

答申 第 89 号  
平成 23 年 4 月 25 日

財 務 大 臣  
野 田 佳 彦 殿

関税等不服審査会  
会長 水野 忠恒

### 答 申 書

平成 23 年 3 月 15 日付財関第 302 号をもって諮問のあった関税法第 7 条の 16 第 1 項の規定に基づく関税の更正処分及び同法第 8 条第 2 項の規定に基づく関税の過少申告加算税の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。

### 意 見

別紙処分目録記載の A 税関 a 出張所長並びに B 税関 b 出張所長及び同税関 c 出張所長（以下併せて「処分庁」という。）がそれぞれ行った関税法（昭和 29 年法律第 61 号）第 7 条の 16 第 1 項の規定に基づく関税の各更正処分並びに同法第 8 条第 2 項の規定に基づく関税の過少申告加算税の各賦課決定処分の取消しを求める審査請求については、原処分中の計算に過誤があり、その結果関税額を減ずべきであることが認められることから、その限りで原処分を変更する必要があるものの、その他にわたっては、審査請求人 I の主張には理由がなく、また、本件各処分は適法・妥当に行われていると認められることから、審査請求人 I に係る審査請求をいずれも棄却し、また、審査請求人 II は審査請求人として不適格であることから、審査請求人 II に係る審査請求をいずれも却下することが相当である。

### 理 由

#### 1. 事案の概要

- (1) 審査請求人 I は、本件各輸入貨物の輸入者として、輸出者である審査請求人 II との契約（問屋契約。以下「本件契約」という。）に基づき本件各輸入貨物である食品等を輸入している。

- (2) 審査請求人 I は、処分庁に対し、
- イ. 平成 17 年 7 月 12 日から平成 20 年 6 月 3 日までの間、審査請求人 II が X 国等に所在する本件各輸入貨物の製造者から本件各輸入貨物を購入した取引におけるインボイス価格（以下「製造者インボイス価格」という。）が、関税定率法（明治 43 年法律第 54 号。以下「定率法」という。）第 4 条第 1 項（課税価格の決定の原則）に規定する輸入取引における現実支払価格であるとして課税価格を計算のうえ納税申告を行っていた。
  - ロ. 平成 20 年 6 月 4 日以降は、製造者インボイス価格を本件各輸入貨物の製造原価に相当するものとして、定率法第 4 条の 3 第 2 項（製造原価に基づく課税価格の決定）の規定を適用して課税価格を計算のうえ納税申告（以下「4 条の 3 第 2 項適用申告」という。）を行っていた。
- (3) 平成 20 年 11 月 17 日から同月 21 日まで並びに同月 26 日及び 27 日、B 税関は、審査請求人 I に対し、上記の納税申告に係る関税法第 105 条第 1 項第 6 号の規定に基づく調査（以下「事後調査」という。）を実施した。B 税関は審査請求人 I に対して書面で調査対象となる書類を示し、これらの書類の写しの提出又は原本の貸出しを依頼したが、審査請求人 I は書類の写しの提出又は原本の貸出しを行わなかったため、提示された資料の一部の内容を筆写又はノートパソコンに入力する方法により資料を収集した。このため、B 税関は上記の調査期間を通じて、平成 19 年 10 月及び平成 20 年 10 月における本件各輸入貨物の国内販売実績等、提示された資料の一部の内容を把握したにとどまり、審査請求人 I から事後調査を完了するのに十分な資料の提供がなかったため、事後調査が未完のまま上記期間が経過した。
- (4) その後も、B 税関は審査請求人 I に対して、継続調査及び本件各輸入貨物の課税価格の計算に必要な資料の提供を、書面等により累次にわたり要請したが、審査請求人 I からは同資料の提供はなかった。
- (5) 上記の事後調査の結果等を受け、B 税関長及び A 税関長（以下「税関長」という。）は、審査請求人 I が平成 18 年 10 月から平成 20 年 11 月までの間に行った納税申告について、課税価格の計算が適法ではないと判断し、次の処分を行った。
- イ. 平成 21 年 9 月 29 日、平成 19 年 10 月及び平成 20 年 10 月に行われた納税申告に対して、定率法第 4 条の 4（特殊な輸入貨物に係る課税価格の決定）の規定を適用し、同法第 4 条の 3 第 1 項（国内販売価格に基づく課税価格の決定）の規定により計算される課税価格に準ずるものとして、事後調査により把握した国内販売実績に基づいて計算される価格を用いて処分 1 を行った。
  - ロ. 平成 21 年 9 月 30 日、上記イ以外の期間に行われた納税申告及び処分

1を行った一部の納税申告に対して、定率法第4条の4の規定を適用し、同法第4条の2（同種又は類似の貨物に係る取引価格による課税価格の決定）の規定により計算される課税価格に準ずるものとして、上記イにおいて計算された価格を用いて処分2を行った。

(6) 同年11月27日、審査請求人は、概略以下の理由により、税関長に対して異議申立てを行った。

イ. 審査請求人Ⅱと製造者の売買が定率法第4条第1項に規定される「輸入取引」であり、本件の処分は違法である。

ロ. 更正処分の理由は事実誤認である。

ハ. 仮に、定率法第4条第1項に基づき課税価格を算定すべきではないとしても、定率法第4条の3の規定が適用できるにもかかわらず、同法第4条の4の規定を適用した処分は違法である。

ニ. 同法第4条の4の規定の適用の方法が不合理であり、違法である。

(7) 平成22年2月24日、税関長は、審査請求人Ⅰによる本件異議申立てに対して、本件処分は適法に行われたものであるとして、棄却の決定を行った。また、審査請求人Ⅱによる異議申立てに対しては、異議申立人として適格でないとして、却下の決定を行った。

(8) 同年3月24日、審査請求人は、上記(7)の税関長の決定を不服として、本件各処分について下記2を理由として審査請求を行った。

(9) 同年7月20日、審査庁は、審査請求人に対し、行政不服審査法第26条ただし書きの規定に基づき、証拠書類又は証拠物（以下1において「証拠書類等」という。）の提出期間を同年8月4日までと指定する通知を行った。

(10) 同年8月4日、審査請求人は、審査庁に対し、証拠書類等の一部を提出するとともに、同日以降における残りの証拠書類等の提出を認めるよう上申したことから、同年8月13日、審査庁は、審査請求人に対し、証拠書類等の提出期間を同年9月10日までと再指定する通知を行った。

(11) 同年9月9日、審査請求人は、審査庁に対し、残りの証拠書類等を提出した。

## 2. 審査請求人の主張

審査請求書によれば、審査請求人の主張は概ね以下のとおりである。

(1) 審査請求人Ⅱと製造者の売買が定率法第4条第1項に規定される「輸入取引」であること

審査請求人Ⅱは製造者との間で本件各輸入貨物の売買契約を締結し、当該売買契約に従い、本件各輸入貨物は仕向地である審査請求人Ⅰ（日本）

に運送されてきた。一方、審査請求人Ⅱは審査請求人Ⅰと本件契約を締結しており、審査請求人Ⅰは、日本に到着した貨物について、本件契約に基づき、輸入者として輸入（納税）申告を行い、国内に引き取った。

