

東京高等裁判所 平成●●年(〇〇)第●●号 消費税更正処分等取消請求控訴事件
国側当事者・国(本所税務署長)

令和元年11月6日棄却・確定

(第一審・東京地方裁判所、平成●●年(〇〇)第●●号、平成31年2月20日判決、本資料269号-21・順号13244)

判 決

	亡甲訴訟承継人
控訴人	乙
同訴訟代理人弁護士	土屋 勝裕 高橋 佳久
同補佐人税理士	丙
被控訴人	国
同代表者法務大臣 処分行政庁	三好 雅子 本所税務署長 室岡 哲也
同指定代理人	高洲 昌弘 角木 涉 渋川 佐紀子 高橋 則和 原田 正徳 吉原 雄二

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 控訴の趣旨

- 1 原判決を取り消す。
- 2 処分行政庁が平成26年2月26日付けで甲(以下「甲」という。)に対してした次の処分をいずれも取り消す。
 - (1) 平成23年2月1日から同月28日までを課税期間とする消費税及び地方消費税の更正処分のうち、還付すべき消費税額1511万0158円を下回る部分及び還付すべき地方消費税額377万7539円を下回る部分並びに同更正処分に係る過少申告加算税の賦課決定処分のうち、過少申告加算税額12万2000円を超える部分
 - (2) 平成23年3月1日から同月31日までを課税期間とする消費税及び地方消費税の更正処分のうち、還付すべき消費税額1859万8590円を下回る部分及び還付すべき地方消費

- 税額464万9647円を下回る部分並びに同更正処分に係る過少申告加算税の賦課決定処分のうち、過少申告加算税額5万円を超える部分
- (3) 平成23年4月1日から同月30日までを課税期間とする消費税及び地方消費税の更正処分のうち、還付すべき消費税額1954万8238円を下回る部分及び還付すべき地方消費税額488万7059円を下回る部分並びに同更正処分に係る過少申告加算税の賦課決定処分のうち、過少申告加算税額10万7000円を超える部分
- (4) 平成23年5月1日から同月31日までを課税期間とする消費税及び地方消費税の更正処分のうち、還付すべき消費税額1639万6252円を下回る部分及び還付すべき地方消費税額409万9063円を下回る部分並びに同更正処分に係る過少申告加算税の賦課決定処分
- (5) 平成23年6月1日から同月30日までを課税期間とする消費税及び地方消費税の更正処分のうち、還付すべき消費税額1103万7693円を下回る部分及び還付すべき地方消費税額275万9423円を下回る部分並びに同更正処分に係る過少申告加算税の賦課決定処分のうち、過少申告加算税額4万2000円を超える部分
- (6) 平成23年7月1日から同月31日までを課税期間とする消費税及び地方消費税の更正処分のうち、還付すべき消費税額1306万0868円を下回る部分及び還付すべき地方消費税額326万5217円を下回る部分並びに同更正処分に係る過少申告加算税の賦課決定処分のうち、過少申告加算税額3万5000円を超える部分
- (7) 平成23年8月1日から同月31日までを課税期間とする消費税及び地方消費税の更正処分のうち、還付すべき消費税額1751万4253円を下回る部分及び還付すべき地方消費税額437万8563円を下回る部分並びに同更正処分に係る過少申告加算税の賦課決定処分のうち、過少申告加算税額11万3000円を超える部分
- (8) 平成23年9月1日から同月30日までを課税期間とする消費税及び地方消費税の更正処分のうち、還付すべき消費税額2183万9921円を下回る部分及び還付すべき地方消費税額545万9980円を下回る部分並びに同更正処分に係る過少申告加算税の賦課決定処分のうち、過少申告加算税額15万3500円を超える部分
- (9) 平成23年10月1日から同月31日までを課税期間とする消費税及び地方消費税の更正処分のうち、還付すべき消費税額2153万8743円を下回る部分及び還付すべき地方消費税額538万4685円を下回る部分並びに同更正処分に係る過少申告加算税の賦課決定処分のうち、過少申告加算税額22万7000円を超える部分
- (10) 平成23年11月1日から同月30日までを課税期間とする消費税及び地方消費税の更正処分のうち、還付すべき消費税額1989万2079円を下回る部分及び還付すべき地方消費税額497万3019円を下回る部分並びに同更正処分に係る過少申告加算税の賦課決定処分のうち、過少申告加算税額15万0500円を超える部分
- (11) 平成23年12月1日から同月31日までを課税期間とする消費税及び地方消費税の更正処分のうち、還付すべき消費税額1644万5133円を下回る部分及び還付すべき地方消費税額411万1283円を下回る部分並びに同更正処分に係る過少申告加算税の賦課決定処分のうち、過少申告加算税額5万4500円を超える部分
- (12) 平成24年1月1日から同月31日までを課税期間とする消費税及び地方消費税の更正処分のうち、還付すべき消費税額1029万6509円を下回る部分及び還付すべき地方消費

