

10:35

令和3年6月2日判決言渡 同日原本領収 裁判所書記官

平成31年 [redacted] 消費税更正処分等取消請求事件

口頭弁論終結日 令和3年2月24日

判 決

5 [redacted]

原 告
同代表者代表取締役
同訴訟代理人弁護士

[redacted]

藤 枝 純
梅 野 晴 一 郎
遠 藤 努

10

東京都千代田区霞が関1丁目1番1号

被 告
同代表者法務大臣
処 分 行 政 庁

国
上 川 陽 子
博 多 税 務 署 長
山 下 忠 義
能 登 谷 宜 仁
小 澤 信 彦
若 狭 圭 悟
飛 永 光 信
仁 位 和 久
兵 藤 武 史
古 賀 稚 佳 子
官 寄 智 範
廣 松 志 津 佳
黨 秀 幸

15

同 指 定 代 理 人

20

25

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

5 別紙「請求の趣旨目録」に記載のとおり

第 2 事案の概要

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）の経営を行う原告が、3月ごとに区分した平成24年3月1日から平成28年2月29日までの各課税期間（以下「本件各課税期間」という。また、3月ごとの課税期間について、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「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の販売手数料（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」に該当しないなどとして、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、本件各処分の一部又は全部の取消しを求めた事案である。

1 関係法令等の定め

25 (1) 消費税法（平成27年9月30日以前の期間については、平成27年法律第9号による改正前のもの。以下同じ。）の定め

ア 消費税法2条1項8号は、「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を定め、同項9号は、「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ているもの以外のものをいう旨を定める。

5 イ 消費税法2条1項12号は、「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（当該他の者が事業として当該資産を譲り渡し、若しくは貸し付け、又は当該役務の提供をしたとした場合に課税資産の譲渡等に該当することとなるものに限る。）をいう旨を定める。

10 ウ 消費税法4条1項は、国内において事業者が行った資産の譲渡等には消費税を課する旨を定め、同条3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、資産の譲渡等が役務の提供である場合、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」（平成27年法律第9号による改正後は「国際運輸、国際通信その他の役務の提供で当該役務の提供が行われた場所が明らかでないものとして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旨を定める。

15 エ 消費税法8条1項は、輸出物品販売場を経営する事業者が、外国為替及び外国貿易法に規定する非居住者に対し、政令で定める物品で輸出するため政令で定める方法により購入されるものの譲渡を行った場合には、当該物品の譲渡については、消費税を免除する旨を定める。

20 オ 消費税法30条（平成26年3月31日以前の課税仕入れに係るものは、平成24年法律第68号による改正前のもの。平成26年4月1日以後平成27年9月30日以前の課税仕入れに係るものは、平成27年法律第9号による改正前のもの。以下同じ。）1項は、事業者が、国内において行

25

う課税仕入れについては、当該課税仕入れを行った日の属する課税期間の同法45条1項2号に掲げる課税標準額に対する消費税額から、当該課税期間中に国内において行った課税仕入れに係る消費税額を控除する旨を定める。

5 (2) 消費税法施行令（平成27年9月30日以前の期間については、平成27年政令第145号による改正前のもの。以下「施行令」という。）の定め

ア 施行令6条2項は、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、施行令6条2項各号に掲げる役務の提供とし、同法4条3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施行令6条2項各号に定める場所とする旨を定める。

イ 施行令6条2項6号（平成27年政令第145号による改正前の同項7号。以下同じ。）は、同項1号から5号まで（同改正前の同項1号から6号まで）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については、役務の提供を行う者の役務の提供に係る事務所等（事務所、事業所その他これらに準ずるもの（同条1項2号））の所在地を役務の提供の場所とする旨を定める。

15
20 (3) 消費税法基本通達（平成27年9月30日までは同年5月26日付課消1-17ほか5課共同「消費税法基本通達等の一部改正について（法令解釈通達）」による改正前のもの。）5-7-15《役務の提供に係る内外判定》は、消費税法4条3項2号に規定する役務の提供が行われた場所とは、現実に役務の提供があった場所として具体的な場所を特定できる場合にはその場所をいうのであり、具体的な場所を特定できない場合であっても役務の提供に係る契約において明らかにされている役務の提供場所があるときは、その場所をいうものとする旨を定めている。

また、同通達は、役務の提供に係る契約において、役務の提供の場所が明らかにされていないもののほか、役務の提供が国内と国外の間において連続して行われるもの及び同一の者に対して行われる役務の提供で役務の提供場所が国内と国外の双方で行われるもののうち、その対価の額が合理的に区分されていないものについては、施行令6条2項6号の規定により判定する旨を定める。

2 前提事実（当事者間に争いがないか、掲記の各証拠等により認めることができる事実）

(1) 原告について

ア 原告は、輸出物品販売場の許可を得て、主に訪日ツアー客向けに商品の販売を行う免税店を経営する株式会社である。原告の商号は、平成10年3月1日に設立当時の「XXXXXXXXXX」から「XXXXXXXXXX」に、平成15年9月9日に「XXXXXXXXXX」に、平成17年9月1日に「XXXXXXXXXX」に、平成23年3月8日に「XXXXXXXXXX」に、平成27年1月30日に「XXXXXXXXXX」にそれぞれ変更された。また、原告の本店は、同年6月15日、XXXXXXXXXXからXXXXXXXXXXに移転した。（乙2～4）

イ 原告は、平成8年2月27日付けで、XXXXXXXXXX税務署長から消費税法8条6項（平成27年法律第9号による改正前のもの）に基づく輸出物品販売場の許可を受け、主に訪日ツアー客に対し、日本国内で、高級化粧品、サプリメント、電化製品、アクセサリー及び雑貨等の商品を販売する業を営んでいる。

ウ 原告は、XXXXXXXXXX税務署長に対し、平成8年2月29日付けで、消費税の納税義務が生じる適用開始課税期間を同年3月1日から平成9年2月28日までとする「消費税課税事業者届出書」を提出し、また、平成19年5月17日付けで、消費税法19条1項4号に基づき、課税期間を3月ごとの

期間に短縮する「消費税課税期間特例選択届出書」を提出した。

(2) 訪日ツアーにおける一般的な役割等

ア 集客旅行社

5 集客旅行社とは、訪日ツアーを主催し、募集した訪日ツアー客と訪日ツアーに関する契約を締結する者であり、訪日ツアーの日程、主な旅行先、宿泊施設や移動手段の枠組みの決定、ランドオペレーターとの契約の締結等を行う。

イ ランドオペレーター

10 ランドオペレーターとは、集客旅行社の依頼を受け、旅行先のホテル、レストラン、ガイドやバス・鉄道等の手配・予約を専門に行う会社である。海外に支店や子会社を有し独自に手配・予約のできる大手旅行会社以外の集客旅行社は、海外旅行ツアーを主催する際、現地に詳しいランドオペレーターに上記の手配・予約を委託するのが一般的であり、日本国内の旅行会社で、インバウンド（訪日外国人旅行）用のホテル等の手配・予約を専門に行っている会社もランドオペレーターに含まれ、日本では、ツアーオペレーターともいわれている。(乙9)

ウ ガイド

20 ガイドとは、ランドオペレーターからの委託を受けて訪日ツアー客の案内・引率等を行う者である。訪日ツアーにおけるガイドは、日本に居住している外国人であることが多く、その仕事の内容は、担当する訪日ツアーによって様々であり、ランドオペレーターから行程表を受領し、そこに記載された観光施設等を案内し、ランドオペレーターが予約したホテル等まで案内するなど、ツアー参加者の現地到着から出発まで、数日間にわたり付き添う場合もあれば、半日や数時間といった比較的短い時間、ガイドを行う場合もあるほか、空港や駅、ホテル等への送迎のみを担当する場合も
25 ある。(甲4、乙10)

エ ツアーコンダクター

ツアーコンダクターとは、団体旅行等の添乗員のことであり、旅行会社のパッケージツアー等に同行し、計画に従ってツアーが安全かつ円滑に実施されるように交通機関や各種施設との調整や対応を行って行程を管理するとともに、ツアー客に対する説明や窓口となる業務を行う者である。

