

東京高等裁判所 令和●●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(杉並税務署長)

令和4年12月8日棄却・確定

(第一審・東京地方裁判所、平成●●年(〇〇)第●●号、令和4年4月15日判決、本資料272号・順号13703)

判 決

控訴人	甲
同訴訟代理人弁護士	三浦 佑哉 生駒 巖
被控訴人	国
同代表者法務大臣	齋藤 健
処分行政庁	杉並税務署長 吉田 憲司
被控訴人指定代理人	岡部 明寿香 野間 隆一郎 今中 暉 森本 一馬 木村 智広 永山 圭一

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 杉並税務署長が平成29年3月30日付けで控訴人に対してした控訴人の平成21年1月1日から同年12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のうち、納付すべき消費税額39万6400円及び納付すべき地方消費税の譲渡割額9万9100円をそれぞれ超える部分並びに無申告加算税の賦課決定処分をいずれも取り消す。
- 3 杉並税務署長が平成29年3月30日付けで控訴人に対してした控訴人の平成22年1月1日から同年12月31日までの課税期間の消費税及び地方消費税の更正処分のうち、納付すべき消費税額33万8400円及び納付すべき地方消費税の譲渡割額8万4600円をそれぞれ超える部分並びに無申告加算税の賦課決定処分をいずれも取り消す。
- 4 杉並税務署長が平成29年3月30日付けで控訴人に対してした控訴人の平成23年1月1日から同年12月31日までの課税期間の消費税及び地方消費税の更正処分のうち、納付す

べき消費税額36万9800円及び納付すべき地方消費税の譲渡割額9万2400円をそれぞれ超える部分並びに無申告加算税の賦課決定処分をいずれも取り消す。

5 杉並税務署長が平成29年3月30日付けで控訴人に対してした控訴人の平成24年1月1日から同年12月31日までの課税期間の消費税及び地方消費税の更正処分のうち、納付すべき消費税額34万5100円及び納付すべき地方消費税の譲渡割額8万6200円をそれぞれ超える部分並びに無申告加算税の賦課決定処分をいずれも取り消す。

6 杉並税務署長が平成29年3月30日付けで控訴人に対してした控訴人の平成25年1月1日から同年12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のうち、納付すべき消費税額26万8500円及び納付すべき地方消費税の譲渡割額6万7100円をそれぞれ超える部分並びに無申告加算税の賦課決定処分をいずれも取り消す

7 訴訟費用は、第1、2審とも被控訴人の負担とする。

第2 事案の概要（以下、略語は新たに定義しない限り原判決の例による。）

1 本件は、インターネット上のウェブサイト「A」（「A」）に、主としてCD、DVD、書籍等の商品を出品し、販売する事業（「本件事業」）を営んでいる控訴人が、平成21年12月期（平成21年1月1日から同年12月31日までの課税期間。他の課税期間についても同様に表記する。）から平成25年12月期までの各課税期間（「本件各課税期間」）に係る消費税及び地方消費税（「消費税等」）についてした期限後申告につき、杉並税務署長から、控訴人が本件事業に関し、B（「B社」）から受けた役務の提供は、消費税法（平成27年法律第9号による改正前のもの）2条1項12号の課税仕入れに該当せず、当該役務の提供に対して控訴人が支払った手数料に係る消費税額を本件各課税期間に係る課税標準額に対する消費税額から控除することはできないなどとして、本件各課税期間に係る消費税等の各更正処分（「本件各更正処分」。本件各更正処分のうち、個別の課税期間に係る更正処分を指すときは「平成21年更正処分」などと呼称する。）及び無申告加算税の各賦課決定処分（「本件各賦課決定処分」。本件各更正処分と併せて「本件各更正処分等」と呼称する。）を受けたことから、被控訴人に対して、本件各更正処分の一部及び本件各賦課決定処分の取消しを求める事案である。

