

東京地方裁判所 平成●●年(〇〇)第●●号 更正をすべき理由がない旨の通知処分取消請求事件

国側当事者・国(芝税務署長)

平成28年2月24日棄却・確定

判 決

原告	株式会社A
同代表者代表取締役	甲
同訴訟代理人弁護士	谷津 朋美
同	阪口 嘉奈子
同	横倉 仁
被告	国
同代表者法務大臣	岩城 光英
処分行政庁	芝税務署長
	長谷川 芳史
同指定代理人	長谷川 武久
同	齋藤 誠密
同	若原 浩司
同	庵原 哲也
同	木村 快
同	秋山 真優美

主 文

- 1 原告の請求を棄却する。
- 2 訴訟費用は原告の負担とする。

事実及び理由

第1 請求

処分行政庁が平成24年6月27日付けで原告に対してした原告の平成22年6月1日から平成23年5月31日までの課税期間(以下「本件課税期間」という。)分の消費税及び地方消費税(以下「消費税等」という。)に係る更正の請求について更正をすべき理由がない旨の通知処分(平成25年11月27日付けでされた裁決によりその一部が取り消された後のもの)を取り消す。

第2 事案の概要

原告は、本件課税期間分の消費税等について、納付すべき消費税等の額を23万8600円とする確定申告(以下「本件確定申告」という。)をした後、納付すべき消費税等がなく、還付税額を224万9086円とするよう更正をすべき旨の請求(以下「本件更正の請求」という。)をしたところ、処分行政庁から、更正をすべき理由がない旨の通知を受け、その後、当該通知

に係る処分についてした異議申立てを棄却する旨の決定（以下「本件異議決定」という。）を受けたことから、上記通知に係る処分について審査請求をしたところ、その一部を取り消す旨の裁決を受けた（以下、当該裁決を「本件裁決」といい、これにより一部が取り消された後の上記通知に係る処分を「本件通知処分」という。）。)

本件は、旅行業等を目的とする原告が、本件課税期間分の消費税等につき、海外から我が国に来訪する旅行者に向けた企画旅行（以下「本件訪日ツアー」という。）を主催する海外の会社（以下「本件海外旅行会社」という。）との間で、本件訪日ツアーのうち国内の旅行に係る部分（以下「本件国内旅行部分」という。）についてした取引（以下「本件取引」という。）は、消費税法7条1項の規定により消費税が免除される取引に当たるとし（以下、同項の規定により消費税が免除される取引を「輸出免税取引」という。）、本件取引に基づいて本件海外旅行会社から受領した対価の額を課税標準額に算入すべきではないなどと主張して、本件通知処分の取消しを求める事案である。

1 関係法令の定め

本件の関係法令の定めは、別紙1のとおりである（同別紙における略称は、以下においても用いる。）。)

2 前提事実（当事者間に争いがないか、後掲の証拠又は弁論の全趣旨により容易に認められる事実及び当裁判所に顕著な事実）

（1）当事者等

ア 原告は、旅行業等を目的とする株式会社である。

イ 本件海外旅行会社は、フィリピン共和国やインドネシア共和国等に所在し、旅行業を営む会社のうち、本邦内に主たる事務所及び支店、出張所その他の事務所をいずれも有しない法人（非居住者）である。

（2）本件取引の内容及び手順等

本件取引は、原告が、本件海外旅行会社からの発注を受け、本件訪日ツアーのうち本件国内旅行部分の行程を構成する飲食、宿泊、運送、観光、案内等のサービス（以下「本件各種サービス」という。）の企画立案をした上で、本件訪日ツアーに参加する海外から我が国に来訪する旅行者（以下「本件旅行者」という。）に対し、本件各種サービスを提供するレストラン、ホテル、バスを運行する会社、観光施設、案内の業務を行う者（以下「ガイド」という。）等の機関（以下「本件各種サービス提供機関」という。）の手配等をするというものである。そして、本件海外旅行会社は、原告から提供を受けた本件国内旅行部分に、我が国に来訪するための交通手段（航空券等）を組み合わせ、本件訪日ツアーとして海外で旅行者を募集し、これを提供している。

本件取引に関し原告が行う業務等の概略は、次のとおりである。

ア 本件取引に係る合意に至るまで

（ア）原告は、年に1回程度、本件国内旅行部分について記載したカタログを作成し、本件海外旅行会社に配付する。

（イ）本件海外旅行会社は、前記のカタログを参考として、本件国内旅行部分に係る日時、参加する人数及び希望するサービスの内容を原告に伝え、本件国内旅行部分の日程等の企画立案及びその代金の見積りを依頼する。

（ウ）原告は、本件海外旅行会社の希望するサービスの内容に沿って、原告の利益を見込ん

だ本件各種サービスの概算の金額を合計することにより全体の見積金額を算定し、本件海外旅行会社に対し、見積書を発行する。

(エ) 原告は、本件海外旅行会社との間で細部の条件に係る交渉をし、本件取引に係る合意をする。

イ 本件国内旅行部分の手配、管理

(ア) 原告は、本件海外旅行会社と合意した本件国内旅行部分の行程等に基づき、日本国内の本件各種サービス提供機関に連絡し、利用の予約等の手配をする。

(イ) 原告は、本件国内旅行部分の進行中、自らが手配したガイドと連絡を取り合うなどして、本件国内旅行部分の進行状況を管理する。

ウ 本件国内旅行部分に係る対価の授受等

(ア) 原告は、通常、本件国内旅行部分が終了した後、本件海外旅行会社に対し請求書を発行して、本件海外旅行会社から本件取引に関し原告が行う業務の対価（以下「本件取引対価」という。）を受領する。

(イ) 原告は、本件各種サービス提供機関に対して支払う本件各種サービスの対価（以下「本件支払対価」という。）については、ホテルの宿泊料金やいわゆる貸切バスの料金などは、原則として、本件国内旅行部分の開始に合わせて、又はこれが終了した後に、預金口座への振り込みにより支払う。なお、原告は、レストランにおける飲食の代金などその場で支払うべきものについては、あらかじめガイドに仮払金として一定の現金を預け、ガイドを通じて現地で支払うこともある。

(3) 本件訴えに至る経緯等

ア 原告は、法定申告期限までに、別表1の「本件確定申告」欄に記載のとおり、処分行政庁に対し、本件課税期間分の消費税等に係る本件確定申告をした（乙1。以下、本件確定申告に係る確定申告書（乙1）を「本件確定申告書」という。）。本件確定申告においては、本件支払対価は、本件旅行者から受け取った預り金から支払ったものとされ、本件取引対価の額と本件支払対価の額との差額のみが、「受取手数料」として輸出免税取引の対価の額に該当するものとされていた（乙1、7）。

イ 原告は、平成24年1月23日付けで、別表1の「本件更正の請求」欄に記載のとおり、本件更正の請求をした。本件更正の請求においては、本件取引対価の総額を輸出免税取引の対価の額に算入し、本件支払対価の総額を課税仕入れに係る支払対価の額に算入するものとされていた。なお、原告は、本件確定申告及び本件更正の請求に際し、ガイドを通じて本件各種サービス提供機関に支払う分は、原告が役務の提供をした国内取引であり、国内に支店を有する海外の会社との取引も国内取引であるとして、いずれについても輸出免税取引に該当しないものとしている。（乙2、8、10）

ウ 処分行政庁は、平成24年6月27日付けで、原告に対し、本件更正請求について、その更正をすべき理由がない旨の通知をした。

エ 原告は、平成24年8月8日、処分行政庁に対し、前記ウの通知に係る処分について異議申立てをしたところ、処分行政庁は、同年11月6日付けで、当該異議申立てを棄却する旨の決定（本件異議決定）をした（甲2の1）。

本件異議決定に係る決定書は、同月7日、原告に送達された。

オ 原告は、平成24年12月7日、国税不服審判所長に対し、前記ウの通知に係る処分に

ついて審査請求をしたところ、国税不服審判所長は、平成25年11月27日付けで、課税標準額及び消費税等の合計納付税額について、別表1の「本件裁決」欄に記載のとおりであるとして、当該処分の一部を取り消す旨の裁決（本件裁決）をした（甲3）。

