

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 処分行政庁が控訴人に対し平成 15 年 12 月 19 日付けでした次の各処分を取り消す。
 - (1) 平成 14 年 4 月 1 日から平成 15 年 3 月 31 日までの事業年度の法人税に係る重加算税の賦課決定処分（ただし，平成 15 年 12 月 19 日付け変更賦課決定処分により減額された後のもの）
 - (2) 平成 12 年 4 月 1 日から平成 13 年 3 月 31 日までの課税期間における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
 - (3) 平成 13 年 4 月 1 日から平成 14 年 3 月 31 日までの課税期間における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
 - (4) 平成 14 年 4 月 1 日から平成 15 年 3 月 31 日までの課税期間における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
- 3 処分行政庁が控訴人に対し平成 17 年 8 月 30 日付けでした平成 16 年 4 月 1 日から平成 17 年 3 月 31 日までの課税期間における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 処分行政庁が控訴人に対し平成 18 年 9 月 4 日付けでした平成 17 年 4 月 1 日から平成 18 年 3 月 31 日までの課税期間における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。

第 2 事案の概要

- 1 本件は，中華人民共和国（中国）を仕向地とする航空貨物の運送にかかわる業務を行う控訴人が，同業務に係る取引が消費税法 7 条 1 項所定の輸出

免税取引に該当するとして、処分行政庁（処分当時は名古屋中村税務署長）に対し同業務に係る課税標準額を0円とする消費税及び地方消費税（消費税等）の確定申告（還付申告）をしたところ、処分行政庁から、上記業務が輸出免税取引に当たらないとして消費税等の更正処分及び過少申告加算税賦課決定処分を受け、また、平成14年4月1日から平成15年3月31日までの事業年度（平成15年3月期）の法人税の確定申告において、経費の繰上計上や収入の繰延計上をしたところ、処分行政庁から、国税通則法68条1項所定の重加算税賦課決定処分を受けたことから、これらの各処分の取消しを求めた事案である。なお、本判決に引用する消費税法等の関連法令は、原判決別紙1関連法令記載のとおりである（ただし、原判決66頁12行目を「9号 課税資産の譲渡等 資産の譲渡等のうち、第6条第1項の規定により消費税を課さないこととされるもの以外のものをいう。」に改める。なお、同70頁の「第6 貨物利用運送事業法」とあるのは、平成14年法律第77号による改正前の「貨物運送取扱事業法」を含むものとする。）。

原審は、控訴人の請求をいずれも棄却したため、控訴人がこれを不服として控訴した。

2 前提事実等及び被控訴人主張の消費税等の額

次のとおり補正するほかは、原判決「事実及び理由」欄第2の1、2に記載のとおりであるから、これを引用する。

- (1) 原判決5頁18行目の「貨物利用運送事業法」を「貨物運送取扱事業法」に改める。
- (2) 同6頁18行目の「有するものである。」を「有するものであり、世界的に統一された様式が使われている（乙23、34）。」に改める。
- (3) 同7頁19、20行目の「航空貨物代理店業等を目的とする」を「航空貨物代理店業及びこれらに附帯する一切の業務のみを目的とする」に改め、8頁2行目末尾に続けて「なお、事業目的には貨物運送業若しくは貨

物利用運送業自体は掲げられていない。」を加える。

(4) 同 8 頁 5 行目の「平成 1 4 年」を「平成 1 5 年」に改める。

(5) 同 1 1 頁 2 2 行目，1 2 頁 1 5 行目及び 1 3 頁 1 1 行目の「当庁」をいずれも「名古屋地方裁判所」に改める。

3 争点及び争点に関する当事者の主張

次のとおり当事者双方が当審において補足し，敷衍した主張を付加するほかは，原判決「事実及び理由」欄第 2 の 3，4 に記載のとおりであるから，これを引用する。

(当審において控訴人が補足し，敷衍した主張)

(1) 消費税法 7 条 1 項所定の輸出免税取引該当性について(原判決争点(1))

ア 消費税は納税者にとっては預り金であり，輸出免税になっても納税者の利益になるものではない。また，消費税の課税主体について「仕向地主義」が原則であるならば，輸出免税が例外であることを理由に納税者に立証責任を負わせるのは矛盾する。輸出に関する取引形態は多種多様であるから，輸出免税取引に該当するかどうかの判断に当たっては，取引の的確な分類のため高度の調査が必要となる。したがって，輸出免税取引に該当しないことは，課税当局が主張・立証すべきである。