控訴人は、本件各更正処分について、（1）控訴人が支払った出品手数料が消費税法30条1項にいう仕入税額控除の対象となるのに控除していない（争点1）、（2）平成22年12月期課税期間のI（I）サービスの手数料（I手数料）について上記控除の対象となるのに控除していない（争点2）、（3）平成21年12月期課税期間において出品手数料のほかにも課税仕入れに含めるべき必要経費を除外している（争点3）、また、（4）平成21年12月期及び平成22年12月期の各課税期間の消費税等につき控訴人が「偽りその他不正の行為により」一部又は全部の税額を免れたとして誤って無申告加算税を課している（争点4）、（5）杉並税務署の实地調査の際に、その旨の通知が税務署長等ではなく事務官においてされ、調査理由も明らかにしなかった（争点5）、（6）控訴人は、期限後申告までに杉並税務署に提出すべき資料を提出しており、その後「新たに得られた情報」（通則法74条の11第6項）はないのに本件調査を行ったことの各違法がある（争点6）から、本件各更正処分の一部及び本件各賦課決定処分は取り消されるべきであると主張した。

原審は、上記（1）ないし（3）について控訴人の主張を排斥し、同（4）ないし（6）について控訴人の主張する違法はなく、仮に違法があったとしても重大なものではないとして、

控訴人の請求をいずれも棄却した。

控訴人は、これを不服として本件控訴を提起した。

- 2 関係法令等（本件で適用されるもの）の定め、前提事実、「被告（本件被控訴人）の主張する本件各更正処分等の根拠及び適法性」、争点及び争点に関する当事者の主張の要旨は、次のとおり補正するほかは、原判決の「事実及び理由」欄の「第2 事案の概要」の1ないし5（原判決3頁14行目から同21頁16行目まで（引用する原判決別紙を含む。))に記載のとおりであるから、これを引用する（ただし、掲記の証拠のうち、人証については原審におけるものである。）。

(1) 原判決4頁25行目の「返品不可」を「返金不可」に改める。

(2) 同20頁14行目の「とは認められない」を「ものではない」に改める。

第3 当裁判所の判断

- 1 当裁判所も、本件各賦課決定処分等に違法はなく、控訴人の当該各処分等の取消請求はいずれも理由がないと判断する。その理由は、後記2のとおり当審における控訴人の主張及びそれに対する判断を加えるほかは、次のとおり補正する原判決「第3 当裁判所の判断」の1ないし6（原判決21頁18行目から同38頁18行目まで）に記載のとおりであるから、これを引用する。

(1) 原判決23頁25行目の「出品サービスは、」の次に「控訴人とB社との契約により同社が提供するもので、」を加える。

(2) 同36頁22行目の末尾に改行の上、次のとおり加える。

「イ 本件通知は、所得税等の実地調査を行うとして、本件事務官から控訴人に通知がされている（乙5の1・2）ところ、そのための通知内容等を記載したチェックシートに従って通知されており、本件通知について税務署内で決裁がされていることから、本件事務官は、税務署長の指示を受けて、実地調査の事前通知として、通則法74条の9第1項の内容が通知されていると認められる。しかし、本件通知は平成23年から平成25年課税期間の所得税法等の調査であり、平成19年から平成22年課税期間の所得税、消費税等については、調査当日に控訴人に調査対象とすることが告げられたものである。」

(3) 同頁23行目の「イ」を「ウ」に改め、同行目の「しかし」の前に「所得税等についての本件通知は、税務署長の補助機関である本件事務官により規定された内容が通知されたといえるが、平成19年から平成22年課税期間の所得税等及び消費税等については事前通知がされたとはいえない。」を加える。

(4) 同頁25行目の「仮に、」の次に「本件調査や」を加え、同26行目の「当該瑕疵」の前に「社会通念上相当の程度を超えて濫用にわたるような重大な違法でない限り、」を加える。

(5) 同38頁17行目の「別紙」を「原判決別紙」に改める。

2 当審における控訴人の主張に対する判断

(1) 控訴人が当審において各争点について主張の概要は次のとおりである。

ア 争点1について

原判決は、「当該役務の提供が行われた場所」（消費税法4条3項2号）の判断について、「掲載された商品はインターネット上に開設されたAのサイトを通じて、全世界の人々が控訴人の商品に関する情報を閲覧することを可能にするものといえ、また、本件全証拠に

