

主 文

- 1 原告の請求を棄却する。
- 2 訴訟費用は原告の負担とする。

事実及び理由

第1 請求

被告は、原告に対し、金712万3300円及びこれに対する本訴状送達の日(平成14年4月26日)から支払済みまで年5分の割合による金員を支払え。

第2 事案の概要

本件は、原告が税務申告を依頼していた税理士である被告が、原告の納税すべき消費税を申告するに当たって、本来、原告の業務は、卸売業(簡易課税業種区分第1種)に該当するにもかかわらず、製造業(同第3種)に該当するものと誤って税務申告をしたため、原告に本来納付すべき消費税額よりも過大な消費税額を納付させたとして、税理士として適正な税務申告をして、依頼者に不必要な納税をさせない義務に違反した債務不履行を理由に、原告が被告に対し、別紙計算表のとおり、平成元年8月21日から平成11年7月31日分までの計10期分の、実際の納税額から本来の納税額を控除した合計712万3300円の損害賠償を請求している事案である。

第3 前提事実(争いのない事実)に原告代表者本人の供述、証人A及び同Bの各証言から認められる事実を加えたもの)

1 原告は、アルミ製及びプラスチック製厨房品の製造・販売等を目的とする株式会社であり、被告は肩書地でC税務会計事務所を経営する税理士である。

2 原告は、平成元年から、被告に原告の税務申告を依頼していた。

3 原告の事業内容

原告は、プラスチック製品(スーパーウィズと称する苗の接ぎ木用支持具)(以下「本件製品」という)を販売するに当たって、次のとおりの業務を行っていた。

原告は、日本トレーディング株式会社(以下「日本トレーディング」という)から、本件製品の原材料を購入して、その代金を日本トレーディングに支払い、その原材料を有限会社荒居製作所(以下「荒居製作所」という)に販売していた。

もっとも、原材料は、日本トレーディングから荒居製作所に直送されていた。

荒居製作所は、その原材料を金型に流し込むという方法で、原告の求める本件製品を製造し、これを原告に納入していた。

荒居製作所が、上記製造を行うに当たって使用する金型は、当初は、原告が設計支給したものを、用い、その後、金型が老朽化したときは、荒居製作所の方で、既に原告から交付を受けている設計図を基に、原告の費用負担で製造した、従前の金型と同一のものを使用していた。

なお、原告の設計した金型は、原告と代表取締役を同一人とするナスニックス株式会社(以下「ナスニックス」という)が実用新案権を保有している。

原告は、荒居製作所から、その製造加工に係る本件製品の納入を受けるに際し、荒居製作所の請求する代金から原材料の販売代金(これは原告が日本トレーディングに支払った代金と等しい)を相殺した後の金額を、荒居製作所に支払っていた。

原告は、荒居製作所から納入を受けた本件製品を、その性質及び形状を変更しないで、ナスニックスに販売していた。

なお、原告は、本件製品の製造設備を有していない。

4 消費税の簡易課税の業種区分

消費税(その税率は、平成8年12月31日までは3%、平成9年1月1日からは5%)を納付するについては、年間(基準期間)の課税売上高が2億円以下の事業者は、簡易課税制度を採用でき、原告はこれに該当する。

簡易課税制度によれば、消費税の納税額は次のとおりの計算で求められる。

売上高×(100－みなし仕入率)×消費税率＝納税額(但し、100円未満は切り捨て)

みなし仕入率(消費税法37条)は、業種によって異なる。すなわち、

ア 平成元年以降

① 卸売業 90%

② それ以外の事業 80%

イ 平成5年7月31日以降

① 第1種事業(卸売業) 90%

② 第2種事業(小売業) 80%

③ 第3種事業(製造業等) 70%

④ 第4種事業(その他) 60%

ウ 平成9年7月31日以降

① 第1種事業(卸売業) 90%

② 第2種事業(小売業) 80%

③ 第3種事業(製造業等) 70%

④ 第4種事業(その他) 60%

⑤ 第5種事業(サービス業等) 50%

第1種事業の卸売業とは、他の者から購入した商品とその性質及び形状を変更しないで他の事業者へ販売する事業をいう(消費税法施行令57条6項、

消費税法基本通達13-2-2)。

第3種事業の製造業等とは、農業、林業、漁業、鉱業、建設業、製造業(製造小売業を含む)、電気業、ガス業、熱供給業及び水道業等をいうが、その範囲は、概ね日本標準産業分類の大分類に掲げる分類を基礎に判定されている(消費税法施行令57条5項3号、消費税法基本通達13-2-)

