

# 緊急事態における手続き変更・解釈変更

—— マスク・手指消毒薬不足に対する財務省の応答 ——

小塚真啓

小田啓太

- I. はじめに
- II. 事実などの確認・整理
  - 1. 事実関係
  - 2. 関係法令
  - 3. 災害時における慈善・救恤寄贈免税の手続きの簡素化
- III. 法的根拠などの整理・確認
  - 1. 課税要件法定主義違反の可能性
  - 2. 概括的かつ白紙委任的で無効な政令委任？
  - 3. 情報へのアクセス等における不公平
- IV. 結語

## I. はじめに

本稿は、認定特定非営利活動法人が主体となってクラウドファンディングを通じて集めた寄附金を用いてマスクを購入・輸入し、その後に病院に寄贈した際、その輸入に際して関税および消費税の免税を受けたという事例（以下「本事例」という）について、そのような免税の法的根拠が十分なものであるのかを確認しようとするものである。

本事例では、後述するように、マスクの輸入に係る関税などが免税になるという前提で集めた寄附金をマスクの購入資金に充てているため、もし仮に免税が受けられないということとなれば、寄附金とは別に認定特定非営利活動法人などが自ら関税などを負担しなければならず、その本来の事業活動などに大きな悪影響が出ることとなる。また、租税法律関係に関して不明確さが存在するとすれば、そのこと自体の問題も看過できまいし、また、今後の類似の活動が抑制されることも危惧されよう。しかし、本事例における関税などの免税の法的根拠について、関税の賦課徴収を所管する税関などは正式な文書を通じて情報を発信しておらず、また、関税率法などの法令を確認しても、後に明らかにするように、本事例における免税に法的根拠が十分に存在するという確信を得ることは困難という状況が存在するのである。なお、本稿執筆の時点では、本事例について法的紛争の端緒はみられない。

そこで、本稿では、本事例に関する事実や法令、これまでの税法学などの議論を整理・

確認することを通じて、どのような点において法的根拠の存在に疑義があるのかを明確化することを旨とする。このような情報は、本事例における免税が今後どのように取り扱われるのかを十分に予測できるようにしたり、不安定な状況を改善するための立法などの諸政策がどのように講じられるべきなのかを明らかにしたりする上で必要不可欠なものであり、本稿によって今後の研究や検討の端緒が得られることが期待される。

以下、本稿は次のように構成される。Ⅱでは本事例に関係する事実などについて整理・確認する。ⅢではⅡの内容を前提として法的根拠などについて整理・確認する。そして、Ⅳでは、それまでの整理を踏まえて今後行われるべき研究・検討を明らかにする。

## Ⅱ. 事実などの確認・整理

### 1. 事実関係

本事例の事実関係は次の通りである。

2019年末に始まった新型コロナウイルス感染症はアジアのみならずヨーロッパや北米をはじめとした世界中に広がり、2020年3月11日には世界保健機関（World Health Organization, WHO）がパンデミックを宣言するまでにいたった<sup>(1)</sup>。

これに伴ったマスク、手指消毒薬その他の医療物資の世界的な不足は、日本の医療機関にも影響を及ぼし、また、併せて価格の高騰もみられた。医療機関においては、一般に、スタンダードプレーションと呼ばれる感染症拡大を防ぐための標準的な予防策が存在する<sup>(2)</sup>。すなわち、ガウンや手袋などの个人防护具は患者に相対すること手技ごとなどで変えるべきであるとされているが、日本国内においても、特にマスクの不足は深刻なものであり、多くの病院で、医療従事者に対しマスクの使用制限が通告された<sup>(3)</sup>。

(1) WHO, WHO Director-General's opening remarks at the media briefing on COVID-19-11 March 2020, available at <https://www.who.int/dg/speeches/detail/who-director-general-s-opening-remarks-at-the-media-briefing-on-covid-19--11-march-2020>.

(2) CDC, Basic Infection Control And Prevention Plan for Outpatient Oncology Settings, at 4, available at <https://www.cdc.gov/hai/pdfs/guidelines/basic-infection-control-prevention-plan-2011.pdf>.

(3) 厚生労働省医政局経済課は日本医師会などへの事務連絡として「マスクについては1月28日付け当課事務連絡にて関係業界団体を通じて増産要請を行い、現在、各社とも24時間体制で増産に当たっていますが、現場の需要を満たすには未だ時間を要する見通しです」と記している。厚生労働省「新型コロナウイルスに関連した感染症の発生に伴うマスク等の安定供給について」(2020年2月5日付) (<https://www.mhlw.go.jp/content/10800000/000592493.pdf>) 参照。なお、厚生労働省が管理するウェブサイトにある「医薬品・医療機器産業の振興について」という名称のコンテンツ ([https://www.mhlw.go.jp/stf/seisakunitsuite/bunya/kenkou\\_iryuu/iryuu/shinkou/index.html](https://www.mhlw.go.jp/stf/seisakunitsuite/bunya/kenkou_iryuu/iryuu/shinkou/index.html)) には、本稿執筆時点において、マスクの需要の急拡大への対応として発遣された事務連絡などが整理されている。また、厚生労働省は、同年3月3日に国民生活安定緊急措置法22条1項に基づき、一般家庭用マスクの製造販売事業者および輸入業者に売渡しを指示した。厚生労働省「マスクの売渡し指示及び北海道への優先配布について」(2020年3月3日付) ([https://www.mhlw.go.jp/stf/newpage\\_09935.html](https://www.mhlw.go.jp/stf/newpage_09935.html)) 参照。

