

東京高等裁判所 令和●●年(〇〇)第●●号 消費税更正処分等取消請求控訴事件

国側当事者・国(博多税務署長)

令和4年5月18日棄却・確定

(第一審・東京地方裁判所、平成●●年(〇〇)第●●号、令和3年6月2日判決、本資料271号-70・順号13572)

判 決

控訴人	株式会社A
同代表者代表取締役	甲
同訴訟代理人弁護士	藤枝 純 梅野 晴一郎 遠藤 努
被控訴人	国
同代表者法務大臣 処分行政庁	古川 禎久 博多税務署長 鈴木 康弘
同指定代理人	今西 貴洋 若狭 圭悟 飛永 光信 兵藤 武史 宮崎 昭文 古賀 稚佳子 宮崎 智範 後藤 昌平 吉開 健

主 文

- 1 本件控訴を棄却する。
- 2 控訴費用は控訴人の負担とする。

事実及び理由

第1 控訴の趣旨

- 1 主位的主張に係る控訴の趣旨
別紙1「主位的主張に係る控訴の趣旨」のとおり
- 2 予備的主張に係る控訴の趣旨
別紙2「予備的主張に係る控訴の趣旨」のとおり

第2 事案の概要

- 1 本件は、輸出物品販売場の許可を得て、主に海外からの訪日ツアー客向けに商品の販売を行

う店舗（いわゆる免税店）の経営を行う控訴人が、平成24年3月1日から平成28年2月29日までの3月ごとに区分した各課税期間（以下「本件各課税期間」という。また、上記3月ごとの各課税期間について、例えば、平成24年3月1日から同年5月31日までの課税期間を「平成24年5月期の課税期間」などという場合がある。）につき、国外の各ランドオペレーター（以下「本件ランド」という。）から受けた役務の提供が仕入税額控除の対象である「国内において行った課税仕入れ」（消費税法30条1項）に該当するものとして、本件各課税期間中に生じた当該役務の提供の対価として本件ランドに支払った販売手数料（以下「本件手数料」という。）の合計金額を課税仕入れに係る支払対価の額に含めて消費税及び地方消費税（以下「消費税等」という。）の確定申告を行ったところ、博多税務署長から、当該役務の提供は「国内において行った課税仕入れ」に該当しないとして、消費税等の各更正処分（以下「本件各更正処分」という。）及び過少申告加算税の各賦課決定処分（以下、本件各更正処分と併せて「本件各処分」という。）を受けたことから、本件各処分の全部又は一部の取消しを求めた事案である。

2 原審は、控訴人の請求をいずれも棄却したことから、控訴人が本件控訴をした（控訴人は、当審において、後記4（3）のとおり、本件各処分の取消しを求める範囲を減縮する予備的主張を追加した。）。

3 関係法令等の定め、前提事実、被控訴人が主張する納付すべき消費税等の額及び過少申告加算税の額は、下記のとおり原判決を補正するほかは、原判決2頁23行目から9頁11行目まで並びに原判決別表1、2及び3に記載のとおりであるから、これを引用する（原判決中の「別表1」、「別表2」及び「別表3」は、それぞれ、「原判決別表1」、「原判決別表2」及び「原判決別表3」と読み替える。）。

（原判決の補正）

（1）原判決3頁19行目の「輸出物品販売場」を「輸出物品販売場（同条6項各号に掲げる要件の全てを満たす事業者の経営する販売場であって、非居住者に対し、同条1項に規定する物品で同項に規定する方法により購入されるものの譲渡をすることができるものとして、当該事業者の納税地を所轄する税務署長の許可を受けた販売場。）」と改める。

（2）原判決5頁10行目の「原告は、」を、「控訴人は、平成6年3月●日に設立された、」と改める。

（3）原判決7頁2行目から6行目までを次のとおり改める。

「ツアーコンダクターとは、集客旅行社の従業員として又は集客旅行社からの委託に基づきツアーに同行し、ランドオペレーター及びガイドによって当該ツアーが適切に行われているかを監督する者である。（甲2・5頁、乙11）」

（4）原判決7頁7行目の「原告と本件ランドとの契約の締結」を、「控訴人と本件ランドとの契約の締結、控訴人とガイドとの関係」と改める。

（5）原判決7頁13行目から14行目にかけての「本件手数料契約に係る契約書」の後ろに、「（「販売手数料契約書」、「販売手数料基本契約書」、「販売手数料追加契約書」などの表題のもの）」を加える。

（6）原判決7頁15行目の「乙14、」を「乙14、27～29、」と改める。

（7）原判決7頁15行目末尾に改行の上、次の記載を加える。

「 本件手数料契約書には、「

」(甲7の第3条)、「」(乙14の第4条)などと、本件手数料を定める基礎となる表(以下「タイプ表」という。)の種別が記載されている。タイプ表の一例は、別紙3(TYPE のもの)のとおりである(乙15)。

また、ガイドは、本件ランドから選任される(以下「本件ガイド」という。)。本件ガイドは、訪日ツアー客を控訴人の店舗に引率する等の役割を担うが、控訴人と本件ガイドとは直接の契約関係にはない。したがって、本件ガイドは、控訴人との関係では、本件ランドが控訴人に対して行う役務の提供を補助する者、すなわち、履行補助者と位置付けられる。」

(8) 原判決8頁5行目の「別表1の」を、「別表1の各「控除対象仕入税額」に本件ランドに支払った手数料を計上し、」と改める。

4 争点及び争点に関する当事者の主張

本件の争点は、本件手数料と対価関係にある本件ランドの役務の内容(争点1)、本件ランドの役務の提供の全部が「国内において行った課税仕入れ」(消費税法30条1項)に当たるか(主位的主張)(争点2)、本件ガイド(本件ランドの履行補助者)が行う役務の提供の部分が「国内において行った課税仕入れ」(消費税法30条1項)に当たるか(予備的主張)(争点3)である。

(1) 本件手数料と対価関係にある本件ランドの役務の内容(争点1)

