

諮問番号：令和元年度諮問第45号
答申番号：令和2年度答申第5号

答 申 書

第1 審査会の結論

大阪府なにわ北府税事務所長（以下「処分庁」という。）が、審査請求人に対して平成31年1月15日付けで行った地方税法（昭和25年法律第226号。以下「法」という。）に基づく軽油引取税に係る決定及び不申告加算金の決定（以下「本件処分」という。）の取消しを求める審査請求（以下「本件審査請求」という。）は、棄却すべきである。

第2 審査関係人の主張の要旨

1 審査請求人

審査請求書、反論書、審査会に提出された主張書面及び令和2年6月4日に実施した口頭意見陳述を踏まえた審査請求人の主張の要旨は、以下のとおりである。

(1) 二重課税について

審査請求人は、事業販売量に対する軽油引取税を支払っている。平成29年6月、同年10月及び平成30年9月の各月分の販売についても、同様である。このことは、処分庁において確認済である。販売量に即した課税を法第144条の2は規定しているものであり、審査請求人は、販売量に即した税の支払いをなしており、更に課税されるいわれはない。既に支払いを受けた税の上に処分庁が本件処分をなすのは、二重に税を課すことになり許されない。

本件処分の結果、処分庁は、本件処分の課税分につき不当に利得したことになる。

法第144条の2は、引取課税と申告課税の2つの課税方法があることを示すにすぎない。そして、申告課税をする以上、引取課税分は支払えない。1つの取引しか存在しないのに、2回の課税が行われることになるからである。法律では、二重課税禁止が大原則であり、それを許す解釈はありえない。円滑な徴税の実施のため、申告課税するのはかまわないが、既に税を支払っているところにさらに課税するべきではない。

(2) 混和軽油に係る認識の必要性について

処分庁は、混和軽油（軽油に灯油等を混和して軽油となったものや、重油

や灯油等を混和して軽油となったもの。以下「混和軽油」という。)又は燃料炭化水素油の販売行為に対して課税したと弁明するが、混和軽油等を販売した認識はない。軽油として流通する商品を販売し、これに伴う軽油引取税を支払っているのであり、販売する軽油が混和軽油等であるかないかを検査する義務もなく、能力もない。審査請求人に販売軽油が混和軽油等であるかないかを調査の上、課税の有無を判断させることは、課税法に予定されておらず、仮にかかる行為を流通業者である審査請求人にさせるならば、流通及び課税の停滞を引き起こすことは必定であり、混和軽油等であるかないかの調査を流通業者にさせることを課税権者が考えているとは到底言えないことは明らかである。

審査請求人は、混和軽油を販売した認識はないが、結果として販売したものが混和軽油であったことを認める。

処分庁は、軽油引取税の支払いに関わらず、混和軽油の軽油引取税が課税されるとするが、軽油引取において、取引に係る税の支払いをなした上に、さらに軽油引取税を要するとするためには、流通業者に当該取引に係る認識と、課税の合理性が必要である。しかし、審査請求人は、混和軽油を取引した認識はなく、認識があれば、取引に応じて軽油引取税の支払いをしていない。

本件処分は、適正円滑な事業の運営を旨とする審査請求人にとり、予想もしない不意打ちであり、容認できるものではない。

(3) 仙台高裁判決に係る法の規定について

処分庁は、法第144条の2第4項にいう「軽油に軽油以外の炭化水素油を混和し若しくは軽油以外の炭化水素油と軽油以外の炭化水素油を混和して製造された軽油を販売した場合」の解釈は、石油製品販売業者自身が混和軽油を製造した場合はもとより、石油製品販売業者が他から混和軽油を購入し販売した場合も含まれるとするのが、仙台高等裁判所昭和54年2月21日判決(以下「仙台高裁判決」という。)であるとする。しかし、仙台高裁判決は、法第700条の3第2項についての解釈であり、この条文は平成21年度税制改正で削除された条文であるところ、これに対応する条文は法第144条の2第2項であり、法第144条の2第4項ではない。

また、仙台高裁判決は、当事者が課税対象者でないこと等を争った事案であるが、本件では、軽油引取税の支払いを現実になしている審査請求人に対する課税が問題となっているのであり、条文も事案も異なる。