4)。

自己の計算において原材料等を購入し、これをあらかじめ指示した条件に従って下請加工させて完成品として販売する、いわゆる製造問屋としての事業は、卸売業には該当せず、第3種の製造業に該当するものとして取り扱う(消費税法基本通達13-2-5)。

5 被告は、原告の事業内容について、平成元年度から卸売業以外の事業(みなし仕入率80%)に、平成5年8月1日以降は第3種事業(製造業等、みなし仕入率70%)に、平成9年8月1日以降平成11年7月31日までについても第3種事業(製造業等、みなし仕入率70%)に該当するとして、別紙計算表の納税額のとおり、原告をして消費税を納付させた。

6 原告の事業が、後記原告の主張のとおり、第1種の卸売業だとすれば、原告は、別紙計算表の本来の納税額のとおり消費税を納付すればよかった。

第4 争点

1 原告の事業内容は、第1種の卸売業に該当するのか(原告の主張)、それとも、第3種の製造業のうちの製造問屋に該当するのか(被告の主張)。

原告の主張

ア 原告の事業内容は、荒居製作所から購入した製品を、その性質及び形状を変更しないでナスニックスに販売するものであるから、卸売業に該当する。

イ 原告の事業内容は、製造問屋には該当しない。自ら製造設備を有さない製造問屋が製造業として扱われるのは、原材料の購入及び他の加工業者の製造過程等を、自己の計算においてコントロール(管理ないし支配)しているか否かで判断すべきものである。

自己の計算とは、行為の経済的効果が自己に帰属することを意味するが、本件においては、以下の①ないし⑧の理由から、原告が、自己の計算において、原材料の購入及び荒居製作所の製造過程等をコントロール(管理ないし支配)していたものではなく、むしろ、荒居製作所が自らの計算により、原材料を調達し、製造していたものである。

① 原告が、日本トレーディングから原材料を購入したのは、加工業者である荒居製作所が購入すると、原材料購入代金が割高となるためであり、

これは、荒居製作所がより安価に原材料を調達するための便法に過ぎない。

② 原材料は、荒居製作所が自らの判断により、必要な時期に必要な量を原告に注文し、原告においては、荒居製作所から指示されたままに日本トレーディングに原材料を発注し、原材料は日本トレーディングから荒居製作所に直接納入されていた。

③ 原材料の代金は、原告が日本トレーディングに支払っていたが、その後、荒居製作所に請求して、荒居製作所の製品納入代金と相殺し、その残代金を荒居製作所に支払っていた。

④ 荒居製作所では、納入された原材料のうちの10%から20%くらいを原告以外の者に納入する製品用にも使用していた。

⑤ 下請加工業者は、見込み生産をすることはなく、発注業者から与えられた材料により一時的に製品を製造して発注業者に納入するのが通常であるのに、荒居製作所では、原告へ納入する本件製品については、原告から発注がなされた後に製造するのではなく、毎年実績から勘で作り溜めしていた。

⑥ 荒居製作所が製造し原告に納入した本件製品に不良品が発生した場合には、その不良品はすべて返品となり、不良品製造にかかる原材料等のすべての費用は荒居製作所の負担となっていた。

⑦ 平成13年暮れか平成14年に入って、荒居製作所では、別会社から原材料をより安価に仕入れることが可能になったが、その後も、原告に納入する本件製品の代金に変化はなく、荒居製作所の利益率は上がっている。

⑧ 原告と荒居製作所との取引内容が、被告に税務申告を依頼していた時と同一であるにもかかわらず、平成12年末ごろに原告から税務申告の依頼を受けたD税理士は、原告の事業内容を第1種の卸売業に該当するものとして申告し、税務当局に受け入れられている。

被告の主張

ア 消費税法上、①自己の計算において原材料を購入し、②これをあらかじめ指示した条件に従って下請加工させて完成品として販売する、いわゆる製造問屋としての事業は、第3種事業(製造業)に該当する(消費税法基本通達13-2-5)。

イ ①の自己の計算においてとは、行為の経済的効果、すなわち、損益が自己に帰属する場合であると解される。

本件では、原告が、日本トレーディングから本件製品の原材料を購入し、日本トレーディングに対し、その売買契約に基づく代金支払義務を負い、実際に日本トレーディングに対し、原材料の代金を支払っている。

これは、その売買契約の経済的効果、すなわち損益が原告に帰属するものであり、原告は自己の計算において原材料を購入しているものと認められる。

ウ ②については、原告は、荒居製作所に対し、当初、原告所有の金型(これは原告と代表取締役を同一とするナスニックスが実用新案権を保有しているもの)を支給した上で、その金型を使用して本件製品を製造することを依頼しており、かつ、本件製品は、金型に原材料を流し込むという方法で製造されるものであるから、原告は、荒居製作所に対し、原材料をあらかじめ指示した条件に従って下請加工させていたと言うべきである。

