

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

令和3年9月2日棄却・上告・上告受理申立て

(第一審・東京地方裁判所、平成●●年(〇〇)第●●号、令和2年6月19日判決、本資料270号-55・順号13415)

判 決

控訴人	A株式会社
同代表者代表取締役	甲
同訴訟代理人弁護士	吉田 広明 塩津 立人 谷 明典 小野 晴奈 藤田 俊輔
被控訴人	国
同代表者法務大臣 処分行政庁	上川 陽子 神田税務署長 稲葉 養司
同指定代理人	能登谷 宣仁 今西 貴洋 猪股 翔太 栗村 慶一 佐藤 大作 新良 昌也

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 神田税務署長が、平成29年6月30日付で控訴人に対してした、原判決別紙2 申告額一覧表の「課税期間」欄記載の各課税期間に係る消費税及び地方消費税の各更正処分のうち、消費税の還付すべき税額につき、同一一覧表の「消費税につき還付すべき税額」欄記載の額を下回る部分及び地方消費税の還付すべき譲渡割額につき、同一一覧表の「地方消費税につき還付すべき譲渡割額」欄記載の額を下回る部分並びに各重加算税賦課決定処分をいずれも取り消す。

第2 事案の概要等(以下、理由説示部分も含め、原則として、原判決の略称をそのまま用い

る。)

1 事案の概要

本件は、消費税法8条6項に基づく許可を受けた輸出物品販売場を経営する控訴人が、非居住者に金工芸品を譲渡したとして、その対価の額を課税売上額に計上することなく消費税等の確定申告（本件各確定申告）をしたところ、神田税務署長が、控訴人の金工芸品の譲渡は同条1項に規定する非居住者に対する譲渡とは認められないとして、本件各更正処分等をしたところから、被控訴人に対し、これらの処分の取消しを求める事案である。

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、これを不服として控訴した。

2 関係法令の定め、前提事実、争点及び争点に係る当事者の主張は、次のとおり原判決を補正し、後記3において当審における控訴人の主張を付加するほかは、原判決「事実及び理由」欄の第2の2から5まで及び第3に記載のとおりであるから、これを引用する。

(1) 原判決3頁12行目の「金額で」の次に「販売し、これを」を加える。

(2) 原判決5頁25行目の「購入誓約書は」を「購入誓約書のうち、「当該一般物品を・・購入し」との部分は、」と改める。

(3) 原判決6頁8行目の末尾に「なお、仮に、本件各譲渡が名義貸しによる売買契約によるものであるとしても、本件各名義人は、自身が取引の主体として法律上の権利義務関係を取得する地位に就くことを承諾したといえることができる。特に本件各譲渡では、本件各名義人が、本件各コーディネーター等の依頼者に代わって物品を購入したといえることができるから、本件各名義人との間で売買契約が成立し、本件各名義人が買主である。また、本件各名義人の中に購入代行のアルバイトとして旅券を貸与した者がいるとしても、同人らは自己が売買の当事者となることを承諾しているのであり、取引の結果である経済上の利害をコーディネーターに帰属させようとしただけであるから、本件各名義人が買主である。したがって、本件各譲渡には消費税法8条1項が適用されるべきである。」を加える。

(4) 原判決6頁21行目の「差異はないことから」の次に「、このような場合には」を加え、22行目の「徴収すべきである。」を「徴収すべきであり、事業者から消費税を徴収することは、均衡を失する。そもそも、非居住者が輸出物品販売場で購入したものを購入誓約書に反して輸出しなかった場合には、当該非居住者から消費税を徴収し（同条3項）、他方で、事業者は消費税の免除を受ける（同条1項）ものとされている。このように、同項にいう「輸出するため」の要件は、政令で定める方法（購入誓約書の提出）により手当がされており、これを前提に同条3項が設けられているのであるから、事業者は、非居住者から購入誓約書の提出を受ければ消費税の免除を受けられると解すべきである。」と改める。

(5) 原判決7頁3行目の「D社コーディネート譲渡」を「本件各譲渡のうちD社コーディネーターが関与したもの」と改める。

(6) 原判決10頁13行目の「戊（E社）」を「戊」と改める。

(7) 原判決55頁14行目、22行目及び56頁13行目の各「消費税法施行令」の前に「平成30年政令第135号による改正前の」をそれぞれ加える。

3 当審における控訴人の主張

(1) 本件各譲渡に消費税法8条1項が適用されること

売買契約という法律行為によって同項に規定する物品が譲渡（所有権の移転）されるのであるから、法律行為の当事者である売買契約における買主が譲渡先となるが、売主である控

