

答申 第 94 号  
平成 24 年 5 月 24 日

財 務 大 臣  
安 住 淳 殿

関税等不服審査会  
会 長 水 野 忠 恒

### 答 申 書

平成 24 年 3 月 16 日付財関第 275 号をもって諮問のあった関税法（昭和 29 法律第 61 号。以下「法」という。）第 7 条の 16 第 1 項の規定に基づく更正処分、法第 8 条第 2 項の規定に基づく過少申告加算税の賦課決定処分及び法第 7 条の 15 第 2 項の規定に基づく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 出張所長、B 出張所長及び C 出張所長が行った関税の更正処分及び過少申告加算税賦課決定 |
| 処分 2  | A 出張所長、B 出張所長及び C 出張所長が行った更正をすべき理由がない旨の通知      |
| 本件各処分 | 処分 1 及び処分 2                                    |

### 意 見

1. 本件各処分の取消しを求める審査請求人 2 の審査請求については、これを却下することが相当である。
2. 本件各処分の取消しを求める審査請求人 1 の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 . 処分 1 に係る事案の概要

- (1) 審査請求人 1 は、平成 20 年 6 月 3 日付で、審査請求人 2 が米国等の製造者(以下「ベンダー」)から購入した価格(以下「ベンダーインボイス価格」)が製造原価であるとして関税定率法(明治 43 年法律第 54 号。以下「定率法」という。)第 4 条の 3 第 2 項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「包括申告書」)を税関に提出した。
- (2) 税関は、見解を異にし、また、審査請求人 1 が追加の疎明資料を提出しなかったため、包括申告書 を審査未了として交付した。
- (3) 審査請求人 1 は、平成 20 年 6 月 4 日から平成 21 年 9 月 17 日までの間、A出張所長等に対し、上記(1)のとおりベンダーインボイス価格を製造原価として計算した価格が定率法第 4 条の 3 第 2 項により計算した課税価格であるとして納税申告を行い、輸入の許可を受けて当該貨物を引き取った。
- (4) 平成 22 年 11 月 8 日から同月 12 日までの間、税関は、平成 20 年 11 月 28 日から平成 21 年 9 月 17 日までに行われた納税申告について立入調査を実施し、当該納税申告(一部を除く。)において課税価格及び税額の計算に誤りがあり、適法ではないと判断した。これを受けて、平成 23 年 3 月 11 日、A出張所長等は、立入調査において入手した資料に基づき、誤りがあると認められた納税申告について、定率法第 4 条の 3 第 1 項により課税価格及び税額を計算して本件処分 1 を行った。

### 2 . 処分 2 に係る事案の概要

- (1) 審査請求人 1 は、平成 21 年 9 月 17 日付で、定率法第 4 条の 4 の規定を適用し、ベンダーインボイス価格を用いて、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「包括申告書」)を税関に提出した。  
同日、税関は、包括申告書 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、本件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 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 本件貨物は審査請求人 1 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、審査請求人 1 に対し交付した。
- (2) 税関は、包括申告書 の交付の際、審査請求人 1 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 号により課税

