

答 申 第 120 号
令和 7 年 6 月 12 日

財 務 大 臣
加 藤 勝 信 殿

関 税 等 不 服 審 査 会
会 長 渋谷 雅 弘

答 申 書

令和 7 年 2 月 18 日付財関第 151 号をもって諮問のあった関税法（昭和 29 年法律第 61 号）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に対する審査請求 2 件につき、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、下記のとおりとする。

記

審査請求人 A

本件各処分 B 税関長及び C 税関 D 出張所長が行った関税法第 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（別紙参照）

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

第 1 事案の概要

1 審査請求の経緯

- (1) 審査請求人はEについて、令和2年4月20日から21日にかけて、C税関D出張所長に対し、輸入（納税）申告計6件を行い、同月23日に、B税関長（以下、B税関長とC税関D出張所長を合わせて「各原処分庁」という。）に対し、輸入（納税）申告計3件を行った（以下、計9件の輸入（納税）申告を「本件輸入申告」といい、本件輸入申告に係る貨物を「本件貨物」という。）。各原処分庁は審査請求人の申告どおりの内容で、本件輸入申告の各輸入申告日と同日に輸入を許可した。
- (2) 審査請求人は令和5年10月19日付で、各原処分庁に対し、本件貨物は救じゅつのために無償で寄贈された物品であり、関税定率法（明治43年法律第54号。以下、「定率法」という。）第15条第1項第3号の規定による関税の免除（「以下、定率法第15条第1項の規定による関税の免除を「特定用途免税」といい、同項第3号の物品に係る特定用途免税を「慈善・救じゅつ寄贈免税」という。）が適用されるものであるが、当該規定の適用を受ける手続をせずにそれぞれ輸入（納税）申告をしたため、納付すべき税額が過大であるとして、本件輸入申告にかかる更正の請求（以下、各原処分庁に対しそれぞれ行った更正の請求を合わせて「本件各更正請求」という。）を行った。
- (3) これに対し、各原処分庁は、令和6年1月15日付で、本件輸入申告の際に次の手続が行われていないという理由により、本件輸入申告について、関税の免除を受けないことを選択して行われたものであり、免除を受ける選択をせず関税に係る税額等の計算を行うことは、関税に関する法律の規定に従っていない又は関税額の計算に誤りがあったと認められず、更正すべき理由がないと判断し、本件各処分を行った。
- イ 関税法第7条及び関税法施行令（昭和29年政令第150号。以下、「関税令」という。）第4条第1項第2号の規定により、関税の軽減又は免除を受けようとする場合には、関税法第67条の規定に基づく輸入申告書にその適用を受けたい旨を記載すること。
- ロ 慈善・救じゅつ寄贈免税を受けようとする場合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20条第1項の規定に基づき、その免除を受けようとする物品の輸入申告の際に、当該物品の使用の目的、方法及び場所等を記載した書面を提出しなければならないこと。
- (4) 審査請求人は、本件各処分を不服とし、その処分のうち関税に係る部分の取消しを求め、令和6年4月10日付で財務大臣に対し各審査請求を提起した。

2 関係法令等の定め

(1) 輸入される貨物に係る関税の納付に関する申告について

- イ 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（関税法第67条）。

ロ 関税法第6条の2第1項第1号に規定する申告納税方式（納付すべき税額又は当該税額がないことが納税義務者のする申告により関税額を確定することを原則とし、その申告がない場合又はその申告に係る税額の計算が関税に関する法律の規定に従っていなかった場合その他当該税額が税関長の調査したところと異なる場合に限り、税関長の処分により関税額を確定する方式）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（関税法第7条第1項）。このときの申告は、関税法第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おり、必要な記載事項等について政令に委任している（関税法第7条第2項）。

ハ 定率法その他の関税に関する法令の規定により関税の軽減又は免除を受けようとする場合には、その適用を受けたい旨及びその適用を受けようとする法令の条項を上記の輸入申告書に記載して、提出することとされている（関税令第4条第1項第2号）。

（2）課税標準

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（関税法第4条第1項）。

（3）関税に係る更正の請求について

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（関税法第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）特定用途免税について

イ 慈善又は救いゆつのために寄贈された給与品は、その関税を免除することとされている（定率法第15条第1項第3号）。

ただし、輸入の許可の日から2年以内に特定の用途以外の用途に供された場合は、当該免除を受けた関税を直ちに徴収することとされている（同条第2項）。

ロ 慈善・救いゆつ寄贈免税を受けようとする者は慈善・救いゆつ寄贈免税を受けようとする物品の輸入申告の際に、その品名及び数量並びに使用の目的、方法及び場所を記載した書面を税関長に提出しなければならないこととされ

ており、その際に当該物品の寄贈の事実を証する書類を添付しなければならないとされている（定率令20条第1項及び第2項）。

なお、当該輸入申告はその寄贈を受けた者の名をもってしなければならないとされている（同条第3項）。

ハ 輸入時に慈善・救じゅつ寄贈免税の適用を受けた貨物について、税関長は、その用途に供されているかどうかを確認するため、慈善・救じゅつ寄贈免税を受けた者に対して当該貨物の使用について報告を求めることができる（定率令第26条第4項）。

