

名古屋高等裁判所 平成●●年(〇〇)第●●号 消費税等の更正処分等取消請求控訴事件
国側当事者・国(千種税務署長)

平成23年12月15日棄却・確定

(第一審・名古屋地方裁判所、平成●●年(〇〇)第●●号、平成●●年(〇〇)第●●号、平成23年7月21日判決、本資料261号-129・順号11719)

判 決

控訴人(1審原告)	A株式会社
同代表者代表清算人	甲
同訴訟代理人弁護士	伊神 喜弘 ほか1名
被控訴人(1審被告)	国
同代表者法務大臣	平岡 秀夫
処分行政庁	千種税務署長(名古屋中村税務署長処分に係る分は事務承継者) 中村 光義
同指定代理人	早川 充
同	坂上 公利
同	林 亮二
同	浅野 真哉 ほか1名

主 文

- 1 本件控訴を棄却する。
- 2 控訴費用は控訴人の負担とする。

事 実 及 び 理 由

第1 当事者の求めた裁判

1 控訴人

- (1) 原判決を取り消す。
- (2) 名古屋中村税務署長が、控訴人に対し、平成19年11月28日付けでした平成18年4月1日から平成19年3月31日までの課税期間の消費税及び地方消費税の更正処分並びに過少申告加算税の賦課決定処分を取り消す。
- (3) 千種税務署長が、控訴人に対し、平成20年12月22日付けでした平成19年4月1日から平成20年3月31日までの課税期間の消費税及び地方消費税の更正処分並びに過少申告加算税の賦課決定処分を取り消す。
- (4) 訴訟費用は第1、2審とも被控訴人の負担とする。

2 被控訴人

主文同旨

第2 事案の概要（以下、略称は原則として原判決の表記に従い、適宜、原判決における記載箇所を示す。）

1 (1) 本件は、控訴人が、名古屋中村税務署長から受けた平成19年11月28日付け消費税等（原判決2頁16行目）の更正処分及び過少申告加算税賦課決定処分（同9頁5行目の「本件各処分1」）の取消し〔同2頁2行目の「●●号事件」〕と、千種税務署長から受けた平成20年12月22日付け消費税等の更正処分及び過少申告加算税賦課決定処分（同9頁21行目の「本件各処分2」）の取消し〔同2頁6行目の「●●号事件」〕を被控訴人に対し求める事案である。

(2) 控訴人は、本件各課税期間（原判決2頁15行目）において、中国（同2頁11行目）向け航空貨物を荷主から集める混載業者（同6頁4行目）と中国の航空会社3社（同5頁11行目の「本件各航空会社」）の各国内支店（同5頁13行目の「本件各国内支店」）との間において国際航空貨物の運送契約に関与する取引（同8頁22行目の「本件取引」）を行ったが、本件取引は消費税法（同3頁1行目）7条1項所定の免税取引（以下「輸出免税取引」という。）に該当するとして、①平成19年6月1日、178万7086円の還付を内容とする平成18年4月1日から平成19年3月31日までの課税期間（同2頁13行目の「本件課税期間1」）の消費税等の確定申告（以下「本件確定申告1」という。）、及び②平成20年6月9日、71万2293円の還付を内容とする平成19年4月1日から平成20年3月31日までの課税期間（同2頁14行目の「本件課税期間2」）の消費税等の確定申告（以下「本件確定申告2」という。）をしたところ、本件確定申告1については、名古屋中村税務署長が、消費税等の税額を210万1600円に更正し、加算税29万円を賦課する旨の本件各処分1をし、本件確定申告2については、千種税務署長が、消費税等の税額を102万円に更正し、加算税12万8000円を賦課する旨の本件各処分2をした。

控訴人は、本件各処分1につき、名古屋中村税務署長の同各処分に係る事務を承継した処分行政庁に対して異議申立てをしたが、平成20年3月18日付けで棄却され、これに対して国税不服審判所長に審査請求をしたが、同年11月18日付けで棄却され、本件各処分2につき、処分行政庁に対して異議申立てをしたが、平成21年3月5日付けで棄却され、これに対して国税不服審判所長に審査請求をしたが、平成22年3月24日付けで棄却された。

(3) 本件訴訟において、控訴人は、輸出免税取引該当性の主張立証責任は処分行政庁にある旨、控訴人は混載業者から外国貨物の運送という役務を受託し、これを本件各航空会社に再委託していたから、本件取引は消費税法7条1項3号、又は同条1項5号、同法施行令（原判決3頁19行目）17条2項4号の輸出免税取引に該当する旨などを主張した。