本件裁決に係る裁決書は、同年12月4日、原告に送達された。

カ 原告は、平成26年6月3日、本件訴えを提起した（裁判所に顕著な事実）。

3 本件通知処分の根拠及び適法性に関する被告の主張

後記4に掲げるもののほか、別紙2「本件通知処分の根拠及び適法性」に記載のとおりである。

4 争点及び争点に関する当事者の主張の要点

本件の争点は、本件取引が消費税法7条1項5号の規定により委任された消費税法施行令17条2項7号に該当するか否かである。

（原告の主張の要点）

（1）本件取引に係る契約内容

ア 原告は、本件取引において、本件海外旅行会社に対し、①本件訪日ツアーのうち本件国内旅行部分についての企画立案をし、②本件訪日ツアーに参加する本件旅行者が本件各種サービス提供機関から国内での飲食、宿泊、輸送等のサービスを受けることができるよう、本件各種サービス提供機関に対し利用の予約等の手配をするとともに、本件訪日ツアーの開始前後を通じ、本件海外旅行会社との間で提供する役務の全部又は一部について取消し又は変更などが生じた場合には、その手配をするという役務を提供している。

すなわち、原告が本件海外旅行会社に対して提供する役務は、本件訪日ツアーの企画立案（上記①）及び手配代行業務（上記②）にとどまるから、本件海外旅行会社が当該役務の提供によって直接受ける便益も、本件国内旅行部分の企画立案や本件各種サービス提供機関の手配を代行してもらえると便益にとどまる。

イ 本件取引は、本件海外旅行会社が主催する本件訪日ツアーに関するものであるところ、本件訪日ツアーに関係する当事者は、原告のほか、本件各種サービス提供機関、本件海外旅行会社及び本件旅行者である。そして、この当事者間には、①本件旅行者と本件海外旅行会社、②本件海外旅行会社と原告、③原告と本件各種サービス提供機関との間にそれぞれ契約が存在している。

（ア）本件旅行者と本件海外旅行会社との間の契約

本件訪日ツアーは、いわゆる募集企画型旅行に分類される。そして、募集企画型旅行に係る契約は、旅行会社が旅行者に対し、旅行者が募集企画型旅行に定められた日程に従って、運送・宿泊に係る機関等が提供する運送、宿泊その他の旅行に関するサービスの提供が受けられるように、手配し、日程を管理することを約し、旅行者が旅行会社に対し対価の支払を約するものである。ここでいう「手配」とは、自らの計算で旅行に係るサービスを提供する機関（ホテル、レストラン、バス会社、ガイド等）との間で、宿泊契約、飲食契約、運送契約、ガイド契約等の契約（以下「旅行サービス提供契約」という。）を締結することを意味する。この場合、旅行会社が旅行者に対し自ら全てのサービスを提供するのは不可能であり、自らの支配下でない上記機関を利用するほかないのだから、旅行会社が、自ら旅行者に対し、宿泊・飲食その他の旅行に係るサービスの提供そのものをする義務を負うものではない。

(イ) 本件海外旅行会社と原告との間の契約

本件海外旅行会社と本件旅行者との間で本件訪日ツアーに係る契約が締結された場合、本件海外旅行会社は、前記（ア）のとおり、本件旅行者に対し、本件旅行者が当該ツアー所定のサービスを受けられるよう「手配」をする債務を負うところ、本件において、原告は、当該手配（旅行サービス提供契約の締結）を代行している。このように、本件取引は、原告が、本件海外旅行会社に対し、同社に代わって本件国内旅行部分を手配するという役務を提供するものである。したがって、本件海外旅行会社と原告との間の契約は、原告が、本件海外旅行会社に対し、本件海外旅行会社の指定する者（具体的には本件旅行者）が原告と本件海外旅行会社との間で定めた国内旅行の日程に従って、本件各種サービス提供機関から国内旅行に係るサービスの提供が受けられるように手配することを約し、本件海外旅行会社が原告に対しその対価の支払を約するものと解される。

他方、原告が本件海外旅行会社に対して負担するのは単なる手配の義務にすぎず、本件各種サービス契約を提供する債務は負わない。

この点、被告は、原告が本件海外旅行会社に対して提供する役務の内容に、本件各種サービス提供機関をして、本件旅行者に対して国内における本件各種サービスを提供させることが含まれる旨主張する。しかしながら、原告は、このような過酷な内容をあえて承諾するはずがない。

(ウ) 原告と本件各種サービス提供機関との間の契約

原告は、本件海外旅行会社との間で締結した契約に基づき、本件各種サービスの手配をする義務を負うから、これを履行するため、レストラン、ホテル、バス会社、ガイド等の本件各種サービス提供機関との間で、原告の計算において、飲食契約、宿泊契約、バスチャーター契約、ガイド契約等を締結する。

(エ) 本件取引が後記（３）の消費税法施行令１７条２項７号ロ又はハに該当するか否かは、同号ロの「飲食又は宿泊」に、前記（ウ）の原告と本件各種サービス提供機関との間の取引のみならず、前記（イ）の本件海外旅行会社と原告との間の取引のような間接的に「飲食又は宿泊」に関わるにすぎない取引までが含まれるかどうかで決せられるというべきである。

(２) 本件取引の消費税法４条１項（国内において、事業者が行った資産の譲渡等）該当性

本件取引は、国内企業である原告が、日本の支店・営業所のない海外法人である本件海外旅行会社に対し企画立案・手配代行業務の提供をするものであるから、消費税法施行令６条２項７号のいう「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」であることは明らかである。そして、同号の規定における「役務の提供を行う者」は原告であり、その「役務の提供に係る事務所等の所在地」は国内にあるから、消費税法４条３項の規定により、本件取引は「国内において」事業者が行った資産の譲渡等に該当する。

(３) 本件取引の消費税法施行令１７条２項７号該当性

ア 本件取引が消費税法７条１項５号の規定により委任された消費税法施行令１７条２項７号の輸出免税取引に該当するか否かは、同号が輸出免税取引から除外されるものとして、同号イ「国内に所在する資産に係る運送又は保管」、ロ「国内における飲食又は宿泊」又はハ「イ及びロに掲げるものに準ずるもので、国内において直接便益を享受するもの」を掲げているから、本件海外旅行会社に対する「課税資産の譲渡等」である本件取引が、これ

らのいずれかに該当するかどうかで判断すべきである。

この点、本件取引は、原告が本件海外旅行会社に対し、同社の取り扱う本件訪日ツアーのうち本件国内旅行部分を、パッケージ商品として提供するというものであって、前記(1)で述べたような様々な役務を一体的・包括的に提供するものであるから、同号イ及びロのいずれにも該当しないことは明らかである。

また、消費税法7条1項5号、消費税法施行令17条2項7号の条文の構造からすると、上記の各規定により輸出免税取引とはならない取引は、「イ及びこれに準ずるもの」と「ロ及びこれに準ずるもの」の2種類に分けられ、このうち後者は、「国内にいる『人』(非居住者)」が国内において直接に受けるサービスの提供に限り輸出免税取引としない趣旨であると解される。そして、消費税法は、輸入品に対して国内で製造・販売されている物品と同様に消費税を課する一方、輸出される物品に対して消費税を免除しており、同法7条の輸出免税取引は、このような仕向地主義の考え方(仕向地国(輸入国)に課税権があるという考え方)に基づいて定められているところ、同条1項5号、消費税法施行令17条2項7号の規定は、このような仕向地主義の例外として設けられていることからすれば、非居住者に対する役務の提供のうち、輸出免税取引にならない取引の要件が、「人(非居住者)が国内に所在すること」かつ「人(非居住者)が国内において直接便益を受けるものであること」は、輸出免税取引から除外するための絶対的な要件である。

