



軽油引取税のみなす課税における納税義務者該当性

第 24 回 2008 年（平成 20 年）12 月 12 日

発表 平 仁

※MJS 租税判例研究会は、株式会社ミロク情報サービスが主催する研究会です。

※MJS 租税判例研究会についての詳細は、MJS コーポレートサイト内、租税判例研究会のページをご覧ください。

<MJS コーポレートサイト内、租税判例研究会のページ>

<http://www.mjs.co.jp/seminar/kenkyukai/>

MJS租税判例研究会 発表レジュメ
税理士・国士舘大学非常勤講師 平 仁

2008.12.12

軽油引取税のみならず課税における納税義務者該当性

東京地裁平成18年12月14日判決 (TAINSコード Z999-8201) (納税者敗訴・納税者控訴)
東京高裁平成20年7月10日判決 (TAINSコード Z999-8202) (納税者勝訴・課税庁上告)

第1 事件の概要

本件は、被告が原告に対し、原告が原料（重油及び灯油）を仕入れ、茨城県所在の石油精製工場に原料を持ち込み、軽油の製造を委託して軽油を製造し、同工場で製造された軽油を販売譲渡したことは、地方税法700条の4第1項5号に該当するとする処分（本件処分）をしたのに対し、原告が、原告には軽油の製造をして他の者に譲渡した事実はなく、同処分は、課税要件を欠く違法な処分である旨主張し、同処分の取り消しを求めた事案である。

1. 前提事実

(1) 原告は、東京都に昭和61年に海産物の輸入販売を業とする株式会社A社を設立し、経営してきたが、平成13年当時は、A社は休業状態となっており、平成14年12月3日、休眠会社であるとして登記官のみなし解散の登記がされている。また、原告は、平成8年に、東京都に上記と同様の業務を行う別会社として有限会社B社を設立し、経営している。

(2) 乙は、茨城県に石油製品の精製工場を設けて軽油の製造をしていた有限会社Eの取締役として同会社の業務全般を統括していた。なお乙は、本件に関する地方税法違反（軽油引取税の脱税）で起訴されたが、原告は、平成16年2月9日、水戸地裁で行われた乙の刑事事件の公判で、検察側証人として出廷し、証言した。

(3) 被告は、平成16年6月25日、原告の上記証言、茨城県からの通報資料及び独自調査の結果、原告自身も、平成13年7月1日から平成14年10月31日までの間、石油類販売会社であるC社から原料（重油及び灯油）を仕入れ、石油類の販売、運送会社であるD社に委託して当該原料を茨城県所在のE社の石油精製工場に持ち込んでE社に軽油の製造を委託して軽油を製造し、当該製造軽油を一旦D社の貯蔵タンクに保管した後、販売先に譲渡するという取引（本件軽油取引）をA社及びF商会の名義で行っていたことが判明したとして、原告が軽油を製造し、当該製造に係る軽油を譲渡したものと認定し、税額3億円余り、不申告加算税4500万円余りとする本件処分をした。

(4) 原告は、平成16年8月6日、東京都知事に対し、本件処分を不服として審査請求を

したところ、東京都知事は、同年10月29日、上記審査請求を棄却する旨の採決をしたので、原告は、同年11月18日、本件処分を取消しを求める本訴を提起した。

2. 争点

本件の争点は、原告に対する本件処分が、地方税法700条の4第1項5号の要件である「軽油の製造をして、当該製造に係る軽油を他の者に譲渡する」を充足するものであるといえるかどうかである。

第2 東京地裁平成18年12月14日判決における当事者の主張

(1) 被告の主張

ア 納税者が軽油製造を委託した場合、軽油を製造したという要件は、(ア)委託先に軽油の製造を依頼し、委託先がこれに応じたこと、(イ)軽油製造に必要な原料を調達したこと、(ウ)軽油製造に必要な原料を委託先に運び込んだこと、(エ)委託先に対し、軽油製造数量・製造時期を指示したこと、(オ)製造された軽油を引き取ったこと、(カ)軽油製造に対する報酬を委託先に支払ったことの各事実が立証されることによって認定され、納税者が製造した軽油を他の者に譲渡したという要件は、(キ)相手方に対し、軽油の購入を勧めたこと、(ク)相手方から軽油購入の申し込みを受けたこと、(ケ)納税者の名義で相手方に軽油を販売したこと、(コ)相手方から支払われた軽油代金を得たことの各事実が立証されることによって認定される。

(ア) 軽油製造依頼について

原告は、乙に対する地方税法違反被告事件において証人として出廷し、乙から重油10k1に対して灯油6k1の割合で重油と灯油を持ってくれば、合計量と同量の軽油を製造してやる、加工賃はk1当たり11円である旨の説明を受け、この条件で乙に軽油製造を依頼し、乙もこれに応じた旨証言している。

(イ) 原料の調達について

原告は、G社の丙に電話をかけて自ら取引主体として軽油の原料を発注していることを自認し、原料購入に係る取引も含め、すべての取引が自己の取引であることも認めている。また、原告は、G社から購入した原料は、G社がC社から仕入れたものであると供述しているところ、原告の管理するA社、F商会(本件決済口座)及び原告名義の各口座からC社に対して代金が支払われている。

なお、C社の代表取締役であるVは、A社に重油と灯油を販売したのであり、取引条件、価格交渉及び注文は丁に対して行っていたもので、取引が行われた平成13年当時、A社が原告の経営する会社であると知らなかった旨証言している。しかし、同証言によれば、タンクローリーの手配の依頼等、原告と取引を始めたのが平成10年ころであるところ、V証

人は、その当時、原告からA社が休眠状態であるという話を聞いていたとも供述しているのであるから、A社が原告の経営する会社であることを当然知っていたというべきであり、A社と原告の関係についての認識を否定するVの証言は信用できない。

(ウ) 原料の運搬について

原告は、D社及びH社に連絡し、タンクローリーを手配して、軽油製造の原料となる重油と灯油を乙の工場に運搬させたことを自認し、自らD社に対して運送料を支払ったことも認めており、現に、本件決済口座からD社に対して、運送料が振り込まれている。

(エ) 軽油製造委託先への指示について

原告は、乙に対し、あらかじめ日時を指定して、運び込む原料の量を連絡し、乙からの連絡があれば適宜日時等の変更を自ら決定していたことを自認している。

(オ) 軽油の引取りについて

原告は、自らD社及びH社に連絡し、乙の工場で製造された軽油を積み込んで運び出した上、D社のタンクに一時保管させた旨自認し、自らD社に対してタンク使用料を支払ったことも認めており、現に、原告の管理する本件決済口座から、D社に対して、タンク使用料が振り込まれている。

(カ) 軽油製造に対する報酬の支払について

原告は、乙との間で、軽油製造の加工賃をk1当たり11円とすることを決め、その後11円50銭になった旨証言しているところ、原告の管理する本件決済口座及び原告名義の口座から、E社名義の口座に、加工賃相当額が振り込まれており、原告も加工賃として支払ったものであることを認めている。

(キ) 軽油購入の勧誘

原告は、A社の代表者の立場で、本件軽油取引開始後にI社の事務所に赴いている外、J社の営業所に軽油取引の勧誘に赴き、原告が代表者を務めるB社の電話番号を取引に関する連絡先とし、月初めにJ社の営業所に注文取りの電話をかけていた。

この点につき、原告は、軽油の購入を勧めたことはなく、販売先であるI社の事務所に赴いたことはあるが、これは、I社との間にトラブルがあったことから丁から依頼されて行ったものであり、既に軽油取引を開始した後であって、単なる挨拶目的であった旨述べているが、原告の供述を前提とするならば、原告は単にA社の名義を貸しただけで、販売には関わっていないにもかかわらず、トラブルのあった販売先に挨拶に行ったことになるが、このような挨拶行為が、爾後の取引継続を確保する目的で行われたことは明らかである。

(ク) 軽油購入の申込みの受託について

原告は、丁から、軽油の譲渡先からの電話の応対を受けるよう依頼を受け、現に譲渡先から納入数量や納入日時の変更の申し入れを受けていた旨供述し、東京都都税検査吏員による質問調査に対し、相手方から直接連絡を受けていたことを認める発言をしていること、J社の担当者は、B社の事務所あるいは原告の携帯電話に連絡し、原告に対し軽油購入の注文を行っていた旨供述していること、I社の専務取締役は、B社の事務所に連絡し、原告に対して軽油購入の注文を行っていた旨供述している。

(ケ) 軽油の販売について

原告の名義で軽油を販売したことは、原告も自認するところであり、これは、A社及びF商会名義で行われた軽油販売が、実質的には原告の取引であることを認めている。

(コ) 軽油代金の受領について

軽油の販売先であるL社、I社、M社及びC社から、原告が管理する本件決済口座に、軽油を譲渡した代金が振り込まれている。

原告は、本件決済口座のうちA社の口座については、丁らに通帳、銀行印及びキャッシュカードを貸していたので、原告が管理していたものではない旨供述している。しかし、原告は、これらの口座から出金された軽油の原料及び運搬費用並びに貯蔵用タンク使用料の支払いについて、自らの取引に基づくもので自らが支出したものであることを乙の刑事公判で証言しているところであって、同証言が偽証罪の制裁を告知された上でなされたものであることに鑑みると信用性が高いものである一方、何ら供述変遷の理由を述べることもない原告の上記証言は信用することはできない。

