

軽減税率制度下の委託販売に関する一考察

—大阪地裁平成 25 年 6 月 18 日判決を踏まえて—

瀧 田 信 宏

〔 税 務 大 学 校 〕
〔 研 究 部 教 授 〕

論文の内容については、すべて執筆者の個人的見解であり、税務大学校、国税庁あるいは国税不服審判所等の公式見解を示すものではありません。

要 約

1 研究の目的（問題の所在）

消費税の国内取引に係る納税義務者は課税資産の譲渡等を行った事業者であり、委託販売による課税資産の譲渡にあつては、通常、「委託者」が課税資産の譲渡を行った者とされ、「委託者」において「受託者」が收受する委託販売による資産の譲渡対価を課税標準とし、「受託者」は、「委託者」から收受する委託販売手数料（役務の提供の対価）を課税標準として、それぞれ消費税の納税義務を負うと解されている。しかし、委託販売による課税資産の譲渡を行った者が誰であるかが争われた大阪地裁平成 25 年 6 月 18 日判決（税資 263 号順号 12235、以下、本稿において「平成 25 年大阪地裁判決」という。）は、「受託者」である原告（商法 551 条の「問屋（といや）」）は課税資産の譲渡を行った者に該当する旨判示した。

当該判決は、委託者→受託者（原告）→買受人という一連の取引が委託販売であることを認めつつ、「受託者」は課税資産の譲渡を行った者に該当するとしたものであつて、これまでの委託販売による課税資産の譲渡に係る納税義務者の判定とは異なる解釈によるものであるが、その判断基準が必ずしも明らかにされているとはいえず、委託販売による課税資産の譲渡に係る納税義務者の判定について納税者の予測可能性を害する状況にあることが危惧される。

また、軽減税率制度の実施後においては、委託販売に係る資産が軽減対象資産である場合、「受託者」における消費税の課税標準が「資産の譲渡」の対価であるか「役務の提供」の対価であるかによって適用税率が異なることから、当該判決を根拠に、「委託者」が課税資産の譲渡を行った者となるべき委託販売であるにも関わらず、「受託者」が、自らが課税資産の譲渡を行った者に該当するとして軽減税率を適用した消費税申告を行うことも考えられる。

更に、当該判決のように「受託者」（問屋）が課税資産の譲渡を行った者に該当するとしても、依然、「委託者」と「受託者」の私法上の関係は委任関係

にすぎず、「受託者」における当該課税資産の譲渡に係る課税仕入れをどのように解すべきか、また、適格請求書等保存方式への移行後の委託販売における仕入税額控除の適用要件をどのように解すべきかについても疑問が生じる。

本研究は、このような問題意識の下、軽減税率制度下における委託販売に関する消費税法上の諸問題について考察し、消費税法の整備の必要性についての論点整理と提言を行うことを目的とするものである。

2 研究の概要

(1) 消費税における実質行為者課税

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、この法律の規定を適用する」として実質行為者課税の原則を規定しており、この規定は、所得税法 12 条、法人税法 11 条に規定する実質所得者課税の原則と同じ趣旨の下に、消費税についてもいわゆる実質課税の原則（実質主義）が要請されることを前提として、納税義務者の判定について規定したものであり、実質行為者課税の原則の適用例として考えられるのは、事業者免税点制度や簡易課税制度を利用した租税回避の防止である。

なお、消費税法基本通達 4-1-1 は、「事業に係る事業者がだれであるかは、資産の譲渡等に係る対価を実質的に享受している者がだれであるかにより判定する」旨を定め、これは、資産の譲渡等の名義人と対価を享受する者とが必ずしも一致しないことから、法律上の名義にとらわれることなく、経済的実質により対価を享受する者をもって資産の譲渡等を行ったものとみなすこととしたことを念のため明らかにしたものとされている。

実質所得者課税の原則は、「課税物件の実質帰属課税主義」の所得税法、法人税法における一つの表れであるといわれており、その解釈については、法律的帰属説と経済的帰属説の二つの見解があるところ、学説では法律的

帰属説が通説的地位を占め、裁判例においては経済的帰属説を支持する立場やこれを採用したと解されるものもあるが、法律的帰属説を前提とするものが多い。

(2) 委託販売による課税資産の譲渡に係る納税義務者等

イ 委託販売

一般的な用語としての「委託販売」とは「品物を商人に委託し、手数料を支払って売りさばかせること」、経済社会においては「自己の商品などの売買を他人に委託し、委託を受けた他人が、相手方を求めて売買取引を行う」という取引形態であり、「取引所の会員である証券会社や商品取引員が顧客の委託を受けて行う証券や商品の売買」や「卸売市場を介して行われる青果物、水産物等の売買」は典型的な委託販売の例であると考えられる。

なお、委託販売に関する私法上、税法上及び会計上の取扱いは次のとおりである。

(イ) 私法関係

民法には「委託」に関する直接の規定はないが、法律行為の委託を「委任」(民法 643)、法律行為以外の事務の委託を「準委任」(民法 656)と規定している。

また、商法には「委託販売」に関する直接の規定はないが、商品やサービスの流通に関する私法上の諸営業として、「仲立人」(商法 543)、「問屋及び準問屋」(商法 551、同 558)、「代理商及び特約店」(商法 27～31)がある。

なお、民法上の代理と類似の概念として「授權」がある。経済上の代理である間接代理(非顕名代理)は問屋、仲買人がその例で、自己の名で契約を結び法律効果も自己に帰属するが経済的効果は委託者に帰属するという制度であり、法律効果が本人に帰属しない点で代理とは異なる。授權は、間接代理のように行為者が自らの名で契約を結ぶが、効果は本人に帰属するというもので、民・商法に規定はないが、

学説によって認められている。

授権とは、自己の名で法律行為をしながら、その法律効果を他人に帰属させる制度であり、委託販売の法律構成として実際上も重要な意義があると指摘されている。現行民法には、授権についての規定は存在しないが、授権（処分授権）については、明文の規定を置くべきであるという意見がある。

(ロ) 税法関係

消費税法上、「委託販売」という文言が使用された規定はないが、消費税法基本通達 4-1-3、同 9-1-3、同 10-1-12 において、「委託販売等の場合の納税義務者の判定」、「委託販売による資産の譲渡の時期」、「委託販売等に係る手数料」を定めており、所得税法及び法人税法にも「委託販売」という文言を使用した規定は見当たらないが、それぞれ基本通達において委託販売に関し「総収入金額の収入にすべき時期」、「収益の帰属の時期」について定めている。

(ハ) 企業会計原則

会計上は、実現主義の原則に基づいて、委託販売に係る売上収益の実現の日を定めている（企業会計原則第二損益計算書原則三の B 注 6）。

ロ 問屋が介在する委託販売に関する裁判例の考察（平成 25 年大阪地裁判決）

(イ) 事件の概要

中央卸売市場において出荷者（委託者）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（受託者）が、買受人に対する牛枝肉等の販売に係る債権が貸倒れとなったことに伴い、貸倒れに係る消費税額の控除をして消費税等の確定申告をしたのに対し、課税庁が、原告は牛枝肉等の販売に係る課税資産の譲渡を行った者ではないから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を行ったため、その処分の取消しを求めた事案である。

(ロ) 判示

卸売市場における牛枝肉取引において、原告は商法上の問屋と認められ、原告と買受人との間の売買契約に係る経済的利益は原告ではなく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出荷者であるとしても、売買代金回収リスク、瑕疵担保責任等に照らせば、牛枝肉取引において、原告が、その法的実質として、単なる名義人として課税資産の譲渡等を行ったにすぎないということとはできない（法的帰属説）から、原告は、課税資産の譲渡を行った者として、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。

(ハ) 判決に対する評釈等

裁判所の認定は事実認定が不足しているとの一部の意見はあるものの、法解釈的には本判決を妥当とする複数の評釈や意見がある。

(ニ) まとめ

法解釈的にみれば本判決は支持されていると考えられるが、委託販売による課税資産の譲渡において受託者が納税義務者となる場合の判断基準が明らかにされているとは言い難く、消費税法 13 条について法的帰属説による解釈が妥当するとしても、資産の譲渡等に係る対価を享受している者が誰なのかという点からは疑問が残る。受託者において現に貸倒れが生じているという事実を前提とした本判決を委託販売全般あるいは他の問屋が介在する取引に当てはめるのは慎重であるべきと考える。

なお、本判決においては、原告である受託者における仕入税額控除の適用関係について触れられていないが、この場合の原告の仕入税額控除をどのように考えるべきかについても疑問が残るところであり、消費税について制度上整理すべき問題を表面化させた裁判例と考えられる。

(3) EU 付加価値税における委託販売の取扱い

イ EU 付加価値税

現行の EU 付加価値税のベースとなる EU の統一的な指令(EU 指令)においては、「資産の譲渡」を「有形資産の所有者としての処分権を移転すること」と定義し、これに加え、①公共機関の名において、又は法律上の義務により行われる所有権の移転、②最後の支払いと同時に所有権移転が起こる所有権移転リース契約又は割賦販売契約に基づく資産の引渡し、③販売コミッション又は購入コミッション契約に基づく資産の移転は資産の譲渡とみなされる旨規定している。また、2021 年から、マーケットプレイス等を使用して資産の譲渡を斡旋 (facilitate) する場合に、マーケットプレイス等が資産を購入し、販売したことを擬制する制度が導入されている。

ロ EU 主要国における委託販売の取扱い

(イ) 英国

物品あるいはサービスが問屋取引を通して提供される場合、問屋に対する譲渡及び問屋による譲渡として取り扱われる (英国付加価値税法 32 条 4 項)。また、自己の名で行動する代理人への供給及び代理人による供給の両方が代理人による譲受若しくは譲渡として取り扱われる (英国付加価値税法 47 条 2 A 項)。

(ロ) ドイツ

自己の名を用いて委託者の計算に基づき行う、いわゆる問屋取引については、委託者と受託者の間に契約上売買取引は存在しないが、委託者と受託者の間に供給が存在するものとされている (ドイツ売上税法 3 条(3))。

(ハ) フランス

事業者が第三者の取引のため、単に自己の名義を使用して資産の譲渡の仲介を行い、又は役務の提供の仲介を行った場合、当該名義人たる個人が資産を譲り受け又は役務の提供ないし供与を受けたものとみなされる (フランス租税一般法典 256 条 V 項)。

(4) 問屋が介在する取引に係る消費税法上の諸問題

イ 問屋営業

問屋営業における問屋（受託者）と委託者との契約は、物品の売買の名を問屋の名、委託者の計算においてなす旨の一種の委任契約（民法 643）であり、問屋は善管注意義務（民法 644）、指値順守義務を負う。また、問屋は、委託者のために行った販売又は買入れにつき、相手方が問屋に対し債務を履行しないときは、委託者に対し自らその履行をする責任を負う（商法 553）。

また、問屋が委託者のために相手方との間でなす販売又は買入れについては、問屋自身が契約当事者として相手方に対し権利義務を有する（商法 552）。

ロ 国内取引における問題点

平成 25 年大阪地裁判決を踏まえると、次のような問題点が考えられる。

(イ) 納税者の予測可能性（消費税法 13 条の適用関係）

一般に卸売業者（受託者）から買受人への生鮮食料品等の卸売に係る資産の譲渡の納税義務者は出荷者（委託者）となり、卸売業者は出荷者に対して行った役務の提供につき納税義務を負うが、納税義務者が誰であるかの判断基準が明確にされないまま卸売業者が買受人への資産の譲渡につき納税義務を負う場合があるとすれば、卸売市場における資産の譲渡（卸売業者→仲卸業者等）に係る納税義務者の判定につき、納税者の予測可能性を害する状況にあることが危惧される。

(ロ) 軽減税率制度下における適用税率

卸売市場における委託販売による課税資産の譲渡に係る納税義務者が出荷者であり、卸売業者の課税標準が手数料収入（役務の提供の対価）となる場合は卸売業者に軽減税率の適用はないが、同納税義務者が卸売業者となり、卸売業者の課税標準が買受人から収受する金額（資産の譲渡の対価）となる場合（販売資産が軽減対象資産に該当する場

合)は軽減税率の適用があることから、私法上の法的立場(問屋)が同一で様の行為を行いながら、適用税率が異なる場合が生じると考えられる(公平性の問題)。

(ハ) 貸倒れに係る消費税額の控除

問屋には、別段の意思表示又は慣習がある場合を除き履行担保責任(商法 553)があるから、原則的には問屋が売買代金回収リスク(貸倒れリスク)を負っているが、平成 25 年大阪地裁判決による限り、法律上の履行担保責任のみをもって卸売業者が課税資産の譲渡を行った者であるとは判定されないと考えられる。そうすると、卸売業者に法律上の履行担保責任があったとしても課税資産の譲渡を行った者に該当しない場合も考えられるが、この場合、買受人に債務不履行があったとしても、卸売業者に貸倒れに係る消費税額の控除の適用はないものと考えられる(出荷者には貸倒れが生じないから貸倒れに係る消費税額の控除の適用を受けるべき者が存在しない場合があることが考えられる。)

(ニ) 卸売業者の仕入税額控除

売買代金回収リスク等から卸売業者が課税資産の譲渡を行った者に該当すると判断される場合であっても、出荷者と卸売業者の間には資産の譲渡がないことから、卸売業者には当該課税資産の譲渡に係る課税仕入れがなく仕入税額控除の適用がないものと考えられる。

ハ 輸出入取引における問題点

(イ) 国外事業者による問屋を介した国内委託販売

輸入代行業者(商法上の問屋)が、国外事業者から、国内における商品販売を委託され、輸入代行業者が外国貨物の引取りに係る消費税を納税する場合について、次のような問題が考えられる。

輸入代行業者は引き取りに係る消費税を納付するが、その輸入品の国内における資産の譲渡の納税義務者は一般的には委託者である国外事業者となるため、輸入代行業者は委託手数料を課税売上げ(輸出免税

の適用については別途検討)とし、引き取りに係る消費税を仕入税額控除(還付)の対象とすることになり、輸入代行業者を経由して貨物を購入した小売業者等である国内事業者においては、国内において行う国外事業者からの課税仕入れが仕入税額控除の対象となるものと考えられる。国外事業者(免税事業者を除く。)が国内における資産の譲渡につき消費税の申告・納付を適正に行うかはその国外事業者のコンプライアンスに委ねられ、仮に申告・納付が行われない場合に我が国の税務当局が国外事業者に消費税の申告・納付を行わせることには多くの困難を伴う。

(ロ) 国外事業者による問屋を介した国内委託買入

輸出代行業者(商法上の問屋)が、国外事業者から、国内事業者からの商品買入れを委託され、輸出代行業者が国内事業者から引き渡しを受けた商品の輸出行為を行う場合について、次のような問題が考えられる。

問屋の法的性質からすれば、買入れに係る売買契約の当事者は輸出代行業者と国内事業者、買入れに係る商品の所有権は国内事業者から輸出代行業者、同時に輸出代行業者から国外事業者に移転すると考えられ、輸出代行業者は国外事業者から收受する委託手数料が課税売上げ(輸出免税の適用については別途検討)となると考えられる。そして輸出代行業者から国外事業者への買入商品の所有権の移転は売買によるものとは法的性質が異なり、輸出代行業者と国外事業者の間の法的関係が委任関係であることからすれば、輸出代行業者から国外事業者に資産の譲渡があったとみるのは困難であると考えられる。問屋を介した委託買入には、本来は輸出免税制度により国境税調整が行われるべき取引が連続せず、輸出免税制度が適正に機能しないことが懸念される(輸出免税の適用を受けるべき真の輸出者は誰かという問題)。

二 適格請求書等保存方式の適用関係

(イ) 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

いわゆる委託販売において買受人が仕入税額控除の適用を受けるために保存が必要となる請求書等は、委託者が発行する「適格請求書等」であるが、委託者と受託者がいずれも適格請求書発行事業者（課税事業者）であって一定の要件を満たす場合に受託者が自己の氏名等を記載した適格請求書等を委託者に代わって発行することが認められているところ（媒介者交付特例）、この場合の請求書等はあくまでも適格請求書等である。そして、卸売市場におけるせり売など、媒介又は取次ぎに係る業務を行う者を介して行われる一定の課税仕入れについて仕入税額控除の適用を受けるために保存が必要となる請求書等は、媒介又は取次ぎに係る業務を行う者が発行する「請求書、納品書その他の書類」であり、この請求書等は「適格請求書等」ではない（当該書類には作成者の登録番号が記載されていなければならないから、作成者は適格請求書発行事業者でなければならない。）。

卸売市場におけるせり売など、媒介又は取次ぎに係る業務を行う者を介して行われる一定の課税仕入れについては、委託者が適格請求書発行事業者（課税事業者）である必要はなく、委託者が免税事業者であっても買受人において仕入税額控除の適用を受けることが可能である。

(ロ) 平成 25 年大阪地裁判決を踏まえた適用関係

卸売市場における取引において出荷者（委託者）が課税資産の譲渡を行った者である場合、買受人は卸売業者（受託者）が作成した書類の保存を要件として仕入税額控除を行うことができることから、出荷者に対して適格請求書の交付を要求する必要はない。そして、卸売業者は出荷者から収受する手数料（役務の提供の対価）を課税資産の譲渡等の対価として認識すれば足りるということになる。

一方、問屋である卸売業者が課税資産の譲渡を行った者である場合、その課税資産の譲渡を行った卸売業者から交付を受けた適格請求書（媒介者交付特例ではなく課税資産の譲渡を行った者としての適格請

求書)の保存が買受人における仕入税額控除の適用要件となるべきであるが、買受人が行う課税仕入れに係る課税資産の譲渡を行った者が出荷者であるか卸売業者であるかを問わず、買受人は卸売業者が作成した書類を保存することで仕入税額控除の適用要件を満たすこととなる。この場合、いずれも卸売業者の登録番号が記載されることになるが、厳密に言えば根拠となる規定(項)が異なるのであり、その請求書等が適格請求書なのかその他の書類なのか判別できない。

(ハ) 卸売市場等への出荷者に対する適用関係

卸売市場においてせり売又は入札の方法により行われる課税資産の譲渡等その他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資産の譲渡等のうち一定の課税資産の譲渡等については、事業の性質上、適格請求書を交付することが困難な課税資産の譲渡等として適格請求書等の交付義務が免除されている(新消法 57 の 4 ①ただし書)。

平成 25 年大阪地裁判決のように卸売業者(取次ぎに係る業務を行う者)が買受人に対する課税資産の譲渡を行ったと判断されるような場合、卸売業者の「媒介又は取次ぎに係る業務を行う者」という立場は維持されるのかという疑問があるし、適格請求書等保存方式への移行が出荷者の所得水準的確な把握に資する観点からも、委託者における適格請求書等の交付義務を免除することの妥当性について検討すべき課題があると考ええる。

ホ 問屋が介在する取引に係る消費税法上の諸問題の要因

(イ) 問屋が介在する取引に係る諸問題に共通する要因

卸売市場において問屋が介在する委託販売には納税義務者が卸売業者であるか委託者であるかを問わず問題点が考えられるが、いずれの場合も委託者と問屋との間及び問屋と買受人との間の資産の移転を「資産の譲渡」として考えると問屋の課税仕入れ及び問屋の貸倒れに係る消費税額の控除問題は生じないと考えられる。また、そのように考えるとすれば課税資産の譲渡に係る納税義務者が明確となることか

ら納税者の予測可能性の問題もなく、問屋が行う資産の譲渡等が委託者から收受する委託販売手数料と買受人から收受する資産の譲渡の対価の両建てになることから軽減税率制度下における適用税率の問題も生じないと考えられる。

更に輸出入取引における問題点や適格請求書等保存方式の適用関係における課題についても、問屋を起点とする前後の取引を「資産の譲渡」として考える場合には問題が生じないと考えられる。

問屋が介在する取引に係る消費税法上の諸問題に共通する要因は、問屋を起点とする前後の取引（資産の移転）に「資産の譲渡」としての取引の連続性（連鎖）がないことにあるといえる。

(ii) 資産の譲渡の意義とその範囲

消費税法は、「資産の譲渡」について定義規定を置いておらず、消費税法基本通達 5-1-10 において「法第 2 条第 1 項 8 号に規定する『資産の譲渡』とは、資産につきその同一性を保持しつつ、他人に移転させることをいう。」ことを明らかにしている。

問屋（間接代理）について、「通常、本人は事務処理者に委託物（または資金）の処分権を授与（授け与えること）し、事務処理者はその処分権に基づく処分によって所有権を取得した売却代金（または購入物）を本人に給付する」ものであると解されるとすれば、委託販売の場合に委託者から問屋へ棚卸資産の所有権の移転はなく、委託買入の場合は問屋から委託者への所有権の移転があるということになると考えられる。

売買など資産に係る所有権の移転を伴う資産の移転は資産の譲渡の典型例であるとしても、資産の譲渡に該当するか否かが資産に係る所有権の移転を要件とするものではないから、委託販売の場合に委託者から問屋に資産の所有権の移転がないとしても、問屋は委託者から資産の処分権を授与され、その処分権に基づいて資産を処分（譲渡）するという取引の特殊性に鑑みて、その処分権の授与を伴う資産の移転

は実質的にみて「資産につきその同一性を保持しつつ、他人に移転させる」ものに該当すると解する余地もあると考えられるが、このような明文規定を欠く解釈は、委託者と問屋との間の法的関係が委任関係であり資産の所有権は委託者から問屋を介することなく買受人に移転することやこれまで委託販売による課税資産の譲渡に係る納税義務者（資産の譲渡等を行った者）は委託者であり、委託販売に係る資産を譲り受ける者は買受人であると解されてきたことを踏まえれば、新たな解釈による課税物件の拡大として租税法の基本原則である租税法律主義に反するとの意見があり得ることは容易に想定でき、妥当ではない。

また、委託買入の場合の問屋から委託者への資産（所有権）の移転についても、両者間の法的関係が委任関係である以上、基本的には買入商品の所有権の移転のみをもって資産の譲渡と解することは困難と考える。

3 結論

平成 25 年大阪地裁判決が、問屋が介在する委託販売一般に妥当するものとは認められないとしても、問屋が介在する委託販売等には、前述した諸問題が内在していると考えられる。

これらの諸問題については、軽減税率制度の実施に伴う仕入税額控除制度の適格請求書等保存方式への移行や諸問題に共通する要因を踏まえ、「資産の譲渡」の範囲の見直し、すなわち委託者から受託者（問屋）への処分権の授与を伴う資産の移転などについて、消費税法上の「資産の譲渡」として取引の連続性を保持させるような消費税法の整備、具体的には、「委託販売の方法その他業務代行契約に基づいて行われる資産の販売又は買入のうち、業務代行者が商法 551 条に規定する問屋に該当する場合の当該業務代行者に対して行われる処分権の移転を伴う資産の移転及び当該業務代行者から買受人に対して行われる資産の移転並びに業務代行者から委託者に対する買入資産に

係る取次契約による合意に基づく所有権の移転はいずれも対価を得て資産の譲渡を行ったものとする」というような規定の創設による立法的解決を図ることを検討するべきはないだろうか。

目 次

はじめに	109
第 1 章 消費税の納税義務者と実質行為者課税	111
第 1 節 消費税の概説	111
1 消費税の性格と仕組み	111
2 軽減税率制度の実施と適格請求書等保存方式への移行	114
第 2 節 実質行為者課税	116
1 資産の譲渡等を行った者又は特定仕入れを行った者の実質判定	116
2 実質所得者課税の原則	119
3 実質所得者課税の原則に係る規定の解釈	121
4 小括	123
第 3 節 消費税の課税仕入れに係る実質主義	125
1 課税仕入れと実質主義	125
2 所得課税における実質所得課税主義	126
3 実質主義に基づく仕入税額控除	127
第 2 章 委託販売における納税義務者等	133
第 1 節 委託販売	133
1 委託販売	133
2 税法上の取扱い	139
3 会計上の取扱い	142
4 小括	143
第 2 節 問屋が介在する委託販売における納税義務者	145
1 事件の概要	146
2 当事者の主張	147
3 主な判決内容	148
4 判決内容に対する評釈等	151
5 小括	153

第 3 章 EU 付加価値税における委託販売	157
第 1 節 EU 付加価値税	157
1 付加価値税	157
2 EU 付加価値税の基本的ルール	158
3 EU 付加価値税における納税義務者と課税の対象	159
4 EU 指令における課税の取扱い	159
5 EU 付加価値税に係る最近の動向	164
第 2 節 欧州主要国における委託販売の取扱い	165
1 英国	165
2 ドイツ	166
3 フランス	166
4 小括	167
第 4 章 問屋が介在する取引に係る消費税法上の 諸問題	168
第 1 節 問屋営業	168
1 問屋と委託者との関係	168
2 問屋と相手方との関係	169
第 2 節 国内取引における問題点	170
1 卸売市場制度の概要	170
2 卸売市場における委託販売に関する問題点	172
第 3 節 輸出入取引における問題点	174
1 輸出入取引に係る消費税の課税関係	174
2 問屋が介在する取引等に関する問題点	177
第 4 節 適格請求書等保存方式の適用関係	182
1 適格請求書等保存方式の概要	182
2 委託販売における適格請求書等保存方式の適用関係	187
第 5 節 問屋が介在する取引に係る消費税法上の諸問題の要因	194
第 5 章 軽減税率制度下の委託販売等に対する消費税の課税の在り方	196
第 1 節 消費税の確実な転嫁と適正な仕入税額控除	196

1 取引の連続性の保持	196
2 資産の譲渡の意義とその範囲	198
第 2 節 委託販売等に係る消費税法の整備	200
1 問屋が介在する委託販売等に係る消費税法の整備	200
2 「資産の譲渡」とすべき資産の移転等	201
結びに代えて	205

