

# 外国親法人主催の訪日ツアーに必要な 国内パッケージツアー提供取引の輸出免税取引該当性 (東京高判平成28年2月9日)

## 関 本 大 樹

はじめに

### 1 事案の概要

### 2 判 旨

- (1) 本件取引の性格
- (2) 本件取引の輸出取引等該当性
- (3) 本件取引のその他の輸出等類似取引該当性

### 3 先例・学説等

- (1) 先例等
- (2) 原判決に対する論評
- (3) 消費税法立案担当者による解説
- (4) 消費税法基本通達逐条解説等における実務上の解釈等
- (5) その他の実務上の通説的見解
- (6) オーストラリアにおける類似取引の課税上の取扱い

### 4 検 討

- (1) 本判決の結論としての妥当性
- (2) 本件取引の性格付けの変更の理由
- (3) A社が便益を直接享受するとの認定の影響
- (4) 実質的判定の必要性のそもそもの原因
- (5) ATS 事件控訴審判決からの示唆

おわりに

## はじめに

消費税については、財やサービスなどが消費される場所で課税をすべきとする、いわゆる仕向地課税主義に基づき、輸出取引のほか、国際間の運輸・通信関連取引ばかりではなく、非居住者に対する無形資産の譲渡等や役務提供取引など、輸出取引に類似する取引（以下「輸出等類似取引」といい、輸出取引と併せて「輸出取引等」という。）に係る免税規定が設け

## 2 判例評釈

られている（消費税法7条《輸出免税等》）。ところで、貨物等の有形物の輸出については、免税対象か否かがほぼ明らかである一方、無形資産や役務提供取引については、当該取引が免税対象となる輸出等類似取引に該当するか否かが必ずしも明らかではない場合がある。本件もそのような事例であり、控訴人である納税者（以下「控訴人」という。）は、旅行業者であるが、非居住者である親会社が国外で主催する訪日旅行に必要な本邦内における宿泊等のサービスを確保してパッケージとして親会社に提供する取引（以下「本件取引」という。）を事業内容とする内国法人である。そして、本件では、控訴人は、上記取引が当該パッケージを構成している個々の施設利用権等によって組成された無形資産の非居住者に対する譲渡等として消費税の免税対象であると主張するとともに、仮にそうではなかったとしても、輸出等類似取引として免税対象となると主張している。

本稿では、主に上記取引が輸出等類似取引となり得るか否かについて検討することとし、特に、本件取引が輸出等類似取引から除外される「非居住者に対して行われる役務の提供」で「国内において直接便益を享受するもの」に該当するか否かを中心に検討してみることとしたい。

## 1 事案の概要

本件は、旅行業法に基づく旅行業等を目的とする内国法人である控訴人が、外国法人であるA inc.（以下「A社」という。）の主催する訪日旅行についてA社との間で行っている本件取引が消費税法7条1項により消費税が免除される取引（以下「輸出免税取引」という。）に当たるとして、平成19年1月1日から同21年9月30日までの間の3カ月毎の各課税期間に係る消費税及び地方消費税について、本件取引に基づいてA社から受領した対価の額を消費税の課税標準額に算入せずに確定申告をしたところ、所轄税務署長から、本件取引が輸出免税取引に該当せず、本件取引の対価の一部（本件取引の売上げのうち日本国内における飲食、宿泊、輸送等の

サービスの提供に係るもの)が消費税の課税標準額に算入されるとして、本件各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、これらの処分の取消しを求めた事案の控訴審である。

原審は、本件取引は、控訴人が、非居住者であるA社に対し、同社の主催する訪日旅行に参加する外国人旅行者(以下「本件旅行者」という。)に対して各種サービス提供機関による役務の提供という方法により国内における飲食、宿泊、運送等の役務を提供するという役務を提供するものであり、消費税法施行令17条2項7号ハに掲げる役務の提供(同号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)に該当し、輸出免税取引から除かれるなどとして本件取引の輸出免税取引該当性を認めず、本件各更正処分及び本件各賦課決定処分はいずれも適法であるとして、控訴人の請求をいずれも棄却した。

そこで、控訴人がこれを不服として控訴したものである。

## 2 判旨

本件控訴審判決(平成27年(行コ)第156号消費税更正処分等取消請求控訴事件・東京高裁平成28年2月9日判決(上告受理申立て)・裁判所HP、以下「本判決」という。)では、「当裁判所も、本件取引は輸出免税取引に該当せず、本件各更正処分及び本件各賦課決定処分はいずれも適法であるから、控訴人の請求はいずれも棄却すべきものと判断する」として、その理由については、原審判決(平成23年(行ウ)第718号消費税更正処分等取消請求事件・東京地裁平成27年3月26日判決・裁判所HP、以下「原判決」という。)を一部修正して引用している。

そこで、以下では、本判決における原判決に対する主要な修正点について述べるとともに、上記「はじめに」で述べたとおり、本判決が本件取引を「国内において直接便益を享受するもの」と追認した理由を中心に、当該修正後の判示事項について紹介することとしたい。