- 税額 257万4127円を下回る部分並びに同更正処分に係る過少申告加算税の賦課決定処分のうち、過少申告加算税額 5万1500円を超える部分
- (13) 平成24年2月1日から同月29日までを課税期間とする消費税及び地方消費税の更正処分のうち、還付すべき消費税額 1821万6527円を下回る部分及び還付すべき地方消費税額 455万4131円を下回る部分並びに同更正処分に係る過少申告加算税の賦課決定処分のうち、過少申告加算税額 8万1500円を超える部分
- (14) 平成24年3月1日から同月31日までを課税期間とする消費税及び地方消費税の更正処分のうち、還付すべき消費税額 2079万6962円を下回る部分及び還付すべき地方消費税額 519万9240円を下回る部分並びに同更正処分に係る過少申告加算税の賦課決定処分のうち、過少申告加算税額 11万1500円を超える部分
- (15) 平成24年4月1日から同月30日までを課税期間とする消費税及び地方消費税の更正処分のうち、還付すべき消費税額 2060万7188円を下回る部分及び還付すべき地方消費税額 515万1797円を下回る部分並びに同更正処分に係る過少申告加算税の賦課決定処分のうち、過少申告加算税額 4万1000円を超える部分
- (16) 平成24年5月1日から同月31日までを課税期間とする消費税及び地方消費税の更正処分のうち、還付すべき消費税額 1841万3637円を下回る部分及び還付すべき地方消費税額 460万3409円を下回る部分並びに同更正処分に係る過少申告加算税の賦課決定処分のうち、過少申告加算税額 6万2000円を超える部分
- (17) 平成24年6月1日から同月30日までを課税期間とする消費税及び地方消費税の更正処分のうち、還付すべき消費税額 1134万5899円を下回る部分及び還付すべき地方消費税額 283万6474円を下回る部分並びに同更正処分に係る過少申告加算税の賦課決定処分のうち、過少申告加算税額 6万0500円を超える部分
- (18) 平成24年7月1日から同月31日までを課税期間とする消費税及び地方消費税の更正処分のうち、還付すべき消費税額 1103万6717円を下回る部分及び還付すべき地方消費税額 275万9179円を下回る部分並びに同更正処分に係る過少申告加算税の賦課決定処分のうち、過少申告加算税額 5万3000円を超える部分
- (19) 平成24年8月1日から同月31日までを課税期間とする消費税及び地方消費税の更正処分のうち、還付すべき消費税額 1635万2253円を下回る部分及び還付すべき地方消費税額 408万8063円を下回る部分並びに同更正処分に係る過少申告加算税の賦課決定処分のうち、過少申告加算税額 12万8000円を超える部分
- (20) 平成24年9月1日から同月30日までを課税期間とする消費税及び地方消費税の更正処分のうち、還付すべき消費税額 1953万0081円を下回る部分及び還付すべき地方消費税額 488万2520円を下回る部分並びに同更正処分に係る過少申告加算税の賦課決定処分のうち、過少申告加算税額 15万8000円を超える部分
- (21) 平成24年10月1日から同月31日までを課税期間とする消費税及び地方消費税の更正処分のうち、還付すべき消費税額 2093万3442円を下回る部分及び還付すべき地方消費税額 523万3360円を下回る部分並びに同更正処分に係る過少申告加算税の賦課決定処分のうち、過少申告加算税額 11万1500円を超える部分
- (22) 平成24年11月1日から同月30日までを課税期間とする消費税及び地方消費税の更正処分のうち、還付すべき消費税額 1553万9072円を下回る部分及び還付すべき地方消