イ 運送契約の当事者でない限り消費税法 7 条 1 項 3 号にいう「貨物の輸送」に該当しないというような原判決の解釈は，輸出免税取引該当性を不当に狭くするものである。運送契約の当事者でない者であっても，本件キックバック通達のように，消費税法 7 条 1 項 3 号に該当する場合が存在する。

また，自ら運送手段を持たず，実運送業者又は利用運送業者としての登録等を経ておらず，航空運送状を発行することができないとしても，運送契約の当事者になり得ないものではない。

ウ 控訴人は本件各航空会社国内支店の計算で取引を行っていないから，

控訴人の業務は取次でも仲介でもない。控訴人の利益について原判決の認定するところ（市場運賃と合意運賃の差額）は、むしろ計算が控訴人に帰属していることを示すものである。

なお、被控訴人は、控訴人の利益が手数料であると主張しながら、消費税法基本通達４－１－３（委託販売等の場合の納税義務者の判定）による判定をしていない。

エ 平成１７年課税期間及び平成１８年課税期間においては、P１航空との取引以外の取引形態は「b方式」であるから、上記課税期間について、原判決が認定に供した各契約書（乙１７ないし２０）の内容は当てはまらないのであり、審理不尽である。

控訴人が平成１５年４月１日付けで締結したP２航空（「b方式」を採用）との契約書は、控訴人が運送契約の当事者として混載業者より集荷した貨物の輸送をP２航空に委託するというものである。

オ 原判決は、混載業者から受け取る販売運賃（市場運賃）が本件各航空会社国内支店のための預り金であると認定するが、預り金であるならば、本件各航空会社国内支店ごとに、混載業者から回収した運賃を、ほかの入出金と区別して管理されている実体が必要であるところ、控訴人はそのような口座管理をしていない。

控訴人、混載業者及び本件各航空会社国内支店における運賃のやり取りからしても、控訴人は混載業者から売掛金を回収し、本件各航空会社国内支店若しくは貨物販売代理店に仕入運賃を支払うというものであり、控訴人が混載業者からの預り金を本件各航空会社国内支店に引き渡すというものではない。

カ 保税運賃については、控訴人は運送会社を利用して外国貨物となった航空貨物を運送しているのであり、混載業者に対して保税運送という役務を提供している。しかも、控訴人は、自らの経費として保税運賃を支

払っているのであって、航空会社へ支払うべき預り金等から支払っているものではない。このことは、P 2 航空が控訴人あてに出した料金表(控甲 7 1)の記載(「印便への名古屋から成田、関空トラック転送料金は、+ 1 0 円 / k (M I N : 1 0 0 0 円) となります。」)からも明らかである。

(2) 重加算税の賦課要件について(原判決争点(2))

ア 期間損益調整に伴う過少申告をもって仮装、隠ぺい行為とする解釈が文理上可能であるのであれば、国税通則法 6 8 条 1 項は、重加算税の賦課要件を明晰に定めたものではなく、広範囲に定めたものであって、課税当局の裁量の余地を大きくするおそれがあるから、憲法 3 0 条、3 1 条に違反する。

イ 最高裁平成 6 年 1 1 月 2 2 日判決及び同 7 年 4 月 2 8 日判決からすれば、いわゆる殊更過少申告において重加算税を賦課するためには、真実の所得の調査解明に困難を伴う状況を利用したこと、確定的な意図の下に必要な応じ事後的にも隠ぺいのため具体的工作を行うことを予定していたこと、会計帳簿等から明らかに算出し得る所得金額の大部分を脱漏し所得金額を殊更過少に記載し内容虚偽の確定申告書を提出したことと同程度の事実関係が必要であるというべきである。しかし、控訴人は、証拠資料には何ら加工しておらず、これらの資料を隠匿したということもなく、また、真実の所得の調査解明を困難にした事実も、過少申告について所得を裏付ける資料自体を強固に隠匿しようとした事実もないのであって、上記各要件と同程度の事実関係にはない。ただ、当該事業年度の所得金額を少なくし、次事業年度にその分を繰り越そうとしたにすぎず(控訴人には、当該事業年度の所得について翌事業年度以降に申告する意思はあった。)、当該事業年度と次事業年度を合わせて考えると、売上げと支出の差引は何ら変わらない。このような期間損益の

