

酒税法における酒類の品目判定の考察*

野村 康則^{*1}

A Study on the Judge for the Liquor Items Related to the Liquor Tax Law of Japan.

Yasunori NOMURA^{*1}

^{*1} Department of Industrial Business and Engineering

Judging the name of the right liquor items based on the current liquor tax is very complicated due to the production methods, temperature, and mixture and so on. Applicants for the tax accountant face the difficulties each time they try to solve that kind of problems and I would show how to solve the problems for that issue, which might be helpful to the people concerned. I wish my study would give some successful hints on those problems to a certain extent.

Key Words : 酒税法, 品目判定, アルコール分, エキス分, 税率, 税理士試験

1. 緒 言

酒税法における品目判定は税理士試験受験者にとって最大の難関であり、品目判定が正解とならなければ酒税の計算の可否に大きく影響を及ぼすこととなる。そのため、酒税納税額の計算の入口としての品目判定をより早く正確に行う必要がある。残念ながら現状では品目判定のマニュアルはなく、受験者はより多くの過去問を解くことにより、品目判定の正確さを身につける必要がある。しかしながら、多くの受験者が経験するのは余りの酒税法の複雑さと試験時の制限時間の短さである。マニュアル的なものや、解法への糸口となる手引きがあれば、酒税を受験する人の数も増加するであろうし、酒税法への理解が進歩することは間違いないと思われる。本論では特に税理士試験の過去問から品目判定についての解法を研究してみることに主眼を置いており、税理士試験受験者にとってより参考となるものと思われる。そこで複雑で難解な酒税法の品目判定の糸口を見出す方法にチャレンジしてみたい。

2. 税理士試験酒税法の概要

税理士試験の酒税法は①理論問題、②計算問題の二つに分類されており、合計で120分以内での回答が要求される。一般的には計算問題を先に着手し、その後に残された時間内で理論問題を解くのが通常のパターンである。②の計算問題の構成は次のようになっている。Ⅰ品目判定、Ⅱ税率、Ⅲ課税標準数量、Ⅳ酒税額、Ⅴ控除税額、Ⅵ納付すべき酒税額。このように先ず品目判定（およそ8品目）を20分以内で正確に行うことが最終的な酒税納付額を導き出す大事な入口である。計算問題を一時間半以内で正しく終えれば、理論問題を残された30分で回答することで充分合格点は得られると思われる。税理士試験は公認会計士試験、司法試験と共に三大難関試験と言われているが、これらの試験は全てボールペンまたはインクで筆記することとなっており、最近では他の国家試験がマークシート形式となっているのに対し、依然として記述形式であり、いい加減なやり方で回答することは出来ず、また膨大な枚数の回答用紙に早く書き上げる力が必要とされる。

* 原稿受付 2014年2月27日

^{*1} 産業ビジネス学科

E-mail: nomura@fukui-ut.ac.jp

3. 酒税法における主要品目とその定義

3.1 酒類の分類

酒税法第2条及び3条により、「酒類」とはアルコール分1度以上の飲料（薄めてアルコール分1度以上の飲料とすることができるもの）または溶解してアルコール1度以上の飲料とすることができる粉末状のものを含む）を言い、Table 1 のように分類される。

Table 1 酒類の分類

酒類	品目	酒類	品目
発泡性酒類	ビール 発泡酒 その他発泡酒	混成酒類	合成清酒 みりん 甘味果実酒 リキュール 粉末酒 雑酒
醸造酒類	清酒 果実酒 その他の醸造酒		
蒸留酒類	連続式蒸留しょうちゅう 単式蒸留しょうちゅう ウイスキー ブランデー 原料用アルコール スピリッツ		

出所：酒税法第2条及び3条により筆者作成

3.2 酒類の定義

(1) 発泡性酒類

発泡性酒類とはビール（アルコール分20度未満）及び発泡酒（アルコール分20度未満）及びビール発泡酒以外の酒類で発泡性を有するもの（アルコール分が10度未満のものに限る）。

(2) 醸造酒類

清酒（アルコール分22度未満）、果実酒（アルコール分20度未満、一定条件下では15度未満）、その他の醸造酒（アルコール分20度未満）。

(3) 蒸留酒類

次に掲げる酒類（その他の発泡性酒類を除く）

- ・連続式蒸留しょうちゅう（アルコール含有物を連続式蒸留機で蒸留したものでアルコール分36度未満）
- ・単式蒸留しょうちゅう（アルコール含有物を単式式蒸留機で蒸留したものでアルコール分45度以下）
- ・ウイスキー（発芽させた穀類、水を原料として糖化させて発酵させたアルコール含有物を蒸留させたもの）
- ・ブランデー（果実酒、水を原料として発酵させたアルコール含有物を蒸留させたもの）
- ・原料用アルコール（連続式蒸留しょうちゅう、単式蒸留しょうちゅうの製造方法によるものでアルコール分45度超のもの）
- ・スピリッツ（エキス分2度未満のもの）