- 費税額 388万4768円を下回る部分並びに同更正処分に係る過少申告加算税の賦課決定処分のうち、過少申告加算税額 39万2000円を超える部分
- (23) 平成24年12月1日から同月31日までを課税期間とする消費税及び地方消費税の更正処分のうち、還付すべき消費税額 1361万6894円を下回る部分及び還付すべき地方消費税額 340万4223円を下回る部分並びに同更正処分に係る過少申告加算税の賦課決定処分のうち、過少申告加算税額 2万4000円を超える部分
- (24) 平成25年1月1日から同月31日までを課税期間とする消費税及び地方消費税の更正処分のうち、還付すべき消費税額 1068万0797円を下回る部分及び還付すべき地方消費税額 267万0199円を下回る部分並びに同更正処分に係る過少申告加算税の賦課決定処分
- (25) 平成25年3月1日から同月31日までを課税期間とする消費税及び地方消費税の更正処分のうち、還付すべき消費税額 2014万2852円を下回る部分及び還付すべき地方消費税額 503万5713円を下回る部分並びに同更正処分に係る過少申告加算税の賦課決定処分のうち、過少申告加算税額 106万8500円を超える部分
- (26) 平成25年4月1日から同月30日までを課税期間とする消費税及び地方消費税の更正処分のうち、還付すべき消費税額 2116万4101円を下回る部分及び還付すべき地方消費税額 529万1025円を下回る部分並びに同更正処分に係る過少申告加算税の賦課決定処分のうち、過少申告加算税額 1万8000円を超える部分
- (27) 平成25年5月1日から同月31日までを課税期間とする消費税及び地方消費税の更正処分のうち、還付すべき消費税額 1908万9169円を下回る部分及び還付すべき地方消費税額 477万2292円を下回る部分並びに同更正処分に係る過少申告加算税の賦課決定処分のうち、過少申告加算税額 2万5000円を超える部分
- (28) 平成25年6月1日から同月30日までを課税期間とする消費税及び地方消費税の更正処分のうち、還付すべき消費税額 1367万9956円を下回る部分及び還付すべき地方消費税額 341万9989円を下回る部分並びに同更正処分に係る過少申告加算税の賦課決定処分のうち、過少申告加算税額 6000円を超える部分
- (29) 平成25年7月1日から同月31日までを課税期間とする消費税及び地方消費税の更正処分のうち、還付すべき消費税額 1195万4267円を下回る部分及び還付すべき地方消費税額 298万8567円を下回る部分並びに同更正処分に係る過少申告加算税の賦課決定処分
- (30) 平成25年8月1日から同月31日までを課税期間とする消費税及び地方消費税の更正処分のうち、還付すべき消費税額 2061万0382円を下回る部分及び還付すべき地方消費税額 515万2595円を下回る部分並びに同更正処分に係る過少申告加算税の賦課決定処分のうち、過少申告加算税額 15万9500円を超える部分
- (31) 平成25年9月1日から同月30日までを課税期間とする消費税及び地方消費税の更正処分のうち、還付すべき消費税額 2438万3846円を下回る部分及び還付すべき地方消費税額 609万5961円を下回る部分並びに同更正処分に係る過少申告加算税の賦課決定処分
- (32) 平成25年10月1日から同月31日までを課税期間とする消費税及び地方消費税の更正処分のうち、還付すべき消費税額 2537万6713円を下回る部分及び還付すべき地方消

費税額634万4178円を下回る部分並びに同更正処分に係る過少申告加算税の賦課決定処分のうち、過少申告加算税額8万9000円を超える部分

(33) 平成25年1月1日から同月30日までを課税期間とする消費税及び地方消費税の更正処分のうち、還付すべき消費税額1818万9578円を下回る部分及び還付すべき地方消費税額454万7395円を下回る部分並びに同更正処分に係る過少申告加算税の賦課決定処分

第2 事案の概要（略称は、特記しない限り、原判決のものを用いる。）

1 本件は、商品を香港へ輸出する事業を営んでいた甲が、1月ごとに区分した平成23年2月1日から平成25年1月30日までの各課税期間（ただし、平成25年2月1日から同月28日までの課税期間を除く。本件各課税期間）につき、国内の卸売事業者等から商品を買付けたとする取引を自らが国内において行った課税仕入れに該当するものとして、消費税の控除不足還付税額及びこれを基に算出される地方消費税の還付すべき譲渡割額の還付を受けるための各申告（本件各申告）をしたところ、所轄の本所税務署長から、その課税仕入れに係る支払対価の額に含めた金額のうちの一部が、甲が行った課税仕入れに係る支払対価の額とは認められないなどとして、消費税の還付すべき税額及び地方消費税の還付すべき譲渡割額を減額する旨の各更正処分（本件各更正処分）並びに過少申告加算税の各賦課決定処分（当該各賦課決定処分と本件各更正処分とを併せて「本件各処分」）を受けたことから、本件各処分の一部又は全部の取消しを求めた事案であり、本件訴え提起後に甲が死亡したことにより、原審において、その訴訟上の地位を相続人である控訴人が承継した。

