

- 主文
- 一 原告らの請求を棄却する。
- 二 訴訟費用は原告らの負担とする。

○ 事実

第一 当事者の求めた裁判

〔請求の趣旨〕

- 一 被告北海道胆振支庁長が原告金星室蘭ハイヤー株式会社の、被告北海道小樽道税事務所長が原告北海道中央タクシー株式会社及び原告金星小樽ハイヤー株式会社の、各昭和四七年四ないし九月分の軽油引取税についてなした別表（一）各記載の更正並びに過少及び不申告加算税の賦課決定を取消す。
- 二 訴訟費用は被告らの負担とする。

〔請求の趣旨に対する答弁〕

主文と同旨

第二 当事者の主張

〔請求原因〕

- 一 原告らは、昭和四七年四月一六日以降、その所有する自動車の燃料としていわゆる無公害LPG該当燃料（以下、本件燃料という）を使用し、タクシー営業をなしている者であるが、被告らは原告らに対し、昭和四七年四ないし九月分の軽油引取税について別表（一）各記載のとおり更正（以下、本件各更正という）並びに過少及び無申告加算税の賦課決定（以下、本件賦課決定という）をした。原告らは、右各処分について昭和四七年一二月二七日北海道知事に対し、審査請求をしたところ昭和四八年九月二七日付で右審査請求を棄却する旨の裁決がされ、右裁決書は同年一〇月六日原告らに到達した。

二 本件各更正及び賦課決定は次の理由により違法である。

- 1 本件燃料は、地方税法七〇〇条の三第三項の炭化水素油には該当しない。
 - （一） 地方税法及び同法施行に関する取扱についての依命通達（道府県税関係、昭和二九年五月一三日自乙府発第一〇九号各都道府県知事宛自治庁次長通達）（以下、依命通達という）によれば、「炭化水素油とは、炭素と水素のみからなる各種の炭化水素化合物を主成分とする混合物で、常温（温度一五度）、常圧（水銀柱七六〇ミリメートル）において油状をなしているものをいい、単一の炭化水素化合物（ベンゾール等）、常温、常圧において気状（プロパンを主成分とする液化ガス）、固状又は半固状（パラフィン、ワセリン等）を呈する炭化水素の混合物はこれに含まれないこと」とされている。

- （二） 右「各種の炭化水素化合物」とは異種の分子構造を持った炭化水素化合物が集まってできているもので、たとえば燈油の場合、異種の分子構造の炭化水素化合物が三〇〇種類以上も集まってできているが、これに対し、「単一の炭化水素化合物」とはトルエンのように一種類の分子構造の炭化水素化合物でできているものである。

- （三） 本件燃料は、トルエンの含有量が約六三パーセントであるから、単一の炭化水素化合物を主成分とするものであり、各種の炭化水素化合物を生成成分とするものでないから、依命通達にいう炭化水素油には該当しない。また、本件燃料には酸素基が含まれているから、本件燃料は依命通達にいう炭化水素油はもとより単一の炭化水素化合物にも該当しない。また、本件燃料は、炭素と水素のほか酸素基からなる「溶解物」であつて「混合物」ではないから、依命通達の炭化水素油には該当しない。

- 2 原告らは、炭化水素油を自動車の内燃機関の燃料として消費するものではない。

- （一） 地方税法七〇〇条の三第三項により炭化水素油の消費に対し課税されるためには、炭化水素油が自動車の内燃機関として消費された場合でなければならないが、右内燃機関の燃料として消費されたというためには、油状で炭素と水素のみからなる当該燃料が内燃機関内で直接燃焼される場合でなければならない。

- （二） ところで、内燃機関とは、気化器、吸入マニフールドを含まず、シリンダーのみをいうものであるところ、燃料は気化器より吸入マニフールドを経て液状のままシリンダー（内燃機関）に流入するのに対し、本件燃料は、常温、常圧において液状であるが、燃料タンクから内燃機関に送られる前段階に取付けられたTT式KE装置を通過することにより、右装置内で五〇〇度ないし八〇〇度の高温で加熱されて完全に気体化され、炭化水素化合物以外の物質である酸化生成物たるアルデヒド、ケトン等の物質に変化して内燃機関に流入して燃料として消費されるもので

あるから本件燃料の消費は地方税法七〇〇条の三第三項の課税対象ではない。

3 地方税法七〇〇条の三第三項は立法権の限界を超えた違憲立法である。

(一) 地方税法七〇〇条の三第三項は、昭和四五年四月一七日法律第二四号による改正前は、「軽油引取税は、前二項に規定する場合のほか、自動車の保有者が炭化水素油を自動車の内燃機関の燃料として消費した場合においては、当該炭化水素油の消費に対し、消費量を課税標準として、当該自動車の主たる定置場所在の道府県において、当該自動車の保有者に課する。」と規定していたところ、右改正により右条項に規定する「炭化水素油」の後に「(炭化水素とその他の物との混合物又は単一の炭化水素で、温度一五度及び一気圧において液状のものを含む。以下同じ。)」との括弧書の文言がそう人されることとなつた。