訴人も、本件各譲渡において名義上の買主（本件各名義人）が譲渡先として認識していたから、名義上の買主（本件各名義人）が本件各譲渡における買主である。このように、本件各譲渡では、非居住者である本件各名義人が買主であるから、本件各譲渡には同項が適用される。

(2) B社コーディネーター譲渡及びC社コーディネーター譲渡で名義貸しは行われていないこと

ア 外国人旅行者の税関に対する購入記録票の提出は自己申告であり、これを提出しない者も少なくない（乙54）から、控訴人から金工芸品を購入したとされるB社コーディネーター名義人及びC社コーディネーター名義人の購入記録票が税関に提出されていないとしても不自然ではなく、また、被控訴人の主張する控訴人の利益は、消費税の還付を受けて初めて実現するものであり、還付されない限り、控訴人の負担やリスクがあまりに大きいし、B社及びC社の各コーディネーターがB社コーディネーター譲渡又はC社コーディネーター譲渡に係る金工芸品を国内で転売して利益を上げたことは立証されていないから、これらのコーディネーター譲渡が各コーディネーター名義人による名義貸しであったということはできない。

イ B社コーディネーターのa（以下「a」という。）は、東京国税局の調査に対し、顧客から現金を預かって代金を支払い、購入した金工芸品を顧客が出国するまで預かり、その後これを顧客に引き渡し、顧客はこれを持って彼らの国に帰る旨説明している（乙61）。なお、被控訴人は、aが取引の実情の詳細について全く述べていないことなどから、同人の供述は信用することができないと主張するが、異国の国税当局から聴取を受けることになった同人がある程度警戒するのは不自然ではないし、同人が顧客に対する金工芸品の具体的な受渡しの方法を説明しないのは、安全や企業秘密のためであるから不合理ではない。したがって、aの上記供述には信用性があり、同供述によれば、金工芸品は購入者であるB社コーディネーター名義人に渡されていた。

ウ 被控訴人は、B社コーディネーター名義人のうち、平成28年6月6日に金工芸品を購入したとされるMほか12名は、同日に本件販売場を訪れていない旨主張し、その証拠として、宿の手配を行ったg作成の「中国国民訪日団体観光旅行取扱団体帰国報告書」（乙63の7頁。同文書には、Mほか12名を含む旅行者の氏名等が記載されているが、具体的な旅程は記載されていない。以下「本件帰国報告書」という。）及びhからバスの運行を請け負ったt作成の「貸切りバス運行指示票・乗務記録簿」（乙63の9頁。同文書には、具体的な旅程が記載されているが、旅行者の氏名等は記載されていない。以下「本件運行指示票」という。）を挙げ、本件運行指示票は本件帰国報告書に記載されたMほか12名を含む旅行者が参加したツアーに関するものであり、本件運行指示票に記載された旅程によれば、この団体は、同月5日に富士山周辺を観光した後に愛知県小牧市のホテルに宿泊し、翌6日には京都市内等を観光した後に大阪府内のホテルに宿泊している旨主張する。

しかし、本件帰国報告書には、帰国者の帰国便の座席番号の記載や帰国便運航会社の捺印もなく、添付されるべき旅行日程も添付されていないなど、必要とされる記載や添付文書を欠いており、信用性がない。そもそも、gは、必要な項目を記載した帰国報告書を作成しておらず、観光庁にも提出していない。本件帰国報告書は、平成29年6月に東京国税局の反面調査を受けた際に、同社がそれらしい情報をいい加減に入力して作成したものである。

また、本件帰国報告書の内容が上記のとおり信用できないことからすれば、このような情報を基に検索された本件運行指示票が、Mほか12名の参加したツアーの運行記録であるとは到底いえない。この点をおくとしても、本件帰国報告書と本件運行指示票を比べると、旅行者の団体名が全く異なっており、乗車人数も整合していないから、本件運行指示票は本件帰国報告書に記載された旅行者らが参加したツアーに関するものではない。

そもそも、外国人旅行者にとって旅券は最も重要な所持品であるところ、被控訴人の主張によれば、Mほか12名は、帰国を翌々日に控えた平成28年6月6日京都市内を観光していたにもかかわらず、同人らの旅券は他人に預けられて、京都から遠く離れた東京の秋葉原に所在していたことになるが、Mほか12名がこのようなことを許容することなど到底考えられない。

