

答 申 第 99 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 7 条の 16 第 1 項の規定に基づく関税の更正処分及び法第 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 関税の更正、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 国所在の衣料用品等販売会社である B 社の 100% 出資会社であり、C 社（B 社が 100% 出資する会社の 100% 出資会社。）を輸出者として、B 社の商標が付された貨物を継続的に輸入している。

- (2) 平成 13 年 12 月 11 日付で、審査請求人は、D 税関に対して関税法施行令（昭和 29 年政令第 150 号）第 4 条第 3 項に定める包括申告書を提出した。当該包括申告書には、C 社を売手として、同社が発行するインボイスに記載された手数料を課税価格に算入するとともに、E 社（審査請求人が F 社（B 社の商標権を管理するライセンサーで、B 社の 100% 出資会社。）と本件ライセンス契約を締結する前のライセンサー）に支払うロイヤルティを商標権の使用の対価として課税価格に算入する内容とするものであった。審査請求人は当該内容に基づいて輸入（納税）申告を行うとともに、当該内容の包括申告書を 1 年ごとに更新し提出していた。
- (3) 平成 20 年 4 月 15 日、審査請求人は上記(2)の包括申告書を撤回して、個別申告書を輸入（納税）申告の都度、提出することとした。当該個別申告書には、概要以下の旨記載されている。
- イ 審査請求人は C 社と買付代理人契約（以下「本件買付代理人契約」という。）を締結（平成 20 年 3 月 4 日付。なお、契約の効力は平成 19 年 1 月 1 日に遡及）し、C 社は審査請求人にとって買付代理人となり、貨物の売手は製造者となった。
- ロ インボイス価格に含まれる手数料は買付手数料であり、関税定率法（明治 43 年法律第 54 号（関税定率法等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 条第 1 項第 2 号イかっこ書の規定に該当することから、当該買付手数料は課税価格に算入されない。
- ハ F 社と C 社は特殊関係にあるが、F 社と製造者との間には下請け関係、指定工場等の関係はないことから、ロイヤルティは輸入取引の条件として支払われておらず、課税価格に算入されない。
- (4) D 税関は、平成 23 年 2 月 23 日から同 24 年 5 月 1 日までの間、審査請求人に対して、審査請求人が行った平成 20 年 2 月から同 23 年 1 月までの輸入（納税）申告について、法第 105 条第 1 項第 6 号の規定に基づく調査（以下「本件調査」という。）を実施した。
- (5) D 税関は、本件調査の結果を踏まえ、平成 21 年 5 月から同 23 年 1 月までの輸入（納税）申告について、審査請求人に対して修正申告を慫慂したが、修正申告を行わなかったことから、原処分庁は別表記載の日に本件処分を行った。
- (6) 審査請求人は、平成 24 年 7 月 27 日付で、D 税関長に対し本件処分に係る取消しを求め異議申立てを行ったが、D 税関長は同年 10 月 22 日付で、当該異議申立てを棄却する決定をした。
- (7) 審査請求人は、平成 24 年 11 月 20 日付で、財務大臣に対し審査請求を行

った。

2. 審査請求人の主張

(1) 輸入取引の売手は製造者であり、C社は買付代理人であること

イ 定率法第4条第1項における輸入取引の売手及び買手は、貨物の売買取引の当事者を指称するものであり、誰が売手にあたるかは私法上の契約関係に基づき認定されるものである。そうである以上、輸入取引の売手及び買手とは、私法上の売買契約の売手及び買手を指すと解するべきである。

ロ そして、本件においても、私法上の売買契約がいかなる当事者間において締結されたのかという観点から、輸入取引の売手及び買手を認定すべきである。この点、本件買付代理人契約に基づき、C社が審査請求人の買付代理人として活動する旨の合意がされていることは明らかであり、審査請求人とC社間において貨物の売買取引を行う旨の合意は一切成立していない。

ハ 原処分庁の主張は、東京地裁平成23年3月25日判決を関税定率法基本通達（昭和47年蔵関第101号。以下「基本通達」という。）の解釈の正当性を裏付けるものとしてのみ利用し、個別具体的な判断は処分庁が行うというものである。他の事案の判決において採用されている抽象的規範を課税事案において参照する場合には、いたずらに抽象的規範のみがひとり歩きすることがないように、当該他の事案と課税事案の事実関係の相違を十分に把握することが重要である。

ニ 審査請求人がC社に製品企画書を送付し、サンプルの作成を依頼する場合であっても、C社は製造者に確認をとって審査請求人に金額を伝えており、一方的にサンプル価格を提示しているものではない。サンプル入手後、審査請求人は発注数量を確定し、発注数量を記載した注文書を送付した上で、下記ホのとおり、C社を通して製造者と価格及び納期等の交渉をしており、当然ながら注文内容の確定に製造者も関与している。そして、これらの交渉は電子メール等で行われており、G国にあるC社のオフィスに審査請求人の担当者及び製造者の担当者が同席して、最終的に価格等を決定することもある。

