

答 申 第 104 号
平成 27 年 6 月 3 日

財 務 大 臣
麻 生 太 郎 殿

関 税 等 不 服 審 査 会
会 長 中 里 実

答 申 書

平成 27 年 4 月 20 日付財関第 100013 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重加算税賦課決定処分等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	関税の重加算税賦課決定処分
本件取消処分	本件処分の過少申告加算税に相当する金額を超える部分の取消処分
本件各取消後処分	本件取消処分により、過少申告加算税に相当する金額を超える部分を取り消した後の本件処分

意 見

本件処分のうち平成 24 年 4 月に行われた処分及び本件取消処分により取り消された部分、異議申立てに対する決定並びに本件取消処分に対する審査請求については、不適法なものと認められることから、いずれも却下することが相当である。

また、本件各取消後処分及び本件処分のその他の部分については、いずれも適法に行われたものと認められることから、これに対する審査請求は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国所在の輸出者B社（以下「輸出者」という。）から、製品C（以下「本件製品」という。）を継続的に輸入している。
- (2) 審査請求人は、D税関E出張所長及びF税関G支署長（以下、D税関E出張所長と併せて「原処分庁」という。）に対し、別紙記載の各輸入申告年月日に、本件製品に係る各輸入（納税）申告（以下「各当初申告」という。）を行い、関税等を納付して各輸入許可を受けた。
- (3) 平成24年2月6日から同月10日までの間、D税関調査担当職員は、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。
本件調査において同職員は、審査請求人の経理関係書類から以下の事実を確認した。
審査請求人は、
 - ①輸出者との間で本件製品〇〇〇〇トンの売買契約（以下「当初契約」という。）を締結したこと
 - ②当初契約において合意した売買数量のうち〇〇〇〇トンを入力し、〇〇〇〇トンは未輸入のまま同契約をキャンセルしたこと
 - ③キャンセル料として〇〇〇〇円（以下「本件金員」という。）を輸出者に支払ったこと
 - ④輸出者との間で再度、本件製品〇〇〇〇トンの売買契約（以下「新規契約」という。）を締結したこと
 - ⑤各当初申告の際、本件金員を課税価格に算入していないこと
- (4) 審査請求人は、本件調査後、本件金員を各当初申告における関税の課税価格に加算して関税額を再計算し、別紙記載の各修正申告年月日に、各修正申告を行った。
- (5) 原処分庁は、キャンセル料を支払うことにより新規契約の売買価格を引き下げ、課税価格を低価にして輸入申告する行為は、法第12条の4第1項に規定する重加算税賦課の要件である「隠ぺい又は仮装」に該当するとして、別紙記載の各処分年月日に、本件処分を行った。
- (6) 審査請求人は、平成24年6月1日付及び同月27日付でD税関長に対し、

平成 24 年 6 月 7 日付及び同年 7 月 6 日付で F 税関長に対し、本件処分
の取消しを求める異議申立てを行った。

(7) D 税関長は平成 24 年 8 月 21 日付で、F 税関長は同年 8 月 29 日付で、
それぞれ、異議申立てを棄却する旨の決定を行った。

(8) 審査請求人は、当該決定を不服とし、平成 24 年 9 月 20 日付で、財務大
臣に対し審査請求を行った。

(9) 平成 26 年 2 月 25 日、D 税関は、審査請求人のキャンセル料を支払うこ
とにより新規契約の売買価格を引き下げ、課税価格を低価にして輸入申告す
る行為は、法第 110 条第 1 項第 1 号に規定する偽りその他不正の行為により
関税を免れた行為に該当すると判断し、関税法違反嫌疑事件（関税ほ脱）と
して H 地方検察庁に刑事告発したが、同年 3 月 24 日、不起訴となった。

(10) 平成 26 年 6 月 30 日、D 税関 E 出張所長は、同出張所長が行った本件処
分のうち、平成 24 年 5 月及び 6 月に行った処分について、過少申告加算税
に相当する金額を超える部分を取り消した。

また、同出張所長が行った本件処分のうち、平成 24 年 4 月に行った処分
については、同処分を行った時点で、輸入許可年月日（平成 21 年 4 月 15 日）
から過少申告加算税に係る賦課決定の除斥期間である 3 年（関税定率法等の
一部を改正する法律（平成 23 年法律第 7 号）による改正前のもの。）を経過
していたため、過少申告加算税に相当する部分を含め、同処分を取り消した。

(11) 平成 26 年 7 月 11 日、F 税関 G 支署長は、同支署長が行った本件処分の
うち、平成 24 年 6 月に行った処分について過少申告加算税に相当する金額
を超える部分を取り消した。

