

答 申 第 1 0 1 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 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及び法第 7 条の 15 第 2 項の規定に基づく関税の更正をすべき理由がない旨の通知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

- | | |
|------|--|
| 処分 1 | A 税関の B 出張所長及び C 出張所長が行った関税の過少申告加算税賦課決定 |
| 処分 2 | A 税関の B 出張所長、C 出張所長及び D 出張所長が行った関税の更正をすべき理由がない旨の通知 |

意 見

本件処分 1 及び処分 2 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

審査請求人は、E国に所在するF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。

(1) 処分1に係る事案の概要

イ 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、F社が貨物をE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G税関に提出した。

同日、G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、G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。

ロ 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G税関へ申し出た。

ハ 審査請求人は、平成22年5月7日付で、G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。

ニ 審査請求人は、平成22年5月11日付で、A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。

ホ 審査請求人は、平成22年6月2日付で、A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。

A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。

ヘ 審査請求人は、平成22年6月4日付で、A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（上記ホの品目を除く。）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、上記イのとおり、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。

A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。なお、本件包括申告書③により輸入(納税)申告を行う対象製品が追加される度に本件包括申告書③の変更届年月日欄の日付を更新して税関に提出しているが、審査未了として審査請求人に対し交付している。

ト 審査請求人は、平成23年1月5日から同年12月21日までの間、B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。

また、平成23年1月11日から同年12月26日までの間、C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の写しを提出するとともに、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り、更に、平成23年7月12日に、D出張所長に対し、本件包括申告書③の写しを提出するとともに、輸入(納税)申告書と同時に本件個別申告書②を提出して、定率法第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。

チ 審査請求人が、平成 23 年において輸入（納税）申告（以下「本件当初申告」という。）を行い、輸入許可前貨物引取承認を受けて国内に引き取った承認済み貨物（以下「本件承認済み貨物」という。）の国内経費等について、A税関は、審査請求人の平成 23 年 1 月 1 日から同年 12 月 31 日までの事業年度（以下「平成 23 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、審査請求人に対し、適正な課税価格を計算するための資料の提出を求めたところ、審査請求人は、平成 24 年 4 月 18 日付、同月 27 日付、同年 5 月 8 日付で、A税関に対し、別表に記載の輸入（納税）申告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 23 事業年度に係る経理関係資料を提出した。

A税関は、審査請求人が提出した資料に基づき、定率法 4 条の 3 第 1 項第 1 号に規定する方法により、審査請求人の平成 23 事業年度に係る国内経費率を計算し、審査請求人からの要請に基づき、同年 5 月 22 日付で、当該国内経費率を審査請求人に提示した。

なお、同年 5 月 30 日、審査請求人は、当該国内経費率を使用して、本件承認済み貨物の課税価格を計算し、修正申告を行う旨を申し出た。

リ その後、審査請求人は、本件承認済み貨物について、上記チの国内経費率を用いて課税価格を計算し、B出張所長、C出張所長及びD出張所長（以下「本件各出張所長」という。）に対して、別表の「修正申告年月日」欄の日に、輸入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。

なお、別表に記載のC出張所長に対する本件当初申告のうち1件（以下「本件減額更正対象申告」という。）について、審査請求人から、上記チの国内経費率を用いて課税価格を計算した結果、関税額が当初の輸入（納税）申告の際よりも減少した旨の申出を受けたことから、C出張所長は、別表の「修正申告年月日」欄の〔減額更正年月日〕の日に、減額更正処分（以下「本件減額更正処分」という。）を行った。

ヌ B出張所長及びC出張所長は、本件承認済み貨物に係る、本件修正申告の後における関税額と本件当初申告（本件減額更正対象申告を除く。）における関税額の差額に対し、別表の「過少申告加算税」欄の日に、処分1を行った。

ル なお、本件各出張所長は、本件修正申告及び本件減額更正処分における本件承認済み貨物に係る関税額の納付があったことを確認したことから、本件承認済み貨物の輸入をそれぞれ許可した。