ニ 定率法第15条第1項第3号の規定における「慈善又は救じゅつのために寄贈された給与品」とは、慈善又は救じゅつの目的をもって生活困窮者その他の被救じゅつ者に無償で給与する物品をいい、これらの者が直接消費又は使用するものであることを要し、当該物品の換価代金をもって慈善又は救じゅつの用に充てるものは含まないとされている（関税定率法基本通達（昭和47年3月1日蔵関第101号）15-3(1)）。

ホ 定率法第15条第1項第3号の規定における「給与品」とは、直接救じゅつ者に給与されるものであることを原則とするが、国、地方公共団体又は社会福祉法人（以下、「国等の機関」という。）が輸入するもので、支給計画が明らかである場合には、これらの施設を経て間接に給付されるものを含むとされている（関税定率法基本通達15-3(2)）。

ヘ 定率法第15条第1項第3号の規定における「寄贈」とは、有形、無形の対価を伴わない無償の贈与（運賃、保険料のみを負担して輸入したもの等通常の商取引で輸入したものと認められないものを含む。）をいい、寄贈者の国籍、住所及び個人であるか法人であるか等を問わないが、受贈者が輸入者として輸入申告する場合に限るとされている（関税定率法基本通達15-2(2)及び15-3(4)）。

第2 審理関係人の主張の要旨

1 審査請求人の主張

審査請求人は、本件各処分取消しを求めており、各審査請求に係る審査請求書及び令和6年7月10日付反論書（1）において、その理由を概要以下のとおり主張している。

（1）本件貨物はEであり、新型コロナウイルス感染症対策に係る救援物資であって、病院等の関係機関に対し早急に無償配布を行うために輸入したものであり、最終的に厚生労働省に納入され、厚生労働省から病院にその輸入の許可から2年以内に無償で配布されており、慈善・救じゅつ寄贈免税の対象となるが、納期を最優先とする厚生労働省の希望等もあり、慈善・救じゅつ寄贈免税を前提として本件輸入申告を行うことができなかった。

（2）本件貨物が厚生労働省から病院に無償で配布された点は、令和2年4月7

日付で閣議決定された「新型コロナウイルス感染症緊急経済対策」において「必要な医療機関等に対して優先配布する」とされていること、令和2年5月末の時点で調達済みのE〇〇〇〇枚超が医療機関等は無償配布されていたという実績等から明らかである。

(3) 実務上、定率令第20条第3項の規定文言にかかわらず、受贈者以外の者が輸入ないし輸入申告を行う場合も慈善・救じゅつ寄贈免税の対象とされ、かつ、「慈善又は救じゅつのために寄贈された給与品」との要件も、輸入した物品を「生活困窮者その他の被救じゅつ者」に無償で給付するのみで充足されうるものと取り扱われてきた（関税定率法基本通達 15-3-(1)）。これらの解釈を併せ見れば、①受贈者以外の者が物品を海外で購入して輸入した後に、②当該物品が最終的に被救じゅつ者に無償で給付されるようなケースについても、慈善・救じゅつ寄贈免税の対象となると解釈されるべきこととなる。

(4) 加えて、定率法第15条第1項第3号には、慈善・救じゅつのための「寄贈」の時期（輸入との先後関係）を明示しておらず、同号の文言上、輸入後に寄贈が行われるという順序は排除されていないところ、定率令第20条第1項及び第2項の規定は、輸入時点で寄贈先が確定していることを当然の前提としており、これらの規定を慈善・救じゅつ寄贈免税を受けるための要件と解することは上位の法である定率法第15条第1項第3号に矛盾する。

(5) 租税法律主義の下で租税法規を解釈する場合に、法律がある事項を課税要件として追加するのかどうかについて法律自身に明文の規定がない場合、通常はその事項は課税要件ではないと解釈すべきものであるにもかかわらず、「政令の定めるところによる」との抽象的な委任文言があることを根拠として、解釈によりある事項を課税要件として追加し、政令以下の法令においてその細目を規定することは、租税関係法規の解釈としては許されるべきものではない（東京高判平成7年11月28日・行裁集46巻10・11号1046頁（以下、「平成7年東京高裁判決」という。）、東京地判平成27年5月28日・税務訴訟資料265号-89（順号12672））。

(6) 定率法第15条第1項の委任文言「政令で定めるところにより、その関税を免除する」は、追加的な課税要件として手続的な事項を定めることの委任や、解釈により課税要件を追加しその細目を決定することの委任を含むものと解することはできず、当該委任文言は、あまりに抽象的、一般的に過ぎ、どういった種類の書類の提出義務が政令において具体的に定められるべきかについての指示は見当たらない。そのため、定率令第20条所定の手続は特定用途免税の効力要件となっておらず、そのことのみを理由として免税を否定することは明らかに違法であり、定率令第20条第1項及び第2項の規定は、そもそも規定ぶりからして、せいぜい輸入申告における義務を定めたものにすぎず、慈善・救じゅつ寄贈免税を受けるための要件として定められたものとは読めない。

