

答 申 第 112 号
令和 2年 12 月 10 日

財 務 大 臣
麻 生 太 郎 殿

関 税 等 不 服 審 査 会
会 長 佐 藤 英 明

答 申 書

令和2年10月8日付財関第906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7条の15第2項の規定に基づく関税の更正をすべき理由がない旨の通知に対する各審査請求につき、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

審査請求人 審査請求人A及び審査請求人B（合わせて「各審査請求人」という。）

本件処分1 C税関D出張所長（以下「D出張所長」という。）、C税関E出張所長（以下「E出張所長」という。）、F税関長及びG税関H支署I出張所長（以下「I出張所長」という。）が審査請求人Aに対して行った法第7条の15第2項の規定に基づく更正をしないことの通知

本件処分2 E出張所長、F税関長及びI出張所長が審査請求人Bに対して行った法第7条の15第2項の規定に基づく更正をしないことの通知

本件各処分 本件処分1及び本件処分2

意 見

本件各処分の取消しを求める審査請求（以下「本件審査請求」という。）については、これを棄却することが相当である。

理 由

第1 事案の概要

1 輸入申告に至るまでの経緯

- (1) 各審査請求人は、J国産の商品（以下「本件商品」という）を輸入するに当たり、平成29年11月29日、C税関長に対し、法第7条第3項の規定に基づき、「事前教示に関する照会書」をそれぞれ提出し、本件商品の関税率法（明治43年法律第54号。以下「定率法」という。）別表（以下「関税率表」という。）適用上の所属区分や関税率等に係る事前教示に関する照会を行った。当該事前教示に関する照会書には、本件商品は、Kを滅菌し、Lを分離し、Mを添加して発酵（凝固）させた後、膜分離によりホエイを除去し、濃縮した上で、冷凍したものである旨の製造工程表が併せて提出された。

これに対し、C税関において関税率表適用上の所属区分等の事前教示に係る事務を所掌しているC税関業務部は、同年12月21日付の各「事前教示回答書」により、本件商品は「酸性化したミルク」であり、関税率表第0403.90号の1の(1)に掲げる物品のうち輸入統計品目表（昭和62年6月大蔵省告示第94号）の統計番号（以下「輸入統計品目番号」という。）0403.90-118に該当するものに属し、世界貿易機関を設立するマラケシュ協定（平成6年条約第15号）附属書一Aの1994年の関税及び貿易に関する一般協定のマラケシュ議定書に附属する譲許表の第38表の日本国の譲許表（以下「WTO譲許表」という。）に定める税率（以下「協定税率」という。）として29.8%及び1キログラムにつき396円の関税が課される旨の回答をした（以下「本件事前教示」という。）。

- (2) しかし、各審査請求人は、平成30年2月8日、C税関長に対し、本件商品は、NにMを加え、発酵した後に膜分離の方法でホエイを一部除去して製造したナチュラルチーズであり、かつ、熟成の過程を経ないことからフレッシュチーズ（関税率表第0406.10号に掲げる物品のうち輸入統計品目番号0406.10-090に該当するもの）である旨の「事前教示回答書に関する意見の申出書」を提出した。

これに対し、C税関業務部は、同年3月13日付の各「事前教示回答書に関する意見の申出に対する回答書」により、事前教示回答書の変更及び撤回を行わない旨回答した。

- (3) 審査請求人Aは、平成30年2月5日から同年11月1日にかけてD出張所長、E出張所長、F税関長及びI出張所長に対し、審査請求人Bは、同年1月25日から同年2月16日にかけてE出張所長、F税関長及びI出張所長に対し、それぞれ上記(1)の各事前教示回答書（以下「本件事前教示回答書」と

いう。)を添付の上、輸入貨物(以下「本件貨物」という)が本件商品であり、関税率表適用上の所属区分が第0403.90号の1の(1)(輸入統計品目番号0403.90-118)に属し協定税率29.8%及び1キログラムにつき396円の関税が課されるものであるとして、輸入(納税)申告(以下「本件輸入申告」という。)を行い、それぞれ輸入許可を受けた。

2 更正請求及び更正をしないことの通知について

- (1) 後に、各審査請求人は、本件輸入申告について、平成31年1月10日、D出張所長、E出張所長、F税関長及びI出張所長に対し、本件貨物は、関税率表第0403.90号の1の(1)(輸入統計品目番号0403.90-118)に属し、協定税率29.8%及び1キログラムにつき396円の関税が課されるものではなく、関税率表第0406.10号(輸入統計品目番号0406.10-090)の「フレッシュチーズ」(協定税率29.8%)であり、当初申告により納付すべき税額が過大であったとして、法第7条の15第1項の規定に基づき更正の請求を行った。
- (2) これに対し、D出張所長、E出張所長、F税関長及びI出張所長は、令和元年6月27日、概ね次の理由により、本件輸入申告について、関税に関する法律の規定に従っていなかった又は関税額の計算に誤りがあったと認められず、更正すべき理由が無いと判断し、本件各処分を行った。

イ 各審査請求人は、事後にO社に委託して実施した試験の結果に基づき、本件貨物が「チーズ特有の保形性(固形状)」を有していると主張するが、当該試験に使用された検体が、本件貨物を代表するものであることが確認できない。仮に本件貨物がその様な性状のものであれば、本件輸入申告に添付して提出された本件事前教示回答書は、本件貨物の貨物説明と合致しない貨物説明(「ペースト状(解凍時)」)に基づくものとなるため、本件輸入申告の審査上、尊重されない。この場合、本件貨物の関税率表適用上の所属区分は本件輸入申告時の性状に基づき、別途決定される。

ロ 分類例規(昭和62年12月23日蔵関第1299号)のうち、第2部 国内分類例規「04.06項 1. ナチュラルチーズの取扱いについて」(以下「本件国内分類例規」という。)の「ナチュラルチーズの定義」の(1)(以下「定義(1)」という。)でいう「乳清」(ホエイ)は、関税率表第04.04項の物品で、関税率表解説(平成28年11月28日財関第1443号)において「ミルクから脂肪及びカゼインを除去した残りの天然構成成分」と規定されており、つまり乳糖、ホエイたんぱく質、無機物等からなる水溶液である。本件貨物は膜分離により乳成分の一部を除去する工程を経て得られたものであり、「乳清」を除去する工程を経て得られたものではないことから、本件貨物は定義(1)に合致しない。

ハ 本件貨物の乳糖の含有割合は0%と説明されていることから、一般的なチーズの乳糖の含有割合より明らかに高い数値を示している。また、原料であるNと本件貨物の成分組成は、乾燥状態で比較すると、ほとんど変化

しておらず、一般的なNのものに近似している。従って、本件貨物は、NをMで発酵し、酸性化したミルクの性質を維持していると考えらるべきであり、チーズの化学的特性を有するものと言えず、本件国内分類例規の「ナチュラルチーズの定義」の(2)(以下「定義(2)」という。)にも合致しない。

ニ 以上のことから、本件貨物は、関税率表第 04.03 項の「酸性化したミルク」に属するものであり、関税率表第 04.06 項の「チーズ及びカード」には属さない。

3 審査請求について

審査請求人Aは、本件処分1を不服としその取消しを求めて、審査請求人Bは、本件処分2を不服としその取消しを求めて、それぞれ令和元年9月25日付の各審査請求書をもって、財務大臣に対し本件審査請求を行った。

第2 関係法令の規定等について

1 輸入される貨物に係る関税の申告について

- (1) 貨物を輸入しようとする者は、当該貨物の品名並びに数量及び価格その他必要な事項を税関長に申告し、貨物につき必要な検査を経て、その許可を受けなければならないこととされている(法第67条)。
- (2) 法第6条の2第1項第1号に規定する申告納税方式が適用される貨物を輸入しようとする者は、税関長に対し、当該貨物に係る関税の納付に関する申告をしなければならないこととされている(法第7条第1項)。このときの申告は、法第67条の規定に基づく輸入申告書に課税標準、税額その他必要な事項を記載して、税関長に提出することにより行うこととされている(法第7条第2項)。

2 関税の課税について

(1) 課税標準と税率

輸入貨物に係る関税は、輸入貨物の価格又は数量を課税標準として課され(定率法第3条)、関税を課する場合の基礎となる貨物の性質及び数量は、当該貨物の輸入申告の時における現況によることとされている(法第4条第1項)。

輸入される貨物に課される関税率は、関税率表及びWTO譲許表等に定められており、関税率表適用上の所属区分等を決定することにより、当該所属区分等に対応する関税率が決定される。本件貨物が関税率表のいずれの項に属するかは、関税率表の解釈に関する通則(以下、単に「通則」という。)に従い、関税率表の部注、類注、項の規定等により決定され、それら規定の具体的解釈については、関税率表解説、分類例規に定められている。なお、本件貨物はJ国から輸入されており、経済連携協定に基づく関税の譲許の便益の適用を受けていないため、いずれの項に属するとしても、協定税率が適用される。

(2) 事前教示

納税義務者その他の関係者は、上記1(2)の関税の納付に関する申告について必要な輸入貨物に係る関税率表適用上の所属、税率等の教示を税関に対して求めることができる(法第7条第3項)。