(4) 本件処分に係る理由の提示の不備等について

審査請求人は、本件処分前に本件引取課税の根拠を説明すること及び審査請求人の弁明を受けこれに対し明確に答えることを処分庁に求めたが、処分庁は、審査請求人に弁明の機会を与えず自らは何ら答えず本件処分を行うと

いう手続違反をもなしたのである。

2 審査庁

本件審査請求は、棄却すべきである。

第3 審理員意見書の要旨

1 審理員意見書の結論

本件審査請求は、棄却されるべきである。

2 審理員意見書の理由

(1) 軽油引取税の制度等について

軽油引取税は、原則として、法第144条の2第1項のとおり、軽油の引取りで当該引取りに係る軽油の現実の納入を伴うものについて、引取り数量を課税標準とし、元売業者又は特約業者から現実の引取りを行う者を納税義務者とした上で、元売業者又は特約業者を特別徴収義務者として課税する税制となっている。軽油の流通過程は、元売業者が輸入した原油を精製して製造したものが特約業者を経て消費者に譲渡され消費されるのが通例であるから、主に特約業者の手を離れる時点において課税して消費者に転嫁するのが合理的であり、上記のような引取課税の仕組みが採用されている。

一方、軽油を燃料とするディーゼルエンジンは、軽油はもとより、軽油に灯油やA重油を混和したものや、灯油又はA重油そのものも燃料として使用し得るところである。灯油やA重油の価格は軽油より安価であることから、灯油やA重油、又はこれらを軽油と混和したものを自動車の燃料として使用すれば、これによる利益は少なくない。こうした理由で、灯油やA重油による軽油の水増し等が行われ、上記流通過程（引取課税の過程）から外れた軽油や炭化水素油が自動車の燃料として消費される場合が存在する。

このため、公平課税の見地から、これらも広く捕捉する必要性を認め、引取課税以外の課税の制度が定められている。その1つが、法第144条の2第4項の、販売業者に対する課税の制度である。また、軽油周辺油種への識別剤添加実施要綱（平成3年3月22日3資油部第8号資源エネルギー庁石油部長通知）のとおり、灯油やA重油には識別剤が添加されており、混和軽油等を迅速にチェックできるようになっている。

(2) 本件処分について

ア 販売業者等に対する課税の制度では、法第144条の2第4項のとおり、販売業者が

① 混和軽油を販売した場合

② 燃料炭化水素油を自動車の内燃機関の燃料として販売した場合に、これら混和軽油や燃料炭化水素油（以下「不正軽油等」という。）の販売量を課税標準として、当該販売業者に軽油引取税を課すこととなる。

これを本件についてみると、審査請求人が保有する石油製品の貯蔵設備等から、平成29年6月29日、同年10月18日、平成30年9月26日に採取された見本品からは、約10%から99%の識別剤が検出されているところである。そして、審査請求人は、混和軽油又は燃料炭化水素油を販売した認識はなかったものの、販売したものが混和軽油又は燃料炭化水素油であったと認めている。

もっとも、審査請求人が販売した油は既に消尽されているとみられ、それらの性状が混和軽油又は燃料炭化水素油のどちらにあてはまるものだったのかは明らかではない。しかし、審査請求人は地下貯蔵設備及び自動車への給油ノズルを備えた、いわゆるガソリンスタンド様の施設で自動車の内燃機関用に燃料を販売していると認められるから、販売したものが混和軽油であれば当然に①の、燃料炭化水素油であっても②の要件を満たすこととなる。よって、審査請求人は法第144条の2第4項のとおり軽油引取税を課されることとなる。

イ 処分庁は、審査請求人の特定の仕入に係る数量を課税標準としている。審査請求人の設備において販売をなすためには、地下貯蔵タンクへの仕入れを前提としており、「仕入数量＝販売数量」という状態にあったことは争いが無い。そして、審査請求人が自ら灯油やA重油を混和したような事情は見当たらないから、審査請求人が販売した不正軽油等は、審査請求人が仕入れたものとするのが相当といえる。