(7) 各原処分庁が本件各処分を行った根拠として示した関税法第7条第1項及

び第2項並びに関税令第4条第1項柱書及び同項第2号の規定は、そもそも規定ぶりからして、明らかに一般的な申告手続を定めたものにすぎず、これらの規定を慈善・救いゆつ寄贈免税を受けるための要件として定められたものと解釈し、輸入申告書に所定の記載がないことのみで免税を認めないことは、明らかに法令の解釈を誤ったものであり、各原処分庁は、免税について関係法令を列挙するものの、その当てはめにおいては、関税法第7条第1項及び関税令第4条第1項に関する事実を指摘するのみで、合理的と言い難い。

(8) 審査請求人は本件輸入申告に係る関税を一旦各原処分庁に申告納付したものの、本件輸入申告にかかる関税等の計算は、本件貨物が客観的に特定用途免税の対象となることを踏まえずに行われている点で、関係法令の規定に従っていないことは明らかである。その結果、本件輸入申告により納付すべき税額は明らかに過大であることから、本件各更正請求は認められるべきである。

2 B税関長及びC税関長の主張

B税関長は、令和6年5月31日付弁明書及び同年8月26日付回答書において、C税関長（以下、B税関長とC税関長を合わせて「各処分庁」という。）は、令和6年5月27日付弁明書及び同年8月9日付回答書において、概要以下のとおり主張している。

(1) 審査請求人は、F国所在の仕出人が発行した仕入書に記載された価格に定率法第4条第1項第1号に規定する運賃等を加えた額を本件貨物の課税標準とし、定率法別表（以下、「関税率表」という。）適用上の所属区分及び関税率について、関税率表〇〇〇〇（WTO協定税率（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に掲げられている税率をいう。）〇〇〇〇%）に分類した上で納付すべき税額を計算しており、輸入（納税）申告書に記載された課税標準、関税率表上の所属区分、税率及び納付すべき税額について、関税に関する法律の規定に従っていなかった又は当該計算に誤りがあったとは認められない。

(2) 関税法及び定率法の規定により関税の免除を受けようとする場合には、その適用を受けたい旨及びその適用を受けようとする法令の条項を輸入（納税）申告書に記載し、定率令第20条に規定する書面等を添付しなければならない。関税法第67条に基づく輸入許可等の要件に関する引取りに関する事項の審査を行い、加えて関税法第7条に基づく納税申告に関する事項の審査（減免税適用等についての妥当性を含む。）を行うが、審査請求人が提出した輸入（納税）申告書にはいずれも関税の免除を受けたいとする旨の記載は、税関の審査において認められていないし、そもそも、本件輸入申告時に関税の免除の手続をしていなかったことは、審査請求人も認めている。

(3) 我が国の関税制度は、関税法、定率法等の関税関係法が相互に密接に関連

し一つ一つの体系を形作っており、関税の確定、納付、徴収及び還付に関する実態及び一般的手続については、関税法に規定されている。また、定率法は関税の税率、課税標準及び関税の軽減、免除又は払戻しその他直接税額の決定に関する実体規定を内容としているものであり、その規定を適用する場合にも、関税法に規定する一般的手続に関する規定は当然に適用されるものである。

(4) 関税の確定、納付、徴収及び還付に関する実体及び一般的手続について規定している関税法においては、貨物を輸出し、又は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おり（関税法第 67 条）、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、同条の規定に基づく輸入申告書に、同条の規定により記載すべきこととされている当該貨物に係る課税標準その他の事項のほか、その税額その他必要な事項を記載して、これを税関長に提出することによって、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（関税法第 7 条）。

(5) 申告納税方式が適用される貨物にあっては、輸入者が行う納税申告によって納付すべき税額が確定することが原則とされていることからすれば、輸入者から税額の基礎となる課税（免税）要件事実を申告されなければ、関税の軽減又は免除の適用可否を含め、税関長による関税の適正な納付の確認を行うことができないこととなり、このことからすれば、関税法第 7 条第 1 項及び第 2 項の委任を受けた関税令第 4 条第 1 項第 2 号に規定する納税申告書の法定記載事項である「定率法その他関税に関する法令の規定により関税の免除を受けようとする場合には、その適用を受けたい旨及びその適用を受けようとする法令の条項」の申告の有無は関税の確定のために必要な手続的要件（課税要件）の一つである。

(6) 審査請求人は本件輸入申告の際に関税の免除を受けないことを選択して納税申告しており、当該選択に基づき確定した関税については、その課税手続において、「申告に係る税額等の計算が関税に関する法律に従っていなかったこと」や「税額等の計算に誤りがあったこと」に何ら該当するものではなく、輸入者すなわち納税者自身の選択が認められている場合において、その選択誤りを理由とする更正の請求を認めることは、納税者の意思によって税の確定が左右されることにもなり妥当ではないというべき（最小判昭和 62 年 11 月 10 日・最高裁判所裁判集民事 152 号 155 頁参照。以下、「昭和 62 年最高裁判例」という。）であり、本件各更正請求も関税の免除の適用についての選択誤りを理由とするものであることから、輸入許可後に事後的に関税の免除の適用を受けるべく更正の請求を行うことは何ら根拠のないものであり、かつ、許容されるものではない。