3 関税の更正請求について

納税申告をした者は、当該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こと又は当該計算に誤りがあったことにより、当該申告により納付すべき税額が過大である場合には、当該申告に係る貨物の輸入の許可の日から5年以内に限り、税関長に対し、その申告に係る税額等につき更正をすべき旨の請求をすることができる(法第7条の15第1項)。

そして、税関長は、更正の請求があった場合には、その請求に係る税額等について調査し、更正をし、又は更正をすべき理由がない旨をその請求をした者に通知することとされている(同条第2項)。

4 関税率表、関税率表解説及び国内分類例規における所属区分等に関する定めについて

(1) 関税率表中の通則は、次のとおり規定している。

「1 部、類及び節の表題は、単に参照上の便宜のために設けたものである。この表の適用に当たっては、物品の所属は、項の規定及びこれに係る部又は類の注の規定に従い、かつ、これらの項又は注に別段の定めがある場合を除くほか、次の原則に定めるところに従って決定する。

2 (略)

3 2(b)の規定の適用により又は他の理由により物品が二以上の項に属するとみられる場合には、次に定めるところによりその所属を決定する。

(a) 最も特殊な限定をして記載をしている項が、これよりも一般的な記載をしている項に優先する。ただし、二以上の項のそれぞれが、混合し若しくは結合した物品に含まれる材料若しくは物質の一部のみ又は小売用のセットの構成要素の一部のみについて記載をしている場合には、これらの項のうち一の項が当該物品について一層完全な又は詳細な記載をしているとしても、これらの項は、当該物品について等しく特殊な限定をしているものとみなす。

(b) 混合物、異なる材料から成る物品、異なる構成要素で作られた物品及び小売用のセットにした物品であって、(a)の規定により所属を決定することができないものは、この(b)の規定を適用することができる限り、当該物品に重要な特性を与えている材料又は構成要素から成るものとしてその所属を決定する。

(c) (a)及び(b)の規定により所属を決定することができない物品は、等しく考慮に値する項のうち数字上の配列において最後となる項に属する。

4～6 (略)」

(2) 関税率表解説の通則1に係る解説の(Ⅲ)及び(V)は、それぞれ次のとお

り規定している。

「(Ⅲ) 通則 1 の後段は、下記により所属を決定すべきことを定めたものである。

- (a) 項の規定及びこれに関係する部又は類の注の規定に従うこと、及び
- (b) 項又は注において別段の定めがある場合を除くほか、必要に応じ通則 2、3、4 又は 5 の原則に従うこと。」

「(V) 上記 (Ⅲ) (b) において、

- (a) 「項又は注において別段の定めがある場合を除くほか」という表現は、項の規定（4 桁の記載、以下同じ。）及びこれに関係する部又は類の注の規定が最優先の規定であり、所属の決定を行う上で最初に考慮すべきことを明確にするために設けられたものである。（後略）

(b) (略)」

(3) 関税率表解説第 04.03 項は、「この項には、バターミルク、全ての発酵させ又は酸性化したミルク及びクリーム並びに凝固したミルク及びクリーム、ヨーグルト及びケフィアを含む。この項の物品は、液状、ペースト状又は固形状（冷凍したものを含む。）のものであってもよく、また濃縮若しくは乾燥したもの（例えば、蒸発したもの又はブロック状、粉状又は粒状にしたもの）又は保存に適する処理をしたものであってもよい。」と規定している。

(4) 関税率表第 0403.90 号には、関税率表第 04.03 項の「バターミルク、凝固したミルク及びクリーム、ヨーグルト、ケフィアその他発酵させ又は酸性化したミルク及びクリーム（濃縮若しくは乾燥してあるかないか又は砂糖その他の甘味料、香味料、果実、ナット若しくはココアを加えてあるかないかを問わない。）」のうち、ヨーグルト以外のものが属すると規定されている。このうち、輸入統計品目番号 0403.90-118 には、「滅菌し、冷凍し、保存に適する処理をし、濃縮若しくは乾燥をし又は砂糖その他の甘味料、香味料、果実若しくはナットを加えたもの」であって、「脂肪分が全重量の 1.5%以下のもの」であり、「バターミルクパウダーその他の固形状の物品」以外のものうち、関税暫定措置法（昭和 35 年法律第 36 号。以下「暫定法」という。）第 8 条の 5 第 2 項において準用する定率法第 9 条の 2 第 1 項（関税割当制度）の適用を受けて輸入するもの以外のものが属すると規定されている。

(5) 関税率表解説第 04.06 項は、次のとおり規定している。

「この項には、すべての種類のチーズを含む。すなわち、

- (1) フレッシュチーズ（ホエイ又はバターミルクから作ったチーズを含む。）及びカード。フレッシュチーズとは、製造後すぐに消費可能な熟成していないチーズをいう（例えば、リコッタ（Ricotta）、ブロシオ（Broccio）、カテージチーズ、クリームチーズ、モザレラ（Mozzarella））。
- (2) (略)
- (3) プロセスチーズ（加工チーズとしても知られているもの）。

プロセスチーズは、熱及び乳化剤又は各種の酸性化剤（溶融塩を含む。）の助力により、一種類以上のチーズと一種類以上の他の物品（クリームその他の酪農品、塩、香辛料、香味料、着色料及び水）をあわせ、粉砕、混合、溶融及び乳化の工程を経て製造される。

(4) ～ (6) (略)

ホエイチーズは、ホエイを濃縮又は乾燥し、ミルク又は乳脂肪を加えて得られる。ホエイチーズは、次のすべての特性を有しているものに限り、この項に属する。

(a) 乳脂肪分が全乾燥重量の5%以上であること。

(b) 乾燥固形分が全重量の70%以上85%以下であること。

(c) 成型したもの又は成型が可能なものであること。」

(6) 関税率表第0406.10号には、関税率表第04.06項の「チーズ及びカード」のうち、「フレッシュチーズ（ホエイチーズを含むものとし、熟成していないものに限る。）及びカード」が属すると規定されている。このうち、輸入統計品目番号0406.10-090には、「乾燥固形分が全重量の48%以下のもの（1個の重量が4グラム以下の細片にし、冷凍し、かつ、正味重量が5キログラムを超える直接包装にしたものに限る。）」以外のもののうち、暫定法第8条の5第2項において準用する定率法第9条の2第1項（関税割当制度）の適用を受けて輸入するもの以外のものが属すると規定されている。

(7) 本件国内分類例規において、「ナチュラルチーズの定義」が次のとおり規定されている（(1)が「定義(1)」、(2)が「定義(2)」である。）。

「ナチュラルチーズの定義

(1) 乳、バターミルク（バターを製造する際に生じた脂肪粒以外の部分をいう）もしくはクリームを乳酸菌で発酵させ、または乳、バターミルクもしくはクリームに酵素を加えて、たんぱく質が凝固した凝乳から乳清を除去し、固形状にしたものまたはこれらを熟成したもの。

(2) (1)に掲げるもののほか、乳、バターミルクまたはクリームを原料として、たんぱく質の凝固作用を含む製造技術を用いて製造したものであって、同号に掲げるものと同様の化学的、物理的および官能的特性を有するもの

(注2) この定義は、CODEX Alimentarius Committeeの定義に準拠したものである。」

(8) CODEX規格のチーズの一般規格（CODEX STANDARD 283-1978（2018年改訂版）。以下「CODEXのチーズ一般規格」という。）2.1において、（ナチュラル）チーズの定義（DESCRIPTION）として次のとおり規定されている（以下、(a)を「定義(a)」、(b)を「定義(b)」という。）。

“2.1 Cheese is the ripened or unripened soft, semi-hard, hard, or extra-hard product, which may be coated, and in which the whey

protein/casein ratio does not exceed that of milk, obtained by:

- (a) coagulating wholly or partly the protein of milk, skimmed milk, partly skimmed milk, cream, whey cream or buttermilk, or any combination of these materials, through the action of rennet or other suitable coagulating agents, and by partially draining the whey resulting from the coagulation, while respecting the principle that cheese-making results in a concentration of milk protein (in particular, the casein portion), and that consequently, the protein content of the cheese will be distinctly higher than the protein level of the blend of the above milk materials from which the cheese was made; and/or
- (b) processing techniques involving coagulation of the protein of milk and/or products obtained from milk which give an end-product with similar physical, chemical and organoleptic characteristics as the product defined under (a). ”

【仮訳】

チーズは、熟成しているかいないかを問わず、軟質、半硬質、硬質又は超硬質のもので、被覆されているものを含むものとし、カゼインたんぱく質に対するホエイたんぱく質の割合がミルクの当該割合を超えないもののうち、以下のものに限る。

