

無価値の権利移転の消費税法上の資産譲渡の該当性

売買契約の買手である審査請求人が金銭を受領することなく当該売買契約に係る権利義務の一切を第三者に移転した取引について、資産の譲渡等に該当しないとした事例（平 19.3.29、裁決事例集 No.73 495 頁）

1 はじめに

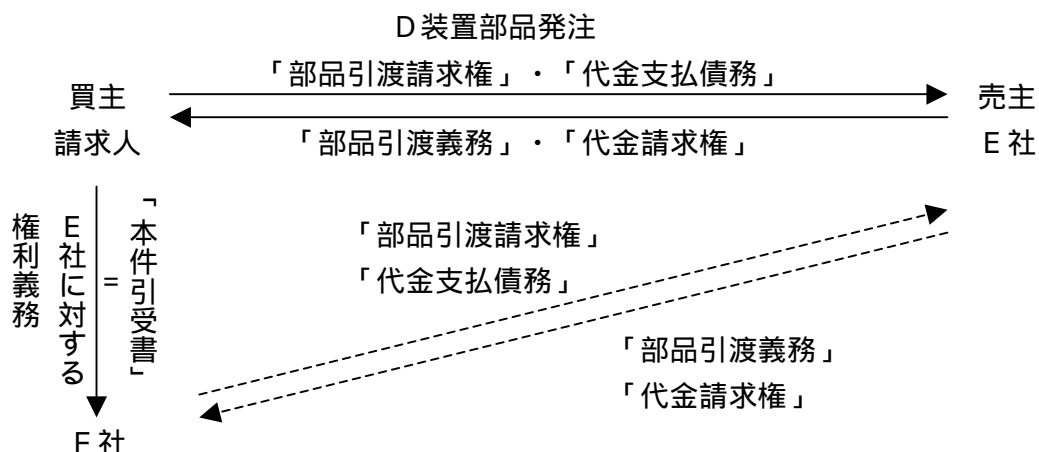
本判決は売買契約の買手が、金銭を受領することなく当該売買契約に係る権利義務を第三者に移転した取引が、代金支払債務の引受けを対価として目的物引渡請求権を譲渡したものと、消費税法第 2 条第 1 項 8 号の資産の譲渡等に該当するか否かにより基準期間における課税売上高が 1,000 万円以下か否かが争われた事例である。

本事例をとおして、消費税法上の課税の対象の射程範囲について再確認してみたい。

2 事実

(1) 事案の概要

本件は、原処分庁が、審査請求人の平成 16 年 4 月 1 日から平成 17 年 3 月 31 日までの課税期間に係る基準期間における課税売上高は 1,000 万円以下であるから、平成 17 年 3 月課税期間については、請求人は免税事業者該当し、還付申告はできないなどとして原処分を行ったのに対し、請求人が、本件基準期間において、代金支払債務の引受けを対価として目的物引渡請求権を譲渡しており、当該目的物引渡請求権の譲渡は課税売上に該当し、それが加算されるので、本件基準期間における課税売上高は 1,000 万円を超えるので、平成 17 年 3 月課税期間については課税事業者該当すると、同処分の一部又は全部の取消しを求めた事案である。



(2) 基礎事実

イ 本件におけるD装置の取引の状況

(イ) 請求人は、平成 14 年 12 月 19 日付で E 社に下記装置を発注した。

D装置 b 設備 (当たり) 一式 1,533,000 円

D装置 c 設備 (当たり) 一式 2,148,000 円

(ロ) 請求人は、F 社から、平成 15 年 3 月 7 日付で、請求人が上記 (イ) で発注した D 装置部品 (以下「本件部品」という。) に係る E 社に対する権利義務は、じ後一切 F 社が引き受ける旨記載した「引き受け書」と題する文書の送付を受けた (以下、当該文書を「本件引受書」という。)。

なお、F 社から請求人にあてた本件引受書には、追って E 社の記名、押印もなされている。

(ハ) 本件部品の納品に係る E 社の輸送完了報告には、注文先欄は、出荷年月日が平成 15 年 3 月中の出荷分までが請求人、同年 4 月以降の出荷分からは F 社と記載されており、送付先欄は、いずれも請求人 G 工場と記載されている。