凡 例

本稿で使用している法令等の略称は、次のとおりである。

なお、これらの法令等の規定は、特に記載のない限り、令和 4 年 4 月 1 日現在のものに基づく。

《法令等》	《略称》
消費税法・・・・・・・・・・・・・・・・	消法
所得税法等の一部を改正する法律（平成 28 年法律第 15 号）及び所得税法等の一部を改正する法律（平成 30 年法律第 7 号）による改正後の消費税法・・・・・・・・	新消法
消費税法施行令・・・・・・・・・・・・・・・・	消令
消費税法施行令等の一部を改正する政令（平成 30 年政令第 135 号）による改正後の消費税法施行令・・・・・・・・	新消令
消費税法施行規則・・・・・・・・・・・・・・・・	消規
消費税法基本通達・・・・・・・・・・・・・・・・	消基通

はじめに

平成元年 4 月 1 日に 3 % の税率で導入された消費税は、令和元年 10 月 1 日の 10 % への税率引上げに伴う軽減税率制度の実施により、我が国において初めて複数税率が適用され、これに伴い令和 5 年 10 月 1 からは仕入税額控除制度が区分記載請求書等保存方式から適格請求書等保存方式（いわゆるインボイス方式）に移行される。

消費税の課税対象は、①事業者が国内において行う資産の譲渡等及び特定仕入れ（いわゆる国内取引）、②保税地域から引き取られる外国貨物（いわゆる輸入取引）であり、これらの納税義務者は、①国内取引については、課税資産の譲渡等（特定資産の譲渡等を除く。）及び特定課税仕入れを行った者、②輸入取引については、外国貨物を保税地域から引き取る者とされている。

今日の経済社会における商品等の販売には様々な取引形態があるが、自己の商品などの売買を他人に委託し、委託を受けた他人が、相手方を求めて売買取引を行うという取引形態をみることができ、一般にそのような取引形態は「委託販売」と呼ばれている。

資産の譲渡等が委託販売の方法その他業務代行契約に基づいて行われる場合、一般的には、その売上高は委託者に帰属することなどから、委託者が資産の譲渡等を行った者となり、その資産の譲渡等に係る納税義務を負うことになるが、平成 25 年大阪地裁判決は、卸売市場において委託販売の方法で行われる課税資産の譲渡について、受託者（商法に規定する問屋）である卸売業者が資産の譲渡等を行った者に該当すると判示した。

この判示は、消費税法 13 条《資産の譲渡等又は特定仕入れを行った者の実質判定》に規定する実質行為者課税の原則の適用の有無として判断されているが、委託販売等により行われた資産の譲渡等について同条の問題として整理した場合、消費税法の適用上、問題が生じることが考えられる。

そこで、本稿では、委託販売、特に問屋が介在する取引に関し、輸出入取引にも触れた上で消費税の課税上の諸問題を洗い出し、仕入税額控除制度が適格

請求書等保存方式に移行することも踏まえ、軽減税率制度下における委託販売に係る消費税の課税の在り方を考察していく。

なお、本稿の構成は概ね次のとおりである。

第 1 章において消費税の納税義務者と実質行為者課税について概観し、第 2 章において、委託販売とはどのような取引をいい委託販売が消費税法等においてどのように取り扱われるのかを概観した上で、平成 25 年大阪地裁判決について検討を加える。第 3 章では我が国が消費税の導入に当たって参考とした EU 付加価値税において委託販売がどのように取り扱われるのかを概観した上で、第 4 章において問屋が介在する取引に係る消費税法上の諸問題について検討し、第 5 章で軽減税率制度下の委託販売等に対する消費税の課税の在り方について若干の提言を行う。

第 1 章 消費税の納税義務者と実質行為者課税

軽減税率制度下の委託販売に関して考察を行うにあたり、本章では、消費税の性格及び軽減税率制度の実施について概観した上で、委託販売による課税資産の譲渡等に係る納税義務者の判定に関係する消費税法 13 条について検討する。

第 1 節 消費税の概説

1 消費税の性格と仕組み

我が国の消費税は、昭和 63 年に抜本的税制改革の一環として採用され、平成元年から実施されており、消費税の種類としては付加価値税の性質を持つ多段階一般消費税であり⁽¹⁾、本稿に関係する主な内容は次のとおりである。

(1) 課税対象

消費税は、酒税などの個別間接税とは異なり、消費に広く公平な負担を求めるという観点から、金融取引や資本取引、医療、福祉、助産、埋葬、火葬、身体障害者物品、教育、教科用図書、住宅の貸付け等の限定された一部のものを除き、国内におけるほとんど全ての商品の販売やサービスの提供等の取引及び保税地域から引き取られる外国貨物を課税対象として、取引の段階ごとに 7.8%（地方消費税分と合わせると 10%）⁽²⁾の税率で課税する間接税である。

課税の対象について消費税法は、①事業者が国内において行う資産の譲渡等及び特定仕入れ（いわゆる国内取引）、②保税地域から引き取られる外国貨物（いわゆる輸入取引）としている（消法 4①）。

-
- (1) 金子宏『租税法〔第 23 版〕』790 頁（弘文堂、2019）。金子教授は「附加価値税」と表記しているが、本稿では「付加価値税」の表記を使用する。
- (2) 令和元年 9 月 30 日までは、6.3%（地方消費税分と合わせると 8%）、令和元年 10 月 1 日から実施された軽減税率は 6.24%（地方消費税分と合わせると 8%）。

消費税の課税対象の一つである「資産の譲渡等」とは、「事業として対価を得て行われる資産の譲渡及び貸付け並びに役務の提供（代物弁済による資産の譲渡その他対価を得て行われる資産の譲渡若しくは貸付け又は役務の提供に類する行為として政令で定めるものを含む。）」（消法 2①八）であるが、ここでいう「資産」及び「役務」には、取引の対象であること以外、消費税法上何ら限定されていない。そして、「資産の譲渡」とは、「資産の同一性を保持しつつ、それを他人に移転すること」とされ（消基通 5-2-1）、「役務の提供」とは、「例えば、土木工事、修繕、運送、保管、印刷、広告、仲介、興行、宿泊、飲食、技術援助、情報の提供、便益、出演、著述その他のサービスを提供すること」とされている（消基通 5-5-1）が、「資産の譲渡」、「資産の貸付け」及び「役務の提供」の各取引間に代替可能性が広く認められるのではないかという意見もある⁽³⁾。

なお、対価を得て行われる資産の譲渡若しくは貸付け又は役務の提供に類する行為としての負担付き贈与による資産の譲渡などの行為（消令 2①）が資産の譲渡等に含まれるほか、土地収用法等の規定に基づく所有権等の収用でその権利を取得する者から当該権利の消滅の対価を取得する場合は資産の譲渡を行ったものとされ（消令 2②）、性質上事業に付随して行われる資産の譲渡及び貸付け並びに役務の提供が資産の譲渡等に含まれる（消令 2③）。

(3) 谷口勢津夫「課税対象取引—納税義務者の検討も含めて」日税研論集 70 号 230 頁（2017）。中里実「金融取引と付加価値・・・金融取引の体系的理解のための基礎 金融取引をめぐる最近の課税問題Ⅷ」税研 85 号 116 頁（日本税務研究センター、1999）では、「そもそもある財やサービスを取得して（仕入れて）他に提供する業務は、実は、すべて、黙示的な対価形態で行われていると考えることもできる。たとえば、棚卸資産を仕入れて他に販売する企業は、当該棚卸資産を提供するのではなく、当該棚卸資産を製造企業から買手につなぐというサービスを提供しているにすぎないのである。そのような企業は、売値と仕入値の差額を得るわけであるが、その差額は、実は、当該販売サービスの手数料が販売益のかたちをとって現れているだけなのである。したがって、そのような企業が、棚卸資産を仕入れ値で販売し、それとともに別途、明示的に販売サービスの手数料を請求することも、少なくとも理論的には可能である。」と述べられている。

更に、個人事業者が事業用資産を家事消費等した場合のその消費等及び法人が資産をその役員に対して贈与した場合のその贈与については、事業として対価を得て行われた資産の譲渡とみなされる（消法 4 ⑤）。

(2) 納税義務者と税の転嫁

消費税は、製造、卸、小売、サービスの提供等の各取引段階の事業者及び外国貨物を保税地域から引き取る者（輸入者）を納税義務者としているが、これらの事業者に最終的な負担を求めるのではなく、その事業者の販売する物品や提供するサービスの価格に上乗せ（転嫁）されて、最終的には、商品を消費し、又はサービスの提供を受ける消費者が負担することを予定（税制改革法 11）している間接税である。

納税義務者について消費税法は、その取引が国内取引であるか輸入取引であるかの区分に応じて、①課税資産の譲渡等（特定資産の譲渡等を除く。）及び特定課税仕入れを行った事業者（国内取引）、②外国貨物を保税地域から引き取る者（輸入取引）としている（消法 5）。

(3) 税の累積の排除

消費税は、付加価値税の性質を持つ多段階一般消費税であり、税負担の累積を防止するために課税仕入れに含まれていた税額（仕入税額＝前段階税額）を控除する仕入税額控除制度を採用している。

(4) 課税仕入れ

仕入税額控除は、国内において行う課税仕入れ（特定課税仕入れを含む。）又は保税地域からの課税貨物の引取りが対象であり（消法 30①）、課税仕入れとは、事業者が事業として他の者から資産を譲り受け、もしくは借り受け、又は役務の提供を受けることをいう（消法 2 ①十二）こととされており、税額計算においては簡易課税制度⁽⁴⁾などの特例規定が設けられてい

(4) 消費税法 37 条《中小事業者の仕入れに係る消費税額の控除の特例》においては、課税標準に対する消費税額から控除することができる課税仕入れ等の税額の合計額についてみなし仕入率により計算した金額をその合計額とみなす旨規定している（簡易課税制度）。また、消費税法基本通達においては、事業者が役員または使用人に支給する出張旅費等に関して、課税仕入れに係る支払対価に該当するものとして取り扱

る。

(5) 貸倒れに係る消費税額の控除

課税資産の譲渡等に係る売掛金等が貸倒れとなった場合、結果的に、その取引は対価を得ないで行われた取引と異なる状況であり、貸倒れに係る消費税額について調整する措置を講じない場合には、その消費税額を事業者が負担することとなるなど不合理である。

このため、貸倒れに係る消費税額について、貸倒れの発生した課税期間の課税標準に対する消費税額から控除することにより、その負担が生じないよう措置している（消法 39①）。

この規定に基づき貸倒れに係る消費税額に係る控除を受けるべき事業者は、売掛債権等につき消費税を負担した者、すなわち当該売掛債権等に係る資産の譲渡等を行った者である。

2 軽減税率制度の実施と適格請求書等保存方式への移行⁽⁵⁾

消費税率については、10%への税率引上げに伴い、令和元年 10 月 1 日から飲食料品等の軽減対象資産・貨物に対する軽減税率 6.24%（地方消費税分と合わせると 8%）が適用されている。そして、軽減税率制度の実施に伴い、令和 5 年 10 月 1 日から、仕入税額控除制度の方式が、現行の「区分記載請求書等保存方式」から「適格請求書等保存方式」（いわゆるインボイス方式）に移行される。

(1) 軽減税率制度

平成 15 年 6 月の政府税制調査会「少子・高齢化における税制のあり方」において、税率構造について、「消費税の税率構造は、制度の簡素化、経済活動に対する中立性の確保の観点から極力単一税率が望ましい」としなが

われるものを定めている（消基通 11-2-1、同 11-2-2、同 11-2-4）。

- (5) 山田敏也「適格請求書等保存方式（いわゆるインボイス方式）の導入後における仕入税額控除方式」税大論叢 98 号 22 頁・29 頁（2019, <https://www.nta.go.jp/about/organization/nto/kenkyu/ronsou/98/01/index.htm>）（令和 4 年 4 月 1 日最終閲覧）を参考とした。

らも、「将来、消費税率の水準が欧州諸国並みである二桁税率となった場合には、所得に対する逆進性を緩和する観点から、食料品等に対する軽減税率の採用の是非が検討課題となる。」とされ、その後も軽減税率の採用に関する議論がなされ、実施に至ったものである。

(2) 適格請求書等保存方式への移行

複数税率の下で前段階税額控除の仕組みを適正に機能させるためには、欧州諸国の付加価値税制度において広く採用されている「インボイス方式」の採用が不可欠であると考えられていた⁽⁶⁾。すなわち、売り手における適用税率の認識と買い手における適用税率の認識を一致させるために、必要な情報を記載した請求書等（インボイス）の発行を売り手に義務付けるとともに、当該インボイスの保存を仕入税額控除の適用要件とする必要があるということであった⁽⁷⁾。このことは、付加価値税にとって、仕入税額控除の信頼性、透明性を確保することが、制度を維持していくために当然かつ絶対的に必要なものであるからと考えられる。

我が国の消費税における仕入税額控除制度は、単一税率であり非課税対象が限定的であることなどを踏まえ、請求書等保存方式が採用されてきた⁽⁸⁾とところであるが、二桁税率への引上げ及び軽減税率制度の実施に伴い、税の転嫁の透明性などがより強く求められることになるため、インボイス方式である「適格請求書等保存方式」に移行することとされた。このインボイス方式について、水野教授は、「インボイスの特色は、インボイスの交付を通じて取引当事者間にくさび (chain) をつくり、それに相互牽制作用 (self-policing) を働かせることができるということである。」⁽⁹⁾と述べ、

-
- (6) 平成 15 年 6 月の税制調査会「少子・高齢社会における税制のあり方」では、「今後の検討課題」として、仕入税額控除について「将来、複数税率が採用される場合には、適正かつ円滑な施行に資する観点から、免税事業者からの仕入税額控除を排除し、税額を明記した請求書等の保存を求める『インボイス方式』を採用する必要がある。」と述べられている。
- (7) 財務省「平成 28 年度税制改正の解説」808 頁。
- (8) 財務省「平成 28 年度税制改正の解説」808 頁。
- (9) 水野忠恒「消費税の複数税率化」税研 93 号 36 頁（日本税務研究センター、2000）。

西山教授はインボイスの持つ重要な目的の一つとして、「インボイスを発行した課税事業者をして、インボイス中に表示した税額を適切に納税せしめるというものである。」⁽¹⁰⁾と述べている。

我が国が消費税導入時に採用した帳簿保存方式には、インボイス方式ほど事業者の事務負担が大きくないといった利点があるが、消費者が負担した消費税相当額の一部が事業者の手許に残るいわゆる「益税」を発生させる一つの要因となるという大きな問題があった⁽¹¹⁾。

インボイス方式の特徴は、税額の転嫁に関する事業者間の相互チェックが可能で、不正をけん制する効果がある、複数税率に比較的容易に対応できるといった点にあり、付加価値税の適正な執行のためには、インボイス方式の採用が欠かせないと言える。

第 2 節 実質行為者課税

1 資産の譲渡等を行った者又は特定仕入れを行った者の実質判定

(1) 消費税法 13 条

消費税法 13 条 1 項は、「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、この法律の規定を適用する」と規定しており、同条 2 項は、特定仕入れについて同旨を規定している⁽¹²⁾。

(10) 西山由美「インボイス制度の概要」税研 93 号 16 頁(日本税務研究センター、2007)。

(11) 鎌倉治子「諸外国の付加価値税 [2018 年版]」18 頁(国会図書館、2018)。

(12) 信託財産に係る資産の譲渡等及び課税仕入れ等の帰属について、消費税法 14 条 1 項は、信託の受益者(受益者としての権利を現に有するものに限る)は当該信託の信託財産に属する資産を有するものとみなしてこの法律を適用する旨規定し、同条 2 項は、信託の変更をする権限(軽微な変更をする権限として政令で定めるものを除く)を現に有し、かつ、当該信託の信託財産の給付を受けることとされている者(受益者を除く)は、前項に規定する受益者とみなして、同項の規定を適用する旨規定し実質

この規定は、所得税法 12 条《実質所得者課税の原則》、法人税法 11 条《実質所得者課税の原則》と同じ趣旨の下に、消費税についてもいわゆる実質課税の原則（実質主義）が要請されることを前提としており、資産の譲渡等又は特定仕入れの帰属、すなわち、納税義務者の判定について、名義と実体、形式と実質が一致しない場合の判定基準として、いわゆる実質行為者課税の原則を定めたものである⁽¹³⁾。

なお、間接税である消費税に実質行為者課税の原則が定められたことについて、武田教授は、「所得税や法人税のようないわゆる人税については、その個人又は法人の負担能力（所得）に応じて課税するという趣旨から、実質主義によるのは当然であり、他方、いわゆる物税については、転嫁等の問題を考えると、むしろ形式主義によることが適当であるとするものも少なくなかったところである。しからば、間接税たる消費税になぜ実質主義が必要かということになるが、これは、課税の仕組みによるものといえよう。・・・『課税売上高』及び『課税仕入高』は、基本的には、所得税や法人税における『売上』、『仕入』をベースにして計算され、その計算期間も同様のものとなっている。こうした課税の仕組みからすれば、所得税法や法人税法における所得（収益）の帰属者についての実質所得者主義の考え方が消費税法にも採り入れられるのは当然の帰結であるといえよう。」⁽¹⁴⁾と述べている。

そして、この実質行為者課税の原則の適用例として、武田教授は、「この原則の適用の例としては、消費税においては、事業者免税点制度が設けられているので、これを利用して租税回避を図ることが予想される。そこで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り、実際にその対価を享受していない場合には、実際にその対価を享受する者が、資

課税の原則を明文化している。なお、消費税法 14 条は消費税固有の用語を用いている点等が異なるのみで実質的な内容は所得税法 13 条及び法人税法 12 条と同じであり、結果的に納税事務の一元化につながっている。

(13) 金子・前掲注(1)807 頁。

(14) 武田昌輔監修『DHC コンメンタール消費税法』1792 頁（第一法規、1989）。

産の譲渡等を行ったものとみなして、消費税法の規定を適用するとされている。また、課税売上高が5億円（筆者注：平成16年4月以後5,000万円）以下である場合においては、いわゆる簡易課税方式が適用されるのでこれを利用して租税回避を行うことも考えられるところである。このような場合も、この規定によって防止されることになる。」⁽¹⁵⁾と述べている。

(2) 消費税法基本通達4-1-1

実質行為者課税に関し、消費税法基本通達4-1-1《資産の譲渡等に係る対価を享受する者の判定》は、「事業に係る事業者がだれであるかは、資産の譲渡等に係る対価を実質的に享受している者がだれであるかにより判定する。」と定めている。

この定めは、消費税法13条が、資産の譲渡等の帰属について、その名義又は形式等と実質とが異なる場合には、これを経済的実態等により観察して実質的に対価を享受している者が誰であるかを判定し、その実質的に対価を享受している者が資産の譲渡等を行ったものとするとしていることを前提として、通常経済取引においては、財産関係の保有名義人又は事業遂行上の名義人が、その財産の運用処分又は事業遂行の成果である対価を享受することとなり、資産の譲渡等を行った名義人と対価を享受するとは一致するのが一般的であるが、信用制度の発達等により複雑化した現代の経済社会においては、その資産の譲渡等の名義人とその対価を享受する者とが必ずしも一致しない場合があることから、このような場合には、法律上の名義等にとらわれることなく、その経済的実質により対価を享受する者をもって資産の譲渡等を行った者とみなすこととしたことを念のため明らかにしたものとされている⁽¹⁶⁾。

(15) 武田昌輔『消費税の完全対策』118頁（ダイヤモンド社、1988）。

(16) 濱田正義編『平成30年版消費税法基本通達逐条解説』176-177頁（大蔵財務協会、2018）。

2 実質所得者課税の原則

上記 1 で述べたとおり、消費税法 13 条に規定する実質行為者課税の原則は所得税や法人税と同様の趣旨で設けられた規定であるが、そもそも所得税や法人税における実質所得者課税の原則の規定の趣旨はどのようなものであるかについては次のとおりである。

(1) 租税法の基本原則

租税法の全体を支配する基本原則としては、まず、租税法律主義と租税公平主義の二つがあげられる。この二つの基本原則は、「近代以前の国家における租税の在り方に対するアンチテーゼとして、相互に密接に関連しながら、近代国家において確立したもの」とされ、租税法律主義は「課税権の行使方法に関する原則」、租税公平主義は「主として税配分に関する原則」とであるとされている⁽¹⁷⁾。

(2) 「実質主義」ないしは「実質課税の原則」

実質主義に関する先行研究では、「課税は、税法があり、そしてその対象となる現実の経済取引があつて成立するものであり、この両者を結びつけるものが税法の解釈適用である。この解釈、適用に当たって要請される基本原則の一つが『実質主義』と呼ばれるものである。このように実質主義が要請される前提条件としては、①租税の基本原則である『公平の原則』（筆者注：「租税公平主義」）、②契約の自由を原則とする私法秩序、③常に変せんする複雑な取引社会という三つの要因の存在があるからなのである。②、③の要因を持つ現実社会において、①の『公平の原則』を保つために必然的に要請されるのが、税法における実質主義であるといえよう。」⁽¹⁸⁾と述べられており、更に、上記①ないし③の要因については、①民主主義国家における租税は、立法面においても行政面においても、ともに「公平

(17) 金子・前掲注(1)78頁。

(18) 茂木繁一「税法における実質主義について—その総論的考察—」税大論叢 6 号 56 頁 (1972, <https://www.nta.go.jp/about/organization/ntc/kenkyu/ronsou/06/49/hajimeni.htm>) (令和 3 年 11 月 4 日最終閲覧)。

の原則」に則るものでなければならず、この「公平」を測る尺度となるものは、「納税者の実質的担税力」であり、この実質的担税力の有無、程度によって税額が決定し、同一の担税力を有する者は同一の税額を負担することが、すなわち「公平」であるといえる、②課税の対象となる経済取引社会は、契約の自由を原則とする私法秩序を前提とした社会であり、私法秩序の枠内で自由に取引を行うことができ、取引の権利主体者は、名実ともに一致し、そこで選ばれた法形式等の法的権利関係の実態をストレートに示しているのが通常姿として考えられるが、選ばれた法形式、名義等が必ずしも実質に一致しない場合が生じうることも否定できず、このような場合は公平負担の原則からは当然法形式、名義等にとらわれず、実質の担税力に課税することが要請される、③経済取引社会は常に変動し、取引態様等も常に複雑化しているのが現状であり、税法もこれらの事象の変遷に伴って随時改正が行われるが、到底経済社会の変化に及ぶべくもなく、税法の改正により特定の事象を課税対象に取り入れた場合に、これを回避する新たな法的形態が生み編み出されることも現実ではかなり多く生じうるから、このような複雑な経済事象を対象としている税法の解釈適用にあたり、税法の文言を極めて形式的論理的に解釈し、適用することは、「公平の原則」からみて妥当ではないとして、法の目的とするところを的確に認識し、課税要件等を把握するためには、単なる形式のみにとらわれず、経済的実質を十分に考慮して税法を解釈適用する実質主義が要請されていると解されると述べられている⁽¹⁹⁾。ここに、税法に実質主義が要請されるべき理由があると考えられる。

(3) 実質所得者課税の原則

租税は、実質的担税力に着目して課されるべきで、単に法形式あるいは名義等にとらわれるべきではないという基本原理は、通常「実質主義」ないしは「実質課税の原則」と呼ばれている。これに対し、「実質所得者課税

(19) 茂木・前掲注(18)56-57頁。

主義」ないしは「実質所得者課税の原則」と呼ばれるものがあるが、吉良教授は、この実質所得者課税主義について、「所得のいわゆる『形式的帰属者』・『表見的帰属者』あるいは『名目的帰属者』等を納税義務者として課税することを認めようとする、いわゆる『形式所得者課税主義』に相對する相対的な概念であつて、いわゆる『課税物件の実質帰属課税主義』の所得税法・法人税法上における一つの表れであり、かつ『実質課税の原則』の一つの態様である。」⁽²⁰⁾と述べている。

そして、実質所得者課税の原則につき、所得税法 12 条は「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。」と規定し、法人税法 11 条は「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、その者以外の法人がその収益を享受する場合には、その収益は、これを享受する法人に帰属するものとして、この法律の規定を適用する。」と規定しているが、現行税法においては「実質主義」ないしは「実質課税の原則」自体に関する一般原則規定はない。

3 実質所得者課税の原則に係る規定の解釈

実質所得者課税の原則の規定は、その文言からして、課税要件事実の認定に関する「実質主義」ないしは「実質課税の原則」の人的帰属の判定場面における現れであるといえるが、この規定の解釈については、実質主義に関する法実質主義と経済実質主義の対立に対応して、法律的帰属説と経済的帰属説の二つの見解がある⁽²¹⁾。

(20) 吉良実「実質課税論の展開」243-244 頁（中央経済社、1980）。

(21) 所得税法における「実質所得者課税の原則」については、福田善行「実質所得者課税に関する一考察—所得税における所得の帰属判定を中心に—」税大論叢 84 号(2016, <https://www.nta.go.jp/about/organization/ntc/kenkyu/ronsou/84/04/index.htm>)（令和 3 年 11 月 4 日最終閲覧）に詳しい。

金子教授は、「法律的帰属説」とは「課税物件の法律上（私法上）の帰属につき、その形式と実質と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、という趣旨にこれらの規定を理解する考え方である。」「経済的帰属説」とは「課税物件の法律上（私法上）の帰属と経済上の帰属が相違している場合には、経済上の帰属に即して課税物件の帰属を判定すべきことを定めたものである、と解する立場である。」と述べ、文理的にはどちらの解釈も可能であるとした上で、「経済的帰属説をとると、所得の分割ないし移転を認めることになりやすいのみでなく、納税者の立場からは、法的安定性が害されるという批判がありうるし、税務行政の見地からは、経済的に帰属を決定することは、實際上多くの困難を伴う、という批判がありうる。」として、法律的帰属説が妥当であると述べ、更に、消費税法 13 条についても同様に法律的帰属説が妥当であると解すべきと述べている⁽²²⁾。