ところで、審査請求人の地下貯蔵タンクは40キロリットルの容量があるとのことであるので、地下貯蔵タンクに在庫の数量がある状態で不正軽油等が納品されれば、そこで混和され、結果として最大で40キロリットルの不正軽油等が生じることになる。また、その後識別剤が添加されていない正規の軽油が納品されたとしても、地下タンクに不正軽油等が残った状態であれば、新たな混和が生じ、さらに多くの不正軽油等が生じるということも考えられる。しかし、地下貯蔵タンクにおける混和の状況は明らかでないところ、販売された不正軽油等の数量が納品された不正軽油等の数量を下回ることは考えられないから、不正軽油等の原因と認められた各仕入に係る数量を課税標準である販売数量としたことについては理由があり、不当なものとはいえない。

ウ そして、課税標準に、既に軽油引取税が課され、又は課されるべき軽油が含まれているときは、当該含まれている軽油に相当する数量を課税標準から除くこととなるが、それは、法第144条の3第1項の規定による知事の

承認を受けている場合に限られる。

しかし、審査請求人が知事の承認を受けていた事実は認められない。

また、審査請求人が販売した不正軽油等からは識別剤が検出されているところ、製造等の承認の取扱いについて（平成21年4月1日総税都第21号総務省自治税務局都道府県税課長通知）のとおり、知事の承認を受けて製造された軽油には識別剤は含まれないことから、審査請求人が販売したものが知事の承認を受けて製造されたとも認められない。

よって、課税標準から除かれる数量があるとは認められない。

エ 以上のとおり、審査請求人は、法第144条の13及び法第144条の18第1項第2号の規定により、その販売に係る軽油引取税の申告及び納付をすることとなるが、審査請求人は申告を行っていないので、法第144条の44第2項及び法第144条の47第2項及び第3項の規定により、課税標準等を決定されることとなる。

（3）二重課税について

審査請求人は、既に販売数量に係る軽油引取税を仕入先に対し過不足なく支払っているから、本件処分は二重課税であり許されない旨主張している。たしかに、本件処分の課税標準とした仕入れに係る請求書には、軽油税ないし軽油引取税として、1リットルあたり32.1円の金額が記載されており、これらは仕入先に支払われたものと認められる。仕入先が税を徴収するのは、法第144条の2第1項における特別徴収の場合で、審査請求人の主張は、引取課税の納税義務を果たしているとの趣旨と解される。しかし、法第144条の2第4項及び法第144条の13の規定のとおり、不正軽油等を販売した場合は、その販売量を課税標準として申告納付をしなければならない。その際、控除することができるのは、法第144条の32第1項の規定により製造の承認等を受けた軽油等の数量となり、この数量がないことは前述のとおりである。そして、その他に控除されるものはない。また、審査請求人が主張するような理由をもって、法第144条の2第4項及び法第144条の13の規定による申告及び納付の義務を免れるような規定もないことから、審査請求人の主張は認められない。

（4）混和軽油に係る認識の必要性について

審査請求人は、結果的に混和軽油を販売したことを認めている一方、審査請求人には検査義務も能力もない中で、軽油として流通する商品を販売したもので、混和軽油を仕入れたり販売したりした認識はなかったとして、本件処分をなすには、当該取引に係る認識と課税の合理性が必要であるとする。

たしかに、法には販売業者等に対し検査義務を課すような規定はない。しかし、軽油引取税の課税に関し、審査請求人が主張するような認識を要件とするような規定は見当たらないし、裁判例では、「混和軽油を販売した者に

軽油引取税の負担回避の故意があったかどうか、または混和軽油であることを知っていたかどうかに関わりなく、納税義務を課する趣旨である」「混和軽油の販売に当り混和軽油であることを知らず且つ軽油引取税の負担を回避する故意がなかったとしても、そのことを以て軽油引取税の納税義務を免がれる事由とはなしがたい。」とされている（仙台高裁判決）。つまり、混和軽油であることを知らず、税負担を回避する故意がなかったとしても、それをもって納税義務を免がれる理由とすることはできない。

また、審査請求人は、本件処分を予想もしない不意打ちであるとも主張しているが、処分庁は審査請求人に対し、これまで数度にわたり具体的な指導を繰り返し行っていることが認められ、少なくとも、不正軽油等が流通していることや、それらを取り扱わないようにするために留意する点などについて十分認識し得たといえることから、審査請求人の主張は失当である。