(乙12, 13)

(3) 原告と本件ランドとの契約の締結

原告は、多数の本件ランドとの間で、本件ランドが集客旅行社から依頼を受けた訪日ツアーに参加した訪日ツアー客が原告の店舗で買物をした場合に、原告が本件ランドに対して原告の売上げに比例した本件手数料を支払う旨の契約を締結した（以下、原告と本件ランドとの間で締結されていた本件手数料に係る契約を「本件手数料契約」、本件手数料契約に基づき行われた取引を「本件取引」といい、原告が多数の本件ランドとの間で締結していた本件手数料契約に係る契約書を総称して「本件手数料契約書」という。）。（甲7,

乙14, 45の1～乙117)

(4) 本件手数料契約書の改定

原告は、株式を上場する準備のため、本件手数料契約書を改定することとし、平成27年10月頃、 弁護士に改定作業を委託し、同弁護士は、同月9日頃、「引率等業務委託契約書」と題する契約書の様式（以下「本件引率等業務委託契約書」という。）を原告に送付した。（甲9, 1.1)

その後、本件引率等業務委託契約書に 弁護士らにより改定が加えられ、「業務委託契約書」と題する契約書の様式（以下「本件業務委託契約書」という。）が作成された。（甲10, 1.2)

(5) 本件ランドの事務所等

本件各課税期間において、原告と取引のあった本件ランドは、合計 社であり、いずれも日本国内に事務所、事業所その他これに準ずるものを有

していない。(乙18の1・2)

(6) 本件各処分の経緯等

ア 原告は、本件各課税期間の消費税等について、原告と本件ランドとの間の本件手数料契約に基づく本件ランドの役務の提供が「国内において行った課税仕入れ」に該当するとして、法定申告期限までに、別表1の各「確定申告」欄に記載のとおり、確定申告をした。

イ 原告は、平成24年12月19日、同年5月期及び同年8月期の消費税等について、別表1の各「修正申告」欄に記載のとおり、修正申告をした。

ウ ■■■ 税務署長は、上記イの修正申告を受けて、平成24年12月21日付けで、別表1の各「加算税賦課決定処分」欄に記載のとおり、消費税等の過少申告加算税の各賦課決定処分をした。

エ 博多税務署長は、原告に対し、平成29年6月27日付けで、本件各課税期間の消費税等につき、本件ランドの役務の提供が「国内において行った課税仕入れ」に該当しないなどとして、別表1の各「更正処分等」欄記載のとおり、本件各更正処分及び過少申告加算税の各賦課決定処分(本件各処分)をした。

(7) 本件訴訟に至る経緯

ア 原告は、国税不服審判所長に対し、平成29年9月20日付けで、本件各処分のうち、平成24年5月期及び同年8月期については全部、同年11月期から平成28年2月期までについてはそれぞれの一部の取消しを求める審査請求をしたが、国税不服審判所長は、平成30年9月4日付けで、同審査請求を棄却する旨の裁決をした。

イ 原告は、平成31年3月7日、本件各処分のうち、平成24年5月期及び同年8月期に係る処分については全部、同年11月期から平成28年2月期までに係る処分についてはそれぞれの一部の取消しを求める本件訴えを提起した。(顕著な事実)

5
10
15
20
25

なお、原告は、平成24年11月期から平成28年2月期までについて、輸出免税として申告した金額に係る取引の一部について消費税法8条1項の規定が適用されないことにより課税標準額が増加すること及び課税売上割合の計算に誤りがあったため正しい課税売上割合に基づいて控除対象仕入税額を計算し直した結果、控除対象仕入税額が減少することも理由として更正処分を受けているが、これらに係る部分については、取消しを求めている。

3 被告の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

被告が本件訴訟において主張する本件各課税期間の納付すべき消費税額及び納付すべき譲渡割額（地方消費税額）は別表2に、過少申告加算税の額は別表3にそれぞれ記載のとおりであり、いずれも本件各処分の金額と同額である。

4 争点及び争点に関する当事者の主張の要旨

10
15
20
25

本件の争点は、原告が本件ランドに対して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提供が、消費税法30条1項の「国内において行った課税仕入れ」に該当するか否かであり、これに関する当事者の主張の要旨は以下のとおりである。

(1) 原告の主張

ア 本件ランドの役務の内容


20
25



(ア) 取引において、複数の行為が一連の行為として行われることは一般的であるから、どの範囲の行為が消費税法30条1項の「国内において行った課税仕入れ」に含まれるかを解釈によって特定する必要があり、本件手数料と対価関係にある役務の提供を特定した上で、当該役務の提供が国内において行われているか否かを判断すべきである。

(イ) 当事者の合意内容や実際の取引内容を認定するに当たって、取引当時の契約書が必ずしも有益ではない場合には、当該契約書以外の証拠等に基づいてその内容を認定する必要があり、取引当時の実情に基づいて契

約書の改定が行われている場合には、改定後の契約書が当時の取引内容を認定するための有力な証拠となり得る。

5 本件各課税期間において使用されていた本件手数料契約書は、本件手数料と対価関係にある本件ランドが原告に提供する役務の内容は十分に了解されているとの前提の下に、専ら本件手数料に焦点を当てて作成されたものであり、本件ランドの役務の具体的内容を明示した規定がなく、その内容も正確に理解することが困難なものや、明らかな誤りが記載されているなど、本件ランドの契約上の役務の内容について、その記載に基づいて正確に認定することは不可能である。そして、本件各課税期間中の本件ランドの役務の内容を含め本件取引の実態を忠実に反映したものが本件引率等業務委託契約書（甲 1 1）及び本件業務委託契約書（甲 1 2）であり、本件各課税期間における本件手数料と対価関係にある本件ランドが原告に提供する役務の内容は、本件手数料契約書よりも本件引率等業務委託契約書及び本件業務委託契約書の記載を重視して認定することが合理的である。

10 (ウ) 本件業務委託契約書 2 条 1 項は、本件ランドが原告に提供すべき役務として、


を規定している。

20 そして、本件手数料と対価関係にある本件ランドが原告に提供する役務の具体的内容は、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、原告の店舗の紹介・宣伝を行うこと、②日本国内のバスでの移動中や原告の店舗内において、訪日ツアー客に対し、原告の店舗が取り扱う商品に関する紹介・宣伝を行うこと、③訪日ツアー客を原告の店舗まで引率し、店内の案内を行うことであり、本件ランドは、
25 これらの役務の提供を履行補助者であるガイド（以下「本件ガイド」と

いう。)に委託し、原告に対する債務を履行していたものである。

5 (エ) 消費税法においては、内外判定の対象となる役務の範囲を特定する際にも、資産の譲渡や役務の提供の相手方自身が、実際に当該資産や役務を「消費」することができるか否かを重視しているから、本件手数料に係る消費税額が仕入税額控除の対象となるか否かの判定においては、役務の提供を受ける原告がその便益を実際に享受できているかという基準に基づいて判断されなければならない。原告は、訪日ツアー客が実際に原告の店舗において商品を購入し、原告の店舗の売上げが増加することを期待して本件手数料契約を締結していたのであるから、上記①から③
10 までの役務の内容こそが、実際に原告が便益を享受し、「消費」することができる本件手数料と対価関係にある役務に該当する。

また、本件ランドに対して支払われる本件手数料は、原告の店舗において、本件ガイドが引率した訪日ツアー客の商品の購入高に応じて算定されるものであるから、本件手数料契約は、訪日ツアー客が原告の店舗で商品を実際に購入するという仕事の結果の達成に対し、その対価が支払われることになる請負契約に類するものであり、その仕事の結果の達成にとって、上記①から③までの要素が不可欠で重要な行為である。

15 (オ) そして、本件ランドの履行補助者として本件ガイドが行う前記①から③までの役務の提供は商品の購入に直結するものであり、原告の店舗における売上げは本件ガイドの能力及び経験に大きく依存している。そこで、原告としては、商品に加えて、原告の事業及び店舗の運営を本件ガイドに正確に理解してもらい、他社の店舗よりも原告の店舗に好感を持ってもらうことが重要であり、原告は、本件ガイドに対し、勉強会を開催したり、パンフレットを作成したりして、商品の情報提供を行うなど
20 し、本件ガイドと日常的に連絡を取り合うなどしていた。

