

答申 第 91 号
平成 23 年 10 月 17 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 23 年 9 月 28 日付財関第 1061 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。

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 出張所長が平成 22 年 6 月 2 日付で行った関税の過少申告加算税の各賦課決定処分
- 処 分 2 A 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。）が平成 22 年 9 月 2 日付、10 日付、15 日付、17 日付、21 日付、29 日付、同年 10 月 1 日付、8 日付及び 13 日付で行った関税の過少申告加算税の各賦課決定処分
- 本件各処分 処分 1 及び処分 2
- 本件各輸入貨物 処分 1 又は処分 2 の対象となった納税申告に係る輸入貨物

意 見

別紙処分目録記載の処分庁がそれぞれ行った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. 事案の概要

- (1) 審査請求人（以下「請求人」という。）は、本件各輸入貨物の輸入者として、D国に所在するE社との契約（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継続して輸入している。
- (2) 平成21年9月17日、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、A税関に対し、関税法施行令（昭和29年政令第150号）第4条第3項の規定に基づき、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（特殊な輸入貨物に係る課税価格の決定）の規定を適用し、D国等に所在する当該貨物の製造者（以下「ベンダー」という。）からE社が当該貨物を購入した取引におけるインボイス価格（以下「ベンダーインボイス価格」という。）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（製造原価に基づく課税価格の決定）の規定に準じて課税価格を計算する旨を記載した包括申告書を提出した。
- (3) 同日、A税関は、当該包括申告書の審査において、当該貨物の課税価格については、定率法に規定される適用法条の優先順位に従って、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）の規定を適用して計算すべきと判断したことから、その旨を審査が終了できない理由として記載した書面を添付して、当該包括申告書を審査未了とし、請求人に対して交付した。
- (4) 同日、A税関は、請求人に対し、本件契約に基づき輸入する貨物の輸入（納税）申告については、A税関が適正と認める方法として、定率法第4条の3第1項の規定により、国内販売価格から同項第1号イからハまでに掲げる手数料又は利潤及び一般経費等の額を控除して得られる価格に基づき課税価格を計算するとともに、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。

これに対し請求人は、同項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、上記（3）の審査未了として交付された包括申告書に記載された方法により、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）申告を行うとともに、法第73条第1項の規定に基づき、必要な担保を提供したうえで、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、貨物を引き取りたい旨をA税関へ申し出た。
- (5) 平成21年9月30日以降、請求人は、処分庁に対し、本件契約に基づき輸入する貨物について、上記（4）の申し出のとおり、定率法第4条の4の規定を適用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、別紙記載のとおり輸入（納税）申告を行うとともに、輸入許可前貨物引取承認

- を受けて引き取った。
- (6) A税関は、請求人に対し、輸入許可前貨物引取承認を受けて引き取られた貨物（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及び当該資料に基づく課税価格の計算に係る説明を求めていたところ、同年12月3日以降、請求人より、承認済み貨物に係る国内販売価格並びに国内販売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」という。）に関する資料の提出及び当該資料に基づく課税価格の計算に係る説明があった。
- (7) 平成22年3月30日、A税関は、請求人に対し、それまでに提出のあった資料及び請求人の説明内容に基づき、国内販売価格に対する国内経費等の割合（以下「国内経費率」という。）として、概算の数値である「〇%」を提示した。
- (8) 同年4月2日、請求人は、A税関から提示された国内経費率について、最終の公式見解であると理解し納税申告手続を開始してよいかどうかをA税関に照会したところ、A税関は、国内経費率に変更の余地があることを前提に、請求人が国内経費率についての意見を述べる場を設けるとした上で、同月19日、請求人に対して、A税関が提示した国内経費率は最終的なものではない旨回答した。
- (9) 同年5月17日、請求人は、別紙中別表1記載の輸入（納税）申告（以下「本件申告1」という。）について、上記国内経費率「〇%」を用いて課税価格を計算し、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「本件修正申告1」という。）を行った。
- (10) その後、請求人はA税関に対し国内経費率等の資料を追加提出したことから、A税関は、当該資料を踏まえて国内経費率を再計算し、平成22年5月21日、請求人に対し、改めて国内経費率「〇%」を提示した。
- (11) A税関は、国内経費率「〇%」を用いて本件申告1に係る承認済み貨物の課税価格を計算したところ、本件修正申告1の後における関税額（納付すべき関税の額をいう。以下同じ。）が過大であることが判明したため、同年6月2日、B出張所長は、当該関税額を減額する更正（以下「本件減額更正」という。）を行うとともに、本件申告1に係る関税額が、本件減額更正後の関税額よりも過少であったことから、本件減額更正後の関税額と本件申告1に係る関税額の差額に対し、処分1を行った。
- (12) 同年9月2日から同年10月8日までにかけて、請求人は、別紙中別表2記載の輸入（納税）申告（以下「本件申告2」という。）について、国内経費率「〇%」を用いて課税価格を計算し、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「本件修正申告2」という。）を行った。
- (13) 処分庁は、上記各修正申告に応じて、本件修正申告2の後における関税額と本件申告2に係る関税額の差額に対し、処分2をそれぞれ行った。