(2) 処分2に係る事案の概要

イ 審査請求人は、以下の理由により、本件修正申告（ただし、本件減額更正対象申告については本件減額更正処分を指す。以下同じ。）における課税価格及び関税額等が過大であるとして、本件各出張所長に対して、別表に記載する「更正すべき理由がない旨の通知」中の「更正請求日」欄の日に、法第7条の15第1項の規定に基づく更正の請求（以下「本件更正請求」という。）を行った。

(イ) F社と製造者との間の売買が定率法第4条第1項に規定する輸入取引に該当するため、同項の規定を適用して課税価格を計算すべきである。

(ロ) 定率法第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であったとしても、本件修正申告における課税価格を計算する際に、国内販売価格から控除すべきF社の営業利益及びF社が支払ったライセンス料並びに審査請求人の法人税等に係る額が控除されておらず、当該課税価格の計算には誤りがある。

ロ 本件各出張所長は、本件更正請求に係る税額等について調査を行った結果、本件修正申告における本件各輸入貨物の課税価格及び関税額は、関税に関する法律の規定に従って計算がなされており、また、当該計算に誤りがないことから、更正すべき理由がないと判断し、それぞれ、平成25年2月14日付で処分2を行った。

2. 審査請求人の主張

(1) 過少申告加算税賦課決定通知（処分1）に係る審査請求人の主張は以下のとおりである。

イ 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。

ロ 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。

ハ 処分1は、審査請求人が、平成23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として、税関が主

張する国内販売価格による方法で課税価格を算定することは、輸入申告時にその基礎データが存在せず不可能だからである。すなわち、

(イ) 最大販売数量単価は、「輸入貨物の課税物件確定の時の属する日」の近接する期間の終了日の翌日以降でなければ入手できないことから、輸入申告日にはデータが存在しないこと、

(ロ) 税関は、経費率について、審査請求人及びF社の輸入申告日の属する事業年度の確定した決算数値により算定すべきであるとの考え方を審査請求人に提示しているところ、その考え方以上に合理的なデータの入手方法はないから、経費率を輸入申告日に算定することは不可能であること、

などの事情が存在する。本件輸入貨物については、国内販売価格による方法を適用して適法な申告を行うことは、輸入（納税）申告時には不可能であり、課税標準の確定には時間を要する事情がある。

そこで、審査請求人は、税関長の承認を得て、税関長の指示する担保を提供して輸入許可前に貨物を引き取ったものである。そして、審査請求人は、平成23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（補正による修正）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。

ニ よって、処分1は全部取り消されるべきである。

(2) 更正をしない旨の通知（処分2）に係る審査請求人の主張は以下のとおりである。

イ 主位的主張

本件貨物は、F社が日本へ輸出することを目的として、本件貨物の製造者との間で、取引条件をFCA又はFOBオリジン、仕向地を審査請求人とする売買契約を締結し（以下「F社と製造者との売買」という。）、その結果、日本へ到着したものである。従って、F社と製造者との売買は、日本への輸出を目的とした売買にほかならないから、定率法第4条第1項に規定する「輸入取引」に該当するのであって、本件貨物の課税価格は、同項に規定する現実支払価格による方法により算定しなければならない。しかるに、本件修正申告は、本件貨物の課税価格を現実支払価格による方法により算定していない。

よって、本件更正請求に対してなされた更正をしない旨の通知処分は違法であるから、取り消されるべきである。

（注1）FCA（Free Carrier）：運送人渡し条件。売主が輸出通関を行い、指定された輸出

取引上の出荷場所で指定された国際運送人に渡すまでの一切の費用とリスクを売主
が負担し、それ以降の運賃や保険料、危険は買主が負担する貿易条件。

(注2) FOB オリジン：E国国内で使用される取引条件であり、生産地点渡し条件などと呼
ばれるもの。生産地点で売主から買主に貨物が引き渡され、その引渡し以降の運賃や
保険料、危険は買主が負担する。