本件各輸入貨物は、審査請求人Ⅱと製造者との間の売買を原因として外国から本邦に到着したのであり、この売買は、本件各輸入貨物を本邦に向けて輸出することを目的として行われたものであることから、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」という。）第1条にいう” sale for export to the country of importation”、すなわち、定率法第4条第1項に規定される「輸入取引」である。そして、定率法第4条第2項に列挙する事情はいずれも存在しないから、本件各輸入貨物の課税価格並びに関税、消費税及び地方消費税（以下「関税等」という。）の額は、当該貨物の輸入取引、すなわち、審査請求人Ⅱと製造者との間の売買の現実支払価格により算定しなければならない。したがって、審査請求人Ⅰが行った納税申告の課税価格及び関税等の額は定率法第4条第1項の規定に従って算定される金額と一致しているから、本件各処分はすべて違法である。

(2) 更正処分の理由は事実誤認であること

更正処分通知書の更正の理由及び異議決定書の決定の理由として、本件各輸入貨物は、本件契約に基づき、在庫移転のために本邦に輸出されたもので、輸入取引により輸入されたものではないから、定率法第4条第1項の規定に基づき本件各輸入貨物の課税価格を計算することはできないとの判断を示している。

しかしながら、本件契約は、審査請求人Ⅰが審査請求人Ⅱの委託を受けて本件各輸入貨物を独占的に日本国内において販売すること、審査請求人Ⅰが本邦の保税地域に到着した本件各輸入貨物について輸入者として輸入手続きを行うこと、審査請求人Ⅰがその他付随するサービスを審査請求人Ⅱに対して提供すること等を内容とするものであり、輸入取引の有無の判断とは無関係である。本件では、審査請求人Ⅱと製造者の間に輸入取引としての売買が存在するから、更正の理由は誤りである。

このことは、例えば日本の顧客がX国のメーカーと販売店契約を締結して、そのメーカーの製品の日本における独占的卸売販売権を取得した場合と対比して考えれば明らかであろう。一般に、販売店契約には、要求品を顧客に供給し出荷すべき義務をメーカーが負う旨が規定されている。この場合、販売店契約に基づく顧客からメーカーへの出荷要求を基因として、別個に顧客とメーカーとの間で個々の「売買契約」が締結されることになり、この売買契約が本邦への輸出を目的とした販売、すなわち輸入取引である。販売店契約に基づく製品の輸入であるから輸入取引がないという主張が成り立ち得ないのと同様に、本件契約に基づく製品の輸入であるから輸入取引がないとの主張も成り立ち得ない。

(3) 仮に、定率法第4条第1項に基づき課税価格を算定すべきではないとし

ても、定率法第4条の3は適用できること

本件各輸入貨物は定率法第4条第1項に基づき課税価格を算定すべきであるが、仮にそうではないとしても、定率法第4条の3の規定を適用して課税価格を決定するための資料は客観的に存在し、当該規定を適用して課税価格を算定することは可能である。

B税関は、事後調査において、審査請求人Iが要求された資料を提示しているのに、適切な調査分析を行わなかったか、審査請求人Iに資料要求をしなかったため同条を適用するための資料が入手できなかっただけのことである。

したがって、定率法第4条の3の規定の適用が可能であるのに、定率法第4条の4を適用してなされた処分は違法である。

また、税関長は、異議決定書において、本件各輸入貨物については、審査請求人Iより十分な資料が提出されていれば、本来、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することになると述べながら、B税関の事後調査時において、最大数量販売単価を確認しようとして試みたが、審査請求人Iから、最大数量販売単価確認のために必要な資料が十分に提供されなかったことから、最大数量販売単価が確認できなかったこと、及びその後も、B税関から審査請求人Iに対して累次にわたり、定率法第4条の3第1項を適用して課税価格を計算するために必要な資料の提供を要請したが、審査請求人Iからは、資料提供がなかったことなどを理由に、本件においては定率法第4条の3は適用できないとの判断を示している。

しかしながら、審査請求人Iは、税関から提供を求められた「最大販売数量単価確認のために必要な資料」及び「国内販売価格から控除することとされている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利潤及び一般経費等の額」を算定するための資料（以下、両者を併せて「国内販売実績に係る資料」という。）はすべて提出しているうえ、審査請求人IはB税関の調査を拒絶しあるいは忌避したものではない。むしろ、審査請求人Iは、X国本社と調整を行い、自ら調査を受けることができる具体的日程（平成21年5月11日から15日まで）をB税関に提示し、調査への協力姿勢を明確に示していた（平成21年3月11日付け書面、及び同19日付け書面）。しかるに、B税関は自らが一方的に要求した平成21年4月1日からの調査が審査請求人Iにより受け入れられなかったことを理由に、自らの意思で審査請求人Iに対する調査を行わなかったのであり、税関長の判断はその前提からして誤りである。

事後調査時にB税関の調査官が求めた資料のうち、国内販売実績に係る資料は月別製品販売リスト2点と日別販売レポートのみである。また、事後調査後に、B税関調査部長から審査請求人Iに宛てた平成21年2月9日付け書面では、いくつかの事項について書面での回答及び関係書類の写しの提出を求めている。このうち、国内販売実績に係る資料は月別製品販売リスト2点及び売上等に係るデータを記録したCDのみである。これらの資料はいずれもB税関に対して提出済みであり、また、これらの資料があれば定率法第4条の3を適用することは十分に可能である。したがって、

定率法第4条の3が適用できないとする税関長の判断には理由がない。

さらに、処分庁が更正処分を行うに当たっては、処分庁は法令上与えられた調査権その他の権限（関税法第105条に基づく権限や第105条の2に基づく官公署等への協力要請権など）を十分に活用して情報収集を行い、所要の情報を入手するべく可能な限りの努力をする義務を当然に負うものである。かかる情報収集義務は、単に審査請求人Iに対して通り一遍の質問・調査を行えば充足されるものではなく、例えば審査請求人Iと同種又は類似の貨物を取り扱う者から情報を収集したり、処分庁において把握している類似取引例から必要な数値データを算出したりなど、審査請求人Iに対する質問・調査以外にも採りうる様々な手段が存在する。処分庁は単に審査請求人Iに対して質問・調査を行った以外には何らの情報収集活動も行っておらず、また、審査請求人Iに対する質問・調査以外に採りうる手段が存在しないことについて一切の主張立証を行っていない。したがって、この点からも、定率法第4条の3の規定が適用できないとする税関長の判断には理由がない。

#### (4) 定率法第4条の4の方法が不合理であること

本件各処分は定率法第4条の4の規定を適用してなされているが、その方法は定率法施行令(昭和29年政令第155号。以下「定率法施行令」という。)第1条の11第1号に該当せず、また、関税評価協定の規定に適合しない方法であるから、違法である。

税関長は、異議決定書において、本件各処分は定率法第4条の4に基づく適法なものであるとの判断を示しているが、その具体的な方法(いかなる資料に基づくいかなる数値を用いて、具体的にどのような計算方法で課税価格を計算したのか)についてはこれまでのところ一切明らかにされておらず、したがって、本件各処分が定率法第4条の4に適合する方法によるものであることについて一切の主張立証は行われていない。かかる主張立証が一切行われていない以上、本件各処分は定率法第4条の4に適合しないものであるというほかはない。

「一般に、法が行政処分に理由を附記すべきものとしているのは、処分庁の判断の慎重・合理性を担保してその恣意を抑制するとともに、処分の理由を相手方に知らせて不服の申立に便宜を与える趣旨に出たものであるから、その記載を欠くにおいては処分自体の取消を免かれないものといわなければならない。」(最判昭和38年5月31日民集17巻4号617頁)。異議決定書には、「決定の理由を附記」しなければならないが(行政不服審査法第48条、第41条第2項)、本件各処分の異議決定書には、税関長が課税価格を計算した具体的な方法や用いた資料について一切言及がない(更正決定時にも具体的計算方法について説明されていない。)。したがって、審査請求人Iは更正処分での課税価格の計算が適法かつ正しくなされているかについて判断することができず、異議決定の理由附記には不備があるから、異議決定は取り消されるべきである。