このように、Mほか12名は、平成28年6月6日に本件販売場を訪れていた。

(3) 控訴人に通則法68条1項に規定する隠蔽又は仮装の行為があったとはいえないこと

ア 控訴人は、本件調査期間中は、旧オペレーションの取引方法に戻したが、旧オペレーションは、控訴人が金地金を扱っていた平成28年4月よりも前から行っていたものであり、平成27年2月に行われた税務調査の際、税務職員が旧オペレーションによる取引の様子を見ていたことから、同様の方法で行った方が良いと考えたにすぎない。仮に、控訴人に本件各譲渡の名義人が買主ではないとの認識があれば、本件調査期日後も旧オペレーションの取引方法が続けられていたはずであり、新オペレーションの取引方法に戻されることはないはずである。したがって、控訴人が本件調査期間に旧オペレーションの取引方法に戻したことは、控訴人が本件各名義人は買主ではないと認識していたことの根拠とはならない。

イ D社コーディネート譲渡について、戊（E社）は、東京国税局の調査（乙21）で、乙常務に対して、E社と直接取引を行うことを提案したと供述しているのであって、循環取引を提案したとは供述していない。また、戊（E社）が、控訴人が循環取引や名義貸しを認識していたかのような供述をしたとしても、同人は、当初は循環取引を否定していたのであり（乙40）、その後、東京国税局の担当者から追及を受けて供述を変遷させ、最終的に循環取引を認めたものであって（甲26の1、2、乙21）、循環取引であることを知らない控訴人を巻き込んだ自身の責任を免れ又は軽減させるためにその場しのぎの供述をし、東京国税局の担当者に迎合した可能性があり、控訴人の分け前について供述していないのも不自然であるから、戊（E社）の供述には信用性がない。そもそもD社コーディネート譲渡により控訴人が受けられる利益は、E社の受ける利益と比べて少ないから、そのような取引の誘いに控訴人が応じることはない。

ウ 被控訴人は、甲社長作成の実績帳（甲25の1・2、以下「本件実績帳」という。）にある「金の工芸品のビジネスは秘密にしておかなければならない。」（平成28年7月分。甲25の2の15頁）とか、「免税販売部門の粗利は、わずか328万円。全体のわずか1.17%しかない。金工芸品ビジネスの隠れみものとしては、大切なビジネスだ。」（同年8月分。甲25の2の16頁）という記載は、甲社長が本件各名義人は実際の購入者でないことを認識していたことを推認させるものであると主張する。

しかし、本件実績帳の記載は、全体としてみれば、控訴人の売上が伸びていることを喜んでいた甲社長の感想が述べられたもので、「秘密にしておかなければならない」という

のは、同様のビジネスをする業者が出てくるのを避けるために秘密にしなければならないとの趣旨であり、「金工芸品ビジネスの隠れみの」という記載も同様である。むしろ、本件実績帳には、甲社長が本件各名義人を買主と認識していたことがありありと現れている。エ 東京国税局査察部は、広範な調査を行いながら告発を断念したが、これは、検察官が無罪の判断をしたに等しいから、控訴人が本件各名義人を買主と認識していたことは明らかであり、控訴人に事実の隠ぺい又は仮装はない。

第3 当裁判所の判断

- 1 当裁判所も、控訴人の本件請求はいずれも理由がないものと判断する。その理由は、次のとおり原判決を補正し、後記2において当審における控訴人の主張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4に認定、説示されているとおりであるから、これを引用する。
 - (1) 原判決40頁13行目の末尾に「すなわち、非居住者が国外に持ち出すことを前提に輸出品物販売場で購入した物品は、国内において消費されないものであるから、輸出取引と同様に消費税を課税しないという趣旨のものである。(乙31、50)。」を加える。
 - (2) 原判決41頁9行目の「消費税法」から13行目の「いえない。」までを「なお、控訴人は、同項にいう「輸出するため」の要件は、政令で定める方法(購入誓約書の提出)により手当がされているので、事業者は、非居住者から購入誓約書の提出を受ければ消費税の免除を受けられると解すべきである旨主張する。しかしながら、上記アで説示した消費税法8条1項の趣旨や同行の「(非居住者が)輸出するため政令で定める方法により購入」する物品との文言に照らせば、同項により消費税が免除されるためには、譲渡対象物品が、非居住者が輸出するために購入する物品であることを要すると解すべきであるし(同項が購入方法を政令で定めるものとしているのは、非居住者に対して政令で定める手続(本件の場合は消費税法施行令18条2項1号)を履践させることにより、輸出するために購入する物品のみを免税対象とすることを担保するためと解される。)、また、消費税法8条3項も、後記のとおり、輸出するために物品を購入した非居住者が本邦から出国する日までに当該物品を輸出しなかった場合の規定と解されるから、事業者は非居住者から購入誓約書の提出を受ければ、それだけで消費税の免除を受けられる旨の控訴人の主張は、採用することができない。」と改める。
 - (3) 原判決41頁15行目の「リスクが存することになる」を「リスクがあり、消費税法が、外国人旅行者を多く呼び込み、税収増等の副次的効果を企図していることとも矛盾する」と改める。
 - (4) 原判決41頁23行目の末尾に改行の上、次のとおり加える。