価格を計算して納税申告をする必要があること、また、その計算の根拠資料を提出する必要があることを伝えた。

- (3) これに対し、審査請求人 1 は、同号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、ベンダーインボイス価格に基づき課税価格を計算して納税申告を行い、当該貨物については、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」）を受けて引き取りたい旨を D 税関へ申し出た。
- (4) 審査請求人 1 は、上記の申し出のとおり、平成 21 年 9 月 30 日から同年 12 月 25 日までの間、本件貨物について、A 出張所長等に対して、ベンダーインボイス価格に基づき課税価格を計算して納税申告を行い、輸入許可前貨物引取承認を受けて貨物（以下「承認済み貨物」）を引き取った。
- (5) 本件貨物について輸入許可を行うため、課税価格の計算に必要な資料の提出を求めていたところ、審査請求人 1 は税関に対して、本件貨物に係る国内販売価格並びに同価格から控除す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」）に関する資料を提出し、課税価格の計算に係る説明を行った。
- (6) 税関は、審査請求人 1 の課税価格の計算に関し、国内経費等に該当しない経費等を含めて計算する等、適正と認められるものではないと判断し、平成 22 年 3 月 26 日、税関は、審査請求人 1 に対し、それまでに提出された資料及び審査請求人 1 の説明内容に基づき、税関が計算した国内経費率（国内販売価格に対する国内経費等の割合）について、同月 30 日、仮計算をした国内経費率（以下「仮国内経費率」）を提示した。
- (7) その後、審査請求人 1 は税関に対し国内経費等に係る資料を追加で提出したことから、税関は、当該資料を踏まえて再計算し、平成 22 年 5 月 21 日、審査請求人 1 に対し、改めて国内経費率を伝えた。
- (8) 審査請求人 1 は、A 出張所長等に対し、審査請求人 1 が平成 21 年 9 月 30 日から同年 12 月 31 日までの間に行った承認済み貨物に係る納税申告について、定率法第 4 条の 3 第 1 項の規定により、上記(7)の国内経費率を用いて課税価格を計算し、輸入の許可前における修正申告を行った。  
（注）平成 21 年 9 月 30 日に行われた納税申告の一部について、審査請求人 1 が上記(6)の仮国内経費率を用いて課税価格を計算して輸入の許可前における修正申告を行ったことから、B 出張所長は、上記(7)の国内経費率を用いて課税価格を計算の上、関税額を減額する更正を行った。
- (9) 審査請求人 1 は、平成 22 年 9 月 29 日付及び同年 11 月 1 日付で、A 出張所長等に対し、上記の修正申告に係る貨物については、審査請求人 2 とベンダーとの間の取引が定率法第 4 条第 1 項に規定する輸入取引に該当するため、同項に基づき課税価格を計算すべきであり、修正申告（減額更正を含む。以下同じ。）における課税価格の計算には誤りがあり関税額が過大であることを理由として、更正の請求を行った。
- (10) A 出張所長等は、更正の請求に係る修正申告について調査を行った結果、修正申告における課税価格等が法律の規定に従って計算されており、更正

をすべき理由がないと判断し、平成 23 年 4 月 22 日、本件処分 2 を行った。

### 3. 審査請求人の主張

審査請求書及び反論書によれば、本件審査請求人の主張は概ね以下のとおりである。

- (1) 本件貨物は、審査請求人 2 が、日本へ輸出することを目的として、ベンダーとの間で、取引条件を FCA 又は FOB オリジン、仕向地を審査請求人 1 (日本)とする売買契約を締結し、その結果、日本に到着したものである。したがって、ベンダーと審査請求人 2 との間の売買は、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されなければならない。よって、現実支払価格による方法ではなく国内販売価格による方法により課税価格を決定してなされた本件各処分は違法であるから、取り消されるべきである。
- (2) 仮にベンダーと審査請求人 2 との間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 1 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各処分は、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、1994 年の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」)第 6 条は、積算価額による方法の適用に、「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、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。
- (3) 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、本件各処分に係る課税価格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」の金額は誤りであり、また、同号八に記載の控除要件を考慮していないから、本件各処分は取り消されるべきである。

### 4. 当審査会の判断

上記審査請求人の主張に対する当審査会の考え方は以下のとおりである。

#### (1) 審査請求人 2 の審査請求人適格について

イ 行政不服審査法(昭和 37 年律第 160 号。以下「審査法」という。)第 4 条第 1 項において「行政庁の処分に不服がある者」は、審査請求をすることができることとされている。「行政庁の処分に不服のある者」の定義・範囲については、審査法に規定されていないが、判例において、「当該処分について不服申立をする法律上の利益がある者、すなわち、当該

処分により自己の権利若しくは法律上保護された利益を侵害され又は必然的に侵害されるおそれのある者をいう、と解すべきである。」(最高裁昭和53年3月14日第三小法廷判決)と判示されている。このような考え方はその後の最高裁判例でも踏襲されている(最高裁昭和56年5月14日第一小法廷判決参照)。

