

答 申 第 98 号
平成 25 年 10 月 16 日

財 務 大 臣
麻 生 太 郎 殿

関 税 等 不 服 審 査 会
会 長 椿 弘 次

答 申 書

平成 25 年 8 月 8 日付財関第 880 号をもって諮問のあった関税法（昭和 29 年法律第 61 号。以下「法」という。）第 8 条第 2 項の規定に基づく関税の過少申告加算税賦課決定処分に対する審査請求につき、当審査会の意見を次のとおり答申する。

なお、以下において使用する用語の意義は、下記のとおりである。

記

本件処分 関税の過少申告加算税賦課決定

意 見

本件処分の取消しを求める審査請求については、これを棄却することが相当である。

理 由

1. 事案の概要

- (1) 審査請求人は、A 国に所在する B 社と問屋契約（以下「本件契約」という。）を締結し、同契約に基づき本件貨物である栄養補助食品及び化粧品等を継続して輸入している。
- (2) 審査請求人は、本件契約に基づき輸入する貨物の輸入（納税）申告に当

たり、平成 21 年 9 月 17 日、関税定率法（明治 43 年法律第 54 号。ただし、関税定率法の一部を改正する法律（平成 25 年法律第 6 号）による改正前のもの。以下「定率法」という。）第 4 条の 4 の規定を適用し、B 社が貨物を A 国等の製造者（以下「製造者」という。）から購入する価格（以下「製造者インボイス価格」という。）を用いて、定率法第 4 条の 3 第 2 項に規定する方法に準じた方法により課税価格を計算する旨を記載した包括申告書（以下「本件包括申告書①」という。）を C 税関に提出した。

同日、C 税関は、本件包括申告書①について、

- イ 当該貨物は売買により輸入されるものではなく、また、当該貨物と同種又は類似の貨物に係る取引価格がないことから、定率法第 4 条第 1 項及び第 4 条の 2 の規定により本件貨物の課税価格を計算することができない
- ロ 当該貨物は審査請求人により国内において販売されるものであることから、適用法条の優先順位に従い、定率法第 4 条の 3 第 1 項第 1 号の規定により課税価格を計算すべきものである。よって、定率法第 4 条の 4 の規定により課税価格を計算することはできない

と判断し、これを審査未了として、本件包括申告書①に記載された当該貨物の課税価格の計算に関する適用法条及び計算方法が適正ではない旨を記載した書面を添付して、審査請求人に対し交付した。また、C 税関は、本件包括申告書①を審査未了として審査請求人に交付した際、審査請求人に対し、本件契約により輸入される貨物については、定率法第 4 条の 3 第 1 項第 1 号の規定により課税価格を計算して輸入（納税）申告を行うとともに、その計算の根拠となる資料を提出する必要がある旨を伝えた。

- (3) これに対し、審査請求人は、定率法第 4 条の 3 第 1 項第 1 号の規定により課税価格を計算するためには時間を要するため、とりあえず、審査未了として交付された本件包括申告書①に記載された方法により、製造者インボイス価格に基づき課税価格を計算して輸入（納税）申告を行い、当該貨物については、法第 73 条第 1 項の規定に基づき、必要な担保を提供した上で、輸入の許可前における貨物の引取りに係る承認（以下「輸入許可前貨物引取承認」という。）を受けて引き取りたい旨を C 税関へ申し出た。
- (4) 審査請求人は、平成 22 年 5 月 7 日付で、C 税関に対し、同税関における輸入がなくなるとの理由により本件包括申告書①を撤回する旨を記載した撤回届を提出した。
- (5) 審査請求人は、平成 22 年 5 月 11 日付で、D 税関に対し、同年 5 月以降についても、従前と同じく輸入許可前貨物引取承認を受けて引き取りたい旨の申し出を行った。