また、谷口教授は、「所得税法 12 条および法人税法 11 条の文理解釈としては、それらが用いる『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』（①）、『単なる名義人』（②）および『これ [=その収益] を享受する者』（③）という各文言の意義ないし相互関係をどのように理解するかが重要である。」と述べた上で、「法律的帰属説は、法律上（私法上）収益を享受する権利を基準にし、かつ、その権利の享受主体につき形式・外観と実質・実体とが食い違う場合には後者を基準にして、所得の帰属を判定する考え方である。これによれば、前記の①は『法律上（私法上）の権利者のうち形式・外観上の権利者』、②は『法律上（私法上）の名義において権利の主体として表明されている者』、③は『法律上（私法上）の権利者のうち真実の権利者』を意味することになる。これに対して、経済的帰属説は、経済的に（事実上、實際上）収益を享受する事実を基準にして、所得の帰属を判定する考え方である。この考え方によると、法律上（私法上）の権利者（法律的帰属説の説くような区別は問題にしない）と、経済的に（事実上、實際上）収益を享受

(22) 金子・前掲注(1)182頁。

する者とが食い違う場合には、後者の、法律上の無権利者に、所得が帰属する、と判定される。したがって、前記の①は『法律上（私法上）の権利者』、②は『法律上（私法上）収益を享受する権利を有する者』、③は『収益の内容・実質を構成する経済的利得を経済的に（事実上・實際上）享受する者』を意味することになる。」、法律的帰属説と経済的帰属説とは、全く異なる判定結果を帰結するかのように思われるが、「法律上（私法上）の権利者のうち真実の権利者」と「収益の内容・実質を構成する経済的利得を経済的に（事実上・實際上）享受する者」とは、ほとんど一致するのであるから、二つの説で帰属の判定結果が異なる場合が仮にあるとしても、それはごく限られた場合であろうと述べ、学説では「法律的帰属説が通説的地位を占めている。」と述べている⁽²³⁾。

なお、裁判例においては、経済的帰属説を支持する立場やこれを採用したものと解されるもの⁽²⁴⁾もなくはないが、法律的帰属説を前提とする判断⁽²⁵⁾が多くみられる。

4 小括

資産の譲渡等を行った者の実質判定については、実質主義から導かれる所得課税における実質所得者課税の原則と同様の趣旨により消費税法 13 条として実質行為者課税の原則を規定している。

所得課税における実質所得者課税について、金子教授は、文理上どちらの解釈もあり得るとしながらも、法律的帰属説が妥当し、消費税法 13 条も同様と述べ、谷口教授は所得課税における実質所得者課税について、法律的帰属説と経済的帰属説はほとんど同じ結果になると述べた上で、学説では法律

(23) 谷口勢津夫『税法基本講義〔第4版〕』244・245頁（弘文堂，2014）。

(24) 千葉地判昭和 45 年 12 月 25 日訟月 17 卷 4 号 669 頁、山口地判昭和 46 年 6 月 28 日訟月 17 卷 10 号 1671 頁など。

(25) 最判昭和 48 年 4 月 26 日民集 27 卷 3 号 629 頁、熊本地判昭和 57 年 12 月 15 日訟月 29 卷 6 号 1202 頁、東京地判昭和 63 年 5 月 16 日判時 1281 号 87 頁など。なお、納税者側の経済的帰属説の主張を採用しなかったものとして、横浜地判平成 13 年 10 月 10 日税資 251 号順号 8999 がある。

的帰属説が通説的であると述べている。

消費税法 13 条については、武田教授が「世の中には、法形式と経済的実質とが一致していない場合がしばしば見受けられるところであり、このような場合に、あくまでも法形式に拘泥して税法を適用するならば、課税の公平を維持することはできないことになる。ここにおいて、資産の譲渡等又は特定仕入れについても、名義人という法形式にこだわることなく、課税要件事実を経済的事実に即して観察し、その経済的実質に即して課税をすべきであるといういわゆる実質課税の原則が要請されることになる。」⁽²⁶⁾と述べていることや、消費税法基本通達 4-1-1 が、「資産の譲渡等の名義人とその対価を享受する者とが必ずしも一致しないことがあることから、このような場合には、法律上の名義等にとらわれることなく、その経済的実質により対価を享受する者をもって資産の譲渡等を行った者とみなすこととしたことを念のため明らかにしたもの」とされているように、経済的帰属説を念頭において定められていると考えられるような記述もあるが、現時点においては、法律的帰属説によって実質行為者課税の原則を解したとするならば、適正・公平な課税の実現を著しく害してしまうような場合を除き、経済的帰属説によることは消極的であるべきと考えるところ、法律的帰属説による場合に、消費税法 13 条に規定する「当該対価を享受する者」、消費税法基本通達 4-1-1 に定める「実質的に享受している者」が法律的に何をもってどのような者を指すのかは必ずしも明確ではない。

なお、輸入取引に係る消費税の納税義務者は、外国貨物を保税地域から引き取る者とされているところ、この「引き取る者」について実質行為者課税の原則を定める消費税法上の明文規定はないが、輸入取引に係る消費税につき実質行為者課税の原則の考え方を採用したと考えられる裁判例がある⁽²⁷⁾。

(26) 武田・前掲注(14)1792 頁。

(27) 酒類を保税地域から引き取る場合の酒税の納税義務者につき「酒税の納税義務者は『酒類を保税地域から引き取る者』であり、右『引き取る者』とは実質的に酒類を引き取る者であつて、輸入申告名義人であるか否かを問わないと解するのが相当である。」と判示した裁判例がある（東京高判昭和 60 年 2 月 25 日刑月 17 卷 1・2 号 1

第 3 節 消費税の課税仕入れに係る実質主義

1 課税仕入れと実質主義

消費税法 13 条は、資産の譲渡等を行った者（消法 2 ①八）の判定について規定したものであるが、同条が課税仕入れを行った者（消法 2 ①十二）についても適用があるかについては明らかでない。

この点、消費税法 13 条の規定が課税仕入れにも適用があるかが争われた裁判例に、①法人税法 11 条に規定する実質所得者課税の原則とは、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って、その収益を享受せず、その者以外の法人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法人に帰属するものとして、法人税法を適用するというものであり、法律上の所得の帰属の形式とその実質が異なるときは実質に従って租税関係が定められるべきであるという租税法上当然の条理を確信的に定めたものである、②法人税法は、収益についてのみ規定しているが、損失・費用の帰属についても同条の適用があるのは明らかであるから、結局のところ、同条は収益と損失・費用の差額であるところの所得の帰属について定めたものと解される、③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、当該資産の譲渡等に係る対価を享受する者が行ったものとして消費税法の規定を適用するものとしており、本条自体は資産の譲渡等（消法 2 ①八）を行った者の認定について規定しているものであるが、課税仕入れ（消法 2 ①十二）を行った者の認定にも当然適用されるものと解すべきであると判示した裁判例がある⁽²⁸⁾。

なお、この裁判例においては、消費税法 13 条の規定が課税仕入れにも適

頁)。また、「関税の納税義務者となる『貨物を輸入する者』とは、実質的にみて本邦に引き取る貨物の処分権限を有している者、すなわち実質的に輸入の効果が帰属する者をいうものと解するのが相当である。」と判示した裁判例がある（東京地判平成 2 年 10 月 8 日判時 1369 号 91 頁）。

(28) 高松高判平成 16 年 12 月 7 日税資 254 号順号 9847。

用があるとする一般的解釈を前提として審理されたが、結果として当該事件には消費税法 13 条自体が適用にならないと判示しており、同裁判例における課税仕入れが消費税法 13 条の規定により実質行為者に帰属するという判示はされていない（上告審は棄却されているが、最高裁は消費税法 13 条が課税仕入れを行った者の認定に適用されるかについて判断していない⁽²⁹⁾。）。

2 所得課税における実質所得課税主義

上記 1 では、法人税法 11 条に関し、「収益」についてのみ規定しているが、損失・費用の帰属についても同条の適用があるのは明らかであるから、結局のところ、同条は収益と損失・費用の差額であるところの所得の帰属について定めたものと解されるとした裁判例を示したが、確かに法人税法 11 条の条文題名は「実質所得者課税の原則」であるものの、条文中「収益」の文言をどのように解釈しているかは明らかでない。

この点、法人税法 11 条について、吉良教授が「一般的には『所得の帰属者』の判定に関する規定だということにはなっているけれども、この条文の規定形式からすると、『所得の帰属者』というよりは、むしろ所得を構成している個々の『収益の帰属者』の判定に関する規定だという方が、より正確な言い方だといえるようである。しかし、周知のように、いわゆる『所得』は『収入（収益）』と『費用（経費）』とを構成要素としているものであるから、『収益の帰属者』は『所得の帰属者』を意味するものであるといえるので、その意味から本条を『所得の帰属者』の判定に関する規定だといっても間違いではない⁽³⁰⁾と述べているように、裁判所も「収益」は「所得」を意味するものとして解釈していると考えられる⁽³¹⁾。

(29) 最判平成 19 年 9 月 28 日民集 61 卷 6 号 2486 頁。

(30) 吉良・前掲注(20)253 頁。

(31) 「収益」について、太田哲三ほか監修『会計学大辞典』487 頁では、「収益は、ときには収入 (proceed)、利益 (profit)、利得 (earning)、あるいは所得 (income) 等と混淆して用いられることもあるが、例えばアメリカ公認会計士協会 (AICPA) の会計用語委員会が発表した『会計用語公報』(Accounting Terminology Bulletins No.2,1955) では、『収益は、財貨の販売および用益の提供から生ずるものであって、

また、実質主義については、吉良教授が「それは『実質把握課税主義』と『実質帰属課税主義』とに分類して理解することができるが、特に所得税法とか法人税法等のいわゆる所得課税法の領域では、・・・『実質所得課税主義』・『実質所得者課税主義』・『実質帰属時課税主義』等を内容としている原則であるといえる」⁽³²⁾、「いわゆる『実質所得課税主義』とは、要するに『所得』を課税物件（課税対象）とする所得税・法人税は、いわゆる『実質所得』に対して課税されるような立法構成（税法の制定）およびその解釈・適用上も、そして具体的な事実の認定上も『実質所得』であることを要請・・・している原則であるということである。したがって、実質所得課税主義は、いわゆる『形式所得』あるいは『名目所得』を課税所得とすることを認め・・・るいわゆる『形式所得課税主義』に相對する相對的な概念であって、いわゆる『課税物件の実質把握課税主義』の所得税法・法人税法における一つの表れであり、かつ『実質課税主義』の一つの態様である」⁽³³⁾と述べているように、所得課税の領域において課税されるべき「所得」は「実質所得」でなければならないとする原則をも包含する概念であると考えられ、このような実質所得課税主義からすれば、所得課税の領域において実質所得者課税の原則により所得の帰属者を判断する場合には、当然課税されるべき所得も実質所得でなければならないということ、すなわち、損失・費用の帰属をも考慮した所得が誰に帰属するのかを判断し、そこに課税すべきものと考えられるのではないだろうか。

3 実質主義に基づく仕入税額控除

(1) 仕入税額控除

得意先、顧客、または賃借人に供給した財貨および利益の対価として、彼等に請求する代金によって測定される。資産（棚卸資産以外）の売却または交換に基づく利得、投資から得た利子および配当、ならびにその他の所有者持分の増加（資本抛出および資本修正から生ずるものを除く。）もまた収益に含まれる。』としている」とされている。

(32) 吉良・前掲注(20)62 頁。

(33) 吉良・前掲注(20)115-116 頁。

事業者（免税事業者を除く。）が国内において行った課税仕入れ等に係る消費税額は、課税仕入れ等を行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控除することとされている（消法 30①）。そして、これを「仕入税額控除」という。

課税仕入れとは、事業者が、事業として他の者から資産を譲り受け、若しくは借り受け、又は役務の提供を受けることをいう（消法 2①十二）のであるが、事業者（免税事業者を除く。）が、課税仕入れ等の事実を記載した帳簿及び請求書等（課税仕入れに係る支払対価の額の合計額が少額である場合、特定課税仕入れに係るものである場合その他の政令で定める場合における当該課税仕入れ等の税額については、帳簿）を保存しない場合には仕入税額控除の適用はないこととされている（消法 30⑦、消令 50①）。

なお、令和 5 年 10 月からは、原則として、適格請求書発行事業者から交付された適格請求書等の保存が税額控除の適用要件となる⁽³⁴⁾。

（2）仕入税額控除の法的性質

仕入税額控除の法的性質については、欧州連合（EU）の付加価値税（以下「EU 付加価値税」という。）においては請求権として位置づけられているのに対し、我が国の消費税法 30 条《仕入れに係る消費税額の控除》1 項の文言からは、仕入税額控除の法的性質は明らかではない⁽³⁵⁾。

仕入税額控除の法的性質について、西山教授は、EU 付加価値税における仕入税額控除の法的性質との対比から「仕入税額控除にとって『課税仕入れの事実』は、第 1 の（主要な）権利発生要件である。他方、当該仕入税額は、仕入先事業者については納付すべき税額である。当該仕入先事業者の实在確認とその納税額は、消費課税が日々大量に反復される取引に対するものであることを考慮すれば、課税庁において明確にかつ簡易に検証

(34) 軽減税率制度が実施された令和元年 10 月 1 日から令和 5 年 9 月 30 日までの間は、請求書等保存方式を維持した上で、軽減税率の対象である旨の記載事項を追加し、帳簿及び請求書等の保存を要件とする「区分記載請求書等保存方式」によることとされている。

(35) 西山由美「仕入税額控除」日税研論集 70 号 466 頁（2017）。

できるものでなくてはならない。そこでこれらを明記した書証の所持を控除請求権の行使にかからしめることによって、その所持を事業者に確実に行わせることが必要になる。この意味で『インボイス（日本においては帳簿および請求書等）の所持・保存』は、仕入税額控除の第 2 の要件（権利行使要件）と考えられよう。したがって、消費課税におけるインボイス（日本においては帳簿および請求書等）の保存は、仕入税額控除を行うための要件であると同時に、その仕入先事業者の実在と納税額を確認するための手段でもあり、『税額転嫁』と『仕入税額控除』を連結する機能を有しているのである。⁽³⁶⁾と述べている。

また、仕入税額控除の適用要件として帳簿の保存に加え、請求書等の保存をも求めるのは、自己作成の帳簿のみでは制度の信頼性に欠けるところがあり、取引相手方作成の書類（請求書、納品書など）によって取引内容の客観性を担保しようとするものである⁽³⁷⁾が、この「客観性の担保」とは、仕入段階で課税取引が現に行われ、かつ税額転嫁が適正に行われていることを、課税庁が容易に検証できることをいうものと考えられる⁽³⁸⁾。

更に、西山教授は、「課税仕入れの事実」の証明について、医薬品の現金卸売業を営む原告会社の仕入帳に記載された仕入相手の氏名または名称が仮名であり、当該仕入帳は消費税法 30 条 7 項に規定する帳簿には該当しないから仕入税額控除の適用はないとしてされた課税処分について争われた、いわゆる「アーム薬品事件」⁽³⁹⁾の判旨から「すなわち、『真に課税仕入れが行われたこと』を仕入税額控除の実体法の要件と考える場合、その課税仕入れの存否を示す方法は複数ありえる。しかし消費税法は、『帳簿および請求書等の保存』を唯一の方法として採用した。事業者には記帳の備付

(36) 西山由美「仕入税額控除－控除権行使をめぐる諸問題－」金子宏編『租税法の基本問題』721-722 頁（有斐閣、2007）。

(37) 大島隆夫＝木村剛志『消費税法の考え方・読み方〔五訂版〕』278 頁（税務経理協会、2010）。

(38) 西山・前掲注(36)722 頁。

(39) 最判平成 11 年 2 月 5 日税資 240 号 627 頁。

義務があり（同法 58）、かつ請求書や納品書の授受は商取引一般に行われているということを考えれば、これを採用したことに相当の合理性がある。そうすると『帳簿および請求書等』以外の書類で課税仕入れの存在を証明できるかどうかという問題になるが、法が証明手段を 1 つに限定している以上、他の手法は認められないと解すべきである。『帳簿および請求書等』で証明できない場合の救済としては、帳簿および請求書が保存できなかった特段の事情を事業者自身が証明したうえで、他の書類により課税仕入れの事実を示すことになる。」⁽⁴⁰⁾とも述べている。

このような西山教授の見解については、上述の「特段の事情」が消費税法 30 条 7 項ただし書に規定する「災害その他やむを得ない事情」を指すものであるとすれば、事業者が「法 30 条 7 項に規定する帳簿又は請求書等を整理し、これらを所定の期間及び場所において、法 62 条に基づく税務職員による検査に当たって適時にこれを提示することが可能なように態勢を整えて保存していなかった場合は、法 30 条 7 項にいう『事業者が当該課税期間の課税仕入れ等の税額の控除に係る帳簿又は請求書等を保存しない場合』に当たり、事業者が災害その他やむを得ない事情により当該保存をすることができなかったことを証明しない限り（同項ただし書）、同条 1 項の規定は、当該保存がない課税仕入れに係る課税仕入れ等の税額については、適用されない」とした最高裁判決⁽⁴¹⁾とも合致するものであるが、消費税法 30 条 7 項の規定そのもの、あるいは同項に規定する「保存」をどのように解釈するかについては、例えば前述した「アーム薬品事件」の判旨について、「やむをえず仮名で取引をせざるをえない事実があるとした場合において、納税者が帳簿等に仮名を記載したというそのことだけで仕入税額控除を認めないとするのは、行き過ぎであろう。問題は、課税仕入れの相手が特定できるか、それにより課税仕入れの事実が確認できるかである。税務調査においてその事実が確認できないのであれば、それを理由に

(40) 西山・前掲注(36)726 頁。

(41) 最判平成 16 年 12 月 16 日民集 58 卷 9 号 258 頁。

仕入税額控除認めなければよい。納税者が正当な理由なく調査に協力しないのであれば、法に従って処罰すればよい。過度に形式性を強調し、真実の仕入先の記載がないということから、直ちに制裁的に課税処分をすることは許されるべきではない。」⁽⁴²⁾とする見解など前述の最高裁判決とは異なる複数の見解⁽⁴³⁾もある。

(3) 実質主義に基づく仕入税額控除の適用可能性

消費税の課税の対象は、①事業者が国内において行う資産の譲渡等及び特定仕入れ（いわゆる国内取引）、②保税地域から引き取られる外国貨物（いわゆる輸入取引）であるところ、消費税法 13 条は、国内において資産の譲渡等を行った者の認定について規定しており、文理上、課税仕入れを行った者について適用があると解することはできない。

所得税や法人税は所得課税であって、その課税標準は収入（益金）から必要経費（損金）を控除した「所得」であり、所得税法 12 条・法人税法 11 条が、いずれも帰属判定の対象を「収益」と規定し、消費課税である消費税の課税標準は「課税資産の譲渡等」であるところ、消費税法 13 条は帰属判定の対象を「資産の譲渡等」と規定し、仕入税額控除はあくまでも税額控除であるからこれらを同視することはできない、すなわち、消費税（消費課税）における実質帰属者主義はあくまでも資産の譲渡等を行ったその行為者を実質により判断するのであり、所得課税のように収入から費用を控除した所得という概念はないのであるから、消費税法 13 条が課税仕入れにも適用があると解することはできない⁽⁴⁴⁾と考えられるが、租税法の適用・解釈に要請される基本原則である実質主義の考え方からすれば、この

(42) 田中治「消費税における仕入税額控除の存在理由と判例動向」金子宏編『租税法の発展』280 頁（有斐閣、2010）。

(43) 例えば、黒川功「消費税仕入税額控除否認の法的限界」北野弘久先生古希記念論文集刊行会編『納税者権利論の展開』399 頁以下（学陽書房、2001）、水野武夫「仕入税額控除と法定帳簿等の保存」同 535 頁以下などがある。

(44) 消費税法 14 条は、信託財産に係る資産の譲渡等及び課税仕入れ等の帰属について規定しているが、「資産等取引」という用語を使用し、この「資産等取引」は「資産の譲渡等、課税仕入れ及び課税貨物の保税地域からの引取り」をいうと規定している。

規定が直ちに「課税仕入れを行った者」の判定には適用がないとして解してよいのだろうかという疑問も残る。

この点、実質主義の考え方からすれば、課税仕入れにも消費税法 13 条の適用がある、あるいは、明文規定がなくとも実質的に課税仕入れを行った者が存在するのであればその者に課税仕入れを認めるべきとの意見もあろうが、仮に実質的な課税仕入れを認めようとしても、そのような場面で最高裁判決⁽⁴⁵⁾が判示するように税務職員による検査に当たって適時にこれを提示することが可能なように態勢を整えて消費税法 30 条 7 項に規定する適格な「帳簿及び請求書等」の保存がなされているとは考え難く、結果として仕入税額控除は認められないと考えられることから、実質主義に基づく仕入税額控除を論ずる実益は乏しいと考える。

(45) 最判平成 16 年 12 月 16 日民集 58 卷 9 号 258 頁。

第 2 章 委託販売における納税義務者等

国内取引における消費税の納税義務者は、課税資産の譲渡等（特定資産の譲渡等を除く。）及び特定課税仕入れを行った事業者である（消法 5）が、本章では、いわゆる委託販売による課税資産の譲渡等に係る納税義務者等について、委託販売とはどのような取引をいい、消費税法では一般的にどのように取り扱われるのかを概観した上で、委託販売による課税資産の譲渡等を行った者が誰であるか争われた裁判例について考察する。

第 1 節 委託販売

委託販売とは、どのような取引形態を指すのであろうか。本節では、委託販売と呼ばれる取引形態について、私法、税法、会計の観点で検討する。

1 委託販売

一般的な用語としての「委託」とは、「①人に頼んで代わりにしてもらうこと。ゆだねまかすこと。あずけたのむこと。②〔法〕法律行為または事実行為などをするを他人に依頼すること。」であり、「委託売買」とは、「①商品の買入れや販売をする場合に、取引に便宜の多い他の商人に委託すること。②取引所の会員である証券会社や商品取引員が、顧客の委託を受けて行う証券や商品の売買。」であり、「委託販売」とは、「品物を商人に委託し、手数料を支払って売りさばかせること。」である⁽⁴⁶⁾。

今日の経済社会における商品等の販売には様々な取引形態があるが、自己の商品などの売買を他人に委託し、委託を受けた他人が、相手方を求めて売買取引を行うという取引形態をみることができ、一般にそのような販売形態を「委託販売」（「委託売買」）というものと考えられる。そして、上記「取引

(46) 新村出編『広辞苑〔第七版〕』165 頁（岩波書店、2018）。

所の会員である証券会社や商品取引員が、顧客の委託を受けて行う証券や商品の売買」や卸売市場を介して行われる青果物、水産物等の売買は典型的な委託販売の例であると考えられる。

また、一般的に、委託販売では、商品の生産者又は商人が他の商人に商品売買を委託し、それに対する報酬として売上金額の一定歩合を手数料又は口銭（コミッション）として支払う販売方式がとられ、委託する側の生産者又は商人は委託者（委託販売者）、委託された側の商人は受託者（受託販売者）と呼ばれ、私法上、受託者の立場として、「仲立」、「問屋（といや）」、「代理商」が考えられる（以下、「問屋」とは商法 551 条に規定する「問屋（といや）」のことを指す。）。

以下、商品やサービスの流通に関する私法上の諸営業等について概観する。

(1) 仲立人⁽⁴⁷⁾

仲立人とは、商品の売買など他人間で行われる商行為の媒介をすることを業とする者である（商法 543）。「媒介」とは、いわゆる周旋のことであって、他人の間に立って、両者を当事者とする法律行為の成立に尽力する事実行為をいう。事実行為たる媒介をなすことを引き受け、委託者と相手方との間で契約が成立したとき報酬の支払いを受けることを業とすることにより、仲立人は商人となる（商法 502 十一）。

仲立人の例としては、無担保コール取引を媒介する短資業者、外国為替取引を媒介する外国為替ブローカー、物品海上運送契約等の締結を媒介する海運仲立業者、旅客運送契約・宿泊契約の締結を媒介する旅行業者、商行為である不動産取引を媒介する不動産仲介業者（宅地建物取引業者）等がある。なお、卸売業者（商社）が「代行」と呼ばれる形で他人間の契約交渉に関与することがあるが、その場合、卸売業者は、中立的な立場でなくもっぱら一方当事者の利益のため契約交渉に関与するにすぎないため、仲立人であるとは解されない。

(47) 江頭憲治郎『商取引法〔第 8 版〕』229-230 頁（弘文堂、2019）。

(2) 問屋及び準問屋⁽⁴⁸⁾

問屋とは、「自己の名をもって他人のために物品の販売又は買入れをすることを業とする者」をいう（商法 551）。自己の名をもって（自分が権利・義務の帰属主体となって）他人のために（他人の計算、すなわち経済的損益を他人に帰属させて）法律行為をすることを引き受ける行為を「取次ぎ」という（商法 502 十一）が、問屋は取次業者の一類型で、物品（有価証券を含む。）⁽⁴⁹⁾の販売又は買入れ（売買契約の締結）を引き受けることにより手数料を取得することを業とする商人である。なお、商法中には、販売又は買入れでない行為の取次ぎを業とする準問屋（商法 558）、物品運送の取次ぎを業とする運送取扱人（商法 559）に関する規定が設けられている。

問屋・準問屋は、自己の名をもって相手方と取引することから、法律上の代理ではないが、経済的効果が委託者に帰属する点をとらえて「間接代理」⁽⁵⁰⁾と呼ばれることがある。英米法には代理と取次ぎの区別がなく、ともに *agency* と呼ばれる法領域で扱われ、大陸法では問屋・準問屋に当たる者の行為によって、委託者と取引相手方との間に直接の法律関係が生ずるものとされる場合が非常に多い⁽⁵¹⁾。しかし日本法上は、代理権の授与と取次ぎの委託とは別の行為であり、委託者が取次ぎ委託をしたとしても商法 504 条（商行為の代理）が適用になるものではない⁽⁵²⁾。また、「信託」は、受託者が自己の名をもってした行為の経済的利益を受益者⁽⁵³⁾に帰属させる制度という点で、問屋・準問屋に類似するが、法的に見れば財産が受託者に帰属する点及び経済的に見れば単発行為ではなく財産の継続的管理