原告は、本件決済口座のうちF商会名義の口座については、原告自身が預金の移動を行うことは不可能である旨主張する。しかし、同口座に預け入れられた預金をもってA社の借入金の返済が行われたことは明らかであるところ、原告は、これがなされた背景事情について全く説明していないのであるから、原告の上記主張は、信用できない。

イ 原告の主張に対する反論

(ア) 原告は、①軽油製造において単なる連絡役としての役割を担ったものに過ぎない、②軽油販売には関与していない、③仕入・運送代金等の支払いは丁らが行ったものであって、原告は関与していない、④丁から報酬を封筒に入った現金で受け取ったが、その合計は1500万円である旨供述し、これらの事実関係からすると、本件において租税義務を負うのは丁らであって原告ではない旨主張する。

しかし、原告の上記主張は以下のとおり失当である。

(イ) 原告の供述は以下のとおり変遷しているところ、大筋において自らの納税義務を否定する方向に供述を変遷しているところ、供述変遷の十分な理由が説明されておらず、本件訴訟における原告の供述は信用できない。

a 関係者の氏名

丁について、従来は「下の名前は知らない」と供述していたにもかかわらず、現在は「丁」であるとしている。

己について、従来一切供述していなかったにもかかわらず、本件訴訟が始まって初めてその存在を明らかにした。

G社の担当者について、従来は「庚」と供述していたにもかかわらず、現在では「丙」であるとしている。

b 丁と知り合った経緯

乙との刑事公判においては、辛の紹介で知り合ったと証言しているにもかかわらず、現在では、己の紹介で知り合ったとしている。

c 不正軽油に関する知識

原告は、従来、当初から不正軽油であることを知っていたと供述したり、途中から不正軽油であると感じたと供述していたにもかかわらず、現在では、違法の認識は全くなかったとしている。

d D社への支払

原告は、従来は、自らD社への支払を行っていた旨供述していたにもかかわらず、現在では、D社への支払には全く関与していないとしている。

e 重油と軽油の購入

原告は、当初、自ら原料となる重油と灯油を仕入れており、自らC社への支払を行っていた旨供述していたにもかかわらず、その後、原料発注の連絡のみ行っており、支払は行っていない旨供述するに至っている。

f 不正軽油の販売

原告は、当初、自ら不正軽油を販売していた旨の供述をしていたにもかかわらず、その後、不正軽油を販売したのは丁らであって、原告自ら不正軽油販売を行っていたことはない旨供述するに至っている。

g 本件決済口座の取扱い

原告は、当初、自らF商会名義の口座を管理していたことを認めていたが、その後、一時カードを預かっただけである旨の供述に転じ、その後は上記口座については具体的に供述しないばかりか、A社名義の口座についてすら自ら管理していなかった旨供述するに至っている。

h 関係者との取引における原告の地位

原告は、当初、自ら主体的に乙との取引を行っていた旨認めていたにもかかわらず、その後、一転して単なる連絡役に過ぎない旨の供述に転じたものの、乙の刑事公判において

は再度自らが製造委託・販売の取引主体であることを認め、現在においては、更に証言を覆して単なる連絡役に過ぎないとしている。

(ウ) 預金口座の入出金状況に鑑みれば、本件不正経由製造・販売に関する金員の流れを原告自身が管理していたものと認められること

本件不正経由販売代金受け入れのために利用されたのは、本件決済口座であるが、このうちA社名義の口座からは、合計2500万円が引き出され、同時に全額が原告名義の口座に入金され、F商会名義の口座からは、合計3826万円が引き出され、原告名義の口座に入金されていることからすれば、丁らから報酬を封筒入りの現金で受け取ったという原告の供述は信用できず、上記金員を本件決済口座から原告が自ら引き出し、それを自らの個人名義口座に移し替えたものと認めることができる。

さらに、原告は、乙に対して自らが取引主体となって重油及び灯油を販売しており、販売代金は銀行口座に振り込んでもらっていた旨証言しているところ、その振込先口座は本件決済口座である。

すると、本件決済口座を管理していたのは原告であるというべきであるから、本件不正経由の販売代金を丁らが管理し、原告が丁らから報酬を受け取っていた旨の原告主張を認めざるを得ない。

ウ まとめ

(ア) このように、原告は、経由の製造を開始するに当たり、自ら乙と条件等について話し合いを持ち、経由製造の原料として用いるべき重油及び灯油を原告が調達してE社のタンクに運び込むことや、委託手数料として支払う金員の額等の条件について合意したものであり、このことは、原告が主体的に乙との関係を築いて経由を製造したことを示すものである。

また、原告は、経由の販売先についても自ら主体的に開拓して取引を開始しているのであって、この点からしても、原告が製造軽油の販売行為を主体的に行っているとみるほかない。

さらに、原告は、F商会名義の口座から自己の個人用途に出金しているほか、本件決済口座から少なくとも6300万円余りを原告名義の口座に移し替えたり、一旦原告名義に入金したものを軽油製造の原料費や委託製造手数料名目で出金しており、このことは、原告が原告名義の口座のみならず、本件決済口座も自らの意思の下に使用していたことの証左である。そして、本件決済口座は、本件製造軽油の販売代金の振込先として指定されていた口座であるから、販売行為も原告の意思の下に行われていたというべきである。

(イ) 原告は、本件訴訟においては、丁らの指示を受けて、その連絡役をしていたにすぎない旨の主張をするが、原告は、乙の刑事公判において、自ら不正軽油の製造に主体的に

関わったことを認めているところ、本件訴訟においてこれを否定するに至ったもので、その供述には変遷がみられることに加え、原告名義の口座には、平成13年7月から平成14年10月までの間、軽油代金として9500万円もの入金があり、上記入金額から原料費の支払や製造委託手数料を除いた6700万円余りの利得を得ていることを鑑みれば、本件製造軽油の販売に原告以外の者が関与していたとしても、原告の果たす役割は補助的な関与にとどまるものではなく、原告が主体的かつ中心的な役割を果たしていたと見るのが相当である。

(ウ) 仮に、原告が乙に製造させた軽油を販売したのが丁らであり、原告は丁らの求める数量に応じてD社のタンクに不正軽油を運搬・保管したものであったとしても、軽油引取税の課税要件である「譲渡」とは、有償・無償を問わないのであるから、原告は、乙に委託して製造した軽油を丁らに譲渡したことになるから、やはり原告が納税義務者になる。

(2) 原告の主張

ア 本件処分が課税要件を充足し適法であるというためには、原告が軽油を製造し、かつ、当該軽油を他の者に譲渡した事実が認められなければならないが、そのためには、原告が、(ア) 委託先に軽油の製造を依頼し、委託先がこれに応じたこと、(イ) 軽油製造に必要な原料を調達したこと、(ウ) 軽油製造に必要な原料を委託先に運び込んだこと、(エ) 委託先に対し、軽油製造数量・製造時期を指示したこと、(オ) 製造された軽油を引き取ったこと、(カ) 軽油製造に対する報酬を委託先に支払ったこと、(キ) 軽油を販売する相手方に対し、購入を勧めること、(ク) 相手方から軽油購入の申込みを受けたこと、(ケ) 納税者の名義で相手方に軽油を販売したこと、(コ) 相手方から支払われた軽油代金を得たことの各事実がすべて立証されなければならないが、特に(イ)、(ケ)、(コ)の事実については十分に立証されていない。

(ア) 上記(イ) 原料調達について

被告は、原告の陳述書(甲8)の記載及び乙の刑事公判での証言(乙23)をもって、(イ)の事実が認められるとしているようであるが、甲8では、原告は、「丁からの指示でG社の丙に対して発注した」、「丙とは電話で話ただけで会ったことはない」と述べているに過ぎず、乙23では、原告は、単に重油と灯油の仕入先がG社であった旨を証言しているのみで、いずれも原告が自ら取引主体としてG社に原料を発注した事実を自認しているものではない。

なお、V証言によれば、丁がA社の名前で軽油製造に必要な原料をC社から調達していた事実が認められ、原告が軽油製造に必要な原料の調達に関わっていなかったことは明白である。

(イ) 上記 (ケ) 軽油の販売について

(ケ) の事実が認められるためには、少なくとも、主要取引先と原告との間で売買契約の成立を認めるに足りる証拠資料が必要である。被告は、原告の乙の刑事公判での証言 (乙23) のうち、「あなたの名前で、だれかに売るわけでしょう。」「私の名前で…そうです、はい。」「売るんだよね。」「はい。」という部分のみをその根拠としているが、この部分のみでは、(ケ) の事実をみとめることはできないというべきである。むしろ、乙23によれば、原告自身軽油の販売網をもっていなかったこと、原告の仕事は、D社のタンクに軽油を入れるまでで、販売の仕事はしていなかったこと、販売先は丁らが探してきたこと、原告は販売先への配送についてほとんど知らなかったことなどが認められ、原告が販売に関与していなかったことは明らかである。