(6) 審査請求人は、平成 22 年 12 月 1 日から同年 12 月 14 日までの間、D 税関 E 出張所長に対し、定率法第 4 条の 2 の規定を適用して、本件契約とは別に、審査請求人が製造者から直接購入した輸入貨物が本件契約により輸入する貨物と同種の貨物であるとして、製造者から直接購入した貨物のインボイス価格に基づき、課税価格を計算する旨を記載した評価申告書（以下「本件個別申告書①」という。）を、また、定率法第 4 条の 3 第 2 項の規定を適用して、製造者インボイス価格を当該貨物の製造原価として課税価格を計算する旨を記載した評価申告書（以下「本件個別申告書②」という。）を、それぞれ個々の輸入（納税）申告書と同時に提出して、これらの個別申告書に記載された方法によって課税価格を計算して、別表の「輸入申告年月日」の欄の日に、輸入（納税）申告を行うとともに、輸入許可前貨物引取承認を受けて当該貨物を引き取った。

(7) 審査請求人は、平成 22 年 6 月 2 日付で、D 税関に対し、本件契約に係る貨物の一部品目について、包括申告書（以下「本件包括申告書②」という。）を提出した。本件包括申告書②には、定率法第 4 条の 2 の規定を適用して、本件契約とは別に、審査請求人が製造者から直接購入した取引に係る輸入貨物を本件契約に係る貨物と同種の貨物であるとして、当該同種の貨物のインボイス価格に基づき課税価格を計算する旨が記載されていた。

しかし、審査請求人が同種の貨物と主張する貨物と本件契約に係る貨物との間の価格差について、適切かつ正確に調整するために必要な資料が提出されていないため、同条の規定を適用して、本件契約に係る貨物の課税価格を計算することはできない。そして、本件契約に係る貨物は、審査請求人により国内において販売されるものであることから、同法に規定する適用法条の優先順位に従い、同法第 4 条の 3 第 1 項第 1 号の規定を適用して課税価格を計算すべきものである。

D 税関は、以上のように判断したことから、本件包括申告書②を審査未了とし、審査が終了できない理由として、本件包括申告書②に記載された当該貨物の課税価格の計算に関する適用法条及び計算方法では、本件貨物の課税価格を計算することはできない旨を記載した書面を添付して、同年 12 月 16 日、審査請求人に対し本件包括申告書②を交付した。

(8) 審査請求人は、平成 22 年 6 月 4 日付で、D 税関に対し、包括申告書（以下「本件包括申告書③」という。）を提出した。本件包括申告書③には、本件契約に係る貨物（上記(7)の品目を除く。）について、定率法第 4 条の 3 第 2 項の規定を適用して、製造者インボイス価格を当該貨物の製造原価として課税価格を計算する旨が記載されていた。

しかし、当該貨物は、上記(2)のとおり、同法第4条第1項及び第4条の2の規定を適用して課税価格を計算することができない。また、審査請求人は、同法第4条の3第3項の規定により、同条第1項の規定に先立って同条第2項の規定を適用して当該貨物の課税価格を計算することを要請しているが、審査請求人から当該貨物の製造原価等を確認するために必要な資料が提出されていないため、同項の規定を適用して課税価格の計算をすることはできない。そして、当該貨物は審査請求人により国内において販売されるものであることから、同法に規定する適用法条の優先順位に従い、同法第4条の3第1項第1号の規定を適用して課税価格を計算すべきものである。

D税関は、以上のように判断したことから、本件包括申告書③を審査未了とし、審査が終了できない理由として、本件包括申告書③に記載された当該貨物の課税価格の計算に関する適用法条及び計算方法が適正であることを確認するために必要な資料の提出がないため審査を完了することができず、また、当該資料が提出できない場合は、定率法第4条の3第1項(国内販売価格に基づく課税価格の決定)を適用して決定するものと解する旨を記載した書面を添付して、同年12月16日、審査請求人に対し本件包括申告書③を交付した。

- (9) 審査請求人は、平成22年12月21日から同月22日までの間、D税関E出張所長に対し、本件契約に係る貨物について、本件包括申告書②又は本件包括申告書③に記載された方法により、定率法第4条の2又は第4条の3第2項の規定を適用して課税価格を計算し、輸入(納税)申告(以下、上記(6)に記載の「輸入(納税)申告」と併せて「本件当初申告」という。)を行うとともに、輸入許可前貨物引取承認を受けて当該貨物を引き取った。
- (10) D税関は、審査請求人に対し、審査請求人が輸入許可前引取承認を受けて引き取った貨物について、輸入の許可を行うため、定率法第4条の3第1項第1号の規定により適正な課税価格を計算するための資料の提出を求めていたところ、審査請求人は、平成22年9月29日、D税関に対し、当該貨物の課税価格を計算するための資料として、国内販売価格(定率法第4条の3第1項第1号に規定する国内販売価格をいう。以下同じ。)に関する資料を提出するとともに、同号イ及びロに掲げる国内販売に係る通常の手数料又は利潤及び一般経費等(以下「国内経費等」という。)に関し、平成22年1月1日から同年8月31日までの期間に係る経理関係資料を提出した。
- (11) これに対しD税関は、平成21年9月30日から同年12月31日までの間の輸入(納税)申告に係る輸入許可前引取承認を受けて引き取った貨物の