【控訴人の主張】

ア 本件手数料と対価関係にある本件ランドの役務の内容

本件業務委託契約書のとおり、本件手数料と対価関係にある本件ランドの役務の内容は、①日本国内ツアーにおける国内のバスでの移動中等に、訪日ツアー客に対し、控訴人の店舗の紹介・宣伝を行うこと、②日本国内のバスでの移動中や控訴人の店舗内において、訪日ツアー客に対し、控訴人の店舗が取り扱う商品に関する紹介・宣伝を行うこと、③訪日ツアー客を控訴人の店舗まで引率し、店内の案内を行うことである(以下「控訴人主張役務①②③」ということがある。)。そして、本件ランドは、これらの役務の提供を履行補助者である本件ガイドに委託し、控訴人に対する履行の提供をしていた。

本件手数料と対価関係にある本件ランドの役務の内容が控訴人主張役務①②③であることについての控訴人の主張は、上記のほか、原判決9頁19行目から13頁11行目及び同頁24行目から15頁14行目までに記載のとおり(ただし、原判決10頁26行目から11頁1行目にかけての「ガイド(以下「本件ガイド」という。)に委託し、」を、「本件ガイドに委託し(本件業務委託契約書2条2項)」と、原判決12頁4行目から5行目にかけての「指示」を「買物誘引の指示」と、それぞれ改める。)であるから、これを引用する。

イ 当審における補充主張

原判決は、本件手数料と対価関係にある本件ランドの役務の内容について、①本件ランドが本件ガイドを選任し、控訴人の店舗に訪日ツアー客を誘引して、買物をさせるように指示すること、②その指示に基づいて、本件ガイドが控訴人の店舗に訪日ツアー客を誘引して買物をさせること、③本件ランド又はその指示を受けた本件ガイドが控訴人に対し、訪日ツアー客の名簿を送付し、本件手数料の額の計算ができるようにすることにより構成

される控訴人の商品の購入に向けられた一連の行為であると認定した（以下、原判決が認定した上記①②③の役務を「原判決①②③役務」と、本件ランドが行う上記①及び③の役務を「本件ランドが行う原判決①③役務」と、本件ガイドが行う上記②及び③の役務を「本件ガイド（本件ランドの履行補助者）が行う原判決②③役務」といい、上記①ないし③を個別に表記するときは、「原判決①役務」などと表記する。）。

しかしながら、本件手数料と対価関係にある本件ランドの役務は、本件ガイド（本件ランドの履行補助者）が行う原判決②③役務のみであり、本件ランドが行う原判決①③役務は、本件手数料と対価関係にある役務ではない。

すなわち、本件ランドによる本件ガイドの選任及び指示のみによっては控訴人が便益を享受することはできず、本件ガイドが訪日ツアー客を引率して控訴人の店舗で商品を購入することで初めて本件手数料の額が確定し、控訴人が便益を享受するのであるから、本件手数料と対価関係にある本件ランドの役務は、本件ガイド（本件ランドの履行補助者）が行う原判決②③役務のみである。本件ランドが行う本件ガイドの選任及び買物誘引の指示（原判決①役務）は、本件ランドが控訴人に契約上の役務を提供するための準備行為であって、それ自体が役務の提供とはいえないものであるし、本件ランドが行う訪日ツアー客の名簿の送付（原判決③役務）も、甲7号証以外の本件手数料契約書には顧客名簿を控訴人に提供しなければならない旨の記載がないことからして、本件手数料契約に基づく役務の提供ではない。

また、本件手数料契約書は役務内容が不明確で、これにより本件ランドの役務の内容を特定できないものであるのに対し、本件業務委託契約書（甲12）は、その前身である本件手数料契約書の本件ランドの役務内容の記載が不明確なため将来紛争が生じてしまうという法的リスクを認識した乙弁護士が、福岡国税局による調査開始前に控訴人担当者の事情聴取を行い、本件各課税期間中に実施されていた取引の内容を正しく把握した上で作成した契約書案に基づくものであり、本件手数料契約書の下での当事者の合意内容を推認する最も重要な契約書である。また、■■■■の陳述書（甲18）及び原審法廷での■■■■供述には、上記同旨のことが述べられており、信用できるものである。そうすると、本件ランドの役務の内容は、本件業務委託契約書及び上記■■■■供述等によって認定するべきである。したがって、本件手数料契約書や■■■■の本件応答記録書（乙11）によって本件手数料と対価関係にある本件ランドの役務の内容を原判決①②③役務と認定した原判決は誤りである。

【被控訴人の主張】

ア 本件手数料と対価関係にある本件ランドの役務の内容

原判決15頁17行目から18頁1行目まで及び原判決18頁23行目から21頁6行目までに記載のとおりであるから、これを引用する。

イ 当審における補充主張

控訴人の主張を争う。

本件手数料契約書の記載を合理的に解釈すれば、原判決①役務は本件手数料と対価関係にあると解される。また、甲7号証以外の本件手数料契約書には顧客名簿を提供しなければならない旨の記載がないとしても、そのことから直ちに原判決③役務が本件手数料契約に基づくものでないとか、本件手数料と対価関係に立たないことになるわけではない。

また、本件業務委託契約書は、控訴人が株式上場を準備していたところ、証券会社から、本件取引が通関案内士法、中国の旅遊法等に抵触する可能性があるとの指摘を受けたことから、控訴人が法的なリスクを負わないようにすることを目的として作成されたものであり、同契約書に、本件ランドが行う原判決①③役務の内容が具体的に規定されていないからといって、本件ランドが本件手数料契約に基づく原判決①③役務の提供をしていないということにはならない。

- (2) 本件ランドの役務の提供の全部が「国内において行った課税仕入れ」（消費税法30条1項）に当たるか（主位的主張）（争点2）

【控訴人の主張】

原判決13頁13行目から23行目までに記載のとおり（ただし、原判決13頁13行目の「前記①から③まで」を「控訴人主張役務①②③」と改める。）であるから、これを引用する。