(二) 右改正法によれば、炭化水素油の中に単一の炭化水素が含まれることになるが、単一の炭化水素が炭化水素油になり得ないことは自然科学上の定説であり、依命通達によつても単一の炭化水素化合物は炭化水素油に含まれないとしている。

(三) およそ立法権は全く自由無制限にいかなる内容でも立法の対象になしえるものではなく、そこには自ら一定の限界があり、論理上不能又は自然的不能なる事実は立法化しえないものである。従つて、右改正法は、明らかに論理的に矛盾すると共に自然的にも不能である事実を法規範の規定内容としたものであるから立法権の限界を超えて無効であり、規定として論理的に矛盾し内容不明確であるから、租税法主義を定めた憲法八四条に違反する。

4 原告らが、昭和四七年五、六月分の軽油引取税につき申告書提出期限内に申告書を提出しなかつたこと及び同年四、七、八、九月分の軽油引取税につき申告に係る課税標準量及び税額に誤があつたことについてはそれぞれ正当な理由がある。

(一) 原告らは、昭和四七年四月一六日以降本件燃料を使用することとしたので、同年五月一〇日頃札幌市内のゴードー溶剤株式会社会議室において本件燃料の開発者である訴外A)が道庁府県税課のB係長等に対しスライド写真の撮影による説明を行い、本件燃料はT T式KE装置の装着により内燃機関に注入される前に完全に気化されること、右燃料には酸素基が多量に含まれているから炭化水素油に該当しないこと、従つて地方税法七〇〇条の一二第三項に該当せず、軽油引取税の対象とならないものであるが、原告らとしては納税に協力する意味において地方税法改正の時の附帯決議の趣旨にのつとり、本件燃料に近似する「石油ガス税」に準じ、その初年度の課税率一キログラム当り金五円を一リットル当りに引直した金三円の割合であれば納税することにやぶさかではない旨申し入れたところ、右B係長等は、本件燃料に課税するかどうかは道庁府県税課において研究調査の上回答する旨の返事がなされた。

(二) そこで、原告らは右回答を待つたところ、その後、道庁府県税課からは何等の回答もなく(回答があつたのは同年一〇月二五日)、同年八月一日上川支庁税務課の職員が金星旭川ハイヤー株式会社に来て、分析試験の結果課税対象となるとの結論に達したとの申入があつた旨聞知したので、同月九日本件燃料について、四月一六日以降使用の四月分及び五、六月分を石油ガス税に準じてリッター当り金三円の割合により計算の上申告したものである。従つて原告らが申告書提出期限内に申告書を提出しなかつたことについては正当な理由がある。

(三) また、過少申告については、本件は税法の解釈上疑義があつて納税者が納税当局と異なる解釈をしたことには正当な理由がある。被告らは四月分の過少申告につき更正により一旦これを承認している。

三 よつて、原告らは被告らに対し、本件各更正及び賦課決定の取消しを求める。

〔請求原因に対する認否〕

一 請求原因一の事実は認める。

二 同二前文は争う。

1 同二1の内、(一)の事実及び本件燃料はトルエンの含有量が約六三パーセントであることは認め、その余は争う。

2 同二2(二)の内、本件燃料が常温、常圧において液体であることは認め、その余の事実及び同(一)は否認又は争う。

3 同二3の内、(一)の事実は認め、その余は争う。

4 同二4の事実は否認する。

〔被告らの主張〕

一 地方税法七〇〇条の三第三項にいう「炭化水素油」とは、炭素と水素のみからなる各種の炭化水素化合物を主成分とする混合物で、常温、常圧で油状をなしているものをいい、同項にいう「炭化水素とその他の物との混合物」とは、依命通達に

よれば、単一の炭化水素又は炭化水素油に炭化水素化合物以外の物、たとえば、メタノール等を混和して生じたものをいい、同項にいう「単一の炭化水素」とは、依命通達によれば、炭素と水素のみからなる一種類の炭化水素化合物をいうものである。