- (14) 請求人は、同年8月3日に処分1について、同年10月8日に処分2のうち同年9月2日から同月21日までにかけて行われた処分について、同年11月30日に処分2のうち同年9月29日から同年10月13日までにかけて行われた処分について、A税関長に対して異議申立てを提起した。
- (15) A税関長は、同年10月22日に処分1に係る異議申立てについて、同年12月22日に処分2に係る異議申立てについて、それぞれ異議申立てを棄却する決定を行った。
- (16) 請求人は、同年11月12日に処分1について、平成23年1月18日に処分2について、財務大臣に対して審査請求を提起した。
- (17) 同年4月1日、審査庁は、行政不服審査法（昭和37年法律第160号。以下「審査法」という。）第36条の規定に基づき、上記2件の審査請求を併合した上で、A税関長に対し、審査法第22条第1項の規定に基づき、提出期間を同月22日までと定めて弁明書の提出を求めた。
- (18) 平成23年4月11日、A税関長は審査庁に対し弁明書を提出した。
- (19) 同年4月13日、審査庁は、請求人に対し、審査法第22条第5項本文の規定に基づき上記（18）の弁明書の副本を送付するとともに、審査法第23条の規定に基づき反論書の提出期間を同年5月11日までと指定する通知を行った。
- (20) 同月9日、請求人は審査庁に対し、反論書を提出した。
- (21) 同月27日、審査庁は請求人に対し、審査法第26条ただし書きの規定に基づき証拠書類等の提出期間を指定する通知を行った。
- (22) 同日、審査庁はA税関長に対し、審査法第28条の規定に基づき関係資料の提出を要請し、同年6月2日、A税関長は審査庁に対し関係資料を提出した。

2. 請求人の主張

審査請求書及び反論書によれば、請求人の主張は概ね以下のとおりである。

(1) 過少申告加算税を課すべきでない「正当な理由」について

イ 過少申告加算税は、その期限内申告書におけ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において課されない（法12条の2第3項、国税通則法65条第4項、地方税法72条の100）。

ここに「正当な理由」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、・・・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」（最高裁平成18年4月20日判決、最高裁平成18年4月25日判決）をいう。

ロ 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て課されるものであり、これによって、過少申告による納税義務違反の発生を防止し、適正な申告納税の実現を図り、もって納税の実を挙げようとする行政上の措置である（最高裁判決平成

18年11月16日)。この趣旨に照らせば、少なくとも適正な申告を行うことが当初不可能であった場合には、過少申告加算税を課すべきでない「正当な理由」があることは明らかである。なぜならば、そもそも当初から適正な納税が不可能であった場合には、納税義務違反があるとは言えないし、過少申告加算税の目的を達成できないからである。むしろ、過少申告加算税を課すことは、納税者に不可能を強いることになり、不当又は酷な結果を招来することになる。