調整に伴う過少申告については、重加算税の賦課要件を充足しないといふべきである。

ウ P 3 航空 P 4 支店に対する平成 1 5 年 2 月分の運賃返戻 9 2 7 万 8 5 8 0 円については、P 3 航空 P 5 支店の貨物販売手数料収入の平成 1 5 年 2 月分の請求額 1 0 7 万 5 0 6 0 円及び同年 3 月分の請求額 8 5 万 8 8 4 0 円と同様、翌事業年度に繰り延べられているのに、重加算税が賦課されず、過少申告加算税が賦課されるにとどまっていることは、極めて恣意的である。

(当審において被控訴人が補足し、敷衍した主張)

(1) 消費税法 7 条 1 項所定の輸出免税取引該当性について

ア 控訴人の主張は、基本的には原審の主張の繰り返しであり、これに対する反論等は、被控訴人の主張として原判決が摘示するとおりである。

イ 控訴人が本件各航空会社国内支店から受領する手数料は、国内における役務の提供の対価（従って、消費税法 4 条 1 項の課税取引に該当するもの）であって、国際航空貨物輸送に係る対価の返還ではなく、旅行業者が受領するキックバックとは性質が異なるものである。

控訴人が、a 方式、c 方式及び d 方式の場合に、本件各航空会社から受け取る金員は、いずれも国際航空貨物輸送に係る対価の返還ではない。すなわち、a 方式及び d 方式の場合には、P 6 航空及び P 1 航空が控訴人から受領する国際航空貨物の運賃はないから、その対価の返還を受領することはあり得ない。c 方式の場合は、控訴人が P 3 航空から受領する金員は手数料収入であるから、国際航空貨物輸送に係る対価の返還ではない。

ウ 原判決は、控訴人の業務に係る取引が輸出免税取引に該当しないとの説示について、各契約書（乙 1 7 ないし 2 0）の内容のみを根拠としたものでないから、これらの各契約書が、本件で争われている課税期間に

おける控訴人と本件各航空会社国内支店との契約関係をすべて網羅するものでないからといって，原判決に審理不尽があるわけではない。このことは，控訴人が控訴審で提出したP2航空との契約書によって左右されるものではない。

エ 控訴人とP2航空との取引のうち，保税運賃が発生する取引について，控訴人が主張するように控訴人がP2航空からその負担を求められたとしても，航空会社に支払うべき預り金から支払われたものという原判決の認定を左右するものではない。また，控訴人がP2航空に支払う保税運賃が，控訴人の帳簿において，損益計算書の「売上原価」又は「販売費及び一般管理費」に計上された支払であったとしても，控訴人の業務においては，控訴人が本件各航空会社国内支店に支払う金員が存在するのであれば，必ず混載業者から受領する金員が併せて存在するのであるから，控訴人がP2航空料金表に基づいて支払う保税運賃の前提として，混載業者から受領する金員には上記保税運賃に相当する金員が含まれていることになる。したがって，控訴人が上記保税運賃についてどのような経理科目をもって帳簿処理しているかにかかわらず，実質的に預り金に相当する支出であることに変わりはない。

オ 消費税の課税要件は消費税法2条及び4条等に規定されているのであるから，同法基本通達4-1-3が消費税の課税要件であることを前提とする控訴人の主張は失当である。

(2) 重加算税の賦課要件について

ア 重加算税の賦課決定処分的位置付け，目的及び趣旨はいずれも明晰であり，広汎にわたるものでもないことは明らかであるから，何ら不当に広範囲な重加算税賦課処分を容認することになるものでもない。期間損益調整についても，そもそも法人税の所得金額は各事業年度ごとに適正に算出されなければならないのであり，期間損益調整に「隠ぺいし，又

は「偽装し」という行為が存在すれば、重加算税の賦課決定処分がなされることは当然である。以上のことからすれば、国税通則法68条1項は、何ら憲法30条及び31条に違反するものではない。

イ 原判決が認定した事実関係によれば、控訴人の平成15年3月期事業年度の法人税の確定申告が、課税を免れることを意図して作為的に行われたものであることは明らかであり、控訴人が指摘する最高裁判例と齟齬するものでもない。とりわけ本件では、税務に関する専門家として、納税義務の適正な実現を図る義務及び助言義務を負う控訴人補佐人税理士P7（P7税理士）が行った不正な経理操作があり、過少申告の意図を実現するための特段の行動があったものであるし、当該経理操作に過少申告意図があることは、質問てん末書の供述により外部からもうかがい得る状況にある。