□ 本件各処分の内容は関税の更正処分、過少申告加算税の賦課決定処分及び更正をすべき理由がない旨の通知処分であることから、本件における「当該処分により自己の権利若しくは法律上保護された利益を侵害され又は必然的に侵害されるおそれのある者」とは、関税法上の納税義務を有する者であると解され、法第6条(納税義務者)の規定により、関税法上の納税義務を有する者とは「貨物を輸入する者」である。本件貨物の輸入者は審査請求人1であり、審査請求人2は輸入者ではない。よって、審査請求人2は関税法上の納税義務者ではなく、また、本件各処分を受けた者でもない。

ハ 以上のとおり、審査請求人2は「当該処分により自己の権利若しくは法律上保護された利益を侵害され又は必然的に侵害されるおそれのある者」に当たるとは認められず、したがって、本件各処分について、審査請求人2は、不服申立てをする法律上の利益がある者とは認められない。

(2) 本件更正処分及び更正をすべき理由がない旨の通知処分の適法性

審査請求人1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、本件各処分は違法である旨主張するが、以下に述べるとおり、本件更正処分及び更正をすべき理由がない旨の通知処分は、いずれも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

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1から提出された承認済み貨物に係る資料、本件立入調査において審査請求人1から提出された資料、本件包括申告書及び本件包括申告書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。

) 審査請求人1は、平成17年7月1日、審査請求人2と「問屋契約」と題する契約(以下「本件契約」という。)を締結し、本件契約に基づき、審査請求人2がベンダーから購入した本件貨物を輸入し、本邦における審査請求人2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。

) 本件貨物の配送は、審査請求人1の書面による配送の要請をもって行われ、審査請求人2が審査請求人1の指定する場所に、審査請求人2の標準的梱包形態により、審査請求人1から特段の指定がない限り、審査請求人2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1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1及び審査請求人2は、本件の税関提出書類において、「輸入者」は審査請求人1のみであり、

審査請求人2は「輸出者」であることを自ら申告している。すなわち、審査請求人1は、本件貨物について、「輸入者」として輸入（納税）申告を行い、輸入の許可又は輸入許可前貨物引取承認を受けて国内に引き取っている。また、当該輸入（納税）申告に係る輸入（納税）申告書のすべてに添付されている審査請求人2が発行したインボイスにおいて、「Shipper」は審査請求人2である旨が明記され、当該輸入（納税）申告書のすべてにおいても、審査請求人2が「輸出者」として明記されている。

）審査請求人1は、本件契約に基づき、審査請求人2の間屋として、自己の名義において、ただし、審査請求人2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1からディストリビューターに販売された時点で、審査請求人2からディストリビューターに直接移転し、審査請求人1が本件貨物の所有権を留保することはない。

）なお、審査請求人1は、本件貨物のほか、本件契約に基づき、審査請求人1が自己の名義において、審査請求人2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。

）審査請求人1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1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。

）審査請求人1は、審査請求人1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1の間屋としての報酬及び審査請求人2に代わって審査請求人1が負担した審査請求人2の経費等を控除した金額を、審査請求人2に送金している。

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。

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、関税法第2条に定める輸入の定義に従うものとされており、関税法第2条において「輸入」とは、「外国から本邦に到着した貨物（略）を本邦に引き取することをいう。」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。

また、審査請求人1が審査請求人2と本件契約を締結する以前の取引により輸入した貨物に係る更正処分等取消請求事件の判決である、東京地裁平成23年3月25日判決においても、「関税定率法4条1項にいう『輸入取引』に当たる取引とは、現実に当該輸入貨物が本邦へ輸入されることとなった取引をいうと解するのが相当である」との判断が示されている。

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、取引が本邦への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。

本件の場合、上記のとおり、本件貨物の輸入者は審査請求人1、輸出者は審査請求人2であり、本件貨物は、本件契約に基づき、審査請求人1の配送の要請をもって、審査請求人1が指定する場所に、審査請求人2により本邦に向けて輸出され、審査請求人1により輸入されるものであることから、本件貨物の本邦への輸入は、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。ベンダーと審査請求人2との間の売買は、本件貨物の本邦への輸入の前段階で行われているものであって、本件貨物の本邦へ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。