また、異議決定書に示された税関長の判断に鑑みれば、税関長は、本件

各処分が定率法第4条の4に基づく適法なものであることについて、具体的に主張立証を行う義務がある。税関長が、かかる具体的な主張立証を行わないのであれば、「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」(関税法第7条の16第1項)という更正処分の要件が満たされていないものとして、処分を全部取消す裁決がなされるべきである。

(5) 審査請求人Ⅱの審査請求人としての適格性について

本件貨物は、審査請求人Ⅰが審査請求人Ⅱのために本邦に到着した貨物を引取り、したがって、輸入者として関税及び消費税を支払うが、貨物の所有権は審査請求人Ⅱにあり、審査請求人Ⅱが負担する費用であることが、本件契約において約されている。したがって、本件更正処分の結果、審査請求人Ⅱは負担すべき関税額等が必然的に増加するのであって、「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」に該当するから、審査請求人Ⅱは審査請求人として適格である。

(6) 事後調査に対する全面的協力

税関長は異議決定書において、平成21年10月1日付けでB税関調査部特別関税調査官から審査請求人Ⅰ代表取締役社長宛に送付された書面(以下、「特別関税調査官書面」という。)を別添2として引用し、軽率にもその記載内容を真実と誤信した上で、事後調査時における審査請求人Ⅰの対応は非協力的であり、審査請求人ⅠがB税関の調査に対し十分な協力及び必要な資料の提出を行わなかったことは明らかであるとの判断を示している。

しかしながら、特別関税調査官書面は税関長の部下である一調査官が作成したものに過ぎず、この書面の記載内容のみに依拠して審査請求人Ⅰが事後調査に非協力的であったと断ずることは著しく公正性を欠くものであり、自ら行った更正処分に対して納税者から異議申立てを受けている税関長の対応として明らかに不当なものというほかはない。

審査請求人ⅠとB税関の間には特別関税調査官書面以前に多数の口頭及び文書によるやり取りが存在しているのであり、B税関が審査請求人Ⅰから受け取った多数の文書について何ら吟味、言及することもなく税関長が上記判断を行ったことは著しく不当である。

審査請求人Ⅰは常にB税関の事後調査に対して可能な限りの協力を行ってきた。例えば、第3号証によれば、審査請求人Ⅰ担当者はB税関の担当官に対して求められた資料の写しの提供を申し出ている。また、第6号証、第7号証、第10号証及び第11号証においては、審査請求人Ⅰは設立以来B税関の調査に対して最大限の協力を行っており、今後ともその方針にいささかも変わりはないことが繰り返し言明されている。さらに、第9号証では、審査請求人ⅠはB税関から照会があった事項について詳細かつ十分な説明を行っている。

なお、審査請求人 I は同年 5 月 11 日から 15 日までの日程で任意調査を受ける用意がある旨書面により申し出たところであり(第 13 号証)、これに対して B 税関調査部調査官(以下「甲調査官」という。)は同日程に調査を行うことにつき書面をもって同意している(第 14 号証)。にもかかわらず、B 税関は自らの意思で審査請求人 I に臨場せず、調査を行わなかった。

さらに、甲調査官は、審査請求人 I 宛に送付した平成 21 年 9 月 10 日付け書面(第 15 号証)において、審査請求人 I が行った申告内容が法令に従っていないことを理由に審査請求人 I に対して修正申告を行うことを要請したが、甲調査官は審査請求人 I の申告の誤りの具体的な内容、修正申告する場合の具体的な計算方法等については一切示すことなく、単に審査請求人 I に対して修正申告をする意思の表明を求め、同社が修正申告をする意思がないと回答した場合には更正処分を行うとの脅しを行ったものである。

これに対して審査請求人 I は経理部長から甲調査官に対して、審査請求人 I の申告が法令に反していたことについての具体的な説明がなく、また、具体的な修正申告内容についても説明がないため、修正申告の是非自体を検討することが困難である旨書面により申入れを行い、併せて具体的な説明を求めた(第 16 号証)。

この経理部長からの要請にも関わらず何らの具体的な説明も行わず、審査請求人 I が修正申告の意思のある旨を審査請求人 I の代表権者名義の書面により翌 9 月 18 日までに回答すれば、更に詳細を説明する用意があるとのみ述べるものであった(第 17 号証)。

このように、審査請求人 I は B 税関の事後調査に対して法令の定めに従い十分な全面的協力を行ってきたにも関わらず、B 税関は審査請求人 I との間で書面により合意された日時に調査を行わなかったばかりか審査請求人 I に臨場することすらなく、また、審査請求人 I の申告内容の誤りに係る具体的内容及び修正申告の具体的な計算方法について審査請求人 I の求めにも関わらず何ら説明することなく、更正処分を行うことをちらつかせつつ修正申告を行うことを要求したものである。したがって、審査請求人 I が事後調査に協力しなかったため必要な資料が得られず、定率法第 4 条の 3 の規定を適用することができなかったとする税関長の異議決定は、その根拠を完全に欠くものである。

### 3. 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) 本件各輸入貨物の課税価格の計算について

##### イ. 課税価格の計算に係る根拠について

関税法第 3 条において、「輸入貨物(信書を除く。)には、この法律及び関税定率法その他関税に関する法律により、関税を課する。」と定めている。この関税を課する場合における課税標準等について定めた定率法の第 3 条において、「関税は、輸入貨物の価格又は数量を課税標準として課する(略)」と定められている。また、輸入貨物の課税標準となる価格



(課税価格)の具体的な計算方法は、関税評価協定に準拠し、定率法第4条から第4条の4までの規定において定められているところである。

これを概観すると、まず、定率法第4条第1項の規定において、輸入貨物の課税価格は、同条第2項本文の適用がある場合を除き、「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次に掲げる運賃等の額を加えた金額(以下「取引価格」という。)とすることとされている。

そして、当該第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又は同条第2項本文の規定の適用がある場合は、定率法第4条の2の規定が適用され、以下、同法第4条の4までの規定を順次適用し、課税価格を計算することとされている。

ロ. 定率法第4条第1項の規定の適用の可否について

① 上記定率法第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)を本邦に引き取ることを用いる」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。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、貨物を本邦に引き取るという事実行為が存在する場合には「輸入」があることになり、かつ、当該「輸入」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。このことは、関税が本邦の関税領域に入った貨物に統一的に課されるものであるという性格及び当該貨物について公正、画一的かつ衡平な課税価格の決定をするという関税評価協定の趣旨に合致する。

② そこで、まず、上記①の「輸入」該当性について考察すると、審査請求人Ⅰが審査請求人Ⅱとの本件契約に基づき、本邦に到着した貨物を引き取ったことは明らかであり、「輸入」の事実が認められる。すなわち、審査請求人Ⅰと審査請求人Ⅱとの間の本件契約において、本件各輸入貨物の審査請求人Ⅰへの配送は、審査請求人Ⅰの書面による配送の要請を以て行われることとされ(本件契約第〇条)、また、審査請求人Ⅱは、審査請求人Ⅰからの特段の指定がない限り、審査請求人Ⅱの選択する方法と運送業者により発送を行うこととされている

