

(租税判例研究)

- 一 国税通則法二四条にいう「調査」の意義
- 二 クリーニング業者について、同業者五件にかかる電力使用量一単位当たりの平均収入金額を基礎とした所得の推計に合理性が認められた事例

(名古屋高裁昭和四八年一月三一日判決)

菅 野 保 文

(税務大学校)
租税理論研究室助教授

一 国税通則法二四条にいう「調査」の意義

二 クリーニング業者について、同業者五件にかかる電力使用量一単位当たりの平均収入金額を基礎とした所得の推計に合理性が認められた事例

国税通則法二四条、所得税法（昭和四〇年法律第三三号による改正前）四五条三項（現行一五六条）

名古屋高裁昭和四八年一月三十一日判決

（昭和四六年（行コ）第二五号、佐藤竹一对熱田税務署長、所得課税処分取消請求控訴事件）

シエトイユル一三三号一三頁

〔事実〕 控訴人（原告）Xは、名古屋市南区においてクリーニング業を經營する、いわゆる個人白色申告者であるが、昭和三八年分所得税について、營業所得金額を三〇六、二五〇円として確定申告した。被控訴人（被告）税務署長Yは、Xの昭和三八年分所得税について、昭和三九年五月頃から、担当係官訴外Iに实地に調査させたが、Xは帳簿、伝票その他証ひょう書類は存在しないとして提出せず、また、店舗に保管中の洗濯物の数量の点検を拒否するなど調査に十分な協力をしなかった。そこで、Yは、Xの店舗において観察し得た範囲の商品の数量、従業員数、備付の營業用機械、洗濯代金表の記載等を総合して、Xの店舗における一日当たりの売上額を推定し、これに年間の稼働日数を乗じて年間収入金額とし、これからいわゆる所得標準率による一般経費およびXの申し立てた特別経費を控除して、Xの昭和三八年分營業所得金額を五九八、二五〇円と推計した。そして、同年六月二四日付で右金額による更正ならびに過少申告加算税一、八〇〇円を課する旨の賦課決定を行ない、Xに通知した。Xは、右処分についてYに対し異議申立てをし、これはその後訴外名古屋国税局長に対するいわゆるみなす審査請求として取り扱われることとなったが、棄却され、出訴した。

原審において、Xは、本件各処分には次のような違法があるから取り消されるべきであると主張した。

「(国税通則法二四条にいう) 調査とは申告にかかる総収入額、総必要経費及びそれらの内訳並びにこれらの算出の基礎となった資料について実質的にかつ十二分に調査したことを要するのであり、単に営業の規模等を外見するだけといった調査として不十分な場合は調査を尽くしたことになるまいと解すべきである。また申告税額が調査税額と異(な)るというのは客観的かつ合理的にみて異「な」っていることがもともとと思想される場合でなければならぬのであって税務署長の客観性の担保のない主観的な判断または合理性を欠く判断によって判定されてはならない。」

以上から被告は更正処分の発動がその時点において通則法第一六条、第二四条の規定に適合していたことの主張立証をなすべきであり、右主張立証のない限り被告の更正は更正の要件を欠いたものとして手続的違法が存在したというべきであり、取「り」消されるべきである。」

これに対して、Yは、国税通則法二四条にいう「調査」をもって更正の手続要件と解すべきではない旨、次のように主張した。

「更正処分は課税標準等又は税額等を更正するのであるから、それによって更正すべきところの『調査したところ』(調査の結果)とは、調査によって認定された課税標準等又は税額等を指すことは明らかである。したがってそこにある調査とは課税標準等又は税額等を認定するに至る一連の判断過程の一切を意味するものと考えられる。

すなわち、この調査は税務官庁の(イ)証拠資料の収集にはじまり、(ロ)証拠資料の取捨選択、証拠の評価、経験法則の適用を通じての事実の認定、(ハ)税法その他の法令の解釈適用による法的な判断などを経て更正処分にいたるまでのすべての行為(思考、判断)を含むきわめて包括的な概念であると解される。(中略)

国税通則法第二四条は、単に申告された課税標準等または税額等が税務署長の認定計算した課税標準等または税額等と異なるときは税務署長は自己の認定計算した金額で課税標準等または税額等を更正することができることを規定しているにすぎず、それ以上の意味（調査は更正をなすにあつての法律上の手続要件であり、その不遵守は当該処分を違法ならしめるとする意味）を有しないものと解すべきである。」

なお、更正にかかる所得金額が過大でないことについては、処分時の推計方法とは別に、次の方法によって推計された金額を下まわることとを理由としている。すなわち、Yの所轄管内における、営業規模、業態がXに類似する同業者五件について、電力使用量一〇KW当たりの収入金額を調査し、その平均額をXの電力使用量に乗じてXの収入金額を推計し、これから必要経費を控除すると、Xの営業所得金額は一、二〇八、二四五円になるといふものである。