二 1 本件燃料は、定量分析試験の結果によればその成分は単一の炭化水素化合物であるトルエンが約六三パーセント、残分は炭化水素油である燈油であることが推定されるから、トルエンその他による各種の炭化水素化合物の混合物である。そして、その分留性状については五パーセント留出温度一〇七度、九五パーセント留出温度二一ないし二一六度であつて、その温度差が一〇五ないし一〇九度であることから、右成分と総合すると本件燃料は「単一の炭化水素」には該当しない。さらに元素分析試験の結果によれば、八九・三〇パーセントが炭素、一〇・一二九ないし一〇・五七パーセントが水素であり、仮に本件燃料中に炭化水素化合物以外の物が混入されているとしてもその量は〇・一三ないし〇・三一パーセントの少量であるから、本件燃料は「炭化水素とその他の物との混合物」に該当しない。

2 また、仮に本件燃料が、炭素、水素以外に酸素又は酸素基を含むとしても少なくとも「炭化水素とその他の物の混合物」に該当する。

3 そして、本件燃料は、トルエン及びその他の各種炭化水素化合物が、化学的に結合して別の物質、すなわち化合物となつていゝのではなく、異種の物質のままの状態に混じり合つていゝものであるから、トルエン及びその他の各種炭化水素化合物の「混合物」である。

三 原告らは、炭化水素油である本件燃料を自動車の内燃機関の燃料として消費したものである。

1 地方税法七〇〇条の三第三項は、「炭化水素油」、「炭化水素とその他の物との混合物」又は「単一の炭化水素」でいずれも常温、常圧における性状について油状又は液状であるものを自動車の内燃機関の燃料として消費すれば軽油引取税を課す旨規定していゝのであつて、消費の過程での特殊な条件下における性状については問うところではないのであり、本件燃料は常温、常圧において油状をなしているから、軽油引取税の課税対象である。

2 自動車の内燃機関においては、気化器による気化、吸気マニフールドによる吸入の過程が欠除しては動力を発生させえないものであるから、右気化、吸収に必要な装置は内燃機関の一部であるところ、原告らの主張するT T式KE装置は右吸気マニフールドに相当する部分に設置されたものであり、その機能についてもシリンダー内へ吸収される本件燃料及び空気を排気ガスの熱を利用して加熱することのほかに吸気マニフールドと異なるものではないから、仮に本件燃料がシリンダー内へ吸収される時点で完全にガス化され、炭化水素化合物以外の物に変化するとしてもそれはあくまで本件燃料が内燃機関の燃料として使用される過程における問題であるから、本件燃料の使用は、地方税法七〇〇条の三第三項にいう炭化水素油を内燃機関の燃料として消費した場合に該当する。

四 以上によれば、原告らによる本件燃料の消費は地方税法七〇〇条の三第三項に該当するところ、原告らは昭和四七年四月ないし九月の各月において別表(二)の各課税標準量欄記載のとおり本件燃料を消費し(但し、四月分については、四月一日以降同月一五日までは、従前から使用してきた燃料を申告課税標準量欄記載の量消費し、同月一六日以後同月三〇日までの間、本件燃料を消費したものである)、別表(二)各申告欄記載のとおり申告をしたので、被告らは地方税法七〇〇条の七に基づき一キロリットルにつき金一万五〇〇〇円の税率によつて税額を算出して別表(二)各更正欄記載の更正をなし、申告に係る課税標準量及び税額に誤のあつた四、七、八、九月分(九月分については原告金星小樽ハイヤー株式会社を除く)については同法七〇〇条の三三第一項により各不足税額に一〇〇分の五を乗じて別表(二)各過少申告加算金欄記載の申告書提出期限までに申告書の提出がなく、かつ、その後更正のあつた五、六、九月分(九月分については原告金星小樽ハイヤー株式会社のみ)については同条二項に基づき各申告納付税額及び不足額に一〇〇分の一〇を乗じて別表(二)各不申告加算金欄記載の各賦課決定をなし、右各更正及び賦課決定は、別表(二)各更正、加算金決定の通知、告知年月日欄記載の日に原告らに通知した。よつて、本件各更正及び賦課決定は適法である。

五 地方税法七〇〇条の三第三項に関する昭和四五年の法改正は、軽油引取税か自動車の運行による道路の損傷に対処するため道路財源の確保を目的として制定されたものであるところ、自動車の内燃機関の燃料として使用されるようになった「安全燃料」及び「コーレス燃料」を税負担の衡平の見地から新たに軽油引取税の課税

対象とするためなされたもので、既に従前炭化水素油の概念が存在することを前提として立法技術上括弧書をそう入する形を採つたが、同項は、旧規定の「炭化水素油」のほか「炭化水素とその他の物の混合物又は単一の炭化水素で温度一度及び一気圧において液状のもの」についても課税対象物とする旨規定しているのだから、原告ら主張の意味において「単一の炭化水素」が「炭化水素油」に含まれる旨を規定しているのではない。従つて、右規定が論理的に矛盾し、自然的にも不能である事実を法規範の規定内容としたものであるとの主張は失当である。