- (a) 乳、脱脂乳、部分脱脂乳、クリーム、ホエイクリーム若しくはバタークリーム又はこれらの材料を組み合わせたものを、レンネットその他の適当な凝固剤の作用により、全体にわたり又は部分的に乳たんぱく質を凝固させ、その凝固の結果生ずるホエイの一部を除去して得られたもの（乳たんぱく質（特にカゼインたんぱく質）の濃縮によりチーズが生成され、その結果として、当該チーズのたんぱく質含有割合が、前記の材料の混合物の当該割合に比べて明らかに高くなっているものに限る。）
- (b) 乳又は乳から得られた物質のたんぱく質の凝固を伴う製造技術により得られたもので、最終製品として (a) で定義した物品と同様の物理的、化学的及び官能的特性を有するもの

第3 審査請求人の主張

各審査請求人は、本件各審査請求書、令和元年12月20日付反論書及び令和2年2月26日付意見書において、概要以下のとおり主張している。

1 通則等の解釈について

通則3(a)又は3(c)の趣旨に鑑み、関税率表第04.03項（酸性化したミルク）

より加工が進んでおり、かつ、後ろの項である関税率表第 04.06 項（チーズ）に該当するか否かを、まず十分に検討しなければならない。

また、関税率表第 04.03 項及び第 04.06 項は明示的に相互に排他的なものとして規定されているわけではなく、関税率表第 04.06 項のチーズは広く関税率表第 04.03 項にも該当すると解することも不可能ではない。

2 本件国内分類例規について

本件国内分類例規は、「ナチュラルチーズであるかプロセスチーズであるかが判然としないものの取扱い」という非常に例外的な場合（チーズに該当することは明らかであるがいずれのチーズであるかが不明な場合）について規定したもので、その中の「ナチュラルチーズの定義」を本件貨物がチーズに該当するかどうかを判断する場合にそのまま用いることはできない。

3 ホエイの除去について

本件貨物はNからホエイの一部を除去する等して製造したものであるが、チーズに該当するためにはホエイの一部を除去すればよく、全部を除去する必要はない。CODEX のチーズ一般規格の定義(a)の文言上、また、乳及び乳製品の成分規格等に関する省令（昭和 26 年厚生省令第 52 号。以下「乳等省令」という。）の規定や、チーズ又は乳製品の専門書の記載においても、ホエイの一部除去がチーズの要件とされている。また、ホエイの一部が除去されたかどうかについて、物品の特性を失ったか否かで判定すべきと解することはできない。CODEX のチーズ一般規格の定義(a)は製造工程によってチーズの定義を規定しており、物品の成分割合や特性はチーズの該否に関係がない。

また、本件貨物の膜分離工程の前後で、乳糖について言えば原料Nに含まれる分量の○%が除去されているから、本件貨物の製造工程においてホエイがほとんど除去されていないという事実認定は誤りである。

本件貨物の膜分離工程によって除去される水溶液は、たんぱく質、乳糖、灰分及び水分から成るため、ホエイである。膜分離前後の成分割合はホエイがどの程度除去されたかには関係しうるとしても、膜分離によって除去された水溶液がホエイに該当するか否かとは無関係である。

4 本件貨物の解凍試験について

本件各処分の理由において、D出張所長、E出張所長、F税関長及びI出張所長は、各審査請求人がO社に委託して実施した解凍試験について「当該試験に使用された検体が本件貨物を代表するものであることが確認できない」旨を主張するが、何ら根拠のない不当な論難である。当該検体は証拠資料のとおり本件貨物の一部である。

当該解凍試験から、本件商品は常温において固形状であると認められる。

5 他国の分類意見について

J国（本件貨物の輸出国）、P国及びQ国の政府機関等が、本件貨物は第 04.06 項に該当する物品である旨の見解を示しており、我が国の関税率表における分類

解釈もこれらの国と整合的な解釈をしなければならない。

6 平成 15 年の事前教示について

本件貨物と同種の製品について、平成 15 年に関税率表第 04.06 項（チーズ）として分類する旨の事前教示回答が C 税関から行われており、本件貨物の輸入申告に際しても当該回答が尊重されるべきである。

7 本件貨物の輸入申告及び本件事前教示について

事前教示回答書の添付により尊重されるのは「関税率表適用上の所属区分」等だけで、「照会貨物の概要」は尊重されないから、各審査請求人が本件事前教示の回答書を添付して輸入申告したからといって、本件貨物が当該回答書に記載された性状であると自主的に申告したことにはならない。各審査請求人は、本件貨物の性状は固形状である旨を一貫して主張している。

また、各審査請求人が関税率表第 04.03 項の「酸性化したミルク」として本件貨物を輸入申告したのは、顧客との関係で早期に本件商品を納入する必要があり、税関から当該税番での申告でなければ輸入許可できないと言われたためである。

第 4 当審査会の判断

1 本件各処分 of 適法性について

(1) 本件貨物の関税率表適用上の所属区分等の決定方法について

イ 関税率表の項の規定、通則及び関税率表解説の規定

商品の名称及び分類についての統一システムに関する国際条約（昭和 62 年条約第 14 号。以下「HS 条約」という。）第 1 条（定義）では、「商品の名称及び分類についての統一システム」（以下「統一システム」という。）とは、附属書に定める項及び号の規定並びにこれらの番号、部、類及び号の注並びに統一システムの解釈に関する通則から成る品目表をいう。」と、HS 条約第 3 条 1（締約国の義務）では、「締約国は（中略）自国の関税率表における品目表及び統計品目表を統一システムに適合させることを約束する。」と規定されており、関税率表のうち HS 条約に基づく部分（号（6 桁）まで、注及び通則）は、HS 条約に適合的に規定されている。

なお、HS 条約に基づき設置された統一システム委員会が、統一システムの解釈のために起案し、HS 条約に定められた手続により承認された解説書である Explanatory Notes に基づき、これを翻訳して、関税局長通達である関税率表解説が規定されている。

ロ 国内分類例規の規定

関税率表第 04.06 項の「チーズ」にはナチュラルチーズ（ホエイチーズを含まない。以下同じ。）のほか、プロセスチーズ及びホエイチーズも含まれるが、各審査請求人から提出された製造工程表によると、本件貨物は N から製造されると説明されており、関税率表解説の第 04.06 項のプロセスチーズ及びホエイチーズの規定には該当しないことから、本件貨物が関税率表第

04.06 項に分類されるか否かは、本件貨物がナチュラルチーズに該当するか否かによることとなる。

ナチュラルチーズの定義について、関税率表や関税率表解説に規定はなく、本件国内分類例規に定義が規定されている。本件国内分類例規の「ナチュラルチーズの定義」は、その規定中に明示しているとおり、CODEX 規格に準拠して規定されており、具体的には、CODEX のチーズ一般規格に基づくものである。

ハ 本件国内分類例規の規定が CODEX のチーズ一般規格に基づくものであることが適当であること

CODEX 規格は、F A O（国連食糧農業機関）及びWHO（世界保健機関）によって設立された CODEX 委員会が策定する規格である。CODEX 委員会は、消費者の健康保護、食品貿易の公正な実施の確保、国際的な食品基準の調整などをその役割としており、189 の国等が加盟している。現在、CODEX 規格に代わる世界的な食品規格はない。

また、T P P 11（環太平洋パートナーシップに関する包括的及び先進的な協定をいう。以下同じ。）や日 E U ・ E P A（経済上の連携に関する日本国と欧州連合との間の協定をいう。以下同じ。）でも、チーズの税細分について CODEX 規格を引用して規定しており、チーズの関税分類においては CODEX 規格が国際的に通用していると認められる。CODEX のチーズ一般規格は、各種ナチュラルチーズに一般的に適用される規格であり、ナチュラルチーズの定義について、本件国内分類例規において CODEX のチーズ一般規格を基に規定していることは適当である。

租税法規の解釈は原則として文理解釈によるべきものであり、法令の趣旨目的を勘案しつつ、言葉の通常の意味において解釈すべきである。上記の CODEX 規格の性格に鑑み、関税率表第 04.06 項の「チーズ」の意義は、CODEX 規格及びこれに基づいて定められている関税率表解説並びに本件国内分類例規に従って解釈されるべきである。

なお、各審査請求人は、本件国内分類例規は「ナチュラルチーズであるかプロセスチーズであるかが判然としないものの取扱い」という非常に例外的な場合について規定したもので、本件国内分類例規の「ナチュラルチーズの定義」を本件貨物にそのまま用いることはできない旨を主張するが、「ナチュラルチーズであるかプロセスチーズであるかが判然としないものの取扱い」として規定されているのは、本件国内分類例規の「(1) 証明書等が提出された場合」及び「(2) 証明書が提出されない場合」のみであることは文理上明らかである。「ナチュラルチーズの定義」は国内の関税分類において、ナチュラルチーズ一般に対して適用される規定であり、場合によってこれと異なる定義を用いる理由もない。

(2) 本件国内分類例規の規定と CODEX のチーズ一般規格の規定の異同について

上記（１）ロ及びハのとおり、本件貨物が関税率表第 04.06 項に該当するかどうかは、CODEX のチーズ一般規格の定義及びそれを踏まえた国内分類例規の規定に該当するかどうかをもって判断される。

そこで、両者の意味するところ及びその異同を見ていく必要がある。

特に、乳清（ホエイ）の除去について、国内分類例規の定義（１）において、「乳清を除去」することが必要とされているのに対し、CODEX 規格の定義（a）においては、「ホエイの一部を除去」することとされている点について子細に検討する必要がある。

