

第69回 税理士試験 酒税法

●はじめに

今年度の本試験は、難易度はやや高めで、かつ、ボリュームもあつたため、合格ラインは昨年と同様になると思われる。

理論については、2題形式で出題された。Aランク理論からの出題であつたため、解答範囲など迷う箇所はあるもののある程度の解答が要求される。問1で得点を確保しつつ、問2でどれだけ得点出来たかがポイントになると思われる。

計算については、昨年度に引き続き、酒類の判定と税額計算が1題形式で出題された。酒類の判定に関しては、基本事項を中心に出题されており、全問正解を狙うことは十分可能である。また、税額計算に関しては、読み取りづらい資料などがあつたため、全体的に難易度は高めであつた。酒類の判定で確実に得点を重ね、税額計算でどれだけ冷静に解答出来たかがポイントになると思われる。

Z-69-G [第一問] 解答

問1 酒税法第29条の輸出免税の規定が設けられている趣旨について述べるとともに、輸出酒類販売場から移出する酒類に係る酒税の免税について、制度が設けられた趣旨、制度の概要及び酒税の免除の対象となる酒類の要件について述べなさい。

1. 酒税法第29条の輸出免税の規定が設けられている趣旨 (4点)

酒税法の規定は、元来、日本国内において消費される酒類について酒税を課するため設けられている。したがって、酒類が日本国外で消費されるために輸出される場合については、その課税上の取扱いをどうするかという問題が生ずる。これは、仮に、輸出される酒類の酒税を免除しないとすれば、外国に輸出される酒類の酒税額は、輸出酒類の価格の一部を構成することになることから、酒税の金額に応じて輸出価格が高くなり、それだけ輸出が不利になることになる。そこで、国際間の重複課税を回避し、貿易の促進を図る見地から、外国に輸出される酒類に対しては、酒税を免除することとしている。

2. 輸出酒類販売場から移出する酒類に係る酒税の免税について、制度が設けられた趣旨、制度の概要及び酒税の免除の対象となる酒類の要件

(1) 制度が設けられた趣旨 (4点)

地方創生の促進及び日本産酒類の認知度向上を通じた輸出促進を図るため、酒類製造者が輸出酒類販売場の許可を受けた酒類の製造場において訪日外国人旅行者等の非居住者に対して販売した酒類に係る酒税については、一定の手続の下に免除することとしている。

(2) 制度の概要

① 適用要件 (2点)

輸出酒類販売場を営営する酒類製造者が、非居住者に対し、免税酒類で輸出するため一定の方法により購入されるものを販売するため、その酒類をその輸出酒類販売場から移出する場合には、その移出に係る酒税を免除する。

② 手続等

イ. 手続 (2点)

上記①の規定は、移出をした輸出酒類販売場を営営する酒類製造者が、その酒類が非居住者によって一定の方法により購入されたことを証する書類もしくは電磁的記録を保存せず、又はその移出をした日の属する月分の納税申告書(期限内申告に限る。)にその酒類が非居住者によって一定の方法により購入されたことについての明細を記載した書類を添付しない場合には、適用しない。

ただし、既にロ本文の規定等の適用があつた場合又は災害その他やむを得ない事情によりその酒類が非居住者によって一定の方法により購入されたことを証する書類もしくは電磁的記録を保存することができなかったこと等をその酒類製造者が証明した場合には、この限りでない。

ロ. 輸出しなかった場合の課税(1点)

輸出酒類販売場において免税酒類を一定の方法により購入した非居住者が、本邦から出国する日までにその酒類を輸出しないときは、その出港地を所轄する税関長は、その者がその酒類を災害その他やむを得ない事情により亡失したため輸出しないことにつきその税関長の承認を受けた場合を除き、その者からその酒類の移出についての免除に係る酒税額に相当する酒税を直ちに徴収する。

ただし、既にイ本文に規定する場合に該当する事実が生じている場合等は、この限りでない。

ハ. 譲渡等の禁止等(1点)