(7) 貨物の輸入の際に関税の免除を適用する場合には、適用の対象となる貨物

が慈善・救いゆつ寄贈免税に係る貨物であることを確認する必要がある、定率令第 20 条第 1 項においては、定率法第 15 条第 1 項第 3 号に規定する関税の免除の適用が予定されている場合において、輸入申告の際に貨物の品名・使用目的等を記載した書面を提出することを求めているものであり、定率令第 20 条第 1 項の要件は、法律による委任に基づき政令において法律の手続的要件の個別・具体的な内容について規定したものである。

(8) 特定用途に供される貨物について、税関は、輸入申告時に書面の提出を受けることによって、その品名・使用目的等を把握し、必要に応じて検査をしておかなければ、輸入後に貨物が費消・散逸し、特定用途に供されるものであったか確認できなくなるおそれがあるほか、輸入後において、特定用途に供される貨物が残っていても、それと輸入した貨物との同一性が確認できないおそれがあり、輸入時に特定用途免税の適用を受けた貨物について、税関長は、その特定用途に供されているかどうかを確認するため、関税の免除を受けた者に対して当該貨物の使用について報告を求めることができる（定率令第 26 条第 4 項）が、輸入時に特定用途免税の適用を受けていない貨物について、税関長は、輸入後にその用途について報告を求める権限もない。

第 3 当審査会の判断

1 本件各処分 of 適法性について

(1) 更正の請求の要件について

更正の請求は、納税申告に係る課税標準又は税額に誤りがある場合にすべて認められるものではなく、納税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」（関税法第 7 条の 15）という理由があつてはじめてその請求が認められるという前提条件が定められている。この前提条件は、一定事項の申告等を減免税等の適用条件としているものについて、その申告等がなかったために納付すべき税額がその申告等があつた場合に比べて過大となっている場合に、更正の請求という形式ではその過大となっている部分の減額は認められないとの趣旨であると考えられる。

この点、国税通則法（昭和 37 年法律第 66 号）第 23 条における更正の請求について、昭和 62 年最高裁判例において、所得計算の方法について納税者自身の選択が認められている場合において、その選択誤りを理由とする更正の請求を認めることは、納税者の意思によって税の確定が左右されることにもなり妥当ではないというべきと判示しているほか、千葉地方裁判所昭和 62 年 12 月 18 日判決（判例時報第 1284 号 60 頁）においても、「申告納税方式における納税義務者は、申告行為によつて具体的な租税債務を負担するに至るのであるが、納税者が申告をしたのち、その申告内容に変更を加える必要の生ずる場合があることは否定できないのであり、このような場合にはその修正を認めるべきである。

しかし、あらゆる場合に自由にこれを認めることは申告の前述のような性格に照らして適当といえないのみならず、納税義務の具体的内容を不安定ならしめ、行政を混乱に陥れる弊害もあるので、これに一定の制限を加え、一定の期間内に限り特定の手続によつてのみ是正しうるものとしたのである。この見地からすると、一定事項の申告等を条件に所得額、税額の減免をすべきものとされているものについてその申告等をしなかつた者が、後日その特例の適用を求めるために更正の請求をすることは許されないと解すべきである。」と判示している。

ただし、特別措置の選択につき計算誤りに基づいて錯誤があった場合には、修正申告するに当たり、確定申告における計算誤りを是正する一環として、特別措置の選択を撤回することが許されたとした判例（平成 2 年 6 月 5 日・最判・最高裁判所判例集民事 160 号 61 頁。以下、「平成 2 年最高裁判例」という。）や、法人が、法人税関係法令の解釈の誤りないし読み違いによって、所得税の税額控除の金額を過少に計算し、その結果、法人税額を過大に申告した場合には、更正の請求が認められるべきとした判例（平成 21 年 7 月 10 日・最判・最高裁判所判例集 63 巻 6 号 1092 頁。以下、「平成 21 年最高裁判例」という。）もあり、これらの判例も踏まえて更正の請求について検討する必要がある。また、平成 23 年 12 月の税制改正において、当初申告要件があった措置のうち、事後的な適用を認めても問題がない一定のものについて、当初申告要件を廃止し、所要の書類を添付することにより事後的に更正の請求が認められることとされた点にも留意しなければならない。この法改正については、インセンティブ措置または利用するかしないかで有利にも不利にもなる操作可能な措置のいずれにも該当しない措置については、当初申告要件が廃止され、更正の請求範囲が拡大されたと説明されている（『改正税法のすべて（平成 24 年版）』163 頁等。）。

(2) 本件輸入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か又は当該計算に誤りがあったか

本件輸入申告時における関税額の算出に係る計算について、上記第 2 の 2 (1) において処分庁が主張するように、審査請求人の輸入申告内容に基づく課税標準、税額等について、計算誤りは認められない。