また、重加算税の計算の基礎となるのは、更正処分によって増加した税額であり、その税額は各事業年度の所得を基に計算されるものであるから、所得金額を減少させる意図をもって費用及び収益の計上時期を自由に繰り延べ、あるいは、繰り上げるなどの調整を加えて帳簿書類を作成することは、隠ぺい、偽装に当たるといふべきである。

ウ P3航空P4支店に対する平成15年2月分の貨物販売手数料収入927万8580円について、過少申告加算税が賦課されるにとどまっていることは、意図的に所得を減少させているとまでは認められなかったことによるものであるから、何ら恣意的なものではない。

第3 当裁判所の判断

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、次のとおりである。

- 1 原判決争点(1)（控訴人の本件各航空会社国内支店との取引が消費税法7条1項所定の輸出免税取引に該当するか否か）について

次のとおり補正するほかは，原判決「事実及び理由」欄第3の1に記載のとおりであるから，これを引用する。

(1) 原判決43頁3行目の「貨物利用運送事業法」を「貨物運送取扱事業法」に改め，4行目の「原告は，」から7行目末尾までを次のとおり改める。

「控訴人は，世界的に統一様式が用いられている航空運送状（エアウエービル・AWB）においても運送契約の当事者とはされておらず（エアウエービルの荷受人欄，荷送人欄，発券航空会社代理店欄及び発行者のいずれにも控訴人の名称はなく，控訴人がエアウエービルを作成，発行することもない。控訴人が保証金を支払って本件各航空会社からエアウエービルを預かり，混載業者に交付するという控訴人の主張によっても，控訴人が航空運送状の発行主体ではないことに変わりはない。なお，P2航空との航空貨物運賃支払条件に関する文書〔甲73〕でも，エアウエービルの交付及び管理業務はP2航空国内支店が行うものと定められている。），また，運送約款を定めているものでもない（なお，航空法106条1項〔平成17年法律第80号による改正の前後において変わりはない。〕は，本邦航空運送事業者は，運送約款を定め，国土交通大臣の認可を受けなければならないと規定している。また，貨物利用運送事業法は，第1種貨物利用運送事業者若しくは第2種貨物利用運送事業者は，利用運送約款を定め，国土交通大臣の認可を受けなければならないと定めている〔同法8条1項，26条1項。なお，平成14年法律第77号による改正前の貨物運送取扱事業法11条1項も同趣旨の規定を設けていた。〕。）。加えてトラック等の運送用の車両も所持していない（甲10の1・2，11の1・2，22，31，34，43，73，乙2，28の1ないし3，乙A2，乙B11の1・2，B12，控訴人代表者）。」

(2) 同43頁9行目末尾に続けて次のとおり加える。

「なお、後記のとおり平成14年4月以降、P6航空P8支店との決済等の方法に関しては、控訴人が主張する「a方式」から「b方式」に変更されたが、これに伴って以下の内容を有する契約書（乙17の1・2）そのものや契約内容が破棄された等の事情はうかがわれない（このことは、P6航空が平成15年3月ころにP9航空を併合したこと〔甲43〕によっても変わりはない。）。」

(3) 同43頁26行目末尾に続けて次のとおり加える。

「なお、控訴人は、本件合意書について、P9航空の総代理店で使用していた契約書がそのまま流用されて作成されたものにすぎず、例文的な性格しかないなどと主張するが、本件合意書の内容に照らせば例文的な性格のものとは認められず、上記主張は採用できない。」

(4) 同45頁8行目の次に、行を改めて次のとおり加える。

「(カ) 控訴人は、その最善を尽くし、本件支社の正当な指示に応えることを要する（7条2項）。

(キ) 控訴人は、本件支社のタリフ、規則、指示に対して正確に実行する義務を負う（8条1項）。

控訴人は、本件支社の定める運送約款、その他公示物を改訂・変更してはならない（8条2項）。」

(5) 同45頁9行目の「(カ)」を「(ク)」に、18行目の「(キ)」を「(ケ)」に、それぞれ改め、20行目の次に、行を改めて次のとおり加える。

「(コ) 控訴人又は控訴人の販売員若しくは職員による重大なる怠慢、不注意による場合を除き、本合意書に基づき販売せられし運送に関し発生した損害賠償、責務、科料から、本件支社は控訴人の責を免ずるものとする（14条1項）。」