(ニ) 本件部品のうち 16,284,000 円 (税抜き) 相当分が、平成 15 年 3 月 31 日までに、請求人の G 工場へ納入された。

(ホ) 請求人は、平成 15 年 4 月 24 日付で、F 社との間において、F 社が D 装置 b 設備及び c 設備設置工事を、材料 (本件部品) 費 23,316,000 円込みの総額 128,100,000 円 (税込み) で請け負い、同工事の実施場所は請求人の G 工場とする旨の工事請負契約を締結した。

ロ 本件部品の取引に関する会計帳簿等における記録の状況

(イ) 請求人の会計帳簿等には、本件基準期間以降の各課税期間において、本件部品を E 社から仕入れたとする会計上の取引記録 (本件部品に係る債務の記録を含む。) がない。

(ロ) E 社の平成 15 年 3 月 31 日現在の売掛残明細表には、請求人に対する D 装置の売掛金残高が 13,902,000 円である旨記載されているが、同社の同年 4 月 30 日現在の売掛残明細表では、請求人に対する D 装置の売掛金残高はなく、F 社に対する D 装置の売掛金残高が同額である旨記載されている。

(ハ) F 社の支払業者台帳 (平成 15 年 4 月 1 日から平成 16 年 3 月 31 日までの期間) には、本件部品を E 社から 24,481,800 円 (税込み) で仕入れた旨の記載があり、請求人から本件部品 (本件部品に係る権利を含む。) の譲渡を受けたとする記載がない。

ハ 本件基準期間の消費税等に関する事項

(イ) 請求人は、平成 14 年 9 月 日に資本金の額を 円として設立された法人である。

(ロ) 請求人は、本件基準期間における課税資産の譲渡等の対価の額が 1,000 万円を超えるとして修正申告をしており、この金額には、上記イの (ニ) の 16,284,000 円が

含まれている。一方、更正処分においては、本件基準期間における課税資産の譲渡等の対価の額は1,000万円以下であるとされ、この金額は 円から上記イの(二)の16,284,000円を差し引いた金額である。

二 平成16年3月課税期間及び平成17年3月課税期間の消費税等に関する事項並びに本件事業年度の法人税に関する事項

(イ) 請求人は、平成16年3月課税期間においては課税事業者である。

(ロ) 請求人は、消費税課税事業者選択届出書を平成17年3月課税期間の初日の前日である平成16年3月31日までに所轄税務署長に対し提出していない。

3 争点

本件基準期間における課税売上高が1,000万円以下であるか否か(本件権利移転が資産の譲渡に該当するか否か)

4 主張

(1) 請求人の主張

請求人は、E社との本件部品を請求人の規格に合わせて製作し供給する製造物供給契約(以下「本件売買契約」という。)の成立により取得したE社に対する本件部品の引渡請求権(以下「本件部品引渡請求権」という。)をE社に対する代金支払債務23,316,000円(税抜き)の債務引受と見合いで、F社に対し債権譲渡により譲渡しており、このうち16,284,000円(税抜き)については、本件部品の引渡しが完了し、これにより本件部品引渡請求権は実現している。

そして、本件部品引渡請求権は、消費税法でいう「資産の譲渡」の「資産」に当たり、同請求権の譲渡はその「譲渡」に当たり、非課税の「資産の譲渡」には該当しないから、本件基準期間における課税売上高は1,000万円を超えている。

なお、資産の「譲渡」の有無は、私法に基づき法律的に判断しなければならないところ、これを「仕入」「売上」により事実認定した原処分は、法の論理を無視した違法な処分であり、消費税法上も根拠がない。

イ 本件部品引渡請求権の取得について

請求人は、本件基準期間において本件部品をE社に発注し、これにより成立した本件売買契約により、同社に対して代金支払債務を負うと同時に本件部品引渡請求権を取得している。

ロ 本件部品引渡請求権の譲渡について

(イ) 本件引受書について

本件引受書には、本件部品権利義務を引き受ける旨記載されているから、債権譲渡、債務引受を内容とする請求人とF社との合意契約書であり、F社が、請求人のE社に対する本件部品に係る代金支払債務を引き受けることを見合いに、請求人のE社に対する本件部品引渡請求権を譲り受けることを約したものである。

そして、F社は、これにより取得したE社に対する本件部品引渡請求権に基づきE社から本件部品を取得するとともに、この債務引受に基づきE社に対し代金の支払いを行っている。

また、F社のK部長は、異議調査担当職員に対し、本件引受書は請求人との間で何度もやりとりして作成したもので、F社が本件部品を請求人から仕入れるという約束ではなく、その債務を請求人から引き受け、E社から仕入れるという主旨で作成した旨申述している。