原審判決（名古屋地判昭和四六・一一・二九税務訴訟資料六三号一〇二〇頁）は次のように判示してXの請求を棄却した。

「被告は前記認定説示の通り右更正処分にあたり可及的に原告の業態をつかみこれに基「づ」き原告の本件事業所得額を推定算出したものであり、右の資料蒐集が原告の指摘するような瑕疵あるものとも認められなく、これがその後のより精度の高い調査により合理的に推定算出された所得額の範囲内のものであることが明らかにされているので被告の本件更正処分には原告の指摘するような手続面における違法を認め難く、……」

Xは、これを不服として控訴した。

〔判旨〕 控訴棄却。

一 国税通則法二四条にいう「調査」について次のように判示したうえ、Yが主張した本件更正にいたる経緯をほぼ

そのとおり認め、「右認定によれば、本件更正処分については、被控訴人税務署長において、その前提たるべき調査をしなかつたということができないことは明らかである」として、Xの主張を排斥した。

「国税通則法二四條、二六條、二七條等の規定によるも、右調査については何らその手続が定められていないから、調査の範囲、程度および手段等については、すべて税務署長および国税庁または国税局の当該職員の決するところに委ねられ、したがって、右調査が実質的に不充分であったとしても、かかる事由は更正処分の違法原因とはならないものと解せられる（調査が不充分であったため、更正された所得金額ないし税額が不当であった場合には、これを理由として更正処分の取消しを求めれば足りる）。もっとも、更正処分をなすにあたり、税務署長等税務行政官庁において、全く調査をなすことを怠つた場合には、該更正はこれをなし得べき前提要件を欠くこととなるので、違法性を帯有するものと解すべき余地がある。」

二 クリーニング業においては、營業収入金額と電力使用量および都市ガス使用量との間に高度の相関関係が存在することを認め、これを前提としたYの推計について、「右認定事実によれば、控訴人に最も有利に推算しても、控訴人の昭和三八年分総所得金額は金一一八万円を下らないものという外はない。」として、合理性を認めた。

〔評釈〕 結論において判旨に賛成するが、国税通則法二四條の「調査」を更正の手続要件と解する余地があるとすることには疑問がある。

一 国税通則法二四條にいう「調査」について国税通則法二四條においては、次のように規定している。

第二四條 税務署長は、納税申告書の提出があつた場合において、その納税申告書に記載された課税標準等又は税額等の計算が国税に関する法律の規定に従つていなかったとき、その他当該課税標準等又は税額等がその調査したと

ころと異なるときは、その調査により、当該申告書に係る課税標準等又は税額等を更正する。

これによると、税務署長が更正する場合は、「納税申告書に記載された課税標準等又は税額等の計算が国税に関する法律の規定に従っていなかったとき」と「その他当該課税標準等又は税額等がその調査したところと異なるとき」とであり、これらのことは何らかの調査があつて判明することであることから、「その調査により」の語句が入っているものと考えられる。そこで「その調査により」という場合の「調査」について、その意義が何であるのか、また、それが更正処分を適法ならしめる手続要件としての意味あいをもつものであるのかというところが問題となる。まず、「調査」の意義については、これを各個別税法に定める「質問検査権」の行使と同義にとらえる見解が考えられる（例えば、杉村章三郎ほか編・コンメンタール国税通則法E四二六頁はそうした見解のようにみられる）。しかし、「課税標準等又は税額等の計算が国税に関する法律の規定に従っていなかったとき」に当たるか否かは、質問検査権の行使がなくとも、例えば税額の計算を誤っている場合などのように、申告書等の記載を検討することによって判明することもあるし、また、「その他課税標準等又は税額等がその調査したところと異なるとき」についても、例えば課税庁の手元にある資料によって特定の収入が申告にかかる所得金額に含まれていないことが明白な場合もあるから、国税通則法二四條にいう「調査」を各個別税法に定める質問検査権の行使に限定することには合理性が乏しいように考えられる。そこで、次に、この「調査」を質問検査権の行使のほか、いわゆる部内調査などをも含めた広い概念であるとする解釈が考えられる。例えば、大阪地裁昭和四五・九・二二判決（行裁例集二一卷九号一一四八頁）においては、次のように判示している。

「そもそも通則法二四條にいう調査とは、被告S税務署長の主張するように、課税標準等または税額等を認定するに至る一連の判断過程の一切を意味すると解せられる。すなわち課税庁の証拠資料の収集、証拠の評価あるいは経験則を通

じての要件事実の認定、租税法その他の法令の解釈適用を経て更正処分に至るまでの思考、判断を含むきわめて包括的な概念である。」(これと同旨のものとして、清水敬次・シュトイエル一六号二頁および北野弘久・シュトイエル一〇八号二二頁の両氏の論説がある。)

思うに、重要なことは、内容的に瑕疵のない更正処分がなされねばならないということであるから、質問検査権を行使しなくとも内容的に瑕疵のない更正処分ができる場合であるかぎり、それを認めてよいであろう。そうした場合についてまで、質問検査権の行使が必要であると解することに意味がないからである。したがって、「調査」の意義については、これを広義に解する後説が妥当であろう。本件判決も後説をとっているようであるから、この点については問題がない。