「なお、控訴人は、本件各譲渡が名義貸しであったとしても、契約は本件各名義人との間で成立し、本件各名義人が買主である旨主張する。しかしながら、売買契約における買主が誰であるかは、売買契約書等の関係書類の買主名義のほか、売買手続に関与した者、売買代金の出捐者や売買の目的物を取得して管理・処分している者が誰か等の諸般の事情を考慮して判断すべきものであって、買主について名義貸しがあった場合に、当然に名義人が買主となるわけではないから、上記主張は失当である。」
 - (5) 原判決41頁24行目の「原告は」の次に「、購入誓約書のうち、「当該一般物品を・・・購入し」との部分は処分証書であるから」を加える。

(6) 原判決41頁末行の「主張するが、」から同42頁4行目の末尾までを「主張する。しかしながら、購入者誓約書は、「当該一般物品をその購入後において輸出する旨を誓約する書類」（消費税法施行令18条2項1号ロ）であって、具体的には、一般物品の購入者の氏名等、当該一般物品の購入の年月日、当該一般物品の品名や価額等のほか、「当該一般物品の購入者が、当該一般物品を購入後において輸出することを誓約する旨」を記載した書類（令和3年財務省令第18号による改正前の消費税法施行規則6条2項）であり、文字どおり、購入した物品を輸出することを誓約する書類である。本件各譲渡に係る購入誓約書（甲16及び17の各1）も、「最終的に輸出となる物品の消費税免税購入についての購入者誓約書」と題するもので、「・当該一般物品を、日本から最終的には輸出されるものとして購入し、日本で処分しないことを誓約します。・当該消耗品を、購入した日から30日以内に輸出されるものとして購入し、日本で処分しないことを誓約します。」などと同項所定の事項が記載されているだけで、何らの意思表示も記載されておらず、これが処分証書でないことは明らかであるから、控訴人の上記主張は失当である。」と改める。

(7) 原判決47頁22行目の末尾に改行の上、次のとおり加える。

「(オ) 控訴人は、本件各譲渡の一部が名義貸しであったとしても、それだけで、それ以外のものも名義貸しであったということとはできない旨主張する。

しかしながら、D社コーディネーター譲渡は、丁（D社）が関与した譲渡及びd（D社）が関与した譲渡のいずれにおいても循環取引が行われ、D社コーディネーター名義人による名義貸しが行われていたことは、前記アのとおりである。また、B社コーディネーター譲渡及びC社コーディネーター譲渡についても、名義貸しが恒常的に行われていたことが推認されることに加え、これらの譲渡に係る購入記録票が税関においてほとんど提出されていないこと（提出されたものについても、本件の各名義人が購入者であるとまではいえないこと）やB社コーディネーター及びC社コーディネーターが本件販売場での金工芸品の購入希望者を募っていたことをうかがわせる証拠も見当たらないことなどからすれば、B社コーディネーター譲渡及びC社コーディネーター譲渡はいずれも名義貸しであったと認めることができるのは、前記イのとおりである。したがって、控訴人の主張を採用することはできない。」

(8) 原判決49頁13行目の「これに加えて、本件各譲渡には、前記2（2）イ（ア）のとおり」を「また、D社コーディネーター譲渡に先立って平成28年4月から開始されたB社コーディネーター譲渡及びC社コーディネーター譲渡には、前記2（2）イのとおり」と改める。

(9) 原判決50頁12行目の末尾に改行の上、次のとおり加える。

「次に、控訴人は、本件販売場において、本件各名義人について、旅券により本人確認を行った上、面前で本件各名義人に購入者誓約書等を作成してもらっており、控訴人には、過去に購入していてその後一度も日本国内から出国していない者などには販売しないという内規があることや、丁（D社）は、D社コーディネーター譲渡の開始に先立って、戊（E社）に頼まれ、同人から渡された架空の会社であるD社の●●名の名刺を丙室長らに渡して、ツアーガイドであると挨拶し、その際、丙室長から、代金を12時までには持ってくることや15時頃に外国人旅行客を本件販売場に連れてくることなどの説明を受けたほか、購入した金製品は持ち帰ることを外国人旅行客にも伝えるように言われたことからすれば、控訴人は、本件各名義人が実際の購入者ではないことを認識していたとはいえない旨主張する。しかしなが