ホ 審査請求人は、注文書を発行してから、価格・納期等の注文内容に関しC社を通して製造者と協議を行っている。最終的な注文内容の確定については審査請求人の了解が必要であり、C社が独自の判断をすることはない。C社の製造者に対する注文書は、審査請求人が注文書の発行を行った後に発行されるため、その間の調整に応じて納期の記載が審査請求人の注文書と異なることはあるが、C社が自己の判断で製造者と交渉し、発注を行っているわけではない。

また、C社の注文書が各製造者宛に発行されるため、製造者名が記載されているのは当然である。そして、審査請求人においても、製造者が作成したサンプルを入手検討して注文を行っているのであり、注文書の発行時において製造者を特定することができる。

- ヘ C社は審査請求人の指示を受けて注文書を製造者に発行しており、当該注文書の記載内容からもC社が審査請求人の代理人として売買の申込みの意思表示を行っていることが確認できる。その上で、製造者は、当該意思表示を受けて本件輸入（納税）申告に係る輸入貨物を製造販売し、当該貨物を審査請求人に直送しているのであるから、代理による売買契約が成立していたことは明らかである。
- ト 輸入取引に関連して、C社は、複数の製造者（C社及び審査請求人としては何らの特殊関係にもない）との間で、審査請求人のために価格等の取引条件を交渉するが、これらは買手である審査請求人の意思決定に基づくものであり、最終的にはこれらの取引条件を決定するのは審査請求人である。
- チ C社が、審査請求人からの支払いを受ける前に一旦製造者との代金決済を行うことがあるが、グローバルに事業展開を行うB社グループとしては、効率的な物流管理等の観点から、多くの海外販売会社のために活動する代理人が必要であり、実際にC社が審査請求人だけでなく、海外のグループ会社のために買付代理人として活動していることからすれば、製造者との円滑な関係を維持するために一旦立替払いとしての代金決済を行うことはやむを得ない。C社は立替期間に関する利息等を請求しておらず、また、製造者とC社及びC社と審査請求人の決済はいずれも米国ドル建てで行われており、C社は為替リスクも負担していないのであるから、C社は、立替払いによって、利益を得ておらず、また損失を被っていない。さらに、審査請求人とC社が同じB社グループ内の企業であることからすると、C社による立替払いによる代金決済の事実をもって、私法上の売買契約の売手の認定が変更されなければならないほどの危険をC社が負担しているということとはできない。
- リ 本件買付代理人契約 3.2.7 条に規定されているとおり、C社は買付代理人であり、本件輸入貨物の品質等について何らの責任も負わない。現実に、製造者の1社から審査請求人が購入した衣類に縫製に関する瑕疵があった際も買付手数料の5%は返金されていない。クレームに関する交渉も買付代理人の業務であるが、クレームに関しては何らの責任も負担しておらず、C社が売手であれば、このことは到底説明することができない。
- ヌ さらに、取引を通じてC社は輸入貨物について、所有権を取得すること

はなく（本件買付代理人契約 3.2.6 条）、輸入取引から生じる輸入貨物の瑕疵等について危険を負担することもない（同契約 3.2.7 条）。従って、C 社はあくまで審査請求人の代理人として行動しているのであって、売買契約自体は審査請求人と製造者との間で締結されていることから、製造者及び審査請求人こそが輸入取引の売手及び買手である。

(2) C 社に対する買付手数料が課税価格に算入されないこと

上記(1)のとおり、C 社は審査請求人に代わり外国で輸入貨物の購入に関する業務を行っており、審査請求人が本件買付代理人契約に基づき C 社に対して支払う手数料は定率法第 4 条第 1 項第 2 号イかっこ書に掲げる「買付手数料」に該当するため、課税価格の加算要素には含まれない。

(3) F 社に支払うロイヤルティが課税価格に算入されないこと

イ 審査請求人は F 社に対してロイヤルティを支払う必要があるが、当該支払いは本件輸入貨物の輸入取引とは関係のない別の契約に起因するものである。上記(1)のとおり、輸入取引の売手は C 社ではなく製造者である。この点、売手である製造者は、B 社を中心とする B 社グループ外の第三者であって、審査請求人との間の貨物の輸入取引の条件に関して F 社へのロイヤルティの支払いを条件とする旨の合意は存在していない。

