

租税判例研究会2014.10.17於法務省

タイトル:牛枝肉の間屋でもリスク負担者は貸倒れの仕入税額控除を主張できる

大阪地判平成25年6月18日平成23(行ウ)13号確定(裁判所HP)

消費税及び地方消費税の更正処分取消等請求事件

消費税法13条、消費税法39条1項、商法551条

立教大学法学部 浅妻章如

【事実】

X(原告。法人)は、大阪市中心卸売市場A場において、出荷者から販売の委託等を受けて牛枝肉等の卸売業を営んでいる。7頁Xは、出荷者からの委託を受けて、C及びD(「本件各買受人」という)に対し、平成10年10月30日から平成12年7月3日までの間に、本件牛枝肉の卸売を行った(「本件牛枝肉取引」という)。Xは、A場における物品の売買代金の決済、債務の保証等に関し、Cとの間では平成10年10月6日に、Dとの間では平成11年9月20日に、それぞれ「代金の支払いに関する約定書」を締結している(「本件各約定」という)。

9頁Xは、Cとの取引の最終日である平成12年6月16日時点で、Cに対し、9億4642万3153円の債権(利息ないし損害金等を除く)を有していた。その後担保を充当し、Cに対する貸倒債権額は9億1584万0392円となった(「本件Cに係る債権」という)。Cは平成17年9月7日に破産決定を受け、同年11月11日に免責許可決定を受けた。Xは、本件課税期間(平成17年4月1日～平成18年3月31日)において、Cに係る債権が実質的に回収不能になったとして、貸倒れとして経理処理した。

Xは、Dとの取引の最終日である平成12年7月3日時点で、Dに対し、2848万4259円の債権を有していた。Dの支払能力等が悪化し、Xは、平成12年12月14日以降、Dとの取引を停止し、平成13年9月17日に担保を充当した結果、Dに対する貸倒債権額は2547万7766円となった(「本件Dに係る債権」)(本件C及びDに係る債権を「本件各債権」という)。Xは、本件課税期間に2547万7765円(消則18条3号備忘価格1円)を貸倒れとして経理処理した。

Xは、消費税法39条1項に基づき、本件各債権について貸倒れに係る消費税額の控除をして、平成18年5月30日に消費税等の確定申告をした。貸倒れに係る消費税額は3585万9739円(=9億1584万0392+2547万7765)×4/105(Xは、同額を「貸倒れに係る税額」ではなく「返還等対価に係る税額」として計上している)。

処分行政庁は、平成21年5月29日付けで、貸倒れに係る消費税額の控除は認められないという前提で、更正処分及び過少申告加算税賦課決定処分(「本件各処分」)をした。X社は本件各処分の各取消しを求め、異議申立て、審査請求を経て、提訴した。

11頁Yの主張は以下の通り——消費税法39条1項にいう「課税資産の譲渡等を行った者」とは、資産の譲渡等に係る対価を享受する者(同13条)と解される。本件牛枝肉取引において、「課税資産の譲渡等」を行った者は、委託者(出荷者)であって、X(商法上の間屋にあたることは争わない)ではない。12頁Xは、本件牛枝肉取引において、卸売りという役務提供により委託手数料を受領するにすぎない。14頁本件各債権は、実質的にはXが本件各買受人に対して代金相当額の金銭を貸し付けたと評価できる行為によって生じた債権であり、法律実質的な売買代金請求権ではない。

15頁Xの主張は以下の通り——「課税資産の譲渡等」を行った者は、Xであり、委託者(出荷者)ではない。Xは商法上の間屋であり、委託者と間屋との内部関係は委任関係であるが、対外的には間屋が法律上の権利義務の主体となる。本件各債権は、本件牛枝肉を販売したことによってXが取得した債権であり、課税資産の譲渡等の相手方に対する売掛金その他の債権である。また、たとえ買受人からXに対して牛枝肉の売買代金の支払がされていない場合であっても、Xは委託者(出荷者)に対し、売買仕切金を支払わなければならないとされている。16頁消13条については法律的帰属説が妥当する。17頁本件牛枝肉取引に対して13条を適用するためには、実質的な対価の享受者が誰かということだけではなく、法律上資産の譲渡等を行ったと見られる者(すなわちX)が「単なる名義人」であることの主張立証がされる必要がある。Xは、本件牛枝肉取引において、牛の生体をと畜解体する作業以外のすべての業務を行っているだけではなく、買受人に対する売掛金の回収リスクも負っている。18頁消費税法基本通達10-1-12の(2)なお書きに言及。

【判旨】19頁 請求認容(確定)

I 19頁消費税法39条1項・13条に関し「資産の譲渡等を行った者の実質判定は、その法的実質によるべきものと解される」。

II 20頁商法551～552条の「間屋は、間屋自身が権利義務の主体となって(「自己ノ名ヲ以テ」)、他人の計算すなわち経済的利益を他人に帰属させて(「他人ノ為メニ」)物品の販売又は買入を行うことを業とするものであって、当該物品の販売ないし買入という売買契約に係る間屋と相手方との関係(外部関係)は、間屋が当該売買契約の当事者、すなわち権利義務の主体となるものであり、一方、間屋と委託者との関係(内部関係)は、委任関係となる。」

Ⅲ 21頁「A場においてXが問屋として行う牛枝肉取引による牛枝肉の譲渡に係る対価を享受するのはXではなく委託者(出荷者)であるといえそうであるが、[I]のとおり、資産の譲渡等を行った者の実質判定はその法的実質によるべきものであるところ、以下の諸点に鑑みれば、牛枝肉取引の法的実質として、法律上資産(牛枝肉)の譲渡等を行ったとみられる者すなわち問屋であるXが、単なる名義人にすぎず、当該資産(牛枝肉)の譲渡等を行ったものではないということとはできない」。

Ⅳ 24頁「本件牛枝肉取引を含むA場における牛枝肉の取引において、Xは商法上の問屋と認められ、Xと買受人(本件牛枝肉取引においては、本件各買受人)との間の売買契約に係る経済的利益はXではなく委託者(出荷者)に帰属するものであって、牛枝肉の譲渡に係る対価を享受するのはXではなく委託者(出荷者)であるとしても、^①A場における牛枝肉取引において、制度上およそXが売買代金回収のリスクを負わない仕組みが構築されているものとはいえず、^②本件牛枝肉取引においてもXが本件各買受人からの売買代金回収のリスクを負うものであって、^③委託者(出荷者)は同リスクを何ら負わないこと、^④Xと買受人との間の牛枝肉の売買代金の合意(売買契約の締結)についても、委託者(出荷者)は特段の関与はしていないこと、^⑤買受人に対する瑕疵担保責任を負うのもXであって委託者(出荷者)ではないことに照らせば、本件牛枝肉取引において、Xが、その法的実質として、単なる名義人として課税資産(本件牛枝肉)の譲渡を行ったものにすぎないということとはできず、したがって、Xは、課税資産(本件牛枝肉)の譲渡を行ったものとして、本件牛枝肉取引に係る本件各債権について、消費税法39条1項の貸倒れに係る消費税額の控除の適用を受ける」。^[①～⑤は評釈者]

【評釈】

I 本判決の意義

商法上の問屋に関する消費税法13条の(恐らく最初の¹⁾裁判例としての意義があり、問屋がリスクを負っている場合は「単なる名義人で」ない、と判断した意義がある。ただし、問屋が一般論として「単なる名義人で」ないということになるという前提はとられていないため、一例を積み上げた、という意義にとどまる。

II 問屋・委託者の関係と法律的帰属・享受

(1)問屋と所得税法12条

判旨IIで述べられている通り、問屋は代理人と異なり自らが権利義務の主体となる²。

Xは、法律的帰属説を前提として、問屋であるXが「単なる名義人で」ないと主張している。一般論としてはこの主張に賛同できない(本件の事実関係の下で法律的帰属説を前提としてもXが「単なる名義人で」ないことはありうる。評釈Ⅲ以降)。少なくとも所得税法12条に関する法律的帰属説は、収益の享受者が問屋ではなく委託者であることを認めると思われる³。取引の相手方との関係で問屋が権利義務の主体となるということは、問屋と委託者との間の内部関係に照らして委託者を収益の帰属者と認めることについての法律実質を、失わしめるものではないからである。