2 原審は、控訴人の請求をいずれも棄却したところ、控訴人が控訴した。

3 消費税法の定め、前提事実、被控訴人の主張する消費税等の還付税額及び過少申告加算税の額、争点並びに争点に関する当事者の主張の要旨は、次項のとおり当審における控訴人の補足主張を付加するほか、原判決の「事実及び理由」中「第2 事案の概要」1ないし5に記載のとおりであるから、これを引用する。

4 当審における控訴人の補足主張

(1) 争点(1)(本件各取引は甲が行った課税仕入れに該当するか)について

仮に、取引の実態からすれば本件各取引が甲の仕入れでないとしても、下記アないしウのとおり、①消費税の輸出免税及び課税仕入れ控除に関する消費税法の規定の解釈、②国税庁が納税者に公表した輸出免税適用に関する救済措置、③消費税法の適用が形式要件優先主義であることを判示した裁判例等から、消費税法においては、取引の実態に基づく実質判断よりも外形要件が優先されると解すべきであり、原判決が外形要件の充足性ではなく実質要件で判断したことは誤りである。本件各取引について、甲は、税関長から交付を受ける輸出許可等があったことを証する書類等において当該資産を輸出した事業者としてその氏名等を記載された者（以下「輸出許可書の名義人」という。）であり、外形要件を具備しているから、輸出免税の適用者として仕入税額控除が適用される。

ア 消費税の輸出免税及び課税仕入れ控除に関する消費税法の規定の解釈

輸出免税を適用できる事業者について、消費税法7条1項1号、2項、消費税法施行規則5条1項1号から、本邦から輸出として行われる資産の譲渡の場合、消費税法7条1項に規定する「事業者」とは、形式的に輸出許可書の名義人であると解すべきであり、このような形式要件を満たせば、所有権の有無は要件とされていない。

他方、同法30条1項に規定する「事業者」は、請求書等の書類の交付を受ける当該事業者であり、同条項にいう「課税仕入れ」とは同法2条1項12号で「事業者が、事業として他の者から資産を譲り受け」ることとされていることから、所有権の移転がある場合をいうものと解される。

以上のとおり、同法7条の事業者と同法30条の事業者とは法令上同一のものではない。

イ 国税庁が納税者に公表した輸出免税適用に関する救済措置

国税庁は、輸出免税の二重適用防止措置を講じることで、輸出免税適用者と実際の仕入れをした者が異なる場合等にも仕入税額控除が認められる取扱いをしている（国税庁ホームページのタックスアンサー6551・甲71）。甲はこの取扱いにより仕入控除を適用したものであり、国税庁が自ら公表した取扱いに反して本件各処分をすることは認められない。

友好商社等が輸出名義人として介在する輸出取引の特別措置（国税庁ホームページの質疑応答事例・甲72）は、所定の措置を講じたときは、実際の輸出者が輸出免税制度の適用を受けることができるとして、消費税法の例外として認めるものである。その反対に輸出名義人側を救済するための措置も公表（甲71）している。

ウ 消費税法の適用が形式要件優先主義であることを判示した裁判例

東京地方裁判所平成20年2月20日判決（平成●●年（〇〇）第●●号）は、実際の輸入者ではなく、輸入許可通知書に記載される形式要件を具備した輸入者が輸入仕入税額控除を認められるとしたものである（甲73）。輸入と輸出の相違はあるものの、本件に当てはめれば、輸出者として形式要件を満たす甲の輸出に対応する仕入控除は認められることとなる。

(2) 争点(2) (本件各取引につき甲が法定の帳簿及び請求書等を保存しない場合に該当するか) について

ア 国税庁は、平成8年（平成9年4月1日施行）に消費税法30条の仕入税額控除の要件について「帳簿又は請求書等の保存」から「帳簿及び請求書等の保存」に改正されたことに対応して、「仕入税額控除の要件における「帳簿」の記載内容について」（甲74）を公表し、記載方法の簡略化等を示した。

