

間接税における製造および移出の概念

中 沢 貞 雄

(関信国税局川越税務署
税大研究科第四期生)

〔津曲直躬先生講評〕 中沢貞雄氏は、税務大学校研究科在学中、昭和四三年四月から同四四年六月まで東京大学経済学部にて聴講生として所屬し、特定のテーマのもとで研究活動に従事された。同期間中は、たまたま大学紛争の時期にあたり、研究のための一般的条件はかならずしも良好ではなかったが、中沢氏は、しばしば、私の研究室を来訪され、わが国の間接税上の重要な論点である製造・移出の問題をめぐって、その体系的な把握を企図して鋭利な試論を展開された。私自身は、中沢氏の研究テーマについて、内容に立入った指導を行なうことのできる十分な専門的知識を持ち合わせていなかったため、逆に同氏によって啓発されることが多かったように記憶している。

中沢氏の研究態度はきわめて真摯であり、論理の飛躍を自制しながら、粘り強く問題の核心を析出することに努力された。その長期間にわたる研究活動の成果が、研究論文「間接税における製造および移出の概念」にほかならない。私は、草稿の段階で通読する機会をもち、主として論旨の展開につき私なりのコメントを加えたに過ぎないが、何度も推敲を重ねて完成した中沢氏の労作は、理論的にも高い水準を示すとともに、製造場移出課税制度が現在直面している困難な実務上の問題に対しても、有効な指針を提供するものとし

間接税における製造および移出の概念

て評価することができる。

中沢氏の論文は、ある意味では、間接税に関する既成の研究がこれまで十分にとり上げてこなかった分野を開拓したものである。製造場移出課税制度を採用している間接税のもとでは、製造概念および移出概念が明確に規定されていることを不可欠の条件とするが、税法は、その点について積極的にとり上げてはこなかったのである。しかも、今日、企業の製造活動や販売活動は複雑かつ多岐化しており、それを一義的または抽象的に規定しただけでは、課税実務上も有効な基準とはなりえないであろう。たとえば、製造概念を規定したものとして課税実務上もしばしば依拠されてきた昭和四〇年三月二五日の東京高裁の判決などは、その一例である。

ここでは、「製造とは材料または原料に物理的操作を加え、もしくは化学的変化を与えることによって、一つの物を作り出す行為をいい、この場合材料または原料は新品であると中古品であるとを問わず、素材であると製品であるとを問わない」とされていた。中沢氏はそれが製造の一般的解釈を述べたに過ぎないと批判し、さらに課税の適正性および公平性の観点からも問題を含んでいることを指摘するのである。しかし、そうであるからといって、課税物品のそれぞれについて、その製造や移出の実態に些細に即した概念規定を別個に行なうだけにとどまっているならば、かえって混乱を招来することになりかねない。中沢氏の論文の最大の論点は、従って、製造および移出に関する概念規定の厳密性・総合性と、課税実務における実践性・規範性を如何に矛盾なく両立せしめるか、さらにはその課題を如何に理論的に処理するかにあったとみななければならない。中沢氏は、豊富な事例研究を礎石にして、帰納的方法に依拠しながら当該論点に接近している。その試みはかなりの成功を示しているということができる。もとより、中沢氏が提起した問題は多くの未解決な課題を内包しており、本論文がそのすべてを解明しているとはできない。しかし、中沢氏のいわばバイオニア的労作は、製造場移出課税制度をめぐる今後の研究者にとって、貴重な道標となるであろう。中沢氏の労作に触発されて、この分野の理論的研究がいつそう盛んになることを期待したい。

〔東京大学助教授〕

目次

序章 問題の提起

— 間接税における製造および移出とは何か —

第一章 わが国における間接税の歴史的変遷

一 間接税の性格規定

二 間接税における課税形態の変遷

— 主として酒税を中心として —

(1) 酒税の課税形態の変遷

(2) 酒税以外の間接税の課税形態の変遷

三 移出課税制度の特徴

第二章 間接税における製造の概念

一 製造の概念規定

二 間接税における製造者の意義

— 納税主体の選定 —

(1) 納税主体の意義

(2) 間接税における納税主体の選定の問題

三 間接税における製造

(1) 税法上製造が問題とされる理由

(2) 課税物品の完成の時点に関する若干の考察

(3) 原始生産は課税物品の製造行為か

(4) 組み立て等の行為と製造

間接税における製造および移出の概念

間接税における製造および移出の概念

(5) 混和および加工と製造

—みなし製造に関連して—

第三章 間接税における移出の概念

一 移出の意義

二 間接税における納税義務の成立の時期

三 移出課税制度のもとにおける諸問題

(1) 一般的問題

(2) 移出と製造者の責任範囲

(3) 間接税各税の問題

(4) みなし移出に関する問題

終章 間接税における諸問題

—特に製造および移出をめぐって—

序章 問題の提起

—間接税における製造および移出とは何か—

間接税のうち、その大宗をなす酒税をはじめ物品税その他租税客体が物品である物税については、そのほとんどが製造場移出課税制度をとっている。たとえば、酒税法は「酒類の製造者は、その製造場から移出した酒類につき酒税を納める義務がある。」と規定し、他の物税の場合も、物品税法、砂糖消費税法、揮発油税法、地方道路税法およびランプ類税法において、おおむね同様の規定を置いている。(一)したがって、製造者、製造場および移出の概念を明らかにすることが、これらの租税法を明らかにするうえで、必要な

基本的問題であるということが出来る。

ところで、製造者、製造場の概念を明らかにするには、まず製造の概念を明らかにしなければならないが、税法は、製造とは何かということについて積極的な規定を設けていない。また、移出についても同様である。

酒税法や砂糖消費税法においては、課税物品を分類する必要上、課税物品の定義をしているので、これから製造について類推する余地はあるが、一般的にはわずかに税法の公平な運用を期する目的からの要請として、例外的な製造に関する規定を設け、また、移出についても、例外的な移出とみなす規定を置いているに過ぎない。^(三)

製造の概念については、これを制度面からみると、税務官庁が一々関与することを前提とした製品課税制度あるいは、引取課税制度から、関与する度合いの少ない製造場移出課税制度へと推移し、同じ製造場移出課税制度のもとにおいても、税務官庁の関与をより多く予定した賦課課税制度から、第一次的に納税義務者の申告により税を確定させることとなる申告納税制度への移行があり、これを運用面からみると、これら各税法における製造の考え方には区々にわたるところがあるうえに、その考え方についても、時の経過とともに変化していることがあり、とくに最近では製造工業の大規模化、複雑化、分業化、さらに製造場内における消費の増大と多様化等により、より厳密性が要請されてきつつある。

そこで、間接税の課税物品の製造をめぐる問題として、原始生産、修理、改造等一般的に製造ないし、製造に隣接したものおよび混和、加工等の行為の各税法における評価の問題等を行政実例ならびに判例等を中心に研究し、製造についての客観的、統一的解釈基準を求め、間接税のより公平、かつ適正な課税の一助ともしようとするものである。

つきに、移出についても、その意義が明らかにされていないことは前述のとおりであるが、移出の概念をめぐっても、納税義務が成立する「製造場からの移出」は、販売行為を伴うものに限られるのか、製造者の意思を必要とするのか、また、移出と税の転嫁の問題、製造場移出課税制度を採ることによって生ずる代金回収と納税義務の履行との関係等についても種々問題があるので、これら移出

間接税における製造および移出の概念

間接税における製造および移出の概念

三三〇

に関する諸問題を取り上げて間接税における移出の概念についての考察を試みようとするものである。

なお、論述の構成にあたっては、第一章では、明治維新を契機としたわが国の資本主義経済が、幾多の曲折を経て、今日の高度成長を現出したのであるが、その間にあって、間接税の課税形態も時流に即応しつつ変遷を遂げてきたので、今日のわが国の間接税の代表的課税形態である製造場移出課税制度について、それを採用するに至った過程を酒類に対する課税を中心に考察してみようとするものである。

第二章では、製造場移出課税制度をとる、間接税の租税債権、債務関係において、その前提をなすものが課税物品の製造にあることから、納税者にとっても、税務官庁にとっても、また、一般人にとっても特に製造の解釈について問題の生じないものは別として、さきにも述べた一般に製造に隣接した分野ないしは、製造か否か限界の判然としない分野における問題に関連して、製造の概念について論及しようとするものである。

第三章では、製造場移出課税制度のもとにおいては、製造場からの移出が、租税債権、債務関係の成立に直接の関係を有する重要なものであるから、製造場からの移出をめぐる諸問題を取り上げて論述することとする。

第二章は、本研究の中心をなす部分である。

最後に、第二章および第三章で問題点として考察した結果にいささかの私見を加えて間接税における当面の諸問題——特に製造および移出をめぐる——として本研究のまとめとするものである。

〔注一〕 酒税法第六条(納税義務者)第一項、物品税法第三条(納税義務者)第二項、砂糖消費税法第三条(納税義務者)第一項、揮発油税法第三条(納税義務者)第一項、地方道路税法第五条(納税義務者)第一項およびランプ類税法第三条(納税義務者)第一項等

〔注二〕 酒税法第四三条(みなし製造)、物品税法第八条(製造とみなす場合)、砂糖消費税法第七条(製造とみなす場合)、揮発油税法第六条(揮発油等とみなす場合)等

〔注三〕 酒税法第六条の三（移出又は引取り等とみなす場合）、物品税法第六条（移出又は引取りとみなす場合）、砂糖消費税法第五条（移出又は引取りとみなす場合）、揮発油税法第五条（移出又は引取り等とみなす場合）およびトランプ類税法第五条（移出又は引取りとみなす場合）等

第一章 わが国における間接税の歴史の変遷

一 間接税の性格規定

間接税は直接税に対比して用いられる言葉である。租税は長い歴史をかけて、しかも政治、経済等の社会的特殊事情を背景にそれぞれ、生成、発展して来たものであるだけに、両者の区分は、必ずしも統一的、確定的なものではない。両者の区分の一般的基準は、間接税は、租税負担を納税義務者以外のものに転嫁する租税または一般に転嫁することを立法者が意図する租税であるとされ、直接税はその租税を事実上負担するもの、または一般に負担することを意図するものに対して直接課税するものであるというように説明されている。ここでは、こういった財政学的分類を明らかにすることが目的ではないので、この点については、実定法上の区分としてどうかということについて簡単にふれることとする。

わが国の実定法上間接税という言葉が使用されているのは、国税犯則取締法^(一)においてである。同法では、国税を間接国税と間接国税以外の国税に区分し、間接国税として掲名列挙されたものについては、犯則があった場合、通告処分による簡易な処分手続の制度が設けられているほか、現行犯、検査拒否犯などについても、直接国税とは別に特例が認められている。^(二)このように国税犯則取締法のうえで、両者の区別をしているが、このほかでは、事務分掌上や統計上などにおいて両者を区別することが多い。そして、その内容は、近年の財政学などにおいて、租税の体系的分類として通常用いられている所得税、財産税、消費税および流通税のうち、狭義では前述の

間接税における製造および移出の概念

間接税における製造および移出の概念

三三二

消費税を、広義ではこれに流通税を加えたものを一般的に間接税ということとしている。

製造場移出課税制度を採用している間接税は、狭義の間接税すなわち、財政学上の消費税に属するものであり、この消費税には本研究の対象となる税目のほか、入場税が含まれている。また、国税通則法においても、これらを一括して消費税としているので、まず消費税に共通した性格等を検討してみる。

われわれが生活をするためには、財貨、用役を費消しなければならない。そして、私有財産制を基礎とした極度の分業のうえになりつつ現代資本主義経済のもとにおいては、一部で自給自足が行なわれていることを除いて、原則として一般大衆が消費すべき財貨、用役は、他から購入しなければならない。

消費税は、各人が財貨を購入し、または用役の提供を受けるために支出する背後に予想される担税力に対して課税しようとするものであり、消費しうる力は一般的には、その人の所得との照応関係にあるものと考えられる。したがって、その所得を各人の収入の面から直接とらえるものが所得税であり、支出の面から、その人の所得ないし担税力を間接的にとらえて、税を負担せようとするものが消費税であるということが出来る。すなわち、消費のあるところ、その背後に必ず所得があると推定されるからであり、また消費は、所得の存在を間接的に表現しているものであると考えられるからである。大きな消費のあるところには、必ず大きな所得があり、逆に消費が小さい場合には、その背後にある所得も小さいというように、消費と所得との間に一連の関係があるものと一般的に推定されるが、このような推定は、現実問題として必ずしも常に妥当するものではない。低所得者は高所得階層の人々よりも、同一の財貨を消費するためには、より大きな部分を支出しなければならないが、高所得者層に購入しうる財貨は、低所得者層には、いつの場合にも絶対に購入できないというものではない。したがって、所得が大きくなればなるほど貯蓄や投資にあてられる部分が大きくなり、消費に向けられるのはその一部に過ぎないということから、課税対象が生活必需品のようなものであれば逆進性をもつという消費税の欠かんを強めることとなる。これを租税政策上どう調整するかは立法上の問題である。

また、消費税が消費の背後に予想される担税力に対して課税するものであるといっても、各人の担税力を総合した全消費能力をとらえて、これに課税するということは、理論的には考えられても、実際にはできるものでなく、結局個々の財貨または用役に対する個別課税にとどまらざるをえない。こうした個々の財貨や用役の費消は消費生活の一面を示すものに過ぎない。このことから沢山の種類の消費のうち、どの消費に対して課税するかという消費税にとって根本的な問題がある。しかし、この点は、本研究において直接目的とするところでないので、租税客体は所与のものとしてこの問題に立ち入ることを避け、一般理論として説明することにとどめる。

たとえば、主食その他の生活必需品に対する消費の大小は、必ずしもその所得の大小に関係がなく、むしろ低所得者の消費の方が高所得者のそれよりも大きい場合もある。このような場合には、消費の背後に所得があるといっても、消費と所得との間には比例的関係があるとはいえない。

しかし、生活必需品に対する消費は別として、消費のうち、ある財貨に対する消費は、実際に低所得者にとっては全然または少ししかなされず、高所得者のみが、または高所得者によって、より多くなされるといったものがあり、また、消費者が所得に応じて品質等を選択して、所得の少ない者はより低廉なものを、所得のより大きい者はより高価なものを消費するということはある。したがって、この種の財貨に対する消費税は、比例税率による課税によっても、比較的担税力に応じた負担とすることができる。さらに消費税においては、生活に必要なあらゆる財貨または用役が原則として、所得により購入するものであることから、所得税の課税対象とするのは困難でもあり、また不適當であるような隠匿的なまたは零細な所得をも含めて、多種、多様な所得をもれなく捕捉しうるようになる。そして、この種の税の多くは財貨または用役の価格の中に含まれて、それが購入、消費されるたびに、知らず知らずのうちに負担され、納税義務者または担税者に、所得税ほどの負担感を与えないから、比較的少ない摩擦で多額の租税収入をあげることができるといえる。しかし、この特性は、逆に高所得者層に対して、低所得者層の負担を相対的に重くするという、いわゆる逆進的課税となる危険性が極めて大きく、従価税率を採用しても、この逆進性を緩和するに過ぎず、所得に照応する課税は、消費税においては完全ではな

間接税における製造および移出の概念

間接税における製造および移出の概念

消費税の性格は、およそ以上のとおりであり、これには、直接消費税と間接消費税とがあるが、前者は特定の消費をする者を納税義務者とし、かつ、その納税義務者が同時に担税者であることを税法が予定している税のことであるから本研究の対象外のものである。また、間接消費税の中にも、入場税のように用役の享樂に對して課するもの、小売課税制度を採用している寶石その他の物品税の第一種物品等、製造に關係のない間接消費税も本研究の対象から外れるものであるから、以下において述べる間接税とは、これらのものを除いた特に狹義の意味に用いることとし、また、石油ガス税は充てん場移出課税制度をとっているので、製造には關係はないが、移出について他の間接税と異なるところがないので、必要に應じ、間接税から除外し、またはこれに包含して考察することとする。

〔注一〕 国税犯則取締法施行規則に規定する間接国税の範圍（傍線は筆者・現行国税のうち移出課税制度を採用するものである。）

第一条 国税犯則取締法ニ於テ間接国税ト称スルハ左ノ国税トス

- 一 酒造税
- 二 酒精及酒精含有飲料税
- 三 出港税
- 四 麦酒税
- 五 清涼飲料税
- 六 砂糖消費税及砂糖特別消費税
- 七 織物消費税
- 八 揮発油税
- 九 取引税
- 一〇 骨牌税
- 一一 入場税
- 一二 物品税

- 一三 遊興飲食税
- 一四 酒税
- 一五 馬券税
- 一六 広告税
- 一七 特別行為税
- 一八 取引高税
- 一九 地方道路税
- 二〇 トランプ類税
- 二一 石油ガス税

〔注二〕 国税犯則取締法第三条、第一四条および第一九条ノ二等

〔注三〕 国税通則法第二条（定義）この法律において、次の各号に掲げる用語の意義は、当該各号に定めるところによる。

（一号および二号略）

〔三〕 消費税、酒税、砂糖消費税、揮発油税、地方道路税、石油ガス税、物品税、トランプ類税及び入場税をいう。
（四号以下略）

（傍線筆者・消費税のうち、製造場移出課税制度を採用しているもの）なお、輸入品に対する内国消費税の徴収等に関する法律第二条（定義）第一号において『内国消費税』とは、酒税法等の規定により課される酒税、砂糖消費税、物品税、揮発油税、地方道路税、石油ガス税又はトランプ類税をいう。』と規定されている。

〔注四〕 泉美之松著「税についての基礎知識」（昭和四三年七月一五日刊）三〇六頁

二 間接税における課税形態の変遷

間接税の課税形態は、納税義務の成立を何に求めるかの面からすれば、製成品課税、引取課税および製造場移出課税等に分けることが間接税における製造および移出の概念

間接税における製造および移出の概念

三二六

でき、また、税の確定手続の面からみると申告納税方式、賦課課税方式および印紙納付方式等に分けることができる。

わが国の間接国税においては、なかく賦課課税方式（一部、印紙納付方式のものがあった。）が採用されていたが、昭和三七年四月以降申告納税方式中心に改正された。そこで、以下にわが国の間接税の大宗でもあり、また、その課税の歴史も古い酒類に対する課税を中心としながら、間接税の課税形態の変遷を考察することとする。

(1) 酒税の課税形態の変遷

イ 営業免許税的形態時代

わが国の酒類に対する課税の歴史は、室町幕府の時代に足利義満が、酒造家から一つほにつき二〇〇文ずつを徴したの（一）に始まるといわれている。自給自足の封鎖経済時代には、特殊な物品または特殊の物品の製造者にだけ課税する理由が存在せず、ある程度商品の交換経済が行なわれるようになってから課税が始められたものと考えられる。したがって、資本主義経済の体裁をとるようになった明治時代に至るまでは、高度の商品流通を前提とする間接税の形態をとらず、むしろ酒類の製造について封建領主から賦与された特権に対する営業免許税的性格を帯びた形態をとっていた。

徳川時代においては、多くの営業について免許制度が採用されており、明暦三年に設けられた酒株という一種の免許営業権と結びつけられて酒屋運上ないし冥加金という形で営業免許税が賦課されていた。（二）この酒屋運上ないし、冥加金の制度は、営業免許税的性格を有していただだけに明確な間接税の形をとっておらず、直接税と間接税との両者の性質を有していたものと考えられる。

慶応三年の大政奉還による徳川幕府の崩潰を契機として資本主義経済にふみ出したが、酒類に対する課税方式を急激に変更するわけにはいかず、明治初年には、酒造業者に営業鑑札を下付して造石高を制限するとともに、冥加金の名前で造石高に応じて税を徴するという方法が一般に行なわれていたから、この時代は、営業免許税的形態時代といえることができるであろう。

ロ 営業免許税および間接税の併用時代

徳川時代の封建性を打破し、発展途上にあつた資本主義経済体制のもとにおいては、まず第一の条件として、資本の投下の自由と、商品流通の自由を確保する必要があり、明治四年七月（日欠）太政官布告「清酒濁酒醬油鑑札取与並取税方法規則」により、酒造業者等から一定額の免許税（清酒稼人一人につき五両他略）をその年八月に、その醸造する酒類に対して醸造税（清酒前年生酒代金の五分他略）をその年の一〇月に課したほか、免許料（清酒一〇両、鑑札再渡の場合は免許料の半額他略）を免許の時々課するという方法がとられていた。^(三)この場合の醸造税は製造した酒類の代金に対する従価税によつていたが、売買価格の評定にいろいろの困難があつたので明治一一年からは、酒類の種類に応じて造石高一石につき何ほど（清酒一円他略）といった従量税によつて課することに改められた。

この間に明治八年二月には酒類税則（太政官布告二六）が制定されて、免許税を酒造営業税に改め、製品一種につき一〇円（他略）を課すこととした。^(四)その後同一三年九月には酒税に関する規定を総合網羅した酒造税則（太政官布告四〇）が制定され、酒造営業税を酒類免許税と改めて、製造場一か所につき三〇円とし、従来の醸造税を酒類造石税と改めるとともに、その内容に改正が加えられた。^(五)このときの改正の特色として注目すべきものに自家用酒類の問題がある。農家等では早くから、自家用の酒を造つていたが、明治初年には酒税を課されるのは、販売のために酒造業者が造る酒だけに限られ、自家用酒に対しては何等課税の問題はなかつたが、酒税によつて多くの税収をあげようとする^(六)と自家用酒の製造を自由にし、これを課税外におくことは許されなくなつたので、明治一三年には自家用酒の製造を一世帯一年一石に、^(七)同一九年には、自家用の清酒を造ることを禁止した。この時代は、営業免許税および間接税的形態の併用時代といふことができる。

ハ 間接税的形態の整備時代

つぎに、間接税的形態の整備時代ともいふべき時期を迎えた。これは明治二九年の改正で、新たに国税として各業種を通じての一般の営業税が設けられた機会に、それまでの免許税は廢止され、造石高に応じて課される醸造税だけが酒類造石税の名称（明治二九年三月二八日法律二八号酒造税法）で課されることになり、^(八)この酒類造石税が酒類に対する課税の唯一のものとなつた。この改正の際、同間接税における製造および移出の概念

間接税における製造および移出の概念

三二八

年法律第二十九号家用酒税法の施行により、低所得者（直接国税の納税額一〇円未満の者）に限って、あらかじめ免許を受けさせて、濁酒などにつき家用酒の製造を認めることとし、半額程度の家用酒製造税を徴することとした。^(九)しかし、その後税源涵養の見地から遂に明治三十一年法律第二十四号家用酒税法廃止の件をもってこの制度を廃止し、その製造禁止の方針は一貫して今日にまでおよんでいる。

間接税の課税方法には、製造から消費までの段階のいずれをとらえるかによって、いろいろな方法があるが、わが国の酒税は、造石高による製品課税から、庫出高による移出課税へと推移した。つきに、その推移の過程をたどってみよう。

(4) 製品課税時代

この時期においては、酒造税法の制定のほか、従来ウイスキー、ブランデー等に対しては、銘酒または再製酒の名称で一括し、清酒などととも造石高に応じて醸造税または酒類造石税が課されていたが、明治二十九年法律第三〇号混成酒税法により、新たにこれら酒類を混成酒と名付けて、造石高に応じた混成酒造石税を課することとし、^(一)さらに、同三四年には酒精及び酒精含有飲料税（同年三月三〇日法律第八号）として、造石高および含有アルコール分に^(二)応じて、課税されることとなった（納期は翌月中）。^(三)つきにビールに対する課税は明治三四年法律第一二号麦酒税法によって始まった。ビールは明治初年頃から製造されるようになったが、当初は技術も幼稚で醸造高も少なかったため、課税は行なわれなかった。しかし、醸造技術の進歩、醸造高の増加、他の酒類に対する税負担の増加につれて、ビールだけに酒税を課さないというのは不権衡になってきた。そこでこの年に新たにビールについても造石高に応じて課税されることとなった（納期は翌月中）。こうして、清酒、濁酒、しょうちゅうはもとより、ウイスキー、ブランデーなどの蒸留酒やビールに対してまで課税されることとなって、酒類に対する課税はここによく完成した。

(4) 製品課税と移出課税併用時代

その後酒類に対する課税が制度的に大きく変ったのは昭和一五年で、この年の改正によって、それまで造石税（製品課税）制度一本

であったものが、造石税と庫出税(移出課税)の併用制度に改められた。^(一四)

造石税については、早くから酒造業者等各方面から非難があった。その主なものは、まず間接税としての性格からくるものであって課税の時期が消費の段階から遠過ぎるということであり、第二は、その結果でもあるが、酒造業者の税金立替の負担が大きいうことであった。この欠陥を是正するために造石税を庫出税に改めるべしとの意見が強く、政府部内においても研究され、また、業者からも建議されたのである。(明治三五年頃の大蔵省の庫出税草案、大正一四年末の灘五郷における大醸造家の集合における議決)^(一五)

この改正の理由は造石税の時代には毎年一〇月から翌年九月までを一酒造年度とし、その期間に製造した酒類の石数を課税標準として税額を算定(前年一〇月一日からその年の四月三〇日までと、その年の五月一日から九月三〇日まで)の各期間に査定した石数に係る(税額)し、四期(七月、一〇月、二月、三月の四回)に分けて納付(麦酒税等は毎月分の造石高に応じて翌月中)することとなっていた。^(一六)ところで、当時最も一般的に消費されていた清酒は毎年一二月頃から製造を開始して翌年三月頃までに一年分の製造を終了してしまい、夏中は貯蔵して秋口から次年夏にわたって販売するというのが主産地における通常の例であった(主産地以外は製造から庫出までの期間はもっと短かったし、また現在では事情が変り製造から庫出までの期間はずっと短縮されている)。こうした状態であると酒類製造者としては、酒類を販売して代金の回収がすまなければならぬため、製造後早急に庫出する業者は納期まで税相当額の資金を他へ流用することができるとは、これとは無関係に納付しなければならぬため、製造後早急に庫出する業者は納期まで税相当額の資金を他へ流用することができるとは、この逆の場合には資金を立替えなければならぬという不都合が生ずる。そのうえ清酒の品質の点からは相当期間の貯蔵が好ましいといった事情もあった。こうしたことから、庫出課税の方法がとり入れられたのは昭和一五年の改正においてである。もっとも、これよりさき昭和一三年から支那事変特別税法(同年三月三一日法律第五一号)により物品税の名称で造石税のほかに庫出課税の方法によって課税されていた。^(一八)