ら、前者については、控訴人が本件各名義人は実際の購入者ではないと認識しているという前提に立ったとしても、本件各名義人が全く本件販売場を訪れなかったり、旅券の提示による本人確認等の手続が履践されていなければ、本件各名義人に対して本件各譲渡がされていないことが露見しやすくなるから、そのような事態を防ぐために、本件各名義人について旅券の提示による本人確認等の手続を踏んでいたものと推測されるし、控訴人の指摘する内規についても、本件各譲渡が適正な取引として行われたことを装うために作成されたものと推測される。また、後者についてみると、戊（E社）は、D社コーディネーター譲渡の開始に先立って、現金等の運搬や外国人旅行者を本件販売場に案内する業務を担当する人物を探したが、見つけることができず、妻である丁（D社）に依頼したものの、同女を不正な取引に巻き込みたくなかったため、同女には詳しい取引内容を説明せずに、●●という偽名を用いさせ、丙室長に対しても、同女をガイドであると紹介し、同女が現金を運び、外国人旅行者を連れてくると説明したのであるから（乙21）、控訴人が本件各名義人は実際の購入者でないと認識しているという前提に立ったとしても、丙室長が、丁（D社）が事情を知らないものとして、同女が担当する業務の説明や指示をしたとしても、不自然とは言えない。したがって、控訴人の指摘する上記各事情は、控訴人が本件各名義人は実際の購入者ではないことを認識していたとの認定を左右するものではない。

さらに、控訴人は、外国人旅行者によるいわゆる「爆買い」ブームを考えるならば、のべ7000人以上の本件各名義人に対する本件各譲渡が、いずれも現金取引で、そのほとんどが販売価格1000万円を超える高額の取引であること、控訴人がコーディネーターにおいてどのように購入者を募っていたかを把握していなかったことや、当日にキャンセルが出てもすぐに購入者が現れたことも不自然ではなく、また、外国人旅行者との取引で従前からトラブルがなかったという実績が控訴人にはあったから、本件各名義人が現物を確認することなく、控訴人がコーディネーターと直接に金工芸品と代金のやり取りをすること（新オペレーション）も不自然ではないから、控訴人は、本件各名義人が実際の購入者ではないことを認識していたとはいえない旨主張する。しかしながら、「爆買い」と言われる現象があることを考慮に入れても、控訴人の挙げる上記の各事情は、いずれも不自然といわざるを得ないし、仮に、控訴人が外国人旅行者との取引でこれまでトラブルがなかったとしても、旅行者がコーディネーターに任せて、高額な金工芸品を現物も見ないままに購入するというのは、極めて不自然である。むしろ、控訴人がそのような不自然な取引をしていたということは、本件各名義人が実際の購入者ではないことを認識していたことを裏付けるものであることは、前記（2）において説示したとおりである。」

2 当審における控訴人の主張について

（1）本件各譲渡に消費税法8条1項が適用される旨の主張について

ア 控訴人は、本件各譲渡の買主は本件各名義人であるから同項が適用される旨主張する。

しかしながら、売買契約の買主が誰であるかは、契約の当事者として表示された形式的な名義によって直ちに決まるものではなく、そのほか、売買手続に関与した者、売買代金の出捐者や売買の目的物を取得して管理・処分している者が誰か等の諸般の事情を考慮して判断すべきものであることは、引用に係る原判決の「事実及び理由」欄の第4の2（1）イ（当審における補正後のもの）で説示したとおりである。したがって、本件各譲渡において、金工芸品の売買契約の購入者として非居住者である本件各名義人の名義が使

用されたとしても、当然に本件各名義人が上記契約における買主となるわけではない。この点、控訴人は、本件各名義人が譲渡先であると認識していた旨主張するが、控訴人が、本件各譲渡では名義貸しが行われており、本件各名義人が実際の購入者ではないことを認識していたことは、引用に係る原判決の「事実及び理由」欄の第4の3(2)(ただし、当審における補正後のもの)で認定したとおりである。そして、本件各名義人による名義貸しが行われた本件各譲渡において、本件各名義人が買主であるということができないのは、引用に係る原判決の「事実及び理由」欄の第4の2(ただし、当審における補正後のもの)で認定、説示したとおりである。

また、仮に、控訴人の主張するように本件各名義人が買主であるとしても、本件各名義人は、金工芸品を購入後に直ちにこれを本件各コーディネーターに転売することを認識していたことになり、非居住者である本件各名義人が輸出するために物品を購入したということとはできないから、同項は適用されないことになる。