ハ 関税法基本通達（以下「基本通達」という。）12-2-1も、「課税標準の確定に日時を要する事情がある」ため輸入者が当初の申告時に課税標準を適法に算定することが不可能な場合につき、税関長の承認を受けて輸入の許可前の貨物の引取りを行い、輸入の許可前に暫定的な金額で課税標準を確定した場合には、その後に課税標準の算定が可能になってから、当初の暫定的に確定した課税標準額を修正申告又は更正により適法な課税標準額に増額する結果になったとしても、「正当な理由」があるものとして過少申告加算税を課すべきでない旨を明らかにしている。

ニ これは、法73条の趣旨及び担保の提供が貨物引取の条件であることから、「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」であることによるものである。すなわち、法73条の趣旨は、輸入貨物は、輸入の許可を受けなければ、国内に引取ることができないのが原則であるが、この原則をあくまでも厳守して、貨物を長く保税地域に留置させるときは、輸入者の商取引の商機を逸することにもなり適当でない。そこで、輸入の許可を得るのに相当の日時を要する場合等には、その輸入の許可前に貨物を引取ることができることにして、関税行政の円滑な運営と貿易業者の利便を図ることにしたのである。そうすると、輸入の許可前に貨物を引取り納税したものととの間の不公平は発生しないし、徴税の確保の要請も満たされている。したがって、輸入の許可前における貨物の引取りを行った者に対して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らかであり、基本通達12-2-1は、その点において、「正当な理由」に関する正しい法解釈を示した規定であるといえる。

ホ 本件は、当初の輸入申告時に国内販売価格による方法で課税標準を計算し申告することが不可能であった事案であり、基本通達12-2-1に該当する事案であるから、過少申告加算税を課すべきでない「正当な理由」がある。

(2) 当初申告時に国内販売価格による方法で課税価格を算定することは不可能であったこと

イ 本件は、次に述べるとおり、当初申告時には国内販売価格による方法で課税価格を算定することが客観的に不可能であった事案である。

ロ 第一に、本件において国内販売価格による方法で課税価格を計算する

ためには、A税関から示された経費率の計算方法からも明らかなおおりに、輸入申告がなされた日を含む一事業年度の損益計算書等の資料を用いて、経費率を計算することが必要である。しかしながら、輸入申告時は、事業年度の終了前であるから、この必要な計算資料は存在しない。したがって、本件においては、輸入申告時に、国内販売価格による方法で課税価格を計算することは客観的に不可能である。

ハ 第二に、国内販売価格による方法で課税価格を計算するためには、A税関から示された経費率の計算方法からも明らかなおおりに、E社の日本での取引にかかる損益計算書が資料として不可欠である。しかし、E社は全社の損益計算書しか作成しておらず、日本における取引だけをセグメントした損益計算書は存在しない。したがって、関税評価額を算定する目的だけのためだけに日本での取引だけを切り出した損益計算書を新たに作成する必要があるのであって、輸入申告時に存在する資料だけで、国内販売価格による方法で申告することは不可能である。

ニ 第三に、国内販売価格による方法を適用するためには、たとえば、最大販売数量での販売単価の価格のデータ収集が必要であるが、それは膨大な作業を要するから、直ちに関税評価額を算定することは不可能である。

ホ 第四に、国内販売価格を算定する方法は一義的に明らかではなく、いかなる方法で課税価格を算定するかを確定するためには、税関と請求人との間の協議が必要とされていたから、申告時には、請求人が如何なる金額で輸入申告を行うべきかが明らかではない。現に、国内販売価格による方法で課税価格を計算するのに要する資料の全てを請求人は平成22年2月18日に提出しているのに、A税関は、経費率の確定に何ヶ月も要している。

ヘ 以上のおおりに、輸入者である請求人に国内販売価格による方法での課税標準の確定に日時を要する事情が存在し、当初申告時には国内販売価格による方法で課税価格を算定することが客観的に不可能であったことは明らかである。

(3) 過少申告加算税に係る「正当な理由」が存在すること

イ 基本通達12の2-2は、既に述べたとおりに、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一事例として、①輸入者に課税標準の確定に日時を要する事情があり、②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取られた場合で、③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、を規定している。

ロ 本件では、既に述べたとおりに、国内販売価格による方法での課税標準の確定に日時を要する事情が存在し、当初申告時には国内販売価格による方法で課税価格を算定することが客観的に不可能であったから、①の