この昭和一五年の酒税法の改正は、従来の酒造税法、酒精及び酒精含有飲料税法、麦酒税法、支那事変特別税法中酒類の物品税に關
間接税における製造および移出の概念

間接税における製造および移出の概念

三三〇

する規定その他数多くの補助法規等を統合、単一化し、庫出税を中心としつつ、なお、造石税と併立させて、酒税の賦課徴収の新しい基本法規としたものであるが、さらに昭和一九年の改正（同年二月一五日法律第七号所得税法外二九法律中改正法律）により、明治一年酒造税則によって採用された造石税制度は、昭和一九年四月一日からなくなり、酒類に対する課税は庫出課税（移出課税）制度一本となったのである。^(一〇)

イ) 移出課税時代

製品課税から移出課税への発展の主軸をなした酒税法制定後昭和一六年二月一日から（同年一月二日法律第八八号酒税等の増徴等に関する法律）、一部従価税制度の採用による増税^(一一)、昭和一八年四月一日から（同年三月一六日法律第六六号酒税法中改正法律）級別差等課税制度（清酒については一級から四級まで他略）^(一二)の採用、昭和二二年四月一日から（同年三月三一日法律第二九号特別法人税法の一部を改正する等の法律）業務用酒類に対する加算税制度の創設、同年二月一日から（同年一月三〇日法律第一四二号所得税法の一部を改正する等の法律）自由販売酒類に対する加算税制度の創設等が行なわれた。^(一三)この当時には酒類製造者のほか、指定販売業者等も酒税の納税義務者となり、酒類の製造場から指定販売業者の販売場へ移出する酒類に対する基本税は移出課税の方法によっていたが、製造者が指定販売業者以外の者に販売する酒類および指定販売業者が販売する酒類に対しては、それぞれ加算税を徴収するといった製造者販売課税および指定卸売業者販売課税の方法が併用されたこともあったが、昭和二七年の改正により、いずれも製造場または販売場移出課税の方法に改められ^(一四)、同二八年には加算税制度が廃止され（経過的に二年間指定販売業者の制度は存置した）、酒税の納税義務者は原則として酒類製造者だけとなった。^(一五)このほかの酒税の課税形態の変更については、当初述べた賦課課税制度から申告納税制度への移行があった。

つぎに、酒類を除く他の課税物品に対する課税形態について若干ふれてみることをする。

〔注一〕 大日本租税史（中巻）五一八頁

〔注二〕 酒屋運上 徳川綱吉が元禄一〇年に上納を命じた。（酒類の販売代金の三分の一を賦課した。）冥加金 明和六年には、酒

株一株につき銀六匁という均等税を、寛政四年には造石米千石につき銀三枚（一二九匁）という比例税の制度をとった。

〔注三〕 大蔵省主税局編「内国税の課税標準・税率及び納期等に関する沿革摘要第一部現行租税編」（昭和二九年一〇月調）三八六頁

〔注四〕 大蔵省主税局編前掲書三八七頁

〔注五〕 大蔵省主税局編前掲書三八八頁

〔注六〕 大蔵省主税局編前掲書三八八頁

〔注七〕 大蔵省主税局編前掲書三八九頁

〔注八〕 大蔵省主税局編前掲書三九〇頁

〔注九〕 大蔵省主税局編前掲書三九〇頁

〔注一〇〕 大蔵省主税局編前掲書三九一頁

〔注一一〕 大蔵省主税局編前掲書三九〇頁

〔注一二〕 大蔵省主税局編前掲書三九二頁

〔注一三〕 大蔵省主税局編前掲書三九二頁

〔注一四〕 大蔵省主税局編前掲書三九九頁

〔注一五〕 明治三五年頃の大蔵省の庫出税草案

第一三条 消費税ハ、酒類庫出ノ際酒類製造業者ニ於テ直ニ之ヲ納付スベシ但シ税額ニ相当スル担保物ヲ提供シタル者又ハ相

当保証人ヲ供シ若ハ酒類ヲ製造スル者ノ属スル酒造組合ニ於テ納税ヲ保証シタル者ハ政府ハ五箇月以内消費税ノ徴収ヲ猶予ス

また、大正一四年末の灘五郷における大醸造家の集合における決議

一 現行酒造税法を庫出税法に改めること。

二 納税猶予期間を庫出の月から五箇月目の一五日限りとすること。

〔注一六〕 大蔵省主税局編前掲書三九九頁

〔注一七〕 渡辺喜久造著「税の理論と実際―理論編―」（昭和三〇年二月一五日期）三二一頁

〔注一八〕 大蔵省主税局編前掲書三九九頁

間接税における製造および移出の概念

間接税における製造および移出の概念

- 〔注一九〕 大蔵省主税局編前掲書三九九、四〇〇頁
- 〔注二〇〕 大蔵省主税局編前掲書四〇四頁
- 〔注二一〕 大蔵省主税局編前掲書四〇一頁
- 〔注二二〕 大蔵省主税局編前掲書四〇二頁
- 〔注二三〕 大蔵省主税局編前掲書四〇八頁
- 〔注二四〕 大蔵省主税局編前掲書四〇九頁
- 〔注二五〕 大蔵省主税局編前掲書四一八頁
- 〔注二六〕 大蔵省主税局編前掲書四一八頁

(2) 酒税以外の間接税の課税形態の変遷

イ いわゆる生産用具課税等

明治の初期においては、酒類およびしょう油に対する課税のほかは、慶応四年八月七日太政官布告「諸国の税法はしばらく旧慣によるべき旨布告」により地租に関する旧慣（田畑五公五民）等によることとしていたため、酒税およびしょう油税を除いては、間接税として統一された制度によるものがなく、明治四年に至って同年一〇月布告の絞油税則（明治五年一二月三十一日まで施行）により、一斗絞機械につき一か年一両の割合をもって機械の大小に応じて毎年四月中に徴収するといった方法がとられた。これは、いわば間接税の初期の外形的生産課税（いわゆる生産用具課税）の方法であった。

ついで、同八年八月五日太政官達一三五度量衡取締条例（布達到達の翌日から五〇日後施行）明治二五年一二月末まで実施）により度量衡税が課されたが、これは、「度量衡器製作の諸材料並びに一切の諸費を出来品の高に割合い、これを各品各所の原価とし、右原価に二割四分を添え、これを売捌の通価と定めてその二割四分の内一分・・税金」とされており、これは、いわば製造原価を基準とした間接税といえるであろう。

ロ 製品課税に属するもの

清酒、濁酒の醸造とともに三造といわれたしょう油の醸造については、当初清酒などと同じく課税されていたが、「醬油は人民日用必需品であつて奢侈品ではないので、これに課税するのは不条理である」との理由により、明治八年九月三日限りこれを廃止したが^(四)明治一八年になつて軍備拡張のため新財源の必要を生じ、同年五月八日太政官布告一〇醬油税則により復活された。最初は營業税（製造場一か所につき五円）と造石税（製造高一石につき一円）の併課であつたが、明治二九年四月七日法律第六四号醬油税則中改正法律により營業税に関する事項を削除し、しょう油に対する課税は造石税（製品課税）一本となり、大正一五年三月末日（同月二七）法律第一八号醬油税則廃止法律により廃止）まで課税が行なわれた。この間に自家用醬油税法の制定、廃止等が行なわれた。^(五)

このほか、製品課税に属するものとして特殊の課税方法をとつたものに、明治三五年四月五日法律第四四号骨牌税法があつた。これは、免許料（製造場一か所ごとに一か年六〇円）のほか、骨牌税として一組ごとに二〇銭を課すこととし、骨牌製造後二四時間内に包裹を施して、これに印紙を貼用して納付するといつた印紙納付方式による製品課税の方法がとられた（昭和二三年七月七日からは、引取課税の方法をとることとなつた）。^(六)

ハ 引取課税の方法によるもの

間接税の課税形態として、明治時代から製品課税と比肩して存在したものにいわゆる引取課税の形態がある。

これに属するものとして、砂糖消費税法（明治三四年三月三日法律第一三三号）^(七)があり、これについて非常特別税法（明治三十七年四月一日法律第三三三号）による石油消費税法（明治四一年三月一六日法律第二二一號で石油消費税法となり、大正一二年三月末まで施行され従量課税によつていた）、^(八)織物消費税法（明治四三年三月二五日法律第七七號で織物消費税法となり、昭和二四年末まで施行され、従価課税によつていた）^(九)があり、さらに、揮発油税法（昭和二二年三月三〇日法律第六六号）の制定があつた。（これは、昭和一八年三月一日法律第五〇号石油専売法の施行により同年七月から廃止、従量課税）^(一〇)また、昭和二三年から骨牌税法が引取課税制度を採用したが、

間接税における製造および移出の概念

間接税における製造および移出の概念

三三四

引取課税制度になつても納付方法は依然として印紙納付の方法によつていた。^(一) つぎに、昭和二四年四月三〇日法律第四四号で揮発油税が施行され、当初は小売業者販売価格の一〇〇パーセントの従価課税であつたが、同二六年以降は従量課税に改められた。^(二)

以上引取課税のものについてみたが、これは「製造場ヨリ……ヲ引取ルトキ(引取人ヨリ)之ヲ徴収ス(砂糖消費税法、揮発油税法等)」または「製造場ヨリ……ヲ引取ルトキ引取人……之ヲ納ムベシ(織物消費税法、骨牌税法等)」という規定を設けることから明らかのように、納税義務者を引取人とし、租税債務の確定をその引取りのつどとしてゐるものであるといふことができる。

二 移出課税の方法によるもの

間接税の課税方法としては、引取課税のほか、庫出課税ないし移出課税の方法のあることはすでに述べたところであるが、この方法を採用した酒税以外の間接税の沿革は以下に述べるところである。^(三)

わが國の間接税に移出課税の方法が始めて採用されたのは清涼飲料税法(大正一五年三月二七日法律第一六号)である。^(四) この税法の制定にあつては、清涼飲料は製造が容易であり、かつ、製造後迅速に販売しなければならないという製造者側の事情と、従来の製品課税、引取課税のいずれをとつても、税務官庁がたえず査定をしなければならないといった徴税の面を考慮し、月まとも移出課税の方法によることとなつたものと思われる。^(五)

この移出課税制度は、昭和一二年北支事件特別税法(同八月二日法律第六六号)の物品特別税において、小売課税の制度とともに採用された。^(六) この法律は施行期限を一か年とした時限立法であつたが、翌一三年三月三一日法律第五一号支那事変特別税法の物品税にさらに昭和一五年には単独法としての物品税法(同年三月二九日法律第四〇号)に引き継がれた。^(七)

その後引取課税を行なつていた砂糖消費税法において昭和三〇年七月一日から移出課税制度が採用されたが、現行のように月まともによる課税の方式は、当初輸入黒糖および輸入白下糖についてのみ認められ、これが全砂糖類について認められたのは翌年四月一日からである。

つぎに揮発油税法は昭和三二年四月六日から、トランプ類税法は同年七月一日から、それぞれ従来の引取課税制度を移出課税制度に改めたことにより、物品を課税対象とする間接税は、酒税をはじめほとんどが移出課税制度（物品税において一部小売課税制度を採用しているものがある。）をとることになった。

その後新しく制定された石油ガス税法（昭和四〇年一月二十九日法律第一五六号）もまた、移出課税制度をとったが、これはさきにも述べたとおり、充てん場からの移出を納税義務の成立としており、これが他の一般の製造場移出課税のものとは異なる点である。

- 〔注一〕 大蔵省主税局編「内国税の課税標準・税率及び納期等に関する沿革摘要」第二部間税編（昭和二九年一〇月調）八九頁
- 〔注二〕 大蔵省主税局編前掲書（第二部間税編）三頁
- 〔注三〕 大蔵省主税局編前掲書（第二部間税編）二二三頁
- 〔注四〕 大蔵省主税局編前掲書（第二部間税編）四九頁
- 〔注五〕 大蔵省主税局編前掲書（第二部間税編）五〇、五一頁
- 〔注六〕 大蔵省主税局編前掲書（第一部現行租税編）四八四頁
- 〔注七〕 大蔵省主税局編前掲書（第一部現行租税編）四二四頁
- 〔注八〕 大蔵省主税局編前掲書（第二部旧税編）四七頁
- 〔注九〕 大蔵省主税局編前掲書（第二部旧税編）一六一頁
- 〔注一〇〕 大蔵省主税局編前掲書（第一部現行租税編）五〇二頁
- 〔注一一〕 大蔵省主税局編前掲書（第一部現行租税編）四八五頁
- 〔注一二〕 大蔵省主税局編前掲書（第一部現行租税編）五〇二頁
- 〔注一三〕 大蔵省主税局編前掲書（第二部旧税編）一六七頁
- 〔注一四〕 鈴木繁著「帝國税法論」一、二五九頁
- 〔注一五〕 大蔵省主税局編前掲書（第一部現行租税編）四八八頁
- 〔注一六〕 大蔵省主税局編前掲書（第一部現行租税編）四八八頁

間接税における製造および移出の概念

間接税における製造および移出の概念

三三六

〔注一七〕 大蔵省主税局編前掲書（第一部現行租税編）四八九頁

三 移出課税制度の特徴

今までの考察において、酒税は製品課税から移出課税（一時製造者および指定販売業者を納税義務者とする販売課税の方法を併用したこともあった。）に、砂糖消費税、揮発油税およびランプ類税は引取課税から移出課税に移行したこと、清涼飲料税は当初から移出課税を、また、物品税（北支事件特別税法および支那事变特別税法時代を含む）は移出課税に小売課税の方法を併用し、最近では石油ガス税が同じく移出課税の方法を採用したこと、さらに、税額の確定方式が賦課課税制度から申告納税制度を原則とするように改められたことを知った。

以上の課税方法のうち小売課税の方法は小売業者が小売したときに納税義務が成立するものとしている点で移出課税の方法と根本的に異なるものであるから、これは別として、石油ガス税は、充てん場移出課税の方法をとっており、製造場移出課税と多少異なったものとなっているが、両者の差異は製造場か、充てん場かの相違にあるのみで、移出課税の実質において差異はないものと考えられる。これに対し、製造課税または引取課税の方法との間には次のような差異が認められる。

まず製品課税においては、課税原因の発生を課税物品の製造に求めるもので、一般に納税と代金回収等との関係をあまり考慮に入れずに、納税時期が特定され、課税の公平を期するため、製造が行なわれた場合には、税務官庁によってその数量等の確認（査定）が行なわれるのが常である。

つぎに引取課税においては、引取人が納税義務者とされているので、製造場からの課税物品の引取人は引き取りのつと異なることが予想される。このことは、納税義務の成立とその確定とを同時に行なわない限り収税の確保が期し難いこととなるため、引取課税と移出課税の差異を租税債務の確定（税務官庁において租税債権を確認する行為）に求め、前者はその確定を課税物品の引取りのつと行な

うものであり、後者はその確定を課税物品の移出について一か月分ごとに行なうものであるとする意見もあるが、これは引取課税と移出課税の本質的差異から導き出された手続的差異に過ぎないといふことができる。

しかし、引取課税時代においても、製造者が課税物品を製造場から引き取ったうえで、相手方に引き渡す場合がほとんどであったことを考えると、両者の差異は移出か引取りかといった物理的行為の区分について意義があるのでなく、また、納税義務者が引取人か製造者かといったことも同一人の作用を二面的にとらえた結果に過ぎず、結局両者の差異は移出課税は通常月税であり、引取課税はその移出課税するという点に意義があるということになる。また、酒税の沿革でみたように、ある時期に加算税の徴収を販売にかかわらしめていたものもあつたが、これは販売を基準として一か月分をとりまとめて租税債権を確定する点では移出課税と同一であるが、その基準となる課税原因の発生を移出に求めるか、販売に求めるかの点に差異が認められる。しかし販売以外の原因による移出を販売と擬制する規定を設けていた（昭和二五年法律第二五二号「酒税法の一部を改正する法律」による改正前の酒税法第三四条の二）こともあり、販売と移出すなわち取引行為と課税物品の物理的移動行為との間に実質的にはさしたる差異を認めていなかったようである。本来販売課税は売買という法律行為と、売主の販売と買主の購買の二面から成り立つもので、この場合物品の移動は、その債務の履行という形で行なわれるが、移出課税と販売課税とは、同一企業内の移動をどのように評価するかといった点に本質的差異がありこのことは、納税義務者に与える経済的効果という点で厳格に区別すべきであるといふことができる。

最後に何故上述のような移出課税制度が、製品課税または引取課税の方法から移り変わったかについてみると、これら課税方法ないし課税方式の変更の背後には、大きな経済的変動のあつたことを見逃すことはできない。すなわち、高度に発展した資本主義経済は製造工業の大規模化、大量生産化を招来し、それは必然的に取引数量の増大、頻繁化、多様化を伴ない、従来の製品課税方式のように製造の終了に伴つて、そのつど数量等を確認し、または、引取課税の場合のように引取りのつどその数量等を確認し、租税債権を確定するといった方法はすでに取引の実情にそぐわないものとなつた。そこで、これに代わつて製造場からの移出を納税義務の成立とし、

納税義務者が原則として製造者に限定されていることから、租税債権の確定を一月ごとに行なう製造場移出課税制度の出現をみたのである。

第二章 間接税における製造の概念

一 製造の概念規定

財産税は財産を所有するという事実に対し課税し、収益税は財産があつたり、事業を営んでいたりすることによって収益を得ている場合に、その収益に対して課税し、消費税は物品等の消費の事実をとらえて課税し、流通税は物品等の売買その他の取引の事実に対して課税するものであると説明されている。そして、財産の所有、収益、消費および取引といった事柄は、いずれも個人経済の立場からみることであるが、国民経済の立場からみると、物品等の生産、交換、消費といった現象をとらえて課税するものであるとも説明されている。^(一)ここで問題とする製造はこの国民経済的立場からの生産の範疇に属する現象である。

生産とは、上述のように経済用語として用いられ、およそ自然物に人力を加えて、人の欲望をみたすに足りべき財を作り出し、もしくは増加させることをいひ^(二)、製造の語よりもはるかに広い意味を有し、いわゆる原始生産すなわち、農業、牧畜業、山林業、水産業および鉱業などにおいて農耕、畜産、植林、水産動植物の採取、鉱物の採掘などによって、新たにわれわれ人間の社会生活に必要な財物を提供すること、および後述する加工生産に大別できる。このほか、物自体の変化による価値化ではないから狭義の生産には含まれないが、物を時間的、空間的に移動、分配して経済価値を増大させる広義における生産の一種もある。このように、生産は、経済活動において主要な分野を占めているといふことができる。

これに対し、製造とは、辞典でみると「つくること」または「こしらえること」と出ている。^(三)しかし、これらの表現は農夫が農地を耕し、種子をまき、成長させて野菜等を収穫することを「野菜等をつくる」ということもあれば、野原や山中に道を開くことを「道路をこしらえる」等と表現することがあって、上述のつくることまたはこしらえることといった説明では明確でない。

そこで完全分業のもとにおいて生活の資を作り出す業といった意味の製造業の概念についてみると、「原料品に加工して新しい品物をつくる生産業」と説明されている。^(四)この方が、前述の製造の意味をより限定し、より具体的に示しているといえる。これで明らかことは、まず、原料品に加工する必要があるということである。この点で、前例の野菜づくりなどはここにいう製造の概念に入らないこととなる。製造の範疇に入らないものは、野菜作りに限らず、農作業全体が製造に関係がないということが出来る。なおここで注意しなければならぬのは、麦をつくること、稲をつくること等は農業であるが、麦を粉にしたり、麩をなわその他の麩細工にすることは同じ農家の仕事であっても、原料品に加工を施す点で製造または加工の範疇に入る。農業のほか、製造に入らないものとしては、前述の原始生産がある。これらはいずれも原料に加工するという条件が欠けているので、製造ということとはできない。

すでに述べたが、われわれの社会生活は大きく生産と消費の二面できちんととらえることができ、本論稿で扱う製造はこの生産の一分野を明らかにすることにあらうことができる。

これまでに、経済学において生産として取り扱われるもののうち、原始生産や用役の生産等は製造に関係のないものであるということがわかった。この結果経済学において生産として取り扱う分野のうち加工生産の分野だけが残されることになる。

加工生産の意義は、原始生産物を原料として加工し、変形、変質させ、混合、化合等の操作により一層高度の効用をつくり出すことであるといわれている。^(五)

これで明らかのように、加工生産にはいろいろな類型があるということである。そこで、つぎに問題となるのは、加工生産と製造の関係如何ということである。

間接税における製造および移出の概念

間接税における製造および移出の概念

製造の意義については、前にも述べたが、新しい物品を作ることであり、単にある物の価値を増加することのみを目的とするものではない。

物品に一定の工作を加える態様には種々のものがある。たとえば、改良または改善などと呼ばれる一群の行為である。これらの行為によって、ある物品の機能、性能等を良くすることは、その効用を増大することとなり、これが加工生産の部類に入ることについては疑がないが、これは既存の物に工作を加えたとしても、その結果新しい別の物を作り出したということができないから、製造とはいえない。

次に物品の修繕または修理に関しても、その程度の大小如何にかかわらず、また、修理等を行なう前の物が、そのままの状況では、その用法に従った使用または消費ができない程度のものを修理等により修復して使用または消費の可能なものとしても、新たな物品を作り出す行為ではないから製造とはいえない。

製造と混同され易いが、これと区別しなければならないものに加工がある。ここに加工とは生産を原始生産と加工生産に区分した場合の加工生産の一分野に属するものではあるが、そのすべてを意味するものではなく、極く狭義の加工を意味する。

製造が新しい物品を作り出すこと、その原料または材料となった物品とは本質的に異なる新たな物品を作り出すことを意味するに對し、加工は一般的に物品を材料として、これに工作を加えて一定の価値を付加すること、すなわち、ある物品を材料として、その本質を保持しつつ、新しい屬性を付することのみをいうのである。たとえば、綿糸を原料として綿織物を作り出すことは、綿糸の加工とは呼ばず、綿織物の生産ないし製造とみられるが、綿糸を染色することは、綿糸の製造ではなく加工であると説明されるが如きである。さらに、ここにいう加工は民法でいう加工の概念（後述する。）とも異なったものである。また、一般的に製造といった場合、新たな物品とする必要があるが、前例の道路を作ること、建設といった表現が使われ、製造とはいわない。また、建物についても、それが如何に広大なビルディングで、機械器具、多大の労働力を費して造ったとしても製造といわず、建築または建築竣功等の言葉が使用さ

れる。また、土地については造成ということはあっても製造とはいわない等、製造の対象は物品に限られ、不動産については製造の語を使用しないのが常識である。この点については法令用語辞典において「製造の対象となるものは物品に限られ、工作物、建築物等の不動産については通常、製造の語を用いることはない。ただし、船舶については、製造の語を用いることもある。」と説明されている。^(七)さらに、製造は、原料に加工して、新しい物品を作るといったように、原料から別個の製品とするインプットからアウトプットに至る一連の行為をいうものであり、それが行なわれる場所、その行為をする主体については何等制約がない。また、原料に加える工作についても、それが人間の労働力のみによる場合、道具または機械を用いて行なう場合は勿論、人間の労働力の加わる部分が縮少され、ほとんどが機械、装置等によって行なわれる装置産業等の場合においても何等拵ぶところはない。

以上述べたように生産の概念についても広狭あり、そのうちの加工生産が製造に関係のある分野であるが、加工生産自体多義的なものであり、製造はその一部をなすに過ぎない。対象物品、経済主体、技術の程度等個別事情によっても相違が生じ、立場の相違は往々にしてその結論を異にし、結論を同じくするにしても、その過程において相違を生ずることがある。

一般に、製造とは、加工生産の一部門で、原料または材料に工作を加えて新たな物品を作り出す一連の行為であることはすでに述べた。そして、新たな物品としては、一般に消費されうる状態のものを指すが通常である。これに関する判断基準を示すものとして最高裁判所の判例がある。すなわち、「覚せい剤取締法にいわゆる覚せい剤の製造とは覚せい剤の原料から化学的方法により覚せい剤を製出し、または化学的変化を伴わないで調合または混合してこれを製剤する場合は勿論、かかる製品を小分けして容器に納め封緘を施し、覚せい剤の施用機関または研究者に譲り渡すに適する状態に製作用の場合をも含むものと解するのを相当とする。」と判示している。これは「通常覚せい剤の製造とは原料に工作を加えて覚せい剤とすること」で、これを小分けする行為は製造にあたらぬ。」とする主張に対するものであるが、判示後段において、これも製造に該当すると判断し、その理由として次の如く述べている。「覚せい剤製業者とは、覚せい剤を製造し、且つその製造した覚せい剤を覚せい剤施用機関又は覚せい剤研究者に譲り渡すことを業とすることが