(ウ) 上記 (コ) 軽油代金の受領について

被告は、主要販売先4社からの販売代金入金状況を示した報告書及び軽油の販売先に関する調査報告書を根拠に (コ) の事実が認められるとしているようであるが、これらは主要販売先の販売代金が本件決済口座に入金されていることを示すものにすぎず、原告が主要販売先から軽油の販売代金を受領している事実は何ら明らかにされていない。本件決済口座のうちA社の預金口座は丁の求めに応じて原告が貸し付けたもので、原告が管理していたものではなく、F商会名義の預金口座については原告は何も関与していない。

イ 本件における原告の役割について

(ア) 丁らと知り合った経緯

原告は、平成13年6月ころ、知り合いであった己の紹介で丁と知り合い、己、丁及び知り合いであった辛から、A社の預金通帳と印鑑を貸してほしい旨の依頼を受け、その後、丁らから、原告に対し、「原告の仕事は、タンクローリーで重油と灯油を工場に運び、製造された軽油をD社のタンクに納めるために、軽油を製造するE社と連絡をすることであり、仕入れや販売の仕事はしなくてよい。A社の預金通帳と銀行印、キャッシュカードを貸して欲しい。報酬はk1当たり1円50銭である。」という具体的な条件の提示があり、原告は、A社の多額の負債返済に困っていた事情もあったことからこれに応じることにした。

(イ) 原告の具体的役割

a タンクローリーの手配

原告は、丁らから指示された油槽所でタンクローリーに灯油と重油を積み込み、E社のタンクに運び、その後、製造された軽油を積み込み、D社のタンクまで運ぶ仕事の連絡役であった。具体的には、毎週末になると丁らから、翌週分の日程と数量について連絡があり、原告は、これに従ってタンクローリーを手配した。当初は、灯油や重油を受け取る油槽所は丁らの指示で決められていたが、平成14年5月からは、丁らから、G社の丙に連絡

して灯油と重油の発注をする旨指示されたことから、原告は、丙に対して、前週に翌週分の予定を電話連絡し、翌週に丙から確認の電話連絡を受けていた。また、原告は、D社の従業員に電話して、タンクローリーの車番を聞いて丁らに連絡していた。

b E社への連絡

原告は、E社に対し、灯油と重油がタンクローリーで運び込まれる時間を電話で確認したり、E社から積み込みの時間の変更依頼の電話を受けて時間調整をするなどしていた。また、E社から、自社買付分としての灯油や重油の注文を受けることもあったので、丁らの指示に従って、タンクローリーを手配していた。

c その他の連絡業務等

丁らは軽油の販売先に対して原告宛に連絡を入れるように手配していたらしく、販売先から納入数量や納入日時の変更について原告宛に電話が入ることがあった。

また、原告は、丁らの指示を受けて、A社の代表者として販売先に挨拶に行くことが何度かあった。平成13年10月ころ、丁らから、取引先として開拓したI社に挨拶に行くよう指示されて、1人で挨拶に行ったことがある。

d 仕入代金や運送代金の支払

原告は、灯油や重油の仕入代金支払及びD社への運送代金等の支払については関与していない。

e 報酬の受取

原告は、A社の名義貸し及びタンクローリーの手配等に関する報酬を丁らから受け取った。ほとんどの場合、銀行の封筒に入れられた現金で渡され、丁らから報酬を受け取る都度、原告名義の口座に入金した。丁らから辛、己の取り分を預ってくれと言われて、辛や己の報酬分を原告名義の口座に入金したこともある。

報酬は、平成13年7月から平成14年10月までで合計約1500万円になった。報酬は、原告個人の借入金やA社の借入金、妻からの借入金に充てた。

ウ 乙号証に関する原告の反論

(ア) 乙3 (軽油製造委託手数料の支払状況) について

被告担当者が平成16年3月に作成した軽油製造委託手数料の支払状況についての報告書(乙3)によれば、原告名義の口座から6回にわたり合計340万円余りが送金されているが、これは丁らから立替払いの依頼を受けて行ったものであり、原告自らが軽油製造委託手数料を支払ったものではない。

(イ) 乙4 (C社に対する重油及び灯油等の代金の支払) について

被告担当者が平成16年3月に作成したC社に対する重油及び灯油等の代金の支払についての報告書(乙4)によれば、原告名義の口座から8回にわたり合計2365万円余りがC社に送金されているが、これは丁から立替払いの依頼を受けて行ったものであり、原告自らが重油及び灯油等の代金の支払を行ったものではない。

(ウ) 乙5 (D社に対する運送料及びタンク使用料の支払) について

被告担当者が平成16年3月に作成したD社に対する運送料及びタンク使用料の支払についての報告書(乙5)によれば、原告が代表取締役を務めるB社からD社に対して振込が行われているが、これは、平成13年11月に石油販売会社である有限会社N社からタンクローリーの手配を依頼され、B社がD社からタンクローリーを借りて有限会社N社に転貸したことがあり、その際、D社から借りたタンクローリーの賃借料の送金分である。

(エ) 乙8 (軽油引取税関係報告書) について

被告担当者が平成15年11月に作成した主要販売先であるI社から事情聴取した報告書(乙8)には、平成13年7月ころ原告がC社の社長と同伴でI社を訪問した事実が記載されているが、そのような事実はない。原告は、丁から指示されて、平成13年10月ころI社を訪問したことはある。

(オ) 乙9 (軽油引取税関係報告書) について

被告担当者が平成15年12月にJ社担当者から事情聴取した報告書(乙9)には、原告が平成14年1月、J社本社の事務所、営業所を訪問して、軽油の売り込みをした旨の記載があるが、そのような事実はない。

原告は、平成14年1月ころ、D社の壬課長とともに、J社のJ営業所に行き、同社の癸課長と会い、その際乙9に添付された名刺を交付した。これは壬課長がD社の売り込みを丁に依頼し、丁から壬課長とともにJ社に行くよう指示されたものであり、本件軽油取引とは無関係である。

(カ) 乙11 (口座の操作) について

被告担当者が平成16年3月に作成した本件決済口座から原告名義の口座への口座振替の状況を記載した書面(乙11)には、平成13年7月から平成14年10月にかけて、本件決済口座から、原告名義の口座へ6320万円が振替入金された旨記載されている。

このうち、A社名義の口座から原告名義の口座に振替した2件は、原告がD社の社長から、ガソリンの入手先の紹介を依頼され、保証金及び前渡金として各1000万円が必要であることをD社の社長に伝えると、D社からA社に同年7月10日に1000万円、同年8月21日に1000万円の送金があり、これは本件軽油取引とは別であることから原告名義の口座に

振り替えたものである。なお、ガソリンの入手先の紹介の件は、不調に終わったが、上記2000万円は、D社の社長から今後の軽油の購入代金に充てるということであったので、そのまま預かっていた。

(キ) 乙12 (原告が得た利益) について

被告担当者が平成16年3月に作成した報告書(乙12)には、原告名義の口座への入金額からC社への重油・灯油購入代金及び乙への軽油製造委託手数料を差し引いた6786万円余りが原告の利得である旨記載されている。しかし、同報告書にもあるとおり、平成14年10月末現在の原告名義の預金残高合計は、4100万円余りであり、このうち約2800万円には、原告が台湾の友人から中古漁船の購入代金として預かった分が含まれているから、原告が得た利得は、約1500万円であって6786万円余りが原告の利得であるとの記載は誤りである。

(ク) 乙13 (Oファンドへの振込状況一覧) について

被告担当者が平成16年3月に作成したOファンドへの振込状況についての一覧表(乙13)には、F商会から出金された金員が、原告のOファンドの借入金の支払に充てられた旨の記載があるが、原告は、F商会の口座やキャッシュカードを所持していないのであるから、原告が、同口座からOファンドへ送金することは不可能である。

(ケ) 乙15、乙16 (質問てん末書) 及び乙25 (報告書) について

被告担当者が作成した原告に対する質問てん末書である乙15(平成15年12月18日付)及び乙16(平成16年1月15日付)並びに被告担当者が平成15年1月17日付で作成した原告に対する事情聴取の報告書(乙25)のうち、乙15及び乙16は内容が不正確であったことから原告は署名押印を拒否したものであり、乙25は、被告の担当者が一方的に作成した報告書であり、原告が署名捺印した供述録取書ではないから、いずれも記載内容の真実性が何ら担保されていないものである。

(コ) 乙23 (刑事公判での原告の証言調書) の証拠評価について

乙の刑事公判での原告の証言の際には、①乙の処罰に協力するという気持ちから、実際とは異なる話をしてしまったこと、②緊張してあがってしまった上、耳がよく聞こえないため、質問の意味を理解しないまま返答してしまった部分があること等の事情があり、証言の信用性評価において考慮されなければならない。

(サ) 乙24 (質問てん末書) について

被告担当者が平成17年4月19日付けで作成したJ社の癸課長に対する質問てん末書(乙24)には、平成14年1月にJ社のK営業所に軽油の売り込みに行ったのは、原告である

旨の記載があるが、これは、D社の壬課長の誤りであり、本社に軽油の売り込みに原告が来た旨の記載があるが、これも壬課長の誤りである。原告が癸課長と会ったのは、J社が丁から軽油を購入することを決めた直後に、丁から指示されて挨拶に行った時の1回だけである。