【被控訴人の主張】

原判決18頁3行目から22行目までに記載のとおりであるから、これを引用する。

- (3) 本件ガイド（本件ランドの履行補助者）が行う役務の提供の部分が「国内において行った課税仕入れ」（消費税法30条1項）に当たるか（予備的主張）（争点3）

【控訴人の主張】

原判決①②③役務が本件手数料と対価関係にある本件ランドの役務であったとしても、本件ガイド（本件ランドの履行補助者）が行う原判決②③役務の提供は国内において行われるものであり、本件ガイドが行う役務の提供に対応する手数料はタイプ表に基づいて決定されていることから、これと、本件ランドが行う原判決①③役務の提供に対応する手数料とは合理的に区分されている。したがって、本件ガイド（本件ランドの履行補助者）が行う原判決②③役務の提供の部分は、「国内において行った課税仕入れ」に当たる。本件各課税期間における本件手数料合計、そのうちの本件ガイド（本件ランドの履行補助者）の手数料及びこれに対する消費税額は、別紙4のとおりである。また、この主張が認められた場合の本件各課税期間における消費税額の金額、地方交付税の譲渡割額及び加算税の額は別紙5のとおりである。

すなわち、本件ガイド（本件ランドの履行補助者）が行う原判決②③役務の提供は専ら国内で行われるのに対し、本件ランドが行う原判決①③役務の提供は専ら本件ランドの国外の事務所等で行われるというように、本件手数料契約に基づく役務の現実的な提供場所は、国内と国内以外の地域とに区分されている。

また、控訴人と本件ランドとの間で締結された本件手数料契約の一部であるタイプ表は、商品のカテゴリーごとに、本件ランド、本件ガイド、ツアーコンダクターが受領する手数料の額と割合が定められており、これにより、本件ガイドが引率するツアー客が控訴人店舗で商品を購入した場合に、本件ランドと本件ガイドがどのような額と割合で手数料を受領することができるかが明確にされている。そして、タイプ表に係る手数料額の情報は、控訴人、本件ランドと本件ガイドとの間で共有され、本件ランドと本件ガイドは、タイプ表に基づいて計算された手数料額を控訴人から受領していた。

【被控訴人の主張】

否認し、争う。本件手数料は、本件手数料契約の契約主体たる控訴人と本件ランドの二者

間の合意に基づき、本件ランドの役務である原判決①②③役務の一連の行為の対価として本件ランドに支払われたものであって、上記役務の一部のみを切り出すのは相当でない。

また、タイプ表に記載された本件ランド、本件ガイド、ツアーコンダクターの手数料の内訳は便宜的に示されたものにすぎず、実際にそれぞれに支払われた割合及び額を示すものではない。

以上によれば、控訴人が本件ランドに対して支払った本件手数料は、国内の役務に対応するものと国内以外の地域の役務に対応するものとに合理的に区分されているとはいえず、タイプ表のうちの本件ガイドに対する部分を切り出して、仕入税額控除の対象である「国内において行った課税仕入れ」と認めることはできない。

第3 当裁判所の判断

当裁判所も、本件手数料と対価関係にある本件ランドの役務の内容は、原判決①②③役務の一連の行為（③の一部の役務については、後記のとおり修正する）であると認められ、これによる本件ランドの役務の提供の全部又はその一部である本件ガイドが本件ランドの履行補助者として行った原判決②③役務の提供に対応する部分が、仕入税額控除の対象である「国内において行った課税仕入れ」（消費税法30条1項）に当たるとは認められないから、控訴人の主位的主張及び予備的主張はいずれも理由がないものと判断する。その理由は以下のとおりである。

1 認定事実

下記のとおり原判決を補正するほかは、原判決21頁22行目から25頁26行目までに記載のとおりであるから、これを引用する。

（原判決の補正）

（1）原判決21頁24行目から22頁19行目までを次のとおり改める。

「（1）本件手数料契約書（甲7、乙14、27～29、45の1～117）の記載内容

ア 本件手数料契約は、控訴人が本件ランドごとに締結する。本件では、控訴人と■■■■社の本件ランドとの間で手数料契約を締結しているが、このうち、控訴人から福岡国税局の調査担当者に提示された本件手数料契約書は■■■■社分にとどまる。提示されていないものは、控訴人がもともと作成していないか、作成したが保存していないものである（乙30、31）。

イ 本件手数料契約書には、おおむね次の記載がある。

（ア）当事者について

「■■■■」が控訴人であり、「■■■■」が、「■■■■」及び「■■■■」である旨の記載がある。上記「■■■■」は本件ガイド、「■■■■」はツアーコンダクター、「■■■■」は本件ランドである。本件手数料契約書には、本件ランドだけでなく、本件ガイドやツアーコンダクターの記載もあるが、「■■■■」（甲7の第5条、乙14の第3条）とあるように、契約当事者となるのは飽くまで控訴人と本件ランドのみであり、契約書末尾の「乙」欄の記名押印も、本件ランドのもののみである。

そして、本件手数料契約書には、本件ランドと本件ガイド及びツアーコンダクターの関係について、「
」などと記載されている。

(イ) タイプ表について

本件手数料契約書には、本件手数料を定める基礎となるタイプ表の種別が記載され、タイプ表には、商品のカテゴリーごとに、本件ランド、本件ガイド、ツアーコンダクターが取得する手数料額と割合が記載されている。

例えば、別紙3のタイプ表(乙15)には、訪日ツアー客が
(
)を購入した場合の手数料は、本件ガイドが
円、ツアーコンダクターが
円、本件ランドが
円、以上合計が
円であり、基準売価(
)に対する割合が、本件ガイドが
、ツアーコンダクターが
、本件ランドが
であることが記載されている。

このタイプ表には種々のものがあるが、手数料全体に対する本件ランド、本件ガイド及びツアーコンダクターの取り分割合は、平均すると、おおむね、
の割合となっている(前提事実(5)(当審補正後のもの)、甲2・11頁)。

また、控訴人と本件ランド間の文書による合意によらず、適用されるタイプ表の種別が変更されることがある(甲42)。

(ウ) 手数料の支払方法について

控訴人が本件ガイドと本件ランドとそれぞれに支払う旨を定めたもの(甲7など)、本件ランドが指名する者に直接現金で支払うか、指定口座に振り込むというもの(乙45の1など)がある。