できるものとして、この法律の規定により指定を受けた者をいう（覚せい剤取締法第二条第二号）とあるから、同法にいわゆる製造とは広義であつて、覚せい剤の原料から化学的方法により覚せい剤を製出し又は化学的変化を伴わないで調合又は混合してこれを製剤する場合は勿論（以下略）ここで注意すべきことは製品を小分けして容器に納め、封緘を施すこと等も広い意味の製造に入ることである。^(八)これは、この法律が一般人に覚せい剤の製造に関する一切の行為を禁止しようとした目的にたものであり、これら取締法規の適用の面からすれば、等しく覚せい剤の製造なる概念にしても、その立法の精神に適合するように合目的に解釈されねばならぬと考えられるからである。このように、特別規定を設けなくても封緘等の行為までも製造と解することができるということは、製造の概念自体が広くも、また狭くも解することができるので、その範囲が漠然としているからに外ならない。

〔注一〕 泉美之松前掲書九七頁

〔注二〕 新村出編「広辞苑」一、一八〇頁

〔注三〕 新村出編前掲書一、一八五頁

〔注四〕 新村出編前掲書一、一八五頁

〔注五〕 高木友三郎著「国民経済学」六四頁

〔注六〕 大修繕と民法上の加工との関係についての判決（大審、大正八年一月二六日民三録二五輯二、一一四頁）

「民法第二四六条ニ所謂加工ハ他人ノ動産ニ工作ヲ加エ之ヲ新ナル物件ト為ス事実ナレバ単ニ自己カ他人ノ動産ニ付キ材料ヲ供シ之ニ大修繕ヲ加エタルニ過ギザル事実ヲ目シテ加工ナリト謂フヲ得ザルコト言フ俟タズ」と判示し民法の加工は、原料に工作を加えて新たな物件とすることで、これは一般の製造にあたるが、大修繕といえども、修繕である限り民法の加工には当らないとしたものである。

〔注七〕 法令用語辞典

〔注八〕 昭和二八年一〇月二二日第一小法廷決定（集七・一〇・一、九五二頁）

二 間接税における製造者の意義

―納税主体の選定―

(1) 納税主体の意義

納税主体とは、租税主体ともいわれ、租税法関係における租税支払の義務を有する者を指し、通常納税者または納税義務者という。

この納税主体は必ずしも担税者と一致しない。所得税、法人税のような直接税の場合には、納税主体は同時に担税者であるが、間接税の場合には、たとえば酒税の場合に例をとれば、酒類の製造者は納税主体として、酒税を納付するが、その納めた酒税に相当する金額だけ酒類の価格を高くして、その税を消費者に転嫁することが通例とされている。勿論この場合でも市場その他の状況によっては、消費者に転嫁することができないで、納めた税金の全部または一部を納税義務者自身が負担しなければならない場合もあるが、通常の場合、納税義務者の納付した税は、消費者に転嫁されることが予想されている。そこで一般的には、間接税における納税主体と担税者とは異なつて存在するといふのである。

次に納税主体は徴収義務者とも異なつてゐる。給与所得に対する所得税は、使用者が給与支払の際源泉徴収して国に納付することとなつてゐる。この場合、納税義務者は給与の支払を受ける給与所得者自身であり、徴収義務者は、使用者すなわち給与の支払者になるが税の転嫁ということがないから、間接税の納税義務者と異なることとなる。

(2) 間接税における納税主体の選定の問題

納税主体の選定について、所得税、法人税のような直接税の場合にはほとんど問題はないが、間接税の場合には、ある物品を租税客体として選択し、これに税を課する場合、法の建前としては、終局的には、その物品の消費者が担税者として税を負担することが予定されるわけであるが、一般的に課税物品は製造者によつて製造され、販売業者等中間業者の手を経て消費者に渡るのが通常の取引形態である。

間接税における製造および移出の概念

間接税における製造および移出の概念

間接税が前述のように物品等の購入、消費の事実をとらえて課する税であることからいえば、もともと特定の物品の使用または消費行為が現実に行なわれる段階で、消費者をとらえて課税することが望ましい。このように最終の消費段階で直接に消費者をとらえて課税する方法を直接徴収法といい、この方法による消費税を直接消費税といっている。⁽¹⁾しかし、最終の消費の段階で、消費者をとらえて課税することは理論としては考えられても、課税技術的にみると容易ではないし、課税対象によっては不可能に近いものもある。そこで大部分の消費税は、それ以前の段階で、消費者以外の者に課税し、転嫁によって負担が消費者に帰着することを期待するという方法をとっている。この方法を間接徴収法といい、こうした方法で課税する消費税が間接消費税である。⁽²⁾

消費税の間接徴収法は、前述のように、消費者以外の者に課税し、転嫁によって税負担が消費者に帰着することを期待して課する方法であるから、納税主体を消費者以外の誰にするかの問題がある。租税客体として選定された課税物品は、国民の生活物資であると同時に市場に流通する商品でもある。

現代社会において、生活消費物資として存在するものは、食料品などの一部原始産業の生産物を除き、そのほとんどが、これに加工し、変形、変質させ、あるいは混合、化合させて一層高度の効用を有するものとした加工生産物であり、その供給源泉は通常製造業者である。そしてこれらの物品は、卸売業者、小売業者等その物品自体については、工作を加える等のことをしないが、場所的、時間的に需要者の欲望をみたすための活動を行なう者の手を経て購入、消費されるといのが一般の流通、消費の形態である。したがって、消費者以外の者を納税主体とする間接税の課税方法——特に納税主体に着目した場合——としては、①製造者の段階で課税する方法、②卸売業者の段階で課税する方法、③小売業者の段階で課税する方法等が考えられる。

間接税が、消費の事実をとらえて課する税であることから、間接徴収法をとるにしても、できるだけ最終消費に近い、小売業者の段階で課税することが転嫁の段階が少なくすむばかりでなく、消費者が税以外の負担（生産と分配の経路を商品が通るにつれて価格引上げにより利乗りされる。）⁽³⁾を負うことなく、また、あったとしても、より少ない負担ですませることができ。また、こ

の方法は消費の実態に合致した課税ができることから、公平負担の観点からも望ましいことはいまでもない。

しかし、課税技術上の観点からは全く別の考えが必要になってくる。すなわち、納税義務者の数ができるだけ少ない段階で課税することが望ましいとする要請である。

たとえば、小売課税の方法は、最終消費に最も近い段階で課税するのであるから、公平な、少くとも消費者がその物品を購入するために支出した金額に応じた課税をすることができるが、一般に小売業者は経営規模が小さく、店舗数が多いといった傾向があるので、この小売業者段階課税の方法によるときは、必然的に納税義務者数が多くなって、徴税上の手数もかかり、検査監督も十分に行きとこないおそれも生じ、それだけに脱税の機会が生じ易く、この面からの公平負担が害われることが考えられる。これを防止するためには、税務官庁の人員、機構の拡充強化等が必要となり、徴税費がかさむ結果となる。

また、小売業者のように一般的に零細な業者を納税者とすることは、税収確保の見地からも難点が指摘されている。そこで、課税物品を擁することができるだけ容易な段階での課税ということから、通常その数が少なく、集約的に税収をあげることができ、しかも製造設備その他の点からも一般的に販売業者よりも資力が大きいという利点を有する製造者が納税主体として検討されることとなるのである。それはまた、徴税の確実を期するうえからも、課税の技術上からも便宜であるという効果を伴っている。

上述のように、納税主体の選定には、最終消費にできるだけ近い段階で課税することが望ましいとする公平の原則からくる要請と、課税物品をとらえることが、できるだけ容易であって、徴税費のかさまないことが望ましいとする課税技術上の要請との二面があり、一方を採用した場合、他方が犠牲になるという関係にあるが、小売段階における課税が公平の原則に合致するといっても、このためには、当然課税物件の捕捉を完全にするということが要請される。このことは、小売業態が複雑であり、一般的に資本の固定度の低い企業であること等を考え合わせると、一口に負担の公平ということで簡単に割り切ることのできない困難な問題を含んでいることがわかる。

間接税における製造および移出の概念

三四六

一方製造者段階課税においては、徴税技術上の問題が高く評価されているが、これは消費の対象となる課税物品はもれなく課税するということにもなる。

小売段階課税が支出金額に応じた負担の公平の実現が容易である長所を有するとみるならば、製造者段階課税は、課税物品の消費者は、すべて課税された物品を消費するという課税の公平が期せられる長所を有するものといふことができる。

そこで、どの段階で課税するかは結局、課税物品の性質、実際の経済の動き、物品が製造されてから最終消費者の手に渡るまでの取引過程などを総合的に判断して決定される問題である。^(四)

たとえば、なかには製造者の方が中小企業者で、資力も小さい、いわゆる家内工業的で、また、その数も多く、逆に小売業者の方が比較的資力が大いといった場合があるが、このようなときには、小売業者段階で課税するといった方法が選ばれることもある。

このほか、卸売業者段階における課税も考えられるが、卸売業者の中には集荷段階であれ、分荷段階であれ、商品流通を媒介するうえで果さねばならない諸機能のうち、その幾つかを失い、現品の移動に全くタッチせず、すべてが伝票で処理され、口銭のみを得ているいわゆる帳合取引をするもの等があり、その形態も一様でなく、課税技術上むづかしい問題を内包している。したがって、通常卸売業者段階課税としては、小売業者段階課税が選ばれることが多いようである。^(五)

以上消費税の課税段階、すなわち納税主体を誰にするかについて考察を進めて来たのであるが、わが国における広義の間接税収入においては、製造者を納税主体とするものの比重が大きく、製造場移出課税制度を採用する間接税の重要性が高いといふことができる。

〔注一〕 渡辺喜久造著前掲書二八五頁

〔注二〕 渡辺喜久造著前掲書二八五頁

〔注三〕 税大研究資料(第五号)ジョセフ・エイ・ベグマン「連邦租税政策」(丹下武楼・翻訳)一五九頁

卸売業売上税対製造業売上税 もし税が卸売業あるいは製造業の段階で課せられるなら、管理上の複雑さは減少する。企業の数は少なくなり、平均規模は大きくなり、その記録はより適当なものとなる。しかしながらこれら利点は課税取引を認定し、

税が課せられる価格を決定する困難で相殺される。

卸売売上税の最も困難な特徴は製造業者が直接小売業者に売却した時に卸売価格をどう決定するかということである。この問題は普通卸売業の正規値上げを斟酌して製造業価格を上昇させることにより処理される。この調理方法は製造業売上税の場合には異なったものになる。

小売業に対し製造業によって負担される価格は卸売上サーブス価格をさし引いて低められねばならない。両税とも商品が小売水準に移るにつれ、税率が利乗りによって高くなる傾向があると批判される。かくして一〇%製造業売上税は卸売業者と小売業者が彼等の通常の値上げを適用した後では小売水準で二〇%の税率となるかも知れない。卸売売上税のもとでは利乗りは少ないが問題は決して避けられていない。時には競争が利乗リ効果をぬぐい去るかも知れないが、調整の過程は遅いかもしくない。……小売売上税はしばしば完全な一般性に欠けるけれども、生産あるいは分配のより初期の段階で課せられる税よりも推賞すべき点を多くもっている。その最も重要な利点はほとんどあるいは全く利乗リがないことである。消費者により買入れられた商品については、税が最終価格に課せられるだけなので、卸、小売業の値上げは膨脹されない。企業によって小売商から購入される投資商品を免除しようとする試みがときどきなされるが、企業購入物にかかる税はしばしば売上税収入の五分の一にもなる。そのような税は事業原価に入り込み、おそらく利乗リされるが、利乗リの範囲は製造業売上税、卸売売上税のもとでおこるものほんの一断片にしかあたらぬはずである。

〔注四〕 渡辺喜久造著前掲書二八六頁

〔注五〕 わが国の物品税では、たとえば貴金属製品のようなものは、その製造者はかざり職人と呼ばれる零細な職人の場合が多い反面、その小売業者のうち相当部分はデパートまたは専門店等資力のある者によって販売されているといった状況にあるので一部商品について小売業者を納税義務者とする方法をとっている。また、石油ガス税においては、液化石油ガス全体に課税するのではなく、全消費の二〇パーセント程度を占めるに過ぎない自動車の燃料用として消費されるものに対して課税することとしたので、資力も大きく、その数も少ない液化石油ガスの製造者を納税義務者とするのでなく、家庭用等と自動車の区別が付き易いエル・ピー・ジー・スタンド業者または交換式の自動車用石油ガス容器に充てんする者を納税義務者としている。

このように、現行消費税の販売段階課税は主として小売業者段階課税である。かつて、酒税において指定販売業者を納税主体

間接税における製造および移出の概念

三四八

としたことがあったが、これは酒類の販売業免許制度に負うところが大きであつたと思われる。(泉美之松著前掲書一〇一、一〇二頁参照)

三 間接税における製造

(1) 税法上製造が問題とされる理由

製造場移出課税制度を採用している間接税各税にあっては、課税物品の製造場からの移出という事実が納税義務の成立の条件になっているが、この製造場からの移出という事実行為は、その前提として、ある者が、ある場所において課税対象となる物品を製造したという事実の存在を不可欠の要件とする。

この課税対象物品の製造という概念は、大体さきに述べた一般的な製造の概念をもつて常識的に判断を下しうるとしても、それをもつてすべてが問題なく解決できるというものではない。問題はむしろ、人により、立場の相違により製造に対する解釈を異にする場合に発生する。たとえば、ある人はその行為は課税物品の製造であると判断し、当該物品の製造場からの移出について納税し、他の人は同じことについて製造に該当しないとの判断から、移出しても納税義務の不存在を理由に納税しなかつたりする。

この場合どちらかに判断の誤りがあるはずである。もし、前者に誤りがあつたとすれば、その納税したことは誤りであり、逆に、後者に誤りがあつたとすれば、税を納付しなかつたという義務違反の問題が生ずることになる。この問題を解決するためには、課税物品の製造の判断基準が明らかにされなければならない。しかし、課税対象となる物品は、それぞれ、性質、機能、構造、用途等を異にしている。したがって、ある物品では大部分ができ上つていれば機能的にも、構造的にも、また商品の価値判断においても、完成品と同視することができ、製造されたものとみてもさしつかえないといえるが、他の物品については、大部分の仕上げでは到底製造されたとみることができないものもある。このように、性質、機能、構造および用途等の異なる数多くの課税対象物品について、いかなる段階が製造であるか一義的に判断基準を示すことは困難なことである。

このような事情から、課税物品の製造の概念について、人により、立場の相違によって、その判断基準を誤まらしめないためにも、これを明らかにする必要があるが、それは、性質、機能、構造および用途等を異にする多くの課税物品を対象として論ずる場合は、おのずから一般的、抽象的説明にならざるを得ない。さらに、これを具体化するとすれば、多くの課税対象物品個々について述べなくてはならず、これはきわめてむづかしい問題である。製造について税法上も一義的でないので、私もこの機会にこの問題についての究明を試みてみたいと思う。

一般の製造という考え方については、前例で、覚せい剤の製造について、「覚せい剤の施用機関または研究者に譲り渡すに適する状態に製作する広い場合（小分けして容器に納めること等をも含む）」のあることを知った。いま、これとの関係を端的に比較するために、まず、わが国における間接税の大宗として、その歴史も古く、租税収入額も多い酒税の課税物品である清酒に例をとって考察してみる。

清酒は、米、米こうじおよび水等を原料として醸酵させ（これをもろみという）、これを圧搾ろ過して液体部分（清酒）と固形部分（清酒かす）とに分離したものである。

一般に、清酒として市場に出るまでには、このほか、他の清酒との混合調整、おり引き、火入れ、貯蔵、割水（圧搾ろ過したものは通常アルコール分が二〇度前後であるため、これを市販酒規格——アルコール分一五—一六度位——に水で充ちする。）した後、びん詰め、商標等の貼付が行なわれる。そして、これが酒類販売業者に販売され、一般消費者の手に渡るのである。この清酒の場合にも、先程の覚せい剤の例からみれば、清酒の製造とは広義では、酒類販売業者に販売される段階までに加えられた工作の一切を含めたものをいうことになるが、酒税法では、「清酒とは……こしたものとされているので、税法上における清酒の製造は液体部分と固形部分を分離する過程までをいうもので、それ以後の他の清酒との混合、火入れ、割水、びん詰め等の行為は清酒の製造とは解していないのである。

間接税における製造および移出の概念

間接税における製造および移出の概念

三五〇

そして、間接税法に限らず、一般に税法は、税収の確保のために存することはいうまでもないが、これは主として徴税者側からの見方であり、納税者の側からは、税法に規定する課税要件事を充足しない限り、納税の義務を負わないでよいわけである。

課税物品の製造が同一の場所、同一人の手によって行なわれず、分業により、その製造の各過程が分担されている場合、誰が何処で課税物品を完成したかということが、税法上の製造の判断の中心要素となる。

では、一般に、一連の製造過程において、どこがこの製造行為があったと認定するに適しているか、これも課税物品の製造の時期を決定するうえで、一応考察しておくなければならない問題である。

その区分の一つの基準として、税を課する場合の税率の決め方による方法がある。税率には、物の数量を基準とする従量課税による場合と、物の価格を基準とする従価課税による場合とがあるが（そのいずれをとるかはその負担公平の原則や徴税便宜の原則等に照らしてきめられる）、従量課税制度のもとにあつては、課税標準が数量であるから、その数量が最終的に確定する時期をもって製造の時点としてとらえることが最も好ましく、また、従価課税の下においては、物品の価格が課税標準となるものであるからその物品の価格が最も高となった時点をとらえることが良いということになる。このように税率の決め方によって、製造の時点について二つの異なった見方がでてくる。

一般に製造といった場合は、物それ自体を作り出すことにあるが、税法においては、物自体の製造のほかに、これを媒介として租税法律関係が進行していくということである。換言すれば、税法では、税を課することができなければ何の意味もないというところに本質的差異が生じてくるものと思われる。

たとえば、ラジオ聴取機といえは、それを電源に接続し、ダイヤルその他の簡単な調整等の操作によってラジオ放送電波を受信できる機械をいうのであるが、この機械の部分品の一部、真空管等を取り付けないことによりラジオとしての効用のないものは、一般の製造の概念ではラジオ聴取機が製造されたとはみなないであろう。しかし、物品税法において、この考えが許され、これが放置されると、

消費者において不足する部分品等を別途購入、結合して完成させるといことが、税を免かれる合法的手段として用いられるであろう。そして、このラジオ聴取機については、消費者が製造者となるが、物品税法第一〇条に適用除外の規定を設けていることから、^(一) 税収の確保は期待できなくなるであろう。そこで、ラジオ聴取機については、行政実例において部分品等の一部を欠くものを完成品と同一に取り扱うとともに一部物品については、たとえば「大型テレビジョン受像機には、蓄音機用のレコードの演奏機能またはラジオ放送の受信機能を有するものおよびテレビジョン受像機箱その他の部分品の一部を欠いているものを含むものとする。」^(二) といった規定を設けて、この種の脱法行為を予防している。

このように間接税の製造の概念においては、税収確保の立場から、一般の製造の概念とは異なった概念を立法政策のうえでとらざるを得なくなるのである。

〔注一〕 同趣旨の規定を置くものとして物品税法のほか、砂糖消費税法第八条第一項、トランプ類税法第八条第一項があるが、酒税法および揮発油税法ならびに石油ガス税法にはこの規定がない。

〔注二〕 傍点筆者

(2) 課税物品の完成の時点に関する若干の考察

課税物品の製造、流通および消費の状況をみると、原料または材料に工作が加えられ、ある一定の課税物品が製作され、これが卸売業者、小売業者の手を経て消費者に渡り、使用または消費されるのであるが、物品によっては、製造者の手を離れて流通過程に入った時の状態のままで使用、消費の可能なものもあれば、その後多少手を加えなければならないもの——この中には、付属品または附屬品等を別に購入し、結合しなければならぬもの——もあるであろう。このような場合課税物品とは、完成された、換言すれば入手したときのままの状態で使用または消費することが可能なもののみをいうのかといった問題がある。

前述の「その他の部分品の一部を欠いているものを含む。」旨の規定を設けている場合は別として、このような規定が無い場合に、間接税における製造および移出の概念

簡単な、あるいは少々の仕事を消費者の手にゆだねるようなものを含むのか、また、工作等の程度はどこまでをいうのか等が具体的に問題となる。

課税物品の構造、機能等について特に規定しているものは別として、課税物品として単に品名のみを掲げているものも少なくはない。このような場合何を基準に課税物品に該当するか否かを判定することがよいのか、たとえば、前例の清酒の場合、固形部分と分離したままの液体部分も、また、小売店頭にあるびん詰めされたものと同じく清酒と呼ばれるが、清酒は、「こしたものと定義されていることから、この「こす」段階が清酒の製造の時点と解することとしていることはすでに述べたところであるが、このような規定の存しないものについては、どのように解すべきであるか。

この問題を検討するにあたり、物品税に関する判例をみてみることにする。

その一は、パチンコ球遊器は通常前面ガラスを付して使用されているが、現実の取引においては前面ガラスのないものが流通している事実をとらえ、「パチンコ球遊器の前面ガラスはその用法上不可欠のものではあるが、そのはめ込みも容易であり、ガラス代も他の部分に比し小額であって、その全体の製造工程および経費の点からみても、前面ガラスのはめ込みの占める割合は極めて少なく、一般にもガラスのないものが商品として取引されているから、前面ガラスのないパチンコ球遊器も社会通念上ガラスのついたものと同様物品税法上の遊戯具ということができ。」とした判決^(一)であり、第二は、「課税物品として掲名されているものは、必ずしも学術上の分類に従い、かつ、学名を用いたものではなく、また物品税は、国民の生活物資であり、かつ商品として取引の対象となる物品に対して課する等の点からして、その課税物品であるかどうかは取引通念に照らして解釈すべきである。」とした判決^(二)、その第三は、「物品税に限らず、一般租税は国家の財政収入を得ることを目的とし、その課税対象も自らその目的より捕捉されるべきものであり、物品税法に所謂課税対象たる物品も、税法自体の目的から判定すべきものであって、他の法令による名称や取引上の呼称の差異等に拘泥する必要はない。」とした判決等^(三)である。

これらはいずれも物品税に関する事件であるが、第三の判決は、一般租税に言及している点に特色があるのみならず、税法の目的的解釈を課税物品にまでおよぼした点に注目する必要があるであろう。

課税物品となる時点については、第二の判決において「取引通念に照らして解釈すべきである。」としていることから、一般に商品として市場において取引される状況のものであれば、それがそのまま使用または消費される状況になくてもよいのである。この点に關する恰好な行政実例として三弦がある。三弦にとって弦は不可欠のものであるが、業界の慣行は、弦の付していないものを三弦として取引の対象としている。これは、弦自体別個に生産取引されていること、また弦の取付けが容易で消費者が簡単になしうること等の理由によるものと思われる。したがって、物品税の課税物品としての三弦には、弦を付したものは勿論、これの取付けのないものを含むものと解されている。^(四)すなわち、これらのことは、全体の製造工程および経費等の点からみて、課税物品の主要部分が完成されたときには、消費者等の加える工作等が大きな意味を持たないものである限り、租税回避等の目的で消費者が物品として完成させたとしても、前述の物品税法第一〇条第一項「法の不適用」の問題は生じないものと思われる。

つぎに、一般的製造の概念において、不動産等はその対象物とならないことは前述したが、この点について特に不動産等を課税物品として掲名したものはなく、ただ行政実例として、「土地または建物に定着し、建物の一部と認められる冷蔵庫、ガスストーブ、および家具については、物品税を課税しないこととし、製造場から移出される時に、冷蔵庫、ガスストーブ、または家具としての構造を備えているものであって、その後土地または建物に定着させるものは、それぞれ冷蔵庫、ガスストーブまたは家具として取り扱う^(五)」こととされている。これは、移出前に課税物品として完成され、移出時に課税物品に該当しているためであると思われる。

最後に液体を課税物品としている酒税および揮発油税について、課税物品の完成の時点の問題を考察してみる。

揮発油の製造としては、原油を蒸留して、揮発油を取得するのが典型的なものである。酒類についても同じく蒸留によって得られるしゅうちゅう、ウイスキーまたはブランデー等の蒸留酒を選定して比較してみる。この両者に共通な点はともに製造の過程として

間接税における製造および移出の概念

蒸留が行なわれることである。蒸留の意義については、「液体を熱して蒸気を出し、この蒸気を冷して再び液体にして精製または分離を行なうこと」とされている。^(六)そして酒税法では、しょうちゅう、ウイスキー、ブランドーともその定義の中に「蒸留した酒類」または「蒸留したもの」と規定されており、^(七)酒類が飲料であり、液体でなければならぬことから、蒸留の意義でいう「冷して再び液体にする」過程が必要となる。したがって、アルコールが他のものと分離されても蒸気として存在する間たとえば旧式蒸留機等で熱せられてパイプの中などにアルコール蒸気として存在する状態では未だ酒類が製造されたということとはできないであろう。

これに対し、揮発油については、「温度一五度において〇・八〇一七をこえない比重を有する炭化水素油をいう。」と規定されているので、温度等の条件が変わった場合には液状を呈している必要はないことになる。したがって、揮発油の製法として「原油を蒸留した云々」といったのは、揮発油の一般的製法を説明したもので、蒸留が揮発油製造の唯一の条件となるのではないが、蒸留の方法によった場合でも、上述の蒸留の定義にある「再び液体にする」ことは必須の要件ではなく、課税物品としての揮発油は、温度または圧力等の条件によっては、気体で存することもありうるということになる。

原料としての原油(液体)は加熱されることにより、低沸点分のものから、次第に気体になり、通常この気化された炭化水素は冷却されて液体となり、それぞれの区分に従って揮発油、燈油等として取得されるので、この段階をとらえて揮発油の製造と解することが一般的であり、この状態の揮発油(液体)が取引における商品として一般に流通しているから、これを税法上の揮発油の製造と解するのが妥当と思われるが、石油化学工業の発達に次第に石油精製と石油化学工業の連結を進行させ、一般的な揮発油の製造過程である気体→液体の過程を必要としないで気状の揮発油がそのまま石油化学製品の原料として投入、消費される形態が発生しつつあり、これにともなう揮発油の製造の時点も、気体のまま原料に供せられるものについては、揮発油として分離された時点をもって製造があったものと解することになるであろうが、これについては数量のは握その他においてなお研究を要する技術的問題が指摘される。