### (1) 本件取引の性格

原判決では、本件取引を「本件訪日旅行者に対して各種サービス提供機関による役務の提供という方法により国内における飲食、宿泊、運送等の役務を提供する」という役務を提供する取引であると認定していた<sup>(1)</sup>が、本判決では、「国内における飲食、宿泊、運送等の旅行素材の組合せを企画し各種サービス提供機関を手配することによりこれをA社が確実に利用できるようにする」という役務を提供する取引であると修正している<sup>(2)</sup>。

### (2) 本件取引の輸出取引等該当性

上記(1)の判示に基づき、本判決も、争点となった本件取引に係る①消費税法7条1項1号(輸出取引)該当性、②同5号(政令により輸出取引等に含まれるもの)、消費税法施行令17条《輸出取引等の範囲》2項6号(無体財産権の譲渡等)該当性については、いずれも原判決を一部修正しつつ引用して同様に否定している<sup>(3)</sup>。

### (3) 本件取引のその他の輸出等類似取引該当性

イ 本件取引が、消費税法7条1項5号、消費税法施行令17条2項7号<sup>(4)</sup>(以下「非居住者向け役務免税規定」という。)に該当するか否かについて本判決は、「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」と原判決の説示<sup>(5)</sup>をそのまま引用した上で、「同号ハが上記のものを輸出免税取引から除外しているのは、これが国境をまたがない、正に国内において消費されるサービスであり、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薄く税負担を求める租税であることに鑑みると、同号ハ該当性の判断は、上記立法趣旨等を踏まえて行うべきである」として、殊更な限定的解釈に否定的であった原判決<sup>(6)</sup>のトーンを弱めて判示している<sup>(7)</sup>。

□ ただし、本判決では、上記イに関連して、消費税法基本通達7-

2-16(非居住者に対する役務の提供で免税とならないものの範囲)は、「消費税法施行令17条2項7号において輸出免税の対象となるものから除かれる非居住者に対する役務の提供として、①国内に所在する資産に係る運送や保管、②国内に所在する不動産の管理や修理、③建物の建築請負、④電車、バス、タクシー等による旅客の輸送、⑤国内における飲食又は宿泊、⑥理容又は美容、⑦医療又は療養、⑧劇場、映画館等の興行場における観劇等の役務の提供、⑨国内間の電話、郵便又は信書便及び⑩日本語学校等における語学教育等に係る役務の提供を挙げているところ、これらは飽くまでも例示であって、輸出免税の対象となるものから除かれる非居住者に対する役務の提供がこれらに限られるとはいえない」とする原判決の説示<sup>(8)</sup>については軽微な引用誤りのみを訂正しつつ<sup>(9)</sup>引用している。

ハ そして、本判決は、本件取引は、上記(1)のとおり控訴人がA社に対して「国内における飲食、宿泊、運送等の旅行素材の組合せを企画し各種サービス提供機関を手配することによりこれをA社が確実に利用できるようにする」という役務を提供するものであることから、「本件取引は、非居住者であるA社に対して行われる役務の提供である。また、『国内における飲食、宿泊、運送等の旅行素材の組合せを企画し各種サービス提供機関を手配することによりこれをA社が確実に利用できるようにする』という役務は、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類するものであり、かつ、A社が上記役務の提供により直接享受する便益は、控訴人が企画し手配した国内における飲食、宿泊、運送等の旅行素材の組合せを本件訪日ツアーの催行に際して利用することができることであり、この便益は上記旅行素材が所在する国内においてでなければ享受することができないものであるから、上記役務の提供は、消費税法施行令17条2項7号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として、同号ハに該当するといふべきである」として、原判決の説示した理由<sup>(10)</sup>

## 6 判例評釈

を修正したのち、結局、「本件取引は、消費税法7条1項5号、消費税法施行令17条2項7号の輸出免税取引に該当しない」と判示している<sup>(11)</sup>。

## 3 先例・学説等

### (1) 先例等

本件は、旅行業等を目的とする内国法人が外国法人の主催する訪日旅行ツアーについて訪日旅行者の国内における飲食場所、宿泊先、交通手段等を組み合わせて当該外国法人に提供する取引に関して消費税の免税取引に該当するか否かが争点となった事案としては、初めての事例である<sup>(12)</sup>。

### (2) 原判決に対する論評

原判決が本件取引について輸出等類似取引に該当しないと判示した点については、肯定的に捉える論評がほとんど<sup>(13)</sup>であり、否定的に捉えるものは見受けられない。

### (3) 消費税法立案担当者による解説

非居住者向け役務免税規定<sup>(14)</sup>に係る除外規定の趣旨は、消費税法立案担当者によれば次のとおりである。すなわち、「これは、現に国内にある有価証券の保護預りとか非居住者の国内旅行の際の宿泊、飲食、交通機関の利用のように一般の国内消費と同様のものについては、輸出免税の対象とせず」(傍点筆者)、その他の「非居住者に対する役務の提供は、輸出免税の対象とする趣旨である。したがって、例えば国内における広告・宣伝を行う場合のように国内での役務の提供であっても、非居住者からの委託に基づくものについては、輸出免税の対象として取り扱われる」とされており<sup>(15)</sup>、「国内において直接便益を享受するもの」を除外することによって「一般の国内消費と同様のもの」を免税対象から排除することとしたものと考えられる。