(2)所得税法12条の要否と相続税法

¹ 消費税法13条の裁判例をデータベースで検索すると仙台地判平成24年2月29日税資262号順号11897(認容、確定。旅館の従業員が食材納入業者から受けていたリベートについて、リベート受領禁止体制に鑑み、収益は原告法人に帰属しないとした事例。どちらかというとなり法人税法11条が主たる争点)がヒットするのみ。国税不服審判所の判決としてヒットするのは、国税不服審判所平成21年6月17日裁決事例集77集469頁(棄却。伝統芸能の催しに係る対価を請求人が享受していると認定し、人格なき社団が講演の主体であるとの主張を斥けた。請求人は所得税に関し公演に係る損失額を広告宣伝費として必要経費に算入しており、所得税法12条は争われてない)、国税不服審判所平成24年8月21日裁決事例集88集33頁(取消。ファッションヘルスJ店の実質的経営者はKであり、請求人は店長であるにすぎず、資産の譲渡等の対価の享受者ではない。どちらかというとなり所得税法12条が主たる争点)の2件。

² 江頭憲治郎『商取引法』185頁以下(2版、弘文堂、1996)

³ 尤も中里実ほか『租税法概説』105頁(有斐閣、2011)の執筆担当者は浅妻なので参照しても意味がない。名義と収益享受者とが異なる例で信託以外の例を挙げるのは簡単ではなく説明に苦慮する。法科大学院では株取引包括委任事件・熊本地判昭和57年12月15日訟月29巻6号1202頁(金子宏ほか『ケースブック租税法』4版226頁以下、弘文堂、2013)を一応取り上げる(が、率直に言ってしっくりこない)。佐藤英明『スタンダード所得税法』277頁(補正3版、弘文堂、2014)は、登記名義人(コナタ)が真に所有権を取得していなかった可能性(表面的には代理人として振る舞っているシノブが真実の所有権者なのではないかという可能性)を扱っている(が、その場合は「収益の法律上帰属するとみられる者が単なる名義人であつて」の出番すらないような気がする)。

所得税法12条の文理解釈としては、経済的帰属説と法律的帰属説のどちらも可能であると説かれる⁴が、問屋に関し、委託者に収益が帰属するとして扱うことが所得税法12条を必要条件とするか(所得税法12条がなかったら委託者に収益が帰属するとして扱わないことになるのか)については、若干疑問の余地がある。所得税法12条に相当する規定のない相続税法に関する事案で、先物取引をしていた被相続人(委託者)と問屋との関係(なお委任契約は契約当事者の死亡により終了する。民法653条)につき、「本件建玉は、これと反対の取引を委託して差金決済を行うことができるという本件契約上の地位であり、相続税の課税財産は被相続人死亡時において被相続人に属した一切の権利義務であって相続人が相続によって取得したものであるから、本件建玉は相続税の課税財産となる」⁵と述べた例がある。私は、この判示は所得税法における法律的帰属説と矛盾しないと考えている。このことから、問屋に関しては所得税法12条があってもなくても同じ結論になるのではないか(所得税法36条だけでも12条がある場合と同じ結論を導きうるのではないか)と私は推測している(尤も、所得税法12条が一般的に不要とまでいえるかは考えてない)。

(3)所得税法12条・相続税法と消費税法13条との異同

消費税法13条についても法律的帰属説が妥当するという見解が支配的であろうと目される⁶。私も支持したい。しかし、所得税法・相続税法と消費税法とは、考え方が違う、という可能性も皆無ではないので、念のため考察する。

所得税法12条では「収益」の帰属が問題となり、相続税法では相続財産性が問題となるので、経済実質的な観点を盛り込みやすい(ただし経済的帰属説を支持するという意味ではなく⁷、問屋と委託者との間の内部の法律関係という法的な裏付けを要する点で、法律的帰属説の範囲内である)。他方、消費税法13条は「資産の譲渡等」という、やや法形式性の強いところを着眼点としている。所得税法・相続税法に関しては委託者が課税対象となる一方、消費税法に関しては問屋が課税対象となるという可能性も、皆無ではない。しかし、所得税法12条と同様に消費税法13条が「享受」という文言を用いていることを重視すれば、問屋・委託者について所得税法・相続税法・消費税法で態度を変える必要はない、とも考えられる。

(4)所得税法12条・消費税法13条の「享受」と租税条約の「beneficial owner」

所得税法12条・消費税法13条の「享受」の意義の探求に当たり租税条約の「beneficial owner」が参考になるかもしれない。

スウェーデンVolvo+英Henlys
 └──┬──┘
 蘭Prévost Holding BV
 │
 カナダPrévost Car Inc.

スウェーデンのVolvo社と英国のHenlys社がオランダに持株会社を設立し、当該持株会社がカナダのPrévost社(実際にバスなどを作っている会社)を買収した。カナダ法人からオランダ法人に支払われる配当について加蘭租税条約による源泉徴収税率軽減の資格がオランダ法人にあるかを審査する項目の一つとして、オランダ法人が配当の「受益者(beneficial owner)」(受益保有者など訳語を変えるべきように思うがそれはさておき)でなければならない、というものがある。オランダ法人がbeneficial ownerでないならば、スウェーデン法人と英国法人が配当の受益者であるということになり、カナダ・スウェーデン租税条約及び加英租税条約が適用されることになる。そしてこれがカナダ課税庁側の主張である。裁判所⁸は課税庁側の主張を斥けた。こうした例から、beneficial owner要件でもって源泉地国が納税者の条約漁りに対抗することは難しいと理解されている。

⁴ 金子宏『租税法』166頁(19版、弘文堂、2014)。なお同頁は「法律的帰属説が妥当である」と述べる。

⁵ 主藤事件・釧路地判平成13年12月18日訟月49巻4号1334頁(個人的な思い出として人生初の評釈の対象だった。ジュリスト1230号129頁)

⁶ 金子・註4、166頁。

⁷ 所得税法12条・法人税法11条について経済的帰属説をとることが可能であれば、パラツィーナ事件(フィルムリース事件)・最判平成18年1月24日民集60巻1号252頁の原審大阪高裁が、「私法上の真の意思は、F社においては本件映画に関する権利の根幹部分を保有したままで資金調達を図ることにある」という私法上の法律関係の認定を行わなくても、法人税法11条によって原告らの減価償却を否定することができたであろう。逆にいうと、経済的帰属説を採らないからこそ、映画の所有権を取得していないという私法上の法律関係の認定をしなければならぬ、と大阪高裁は考えた、と理解できる。そしてそのように経済的帰属説を拒絶することを、私も支持する。

⁸ The Queen v. Prévost Car Inc., 2009 FCA 57 <http://decision.tcc-cci.gc.ca/en/2008/2008tcc231/2008tcc231.pdf>

他方で、問屋が配当や利子を受け取るという法形式があるならば(問屋は物品の売買をするのが普通なので配当や利子を受け取ることは稀であろうと思われるが)、さすがに問屋はbeneficial ownerには当たらないと解されるであろう。こうした点で、所得税法12条・消費税法13条の「享受」と租税条約の「beneficial owner」とは似ているかもしれない、と思われる。Prévost case等に照らすと、「beneficial owner」概念は、所得税法12条の「享受」に関する経済的帰属説ほどには経済的実態を考慮していないと見受けられる。法律的帰属説と同程度に「beneficial owner」概念が法律関係を重視しているかという点、そこはまだよく分からない⁹。

余談:問屋(commissionaire)は、代理人PE認定回避のためによく用いられる¹⁰が、OECDモデル租税条約5条・7条にbeneficial owner条項はない¹¹けれども、代理人PE該当性を問う前提として、そもそも問屋が租税条約7条にいうbusiness profit(事業利得)の稼得主体であるとは考えられていないであろう。¹²

(5)小括

私は、原則としては消費税法13条に関しても問屋・委託者の関係では委託者が課税対象者となると考えたい。しかしこのことは判旨Ⅲの判断を異とすることに繋がるものではない。

Ⅲ 判旨Ⅳ:本件でのあてはめと射程

(1)判旨の理由の構造

判旨Ⅲの判断の根拠が判旨Ⅳで述べられている。分解すると次の通り。

- ①A場における牛枝肉取引において、制度上およそXが売買代金回収のリスクを負わない仕組みが構築されているものとはいえず、
- ②本件牛枝肉取引においてもXが本件各買受人からの売買代金回収のリスクを負うものであって、
- ③委託者(出荷者)は同リスクを何ら負わないこと、
- ④Xと買受人との間の牛枝肉の売買代金の合意(売買契約の締結)についても、委託者(出荷者)は特段の関与はしていないこと、
- ⑤買受人に対する瑕疵担保責任を負うのもXであって委託者(出荷者)ではないこと

本件の結論については、国が控訴を諦めていることから、(少なくとも本判決認定の事実を前提とすれば法解釈としては)異論が少ないと思われる。尤も射程の見極めは難しい。①②と④⑤はセットで考えてよかろう。

本件において決定的に重要なのは①②であると思われる。④⑤は余談であると思われる。③が重要なのか(必要条件なのか十分条件なのか関係ないのか)判然としない。

(2)判旨Ⅳ①②の重要性

評釈Ⅱで述べたように一般論としては問屋が「享受」者ではなく委託者が「享受」者であると思われるところ、本件のようにXが「享受」者であると認定するためにはXがリスクを負っていることが必須であろうと思われる。仮にXがリスクを負っていなかったら、③④⑤の認定が本判決と同じであっても、Xが「享受」者であるとはいえないのではなかろうか。

(3)判旨Ⅳ④⑤は補強材料にとどまる?