(48) 江頭・前掲注(47)246-271 頁。

(49) 最判昭和 32 年 5 月 30 日民集 11 卷 5 号 854 頁。

(50) 代理人の行った法律行為の効果が直接本人に帰属する（直接）代理に対する概念であり、現行民法には、間接代理に関する一般的な規定は存在しない。

(51) 大塚龍児「問屋の委託実行行為により生ずる法律関係の観点から見た *agency* の代理」鈴木竹雄先生古希記念『現代商法額の課題〔下巻〕』1219 頁（有斐閣、1975）。

(52) 大判明治 42 年 2 月 3 日新聞 554 号 16 頁。

(53) 自益信託であれば、委託者と同一である。

を目的とする点において、問屋・準問屋と異なる⁽⁵⁴⁾。

問屋の典型例は、金融商品取引法上の金融商品取引業者（有価証券の売買取引の取次ぎ「いわゆるブローカー業務」を行う場合。）又は商品先物取引法上の商品先物取引業者である。ここに問屋の形式が利用される理由は、相場の変動の激しい物品の取引を迅速に成立させるとともに、価格変動から生ずる損益をすべて顧客に帰す必要があるからであって、中央卸売市場の卸売業者が自己の計算でなく委託者の計算で販売することが多いのも同様の理由に基づく。その他、返品の高割合の商品につき卸売業者又は小売業者が「委託販売」を引き受けるケース、あるいは、特定の大型商談を成立させるためにメーカー・ユーザー間に卸売業者が介入する必要があるけれども、仕切りの形式を取るのは卸売業者にとってリスクが大きすぎる場合にも問屋の形式をとるケース（業界で「委託」と呼ぶ形）等がある。

（3）代理商及び特約店⁽⁵⁵⁾

商業使用者ではなく、独立の商人でありながら、もっぱら特定の商人の商品・サービスの販売を補助する役割を担う者として、商法上、代理商の規定が置かれている（商法 27・31、会社法 16・20）。

代理商には、「締約代理商」と「媒介代理商」とがあり⁽⁵⁶⁾、前者の例としては、損害保険会社のために損害保険契約（海上保険契約を除く。）の締結の代理をなす損害保険代理店（保険法 2①）、船舶運航事業を営む運送人のために物品海上運送契約の締結の代理をなす開運代理店（海上運送法 2⑨）、航空運送事業者のために航空運送契約の締結の代理をなす航空運送代理店（航空法 133①）、他の旅行業者のために旅行者との契約の締結を代理する旅行業者代理業者（旅行業法 2②）などがある。後者の例としては、損害

(54) 四宮和夫「間接代理に関する一考察—信託との関係を中心として—」鈴木竹雄先生古希記念『現代商法学の課題〔上巻〕』351頁（有斐閣、1975）。

(55) 江頭・前掲注(47)271-276頁（弘文堂、2019）。

(56) 近藤光男『商法総則・商行為法〔第8版〕』98頁（有斐閣、2019）では、「代理商」は、特定の商人のために取引の代理を行う「締約代理商」と特定の商人のために取引の媒介を行う「媒介代理商」とに分かれると述べられている。

保険会社のために海上保険契約の媒介をなす損害保険代理店があげられるが、商品販売にも代理商の形態を利用できないわけではない。なお、代理商の法的地位は、商法の規定及び本人との間に締結される代理商契約（委任契約または準委任契約）により定まる。

卸売業者または小売業者の中には、メーカーまたは他の卸売業者から買い取った商品を転売する形（仕切り）をとりながらメーカー等である著名な商人の販売チャンネルとして系列化された「特約店」と呼ばれる者（実際の呼び名は「代理店」、「販売店」、「取扱店」等多様である。）が少なくない。特約店とメーカー等の間には、通常、特約店契約（代理店契約、販売店契約）という名の基本契約が締結され、特約店は、経済的にメーカー等に従属し、その法的地位は代理商に類似する点が多い。

保険業のように、締結される契約の性質上、代理又は媒介の形をとらざるを得ないものを除けば、特定の商人の系列下にある商人がいかなる形態で商品・サービスの販売を行うかについて、当事者の選択可能性はいろいろあり得る。しかし、業界により多少の差異はあるものの、商品販売に関する限り、商品を買取り転売する形をとるのが一般的であり、代理または媒介、取次ぎ（委託販売）の形がとられるのは特殊なケースである。

（4）授権⁽⁵⁷⁾

民法上の代理と類似の概念として「授権」があるが、授権と間接代理（問屋）に関し、内田教授は、「間接代理は問屋（商法 551）・仲買人がその例で、自己の名で契約を結び効果も自己に帰属するが、経済的効果は委託者に帰属するという制度で、法的効果が本人に帰属しない点で代理とは異なる。授権は、間接代理のように行為者が自らの名で契約を結ぶが、効果は本人に帰属するというもので、民・商法に規定はないが、学説によって認められているものである。」⁽⁵⁸⁾と述べている。

(57) 代理権の授与も広義の「授権」と表現されることもあるが、本稿における「授権」は狭義の「授権」を意味するものとする。

(58) 内田貴『民法 I 〔第四版〕総則・物件総論』204 頁（有斐閣、2008）。

【表 1】間接代理と授権の相違点

	法律行為の行為者	法律効果の帰属
間接代理	受託者（問屋）	<u>受託者（問屋）</u>
授 権	受託者（被授権者）	<u>委託者（授権者）</u>

授権とは、自己の名で法律行為をしながら、その法律効果を他人に帰属させる制度であり、処分授権と義務負担授権（義務設定授権）という二つの類型があるとされている。そして、処分授権とは、被授権者が自己の名で、授権者が有する権利を処分する法律行為をすることによって、授権者がその権利を処分したという効果が生じるというものである。処分授権については、これを肯定する見解が多く、委託販売の法律構成として実際上も重要な意義があると指摘されており、判例⁽⁵⁹⁾も処分授権を肯定しているものと解されている。これに対して義務負担授権は、被授権者が自己の名でした法律行為によって、授権者に義務を負担させるというものであるが、義務負担授権は、相手方において誰が債務者であるかを誤信する危険があり、被授権者自身が債務者であると信じた相手方に不測の不利益を与えるおそれがあることから、これを否定する見解が多いと言われている。現行民法には、授権についての規定は存在しないが、立法提案には、処分授権については、明文の規定を置くべきであるという意見がある⁽⁶⁰⁾⁽⁶¹⁾。

なお、上記（2）に示した問屋が典型例とされる間接代理についても現行民法に一般規定が存在しないが、一般的な規定を置く必要はなく、処分授権に関する問題を除き、取次契約（委任契約）に関する問題として規律すべきであるとの意見がある⁽⁶²⁾。すなわち、委託販売の法律構成として説

(59) 最判昭和 29 年 8 月 24 日集民 15 号 439 頁。

(60) 法務省法制審議会「民法（債権関係）部会資料 13-2『民法（債権関係）の改正に関する検討事項（8）詳細版』116-118 頁
(<https://www.moj.go.jp/content/000049817.pdf>)（最終閲覧令和 4 年 3 月 15 日）。

(61) 民法（債権法）改正検討委員会編『債権法改正の基本方針』63-66 頁（商事法務、2009）。

(62) 民法（債権法）改正検討委員会編・前掲注(61)65 頁。

明される授權は、法律効果の帰属を除いて「処分権の授与」（自己の所有する資産につき、他人がその他人の名において販売することを認める。）と考えた場合、それは間接代理にも共通していると考えられる。また、代理と授權については、「誰の名において法律行為が行われるかという点が決定的に異なるとしても、権限を付与された者がした行為の効果が権限を付与した者に帰属するという構造は共通している。」⁽⁶³⁾と解されている。

2 税法上の取扱い

委託販売に関する各税法の規定等は次のとおりである。

(1) 消費税法

消費税法上、「委託販売」という文言が使用された規定は見当たらないが、消費税法基本通達には次のような定めがある。

イ 消費税法基本通達 4-1-3 《委託販売等の場合の納税義務者の判定》

資産の譲渡等が委託販売の方法その他業務代行契約に基づいて行われるものであるかどうかの判定は、当該委託者等と受託者等との間の契約の内容、価格の決定経緯、当該資産の譲渡に係る代金の最終的な帰属者が誰であるか等を総合判断して行う。

ロ 消費税法基本通達 9-1-3 《委託販売による資産の譲渡の時期》

棚卸資産の委託販売に係る委託者における資産の譲渡等をした日は、その受託品について受託者が譲渡した日とする。ただし、当該委託品についての売上計算書が売上げの都度作成されている場合において、事業者が継続して当該売上計算書の到着した日を棚卸資産の譲渡をした日としているときは、これを認める。

ロ 消費税法基本通達 10-1-12 《委託販売等に係る手数料》

消費税法基本通達 10-1-12 は、「委託販売その他の業務代行等（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

(63) 民法（債権法）改正検討委員会編・前掲注(61)66頁。

行った場合の取扱いは、次による（平 23 課消 1-35 により改正）。(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したことに伴い收受した又は收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っ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。」と定めており、この定めは、委託者の計算において行う資産の譲渡等につき受託者が販売等を受託する委託販売等については、受託者が顧客から收受した又は收受すべき金額が委託者の資産の譲渡等の対価となり、受託者については、委託者から受け取る委託販売手数料が役務の提供の対価となるのが原則であるが、上記のような経理処理が見受けられることからその実態を踏まえたものであるとされている⁽⁶⁴⁾。

なお、軽減税率制度の実施に伴い、「委託販売その他の業務代行等（以下『委託販売等』という。）において、受託者が行う委託販売手数料等を対価とする役務の提供は、当該委託販売等に係る課税資産の譲渡が軽減税率の適用対象となる場合であっても、標準税率の適用対象となることに留意する。なお、当該委託販売等に係る課税資産の譲渡等が軽減税率の適用対象となる場合には、適用税率ごとに区分して、委託者及び受託者の課税資産の譲渡等の対価の額及び課税仕入れに係る支払対価の額の計算を行うこととなるから、消費税法基本通達 10-1-12(1)及び(2)

(64) 濱田・前掲注(16)607-609頁。

なお書《委託販売等に係る手数料》による取扱いの適用はない。》⁽⁶⁵⁾こととされている。

(2) 所得税法及び法人税法

所得税法及び法人税法においても、「委託販売」という文言が使用された規定は見当たらないが、それぞれ基本通達に次のような定めがある。

これは、委託販売が一定の手数料を支払って受託者に商品などの販売を委託する販売方法であり、一切の危険は委託者自ら負担し、受託者はあらかじめ定められた手数料を取得するのみである点で、通常の販売方法と区分されることが理由であり、この場合の受託者は受託品の販売に必要な費用を立て替え、その販売後売上計算書（仕切り精算書）を作り、売上高から立替費用と手数料を差し引いて委託者に送金することとなる⁽⁶⁶⁾ことを考慮したものと考えられる。

なお、後述する「収益認識に係る会計基準」の公表に伴い、必要に応じ収益計上に関する法令等の整備が行われている。

イ 所得税基本通達 36－8 《事業所得の総収入金額の収入すべき時期》(3)

棚卸資産の委託販売による収入金額について、「棚卸資産の委託販売による収入金額については、受託者がその委託品を販売した日、ただし、当該委託品についての売上計算書が毎日又は1月を超えない一定期間ごとに送付されている場合において、継続して当該売上計算書が到達した日の属する年分の収入金額としているときは、当該売上計算書の到達の日」と定めている。

ロ 法人税基本通達 2－1－3 《委託販売に係る収益の帰属の時期》

委託販売に係る収益の帰属の時期について、「棚卸資産の委託販売に係る収益の額は、その受託品について受託者が販売をした日の属する事業

(65) 国税庁「平成 28 年 4 月 12 日課軽 2－1『消費税の軽減税率制度に関する取扱通達の制定について』(法令解釈通達)(最終改正令和 2 年 4 月 1 日課軽 2－1)」の別冊「消費税帆の軽減税率制度に関する取扱通達」16。

(66) 岩崎正明ほか編『税法用語辞典』25 頁(大蔵財務協会、2007)。

年度の益金の額に算入する。ただし、当該委託品についての売上計算書が売上の都度作成され送付されている場合において、法人が継続して当該売上計算書の到達した日において収益計上を行っているときは、当該到達した日は、その引渡しの日に近接する日に該当するものとして、法第 22 条の 2 第 2 項《収益の額》の規定を適用する。(昭 55 年直法 2-8「六」、平 30 課法 2-8「二」により改正)」と定めている。

3 会計上の取扱い

委託販売に関する会計上の取扱いについては、「売上高は、実現主義の原則に従い、商品等の販売又は役務の給付によって実現したものに限る。ただし、・・・」(企業会計原則第二損益計算書原則三の B)との規程に基づき、その【注 6】において、「委託販売については、受託者が委託品を販売した日をもって売上収益の実現の日とする。従って、決算手続中に仕切精算書(売上計算書)が到達すること等により決算日までに販売された事実が明らかとなったものについては、これを当期の売上収益に計上しなければならない。ただし、仕切精算書が販売のつど送付されている場合には、当該仕切精算書が到達した日をもって売上収益の実現の日とみなすことができる。」としている。

なお、我が国における収益認識に関する初の会計基準である「収益認識に関する会計基準」(企業会計基準第 29 号)が令和 3 年 4 月から強制適用(中小企業については、引き続き従前の企業会計原則等に則った会計処理も認められる。)となっており、「収益認識に関する会計基準の適用指針」(企業会計基準適用指針第 30 号)において、本人と代理人の区分の明確化、委託販売契約の判断指標が示されている⁽⁶⁷⁾。これにより、企業が、本人であるか代理人であるか、取引に係る契約が委託販売契約であるか否かにより、それぞれ異

(67) 「本人と代理人の区分」については、企業会計基準適用指針第 30 号「収益認識に関する会計基準の適用指針」の第 39 項から第 47 項、「委託販売契約」については、同指針の第 75 項及び第 76 項を参照。

なる収益認識基準となることが明確にされた。

4 小括

一般的に委託販売の法律構成は「授権」として説明されるが、委託販売については、私法上、様々なケースが考えられ、税法上あるいは会計上、「私法上の特定の取引」を指すものとは認められない。このことは、各税法において「委託販売」を定義していないことや消費税法基本通達 4-1-3 が、「資産の譲渡等」が「委託販売の方法その他業務代行契約に基づいて行われるもの」であるかにつき、「当該委託者等と受託者等との間の契約の内容、価格の決定経緯、当該資産の譲渡に係る代金の最終的な帰属者が誰であるか等を総合判断して行う。」と定めていることに現れていると考えられる。そして、消費税法基本通達が特に「委託販売等の場合の納税義務者の判定」及び「委託販売等に係る手数料」につき定めているのは、委託販売その他業務代行契約に基づいて行われる資産の譲渡等については、事業者免税点制度や簡易課税制度といった消費税固有の制度の適用関係に直接影響を及ぼすからであるとされている。また、「委託販売等に係る手数料」の定めについては、一般に行われていると考えられる経理処理について、消費税法の適用の観点から適正公平な課税に影響を及ぼさない限りにおいて認めるとしたものと考えられ、これは、課税資産の譲渡等のみを行う場合に認められるものであることや軽減税率制度の実施に伴って課税資産の譲渡等が軽減税率の適用対象となる場合には、消費税法基本通達 10-1-12(1)及び(2)なお書による取扱いの適用はないとされていることに現れている⁽⁶⁸⁾。

第 1 章第 2 節 4 で述べたように、消費税の実質行為者課税の原則について

(68) 受託者の経理処理を考えた場合、標準税率の適用対象となる課税資産の譲渡等のみであれば、「課税資産の譲渡等の金額」と「課税仕入れの金額」の差額に適用される税率と委託販売手数料の金額に適用される税率が同一となるが、軽減税率の適用対象となる課税資産の譲渡等があるときに経理処理をそのまま認めてしまうと、「課税資産の譲渡等の金額」と「課税仕入れの金額」の差額に対して軽減税率が適用され、本来、委託販売手数料の金額に適用されるべき標準税率が適用されないことが想定される。

法律的帰属説による場合、法律的に何をもってどのような者を納税義務者として判定すべきかは必ずしも明確ではないと考えられ、特に、他人の計算において自己の名義で法律行為を行う商法上の問屋が介在する委託販売に関し、納税者自らが資産の譲渡等を行った者が誰であるのかを判断することは、少なからず困難を伴うのではないだろうか。

委託販売による資産の譲渡等が行われた場合、消費税の納税義務者（資産の譲渡等の帰属）をどのように判断するのかについては、まず、その資産の譲渡等が委託販売であるか否かを判断する必要がある、その判断は、消費税法基本通達 4-1-3 により行うことになると考えられる。私法上の仲立人、問屋、代理商が介在する場合の資産の譲渡に係る納税義務者を考えた場合、①仲立人は、法的性格から資産の譲渡の名義人となることはなく、その資産の譲渡の対価を実質的に享受することもないから資産の譲渡等を行った者には該当しない、②代理商は、自己の名義で資産の譲渡を行うことも考えられるが、あくまでも代理商契約（委任契約又は準委任契約）に基づき資産の譲渡を行うものであり、顕名⁽⁶⁹⁾がなくても法律効果は本人に帰属するから、資産の譲渡等を行った者には該当しないと考えられるし、一般的な授權についても同様と考えられる。しかし、問屋はどうであろうか。

問屋は、「自己の名をもって、他人のために物品の販売又は買入れをすることを業とする者」であり、委託販売に係る対価を享受するのは委託者であるが、資産の譲渡は問屋名義で行われることから、形式的、外形的には、問屋がその資産の譲渡の当事者に見える。この場合、消費税法 13 条の規定を踏まえれば、一般的には問屋名義で行われる資産の譲渡等であっても問屋がその資産の譲渡に係る資産の所有権を有することにはならず、買受人から資産

(69) 民法 99 条 1 項は、代理人のした行為の効果が代理人でなく本人に帰属するための要件として、「本人のためにすることを示して」行為を行うことを求めており、同法 100 条は、「本人のためにすることを示さないで」した行為は代理人のためにしたものとみなすこととしている。これを「顕名主義の原則」という。一方、商法 504 条は、商行為の代理人が本人のためにすることを示さないでした場合であっても、その行為は本人に対してその効力を生ずることとしている（非顕名主義）。

の譲渡に係る対価を受領するといってもその対価を実質的に享受するのは委託者であると考えられることから、問屋はその資産の譲渡を行った者に該当しないと考えられそうであるが、そうであるとした場合、資産の譲渡（売買）の法律効果が問屋に帰属することをどのように捉えるのかという疑問も生じ得る。

このように考えると、消費税法上、委託販売に係る資産の譲渡に関する納税義務者の判定において疑義が生じるのは、「事業者 A が所有権を有する資産の処分権を事業者 B に授与し、事業者 B が自己の名（B）で事業者 A が所有権を有する資産を第三者 C に譲渡する」場合であって、更に、「事業者 B の行った行為の法律効果が事業者 B に帰属する」場合に、消費税法 13 条の規定を踏まえて納税義務者をどのように判断すべきかということになるのではないだろうか。

この点については次節において改めて考察する。

なお、消費税法基本通達 10-1-12(2)なお書による取扱いについては、納税義務者を受託者とみなしているわけではなく、あくまでもその資産の譲渡等において受託者が納税義務者となる役務の提供の対価（手数料）の額に影響がないからその経理処理を認めているにすぎないと考えられるし、委託販売に関して、消費税法基本通達、所得税基本通達及び法人税基本通達が共通して定めている資産の譲渡等、収入及び収益の帰属時期は、これらの税が一定の期間計算の下に課税標準を算出する仕組みであり、その計算は、企業会計原則と同様に実現主義の原則によることを明らかにしたものと考えられる。

第 2 節 問屋が介在する委託販売における納税義務者

消費税の国内取引における納税義務者である「課税資産の譲渡等を行った事業者」について、委託販売にあつては、一般的に、「委託者」が「課税資産の譲渡等を行った者」に該当し、「受託者」は委託者から受け取る委託販売手数料（役

務の提供の対価) について「課税資産の譲渡等を行った者」に該当し、それぞれ消費税の納税義務を負うこととなる。

本節では、委託販売に係る課税資産の譲渡(委託品の譲渡)の納税義務者について、問屋である「受託者」が「課税資産の譲渡等を行った者」に該当するか否かが争われた平成 25 年大阪地裁判決(以下、本節において「本判決」という。)を踏まえて考察する。

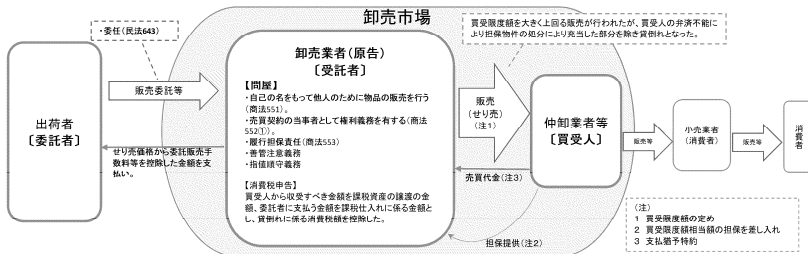
1 事件の概要

- (1) 甲社(原告)は、中央卸売市場(以下、本件における中央卸売市場を「丙卸売市場」という。)において牛枝肉等の卸売を行う卸売業者であり、出荷者から販売の委託を受けて、仲卸業者及び売買参加者(以下、両者を併せて「買受人」という。)に対し、牛枝肉等を販売している。
- (2) 甲社は、買受人である A 及び B の 2 名(以下、両人を併せて「本件各買受人」という。)に対し、牛枝肉の販売(以下「本件牛枝肉取引」という。)を行うとともに、本件各買受人との間で「代金の支払いに関する約定書」(以下「本件各約定」という。)をそれぞれ締結し有価証券や預金等の担保の差し入れを受けた。
- (3) 甲社は、A 及び B が牛枝肉の代金を支払わないことから、A 及び B が差し入れた担保物件を処分し、債権に充当したが、未精算の多額の債権が残った(以下、A 及び B に対する債権を「本件各債権」という。)
- (4) 甲社は、A に対する債権について、A が大阪地裁岸和田支部から平成 17 年 9 月に破産決定を、同年 11 月に免責決定を受け、法律上回収不能となったことから、平成 18 年 3 月課税期間に当該債権額を貸倒れとして経理した。また、B に対する債権についても、同課税期間において、消費税法施行規則 18 条 3 号の規定によって備忘価額 1 円を控除した後の債権を貸倒れとして経理した。
- (5) 課税庁は、課税資産の譲渡等である本件牛枝肉取引を実質的に行ったのは出荷者であるから、本件各債権は、甲社にとって課税資産の譲渡等に係

る債権ではないので、貸倒れに係る消費税額の控除は認められないとして、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。

(6) これに対し、甲社は、本件各債権に対する法律判断に誤りがあるとして異議申立て及び審査請求を行ったが、いずれも棄却されたため、訴訟を提起した。

【図 1】事件の概要図



(出所：筆者作成)

2 当事者の主張

(1) 被告（国、課税庁）

消費税法 39 条《貸倒れに係る消費税額の控除等》という「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（消法 13）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、甲社（商法上の問屋に当たることは争わない。）ではない。甲社は本件牛枝肉取引において、卸売り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。本件各債権は、実質的には甲社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。

(2) 原告（甲社）

「課税資産の譲渡等」を行った者は、甲社であり、委託者（出荷者）ではない。甲社は商法上の問屋であり、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。本件各債権は、牛枝肉を販売したことによって甲社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。たとえ買受人から甲社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、甲社は委託者（出荷者）に対し、売買仕切代金を支払わなければならないこととされている。消費税法 13 条については法律的帰属説が妥当するが、本件牛枝肉取引は、そもそも名義と実体、形式と実質に何ら齟齬することではなく、同条の適用の前提を欠く。本件においては、牛枝肉の所有権は原告に移転し、せり売の結果、原告から買受人に移転するのであって、委託者から買受人に直接移転するのではない。本件牛枝肉取引に対して消費税法 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なく、法律上資産の譲渡等を行ったとみられる者（すなわち甲社）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。甲社は牛の生体をと畜解体する作業以外の全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。仮に本件牛枝肉取引が課税庁主張のように委託者（出荷者）を売り主とする取引であったとしても、受託者である甲社は、消費税法基本通達 10-1-12(2)なお書に基づいたものであるから、課税庁の主張は同通達が認める取扱いを否定するものであり、失当である。

3 主な判決内容

(1) 資産の譲渡等を行った者の実質判定（消法 13）について

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ているところ、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。

(2) 商法上の問屋の意義及び地位（商法 551、552）

本件牛枝肉取引における甲社の立場は、商法上の問屋に当たるところ、商法上の問屋は、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取引に係る問屋と相手方との関係（外部取引）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）本件における売買代金回収リスク等について

市の条例によると、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、買受人から甲社に買受代金が支払われる前に甲社が委託者（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い受ける場合も想定されていることからすると、丙卸売市場における牛枝肉取引において、制度上およそ甲社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、本件各約定においても、買受限度額を超えて甲社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、甲社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る大きな要因といえるとしても、甲社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、甲社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甲社と本件各買受人との関係として、甲社が売主であり、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）ではなく甲社が負っているとの側面を軽視することはできないというべきである。

（4）牛枝肉の販売価額の決定権について

委託者（出荷者）により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、これに基づく甲社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、丙卸売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、甲社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。

(5) 本件牛枝肉取引における瑕疵担保責任について

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）は、その売主である甲社が負うものと解されるところ、甲社は、実際にも、丙卸売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、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甲社であることは明らかである。

(6) 本件各債権は甲社が「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

丙卸売市場における牛枝肉の取引において、甲社は商法上の問屋と認められ、甲社と本件各買受人との間の売買契約に係る経済的利益は甲社ではなく委託者（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甲社ではなく委託者（出荷者）であるとしても、制度上およそ甲社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、甲社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、甲社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甲社であって委託者（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、甲社が、その法的実質として、単なる名義人とし