25 (カ) 一方、本件ランドの最も重要な顧客は集客旅行社であり、本件ランド

が訪日ツアーの具体的な行程を考案し、本件ガイドを手配するのも、集客旅行社に対する役務の提供であって、原告に対して提供される本件ランドの役務ではない。

また、本件ランドによる本件ガイドの選任及び本件ガイドに対する指示のみでは、原告がその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原告の店舗で商品を購入させるという契約の目的を達成することができないから、これらの選任及び指示は、本件ランドの役務の提供とは別個の事前の準備行為に位置付けられ、役務の提供には該当しない。同様に本件ランドが原告の店舗への来店を組み込んだ行程表を作成すること及びツアー客の名簿を原告に直接送付することも、それ自体に対しては対価が支払われるものではなく、単に商品の購入という目的達成後の事務処理の手間を省くためのものにすぎないから、準備行為に位置付けられる。実際に、本件ランドは、原告の店舗への来店を組み込んだ行程表を作成していない場合も多く、原告には行程表を送付していなかったし、訪日ツアー客の名簿も本件ガイドが（国内において）原告に対して送付している例も多かったのであり、本件手数料契約において、原告の店舗への来店を組み込んだ行程表を作成することが本件ランドの役割であったということとはできない。

(キ) 本件ランドは、本件ランドが過去において投資を行って能力及び経験の十分なガイドを集めてそれらと業務関係網を確立し、維持していたこと、原告が多数のガイドと個別に契約を締結すると、原告の業務の負担も非常に重くなること、ガイドによる役務の提供において問題が発生した際に原告等の免税店を経営する事業者（以下「免税店事業者」という。）に対して責任を負うのは本件ランドであることなどから、過去に行った投資及び日本での役務の提供に関するリスクの負担の見返りに、その役務に関わる機能及びリスクに応じた報酬としての本件手数料を受

けていたものである。また、本件ランドの手数料の割合がある程度高く設定されているのは、信用力の高いランドオペレーターの手数料の割合をある程度引き上げる必要があるからである。

5 (ク) ツアーコンダクターによるガイド及びツアーの管理監督は、集客旅行社の委託に基づいて行われるものであって、ツアーコンダクターは本件
手数料契約の当事者ではなく、本件ランドが原告に対して供する役務の
一部を分担する根拠はない。なお、訪日ツアーの最後には、社交儀礼の
一種として、ガイドからツアーコンダクターに対して小費という金銭が
10 支払われることが一般的であり、本件手数料契約書にツアーコンダク
ターに対する手数料の割合が記載されているのは、上記小費の目安にすぎ
ないものである。

イ 「国内において行った課税仕入れ」に該当すること

15 本件手数料と対価関係にある本件ランドの役務である前記①から③ま
での業務について、本件ランドは自ら行うのではなく、専ら日本国内にお
いて下請業者（履行補助者）である本件ガイドを通じて行っているため、消
費税法4条3項2号により、役務の提供場所は日本国内ということになり、
その結果、同法30条1項の「国内において行った課税仕入れ」に該当す
る。

20 訪日ツアー客が原告の店舗のような免税店に立ち寄り商品を購入すれば、
契約に従って免税店事業者がランドオペレーターに購入金額の一定割合の
手数料を支払うという取引自体は旅行業界の慣行であり、滞在時間が限ら
れる中で買物も希望する旅行者にとっても便宜であるため、何ら非難され
るべき点はない。

ウ 被告の主張に対する反論

25 (ア) 国税庁が公表している質疑応答事例「海外旅行の添乗員の派遣に係る
内外判定」（甲24）においては、日本の旅行業者が日本の人材派遣会

社に対して海外旅行の添乗員等の派遣を依頼し、添乗サービス等が海外
現地でのみ行われる場合には、人材派遣会社による国内から添乗員等の
選任・指示については言及することなく、旅行業者が人材派遣会社から
受ける役務の提供は国外取引に該当するとされているのであり、被告の
主張は、これらの取扱いに反するものである。

(イ) 被告は、本件ランドの役務に含まれるのが前記①から③までの役務の
みであり、本件ガイドが本件ランドからの指示に基づかずに原告の店舗
に立ち寄るか否かを定めることができるというのであれば、原告は本件
ガイドだけと販売手数料契約を締結すればよく、本件ランドの役務はも
はや本件手数料契約に基づいた役務とはいえない旨主張する。しかし、
ランドオペレーターとガイドとの強固な関係によれば、原告が、ランド
オペレーターを介せず、個別にガイドと直接契約を締結することは困難
であったし、訪日ツアー行程表には単に免税店での買物と記載されてい
るだけのものがあり、その場合には、どの免税店に立ち寄るかはガイド
の判断に任されているが、これは、その旨の指示が本件ランドからガイ
ドに対してあったと解するのが合理的であり、当該指示に基づいてガイ
ドが来店する免税店を決定することは、依然として原告と本件ランドと
の間の契約に基づく役務の提供といえる。

(ウ) 被告は、本件ランドのうち■■■■のランドオペレーターが原告に対しテ
レビショッピングの協賛金（以下「ホームショッピング費」という。）
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、
テレビショッピングに係る取引は本件手数料契約とは別個の契約に基づ
く別個の取引であり、ホームショッピング費は本件ランドの役務の対価
ではないから、これをもって、本件手数料と対価関係にある役務の提供
に、本件ランドが原告の店舗を組み込んだ行程表を作成することが含ま
れていたことの根拠とすることはできない。

エ ■■■■■ (以下「■■■■」という。)の質問応答記録書(乙11。以下「本件応答記録書」という。)に信用性が認められないこと

■■■■■に対する供述録取がされたのは、■■■■■が平成28年5月に営業本部長となって営業の内容の理解を少しずつ深めようとしていた時期であり、営業部門の業務の大半が■■■■■及び■■■■■等を使用していたこともあり、■■■■■は、その時点では本件取引についていまだ十分な知識を有しておらず、その供述内容も客観的事実と整合していない。また、■■■■■は、調査担当者から事前通知事項に該当する事項の説明を受けておらず、何を目的として聴き取りが行われているのかを把握することができなかつた状態で供述録取がされたものであり、その態様も納税者の予見可能性を高めるという国税通則法(以下「通則法」という。)74条の9第1項の趣旨に反するものである。このように、被告が依拠する■■■■■の本件応答記録書は、その内容が客観的事実と整合しておらず、納税者の予見可能性を害する態様で作成されたものであり、信用性は低いというべきである。

(2) 被告の主張

ア 本件ランドの役務の内容

(ア) 原告と本件ランドとの間の本件手数料契約は、本件ランドが、本件ランドから委託を受けた本件ガイド及びツアーコンダクターと役割を分担しながら訪日ツアー客に原告の店舗を紹介して買物をさせ、これに対して、原告が売上げに比例した手数料を支払うことを目的とする契約である。

そして、原告と本件ランドとの間でそれぞれ締結されていた本件手数料契約書は、「販売手数料基本契約書」との題名が記載された上、原告と本件ランドの記名押印がされるなど、原告と本件ランドによって作成された正式な契約書であるから、原告と本件ランドとの間の契約の内容を認定し、判断するに当たって最も重視すべき資料であることは明らか

5
10
である。本件手数料契約書においては、①「」とは、「
 」とした上で、②本件ランドが「
 」とされている。また、本件各処分に至る税務調査時
に原告の専務取締役であったが、どの免税店に立ち寄るかは本件ラ
ンドが決め、旅行で原告の店舗に来店する日程を確定させるのは本件ラ
ンドであり、原告は業者から送られてきた旅行者名簿に基づき事前に旅
券番号等をレジシステムに登録し、手数料の計算ができるようにしてい
るなどと供述している。さらに、本件ランドのうちのランドオペレ
ーターが原告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
には、行程表が添付されていたものがあった。

