

答 申 第 9 5 号
平成 24 年 10 月 11 日

財 務 大 臣
城 島 正 光 殿

関税等不服審査会
会長 椿 弘次

答 申 書

平成 24 年 8 月 28 日付財関第 858 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 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 税関 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 | D 税関 E 出張所長及び F 出張所長が行った関税の過少申告加算税賦課決定 |
| 処分 3 | B 出張所長及び C 出張所長並びに E 出張所長及び F 出張所長が行った更正をすべき理由がない旨の通知
意 見 |

本件各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. 処分 1 に係る事案の概要

審査請求人は、G 国に所在する H 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食品等を継続して輸入している。

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。以下「定率法」という。）第 4 条の 4 の規定を適用し、H 社が貨物を G 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」という。）を A 税関に提出した。

同日、同税関は、本件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、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、A 税関は、本件包括申告書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）申告するとともに、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。

これに対し、審査請求人は、同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 A 税関へ申し出た。

審査請求人は、上記申し出のとおり、当該貨物について、B 出張所長及び C 出張所長に対して、本件包括申告書に記載された方法により課税価格を計算して輸入（納税）申告（以下「本件各当初申告」という。）を行い、輸入許可前貨物引取承認を受けて貨物を引き取った。

A 税関は、審査請求人に対し、輸入許可前貨物引取承認を受けて引き取った貨物（以下「承認済み貨物」という。）について輸入許可を行うため、定率法第 4 条の 3 第 1 項第 1 号の規定により適正な課税価格を計算するために必要な資料の提出を求めていたところ、審査請求人は、平成 22 年 9 月 27 日に同税関に対し、本件各当初申告に係る承認済み貨物（以下「本件各承認済み貨物」という。）の国内販売価格（同号に規定する国内販売価格をいう。以下同じ。）に関する資料を提出するとともに、同号イ及

び口に掲げ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」という。）に関し、平成22年1月1日から6月30日までの期間に係る経理関係資料を提出した。

これに対しA税関は、本件各承認済み貨物に係る国内経費等については、審査請求人の平成22年1月1日から12月31日までの事業年度（以下「平成22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たことから、同年10月15日、審査請求人に対し、その旨を伝えた。

審査請求人は、平成23年4月22日、A税関に対し、改めて本件各承認済み貨物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22事業年度に係る経理関係資料を提出した。

また、審査請求人は、平成23年5月13日、A税関に対し、本件各承認済み貨物に係る国内経費率（国内販売価格に対する国内経費等の割合をいう。以下同じ。）を計算するよう求め、同月27日、同税関は、審査請求人の平成22事業年度に係る経理関係資料に基づき、本件各承認済み貨物に係る国内経費率を審査請求人に対して提示した。

審査請求人は、本件各承認済み貨物について、審査請求人がA税関に提出した上記の資料に基づき、定率法第4条の3第1項第1号に規定する方法により、A税関から提示された国内経費率を用いて課税価格を計算し、B出張所長及びC出張所長に対し、法第7条の14第2項の規定に基づき、輸入許可前における修正申告（以下「本件各修正申告」という。）を順次行った。

B出張所長及びC出張所長は、本件各修正申告後における本件各承認済み貨物に係る関税額と本件各当初申告に係る関税額の差額に対し、処分1を行った。

2. 処分2に係る事案の概要

審査請求人は、平成22年5月11日、D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。

審査請求人は、E出張所長及びF出張所長に対し、本件処分2の対象貨物について、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」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」という。）を、さらに、定率法第4条の4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に準ずるものとして、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評価申告書（以下「本件個別申告書」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（以下、「本件各当初申告」という。）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。

D税関は、承認済み貨物について、輸入の許可を行うため、定率法第4条の3第1項第1号の規定により適正な課税価格を計算するための資料の提出を求めていたところ、審査請求人は、平成22年9月29日、D税関に対し、本件各当初申告に係る承認済み貨物（以下「本件各承認済み貨物」という。）の課税価格を同号の規定により計算するための資料として、本件各承認済み貨物に係る国内販売価格に関する資料を提出するとともに、国内経費等に関し、同年1月1日から同年8月31日までの期間に係る経理関係資料を提出した。