よっても、その役務提供の対価である出品手数料が国内の役務に対応する部分と国内以外の地域の役務に対応する部分とに合理的に区分されているとはいえない」から「国内及び国内以外の地域にわたって行われる役務の提供その他の役務の提供が行われた場所が明らかでないもの（同法施行令6条2項7号）に該当する」と判示するが、控訴人が利用する「K」の出品サービスは日本国内に在住する消費者と取引することを想定しているものであり、上記の利用者が日本国外に在住する消費者との取引をするには、日本から海外のAの各マーケットプレイスに出品できる「L」を利用する必要がある。したがって、上記の判示は根拠を欠いており、誤りである。また、「役務の提供が行われた場所が国内にあるかどうかの判定を当該役務の内容又は種類に着目して行う」のであれば、「K」の出品サービスの役務提供は日本国内の消費者への販売事業を営む者に対して提供しているサービスであるから、国内で行われていると考えるのが相当である。

被控訴人は「国内において行う役務の提供」は当該役務の提供が「行われた場所」が国内にあるかどうかにより判定するべきであり、「役務提供を指示した場所」が国内にあるかどうかによることはできないというが、本件の出品サービスでは、役務の提供を受ける者は提供の場所には関心がなく、提供する側がどこにあるサーバーを使用するかは自由であり、役務提供義務者であるA側が提供する役務は日本向けのサイバーモールを開き、それを利用させることが内容であるから、国内向けの役務提供の指示全般が役務提供の内容を構成していると考えべきである。さらに、契約当事者がE社かB社かいずれにしても、「K」として活動しており、「●●」は商標の一部ではなく、外国会社として登記のある「K」もしくはE社が契約当事者であるから役務の提供の場所は日本国内である。なお、徴税においては、指示した場所や者と形式的直接提供地や者が異なる場合には指示した場所や者を重視した課税処分を行っているから本件でもそのようにすべきである。

さらに、原判決は、出品サービスは消費税法施行令6条2項2号の通信に該当しないとし、同サービスはB社がサービス利用者の商品を特定のAサイトに掲載し、販売促進及びプロモーションを行うこととされているから電気通信回線を利用して行う通信そのものにとどまらないというが、平成27年改正により同法4条3項3号（電気通信利用役務の提供）が追加されたが、それまでは電気通信利用役務については規定がなかったのであるから、出品サービスは同法施行令6条2項2号の通信に該当すると解するべきである。

原判決は、出品サービスの契約当事者及び出品手数料の支払先がB社であるから同法施行令6条2項7号の「役務の提供を行う者の提供に係る事務所等の所在地」について、その事務所はB社であるというが、前記のとおり「K」の出品サービスは国外に渡る取引を想定せず、「●●」（日本にある会社が利用可能である。甲41）のドメイン名を使用していること等からは実質的な役務の提供主体は「K」を運営するE社であるというべきである。平成28年に契約当事者がB社からE社に代わったときも出品サービスには変化がなく、形式的に変わっただけであるから、同号にいう「事務所等の所在地」は日本である。

イ 争点2について

原判決は、平成26年9月4日に提出された資料にはI手数料を把握することができる資料が含まれていないと認定するが、本件事務官は平成19年から平成22年の所得税等及び消費税等も調査の対象とすると述べたのであるから、平成22年12月期課税期間の資料を除外したとは考えにくく、同課税期間のI手数料の資料は提出されている。また、

平成28年2月25日に提出された資料からはI手数料が明らかにならないというが、控訴人はAの手数料が分かるテキストデータを提出している。

以上のとおり、平成22年12月期課税期間のI手数料については、事業者が当該課税期間の課税仕入れ等の税額の控除に係る帳簿及び請求書等を保存しない場合（消費税法30条7項）には当たらない。

ウ 争点3について

原判決は、平成21年12月期課税期間について、必要経費の費目及び額について主張立証していないというが、控訴人は主張する必要経費について十分な資料を提出している（甲26）から、上記判示は誤りである。