逆に、①②③の認定が本判決と同じであり、④⑤の認定が違っていても、本件と同様にXが「享受」者であるといってよいと思われる。

(4)判旨Ⅳ③:消費税法39条1項の適用は問屋・委託者の二者択一か?

⁹ 図のオランダ法人が法律関係として確かに配当を受領しているけれども、オランダ法人の事業上の存在意義が皆無である(受領配当をそのままスウェーデン法人・英国法人に配当などとして支払う導管conduitとしての意義しかない)場合、所得税法12条にいう「享受」はあれど、租税条約にいう「beneficial owner」には当たらない、という違いはあるかもしれない。概念の広狭でいうと、【経済的帰属説にいう享受がない場面】>【beneficial ownerでない場面】>【法律的帰属説にいう享受がない場面】であろうかと推測しているが、まだよく分からない。

¹⁰ 2011 WTD 56-3 Norwegian Court Sides with Tax Authorities in *Dell Case* (March 22, 2011); *Zimmer, Conseil d'Éta*, 31 mars 2010 N° 304715.

¹¹ 日本ガイドライン事件・東京高判平成19年6月28日判時1985号23頁で、匿名組合員であると自称するオランダ法人はbeneficial ownerではなく背後のアメリカ法人こそがbeneficial ownerであるという余地はあったかもしれないが、事業利得(5条・7条)に関してはbeneficial owner条項がないことが、beneficial owner性が問われなかった理由であろうと推測される。

¹² メモ:イギリス信託法における、信託がある場合のequitable owner(受益者)と信託がない場合の所有者を合わせた概念としてbeneficial ownerという概念の指摘。

委託者が何らかのリスクを負っており、問屋・委託者に関する評釈Ⅱの一般論の通り委託者が消費税法39条1項の主張資格を有する場合は、問屋は消費税法39条1項の主張資格を有さないと考えるべきか、悩ましい。

委託者も問屋もほどほどにリスクを負っている場合、両方に消費税法39条1項の主張資格を認めることには疑問が湧く。しかし、両方に消費税法39条1項の主張資格を認める可能性を残しておかないと、どちらも消費税法39条1項を主張できなくなって結果的に仕入税額控除が過小となる、という事態も生じうるかもしれない。消費税法39条1項を主張する可能性は両方に残しつつ、全体として仕入税額控除が過大とならないような、解釈論なり制度的手当てなりが考えられれば理想的であるが、今一つ整理しきれない。

IV まとめ

原則としては問屋・委託者の関係で委託者が消費税法13条にいう「享受」者であると考えられるべきと思われる。しかし、Xが問屋であってもX自身がリスクを負っていることに鑑みてXが「享受」者であると認定する余地は残される。原則と例外がひっくり返る線引きの基準については、本判決によっても煮詰められない。

消費税法39条1項(貸倒れに係る消費税額の控除等) 事業者(第9条第1項本文の規定により消費税を納める義務が免除される事業者を除く。)が国内において課税資産の譲渡等(第7条第1項、第8条第1項その他の法律又は条約の規定により消費税が免除されるものを除く。)を行った場合において、当該課税資産の譲渡等の相手方に対する売掛金その他の債権につき[会社更生法(平成14年法律第154号)の規定による]更生計画認可の決定により債権の切捨てがあつたことその他これに準ずるものとして政令で定める事実が生じたため、当該課税資産の譲渡等の税込価額の全部又は一部の領収をすることができなくなつたときは、当該領収をすることができないこととなつた日の属する課税期間の課税標準額に対する消費税額から、当該領収をすることができなくなつた課税資産の譲渡等の税込価額に係る消費税額(当該税込価額に $6.3/108[4/105]$ を乗じて算出した金額をいう。第3項において同じ。)の合計額を控除する。

所得税法12条(実質所得者課税の原則) 資産又は事業から生ずる収益の法律上帰属するとみられる者が単なる名義人であつて、その収益を享受せず、その者以外の者がその収益を享受する場合には、その収益は、これを享受する者に帰属するものとして、この法律の規定を適用する。

消費税法13条(資産の譲渡等を行った者の実質判定) 法律上資産の譲渡等を行ったとみられる者が単なる名義人であつて、その資産の譲渡等に係る対価を享受せず、その者以外の者がその資産の譲渡等に係る対価を享受する場合には、当該資産の譲渡等は、当該対価を享受する者が行ったものとして、この法律の規定を適用する。[波線・下線は評釈者]

消費税法基本通達10-1-12(委託販売等に係る手数料) 委託販売その他業務代行等(以下10-1-12において「委託販売等」という。)に係る資産の譲渡等を行った場合の取扱いは、次による。

- (1) 委託販売等に係る委託者については、受託者が委託商品を譲渡等したことに伴い収受した又は収受すべき金額が委託者における資産の譲渡等の金額となるのであるが、その課税期間中に行つた委託販売等の全てについて、当該資産の譲渡等の金額から当該受託者に支払う委託販売手数料を控除した残額を委託者における資産の譲渡等の金額としているときは、これを認める。
- (2) 委託販売等に係る受託者については、委託者から受ける委託販売手数料が役務の提供の対価となる。
なお、委託者から課税資産の譲渡等のみを行うことを委託されている場合の委託販売等に係る受託者については、委託された商品の譲渡等に伴い収受した又は収受すべき金額を課税資産の譲渡等の金額とし、委託者に支払う金額を課税仕入れに係る金額としても差し支えないものとする。

消費税及び地方消費税の更正処分取消等請求事件
大阪地方裁判所平成23年(行ウ)第13号
平成25年6月18日第7民事部判決

主 文

- 1 処分行政庁が平成21年5月29日付けで原告に対してした、平成17年4月1日から平成18年3月31日までの課税期間に係る消費税及び地方消費税の更正処分のうち、消費税につき還付すべき税額が705万3217円、地方消費税につき還付すべき譲渡割額が176万3304円をそれぞれ下回るとした部分、並びに、過少申告加算税賦課決定処分をいずれも取り消す。
- 2 訴訟費用は、被告の負担とする。

事実及び理由

第1 請求

主文と同旨

第2 事案の概要

本件は、大阪市中央卸売市場A場(以下「A場」という。)において、出荷者から販売の委託等を受けて牛枝肉等の卸売業を営む原告が、牛枝肉等の販売先に対する債権が貸倒れとなったことについて、同貸倒れに係る消費税額の控除等について規定した消費税法39条1項に基づき、貸倒れに係る消費税額の控除をしてその課税期間に係る消費税及び地方消費税(両税を併せて、以下「消費税等」という。)の確定申告をしたのに対し、処分行政庁において、同貸倒れに係る消費税額の控除は認められないとして、更正処分(以下「本件更正処分」という。)及び過少申告加算税賦課決定処分(以下「本件賦課決定処分」といい、本件更正処分と併せて「本件各処分」という。)をしたため、本件各処分の各取消しを求めた事案である。

1 関係法令等の定め

(1) 消費税法の定め

ア 貸倒れに係る消費税額の控除等(消費税法39条1項)

消費税法39条1項は、貸倒れに係る消費税額の控除等に関し、事業者(同法9条1項本文の規定により消費税を納める義務が免除される事業者を除く。)が国内において課税資産の譲渡等(同法7条1項, 8条1項その他の法律又は条約の規定により消費税が免除されるものを除く。)を行った場合において、当該課税資産の譲渡等の相手方に対する売掛金その他の債権につき更生計画認可の決定により債権の切捨てがあったことその他これに準ずるものとして政令で定める事実が生じたため、当該課税資産の譲渡等の税込価額の全部又は一部の領収をすることができなくなったときは、当該領収をすることができないこととなった日の属する課税期間の課税標準額に対する消費税額から、当該領収をすることができなくなった課税資産の譲渡等の税込価額に係る消費税額(当該税込価額に105分の4を乗じて算出した金額をいう。)の合計額を控除する旨規定している(なお、消費税法39条1項は、平成22年3月法律第6号により一部改正されているが、その内容に実質的な変更はないため、同改正の前後を通じて、消費税法39条1項として記載することとする。)

イ 資産の譲渡等を行った者の実質判定(消費税法13条)

