

本件は、輸出物品販売場の許可を受けた審査請求人（以下「請求人」という。）が、金製品の売上金額について、消費税法上の非居住者に対する特定の物品の譲渡に係るものであるとして、課税標準額に含めずに消費税等相当額の還付を受けるための申告をしたところ、①が、当該売上金額に係る各譲渡は非居住者に対する譲渡とは認められないなどとして消費税等の更正処分等及び輸出物品販売場許可の取消処分を行ったのに対し、請求人が、当該各譲渡は非居住者に対する譲渡に当たるなどとして、これらの処分の全部の取消しを求め、また、②が、上記①の更正処分等により生じた請求人の滞納税金を徴収するため、請求人の債権の差押え等の滞納処分等を行ったのに対し、請求人が、当該滞納処分等の原因となった上記①の更正処分等は誤っているから、当該滞納処分等も誤っているなどとしてその全部の取消しを求めた事案である。

(2) 関係法令等

関係法令等は、別紙2のとおりである。

なお、別紙2で定義した略語については、以下、本文においても使用する。

(3) 基礎事実

当審判所の調査及び審理の結果によれば、以下の事実が認められる。

イ 請求人は、に設立された、免税店の経営等を目的とする法人であり、請求人の代表取締役は設立以来、（以下「本件代表者」という。）である。

また、請求人は、令和5年2月22日に、本店をから肩書地へ移転した。

ロ 請求人は、平成30年7月26日、消費税法第9条《小規模事業者に係る納税義務の免除》第4項の規定に基づき、適用開始課税期間をから平成31年5月31日までの課税期間とする「消費税課税事業者選択届出書」をに提出した。

ハ 請求人は、に対し、所在地を「」、名称を「」とする輸出物品販売場の許可申請をし、平成30年9月13日付で、消費税法施行令第18条の2《輸出物品販売場の許可に関する手続等》第2項第1号に規定する一般型輸出物品販売場として、から消費税法第8条第6項の許可（以下「本件許可」という。）を

受け、以後、純金製のメダル及び小判を販売していた（以下、本件許可を受けた請求人の輸出物品販売場を「本件輸販場」という。）。

ニ 請求人は、平成30年10月12日、消費税法第19条《課税期間》第1項第4号の2の規定に基づき、適用開始日を同年11月5日とし、課税期間を1月ごとの期間に短縮する「消費税課税期間特例選択届出書」を に提出した。

ホ 請求人は、本件輸販場において、令和元年10月2日から令和3年5月17日にかけて、別表1の「購入年月日」欄に記載された各日において、同表の「品名」欄に記載された各商品（以下「本件各商品」という。）を譲渡した（以下、当該各譲渡を「本件各譲渡」という。）。

本件各譲渡については、購入記録票及び購入者誓約書が作成されており（以下、本件各譲渡に係る購入記録票及び購入者誓約書において本件各商品の購入者として記載されている者を「本件各名義人」という。）、本件輸販場には、本件各譲渡に係る各購入者誓約書（以下「本件各購入者誓約書」という。）並びに、本件各名義人の旅券の各写し及び本件各譲渡に係る購入記録票を当該旅券に貼り付けて割り印したものの各写し（以下、これらの写しを併せて「本件各購入記録票等写し」という。）が併せて保存されていた。

ヘ 請求人は、本件各譲渡に係る売上金額について、別紙1の1の(1)及び(2)に記載の各課税期間（以下、当該各課税期間の年月をもって略称表記することとし、例えば、令和元年10月1日から同月31日までの課税期間を「令和元年10月課税期間」といい、当該各課税期間を併せて「本件各課税期間」という。）に係る月別集計表（以下「本件各集計表」という。）の「売上高」勘定に、要旨別表2のとおり記載していた。

(4) 審査請求に至る経緯

イ が行った処分について

(イ) 請求人は、本件各課税期間の消費税及び地方消費税（以下「消費税等」という。）の各申告書に別表3の「申告」欄のとおり記載し、同「申告」欄に係る「年月日等」欄のとおり、それぞれ申告した。そして、 は、別表4の消費税等の申告に係る還付金の還付を、消費税法施行令第64条《仕入れに係る消費税額の控除不足額の還付の手続》の規定により留保していた。

(ロ) 次に、請求人は、令和元年12月課税期間及び令和2年7月課税期間の消費

税等について、別表3の「修正申告」欄のとおりとする各修正申告書を、それぞれ令和2年3月13日及び令和3年1月8日に、に提出した。

以下、本件各課税期間の各確定申告書と当該各修正申告書を併せて「本件消費税等各申告書」という。

- (ハ) 請求人は、本件消費税等各申告書において、本件各譲渡に係る売上金額を、課税資産の譲渡等の対価の額のうち免税売上額とした。
- (ニ) 所属の調査担当職員（以下「本件調査担当職員」という。）は、令和3年9月9日、請求人に対する実地の調査を開始した。当該調査において、本件調査担当職員は、本件各名義人のうちほか15名（以下「本件各申述者」という。）から本件各購入者誓約書の作成の経緯等に関する申述を得た。
- (ホ) は、令和4年12月23日付で、上記(ニ)の調査に基づき、本件各譲渡は本件各名義人に対して行われたものではないとして、請求人に対し、本件各課税期間の消費税等について、別表3の「更正処分等①」欄のとおりとする各更正処分及び重加算税の各賦課決定処分をした。
- (ヘ) は、令和5年1月23日付で、上記(ニ)の調査に基づき、請求人が虚偽の本件各購入者誓約書を作成するなどしたことが、消費税法第8条第7項の輸出品販売場の許可の取消事由に該当するとして、本件許可の取消処分（以下「本件許可取消処分」という。）をした。
- (ト) 請求人は、令和5年3月3日、上記(ホ)の本件各課税期間の消費税等に係る各更正処分及び重加算税の各賦課決定処分並びに本件許可取消処分に不服があるとして、再調査の請求をした。
- (チ) は、上記(ホ)の本件各課税期間の消費税等に係る各更正処分及び重加算税の各賦課決定処分のうち、令和元年12月課税期間ないし令和2年6月課税期間、令和2年9月課税期間、令和3年2月課税期間及び令和3年3月課税期間に係るものについて、提示した理由に誤りがあったことから、令和5年4月14日付でこれを取り消し、同日付で、当該各課税期間（以下「本件取消対象各課税期間」という。）の消費税等について、別表3の「更正処分等②」欄のとおり、上記(ホ)の各更正処分及び重加算税の各賦課決定処分と同額の各更正処分及び重加算税の各賦課決定処分をした。

以下、令和5年4月14日付の各更正処分と本件取消対象各課税期間に係る各更正処分を除く上記(ホ)の各更正処分を併せて「本件各更正処分」と、また、同日付の重加算税の各賦課決定処分と本件取消対象各課税期間に係る重加算税の各賦課決定処分を除く上記(ホ)の重加算税の各賦課決定処分を併せて「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。

(リ) 請求人は、令和5年4月25日、上記(チ)の本件取消対象各課税期間の消費税等に係る各更正処分及び重加算税の各賦課決定処分の取消し及び再処分に伴い、上記(ト)の再調査の請求の一部を取り下げた上で、当該再処分に不服があるとして、再調査の請求をした。

(ヌ) 再調査審理庁は、上記(ト)及び(リ)の再調査の請求について、令和5年6月27日付で棄却の再調査決定をし、同月29日、請求人に対し、再調査決定書の謄本を送達した。

ロ 行った処分等について

(イ) は、請求人の別表5-1に記載された滞納税金（以下「本件当初滞納税金」という。）について、通則法第43条《国税の徴収の所轄庁》第3項の規定に基づき、令和5年2月6日付で、 から徴収の引継ぎを受けた。

(ロ) は、本件当初滞納税金が完納されていなかったことから、令和5年2月7日付で、通則法第37条《督促》第1項の規定に基づき、請求人に対して督促をした。

(ハ) は、本件当初滞納税金が完納されていなかったことから、別表4の請求人の各還付金について、通則法第57条第1項及び地方税法附則第9条の10第2項の規定に基づき、別表6-1のとおり、令和5年2月8日付で各充当処分及び各委託納付を行い、請求人に対して、同日付でこれらの処分等に係る国税還付金充当等通知書を普通郵便にて送付した。

(ニ) は、本件当初滞納税金が完納されていなかったことから、徴収法第62条《差押えの手続及び効力発生時期》の規定に基づき、令和5年3月3日付で、敷金返還請求権（以下「本件敷金債権」という。）の差押処分（以下「本件敷金差押処分」という。）を行い、同月7日、本件敷金差押処分に係る

債権差押通知書が、第三債務者である に送達された。

- (ホ) は、上記イの(チ)の本件取消対象各課税期間の消費税等に係る各更正処分及び重加算税の各賦課決定処分の取消し及び再処分に伴い、本件当初滞納税金のうち本件取消対象各課税期間に係るものについて、通則法第43条第3項の規定に基づき、令和5年4月27日付で、 から再度徴収の引継ぎを受けた。

以下、本件当初滞納税金のうち本件取消対象各課税期間に係るものを「本件再処分滞納税金」といい、当該徴収の引継ぎ後の別表5-2の滞納税金を「本件滞納税金」という。

- (ハ) は、令和5年5月11日、本件敷金債権について、 から、原状回復費の額を敷金の額から控除した を取り立てた。
- (ト) は、上記(ハ)の取立てによって給付を受けた金銭を配当するため、本件再処分滞納税金以外の本件滞納税金への配当金を 、請求人に交付すべき残余金を零円、換価代金等の交付期日を令和5年5月22日午前10時00分などとする配当計算書を同月15日付で作成し、同月16日、当該配当計算書の謄本が、請求人に送達された（以下、当該配当計算書に係る処分を「本件配当処分」という。）。
- (チ) は、本件再処分滞納税金以外の本件滞納税金が完納されていなかったことから、徴収法第62条の規定に基づき、令和5年6月1日付で、請求人が に対して有する普通預金の払戻請求権及び債権差押通知書到達日までの利息の支払請求権の差押処分（以下「本件預金差押処分」という。）を行い、同月2日、本件預金差押処分に係る債権差押通知書が、第三債務者である に送達された。
- (リ) は、上記(ハ)の各充当処分及び各委託納付のうち別表6-1の5及び6に係る各充当処分及び各委託納付について、令和5年6月27日付で取り消すとともに、本件滞納税金が完納されていなかったことから、同日付で、別表4の5及び6の請求人の各還付金について、別表6-2の各充当処分及び各委託納付を行い、普通郵便にて国税還付金充当等通知書を請求人にそれぞれ送付した。

以下、別表6-1の1ないし3に係る各充当処分を「本件2月各充当処分」、

別表6-2に係る各充当処分を「本件6月各充当処分」といい、別表6-1の1ないし4に係る各委託納付と別表6-2に係る各委託納付を併せて「本件各委託納付」という。

ハ 請求人は、令和5年7月28日、再調査決定を経た後の本件各更正処分等及び本件許可取消処分並びに本件2月各充当処分、本件敷金差押処分、本件配当処分、本件預金差押処分、本件6月各充当処分及び本件各委託納付に不服があるとして、審査請求をした。

(5) 本件2月各充当処分、本件敷金差押処分、本件配当処分及び本件各委託納付の取消しを求める審査請求の適法性について

イ 本件2月各充当処分

通則法第77条第1項は、不服申立ては、処分があったことを知った日（処分に係る通知を受けた場合には、その受けた日）の翌日から起算して3月を経過したときは、することができない旨規定し、同項ただし書は、正当な理由があるときは、この限りでない旨規定している。