更に、本件貨物の本邦へ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1は、審査請求人2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、審査請求人2から直接国内販売先に移転し、審査請求人1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、本件契約中に審査請求人2から審査請求人1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1及び処分庁からは、審査請求人1と審査請求人2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。これらの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は売買であるとはいえず、したがって、審査請求人1と審査請求人2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」と認められない。

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。

ロ 定率法第4条の2の規定の適用について

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。

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、本件立入調査において、審査請求人1も、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ことから、定率法第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

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。

審査請求人1は、処分1に係る本件貨物については、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。

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。

しかし、本件貨物は、上記イのとおり、ベンダーと審査請求人2との間の売買によって輸入されるものではなく、審査請求人1と審査請求人2との間の本件契約によって輸入されるものである。

ベンダーインボイス価格は、審査請求人1と審査請求人2との間の取引の前の段階で行われたベンダーと審査請求人2との間の売買の価格そのものであり、ベンダーインボイス価格に含まれると考えられるベンダーの利潤及び一般経費は、ベンダーが審査請求人2に販売するまでの段階におけるベンダー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、ベンダーインボイス価格は、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。

これらに加えて、これまで、審査請求人1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と認める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。

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。

## 二 定率法第4条の3第1項第1号の規定の適用について

上記イから八までにより、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。

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同号八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（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。

本件貨物については、3種類の単価により審査請求人1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。本件貨物の本件更正処分等及び本件修正申告等における課税価格（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1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。

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1又は審査請求人2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。

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、同号八に規定される関税等を控除して計算されている。

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項の規定を適用し、同項の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、本件更正処分及び本件更正をすべき理由がない旨の通知処分は、いずれも適法である。

(3) 本件過少申告加算税賦課決定処分の適法性について

本件過少申告加算税賦課決定処分については、審査請求人1において明示的に主張するところがないが、本件貨物に係る課税価格については、上記のとおり定率法第4条の3第1項の規定を適用して計算すべきものであるから、審査請求人1が行った当初の輸入(納税)申告が過少申告であったと認められる。また、当該過少申告となっていたのは、審査請求人1の定率法等の誤解によるものと認められる一方で、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ったとは認められないことから、法第12条の2第3項に規定する正当な理由があると認められるものがある場合に該当せず、同項の規定は適用されない。よって、本件過少申告加算税賦課決定処分は適法である。

(4) 本件各処分に係る審査請求人1の主張に対する当審査会の考え方について

イ 審査請求の理由2について

審査請求人1は、審査請求の理由2において、本件貨物は、審査請求人2が本邦へ輸出することを目的として、ベンダーとの間で売買契約を締結し、その結果、本邦に到着したものであり、ベンダーと審査請求人2との間の売買は、本邦への輸出を目的とした売買にほかならないから、当該売買は定率法第4条第1項の輸入取引に該当し、本件貨物の課税価格は、同項の規定により審査請求人2とベンダーとの間の売買価格について計算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1の配送の要請をもって、審査請求人1が指定する場所に、審査請求人2により本邦に向けて輸出され、審査請求人1により輸入されるものであることから、本件貨物の本邦への輸入は、本件契約によって現実にもたらされているのであって、ベンダーと審査請求人2との間の売買は、本件貨物の本邦へ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はで

きず、審査請求人1の主張には理由がない。

□ 審査請求の理由3について

審査請求人1は、審査請求の理由3において、仮にベンダーと審査請求人2との間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1が定率法第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のであるから、本件各処分は、同条第3項の規定に違反し、違法である旨主張する。

審査請求人1は、処分1に係る輸入貨物については、定率法第4条の3第2項の規定を適用し、ベンダーインボイス価格に基づき課税価格を計算して輸入（納税）申告を行っているが、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)八において述べたとおりであり、審査請求人1の主張には理由がない。

審査請求人1は、処分2に係る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1は、当該輸入貨物について、定率法第4条の4の規定により課税価格を計算して輸入（納税）申告を行い、その後、定率法第4条の3第1項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ものであり、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1が同項の規定による課税価格の計算を求めた事実は確認できない。