消費税法13条は、法律上資産の譲渡等を行ったとみられる者が単なる名義人であって、その資産の譲渡等に係る対価を享受せず、その者以外の者がその資産の譲渡等に係る対価を享受する場合には、当該資産の譲渡等は、当該対価を享受する者が行ったものとして、同法の規定を適用する旨規定している。

ウ 課税資産の譲渡等(消費税法2条1項9号)

消費税法2条1項9号は、「課税資産の譲渡等」の意義として、資産の譲渡等のうち、同法6条1項の規定により消費税を課さないこととされるもの以外のものをいう旨規定している。

(2) 卸売市場法(ただし、平成13年3月法律第7号による改正前のもの。以下「市場法」という。)の定め

市場法42条1項は、卸売業者は、業務規程で定めるところにより、中央卸売市場における卸売のための販売の委託の引受けについて受託契約約款を定め、開設者の承認を受けなければならない、これを変更しようとするときも、同様とする旨規定している。

(3) 大阪市中央卸売市場業務条例(昭和46年11月11日大阪市条例第40号。ただし、平成13年4月1日条例第43号による改正前のもの。以下「本件条例」という。)の定め(乙8の1)

ア 本件条例40条

本件条例40条は、卸売業者(その役員及び使用人を含む。)は、大阪市中央卸売市場において、市場法15

条1項の許可に係る取扱品目の部類に属する生鮮食料品等についてされる卸売の相手方として、生鮮食料品等を買って受けてはならない旨規定している。

イ 本件条例52条

本件条例52条は、卸売業者は、受託物品の卸売をしたときは、大阪市長の定めるところにより、委託者に対して当該受託物品の品目、等級、せり売等に係る価格、数量、せり売等に係る価格に数量を乗じて得た額の合計額及び当該合計額に100分の5を乗じて得た額、委託手数料、卸売に係る費用のうち委託者の負担となる費用の項目及び金額、売買仕切金等を記載した売買仕切書及び売買仕切金(せり売等に係る価格に数量を乗じて得た額の合計額に100分の105を乗じて得た額から委託手数料及び委託者の負担となる費用の額を控除した金額をいう。)を、その卸売をした日の翌日までに送付しなければならない旨規定している。

ウ 本件条例56条

本件条例56条は、買受人は、卸売業者から買い受けた生鮮食料品等の引渡しを受けると同時に(卸売業者があらかじめ大阪市長の承認を受けて買受人と支払猶予の特約をした場合には、その特約において定められた期日までに)、当該生鮮食料品等の買受代金を支払わなければならない旨規定している。

2 前提事実(当事者間に争いが無い(争うことを明らかにしないものを含む。))か、各項掲記の証拠により容易に認められる事実等。なお、書証中枝番号の存するものは、全枝番号を含む(以下同様。))

(1) 当事者

原告は、大阪市が開設したA場において牛枝肉等の卸売を行う卸売会社として昭和56年12月17日に設立され、昭和59年4月1日に市場法15条1項の規定に基づき農林水産大臣の許可を受けて業務を開始した法人である(乙2)。

原告は、出荷者から販売の委託等を受けて、本件条例34条に基づく取引方法(なお、大阪市中央卸売市場業務条例は、平成13年4月1日条例第43号による改正前の平成12年4月1日条例第46号(同年6月1日施行)によっても改正されており、同改正前の33条において、同改正後の本件条例34条と同趣旨の内容の規定がされていたところ、以下では、同改正の前後を問わず、同改正後の本件条例に基づいて記載することとする。)に従って、牛枝肉等の売買への参加について大阪市長から許可を受けた仲卸業者及び大阪市長から承認を受けた売買参加者(両者を併せて、以下「買受人」という。)を相手に牛枝肉等を販売していた(乙7, 8, 11)。

(2) 受託契約約款の定め(甲15ないし17)

原告がA場において行う卸売のための販売の委託の引受に関して、市場法、卸売市場法施行規則、本件条例、大阪市中央卸売市場業務条例A場施行規則その他関係諸法令によるほか、委託者との間に特約がない限り、大阪市A場食肉部卸売業者受託契約約款(以下「本件受託契約約款」という。)によるものとされている。本件受託契約約款には、以下のような定めがされている。

ア 指値等の条件

委託者は、委託物品の販売について、指値その他の条件を付することができることとするが、その場合には、送り状又は発送案内等に付記するか、当該物品の販売準備着手前までにその旨を原告に通知しなければならないこととする。

(14条1項(平成9年4月1日時点の約款)、18条1項(平成12年6月1日時点の約款)、17条1項(平成17年5月1日時点の約款))

イ 指値等の条件がある場合において販売不成立の場合の処理

原告は、委託物品の販売につき指値その他の条件がある場合において、その条件どおり委託物品を販売することができないときは、遅滞なくその旨を委託者に通知し、その指図を求めることとする。

(15条1項(平成9年4月1日時点の約款)、19条(平成12年6月1日時点の約款、平成17年5月1日時点の約款))

ウ 委託手数料

原告が委託者から收受する委託手数料は、卸売金額の100分の3.5とする。

(22条(平成9年4月1日時点の約款)、25条(平成12年6月1日時点の約款)、24条(平成17年5月1日時点の約款))

エ 売買仕切書の送付及び売買仕切金の支払

原告は、委託物品の卸売をしたときは、その卸売をした日の翌日までに、当該卸売をした物品の品目、等級、価格、数量、価格と数量の積の合計額、当該合計額の5パーセントに相当する金額、控除すべき委託手数料及び費用の金額並びに差引仕切金額(売買仕切金)を記載した売買仕切書を委託者に送付するものとする。また、売買仕切金の送付は、委託物品の販売をした翌日(その日が土曜日に当たるときは、その翌々日とする。)までに行うこととする。

(24条及び25条2項(平成9年4月1日時点の約款)、27条及び28条1項(平成12年6月1日時点の約款)、26条及び27条1項(平成17年5月1日時点の約款))

(3) A場における牛枝肉取引の流れ(甲19)

ア 出荷者からの出荷の申込み

出荷者から、原告に対し、電話又はファクシミリで出荷の申込みがあると、原告は、と畜可能頭数を見た上で、出荷者との間で入荷日の調整を行う。その後、出荷の前日までに、出荷者から原告に対し、出荷通知書がファクシミリ送信される。出荷通知書には、出荷形態(生体・枝肉)、頭数、内訳、産地、品種、体重、個体識別番号、出荷日、と畜予定日等が記載されている。

イ 入荷からせり売まで

牛の生体が入荷されると、計量等がされた後、大阪市が原告から牛の生体を受け入れ、と畜解体し、枝肉、内臓、原皮等に分け、内臓と皮はA場内の内臓業者と原皮業者に直接引き渡され、枝肉は大阪市から原告に引き渡される。同枝肉は、原告が大阪市から賃借する冷蔵庫に保管された後、せり売の当日、公益社団法人Bによる全頭格付を経て、原告により卸売場に陳列され、買受人が下見をする。

牛枝肉のせり売は午前10時30分から実施され、買受人は、電子掲示板を見ながら応札し、せり単価と買受人が決定され、せりの後、牛枝肉は原告から買受人に引き渡される。

ウ 売買仕切書の交付及び売買仕切金の支払

原告は、せり売の結果を電算処理して売買仕切書を作成し、各出荷者に発送又は手渡しをする。

原告は、本件条例52条1項に基づき、せり売の日の翌日に、各出荷者に対し、売買仕切金(牛枝肉のせり価格に100分の105を乗じた金額から委託手数料及び諸費用を控除した金額)を振り込む。

エ 買受人との決済手続

原告は、せり売の結果を電算処理して販売伝票を作成する。販売伝票は、買受人に対する請求書を兼ねるものとして、原則としてせり売の当日、買受人に交付される。販売伝票の交付を受けた買受人は、原則としてその日のうちに原告に対して代金を支払う。ただし、買受人は、あらかじめ原告との間で代金支払猶予特約を締結し、同特約で定められた期限内に代金を支払うことができる。

オ 原告と買受人との債権債務の残高確認

原告は、買受人に対し、定期的に売掛金の残高確認を行い、買受人から同売掛金の未決済残高に相違ない旨の回答を入手する。また、買受人から原告に対する買掛金の残高確認依頼があった場合は、原告は、買受人が原告に買掛債務を負っていることを確認する。

カ 原告と出荷者との債権債務の残高確認

原告から出荷者に対する買掛金の残高確認は行っていない。なお、出荷者から原告に対する売掛金の残高確認の依頼がされることはある。

(4) 買受人との間の約定の締結

ア 原告は、A場において、出荷者からの委託を受けて、大阪市長から売買参加者として承認されたC及びD(Cと併せて、「本件各買受人」という。)に対し、牛枝肉等の卸売を行った(以下、原告が平成10年10月30日から平成12年7月3日までの間に本件各買受人に対して販売した牛枝肉等を「本件牛枝肉」といい、本件牛枝肉に係る販売取引を「本件牛枝肉取引」という。)