ロ 予備的主張1

仮にF社と製造者との売買が「輸入取引」に該当しないとしても、本件貨
物を輸入しようとする審査請求人が製造原価に基づく課税価格の決定を求
めているのであるから、国内販売価格に基づく方法を適用してなされた本件
修正申告は関税に関する法律の規定に従っていないのであり、更正をしない
旨の通知処分は、定率法第4条の3第3項に違反し違法であるから、取り消さ
れるべきである。なお、A税関は、「当該輸入貨物の製造原価」、「当該輸入
貨物の生産国で生産された当該輸入貨物と同類の貨物の本邦への輸出のため
の販売に係る通常のプロットおよび一般経費」、及び「当該輸入貨物の輸入港
までの運賃等の額」のそれぞれについて個別に確認できないことを理由に製
造原価に基づく方法を適用できないと主張している。しかし、関税評価協定
第6条は、積算価額による方法の適用にこれらの金額を個別に確認できるこ
ととの要件を付していないから、A税関の主張は関税評価協定に違反する。

ハ 予備的主張2

仮に国内販売価格による方法により課税価格を決定することが認められる
としても、本件修正申告の計算に用いた「定率法第4条の3第1項第1号イに掲
げる通常の手数料又は利潤及び一般経費の額」の金額は計算に誤りがあり、
また、同号ハに記載の控除要件を考慮していないから、更正をしない旨の通
知処分は取り消されるべきである。

3. 当審査会の判断

(1) 処分1に係る当審査会の考え方は以下のとおりである。

イ 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。

ロ 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原処分庁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が、審査請求人が審査請求の理由としている部分について必要な範囲で検討することとする。

(ロ) 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。

A 「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。

B 「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F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、G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、G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、G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F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、G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F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、処分1は適法になされたものと認められる。

(ハ) 審査請求人の主張について

A 審査請求人は、基本通達12の2-1(5)の過少申告加算税に係る正当な理由があると認められる場合の例示を挙げるとともに、本件当初申告の時点では、税関が主張する国内販売価格による方法で課税価格を算定することは、基礎データが存在せず不可能であると主張する。その上で、課税標準の確定には時間を要する事情があるため、輸入許可前貨物引取承認を受けて本件承認済み貨物を国内に引き取ったのであり、平成23事業年度の決算が確定して国内販売価格による方法で課税価格を計算するための資料が入手可能となった後、遅滞なく、本件修正申告を行い、課税標準を確定したのであるから、本件は当該例示に該当し、過少申告加算税に係る正当な理由がある旨主張する。

B しかし、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。

C 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。

D よって、審査請求人の主張は採用できない。

(2) 処分2に係る当審査会の考え方は以下のとおりである。

審査請求人は、本件貨物の課税価格の計算が定率法の課税価格の決定に係る規定に従っておらず、処分2は違法である旨主張するが、以下に述べるとおり、処分2は、適法なものと認められる。

イ 定率法第4条第1項の規定の適用について

(イ) 本件貨物に係る取引については、本件貨物に係る輸入(納税)申告書及びその添付資料、審査請求人から提出された承認済み貨物に係る資料、本件包括申告書①、本件包括申告書②及び本件包括申告書③並びにそれらの関係資料である本件契約に係る資料等から、以下のとおりと認められる。

A 審査請求人は、平成17年7月1日、F社と本件契約を締結し、本件契約に基づき、F社が製造者から購入した本件貨物を輸入し、本邦におけるF社の問屋として、本邦に居住する顧客(以下「ディストリビューター」という。)に販売している。

B 本件貨物の配送は、審査請求人の書面による配送の要請をもって行われ、F社が審査請求人の指定する場所に、F社の標準的梱包形態により、審査請求人から特段の指定がない限り、F社の選択する方法と運送業者により本件貨物を発送する。また、審査請求人は、本件貨物を輸入する際に必要な一切の措置をとる責務を負っている。実際に、審査請求人及びF社は、本件の税関提出書類において、「輸入者」は審査請求人のみであり、F社は「輸出者」であることを自ら申告している。