(2) 本件業務委託契約書の作成経緯及び記載内容(前提事実(4)、甲8ないし12)

ア 控訴人は、平成27年3月頃から株式上場の準備をしていたところ、上場業務を担当する証券会社から、本件手数料契約書に基づく取引が通訳案内士法、中国の旅遊法等に抵触する可能性がある旨の指摘がされた。上記リスクに対応するため、控訴人は、同年10月頃、乙弁護士に本件手数料契約書の改定作業を委託し、同弁護士は、同月9日頃、本件引率等業務委託契約書の初版を、同年12月10日に改定版を作成して控訴人に送付した。本件引率等業務委託契約書には、通訳案内士法に違反していないこと、中国の旅遊法に違反していないことその他法令を遵守することなどを本件ランドが表明し、かつ、将来にわたっても違反しないことを保証する規定が設けられた(甲9添付2・第6条)。

なお、平成27年当時、通訳案内士でない者が、報酬を得て、通訳案内を業として行うことは禁止されており、これに違反した場合の罰則があった(平成29年法律第50号による改正前の通訳案内士法36条、40条3号)。

また、中国では、2013年(平成25年)10月1日、旅遊法(旅游法)が施行された。同法では、ツアー行程中に、旅遊者(観光客)に指定店でのショッピングを

料を支払っているが、同社が選任したガイド、ツアーコンダクターに対して、タイプ表（本件手数料契約書ではTYPE [REDACTED]）どおりに [REDACTED] が支払っているかは、控訴人は把握していない（乙11）。

もっとも、いずれの支払方法についても、本件手数料契約の契約当事者は控訴人と本件ランドであることから、経理上は本件手数料全額が本件ランドに対する費用として処理されている（乙11、弁論の全趣旨）。

ケ 前記ウ（本件ランドによる本件ガイドの手配等）についての補足説明

被控訴人は、本件ランドから控訴人の本社に対し訪日ツアー客の名簿が送付された場合に、行程表、入店予定の店舗の情報や入店予定日時の情報がなければ、控訴人の本社は、全国各地の店舗に対し、いつ訪れるか分からない訪日ツアー客の名簿を送付することになり、控訴人がそのような非効率的な方法を選択する合理的な理由は見当たらないなどとして、 [REDACTED] の本件応答記録書（乙11）における供述内容及び本件手数料契約書（甲7）の「 [REDACTED] 」との記載等に基づき、訪日ツアー客がどの免税店に立ち寄るのかは本件ランドが決め、控訴人の店舗に来店する日程を確定させるのは本件ランドであること、本件ランドが控訴人の店舗への来店を組み込んだ日程を策定し、事前に控訴人に行程表を送付することも本件ランドの役務に該当する旨主張し、これらの主張に反する [REDACTED] の陳述書（甲18）及び証人 [REDACTED] の供述内容は信用することができない旨主張する。

しかしながら、本件ランドから本件ガイドやバス会社に送付されていた訪日ツアーの行程表には、控訴人の店舗の記載があるものも散見されるものの、免税店自体の記載がないものや、単に「免税店」とだけ記載され具体的な店舗名が記載されていないものがあり、必ずしも控訴人の店舗に来店するものと決められてはいなかったこと（甲17、21、33の1、乙20、21）、本件ランド又は本件ガイドから控訴人の本社に送付されていた訪日ツアー客の名簿には、入国日、出国日及び利用する空港の記載があったから、これを送付された控訴人の本社においては、その行程の周辺の店舗に連絡することが可能であること、控訴人の店舗は、控訴人の店舗に立ち寄ってもらえるよう営業活動を行い、また、訪日ツアー客の団体客が重複しないように調整するため、本件ガイドと連絡を取り合うことが必要であり、本件ガイドとの間で入店予定日を調整することができるから、控訴人において行程表の送付を受ける必要性はそれほど高くなかったといえること、甲7号証以外の本件手数料契約書には、「 [REDACTED] 」

との記載は見当たらないこと及び本件ランドから控訴人に対し送付されたとする行程表が発見されていないことなどからすれば、 [REDACTED] の本件応答記録書の供述内容のうち、被控訴人の上記主張に係る部分については、 [REDACTED] が誤解して供述したものと解するのが相当であって、被控訴人の上記主張は採用することができない。一方、 [REDACTED] の陳述書（甲18）及び証人 [REDACTED] の供述内容は、前記認定と矛盾するものではない。

また、被控訴人は、本件ランドのうち韓国のランドオペレーターが控訴人に対しホームショッピング費の支払を求めるファクシミリに行程表が添付されていた旨主張するが、仮に韓国のランドオペレーターが作成した訪日ツアーの行程に控訴人の店舗が組み込ま

れていたとしても、これらは、控訴人が支払ったホームショッピング費と対価関係にあるものとみるべきであるから（甲32の1、2、甲35の1、2）、本件手数料と対価関係にある役務には該当しないというべきであり、前記認定を左右するものではない。」

(6) 原判決25頁20行目の「甲18.」を「甲18、」と改める。

2 争点1（本件手数料と対価関係にある本件ランドの役務の内容）について

(1) 検討

原判決を下記のとおり補正するほかは、原判決27頁17行目から29頁25行目までに記載のとおりであるから、これを引用する。

(原判決の補正)

ア 原判決27頁17行目の「前記前提事実及び認定事実」を、「前記前提事実及び認定事実（当審補正後のもの。以下同じ。）」と改める。

イ 原判決28頁25行目の「高い割合の本件手数料」を、「高い割合の本件手数料（本件ランドの取り分け割合は、平均すると、おおむね手数料全体の■■■■%である。認定事実（1）イ（イ）」と改める。

ウ 原判決29頁5行目の「入力しておくこと」を、「入力しておくこと、本件ガイドから提出された「ご来店ガイド登録確認書」（甲37）により、控訴人店舗に来店した訪日ツアー客と本件ランド及び本件ガイドを関連付けること」と改める。