また、同支署長が行った本件処分のうち、平成 24 年 4 月に行った処分に
ついては、同処分を行った時点で、輸入許可年月日（平成 21 年 4 月 23 日）
から過少申告加算税に係る賦課決定の除斥期間である 3 年（関税定率法等
の一部を改正する法律（平成 23 年法律第 7 号）による改正前のもの。）を
経過しているため、過少申告加算税に相当する部分を含め、同処分を取り
消した。

(12) 審査請求人は、本件処分について、本件取消処分後も過少申告加算税相
当額の取消し等を求め、審査請求を維持する旨の審査請求追加書を提出した。

(13) 平成 27 年 3 月 18 日、審査庁は、審査請求追加書により申立てのあった
行政不服審査法（昭和 37 年法律第 160 号）第 25 条の規定に基づく口頭意見
陳述を実施した。

2. 審査請求人の主張

本件処分に係る審査請求書、審査請求の理由等追加書、審査請求追加書、本

件審査請求に係る陳述概要及び口頭意見陳述によれば、審査請求人の主張の概要は以下のとおりである。

(1) 本件処分について

イ 本件取消処分等による取消前の本件処分に対する主張

原処分庁は、審査請求人代表者のI発のメールを引用して、「キャンセルをいったん受けてもらう事により〇〇〇〇円分に対する関税がセーブ出来ることは大きなメリットです」という趣旨を関税遁脱意思の現れと思いついでいるが、あくまでも旧契約の「キャンセル」が大前提であつて、「キャンセル」を偽装したものではないことがむしろ明白になる。I社長は、経営判断の見地から「キャンセル」の効果には節税もあるとみていたに過ぎないのだから、これを直ちに審査請求人の代表者による脱税意思と受け取るのは極めて無理があり、会社経営者は合理的な節税を考えてはならないのかと逆に問われることにもなる。

原処分庁が重加算税賦課の根拠とする「偽装、隠蔽」というものは、これら電子メールしかないという状況であり、それらを主観的恣意的な解釈のもとで審査請求人の悪意ないし偽装行為を裏付けようとするが、当該メールについてのD税関の認定内容を客観的に裏付けるような実証はなんらない。

ロ 本件各取消後処分に対する主張

本件調査の際には、修正申告をすべきだとの指摘は、受けていない事情にある。審査請求人では、先に行った国税の修正申告との整合性を考えて自発的に修正申告をしたものであつて、これも審査請求人の誠実なる姿勢を示すものである。かつ、こうした修正申告をしたからといって、本件課税を認めたものではない。

審査請求人のした本件に係る修正申告自体が、D税関当局の算出による計数に基づくものであり、審査請求人としては、これら課税を認めたものではなく、修正申告をしたうえでいったん納税し、この課税全体を争うということを、当初の異議申立以降、一貫して、関係課税庁に対して説明し、そのうえで進めてきた事情があるので、本件に係る課税を根底から取消すよう要請する。

(2) 異議申立てに対する決定について

本件審査請求に係るD税関長及びF税関長による異議申立てを棄却する旨の決定は、関税法及び国税通則法等関係法規の規定を無視する重大な違法行為による手続でなされ、かつ、重大な事実誤認を基礎とする合計10件についての原課税庁による重加算税賦課決定をそのまま容認するものであり、税関及び税関行政に対する納税者・国民の信頼を大きく損なうも

のであって、本件異議申立てに対する決定及びその原処分たる合計 10 件の重加算税賦課の決定は、ともに取消しを免れないものである。

一般に、行政官庁に対する異議申立てがなされる場合、国税局でもまた他の省庁でも、その担当者が異議申立書をひとつお読みし、理解・吟味した後に、異議申立人（ないしその代理人）について面談等で実際に事情聴取の機会をもち、事案の理解につとめるとともに当事者の主張を聞くものであるが、D税関・F税関の本件異議申立の対応に当たっては、そうした場の設定すらまるで行おうとせず、一方的に判断がなされた事情がある。

(3) 本件取消処分について

本件取消処分は、過少申告加算税賦課決定処分の実質を有する処分であるにも関わらず、課税理由が明確にされないという被課税者無視の姿勢が見られ、たいへん遺憾である。

本件取消処分は、関税法及び国税通則法等関係法規の規定を無視する重大な違法行為による手続でなされ、かつ、重大な事実誤認を基礎とする合計 10 件についての原課税庁による重加算税賦課決定について、うち 8 件分に過少申告加算税の対象になると判断するものであり、これは税関及び税関行政に対する納税者・国民の信頼を大きく損なうものであって、本件取消処分及びその原処分たる合計 8 件の過少申告加算税賦課の決定は、ともに取消しを免れないものである。