イ 甲は、上記アで示された国税庁が適法と認めた帳簿を保存している。甲が仕入控除の要件である帳簿や請求書等を保存していないと判断した原判決は、消費税法の運用解釈に関する認識を欠いており、誤りである。

(3) 争点(3) (本件調査の違法の有無) について

ア 平成24年の税制改正により国税通則法が大幅に改正され、新たに調査手続（第7章の2「国税の調査」74条の2以下）が詳細に法定されて、平成25年1月1日に施行された。

イ 原判決は、改正法（平成23年法律第114号により改正された国税通則法）による調査手続が法定される以前の判例を示して、税務調査の手続の瑕疵は更正処分の取消事由とならないと判示した。しかし、この判断に従えば、実質において調査側の自主規制にすぎず、改正法による調査手続の法定による実効性のある効果は何も得られないことになるから、納税者が調査において釈明の機会を失い、不利益を受けた場合においては

取消事由となると解釈すべきである。なお、争点（４）について後記（４）で主張する理由付記の違法は、本件調査の違法事由でもある。

（４）争点（４）（理由付記の違法の有無）について

ア 本件各処分の通知書には、消費税法３０条７項ないし９項が規定する要件を満たす帳簿及び請求書等の保存がないとする理由付記がない。上記通知書の理由付記にない事項を原判決が請求棄却の理由としたことは、本件各処分が行政手続法１４条の規定に違反した処分であり、重大な瑕疵があるといえ、取消事由となる。

イ 請求書等の宛名が甲の商号（Ａ）に変更された仕入れについて、消費税法３０条７項及び９項の規定の要件を満たす請求書等があることから、いかなる法規を適用して本件各更正処分をしたか通知書に理由を付記しなければならない。

ウ 請求書等の宛名を甲の商号（Ａ）に変更した後の仕入れについて、これは現金販売問屋であることを示すものであるから、会員でない甲は購入できない旨のＧ等の関係者の供述は不正確であって信用性を欠くものであるから、理由付記には瑕疵があり、理由（行政手続法１４条１項）を欠く違法があり、取消事由となる。

また、Ｉの関係者の供述日である平成２５年４月２３日（仮に甲の供述で確認したとしても、同年８月８日）以降について、関係者の供述等から仕入れを否定した理由付記は無効な供述に基づくものであるから、理由付記自体が無効となり、理由付記を欠いた更正処分として、取消事由となる。

（５）消費税法３０条に規定する要件を具備する課税仕入控除について

ア 国税庁が認めると公表した取扱いに従えば本件各処分は取り消されるべきであるが、これとは別に、平成２４年１１月以降の各課税期間において、請求書等の宛名が甲の商号（Ａ）に変更された仕入れについては、消費税法７条１項（輸出免税）の外形要件、消費税法３０条７項及び９項に規定する請求書等の外形要件を全て満たすのであるから、取引の実態要件にかかわらず、消費税法の規定により更正処分は取り消されるべきである。

イ その金額は、別紙「消費税法第３０条の要件規定を満たす課税仕入控除に係る更正処分取消請求額」に記載したとおりである。

第３ 当裁判所の判断

１ 当裁判所も、控訴人の請求はいずれも理由がないと判断する。その理由は、次項のとおり当審における控訴人の補足主張に対する判断を付加するほか、原判決の「事実及び理由」中「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 当審における控訴人の補足主張に対する判断

（１）争点（１）（本件各取引は甲が行った課税仕入れに該当するか）について

ア 控訴人は、本件各取引の当事者が甲ではないとしても、①消費税法の各規定に鑑みると税関長から証明された書類に当該資産を輸出した事業者と記載された者（輸出許可書の名義人）と解すべきであること、②国税庁ホームページの質疑応答事例（甲７２）は、友好商社等の名義借りによる輸出について、輸出免税（消費税法７条１項による消費税の免税）の二重適用防止措置を講じることで、実際の輸出者が輸出免税の適用を受けることができるとしていること、③国税庁ホームページのタックスアンサー６５５１（甲７１）は、輸出免税適用者が行う輸出に対応する仕入れについて仕入税額控除を認めて