そして、当審判所の調査結果によれば、本件2月各充当処分は、令和5年2月8日に、普通郵便により国税還付金充当等通知書が請求人に送付されていることが認められるから、通則法第12条第2項により、通常到達すべきであった時に送達があったものと推定され、この推定を覆すに足る事実は見当たらない。そうすると、令和5年7月28日にされた本件2月各充当処分に対する審査請求は、本件2月各充当処分に係る通知を受けた日の翌日から起算して3月以内になされたものでないことが明らかであるから、通則法第77条第1項に規定する不服申立期間を経過した後になされたものと認められる。

請求人は、通則法第77条第1項ただし書に規定する正当な理由として、本件2月各充当処分は、本件各更正処分等に包摂される関係にあり、その適法性を本件各更正処分等の適法性により判断すべきである以上、請求人の不服申立てを行う権利の実質的保障の観点から、その根拠となる本件各更正処分等の具体的理由が開示された令和5年6月29日をもって起算日とすべき旨主張する。

しかしながら、請求人が主張する上記事情は、請求人が、不服申立期間内に本件2月各充当処分に対する審査請求をすること自体を妨げる事情とは認められず、通則法第77条第1項ただし書に規定する正当な理由に当たらないことは明らかで

ある。また、その他正当な理由を基礎付ける事情もうかがわれない。

したがって、本件2月各充当処分の取消しを求める審査請求は、法定の不服申立期間を経過した後にされた不適法なものである。

ロ 本件敷金差押処分

行政処分の取消しを求めるには、その取消しを求める処分の効力が現に存在していることが必要であるところ、本件敷金差押処分は、上記(4)のロの(ハ)のとおり徴収法第67条第1項の規定に基づき、[REDACTED]が令和5年5月11日に第三債務者から取立てをしていることが認められ、この取立てによって既に目的を完了して、その効力が消滅しているものである。

したがって、本件敷金差押処分の取消しを求める審査請求は、既に効力が消滅している処分の取消しを求めるものであり、請求人は、本件敷金差押処分の取消しを求める法律上の利益を有しないから、不適法なものである。

ハ 本件配当処分

徴収法第171条第1項第4号の規定によれば、滞納処分としての換価代金等の配当処分についての審査請求（始審的審査請求）は、換価代金等の交付期日まででなければ、これを行うことができない。

そして、上記(4)のロの(ト)のとおり本件配当処分に係る換価代金等の交付期日は、令和5年5月22日午前10時00分であるところ、請求人は、当審判所に対し、同年7月28日に審査請求をしている。

そうすると、本件配当処分の取消しを求める審査請求は、法定の不服申立期間を経過したものであることが明らかであるから、不適法なものである。

ニ 本件各委託納付

通則法第75条第1項に規定する「国税に関する法律に基づく処分」とは、行政庁の公権力の行使によって直接国民の権利義務に影響を及ぼす法律上の効果を生じさせるものであると解するのが相当であるところ、地方税法附則第9条の10に規定する委託納付とは、還付金等が生じた場合に、納税者が国税局長又は税務署長に対してその受領すべき還付金等により未納の国税等の納付を委託したものとみなして、国税局長又は税務署長がその委託に基づき当該還付金等により未納の国税等を納付する手続を行うことをいい、所定の要件を充足することにより法律上当然にその委託納付に相当する額の還付及び納付があったものとみなされるも

のであって、国税局長又は税務署長による公権力の行使によるものではないから、通則法第75条第1項に規定する「国税に関する法律に基づく処分」には当たらない。

したがって、本件各委託納付に対する審査請求は不適法なものである。

2 争点

- (1) 本件各譲渡は消費税法第8条第1項に規定する非居住者に対する譲渡に該当するか否か。具体的には、本件各譲渡は本件各名義人に対して行われたものか否か（争点1）。
- (2) 請求人に通則法第68条第1項に規定する「隠蔽し、又は仮装し」に該当する事実があったか否か（争点2）。
- (3) 本件輸販場は消費税法第8条第7項に規定する「輸出物品販売場として施設その他の状況が特に不相当と認められる場合」に該当するか否か（争点3）。
- (4) 本件6月各充当処分は適法か否か（争点4）。
- (5) 本件預金差押処分は適法か否か（争点5）。

3 争点についての主張

- (1) 争点1（本件各譲渡は消費税法第8条第1項に規定する非居住者に対する譲渡に該当するか否か。具体的には、本件各譲渡は本件各名義人に対して行われたものか否か。）について

原 処 分 庁	請 求 人
<p>次のことから、本件各譲渡は、本件各名義人に対して行われたものではなく、消費税法第8条第1項に規定する非居住者に対する譲渡に該当しない。</p> <p>イ 本件各申述者の各申述によれば、①本件各申述者は本件各商品を購入するだけの資金を持っておらず、②本件各申述者が本件各商品を購入した事実はなく、③本件各申述者は本件各購入者誓約書には署名していない又は本件各</p>	<p>次のことから、本件各譲渡は、本件各名義人に対して行われたものであり、消費税法第8条第1項に規定する非居住者に対する譲渡に該当する。</p> <p>イ 請求人は、法令上の手続に従って本件各名義人に本件各商品を交付しており、全ての取引において、免税品譲渡の実態が存在する。</p> <p>本件各申述者の請求人から本件各商品を購入したことがない旨の申述は、</p>

原 処 分 庁	請 求 人
<p>購入者誓約書に係る署名をした際は、白紙の購入者誓約書に署名するよう依頼されて署名し、④本件各申述者が自分の旅券を一時的に第三者に貸与し、当該旅券が返却された時には、本件各購入記録票等写しの基となる購入記録票は旅券に貼付されていなかったと認められ、本件各申述者は、請求人から本件各商品を購入したとは認められない。</p>	<p>一方的な言い放しの発言にすぎず、信頼性を担保するような具体的事情は何ら示されていない。</p> <p>また、本件各申述者の白紙に署名した旨、旅券を他人に貸与した旨などの申述は、いずれも自身が違法な免税取引に加担していることを認めつつ、取引商品や金額などは知らなかったと言いついですることで違法行為への加担の度合いを小さく見せるための方便にすぎない。</p> <p>これらの申述内容は、本件代表者が直接顧客と面談して商品や金額を確認してもらった上で、購入者誓約書及び本件輸販場でのみ使用されるオーダーシートという請求人独自の書面に購入者が自ら署名するという請求人の免税品取引の客観的状況と矛盾している。</p> <p>さらに、免税店で購入した商品を国内で譲渡して利益を得る組織的犯罪行為が増加しているところ、本件各申述者の中には、複数の輸出物品販売場における免税品購入への関与を認める者が何人も存在しており、本件各申述者には、虚偽の申述をするメリットがある。</p> <p>したがって、本件各申述者の各申述は信用できない上、僅か17名かつ信用</p>

原 処 分 庁	請 求 人
<p>ロ 東京税関羽田税関支署及び同成田税関支署が出国者から回収した購入記録票のうち、本件各購入記録票等写しの基となる購入記録票を確認することができなかった。</p> <p>本件各名義人のうち誰一人として本件各購入記録票等写しの基となる購入記録票を東京税関に提出していないことは極めて不自然であり、上記イの返却された旅券の状況についての申述内容を併せ鑑みれば、本件各名義人はいずれも本件各購入記録票等写しの基となる購入記録票を請求人から受領していなかったとみるのが相当である。</p>	<p>性の著しく低い申述をもって、81件全ての非居住者性を立証するなど暴論といわざるを得ない。</p> <p>さらに、同一の本件各名義人との取引であるにもかかわらず、更正処分を行った課税期間と行っていない課税期間が存在しており、合理的な処分とは到底認められない。</p> <p>ロ 請求人が本件各名義人の旅券に購入記録票を貼付した事実は明らかであり、請求人には、貼付した購入記録票を剥がす理由もなければメリットもない。請求人以外の何者かが購入記録票を剥がした事実があったとしても、輸出品販売場の義務の範囲ではなく、請求人が何らかの不利益を受けるいわれはない。</p> <p>また、[redacted]は、東京税関において購入記録票の回収状況を確認していない課税期間についても更正処分を行っているが、これは、購入記録票の回収の有無は更正処分を行う根拠ではないと認めるものであり、さらに、免税購入者の本件輸販場の購入記録票が税関当局から確認できなかったからといって、このことは免税購入者が購入記録票を請求人から受領していなかったことを明らかにするものではない。</p>

原 処 分 庁	請 求 人
	く、かつ原処分庁はそれ以上の根拠となる具体的事実を示していない。

(2) 争点2 (請求人に通則法第68条第1項に規定する「隠蔽し、又は仮装し」に該当する事実があったか否か。) について

原 処 分 庁	請 求 人
<p>本件輸販場には、本件各名義人に対する本件各譲渡が消費税法第8条第1項に規定する非居住者に対する取引に該当するとして、本件各購入者誓約書及び本件各購入記録票等写しが保存されている。</p> <p>これに加えて、本件代表者は、本件各名義人に対し、本件各譲渡を実際には行っていないにもかかわらず、本件各名義人に白紙の購入者誓約書に署名させ、又は本件各名義人の名義を使用して、本件各譲渡における購入者を本件各名義人とする内容虚偽の本件各購入者誓約書を作成したと認められる。</p> <p>そして、請求人は、当該内容虚偽の本件各購入者誓約書を基に、本件各名義人に本件各商品を譲渡したと仮装してこれらの譲渡に係る金額を本件各集計表の「売上高」勘定に記載することにより、「売上高」勘定に計上した本件各譲渡に係る譲渡金額の税抜金額を本件各課税期間の課税標準額の計算に含めなかったと認められる。</p> <p>以上のとおり、請求人が本件各集計表</p>	<p>本件代表者は、本件各名義人に白紙の購入者誓約書を作成させるなどの不法行為を全く認めておらず、そのような行為を想定させる申述及び答述も行っていない。また、請求人が白紙の購入者誓約書に署名させ、又は内容虚偽の購入者誓約書を作成させたことを証明するに足りる証拠は存在しないし、実際にそのような事実はない。</p> <p>請求人は、課税標準又は税額の計算の基礎となる事実の隠蔽も仮装行為も全く行っておらず、重加算税の賦課要件を満たしていないことは明らかである。</p>

原 処 分 庁	請 求 人
<p>の「売上高」勘定に計上した本件各譲渡に係る譲渡金額を免税売上額として、課税標準額に含めなかったことは、不正事実である「課税売上げを免税売上げに仮装する」場合に当たり、請求人は、当該不正事実に基づき本件消費税等各申告書を提出したものと認められる。</p> <p>したがって、請求人には、通則法第68条第1項に規定する「隠蔽し、又は仮装し」に該当する事実があった。</p>	

- (3) 争点3 (本件輸販場は消費税法第8条第7項に規定する「輸出物品販売場として施設その他の状況が特に不相当と認められる場合」に該当するか否か。) について

原 処 分 庁	請 求 人
<p>請求人は、内容虚偽の本件各購入者誓約書を作成するなど、本件輸販場において、正当な輸出物品販売場の経営を行うつもりがなく、輸出物品販売場制度を利用することにより不正に消費税の還付を受けることを目的としていたものと認めるのが相当である。そして、このような本件輸販場は、非居住者に対する販売場としての施設等が十分なものであるとはいえず、また、経営者である本件代表者の信用が薄弱となったといえることから、輸出物品販売場として相当な欠陥が生じているものというべきである。</p> <p>そうすると、本件輸販場については、消基通8-2-6の(2)の場合に該当</p>	<p>本件輸販場は、非居住者に対する販売場としての施設等が十分なものであり、かつ、請求人は不正な免税販売は一切行っていないところ、本件許可取消処分の原因となった本件各更正処分等が違法であることから、本件許可取消処分は取り消されるべきである。</p>