エ 原告の供述が変遷している旨の被告主張に対する反論

(ア) 被告は、乙15、乙16及び乙25をもとに原告の供述が変遷している旨主張するが、上記各証拠については記載内容の真実性が何ら担保されていないのであるから、これらの記載内容をもとに供述の変遷を主張するのは誤りである。

(イ) 関係者の氏名について供述が変遷している旨の主張について

被告は、原告が本件訴訟が始まるまで己について、従来一切供述していなかった旨主張するが、これは調査担当者から聞かれなかったからにすぎない。

被告は、G社の担当者の氏名について、従来は「庚」と供述していたにもかかわらず、現在では「丙」としているなどと主張するが、原告は一貫して丙と説明していたのを被告担当者が庚と聞き取っただけのことで供述の変遷ではない。

(ウ) 丁と知り合った経緯について乙の刑事公判での証言と現在の供述が異なるが、これは証言当時、本件での人間関係が必ずしも整理できていなかったものである。

(エ) 被告は、原告の不正軽油についての知識に関する供述について、以前は、当初から不正軽油であることを知っていたと供述したり、途中から不正軽油であると感づいたと供述していたにもかかわらず、現在では、違法の認識は全くなかったとしているとして供述が変遷している旨主張するが、この変遷は、原告が軽油の成分の基準が軽油の規格に反しないから問題がないという考えと、税金を納めていないから問題があるという考えを整理できないまま供述していたことによるものである。原告としては、自分は単に運送の手配をするだけだから税金を納めるかどうかという点には関係がないと考えていた。

(オ) D社への支払について、確かに原告がD社への支払を行っていた旨の乙の刑事公判での証言があるが、これは、それまでに原告が丁から聞き及んでいたことをそのまま証言したものであり、原告が実質的にD社に対する支払を行っていたという意味ではない。

第3 東京地裁の判断

1 地方税法700条の4第1項5号は、①特約業者・元売業者以外の者が、②軽油の製造をして、当該製造に係る軽油を他の者に譲渡するという要件を充足することによって、当該軽油を譲渡した特約業者又は元売業者以外の者が納税義務を負担する旨規定している

ころ、本件では①については争いがなく、②について、原告が本件軽油取引に一部関与したことについても争いがなく、原告が本件軽油取引の各過程、すなわち、原料の仕入れ、原料及び製造軽油の運搬・保管、軽油製造の委託、製造軽油の販売にどの程度関与したのか、及びその関与の程度を前提に、原告が軽油を製造し、その軽油を他の者に譲渡したと評価することができるかが争点となっている。

そして、本件のように、軽油の製造及び譲渡の各過程に複数の者が関与した場合も地方税法700条の4第1項5号は想定していると解されるところ、原告が同号により納税義務を負うというためには、原告が本件軽油取引の各過程を直接自らの手で行う必要はなく、原告が本件軽油取引に主体的に関与して共同して軽油を製造し、当該製造に係る軽油を譲渡したと評価できる場合は、納税義務を免れないものというべきであり、このことは地方税法10条の2第1項の規定に照らしても明らかである。

2 そこで、以上の判断の枠組みに従って、原告が本件軽油取引に主体的に関与したと評価できるかどうかについて検討する。

ア 本件軽油取引に関わった動機について

原告は、A社として多額の負債を抱えて経済的に困窮していたところ、知人の紹介で知り合った丁らから本件軽油取引の話を持ちかけられ、これを承諾し、現に報酬を得ていたものであり、本件軽油取引に主体的に関わるだけの十分な動機があることは否定し難いところである。

イ 口座の管理について

前記認定のとおり、本件決済口座が原料の仕入代金の支払、運送・保管料の支払、軽油製造委託手数料の支払、販売代金の入金口座に使用されていたところ、これらによれば、本件決済口座に入金された軽油販売代金から少なくとも全51回にわたり合計6326万円を原告名義の口座に移し替え、いったん原告名義の口座に入金した後に、軽油製造の原料費や委託手数料名目で出金しているものであり、また、F商会の口座についてカードを預かり、同口座から出金していたことは原告自身も認めており、現に乙11によれば相当回数F商会が原告名義の口座に振替していることが認められることからすれば、原告は、本件決済口座を現に管理し、あるいは支配する立場にいたるべきである。

これに対し、原告は、本件決済口座のうちA社名義の口座は、丁に口座の名義貸しを頼まれて預金通帳、届出印、キャッシュカードを預け、自由に利用させていたものであり、口座の振替等は丁が行っていたものであるから、原告の積極的な関与の裏付けとなるものではない旨の主張をし、その本人尋問においても、同旨の供述をしている。しかし、証拠によれば、原告名義の口座に、本件軽油取引に関連する多数回、多額の入出金がされてい

ることが認められるのであって、これらは原告の関与なしには説明のできないものなのであり、原告の上記主張ないし供述を採用することはできないものというほかはない。

ウ 原告の得た利得について

乙12によれば、原告名義の口座に本件軽油取引による約9500万円の入金があり、上記入金額から原料費の支払や製造委託手数料を除くと、原告は、本件軽油取引によって、少なくとも約6700万円の利得を得ていると認められる。平成13年7月から平成14年10月までの約1年4か月の間で上記金額の利得を得ていることは、社会通念上相当多額の利得を得ているといわざるを得ないし、証拠上認められる本件軽油取引に係る軽油の製造原価相当額である7億円余りと対比しても少なくない金額の利得を得ているということが出来る。

エ 本件軽油取引において原告の果たした役割について

原告は、本件軽油取引に関して、①A社の名義を貸し、同社の口座を決済口座として利用することを許諾していること、②タンクローリーの手配、③E社との連絡、④その他事務連絡を行い、⑤軽油の原料の運搬と製造軽油の保管を依頼するために、D社を丁らに紹介する等の役割を果たしていることを認めている。

また、それに加えて、その時期及び訪問目的については争いがあるものの、原告は、軽油販売先であるI社にA社の代表者として訪問していることや、軽油製造を開始するに当たり、乙との間で、軽油製造の原料を原告が調達してE社のタンクに運び込むことや、委託手数料等の条件について話し合っていること、D社は、原告が代表者を務めるB社に対して運送料の支払を請求していることからすると、本件軽油取引に関わった関係者は、本件軽油取引における原告の立場を単なる連絡役としてではなく、主体的に取引を行う立場にあると考えていたものと解するのが相当である。

なお、戊証人は、A社が原告の会社であることは知らず、本件軽油取引は丁との取引であると思っていた旨証言しているが、他方、陳述書においては、A社の名義貸しについて直ちに原告に電話をして確認した旨述べていることや、D社の請求書の宛先が原告の経営するB社となっていることからすると、戊証人はA社の経営者が原告であることを認識していたというべきであるから、その証言は信憑性に乏しく採用することができない。

また、C社の代表者であるV証人も、丁がA社の経営者であり、本件軽油取引は丁の取引であると思っていた旨証言しているが、他方、陳述書では原告がA社という会社を休眠状態にしていると聞いたとも述べていること、V証人と原告は、これまでC社が原告にタンクローリーの手配を依頼するなど、本件軽油取引の前からの知り合いであることなどからすると、A社の経営者が原告であることを認識していなかったというのは不自然であるというほかはなく、その証言は信憑性に乏しく採用することはできない。

オ 結論

このように、原告は、本件軽油取引に関し、軽油の製造の関係では、製造者であるE社（乙）との協議や連絡、原料の調達、保管、運搬に関する手配、手数料の支払等に関して重要な役割を担い、また、軽油の販売に関しても、販売先への挨拶を行っているほか、本件軽油取引全般についてA社の名義を利用することを承諾し、本件決済口座や原告名義の口座を利用して、販売代金の徴収、各種経費の支払等に関しても、主体的な役割を果たしているのであるから、これらを総合考慮すれば、本件軽油取引全般にわたって主体的な関与をしたものと評価すべきであるし、これらの関与の対価として多額の利得を得たものというべきである。そうすると、このような原告の行為を単なる手足としての行為にすぎないということは到底できないのであって、むしろ、本件軽油取引に対し、少なくとも共同経営者として主体的に関与したものと評価するほかはない。ちなみに、原告は、乙の刑事公判での証人尋問においては、自らが本件軽油取引に主体的に関与していたことを認めており、例えば、弁護士との間で、次のようなやり取りを交わしている（乙23、15頁）。
 弁護士 あなたは名前をちょっと貸しただけで、だれか裏で引いている人がいるんじゃないですか。

原告 いや、おりません。

弁護士 じゃあ、あなたはやったことは全部自分で分かって、やっているわけですね。

原告 そうです。

なお、原告は、乙の刑事公判の証人尋問の際には、乙の処罰に協力するという気持ちから、実際とは異なる話をしてしまったとか、あがってしまった上、耳がよく聞こえないため、質問の意味を理解しないまま返答してしまったなどといった弁解をしているのであるが、上記の返答は、質問の意味を理解した上で行われたものというほかはないし、乙の処罰のためにあえて自らが軽油取引の主体であったとの供述をする必要も認められないのであるから、当時の原告自身の認識を吐露したものと評価するほかはなく、このことは、原告自身が、自らの役割を単なる手足とは考えていなかったことを裏付けるものというべきである。