(イ) 免税酒類で非居住者が輸出酒類販売場において一定の方法により購入したものは、国内において譲渡等をしてはならない。

ただし、その酒類の譲渡等をするにつきやむを得ない事情がある場合において、その酒類の所在場所を所轄する税務署長の承認を受けたときは、この限りでない。

(ロ) 国内において(イ)に規定する酒類の譲渡等がされたときは、税務署長は、やむを得ない事情により承認を受けた者がいるときはその者から、その承認を受けずに譲渡等がされたときはその酒類を譲り渡した者から、その酒類の移出についての免除に係る酒税額に相当する酒税を直ちに徴収する。

ただし、既にイ本文に規定する場合に該当する事実が生じている場合等は、この限りでない。

(3) 酒税の免除の対象となる酒類の要件(4点)

酒税の免除の対象となる酒類(免税酒類)とは、次に掲げる要件を全て満たす酒類とする。

- ① 輸出酒類販売場を経営する酒類製造者が製造免許を受けた酒類と同一の品目の酒類であること。
- ② 輸出酒類販売場を経営する酒類製造者が製造した酒類であること。
- ③ 上記(2)①の販売につき消費税法第8条の規定(輸出品販売場における輸出品の譲渡に係る免税)の適用を受ける酒類であること。

3. 用語の意義(2点)

(1) 酒類製造者とは、酒類の製造免許を受けた者をいう。

(2) 輸出酒類販売場とは、輸出酒類販売場を経営することについて特に不相当と認められる事情がない酒類製造者の経営する酒類の製造場のうち、消費税法に規定する輸出品販売場である酒類の製造場であって、非居住者に対し免税酒類で一定の方法により購入されるものを販売することができるものとして、その酒類の製造場の所在地の所轄税務署長の許可を受けた販売場をいう。

問2 次の①、②については、それぞれ一定の要件を満たすことで、酒税法第43条第1項から第9項《みなし製造》の規定は適用されないこととされている。

この場合における、①と②の要件の相違点について述べなさい。

- ① 酒類の消費者が自ら消費するため酒類と他の物品を混和する場合
- ② 酒類を専ら自己の営業場において飲用に供することを業とする者がその営業場において飲用に供するため当該営業場において酒類と他の物品を混和する場合

①と②の要件の相違点 (10点)

①の「酒類の消費者が自ら消費するため酒類と他の物品を混和する場合」とは、自家用梅酒等を製造する場合のみなし製造の規定の適用除外が想定され、また、②の「酒類を専ら自己の営業場において飲用に供することを業とする者がその営業場において飲用に供するため当該営業場において酒類と他の物品を混和する場合」とは、みなし製造の規定の適用除外の特例が想定される。

以下、①と②の要件の相違点について述べる。

1. ②の規定は、混和前の酒類は蒸留酒類に限定されているのに対し、①の規定は、混和前の酒類の品目等に関しては限定されていない。

なお、蒸留酒類とは、次に掲げる酒類（アルコール分が10度未満で発泡性を有するものを除く。）をいう。

- (1) 連続式蒸留焼酎 (4) ブランデー
- (2) 単式蒸留焼酎 (5) 原料用アルコール
- (3) ウイスキー (6) スピリッツ

2. ②の規定で設けられている次の要件について、①の規定では設けられていない。

- (1) ②の規定の適用を受ける混和は、1年間（4月1日から翌年3月31日までの間をいう。）において当該混和をする蒸留酒類の数量が営業場ごとに1kℓを超えない範囲内で行うものに限るものとする。
- (2) ②の規定の適用を受ける混和をしようとする者は、その混和を開始する日の前日までに所定の事項を記載した申告書を営業場の所在地の所轄税務署長に提出しなければならない。
- (3) ②の規定の適用を受ける混和をする者は、その混和をした蒸留酒類の月ごとの数量を帳簿に記載しなければならない。

▶解答への道◀

消費の直前に混和した場合のみなし製造の規定の適用除外を含めて解答しても、加対象になると思われる。

▶予想配点◀

解答中に記載してあります。

▶合格ライン◀

24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-69-G [第二問] 解答

品目及びその判定理由 (その1)

商品A (判定理由と併せて④)

品目	リキュール
----	-------

(判定理由)