イ 本件国内分類例規の規定の解釈について

（イ）化学的特性（ホエイの除去）について

本件国内分類例規の定義（１）においては、「…たんぱく質が凝固した凝乳から乳清を除去し、…」と規定されており、除去の程度については言及がなく、字義上は全量のホエイ除去を求めるものとも考えられる。一方で、通常のチーズの製造工程において、カゼインたんぱくが凝集してゲル化する際には、ホエイ成分（チーズを製造する際に通常ホエイとして除去される水溶成分である、ホエイたんぱく、乳糖、一部のミネラル等をいう。以下同じ。）も一部取り込まれ、ホエイ除去の工程を経てもチーズ内に残存する可能性があるから、化学的に厳密な意味で全量のホエイ成分を除去することは期待されない。したがって、定義（１）の「乳清を除去」とは、通常のホエイ除去工程を経ても残存する程度のホエイ成分の含有は許容するものである。

逆に言えば、通常のホエイ除去工程によってなされる程度のホエイ成分の除去は達成され、それ以上にはホエイ成分が残存しない程度に至っている必要があるものと解される。この「程度」を定量的に示すことは困難であるが、関税分類上、ホエイ除去によって酸性化したミルクからチーズに物品が変化するのであるから、少なくとも物品の成分組成や特性がホエイ除去の前後で有意に変化することが求められる。

また、最終製品の成分組成や特性について言及すれば、通常のホエイ除去工程でなされるのと同じ程度のホエイ成分の除去が必要とされる結果として、（一定程度の幅があるにせよ）最終製品としても一般的なチーズと同等の化学的特性を有するに至っている必要がある。

また、定義（２）においても、定義（１）に掲げるものと同様の化学的特性を有するものであるべき旨が規定されている。

（ロ）物理的特性（固形状か否か）について

本件国内分類例規の定義（１）においては、「…固形状にしたもの…」と規定されており、常温の状態で固形状を保持することを求める規定であって、特段その硬度は問わないものと解される。

また、定義（２）においても、定義（１）に掲げるものと同様の物理

的特性を有するものであるべき旨が規定されている。

ロ CODEX のチーズ一般規格の規定の解釈について

まず、過去のF A O及びWHOの委員会において、CODEX のチーズ一般規格を検討した際の報告書（別紙）を見ると、1977年頃の改正以前の元々の定義では

2. DEFINITIONS

2.1 Cheese is the fresh or matured non liquid product obtained by draining after coagulation of milk, cream, skimmed or partly skimmed milk, buttermilk or a combination of some or all of these products. (別紙の※1)

となっていたが、①伝統的なナチュラルチーズには、ホエイその他のミルクの成分を一定量含有するものもあるとの指摘が委員会メンバーからあったこと、②限外ろ過 (ultrafiltration) を含む膜分離等の新たなチーズの製造技術が出現したこと等を踏まえ、1973年から1977年まで頃の検討を経て、1999年の見直しで、上記下線部が“by partially draining…”と改められるとともに、定義(b)が追加された（下記は最新版（2018年）の記載。下線は当審査会による。）。

2. DESCRIPTION

2.1 Cheese is the ripened or unripened soft, semi-hard, hard, or extra-hard product, which may be coated, and in which the whey protein/casein ratio does not exceed that of milk, obtained by:

(a) coagulating wholly or partly the protein of milk, skimmed milk, partly skimmed milk, cream, whey cream or buttermilk, or any combination of these materials, through the action of rennet or other suitable coagulating agents, and by partially draining the whey resulting from the coagulation, while respecting the principle that cheese-making results in a concentration of milk protein (in particular, the casein portion), and that consequently, the protein content of the cheese will be distinctly higher than the protein level of the blend of the above milk materials from which the cheese was made; and/or

(b) processing techniques involving coagulation of the protein of milk and/or products obtained from milk which give an end-product with similar physical, chemical and organoleptic characteristics as the product defined under (a).” (別紙の※15、下線部は原文では太字)

すなわち、上記の規定改正から

・定義(a)は伝統的な製法で生産されたナチュラルチーズに対する規定で、定

義(b)は限外ろ過 (ultrafiltration) を含む膜分離等の新たな技術で生産されたナチュラルチーズに対する規定である (別紙の※2から※4まで及び※6から※8まで)

- ・定義(a)で「ホエイの一部除去」とされたのは、ホエイ除去工程の後でも伝統的なナチュラルチーズがホエイやその他のミルクの成分を一部含有する可能性を考慮したものであり、「ホエイの一部除去」により「乳たんぱく質の濃縮によりチーズが生成され、結果として、チーズのたんぱく質成分が原料のそれよりも明らかに高くなっているものに限る」旨が文言に追加されている (別紙の※4、※6及び※11から※15まで)
- ・定義(b)に該当するナチュラルチーズについても、定義(a)に該当する伝統的な製法によるナチュラルチーズと同等の特性を有する必要がある (別紙の※3及び※9)

と認められる。

ハ 国内分類例規の規定と CODEX のチーズ一般規格の規定との異同について

(イ) 化学的特性 (ホエイの除去) について

本件国内分類例規の定義(1)では「乳清を除去」と規定されている一方、CODEX のチーズ一般規格の定義(a)では、ホエイを一部除去した結果、たんぱく質成分が明らかに高くなっていることを要件としている。

イ(イ)及びロで述べたとおり、本件国内分類例規、CODEX のチーズ一般規格いずれによっても、ホエイ除去工程の前後で物品の成分組成が明らかに変化していることが求められ、最終製品として一般的なチーズと同等の化学的特性を有するに至っていることが必要とされるから、化学的特性(ホエイの除去)に関して、両者に実質的な違いはない。

(ロ) 物理的特性 (固形状か否か) について

本件国内分類例規の定義(1)では「固形状」と規定されている一方、CODEX のチーズ一般規格の柱書では「軟質、半軟質、硬質又は超硬質」と規定されている。いずれも硬度については限定せず、固形状であることを求める規定であると解されるから、物理的特性に関して、本件国内分類例規の規定と CODEX のチーズ一般規格の規定との間に実質的な違いはない。

(ハ) 小括

以上から、本件国内分類例規の規定と CODEX のチーズ一般規格の規定は、文言上の差異がある箇所についても実質的な意味に違いはなく、本件国内分類例規の定義(1)及び定義(2)が、CODEX のチーズ一般規格の定義(a)及び定義(b)にそれぞれ相当する。したがって、本件貨物が関税率表第 04.06 項の「チーズ」に該当するか否かについては、本件貨物が定義(1)(定義(a))に該当するか、又は定義(2)(定義(b))に該当するかを検討することとなる。

(3) 本件貨物が関税率表第 04.03 項に属するかについて

イ 本件貨物の製造工程について

各審査請求人が証拠資料として提出した製造工程表や本件の「事前教示に関する照会書」の商品説明によると、本件貨物は、NにMを添加して発酵・凝固させ、膜分離によってホエイを一部除去し、濃縮（水分除去）、冷凍して製造したものとされている。

関税率表第4類注1に「ミルク」とは、全乳及び部分的又は完全に脱脂した乳をいう。」と規定されているため、関税率表上、Nも「ミルク」に該当する。またMによる発酵過程では、乳糖を分解して生産される乳酸によって酸性化されるから、本件貨物は発酵させた段階では、「酸性化したミルク」に該当する。この点については、審理関係人の間に争いはない。

ロ 本件貨物の成分組成について

前述の製造工程表に記載のある本件貨物のたんぱく質、脂肪、乳糖、灰分の乾燥固形分中の含有割合を、膜分離前の原料Nのものと比較すると、下記表1のとおりである。乾燥状態における成分組成は、膜分離の前後でほとんど変化しておらず、膜分離の前後で成分組成が異なるとは評価できない。

表1 原料と本件貨物（最終製品）の成分組成（%）

	原料N	本件貨物
たんぱく質	○(○)	○(○)
脂肪	○(○)	○(○)
乳糖	○(○)	○(○)
灰分	○(○)	○(○)
水分	(○)	(○)

※ 括弧内の数値は、水分を含む全重量（湿潤状態）における割合

なお、関税率表第04.03項の規定には「酸性化したミルク…（濃縮若しくは乾燥してあるかないか…を問わない。）」と規定されており、関税分類上、水分の除去によって酸性化したミルクがチーズに変化することはないから、必要な程度のホエイ除去が行われたか否かを検討する際は、（水分を捨象した）乾燥状態における各成分の含有割合について、ホエイ除去工程の前後で比較する必要がある。

また、本件貨物の各成分の含有割合を一般的なNのものと比較すると、下記表2のとおりである。乾燥状態における成分組成を比較すると、本件貨物の成分組成は一般的なNのものに近似している（本件貨物は、前記イのとおりNの酸性化の過程を経ているが、酸性化による成分組成の変化は僅かなものに止まると思料されるため、下記表2において本件貨物の成分割合と比較）。