そして、原告が本件取引において本件海外旅行会社に対して提供する役務は、本件海外旅行会社に対する企画立案のほか、本件各種サービスの「手配」であり、ここにいう「手配」とは、具体的には旅行サービス提供契約の締結を内容とするものであって、本件海外旅行会社は、日本国外において、原告による「手配」の便益を享受している。したがって、本件取引は、「国内において直接便益を享受する」という性質の取引ではない。

イ 消費税法施行令17条2項7号ロは、非居住者に対する役務の提供で「国内における飲食又は宿泊」を輸出免税取引から除外するところ、一般人がこれを読めば、役務の提供が「飲食又は宿泊」である取引とは、飲食店による飲食を提供する取引又はホテル・旅館等の宿泊を提供する取引としか解釈し得ない。また、同号ハは、「イ及びロ(「国内における飲食及び宿泊」)に掲げるものに準ずるもので、国内において直接便益を享受するもの」を輸出免税取引から除外することからすれば、前記「飲食及び宿泊」は、飲食店やホテル・旅館等から直接に役務の提供を受ける取引と解するほかない。

さらに、原告と本件各種サービス提供機関との間の取引のうち、電車・バス・タクシー等の旅客運送取引も、これと同様に、国内において電車・バス・タクシー等から直接に役務の提供を受ける取引のみが輸出免税取引から除外されると解するほかない。

そうすると、消費税法施行令17条2項7号に規定される役務の提供は、非居住者と飲食店又はホテル等との間の取引に限定されるのであって、原告に適用される余地はない。

ウ このように、本件で問題となっている宿泊及び飲食の「便益」を受けたかどうかは、経済的効果の有無の問題ではなく、通常一般人が消費税法施行令17条2項7号ロ、ハを読んで理解する宿泊及び飲食の「便益」又は宿泊及び飲食に準ずるもので、国内において直接享受する「便益」があったか否かの問題であり、この法律的な「便益」の範囲は、経済的な「便益」概念よりもずっと絞られる。

(4) 以上によれば、本件取引は、輸出免税取引に該当するというべきである。

(被告の主張の要点)

(1) 本件取引に係る契約内容

以下に詳述するとおり、本件取引は、原告が、①本件訪日ツアーのうち国内旅行部分の企画立案をすること、②本件旅行者が本件各種サービス提供機関から国内における飲食、宿泊、輸送等の本件各種サービスを受けることができるよう、本件各種サービス提供機関に利用の予約等の手配をすること、③本件各種サービス提供機関をして、本件旅行者に対して国内における本件各種サービスを提供させることなどから構成される包括的な役務（以下「本件包括的役務」という。）を、本件海外旅行会社に対して提供することを内容とするものである。

ア 原告は、本件海外旅行会社の依頼により、本件国内旅行部分についての企画立案をしていた。

イ 原告は、本件旅行者が本件各種サービス提供機関から国内における本件各種サービスを受けることができるよう、本件各種サービス提供機関に利用の予約等の手配をしていた。

ウ 以下に述べる事実からすれば、原告は、本件取引において、本件海外旅行会社のために、本件国内旅行部分の企画立案（前記ア）や本件各種サービスの手配（前記イ）だけではなく、本件各種サービス提供機関をして、本件旅行者に対して国内における飲食、宿泊、輸送、観光、案内等の本件各種サービスを提供させることを内容とする債務を負い、かつ、当該債務を履行していたというべきである。

(ア) 本件訪日ツアーのうち本件国内旅行部分の実施に当たっては、原告が手配したガイドが本件旅行者に同行し、原告は、本件国内旅行部分の進行中、ガイドと連絡を取り合い、本件国内旅行部分の進行状況を確認していたことが認められる。このように、原告は、本件国内旅行部分を手配どおりに進行させるべく、本件国内旅行部分の進行管理をしていたものである。

(イ) 原告は、本件国内旅行部分の進行中、本件旅行者からガイドに対して提供するサービス内容について変更の要望があった場合には、ガイドからの連絡を受けて本件海外旅行会社と連絡を取った上で、本件海外旅行会社との間で、本件取引に係る役務提供契約の変更の合意があった場合には、同合意に基づき当初指示された手配を変更していたことが認められる。

このように、原告は、本件国内旅行部分の進行中に、本件旅行者からサービス内容の変更の要望があった際も、これに対応し、本件海外旅行会社との合意に基づき、本件各種サービス提供機関に対する手配の変更をするなどしていたことが認められる。

(ウ) さらに、出発当日までキャンセル等が発生し、また、旅行中であっても急な変更等が生ずることから、本件取引対価の額が固まるのは基本的には本件訪日ツアー終了後であり、原告は、その段階で、予約台帳の「手配完了」欄に「済」と入力するとともに、同「売上金額」欄に本件取引対価の額を入力して請求書を作成し、これを本件海外旅行会社に対して電子メール又は国際郵便により送付することによって、本件取引対価の額を請求していたことが認められる。また、本件取引対価の額の請求が原則として本件訪日ツアーの終了後であったことから、原告と本件海外旅行会社との間で、旅行予定者が急きょ本件訪日ツアーに不参加となった場合の返金等に係る取決めも存在しなかったことが認められる。

このように、本件取引対価の額は、実際に本件旅行者に対して本件各種サービス提供

機関からの国内におけるサービスの提供がされたか否かやその内容によって変動するものであったことが認められ、原告の本件海外旅行会社に対する請求額もこれを反映したものであったことが認められる。

(エ) そうすると、本件取引対価は、本件旅行者に対する国内における本件各種サービス提供機関からのサービスの提供の有無やその内容に対応するためのものであったことが認められ、原告が、本件海外旅行会社のために、本件各種サービス提供機関をして、本件旅行者に対して国内における飲食、宿泊、輸送、観光、ガイド等の本件各種サービスを提供させたことに対する対価の趣旨を含むものである。

(2) 本件取引の消費税法4条1項(国内において、事業者が行った資産の譲渡等)該当性
消費税法上、「資産の譲渡等」が国内において行われたかどうかは、当該「資産の譲渡等」が役務の提供である場合には、一義的には、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って判定されるのであり(同法4条3項2号)、本件包括的役務の提供が行われた場所は、消費税法施行令6条2項7号の規定によるまでもなく、消費税法4条3項2号(括弧書きを除く。)の規定により、国内にあるものと判定される。

(3) 本件取引の消費税法施行令17条2項7号該当性

ア 消費税法7条1項5号の規定により委任された消費税法施行令17条2項7号は、「非居住者に対して行われる役務の提供」のうち、「国内に所在する資産に係る運送又は保管」(同号イ)、「国内における飲食又は宿泊」(同号ロ)又は「イ又はロに掲げるものに準ずるもので、国内において直接便益を享受するもの」(同号ハ)は、輸出免税取引とはならない旨を規定している。

この規定は、非居住者に対する役務の提供のうち、国内における飲食又は宿泊のように、当該役務の提供によってもたらされる便益が国境をまたがずに国内において直接享受(消費)されて完結するものについては、居住者に対する役務の提供と区別する必要がないため、輸出免税取引から除外するものということができる。

そうすると、同号の規定は、非居住者に対して行われる役務の提供のうち、当該役務の提供によってもたらされる便益の享受(消費)が国内で完結するか否かという役務の内容・性質に着目したものであると解され、「非居住者に対して行われる役務の提供」が同号イないしハにより輸出免税取引から除外されるか否かは、当該役務の内容・性質によって判断されることとなる。

イ 消費税法施行令17条2項7号にいう「非居住者」とは、居住者以外の自然人及び法人をいい(同施行令1条2項2号、外国為替及び外国貿易法6条1項6号)、ここにいう「居住者」とは、本邦内に住所又は居所を有する自然人及び本邦内に主たる事務所を有する法人をいい、非居住者の本邦内の支店、出張所その他の事務所は、法律上代理権があるか否かにかかわらず、その主たる事務所が外国にある場合においても居住者とみなされる(同項5号)。

本件海外旅行会社は、原告の主張するところによれば、国内に支店、出張所その他の事務所を有しない外国法人であり、消費税法施行令1条2項2号にいう「非居住者」に該当する。