て課税資産の譲渡等を行ったものにすぎないということではできないから、甲社は、課税資産（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⁽⁷⁰⁾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。

4 判決内容に対する評釈等

岸田教授は、「法律上、原告は売り主であり、また、それなりのリスクを負っていることから、同条に該当すると思われる。」⁽⁷¹⁾と述べている。TKC 近畿京滋会村田裕人氏は、「裁判所は、問屋と委託者の関係（対内的関係）は委任契約であるが、問屋と相手方との関係（対外的関係）は自らが権利と義務を負うべき法律関係にあるとの商法 552 条の規定を適用し、消費税法の言う法的実質を満たしているとの判断したのである。この点に限れば、判決内容に異論は無」としているが、「本案件は通常の経済合理性を備えた取引では無く、何らかの意図のあるものであり、実質的には買受人に対する貸付債権もしくは寄付金では無いかとの疑念をぬぐい去ることは出来ず、単に『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』が顕在化したもの、とする裁判所の認定は事実確認が不足している為失当だと考える。」と述べている⁽⁷²⁾。西山教授は、本判決の妥当性には言及していないが、本判決に関連し、「ある取引が課税取引であるかどうかを示すタックス・インボイスの発行が法定されていない我が国においては、本件のような紛争を回避する方法として、問屋の取引に対する法律規定を設けるという対応もありえよう。」「問屋の取引に対する消費課税の明文規定を設けている立法

(70) 消費税法 39 条 1 項に規定する貸倒れ控除は、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に係る債権に関し一定の事実が生じた場合に税額控除が適用される旨規定していることから、当該規定に基づく税額控除の適用を受ける事業者は、当該課税資産の譲渡等を行った者でなければならない。

(71) 岸田貞夫「貸倒れに係る消費税額の控除」TKC 税研情報 VOL.23 19 頁（TKC 税務研究所、2014）。

(72) 村田裕人「貸倒れに係る消費税額の控除」TKC 税研情報 VOL.23 22 頁（TKC 税務研究所、2014）。

例としてドイツ売上税法⁽⁷³⁾が挙げられる。」「判決は、X社（筆者注：原告）の負担するリスクを重視しているが、X社が代金請求権を有していること、及び牛枝肉の引き渡しはX社を経由して行われていることも、重要な要素になりえよう。」「法 13 条の実質判定に言及した判例は少なく、消費課税の資産の譲渡等を行った者の実質判定における『法的実質説』を示した最初の判例である。」述べている⁽⁷⁴⁾。浅妻教授は、「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。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。・・・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（筆者注：原告）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ある、原則と例外がひっくり返る線引きに基準については、本判決によっても煮詰められていない。」⁽⁷⁵⁾と述べている。

なお、金子教授が消費税法 13 条についても法律的帰属説が妥当であると述べていることは第 1 章第 2 節 3 に示したが、金子教授は本判決に関して「食肉市場において、出荷者から委託を受けて食品の卸売業を営む商法上の問屋

(73) 西山由美「資産の譲渡を行った者の実質判定－問屋の委託販売」税研 178 号 229-230 頁（日本税務研究センター、2014）では、西山教授は、ドイツ売上税法において「本件のような委託者、問屋及び買受人の複数者間で行われる物品販売について、第一に、委託者と問屋との関係は、その実態が委託手数料を対価とする課税取引であるにもかかわらず、委託物品販売の課税取引とみなされる（売上税法 3 条 3 項）。問屋と買受人との取引は、通常の売買である。しかしながら、複数の事業者が同一の物品について売買取引を行い、かつ、当該物品が最初の事業者から最後の事業者へ直接送付される場合、当該最初と最後の事業者の間で 1 個の課税取引が行われたものとみなされ（同条 6 項 5 文、これは一般に『連続取引』（Reihengeschäft）と呼ばれる。）、途中の各取引について売買契約やタックス・インボイスの交付があったとしても、消費課税上は課税取引があったとはみなされない。『課税資産の譲渡とは、所有者として有する処分権の譲渡』という考え方に従えば、最初と最後の事業者以外の中間の事業者（たとえば問屋）が売買の相手方に対する代金請求権がないような取引において、その者には処分権が移転していないといえるからである。」と述べている。

(74) 西山・前掲注(73)229-230 頁。

(75) 浅妻章如「牛枝肉の問屋でもリスク負担者である場合貸倒れの仕入税額控除を主張できる」ジュリスト 1495 号 136-137 頁。

(商 551 条・552 条参照) は、買受人との関係で各種リスクを負担していることにかんがみ、法律上の実質譲渡者であると解すべきであろう。」⁽⁷⁶⁾と述べている。

5 小括

(1) 本判決の判示内容

問屋は、第 1 節 1 (2) に示したとおり、自己の名をもって(自分が権利・義務の帰属主体となって)他人のために(他人の計算、すなわち経済的損益を他人に帰属させて)法律行為をすることを引き受ける行為を行う取次業者の一類型で、物品の販売又は買入れを引き受けることにより手数料を取得することを業とする商人であり、本判決においても裁判所は原告が問屋であることを肯定している。

本判決のポイントは、上記 3 (1) ないし (5) の下線部であると考えられるところ、本判決は、問屋の法的性質のみではなく、売買代金回収リスク等の個別の事実関係を考慮して資産の譲渡等を行った者の実質判断をしており、一般的に問屋が資産の譲渡等を行った者に該当するとまでは明らかにしていない。

(2) 消費税法 13 条の解釈と適用

消費税法 13 条は、実質行為者課税の適用がある場合について「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」としているが、これを分解すると①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る、②法律上資産の譲渡等を行ったとみられる者がその資産の譲渡等に係る対価を享受していない、③法律上資産の譲渡等を行ったとみられる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と考えることができるが、このように考えた場

(76) 金子・前掲注(1)807 頁。

合、①は独立した要件なのであろうか。本判決においては、法律上資産の譲渡等を行ったとみられる者は原告、資産の譲渡等の対価を享受する者は委託者と考えられており、②及び③を認めつつ、①に該当しないから原告は課税資産の譲渡を行った者に該当すると判示しているが、第 1 章第 2 節 1 (2) で示したように、消費税法基本通達 4-1-1 は、資産の譲渡等に係る対価を享受する者の判定につき、「実質的に対価を享受する者」に課税するという実質行為者課税の趣旨に基づいて、「実質的に享受する者」が誰であるかにより判定することを明らかにしており、その「実質的に享受」の解釈に法律的帰属説と経済的帰属説があるものと考えられるところ、前述の①はどのような意味を持つのであろうか。本件において「実質的に対価を享受する者」が委託者であることは明らかであり、本判決は法実質により原告が「単なる名義人」であるか否かを判断しているにすぎず、法実質として原告が「対価を享受する者」とであると判断したものではないと考える。

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」（形式的行為者）が「資産の譲渡等に係る対価を享受していない」場合においては、その「法律上資産の譲渡等を行ったとみられる者」は「単なる名義人」であるから⁽⁷⁷⁾、法実質として、その「資産の譲渡等に係る対価を享受する」こととなるその他の者（実質行為者）が資産の譲渡等を行ったものとして消費税法の規定を適用する、というのが法律的帰属説を前提とした消費税法 13 条の解釈であるとは考えられないだろうか。

また、法律的帰属説により実質行為者課税の原則を適用する場合、「法実質」をどのように考えるのが妥当なのであろうか、確かに原告は買受入との関係においては売買の当事者であり、売買代金回収リスク等を負担し、

(77) 武田昌輔編著『DHC コメントール法人税法』951 の 3 頁（第一法規、1979）では、法人税法 11 条に規定する「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って、その収益を享受せず」とは「その収益に基づく経済的利益を全く受けないという意味であり」、「その者以外の法人がその収益を享受する」とは「その経済的利益をその法人が受けていることを意味している。」と述べられている。

かつ、牛枝肉は原告から買受人に引き渡され、売買代金は買受人から原告に支払われることになることからすれば、買受人に資産を譲渡したのは法実質として原告であるともいえる。しかし、問屋はあくまで委託者から委託（処分権の授与）を受けて資産を譲渡し、收受する売買代金は委託者に引き渡さなければならないという、委託者と原告の間にある委任関係（取次ぎ）や牛枝肉の所有権が委託者から買受人に直接移転することにまで法実質の目を向けると、買受人に引き渡される牛枝肉を譲渡したのが原告であるといえるのだろうか。更に、本判決を消費税法 13 条の適用関係の問題として捉えた場合、資産の譲渡等の帰属が原告であるか委託者であるかということになるが、資産の譲渡等の帰属が原告であるとするれば、委託者に帰属すべき資産の譲渡等をどのように考えるのだろうか。

本件牛枝肉取引における資産の譲渡（委託販売）は、問屋である原告が介在することにより性質の異なる二段階の法実質を持つ特殊な資産の譲渡であり、消費税法 13 条（実質行為者課税の原則）の適用関係に歪みが生じるのではないだろうか。

（3）まとめ

本判決は、委託販売であることが肯定され、法律上資産の譲渡等を行ったとみられる者（原告）が資産の譲渡等に係る対価を享受せず、資産の譲渡等に係る対価を享受するその他の者（委託者）の存在が明らかであるにもかかわらず、原告が負う種々のリスク等に焦点をあて、原告が「単なる名義人」であるか『単なる名義人』以外の名義人であるかを判断基準として消費税法 13 条を解釈し、原告は法実質からみて「単なる名義人」には該当しないから資産の譲渡等を行った者であると判示しており、問屋が一般論としてその委託された商品の販売等について納税義務者となると判示したものでないとしても取引全体からみれば疑問が残る。本判決においては、委託販売による課税資産の譲渡において、法実質として対価を享受する者は誰なのかという消費税法 13 条に基づく判断が明らかにされているとは言い難く、受託者において現に貸倒れが生じているという事実を

前提とした本判決を委託販売全般あるいは他の問屋が介在する取引に当てはめるのは慎重であるべきと考える。

なお、本判決は原告が課税資産の譲渡を行ったとされる牛枝肉に係る課税仕入れに触れておらず、原告が行う資産の譲渡等が委託販売に係る資産の譲渡であるとした場合に、原告に仕入税額控除が認められるか否かは明らかでなく、本判決に関し「問屋が商品を買付けるのであれば仕入税額控除もできることになるだろうが、問屋が商品を買付けず、委託者自らが商品を買付けた場合、委託者が仕入税額控除し問屋は仕入税額控除できないと解釈することになる。」⁽⁷⁸⁾とする見解がある。

問屋が介在する委託販売に関しては、現行法上、消費税法 13 条によって整理せざるを得ないが、本判決は、問屋が介在する取引に関し、委託者と問屋、そして買受人という三者間における私法上の法的関係が明らかであるにもかかわらず、我が国の消費税法では合理的に整理できないという問題を表面化させたといえるのではないだろうか（卸売市場における委託販売の問題点については第 4 章第 2 節において改めて考察する。なお、本判決は、第 2 節 4 の村田氏の意見にあるように原告と買受人との間の取引について深く審理されていないようにも思われ、被告（国、課税庁）が主張するように本件各債権が売掛債権といえるかについては疑問が残るが、事実認定の問題であると考えられるので、本稿における考察は省略する。）。

(78) 中谷栄一郎＝中島真嗣「問屋（コミッションア）の税務問題（上）」NBL1029 号 76 頁（商事法務、2014）。

第 3 章 EU 付加価値税における委託販売

本章では、令和 5 年 10 月 1 日から仕入税額控除の適用要件が適格請求書等保存方式（いわゆるインボイス方式）に移行されることを踏まえ、インボイス方式の付加価値税（Value Added Tax : VAT）を採用している EU 付加価値税や欧州主要国における付加価値税において委託販売に対してどのような立法措置を講じているのかについて概観し、欧州主要国において平成 25 年大阪地裁判決のような問題が生じるのかについて確認する。

第 1 節 EU 付加価値税

1 付加価値税⁽⁷⁹⁾

一般消費税には、一つの段階でのみ課税するか、複数の取引段階で課税するかにより、単段階一般消費税と多段階一般消費税とがあり、多段階一般消費税には、各段階の売上金額を課税標準として課税するか、各段階の付加価値を課税標準として課税するかにより、取引高税（売上税）と付加価値税に分かれる。

付加価値税は、最初、フランスで採用・実施された（1954 年）が、その後、欧州経済共同体（EEC→EC→EU）の共通税として加盟各国において採用され、更に他の欧州諸国をはじめとして多数の国々で採用されている。

フランスをはじめとする EU 加盟各国において、税額算定の仕組として採用されているのは、「仕入税額控除法」または「前段階税額控除法」と呼ばれる方法、すなわち課税期間内の総売上金額に税率を適用して得られた金額から、同一課税期間内の仕入に含まれていた前段階の税額を控除することによって税額を算出する方法である。

仕入税額控除の方式としては、①インボイス（送り状）や請求書に税額が

(79) 金子・前掲注(1)779-783 頁を参考とした。

記載されていることを条件としてその控除を認める方式（「インボイス方式」または「税額票方式」と呼ばれる。）と、②インボイス等への税額の記載を要求することなく、帳簿等の記載に基づき、課税期間内の仕入の総額に税率を適用して得られた金額の控除を認める方式（「帳簿方式」または「アカウント方式」と呼ばれる。）があるが、フランスをはじめとする EU 加盟各国はインボイス方式を採用しており、インボイス方式を用いた仕入税額控除型の付加価値税は、一般に「EU 型付加価値税」と呼ばれている。

なお、EU 付加価値税（伝統的 VAT）は制度設計上の問題（課税ベース、税率、納税義務者の在り方など）が指摘され、その欠点を克服する進化形としてニュージーランドなどの付加価値税（現代的 VAT）の取組みが推奨されるに至っている⁽⁸⁰⁾。

2 EU 付加価値税の基本的ルール

EU の前身である EEC（欧州経済共同体）がスタートする際に、既存の大半の間接税は廃止され、付加価値税が共通税として導入された。この付加価値税のベースとなるのが「理事会指令（指令）」であり、この「指令」は欧州委員会が作成し、欧州理事会が承認したものであり、加盟国が従うべき共通ルールである。加盟国には、国内法を改正し、指令の内容を結果として実現することが義務付けられているものの、一定の範囲の裁量が認められている。

1992 年に付加価値税の第 6 次指令の修正指令（92/77/EEC、以下「修正指令」という。）が採択され、1993 年以降、標準税率を最低 15%以上とすること、軽減税率を採用する場合、軽減税率は 2 段階までとすること等が定められた。

2006 年 12 月には、第 6 次指令とその後の修正指令や新指令を整理する形で、EU の統一的な指令（2006/112/EC、以下「EU 指令」という。）が交付

(80) 増井良啓「日本の消費税はどこへいくか—国際比較からの展望」日税研論集 70 号 518-519 頁（2017）。

され、2007 年 1 月から適用されている⁽⁸¹⁾。

3 EU 付加価値税における納税義務者と課税の対象

EU 付加価値税においては、原則として、資産の譲渡 (supply of goods)⁽⁸²⁾ 又は役務の提供 (supply of services) を行う事業者 (taxable person) が納税義務を負う⁽⁸³⁾ (例外として、リバースチャージが適用される場合には、納税義務は、事業者である資産の取得者又は役務の受益者に転嫁される。)

事業者とは、営む場所や目的、結果を問わず経済活動を独立して営む全ての者を意味し⁽⁸⁴⁾、ここでいう経済活動とは、製造、流通、サービスの提供に含まれる全活動で、鉱業、農業、自由業等も含まれ、所得獲得のために継続的に有形又は無形資産を利用することも含まれる。

課税の対象は、①各加盟国内において事業者が事業として有償で行う資産の譲渡及び役務の提供、②EU 域内取得 (intra-Community acquisition of goods)、③輸入 (importation of goods) とされている⁽⁸⁵⁾。

4 EU 指令における課税の取扱い

(1) 資産の譲渡

EU 付加価値税の課税の対象の一つとされる資産の譲渡は、有形資産の所有者としての処分権 (the right to dispose of tangible property as owner) を移転することと定義されている⁽⁸⁶⁾。

資産の譲渡に所有権の譲渡を伴わない経済的処分権の移転も含まれることとしているのは、EU では、法律上の所有権移転時期を引渡し時点とす

(81) Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax.

(82) 直訳すれば、「商品の供給」、「物品の供給」などとなるが、本稿では、我が国の消費税と対比する観点で「資産の譲渡」と表記する。

(83) 前掲注(81) Article 2-1。

(84) 前掲注(81) Article 9-1。

(85) 前掲注(81) Article 2-1。

(86) 前掲注(81) Article 14-1。

る加盟国と契約に定める時点とする加盟国があるため、法律上の所有権の移転を基準とすると、一つの取引について異なるタイミングで資産の譲渡があったとされてしまうため、統一的な課税の観点から法律上の所有権の移転に依拠しない判断となっているといわれている⁽⁸⁷⁾。

なお、役務の提供については、積極的な定義はなく、資産の譲渡に該当しない取引が役務の提供であると定義されており⁽⁸⁸⁾、資産の譲渡と役務の提供の別は必ずしも明らかではないと言われている⁽⁸⁹⁾。

(2) 資産の譲渡とみなされる取引

資産の譲渡には、①公共機関の名において、又は法律上の義務により行われる所有権の移転、②最後の支払いと同時に所有権移転が起こる所有権移転リース契約又は割賦販売契約に基づく資産の引渡し、③販売コミッション又は購入コミッション契約に基づく資産の移転も含まれる⁽⁹⁰⁾。すなわち法律の執行や公的機関の命令により有償で行われる所有権の移転、所有権移転リース資産の引渡し、コミッション契約に基づく資産の移転は、純粋な意味での「資産の譲渡」ではないが、資産の譲渡とみなされる (regarded as) ということである。例えば、EU では、コミッションを受け取って資産の売買を仲介する者に、資産の譲渡が行われたとして課税されることとなる⁽⁹¹⁾。

(3) EU 域内取得と EU 域内非課税納品

EU 域内取得とは、「有形動産に対する所有者としての処分権を取得することであり、当該有形動産が、譲渡者または取得者自身、またはそれらの者の委託を受けた者により、送付または輸送が開始された加盟国とは異なる加盟国の取得者へ送付または輸送される場合」と定義されており⁽⁹²⁾、①

(87) デロイトトーマツ税理士法人溝口史子『EU 付加価値税の実務』48 頁 (中央経済社、2017)。

(88) 前掲注(81) Article 24-1。

(89) 溝口・前掲注(87)84 頁。

(90) 前掲注(81) Article 14-2。

(91) 溝口・前掲注(87)48-49 頁。

(92) 前掲注(81) Article 20。

事業として有償で事業者が行う EU 域内取得及び有償で加盟国内において課税対象外法人⁽⁹³⁾が行う EU 域内取得（資産の譲渡者が小規模事業者に該当せず、また、事業者として資産の譲渡を行うことが条件）、②有償で加盟国内において行われる新車等の EU 域内取得（EU 域内取得の取得者は、事業者、課税対象外法人又は最終消費者のいずれか）について、課税対象となる⁽⁹⁴⁾。

この EU 域内取得と対になるものとして、資産が、譲渡者又は取得者自身、又はそれらの者の依頼により、EU 域内の他の加盟国に送付（dispatched）又は輸送（transported）され、送付又は輸送が開始された加盟国以外の加盟国の事業者又は課税対象外法人に対して、これらの事業のため（acting as such）に譲渡される場合、この資産の譲渡は非課税とされる、EU 域内非課税納品（intra-Community supply of goods）の規定がある⁽⁹⁵⁾。

なお、有形資産の所有者としての処分権の移転が行われないうちに資産の譲渡に該当しない場合であっても、事業者が事業資産を他の加盟国に移動させる場合に資産の譲渡として取り扱われる（treated as）、EU 域内移送（intra-Community transfer of goods）の規定があり⁽⁹⁶⁾、EU 域内移送には EU 域内非課税納品の規定が適用になる。そして、この規定の対になるものとして、移送先である他の加盟国において課税対象となる、みなし EU 域内取得（deemed intra-Community acquisition of goods）の規定がある⁽⁹⁷⁾。

（4）コンサイメント・ストックの特別ルール⁽⁹⁸⁾

(93) 溝口・前掲注(87)42 頁では、「課税対象外法人（non-taxable legal person）とは、公的機関、研究機関や非営利法人など、事業者でない法人のことで、本来的に事業を営んでいない点で、非課税売上のみを収入する法人とも異なる。」と述べられている。

(94) 前掲注(81) Article 2-1(b)。

(95) 前掲注(81) Article 138-1。

(96) 前掲注(81) Article 17。

(97) 前掲注(81) Article 21。

(98) 溝口・前掲注(87)115 頁。同 119 頁では、コンサイメント・ストックについて、「自

EU 付加価値税では、EU 域内取得が独立の課税要件とされているが、このことが鮮明に現れるのは預託在庫（コンサイメント・ストック）を持つときであると言われている。

他の加盟国にある納品先にコンサイメント・ストックを持つ場合は、所有権を有したまま自らの在庫を加盟国間で移動させるため、まず、加盟国間の国境を超える時点で出荷国での EU 域内移送（EU 域内非課税納品）、コンサイメント・ストックの所在地である加盟国で、預託者である事業者にみなし EU 域内取得が実現する。引き続き行われる納品先への資産の販売は、コンサイメント・ストックが所在する加盟国で行われる別の資産の譲渡となるので、原則的には、納品先から所在地の付加価値税を徴収して納付しなければならない。このように、コンサイメント・ストックに持ち込んだときに発生するみなし EU 域内取得と、その後の資産の譲渡は 2 つの独立した課税要件となっている。

なお、コンサイメント・ストックについて原則的なルールに従うと、実務上支障があることから、多くの加盟国ではコンサイメント・ストックに係る特別規定を設け、このような場合に、資産の所有者である国外事業者のみなし EU 域内取得と引き続き行われる資産の譲渡の納税義務を免除し、代わりに、資産を購入した事業者が EU 域内取得を申告することとしている（「コンサイメント・ストックの特別ルール」）。

（5）EU 域内チェーン取引

複数の事業者が異なる 2 つ以上の加盟国にまたがって同一の資産の売買を連続して行い、資産は最初の事業者から最後の事業者へ直送される取引を EU 域内チェーン取引（intra-Community chain transaction）といい、その一種として、関与する事業者が異なる加盟国の 3 者の場合を EI 域内三角取引（triangulation）という。

EU 域内チェーン取引では、取引に係る資産の譲渡をどの加盟国で課税

らが転売するために商品を保管しておく、サプライヤーによって管理されている倉庫」と説明されている。

するかという課税地の問題が生じるが、介在する取引のすべてにおいて資産が移動するわけではなく、移動（輸送）は、出荷地から着荷地への 1 回しか行われなことから、輸送手配者を基準として、誰に EU 域内非課税納品及び EU 域内取得の適用があるかを判断し、EU 域内取得以前の取引の課税地は出荷地、EU 域内取得を行った者以降の取引の課税地は着荷地となっている⁽⁹⁹⁾。

(6) 前段階税控除とインボイス方式

EU 付加価値税は、売上に係る付加価値税（output VAT）から仕入に係る付加価値税（input tax）を控除する税額計算の方式（subtractive indirect method, 「控除法」）を採用しており、EU 指令 179 条では、事業者は、特定の課税期間に納税義務が成立した付加価値税から、同じ課税期間内に控除権が成立した同 178 条の規定に従って行使された付加価値税の総額を減算することにより控除する旨規定している。

そして、EU 指令 178 条において、事業者は、他の事業者により、事業者に対して行われたまたは行われる予定の資産の譲渡または役務の提供に関して、当該加盟国で納税義務が成立したまたは、支払われた付加価値税について、請求書に関する指令を遵守した請求書を保有していることを前段階控除の要件としている。

このように、「控除法」を採用する EU 付加価値税では、請求書（インボイス）は極めて重要な役割を担っており、税額計算の最も基礎となる帳票である。請求書によって連続するまたは相対する取引に係る付加価値税の課税関係が明らかにされ、課税当局は請求書を確認することにより税額の正確性を検証し、納税義務者は請求書によって前段階控除の権利を証明することとなる。

増井教授は、EU 型付加価値税におけるインボイス方式に関し、「VAT を VAT たらしめているのは仕入税額控除である。仕入税額控除が機能しては

(99) 溝口・前掲注(87)60-62 頁。

じめて、事業者間取引における課税の累積を避けることができる。・・・インボイス方式を採用する VAT が、各国の標準形である。EU の伝統的 VAT も、NZ（筆者注：ニュージーランド）などの現代的 VAT も、インボイスを用いて税額控除を行う点では共通している。つまり、単一税率の下でも、仕入税額控除を正確に行うために、インボイス方式の採用がセットになっているのである。」⁽¹⁰⁰⁾と述べている。

5 EU 付加価値税に係る最近の動向⁽¹⁰¹⁾

(1) 2016 年アクションプラン

EU 付加価値税制度は、統一市場の実現という理想を掲げ、税率の収斂を達成しないままに導入した出荷地課税原則に立つ域内資産の譲渡を免税とする暫定的制度は大規模な脱税に直面した（コンプライアンスの要となるはずのインボイス制度が機能しなかった）といわれている。

このような中、2011 年 12 月に欧州委員会が公表した「VAT の将来に関する通信」⁽¹⁰²⁾で仕向地課税主義に舵を切った EU は、2016 年アクションプランに従って、着々と付加価値税制度の改正を進めている。

(2) マーケットプレイス等の資産の譲渡の擬制

2021 年 1 月 1 日から、マーケットプレイス、プラットフォーム、ポータルまたはこれに類する手段の電子的インターフェース（以下「マーケットプレイス等」という。）を使用して資産の譲渡を斡旋（facilitate）する場合には、マーケットプレイス等が資産を購入し、販売したことを擬制する（deemed）制度に関する規定⁽¹⁰³⁾が新設されているが、これは、2016 年ア

(100) 増井・前掲注(80)545 頁。

(101) 溝口史子「EU の付加価値税に係る 2020 年以降の諸改正の概要」月刊国際税務 40 巻 6 号 12 頁（税務研究会、2020）を参考とした。

(102) Communication from the Commission to the European Parliament, the Council and the European Economic and Social Committee on the future of VAT – Towards a simpler, more robust and efficient VAT system tailored to the single market, COM(2011)851, final.