〔注一〕 昭和三五年五月二一日東京高裁判決昭和三四年(ネ)一、二五六号、なお、東京地裁昭和二九年(行)九三号(行集一〇巻五

号九三九頁)では、「パチンコ球遊器はその用法上前面ガラスは不可欠のものではあるが、その全体の生産過程において前面ガラス設置の占める割合は微々たるもので、なら実質的部分を構成せず、しかも自由に補充しうる附加的代替部分にすぎないから、前面ガラスのないものは社会通念上……に該当するものと解するのが相当である。」と判示している。

〔注二〕 昭和二八年九月二日札幌高裁函館支部昭和二七年(ウ)一一二高刑六卷八号一、〇七七頁

〔注三〕 昭和二九年二月二七日大阪地裁昭和二七年(わ)一、七〇四新判例一一卷四号五八頁

〔注四〕 物品税法基本通達別表第一課税物品の取扱一一楽器およびその付属品一「弦楽器については、弦のよりにきわめて簡単に取り付け、または取り替えることができる部分だけを取り付けられないで移出する場合であっても、弦楽器として取り扱うこと。」

〔注五〕 同右九電気器具類、ガス器具類および液体燃料器具類(冷蔵庫関係)、一七(ストーブ関係)、一三家具類一共通関係

〔注六〕 新村出編「広辭苑」一、〇七六頁

〔注七〕 酒税法第三条(その他の用語の定義)第五号、第九号

〔注八〕 飲料について(傍点筆者)昭和三二年二月二三日東京高裁昭和三一年(う)二、四五三号高刑一〇卷一号九六頁「国家財政」上の必要より、酒税の賦課徴収という特殊の立法目的をもって制定された酒税法の精神に照らして考察するときは、酒税法二条一項所定の『飲料』とは製品のまま又はこれをうすめて飲用(人がこれを飲んで毒でなく、且つ不快感を伴わないもの)に供し得られる液体をいうものと解すべきである。」と、また、昭和三五年四月二日最高裁第三小法廷昭和三一年(あ)第七九号最刑一四卷五号五七五頁「酒税法二条一項にいう『飲料』とは、社会通念上飲用に供することができる液体と解するのが相当である。」

(3) 原始生産は課税物品の製造行為か

一般の製造の概念には、原始生産が含まれないということはずでに述べたところであるが、間接税各税法におけるこの点の考え方はどうであろうか。

砂糖消費税法における「さとうきびその他の植物から採取した糖汁(糖水)」および揮発油税法における「軽質原油」(以上は現行法についての問題である。)と旧物品税法における「天然炭酸水、真珠または寶石等」について考察してみる。

間接税における製造および移出の概念

間接税における製造および移出の概念

三五六

まず砂糖消費税法についてこの問題を考えてみると、砂糖消費税の課される糖水は、昭和三〇年の同法の全文改正までは「甘蔗又ハ甜菜ヲ原料トシテ製造シタル糖汁ヲ含ム」と規定されていたのであるが、改正後は、「さとうきびその他の植物から採取し又は製造した糖汁を含む^(一)」ものとされた。そこで、糖水の製造といった場合には、原始生産による糖汁（さとうかえでまたはさとうやし等の樹液）の取得を含むかどうかの問題が生じてきた。

なぜ「植物から採取した糖汁」を特に追加規定したのか、改正後の砂糖消費税法（現行法）では「採取し、又は製造し」と區別して規定されていることから、両者は別個の行為を規定したものであることは、法文上明らかである。

この追加規定により、原始生産による糖汁も税法上の課税物品とされたものであるとする考えについては、別に異論はないが、税法上の製造の概念をめぐって二つの考え方がある。

その一は、採取し、又は製造しと区分して規定されていることを根拠に、採取行為と製造行為は明らかに異なるものであり、採取された糖汁が課税物品に該当しても、糖汁の採取は糖汁の製造ではないから、樹液の原始生産のみを行なっている場合、採取した者または採取した場所は税法上の製造者または製造場に該当しない。したがって、採取したままの糖汁（糖水）をその場所から搬出しても納税義務は成立せず、原始生産により採取された樹液（糖汁 \parallel 糖水）については、これが保税地域から引き取られたり、他の砂糖類の製造場から移出された場合にのみ、はじめて納税義務が成立するというもので、この考えは、税法上の製造の概念には原始生産は含まれないものであり、特別にこれを含む旨の明文の規定がない限り含めるべきでないとするものである。

すなわち、さとうかえでは青森県でわずか栽培されているが、さとうやしは全く栽培されていない現状にあり、両者を通じて氣候、風土その他の関係から、一般的にわが国における栽培には適さないもので、これら糖汁について課税問題が生ずるとしても、もっぱら国外の主生産地等から輸入されるものに限られると^(二)いってさしつかえなく、輸入物品についてはそれが原始生産によつたものであるか、加工生産によつたものであるかを問わず、保税地域からの引取りの際それが課税物品に該当するものであれば、納税義務が成立するこ

ととなるので、樹液を糖水として課税するためには、植物から採取したものを糖水に含めておけば足り、原始生産を特に製造の概念に含ませる必要はないというものである。

これに対し、他の説はさとうかえでまたはさとうやし等の樹木から樹液を採取することすなわち、この場合の、原始生産も税法上の製造の概念に含まれ、樹液を採取する者が砂糖類の製造者であり、樹液を採取する場所が砂糖類の製造場であるとする考え方である。

間接税の本質からいえば、国産品と輸入品とで課税を区別すべきではない。なるほど税法はさとうかえで等からの糖汁の採取とさとうきび、てん菜等からの糖汁の製造とを、用語として使いわけてはいるが、採取されたものであろうと製造されたものであろうと植物から得られた糖汁である限りすべて糖水に含ませる法意であることは疑のないところである。ただ、さとうかえでの糖汁のように木の幹に穴をあけてそこから出た樹液を採るのは通常製造とはいわないので、「採取し、又は製造した」と表現したに過ぎず、採取することによって糖汁ができるのであるからこれを糖水の製造と解してもよいのではなからうか。実際問題として樹液そのままを輸入することは考えられず、課税対象となるのは国産のものに限られているといってもさしつかえないので、国産の樹液に課税できないとするのはさとうかえでの樹液である糖水に対しては課税しないと等しく、採取した糖汁を含むと改正した意味はなくなるから、税法の目的からしても、国産のさとうかえでから採取した糖汁に対して課税しない旨の規定がない以上前説のように解することはできない。したがって、砂糖類の製造の概念には、原始生産の一部を含んでいる、とするものであり、私もこの説を妥当と考える。

つぎに揮発油税法における問題であるが、税法では「揮発油とは温度一五度において〇・八〇一七をこえない比重を有する炭化水素油をいう。」^(四)と規定されている。ところで、原油は地中から天然に産出されたもので、通常揮発油等の石油製品の原料となるものであるが、炭化水素油であるので、比重が〇・八〇一七をこえないものは一応揮発油の定義の中に含まれることとなる。これを揮発油税法の取扱上軽質原油と称しており、このような原油が現実存在する。

そこで、この軽質原油の採油が揮発油の製造に該当するかという問題があるが、この点についての行政実例は、「比重が〇・八〇一七をこえない原油が現実存在する」として、間接税における製造および移出の概念

七をこえない炭化水素油であっても、原油に該当するもの……については揮発油に該当しないものとして取り扱うものとする。」とされている。これは、わが国の油田地帯の場合、原油を採掘する場所が同時に天然揮発油の製造場に該当する等の関係もあって、「揮発油として扱わない。」とすることによって、常識的に製品としての揮発油にならない原油を除外しようとするものであって、原始生産によって揮発油（軽質原油）を取得することが税法上の製造の概念に含まれるか否かを規定したものではないが、その根底には、原始生産による揮発油の取得は税法上の製造の概念に入らないとする考え方が存しているものと思われる。

すなわち、特別の規定がない以上、一般的には、原始生産は製造ではなく、揮発油税法の場合にもその例外をなすものではないということができる。

さらに、物品税法におけるこの問題はどうであろうか。現行物品税法においては、原始生産にかかる課税物品は見当らないが、原始生産についての税法の態度として注目すべきものは、旧物品税法^(六)において「天然ニ湧出スル液体ニシテ炭酸瓦斯ヲ含有スルモノヲ飲用ニ供シ……トキハ之ヲ第二種第三号ニ掲グル玉ラムネ壘詰以外ノ壘詰ノ清涼飲料ノ製造ト看做ス」と規定されていたことである。これは天然に湧出する炭酸飲料を汲み取り飲用に供するだけでは通常製造行為とは認められず、汲み取る行為自体はいわば原始生産に属するものであることから、このような行為を特に製造とみなすこととし、一般的清涼飲料と競合関係にあるものに対する税負担の権衡を図った措置といふことができ、この規定が置かれたことから物品税法における製造の基本となる觀念には、少なくとも、原始生産は含まれていなかったものと思われる。このことは、また、真珠、貴石、半貴石が製造場移出課税制度のもとにあった当時の行政実例は、^(七)「貴石、半貴石および真珠については、原石または真珠を磨きあげる場所を製造場とする」こととされていた。^(八)このことは物品税法上の製造の概念は一般の原始生産と截然と区別されていた結果に外ならないものと考えられる。

以上砂糖消費税法、揮発油税法および物品税法の三税法のもので、原始生産がどのように考えられているかをみてきたが、その態度は各税法一様ではなく、各税法の目的に従って広狭、合目的的に解する必要があるが、さらに法技術的にみなす規定を設ける等してそれ

ぞれ税法個有の目的（正義）を達成できるように製造の概念が構成されているということが出来る。

これは酒税に関することであるが、伝説の世界にある養老の滝現代版があったとする。天然に酒類が湧出しており、人々がこれを飲用に供し、または壘詰等して販売した場合に酒税法の適用関係はどうなるであろうか、やはり、天然炭酸飲料に対する旧物品税法の方式にならない製造とみなす規定を設け、立法的に解決するほかはないのではなからうか。

〔注二〕 傍点筆者

〔注三〕 さとうかえでの主産地は北アメリカ、さとうやしは、印度、南米西海岸等である。

〔注四〕 昭和三〇年一月二五日東京高裁判決昭和二八年（ウ）四二二九（速報五六八号三頁）「酒税法というような特殊の目的をもって制定された取締法規の適用の面からすれば、等しく酒類の製造なる概念にしても、その立法の精神に適合するように合目的に解釈されなければならない。」

〔注五〕 揮発油税法第二条（定義）第一項

〔注六〕 揮発油税法基本通達第六条（軽質原油等の取扱い）

〔注七〕 昭和二四年法律第二八六号物品税法の一部を改正する法律による改正後の物品税法（昭和二五年一月一日から施行）

〔注八〕 貴石または半貴石については、昭和二一年九月一日から同二八年五月末まで、真珠については、昭和二一年九月一日から同二五年末までそれぞれ製造場移出課税制度が採用されていた。

〔注九〕 昭和二一年八月主税第二八号大蔵省主税局通牒「貴石、半貴石及真珠については、原石、又は真珠を磨きあげる場所をその製造場とすること。」

(4) 組み立て等の行為と製造

イ 問題の所在

製造は一般に原料または材料から全く別個の新しい物を作り出す一連の行為であるといわれており、間接税における製造については主として課税物品の完成の時点が問題となると述べた。

間接税における製造および移出の概念

間接税における製造および移出の概念

三六〇

一般に、ある物の製造に要する時間は短かいものがある一方、長時間を要するものがある。

そして、その製造の過程も単一なものではなく、幾つかの部門、多数の経済主体によって分担される場合も少なくない。製造活動は原料または材料に技術、労務などが集約統合されて、製品という形態に転換される活動であるが、機械などの製造においては、その過程は幾つかに分かれ、殊に乗用車工業等は、機械工業の中でも最も大量生産化されたものであり、また多数の部分品からなる代表的な組立産業で、完成車製造業、車体製造業、部品製造業等の三つに大別され、それは、完成車製造業を頂点として、多くの部品工場、下請工場などからなるピラミッド形の生産構造を形成している。

わが国では、自動車工業に限らず、独特の部分品工業の機構が形成されている。

課税物品の中には一つの完成された製品である場合のほか、その関連品をも課税物品として掲名していることがある。^(一)このような場合完成品と関連品との製造場が異なるときは関連品については二重課税の機会があるほか、納税義務者を誰にするかの問題が生じ、これら関連品等が補修用部品としてのみ用いられる場合には、問題はないが、完成品の一部を構成する場合には二重課税の問題が生じ、製造場移出課税制度のもとにおいては後述するように、移出が納税義務の成立と関連しているため常にその調整が論議の中心となる。

ロ 製造の委託、受託の関係

一部の製品または加工工程を他の経済主体に代位させた場合に、そこで課税物品としての形態が備わったときには、課税物品の製造の委託または受託の関係にたち、その製造行為をした者を税法上誰にするかの問題が生ずる。

物品税法においては製造者又は販売業者が、課税物品の製造に必要な材料若しくは原料のうち主要なもの、若しくは当該物品の製造に必要な資金若しくは労務の全部若しくは大部分を供給して当該物品の製造を委託し……当該物品の製造をさせる場合には、当該委託……した者が当該委託を受けた者の製造した物品で当該委託に係るものを製造したものとみなす。^(二)旨の規定を設け、委託者が当該物品を製造したものとみなすことで、製造者の問題が解決されているが、同様の事例において、みなし製造またはみなし製造者の規定を

設けていない間接税各税法においてはどうかであろうか。

この問題について、酒税法における無免許酒類製造犯に関する判決に次のようなものがある。

「乙が精製したアルコール液は、甲および丙等から一定額の加工賃で精製を依頼されたものであり、そして乙において精製に必要な経費及び相当な報酬以上に高額の利益を追求していないことが認められる以上、右甲及び丙から依頼を受けたアルコール液については酒類製造者はむしろ依頼者である甲及び丙であるというべきであり、乙は右甲及び丙等の酒類製造に關して単に技術、労務あるいは工場設備を提供したにすぎないものと解すべきである。したがって、甲及び丙等から依頼を受けてアルコール液を精製した行為が酒税法上の製造にあたるとしても、それによる酒税納付義務が乙にあるというのは適當でなく、依頼者である甲及び丙がそれに対する酒税納付義務者であるというべきである」^(三)

酒税法においても酒類の製造者が納税義務者であることは、他の間接税と全く同じであるのに、この判示は乙の行為が酒税法上の製造にあたるとしても、それによる酒税納付義務が乙にあるというのは適當でないとしていることは、間接税の納税義務者すなわち、課税物品の製造者を決定する要素としての製造の觀念について新しい問題を提起したものであるか。もし製造の觀念について新しい問題を提起したものとするならば、間接税における課税物品の製造とは単に、直接その物品を作り出す事実行為のみを指称するものではなく、その経済的實質に着目した解釈が必要となるのではなからうか。この点については勿論税法上にも何等規定するところはなく、判例も第一審のそれがあるに過ぎず最終判断でないことから、今後なお議論の余地があるものと思われるが、免許制度を採用している酒税法に限らず他の税法においても、租税確保の見地からは判例の立場を支持するのが相當であると思われる。

ハ 組み立て、結合と製造

製造には比較的長時間を要し、分業等が盛んである基盤のもとにおいては、間接税における製造の概念を形成するにあたって、課税物品としての完成の時点がいつかということが問題となるということは、すでに述べた。

間接税における製造および移出の概念

間接税における製造および移出の概念

三六二

物品税法においては、機械類が多く課税対象物品とされており、機械等の製造においては、特にその過程が複雑で、多くの場合分業が盛んに行なわれている。そして、その部分品の組立て、仕上げ等は、その製造過程の最終の段階をなすものであることは改めて説明を要しないところである。そして諸機械たとえば、時計、テレビ等はこれによって完成品となるものであるから、機械の製造の一貫作業をなす者であると、また、各種の部分品等を買ひ集めて、これを製品に組み立て販売する者であるとを問わず、すべて税法上の製造者であり、その組み立て等の行為は製造に該当するものといふことができ、これに関連した判例もある。^(四)

なお、物品税法における行政実例は、「自動車のシャシに取り付ける行為、モーターボートの艇体に内燃機関を取り付ける行為、ゴルフクラブのシャフトにヘッドを取り付ける行為、冷凍機または送風装置のない冷房器具に、冷凍機または送風装置を取り付ける行為、冷凍機のない冷蔵器具に冷凍機を取り付ける行為、熱源装置または放熱装置のない暖房器具に、熱源装置または放熱装置を取り付ける行為、ジュークボックスの部分品を組み立てる行為、三弦の胴に革を張る行為、鼓の胴と革面とをひもで組み立てる行為、板状の材料を単に組み立てることにより、各種の家具とすることができるといわれる組み合わせ式の家具の各部分を組み合わせる行為」などは、それぞれの物品の機能、構造等に応じ製造の最終工程として物品を完成する行為であるから、これらの時点が税法上の課税物品の製造であるとされている。^(五)

二 修繕、改良、改造等と製造

経済学上生産を、通常、原始生産と加工生産の二種に分けている。また、現代社会における消費物資のほとんどは加工生産による産物であり、この加工生産の中には、新たな物品の製造とはいえない広い分野たとえば、単なる加工、修繕等の分野のあることはすでに述べた。そして、この単なる加工、修繕等が一般的製造の概念に入らないといふことは、間接税においてもほぼあてはまるものと思われる。ここでは、修繕の問題を中心に考察してみる。修繕といった場合、まずその物品が長期的使用に耐えうるものであるということ为前提となる。間接税の課税物品のうちでも、酒類砂糖類および揮発油等のように一回の利用によって、その存在形態を変更し、また

は消費されてしまうような単用財については、品質不良等の故をもって矯正することはあっても通常これを修繕とはいわないから、こゝでの考案の対象は専ら耐用材ということになる。したがって、物品税（物品税の課税範囲は広く、その中には勿論単用財も含まれてはいるが、これは除外する。）およびトランプ類税の課税物品に限定されることとなる。

既存の物品に工作を加える場合において、それが使用価値や取引価値を失っていないものでも、修理、加工をしなければそのままでは直ちに使用できなかつたり、不都合の生ずる状態の物品は多い。このような物品について、その消耗部分品の補充、損傷部分品の取り替え、諸機械の修理等をして、その物品の機能の回復を図つたり、または、その用法にしがいが使用しうる状態を維持したり、さらには外面塗装等を施し、外見も新品と同程度のものにする等の工作が施されることもある。しかし、これらの工作を施す前後のものを比較した場合、これ等の工作によって物品は同一性を失なうものではない。したがって、物品に本質的変化を与えない行為は一般的意味においても、また、税法上においても製造といふことはできない。^(六) また、いまだ使用しうる部分品を他の改良された部分品と取り替えたりして、その物品の性能または機能等に変化を与え、商品価値を増大させた場合であっても、物品の本質に影響を及ぼさない限り、これらの行為は改善または改良等の範囲を出るものではなく、物そのものを作り出す行為ではないから、製造とはいえない。

つぎに、修繕、改良ないし改善などと区別しなければならぬ概念に改造がある。改造は字が示すとおり改めて造りなおすこと、または作りかえることであるから、物品の製造の一態様である。ただ、ここで注意すべきは、行政実例において、「乗用自動車のガソリン機関または代燃機関を電気機関に改造する行為は乗用自動車の製造ではない。」^(七) としているが、これは自動車自体の改造の問題ではなく、それを構成する一部分（それが自動車にとつて重要な部分を構成していても）すなわち、ガソリン機関、代燃機関等の取り替えに過ぎず、自動車全体としてみた場合には、改良、改善の範疇に入るもので、新たな乗用自動車の製造（原料または材料に工作を加えて新たな物品を作り出すこと）に該当しないことはいうまでもない。

これに対し、貨物自動車、乗合自動車等を乗用自動車に改造する行為、ピックアップ型の貨客兼用自動車の後部荷台の部分乗用自動車間接税における製造および移出の概念

自動車のトランクに改造し、物品積載設備をなくして乗用自動車とする行為、バン型の貨客兼用自動車の物品積載設備の床面に座席を取りつけて乗用設備とし、物品積載設備をなくして乗用自動車とする行為等は製造に該当するものとして^(八)いるが、これらは、物品税法において自動車のうち乗用自動車のみを課税物品として掲名していることから、その物品の有する機能、構造、用途等を実質的に変更して、新たに課税対象物品とすることを製造としたものである。これは、次の判決の反対解釈からも導き出される結論である。^(九)

「物品税法上の『製造』があるとするためには、本件自動車がいずれも課税物品たる普通乗用自動車であることのみではならず、改造・復元が社会通念よりみて製造の概念に含まれるものでなければならず、『本件の改造・復元』は結局完成品であるステーションワゴン型自動車に簡単なとりつけ、とりはずし等の操作を加えて貨物積載設備の面積が乗車設備の面積より広いように見せかけたが、それは一時的、形式的なものにすぎないのであり、そのご直ちに、容易に元の完成品であるステーションワゴン型自動車に復元したものであって、貨物兼用自動車として有する機能、構造、用途等を実質的になら変更したのではない。従ってまた取引価格も改造・復元によって上昇したわけではなく、終始、貨物兼乗用のステーションワゴン型自動車としてのそれを保有し、かつそのように販売されたものであるということが出来る。右のように原物品（完成品たる一定の原物品）に操作を加えても、当該原物品と操作を加えられた物品との機能、構造、用途等が実質において彼此同一である（従って取引価格も上昇することはない。）と社会通念上みられるときは、右の操作は『製造』（現実の製造）に当らないと解すべきである。」

なお、修理等と製造との限界を示す判例としては、前掲のほか次のようなものがある。

- ① 一旦製造ありとして課税の対象となった物品についてもそれが使用、消費されて価格が甚しく下落した場合、之を解体して再組立をなし、もしくは新材料を補充して修理し、又はその形態、様式もしくは機能等を変更するなどの改造を加え、その結果同物品の一般的取引価格を著しく増大せしめ、初めより新品として作成された同種物品と同等もしくはそれ以上の市価を有するに至らしめたときは、その価値出現という客観的事態よりみて、之を物品税法にいう「製造」がなされたものと解するを相当とする。^(一〇)

②、全く機能を失い、その物としては全く取引価値のなくなった数個の物品を解体し、その部分品のうち使用に堪える部分のみを寄せ集め、これらを材料として新たな物品を造り出す場合は製造に該当する。(一一)

③、古い乳母車の台の大部分を修繕し、かごは全部新しいのに取り替えたり、その他古い乳母車を解体してまだ使える部分はそのままで使い、駄目になった部分は新品と取替える等、かようにして出来上った乳母車を新品の通常の価格に劣らない対価で顧客に引渡している場合には、その所為は乳母車の修繕でなくて製造にあたる。(一二)

〔注一〕 物品税法別表課税物品表第二種の物品中「自動車及び関連製品、舟艇類及びその関連製品、楽器及びその附属品等」

〔注二〕 物品税法第七条第一項。なお、製造場移出課税制度をとる他の間税接ではトランプ類税法に同趣旨の規定がみられる(同法第六条)のみであるが、これは委託者を製造者とみなすこととしている。

〔注三〕 昭和三五年五月一九日東京地裁昭和二九年(行)一〇三行集一一卷五号一、四八七頁

〔注四〕 昭和二七年八月三〇日高松高裁昭和二六年(ウ)二六五高刑五卷一一号一、七九六頁「元來機械の製造過程においてその部分品の組み立て、仕上げはその最後の段階をなし、その過程の一部をなすものであり、これによつて機械は完成品となるものであるから、ミシン製造の一貫作業をなす者であると、又各種の部分品を買い集めてミシンを組み立てて販売する者であるとを問わず、何れも物品税法八条の製造者として、自ら完成したミシンをその作業場より移出した場合は、これについて申告義務があるものといわなければならない。」

〔注五〕 物品税法基本通達別表第二「製造に関する具体的取扱ひ」

〔注六〕 昭和三〇年一月二二日広島高裁岡山支部昭和三〇年(ウ)九三高刑特二卷二二号。なお、この判示において「此の点に關し国税庁の通達(昭二七・一一・二五国税庁長官通達間消二の一七〇第三章一七)に『第一種の物品(書画および骨とうを除く。以下同じ)の古物に次のいづれかに該当する加工または改造を施した場合は物品の製造として取り扱うこと』

- 一 大部分材料を補充した加工または改造した場合
- 二 古物を解体し、取捨した部分品を材料として改造した場合
- 三 一および二に該当しない加工または改造を施した後の物品が古物に対して著しく商品価値を増大し、かつ同種物品の新品

間接税における製造および移出の概念

の同程度のものとして取引される場合』

というのがあるが、既に説示しように加工、改造および製造は事実上においても、諸種の法律上の効果においても異なるものがあるのに拘らず、右の通達の結果は（但し二は除く。）加工、改造が如何なる程度に達したとき製造と看做すというのであるか、その標準が曖昧であつて一般国民はその間に截然たる限界を画し難く、かくては収税官吏の一方的の裁量に依存する外なき状態となり、遂に罪刑法定主義を危殆ならしめる。またもし右通達の『製造として取扱う。』との記載を本来は製造ではないものを製造として取り扱うことの趣旨であると解するならば、これもまた既に説示した物品税法第六条に定める所謂看做す製造に該る場合を不当に拡張解釈するものであるから許されない筈である。」とあつたが、現行行政実例は「課税物品である古物に塗装、彫刻を施し、その他単に不良部分品を取り替える等簡単な加工を施す行為は製造に該当しない」としてゐる。このほか、この点に関するものとして次のものをあげることができよう。