したがって、本件取引における「非居住者に対して行われる役務の提供」とは、「本件海外旅行会社に対して行われる本件包括的役務の提供」ということとなる。

- ウ（ア）前記アのとおり、本件包括的役務の提供が消費税法施行令17条2項7号イないしハにより輸出免税取引から除外されるか否かは、当該役務の提供によってもたらされる便益が国境をまたがずに国内において直接享受（消費）されて完結するものであるか否かという役務の内容・性質によって判断されることとなる。
- （イ）この点、前記（1）で述べたとおり、本件包括的役務には、「本件各種サービス提供機関をして、本件旅行者に対して国内における本件各種サービスを提供させること」が含まれるから、本件包括的役務の内容は、これを構成する各役務が一体となって、本件海外旅行会社に対し、本件旅行者が国内において本件各種サービスの提供を受けることができるという便益をもたらすというものである。
- （ウ）本件各種サービスのうち「国内における飲食又は宿泊」の提供に係る便益は、正に国境をまたがずに国内において直接享受（消費）されて完結するものである。そして、本件各種サービスのうち「国内における飲食又は宿泊」以外の部分は、具体的には本件旅行者が原告の手配した交通機関により国内で移動したり、原告の手配したガイドが国内において本件旅行者を引率したり、原告が国内においてその進行管理をし、本件旅行者からの本件各種サービスの変更の要望に対応したりすることをその内容とするものであるところ、これらの役務の提供によってもたらされる便益もまた、その性質上、いずれも国境をまたがずに国内において直接享受（消費）されて完結するものといえる。
- （エ）したがって、本件包括的役務の提供は、居住者に対する役務の提供と区別する必要は全く認められないから、その内容・性質により、「国内における飲食又は宿泊」（消費税法施行令17条2項7号ロ）ないし「イ及びロに掲げるものに準ずるもので、国内において直接便益を享受するもの」（同号ハ）に該当するものと認められる。
- エ 以上のとおり、本件包括的役務の提供は、「非居住者（本件海外旅行会社）に対して行われる役務の提供」で、「国内における飲食又は宿泊」（消費税法施行令17条2項7号ロ）ないし「イ及びロに掲げるものに準ずるもので、国内において直接便益を享受するもの」（同号ハ）に該当するから、本件取引は、輸出免税取引とはならない。
- （4）消費税の仕組みからも、本件取引は輸出免税取引とはならないこと
- ア（ア）消費税の納税義務者は、国内において行った「課税資産の譲渡等」については事業者とされているが（消費税法5条1項）、消費税の仕組みとしては、事業者には負担を求めめるのではなく、消費税の税額が、事業者が提供する物品やサービスの価格に上乗せ（転嫁）されることにより、最終的に「消費者」が負担することとされている。消費税制度は、製造、卸、小売等の各事業者が行う取引に課税することをその仕組みの基本とする以上、税が累積しないようにするため、前段階税額控除方式（売上げに係る税額から仕入れに係る税額を控除する方式）が採られており、産業経済に対し中立的な仕組みとされている。
- （イ）消費税法施行令17条2項7号の規定に適用については、例えば、同施行令上の「非居住者」である個人が、自ら我が国のホテルを予約し、当該ホテルに宿泊した場合には、当該ホテルが当該個人を国内において宿泊させたことは、正に同号に規定する「非居住者（当該個人）に対して行われる役務の提供」で「国内における宿泊」（同号ロ）に該当するため、これが輸出免税取引に該当しないことは明らかである。

(ウ) 次に、消費税法施行令上の「非居住者」である外国法人が、同じく当該「非居住者」である個人に対し、当該個人のために我が国のホテルを予約し当該個人を当該ホテルに宿泊させることを約束し、当該個人からこの役務の提供の対価の額を受領する場合、当該ホテルが当該個人を国内において宿泊させることにより、当該ホテル自身が、当該外国法人に対して負っていた「当該個人を国内において宿泊させる」という債務を履行することとなるところ、このような取引も前記(イ)と同様、「非居住者(当該外国法人)に対して行われる役務の提供」で「国内における宿泊」(消費税法施行令17条2項7号ロ)に該当する(輸出免税取引に該当しない)というべきである。なぜならば、上記の事例及び前記(イ)の事例において、当該ホテルが提供した役務によりもたらされた「当該個人が当該ホテルに宿泊することができる」という便益には何ら差異がないからである。

(エ) そして、前記(ア)のような消費税の仕組みに照らせば、前記(イ)及び(ウ)のいずれの事例においても、最終的に消費税を負担すべき「消費者」は、実際に我が国のホテルに宿泊した個人といえることができる。

(オ) ところで、前記(1)で述べたとおり、本件取引に関しては、本件各種サービス提供機関が、本件旅行者に対し、国内における本件各種サービスを提供することにより、本件各種サービス提供機関自身が、原告に対して負っていた「本件旅行者に国内において本件各種サービスの提供を受けさせる」という債務を履行したこととなる(第一段階)と同時に、原告は、本件海外旅行会社に対して負っていた本件包括的役務の提供という債務を履行したこととなり(第二段階)、さらには、本件海外旅行会社も、本件旅行者に対して負っていた本件国内旅行部分の提供という債務を履行したこととなる(第三段階)という、3段階の「役務の提供」が行われる関係にあると認められる。

本件取引に関しては、前記(ウ)の事例よりも段階が多いものの、前記(エ)と同様に、消費税の仕組みに照らせば、最終的に消費税を負担すべき「消費者」は、実際に本件各種サービスの提供を受けた本件旅行者であるといえるべきである。

イ(ア) 原告は、本件更正の請求において、本件取引対価の総額を輸出免税取引の対価の額に該当するとし、本件支払対価の総額を課税仕入れに係る支払対価の額に該当するものとしている。

このことからすれば、原告は、本件取引に関して、消費税法上、原告が本件海外旅行会社に対して本件包括的役務を提供すること(第二段階)については輸出免税取引とすべきであるが、本件各種サービス提供機関が、原告に対して「本件旅行者に国内において本件各種サービスの提供を受けさせる」ことを内容とする役務を提供すること(第一段階)については、本件各種サービス提供機関(他の者)の輸出免税取引とされない「課税仕入れ」とすべきであると主張するようであり、このうち後者については、被告も否定するものではない。

(イ) しかしながら、消費税法上、輸出免税は、輸出に係る物品・サービスを消費税の課税対象から除外するのみでなく、その仕入れに含まれていた消費税額を控除、還付して、消費税関係を全て精算し、消費税の課税関係を輸入国に持ち越さないように配慮するものであるところ、前記アのとおり、消費税の仕組みに照らして、最終的に消費税を負担すべき「消費者」が本件旅行者であるべきであるにもかかわらず、原告が、

本件海外旅行会社に対して本件包括的役務を提供すること（第二段階）については輸出免税取引とすべきと主張するのは、仕入れに含まれていた消費税額を控除・還付して、消費税関係を全て精算する必要がないのに、これを行うということにはかならない。

すなわち、原告の前記主張は、本件各種サービス提供機関が、原告に対して「本件旅行者に国内において本件各種サービスの提供を受けさせる」ことを内容とする役務を提供すること（第一段階）が輸出免税取引に該当せず、本件海外旅行会社が、本件旅行者に対して本件国内旅行部分を提供すること（第三段階）についても、この限りにおいては輸出免税取引に該当しないにもかかわらず、これらの間に位置する、原告が、本件海外旅行会社に対して本件包括的役務を提供すること（第二段階）のみを輸出免税取引とすべきとすることを意味するものであり、消費税制度が前段階税額控除方式を採っていることに鑑みても、これが相当でないことは明らかである（なお、本件海外旅行会社が消費税の申告をしていないことについては、消費税の納税義務がないことによるものと考えられる。）。

(ウ) 以上のとおり、消費税の仕組みに照らせば、最終的に消費税を負担すべき「消費者」は、実際に本件各種サービスの提供を受けた本件旅行者であるべきであり、前記(イ)の第一段階が輸出免税取引とならない以上、本件取引も輸出免税取引とはならないのであるから、本件取引が輸出免税取引にならないことについては、消費税の仕組みという観点からも相当ということが出来る。