3. 当審査会の判断

(1) 本件取消処分等による取消前の本件処分について

審査請求人は、まず、本件取消処分等による取消前の本件処分の取消しを求めているところ、

イ 本件処分のうち、平成 24 年 4 月に行われた処分については、原処分庁によって、その全部が取り消されたことにより既に存在していないものである。したがって、本件処分のうち平成 24 年 4 月に行われた処分に対する審査請求は、いずれもその対象を欠く不適法なものである。

ロ 本件処分のうち、平成 24 年 5 月及び 6 月に行われた処分については、本件取消処分によって、いずれも過少申告加算税に相当する金額を超える部分が取り消されているところ、本件処分のうち本件取消処分に係る部分については、既に存在しないものである。したがって、当該部分に係る処分に対する審査請求は、いずれもその対象を欠く不適法なものである。

なお、審査請求人は、本件各取消後処分についても取消しを求めているところ、この点については、下記(4)において判断する。

(2) 異議申立てに対する決定について

審査請求人は、一般に、行政官庁に対する異議申立てがなされる場合、その担当者が異議申立書をひととおり読了し、理解・吟味した後に、異議申立人（ないしその代理人）について面談等で実際に事情聴取の機会をもち、事案の理解につとめるとともに当事者の主張を聞くものである旨主張し、本件異議申立てに対する決定の取消しを求めている。

しかし、当該決定は行政不服審査法第 47 条第 2 項の規定によるものであり、同法に基づく処分は、同法第 4 条第 1 項の規定により、不服申立てすることができる処分から除かれていることから、審査請求を行うことができない。

よって、異議申立てに対する決定に係る審査請求は、不適法である。

なお、行政不服審査法第 48 条において準用する同法第 25 条第 1 項の規定に基づき、異議申立人から申立てがあったときは、処分庁は、口頭で意見を述べる機会を与えなければならないこととされている。本件異議申立てにおける審理においては、審査請求人から同項に基づく申立ては行われていないことから、D 税関長及び F 税関長が当該機会を設けずに決定を行ったことを以て、当該決定を取り消す必要があるものとは認められない。

(3) 本件取消処分について

審査請求人は、原処分庁が行った本件取消処分は、過少申告加算税賦課決定処分の実質を有するものであるにも関わらず、課税理由が明確にされない旨主張し、当該処分の取消しを求めている。

過少申告加算税と重加算税については、重加算税賦課決定のうち、過少申告加算税相当部分を上回る部分を取り消す裁決について、全部を取り消さないのは違法であるとして提起された訴訟の判決（最高裁昭和 56 年（行ツ）第 139 号同昭和 58 年 10 月 27 日第一小法廷判決・民集 37 卷 8 号 1196 頁）において、「両者は相互に無関係な独立別個の処分ではなく、重加算税の賦課は、過少申告加算税として賦課されるべき一定の税額に前記加重額に当たる一定の金額を加えた額の税を賦課する処分として、右過少申告加算税の賦課に相当する部分をその中に含んでいるものであると解するのが相当である」と判示されている。

これを本件についてみると、原処分庁は、本件処分により過少申告加算税の賦課に相当する部分を含んだ重加算税賦課決定処分を行っているのであって、本件取消処分により過少申告加算税賦課決定処分を行っているのではないと解するのが相当である。したがって、本件取消処分は、いずれも本件処分の税額を減額するものであるから、審査請求人には、本件取消処分の取消しを求める利益はなく、本件取消処分に対する審査請求は、請

求の利益を欠く不適法なものである。

(4) 本件各取消後処分について

審査請求人は、本件各取消後処分についても取消しを求めているところ、審査請求人が法第7条第1項の規定により各当初申告を行い（事案の概要1.(2)）、かつ、修正申告を行ったこと（同1.(4)）に照らすと、本件各取消後処分は、法第12条の2第1項に定める過少申告加算税の賦課要件を満たしている。

なお、審査請求人は、本件金員を課税価格に含めて修正申告を行ったことについて、修正申告自体がD税関当局の算出による計数に基づくものであり、これらの課税を認めたものではないとして、当該修正申告に係る税額に対する課税を取り消すよう要請している。しかし、本件において当該税額は、審査請求人が行った修正申告によって確定しており、審査請求人はこれに基づいて当該税額を納付したものであるから、取消しの対象となる行政処分は存在せず、審査請求人の当該主張は失当である。