エ 原判決29頁9行目の「名簿を送付しておくこと」を、「名簿を送付しておくこと、及び、本件ガイドにおいて控訴人店舗従業員に「ご来店ガイド登録確認書」を交付すること」と改める。

オ 原判決29頁16行目の「名簿を送付し、」を、「名簿を送付するなどし、」と改める。

カ 原判決29頁21行目の「併存し得るものである。」を、「併存する。」と改める。

キ 原判決29頁22行目の「又は本件ランド」を削る。

ク 原判決29頁23行目の「できないから、」を「できず、本件ランドの履行補助者とも認められないから、」と改める。

(2) 控訴人の主張について

原判決を下記のとおり補正するほかは、原判決30頁15行目から33頁2行目までに記載のとおりであるから、これを引用する。

(原判決の補正)

ア 原判決30頁15行目の「(3) これに対し、原告は、」を、「ア 控訴人は、」と改める。

イ 原判決30頁20行目の「本件業務委託契約書によって」を「本件業務委託契約書（甲12）やこれに沿う■■■■供述等（甲18、証人■■■■）によって」と改める。

ウ 原判決30頁26行目の「主張する。」を「主張する（控訴人主張役務①②③）」と改める。

エ 原判決31頁2行目から3行目にかけての「本件各課税期間の大部分において使用されていたものであるから」を、「本件各課税期間の全期間において使用されていたものであるから」と改める。

オ 原判決31頁3行目から4行目にかけての「本件手数料契約書以外の証拠等を勘案して、」を、「福岡国税局担当者による■■■■の本件応答記録書（乙11。ただし、認定事実（3）ウの認定と整合しない部分は除く。）、■■■■以外の控訴人会社関係者からの聴取結果

(乙16、20、21) その他関係証拠を勘案して、」と改める。

カ 原判決31頁6行目の「前記(1)ウにおいて認定したとおり」を「前記(1)ウにおいて認定したとおり(ただし、当審補正後のもの)」と改める。

キ 原判決31頁7行目から18行目までを次のとおり改める。

「一方、本件業務委託契約書(甲12)は、平成27年10月頃にその原型となる本件引率等業務委託契約書が作成されたが、控訴人が本件業務委託契約書に基づき本件ランドと本件手数料契約書を改定する交渉を開始したのが平成28年6月頃であり、したがって、本件各課税期間の取引は、本件業務委託契約書(甲12)に基づく取引ではない(認定事実(2)ア)。また、本件業務委託契約書が作成された経緯については、平成27年3月頃から控訴人が株式上場の準備をしていたところ、上場業務を担当していた証券会社から、本件手数料契約書に基づく取引が通訳案内士法、中国の旅遊法等に抵触する疑いがあると指摘されたこと、検討期間中の平成28年3月頃に控訴人の役員が不法就労助長罪の嫌疑をかけられる事態が生じたことから、こうしたリスクに対応することを主たる目的をして、乙弁護士、丙弁護士に依頼して本件手数料契約書の改定作業を行い、通訳案内士法や出入国管理及び難民認定法といった日本の法令や旅遊法といった中国の法令に違反しないことを本件ランドに表明・保証し、誓約させる条項を盛り込んだ本件業務委託契約書が作成されたものと認められるのであり(認定事実(2)ア、イ)、他方、上記改定の経緯に照らすと、改定の目的が、本件手数料契約書の本件ランド、本件ガイド及びツアーコンダクターの役割を明確にするためのものであったとは認められない。控訴人は、本件業務委託契約書は、本件手数料契約書に基づく従前の取引の実態を変更するものではなかったとも主張するが、そもそも、訪日ツアー客が控訴人の店舗に誘引されなければ商品の購入に至ることはないのであるから、訪日ツアー客を控訴人の店舗に誘引すること自体が本件手数料契約の最も重要な要素というべきところ、このような店舗への誘引は、本件ランドが本件ガイドを選任し、本件ガイドに対する控訴人の店舗への来店の具体的なないし包括的指示を不可欠の前提としているというべきであるにもかかわらず、本件業務委託契約書ではこの点には全く触れられていないのであって、控訴人主張役務①②③に限って本件ランドが控訴人に提供すべき役務とする本件業務委託契約書の記載内容は、本件手数料契約の不可欠かつ本質的な内容を正確に反映したものであるとはいえない。

以上によれば、本件業務委託契約書及びこれに沿う上記■■■■供述等により控訴人が本件ランドに支払った本件手数料と対価関係にある本件ランドの役務の内容を控訴人主張役務①②③のとおり認定すべきであるとの控訴人の主張は採用できない。」

ク 原判決31頁20行目の「(4)」を「イ」と改める。

ケ 原判決32頁10行目から11行目にかけての「不可欠なものであり、」を「不可欠なものであり(本件ランドによる本件ガイドの選任及び本件ガイドへの指示が不可欠なものであることは、本件ランドと本件ガイドの関係が強固で控訴人が本件ガイドとの間で直接契約を締結することが困難であること、控訴人の売上げの増大に好影響を与える経験豊富なガイドを抱えていること自体が本件ランドのノウハウであること、本件手数料契約の一部となっているタイプ表による手数料の取り決めにおいても、平均すると、おおむね、本件ランドの取り分は本件手数料の■■■■%であり、このことから本件ランドによる本件ガ

イドの選任及び本件ガイドへの指示が本件手数料契約上の不可欠な役務であり、高額な手数料を支払うのに値するものであることが、控訴人と本件ランドの共通認識となっていると認められる。)、」と改める。

コ 原判決32頁15行目の「(5)」を「ウ」と改める。

サ 原判決32頁18行目の「から」を「からの」と改める。

シ 原判決32頁25行目の「関する」を「相当する」と改める。

- 3 争点2（本件ランドの役務の提供の全部が「国内において行った課税仕入れ」（消費税法30条1項）に当たるか（主位的主張））及び争点3（本件ガイド（本件ランドの履行補助者）が行う役務の提供の部分が「国内において行った課税仕入れ」（消費税法30条1項）に当たるか（予備的主張））について