表2 一般的な脱脂したNと本件貨物（最終製品）の成分割合

	脱脂したN ⁽¹⁾	脱脂したN ⁽²⁾	本件貨物
たんぱく質	○(○)	○(○)	○(○)
脂肪	○(○)	○(○)	○(○)
乳糖	○(○)	○(○)	○(○)
灰分	○(○)	○(○)	○(○)
水分	(○)	(○)	(○)

(1) 『ミルク総合事典』(朝倉書店)、P. 278、脱脂したN(輸入)より抜粋。

(2) 日本食品標準成分表 2015年版(七訂)より抜粋。

※ 括弧内の数値は、水分を含む全重量(湿潤状態)における割合

※ Nを乾燥状態で比較するため脱脂したNの割合を記載

さらに、(2)ハ(イ)で述べたとおり、CODEXのチーズ一般規格の定義(a)及び国内分類例規の定義(1)において、ミルクを原料としてチーズを生成するためには、ホエイの一部除去が必要とされ、ホエイ除去前後の成分組成が変化している必要がある。除去されるホエイの主成分は乳糖であることから、本件貨物がチーズに該当するか否かを判断するには、乳糖の含有割合に着目して比較することが合理的と考えられる。チーズにおける乳糖の含有割合に関して、日本食品標準成分表 2015年版(七訂)に記載のあるナチュラルチーズ13種のうち、リコッタチーズ(CODEXのチーズ一般規格の対象でないホエイチーズの一種)を除いた12種について見ると、炭水化物量は、水分を除いた重量比で1.9~11.4%とされている。

チーズに含まれる炭水化物はほぼ乳糖であるから、一般的なナチュラルチーズの乳糖の含有割合は1.9~11.4%(以下)である。当該12種以外にもチーズには様々な種類、商品があるが、各審査請求人が提出した製造工程表に記載されている成分割合から水分を除いた乾燥状態で見ると、本件貨物の乳糖の含有割合は0%とされており、一般的なナチュラルチーズの含有割合を明らかに超える割合となっている。

したがって、本件貨物は膜分離工程を経ているものの、その成分組成は膜分離の前後でほとんど変わっておらず、本件貨物の最終的な成分組成は、ナチュラルチーズの成分組成とは明らかに異なり、一般的なNの成分組成に近似している。また、Mによる発酵過程において、乳糖を分解して生産される乳酸によって酸性化されているから、「酸性化したミルク」としての性状を維持しているものである。さらに、関税率表第04.03項の規定には「濃縮若しくは乾燥をしてあるかないか…を問わない」と規定されているから、濃縮工程によっても本件貨物の関税分類は変わらない。

ハ 小括

以上から、本件貨物は最終製品の段階でも、関税率表第04.03項の「酸性化したミルク」に該当する。

(4) 本件貨物が関税率表第 04.06 項に属するかについて

イ 本件貨物に適用されるチーズの定義について

各審査請求人が提出した製造工程表によると、本件貨物の膜分離に用いられる膜は、R社製の膜型番「S」のものでされている。同社のホームページに掲載されている「T」の○ページには、Ultrafiltration の Membrane Type として「S」が掲げられているから、本件貨物の膜分離に用いられる膜は、ultrafiltration membrane (限外ろ過膜) と認められる。

CODEX のチーズ一般規格の検討経緯において、ultrafiltration は「新たな技術」として例示されているところ、本件貨物は定義(1)(定義(a))が規定する「伝統的な製法によるナチュラルチーズ」には当たらず、定義(2)(定義(b))が規定する「新たな技術によって生産されたナチュラルチーズ」に係る該否を当該定義に基づいて判断すべき物品である。

ロ 定義(2)(定義(b))に係る該否について

(イ) 化学的特性について

上記(3)ロのとおり、本件貨物は最終的な成分組成が一般的なNの成分組成に近似し、一般的なナチュラルチーズの成分組成とは明らかに異なるものであるから、「定義(1)(定義(a))に掲げるものと同様の化学的特性」を有さない。

(ロ) 物理的特性(解凍試験の結果)について

国内分類例規の定義(2)(CODEXのチーズ一般規格の定義(b))では「定義(1)(定義(a))に掲げるものと同様の物理的特性を有する」旨が規定されており、上記(2)ハ(ロ)のとおり、国内分類例規の定義(1)(CODEXのチーズ一般規格の定義(a))では、固形状であるべきことが規定されている。

本件貨物については、C税関業務部及びU税関業務部、各審査請求人の双方が解凍試験を行っているところ、以下これらの結果について検討する。

A C税関及びU税関による解凍試験について

C税関及びU税関は本件事前教示の照会中及び本件商品に係る意見の申出中に解凍試験を行っており、C税関の実施日は平成29年12月初旬、U税関の実施日は同月19日及び平成30年2月23日である。使用した検体は、各審査請求人から本件貨物のサンプルとして提供を受けたものである。本件商品に係る「事前教示回答書に関する意見の申出に対する回答書」等によると、冷凍庫から取り出した検体を「常温で1時間程度放置したところ、型くずれのほか、水分が浸出し、その性状は淡黄色のペースト状であった」とされている。

しかし、当該解凍試験については、室温や検体の大きさ等の試験条件が不明であり、試験経過に関する報告書や水分が浸出してペースト

状となった状態を示す写真等の資料も提出されていないから、当該解凍試験の適正性及び結果について確認することができず、試験結果の証明力には問題があると評価せざるを得ない。

B 各審査請求人が委託して実施した解凍試験について

各審査請求人が証拠資料として提出した、審査請求人Aの従業員の報告書によると、各審査請求人は、冷凍保管していた本件貨物から検体を抽出してO社に持込み、解凍試験を実施している。実施時期は、O社に検体を提出した日から結果報告があった日まで、すなわち平成30年9月18日から同年10月12日（更正の請求時の添付資料2によれば同年11月15日）までの間のいずれかの日である。これを「依頼者（審査請求人1）提供の容器に入れて25℃恒温で保存し、保存開始時、30分及び1時間後に外観観察及び写真撮影を行った」ところ、1時間後でも「保存開始時とほとんど差がなく、離水及び変形を認めない」結果となったとされている。

しかし、各審査請求人が委託した検体は、在庫となった本件貨物の一部から抽出されたものと説明されているが、約8か月間V県の倉庫で冷凍保管されていたものを、冷蔵便でW所在のO社まで移送した上で、解凍試験に供したものである。各審査請求人は、検体採取までの過程を説明することにより、検体と本件貨物（ないし税関に提供されたサンプル）との同一性を主張しているが、解凍試験時における当該検体の成分組成に関する資料が提出されておらず、輸入申告時における本件貨物と同一の性状であったかどうかも確認できない。したがって、当該解凍試験の結果についても、本件貨物の物理的特性に係る証拠としての証明力には問題があると評価せざるを得ない。

C 小括

以上A及びBのとおり、C税関及びU税関による解凍試験、各審査請求人が委託して実施した解凍試験の双方とも、証明力には問題があるから、いずれも本件各審査請求の証拠資料としては採用しないことが適当である。このため、本件国内分類例規及びCODEXのチーズ一般規格の規定への該否に関して、本件貨物の物理的特性は問議しない。

(ハ) 官能的特性について

国内分類例規の定義(2)(CODEXのチーズ一般規格の定義(b))では「定義(1)(定義(a))に掲げるものと同様の官能的特性を有する」旨が規定されており、上記(2)ロのとおり、定義(1)(定義(a))に該当するナチュラルチーズでも定義(2)(定義(b))に該当するナチュラルチーズでも、伝統的な製法によるナチュラルチーズと同等の特性を有する必要があるとされている。

解凍試験と同時期に行われた、C税関及びU税関の本件商品に対する

官能検査によると、計8名の税関職員で実施し、それぞれ協議を行った結果、「チーズのような発酵臭や乳の凝固物としての食感はなく、口に含むと容易に溶けるバターに近い風味」であり、ナチュラルチーズとしての発酵臭の有無、食感、風味を総合的に判断した結果、ナチュラルチーズとしての官能的特性を有しないと判断されている。

上記(3)ロのとおり、本件貨物は一般的なナチュラルチーズとは成分組成が異なるものであるから、官能的特性も一般的なナチュラルチーズとは異なる蓋然性が高く、C税関及びU税関の判断に不自然な点はない。ナチュラルチーズには多様な種類があるほか、そもそも官能検査は数値化等の厳密な考証は困難であるから、「本件貨物はナチュラルチーズとしての官能的特性を有しないとまでは断言できないとしても、本件の官能検査の結果から、「本件貨物はナチュラルチーズとしての官能的特性を有しないことが窺われる」と評価できる。

(二) 小括

上記のとおり、本件貨物は少なくとも、一般的なナチュラルチーズと同様の化学的特性を有しないものであり、最終製品として「定義(1)(定義(a))に掲げるものと同様の化学的特性」を有さないから、定義(2)(定義(b))には該当しない。

ハ 定義(1)(定義(a))に係る該否について

上記イのとおり、本件貨物は定義(2)(定義(b))に基づきチーズの該否を判断すべき物品であるが、仮に定義(1)(定義(a))に当てはめたとしても、上記(3)ロのとおり、本件貨物の乾燥状態における成分組成は、たんぱく質も含め、膜分離工程の前後でほとんど変わっていない。さらに、最終的な成分組成は一般的なNの成分組成に近似し、ナチュラルチーズの成分組成とは明らかに異なる。したがって、本件貨物は定義(1)(定義(a))にも合致しない。