また、審査請求人自ら輸入申告時に関税の免除を前提とした手続をしていなかったことを認めているところ、仮に、本件貨物が慈善・救いづつ寄贈免税にかかる適用要件を満たしていたとしても、審査請求人は慈善・救いづつ寄贈免税を適用しないことを選択した上で、本件輸入申告をしており、慈善・救いづつ寄贈免税を適用しないで計算した内容は関税に関する法律に則り、適正な課税標準及び税率を適用し関税額が計算されているため、関税に関する法律の規定に従っていない事実とは認められず、更正の請求ができる場合に該当しない。

この点、関税の免除を適用させるという意思がある場合は、輸入申告者の選択により確定できたものであるため、輸入申告時において、関税の免除にかか

る手続を行わなかったことは、関税の免除の適用外または関税の免除を適用する意思がないことを選択し、その旨を申告したことに他ならならず、関税の免除を適用しなかったのは、選択の誤りに過ぎない。

なお、選択の誤りについて、昭和 62 年最高裁判例においては、更正の請求の要件を構成するものではないとされているが、平成 2 年最高裁判例及び平成 21 年最高裁判例においては、それぞれ有利な控除等へ選択する意思表示はあったものの、その選択の過程において計算誤りや法律の解釈の誤りがあった結果として、誤った選択を行ったものとして、事後的な是正を認められている。

しかしながら、本件輸入申告においては、特定用途免税を適用するか否かの選択であり、特定用途免税を適用すれば、納税義務者が有利になる旨は明らかであるため、その選択の過程においても税額の計算誤りは生じ得ないこと及び審査請求人の主張によれば、納期の関係から手続を行わずに迅速に通関させるという目的をもって、特定用途免税の適用をしないことを選択しており、輸入申告時点では適用の意思が示されていなかったことを考慮すれば、平成 2 年最高裁判例及び平成 21 年最高裁判例を踏まえても、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」として更正の請求は認められない。

また、平成 23 年 12 月の税制改正において、上記のとおり更正の請求範囲が拡大されているが、その対象は個別法の規定により明記されており、特定用途免税はそこに含まれていない。これは、上記第 1 の 2 (4) に述べた特定用途免税の仕組みに照らして、当初申告要件が維持されているものと解される。

よって、本件各処分は、下記 2 の審査請求人の主張を踏まえても、適法であると考えられる。

2 審査請求人の主張について

(1) 課税要件について

審査請求人は、関税法第 7 条第 2 項に基づく関税令第 4 条第 1 項の手続及び定率法第 15 条第 1 項に基づく定率令第 20 条第 1 項及び第 2 項の手続は一般的な輸入申告時に必要な手続に過ぎず、慈善・救い・寄贈免税を適用するための要件と解釈するのは誤っている旨主張する。

しかしながら、関税法第 7 条第 2 項に基づく関税令第 4 条第 1 項第 2 号及び定率法第 15 条第 1 項に基づく定率令第 20 条第 1 項及び第 2 項は慈善・救い・寄贈免税を適用するための手続的な要件と解釈すべきことについて、以下詳述する。

イ 課税要件法定主義について

課税要件とは納税義務の成立要件、すなわち、それが充足されることによって納税義務が成立するという法律効果を生ずる法律要件のことであり、一般的に、納税義務者、課税物件、課税物件の帰属、課税標準、税率等があると

されている。

租税法律主義を規定したとされる憲法第 84 条のもとにおいては、租税の種類や課税の根拠のような基本的事項のみでなく、納税義務者、課税物件、課税標準、税率などの課税要件はもとより、賦課、納付、徴税の手続もまた、法律により規定すべきものとされており（最高裁大法廷昭和 30 年 3 月 23 日判決民集 9 卷 3 号 336 頁、最高裁大法廷昭和 37 年 2 月 21 日判決刑集 16 卷 2 号 107 頁）、租税の優遇措置を定める場合や、課税要件として手続的な事項を定める場合も、これを法律により定めることを要するものとされている。

ロ 関税関係法における課税要件について

関税法及び定率法は相互が一体となって法体系を構築している。これは実体法たる定率法において、税率や課税標準を規定しつつ、手続法たる関税法において納税義務者や課税物件、これらにかかる関税の確定、納付、徴収及び還付の手続を定めており、これらが一体となって初めて関税が課されるものと考えられる。

関税法においては、貨物の輸出入についての税関手続の適正な処理を図るための手続規定を多く設けている一方で、上記のように関税の確定等のための租税法としての側面もあり、いずれの性格を持つかはその構成する個別の条項から判断していく必要がある。