(ロ)譲渡の対価性について

消費税法上、経済的利益は「対価」に当たり、請求人は、F社の債務引受によりE社に対する本件部品に係る代金支払債務が消滅するという経済的利益を得ているから、本件部品引渡請求権に係る債権譲渡は、対価性がある。そして、本件部品のうち16,284,000円(税抜き)に相当する部品は、本件基準期間において、引渡しが完了し、権利が実現しているから、同期間における課税資産の譲渡等に該当する。

(2)原処分庁の主張

イ 本件部品引渡請求権の取得について

本件引受書によって、請求人の主張する本件部品引渡請求権者は請求人からF社に変更されている。これによりF社はE社から本件部品を仕入れている。

したがって、本件基準期間において、請求人が主張する、請求人自身が本件部品を取得したという事実は認められない。

ロ 本件部品引渡請求権の譲渡について

(イ)本件引受書について

本件引受書は、請求人の主張するF社との間で本件部品引渡請求権や本件部品そのものを譲渡することを取り決めたものでなく、本件部品の取得に係る権利及び代金決済等の義務を請求人からF社に引き継いだことを明らかにしたものにすぎない。

そして、この引継ぎにより、F社はE社から本件部品を取得し、同社に本件部品の代金の支払いを行っている。

F社のK部長は、原処分に係る調査の担当職員及び異議調査担当職員に対し、請求人が取得できない事情が生じたので、請求人から引き継いでE社から本件部品そのものを仕入れた旨申述しており、請求人が主張するような本件部品引渡請求権の譲渡を受けたとか、その対価が債務の引受けを見合いとしたものであるとの認識は元よりない。

(ロ)譲渡の対価性について

上記(イ)のとおり、請求人は、本件部品及び請求人の主張する本件部品引渡請求権をF社に譲渡したのではない。

当事者間で本件部品引渡請求権を「資産」と合意した事実はなく、また、その権利譲渡は請求人とF社との間で実際にも当該「権利」そのものとしての対価の授受がない無償の譲渡であるから、課税資産の譲渡等には該当しない。

八 よって請求人は、本件基準期間において、本件部品の課税売上を行った事実は認められない。また、請求人の主張する本件部品引渡請求権の譲渡については、F社との間で当該「権利」を「資産」と認識して「債務引受額」を「対価」とする合意がなされていることが必須の要件であるところ、同社が合意したとする事実はなく、更に、実際にも当該「権利」そのものとしての対価の授受がない。

したがって、請求人の主張は消費税法第4条第1項に規定する消費税等の課税対象となる要件のうち、「資産」及び「対価」の2要件を欠くこととなるから、消費税法上の「資産の譲渡」には該当しないため、本件基準期間における課税売上高は1,000万円以下である。

5 審判所の判断

「本件取引が資産の譲渡等に該当するための要件である対価を得て行われたものか否かについてみると、本件引受書には、本件部品権利義務の移転に係る対価として収受すべき金額の記載がなく、当審判所が本件引受書以外の資料を調査したところによっても、本件取引について、対価を授受する旨の約定があったことを示すものは見当たらない」。また「本件取引の当事者の会計帳簿等をもみても、本件取引に関して請求人とF社との間で対価が授受された旨の記録はない」。

さらには「請求人は本件基準期間において本件取引につき対価を授受したとの認識はなかったものと窺える。これらの事実からすると、請求人とF社との間の契約により本件取引について対価を授受することとしたとは認めることはできず、したがって、本件取引は、対価を得て行われたものとは認められない」。

「請求人は、本件基準期間において、請求人が取得した本件部品引渡請求権を本件引受書により本件部品に係る代金支払債務を引き受けることを見合いにF社が譲り受けたものであり、その譲渡は代金支払債務が消滅するという経済的利益を得ているから対価性がある旨主張する」が「請求人、F社及びE社の間で本件部品権利義務を一体として請求人からF社に移転する旨の合意があったものと認めるのが相当であり、そうすると、本件取引は、契約から生じる個々の債権債務のみならず債権債務を発生させた契約についての取消権や解除権も包括的に移転させられる点において、単なる債権譲渡や債務引受とその本質を異にするものである。そして、本件取引に係る対価についても個々の債権債務その他付随的権利関係を一体として評価するのが相当である。これに対し、請求人の主張は、本件取引を個々の債権譲渡と債務引受に分けた上、