ことから（本件契約第〇条）、本件契約に基づき、審査請求人Ⅰは審査請求人Ⅱが輸出した本件各輸入貨物を本邦に引き取った事実が認められるものである。このことは、税関長が審査庁に提出した資料により、平成20年11月17日にB税関が審査請求人Ⅰに対して実施した事後調査においてB税関が審査請求人Ⅰより、「審査請求人Ⅰ sends stock transfer request and sales report to 審査請求人Ⅱ。」と記載のある資料の提示を受け、「審査請求人Ⅰは審査請求人Ⅱに対して、在庫移動のリクエストと販売報告書を送る。」との説明を受けたことから確認できる。このように、本件契約が本件各輸入貨物の本邦への輸入を現実にもたらしたものであることから、本件各輸入貨物の課税価格の決定において定率法第4条第1項の規定を適用できるかどうかは、本件契約を基に判断することとなる。

なお、審査請求人Ⅱ及び製造者との間で本件各輸入貨物の取引がなされているが、当該取引は、本件契約に基づく本件各輸入貨物の本邦への輸入の前段階で行われたものであって、定率法第4条第1項に規定する「輸入取引」があるかどうかの判断とは関係のないものである。

- ③ 次に本件契約が定率法第4条第1項に規定する「輸入取引」、すなわち輸入のための「売買」であるかどうかについて検討する。

売買契約は、民法第555条以下に規定されており、財産権を移転すること及びその対価として一定額の金員を支払うことの合意によって成立するから、売買契約の本質としては目的物が確定していることのほか、財産権の対価としての代金額又は代金額の決定方法が確定していることが必要である。

本件契約の条項について検討すると、審査請求人Ⅰは、審査請求人Ⅱの勘定及び危険負担で本件各輸入貨物を国内販売先に販売しており（本件契約第〇条）、また、本件各輸入貨物の所有権は、審査請求人Ⅱから直接国内販売先に移転し、審査請求人Ⅰが本件各輸入貨物に係る所有権を留保することはない（本件契約第〇条）。また、本件契約中に審査請求人Ⅱから審査請求人Ⅰに対して本件各輸入貨物を「販売」する、ないし、審査請求人Ⅰと審査請求人Ⅱとの間において「売買」がなされる旨規定した条項はない。

このように、本件契約においては、審査請求人Ⅰと審査請求人Ⅱとの間で、財産権の移転がなされているとは考えられず、その結果、「財産権の対価としての」代金額又は代金額の決定方法は確定されていない。

また、本件契約は「問屋契約」と称され、さらに、本件契約では、商法第551条から第558条までの規定に従って、審査請求人Ⅱは審査請求人Ⅰを問屋として指名するとされている（本件契約第〇条）。本件契約に定められているとおり、問屋契約は、商法第551条以下に規定されており、売買契約とは法律上別種の契約である。実質的にみても、問屋契約は「自己ノ名ヲ以テ他人ノ為メニ物品ノ販売又ハ買入ヲ為スヲ業トスル」ことを内容とする契約であり、そのような業行為の提供

を受け、その対価を手数料として支払うことが問屋契約の本質である。すなわち、本件契約における上記の諸条項からすれば、審査請求人Ⅰは問屋としての業務を提供し、その業務提供の対価を手数料として審査請求人Ⅱから得ているのであって、目的物を確定した上で、その目的物の代金額又は代金額の決定方法を確定して、売買契約としての権利義務を負っているものではないと認められる。

以上のことから、本件契約の諸条項から判断する限りにおいては、本件契約は売買であるとはいえない。

- ④ また、審査請求人及び処分庁からは、審査請求人Ⅰと審査請求人Ⅱとの間に売買があるとの主張はなされておらず、更に、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。
- ⑤ これらのことから、審査請求人Ⅰが審査請求人Ⅱの輸出した本件各輸入貨物を輸入した事実が認められるものの、そ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、従って、両者間の取引は、定率法第4条第1項に規定する「輸入取引」であるとはいえない。
- ⑥ 以上のことから、本件については、「輸入取引」があるとは認められないことから、定率法第4条第1項の規定を適用して本件各輸入貨物の課税価格を計算することはできない。
- ⑦ 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○条及び第○条）、また、審査請求人Ⅱは、審査請求人Ⅰを通じて本件各輸入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○条）、更に審査請求人Ⅰ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○条）など、審査請求人Ⅰと審査請求人Ⅱとの間に売買がないとすると不自然とも考えられるような条項も存在する。このように本件契約には不自然な点が見受けられるものの、上記④のとおり、両者間に売買があるとの主張がなされておらず、また、売買が存在するとの事実を疎明する資料も提出されていないことから、本件契約が売買であるとまで解することはできない。

#### ハ. 定率法第4条の2の規定の適用の可否について

上記ロにより、本件各輸入貨物の課税価格は、定率法第4条第1項の規定により計算することができない場合に該当し、同法第4条の2以下の規定により計算されることとなるが、定率法第4条の2の規定の適用において用いることのできる同種又は類似の貨物が存在することを示す資料は提出されておらず、また、税関長から提出された異議決定書において「審査請求人Ⅰも、包括評価申告書の提出時の説明において、本件各輸入貨物と同種又は類似の貨物は存在しないことを認めており」とされており、審査請求人においても本審査請求において同種又は類似の貨物の存在について主張をしていないことに照らせば、本件各輸入貨物と同種又は類似の貨物は存在しないものと認められることから、同法第4

条の2の規定により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2項の規定の適用の可否について

上記ハにより、本件各輸入貨物の課税価格は、定率法第4条及び第4条の2の規定により計算することができない場合に該当し、同法第4条の3以下の規定により計算されることとなる。

まず、審査請求人Ⅰは処分庁に対して、本件各輸入貨物の課税価格として、製造者インボイス価格が本件各輸入貨物の製造原価であるとして4条の3第2項適用申告を行っているので、同項適用の可否について検討する。

本件について仮に定率法第4条の3第2項の規定を適用するためには、同規定の定めるところにより、本件各輸入貨物の課税価格が、本件各輸入貨物の製造原価に本件各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などを加えた価格であることを確認する必要がある。そもそも本件の場合、本件各輸入貨物の「輸入」は、上記ロのとおり審査請求人Ⅱと製造者との間の売買ではなく、審査請求人Ⅰと審査請求人Ⅱとの間の本件契約によりなされていることから、上記通常の利潤及び一般経費については、審査請求人Ⅱへの貨物の販売における製造者の通常の利潤及び一般経費の額だけでなく、審査請求人Ⅱが本邦への輸出のために当該貨物を販売した場合の通常の利潤及び一般経費の額も含まれていることを確認する必要がある。しかるに、審査請求人Ⅰは、処分庁に対して本件各輸入貨物の生産に関する資料や上記通常の利潤及び一般経費に係る資料を提供していなかったことから、処分庁は当該輸入貨物の製造原価などを確認することができず、また、これらの情報が、通常、秘密とされる財務情報であることに鑑みれば処分庁が独自にこれらの情報を入手することも事実上困難であったものと認められる。したがって、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することはできないことは明らかである。

ホ. 定率法第4条の3第1項の規定の適用の可否について

① そこで、次に本件各輸入貨物の課税価格は、定率法第4条の3第1項の規定により計算することができない場合に該当したか否かについて検討する。同規定によれば、本件各輸入貨物の課税価格は、本件各輸入貨物又は本件各輸入貨物と同種若しくは類似の貨物の国内販売価格から、当該輸入貨物と同類の輸入貨物の国内販売に係る通常の手数料又は利潤及び一般経費等を控除して計算されることとなる。同項に規定される国内販売価格については、定率法施行令第1条の10第2項の規定により、これらの貨物について国内で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（以下「最大販売数量単価」という。）に基づいて計算した場合に得られる価格とされている。