(5) 原告の主張について

ア 原告は、「人（非居住者）が国内に所在すること」かつ「人（非居住者）が国内において直接便益を受けるものであること」は、輸出免税取引から除外されるための絶対的な要件である旨主張する（(原告の主張の要点) (3) ア）。

しかしながら、消費税法施行令17条2項7号にいう「非居住者」とは、「居住者」（本邦内に住所又は居所を有する自然人又は本邦内に主たる事務所を有する法人）以外の自然人及び法人をいうとされていることからすれば（同施行令1条2項2号）、原告のいう「国内にいる」や「国内に所在する」という概念がどのような具体的事実を指すのか、なぜ消費税法施行令に規定されている文言からこのような概念が絶対的な要件とされているのかにつき、その根拠が不明といわざるを得ない。

イ 原告は、消費税法施行令17条2項7号ロの「飲食及び宿泊」は、「飲食店やホテル・旅館等から直接に役務の提供を受ける取引」と解するよりほかになく、同号ハが規定する国内における飲食及び宿泊に準ずるもので、国内において直接便益を享受するものについても、「国内において電車・バス・タクシー等から直接に役務の提供を受ける取引」と解するほかにないと主張する（(原告の主張の要点) (3) イ）。

しかしながら、同号イが規定する「国内に所在する資産に係る運送又は保管」及び同号ロが規定する「国内における飲食又は宿泊」については、いずれも役務の提供をする場所と便益を享受する場所とが一致して国内であるから、同号ハに規定する「直接」という文言は、「国内において直接便益を享受するもの」とされている文言のとおり、国内という場所において直接（便益を）享受すると解するのが相当であり、役務の提供を受ける者自身が「運送又は保管」ないし「飲食又は宿泊」をしなければならないと解すべき必然性はな

い。

(6) 以上によれば、本件取引は、国内における「課税資産の譲渡等」に該当し、かつ、輸出免税取引に該当しない。

第3 当裁判所の判断

1 本件取引の性質及び内容

(1) 前提事実、後掲の証拠及び弁論の全趣旨によれば、次の事実が認められる。

ア 原告は、年に1回程度、国内の企画旅行を記載したカタログを作成して本件海外旅行会社に配付する。当該カタログには、国内の旅行の各日における観光先、ホテルの等級、食事の有無、移動手段、同行するガイドの条件（会話をすることが可能な言語等）等、国内の旅行で提供される本件各種サービスの基本的な内容とともに、その代金として、参加する人数に応じた旅行者一人当たりの金額が記載されているものの、当該金額のうち、宿泊料金、飲食の代金、貸切バスの料金、観光施設の入場料、ガイドに支払う料金等の内訳は記載されていない。（前提事実（2）ア（ア）、乙10）

イ 本件海外旅行会社から依頼を受けた原告は、前記アのカタログを元にして、本件国内旅行部分の日程等の企画立案をする。本件海外旅行会社に対して請求する代金として見積もる額については、宿泊料金、貸切バスの料金、観光施設の入場料、通訳料、ガイドに支払う料金等を積算し、包括的に利益が上がるように設定をしておき、これらについて個別に対応する料金の設定はしていない。（前提事実（2）ア（ウ）、乙9、10）

ウ 原告は、前記イで企画立案した内容や見積もった代金等に基づき、本件海外旅行会社と折り合えば、本件取引の合意に至る。当該合意は電子メール又は電話により行われ、通常、契約書等の書面は取り交わさない。なお、原告と本件海外旅行会社との間における基本契約等は存在しない。（前提事実（2）ア（エ）、乙8、10）

エ 原告は、本件取引の合意をしたときは、「予約台帳フォーム」と題する書面（乙8の別添8。以下「本件予約台帳」という。）に、本件海外旅行会社の名称及び連絡先、本件旅行者の人数、「消費税区分」、本件取引対価の額、本件支払対価の額等を入力する。本件予約台帳の「予約台帳ID」には、本件訪日ツアー1件ごとに自動的に番号が付され、「ツアーナンバー」として管理される。（乙8、10）

原告は、前記ウで合意した本件国内旅行部分の行程等に基づき、本件各種サービス提供機関に連絡し、利用の予約等の手配をするとともに、本件各種サービス提供機関との間で、原告の計算において、飲食契約、宿泊契約、バスチャーター契約、ガイド契約等の本件各種サービスの提供に係る契約を締結する。その際、原告は、原告の名称又はツアーナンバーを伝え、また、「B団体手配書」と題する書面を作成し、本件国内旅行部分の行程、原告が手配した本件各種サービス提供機関の名称や連絡先、本件海外旅行会社と合意した代金等を記載して、手配の進行の状況を管理する。（前提事実（2）イ（ア）、乙8、10ないし12）

オ 本件国内旅行部分の実施に当たっては、通常、原告が手配したガイドが、本件旅行者に同行して、本件国内旅行部分の進行を管理する。ガイドは、本件各種サービス提供機関まで本件旅行者を引率し、予約時に通知していたツアーナンバーを伝え、これにより、本件各種サービスが本件旅行者に提供されることになる。（前提事実（2）イ（イ）、乙11、12）

また、原告は、本件国内旅行部分の進行中、ガイドと連絡を取り合い、本件国内旅行部分の進行状況を確認するほか、本件旅行者からガイドに対し、提供するサービスの内容について変更の要望があった場合には、ガイドから原告にその旨が連絡され、原告が本件海外旅行会社に連絡した上で、本件海外旅行会社がその対応について判断する。そして、原告は、本件海外旅行会社との間で、本件取引に係る契約の変更の合意があった場合には、当初指示されて手配した内容を変更する。(乙11、12)

なお、原告と本件各種サービス提供機関との間の基本契約等は存在しない(乙10ないし12)。

カ 本件旅行者は、本件海外旅行会社に対し、本件訪日ツアーに係る代金を支払う。

キ 原告は、本件訪日ツアーの出発の当日まで解約等が発生し、また、旅行中であっても急な変更等が生じることから、原則として、本件訪日ツアーの終了後、本件取引対価の額が確定した段階で、本件予約台帳の「手配完了」欄に「済」と入力するとともに、同「売上金額」欄に本件取引対価の額を入力することにより本件取引に係る請求書を作成する。当該請求書には、本件各種サービスの内容ごとに対応する金額が記載されるのではなく、本件旅行者の各人などを単位とした本件国内旅行部分全体についての金額が請求金額(本件取引対価の額)として記載される。そして、原告は、本件海外旅行会社に対し当該請求書を送付して、本件取引対価の額の請求をし、同額が本件海外旅行会社から原告の預金口座に送金される。(乙8、10)

なお、上記のとおり、原告は、原則として、本件訪日ツアーの終了後に本件取引対価の額を請求していることから、旅行を予定していた者が急きょ本件訪日ツアーに不参加となった場合の返金等に係る原告と本件海外旅行会社との取決めは存在しない(乙10)。

ク 本件各種サービス提供機関に対する本件支払対価の額の支払は、ホテルの宿泊料金や貸切バスの料金などについては、原則として本件国内旅行部分の開始に合わせて、又はこれが終了した後に、原告から本件各種サービス提供機関の預金口座への振り込みにより支払われる。なお、レストランにおける飲食の代金などその場で支払うべきものについては、あらかじめ原告からガイドに仮払金として一定の現金を預けておき、ガイドを通じて現地で支払われることもある。(前提事実(2)ウ(イ))

(2) 検討

ア 原告と本件各種サービス提供機関との関係

前記(1)オによれば、原告は、本件取引に基づいて、本件各種サービス提供機関との間で事前に合意し、本件各種サービス提供機関は、この合意の内容に沿って、ガイドが引率をすること等により、原告が指定した本件旅行者に対し、国内における本件各種サービスを提供していたといえることができる。