#### (4) 消費税法基本通達逐条解説等における実務上の解釈等

消費税法基本通達逐条解説は、同通達の内容について通達番号ごとに課税庁の担当者が実務家向けに個人的見解として解説しているものであるが、上記2の(3)の口のとおり本判決で引用されている同通達7-2-16について、次のように解説している。

すなわち、「国内において行われる役務の提供であっても、非居住者に対するものは消費税法施行令第17条第2項第7号《非居住者に対する役務の提供のうち免税となるものの範囲》の規定により、原則として、輸出免税の対象となるのであるが、非居住者に対する役務の提供であっても国内に所在する資産に係る運送や保管あるいは国内における飲食や宿泊のように当該非居住者が国内において直接便益を享受するものは、輸出免税の対象から除外されている。」(傍点筆者)としている<sup>(16)</sup>。

また、逆に国内において行われる非居住者に対する役務の提供として輸出免税等の対象となる取引の例としては、「国内に事務所等を有しない外国企業からの依頼を受けて①国内の事業者が国内代理店として行う事務、②新聞社、雑誌社等が行う広告の掲載、③弁護士が行う国内における特許権等に関する訴訟事務」などとしている<sup>(17)</sup>。なお、これらのうち上記②については、輸出等類似取引として輸出免税等の対象になる理由については、上記逐条解説と同様に課税庁の担当者が実務家向けに個人的見解として解説している「回答実例消費税込答集」において次のように説明されている。

すなわち、上記②については、「非居住者に対する役務の提供のうち、現に国内に非居住者が有する資産に対する運送や保管などの役務の提供及び非居住者が国内に滞在する際に提供される宿泊のサービスや食事などのように、国内において消費し、直接その便益を享受するようなものについては課税とされていますが、それ以外の非居住者に対する役務については輸出免税の対象とされています(法7①、令17②七)」(傍点筆者)とした上で、「国内において行われる広告掲載という役務の提供によって受けら

## 8 判例評釈

れる便益は、商品販売促進の利益であり、国外に帰することから、非居住者が直接国内において享受するものではないためとされている<sup>(18)</sup>。したがって、取引相手である非居住者が「国内において提供された役務を国内において消費する」ということのみでは必ずしも「国内において直接便益を享受する」ことには、なり得ない場合があることが理解できよう。

なお、上記①及び③の取引については、上記応答集にも輸出免税等に該当する理由が明記されていないものの、いずれも取引相手である非居住者が「国外において便益を享受する」ことになる事例であると考えられる。

### (5) その他の実務上の通説的見解

DHC コメントール消費税法の非居住者向け役務免税規定に係る事例研究として、国内の航空会社が自社の訓練施設において外国の航空会社からパイロットの訓練の委託を受けた場合の課税関係について次のとおり解説されている。

すなわち、「外国の航空会社に所属するパイロットを国内において訓練する行為は、国内における飲食・宿泊等に類するもので非居住者が国内において直接便益を享受するものであり、輸出免税の対象とはならない」とされている<sup>(19)</sup>。

これは、たとえ訓練を委託した外国航空会社が非居住者であり、さらに当該外国航空会社に所属するパイロットが仮に非居住者であったとしても、国内における役務提供取引として課税対象となるとともに、当該外国航空会社が国内において直接便益を享受することに該当するとの見解であろう。そして、その根拠は、当該訓練の直接の便益は当該パイロットが受けるものと考えられるものの、当該パイロットは、当該外国航空会社と雇用関係にあることから当該外国航空会社自身が国内において直接便益を享受したものと解されるためであると考えられる。

### (6) オーストラリアにおける類似取引の課税上の取扱い

既にオーストラリアでは、本件取引と基本的に同じ形態の取引（以下



「別件取引」という。)に係る物品サービス税(Goods and Services Tax、我が国の消費税に相当する国税であるが、以下「豪州 GST」という。)法制上の取扱いが課税訴訟(ここでは、以下、仮に「ATS 事件」と呼ぶこととする。)として争われ、2014年に確定している<sup>(20)</sup>。我が国の消費税法と豪州 GST 法制とは、そもそも課税対象取引や非課税・免税取引に係る取扱規定などが異なること<sup>(21)</sup>から直接に比較することはできないが、結論としては、本件取引のような国内旅行者(Inbound Tour Operator (ITO))が顧客の非居住者である国外旅行者(non-resident travel agent clients)に対して提供する国内パッケージツアーについては、当該パッケージの提供取引(supply)そのものが豪州 GST の課税対象となるものと判示されている<sup>(22)</sup>。