要件は満たしている。また、請求人が法第73条第1項に規定する税関長の承認を受けて貨物を引取った事実については争いがなく、②の要件も満たしている。さらに、A税関は、平成21年9月17日、国内販売価格による方法を適用して課税価格を決定しなければならないとの結論に達しており、請求人は国内販売価格による方法によって輸入（納税）申告を行わなければ、輸入貨物の引取りをなし得ないはずであるが、請求人からの要請に応じて、請求人による貨物の引取りを可能とするため、国内販売価格による方法による課税価格を計算するための資料を準備でき次第早急に提出することを条件に、請求人がベンダーインボイス価格に基づき暫定的に課税価格を算定して輸入許可前貨物引取承認申請を行って貨物を引取することを認めたのであり、「③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」という要件も満たしている。

ハ したがって、本件においては、過少申告加算税を課すべきでない正当な理由が存することは明らかである。

(4) 原処分庁の主張が失当であること

イ 第一に、原処分庁は、基本通達12の2-1の(5)の例示は、「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」とされているのであるから、本件では過少申告加算税に係る正当な理由があると認めることはできないと主張する。しかし、上記のとおり、通達に規定する要件が充足されていることは明らかであるから、原処分庁の主張は意味不明である。

ロ 仮に、原処分庁の上記主張の趣旨が、課税標準は修正申告又は更正により「確定」したのであって、輸入許可前には確定していないから、通達の要件を満たしていないというものであるならば、「確定」の法律的内容を誤るものであり、失当である。

「確定」とは、法6条の2に規定する「確定」と同一の意味内容である。申告納税方式の関税の税額及びその計算の基礎となる課税標準は、輸入者が本邦に到着した貨物を本邦に引取ることによって、抽象的に発生するが、その具体的な金額は、輸入者の申告により「確定」する。当初申告が誤りであった場合に、後に修正申告や更正がなされても、当初の申告が「確定」（課税金額及び課税標準の具体的な金額が定まること）であることに変わりはない。後の修正申告や更正は、当初申告により確定した金額を修正する効果を有するだけである。

本件においては、請求人が当初申告書を提出し、税関長の承認を受けて貨物を引取ることにより、関税の税額及びその計算の基礎となる課税標準が「確定」している。

そもそも、過少申告加算税は、当初申告と異なる金額の修正申告又は更正がなされた場合に課される付帯税であるから、原処分庁のように後

の修正申告又は更正が「確定」であると解するならば、「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」というケースが発生することはおよそありえないことになることから、原処分庁の主張が失当であることは明らかである。

ハ 第二に、原処分庁は、申告納税方式の性質に鑑みれば、納税義務者が自己の責任において貨物の課税価格及び関税額を計算して当初申告を行うものであり、課税価格の計算に如何なる資料及び数値を用いるかは、一義的には納税義務者たる請求人の判断に委ねられているから、課税価格を算定するのにどのような資料・数値を用いるかについて税関が見解を固めるのに相当な時間を要することは、「正当な理由」に該当しないと主張する。

しかし、本件は、前述のとおり、税関が見解を固めるのに時間を要しただけではなく、国内販売価格による方法で課税価格を算定するために必要なデータが未だ存在しておらず、また、データは存在するが膨大な量であるためにその入手に相当な時間を要する事案であったのであるから、「課税価格を算定するのにどのような資料・数値を用いるかについて税関が見解を固めるのに相当な時間を要した」という請求人の主張だけを論難しても、正当な理由がないことにはならないから、原処分庁の主張は失当である。

ニ 更に言えば、原処分庁は、申告納税方式の性質に鑑みれば、納税義務者が自己の責任において貨物の課税価格及び関税額を計算して当初申告を行うものであると主張してはいるが、原処分庁は請求人がベンダーインボイスの価格に基づく輸入申告を単に受理したのではない。原処分庁は、請求人に対し、本来当初の輸入許可前貨物の引取承認申請において計算が行われた納税額と当該納税額の1割を合算した総額の担保額を提供すれば十分であるにも拘らず、国内販売価格による方法で課税価格を算定した場合の税額に相当する担保額を積ませたのであり、また、後に国内販売価格による方法で課税価格を計算することを当然の前提として、「課税価格計算のための資料を早急に提出すること」との条件を付して、輸入許可前の貨物の引取りを承認したのである。