(5) 仙台高裁判決に係る法の規定について

審査請求人は、仙台高裁判決で解釈された条文である、法第700条の3第2項について、平成21年度税制改正後の対応する条文は法第144条の2第2項であり、本件規定ではない旨主張する。

仙台高裁判決の事案は、昭和50年当時の行為に係るもので、審査請求人がいうとおり、当時の法第700条の3第2項について解釈されているものであるが、昭和50年当時の法第700条の3第2項（別記）をみると、審査請求人のいう法第144条の2第2項ではなく、法第144条の2第4項と対応していることは明らかである。

(6) 本件処分に係る理由の提示の不備等について

不利益処分とは、法令に基づき、特定の者を名あて人として、直接に、これに義務を課すものとされているところ、本件処分が不利益処分であることに疑いはない。そして、不利益処分をする場合には、その名あて人に対し、行政手続法（平成5年法律第88号）第14条及び大阪府行政手続条例（平成7年大阪府条例第2号）第14条のとおり、当該不利益処分の理由を示さなければならないが、本件処分に係る更正・決定通知書には、根拠法令の記載とともに、課税標準、税額、不申告加算金の割合、不申告加算金の計算過程、不申告加算金額といった算定根拠並びに不申告加算金決定の理由が記載されているので、理由の提示に不備等は認められない。なお、弁明の機会の付与について義務付けられていないことは、法第18条の4第1項及び大阪府税条例（昭和25年大阪府条例第75号。以下「条例」という。）第6条第1項のとおりであり、本件処分に手続違反があったとする審査請求人の主張は認められない。

(7) 上記以外の違法性又は不当性の検討

その他に本件処分に違法又は不当な点は認められない。

(別記) 昭和50年当時の法第700条の3第2項

軽油引取税は、前項に規定する場合のほか、特約業者又は元売業者以外の石油製品の販売業者が軽油に軽油以外の炭化水素油を混和し、又は軽油以外の炭化水素油と軽油以外の炭化水素油を混和して製造された軽油を販売した場合には、その販売量（当該販売に係る軽油にすでに軽油引取税又は揮発油税が課され、又は課されるべき軽油又は揮発油（揮発油税法（昭和32年法律第55号）第2条第1項に規定する揮発油（同法第6条において揮発油とみなされるものを含む。）をいう。以下同じ。）が含まれているときは、当該販売に係る軽油の数量から、当該含まれている軽油又は揮発油に相当する部分の炭化水素油の数量を控除して得た数量とする。）を課税標準として、当該販売業者の事業所所在の道府県において、当該販売業者に課する。

第4 調査審議の経過

令和2年2月28日	諮問書の受領
令和2年3月 2日	審査関係人に対する主張書面等の提出期限通知 主張書面等の提出期限：3月16日 口頭意見陳述申立期限：3月16日
令和2年3月11日	審査請求人の主張書面（3月9日付け）及び口頭意見陳述申立書（3月9日付け）を受領
令和2年3月18日	第1回審議
令和2年5月28日	第2回審議
令和2年6月 4日	口頭意見陳述の実施及び第3回審議
令和2年7月 2日	第4回審議

第5 審査会の判断の理由

1 法令等の規定

- (1) 行政手続法第3条又は第4条第1項に定めるもののほか、地方税に関する法令の規定による処分その他公権力の行使に当たる行為については、同法第2章（第8条を除く。）及び第3章（第14条を除く。）の規定は、適用しない。（法第18条の4第1項）
- (2) 軽油引取税は、特約業者又は元売業者からの軽油の引取りで当該引取りに係る軽油の現実の納入を伴うものに対し、その数量を課税標準として、当該軽油の納入地所在の道府県において、その引取りを行う者に課する。（法第144条の2第1項）