いること等に照らすと、消費税法において、実質判断よりも外形要件が優先されると解すべきであるから、本件各取引については、輸出許可書の名義人であり、外形要件を具備した甲を輸出免税の適用者とし仕入税額控除を適用することができる旨主張する。

しかしながら、消費税法7条1項は、事業者が国内において行う課税資産の譲渡等のうち、「本邦からの輸出として行われる資産の譲渡又は貸付け」等の同項各号所定のものについては、消費税を免除する旨を定め、同条2項は、その課税資産の譲渡等が同法7条1項各号に掲げる資産の譲渡等に該当するものであることにつき、消費税法施行規則5条所定の方法により証明がされたものでない場合には消費税法7条1項の規定は適用しない旨を定めている。このような消費税法7条の規定の文言に照らすと、同条1項は、取引の主体ではなく、取引の内容・態様に着目して消費税の免除の要件を定めていることが明らかであり、同条1項により消費税を免除されるには、事業者が国内において課税資産の譲渡等のうち同項各号に掲げる資産の譲渡等に該当するものを行ったことを要するものと解される。控訴人が指摘する国税庁ホームページの記載（甲71、72）は、輸出申告書に輸出者として記載された者とは別に実際の輸出者がある場合に当該実際の輸出者に輸出免税の適用を認める旨（甲72）及び事業者が国内で商品等を販売する場合に当該販売が輸出取引に当たるときは輸出免税の適用を認める旨（甲71）を示すものであり、上記のように解することを前提とするものといえる。そうすると、ある事業者が国内において行う課税資産の譲渡等につき、輸出許可書の名義人となったとしても、現に当該課税資産の譲渡等を行っていない者は、輸出許可書の名義人であったことのみをもって、当該課税資産の譲渡等について輸出免税の適用を受けることはできないと解すべきである。

これを本件についてみると、原判決を引用して認定・説示したとおり、本件各取引について、甲は輸出許可書の名義人であったということとどまり、甲と本件各国内事業者との間に売買契約があったとは認められず、甲が本件各取引により資産を譲り受けたとはいえないのであるから、甲は、本件各取引について輸出免税の適用を受けることはできず、輸出免税の適用者として仕入税額控除の適用があるという余地はない。控訴人の上記主張は、その前提を欠くものであり、採用できない。

イ 控訴人は、東京地方裁判所平成20年2月20日判決は実際の輸入者ではなく輸入許可通知書に記載される形式要件を具備した輸入者が輸入仕入税額控除を認められるとしたものであるから、これを本件に当てはめれば輸出者として形式要件を満たす甲の輸出に対応する仕入控除は認められることとなる旨主張する。しかしながら、控訴人が指摘する裁判例は、第三者名義で申告納税された保税地域から引き取られた課税貨物につき課された消費税額を自己が負担したものであるとして仕入税額控除に含めることの適否について判断されたものであるところ（甲73、乙124）、申告納税方式が適用される課税貨物を保税地域から引き取ろうとする者は輸入の消費税に係る申告書を税関長に提出すべきこと（消費税法47条1項、50条1項）を前提として、納税申告は、納税義務の確定という公法上の効果を付与するものと解し、輸入消費税の申告納付を行った者が輸入消費税の納税義務者であったことが公法上確定されたと判断されたものであり、消費税の申告納付を必要としない輸出取引について同列に扱うことはできない。控訴人の上記主張は理由がない。

(2) 争点 (2) (本件各取引につき甲が法定の帳簿及び請求書等を保存しない場合に該当するか) について

控訴人は、甲は国税庁が適法であると認めた仕入控除の要件である帳簿や請求書等を保存していないと判断した原判決は消費税法の運用解釈に関する認識を欠いており誤りである旨主張する。しかしながら、原判決は、本件各取引は甲が行った課税仕入れに該当するとは認められないから、争点 (2) について判断するまでもなく、本件各取引に係る商品代金額を甲の課税仕入れに係る支払対価の額と認めることはできないと判断しているのであって、争点 (2) について甲が法定の帳簿及び請求書等を保存していないと認定しているものではないから、控訴人の上記主張は理由がない。