15
20
25
(イ) したがって、本件手数料と対価関係にある本件ランドが原告に提供す
る役務の内容は、本件ランドが、キックバックを受けることを前提に原
告の店舗への来店を組み込んだ日程を策定し、事前に原告に行程表及び
ツアー客の名簿を送付して原告がレジシステムを使用した免税売上げの
管理及び販売手数料の計算ができるようにするとともに、本件ガイドを
選任し、原告の店舗に訪日ツアー客を誘引して買物をさせるよう指示し、
その指示に基づいて、本件ガイドが原告の店舗に訪日ツアー客を誘引し
て買物をさせ、ツアーコンダクターはこれを管理監督することである。
本件ランドのこれらの役務の内容は、本件ランドが集客旅行社に対して
ガイドを手配する役務を提供していることと何ら矛盾するものではなく、
本件ランドが集客旅行社に対して訪日ツアーの具体的な行程を考案し提
供する役務と併存するものである。

30
これに対し、原告は、本件ランドが原告に対し、訪日ツアーの行程表
を送付していなかった旨主張するが、原告の本社に対し本件ランドから
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、原告の会社は、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、原告がそのような非効率な方法を選択する合理的な理由は見当たらない。

5 (ウ) 上記の本件ランドの役割において重要なのは、本件ランドが当該訪日
ツアーに原告の店舗への来店を組み込み、本件ガイドに指示して訪日ツ
ア客に原告の店舗への来店を誘引し買物をさせることであるから、本
件ランドが作成した行程表に免税店への来店や原告の店舗が記載されて
10 いない事例があったからといって、本件ランドが上記の役割を担ってい
ないということにはならない。また、多くの訪日ツアー客に短時間で買
物をさせ、免税売上げの管理等を行うに当たって、事前に訪日ツアー客
の来店予定日、時間等のスケジュールや人数を把握し、調整すること、
訪日ツアー客の名簿を事前に入手することにより、免税の要件である項
15 目をレジシステムに入力することが重要であることは明らかである。国
内にいる本件ガイドから原告に対し、訪日ツアー客の名簿を送付する事
例があったとしても、単に本件ランドが作成した名簿を国内の本件ガイ
ドを通じて原告に対し提供したものであり、本件ランドが原告に対し名
簿を送付するという役務を提供していることに変わりはない。

20 (エ) さらに、本件ランドの本件ガイドに対する指示の内容が、本件ランド
が本件手数料契約を締結している原告の店舗あるいは類似の手数料契約
を締結している他の店舗のいずれかに訪日ツアー客を連れて行くよう求
めるものと解されるときも、本件ランドが本件ガイドに対し、原告の
店舗を入店候補先とすることを指示して初めて本件ガイドは原告の店舗
25 に入店して訪日ツアー客に買物をさせることが可能となるのであるから、
上記指示は、本件ガイドが原告の店舗に入店する不可欠の前提となるも
のであり、本件ランドの本件ガイドに対する上記指示が原告に対する役

務の提供に当たるものと解される。

イ 「国内において行った課税仕入れ」に該当するか

本件ランドはいずれも国内に事務所等を有しておらず、本件ランドの上
記役務は当該国外の事務所等から日本国内の原告及び本件ガイドに対して
行われていたから、その役務の提供は専ら国内以外の地域において行われ
ていた。一方、本件手数料契約に基づいて本件ガイドが行う原告の店舗に
訪日ツアー客を誘引して買物をさせるという役務の提供は、専ら国内で行
われ、ツアーコンダクターが行う役務の提供は国内及び国内以外の地域で
行われているといえる。そして、本件ランドの役務の対価である本件手数
料の額が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
のとの合理的に区分されているわけではない。

そうすると、本件手数料と対価関係にある本件ランドが原告に対して行
う役務の提供は、国内と国内以外の地域の双方で行われるが、その対価の
額が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ないから、本件ランドの役務は、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わたって行われる役務の提
供」に該当し、同号に基づき、役務の提供を行う者の役務の提供に係る事
務所等の所在地により内外判定を行うことになる。

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から、
本件手数料と対価関係にある本件ランドが原告に提供する役務の提供は、
消費税法30条1項に規定する「国内において行った課税仕入れ」に該当
しない。

ウ 原告の主張に対する反論

(ア) 本件引率等業務委託契約書及び本件業務委託契約書は、いずれも原告
以外の当事者名、作成年月日及び契約期間が空欄となっている上、原告
の押印及び本件ランドの記名押印はされておらず、原告と本件ランドと

の間で書面に記載された内容の契約が締結された事実を証明するものではなく、その内容は、本件手数料契約の内容及び実態とは必ずしも整合していない。

そして、前記のとおり、本件手数料契約書の記載内容及び関係者の供述等から本件手数料と対価関係にある本件ランドが原告に提供する役務の内容を明確に認定することが可能であるから、本件引率等業務委託契約書及び本件業務委託契約書の記載を重視した上で認定することが合理的であるとはいえない。

(イ) 原告が本件ランドの役務であると主張する前記(1)ア(ウ)の①から③までの業務は、前記の本件ランドによる原告の店舗への来店を組み込んだ日程の策定、本件ガイドの選任、原告の店舗に訪日ツアー客を誘引して買物をさせるよう指示するなどの行為がなければ行い得ないし、ツアーコンダクターの役割も、本件ランドの行為がなければ行い得ないものである。原告の主張のように、本件手数料契約に基づく役務の内容を単純に分割して検討するのは、本件手数料契約の内容及び実態を分析する方法として誤りである上、本件手数料契約の内容を全体的、総合的に検討すれば、本件ランドやツアーコンダクターの行為が本件手数料と対価関係にある本件ランドの役務には含まれないなどという原告の主張は誤りである。

仮に、原告が主張するように、本件ランドの役務に含まれるのが前記(1)ア(ウ)の①から③までの業務であり、本件ガイドが本件ランドからの指示に基づかずに原告の店舗に立ち寄るか否かを定めることができるというのであれば、原告は本件ガイドだけと販売手数料契約を締結すればよく、本件ランドの役務はもはや本件手数料契約に基づいた役務とはいえないはずであるし、何ら役務の提供を受けていないにもかかわらず、本件ランドが受領した手数料に係る消費税額が課税仕入れに当たるとして、

これを控除することはできない。また、本件ランドが本件手数料のうち相当部分を受け取る理由が、過去に行ってきた事業活動や資金投下に基づき築き上げてきた信用、信頼によるものにすぎないのであるならば、原告は、本件ランドから何ら役務の提供を受けていないことになるから、本件ランドに対して支払った手数料に係る消費税額が原告の課税仕入れに係る消費税額に当たるとして、これを控除することなど認められない。

5 (ウ) 原告は、国税庁が公表している質疑応答事例「海外旅行の添乗員の派遣に係る内外判定」(甲24)を引用して、被告が主張する本件ランドの行為が役務の提供に当たらない旨主張する。

10 しかし、「海外旅行の添乗員の派遣に係る内外判定」は、一般的な観光を目的とした海外旅行の添乗員の派遣に係る役務の提供について回答したものであり、本件手数料契約の、訪日ツアー客を原告の店舗に誘引し、買物をさせることを主たる目的とする役務とは前提が異なる上、本件手数料契約における重要な役務である本件ランドの行為には当てはまらない。

15 エ 本件応答記録書に信用性が認められること

20 ■■■は、平成29年1月26日の聴き取りの内容について、同年2月9日に改めて確認し、原告の代表取締役の確認を経た上で、本件応答記録書に署名押印をしている。また、■■■は、平成20年2月から原告の取締役の立場にあるものであり、本件の調査における質問に対し、回答内容を十分に確認することなく回答することはおよそ考えられないし、それまでの職務の内容や営業本部長に就任してから半年以上が経過していたことからすれば、本件取引について十分な知識を有していなかったとはいえない。

25 調査担当者は、平成28年8月1日に、原告の経理部長、総務部長及び税務代理人である各税理士に対して通則法74条の9が規定する調査の事前通知を適法に行っており、上記の調査の経緯からすれば、■■■が何を目

的として聴き取りが行われているか把握することができず、正確にかつ慎重に回答する機会を奪われていたとはいえない。

したがって、[REDACTED]の本件応答記録書の内容は、信用することができる。

一方、[REDACTED]の陳述書（甲18）及び証人[REDACTED]の供述内容は、本件手数料契約書等の客観的証拠や他の関係者の供述とも整合しないものであり、信用性は認められない。