同年4月半ばに、認定特定非営利活動法人であるA法人は日本国内の複数の病院に対して、医療用マスクを寄贈することを計画した。A法人は、インターネット上で目的を説明して広く寄附を募るクラウドファンディングという手法で資金獲得を目指したが、そのクラウドファンディングのウェブサイト<sup>(4)</sup>においては、病院をまたいだ院内感染が起きて供給できる医療資源が枯渇しつつあること、その原因として日本の医療機関において医療用マスクが不足してマスクを使いまわしており、現場の医療従事者の感染のリスクが高まっていること、日本に十分なマスクがないこと、マスクの輸入には大量購入および前入金が必要であること、日本のあらゆる病院が機能不全に陥る可能性があることなどの事実を述べ、A法人は前記のような問題に対して、集まった寄附金を原資として海外からマスクを買い付け、主要な病院（第一種感染症指定医療機関、三次救急医療機関、特定機能病院）に寄贈を行い、医療崩壊を防ぐことを目指すものであるとして、自身に対する寄附を求めた<sup>(5)</sup>。また、この時点で寄贈先病院の一部については決定しており、そのことは当該クラウドファンディングのウェブサイト上で公開されていた。

寄附が十分に集まったA法人は、マスクの調達の一部を日本国内の貿易会社B社、残りを中華人民共和国所在のC社に依頼した。

当時、財務省関税局は、同局が『税関 Japan Customs』という名称で管理・運営するウェブサイト（以下「税関ウェブサイト」という）に「マスク及び消毒液の輸入通関に関するQ & A」と題したコンテンツを作り<sup>(6)</sup>、「輸入申告の際に、その申告に係る貨物が無償で提供されるものであることを確認できる場合には、輸入者の申請に基づきその貨物に課される関税、消費税は免除されます。同対策に係る救援物資等の輸入申告については、簡易な様式により手続を行うことができます」と記述していた。このため、A法人は、所管する税関に問い合わせを行って、関税および消費税が免税されることを確認し、その前提で購入量を決定した。

B社は中華人民共和国所在のD社からマスクを購入し、同年4月末に成田空港にマスクを空輸した上で、A法人にマスクを売却した。C社も、成田空港に同時期にマスクを空輸で輸出し、A法人を輸入者として手続きをした。その後、A法人は、購入したすべてのマスクを日本全国の数百の病院に無償で配布した。なお、配布先の一部は上述の通り既に決定されていたが、残部についてはマスクの輸入後に選定された。

輸入に際して、A法人の担当者は、救援物資等輸入申告書に、申告年月日として当日の

(4) 認定特定非営利活動法人ジャパンハート「【#マスクを医療従事者に】あなたの拡散や寄付が医療の力に」(<https://readyfor.jp/projects/JapanMaskProject>) 参照。

(5) なお、A法人は認定特定非営利活動法人であるため、この寄附それ自体も税制上優遇された。すなわち、A法人への寄附者は個人・法人のいずれの場合についても、通常の寄附とは別に、特別な有利な取扱いを受けることができた（租税特別措置法41条の18の2、66条の11の2）。また、認定特定非営利活動法人は法人税法などの適用上、公益法人等とみなされるため（認定特定非営利活動促進法70条）、受け取った寄附金について受贈益課税を受けることはない。

(6) 財務省「マスク及び消毒液の輸入通関に関するQ & A」([https://www.customs.go.jp/news/news/faq\\_mask.htm](https://www.customs.go.jp/news/news/faq_mask.htm))。

日付を、輸入者の情報としてA法人の情報を、仕出人の情報としてC社の情報を、品名としてマスクを、数量としてマスクの数量を、そして原産地として中国を記入し、東京税関成田航空貨物出張所に対して、この申告書を提出した。また、A法人の担当者は、税関職員に対して、A法人は購入者であり、この輸入品は病院に寄贈する予定のものである旨の説明を行い、関税および消費税を払うことなくマスクを輸入した。

また、B社は、同様に、救援物資等輸入申告書に申告年月日として当日の日付を、輸入者の情報としてB社の情報を、仕出人の情報としてD社の情報を、品名としてマスクを、数量としてマスクの数量を、そして原産地として中国を記入し、東京税関成田航空貨物出張所に対して、この申告書を提出して、関税および消費税を払うことなくマスクを輸入した。

なお、A法人およびB社は、関税および消費税が免税されるという前提で、寄附された金額をすべて使い切るようにマスクを購入・輸入した。この種類のマスクの関税率は4.7%であり、消費税も10%で課されるはずであったことを踏まえると、免税が受けられなかった場合と比較して約15%多くのマスクを寄贈した計算となる<sup>(7)</sup>。

## 2. 関係法令

本事例におけるマスクの輸入に係る関税の免除は、関税定率法15条1項3号に基づく特定用途免税の下で行われたものとされている。また、同時に消費税も免除されたが、これは特定用途免税となる場合には保税地域からの引取りに係る内国消費税も自動的に免除され、地方消費税の課税からも除外される制度に基づくものである（輸入品に対する内国消費税の徴収等に関する法律13条1項2号、3項2号、地方税法72条の78第1項）。以下では、どのような場合に特定用途免税が認められると法令において定められているのかを整理する。

特定用途免税は、関税定率法15条1項各号に定められた特定の用途にのみ供される物品の輸入について関税の免除を認めるものである。同項3号においては2つの類型が存在する。第1は「慈善又は救済ゆつのために寄贈された給与品」であり、第2は「救護施設又は養老施設その他の社会福祉事業を行う施設に寄贈された物品で給与品以外のもののうちこれらの施設において直接社会福祉の用に供するものと認められるもの」である（以下では「慈善・救恤寄贈免税」という<sup>(8)</sup>）。

第1類型と第2類型との違いは、前者が給与品を対象とするのに対し、後者は給与品以外の物品を対象としていること、前者では寄贈の相手方が明示されていないのに対し、後

(7) 財務省・前掲注(6)では「外国からマスクや消毒薬を輸入するが、関税や消費税は課されるのか？」という質問に対して「一般に市販されているような使い捨ての人造繊維の不織布製衛生マスクを中国、韓国等から輸入するのであれば、そのマスクは輸入統計品目表の番号6307.90-029に分類され、関税率（協定税率）は4.7%となります。綿100%織物（ガーゼ）マスクであれば、同番号6307.90-010に分類され、関税率（協定税率）は6.5%となります」との回答が記載されている。