(3) 争点 (3) (本件調査の違法の有無) について

控訴人は、原判決は、調査手続が法定される以前の判例を示して、税務調査の手続の瑕疵は更正処分の取消事由とならないと判示したが、納税者が調査において釈明の機会を失い、不利益を受けた場合においては取消事由となると解釈すべきである旨主張する。しかしながら、税務調査手続の瑕疵が更正処分の効力に影響を及ぼすのは、重大な違法を帯び、これに基づく更生処分の効力を維持したのでは著しく正義に反するとの評価を受けるような例外的場合に限ると解することは原判決を引用して説示したとおりであり、調査手続が法定されたことと調査手続の瑕疵が更正処分にどのような影響を与えるかは別個の問題であるから、調査手続が法定される以前の裁判例を原判決が踏襲したとしても、そのことから直ちに調査手続の瑕疵や更正処分の判断に影響を与えるものとは解されない。そして、本件調査に関し、例外的場合に当たる事情を認めることができないことも、原判決を引用して説示したとおりである。控訴人の上記主張は理由がない。なお、控訴人は争点 (4) について主張する理由付記の違法は本件調査の違法事由でもあるとも主張するが、後記 (4) のとおり、理由付記の違法は認められない上、控訴人が主張する事情は、重大な違法として更正処分の効力を維持したのでは著しく正義に反するとの評価を受ける場合に当たる事情とも解されないから、更正処分の取消事由となるものではない。

(4) 争点 (4) (理由付記の違法の有無) について

ア 控訴人は、消費税法 30 条 7 項ないし 9 項が規定する要件を満たす帳簿及び請求書等の保存がないとする本件各処分のお知らせに理由付記のない事項を原判決が請求棄却の理由としたことは本件各処分が行政手続法 14 条の規定に違反した処分であり、重大な瑕疵があるといえ、取消事由となる旨主張する。しかしながら、原判決は、本件各取引は甲が行った課税仕入れに該当するとは認められないから、争点 (2) について判断するまでもなく、本件各取引に係る商品代金額を甲の課税仕入れに係る支払対価の額と認めることはできないと判断しており、甲が法定の帳簿及び請求書等の保存をしていないと認定しているものではなく、そのことを控訴人の請求を棄却する理由としたものでもないから、控訴人の上記主張は理由がない。

イ 控訴人は、請求書等の宛名が甲の商号 (A) に変更された仕入れについて、消費税法 30 条 7 項及び 9 項の規定の要件を満たす請求書等があるから、いかなる法規を適用して本件各更正処分をしたかお知らせに理由を付記しなければならない旨主張する。しかしながら、本件各取引が控訴人の行った課税仕入れと認められないことは前記のとおりであって、請求書等の宛名が甲の商号 (A) に変更されたことのみをもって本件各取引が

甲の行った課税仕入れと認められるとはいえないところ、原判決を引用して認定・説示したとおり、請求書等の宛名の変更という事実は、本件更正処分対象事業者からの商品の買い付けが甲の課税仕入れに該当するか否かという要証事実に関わる間接事実の1つにすぎず、重要な間接事実とはいえないから処分の理由として提示する必要性は乏しいものというべきである。そして、本件各取引が課税仕入れと認められない根拠については、通知書に記載されているから、控訴人の上記主張は採用できない。

ウ 控訴人は、請求書等の宛名を甲の商号（A）に変更した後の仕入れについて、会員でない控訴人は購入できない旨のG等の関係者の供述は不正確であって信用性を欠くものであるから、理由付記には瑕疵があり、理由を欠く違法があり、取消事由となる旨主張する。しかしながら、原判決を引用して認定・説示したとおり、G等は、会員登録していない者に対して商品を販売していないところ、代金は海外事業者（香港等事業者）又はA名義により支払われているものの、会員登録しているのは海外事業者（香港等事業者）であって、甲はA名義を含めて会員登録していなかったのであるから、請求書等の宛名が甲の商号（A）と変更されたことのみをもって、関係者の供述が不正確であって信用性を欠くものとはいえず、争点（4）で認定・説示したとおりの理由による本件各更正処分に理由付記を欠いた瑕疵があるとはいえない。控訴人の上記主張は採用できない。