(103) 前掲注(81) Article 14a.

クシヨンプランにおける施策の一例であり、欧州委員会のデジタルマーケット戦略（Digital Single Market Strategy）の一環として 2017 年から導入が進められてきたものである。

具体的には、①マーケットプレイス等の使用により第三国から輸入される荷物当たりの内在価値が 150 ユーロを超えない資産の通信販売を斡旋する事業者は、当該資産を自ら購入し、販売する者とみなす、②マーケットプレイス等の使用により、EU 域内で、最終消費者に対して EU 域内で設立されたのではない事業者が行う資産の譲渡につき、これを斡旋する事業者は、当該資産を自ら購入し、販売する者とみなすとするものである。

第 2 節 欧州主要国における委託販売の取扱い

1 英国⁽¹⁰⁴⁾⁽¹⁰⁵⁾

EU 指令の下、英国の付加価値税制度においては、「物品あるいはサービスが問屋取引を通して提供される場合、問屋に対する譲渡及び問屋による譲渡として取り扱われる。」（英国付加価値税法 32④）、「1 項が適用されない商品の供給において、自己の名で行動する代理人への供給及び代理人による供給の両方を代理人による譲受若しくは譲渡として取り扱う。」（同 47②A）旨のみなし譲渡規定が設けられている。

これらの規定により、問屋と認定される場合には、英国付加価値税法 47 条 2A 項のみなし譲渡が適用され、総額処理を行わなければならない、問屋への資産の譲渡と問屋による資産の譲渡は同時に行われるものとみなされる。

なお、取引において、本人の名で契約を締結するか否かにかかわらず、本人を法的に拘束する契約を締結することができる代理（エージェント）が存

(104) 林幸一「EU 付加価値税法の研究—我が国、消費税との比較の観点から—」（第 11 章 委任取引と消費税—輸入取引を中心として—）139-157 頁（広島大学出版会、2020）を参考とした。

(105) 英国は 2020 年 1 月に EU を離脱している。

在するが、コミッションは本人の存在を開示せず、効果は本人に帰属するものの取引相手との関係では本人を拘束しない。我が国の問屋（商法 551）もこれに当たる（商法 502 十一）。

2 ドイツ

ドイツでは、自己の名を用いて委託者の計算に基づき行う、いわゆる問屋取引（*Kommisiongeschäft*）については、委託者と受託者の間に契約上売買取引は存在しないが、委託者（*Kommittenten*）と受託者（*Kommissionär*）の間に供給が存在するものとされている（ドイツ売上税法 3(3)）。

このことから、問屋取引における委託者から受託者への資産の移転は物品の供給（資産の譲渡）とみなされ、受託者が行う受託資産の販売は、受託者から購入者への物品の供給（資産の譲渡）となる⁽¹⁰⁶⁾。

3 フランス

フランスでは、事業者が第三者の取引のため、単に自己の名義を使用して資産の譲渡の仲介を行い、又は役務の提供の仲介を行った場合、当該名義人たる個人が資産を譲り受け又は役務の提供ないし供与を受けたものとみなすとされ（フランス租税一般法典 256V）、事業者が第三者のため、単に自己の名義を使用して加盟国内において取引の仲介を行った場合、当該名義人たる事業者が資産を譲り受け又は譲渡したものとみなすこととされている（同 256bisIII）⁽¹⁰⁷⁾。

このことから、自己の名義を使用して委託者と顧客との間の資産の譲渡を仲介する場合は、その名義人である受託者が委託者から資産の譲渡を受け、同時に受託者から顧客への資産の譲渡があったものとなる。

(106) 天野史子『欧州付加価値税ハンドブック 27 カ国の VAT 税制と実務問題』100 頁（中央経済社、2009）。

(107) 湖東京至訳「翻訳 フランス付加価値税法」『寛容学院法学第 11 卷（上）』179-181 頁（関東学院大学法学会、2002）。

4 小括

上記 1 ないし 3 に示したように、EU 指令を前提とした各国の付加価値税に関する法令においては、問屋等が介在する取引の場合、問屋等を起点とする前後の資産の移転が資産の譲渡として取り扱われることから、欧州主要国においては平成 25 年大阪地裁判決のような問題は生じないと考えられる。

第 4 章 問屋が介在する取引に係る消費税法上の諸問題

委託販売における納税義務者等に関しては第 2 章で概観したところであるが、本章では「自己の名をもって他人のために物品の販売又は買入れをする」問屋（商法 551）に焦点をあて、問屋が介在する取引に係る消費税法上の諸問題について考察する。

第 1 節 問屋営業⁽¹⁰⁸⁾

本節では、問屋の私法上の性質等について概観する。

1 問屋と委託者との関係

(1) 問屋契約の法的性質と問屋の義務

問屋と委託者との契約（問屋契約）は、物品の売買の名を問屋の名、委託者の計算においてなす旨の一種の委任契約（民法 643）である。

問屋は委託者の計算でなす行為につき、受任者として善管注意義務を負う（民法 644）から、委託者にもっとも利益になるような方法で物品の売買を行い、かつ、委託者に買入物品又は売却代金の引渡しを行う義務を負うことはもちろん、必要に応じて、物品の保管、委託者に帰属すべき権利の保全等の措置を講じなければならない。また、問屋は、委任者からの指図があればその指図に従う義務があることから、委託者が販売又は買入れにつき「指値」をしたとき⁽¹⁰⁹⁾、問屋が指値より廉価に販売し、又は指値より高価に買入れをなしたときは、委託者は当該売買が自己のためになされ

(108) 江頭・前掲注(47)250-271 頁を参考とした。

(109) 特定の価格未満では販売せず（最低価格の指示）、又は、特定の価格を超える価格では買入れしない（最高価格の指示）旨を命じた場合をいう。

たと認めることを拒みうる（指値順守義務）⁽¹¹⁰⁾。

（2）履行担保責任

問屋は、委託者のために行った販売又は買入れにつき、相手方が問屋に対し債務を履行しないときは、委託者に対し自らその履行をする責任を負う（商法 553）。

委任の本旨に従い善良な管理者の注意をもって相手方を選択し契約を締結したかぎり、本来、問屋は相手方に対し履行の請求をしさえすれば足り、委託者に対し相手方に代わって履行をなすまでの義務を負わないはずである。しかし商法は、委託者の保護と問屋制度の信用維持を目的として、問屋に履行担保責任を課している。

問屋の履行担保責任の制度は、外国にも例がないわけではないが、そこでは、我が国の商法と異なり、特約又は商慣習がある場合にのみ問屋の責任を認めているにすぎない（ドイツ商法典 394、スイス債務法 430）。我が国の法制度は、問屋の重い責任が高報酬として跳ね返る危険をはらむものとして、立法論として反対が強いと言われている。

なお、問屋は、別段の意思表示又は慣習がある場合には、履行担保責任を負わない（商法 553 ただし書）。例えば、卸売業者（問屋）が自己の名で売買契約を相手方と締結する形をとるものの、相手方の選択・契約条件の決定等を事実上委託者が行っている場合や、問屋の手数料が普通より特に低く決められている場合においては、履行担保責任を排除する別段の意思表示があるものと推定される⁽¹¹¹⁾。

2 問屋と相手方との関係

（1）契約当事者としての権利義務

(110) 問屋が指値と現実の販売価格又は買入価格との差額を負担するときは、指値を遵守しない販売又は買入れも委託者に対して効力を生じ（商法 554）、委託者はその取引の計算の帰属を拒絶することができないと解されている。

(111) 履行担保責任が排除される取引は機械業界の取引に多く見られると言われている。

問屋が委託者のために相手方との間でなす販売又は買入れ（売買契約）については、問屋自身が契約当事者として相手方に対し権利義務を有する（商法 552①）ことから、相手方は委託者に対して義務の履行を請求できるわけではない。

（2）第三者損害の賠償請求

相手方が債務を履行しない場合、問屋自身の損害は、委託者に対し履行担保責任を負担する場合を除き、手数料相当額にとどまる。他方、委託者は、相手方に対し契約関係に立っていないので、相手方に対し損害賠償を請求することができない。そこで、なぜ、問屋が相手方に対し委託者の損害を自己の名において請求できるのかということについて、我が国では、経済的実質を重視すべきことを理由に問屋が法律上の売買当事者として、全損害につき自己の名で賠償請求できるものと解されている。

第 2 節 国内取引における問題点

第 2 章第 1 節 1（2）に示したとおり、問屋の典型例は金融商品取引業者や商品先物取引業者であると言われているが、本節では、第 2 章第 2 節で考察した平成 25 年大阪地裁判決（以下、本節において「本判決」という。）を踏まえ、卸売市場における委託販売に係る消費税法上の問題点について考察する。

1 卸売市場制度の概要

卸売市場制度とは、野菜、果実、魚類、肉類、花き等の生鮮食料品等の卸売のために開設される市場であって、卸売場、自動車駐車場その他の生鮮食料品等の取引及び荷さばきに必要な施設を設けて継続して開場されるものをいう（卸売市場法 2②）。卸売市場には、中央卸売市場、地方卸売市場及びその他の卸売市場があり、卸売市場の機能としては、①集荷（品揃え）、分荷機能（全国各地から多種多様な商品を集荷するとともに、需要者のニーズに応じて、迅速かつ効率的に、必要な品目、量に分荷）、②価格形成機能（需給を

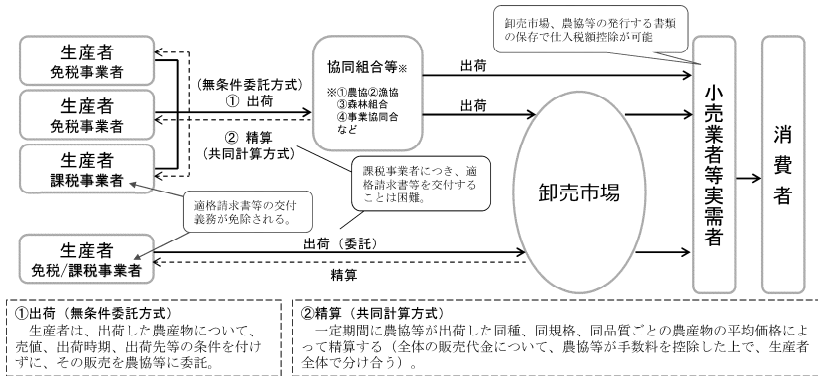
反映した迅速かつ公正な評価による透明性の高い価格形成)、③代金決済機能(販売代金の迅速・確実な決済)及び④情報受発信機能(需給に係る情報を収集し、川上・川下にそれぞれ伝達)があるとされている。

卸売市場の流通の流れとしては、①農協、個人等の出荷者→②卸売業者→③仲卸業者(又は売買参加者)→④一般小売店、スーパー等の小売業者(又は消費者)→⑤消費者となっている。

卸売業者による出荷者からの買付けは、平成 16 年の卸売市場法の改正に伴う、中央卸売市場の「自己の計算による卸売の禁止」(平成 16 年改正前卸売市場法 39)及び「委託手数料以外の報償の收受の禁止」(同法 41)の削除により委託集荷規制が撤廃され、中央卸売市場の卸売業者による買付集荷が自由化された⁽¹¹²⁾。

卸売業者から仲卸業者又は売買参加者への販売方法は、「入札」、「せり」又は「相対」の方法がある。

【図 2】一般的な農産物の流通形態の例



(出所: 農林水産省大臣官房新事業・食品産業部食品流通課卸売市場室令和 3 年 9 月「適格請求書等保存方式(インボイス方式)における卸売市場特例等について」1 頁。なお、図に付された表題「※農産物の流通形態の例」については削除している。)

(112) 卸売業者が出荷者から販売委託を受けて集荷することを「委託集荷」いい、卸売業者が出荷者から直接買い付けて集荷することを「買付集荷」という。

2 卸売市場における委託販売に関する問題点

(1) 納税者の予測可能性（消費税法 13 条の適用関係）

卸売市場において卸売業者が行う取引については、買付集荷の場合、出荷者から生産物等を買付け、その生産物等を仲卸業者又は売買参加者に販売することになるから、商法上の問屋には該当しない。この場合、消費税法上、通常の売買取引として出荷者が卸売業者に対する「課税資産の譲渡を行った者」、卸売業者が仲卸業者等に対する「課税資産の譲渡を行った者」ということになるから、納税義務者の判定に疑義は生じない。一方、委託集荷の場合は、出荷者から販売の委託を受けた資産を卸売業者の名で仲卸業者等に販売し、出荷者から委託手数料を収受することになるから、卸売業者は商法上の問屋に該当し、一般的には消費税法 13 条の規定により、出荷者が仲卸業者等への販売に関する「課税資産の譲渡を行った者」と考えられる。

しかし、この場合、本判決のように、資産の譲渡等の対価を享受する者は委託者であることが法律的にも経済的にも明らかであるにも関わらず、卸売業者が「単なる名義人」であるか否かによって納税義務者が異なるということであれば、売買代金の回収リスク等をどの程度負う場合に卸売業者が納税義務者となり得るのかが納税者自らによって判断が可能な程度に明確でなければならないのではないだろうか。この点、本判決においては必ずしも判断基準が明確であるとは言えず、現状、卸売業者が仲卸業者等への課税資産の譲渡につき納税義務を負う場合があるとすれば、納税義務者の判定につき、納税者の予測可能性を害する状況にあることが危惧されるし、納税者が有利・不利で納税義務の判断を行うことを許容することにもつながりかねない。更には、課税庁による不意打ちの課税処分が行われる可能性も否定できない。

(2) 軽減税率制度下における適用税率

本判決においては、訴訟当事者間において原告が介在する取引について

委託販売であることについては争いがなく⁽¹¹³⁾、裁判所もこれを認めている。委託販売による資産の譲渡等については、本来、受託者が行う資産の譲渡等は「役務の提供」であり、その課税標準は委託販売手数料となるのであるから、軽減税率の適用はない。しかし、本判決のように卸売業者である原告が課税資産の譲渡を行った者に該当する場合、原告（受託者）が行う資産の譲渡等が「役務の提供」ではなく「資産の譲渡」となり、その譲渡資産は「牛枝肉」であるから、飲食料品等に対する軽減税率制度が実施された現在においては、課税標準額に適用すべき税率は軽減税率である 8%ということになる。

本判決は軽減税率制度が実施される前のものであるが、軽減税率制度の実施後において牛枝肉の委託販売が原告による課税資産の譲渡に該当するとした場合、私法上、問屋という同じ立場にありながら、売上代金の回収リスク等の違いにより委託販売手数料部分に対する適用税率が異なるという、公平性の問題が考えられるし、問屋の本来の経済的利益である委託販売手数料部分（役務の提供の対価であり標準税率の適用対象）にまで軽減税率が適用されてしまう可能性がある。

(3) 卸売業者の仕入税額控除

卸売市場における委託販売（委託集荷）に関し、問屋が課税資産の譲渡を行ったとされる場合の消費税法の適用関係を考えると、委託者から問屋への資産の譲渡（問屋からすれば資産の譲受け）がないにもかかわらず、問屋が買受人に対して資産の譲渡を行ったということになり、買受人は問屋から資産の譲受けを行ったことになる（消費課税である消費税には費用収益を対応させるという概念はないが、所得課税的に考えると、仕入していない商品の売上げが計上されるということになる。）。そうすると、委託者は誰に対して課税資産の譲渡を行ったことになるのだろうかという疑問が生じるし、問屋においては資産の譲り受けがないのであるから、仕入税額

(113) 原告は、委託販売であるとしつつ、資産の所有権は、委託者→原告→買受人と移転すると主張した。

控除の適用はないという問題が考えられる。

(4) 貸倒れに係る消費税額の控除

問屋には、別段の意思表示又は慣習がある場合を除き履行担保責任があるから（商法 553）、原則的には問屋が委託販売における売買代金回収リスク（貸倒れリスク）を負っているが、本判決による限り、商法上の履行担保責任のみをもって卸売業者が課税資産の譲渡を行った者であるとは判定されないと考えられる。そうすると、問屋に商法上の履行担保責任があったとしても、当該問屋が課税資産の譲渡を行った者に該当しない場合も考えられるが、問屋が介在する委託販売で委託者が資産の譲渡等を行った者であるとされる場合において、買受人が債務を履行しなかったならば、消費税法上、貸倒れに係る仕入税額控除の適用を受けるべき事業者は誰になるのであろうかという疑問が生じる。

この場合、消費税法 39 条の規定からすれば、第一義的には、貸倒れとなった売掛債権等に係る課税資産の譲渡等を行った者である委託者が貸倒れに係る消費税額の控除を受けるべき事業者になると考えられるが、問屋の履行担保責任により、委託者には回収不能となった売掛債権等が存在しないことから、貸倒れに係る消費税額の控除を受けるべき事業者が存在しないという問題が考えられる。

第 3 節 輸出入取引における問題点

問屋が介在する輸出入取引には、これまでも問題点が指摘されている。

本節では、輸出入取引に係る消費税の課税関係等を概観した上で、輸出入取引に問屋が介在する場合の適格請求書等保存方式への移行前における消費税法上の問題点について考察する。

1 輸出入取引に係る消費税の課税関係

我が国の消費税は、外国貨物の輸入に対して課税し、国外に輸出等される

物品等については消費税の課税を免除することとしている。間接税において輸出取引等を免税とすること（輸出免税）は、国際的な慣行となっており、付加価値税を導入している国のほとんどが採用しているが、これは消費地課税主義（仕向地課税主義、仕向地原則）の考え方に基づくものである。

（1）輸入取引

輸入取引に係る消費税については、外国貨物を保税地域から引き取る者を納税義務者とし（消法 5②）、保税地域から引き取られた課税貨物につき課された又は課されるべき消費税額を仕入税額控除の対象としている。外国貨物の引き取りに係る消費税の課税標準額及び税額の申告・納付は、原則として、関税法に定める輸入申告に併せて課税貨物を引き取るときまでに申告書を提出し、納付しなければならないとされている（消法 47①、50①、輸入品に対する内国消費税の徴収等に関する法律 6①）。そして、関税法上の納税義務者は、原則として、「貨物を輸入する者」とされ（関税法 6）、「輸入」とは、外国から本邦に到着した貨物又は輸出の許可を受けた貨物を本邦に引き取ることをいう（関税法 2①一）とされていることから、関税法上の貨物を輸入する者と消費税法上の外国貨物を保税地域から引き取る者は同じ者になる。したがって、輸入取引に係る消費税の申告は、関税法に規定する「貨物を輸入する者」により行われることとなる。

関税法における「貨物を輸入する者」とは、通常の輸入取引により輸入される貨物については、原則として仕入書（仕入書がない場合には船荷証券等）に記載されている荷受人をいうこととされている（関税法基本通達 6-1）。この「仕入書」とは、輸入貨物の明細書で一般的には「インボイス（Invoice）」と呼ばれるもので、輸出申告又は輸入申告の際に提出することとされている（関税法 68①）ものである。この「仕入書」は、貨物の仕出国で作成され、①貨物の記号、番号、品名、品種、数量及び価格、②貨物の仕入書の作成地及び作成の年月日並びに仕向地及び仕向人、③前記①の価格の決定に関係がある契約の条件を記載し、かつ、その仕出人が署名したものでなければならないとされている（関税法施行令 60②）。

(2) 輸出取引

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、それが輸出取引等に該当する場合には、消費税が免除される（消法 7①、輸出免税）。「輸出」とは、関税法では「内国貨物を外国に向けて送り出すことをいう」と規定しているが（関税法 2①二）、消費税法では、サービス（役務の提供）も課税対象としているため、輸出に類似する一定のサービスについても消費税が免除される。

輸出免税の対象となる取引は、いわゆる本来の輸出取引（消法 7①一、二）と輸出類似取引（消法 7①三、四、五）に大別できるが、いずれも輸出されたことについての証明がされたものに限り適用され（消法 7②、消規 5①）、例えば、輸出として行われる資産の譲渡である場合、その資産の輸出に係る税関長から交付を受ける輸出の許可若しくは積込みの承認があったことを証する書類又はその資産の輸出の事実を税関長が証明した書類を保存することにより証明がなされたものとされている（消規 5①一）。

なお、一般的な貨物（関税法 67 条《輸出又は輸入の許可》の規定により輸出の許可を受ける貨物）の輸出については、「輸出許可書」がその証明となり（消基通 7-2-23）、輸出の許可を受ける必要がある者は、「貨物を輸出しようとする者」⁽¹¹⁴⁾とされている（関税法 67）。

輸出免税制度は、仕向地原則の考え方から、輸出取引に係る消費税を免除し、国内の各取引段階で課された消費税額につき輸出者（輸出しようとする者）が仕入税額控除（還付）することにより、消費税を国外に転嫁させないようにする仕組み（国境税調整）として機能している。

(114) 「輸出しようとする者」がどのような者をいうのかについて、関税関係法令等に定めは見当たらないが、特定の地域を仕向地とする特定の種類の貨物の輸出につき経済産業大臣の許可を受けることを義務付ける外国為替及び外国貿易法 48 条 1 項に規定する「輸出しようとする者」については、「およそ貨物の輸出をしようとする者であり、居住者であるか非居住者であるかを問わない。また、その輸出貨物について所有権を有する者である必要はないが、自己の判断において輸出しようとする者であることを要する。」とされている（輸出注意事項 62 第 11 号・62 貿易局第 322 号昭和 62 年 11 月 6 日貿易局「輸出貿易管理令の運用について」1-1-(2)の(イ)の(注))。

更に、消費税法 31 条《非課税資産の輸出等を行った場合の仕入れに係る消費税額の控除の特例》2 項は、輸出として行われる資産の譲渡には該当しない自己資産の輸出について、「事業者が、国内以外の地域における資産の譲渡等又は自己の使用のため、資産を輸出した場合において、当該資産が輸出されたことにつき財務省令で定めるところにより証明がされたとき」は、これを課税資産の譲渡等に係る輸出取引等に該当するものとして、仕入税額控除の規定（消法 30）を適用する旨規定し、国境税調整を行うこととしている。

2 問屋が介在する取引等に関する問題点

(1) 国外事業者による問屋を介した国内委託販売⁽¹¹⁵⁾

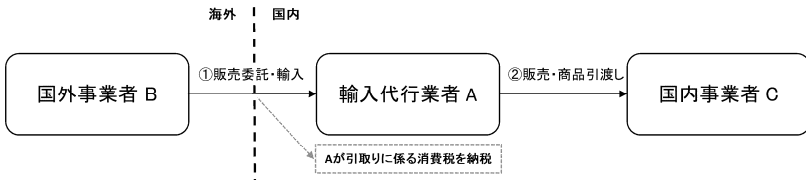
輸入取引として行われる資産の譲渡は、仕向地原則⁽¹¹⁶⁾を実現する税関の存在により、貨物を引き取る際に課税が行われ、基本的には消費税の課税漏れは生じないと考えられるが、国外からの輸入品について委託販売など問屋が介在する資産の譲渡が行われる場合⁽¹¹⁷⁾、外国貨物の引き取りに係る消費税の納税義務者とその引き取られた貨物に係る国内における資産の譲渡の納税義務者が異なることとなり、消費税の適用上、ズレが生じることがある。

(115) 委託販売（委任取引）により行われる国外からの輸入品の販売に係る消費税の問題点については、宮川博行「非居住者の消費税の納税義務に関する一考察—国内に事務所等を有しない事業者の資産の譲渡等を中心として—」税大論叢 70 号（2011,<https://www.nta.go.jp/about/organization/ntc/kenkyu/ronsou/70/04/index.htm>）（令和 4 年 4 月 1 日最終閲覧）、林・前掲注(104)139-157 頁、中村繁隆「問屋を利用した輸入取引に対する消費課税—VAT 指令及びイギリス法を参考として—」総合法政策研究会誌第 4 号（2021,<https://www.westlawjapan.com/WJLR/sougou/04/>）（令和 4 年 6 月 14 日最終閲覧）に詳しい。

(116) 消費税に関しては、二重課税排除のための租税条約は存在せず、税制の国際的競争中立性の確保の観点から、我が国の消費税は、輸出品は消費税を免除し、輸入品に消費税を課するとする仕向地原則（仕向地主義）を採用している。

(117) 貨物を引き取る者が、譲渡者の代理人として譲渡者名義で引き取る場合を除く。

【図 3】取引概要図



(出所：筆者作成)

通常、国内事業者が貨物を輸入（国外事業者から資産を購入）し、国内においてその輸入品を小売業者や消費者に販売する場合には、仕向地原則により、外国貨物を引き取る国内事業者が引き取りに係る消費税を納付、国内におけるその輸入品の販売の際は、その国内事業者が資産の譲渡に係る消費税から引き取りに係る消費税を控除（仕入税額控除）し差額を納付、小売業者は通常の国内取引として消費者等に対する課税売上げとその国内事業者からの課税仕入れを認識するというように最終消費者まで取引が連続し、消費税の課税関係に問題は生じない⁽¹¹⁸⁾。しかし、例えば、国外事業者 B が国内における資産の譲渡を国内事業者である輸入代行業者（問屋）A に委託し、その輸入代行業者 A が貨物を引き取る場合、問屋である輸入代行業者 A が引き取りに係る消費税を納付するが、その輸入品の国内における資産の譲渡の納税義務者は一般的には委託者である国外事業者 B となるため、問屋である輸入代行業者 A は委託手数料を課税売上げ（輸出免税の適用については別途検討）とし、引き取りに係る消費税を仕入税額控除（還付）の対象とすることになる。国外事業者 B が課税事業者の場合、国内における資産の譲渡につき消費税の申告・納付を適正に行うかはその国外事業者 B のコンプライアンスに委ねられ、仮に申告・納付が行われない場合に我が国の税務当局が国外事業者に消費税の申告・納付を行わせることには多くの困難を伴う⁽¹¹⁹⁾。