② 上記①により、定率法第4条の3第1項の規定による課税価格の計

算において用いられる国内販売価格等の数値及び資料は、輸入貨物等の国内販売を行っている者の固有のものであり、審査請求人 I が本件各輸入貨物に係る国内販売価格等の数値及び資料を保有していることについて争いはない。本件の場合、上記ハで述べたとおり、審査請求人 I も本件各輸入貨物と同種又は類似の貨物は存在しないことを認めており、税関がこれらの資料を独自に入手することは困難であるから、国内への販売を実際に行っている審査請求人 I からの資料提供を受けることが必要となる。

③ B税関は、上記 1. (3) で述べたとおり、審査請求人 I に対して事後調査を実施したが、平成 19 年 10 月及び平成 20 年 10 月における本件各輸入貨物の国内販売実績等を把握したにとどまり、審査請求人 I から事後調査を完了するのに十分な資料の提供がなかったため、事後調査が未完のまま調査期間を終了している。税関長より提出のあった上記国内販売実績等に係る手書き資料（月別製品販売リスト等）によると、本件各輸入貨物の製品番号毎の月間の総販売高及び総販売数量を確認することができるが、販売毎の単価及び数量を確認することができないため、最大販売数量単価を特定することができず、更に、同類の輸入貨物の国内販売に係る通常の利潤及び一般経費等の額を特定することもできない。したがって、同調査において入手した数値及び資料のみを用いて定率法第 4 条の 3 第 1 項の規定により本件各輸入貨物の課税価格を計算することはできないものと認められる。なお、審査請求人は、平成 22 年 9 月 9 日に、事後調査時に税関職員の検査に供したとする書類を審査庁に提出している。当該書類の中には、「〇〇〇販売レポート」及び「製品総販売リスト」といった最大販売数量単価等を確認するために必要となる資料が含まれているが、審査請求人又は処分庁から別に証拠書類として提出された書簡等においてこれらの資料について全く言及がなされていない事実やこれらの資料が検査に供されていたのであれば、事後調査において、B税関は、「月別製品販売リスト」を筆写する必要はなく「〇〇〇販売レポート」を筆写していたであろうと推認されることなどから、これらの書類を「検査に供した」とする審査請求人の説明が真実であると判断することはできない。

④ 税関長より提出のあった B税関職員と審査請求人 I との一連の書簡によれば、B税関は、平成 20 年 11 月 17 日から平成 20 年 11 月 27 日までの間（11 月 22 日から 11 月 25 日までを除く。）に実施した事後調査において、B税関が必要と認めた資料の提供及び説明が不十分であったため、調査未了となったことから、同年 11 月 27 日以降、累次にわたり継続調査の要請を審査請求人 I に対して行ったが、審査請求人 I は、繁忙期であることなどを理由として B税関が提示した日程における継続調査の実施に事実上同意していないことが確認できる。また、B税関職員が審査請求人 I に宛てた平成 21 年 4 月 14 日付の書簡において、B税関が平成 21 年 5 月 11 日から同月 15 日までの日程における

継続調査の受入れを要請したところ、審査請求人 I は、平成 21 年 4 月 21 日付の B 税関職員に宛てた書簡において、この日程について、B 税関が輸入取引の内容の確認及び資料の分析の完了まで継続調査を行うのであれば、辞退すると述べていることが確認できる。加えて、審査請求人 I は、継続調査を受諾するに当たって B 税関による継続調査の実施に対して調査人員の制限や今回の追加調査をもって調査を完了することなどの調査受け入れの条件を提示しており、B 税関は審査請求人 I からのこれらの申し入れは法的根拠のない不当な要求であるとともに、その条件の内容から見て、適切な継続調査を実施できないと判断し、事後調査を打ち切ることとしたことが確認できる。

- ⑤ また、B 税関調査部長が審査請求人 I に宛てた平成 21 年 2 月 9 日付の書簡において、平成 17 年 11 月から平成 20 年 10 月までの間に販売した物品について、月別の製品コード毎の販売単価と販売数量を書面で回答するよう要請しているが、審査請求人 I は実際には提出にも応じていないにも関わらず「提出済みである」として当該要請に応じていないことが確認でき、更に、審査請求人 I が B 税関職員に宛てた平成 21 年 4 月 1 日付及び同月 2 日付の書簡において、会計処理で忙しく対応不可能であること及び社是に基づき一切の会計書類及びデータの持ち出しは制限されていることを理由に B 税関の要請を拒否していることが確認できる。
- ⑥ 上記③から⑤までに述べたとおり、B 税関は、平成 20 年 11 月の事後調査を未完のまま調査期間が経過した後、最大販売数量単価等を確認し、事後調査を完了するため、4 か月間以上にわたって審査請求人 I に対して資料の提出又は貸出しや継続調査の入れを要請したが、審査請求人 I が実質的に拒否していたものと認められる。
- ⑦ 以上の認定事実を総合勘案すると、本件各輸入貨物の課税価格は、定率法第 4 条の 3 第 1 項の規定により計算することができない場合に該当するものと認められる。よって、定率法第 4 条の 3 第 1 項の規定により課税価格を計算することができないとして定率法第 4 条の 4 の規定により課税価格を計算するとした処分庁の判断は適法・妥当であったものと認められる。また、最大販売数量単価に基づいて課税価格を計算することが上記のような事情によりできない場合において、そのような状況を放置して課税をしないこととするのは、課税の公平という観点からは到底容認できない状況となる。したがって、この点からも、定率法第 4 条の 3 第 1 項の規定により課税価格を計算することができないとして定率法第 4 条の 4 の規定により課税価格を計算するとした処分庁の判断は適法・妥当なものであると認められる。

#### へ. 定率法第 4 条の 4 の規定の適用について

- ① 上記ロ～ホにより、本件各輸入貨物の課税価格は、定率法第 4 条乃至第 4 条の 3 の規定により課税価格を計算することができない場合に該当し、定率法第 4 条の 4 の規定により計算されることとなる。同条

の規定により、同条を適用して計算される課税価格は、政令で定めるところにより計算される価格とされており、当該規定を受け、定率法施行令第1条の11においては、

- 同条第1号の規定により、定率法第4条第1項又は同法第4条の3第1項の規定を適用して計算された課税価格のうち、品質、性能、輸出の時期その他の事情の差異により生じた価格差を明らかにすることができるものと認められるものがある場合には、当該課税価格にこれらの価格差につき必要な調整を行った後の価格
- 同条第1号に該当する場合以外の場合には、同条第2号の規定により、関税評価協定の規定に適合する方法として税関長が定める方法により計算される価格を用いることとされている。

② 本件において、処分庁は、本件各輸入貨物が定率法第4条第1項の規定を適用して課税価格を計算することのできない貨物であること及び同法第4条の3第1項の規定を適用して計算された課税価格が存在しないことから、定率法施行令第1条の11第1号に規定する価格差を明らかにすることができるものと認められるものはないと判断し、同条第2号の規定を適用して、下記(イ)及び(ロ)の方法により本件各輸入貨物の課税価格を計算することとしたものと認められる。

(イ) 本件各輸入貨物のうち、平成19年10月及び平成20年10月に納税申告された貨物については、処分庁は、定率法第4条の3第1項の規定により計算される課税価格に準ずるものとして、事後調査により確認することのできた平成19年10月及び平成20年10月の国内販売実績に係る資料から算定した国内販売価格（それぞれの月の製品毎の平均販売単価）に基づき課税価格を計算した（処分1）。