なお、その後、荒居製作所が自分で金型を製造したことがあるが、それは、従前の金型が老朽化したため、従前のそれと同一の金型を、既に原告から交付されている設計図を基に製造していただけであるから、荒居製作所が原告の指示を受けていたことに変わりはない。

エ 原告の主張に対する反論

① 原告の主張する、自己の計算においてコントロールしているか否かとは、自己の計算にお

いて原材料を購入しているか否かという意味に過ぎず、自己の計算において製造過程等をコントロール(管理ないし支配)していたという意味ではない。

② 原告の主張イの②について

これは、本件製品を製造するために必要な原材料の発注の時期、量等は、原告よりも現実に製品を製造している荒居製作所の方がよく把握しているから、そのように行われていたに過ぎないものである。

③ 原告の主張イの③について

上記主張に関連して付加するに、原材料を荒居製作所に有償支給しているか無償支給しているかによって、原材料を支給する者の業務区分が変わるわけではなく、原告が荒居製作所に原材料を有償支給していることは、原告が製造問屋であることと矛盾しない。

④ 原告の主張イの④について

このような行為を禁ずる旨が原告と荒居製作所との間で合意されていたのであれば格別、荒居製作所が購入した原材料の所有権は荒居製作所にあるのであるから、かかる事実が特段の意味を有するものとは思われない。

⑤ 原告の主張イの⑤について

荒居製作所が見込み生産をしている製品があったとしても、それは、長年本件製品を製造してきた荒居製作所が自分の予測で生産しているに過ぎないだけのことである。

⑥ 原告の主張イの⑥について

社会通念上当然のことを述べているに過ぎず、原告が製造問屋でないことの根拠にはならない。

⑦ 原告の主張イの⑧について

税務署の見解が明確公式に表明されているわけではない。

オ 被告の補充主張

① 原告から荒居製作所に対する支払いの名目は外注費あるいは加工賃の支払いとなっている。

② 原告の商業登記簿謄本には、その目的として「アルミ製及びプラスチック製厨房品の製造・販売」「自動車用品の製造・販売」などと記載されており、他方、荒居製作所のそれは「プラスチックの成型加工」と記載されており、「販売」との記載がない。

③ 原告代表者は、平成9年5月22日及び同月23日の足利税務署の税務調査の際に、原告が本件製品の販売先であるナスニックスから試験研究費という勘定項目で金銭を受領していることに関し、税務署職員に対し、原告が製造会社である旨発言していた。

2 被告の過失

原告の主張

被告は、原告との会計顧問契約に基づき、原告の業務内容を正確に認識し、原告に税務会計処理に関する適切な助言を与えるとともに、適正な税務申告をして原告に不必要な納税をさせない義務があるにもかかわらず、原告が原材料を仕入れているとの形式から、安易に、原告を製造問屋と判断したものであり、被告に、上記義務に違反した過失があることは明らかである。

被告の主張

原告の業務が、消費税法上、自己の計算において原材料を購入し、これをあらかじめ指示した条件に従って下請加工させて完成品として販売する、いわゆる製造問屋としての事業であり、第3種事業(製造業等)に該当する以上、被告に過失のないことは明らかである。

3 被告の注意義務違反と原告の損害との因果関係

被告の主張

仮に、原告の業務が卸売業(第1種)に該当するとしても、原告は、更正の請求を行い、又は、嘆願により、税務署による更正決定を得ることにより、

一定の期間については、過大に納付した消費税について還付を受けられたはずであるから、還付を受けられた分については、被告の注意義務違反と原告の損害との間に因果関係はない。

原告の主張

被告が、当初より、卸売業(第1種)として申告していれば、わざわざ更正請求しなくとも済んだものであり、また、嘆願による税務署の職権発動はほとんど期待できないから、被告の主張は失当である。

4 消滅時効

被告の主張

債務不履行に基づく損害賠償請求権は、権利行使が可能な時、すなわち、損害発生時から10年の経過により消滅時効が完成する。

損害発生の時とは、消費税確定申告書の提出日であるから、平成2年7月期(平成元年8月21日から平成2年7月31日まで)及び平成3年7月期(平成2年8月1日から平成3年7月31日まで)に係る原告の損害賠償請求権は時効により消滅している。

原告の主張

消滅時効については争う。

第5 争点に対する判断

1 争点1について

消費税法基本通達13-2-5によれば、消費税法上、自ら製造設備を有していない製造問屋が、製造業(第3種)に該当することは明らかである。

そして、同通達によれば、製造問屋とは、自己の計算において原材料等を購入し、これをあらかじめ指示した条件に従って下請加工させて完成品として販売するものとして、定義されている。

