

名古屋地方裁判所 平成●●年(〇〇)第●●号、平成●●年(〇〇)第●●号 消費税等の更正処分等取消請求事件

国側当事者・国(名古屋中村税務署長事務承継者千種税務署長)

平成23年7月21日棄却・控訴

判 決

| | |
|-----------|----------------|
| 原告 | A株式会社 |
| 同代表者代表取締役 | 甲 |
| 同訴訟代理人弁護士 | 高木 修 |
| 同 | 伊神 喜弘 |
| 同補佐人税理士 | 市川 吾徳 |
| 被告 | 国 |
| 同代表者法務大臣 | 江田 五月 |
| | 名古屋中村税務署長事務承継者 |
| 処分行政庁 | 千種税務署長 |
| | 中村 光義 |
| 同指定代理人 | 早川 充 |
| 同 | 浅野 真哉 |
| 同 | 坂上 公利 |
| 同 | 米村 忠司 |
| 同 | 伊藤 利孝 |

主 文

- 1 原告の請求をいずれも棄却する。
- 2 訴訟費用は原告の負担とする。

事 実 及 び 理 由

第1 請求の趣旨

- 1 平成●●年(〇〇)第●●号事件(以下「●●号事件」という。)

名古屋中村税務署長が、原告に対し、平成19年11月28日付けでした平成18年4月1日から平成19年3月31日までの課税期間の消費税及び地方消費税の更正処分並びに過少申告加算税の賦課決定処分を取り消す。

- 2 平成●●年(〇〇)第●●号事件(以下「●●号事件」という。)

処分行政庁が、原告に対し、平成20年12月22日付けでした平成19年4月1日から平成20年3月31日までの課税期間の消費税及び地方消費税の更正処分並びに過少申告加算税の賦課決定処分を取り消す。

第2 事案の概要

- 1 本件は、中華人民共和国(以下「中国」という。)を仕向地とする国際航空貨物の運送に関わ

る役務の提供を主たる業務とする原告が、平成18年4月1日から平成19年3月31日までの課税期間（以下「本件課税期間1」という。）及び同年4月1日から平成20年3月31日までの課税期間（以下「本件課税期間2」という。また、本件課税期間1及び本件課税期間2を併せて「本件各課税期間」という。）の消費税及び地方消費税（以下、併せて「消費税等」という。）について、処分行政庁（本件課税期間1分は名古屋中村税務署長）に対し、それぞれ還付を受けるための確定申告をしたところ、処分行政庁（本件課税期間1分は名古屋中村税務署長）から、いずれも更正処分及び過少申告加算税賦課決定処分を受けたことから、これらの各処分の取消しを求める事案である。

2 関係法令の定め

関係法令の定めは、別紙記載のとおりである。

このうち、消費税の課税と輸出取引に係る免税及び航空運送事業と貨物利用運送事業に関する法令の定めにつき、要点を摘記すると、次のとおりである。

(1) 消費税の課税と輸出取引に係る免税について

ア 消費税の課税

消費税法（平成19年法律第20号による改正前のもの。以下同じ。）4条1項は、「国内において事業者が行う課税資産の譲渡等には、この法律により、消費税を課する」と規定している。その課税要件は、①国内における取引であること、②事業者が事業として行うものであること、③対価を得て行われるものであること、④資産の譲渡、貸付け及び役務の提供であることであり、これらすべてに該当することが必要である。「課税資産の譲渡等」とは、「資産の譲渡等」（同法2条1項8号）のうち、同法6条1項の規定により消費税を課さないこととされるもの以外のものをいい（同法2条1項9号）、この課税資産の譲渡等の対価の額が消費税の課税標準とされている（同法28条1項本文）。

したがって、課税資産の譲渡等があれば、その対価については、原則として消費税が課されることになる。

イ 輸出取引に係る消費税の免税

一方、消費税法は、消費税が国内において消費される物品やサービスについて負担を求め性格の税であることから、輸出取引については消費税を免除することとしている（同法7条1項）。

免税とされる輸出取引は、同法7条1項各号において定められており、そのうち、同項3号では、「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」が規定され、また、同項5号の「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」との規定を受けた消費税法施行令（平成22年政令第54号による改正前のもの。以下「施行令」という。）17条2項4号により、「外国貨物の荷役、運送、保管、検数、鑑定その他これらに類する外国貨物に係る役務の提供」が規定されており、この役務の提供には、関税法（平成20年法律第5号による改正前のもの。以下同じ。）29条に規定する指定保税地域、保税蔵置場、保税展示場及び総合保税地域（「指定保税地域等」と呼称されている。）における輸出しようとする貨物及び輸入の許可を受けた貨物に係る役務の提供を含むとされている。これらの規定は、消費税を免除するにとどめる規定であって、課税対象から除外する非課税規定（消費税法2条1項9号、6条参照）ではない。

(2) 航空運送事業と貨物利用運送事業について

航空法（平成20年法律第75条による改正前のもの。以下同じ。）上、航空運送事業とは、「他人の需要に応じ、航空機を使用して有償で旅客又は貨物を運送する事業」をいい（同法2条17項）、「航空運送事業を営もうとする者は、国土交通大臣の許可を受けなければならない」とされている（同法100条1項）。

また、同法所定の航空運送事業を営む者は、貨物利用運送事業法（平成20年法律第75号による改正前のもの。以下同じ。）上、航空運送事業者とされ（同法2条3項）、航空運送事業者の行う貨物の運送を「実運送」といい、運送事業者の実運送に係る運送を利用してする貨物の運送を「利用運送」という（同条1項）。そして、同法においては、貨物利用運送事業は、第一種貨物利用運送事業と第二種貨物利用運送事業とに分類されている。①第一種貨物利用運送事業とは、他人の需要に応じ、有償で、利用運送を行う事業であって、第二種貨物利用運送事業以外のものをいい、②第二種貨物利用運送事業とは、他人の需要に応じ、有償で、運送事業者の行う運送に係る利用運送と当該利用運送に先行し及び後続する当該利用運送に係る貨物の集貨及び配達のためにする自動車による運送とを一貫して行う事業をいう（同法2条6項ないし8項）。第一種貨物利用運送事業を営もうとする者は、国土交通大臣の行う登録を受けなければならないが、第二種貨物利用運送事業を営もうとする者は、同大臣の許可を受けなければならないものとされている（同法3条1項、20条）。そして、これらの規定に違反して貨物利用運送事業を営んだ者は懲役若しくは罰金に処し、又はこれを併科するものとされている（同法60条1号、62条1号）。

3 前提事実（以下の事実は、当事者間に争いのない事実並びに弁論の全趣旨及び後掲の証拠から容易に認定できる事実である。）

(1) 当事者等

ア 原告

原告は、旅行業法に基づく旅行業、損害保険代理店業、航空貨物代理店業等を目的として昭和53年2月27日に設立された株式会社であり、平成19年11月6日、その本店所在地を名古屋市中村区内から同市名東区内に移転し、同月12日にその旨の登記をした。

原告は、航空法上の航空運送事業の経営に係る許可、貨物利用運送事業法上の第一種貨物利用運送事業の経営に係る登録、第二種貨物利用運送事業の経営に係る許可をいずれも受けていない。

イ 原告の取引航空会社

原告の業務は、そのほとんどが中国を仕向地とする国際航空貨物の運送に関わる役務の提供であり、本件各課税期間において、B（以下「B」という。）、C（以下「C」という。）及びD（以下、「D」といい、B及びCと併せて「本件各航空会社」という。）の各日本国内支店（以下、順次「B国内支店」、「C国内支店」及び「D国内支店」といい、これらの各支店を併せて「本件各国内支店」という。）と取引をしていた。

ウ 処分行政庁

原告が平成19年11月12日に本店所在地を名古屋市中村区内から同市名東区内に移転登記をしたことに伴い、納税地も異動し、処分行政庁は、従前の納税地を所轄する名古屋中村税務署長からその事務を承継した。ただし、当該移転に係る「異動届出書」の提出が同年12月21日であったため、後記(5)ア(イ)のとおり、本件課税期間1分の消費税等の更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分は、国税通則法（以下「通則法」という。）30