(ロ) 本件各輸入貨物のうち、上記(イ)以外の期間に納税申告された貨物及び上記(イ)の期間に納税申告された貨物の一部については、処分庁は、申告されたそれぞれの月の国内販売実績を確認することができなかったことから、定率法第4条の2の規定により計算される課税価格に準ずるものとして、処分1の対象となった貨物の製品番号と同一の製品番号の貨物に対して処分1において計算した製品番号毎の課税価格を同種の貨物に係る取引価格とみなして課税価格を計算した（処分2）。

③ そこで上記②(イ)及び(ロ)に掲げる処分庁による課税価格の計算が「関税評価協定の規定に適合する方法」により行われたかについて考察すると、定率法第4条の4が準拠する関税評価協定第7条において、「輸入貨物の課税価額は、この協定及び1994年のガット第7条の原則並びにこれらの一般規定に適合する方法により、輸入貨物の輸入国において入手可能なデータに基づいて決定する」とされている。この適合する方法に関し、関税評価協定第7条の規定（解釈のための注釈）は、「第7条の規定により決定される輸入貨物の課税価額は、可能な限り、従前に決定された課税価額に基づいたものとすべきである」とし、

また、「第7条の規定により用いられる関税評価方法は、第1条から第6条までに定める方法のいずれかとすべきであるが、これらの方法の弾力的な使用は、合理的なものである限り、第7条の規定及びその目的に適合するものと認められる」としている。

- ④ 上記処分1の対象となった貨物の課税価格(上記②(イ))は、審査請求人Iから提示された国内販売実績に関する資料から入手した数値を用いて関税評価協定第5条に準拠する定率法第4条の3第1項に規定される方法を弾力的に使用して計算されている。当該方法の弾力的な使用について、処分庁は、上記ホのとおり、本件各輸入貨物の国内販売に係る最大販売数量単価を確認することができなかつたことから、入手可能であった平成19年10月及び平成20年10月における月間の製品毎の平均販売単価の平均を最大販売数量単価とみなして課税価格を計算したものである。定率法第4条の3第1項に規定する「国内販売価格」について最大販売数量単価を用いることとしている趣旨は、課税価格の計算において、国内販売における価格の実態をよりの確に示す価格が用いられるようにするためであると解される。処分庁が課税価格の計算において用いた「平均販売単価」は、国内販売において実際に用いられた価格(単価)そのものではないが、平成19年10月及び平成20年10月の月間の国内販売総額(実額)を国内販売数量で除して算出した国内販売価格の平均値であり、月間の国内販売における価格の実態を示す値であることから、当該「平均販売単価」を国内販売価格として用いることは上記の定率法第4条の3第1項の規定の趣旨に合致するものと解される。
- ⑤ 上記処分2の対象となった貨物(上記②(ロ))の課税価格については、関税評価協定第2条に準拠する定率法第4条の2に規定される方法を弾力的に使用して、処分1により既に決定された課税価格を用いて計算されている。
- ⑥ また、関税評価協定第7条の規定による課税価格の計算上の基礎として用いることのできない価格等が同条2に掲げられているが、処分庁による上記②(イ)及び(ロ)の課税価格の計算は、同条2に掲げる価格等のいずれにも基づくものではない。
- ⑦ なお、審査請求人は、関税評価協定の規定に適合しない方法であると主張しているが、これまで見てきた処分庁による対応から、関税評価協定又は1994年のガット第7条の原則に適合しないという事実を確認することはできない。
- ⑧ 以上のことから、処分庁による本件各輸入貨物の課税価格の計算は適法・妥当に行われたものと認められる。

(2) 審査請求人IIと製造者の売買が輸入取引であるとする審査請求人の主張について

審査請求人は、審査請求人IIと製造者の間の売買を原因として本件各輸入貨物は外国から本邦に到着したから、あるいは、当該売買が本件各輸入



貨物を本邦に向けて輸出することを目的として行われたものであるから、当該売買が輸入取引に該当すると主張しているが、上記（１）ロにおいて述べたとおり、審査請求人Ⅱと製造者の間の売買は、そもそも定率法第４条第１項に規定する「輸入取引」があるかどうかの判断とは関係のないものであり、審査請求人の主張は法令の解釈適用を誤っており、理由があるとは認められない。

なお、審査請求人は、当該売買が関税評価協定第１条にいう輸入国への輸出のための販売であると主張しているが、この「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」とした上で、「輸入国への輸出のために販売された場合の輸入貨物の現実に支払われた又は支払われるべき価格は、前段階の販売ではなく、輸入貨物を輸入国に持ち込む前に行われた直近の販売を基に決定される」と結論付けていることから、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、輸入国への貨物の引取りを現実にもたらした売買を意味するものと解され、審査請求人Ⅱと製造者との間の売買が該当しないことは明らかである。

（３）更正処分が理由が事実誤認であるとする審査請求人の主張について

イ．審査請求人は、本件契約で約されているのは、審査請求人Ⅰが審査請求人Ⅱの委託を受けて本件各輸入貨物を独占的に日本国内において販売すること、審査請求人Ⅰが本邦の保税地域に到着した本件各輸入貨物について輸入者として輸入手続きを行うこと、審査請求人Ⅰがその他付随するサービスを審査請求人Ⅱに対して提供すること等を内容とするものであって、輸入取引の有無の判断とは無関係であり、本件においては、審査請求人Ⅱと製造者の間に輸入取引としての売買が存在するから、更正処分の理由は誤りであると主張する。

ロ．しかしながら、本件の場合、上記（１）ロ②に述べたとおり、そもそも本件各輸入貨物については、本件契約を基に「輸入取引」の有無を判断することとなるところ、審査請求人は法令の解釈適用を誤っており、理由があるとは認められない。

ハ．更に、審査請求人は、本邦の顧客とX国のメーカーが直接、販売店契約を締結し、当該契約に基づき、本邦の顧客の出荷要請を基因として個別の売買契約を締結し、当該売買契約により貨物が本邦へ輸入される場合を例に、当該例における当該売買契約が輸入取引となることを引き合いに出して、本件契約による輸入においても、製造者と審査請求人Ⅱとの間の売買取引が輸入取引であり、上記販売店契約と同様に、本件契約

に基づく製品の輸入であるから輸入取引がないとの主張も成り立ち得ないなどと主張する。

- ニ. 審査請求人が引き合いに出している例であれば、本邦の顧客とX国のメーカーとの間の取引が貨物を本邦に引き取るという行為を現実にも可能とするものであり、かつ、当該取引が売買によるものであることから、当該取引が輸入取引に該当するとも考えられる。しかしながら、本件の場合、上記(1)ロに述べたとおり、審査請求人の示した例とは異なり、審査請求人Iと審査請求人IIとの間に売買契約が締結されているとはいえないのであるから、審査請求人の主張に理由があるとは認められない。

(4) 定率法第4条の3は適用できるとする審査請求人Iの主張について

- イ. 審査請求人は、仮に定率法第4条第1項が適用できないとしても、同法第4条の3の規定を適用して課税価格を計算できるとし、その理由として、「定率法第4条の3の規定を適用し、課税価格を決定するための資料は客観的に存在する。B税関は、事後調査において、審査請求人I社が要求された資料を提示しているのに適切な調査分析を行わなかったか、審査請求人I社に資料要求をしなかったため同条の各方式を適用するための資料を入手できなかっただけのことである。」「審査請求人Iは、税関から提供を求められた「最大販売数量単価確認のために必要な資料」及び「国内販売価格から控除することとされている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利潤及び一般経費等の額」を算定するための資料はすべて提出しているうえ、審査請求人IはB税関の調査を拒絶しあるいは忌避したものではない。」「事後調査後に、B税関調査部長から審査請求人Iに宛てた平成21年2月9日付け書面では、いくつかの事項について書面での回答及び関係書類の写しの提出を求めている。このうち、国内販売実績に係る資料は月別製品販売リスト2点及び売上等に係るデータを記録したCDの3点のみである。これらの資料はいずれもB税関に対して提出済みであり、また、これらの資料があれば定率法第4条の3を適用することは十分に可能である。」と主張する。