また、控訴人は、供述の有効性は供述日までの取引に限られるから、Iの関係者の供述日である平成25年4月23日又は同年8月8日以降について理由付記は、無効な供述に基づく無効なものであり、理由付記を欠いた更正処分として取消事由がある旨主張する。しかしながら、原判決を引用して認定・説示したとおり、本件調査においては、上記各日以後も甲に対する質問検査等が続けられるなどし、実態として本件各課税期間に係る調査がされなかったとはいえないのであり、それらの調査結果を踏まえ、争点（4）で認定・説示したとおりの理由による本件各更正処分が行われたことが明らかである。そして、Iについても、上記のとおり、会員登録していない者に対して商品を販売しておらず、甲はA名義を含めて会員登録していなかったのであるから、関係者の供述日等以降についても理由付記を欠いたものとはいえない。控訴人の上記主張は理由がない。

（5）消費税法30条に規定する要件を具備する課税仕入控除について

控訴人は、平成24年11月以降の各課税期間において、請求書等の宛名が甲の商号であるAに変更された仕入れについては、外形要件を満たすから消費税法の規定により更正処分は取り消されるべきであり、その金額は別紙「消費税法第30条の要件規定を満たす課税仕入控除に係る更正処分取消請求額」に記載したとおりである旨主張する。しかしながら、上記のとおり、請求書等の宛名が甲の商号であるAに変更された仕入れを含めて、本件各取引が控訴人の行った課税仕入れと認められないのであるから、上記各課税期間における本件各処分は、違法であるとも、取消事由が存在するとも認められない。控訴人の上記主張は採用できず、控訴人の請求に理由はない。

3 以上によれば、控訴人の請求はいずれも理由がないから、これをいずれも棄却した原判決は相当であって、本件控訴は理由がないから棄却することとして、主文のとおり判決する。

東京高等裁判所第5民事部

裁判長裁判官 秋吉 仁美

裁判官 田村 政巳

裁判官 篠原 絵理

(別紙)

消費税法第30条の要件規定を満たす課税仕入控除に係る更正処分取消請求額

課税期間	更正後還付消費税及び決定加算税			否認した仕入の内原告名請求者等に係る仕入加算		請求後の還付消費税等の再計算		取消請求する消費税等	取消を求める加算税
	更正後課税仕入	更正後還付消費税等	加算税	処分取消請求課税仕入	請求後課税仕入額	還付消費税	還付地方消費税		
自 平成25年1月1日 至 平成25年1月31日	231,814,705	△ 11,038,795	321,500	1,491,284	233,305,989	△ 8,887,847	△ 2,221,961	71,013	10,500
自 平成25年2月1日 至 平成25年2月28日	0	0	0	1,194,354	1,194,354	△ 45,499	△ 11,374	56,873	
自 平成25年3月1日 至 平成25年3月31日	391,754,455	△ 18,654,973	2,046,500	4,304,349	396,058,804	△ 15,087,954	△ 3,771,988	204,969	30,000
自 平成25年4月1日 至 平成25年4月30日	413,671,462	△ 19,698,640	1,014,500	2,644,173	416,315,635	△ 15,859,643	△ 3,964,910	125,913	18,000
自 平成25年5月1日 至 平成25年5月31日	393,357,089	△ 18,731,288	782,000	4,295,277	397,652,366	△ 15,148,661	△ 3,787,165	204,538	30,000
自 平成25年6月1日 至 平成25年6月30日	277,081,790	△ 13,194,370	570,500	1,676,304	278,758,094	△ 10,619,355	△ 2,654,838	79,823	12,000
自 平成25年7月1日 至 平成25年7月31日	281,608,989	△ 13,409,951	204,500	3,583,897	285,192,886	△ 10,864,490	△ 2,716,122	170,661	25,500
自 平成25年8月1日 至 平成25年8月31日	443,909,870	△ 21,138,565	852,500	5,675,508	449,585,378	△ 17,127,062	△ 4,281,765	270,262	40,500
自 平成25年9月1日 至 平成25年9月30日	509,242,668	△ 24,249,650	909,500	9,607,551	518,850,219	△ 19,765,722	△ 4,941,430	457,502	69,000
自 平成25年10月1日 至 平成25年10月31日	517,478,601	△ 24,641,837	1,151,000	55,007,716	572,486,317	△ 21,809,002	△ 5,452,250	2,619,415	393,000
自 平成25年11月1日 至 平成25年11月30日	372,627,109	△ 17,744,147	723,500	71,138,611	443,765,720	△ 16,905,360	△ 4,226,340	3,387,553	508,500
合計	3,832,546,738	△ 182,502,216	8,576,000	160,619,024	3,993,185,762	△ 152,120,595	△ 38,030,143	7,648,522	1,137,000