(118) 取引の連鎖に免税事業者が介在する場合は不完全な状態となる。

(119) 免税事業者となる国外事業者を利用するスキームが組まれることが多いと想定さ

このような場合、国内における資産の譲渡の納税義務者について、問屋である輸入代行業者 A が負うべきとの考え方もないではないが、これまでは問屋の法的性質から、消費税法 13 条の規定により国外事業者 B が納税義務者となると判断されてきたものと考えられる（この点については、平成 25 年大阪地裁判決を踏まえると、輸入代行業者 A が納税義務者となる場合も考えられる。）。

なお、問屋である輸入代行業者 A が外国貨物を引き取る者として納税申告をした場合の引き取りに係る消費税については、第 1 章第 2 節 4 に示したように輸入取引に係る消費税につき実質行為者課税の原則の考え方を採用したと考えられる裁判例もみられるが、原則的にはその輸入代行業者 A が納税義務を負うべきものであり、特段の事情がない限りは実質主義の原則をもってしても国外事業者 B が納税義務を負うと判断するのは困難と考えられる。

(2) 国外事業者による問屋を介した国内委託買入

国外事業者から国内における商品の買入れを委託されたとする輸出代行業者が、自己の名義・計算において国内事業者から商品を買入れ、その商品を国外に輸出しているのであるから、輸出免税の適用により国内事業者からの課税仕入れに係る消費税額は還付されるべきであると主張した事案において、輸出代行業者は課税仕入れを行っていない（国内事業者との間に売買契約がない。）として、その輸出代行業者の主張が認められなかった裁判例⁽¹²⁰⁾⁽¹²¹⁾がある。

この裁判例においては、輸出代行業者が商取引上の法的関係（輸出代行業者が問屋であるか否かなど）について詳しい主張を展開していないこともあってか、裁判所の判断において取引関係の契約類型が積極的に展開されていないが、増井教授は、判決における「本件各取引が X（筆者注：原

れる。

(120) 東京地判平成 31 年 2 月 20 日税資 269-24 順号 13244。

(121) 東京高判令和元年 11 月 6 日税資 269-114 順号 13337。

告である上記の輸出代行業者)が行った課税仕入れに該当するというには、X が本件各取引による資産を譲り受けた事業者と認められる必要があり、そのためには、X と本件各国内事業者(筆者注:上記の国内事業者)との間に売買契約があったと認められることが必要というべきである。」との判旨に対し、「一般論が売買契約を要求しているのは、典型的な仕入れが商品の売買によることを念頭に置いたものであろう。しかし、商人間の売買の実態は多様であり、各商人が独立した売買当事者としての法的義務を負担しかつ経済的リスクを負担するという典型的な形をとらないものもある⁽¹²²⁾。そこで、当該商取引の実態に照らしてより具体的に検討する必要がある。たとえば、商法上の問屋の場合、名義は自分に、計算は委託者に帰属する。その意味で典型例からのズレがある。」⁽¹²³⁾と述べている。また、同教授は、商品が国外に輸出されているにもかかわらず、日本国内の各取引段階で納税してきた消費税額について仕入税額控除がなされない結果にあることに触れ、「マクロの制度的観点からすると、消費税法が仕向地原則を採っていることとの関係で、さらに検討すべき論点があるように思われる。その論点とは、輸出免税を適用すべき当事者が誰かということである。」⁽¹²⁴⁾と述べ、輸出免税の適用者に関して問題を提起している⁽¹²⁵⁾。

例えば、輸出代行業者 A (問屋) が、国外事業者 B から、国内事業者 C からの商品買入れを委託され(買入委託)、輸出代行業者 A が国内事業者 C から引き渡しを受けた商品の輸出行為を行う場合(輸出申告名義人は輸出代行業者 A) について、事実関係は別として制度面から次のとおり検討

(122) 江頭・前掲注(47)2頁。

(123) 増井良啓「輸出業を営む個人事業者が課税仕入れを行っていないとされた事例」ジュリ 1549号 124頁。

(124) 増井・前掲注(123)127頁。

(125) 西山教授は、輸出免税を争点とした二つの租税事件(前掲注(120)及び東京地判令和2年1月17日 LEX/DB25582028)に関し、「類似するビジネスモデルにおいて問われたのが『輸出免税と仕入税額控除を行いうる真の輸出者は誰か』ということである。」、適格請求書等保存方式への移行後も「適格請求書等の記載内容の真正性の確認問題はなおも残る。」と述べている。西山由美「越境取引と消費税」租税法学会編租税法研究第49号『消費税の将来構想』42頁(有斐閣、2021)。

する。

【図 4】取引概要図



(出所：筆者作成)

問屋の法的性質からすれば、売買契約の当事者は輸出代行業者 A と国内事業者 C、買入に係る商品の所有権は国内事業者 C から輸出代行業者 A、輸出代行業者 A から国外事業者 B に移転すると考えられるが、国内事業者 C の資産の譲渡は国内で完結し、輸出として行われるものではないから国内事業者 C に輸出免税の適用はないと考えられる。

また、輸出代行業者 A は国外事業者 B から收受する委託手数料が課税売上げ（輸出免税の適用については別途検討）となるが、輸出代行業者 A から国外事業者 B への買入商品の所有権の移転は売買によるものとは法的性質が異なり、輸出代行業者 A と国外事業者 B の間の法的関係が委任関係であることからすれば、輸出代行業者 A から国外事業者 B に資産の譲渡があったとみるのは困難である。したがって、輸出代行業者 A 名義の輸出許可書の保存があったとしても、輸出代行業者 A に輸出免税の適用はないと考えられるし、消費税法 31 条 2 項が「国内以外の地域における資産の譲渡等又は自己の使用のため」に資産を輸出した場合の特例規定であるところ、輸出代行業者 A は当該資産を譲渡したり使用したりするために輸出するものではないから同項の適用があるとも考え難いが、そもそも譲渡人から問屋への資産の移転に係る課税仕入れを外形上の売買当事者であることをもって問屋にそのまま認めることにも疑問が生じる。

そして、国外事業者 B についてであるが、輸出時点における買入商品の所有権は国外事業者 B にあると考えられることから、国外事業者 B が自

己の資産を輸出事業者 A によって輸出しているとして、国外事業者 B に消費税法 31 条 2 項の適用を考えたとしても、国外事業者 B 名義の輸出許可書の保存はないし、そもそも国外事業者 B は国内における課税仕入れを認識できるのかという疑問が生じる。消費税法 13 条が課税仕入れにも適用になるとは考え難いことは第 1 章第 3 節 3 で述べたとおりであるが、輸出代行業者 A から国外事業者 B に資産の譲渡があったとみるのは困難であることを前提として、譲渡人からの買入商品（資産）の移転に係る課税仕入れは誰に帰属すべきなのだろうか。

国外事業者による問屋を介した国内委託買入については、義務負担授権に否定的な見解が多いといわれており、私法上、問屋を含む当事者間の法的関係がどのように整理されるのかが明らかでないが、現実には資産の輸出があったとしても、課税仕入れを行ったのが誰で、誰が輸出免税の適用を受けて国境税調整を行うのが判然とせず、輸出免税制度が適正に機能しないことが懸念される。

第 4 節 適格請求書等保存方式の適用関係

平成 5 年 10 月から、仕入税額控除制度が適格請求書等保存方式に移行することにより、我が国の消費税は EU 付加価値税に接近し、同時に、現代的 VAT にも接近することになる⁽¹²⁶⁾。適格請求書等保存方式への移行は、問屋が介在する取引にどのような影響を与えるのだろうか、又は影響はないのであろうか、本節では、適格請求書等保存方式による仕入税額控除制度を概観した上で平成 25 年大阪地裁判決を踏まえてその適用関係を考察する。

1 適格請求書等保存方式の概要

(1) 適格請求書発行事業者登録制度（新消法 57 条の 2 関係）

(126) 増井・前掲注(80)546 頁。

適格請求書等保存方式においては、課税資産の譲渡等について適格請求書を交付しようとする課税事業者に対して、あらかじめ税務署長に、適格請求書発行事業者として登録を受けることが求められている。そして、税務署長は登録可否要件に該当しない場合には適格請求書発行事業者の登録を行うこととされており、登録を受けた者はインターネットを通じて公表される。

なお、税務署長は、適格請求書発行事業者として登録を受けようとする事業者が特定国外事業者⁽¹²⁷⁾である場合において消費税に関する税務代理の権限を有する税務代理人がない場合や納税管理人の届出をしていない場合等の事実がある場合には登録を拒否することができる。

(2) 適格請求書発行事業者の義務（新消法 57 条の 4 関係）

適格請求書発行事業者は、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を受ける他の事業者（免税事業者を除く。）から求められた場合には、原則として、次に掲げる事項を記載した請求書、納品書その他これらに類する書類（適格請求書）を交付しなければならない。

- イ 適格請求書発行事業者の氏名又は名称及び登録番号
- ロ 課税資産の譲渡等を行った年月日
- ハ 課税資産の譲渡等に係る資産又は役務の内容
- ニ 課税資産の譲渡等に係る税抜価額又は税込価額を税率の異なるごとに区分して合計した金額及び適用税率
- ホ 消費税額等
- ヘ 書類の交付を受ける事業者の氏名又は名称

なお、事業の性質上、適格請求書を交付することが困難な次のような一定の課税資産の譲渡等については、適格請求書の交付義務が免除される（新消令 70 の 9②）。

(127) 国内において行う資産の譲渡等に係る事務所、事業所その他これらに準ずるものを国内に有しない国外事業者をいう（新消法 57 の 2⑤一）。

ト 一定の旅客の運送（役務の提供）のうち、当該旅客の運送の対価に係る税込価額が三万円未満のもの

チ 卸売市場においてせり売又は入札の方法により行われる課税資産の譲渡等その他の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資産の譲渡等のうち次に掲げるもの

(イ) 卸売市場において、卸売をする業務（委託販売に限る。）として行う生鮮食品等の譲渡

(ロ) 農業協同組合法等に規定する組合が、当該組合の組合員青の他の構成員からの販売の委託（無条件委託方式、かつ、共同計算方式に限る。）を受けて行う農林水産物の譲渡（当該農林水産物の譲渡を行う者を特定せずに行われるものに限る。）

リ ト及びチに掲げるもののほか、課税資産の譲渡等の対価の額が通常少額であり、かつ、当該課税資産の譲渡等が不特定かつ多数の者に対して行われるものであって、当該課税資産の譲渡等が自動販売機により行われることその他の取引の状況から適格請求書を交付することが著しく困難な課税資産の譲渡等として財務省令で定めるもの（自動販売機等により行われる三万円未満の課税資産の譲渡等、郵便の役務等）

また、適格請求書発行事業者が、小売業等の不特定かつ多数の者に課税資産の譲渡等を行う一定の事業を行う場合には、適格請求書に代えて、適格簡易請求書を交付することができ、適格簡易請求書の記載事項は、上記適格請求書の記載事項のうちイないしホの事項である。

(3) 適格請求書に係る電磁的記録（いわゆる「電子インボイス」）の提供（新消費 57 条の 4 関係）

適格請求書発行事業者が、あらかじめ課税資産の譲渡等を受ける他の事業者の承諾を得たときは、適格請求書の交付に代えて、適格請求書の記載事項に係る電磁的記録を提供することができる。

なお、適格簡易請求書については、小売業等の不特定かつ多数の者に課税資産の譲渡等を行う一定の事業を行う場合に認められるものであり、あ

らかじめ承諾を得たり、個別に電磁的記録を提供したりすることができないことから、その記載事項に係る電磁的記録の提供は認められていない。

(4) 適格請求書類等類似書類等の交付禁止及び罰則（新消法 57 条の 5 関係）

適格請求書発行事業者以外の者が適格請求書に類似する書類を交付することがあれば、結果として、仕入側の仕入税額控除が否認されることになり、消費税制度に対する信頼性を著しく損なうこととなりかねない。また、適格請求書発行事業者による適格請求書に類似する書類の交付は、売手側と仕入側が一体となって行う脱税にもつながることから、一定の適格請求書類等類似書類等の交付を明確に禁止しており、この規定に違反し適格請求書類等類似書類等を交付又は提供した者は、1 年以下の懲役又は 50 万円以下の罰金に処せられる。

(5) 媒介者交付特例（新消令 70 条の 12 関係）

適格請求書発行事業者が、媒介又は取次ぎに係る業務を行う者（適格請求書発行事業者に限る。以下「媒介者等」という。）を介して国内において課税資産の譲渡等を行う場合において、その媒介者等がその課税資産の譲渡等の時までその事業者からその事業者が適格請求書発行事業者の登録を受けている旨の通知を受けているときは、その媒介者等は、その課税資産の譲渡等を受ける他の者に対して、その媒介者等の氏名又は名称及び登録番号を記載したその課税資産の譲渡等に係る適格請求書等をその事業者
に代わって交付等することができる⁽¹²⁸⁾。

(6) 仕入税額控除制度の見直し（新消法 30 条関係）

イ 仕入税額控除の適用要件の見直し

(128) 国税庁「消費税の仕入税額控除制度における適格請求書等保存方式に関する Q&A（平成 30 年 6 月）（令和 3 年 7 月改定）」問 39 (<https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/zeimokubetsu/shohi/keigenzeiritsu/pdf/qa/01-08.pdf>)（令和 4 年 4 月 6 日最終閲覧）では、委託販売に関する Q&A として、①受託者が委託者を代理して、委託者の氏名又は名称及び登録番号を記載した、委託者の適格請求書を、相手方に交付することが認められる旨（代理交付）、②一定の場合、媒介者等が、委託者の課税資産の譲渡等について、自己の氏名又は名称及び登録番号を記載した適格請求書等を、委託者に代わって、購入者に交付等することができる旨を明らかにしている。

仕入税額控除の適用にあたっては、課税仕入れ等の税額に係る一定の帳簿及び請求書等の保存がその要件とされることに変わりはないが、要件を満たす帳簿及び請求書等の範囲について見直しが行われた。

消費税の創設以来、課税事業者以外の者からの仕入れであっても、原則として、課税仕入れに係る支払対価の額に含まれる消費税相当額の控除が認められてきたが、令和 5 年 10 月 1 日以後に国内で行われる課税仕入れについては、一定の課税仕入れを除き、適格請求書発行事業者以外の者からの課税仕入れについては、仕入税額控除の適用がないこととなる。

なお、制度開始後 6 年間は、適格請求書発行事業者以外の者からの課税仕入れについても、仕入税額相当額の一定割合を仕入税額として控除できる経過措置が設けられている。

ロ 請求書等の範囲

その保存が仕入税額控除の適用要件とされる請求書等の範囲は次のとおりである。

- (イ) 適格請求書又は適格簡易請求書（課税仕入れの相手方である適格請求書発行事業者から交付を受けたもの）
 - (ロ) 適格請求書に係る電磁的記録
 - (ハ) 仕入明細書等（課税仕入れを行った事業者が作成した仕入明細書、仕入計算書等で、課税仕入れの相手方の氏名又は名称及び登録番号等の一定の事項が記載されているものであって、課税仕入れの相手方の確認を受けたもの）
 - (ニ) 卸売市場におけるせり売など、媒介又は取次ぎに係る業務を行う者を介して行われる一定の課税仕入れについては、当該媒介等を行う者から交付を受けた書類で、書類の作成者の氏名又は名称及び登録番号等の一定の事項が記載されている書類
- (7) 適格請求書等保存方式への移行がもたらす波及効果
 いわゆるインボイス方式については、消費税導入時から 30 年以上にわ

たる様々な議論を経て適格請求書等保存方式として同方式に移行されることとなったのであるが、金子教授は、付加価値税において仕入税額控除法が採用されている理由の一つについて、租税行政上のメリットが大きいことを掲げており、「付加価値税の脱税は、仕入の過大計上又は売上の過少計上のいずれかの方法によって行われるが、特にインボイス方式のもとでは、前後の 2 つの段階に伴うインボイスをクロス・チェックすることによって、それを容易に発見することができ、さらにそれによって、法人および個人事業の所得の把握水準を高めることにも役立つのである。」⁽¹²⁹⁾と述べている。

消費税における適格請求書等保存方式では、適格請求書等の保存のない課税仕入れに係る消費税額は仕入税額控除ができないのであるから、消費税の仕入税額控除の対象である課税仕入れが、「事業者が、事業として他の者から資産を譲り受け、若しくは借り受け、又は役務の提供を受けること」であり、例えば法人税に目を向けた場合、これらが、基本的に原価や販売費、一般管理費その他の費用に該当するものであることからすれば、必然的に適格請求書等を基礎とする会計処理が行われることになると考えられる。また、適格請求書等保存方式においては、小規模事業者が取引に参加するために納税を覚悟にあえて事務負担の救済という措置を放棄しなければならないということになる⁽¹³⁰⁾とも言われており、適格請求書等保存方式への移行が所得税や法人税における所得の把握や事業者免税点制度に与える影響は少なくない。

2 委託販売における適格請求書等保存方式の適用関係

(1) 仕入税額控除の適用要件となる請求書等の区分

(129) 金子・前掲注(1)784 頁。

(130) 金井恵美子「わが国の仕入税額控除方式の検証」税研 197 号 44 頁（日本税務研究センター、2018）、矢野秀利「消費税の政治経済学 課税ベースの計算：インボイス方式と帳簿方式」税経通信 66 巻 13 号 119 頁（税務経理協会、2011）ほか。

現行の区分記載請求書等保存方式の下における国内取引については、課税資産の譲渡等を行った者が作成する書類及び課税仕入れを行った者が作成する書類（仕入明細書等）の保存が仕入税額控除の適用要件となる請求書等として規定され、「課税資産の譲渡等を行った者」について、課税資産の譲渡等が卸売市場におけるせり売り等の方法により行われるものその他媒介又は取次ぎに係る業務を行う者を介して行われる場合には、「媒介又は取次ぎに係る業務を行う者」とされており、卸売市場においてせり売り等の方法で行われる課税資産の譲渡等に限らず、その他の委託販売による課税資産の譲渡等（媒介又は取次ぎに係る業務を行う者を介して行われるもの）についても、同列で「媒介又は取次ぎに係る業務を行う者」が作成した書類の保存が仕入税額控除の適用要件となっている。

令和 5 年 10 月 1 日以後、適格請求書等保存方式の下にあっては、仕入税額控除の適用要件として保存すべき請求書等については、①課税資産の譲渡等を行った者が作成する書類（適格請求書発行事業者が、当該課税資産の譲渡等につき当該事業者に交付する適格請求書又は適格簡易請求書、一定の場合媒介者交付特例の適用有）、②課税仕入れを行った者が作成する書類、③媒介又は取次ぎに係る業務を行う者が作成する書類とされ、「媒介又は取次ぎに係る業務を行う者」が①の「課税資産の譲渡等を行った者」から除かれ、③の「媒介又は取次ぎに係る業務を行う者」が作成した書類の保存が仕入税額控除の適用要件となる課税仕入れについて、「卸売市場において、卸売市場法 2 条 4 項に規定する卸売業者が同項に規定する卸売をする業務（出荷者から卸売のための販売の委託を受けて行うものに限る。）として行う生鮮食料品等の譲渡」（新消令 49⑤、同 70 の 9②ニイ）及び「農業協同組合法 4 条、水産業協同組合法 2 条又は森林組合法 4 条 1 項に規定する組合（これらの組合に準ずるものとして財務省令で定めるものを含む。）が、当該組合の組合員その他の構成員から販売の委託（販売条件を付さず、かつ、財務省令で定める方法により販売代金の精算が行われるものに限る。）を受けて行う農林水産物の譲渡」（新消令 49⑤、同 70 の 9②ニ

ロ)に係る課税仕入れに限定された。すなわち、「媒介又は取次ぎに係る業務を行う者」が作成した書類の保存が仕入税額控除の適用要件となるのは特定の取引に限られることとなり、この限定されたもの以外の委託販売による課税資産の譲渡等（媒介又は取次ぎに係る業務を行う者を介して行われるもの）については、①の課税資産の譲渡等を行った者が作成する書類（適格請求書等）の保存が仕入税額控除の適用要件となる（媒介者交付特例の適用を受けて媒介者等が交付する書類は「適格請求書等」である。）。

【表 2】請求書等の区分（電磁的記録は省略）

	請求書等の区分	根拠条文	摘要
①	事業者に対し課税資産の譲渡等を行う他の事業者（適格請求書発行事業者に限る。）が、当該課税資産の譲渡等につき当該事業者に交付する <u>適格請求書</u> 又 <u>適格簡易請求書</u>	新消法 30 ⑨一	媒介者交付特例の適用を受ける場合は、媒介者等が当該媒介者等の登録番号を記載した当該課税資産の譲渡等に係る適格請求書等を交付することができる（新消令 70 の 12①）。
②	事業者がその行った課税仕入れにつき作成する <u>仕入明細書</u> 、 <u>仕入計算書</u> その他これらに類する書類で課税仕入れの相手方の氏名又は名称その他の政令で定める事項が記載されているもの（当該課税仕入れの相手方の確認を受けたものに限る。）	新消法 30 ⑨三	書類に記載すべき登録番号は、 <u>課税仕入れの相手方の登録番号</u> とされている（新消令 49④二）。
③	事業者がその行った課税	新消法 30	書類に記載すべき登録番

<p>仕入れ（卸売市場においてせり売又は入札等の方法により行われるものその他の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として政令で定めるものに限る。）につき当該媒介又は取次ぎに係る業務を行う者から交付を受ける<u>請求書、納品書その他これらに類する書類</u>で政令で定める事項が記載されているもの</p>	<p>⑨四</p>	<p>号は、<u>書類の作成者の登録番号</u>とされている（新消令 49⑥一）。</p>
--	-----------	---

(2) 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

いわゆる委託販売において買受人が仕入税額控除の適用を受けるために保存が必要となる請求書等は、上記(1)【表2】の①適格請求書等と考えられ、委託者と受託者がいずれも適格請求書発行事業者（課税事業者）であって一定の要件を満たす場合に受託者が委託者に代わって自己の氏名等を記載した適格請求書等を発行することが認められているところ（媒介者交付特例）、この場合の請求書等はあくまでも適格請求書等である。そして、卸売市場におけるせり売など、媒介又は取次ぎに係る業務を行う者を介して行われる一定の課税仕入れについて仕入税額控除の適用を受けるために保存が要件となる、上記(1)【表2】の③請求書、納品書その他の書類は適格請求書等ではない（当該書類には作成者の登録番号が記載されていないから、作成者は適格請求書発行事業者でなければならない）。

卸売市場におけるせり売など、媒介又は取次ぎに係る業務を行う者を介

して行われる一定の課税仕入れについては、委託者が適格請求書発行事業者（課税事業者）である必要はなく、委託者が免税事業者であっても買受人において仕入税額控除の適用を受けることが可能である。

（3）平成 25 年大阪地裁判決を踏まえた適用関係

適格請求書等保存方式への移行は、前段階控除制度の仕組みを適正に機能させることが趣旨であることからすれば、取引の性質上、適格請求書の交付が困難な場合等のやむを得ないものを除き、例外なく事業者が行った課税仕入れに係る課税資産の譲渡等を行った者が作成する適格請求書等に基づいて仕入税額控除が行われるべきであるが、例えば、委託者（出荷者）が課税資産の譲渡を行った者であるとした場合の卸売市場における委託販売取引（委託集荷）について考えてみると、受託者である卸売業者（問屋）が仲卸業者等の買受人に書類の作成・発行を行っている現状に加え、卸売業者と買受人の法的関係が売買当事者となることから委託者が買受人に対して課税資産の譲渡を行った者として適格請求書を作成・交付することは現実的には困難である。更に、出荷された生鮮食料品等は、出荷者が課税事業者であるか、免税事業者であるかにかかわらず、種類、等級、品質等に振り分けられ、大量の生鮮食料品等が即日売買される。卸売市場は、日々大量に入荷される生鮮食料品等を大量単品目から少量多品目へ迅速に分荷する場所であり、買受人である仲卸業者等は一度の多品目の生鮮食料品等を買付けしている状況を踏まえると、多数の出荷者に適格請求書の交付を求め、その保存を仕入税額控除の適用要件とすることは迅速な市場取引を阻害する要因となり混乱を招きかねないといったことが考慮され、「媒介又は取次ぎに係る業務を行う者」が作成した書類（適格請求書等には該当しない書類）の保存を仕入税額控除の適用要件として認めたもの（媒介者交付特例の更に特例）と考えられる（農協等が介在する委託販売についても同様のことが考えられる。）。

このように、卸売市場における取引において委託者が課税資産の譲渡を行った者であるとした場合、買受人は卸売業者等の受託者が作成した書類

(上記(1)【表2】の③)の保存を要件として仕入税額控除を行うことができることから、委託者に対して適格請求書の交付を要求する必要はない。そして、卸売業者等の受託者は委託者から收受する手数料(役務の提供の対価)を課税資産の譲渡等の対価として認識し、自らの登録番号を記載した請求書等(上記(1)【表2】の③)を交付すれば足りるということになる。

一方、問屋である卸売業者等の受託者が課税資産の譲渡を行った者であるとした場合の卸売市場における委託販売取引(委託集荷)について考えてみると、買受人が行う課税仕入れに係る課税資産の譲渡を行った者が卸売業者等(問屋)であるならば、その課税資産の譲渡を行った卸売業者等から交付を受けた適格請求書(上記(1)【表2】の①、媒介者交付特例ではなく課税資産の譲渡等を行った者としての適格請求書)の保存が仕入税額控除の適用要件となるべきであるが、買受人が行う課税仕入れに係る課税資産の譲渡を行った者が委託者(出荷者)であるか受託者(卸売業者等)であるかを問わず、買受人は受託者(卸売業者等)が作成した書類(上記(1)【表2】の③)を保存することにより仕入税額控除の適用要件を満たすこととなる。この場合、請求書等の記載事項は、記載すべき交付する側の氏名又は名称が「適格請求書発行事業者」のものであるか「書類の作成者」のものであるかの違いはあるものの、同様の記載事項となっており(新消法 57 の 4、新消令 49⑥)、いずれの場合も卸売業者等の登録番号が記載されることになるが、厳密に言えば根拠となる規定(項)が異なる(適格請求書(上記(1)【表2】の①)であれば交付義務が課されているが、その他の書類(上記(1)【表2】の③)の場合は交付義務が課されていない)。

