

大阪高等裁判所 令和●●年(〇〇)第●●号 消費税及び地方消費税の各更正処分及び過少申告
加算税の各賦課決定処分の取消等請求控訴事件

国側当事者・国(明石税務署長)

令和元年11月29日棄却・上告・上告受理申立て

(第一審・大阪地方裁判所、平成●●年(〇〇)第●●号、令和元年5月24日判決、本資料26
9号-50・順号13273)

判 決

控訴人	甲
同訴訟代理人弁護士	関戸 一考
同	関戸 京子
同補佐人税理士	笹田 淳
同	齋藤 直樹
同	龍 奈穂美
同	高山 知美
同	藤原 功子
同	伊東 裕晃
同	濱田 益男
同	富川 和將
同	植木 心一
同	沖田 康代
同	山岡 大祐
被控訴人	国
同代表者法務大臣	三好 雅子
処分行政庁	明石税務署長 西尾 靖史
指定代理人	中田 光昭
同	市谷 諭史
同	東 正幸
同	砂見 有香
同	上田 英毅

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 明石税務署長が平成26年3月20日付けでした控訴人の平成22年1月1日から同年12月31日までの課税期間（以下「平成22年課税期間」という。）分の消費税及び地方消費税（以下、消費税及び地方消費税を併せて「消費税等」という。）の更正処分のうち、消費税の還付すべき税額54万7002円を超える部分及び地方消費税の還付すべき譲渡割額13万6750円を超える部分並びに過少申告加算税の賦課決定処分を取り消す。
- 3 明石税務署長が平成26年3月20日付けでした控訴人の平成23年1月1日から同年12月31日までの課税期間（以下「平成23年課税期間」という。）分の消費税等の更正処分のうち、消費税の還付すべき税額28万2358円を超える部分及び地方消費税の還付すべき譲渡割額7万0589円を超える部分並びに過少申告加算税の賦課決定処分を取り消す。
- 4 明石税務署長が平成26年3月20日付けでした控訴人の平成24年1月1日から同年12月31日までの課税期間（以下「平成24年課税期間」という。）分の消費税等の更正処分のうち、消費税の還付すべき税額17万8487円を超える部分及び地方消費税の還付すべき譲渡割額4万4621円を超える部分並びに過少申告加算税の賦課決定処分を取り消す。

第2 事案の概要

- 1 控訴人は、本邦内の港湾に停泊中の外国船籍の貿易船舶（以下「外国船舶」という。）の乗組員に対し、その船舶内において又は国際スピード郵便（以下「EMS」という。）若しくは国際小包を用いて、土産品及び電化製品等（以下「土産品等」という。）並びに飲用水、食材その他の消耗品等で船舶において使用するもの（以下「船用物品」という。）の販売等を行っていた個人であるが、平成22年課税期間、平成23年課税期間及び平成24年課税期間（以下、併せて「本件各課税期間」という。）について、本件各課税期間中に行った土産品等及び船用物品の販売（以下「本件土産品等の販売」という。）が、消費税法（以下「法」という。）なお、特に断りのない限り平成27年法律第9号による改正前のものをいう。）7条1項1号に定める「本邦からの輸出として行われる資産の譲渡」に該当して消費税が免除されることを前提として消費税等の確定申告書を提出したところ、明石税務署長から、本件土産品等の販売について同号の適用はないなどとして、本件各課税期間分の消費税等の更正処分（以下、各課税期間に対応して「本件平成22年更正処分」などといい、本件各課税期間の更正処分を併せて「本件各更正処分」という。）及び過少申告加算税の賦課決定処分（以下、併せて「本件各賦課決定処分」といい、本件各更正処分と本件各賦課決定処分を併せて「本件各更正処分等」という。）を受けた。

本件は、控訴人が、本件土産品等の販売は、法2条1項1号にいう「国内」において行われるものに該当しない旨又は法7条1項の適用がある（輸出免税が認められる）旨主張して、本件各更正処分等（ただし、本件各更正処分については申告に係る還付すべき税額を超える部分）の取消しを求めた事案である。

- 2 原審は、控訴人の請求をいずれも棄却したので、これを不服として、控訴人が本件控訴を提起した。
- 3 関係法令の定め、前提事実、本件各更正処分等の根拠及び適法性に関する被控訴人の主張、争点並びに争点に関する当事者の主張の要旨は、後記4に当審における控訴人の補充主張を加えるほかは、原判決の「事実及び理由」中の「第2 事案の概要等」の1ないし5に記載のとおりであるから（ただし、原判決6頁14行目末尾の次に「なお、同法111条に罰則規定が

ある。」を加える。)、これを引用する。

4 当審における控訴人の補充主張

以下の補充主張 1 ないし 5 で指摘する諸点に照らせば、本件船内販売等は、法 2 条 1 項 1 号にいう「国内」において行われたものに該当しないというべきである。