ここで、本件各取消後処分は、当初、重加算税の賦課決定としてされた処分であるところ、重加算税は、法第12条の2第1項の規定に該当する場合（同条第4項の規定の適用がある場合を除く。）において、法第12条の4第1項に規定する要件を充足する場合に過少申告加算税に代えて課されるものであることからすると、重加算税賦課決定処分は、法第12条の2第1項に規定する過少申告加算税の賦課要件を満たし、かつ、法第12条の4第1項に規定する重加算税の要件を満たす場合であっても、法第12条の2第4項の規定の適用があるときには、その全部が取り消されるべきものとなる。

そして、同項の要件である、納税者から修正申告書が提出された場合に、その提出が「調査があったことにより更正があるべきことを予知してされたものでないとき」か否かの判断に当たっては、同項の文言及び趣旨からすると、調査の内容、進捗状況、それに関する納税者の認識、修正申告に至る経緯、修正申告と調査の内容との関連性等の事情を総合考慮して判断すべきである。

この点については、同項と同様の規定である国税通則法（昭和37年法律第66号）第65条5項に関して提起された訴訟の判決（東京地裁平成23年（行ウ）第263号、同平成24年9月25日判決・判例時報2181号173頁）において、「調査があったことにより当該国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」とは、「税務職員が申告に係る国税についての調査に着手し、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、これによりその後の調査が進行

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（いわゆる「客観的确实時期」）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上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をいうものと解するのが相当である」と判示されている。

これを本件についてみると、審査請求人は、平成24年2月6日～10日の本件調査において、本件製品に係る輸出者との取引の内容及び経緯等について、D税関調査担当職員からの聴取に応じるとともに、当該取引に関する帳簿、取引関係書類並びに審査請求人が保有するパソコンに保管されていた審査請求人の社内及び審査請求人と輸出者との間のメール形式のファイル等を提示しており、その後、D税関調査担当職員からの各当初申告における本件製品の課税価格と本件金員との関係に係る指摘等により、審査請求人が、本件金員に相当する金額を、各当初申告における本件製品に係る各課税価格に加算して各修正申告を行っていることからすると、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、審査請求人がやがて更正されるであろうことを認識するに至ったがために各修正申告に係る申告書を提出したと認められる。また、このことは、本件処分に係る異議申立てにおいて審査請求人がD税関長等に提出した資料に記載している「今般の貴関側のご指摘により社内で関税関連法規を含めまして見直しを行ったところ、上記〇〇〇〇円の支払が、仮に違約金としての性質を有しているとしても、関税関連法令上、後続する契約に基づく輸入取引の条件となっていたとみなされる場合には、現実支払価格に加算されるべき別払い金とみなされる可能性があるということ」を認識するに至り、検討を重ねた結果、当社内遵法重視の観点から修正申告を行うべきであるとの判断に至った次第です。」との内容とも合致するものである。

したがって、各修正申告に係る各申告書の提出は、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」には該当しない。

さらに、審査請求人は、「貴関側のご指摘により」社内で関税関連法規を含めて見直し、社内遵法重視の観点から修正申告を行うべきであるとの判断に至ったとの行動が誠実な納税姿勢及び説明姿勢を示すものであった旨主張するが、審査請求人におけるこうした姿勢を示す行動の有無は、「更正があるべきことを予知してされたものでないとき」という加算税の賦課要件について、その判断を左右するものとは認められない。

以上のように、本件各取消後処分は、法第12条の2第1項に定める過

少申告加算税の賦課要件を満たしており、かつ、各修正申告に係る各申告書の提出は、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」には該当しない。また、過少申告加算税の基礎となる税額に基づき、同条第1項の規定により過少申告加算税の額を計算すると、別紙の「過少申告加算税に相当する金額を超える部分等の取消し」の「取消し後の税額」欄の金額といずれも同額となることから、本件各取消後処分は、いずれも適法である。

(5) その他

本件処分のその他の部分については、提出された証拠資料等によっても、これを不相当とする理由は認められない。

4. 結論

以上のことから、原処分庁が行った本件処分のうち平成24年4月に行われた処分及び本件取消処分により取り消された部分については、既に存在しないものであり、また、異議申立てに対する決定については、不服申立てができる処分ではなく、さらに、本件取消処分については、不服申立てを行う法律上の利益がないことから、これらに対する審査請求はいずれも不適法なものと認められるため、いずれも却下することが相当である。

また、本件各取消後処分及び本件処分のその他の部分については、いずれも適法に行われたものと認められることから、これに対する審査請求は棄却することが相当である。

以 上