エ 争点4について

原判決は、平成21年及び平成22年の各12月期課税期間について、控訴人が妻の名義であるG名でした取引について一部を除いて本件事業から除外したことを、過少申告であり偽りその他の不正の行為に当たるとともに税務当局にGを使用して本件事業を営んでいたことを秘匿し、課税対象の資産の譲渡があったことの把握を困難にするものであり、秘匿工作にも当たるというが、控訴人が妻名義の取引を故意に除外するのであればGの取引の全部を除外する筈であるから、控訴人の上記行為は偽りその他の不正行為とはいえず、控訴人が消費税につき十分な知識を有していなかったために過ぎないのであり、偽りその他不正の行為により税額を免れたと評価するは不当である。したがって、上記課税期間について更正処分及び無申告加算税の賦課は、申告期限から5年を経過してされたのであって違法である。

オ 争点5について

本件の一連の調査は、本件事務官の本件通知から始まったのであり、本件通知は実地調査の理由を明らかにしないで、税務署長等ではなく事務官によりされたものであるから違法である。本件の経緯は本件通知により始まったのではない、違法があっても重大ではないとの原判決の判示は誤りである。

カ 争点6について

原判決は、控訴人は、平成27年3月13日に本件各所得税等申告書に記載された必要経費と大きく異なる金額を記載した収支内訳書を添付した本件各所得税等更正請求をし、それに伴い消費税等についても見直したことを理由として本件各消費税等更正請求をしているところ、上記収支内訳書に記載された必要経費の額及び本件各消費税等更正請求自体が杉並税務署員にとって「新たに得られた情報」（通則法74条の11第6項）であるから本件調査は違法ではないというが、上記更正請求書と収支内訳書は、本件各消費税等申告書を提出した同年1月30日までに既に税務署に提出されている資料に基づくものであるから、そのような資料に基づく更正請求は新たな事実に基づくものではなく、上記にいう「新たな情報」とはいえないのであり、本件調査は違法であってそれに基づく本件各更正処分等も違法である。

(2) 以上の控訴人の主張に対する当裁判所の判断

ア 争点1の判断に対する主張について

控訴人のいう「L」は、出品サービスの利用者が海外に販路を拡大するために利用するものであり、被控訴人が控訴答弁書で指摘するように、それを利用していなくとも全世界

の人々が当該利用者の出品した商品に関する情報を閲覧できると考えられるところであり、商品を閲覧できるサービスは国内に限定されているとはいえない。控訴人は「K」の出品サービスが日本国外の消費者との取引を想定していないというが、上記サイトには各国の「A」が掲載されてリンクが張られており、「世界各国のAストアを見る」項目から掲載された商品情報は国外からも閲覧が可能である（甲44）。この点において、出品サービスは国外の取引を想定していない、及び「●●」と付いたドメインを使用しているから役務の提供者はE社であり役務の提供に係る事務所等は日本にある、との控訴人の各主張は、いずれも国外からも閲覧できることを否定する理由とはならないものである。

したがって、当該出品サービスの役務の提供は、「国内及び国内以外の地域にわたって行われる役務の提供その他の役務の提供が行われた場所が明らかでないもの」（消費税法施行令6条2項7号）に該当するというべきであるから、「役務の提供を行う者の役務の提供に係る事務所等（事務所、事業所その他これらに準ずるものをいう。以下同じ。）の所在地」により役務の提供場所が判断されるところ、補正の上引用する原判決に認定のとおり（同22頁22行目から同23頁6行目まで）、控訴人はB社と出品サービスの契約を締結し、出品手数料を支払っているのであるから、役務の提供を行う者は米国に事務所が所在するB社である。したがって、契約当事者はE社であるとの控訴人の主張は理由がない。控訴人が主張するようにE社に当事者が変更された後も出品サービスに実質な変更がないとしてもそれは上記の認定を左右するものではない。

また、控訴人は、原判決が出品サービスは消費税法施行令6条2項2号の通信に該当しないと判断したことを非難するが、同サービスはサービス利用者の商品を特定のAサイトに掲載し、販売促進及びプロモーションを行うものであるから電気通信回線を利用して行う通信そのものにとどまらないのであり、補正の上引用する原判決の説示（同25頁6行目から同26頁2行目まで）は相当である。平成27年改正により同法4条3項3号（電気通信利用役務の提供）が追加されたのは、それまでの規定では対応できないためであると考えられるのであり、改正以前は同法施行令6条2項2号の通信に含まれると解することは困難である。