(4) 混成酒類

次に掲げる酒類（その他の発泡性酒類を除く）

- ・合成清酒（アルコール、ブドウ糖等を原料としたもので、その性状が清酒に類似するもの（アルコール分16度未満、エキス分5度以上のもの）
- ・みりん（アルコール分15度未満、エキス分40度以上のもの）

- ・甘味果実酒（果実酒に糖類やブランデーを加えたもの、果実酒に植物の成分を浸透させたもの）
- ・リキュール（酒類と糖類等を原料とした酒類でキス分 2 度以上のもの）
- ・粉末酒（溶解してアルコール分 1 度以上の飲料とすることができる粉末状のもの）
- ・雑酒（上記以外の酒類）

4. 平成 24 年度過去問の研究

平成 24 年度の品目判定は 8 品目が出された。問題文を見て、先ず下記のように酒類の混和状況から①、②、③のように分類をして段階的に判別してゆかなくてはならない(過去問の①、②、③は筆者が振ったものである)。

A. ①りんごの濃縮果汁 600 l (含有する糖分の重量 80 kg) に水 300 l 及びぶどう糖（転化糖換算後の重量 30 kg) を加えて発酵させた酒類 900 l (アルコール分 13 度、エキス分 5.5 度) に②ぶどうの濃縮果汁を原料として発酵させたアルコール含有物を連続式蒸留機以外の蒸留機により蒸留（流出時のアルコール分 85 度）して水を加えた酒類 120 l (アルコール分 47 度、エキス分 0.0 度) を③加えた酒類（アルコール分 17 度、エキス分 4.8 度）

- ① 果実（りんごの濃縮果汁）に水及び糖類（ぶどう糖）を加えて発酵させた酒類は果実酒の基本に該当する。つまり糖類の重量(30 kg)が果実に含有される糖分の重量（80g）以下、ぶどう糖を使用していること、アルコール分(13 度)が 15 度未満であることから果実酒に該当する。
- ② アルコール含有物を蒸留した酒類は流出時のアルコール分(85 度)が 95 度未満であればブランデーを考える。しかも果実を原料として発酵させており、ブランデーに該当する。
- ③ 果実酒にブランデーを加えた場合は蒸留させていないため、ブランデーではなく、果実酒または甘味果実酒のどちらかである。そのキーは「混和アルコール割合」 $(120\text{ l}/(900\text{ l}\times0.13+120\text{ l}\times0.47)=32.5\%)$ が 10%超 90%以下であることから果実酒（混和アルコール割合が 10%以下）とはならず、甘味果実酒となる。

B. ①発芽させた大麦 520g, 大麦こうじ 500g, とうもろこし 100g, ホップ 20g, 糖類 20g と水を原料として発酵させた発泡性を有する酒類（アルコール分 5.0 度、エキス分 3.0 度）

麦芽（発芽させた大麦）、ホップを主原料として発酵させた酒類は、ビールを先ず想像するが、大麦こうじを使用していることからビールとはならず、麦芽を原料の一部とし、発泡性を有すること、アルコール分(5.0 度)が 20 度未満であることから発泡酒に分類され则认为る。

C. ぶどう 500 kg 及びブルーベリー 500 kg を原料として発酵させたアルコール含有物を単式蒸留機で蒸留（流出時のアルコール分 90.0%）して水を加えた酒類 40 l (アルコール分 8.0 度、エキス分 0.0 度)

果実（ぶどう、ブルーベリー）を原料として発酵させたアルコール含有物を蒸留した酒類は、流出時のアルコール分（90.0%）が 95%未満であることからブランデーに分類される。決め手は流出時のアルコール分（90.0%）が 95%未満であること。

D. ①米 500 kg, 米こうじ 200 kg (こうじ米 180 kg), 麦芽糖 200 kg (でんぷん質分を分解したもの), ②他の酒類製造者から課税移出された酒類 100 l, (さつまいもこうじ, りんご酸及び水を原料として発酵させたアルコール含有物を連続式蒸留機で蒸留し, どんぐりの炭でこしたもの(アルコール分 95 度)) 及び水を原料として発酵させてこした酒類 1700 l (アルコール分 17.5 度, エキス分 6.5 度)

②から先に考えて、アルコール含有物を連続式蒸留機で蒸留した酒類はアルコール分（95 度）が 45 度以上であることから原料用アルコールに該当する。この場合は「連続式蒸留機で蒸留」がキーで、アルコール分が 36 度未満なら連続式蒸留しょうちゅうとなる。①米, 米こうじに麦芽糖及び連続式蒸留しょうちゅうを加えた酒類は清酒の定義を検討する。この場合、原料用アルコールの重量換算は 0.8157 を使用する。副原料の重量 $(200\text{ kg}+100\text{ l}\times0.8157=281.57\text{ kg})$ が米の重量の $50/100((500\text{ kg}+180\text{ kg})\times50/100=340\text{ kg})$ を超えておらずアルコール分(17.5 度)が 22 度未満であることから清酒に分類され则认为る。