原 処 分 庁	請 求 人
し、消費税法第8条第7項に規定する「輸出物品販売場として施設その他の状況が特に不相当と認められる場合」に該当する。	

(4) 争点4 (本件6月各充当処分は適法か否か。) について

原 処 分 庁	請 求 人
<p>本件6月各充当処分は、通則法第57条第1項に規定する充当の要件を満たしており、かつ、手続に関しても関係法令の規定に基づいて行われていることから、適法に行われている。</p> <p>また、課税処分と充当処分とは、それぞれ別個の法律効果の発生を目的とする独立の行為であって、一つの法律効果の発生を目指す一連の手続を構成するものではないから、前者の違法は後者に承継されないというべきであり、仮に課税処分が違法であったとしても、その違法が重大かつ明白で当該処分が無効とならない限り、これによって充当処分が違法となるものではない。</p>	<p>本件6月各充当処分の原因となった本件各更正処分等が違法であることから、本件6月各充当処分は取り消されるべきである。</p>

(5) 争点5 (本件預金差押処分は適法か否か。) について

原 処 分 庁	請 求 人
<p>本件預金差押処分は、徴収法第47条に規定する差押えの要件を満たしており、かつ、手続に関しても関係法令の規定に基づいて行われていることから、適法に行われている。</p>	<p>本件預金差押処分の原因となった本件各更正処分等が違法であることから、本件預金差押処分は取り消されるべきである。</p>

原 処 分 庁	請 求 人
<p>また、課税処分と滞納処分とは、それぞれ目的及び効果を異にし、それ自体で完結する別個の行政処分であるから、前者の違法性は後者には承継されず、課税処分に取り消し得べき瑕疵があっても、その処分が取り消されるまでは、滞納処分を行うことができ、また、課税処分が取り消されても、その取消し前に完結した滞納処分の効力には影響がない。</p>	

4 当審判所の判断

(1) 争点1 (本件各譲渡は消費税法第8条第1項に規定する非居住者に対する譲渡に該当するか否か。具体的には、本件各譲渡は本件各名義人に対して行われたものか否か。) について

イ 法令解釈

消費税法は、事業者が国内で行った資産の譲渡等及び特定仕入れを課税の対象とするものであるところ、国境税調整を図る観点から国内における資産の譲渡等のうち輸出取引に該当するものについては免税することとしており、併せて、輸出物品販売場における非居住者に対する免税対象物品の譲渡については、国内における資産の譲渡ではあるものの、当該輸出物品販売場で物品を購入した非居住者が最終的に輸出することを前提とした譲渡であり、その実質は輸出取引と何ら変わることはないことから、このようなものについても輸出取引と同じく免税することとしている。すなわち、非居住者が国外に持ち出すことを前提に輸出物品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ことから、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。

このような輸出物品販売場における免税制度の趣旨に鑑みると、消費税法第8条第1項にいう非居住者に対する譲渡といえるためには、譲渡によって免税対象物品の所有権が非居住者に移転することを要すると解すべきであり、免税販売手続において非居住者による名義貸しなどが行われ、当該非居住者が実際の購入者でない場合には、免税対象物品の所有権が当該非居住者に移転するとはいえず、

同項の非居住者に対する譲渡とはいえないと解するのが相当である。

ロ 認定事実

原処分関係資料並びに当審判所の調査及び審理の結果によれば、以下の事実が認められる。

(イ) 請求人の事業形態について

A 請求人の本件各課税期間における売上高（免税金額）、仕入高（税込金額）及び仕入高（税抜金額）は、別表7のとおりであるところ、いずれの課税期間においても、仕入高（税込金額）が売上高（免税金額）を上回っており、仕入れた商品の販売のみでは利益が生じず、仕入高に係る消費税等相当額につき還付を受けることで利益が生じるという形態の事業を営んでいた。また、本件各課税期間における請求人の売上高は、本件各譲渡によるもののみであった。

B 本件代表者は、請求人の設立当初から一人で事業を行っており、本件各課税期間においても、全期間を通じて本件代表者が自ら本件輸販場での業務を行っていた。

(ロ) 購入記録票の回収状況について

A 本件各名義人76名のうち[]ほか53名は、令和元年10月から令和3年10月までの間に東京国際空港又は成田国際空港から出国した。

B 免税対象物品を購入した者は、消費税法施行令第18条第6項の規定のとおり、出国する際に、その出港地を所轄する税関長に購入記録票を提出することとされていたところ、東京税関羽田税関支署が出国者から回収した令和2年4月分ないし令和4年1月分の購入記録票37,265枚及び同成田税関支署が出国者から回収した令和2年4月分ないし令和3年12月分の購入記録票69,310枚のうちに、本件各購入記録票等写しの基となる購入記録票は確認されなかった。

ハ 関係者の各申述及び答述の内容並びにその信用性について

本件各譲渡が本件各名義人に対して行われたものか否かに関して、本件各申述者及び本件代表者がそれぞれ申述又は答述をしていることから、以下においては、これらの申述及び答述の内容並びにその信用性について述べる。

(イ) 本件各申述者の各申述の内容

- A 本件各申述者のうち (以下「本件申述者1」という。) は、令和4年2月28日、本件調査担当職員に対し、要旨次のとおり申述した。
- (A) 本件申述者1は、令和2年3月14日に来日し、複数のマッサージ店で働き、令和3年11月頃までは (以下「」という。) が経営するマッサージ店でアルバイトとして働いていた。
- (B) 本件申述者1は、本件各購入者誓約書に記載されている本件各商品を買っておらず、本件各商品を見たこともなく、本件各商品を買うことができるほどの資金も持っていない。また、本件申述者1は、本件各購入者誓約書の「販売者氏名/名称」欄に記載のある名称 () についても聞いたことがない。
- (C) 本件各購入者誓約書に記載されている署名は本件申述者1の字に間違いはないが、本件申述者1が署名した時には、購入者誓約書に販売者氏名、商品名、数量、金額などは記載されていなかった。
- (D) 本件申述者1が購入者誓約書に署名したのは、以前勤務していたマッサージ店のママの友達である 女性から頼まれたのがきっかけである。本件申述者1は、その 女性と一緒にタクシーに乗り、どこかのオフィスに行き、その 女性に言われるがままに、そのオフィスの中にいた日本人男性に旅券を預けて、購入者誓約書に署名した。その日本人男性は、本件申述者1の旅券を持ってオフィスの奥の部屋に行き、10分後くらいに戻ってきて本件申述者1に旅券を返した。このほかにも、本件申述者1は、その 女性らと別のオフィスに行って、旅券を預け、購入者誓約書に署名したことがあった。本件申述者1が購入者誓約書に署名をしに行く際は、必ずその 女性と が一緒にいた。
- (E) (本件調査担当職員が、本件申述者1に対し、 (以下「」という。) の写真を提示したところ) この女性がママの友達である 女性に間違いはない。
- (F) 本件各購入記録票等写しに写っている旅券は、ページ番号や割り印の位置から本件申述者1の旅券であることは間違いはないが、本件申述者1が旅券を預けて返却された時には、本件各購入記録票等写しに写っている購入記録票は旅券に貼られていなかった。

B 本件各申述者のうち (以下「本件申述者2」という。) は、令和4年3月14日、本件調査担当職員に対し、要旨次のとおり申述した。

(A) 本件申述者2は、本件各購入者誓約書に記載されている本件各商品を買っていないし、そもそも本件各購入記録票等写しに映っている各購入記録票に記載された金の小判を見たことがない。本件申述者2は、それらの商品を買えるだけの資金を持っていない。

(B) 本件申述者2は、購入者誓約書に一度だけ署名したことがあるが、商品名や金額など何も書かれていない白紙のものに署名した(なお、当該購入者誓約書は、本件各購入者誓約書ではなく、本件各更正処分の対象となった譲渡以外の譲渡に関するものである。)。本件申述者2は、令和2年の夏頃だったと思うが、親族である の知人である 女性を助けるため、その 女性と2人でオフィスのような部屋に行き、日本人と思われる男性から、白紙の購入者誓約書を渡され、署名した。それから、本件申述者2がその男性に旅券を預けると、その男性は、本件申述者2の旅券を持って部屋の奥に行き、5分ほどしてから旅券を本件申述者2に返した。

(C) (本件調査担当職員が、本件申述者2に対し、 の写真を提示したところ) 断定はできないが、その 女性は、写真の女性に髪型や年齢層などが近い人だった。

(D) 本件各購入者誓約書に記載されている署名は、本件申述者2の字ではない。

(E) 本件各購入記録票等写しに写っている旅券のページ番号や割り印の位置から、本件申述者2の旅券であることは間違いないが、本件各購入記録票等写しに写っている購入記録票は見たことがない。

C 本件各申述者のうち (以下「本件申述者3」という。) は、令和4年4月20日、本件調査担当職員に対し、要旨次のとおり申述した。

(A) 本件申述者3は、本件各購入者誓約書に記載されている本件各商品を買っていないし、そもそも金のメダルを見たことがない。本件申述者3は、本件各購入者誓約書に書いてあるような本件各商品を買えるだけの資金を

と一緒に入りに建物に入り、事務所のような部屋の中で日本人の男性から旅券を出してほしいと言われたため、その男性に旅券を預け、その間に、白紙の購入者誓約書に署名してほしいと言われ、署名した。預けた旅券は、その日本人男性に預けて10分ほどで本件申述者4に返された。

(D) (本件調査担当職員が、本件申述者4に対し、の写真を提示したところ) この女性とは一度会ったことがある。本件申述者4は、からの指示でこの女性と待ち合わせして、白紙の購入者誓約書に署名したことがある。この女性のしゃべり方や発音から、恐らくかかだと思ふ。

(E) 本件申述者4は、本件各購入記録票等写しに写っている購入記録票は見たことがない。

E 本件申述者1ないし本件申述者4以外の本件各申述者も、全ての者が、本件調査担当職員に対し、上記AないしDと同様に、①本件各商品を購入しておらず、②本件各商品を購入するだけの資金を持っておらず、③本件各購入者誓約書に署名していない、又は、本件各購入者誓約書に署名した際は、必要事項の記載がされていない状態の購入者誓約書に署名するよう依頼されて署名した旨を申述した。また、本件申述者1ないし本件申述者4以外の本件各申述者の大半の者が、④本件各購入記録票等写しに写っている購入記録票を見たことがなく、⑤自分の旅券を一時的に第三者に貸与し、当該旅券が返却された時には、購入記録票は貼付されていなかった旨を申述し、その他の者についても、同様の状況にあったことがうかがえる申述をしている。

(v) 本件代表者の申述及び答述の内容

A 本件代表者は、令和3年9月9日、本件調査担当職員に対し、要旨次のとおり申述した。

(A) 購入者からの受注は旅行ガイドが行う。請求人は、旅行ガイドからの連絡を受けてから仕入先に依頼し、購入者が来店するまでに商品を用意していた。

(B) 仕入先からの商品の受取は、本件代表者が仕入先の店舗にトランクで現金を持参し、目の前で計量するところを確認した上で、現金と商品を交換することにより行っていた。

(C) 販売時には、旅行ガイドが購入者を連れて約束の日時に来店し、当日に購入の意思と本人確認を行った上で、商品を販売していた。決済は日本円の現金であった。

(D) 顧客対応は、翻訳アプリを使用し、本件代表者が直接行っていた。

B 本件代表者は、令和5年5月31日、再調査審理庁に対し、本件各商品の販売手続について、要旨次のとおり申述した。

(A) 旅券で氏名、国籍、生年月日、顔写真、筆跡、滞在期間などを確認する。

(B) 顧客に購入者誓約書に署名をしてもらう際、購入者誓約書の見本を顧客に見せ、見本の青文字の部分に署名をしてもらう。日本語が分からなくても署名をしてもらえるよう、見本では本件代表者が記載する部分を赤文字、署名欄のみを青文字にしていた。また、その際に、本件代表者は筆跡を確認するようにしていた。

