

第 6 8 回 税 理 士 試 験 酒 税 法

●はじめに

今年度の本試験は、理論については難易度が高く、計算については判断に迷う箇所もあり、解きづらい問題であったため、合格ラインは例年より低くなることが予想される。

理論問題について設問3を中心に得点を重ね、かつ、計算問題でケアレスミスをいかに防ぐことが出来たかがポイントになると思われる。

Z-68-G〔第一問〕解 答

酒類製造者甲(以下「甲」という。)は、乙製造場において、全ての品目の酒類の製造免許をその製造場の所轄税務署長から受けている。同社は新製品として、ぶどう果汁1,800ℓ(含有糖分280kg)を原料として発酵させたものに小片状のオークを浸してその成分を浸出させた酒類1,500ℓ(アルコール度数14.0度、エキス分6.8度、発泡性あり、以下「酒類A」という。)、並びに米1,200kg、米こうじ500kg(こうじ米450kg)、水あめ200kg及び水を原料として発酵させ、こした液状部分の酒類4,000ℓ(アルコール分16.0度、エキス分5.0度、発泡性なし、以下「酒類B」という。)を製造することを平成30年4月1日に決定し、同年6月1日から乙製造場において酒類A及び酒類Bの製造を開始した。

その後、酒類Aについては、同年8月1日に小片状のオークを浸してその成分を浸出させる前の状態で腐敗が認められたため、甲は製品化を見送ることとしたが、酒類Bについては、こす前の状態のものを甲の従業員が1ℓ飲用検査したところ、問題は認められなかったため、甲は製品化する予定である。

以上に基づき、次の各問について答えなさい。

- 1 酒類A及び酒類Bの製造を開始するに当たり、甲が履行しなければならない義務規定について、説明しなさい。
なお、酒税法第46条(記帳義務)の規定は考慮しなくて良いこととする。また、甲は製造場の設備に関する申告については、既に終えているものとする。
- 2 酒類Aの小片状のオークを浸してその成分を浸出させる前の状態のものについて、腐敗が認められたことに対し、甲が履行しなければならない義務規定について、説明しなさい。
- 3 酒類Bのこす前の状態のものについて、外部から不法に侵入した者により乙製造場において飲用された場合における酒税法上の取扱いについて、酒税法に酒類製造者と酒類の製造者を規定している趣旨を踏まえて説明しなさい。

1 酒類A及び酒類Bの製造を開始するに当たり、甲が履行しなければならない義務規定

(1) 製造方法等の申告義務(5点)

酒類製造者甲は、酒類A(果実酒)及び酒類B(清酒)の製造の開始まで(平成30年6月1日まで)に、製造方法の詳細等を記載した申告書をその製造場(乙製造場)の所在地の所轄税務署長に提出しなければならない。

※ 酒類Aの品目

果実を原料として発酵させたものは、アルコール分が20度未満であるため、果実酒に該当する。

当該果実酒に植物を浸してその成分を浸出させたものは、アルコール分が20度未満であり、植物(オークで小片状のもの)の成分を浸出させているため、果実酒に該当する。

※ 酒類Bの品目

米、米こうじ及び水を主原料として発酵させてこしたものは、アルコール分が22度未満であり、副原料の重量(200kg)が米の重量の50% $((1,200\text{kg} + 450\text{kg}) \times 50\% = 825\text{kg})$ を超えていないため、清酒に該当する。

(2) 承認を受ける義務 (5点)

酒類製造者甲は、商品B(副原料清酒)を製造しようとするときは、その製造場(乙製造場)の所在地の所轄税務署長の承認を受けなければならない。

2 酒類Aの小片状のオークを浸してその成分を浸出させる前の状態のものについて、腐敗が認められたことに対し、甲が履行しなければならない義務規定 (5点)

(1) 酒類製造者甲は、その製造場(乙製造場)にある酒類(果実酒)が腐敗その他の事由により飲用に供し難くなったときは、直ちに、その製造場(乙製造場)の所在地の所轄税務署長に届け出なければならない。

(2) (1)に規定する場合において、酒税の取締り又は保全上必要があると認めるときは、税務署長は、相当の期間を定めて、(1)の酒類の処分を禁止することができる。

3 酒類Bのこす前の状態のものについて、外部から不法に侵入した者により乙製造場において飲用された場合における酒税法上の取扱い (15点)