条2項の規定により、旧納税地を所轄する名古屋中村税務署長によって行われた。

(2) 航空貨物の代理店等による取引の概要

ア 利用航空運送事業者と航空運送代理店事業者について

航空貨物に係る代理店等の事業者は、その事業内容により、利用航空運送事業者と航空運送代理店事業者に分けられる（乙12、13）。

(ア) 利用航空運送事業者

利用航空運送事業者とは、航空貨物に関する利用運送事業者をいい、一般に「混載業者」と呼称されている（「混載貨物専門業者」、「フォワーダー」とも呼ばれる。以下「混載業者」という。）。混載業者は、航空会社からあらかじめ貨物スペースを確保し、各荷送人から集荷した貨物をまとめて、その貨物スペースに混載しており、各荷送人から収受した運賃と航空会社へ支払う運賃との差額を利益としている。混載業者は、荷送人から荷受人まで利用運送を行っており、貨物利用運送事業法上の第二種貨物利用運送事業者として、国土交通大臣の許可を受ける必要がある。

(イ) 航空運送代理店事業者

航空運送代理店事業者とは、航空会社の運送契約締結の代理を行う事業者で、荷送人から航空貨物輸送案件を受注し、その都度、航空会社に取り次いでいる（「航空貨物代理店」と呼ばれることもある。）。具体的には、航空会社の運送約款、規則、運賃率表、スケジュールに準拠して、航空運送状の発行、航空運賃の授受、航空会社への貨物の搬入の手配等を行い、さらに、搬入された貨物がそのまま航空運送に適した状態・条件に合うような積付けを行うことまで責任を持つ業者であり、航空会社から運賃の一部を手数料として受け取っている。なお、航空運送代理店事業を行うには、航空法に基づき、国土交通大臣への届出が必要であり（同法133条1項）、大手の混載業者は航空運送代理店事業者を兼ねている。

イ 航空会社が起用する代理店について

航空会社が、特定の地域における旅客や貨物の営業販売等を他の航空会社や代理業者に委託する場合において、その委託を受ける業者には、次のような業態がある（乙11）。

(ア) GSA (General Sales Agent)

GSAは、「総販売代理店」、「貨物総代理店」、「貨物総販売代理店」などとも呼ばれる代理業者であり、航空会社から、特定地域に限定して旅客や貨物の営業販売などを包括的に委託されるものである。GSA業務に特化した企業もあれば、航空会社が他の航空会社のGSAになることもある。GSAは、航空会社の営業所と同様に、指定地域での販売資料の配布、宣伝広報活動、予約取扱業務など航空貨物の販売を行うとともに、当該地域内の販売店の売上金の収受といった代理店の統括業務を行うほか、コンサルティング、関係省庁・団体との調整、貨物の積付け指示などの空港業務を行うこともある。GSAは、委託契約上の特定地域においては独占的な契約であるため、同一地域においてGSAが複数起用されることはあり得ない。

(イ) CSA (Cargo Sales Agent)

CSAは、「指定販売代理店」とも呼ばれている代理業者であり、航空会社やGSAからの営業販売の下請業者を指している。そのため、委託地域において独占的な位置付けにあるGSAとは異なり、委託する航空会社側は一地域において複数のCSAを起用するこ

とも可能である。C S Aは、中国系や旧共産圏の航空会社によって多数起用されており、航空会社の営業スタッフが少ない部分をC S Aで補っている。

ウ 航空貨物の運送契約等

航空貨物の運送契約は、次の直送貨物による場合と混載貨物による場合とに分けられる（乙13、16）。

（ア） 直送貨物による場合

荷送人が代理店を通じ、あるいは直接航空会社に対し運送を委託する場合は、荷送人と航空会社との間で直接の運送契約による運送（実運送）が行われる（当該貨物は「直送貨物」と呼ばれている。）。

（イ） 混載貨物による場合

荷送人と航空会社との間に混載業者が介在する場合には、まず、個々の荷送人と混載業者との間で、混載業者の運送約款に基づき個々の貨物を対象とする運送契約を行い、その際、混載業者は、運送契約の締結・運送人による貨物の引受け（受領）の事実等を証する証拠証券である航空運送状（エア・ウェイビル。「AWB」と略称されることがある。なお、混載業者が発行する航空運送状は、「ハウス・エア・ウェイビル」と呼ばれている。）を発行、交付して個々の荷送人から貨物の運送（利用運送）を引き受ける。次いで、混載業者は、航空会社との間で、混載された貨物（「混載貨物」と呼ばれている。）を対象とした運送契約を航空会社の約款に従って締結し、航空会社が発行する航空運送状（「マスター・エア・ウェイビル」と呼ばれている。）の交付を受けて混載貨物の運送（実運送）を委託する。

（3） 国際航空旅客輸送におけるいわゆるキックバックの取扱い

いわゆるキックバックとは、①販売奨励金、②スケールメリット、③季節割引、④広告宣伝補助金等種々の名称の下に授受される金銭であり、旅行業者と航空運送事業者との間で旅行業法2条に規定する業務の遂行に伴い航空運送事業者から旅行業者に支払われるもののうち、正規の手数料以外のものを総称する業界用語である。

国際航空旅客輸送については、正規の手数料の外にいわゆるキックバックと称して授受されるものがあるが、このキックバックについては、社団法人G協会会長名による平成4年11月30日付けの照会文書で、旅行業者及び航空運送事業者のいずれもこれを免税取引に係る対価の返還に該当するものとして取り扱って差し支えないかが照会され、これに対し、国税庁課税部消費税課長名の同年12月10日付け回答文書により、平成5年1月1日以後に授受されるものから照会どおり取り扱って差し支えない旨回答がされており、当該取扱いは、国際航空旅客輸送に限らず、国際航空貨物輸送についても同様とされている。（甲9ないし11。以下、当該取扱いを「キックバック取扱い」という。）。

（4） 原告と本件各国内支店及び混載業者との取引

原告は、本件各課税期間において、本件各国内支店及び混載業者との間で、混載業者が発注した外国貨物を本件各国内支店が仕向地まで運送する業務に関する取引（以下「本件取引」という。）を行った。

（5） 課税等の経緯

ア ●●号事件について

（ア） 原告は、法定申告期限内である平成19年5月31日付けで、名古屋中村税務署長に

対し、本件課税期間1の消費税等について、別表1の「確定申告」欄のとおり記載した確定申告書（以下「本件確定申告書1」という。）を提出した。

- (イ) 名古屋中村税務署長は、平成19年11月28日付けで、別表1の「更正処分及び賦課決定処分」欄のとおり、本件課税期間1分の消費税等の更正処分（以下「本件更正処分1」という。）及び過少申告加算税の賦課決定処分（以下、「本件賦課決定処分1」といい、本件更正処分1と併せて「本件各処分1」という。）をした。
- (ウ) 原告は、本件各処分1を不服として、平成19年12月20日付けで、処分行政庁に対し、別表1の「異議申立て」欄のとおり異議申立てをしたが、処分行政庁は、同年3月18日付けで、これを棄却するとの決定をした（甲3）。
- (エ) 原告は、上記決定を不服として、平成20年4月14日、国税不服審判所長に対し、別表1の「審査請求」欄のとおり審査請求をしたが、同所長は、同年11月18日付けで、これを棄却するとの裁決をした（甲4）。
- (オ) 原告は、平成21年5月14日、本件各処分1の取消しを求める訴えを、当庁に提起した。

イ ●●号事件について

- (ア) 原告は、法定申告期限内である平成20年6月2日付けで、処分行政庁に対し、本件課税期間2の消費税等について、別表2の「確定申告」欄のとおり記載した確定申告書（以下「本件確定申告書2」という。）を提出した。
- (イ) 処分行政庁は、平成20年12月22日付けで、別表2の「更正処分及び賦課決定処分」欄のとおり、本件課税期間2分の消費税等の更正処分（以下「本件更正処分2」という。）及び過少申告加算税の賦課決定処分（以下、「本件賦課決定処分2」といい、本件更正処分2と併せて「本件各処分2」という。また、本件各処分1及び本件各処分2を併せて「本件各処分」という。）をした。
- (ウ) 原告は、本件各処分2を不服として、平成21年1月13日付けで、処分行政庁に対し、別表2の「異議申立て」欄のとおり異議申立てをしたが、処分行政庁は、同年3月5日付けで、これを棄却するとの決定をした（●●号事件甲4）。
- (エ) 原告は、上記決定を不服として、平成21年4月3日、国税不服審判所長に対し、別表2の「審査請求」欄のとおり審査請求をしたが、同所長は、平成22年3月24日付けで、これを棄却するとの裁決をした（●●号事件甲5）。
- (オ) 原告は、平成22年6月18日、本件各処分2の取消しを求める訴えを、当庁に提起した。