第3 当裁判所の判断

- 1 消費税法4条3項2号のうち役務の提供が行われた場所が明らかでないものについて定めた部分及びこれを受けた施行令6条2項6号は、消費税法上の原則的な扱いとしては役務の提供が行われた場所を内外判定の基準とするが、個々の役務の提供が国内及び国内以外の地域にわたって行われる場合には、役務の提供場所の把握が事実上極めて困難であることから、国内に事務所等の物理的な存在のある事業者についてのみ課税を行うことで課税上の便宜及び明確化を図る趣旨で規定されたものであると解される。そうすると、役務の提供場所が国内と国内以外の地域の双方で行われるもののうち、その対価の額が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合理的に区分されていない場合には、かかる役務の提供は、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に該当すると解するのが相当であり、その役務の提供をした場所は、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により判定するのが相当である。

2 認定事実














前記前提事実に加え、掲記の各証拠及び弁論の全趣旨によれば、次の事実が認められる。

- (1) 本件手数料契約書の記載内容（甲7、乙14、45の1～乙117）

本件手数料契約書は、ランドオペレーターごとに内容が異なるものの、おむね、当事者として、「[REDACTED]」が原告であり、「[REDACTED]







5
10
15
20
25

「」が、「」
「」, 「」
「」及び「」
「」である旨の記載があり、契約内容として
「」
「」との趣旨の記載があることは共通
しており、また、「」
「」
「」
「」との記載があるほか、手数料のタイプや
それぞれの手数料の割合が記載されている。

(2) 本件業務委託契約書の記載内容（甲12）

30
35
40
45
50

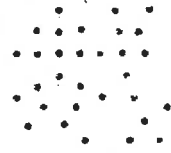
本件業務委託契約書には、原告からランドオペレーターへの委託業務の内
容として、


と記載され、ランド
オペレーターは、その従業員又は委託先を用いて上記業務を履行する旨記載
されている。

(3) 本件取引の流れ

原告と本件ランドとの間の本件取引の流れは、概要、以下のとおりであっ
た。

ア 原告と本件ランドとの間の本件手数料契約の締結

原告は、本件ランドとの間で、本件ランドが集客旅行社から依頼を受け
て国内旅行を手配した訪日ツアー客が、原告の店舗で買物をした場合に、
原告は本件ランドに対し原告の店舗の売上げに比例した手数料を支払う



旨の本件手数料契約を締結した。本件ランドは、原告以外の免税店事業者との間でも本件手数料契約に類似した契約を締結していた。(前提事実(3), 甲7, 乙14, 乙45の1~乙117, 証人■■■■)

原告が本件ランドに対して支払う本件手数料の具体的な算定方法は、タイプ表において定められており、訪日ツアー客が実際に原告の店舗で商品を購入した場合に、商品の金額にタイプ表に記載された本件手数料の割合を乗じた金額が本件ランドに支払われていた。原告においては、本件手数料の割合が異なる様々なタイプ表を用意しており、ランドオペレーターが経験豊富なガイドをどれだけ抱えているか、原告と他の免税店事業者との競争がどの程度激しいかなどによって本件手数料のタイプを決定することとされていた。(甲18, 25, 26, 乙15, 30)

また、原告と本件ガイドとは直接の契約関係にはないものの、本件手数料契約においては、本件ガイドが引率した訪日ツアー客が原告の店舗で買物をした場合に、本件ランドが本件ガイドに対し、その売上げに比例した手数料を支払うことが前提とされていた。(証人■■■■, 弁論の全趣旨)

イ 本件ランドによる訪日ツアーの企画等

本件ランドは、集客旅行社から訪日ツアーの手配の依頼を受け、集客旅行社が作成した旅行行程に沿って、ホテル、レストランやバス・鉄道等の手配・予約をし、訪日ツアー客の案内・引率を行うガイドを選定する。(前提事実(2))

ウ 本件ランドによる本件ガイドの手配等

本件ランドは、本邦に居住するガイドに対し、訪日ツアーが始まる10日ほど前に、ガイドを引き受けるかどうかを打診し、受諾されると、1週間ほど前に、訪日ツアーの行程表、訪日ツアー客の名簿を送付し、行程表に従って訪日ツアー客を案内するよう指示する。行程表には、旅行行程、

訪れる場所、順序、時間が具体的に記載されており、訪日ツアー客が買物をする免税店の記載は、具体的な店名が記載されていることもあれば、免税店自体の記載がないものや、単に「免税店」とだけ記載されている場合もある。(甲17, 18, 21, 33の1, 乙20, 21, 証人■)

エ 原告の店舗への来店予定等のスケジュール調整等

本件ランドが作成した行程表に原告の店舗が記載されている場合や本件ランドから原告に対し入店予定の連絡、訪日ツアー客の名簿の送付がある場合には、本件ガイドは、その行程表や本件ランドの指示に従い、原告の店舗へ訪日ツアー客を引率することになる。その場合でも、本件ガイドは、原告の店舗と連絡を取り合い、具体的な日程を調整する。(甲18, 弁論の全趣旨)

行程表に具体的な免税店の記載がないときなど、当該訪日ツアーにおいて立ち寄る免税店が決まっていない場合には、本件ランド又は本件ガイドが入国日、出国日及び利用する空港の記載がある訪日ツアー客の名簿を原告の本社又は店舗にファックスで送信する。原告の本社の職員は、上記名簿の記載に基づき、立ち寄る可能性のある地域に所在する店舗に対し、これらの書面をファックスで送信する。これらの送付を受けた原告の店舗は、当該訪日ツアーを担当する本件ガイドに対し、原告の店舗に立ち寄ってもらえるよう営業活動を行い、訪日ツアーの団体客が重複しないよう到来日の調整等を行う。(甲18, 29, 証人■)

なお、訪日ツアー客のうち、事前の連絡なく原告の店舗に入店する者は、全体の10%程度である。(甲29, 乙44)

オ 原告の店舗における準備

原告の店舗においては、本件ランド又は本件ガイドから送付された訪日ツアー客の名簿により、来店予定の前日にはその名簿に記載された訪日ツアー客の氏名、旅券番号、上陸日及び国籍等の情報並びに本件ガイド

を原告のレジシステムに入力する。(甲29, 乙16)

カ 原告の店舗での商品の購入の流れ及び本件ガイドの役割

原告の店舗においては、訪日ツアー客が来店した際に、旅券に印字されたバーコード情報から国籍、旅券番号、氏名及び生年月日を読み込む。

訪日ツアー客が商品を購入すると、レジシステムにより、明細書、領収書、消費税等の免除を受けるために必要な購入記録票及び購入者誓約書が出力される。(乙16, 17)

本件ガイドは、原告の店舗を訪れる前から、訪日ツアー客に対し、原告の店舗の紹介や取り扱っている商品の説明を行うなどの販売促進行為を行い、原告の店舗においても、当該店舗の店員による商品の販売を補助するなどしていた。(甲17, 18, 29)

キ 訪日ツアー客の来店後の手続

閉店後、経理担当者は、レジシステムから輸出免税集計表、来店者集計表、免税売上管理報告書を出し、購入者誓約書と照合の上、旅券番号、氏名、生年月日及び署名が記載されていること、一般物品金額、消耗品金額が各リストと一致しているかなどを確認する。(乙16)

(4) 原告と本件ガイドとの関係等

本件ランドと本件ガイドとの関係は非常に強固であり、原告が、本件ランドを通さず、直接、本件ガイドとの間で契約を締結することは困難であり、原告と本件ガイドとの間に契約関係はなかった。(甲18. 証人)

原告の店舗におけるツアー客による商品の購入の売上げは、本件ガイドの能力及び経験により異なるものであったため、原告は、原告の店舗における売上げを伸ばすため、本件ガイドに原告が取り扱っている商品の情報提供を行う勉強会を開催し、そのほか、本件ガイドに新商品に関する情報を提供したり、ガイドとしての心構えや原告が取り扱う商品を説明する冊子を作成して、本件ガイドに渡すなどしていた。(甲17~18の2, 甲29)