そして、その理由としては、別件取引は、当該パッケージを構成する宿泊等のサービス(products)が特定の海外旅行者に対して必ず提供されることを確実なものとする約束(promise)を ITO に対して提供する取引であると認定できることから、たとえ非居住者である国外旅行者に対する提供取引であったとしても、関連する GST 免税規定(GST-free status)の適用除外とされる、オーストラリア国内の不動産(real property)の提供ないしオーストラリアに関連する(connected with Australia)物品やサービスを取得する権利の提供として課税対象となるためであると説示されている<sup>(23)</sup>。

なお、第一審<sup>(24)</sup>では、別件取引のうち旅行手配及び各種予約サービスの提供取引(the supply of arranging or booking services)については、GST 免税対象(GST-free)となると判示されていたものの、控訴審判決では、別件取引は、上記約束の提供取引として不可分のものであり、旅行手配等についても一体的ないし包括的に課税対象となるものと修正されている<sup>(25)</sup>。そして、その理由としては、旅行手配等のサービス提供取引については、実務的な視点から(from a practical and business point of view) いえば、その対価も分割できず、「主たる提供取引(the critical

supply)」である上記約束の提供取引にとって、それ以降の付随的な(ancillary and incidental)取引といえるためであると説示されている<sup>(26)</sup>。

## 4 検討

### (1) 本判決の結論としての妥当性

本判決の判示内容は、結論としては妥当なものであると考えられる。

そもそも、本件取引は、海外パック旅行を主催する旅行者と居住者である旅行者との間の取引の課税上の取扱いについて定めている消費税法基本通達7-2-6(旅行者が主催する海外パック旅行の取扱い)(以下では便宜上、「海外パック旅行通達」という。)において区分されている「国内における役務の提供」と「国外における役務の提供」に相当する役務提供が、それぞれ国外と国内で行われるという、いわば逆パターンの取引といえよう。

海外パック旅行通達では、「国内における役務の提供」部分については輸出免税の対象とならない課税取引であり、「国外における役務の提供」部分については、不課税取引とすべきとしている。したがって、逆パターンである本件取引においては、仕向地課税主義に基づけば、本件取引における飲食等の「国内における役務の提供」部分については課税取引とすべきこととなる。

### (2) 本件取引の性格付けの変更の理由

上記2の(1)で述べたとおり、原判決では、本件取引を「本件訪日旅行者に対して各種サービス提供機関による役務の提供という方法により国内における飲食、宿泊、運送等の役務を提供する」という役務を控訴人がA社に対して提供する取引であると認定していたが、本判決では、本件取引を「国内における飲食、宿泊、運送等の旅行素材の組合せを企画し各種サービス提供機関を手配することによりこれをA社が確実に利用できるようにする」という役務を控訴人がA社に対して提供する取引であるとして

いる。

これを言い換えれば、原判決では、本件取引は、A社との取決めに基づいて、A社に代わって控訴人が各種サービス提供機関を用いて本件旅行者に対して包括的に役務提供を行うという役務を非居住者であるA社に対して控訴人が提供するものであると認定したが、一方、本判決では、本件取引は、A社との取決めに基づいて、A社のために控訴人が国内における本件訪日旅行者に対する包括的な役務提供を企画し、各種サービス提供機関を手配することにより、A社が各種サービス提供機関を確実に利用できるように調整するという役務を控訴人が非居住者であるA社に提供する取引であるとしている。このように変更することにより、原判決では、非居住者であるA社が直接利用するのが各種サービス提供機関ではなく控訴人であることから、本件取引が国内においてA社が直接便益を享受するものであるという点がやや不明確であった点<sup>(27)</sup>を補強して、むしろA社が直接各種サービス提供機関を利用すると認定すべきであることを判示したものと考えられる。

ただし、その副作用として、逆に原判決では控訴人を包括的なサービス提供の主体とすることから問題とはならなかった点、すなわち、上記のような非居住者であるA社のための単なる調整作業であれば控訴人の国内における役務提供自体は、その効果が国外に及ぶものとして免税対象となると考えられる点<sup>(28)</sup>との齟齬をどのように考えるかが課題となろう。

したがって、本件取引に係る本判決の上記の性格付けを前提とするならば、本件取引においては、上記の単なる調整作業の部分があったとしても、それは、A社が各種サービス提供機関を実際に利用することができるようにするという役務にとっては、当然必要とされる付随的かつ一体的な役務提供であると捉えられているのかもしれない。

### （3）A社が便益を直接享受するとの認定の影響

ところで、たとえ上記（2）のように本件取引を性格付けるにしても、本件取引についてA社が「国内において直接便益を享受するものである」

## 12 判例評釈

とすることによって若干の疑義が発生するものと考えられる。

具体的には、本判決では、上記2の(3)のハで述べたように、「A社が上記役務の提供により直接享受する便益は、控訴人が企画し手配した国内における飲食、宿泊、運送等の旅行素材の組合せを本件訪日ツアーの催行に際して利用することができることであり、この便益は上記旅行素材が所在する国内においてでなければ享受することができないものであるから、上記役務の提供は、消費税法施行令17条2項7号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として、同号ハに該当するというべき」と判示されているが、考え方によっては、A社が控訴人の役務提供によって上記のような便益を国内において直接享受したのものとした場合に次のような新たな問題が派生してしまうのではなかろうか。