4 被告が主張する消費税等の額

被告が主張する本件各課税期間における原告の消費税等の課税標準額及び納付すべき税額等並びにその算出根拠は、次のとおりである。

(1) 本件課税期間1分

ア 消費税

(ア) 課税標準額 4692万5000円

上記金額は、次のaないしcの合計金額4927万1719円に105分の100を乗じた額（通則法118条1項により1000円未満の端数を切り捨てた後のもの）である。

なお、上記課税標準額は、本件更正処分1における課税標準額（4675万7000円）。

別表1参照)とは異なっているところ、本件更正処分1においては、原告が提出した本件確定申告書1記載の課税標準額である472万円に、①原告が本件課税期間1においてBから直接受領する販売手数料(後記a参照)及び②原告が混載業者から受領した金額からキックバック支払額及び支払運賃の金額を控除した金額である委託販売手数料(後記b参照)を課税売上げに算入しているが、被告は、本件訴訟においては、上記販売手数料及び委託販売手数料に加え、東京方面における原告の業務を代理する乙(以下「乙」という。)を介在させる取引について、原告が同人に支払う取扱手数料を後記(ウ)bのとおり課税仕入れ(17万6825円)に該当するものとして計算することから、同取扱手数料に相当する金額を委託販売手数料として課税売上げに加算している。

- a 販売手数料 1221万3496円
上記金額は、本件各航空会社との取引のうち、原告が本件課税期間1においてBに対する課税売上げとして計上すべき金額の合計額であり、原告が同社から得た金額である。
- b 委託販売手数料 3210万2223円
上記金額は、次の(a)の金額から(b)及び(c)の金額を控除した金額であり、原告が、本件課税期間1において、C及びDに対する役務の提供の対価として、両社との取引を通じて得た利益の金額である。
- (a) 混載業者に対する売上げ 2億0374万9393円
上記金額は、原告が平成19年5月31日に提出した平成18年4月1日から平成19年3月31日までの事業年度に係る法人税の確定申告書(以下「法人税確定申告書1」という。)に添付した損益計算書(以下「平成19年3月期損益計算書」という。)に記載された航空貨物取扱収入の金額2億1596万2889円から上記aの販売手数料の額を控除した金額であり、原告がC及びDの代理で混載業者から受領した金額である。
- (b) キックバック支払額 1億7069万6220円
上記金額は、本件課税期間1において、原告がC及びDへ支払った金額の合計額である。
- (c) 支払運賃 95万0950円
上記金額は、平成19年3月期損益計算書に記載された金額であり、原告が輸送業者に航空貨物の輸送を依頼した際に支払った金額である。
- c 固定資産の売却額 495万6000円
上記金額は、原告が所有していた車両の売却額であり、原告の帳簿売上げにおいて、消費税等の課税の対象として経理されている金額である。
- (イ) 課税標準額に対する消費税額 187万7000円
上記金額は、消費税法29条により、上記(ア)に100分の4を乗じて算出した金額である。
- (ウ) 控除対象仕入税額 94万2645円
上記金額は、次のa及びbの合計金額に105分の4を乗じて得た金額である。
- a 本件確定申告書1において算出した課税仕入れに係る支払対価の額(税込み) 2456万7619円
上記金額は、本件確定申告書1に添付された付表2⑧欄に記載された金額と同一であ

る。

b 取扱手数料 17万6825円

上記金額は、本件課税期間1において、原告が乙へ支払った取扱手数料の合計額である。

(エ) 納付すべき税額 93万4300円

上記金額は、上記(イ)の金額から上記(ウ)の金額を控除した金額(ただし、通則法119条1項により100円未満の端数を切り捨てた後のもの)である。

イ 地方消費税

(ア) 地方消費税の課税標準となる消費税額 93万4300円

上記金額は、上記ア(エ)の金額である。

(イ) 納付すべき地方消費税額 23万3500円

上記金額は、上記(ア)の金額に地方税法72条の83により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項により100円未満の端数を切り捨てた後のもの)である。

(2) 本件課税期間2分

ア 消費税

(ア) 課税標準額 2041万5000円

上記金額は、次のa及びbの合計金額2143万6698円に105分の100を乗じた額(通則法118条1項により1000円未満の端数を切り捨てた後のもの)である。

a 販売手数料 224万6866円

上記金額は、本件各航空会社との取引のうち、原告が本件課税期間2においてBに対する課税売上げとして計上すべき金額の合計額であり、原告が同社から得た金額である。

b 委託販売手数料 1918万9832円

上記金額は、次の(a)の金額から(b)及び(c)の金額を控除した金額であり、原告が、本件課税期間2において、C及びDに対する役務の提供の対価として、両社との取引を通じて得た利益の金額である。

(a) 混載業者に対する売上げ 9198万0611円

上記金額は、原告が平成20年6月2日に提出した平成19年4月1日から平成20年3月31日までの事業年度に係る法人税の確定申告書(以下、「法人税確定申告書2」といい、法人税確定申告書1と併せて「各法人税確定申告書」という。)に添付した損益計算書(以下「平成20年3月期損益計算書」という。)に記載された航空貨物取扱収入の金額9422万7477円から上記aの販売手数料の額を控除した金額であり、原告がC及びDの代理で混載業者から受領した金額である。

(b) キックバック支払額 7220万1901円

上記金額は、本件課税期間2において、原告がC及びDへ支払った金額の合計額である。

(c) 支払運賃 58万8878円

上記金額は、平成20年3月期損益計算書に記載された金額であり、原告が輸送業者に航空貨物の輸送を依頼した際に支払った金額である。

(イ) 課税標準額に対する消費税額 81万6600円

上記金額は、消費税法29条により、上記(ア)に100分の4を乗じて算出した金額である。

(ウ) 控除対象仕入税額、56万9835円

上記金額は、本件確定申告書2④欄に記載された金額である。

(エ) 納付すべき税額 24万6700円

上記金額は、上記(イ)の金額から上記(ウ)の金額を控除した金額(ただし、通則法119条1項により100円未満の端数を切り捨てた後のもの)である。

イ 地方消費税

(ア) 地方消費税の課税標準となる消費税額 24万6700円

上記金額は、上記ア(エ)の金額である。

(イ) 納付すべき地方消費税額 6万1600円

上記金額は、上記(ア)の金額に地方税法72条の83により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項により100円未満の端数を切り捨てた後のもの)である。

5 争点及び当事者の主張

本件の争点は、本件各処分 of 適法性であり、具体的には、原告が行う本件取引が、消費税法7条1項所定の輸出免税取引に当たるか否かである。これに関する当事者の主張は、次のとおりである。

(原告の主張)

(1) 本件取引における原告の業務内容について

ア 航空貨物は、荷送人が混載業者に対して貨物の運送を委託し、混載業者が直接又は間接に貨物の運送業者である航空会社に委託し、受託した航空会社が仕向地まで貨物を運送するという手順で行われており、中国向けの航空貨物についてもこれと同様に行われている。

原告は、通常、貨物販売代理店に分類される業者であり、本件取引においては、本件各国内支店とは独立した貨物運送人の立場で、混載業者からの委託を受けて、本件各国内支店及び同業の航空貨物販売代理店にその運送を委託することにより、外国貨物の運送という役務を提供していた。

イ 原告は、本件各国内支店に運送を委託した場合の運賃額(「合意運賃」と呼ばれている。)及び混載業者から運送の委託を受ける場合の運賃額(「市場運賃」と呼ばれている。)をそれぞれ当事者間の交渉により決定し、その決済を次のとおり行っていた。

(ア) C及びD関係

原告は、毎月、C及びDとの間で契約が成立した運賃を一覧表(Payment Details)にまとめ、これを両社に送付しその確認を得た上で運賃を支払い、他方、混載業者は、毎月、原告との間で契約が成立した運賃を一覧表(SALES REPORT)にまとめ、これを原告に送付し原告の確認を得た上で運賃を支払っていた。したがって、混載業者から支払ってもらう運賃から本件各国内支店に支払った運賃の差額が原告の利益となる。

なお、原告が同業者である航空貨物販売代理店に対して運送を委託した場合も同様である。

(イ) B関係

B関係の取引においては、その運賃の決済は、「H」の決済システムが利用されるために、運賃は直接混載業者から原告に支払われることはなく、混載業者がBが定めた運賃額をB国内支店に一旦全額支払った後B国内支店が原告に手数料名目で割戻しを行い、更に原告が混載業者に割戻しを行うことにより、当事者間が契約した運賃額の清算を、手数料ないし割戻しの収受により実現していた。

ウ 本件取引について、原告は、経理上、貸方勘定（売上げ）に、①混載業者から受け取る運賃（C及びD関係）、②手数料（B関係）を、また、借方勘定（経費）に、①航空会社に支払う運賃（C及びD関係）若しくは航空貨物販売代理店に支払う運賃、②原告が下請業者に業務を委託した時の委託料、③原告が混載業者に対して割り戻す運賃、④保税貨物の運賃をそれぞれ計上する処理をしていた。