六 原告らには、本件燃料の消費につき、申告に係る課税標準量及び税額に誤があつたこと又は申告書提出期限内に申告書を提出しなかつたことについて正当な理由がない。

1 地方税法七〇〇条の三三第一項の「申告に係る課税標準量又は税額に誤があつたことについて正当な理由」があるとは、(1) 法令の解釈に関して疑義の余地がある場合において、通達においても明らかにされず、また、申告納付義務者の解釈に相当な理由があると認められる場合(2) 法令の解釈について取扱通達を通常の注意をもつても知ることができず、かつ、申告納付義務者の解釈に相当の理由があると認められる場合(3) 法令の解釈について、申告納付義務者から税務当局に文書で照会があり、回答が遅れたために異なつた解釈をし、かつ、その解釈に相当の理由がある場合(4) 単なる計算違い、書き写しの誤であつて、それが単純な誤に相違ないことが添付書類により明瞭である場合(5) 法令の解釈に関し申告が行われたときに公表されていた見解が申告書提出後に変更され、そのため更正された場合等をいうものと解されている。

また、同条第二項の「申告書の提出期限までにその提出がなかつたことについて正当な理由」があるとは、(1) 交通、通信の途絶により法定期限内に申告書の提出ができなかつた場合(2) 災害その他やむを得ない事情により申告期限の延長を申請するいとまのなかつた場合等をいうものと解されている。

2 本件賦課決定に至つた経緯は次のとおりである。

(一) 昭和四七年四月一二日、原告金星室蘭ハイヤー株式会社専務取締役Cが北海道胆振支庁を訪れ、被告北海道胆振支庁長に対し、右原告会社室蘭本店及び苫小牧支店のタクシーに「TT式KE装置」を取り付けるので同年四月一六日以降の同タクシーに係る燃料の使用は地方税法七〇〇条の三第三項の「炭化水素油を自動車の内燃機関の燃料として消費した場合」に該当しないから、軽油引取税の申告納付を行わない旨申し入れ、右申し入れを受けた被告北海道胆振支庁長は、直ちに北海道総務部税務課(以下「税務課」という。)にその旨を報告し、指示を求めた。

(二) 同日、原告北海道中央タクシー株式会社取締役営業部長D及び原告金星小樽ハイヤー株式会社取締役業務部長Eが北海道小樽道税事務所を訪れ、被告北海道小樽道税事務所長に対し、右原告両名のタクシーに「TT式KE装置」を取り付けるので同年四月一六日以降の同タクシーに係る燃料の使用は周条同項の「炭化水素油を自動車の内燃機関の燃料として消費した場合」に該当しないから、軽油引取税の申告納付を行わない旨申し入れ、右申し入れを受けた被告北海道小樽道税事務所長は、直ちに税務課にその旨を報告し、指示を求めた。

(三) 税務課は、昭和四七年四月一三日被告らに対し、「TT式KE装置」を取り付けた場合であつても、同条同項の課税対象物たる燃料を使用する限り、当該燃料の使用は同条同項の「炭化水素油を自動車の内燃機関の燃料として消費した場合」に該当するものであるから原告らに対しその旨を指導するよう指示した。

(四) 被告らは、右指示に基づき、昭和四七年四月一三日原告らに対し、同月一六日以降の燃料の使用についても期限までに軽油引取税を申告納付するよう指導したが、原告らは「TT式KE装置」の発明者である訴外Aから同装置取付け後の燃料の使用については軽油引取税の申告納付を見合わせるようとの指示があつたとして、右指導に応じない態度を示した。

(五) 右の事実のほか各関係課税庁においても同様の問題が生じていることを知つた税務課は、昭和四七年五月二五日、原告らの事実上の親会社である訴外金星商事株式会社に問い合わせたところ、訴外Aの指示を受けた同社が別命があるまで同年四月一六日以降の軽油引取税の申告納付を見合わせるよう原告らに指示している事実を確認した。

(六) かかる事態に対処するため、税務課は、昭和四七年五月二五日本件燃料の製造元である訴外ゴード一溶剤株式会社に同燃料の成分について問い合わせたところ、コーレス燃料に添加剤を加えたものであるとの回答を得た。

更に、税務課は、右同日、「無公害LPG該当燃料」といわれる燃料をめぐつて本

件訴訟と同種の争いが生じている鹿児島県に同燃料について問い合わせたところ、その成分は、分析試験の結果トルエン約三六パーセント、キシレン約三四パーセント及び燈油約三〇パーセントであり、また、その性状は、常温、常圧において油状であるとの回答を得た。