(8) 大蔵省関税研究会編『関税法規精解（下巻）』（日本関税協会、1992年）253-255頁。

者では「救護施設又は養老施設その他の社会福祉事業を行う施設」というように相手方が明示されていること、および、前者では寄贈された物品の用途について明示がないのに対し、後者では「直接社会福祉の用に供される」という明示があることである。その一方で、第1類型と第2類型のいずれにおいても「寄贈された」という態様が要求される点は共通している。

また、第1類型、第2類型のいずれについても、「関税の免除を受けようとする者」は関税定率法施行令20条各項の定めに従って一定の手続きを行わなければならないものとされている。この条項は関税定率法15条1項の本文において「政令で定めるところにより、その〔特定用途免税の対象となる物品に係る〕関税を免除する」という政令委任がなされていることに基づいて、寄贈という態様に着目して特定用途免税が認められる物品（関税定率法15条1項2-5号）に共通して定められているものであり、具体的には、①物品の寄贈を受けた者が自らの名前で輸入申告を行うこと（関税定率法施行令20条3項）、その輸入申告の際には②「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」を税関長に提出するだけでなく（同条1項）、③寄贈の事実を証明する書類なども添付して同時に提出すること（同条2項）が要求されている。

注目されるのは、関税定率法15条1項では要求されていない寄贈の時期が、①の手続的な要求の存在によって、遅くとも輸入までには開始している必要があるという形で事実上規制されていることであろう。すなわち、慈善・救恤寄贈免税の対象となる物品を特定する関税定率法15条1項3号では「寄贈された給与品」あるいは「寄贈された物品」と規定されているだけであり、「輸入前に寄贈された」といった形で寄贈の時期を明示していないから、物品を一旦は受贈者以外の第三者が（直接または代理人を通じて）引き取った後に慈善・救恤の目的で寄贈するといったケースも排除されていないにもかかわらず、①の手続的な要求によると、輸入申告は受贈者の名前で行わなければならない、そうすると、受贈者それ自身またはその代理人が物品を引き取ることが必須となるから、本事例のような、慈善・救恤の目的での寄贈が輸入を終えた後に行われるようなケースは慈善・救恤免税の対象からは排除されることになっていると考えられるのである。

### 3. 災害時における慈善・救恤寄贈免税の手続きの簡素化

緊急事態への対応として慈善・救恤寄贈免税の簡素な手続きが課税実務上認められたのは、本稿が検討の対象としている新型コロナウイルス感染症対策が初めてのことはない。次の表で整理したように、遅くとも新潟県中越沖地震以降、大規模な自然災害が発生した直後において、救援物資などの輸入に係る慈善・救恤免税を「簡易な手続」のみで受けられることが、主に、税関ウェブサイト上の告知を通じて表明されるようになった。

災害	災害発生時	情報公開時	情報削除時	免税の対象	申告書様式
新潟県中越沖地震 <sup>(9)</sup>	2007年7月16日	2007年7月17日		公的機関等へ送付される救援物資等	記述なし
平成20年岩手・宮城内陸地震	2008年6月14日	2008年6月15日		公的機関等へ送付される救援物資等 (同上)	記述なし <sup>(10)</sup>
東北地方太平洋沖地震 <sup>(11)</sup>	2011年3月11日	2011年3月18日		被災者に無償で提供する救援物資	救援物資等 輸出入申告書
平成28年熊本地震 <sup>(12)</sup>	2016年4月14日	2016年4月18日	2016年10月19日	被災者に対する救援物資	救援物資等 輸入申告書
平成30年7月豪雨 <sup>(13)</sup>	2018年6月28日 - 7月8日 <sup>(14)</sup>	2018年7月10日	2018年10月17日	被災者に対する救援物資 (同上)	救援物資等 輸入申告書 (同上)

(9) 新潟県中越沖地震については、税関ウェブサイト上の2007年の「関税局・税関の動き」において「新潟県中越沖地震等による被害に対し、公的機関等へ送付される救援物資等の輸入通関（国際郵便物を含む）については、関税定率法第15条第1項第3号、及び輸入品に対する内国消費税の徴収等に関する法律第13条第1項第2号並びに第3号の規定により、関税等が免税とされるとともに、簡易な手続により輸入が可能です」と記載されているのみであるため、関税定率法施行令20条の手続がどのように簡素化されたのかははっきりしない。これは平成20年岩手・宮城内陸地震についても同様である。

- (10) 申告書様式については、はっきりとした記述がない。しかしながら、このお知らせは「国際連合平和維持活動等に対する協力に関する法律等に基づく輸出入通関手続等について（平成13年10月5日財関第810号）」を根拠規定の一つとしており、この通達には、PKO法等に基づく自衛隊の輸出入では、可能な限り迅速な通関処理を行うため、輸出入の申告の他、貨物の指定地外積卸許可の申請、他所蔵置許可の申請又は保税運送の申告についても、救援物資等輸出入申告書を使うことを定めている。なお、東京税関業務部は、チリ共和国において発生した地震被害に対する救援物資等について、「国際連合平和維持活動等に対する協力に関する法律等に基づく輸出入通関手続等について」と題する個別通達（財関810号）の準用による「救援物資等輸出入申告書」による簡易な通関手続を認めること、および、「行政機関及び国際協力機構以外の民間団体等が輸出する救援物資等」にもそれに準じた取扱いを認めることを日本関税協会東京支部に伝達している。東京税関「チリ共和国における地震被害に対する救援物資等の通関手続について」（[https://www.kanzei.or.jp/tokyo/tokyo\\_files/pdfs/cus\\_info/2015/270928-2.pdf](https://www.kanzei.or.jp/tokyo/tokyo_files/pdfs/cus_info/2015/270928-2.pdf)）参照。このことから、岩手・宮城内陸地震の際も通達が準用されて救援物資等輸出入申告書が用いられたと推測することができる。
- (11) 財務省関税局「平成23年（2011年）東北地方太平洋沖地震の被害に対応した税関手続について」（[https://www.customs.go.jp/news/news/20110318\\_index.htm](https://www.customs.go.jp/news/news/20110318_index.htm)）参照。なお、「救援物資等輸出入申告書」が添付されており、あて先、申告年月日、目的（輸出か輸入か）、積載船（機）名、出入港年月日、積出港または船（取）卸港、仕向地または積出地、原産地、輸出入者住所・氏名印、蔵置場所、品名、数量などを記入するようになっていた。
- (12) 税関ウェブサイト上の「平成28年（2016年）熊本地震の被害に対応した税関手続について」と題するお知らせには現在では記載がないが、2016年4月21日更新の版（[http://web.archive.org/web/20160421150400/https://www.customs.go.jp/news/news/20160418\\_index.htm](http://web.archive.org/web/20160421150400/https://www.customs.go.jp/news/news/20160418_index.htm)）では記載されている。
- (13) 税関ウェブサイト上の「平成30年7月豪雨の被害に対応した税関手続について」と題するお知

