

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

東京地裁平23(行ウ)第718号、平27・3・26判決(控訴)TAINS: Z 888-1938

Brush up Point

本件は、日本の旅行会社が訪日旅行ツアーを主催する外国法人に、宿泊先、飲食場所、交通手段等をパッケージで提供する取引が、輸出免税取引または輸出類似取引に該当するかどうか争われた事件である。判決のポイントは、次のとおりである。

- (1) 消費税法7条1項1号は、「本邦からの輸出として行われる資産の譲渡又は貸付け」を輸出免税取引としているが、本件取引は、外国法人A社に対し無形資産であるサービス利用権を組み合わせて組成された旅行パッケージ商品という「資産」を販売するものではなく、「資産の譲渡又は貸付け」に該当しない。
- (2) 本件取引は、原告が外国法人A社に対し、「本件訪日旅行客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、輸出類似取引に該当しない。

I 事実関係

原告X社は、本邦において、平成17年9月1日に旅行業法に基づく旅行業、観光ガイド業などを目的として設立された法人であり、外国法人A社(韓国)の海外子会社の一つである。A社は、原告の株式を70%保有している。

そこで、日本法人であるX社は、A社の主催する訪日旅行ツアーについて、A社との間

で行っている訪日旅行客の国内における飲食場所、宿泊先、交通手段等を確保し、これらを組み合わせて提供している取引が、消費税法7条1項の輸出免税取引に該当するものとし、本件取引に基づいてA社から受領した対価を課税標準額に算入せず、一方、X社が本件訪日ツアーにおける国内での飲食、宿泊、運送等についてレストラン、ホテル、バスや電車等の各種サービス提供機関に対して支払

う利用料金を課税仕入れ(消費税法2条1項12号)に係る支払の対価の額として算入し、平成19年1月1日から同年3月31日までの課税期間(同様に本件において係争対象課税期間は、還付を目的とするものである)から平成21年9月期までの各課税期間の消費税及び地方消費税につき還付申請を行ったところ、処分行政庁は、本件取引は輸出免税取引に該当せず、本件取引の対価の一部が消費税の課税標準額に算入されるものとして、各更正処分並びに各過少申告加算税賦課決定を行った。

II 主たる争点及び当事者の主張

本件の争点はいくつかあるが、本稿では次の2つを取り上げる。まず、第1の争点は、本件取引が消費税法7条1項1号の「本邦からの輸出として行われる資産の譲渡」に該当するか否かである。この点につき納税者は、本件取引は、原告があらかじめ一定数かつ一定条件で各種サービス提供機関から飲食、宿泊、運送等の役務の提供を受ける権利(以下、「サービス利用権」という。)を確保し、市場の動向を踏まえた自らの企画によってこれらを組み合わせて組成された旅行パッケージ商品をA社に販売するものであるから、「資産」たる旅行パッケージ商品の販売は、「本邦からの輸出として行われる資産の譲渡」に該当するものであると主張した。一方、税務当局は、消費税法7条1項1号の「輸出」

とは、一般に、貨物を外国に仕向けられた船舶又は航空機に積み込むことをいい、船舶又は航空機への積み込みという貨物の物理的な移転行為を捉えた概念である。しかるに、原告が本件取引において主張する「資産」である本件旅行パッケージ商品とは、無形資産であるサービス利用権(しかも、内容が曖昧である上、各種サービス提供機関が原告に対してサービス利用権を設定ないし譲渡したとは認められない。)を組み合わせて一体として組成された商品であり、「本邦からの輸出として行われる資産の譲渡」に当たらないと主張した。

次に、第2の争点は、本件取引が消費税法7条1項5号の輸出類似取引で、消費税法施行令17条2項7号の非居住者に対して行われる役務の提供で、国内における飲食又は宿泊及びこれらに準ずるもので国内において直接便益を享受するもの以外の取引に該当するか否かである。この点につき納税者は、本件取引は、事業者である原告から非居住者であるA社に対して行われる国内において行う各種サービス提供機関の手配及び本件旅行パッケージ商品の企画又は製作という役務の提供であり、このような役務の提供は消費税法施行令17条2項7号口及びハに規定するところの「国内における飲食又は宿泊」及び「国内において直接便益を享受するもの」には当たらないと主張した。一方、税務当局は、消費税法施行令17条2項7号は、消費税の目