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(340kg)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。

当該清酒に清酒かすを加えたものは、こしていないため、清酒に該当しない。エキス分が2度以上の混成酒であるため、リキュールに該当する。

品目及びその判定理由 (その2)

商品B (判定理由と併せて④)

品目	甘味果実酒
----	-------

(判定理由)

果実、麦芽糖及び水を原料として発酵させたものは、砂糖、ぶどう糖及び果糖以外の糖類(麦芽糖)を使用しているため、果実酒に該当しない。甘味果実酒に該当する。

当該甘味果実酒に植物(オークでチップ状のもの)を浸してその成分を浸出させたものは、植物の成分を浸出させているため、甘味果実酒に該当する。

品目及びその判定理由 (その3)

商品C (判定理由と併せて④)

品目	ビール
----	-----

(判定理由)

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(1,000kg)がホップ及び水以外の原料の重量の50% $((1,000\text{kg}+480\text{kg}+20\text{kg})\times 50\%=750\text{kg})$ 以上であり、コリアンダーの重量(20kg)が麦芽の重量の5% $(1,000\text{kg}\times 5\%=50\text{kg})$ を超えていないため、ビールに該当する。

当該ビールにりんごを加え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(1,000kg)がホップ及び水以外の原料の重量の50% $((1,000\text{kg}+480\text{kg}+20\text{kg}+30\text{kg})\times 50\%=765\text{kg})$ 以上であり、コリアンダー及びりんごの重量 $(20\text{kg}+30\text{kg}=50\text{kg})$ が麦芽の重量の5% $(1,000\text{kg}\times 5\%=50\text{kg})$ を超えていないため、ビールに該当する。

品目及びその判定理由 (その4)

商品D (判定理由と併せて④)

品目	清酒
----	----

(判定理由)

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 $(380\text{kg}\times 50\text{度}\div 0.95\times 0.8157+10\text{kg}=173.14\text{kg})$ が米の重量の50% $((800\text{kg}+280\text{kg})\times 50\%=540\text{kg})$ を超えていないため、清酒に該当する。

当該清酒に炭酸水を加えると同時に水あめを加えたものは、次の要件を全て満たしているため、清酒に該当する。

- (1) 発泡性を有している。
- (2) 水あめ及び混和前の副原料の重量 $(150\text{kg}+173.14\text{kg}=323.14\text{kg})$ が米の重量の50% $((800\text{kg}+280\text{kg})\times 50\%=540\text{kg})$ を超えていない。
- (3) アルコール分が10度の時においてエキス分が8度に達していない。

品目及びその判定理由（その5）

商品E（判定理由と併せて④）

品 目	スピリッツ
-----	-------

（判定理由）

前段の酒類は、粉末酒を水で溶解してエキス分が2度以上の酒類としたものであるため、リキュールに該当する。
後段の酒類は、粉末酒を水で溶解してエキス分が2度未満の酒類としたものであるため、スピリッツに該当する。
リキュールにスピリッツを加えたものは、エキス分が2度未満の混成酒であるため、スピリッツに該当する。

品目及びその判定理由（その6）

商品F（判定理由と併せて④）

品 目	発泡酒
-----	-----

（判定理由）

麦芽、ホップ及び水を主原料として発酵させたものは、米こうじを使用しているため、ビールに該当しない。麦芽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。
酒類の保存のためのゼラチンの混和は、新たな酒類の製造には該当しない。

品目及びその判定理由（その7）

商品G（判定理由と併せて④）

品 目	リキュール
-----	-------

（判定理由）

前段の酒類は、麦芽、ホップ及び水を主原料として発酵させたものであり、麦こうじを使用しているため、ビールに該当しない。麦芽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。

後段の酒類は、連続式蒸留機による蒸留酒であり、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。

発泡酒に連続式蒸留スピリッツを加えたものは、麦芽を原料の一部とした酒類で発泡性を有しているものであるが、当該連続式蒸留スピリッツが麦を原料の一部とした蒸留酒であるため、発泡酒に該当しない。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。