軽油引取税は、前3項に規定する場合のほか、特約業者又は元売業者以外の石油製品の販売業者が、軽油に軽油以外の炭化水素油を混和し若しくは軽油以外の炭化水素油と軽油以外の炭化水素油を混和して製造された軽油を販売した場合又は燃料炭化水素油を自動車の内燃機関の燃料として販売した場合においては、その販売量（第144条の32第1項第1号若しくは第2号の規定により製造の承認を受けた当該販売に係る軽油又は同項第3号の規定により譲渡の承認を受けた当該販売に係る燃料炭化水素油に既に軽油引取税又は揮発油税が課され、又は課されるべき軽油又は揮発油が含まれているときは、当該含まれている軽油又は揮発油に相当する部分の炭化水素油の数量を控除した数量とする。）を課税標準として、当該石油製品販売業者の事業所所在の道府県において、当該石油製品販売業者に課する。（法第144条の2第4項）

- (3) 軽油引取税の徴収については、特別徴収の方法によらなければならない。ただし、第144条の2第3項から第6項まで又は第144条の3の規定によって軽油引取税を課する場合その他特別の必要がある場合における徴収は、申告納付の方法によるものとする。（法第144条の13）
- (4) 第144条の13ただし書の規定によって軽油引取税を申告納付すべき納税者は、第144条の2第4項に該当する石油製品販売業者にあつては、毎月末日までに、前月の初日から末日までの間における当該販売に係る軽油引取税の課税標準量、税額その他必要な事項を記載した申告書を当該石油製品販売業者の事業所所在地の道府県知事に提出することによって申告した税額を道府県に納付しなければならない。（法第144条の18第1項第2号）
- (5) 元売業者、特約業者、石油製品販売業者、軽油製造者等及び自動車の保有者は、軽油と軽油以外の炭化水素油を混和して炭化水素油を製造するとき、上記の場合のほか軽油を製造するとき、燃料炭化水素油を自動車の内燃機関の燃料として譲渡するときは、製造、譲渡又は消費を行う時期、数量その他の総務省令で定める事項を定めて、製造等を行う場所の所在地の道府県知事の承認を受けなければならない。（法第144条の32第1項第1号から第3号まで）
- (6) 道府県知事は、軽油引取税の特別徴収義務者又は納税者が申告書を提出しなかった場合においては、その調査によって、納入申告し、又は申告すべき課税標準量及び税額を決定することができる。（法第144条の44第2項）
- (7) 第144条の44第2項の規定による決定があつた場合には、道府県知事は、同項に規定する決定により納入し、又は納付すべき税額に100分の15の割合を乗じて計算した金額に相当する不申告加算金額を徴収しなければならない。ただし、申告書の提出期限までにその提出がなかったことにつ

いて正当な理由があると認められる場合は、この限りでない。(法第144条の47第2項第1号)

前項の規定に該当する場合において、前項に規定する納入し、又は納付すべき税額が50万円を超えるときは、前項に規定する不申告加算金額は、同項の規定にかかわらず、同項の規定により計算した金額に、その超える部分に相当する金額に100分の5の割合を乗じて計算した金額を加算した金額とする。(法第144条の47第3項)

- (8) 軽油引取税の税率は、第144条の10の規定にかかわらず、当分の間、1キロリットルにつき、32,100円とする。(法附則第12条の2の8)
- (9) 行政庁は、不利益処分をする場合には、その名あて人に対し、同時に、当該不利益処分の理由を示さなければならない。ただし、当該理由を示さないで処分をすべき差し迫った必要がある場合は、この限りでない。(行政手続法第14条第1項)
- (10) 大阪府行政手続条例第3条又は第4条に定めるもののほか、府税に関する条例及び規則の規定による処分その他公権力の行使に当たる行為については、大阪府行政手続条例第2章(第8条を除く。)及び第3章(第14条を除く。)の規定は、適用しない。(条例第6条第1項)
- (11) 軽油引取税は、特約業者又は元売業者からの軽油の引取りで当該引取りに係る軽油の現実の納入を伴うものに対し、その数量を課税標準として、その引取りを行う者に課する。(条例第53条第1項)
- 軽油引取税は、前3項に規定する場合のほか、特約業者又は元売業者以外の石油製品の販売業者が、軽油に軽油以外の炭化水素油を混和し、若しくは軽油以外の炭化水素油と軽油以外の炭化水素油を混和して製造された軽油を販売した場合又は燃料炭化水素油を自動車の内燃機関の燃料として販売した場合においては、その販売量(法第144条の32第1項第1号若しくは第2号の規定により製造の承認を受けた当該販売に係る軽油又は同項第3号の規定により譲渡の承認を受けた当該販売に係る燃料炭化水素油に既に軽油引取税又は揮発油税が課され、又は課されるべき軽油又は揮発油が含まれているときは、当該含まれている軽油又は揮発油に相当する部分の炭化水素油の数量を控除した数量とする。)を課税標準として、当該石油製品販売業者に課する。(条例第53条第4項)
- (12) 軽油引取税の徴収については、特別徴収の方法による。ただし、第53条第3項から第6項まで又は第54条の規定によって軽油引取税を課する場合においては、申告納付の方法による。(条例第58条第1項)
- (13) 第58条第1項ただし書の規定によって軽油引取税を申告納付すべき納税者は、第53条第3項、第4項若しくは第5項又は第54条第1項第1号、第2号若しくは第5号に掲げる者にあつては、毎月末日までに前月1日