的、性質から、非居住者に対して行われる役務の提供であっても、「国内における飲食又は宿泊」及び「国内において直接便益を享受するもの」によってもたらされる便益が国内において直接享受（消費）され、その役務の提供が国境をまたがずに国内において完結するようなものについては、輸出免税取引の対象とならないことを規定したものである。したがって、原告の本件訪日旅行者に対する役務の提供は、消費税法施行令17条2項7号ロ及びハに該当すると主張した。

Ⅲ 判決の要旨

はじめに、争点1については、「原告の主張するサービス利用権の具体的内容は、本件業務提携契約書や本件業務提携付属約定書、更には手配確定書や指示書によっても不明であるし、本件契約書等においても、サービス利用権について何ら記載がない…… なにより、サービス利用権やこれを組み合わせて組成された本件旅行パッケージ商品といった概念自体、極めて曖昧なものであるというほかない。」と判示し、本件取引は、「無形資産であるサービス利用権を組み合わせて組成された本件旅行パッケージ商品」という輸出免税取引たる「資産」の販売ではないと判断した。

次に、争点2については、「本件取引は、原告が、A社に対し、『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ものであるから、同号の『資産の譲渡又は貸付け』に当たらず、同号の輸出免税取引に該当しない。」と判示し、この判断をふまえ、本件取引が非居住者であるA社に対して行われる役務の提供であり、『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。」と判示し、納税者敗訴の判決を下した。

Ⅳ 解説

1. 輸出の概念

本件で原告は、訪日旅行ツアーを一つの旅行パッケージ商品という「資産」として位置づけた。その位置づけにより、旅行パッケージ商品を消費税法7条1項1号該当の「本邦からの輸出として行われる資産の譲渡」とし、輸出免税の適用を受けようと目論んだ。これはたとえば下記類似事件とは異なる戦法である。

そこで、はじめに「輸出」の概念を整理する。本判決は、「輸出」の概念につき、「貨物を外国に仕向けられた船舶又は航空機に積み込むことをいうのであり、船舶又は航空機へ

の積み込みという貨物の物理的な移転行為を捉えた概念」であるとした。したがって、消費税法7条1項1号の「本邦からの輸出」とは、資産を譲渡する取引のうち、その資産を外国に仕向けられた船舶又は航空機に積み込むことによって当該資産の引渡しが行われるものをいうと解したのである。これはいわば常識的な判断である。

ところで、通常「資産」といった場合、いま固定資産を想定すると、企業会計では、有形固定資産、無形固定資産、投資その他の資産に分類され、上記判決では、「貨物の物理的な移転行為」とした有形固定資産の輸出を前提としていることがわかる。しかし、本件が仮に旅行パッケージ商品というサービス利用権である場合、「無形固定資産」の輸出についていかに考えるかという問題が残る。この点につき、東京地裁は、無形固定資産については「輸出」を観念し得ないと判示した。すなわち、無体財産権（鉱業権、特許権、著作権、営業権等）の譲渡又は貸付けで、非居住者に対して行われるものを消費税法では輸出免税とする旨規定しているが、具体的には消費税法施行令17条2項6号に、「第6条第1項第4号から第8号までに掲げる資産（筆者注：無体財産権）の譲渡又は貸付けで非居住者に対して行われるもの」と規定し、条文では「輸出」という文言を使用していない。すなわち、無体財産権については「輸出」という概念を予定していないのである。さら

に、本件では、原告主張の旅行パッケージ商品というサービス利用権の内容が曖昧で、一個の無体財産権としての権利内容も不明であることから、原告の主張は認められないと判示した。この限りにおいて、本件判示は妥当なものと考ええる。