品目及びその判定理由（その8）

商品H（判定理由と併せて④）

品 目	スピリッツ
-----	-------

（判定理由）

単式蒸留機による蒸留酒は、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。

当該単式蒸留焼酎にくえん酸及び水を加えたものは、アルコール分が26度以上であるため、単式蒸留焼酎に該当しない。エキス分が2度未満の混成酒であるため、スピリッツに該当する。（梅の種の重量(750kg)が、穀類及び穀類のこうじの重量(300kg+260kg=560kg)を超えている。）

① 適用税率

品目	商品名	計 算 過 程	税 率 (円/ℓ)
リキュール	A	$120,000円 + 10,000円 \times (14度 - 12度) = 140,000円$	140,000
甘味果実酒	B	$120,000円 + 10,000円 \times (14度 - 12度) = 140,000円$	140,000
ビール	C		220,000
清 酒	D		120,000
スピリッツ	E	低アルコール分 $80,000円 + 10,000円 \times (11度 - 8度) = 110,000円$	110,000
発泡酒	F	麦芽比率 $\frac{700kg}{700kg + 150kg + 400kg + 50kg + 60kg} (51.4\%) \geq 50\%$	220,000
リキュール	G	発泡酒の麦芽比率 $\frac{500kg}{500kg + 50kg + 60kg + 70kg + 20kg + 10kg} (70.4\%) \geq 50\%$	220,000
スピリッツ	H		370,000
リキュール	Y	リキュールにリキュールを加えたものは、同一品目どうしの混和であるため、リキュールに該当する。 $120,000円 + 10,000円 \times (14度 - 12度) = 140,000円$	140,000
スピリッツ	Z	原料用アルコールにスピリッツを加えたものは、エキス分が2度未満の混成酒であるため、スピリッツに該当する。	370,000

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 1 $600\text{k}\ell + 1,100\text{k}\ell + 600\text{k}\ell + 600\text{k}\ell + 300\text{k}\ell + 1,400\text{k}\ell + 900\text{k}\ell$ $+ 1,100\text{k}\ell = 6,600\text{k}\ell \leq 10,000\text{k}\ell \quad \therefore \text{該当}$	
リキュール	A・Y	$0.72\ell \times 5,000\text{ケース} \times 6\text{本} + 60\ell = 21.66\text{k}\ell$ (注) 乙支店への商品Yの製造場からの移出は、移出に該当するため、課税される。	21,660,000
甘味果実酒	B	$0.75\ell \times 20,000\text{ケース} \times 6\text{本} + 0.75\ell \times 10\text{本} = 90.0075\text{k}\ell$ (注) 輸出商談会において外国人バイヤーに試飲させる目的での製造場からの酒類の持ち出しは、移出に該当するため、課税される。 1	90,007,500
ビール	C	(1) $0.35\ell \times 5,000\text{ケース} \times 24\text{本} = 42\text{k}\ell$ (2) 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 $200\text{k}\ell - 140\text{k}\ell = 60\text{k}\ell$ ③ 当月分の税率の特例 $42\text{k}\ell \leq 60\text{k}\ell \quad \therefore 42\text{k}\ell$	42,000,000
清酒	D	(1) 課税標準たる数量 $0.72\ell \times 10,000\text{ケース} \times 6\text{本} + 0.72\ell \times 10\text{本} = 43.2072\text{k}\ell$ (2) 輸出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 $(1) - (2) = 43.2\text{k}\ell$ (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 $43.2\text{k}\ell \leq 100\text{k}\ell \quad \therefore 43.2\text{k}\ell$	43,200,000
スピリッツ	E	$0.35\ell \times 2,000\text{ケース} \times 24\text{本} = 16.8\text{k}\ell$	16,800,000
発泡酒	F	(1) $0.35\ell \times 12,000\text{ケース} \times 24\text{本} = 100.8\text{k}\ell$ (2) 税率の特例の判定 麦芽比率が50%以上であるため、適用なし。 1	100,800,000
リキュール	G	$0.35\ell \times 8,000\text{ケース} \times 24\text{本} = 67.2\text{k}\ell$	67,200,000
スピリッツ	H・Z	$0.9\ell \times 20,000\text{ケース} \times 6\text{本} + 200\ell = 108.2\text{k}\ell$ (注) 自社の丙蔵置所への商品Zの製造場からの移出は、移出に該当するため、課税される。 1	108,200,000