自ら製造設備を有していない製造問屋が、製造業とみなされるのは、上記定義の要件を満たしている場合には、自ら製造するのと同視できるからである。

そこで、まず、製造問屋の定義を正確に把握する必要があるが、製造問屋とは、被告主張のとおり、①自己の計算において原材料等を購入していること、及び、②これ(＝原材料等)をあらかじめ指示した条件に従って下請加工させて完成品として販売していることの二つの要件によって構成される。

ここで重要なことは、上記「自己の計算において」という文言がどの部分にかかるのか、ということである。

考えるに、「自己の計算において」という文言は、①の「原材料等を購入し」という部分にのみかかるのであって、②の「これをあらかじめ指示した条件に従って下請加工させて完成品として販売している」という部分にはかからない、と解するのが相当である。

けだし、そう解するのが、文理からして素直な解釈であり、また、「自己の計算において」を②にもかかると解すると、製造問屋の範囲が極めて曖昧となり、できるだけ分かりやすく客観的に業種の範囲を区別して、課税対象の事業を決めるという消費税法の趣旨に反することになるからである。

あたかも、「自己の計算において」という文言が、②の「これをあらかじめ指示した条件に従って下請加工させて完成品として販売している」という部分にかかるかのように主張する原告の主張は採用できない。

文献上、確かに、製造業か否かは、自ら加工しているか否かではなく、自己の計算においてコントロールしているか否かで判断する旨指摘されている

(乙3、4)。しかし、この趣旨は、自らは何の加工もしないで、あるいは、自ら設備製造を有していない場合でも、自ら製造しているのと同視する状況があれば、それも製造業とみなすという趣旨であると解される。

これを、製造問屋について見れば、上記コントロールとは、②にいうところの、「これ(＝原材料等)をあらかじめ指示した条件に従って下請加工させていること」を意味すると解するのが相当である。けだし、この要件を満たせば、それは、あたかも自らが製造しているのと同様であると評価できるからである。

そこで、本件について、原告が、まず、①自己の計算において原材料を購入しているか否かについて、検討するに、自己の計算においてとは、行為の経済的效果、すなわち、損益が自己に帰属する場合であると解される。

本件では、原告が日本トレーディングから本件製品の原材料を購入し、原材料の購入の売買契約の当事者(買主)になって、その売買契約に基づく代金支払義務を負っているのみならず、実際にも、原告の出捐において、日本トレーディングに対し、原材料の売買代金を支払っている。

これは、売買契約の経済的效果、すなわち損益が原告に帰属するものであり、原告は自己の計算において原材料を購入しているものと認められる。

もし、仮に、売買契約の当事者(買主)が原告になっていても、実際には、日本トレーディングに売買代金を支払っているのが荒居製作所であれば、代金の実際の出捐者が荒居製作所ということで、荒居製作所の計算で原材料を購入していると言うこともできるが、本件では、そのような事実はなく、原告が自己の計算において原材料を購入していると言わざるをえない。

原告が第4の1のイで主張するところは、原告が自己の計算において原材料を購入していることを否定する根拠とはならない。

次に、原告が、②これ(＝原材料)をあらかじめ指示した条件に従って下請加工させて完成品として販売していることという要件を満たしているかが問題となる。

原告は、荒居製作所に対し、当初から、原告の設計した金型(これは原告と代表取締役を同一とするナスニックスが実用新案権を保有していたもの)を支給した上で、金型を使用して本件製品を製造することを依頼しており、かつ、本件製品は、金型に原材料を流し込むという方法で製造されるものであるから、原告は、原材料をあらかじめ指示した条件に従って下請加工させていたと言うべきである。

なお、その後、荒居製作所が自分で金型を製造したのは、従前の金型が老朽化したため、従前のそれと同一の金型を、既に原告から交付されている設計図を基に製造していただいただけであるから、荒居製作所が原告の指示を受けていたことには変わりはない。

そして、原告は、荒居製作所に下請加工させた完成品である本件製品を、原告が代表取締役を務めるナスニックスに販売していたのであるから、原告において、②の要件を満たすことも明らかである。

以上によれば、原告の業種は、第3種の製造業(製造問屋)に該当すると言うべきであるから、それに則って税務申告した被告に債務不履行はない。

したがって、その余の争点について判断するまでもなく、原告の請求は理由がない。

よって、主文のとおり判決する。

宇都宮地方裁判所足利支部

裁判官 荒 木 弘 之