ニ 以上のとおり、本件貨物は本件国内分類例規及びCODEXのチーズ一般規格のナチュラルチーズの定義には該当しない。なお、上記(3)ロのとおり、ホエイ除去がほとんど行われていないから、カード(たんぱく質が固まってできたもの)にも該当しない。したがって、本件貨物は関税率表第04.06項(チーズ及びカード)には該当しない。

なお、本件事前教示の照会書において、各審査請求人が本件商品の用途について「製菓原料」と記載しているほか、各審査請求人が提出した証拠資料のうち、2018年8月3日付のメッセージにおいて、「本件商品は直接食用にするものではなく、菓子類のクリームやチーズソースの原料として用いる」旨をX社の職員と思料される人物が説明しており、商品実態としても、本件貨物は一般的なチーズとして流通するものではないことが窺われる。

(5) 本件貨物の関税分類及び本件各処分適法性について

以上のことから、本件貨物は関税率表第 04. 03 項に該当し、かつ、第 04. 06 項には該当しないため、通則 1 を適用し関税率表第 04. 03 項に分類され、その性状から輸入統計品目番号 0403. 90-118 に分類される。よって、本件貨物には協定税率 29. 8% 及び 1 キログラムにつき 396 円の関税が適用され、本件輸入申告について更正すべき理由は無いから、本件各処分は適法である。

2 各審査請求人の主張について

各審査請求人が指摘したその他の論点についても検討を行ったところ、概略以下のとおりである。

(1) 通則の適用について

各審査請求人は、「本件貨物の関税分類については、通則 3 に基づき、「酸性化したミルク」より後ろの項である「チーズ」に該当するか否かを、まず十分に検討しなければならない」旨を主張している。

しかし、本件貨物は関税率表第 04. 03 項に該当し、かつ、第 04. 06 項には該当しないため、通則 1 が適用され、通則 3 の適用はない。

このことは、通則 1 に係る解説において、「項の規定…が最優先の規定であり」、「項…において別段の定めがある場合を除くほか、必要に応じ通則 2、3、4 又は 5 の原則に従う」との規定があるから明らかである。

したがって、通則 3 に基づき検討しなければならないとの各審査請求人の主張は、通則適用の原則から逸脱したもので理由がない。

なお、各審査請求人は、関税率表第 04. 06 項のチーズが広く関税率表第 04. 03 項にも該当する可能性がある旨を述べるが、本件貨物は関税率表第 04. 06 項に該当しないから各審査請求人の主張は失当である。

(2) CODEX 委員会の検討経緯及び CODEX のチーズ一般規格の解釈について

各審査請求人は、令和 2 年 2 月 26 日付意見書の第 2 において、CODEX 委員会の検討経緯及び CODEX のチーズ一般規格の解釈について主張している。

イ 各審査請求人は、意見書の第 2 の 6 で、本件貨物が定義(a)に該当しなかったとしても、定義(b)に該当するチーズは定義(a)に該当するチーズと類似の物理的、化学的及び官能的特性を有すればよく、本件貨物は定義(b)に該当する旨を主張する。しかし、上記 1 (3) ロのとおり、本件貨物の最終的な成分組成は一般的なナチュラルチーズの成分組成と明らかに異なるから、いずれにせよ本件貨物は定義(b)に該当せず、各審査請求人の主張には理由がない。

ロ 各審査請求人は、意見書の第 2 の 2 及び 3 において、本件貨物が定義(a)に該当することを縷々述べるが、上記 1 (4) イのとおり、本件貨物は定義(b)に基づきチーズの該否を判断すべき物品であり、定義(a)は適用されないから、各審査請求人の主張は失当である。その上で、各審査請求人の主張について、以下考えを示す。

- ハ 各審査請求人は、概要、「チーズとしての特性を有していること」が要件となっているのは定義(b)だけであって、定義(a)は製造工程によってチーズの該否を判断することを規定しており、成分割合や特性は要件となっていない旨（意見書の第2の2の(4)、2の(5)及び3）、「定義(a)でホエイの「一部除去」と規定されたのは、ホエイを除去してもその一部がチーズに残ってしまう可能性を考慮したのではなく、ホエイ等を原料として使用、付加することも考えられるからである。したがって、ホエイの「一部除去」は文言どおり「部分的に、一部分、ある程度、少し」と評価できる程度の分量を除去すれば良く、チーズとして相当程度のホエイ成分を含有することも許容される」旨（意見書の第2の2の(3)及び(5)）を主張するものと解される。
- ニ 別紙で引用した CODEX のチーズ一般規格の検討経緯によれば、CODEX のチーズ一般規格に該当するチーズの範囲が「伝統的な製法で生産されたナチュラルチーズと同等の特性を有するものであること」は従前から変わっていない（別紙の※3及び※9から※15まで）。また、“new technological developments”を考慮して定義(b)の新設が、“the possibility of incorporating whey and other materials obtained from milk”を考慮して定義(a)の改正がなされたものと考えられる（別紙の※2から※4まで及び※6）。
- ホ 定義(a)の後段として、ホエイ除去工程の前後でたんぱく質含有割合が明らかに高くなっていることが必要であると規定されているから、ホエイ除去工程の前後で実際に成分組成が変化していることが必要である。そして、別紙の※11から※15までのとおり、定義(a)の後段の規定が設けられたのも定義(a)の範囲を変更する趣旨ではないから、定義(a)に該当するチーズは、その製造工程におけるホエイ除去の程度としては、定義(a)が対象としてきた「伝統的な製法によるチーズ」について通常行われる程度の除去が必要であり、その結果としても、最終製品として伝統的な製法によるナチュラルチーズと同等の特性を有する必要がある。また、定義(b)において「定義(a)に掲げる物品と同様の物理的、化学的、官能的特性を有するもの」と規定されていることからしても、定義(a)でナチュラルチーズの特性について一定の定義付けがなされていると解するほかない。
- したがって、定義(a)についてもチーズの成分組成や特性が要件となっていると認められるから、各審査請求人の「定義(a)については成分割合や特性は要件となっていない」旨の主張は理由がない。
- ヘ 定義(a)が「ホエイの一部除去」と改正された際の検討において、ホエイ等を原料として使用、付加することが念頭に置かれていたことは、各審査請求人が主張するとおりであるが、それは（元々は）定義(a)の対象である伝統的な製法で生産されたナチュラルチーズについて、原料としてホエイ

を使用、付加することを、伝統的な手法の範囲内で許容するものであり（別紙の※6）、最終製品として伝統的な製法によるチーズの特性と異なる程度になるまで、ホエイを付加したり残存させたりすることは許容されない（別紙の※5）。また、上記二のとおり、定義(a)の後段を設ける改正後においても定義(a)のチーズは、伝統的な製法によるナチュラルチーズの製造工程において通常なされる程度のホエイ除去が行われる必要があるから、当該改正は、そのようなホエイ除去が行われた結果として、なおホエイ成分がチーズ内に残存する可能性を考慮したものであると認められる。ホエイ等を原料として使用、付加すれば、チーズ内にホエイ成分が残存する可能性も幾分高まると考えられるから、当該改正に係るこのような解釈は、当該改正時に「ホエイ等を原料として使用、付加すること」が念頭に置かれていたことと何ら矛盾せず、各審査請求人のように当該定義の改正経緯におけるひとつの契機のみを理由として、その意義を限定的に解釈すべき理由はない。

したがって、定義(a)の「ホエイの一部除去」の規定について、「文言どおりホエイを少しでも除去すれば良い」とか、「チーズとして「相当程度」のホエイ成分を含有することも許容される」と解することはできない。

ト ロ及びへのとおり、各審査請求人の主張は、定義(a)の後段に係る改正経緯について論じていない等、CODEX のチーズ一般規格の検討経緯に関する一貫した主張とは評価できず、チーズの定義の範囲を不当に拡大する誤った解釈と言わざるを得ない。

(3) ホエイの除去について

各審査請求人は、「本件貨物の膜分離工程の前後で、乳糖について言えば原料Nに含まれる分量の〇%が除去されているから、「わずかなホエイの除去」という程度を越え「ホエイの一部の除去」が行われており、CODEX のチーズ一般規格のチーズの定義に合致する」、「本件貨物の製造工程においてホエイがほとんど除去されていないという事実認定は誤りである」、「膜分離前後の成分組成を比較することに意味はなく、膜分離前に含有されていたホエイの量と膜分離で除去されたホエイの量を比較して、除去割合を検証すべきである」旨を主張する。

しかし、「ホエイの一部除去」は CODEX のチーズ一般規格の定義(a)中の規定であるところ、上記1(4)イのとおり、本件貨物に当該規定は適用されないから、各審査請求人の主張は失当である。