ロ なお、平成 20 年 2 月 28 日付及び同 22 年 7 月 13 日付 Distribution Agreement（審査請求人と F 社の間で締結しているライセンス契約。以下「本件ライセンス契約」という。）に基づき、審査請求人は、F 社から、商標権の使用、ライセンス商品の卸売販売、ライセンス商品の宣伝広告、マーケティング及び販売促進、及びマーケティング有形資産、無形資産の使用等を認められており、これらの権利利益の対価としてロイヤルティを支払っている。

ハ 以上のように、F 社に対するロイヤルティの支払目的は契約上多岐にわたっており、このような様々な支払目的を併せ持つロイヤルティを関連会社に支払うことを、独立第三者との間で行う貨物の輸入取引の条件とすることは明らかに不自然であり、原処分庁の解釈は到底採用することはできない。

(4) よって、C 社に対して支払う買付手数料及びライセンサーである F 社に支払うロイヤルティは、いずれも課税価格に算入されないから、これらを課税価格に算入した本件更正処分は違法であり、また、当該処分を前提とする本件過少申告加算税賦課決定処分も違法であるから、本件処分は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) 輸入貨物に係る関税の課税標準となる価格について

イ 輸入貨物に係る関税の課税標準となる価格（以下「課税価格」という。）は、定率法第4条から第4条の8までの規定により計算した価格とされている。

ロ 定率法第4条第1項において、輸入貨物の課税価格は、当該輸入貨物に係る輸入取引がされた時に買手により売手に対し又は売手のために、当該輸入貨物につき現実に支払われた又は支払われるべき価格（以下「現実支払価格」という。）にその含まれていない限度において同項各号に掲げる運賃等の額を加えた価格とする旨規定されている。

ハ そして、同項第2号イにおいて、輸入貨物に係る輸入取引に関し買手により負担される仲介料その他の手数料が掲げられているが、買付手数料は除くこととされている。

二 定率法第4条第1項に規定する「輸入取引」の意義については、基本通達4-1(1)において、「現実に貨物が輸入されることとなった取引であって、当該貨物を外国から本邦へ引き取ることを目的として行われた売買」とされている。

ホ 定率法第4条第1項に規定する「売手」及び「買手」の意義については、基本通達4-2(1)において、「実質的に自己の計算と危険負担の下に輸入取引をする者」をいうとされ、具体的には、「売手及び買手は自ら輸入取引における輸入貨物の品質、数量、価格等を取り決め、瑕疵、数量不足、事故、不良債権等の危険を負担する」とされている。

ヘ 定率法第4条第1項第2号イに規定する「買付手数料」の意義については、基本通達4-9(3)において、「輸入貨物の購入に関し外国において買手に代わり業務を行う者に対し買手が支払う手数料をいい、その認定は、当該手数料の名称のみによるものではなく、当該手数料を受領する者が輸入取引において果たしている役割及び提供している役務の性質を考慮して行う」とされている。また、「買手に代わり業務を行う者」とは、「買手の管理の下で、買手の計算と危険負担により契約の成立までの業務等を行う者をいう」とされている。

ト 定率法第4条第1項の柱書において、現実支払価格にその含まれていない限度において、同項各号に掲げるものを加えた価格を課税価格とすることとしている。

同項第4号においては、輸入貨物に係る特許権、意匠権、商標権その他これらに類するものの使用に伴う対価で、輸入貨物の輸入取引の条件として、買手により直接又は間接に支払われるものは、現実支払価格の加算要素となっている。

このうち「輸入貨物の輸入取引の条件として、買手により支払われるもの」を、基本通達 4-13(4)では、買手が当該輸入貨物を売手から購入（輸入取引）するために支払うことを要する対価としており、具体的には、基本通達 4-13(4)イからへに規定する対価は輸入取引の条件として支払われる場合があるとしている。そして、基本通達 4-13(4)ハにおいて、輸入貨物に係る特許権者等が売手と特殊関係にある場合において、買手が当該特許権者等に対して支払う当該特許権等の使用に伴う対価は「輸入貨物の輸入取引の条件として、買手により支払われるもの」に該当することを規定している。

(2) 関税の更正について

関税の更正は、法第 7 条の 16 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、その納税申告に係る税額等の計算が関税に関する法律の規定に従っていなかったとき、その他当該税額等がその調査したところと異なるときは、その調査により、当該申告に係る税額等を更正することとされている。

(3) 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に、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。

(4) 原処分庁及び審査請求人から提出された資料により確認できる主な事実について

イ 輸入申告書及び包括申告書その他通関関係書類等から次の事実が確認できる。

(イ)平成 13 年 12 月 11 日から平成 20 年 4 月 15 日までの間、審査請求人

は、C社を売手とし、C社が発行するインボイスに記載された手数料を「売手口銭」として課税価格に算入するとともに、E社に支払うロイヤルティを商標権の使用に伴う対価として課税価格に算入するという内容の包括申告書をD税関に提出し、その内容に基づいて輸入（納税）申告を行っていた。なお、当該手数料については、C社が作成したインボイスには「QUALITY CONTROL FEE」と記載され、当該手数料の額は、インボイス上の製品の価格の5%とされている。