C 審査請求人は、本件契約に基づき、F社の問屋として、自己の名義において、ただし、F社の勘定及び危険負担において、本件貨物をディストリビューターに販売している他、本件貨物の所有権は、輸入後、審査請求人からディストリビューターに販売された時点で、F社からディストリビューターに直接移転し、審査請求人が本件貨物の所有権

を留保することはない。

D なお、審査請求人は、本件貨物のほか、本件契約に基づき、審査請求人が自己の名義において、F社のために本邦において調達した製品（以下「国内調達品」という。）も、ディストリビューターに販売している。

E 審査請求人が本件貨物をディストリビューターに対して販売するに当たって、販売する各製品については、それぞれに製品1個当たりの卸売価格が設定されており、審査請求人は、a) 卸売価格、b) 卸売価格の5パーセント割引価格又はc) 卸売価格の10パーセント割引価格の3種類の単価により、当該各製品をディストリビューターに販売している。

F 審査請求人は、審査請求人が受領した、本件貨物及び国内調達品に係るディストリビューターへの販売代金から、審査請求人の問屋としての報酬及びF社に代わって審査請求人が負担したF社の経費等を控除した金額を、F社に送金している。

(ロ) 定率法第4条第1項において、輸入貨物の課税価格は、同条第2項本文の規定の適用がある場合を除き、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に、その含まれていない限度において同条第1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) 定率法第4条第1項に規定する「輸入取引」の意味するところについて考察する。そもそも、定率法第2条において「輸入」の定義は、法第2条に定める輸入の定義に従うものとされており、同条において「輸入」とは、「外国から本邦に到着した貨物（略）を本邦に（略）引き取ることをいう。」と定義されている。また、定率法第4条第1項が準拠する関税評価協定第1条において「輸入貨物の課税価格は、輸入貨物の取引価額、すなわち、貨物が輸入国への輸出のために販売された(sold)場合に現実に支払われた又は支払われるべき価格に第8条の規定による調整を加えた額」とされているところ、定率法第4条第1項においては、同協定第1条に規定される「輸出」を、輸入国側から見た売買行為を意味するよう「輸入」と言い換えている。このことから、我が国の定率法に規定する「輸入取引」とは、輸入のための売買であると解される。

(ニ) また、関税評価協定第1条にいう「輸入国への輸出のために販売された」という表現について検討した、関税協力理事会の関税評価技術

委員会の採択文書（勧告的意見 14.1）において、「貨物が評価のために提示されるという事実が当該貨物の輸入の事実を立証し、そして、当該貨物の輸出の事実を立証する。唯一残された必要条件是、それに関する取引を確認することである」とされていること、及び採択文書（解説 22.1）において、「買手が輸入国に所在すること及び現実に支払われた又は支払われるべき価格が当該買手により支払われる価格に基づくことが第1条の基礎的前提とされている」とされていることから、関税評価協定第1条にいう「輸入国への輸出のために販売」とは、輸入国への貨物の輸入を現実にもたらした売買を意味するものと解される。

- (ホ) したがって、定率法第4条第1項に規定する「輸入取引」該当性如何は、取引が貨物の輸入を現実にもたらしたものであり、かつ、当該取引が売買によるものである場合に限り当該「輸入取引」があると判断されるものと解される。
- (ハ) 本件の場合、上記(イ)のとおり、本件貨物の輸入者は審査請求人、輸出者はF社であり、本件貨物は、本件契約に基づき、審査請求人の配送の要請をもって、審査請求人が指定する場所に、F社により本邦に向けて輸出され、審査請求人により輸入されるものであることから、本件貨物の輸入は、本件契約によって現実にもたらされていると認められる。F社と製造者との売買は、本件貨物の輸入の前段階で行われているものであって、本件貨物の輸入を現実にもたらしたのではないことから、定率法第4条第1項に規定する「輸入取引」と認められない。
- (ト) 更に、本件貨物の輸入を現実にもたらした本件契約が売買かどうかについて検討すると、本件契約において、審査請求人は、F社の勘定及び危険負担で本件貨物を国内販売先に販売しており、また、本件貨物の所有権は、F社から直接国内販売先に移転し、審査請求人が本件貨物に係る所有権を留保することはないとされている。また、本件契約中にF社から審査請求人に対して本件貨物を販売する、ないし、両者間で売買がなされる旨規定した条項はない。更に、審査請求人及びA税関からは、審査請求人とF社との間に売買があるとの主張はなされておらず、また、当該売買が存在する事実を疎明する資料も提出されていない。このような事実から判断すると、本件貨物の輸入を現実にもたらした本件契約が売買であると判断するに足る十分な事実は確認できず、したがって、審査請求人とF社との間の取引は、定率法第4条第1項に規定する「輸入取引」とまでは認められない。