(1) 酒類製造者と酒類の製造者を規定している趣旨

酒税法では、国産酒類については、徴税技術の点から、酒類の生産、販売、消費の各段階の中で関係者の最も少ないものとして、酒類の製造者(酒類を自己の責任において製造した者をいい、その者が酒類の製造免許を受けているのかどうかは問わない。)を納税義務者としている。また、酒税の確保を図る必要から、酒類の製造については免許制度を採用しているが、酒類が、酒類の製造免許を受けた製造場を経ないで、消費の過程に流通される場合等があるため、酒類の製造免許を受けた者である酒類製造者以外の者に対しても酒類の製造者とみなすことにより、酒税の納税義務を負わせることにしている。

(2) 概 要

酒類Bのこす前の状態のものは、清酒の原料となる物品に発酵させる手段を講じたものでこす前のものに該当するため、酒税法上、もろみに該当する。

なお、外部から不法に侵入した者により乙製造場において当該もろみが飲用された場合には、次に掲げる規定により、外部から不法に侵入した者を酒類の製造者とみなすことにより、酒税の納税義務を負わせることにし、酒類製造者甲に不当な責任及び負担がかからないように考慮している。

(3) 移出等とみなす場合

もろみが酒類製造者甲の製造場(乙製造場)において飲用された場合において、その飲用につき、その製造者の責めに帰することができないときは、その飲用者(外部から不法に侵入した者)をそのもろみに係るもろみの製造者とみなし、その飲用者(外部から不法に侵入した者)が飲用の時にそのもろみをその製造場(乙製造場)から移出したものとみなす。

(4) その他の醸造酒等とみなす場合

もろみについて(3)の規定の適用があった場合においては、そのもろみは、その他の醸造酒とみなし、もろみの製造者(もろみの製造者とみなされた者を含む。)は、その他の醸造酒の製造者とみなす。

(5) 徴 収

(3)に規定する酒類に係る酒税は、(3)に規定する酒類の製造場(乙製造場)の所在地の所轄税務署長が、直ちにその酒税を徴収する。

(6) 納税地

酒税の納税地は、製造場(乙製造場)から移出した酒類に係るものについては、その製造場の所在地とする。

▶予想配点◀

解答中に記載してあります。

▶合格ライン◀

21点が合格確実ライン、18点がボーダーラインになると思われる。

Z－68－G〔第二問〕解 答

品目及びその判定理由

商品名	品 目	判 定 理 由
A 判定理由と併せて④	ビール	麦芽、ホップ及び水を主原料として発酵させたものは、アルコール分が20度未満で、麦芽の重量(500kg)がホップ及び水以外の原料の重量の50% $((500\text{kg}+240\text{kg}+8\text{kg}+8\text{kg}+8\text{kg})\times 50\%=382\text{kg})$ 以上であり、かつお節、こんぶ及びしいたけの重量 $(8\text{kg}+8\text{kg}+8\text{kg}=24\text{kg})$ が麦芽の重量の5% $(500\text{kg}\times 5\%=25\text{kg})$ を超えていないため、ビールに該当する。
B 判定理由と併せて④	発泡酒	麦芽、ホップ及び水を主原料として発酵させたものは、アルコール分が20度未満で、麦芽の重量(900kg)がホップ及び水以外の原料の重量の50% $((900\text{kg}+430\text{kg}+420\text{kg}+20\text{kg})\times 50\%=885\text{kg})$ 以上であるため、ビールに該当する。 当該ビールに果実を加えて発酵させたものは、麦芽の重量(900kg)がホップ及び水以外の原料の重量の50% $((900\text{kg}+430\text{kg}+420\text{kg}+20\text{kg}+40\text{kg})\times 50\%=905\text{kg})$ 未満であるため、ビールに該当しない。麦芽及び麦を原料の一部とした酒類で発泡性を有しており、アルコール分が20度未満であるため、発泡酒に該当する。
C 判定理由と併せて④	リキュール	連続式蒸留機による蒸留酒は、アルコール分が36度以上45度以下であるため、スピリッツ(連続式蒸留スピリッツ)に該当する。 なお、なつめやしの実は、果実に該当しない。 前段の酒類は、米、米こうじ及び水を主原料として発酵させてこしたものであり、アルコール分が22度未満であり、副原料の重量 $(400\text{l}\times 40\text{度}\div 0.95\times 0.8157+(330\text{kg}-330\text{kg}\times 10\%)=434.381\text{kg})$ が米の重量の50% $((800\text{kg}+200\text{kg})\times 50\%=500\text{kg})$ を超えていないため、清酒に該当する。 後段の酒類は、単式蒸留機による蒸留酒であり、アルコール分が45度以下であるため、単式蒸留焼酎に該当する。 清酒に単式蒸留焼酎を加えたものは、補酒酒類及び副原料の重量 $(300\text{l}\times 0.97605+434.381\text{kg}=727.196\text{kg})$ が米の重量の50%(500kg)を超えているため、清酒に該当しない。エキス分が2度以上の混成酒であるため、リキュールに該当する。
D 判定理由と併せて④	リキュール	前段の酒類は、果実及び水を原料として発酵させたものであり、アルコール分が20度未満であるため、果実酒に該当する。 後段の酒類は、しらかばの炭でこした蒸留酒であるため、スピリッツに該当する。 果実酒にスピリッツ及び水を加えたものは、果実酒及び甘味果実酒の補酒酒類として当該スピリッツの使用は認められていないため、果実酒及び甘味果実酒に該当しない。エキス分が2度以上の混成酒であるため、リキュールに該当する。
E 判定理由と併せて④	清 酒	米、米こうじ及び水を主原料として発酵させてこしたものは、アルコール分が22度未満であり、副原料の重量 $(220\text{kg}-220\text{kg}\times 10\%=198\text{kg})$ が米の重量の50% $((400\text{kg}+100\text{kg})\times 50\%=250\text{kg})$ を超えていないため、清酒に該当する。 当該清酒に清酒かすを加えてこしたものは、アルコール分が22度未満であるため、清酒に該当する。