から同月末日までの間における当該販売、消費又は譲渡に係る軽油引取税について、当該軽油引取税に係る課税標準量、税額その他必要な事項を記載した申告書を知事に提出し、及びその申告した税額を納付しなければならない。(条例第62条の2)

- (14) 軽油引取税の税率は、第57条の規定にかかわらず、当分の間、1キロリットルにつき、32,100円とする。(条例附則第8条の5)
- (15) 行政庁は、不利益処分をする場合には、その名宛人に対し、同時に、当該不利益処分の理由を示さなければならない。ただし、当該理由を示さないで処分をすべき差し迫った必要がある場合は、この限りでない。(大阪府行政手続条例第14条第1項)
- (16) 法第144条の2第4項に規定する「軽油に軽油以外の炭化水素油を混和し又は軽油以外の炭化水素油と軽油以外の炭化水素油を混和して製造された軽油」とは、例えば、軽油に灯油を混和して軽油となった炭化水素油、重油と灯油を混和して軽油となった炭化水素油等をいうものであること。また、「製造された軽油を販売した場合」には、石油製品販売業者自身が混和軽油を製造し販売した場合はもとより、石油製品販売業者が他から混和軽油を購入して販売した場合もこれに含まれるものであること。(地方税法の施行に関する取扱いについて(道府県税関係)(平成22年4月1日総務都第16号総務大臣通知)第9章第1節第1の8(2))

2 認定した事実

審査庁から提出された諮問書の添付書類(事件記録)によれば、以下の事実が認められる。

- (1) 平成31年1月15日付けで、処分庁は、審査請求人に対して、軽油引取税について、不足金額1,926,000円、加算金310,200円、合計2,236,200円を納付すべき金額として決定する本件処分を行った。本件処分の通知書には、「軽油引取税に係る調査を実施した結果、平成29年6月、同年10月及び平成30年9月の各月分に係る軽油引取税について、混和軽油又は燃料炭化水素油を自動車の内燃機関の燃料として販売したにもかかわらず申告がなされていないことが判明したので、決定通知書のとおり各月分に係る税額を決定し、併せて不申告加算金を決定します。」と記載されている。
- (2) 平成31年1月30日付けで、審査請求人は、本件審査請求を行った。

3 判断

(1) 本件処分について

大阪府等が行った調査によって採取した石油製品等の見本品の分析結果

により、審査請求人が混和軽油等を販売している疑いが生じたため、大阪府は、審査請求人に対して帳簿等の調査を行った。その結果、処分庁は、審査請求人が平成29年6月、同年10月及び平成30年9月の各月分に係る軽油引取税について、混和軽油等を自動車の内燃機関の燃料として販売したにもかかわらず、法第144条の13及び法第144条の18第1項第2号の規定による申告がなされていないことから、法第144条の44第2項の規定により課税標準量及び税額を決定するとともに、法第144条の47第2項及び第3項の規定により不申告加算金額の徴収を決定し、本件処分を行ったものである。

法第144条の32第1項の規定による道府県知事の承認を受けたときは、課税標準に、既に軽油引取税が課され、又は課されるべき軽油が含まれているときは、当該含まれている軽油に相当する数量を課税標準から控除することになるが、審査請求人はこの承認を受けていない。