- (フ) 以上のことから、本件貨物は、定率法第4条第1項に規定する「輸入取引」により輸入されたものと認められず、同項の規定により課税価格を計算することはできない。
- (リ) なお、本件契約においては、商法上の問屋契約とは異なり、商法(明治34年法律第48号)第552条第2項に基づき準用されることの代理に関する規定の準用が否定され(本件契約第2.1条及び第2.1.1条)、また、F社は、審査請求人を通じて本件貨物を日本国内で購入するところの日本国内の顧客とは直接の契約関係に立たないとされ(本件契約第2.2条)、更に審査請求人と顧客は通常の売買取引における当事者の関係にあるとされる(本件契約第2.4条)など、審査請求人とF社との間に売買がないとすると不自然な点が見受けられるものの、上記(ト)を踏まえると、この点だけをもって両者間に売買があると判断することはできない。
- ロ 定率法第4条の2の規定の適用について
- (イ) 上記イにより、本件貨物の課税価格は、定率法第4条の2以下の規定により計算されることとなる。
- (ロ) 定率法第4条の2は、定率法第4条第1項の規定により輸入貨物の課税価格を計算することができない場合に当該輸入貨物と同種又は類似の貨物に係る取引価格があるときは、当該輸入貨物の課税価格は当該同種又は類似の貨物に係る取引価格とする旨規定しているが、本件貨物と同種又は類似の貨物の取引価格を確認することはできず、また、審査請求人も、本件個別申告書①及び本件包括申告書②に係る貨物を除き、本件貨物と同種又は類似の貨物は存在しない旨を説明している。
- また、本件個別申告書①及び本件包括申告書②に係る貨物について、審査請求人は、定率法第4条の2の規定を適用し、審査請求人が製造者から直接購入して輸入した貨物を本件貨物の同種の貨物であるとして、当該貨物の取引価格により課税価格を計算している。しかしながら、審査請求人が製造者から直接購入して輸入する貨物は、取引段階の差異による本件個別申告書①及び本件包括申告書②に係る貨物との間の価格差を適正に調整することができないものと認められる。
- これらのことから、本件貨物のいずれについても、定率法第4条の2の規定を適用して、その課税価格を計算することはできない。
- ハ 定率法第4条の3第2項の規定の適用について
- (イ) 上記イ及びロにより、本件貨物の課税価格は、定率法第4条の3以下の規定により計算されることとなる。