エ 被告は、原告が、本件各国内支店の指定販売代理店（C S A）として、本件各国内指定との間における契約等の取決めに従って、混載業者から依頼を受け、本件各国内支店に対し、混載業者が集荷した航空貨物を積載するための航空機の積載スペースを手配する業務を行っていた旨主張する。

しかしながら、原告とBとの平成14年12月25日付け文書（甲6）では、原告が「E」の名（指定販売代理店の名）を使って販売することが禁止され、契約上、原告が自ら主体となって販売しなければならないことが定められていた上、Cとの間では、平成15年4月1日付け契約書において、原告が、運送契約の当事者として混載業者より集荷した貨物の輸送をCに委託し、同社がこれを受諾する旨定められており、その内容は、正に原告の主張に完全に符合している。

(2) 本件取引が輸出免税取引に該当することについて

ア 輸出免税取引に係る主張立証責任

輸出される物品や国外で提供されるサービスに対する消費税の課税については、源泉地国（輸出国）に課税権があるという源泉地主義と、仕向地国（輸入国）に課税権があるという仕向地主義があるが、後者の仕向地主義が国際慣行であり、これによれば、輸出免税取引であることが原則であるから、輸出免税取引に係る主張立証責任を納税者に負担させることは実質的に不当である。また、本件各国内支店と混載業者との二者の直接取引には輸出免税取引として消費税が課税されないのに、この二者の取引に原告のごとき貨物販売代理店が入ったときに、販売運賃（市場運賃）と仕入運賃（合意運賃）の差額を委託販売手数料として消費税を課税することは、当該取引の対価に消費税が加算されていないのに、原告の負担によって消費税を賦課することにほかならない。したがって、この観点からすると、輸出免税取引ではないとの主張立証責任を課税庁に負担させることが、納税者と課税庁との公平性から当然である。

被告は、更正処分取消訴訟において、輸出免税取引に該当するか否かに係る主張立証責任は原告にある旨主張するが、処分行政庁は、原告が、本件の消費税等の申告について、被告が言う財務省令で定めるところによる証明をしているのに、原告の申告を否定して更正処分をしたのであるから、原告の申告を覆す証拠資料と被告が主張する更正処分の理由を裏付ける証拠資料とを提出しなければならないことは、更正処分制度の趣旨からも当然であり、上記被告の主張は失当である。

イ 消費税法7条1項3号の該当性

本件取引における原告と混載業者との取引に係る輸送は、仕向地が中国国内となっている外国貨物について、原告から運賃表を示した上、原告と混載業者との交渉で運賃が定められ、所定の方法で混載業者から原告に支払われるものであるから、消費税法7条1項3号に定める「国内及び国内以外の地域にわたって行われる貨物の輸送」に当たり、その運賃は、輸出免税取引の対価にほかならない。

被告は、①原告が航空運送状を発行できないこと、②原告が運送事業を行う行政上の許可等を受けていないこと、③原告が実際に貨物を運送する手段（航空機やトラック等）を保有していないことなどから、運送契約の当事者たり得ないなどと主張する。

しかしながら、航空運送状は貨物引換証に該当するもので、契約成立の要件ではないから、原告が航空運送状を発行することができないからといって、運送契約上の当事者たり得ないとの立論は成立しない。原告はあらかじめ本件各国内支店から有償で航空運送状の交付を受け、混載業者との契約時にはこれを交付して運送契約者としてなすべきことはなしているのであり、支障はない。

また、原告は、実運送業者、利用運送業者として関係法令上の登録等を経ていないが、それゆえに貨物の運送という役務が提供できないということはない。

さらに、物品運送契約は、運送人自ら輸送手段を運行して運送することを引き受ける契約（実運送契約）である必要はなく、他人（下請運送人）を履行補助者として利用することにより、運送サービスを提供することを引き受ける契約であってもよく、本件各国内支店は実際に運送を行う履行補助者に当たる。

ウ キックバック取扱いの該当性

原告がBから受け取る運賃は、販売手数料という形で原告に支払われるが、これは、混載業者が支払う輸出免税取引の対価である運賃の一部がBから原告に返還されるもので、キックバック取扱いにいう「正規の手数の外にいわゆるキックバックと称して授受されるもの」に該当する。

被告は、航空会社から旅行業者に返還される運賃は、課税仕入れに該当しない取引の対価であり、輸出免税取引の対価ではないというが、当該運賃の実体は、もともと旅行業者が支払った運賃であるから、輸出免税取引の対価の返還にほかならない。それゆえ、仮に課税仕入れに該当しない対価の返還であったとしても、それが輸出免税取引の対価である運賃の返還であるとの実質は変わらないのであり、これを本件に当てはめれば、混載業者が支払う輸出免税取引の対価である運賃の一部がBから原告に返還されることにほかならない。

したがって、上記運賃は、輸出免税取引の対価として取り扱われるべきである。

エ 消費税法7条1項5号、施行令17条2項4号の該当性

原告が、指定保税地域等において取り扱った運送取引は、消費税法7条1項5号、施行令17条2項4号にいう「外国貨物の運送」にほかならない。したがって、その対価として原告が支払った運賃に対応する収入は、消費税の課税対象ではない。

被告は、原告がトラックを有していないので実運送ができず、貨物利用運送事業法上の利用運送に関する登録又は許可業者ではなく利用運送もできないから、外国貨物の運送ができないというが、貨物利用運送事業法上の登録等がなくても利用運送ができることは上記イで述べたとおりである。原告が自らの負担で保税運賃を支払ったことは厳然たる事実であり、その証拠資料も存するのであり、被告の主張は、裁判における証拠主義を完全に無視するも

ので破綻している。

(被告の主張)

(1) 本件取引における原告の業務内容について

ア 原告は、中国に主たる事務所を有する本件各国内支店のC S Aとして、本件各国内支店との間における契約等の取決めに従って、混載業者から依頼を受け、本件各国内支店に対して、混載業者が集貨した航空貨物を積載するための航空機の積載スペースを手配するという業務を日本国内で行っており、当該業務は、消費税法4条1項で規定する消費税の課税取引に該当する。

イ 本件各課税期間における本件取引の決済の仕組みは、以下のとおりである。

(ア) C及びD関係

原告は、混載業者から運賃として受領した金額を売上げとし、C国内支店及びD国内支店に支払う金額を売上原価として処理しているが、そもそも原告は、混載業者と両支店との間に入って運送を行う余地などないのであるから、混載業者から一時的に預かった金員から原告が受け取るべき委託販売手数料相当額及び保税運賃相当額を控除した金額を、両支店に対して支払っているものと評価される。

したがって、原告が混載業者から支払を受ける金額から、両支店に支払われる金額及び保税運賃相当額を差し引いた金額が委託販売手数料になる。

(イ) B関係

原告がB国内支店の委託を受けて取引を行う場合の決済については、B国内支店が混載業者から直接運賃を収受し、原告は取扱高に応じて定められた割合によって販売手数料を収受する。

ウ 原告は、本件取引について、原告が混載業者から外国貨物の運送を受託し、かかる貨物の運送を本件各国内支店に委託しているのであるから、原告が混載業者から受け取る運賃は、消費税法4条にいう課税売上げに当たり、原告が本件各国内支店に支払う運賃は、消費税法30条規定する課税仕入れに該当すると主張する。

しかしながら、原告は混載業者から依頼を受けた貨物を本件各国内支店へ委託して国外へ運送しているというのではなく、本件各国内支店の委託を受けた原告が、本件各国内支店の業務を代行してその業務を行っているにすぎない。

したがって、原告は、本件各国内支店から委託を受けた仲介業者あるいは代理人として、混載業者と本件各国内支店との間で締結される運送契約の仲介ないし取次ぎを行うことで、本件各国内支店からの手数料収入を得ているものとみるのが相当であり、かかる原告の業務の対価である販売手数料及び委託販売手数料が消費税の課税売上げに該当することは明らかであるから、原告の上記主張は失当である。

(2) 本件取引が輸出免税取引に該当しないことについて

ア 輸出免税取引に係る主張立証責任

消費税法7条1項は、消費税を免除するにとどめる規定であって、課税対象から除外する非課税規定(同法2条1項9号、6条参照)ではなく、同項各号所定の輸出免税取引に該当して初めて消費税が免除されるものである。

また、消費税法7条2項は、輸出免税取引について、「前項の規定は、その課税資産の譲渡等に該当するものであることにつき、財務省令で定めるところにより証明されたものでな