① 消費者の提供にかかる古物のシャフトまたはヘッドにヘッドまたはシャフトを取り付けてゴルフクラブとして、当該消費者に引き渡す場合

② ビリヤード台について四つ球用のものをポケットビリヤード用に改造する行為、脚の部分、クッションゴム、クッションわく、石板またはカバー板を取り替える行為、うわば、ねり板またはラシャを張り替える行為等はいずれもビリヤード台の製造として取り扱わないこと

③ 消費者の提供に係る古物の胴に革を張って三弦を造り当該消費者に引渡す行為は三弦の製造として取り扱わないこと
これらのことからみると、修繕、改良または改善等はいずれも製造ではないと解した結果であると思われる。

〔注七〕 物品税法基本通達別表第二「製造に関する具体的な取り扱い」

〔注八〕 同右

〔注九〕 昭和四一年四月一五日大阪地裁昭和三四年（行）七五行集一七卷四号三七五頁

〔注一〇〕 昭和三〇年七月一日東京高裁（国税庁・間接税関係判例集二一五頁）

〔注一一〕 昭和三〇年一月二二日広島高裁岡山支部昭和三〇年（ウ）九三高刑特二卷二二号

〔注一二〕 昭和二五年二月二八日最高裁判決最高刑特報二五号七二頁

(5) 混和および加工と製造

— みなし製造規定に関連して—

イ 問題の所在

税法に限らず、一般の法律においても、ある事物と性質を異にする他の事物を、一定の法律関係につき、その事物と同一視して、そのある事実について生ずる法律効果をその他の事物について生じさせることを目的として法技法としていわゆるみなし規定を設けることがある。

税法においては、課税上の権衡、公平負担の実現を図る目的等から、このみなし規定を設けている場合がすくなくない。

製造場移出課税制度を採用する間接税においては、製造の概念が納税義務者および納税地を特定させる要素であることはすでに述べた。しかし、一般の製造の概念なり、税法が本来的に予定している製造の概念なりのみをもってしては複雑な租税法律関係を律することはできない。

そこで、ある特定の行為または事実について、製造と同一の法律効果を生じさせることとしている。たとえば、酒税法においては、酒類に水以外の物品（その酒類と同一の種類および品目に属する酒類を除く。）を混和した場合に混和後のものが酒類であるときは、特定の場合を除き新たに酒類を製造したものとみなすほか、リキール類と水等との混和をしてエキス分二度未満の酒類としたときは新たにスピリッツを製造したものとみなすこととしている。^(一) また砂糖消費税法においては、販売のために砂糖または糖みつに加工して種別または類別の異なる砂糖または糖みつとした場合には当該加工を製造とみなすこととし、さらに物品税法においては、家具に販売の目的で装飾のため彫刻、上絵等を実施し、また、化粧品等を販売の目的で容器に充てんし、または改装した場合、それぞれの行為をもって新たな課税物品を製造したものとみなすこととしている。^(二) これらの規定は、酒類および砂糖類のように従量課税制度が採用されているものにあつては、分類差等税率が適用されているため、上述の操作により、より高い税率を適用すべき種類の課税物品に変化する

間接税における製造および移出の概念

場合を考慮して設けられたものであり、従価課税制度を採用している物品税においては、操作により課税物品の相対的価値が上昇する場合を考慮して特例が設けられたものである。なお、従価税率を併用している一部酒類については、製造場外での詰め替え、改装について、物品税の場合とはほぼ同趣旨の規定が設けられている。^(四)ここで注意すべきは揮発油税法において混和を製造とみなす旨の規定を設けているが、その趣旨については、後でふれるように前三者のものとは異なったものであるということである。

このように間接税のうちでも、特定の税法はあるいは混和を製造とみなし、あるいは加工を製造とみなす旨の規定を設け、それぞれの税法における製造の概念構成に役立たせているが、混和あるいは加工を、一つの行為ないし現象としてとらえた場合、混和あるいは加工行為が介在するのは何も前述の各税法に限定されるものではなく、他の間接税においても当然問題となる。また、混和または加工の範囲等についても、それぞれ製造とみなされる場合に限定されるものではない。

そこで、ここにおいては、各間接税を通じて混和または加工が一般の製造の概念なり各税法の基本的製造の概念とどのように関連しているか、製造とみなされている事例について、みなし規定を設けなくても製造と解することが可能か否か、さらには、みなし規定が設けられていない混和または加工については通常どのように解すべきか等を中心に考察してみることとする。

ロ 混和と製造

(イ) 混和の意義

混和は一般的用語としては、「まじりあうこと」または「まぜあわすこと」の意味に用いられる。^(五)

混和については民法にその用例があるので、まずこの点についてみてみる。民法における混和の意義については、穀物、金銭等の混合および酒、醬油等の流動物の融和の併称であると説明されており、^(七)また、末弘殿太郎博士は「混和には混合すなわち固形物の混和お

よび融合すなわち流動物の混和の二種類がある。いずれも二物が混濁して原物を識別分離すること能わず、またはこれを為しうるとしても過分の費用を要すべき場合である。」^(八)と述べている。以上の説明からも明らかのように民法における混和は固形物間または流動物

間の混和に限られているということである。

これに対し酒税法などの間接税法における混和については、民法と同一に解すべきか否かの問題があるので、この点について検討してみる。

一般私法上の概念用語を特別の解釈規定を設けずに税法が使用している場合には、原則として同じ意味に解すべきであるということは「憲法を頂点におく同一法体系の下においては、同一の用語は同一の意味に解するのが原則であって、租税法律主義もかかる原則を前提としてのみ成り立ち得るものである。」とする判例を引用するまでもなく当然なことといえる。しかし、酒税法においては、「酒類に水以外の物品の混和」と、揮発油税法においては、「揮発油に炭化水素油以外の物の混和」等と規定されており、民法の混和の考えからすると酒類および揮発油は通常液体であるから、まず混和する物品は流動物に限られるべきかの問題がある。

この点については、民法の規定が所有者を異にする二個以上の物が互にまじり合ったり、またはまぜ合わされたりして、識別、分離することができなくなった場合に、してその物を原状に復させることは、無用の労力と費用とを費す結果となり、原物の所有者の主観のみを尊重すればあるいは復旧を望む場合もあるであろうが、社会経済上の利益という点から、当事者間の利害調整を図るもので酒税法、揮発油税法などの税法上のみなし規定は、租税負担の公平等を含めた租税正義の実現のために存するものであるから、これら税法上の混和を民法の場合のように限定する必要はなく、むしろ限定しないことが法の目的達成を容易ならしめるものである。したがって、税法上における混和の解釈について前記判例は、一般的法解釈の基準を示したものであり、このことは税法における目的論的解釈を一切排斥するものではない。この点については田中二郎博士が「租税法」の中で詳細に論述している。(10)

そこで、酒税法や揮発油税法における他物には固形物も含まれると解するのが相当であろう。

液体に粉状または粒状の固形物を混和した場合には、添加物が溶解して原形を失なう場合と添加物がその形態を保持しながら両者併存する場合があるであろう。酒税法の混和に関する実務としては、「酒類に他物を投入することにより酒質に変化をきたさせる行為を

間接税における製造および移出の概念

間接税における製造および移出の概念

いふものとすべし。」とされているが、^(一)このことは他の税法においても同様に解すべきであると考へる。

(b) 各税法における混和

A 酒税関係の混和

酒税法における製造の概念について特に問題となるのは、混和についてである。酒税法では、酒類とは、アルコール分一度以上の飲料をいうものとされ、酒類の種類等について、清酒はじめ大部分のものは、それぞれ独特のものとして原料または製法等によって定義され、酒類を一〇種類に、このうち六種類の酒類をさらに一二品目に分類することによって、それぞれに応じた分類差等課税を行なっている。また、酒類の製造等については免許制度を採用して酒類の種類、品目ごとに製造免許を受けなければならないこととし、一般人の酒類の製造を禁止している。

酒税法はこのほか、酒類に水以外の物品を混和した場合において混和後のものが酒類であるときは、新たに酒類を製造した（一定の除外例がある。）ものとみなすこととしており、さらにリキユール類と水または炭酸水との混和をしてエキス分二度未満の酒類としたときは、新たにスピリッツを製造したものとみなす旨の規定を置いていることはさきに述べたが、一方これらみなす製造の規定は、消費の直前において酒類と他の物品（酒類を含む。）との混和をする場合で政令で定めるときについては適用しないこととしている。そこでこれらの規定をめぐって、みなし製造の規定が除外される混和とはどのようなものか、リキユール類はその定義で明らかのように、酒類に糖類その他の物品を混和したものであるが、酒類に他物を混和することを酒類の製造とみなす旨の規定を設けているので、これによってリキユール類は製造とされるのか、しょうちゅう甲類は通常原料用アルコールを水でき釈して作られるが、同一に水でき釈する場合として、リキユール類と水等を混和してエキス分二度未満の酒類としたときは新たにスピリッツを製造したものとみなす旨の規定を特に置いていることから、このようなみなし製造の規定を置いていないしょうちゅうは、通常原料用アルコール等に水を加えてしょうちゅう規格とするが、この行為は酒類の製造とはならないのか、また清酒の製造免許を受けた者が清酒に一定限度のしょうちゅう

等を混和する行為をみなし製造の規定の適用から除外してよいのか等みなし製造の規定をめぐる問題が多いので、この点について考察を試みてみる。

考察にさきだつて、まず酒類の製造の基本的觀念についての考えを明らかにする必要がある。これには基本的には二つの考えがあり、その第一は税法上の酒類の製造とは酒税法第三条（その他の用語の定義）または第四条（品目等）に規定する種類、品目等ごとの酒類とすることをいうとするもので、この考えの特徴はリキュール類とし、または原料用アルコールに水を加えてしようちゅう規格とすることはともに基本的觀念の酒類の製造にあたるものである。これに対し他の考えは、酒税法においてみなし製造の規定を設けていることを根拠に、酒税法における製造の概念は、酒類の製造という基本的觀念に製造とみなされる場合を加えて構成されているというものである。

前説に従えば、酒類の種類、品目が異なることとなつたときには、そこに当然酒類の製造行為があるということになる。酒税法が酒類の種類、品目について、原料または製法等によって嚴格に定義されており、その解釈、適用も自然嚴密にならざるをえない。このことは、逆にある酒類に他物を混和すると、混和により当然混和前の酒類とは異なるものとなるということである。したがって、この説をとる限り、そこには常に製造行為が介在することとなり、酒税法第四三条のみなし製造の規定を設ける必要はなくなる。そして、この場合には、製造とみなす場合から除外されている「清酒の製造免許を受けた者が、政令で定めるところにより、清酒にアルコールその他政令で定める物品を加えたとき」は、リキュール類の製造として理解されることになり、また酒税法第四三条のみなし製造の規定が實質の意味を失なうこととなることから、同条第八項のみなし製造の規定の適用を除外した意味もなくなり、リキュール類が「エキス分二度以上のもの」と定義されていることから、リキュール類と水等を混和してエキス分二度未満の酒類としたときは、それはすでにリキュール類ではなく、他の種類の酒類となつたのであるから、そこに製造行為が介在しているということができ、同条第六項の新たにスピリッツを製造したものとみなす旨の規定は不要となる。

間接税における製造および移出の概念

間接税における製造および移出の概念

三七二

以上みたように酒税法において第四条の規定を設けていることは、この説を否定した立場に立っているものと解せざるを得ない。そして、このことは、最高裁の「飲食店の経営者が消費者の要求に応じてその店舗で消費の直前に酒類に他の物品を混和するのではなく、不特定の客に飲用させるためあらかじめ焼酎に葡萄糖、水を混和したものの約三升を製造したときは、酒税法第四条第一項により『新たに酒類を製造したもの』とみなされる。」とした決定にもあらわれてゐる。(三)

後説を採用した場合には当然酒類製造の基本的概念と製造とみなされるものの限界について明らかにする必要がある。この点について、原料用アルコール等アルコール分が高濃度の酒類に水を加えてしようちゅうとする事例について検討してみる。これについての過去の立法例は、

① 昭和二八年における酒税法の全文改正前の酒税法では、しようちゅうの定義としてその第九条に「本法ニ於テ焼酎トハ左ニ掲グルモノヲ謂フ(1)清酒粕、……又ハ味淋ヲ蒸餾シタルモノ(2)命令ヲ以テ定ムル物品及水ヲ原料トシテ醱酵セシメタルモノヲ蒸餾シタルモノ(第二項)焼酎ヲ蒸餾シタルモノハ之ヲ焼酎ト看做ス命令ノ定ムル所ニ依リ政府ノ承認ヲ受ケ酒類製造ノ原料タルアルコールヲ水ニテ稀釈シタルモノ亦同ジ」としていたが、水で希釈することはしようちゅうの製造とみなすとはしていなかった。

② ついで、同年の改正後の酒税法においては、その第三条(その他の用語の定義)第六号において「焼ちゅう」とは、左に掲げるものでアルコール分四五度以下の酒類をいう。イ 清酒かす、……若しくは白酒を蒸りゅうしたもの又はこれをさらに蒸りゅうしたもの、ロ さつまいもその他政令で定める物品及び水を原料として発酵させたものを蒸りゅうしたもの又はこれをさらに蒸りゅうしたもの」と定義するとともに、第四条(みなし製造)第三項において「第一項の規定にかかわらず、第三条第六号イ又はロに掲げるもののうち、アルコール分四五度をこえるものに水を混和してアルコール分四五度以下のものとしたときは、その混和前のもの蒸りゅう方法に應じ、焼ちゅう甲類又は焼ちゅう乙類を製造したものとみなす。」旨の規定が置かれ、水を混和して種類の異なる酒類とすることを税法上の酒類製造の概念の中に含ませるとともに、同条第六項において「前各項の規定は、消費の直前

において酒類に他の物品（酒類を含む。）を混和する場合で政令で定めるときについては適用しない。」と規定された。

④ 現行法においては、原料用アルコール等に水を混和することを製造とみなす旨の規定を置いていないが『しょうちゅう』とは、アルコール含有物を蒸留した酒類（これに水を加えたもの……を含む……）アルコール分が四五度以下（……）のものを用いる」と規定され、いわばしょうちゅうについてアルコール分の制限のなかった①の当時の規定の仕方に変わった。

そこで、現行法においては、前述のように製造とみなす旨の規定がなくなったことに関連して製造を如何に解するかの問題が生じた。すなわち、①の当時は、水でき釈したものをしょうちゅうとみなすこととすれば、き釈した後のものが製造場から移出されるときは本来のしょうちゅうを移出した場合と同一の法律効果が与えられ、課税関係には別に支障がないことから、水でのき釈をしょうちゅうの製造と解さなければならぬ積極的理由は存しなかったものといえる。そして、この法律の擬制は、酒類の種類を嚴格に区分し、かつ解釈しているため、類似したものの帰属を決定するために設けられたものと解するのが無難のようである。つきに②については、定義でしょうちゅうとはアルコール分四五度以下のものと限定しているため、特に新式蒸留機によるものは、そのほとんどがアルコール分四五度をこえるものであり、これをしょうちゅうとするためには水でき釈する行為が必要となる。さつまいも等の原料から一貫的作業によってアルコール分二〇度または三〇度等のしょうちゅうとしているときは、全体をしょうちゅうの製造工場と、またその者を製造者といっても何等不都合はないが、原料用アルコール等を製造する工場とこれに水を混和する場所とが異なるときは、このき釈行為は一般的観念における酒類の製造とは程遠いものがあることから、製造とみなす旨の規定を設けたものであると解する方が無理のないものと思われる。

最後に現行法において、加水をしょうちゅうの製造とみなす旨の規定を削除し、単に定義の中に水を加えたものを含むとだけ規定しているが、これは、蒸留工場以外の場所において、原料用アルコール等に水を加えてアルコール分三六度未満のもの（しょうちゅう甲類）とする行為をどのように考えているかといった疑問が生ずる。

間接税における製造および移出の概念

酒税法においては、酒類を多くの種類、品目に分類しているが、これは各々の品質に応じた公平課税の実現を図ることを目的としたもので、その分類における異なる種類の酒類とすることは、直ちに、酒税法における本来の製造を意味するものでないことはすでに指摘したとおりであり、このように解するとき、消費の直前は勿論びん詰工場等において原料用アルコール等を水で希釈する行為は、これを製造とみなす旨の規定を欠く現行酒税法のもとでは、製造と解することはできないこととなる。

酒税法に限らず税法一般についていえることであるが、納税義務者、納税義務の成立等課税要件事実は明確でなければならぬことはいうまでもない。このことは、同時に納税義務者を決定する要素である製造の概念についてもいいうることである。米とか麦、または果実のように酒類、すくなくともアルコール含有物と全く関係の無いものを、アルコール分一度以上を含有する飲料とすることは、誰がみても酒類の製造であることは疑いのないところである。しかし、ここで問題となるのは一旦致酔飲料として製成されたものに他物を混和する行為である。そして、その態様としては①同一製造者が同一場所で、②同一製造者が他の場所で、③他の製造者、販売業者または消費者等が場所を問わず、④消費者が消費の直前において、といったように四つの類型に分けることができる。第一の類型については、一貫作業に属するもので、全工程が一つの製造過程を構成するものであるといえる。しかし、第四の類型については、製造過程というより消費過程に属するものである。このような過程においてたとえ課税済みのしょうちゅうに糖類を加えて飲用に供した場合をとらえて、その混和行為をリキュール類の製造と考えることに少なからず抵抗を感じる。

第一類型ないし第四類型においては、量の多少、機械設備の有無、または、その利用の程度について相違する点はあるが、行為ないし現象としてとらえた場合、全く同じであり、一方をリキュール類の製造とし、他を然らずとする理由は何等存在しないように思われる。

しかるに第一類型と第四類型の両極端を比較した場合一方を製造とし、他は製造でないとする理由はどこから生ずるのであるうか。まず営業、非営業の区分の基準として用いられる営利性、非営利性の点についてである。第一類型には営利性のものが多い。しかし、

営利を目的としない施設（学校等）において家具、テレビ等を作ること一般に製造といっていることから、この区分の仕方ではその理由を見出すことができない。つきに、大量生産性の問題が考えられるが、第一類型に属するものは生産の規模も大きく、また第四類型のものについては、その規模が小さいのが普通である。しかし、この点については、電気器具等の販売業者が一台のテレビ、一台のラジオを組立て販売した場合にも、それぞれテレビまたはラジオの製造であることに変わりはない。したがって生産物の単複、製造の規模の大小が製造か否かを決定する要素ではない。このことは、判例も認めているところである。^(一三)

さらに、連続性の問題がある。通常製造業は連続的であり、あるものは、大量かつ連続的であることもある。しかし、大量的であることが製造の要件でないと同様に、上例テレビ、ラジオ等の場合にもみられるとおり臨時的なものも製造であるということから、連続性の問題も関係がないことになる。したがって、結論として、同一現象ないし行為を外形的にのみとらえて一方は製造で、他は製造に当らないとして区別すること自体無理であるということになる。

また、製造には製造の意思が必要であるとする考えがある。原料から最終工程まで一貫作業によるときは、製造の意思の連続があると考えられ、また同一人が場所をかえて行なう場合にも一貫した意思の連続があるとみるのが至当であろう。つきに、主体が変わった場合には、原則的には意思の連続はない。しかし、社会的分業のもとにおいては、売る側、購入する側にそれぞれ共通の基盤の上にたつた意思の存在を認めることができる。また、消費者が混和行為をする場合においても、消費者自身、もつとうすいものを、あるいはもっと甘味の強いものをといたような考えのもとにこれを実行するものであるから、そこに意思の存在を認めることができ、これと消費者が行なうものであるという理由で区別することはできない。そこで、混和については、税法の画一性重視の観点から、酒税法では第四三条を設け、原則として混和はすべて製造とみなすこととし、消費の直前自己の飲用に供するため混和する場合およびバー、カフェー等において客の求めに応じてカクテルする場合等消費の直前における混和については、取締上も不可能であるし、混和して飲用に供することを禁止しても、その効果は疑わしいし、また、そのようにすることは社会常識にも反するといった諸種の理由が考えられ、

間接税における製造および移出の概念

さらに、清酒としょうちゅう等を混和すること等を慣行として行なわれているものであるから、製造とみなす場合から除外することとしたと解することによって、その規定の存在意義が認められ、かつ、その理解が容易になるものと思われる。

最後に、第四条第一項第一号で清酒の製造免許を受けた者が清酒にしょうちゅうを混和すること（混和量に制限がある。）は、新たな酒類の製造とみなさないこととされている。したがって、①免許を受けた製造場で、この混和をした場合には、製造には該当しないことは勿論であるが、②同一人であるか否かを問わず清酒の製造免許者が酒類の製造場以外の場所たとえば、酒類の蔵置場、支店、営業所等において混和行為をしてもこれが製造に該当しないかという問題がある。①の場合は、混和自体製造ではないとしても、混和後のものが、製造場から移出されるとき、その全量に対し清酒として清酒の税率が適用されることとなる。これに対し②の場合には、製造に該当しないと解するときには混和後のものが清酒として販売されても、新たに課税関係は発生しないこととなり、①の場合と課税上の不権衡を生ずるのみならず、このような混和行為を清酒の製造免許を受けていない者（清酒以外の酒類の製造者、酒類の販売業者または消費者等）が行なった場合には、酒税法第四三條第一項のみなし製造の規定によって、新たに酒類を製造したものとみなされ、エキス分の多少により、リキエール類またはスピリッツとして新たな課税関係が発生することとなる。この場合同一の行為により、かつ、でき上ったものが同一酒質のものでありながら、酒類の分類が異なることとなり、課税関係に差異を生ずることとなるが、免許者以外の者が行なう混和については酒税法第四三條の趣旨から製造に該当することは当然としても上例の①および②について課税の扱いを異にすることは酒税の公平負担という見地から好ましいものではない。この点に関しては酒税法が酒類の種類別に、また製造場ごとに酒類の製造免許を受けることを規定していることから、製造場以外の場所における混和については、みなし製造の規定が適用されると解するのが相当と思われるが、同項第二号においては混和の場所を限定する旨の規定を置いていることから問題が生じ易いので、今後検討して、立法的解決を計ることが望ましいものと思われる。

B 揮発油税関係の混和

揮発油税関係で混和が問題となるのは、揮発油と揮発油以外の物の混和と、いわゆる単体の炭化水素のみを混和する場合である。そして、前者については、さらに、揮発油と揮発油以外の炭化水素油（燈油、軽油等の重質油）、いわゆる単体の炭化水素（たとえば純ベンソール等）およびこれら以外の物（たとえばアルコール等）の混和とに分けることができる。

これらのうち、炭化水素油以外の物を混和した結果揮発油以外の物となるものについては、「揮発油の製造場または保税地域において揮発油に炭化水素油以外の物を混和して揮発油以外の物（その性状および用途が揮発油に類するものに限る。）としたときは、当該混和を製造とみなす」ことと規定されているので、揮発油の製造場等において、揮発油にいわゆる単体の炭化水素（たとえば純ベンソール等）や炭化水素油以外の物（たとえばアルコール等）を混和して、その性状等が揮発油に類似する揮発油以外の物としたときは、その混和は製造とみなされ、その揮発油以外の物は揮発油とみなされる。しかし、製造場等以外の場所で行なわれたものであるときは、同種の混和であっても、法文上この規定の適用がないので、当該混和は揮発油税法上の製造にはあたらないということになる。

つぎに、製造場等において揮発油に揮発油以外の炭化水素油を混和する場合（揮発油にいわゆる単体の炭化水素を混和して揮発油とする場合を含む。）が問題となる。これらには混和後のものが揮発油に該当する場合と揮発油以外の炭化水素油になる場合とがある。揮発油に燈油、軽油またはベンソール等を混和したが、その製成物の比重が $0.80-0.87$ をこえないものは前者の場合の事例であり、これは製成物全体が当然揮発油としての課税を受けることとなる。また、混和後のものの比重が $0.80-0.87$ をこえるときは、後者の場合の事例にあたるが、次章で述べる場内消費に該当することとなり、製造に該当するか否かについて、特に問題とする実益がない。そこで、製造場等以外の場所において、揮発油以外の炭化水素油またはいわゆる単体の炭化水素を混和する場合について検討してみよう。この場合にも前述の製造場等における混和の事例にみられるように、混和後の製成物の比重が $0.80-0.87$ をこえないときと、こえるときとがあるが、後者については、混和後のものが揮発油でないから、揮発油の製造ということとは問題にならないので、前者についてのみ考察する。

間接税における製造および移出の概念

間接税における製造および移出の概念

三七八

最近では、軽質揮発油に混和することにより、新たな揮発油として自動車の内燃機関に使用することのできる重質の揮発油に該当しない炭化水素油などの開発が進み、これらを各別に製造場から移出し、販売業者等の段階で混和して比重が〇・八〇一七をこえないもの、すなわち、揮発油としてその全量を販売している事例がある。

そこでまづ、過去における揮発油税法の混和に対する取扱いをみてみる。

揮発油に対する課税は昭和一二年にはじまり、同一八年七月一日石油専売法が施行されたことにより、廃止された。その後昭和二四年に再度揮発油税法が制定され、同三二年にその全文が改正され、現在におよんでいることは、すでに前章で述べたところであるが、当初の揮発油税法においては、課税済みの揮発油に揮発油以外の礦油を混和することを禁止し（混和後のものが揮発油に該当しない場合は除外）、これに違反したときは処罰されるほか、混和により製成された揮発油の数量に応ずる揮発油税を徴収することとしていたが、昭和二四年に制定された揮発油税法には、この混和禁止の規定が見当らない。