(4) 原審は、輸出免税取引該当性の主張立証責任は控訴人にあるとした上で、控訴人は運送契約の当事者ではなく、本件取引は輸出免税取引に該当せず、本件各処分は適法であるとして、控訴人の請求を全部棄却したところ、控訴人がこれを不服として控訴した。

2 関係法令の定め、前提事実、被控訴人が主張する消費税等の額、争点及び当事者の主張は、後記3において原判決を補正し、後記4において当審における控訴人の主張（原審での主張を敷衍する部分を含む。）を付加するほかは、原判決「事実及び理由」欄の「第2 事案の概要」2ないし5に記載のとおりであるから、これを引用する。

3 原判決の補正

(1) 原判決9頁8行目の「同年」を「平成20年」と改める。

- (2) 同 1 5 頁 2 3 行目から 2 4 行目にかけての「本件各国内指定」を「本件各国内支店」と改める。
- (3) 同 1 6 頁 2 行目の「『E』の名（指定販売代理店の名）」を「『Eの名』（Bの名前の意）」と改める。
- (4) 同 1 6 頁 4 行目の「契約書」の次に「(甲 7 の 1、2)」を加える。
- (5) 同 1 7 頁 2 3 行目の「正規の手数」の次に「料」を加える。
- (6) 同 1 9 頁 1 4 行目の「消費税法 3 0 条」の次に「に」を加える。

4 当審における控訴人の主張

(1) 控訴人の業務内容

ア 原判決は、本件取引における控訴人の業務を「航空機の積載スペースを手配する」役務としたが、その役務の内容が明らかでない上、控訴人がそのような役務を行っている旨の証拠もない。証拠に基づかない原判決の上記認定は不当である。

イ 原判決は、本件取引のうちC（原判決 5 頁 1 0 行目）及びD（同 1 1 行目）関係について、控訴人が混載業者から受け取る料金とC国内支店及びD国内支店（以下「本件 2 支店」という。）に支払う料金との差額を営業上の利益（控訴人の業務の対価）としていた旨判示するが、その差額とは法人税法の課税標準である所得を意味するのであり、これを課税標準であるというのは、課税資産の譲渡等の対価を課税標準として課税する消費税法の定めを無視した解釈である。

ウ 原判決は、控訴人の業務の実態を「混載業者と本件各国内支店との間で締結される運送契約の仲介ないし取次ぎ」と判示するが、仲介と取次ぎは両立しない法概念である。

原判決の上記判示のとおり、控訴人が日本の空港と中国の空港間の貨物運送について混載業者と本件各国内支店間の取次ぎ（商法 5 5 1 条）を行う運送取扱人であるとすると、控訴人は混載業者と運送契約を締結していたこととなり、控訴人が混載業者に対して提供する運送業務は消費税法 7 条 1 項 3 号の「国内及び国内以外の地域にわたって行われる貨物の輸送」に該当し、輸出免税取引となることが明らかである。

(2) 控訴人が運送契約の主体であること

ア 航空運送事業の許可、利用運送事業者の登録又は許可（以下併せて「本件登録許可」という。）について

原判決は、控訴人が運送契約の主体であることを否定する根拠として、控訴人が本件登録許可を受けていないことを挙げるが、物品運送契約は、運送人が物品を運送することを約し、荷送主がその対価として運賃を支払うことを約する契約であり、必ずしも運送人自ら輸送手段を運行して運送をなすことを引き受ける（原判決 4 頁 9 行目の「実運送」）必要はなく、他人を履行補助者として利用することにより運送サービスを提供することを引き受ける（同 4 頁 1 0 行目の「利用運送」）ことも可能である。

したがって、上記の点は控訴人が運送契約の主体であることを否定する根拠とはならない。

イ 航空運送状（原判決 7 頁 2 4 行目の「AWB」）について

原判決は、控訴人が運送契約の主体であることを否定する根拠として、航空運送状を発行していないことを挙げるが、運送状の発行は運送契約の成立要件ではなく、航空運送状を発行できないことをもって、控訴人が混載業者に対して航空貨物の運送という役務を提供できないと解することは相当でない。

本件各航空会社は、その発行に係る航空運送状を控訴人に交付し、これを控訴人において混載業者に交付することを認めており、このことは控訴人と混載業者との間に運送契約が成立していることを示している。