- (㍑)平成20年4月15日、審査請求人は、上記包括申告書の撤回以降における輸入（納税）申告の際に提出された個別申告書には、C社は審査請求人の買付代理人、輸入取引の売手は製造者としたことを受け、買付手数料を課税価格から除外する旨の内容となっている。なお、当該買付手数料は、輸出者であるC社が作成したインボイスでは「BUYING COMMISSION」と記載されている。
- ロ 原処分庁及び審査請求人から提出された資料により確認された本件輸入貨物に係る取引の主な流れは以下の通りである。
 - (イ)本件輸入貨物に関し、審査請求人、C社及び製造者のいずれの者間においても売買契約書は締結されていない。
 - (㍑)審査請求人は、本件輸入貨物の輸入者として輸入（納税）申告を行っており、関税等を納付したうえで本件輸入貨物を国内に引き取っている。
 - (ハ)審査請求人はC社に対して製品の企画書を送付している。当該企画書の「FACTORY/工場」欄にC社の名称が記載されている一方で、製造者の名称は記載されていない。
 - (ニ)審査請求人はC社から製品のサンプルを調達している。このサンプルの価格について、C社から審査請求人に対して提示がされているが、この価格の決定に関し、製造者の関与を示す事実は何ら確認できない。また、本件調査において審査請求人から提出のあったサンプル一覧表の「vendor」欄にC社の名称が記載されている一方で、製造者の名称は記載されていない。審査請求人は、サンプル入手後、国内において展示会を開催し発注数量を確定する。
 - (ホ)審査請求人はC社に対して輸入貨物に係る注文書を送付している。当該注文書には、C社が製造者に作成する注文書と異なる注文番号が記載されており、製造者に関する記載及び情報はなく「Maker」欄にはC社の名が記載されている。そして、審査請求人が発注する貨物の数量、納期等が記載されている。また、C社は、当該注文書を製造者に転送するが、C社も自らが審査請求人の買付代理人である旨が記載さ

れた製造者宛ての注文書を作成する。C社の注文書には、審査請求人がC社に作成する注文書に記載のない製造者名、審査請求人がC社に作成する注文書とは異なる注文番号が記載されているほか、配送先、納期等の記載が確認できる。納期については、審査請求人作成の注文書及びC社作成の注文書では、それぞれ異なる納期が記載されている。さらに、製造者がC社に発給する貨物のインボイスには、C社の注文書に記載されている注文番号が記載されている。

- (ハ) 輸入貨物の代金の決済は、審査請求人からC社に対してC社の発行するインボイスに基づき行われている。貨物代金の決済については、審査請求人はC社インボイスに記載された貨物の代金と本件手数料の金額をC社に対して月末締め翌々月支払いの条件で支払っている。なお、支払いは米国ドル建てで行われている。一方、C社による製造者への決済は、製造者から審査請求人宛てのインボイスではなく製造者からC社宛てのインボイスに基づいて行われている。C社は、審査請求人から支払いを受ける前に、製造者インボイスに基づき、製造者に対して輸出者の自己資金で貨物代金を支払っている。
 - (ト) 上記(ハ)の製造者からC社宛てのインボイスにおいて、「By order and for account and risk of」の欄にC社の名が記載されている。また、当該インボイスにおいて、本件輸入貨物の取引条件は「FOB G国」とされている。なお、審査請求人は、当該インボイスの「By order and for account and risk of」の欄にC社の名が記載されていることは単純な記載ミスであるとしている。
 - (チ) C社とF社は、取締役が相互に兼務している。審査請求人はF社との間で締結している本件ライセンス契約に基づき、審査請求人はF社に対して、貨物の国内販売価格に一定率を乗じたロイヤルティを支払っている。
- ハ 買付代理人契約に関し、原処分庁及び審査請求人から提出された資料から以下の事実が確認できる。
- (イ) 当初の買付代理人契約は、平成20年3月4日に審査請求人とC社との間で締結され、その効力は平成19年1月1日に発生すること。なお、当該契約の満了日は平成22年6月30日までとされている。当該契約の満了後の平成23年2月23日にD税関が審査請求人に対し更新契約書の提出を要請したところ、その翌々日の同月25日付の更新契約書が提出されている。この更新契約書は、その効力が平成22年7月1日に遡及するものとされている。
 - (ロ) 本件買付代理人契約において、次のような事項について合意がなされ