イ 原告は、A場における物品の売買代金の決済、債務の保証等に関し、Cとの間では平成10年10月6日に、Dとの間では平成11年9月20日に、それぞれ「代金の支払いに関する約定書」を締結している(これら原告と本件各買受人との間の約定を、以下「本件各約定」という。)ところ、本件各約定には、以下のような定めがされている(乙5, 6)。

(ア) 代金決済方法

原告が、本件条例56条1項の規定による承認を受けて、本件各買受人との間に支払猶予の特約をしたときは、本件各買受人が原告に支払う売買代金の支払猶予期間は、買受け当日から20日間とする(ただし、買受け当日から7日間は無利息とし、7日を経過したものについては、別に定める利息を支払うものとする。)(2条3項)

(イ) 買受限度額

本件各買受人の原告からの買受限度額は、Cについて5400万円、Dについて390万円とし、本件各買受人は限度額を超えての買受けはしないものとする。なお、同買受限度額は、原告と本件各買受人双方の協議で変更することができる。本件各買受人がその買受限度額を超えて買い受けた場合は、同超えた額について、直ちに精算し、限度額に復さなければならない。(3条)

(ウ) 売買の差止め

本件各買受人がその買受代金の支払を怠ったときは、原告は、直ちにその旨をA場長に届け出て、大阪市長より売買取引参加の差止め指示があった場合は、本件各買受人に対し、売買取引参加を差し止めることができる。(4条)

(エ) 担保・保証人

本件各買受人は、原告に対し、その買受限度額相当額の担保を差し入れなければならない。(5条1項)

(5) 債権の貸倒れに至る経緯

ア 原告は、平成10年10月30日から、平成12年6月16日までの間、Cに対し、牛枝肉等を販売した。原告は、Cとの取引の最終日である同日時点で、Cに対し、9億4642万3153円の債権(利息ないし損害金等を除く。以下同様)を有していた。その後、原告は、Cから差し入れられていた担保物件を処分して充当した結果、Cに対する貸倒れとなった債権の額は、9億1584万0392円となった(以下「本件Cに係る債権」という。)

Cは、平成17年9月7日、大阪地方裁判所岸和田支部から破産決定を受け、同年11月11日、同裁判所から免責許可決定を受けた。

原告は、そのころに本件Cに係る債権は実質的に回収不能になったとして、原告の同年4月1日から平成18年3月31日までの課税期間(以下「本件課税期間」という。)において、上記債権金額を貸倒れとして経理処理した。

イ 原告は、平成12年4月12日から同年7月3日までの間、Dに対し、牛枝肉等を販売した。原告は、Dとの取引の最終日である同日時点で、Dに対し、2848万4259円の債権を有していた。

その後、Dの資産状態や支払能力等が悪化したことから、原告は、同年12月14日以降、Dとの取引を停止し、平成13年9月17日にDから差し入れられていた担保物件を処分して充当した結果、Dに対する貸倒れとなった債権の額は、2547万7766円となった(以下「本件Dに係る債権」といい、本件Cに係る債権と併せて「本件各債権」という。)

原告は、本件Dに係る債権につき、本件課税期間に消費税法施行規則18条3号に規定する備忘価格1円を控除した後の金額2547万7765円を貸倒れとして経理処理した。

(6) 本件課税期間に係る消費税等の確定申告

原告は、平成18年5月30日、消費税法39条1項に基づき、本件各債権について貸倒れに係る消費税額の控除をして、本件課税期間に係る消費税等の確定申告をした。同確定申告の内容は、別表「課税の経緯(消費税等)」の「確定申告」欄記載のとおりであり、原告は、上記貸倒れに係る消費税額として、3585万9739円(9億1584万0392円と2547万7765円の合計額に105分の4を乗じて算出した金額)を計上している(なお、原告は、同別表記載のとおり、同額を[5]の「貸倒れに係る税額」ではなく、[4]の「返還等対価に係る税額」として計上している。)

(7) 本件各処分とその後の不服申立て等

ア 処分行政庁は、本件各債権について貸倒れに係る消費税額の控除は認められないとして、平成21年5月29日付けで、別表「課税の経緯(消費税等)」の「更正処分等」欄記載のとおり、原告に対し、本件課税期間の消費税等の更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分(本件各処分)を行った。

イ 原告は、平成21年7月23日、本件各処分の取消しを求め、処分行政庁に対する異議の申立てをしたが、処分行政庁は、同年9月16日付けでこれを棄却する旨の決定をした(別表「課税の経緯(消費税等)」の「異議申立て」及び「異議決定」の各欄記載のとおり)。

ウ 原告は、平成21年10月15日、本件各処分の取消しを求め、国税不服審判所長に対する審査請求をしたが、同所長は、平成22年9月9日付けでこれを棄却する旨の裁決をした(別表「課税の経緯(消費税等)」の「審査請求」及び「裁決」の各欄記載のとおり)。

(8) 本訴の提起

原告は、上記(7)ウの裁決を不服として、平成23年2月4日、本件各処分の取消しを求める本件訴えを当裁判所に提起した(顕著な事実)。

3 争点及び争点についての当事者の主張

本件の争点は、本件各債権の貸倒れに対する消費税法39条1項の適用の可否であり、具体的には、本件各債権が、原告が「課税資産の譲渡等」を行ったことにより取得した債権に当たるか否かである。

(被告の主張)

(1) 消費税法39条1項は、事業者が課税資産の譲渡等を行った場合において、当該課税資産の譲渡等の相手方に対する売掛金その他の債権が貸し倒れた場合に、消費税額の控除ができる旨規定するところ、同法13条は、法律上資産の譲渡等を行ったとみられる者が単なる名義人であって、その資産の譲渡等に係る対価を享受せず、その者以外の者がその資産の譲渡等に係る対価を享受する場合には、当該資産の譲渡等は、当該対価を享受する者が行ったものとして、同法を適用する旨規定しているから、同法39条1項にいう「課税資産の譲渡等を行った」者とは、資産の譲渡等に係る対価を享受する者と解される。したがって、同項によって貸倒れに係る消費税額の控除が認められるのは、課税資産の譲渡等に係る対価を享受する者につき、当該資産の譲渡等によって取得した債権が貸し倒れた場合である。

(2) 本件牛枝肉取引において、「課税資産の譲渡等」を行った者は、委託者(出荷者)であって、原告ではなく、したがって、本件各債権の貸倒れについて、消費税法39条1項は適用されない。以下詳述する。

ア 原告は、A場における唯一の卸売業者であって、委託者(出荷者)から販売の委託を受けて、仲卸業者及び売買参加者に対し、委託者(出荷者)がA場に搬入した牛枝肉等を販売している。

イ 本件牛枝肉取引における契約関係についてみるに、委託者(出荷者)と原告との間の契約は、委託(受託)販売契約である。

これに対し、原告と買受人との契約は、形式的には売買契約であるが、同売買契約は、委託者(出荷者)と原告との間の委託(受託)販売契約を前提とするものであって、本件牛枝肉の所有権の帰属や販売代金の帰属等は、以下のとおりであるから、原告は、「課税資産の譲渡等」を行った者とはいえない。

(ア) 出荷者と原告との契約が委託(受託)販売契約であること、卸売業者(原告)の牛枝肉の買受けが禁止され(本件条例40条)、牛枝肉の販売方法も限定され(本件受託契約約款)、原告が牛枝肉を自由に使用、処分することはできないことに照らせば、本件牛枝肉の所有権は、買受人に販売されるまでの間、委託者(出荷者)に帰属し、本件牛枝肉の販売によって、原告を経由することなく、当然に委託者(出荷者)から買受人に所有権が移転する。

(イ) 本件受託契約約款及び本件条例には、販売代金等に関し、[1]原告が委託者(出荷者)から收受する委託手数料は、卸売金額の100分の3.5とすること、[2]委託物品の卸売に係る費用は、消費税等を含めて委託者(出荷者)の負担であること、[3]原告は、委託者(出荷者)に対し、牛枝肉を販売した翌日までに売買仕切金を支払うこと(なお、同支払に係る例外規定はなく、買受人から原告に対して牛枝肉の売買代金が支払われていない場合であっても、原告は、委託者(出荷者)に対し、上記売買仕切金を支払うこととなる。)、[4]原告は、牛枝肉等を卸売した場合、その翌日までに、委託者(出荷者)に対し、売買仕切書及び売買仕切金(販売価格に数量を乗じ、さらにこの額に100分の105を乗じて得た金額から、委託手数料及び出荷者が負担すべき諸費用を差し引いた金額)を送付することなどが規定されており、これらからすれば、本件牛枝肉の譲渡等に係る販売代金の最終的な帰属者は委託者(出荷者)であるといえる。