E. ①麦芽 1000 kg, ホップ 7.5 kg, 麦 250 kg, とうもろこし 300 kg, カラメル 4.5 kg 及び水を原料として発酵させた発泡性のある酒類（アルコール分 5.5 度, エキス分 4.5 度）に②小麦を原料としたアルコール含有物を連続式蒸留機で蒸留した酒類（アルコール分 37 度, エキス分 0.0 度）③を加えた発泡性を有する酒類（アルコール分 7 度, エキス分 4.3 度）

- ①原料からしてビールを想定する。副原料の重量（250 kg + 300 kg + 4.5 kg = 554.5 kg）が麦芽の重量の 50/100（1000 kg × 50/100 = 500 kg）を超えていることからビールとはならない。麦芽, 麦を原料の一部としており, アルコール分（5.5 度）が 20 度未満であるから発泡酒に該当する。
- ②アルコール含有物を連続式蒸留機で蒸留した酒類のアルコール分（37 度）が 36 度以上 45 度未満であるから（連続式蒸留）スピリッツに該当する。
- ③発泡酒にスピリッツを加えた酒類は麦（小麦）を原料の一部としたアルコール含有物を使用しているため発泡酒とはならず, エキス分（4.3 度）が 2 度以上であり, リキュールに分類され则认为る。

F. ①麦 500 kg, 麦こうじ 200 kg, じゃがいも 100 kg, 清酒かす 50 kg 及び水を原料として発酵させたアルコール含有物を連続式蒸留機以外の蒸留機で蒸留（流出時のアルコール分 60.0 度）して水を加え, 合成着色料（食品衛生法施工規則に定める食用黄色 5 号）で着色した酒類（アルコール分 45.0 度, エキス分 0.5 度）

- ①連続式蒸留機以外の蒸留機＝単式蒸留機と置き換える。単式蒸留機でアルコール含有物を蒸留した酒類は流出時のアルコール分（60.0 度）が 95 度未満であることから「しょうちゅう」とはならない。また合成着色料は砂糖とともに混和しないと「しょうちゅう」とはならない。この酒類はエキス分（0.5 度）が 2 度未満であることからスピリッツと考える。

G. ①ぶどう濃縮果汁 2000 l（含有する糖類の重量 400 kg）及び果糖 200 kg を原料として発酵させた酒類 2000 l（アルコール分 13.0 度, エキス分 5.0 度, 重量 1960 kg）に②他の酒類製造場から未納税移入した原料用アルコール 40 l（アルコール含有物を連続式蒸留機で蒸留したものでアルコール分 50.0 度）, ぶどう糖 100 kg 及び香料をつける目的でぶどう果汁 400 l 及び水を加えたもの 3500 l（アルコール分 8.0 度, エキス分 6.0 度, 重量 3400 kg）を③連続式蒸留機以外の蒸留機で蒸留（流出時のアルコール分 80 度）した酒類（アルコール分 43.0 度, エキス分 0.5 度）

- ①は果実酒を先ず考えてみる。糖類の重量（200 kg）が果実に含まれる糖類の重量（400 kg）以下であり, 果糖を使用, アルコール分（13 度）が 15 度未満であるから果実酒に分類される。
- ②は混和割合を計算する。混和割合（ $40 \text{ l} \times 0.5 / (2000 \text{ l} \times 0.13 + 40 \text{ l} \times 0.5) = 7.1\%$ ）が 10% 以下であること, 糖類の重量（100 kg）が酒類の重量の 10/100（ $3400 \text{ kg} \times 10/100 = 340 \text{ kg}$ ）以下でぶどう糖を使用し果実酒に該当する。
- ③果実酒を蒸留した酒類は含糖質物（ぶどう糖, 果糖）を使用していることからブランデーとはならず, エキス分（0.5 度）が 2 度未満であることからスピリッツに分類され则认为る。

5. 結 言

今回平成 24 年度の税理士試験問題を例示し, 品目判定の解法について解説を試みたが, もっと多くの問題を例示する必要がある。また砂糖を混和させたしょうちゅうの例外的取扱いなど複雑な処理があり, まだまだスタンダードといえるような公式が導き出せたわけではないし, 受験生を惑わすような問題が多く出題される傾向にある。これを契機にもっと品目判定が早く出来る方法を考案してゆきたいと考える。

文 献

- (1) 富側泰敬著, 図解酒税平成 25 年版(2013), pp. 1-118, 一般財団法人大蔵財務協会。
- (2) 税務経理協会編, 酒税法令通達集 25 年度版(2013), pp. 248-265。
- (3) 法令出版編集部編, 酒税法及び酒類行政関係法令通達集, 平成 25 年 4 月 1 日改訂 (2013), pp.19-83。
- (4) 資格の大原編, 2013 年受験対策過去試験問題集酒税法(2013)。

(平成 26 年 3 月 31 日受理)