(4) 卸売市場への出荷者に対する適用関係

卸売市場へ生鮮食料品等を出荷し卸売業者等(問屋)に販売を委託する委託者(出荷者)について考えてみると、卸売業者等(問屋)が買受人に対する課税資産の譲渡を行った者に該当するとしても、委託者と卸売業者等の間には売買がなく、所有権の移転が委託者(出荷者)から買受人に直

接移転するとすれば、委託者（出荷者）は買受人に対して課税資産の譲渡を行ったとしか考えられず、卸売業者等（問屋）が課税資産の譲渡を行った者に該当するか否かにかかわらず、その取引に関する限り、誰からも適格請求書の交付を要求されることがなく、適格請求書発行事業者として登録する必要がないということになる。

仕入税額控除の適用要件となる請求書等の保存について、「媒介又は取次ぎに係る業務を行う者」が作成した書類（上記（1）【表 2】の③）が認められていること及び卸売市場において卸売業務（委託販売に限る。）として行う生鮮食料品等の譲渡について適格請求書の交付義務が免除されていることは、売買当事者（委託者と買受人）との間に「媒介又は取次ぎに係る業務を行う者」（卸売業者等）が介在することがその理由であるが、卸売業者等（問屋）が買受人に対する課税資産の譲渡を行った者に該当する場合のその卸売業者等（問屋）は「媒介又は取次ぎに係る業務を行う者」といえるのだろうかという疑問があり、委託者と卸売業者等との間の資産の移転をどのように考えるかにもよるが、委託者の所得の把握の観点からも、このような場合の委託者における適格請求書の交付義務を免除することについては検討すべき課題があるのではないだろうか。

なお、適格請求書の交付義務が免除される農業協同組合等が当該組合の組合員その他の構成員から販売の委託を受けて行う農林水産物の譲渡を行う事業者も同様のことがいえそうであるが、この場合の受託者である農業協同組合等は商法 551 条の問屋には該当しないと考えられる⁽¹³¹⁾。

(131) 最判平成 18 年 6 月 23 日判時 1943 号 146 頁は、中小企業等協同組合法に基づいて設立された信用協同組合の商人性について、「今日、その事業の範囲はかなり拡張されてきているとはいえ、なお組合員の事業・家計の助成を図ることを目的とする共同組織であるとの性格に基本的な変更はないとみるべきであって、その業務は営利を目的とするものではないというべきであるから、商法上の商人には当たらないと解するのが相当」と判示している。

第 5 節 問屋が介在する取引に係る消費税法上の諸問題の要因

本章において考察した諸問題について、例えば、問屋が介在する委託販売について考えると、委託者と問屋の関係は委任関係であり、問屋と買受人の関係においては、問屋自身が契約当事者として相手方に対し権利義務を有するという私法上の関係を基礎として消費税法の規定を適用することになるが、平成 25 年大阪地裁判決のように問屋が課税資産の譲渡を行った者に該当するとした場合、委託者と問屋が委任関係にあることからすれば、問屋は委託者から課税仕入れを行ったことにはならず、問屋に課税仕入れを認めるための明文規定がない限り、問屋が課税資産の譲渡を行ったとされる資産に係る課税仕入れがない又は何らかの解釈により課税仕入れがあるとしても仕入税額控除の適用はないと考えられる。他方、平成 25 年大阪地裁判決において課税庁が主張したように消費税法 13 条により委託者が課税資産の譲渡を行った者とされる場合には、買受人が債務を履行しなかったとしても、問屋の履行担保責任により委託者に貸倒れは生じないこととなるが、問屋は貸倒れとなった売掛債権につき課税資産の譲渡等を行った者にはならないから、問屋に貸倒れに係る消費税額の控除を認めるための明文規定がない限り、問屋に貸倒れに係る消費税額の控除の適用はないこととなる。

このように、卸売市場において問屋が介在する委託販売には納税義務者が卸売業者であるか委託者であるかを問わず問題点が考えられるが、いずれの場合も委託者と問屋との間及び問屋と買受人との間の資産の移転を「資産の譲渡」として考えると問屋の課税仕入れ及び問屋の貸倒れに係る消費税額の控除問題は生じないと考えられる。また、そのように考えるとすれば課税資産の譲渡に係る納税義務者が明確となることから納税者の予測可能性の問題もなく、問屋が行う資産の譲渡等が委託者から收受する委託販売手数料と買受人から收受する資産の譲渡の対価の両建てになることから軽減税率制度下における適用税率の問題も生じないと考えられる。

更に輸出入取引における問題点や適格請求書等保存方式の適用関係における

課題についても、問屋を起点とする前後の取引を「資産の譲渡」として考える場合には問題が生じないと考えられる⁽¹³²⁾。

問屋が介在する取引に係る消費税法上の諸問題に共通する要因は、問屋を起点とする前後の取引（資産の移転）に「資産の譲渡」としての取引の連続性（連鎖）がないことにあるといえる。

(132) 適格請求書等保存方式への移行により、特定国外事業者は税務代理人がない等の事実がある場合には税務署長の登録を受けられないことから、国外事業者による問屋を介した国内委託販売に関する問題点として述べた国外事業者の申告・納税は、一定程度担保されると考えられる。なお、問屋を起点とする前後の取引を「資産の譲渡」として考える場合には、問屋に販売を委託する国外事業者が適格請求書発行事業者の登録を受ける必要がなく、課税庁における登録や管理の事務量も不要と考えられる。

第 5 章 軽減税率制度下の委託販売等に対する消費税の課税の在り方

本章では、本稿における考察の結論として、第 4 章で考察した問屋が介在する取引における消費税法上の諸問題とそれらに共通する要因を踏まえ、取引の連続性の保持の必要性や「資産の譲渡」の意義の観点から、軽減税率制度下における委託販売等に対する消費税の課税の在り方について若干の提言を行う。

第 1 節 消費税の確実な転嫁と適正な仕入税額控除

1 取引の連続性の保持

(1) EU 付加価値税における資産の譲渡と取引の連続性

第 3 章で示したように、EU 指令は、所有権の譲渡を伴わない経済的処分権の移転をも資産の譲渡としており、これは、EU という多数の加盟国からなる国境を越えた経済同盟において統一的な基準を設ける必要があり、法律上の所有権移転時期を引渡し時点とすることで問題が生じるからであると言われている。また、純粋な意味で資産の譲渡ではないコミッション契約に基づく資産の移転を資産の譲渡とみなし、有形資産の処分権の移転が行われないため資産の譲渡に該当しない自らの在庫の移転ですら資産の譲渡として取り扱う（この移転自体は「EU 域内非課税納品」に該当する。）など、資産の譲渡の範囲を幅広く捉えた上で、インボイスを取り交わすことを義務化し、前段階控除についてインボイスの保存を要件としている。

EU 付加価値税においては、確実な税額転嫁と適正な仕入税額控除を行わせるため、資産の物理的な移転を捕捉し、取引の連鎖が途切れることのないよう仕組みられていると考えられるが、第 3 章第 1 節 5 に示したとおり、インボイス制度が機能しない場面があったこと踏まえ、VAT の将来像を描き、アクションプランに基づいて着々と制度改正が進められている。

(2) 我が国の消費税制度における資産の譲渡と取引の連続性

我が国の消費税が、昭和 63 年に抜本的税制改革の一環として採用されたことは第 1 章第 1 節 1 において示したところであるが、我が国における一般消費税の導入議論は昭和 40 年代から積極的に行われており、昭和 53 年に閣議決定されたものの法案化されなかった「一般消費税（仮称）」及び昭和 62 年に法案化されたものの廃案となった「売上税」において具体的に一般消費税の導入が検討され、紆余曲折を経て消費税として平成元年から導入されたものである。

税制調査会の「昭和 54 年度の税制改正に関する答申」において「一般消費税（仮称）」の課税対象は「財貨の引渡し又はサービスの提供」とされ「資産の譲渡」という文言は使用されていなかったことから、当時、概念的には EU 付加価値税と同様であったと考えられるが、廃案となった「売上税」の売上税法案における課税対象は「資産の譲渡、資産の貸付け及び役務の提供」とされ、ここで「資産の譲渡」という文言、概念が登場しており、これが現行消費税法にも引き継がれたものと考えられる。

「一般消費税（仮称）」において「財貨の引渡し」とされていたものが「売上税」において「資産の譲渡」に変更された経緯は定かではないが、一般消費税導入にあたっては、一般消費税がそれまでにない新税（新たな間接税）であり、事業者が生じる新たな事務負担を最小限にするため、他の税法にも使用されている概念であり国民にもなじみのある用語を使用する必要があったのではないかと推察する。

そして、現行消費税法にも引き継がれた「資産の譲渡」という概念は、基本的には所得税や法人税の売上げと合致するものとして捉えられていたと考えられる⁽¹³³⁾。

(133) 第 107 回昭和 61 年 12 月 12 日衆議院大蔵委員会において、大蔵省水野勝主税局長は、売上税に関する「新しい間接税については、値引き等の多い日本の取引慣行とどう適合させていくのか」という質疑に対し、「今回の間接税は、あくまである一定期間の売り上げをもって課税標準とするわけでございまして、一つ一つのものを追っかけて課税をお願いする単品課税とは違うわけでございまして、……。また、売り上げそのものとしたしましては、現在所得税、法人税をお願いしておるわけでございまして、……。そうした所得税、法人税が出发点といたしております売り上げをもって

更に、消費税導入時には、仕入控除税額の計算方式として、所得税や法人税における所得計算のベースとなる帳簿を基に計算が可能な諸外国では類をみない「帳簿方式」が採用されたのも、新税導入に伴う事務負担等に配慮した結果であるといわれている。

我が国の消費税は、導入時においては、多くの EU 型付加価値税が採用するインボイスを基礎として取引の連続性を重要視する仕組みではなく、廃案となった売上税においても、「税額票方式」を採用することとしていたものの、取引の連続性について重要視したものとはなっていなかったと考えられる⁽¹³⁴⁾。

なお、令和 5 年 10 月 1 日から仕入税額控除方式が「適格請求書等保存方式」へ移行することに伴い、多くの EU 型付加価値税におけるインボイス方式と同様に取引の連続性を重要視した制度に接近していくことになる。

2 資産の譲渡の意義とその範囲

消費税法は、「資産の譲渡」について定義規定を置いておらず、消費税法基本通達 5-1-3 《資産の意義》において「法第 2 条第 1 項 8 号及び 12 号（資産の譲渡等の意義等）に規定する『資産』とは、取引の対象となる一切の資産をいうから、棚卸資産又は固定資産のような有形資産のほか、権利その他の無形資産が含まれることに留意する。」とし、消費税法基本通達 5-1-10 《資産の譲渡の意義》において「法第 2 条第 1 項 8 号に規定する『資産の譲渡』とは、資産につきその同一性を保持しつつ、他人に移転させることをいう。」ことを明らかにしている⁽¹³⁵⁾。

基本的な課税標準といたしておるわけですので、・・・。」と答弁している。
(134) 第 107 回昭和 61 年 12 月 12 日衆議院大蔵委員会・前掲注(133)。

(135) 消費税法 2 条《定義》8 号は、「資産の譲渡等」について「事業として対価を得て行われる資産の譲渡及び貸付け並びに役務の提供」と規定し、政令で定める「対価を得て行われる資産の譲渡及び貸付け並びに役務の提供に類する行為」を含む旨規定した上で、消費税法施行令 2 条《資産の譲渡等の範囲》において「代物弁済による資産の譲渡」等を規定している。また、消費税法 4 条《課税の対象》5 項は、個人事業者の家事消費等及び法人のその役員に対する贈与について、資産の譲渡とみなすと規定

そこで、例えば「棚卸資産の譲渡」とはどのようなものかを考えた場合、法律用語としての「譲渡」の意味するところが「権利、財産、法律上の地位等を、他人に移転すること」⁽¹³⁶⁾であり、また、「譲り渡す」が「権利、財産、法律上の地位等を、その同一性を保持させつつ、他人に移転させること」⁽¹³⁷⁾であることからすれば、棚卸資産に係る所有権⁽¹³⁸⁾を他人に移転させること、すなわち棚卸資産を自由に使用、収益又は処分する権利を他人に移転することということができる。

問屋（間接代理）について、「通常、本人は事務処理者に委託物（または資金）の処分権を授与（授け与えること）し、事務処理者はその処分授権⁽¹³⁹⁾に基づく処分によって所有権を取得した売却代金（または購入物）を本人に給付する」⁽¹⁴⁰⁾のものであると解されるとすれば、問屋が介在する委託販売の場合に委託者から問屋へ棚卸資産の所有権の移転はないということになると考えられる⁽¹⁴¹⁾が、売買など資産に係る所有権の移転を伴う資産の移転は資産の譲渡の典型例であるとしても、資産の譲渡に該当するか否かが資産に係る所

している。

- (136) 法律用語研究会編『法律用語辞典〔第四版〕』728 頁（有斐閣、2012）。
- (137) 法律用語研究会編『法律用語辞典〔第四版〕』1132 頁（有斐閣、2012）。
- (138) 民法 206 条は、所有権の内容につき「所有者は、法令の制限内において、自由にその所有物の使用、収益及び処分をする権利を有する。」と規定している。
- (139) 法務省法制審議会「民法（債権関係）部会資料 13-2『民法（債権関係）の改正に関する検討事項（8）詳細版』117 頁（<https://www.moj.go.jp/content/000049817.pdf>）（最終閲覧令和 4 年 3 月 15 日）では、「授権」に関する明文規定の創設に関する補足説明として「授権とは、自己の名で法律行為をしながら、その法律効果を他人に帰属させる制度であり、処分授権と義務負担授権（義務設定授権）という二つの類型があるとされている。処分授権とは、被授権者が有する権利を処分する法律行為をすることによって、授権者がその権利を処分したという効果が生じるというものである。処分授権については、これを肯定する見解が多く、委託販売の法律構成として実際上も重要な意義があると指摘されており、判例（最判昭和 29 年 8 月 24 日集民 15 号 439 頁）も・・・処分授権を肯定しているものと解されている。」と記述されている。
- (140) 四宮和夫「間接代理に関する一考察—信託との関係を中心として—」竹内昭夫編鈴木武雄先生古稀記念『現代商法学の課題（上）』367 頁（有斐閣、1975）。
- (141) 法務省法制審議会第 13 回民法（債権関係）部会「法制審議会民法（債権関係）部会第 13 回会議議事録」15-23 頁では、現行民法に規定のない「授権」について明文規定を設けるべきか否かという点について、委託販売においては目的物の所有権が委託者から買受人に移転すること解されることを前提とした議論が展開されている。

有権の移転を要件とするものではない⁽¹⁴²⁾から、委託者から問屋に所有権の移転がないとしても、問屋は委託者から処分権を授与され、その処分権に基づいて資産を処分（譲渡）するという取引の特殊性に鑑みて、その処分権の授与を伴う資産の移転は実質的にみて「資産につきその同一性を保持しつつ、他人に移転させる」ものに該当すると解する余地もあると考えられる。しかし、このような明文規定を欠く解釈は、委託者と問屋との間の法的関係が委任関係であり資産の所有権は委託者から問屋を介することなく買受人に移転することやこれまで委託販売に係る納税義務者（資産の譲渡等を行った者）は委託者であり、委託販売に係る資産を譲り受ける者は買受人であると解されてきたことを踏まえれば、新たな解釈あるいは解釈変更による課税物件の拡大として租税法の基本原則である租税法主義に反するとの意見があり得ることは容易に想定でき、妥当ではない。

第 2 節 委託販売等に係る消費税法の整備

1 問屋が介在する委託販売等に係る消費税法の整備

これまで考察してきたとおり、問屋が介在する委託販売等には、現行消費税法では整理できない諸問題が内在する。平成 25 年大阪地裁判決が特殊な事実関係を前提とするものであり、他の問屋が介在する取引に当てはめるのは慎重であるべきとすれば、問屋が介在する委託販売においては委託者が課税資産の譲渡を行った者に該当することを前提として、問屋に貸倒れが生じた場合に私法上の売買当事者である問屋が貸倒れに係る消費税額の控除を受けられないということを制度上どのように考えるかという点を整理すべきとも考えられるが、平成 25 年大阪地裁判決は複数の識者が妥当と考えており、他に問屋が介在する輸出入取引の問題点や適格請求書等保存方式の適用関係

(142) 信託税制においては、信託法上所有権の移転があると解される一部の資産の移転について、実質的にみて資産の譲渡等に該当しないことを明らかにしている（消費税法基本通達 4-2-1）。

の課題もある。

そこで、本稿では、軽減税率制度の実施に伴う仕入税額控除制度の適格請求書等保存方式への移行を踏まえ、問屋が介在する委託販売に関し、EU 付加価値税と同様に委託者から受託者（問屋）への処分権の授与を伴う資産の移転及び受託者が処分権の授与を受けた資産の受託者から買受人への資産の移転（以下、併せて「資産の処分権の授与を伴う資産の移転等」といい、商法 551 条に規定する問屋が介在する資産の移転を想定したものである。）をいずれも「資産の譲渡」として取引の連続性を保持させるように消費税法を整備することで、諸問題の立法的解決を図ることを提言したい。

2 「資産の譲渡」とすべき資産の移転等

「資産の譲渡」の定義は消費税法 2 条《定義》に規定され、消費税法 4 条《課税の対象》は「資産の譲渡」とみなす行為を規定しているところ、上記 1 で述べた資産の処分権の授与を伴う資産の移転等をどのように捉え、具体的にどのように定義すべきかについて次のとおり検討した。

(1) 対価を得て行われる資産の譲渡若しくは貸付け又は役務の提供に類する行為

消費税法 2 条 8 号は、「資産の譲渡等」について、「事業として対価を得て行われる資産の譲渡及び貸付け並びに役務の提供（代物弁済による資産の譲渡その他対価を得て行われる資産の譲渡若しくは貸付け又は役務の提供に類する行為として政令で定めるものを含む。）をいう。」と規定し、消費税法施行令 2 条《資産の譲渡等の範囲》1 項において対価を得て行われる資産の譲渡若しくは貸付け又は役務の提供に類する行為として、負担付き贈与による資産の譲渡（1 号）、金銭以外の資産の出資（現物出資、2 号）、法人課税信託等に係る資産の移転等（3 号）¹⁴³⁾、貸付金その他の金銭債権

(143) 受益者等課税信託における「信託行為に基づき、その信託の委託者から受託者へ信託する資産の移転」及び「信託の終了に伴う、その信託の受託者から受益者又は委託者への残余財産の給付としての移転」は、法律上その資産の所有権は移転するが、そ

の譲受けその他の承継(包括承継を除く、4号)、不特定かつ多数の者によって直接受信されることを目的とする無線通信等の送信で、法律により受信者がその締結を行わなければならないこととされている契約に基づき受信料を徴収して行われるもの(日本放送協会が行うテレビ放送、5号)を掲げている。また、同条2項は、土地収用法等の規定に基づいて所有権その他の権利を収用され、かつ、その権利を取得する者から当該権利の消滅に係る対価を取得した場合には、対価を得て資産の譲渡を行ったものとする規定し、同条3項は、その性質上事業に付随して行われる資産の譲渡及び貸付け並びに役務の提供を含む旨規定している。

このように消費税法は、資産の譲渡等の範囲として、①資産の譲渡等に類する行為(ある行為が行われた結果、経済的利益等が生ずるものの、その経済的利益等が対価とはいいい難い面もあるもの)が含まれる旨及び②土地収用法等に基づく収用(所有権その他の権利の消滅に係る補償金を取得するもの)を資産の譲渡とする旨並びに③事業付随行為(事業性に疑義が生じる可能性があるもの)を含む旨を明らかにしている。

(2) みなし譲渡

消費税法4条5項は、個人事業者が事業用資産を家事消費等した場合のその消費等及び法人が資産をその役員に対して贈与した場合のその贈与について、事業として対価を得て行われた資産の譲渡とみなす旨規定している。

このように消費税法は無償であるため、本来課税の対象とならない行為を資産の譲渡とみなして課税の対象とする(一般消費者との課税の不均衡の是正)ことを明らかにしている。

の所有権の移転は形式的なものであることから、原則として資産の譲渡等に該当しないこととなる。また、消費税法14条1項ただし書に規定する集団投資信託等は、その信託財産の実質的な帰属者である受益者等がその信託財産を有するものとはみなされないことから、信託法上の取引をそのままとらえ譲渡とみることができる。このことから、消費税法施行令2条1項3号において確認的に法人課税信託等を資産の譲渡等に類する行為として規定している(消費税法基本通達4-2-1)。

(3) 検討

消費税法の整備としては、資産の処分権の授与を伴う資産の移転等を上記(1)又は(2)のいずれかの類型として整理することが考えられるが、大別すると、(1)は厳密には資産の譲渡等と言い難い面もあるが消費税の性質上資産の譲渡等とすべきもの、(2)は課税の公平性の観点から資産の譲渡とみなすものという類型であると考えられるところ、資産の処分権の授与を伴う資産の移転等は、当事者間の法的関係や所有権の移転を伴わないことから厳密には「資産の譲渡」に該当すると言い難いが、消費税の確実な転嫁と適正な仕入税額控除を行わせる観点から取引の連続性を保持させる目的で資産の譲渡等の範囲に含めるべきであるという趣旨であるから、(1)の類型として整理するのが妥当と考える。この場合、対象となる資産の移転を単に「処分権の授与を伴う資産の移転」と定義した場合、一般的な委託販売における法律構成として説明される授権が含まれるのか否かという疑義が生じる可能性があることから、問屋が介在する資産の移転を対象とする趣旨から、例えば、「委託販売の方法その他業務代行契約に基づいて行われる資産の販売のうち、業務代行契約における業務代行者が商法551条に規定する問屋に該当する場合の当該業務代行者に対して行われる処分権の授与を伴う資産の移転及び当該業務代行者から買受人に対して行われる当該資産の移転は、いずれも対価を得て資産の譲渡を行ったものとする」というように具体的に定義する必要があると考える。

なお、国外事業者による問屋を介した国内委託買入の問題点については、「処分権の授与を伴う資産の移転」はないから、上記のような消費税法の整備を行ったとしても問題は解消しない。この場合の問屋から委託者への資産の移転は、「取次契約(委任契約)による合意に基づく所有権の移転」と考えられるから⁽¹⁴⁴⁾、例えば、買入資産の譲渡人から問屋への資産の移転が、譲渡人から問屋に対する資産の譲渡に該当するような場合にあっては、

(144) 民法(債権法)改正検討委員会編・前掲注(61)64頁。

「取次契約（委任契約）による合意に基づく所有権の移転」を資産の譲渡として、輸出まで取引を連続させることにより、国境税調整として問屋において輸出免税（消法 7）の適用による仕入税額控除（還付）を行わせることが考えられる。この場合、上述の具体的な定義について、例えば「委託販売の方法その他業務代行契約に基づいて行われる資産の販売又は買入のうち、業務代行者が商法 551 条に規定する問屋に該当する場合の当該業務代行者に対して行われる処分権の移転を伴う資産の移転及び当該業務代行者から買受人に対して行われる資産の移転並びに業務代行者から委託者に対する買入資産に係る取次契約による合意に基づく所有権の移転はいずれも対価を得て資産の譲渡を行ったものとする」というように定義することが必要であろう。

結びに代えて

本稿においては、「軽減税率制度下の委託販売に関する一考察—大阪地裁平成 25 年 6 月 18 日判決を踏まえて—」と題して、問屋が介在する取引（有体物の譲渡）に係る消費税法上の諸問題とそれらに共通する要因から、軽減税率制度下における委託販売等に対する消費税の課税の在り方について考察を行ったが、振り返ると考察が不十分な点多々見受けられる。

問屋を起点とする前後の資産の移転を一律に「資産の譲渡」とするという提言には、本来、問屋の経済的利益は委託者から收受する手数料（役務の提供の対価）であり、多くの問屋は委託者から收受する手数料を課税資産の譲渡等の対価と認識し経済活動及び納税申告が行われているとも考えられることからすれば、問屋に必要な以上の納税事務負担を負わせることになるとの指摘も考えられる。また、委託販売を前提として、委託者に適格請求書の交付義務を負わせることの必要性、同義務を負わせるとした場合に委託者から問屋への資産の譲渡の時期及び対価の額をどのように考えるのか、現実に適格請求書の交付が可能なのかなどについて取引実態を踏まえて実務的に整理する必要がある。本稿における考察をたたき台として、このような消費税法の整備が実際の経済活動にどのような影響を与えるのかという観点や EU 付加価値税におけるコミッション契約に係る取扱いの適用状況や問題点等についての更なる研究は今後の課題である。

我が国の消費税は、その導入経緯からか、所得税や法人税の副産物的あるいは付属的な捉え方がされてきたように感じられるが、ニュージーランドでは、「日々の記帳等を主に GST⁽¹⁴⁵⁾の申告に向けた準備であるとみなし、所得税の申告は GST のその副産物として捉えられる傾向が見られる」との調査結果がある⁽¹⁴⁶⁾。国民の税に対する感じ方は区々であろうが、軽減税率制度

(145) ニュージーランドで採用されている付加価値税（Goods and Services Tax）。

(146) 深澤映司「消費税の本質をどのように考えるか—所得税との比較による論点整理—」国立国会図書館『調査と情報』第 1118 号 10 頁（2020）。

の実施に伴う仕入税額控除制度の適格請求書等保存方式への移行は、消費税に対する国民の意識の転換点になるかもしれない。我が国の税制における消費税の役割にも鑑み、引き続き、経済のグローバル化やデジタル化を踏まえた国際的かつ理想的な消費税制度の確立に向けた活発な議論が行われることを祈念して結びに代えることとしたい。