(1) 補充主張 1

本件船内販売等を国内取引と解すると、日本への上陸手続の許可を得ていない未上陸の外国船籍の乗務員が、控訴人から土産品等を船内で購入し、当該船舶に乗務したままの状態で日本国の領海外へ出て行った場合、当該乗組員は輸出の手続（関税法 6 7 条）を踏まらず関税法 1 1 1 条に該当する犯罪行為をし、税関長はこれを知りつつ幫助していることになり、結果的に「いつ、どこで、国外に輸出したのか分からない」ことを是認することになるなど、関税法上極めて不合理な結果となる。これは、法が外国船舶内での取引を課税の対象外とする旨を定めていないためであり、かかる法の不備は解釈で補うべきである。

(2) 補充主張 2

寄港国に停泊中に外国船舶内で発生した犯罪行為に関しては、外国船舶の旗国の法律に服するものと解されており（旗国主義）、これは公法一般に通ずる考え方である。そして、旗国主義によれば、港湾内に存在する外国船舶については、寄港国の港湾内の静穏が乱される事態等の特別な場合でない限り、旗国の法律に服すると考えられているところ、外国船舶の船舶上での商取引が上記特別の場合に該当するとは到底いえないから、本件船内販売等に適用すべき法律については、国際慣習法に従って旗国主義を考慮の上、合理的に解釈すべきである。

(3) 補充主張 3

対象商品の消費地において課税をするという消費地課税主義によれば、日本での入管法上の上陸手続の許可を得ていない乗務員は、日本国内に上陸していない以上、消費税を課せられるべき物品を購入も消費もできないはずであるから、日本の港湾に停泊中の外国船舶内における土産品等の購入は、法の施行地外でされたものと解するのが合理的である。

(4) 補充主張 4

控訴人は、停泊中の外国船舶に乗船する際、事前に税関に土産品目録等を提出し、その持込みの承諾を受けてから外国船舶に土産品等を持ち込んで販売し、販売した乗務員や品物の数量・価格も下船した際にチェックを受けていた。この事前・事後のチェックは、関税法 6 7 条の予定する輸出に関する手続に匹敵するものであり、そうである以上、控訴人は売買の対象となっている土産品等を事実上法の施行地外へ持ち出したものと評価できる。

(5) 補充主張 5

法 4 条 3 項 1 号及び消費税法施行令 6 条 1 項 1 号によれば、日本の港湾に停泊中の外国船舶そのものが売買の対象となる場合、その船舶は登録した機関の所在する外国に所在するとみなされ、国内取引に該当せず、消費税は課税されないこととなる。そうであれば、外国船舶内での船内取引の場合も、上記法及び施行令の規定を類推適用ないし拡張適用し、当該外国船舶の登録機関の所在地でされたものと解するのが合理的である。

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ものと判断する。

その理由は、当審における控訴人の補充主張に対する判断を後記 2 のとおり加えるほかは、

原判決の「事実及び理由」中の「第3 当裁判所の判断」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充主張に対する判断

(1) 控訴人は、前記第2の4の補充主張1ないし5で指摘した諸点に照らせば、本件船内販売等は法2条1項1号にいう「国内」において行われたものに該当しないというべきであると主張する。

(2) そこで、補充主張1ないし5について検討する。

ア 補充主張1について

控訴人は、本件船内販売等を国内取引と解すると、日本への上陸手続の許可を得ていない未上陸の外国船籍の乗務員が船内で土産品等を購入し、当該船舶に乗務したままの状態で行く日本国の領海外へ出て行った場合、当該乗組員は輸出の手続（関税法67条）を踏まず関税法111条に該当する犯罪行為をし、税関長はこれを知りつつ幫助していることになり、関税法上極めて不合理な結果を是認することとなるが、これは法が外国船舶内での取引を課税の対象外とする旨を定めていないためであり、かかる法の不備は解釈で補うべきである旨主張する。

しかしながら、仮に控訴人の主張するような場合が当該乗組員にとって関税法所定の輸出及び輸入をしていることに当たるとしても、当該乗組員に関して、同法67条所定の税関長に対する申告並びに輸出及び輸入の許可をどのように取り扱うかは、同法及び関係法令を踏まえて税関当局が決すべき事柄であって、税関上の取扱いによって法の規定内容が左右されるべきものではないから、税関が当該乗組員に関税法67条所定の税関長に対する申告の履践を求める取扱いをしていなかったとしても、そのことを根拠に、法の解釈・適用上、外国船舶内で本件船内販売等が行われた時点において、その対象たる土産品等及び船用物品が「国内」（法2条1項1号）に所在していなかったということにはならないというべきである（前記引用に係る原判決の「第3 当裁判所の判断」中の1（2）ウ参照）。

したがって、控訴人の上記主張は、採用することができない。

イ 補充主張2について

控訴人は、港湾内に存在する外国船舶については、寄港国の港湾内の静穏が乱される事態等の特別な場合でない限り、外国船舶の旗国の法律に服すると考えられているところ（旗国主義）、外国船舶の船舶上で商取引が上記特別の場合に該当するとは到底いえないから、本件船内販売等に適用すべき法律については、国際慣習法に従って旗国主義を考慮の上、合理的に解釈すべきである旨主張する。