商品名	品 目	判 定 理 由
F 判定理由と併せて4	甘味果実酒	前段の酒類は、果実、果糖及び水を原料として発酵させたものであり、アルコール分が15度未満で、果糖を使用しており、果糖の重量(100kg×1=100kg)が果実に含有される糖類の重量(150kg)を超えていないため、果実酒に該当する。 後段の酒類は、果実及び水を原料として発酵させたアルコール含有物を蒸留したものであり、留出時のアルコール分が95度未満であるため、ブランデーに該当する。 果実酒にブランデー及び果糖を加えたものは、補酒割合が90%以下であり、果糖の重量(100kg)が製成酒類の重量の10%(920kg×10%=92kg)を超えているため、果実酒に該当しない。甘味果実酒に該当する。 $\text{補酒割合} = \frac{500 \times 12 \text{度}}{8000 \times 14 \text{度} + 500 \times 12 \text{度}} \quad (5\%)$
G 判定理由と併せて4	雑 酒	連続式蒸留機による蒸留酒は、アルコール分が45度を超えているため、原料用アルコール(連続式蒸留アルコール)に該当する。 米、米こうじ及び水を主原料として発酵させたものは、こしていないため、清酒に該当しない。エキス分が2度以上の醸造酒であるが、アルコールを原料の一部としており、アルコール分が15度以上であるため、その他の醸造酒にも該当しない。雑酒に該当する。
H 判定理由と併せて4	みりん	米、米こうじ及び単式蒸留焼酎を主原料とした混成酒でこしたものは、次の要件をすべて満たしているため、みりに該当する。 (1) アルコール分が15度未満である。 (2) エキス分が40度以上である。 (3) 原料ぶどう糖等の重量が米の重量の2.5倍以下である。 $400\text{kg} + 400\text{kg} = 800\text{kg} \leq (300\text{kg} + 100\text{kg}) \times 2.5 = 1,000\text{kg}$ (4) 原料ぶどう糖等の固形分の重量が不揮発性成分の重量の80%以下である。 当該みりにみりんかすを加えてこしたものは、次の要件をすべて満たしているため、みりに該当する。 (1) アルコール分が15度未満である。 (2) エキス分が40度以上である。 (3) 原料ぶどう糖等の重量が米の重量の2.5倍以下である。 (4) 原料ぶどう糖等の固形分の重量が不揮発性成分の重量の80%以下である。

① 適用税率

品 目	商品名	計 算 過 程	税 率 (円／kℓ)
ビール	A		220,000
発泡酒	B	(1) アルコール分 7 度<10度 (2) 麦芽比率 $\frac{900\text{kg}}{900\text{kg}+50\text{kg}+430\text{kg}+420\text{kg}+20\text{kg}+40\text{kg}} \text{ (48.3\%)}$ $25\% \leq 48.3\% < 50\%$	178,125
リキュール	C	低アルコール分 $80,000\text{円}+10,000\text{円} \times (11\text{度}-8\text{度})=110,000\text{円}$	110,000
リキュール	D	低アルコール分 $80,000\text{円}+10,000\text{円} \times (11.5\text{度}-8\text{度})=110,000\text{円}$ 1 度未満切捨	110,000
清 酒	E		120,000
甘味果実酒	F	$120,000\text{円}+10,000\text{円} \times (14\text{度}-12\text{度})=140,000\text{円}$	140,000
雑 酒	G	みりん類似以外	220,000
みりん	H		20,000