3 事実認定の補足説明

被告は、本件ランドから原告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、原告の本社は、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、原告がそのような非効率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]

[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、原告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、本件ランドが原告の店舗への来店を組み込んだ日程を策定し、事前に原告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、原告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、必ずしも原告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原告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、これを送付された原告の本社においては、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、原告の店舗は、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、原告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、甲第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
本件ランドから原告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、■の本件応答記録書の供述内容のうち、被告の上記主張に係
る部分については、■が誤解して供述したものと解するのが相当であって、
被告の上記主張は採用することができない。一方、■の陳述書（甲18）及
び証人■の供述内容は、前記認定と矛盾するものではない。

また、被告は、本件ランドのうち■のランドオペレーターが原告に対しホ
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■のランドオペレーターが作成した訪日ツアーの行程に原
告の店舗が組み込まれていたとしても、これらは、原告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。

4 検討

(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

ア 前記前提事実及び認定事実によれば、原告と本件ランドとは、本件手数
料契約において、本件ランドが集客旅行社から依頼を受けて国内のホテル、
レストラン、ガイド等の手配を行った訪日ツアー客が、原告の店舗で商品
を購入した場合には、原告が本件ランドに対し原告の店舗の売上げに比例
した本件手数料を支払う旨の包括的な契約を締結していたものであり、本
件手数料契約の下では、本件ランドが作成した行程表に原告の店舗が記載
されている場合だけでなく、記載されていない場合であっても、本件ラン
ドが手配を行った訪日ツアー客が本件ガイドから引率されて原告の店舗で
商品を購入すれば、それだけで本件手数料が支払われる仕組みとなってい
た。そして、本件ランドは、原告以外の免税店事業者との間においても、

本件手数料契約と類似の契約を締結していることが認められるところ、このような契約が締結されていない免税店で訪日ツアー客が商品を購入しても、本件ランドや本件ガイドに販売手数料が支払われるものではないから、本件手数料契約の締結の有無は本件ランドや本件ガイドの利益に直ちに結び付くものであり、本件手数料契約が締結されていなければ、本件ランド又は本件ガイドが多数の免税店の中からあえて原告の店舗を選んで、訪日ツアー客を引率することはなかったといえる。

イ そうすると、本件手数料契約は、本件ランドが訪日ツアー客を原告の店舗に誘引することを意図したものであったということができ、本件ランドが策定した訪日ツアーの行程に原告の店舗が明示的に組み込まれている場合だけでなく、明示的には組み込まれていない場合であっても、本件ランドは本件ガイドに対して本件手数料契約又はそれに類似した契約を締結している免税店を選んで訪日ツアー客を誘引する旨の包括的な指示をしていたというべきであるから、訪日ツアーの行程に原告の店舗が明示的には組み込まれていない場合に本件ガイドが原告の店舗を選んで来店することも、本件ランドの包括的な指示によるものと認めるのが相当である。

そして、本件取引における原告の店舗の売上げは、訪日ツアー客を引率する本件ガイドの能力及び経験によって異なるものであるところ、ランドオペレーターとガイドとの結び付きが強く、原告が販売実績の高いガイドと直接契約を締結することが困難であったという事情も考慮すれば、原告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ということができるのであって、本件手数料契約において本件ランドによる本件ガイドの選任及び上記指示は重要な役務であったということができる。本件手数料契約において、本件ランドに対して高い割合の本件手数料が支払われることとされているのも、本件ランドの上記のような役割を考慮してのことと解するのが

相当である。

また、訪日ツアー客がその限られた滞在時間の中で、免税のための手続を含めた原告の店舗での買物を円滑に済ませるためには、原告の店舗において事前に訪日ツアー客の名簿の送付を受け、その氏名や旅券番号等をレジシステムに入力しておくことが必要であったといえる。さらに、本件手数料の額を計算するためには、原告の店舗で商品を購入した訪日ツアー客と本件ランドとを関連付ける必要があったことからすれば、本件ランド又は本件ガイドにおいて、原告の店舗に対し、事前に訪日ツアー客の名簿を送付しておくことも重要な役務であったといえることができる。

ウ これらの事情を総合すれば、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、原告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、本件ガイドが原告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原告に対し、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原告の商品の購入に向けられた一連の行為であると認められる。これらの役務は、本件手数料契約書の記載内容とも整合するものであり、本件ランドが集客旅行社に対して提供すべきものであるガイドを手配する役務や訪日ツアーの具体的な行程を策定する役務と矛盾するものではなく、併存し得るものである。なお、ツアーコンダクターについては、原告又は本件ランドと契約関係があったことを認めることはできないから、仮に本件ガイドから何らかの名目で金銭を受け取っていたとしても、その提供する役務は本件手数料と対価関係にある役務には含まれない。

(2) 「国内において行った課税仕入れ」に該当するか

本件ランドはいずれも国内に事務所等を有しておらず、本件ランドによって行われた上記(1)ウ①及び③の役務の提供は、本件ランドの国外の事務所等から国内の原告及び本件ガイドに対して行われたものであり、一方、本件手数料契約に基づいて本件ガイドによって行われた原告の店舗に訪日ツアー客を誘引して買物をさせるなどの同②及び③の役務の提供は、国内で行われたものといえる。したがって、本件ランドの提供した役務の対価である本件手数料の額が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ない。

そうすると、本件手数料と対価関係にある本件ランドが原告に対して行った役務の提供は、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わたって行われる役務の提供」に該当するものと認められるところ、本件ランドはいずれも国内に事務所等を有していないから、当該役務の提供は、消費税法30条1項に規定する「国内において行った課税仕入れ」に該当しないというべきである。

(3) これに対し、原告は、本件手数料契約書は、専ら本件手数料に焦点を当てて作成されたものであり、本件ランドの役務の具体的内容を明示した規定がなく、その内容も正確に理解することが困難なものや、明らかな誤りが記載されているなど、本件ランドの契約上の役務の内容について、その記載に基づいて正確に認定することは困難であるから、本件取引の内容を忠実に反映した本件業務委託契約書によって役務の内容を確定すべきところ、本件業務委託契約書によれば、本件手数料と対価関係にある本件ランドが原告に提供する役務の内容は、

である旨主張する。

しかしながら、本件手数料契約書は、本件手数料契約に関して、原告と本件ランドにより作成され、真正に成立した契約書であり、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、これを基礎とした上で、本件手数料契約書以外の証拠等を勘案して、当事者間の合意内容や実際の取引の内容を認定することは合理的であり、そのような方法により認定すると、本件ランドの役務の具体的内容は、前記(1)ウにおいて認定したとおりとなる。

一方、本件業務委託契約書は、平成27年10月頃にその原型となる引率等業務委託契約書が作成され、実際に本件ランドとの間で使用されたのは平成28年2月頃以降であって(甲8, 9, 12, 27)、本件各課税期間の大部分において適用されていたものと認めることはできないし、本件取引においては、そもそも訪日ツアー客が原告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、訪日ツアー客を原告の店舗に誘引すること自体が最も重要な要素というべきであり、本件ガイドによる上記①から③までの役務も本件ランドから本件ガイドに対する原告の店舗に来店する旨の指示を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、上記①から③までの役務に限って本件ランドが原告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、本件手数料契約の内容を正確に反映したものとはいえない。

したがって、原告の上記主張は採用することができない。

(4) また、原告は、本件ランドによる本件ガイドの選任及び原告の店舗に訪日ツアー客を誘引する旨の指示のみでは、本件ガイドが訪日ツアー客を引率して原告の店舗で商品を購入させるという契約の目的を達成することができないから、これらの選任及び指示は、本件ランドの役務の提供とは別個の事前の準備行為に位置付けられ、役務の提供には該当しないこと、同様に本件ランドが原告の店舗への来店を組み込んだ行程表を作成すること及びツアー客の名簿を原告に直接送付することも、それ自体に対しては対価が支払われる