課税価格を定率法第4条の3第1項第1号の規定を適用して計算するために審査請求人がC税関に提出した資料について、C税関が審査請求人から説明を受けた際に、審査請求人から、年初、年末等の特定の時期に特有の国内販売に係る経費が生じる事情があるとの説明があったことを踏まえ、本件輸入許可前引取承認を受けて引き取った貨物に係る国内経費等については、審査請求人の平成22年1月1日から同年12月31日までの事業年度（以下「平成22事業年度」という。）に係る経理関係資料に基づき計算すべきと判断したことから、平成23年1月17日、審査請求人に対し、平成22事業年度における1年未満の期間に係る経理関係資料に基づいて計算することが可能である旨主張するのであれば、その主張の根拠となる資料を提出し説明するよう伝えた。

- (12) 審査請求人は、平成23年5月16日、D税関に対し、本件当初申告を行い輸入許可前引取承認を受けて引き取った貨物に係る国内販売価格に関する資料を提出するとともに、平成22事業年度に係る経理関係資料を提出した。

なお、同年6月10日、審査請求人からD税関に対し、審査請求人の要請によりC税関が計算して審査請求人に対して同年5月27日に提示した国内経費率を使用して、修正申告を行う旨の申し出があった。

- (13) その後、審査請求人は、定率法第4条の3第1項第1号に規定する方法により、審査請求人がD税関に提出した上記(12)の資料及び国内経費率を用いて課税価格を計算し、別表に記載する「修正申告年月日」の欄の日に、D税関E出張所長に対し、法第7条の14第2項の規定に基づき、輸入の許可前における修正申告（以下「本件修正申告」という。）を行った。

- (14) D税関E出張所長は、本件修正申告に基づき納付すべき関税額に対し、別表の「過少申告加算税」欄の日に、本件処分を行った。

- (15) なお、D税関E出張所長は、本件各修正申告後における本件各承認済み貨物に係る関税等の納付があったことを確認したことから、本件各承認済み貨物の輸入を許可した。

2. 審査請求人の主張

本件処分に係る審査請求人の主張は以下のとおりである。

- (1) 過少申告加算税は、その当初の申告に係る税額が過少であったことについて「正当な理由」があると認められる場合には、その正当な理由が存する範囲で課されない。
- (2) 関税法基本通達（昭和47年3月1日蔵関第100号。以下「基本通達」という。）12の2-1(5)は、「正当な理由」がある一事例として、「輸入者に課税標準の確定に日時を要する事情があり、法第73条第1項（輸入の許可前に

おける貨物の引取り)に規定する税関長の承認を受けて貨物が引き取られた場合で、輸入の許可前に輸入者からの申し出に基づいて課税標準を確定した」場合を明記している。

- (3) 本件処分は、審査請求人が、平成22年に、法第73条の規定に基づき、税関の定めた担保額を提供して、税関長の輸入許可前貨物引取承認を受けて、輸入許可前の貨物の引取りを行った一連の輸入に関するものである。

審査請求人が輸入許可前の貨物の引取りを行った理由は、税関が審査請求人に対して、審査請求人による輸入(納税)申告に先立ち、国内販売価格による方法で課税価格を算定しなければ輸入の許可をしないこと、しかも、その国内販売価格による方法に用いる国内経費率等の資料は平成22事業年度に係る審査請求人の確定した決算数値を用いなければならないことを指示したことにある。税関の主張する方法を適用して課税価格を算定するには、審査請求人の平成22事業年度の決算が確定することが必要であり、輸入(納税)申告時には資料が存在せず、課税標準の確定には時間を要する。そこで、審査請求人は、担保を提供し、税関長の輸入許可前貨物引取承認を受けて、輸入貨物を引き取ったものである。そして、審査請求人は、平成22事業年度の決算が確定し、国内販売価格による方法を適用するための資料が入手可能となった後、遅滞なく、修正申告を行い、課税標準を確定した。したがって、基本通達12の2-1(5)が規定する事例そのものであり、過少申告加算税を課すことは「過少申告加算税の趣旨に照らしても、なお、納税者に過少申告加算税を賦課することが不当又は酷になる場合」に該当することは明白である。