- ロ. しかしながら、税関長より提出のあった平成21年10月1日付でB税関職員から審査請求人Iに宛てた書簡によれば、「実際には、要求資料の一部である総勘定元帳等の内容をコンピューターから打ち出したものについては資料の提出・提示がありませんでした。」とあり、また、提示がなされた国内販売実績に係る資料については、「3年分にわたる膨大な資料が提示されたのみで、コピーを頂くことも出来ませんでした。このため、調査担当者は必要な資料を筆写せざるを得ませんでした。しかし、限られた時間ではごく一部しか筆写することはできず、調査を完了することはできませんでした。」とある。

当該書簡の内容は、審査請求人及び税関長より提出のあった資料から確認できる、調査担当者が事後調査前の平成20年9月26日に具体的に調査対象となる帳簿書類を示した準備依頼書類一覧表等を審査請求人I

に対して送付している事実及び課税価格の計算に必要な月別製品販売リスト等の内容を調査担当者が筆写した資料が存在している事実と整合している。更に、上記（１）ホ④で述べたとおり、平成 20 年 11 月 17 日から同月 27 日までの間に実施した事後調査時に十分な調査ができなかったため、当該事後調査の実施後に調査担当者が課税価格の計算に必要な資料の提出を累次にわたり要請したのに対し、審査請求人 I が当該資料の提出を行ったことを示す事実も確認されていない。

ハ. また、審査請求人は、「審査請求人 I は、税関から提供を求められた「最大販売数量単価確認のために必要な資料」及び「国内販売価格から控除することとされている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利潤及び一般経費等の額」を算定するための資料はすべて提出している」と主張する。審査請求人から提出された証拠資料のうち、「〇〇〇販売レポート」及び「製品総販売リスト」が処分庁に提出されていたのであれば、確かに処分庁は最大数量販売単価を確認するための資料として利用できたとも解されるが、審査請求人及び処分庁から提出された証拠資料において、これらの資料が処分庁に提出されていたという事実を確認することはできず、更に、上記（１）ホ③に述べたとおり、これらの資料を税関職員の検査に供したとする審査請求人の説明も真実であると判断することはできない。

ニ. 以上のことから、処分庁は定率法第 4 条の 3 第 1 項の規定を適用して課税価格を計算するために必要な資料の提出を受けることができなかったと認められる。また、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することができないことは上記（１）ニで述べたとおりである。

ホ. 更に、審査請求人は、月別製品販売リスト 2 点及び売上等に係るデータを記録した CD があれば、定率法第 4 条の 3 を適用することは十分に可能であるとしているが、B 税関より提出のあった月別製品販売リスト等の手書き資料によると、販売毎の単価及び数量を確認することができないため最大販売数量単価を特定できず、また、同類の輸入貨物の国内販売に係る通常の利潤及び一般経費の額を特定することもできない。また、平成 21 年 2 月 19 日付で審査請求人 I が B 税関に宛てた書簡において、審査請求人 I はコミッションの中の〇〇費等について、個別処理は義務付けられていないため、輸入製品及び国内調達品を合算し計上していると説明し、これらの資料によっても輸入製品だけに係る通常の利潤及び一般経費を特定できないことを自らも認めている。これらのことから、上記資料を用いたとしても定率法第 4 条の 3 の規定を適用して課税価格を計算することはできなかったと認められ、審査請求人の主張に理由があるとは認められない。

ヘ. なお、審査請求人は、定率法第 4 条の 3 の規定を適用して本件各輸入貨物の課税価格を計算できると主張しているところ、そもそも処分庁は、上記（１）へに述べたとおり、定率法第 4 条の 4 の規定により、定率法第 4 条の 3 第 1 項に規定される方法を弾力的に使用して計算した価格に

基づいて本件各処分を行ったのであり、この意味においては、本件各処分は審査請求人の主張に適合する方法により行われたものともいえる。

ト. また、審査請求人は、処分庁が更正処分を行うに当たっては、処分庁は法令上与えられた調査権その他の権限を十分に活用して情報収集を行い、所要の情報を入手するべく可能な限りの努力をする義務を当然に負うものであり、処分庁は単に審査請求人 I に対して質問・調査を行った以外には何ら情報収集を行っておらず、また、審査請求人 I に対する質問・調査以外に採りうる手段が存在しないことについて一切の主張立証を行っていないと主張する。

チ. しかしながら、上記（１）ホ②で述べたとおり、審査請求人 I も本件各輸入貨物と同種又は類似の貨物は存在しないことを認めており、税関がこれらの資料を独自に入手することは困難である。また、事後調査において、実定法上特段の定めのない実施の細目について、どのような調査内容や調査手法を採るかは、所得税の税務調査に係る最高裁判例（最高裁昭和 48 年 7 月 10 日第三小法廷決定）の趣旨に照らせば、質問検査の必要性和相手方の私的利益との衡量において社会通念上相当な限度にとどまるかぎり、権限ある調査担当職員の合理的な選択に委ねられるものと解される。本件においては、定率法第 4 条の 3 第 1 項の規定による課税価格の計算において用いられる国内販売価格等に係る資料を輸入貨物等の国内販売を行っている審査請求人 I が保有していることについて争いはなく、上記 1.（3）及び（4）で述べたとおり、B 税関は当該資料を保有している審査請求人 I に対して事後調査を実施し、当該資料の提供を累次にわたり要請していたのであるから、事後調査を担当した B 税関職員は社会通念上相当な限度において、合理的な選択に基づいて調査を行ったものと認められ、審査請求人の主張に理由があるとは認められない。

（5）定率法第 4 条の 4 の方法が不合理であるとする審査請求人 I の主張について

イ. 審査請求人は、本件各処分は定率法第 4 条の 4 の規定を適用してなされているが、その方法は定率法施行令第 1 条の 11 第 1 号に該当せず、また、関税評価協定の規定に適合しない方法であるから、違法であると主張する。

ロ. しかしながら、本件各処分は、上記（１）へで述べたとおり定率法施行令第 1 条の 11 第 2 号の規定を適用した処分であり、同条第 1 号の規定を適用した処分でないことから、審査請求人 I の主張は事実と反しており、理由があるとは認められない。また、処分庁による本件各輸入貨物の課税価格の計算が関税評価協定又は 1994 年のガット第 7 条の原則に適合しないという事実を確認できないことも上記に述べたとおりである。したがって、本件各処分は関税評価協定の規定に不適合であるとの審査請求人の主張には、理由があるとは認められない。

ハ. 上記主張に加えて、審査請求人は、「具体的な方法についてはこれまで

のところ一切明らかにされておらず、したがって、本件各処分が定率法第4条の4に適合する方法によるものであることについて一切の主張立証は行われていないことから、本件各処分は定率法第4条の4に適合しないものであるというほかはない。」と主張する。更に、審査請求人は、本件各処分の異議決定書には、税関長が課税価格を計算した具体的な方法や用いた資料について一切言及がない（更正決定時にも具体的計算方法について説明されていない。）とし、異議決定の理由附記には不備があるから、異議決定は取り消されるべきであると主張する。

