

答 申 第 1 0 0 号
平成 26 年 2 月 17 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 26 年 1 月 15 日付財関第 48 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 関税の更正処分、過少申告加算税賦課決定処分

意 見

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

理 由

1. 事案の概要

- (1) A社は、B国所在のC社、D社及びE社（C社、D社及びE社を併せて、以下「C社ら」という。）との間でいわゆる委託加工貿易を行っていた。

具体的には、①繊維及び衣料の専門商社であったA社は日本で仕入れた生地等の原材料をC社らに輸出し、②その原材料を用いてC社らはB国において婦人服等を製造し、③A社はC社らから当該婦人服等を輸入していた。

A社は、この委託加工貿易において、関税暫定措置法（昭和35年法律第36号。以下「暫定法」という。）第8条の規定（以下「加工再輸入減税制度」という。）を適用して、輸入時に関税の減税を受けていた。

- (2) 平成24年2月6日から9日及び同月22日から24日に、F税関は、A社に対して、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。

本件調査の結果、A社が加工再輸入減税制度を適用して輸入（納税）申告していた婦人服等について、その原材料の輸出申告時に、関税暫定措置法施行令（昭和35年政令第69号。以下「暫定法施行令」という。）第22条第2項の規定に基づく、加工又は組立てのため輸出するものであることを証する書類（以下「暫定法施行令第22条の証する書類」という。なお、関税暫定措置法基本通達（昭和48年蔵関第1150号。以下「基本通達」という。）8-4(3)において、契約書、注文書、委託先との往復文書その他加工又は組立てのための原材料を輸出することが明らかになる書類と規定している。）として税関に提出した加工・組立契約書（以下「本件書類」という。）において、C社らが署名すべき署名欄の署名は、A社の役員及び従業員が自己の氏名を記載したものであることを確認した。F税関は、本件書類では暫定法施行令第22条の証する書類とは認めることはできず、加工再輸入減税制度を適用することはできないとして、A社に対して修正申告を慫慂した。

- (3) 同年8月14日、A社に対し、東京地方裁判所から破産手続開始決定が行われ、審査請求人は、破産管財人に選任された。
- (4) 同年9月28日、原処分庁は、別表に記載のとおり本件処分を行った。
- (5) 審査請求人は、G税関長及びH税関長に対し同年11月26日付で、I税関長に対し同月27日付で、本件処分に係る取消しを求め異議申立てを各々行ったが、I税関長、G税関長及びH税関長は平成25年3月18日付で、当該異議申立てを棄却する決定をした。
- (6) 審査請求人は、当該決定を不服とし、平成25年4月19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) 加工再輸入減税制度の趣旨

加工再輸入減税制度の趣旨は、一般的に、質の高い生地等を製造する日本の繊維産業を保護しながら、服飾メーカーが海外の安価な人件費等を活用して、価格競争力のある服飾を製造できるようにすべく、生地等の原材

料について輸出入時に二重に関税がかからないようにすることにあると考えられている。そして、暫定法施行令第22条第2項は、「貨物を輸出しようとする者は、同項の輸出申告書に、加工又は組立てのため輸出するものであることを証する書類を添付しなければならない。」として疎明資料を要求しているが、これは、日本企業が輸出した原材料が使用されているか否か、即ち委託加工貿易の実態の有無、及び減税を受ける対象原材料か否か等を確認するために要求されているものであると考えられる。加工再輸入減税制度の趣旨に鑑みれば、委託加工貿易の実態の存否を確認できる資料を提出すればよく、私法上有効とされる契約関係書類以上の高度の要式性のある書類の提出が求められているものではない。

A社は、海外の安価な人件費を活用して、価格競争力ある服飾を製造すべく、本件書類に記載の内容で、C社らに生地を輸出し、C社らにおいて製造した製品を日本に輸入しているのであるから、加工再輸入減税制度の趣旨に合致し、趣旨に反する行為を行っているものではない。それにも関わらず、各税関がA社に対し、輸入時に関税を賦課するならば、A社は生地等の原材料について輸出入時に二重に関税を負担することになり、加工再輸入減税制度の趣旨が没却してしまう。

(2) 委託加工契約の有効性及び本件書類の有効性

イ 委託加工契約が有効に成立していたこと

委託加工契約は、当事者双方の意思の合致により成立するものであり、要式行為ではない。A社とC社らとは、A社が原材料を輸出し、C社らが当該原材料を使用して加工し、製品を製造することを主たる内容とする取引を継続的に行い、A社は、C社らに対し、電子メール等で使用する原材料、製造する製品及び数量等の確認を行い、個別の契約を締結した上で取引を行っていた。