(C) 本件代表者が、購入者誓約書と複写になっている購入記録票を旅券に貼り付け、割り印を押し、旅券の割り印を押ししたページ、顔写真があるページ及び滞在期間のあるページをコピーする。

(D) これらが全て終わったところで、本件代表者は顧客に商品を渡し、顧客に商品を確認してもらってから現金を受け取る。本件代表者は、受け取った現金を確認し、領収書を渡す。

C 本件代表者は、令和6年4月1日、当審判所に対し、本件各商品の販売方法について、要旨次のとおり答述した。

(A) 本件代表者は、注文を受けた翌日には仕入先に連絡を入れ、発注していた。

(B) 本件代表者は、顧客の来店予定日に仕入先に連絡して商品の仕入金額を確認した上で、鍵のかかるトランクケースに現金を入れて仕入先のところに商品を取りに行く。本件代表者は、注文した商品を確認した上で現金を支払い、受け取った商品を同じトランクケースに入れて本件輸販場に戻る。

(C) 顧客が来店する際、顧客は必ず旅行ガイドを伴って来店するため、本件輸販場には最低でも本件代表者、顧客及び旅行ガイドの3名がいた。

(D) 本件各商品の顧客への販売手続については、おおむね次のとおりであった。

- a 本件代表者が、旅券により本人確認を行う。
- b 旅券の本人確認で問題がなければ、本件代表者は、顧客の目の前で商品をトレイに並べて見せ、顧客に販売金額を伝える。
- c 購入の意思が確認できたら、オーダーシートの「発注者」欄に顧客本人にサインをしてもらうとともに、本件代表者は顧客の目の前で旅券を見ながら、購入者誓約書に「旅券番号」、「国籍」、「購入年月日」、「購入者氏名」、「生年月日」、「上陸年月日」、「在留資格」をそれぞれの欄に記載し、全ての記載が終わった後、顧客に購入者誓約書の「署名」欄に署名をしてもらう。そして、購入記録票を旅券にホチキス留めし、割り印をする。
- d 本件代表者は、顧客の了解を得た上で商品と旅券を持って本件輸販場の奥の事務機のところに行き、商品の脇に旅券の写真部分を開いて置いて写真を撮る。
- e 本件代表者は、顧客に旅券を返却した後で、代金の支払を求め、現金を受け取ると顧客の面前で金額等を確認する。問題がなければ領収書を作成し、領収書及び本件各商品を顧客に渡す。

(ハ) 関係者の各申述及び答述の信用性についての検討

A 本件各申述者の各申述について

上記(イ)のとおり、本件各申述者は、全ての者が、①本件各商品を購入していない旨、②本件各商品を購入するだけの資金を持っていない旨及び③本件各購入者誓約書に署名していない、又は、購入者誓約書に署名した際は、必要事項の記載がされていない状態の購入者誓約書に署名するよう依頼されて署名した旨申述した。また、本件各申述者のうちの大半の者が、④本件各購入記録票等写しに写っている購入記録票を見たことがない旨及び⑤自分の旅券を一時的に第三者に貸与し、当該旅券が返却された時には、購入記録票は貼付されていなかった旨を併せて申述しているところ、本件各申述者は、本件各購入者誓約書に署名した経緯や状況、あるいは、本件各購入者誓約書の署名が本件各申述者のものではないことなどについて、それぞれ具体的に述べている上、外国人旅行者である本件各申述者が数千万円もの多額の日本円の現金を本件輸販場に持参して本件各商品に係る支払をするのは困難である

といえることに照らすと、その申述内容は自然かつ合理的なものであるといえる。

また、本件各申述者のうち大半の者は、自分の旅券を一時的に第三者に貸与したことや、必要事項の記載がされていない購入者誓約書に署名したことなど、これらの者が不正な行為に関与したことをうかがわせる内容の申述をしており、これはこれらの者に不利益をもたらし得るものであるといえるところ、これらの者があえて自己に不利益をもたらし得る虚偽の申述をするとは考え難い。

以上からすれば、本件各申述者の申述内容は信用できる。

B 本件代表者の申述及び答述について

上記(ロ)のとおり、本件代表者は、本件各譲渡が本件各名義人に対して行われたものであることを前提に申述又は答述しているが、上記Aのとおり信用できる本件各申述者の申述内容と相反する内容である上、外国人旅行者である本件各名義人が本件輸販場に数千万円もの多額の現金を持参して購入していたなどという申述及び答述の内容は、極めて不自然かつ不合理である。

また、本件代表者は、本件各譲渡の際に本件各名義人の旅券に購入記録票を貼付していた旨を申述又は答述しているが、上記ロの(ロ)のとおり、購入記録票は出国時にその出港地を所管する税関長に提出することとなっており、本件各名義人76名のうち54名が東京国際空港又は成田国際空港から出国したにもかかわらず、東京税関羽田税関支署及び同成田税関支署において回収された購入記録票には、本件各購入記録票等写しの基となる購入記録票が1枚も確認できなかったことからすると、本件代表者の上記申述及び答述は不合理であるといわなければならない。

以上からすれば、本件各譲渡が本件各名義人に対して行われたものであることを前提とする本件代表者の申述及び答述は、いずれも信用することができないことはもとより、本件代表者が請求人の代表者であり、かつ、上記ロの(イ)のBのとおり、本件輸販場を本件代表者一人だけで運営していたことから、本件各譲渡に関して、記憶違いなどの故意によらない申述及び答述の誤りをするとは考え難いことも併せると、本件代表者の申述及び答述は、積極的に虚偽の申述及び答述をしたものであるといわなければならない。

(二) 関係者の各申述及び答述から認定できる事実

A 上記(ハ)のAのとおり、信用できる本件各申述者の各申述からすれば、本件各申述者分の本件各譲渡については、本件各申述者は、本件各商品の代金の支払をせず、本件各商品の引渡しも受けておらず、本件各商品の実際の購入者ではなかったと認められ、また、上記1の(3)のホのとおり本件輸販場で保存されていた本件各申述者分の本件各購入者誓約書及び本件各購入記録票等写しは、必要事項の記載がされていない状態の購入者誓約書に本件各申述者の署名がされたものを用いて作成され、あるいは、本件各申述者の関与なく作成された本件各購入者誓約書及び本件各購入記録票等写しを、請求人がいずれかから入手するなどしたものであったと認められる。

つまり、請求人は、本件各譲渡のうち、本件各申述者の名義を用いてされたものについて、実際の購入者ではない本件各申述者に対する免税販売であるかのように装ったのであり、本件各申述者に対する譲渡である旨の本件各購入者誓約書及び本件各購入記録票等写しには虚偽の内容が記載されていると認められる。

B そして、請求人が上記Aのとおり実際の購入者ではない非居住者に対する免税販売であるかのように装ったのは、本件各譲渡のうち本件各申述者の名義を用いてされたものにとどまらないというべきである。すなわち、上記ロの(イ)のAのとおり、請求人の事業形態は、仕入れた商品の販売のみでは利益が生じず、仕入高に係る消費税等相当額につき還付を受けることで利益が生じるというものであったこと、上記Aの本件各申述者分の本件各譲渡については、相互に関係のない本件各申述者16名の名義によってされたものであり、かつ、令和元年10月2日から令和3年5月17日までの間、その時期を異にして、16回にわたって繰り返されていたものであったが、実際に本件各申述者による本件各商品の購入がされたものがなかったこと、別表1のとおり、本件各申述者の本件各譲渡とそれ以外の本件各譲渡とでは、譲渡された商品、購入者及び販売金額などの点において特段の相違点は見られないこと、上記(ハ)のBのとおり、本件代表者があえて虚偽の申述及び答述をして、請求人において行われていたとする外国人旅行者に対する本件各商品の販売事業の実態の全容を偽ろうとしていたといえることからすれば、本件各課税期間における請

求人の事業実態は、本件各譲渡の全てが、消費税等相当額の不正還付を受けるために、上記Aと同様に、実際の購入者ではない本件各名義人に対する免税販売であるかのように装って行われたものであったと認められる。

ニ 検討

上記イのとおり、消費税法第8条第1項に規定する非居住者に対する譲渡といえるためには、譲渡によって免税対象物品の所有権が当該非居住者に移転したことを要し、非居住者による名義貸しなどにより、当該非居住者が実際の購入者でない場合には、当該免税対象物品の所有権が当該非居住者に移転したとはいえず、同項に規定する非居住者に対する譲渡とはいえないところ、上記ハの(ニ)のBのとおり、本件各譲渡については、請求人が、本件各商品の実際の購入者ではない本件各名義人に対する免税販売であるかのように装ったものであったから、本件各商品の所有権が本件各名義人に移転したとはいえない。

したがって、本件各譲渡は、本件各名義人に対して行われたものではなく、消費税法第8条第1項に規定する非居住者に対する譲渡に該当しない。

ホ 請求人の主張について

(イ) 請求人は、上記3の(1)の「請求人」欄のイのとおり、請求人は、法令上の手続に従って本件各名義人に本件各商品を交付しており、全ての取引において、免税品譲渡の実態が存在し、本件各申述者の各申述は信用できないばかりか、僅か17名かつ信用性の著しく低い申述をもって、81件全ての非居住者性を立証するなど暴論といわざるを得ず、また、同一の本件各名義人との取引であるにもかかわらず、更正処分を行った課税期間と行っていない課税期間が存在しており、原処分は合理的ではない旨主張する。

しかしながら、上記ハの(ニ)のとおり、請求人が本件輸販場において保存していた本件各購入者誓約書及び本件各購入記録票等写しは、必要事項の記載がされていない状態の購入者誓約書に本件各名義人の署名がされたものを用いて作成され、あるいは、本件各名義人の関与なく作成されたものを、請求人がいずれかから入手するなどしたものであったから、これらをもって本件各譲渡が本件各名義人に対して行われたものであったとは認められない。また、本件各申述者の各申述は信用でき、かつ、請求人が実際の購入者ではない非居住者に対して免税販売をしたかのように装ったのは、本件各譲渡のうち本件各申述者の

名義を用いてされたものにとどまらないのは、上記ハの(ニ)のBのとおりである。

さらに、同一の本件各名義人との取引について、更正処分を行った課税期間と行っていない課税期間が存在していたとしても、本審査請求に係る原処分の対象である本件各課税期間以外の事情が本審査請求に係る当審判所の判断を左右する事情にはならない。

したがって、請求人の主張には、いずれも理由がない。

(ロ) 請求人は、上記3の(1)の「請求人」欄のロのとおり、請求人が本件各名義人の旅券に購入記録票を貼付した事実は明らかであり、請求人には、貼付した購入記録票を剥がす理由もなければメリットもない旨及び本件各課税期間に東京税関において購入記録票の回収状況を確認していない課税期間があることから、購入記録票の回収の有無は更正処分を課す根拠ではないと認めるものであり、本件輸販場の購入記録票が税関当局から確認できなかったことは、免税購入者が購入記録票を請求人から受領していなかったことを明らかにするものではない旨主張する。

しかしながら、上記ハの(ハ)のBのとおり、本件各名義人の旅券に購入記録票を貼付していた旨の本件代表者の申述及び答述は信用できず、同(ニ)のとおり、本件各購入記録票等写しは虚偽の内容で作成されたものと認められることから、請求人が本件各名義人の旅券に購入記録票を貼付した事実は認められない。また、上記ハの(ニ)のBのとおり、本件各課税期間における請求人の事業実態は、本件各譲渡の全てが、消費税等相当額の不正還付を受けるために、実際の購入者ではない本件各名義人に対する免税販売であるかのように装って行われたものであったと認められるのであるから、本件各課税期間に東京税関において購入記録票の回収状況が確認できていない課税期間があったとしても、上記判断の結論を左右するものではない。