- (d) 審査請求人は、本件貨物の一部については、定率法第4条の3第2項の規定を適用し、課税価格を計算して輸入（納税）申告を行っているが、同項の規定を適用するためには、本件貨物の課税価格が、本件貨物の製造原価に、本件貨物と同類の貨物の本邦への輸出のための販売に係る通常の利潤及び一般経費並びに本件貨物の輸入港までの運賃等の額を加えた価格であることを確認する必要がある。
- (e) また、定率法第4条の3第2項が準拠する関税評価協定第6条の規定に関する注釈において、「積算価額方式の使用は、一般的に、売手と買手とが特殊の関係にある場合において、生産者が輸入国の当局に対して必要な原価計算に関する資料を提供し、かつ、必要とされることのある事後の確認のための便宜を提供する用意があるときに限定される」とされている。さらに同注釈によれば、製造原価については、「生産者により又は生産者のために提供された輸入貨物の生産に関する資料、特に、生産者の商業帳簿（輸入貨物の生産国において一般的に認められている会計原則に適合する商業帳簿に限る。）に基づいて決定される」とされ、利潤及び一般経費の合計額に相当する額についても、「生産者により又は生産者のために提供された資料に基づき決定される」とされている。
- (f) しかし、本件貨物は、上記イのとおり、F社と製造者との売買によって輸入されるものではなく、審査請求人とF社との間の本件契約によって輸入されるものである。
- (g) 製造者インボイス価格は、審査請求人とF社との間の取引の前の段階で行われたF社と製造者との売買の価格そのものであり、製造者インボイス価格に含まれると考えられる製造者の利潤及び一般経費は、製造者がF社に販売するまでの段階における製造者の利潤及び一般経費であり、本件貨物が本邦へ輸出されるまでの段階における「本邦への輸出のための販売に係る通常の利潤及び一般経費」ではないと判断される。よって、製造者インボイス価格は、本件貨物の製造原価に、本件貨物と同類の貨物の本邦への輸出のための販売に係る通常の利潤及び一般経費を加えた価格とは認められない。
- (h) これらに加えて、これまで、審査請求人からは、本件貨物の生産に関し、生産者の商業帳簿に基づく認めに足りる資料は提出されておらず、本件貨物と同類の貨物の本邦への輸出のための販売に係る通常の利潤及び一般経費に関する資料も提出されていない。
- (i) したがって、定率法第4条の3第2項の規定によって、本件貨物の課税価格を計算することはできない。

ニ 定率法第4条の3第1項第1号の規定の適用について

- (イ) 上記イからハまでにより、本件貨物の課税価格は、定率法第4条の3第1項の規定により計算されることとなる。
- (ロ) 同項の規定により計算される輸入貨物の課税価格は、当該輸入貨物の輸入（納税）申告の時、すなわち課税物件確定の時の属する日又はこれに近接する期間内に、国内において販売された当該輸入貨物又は当該輸入貨物と同種若しくは類似の貨物に係る国内販売価格から、国内経費等の額及び定率法第4条の3第1項第1号ハに掲げる関税等の額を控除して得られる価格とされている。この国内販売価格については、関税定率法施行令（昭和29年政令第155号。ただし、関税定率法等の一部を改正する法律の施行に伴う関係政令の整備等に関する政令（平成25年政令第117号）による改正前のもの。以下「定率令」という。）第1条の10第1項において、輸入貨物の課税物件確定の時の属する日又はこれに近接する日における国内販売価格とし、これらの国内販売価格がないときは、当該課税物件確定の時の属する日後90日以内の最も早い日における国内販売価格とする旨規定されており、また、同条第2項において、これらの貨物について国内における最初の取引段階における販売が2以上あり、当該販売に係る単価が異なる場合は、それらの単価のうち、最大の販売数量に係る単価に基づいて計算した場合に得られる価格とする旨規定されている。
- (ハ) 本件貨物については、3種類の単価により審査請求人からディストリビューターに販売されていることから、当該3種類の単価のうち、販売数量が最大である単価に基づき国内販売価格を計算する必要がある。本件修正申告における課税価格（以下「本件課税価格」という。）の計算に用いられた国内販売価格は、審査請求人の国内販売に係る資料に基づき、本件貨物が国内販売される場合の製品ごとに、それぞれ輸入（納税）申告された日の属する月又はその月の国内販売がない場合はその翌月における当該3種類の単価ごとの販売数量を算出して比較し、販売数量が最大である単価に基づいて計算されたものであることから、いずれも定率令第1条の10第1項及び第2項の規定に適合するものと認められる。
- (ニ) また、本件課税価格を計算する際に国内販売価格から控除する国内経費等の額については、それぞれ、本件貨物が輸入（納税）申告された日の属する年の審査請求人又はF社の1年間の損益計算書の各項目に計上された金額のうち、国内経費等に該当する項目に計上された金額に基づき算出された国内経費率を用いて計算されており、定率法第