い場合には、適用しない。」として、財務省令で定める証明がなければ、納税者は消費税の輸出免税の適用を受けることができないことを明記している（この証明のためには、同法施行規則5条に規定されているとおり、消費税に係る輸出免税を受けようとする納税者において、当該課税資産の譲渡等につき、「当該役務の提供をした年月日」、「当該提供した役務の内容」、「当該役務の提供の対価の額」、「当該役務の提供の相手方の氏名又は名称及び住所等」を記載した帳簿又は書類を作成し、当該納税者の事務所等に保存する必要がある。）。

かかる消費税法の構造等に照らし、本件のように消費税の輸出免税取引該当性が問題となっている更正処分取消訴訟において、輸出免税取引に該当するか否かに係る主張立証責任は、原告にあると考えるべきである。原告は、本件各国内支店及び混載業者との取引が消費税法7条1項3号又は同項5号、施行令17条2項4号に該当する旨主張するところ、次のとおり、原告の業務内容はいずれにも該当しない。

イ 消費税法7条1項3号の該当性

以下に述べるとおり、原告は、事実上、法律上共に運送当事者でなく、原告が運送取引を行っていないことは明らかであるから、本件取引は、消費税法7条1項3号に規定する輸出免税取引に当たらない。

(ア) 原告は運送契約の当事者でないこと

原告は、業務上、航空運送状を作成することはできず、実際にも、航空会社と荷送人との運送契約の証拠証券である航空運送状において運送契約の当事者にはなっていないことから、原告が自らの業務として運送契約を締結することはなく、運送を請け負うことはできない。

(イ) 原告には運送事業を行う資格がないこと

原告は、航空運送事業を営業者ではなく、貨物利用運送事業法上の第一種貨物利用運送事業者の登録及び第二種貨物利用運送事業者の許可を受けていないのであるから、実運送事業者でも利用運送事業者でもない。

したがって、原告は、法的にみても、貨物利用運送事業法にいう「実運送」や「利用運送」を行うことはできないのであるから、運送事業を行うことはできない。

(ウ) 原告は実際に貨物の輸送をしていないこと

原告は、本件各航空会社の航空機の貨物スペースを手配しているにすぎず、運送用車両も所有していないのであって、実際の貨物は混載業者から本件各航空会社に引き渡されるのであるから、原告において、実際に貨物を運送することはない。このことは、原告の履歴事項全部証明書に目的欄に貨物運送事業と記載されていないこと及び各法人税確定申告書にいわゆるトラック等の運送用車両の記載がないことから明らかである。

ウ キックバック取扱いの該当性

上記(1)ウで述べたとおり、原告が、本件各国内支店から受領する金員の実質は、原告が本件各国内支店から委託を受けた仲介業者あるいは代理人として、混載業者と本件各国内支店との間で締結される運送契約の仲介ないし取次ぎを行ったことに対する本件各国内支店からの手数料収入にほかならない。すなわち、当該手数料は、国内における役務の対価であって、国際航空貨物輸送に係る対価の返還ではない。

他方、キックバック取扱いにおいて、旅行業者が受領するいわゆるキックバックは、これを支払う航空会社側からすれば輸出免税取引に該当する売上げに係る対価の返還となるが、

これを受領する旅行業者にとっては、課税仕入れに該当しない取引に係る対価の返還であり、これが消費税法7条1項所定の輸出免税取引に該当するというものではない。

このように、原告が本件各国内支店から受領する金員である手数料収入と、キックバック取扱いにおけるキックバックは、その性質が全く異なるものであるから、Bから受け取る運賃が、キックバック取扱いに該当し、輸出免税取引の対価に当たる旨の原告の主張は理由がない。

エ 消費税法7条1項5号、施行令17条2項4号の該当性

施行令17条2項4号の外国貨物とは、関税法2条1項3号所定の外国貨物をいい（消費税法2条1項10号参照）、輸出の許可を受けた後の貨物及び輸入が許可される前の貨物を意味するところ、施行令17条2項4号により、指定保税地域等における輸出しようとする貨物及び輸入の許可を受けた貨物に係る荷役、運送、保管、検数、鑑定その他これに類する役務の提供については、輸出免税の適用があるとされている。

しかるに、上記アで述べた原告の本件各航空会社の航空機の貨物スペースを手配するという業務は、外国貨物の荷役、運送、保管、検数、鑑定のいずれにも該当しないことはもちろん、外国貨物に対して行うサービスでもなく、また、原告は、通関業者でないことはもとより、保税地域までの運送や保税地域内での作業にも関わっていないのであるから、上記外国貨物の荷役等に類する役務の提供にも該当しない。

したがって、原告は、施行令17条2項4号に規定する外国貨物に係る役務の提供を行っていない。

もともと、原告は、保税運賃の支払に対応する売上げについて、輸出免税取引になる旨主張するが、上記イ(イ)で述べたとおり、原告は、貨物利用運送事業法にいう「利用運送」を行うことはできないのであるから、保税運送を請け負うことはできず、保税運送の手配をしているにすぎないといえ、原告から支払運賃として運送業者に支払われる金員は、原告が荷主である（自己の貨物を送る）場合を除き、①航空会社が負担すべき運賃を原告が航空会社へ支払うべき預り金から支払われるもの、又は②保税運送を必要とする混載業者から受領した預り金から支払われるものであると認識せざるを得ない。

したがって、保税運賃に対応する売上げが輸出免税取引になるとの原告の上記主張は、失当である。

第3 当裁判所の判断

1 認定事実

前記前提事実並びに証拠（甲6ないし8、21、25ないし59、62ないし69、71ないし84、91、乙1ないし3、7、8、11、16ないし20、●●号事件乙1ないし3、17〔以上につき、枝番のあるものは、全枝番を含む。〕）及び弁論の全趣旨によれば、以下の事実が認められる。

(1) 航空貨物業界においては、航空会社から特定地域に限定して旅客や貨物の営業販売などを包括的かつ独占的に委託されたG S Aと呼ばれる代理業者のほか、航空会社やG S Aからの営業販売の下請業者を指すC S Aと呼ばれる代理業者がいる。G S Aの業務は、通常、航空貨物の販売に付随するマーケティング、予約業務、運賃回収業務、送金業務、コンサルティング業務、関係省庁・団体との調整業務のほか、貨物の積付け指示などの空港業務などであり、G S Aとの契約は、特定の委託地域においては独占的な契約であるため、一つの航空会社が同じ地

区において複数のG S Aを同時に起用することはない。他方、中国や旧共産圏の国における航空会社は、一つの地区において、C S Aを複数起用して、航空会社やG S Aの行う業務の下請をさせていた。

(2) 原告は、本件各国内支店にC S Aとして起用されていたもので、本件各課税期間において、本件各国内支店及び混載業者との間で、混載業者が発注した外国貨物を本件各国内支店が仕向先まで運送する取引について、C S Aとして関与し、本件取引を行った。

(3) 原告は、航空法所定の航空運送事業の経営に係る許可並びに貨物利用運送事業法上の第一種貨物利用運送事業の経営に係る登録及び第二種貨物利用運送事業の経営に係る許可を受けておらず、また、履歴事項全部証明書等の欄には、貨物運送事業は記載されていない。そして、原告は、トラック等の運送用の車両を所持していない。

(4) 原告は、C国内支店との間で、平成15年4月1日付け及び平成19年8月2日付けで、航空貨物運送サービスに係る契約を締結した上で、本件取引を行っていたが、そのうち平成15年4月1日付け契約書面には、要旨、次のような約定が記載されており、平成19年8月2日付け契約書面の約定内容もほぼ同様である（甲7の1・2、甲8の1・2）。

ア C国内支店は、航空会社の航空貨物運送状裏面に記載された国際運送契約規定に定められた航空貨物運送サービスについて、上記契約書面に定める契約条件に従って原告からの貨物運送依頼を受託する（第1条）。

イ C国内支店は、輸送に関わる航空会社により輸出入の禁止が定められていないことを条件に、輸送準備が整った委託貨物を受諾する（第2条）。

ウ 原告は、C国内支店に毎月2回セールスレポートを提出するものとし、1日から15日までのセールスレポートは同月20日までに、16日から月末までのセールスレポートは翌月5日までに提出する（第3条、第4条）。

エ 原告は、業務取引を実際に始める前に、C国内支店に保証金として2500万円を支払う（第4条）。

オ 原告は、C国内支店に支払うべき運賃を、前半分については同月25日までに、後半分については翌月10日までにC国内支店が定める銀行に送金する（第4条）。

(5) B国内支店が原告に交付した平成14年12月25日付け「弊社との販売取引及びE券使用に関して」と題する書面（甲6）には、要旨、次のような記載がある（なお、同書面における「E」との表記は、Bの略称であると解される。）。