なお、無体財産権の内外判定は、資産の譲渡又は貸付けの場合は住所地を基準とし、役務提供の場合には役務提供場所を基準とする。つまり、無体財産権については、その取引が資産の譲渡等であるか否か、あるいは役務提供であるか否かにより消費税の課税関係が異なることになるが、その中心的な考え方は、「資産の譲渡等を行う者」を起点とした考え方である。しかし、インターネットの発達により、「電子書籍」や「ネット配信」といったサービスの輸出入に関して、国境を越えた役務の提供にどのような課税が相応しいかが緊急な課題となり、平成27年度の税制改正により、国境を越えた役務の提供のうち、電子書籍・音楽・広告の配信等の電気通信回線を介して行われる役務の提供を特に「電気通信利用役務の提供（消法2①八の三）」として区分し、その「電気通信利用役務の提供」に関しては、従来の内外判定基準を役務提供に係る事務所等の所在地から、役務提供を受ける者の住所地等に改められた。すなわち、仕向地主義への変更が行われている点に注目を要する。

2. 輸出類似取引該当性について

ところで、本件と同様に、海外の旅行者向けの訪日旅行のうち当該旅行者が国内において飲食等のサービスを受ける対価に相当する部分の金額は、輸出免税の対象とはならないとした裁判例がある（平成25年11月27日裁判・裁判事例集No.93）。この事件で請求人は、請求人が海外旅行会社に対して提供している「包括的な役務の提供」は、海外旅行会社が国外においてその便益を享受するものであり、当該包括的な役務の提供は、国内において直接便益を享受するものではない旨主張した。すなわち、これは、輸出類似取引該当性の問題である。消費税法7条1項5号、消費税法施行令17条2項7号によると、7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と定められている。したがって、請求人は、本件は包括的な役務提供契約であり、各個別な役務提供を具体的に想定するものではないと主張したのである。

しかし、裁判では、「仮に、本件海外旅行会社が請求人から提供を受ける包括的な役務というものを考えるとしても、その内容については、本件取引の課税関係の判断において次のとおり評価することが適当であり、当該包括的な役務の提供に含まれる本件各種サー

ビスの提供については、本件海外旅行会社が国内において直接便益を享受していると評価されることになるから、請求人の主張には理由がない。」と判断した。すなわち、非居住者（国内旅行者）に対して行われる役務の提供の内容をみると、便益の享受つまり消費が国内で完結する性質に着目すると、請求人が本件海外旅行会社から受領する取引対価の額の中には、非居住者である旅行者が本件各種サービス提供機関から直接便益を享受する本件各種サービスの提供の対価に相当する金額が含まれているものと認められるとしたのである。この点、消費税法基本通達7-2-16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、次のとおり例示している。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運送、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。これらは例示であって、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又はこれらに類するものに限られるものではない点は実務上注意すべきであるが、本件事件並びに上記類似裁判例は、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える。

なお、類似した事例に、国内と国外におよぶ観光クルーズ船旅行の取扱いがある。すなわち、これらの国内外にわたる役務の提供は、「包括的な役務の提供」として、そのすべてを対象として内外判定が行われるか否かという問題である。上記類似裁判例はまさに包括的な役務提供を問題としたが、現行消費税基本通達7-2-6は、旅行業者が主催する海外パック旅行の取扱いにつき、次のとおり定めている。

「7-2-6 旅行業者が主催する海外パック旅行に係る役務の提供は、当該旅行業者と旅行者との間の包括的な役務の提供契約に基づくものであり、国内における役務の提供及び国外において行う役務の提供に区分されるから、次の区分に応じ、それぞれ次のように取り扱うものとする。

- (1) 国内における役務の提供 国内輸送又はパスポート交付申請等の事務代行に係る役務の提供については、国内において行う課税資産の譲渡等に該当するが、法第7条第1項《輸出免税等》の規定の適用を受けることができない。
- (2) 国外における役務の提供 国内から国外、国外から国外及び国外から国内への移動に伴う輸送、国外におけるホテルでの宿泊並びに国外での旅行案内等の役務の提供については、国内において行う資産の譲渡等に該当しない。」

すなわち、国内外を合理的に区分し、それぞれ国内取引については課税取引に、国外取引については不課税取引とするものとしている。なお、合理的区分の基準は、実務上必ずしも明らかではないが、国内外の時間基準をもって対価を按分することは一つの工夫であると考えられる。