ウ 控訴人が保税運賃を負担していることについて

原判決は、控訴人が混載業者に対して保税運送という役務を提供している事実を否定したが、控訴人が、本件2支店関係の取引につき、混載業者から運送を受託した航空貨物を自己の費用負担にて保税状態のまま空港間の運送をしていた事実は証拠上明らかであり（甲28）、原判決の判断は誤りである。

控訴人が原判決のいう手配業務だけを行っているとするれば、上記空港間の運送は自身の業務外で運賃を負担する必要はないのであり、控訴人の上記費用負担は、控訴人の提供する役務が日本の空港から中国の空港までの運送であることを裏付けており、ひいては控訴人が本件2支店関係の取引において混載業者から受け取った金員が施行令17条2項4号の外国貨物の運送の対価であることを示している。

第3 当裁判所の判断

1 当裁判所も、原判決と同じく、控訴人の本件請求は理由がないと判断する。その理由は、後記2において原判決を補正し、後記3において当審における控訴人の主張（原審での主張を敷衍する部分を含む。）に対する判断を付加するほかは、原判決「事実及び理由」欄の「第3 当裁判所の判断」1ないし4に記載のとおりであるから、これを引用する。

2 原判決の補正

- (1) 原判決25頁1行目の「支店にその都度」を「支店に」と改める。
- (2) 同29頁25行目の「自ら貨物の輸送を行うものではなく」を「自ら運送契約上の貨物の輸送義務を負担するものではなく」と改める。
- (3) 同30頁9行目の「正規の手数」の次に「料」を加える。
- (4) 同31頁20行目の「できない」の次に「。」を加える。

3 当審における控訴人の主張に対する判断

(1) 控訴人の業務内容（前記第2の4(1)）について

ア(ア) 控訴人は、前記第2の4(1)アのとおり、本件取引における控訴人の業務を航空機の積載スペースを手配する役務であるとした原判決の判断が不当である旨主張する。

(イ) しかし、控訴人は、営業力が弱いとされる本件各国内支店のために、各社の運航する貨物輸送便の積載スペースをできる限り埋めるべく、混載業者に対する営業活動によって中国を仕向地とする航空貨物を集めており、その営業活動を混載業者側からみれば、上記積載スペースを手配する役務とみることができるのであり、そのような事実関係は当事者間に概ね争いがなく、その詳細は原判決22頁25行目から27頁22行目までの「1 認定事実」に記載のとおりである。

(ウ) これに対して控訴人は、控訴人の業務が上記のとおりであることを記載した契約書はなく、原判決が証拠もないのに上記のとおり認定しているなどとするが、控訴人と本件各国内支店及び取引先である混載業者が継続的な取引関係にあることは明らかであるところ、その間に契約書が作成されていない場合には、実際の取引状況に基づいて業務内容を推認するのが相当であり、控訴人の上記指摘は妥当しない。

(エ) 前記(イ)、(ウ)のとおりであり、前記(ア)の控訴人の主張は採用することができない。

イ(ア) 控訴人は、前記第2の4(1)イのとおり、控訴人の本件2支店との取引につき、混載業者から受け取る料金と本件2支店に支払う料金との差額をもって消費税等の課税標準であると原判決が判断したのは、法人税の課税標準と混同するものであり、消費税法の解釈として不当である旨主張する。

(イ) しかし、本件取引における控訴人の業務の実態からすると、控訴人の業務の対価は、実質的にみて取次手数料であり、その額は、本件2支店関係の取引においては混載業者から受け取る料金と本件2支店に支払う料金との差額となり、そのような手数料収入については、その全額が消費税の課税標準となることが明らかであって、消費税法の解釈として不当な点はなく、また、法人税の課税標準と混同するものではない。

したがって、前記(ア)の控訴人の主張は採用することができない。

ウ(ア) 控訴人は、前記第2の4(1)ウのとおり、控訴人の業務の実態を「混載業者と本件各国内支店との間で締結される運送契約の仲介ないし取次ぎ」であると原判決が判示したのは自己矛盾であり、また、取次ぎであるとしながら控訴人が運送契約の主体ではないと判断した原判決が不当である旨主張する。

(イ) しかし、本件取引における控訴人の業務は、本件各国内支店毎に契約形態に若干の差異が存するなど、本件取引を構成する各取引の法律関係を単一の概念にて把握するのが必ずしも相当ではなく、その一部が媒介（商法543条）であり、また、別の一部が運送取扱営業（同法559条）である可能性は十分にあり得るから、前記(ア)の原判決の判示は何ら不当ではない。