ア 保証金に関して

① 取引及びE券使用に際し、300万円を最低とした金額をE側で預かる。

② AWB配布先は、E指定代理店以外のすべてのF代理店に認めるが、その代理店の倒産等によりEに未収金等の損失が生じた場合、保証金で相殺後、残りの損金については、原告が補填する。

イ 販売に関して

① 販売地域は名古屋地区のみとする（大阪、東京での販売は不可）。

②ないし④（省略）

⑤ 販売レートは、Bが渡したレートを使用すること。ただし、当該レートより高く販売した際は、その旨をその都度B名古屋支店にその都度報告すること。

⑥ 名古屋地区で販売した大阪・成田発の貨物の横持ち代は、Eが負担する。

⑦ないし⑩（省略）

⑪ Eの名を使つての販売はしてはならない。

ウ AWBの管理の方法及び使用方法に関して

①（省略）

② AWBの管理は全て原告に委託する。

原告は、AWBの配布と同時にファクシミリでEに報告をする。

原告は、月に2度（月末と15日）Eに提出する。

3か月を経過したAWBは、3か月を経過した月末に一括してEに返却する。

③ 原告又は配布先で紛失が発生した場合、原告がEに罰金を支払い、Eの全ての損失を補填する。

④ AWBは月に2回使用した分を補充する。

⑤ 他の代理店との混乱を避けるため、AWBのアカウントティング・インフォメーション欄に必ず「A」と明記する。

エ 運賃精算に関して

① 「H」（引用者注：後記(9)イ参照）の精算を採用し、料金に関しては、Eと代理店との間で直接「I」精算を行う。

② 原告は、決められた期日にB名古屋支店に販売運賃をファクシミリで報告する。

③ Eは、②の報告に基づき「J」を作成し、「K」へ提出し、翌々月原告より提出されたセールスレポート及び「K」レポートに基づき販売手数料を算出して、原告側で内容確認を行った後、その月の月末にEから原告に販売手数料を振り込む。販売手数料の利率は、100万円以下5%、100万円以上6%、150万円以上8%、200万円以上10%とする。

（以下省略）

(6) 原告とDとの間では、本件取引に係る契約書面は作成されず、D国内支店から原告に仕入運賃表が提示されていた。

(7) 原告は、本件取引を行うに際し、あらかじめ、本件各国内支店にそれぞれ取り決められた保証金を差し入れて、航空運送状を預かり、契約成立時には混載業者にこれを交付していたが、本件取引の際に本件各国内支店及び混載業者が発行する航空運送状に、原告が運送契約の当事者として記載されたことはない。

(8) 原告は、上記(4)ないし(6)の各契約書面等に基づき本件取引を行い、混載業者の依頼に係る航空貨物の容積や仕向地への到着希望時刻などに沿うように、貨物を積載する本件各国内支店の航空機の発着時刻や出発地、便数、積載スペースの空き状況等を確認するなどして当該航空貨物の積載スペースを手配し、航空貨物の受取人が受領したか否か等につき追跡調査をするなどのサービスを提供していたが、原告が通関業務や保税地域内での業務を行うことはなかった。なお、原告は、あらかじめ確保していた本件各国内支店の航空機の積載スペースに最終的に貨物を積載しないことになっても、本件各国内支店に当該スペースが不要となった旨を連絡すればよく、原告が本件各国内支店に弁償の責任を負うことはなかった。

(9) 原告と混載業者及び本件各国内支店との間での本件取引に係る料金の精算とその経理処理は、次のとおりである。

ア C及びD関係

原告は、各混載業者に価格表を送付するなどして各混載業者との間で取り決めた料金に従い、毎月、各混載業者が契約成立分をまとめて作成した一覧表（SALES REPORT）の送付を受けてこれを確認した上でそれぞれ当月分の料金を受領し、他方、C国内支店及びD国内支店との間でそれぞれ取り決められた料金に従い、毎月、各契約成立分をまとめて作成した一覧表（Payment Details）を両社にそれぞれ送付してその確認を得た上で当月分の各料金を支払うことにより、精算をしていた。

そして、原告は、混載業者から受領した料金分を「航空貨物取扱収入勘定」の貸方に計上し、C国内支店及びD国内支店に対して支払った料金分を「キックバック支払額勘定」の借方に計上していた。この場合における原告の利益（業務の対価）は、混載業者から支払われる料金と上記各支店に対して支払った料金との差額である。

イ B関係

混載業者は、Bとの間で取り決めた市場運賃を、「H」（Hの略称。F（F協会）決議851号に基づいて日本地区におけるF公認貨物代理店の発売する国際航空貨物等の決済を参加航空会社が共同で特定の計算センター及び決済銀行を通じて運賃を決済する方法）を通じてB国内支店に全額支払い、その後、原告がB国内支店から販売手数料を受領していた。そして、原告は、B国内支店から支払われる販売手数料を「航空貨物取扱収入勘定」の貸方に計上していた。この場合における原告の利益（業務の対価）は、B国内支店から支払われる手数料の金額それ自体である。

(10) 原告は、東京、大阪、新潟などの名古屋周辺地域以外の混載業者から依頼を受けた航空貨物や、名古屋周辺地域で混載業者から依頼を受けた貨物を同地域以外の空港から発送する場合などに、その航空貨物の陸上輸送を運送業者に依頼して、その運送代金を負担しており、このような運送代金を「支払運賃」として、損益計算書上、売上原価に当たるとの会計処理を行っていた。

2 原告の業務内容について

(1) 上記1の認定事実によれば、原告は、自ら航空貨物の運送業を行うのに必要な航空法及び貨物利用運送事業法所定の許可及び登録を受けておらず、そのための設備・機器を有しない者であること、原告は、本件取引において、本件各国内支店との契約等の取決めに従って、混載業者から依頼を受け、本件各国内支店に対して、混載業者が集貨した航空貨物を積載するための航空機の積載スペースを手配する業務を行い、混載業者から支払を受ける料金とC国内支店及びD国内支店に支払う料金との差額又はB国内支店から支払を受ける料金額をもって、その営業上の利益（原告の行う業務の対価）としていたこと、その際、原告が本件各国内支店から預けられた本件各国内支店の発行する航空運送状を混載業者に交付することはあっても、自らが運送契約の当事者として航空運送状を発行することはなく、当該航空運送状は本件各国内支店と混載業者との間でその授受が行われていたものであることが認められる。そうすると、本件取引における原告の業務の実態は、原告が本件各国内支店から委託を受けた仲介業者あるいは代理人として、混載業者と本件各国内支店との間で締結される運送契約の仲介ないし取次ぎを行うものであったとみるのが相当である。

(2) 原告は、本件取引において、本件各国内支店とは独立した貨物運送人の立場で、混載業者からの委託を受けて、本件各国内支店及び同業の航空貨物販売代理店にその運送を委託することにより、外国貨物の運送という役務を提供していた旨主張する。

しかしながら、上記(1)で述べたとおり、原告は、そもそも、実運送事業者、利用運送事業者としての関係法令所定の許可又は登録を経ていない者であって、混載業者と本件各航空会社国内支店との間に立って、運送契約の仲介又は取次ぎを行っていたにすぎず、本件各国内支店から預けられた航空運送状を預かり、これを混載業者に交付することはあっても、自ら運送契約の当事者として航空運送状を授受することはないのであるから、本件取引における運送契約の当事者は、飽くまでも混載業者と本件各国内支店であると認められる。そして、原告が自己の主張根拠とする契約書の記載（甲7の1・2、8の1・2）の点も、当該認定判断を左右するものではない。

したがって、本件取引において、混載業者からの委託を受けて本件各国内支店等にその運送を委託することにより外国貨物の運送という役務を提供していた旨の原告の上記主張は採用することができない。

3 本件取引が輸出免税取引に該当するか否かについて

以上認定の原告の業務内容を前提として、本件取引が、消費税法上の輸出免税取引に当たるか否かを検討する。

(1) 輸出免税取引に係る主張立証責任について

消費税法7条1項は、事業者が国内において行う課税資産の譲渡等のうち、同項各号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こととして、同項各号に輸出免税取引となる取引類型を列挙しているところ、同法は、課税資産の譲渡等の対価の額を消費税の課税標準と定めており（同法28条1項本文）、課税資産の譲渡等があれば、その対価については原則として消費税が課税され、それが免除されることが例外であること、同法7条1項各号所定の輸出免税取引に該当すれば、当該取引に係る課税資産の譲渡等の対価については消費税が免除され、納税者がその利益を享受するものであることからすれば、輸出免税取引該当性が問題となっている更正処分の取消訴訟において、納税者が行った取引が輸出免税取引に該当することについては、納税者である原告が主張立証責任を負担するものと解するのが相当である。