これに対しD税関は、平成21年9月30日から同年12月31日までの間の輸入（納税）申告に係る承認済み貨物の課税価格を定率法第4条の3第1項第1号の規定を適用して計算するために審査請求人がA税関に提出した資料について、同税関が審査請求人から説明を受けた際に、審査請求人から、年初、年末等の特定の時期に特有の国内販売に係る経費が生じる事情があるとの説明があったことを踏まえ、本件承認済み貨物の国内経費等については、平成22事業年度に係る経理関係資料に基づき計算すべきと判断したことから、平成23年1月17日、審査請求人に対し、平成22事業年度における1年未満の期間に係る経理関係資料に基づいて計算することが可能である旨主張するのであれば、その主張根拠となる資料を提出し説明するよう伝えた。

審査請求人は、平成23年5月16日、D税関に対し、本件各承認済み貨物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22事業年度に係る経理関係資料を提出した。

なお、同年6月10日、審査請求人からD税関に対し、審査請求人の要請によりA税関が計算して審査請求人に対して同年5月27日に提示した国内経費率を使用して、本件各承認済み貨物の課税価格を計算し、修正申告を行う旨の申し出があった。

その後、審査請求人は、本件各承認済み貨物について、審査請求人がD税関に提出した上記の資料に基づき、定率法第4条の3第1項第1号に規定する方法により、上記の国内経費率を用いて課税価格を計算し、E出張所長及びF出張所長に対し、法第7条の14第2項の規定に基づき、輸入の許可前における修正申告（以下「本件各修正申告」という。）を行った。

E出張所長及びF出張所長は、本件各修正申告後における本件各承認済み貨物に係る関税額と本件各当初申告に係る関税額の差額に対し、処分2を行った。

3. 処分3に係る事案の概要

審査請求人は、以下の理由により、本件各修正申告及び における課

税価格及び関税額等が過大であるとして、B出張所長、C出張所長、E出張所長及びF出張所長（以下「原処分庁」という。）に対して、法第7条の15第1項の規定に基づく更正の請求（以下「更正請求」という。）を行った。

イ 本件各承認済み貨物 及び については、H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本件各承認済み貨物 及び の課税価格を計算すべきであったとしても、本件各修正申告 及び における本件各承認済み貨物 及び の課税価格を計算する際に、国内販売価格から控除すべきH社の営業利益及びH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。

原処分庁は、更正請求に係る調査を行った結果、本件各修正申告 及び における本件各承認済み貨物 及び 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されており、更正すべき理由がないと判断し、それぞれ、平成23年11月25日付で処分3を行った。

4. 審査請求人の主張

審査請求書等によれば、審査請求人の主張は概ね以下のとおりである。

関税の過少申告加算税賦課決定通知（処分1及び処分2）に係る審査請求人の主張

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、関税法第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及び処分2は、審査請求人が、平成22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は、税関が審査請求人に対して、審査請求人による輸入（納税）申告に先立ち、国内販売価格による方法で課税価格を算定しなければ輸入の許可をしないこと、しかも、その国内販売価格による方法に用いる国内経費率等の資料は平成22事業年度に係る審査請求人の確定した決算数値を用いなければならないことを指示したことにある。税関の主張する方法を適用して課税

価格を算定するには、審査請求人の平成 22 事業年度の決算が確定することが必要であり、輸入（納税）申告時には資料が存在せず、課税標準の確定には時間を要する。そこで、審査請求人は、担保を提供し、税関長の輸入許可前貨物引取承認を受けて、輸入貨物を引き取ったものである。そして、審査請求人は、平成 22 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 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。よって、処分 1 及び処分 2 は全部取り消されるべきである。

更正をすべき理由がない旨の通知（処分 3）に係る請求の主張

イ 主位的主張

本件貨物は、H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「H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、H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、本件各修正申告 及び 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、本件各修正申告 及び 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、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。

ロ 予備的主張1

仮にH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各修正申告 及び 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税関及びD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利潤および一般経費」、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税関及びD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、本件各修正申告 及び 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、同号八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。