(6) 同45頁21行目の「(ク)」を「(サ)」に改める。

(7) 同46頁14行目末尾に続けて「なお、P10航空は、平成15年1

月ころ，P 1 航空に併合された（甲 4 3 ）。」を，4 7 頁 1 6 行目末尾に
続けて「そして，控訴人は，本件価格通知書に基づき，P 3 航空に対し，
販売手数料を請求していた（甲 2 7 ，乙 6 ， 8 。請求書には，運賃返戻と
の記載はない。）。なお，P 3 航空は，平成 1 5 年 3 月ころ，P 2 航空に
併合された（甲 4 3 ）。」を，それぞれ加える。

(8) 同 4 8 頁 1 0 行目の「支払われるものとされていた（乙 2 1 ）。」を次
のとおり改める。

「支払われるものとされており，現に控訴人は，本件連絡文書に基づき，販
売手数料を請求していた（甲 3 5 ，乙 2 1 。なお，同手数料請求に係る文
書には，運賃返戻という記載はない。）。また，販売に関して，販売地域
は名古屋地区のみとする（大阪・東京での販売は不可とする。二 - ），
販売路線は P 1 0 より移行された便：名古屋～重慶，大阪～成都，成田～
成都，成田～重慶とし，重慶，成都以遠の転送の販売を行ってはならない
（二 - ），名古屋地区で販売した大阪・成田発の貨物の横持ち代は P 1
航空（P 1 ）が負担するものとする（代理店側でトラックを仕立てられる
ようであれば，極力代理店側で直搬してもらうこと。二 - ）などと定め
られている（乙 2 1 。上記二 - に定める「代理店」とは混載業者を指し
ている〔控訴人代表者〕。）。なお，P 1 航空は，前記認定のとおり，平成
1 5 年 1 月ころに P 1 0 航空を併合した。」

(9) 同 4 8 頁 1 0 行目の次に，行を改めて次のとおり加える。

「ク 控訴人が，平成 1 5 年 4 月 1 日付けで，P 2 航空の P 1 1 支社貨物本
部（以下「本件本部」という。）との間で交わした契約書及び航空貨物
運賃支払条件に関する文書には，次のような定めがある。

(ア) 契約書（甲 7 4 の 1 ・ 2 ）

a 本件本部は，航空会社の航空貨物運送状裏面に記載された国際運
送契約規定に定められた航空貨物運送サービスについてここに定め

る契約条件に従って控訴人からの貨物運送依頼を受託する(原文〔抜粋〕には「P 2 shall accept P 1 2 shipment tender」とある。)ものとする。(1条)

b 控訴人は月に2回本件本部にセールスレポートを提出するものとする。(3条)

c 業務取引を実際に始める前に控訴人は本件本部に保証金として2500万円を支払うものとする。(4条)

(イ) 航空貨物運賃支払条件(甲73)

Air Waybillの交付及び管理業務は、本件本部において行われるものとする。(1項)」

(10) 同48頁11行目の「ク」を「ケ」に、19行目の「ケ」を「コ」に、25行目の「コ」を「サ」に、51頁1行目の「サ」を「シ」に、それぞれ改める。

(11) 同51頁7行目冒頭から15行目末尾までを次のとおり改める。

「ス 本件キックバック通達は、社団法人日本旅行業協会が平成4年11月30日付けで国税庁に対してした照会に対する回答という形式で発出された通達である。

いわゆる「キックバック」とは、旅行業者と航空運送事業者との間において、正規の手数料(当時の券面額の9%相当額)のほかに、販売奨励金、スケールメリット、季節割引、広告宣伝補助金等種々の名称の下に授受される金銭であり、旅行業者と航空運送事業者との間で旅行業法2条に規定する業務の遂行に伴い、航空運送事業者から旅行業者に支払われるもののうち、正規の手数料以外のものを総称するものとして用いられる業界用語である。

本件キックバック通達は、航空運送事業者から旅行業者に支払われる「キックバック」と称される上記金銭について、旅行業者と航空運送事

業者のいずれにも免税取引に係る対価の返還に該当するものとして扱ってよいとするものである。同通達は、国際航空旅客輸送に係るキックバックのみならず、国際航空貨物輸送に係るキックバックについても同様の取扱いを受けるものとされており、航空運送事業者から支払われる国際航空貨物輸送に係るキックバックの取扱いも国際航空旅客輸送に係るキックバックの取扱いと同様となる（甲 1 2 , 1 3 , 乙 B 1 5 ）。