また、審査請求人1は、関税評価協定第6条において、製造原価からの積算により課税価格を算出する際の「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」の各構成要素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、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。当該主張は、関税評価協定第6条の適用に当たって当該各構成要素の金額が個別に確認できることとの規定が同条にないことをもって、本件各処分が同協定に違反すると主張しているものと考えられる。

しかしながら、そもそも税関は、課税庁として、輸入（納税）申告された輸入貨物の課税価格、税額等が適法なものであるか否かを確認する権限を有しており、また、当該権限は、関税評価協定第17条においても、「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」として関税評価協定上も保障されているのであるから、当該各構成要素のそれぞれの金額が個別に確認できることとの要件が関税評価協定第6条に規定されていないことを理由として関税評価協定に違反するとする審査請求人1の上記主張は、関税評価協定の解釈を誤るものであって理由がない。

そして、同条の規定に基づく課税価格の計算方法が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1の上記主張に理由があるとは到底認められない。

#### 八 審査請求の理由4について

審査請求人1は、審査請求の理由4において、定率法第4条の3第1項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、その計算に用いられた、同項第1号イに掲げる通常の手数料又は利潤及び一般経費の金額は誤りであり、また、同号八に記載された控除要件を考慮していないから、本件各処分は取り消されるべきである旨主張する。

また、同項第1号イに掲げる通常の手数料又は利潤及び一般経費の金額が誤りであるとする主張について、審査請求人1は、証拠書類等の中で、当該金額の計算にライセンス料及び審査請求人2の利潤を含めていない点において、当該金額の計算に誤りがあると説明している。

そこで、当該ライセンス料及び審査請求人2の利潤が当該金額に含まれるかどうかについて検討する。

同項第1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、同項第1号イに掲げる通常の手数料及び一般経費として、審査請求人1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1の通常の手数料及び一般経費が用いられているが、上記の審査請求人2が支払うライセンス料及び審査請求人2が得る利潤が含まれていない点を除き、争いはない。

同項第1号イに掲げる「通常の手数料及び一般経費」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1）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（審査請求人2）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2.4において、審査請求人1とディストリビューターの関係は通常の手数料及び一般経費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1と審査請求人2との関

係は、審査請求人1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1であり、審査請求人2について当該国内販売する者と認めることはできない。

上記のライセンス料については、審査請求人2と親会社であるE社との間で締結されたライセンス契約に基づき、審査請求人2がE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1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1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、同項第1号イに掲げる通常の利潤及び一般経費に該当すると認められない。

審査請求人2の利潤についても、本件貨物と同類の貨物を国内販売する者ではない審査請求人2の利潤であり、同項第1号イに掲げる通常の利潤及び一般経費に該当すると認められない。

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にライセンス料及び審査請求人2の利潤が含まれていないから誤りであるとする審査請求人1の主張には理由がない。

同項第1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1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、審査請求人1から提出された控除率計算書とD税関が審査請求人1に提示した控除率計算書とを比較するに、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が含まれていない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。

同項第1号の規定は、輸入貨物等の国内販売価格から貨物の輸入後に国内販売までに通常要する費用等の額を控除することにより、他の課税価格の決定に係る規定と同様、輸入の時点の価格を算定し、当該価格により当該輸入貨物の課税価格を決定することを趣旨としているものと解される。

この趣旨を踏まえると、同号ハに掲げる「関税その他の課徴金」とは、輸入貨物又はこれと同種若しくは類似の貨物の国内販売価格を構成する関税、消費税等をいうと解することが妥当であり、当該貨物の輸入又は国内販売に対して課されるものでない法人税、住民税及び事業税まで含みうるとは到底解されない。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1の主張には、理由があるとは認められない。

#### (5) 結論

イ 上記(1)のとおり、審査請求人2は審査請求人として不適格であると考えられることから、審査請求人2の審査請求はいずれも却下することが相当である。

□ 上記(2)から(4)までのとおり、審査請求人1の主張には理由がなく、本件各処分は適法・妥当に行われていると考えられることから、審査請求人1の審査請求はいずれも棄却することが相当である。

以上