ハ 関税関係法の特殊性

関税法では、課税物件が輸入貨物とされており（同法第 3 条）、輸入とは外国から貨物を本邦に引き取ることをいう（同法第 2 条第 1 項第 2 号）とされている。これらの規定からみると、関税の納税義務は一般的、抽象的な意味においては、貨物の輸入の時、すなわち、外国貨物を本邦に引き取る時に成立するものと考えられる。他方で、貨物の輸入については、関税の課税のほか、各種法令の規定の規制の実施の必要性から、税関長の許可が必要とされ（同法第 67 条）、関税を納付すべき貨物においては、その納付がなければ許可されない（同法第 72 条）となっていることから、原則として、貨物が現実に輸入される前に一定の時点において、その納税義務の内容を具体化することが必要とされる。このような意味での納付義務の確定の時点として、輸入者の選択によって輸入の意思が具体化する輸入申告の時に捉えられることになっている。その点、課税物件の確定の時期として、関税を課する場合の基礎となる貨物の性質及び数量は、原則として輸入申告時における現況により、課税物件が確定する（同法第 4 条）ものとされている。（日本関税協会・関税法規精解（上巻）・67 頁、79 頁及び 80 頁参照）

ニ 政令での委任事項について

租税法律主義の下である事項を課税要件とする場合は、審査請求人が主張するように、法律によってその内容を定めなければならず、下位の命令で定めることができるのは、法律の個別・具体的な委任を受けた手続的事項のみ

に限られていると解される。

また、「租税法規の解釈については、当該法令が用いている用語の意味、内容が明確かつ一義的に解釈できるかをまず検討することが必要であることはいうまでもないが、それができない場合には、立法の趣旨目的及び経緯、税負担の公平性、相当性等を総合考慮して検討した上、用語の意味、内容を合理的に解釈すべきである」（名古屋高裁平成 18 年 2 月 9 日・訟務月報 53 巻 9 号 2645 頁）とされている。

よって、租税法規としての関税法及び定率法において、その政令委任の内容を考えるに当たっては、法律において個別・具体的な内容に基づくことはもとより、これらの法規における立法の趣旨目的等を総合的に考慮した上で用語の意味、内容を合理的に解釈する必要がある、合理的に解釈した範囲内で、政令に規定された手続を課税要件と評価することは直ちに租税法律主義に反しているとは言えない。

加えて、政省令への課税要件の委任については、平成 7 年東京高裁判決では租税特別措置法に基づく登録免許税の軽減措置について、「政令で定めるところにより」という抽象的な委任文言を根拠に、省令で登記申請の際に知事の証明書の添付を要するものとした部分は、軽減税率による登記申請の受理要件を定める限度で有効とは言えても、当該手続事項を課税要件として、後に証明書を提出しても軽減税率の適用がないとする部分は法律の有効な委任がないのに要件を加重したものとして無効としている。他方で、大阪高裁平成 12 年 10 月 24 日判決（最高裁民事判例集 59 巻 3 号 558 頁。以下、「平成 12 年大阪高裁判決」という。）では、阪神・淡路大震災の被災者等にかかる国税関係法律の臨時特例に関する法律に基づく登録免許税の免除について、法律が手続的課税要件の内容を明文で規定までしていなくても、委任内容を限定していると解される場合には、その範囲で定められた省令は有効としている。これらの判例を比較して考えると、平成 7 年東京高裁判決では、一般的に、抽象的な委任文言があることを根拠として、政省令で追加的な課税要件を課すことはできないとする一方で、平成 12 年大阪高裁判決では、法律の趣旨・目的から委任内容が限定されており、その限定された範囲内で省令で課税要件を課すことは有効とされているように、「政令で定めるところにより」という文言を根拠に政省令へ課税要件を委任していると解することが一概に租税法律主義に反しているとまでは言えないと考えられる。

ホ 関税法第 7 条及び関税令第 4 条の評価

（イ）我が国では、一般的に、納付すべき関税額が納税義務者のする申告により確定することを原則とする申告納税方式が採用されており、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、当該貨物にかかる輸入申告時に納税の申告を行わなければならない。

その趣旨としては、課税標準や税額等については、法律ですでに客観的に

定まっているものであり、納税申告は当該事項について所定の方法で納税義務者自らにその税額を確定させて、税関に通知するという行政行為を行わせ、これに対して法律上確定等の法的効果を付与させるものと考えられ、上記ハのとおり、関税の確定の時期を輸入申告の時と定めている。

つまり、納税申告については、手続を履行することで税額を確定させるものであるということから、法律で定められた税額の確定にかかる手続的な事項であり、課税にかかる手続的な要件といえる。

(ロ) 関税における納税申告の具体的な手法として、関税法第7条第2項において、関税法第67条の規定に基づく輸入申告書に、同条の規定により記載すべきこととされている課税標準その他の事項のほか、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とされており、上記(イ)のとおり、関税の確定に必要な手続であることから、当該規定は租税法の性格を持つと考えられる。

(ハ) 加えて、関税法第7条第2項においては、その記載事項のうち、その他必要な記載事項の内容を政令に委任しており、同条の趣旨を踏まえれば、その内容を課税要件として政令に委任する範囲は、関税の確定のために必要な事項に限られると考えられる。

(ニ) 関税法第7条第2項の委任を受けた関税令第4条第1項第2号では、関税の確定にかかる記載事項の一つとして、定率法その他の関税に関する法令の規定により関税の免除を受けようとする場合は、その適用を受けたい旨とその適用を受けようとする法令の条項を規定しているところ、関税の免除の適用の有無の判断は当該関税額の算定に必須であると考えられる。