そこで、税務課は、昭和四七年五月二八日、被告らに右各回答内容を伝え、原告らに対し軽油引取税の申告納付方を指導するよう更に指示するとともに、同月三〇日の全道間税係長会議においても各関係課税庁の担当係長にその旨周知徹底した。

(七) 右指示及び係長会議の結果に基づき、被告らは、昭和四七年五月三十一日、原告らに対し、四月分の軽油引取税について同月一六日以降の燃料の使用についても申告納付するよう指導するとともに、仮に納期限までに正当な申告納付を行わない場合には更正又は決定をもつて正当な課税処分を行う旨及びこの場合において加算金を課することもある旨伝えた。

(八) しかしながら、原告らは、四月分の軽油引取税として昭和四七年四月一日から同月一五日までの間に使用した燃料についてのみ申告納付を行い、同月一六日以降の使用に係る燃料についてはその申告書提出期限たる同年五月三十一日を過ぎても申告しなかつた。

(九) その後においても、被告らは、再三にわたり、原告らに対し、本件燃料の使用は同条同項に規定する「炭化水素油を自動車の内燃機関の燃料として消費した場合」に該当するものであるから、同燃料の使用について適正な軽油引取税の申告納付をするよう指導した。

しかしながら、原告らは、右のごとき被告らの再三にわたる指導にもかかわらず、四月分のほかその後の各月分に係る軽油引取税についても訴外Aの前記指示を理由として提出期限内に申告書を提出せず、あるいは税額を過少に申告する等適正な軽油引取税の申告納付を行わなかつた。

(一〇) そこで、被告らは、原告らの昭和四七年四月分ないし九月分の軽油引取税について税額を更正し、及びこれに伴う過少申告加算金額又は不申告加算金額の決定を行つた。

3 以上の事実によれば、原告らは本件燃料の使用が地方税法七〇〇条の三第三項の「炭化水素油を自動車の内燃機関の燃料として消費した場合」に該当することを十分に認識して前記のとおり申告をなし又は申告書提出期限までにその提出をしなかつたものであるから、原告らに正当の理由はない。

〔被告らの主張に対する認否〕

一 被告らの主張一の事実は認める。

二 同二1の内、本件燃料の成分は、単一の炭化水素化合物であるトルエンが約六三パーセントであることを認め、その余の事実及び同二2、3は否認する。

三 同三は争う。

四 同四の内、原告らによる本件燃料の消費は地方税法七〇〇条の三第三項に該当すること、税率が一キロリットルにつき金一万五〇〇〇円であること、昭和四七年四、七、八、九月分（九月分については原告金星小樽ハイヤー株式会社を除く）の軽油引取税について申告税額に誤があつたこと、同年五、六、九月分（九月分については原告金星小樽ハイヤー株式会社のみ）の軽油引取税について申告書提出期限までにその提出がなかつたこと、各更正及び賦課決定が適法であることは否認又は争い、その余の事実は認める。

五 同五は争う。

六 同六の内、前文は争う。

1 同六1は認める。

2 (一) 同六2(一)の内、被告北海道胆振支庁長が、直ちに税務課に報告し、指示を求めたことは不知、その余の事実は認める。

(二) 同六2(二)の内、被告北海道小樽道税事務所長が、直ちに税務課に報告し、指示を求めたことは不知、その余の事実は認める。

(三) 同六2(三)の事実は否認する。

(四) 同六2(四)の内、訴外Aから同装置取付け後の燃料の使用については軽油引取税の申告納付を見合わせるようにとの指示があつたことは認め、その余の事実は否認する。

(五) 同六2(五)、(六)の事実は知らない。

(六) 同六2(七)ないし(九)の事実は否認する。

(七) 同六2(10)の事実は認める。

3 同六3は争う。

第三 証拠（省略）

○ 理由

一 請求原因一の事実は当事者間に争いが無い。

二 そこで、本件燃料が地方税法七〇〇条の三第三項の課税対象物件であるか否かにつき検討する。

1 原告らが昭和四七年四月一六日以降本件燃料を使用してタクシ一営業をしてきたこと、本件燃料が常温、常圧において液状をなしていること、本件燃料の成分については約六三パーセントが単一の炭化水素化合物であるトルエンであることは当事者間に争いがなく、成立に争いのない乙第一号証、第二号証、弁論の全趣旨により成立を認める乙第三号証、第四号証、第五号証の一・二、第六号証の一ないし三によれば、本件燃料の成分は、トルエンの他、残部は炭化水素油である燈油であること、元素分析試験によれば、炭素が八九・三〇パーセント、水素が一〇・三九ないし一〇・五七パーセントであること、分留性状については、五パーセント留出温度一〇七度、九五パーセント留出温度二一ないし二一六度であつてその温度差が一〇五ないし一〇九度であることが認められ、右認定を左右するに足りる証拠はない。