後に国内販売価格による方法で課税価格を算定でき次第、修正申告を行うことを想定して、その金額に対応する担保を積んで当初申告を行った請求人に対して、過少申告加算税を課すことは不当又は酷であるから、過少申告加算税を課すべきでない「正当な理由」はある。

ホ 更に、請求人が輸入許可前の貨物の引取りを行うに際し、A税関業務部通関総括第1部門担当統括審査官及び同部同部門職員と協議を行い同人らから「とりあえずベンダーが発行したインボイス価格をもって申告を行うように」との明確な指示が行われていることから、過少申告加算税を賦課することは不当である。

ヘ 本件の過少申告加算税賦課決定処分は、基本通達12-2-1にも違反して

いるのであって、その点からも、本件の処分が違法であることは明らかである。

(5) 結論

以上のとおり、本件において、過少申告加算税を課すべきでない正当な理由の要件は充足しているから、本件各処分はすべて取り消されるべきである。

3. 当審査会の判断

上記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) 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、本件各処分の適正性について、上記各規定を踏まえて検討する。

(2) 本件各処分の適正性について

イ 修正申告等に基づく納付すべき税額の有無

法第12条の2第1項の規定に基づく過少申告加算税は、当初申告に係る納付すべき税額について修正申告又は更正がされた事実があれば、原則として当該納付すべき税額に対して課されるものである。

本件において、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請求人と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っ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、それをもっ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、請求人から提出された証拠資料から、本件各当初申告がされる前の平成 21 年 8 月 4 日に A 税関から請求人に対して、請求人が本件各当初申告において用いた課税価格の計算方法は、E 社の経費及び利潤が課税価格に含まれていないことなどの不備がある旨の指摘がなされていることが確認できる。

これに加えて、本件各当初申告がされる前の平成 21 年 9 月 17 日に、請求人は、本件各当初申告において用いた課税価格の計算と同じ内容の包括申告書を A 税関に提出し、A 税関から当該課税価格の計算が法令の規定に従っておらず、適正ではない旨の指摘を受けている事実も確認できる。

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本件各当初申告をするよう請求人に伝えた事実が認められる。

その結果、請求人は、当初申告の後に定率法第 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ることを申し出ている。

更に、請求人は、A 税関が法令に照らして適切でないと指摘した課税価格の計算方法、すなわち、定率法第 4 条の 4 の規定を適用し、当該貨物のベンダーインボイス価格を基に計算した課税価格を用いて当初申告

を行い、その後にA税関が当初申告の日の前から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。

このような事実を照らせば、請求人は、請求人による当初申告に係る税額等が過少となっていることをA税関が認識しつつ修正申告がされなければ同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、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。

ハ 法第12条の2第3項の規定の適用

そこで、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、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。

① 「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。

② 「正当な理由」の有無

本件について「正当な理由」があるかどうか検討するに、以下の事実が認められる。

(イ) 請求人は、本件各当初申告を行う数年前から、本件契約に基づきE社の問屋として本件各輸入貨物と同種又は類似の貨物を継続して輸入し、国内販売を行っていた。

(ロ) 請求人は、本件各輸入貨物の当初申告の時点において、上記(イ)の同種又は類似の貨物の国内販売に係る資料及び数値を保有していた。

(ハ) 本件各当初申告がされる日の前の平成21年8月4日に、A税関は請求人に対して、本件各当初申告において用いられた課税価格の計

算方法には、E社の利潤等が課税価格に含まれないなどの不備があることを伝えていた。

- (ニ) 本件各当初申告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、
- (i) 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、
 - (ii) 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
 - (iii) 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
- を記載した文書を添付して交付しており、A税関は、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。
- (ホ) 請求人が本件各当初申告により申告した課税価格は、包括申告書に記載された計算方法、すなわち定率法第 4 条の 4 の規定に基づきベンダーインボイス価格を基礎として計算された。
- (ハ) 請求人が本件修正申告により申告した課税価格は、定率法第 4 条の 3 第 1 項の規定を適用して、本件各輸入貨物の国内販売価格から、A税関が提示した国内経費率を用いて計算した国内経費等の額及び関税額等を控除することにより計算された。
- (ト) 上記(ホ)及び(ハ)との間の課税価格及び関税額の差異は、請求人とE社との間の問屋契約に基づく取引においてE社が得る利潤等が課税価格の計算に反映されているか否かによるものであった。