対価について、本件部品引渡請求権に見合う代金支払債務をあえて対価と捉え、あたかも本件において課税資産の譲渡等の対価があるが如く主張するものであって理由がない」。

よって「本件取引について対価の授受があったとは認められないから、本件基準期間の課税資産の譲渡等の対価の額は、～（略）～1,000万円以下となる。」

6 研究・・・結論には賛成 理由付けはどうか？

(1)はじめに

本事例は消費税法においてどのような場合に「資産の譲渡等」に該当するのか、従来の判例を踏襲した判決であり、本件の意義は資産の譲渡等に該当するための「資産」についての考察に求めることができる。

なお、本判決の争点は本件基準期間における課税売上高が1,000万円以下であるか否かとされているが、本事例の「課税売上高が1,000万円以下であるか否か」は、請求人が主張している売買契約の成立により取得した「本件部品引渡請求権」を「代金支払債務」と見合いで譲渡することを約した「本件引受書」が「事業として対価を得て行われる資産の譲渡」に該当するか否かに帰する。

よって、本研究においては、「本件引受書」が「事業として対価を得て行われる資産の譲渡」に該当するか否か、については、そもそも「本件引受書」が「資産」に該当するか否かについて検討することとする。

(2)消費税の課税の対象

消費税は消費税法第4条第1項において「国内において事業者が行った資産の譲渡等には、この法律により、消費税を課する。」とされ、この「資産の譲渡等」とは同法第2条第1項8号において「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。」と規定され、同法第2条第1項9号において「資産の譲渡等のうち、消費税法第6条第1項（非課税）の規定により消費税を課さないこととされるもの以外のもの」を「課税資産の譲渡等」というと規定されている。

(3)消費税法上の「資産」の意義

消費税法上の「資産」とは何かであるが、消費税法上定義はされていない。金子宏教授によると、消費税の「資産とは、棚卸資産・固定資産等の有形資産から商標権・特許権等の無形資産まで、およそ取引の対象となるすべての資産を含む広い概念」¹と定義されている。

¹ 金子宏『租税法 第十三版』（弘文堂 2008）531頁

裁判例においては、名古屋地裁平成 17 年 8 月 31 日判決において「資産」とは、取引の客体となり得る経済的価値を有するもの一切を指し、有体物に限られず、無形の財産権を含む。」と判示している。

東京地裁平成 9 年 8 月 8 日判決²においても、資産を「権利、財産、法律上の地位等」と判示されている。

なお、金子宏教授によると、譲渡所得における「資産とは、譲渡性のある財産権をすべて含む観念で、動産・不動産はもとより、借地権、無体財産権、許認可によって得た権利や地位などが広くそれに含まれる。なお、「資産」という観念は一種の固有概念であると解すべきであろう。」³と定義されている。

(4)固有概念と借用概念

租税法が用いている概念は固有概念と借用概念とに区分される。「固有概念は租税法の規定により新たに租税法独自の法概念として創造されたものである。たとえば、同族会社やみなし配当といった概念は固有概念に該当する。一方、「借用概念」は民法や商法といった私法上の既存の法概念で、租税法独自の「固有概念」に対するものである。たとえば、売買、交換、贈与、相続、所有等といった概念は借用概念といえる」⁴。

さらに、「社会学・経済学・自然科学等、他の学問分野で用いられている概念と同じ概念を租税法が用いている場合は、借用概念ではなく、固有概念である」⁵とされ、「租税法が独自にその定義、概念、内容を規定している場合のものであり、定義規定（所法 2、法法 2 等）や個々の規定においてその意義、範囲等を規定しているものである。」⁶とされている。

借用概念の解釈について、「大別して、独立説、統一説及び目的適合説の三つの見解が対立してきた」⁷が、増田英敏教授は「租税法律主義における法的安定性の要請を考慮すると、借用概念については租税法独自の意味に解することは避けるべきであるとの考え方が通説として受け入れられる。」⁸とされ、金子宏教授は「借用概念は他の法分野におけると同じ意義に解釈するのが、租税法律主義＝法的安定性の要請に合致している。すなわち、私法との関連で見ると、納税義務は、各種の経済活動ないし経済現象から生じてくるのであるが、それらの活動ないし現象は、第一次的には私法によって規律されているから、租税法がそれらを課税要件規定の中にとりこむにあつ

