



貸倒れに係る消費税額の控除

／資産の譲渡等を行った者の実質判定

(全部取消し) (確定) (H25-06-18 大阪地裁)

第 53 回 2013 年 (平成 25 年) 12 月 6 日

発表 長野 匡司

※MJS 租税判例研究会は、株式会社ミロク情報サービスが主催する研究会です。

※MJS 租税判例研究会についての詳細は、MJS コーポレートサイト内、租税判例研究会のページをご覧ください。

<MJS コーポレートサイト内、租税判例研究会のページ>

<http://www.mjs.co.jp/seminar/kenkyukai/>

2013年12月6日

第53回MJS租税判例研究会

報告者 長野 匡司

貸倒れに係る消費税額の控除／資産の譲渡等を行った者の 実質判定（全部取消し）（確定）（H25-06-18 大阪地裁）

1. 事案の概要

本件は、大阪市中央卸売市場南港市場において、出荷者から販売の委託等を受けて牛枝肉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、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額等の確定申告をしたのに対し、処分行政庁（住吉税務署）において、貸倒れに係る消費税額の控除は認められないとして、更正処分等をしたため、その各処分の取消しを求めた事案である。

＜消費税法の関連規定＞

- ア. 貸倒れに係る消費税額の控除等（消費税法 39 条 1 項）
- イ. 資産の譲渡等を行った者の実質判定（消費税法 13 条）
- ウ. 課税資産の譲渡等（消費税法 2 条 1 項 9 号）

2. 事実関係

(1) 当事者

原告は、大阪市が開設した南港市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。

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を相手に牛枝肉等を販売していた。

(2) 受託契約約款の定め

原告が南港市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南港市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、大阪市中央卸売市場南港市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、次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。

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。

ウ 委託手数料

原告が委託者から収受する委託手数料は、次の算式により計算した金額とする。

$$\text{委託手数料} = \text{卸売金額} \times 3.5\%$$

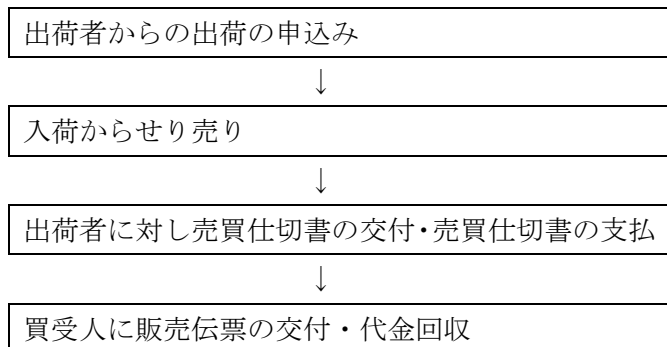
エ 売買仕切書の送付及び売買仕切金の支払

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、次の事項を記載した売買仕切書を委託者に送付するものとする。

- a 物品の品目、等級、価格、数量、価格と数量の積の合計額
- b 消費税等相当額 (aの合計額 × 5%)
- c 委託手数料及び費用の金額
- d 売買仕切金 (a + b - c)

なお、売買仕切金の支払は、委託物品の販売をした翌日までに行うこととする。

(3) 南港市場における牛枝肉取引の流れ (原告)



(4) 買受人との間の約定の締結

原告は、南港市場において、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A及びB (以下「本件各買受人」という。) に対し、牛枝肉等の卸売を行った。

原告は、南港市場における物品の売買代金の決済、債務の保証等に関し、Aとの間では平成10年10月6日に、B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。本件各約定には、次のような定めがされている。

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。）。

イ 買受限度額

本件各買受人の原告からの買受限度額は、A について 5,400 万円、B 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、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。

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、直ちにその旨を南港市場長に届け出て、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。

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) 債権の貸倒れに至る経緯

ア Aとの経緯

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、A に対し、牛枝肉等を販売した。原告は、A との取引の最終日である同日時点で、A に対し、946,423,153 円の債権を有していた。

その後、原告は、A 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、A に対する貸倒れとなった債権の額は、915,840,392 円となった。

A 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 A に係る債権は実質的に回収不能になったとして、原告の平成 17 年 4 月 1 日から平成 18 年 3 月 31 日までの課税期間において、上記債権金額を貸倒れとして経理処理した。

イ Bとの経緯

原告は、平成 12 年 4 月 12 日から同年 7 月 3 日までの間、B に対し、牛枝肉等を販売した。

原告は、B との取引の最終日である同日時点で、B に対し、28,484,259 円の債権を有していた。

その後、B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、Bとの取引を停止し、平成13年9月17日にB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、Bに対する貸倒れとなった債権の額は、25,477,766円となった。

原告は、本件B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25,477,765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。原告は、上記貸倒れに係る消費税額として、次の金額を計上している（なお、原告は、同額を確定申告書の「貸倒れに係る税額」欄ではなく、「返還等対価に係る税額」欄に計上している。）。

$$(915,840,392 \text{ 円} + 25,477,765 \text{ 円}) \times \frac{4}{105} = 35,859,739 \text{ 円}$$

(7) 本件各処分とその後の不服申立て等

ア 更正処分等

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、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を行った。