(2) 消費税法7条1項3号の該当性について

原告は、本件取引における原告と混載業者との取引に係る輸送は、仕向地が中国国内となっている外国貨物について、消費税法7条1項3号に定める「国内及び国内以外の地域にわたって行われる貨物の輸送」に当たる旨主張する。

消費税法7条1項3号は、事業者が国内において行う課税資産の譲渡等が「国内及び国内以外の地域にわたって行われる貨物の輸送」に該当する場合に、当該課税資産の譲渡等に係る消費税を免除する規定であるから、原告が主張する役務の提供が同号所定の「貨物の輸送」に当たらない限り、適用されないものである。

これを本件についてみると、上記2で述べたとおり、原告は、本件各国内支店から委託を受けて混載業者と本件各国内支店との間で締結される運送契約の仲介ないし取次ぎを行う業者であって、自ら貨物の輸送を行うものではなく、その役務の内容は、混載業者が集貨した混載貨物の積載スペースの手配にすぎないと認められるから、そのような役務の提供をもって同号所定の「貨物の輸送」に該当すると認めることはできない。

したがって、その余の点について検討するまでもなく、本件取引における原告と混載業者との取引に係る輸送が消費税法7条1項3号に当たる旨の上記原告の主張は、採用することができない。

(3) キックバック取扱いの該当性について

原告は、Bから受け取る金員が、混載業者が支払う輸出免税取引の対価である運賃の一部がBから原告に返還されるもので、キックバック取扱いにいう「正規の手数の外にいわゆるキックバックと称して授受されるもの」に該当するから、当該返還運賃は、輸出免税取引の対価として取り扱われるべきである旨主張する。

しかしながら、上記1で述べたとおり、原告が、本件各国内支店から受領する金員は、B国内支店からのものも含めて、原告が本件各国内支店から委託を受けた仲介業者あるいは代理人として、混載業者と本件各国内支店との間で締結される運送契約の仲介ないし取次ぎを行ったことに対する本件各国内支店からの手数料収入にほかならず、これを混載業者が支払う輸出免税取引の対価である運賃の一部返還であることを前提とする原告の上記主張は、その前提自体が誤りであるといわざるを得ない。

したがって、この点に係る原告の主張も、その余の点について検討するまでもなく、採用することができない。

(4) 消費税法7条1項5号、施行令17条2項4号の該当性について

ア 原告は、指定保税地域等において取り扱った運送取引は、消費税法7条1項5号、施行令17条2項4号にいう「外国貨物の運送」にほかならず、その対価として原告が支払った運賃に対応する収入は、消費税の課税対象ではない旨主張する。

この点、消費税法7条1項5号、施行令17条2項4号は、事業者が「外国貨物の荷役、運送、保管、検数、鑑定その他これらに類する外国貨物に係る役務の提供」を行った場合に、かかる役務の提供をもって輸出免税取引としているところ、これは、外国貨物の荷役、運送、保管、検数、鑑定などが貨物の輸出入取引に直接関連する業務であり、輸出入取引に必然的に発生するものであることから、これら外国貨物に係る役務の提供をもって輸出免税取引としたものであると解される。そして、消費税法上の外国貨物とは、関税法2条1項3号に規定する外国貨物をいい（消費税法2条1項10号）、これは輸出の許可を受けた貨物及び外国から本邦に到着した貨物で輸入が許可される前のものをいうとされているところ（関税法2条1項3号）、外国貨物は原則として保税地域以外の場所に置くことはできず（同法30条1項本文）、外国貨物の運送も税関長の承認を要する行為であること（同法63条1項）にかんがみると、施行令17条2項4号にいう「その他これらに類する外国貨物に係る役務の提供」とは、外国貨物に係る検量、梱包等の業務、通関手続、青果物や木材に係るくんじょう等のように指定保税地域等で行われる外国貨物に係る直接の役務の提供をいうものと解するのが相当である。

これを本件についてみると、原告は、前記認定事実によれば、そもそも通関業者でないことはもとより、指定保税地域等までの運送や指定保税地域等での作業を行うものではなく、本件各国内支店から委託を受けた航空貨物の仲介又は取次ぎ業務を行っていたにすぎないのであるから、原告の行った業務が外国貨物の荷役、運送、保管、検数、鑑定のいずれにも該当しないことはもちろん、当該外国貨物の荷役等に類する外国貨物に直接関わる役務の提供にも該当しないことは明らかである。

したがって、原告が主張する航空貨物の取次ぎに係る取引をもって、消費税法7条1項5号、施行令17条2項4号所定の「外国貨物に係る役務の提供」に当たると認めることはできない

イ もっとも、原告は、混載業者の所在地から航空貨物の発送地までの運送費用を負担していることをもって「保税運賃」を負担しているとして、これに対応する収入が消費税法7条1項5号、施行令17条2項4号所定の取引の対価に該当するなど主張する。

しかしながら、上記アで述べたところから明らかなおり、消費税法7条1項5号、施行令17条2項4号は、事業者が、自ら同号所定の取引を行った場合に、その役務の提供をもって輸出免税取引とするものであるところ、前示のおり、原告は、自ら物品の運送を行うものではないから、原告が、運送会社に対し、混載業者から積載スペースの手配を依頼された航空貨物を、自ら手配した本件各国内支店の航空機の出発地まで輸送するよう依頼し、その費用を負担していたということがあったとしても、それをもって、混載業者に対する保税運送という役務の提供をしていたものと認めることはできない。そうすると、原告が混載業者から受け取った金員は、施行令17条2項4号の輸出免税取引の対価と評価することはできないというべきである。

したがって、この点に係る原告の主張も、その余の点について検討するまでもなく、採用することができない。

(5) 小括

以上のおりであるから、原告が行う本件取引は、いずれも消費税法7条1項所定の輸出免税取引に該当するものとは認められない。

4 本件各処分 of 適法性について

以上によれば、本件各課税期間における原告の消費税等は、前記第2の4の被告が主張する消費税等の額のおりであると認められ、本件各更正処分1及び本件各更正処分2の各消費税等の額はいずれもその範囲内の額であるから、これらの更正処分はいずれも適法であると認められる。

また、上記各更正処分を前提としてされた本件賦課決定処分1及び本件賦課決定処分2は、いずれも通則法65条1項、2項、地方税法附則9条の9第1項、3項に基づいて適法にされたものと認められる。

5 結論

以上の次第で、本件各処分はいずれも適法であり、原告の請求はいずれも理由がないから、これを棄却することとし、主文のおり判決する。

名古屋地方裁判所民事第9部

裁判長裁判官 増田 稔

裁判官 松本 明敏

裁判官 山田 亜湖

別紙

関係法令

第1 消費税法（平成19年法律第20号による改正前のもの）

2条1項 この法律において、次の各号に掲げる用語の意義は、当該各号に定めるところによる。

1号ないし7号（省略）

8号 資産の譲渡等 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（代物弁済による資産の譲渡その他対価を得て行われる資産の譲渡若しくは貸付け又は役務の提供に類する行為として政令で定めるものを含む。）をいう。

9号 課税資産の譲渡等 資産の譲渡等のうち、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。

10号 外国貨物 関税法2条1項3号（定義）に規定する外国貨物をいう。

（以下省略）

4条1項 国内において事業者が行った資産の譲渡等には、この法律により、消費税を課する。

（以下省略）

6条1項 国内において行われる資産の譲渡等のうち、別表第1（省略）に掲げるものには、消費税を課さない。

2項 保税地域から引き取られる外国貨物のうち、別表第2（省略）に掲げるものには、消費税を課さない。

7条1項 事業者（9条1項本文の規定により消費税を納める義務が免除される事業者を除く。）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。

1号 本邦からの輸出として行われる資産の譲渡又は貸付け

2号 外国貨物の譲渡又は貸付け（前号に掲げる資産の譲渡又は貸付けに該当するもの及び輸入品に対する内国消費税の徴収等に関する法律（昭和30年法律第37号）8条1項2号（公売又は売却等の場合における内国消費税の徴収）に掲げる場合に該当することとなつた外国貨物の譲渡を除く。）

3号 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

4号 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

5号 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

2項 前項の規定は、その課税資産の譲渡等が同項各号に掲げる資産の譲渡等に該当するものであることにつき、財務省令で定めるところにより証明がされたものでない場合には、適用しない。

28条1項 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。以下この項及び次項において同じ。）とする。

