「正当な理由」があるのは、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、過少申告加算税の賦課が納税者に酷になる場合に限られる。下記①、②のとおり、第1審原告には「正当な理由」があるとはいえない。よって、過少申告加算税の課税要件を満たすものとして、本件賦課処分は適法である。

① 第1審原告は、税務相談では、再移出控除に関する質問、相談をしていない。

② 前製造場からの移出による酒税の課税額については、第1審原告が自らCやDに質問して確認すべきである。

第6 当裁判所の判断

1 前記第3の事実（ただし、平成25年4月24日のCからB工場に移入した連続式蒸留しょうちゅうの数量の点を除く。）は当事者間に争いが無い。

2 後掲各証拠及び弁論の全趣旨によれば、次の事実が認められる。

(1) 容器詰め及び包装業務開始前の税務相談の経緯は、下記のとおりであると認められる。

第1審原告は、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。第1審原告がした税務相談の内容は、①第三者（ただし、C、D及びE以外の法人）から果実酒の容器への詰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、届出の可否等、②第三者から委託を受け、第1審原告が製造免許を有しないしょうちゅうを第1審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及びD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、甲府税務署の担当者は、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）。

(2) 原判決別表1のうち、平成25年4月24日のCからB工場への連続式蒸留しょうちゅうの移入数量は、第1審被告が主張するとおり、1万8734リットルであると認められる。

ア まず、Cは、平成25年4月24日、第1審原告に対し、連続式蒸留しょうちゅう1

万8734リットルを納品した旨の納品書を作成し、第1審原告もこの納品書に第1審原告名義の受領印を押捺している（甲8、12の6）。また、Cは同日付けでEに販売したしょうちゅうを同社の依頼によりB工場に運搬・納入したものであるが、Eから受領した受領書には、Eが連続式蒸留しょうちゅう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（乙9及びその添付資料）。さらに、第1審原告が作成した移入受入伝票の「元容器」欄中の「 \varnothing 数」欄には、同日にCから移入を受けた連続式蒸留しょうちゅうの数量として「18734」と記載されている（甲9、16の22）。これらの事実から、Cが同日に第1審原告に対して移出した連続式蒸留しょうちゅうは、1万8734リットルであったと認められる。

イ 第1審原告の主張について

(ア) これに対し、前記移入受入伝票における「18734」リットルを「元容器」から払い出した後の「受容器」欄中の「 \varnothing 数」欄には、「19901」との記載がされており（甲9、16の22）、第1審原告は、Cが同日に第1審原告に対して移出した連続式蒸留しょうちゅうは、1万9901リットルであった旨主張する。

しかし、第1審原告の主張によっても、前記の数値は、第1審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連続式蒸留しょうちゅうの液面と同タンクの上端との距離を、甲18の写真に写っている検尺棒と呼ばれる物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同タンクの底面積に前記の距離を乗じて求められた体積を控除して求めたものである。そして、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。そのため、これらを前提とする限り、前記の数値が求められるまでの過程で、①前記の距離の見間違い、②控除すべき体積の計算間違い、③全体の体積から控除する際の計算間違い、④書き間違い等の複数の過誤が生ずる可能性がある一方で、本件では他に前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、第1審原告の従業員が計測した前記結果が正確であるとまでは認め難く、第1審原告の主張するところをもって前記アの認定及び判断を覆すに足りないから、第1審原告の主張は、採用することができない。

(イ) また、第1審原告は、納品書（甲12の6）には移入された連続式蒸留しょうちゅうが1万8734リットルである旨が記載されているが、これは、第1審原告の担当者が同日の連続式蒸留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、この主張については、そもそも第1審原告の担当者が前記のような依頼をしたかも定かではない上、Cの担当者によりその場で修正がされたわけでもなく、現時点に至るまで、Cの担当者に伝票を修正してもらえていない以上、第1審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。

したがって、第1審原告の主張は、採用することができない。

(ウ) さらに、第1審原告は、仮に、第1審被告が主張する移入数量が正しいとすると、第1審原告が移入を受けた連続式蒸留しょうちゅうの総量が第1審原告が作成した資料の記載（甲17。22万4220リットル）よりも1167リットル少ない22万30

53リットルとなり、第1審原告が移出した連続式蒸留しょうちゅうの総量（22万3888.8リットル）の方が前記移入数量（22万3053リットル）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、第1審原告の主張が正しい旨主張する。

第1審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」との記載があるところ、第1審原告の前記主張は、当該記載が正確であることを前提としている。ところが、前記の「224, 220L」との記載は、第1審原告の従業員が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）もあるものの、前記（ア）のとおり、本件の証拠関係の下においては、第1審原告の従業員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。そのため、計測に基づいて作成されたとする前記資料（甲17）により、第1審原告が移入を受けた連続式蒸留しょうちゅうの総量が22万4220リットルであると認めることもできないから、第1審原告の主張は、その前提において誤りがあるというべきである。

しかも、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第1審原告に移入された連続式蒸留しょうちゅうの数量を合計すると22万4236リットルとなり、本件の証拠関係の下においては、これが第1審原告が移入を受けた連続式蒸留しょうちゅうの総量であると認められる（なお、前記アのとおり、平成25年4月24日付けの納品書では、同日の移入数量は1万8734リットルとされているところ（甲8、12の6）、この1万8734リットルを前提としても、移入数量の総量は前記のとおり22万4236リットルとなっている。）。そして、これを前提とすると、移入数量の総量は、第1審原告が移出した連続式蒸留しょうちゅうの総量22万3888.8リットルよりも多くなるから、その間に矛盾は認められない。