災害	災害発生時	情報公開時	情報削除時	免税の対象	申告書様式
平成30年台風第21号による大雨及び平成30年北海道胆振東部地震 <sup>(15)</sup>	2018年9月6日	2018年9月7日	2018年12月12日	被災者に対する救 援物資 (同上)	救援物資等 輸入申告書 (同上)
令和元年東日本台風 <sup>(16)</sup>	2019年10月12日	2019年10月17日	2020年7月1日	被災者に対する救 援物資 (同上)	救援物資等 輸入申告書 (同上)
新型コロナウイルス感染症対策 <sup>(17)</sup>	2020年1月15日 <sup>(18)</sup>	2020年3月4日 <sup>(19)</sup>	/	無償で提供される ことを確認できる 救援物資等 <sup>(20)</sup>	救援物資等 輸入申告書 (同上)

このような過去の対応のうち、新潟県中越沖地震および岩手宮城内陸地震の際に実施された「簡易な手続」がどのようなものであったのかは、税関ホームページにおける調査では判明しなかった。しかし、その後の東北地方太平洋沖地震の際の「簡易な手続」につい

- らせには現在では記載がないが、2018年7月25日更新の版 ([http://web.archive.org/web/20180917051857/http://www.customs.go.jp/news/news/20180710\\_index.htm](http://web.archive.org/web/20180917051857/http://www.customs.go.jp/news/news/20180710_index.htm)) では記載されている。
- (14) 気象庁「平成30年7月豪雨 (前線及び台風第7号による大雨等)」(<https://www.data.jma.go.jp/obd/stats/data/bosai/report/2018/20180713/20180713.html>)
- (15) 税関ウェブサイト上の「『平成30年台風第21号による大雨』及び『平成30年北海道胆振東部地震』の被害に対応した税関手続について」と題するお知らせには現在では記載がないが、2018年10月1日更新の版 ([http://web.archive.org/web/20181119170540/http://www.customs.go.jp/news/news/20180907\\_index.htm](http://web.archive.org/web/20181119170540/http://www.customs.go.jp/news/news/20180907_index.htm)) では記載されている。
- (16) 税関ウェブサイト上の「『令和元年台風第19号』の被害に対応した税関手続について」と題するお知らせには現在では記載がないが、2019年10月17日付の当初の版 ([http://web.archive.org/web/20191017051538/http://www.customs.go.jp/news/news/20191016\\_index.htm](http://web.archive.org/web/20191017051538/http://www.customs.go.jp/news/news/20191016_index.htm)) では記載されている。
- (17) 本稿執筆時点では税関ウェブサイト上の「新型コロナウイルス感染症対策に係る輸出入通関手続等について」([https://www.customs.go.jp/news/news/20200304\\_index.htm](https://www.customs.go.jp/news/news/20200304_index.htm)) と題するお知らせに記載されている。
- (18) この日付は日本国内で新型コロナウイルスの感染者が初めて確認された日である。厚生労働省「新型コロナウイルスに関連した肺炎の患者の発生について (1 例目)」([https://www.mhlw.go.jp/stf/newpage\\_08906.html](https://www.mhlw.go.jp/stf/newpage_08906.html)) 参照。
- (19) 2020年3月4日は、厚生労働省が一般家庭用マスクの製造販売事業者および輸入業者に売渡しを指示した3月3日の翌日でもある。厚生労働省「マスクの売渡し指示及び北海道への優先配布について」(2020年3月3日付) ([https://www.mhlw.go.jp/stf/newpage\\_09935.html](https://www.mhlw.go.jp/stf/newpage_09935.html)) 参照。
- (20) 3月4日当初の版では免税の対象は「同対策に係る救援物資等の輸入」とされていた。このことは日本関税協会横浜支部のウェブサイトにある文書から確認が可能である。横浜税関「新型コロナウイルス感染症対策に係る輸出入通関手続の取扱いについて」([https://www.kanzei.or.jp/yokohama/yokohama/yokohama\\_files/pdfs/cus\\_info/2020/2020-03-10.pdf](https://www.kanzei.or.jp/yokohama/yokohama/yokohama_files/pdfs/cus_info/2020/2020-03-10.pdf)) 参照。したがって、4月3日の更新で現在の文言となったということになる。

ては、税関ウェブサイト上の告知が同手続に用いる様式と併せてそのまま残されており、これによると、①「被災者に無償で提供する救援物資の輸入」に係る慈善・救恤寄贈免税の手続きに際しては「寄贈物品等免税明細書」の提出を省略できたこと、さらに②「公的機関や民間支援団体等が輸入する支援物資」について「救援物資等輸出入申告書」という名称の様式によって簡易な申告が可能であったことがわかる。そして、①において提出の省略が認められた「寄贈物品等免税明細書」は「使用の目的」、「使用の方法」および「使用の場所」を記載する様式となっており、平時の課税実務において関税定率法施行令20条1項によって提出が要求される書類であって（関税定率法基本通達15-3(6)および15-2(2)参照）、しかも、②で指定された様式には「使用の目的」などを記載する箇所が設けられていなかったから、この告知は政令が慈善・救恤寄贈免税を受けようとする者に課している手続きの省略を認めるものであったといえることができる<sup>(21)</sup>。また、同条2項に基づく書類の提出は同条1項の書類の提出に添付を通じて行うべきものとされているから、寄贈の事実を証明する書類を提出する義務も課されないものとされたと理解することもできよう。もっとも、同条3項で求められている受贈者の名前でも輸入申告を行うという義務がどのように取り扱われていたのかについてははっきりしない。