4条の3第1項第1号イ及びロの規定に適合するものと認められる。

- (ホ) 更に、本件課税価格は、本件貨物に係る製品ごとに、上記の国内販売価格から国内経費等の額を控除して得た価格を当該製品に係る関税率に1を加えた数値によって除すこと等により、同号ハに規定される関税等を控除して計算されている。
- (ハ) 以上のとおり、本件課税価格は、定率法に規定される適用法条の優先順位に従って、定率法第4条の3第1項第1号の規定を適用し、当該規定に適合する方法によって計算されていると認められることから、処分2は適法である。

ホ 処分2に係る審査請求人の主張について

- (イ) 審査請求人は、本件貨物は、F社が本邦へ輸出することを目的として、製造者との間で売買契約を締結し、その結果、本邦へ到着したものであり、F社と製造者との売買は、本邦への輸出を目的とした売買にはほかならないから、当該売買は定率法第4条第1項に規定する「輸入取引」に該当し、本件貨物の課税価格は、同項に規定する現実支払価格による方法により算定されなければならない旨主張する。

しかし、本件貨物は、本件契約に基づく審査請求人の配送の要請をもって、審査請求人が指定する場所により輸入されるものであることから、本件貨物の輸入は、本件契約によって現実にもたらされているのであって、F社と製造者との売買は、本件貨物の輸入を現実にもたらしたものではないことから、当該売買が定率法第4条第1項に規定する「輸入取引」に該当するということとはできず、審査請求人の主張には理由がない。

- (ロ) 審査請求人は、仮にF社と製造者との売買が輸入取引に該当しないとしても、本件貨物を輸入しようとする者である審査請求人が製造原価に基づく課税価格の決定を求めているのであるから、国内販売価格に基づく方法を適用してなされた本件修正申告は関税に関する法律の規定に従っていないのであり、処分2は、定率法第4条の3第3項の規定に違反し、違法である旨を主張する。

審査請求人は、処分2に係る輸入貨物のうち、本件個別申告書②及び本件包括申告書③を用いて当初申告を行ったものについては、定率法第4条の3第2項の規定を適用し、製造者インボイス価格に基づき課税価格を計算しているが、同項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ことは、上記(2)ハにおいて述べたとおりであり、審査請求人の主張には理由がない。

- (ハ) 審査請求人は、上記(ロ)に係る貨物以外の輸入貨物についても、

定率法第4条の3第2項の規定による課税価格の計算を求めているかのような主張をしている。

しかしながら、審査請求人は、当該輸入貨物について、定率法第4条の3第2項以外の規定を適用して課税価格を計算して本件当初申告を行うとともに輸入許可前貨物引取承認を受けて国内に引き取り、その後、定率法第4条の3第1項第1号の規定に基づき課税価格を計算して修正申告を行った上で、定率法第4条第1項の規定により課税価格を計算すべきであったとして本件更正請求を行っているのであり、また、本件更正請求の理由の基礎となる事実を証明する書類として、当該輸入貨物の課税価格を定率法第4条の3第2項の規定により計算するための資料を提出しておらず、審査請求人が同項の規定による計算を求めた事実は確認できない。

- (ニ) また、審査請求人は、関税評価協定第6条において、積算価額による方法の適用に「当該貨物の製造原価」、「当該輸入貨物の生産国で生産された当該輸入貨物と同類の貨物の本邦への輸出のための販売に係る通常の利潤及び一般経費」及び「当該輸入貨物の輸入港までの運賃等の額」のそれぞれの金額が個別に確認できることとの要件を付していないから、A税関がこれらの金額について個別に確認できないことを理由として製造原価に基づく方法を適用できないとすることは、関税評価協定に違反する旨主張する。

しかしながら、関税評価協定第6条の規定に基づく課税価格の計算方法が「当該貨物の製造原価」等の各構成要素の額を積算してなされるものである以上、当該課税価格が適正なものであることを確認するためには、当該各構成要素の額が適正であることを個別に確認するほかないのであるから、審査請求人の上記主張に理由があるとは到底認められない。