セ 2 0 0 2 年（平成 1 4 年）7 月号の物流情報誌「P 1 3」は、控訴人代表者（当時の肩書は専務）の談話を載せる一方、控訴人に関する説明として、「P 1 4 本社はセールス 2 人、予約 2 人、管理 2 人の合計 6 人体制」、「同社はキャリア 4 社のスペース予約を P 1 4 本社で一括して受け付ける体制を敷いた。予約電話番号は 0 1 2 0 - - , 予約 F A X 番号は - - 」と紹介している（乙 3 0 の 1 ）。

(12) 同 5 1 頁 1 7 行目の「原告は、」の次に「その事業目的に貨物運送業若しくは貨物利用運送業が掲げられていないというだけでなく、実運送にしろ利用運送にしろ、」を加える。

(13) 同 5 2 頁 1 行目の「転売するなどというものではなく」の次に、次のとおり加える。

「（前記認定のとおり、控訴人は、確保していたものの最終的に貨物を積載しなかった積載スペースについて、本件各航空会社国内支店に対し不要となった旨連絡するのみで、本件各航空会社国内支店に弁償するなどの責任を負うこともない。）」

(14) 同 5 2 頁 4 行目末尾に続けて次のとおり加える。

「このことは、もともと控訴人のような指定販売代理店と呼ばれる代理業者（C S A）については、中国系の航空会社が日本で就航するようになった後、日本地区の総販売代理店として指定された G S A において、必ずしも中国系の航空会社のため積極的に混載業者からの貨物集荷等の営業活動を

行うことがなく、かつ、同航空会社においても混載業者から貨物を集荷する能力が不足していたことなどから、G S Aの下請け業者として、航空会社と混載業者の間に立って貨物集荷の営業活動を行う業界が形成され、C S Aという存在が位置付けられるようになったことから（甲43、乙30の1・2、控訴人代表者）、上記のとおりいうことができる。なお、P2航空との関係においても、そのエアウエービル（甲10の1・2、11の1・2）には、控訴人の名称が荷受人欄、荷送人欄、発券航空会社代理店欄及び発行者欄のいずれにも記載されず、控訴人の名の下に航空運送状が発行されることもないのであるから、上記に説示したところは、控訴人とP2航空本件本部との契約書の文言のみによって左右されるものではない。」

(15) 同52頁16行目末尾に続けて次のとおり加える。

「もちろん運送契約には、運送人が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利用運送も含まれるけれども、上記認定のとおり運送契約の当事者でない控訴人は利用運送人でもないから、控訴人が利用運送人であるとの主張は採用できない（控訴人は、運送契約の当事者でない者であっても消費税法7条1項3号の輸出免税取引に該当する場合があると主張するが、この主張は、控訴人が運送人であるという主張とは相容れないものである。）。」

(16) 同53頁4行目の「運送契約の」の次に「仲介ないし」を加え、8行目の「本件キックバック通達」から11行目の「認めることはできない。」までを削除し、16行目末尾に続けて次のとおり加える。

「なお、前記認定事実によれば、もともと控訴人が主張するa方式又はd方式においては、P6航空P8支店又はP1航空若しくは混載業者が控訴人から受領する運賃はなく、対価の返還ということはありません。また、控訴人が主張するc方式について、控訴人が運賃返戻と主張するものは前記

認定のとおり代理手数料収入というべきものであり、輸出免税取引に係る対価の返還というものではない。いずれにしても正規の手数料とは別に支払われる金銭という性質のものということとはできないのであって、控訴人が本件各航空会社国内支店からの運賃返戻と主張する金銭が本件キックバック通達におけるキックバックであると認めることはできない。