5. 当審査会の判断

処分1及び処分2に係る審査庁の考え方は以下のとおりである。

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。

ニ そこで、処分1及び処分2について、上記各規定の適用を踏まえて検討する。

処分の適法性について

イ 法第12条の2第1項の規定の適用

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、審査請求人が当初申告に係る税額等について修正申告を行った事実及び当該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、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。

ロ 法第12条の2第4項の規定の適用

次に、本件において法第12条の2第4項の規定が適用されるかどうかについて検討する。

法第12条の2第4項の規定は、「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」に適用される。

ここで、「更正があるべきことを予知してされたものでないとき」について、同趣旨である国税通則法（昭和37年法律第66号）の規定に関し、東京高裁昭和61年6月23日判決等において、「税務職員がその申告に係る国税についての調査に着手して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つて認められる段階に達した後に、納税者がやがて更正に至るべきことを認識したうえ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、言い換えれば右事実を認識する以前に自ら進んで修正申告を確定的に決意して修正申告書を提出することを必要とし、かつ、それをもつて足りると解すべきである。」と判示されている。

本件においては、A税関は審査請求人に対して、本件各当初申告及びがされる前の平成21年9月17日に、本件貨物の課税価格は、定率法第4条第1項、定率法第4条の2又は定率法第4条の3第2項の規定を適用して計算することができない旨の指摘をしている事実を確認できる。

また、同日、A税関は、定率法第4条の3第1項の規定を適用して課税価格及び税額を計算し当初申告をするよう審査請求人に伝えた事実が認められる。

その結果、審査請求人は、本件各当初申告及びの後に定率法第4条の3第1項の規定により計算した課税価格をもって輸入許可を受けることを前提として、輸入許可前貨物引取承認を受けて貨物を輸入許可前に引き取することを申し出ている。

更に、審査請求人は、定率法に係る審査請求人自身の誤った解釈により、定率法第4条の2、第4条の3第2項、又は定率法第4条の4の規定を適用し、当該貨物の製造者インボイス価格を基に計算した課税価格を用いて本件各当初申告及びを行い、その後にA税関が本件各当初申告及びの日の前から審査請求人に伝えていた計算方法等を踏まえて課税価格を計算の上修正申告を行ったという事実が認められる。

このような事実に照らせば、審査請求人は、審査請求人による本件各当初申告及びに係る税額等が過少となっていることをA税関及びD税関が認識しつつ修正申告がされなければ当該税関により更正に至るであろうということを、十分に認識していたものと認められる。

以上のことから、審査請求人の修正申告について、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」と認められないことから、同項の規定の適用はないと解するのが相当である。

八 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。

(イ) 「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。

(ロ) 「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。

- ） 審査請求人は、本件各当初申告を行う以前から、本件契約に基づきH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。
- ） 審査請求人は、本件各当初申告 及び の時点において、上記) の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。
- ） 本件各当初申告 及び がされる日の前の平成21年9月17日に、A税関は、本件包括申告書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) 本件包括申告書に記載された方法による申告は、A税関において最終的に認められたものではないこと

に記載した文書を添付して交付しており、A税関は、審査請求人が本件包括申告書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。

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) 及び) のとおり、本件各当初申告 及び 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、当初申告をすることができたものと認められる。

また、A税関は、審査請求人が本件各当初申告及び 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各当初申告及び 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、本件各当初申告及び 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本件各当初申告及び を行ったものと認められる。

そうすると、本件各当初申告及び 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及び処分2は適法になされたものと認められる。

二 審査請求人の主張について

- (イ) 審査請求人は、「税関が審査請求人に対して、審査請求人による輸入（納税）申告に先立ち、国内販売価格による方法で課税価格を算定しなければ輸入の許可をしないこと、しかも、その国内販売価格による方法に用いる国内経費率等の資料は平成22事業年度に係る審査請求人の確定した決算数値を用いなければならないことを指示した」ことから、「税関の主張する方法を適用して課税価格を算定するには、審査請求人の平成22事業年度の決算が確定することが必要であり、輸入（納税）申告時には資料が存在せず、課税標準の確定には時間を要する。そこで、審査請求人は、担保を提供し、税関長の輸入許可前貨物引取承認を受けて、輸入の許可前に本件各承認済み貨物を引き取ったものである。」と主張する。