² 東京地裁平成 9 年 8 月 8 日判決 行政例集 48 巻 7・8 号 539 頁

³ 金子宏、前掲注 1、199 頁

⁴ 増田英敏『リーガルマインド租税法』（成文堂 2008）57 頁

⁵ 金子宏、前掲注 1、104 頁

⁶ 岸田貞夫「私法上の法律行為に対する税法適用上の問題点」『税理』46 巻 1 号、25 頁（2003）

⁷ 谷口勢津夫「借用概念と目的論的解釈」『税法学』539 号 105 頁（1998）

⁸ 増田英敏、前掲注 4、57 頁

て、私法上におけると同じ概念を用いている場合には、別意に解すべきことが租税法規の明文またはその趣旨から明らかな場合は別として、それを私法上におけると同じ意義に解するのが、法的安定性の見地からは好ましい。その意味で、借用概念は、原則として、本来の法分野におけると同じ意義に解釈すべきであろう。」⁹とされている。また松沢智教授も「租税法が法律である以上、法的安定性の見地からは、租税法自体が特別規定を設けていない場合には、租税法においても、私法上の規定、概念をそのまま同様な意味で解釈するのが妥当である。判例も、概念につき、他の法分野と統一的に解する立場を示している。」¹⁰とされている。

また、固有概念について、金子宏教授は「社会生活上または経済生活上の行為や事実を、他の法分野の規定を通ずることなしに、直接に租税法規の中にとりこんでいる場合であるから、その意味内容は、法規の趣旨・目的に照らして租税法独自の見地からきめるべきである。」¹¹とされている。

よって消費税法における「資産」は、消費税法において定義規定やその意義、範囲等を規定していない以上、他の学問分野で用いられている概念と同じ概念を租税法が用いていると考え、租税法律主義の見地から他の分野で用いられている概念と同様な意味で解釈するのが妥当と考えられる。よって消費税法における「資産」は、有形資産から無形資産まで、権利、財産、法律上の地位等の取引の客体となり得る経済的価値を有するすべての資産を含む広い概念ということになるのではないだろうか。

(5) 「本件引受書」が「資産」に該当するか否か

イ 「本件引受書」の法的性質の検討

請求人は「本件部品引渡請求権」を「代金支払債務」が消滅するという経済的利益を対価として譲渡した旨主張する。

しかし、「本件部品引渡請求権」と「代金支払債務」は双務契約である売買契約において成立した買主の売主に対する「本件部品引渡請求権」という債権であり、「代金支払債務」という債務である。これに対し、売主が買主に対し「部品引渡義務」という債務を負い、「代金請求権」という債権を有することになるのであり、両者は同時履行の関係にある。

よって未だ履行されていない段階においてこのような関係にある買主側のみが有する権利義務（債権債務）を分離して譲渡することはなじまないのではないだろうか。

しかも、「債権譲渡または債務引受けは、特定の債権自体または債務自体を、第三者に移転するものである。その場合、個々の債権・債務の移転であるため、それを生じさせている契約（原因ないし基本関係）そのものの解除権や取消権などは、その譲

⁹ 金子宏、前掲注 1、104 頁

¹⁰ 松沢智『租税法の基本原則』（中央経済社 2007）128 頁

¹¹ 金子宏、前掲注 1、106 頁

受人に移転しない」¹²とされている。

買主に「解除権や取消権が残ってしまっただけでは不都合であり不合理である。そのため、単なる債権譲渡と債務引受の合体としてではなく、解除権や取消権その他の権限さらには付随的義務までも含めた買主としての地位全体の承継が必要となる。これが「契約上の地位の譲渡」という概念」¹³である。

「契約上の地位の譲渡」¹⁴は「買主としての地位、すなわち目的物引渡請求権と代金支払債務および解除権・取消権などもすべて譲受人に移転する。」¹⁵というものである。そうすると、基礎事実などを検討すると、本事例の「本件部品引渡請求権」と「代金支払債務」は個々に分離されたものではなく一体であり、それに伴う解除権や取消権なども付随して譲渡されていると考えられ、「本件引受書」は「契約上の地位の譲渡」に該当すると考えられる。

□ 「本件引受書」の「資産」性

「契約上の地位の譲渡」に該当する「本件引受書」が「事業として対価を得て行われる資産の譲渡」に該当するためには、まず、「本件引受書」が「資産」に該当するか否かである。資産とは先に検討したとおり、「経済的価値」を有するものである。「本件引受書」は基礎事実などを検討するところ、請求人とE社との間において特別な売買契約（多額な値引きなど）が結ばれていた形跡はなく、通常の売買契約であり、その「買主」としての地位をF社に移転したにすぎず、「本件引受書」に経済的価値を見出すことはできない。