ている。

A C社が本件買付代理人契約に従い製造者に発注するすべての商品は、C社が審査請求人を代理して発注され、C社は審査請求人を代理して商品を調達することを依頼できる（本件買付代理人契約 1.1.2 条及び 1.1.3 条）

B C社が行うことのできる行為は、審査請求人が購入を希望する商品の製造者を探し出す支援をすること、製造者と緊密に連絡をとり生産状況を報告すること等（本件買付代理人契約 3.1 条各号）

C C社は、如何なる状況においても、審査請求人が発注する商品について所有権を持つこと（本件買付代理人契約 3.2.6 条）、商品の損失、損害、瑕疵の危険を負担すること（同契約 3.2.7 条）を行わない。

D 審査請求人はC社に対して商品のFOB価格の5%の手数料を支払う（同契約 5 条）。

(5) 本件輸入貨物に係る取引におけるC社の役割及び審査請求人がC社に対し「Buying Commission」と称して支払う額は課税価格に算入すべきものか

イ 本件処分は、本件処分の対象となった輸入(納税)申告に係る輸入貨物（以下「本件輸入貨物」という。）に係る輸入取引について、原処分庁は審査請求人を定率法第4条第1項に規定する「買手」、C社を同項に規定する「売手」として認定し、審査請求人がC社へ支払う手数料（以下「本件手数料」という。）については、買手により売手に対し本件輸入貨物について現実に支払われるものであることから、同項第2号イに掲げる「手数料」ではなく、現実支払価格の一部として本件輸入貨物の課税価格を構成するものであり、また、審査請求人がF社に支払うロイヤルティ（以下「本件ロイヤルティ」という。）については、同項第4号の規定に該当し、本件輸入貨物の課税価格に算入されるものであると判断したものである。

ロ 他方、審査請求人は、製造者が本件輸入貨物に係る輸入取引における「売手」であり、C社は審査請求人の「買付代理人」とであると主張している。

ハ 上記イ及びロを踏まえ、以下、本件輸入貨物に係る輸入取引におけるC社の役割、具体的には、C社が当該輸入取引における「買付代理人」であるか又は「売手」であるかについて検討し、本件処分の適否について判断することとする。なお、審査請求人が本件輸入貨物に係る輸入取引における「買手」であることについては原処分庁と審査請求人との間で争いはない。

ニ 本事案において、審査請求人、C社及び製造者のいずれの者間においても売買契約書は作成されていない。したがって、注文書、インボイス、代金決済、貨物の流れ等を基に実質的に誰と誰との間で取引が行われているのか、また、その取引は「輸入取引」であるのかを認定する必要がある。

ホ この点について、東京地裁平成23年3月25日判決（平成18年（行ウ）第719号及び平成19年（行ウ）第454号）においては、「貨物の輸入に当たり、輸入者の「代理人」である旨の合意の下に活動している者が、真実は自らの計算と危険負担の下に実質的には「売手」として活動しているような実態がある場合には、たとえその者を「代理人」とするような合意があったとしても、その者を「代理人」と認めることはできず、その者を「売手」とする「輸入取引」が輸入者との間にあると認めるのが相当」と判示されている。また、「定率法第4条第1項にいう「輸入取引」に該当する取引が誰と誰の間の取引であるかについては、外形的な文書のやり取りのみでなく、取引の実態に即して判断すべきである」と判示されている。

さらに、当該判決の控訴審判決である東京高裁平成24年11月28日判決（平成23年（行コ）第159号）においては、売手の認定に関し、通達4-2(1)を是認し、「売手が誰であるかの事実を認定するには、自己の計算と危険負担という要素を基本に誰が輸入取引をしたといえるかを判断するのが相当である」と判示されている。

ヘ 本件輸入貨物に係る「輸入取引」及び「売手」について、審査請求人を買手とする取引がC社又は製造者のいずれの者との間で行われているかについて検討する。

(イ) 上記(4)ロ(ハ)及び(ニ)から判断すると、製品の企画並びに当該製品のサンプルの価格の提示及び調達は、審査請求人とC社との間で行われている事実が確認できる一方で、製造者の関与は何ら確認できない。当該製品企画書に記載されている貨物の品質等は審査請求人とC社との間で決定されており、また、サンプルの取引は両者間で行われていると解するのが相当である。

(ロ) 審査請求人は、サンプル価格は一方的に伝えているわけではないことに加え、展示会における小売店の動向等を判断し、発注数量を確定し、発注数量を確定した審査請求人の注文書を送付した上で、C社を通じて製造者と価格及び納期等の交渉をしているから、原処分庁の主張は誤りである旨主張する。さらに、C社の担当者が製造者との交渉の結果として、新しい価格や納期を提示していることからすれば、製造者が価格・納期の交渉に関与していることは明らかであると主張する。