したがって、本件各譲渡に同項が適用される旨の控訴人の主張は採用することができない。

(2) B社コーディネート譲渡及びC社コーディネート譲渡で名義貸しは行われていない旨の主張について

ア 控訴人は、B社コーディネート譲渡及びC社コーディネート譲渡について、これらのコーディネート名義人の購入記録票が税関に提出されていないとしても不自然ではなく、また、これらのコーディネート譲渡で不正を行った場合の控訴人のリスクが大きいことなどからみても、上記各コーディネート譲渡で名義貸しが行われたということとはできない旨主張する。

しかしながら、前者については、控訴人の指摘する証拠(乙54)も、本来提出されるべき購入記録票が提出されないことも少なくないというにとどまるのに対し、B社コーディネート譲渡及びC社コーディネート譲渡では、極めて多数回にわたる譲渡が行われているにもかかわらず、購入記録票が税関にほとんど提出されないのであるから、このことが、B社コーディネート譲渡及びC社コーディネート譲渡において名義貸しが行われていることを推認させるものであることは、引用に係る原判決の「事実及び理由」欄の第4の2(2)イ(ウ)が説示するとおりである。

また、後者についてみると、上記各コーディネート譲渡で名義貸しを行うことにより控訴人の利益は、消費税の還付を受けて初めて実現するものであり、かかる取引を行うことに一定の負担やリスクがあるとしても、控訴人がこのような取引を行う動機となり得るものであるし、B社及びC社の各コーディネーターが上記各コーディネート譲渡に係る金工芸品を転売して利益を上げたことも推認されるというべきである。

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 控訴人は、B社コーディネート譲渡について、aの供述によれば、金工芸品は購入者であるB社コーディネート名義人に渡されていた旨主張する。

しかしながら、aは、東京国税局の調査において、顧客からどのように現金を集めるのか、金工芸品をどこで保管し、どこで顧客に渡すのか等の点について、安全や企業秘密を理由に全く供述していないが(乙61)、これらを国税当局に説明することにより直ちに安全や企業秘密に差しさわりが生ずるとは考えられず、このような供述態度は不自然とい

わざるを得ない。また、B社コーディネーター名義人の中には本件販売場を訪れていない者がいたり、B社コーディネーター譲渡に係る購入記録票が税関にほとんど提出されていないことは、引用に係る原判決の「事実及び理由」欄の第4の1（5）ウ、（7）イ、2（2）イ（ウ）で認定するとおりであるが、購入に係る金工芸品を顧客に渡していたとのaの供述は、これらの事実と整合性を欠く。したがって、aの供述を信用することはできないから、控訴人の上記主張は採用することができない。

ウ（ア）控訴人は、Mほか12名を含む旅行者の氏名等が記載されている本件帰国報告書の内容は信用することができない旨主張する。

しかしながら、株式会社㉔が作成して観光庁に提出したものと認められる「中国国民訪日団体観光旅行取扱団体帰国報告書」の写し（甲45）によると、旅行者の氏名等はあらかじめ印字されているものの、座席番号欄や帰国便欄などは手書きされており、これらの手書き部分は観光庁提出時までに加筆されたものと推測され、これと対比すると、本件帰国報告書では座席番号欄が空欄となっており、帰国便運行会社名の記載と捺印がされていないが、これらは後に加筆等することが予定されていたものと認められる。したがって、本件帰国報告書の座席番号欄が空欄であることなどをもって、gがその後に加筆等されたものを観光庁に提出していないとはいえない（なお、旅行会社には観光庁に提出した帰国報告書の控え等を保存すべき義務は課されていないから（甲46）、同社が観光庁に提出したものの写しを保管していないとしても、不自然ではない。）。

また、東京国税局が令和3年5月10日に東京出入国管理局に対して行った照会の結果によれば、Mほか12名は、いずれも平成28年6月3日に成田空港から入国し、同月8日に関西空港から出国していることが認められるところ（乙65）、これらは、本件帰国報告書の旅行期間や帰国便欄等の記載と符合する。

これらのことからすれば、本件帰国報告書の内容は信用性を有するというべきであるから、控訴人の上記主張を採用することはできない。

（イ）控訴人は、本件帰国報告書と本件運行指示票を比べると、団体名等が異なっているから、本件運行指示票は本件帰国報告書に記載されたMほか12名を含む旅行者が参加したツアーに関するものではない旨主張する。

hでは、バスの手配をエクセルで作成した月ごとの「中国バス手配表」で管理しているところ、本件帰国報告書記載の団体名（㉕）で上記手配表を検索しても、同団体名での記録は存在しなかったが、本件帰国報告書記載の旅行期間（平成28年6月3日～同月8日）、添乗員名（㉖）及び添乗員連絡先（●●●●）で検索した結果、旅行期間（開始日は同月3日で、終了日は同月7日）、ガイド名（㉗）及びガイドの連絡先（●●●●）と本件帰国報告書と一致するツアーが検出され（なお、上記手配表では、ガイド名が㉗となっているが、これは、hによる入力ミスと考えられ、本件帰国報告書の添乗員名「㉖」と上記手配表の「㉗」とは同一人物である。）、同ツアーの団体名は、本件運行指示票記載の団体名（㉘）と同一であった（乙63）。そして、本件運行指示票記載の団体名冒頭の「㉙」は旅行会社である株式会社㉚を指すものであって、gは、Mほか12名を含む旅行者のツアーを受注した際に、㉕で始まる団体名を付け、同ツアーを株式会社㉚に外注し、同社は㉚で始まる新たな団体名を付けて、