しかしながら、法を含む租税法の効力が及ぶか否かという問題と裁判管轄権又は執行管轄権が及ぶか否かという問題とは、別の問題であるところ、裁判管轄権又は執行管轄権が及ぶか否かによって法の効力が及ぶ場所的範囲も決せられる旨の条約、法令、国際慣習法等は見当たらないのであって（旗国主義がこれに当たるものとは解されない）、仮に、旗国主義によれば本件船内販売等に係る外国船舶に対して裁判管轄権又は執行管轄権が及ばないとしても、そのことから当然に、本件船内販売等につき法を含む租税法の効力が及ばないと解することはできず、他にそのように解すべき法的根拠は見当たらない（前記引用に係る原判決の「第3 当裁判所の判断」中の1（2）ア参照）。

したがって、控訴人の上記主張は、採用することができない。

ウ 補充主張3について

控訴人は、日本での入管法上の上陸手続の許可を得ていない乗務員は、日本国内に上陸していない以上、消費税を課せられるべき物品を購入も消費もできないはずであるから（消費地課税主義）、日本の港湾に停泊中の外国船舶内における土産品等の購入は法の施行地外でされたものと解するのが合理的である旨主張する。

しかしながら、法は、消費税の課税の対象を「国内において事業者が行った資産の譲渡」等と定めた上で（4条1項）、「資産の譲渡」が「国内」において行われたかどうかの判定は、当該譲渡が行われる時において当該資産が所在していた場所が「国内」にあるかどうかにより行うものとする旨を定めているところ（同条3項1号）、前記1で引用した原判決の「第3 当裁判所の判断」の1（1）で認定、説示したとおり、控訴人が本件船内販売等を行った時点において、資産の譲渡の対象たる土産品等及び船用物品は本邦内の港湾に停泊中の外国船舶内に所在したと認められ、このような外国船舶内につき法を含む租税法の効力の及ぶ場所的範囲から除外する旨を明文で規定した条約や法令等は見当たらず、したがって、本件船内販売等が法の施行地（法2条1項所定の「国内」）において行われたと判定される以上、事業者が行う資産の譲渡の相手方が譲渡時に入管法上の上陸許可を得ているかどうかによって、上記判定が左右されるものではない。また、譲渡の相手方が入管法上の上陸許可を受けていない場合には法4条1項の適用を除外する旨の他の法令上の規定も見当たらない。（前記引用に係る原判決の「第3 当裁判所の判断」中の1（2）イ参照）

したがって、控訴人の上記主張は、採用することができない。

エ 補充主張4について

控訴人は、停泊中の外国船舶に乗船する際には事前・事後に税関によるチェックを受けていたが、これは関税法67条の予定する輸出に関する手続に匹敵するものであるから、売買の対象となっている土産品等を事実上法の施行地外へ持ち出したものと評価できる旨主張する。

しかしながら、租税法の施行地は、特段の定めのない限り、我が国の主権の及ぶ地域たる、我が国の領土、領海及び領空（本邦）の全域にわたるのであって、本邦内の特定の場所につき租税法の効力が及ばないためには、条約や法令等においてその旨が明文で規定される必要があると解されるところ、控訴人の主張する「（関税法67条の予定する輸出に関する手続に匹敵する）税関による事前・事後のチェック」が上記条約や法令等と同等の効力を持つものとは解されない。そして、上記ウで説示したとおり、本件船内販売等は法の施行地（法2条1項にいう「国内」）において行われたものというほかないのであって、上記「税関による事前・事後のチェック」により「売買の対象となっている土産品等を事実上法の施行地外へ持ち出した」などと評価する余地はないというべきである。（前記引用に係る原判決の「第3 当裁判所の判断」中の1（1）参照）

したがって、控訴人の上記主張は、採用することができない。

オ 補充主張5について

控訴人は、日本の港湾に停泊中の外国船舶そのものが売買の対象となる場合、その船舶は登録した機関の所在する外国に所在するとみなされ、国内取引に該当せず、消費税

は課税されないから（法4条3項1号及び消費税法施行令6条1項1号）、外国船舶内での船内取引の場合も、上記法及び施行令の規定を類推適用ないし拡張適用し、当該外国船舶の登録機関の所在地でされたものと解するのが合理的である旨主張する。

しかしながら、日本の港湾に停泊中の外国船舶そのものが売買の対象となる場合と外国船舶内での船内取引の場合とで、法4条3項1号及び消費税法施行令6条1項1号の適用上、類推ないし拡張の基礎が同じものとは解されないから、上記法及び施行令の規定を類推適用ないし拡張適用すべきものということとはできない。

したがって、控訴人の上記主張は、採用することができない。

- (3) 上記のとおり、当審における控訴人の補充主張を踏まえて検討しても、本件船内販売等は、法2条1項1号にいう「国内」において行われたものに該当するというべきであり、これに反する控訴人の主張を採用することはできない。

第4 結論

以上によれば、控訴人の請求はいずれも理由がないから棄却すべきであり、これと同旨の原判決は相当である。

よって、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。

大阪高等裁判所第5民事部
裁判長裁判官 本多 俊雄
裁判官 木太 伸広
裁判官 河本 寿一