その上で付言すると、各審査請求人は、膜分離の前後で乳糖の量が減っている旨を主張するが、量としては各成分ともそれぞれ減少しているに過ぎず、膜分離で除去する成分の割合が小さいこと、膜分離で除去する部分と残余する部分の成分組成が大きく変わらないことから、上記1(3)ロのとおり、膜分離の前後で成分組成はほとんど変化していない。

また、各審査請求人は「膜分離前後の成分組成を比較することに意味はなく、膜分離前後のホエイの量を比較検証すべき」旨を主張するが、膜分離工程の前後で各成分の量が減ったとしても、全体としての成分組成や性状に変化がなければ、当該工程を経ても物品として変化していないのだから、物品の関税分類が変わることはない。

また、本件国内分類例規の定義（１）やCODEXのチーズ一般規格の定義(a)における「ホエイの（一部）除去」についても、物品の性状を変化させる工程としてのホエイの除去であるべきことは明らかである。本件貨物は膜分離工程によってホエイを除去するとされているものの、上記１（３）ロのとおり、膜分離工程の前後で成分組成がほとんど変わっていないから、ホエイの除去はほとんど行われておらず、各審査請求人の主張には理由がない。

なお、各処分庁は本件貨物がチーズに該当しない理由として、最終製品の成分組成が一般的なチーズの成分組成と異なる点のほか、膜分離工程の前後で乳糖の含有割合がほとんど変わっておらず、ホエイの一部除去が行われたと認められない点を主張している。後者の主張については、定義(a)後段の「たんぱく質含有割合が明らかに高くなっている」という規定に沿った表現ではないが、本件貨物はNを原料としている関係上、主成分は乳糖とたんぱく質の２つであり、膜分離工程の前後で、乳糖の含有割合が低下したか否かは、たんぱく質の含有割合が増加したか否かとほぼ表裏の関係にあるから、実質的に各処分庁の当該主張に誤りはない。

また、膜分離工程による除去で成分組成がほとんど変化していないところ、除去されたものがホエイであるかどうかは本件貨物の関税分類に影響しない。

（４）各審査請求人が委託して実施した解凍試験について

各審査請求人は、令和２年２月２６日付意見書の第１の３において、①「輸入申告の時ににおける貨物の現況について、輸入申告後に立証することも許容される」旨を主張した上で、②「本件貨物の輸入申告の時ににおける現況は固形状であると立証されている」旨を主張する。

しかし、上記１（４）ロ（ロ）Bのとおり、各審査請求人が委託して実施した解凍試験は、試験に供された検体が本件貨物と同一の性状であったか確認できず、証明力に問題があるから証拠資料として採用できないのであって、事後的な立証を一律に否定するものではないから、各審査請求人の主張は失当である。また、各審査請求人は、（主張①の根拠として）令和元年６月２０日付関税等不服審査会答申書を挙げているが、当該事案における輸入貨物は化学品（農薬原料）であって、化学品と本件貨物のような食品とでは商品の均質性、保存性等に違いがあり、性状試験の内容や経過も当然異なるから、当該事案で事後的な立証が認められたからと言って、本件の解凍試験についても事後的な立証として認められるべきとは必ずしも言えない。なお、上記１（４）ロ（ロ）Cのとおり、本件貨物の物理的特性については結局問議してい

ないのであるから、この点に係る判断によって各審査請求人に不利益は生じていない。

(5) 他国の分類意見について

各審査請求人は、HS条約の締約国である他国の政府機関等が、本件商品はHS品目表の第04.06項に該当する物品である旨の見解を示しており、我が国の関税率表における分類解釈もこれらの国と整合的な解釈をしなければならないと主張する。

HS条約の締約国は各国とも、自国の関税分類に係る品目表をHS品目表に適合させ、HS品目表の項や注、通則等を適用し、項等の適用範囲を変更しないことを確保する必要があるが、HS条約上、解釈に係る義務については規定がない(HS条約第3条(締約国の義務))。解釈もHSの考え方と整合的に実施すべきであり、その結果として、締約国間で整合的な解釈となることが望ましいことは言うまでもないが、他国と整合的な解釈を行う義務ではなく、各審査請求人の主張は根拠がない。

我が国としてJ国等と整合的な解釈を行うことが望ましいとしても、HS条約締約国であるJ国等もまた我が国と整合的な解釈を行うことが望ましいから、常に我が国が他国の解釈に合わせるべきということにはならない。また、HS条約第10条1で「この条約の解釈又は適用に関する締約国間の紛争は、できる限り当該締約国間の交渉によって解決する」とあるとおり、HS条約は締約国間で解釈の相違が生じ得ることを想定しているとともに、(仮に締約国間の紛争となっても)締約国間の交渉等を経ることなく、直ちに解釈を合わせる義務が生ずるわけではない。関税の課税権は各国政府にあり、課税額の基礎となる関税分類も各国政府によってそれぞれ判断されるものである。

各審査請求人の提出資料によれば、J国の政府機関等は「本件商品がCODEXのチーズ一般規格の定義(a)に該当すること」を分類理由としていることは認められるものの、P国政府及びQ国政府の分類理由は不明であり、また、当該三箇国がどのような情報を前提として判断したか不明である。いずれにせよ、上記1のとおり、日本の関税当局が本件貨物をHS品目表第04.03項に分類すると判断したことは適当である。

なお、各審査請求人は令和元年12月20日付反論書において、我が国が従来から他のHS条約締約国との統一的な分類解釈を当然の前提としていると主張し、その例として、①ハイファットクリームチーズの関税分類について、HS委員会に議題として提起し締約国間での判断を待ってから我が国の分類変更を行っていること、②TPP11や日EU・EPAで関税譲許したチーズの定義においてCODEXのチーズ一般規格の定義を用いているのは、関税譲許の対象範囲について関係国間で一致している必要があるためであることを挙げている。

しかし、①については、HS条約上の義務として議題提起等を行っているものではないし、本件貨物の関税分類についてはHS委員会での検討が必要となるような疑義はない。また、②については、譲許範囲について関係国間で認識を一致させる必要があるからこそ、各EPAの譲許表にCODEXのチーズ一般規格を引用して譲許対象を規定したもので、何ら規定がない場合にも分類解釈を一致させる義務まで存在することにはならない。したがって、各審査請求人の主張には理由がない。

(6) 乳等省令の規定及び専門書の記載について

各審査請求人は、乳等省令の規定や、チーズ又は乳製品の専門書の記載を参照して、「乳を凝固させホエイの一部を除いたものがチーズであり、本件貨物もホエイの一部は除去しているから、チーズに該当する」旨を主張する。しかし、これらの乳等省令や専門書は、関税分類や貿易に関係したものではないから、関税分類に当たっていたずらに参酌すべきではない（このこと自体は、乳等省令や専門書がCODEXのチーズ一般規格に依拠したものであるか否かと関係がない。）。

なお、仮に乳等省令の規定に基づき、本件貨物の関税分類を行ったとしても、同省令のナチュラルチーズに関する規定は、字句は異なるもののCODEXのチーズ一般規格及び国内分類例規と同旨の内容であることから、本件貨物はチーズには該当しないと考えられる。

(7) 平成15年の事前教示について

各審査請求人は、平成15年10月に他社が本件貨物と同種の商品について行った事前教示照会に対し、C税関が関税率表第04.06項として分類する旨の回答をしていること（以下「平成15年事前教示」という。）について、本件貨物の輸入申告に際しても当該回答が尊重されるべきであると主張する。

しかし、関税法基本通達（昭和47年3月1日蔵関第100号）7-18(9)ロにおいて、その交付又は送達の日から3年を経過した回答書は輸入申告書の審査上、尊重しない旨が規定されている。

HS品目表は約5年ごとに改訂されており、商品実態も年々変化していくものであるから、事前教示の回答書に一定の有効期限を設けたものであり、この取扱いは適当である。平成15年事前教示の回答は、10年以上前の他者に対する事前教示回答であり、本件貨物の輸入申告に際しては尊重されない。また、事前教示はこれから輸入しようとする貨物について照会の都度、個々に判断するもので、平成15年事前教示の照会貨物が本件貨物と同種の商品であったかも確認できないから、いずれにしても平成15年事前教示の回答は本件貨物の関税分類には関係がない。

したがって、各審査請求人の主張には理由がない。

なお、本件貨物の輸入についてはC税関業務部通関部門等から改めて事前教示照会を行うよう各審査請求人に慫慂し、それを受けてなされた本件事前

教示の照会に対して、C税関業務部から適切な回答を行っている。各審査請求人が本件事前教示の回答より前に輸入した貨物については、D出張所長、E出張所長、F税関長及びI出張所長は増額更正しておらず、本件事前教示の回答以後に輸入した貨物については、「酸性化したミルクである」との回答を受けながら各審査請求人が輸入を敢行したものであるから、本件貨物の関税分類に関して各審査請求人が不測の損害を受けたとも評価できない。

(8) 本件事前教示について

各審査請求人は、「本件輸入申告時に本件事前教示の回答書を添付したものの、本件貨物の性状が固形状であると一貫して主張しており、本件貨物が当該回答書に記載された性状であると自主的に申告したことにはならない」旨を主張する。

しかし、関税分類は貨物の輸入申告時の現況によって客観的に判断され、輸入申告時の輸入者の意思、主張や申告税番がどうであったかは関係がないから、各審査請求人の主張は失当である。

3 まとめ

以上のことから、本件各処分は適法である。

第5 結論

以上のとおり、本件審査請求には理由がないから、行政不服審査法（平成26年法律第68号）第45条第2項の規定により、棄却されることが相当である。

CODEX のチーズ一般規格の検討経緯

2. DEFINITIONS

2.1 Cheese is the fresh or matured non liquid product obtained by draining after coagulation of milk, cream, skimmed or partly skimmed milk, buttermilk or a combination of some or all of these products. (※1)

In sub-par.2.1 of the section dealing with definitions, in Standard A-6, it is mentioned that cheese is … the product “obtained by draining after coagulation of milk”, etc.