同ツアーに係るバスの運行をhに発注し、同社は⑩で始まる団体名をそのまま用いて、tにバスの運行を再発注したものと認められる（乙63）。

また、本件帰国報告書の記載によると、乗車人員は中国人参加者22名（旅行者20名、添乗員及びガイド各1名）と日本側旅行会社添乗員1名の合計23名であり、本件運行指示票にも乗車人員として「22+1名」と記載されており、一致している。

このように、本件運行指示票は本件帰国報告書に記載されたMほか12名を含む旅行者が参加したツアーに関するものであると認められる。なお、本件運行指示票には乗車人員24名と記載されている個所もあり、その内訳は明らかではないが、本件帰国報告書に記載された旅行期間や帰国便と本件運行指示票に記載された乗車日や帰国前日の宿泊先とが整合していることなどからすれば、乗車人員24名との記載は、上記の判断を左右するものとはいえない。

したがって、控訴人の上記主張を採用することはできない。

(ウ) 控訴人は、Mほか12名が、帰国を翌々日に控えた時期に、旅券を手放すわけではない旨主張する。

しかしながら、B社コーディネート譲渡においても、D社コーディネート譲渡やC社コーディネート譲渡と同様に（引用に係る原判決の「事実及び理由欄」の第4の1（5）ア、イ、エ及びオ）、Mほか12名は、アルバイト料の支払を受けるのと引き換えに旅券を貸与したものと推認することができ、帰国を間近に控えた時期であることは上記認定を左右するものとはいえない。したがって、控訴人の上記主張を採用することはできない。

(3) 控訴人に通則法68条1項に規定する隠蔽又は仮装の行為があったとはいえない旨の主張について

ア 控訴人は、控訴人が本件調査期間に旧オペレーションの取引方法に戻したことは、控訴人が本件各譲渡の名義人は買主ではないと認識していたことの根拠にはならない旨主張する。

しかしながら、新オペレーションは、本件各名義人は高額な金工芸品を購入するにもかかわらず、その実物を確認することもなく、購入者誓約書に署名し、控訴人へ個別に代金を交付することも、金工芸品をその場で受領することもないというものであって、本件各名義人が実際の購入者であるとすれば極めて不自然・不合理なものであって、本件各名義人が実際の購入者ではないことを推認させるものである。しかるに、控訴人は、本件調査の事前通知を受け、本件調査期間において旧オペレーションに変更したのであるから、控訴人は、調査担当者に上記のような新オペレーションを知られないようにするためにオペレーションの変更を行ったものと認められる。かかる事情に照らせば、控訴人は、本件各譲渡において、本件各名義人による名義貸しが行われ、本件各名義人が実際の購入者ではないことを認識していたものと認められること、また、平成27年2月の税務調査の際に行われていた旧オペレーションに戻したにすぎない旨の控訴人の弁解が合理的なものとはいえないことは、引用に係る原判決の「事実及び理由」欄の第4の3（2）（当審における補正後のもの）で説示するとおりである。

なお、本件調査期間中に旧オペレーションを行うために、戊（E社）らは、バスをチャーターしてツアー客を集め、現金を本件各名義人に交付し、金工芸品も本件販売場で本件

各名義人に受領させたものを後から回収するなどしていたから（乙21）、旧オペレーションを維持するためには相応の費用と手間がかかる上、現金や金工芸品を実際に本件各名義人に交付することによる紛失等のリスクが生じることになる。そこで、控訴人は、本件調査期間後は新オペレーションに変更したものと推測されるのであって、このことは上記の判断を左右するものではない。

したがって、控訴人の主張は採用することができない。

イ 控訴人は、D社コーディネート譲渡について、戊（E社）は、控訴人が循環取引や名義貸しを認識していたかのような供述をしているが、この供述には信用性がないと主張する。

そこで検討するに、戊（E社）は、東京国税局の調査（乙21）において、D社コーディネート譲渡が循環取引であることを供述した際、本件調査に関し、乙常務か丙室長から、「税務調査が入るので、実際に売買しているよう、店内で個別に客を金銭及び商品の受渡をしてほしい」と頼まれた旨供述している。