また、平成28年熊本地震以降の大規模な自然災害に関する「簡易な手続」においては、税関ウェブサイト上で、誰が輸入するのかを明示することなく「被災者に対する救援物資の輸入」について「救援物資等輸入申告書」という名称の簡易な様式で申告を行うことができると謳われると同時に「寄贈物品等免税証明書」の提出を省略できることが明らかにされた。これについては、「寄贈物品等免税証明書」の提出の省略が平時の課税実務において関税定率法施行令20条1項にいう書面とされている「寄贈物品等免税明細書」の提出の省略を指すのかは必ずしも明らかではないものの、「使用の目的」などの記載欄のない「救援物資等輸入申告書」<sup>(22)</sup>のみの提出で輸入申告の手続きと慈善・救恤寄贈免税の手続きとを同時に終えることができたことを強く示唆する書きぶりであり、同条1項や2項の要求を課さないことを明らかにしたものであったといえる。ただし、同条3項の要求がどのように取り扱われていたのかは、税関ウェブサイトにおける調査のみからは明らかではない。なお、平成28年熊本地震の際に告知された慈善・救恤寄贈免税に係る簡易な手続きを説明する文言や申告書は、平成30年7月豪雨などのその後の大規模災害に対応する場合につい

(21) 厳密に言えば、②の様式で申告が可能なのは公的機関や民間支援団体等が輸入する場合だけであるので、それら以外の者が輸入する際の申告書において「使用の目的」などの記載が求められた可能性は排除されない。しかし、本文で述べたように、関税定率法施行令20条1項の書面の提出を「寄贈物品等免税明細書」で行うというのが平時の課税実務の態度であるから、それ以外の申告の書面が「使用の目的」などを記載した書面であるという可能性は限りなくゼロに近いと考えることができる。

(22) 申告書の中央部には一点鎖線が横に走っており、一点鎖線よりも上に書かれている内容は、本文に記述したとおりである。一点鎖線よりも下には、税関側が記入すると思われる内容が並んでおり、減免税条項、蔵置場所、関税法第70条関係許可・承認等、他所蔵置、指定地外積卸、備考欄、受理、審査および許可の欄がある。

でも踏襲された。

本稿が検討の対象とする新型コロナウイルス感染症対策における慈善・救恤寄贈免税の手続きの簡素化もこれまでの大規模な自然災害が発生した後の簡素化と同様に、主に税関ウェブサイトを通じて告知された。告知の内容については、本稿の執筆時点においては「寄贈物品等免税証明書の書類について簡素化しています」という表現が用いられており、平成28年熊本地震以降の表現がそのまま踏襲されているわけではない。しかし、簡易な申告で用いることができるとされる「救援物資等輸入申告書」は同じ内容であるし、さらに、告知当初においては「寄贈物品等免税証明書の書類の提出を省略することができます」という全く同じ表現が使われていた<sup>23)</sup>。また、事実関係で述べたように、本事例では「救援物資等輸入申告書」の提出のみで慈善・救恤寄贈免税の手続きを終えており、関税率法施行令20条1項・2項が定める義務について過去の大規模な自然災害の際と同様の取り扱いを受けたものということができる。さらに、本事例では、同手続きにあたって、マスクの寄贈を受けた病院ではなく、クラウドファンディングを通じて集めた寄附金を用いてマスクを購入したA法人や、その購入の委託を受けたB社が自らの名前を用いて輸入申告を行っており、それにもかかわらず慈善・救恤寄贈免税が認められたことから、同条3項が定める受贈者が自らの名前で輸入申告を行わなければならないという義務をも、少なくとも一定の場合には課さない運用となっていることが推測されるのである。

### Ⅲ. 法的根拠などの整理・確認

新型コロナウイルス感染症対策に係る救援物資等の輸入について関税などの免除が認められていることは、前節で整理したように、法的な根拠を欠くものでもなければ、前例のないものでもない。その法的根拠であるとされる慈善・救恤寄贈免税は、遅くとも10年以上前には大規模な自然災害の被災者の救援のために積極的に用いられるようになっていたし、内容面でみても、今般の活用は従来から大きく外れるものではなく、その延長線上と位置付けられるものであった。

しかしながら、このようなことは、新型コロナウイルス感染症対策の一環として認められた慈善・救恤寄贈免税の特別な取扱いの法的根拠に何らの疑義も存在しないということの意味するものではない。この後で詳しくみていくように、大規模な自然災害の際に認められてきた慈善・救恤寄贈免税の特別な取扱いそれ自身が、租税法律主義の見地からみてその妥当性に疑問を呈しうるものであったのであった。そして、今般の取り扱いは、そこから一步進んで、不適切というべき状態に達してしまったもののようにさえ思えるものである。

23) また、手続きが簡素化される慈善・救恤寄贈免税の対象を表す表現が「[新型コロナウイルス感染症]対策に係る救援物資等の輸入」から「輸入される貨物が無償で提供されることを確認できる場合」と改められている。

### 1. 課税要件法定主義違反の可能性

関税<sup>24)</sup>の賦課に関する原則的なルールを定める関税法には、税法としての側面だけでなく、通関法としての側面も存在しているといわれているが<sup>25)</sup>、関税定率法施行令20条1項によって慈善・救恤寄贈免税を受けようとする者が「使用の目的」などを記載した書面の提出を追加的に求められることになる輸入申告という手続きは、まさに、通関法としての性格を持つと指摘されているものではある<sup>26)</sup>。すなわち、デフォルト禁止となっている物品の輸入を適法に遂行できるよう、禁止を解除する許可（という名の行政行為）を受けるために経なければならない手続き（の1つ）が輸入申告なのであり（関税法67条）、慈善・救恤寄贈免税をはじめとする特定用途免税を受けるための手続きについても、通関法上の許可条件の1つとして関税等の納付が掲げられていることを踏まえれば（関税法72条）、関税等を支払うことなしに輸入を許可されるための条件を定めた、通関法としての性格を強く帯びるものであるということではきよう。