ところで、控訴人は、本件では、消費税法7条1項所定の輸出免税取引該当性が争点とされているにもかかわらず、当審において、被控訴人は消費税の課税要件が充足していることを主張すべきであるなどとして、るる主張する。しかし、そもそも輸出免税取引は、課税される資産の譲渡等の存在を前提にして、その消費税の免除を行うというものであり、控訴人においても、自己の業務に係る取引が課税される資産の譲渡等であることを前提にして、輸出免税取引であると主張するものである上、上記手数料は課税される資産の譲渡等に該当するものであるから(消費税法2条1項8号、9号、4条1項、6条1項、28条)、控訴人の上記主張は失当である。また、控訴人が指摘する消費税法基本通達4-1-3については、納税義務者の判定に関する通達にすぎないから、この通達の存在によって上記説示が左右されるものでもない。なお、控訴人は、控訴人の受け取る金銭が預り金であるならば、本件各航空会社国内支店ごとに、混載業者から回収した運賃を、ほかの入出金と区別して管理されている実体が必要であるところ、控訴人はそのような口座管理をしていないとも主張するが、その前提とするところの当否はともかく(金銭の授受である以上、その計算が明らかになる方法によって管理することは可能である。)、控訴人がその主張に係る口座管理をしていないことから直ちに、控訴人の受け取る金銭について手数料であるとの評価が否定されるものではないから、上記主張もまた失当である。」

(17) 同53頁26行目の「同法は」から54頁5行目の「享受するもので

あること」までを次のとおり改める。

「同法は、国内において事業者が行った資産の譲渡等には消費税を課することとし（同法４条１項）、課税される資産の譲渡等とは、資産の譲渡等（同法２条１項８号）のうち、同法６条１項の規定により消費税を課さないこととされるもの以外のものをいうと定めるとともに（同法２条１項９号）、課税資産の譲渡等の対価の額を消費税の課税標準と定め（同法２８条１項本文）、課税資産の譲渡等があれば、その対価については原則として消費税が課税されるものと定めていること、同法７条１項の規定は、消費税を免除するにとどめる規定であって、課税対象から除外する非課税規定（同法２条１項９号、６条参照）ではなく、同法７条１項各号所定の輸出免税取引に該当しない限り課税資産の譲渡等として課税されるべきものであるから、同項各号所定の輸出免税取引に該当して始めて消費税が免除されること、同法７条２項は、課税資産の譲渡等が同条１項各号に掲げる輸出免税取引等に該当するものであることにつき財務省令で定めるところにより証明がされたものでない場合には適用しないと定めていること」

(18) 同５４頁８行目末尾に続けて「この点につき、控訴人が当審で主張する事情を考慮しても上記判断が妨げられるものではない。」を加える。

(19) 同５４頁２５，２６行目の「自ら貨物の輸送を行うものではなく，」を「実運送であれ利用運送であれ運送人という立場にはなく，運送契約の当事者でもない以上，「貨物の輸送」を行うものではないのであり，」に改める。

(20) 同５７頁８行目の「原告は，」の次に「実運送であれ利用運送であれ，」を，１２行目の「認めることができない」の次に「（Ｐ１航空〔Ｐ１〕との関係では，本件連絡文書において，「名古屋地区で販売した大阪・成田発の貨物の横持ち代はＰ１航空（Ｐ１）が負担するものとする」と定められているのであり，Ｐ１航空がいわゆる横持ち代〔控訴人が保税運賃と説

明するもの)を負担していることについては控訴人代表者も認めている(甲43)。」を、それぞれ加える。

- 2 原判決争点(2)(控訴人の平成15年3月期の法人税の申告における売上げ等の繰上計上等が国税通則法68条1項の「事実の全部又は一部を隠ぺいし、又は仮装し、その隠ぺいし、又は仮装したところに基づき納税申告書を提出していたとき」に該当するか否か)について

次のとおり補正するほかは、原判決「事実及び理由」欄第3の2に記載のとおりであるから、これを引用する。

- (1) 原判決62頁26行目末尾に続けて次のとおり加える。

「この点、控訴人は、そもそも国税通則法68条1項の定めは、重加算税の賦課要件を明晰に定めたものではなく、かつ、広範囲な適用を定めたものであるなどとして、憲法30条及び31条に違反するとも主張する。しかし、重加算税の制度趣旨や、賦課要件については、上記説示のとおり解されるものであり、かつ、行政庁の恣意的な解釈、運用が許容されているわけでもないことからすれば、国税通則法68条1項の規定が不明確で、広範囲に適用されることになるということはできず、憲法30条及び31条に違反するものではない(同一の租税逋脱行為について重加算税の外に刑罰を科しても、憲法39条に違反するものではないと解されるから、この点からも国税通則法68条1項が憲法30条及び31条に違反するということとはできない。)。控訴人の上記主張は、独自の見解であって、採用できない。」