すなわち、消費税法施行令17条2項7号イで、「国内に所在する資産に係る運送又は保管」、同号ロで「国内における飲食又は宿泊」として、同号ハで「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」とされていることから、文理上、少なくとも「国内に所在する資産に係る運送又は保管」や「国内における飲食又は宿泊」は、「国内において直接便益を享受するもの」であると考えられる。そして、そのように国内において直接便益を享受する主体が誰であるかは、同号柱書で「非居住者に対して行われる役務の提供で次に掲げるもの以外のもの」とされていることから、当該役務の提供を直接受ける非居住者、つまり、当該役務を消費する非居住者であるとするのが自然であろう<sup>(29)</sup>。つまり、本件でいえば、本件旅行者が最終的に各種サービス提供機関から直接便益を得る非居住者であり、かつ、消費税の実質的な負担者であるべきことも明らかであろう。

ところが、本判決では、上記2の(3)のハのとおり、本件取引は、非居住者であるA社に対して行われる役務の提供であると説示されている。しかし、そうであるとすれば、本件取引によってA社が利用することに

なった包括的な便益を実際に利用し消費するのは、上記のとおり、本件旅行者であることから、結局、非居住者であるA社が非居住者である本件旅行者に対して国内で当該包括的な役務提供を行うという課税取引を行うことになってしまうものと考えられる。なぜなら、そもそも本件旅行者とA社の間には上記3の(5)のような雇用関係やその他の代理関係のように本件旅行者の直接的受益がA社にとっての直接的受益とみなせるような取引関係が認められないためである。

そして、当該包括的な役務提供の便益は、たとえ非居住者である本件旅行者によって享受されるとしても、上記のとおり国内において直接享受されることから免税取引とはなり得ないため、非居住者であるA社に納税義務が発生する可能性がある<sup>(30)</sup>。ただし、仮にA社が納得して我が国に消費税を納税する場合には、控訴人から請求される消費税等は、仕入税額控除の対象とすることが可能であろう。

したがって、もし上記のような疑義を今後回避すべきであるとすれば、本判決における上記(2)で述べたような補強が仮になくとも、本件取引に係る原判決の認定が無理なく行えるように、例えば、同号ハの規定振りを「イ及びロに掲げるものに準ずるもので、国内において実質的に直接便益を享受するもの」と拡張することにより、当該便益の法的な効果ではなく、むしろ実質的な経済的效果に着目して判定する旨を明らかにしておくことが考えられよう<sup>(31)</sup>。

#### (4) 実質的判定の必要性のそもそもの原因

そもそも消費税は、取引自体を課税対象とするものであることから、複数の一連の取引を一体の取引と認識することは原則として許されないものといえよう。しかし、本件取引のように複数の取引が総合されて特定の役務提供が実現される場合がある。例えば、本件取引でも、そのバリエーションとして、控訴人が各種サービス提供機関との取引について更に仲介業者を利用しているような場合やA社が他の非居住者のB社のために活動しているような場合なども考えられ、そのような場合には本件と同様に最

## 14 判例評釈

終的に本件旅行者が国内で直接便益を享受していることから、控訴人からA社が国内で直接便益を享受しているとまで認定することは少なくとも本件以上に容易ではないであろう。

本判決、原判決とも消費税法の現行規定について目的論的解釈を行うことなどにより妥当な結論を導き出そうと工夫されているが、やはり消費税法の現行規定が個々の取引に着目して構成されている以上、本件取引の性格付けにおいて両判決とも大変分かりにくい判示内容となっているものと感じられる<sup>(32)</sup>。

このような場合に、個々の取引に着目して当該取引全体の性格を決定するという構成的な原則を貫くことは、もはや合理的とはいえず、むしろ最終消費者に至るまでの当該取引全体の性格を特定してから個々の取引の性格を決定するという分析的手法が必要であるものと考えられ、それを可能とする法規定の整備が必要と思われる。ちなみに、このような状況は、最終消費者における課税上の取扱いが対象とされている海外パック旅行通達では問題とはならない点であるといえよう。

### (5) ATS 事件控訴審判決からの示唆

ATS 事件控訴審判決において、事実認定として本件取引と基本的に同一の形態である別件取引が、当該パッケージを構成する宿泊等のサービスが一体として特定の海外旅行者に必ず提供されることを確実なものとする「約束」自体をITOに対して提供する取引であると認定したことは、拠って立つ課税制度が異なるとはいえ、本件取引の実体を認定する上で一つの参考になるであろう。つまり、本件取引における控訴人とA社との間の取引関係においては、控訴人が上記と同様な約束に基づいて当該パッケージを構成する宿泊等のサービスが本件旅行者に必ず提供されることを控訴人がA社に対して保証すること自体が本質的な目的であり、かつ、その実質的な内容であるといえよう。この点は、控訴人が飽くまでも国内旅行者であって、通常宿泊等のサービスを直接的には提供し得ないことから、例えば、仮に取引先に約束した個別の宿泊等のサービスが何らかの事情で提