しかしながら、関税は特別の給付に対する反対給付としての性格を持たない強制的な金銭賦課であるという点で、典型的な租税であることもまた間違いのないことであって、その賦課のルールを規律する部分について租税法主義の適用があることは論を俟たない。また、課税要件が一旦充足された以上は法律上の根拠なく税務官庁が租税を免除することは許されないというのが税法学における通説的な見解であり<sup>27)</sup>、慈善・救恤寄贈免税をはじめとする特定用途免税のような法令が定める要件を充足すれば自動的に免税が認められるものについては、非課税のような物的課税除外に近いという指摘もなされているところである<sup>28)</sup>。

したがって、遅くとも東北地方太平洋沖地震の頃には被災者の救援に係る輸入について認められるようになった慈善・救恤寄贈免税の手続きの簡素化は、関税定率法15条1項本文に基づき関税定率施行令20条1項・2項で義務付けられた書類の提出がないにもかかわらず関税等の免除を認めてしまっている点において、法律の定めによることなく消極的な課税要件が事実上作り出され、それに基づく違法な免税が行われる状態になっていたのではないかとの疑義が生じる。特に、本事例は、関税定率施行令20条3項によって慈善・救

24) 関税の概念については、「法定の関税領域に出入りする貨物に対して賦課する租税である」といった説明や（国家領域を単一の関税領域とする場合が多いことを踏まえて）「外国から輸入され、又は外国に輸出する貨物に対して賦課する租税である」といった説明が行われる。大蔵省関税研究会編『関税法規精解（上巻）』（日本関税協会、1992年）1頁参照。また、（講学上の概念としての）関税は、課税時点に着目して、輸入税、輸出税および通過税に区別されるが、日本では、近代以降において通過税が登場した例はなく、輸出税についても1899年の条約改正を機会として全廃されている（前掲10-11頁）。したがって、本稿では輸入税を指して「関税」という用語を用いる。

25) 大蔵省関税研究会・前掲注2435頁参照。

26) 和田由香里「関税法における納税義務者の意義について」税関研修所論集41号439頁、449頁（2010年）。

27) 金子宏『租税法 [第23版]』（弘文堂、2019年）87-88頁。

28) 金子・前掲注27871頁。

恤寄贈免税の対象外とされているはずの受贈者以外の第三者が輸入するというケースで除外が認められたというものであり、その不備あるいは瑕疵は形式的な手続き上のものを超えて実質にも及んでしまっていることも危惧されるのである。

## 2. 概括的かつ白紙委任的で無効な政令委任？

しかし、新型コロナウイルス感染症対策や東北地方太平洋沖地震などの大規模な自然災害の被災者支援などに係る慈善・救恤寄贈免税において、関税定率法施行令20条が定める手続きが省略されたことは、結果的に課税要件法定主義を尊重するものと評価することもできるかもしれない。なぜなら、それらの手続きを政令において定める根拠となっている関税定率法15条1項本文の文言は単に「政令で定めるところにより」というものであるからである。すなわち、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指示を与える指針は見当たらず、このような政令委任の仕方は概括的かつ白紙委任的なものであり、許されないと評価される余地は十分にあると思われるのである。同じ文言による政令委任に基づく一定の書類提出の義務付けについて、課税要件法定主義違反という理由で課税要件としては無効と判断した裁判例が存在する<sup>(29)</sup>ことから、このような委任の方法には問題があるということがいえよう。

このように考えると、関税定率法施行令20条の各項が輸入申告との関連で要求している内容は、慈善・救恤寄贈免税を受けた、あるいは受けようとする場合には果たすべき義務であるにすぎず、それ自体は慈善・救恤寄贈免税を受けるための要件ではないというべきなのかもしれない。そのような文書の提出などの義務が特定用途免税を受けた（受けようとする）者に課される実質的な根拠は必ずしも明らかではない。しかし、税関長は、関税定率法15条1項各号の用途以外の用途に供される一定の場合において新たに関税を賦課しなければならないものとされているから（関税定率法15条2項）、そのための調査を可能にする制度と理解することが考えられる<sup>(30)</sup>。

また、本事例を通じて存在が判明した、受贈者以外の第三者が輸入および輸入申告を行う場合であっても、少なくともその一定のものについては慈善・救恤寄贈免税の対象になることがあるという課税実務の取扱いについては、これが全く唐突なものであって、今回初めてこのような取り扱いが行われたものであったとは考え難い。「慈善又は救済じゆつのために寄贈された給与品」という文言で規定される慈善・救恤寄贈免税の第1の類型について、課税実務では、平時においてさえ、「慈善又は救済じゆつの目的をもって生活困窮者その他の被救済じゆつ者に無償で給与する物品」という解釈が示されてきており（関税定率法基

(29) 東京高判平成7年11月28日行集46巻10・11号1046頁。

(30) なお、関税定率法基本通達15-3-(7)によると、課税実務においては、国、地方公共団体または社会福祉事業を行う施設などが一旦寄贈を受け、その後に②の者に寄贈するケースについて、（関税定率法施行令20条で求められていない）支給計画明細書および配分明細報告書の提出が要求されるようである。このような政令上の根拠を欠く文書の提出を求める運用となっていることは、政令によって義務付けられた文書の提出などが税関長の調査との関連で求められているものと理解することと整合的である。