このような事実によれば、本件各当初申告に係る税額が過少となったのは、請求人が、修正申告における課税価格の計算とは異なり、請求人とE社との間の取引におけるE社の利潤等を反映することなく課税価格を計算したことによるものと認められる。

本件において請求人は、上記(イ)及び(ロ)のとおり、本件各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貨物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、上記(ハ)及び(ニ)のとおり、A税関は、請求人が本件各当初申告を行う前から、本件各当初申告において用いられた課税価格の計算方法には、E社の利潤等が課税価格に含まれないなどの不備があること、及び当該計算方法ではなく定率法第 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、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、又は、E社の利潤等を含めて課税価格を計算することにより、本件各当初申告が過少とならないようにできたにもかかわらず、そのように努めることなく、本件各当初申告を行ったものと認められる。

そうすると、本件各当初申告に係る税額等が過少となったことについては、「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、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。

(3) 請求人の主張について

イ 請求人は、当初申告時に、本件各修正申告の税額等を申告することが客観的に不可能であったことから、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当たると主張する。

しかしながら、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輸入貨物に係る当初申告をすることにより本件各当初申告が過少とならないように努めることができたこと認められることは上記(2)ハ②に述べたとおりであるから、請求人の主張は採用できない。

ロ 請求人は、輸入の許可前に貨物を引き取るには、税関長が定めた税額に相当する担保額が提供されるのであるから、輸入許可を得て貨物を引き取り、納税したものと間の実質的な不公平は発生せず、徴税の確保の要請も満たされていることから、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当たると主張する。

しかしながら、上記(2)ハ①のとおり、過少申告加算税は、当初から適法に申告し納税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、適正な申告納税の実現を図り、もって納税の実を挙げようとする行政上の措置であり、担保を提供したからといって、適法に申告することが免除されるものではないから、請求人の主張には理由がない。

ハ 請求人は、当初申告時において、原処分庁が、いかなる資料・数値を用いて課税価格を算定すべきかについて見解を有していない状況であるから、原処分庁が指示することとなる資料・数値を当初申告時に用いて計算することが不可能であることなどを理由に、基本通達12の2-1の(5)の例示に該当するから、本件各当初申告の額が過少であったことについて正当な理由があると主張する。

基本通達 12 の 2-1 の (5) は、同通達 12 の 2-1 の柱書及び (6) から明らかなどおり、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輸入貨物に係る当初申告をすることにより本件各当初申告が過少とならないように努め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。

このような事情に照らせば、同通達 12 の 2-1 の (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」とは認められない。

よって、請求人の主張は採用できない。

ニ なお、請求人は、輸入許可前の貨物の引取りを行うに際し、A 税関業務部所属職員と協議を行い同人らから「とりあえずベンダーが発行したインボイス価格をもって申告を行うように」との明確な指示が行われていることから、過少申告加算税を賦課することは不当であると主張する。

しかしながら、請求人はその事実を裏付ける資料を提出していない一方で、A 税関長から提出された資料（平成 21 年 9 月 17 日付応接録及び同月 18 日付応接録）によれば、平成 21 年 9 月 17 日に請求人と A 税関業務部職員との間で協議が行われた事実、及び請求人から包括申告書に記載された計算方法と同じ方法での申告を認めるよう要請があったことに対し、同月 18 日に A 税関業務部職員が請求人に対して、「今までと同じ価格で申告された場合は、申告は受理します。しかし、重ねて言いますが、それは税関がその価格を認めたということではありません。」と述べている事実が窺われる。

以上に照らすと、請求人が上記のとおり主張する事実については明らかにされておらず、その主張は採用できない。

(4) 結論

以上のことから、請求人の主張は採用できず、また、本件各処分は適正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