供できなければ、代替的な宿泊先等を手当てするなどして対応せざるを得ないものと考えられることから首肯できよう。

そして、もしそうであるとすれば、豪州 GST 法制と同様に、そのような保証取引等に伴う場合を含め、国内資産の利用等に係る権利の設定については、たとえ取引先が非居住者であったとしても最終的に国内で当該利用等がなされることになるため、当該国内資産の利用等自体が非課税取引に該当する場合を除き、免税取引としないことが本件のような取引に対する抜本的な対応策であるといえるのではなからうか。

また、本件では、ATS 事件と異なり、控訴人の国内における飲食等のサービス提供部分のみに係る免税取引該当性が争われたが、これには、上記(1)で触れた海外パック旅行通達における「国内における役務の提供」についてのみ課税対象とすべきという課税庁の姿勢が強く影響しているものと思われる。

しかし、そのことにより、本件旅行者が訪日時に国内で飲食等のサービスを包括的かつ効率的に受けることができるという実質的に控訴人自身が本件旅行者に対して提供している本来の便益については、事実上、非居住者向け役務免税規定の対象になってしまっているともいえよう。仮にそうであるとすれば、ATS 事件で控訴審判決において採用された包括的アプローチ(上記3の(6)参照)の方が、むしろ妥当であるとも考えられる。

いずれにしても、少なくとも2国間でアンバランスな付加価値課税が行われていることになるため、本件取引に類似する取引全般について、今後更に課税上の取扱方法を慎重に検討する必要があるだろう。

## おわりに

今後一層の社会・経済の成熟化が予見される我が国にとって消費税の重要性は、益々高まることはあっても今より低くなることはないであろう。他方、ICT の更なる進展によって国際的なビジネスモデルも更に進歩して

いくものと考えられる。したがって、そのような社会・経済の変化にも十分対応できるような消費税制が今後とも求められるであろう。このような観点から本稿が今後の消費税制に関する何らかのパースペクティブを讀者に与えられたとしたら幸甚である。

- (1) 原判決「事実及び理由」の第3「当裁判所の判断」の2「本件取引の性質及び内容」の(2)「検討」のウ「小括」参照。
- (2) 本判決「事実及び理由」の第3「当裁判所の判断」の1の(2)参照。
- (3) 原判決「事実及び理由」の第3の3「争点(1)(消費税法7条1項1号該当性)について」及び4「争点(2)(消費税法7条1項5号、消費税法施行令17条2項6号該当性)」並びに本判決「事実及び理由」の第3の1の(2)及び(4)参照。
- (4) 消費税法施行令17条2項7号は、同6号までに規定される輸出等取引以外に非居住者に対する役務提供取引についても、①国内に所在する資産に係る運送若しくは保管、②国内における飲食若しくは宿泊、又は③上記①及び②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、のいずれにも該当しなければ、輸出免税取引となる旨規定している。
- (5) 原判決「事実及び理由」の第3の5「争点(3)(消費税法7条1項5号、消費税法施行令17条2項7号該当性)」の(1)参照。
- (6) 原判決では、非居住者向け役務免税規定について「同号ハの範囲を殊更限定的に解釈するのは相当ではなく、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類するものであり、かつ、国内において消費されるサービスについて、広く同号ハに該当するというべきである」と判示していた。前掲注5参照。
- (7) 本判決「事実及び理由」の第3の(5)参照。
- (8) 原判決では、当該引用通達の「④電車、バス、タクシー等による旅客の輸送」という例示を「④電車、バス、タクシー等による旅客の運送」(傍点筆者)と誤って引用していた。原判決「事実及び理由」の第3の5の(1)参照。
- (9) 本判決「事実及び理由」の第3の(5)参照。
- (10) 原判決では、本件取引が非居住者向け役務免税規定に該当しない理由として、「本件取引は、非居住者であるA社に対して行われる役務の提供である。また、『本件訪日旅行者に対して各種サービス提供機関による役務の提供という方法により国内における飲食、宿泊、運送等の役務を提供する』という役務は、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類するものであり、かつ、国内において消費されるサービスであるということが出来るから、同号ハに該当するというべきである」としていた。原判決「事実及び理由」の第3の5の(2)参照。
- (11) 本判決「事実及び理由」の第3の(5)参照。
- (12) 廣木準一「旅行業等を目的とする日本法人の旅行パッケージの提供と輸出免税等取引該当性」ジュリストNo.1500(2016)160頁の161頁参照。
- (13) 前掲注12、同資料の163頁では、「X〔控訴人〕は、『自己の名をもって、自