この混和禁止の規定について「新税法解説」では、「本条は、課税済みの揮発油に揮発油以外の礦油を混和し、其の揮発油を増量して使用することに依り、事実上揮発油税の遁脱を図らんとするが如き行為を禁止せんとする規定である。（中略）而して、前述の如く若し課税前に、此等の揮発油に燈油等を混和し、而も其の製成物の撰氏一五度における比重にして〇・八〇一七を超えざる以上製成物全体が当然揮発油としての課税を受けるべき筈であるが、此の場合と対照して偶々其の揮発油が課税済みであるからとして、それに揮発油以外の礦油を混和するも税法上全く之を放任するは甚だしく課税の衡平を失するものといわなければならぬ。」と述べ混和禁止の必要性を説明しているが、前例の軽質揮発油に対する混和増量については、現行法においても、まさに此の点から規制されてしかるべきものと考えられる。

さらに同解説書は、「又他の一面より見るも、揮発油の増量使用以外の目的を以て、課税済みの揮発油に揮発油以外の礦油を混和するが如きは實際上到底予想せられないことであるから、之が混和を税法上全然禁止するも、揮発油の使用上敢て不都合を生ずる虞はあ

るまい。」^(一五)とも述べ、混和禁止の根拠と正当性を示し、揮発油以外の礦油の混和は揮発油の増量使用以外の何の目的でもないことを強調している。

現在のように揮発油に対する課税が重いときには、特にこの傾向が強いものと思われる。なお、このような混和禁止の規定を置くことの意味として、前掲解説書では、「本条の立案に当って課税済みの揮発油に揮発油以外の礦油を混和することを揮発油の製造と看做し」(少なくとも撰氏一五度における比重〇・八〇一七を超えざる礦油を製成する場合に限り)税法上製造申告のある場合は之が混和を認めると共に揮発油税の徴収(例えば混和に因り増量した分に対する揮発油税の徴収)をも行うが如き建前をとらなかつたのは……」^(一六)と述べているが、これは結局揮発油と揮発油以外の炭化水素油等の混和はいかなる場合にも揮発油の製造行為ではないとする考えのもとに、実質的には揮発油税の逋脱にあたる揮発油の増量使用を禁止しようとしたものである。

最後に、数種のいわゆる単体の炭化水素を混和する行為について考察してみる。

いわゆる単体の炭化水素は炭化水素の混合物ではないから炭化水素油といふことはできないとされている。^(一七)そこで単体の炭化水素数種を混和して、その比重が〇・八〇一七をこえない混合物とした場合には、当該混合物が揮発油に該当することとなるが、その混和行為が製造に該当するか否かが問題となる。

当該混和行為が揮発油の製造場で行なわれる場合には、この混和を製造と解すると否とを問わず、移出の際揮発油に該当していれば課税原因が発生することとなるので、問題は生じないが、製造場以外の場所で混和行為をしたとき問題が生ずる。すなわち、できたものが同じく揮発油に該当する場合であっても、製造と解するときはその全量が課税の対象となるのに対し、混和を製造と解さないときは、その全量が課税の対象とならないから、税を全然負担しないで揮発油を消費することが可能となり、税負担の公平を害することとなる。

間接税が課税物品の消費の背後に予想される所得に対し、消費の事実をとらえて課するものであるということからは、このようなこと間接税における製造よび移出の概念

間接税における製造よび移出の概念

三八〇

とは当然許されるべきものではない。

いわゆる単体の炭化水素のみを混和して揮発油とすることは現在では、通常不可能である。しかし、揮発油税の増徴が行なわれ、今日以上の税負担となり、同時に石油精製工業の発展により、いわゆる単体の炭化水素の採取が容易となり、コスト・ダウンが実現されたときには、必ずや重大な問題としてクローズ・アップされてくるものと思われる。

揮発油に揮発油以外の炭化水素油を混和して全体を揮発油とする場合と、いわゆる単体の炭化水素のみを混和して比重〇・八〇一七をこえない炭化水素油とする場合とを比較すると、後者は、非課税物品を課税物品とするところに大きな違いを認めることができるが、混和行為そのものについては、何等異なるところはない。

揮発油税法における混和についての解釈としては、さきに引用した解説書の考えが終始踏襲されており、今日に至るまで混和行為は製造でない（税法において混和を製造と擬制している場合を除く。）としていようであるが、混和行為を独立、単独のものとしてとらえるのではなく、原油の蒸留から消費に至るすべての過程を通じ、間接税の公平なる負担という面からとらえた場合には、通常販売業者と呼ばれている者が上述の混和行為を行なっているときでも、それは揮発油の製造過程の一部を分担しているものであると考えることができる。このような考えに立つときは、混和行為は揮発油製造の一過程、ときとしては最終過程をなすものであるということが出来る。このように混和行為は揮発油の製造に該当すると解することは、間接税の目的にも合致した解釈ということになるのではないだろうか。

この点については、さきに引用した最高裁決定（昭和二八年一〇月二日第一小法廷昭和二八年（あ）第一、一八〇号覚せい剤取締法違反被告事件）が参考になるものと思われる。

しかし、いずれにしても、過去の行政解釈ないし行政実例が前述のように永年運用されていた事実を考えると、いわゆる単体の炭化水素の混和、揮発油と揮発油以外の炭化水素油またはいわゆる単体の炭化水素を混和して揮発油に該当するものとする行為を揮発

油の製造として、これに対して課税しようとする場合には、当然信義などの問題がからんでくることが予想され、今後における立法的解決にまつ外はないものと思われる。

なお、揮発油の製造の概念を前述のようにいわゆる単体の炭化水素どうしの混和、揮発油と揮発油以外の炭化水素油等の混和の場合にまで拡大して行くと、消費者が自動車の内燃機関に注入する際の混和をどうするかという問題がでてくる。消費者が自動車の内燃機関内で揮発油と揮発油以外の炭化水素油等を混和する行為は、揮発油とそれ以外の油種との各別の消費行為であり、これを製造とみなければならない理由はないとする見解もある。しかし、混和行為を製造過程の一環としてとらえようとするかぎり、この種の混和を製造と区別する積極的理由がないのみならず、負担の公平の見地からは製造の対象とすべきものと思われる。ただし、このことについては、徴税技術上等の見地からは問題があり、物品税法等の自家用物品製造者（法人を除く。）の法の不適用の例にならう方法もあるが、揮発油の消費の実態からは、なお検討を要する多くの問題を内蔵している。

C 物品税関係の混和

物品税法においては、多種多様のものを課税物品として掲げており、その中には酒税、揮発油税の課税物品のように混和になじむものと、なじまないものがある。ここでは混和になじむものうちから、果実および果実みつの問題をとり上げて考察する。

物品税法において果実水とは、果実の搾汁（これを濃縮したものを含む）またはこれに水その他の物品を加えた飲料で通常き積しないで飲用に供するものを、果実みつとは、果実の搾汁に甘味料その他の物品を加えた飲料で通常き積し（一八）ととされている。ここに、「加えた」というのは、単にプラスするというだけではなく、混和を意味し、簡単なかく拌等の操作や添加する物品によっては溶解され、その原形をとどめないものも含むものと解される。

果実の搾汁は原料の差異、加工の程度等により、また、作業の順序に差異があり、その過程、方法等は必ずしも一様ではないが、果実から汁液を製出することは一般に果実の搾汁の製造であると観念されている。そして、この過程は原料（果実）に工作（圧搾等の物

間接税における製造および移出の概念

間接税における製造よび移出の概念

三八二

理的操作)を加えて新たな物品(原料の果実とは異なった飲料としての汁液)を作り出す一連の行為であるから、果実の搾汁をつくることが果実水の製造に必要なして十分な要件であり、これに加水し、甘味の補てん等を行うことは、一般私人が消費の過程においてよく行なう行為であり、加水、甘味の補てん等の行為は一般的には果実水等の製造のために必要な行為であるといふことはできない。

しかし、物品税法では加水、砂糖等の混和を行なわない前の果実の搾汁あるいは果実水の全容量中に占める果実の搾汁の容量の割合が一〇パーセント以上のものおよび果実みつの全容量中に占める果実の搾汁の容量の割合が三五パーセント以上のものを非課税としていたため問題が生ずる。

これらのものを非課税とした理由として農業の振興保護といった政策目的のあることは別として、果実をしばって汁液を作っても課税物品ではなく、また、この非課税の搾汁をベースとした搾汁の含有量が一定割合以上の果実水または果実みつも非課税物品であるので、前述のように果実の搾汁を造った場合のほか、果実の搾汁が一定割合以上の果実水または果実みつを造ることも物品税法上の課税物品の製造といふことはできない。したがって、これらの物品をそれぞれの物品とした場所から移出しても納税義務を負うことはないのである。

そこで果実の搾汁に水、甘味料その他の物品を加えて課税物品としての果実水または果実みつをつくる場合について検討してみる。

果実の搾汁の製出は、一般的製造の觀念のうちにあることはすでに述べたが、搾汁自体は税法上非課税物品とされているため、結果的には課税される果実水または果実みつの原料の製造ではあっても税法上の課税物品の製造といふことはできない。

果実の搾汁に水その他の物品を混和することは、一般的に果実水等そのものの本質を變更するものではなく、果実の搾汁に内在している屬性(たとえば甘味、濃度、色彩等)の一部を強調し、補強しまたはき積するに過ぎない。しかし、税法上はこれを果実水または果実みつ(果実の搾汁の含有割合が一定限度以下のものに限る。)の製造とみるのである。

果実の搾汁を製出する行為は果実水または果実みつ(課税物品としての)の製造のために必要な一工程であり、また水、甘味料その

他の物品を混和することも課税物品としての果実水または果実みつの製造に必要な一工程をなすものと解せられる。そしてこれにさらに、びん詰、検査、包装などの操作が加わり、一般市販品となるわけであるから、この一連の行為もまた広義では製造の過程をなしているものといえることができるが、びん詰、検査、包装などは、果実水、果実みつ等を商品として販売するための付属的行為であつて、いふなれば販売手段である。したがつて、果実の搾汁を製出する行為と果実の搾汁に対して、水、甘味料、その他の物品を混和する行為を含めて一貫的作業によつてゐる場合は税法上の果実水等の製造であることは勿論であるが、他の場所で製出された果実の搾汁を購入し、これに水、甘味料その他の物品を混和して課税物品とする行為もまた、等しく税法上の果実水等の製造にあたる。すなわち、後者の場合には水、甘味料の混和行為が果実の搾汁等に課税物品としての特性をあたえる行為にあたるわけであり、このことは物品税法における製造の基本的觀念には、その物品についての性状、機能、用途等に特性を与える行為をも含んでいることを意味している。

D 砂糖消費税関係の混和

砂糖消費税法においては、現行法上混和に関する規定を設けていないが、租税特別措置法において、一定の条件のもとに砂糖または糖水とどう糖を混和した場合、混和を製造とみなす旨の規定を設けている。^(一) 租税特別措置法においてどう糖の混和を製造とみなす規定を設けたのは、どう糖事業の育成の目的に出たものであるから、この混和は別として、砂糖消費税法上砂糖類と他物とを混和した場合どう解したらよいかを検討することとする。

砂糖消費税関係の混和としては、①砂糖類間の混和、②砂糖と砂糖類および水以外の物との混和および、③砂糖類と水との混和の三つの類型が考えられる。

まず、第一の類型である砂糖類間の混和としては、砂糖（粗糖）に糖みつを混和し、あるいは果糖と粗糖を混和して再製糖を作る場合等が考えられるが、これはいづれも単なる混和にとどまらず、特有の操作が加えられるので本来的な製造に該当するか、少なくとも次に述べる加工に該当することによつて、それが販売のためであるときは、みなし製造の規定の適用を受けることとなり、混和の問題

間接税における製造よび移出の概念

間接税における製造および移出の概念

三八四

として考えるべきではない。

つきに、第二の類型である砂糖類と砂糖類および水以外の物の混和としては、砂糖にぶどう糖またはでん粉等を混和する場合、糖水に水あめ等を混和する場合等が考えられる。

ところで、旧砂糖消費税法（昭和三〇年法律第三八号による改正前のもの）第一条ノ三において、「左ノ各号ノ一ニ該当スル場合ニ於テハ之ヲ砂糖、糖蜜又ハ糖水ヲ製造スルモノト看做ス（第一号略）第二号 砂糖、糖蜜又ハ糖水ニ砂糖、糖蜜、糖水及水以外ノ物品ヲ混和シテ其ノ数量ヲ増加スルトキ」と規定されていたが改正後の砂糖消費税法においてはこの規定が削除されている。みなし製造の規定を設ける趣旨については、すでに述べたところであるが、この理論からすれば、規定の削除とともに当然この種の混和は砂糖消費税法上の製造の概念には含まれないこととなる。

このことは、前記租税特別措置法において、一定の条件のもとにぶどう糖と砂糖または糖水を混和した場合、混和を製造とみなす旨の規定を特に設けていることから明らかである。⁽¹⁾したがって、第二類型の混和は、ぶどう糖混和の特例に該当する場合を除き、他はいずれも製造には該当しないことになる。

旧法にあった規定が、全文改正によってなくなった理由については、他に明らかにする資料はないが、思うに、砂糖の生産および取引の実情に即し、生産量の増加等により、一般的には、増量するための他物混和を税法上規制する必要がなくなったためではなからうか。

最後に第三類型である砂糖類と水との混和としては糖水に水を混和する場合、糖みつに水を混和する場合および砂糖に水を混和する場合等があるが、糖水または糖みつに水を混和することは通常考えられず、あったとしても、糖水に水を混和する場合には製造と関係がなく、糖みつに水を混和する場合には、販売用のものであり、これによって糖みつの種別が変わるときは次の加工となり、みなし製造の規定の適用を受けることとなる。

砂糖と水を混和する場合についてみると、糖水とは、砂糖が水に溶解したものであり、砂糖は温度等の条件により、その割合は異なるが、水に溶解する性質があるので、一般に糖水を製造する場合には加熱、かく拌等の操作を伴うが、単に水に砂糖を混和しただけでも糖水ができるものであるから、税法もこれらの行為を糖水の製造としているものと考えられる。

このことは課税済みの砂糖類を原料として製造した糖水については、この法律を適用しないこととしていることから明らかである。^(二二)
ただ、製菓工場等や一般の消費者等が課税済みの砂糖で糖水を造る場合は法律の適用を除外されているため、現実には、糖水の製造者として糖水について納税の義務を負うのは、未納税砂糖類の所持者すなわち、砂糖類の製造場（法定製造場を含む）において砂糖類を所持している者に限定されることとなる。

行政実例においても、砂糖類にぶどう糖、でん粉、水あめ、人工甘味料等を単に混和する行為は、租税特別措置法の適用を受けてぶどう糖と砂糖または糖水を混和した場合にその混和を製造とみなすこととしているときを除き、砂糖類の製造として取り扱わないものとする^(二四)とともに、種別等の異なる砂糖類を混和したもの等については、製造場から、移出した砂糖類の状況により課税するのみで、混和行為そのものを砂糖類の製造とはしていない^(二五)。この考え方は、製造が本来原料または材料に工作を加えて新たな物品を作り出すことにあることから、妥当なものといえることができる。

ハ 加工と製造

加工行為については、さきに問題の所在でふれたように、間接税においては混和と同じく製造とみなす旨の規定を設けている場合がある^(二六)ので、この点に関連して、以下に論述する。

(イ) 加工の意義

一般に加工といった場合には広く人工を加えることを意味し、また一般に製造といった場合には加工がその要素の一つとなっており、しかも新たな物品を作り出すことであるから、両者の間には密接な関係があり、加工は広くは製造を含み、狭くは製造に該当する行為を間接税における製造および移出の概念

間接税における製造おび移出の概念

三八六

除いて、物品に工作を加えることを意味することになる。

加工という用語についても混和の場合と同じく民法において用いられていること(二六)から、税法における加工の概念は、私法のそれと同

一に解すべきであるか否かの問題があるが、この点についてはすでに混和のところ(二六)で述べたごとく、同じ規定または概念用語を用いている場合であっても常に同一の意味内容を有するものであると考えるべきではなく、租税法の目的に照らして合目的に理解すべき場合もありうるという前提に立って考察を進めることとするが、まず第一に民法における加工とは何かを明らかにする必要がある。民法

で加工とは「他人の動産に工作を加えもしくは自己の材料をも提供して工作を加えその結果新たな物を生ぜしめる事実をいう」こととされ、この点は学説、判例の一致して認めるところである。(二七)民法における加工は前述のように新たな物を作り出すことがその要件の一

つになつてゐるから、原料となるものが他人の動産である点に制限があることを除いては、外形的には一般の製造の概念と異なるところはない。また、製造自体その原料が自己の物か、他人の動産であるかは問うところでないから、民法の加工は、一般的意味における製造であるといふことができる。

さきに、一般に加工といった場合、広く人工を加えることを意味すると述べたが、人工を加えた結果必ず新たな物品を作り出すとは限らない。ただ、加工のうち、新たな物品を作り出す場合は、製造に当るといふことになる。また、一般にある物に人工を加えた場合価値が上昇するのが常である。この面から加工をとらえた場合には、加工により物の本質に変化をきたすものは製造と、その本質を保持しつつ新しい属性を付加させることを加工と呼ぶことがある。ここで問題とする加工はもっぱら後者に関するものであるといふことができる。

(四) 間接税における加工の問題

民法上の加工の概念について上述のように解するとしても、税法上の加工をこれと同一に解さなければならないという理由はなく、むしろ税法上加工を特に製造とみなす規定を設けている場合のあることは、税法上における加工の概念はすくなくとも民法のそれとは

異なったものであるということに外ならない。したがって、間接税における加工とは、一般的な広い意味の加工から製造に該当するものを除いたものであるということになるが、さらに、前述した製造とみなされる混和等が含まれないことは当然である。

ある物に対する加工の態様は一律ではない。労働力のみによる場合、道具を用いる場合、機械を用いる場合、その他原材料の種類、設備等の状況によってもその態様は異なってくる。

まず、砂糖消費税についてみると、さきに混和のところで再製糖の問題などもこれに含まれるとして述べたが、他税目との関連でここでは糖みつの問題をとり上げて考察する。砂糖消費税法においては加工を砂糖類の製造とみなすこととしているが、その規定するところでは、加工の方法等については特に限定せず、砂糖または糖みつに加工して種別または類別の異なる砂糖または糖みつとすることを製造とみなすこととしている。たとえば糖度四〇度以下のその他の糖みつ（第一種の糖みつ）を濃縮して糖度四〇度をこえるもの（第二種の糖みつ）とすることは、種別の異なる糖みつとする行為であるから、販売のためにこのような行為をすることは、新たな糖みつの製造とみなされるのである。したがって、砂糖消費税法においては、この種の加工は法の擬制による製造であり、税法本来の製造の觀念に入るものではない。

つぎに、物品税についてみると混和のところ引用した果実水には、果実の搾汁を濃縮したものを含むものとしているが、果実水の内容量の割合が一〇パーセント以上である果実水および三五パーセント以上の果実みつを非課税物品としているため、果実から汁液を搾り取る場所とこれを濃縮する場所が異なった場合に、後の濃縮行為は糖みつの場合で述べた行為ないし現象と本質的には異ならないのであるが、物品税法においては、これを製造とみなす旨の規定を設けておらず、また、これを製造ともみていない。これは非課税物品に加工して非課税物品とする行為であるから当然のことといえる。また、肩かけおよび手さげ装置のないゴルフ用のバッグおよびケースについては、これを非課税物品としているため、これに肩かけ等の装置を付する行為を製造場以外の場所で行なったときは、非課税物品を課税物品とする行為であるから、これらの行為を製造と解さないときは租税回避を公認する結果となり、不合理な結果を招来

間接税における製造おび移出の概念

三八八

することとなる。

物品税は多種多様な物品を課税対象としていることから、物品によって加工の難易、態様も千差万別である。したがって、この加工を物品税法ですべての物品について製造とみなす加工と、製造とならない加工とに分けて規定することは不可能であろう。そこで物品税法においては、特に家具と化粧品等について加工を製造とみなす旨の規定を設けている。

① 家具の加工のみなし製造 家具については、その製造に係る製造場以外の場所で販売の目的で装飾のための彫刻、まき絵または上絵を施した場合において、これらを施した後の物品が第二種の物品に該当するときは、これらを施した者が当該物品を製造したものとみなすこととしている。これは、これらの行為前のものも家具として課税物品であり、これに製造場以外の場所で販売のための彫刻等を施しても、単なる加工の一種に過ぎず、製造ということはできないが、物品の価格を課税標準としている物品税においては、これらの行為による物品の価格の上昇が著しく、また、これらの行為が通常製造場以外の場所で行なわれていること等から、これについて課税しないときは消費者の支出金額に応じた税負担の公平を期し難いことから、規定されたものである。したがって、このみなし製造の規定が適用される物品は家具に限られ、他の物品については適用がなく、また加工に属する行為も、彫刻、まき絵または上絵に限られるものである。

② 化粧品等の加工のみなし製造 物品税法では、第二種の物品に該当する化粧品その他の政令で定める物品を販売の目的で容器に充てんし、または改装した場合において、その充てんまたは改装をした後の物品が第二種の物品に該当するときは、その充てんまたは改装をした者が当該物品を製造したものとみなすこととしている。これは課税物品そのものに対する加工ではないということが前述の家具の加工とは異なるが、容器に充てんし、または改装等の行為により、少なくとも外面的には別個の商品として認識せしめられる点に注目して、当該加工を法律上製造とみなそうとするものである。

つきに、加工を製造としている物品税の行政実例をみると①ゴルフクラブのシャフトまたはヘッドのメッキ前のものにメッキを施す

行為(シャフトまたはヘッドの製造)、②家具の塗装を施す前のものに塗装を施す行為(家具の製造)、③時計側のメッキ前のものにメッキを施す行為(時計側の製造)等がある。^(二八)これらの行為が加工に該当することは勿論であるが、これが製造となる理由は、これらの行為が上述課税物品製造の最終工程をなすものであることに起因するもので、果実水、ゴルフバッグ等と同一視すべきではなく、製造そのものに該当する加工というべきであると思われる。

最後にトランプ類税の問題に言及する。トランプ類税の課税物品はまあじゃん、トランプ、花札等であるが、これらは一定の個数または枚数をもって組成されている。そして、その個数等は無差別にその数だけあればよいというものではなく、一定の方式に従った組み合わせでなければならない。したがって、トランプ類とはそれぞれ一定の組み合わせに従って、所要の個数または枚数をもってセットされたものということができる。通常消費者が、購入するトランプ類もこの状態のものである。

トランプ類税も間接税として、その消費に対して課される税である点から、原則として完成されたトランプ類を課税対象とするものである。このように考えてくるとトランプ類税法における製造の概念もこの完成されたトランプ類を作り出すことをいうものと解せられるが、トランプ類の生産の実態は、製造方法が比較的単純であり、零細な手工業者による極度の分業体制がとられていることが多くことから、トランプ類の完成前のものの移動がはげしく、課税の適正、負担の公平を図るためには生産工程を一貫しては握ることが望ましい。そこで税法ではトランプ類の製造工程中の未完成品についても、麥則的ではあるが、完成のトランプ類とみなすこととしている。^(三〇)

このように製造工程中のものがトランプ類とみなされるため、物品税法における家具に対する彫刻、まき絵または上絵に類似するトランプ類の製造工程における彫刻、着色または印刷などを施す加工行為はすべてトランプ類の製造に該当することとなるが、これは物品税法における家具の場合のように一応完成された課税物品に彫刻、まき絵または上絵を施すという、本来的には製造に該当しない行為を特に製造とみなすものとは、加工行為そのものについて類似してはいるが、加工行為が完成品の製造過程の行為か、完成後の付

間接税における製造および移出の概念

間接税における製造おひ移出の概念

三九〇

加行為かの点に根本的差異を見出すことができる。

これは、トランプ類の特質からくる税法の特色であるといえる。

〔注一〕 酒税法四三条第一項および第六項

〔注二〕 砂糖消費税法第七条

〔注三〕 物品税法第八条第一項および第二項

〔注四〕 酒税法第六条の三第六項

〔注五〕 新村出編「広辞苑」八二〇頁

〔注六〕 民法第二四五条

〔注七〕 我妻榮、有泉亭共著「民法総則、物権法」三六五頁

〔注八〕 末弘巖太郎著「物権法上巻」四〇一頁

〔注九〕 昭和三十一年一月二八日東京地裁昭和三〇年(行)第一〇八号(行集七・一一・二、八一六頁)

〔注一〇〕 田中二郎著「租税法」一一六頁(租税法の解釈をめぐる諸問題)

〔注一一〕 酒税法取扱通達四三条みなし製造第一項關係

〔注一二〕 昭和三十三年五月二〇日第三小法廷昭和三十一年(あ)第二二七号(最刑一二卷七号一、五二九頁)

〔注一三〕 大正四年九月一八日大審院(れ)第一、九七一号

砂糖消費税法ハ論旨ノ如ク砂糖製造ヲ以テ業務トナシ製造場ヲ設ケ大規模ナル製造ニ従事スル場合ニノミ適用セラルルモノニ非ズ苟モ同法ニ規定セル砂糖製造行為ヲ為ス者ハ凡テ同法ノ適用ヲ受クルモノナルヲ以テ原判決ガ被告ノ所為ヲ判断スルニ当リ被告ガ業務トシテ砂糖ヲ製造シタルコトヲ説示セザリシハ毫モ理由不備且法ノ適用ヲ誤リタルモノニ非ズ

〔注一四〕 大蔵省財務協会発行「昭和一二年新税法解説」(執筆者浜田幸雄) 四八二頁

〔注一五〕 同右書四八三頁

〔注一六〕 同右(傍点筆者)