また、前記(1)エ、カないしクのとおり、①原告は、本件各種サービス提供機関との間で、自己の計算において、本件各種サービスの提供に係る契約を締結していたこと(前記(1)エ)、②各当事者間での金員のやりとりについては、本件旅行者が本件海外旅行会社に対し代金を支払い、本件海外旅行会社が原告に対し代金を支払い、原告が本件各種サービス提供機関に対し代金を支払うというものであったこと(前記(1)カないしク)からすると、原告は、本件各種サービスの提供に対する対価を、自ら負担すべきものとして、本件各種サービス提供機関に支払っていたといえることができる。

イ 原告と本件海外旅行会社との関係

本件取引は前記（１）のとおりの内容のものであったところ、原告の前記（１）アないしウの企画立案に関する業務についてみると、年に１回程度、本件海外旅行会社に対しカタログを送付した上で、本件海外旅行会社から依頼を受けた場合には、本件国内旅行部分の日程等を企画立案し、代金の見積りをするというものであって（前記（１）ア、イ）、本件海外旅行会社は、これらの日程及び見積り等を考慮した上で、原告との間で本件取引の合意に至ることとなり（前記（１）ウ）、後記のとおり、原告は、かかる合意に沿って本件各種サービス提供機関の利用の予約等の手配等をするのであるから、上記の業務は、本件取引に係る申込みの誘因ないし交渉過程の一部を成すものというべきである。

また、原告の手配等に関する業務についてみると、前記（１）エ、オのとおり、原告が本件各種サービス提供機関の利用の予約等の手配をし、本件各種サービス提供機関との間で、本件各種サービスに係る契約等を締結した上で、本件訪日ツアーに係る旅行が開始された後も、ガイドを通じて本件国内旅行部分の進行状況を確認しているほか、本件国内旅行部分の進行中、本件旅行者からのサービスの内容についての変更の要望に対応し、本件海外旅行会社との合意に基づいて手配の変更等をしていたのであるから、原告の実際の業務は、利用の予約等の手配によって完了するものではなく、本件旅行者が国内を旅行している間継続するものであって、その内容は、本件旅行者の要望に応じたサービスが現実提供されることを確保するため、その進行を管理することを含むものであったといえることができる。

さらに、前記（１）イのとおり、原告が本件海外旅行会社に対して請求する料金は、本件各種サービスの金額を積算して包括的に利益が上がるように設定されていたのであって、個々のサービスに対応する手配料を設定していたものではなく、また、前記（１）ア、キのとおり、原告が本件海外旅行会社に対して送付するカタログや見積書、請求書にも、個々のサービスに対応する内訳の記載がなかったこと、さらに、本件取引対価の額の請求は、本件訪日ツアーの終了後にされていたことからすれば、本件取引対価は、本件旅行者に対する本件各種サービスごとの企画立案についての対価や利用の予約等の手配をすることのみについての対価が個別に算定されるというのではなく、本件国内旅行部分の全体についての原告による役務の提供の対価であったといえることができる。

これらのことに加え、前記アのとおり、原告が、自ら負担すべきものとして、本件各種サービス提供機関にその対価を支払っていたことにも照らすと、原告は、本件海外旅行会社のために、本件各種サービス提供機関をして、本件旅行者に対して国内における飲食、宿泊、運送、観光、案内等の本件各種サービスを提供させるという役務を提供していたといえることができる。

ウ 以上によれば、本件取引は、原告が、本件海外旅行会社に対し、「本件各種サービス提供機関をして、本件旅行者に対して国内における本件各種サービスを提供させる」という役務を提供することを内容とするものであると解するのが相当である。

そして、上記に述べたところによれば、本件取引における原告の本件海外旅行会社に対する役務の提供は、国内において行われたといえるべきであるから、消費税法４条３項２項（括弧書きを除く。）の規定により、国内において事業者が行った「課税資産の譲渡等」に該当するものということになる。

2 本件取引が消費税法7条1項5号の規定により委任された消費税法施行令17条2項7号に該当するかについて

(1) 本件取引が、消費税法7条1項5号の規定により委任された消費税法施行令17条2項7号に該当するか否かについて検討するに、同号ロは、非居住者に対して行われる役務の提供で、国内における飲食又は宿泊については、輸出免税取引に該当しない旨規定しており、同号ハは、非居住者に対して行われる役務の提供で、国内に所在する資産に係る運送又は保管及び国内における飲食又は宿泊に準ずるもので、国内において直接便益を享受するものについては、輸出免税取引に該当しない旨規定している。

そして、同号ロ、ハが上記のものを輸出免税取引から除外しているのは、これらによってもたらされる便益が国境をまたがずに、正に国内において享受（消費）されるものであり、輸出と捉え得るものではないという点にあることに加え、消費税が事業者から消費者に提供される物品、サービスの消費全体に広く税負担を求めるという租税であることに鑑みると、本件包括的役務の提供が同号ロ、ハにより輸出免税取引から除外されるか否かは、役務の内容及び性質に照らし、当該役務の提供によってもたらされる便益が国境をまたがずに国内において直接享受（消費）されて完結するものであるか否かによって判断すべきである。

(2) 前記1(2)のとおり、原告は、本件取引において、本件海外旅行会社に対し、本件各種サービス提供機関をして、本件旅行者に対して国内における飲食、宿泊、運送、観光、案内等の本件各種サービスを提供させるという役務を提供していたものである。

そうすると、本件取引は、非居住者である本件海外旅行会社に対して行われる役務の提供というべきものではあるが、本件取引において提供される役務のうち、レストランでの飲食やホテルでの宿泊等に関する部分は、国内における飲食又は宿泊に該当するということができるから、消費税法施行令17条2項7号ロに該当し、その余は、国内における飲食又は宿泊に類するものであって、かつ、国内において直接消費されて完結するものに該当するということができるから、同号ハに該当するというべきである。

(3) ア 原告は、消費税法施行令17条2項7号においては、役務の提供を受ける「人（非居住者）が国内に所在すること」が輸出免税取引から除外されるための絶対的な要件である旨主張するが、同号の規定の文言及び前記(1)で述べた同号の趣旨に照らし、原告の主張するように解することはできないものといわざるを得ない。

イ また、原告は、消費税法施行令17条2項7号ロの「飲食及び宿泊」は、「飲食店やホテル・旅館等から直接に役務の提供を受ける取引」と解するほかなく、同号ハについても、「国内において電車・バス・タクシー等から直接に役務の提供を受ける取引」と解するほかないと主張する。この主張は、同号ロ、ハに該当するためには、非居住者が自ら「飲食又は宿泊」等を行うことにより、直接役務の提供を受けることを要することをいうものと解される。

しかしながら、同号ロについてみると、同号ロが規定する「国内における飲食又は宿泊」については、その文言及び前記(1)で述べた同号の趣旨に照らし、役務の提供をする場所と便益を享受する場所とがいずれも国内であることを意味するものにすぎず、同号ロに該当するためには、便益を享受する者が現実に飲食又は宿泊を行うことを要するものと解することはできない。そして、このことからすると、同号ハに規定する「直接」との文言は、国内という場所において役務の提供が行われ、便益が享受されること

を表すために用いられたものと解するのが相当であり、同号ハに該当するためには、非居住者が自ら国内で行われる飲食又は宿泊に類するサービスの対象となることを要するものと解することもできないというべきである。

ウ したがって、原告の上記主張は、いずれも採用することができない。

(4) 以上によれば、本件取引は、消費税法施行令17条2項7号ロ又はハに該当し、したがって、同号に該当しないことになるから、輸出免税取引に該当しない。

3 本件通知処分の適法性

前記のとおり、本件取引は輸出免税取引に該当しないから、本件取引対価の額である本件訪日ツアーに係る原告の本件海外旅行会社に対する売上金額(ただし、消費税等の額を除く。)は、消費税等の課税標準額に算入すべきこととなる。

以上に述べたところのほか、証拠(甲1ないし3、乙1、2)及び弁論の全趣旨によれば、本件通知処分の根拠及び適法性については、別紙2に記載のとおり認めることができ、この認定判断を左右するに足りる証拠ないし事情は見当たらない。