- (2) 同63頁12行目末尾に続いて次のとおり加える。

「とりわけ税理士は、税務に関する専門家として、独立した公正な立場において納税義務の適正な実現を図ることを使命としており(税理士法1条)、納税者が課税標準等の計算の基礎となるべき事実を隠ぺいし、若しくは仮装していることを知ったときは、直ちに、その是正をするよう助言する義

務を負っている（同法41条の3）。したがって、本件においても、P7税理士は、控訴人代表者から所得金額を減少させるよう不正な経理処理をすることを依頼されたことに対し、直ちに、これを是正するよう助言する義務を負っていたものである。しかるに、P7税理士は、このような助言義務に違反して、控訴人代表者の意向に従い、上記認定のとおり確信的かつ意図的に売上げの計上を繰り延べ、経費の計上を繰り上げたものであって、控訴人は、当初から所得を過少に申告することを意図し、その意図を外部からもうかがい得る特段の行動をした上、その意図に基づく過少申告をしたものと認められるから、重加算税の賦課要件を満たすものである。この点、単に当該事業年度の所得金額を少なくし、次事業年度にその分を繰り越そうとしたにすぎないから、重加算税の賦課要件を充足しないという控訴人の主張は採用できない。」

(3) 同64頁6行目の次に、行を改めて次のとおり加える。

「なお、法人税の課税標準は、各事業年度の所得の金額であり（法人税法21条、13条参照）、各事業年度の所得の金額は、当該事業年度の益金の額から当該事業年度の損金の額を控除した金額であるから（同法22条1項参照）、各事業年度において法人の所得金額が適正に算出されなければならないことはいうまでもなく、従って仮装、隠ぺいの有無もその事業年度ごとに検討されるべきものであることからすれば、当該事業年度と次事業年度を合わせて考えると売上げと支出の差引は何ら変わらないことを理由に、本件における期間損益調整が重加算税の賦課要件を充足しないというような控訴人の主張は採用できない。

また、控訴人は、P3航空P4支店に対する平成15年2月分の運賃返戻927万8580円が、P3航空P5支店の貨物販売手数料収入の平成15年2月分の請求額107万5060円及び同年3月分の請求額85万8840円と同様、翌事業年度に繰り延べられているのに、重加算税が賦

課されず、過少申告加算税が賦課されるにとどまっていることは、極めて恣意的であるとも主張する。しかし、証拠（甲44の添付資料8ないし10、乙6、8、11）及び弁論の全趣旨によれば、控訴人代表者は、P3航空P4支店に対する平成15年2月分の貨物販売手数料収入927万8580円（運賃返戻とは認められないことは既に説示したとおりである。）については、P3航空P5支店の貨物販売手数料収入の平成15年2月分の請求額107万5060円及び同年3月分の請求額85万8840円とは異なり、単純な経理ミスであると説明していること、P3航空P4支店に対する平成15年2月分の上記手数料927万8580円については同年3月31日付けで請求書が作成されているのに対し、P3航空P5支店の貨物販売手数料収入の平成15年2月分の請求額107万5060円及び同年3月分の請求額85万8840円については請求書が同年4月付けで作成されていることがそれぞれ認められるところ、これらの事実によれば、P3航空P4支店に対する平成15年2月分の貨物販売手数料収入の繰延べにつき意図的に所得を減少させているとまで認定するに至らず、その結果として過少申告加算税の賦課決定処分にとどまったものと認められる。そうであれば、P3航空P4支店に対する貨物販売手数料収入の繰延べについては過少申告加算税の賦課決定処分にとどまり、P3航空P5支店の貨物販売手数料収入の平成15年2月分の請求額107万5060円及び同年3月分の請求額85万8840円の繰延べについては重加算税を賦課されたことが恣意的であると認めることはできない。しかも、前者の繰延べにつき過少申告加算税の賦課決定処分がされたにとどまるからといって直ちに後者の繰延べにつき重加算税の賦課要件を充足しないものと認められるものでもない。

したがって、控訴人の上記主張は採用できない。」

3 原判決争点(3)（本件重加算税賦課決定及び本件各更正処分に理由附記の

不備があるか否か)について

原判決「事実及び理由」欄第3の3に記載のとおりであるから、これを引用する。

第4 結論

以上のとおり、控訴人の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、主文のとおり判決する。

名古屋高等裁判所民事第2部

裁判長裁判官 西 島 幸 夫

裁判官 野 々 垣 隆 樹

裁判官 下 嶋 崇