- (1) 役務の提供の場所の内外判定基準について

原判決21頁8行目「消費税法」から20行目末尾までの記載を引用する。

- (2) 検討

ア 控訴人の主位的主張について

控訴人は、本件手数料と対価関係にある本件ランドの役務の内容が控訴人主張役務①②③であることを前提として、これらの履行の提供は国内で行われることから、上記役務の提供の全部が「国内において行った課税仕入れ」に当たると主張する。

しかしながら、本件手数料と対価関係にある本件ランドの役務の内容についての控訴人の主張が認められないことは争点1に対する判断で説示したとおりであり、控訴人の主張は前提を欠く。

争点1に対する判断で説示したとおり、本件手数料と対価関係にある本件ランドの役務の内容は、①本件ランドが本件ガイドを選任し、控訴人の店舗に訪日ツアー客を誘引して、買物をさせるように指示すること、②その指示に基づいて、本件ガイドが控訴人の店舗に訪日ツアー客を誘引して買物をさせること、③本件ランド又はその指示を受けた本件ガイドが控訴人に対し、訪日ツアー客の名簿を送付し、及び本件ガイドが控訴人店舗従業員に「ご来店ガイド登録確認書」を交付するなどして、本件手数料の額の計算ができるようにすることの①ないし③により構成される控訴人の商品の購入に向けられた一連の行為である（以下「当審①②③役務」という。原判決③役務のうち、「訪日ツアー客の名簿を送付し、」を「訪日ツアー客の名簿を送付するなどして、」と改めたほかは、原判決①②③役務と同一内容である。）。

そして、本件ランドはいずれも国内に事務所等を有していないこと（前提事実（5））、本件手数料契約は、控訴人と本件ランドの二者間の契約であり、本件手数料全額が本件ランドに対する費用として経理処理されていること（認定事実（3）ク）からすれば、本件ランドが行う一連の行為である当審①②③役務の提供は、施行令6条2項6号に規定する国内及び国内以外の地域に渡って行われる役務の提供に当たり、本件手数料の対価である本件手数料の額が国内と国外のものに合理的に区分されているとも認められないから（消費税法基本通達5-7-15。この点は後記イのとおりである。）、本件ランドによる当審①②③役務の提供の全部が、仕入税額控除の対象である「国内において行った課税仕入れ」（消費税法30条1項）に当たると認めることはできない。

したがって、控訴人の上記主位的主張は、採用できない。

イ（ア）からすると、タイプ表に基づく手数料の金額は、控訴人と本件ランドとの取り決めではあるが、タイプ表の種別等、手数料の分配については本件ランドが本件ガイドに対し実質的に責任を持ち、別払い、ガイド払いのように、控訴人が、タイプ表に従って、本件ランドと本件ガイドそれぞれに手数料を支払っているのも、本件ランドの事務効率や事情に応じて行っていたものであるというべきものである（■■■■の本件応答記録書（乙11）も同旨）。そうすると、控訴人が本件ランドと本件ガイドと別々に支払をする旨の契約上の定め（認定事実（1）イ（ウ））や、別払い、ガイド払いといった支払の実情があったとしても、そのことから、直ちに、本件ガイドが受け取る手数料と、本件ランドが受け取る手数料とが合理的かつ客観的に区分されていると評価することはできない。

したがって、控訴人の上記予備的主張は採用できない。

ウ　そして、控訴人が種々主張するその余の点を検討しても、控訴人の主位的主張及び予備的主張を採用すべき理由があるとは認められない。

4 本件各処分の適法性について

原判決33頁4行目の「本件手数料と」から12行目末尾までに記載のとおりであるから、これを引用する。

第4 結論

以上によれば、本件各処分は適法であり、控訴人の主張（主位的主張、予備的主張）は認められず、本件控訴は理由がないから、本件控訴を棄却することとして、主文のとおり判決する。

東京高等裁判所第9民事部

裁判長裁判官 小出 邦夫

裁判官 鈴木 和典

裁判官 佐々木 健二

主位的主張に係る控訴の趣旨

- 1 原判決を取り消す。
- 2 博多税務署長が平成29年6月27日付けでした控訴人の平成24年3月1日から同年5月31日までの課税期間分の消費税及び地方消費税の更正処分のうち、消費税の還付すべき税額 [] 円を下回る部分及び地方消費税の還付すべき譲渡割額 [] 円を下回る部分並びに過少申告加算税賦課決定処分をいずれも取り消す。
- 3 博多税務署長が平成29年6月27日付けでした控訴人の平成24年6月1日から同年8月31日までの課税期間分の消費税及び地方消費税の更正処分のうち、消費税の還付すべき税額 [] 円を下回る部分及び地方消費税の還付すべき譲渡割額 [] 円を下回る部分並びに過少申告加算税賦課決定処分をいずれも取り消す。
- 4 博多税務署長が平成29年6月27日付けでした控訴人の平成24年9月1日から同年11月30日までの課税期間分の消費税及び地方消費税の更正処分のうち、消費税の還付すべき税額 [] 円を下回る部分及び地方消費税の還付すべき譲渡割額 [] 円を下回る部分並びに過少申告加算税賦課決定処分のうち過少申告加算税の額 [] 円を超える部分をいずれも取り消す。
- 5 博多税務署長が平成29年6月27日付けでした控訴人の平成24年12月1日から平成25年2月28日までの課税期間分の消費税及び地方消費税の更正処分のうち、消費税の還付すべき税額 [] 円を下回る部分及び地方消費税の還付すべき譲渡割額 [] 円を下回る部分並びに過少申告加算税賦課決定処分のうち過少申告加算税の額 [] 円を超える部分をいずれも取り消す。
- 6 博多税務署長が平成29年6月27日付けでした控訴人の平成25年3月1日から同年5月31日までの課税期間分の消費税及び地方消費税の更正処分のうち、消費税の還付すべき税額 [] 円を下回る部分及び地方消費税の還付すべき譲渡割額 [] 円を下回る部分並びに過少申告加算税賦課決定処分のうち過少申告加算税の額 [] 円を超える部分をいずれも取り消す。
- 7 博多税務署長が平成29年6月27日付けでした控訴人の平成25年6月1日から同年8月31日までの課税期間分の消費税及び地方消費税の更正処分のうち、消費税の還付すべき税額 [] 円を下回る部分及び地方消費税の還付すべき譲渡割額 [] 円を下回る部分並びに過少申告加算税賦課決定処分のうち過少申告加算税の額 [] 円を超える部分をいずれも取り消す。
- 8 博多税務署長が平成29年6月27日付けでした控訴人の平成25年9月1日から同年11月30日までの課税期間分の消費税及び地方消費税の更正処分のうち、消費税の還付すべき税額 [] 円を下回る部分及び地方消費税の還付すべき譲渡割額 [] 円を下回る部分並びに過少申告加算税賦課決定処分のうち過少申告加算税の額 [] 円を超える部分をいずれも取り消す。
- 9 博多税務署長が平成29年6月27日付けでした控訴人の平成25年12月1日から平成26年2月28日までの課税期間分の消費税及び地方消費税の更正処分のうち、消費税の還付すべき税額 [] 円を下回る部分及び地方消費税の還付すべき譲渡割額 []