己の計算において」[各種サービス提供機関との] 契約等を締結していることから権利・義務の主体となっているとともに、その損益も X に帰属していること、税制の国際的競争中立性の確保の観点から国境税調整を行うのが輸出免税の趣旨とすると仕向地主義を採用している消費税法において輸出免税を認める必要性はどこまでかということ considering 本件取引と消令17条2項7号の適用該当性について考えていくことが必要であろう」とされている。なお、この見解は、後掲注27のなお書の考え方を示唆されているものと思われる。また、渡辺充「外国法人主催の訪日旅行客向けパッケージツアーと消費税」速報税理35巻4号(2016)40頁の44頁～45頁では、「本件事件並びに上記類似裁判例[平成25年11月27日裁判・裁判事例集 No.93]は、非居住者に対する役務の提供で免税とならないものの範囲に該当することは明らかであると考え」とされている。さらに、林仲宣・高木良昌「訪日バックツアーと輸出免税」税務弘報64巻6号(2016)66頁の67頁では、「納税者[控訴人]は、訪日旅行客に対して役務提供をするという役務を、A社に提供した、ということになる。これは非居住者に対する役務提供であるが、日本国内において直接便益を享受する役務提供であり、輸出免税の対象にはならないということになる。裁判所の判断は妥当なものといえる」とされている。

- (14) 前掲注4参照。
- (15) 尾崎護編『消費税法詳解[改訂版]』(税務経理協会・平成3年)173頁参照。
- (16) 浜端達也編『消費税法基本通達逐条解説』(大蔵財務協会・平成25年)433頁参照。
- (17) 前掲注16、同書434頁参照。
- (18) 植松浩行編『回答実例消費税質疑応答集』(大蔵財務協会・平成23年)400頁参照。
- (19) 武田昌輔監修『DHC コメントール消費税法』(第一法規出版・1989年)1546頁参照。
- (20) 「ATS Pacific Pty Ltd v. Commissioner of Taxation」[2014] FCAFC 33 (27 March 2014) <http://www.judgments.fedcourt.gov.au/judgments/Judgments/fca/full/2014/2014fcafc0033> (平成29年10月23日現在), [2014] HCA Trans 237 (17 October 2014) <https://jade.io/j/?a=outline&id=349806> (平成29年10月23日現在) 参照。
- (21) 例えば、豪州 GST 法制上、素材となる食料品の販売については、いわゆるゼロ税率が適用される GST 免税供給 (GST-free supply) とされることから、我が国消費税法における免税取引に該当し、また、金融取引や既存住宅の譲渡等については、仕入課税供給 (input-taxed supply) として我が国消費税法における非課税取引に該当するものと考えられる。石村耕治「消費税の今後：複数税率化と仕入税額控除」白鳳大学法科大学院紀要第8号(2014年12月)、[http://ci.nii.ac.jp/els/contentscinii\\_20171024070209.pdf?id=ART0010399625](http://ci.nii.ac.jp/els/contentscinii_20171024070209.pdf?id=ART0010399625) (平成29年10月24日現在) 99頁、Australian Taxation Office (ATO) 「When to charge GST (and when not to)」[https://www.ato.gov.au/Business/GST/When-to-charge-GST-\(and-when-not-to\)](https://www.ato.gov.au/Business/GST/When-to-charge-GST-(and-when-not-to)) / (平成29年10月24日現在) など参照。
- (22) ATS 事件控訴審判決 (確定) の概要とその課税面への影響に係る課税庁 (ATO) の見解については、「Decision Impact Statement on ATS Pacific Pty Ltd v. Commissioner of Taxation [2014] FCAFC 33」、<http://law.ato.gov>.

au/atolaw/view.htm?docid=%22LIT%2FICD%2FNSD991of2013%3BNSD994of2013%2F00001%22（平成29年10月23日現在）参照。

- (23) 前掲注22、同資料の項目「The issue on appeal」参照。なお、この理由付けは、本件控訴審判決の本件取引に対する認定方法（本文2の（1）参照）に大変類似したものとイえるであろう。なお、現行規定では、所得税におけるオーストラリアの領域に関連した定義の改正に伴い、豪州 GST 法においても2015年7月1日から「オーストラリアに関連した供給（supplies connected with Australia）」などという用語・用法については、「間接税地域に関連した供給（supplies connected with the indirect tax zone）」などに改正されている。沼田博幸「電子経済の下での VAT（消費税）の課税について」租税研究 第812号（2017年6月）333頁の338頁～339頁参照。
- (24) 「ATS Pacific Pty Ltd v. Commissioner of Taxation」[2013] FCA 341（15 April 2013）<http://www.judgments.fedcourt.gov.au/judgments/Judgments/fca/single/2013/2013fca0341>（平成29年10月23日現在）
- (25) 前掲注22、同資料の項目「The issue on cross-appeal」参照。
- (26) 前掲注25参照。確かに、パッケージツアーの販売価格は、旅行代理業務の場合とは異なり、必ずしも当該パッケージを構成する個々の運送等サービスの仕入価格と個別マージンに基づいて決定されるとは限らないであろう。
- (27) 原判決では、本件取引で提供される役務は、「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類するものであり、かつ、国内において消費されるサービスであるということが出来る」ことを理由として本件取引が国内においてA社が直接便益を享受するものに該当する旨判示している（前掲注10参照）が、本文3の（4）で述べたとおり、提供されたサービスが国内で消費されたことのみでは、必ずしも取引相手である非居住者が国内において直接便益を享受することにはならない場合がある。