② 課税標準数量

品 目	商品名	計 算 過 程	課税標準数量 (ml)
		※ 特例適用製造者の判定 3 $1,200\text{k}\ell + 300\text{k}\ell + 300\text{k}\ell + 600\text{k}\ell + 1,000\text{k}\ell + 500\text{k}\ell + 500\text{k}\ell$ $= 4,400\text{k}\ell \leq 10,000\text{k}\ell \quad \therefore \text{該当}$	
ビール	A	(1) $0.35\ell \times 2,000\text{ケース} \times 20\text{本} + 0.35\ell \times 10\text{ケース} \times 20\text{本} = 14.07\text{k}\ell$ (2) 税率の特例の判定 ① 前年度実績 $0\text{k}\ell \leq 1,300\text{k}\ell$ ② 当月分の適用枠 $200\text{k}\ell - 50\text{k}\ell = 150\text{k}\ell$ ③ 当月分の税率の特例 $14.07\text{k}\ell \leq 150\text{k}\ell \quad \therefore 14.07\text{k}\ell$	14,070,000
発泡酒	B	(1) $0.35\ell \times 3,000\text{ケース} \times 24\text{本} = 25.2\text{k}\ell$ (2) 税率の特例の判定 ① 前年度実績 $1,200\text{k}\ell \leq 1,300\text{k}\ell$ ② 当月分の適用枠 $200\text{k}\ell - 100\text{k}\ell = 100\text{k}\ell$ ③ 当月分の税率の特例 $25.2\text{k}\ell \leq 100\text{k}\ell \quad \therefore 25.2\text{k}\ell$	25,200,000
リキュール	C・D	$0.72\ell \times 2,000\text{ケース} \times 10\text{本} + 0.72\ell \times 6\text{本} + 0.72\ell \times 1,000\text{ケース} \times 12\text{本} = 23.04432\text{k}\ell$ (注) 品質評価のための公的品質評価機関に対する送付は、移出に該当するため、課税される。 1	23,044,320
清 酒	E	(1) 課税標準たる数量 $0.72\ell \times 2,500\text{ケース} \times 10\text{本} = 18\text{k}\ell$ (2) 輸出酒類販売場から移出する酒類に係る酒税の免税の適用を受けようとする数量 $0.72\ell \times 10\text{本} = 0.0072\text{k}\ell$ (3) 課税標準数量 $(1) - (2) = 17.9928\text{k}\ell$ (4) 税率の特例の判定 ① 前年度実績 $600\text{k}\ell \leq 1,300\text{k}\ell$ ② 当月分の適用枠 $200\text{k}\ell - 100\text{k}\ell = 100\text{k}\ell$ ③ 当月分の税率の特例 $17.9928\text{k}\ell \leq 100\text{k}\ell \quad \therefore 17.9928\text{k}\ell$	17,992,800
甘味果実酒	F	$0.72\ell \times 500\text{ケース} \times 12\text{本} + 0.72\ell \times 5\text{ケース} \times 12\text{本} = 4.3632\text{k}\ell$	4,363,200
雑 酒	G	$0.64\ell \times 500\text{ケース} \times 10\text{本} = 3.2\text{k}\ell$ (注) 従業員の過失による製造場内の貯蔵タンクからの酒類の流出は、移出に該当しないため、課税されない。 1	3,200,000

品 目	商品名	計 算 過 程	課税標準数量 (ml)
みりん	H	(1) 課税標準たる数量 $10 \times 100 \text{ ケース} \times 12 \text{ 本} = 1.2 \text{ kℓ}$ (2) 未納税移出の適用を受けようとする数量 $10 \times 10 \text{ ケース} \times 12 \text{ 本} = 0.12 \text{ kℓ}$ (3) 課税標準数量 $(1) - (2) = 1.08 \text{ kℓ}$ 1	1,080,000

③ 課税標準数量に対する酒税額

品 目	商品名	計 算 過 程	酒 税 額 (円)
ビール	A	$220,000 \text{ 円} \times 14.07 \text{ kℓ} = 3,095,400 \text{ 円}$ $3,095,400 \text{ 円} \times 85\% = 2,631,090 \text{ 円}$	3 2,631,090
発泡酒	B	$178,125 \text{ 円} \times 25.2 \text{ kℓ} = 4,488,750 \text{ 円}$ $4,488,750 \text{ 円} \times 95\% = 4,264,312 \text{ 円}$	3 4,264,312
リキュール	C・D	$110,000 \text{ 円} \times 23.04432 \text{ kℓ} = 2,534,875 \text{ 円}$	3 2,534,875
清 酒	E	$120,000 \text{ 円} \times 17.9928 \text{ kℓ} = 2,159,136 \text{ 円}$ $2,159,136 \text{ 円} \times 80\% = 1,727,308 \text{ 円}$	3 1,727,308
甘味果実酒	F	$140,000 \text{ 円} \times 4.3632 \text{ kℓ} = 610,848 \text{ 円}$	3 610,848
雑 酒	G	$220,000 \text{ 円} \times 3.2 \text{ kℓ} = 704,000 \text{ 円}$	3 704,000
みりん	H	$20,000 \text{ 円} \times 1.08 \text{ kℓ} = 21,600 \text{ 円}$	3 21,600
		酒税額の合計額	12,494,033 円