本件取引における控訴人と混載業者及び本件各国内支店との法律関係が外形的には取次ぎ（媒介）であっても、前記(1)アの控訴人の業務の実態に照らして実質的に判断すれば、控訴人が運送契約の主体ではないことは十分に考え得るところである。

したがって、前記(ア)の控訴人の主張は採用することができない。

(2) 控訴人が運送契約の主体であるとの主張（前記第2の4(2)）について

ア 本件登録許可を受けていないこと

(ア) 控訴人は、前記第2の4(2)アのとおり、本件登録許可を受けていないことを根拠のひとつとして控訴人が運送契約の主体であることを否定した原判決の判断が不当である旨主張する。

(イ) しかし、運送事業は、旅客運送については人命に関わる重要な事業であり、貨物運送についても経済活動の基盤を支える重要な事業であることを踏まえ、法令、（航空貨物の運送に関しては航空法、貨物利用運送事業法等）により行政上の規制が細部にわたって存するから、運送事業に関して本件登録許可を受けているか否かは、運送契約の主体がいずれであるかを判断するに際しての重要な指標となることは否定できない。

控訴人は、本件登録許可を受けておらず、同登録許可を受けた運送事業者であれば当然に受けている行政上の規制も受けないから、混載業者に対して運送契約上の運送人としての責任を負わず、また、本件各航空会社に対しても荷送人としての義務を負わないのであり（積載スペースが埋まらなかった場合に料金を負担する義務も負わないことにつき、原判決26頁15行目以下。）、そのような事情を総合的に斟酌すれば、取引関係者の合理的意思として、控訴人が運送契約の主体として本件取引をしたと解することはできない。

したがって、前記(ア)の控訴人の主張は採用することができない。

イ 航空運送状の不発行

(ア) 控訴人は、前記第2の4(2)イのとおり、航空運送状を発行していないことを根拠のひとつとして控訴人が運送契約の主体であることを否定した原判決の判断が不当である旨主張する。

(イ) しかし、航空運送状は、航空貨物運送に関与する運送業者がその締結した運送契約の証として発行する証拠証券であり、そこには運送人の名前のほか、同契約の内容が記載されているから(原判決7頁24行目)、航空運送状を自ら発行しているか、また、そこに運送人としてだれの名前が表示されているかは運送契約の主体を特定する上で主要な判断要素となり得ることは否定する余地がない。

これを本件取引について見ると、控訴人は、航空運送状を自ら発行することなく、本件各国内支店が発行した航空運送状を預かり、これを混載業者に交付していたのであり、その航空運送状には運送人として本件各航空会社の名前が記載されていたのであるから(原判決26頁の(7))、他に控訴人が運送契約の主体であることを的確に推認させる事情も見当たらない中で、航空運送状を自ら発行していないことを根拠のひとつとして、控訴人が運送契約の主体ではないと判断した原判決は相当である。

前記(ア)の控訴人の主張は、採用することができない。

ウ 保税運賃の負担

(ア) 控訴人は、前記第2の4(2)ウのとおり、本件2支店関係の取引において保税運賃を負担していることをもって、控訴人が運送契約の主体であると解すべきである旨主張する。

(イ) しかし、控訴人が指摘する保税運送においても、控訴人自身が運送業務を行っているわけではなく、あくまでもその手配業務にとどまるから、施行令17条2項4号の役務に該当しないことは原判決31頁2行目以下の判示のとおりである。

(ウ) 控訴人は、上記保税運賃を控訴人が負担していることは、控訴人が本件2支店関係の取引において混載業者から受け取る料金に外国貨物の運送に係る対価が含まれていること、すなわち控訴人と混載業者間の取引が施行令17条2項4号の役務に該当することを意味するとするが、取引の外形上、控訴人が上記保税運賃を負担していることは、控訴人が運送契約の主体であることを推認させる十分な事情には当たらず、混載業者が上記保税運賃を含めて控訴人に支払い、控訴人において保税運送を行った業者に保税運賃を支払うか、混載業者が直接、上記保税運賃を保税運送を行った業者に支払うかは、運送契約の主体に関する判断を左右するものではない。

(エ) 前記(イ)、(ウ)のとおりであり、前記(ア)の控訴人の主張は採用することができない。

第4 結論

以上によれば、控訴人の本件請求はいずれも理由がなく、これと同旨の原判決は相当であって、本件控訴は理由がないから、主文のとおり判決する。

名古屋高等裁判所民事第1部

裁判長裁判官 岡光 民雄

裁判官 片田 信宏

裁判官 河村 隆司