審査請求人は、当該軽油が結果として混和軽油であることを認めており、また、本件処分における課税標準量、税額及び不申告加算金額についても争いはない。

以上のことから、本件処分は、前記1の法令等の規定に従って適正に行われたものであると認められる。

(2) 二重課税について

審査請求人は、法第144条の2は、第1項の引取軽油課税（以下「引取軽油課税」という。）と第4項の混和軽油課税（以下「混和軽油課税」という。）の2つの課税方法があることを規定するにすぎず、一方の課税が行われた以上、他方の課税分は支払えないこと、また、本件処分の結果、1つの取引に2回の課税が行われることになり、二重課税であってこれを許す法解釈はありえないことを主張する。

法第144条の2は、第1項で引取軽油課税について規定し、第4項で「前3項に規定する場合のほか」と前置きした上で混和軽油課税について規定している。法第144条の2第1項と第4項は、異なる課税標準を定めていることが規定の文言上明らかである以上、それぞれ異なる課税要件を定めたものであると考えられる。

法第144条の2第4項は、軽油引取税の特別徴収義務者である特約業者又は元売業者以外の石油製品の販売業者が混和軽油を販売した場合は、その販売業者が軽油引取税を申告納付することを規定しているが、このような課税制度を設ける理由は、軽油引取税の課税が、軽油の流通過程において特約業者の手を離れる時になされる建前となっていることから、消費者の手に渡るまでに元売業者又は特約業者以外の販売業者が、軽油の水増し又は製造を行ったとしてもその課税方法がないため、当該水増し又は製造を行った販売

業者を軽油引取税の納税義務者として申告納付をさせる制度を設けたものである。

法第144条の2第1項と第4項の規定がそれぞれ適用されることにより、一連の取引に対して引取軽油課税と混和軽油課税が重ねて行われる事態が想定され得ることから、法は、これを回避するための手段として、道府県知事の承認を受けて製造された混和軽油に課税済みの軽油が含まれる場合については、当該含まれる軽油に相当する数量を混和軽油課税の課税標準から控除するという制度を採用している（法第144条の2第4項第2括弧書）。この制度は、法144条の3第1項に基づき知事から同項第1号若しくは第2号による製造の承認又は同項第3号による譲渡の承認を受けた場合を適用要件とするものである。この点について、法は、混和軽油の使用が、軽油引取税の脱税行為であるばかりではなく、環境や人体に甚大な被害を与えるものであり、また、混和軽油の流通は、石油製品販売業者や運送業者など各業界の公平かつ公正な競争の阻害要因になるものであることを考慮して、知事の承認を得ずに製造された混和軽油に対して混和軽油課税が行われる場合については、引取軽油課税分の控除は行わないこととしたものであると解される。

租税法律主義により、租税の創設、改廃、課税要件及び租税の賦課徴収の手續は全て法律に基づいて定めるところに委ねられていると解すべきである。そのため、法が、審査請求人が二重課税と主張するような、一連の取引に対して引取軽油課税と混和軽油課税が重ねて行われる事態が生じることを想定しながら、上記のような制度を採用したことについて、その当否は立法の過程において審議決定されるところに一任されているものと解すべきである。

以上のことから、処分庁が、本件処分に係る取引について、引取軽油課税と混和軽油課税の双方が適用されるとの法解釈に基づき本件処分を行ったことにより、結果として一連の取引に重複して課税されることになったとしても、法解釈を誤ったものとは認められず、違法又は不当ではない。

(3) 混和軽油に係る認識の必要性について

審査請求人は、結果的に混和軽油を販売したことを認める一方で、審査請求人には検査義務も能力もない中で、軽油として流通する商品を販売したもので、混和軽油を仕入れたり販売したりした認識はなかったとして、本件処分をなすには、当該取引に係る認識と課税の合理性が必要であると主張する。

しかしながら、法には、混和軽油を仕入れ、又は販売することの認識を要件とするような規定はなく、また、仙台高裁判決で「混和軽油を販売した者に軽油引取税の負担回避の故意があったかどうか、または混和軽油であることを知っていたかどうかに関わりなく、納税義務を課する趣旨である」、「混