第4 結論

以上によれば、原告の請求は理由がないから棄却することとし、主文のとおり判決する。

東京地方裁判所民事第3部

裁判長裁判官 館内 比佐志

裁判官 大竹 敬人

裁判官 國原 徳太郎

関係法令の定め

1 国税通則法（以下「通則法」という。）の定め

- (1) 通則法23条1項（平成23年法律第114号による改正前のもの）のいわゆる柱書きは、納税申告書を提出した者は、次の各号の一に該当する場合には、当該申告書に係る国税の法定申告期限から1年以内に限り、税務署長に対し、その申告に係る課税標準等又は税額等（当該課税標準等又は税額等に関し同法24条又は26条の規定による更正（以下、同法23条において「更正」という。）があった場合には、当該更正後の課税標準等又は税額等）につき更正をすべき旨の請求をすることができる旨規定している。

ア 1号

当該申告書に記載した課税標準等若しくは税額等の計算が国税に関する法律の規定に従っていなかったこと又は当該計算に誤りがあったことにより、当該申告書の提出により納付すべき税額（当該税額に関し更正があった場合には、当該更正後の税額）が過大であるとき。

イ 2号及び3号 省略

- (2) 通則法23条4項は、税務署長は、更正の請求があった場合には、その請求に係る課税標準等又は税額等について調査し、更正をし、又は更正をすべき理由がない旨をその請求をした者に通知する旨規定している。

2 消費税法の定め

- (1) 消費税法2条1項8号は、同法において、資産の譲渡等とは、事業として対価を得て行われる資産の譲渡及び貸付け並びに役務の提供をいう旨規定し、同項9号は、同法において、課税資産の譲渡等とは、資産の譲渡等のうち、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旨規定し、同法2条1項12号（平成27年法律第9号による改正前のもの）は、同法において、課税仕入れとは、事業者が、事業として他の者から資産を譲り受け、若しくは借り受け、又は役務の提供を受けることをいう旨規定している。

- (2) 消費税法4条1項（平成27年法律第9号による改正前のもの。以下同じ。）は、国内において事業者が行った資産の譲渡等には、同法により、消費税を課する旨規定し、同条3項（平成27年法律第9号による改正前のもの。以下同じ。）の柱書き及び同項2号は、資産の譲渡等が国内において行われたかどうかの判定は、役務の提供である場合は、当該役務の提供が行われた場所（当該役務の提供が運輸、通信その他国内及び国内以外の地域にわたって行われるものである場合その他の政令で定めるものである場合には、政令で定める場所）が国内にあるかどうかにより行うものとする旨規定している。

- (3) 消費税法5条1項（平成27年法律第9号による改正前のもの。以下同じ。）は、事業者は、国内において行った課税資産の譲渡等につき、同法により、消費税を納める義務がある旨規定している。

- (4) 消費税法7条1項の柱書きは、事業者が国内において行う課税資産の譲渡等のうち、次に掲げるものに該当するものについては、消費税を免除する旨規定している。

ア 本邦からの輸出として行われる資産の譲渡又は貸付け（1号）

イ 外国貨物の譲渡又は貸付け（2号）

ウ 国内及び国内以外の地域にわたって行われる旅客若しくは貨物の輸送又は通信（３号）
エ 専ら前号に規定する輸送の用に供される船舶又は航空機の譲渡若しくは貸付け又は修理
で政令で定めるもの（４号）

オ 前各号に掲げる資産の譲渡等に類するものとして政令で定めるもの（５号）

- (5) 消費税法２８条１項（平成２７年法律第９号による改正前のもの。以下同じ。）本文は、課税資産の譲渡等に係る消費税の課税標準は、課税資産の譲渡等の対価の額（対価として收受し、又は收受すべき一切の金銭又は金銭以外の物若しくは権利その他経済的な利益の額とし、課税資産の譲渡等につき課されるべき消費税額及び当該消費税額を課税標準として課されるべき地方消費税額に相当する額を含まないものとする。）とする旨規定している。

3 消費税法施行令の定め

- (1) 消費税法施行令１条２項１号は、同施行令において、居住者とは、外国為替及び外国貿易法６条１項５号に規定する居住者をいう旨規定し、同施行令１条２項２号は、同施行令において、非居住者とは、同法６条１項６号に規定する非居住者をいう旨規定している。

- (2) 消費税法施行令６条２項（平成２７年政令第１４５号による改正前のもの。以下同じ。）の柱書きは、消費税法４条３項２号に規定する政令で定める役務の提供は、次の各号に掲げる役務の提供とし、同項２号に規定する政令で定める場所は、当該役務の提供の区分に応じ当該役務の提供が行われる際における当該各号に定める場所とする旨規定している。

ア １号から６号まで 省略

イ ７号 前各号に掲げる役務の提供以外のもので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 役務の提供を行う者の役務の提供に係る事務所等の所在地

- (3) 消費税法施行令１７条２項の柱書きは、消費税法７条１項５号に規定する政令で定めるものは、同施行令１７条２項各号に掲げる資産の譲渡等とする旨規定し、同項７号は、同法７条１項３号、同施行令１７条１項３号及び同条２項１号から５号までに掲げるもののほか、非居住者に対して行われる役務の提供で次のもの以外のものとする旨規定している。

ア 国内に所在する資産に係る運送又は保管（イ）

イ 国内における飲食又は宿泊（ロ）

ウ イ及びロに掲げるものに準ずるもので、国内において直接便益を享受するもの（ハ）

4 外国為替及び外国貿易法の定め

外国為替及び外国貿易法６条１項５号は、同法及び同法に基づく命令において、居住者とは、本邦内に住所又は居所を有する自然人及び本邦内に主たる事務所を有する法人をいい、非居住者の本邦内の支店、出張所その他の事務所は、法律上代理権があると否とにかかわらず、その主たる事務所が外国にある場合においても居住者とみなす旨規定し、同項６号は、同法及び同法に基づく命令において、非居住者とは、居住者以外の自然人及び法人をいう旨規定している。

5 地方税法の定め

- (1) 地方税法１条２項は、同法中道府県に関する規定は都に準用する旨、この場合においては、「道府県」とあるのは、「都」と読み替えるものとする旨規定している。

- (2) 地方税法７２条の７第１項２号は、地方消費税について、譲渡割とは、消費税法４５条１項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。

- (3) 地方税法７２条の７第１項（平成２７年法律第２号による改正前のもの）は、地方消費

税は、事業者の行った消費税法2条1項9号に規定する課税資産の譲渡等（同法その他の法律又は条約の規定により消費税を課さないこととされるもの及び免除されるものを除く。）については、当該事業者に対し、地方税法72条の78第2項に規定する道府県が譲渡割によって課する旨規定している。

- (4) 地方税法72条の82は、地方消費税については、同法20条の4の2第1項の規定にかかわらず、消費税額を課税標準額とする旨規定している。

(別紙2)

本件通知処分の根拠及び適法性

1 本件通知処分の根拠

被告が本件訴えにおいて主張する原告の本件課税期間に係る消費税等の課税標準額及び納付すべき税額は、別表2のとおりであり、各項目の金額は、以下のとおりである。なお、以下、「△」を付した金額は、マイナスの金額（還付額等）を意味する。

(1) 課税標準額（別表2の(4)①欄） 1億1906万1000円

上記金額は、次のアの金額にイの金額を加算した金額（ただし、通則法118条1項の規定に基づき1000円未満の端数金額を切り捨てた後のもの）である。

ア 確定申告における課税標準額（別表2の(1)③欄） 2622万7323円

上記金額は、本件確定申告書の付表2の①欄に「課税売上額（税抜き）」として記載された金額と同額である。

イ 課税標準額に加算すべき金額 9283万4457円

上記金額は、本件取引対価の額9747万6180円に105分の100を乗じた金額である。

本件取引は、国内における課税資産の譲渡等に該当し、かつ、輸出免税取引に該当しないため、本件取引対価の額（消費税等の額に相当する額を含まないもの）の全額が、消費税法28条1項の規定により、課税標準額に加算すべき金額となる。