したがって、第1審原告の主張は、採用することができない。

3 本件更正処分の違法性について

(1) 酒税法6条1項の規定は、「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。」と定める。

酒税法6条1項の解釈としては、酒税の納税義務者は「酒類の製造者」であるから、無許可製造者（密造者）にも納税義務が発生するが、酒類を製造しない者には納税義務は発生しないことになる。

酒税法6条1項の解釈としては、「製造者」のほかに、「その製造場から移出」と「酒類」の解釈が問題となる。酒税法6条1項限りの解釈としては、酒類の製造者であっても、「自らの製造場から移出する」という行為がない限り酒税の納税義務は発生しないことになる。他方において、「酒類」という文言については、酒税法6条1項限りの解釈としては、「酒類」に「自ら製造した」という意味の修飾語や修飾節が付されていないことから、他の製造者が前製造場で製造した「酒類」についても「自らの製造場から移出する」という行為をした場合には、酒税の納税義務が発生すると解すべきことになる。

(2) 第1審原告は、酒類の製造者に酒税を課してきたという沿革から、酒税法6条1項は、自

己の製造場で自己が製造した酒類を製造者が移出した場合にだけ課税されると解すべきであると主張する。しかしながら、再移出控除について定める酒税法30条3項は、自己の製造場から移出した酒類が他の製造者が前製造場で製造した酒類である場合であっても酒税が課税されることを前提として、条文の文言が形成されている。そうすると、第1審原告の主張を採用することは、困難であるというほかはない。

第1審原告は、酒類の流通過程において、酒類の製造者ではない者の倉庫に酒類が保管されても移出時に課税されないのに、たまたま酒類製造者の酒類製造場が製造、加工、商品化とは無関係に流通過程における単なる倉庫として使用された場合には移出時に課税されるのは不合理であるから、酒類が製造後に流通段階に入ったら、そこに課税要件を設ける（流通段階の商取引の事実を酒税の課税要件とする。）という解釈は不当であると主張する。しかしながら、第1審原告の主張は、立法論としてはともかく、現行法の解釈論としては、条文の文言から外れすぎており、採用するには無理がある。

- (3) 第1審原告は、酒税法や関連通達中には、修飾語抜きで「酒類」と規定するのではなく、「製造免許に係る酒類」とか、「製造免許を受けた（受けている）酒類」などの文言で規定された条文があることから、「酒類」という文言は、原則として、対象者の「製造免許」と関係のある「酒類」と解すべきであると主張する。そして、第1審原告は連続式蒸留しょうちゅうの製造免許を有しないから、第1審原告による容器詰め及び包装業務後のB工場からの連続式蒸留しょうちゅうの移出については、課税すべきではないと主張する。しかしながら、第1審原告の主張する酒税法や関連通達中の規定は、本件の再移出控除の問題とは無関係な事項（免許不許可事由や免許取消の場合の課税関係など）についての規定にすぎず、本件の争点の解決に影響を与えない。

また、第1審原告は、酒税法の「製造場」という用語には、定義規定がなく、他の用語（「製造」、「移出」）のような詳細なみなし規定も置かれていないことを指摘する。しかしながら、製造場という用語は、定義規定がなくとも解釈が困難であるとはいえない。本件においても、B工場が第1審原告の酒類の製造場であることについては、解釈上、疑いの余地がない。第1審原告の主張は、本件の争点の解決に影響を与えない。

第1審原告の主張を採用するには、無理があるというほかはないところである。

- (4) 以上によれば、本件更正処分は、酒税法6条1項、30条3項の要件に欠けるところはなく、適法である（詳細な検討については原判決43頁から59頁まで参照）。本件更正処分の取消しを求める第1審原告の請求は、理由がない。

4 本件賦課処分の違法性について

- (1) 本件更正処分が適法であるとすれば、第1審原告の酒税に係る納税申告には、過少申告があったことになる。国税通則法65条4項は、過少申告について「正当な理由」がある場合には過少申告加算税を課さない旨を定める。「正当な理由」がある場合とは、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、過少申告加算税を課すことが不当である場合や納税者に酷な場合に限られるというべきである。

- (2) 第1審原告は、B工場における容器詰め及び包装業務の開始前である平成25年1月から同年3月にかけて、甲府税務署に税務相談を行ったが、再移出控除における軽減税率適用の可能性の教示を受けなかったことを、「正当な理由」を基礎づける事情として主張する。しかしながら、前記認定のとおり、当該税務相談においては再移出控除に関する質問、相談は

なかったのである。納税者から質問もない事項を税務署側から説明しなかったことをもって、「正当な理由」を基礎づける事情とすることは困難である。

(3) 第1審原告は、前製造場からの移出につきCやDへの酒税の課税額を知る制度的な保証がないことを、「正当な理由」を基礎づける事情として主張する。しかしながら、酒類の製造免許を有する業者相互間や、酒類の流通取引関係に立つ業者相互間において、互いに課税に必要な限度で納税申告情報を教示し合う関係を構築することは、困難性が高い事柄であるとはいえない。制度的な保証がないことをもって、「正当な理由」を基礎づける事情とすることは困難である。

(4) 以上によれば、本件賦課処分は、国税通則法65条の要件に欠けるところはなく、適法である（詳細な検討については原判決62頁から65頁まで参照）。本件賦課処分の取消しを求める第1審原告の請求は、理由がない。

第7 結論

以上によれば、第1審原告の本件請求はいずれも理由がないから棄却すべきであり、これと同旨の原判決の結論は正当である。よって、本件控訴を棄却することとして、主文のとおり判決する。

東京高等裁判所第11民事部

裁判長裁判官 野山 宏

裁判官 原 克也

裁判官 池田 知子