(ウ) 原告は、本件牛枝肉取引において、受託物品である本件牛枝肉の卸売という役務の提供により、委託手数料を受領するにすぎない。

(エ) 本件受託契約約款には、販売価格の決定に関し、[1]委託者である出荷者は、委託物品の販売について、指値その他の条件を付すことができること、[2]卸売業者である原告は、上記条件がある場合、その条件どおり受託物品を販売することのできないときは、遅滞なくその旨を委託者(出荷者)に通知し、その指図を求めることが規定されているところ、これら各規定に照らせば、本件牛枝肉取引における本件牛枝肉の販売価格の決定権を有しているのは、原告ではなく、委託者(出荷者)である。そして、仮に、本件牛枝肉取引において、実際には委託者(出荷者)による指値がされていなかったとしても、それは、委託者(出荷者)の判断において、指値をしないうと決定した結果にすぎず、本件牛枝肉取引における販売価格の決定権を委託者(出荷者)が有していることを左右するものではない。

ウ 本件牛枝肉における原告が商法上の問屋と評価されることは、被告も争わないが、問屋制度の本質等に照らせば、本件牛枝肉取引において課税資産の譲渡等を行ったのは委託者(出荷者)であることは明らかである。

すなわち、問屋制度においては、形式的な当事者(問屋)と実質的な当事者(委託者)との齟齬が生じることがその本質であるところ、かかる形式と実質との齟齬にある「形式」とは「法律形式的」を意味し、「実質」とは「法律実質的かつ経済実質的」を意味するものと解される。そうであるところ、問屋が、自己の名で、委託者の計算において第三者(買主)と売買契約を締結した場合、目的物の所有権は委託者から買主に移転することや、本件条例40条において、原告が牛枝肉を買受けることは禁止されていることにも照らせば、本件牛枝肉取引における本件牛枝肉の所有権は、買受人に販売されるまでは委託者(出荷者)に留保され、買受人に対する販売によって、委託者(出荷者)から買受人に移転するというべきであること、また、商法552条2項の趣旨に照らせば、原告と本件各買受人との間の売買契約によって生じた売買代金債権は、委託者(出荷者)と原告との関係においては、当然に委託者(出荷者)に帰属するといえることからすると、本件牛枝肉取引において、課税資産の譲渡等を行った者は、委託者(出荷者)であるといえる。

エ 仕入れに係る消費税額の控除等に関する消費税法(30条)及び消費税法施行令(49条)の規定をみても、消費税法等は、卸売市場において、せり売や媒介又は取次ぎに係る業務を行う者を介して行われる課税仕入れについては、当該媒介又は取次ぎに係る業務を行う者が、真実の課税仕入れの相手方、すなわち、課税資産の譲渡等を行った者ではないことを当然の前提とした上で、便宜上、課税仕入れの相手方の氏名又は名称に代えて、取引の媒介や取次ぎを行う事業者の氏名等を記載することを許容しているものと解されるところであって、この点からも、課税資産の譲渡等を行った者は、委託者(出荷者)であって原告ではないといえる。

オ 本件各債権は、形式的には、原告の本件各買受人に対する売買代金請求権であるが、これは、原告が、本件各約定3条1項に反して、買受限度額を超えても取引を継続した上、同条3項に反して、買受限度額を超えた金額を直ちに精算しなかったばかりか、同6条2項に反して、支払期日が経過しても買受代金を精算することなく、解約の措置を採ることもなく、長期間にわたってその支払を猶予し、本件各買受人に対して当該代金相当額

の利益を供与した結果生じた債権であるから、実質的には、原告が本件各買受人に対して上記代金相当額の金銭を貸し付けたと評価できる行為によって生じた債権といえる。したがって、本件各債権は、原告が本件牛枝肉を譲渡したことにより取得した、法律実質的な売買代金請求権であるということではできない。

(3)ア 原告は、原告が買受人に対する代金回収リスクを負っている旨主張するが、A場における牛枝肉取引においては、基本的には、原告に代金回収リスクが生じない構造になっており、原告の同主張は失当である。

イ また、原告は、自らが瑕疵担保責任を負っている旨主張するが、原告の善管注意義務違反に起因しない瑕疵について、原告が瑕疵担保責任をいったん負担することがあったとしても、最終的な責任主体は委託者であって原告ではないから、この点についての原告の主張も失当である。

ウ さらに、原告は、被告の主張は消費税法基本通達10-1-12(以下「本件通達」という。)(2)なお書きが認める取扱いを否定するものである旨主張する。しかしながら、本件通達(2)は、委託販売その他業務代行等(以下「委託販売等」という。)に係る課税資産の譲渡等の対価は、受託者については、原則として委託者から受け取る委託販売手数料である旨明らかにした上で、なお書きにおいて、受託者が委託手数料の区分経理の煩雑さや営業政策上の理由等により決算上の利益及び法人税の所得の計算を総額主義の方法により算定しているケースがあるという実態を踏まえ、納めるべき消費税額の算定方法として、このような方法も容認する趣旨で定められたものにすぎず、上記原則を変更するものではないから、原告の主張は失当である。

(原告の主張)

(1)本件牛枝肉取引において、「課税資産の譲渡等」を行った者は、原告であって、委託者(出荷者)ではなく、したがって、本件各債権の貸倒れについて、消費税法39条1項が適用される。以下詳述する。

ア 原告は商法上の問屋であるところ、委託者と問屋との内部関係は委任関係であるが、対外的には問屋が法律上の権利義務の主体となるから、外部関係は、問屋が法律上の当事者という関係になる。原告は、委託者(出荷者)との内部的な委任関係に基づき、対外的には自らが法律上の当事者(権利義務の主体)として、買受人との間の法律行為(買受代金の請求や受領)を行っており、まさに典型的な問屋である。

これを本件牛枝肉取引についてみると、原告は、商法上の問屋として、本件各買受人との間で本件牛枝肉取引をしたのであるから、本件牛枝肉取引について法律上の権利義務の主体となる者は、委託者(出荷者)ではなくあくまでも原告である。すなわち、本件牛枝肉取引は、原告と本件各買受人との間でされた販売取引であるから、本件各買受人に対する本件各債権は、本件牛枝肉を販売したことによって原告が取得した債権であり、明らかに、当該課税資産の譲渡等の相手方に対する売掛金その他の債権である。また、そうであるからこそ、たとえ買受人から原告に対して牛枝肉の売買代金の支払がされていない場合であっても、原告は委託者(出荷者)に対し、当該売買仕切金を支払わなければならないとされている。

イ 消費税法13条は、資産の譲渡等を行った者の実質判定について規定し、実質所有者課税の原則を採るところ、その意義は、課税物件の法律上(私法上)の帰属につき、その形式と実質が相違している場合には、実質に即して帰属を判定すべきであるというものであって、いわゆる法律的帰属説が妥当する。

そうであるところ、本件牛枝肉取引を実質的にみても、原告は、実体上も売主として本件牛枝肉を販売しているのであり、そもそも名義と実体、形式と実質に何ら齟齬することはなく、本件牛枝肉取引について、消費税法13条の適用の前提を欠くものといえる。

すなわち、まず、本件牛枝肉取引においては、委託者(出荷者)がせり売を実施することを原告に委託し、牛枝肉を原告に出荷して引き渡した段階で、当該牛枝肉の所有権を原告に移転させる旨の意思表示の合致があり、牛枝肉の所有権は原告に移転し、せり売の結果、牛枝肉の所有権が原告から買受人に移転するのであって、牛枝肉の所有権は、委託者(出荷者)から買受人に直接移転するのではなく、委託者(出荷者)から原告に移転した後、原告から買受人に移転するものである。

また、本件受託契約約款には、委託者(出荷者)が委託物品である牛枝肉の販売について、指値その他の条件を付すことができる旨の条項が存するが、問屋は委託者の指図に従うことを要するのであるから、これは問屋取引として当然のことを規定したものにすぎない。このような指値条項があるからといって、問屋取引の法律関係が変わるわけではなく、買受人に対する牛枝肉売買の権利義務の法律上の帰属主体は原告である。なお、過去10年間、委託者(出荷者)から指値がされた例はなく、指値条項は形式上規定として存するものの、実質的には何ら機能していない。