したがって、原告は、地方税法700条の4第1項5号による納税義務を免れないものというべきである。

3 原告主張に対する検討

(1) 本件決済口座の管理について

原告は、A社の口座から原告名義の口座に6320万円が振替されている点について、このうち2件は、原告がD社の社長からガソリンの入手先の紹介を依頼され、その保証金及び前渡金として送金を受けたものであり、本件軽油取引とは無関係である旨の主張をしている。しかし、上記主張は、A社から原告名義に振替された6320万円の一部の説明でしかない点は措くとしても、その裏付証拠となるべき戊証人の証言は、油の取引に関しては素人

であると自認している原告に対し、2000万円もの前金を交付し、紹介がうまくいかなかった後も返還を受けずに原告がそのまま預かっていたというものであって、不自然といわざるを得ず採用することはできないから、これを前提とする上記主張も採用することはできない。

(2) 原告の得た報酬について

原告は、本件軽油取引により得た報酬は、本件軽油取引が終了した平成14年10月の原告名義の口座の預金残高から台湾の友人の預り金を控除した約1500万円である旨の主張をしているが、台湾の友人の預り金の存在については、原告の供述以外これを裏付ける証拠がないことに加え、本件軽油取引が行われた平成13年7月から平成14年10月の期間中に原告が得た利得について、本件軽油取引の終了時の預金残高を基礎に上記期間中の利得を算出するのは不合理であることは明らかである。また、原告は、本人尋問において、原告名義の口座への入金には、辛や己の報酬分や台湾の友人からの預り金を丁へ貸し付けしていた返済分が含まれている旨の供述をしているが、上記供述を裏付ける証拠はないことに加え、その内容も、どの入金部分が辛や己の報酬分あるいは丁からの返済分であるかの特定がなされておらず、具体性に欠けるものであるし、友人からの多額の預り金を無断で流用していたというものであり、その合理性に疑問を差し挟まざるを得ないことに照らすと、採用することはできない。

(3) その他

ア 原告は、E社に対する軽油製造委託手数料の支払及びC社に対する重油等の代金の支払が原告名義の口座から送金されていることについて、丁から立替払の依頼を受けたからであり、原告自らが支払を行ったものではない旨主張しているが、口座の管理状況全般は、むしろ原告の主体的な関与を裏付けるものとみざるを得ないことは既に指摘したとおりであることに加え、仮に丁から立替払いの依頼を受けたことが事実であるとしても、その回数及び金額が相当多額に及ぶことからすると、これを確実に回収できると考えていたからこそ立替払いに応じたと認められ、そうであれば、むしろ原告が本件決済口座を管理する立場にあったことを裏付けるものであるから、いずれにしても、前記認定を覆すに足りるものではないといわざるを得ない。

イ 原告は、D社に対する運送料及びタンク使用料の支払のうち、B社から振り込まれている部分は、本件軽油取引とは別の取引でD社から借りたタンクローリーの賃借料である旨主張しているが、上記主張を認めるに足りる証拠はないことに加え、D社の請求書がB社宛に送付されている理由をすべて説明するものでもなく、いずれにしても前記認定を覆すに足りるものではない。

ウ そのほか、原告は、乙号証の信用性や、その評価について種々主張しているが、これらを採用することはできないことは既に説示したところから明らかである。そして、他に本件処分の適法性を疑わせるに足りる証拠はない。

第5 東京高裁平成20年7月10日判決における当事者の主張

1. 控訴人（原告）の主張

(1) 以下の点を追加して主張している。

(ア) 上記(ア)（軽油製造依頼）について、控訴人がE社に軽油の製造を委託したことはなく、また、E社との間で、製造された軽油の所有権が原始的に控訴人に帰属する旨の合意をした事実もない。

E社の軽油製造過程において、E社が控訴人の持ち込んだ材料を用いて製造を行ったかは不明であり、E社と控訴人とが結んだとされる契約が請負契約であるのかについてすら疑問が存在する。控訴人がE社と契約を結んだとしても、その契約は軽油の売買契約である可能性があり、E社はその製造した軽油の所有権を原始取得した上で、これを控訴人に譲渡した疑いがあるというべきである。

また、控訴人は、製造される軽油について、よく分からない旨供述しており（乙23）、これは、主体的に軽油の製造依頼を行ったのではなく、丁らの主導の下に副次的に関わったにすぎない事実を示している。控訴人が主体的に軽油の製造依頼を行っていた事実はない。

(イ) 上記(イ)（原料の調達）について

控訴人は、どういう状態で油を持ち込んだのか分からない旨供述しているところ、一般に、自らが行った取引において自らが仕入れた商品の状態を知らずに仕入れることは考え難く、この供述は、丁らの主導の下で副次的に関わったにすぎない事実を示すものというべきであり、控訴人について(イ)の要件は充たされていない。

(ウ) 上記(ウ)（原料の運搬）について

控訴人は、製造工場に原料がどのようにしてどのような状態で持ち込まれたのか知らず、製造されて引き渡された軽油が自分の持ち込んだものかどうか知らず、それが最終的にどこに持ち出されるのかも知らなかった。控訴人は、丁らの主導の下に軽油運搬の手配及び連絡役を務めていたにすぎず、控訴人について(ウ)の要件は充たされていない。

(エ) 上記(エ)（軽油製造委託先への指示）について

控訴人は、本件軽油を実際に運搬したD社に対して、指定された時間に行くように指示しているだけであり、軽油製造委託先とされる乙に対して指示をした事実はない。むしろ、乙又は丁らの指示どおりに運搬することをD社に連絡したにすぎず、控訴人について(エ)

の要件は充たされていない。

(オ) 上記(オ) (軽油の引取り) について

控訴人は、タンクローリーの手配及びタンク使用料の支払をしたが、運搬する軽油の中身が何であるかを知らないまま、丁らの指示に従って手配及び支払をしたにすぎず、控訴人について(オ)の要件は充たされていない。

(カ) 上記(カ) (軽油製造に対する報酬の支払) について

乙に対する支払が加工賃であるとしても、控訴人は、A社の仕事でもある本件軽油取引に係る支払として支払ったにすぎない。本件軽油取引に関し控訴人名義の口座が使用されたことは事実であるが、これは、A社の名義を含め丁らに名義を貸したものであり、このことは、F商会ことSが丁らに名義を貸した事実と何ら変わりがない。

(キ) 上記(キ) (軽油購入の勧誘) について

I社に控訴人が行ったのは、丁らからあいさつに行くように指示されたためにすぎない。控訴人について(キ)の要件は充たされていない。

(ク) 上記(ク) (軽油購入の申込み受ける) について

控訴人は、丁らの主導の下に連絡役を務めていたのであるから、控訴人がその携帯電話やB社の事務所を連絡場所としていたことは当然である。

(2) 控訴人は、本件軽油取引の連絡を個人で行ったとの認識はあったものの、事業として本件軽油取引を行ったのは法人としてのA社又はB社であったと供述しており、控訴人自身の取引であることを自認したことはない。

(3) 納税義務者の誤認

(ア) 本件処分的前提となる事実関係は、次に述べるように、A社及びF商会の名義で行われている。課税対象とされる行為は原則として名義を前提に判断されるべきであるから、本件軽油取引に係る納税義務者は控訴人ではない。

a E社に対する軽油製造委託手数料の支払は、A社又はF商会名義の預金口座から送金されている(乙3)。

b C社からの重油、灯油等の買い付け代金の請求がA社又はF商会あてにされ、C社に対する支払がA社又はF商会名義の預金口座から送金されている(乙4)。

c D社に対する運送料及びタンク使用料の支払やH社に対する運送料の支払は、いずれもA社又はF商会名義の預金口座から送金されている(乙5、6)。D社の取引の相手方がA社であった事実は、D社代表者の陳述書及びその証人尋問の結果からも明らかである。

d C社外3社からの軽油販売代金の請求がA社又はF商会あてにされ、C社外3社に対する軽油買付代金の支払がA社又はF商会名義の預金口座から送金されている(乙7)。C社の取引の相手方がA社であった事実は、C社代表者の陳述書(甲6)及びその証人尋問の結果からも明らかである。

e I社の専務取締役は、被控訴人担当者の事情聴取に対して、軽油の購入先はA社である旨を述べている。また、Q事業協同組合や、J社の担当者も、軽油の購入先はA社である旨を述べている(乙9)。

f 乙に販売された重油、灯油の代金の請求者はA社又はF商会であり、乙からの送金はA社又はF商会名義の預金口座にされている。

(イ) 本件軽油取引に係る納税義務者を、課税対象行為の名義人であるA社又はF商会ではなく、控訴人であるとするには、法人格否認の法理、実質帰属者課税の原則又は第二次納税義務者のいずれかによる必要があるが、被控訴人は必要な主張、立証をしていない。

(4) その他の控訴人の主張

(ア) 課税要件明確主義

課税要件明確主義の趣旨からすれば、課税要件を充足とするための評価の対象となる事実関係は明確なものが必要となるというべきところ、本件処分は、その前提とする事実関係が説得的でない。