これに加えて、審査請求人は、「平成22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、本件各修正申告を行い、課税標準を確定した」のであるから、本件は基本通達12の2-1 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と主張する。

- (ロ) しかしながら、本件貨物の国内経費等について平成22事業年度の経理関係資料に基づき計算すべき旨をA税関が審査請求人に伝えた

のは平成 22 年 10 月 15 日、D 税関が審査請求人に伝えたのは平成 23 年 1 月 17 日であり、本件当初申告 及び が行われた後であることが確認できることから、「審査請求人による輸入（納税）申告に先立ち、その国内販売価格による方法に用いる国内経費率等の資料は平成 22 事業年度に係る審査請求人の確定した決算数値を用いなければならないことを指示した」とする審査請求人の主張にはその前提に誤りがある。

- (ハ) その点においてその余の主張について検討すると、基本通達 12 の 2-1 は、同通達 12 の 2-1 の柱書及び(6)から明らかなとおり、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()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各当初申告 及び 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。

- (ニ) このような事情に照らせば、同通達 12 の 2-1 の()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。
- (ホ) よって、審査請求人の主張は採用できない。

処分 3 に係る審査庁の考え方は以下のとおりである。

処分 3 の適法性について

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 3 は違法である旨主張するが、以下に述べるとおり、処分 3 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

- (1) 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。

) 審査請求人は、平成 17 年 7 月 1 日、H 社と本件契約を締結し、本件契約に基づき、H 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 H 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。

- ） 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、H社が審査請求人の指定する場所に、H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、H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H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、H社は「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H社が発行したインボイスにおいて、「Shipper」はH社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、H社が「輸出者」として明記されている。
 - ） 審査請求人は、本件契約に基づき、H社の問屋として、自己の名義において、ただし、H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、H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。
 - ） 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、H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。
 - ） 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。
 - ） 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H社に代わって審査請求人が負担したH社の経費等を控除した金額を、H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、審査請求人がH社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。
- (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。
- (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H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、H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。製造者とH社との間の売買は、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。
- (ト) 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、審査請求人は、H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、H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H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、A税関及びD税関からは、審査請求人とH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。このように、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事実は確認できず、

したがって、審査請求人とH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ところ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、H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H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。
- (ロ) 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。

- (ハ) 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。
- (ニ) しかし、本件貨物は、上記イのとおり、製造者とH社との間の売買によって輸入されるものではなく、審査請求人とH社との間の本件契約によって輸入されるものである。
- (ホ) 製造者インボイス価格は、審査請求人とH社との間の取引の前の段階で行われた製造者とH社との間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H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。
- (ヘ) 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。
- (ト) 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

- (イ) 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。
- (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項第1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（昭和

29年政令第155号。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。本件各修正申告及びにおける課税価格(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H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、同号八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、更正をすべき理由がない旨の通知処分は適法である。

ホ 処分3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、H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、製造者とH社との間の売買は、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、製造者とH社との間の売買は、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ができず、審査請求人の主張には理由がない。

- (ロ) 審査請求人は、仮に製造者とH社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、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及び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3は、同条第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3に係る輸入貨物のうち、本件個別申告書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更正請求を行っているのであり、また、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、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。

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、そ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、処分3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、更正請求の理由を踏まえると、審査請求人は、当該金額にH社の利潤及びH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、H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手数料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手数料及び一般経費が用いられているが、上記のH社が得る利潤及びH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)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(H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とH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、H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、H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H社の利潤であり、同号イに掲げる通常の手数料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、H社と親会社であるI社との間で締結されたライセンス契約に基づき、H社がI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利潤及び一般経費に該当すると認められない。
- (チ) 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) 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の主張には、理由があるとは認められない。

6. 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、本件各処分はいずれも適法に行われたものと認められることから、本件審査請求を棄却することが相当である。

以上