ロ 本件書類が委託加工契約を証する書類であること

(イ) C社らは、貿易業務に疎かったため、A社に対し、本件書類へ署名する権限を含め日本側の貿易業務の全権を委任した。そして、C社らの董事長であるJ氏は、A社の代表取締役であるK氏の承諾を得た上で、A社のH地域の担当者であったL氏と協議し、物流をスムーズに行う為に、C社らに代わってA社が本件書類に署名する権限を付与することで合意した。

(ロ) A社は、C社らから本件書類に署名する権限を付与されていたため、C社らの署名欄にA社の従業員であるC社らとの委託加工貿易を担当していたM氏の氏名が記載されたとしても、本件書類は有効に成立しているものであり、税関から本件書類が偽造により不真正なものであ

るとか、添付書類として不適切であるなどと主張されるものではない。M氏は、C社らの代理人又は使者として、自己の名を記載したものである。

なお、M氏は、法的な知識など全くないため、J氏の氏名を記載すれば良いところに、深く考えることなく誤って自己の氏名を記載してしまったものであり、M氏の署名の上には、意思表示の主体であるC社らの会社名が記載されていることから、M氏が代理人と表記しなかったとしても、C社らのために署名したことは外観上明らかであるから、代理の要件（民法（明治29年法律第89号）第99条第1項）としても何ら欠くものでもなく、代理人によりC社らの意思が表示された書面として必要かつ十分である。

- (ハ) 本件書類は、上記イの内容が正確に記載されており、当事者双方の意思が合致して作成された文書である以上、委託加工貿易の実態の有無及び減税を受ける対象原材料か否か等を確認し、不当に減税措置を受けることを防止する書類として必要かつ十分であり、暫定法施行令第22条第2項の疎明資料として適切である。
- (ニ) そもそも暫定法施行令第22条第2項は、加工又は組立てのため輸出するものであることを証する書類を要求しているに過ぎず、特に有効な契約書の添付が要求されているものではない。同条項は、日本企業が輸入する商品に、当該日本企業が輸出した原材料が使用されているか否か、即ち委託加工貿易の実態の有無、及び減税を受ける対象か否か等を確認できるものであれば良い。
- (ホ) 暫定法施行令第22条第2項ただし書きが、「その輸出の際に当該貨物に係る加工又は組立ての契約の全部又は一部が行われていない場合には、この限りでない。」とも定め、さらに基本通達8-4(4)において、暫定法施行令第22条第2項ただし書きの規定に基づき、加工又は組立てのため輸出するものであることを証する書類が提出されない場合には、確認申告書の「その他の参考となるべき事項」欄に「施行令22条2項但書扱い」である旨記載し、確認申告書のうち「契約実績表（総括）」及び原材料別の「契約実績表（個別）」については「輸出原材料」欄を記載のうえ提出する、と規定され、加工又は組立てのため輸出するものであることを証する書類がなくても取引の実態があれば、減税措置を受けられる。また、加工再輸入減税制度による輸入の際、暫定法施行令第23条第1項には、加工又は組立てを証する書類と記載されており、加工又は組立てが行われた事実を証明すればよく、何ら契約書を求めているものでない。

(3) 各税関長の主張を前提としたとしても、本件処分は不相当であること

本件書類が、仮に輸出申告時点において、A社とC社らの委託加工契約を疎明する資料として不十分であったとしても、以下のとおり、各税関長が減税措置を取り消した処分は、権限の濫用であり、取り消されるべきものである。

各税関長は、税関当局をして、本件書類に記載された取引内容について、本件調査により本件取引の実態を確認しており、各税関長が主張するところの手続的な不備（C社らの署名欄にA社の従業員であるM氏の署名があること）を除き、加工再輸入減税制度を受けられる取引であることを認識している。

それにも関わらず、各税関長は、本件取引が加工再輸入減税制度の趣旨に合致する取引であることを完全に捨象し、取引内容が正確に記載された本件書類のC社らの署名欄に、A社の従業員であるM氏の署名があることのみをもって、手続的な不備があると強行に主張し、減税措置を取り消したのである。