ニ. しかしながら、税関長から提出された更正通知書及び別添によると、更正決定時において、処分庁は、更正通知書の「更正の理由」欄に、「別紙のとおり」と記載し、更正通知書に添付して請求人に送付している「別紙」において、更正する理由及び更正処分の適用法条について具体的に説明していることが確認できる。また、同通知書に添付して請求人に送付した「別添2」において、定率法第4条の4（(イ)平成21年9月29日付更正処分については、同法第4条の3第1項の弾力的適用、(ロ)翌30日付更正処分については、同法第4条の2の弾力的適用）により更正する貨物の計算例と題して、更正する本件各貨物に含まれる、特定の製品1つを例示として、更正する税額までの計算過程についても明示していることも確認できる。なお、審査請求人は、所得税法上の青色申告書に係る更正の理由附記に係る最高裁判決を引用しているが、そもそも、関税等の更正において理由の附記は法令上義務付けられていないのであるから審査請求人に事実の誤認があるが、いずれにしても、上記のとおり、更正通知書に更正の理由等を具体的に附記しているところであり、審査請求人の主張は、事実と反しており、理由があるとは認められない。

(6) 事後調査に対し全面的に協力したという審査請求人Iの主張について

イ. 審査請求人は、「審査請求人IはB税関の事後調査に対して法令の定めに従い十分な全面的協力を行ってきたにも関わらず、B税関は審査請求人Iとの間で書面により合意された日時に調査を行わなかったばかりか審査請求人Iに臨場することすらなく、また、審査請求人Iの申告内容の誤りに係る具体的な内容及び修正申告の具体的な計算方法について審査請求人Iの求めにも関わらず何ら説明することなく、更正処分を行うことをちらつかせつつ修正申告を行うことを要求したものである。したがって、審査請求人Iが事後調査に協力しなかったため必要な資料が得られず、定率法第4条の3を適用することができなかつたとする税関長の異議決定は、その根拠を完全に欠くものである。」と主張する。

ロ. しかしながら、上記(1)ホ④に述べたとおり、B税関が平成21年5月11日から同月15日までの日程における継続調査の受入れを要請したところ、審査請求人Iは、この日程について、B税関が輸入取引の内容の確認及び資料の分析の完了まで継続調査を行うのであれば、辞退すると述べており、加えて、審査請求人Iは、継続調査を受諾するに当たっ

てB税関による継続調査の実施に対して調査人員の制限や今回の追加調査をもって調査を完了することなどの調査受け入れの条件を提示しており、B税関は審査請求人Iからのこれらの申し入れは法的根拠のない不当な要求であるとともに、その条件の内容から見て、適切な継続調査を実施できないと判断し、上記日程における調査の実施に合意していないと認められる。なお、上記(4)において述べたとおり、平成20年11月に実施した事後調査において、B税関が審査請求人Iから課税価格の決定に必要な資料の写しの提出を受けることができなかつたため、当該資料を筆写せざるを得なかつたことなどの経緯を考慮すれば、B税関が審査請求人Iに通知した平成21年5月11日から5月15日までの調査期間について、審査請求人Iの十分な協力が得られることが前提の目安であり、輸入取引の内容の確認及び資料の分析の完了までとして、調査人員を各日8名で実施することを調査内容として予定していたことは、質問検査の必要性と相手方の私的利益との衡量において社会通念上相当な限度の範囲内にあり、許容されるものと認められる。したがって、審査請求人Iが提示した調査受け入れの条件を法的根拠のない不当な要求であり、継続調査の実施は不可能であるとしたB税関の判断は適切であったと認められる。

ハ. また、審査請求人は、上記イのとおり、処分庁が審査請求人Iの求めにも関わらず何ら説明することなく、更正処分を行うことをちらつかせつつ修正申告を行うことを要求したとしているが、平成21年9月10日付でB税関職員から審査請求人Iに宛てた書簡は、審査請求人Iに対する継続調査の実施は不可能と判断したため、調査を打ち切らざるをえなくなつたとともに、調査により誤りが判明した申告について、あくまでも任意に審査請求人Iに対して修正申告を懲慥したにとどまるものであって、更正処分に至る過程において、B税関により不適正な法令上の手続きが行われたとは認められない。

以上のことから、審査請求人の主張に理由があるとは認められない。

#### (7) 審査請求人IIの審査請求人適格について

イ. 行政不服審査法(昭和37年法律第160号)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、同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)。

ロ. 本件各処分の内容は関税の更正処分及び過少申告加算税の賦課決定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、関税法第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。本件各輸入貨物の輸入者は審査請求人Ⅰであり、審査請求人Ⅱは納税義務者ではなく、本件各処分を受けた者ではない。また、審査請求人は、本件各処分の結果、審査請求人Ⅱの負担すべき関税額等が必然的に増加するから審査請求人Ⅱが審査請求人としての適格を有すると主張するが、それ自体は審査請求人Ⅰと審査請求人Ⅱ間の契約上の問題であって、関税法及び定率法のいかなる規定も輸入者ではない審査請求人Ⅱの利益を保護しているとは解されないのであるから、審査請求人Ⅱ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ない。

以上のことから、審査請求人の主張に理由があるとは認められない。

#### （8）課税価格の訂正について

税関長から提出された資料によれば、原処分における国内経費率の計算において、減ずるべき数字を加えていたことが判明し、その結果税額への影響が出ることが認められる。具体的には、B税関b出張所長が平成21年9月29日付で行った平成19年10月10日付輸入（納税）申告（輸入申告番号〇〇〇〇）に係る関税額を〇〇〇〇円とする関税更正処分（更正第〇〇〇〇号）について、正しくは〇〇〇〇円となること、及びB税関c出張所長が平成21年9月29日付で行った平成19年10月10日付輸入（納税）申告（輸入申告番号〇〇〇〇）に係る関税額を〇〇〇〇円とする関税更正処分（更正第〇〇〇〇号）について、正しくは〇〇〇〇円となることが認められる。

#### （9）結論

以上のことから、原処分中の計算に過誤があり、その結果関税額を減ずべきであることが認められることから、その限りで原処分を変更する必要があるものの、その他にわたっては、審査請求人Ⅰの主張には理由がなく、また、本件各処分は適法・妥当に行われていると認められることから、審査請求人Ⅰの審査請求をいずれも棄却し、また、審査請求人Ⅱは審査請求人として不適格であることから、審査請求人Ⅱの審査請求をいずれも却下することが相当である。

## 処分目録

番号	処分庁	処分年月日	処分内容
処分 1	A税関	平成21年 9月29日	a 出張所長の関税更正処分 (更正第○号及び第○号)
			a 出張所長の関税加算税賦課決定処分 (過少申告加算税賦課決定第○号及び第○号)
	B税関		b 出張所長の更正処分 (更正第○号及び第○号)
			b 出張所長の関税加算税賦課決定処分 (過少申告加算税賦課決定第○号及び第○号)
			c 出張所長の更正処分 (更正第○号及び第○号)
			c 出張所長の関税加算税賦課決定処分 (過少申告加算税賦課決定第○号及び第○号)
処分 2	A税関	平成21年 9月30日	a 出張所長の関税更正処分 (更正第○号～第○号)
			a 出張所長の関税加算税賦課決定処分 (過少申告加算税賦課決定第○号～第○号)
	B税関		b 出張所長の更正処分 (更正第○号～第○号)
			b 出張所長の関税加算税賦課決定処分 (過少申告加算税賦課決定第○号～第○号)
			c 出張所長の更正処分 (更正第○号～第○号)
			c 出張所長の関税加算税賦課決定処分 (過少申告加算税賦課決定第○号～第○号)