本通達15-3-(1)、給与品の寄贈という態様は「生活困窮者その他の被救じゆつ者」への給与品の無償の給付のみで充足されうるものと考えられてきた<sup>(31)</sup>。さらに、やはり平時の課税実務において、被救恤者に給付する計画が存在し、その遂行のためなのであれば「国、地方公共団体又は社会福祉法人…が輸入する」という態様が許容されることも明らかにされてきた（関税定率法基本通達15-3-(2)）。このことと、先の被救恤者に対する無償での物品の給与をもって給与品の寄贈という態様を満たしうると解釈されていることを併せて考えれば、国などが物品を海外で購入して輸入した後に被救恤者に無償で支給するというパターンであってさえ、慈善・救恤寄贈免税の対象であると読むことも全く不可能であるとはいい難いであろう。しかも、先にみたように、関税定率法15条1項3号の文言は、慈善・救恤寄贈免税に係る寄贈の時期を明示しておらず、少なくとも同条1項3号それ自体としては、輸入を終えた後に寄贈が行われるという順序を排除していないと考えられるのである。

### 3. 情報へのアクセス等における不公平

本事例では、マスクの輸入に係る慈善・救恤寄贈免税が、それらの輸入を（国や地方公共団体、社会福祉事業を行う施設のいずれにも該当しない）特定非営利活動法人であるA法人または同法人からマスク購入の委託を受けたB社が行うという形態で認められた。しかも、A法人やB社が輸入したのはそれぞれが購入したマスクであって、それぞれに寄贈されたマスクではなかった。本事例のパターンは、課税実務において具体的な手続きが設けられてきた「国、地方公共団体又は社会福祉事業を行う施設等に対して給与品が寄贈され[た]」後に、国などが被救恤者に給与品を給付することにより「慈善又は救じゆつのために寄贈された給与品」という第1の類型に当たるといふパターンとも異なるものであったのである。

A法人が自らの名前で購入した、あるいはB社を通じて購入したマスクは、いずれも困難な状況にあった病院に寄贈されたのであり、困難な状況にある被救恤者のニーズを満たす物品が無償で給与される（という形で給与品が寄贈される）という実質が存在したことはおそらく間違いがない。このような点に着目すると、遅くとも輸入の時点までには物品が寄贈されていなければならないといった関税定率法施行令20条による要求は、Ⅲ-2において指摘した、概括的かつ白紙委任的な政令委任に基づくものであるがゆえに無効の疑

(31) その一方で課税実務では、「給与品」という文言から「直接消費又は使用する」という態様が必要との解釈が採用されており、直接の消費や使用に当たらない具体的な局面として、輸入された物品を換価し、その代金を被救恤者に支給するという形態が示されてもいる。関税定率法基本通達15-3-(1)参照。これは文理解釈としての合理性を有するようと思われるものの、「直接消費又は使用する」という被救恤者の態様がどの程度具体的に要求されるのか——たとえば、支給を受けた後に被救恤者がこれを換価して代金をより自身のニーズに合ったものに用いる場合には、関税定率法15条2項にいう「当該各号に掲げる用途以外の用途に供され、又は当該各号に掲げる用途以外の用途に供するため譲渡された場合」にあたることになるのか、など——は必ずしも明らかではない。

いを帯びるとい形式上の問題を抱えているばかりか、実質的にみても、非本質的で過剰な制約を加えているとの非難がなされるものであるということではできよう。

しかしながら、関税込率法施行令20条が形式的にも実質的にも大きな問題を抱えていると考えられるといっても、そのことから、直ちに、今般の新型コロナウイルス感染症対策の救援や大規模な自然災害の被災者救援について相次いで実施されてきた慈善・救恤寄贈免税の手続きの簡素化という対応に何らの問題もなかったと結論付けてしまうのは早計であろう。Ⅱ-3で整理したように、これらの手続きの簡素化は個別通達などの形で示されたものではなく、主に税関ウェブサイト上を通じて周知されたものにすぎない。しかも、税関ウェブサイトでの情報提供は永続的なものではなく、基本的には一定の期間経過後にはこれを削除するという運用が為されていたという傾向が伺える。要するに、これら一連の手続きの簡素化には、確かに関税込率法施行令20条の違法性を治癒する側面があるといえるのであるが、その一方において、広く市民に周知することが求められるべき税法の解釈を、ほとんどもっぱら税関ウェブサイトにおける一時的な情報提供という非常に不安定な手段のみを用いて限定的に発信していることで<sup>(32)</sup>、実質的にはごく一部の市民にしか有利な取扱いを受ける機会が提供されないという不公平を生じさせているのではないかの疑問が呈されるのである。

また、慈善・救恤寄贈免税の(消極的な)課税要件という「慈善又は救じゆつのために寄贈される給付品」という第1類型の文言を、市民の善意の寄附を原資とする新型コロナウイルス感染症対策の救援もそこには含まれる、と解釈することについても、税法の原則的な解釈原理である文理解釈に反するとまでは——大規模な自然災害の被災者への救援に広く適用があるとされてきたことも踏まえれば——いえないように思われるが、第1類型が「救護施設又は養老施設その他の社会福祉事業を行う施設に寄贈された」という文言によって寄贈先の主体を非常に明確かつ限定的に特定する第2類型<sup>(33)</sup>とセットになっていることを踏まえれば、関税の課税実務について詳細な知識を持たない多くの市民にとって、その理解に行き着くことは困難なものである<sup>(34)</sup>。それにもかかわらず、そのような「慈善又は救じゆつのために」という文言の課税実務上における拡張的な理解が、基本通達や個別通達などの発遣という公式の経路を通じて発信されていないばかりか、税関ウェブサイト上の「お知らせ」などにおいてすら、明示的には発信されていないことに

32) 税関ホームページ上の「お知らせ」が主たる情報発信の手段となっていることは、今般の新型コロナウイルス感染症対策に係る慈善・救恤寄贈免税の取扱いのアナウンスの文面を、横浜税関が横浜通関協議会に周知していることからうかがい知ることができる。横浜税関・前掲注20参照。

33) 困難に直面している者を慈善又は救恤といえる態様で救おうとする活動は、課税実務における第1類型の開かれた理解も前提とすると、いわゆる社会福祉事業に限らず、災害ボランティアの支援活動なども含まれると理解するのが自然であるように思われる。第2類型の範囲が妥当なものであるのかは、立法論としては、検討の余地があるというべきであろう。