■■■■円を下回る部分並びに過少申告加算税賦課決定処分のうち過少申告加算税の額■■■■
■■■■円を超える部分をいずれも取り消す。

- 1 0 博多税務署長が平成29年6月27日付けでした控訴人の平成26年3月1日から同年5月31日までの課税期間分の消費税及び地方消費税の更正処分のうち、消費税の還付すべき税額■■■■円を下回る部分及び地方消費税の還付すべき譲渡割額■■■■
■■■■円を下回る部分並びに過少申告加算税賦課決定処分のうち過少申告加算税の額■■■■
■■■■円を超える部分をいずれも取り消す。
- 1 1 博多税務署長が平成29年6月27日付けでした控訴人の平成26年6月1日から同年8月31日までの課税期間分の消費税及び地方消費税の更正処分のうち、消費税の還付すべき税額■■■■円を下回る部分及び地方消費税の還付すべき譲渡割額■■■■
■■■■円を下回る部分並びに過少申告加算税賦課決定処分のうち過少申告加算税の額■■■■
■■■■円を超える部分をいずれも取り消す。
- 1 2 博多税務署長が平成29年6月27日付けでした控訴人の平成26年9月1日から同年11月30日までの課税期間分の消費税及び地方消費税の更正処分のうち、消費税の還付すべき税額■■■■円を下回る部分及び地方消費税の還付すべき譲渡割額■■■■
■■■■円を下回る部分並びに過少申告加算税賦課決定処分のうち過少申告加算税の額■■■■
■■■■円を超える部分をいずれも取り消す。
- 1 3 博多税務署長が平成29年6月27日付けでした控訴人の平成26年12月1日から平成27年2月28日までの課税期間分の消費税及び地方消費税の更正処分のうち、消費税の還付すべき税額■■■■円を下回る部分及び地方消費税の還付すべき譲渡割額■■■■
■■■■円を下回る部分並びに過少申告加算税賦課決定処分のうち過少申告加算税の額■■■■
■■■■円を超える部分をいずれも取り消す。
- 1 4 博多税務署長が平成29年6月27日付けでした控訴人の平成27年3月1日から同年5月31日までの課税期間分の消費税及び地方消費税の更正処分のうち、消費税の還付すべき税額■■■■円を下回る部分及び地方消費税の還付すべき譲渡割額■■■■
■■■■円を下回る部分並びに過少申告加算税賦課決定処分のうち過少申告加算税の額■■■■
■■■■円を超える部分をいずれも取り消す。
- 1 5 博多税務署長が平成29年6月27日付けでした控訴人の平成27年6月1日から同年8月31日までの課税期間分の消費税及び地方消費税の更正処分のうち、消費税の還付すべき税額■■■■円を下回る部分及び地方消費税の還付すべき譲渡割額■■■■
■■■■円を下回る部分並びに過少申告加算税賦課決定処分のうち過少申告加算税の額■■■■
■■■■円を超える部分をいずれも取り消す。
- 1 6 博多税務署長が平成29年6月27日付けでした控訴人の平成27年9月1日から同年11月30日までの課税期間分の消費税及び地方消費税の更正処分のうち、消費税の還付すべき税額■■■■円を下回る部分及び地方消費税の還付すべき譲渡割額■■■■
■■■■円を下回る部分並びに過少申告加算税賦課決定処分のうち過少申告加算税の額■■■■
■■■■円を超える部分をいずれも取り消す。
- 1 7 博多税務署長が平成29年6月27日付けでした控訴人の平成27年12月1日から平成28年2月29日までの課税期間分の消費税及び地方消費税の更正処分のうち、消費税の還付すべき税額■■■■円を下回る部分及び地方消費税の還付すべき譲渡割額■■■■