2 地方税法七〇〇条の三第三項（以下、本項ということがある）は、自動車の保有者が炭化水素油（炭化水素とその他の物との混合物又は単一の炭化水素で、温度一五度及び一気圧において液状のものを含む。）を自動車の内燃機関の燃料として消費した場合には、その消費量に対し、軽油引取税を課する旨規定するところ、依命通達によれば、「炭化水素油」とは、炭素と水素のみからなる各種の炭化水素化合物を主成分とする混合物で、常温（温度一五度）、常圧（水銀柱七六〇ミリメートル）において油状をなしているものをいい、単一の炭化水素化合物（ベンゾール等）、常温、常圧において気状（プロパンを主成分とする液化ガス）、固状又は半固状（パラフィン、ワセリン等）を呈する炭化水素の混合物はこれに含まれないものであり、右「炭化水素とその他の物との混合物」とは、単一の炭化水素又は炭化水素油に炭化水素化合物以外の物、たとえば、メタノール等を混和して生じたものをいい、右「単一の炭化水素」とは、炭素と水素のみからなる一種類の炭化水素化合物をいうとされていることは当事者間に争いが無い。

3 成立に争いが無い甲第一号証、第二号証、第四号証、第一三号証、第三九号証、原本の存在及び成立に争いが無い甲第四〇号証、証人Bの証言によれば、本項は昭和四五年の改正前においては、現在の括弧書がなく、炭化水素油を自動車の内燃機関の燃料として消費した場合には軽油引取税を課すと規定されており、右規定によれば、単一の炭化水素を消費した場合には解釈上右炭化水素油を消費したものとして課税することはできず、また、炭化水素とその他の物との混合物を消費した場合においても、炭化水素化合物とは異なる物質が混入されているため本項の課税対象物件となるかどうかについて解釈上疑義があつたところ、単一の炭化水素であるトルエン、炭化水素油である燈油及び炭化水素化合物以外の物であるメタノールを含有する「安全燃料」、単一の炭化水素であるトルエンを主成分とする「コーレス燃料」が市中に出まわり、自動車の燃料として使用されてきたため、軽油引取税が本来各都道府県の道路財源確保のための目的税であり、道路損傷負担金の性質を有していることに鑑み、税負担の衡平の見地から、右安全燃料、コーレス燃料を軽油引取税の課税対象とするため、昭和四五年四月一七日法律第二四号により前記括弧書がそう入されたものであることが認められ、右認定に反する証拠はない。右法改正の経緯に照らせば、改正法の括弧書部分は炭化水素油の概念を拡張したものであるのではなく、炭化水素油以外に右括弧書部分の燃料を軽油引取税の課税物件として追加拡張したものと解することができる。

4 以上によれば、本件燃料は、トルエン約六三パーセント、燈油約三七パーセントで常温、常圧で液状をなしているところ、燈油については昭和四五年の本項改正前から各種炭化水素化合物の混合物として炭化水素油に該当し、本項の課税対象物件とされてきたものであり、トルエンについては単一の炭化水素化合物として昭和四五年の本項改正後は、本項の課税対象物件であることが明らかにされてきたものであるから、トルエンと燈油の混合物である本件燃料は包括して本項の「炭化水素油（炭化水素とその他の物との混合物又は単一の炭化水素で、温度一五度及び一気圧において液状のものを含む。）」に該当することが明らかである。

5 原告らは、本件燃料は、各種炭化水素化合物を主成分とするものではなく、単一の炭化水素化合物を主成分とするものであると主張するが、昭和四五年の本項改正以後は、依命通達にいう炭化水素油のほか、単一の炭化水素化合物も本項の課税

対象物件となつたものであり、右単一の炭化水素化合物であるトルエンと炭化水素油である燈油の混合物である本件燃料は包括して本項に該当するものであつて、どちらが主成分であつても本項の課税物件たることに変わりはないから、原告らの主張は失当である。

6 原告らは、本件燃料には、酸素又は酸素基が含まれているから、炭化水素油はもとより単一の炭化水素化合物にも該当しないと主張するが、前記認定によれば、本件燃料が炭素、水素以外の物質を含むとしても〇・一三ないし〇・三一パーセントのごく微量であつて炭化水素化合物に炭化水素化合物以外の物を混和した物とはいいがたく、また、仮に右酸素又は酸素基が無視しがたい量であるとしても、単一の炭化水素又は炭化水素油と炭化水素化合物以外の物の混合物は本項の課税物件とされているから、いずれにしても本件燃料は本項の「炭化水素油（炭化水素とその他の物との混合物又は単一の炭化水素で、温度一五度及び一気圧において液状のものを含む。）」に該当する。従つて、原告らの主張は失当である。