さらに、原告は、買受人から原告に対する牛枝肉の販売代金の支払がされない場合であっても、委託者(出荷者)に対して売買仕切金を支払う必要があるところ、これは、まさに、原告が牛枝肉の実質的な売主として、買受人に対する代金回収が不成功に終わるかもしれないという危険(代金回収リスク)を完全に負っていることを意味する。このように原告が代金回収リスクを負っているのは、原告が形式上も実質上も売主として牛枝肉を買受人に販売しているからにはほかならない。また、委託者(出荷者)は、原告に対して売買仕切金以外のものを請求し得ず、本件各債権自体の移転を求めることはできない。これは、本件各債権が、牛枝肉の販売と同時に、形式的にも実質的にも原告に帰属するからである。

(2) 被告は、原告が商法上の問屋に当たることは争わないとしながら、消費税法13条に基づき、課税資産の譲渡等を行った者は委託者(出荷者)である旨主張する。

しかしながら、本件牛枝肉取引に対して同条を適用するためには、実質的な対価の享受者が誰かということだけでなく、法律上資産の譲渡等を行ったと見られる者(すなわち原告)が「単なる名義人」であることの主張立証がされる必要がある。原告は、本件牛枝肉取引において、牛の生体をと畜解体する作業以外のすべての業務を行っているだけでなく、買受人に対する売掛金の回収リスクも負っている。また、原告は、牛枝肉の売主として、買受人に対し、原告が引き渡した牛枝肉についての瑕疵担保責任も負っている。他方、委託者(出荷者)は、原告の買受人に対する売掛金の回収の有無にかかわらず、原告から本件牛枝肉の売買代金である売買仕切金の支払を受けるのであり、自らが出荷した牛枝肉に瑕疵が存した場合でも、買受人に対する瑕疵担保責任を負わない。これらからしても、原告が本件牛枝肉取引における「単なる名義人」ではないことは明らかである。

(3) 消費税法基本通達10-1-12(本件通達)は、委託販売等に係る資産の譲渡等を行った場合の取扱いを定めているところ、本件通達(2)は、委託販売等に係る受託者については、委託者から受ける委託販売手数料が役務の提供の対価となとした上で、なお書きにおいて、委託者から課税資産の譲渡等のみを行うことを委託されている場合の委託販売等に係る委託者については、委託された商品の譲渡等に伴い收受した又は收受すべき金額を課税資産の譲渡等の金額とし、委託者に支払う金額を課税仕入れに係る金額としても差し支えないものとするとしている。

委託販売には、受託者が委託者を代理して販売する形態のもの(この場合は委託者が売主となる。)や、受託者が問屋として自らの名で委託者の計算において販売する形態のもの(この場合は受託者が売主となる。)など複数の形態が存するところ、本件通達(2)なお書きは、受託者が問屋としてする取引に関してはいわば当然の規定であり、特に意味を持つものではなく、受託者が委託者を代理して販売する形態のものについても、受託者が收受した又は收受すべき金額を課税資産の譲渡等の金額とし、委託者に支払う金額を課税仕入れに係る金額とする処理を行うことも認めることとしたものといえる。

したがって、仮に本件牛枝肉取引が被告主張のように委託者(出荷者)を売主とする取引であったとしても、受託者(原告)は、本件通達(2)なお書きに基づいて、本件牛枝肉の譲渡に伴い收受した金額を課税資産の譲渡等の金額とし、委託者(出荷者)に支払う金額を課税仕入れに係る金額とすることもできるのであるから、被告の主張は、本件通達(2)なお書きが認める取扱いを否定するものにほかならず、失当である。

(4) 被告は、本件各債権が実質的には本件各買受人に金銭を貸し付けたことによって生じた債権である旨主張するが、原告と本件各買受人との間に金銭返還の合意もなければ、原告から本件各買受人に対する金銭の交付もなく、被告の主張は失当というほかない。

第3 当裁判所の判断

1(1) 消費税法39条1項は、貸倒れに係る消費税額の控除等に関し、事業者が国内において課税資産の譲渡等を行った場合において、当該課税資産の譲渡等の相手方に対する売掛金その他の債権につき更生計画認可の決定により債権の切捨てがあったことその他これに準ずるものとして政令で定める事実が生じたため、当該課税資産の譲渡等の税込価額の全部又は一部の領収をすることができなくなったときは、当該領収をすることができないこととなった日の属する課税期間の課税標準額に対する消費税額から、当該領収をすることができなくなった課税資産の譲渡等の税込価額に係る消費税額(当該税込価額に105分の4を乗じて算出した金額をいう。)の合計額を控除する旨規定するところ、同法13条は、法律上資産の譲渡等を行ったとみられる者が単なる名義人であって、その資産の譲渡等に係る対価を享受せず、その者以外の者がその資産の譲渡等に係る対価を享受する場合には、当該資産の譲渡等は、当該対価を享受する者が行ったものとして、同法の規定を適用する旨定め、資産の譲渡等を行った者の実質判定について規定している。そして、かかる資産の譲渡等を行った者の実質判定は、その法的実質によるべきものと解される(このように解すべきことは、当事者間に争いが無い。)

そうであるところ、本件においては、前記前提事実(5)のとおり、本件牛枝肉取引に係る原告の本件各買受人に対する本件各債権が貸倒れとなったことから、原告が消費税法39条1項に基づいて同貸倒れに係る消費税額の控除をすることができるか否かが問題となる。そこで以下検討する。

(2) 原告が大阪市により開設されたA場において牛枝肉等の卸売を行う卸売業者であり、出荷者から牛枝肉等の販売の委託等を受けて、買受人(大阪市長から許可を受けた仲卸業者及び大阪市長から承認を受けた売買参加者)を相手に牛枝肉等を販売していたことは、前記前提事実(1)のとおりであり、かかる牛枝肉取引における原告の立場は、商法上の問屋に当たると解される(この点については、当事者間に争いが無い。)

商法551条は、問屋の意義として、「問屋トハ自己ノ名ヲ以テ他人ノ為メニ物品ノ販売又ハ買入ヲ為スヲ業トスル者」をいう旨規定し、また、同法552条は、問屋の地位について、「問屋ハ他人ノ為メニ為シタル販売又ハ買入ニ因リ相手方ニ対シテ自ラ権利ヲ得義務ヲ負ウ」(同条1項)とともに、「問屋ト委託者トノ間ニ於イテハ(中略)委任及ヒ代理ニ関スル規定ヲ準用」する(同条2項)としている。このように、問屋は、問屋自身が権利義務の主

体となって(「自己ノ名ヲ以テ」), 他人の計算すなわち経済的利益を他人に帰属させて(「他人ノ為メニ」)物品の販売又は買入を行うことを業とするものであって, 当該物品の販売ないし買入という売買契約に係る問屋と相手方との関係(外部関係)は, 問屋が当該売買契約の当事者, すなわち権利義務の主体となるものであり, 一方, 問屋と委託者との関係(内部関係)は, 委任関係となる。

(3) 上記(2)のとおり, 問屋と相手方との間の売買契約に係る経済的利益は問屋ではなく委託者に帰属するものであり, 原告がA場において行っている牛枝肉取引においても, 原告がこれにより得る経済的利益は原告が委託者(出荷者)から収受する委託手数料(卸売金額の100分の3.5)であって, 当該売買契約に係る売買代金のうち, かかる委託手数料や諸費用等を控除した金額(せり売等に係る価格に数量を乗じて得た額の合計額に100分の105を乗じて得た額から委託手数料及び委託者の負担となる費用の額を控除した金額)は, 売買仕切金として, 原告から委託者(出荷者)に支払われる(本件条例52条, 前記前提事実(2)(3))。

このことからすれば, A場において原告が問屋として行う牛枝肉取引による牛枝肉の譲渡に係る対価を享受するのは原告ではなく委託者(出荷者)であるといえそうであるが, 上記(1)のとおり, 資産の譲渡等を行った者の実質判定はその法的実質によるべきものであるところ, 以下の諸点に鑑みれば, 牛枝肉取引の法的実質として, 法律上資産(牛枝肉)の譲渡等を行ったとみられる者すなわち問屋である原告が, 単なる名義人にすぎず, 当該資産(牛枝肉)の譲渡等を行ったものではないということではできないものと解するのが相当である。

ア 上記のとおり, 牛枝肉取引による対価を得るのは委託者(出荷者)であり, 原告は卸売金額の100分の3.5の委託手数料を収受するにすぎないものの, 牛枝肉取引に係る買受人に対する牛枝肉の売主は原告であって委託者(出荷者)ではなく, 買受人に対する売買代金請求権を有するのも委託者(出荷者)ではなく原告である。