- (4) よって、本件処分は全部取り消されるべきである。

3. 当審査会の判断

本件処分に係る当審査会の考え方は以下のとおりである。

(1) 過少申告加算税について

イ 輸入貨物に係る過少申告加算税は、法第12条の2第1項の規定に基づき、輸入貨物に係る納税申告があった場合で、修正申告又は更正があったときは、当該納税申告に係る納税義務者に対し、当該修正申告又は更正に基づき納付すべき税額に対して課すこととされている。

ロ しかし、修正申告がされた場合において、その修正申告が、その申告に係る関税についての調査があったことにより当該関税について更正があるべきことを予知してされたものでないときは、法第12条の2第4項の規定に基づき、同条第1項の規定は適用されず、過少申告加算税は課されないこととされている。

ハ また、過少申告加算税が課される場合であっても、修正申告又は更正

に係る納付すべき税額の計算の基礎となった事実のうち、その修正申告又は更正前の税額の計算の基礎とされていなかったことについて正当な理由があると認められるものがある場合には、法第 12 条の 2 第 3 項の規定に基づき、納付すべき税額から、その正当な理由があると認められる事実に基づく税額を控除して、過少申告加算税を課すこととされている。

ニ そこで、本件処分について、上記各規定の適用を踏まえて検討する。

(2) 本件処分の適法性について

イ 法第 12 条の 2 第 1 項の規定に基づく過少申告加算税は、当初の申告における税額が過少であった事実があれば、原則として当該過少申告を行った納税義務者に対し課されるものである。

本件において、審査請求人が本件当初申告に係る税額等について本件修正申告を行った事実及び本件修正申告により当該税額等が修正された事実が認められる。また、これらの事実があったことについて審査請求人と D 税関 E 出張所長との間で争いはない。

よって、過少申告加算税を課すこととされる納付すべき税額が、本件修正申告に基づき生じたという事実が認められ、法第 12 条の 2 第 3 項又は第 4 項の規定の適用がない限り当該納付すべき税額に対して過少申告加算税が課されることとなる。

ロ 法第 12 条の 2 第 4 項の規定の適用

次に、本件において法第 12 条の 2 第 4 項の規定が適用されるかどうかについて検討する。

法第 12 条の 2 第 4 項の規定は、「修正申告がされた場合において、その修正申告が、その申告に係る関税についての調査があったことにより当該関税について更正があるべきことを予知してされたものでないとき」に適用される。

ここで、「更正があるべきことを予知してされたものでないとき」について、同趣旨である国税通則法（昭和 37 年法律第 66 号）第 65 条第 5 項の規定に関し、東京高裁昭和 61 年 6 月 23 日判決等において、「税務職員がその申告に係る国税についての調査に着手してその申告が不適正であることを発見するに足るかあるいはその端緒となる資料を発見し、これによりその後調査が進行し先の申告が不適正で申告漏れの存することが発覚し更正に至るであろうということが客観的に相当程度の確実性をもって認められる段階に達した後に、納税者がやがて更正に至るべきことを認識したうえで修正申告を決意し修正申告書を提出したものでないこと、言い換えれば右事実を認識する以前に自ら進

んで修正申告を確定的に決意して修正申告書を提出することを必要とし、かつ、それをもつて足りると解すべきである。」と判示されている。

本件においては、C税関は審査請求人に対して、本件当初申告がされる前の平成21年9月17日に、本件貨物の課税価格は、定率法第4条第1項、同法第4条の2又は同法第4条の3第2項の規定を適用して計算することができない旨の指摘をしている事実を確認できる。

また、同日、C税関は、定率法第4条の3第1項の規定を適用して課税価格及び税額を計算し輸入（納税）申告をするよう審査請求人に伝えた事実が認められる。

その結果、審査請求人は、本件当初申告の後に定率法第4条の3第1項の規定により計算した課税価格をもって輸入許可を受けることを前提として、輸入許可前貨物引取承認を受けて貨物を輸入許可前に引き取れることを申し出ている。