しかしながら、審査請求人と製造者との間で、価格及び納期等に関するやりとりは確認できず、また、上記(4)ロ(ホ)のとおり貨物の発注にも製造者の関与が認められないことからすれば、審査請求人の主張を採用することはできない。

- (ハ) 上記(4)ロ(ホ)のとおり、審査請求人がC社に対して送付する輸入貨物に係る注文書には、発注する貨物の数量、納期に加えて、「Maker」欄にC社の名称が記載されている。他方、製造者に関する情報は何ら記載されていない。C社が製造者に送付する注文書には、審査請求人の注文書に記載されていない製造者名やインボイス番号が記載されているほか、審査請求人の注文書の納期と異なる納期が記載されていることが確認できる。これを踏まえると、審査請求人は本件輸入貨物についてC社に発注をしており、当該発注を踏まえてC社が製造者に発注しているものとするのが自然である。
- (ニ) 審査請求人は、C社の注文書は取引内容を記録し、保存するための電子データであるから、製造者のインボイス番号等も随時記録されること、審査請求人の注文書が発行される場合、C社の注文書は製造者に対しては発行されず、審査請求人の注文書がC社によって製造者に送付されていることから、C社が自己の判断で製造者と交渉し、貨物の発注を行っていることには当たらない旨主張するが、C社の注文書は各製造者宛てに発行されるとも主張し、またC社が買付代理人であることを明示した自己の注文書を発行する方法と審査請求人の注文書を製造者に転送する方法の間に差はないとも主張しており、その主張に一貫性がない。仮に、審査請求人の注文書がC社を經由して製造者に送付され、審査請求人と製造者との間で売買取引がされているのであれば、審査請求人の注文書には、少なくとも製造者名は記載されているのが通常であると考えられ、審査請求人の主張は不自然である。加えて、審査請求人からは自らが製造者を決定していることを証明する書類は提出されていない。また、審査請求人は、C社の注文書に記載された注文書番号が製造者のインボイスに記載されていることは、C社のシステム上の問題であるとして、原処分庁の主張について反論しているが、製造者のインボイスにC社の注文書番号が記載されている事実からすれば、C社の注文書は製造者に対して送付され、それを受けて注文書番号が記載されているとするのが相当であるから、C社の注文書が製造者に発行・送付されないとする審査請求人の主張については、採用できない。
- (ホ) 上記(4)ロ(ハ)のとおり、輸入貨物の決済は、審査請求人からC社に対

してC社の発行するインボイスに基づき行われている。C社による製造者への決済が製造者から審査請求人宛てのインボイスではなく製造者からC社宛てのインボイスに基づいて行われており、また、当該決済が審査請求人からC社に対する決済より前に行われていることを踏まえると、審査請求人とC社、C社と製造者との間のそれぞれの決済は独立して行われていると解するのが相当である。

なお、このC社の先払いについては、本件買付代理人契約において委託される業務に含まれていない。加えて、本件調査によれば、審査請求人は、C社と製造者との間の決済に係る条件や実際に払われている額等に把握していないことが伺われる。

- (ハ) 上記(4)ロ(ト)のとおり、製造者からC社宛てのインボイスにおいて、「By order and for account and risk of」の欄にC社の名が記載され、本件輸入貨物の取引条件は「FOB G国」とされていること、及び上記(4)ロ(ハ)の決済を踏まえると、輸出港であるG国において、製造者からC社へ本件輸入貨物の引渡しが行なわれていると解するのが相当であり、審査請求人の単純な記載ミスとの主張は認められない。
- (ト) 製造者に対するC社の注文書において配送先を審査請求人と指定し、本件輸入貨物の発送についても当該注文書に記載された納期に従って行われている。これらを踏まえると本件輸入貨物は製造者から審査請求人向けに発送されているが、この発送はC社の要請に基づいて行われている、つまり、物理的には製造者から審査請求人へ向けて本件輸入貨物が移動しているが、本件輸入貨物の引渡しはC社により審査請求人に対して行われているものと解される。
- (チ) 本件調査において審査請求人から提出のあった「仕訳リスト」と称する仕入帳において、審査請求人は、仕入先をC社として計上していることが確認できる。そして、貨物代金と審査請求人が主張する買付手数料とを合わせた額を本件輸入貨物の仕入価格として経理上の処理がされている。審査請求人において、このように経理処理していることも、審査請求人がC社を売手と認識していたと認めるに重要な根拠であるというべきである。
- (リ) 審査請求人が輸入した本件輸入貨物の一部に瑕疵があった際の当該瑕疵に係る負担に関し、製造者がC社に対して発行したクレジットノート及びC社が発行したクレジットノートが審査請求人から提出されている。しかし、審査請求人が主張するように審査請求人と製造者との間で取引が行われているのであれば、そもそも製造者が審査請求人宛てにクレジットノートを発行するものであり、製造者がC社宛て