(イ) 地方税法の遡及適用の疑い

本件軽油取引後の平成16年に、法700条の22の3の罰則規定が創設された。控訴人は、審査請求の段階から一貫して単なる連絡役にすぎないことを主張しており、本件軽油取引の時点でこの地方税法改正が行われていたとすれば、同規定が適用されていたと考えられる。そうだとすれば、被控訴人の本件処分は、同規定を遡及適用したもので、違法である。

(ウ) 連帯納税義務者

控訴人が本件軽油取引に共同経営者として関与したものであるとするのであれば、控訴人は、丁や辛らと連帯してひとつの納税義務を負担する連帯納税義務者であるところ、本件処分は、この点を看過し、控訴人を単独の納税義務者としている。しかし、共同して製造、販売をした者の中のひとりのみに対して課税をすることを許容する税法上の規定は存在しない。控訴人の財産が滞納処分で執行されても、控訴人は、丁らに対する求償権を保証されないという不当な結果を生じさせるものであり、租税法律主義の趣旨を逸脱する。この点においても、本件処分は違法である。

(エ) 調査方法の不備、刑事告発等との整合性

本件処分は、事実誤認と思ひ込みにより適切な調査がされないまま、不十分な調査に基づき、収集すべき証拠をそろえないままされた不当な処分である。

本件は、被控訴人らの主張によれば、3億5000万円もの脱税事件であるにもかかわらず、刑事告発が行われておらず、重加算税も課されていないのは、税務調査の過程で不十分な調査しか行わなかったためであるとの疑いが強く、この点からも課税要件が充足しているとは認められないというべきである。

2. 被控訴人（被告）の反論

(1) 控訴人は、平成13年7月から平成14年10月までの間、軽油引取税における特約業者又は元売業者となったことはない。また、控訴人は、製造軽油の販売について直接関係を有する事務所・事業所を有しなかった。さらに、控訴人は、平成13年7月から平成14年10月までの間における製造軽油の譲渡について、申告期限までに、課税標準量及び税額等を記載した軽油引取税の申告書を提出しなかった。

(2) 控訴人は、E社に軽油の製造を依頼し、E社は、控訴人の依頼に応じて軽油の製造をしたものであり、控訴人とE社は軽油の製造の請負契約を締結したのである。この請負契約において、控訴人自らが原料である重油と灯油を持ち込み、出来上がった軽油を控訴人が持ち出し、E社は加工賃のみを日々受け取ることとしていたのであり、出来上がった軽油は出来上がったと同時に所有権を控訴人に取得させるとの黙示の合意があった。

なお、この黙示の合意が認められないとしても、以下に主張しているとおり、E社に持ち込まれた原料の重油及び灯油はいずれも控訴人の所有であり、重油と灯油の比率が10対6で軽油ができるというのであり、重油は1リットル当たり30円、灯油は31円であるから、軽油1リットルを製造するのに必要な材料費は、30.375円となる。これに対し、軽油1リットル当たりの加工賃は11円ないし11円50銭であり、販売価格は53円ないし55円であった。そうすると、控訴人が1リットル当たり30.375円の材料を供給し、E社がこれに工作を加え、それによって生じた価格は22.625円ないし24.625円程度ということになって、民法246条1項本文を適用しても、工作によって生じた価格は材料の価格を著しく超えることはないから、出来上がった軽油の所有者は材料の重油と灯油の所有者である控訴人というべきことになる。

(3) 控訴人の主体性について

本件軽油取引は、次に述べるとおり、A社及びF商会という実体のないダミー会社の名義やB社の名義を利用した仮装のものであって、これらの名義による取引は、それを実質的かつ主体的に行った者、すなわち控訴人の取引にほかならないのであり、控訴人の行為として課税要件の充足が検討されるべきである。そして、その結果、課税要件を充たすから、控訴人が納税義務者となる。

(ア) A社及びF商会S名義の各銀行口座は控訴人が管理・支配していたこと

- a 本件軽油取引においては、発注者、納品者及び請求書のあて先としてA社及びF商会の名義が使用され、取引代金の振込元や入金口座としてこれらの名義の銀行口座が使用された。
- b A社及びF商会のS名義の銀行口座は、本件軽油取引における決済口座として使用されており、E社への加工賃の振込み、本件軽油の販売代金の振込が行われているほか、A社名義の銀行口座からは合計2500万円が引き出され、それと同時にその全額が控訴人の個人名義の銀行口座に入金され、F商会名義の銀行口座からは、少なくとも3826万円が引き出し後直ちに控訴人の個人名義口座に入金されており、さらに、F商会名義の銀行口座からA社の借入金の返済が行われている。
- c 控訴人名義の口座には本件軽油取引による約9500万円の入金があり、これから原料費の支払や製造委託手数料を除くと、控訴人は、本件軽油取引によって、少なくとも6700万円の利得を得ていると認められる。
- d 控訴人は、F商会の口座を動かしていたのは控訴人本人であると認め、F商会のカードを預かり、F商会の口座から出金して報酬を受領したことを認めている。
- e 控訴人は、これらの銀行口座の入出金について、丁への貸付金の相殺であるとか、支払代行であるなどと説明するが、いずれも何ら証拠がないものであり、具体性も合理性も見出せないものであって、到底信用できるものではない。
- f 以上からすれば、控訴人がA社及びF商会S名義の銀行口座を管理・支配していたものと認められる。

(イ) A社及びF商会は実体を伴わないものであり、本件軽油取引を行うに当たり控訴人が利用した名義であること

a A社について

(a) A社は、控訴人が代表取締役を務めていた株式会社であり、昭和61年に控訴人が設立したが、経営が悪化し、平成13年当時は休業状態となっており、平成14年12月3日休眠法人としてみなし解散の登記がされている。

A社は、平成9年以降決算を行っておらず、税務署長への法人税の申告を行っていない。会計帳簿も存在しない。株主総会も開催されておらず、形骸化した法人格のみが残っている状態であった。

(b) 本件軽油取引において、A社の名義及び銀行口座が使用されているが、いずれも単に名義が使用されたに止まり、A社の行為として会社の会計帳簿に記帳され、法人税等の申告が行われ、A社の役員・従業員に報酬・給与が支払われる等ということにはなかった。

(c) A社の名義については、名義貸しが行われたとされるが、控訴人が本件軽油取引を行うに当たり、控訴人の取引をA社の取引と仮装するために、その名義を利用したといふべきである。

b F 商会について

(a) F 商会は、法人格はなく、Sが行っていた個人事業で使用された商号であるとされる(甲8)。平成13年12月ころより、A社に代わって本件軽油取引にF商会の名義が使用されるようになった。

(b) Sは本件軽油取引には無関係であり(証人U)、Sが個人事業主であるF商会が本件軽油取引に関与した事実は認められない。

(c) 控訴人は、F商会は誰がやっていたのかとの質問に対し、「私がやっていました。(F商会の)口座を動かしていたのも私です。」と回答している(乙25)。F商会S名義の銀行口座の入出金状況をみれば、控訴人の関与なしには説明ができないから、F商会名義の取引も控訴人が行ったものと認められる。

更に詳しく述べると、Sは、自分は何もやっていない、Tという人物から口座を作ってくれと依頼され、口座を開設し、控訴人のB社の事務所にTと一緒に行って開設した預金通帳を渡したと述べるに止まり、その後の預金調査や関係者の事情聴取によっても本件軽油取引への関与は全くみられなかった(証人U)。これに対し、控訴人がF商会の名義を使用して本件軽油取引に関与していたことは疑いがない。すなわち、F商会S名義の口座から合計3826万円が引き出され、直ちに控訴人名義の口座に入金されており、さらに、F商会S名義の口座からA社の借入金の返済が行われており、F商会あての請求書が控訴人の会社であるB社に送られるなど、控訴人がF商会及びF商会Sの名義を使用し、F商会の取引であると仮装して本件軽油取引を行っていたことは明らかである。

c B社について

(a) B社は、控訴人が設立した有限会社であり、本件軽油取引が行われた当時の控訴人の勤務先であり、本件軽油取引において、控訴人への連絡先、請求書のあて先及び振込名義として使用された。また、B社の事務所がF商会S名義の預金通帳の受渡場所として使われるなど、控訴人が実際に本件軽油取引に係る連絡を行った場所として重要な役割を果たしている。しかし、いずれも連絡先等の場所として使用されたに止まり、B社が本件軽油取引において具体的な取引行為を行ったと認められる事実はない。

(b) B社は、本件軽油取引が行われた当時、法人として営業を行っており、実体があったが、B社あてに請求が行われ、B社名義でF商会の銀行口座から振込みが行われたD社への運送料及びタンク料について、B社名義の銀行口座から支払が行われた事実はない。

(c) D社が発行した運送料及びタンク料の請求書のあて先は、19件中4件がA社、15件がB社となっているのに対し、支払は、B社あての15件のうち、3件がB社名で、残り

はF 商会S名で、A社又はF 商会Sの銀行口座から送金されている。

通常、請求先と異なる振込先から入金があれば、請求元としては、これがどの請求に対する入金であるか確かめる必要があるが、本件においては、関係者からそのような説明は一切なく、D社との間では、A社、F 商会、B社の名義による行為がいずれも控訴人の行為であるとの了解があったとみるほかはない。B社を含め、これらの仮装された会社や商号を使用し、実際に請求書等のやり取りをし、電話連絡を行い、振込み等を行うことができたのは、控訴人以外には存在しない。