ものではなく、単に商品の購入という目的達成後の事務処理の手間を省くためのものにすぎないから、役務の提供には該当しない準備行為に位置付けられる旨主張する。

しかしながら、既に認定したとおり、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、本件ガイドの選任、本件ガイドに対する上記指示、原告に対する訪日ツアー客の名簿の送付を含めた一連の行為と解するのが相当であるから、原告が主張するように、これらの一連の行為のうち一部のみを殊更に取り出して、本件手数料契約の内容及び実態を分析することが、方法として相当であるとはいえないし、本件ランドによる本件ガイドの選任及び本件ガイドに対する上記指示は、本件手数料の支払義務の発生に不可欠なものであり、滞在時間の限られている訪日ツアー客の免税売上げの管理や本件手数料の額の計算には訪日ツアー客の名簿を事前に送付することも重要なものであったから、これらを単なる準備行為と位置付けることはできないのであって、原告の上記主張は採用することができない。

(5) さらに、原告は、国税庁のホームページに掲載されている質疑応答事例（甲24）においては、日本の旅行業者が日本の人材派遣会社に対して海外旅行の添乗員等の派遣を依頼し、添乗サービス等が海外現地でのみ行われる場合には、人材派遣会社による国内から添乗員等の選任・指示については言及することなく、旅行業者が人材派遣会社から受ける役務の提供は国外取引に該当するとされていることを挙げ、被告の本件の取扱いはこれらの事例に反する旨主張する。

しかしながら、原告が挙げる事例は、添乗員等の派遣を依頼した場合には、添乗員が実際に役務の提供をした場所により、その役務の提供場所を判断するとするものであり、これは本件ランドの役務のうち集客旅行社との間の契約に基づいてガイドを手配する役務に関するものと解され、原告と本件ランドとの間の本件手数料契約に基づく本件手数料と対価関係にある本件ランド

の役務の提供が問題となっている本件とは事案が異なるというべきであるから、原告の上記主張は採用することができない。

5 本件各処分 of 適法性について

5 上記4のとおり、本件手数料と対価関係にある本件ランドの原告に対する役務の提供は「国内において行った課税仕入れ」に該当せず、本件手数料を原告の「課税仕入れに係る支払対価の額」と認めることはできないから、これを前提に計算すると、本件各課税期間の納付すべき消費税額及び納付すべき譲渡割額（地方消費税額）は、別表2の各「納付すべき消費税額」欄及び各「納付すべき譲渡割額」欄に記載のとおりとなり、また、過少申告加算税の額は別表3
10 の各「過少申告加算税の額」欄に記載のとおりとなって、いずれも本件各処分における税額と同額となる。

したがって、本件各処分はいずれも適法である。

第4 結論

15 以上によれば、原告の請求はいずれも理由がないから棄却することとして、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

市原義孝 

裁判官中野晴行及び裁判官邊見育子は、いずれも差し支えのため、署名押印することができない。

裁判長裁判官

市原義孝 

(別紙)

請求の趣旨目録

博多税務署長が平成29年6月27日付けで原告に対してした以下の各処分をい
ずれも取り消す。

- 5 1 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
に同更正決定に係る過少申告加算税の賦課決定処分
- 10 2 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
に同更正処分に係る過少申告加算税の賦課決定処分
- 15 3 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
に同更正処分に係る過少申告加算税の賦課決定処分のうち、過少申告加算税額 []
円を超える部分
- 20 4 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
部分並びに同更正処分に係る過少申告加算税の賦課決定処分のうち、過少申告加
算税額 [] 円を超える部分
- 25 5 平成25年3月1日から平成25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
びに同更正処分に係る過少申告加算税の賦課決定処分のうち、過少申告加算税額

円を超える部分

6 平成25年6月1日から平成25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同更正処分に係る過少申告加算税の賦課決定処分のうち、過少申告加算税額 円を超える部分

7 平成25年9月1日から平成25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同更正処分に係る過少申告加算税の賦課決定処分のうち、過少申告加算税額 円を超える部分

8 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同更正処分に係る過少申告加算税の賦課決定処分のうち、過少申告加算税額 円を超える部分

9 平成26年3月1日から平成26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同更正処分に係る過少申告加算税の賦課決定処分のうち、過少申告加算税額 円を超える部分

10 平成26年6月1日から平成26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同更正処分に係る過少申告加算税の賦課決定処分のうち、過少申告加算税額 円を超える部分

- 11 平成26年9月1日から平成26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 [REDACTED] 円を下回る部分及び地方消費税の還付すべき譲渡割額 [REDACTED] 円を下回る部分並びに同更正処分に係る過少申告加算税の賦課決定処分のうち、過少申告加算税額 [REDACTED] 円を超える部分
- 12 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 [REDACTED] 円を下回る部分及び地方消費税の還付すべき譲渡割額 [REDACTED] 円を下回る部分並びに同更正処分に係る過少申告加算税の賦課決定処分のうち、過少申告加算税額 [REDACTED] 円を超える部分
- 13 平成27年3月1日から平成27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 [REDACTED] 円を下回る部分及び地方消費税の還付すべき譲渡割額 [REDACTED] 円を下回る部分並びに同更正処分に係る過少申告加算税の賦課決定処分のうち、過少申告加算税額 [REDACTED] 円を超える部分
- 14 平成27年6月1日から平成27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 [REDACTED] 円を下回る部分及び地方消費税の還付すべき譲渡割額 [REDACTED] 円を下回る部分並びに同更正処分に係る過少申告加算税の賦課決定処分のうち、過少申告加算税額 [REDACTED] 円を超える部分
- 15 平成27年9月1日から平成27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 [REDACTED] 円を下回る部分及び地方消費税の還付すべき譲渡割額 [REDACTED] 円を下回る部分並びに同更正処分に係る過少申告加算税の賦課決定処分のうち、過少申告加算税額 [REDACTED] 円を超える部分
- 16 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 [REDACTED]
[REDACTED] 円を下回る部分及び地方消費税の還付すべき譲渡割額 [REDACTED]
円を下回る部分並びに同更正処分に係る過少申告加算税の賦課決定処分のうち、
過少申告加算税額 [REDACTED] 円を超える部分



別表 1

本件各課税期間の消費税等に係る経緯

(単位:円)

課税期間	区分	年月日	課税標準額	消費税額	控除対象仕入税額	納付すべき消費税額	課税標準となる消費税額	納付すべき地方消費税額	過少申告加算税の額	
平成24年5月期	確定申告	24・7・25							-	
	修正申告	24・12・19							-	
	加算税賦課決定処分	24・12・21	-	-	-	-	-	-		
	更正処分等	29・6・27								
	審査請求	29・9・20	全部取消し							
	裁 決	30・9・4	棄却							
平成24年8月期	確定申告	24・10・30							-	
	修正申告	24・12・19							-	
	加算税賦課決定処分	24・12・21	-	-	-	-	-	-		
	更正処分等	29・6・27								
	審査請求	29・9・20	全部取消し							
	裁 決	30・9・4	棄却							
平成24年11月期	確定申告	25・1・30							-	
	更正処分等	29・6・27								
	審査請求	29・9・20								
	裁 決	30・9・4	棄却							
平成25年2月期	確定申告	25・4・30							-	
	更正処分等	29・6・27								
	審査請求	29・9・20								
	裁 決	30・9・4	棄却							

(単位:円)

課税期間	区分	年月日	課税標準額	消費税額	控除対象仕入税額	納付すべき消費税額	課税標準となる消費税額	納付すべき地方消費税額	過少申告加算税の額
平成25年5月期	確定申告	25・7・25							—
	更正処分等	29・6・27							
	審査請求	29・9・20							
	裁 決	30・9・4				棄却			
平成25年8月期	確定申告	25・10・25							—
	更正処分等	29・6・27							
	審査請求	29・9・20							
	裁 決	30・9・4				棄却			
平成25年11月期	確定申告	26・1・28							—
	更正処分等	29・6・27							
	審査請求	29・9・20							
	裁 決	30・9・4				棄却			
平成26年2月期	確定申告	26・4・28							—
	更正処分等	29・6・27							
	審査請求	29・9・20							
	裁 決	30・9・4				棄却			

(単位：円)