したがって、請求人の主張には、いずれも理由がない。

(2) 争点2（請求人に通則法第68条第1項に規定する「隠蔽し、又は仮装し」に該当する事実があったか否か。）について

イ 法令解釈

重加算税の制度は、納税者が過少申告をするについて隠蔽、仮装という不正手段を用いた場合に、過少申告加算税よりも重い行政上の制裁を科することによっ

て、悪質な納税義務違反の発生を防止し、もって申告納税制度による適正な徴税の実現を確保しようとするものである。

そして、通則法第68条第1項にいう「事実を隠蔽」するとは、課税標準等又は税額等の計算の基礎となる事実について、これを隠蔽しあるいは故意に脱漏することをいい、また、「事実を仮装」するとは、所得、財産あるいは取引上の名義等に関し、あたかも、それが事実であるかのように装う等、故意に事実をわい曲することをいうと解するのが相当である。

ロ 検討

上記(1)のハの(ニ)のとおり、本件各譲渡については、請求人が、本件各商品の実際の購入者ではない本件各名義人に対する免税販売であるかのように装ったものであり、本件各譲渡が本件各名義人に対してされた旨の虚偽の内容が記載された本件各購入者誓約書及び本件各購入記録票等写しを入手するなどして本件輸販場に保存し、上記1の(3)のへのとおり、本件各集計表にも本件各名義人に対する売上高として計上していた。

そうすると、請求人において、本件各譲渡が本件各名義人に対して行われたものではなかったのに、あたかも本件各名義人に対して行われたかのように装って故意に事実をわい曲したものと見える。

したがって、請求人に通則法第68条第1項に規定する「隠蔽し、又は仮装し」に該当する事実があったと認められる。

ハ 請求人の主張について

請求人は、上記3の(2)の「請求人」欄のとおり、本件代表者は本件各名義人に白紙の購入者誓約書を作成させるなどの不法行為を全く認めておらず、そのような行為を想定させる申述及び答述も行っていない旨及び請求人が白紙の購入者誓約書に署名させ、又は内容虚偽の購入者誓約書を作成させたことを証明するに足りる証拠は存在しないし、実際にそのような事実はなく、請求人は、課税標準又は税額の計算の基礎となる事実の隠蔽も仮装行為も全く行っておらず、重加算税の賦課要件を満たしていないことは明らかである旨主張する。

しかしながら、本件代表者の申述又は答述の有無にかかわらず、上記(1)のニのとおり、本件各名義人は本件各商品の実際の購入者ではなく、また、同ハの(ニ)のとおり、本件各購入者誓約書は本件各譲渡における購入者を本件各名義人とする

内容虚偽のものであったと認められるから、請求人の主張には理由がない。

- (3) 争点3 (本件輸販場は消費税法第8条第7項に規定する「輸出物品販売場として施設その他の状況が特に不相当と認められる場合」に該当するか否か。) について

イ 法令解釈等

消基通8-2-6の(2)は、消費税法第8条第7項の規定により輸出物品販売場の許可を取り消すことができる場合の取扱いとして、同項に規定する「輸出物品販売場として施設その他の状況が特に不相当と認められる場合」とは、非居住者に対する販売場としての施設等が十分なものでなくなった場合、経営者の資力及び信用が薄弱となった場合等、輸出物品販売場としての物的、人的、資金的要素に相当な欠陥が生じた場合をいう旨定めているところ、当該取扱いは、同項の規定を踏まえ、これらの要素に相当な欠陥が生じた場合には、その許可を取り消すことができることを明らかにしたものであり、当審判所においても相当であると認められる。

ロ 検討

上記(2)のロのとおり、請求人は、本件各譲渡が本件各名義人に対して行われていないにもかかわらず、本件各譲渡が本件各名義人に対してされた旨の虚偽の内容が記載された本件各購入者誓約書及び本件各購入記録票等写しを入手するなどして本件輸販場に保存していた。これらの請求人の行為は、当該内容虚偽の本件各購入者誓約書及び本件各購入記録票等写しを基に、本件各譲渡をあたかも本件各名義人に本件各商品を譲渡したかのように仮装し、消費税法第8条に規定する輸出物品販売場制度を利用することにより不正に消費税等相当額の還付を受けようとしたものと認められる。

そして、上記(1)のロの(イ)のBのとおり、本件代表者は、請求人の設立当初から一人だけで業務を行っているところ、その本件代表者が不正に消費税等相当額の還付を受けるために仮装行為を行い、消費税法所定の免税手続等を適正に履行していなかったことは、本件代表者の信用が薄弱となったと評価することができ、輸出物品販売場として人的要素に相当な欠陥が生じたものと認められる。

したがって、本件輸販場は、消費税法第8条第7項に規定する「輸出物品販売場として施設その他の状況が特に不相当と認められる場合」に該当するものと認められる。

ハ 請求人の主張について

請求人は、上記3の(3)の「請求人」欄のとおり、本件輸販場は、非居住者に対する販売場としての施設等が十分なものであり、かつ、請求人は不正な免税販売は一切行っていないところ、本件許可取消処分の原因となった本件各更正処分等が違法であることから、本件許可取消処分は取り消されるべきである旨主張する。

しかしながら、本件代表者が仮装行為を行い、消費税法所定の免税手続等を適正に履行していなかったことは、上記ロで述べたとおりである。そして、このことにより、本件代表者の信用が薄弱となったと評価することができ、輸出物品販売場として人的要素に相当な欠陥が生じたものと認められるから、本件輸販場は消費税法第8条第7項に規定する「輸出物品販売場として施設その他の状況が特に不適当と認められる場合」に該当する。

したがって、請求人の主張には理由がない。

(4) 争点4（本件6月各充当処分は適法か否か。）について

イ 検討

別紙2の2のとおり、通則法第57条第1項は、国税局長等は、還付金等がある場合において、その還付を受けるべき者につき納付すべきこととなっている国税があるときは、還付金等をその国税に充当しなければならない旨規定した上で、同条第3項は、国税局長等は、同条第1項の規定による充当をしたときは、その旨をその充当に係る国税を納付すべき者に通知しなければならない旨規定している。

上記1の(4)のロの(リ)のとおり、請求人には、本件6月各充当処分の時点において別表4の5及び6の各還付金がある一方、本件滞納税金が完納されていなかったことから、原処分庁である[]は、本件6月各充当処分を行って請求人にその旨を通知しており、その他、当審判所に提出された証拠資料等によっても、本件6月各充当処分に瑕疵があると認めるべき事実は認められない。

したがって、本件6月各充当処分は、通則法第57条第1項及び同条第3項の要件を満たし、適法である。

ロ 請求人の主張について

請求人は、上記3の(4)の「請求人」欄のとおり、本件6月各充当処分の原因となった本件各更正処分等が違法であることから、本件6月各充当処分は取り消さ

れるべきである旨主張する。

しかしながら、課税処分は、国税の納税義務を具体化し、その納付すべき税額を確定させることを目的とする処分であるのに対し、充当処分は、納税者に納付すべき国税と還付金等が共に存在している場合に、税務署長等が当該還付金等を一方的に当該国税に充当し、当該還付金等の額の納付があったのと同様の効果を生じさせる処分であるから、両者はそれぞれ別個の法律効果の発生を目的とする行政処分である。したがって、違法性は承継されず、先行する課税処分が重大かつ明白な瑕疵により無効であるか、当該課税処分が充当処分の時点において違法を理由として権限ある機関によって取り消されていた場合でない限り、先行する課税処分の違法を理由として充当処分の取消しを求めることはできないものと解するのが相当である。

当審判所の調査の結果において、本件各更正処分等は無効ならしめるような重大かつ明白な瑕疵の存在をうかがわせる具体的事情は認められず、本件6月各充当処分に係る本件各更正処分等が本件6月各充当処分の前に取り消された事実はない。

したがって、本件各更正処分等の違法を理由として本件6月各充当処分の違法を求めることはできず、請求人の主張には理由がない。

(5) 争点5（本件預金差押処分は適法か否か。）について

イ 検討

別紙2の14のとおり、徴収法第47条第1項柱書及び同項第1号は、徴収職員は、滞納者が督促を受け、その督促に係る国税をその督促状を発した日から起算して10日を経過した日までに完納しないときは、滞納者の国税につきその財産を差し押さえなければならない旨規定している。

上記1の(4)のロの(ロ)のとおり、原処分庁である[]は、令和5年2月7日付で、請求人に対して本件当初滞納税金に係る督促をした上で、同(チ)のとおり、同年6月1日においても本件再処分滞納税金以外の本件滞納税金が完納されていなかったことから、同日付で本件預金差押処分を行っており、本件預金差押処分は、督促から10日を経過した日以後にされている。また、当審判所に提出された証拠資料等によっても、本件預金差押処分に瑕疵があると認めるべき事実は認められない。

したがって、本件預金差押処分は適法である。

ロ 請求人の主張について

請求人は、上記3の(5)の「請求人」欄のとおり、本件預金差押処分の原因となった本件各更正処分等が違法であることから、本件預金差押処分は取り消されるべきである旨主張する。

しかしながら、課税処分と滞納処分とは、それぞれ別個の法律効果の発生を目的とする行政処分である。したがって、違法性は継承されず、先行する課税処分が重大かつ明白な瑕疵により無効であるか、当該課税処分が滞納処分の時点において違法を理由として権限ある機関によって取り消されていた場合でない限り、先行する課税処分の違法を理由として滞納処分としての差押処分の取消しを求めることはできないものと解するのが相当である。

当審判所の調査の結果において、本件各更正処分等を無効ならしめるような重大かつ明白な瑕疵の存在をうかがわせる具体的事情は認められず、本件預金差押処分に係る本件各更正処分等が本件預金差押処分の前に取り消された事実はない。

したがって、本件各更正処分等の違法を理由として本件預金差押処分の違法を求めることはできず、請求人の主張には理由がない。

(6) 本件各更正処分の適法性について

上記(1)の二のとおり、本件各譲渡は、消費税法第8条第1項に規定する非居住者に対する譲渡に該当せず、同項による消費税の免除はされない。これに基づき、請求人の本件各課税期間の消費税の課税標準額及び納付すべき税額並びに地方消費税の納付すべき税額を算出すると、本件各更正処分の額といずれも同額であると認められる。

また、本件各更正処分のその他の部分について、請求人は争わず、当審判所に提出された証拠資料等によっても、これを不相当とする理由は認められない。

したがって、本件各更正処分はいずれも適法である。

(7) 本件各賦課決定処分の適法性について

上記(6)のとおり、本件各更正処分はいずれも適法であり、同(2)のロのとおり、本件各課税期間において、請求人に通則法第68条第1項に規定する「隠蔽し、又は仮装し」に該当する事実があったと認められるから、請求人につき同項に規定する重加算税の賦課要件を満たすものといえることができる。そして、当審判所において

も、本件各課税期間の消費税等に係る重加算税の額は、本件各賦課決定処分における重加算税の額といずれも同額であると認められる。

したがって、本件各賦課決定処分はいずれも適法である。

(8) 本件許可取消処分の適法性について

上記(3)のロのとおり、本件輸販場は、消費税法第8条第7項に規定する「輸出物品販売場として施設その他の状況が特に不相当と認められる場合」に該当するものと認められるから、本件許可取消処分は、争点についてこれを取り消すべき理由はない。