- (ホ) 審査請求人は、定率法第4条の3第1項第1号の規定により本件貨物の課税価格を計算することが認められるとしても、本件修正申告の計算に用いられた、同号イに掲げる通常の手数料又は利潤及び一般経費の金額に誤りがあり、また、同号ハに記載された控除要件を考慮していないから、処分2は取り消されるべきである旨主張する。

このうち、同号イに掲げる通常の手数料又は利潤及び一般経費の金額が誤りであるとする主張について、審査請求書においていかなる誤りがあるのかを説明していないが、本件更正請求の理由を踏まえると、審査請求人は、当該金額にF社の利潤及びF社が支払ったライセンス料を含めていない点において、当該金額に誤りがある旨を主張してい

るものと推認される。

そこで、F社の利潤及び当該ライセンス料が同号イに掲げる「利潤及び一般経費」に該当するかどうかについて検討する。

- (ハ) 同号イは、「輸入貨物と同類の貨物で輸入されたものの国内における販売に係る通常の手数料又は利潤及び一般経費」を掲げている。本件課税価格の計算においては、同号イに掲げる通常のプロ及び一般経費として、審査請求人が輸入した同類の貨物のディストリビューターへの販売における審査請求人の通常のプロ及び一般経費が用いられているが、上記のF社が得る利潤及びF社が支払うライセンス料の該否を除き、争いはない。

同号イに掲げる「通常のプロ及び一般経費」とは、輸入貨物と同類の貨物の国内販売に関し通常付加される利潤及び一般経費、すなわち、当該同類の貨物を国内販売する者（売主）により通常付加される利潤及び一般経費をいうものと解される。

本件契約2.3において、甲（審査請求人）は、本件契約に基づき本製品のディストリビューターへの販売取引を行うが、乙（F社）といかなるディストリビューターとの間においても直接契約関係を生じさせるものではないとされ、更に、本件契約第2.4条において、審査請求人とディストリビューターの関係は通常のプロ取引における当事者の関係であり、本件契約に規定する審査請求人とF社との関係は、審査請求人とディストリビューターとの関係に影響を与えるものではないとされていることから、同類の貨物を国内販売する者は審査請求人であり、F社について当該国内販売する者と認めることはできない。

そうすると、F社の利潤は、本件貨物と同類の貨物を国内販売する者ではないF社の利潤であり、同号イに掲げる通常のプロ及び一般経費に該当すると認められない。

- (ト) 上記のライセンス料については、F社と親会社であるH社との間で締結されたライセンス契約に基づき、F社がH社に対して支払っていることが確認できる一方で、審査請求人が当該ライセンス契約の当事者である事実又は当該ライセンス料を支払っている事実は確認できない。また、当該ライセンス料が審査請求人による同類の貨物の国内販売における一般経費に該当すると認めるに足る他の事実も示されていない。よって、当該ライセンス料は、同号イに掲げる通常のプロ及び一般経費に該当すると認められない。
- (フ) これらのことから、定率法第4条の3第1項第1号イに規定する通

常の利潤及び一般経費の金額が誤りであるとする審査請求人の主張には理由がない。

- (リ) 同号ハに記載された控除要件を考慮していないとの主張に関し、審査請求人はいかなる点が考慮されていないのかを明示していないところであるが、更正請求の理由及び証拠書類を踏まえると、同号ハに掲げる「関税その他の課徴金」に法人税、住民税及び事業税の額を含めて計算していないことから控除要件を考慮していないと主張しているものと推認される。
- (ヌ) しかしながら、同号ハの規定から、この「関税その他の課徴金」とは、国内において販売された輸入貨物又はこれと同種若しくは類似の貨物に係るものであることが明らかであり、そもそも、審査請求人の法人税、住民税及び事業税は、当該輸入貨物又はこれと同種若しくは類似の貨物に課されるものではない。したがって、同号ハの控除要件を考慮していないとする審査請求人の主張には、理由があるとは認められない。

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、処分1及び処分2はいずれも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