(ホ) 上記の内容を踏まえれば、関税令第4条第1項第2号における記載事項について、関税額を確定させるための手続的な課税要件として評価することには何ら違和感はない。

へ 定率法第15条及び定率令第20条の評価

(イ) 定率法第15条第1項の規定において、その輸入の許可の日から2年以内に同項各号に掲げる用途以外の用途に供されないものについて、「政令の定めるところにより」その関税を免除するとされている。

(ロ) 我が国では、外国から輸入する貨物については、全て関税が課されるのを前提としているが、国際慣例その他の理由から、全ての輸入貨物に関税を課すべきでない場合があり、特定の貨物又は一定の条件を満たす貨物に対して関税の納税義務を免除する必要があるが生じる。

(ハ) 定率法の各規定ではそれぞれの目的に応じて関税の免除を規定しており、そのうち定率法第15条は、貿易及び国内産業の助長、国際慣行の尊重、学術振興、文化政策及び社会福祉上の考慮その他各方面からの国家政策上の目的から免税要件を規定しているものと考えられるが、これらの貨物の輸入のときには当該目的に合致した特定の用途に使用されることの確保を

期し難く、また、その用途に供されない場合には関税の免除の目的が失われることになるので、関税を無条件に免除すべきでなく、これらの貨物を条件付で免税しようとするものと考えられ、その条件として貨物が輸入時において輸入の許可を受けてから２年以内に特定の用途以外に供されない見込みの確実なものであることを要し、かつ、輸入の許可後２年以内に他の用途に供されないことを定めている。

- (二) このような定率法第 15 条における立法の趣旨目的及び経緯、税負担の公平性、相当性等を総合考慮して検討し、合理的に解釈すれば、同条においては、輸入時において特定の用途以外に供されない見込みの確実なものであることの確認のほか、輸入の許可から２年以内に用途外使用に供されるという解除条件について、当該解除条件の履行状況を確認する趣旨が当然に含まれていると考えられ、この考えを踏まえると、同条においては、関税を免除するにあたっての手続的事項及び定率法第 15 条第 1 項各号に掲げる用途以外の用途に供されないことを確認するための事項を超えない範囲において、政令に委任がなされていると考えられる。

この点、定率法第 15 条第 1 項の規定ぶりからして、特定の用途に供され、かつ、輸入許可日から２年間は用途外に供されない貨物について、関税を免除すると規定しており、当該特定の用途に供されるという要件を確認するための手続を限定的に政令に委任していると解釈でき、租税法律主義に反するものではない。

- (ホ) 定率令第 20 条第 1 項及び第 2 項では寄贈物品にかかる品名及び数量並びに使用の目的、方法及び場所を記載した書面の提出及び寄贈の事実を証明する書類の提出を規定しているところ、これらはいずれも、関税を免除するにあたって、その輸入（納税）申告の際に履行する手続的事項の範囲を超えず、また、その趣旨としても法律で求められている要件である慈善又は救じゅつのために寄贈された給与品であるか、すなわち、定率法で定める用途以外の用途で使用されないものであるかについて、輸入申告時に確認する以上の意味を見出せない。

- (ヘ) 加えて、定率令第 20 条第 1 項及び第 2 項に規定する手続が輸入申告時になされることを規定している意義として、関税額は上記ハ及びホ（イ）のとおり、原則として、輸入申告時に納税申告がなされることで、確定するものとされており、関税の確定にかかる書面等の提出については、当然に輸入申告時になされるべきと考えられる。当該手続も寄贈物品にかかる書面及び証明書を提出させることで、慈善・救じゅつ寄贈免税の要件を確認し、効力を発生させるという、関税額の確定のためになされるものであり、関税関係法一体の考えとして、輸入申告時に求めているものと考えられるので、輸入申告時に手続の履行を求める規定は、関税関係法の趣旨・目的を踏まえれば、定率法第 15 条第 1 項の委任範囲を超えるものではない。

(ト) なお、審査請求人は定率令第 20 条第 1 項及び第 2 項はせいぜい輸入申告における義務に過ぎない、すなわち、定率令における規定は輸入申告にかかる手続の範囲に過ぎないと主張していると解されるが、定率令第 20 条第 1 項及び第 2 項に規定する手続は関税の免除を選択する場合に定率法第 15 条第 1 項第 2 号から第 5 号に掲げる特定用途に供される貨物であることを原則輸入申告時に書面等を求めることで確認し、関税の免除の効力を発生させる手続的な要件であり、通関のために必要な手続ではない。

すなわち、定率令第 20 条第 1 項及び第 2 項の規定は輸入許可を行うために必要な事項と解することはできず、関税が免除されるか否かの要件に該当するかについての確認事項として、関税の免除の確定にかかる租税法的な枠組みにかかる手続として捉えるべきである。

(チ) また、定率法第 15 条第 2 項において、輸入の許可の日から 2 年以内に用途外使用が確認された場合は、同条第 1 項により免除を受けた関税を直ちに徴収する旨が規定されている以上、輸入許可の日から 2 年間は税関による確認が必要であると解される。