〔注一七〕 揮発油税法基本通達第四条

〔注一八〕 物品税法施行令別表第一番号一七定義欄

〔注一九〕 租税特別措置法第九一条第五項

〔注二〇〕 砂糖および糖水にぶどう糖を混和した場合は、これを製造とみなしている。これについて、「昭和四〇年改正税法のすべて（国税庁編）」二一六頁において「ぶどう糖については、昨年施行された甘味資源特別措置法により政府が助成対策を講じていますが、（中略）このうち、医薬品等一部の固有の用途を除けば、甘味料一般と競合する分野で消費されているため（中略）砂糖価格の変動に伴なって、不安定な消費を余儀なくされている現状にあります。特に最近のように砂糖価格が低迷している場合には、ぶどう糖の消費および価格は著しい圧迫を受け、国内産のいもでん粉対策としてのぶどう糖の育成等は重大な脅威にさらされることとなります。このようなぶどう糖の生産および消費の実情にかえりみ、その安定的な消費の拡大および適正価格水準の確保に資するためには一般的家庭において消費する砂糖を品質および価格の安定したぶどう糖混和砂糖におきかえることによることが極めて必要なことであると考えられます。」と述べている。

〔注二一〕 大蔵省主税局編「昭和二五年度以降の税制改正の概要」二二五頁

〔注二二〕 砂糖消費税法基本通達第五条

〔注二三〕 砂糖消費税法第八條（適用除外）第二項

〔注二四〕 砂糖消費税法基本通達第三〇条第三項

〔注二五〕 同右第一四条第一項および第二項、旧法当時の砂糖の混和についての判例として明治四三年五月二三日大審刑明治四三年（レ）八二九号「数種の砂糖を使用し、これを混和して他の種類に属する砂糖とするのは、砂糖を製造したものである。」とか、大正六年七月二四日行裁大正五年第一三二二号「砂糖消費税納付済の砂糖に増量の目的を以て澱粉を混和し、その数量を増加したときは、その行為は砂糖を製造したものとみなすべきである。」というのがあるが、これは混和増量を製造とみなす規定が存在した当時のもので、現在では事情が変わっている。

〔注二六〕 民法第二四六条

〔注二七〕 末弘敏太郎著前掲書四〇二頁、我妻栄著「民法教材Ⅱ物権法」一四九頁、大正八年一月二六日大判（民録二、一一四頁）「民法第二四六条に所謂加工は他人の動産に工作を加え之を新たなる物件と為す事実なれば、単に自己が他人の動産に付

間接税における製造および移出の概念

間接税における製造および移出の概念

三九二

き材料を供し之に大修繕を加えたるに過ぎざる事実を目して加工なりと云うを得ざること言を俟たず。」

〔注二八〕 物品税法基本通達別表第二製造に関する具体的取扱い

〔注二九〕 たとえばまあじゃんは一組一三六個、トランプは一組五三枚、花札は一組四八枚等である。

〔注三〇〕 トランプ類税法第七条（トランプ類とみなす場合）第一項

第三章 間接税における移出の概念

一 移出の意義

わが国の間接税が製品課税あるいは引取課税などの方法を経て、現在移出課税の方法が採用されていることは、すでに第一章で述べたところであるが、この「移出」とは何かという問題がある。

製品課税の方法は別として、引取課税の方法が採用されていた砂糖消費税などの間接税においては、製造場または保税地域から課税物品を引き取る^(一)ときが、租税債務の発生の時期であり、また、租税債務の確定の時期でもあった。ここにいう「引取り」とは「自己もしくは他人の製造場または保税地域から課税物品を引き出して自己の事実上の支配下に置くことであつて、製造場などに現存する課税物品について、現存のまま譲渡の契約をし、占有移転を行なつても、現実に引取行為を伴わない限り、引取行為があつたといふことはできないもの」と解されていた。^(二)

わが国における間接税の歴史をみると明治二九年に酒類に対し、酒類造石税として製品課税の方法がとられたが、その後制定された間接税の多くは引取課税の方法を採用した。はじめて移出課税の方法が採用されたのは、すでに第一章で述べたように清涼飲料税法であり、清涼飲料の製造については免許制度を採用し、その第四条に「清涼飲料税ハ第一種及第二種ノ清涼飲料ニ付テハ製造場外ニ移出^(三)

セラレタル石数ニ応ジ、第三種ノ清涼飲料ニ付テハ製造場外ニ移出セラレタル清涼飲料ニ使用セラレタル炭酸瓦斯量ニ応ジ清涼飲料製造者ヨリ之ヲ徴収ス」と、また、同法第五条には「清涼飲料ハ左ノ各号ノ一ニ該当スル場合ニ於テハ之ヲ製造場外ニ移出セラレタルモノト看做ス①製造場内ニ於テ飲用セラレタルトキ（第二号および第三号略）」と規定されていた。これらの規定から「移出」とは一定の場所を想定し、その場所を中心に、その内から、その外への移動を意味しているものと解される。このことは、前述の製造場内または製造場外といった表現をしていることから明らかであろう。

製造場移出課税の方法をとる立法例では、単に「製造場から移出した（または移出された）」と規定するのみで「移出」についての意義が法文上明らかにされていないことから種々論議されたのであるが、行政実例は早くから、移出とは、一般に課税物品を製造場から他の場所に移動させる事実行為であるとし、判例もこれを支持している。そして、その移動の原因は売買、贈与、交換等の法律行為による場合に限定されず、広く製造場からそれ以外の場所に移動するすべての事実行為をいうものとしている。したがって、「移出」は通常売買の義務履行としての引渡し行為によって実現されることが多いが、このほか、他の自己の製造場または蔵置場への搬出等によっても実現される。しかし、このような物理的移出という物の移動をとらえて課税原因を発生させるだけでは、製造場内において使用または消費された場合のように、移出という事実行為を伴わないで課税物品が使用または消費される場合には、課税の機会を失ない、他の消費者との間に負担の不公平を生ずることとなる。

そこで移出課税制度においては、移出が納税義務の成立を意味する以上、これら製造場内における使用または消費についても、課税原因を発生させる必要がある、ここに法律上移出行為を伴わないある特定の事実行為をも移出とみなす必要が生じてくる。これが後述するいわゆる、間接税における「みなし移出」の規定である。

これは、ある特定の事実行為を法の擬制によって移出とみなし、本来の移出と同様に課税原因を発生させようとする制度である。

みなし移出規定の適用される典型的なものは前述の製造場内における課税物品の使用または消費についてである。これは主として製
間接税における製造および移出の概念

工場から移出された後、使用または消費される一般的な場合との負担の均衡を図る目的に出たものであり、間接税においては、通常この種の規定を設けている。みなし移出の規定は、このほか、租税債権確保の見地等から設けられる場合がある。これに該当するものとしては、①滞納処分、強制執行、担保権の実行としての競売、企業担保権の実行手続または、破産手続により換価されたとき、②課税物品の製造を廃止した場合において、課税物品が製造場に現存するとき等である。

①は納税義務者に経済的破綻が生じた場合、納税義務を成立させ租税債権の確保を図るために特に設けられたものであり、②は製造を廃止した場合はすみやかに租税関係を確定しようとする趣旨によるもので、いずれも徴税の確保を期するための手段である。なお、酒税法においては、製造免許制度がとられているので、製造免許が取り消された場合等にみなし移出の規定が適用されることとなっている。これら移出とみなされる場合も「移出の概念」の中に含まれることはいうまでもない。

〔注一〕 半田剛著「間接税精義」(昭和三年一〇月三〇日刊)二七頁

〔注二〕 大正一五年法律第一六号清涼飲料税法第三条

〔注三〕 ①大阪地裁昭和二年五月一日判決(刑裁資五四号)

物品税は課税物品の製造者が該物品を製造場から移出するという事実行為があれば課税原因が発生するものであって(以下略)

②最高裁小法廷昭和三年五月二七日決定(最刑集一二卷八号)

物品税法第八条第一項にいう「移出」とは、一般に課税物品を製造場から他の場所に移動させる事実をいい、単に販売のための移動のみを指すものではないと解すべきである。(本件は担保として移出した物品に係る事件である。)

③最高裁小法廷昭和三年七月一六日決定(最刑集一二卷一一号)

物品税法にいう移出とは、課税物品を製造場から他の場所に移動させる事実行為をいうのであり、売買、贈与等の法律行為を伴う場合に限られないものと解するを相当とする。(本件は委託販売のため預けた物品に係る事件である。)

④大阪地裁昭和二年一月二八日判決(新判例一〇卷五号二八頁)

凡そ物品税法では課税原因の発生を「製造場から移出するとき」と規定し、而かも茲に所謂移出というのは国家財政権の確保といった立法趣旨に徴し、事実行為即ち物理的な移動をいうのであって、必ずしも売買、贈与、交換といった法律行為を伴う場合のみではないと解するを相当とするから、仮令製造者たる被告人が自己の工場から他の営業所へ移動する等直接販売を目的としない場合でも、茲に所謂移出といわなければならぬ。

以上いずれも判例は「製造場から他の場所に移動させる事実行為をいう」という点で一致している。

二 間接税における納税義務の成立の時期

間接税の納税義務の成立の時期については、国税通則法第一五条第二項において「納税義務は、次の各号に掲げる国税については、当該各号に掲げる時に成立する。」ものとし、同項第六号では、「消費税は課税物件の製造場（石油ガス税については石油ガスの充てん場とする。）からの移出または保税地域から引取りの時（小売業者の小売した物品に課される物品税についてはその小売の時とする。）」と規定されている。この規定から、間接税におけるいわゆる製造場移出課税制度は、製造場から課税物品を移出した時点をとらえて納税義務を成立させようとする制度であるということが出来る。

間接税の納税主体については、製造者、販売業者のいずれを納税義務者として選定するか問題があるということはずで第二章で述べたところであるが、納税主体が決定してもなおその他に納税義務の成立の時期、すなわち課税時期をいかにするかの問題が残る。販売業者を納税主体に選定した場合は、それが卸売業者である場合は、原則として他の販売業者に販売する時、小売業者である場合は、原則として最終消費者に販売する時を課税の時期とするのが通例であり、一般に卸売課税制度または小売課税制度とよばれるが、これらは本研究からそれるものであるから、省略し、ここでは納税主体を課税物品の製造者に限定した場合における納税義務の成立について考察することとする。

製造者は、課税物品の生産とこれを流通過程へ送り出す二つの機能を担当しているものである。したがって、製造者を納税主体とし間接税における製造および移出の概念

間接税における製造および移出の概念

て選定した場合においても、この二つの機能によって、生産の段階で課税する方法と流通の段階で課税する方法の二つに大別することができる。

(1) 生産の段階で課税する方法

まず、生産段階課税（いわゆる生産課税）についてみるとさらに次のように分類することができる。

- ① 原料段階課税 生産の最初の段階である原料の状態で課税する方法をいう。
- ② 生産用具課税 生産に用いる機械、道具または容器に課税する方法をいう。
- ③ 半製品課税 物品の製造過程の途中で課税する方法をいう。
- ④ 製品課税 生産が完了して製品となった段階で課税する方法をいう。

などが考えられる。そして間接税が課税物品の消費の事実に対して課税するものであるという点からは、以上四つの方法の中では製品課税が最も望ましい方法とすることができるが、課税技術の簡便さ、脱税防止等の見地からは、原料段階課税、生産用具課税等の方法が勝っている。

①および②の方法は主として外形課税方式であって、租税が全国統一的な制度として広く施行されることとなった初期においてみられた方法であったことは、すでに第一章わが国における間接税の歴史の変遷のところでみてきたところである。

③の半製品課税については、製品に対する課税の補完的なものとして行なわれることが多く、現在の移出課税制度のもとにおいても部分的に行なわれている。たとえば製品課税と部分品課税、酒税の原料用アルコール、酒母、もろみに対する課税、トランプ類税の半製品課税等である。

(2)

④の製品課税については、わが国の酒税が永年造石税の名で課税されていたこともすでに述べたところである。

間接税は、納税義務者の納付した税を消費者に転嫁することを建前としているとはいえず、納付すべき資金は、課税物品を販売し、代

金を回収した後でなければ、円滑な納税は期待できない。特に製品課税のように製造者が納税義務者となり、製造と同時に納税義務が成立することとなっている場合には、その物品の製造自体に長い時間を要するばかりでなく、原材料の調達、労賃の支払、加工等に対する出費があるうえに、販売代金の回収の見込みのたないうちに、製造した物品に対する税まで前払いしなければならないこととなり、それは製造者にとって堪え難い苦痛となることもありうる。こうした事情から、わが国の酒税について、造石税制度にかえて、庫出税制度を採用すべきであるという声がかかなり早くから業者の間に高かったこともすでに述べた。

(2) 流通の段階で課税する方法

つぎに、製造者の果す他の機能すなわち課税物品を流通過程へ送り出す機能に着目した流通の段階で課税する方法を考察してみる。製造者が課税物品の製造を終了してから、当該物品は、消費地へ向けて移動される。それにより、製造者は課税物品を換金して再生産ないし、投下資本の回収を図ることとなる。したがって、製造者段階の流通面における課税方式は、次のように分類できる。

- ① 引取課税または移出（庫出）課税 物品の製造が完了して製造場から運び出され、流通過程に入る段階で課税する方法をいう。
- ② 製造者販売課税 製造者が課税物品を販売（対卸売業者、小売業者または消費者のいずれであるかは問わない。）する段階で課税する方法をいう。

わが国の間接税の歴史をみると、営業免許税、製品課税等について目につくものに引取課税制度があったが、これらはいずれも過去のものである。

引取課税制度も、製造が完了して、課税物品が製造場から運び出され、流通過程に入る段階で課税するものであることは、移出課税または庫出課税の場合と全く同じであるが、これは、課税物品を製造場から引き取る者が納税主体となるように規定されており、租税債務の確定を引取りのつととするものである点に特色があった。

引取課税と移出課税の実質的差異はすでに第一章において明らかにしたように、租税債務の確定を引取りのつととするか、一か月の間接税における製造および移出の概念

間接税における製造および移出の概念

三九八

移出分をとりまとめて行なう月区分課税とするかであった。(二)

つきに、製造場移出課税制度に対し、同じ製造者に対するいま一つの課税方法として製造者販売課税がある。

およそ生産はすべて消費を前提として存在するものであり、企業は生産物品の販売を前提として諸活動を行なっているものである。現代のように分業が発達している社会構造のもとにあっては、例外的には製造主体と消費主体とが同一人の場合もあるが、そのほとんどは異なって存在する。また製造主体と消費主体の中間に幾多の経済主体が介在し、それぞれ流通機能を果しているのである。このように、課税物品の製造主体と消費主体が異なる場合においては、少なくともこの異なる経済主体間においては①取引行為(主として売買)と②これに伴う物品の移動が必要であるということは改めて説明を要しないところであろう。

売買は現代法制下における代表的所有権の移転形態である。そして売買は、売主の販売行為と買主の購買行為とに分けて観察することができる。

ここで主として問題となるのは売主としての製造者の販売行為である。

売買は私法の契約自由の原則により、公序良俗に反しない限りどのような内容を盛り込むかは当事者の意思にまかされている。義務の履行期、履行場所もそれに応じて適宜定められることになる。そして契約の締結も本店所在地に限らず、支店、営業所または工場は勿論、国の内外等の制限もなく自由に行なう。換言すれば、企業はその全組織、全機能を動員して、いかなる場所においても販売行為(義務の履行を含む)をなすというところである。

このように販売行為を基準として課税原因を発生させようとするものが、いわゆる製造者販売課税制度であり、アメリカの製造者消費税^(三)において採用されている方法である。

前述の製造場移出課税制度にしろ、この製造者販売課税制度にしろ、いずれも経済活動の特性に着目して納税義務の成立の時期を選定したものにはかならない。しかし、後者の方法によった場合には、販売の時点をとらえて、課税原因を発生せしめることから、製造

場移出課税制度の場合よりも課税原因の発生場所が多くなるうえ、贈与、寄託、使用貸借等販売によらない場合の課税をいかにするかといった新たな問題が生ずる。もし、販売によらない物品に課税しないこととすると、同一の消費のうちあるものに課税しない結果となり負担の公平の見地からこれを容認することができない。贈与等によつた場合の課税について別途考慮するとしても、製造者販売課税の方法をとつたときは、前述のとおり納税義務の発生地が多くなり、製造者を納税主体に選定したメリットも、それだけ減殺されることとなる。したがつて、製造者を納税主体に選定する限り、徴税面からは製造場移出課税制度の方がより合理的であるといえる。

〔注一〕 吉田富士雄著「間接税法総論」(昭和四三年一月一日刊)二〇頁

なお、トランプ類税法第七条(トランプ類とみなす場合)には「トランプ類の製造工程中の未完成品で、次に掲げる物に該当するものはトランプ類とみなして、この法律を適用する(以下略)」という規定を設けている。

〔注二〕 半田剛著前掲書二〇頁

〔注三〕 アメリカ製造者売上税(大蔵省主税局調査課調査資料第一号「米国税制度概要(二)」——一九五四年内国歳入法——一六頁、なお同法は、「製造業者消費税の納税義務ある製造業者又は輸入業者は、前月中の課税さるべき販売に関する正副二通の『月間申告書』を税金と共に翌月の最終日又はそれ以前に本店又は主たる事務所所在地の徴税官に提出、納付する。」こととしている。

三 移出課税制度のもとにおける諸問題

(1) 一般的問題

課税物品の製造場からの移出は必ずしも、販売行為のみに限られるものではなく、贈与、寄託、質権の設定等の法律行為などによつても行なわれるほか、何等取引關係を伴わない、工場間、企業内における移動も製造場からの移出である。したがつて、移出課税制度による場合には、製造者の販売政策として、企業内部の移動でも製造場からの移出によつて納税義務が成立するので、販売との間に時間接税における製造および移出の概念

間接税における製造および移出の概念

四〇〇

間的ずれが生じ、納税義務者の税金の立替納付といった問題が起り、これが製造場移出課税制度の短所の一つとされている。このような企業の納税上の不利益調整のため各間接税法は、一般的に未納税移出制度^(一)および納期限の延長の制度^(二)を設けて、その欠かぬを補っている。

また、移出課税制度は納税義務の成立の時期を製造場からの移出という事実に求めているため、従量課税制度による場合は問題がないとしても、従価課税制度により課税標準を決定する物品税にあっては、企業内の移動など対外的取引を伴わないものについては、課税物品の移出価格をどのようにしてとらえるかという点で特に困難な問題を包蔵している。

移出課税制度が納税義務の成立を移出の時とし、納税義務の確定を一か月の移出分をとりまとめて行なうところに製品課税や引取課税制度とくらべ実質的差異が認められることはすでに述べたところであるが、この移出課税制度をめぐって一般的な問題として次のようなものがある。

- ① 納税義務は課税物品を販売した場合にかぎり発生するものであるか。
- ② 税相当額を需要者に転嫁しなければ間接税の納税義務は発生しないか。
- ③ 物品の販売代金を回収した後でなければ、現実に税を納付する義務がないか。

等である。そしてこれらの主張の根拠とするところは間接税は消費の事実に対して課する税であり、消費の背後に予想される所得を税源として、法が税の転嫁を予定し、課税物品に税を課しているものであるから、納税義務者が税相当額を物品の価格に含めて販売して、はじめてこの目的が達成されるものである。また、納税義務者の納税は課税物品が販売され、その販売代金が回収されてはじめて可能であるというものである。

製造場移出課税制度を採用しているのは、すでに第二章で述べたように、主として徴税技術上の問題として、集約的に租税収入を確保しようとする目的に出たものであるが、販売を基準として納税義務を成立させることとした場合はどうであろうか。

注文生産による生産形態においては、製造場からの移出即販売といったものが多いであろうが、見込生産においては、も早や製造場からの移出と販売との間にはそれ程密着した関係がなく、時間的にも、また、場所的にも開差がみられる。

同一企業の蔵置場への移動、倉庫業者に対する寄託の問題、また、製造者の中には、卸売部門または小売部門の発達したものが現われ、このような場合には当該製造場から、これら同一企業の支店、営業所または販売場へ移出されることも少なくないが、これらはいずれも同一企業内の移動に過ぎず、企業内滞留の域を一步もでないものである。このことは、販売行為を基準として課税する限り、これらの段階ではいまだ課税原因が発生しないということになる。これに対し蔵内売買の事例についてはこれとは逆に製造場内に現存する場合であっても課税原因が発生させることが可能である。このように、販売という法律行為を前提として納税義務を成立させる場合には、一つの製造者について、納税義務の成立場所が全国各地にわたることとなり、これは納税義務者にとっても、また、税務官庁にとっても、事務量が増大し、両者にとって経済的不利益となる。また、製造者の本店所在地等を納税地とした場合にも、全国各地において発生した納税額を把握することは、納税義務者、税務官庁双方にとって煩瑣に堪えないところである。

このような理由から納税地を製造場に限定した移出課税制度が採用されたもので、この方法によるときは、製造場から移出した課税物件をチェックすることが容易で、このことは、それだけ課税の公平が期しやすいわけである。

製造場からの移出が売買行為の義務履行としての物品の引渡しだけに限られないとしても、その主要部分を占めるものはやはり、売買行為の義務履行としての物品の引渡しである。

間接税が消費の事実に対して課する税であることからすれば、それが売買による有償の場合と贈与等による無償の場合との間に何等区別する理由はなく、いかなる消費に対しても課税することが公平の原則に合致する。

なお、同一企業内の移動についても、製造場からの移出のすべてに納税義務を発生させるといった方法が採用されているため、税務官庁側の徴税便宜といった要請に対する納税義務者側の経済的利害の調整という意味で、未納税移出の制度が設けられている。

間接税における製造および移出の概念

つきに、税の転嫁を前提として納税義務が発生するものとする主張については、間接税は製造者等によって納付された税相当額を、転嫁によって消費者に帰着させることを予定しているとしても、物品の価格は、需給関係、取引当事者の経済的関係その他の経済的諸条件によって左右され、製造者が税の転嫁を欲しても、現実には、それが思惑どおりに可能であるとは限らない。そしてこのような場合には、税の転嫁が現実に行なわれたか否かの判断も容易ではない。したがって、納税義務の成立の判断が不明確となり、また、転嫁をしなければ納税の義務がないということになるのであるから、税の転嫁を意識的に回避することも考えられ、租税負担の公平の点からも、税収の確保という点からも到底採用することのできない主張という外はない。^(三)

なお、販売代金の回収後でなければ納税義務がないとする主張に対しては、代金の回収時点の確認の困難性、分割領収の場合の納税義務の履行等に関し問題がある。多様性を持つ経済活動において、内面的、実質的關係に立ち入って、具体的事実を明らかにすることは課税技術上極めて困難なことである。しかし、販売代金の回収と納税とを関連させる考え方は、製造場移出課税制度の一つの欠点を指摘しているものであることは事実である。したがって、税法は納期限に考慮を払うとともに、納期限の延長制度を設けて、税の立替納付の負担軽減ないし調整を図っているのである。

〔注一〕 酒税法第二八条（未納税移出）第一項、物品税法第一七条（未納税移出）第一項、砂糖消費税法第一五条（未納税移出）

第一項、揮発油税法第一四条（未納税移出）第一項およびランプ類税法第一五条（未納税移出）第一項

〔注二〕 酒税法第三〇条の六（納期限の延長）（一月以内）、物品税法第三三条（移出に係る物品についての納期限の延長）（一月

以内）、砂糖消費税法第一四条（納期限の延長）（一月以内）、揮発油税法第一三条（納期限の延長）（二月以内）、石油ガス税

法第二〇条（納期限の延長）（一月以内）およびランプ類税法第一八条の六（納期限の延長）（一月以内）

〔注三〕 間接税の納税義務の発生について税の転嫁はその要件となるものではないとした判決

① 昭和二五年五月一日大阪地裁（刑資五四号三六五頁）

被告人は物品税相当額を加算しないで市場に出したため、物品税を納付しなかったものである旨主張するけれども、物品税は課税物品の製造者が当該物品を製造場から移出するという事実行為があれば、課税原因が発生するものであって、取引の対

価として領収する物品の代金に、物品税相当額が加算してあると否とに關連を有するものでない。換言すれば、物品税の納税義務者は取引の相手方から物品税相当額を受け取っているといないと拘らず納税しなければならないものであると解される。(以下略)

② 昭和二六年三月二三日大阪高裁(国税庁編間接国税關係判例集二〇四頁)

物品税は政府が徴税の便宜上あくまでもこれを生産者から徴収し、生産者がこの税相当額を現実に需要者に転嫁したと否とを問わないのであるから(中略)物品税納付の義務を免れることはできない。

③ 昭和三四年五月一四日東京地裁(行集一〇卷五号九四九頁)

物品税法三条ノ三第一項は、物品税はその物品の消費者においてこれを負担する建前のものであることを規定しているが、しかし、物品税法における転嫁の建前は単に物品税の法律上の納税義務者とその税金の實質上の負担者とが異なるべきことを示すにとどまり、それ自体において如何なる消費形態において担税力が把握されているかということまで示すものではない。けだし、物品税は消費者への租税負担の転嫁を前提として存立するものではあるが、その転嫁の有無、課税についてこれを理論上一律に定めることはできず、究極においてはその税負担を消費者に帰着するよう立法者が配慮し、従つてその転嫁の可能性がいちおう期待されているということ以上には出ないものであるから、物品税の課税物品であるか否かの判定は、ひつきょう物品税法の規定自体の合理的解釈により決しなければならぬ。(現行物品税法およびその他の間接税各税法には本件で問題となつた条文は存在しない。)

(2) 移出と製造者の責任範囲

製造場からの移出は、製造場移出課税制度のもとにおいては、納税義務の成立を意味するが、製造者について納税義務が成立するためには、移出という客観的事実だけで足りるのか、製造者に移出の意思があることを必要とするかの問題がある。

間接税における納税義務者に関する規定としては、物品税法等のように「製造者は……その製造に係る製造場から移出されたものにつき、物品税を納める義務がある。」とするものと、砂糖消費税法等のように「製造者は、その製造場から移出した砂糖類につき、砂糖消費税を納める義務がある。」とするものがあるが、これらの規定における移出とは、必ずしも製造者自身(製造者の従業員等を間接税における製造および移出の概念)