課税期間	区分	年月日	課税標準額	消費税額	控除対象仕入税額	納付すべき消費税額	課税標準となる消費税額	納付すべき地方消費税額	過少申告加算税の額
平成26年5月期	確定申告	26・7・29							
	更正処分等	29・6・27							
	審査請求	29・9・20							
	裁 決	30・9・4				棄却			
平成26年8月期	確定申告	26・10・28							
	更正処分等	29・6・27							
	審査請求	29・9・20							
	裁 決	30・9・4				棄却			
平成26年11月期	確定申告	27・1・30							
	更正処分等	29・6・27							
	審査請求	29・5・24							
	裁 決	30・9・4				棄却			
平成27年2月期	確定申告	27・4・28							
	更正処分等	29・6・27							
	審査請求	29・9・20							
	裁 決	30・9・4				棄却			

(単位：円)

課税期間	区分	年月日	課税標準額	消費税額	控除対象仕入税額	納付すべき消費税額	課税標準となる消費税額	納付すべき地方消費税額	過少申告加算税の額
平成27年5月期	確定申告	27・7・30							-
	更正処分等	29・6・27							
	審査請求	29・9・20							
	裁 決	30・9・4				棄却			
平成27年8月期	確定申告	27・10・28							-
	更正処分等	29・6・27							
	審査請求	29・9・20							
	裁 決	30・9・4				棄却			
平成27年11月期	確定申告	28・2・1							-
	更正処分等	29・6・27							
	審査請求	29・9・20							
	裁 決	30・9・4				棄却			
平成28年2月期	確定申告	28・4・25							-
	更正処分等	29・6・27							
	審査請求	29・9・20							
	裁 決	30・9・4				棄却			

※ 「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し、「課税標準となる消費税額」欄の▲印は、控除不足還付税額を示す。

別表 2

本件各課税期間の消費税等の合計税額

(単位：円)

項目		課税期間		平成24年5月期	平成24年8月期	平成24年11月期	平成25年2月期
消	課税標準額	更正処分前	①				
		更正処分後	②				
費	消費税額	更正処分前	③				
		更正処分後	④				
費	控除対象仕入税額	更正処分前	⑤				
		更正処分後	⑥				
		納付すべき消費税額 (④-⑥) (百円未満切捨て)	⑦				
		既に納付の確定した消費税額	⑧				
税	差引納付すべき消費税額 (⑦-⑧) (百円未満切捨て)		⑨				
地 方 消 費 税	課税標準となる消費税額		⑩				
	納付すべき譲渡割額		⑪				
		既に納付の確定した譲渡割額	⑫				
税	差引納付すべき譲渡割額 (⑪-⑫) (百円未満切捨て)		⑬				
		差引納付すべき消費税等の合計税額 (⑨+⑬)	⑭				

(単位：円)

項目		課税期間		平成25年5月期	平成25年8月期	平成25年11月期	平成26年2月期
消	課税標準額	更正処分前	①				
		更正処分後	②				
費	消費税額	更正処分前	③				
		更正処分後	④				
費	控除対象仕入税額	更正処分前	⑤				
		更正処分後	⑥				
		納付すべき消費税額 (④-⑥) (百円未満切捨て)	⑦				
		既に納付の確定した消費税額	⑧				
税	差引納付すべき消費税額 (⑦-⑧) (百円未満切捨て)		⑨				
地 方 消 費 税	課税標準となる消費税額		⑩				
	納付すべき譲渡割額		⑪				
		既に納付の確定した譲渡割額	⑫				
税	差引納付すべき譲渡割額 (⑪-⑫) (百円未満切捨て)		⑬				
		差引納付すべき消費税等の合計税額 (⑨+⑬)	⑭				

(単位：円)

課税期間			平成26年5月期	平成26年8月期	平成26年11月期	平成27年2月期	
消 費 税	課税標準額	更正処分前	①				
		更正処分後	②				
	消費税額	控除過大調整税額 更正処分前	③				
		控除過大調整税額 更正処分後	④				
	控除対象仕入税額	更正処分前	⑤				
		更正処分後	⑥				
	納付すべき消費税額 (④-⑥) (百円未満切捨て)		⑦				
	既に納付の確定した消費税額		⑧				
	差引納付すべき消費税額 (⑦-⑧) (百円未満切捨て)		⑨				
	地 方 消 費 税	課税標準となる消費税額		⑩			
		納付すべき譲渡割額		⑪			
		既に納付の確定した譲渡割額		⑫			
		差引納付すべき譲渡割額 (⑪-⑫) (百円未満切捨て)		⑬			
	差引納付すべき消費税等の合計税額 (⑨+⑬)			⑭			

(単位：円)

課税期間			平成27年5月期	平成27年8月期	平成27年11月期	平成28年2月期	
消 費 税	課税標準額	更正処分前	①				
		更正処分後	②				
	消費税額	更正処分前	③				
		更正処分後	④				
	控除対象仕入税額	更正処分前	⑤				
		更正処分後	⑥				
	納付すべき消費税額 (④-⑥) (百円未満切捨て)		⑦				
	既に納付の確定した消費税額		⑧				
	差引納付すべき消費税額 (⑦-⑧) (百円未満切捨て)		⑨				
	地 方 消 費 税	課税標準となる消費税額		⑩			
		納付すべき譲渡割額		⑪			
		既に納付の確定した譲渡割額		⑫			
		差引納付すべき譲渡割額 (⑪-⑫) (百円未満切捨て)		⑬			
	差引納付すべき消費税等の合計税額 (⑨+⑬)			⑭			

別表 3

本件各属課決定処分

(単位：円)

項目	課税期間			
	平成24年5月期	平成24年8月期	平成24年11月期	平成25年2月期
納付すべき税額 (別表2④欄)	①			
①のうち、過少申告加算税の基礎となる税額 (1万円未満切捨て)	②			
外：直前の調査による修正税額 (1万円未満切捨て)				
②のうち、通則法65条2項の規定による加算税の基礎となる税額 (②-500,000円)	③			
過少申告加算税の割合	④			
③に対する割合	⑤			
過少申告加算税額【通常分】 (②×④)	⑥			
過少申告加算税額【加重分】 (③×⑤)	⑦			
過少申告加算税額 (⑥+⑦)	⑧			

(単位：円)

項目	課税期間			
	平成25年5月期	平成25年8月期	平成25年11月期	平成26年2月期
納付すべき税額 (別表2④欄)	①			
①のうち、過少申告加算税の基礎となる税額 (1万円未満切捨て)	②			
②のうち、通則法65条2項の規定による加算税の基礎となる税額 (②-500,000円)	③			
過少申告加算税の割合	④			
③に対する割合	⑤			
過少申告加算税額【通常分】 (②×④)	⑥			
過少申告加算税額【加重分】 (③×⑤)	⑦			
過少申告加算税額 (⑥+⑦)	⑧			

(単位：円)

項目	課税期間			
	平成26年5月期	平成26年8月期	平成26年11月期	平成27年2月期
納付すべき税額 (別表2④欄)	①			
①のうち、過少申告加算税の基礎となる税額 (1万円未満切捨て)	②			
②のうち、通則法65条2項の規定による加算税の基礎となる税額 (②-500,000円)	③			
過少申告加算税の割合	④			
③に対する割合	⑤			
過少申告加算税額【通常分】 (②×④)	⑥			
過少申告加算税額【加重分】 (③×⑤)	⑦			
過少申告加算税額 (⑥+⑦)	⑧			

(単位：円)

項目	課税期間			
	平成27年5月期	平成27年8月期	平成27年11月期	平成28年2月期
納付すべき税額 (別表2④欄)	①			
①のうち、過少申告加算税の基礎となる税額 (1万円未満切捨て)	②			
②のうち、通則法65条2項の規定による加算税の基礎となる税額 (②-500,000円)	③			
過少申告加算税の割合	④			
③に対する割合	⑤			
過少申告加算税額【通常分】 (②×④)	⑥			
過少申告加算税額【加重分】 (③×⑤)	⑦			
過少申告加算税額 (⑥+⑦)	⑧			

これは正本である。

令和3年6月2日

東京地方裁判所民事第3部

裁判所書記官

小林 卓也