また「対価性」についても、請求人は本件部品に係る代金支払債務が消滅するという経済的利益を得ているから対価性があると主張しているが、「代金支払債務」は本件部品が引渡されて初めて確定するものであり、「本件部品引渡請求権」の段階では「代金支払債務」は確定していない。よって経済的利益も生じていないこととなり、対価性はないこととなる。そもそも、経済的価値がないのであるから対価性がないのは当然である。

仮に、請求人とF社の間において、F社が本件部品費込みの設置工事を請け負う工事請負契約を締結しており、請求人がF社に支払う対価に本件部品費が含まれる点に経済的価値（請求人の支払いがあるという裏付け）を見出す可能性があるとしても、本請負契約は平成15年4月24日付で締結されており、「本件引受書」締結時には存在していないため、やはり経済的価値はないことになる。

よって、「本件引受書」は「資産」に該当しないため、「資産の譲渡」に該当しないことになる。

¹² 近江幸治『民法講義 債権総論第3版』（成文堂 2005）283頁

¹³ 田山輝明『債権総論 第2版』（成文堂 2008）199頁

¹⁴ 内田貴教授は「契約上の地位の移転」と表現している。内田貴『民法 第2版 債権総論・担保物権』（東京大学出版会 2004）243頁

¹⁵ 田山輝明、前掲注13、200頁

なお、審判所の事実認定においても「本件引受書には、本件部品権利義務の移転に係る対価として收受すべき金額の記載がなく、当審判所が本件引受書以外の資料を調査したところによっても、本件取引について、対価を授受する旨の約定があったことを示すものは見当たらない」とあり、「本件引受書」自体に「対価」を附加して譲渡した事実はないようである。消費税は「各取引段階において移転、付与される附加価値に着目して課される附加価値税の性質を有する多段階一般消費税であって、各取引において附加価値の移転等がある場合は課税の問題が生じるが、附加価値の移転等が生じない場合は理論上は課税の問題は生じないものである」¹⁶とされている。

よって附加価値としての「対価」を得ていない譲渡は消費税法における「資産の譲渡等」に該当しないこととなるが、附加価値を附加していない点からも「本件引受書」には経済的価値がなく「資産」に該当しない。

(6)おわりに

本研究では、本件取引が資産の譲渡等に該当するか否かを税法上の資産概念の視点から検討を加えた。本件取引の対象物が税法上の資産に該当すれば、その資産の移転取引であるから資産の譲渡であるとする請求人の主張は認容できるはずである。

しかし、本件取引の対象物である権利には経済的価値を見出すことができないことが本論の検討により明らかにできた。よって経済的価値のない本件取引の対象物である権利は税法上の資産とはいえないため、本件取引は資産の譲渡には該当しないことがクリアに論証できた。

本判決は、本件の取引の対象である権利が税法上の資産に該当するか否かを検証することなく、結論を導出している。

本来はまず本件取引の対象物が資産に該当するか否かを検討し、該当すれば、次にその資産の移転が譲渡に該当するかを検討し、その後、消費税法第2条第1項8号の「事業として対価を得て行われる資産の譲渡」か否かが検討されるべきではない

¹⁶ 東京地裁平成9年8月8日判決 行政例集48巻7・8号539頁

同様の裁判例として札幌地裁平成17年11月24日判決があり、「消費税は、各取引段階において移転、付与される付加価値に着目して課される付加価値税の性質を有する多段階一般消費税であって、各取引において付加価値の移転等がある場合には課税の問題が生じるが、付加価値の移転等が生じない場合には理論上は課税の問題は生じないこととなる。これを国内取引についてみると、消費税法は、権利等の資産の譲渡により譲渡人の下で生じた付加価値が移転することをとらえ、消費税の課税対象としているのであり、他方、単に権利等の資産が消滅する場合には、当該資産を有する者の下で発生した付加価値が移転すると観念することはできないから、理論上は課税の問題は生じないものとしている。したがって、「資産の譲渡」（消費税法2条1項8号）とは、資産につきその同一性を保持しつつ他人に移転することをいい、単に資産が消滅したという場合はこれに含まれないものと解するのが相当」と判示している。

だろうか。

よって、この検討を行っていない本判決は、結論には賛成だが、理由付けにおいては賛成しかねる。