なお、廣木準一教授は、本件取引に係る一つの考え方として「韓国の民法による旅行契約の法的性質が旅行業法の規定する旅行者が締結しうる契約等と同様の性質のものであると解することができるのであれば、国内における飲食、宿泊、運送等の役務の提供は、現実には、各種サービス提供機関から本件訪日旅行者に対して提供されているが、それは【控訴人Xの】履行補助者としての役割であり、XとA【A社】との間においては、その契約等に基づいてXからAに対して提供されていると解することができる。したがって、消令17条2項7号の解釈においても、役務の提供は、XからAに対して行われており、その役務の提供の内容は、国内における飲食、宿泊、運送等そのものであると解することができる」とする考え方を示されている（前掲注12、同資料の163頁参照）が、本判決では、そのような合理的解釈自体を避けたかったのではなかろうか。

- (28) 例えば、前掲注19、同書の同頁において、「親子間における輸出取引」として、「国外の親法人の指示に基づき国内のホテルを確保する業務を専門に行っている」場合には、「非居住者たる国外の親法人に対する役務の提供をしている限り輸出免税の対象とな」とされている。なお、この点はそもそも控訴人の主張する本件取引の解釈である。原判決「事実及び理由」の第2「事案の概要」の4「争点及び争点に関する当事者の主張の要旨」の（3）「消費税法7条1項5号、消費税法施行令17条2項7号該当性（争点（3）」の「原告」

の（ア）参照。

- (29) 本文3の（4）のとおり、消費税法基本通達逐条解説の筆者も国内において飲食等の便益を直接受ける、つまり、当該役務の消費を実際に行う非居住者に対する役務提供が免税取引から除外されると解しているものと考えられる。
- (30) なお、このような場合に国外事業者一律に納税義務を課すことは、対価の支払が国外で行われることなどからも、事実上困難であろう。ちなみに、国外事業者であっても電気通信利用役務については、仕向地課税主義に基づき、例外的に消費税の納税義務が発生するが、たとえ国外事業者であっても国内における役務提供であれば、輸出免税取引等に該当しない限り、課税対象取引として原則として消費税の納税義務が発生するものと考えられる。消費税法4条《課税の対象》3項参照。ただし、仮に国内取引であれば、他社が主催するバック旅行を仕入れて販売する場合には、旅行業法上の代売契約となるため代売手数料分のみを課税売上げとすればよいこととされている点についても留意する必要がある。前掲注18、同資料の141頁参照。
- (31) 例えば、本件において国側は、「原告〔控訴人〕は、本件訪日旅行者に対して国内における飲食、宿泊、運送等の役務を提供することによって、A社に対する役務の提供を行っているものであり、原告のA社に対する役務の提供は、その内容を個々に見れば、本件訪日旅行者に対する『国内における飲食又は宿泊』といった役務の提供や、本件訪日旅行者に対する国内における運送や各種サービス提供機関から受ける各種の役務の提供、すなわち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役務の提供と、性質上等しく重なる」と主張している（原判決「事実及び理由」の第2の4の（3）のイ「被告」の（ア）のc参照）が、このように「重なる」ことから「国内において直接便益を享受する」と主張できるための実定法上の根拠が必要とされるのではなからうか。
- (32) なお、本件取引を分かりにくくしている本質的な原因は、実際に各種サービス提供機関等による役務が本件旅行者によって消費される時・場所・相手と役務提供が本件旅行者とA社との間で契約される時・場所・相手が異なる点であるといえるかもしれない。このようなズレを調整して実際に役務提供が行われる時・場所・相手に合わせるため、消費税法は、物品切手等の取引を非課税取引とすること（消費税法6条《非課税》並びに別表第一《第六条関係》の四参照）としているものと考えられる（例えば、大島隆夫＝木村剛志『消費税法の考え方・読み方〔四訂版〕』（税務経理協会・平成16年）59頁では、「商品券で、品物の給付や役務の提供が行われると、そのときに品物の譲渡や、あるいは役務の提供があったということになって、課税の対象にな」と解説されている。）が、本件取引においては、そのような仕組みが有効に働いていないように思われる。ちなみに、本件において仮に控訴人自身が物品切手等（いわゆる「パウチャー」）を本件旅行者に対して発行した場合には、当該発行自体は資産の譲渡等に該当しない（前掲同書56頁では、「物品切手等の発行は、物品の給付、あるいは役務の提供という給付請求権の原始的設定」であるためと説明されている。）ため、本件旅行者が、たとえ当該物品切手等を海外で入手したとしても、そもそも非課税取引であって免税取引とはなり得ず、改めて当該物品切手等を本邦内において使用した場合に、控訴人に納税義務が発生するものと考えられ、その場合の課税関係は本件取引に比べて随分と分かり易いものといえよう。