更に、審査請求人は、定率法に係る審査請求人自身の誤った解釈により、定率法第4条の2又は同法第4条の3第2項の規定を適用し、当該貨物の製造者インボイス価格を基に計算した課税価格を用いて本件当初申告を行い、その後にC税関が本件当初申告の日の前から審査請求人に伝えていた計算方法等を踏まえて課税価格を計算の上、本件修正申告を行ったという事実が認められる。

このような事実には照らせば、審査請求人は、審査請求人による本件当初申告に係る税額等が過少となっていることをD税関が認識しつつ修正申告がされなければ当該税関により更正に至るであろうということを、十分に認識していたものと認められる。

以上のことから、審査請求人の修正申告について、法第12条の2第4項に規定する「更正があるべきことを予知してされたものでないとき」と認められないことから、同項の規定の適用はないと解するのが相当である。

ハ 法第12条の2第3項の規定の適用

次に、本件において法第12条の2第3項の規定が適用されるかどうか、すなわち、納付すべき税額の計算の基礎となった事実のうちに、その修正申告又は更正前の計算の基礎とされていなかったことについて正当な理由があると認められるものがあるかどうかについて検討する。

(イ) 「正当な理由」の意義

「正当な理由があると認められるものがある場合」について、法第12条の2第3項と同趣旨である国税通則法第65条第4項の規定に関し、最高裁平成18年4月20日第一小法廷判決等において、「過

少申告加算税は、過少申告による納税義務違反の事実があれば、原則としてその違反者に対し課されるものであり、これによって、当初から適法に申告した納税者との間の客観的不公平の実質的な是正を図るとともに、過少申告による納税義務違反の発生を防止し、適正な納税申告の実現を図り、もって納税の実を挙げようとする行政上の措置」であって、この趣旨に照らせば、正当な理由があると認められる場合とは、「真に納税者の責めに帰することのできない客観的な事情があり、上記のような過少申告加算税の趣旨に照らしても、なお、納税者に過少申告加算税を賦課することが不当又は酷になる場合をいうものと解するのが相当である。」と判示されている。

(ロ) 「正当な理由」の有無

本件について「正当な理由」があるかどうかについて検討するに、以下の事実が認められる。

- A 審査請求人は、本件当初申告を行う以前から、本件契約に基づき B 社の問屋として本件貨物と同種又は類似の製品を継続して輸入し、国内販売を行っていた。
- B 審査請求人は、本件当初申告の時点において、過去に自らが輸入した同種又は類似の製品の国内販売に係る資料及び数値、例えば、平成 21 事業年度における資料及び数値を保有していた。
- C 本件当初申告がされる日の前の平成 21 年 9 月 17 日に、C 税関は、本件包括申告書①に記載された課税価格に係る適用法条及び計算方法等の内容が税関における法令の解釈等と相異なることなどから、本件包括申告書①に審査未了の印を押した上、
 - (A) 審査請求人による課税価格の計算は税関が適切と認める課税価格の計算と相違することから審査を未了として取り扱うこと、
 - (B) 課税価格は定率法第 4 条の 3 第 1 項の規定を適用して計算することが適当であること、及び
 - (C) 本件包括申告書①に記載された方法による申告は、C 税関において最終的に認められたものではないことを記載した文書を添付して交付しており、C 税関は、審査請求人が本件包括申告書①に記載し適用しようとした課税価格の計算方法が適切ではないことを指摘した。
- D 本件当初申告における税額が過少となったのは、審査請求人が定率法第 4 条の 2 又は同法第 4 条の 3 第 2 項の規定を適用して B 社の

利潤等の額を含めることなく課税価格を計算したことによるものであった。

このような事実によれば、本件において審査請求人は、上記A及びBのとおり、本件当初申告の時点において、自らが輸入した同種又は類似の製品の国内販売に係る資料及び数値を保有していたのであるから、当該資料及び数値を用いて定率法第4条の3第1項の規定を適用して課税価格を計算し、本件当初申告をすることができたものと認められる。