なお、控訴人は「役務提供を指示した場所」が国内にあるかどうかによることも主張するが、「国内において行う役務の提供」は当該役務の提供が「行われた場所」が国内にあるかどうかにより判定するのが相当であり、条文の文言を超えて、控訴人主張のように解すべき理由は認められない。

イ 争点2の判断に対する主張について

控訴人は、I手数料に関する帳簿及び請求書等を提出していると主張するが、補正の上引用する原判決に説示（同27頁17頁から同29頁24行目まで）のとおり、平成26年9月4日に資料を提出したことは認められないし、平成28年2月25日に提出されたテキストデータ等もI手数料を把握できるものとはいえないから、税額の控除に係る帳簿及び請求書等を保存しない場合（消費税法30条7項）に該当するとの上記説示を左右するとはいえない。

ウ 争点3の判断に対する主張について

控訴人は、平成21年12月期課税期間における所得税等の事業所得に係る必要経費（2034万5372円）は、杉並税務署による一定の調査の結果算出された必要経費で

あり、自ら提出した資料（甲 26）によれば、各課税期間における所得税等の事業所得に係る必要経費の額と消費税等の更正処分において必要経費として認められた額がほぼ一致するから、平成 21 年 12 月期課税期間の消費税等に係る必要経費の額は 2034 万 5372 円と推認されると主張するが、同課税期間に係る消費税等の更正処分における必要経費の額は資料により認められる範囲で認定されたものであり、それを覆す資料はなく、原判決説示（同 30 頁 17 行目から同 21 行目まで）のとおり、控訴人の主張は採用できない。

エ 争点 4 の判断に対する主張について

この点については補正の上引用する原判決に説示（同 31 頁 9 行目から 34 頁 14 行目まで）のとおりであり、控訴人自身が妻は本件事業にかかわっていないと述べ、「きちんと申告しようという認識がありませんでした」とも述べていたことから、敢えて G 名の取引の一部を除外したことが認められるのであり、偽りその他の不正の行為により税額を免れたというべきである。したがって、杉並税務署長は、法定申告期限から 7 年を経過する日まで、控訴人の消費税等に係る更正決定等を行うことができる。

オ 争点 5 の判断に対する主張について

通則法 74 条の 9 第 1 項は、税務署長等は、当該職員に納税義務者に対して実地調査を行わせる場合には、あらかじめ当該納税義務者に対しその旨と調査事項を通知するものとされているところ、控訴人は、本件においては、平成 26 年 8 月 12 日に本件事務官が実地調査の通知をし、調査事項を明らかにされていないから、同年 9 月 4 日の実地調査は違法であるというのであるが、本件通知については、補正の上引用する原判決の説示（同 36 頁 19 行目から同 37 頁 2 行目まで）のとおりであり、本件各課税期間の消費税等については本件通知による実地調査により本件各更正処分がされたのではないから、通則法の求める事前通知がないことで本件各更正処分が違法性を帯びることはないというべきである。控訴人は、上記実地調査において、消費税についても調査の対象となることを告げられたというのであるが、本件においては事前の通知がなかったとしても社会通念上相当な程度を超えた濫用に渡るような重大な違法とまではいえない。

カ 争点 6 の判断に対する主張について

控訴人は、本件各消費税更正請求は、それ以前に税務署に送付した資料によるものであり、同請求は杉並税務署の職員が新たに得られた情報ではないと主張する。しかし、補正の上引用する原判決（同 37 頁 9 行目から同 38 頁 13 行目まで）に説示のとおり、本件各所得税等申告書に記載されている必要経費の額と大きく異なる金額を記載した収支内訳書に記載された必要経費の額及び当該金額を踏まえた本件各消費税等更正請求がされたこと自体が、新たに得られた情報ということができるのであり、また、仮に本件調査に通則法 74 条の 11 第 6 項に反する瑕疵があったとしても、重大な違法とはいえず、本件各更正処分に取消原因があるとはいえない。

(3) 以上のとおり、控訴人の主張はいずれも採用することができない。

3 よって、控訴人の本件請求は、いずれも理由がないから棄却すべきところ、これと同旨の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、主文のとおり判決する。

東京高等裁判所第8民事部

裁判長裁判官 三角 比呂

裁判官 岡野 典章

裁判官 知野 明