この各税関長の判断は、明らかに目的と手段を取り間違えたものである。暫定法施行令第22条第2項は、あくまで加工再輸入減税制度を受けられる取引であるか否かを確認するための手段であるところ、税関当局による本件調査によって、本件取引が実態を伴った適切な取引であり、不当に減税措置を受けているものではないことが判明し、法の目的が達成されている以上、あえて手段である疎明資料の不備（ただし、審査請求人は、疎明資料に不備はないと主張する。）のみをもって、加工再輸入減税を取り消すのは本末転倒であり、到底認められるものではない。

そして、本件取引が、加工再輸入減税制度を受けられる取引であることが税関当局の本件調査により判明している以上、税関当局としては、仮に疎明資料の若干の不備があったとしても、税関当局が不備である点と考える点を指摘した上で、今後の輸出入の申告に際し、輸出入者に是正するよう指導・勧告すれば足りる。それにも関わらず、各税関長が、あえて加工再輸入減税制度の趣旨に合致する本件取引に関し、書類の不備のみを理由に過去に行った減税措置の取消処分を行うがごときは、謙抑的であるべき国家権力の濫用行為に他ならない。

さらに、加工再輸入減税制度の要件を満たす委託加工貿易であるならば、加工再輸入減税が受けられてしかるべきである。法律上の要件を満たすことが明らかであるにも関わらず、当該要件の充足性を判断するために、下位規範たる政令で定めたに過ぎない手続的要件に反することのみを理由に、加工再輸入減税が受けられないとしては、法の趣旨を著しく阻害し、

法が許容する下位規範への委任を超える違法な処分である。

したがって、仮に各税関長の主張を前提としたとしても、A社が受けた加工再輸入減税を各税関長が取り消す処分は、権限の濫用であり不相当である。

3. 当審査会の判断

本件審査請求における当審査会の考え方は以下のとおりである。

(1) 加工再輸入減税制度の適用を受けるための要件について

イ 加工再輸入減税制度は、加工又は組立てのため、本邦から輸出された「特定の貨物」を原材料とした「特定の製品」で、その輸出の許可の日から原則1年以内（1年を超えることについてやむを得ない理由があると認められる場合には、税関長の承認を受けて延長することができる。）に輸入されるものについては、当該輸出された原材料が再輸入されるとした場合の課税価格に相当する価格の、当該製品の課税価格に対する割合を、当該製品の関税額に乗じた範囲内において、その関税を減税するものである。

ロ 上記イの「特定の製品」として、暫定法第8条第1項第1号から第4号のいずれかに該当する製品と規定されており、上記イの原材料である「特定の貨物」として、暫定法施行令第20条第1項、第3項、第5項又は第7項のいずれかに該当する貨物と規定されている。

ハ 上記イの「特定の製品」は、暫定法施行令第20条第2項、第4項、第6項又は第8項のいずれかに該当する加工又は組立てが行われないことと規定されている。

ニ また、暫定法第8条の2第1項又は第3項の規定の適用を受ける物品ではないことと規定されている（暫定法第8条第2項）。

ホ 輸出の際の手続については、暫定法施行令第22条に原材料貨物を本邦から輸出するとき、輸出申告書に加工又は組立てのために輸出する原材料である旨を付記した上で、同条第1項各号に掲げる事項を記載した申告書を添付し、当該申告書の記載事項につき税関長の確認を受けること、また、加工・組立輸出貨物確認申告書及び加工又は組立てのため輸出するものであることを証する書類を添付すること、ただし、原材料貨物の輸出の時点で契約が締結されていない場合には、加工又は組立てのため輸出するものであることを証する書類の添付を省略することができることが規定されている。

ヘ 輸入の際の手続については、暫定法施行令第23条に輸入申告書に、原材料貨物の輸出許可書又はこれに代わる税関の証明書、加工又は組立てを証する書類（基本通達8-5(1)に、同通達8-4(3)に規定する書類と規定されている。）及び同条第1項各号に掲げる事項を記載した明細書を添付し

て、税関長に提出すること、輸出申告の際に加工又は組立てのため輸出するものであることを証する書類を添付しなかった場合には、輸入申告は貨物を輸出した者の名をもって行い、加工又は組立てを証する書類は同条第3項各号に掲げる事項を記載することが規定されている。

(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。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。

ロ この点については、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納税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、適正な申告納税の実現を図り、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、「『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。

(4) 審査請求人及び処分庁から提出された資料並びに通関関係書類により確認できること

イ 審査請求人から提出された資料により確認できること

(イ) 甲第1号証として提出された覚書(1998年1月20日付)には、N社

がB国で出資・運営するC社とD社の工場の貿易をA社に依頼する場合に貿易業務に関する全権を委任する旨が記載されている。ただし、当該覚書には、N社の記名押印はあるが、A社の記名押印はない。