34) 医療従事者は、たしかに、物資の不足により仕事をする上で生命や健康に関わる重大なリスクに晒されているという困難な立場に置かれている人々ではあったが、あくまでも、物資の入手経路を欠いているだけで、金銭的に恵まれていないという訳ではないことが多い。この点を重視すると、彼・彼女らは被救済者には当たらないという解釈もありうるように思われる。

より、われわれ市民の間に広く提供されるべき慈善・救恤寄贈免税の機会が、事実上、ごく一部の人のみが受けられる特権のようなものに帰してしまっていることが強く懸念されるのである。

#### IV. 結語

本事例において慈善・救恤寄贈免税の対象となったマスクは、日本各地の病院に寄贈され、新型コロナウイルス感染症による医療崩壊を食い止める一助となった。また、その購入資金となった寄附金は、クラウドファンディングを通じて、医療現場を助けるという趣旨に賛同した市民から募られたものである。このような公共的な性格を強く帯びるマスクの輸入が関税などの免除という課税上の優遇に値するものでなかったということは困難であろう。

しかし、Ⅱ・Ⅲの確認・整理を通じて、そのための法律上の根拠が盤石なものであると明らかになることはなく、むしろ、従前から行われてきた大規模な自然災害の被災者の救援への適用と比較しても、法的根拠の不明確さ・不確かさは大きくなっているとすらいわざるを得ない状況であることが確認された。また、本事例においては、被災者救援とは異なり、慈善・救恤寄贈免税を受ける前提となる慈善・救恤のための「寄贈」という法的評価についても一定の疑義は呈しうる。病院などの医療機関は、患者から診察料を受け取り、自らの計算で経営されるものであり、医療従事者は多くの場合そこで被雇用者として働いているものである。したがって、マスクの価格の高騰についても、その事業活動の計算で処理されることが本来であるはずであり、突然の災害により生活の基盤を失った被災者や、社会福祉施設などで保護されている人々とは自ずから立場が異なるのではないかと考えられるのである<sup>(35)</sup>。

また、関税などの免除という課税上の利益を受けた主体がマスクの寄贈を受ける病院ではなく、寄贈するマスクを用意したA法人・B社であったという点も、慈善・救恤寄贈免税の適用という結果の妥当性に疑義を生じさせるものというべきかもしれない。すなわち、一般に、被救恤者が寄贈を受ける場合、関税の支払いができないために救恤品を保税地域から引き取ることができないという事態が想定されるが、本件においては、慈善・救恤寄贈免税の適用が受けられなかったとしても、寄贈するマスクの数が受けられる場合と比較して減少することとなっていたであろうことは確かであるものの、関税などの支払い自体には問題がなく、マスクを保税地域から引き取ることができないというような事態は生じなかったと考えられる。慈善・救恤寄贈免税の趣旨目的が、慈善や救恤を必要とする受贈者が関税などを負担できないことで寄贈された物品を手にとれないという事態を回避することにのみあるのかは明らかではないものの、免税の必要性が相対的に低かったことは間違いないのである。

(35) 前掲注34も参照。

それゆえ、慈善・救恤寄贈免税の対象となったことが「関税に関する法律の規定に従っていないかつ」として関税法7条の16第1項に基づく更正などが行われる可能性は、潜在的には今なお存在するといえる。このような不安定な状況を改善・解消するための慈善・救恤寄贈免税に関する研究・検討の必要性は相当に高いのである。

慈善・救恤寄贈免税やその運用について研究・検討を要する事項は多岐にわたるが、大きくは、次の2つに分けることができよう。すなわち、1つは、慈善・救恤寄贈免税を受けようとする者に対して関税定率法施行令20条が課している手続き上の要求の法的性格であり、もう1つは、慈善・救恤寄贈免税の柔軟な運用について通達などの正式な文書ではなく税関ウェブサイトを通じた情報発信が繰り返し行われてきたことが信義則の適用の可能性を高めるといった形で租税法関係に影響を及ぼすことがあるのか——あるいは及ぼすべきなのか——という点である。

そして、いずれについても、慈善・救恤寄贈免税をはじめとする特定用途免税について、あくまでも「免除」という法形式が採用されているという建付けが、緊急事態の発生に際して、課税実務上、必ずしも明確な根拠なく同条の手続きを省略するという運用の法的評価にどのように影響するのかを解明することは重要となるであろう<sup>(36)</sup>。なぜなら、関税定率法15条1項各号が非課税などの(消極的な)課税要件を定めているとすれば、その内容についての政令の定め法的性格は課税要件の具体化・明確化でしかありえず、課税実務において明示の法的根拠なく省略することは課税要件法律主義の潜脱として許されるはずがないからである。「免除」という特殊な法形式であるからこそ、別の法的な性格を帯びる可能性があるといえる。また、そのような特殊な建付けであることが、柔軟な対応を行っているという事実のみを税関ウェブサイト上で情報提供する動機となった可能性も考えられるのである。

本稿ではこれらの課題の洗い出しを行うに留まり、その内容について具体的に取り組むまでには至らなかったが、今後とも研究・検討を進め、近い将来において機会を改めてその内容を示すこととしたい。

(なお、本稿脱稿後に税関ウェブサイト上において『令和2年7月豪雨』の被害に対応した税関手続について」と題するお知らせが2020年7月31日付で公開され、その中で慈善・救恤免税の手続きの簡素化がアナウンスされた。免税の対象および申告様式は熊本地震の際と同一である。)

36) この研究・検討にあたっては、なぜ「免除」という法形式が用いられているのかという点も明らかにすることが必要であろうが、そのためには慈善・救恤寄贈免税の立法趣旨を解明することが求められよう。そして、その際には、慈善・救恤を目的とする寄贈であっても、あくまでも輸入という局面を経なければ消費税の負担がなくなるわけではない——すなわち、国内にある物品を寄贈する場合において消費税を還付する措置が設けられているわけではない——という差異に注目することから出発することが有用であるかもしれない。なお、慈善・救恤寄贈免税の立法趣旨に関する従来の説明は「社会政策上の考慮に基づく」といったものにとどまっている。大蔵省関税研究会・前掲注(8)253頁参照。