This definition may exclude from Standard A-6 some types of soft cheeses made inter alia in France by an ultrafiltration process involving a draining operation before developments as would be the case if the definition were maintained. (※2)

With regard to the definition, the Committee agreed that it was desirable to amend the definition to cover new technological developments such as ultrafiltration and reverse osmosis in cheesemaking. The Committee confirmed its decisions taken at previous sessions that its standards should not hinder technological progress and recalled that the original Procedure for the Elaboration of International Individual Cheese Standards contained a footnote which stated that the method of manufacture should be as outlined in the standard concerned or any other method which would result in the same product. (※3)

The United Kingdom agrees that the definition of cheese should be amended to take account of new technological developments and the possibility of incorporating whey and other materials obtained from milk, Any cheese produced by alternative techniques of processing should, however, possess all the characteristics of a cheese obtained by the method of draining after coagulation. … (※4)

The French version reads:

”2.1 Cheese is the product fresh or cured, solid or semi-solid, obtained by coagulation of the raw materials in 2.2 hereafter, by the agents in 2.3, this coagulation being followed by the partial elimination of whey by draining or other suitable physical means.

2.2 Raw Materials

2.2.1 Milk, cream, skimmed or partly. skimmed milk, buttermilk.

2.2.2 Not for use singly but in combination with 2.2.1:

- whey, concentrated or not
- …

...

2.4 Restrictions for cheeses with standards

The definition of these cheeses can allow for raw materials cited in 2.2.2 as far as their utilization gives a final product the main characteristics of which are the same as those of the defined cheese.

... (※5)

It was agreed that Section (a) should define cheese as made by the traditional method and that Section (b) should make provision for new technologies such as ultrafiltration. Nevertheless, Section (b) should not exclude the use of the traditional processes with the addition of other materials derived from material such as whey protein. ... (※6)

DEFINITION

Cheese is the fresh or matured solid or semi-solid product obtained:

- a) by coagulating any or a combination of milk, skimmed milk, partly skimmed milk, cream, whey cream or buttermilk or any combination of these materials [through the action of rennet or other suitable coagulating agents,] and by partially draining the whey resulting from such a coagulation, or
- b) by processing techniques involving coagulation of milk and/or materials obtained from milk which give an end-product which has the same essential physical, chemical and organoleptic characteristics as the product defined under (a). (※7)

... It was noted that the revised standard provided for cheese made by traditional methods as well as cheese produced by new alternative technological processes. (※8)

Comments by the IDF

... It is realized that par.2b was introduced in order to make provision for new processing techniques including membrane processes such as ultrafiltration with the proviso that cheese made with these new techniques shall have the same characteristics as traditionally made cheeses. ... (※9)

Owing to new production technologies, it is possible that cheeses contain unproportionally higher percentages of whey protein, which may result in characteristic quality properties differing from those of traditionally manufactured cheese. Cheeses covered by Standard No.A-6 are, however, to maintain their traditional quality properties even if new production technologies are applied. For this reason, the definition of the general Standard for cheese No.A-6 should include the determination of the casein/whey protein ratio. (※10)

The Delegation of Japan welcomed the decision of the Committee on the Description of Cheese which clarified that the coagulation of milk protein was the key factor in the manufacturing of cheese. However, the Delegation was of the opinion that for the facilitation of the international food trade and consumer protection, a minimum protein level was necessary to provide for guidance on product identification. The Delegation recommended a minimum protein level of 6% in dry matter based on chemical analyses with the determination error of 25%. (※11)

The Committee considered the need to establish a minimum level for protein, the methodology of expression of the minimum protein level (such as on mass "as is" basis and on dry matter basis) and a value for such minimum level. The Committee considered three different scenarios, i.e., the establishment of a specific level; the principle that the level should be higher than the level in the milk used for the production of the cheese; and, no provisions whatsoever.

Some delegations did not support the establishment of a minimum protein level in the Standard because of the lack of technological justification and the potential to create disruptions in trade. Other delegations were in support of a minimum numeric level for ensuring fair practices in trade. In this regard, it was noted that the adoption of a proposed numeric value (i.e. 6 %) for minimum protein content (on both "as is" and dry matter basis) might not apply to some categories of cheese. Therefore, some delegations proposed to revise the text on composition to encompass the principle that the protein content of cheese should be higher than the protein content of the milk from which the cheese was derived.

As a compromise solution, the Committee agreed on the following text:

"[The principle should be respected that cheese making results in a concentration of milk protein, and that consequently, the protein content of cheese should be distinctly higher than the protein level of the milk from which the cheese was made]" . . . (※12)

..The Committee agreed to a revised text (as provided in CRD 3), which did not rule out protein concentration of milk prior to cheese making or the use of other dairy ingredients, and which provided clarity to the fact that protein increase during cheese making related in particular to casein. (※13)

The Committee noted: that the establishment of a minimum protein level for cheese had been widely discussed without reaching agreement on a numerical value for minimum protein content; that a numerical value for minimum

protein content was not specified in other standards for cheeses; and that, since it was possible to make cheese with a very low protein level, there was a risk that a numerical value for minimum protein content would exclude some types of cheeses currently in international trade.

Therefore, the Committee supported the proposed approach that protein content of cheese should not be subject to a quantitative limit but should be distinctly higher than the protein level of the blend of the milk materials, listed in Section 2.1 (a) “Description” of the Codex General Standard for Cheese, from which the cheeses are made. (※14)

2. DESCRIPTION

2.1 Cheese is the ripened or unripened soft, semi-hard, hard, or extra-hard product, which may be coated, and in which the whey protein/casein ratio does not exceed that of milk, obtained by:

(a) coagulating wholly or partly the protein of milk, skimmed milk, partly skimmed milk, cream, whey cream or buttermilk, or any combination of these materials, through the action of rennet or other suitable coagulating agents, and by partially draining the whey resulting from the coagulation, while respecting the principle that cheese-making results in a concentration of milk protein (in particular, the casein portion), and that consequently, the protein content of the cheese will be distinctly higher than the protein level of the blend of the above milk materials from which the cheese was made; and/or

(b) processing techniques involving coagulation of the protein of milk and/or products obtained from milk which give an end-product with similar physical, chemical and organoleptic characteristics as the product defined under (a).” (※15、下線部は原文では太字)

(※1) Report of the Sixteenth Session of The Joint FAO/WHO Committee of Government Experts on the Code of Principles Concerning Milk and Milk Products (以下「Joint MMP」という。) (September 1973)の Appendix IV-A

(※2) Codex Alimentarius Commission MDS 75/5 Addendum (February 1975)の 1.3
パラグラフ

(※3) Report of the Seventeenth Session of Joint MMP (April 1975)の第17
パラグラフ

(※4) Codex Alimentarius Commission MDS 76/7 (March 1976)の 4. の 16 番目の
パラグラフ

(※5) Report of the Eighteenth Session of Joint MMP (September 1976)の第
152 パラグラフ

(※6) Codex Alimentarius Commission MDS 78/4 (September 1977)の P. 2、 “2.

Definition” の最初のパラグラフ

(※7) Codex Alimentarius Commission MDS 78/4 (September 1977) の P. 7、 “DRAFT”

(※8) Report of the Nineteenth Session of Joint MMP (June 1978) の第 15 パラ
グラフ

(※9) Codex Alimentarius Commission MDS 86/9 (March 1986) の 13. の
“Introduction” の直後のパラグラフ

(※10) Codex Alimentarius Commission MDS 90/6(a) (November 1990) の P. 2、 ド
イツのコメントの 3 番目のパラグラフ

(※11) Report of the Fourth Session of the Codex Committee on Milk and Milk
Products (以下「Codex MMP」という。) (February-March 2000, ALINORM 01/11) の第
16 パラグラフ

(※12) Report of the Fifth Session of Codex MMP (April 2002, ALINORM 03/11)
の第 76 パラグラフから第 78 パラグラフまで

(※13) Report of the Sixth Session of Codex MMP (April 2004, ALINORM 04/27/11)
の第 17 パラグラフ

(※14) Report of the Seventh Session of Codex MMP (March-April 2006, ALINORM
06/29/11) の第 23 パラグラフ及び第 24 パラグラフ

(※15) Report of the Seventh Session of Codex MMP (March-April 2006, ALINORM
06/29/11) の Appendix II