④ 控除を受けようとする酒税額

品 目	商品名	計 算 過 程	控除を受けよう とする酒税額 (円)
ビール	A	戻入控除 (1) 税 率 220,000円 (2) 戻入数量 $0.35\ell \times 10 \text{ ケース} \times 20 \text{ 本} = 0.07\text{k}\ell$ (3) 控除税額 $220,000 \text{ 円} \times 0.07\text{k}\ell = 15,400 \text{ 円}$ $15,400 \text{ 円} \times 85\% = 13,090 \text{ 円}$	3 13,090
甘味果実酒	F	戻入控除 (1) 税 率 140,000円 (2) 戻入数量 $0.72\ell \times 5 \text{ ケース} \times 12 \text{ 本} = 0.0432\text{k}\ell$ (3) 控除税額 $140,000 \text{ 円} \times 0.0432\text{k}\ell = 6,048 \text{ 円}$	3 6,048
単式蒸留焼酎	H	原料使用控除 (1) 税 率 $200,000 \text{ 円} + 10,000 \text{ 円} \times (40 \text{ 度} - 20 \text{ 度}) = 400,000 \text{ 円}$ (2) 原料使用数量 $0.5\text{k}\ell$ (3) 控除税額 $400,000 \text{ 円} \times 0.5\text{k}\ell = 200,000 \text{ 円}$	3 200,000
		酒税額の合計額	219,138 円

⑤ 納付すべき酒税額

計 算 過 程	納付すべき酒税額
$12,494,033 \text{ 円} - 219,138 \text{ 円} = 12,274,895 \text{ 円} \rightarrow 12,274,800 \text{ 円}$ (100円未満切捨)	12,274,800 ^円

(注)

1

、

2

、

3

、

4

は配点基準を表す。

▶予想配点◀

解答中に記載してあります。

▶合格ライン◀

60点が合格確実ライン、57点がボーダーラインになると思われる。

▶解答への道◀

1. 酒類の判定

(1) 商品Bについて

前段の副原料ビールの判定の資料でアルコール分が明記されていないが、アルコール分が20度未満であるものとして解答してある。

(2) 商品Cについて

原料とした単式蒸留焼酎については、重量に関する指示が不足しているため、国税庁所定分析法第2表の比重換算表を基に解答してある。なお、重量を正確に合わせる必要はない。

また、出来上がりのエキス分が資料で明記されていないが、前段の副原料清酒のエキス分と後段の単式蒸留焼酎のエキス分から、出来上がりのエキス分は2度以上であると判断して解答してある。

(3) 商品Dについて

後段の酒類の判定理由を「後段の酒類は、果実を原料の一部とした蒸留酒であり、糖類(果糖)を使用しているため、ブランデーに該当しない。エキス分が2度未満の蒸留酒であるため、スピリッツに該当する。」としてもよい。

(4) 商品Gについて

雑酒に該当するための判定理由を「エキス分が2度以上の醸造酒であるが、アルコールの重量($500\text{l} \times 50\text{度} \div 0.95 \times 0.8157 = 214.657\text{kg}$)が水以外の原料の重量の30% ($(214.657\text{kg} + 300\text{kg} + 55\text{kg}) \times 30\% = 170.897\text{kg}$)以上であるため、その他の醸造酒にも該当しない。雑酒に該当する。」としてもよい。

(5) 商品Hについて

前段の副原料みりんの判定の資料で原料ぶどう糖等の固形分の重量に関する資料が明記されていないが、原料ぶどう糖等の固形分の重量が不揮発性成分の重量の80%以下であるものとして解答してある。

2. 酒税額の計算

商品Fについて

平成30年8月15日に酒類販売業者に課税移出されたもののうち、平成30年8月20日に返品された5ケースについては、5の表に含まれていないと判断し、課税標準数量の算定上、加算調整してある。

▶終わりに◀

81点が合格確実ライン、75点がボーダーラインになると思われる。