7 原告らは、本件燃料は「溶解物」であつて「混合物」ではないと主張するが、本件燃料を組成する燈油が各種炭化水素化合物の混合物であることは原告らの自認するところであり、トルエンは単一の芳香族炭化水素化合物として分子状態が非常に安定した物質であつて、本件燃料中においてこれらが化学的に結合して一個の「化合物」となつていることはその性質上ありえないから、本件燃料は右各物質の混合物である。従つて、原告らの主張は失当である。

三 次に、原告らが本件燃料を自動車の内燃機関の燃料として消費したか否かにつき検討する。

1 原告らが、本件燃料を使用してタクシー営業をしたこと、本件燃料が常温、常圧において液状であることは前記のとおり当事者間に争いが無い。以上によれば、原告らは本件燃料を自動車の内燃機関の燃料として消費したものである。

2 原告らは、本件燃料は内燃機関たる燃焼室の前に取り付けられたT T式K E装置を通過することにより完全に気化し、かつ、炭化水素化合物ではない酸化生成物に変化したものが内燃機関に流入し、内燃機関の燃料として消費されるから、本項に該当しないと主張するが、本項は、常温、常圧において油状又は液状の炭化水素油等が自動車の内燃機関の燃料として消費した場合に課税の対象とする旨規定しており、右炭化水素油等が内燃機関で使用するために気化されるかどうか、また、他の物質に変化するかどうかについては何も触れておらず、むしろ右の点は、常温、常圧において油状又は液状の炭化水素油等を内燃機関の燃料として使用するための過程にすぎないと解され、しかも仮に原告ら主張のように本件燃料が完全に気化され、酸化生成物に変化したとしてもそれは五〇〇度ないし八〇〇度に加熱された状態を主張しているものであつて、常温、常圧において本件燃料が右の状態であることを主張するものではないから、本件燃料の消費が本項に該当することには変わりはなく、原告らの主張は失当である。

四 原告らは、昭和四五年の本項改正は、立法権の限界をこえた違憲立法であると主張するが、右改正は、前記のとおり軽油引取税が自動車の運行による道路損傷に対する道路財源を確保することを目的として制定された趣旨から、炭化水素油以外の物でも道路を走行する自動車の燃料として使用されている以上、課税の対象に含めることを意図してされたものであり、ただ立法技術として括弧書のそう入という方法をとつたにすぎない。

そして依命通達に炭化水素油は単一の炭化水素化合物を含まないとしている趣旨も、昭和四五年の本項改正以後は、単一の炭化水素化合物は、いわゆる炭化水素油ではなく括弧書内の単一の炭化水素に該当することを明示しているにすぎないから、右改正によつて、炭化水素油の概念が変わつたものではなく、また、規定として論理的に矛盾するわけでもなく、内容も明確であるから原告らの主張は失当である。

五 以上によれば、原告らの昭和四七年四月一六日以降の本件燃料の使用が地方税法七〇〇条の三第三項に該当することは明らかであるので、本件各更正及び賦課決定につき検討する。

1 原告らが別表（二）各課税標準量欄記載のとおり本件燃料を消費（但し、昭和四七年四月分については課税標準量の内、申告課税標準量欄記載の量を除く部分が本件燃料の消費量である。）したこと、原告らが別表（二）各申告欄記載のとおり各月分の軽油引取税の申告をしたこと、被告らが別表（二）各更正及び加算金決定欄記載の各更正及び加算金決定をしたことは当事者間に争いが無い。そこで原告ら

の本件燃料の消費量に地方税法七〇〇条の七に基づき一キロリットルにつき一万五〇〇〇円を乗ずると、別表(一)各更正税額欄記載の金額となる。

2 原告らの昭和四七年四ないし九月分の軽油引取税の申告書提出期限は、地方税法七〇〇条の一四第一項二号によれば、別表(二)各申告納付期限欄記載のとおりであることが認められる。そうすると、原告らの同年四、七、八、九月分(九月分については原告金星小樽ハイヤー株式会社を除く)の軽油引取税については、同法七〇〇条の三三第一項の申告書の提出期限までにその提出があつた場合において、更正又は再更正があつたときに該当し、同年五、六、九月分(九月分については原告金星小樽ハイヤー株式会社のみ)の軽油引取税については、同条第二項一、二号の申告書の提出期限後にその提出があつた場合及び申告書の提出期限後にその提出があつた場合において更正があつた場合に該当する。