戊（E社）の供述には控訴人の主張するような変遷があるが、戊（E社）は、Y（E社）から指示されて、D社コーディネート譲渡が循環取引であることを否定していたが、「自分の言っていることがおかしいのは、自分でもわかった」として（乙40の間24、25）、その後一貫して上記譲渡が循環取引であることを認める供述をしているのであって（甲26の1の間27、甲26の2の間12～15、乙21）、供述の変遷には合理的な理由があり、自身の責任を免れ又は軽減させるためにその場しのぎの供述をしたなどということとはできない。また、戊（E社）が控訴人の分け前について供述していないとしても、取引の仕組みが分かれば、控訴人においても、その得られる利益は理解できるから、上記の供述がないことは不自然ではない。

さらに、控訴人の売上高が月額21億8760万円（税込み）ないし187億0838万円（税込み）であり（甲1の8・10、弁論の全趣旨）、このうちのD社コーディネート譲渡の売上高は明らかではないものの、同譲渡により控訴人の受ける利益（粗利）も相当高額なものであったと推認することができるから、控訴人の主張するように、D社コーディネート譲渡により控訴人が受ける利益がE社の受ける利益と比べて少ないとしても、控訴人がE社の誘いに応じることはないということとはできない。

このほか、丁（D社）も、東京国税局の調査において、本件調査に関し、丙室長から、「普段は旅行客の金をまとめて持ってきてもらうが、調査中は旅行客がそれぞれ現金を持ってきてもらうようにすることと、普段連れてくる大学生等の旅行客では無く、金工芸品を買えるような年齢の旅行客を連れてくるよう頼まれました。」と戊（E社）の供述に符合する供述をしていることや、引用に係る原判決の「事実及び理由」欄の第4の1（7）アで説示されているところを併せ考慮すれば、戊（E社）の上記供述は信用性を有するものと認めることができる。

そして、戊（E社）の供述のうち、本件調査に関して乙常務又は丙室長から依頼された事項に係る部分は、控訴人がD社コーディネート名義人は実際の購入者ではないことを認識していたことを裏付けるものといえる。

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 控訴人は、本件実績帳には、甲社長が本件各名義人を買主と認識していたことが現れている旨主張する。

しかしながら、甲社長は、本件調査の事前通知を受け、それまで行っていた新オペレーションに代えて、本件調査期間には、本件販売場で、控訴人の担当者と本件各名義人の間で金工芸品と代金の授受を直接行う（旧オペレーション）よう指示したにもかかわらず（引用に係る原判決の「事実及び理由」欄の第4の1（4）イ、3（2））、本件実績帳には、本件調査を受けたことは記載されているものの、上記の指示を出したことは記載されていない。そして、前記アのとおり、仮に甲社長が新オペレーションは何らやましいものではないと認識していたのであれば、上記のような指示を出すというのは極めて不自然であって、このことは、同社長が新オペレーションは不正なものであること、あるいは本件各名義人が実際の購入者ではないことを認識していたことを強く疑わせるものであるが、本件実績帳には「何も不正な事はしていないのだが、彼らは（注 東京国税局等を指す。）最初から、我々が黒と踏んで捜査に入っているようだ。」（平成29年1月分。甲25の2の21頁）などと記載されている。このことからすると、本件実績帳の記載が甲社長の認識をそのまま反映しているとみるには疑問があるといわざるを得ない。他方で、本件実績帳にある「金工芸品ビジネスの隠れみの」などという記載は、甲社長が本件各譲渡が名義貸しによる不正なものであることを認識していたことをうかがわせるものといえる。

したがって、いずれにせよ、本件実績帳の記載をもって、甲社長が本件各名義人を買主と認識していたことの証左とみることはできないから、控訴人の上記主張は採用することができない。

エ 控訴人は、東京国税局査察部が告発を断念したことからみても、控訴人が本件各名義人を買主と認識していたことは明らかである旨主張する。

しかしながら、検察官が起訴をして刑事罰を科することを最終の目的としてその前提として行われる犯則調査と適正な課税を行うために国税局が行うことを目的として行われる消費税に関する調査は、根拠法令や目的を異にする別個の手続であるから、東京国税局査察部が告発を断念したからといって、そのことから直ちに、控訴人が本件各名義人を買主と認識していたと認められるものではない。

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 よって、控訴人の本件請求をいずれも棄却した原判決は相当であり、本件控訴は理由がないからこれを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14民事部

裁判長裁判官 石井 浩

裁判官 塚原 聡

裁判官 飯畑 勝之