- (ロ) 甲第2号証から第4号証として提出されたJ氏の陳述書(平成24年9月14日付)には、C社が1993年に設立されたこと、休業状態であったD社が1996年に操業開始したこと及びE社が2001年に設立されたこと、また、1990年代半ば頃よりC社らの貿易業務を委託する際は、日本側の貿易業務の全権(署名権限を含む。)を委任したいとA社の代表取締役申し入れたところ、A社H支店の貿易担当のL氏と協議することとなり、C社らの署名権限を付与し契約書署名代行業務もお願いすることでL氏の了承を得たこと、よって、本件に関して、A社は、貿易業務を円滑に行うために弊社の依頼に沿って署名代行業務を進行したにすぎない旨が記載されている。

なお、当該陳述書は、本件調査を行ったF税関がA社に本件書類の問題点を指摘した後に作成され、処分庁が本件処分を行う前にF税関に対して提出されたものである。

- ロ 処分庁から提出された資料及び通関関係書類により確認できること

- (イ) A社が輸出した原材料は、暫定法施行令第20条第3項に規定するものであり、同条第4項に規定する加工又は組立てが行われておらず、C社らから輸入した婦人服等は暫定法第8条第1項第2号に規定するものであり、税関に申告した数量、原材料の使用比率について誤りはなかった。

また、本件処分の対象となった輸入申告について輸出申告との紐付け作業を行った結果、1年以内に輸入されていることやA社の従業員からの事情聴取から、A社とC社らの間に加工再輸入減税制度に規定する取引の実態があった旨について本件調査を行ったF税関から審査請求人に伝えられている。

- (ロ) 本件書類のC社らの署名欄には、①C社との取引に関して、A社H支店の取締役テキスタイル部長であるM氏、従業員であるO氏、P氏及びQ氏、②D社との取引に関して、従業員であるO氏、③E社との取引に関して、従業員であるR氏により署名がされている。
- (ハ) M氏がF税関に提出した経緯書(平成24年2月27日付)には、暫定法第8条の申告をする際、C社らからは無署名の本件書類がメールで来ておりましたが、申告時間の期限がせまっておりましたので深く考えずにサインをして通関手続をさせてしまいましたとの旨が記載されている。

(ニ) J氏がF税関に提出した経緯書（平成24年3月27日付）には、A社にC社らの貿易業務に関して全権委任していたこと、貨物のやり取りを早くするため、C社らはA社に「白紙委任」して、本件書類を発行していた旨が記載されている。

(ホ) 本件調査において、C社らの署名欄に署名したA社の役員及び従業員の中に、署名する権限があったとの認識や上記(ニ)においてJ氏のいう委任が存在するという認識を有していないことがうかがえる。また、C社らの署名欄に署名することについては、M氏の前任であるL氏の頃から通常の業務として行われていることがうかがえる。

(5) 本件処分の適法性について

イ 本件処分は、加工再輸入減税制度の適用を受けるためにA社が輸出申告の際に提出した本件書類について、輸出申告書に添付する加工又は組立てのため輸出するものであることを証する書類と認められず、よって、暫定法施行令第22条の輸出の際の手續が適正になされていないとして、加工再輸入減税制度の適用を否認して行われたものである。

ロ まず、本件においては、上記(4)ロ(イ)のとおり、F税関の本件調査によって、加工再輸入減税制度に規定する取引の実態があった旨の判断がなされており、処分庁と審査請求人の双方においてこの事実には争いはない。

ハ 加工再輸入減税制度は、政策上の見地から設けられた税負担軽減措置であり、輸出及び輸入の際に必要な手續が暫定法施行令第22条及び同施行令第23条に規定されている。当該手續は、加工再輸入減税制度を適用して輸入（納税）申告された貨物が、加工又は組立てのため、本邦から輸出された貨物を原料又は材料とした貨物であるかを税関において効率的に確認し、適正かつ迅速な通関を確保するものである。暫定法施行令第22条第2項において、原料又は材料となる貨物を本邦から輸出する際に、加工又は組立てのため輸出するものであることを証する書類を、暫定法施行令第23条第1項柱書において、製品となる貨物を本邦に輸入する際に、加工又は組立てを証する書類をそれぞれの申告書に添付して提出すること（以下「本件手續」という。）を求めており、これは、加工又は組立ての事実を税関において確認するためであり、大量かつ反復して行われる通関手續を迅速に処理するという観点から、一定の定型的な手續的要件を求めることは不合理でない。加工又は組立ての事実は、加工再輸入減税制度適用のための重要な要件であることに鑑みると、本件手續により税関が確認を行おうとすることは合理性があり、この手續的要件が満たされていないことをもって、加工再輸入減税制度を適用しない