(2) 課税標準額に対する消費税額（別表2の(4)②欄） 476万2440円

上記金額は、消費税法29条の規定により、前記(1)の金額に税率100分の4を乗じて算出した金額である。

(3) 課税売上割合（別表2の(4)⑨欄） 16.5664478パーセント

上記割合は、消費税法30条2項及び6項に規定する課税売上割合であり、次のイの金額のうちにアの金額の占める割合である。

ア 課税資産の譲渡等の対価の額（別表2の(4)⑤欄） 1億1906万1780円

上記金額は、次の(ア)の金額に(イ)の金額を加算して(ウ)の金額を減算した金額である。

(ア) 本件確定申告書における課税資産の譲渡等の対価の額（別表2の(1)⑤欄）

4408万0394円

上記金額は、本件確定申告書の付表2の④欄に課税資産の譲渡等の対価の額として記載された金額と同額である。

(イ) 課税資産の譲渡等の対価の額に加算すべき金額（別表2の(5)③欄）

9283万4457円

上記金額は、本件取引対価の額9747万6180円に105分の100を乗じた金額であり、前記(1)イと同じ理由から、課税資産の譲渡等の対価の額に加算すべき金額である。

(ウ) 課税資産の譲渡等の対価の額から減算すべき金額（別表2の(5)④欄）

1785万3071円

上記金額は、原告が、本件取引を輸出免税取引に該当するものとして、かつ、本件取

引対価の額から本件支払対価の額を減算した金額に相当する金額のみを輸出免税取引の対価の額として、本件確定申告書の付表2の②欄に記載した金額と同額である。前記(1)イで述べたとおり、本件取引は、国内における課税資産の譲渡等に該当し、かつ、輸出免税取引に該当しないため、上記金額は、課税資産の譲渡等の対価の額から減算すべき金額となる。

イ 資産の譲渡等の対価の額(別表2の(4)⑧欄) 7億1869万2272円

上記金額は、次の(ア)の金額に(イ)の金額を加算した金額である。

(ア) 本件確定申告書における資産の譲渡等の対価の額(別表2の(1)⑧欄)

6億4371万0886円

上記金額は、本件確定申告書の付表2の⑦欄に資産の譲渡等の対価の額として記載された金額と同額である。

(イ) 資産の譲渡等の対価の額に加算すべき金額(別表2の(5)⑥欄)

7498万1386円

上記金額は、前記ア(イ)の金額から同(ウ)の金額を減算した金額である。すなわち、「資産の譲渡等」のうち非課税取引以外のものが「課税資産の譲渡等」となるところ、前記アのとおり、本件確定申告書の付表2の④欄に記載された金額に比して、課税資産の譲渡等の対価の額が上記金額だけ増加している以上、上記金額は、資産の譲渡等の対価の額に加算すべき金額となる。

(4) 課税仕入れに係る支払対価の額(消費税等込み)(別表2の(4)⑩欄)

1億2469万3819円

上記金額は、次のアの金額にイの金額を加算した金額である。

ア 本件確定申告書における課税仕入れに係る支払対価の額(消費税等込み)(別表2の(1)⑩欄)

4567万5327円

上記金額は、本件確定申告書の付表2の⑧欄に「課税仕入れに係る支払対価の額(税込み)」として記載された金額と同額である。

イ 課税仕入れに係る支払対価の額(消費税等込み)に加算すべき金額(別表2の(5)⑩欄)

7901万8492円

上記金額は、本件支払対価の額7901万8492円(消費税等の額に相当する額を含むもの)である。すなわち、原告は、本件確定申告書の付表2において、本件取引を輸出免税取引に該当するものとして、かつ、本件取引対価の額から本件支払対価の額を減算した金額に相当する金額のみを免税売上額としているが、原告が、本件各種サービス提供機関から本件各種サービスの提供を受けることは「課税仕入れ」に該当するため、本件支払対価の額(消費税等の額に相当する額を含むもの)は、課税仕入れに係る支払対価の額(消費税等の額に相当する額を含むもの)に加算すべき金額となる。

(5) 課税仕入れに係る消費税額(別表2の(4)⑪欄)

475万0240円

上記金額は、消費税法30条1項の規定により、前記(4)の金額に105分の4を乗じて算出した金額である。

(6) 課税売上げにのみ要するもの(別表2の(4)⑬欄)

375万2281円

上記金額は、次のアの金額にイの金額を加算した金額である。

ア 本件確定申告書における課税売上にのみ要するもの(別表2の(1)⑬欄)

74万2053円

上記金額は、本件確定申告書の付表2の⑭欄に課税売上げにのみ要するものとして記載された金額と同額である。

イ 課税売上にのみ要するものに加算すべき金額（別表2の（5）⑬欄）

301万0228円

上記金額は、本件支払対価の額7901万8492円（消費税等の額に相当する額を含むもの）に105分の4を乗じて算出した金額であり、本件支払対価の額は、消費税法上、「課税資産の譲渡等」である本件取引対価の額にのみ要するもの（同法30条2項（平成23年法律第82号による改正前のもの。以下同じ。）1号イ）であるから、上記金額は、課税売上げにのみ要するものに加算すべき金額となる。

（7）課税売上げと非課税売上げに共通して要するもの（別表2の（4）⑭欄）

99万7959円

上記金額は、本件確定申告書の付表2の⑮欄に課税売上げと非課税売上げに共通して要するものとして記載された金額と同額である。

（8）個別対応方式により控除する課税仕入れ等の税額（別表2の（4）⑯欄）

391万7607円

原告は、本件課税期間分の消費税等の納付すべき税額の計算上、控除する課税仕入れ等の税額の計算を、消費税法30条2項1号に規定する方法（いわゆる個別対応方式）により行っているところ、上記金額は、同号の規定により、前記（6）の金額に、前記（7）の金額に前記（3）の課税売上割合を乗じて算出した金額を加算した金額である。

（9）差引税額（別表2の（4）⑰欄）

84万4800円

上記金額は、前記（2）の金額から前記（8）の金額を控除した金額（ただし、通則法119条1項の規定により100円未満の端数金額を切り捨てた後のもの）である。

（10）地方消費税の課税標準となる消費税額（別表2の（4）⑱欄）

84万4800円

上記金額は、前記（9）の金額であり、地方税法72条の77第2号及び72条の82の規定に基づく地方消費税の課税標準額である。

（11）譲渡割額（別表2の（4）⑲欄）

21万1200円

上記金額は、地方税法72条の83（平成24年法律第69号による改正前のもの）の規定に基づき、前記（10）の金額に税率100分の25を乗じて算出した金額（ただし、同法20条の4の2第3項の規定により100円未満の端数金額を切り捨てた後のもの）である。

（12）消費税等の合計納付税額（別表2の（4）⑳欄）

105万6000円

上記金額は、前記（9）の金額と前記（11）の金額の合計額である。

2 本件通知処分の適法性

被告が本件訴訟において主張する原告の本件課税期間分の消費税等に係る納付すべき消費税等の額は、前記1のとおり、105万6000円であるところ、当該金額は、本件通知処分における原告の納付すべき消費税額等を上回るから、本件通知処分は適法である。

別表1 本件通知処分の経緯

単位：円

区分	年月日	課税標準額	納付すべき 消費税の額 ①	納付すべき 地方消費税の額 ②	納付すべき 消費税等の額 ③ (①+②)
本件確定申告	平成23年7月27日	26,227,000	238,600	59,600	298,200
本件更正の請求	平成24年1月23日	41,228,000	△2,249,086	△562,272	△2,811,358
通知	平成24年6月27日	更正をすべき理由がない旨の通知			
異議申立て	平成24年8月8日	上記通知の取消し			
本件異議決定	平成24年11月6日	棄却			
本件裁決	平成25年11月27日	101,483,000	140,600	35,100	175,700

※上記各表中の「△」を付した金額は、還付金額を意味する。

別表 2 省略