（以下省略）

29条 消費税の税率は、100分の4とする。

第2 消費税法施行令（平成22年政令第54号による改正前のもの）

17条1項（省略）

2項 法7条1項5号に規定する政令で定めるものは、次に掲げる資産の譲渡等とする。

1号ないし3号（省略）

4号 外国貨物の荷役、運送、保管、検数、鑑定その他これらに類する外国貨物に係る役務の提供（関税法29条（保税地域の種類）に規定する指定保税地域、保税蔵置場、保税展示場及び総合保税地域（以下この号において「指定保税地域等」という。）における輸出しようとする貨物及び輸入の許可を受けた貨物に係るこれらの役務の提供を含み、同法30条1項5号（外国貨物を置く場所の制限）に規定する特定輸出貨物に係るこれらの役務の提供にあつては、指定保税地域等及び当該特定輸出貨物の輸出のための船舶又は航空機への積込みの場所におけるものに限る。）

（以下省略）

第3 消費税法施行規則

5条1項 法7条2項に規定する財務省令で定めるところにより証明がされたものは、同条1項に規定する課税資産の譲渡等のうち同項各号に掲げる資産の譲渡等に該当するものを行つた事業者が、当該課税資産の譲渡等につき、次の各号に掲げる場合の区分に応じ当該各号に定める書類又は帳簿を整理し、当該課税資産の譲渡等を行つた日の属する課税期間の末日の翌日から2月（省略）を経過した日から7年間、これを納税地又はその取引に係る事務所、事業所その他これらに準ずるもの（省略）の所在地に保存することにより証明がされたものとする。

（以下省略）

第4 国税通則法

65条1項 期限内申告書（還付請求申告書を含む。3項において同じ。）が提出された場合（期限後申告書が提出された場合において、次条1項ただし書又は6項の規定の適用があるときを含む。）において、修正申告書の提出又は更正があつたときは、当該納税者に対し、その修正申告又は更正に基づき35条2項（期限後申告等による納付）の規定により納付すべき税額に100分の10の割合を乗じて計算した金額に相当する過少申告加算税を課する。

2項 前項の規定に該当する場合において、同項に規定する納付すべき税額（同項の修正申告又は更正前に当該修正申告又は更正に係る国税について修正申告書の提出又は更正があつたときは、その国税に係る累積増差税額を加算した金額）がその国税に係る期限内申告税額に相当する金額と50万円とのいずれか多い金額を超えるときは、同項の過少申告加算税の額は、同項の規定にかかわらず、同項の規定により計算した金額に、当該超える部分に相当する税額（同項に規定する納付すべき税額が当該超える部分に相当する税額に満たないときは、当該納付すべき税額）に100分の5の割合を乗じて計算した金額を加算した金額とする。

（以下省略）

第5 地方税法

72条の83 地方消費税の税率は、100分の25とする。

附則9条の9第1項 譲渡割に係る延滞税及び加算税並びに消費税に係る延滞税及び加算税並びにこれらの延滞税の免除に係る金額（以下本条において「延滞税等」という。）の計算については、譲渡割及び消費税の合算額によつて行い、算出された延滞税等をその計算の基礎となつた譲渡割及び消費税の額にあん分した額に相当する金額を譲渡割又は消費税に係る延滞税等の額とする。

2項 (省略)

3項 前2項の規定により譲渡割及び消費税に係る延滞税等及び還付加算金の計算をする場合の端数計算は、譲渡割及び消費税を一の税とみなしてこれを行う。

第6 航空法 (平成20年法律第75号による改正前のもの)

2条17項 この法律において「航空運送事業」とは、他人の需要に応じ、航空機を使用して有償で旅客又は貨物を運送する事業をいう。

100条1項 航空運送事業を営もうとする者は、国土交通大臣の許可を受けなければならない。

第7 貨物利用運送事業法 (平成20年法律第75号による改正前のもの)

1条 この法律は、貨物利用運送事業の運営を適正かつ合理的なものとすることにより、貨物利用運送事業の健全な発達を図るとともに、貨物の流通の分野における利用者の需要の高度化及び多様化に対応した貨物の運送サービスの円滑な提供を確保し、もって利用者の利益の保護及びその利便の増進に寄与することを目的とする。

2条1項 この法律において「実運送」とは、船舶運航事業者、航空運送事業者、鉄道運送事業者又は貨物自動車運送事業者 (以下「実運送事業者」という。) の行う貨物の運送をいい、「利用運送」とは、運送事業者の行う運送 (実運送に係るものに限る。) を利用してする貨物の運送をいう。

2項 (省略)

3項 この法律において「航空運送事業者」とは、航空法 (省略) 2条17項の航空運送事業を営もうとする者をいう。

4項、5項 (省略)

6項 この法律において「貨物利用運送事業」とは、第一種貨物利用運送事業及び第二種貨物利用運送事業をいう。

7項 この法律において「第一種貨物利用運送事業」とは、他人の需要に応じ、有償で、利用運送を行う事業であって、第二種貨物利用運送事業以外のものをいう。

8項 この法律において「第二種貨物利用運送事業」とは、他人の需要に応じ、有償で、船舶運航事業者、航空運送事業者又は鉄道運送事業者の行う運送に係る利用運送と当該利用運送に先行し及び後続する当該利用運送に係る貨物の集貨及び配達のためにする自動車 (省略) による運送 (省略) とを一貫して行う事業をいう。

3条1項 第一種貨物利用運送事業を営もうとする者は、国土交通大臣の行う登録を受けなければならない。

20条 第二種貨物利用運送事業を営もうとする者は、国土交通大臣の許可を受けなければならない。

60条 次の各号のいずれかに該当する者は、3年以下の懲役若しくは300万円以下の罰金に処し、又はこれを併科する。

1号 20条の規定に違反して第二種貨物利用運送事業を営んだ者

2号ないし4号 (省略)

62条 次の各号のいずれかに該当する者は、1年以下の懲役若しくは100万円以下の罰金に処し、又はこれを併科する。

1号 3条1項の規定に違反して第一種貨物利用運送事業を営んだ者

2号ないし4号（省略）

第8 関税法（平成20年法律第5号による改正前のもの）

2条1項 この法律又はこの法律に基づく命令において、次の各号に掲げる用語は、当該各号に掲げる定義に従うものとする。

1号、2号（省略）

3号 「外国貨物」とは、輸出の許可を受けた貨物及び外国から本邦に到着した貨物（外国の船舶により公海で採捕された水産物を含む。）で輸入が許可される前のものをいう。

30条1項 外国貨物は、保税地域以外の場所に置くことができない。

（以下省略）

63条1項 外国貨物（省略）は、税関長に申告し、その承認を受けて、開港、税関空港、保税地域、税関官署及び30条1項2号（許可を受けて保税地域外に置く外国貨物）の規定により税関長が指定した場所相互間に限り、外国貨物のまま運送することができる。（以下省略）

別表 1

本件各処分 1 の経緯

本件課税期間 1

(単位：円)

| 区分 | 日付 | 課税標準額 | 納付すべき消費税額 | 納付すべき地方消費税額 | 過少申告加算税の額 |
|--------------|-----------------|------------|-----------|-------------|-----------|
| 確定申告 | 法定申告期限内 | 4,720,000 | △747,109 | △186,777 | — |
| 更正処分及び賦課決定処分 | 平成19年 11月28日 | 46,757,000 | 934,300 | 233,500 | 290,000 |
| 異議申立て | 平成19年 12月20日 | 4,720,000 | △747,109 | △186,777 | 0 |
| 異議決定 | 平成20年 3月18日 | 棄却 | | | |
| 審査請求 | 平成20年 4月14日 | 4,720,000 | △747,109 | △186,777 | 0 |
| 裁 決 | 平成20年 11月18日 | 棄却 | | | |

(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、還付金の額に相当する税額を示す。

別表 2

本件各処分 2 の経緯

本件課税期間 2

(単位：円)

| 区分 | 日付 | 課税標準額 | 納付すべき消費税額 | 納付すべき地方消費税額 | 過少申告加算税の額 |
|--------------|-----------------|------------|-----------|-------------|-----------|
| 確定申告 | 法定申告期限内 | 0 | △569,835 | △142,458 | — |
| 更正処分及び賦課決定処分 | 平成20年 12月22日 | 20,415,000 | 246,700 | 61,600 | 128,000 |
| 異議申立て | 平成21年 1月13日 | 0 | △569,835 | △142,458 | 0 |
| 異議決定 | 平成21年 3月5日 | 棄却 | | | |
| 審査請求 | 平成21年 4月3日 | 0 | △569,835 | △142,458 | 0 |
| 裁 決 | 平成22年 3月24日 | 棄却 | | | |

(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、還付金の額に相当する税額を示す。