にクレジットノートを発行し、さらにC社が審査請求人にクレジットノートを発行している事実は、製造者がC社に対し、また、C社が売手として審査請求人に対し、それぞれ瑕疵に係る責任を果たしたものと解するに足るものである。

- (ヌ) 審査請求人は、本件買付代理人契約締結前後で商流、物流、取引関係者の役割、立場に変更はない旨を回答している。加えて、以前からの取引実態と適合するため本件買付代理人契約を締結したと回答している。また、平成23年2月23日に行われた本件調査において、本件買付代理人契約が平成22年6月30日に期間が満了していることを確認したため、当該契約と同様の内容の契約書の提出を求めたところ、その翌々日の平成23年2月25日に原処分庁に提出されたのは、同日付の更新契約書であり、その効力は平成22年7月1日に遡及するものであった。以上の状況を鑑みると、本件買付代理人契約書に基づいて、審査請求人とC社の取引がなされている状況は伺えない。
- (ル) 以上の事実を踏まえると、審査請求人とC社との間で本件輸入貨物に係る取引が行われており、また、当該取引は本件輸入貨物を外国から本邦へ引き取ることを目的とするもので、これにより、現実に本件輸入貨物が輸入されることとなったものと認められる。よって、当該取引において、審査請求人とC社、C社と製造者との間で、それぞれ本件輸入貨物の品質、数量、価格等を取り決め、瑕疵等の危険を負担していたと認められ、C社が審査請求人の管理の下で、審査請求人の計算と危険負担により業務等を行う者と認めることはできない。そうすると、当該取引は定率法第4条第1項に規定する「輸入取引」に該当し、C社は当該輸入取引における審査請求人の「買付代理人」であるとは認められず、「売手」と解するのが相当である。
- ト したがって、審査請求人がC社に対し「Buying Commission」と称して支払う額は、買手である審査請求人により売手であるC社に対し、本件輸入貨物につき現実に支払われた又は支払われるべきものであり、定率法第4条第1項に規定する「現実に支払われた又は支払われるべき価格」に該当し、本件輸入貨物の課税価格に含まれるべきものと認められる。
- (6) 審査請求人がライセンサーに対して支払うロイヤルティの支払いは、課税価格に算入すべきものか
- イ 定率法第4条第1項の規定に基づく課税価格の決定においては、同項第4号において、輸入貨物に係る商標権等の使用に伴う対価で、当該輸入貨物の輸入取引の条件として、買手により支払われるものについては、課税価格に算入することとされている。

ロ 本件について、審査請求人がF社に支払ったロイヤルティが、「輸入貨物に係る」ものであり、かつ「輸入取引の条件として、買手により支払われる」ものであるならば、当該ロイヤルティは課税価格に算入されるものである。

ハ 本件輸入貨物にはF社が管理している商標が付されている。従って、本件ロイヤルティは「輸入貨物に係る」ものであると認められる。

ニ 上記(5)のとおり、C社は本件輸入取引における売手であると認められる。審査請求人とF社は本件ライセンス契約を締結していること及びC社とF社は取締役が相互に兼務しており特殊関係にあることが認められる。

また、本件ライセンス契約において、その冒頭の表に製造者に関する「B社 Suppliers」(Distribution Agreement (28 Feb 2008)。なお、Distribution Agreement (13 July 2010)では、「List of B社 Suppliers」とされている。)において、「C社 as buying agent for the Distributor and other people approved by us from time to time who are part of the B社 Group's generally approved supply chain」と記載されている。また、本件ライセンス契約において、ディストリビューターである審査請求人が行ってはいけないことのうち、F社の承認を受けなければ、B社の製造者以外の者から商品を調達することが規定されている。以上から、本件ライセンス契約によれば、審査請求人はB社の製造者以外の者からB社の商標が付された貨物を調達することはできないこと、そして、貨物の調達先はC社に限られていることが確認できる。

したがって、本件ロイヤルティは、「輸入取引の条件として、買手により支払われる」ものと認められる。

ホ よって、本件ロイヤルティは定率法第4条第1項第4号の規定に基づき商標権等の使用の対価に該当し、課税価格に算入するものとなる。

(7) その他審査請求人の主張について

イ 審査請求人は、審査請求人が製造者から購入したとされる衣類について、その縫製に関する瑕疵があった際には、C社が審査請求人に対して買付手数料を返金していないのは、本件買付代理人契約3.2.7条に規定する買付代理人が行わない行為である「商品の損失、損害、瑕疵のリスクを負担すること」に当たるからであり、よって、C社は本件輸入貨物の品質等について何ら責任を負わないこと、加えて、当該返金について、製造者はC社に対してクレジットノートを発行し、C社は審査請求人に対してクレジットノートを発行しており、C社が発行したクレジットノートは、製造者が発行したクレジットノート記載の金額と同じ額であり、