イ 異議申立て

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。

ウ 審査請求

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。

(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、本件訴えを裁判所に提起した。

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。

争点についての当事者の主張は、次のとおりである。

被告の主張	原告の主張
<p>(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。</p> <p>(2) <u>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^(a)。</u></p> <p>ア 原告は、南港市場における唯一の卸売業者であって、委託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、委託者が南港市場に搬入した牛枝肉等を販売している。</p> <p>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、</p>	<p>(1) <u>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^(a)。</u></p> <p>ア 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。</p> <p>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。</p> <p>そうであるところ、本件牛枝肉取引を実質的にみても、<u>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^(b)、本件牛枝肉</u></p>

形式的には売買契約であるが、同売買契約は、委託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、原告は、「課税資産の譲渡等」を行った者とはいえない。

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^(b)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、原告が牛枝肉を買い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に留保され、買受人に対する販売によって、委託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、委託者と原告との関係においては、当然に委託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、委託者であるといえる。

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、委託者から買受人に直接移転するのではなく、委託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

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とはできない^(c)。

(3)ア 原告は、原告が買受人に対する代金

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。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^(d)。他方、委託者は、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。

<p><u>回収リスクを負っている旨主張するが、南港市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^(d)、原告の同主張は失当である。</u></p> <p>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。</p> <p>ウ さらに、原告は、被告の主張は消費税法基本通達10-1-12(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、<u>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たもの</u>にすぎず^(e)、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。</p>	<p>(3) 消費税法基本通達10-1-12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るとした上で、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^(e)とされている。</p> <p>仮に本件牛枝肉取引が被告主張のように委託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、<u>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</u>^(e)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。</p> <p>(4) 被告は、<u>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</u>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^(e)、被告の主張は失当というほかない。</p>
---	---

4. 裁判所の判断

(1) 概要

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、その法実質によるべきものと解される。

そうであるところ、本件においては、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。

(2) 問屋

原告が大阪市により開設された南港市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、買受人を相手に牛枝肉等を販売していたことは、原告の立場は、商法上の問屋に当たると解される。

問屋は、問屋自身が権利義務の主体となって、他人の計算すなわち経済的利益を他人に帰属させて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) 資産の譲渡等を行った者

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、原告が南港市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から收受する委託手数料であって、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は、売買仕切金として、原告から委託者に支払われる。

このことからすれば、南港市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、牛枝肉取引の法実質として、法律上資産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ものと解するのが相当である。

ア 売買代金回収リスク

牛枝肉取引による対価を得るのは委託者であり、原告は委託手数料を收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に対し売買仕切金を支払わなければならない、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。

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い受ける場合も想定されていることからすると、南港市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、原告と本件各買受人との間で締結された約定においては、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 牛枝肉取引に係る売買代金の決定

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ることができることとする旨規定されており、このように委託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にあるといえる。

しかしながら、委託者により係る指値が付されない場合には、委託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、南港市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、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、委託者は特段の関与をしていないものといえる。

ウ 瑕疵担保責任

南港市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のであるから、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、南港市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。

もっとも、原告が上記のような瑕疵担保責任を負う場合、原告と委託者との関係に照らせば、最終的な負担は委託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ではなく原告であると認められる。

(4) 「課税資産の譲渡等」を行ったことにより取得した債権

本件牛枝肉取引を含む南港市場における牛枝肉の取引において、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ふことは到底できないし、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。

(5) 結論

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、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、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 35,859,739 円を計上すべきものであって、同計上をした結果は、消費税等の合計額は△8,816,521 円（うち消費税 7,053,217 円、地方消費税 1,763,304 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 36,008,100 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。

5. 判決に対する意見

(1) 巨額な不良債権の発生

本件では、次の表のように買受限度額をはるかに超える不良債権が発生していた。

債務者	不良債権額	担保物処分後債権額	買受限度額
買受人A	946,423,153 円	915,840,392 円	54,000,000 円
買受人B	28,484,259 円	25,477,766 円	3,900,000 円
合計額	974,907,412 円	941,318,158 円	57,900,000 円

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）の課税標準額の全額が売上高と仮定すると、次の算式により委託手数料の年額が推計される。

$$34,254,458,000 \text{ 円} \times 3.5\% = 1,198,906,030 \text{ 円}$$

したがって、不良債権額は<算式 1>のとおり年間売上高の 2.8%相当額であるが、不良債権額が<算式 2>のとおり年間委託手数料の 81.3%に相当すると考えると、企業経営に多大な損害を与えたはずである。

$$\text{<算式 1>} 974,907,412 \text{ 円} \div 34,254,458,000 \text{ 円} = 0.028$$

$$\text{<算式 2>} 974,907,412 \text{ 円} \div 1,198,906,030 \text{ 円} = 0.813$$

原告と買受人A及びBとの関係であるが、グループ法人や同族関係者の場合には、被告がその旨を主張するはずである。しかし、そのような主張は見当たらない。はたして第三者取引だったのだろうか。

そして、なぜ、このような巨額な不良債権に膨れ上がったのかが、判決文では明らかにされていない。

(2) 資産の譲渡等を行った者の実質判定

上記(1)の疑問点はあるが、原告は、売買代金回収のリスク、買受人に対する瑕疵担保責任、その他の状況を総合的に判断すると、課税資産の譲渡を行った者であることは明らかである。

したがって、A及びBの債権について、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認めた大阪地裁の判決は適切であると考えられる。