■■■■円を下回る部分並びに過少申告加算税賦課決定処分のうち過少申告加算税の額■■■■
■■■■円を超える部分をいずれも取り消す。

18 訴訟費用は第一、二審とも被控訴人の負担とする。

以 上

予備的主張に係る控訴の趣旨

- 1 原判決を取り消す。
- 2 博多税務署長が平成29年6月27日付けでした控訴人の平成24年3月1日から同年5月31日までの課税期間分の消費税及び地方消費税の更正処分のうち、消費税の還付すべき税額 [] 円を下回る部分及び地方消費税の還付すべき譲渡割額 [] 円を下回る部分並びに過少申告加算税賦課決定処分のうち過少申告加算税の額 [] 円を超える部分をいずれも取り消す。
- 3 博多税務署長が平成29年6月27日付けでした控訴人の平成24年6月1日から同年8月31日までの課税期間分の消費税及び地方消費税の更正処分のうち、消費税の還付すべき税額 [] 円を下回る部分及び地方消費税の還付すべき譲渡割額 [] 円を下回る部分並びに過少申告加算税賦課決定処分のうち過少申告加算税の額 [] 円を超える部分をいずれも取り消す。
- 4 博多税務署長が平成29年6月27日付けでした控訴人の平成24年9月1日から同年11月30日までの課税期間分の消費税及び地方消費税の更正処分のうち、消費税の還付すべき税額 [] 円を下回る部分及び地方消費税の還付すべき譲渡割額 [] 円を下回る部分並びに過少申告加算税賦課決定処分のうち過少申告加算税の額 [] 円を超える部分をいずれも取り消す。
- 5 博多税務署長が平成29年6月27日付けでした控訴人の平成24年12月1日から平成25年2月28日までの課税期間分の消費税及び地方消費税の更正処分のうち、消費税の還付すべき税額 [] 円を下回る部分及び地方消費税の還付すべき譲渡割額 [] 円を下回る部分並びに過少申告加算税賦課決定処分のうち過少申告加算税の額 [] 円を超える部分をいずれも取り消す。
- 6 博多税務署長が平成29年6月27日付けでした控訴人の平成25年3月1日から同年5月31日までの課税期間分の消費税及び地方消費税の更正処分のうち、消費税の納付すべき税額 [] 円を超える部分及び地方消費税の納付すべき譲渡割額 [] 円を超える部分並びに過少申告加算税賦課決定処分のうち過少申告加算税の額 [] 円を超える部分をいずれも取り消す。
- 7 博多税務署長が平成29年6月27日付けでした控訴人の平成25年6月1日から同年8月31日までの課税期間分の消費税及び地方消費税の更正処分のうち、消費税の納付すべき税額 [] 円を超える部分及び地方消費税の納付すべき譲渡割額 [] 円を超える部分並びに過少申告加算税賦課決定処分のうち過少申告加算税の額 [] 円を超える部分をいずれも取り消す。
- 8 博多税務署長が平成29年6月27日付けでした控訴人の平成25年9月1日から同年11月30日までの課税期間分の消費税及び地方消費税の更正処分のうち、消費税の還付すべき税額 [] 円を下回る部分及び地方消費税の還付すべき譲渡割額 [] 円を下回る部分並びに過少申告加算税賦課決定処分のうち過少申告加算税の額 [] 円を超える部分をいずれも取り消す。
- 9 博多税務署長が平成29年6月27日付けでした控訴人の平成25年12月1日から平成

26年2月28日までの課税期間分の消費税及び地方消費税の更正処分のうち、消費税の還付すべき税額 [] 円を下回る部分及び地方消費税の還付すべき譲渡割額 [] 円を下回る部分並びに過少申告加算税賦課決定処分のうち過少申告加算税の額 [] 円を超える部分をいずれも取り消す。

- 10 博多税務署長が平成29年6月27日付けでした控訴人の平成26年3月1日から同年5月31日までの課税期間分の消費税及び地方消費税の更正処分のうち、消費税の納付すべき税額 [] 円を超える部分及び地方消費税の納付すべき譲渡割額 [] 円を超える部分並びに過少申告加算税賦課決定処分のうち過少申告加算税の額 [] 円を超える部分をいずれも取り消す。
- 11 博多税務署長が平成29年6月27日付けでした控訴人の平成26年6月1日から同年8月31日までの課税期間分の消費税及び地方消費税の更正処分のうち、消費税の還付すべき税額 [] 円を下回る部分及び地方消費税の還付すべき譲渡割額 [] 円を下回る部分並びに過少申告加算税賦課決定処分のうち過少申告加算税の額 [] 円を超える部分をいずれも取り消す。
- 12 博多税務署長が平成29年6月27日付けでした控訴人の平成26年9月1日から同年11月30日までの課税期間分の消費税及び地方消費税の更正処分のうち、消費税の還付すべき税額 [] 円を下回る部分及び地方消費税の還付すべき譲渡割額 [] 円を下回る部分並びに過少申告加算税賦課決定処分のうち過少申告加算税の額 [] 円を超える部分をいずれも取り消す。
- 13 博多税務署長が平成29年6月27日付けでした控訴人の平成26年12月1日から平成27年2月28日までの課税期間分の消費税及び地方消費税の更正処分のうち、消費税の還付すべき税額 [] 円を下回る部分及び地方消費税の還付すべき譲渡割額 [] 円を下回る部分並びに過少申告加算税賦課決定処分のうち過少申告加算税の額 [] 円を超える部分をいずれも取り消す。
- 14 博多税務署長が平成29年6月27日付けでした控訴人の平成27年3月1日から同年5月31日までの課税期間分の消費税及び地方消費税の更正処分のうち、消費税の還付すべき税額 [] 円を下回る部分及び地方消費税の還付すべき譲渡割額 [] 円を下回る部分並びに過少申告加算税賦課決定処分のうち過少申告加算税の額 [] 円を超える部分をいずれも取り消す。
- 15 博多税務署長が平成29年6月27日付けでした控訴人の平成27年6月1日から同年8月31日までの課税期間分の消費税及び地方消費税の更正処分のうち、消費税の還付すべき税額 [] 円を下回る部分及び地方消費税の還付すべき譲渡割額 [] 円を下回る部分並びに過少申告加算税賦課決定処分のうち過少申告加算税の額 [] 円を超える部分をいずれも取り消す。
- 16 博多税務署長が平成29年6月27日付けでした控訴人の平成27年9月1日から同年11月30日までの課税期間分の消費税及び地方消費税の更正処分のうち、消費税の還付すべき税額 [] 円を下回る部分及び地方消費税の還付すべき譲渡割額 [] 円を下回る部分並びに過少申告加算税賦課決定処分のうち過少申告加算税の額 [] 円を超える部分をいずれも取り消す。
- 17 博多税務署長が平成29年6月27日付けでした控訴人の平成27年12月1日から平成

28年2月29日までの課税期間分の消費税及び地方消費税の更正処分のうち、消費税の還付すべき税額■■■■■■■■■■円を下回る部分及び地方消費税の還付すべき譲渡割額■■■■■■■■■■円を下回る部分並びに過少申告加算税賦課決定処分のうち過少申告加算税の額■■■■■■■■■■円を超える部分をいずれも取り消す。

18 訴訟費用は第一、二審とも被控訴人の負担とする。

以 上