また、本件許可取消処分のその他の部分については、請求人は争わず、当審判所に提出された証拠資料等によっても、これを不相当とする理由は認められない。

したがって、本件許可取消処分は適法である。

(9) 本件6月各充当処分及び本件預金差押処分の適法性について

上記(4)のイ及び同(5)のイのとおり、本件6月各充当処分及び本件預金差押処分は、争点についてこれを取り消すべき理由はない。

また、本件6月各充当処分及び本件預金差押処分のその他の部分については、請求人は争わず、当審判所に提出された証拠資料等によっても、これを不相当とする理由は認められない。

したがって、本件6月各充当処分及び本件預金差押処分は適法である。

(10) 結論

以上のとおり、別紙1の1並びに同2の(1)のロ及びニに記載の各処分に対する審査請求は理由がないから、これを棄却することとし、その他の原処分に対する審査請求及びその他の審査請求は不適法なものであるから、これを却下することとし、主文のとおり裁決する。

別表1 本件各購入者誓約書の記載内容

(単位：円)

購入年月日	品名	購入者氏名	販売価額の合計金額
令和元年10月2日	記念小判		
令和元年10月8日	記念小判		
令和元年10月10日	記念小判		
令和元年10月17日	記念小判		
令和元年10月28日	記念小判		
令和元年10月30日	記念小判		
令和元年10月課税期間 計			
購入年月日	品名	購入者氏名	販売価額の合計金額
令和元年11月5日	記念小判		
令和元年11月11日	記念小判		
令和元年11月13日	記念小判		
令和元年11月16日	記念小判		
令和元年11月18日	記念小判		
令和元年11月20日	記念小判		
令和元年11月25日	記念小判		
令和元年11月27日	記念小判		
令和元年11月課税期間 計			
購入年月日	品名	購入者氏名	販売価額の合計金額
令和元年12月7日	記念小判		
令和元年12月9日	記念小判		
令和元年12月12日	記念小判		
令和元年12月14日	記念小判		
令和元年12月16日	記念小判		
令和元年12月18日	記念小判		
令和元年12月23日	記念小判		
令和元年12月25日	記念小判		
令和元年12月課税期間 計			
購入年月日	品名	購入者氏名	販売価額の合計金額
令和2年1月7日	記念コイン		
令和2年1月11日	記念小判		
令和2年1月16日	記念小判		
令和2年1月18日	記念小判		
令和2年1月21日	記念小判		
令和2年1月25日	記念小判		
令和2年1月27日	記念小判		
令和2年1月30日	記念小判		
令和2年1月課税期間 計			

別表1 本件各購入者誓約書の記載内容(続き)

(単位:円)

購入年月日	品名	購入者氏名	販売価額の合計金額
令和2年2月3日	記念小判		
令和2年2月8日	記念小判		
令和2年2月12日	記念小判		
令和2年2月15日	記念小判		
令和2年2月19日	記念小判		
令和2年2月22日	記念小判		
令和2年2月26日	記念小判		
令和2年2月課税期間 計			
購入年月日	品名	購入者氏名	販売価額の合計金額
令和2年3月4日	記念小判		
令和2年3月7日	記念小判		
令和2年3月14日	記念小判		
令和2年3月19日	記念小判		
令和2年3月課税期間 計			
購入年月日	品名	購入者氏名	販売価額の合計金額
令和2年4月13日	記念小判		
令和2年4月18日	記念小判		
令和2年4月21日	記念小判		
令和2年4月25日	記念小判		
令和2年4月28日	記念小判		
令和2年4月課税期間 計			
購入年月日	品名	購入者氏名	販売価額の合計金額
令和2年5月13日	記念小判		
令和2年5月18日	記念小判		
令和2年5月20日	記念小判		
令和2年5月27日	記念小判		
令和2年5月30日	記念小判		
令和2年5月課税期間 計			
購入年月日	品名	購入者氏名	販売価額の合計金額
令和2年6月18日	記念小判		
令和2年6月24日	記念小判		
令和2年6月課税期間 計			
購入年月日	品名	購入者氏名	販売価額の合計金額
令和2年7月16日	記念小判		
令和2年7月21日	記念小判		
令和2年7月28日	記念小判		
令和2年7月課税期間 計			

別表1 本件各購入者誓約書の記載内容(続き)

(単位:円)

購入年月日	品名	購入者氏名	販売価額の合計金額
令和2年8月11日	記念小判		
令和2年8月17日	記念小判		
令和2年8月24日	記念小判		
令和2年8月31日	記念小判		
令和2年8月課税期間 計			
購入年月日	品名	購入者氏名	販売価額の合計金額
令和2年9月17日	記念小判		
令和2年9月28日	記念小判		
令和2年9月30日	記念小判		
令和2年9月課税期間 計			
購入年月日	品名	購入者氏名	販売価額の合計金額
令和3年1月14日	記念メダル		
令和3年1月21日	記念メダル		
令和3年1月26日	記念メダル		
令和3年1月課税期間 計			
購入年月日	品名	購入者氏名	販売価額の合計金額
令和3年2月16日	記念メダル		
令和3年2月18日	記念メダル		
令和3年2月22日	記念メダル		
令和3年2月課税期間 計			
購入年月日	品名	購入者氏名	販売価額の合計金額
令和3年3月18日	記念メダル		
令和3年3月23日	記念メダル		
令和3年3月25日	記念メダル		
令和3年3月29日	記念メダル		
令和3年3月課税期間 計			
購入年月日	品名	購入者氏名	販売価額の合計金額
令和3年4月7日	記念メダル		
令和3年4月19日	記念メダル		
令和3年4月22日	記念小判		
令和3年4月26日	記念メダル		
令和3年4月28日	記念メダル		
令和3年4月課税期間 計			
購入年月日	品名	購入者氏名	販売価額の合計金額
令和3年5月10日	記念メダル		
令和3年5月13日	記念メダル		
令和3年5月17日	記念メダル		
令和3年5月課税期間 計			

別表2 本件各集計表の「売上高」勘定の記載内容

(単位：円)

計上年月日	勘定科目	金額
令和元年10月2日	金貨免税売上	
令和元年10月8日	金貨免税売上	
令和元年10月10日	金貨免税売上	
令和元年10月17日	金貨免税売上	
令和元年10月28日	金貨免税売上	
令和元年10月30日	金貨免税売上	
令和元年10月課税期間 計		
計上年月日	勘定科目	金額
令和元年11月5日	金貨免税売上	
令和元年11月11日	金貨免税売上	
令和元年11月13日	金貨免税売上	
令和元年11月16日	金貨免税売上	
令和元年11月18日	金貨免税売上	
令和元年11月20日	金貨免税売上	
令和元年11月25日	金貨免税売上	
令和元年11月27日	金貨免税売上	
令和元年11月課税期間 計		
計上年月日	勘定科目	金額
令和元年12月7日	金貨免税売上	
令和元年12月9日	金貨免税売上	
令和元年12月12日	金貨免税売上	
令和元年12月14日	金貨免税売上	
令和元年12月16日	金貨免税売上	
令和元年12月18日	金貨免税売上	
令和元年12月23日	金貨免税売上	
令和元年12月25日	金貨免税売上	
令和元年12月課税期間 計		
計上年月日	勘定科目	金額
令和2年1月7日	金貨免税売上	
令和2年1月11日	金貨免税売上	
令和2年1月16日	金貨免税売上	
令和2年1月18日	金貨免税売上	
令和2年1月21日	金貨免税売上	
令和2年1月25日	金貨免税売上	
令和2年1月27日	金貨免税売上	
令和2年1月30日	金貨免税売上	
令和2年1月課税期間 計		

別表2 本件各集計表の「売上高」勘定の記載内容（続き）

（単位：円）

計上年月日	勘定科目	金額
令和2年2月3日	金貨免税売上	
令和2年2月8日	金貨免税売上	
令和2年2月12日	金貨免税売上	
令和2年2月15日	金貨免税売上	
令和2年2月19日	金貨免税売上	
令和2年2月22日	金貨免税売上	
令和2年2月26日	金貨免税売上	
令和2年2月課税期間 計		
計上年月日	勘定科目	金額
令和2年3月4日	金貨免税売上	
令和2年3月6日	金貨免税売上	
令和2年3月13日	金貨免税売上	
令和2年3月19日	金貨免税売上	
令和2年3月課税期間 計		
計上年月日	勘定科目	金額
令和2年4月13日	金貨免税売上	
令和2年4月18日	金貨免税売上	
令和2年4月21日	金貨免税売上	
令和2年4月25日	金貨免税売上	
令和2年4月28日	金貨免税売上	
令和2年4月課税期間 計		
計上年月日	勘定科目	金額
令和2年5月13日	金貨免税売上	
令和2年5月18日	金貨免税売上	
令和2年5月20日	金貨免税売上	
令和2年5月27日	金貨免税売上	
令和2年5月30日	金貨免税売上	
令和2年5月課税期間 計		
計上年月日	勘定科目	金額
令和2年6月18日	金貨免税売上	
令和2年6月24日	金貨免税売上	
令和2年6月課税期間 計		
計上年月日	勘定科目	金額
令和2年7月16日	金貨免税売上	
令和2年7月21日	金貨免税売上	
令和2年7月28日	金貨免税売上	
令和2年7月課税期間 計		

別表2 本件各集計表の「売上高」勘定の記載内容(続き)

(単位:円)

計上年月日	勘定科目	金額
令和2年8月11日	金貨免税売上	
令和2年8月17日	金貨免税売上	
令和2年8月24日	金貨免税売上	
令和2年8月31日	金貨免税売上	
令和2年8月課税期間 計		
計上年月日	勘定科目	金額
令和2年9月17日	金貨免税売上	
令和2年9月28日	金貨免税売上	
令和2年9月30日	金貨免税売上	
令和2年9月課税期間 計		
計上年月日	勘定科目	金額
令和3年1月13日	金貨免税売上	
令和3年1月21日	金貨免税売上	
令和3年1月26日	金貨免税売上	
令和3年1月課税期間 計		
計上年月日	勘定科目	金額
令和3年2月16日	金貨免税売上	
令和3年2月18日	金貨免税売上	
令和3年2月22日	金貨免税売上	
令和3年2月課税期間 計		
計上年月日	勘定科目	金額
令和3年3月18日	金貨免税売上	
令和3年3月23日	金貨免税売上	
令和3年3月25日	金貨免税売上	
令和3年3月29日	金貨免税売上	
令和3年3月課税期間 計		
計上年月日	勘定科目	金額
令和3年4月7日	金貨免税売上	
令和3年4月19日	金貨免税売上	
令和3年4月22日	金貨免税売上	
令和3年4月26日	金貨免税売上	
令和3年4月28日	金貨免税売上	
令和3年4月課税期間 計		
計上年月日	勘定科目	金額
令和3年5月10日	金貨免税売上	
令和3年5月13日	金貨免税売上	
令和3年5月17日	金貨免税売上	
令和3年5月課税期間 計		

別表3 審査請求に至る経緯

(単位：円)