(d) B社が、運送料及びタンク料の請求書のあて先となり、控訴人及びA社への連絡先の電話番号としてB社の事務所の電話番号が、控訴人個人の携帯電話番号とともに使用されたことは、控訴人が軽油取引先と連絡を取るためであって、控訴人が本件軽油取引の主体として、これらの取引を実際に行っていたことを示すものにほかならない。控訴人がA社の仕事でもあり、B社の仕事でもあったと述べたことは、まさしく控訴人の認識として、控訴人が会社の名義という外形を利用し、自らの商売として本件軽油取引を行っていたことを表したものにほかならない。

(ウ) 控訴人に本件軽油取引を行うことについての積極的な動機及び意思並びにA社及びF 商会の名義を利用する意思が認められること

a 控訴人は、A社に係る多額の借入金を抱えており、本件軽油取引によって少しでも収入を得たいという意図から、これを行うこととした。

b 控訴人は、すべて自分で分かってやっている、自分の名前で本件軽油を売った等自ら本件軽油取引に主体的に関与していたことを認め、A社及びF 商会という名前で自分が商売をしていたことを認めている。

c 控訴人は、当初から本件軽油が不正軽油であることを認識しており(乙25)、軽油引取税を脱税することにより、安価に軽油を製造・譲渡できると認識していた。

d 控訴人は、自ら乙と連絡を取って本件軽油製造の段取りを行い、自ら原料となる重油と灯油を仕入れ、タンクローリーの手配を行い、自ら需要家へ積極的に売り込みを行っている。

e 控訴人は、A社及びF 商会名義の銀行口座を管理・支配し、控訴人名義の銀行口座に資金を移動し、少なくとも6700万円にも及ぶ利得を得るなど、積極的に利得を確保しようとし、現に利得を得た。

(エ) 取引先が控訴人を取引の主体と認識していたこと

a D社及びC社は、A社、F 商会及びB社が控訴人の関与する会社及び商号であることを承知しており、本件軽油取引が控訴人本人との取引であることを十分認識していた。

b J社の担当者は、B社の事務所又は控訴人の携帯電話に連絡し、控訴人に対し、軽油購入の注文を行い、I社の専務取締役はB社の事務所に連絡し、控訴人に対して軽油購入

の注文を行っていたから、控訴人が主体的に取引を行う立場にあり、A社及びF商会の実質的な行為者であると考えていたことは疑いがない。

(4) 控訴人は、課税要件明確主義に反するというがいかなる根拠に基づく主張か明らかでなく、失当である。

(5) 控訴人は、本件軽油取引後の平成16年に地方税法700条の22の3の罰則規定が創設されたことをもって、本件処分が同規定の遡及適用であると主張しているが、同規定は不正軽油の運搬、保管等の行為が不正軽油の製造や脱行為を助成し又は誘発するものであることから、これら関与者に対し秩序罰を科すものであり、同規定はそもそも課税規定ではないから、控訴人の主張は失当である。

(6) 控訴人は、仮に本件処分が控訴人に関係するものであるとしても、控訴人はA社の第二次納税義務者に当たると主張するようであるが、第二次納税義務とは、本来の納税義務者等が地方公共団体の徴収金を滞納している場合に、主たる納税義務者等の財産に滞納処分をしてもなお徴収すべき徴収金が不足すると認められるときに、その者と一定の関係がある者に対し、第二次的にその納税義務を負わせることにより、徴税の確保ないし合理化を図ろうとする徴収手続に係る規定であり、本件において、徴収手続の適用可能性を論じることは適切ではなく、控訴人の主張は失当である。

(7) 控訴人は、本件処分が事実関係について十分な調査を尽くさないで事実を誤認したまま、推計で行われたものと主張するようであるが、十分な調査を尽くした上で行われているから、この主張は失当である。

(8) 控訴人は、本件軽油取引が刑事告発されなかったことをもって、本件処分に疑問を呈しているが、刑事告発をしたか否かにより課税処分の適法性が左右されることはないから、この主張は失当である。

第6 東京高裁の判断

1 地方税法700条の4第1項5号は、①特約業者及び元売業者以外の者が、②軽油の製造をして、当該製造に係る軽油を他の者に譲渡するという要件を充足することによって、当該軽油を譲渡した特約業者及び元売業者以外の者が納税義務を負担する旨規定している。本件では①について争いはないが、②について、控訴人が軽油の製造をして、当該製造に係る軽油を他の者に譲渡したといえるのか否かが争点となっている。以下、この点について検討する。

2 被控訴人は、平成13年7月1日から平成14年10月31日までの間に、控訴人が軽油

の製造をした旨を主張しているので、まず、このことが認められるかについて検討する。

(1) 軽油引取税は、消費税の一種であって、軽油の引取りで当該引取りに係る軽油の現実の納入を伴うものを課税要件(引取課税方式)、引取り数量を課税標準とし、元売業者又は特約業者からの引取りの時点において、その引取りを行う者を納税義務者とした上、徴税手続の簡素化を図るために元売業者又は特約業者を特別徴収義務者とした仕組みの税制である。軽油の流過程は、元売業者が輸入した原油を精製して製造したものが特約業者を経て消費者に譲渡されて消費されるのが通例であるから、主に特約業者の手を離れる時点において課税して消費者に転嫁するのが合理的である。そこで、上記のような仕組みが採用されたのであるが、他方において、上記流過程から外れた軽油が消費されるに至る場合も存在するため、公平課税の見地から、それらも広く捕捉する必要性を認め、数種のみならず課税が定められている。その1つが、特約業者及び元売業者以外の者が軽油を製造して他の者に譲渡した場合を引取りとみなして課税するものである(法700条の4第1項5号)。

このみなす課税は、製造して、その製造に係る軽油を他の者に譲渡する行為を課税要件(移出課税方式)、譲渡数量を課税標準とし、譲渡の時点において、元売業者及び特約業者以外の者(製造者)を納税義務者とするものであるところ、その「譲渡」とは、有償たると無償たるとを問わず、当事者間の契約によって所有権を他人に移転することをいうものと解される。ところで、法700条の4第1項5号は、課税要件を定めるものであるほか、これによる軽油引取税の納税義務違反に対しては罰則が設けられており、法700条の4第1項5号の「軽油の製造をして」は犯罪構成要件でもあるから、厳格な解釈を旨としなければならないところ、「譲渡」の前段階である「製造」とは、文言どおり、社会通念に従い材料又は原料に物理的若くは化学的な変化を与え、操作を加えることにより、軽油を造り出し、造られた軽油の所有権を原始的に取得することを意味すると解すべきである。なぜならば、所有権移転を伴う「譲渡」をするには軽油の所有権が帰属していなければならないし、所有権の原始取得をすることが「製造」の通常用語例に合致するからである。さらに、平成16年改正後の法700条の4の2第1項が「第700条の22の2第1項第1号又は第2号の規定に違反して道府県知事の承認を受けずに製造された軽油について、第700条の3第4項又は前条第1項第5号の規定により軽油引取税を納付する義務を負う者(以下本条において「納税義務者」という。)が特定できないとき又はその所在が明らかでないときは、当該軽油の製造を行った者・・・(中略)・・・は、当該納税義務者と連帯して当該軽油引取税に係る地方団体の徴収金を納付する義務を負う。」と規定し、「軽油の製造を行った者」が納税義務者と連帯して軽油引取税を納付する義務(補完的納税義務)を負うこととされていることとの関係でも、「製造」について上のように解することで全体として整合的な解釈をすることができるのである。すなわち、そこでいう「軽油の製造を行った者」は、「軽油の製造をして」これを他の者に譲渡等した者(納税義務者)とは別の立場の者で

あるところ、納税義務者が特定できず、又はその所在が明らかではないときは、これと連帯して徴収金の納付義務を負うことになる。そうすると、「軽油の製造をし」た納税義務者とは別異なる存在である「軽油の製造を行った者」は実際上軽油の製造を行ったがその所有権を取得しない者であり、この者をして軽油の製造をし、その所有権を原始取得した者が納税義務者であるとする事によって両者が初めて区別されることになる。ところが「製造」について所有権の取得を問題としないこととすると、いずれも「軽油の製造」の主体であって、その区別をすることが困難となってしまうのである。

（「軽油の製造を行った者」は、多くの場合、他の者の委託を受けて軽油を実際に製造した者〔受託製造者〕であると考えられるから、委託を受けて製造したか否かによって区別をすることを考える余地がないではない。しかし、どのような行為があれば委託があったというのか一義的に明確とはいえないから、委託をした者と委託をされた者との区別で両者を明確に線引することが可能かはそもそも疑問がある上、条文の文言上委託があることは何ら要件とされていないにもかかわらず、解釈で新たな要件を加えることが租税法律主義の見地から妥当かの問題がある。それに、この補完的納税義務の導入がダミー会社を仮装して納税を逃れようとする悪質な行為を防ごうとするものであるところ、委託の有無を要件に加えるとなると、委託があるかどうか新たな立証事項となりそれがあつかないか否かが不明な場合には補完的納税義務を課することが不能となってしまう、立法の目的を大幅に減殺することになる。これらにかんがみれば、委託を受けて製造したか否かによって区別をすることの考えを採ることはできない。）