3 そこで右申告に係る課税標準量及び税額に誤があつたこと及び申告書の提出期限までにその提出がなかつたことについての正当な理由につき判断する。

(一) 当事者間に争いのない事実のほか、成立に争いのない甲第四二号証の一ないし九、証人B、同F、同G、同H、同I(一部)、

同Aの各証言によれば、(1) 昭和四七年三月二一日札幌のゴード一溶剤株式会社事務所で本件燃料及びTT式KE装置の証明会有り、北海道総務部税務課間税係長Bら道の職員が右説明会に出席しており、その際本件燃料の発明者である訴外Aが右道職員らに対し、本件燃料の使用について地方税法七〇〇条の三第三項には該当しないが、納税に協力する意味で石油ガス税に準じて一リットルにつき金三円で納税したい旨申し入れたが、道職員らの方からは特に返答はなかつたこと

(2) 原告らは、同年四月一二日被告らに対し、同月一六日以降本件燃料の使用を開始するが、本件燃料は地方税法七〇〇条の三第三項に該当しないから軽油引取税の申告納付は行わない旨申し入れたこと

(3) これに対し、被告らは同月一三日原告らに対し、北海道総務部税務課の指示により、本件燃料の使用についても申告書提出期限までに軽油引取税を申告納付するよう指導したが、原告らは訴外Aから本件燃料の使用について軽油引取税の申告納付を見合わせるようとの指示があつたとして右指導に応じない態度を示し、同年四月分の軽油引取税の申告書提出期限である同年五月三一日には、同年四月分として同月一五日までの燃料(本件燃料以外の燃料につき)使用量を課税標準量として申告書の提出をし、同月一六日以降の本件燃料の使用については軽油引取税の申告をしなかつたこと

(4) その後も被告らは再三再四原告らに対し、本件燃料の消費について軽油引取税の申告納付をするよう指導したが、原告らはこれに依せず、ようやく同年八月八日に同年五、六月分の本件燃料の消費について一リットルにつき三円の税率で申告書を提出し、以後同年七ないし九月分については申告書提出期限内に申告書を提出したが、税額については一リットルにつき三円で算出していたこと

(5) この間、訴外Aは、自治省と、本件燃料に対する軽油引取税の課税について何回か交渉をしたが、同年一〇月二四日右交渉は打切りとなつたことが認められ、証人Iの証言の内、右認定に反する部分は信用しがたく、他に右認定に反する証拠はない。

(二) 以上の事実の前に認定事実を総合すれば、原告らは、従前安全燃料、コーレス燃料に課税されてきた経緯から、本件燃料についてもその使用開始前から、軽油引取税が課される可能性があることを予想して被告らや税務課と交渉し、これに対して被告らは原告らに対し、昭和四七年四月分の軽油引取税の申告書提出期限である同年五月三一日以前から再三再四軽油引取税として申告するよう指導していたもので、原告らは右指導を拒否して、申告書提出期限までに申告書を提出せず、又は提出があつたものについては本件各更正を受けたものであるから、原告らには申告に係る課税標準量及び税額に誤があつたこと及び申告書の提出期限までにその提出がなかつたことについて正当な理由があつたということとはできない。

4 ところで、原告らが本件燃料の使用について申告納付した税額が、別表(二)各申告納付税額欄記載の金額であることは当事者間に争いがなく、以上によれば、被告らの更正による不足金額が別表(二)各不足税額記載の金額となることは明らかである。そこで、原告らの昭和四七年四、七、八、九月分(九月分については原告金星小樽ハイヤー株式会社を除く)の軽油引取税については地方税法七〇〇条の三三第一項に基づき右各不足金額に百分の五の割合を乗じて計算すると別表(一)各過少申告加算金額欄記載の金額となり、同年五、六、九月分(九月分については金星小樽ハイヤー株式会社のみ)の軽油引取税については同条第二項に基づき各申告

納付税額及び各更正により納付すべき税額（不足金額）にそれぞれ百分の一〇の割合を乗じて計算すると別表（一）各不申告加算金欄記載の金員となる（計算については地方税法二〇条の四〇二第二、三項による）。

5 本件各更正及び賦課決定が別表（二）各更正の通知、告知年月日欄及び同各加算金決定の通知、告知年月日欄記載の日に原告らに通知されたことは当事者間に争いがない。

6 よつて、本件各更正及び賦課決定はいずれも適法である。

六 以上のとおりであるから、原告らの被告らに対する本訴請求はいずれも理由がないのでこれを棄却することとし、訴訟費用の負担につき行政事件訴訟法七条、民事訴訟法八九条、九三条を適用して主文のとおり判決する。

（裁判官 古川正孝 島田充子 富田善範）

別表（一）、（二）（省略）