課税期間	区分 項目	申告	修正申告	更正処分等①	更正処分等の取消し	更正処分等②	再調査の請求	再調査決定
		年月日等	令和元年11月14日		令和4年12月23日付			令和5年3月3日
令和元年10月 課税期間	課税標準額						全部の取消し	棄却
	消費税額							
	控除対象 仕入税額							
	納付すべき 消費税額							
	納付すべき 地方消費税額							
	重加算税の額							
令和元年11月 課税期間	年月日等	令和元年12月13日		令和4年12月23日付			令和5年3月3日	令和5年6月27日付
	課税標準額						全部の取消し	棄却
	消費税額							
	控除対象 仕入税額							
	納付すべき 消費税額							
	納付すべき 地方消費税額							
重加算税の額								
令和元年12月 課税期間	年月日等	令和2年1月20日	令和2年3月13日	令和4年12月23日付	令和5年4月14日付	令和5年4月14日付	令和5年4月25日	令和5年6月27日付
	課税標準額						全部の取消し	棄却
	消費税額							
	控除対象 仕入税額							
	納付すべき 消費税額							
	納付すべき 地方消費税額							
重加算税の額								
令和2年1月 課税期間	年月日等	令和2年3月13日		令和4年12月23日付	令和5年4月14日付	令和5年4月14日付	令和5年4月25日	令和5年6月27日付
	課税標準額						全部の取消し	棄却
	消費税額							
	控除対象 仕入税額							
	納付すべき 消費税額							
	納付すべき 地方消費税額							
重加算税の額								
令和2年2月 課税期間	年月日等	令和2年3月17日		令和4年12月23日付	令和5年4月14日付	令和5年4月14日付	令和5年4月25日	令和5年6月27日付
	課税標準額						全部の取消し	棄却
	消費税額							
	控除対象 仕入税額							
	納付すべき 消費税額							
	納付すべき 地方消費税額							
重加算税の額								

別表3 審査請求に至る経緯(続き)

(単位:円)

課税期間	区分 項目	申告	修正申告	更正処分等①	更正処分等の取消し	更正処分等②	再調査の請求	再調査決定
		年月日等	令和2年4月14日		令和4年12月23日付	令和5年4月14日付	令和5年4月14日付	令和5年4月26日
令和2年3月 課税期間	課税標準額							
	消費税額							
	控除対象 仕入税額				全部の取消し		全部の取消し	棄却
	納付すべき 消費税額							
	納付すべき 地方消費税額							
	重加算税の額							
	年月日等	令和2年7月31日			令和4年12月23日付	令和5年4月14日付	令和5年4月14日付	令和5年4月25日
令和2年4月 課税期間	課税標準額							
	消費税額							
	控除対象 仕入税額				全部の取消し		全部の取消し	棄却
	納付すべき 消費税額							
	納付すべき 地方消費税額							
	重加算税の額							
	年月日等	令和2年7月31日			令和4年12月23日付	令和5年4月14日付	令和5年4月14日付	令和5年4月25日
令和2年5月 課税期間	課税標準額							
	消費税額							
	控除対象 仕入税額				全部の取消し		全部の取消し	棄却
	納付すべき 消費税額							
	納付すべき 地方消費税額							
	重加算税の額							
	年月日等	令和2年11月11日			令和4年12月23日付	令和5年4月14日付	令和5年4月14日付	令和5年4月25日
令和2年6月 課税期間	課税標準額							
	消費税額							
	控除対象 仕入税額				全部の取消し		全部の取消し	棄却
	納付すべき 消費税額							
	納付すべき 地方消費税額							
	重加算税の額							
	年月日等	令和2年11月20日	令和3年1月8日	令和4年12月23日付			令和5年3月3日	令和5年6月27日付
令和2年7月 課税期間	課税標準額							
	消費税額							
	控除対象 仕入税額						全部の取消し	棄却
	納付すべき 消費税額							
	納付すべき 地方消費税額							
	重加算税の額							

別表3 審査請求に至る経緯（続き）

（単位：円）

課税期間	区分 項目	申告	修正申告	更正処分等①	更正処分等の取消し	更正処分等②	再調査の請求	再調査決定
令和2年8月 課税期間	年月日等	令和2年12月3日		令和4年12月23日付			令和5年3月3日	令和5年6月27日付
	課税標準額						全部の取消し	棄却
	消費税額							
	控除対象 仕入税額							
	納付すべき 消費税額							
	納付すべき 地方消費税額							
	重加算税の額							
重加算税の率								
令和2年9月 課税期間	年月日等	令和2年12月8日		令和4年12月23日付	令和5年4月14日付	令和6年4月14日付	令和5年4月25日	令和5年6月27日付
	課税標準額						全部の取消し	棄却
	消費税額							
	控除対象 仕入税額							
	納付すべき 消費税額							
	納付すべき 地方消費税額							
	重加算税の額							
重加算税の率								
令和3年1月 課税期間	年月日等	令和3年4月14日		令和4年12月23日付			令和5年3月3日	令和5年6月27日付
	課税標準額						全部の取消し	棄却
	消費税額							
	控除対象 仕入税額							
	納付すべき 消費税額							
	納付すべき 地方消費税額							
	重加算税の額							
重加算税の率								
令和3年2月 課税期間	年月日等	令和3年4月14日		令和4年12月23日付	令和5年4月14日付	令和5年4月14日付	令和5年4月25日	令和5年6月27日付
	課税標準額						全部の取消し	棄却
	消費税額							
	控除対象 仕入税額							
	納付すべき 消費税額							
	納付すべき 地方消費税額							
	重加算税の額							
重加算税の率								
令和3年3月 課税期間	年月日等	令和3年5月17日		令和4年12月23日付	令和5年4月14日付	令和5年4月14日付	令和5年4月25日	令和5年6月27日付
	課税標準額						全部の取消し	棄却
	消費税額							
	控除対象 仕入税額							
	納付すべき 消費税額							
	納付すべき 地方消費税額							
	重加算税の額							
重加算税の率								

別表3 審査請求に至る経緯 (続き)

(単位:円)

課税期間	区分 項目	申告	修正申告	更正処分等①	更正処分等の取消し	更正処分等②	再調査の請求	再調査決定
令和3年4月 課税期間	年月日等	令和3年7月6日		令和4年12月23日付			令和5年3月3日	令和5年6月27日付
	課税標準額							
	消費税額							
	控除対象 仕入税額							
	納付すべき 消費税額						全部の取消し	棄却
	納付すべき 地方消費税額							
	重加算税の額							
令和3年5月 課税期間	年月日等	令和3年7月15日		令和4年12月23日付			令和5年3月3日	令和5年6月27日付
	課税標準額							
	消費税額							
	控除対象 仕入税額							
	納付すべき 消費税額						全部の取消し	棄却
	納付すべき 地方消費税額							
	重加算税の額							

(注) 「納付すべき消費税額」欄及び「納付すべき地方消費税額」欄の△印は、消費税等の還付金の額に相当する税額を示す。

別表4 消費税等の還付金

(単位:円)

番号	課税期間	還付金の発生額		発生年月日
		本税	還付加算金	
1	令和3年1月課税期間			令和3年4月14日
2	令和3年4月課税期間			令和3年7月6日
3	令和3年5月課税期間			令和3年7月15日
4	令和4年5月課税期間			令和4年7月29日
5	令和3年2月課税期間			令和3年4月14日
6	令和3年3月課税期間			令和3年5月17日

別表5-1 本件当初滞納税金（令和5年2月6日現在）

（単位：円）

年度	税目	納期限	本税	重加算税	延滞税	備考
令和4	消費税等	令和5年1月23日			法律による金額	令和元年10月課税期間更正
令和4	消費税等	令和5年1月23日			法律による金額	令和元年11月課税期間更正
令和4	消費税等	令和5年1月23日			法律による金額	令和元年12月課税期間更正
令和4	消費税等	令和5年1月23日			法律による金額	令和2年1月課税期間更正
令和4	消費税等	令和5年1月23日			法律による金額	令和2年2月課税期間更正
令和4	消費税等	令和5年1月23日			法律による金額	令和2年3月課税期間更正
令和4	消費税等	令和5年1月23日			法律による金額	令和2年4月課税期間更正
令和4	消費税等	令和5年1月23日			法律による金額	令和2年5月課税期間更正
令和4	消費税等	令和5年1月23日			法律による金額	令和2年6月課税期間更正
令和4	消費税等	令和5年1月23日			法律による金額	令和2年7月課税期間更正
令和4	消費税等	令和5年1月23日			法律による金額	令和2年8月課税期間更正
令和4	消費税等	令和5年1月23日			法律による金額	令和2年9月課税期間更正
令和4	消費税等	令和5年1月23日			法律による金額	令和3年1月課税期間更正
令和4	消費税等	令和5年1月23日			法律による金額	令和3年2月課税期間更正
令和4	消費税等	令和5年1月23日			法律による金額	令和3年3月課税期間更正
令和4	消費税等	令和5年1月23日			法律による金額	令和3年4月課税期間更正
令和4	消費税等	令和5年1月23日			法律による金額	令和3年5月課税期間更正

別表5-2 本件滞納税金（令和5年4月27日現在）

（単位：円）

年度	税目	納期限	本税	重加算税	延滞税	備考
令和4	消費税等	令和5年1月23日			法律による金額	令和元年10月課税期間更正
令和4	消費税等	令和5年1月23日			法律による金額	令和元年11月課税期間更正
令和5	消費税等	令和5年5月15日			法律による金額	令和元年12月課税期間更正
令和5	消費税等	令和5年5月15日			法律による金額	令和2年1月課税期間更正
令和5	消費税等	令和5年5月15日			法律による金額	令和2年2月課税期間更正
令和5	消費税等	令和5年5月15日			法律による金額	令和2年3月課税期間更正
令和5	消費税等	令和5年5月15日			法律による金額	令和2年4月課税期間更正
令和5	消費税等	令和5年5月15日			法律による金額	令和2年5月課税期間更正
令和5	消費税等	令和5年5月15日			法律による金額	令和2年6月課税期間更正
令和4	消費税等	令和5年1月23日			法律による金額	令和2年7月課税期間更正
令和4	消費税等	令和5年1月23日			法律による金額	令和2年8月課税期間更正
令和5	消費税等	令和5年5月15日			法律による金額	令和2年9月課税期間更正
令和4	消費税等	令和5年1月23日			—	令和3年1月課税期間更正
令和5	消費税等	令和5年5月15日			法律による金額	令和3年2月課税期間更正
令和5	消費税等	令和5年5月15日			法律による金額	令和3年3月課税期間更正
令和4	消費税等	令和5年1月23日			—	令和3年4月課税期間更正
令和4	消費税等	令和5年1月23日			—	令和3年5月課税期間更正

別表6-1 令和5年2月8日付の各充当処分及び各委託納付の明細

(単位：円)

番号 (別表4の番号と同一)	税目	課税期間	充当・委託納付の別	金額
1	消費税等	令和元年10月課税期間	委託納付	
	消費税等	令和3年1月課税期間	充当	
2	消費税等	令和元年10月課税期間	委託納付	
	消費税等	令和3年4月課税期間	充当	
3	消費税等	令和元年10月課税期間	委託納付	
	消費税等	令和3年5月課税期間	充当	
4	消費税等	令和元年10月課税期間	委託納付	
5	消費税等	令和元年10月課税期間	委託納付	
	消費税等	令和3年2月課税期間	充当	
6	消費税等	令和元年10月課税期間	委託納付	
	消費税等	令和3年3月課税期間	充当	

(注) 「番号」欄が「5」及び「6」の各充当処分及び各委託納付については、令和5年6月27日付で取り消されている。

別表6-2 令和5年6月27日付の各充当処分及び各委託納付の明細

(単位：円)

番号 (別表4の番号と同一)	税目	課税期間	充当・委託納付の別	金額
5	消費税等	令和元年10月課税期間	委託納付	
	消費税等	令和3年2月課税期間	充当	
6	消費税等	令和元年10月課税期間	委託納付	
	消費税等	令和3年3月課税期間	充当	

別表7 請求人の本件各課税期間における売上高及び仕入高

(単位：円)