和軽油の販売に当り混和軽油であることを知らず且つ軽油引取税の負担を回避する故意がなかったとしても、そのことを以て本件引取税の納税義務を免がれる事由とはなしがたい。」と解釈されていることを考慮すれば、審査請求人が混和軽油であることを知らず、税負担を回避する故意がなかったとしても、それをもって納税義務を免がれる事由とはならない。

また、審査請求人は、本件処分は、適正円滑な事業の運営を旨とする審査請求人にとり、予想もしない不意打ちであると主張する。

しかしながら、処分庁は、審査請求人に対して過去から本件と同様の調査端緒により繰り返し調査を行っており、不正軽油を自動車の燃料として販売した場合には、当該販売行為に対して軽油引取税が課税される旨の指導を行っている。審査請求人が石油製品販売を業としていることも考慮すれば、審査請求人は、少なくとも不正軽油等が流通していることや、それらを取り扱わないようにするために留意する点などについて十分認識し得たと言える。

(4) 仙台高裁判決に係る法の規定について

審査請求人は、仙台高裁判決は法第700条の3第2項について解釈されたものであり、平成21年度税制改正後の対応する条文は法第144条の2第2項であり、法第144条の2第4項ではない旨主張する。

しかしながら、仙台高裁判決の事案は、昭和50年当時の行為に係るもので、当時の法第700条の3第2項について解釈されているものであるが、本件処分時の法の規定は、審査請求人が主張する法第144条の2第2項ではなく法第144条の2第4項と対応している。

また、審査請求人は、仙台高裁判決は当事者が課税対象者でないこと等を争った事案であるが、本件処分では軽油引取税の支払いを現実になしている審査請求人に対する課税が問題となっているのであり、事案が異なると主張するが、事案が異なっても法の解釈に違いはない。

(5) 本件処分に係る理由の提示の不備等について

審査請求人は、本件処分前に本件引取課税の根拠を説明すること及び審査請求人の弁明を受けこれに対し明確に答えることを処分庁に求めたが、処分庁は、審査請求人に弁明の機会を与えず自らは何ら答えず本件処分を行い、これが手続違反であると主張する。

行政手続法第13条第1項及び大阪府行政手続条例第13条第1項では、不利益処分をしようとする場合には、意見陳述のための手続として聴聞又は弁明の機会の付与を行わなければならないと規定されているが、本件処分については、法第18条の4第1項及び条例第6条第1項の規定により、処分庁にはこれらの手続は義務付けられていない。

また、不利益処分をする場合には、その名あて人に対し、行政手続法第14条及び大阪府行政手続条例第14条のとおり、当該不利益処分の理由を示

さなければならないが、本件処分に係る更正・決定通知書には、根拠法令の記載とともに、課税標準、税額、不申告加算金の割合、不申告加算金の計算過程、不申告加算金額といった算定根拠並びに不申告加算金決定の理由が記載されており、理由の提示に不備等は認められない。

なお、審査請求人は、口頭意見陳述において、審査請求人が示した疑義に対して、本件処分前に処分庁から十分な説明がなかったことについての不服を陳述する。たしかに、審査請求人と処分庁との間において、本件処分前に、審査請求人のどういった疑義に対しどの程度の説明がされたのかに関する記録がなく、処分庁が、事前にどの程度の説明をしていたかは必ずしも明らかではない。しかし、上記行政手続法及び大阪府行政手続条例に定めるもののほか、処分庁が処分前に説明を行うべきとする法令上の根拠がないこと、本件は事実関係に争いはなく、処分に際し理由提示は不備なく行われていることからすれば、仮に疑義に対する事前の説明が尽くされていないことがあったとしても、そのことをもって、本件処分を違法又は不当とすることはできない。

(6) 上記以外の違法性又は不当性

その他に本件処分に違法又は不当な点は認められない。

(7) 以上のことから、本件処分については、違法又は不当な点は認められない。

したがって、本件審査請求は、棄却されるべきである。

大阪府行政不服審査会第1部会

委員（部会長） 谷口 勢津夫

委員 高島 淳子

委員 濱 和哲