そして, 牛枝肉取引に係る買受人からの売買代金回収のリスクを負うのも委託者(出荷者)ではなく, 原告である。すなわち, 原告は, 買受人から売買代金の回収ができたか否かに関わらず, その卸売がされた日の翌日までに委託者(出荷者)に対し売買仕切金を支払わなければならない(本件条例52条, 前記前提事実(2)(3)), 買受人からの代金回収ができなかった場合(貸倒れとなった場合)に, 原告が委託者(出荷者)に対する売買仕切金の支払を免れ, あるいは, 委託者(出荷者)から既払の売買仕切金の返還を受けることができる旨の定めは存しない。

この点, 買受人は, 原告との間で支払猶予の特約がされない限り, 牛枝肉の引渡しを受けると同時にその買受代金の支払をしなければならない(本件条例56条。もっとも, 本件牛枝肉取引においては, 本件各約定により, 本件各買受人に20日間の支払猶予の特約がされている。), また, 本件各約定においては, 本件各買受人の買受限度額が定められるとともに, 同買受限度額相当額の担保を差し入れることとされ, 本件各買受人は同買受限度額を超えての買受けはしないものとされている(前記前提事実(4)イ)から, 本件各約定上, 原告において本件各買受人からの売買代金の回収ができない事態は基本的に生じない内容になっているようにも解されるところであって, 本件各債権の貸倒れが生じたのは, 原告が本件各買受人に対し, 本件各約定で定められた買受限度額を大幅に超過した牛枝肉の販売を行ったことにその原因があるとの被告の指摘は首肯し得るところである。しかしながら, 本件条例56条においても, 買受人による買受代金の支払について支払猶予特約をすることが可能であることが定められており, かかる支払猶予特約がされている場合には, 買受人から原告に買受代金が支払われる前に原告が委託者(出荷者)に売買仕切金を支払う必要が生じること, これに対し本件各約定においては買受限度相当額の担保を差し入れるものとされているものの, 本件各約定においても本件各買受人がその買受限度額を超えて買受ける場合も想定されていること(前記前提事実(4)イ(イ))からすると, A場における牛枝肉取引において, 制度上およそ原告が売買代金回収のリスクを負わない仕組みが構築されているものとは言い難い。そして, 上記のとおり, 原告と本件各買受人との間で締結された約定(本件各約定)においては, 原告が負う売買代金回収のリスクを回避する方策として, 買受限度額や買受限度相当額の担保の差入れ等の定めを設けていたものであるが, 本件各約定においても, 上記のとおり同買受限度額を超えて原告が牛枝肉を販売することは禁じられていないのであって, 原告が本件各買受人に対し, その買受限度額を大幅に超過した牛枝肉の販売を行い, また, 買受限度額を超過した販売を行った後その超過額について直ちに精算することを求める等の措置を採らなかったことが本件各債権の回収を不能ならしめた大きな要因といえるとしても, このように原告が売買代金回収のリスクを回避する手段を採らなかったことによる損害は, 原告自身が現に負担しているものといえる。

そうすると, 本件牛枝肉取引に係る原告と本件各買受人との関係として, 原告が売主であり, 本件各買受人に対する売買代金請求権を有するのも委託者(出荷者)ではなく原告であること, また, 同売買代金回収のリスクも委託者(出荷者)ではなく原告が負っているとの側面を軽視することはできないものというべきである。

イ 次に, 牛枝肉取引に係る売買代金の決定についてみるに, 本件受託契約約款においては, 委託者は委託物品の販売について指値その他の条件を付すことができることとする旨規定されており(前記前提事実(2)ア), このように委託者(出荷者)が指値を付した場合には, 原告は当然これに従わなければならないことから, その限

度で売買代金の決定権は委託者(出荷者)にあるといえる。しかしながら、委託者(出荷者)により係る指値が付されない場合には、委託者(出荷者)は牛枝肉に係る売買代金について何らの限定を付することなくせり売の結果に委ねるものであって、これに基づく原告と買受人との間の売買代金の合意(売買契約の締結)に何ら異を唱えないものといえるところ、A場における牛枝肉の取引については、過去10年間指値が付されたことはないというのであるから(甲19)、原告と買受人との間の牛枝肉の売買代金の合意(売買契約の締結)に関し、委託者(出荷者)は特段の関与をしていないものといえる。このことは、本件牛枝肉取引についても同様である。

ウ A場における牛枝肉の取引は、問屋である原告と買受人との間の売買契約となることは既述のとおりであるから、当該牛枝肉に隠れたる瑕疵が存した場合の瑕疵担保責任(民法570条)は、その売主である原告が負うものと解されるところ、原告は、実際にも、A場における牛枝肉の取引に関し、買受人に対する瑕疵担保責任を履行したことが存したものと認められる(甲19)。もっとも、原告が上記のような瑕疵担保責任を負う場合、原告と委託者(出荷者)との関係(内部関係としての委任関係)に照らせば、最終的な負担は委託者(出荷者)が負うのが通常と解されるところであるが、買受人は委託者(出荷者)に対して直接瑕疵担保責任を追及することはできず、買受人に対して瑕疵担保責任を負う主体が原告であることは明らかである。本件牛枝肉取引についても、本件各買受人に対して瑕疵担保責任を負う主体が委託者(出荷者)ではなく原告であると認められる。

(4)以上検討したように、本件牛枝肉取引を含むA場における牛枝肉の取引において、原告は商法上の問屋と認められ、原告と買受人(本件牛枝肉取引においては、本件各買受人)との間の売買契約に係る経済的利益は原告ではなく委託者(出荷者)に帰属するものであって、牛枝肉の譲渡に係る対価を享受するのは原告ではなく委託者(出荷者)であるとしても、A場における牛枝肉取引において、制度上およそ原告が売買代金回収のリスクを負わない仕組みが構築されているものとはいえず、本件牛枝肉取引においても原告が本件各買受人からの売買代金回収のリスクを負うものであって、委託者(出荷者)は同リスクを何ら負わないこと、原告と買受人との間の牛枝肉の売買代金の合意(売買契約の締結)についても、委託者(出荷者)は特段の関与はしていないこと、買受人に対する瑕疵担保責任を負うのも原告であって委託者(出荷者)ではないことに照らせば、本件牛枝肉取引において、原告が、その法実質として、単なる名義人として課税資産(本件牛枝肉)の譲渡を行ったものにすぎないということとはできず、したがって、原告は、課税資産(本件牛枝肉)の譲渡を行ったものとして、本件牛枝肉取引に係る本件各債権について、消費税法39条1項の貸倒れに係る消費税額の控除の適用を受けるものと解するのが相当である。

なお、被告は、本件各債権は実質的には原告が本件各買受人に対して代金相当額の金銭を貸し付けたと評価できる行為によって生じた債権といえる旨主張するが、原告が本件各買受人に対し、その買受限度額を大幅に超過した牛枝肉の販売を行い、また、買受限度額を超過した販売を行った後その超過額について直ちに精算することを求める等の措置を採らなかった点を捉えて本件各買受人に対して一定の経済的利益を供与したものと見得るとしても、そのことをもって、本件各債権について、原告の本件各買受人に対する貸金債権に当たるといっては到底できないし、また、貸金債権としての法実質を有しているものと解することもできないから、この点についての被告の主張は失当である。

2 以上のとおり、本件各債権の貸倒れについて、消費税法39条1項が適用されるものと解すべきところ、本件各債権の貸倒れに至る経緯は、前記前提事実(5)のとおりであり、原告は、本件課税期間(平成17年4月1日から平成18年3月31日までの課税期間)に係る消費税等の確定申告において、本件各債権について貸倒れに係る消費税額の控除をしているから(前記前提事実(6))、本件課税期間に係る原告の消費税等の額については、貸倒れに係る税額として3585万9739円を計上すべきものであって(なお、原告は、別表「課税の経緯(消費税等)」の「確定申告」欄記載のとおり、同額を、[5]の「貸倒れに係る税額」ではなく、[4]の「返還等対価に係る税額」に計上しているが、上記のとおり、「貸倒れに係る税額」として計上すべきである。)、同計上をした結果は、同別表の「確定申告」欄記載のとおりとなり、消費税等の合計額は「△881万6521円」(還付金額881万6521円)となるから、上記貸倒れに係る税額の計上を認めず、消費税等の合計額を3600万8100円としてした本件更正処分は違法なものとして取消しを免れない。

また、原告による確定申告においては何らの過少申告も存しないこととなるから、本件賦課決定処分も違法なものとして取消しを免れない。

3 結論

よって、本件各処分の取消しを求める原告の請求はいずれも理由があるからこれを認容し、訴訟費用の負担について行政事件訴訟法7条、民事訴訟法61条を適用して、主文のとおり判決する。

大阪地方裁判所第7民事部

裁判長裁判官 田中健治 裁判官 尾河吉久

裁判官板東恵里は、差し支えのため署名押印できない。

裁判長裁判官 田中健治