ことは、当該制度の趣旨を没却するものではない。したがって、審査請求人の主張のうち、取引の実態があること、或いは委託加工貿易に関する契約が有効に成立していることをもって本件処分を違法とする部分については、失当である。

ニ 加工再輸入減税制度においては、加工又は組立ては本邦以外の地で行われるものであり、かかる事実を直接に証する書類を用意することは困難である。しかしながら、加工又は組立てを行う者あるいは当該製品の輸出者等と本邦の輸入者等との間に加工又は組立てについての契約や合意がある場合には、その契約や合意に沿って、これから加工又は組立てが行われることが推定される。このため、基本通達において、かかる契約や合意があることを示す書類として、契約書、注文書、委託先との往復文書その他加工又は組立てのための原材料を輸出することが明らかになる書類を、暫定法施行令第22条の証する書類として規定している。

ホ 本件書類は、暫定法施行令第22条の証する書類として認められるかについて

(イ) 審査請求人は、契約自由の原則により、本件書類は有効な契約書であり暫定法施行令第22条の証する書類に該当する旨主張している。しかしながら、審査請求人の提出した甲第1号証から甲第4号証を見ると、C社らがA社に委任したのは、貿易手続であり、契約の代理まで委任したと認められない。上記ニの考え方を踏まえると、C社らの署名欄にA社の役員及び従業員の署名がある本件書類をもってC社ら加工又は組立てを行う者との間の契約書として暫定法施行令第22条の証する書類と認めることは困難である。

(ロ) 本件書類は、C社らの署名欄が無署名であるものにA社の役員及び従業員が署名することで作成されている。無署名の本件書類について、J氏やA社の役員及び従業員は、C社らからA社へ送付されていた旨を述べており、本件調査によってもこれと異なる事実は発見されていない。

(ハ) A社とC社らにとって、迅速に通関を完了させることが必要であったことから、C社らからA社へ電子的に送信された無署名の本件書類について、契約書として暫定法施行令第22条の証する書類として税関に提出する際に、C社らの無署名の署名欄についてどう体裁を整えるかが問題となったことは不自然ではない。そうすると、甲第2号証から甲第4号証に記載されているように、物流をスムーズに行うためにC社らの署名欄にA社の役員及び従業員が署名を行うような話し合いがなされたとしても不合理ではないと考えられる。なお、甲第2号証か

ら甲第 4 号証については、F 税関が本件調査により指摘を行った後に作成されたものであり、一般的にその内容が信用できるか疑問はある。この点について、審査請求人は、東京地方裁判所から破産管財人に選任され、第三者の立場で調査を行ったものであり、客観性を有する旨を主張している。第三者が行ったことをもって、内容をそのまま事実とすることは一般にできないが、本件の場合、上記のように内容が不自然でなく、A社の役員及び従業員から聴取した内容とも整合していることが見てとれる。

(ニ) また、本件書類は、A社のみで作成されたものでなく、C社らの署名部分を無断で切り貼りしたり、C社らの氏名を騙って署名したものでもない。さらに、上記(ロ)及び(ハ)のとおり、本件書類は、取引内容を正しく反映した無署名の本件書類をC社らが用意して、A社に送付し、その後体裁を整えるため、C社らの包括的な同意の下にC社らの署名欄にA社の役員及び従業員が署名した書類と認められる。したがって、本件書類は、暫定法施行令第 22 条の証する書類として、基本通達に規定する加工又は組立てのための原材料を輸出することが明らかになる書類と認めることが相当である。

(ホ) よって、本件書類は、暫定法施行令第 22 条の証する書類として判断することが相当であり、加工再輸入減税制度を受けるための暫定法施行令第 22 条第 2 項の疎明資料として不備はないという審査請求人の主張を認めることができる。

へ そうすると、暫定法施行令第 22 条の輸出の際の手続は適正に行われていたものといえるので、本件処分は適法に行われたものとはいえない。

4. 結論

以上のことから、審査請求人のその余の主張について判断するまでもなく、本件処分については、これを取り消すことが相当である。

以 上