課税期間	売上高 (免税金額)	仕入高 (税込金額)	仕入高 (税抜金額)
令和元年10月課税期間		167,161,395	151,964,905
令和元年11月課税期間		221,180,160	201,072,873
令和元年12月課税期間		222,356,335	202,142,123
令和2年1月課税期間		236,029,995	214,572,723
令和2年2月課税期間		212,191,280	192,901,164
令和2年3月課税期間		118,718,200	107,925,636
令和2年4月課税期間		158,612,955	144,193,595
令和2年5月課税期間		160,514,855	145,922,595
令和2年6月課税期間		64,699,435	58,817,668
令和2年7月課税期間		103,287,885	93,898,077
令和2年8月課税期間		144,944,400	131,767,636
令和2年9月課税期間		104,148,745	94,680,677
令和3年1月課税期間		100,379,980	91,254,527
令和3年2月課税期間		98,608,210	89,643,827
令和3年3月課税期間		131,265,735	119,332,486
令和3年4月課税期間		166,555,890	151,414,445
令和3年5月課税期間		103,933,530	94,485,027

別紙1 原処分等

1

- (1) 令和4年12月23日付でされた令和元年10月1日から令和元年10月31日まで、令和元年11月1日から令和元年11月30日まで、令和2年7月1日から令和2年7月31日まで、令和2年8月1日から令和2年8月31日まで、令和3年1月1日から令和3年1月31日まで、令和3年4月1日から令和3年4月30日まで及び令和3年5月1日から令和3年5月31日までの各課税期間の消費税及び地方消費税の各更正処分並びに重加算税の各賦課決定処分
- (2) 令和5年4月14日付でされた令和元年12月1日から令和元年12月31日まで、令和2年1月1日から令和2年1月31日まで、令和2年2月1日から令和2年2月29日まで、令和2年3月1日から令和2年3月31日まで、令和2年4月1日から令和2年4月30日まで、令和2年5月1日から令和2年5月31日まで、令和2年6月1日から令和2年6月30日まで、令和2年9月1日から令和2年9月30日まで、令和3年2月1日から令和3年2月28日まで及び令和3年3月1日から令和3年3月31日までの各課税期間の消費税及び地方消費税の各更正処分並びに重加算税の各賦課決定処分
- (3) 令和5年1月23日付でされた輸出物品販売場許可の取消処分

2

(1) 原処分

- イ 令和5年2月8日付でされた令和3年1月1日から令和3年1月31日まで、令和3年4月1日から令和3年4月30日まで及び令和3年5月1日から令和3年5月31日までの各課税期間の消費税及び地方消費税に係る還付金の各充当処分
- ロ 令和5年6月27日付でされた令和3年2月1日から令和3年2月28日まで及び令和3年3月1日から令和3年3月31日までの各課税期間の消費税及び地方消費税に係る還付金の各充当処分
- ハ 令和5年3月3日付でされた債権の差押処分
- ニ 令和5年6月1日付でされた債権の差押処分
- ホ 令和5年5月15日付でされた換価代金等の配当処分

(2) その他の審査請求の対象

- イ 令和5年2月8日付でされた令和3年1月1日から令和3年1月31日まで、令

和3年4月1日から令和3年4月30日まで、令和3年5月1日から令和3年5月31日まで及び令和4年5月1日から令和4年5月31日までの各課税期間の消費税及び地方消費税に係る還付金の各委託納付

ロ 令和5年6月27日付でされた令和3年2月1日から令和3年2月28日まで及び令和3年3月1日から令和3年3月31日までの各課税期間の消費税及び地方消費税に係る還付金の各委託納付

別紙2 関係法令等

- 1 国税通則法（令和4年法律第4号による改正前のもの。以下「通則法」という。）第12条《書類の送達》第2項は、通常取扱による郵便によって国税に関する書類を発送した場合には、その郵便物は、通常到達すべきであった時に送達があったものと推定する旨規定している。
- 2 通則法第57条《充当》第1項は、国税局長、税務署長又は税関長は、還付金又は国税に係る過誤納金（以下「還付金等」という。）がある場合において、その還付を受けるべき者につき納付すべきこととなっている国税があるときは、通則法第56条《還付》第1項の規定による還付に代えて、還付金等をその国税に充当しなければならない旨、通則法第57条第3項は、国税局長、税務署長又は税関長は、同条第1項の規定による充当をしたときは、その旨をその充当に係る国税を納付すべき者に通知しなければならない旨それぞれ規定している。
- 3 通則法第68条《重加算税》第1項は、通則法第65条《過少申告加算税》第1項の規定に該当する場合において、納税者がその国税の課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき事実の全部又は一部を隠蔽し、又は仮装し、その隠蔽し、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は、当該納税者に対し、過少申告加算税の額の計算の基礎となるべき税額に係る過少申告加算税に代え、当該基礎となるべき税額に100分の35の割合を乗じて計算した金額に相当する重加算税を課する旨規定している。
- 4 通則法第75条《国税に関する処分についての不服申立て》第1項は、国税に関する法律に基づく処分と同条各号に掲げるものに不服がある者は、当該各号に定める不服申立てをすることができる旨規定している。
- 5 通則法第77条《不服申立期間》第1項は、不服申立ては、処分があったことを知った日（処分に係る通知を受けた場合には、その受けた日）の翌日から起算して3月を経過したときは、することができず、ただし、正当な理由があるときは、この限りでない旨規定している。
- 6 消費税法第8条《輸出物品販売場における輸出物品の譲渡に係る免税》第1項（令和4年法律第4号による改正前のもの。以下同じ。）は、輸出物品販売場を営業者が、外国為替及び外国貿易法第6条《定義》第1項第6号に規定する非居住者（以下「非居住者」という。）に対し、政令で定める物品（以下「免税対象物品」という。）で輸出するため政令で定める方法により購入されるものの譲渡を行った場合には、免税

対象物品の譲渡については、消費税を免除する旨規定している。

- 7 消費税法第8条第6項（平成31年法律第6号による改正前のもの。以下同じ。）は、輸出物品販売場とは、同項各号に規定する要件の全てを満たす事業者の経営する販売場であって、非居住者に対し免税対象物品で同条第1項に規定する方法により購入されるものの譲渡をすることができるものとして、当該事業者の納税地を所轄する税務署長の許可を受けた販売場をいう旨規定している。
- 8 消費税法第8条第7項（令和5年法律第3号による改正前のもの。以下同じ。）は、税務署長は、同条第6項に規定する輸出物品販売場を経営する事業者が消費税に関する法令の規定に違反した場合又は同項に規定する輸出物品販売場として施設その他の状況が特に不相当と認められる場合には、当該輸出物品販売場に係る同項の許可を取り消すことができる旨規定している。
- 9 消費税法施行令（平成30年政令第135号による改正前のもの。以下同じ。）第18条《輸出物品販売場で譲渡する物品の範囲、手続等》第2項柱書及び同項第1号は、消費税法第8条第1項に規定する政令で定める方法は、非居住者で輸出物品販売場（消費税法施行令第18条第2項第4号に規定する基地内輸出物品販売場を除く。以下、この項及び下記12において「市中輸出物品販売場」という。）において、免税対象物品のうち消耗品以外のもの（以下「一般物品」という。）を購入する者が、その購入の際、次に掲げる要件の全てを満たして当該一般物品の引渡しを受ける方法を規定し、その要件として、要旨、同項第1号イにおいて、その所持する旅券等を当該市中輸出物品販売場を経営する事業者に提示し、かつ、これに購入の事実を記載した書類（以下、当該書類を「購入記録票」という。）の貼付けを受けるとともに、当該旅券等と当該書類との間に割り印を受けること、同号ロにおいて、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（以下、当該書類を「購入者誓約書」という。）を当該市中輸出物品販売場を経営する事業者に提出すること、同号ハにおいて、当該市中輸出物品販売場において同一の日に購入する当該一般物品に係る対価の額の合計額が100万円を超える場合には、その所持する旅券の番号並びに当該一般物品を購入する非居住者の氏名、生年月日、性別及び国籍が印字された部分の写しを当該市中輸出物品販売場を経営する事業者に提出することがそれぞれ掲げられている（以下、市中輸出物品販売場において非居住者に対して譲渡する免税対象物品に係る消費税法第8条第1項の規定の適用を受けるための手続を「免税販売手続」という。）。

- 1 0 消費税法施行令第18条第6項は、同条第2項第1号に定める方法により免税対象物品を購入した者は、本邦から出国する際に、その出港地を所轄する税関長に購入記録票を提出しなければならない旨規定している。
- 1 1 消費税法施行令第18条第9項は、同条第2項第1号ハの規定による旅券等の写しの提出を受けた事業者は、財務省令に定めるところにより、当該提出を受けた旅券等の写しを保存しなければならない旨規定している。
- 1 2 消費税法施行令等の一部を改正する政令（平成30年政令第135号）附則第1条《施行期日》柱書及び同条第3号は、消費税法施行令第18条（同条第5項の改正規定（同項を同条第3項とする部分を除く。）を除く。）の改正規定は、令和2年4月1日から施行する旨規定し、同附則第4条《輸出物品販売場で行う免税販売手続等に関する経過措置》第3項は、市中輸出物品販売場を営業者が行う免税販売手続は、同日から令和3年9月30日までの間は、なお従前の例によることができる旨規定している。
- 1 3 消費税法基本通達（令和5年3月31日付課消2-3ほか5課共同による改正前のものをいい、以下「消基通」という。）8-2-6《輸出物品販売場の許可を取り消すことができる場合》の(2)は、消費税法第8条第7項の規定により輸出物品販売場の許可を取り消すことができる場合の取扱いとして、「輸出物品販売場として施設その他の状況が特に不相当と認められる場合」とは、非居住者に対する販売場としての施設等が十分なものでなくなった場合、経営者の資力及び信用が薄弱となった場合等、輸出物品販売場として物的、人的、資金的要素に相当な欠陥が生じた場合をいうと定めている。
- 1 4 国税徴収法（以下「徴収法」という。）第47条《差押の要件》第1項柱書及び同項第1号は、徴収職員は、滞納者が督促を受け、その督促に係る国税をその督促状を発した日から起算して10日を経過した日までに完納しないときは、滞納者の国税につきその財産を差し押さえなければならない旨規定している。
- 1 5 徴収法第67条《差し押えた債権の取立》第1項は、徴収職員は、差し押さえた債権の取立てをすることができる旨規定している。
- 1 6 徴収法第171条《滞納処分に関する不服申立て等の期限の特例》第1項第4号は、換価代金等の配当に関し欠陥があることを理由としてする不服申立ては、換価代金等の交付期日まででなければ、することができない旨規定している。
- 1 7 地方税法第72条の77《地方消費税に関する用語の意義》第2号は、譲渡割とは、消費税法第45条《課税資産の譲渡等及び特定課税仕入れについての確定申告》第1項第4

号に掲げる消費税額を課税標準として課する地方消費税をいう旨規定している。

- 1.8 地方税法附則第9条の5《譲渡割の申告の特例》は、譲渡割の申告は、当分の間、消費税の申告の例により、消費税の申告と併せて、税務署長にしなければならない旨規定している。
- 1.9 地方税法附則第9条の10《譲渡割に係る充当等の特例》第1項柱書及び同項第1号は、通則法第57条の規定は、地方税法附則第9条の5の規定により併せて申告された譲渡割及び消費税に係る還付金（これに加算すべき還付加算金を含む。以下同じ。）の還付を受けるべき者につき納付すべきこととなっている国税がある場合における当該還付金については適用しない旨、同法附則第9条の10第2項は、当該還付金の還付を受けるべき者は、当該還付をすべき国税局長又は税務署長に対し、当該還付金により同法附則第9条の5の規定により併せて申告された譲渡割及び消費税で納付すべきこととなっているもの又は納付すべきこととなっているその他の国税を納付することを委託したものとみなす旨、それぞれ規定している。