(2) 本件において被控訴人は、控訴人がE社に委託して軽油を製造した、出来上がった軽油は出来上がったと同時にその所有権を控訴人に取得させるとの黙示の合意があったと主張し、これに対し、控訴人は、E社に製造を委託したことはなく、E社との間で製造された軽油の所有権が原始的に控訴人に帰属する旨の合意をした事実もないと争っているから、具体的には、E社によって製造された軽油を控訴人が原始取得したと認められるか否かが問題となる。

(3) この点、甲第3号証（被控訴人による弁明書）には、茨城県庁からの通報資料から、控訴人が原料をE社に供給して軽油の製造を委託したことが確認できたとの記載があり、また、乙第23号証（乙の刑事公判における控訴人の証人尋問調書）には、乙の刑事事件公判廷での証人尋問において、E社の石油精製工場に重油と灯油を持ち込み、1リットル当たりいくらかという加工賃を払って軽油に加工してもらった取引を乙とした旨を控訴人が供述したとの記載部分がある（乙第1号証にも同旨の記載部分がある。）。

しかし、同調書に記載された控訴人の供述はこの取引の具体的な内容をほとんど説明しておらず、E社の石油精製工場で製造された軽油を控訴人が原始取得することを直接認めるに足りるだけの中身があるものとはいえない。これによって、被控訴人が主張している

軽油の所有権の取得に係る黙示の合意を認めることはできず、ほかにこれを認めるに足りる証拠はない。むしろ、同調書によれば、持ち込んだ重油と灯油の合計量と同量の軽油を持ち帰るといふ取引であったとされていることに加え、乙第28号証（乙の刑事事件第一審判決）によれば、E社の石油精製工場においては、同時期に複数の者から重油及び灯油の持ち込みを受け入れていた可能性があるものの、それらの重油等を分別管理できるだけの施設があったとは必ずしも認められない上、同工場での軽油製造には相当程度の時間が必要であると認められるのに、被控訴人が控訴人とE社の取引であると主張しているA社名義での取引に係るタンクローリーの運転手は、重油10キロリットルと灯油6キロリットルを同工場に搬入し下ろし終わると、すぐに軽油16キロリットルの荷積みをしていた旨を公判廷で証言していることが認められる（別途、乙第23号証によれば、控訴人は、同工場から持ち帰る軽油は控訴人の持ち込んだ原料を加工したものなのか、他の顧客の持ち込んだ原料を加工したものなのか分からないと公判廷で証言したことが認められる。）。

これらによれば、E社は、あらかじめ重油等の原料を加工して軽油を製造しておき、その中から、新たに原料である重油と灯油を持ち込んだ顧客に対してその合計量と同量の軽油を引き換えに渡し、これとともに1リットル当たりいくらとして定めた金額を加工賃と称して取得するという取引をしていた可能性が高いといわざるを得ない。その場合、特段の事情がない限り、E社が製造した軽油はひとまずはE社の所有物となると考えられるところ、この特段の事情を認めるに足りる証拠はない（なお、被控訴人は、民法246条により控訴人が軽油の所有権を原始取得するなど主張しているが、これは別段の合意がない場合の規定であり、説示したような取引であったとすればこの規定の適用の余地はないのであって、いずれにしてもこの点がこの特段の事情に当たることはない。）。そうだとすると、控訴人がE社と軽油製造に関わる取引をしていたとしても、製造された軽油を控訴人が原始取得したと認めることは困難であるから、控訴人が軽油を製造したとは認められない。

（4） 結局のところ、その余の点を検討するまでもなく、控訴人が軽油の製造をして、当該製造に係る軽油を他の者に譲渡したということとはできない。

第7 検討

1 本件は地方税法700条の4第1項5号の要件である「軽油を製造して、当該製造に係る軽油を他の者に譲渡する」を充足するか否かを争点とするものであるが、その解釈については、ほぼ争いが無い。つまり、特約業者及び元売業者以外の者が軽油の製造をして、当該製造に係る軽油を自ら消費し、又は他の者に譲渡する場合における当該軽油の消費又は譲渡、に対して課税されることについては、原告・被告とも認めている。

2 被告は、本件軽油取引の当事者が原告であると主張する。

3 原告は、第1審では、原告は製造も販売も行っていないと主張した。

4 第2審では、

- ①原告は製造も販売も行っていないこと、
- ②原告は本件取引において連絡役を担ったにすぎず、本件軽油取引の主犯は丁・辛らであること、
- ③仮に、原審認定が正しいとしても、原告が持ち込んだ原料を用いてE社が製造した軽油を原告が持ち帰る取引であるから、本件軽油取引は軽油製造の請負契約ではなく、軽油の売買契約であること、
- ④本件軽油取引はA社（法人）名義又はF商会（個人事業者であるS、ちなみに読み方は主犯格の辛と同じである）名義で行われていることから、それは原告個人が行った取引ではなく、A社ないしF商会ことSが行った取引であること、
- ⑤A社ないしF商会ことSの名義において行われた取引を原告の行為とすることができるのは、法人格が形骸化され法人格否認の法理が適用できる場合、法人格が形骸化され実質帰属者課税の原則が適用できる場合、滞納処分を行った後になお充当されない未納税額の徴収を図るために第二次納税義務者に告知処分を行った場合（原告はA社の筆頭株主であり、代表取締役である）、等が考えられるが、いずれの場合についても、被告は必要な主張・立証をしていないこと、
- ⑥平成16年に地方税法700条の22の3第2項において、製造等の承認を受ける義務等の規定に違反して軽油と軽油以外の炭化水素油を混和して炭化水素油を製造した者又は軽油を製造した者の犯罪に係る炭化水素油について、情を知って運搬し、保管し、有償若しくは無償で取得し、又は処分の媒介若しくはあっせんをした者は、2年以下の懲役若しくは200万円以下の罰金に処し、又はこれを併科する、と規定されたところ、本件取引は平成13年から14年にかけてであるから、本件処分は同規定を類推適用しただけではなく、訴求適用するものであること、
- ⑦仮に、原告が本件軽油取引において重要な役割を担っていたとしても、主犯格である丁・辛らとの共謀があるのであるから、連帯納税義務者であるところ、原告のみに対して行われた被告の課税処分は、共犯者である丁・辛らに対する求償権を保証されないという不当な結果を生じさせるものであり、本件処分は違法であること、
- ⑧本件は、3億5000万円もの脱税事件にもかかわらず、刑事告発が行われていない。この点については、原審における被告担当者U証人尋問調書において、
「金額から言うと、その今のg事件の比じゃないんですけども、原告については、刑事告発しなかったんですか。

しましたけれども、調査の段階で、告発には至らないものと判断しました。

（中略）

もう一度繰り返しますが、どうして原告はこれだけ3億5000万円で告発が問題にならなかったんですか。

「告発の要件に至らなかったからです。」

と証言する。さらに、U陳述書(乙29号証)では、「原告への事情聴取は、午後1時から午後5時すぎころまで行ったが、その間、事務所の電話やFAXは一度も鳴ることがなかった。原告の話によれば、「この事務所で水産物の輸入や国内販売の仕事をしている」とのことであった。しかし、事務所の中は閑散としており、机の上は電話とメモだけで、ここで何の仕事をしているか分からないような状況であった。」と陳述しているが、B社事務所への立入り調査を行っていないながら、B社への税務調査を行った形跡は一切ない。

したがって、本件課税処分的前提となる税務調査の過程で不十分な調査しか行われなかったためであるとの疑いが強く、この点からも課税要件が充足しているとは認められないこと、等を主張した。

5 本件は、事実認定のみを争っており、法解釈については争いがない。

6 訴訟は、弁論主義で進行されることから、疑問が残る点については、きちんと原告準備書面において主張しなければならない。本件においては、第1審では、こちらの主張である製造も販売もしていない旨を主張するのみであり、被告の主張に対して逐一反論を加えていない。その結果として、敗訴してしまっている。

第2審では、第1審では一切主張していない点として、取引当事者は法律上の名義人であること、訴求適用の疑い、法人格否認の法理、実質帰属者課税、第二次納税義務、連帯納税義務等を追加主張し、また、鑑定意見書(西野敏雄国士館大学教授)を提出し、課税のあり方の本質について疑問を呈した。

被告は、第2審でも第1審の主張を繰り返すのみで、証拠をもって原告の追加主張に対して反論することはなかった。

7 租税訴訟学会設立や、新司法試験における租税法の試験科目化等により、今後は税法に詳しい弁護士が増えてくることは予想されるが、現状では、税法に詳しい弁護士が少ないため、主張すべき主張をしていない、負けるべくして負けた事例も少なくない。税理士法改正に伴い、税理士も補佐人として訴訟参加できるようになったのであるから、税法に詳しくない弁護士に対して、税理士が補佐人として積極的に訴訟参加しなければ、納税者の権利を保護することが困難になっていることを肝に銘ずるべきであろう。