③ 課税標準数量に対する酒税額

課税標準数量に対する酒税額	106,476,650 円
---------------	---------------

品 目	商品名	計 算 過 程	課税標準数量に 対する酒税額 (円)
リキュール	A・Y	$140,000円 \times 21.66kl = 3,032,400円$	③ 3,032,400
甘味果実酒	B	$140,000円 \times 90.0075kl = 12,601,050円$	③ 12,601,050
ビール	C	$220,000円 \times 42kl = 9,240,000円$ $9,240,000円 \times 85\% = 7,854,000円$	③ 7,854,000
清 酒	D	$120,000円 \times 43.2kl = 5,184,000円$ $5,184,000円 \times 80\% = 4,147,200円$	③ 4,147,200
スピリッツ	E	$110,000円 \times 16.8kl = 1,848,000円$	③ 1,848,000
発泡酒	F	$220,000円 \times 100.8kl = 22,176,000円$	③ 22,176,000
リキュール	G	$220,000円 \times 67.2kl = 14,784,000円$	③ 14,784,000
スピリッツ	H・Z	$370,000円 \times 108.2kl = 40,034,000円$	③ 40,034,000

④ 控除を受けようとする酒税額

控除を受けようとする酒税額	61,850 円
---------------	----------

品 目	商品名	計 算 過 程	控除を受けようとする酒税額 (円)
リキュール	X	再移出控除 (1) 税 率 140,000円 (2) 再移出数量 ① 移出数量 0.06kℓ ② 混和率 $300 \times 14\text{度} = 4.20$ $300 \times 14\text{度} = 4.20$ (再移出控除適用酒類) } 計 8.40 $\frac{4.20}{8.40} \times 1,000 = 500$ ③ 度数換算係数 $\frac{14\text{度}}{14\text{度}} \times 1,000 = 1,000$ ④ 再移出数量 $0.06\text{kℓ} \times \frac{500}{1,000} = 0.03\text{kℓ}$ $0.03\text{kℓ} \times \frac{1,000}{1,000} = 0.03\text{kℓ}$ (3) 控除税額 $140,000\text{円} \times 0.03\text{kℓ} = 4,200\text{円}$	3 4,200
発泡酒	C	戻入控除 ※ 平成29年4月1日に発泡酒として課税移出されたものが戻し入れられているため、発泡酒として戻入控除を適用する。 (1) 税 率 麦芽比率 $\frac{1,000\text{kg}}{1,000\text{kg} + 90\text{kg} + 480\text{kg} + 20\text{kg} + 30\text{kg}} (61.7\%) \geq 50\%$ $\therefore 220,000\text{円}$ (2) 戻入数量 $0.35\text{l} \times 100\text{本} = 0.035\text{kℓ}$ (3) 控除税額 $220,000\text{円} \times 0.035\text{kℓ} = 7,700\text{円}$	3 7,700

品目	商品名	計 算 過 程	控除を受けようとする酒税額 (円)
スピリッツ	H	戻入控除 (1) 税 率 370,000円 (2) 戻入数量 $0.9\ell \times 100\text{本} + 0.9\ell \times 50\text{本} = 0.135\text{k}\ell$ (3) 控除税額 $370,000\text{円} \times 0.135\text{k}\ell = 49,950\text{円}$ ※ 令和元年9月3日返品分は、10月末日に提出期限が到来する9月分の納税申告書で控除を受けるため、8月分の納税申告書では控除しない。	<div style="border: 1px solid black; display: inline-block; padding: 2px;">3</div> 49,950

⑤ 納付すべき酒税額

計 算 過 程	納付すべき酒税額 円
$106,476,650\text{円} - 61,850\text{円} = 106,414,800\text{円}$	106,414,800

(注) 1、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◀

64点が合格確実ライン、58点がボーダーラインになるとされる。

▶終わりに◀

88点が合格確実ライン、76点がボーダーラインになるとされる。