また、C税関は、審査請求人が本件当初申告を行う前から、定率法第4条の3第1項の規定により課税価格を計算して本件当初申告を行うべきであることを伝えている。

これらを踏まえると、審査請求人は、自らの国内販売に係る資料及び数値を用いて同項の規定を適用して課税価格を計算することにより、本件当初申告をすることができたものと認められる。それにもかかわらず審査請求人は、そのように努めることなく、定率法に係る審査請求人の誤った解釈により、他の規定を適用してB社の利潤等の額を含めることなく計算した課税価格を用いて本件当初申告を行ったものと認められる。

そうすると、本件当初申告に係る税額等が過少となったことについては、審査請求人の責めに帰するものであり、「真に納税者の責めに帰することのできない客観的な事情があり、過少申告加算税の趣旨に照らしても、なお納税者に過少申告加算税を賦課することが不当又は酷になる場合」とは認めることはできず、法第12条の2第3項に規定する「正当な理由がある」とは認められない。

以上のことから、本件処分は適法になされたものと認められる。

ニ 審査請求人の主張について

- (イ) 審査請求人は、「税関が審査請求人に対して、審査請求人による輸入（納税）申告に先立ち、国内販売価格による方法で課税価格を算定しなければ輸入の許可をしないこと、しかも、その国内販売価格による方法に用いる国内経費率等の資料は平成22事業年度に係る審査請求人の確定した決算数値を用いなければならないことを指示した」ことから、「税関の主張する方法を適用して課税価格を算定するには、審査請求人の平成22事業年度の決算が確定することが必要であり、輸入（納税）申告時には資料が存在せず、課税標準の確定には時間を要する。そこで、審査請求人は、担保を提供し、税関長の輸入許可前貨物引取承認を受けて、輸入の許可前に本件各承認済み

貨物を引き取ったものである。」と主張する。

これに加えて、審査請求人は、「平成 22 事業年度の決算が確定し、国内販売価格による方法を適用するための資料が入手可能となった後、遅滞なく、本件各修正申告を行い、課税標準を確定した」のであるから、本件は基本通達 12 の 2-1(5)が規定する事例そのものであり、過少申告加算税を課すことは「過少申告加算税の趣旨に照らしても、なお、納税者に過少申告加算税を賦課することが不当又は酷になる場合」に該当することは明白であると主張する。

(ロ) しかしながら、本件貨物の国内経費等について平成 22 事業年度の経理関係資料に基づき計算すべき旨を D 税関が審査請求人に伝えたのは平成 23 年 1 月 17 日であり、本件当初申告が行われた後であることが確認できることから、「審査請求人による輸入（納税）申告に先立ち、その国内販売価格による方法に用いる国内経费率等の資料は平成 22 事業年度に係る審査請求人の確定した決算数値を用いなければならないことを指示した」とする審査請求人の主張にはその前提に誤りがある。

(ハ) その点においてその余の主張について検討すると、基本通達 12 の 2-1(5)は、同通達 12 の 2-1 の柱書及び(6)から明らかなおり、前記最高裁平成 18 年 4 月 20 日第一小法廷判決等で示された考え方に整合するもの、すなわち、正当な理由があると認められる場合について、「納税申告が過少であったことについて、真にやむを得ない事由があると認められる事実に基づく税額で、当該税額に過少申告加算税を賦課することが不当又は著しく過重な負担を課すこととなる場合」の例として示されているものである。

そこで、その要件（(i) 輸入者に課税標準の確定に日時を要する事情があり、(ii) 法第 73 条第 1 項に規定する税関長の承認を受けて貨物が引き取られた場合で、(iii) 輸入の許可前に輸入者からの申し出に基づいて課税標準を確定したことによるもの）を満たすかどうかを検討するに、そもそも審査請求人が定率法第 4 条の 3 第 1 項の規定を適用して計算した課税価格及び税額により本件当初申告をすることができたと認められることは上記のとおりである。

(ニ) このような事情に照らせば、同通達 12 の 2-1(5)の (i) の要件である「輸入者に課税標準の確定に日時を要する事情がある」とは認められない。

(ホ) よって、審査請求人の主張は採用できない。

4. 結論

以上のことから、審査請求人の主張は採用できず、また、本件処分は適法に行われたものと認められるから、本件審査請求を棄却することが相当である。

以 上