このことから、定率令第 20 条第 1 項及び第 2 項の規定は、当該解除条件を適切に確認するために、適用貨物の状態を把握するための手段を定めた手続的事項の側面も考えられる。

仮に、定率令 20 条第 1 項及び第 2 項の手続が、輸入後において履行されることで慈善・救い・救済寄贈免税が認められるとすれば、手続の履行のタイミングによっては、税関長において、定率法第 15 条第 2 項で定める解除条件の履行状況を確認することが事実上できない場合も想定され、輸入通関後の事後確認も含め、特定の用途に供するものについて関税を免除するという法目的を適切に確保することが困難になる。

具体的には、輸入申告時に関税が免除されている旨やその使用場所・数量等が把握できないとその後、当該輸入貨物の全部又は一部を用途外として費消・散逸したか否かについて、何ら確認できないこととなり、定率法第 15 条第 2 項における徴収の手続が完遂できない等、実務上も適正な手続を確保できないことから整合的である。

(リ) 上記のとおり、定率令第 20 条第 1 項及び第 2 項は定率法第 15 条の趣旨を踏まえた委任範囲の中で、輸入申告時における手続的事項を定めた課税要件として評価できる。

ト 小括

以上のとおり、関税法第 7 条第 2 項に基づく関税令第 4 条第 1 項第 2 号及び定率法第 15 条第 1 項に基づく定率令第 20 条第 1 項及び第 2 項は慈善・救い・救済寄贈免税を適用するための手続的な要件であると考えられ、これらの規定の解釈を誤ったものとする審査請求人の主張には理由がない。

(2) その他の主張について

審査請求人はその他、本件貨物は慈善・救じゅつ寄贈免税の要件を満たすから、特定用途免税の対象となる旨、納期を最優先とする厚生労働省の希望等も踏まえて、慈善・救じゅつ寄贈免税を前提とした輸入申告を行うことができなかった旨及び定率法第15条第1項第3号の規定からは輸入後に寄贈が行われるという順序は排除されていない旨主張している。

しかしながら、上記（１）のとおり、関税令第4条第1項及び定率令第20条第1項及び第2項の手続は、慈善・救じゅつ寄贈免税を適用するための手続的な要件であり、上記第3の1の本件各処分適法性と合わせても、輸入申告時にこれらの手続を行わなかったことは、更正の請求の要件を満たさないため、これらの主張について検討するまでもなく、審査請求人の請求には理由がないと認められる。

なお、これらの主張についても、以下のとおり、認められない旨記載する。

イ 本件貨物は慈善又は救じゅつのために寄贈された給与品に相当するか

本件貨物は、審査請求人が提出した発注書（甲第2号証）によれば、厚生労働省医政局がG社に対して、〇〇〇〇枚のEを発注していることが確認でき、H社が発行した発注書（甲第5号証）によれば、同社が審査請求人に対し、政府（厚生労働省）指定の業者であるJ社のK倉庫に納入することを条件にEを〇〇〇〇枚発注しており、同発注書の備考には「H社からの納品書及び請求書をL社及びG社を介して厚生労働省に提出する」旨が記載されており、実際に、審査請求人は、本件輸入申告によって各原処分庁から輸入許可を得て、Eを計〇〇〇〇枚輸入しているところ、その納品の流れとしては、審査請求人からH社、L社及びG社を介して厚生労働省へ納品されたことが推測されるものの、当該各発注書は、発注した旨を示すのみで、実際に審査請求人から厚生労働省まで本件貨物が納品されたことを示すものとは認められない。また、上記（１）ハ及びホのとおり関税の確定は輸入申告時点で行われるべきところ、審査請求人は輸入申告時点において厚生労働省から全国の医療機関に無償で配布されることが確定していた事実を示す証拠を示しておらず、本件貨物を無償で供与される用途で使用された物品と認めることはできない。

ロ 緊急性が生じた輸入申告手続について

輸入（納税）申告の時期は、法的に何ら強制させるものではなく、緊急性の有無は、上記第3の1（１）のとおり、更正の請求の要件を満たす理由とはならない。

ハ 寄贈の解釈について

関税制度では、上記第3の2（１）ホのとおり、輸入申告時においてその関税の免除の適用も含めた税額を確定させることで、その法効果を確定させるものであり、当然に、その効果は輸入申告時に確定されるべきところ、本件貨物は輸入申告時に寄贈の事実を証明しておらず、その時点で「寄贈された」貨物として関税の免除を適用して税額を確定することができないの

で、関税の免除を認めることはできない。

第4 結論

以上のとおり、本件各処分に係る審査請求には理由がないと認められることから、行政不服審査法第45条第2項の規定により、棄却されることが相当である。

※ 甲号証は省略

以下表に記載の関税法第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

通知を行った者	通知番号	通知を行った日
B税関長	第〇〇〇〇号	令和6年1月15日
C税関D出張所長	第〇〇〇〇号	令和6年1月15日