買付手数料相当額を減額の対象としていないこと、C社が本件輸入貨物の品質に責任を負っていないからこそ同額のクレジットノートとなることをもって、C社は買付代理人である旨主張する。そして、審査請求人は、クレジットノート記載の金額の全部を製造者に転嫁し、買付手数料については減額していないのであるから、C社が瑕疵の危険を負担していないことは明らかである旨を主張する。

これについては、上記(5)へ(リ)で述べたように本件輸入貨物の売手が製造者とするのであれば、クレジットノートは、製造者から直接、審査請求人に対して発行されるのが自然であり、製造者がC社宛てにクレジットノートを発行し、C社が審査請求人宛てにクレジットノートを発行した事実そのものが不自然というべきであるため、審査請求人の主張を採用することはできない。そして、買付手数料の減額がされていないことについても、貨物に係る求償については、最終的には製造元に責任があるのであり、審査請求人が主張する買付手数料の減額がないことをもって、直ちにC社が本件輸入貨物に係る瑕疵を負担していないとは言えないのであるから、審査請求人の主張をもって、直ちにC社が買手に代わり業務を行う者であるとするには理由がない。

- ロ 審査請求人は、輸入取引における売手及び買手は、貨物の売買取引を指称するものであり、誰が売手及び買手にあたるかは、私法上の売買契約に基づき認定されるものであり、輸入取引の売手及び買手とは私法上の契約関係における売手及び買手を指すと解するべきとし、C社は審査請求人の買付代理人であることを補完する旨の主張をしている。

これについては、定率法の第4条から第4条の4は、関税評価に係る国際的なルールを定める関税及び貿易に関する一般協定第7条の実施に関する協定（以下「関税評価協定」という。）を準拠しているが、関税評価協定第17条は「この協定のいかなる規定も、関税評価のために行われた陳述若しくは申告又は提出された文書が真実を述べたものであるかないか又は正確なものであるかないかについて検討する関税当局の権利を制限し、又はこの権利について疑義を差し挟むものと解してはならない」と規定している。これは、税関が課税価格を評価する際に、輸入者等から出された書類の記載内容のみの検討にとどまらず、その真実性についても併せて検討する権限を有することを確認するものと解される。そして、税関職員は、輸入者から輸入（納税）申告書が提出された場合、課税価格や関税等の申告書の記載内容が適正なものであるか否かを判断するに当たり、輸入者の説明及び申告書の添付書類の形式的記載内容のみによるのではなく、貨物の課税価格の評価のために提出されたインボイ

スや契約書などが真の取引実態を反映したものか否かについては、取引においてあらわれた個別的な事実を総合的に考慮して、真実の取引関係あるいは真実の売手又は買手を判断すべきと解されるのであって、審査請求人の主張はその前提を誤るものであり、採用することはできない。

ハ 審査請求人は、そもそも、本件輸入取引における貨物の売手は製造者であり、本件に係るロイヤルティは本件輸入貨物の輸入取引とは関係のない支払いである旨主張する。

しかしながら、本件輸入貨物に係る輸入取引における売手がC社であることは上記(5)のとおりであり、審査請求人の主張は採用できない。

ニ 審査請求人は、本件ライセンス契約について、審査請求人はF社から、商標権の使用、ライセンス商品の卸売販売、ライセンス商品の宣伝広告、マーケティング及び販売促進、及びマーケティング有形資産、無形資産の使用等を認められており、これらの権利利益の対価としてロイヤルティを支払っており、その支払いは契約上多岐にわたることや、その支払い先はB社を中心とするB社グループ外の第三者であって、輸入取引の条件とすることは明らかに不自然である旨主張する。

これについては、輸入取引における条件として支払われていることは上記(6)二のとおりであり、審査請求人の主張は採用できない。

なお、審査請求人は、本件ライセンス契約の冒頭の表に製造者に関する「Other Suppliers」において、「Other suppliers that you nominate from time to time , as approved by us」と記載されており、B社の製造者（上記(6)二からC社）だけでなくその他の製造者からも商品を調達できること指摘するが、F社の承認を受けなければB社の製造者以外の者からB社の商標が付された貨物を調達できない状況、加えて指摘する点について証明する書類の提出がないことを照らすと、審査請求人の主張する一般的な調達権があるとは認められない。

したがって、C社が本件輸入取引における売手であることは上記(5)のとおりであるし、本件ライセンス契約から、本件に係るロイヤルティは「輸入取引の条件として、買手により支払われる」ものに該当する。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