間接税における製造および移出の概念

四〇四

含む)が搬出するもののみをいうものではなく、たとえば、製造場内で製造者から課税物品の引渡しを受けた者が、その製造場から当該物品を搬出する場合も含まれるのであって、この点が引取課税制度の場合と異なる点である。

しかし、さらに一步を進めて、それが誰れによる移出であろうと、また、製造者の責任の有無にかかわらず、事情のいかんを問わず課税物品の製造場からの搬出により、すべて当該製造者について納税義務が成立することとして何んの不都合もないといえるであろうか。

この問題については従来から種々論ぜられてきたが、昭和三年に砂糖消費税法において、「砂糖類が、砂糖類の製造場から移出された場合において、その移出につき、当該製造者の責に帰することができないときは、当該砂糖類を移出した者を砂糖類の製造者とみなして、この法律を適用する。」と規定されて一応解決が図られ、その後移出課税制度を採用する他の間接税各税についても、ほぼ同様の規定が設けられて今日に至っている。⁽¹⁾⁽²⁾

この規定の趣旨については、課税物品の製造場からの移出について、製造者において全く移出の意図がなく、かつ、その移出につき製造者に過失の認められない場合にまで、移出という事実をとらえて、納税義務を当該製造者に負わせることは、あまりにも酷に過ぎるので、このような場合の救済規定だとする説と^(三)、間接税は本来消費の事実に対し課税することにより、その背後に予想される担税力をとらえようとするものであり、主として課税技術上の観点から、間接徴収法によって、製造者に納税の義務を負わせているに過ぎないものであるから、製造者において税の転嫁をなし得ないような場合にまでも、納税の義務を負わしむべきではないとする説がある。すなわち、後説は、製造者の責に帰せられないような、たとえば、相当な注意を払っていたにもかかわらず、盗人が、物品を窃取搬出した場合には、製造者がその物品に対する税を納付しても、これを当該物品の事実上の消費者に転嫁する途がないのであるから、このような製造者の責任を伴わない移出については、その物品を現実に移出した者を製造者とみなすこととし、納税義務を転嫁せしめようとしたものであるというのである。各間接税法は、課税物品が製造場から移出された場合に、その移出につき、製造者の責に帰すること

ができないときに限り、その移出にかかる税の納税義務者を現実の移出者とする旨規定しているところから、前説によるのが相当と思われる。

なお、後述する移出とみなされる製造場内における使用または消費等の場合についても、同様の規定が置かれている。

ところで、製造者の責めに帰することができない移出の場合の納税義務に関する規定については、さきに述べたように「移出された」と「移出した」の二種類の表現があり、物品税法や石油ガス税法のように「移出されたもの」と規定されている税法においては、租税客体を中心にした規定の仕方であるといえる。したがって、製造者の責めに帰することのできないものであるか否かの拮証は、製造者側においてなすべきものであり、その立証がなされない限り、製造者に責任のない移出についても、納税の義務を免かれることはできないものとし、これに対し、酒税法その他の間接税法においては「移出したもの」と納税主体を中心の規定されているところから、製造者が納税義務を負う範囲は、自己の責任において移出した課税物品に限られ、それ以外の移出については、本来納税の義務を負うべき筋合いはなく、この場合製造者の責めに帰すべき場合か否かについては、当該製造者においては拮証を要しないと考えるがある。すなわち、課税物品が製造場から移出された場合において、その移出につき、当該製造者の責めに帰すことができないときの納税義務については、物品税法、石油ガス税法の場合においては、実際の移出者について補充的に発生するものであるのに対し、酒税法など他の間接税の場合には新たに併列的に発生するものであるとする考え方である。

しかし、引取課税制度を移出課税制度に改めたのは、納税義務者を特定しておくことが税法運営上望ましいとするのが、その理由の最たるものであり、「製造者は、……移出した」という表現の場合も、すべて製造者に納税義務を課する法意であり、このことは砂糖消費税法では、昭和三〇年の全文改正に際し、それまでの引取課税制度から移出課税制度に移したが、その際に、「製造者は、その製造場から移出する砂糖類の重量……。」と規定して（この時は、移出する）と課税されたが、現在は月まとめ課税を行なっているので、「移出する」に対応する「移出した」という表現となっている。^(五) 現在のように製造者の責に帰すことのできない移出

間接税における製造および移出の概念

間接税における製造および移出の概念

四〇六

に関する規定がなかったので、「移出された」と「移出する(した)」を前説のように区別するとすれば、砂糖消費税の場合製造者の責に帰することのできない移出、ひいては製造者以外の者の移出にかかる砂糖類については納税義務者は存在しないと解せざるを得ないことから明らかである。また、現行の各間接税法中「移出した」という表現をしているものも、「移出された」と表現している税法と同様、製造場から移出された課税物品について、その移出につき、製造者の責に帰することができないときに限り、現実の移出者を納税義務者とすると規定し、さらに、課税標準等の申告書の記載事項として、毎月分の移出した課税物品の数量等と規定し、税務署の当該職員により見本採取された課税物品については、納税義務者に関する規定を排除している。

税法はその目的にしたがって、解釈すべきことはすでに第二章において述べたところであり、^(六)前述の見本採取の場合における納税義務者に関する規定の排除の例等をひくまでもなく、「移出された」、「移出した」の表現の差はあっても、製造場移出にかかる課税物品に対する納税義務は、原則としてすべて製造者が負うべきものであり、特例の規定をまわって、現実の移出者に納税義務が移行するものであると解される。したがって、製造者の責に帰することのできない移出であるかどうかの一応の立証は第一次的に製造者が負うべきものと思われる。

製造者の責めに帰さない場合として、「移出した」とする税法も、また、「移出された」と規定された税法も、行政実例は等しく取り扱われている。^(七)

なお、ドラム缶に詰められた揮発油が台風のために海に流されたような事例についてみるに、これは、移出とは、課税物品の製造場外への単なる移動をいうのか、何人であれ、人の意思により搬出されるものに限るのかの問題とも関連するが、この移動に関する限り、製造者の責に帰することのできない移出として、製造者に納税義務はないと解すべきであろう。

〔注一〕 傍点筆者

〔注二〕 酒税法第六条の三第四項、砂糖消費税第六条第二項、揮発油税法第七条、石油ガス税法第六条第一項、トランプ類税法第六条第三項、物品税法第七条第四項、なお、物品税法においては、「製造場から移出された場合において、その移出につき

当該製造者の責めに帰することができないときは、当該物品を移出した者が当該物品を製造したものとみなしてこの法律（中略）を適用する。」と規定されている。

〔注三〕 半田剛著前掲書二六頁

〔注四〕 酒税法その他の税法の例 酒税法第六条第一項には、「酒類の製造者は、その製造場から移出した酒類につき酒税を納める義務がある。」と規定され、その他の税もほぼ同様である。（砂糖消費税法第三条第一項、揮発油税法第三条第一項、トランプ類税法第三条第一項、これに対し物品税法第三条第二項では、「第二種又は第三種の物品の製造者は、それぞれ当該第二種又は第三種の物品（課税物品に該当するものに限る。）でその製造に係る製造場から移出されたものにつき物品税を納める義務がある。」と、また石油ガス税法第四条第一項においては、「石油ガスを自動車用の石油ガス容器に充てんする者は、その石油ガスの充てん場から移出された課税石油ガスにつき、石油ガスを納める義務がある。」と規定されている。（傍点筆者）

〔注五〕 昭和三〇年法律第三八号砂糖消費税法第三条（納税義務者）（傍点筆者）

〔注六〕 第二章三の(5)〔注一〇〕参照

〔注七〕 酒税法基本通達、物品税法基本通達第二一条、砂糖消費税法基本通達第二四條、揮発油税法基本通達第一二條、石油ガス税法基本通達第一三條およびトランプ類税法基本通達第一六條等

(3) 間接税各税の問題

製造場移出課税制度を採用する間接税の納税義務の成立は、製造場からの移出という事実行為にかかわらせていることは各税法（石油ガス税については充てん場からの移出）とも共通であるが、具体的な問題になると課税対象を異にすることから、各税法ごとに若干の特質が現われている。

ここでは、個別消費税の集合税といわれる物品税とその他の間接税についての相違点をみてる。

間接税のうち、物品税と酒税その他の間接税としては、課税原因の発生について差異のあることはすでに述べたが、この点について吉田富士雄氏は、「物品税法の場合は、その課税物品の製造に係る製造場から搬出する際に納税義務が生ずる。したがって、A製造場での間接税における製造および移出の概念

製造されたカメラが物品税を課税されてBのカメラ製造場に移出され、このBのカメラ製造場から移出されるときにBでは課税されない。これは物品税が多種多様の物品を課税対象とし、しかも大部分従価税率を適用されているためで、他の間接税と異なる点である。他の間接税では、たとえばAの製造場で製造された砂糖が砂糖消費税を課税されてBの砂糖製造場に移出され、さらにBの砂糖製造場から移出されるときBで課税されるとともにAで課税された砂糖消費税の相当額が移入控除される。したがって、物品税には戻入控除の制度だけがあって、他の間接税のように移入控除の制度がない。」と述べて物品税が他の間接税と異なる点を明らかにしている。(一)

物品税の場合は、課税物品の製造者および製造場（法定製造場を含む。）が限定され、かつ、課税物品をその製造場から移出するときのみ納税義務が成立するのに対し、酒税その他の間接税では、製造場から課税物品が移出されれば、当該物品が何処の製造場で製造されたものであるか、また、誰が製造したものであるかを問わずその製造場の製造者について納税義務が成立することとなる。したがって物品税法においては、①課税物品を製造した者が、②その物品を製造した場所からの移出についてのみの納税の義務を負うに過ぎないので、移入控除の制度がないほか、相続によって課税物品の製造場を経営する製造業を承継した相続人がある場合でも、当該製造場において製造された課税物品がその承継の時に当該製造場に現存するとき、当該相続人がこれらの物品を製造したものとみなされるのであり、合併の場合において、同規定を準用する場合にも同様とされている。(二) なお、このことは会社の従業員組合がいわゆる生産管理を実施し、原料の買入れ、物品の製造、課税物品の移出、販売、金銭の出納等一切の会社経営の実権を掌握しているときの物品税の納税義務は、会社の製造した物品についても、その移出につき、当該製造者の責めに帰することができないときは「移出をした者が製造したものとみなす」とする規定により従業員組合等がその物品に対する納税義務を負い、生産管理中に製造され、かつ移出された物品については、従業員組合等が本則に従い、納税義務を負うべきものと解される。(三)

なお、これについては判例でも、「物品税法における納税義務者は所定物品の製造者であって、その課税原因は製造物品の移出と同時に発生するものであるから、会社の従業員組合が所謂生産管理を実施し、原料の買入れ、物品の製造、製品の移出、販売、金銭の出

納等一切の会社経営の実権を掌握しているときは、物品税の納税義務の主体は会社でなく従業員組合である」としている。

〔注一〕 吉田富士雄著前掲書二六〇頁

〔注二〕 物品税法第七条第二項および第三項

〔注三〕 物品税法第七条第四項

〔注四〕 昭和二十六年一月一日大阪地裁（刑資九三号五六八頁）

(4) みなし移出に関する問題

製造された課税物品は、一応製造場に貯蔵された後または直ちに製造場以外の場所へ搬出されて製造場には存在しなくなるのが通常である。しかし、課税物品が製造場内に存在しなくなる形態には、このほかに製造場内での課税物品の消費、滅失、解体、廃棄等がある。このうち、滅失、解体、廃棄等は、その物品の消費ではないので移出課税をとる現行制度のもとにおいても、これらに間接税を課する根拠はないといえるから、以下ではもっぱら場内消費の問題について考察する。

場内消費の典型的なものは自家用消費であるが、これだけに限定されるものではない。また、消費の意味にも広狭二義があるのでまずこの点についてみる。

昭和一二年に制定された揮発油税法においては、その一三条において「揮発油ハ第六条第一項但書ノ場合ヲ除クノ外揮発油税納付前之ヲ消費スルコトヲ得ズ」と規定され、揮発油税を納付する前の消費を禁止していたが、この場合の消費の意味については「本条において消費とは如何なる場合をいうかは多少議論の余地があるであろう。元来消費ということ、之を広義に解すれば生産的消費をも含むことになるが、茲に所謂消費とは大体に於て、普通の觀念に於ける消費、即ち、揮発油を燃料用、浸出用、クリーニング用等其の本来の用途に供することを指稱し、之を原料として更に他の礦油を製造し、或は又之と他の礦油とを混和して、其の規格を変更するが如き場合は之を包含せざるものと解すべきであらう」と述べていること(一)から、当時の揮発油税法における消費は狭義に解していたということが(二)できる。そして、この考えは、昭和二四年に揮発油税法が再度制定された際にも引き継がれたようである。

間接税における製造および移出の概念

諸法で用いられている消費は広義の消費を意味していることが多い。このことはたとえば、現行揮発油税法第五条（移出又は引取等とみなす場合）第一項に「揮発油の製造場において揮発油が消費される場合（新たな揮発油を製造するために消費される場合を除く。）」とあり、このかっこ書きの反対解釈から消費とは、広義の消費を意味するものであることがわかる。

物品は使用の態様から耐用財と単用財とに分類することができる。一回の使用または利用で消費されるものが単用財であり、これはその利用等によってその存在を失うか、その後の利用が不可能となる。これに対し耐用財は一回の利用ではその存在を失わず第二、第三の利用に耐えうるものである。しかし、それは最早貯蔵の状態にあるのではなく、使用の状態である。

物品は使用されると価値を減少し、通常いわゆる中古品として存在することとなる。このように製造場から移出されないで、製造場内において、その用に供することが可能であり、しかも間接税が消費の事実に対して課する税である以上このようなものに対して課税しないことは公平の原則に反することになる。そこで間接税は製造場内で課税物品を使用または消費したときは、これを製造場からの移出とみなして課税することとしている。ここに使用とは耐用財についていいうることで、物品税法にこの用語があり、トランプ類税法においては「製造場においてその用に供される場合」と表現されている。

場内消費等に対して課税する理由は、これらの行為を製造者が行なう場合、製造者は一般の消費者と同一の立場において課税物品を消費するものであるから、その物品に課された税を負担することが公平の原則に合致するものであり、直接徴収法を採用した場合には何等区別するところはないものである。また、第三者に消費等させる場合は、間接徴収法の一般原則によって、製造者の納付すべき税は、その課税物品の現実の消費者に転嫁することが可能であるから、その消費が製造場の内か外かは問うところではないということになる。

以下各税法のみなし移出についてみる。場内消費等を移出とみなす場合について各税法の規定は一樣ではないが、大別して二つの類型に区分することができる。その一は、課税物品を消費物資としての本来の用途に従って使用または消費した場合のみを移出とみ

なすもので、これに属するものとしては酒税法（製造場において飲用されたとき）とトランプ類税法（前述）の場合がある。これらの場合は、いずれも、製造場内での使用または消費の態様を限定しているので、品質もしくは性能検査のために消費等されたものは勿論、他の物品の原料もしくは材料として消費等されたものまたは燃料等に供されたもの等は含まれないこととなる。

これに対し、第二の類型は生産財としての消費をも移出とみなすもので、これに属するものには前述の揮発油税法のほか、砂糖消費税法および物品税法等がある。これらの税法においては、それぞれの課税物品の原料または材料として使用または消費される場合を除き、すべての使用または消費を製造場からの移出とみなすこととしている。したがって、これらの場合には課税物品の消費物資としての本来の消費等にあてられるときのほか、生産財としての消費等にあてられるときも含まれることとなる。しかし、品質または性能検査のために消費等されたものについて移出とみなされないことは、酒税法、トランプ類税法と同様である。なお、これらのみなし移出の規定を設けた趣旨は、「課税原因の発生は製造場からの移出を原則としているので、この規定がない限り製造場内で消費される物品には課税されないこととなり、物品の使用または消費という点に着目すれば、それが製造場内でも製造場外でも変りはなく、消費の事実に対して課する税であつてみれば、両者の間に不均衡が生ずるのは好ましくない。」^(三)という考えに根拠を求めているものと思われる。消費物資としての消費等については、その物品を消費等する者が税を負担することは税法の予定しているところであり、それがたまたま製造者と一致するからといって除外する理由のないことは、前述したとおりである。そして、その消費等が生産財としての消費等の場合は、間接税の原材料課税の場合と本質的には変りがないわけであり、その製品を通じて税相当額を他に転嫁することが可能となる。これに反し、品質、性能等の検査のために消費等される課税物品については、用法に従った消費等ということができず、これに拒絶力を求めることは間接税の本旨に反するものといわなければならない。

以上考察したように場内消費等に對するみなし移出の規定を設けた理由を、製造場から移出された課税物品との負担の公平に求めた場合、酒税およびトランプ類税において、場内消費課税の規定の適用範囲を、その消費物資としての本来の消費等に限定している理由

の説明としては不十分であり、その理由として一般にいわれているのは、酒税、トランプ類税については、それぞれその課税物品の持つ特性によるものであるというのである。これは酒税は致酔飲料である酒類を課税物品としてとらえているので、飲用されることを前提として課税することとしているものであり、トランプ類税については、それが射的遊戯具に対する課税であるというところからその理由を求めているにあるとするものであるが、これとても決定的理由をなすものとは思われないから、両者を特に他の間接税と區別して規定する積極的理由はないのではなからうか。

またこのみなし移出規定について「将来課税物品としてその製造場から現実に移出が行なわれる可能性がなくなり、税の確保に支障を来す事例に対して適用する趣旨である。」^(四)とも説明されているが、これは単用財については妥当しているが、耐用財については必ずしも妥当しない。なお、耐用財の使用についてみなし移出の規定が適用された後、当該物品を現実に製造場から移出しても、新たに納税義務は成立しないものと解するのが妥当であらう。

〔注一〕 大蔵財務協会発行前掲書四八〇頁

〔注二〕 志場喜徳郎著「間接国税の理論と実務」(昭和二五年七月一日刊)三五一頁

〔注三〕 揮発油税法想定問答

〔注四〕 揮発油税法基本通達第九条(場内消費の範囲等)第一項等

終 章 間接税における諸問題

——特に製造および移出をめぐって——

以上広い意味の間接税のうち、製造場移出課税制度を採っているものについて、製造および移出の概念を中心として考察してきた。

しかし、これはあくまでも、私見を表明したものであり、多くの点で批判されるものと思われる。

わが国の間接税の歴史的発展の過程をみると、製品課税の形態や引取課税の形態等から、製造場移出課税制度へ移行したものが多く、これは発展する生産、消費の実態、取引の迅速性等の要求に即応するためのものであった。

そして、同じ製造場移出課税制度のもとにおいても、租税債務の確定にあたり、より多く税務官庁が関与する賦課課税方式から、第一次的にはむしろ納税義務者の自己賦課とでもいうべき申告納税方式が採用されて、ここに装いを新たにした課税方式が整備されたことは、第一章において述べたところである。

この製造場移出課税制度は、卸売課税制度または小売課税制度等にくらべて、一般に税の管理が最も容易であるといわれているが、すでに指摘したように、生産と分配の過程を通じ、間接税がコストとして課税物品の価格の中に組み入れられて、それだけ価格が引き上げられ、中間業者等の手を経ることによって、実際に課税した額以上の負担を消費者にしいることになり、また、実際の課税と課税物品の消費との間には、時間的、空間的なへだたりが存在しているため、従価課税制度を採用する物品についても、消費支出金額に照応した課税が困難であり、消費税本来の消費の事実に対して課税するといった面からも立替納付等の欠かんがある。しかし、このような欠かんが指摘されているにもかかわらず、なお、製造場移出課税制度が、わが国の広い意味における間接税の課税形態の中心をなしていることは、徴税便宜の原則がより重要視されているということに外ならないものと思われる。

製造の概念については、第二章で考察してきたように各税法によって若干異なるところはあるが、基本的には、昭和四〇年三月二三日の東京高等裁判所判決にみられるように「製造とは材料または原料に物理的操作を加え、もしくは化学的変化を与えることによって一つの物を作り出す行為をいい、この場合材料または原料は新品であると中古品であるとを問わず、素材であると製品であるとを問わない。」とする考えによって代表される。

前述の判例は、製造についての基本的な考え方を抽象的、概念的に示したものであって、税法が国家財政収入の確保のために存する間接税における製造および移出の概念

ものであるという基本目的に照らしてみるときは、その一般的解釈基準だけでは、必ずしも適正、公平な課税の実現は期待し得ないであらう。

そこで税法では、みなし製造の規定を設け、一般的に製造という概念に含まれない行為や状態までも製造として擬制しているのである。すでに第二章で明らかにしたように、さとうかえでから樹液を採取する行為、果実の搾汁を物品税の課税物品である果実水または果実みつとする行為そのほか非課税物品に単なる加工を施して課税物品とする行為等については、特にこれを製造とみなす旨の規定を設けていないが、税法の趣旨から、合理的、合目的に解するときにはこれらの場合は当然製造の概念の中に含ましめるべきであると考えられる。

法律自体に特殊な概念用語を使用する場合において、その用語が当該法律適用上欠くべからざる重要な意味をもつものについては、それ相応の配慮が必要であり、立法上においても、その意義を明示すべきであるという考えがある。しかし、間接税の各法律においてきわめて重要な意義をもつ製造の概念が、税法上直接明らかにされていないのは、課税物品の製造のプロセスが単純でなく、複雑であることのほか、課税物品の機能、構造、性状または用途等についても差異があることがその一因でもあらう。そして、さらに、経済の発展、技術の革新等によって製造自体が多様化、複雑化することを無視して、固定概念をもって一義的に規定すること自体、本来無理な課題であるともいえる。

このような事情から、間接税における製造の概念については、個別、具体的事例に即応して判断せざるを得なくなるのであり、その判断にあたっては、個々の事例についての過去の解釈を積み上げたうえで、社会的、経済的諸現象の変動等を考慮しつつ、総合的、統一的基準を見出してゆくより方法はないであらう。そして、このためには、今後の判例法も重要な意義をもつものであることに注意すべきである。

つぎに、製造に関する個別的問題ではあるが、揮発油の製造場以外の場所で、揮発油に揮発油以外の炭化水素油等を混和し、または

いわゆる単体の炭化水素のみを混和して揮発油に該当するものとする行為は、揮発油の製造とすべきであろう。この点については、第二章において述べたが、今日のように揮発油に対する課税が高額となり、小売価格に占める税額の割合が五〇パーセントをこえるような状況のもとにおいては、一部を課税物品としての揮発油と、他を重質の揮発油以外の炭化水素油として各別に移出した後、販売場等において両者を適宜混和することにより、これを揮発油とすることが可能であるところから、これらを混和して揮発油とする事例が最近特に目立ってきている。これは実質的に揮発油税のほ脱を図る行為であり、税込確保、負担の公平等の見地からも、放置すべき問題ではない。

これらの混和行為は製造工程の一環をなすもので、混和行为がそれ自体、単独、独立したのではなく、揮発油の製造そのものであるという考えもできるが、過去の行政実例が、これらの混和行为を製造とみていなかったことを考えると、信義誠実の原則からいって、立法的に、これらの混和行为については製造とみなす旨の明文の規定を設けて、早急にこの問題を解決することが望ましい。

最後に、移出の概念については、第三章で述べたが、一般的には、課税物品を製造場から他の場所へ搬出する事実行為であり、その移出は販売行為等の法律行為の実現のために行なわれる場合に限定されず、また、税相当額の転嫁、代金回収の有無等の個別事情は一切考慮されず、客観的事実行為によって、画一的に取り扱われているため、特に問題とされる点はないが、製造場内における消費の場合の考え方については、変化がみられる。

現在における場内消費の考えは、一般的消費に限らず、生産財（それも、他の不課税物品の原料または材料）としての消費をも含むところに問題がある。

現代社会における間接税の課税としては、生産財に対する課税をさけ、もっぱら生活消費財についてのみ課税対象とすべきであるという考えがある。しかし、生活消費財とが生産財とかいった区分は相対的なものであって、いずれの面がより強いかという基準によって一般的に区別される。そこで、これを基準にして課否を決定することは、必ずしも好ましいものではないと思われる。

間接税における製造および移出の概念

また、揮発油の消費の実態をみると、自動車用揮発油でも、蒸留装置から、留出したものに簡単な洗浄操作等を加えて製品となるものは少なく、改質その他複雑な操作を経るのが通例となつてゐるばかりでなく、一旦揮発油以外の炭化水素油となつた後、再びこれが揮発油となるといったような事例も少なくないが、これらに対して、新たな揮発油を製造するための消費については除外例を設けてゐるとはしないもの、場内消費の規定を適用するのを建前とするのは実情にあわず、最終製品となつた段階で課否を決定するのが望ましいのではないか。また、ナフサとして石油化学工業原料として消費されるものの数量が増加し、自動車用等の一般的な用途に消費される揮発油の数量を凌駕する状態にあり、これら石油化学工業原料に供する揮発油には、租税特別措置法による免税措置が講ぜられてはいるが、前述の原料品に対しては課税すべきではないとする考えに加えて、消費過程の複雑さ、免税手続の煩雑さから、このような原料については免税ではなく、場内消費課税を廃止すべきであるという考えもある。しかし、この場内消費課税を廃止することとした場合には、課税技術的になお十分検討しなければならない多くの困難な問題を内包しており、この考えは現時点においては、課税の公平、課税の実態等からみても実現は困難であらう。

以上、ここでは、生硬な私見を述べたところが多く、日頃の研究不足と努力の足りなさから、独断と、思わぬ誤りを犯しているのではないかと危惧される。その意味において、大方の批判を甘受しなければならぬであらうが、今後機会を得て、さらに検討を加えたいと思ふ。