次に、「調査」の意義をこのように広義に解しつつ、なお、これを更正の手続要件と解すべきかという問題である。これについて積極説をとるものとして、例えば大阪地裁昭和四六・九・一四判決(訟務月報一八巻一四四頁)があり、次のように判示している(判決からは必ずしも明らかではないが、「調査」を広義に解したうえで、の立論のようである)。

「而して国税通則法第二四条は右の手続上の規制を定めた積極的な規定の一と考える。そして同法は更正をなす場合の手続について……と規定し、税務署長が更正をなすにあたっては、当該更正が青色申告書に係るものであると白色申告書に係るものであると拘らず、調査がなされることをその手続上の要件としており従って、全然調査することなく更正がなされたときには、違法として取消事由にあたりと解されるが、……」

本件判決も、断定するには至っていないが、同様の考え方に立っているものとみられる。しかし、「調査」の意義を広義に解するかぎり、何らの調査を伴わずに更正がなされることはまずあり得ないことであろう。観念的には、「調査」

を広義に解し、なお、「調査を伴わない更正」というものを考えることができるとしても、現実には実益のない、いわば観念の遊戯にすぎないのではなからうか。仮に、そうした場合であれば、それは疑いもなく内容的な瑕疵のある場合であろうから、本件判決も述べるように「(内容の瑕疵を)理由として更正処分を求めれば足りる」とも考えられよう。

国税通則法二四条にいう「調査」を更正の手続要件と解すべきか否かの問題については、本質的には、国税通則法二四条の性格をどのようにとらえるかにかかっていると考えられる。すなわち、例えば所得税法一五五条(青色申告書に係る更正)において、いわゆる青色申告者についてはその帳簿書類を調査することを更正の手続要件としているのと同様に、国税通則法二四条をもって更正の手続要件を定めた規定としてとらえるべきかということである。評者はこれについて、そのようなとらえ方は誤っていると考える。国税通則法二四条は、単に、「申告にかかる課税標準等又は税額等が誤っていると税務署長が判断したときには更正がなされる」ということを規定したにすぎないとみるべきであり、いわば税務署長の職責を定めた規定として理解すべきであろう。

「全然調査することなく更正がなされる」ことが不当であることについてはその通りである。ただ、そうした腰だめ式の更正を法的に排除するについては、いわゆる推計課税が許される場合をしぼる「推計課税の前提要件」の理論がその機能を果たすと考えられるから、国税通則法二四条をもってことさらに更正の手続要件を定めた規定と解する必要はないといえよう(拙稿「推計課税の前提要件について」税務事例五巻五、六号参照)。

本件事案については、判決が認定した事実を基礎とするかぎり、まさに「調査」があったといえべき場合であろう。Xは、「[「国税通則法二四条にいう」調査とは、申告にかかる総収入額、総必要経費及びそれらの内訳並びにこれらの

算出の基礎となつた資料等について実質的にかつ十二分に調査したことを要する」と主張している。課税庁が納税者の申告の正否を確認するため実地に調査する場合、その調査がXの主張のような態様のものであることが望ましいことについては論をまたない。しかし、それは納税者の調査に対する協力があつてはじめて可能なことである。すなわち、納税者において、自己の申告が正しいということを帳簿書類等に基づいて説明するかぎり、まさにXの主張するような態様の調査がなされることであろう。本件において、そうした調査が現実になされることを不可能にしたのはほかならぬX自身であるから、Xの主張は失当である。

以上要するに、仮に国税通則法二四条の「調査」を更正の手續要件と解する立場に立つても、本件は「調査」があつたとされるべき場合であるから、判旨は結論において正当である。

二 本件推計の合理性について一般に、推計による更正（決定）処分が争われる場合には、課税庁は、推計課税により得る場合であることと推計が合理性を有することとの両者について立証を要するとされている。しかし、本件においては、認定された事実関係からみて、Xが帳簿書類を備えていないとYが判断したことに合理性があることは明らかであるから、Yが推計課税の方法によつたことについては問題がないと考へてよいであろう。そこで、問題となるのは、本件における推計に合理性があるかということである。

本件において、Yが処分時に採つた推計方法と本件訴訟において主張する推計方法とは異なるものであるが、「いわゆる税金訴訟の対象は、原則として、課税庁が認定した課税標準又は税額が実際のそれを超え、納税者の権利を侵害しているか否かにあり、而してその主張、立証における攻撃防禦の方法は、民事訴訟法第一三九条等の制限をうけることがある外は、原則として、口頭弁論終結時まで適宜調査収集提出できるものと解するのが相当である」（前出大阪地判昭

和四六・九・一四)とする多数説に立つかぎり、このことは問題にならないであらう。

そこで、同業者五件にかかる電力使用量一〇KW当たりの平均収入金額を基礎とした推計に合理性が認められるかということになる。この方法は、推計方法を分類する場合に、資産増減法、比率法、消費高法と並べられる単位当たり額法と呼ばれる方法である。電力使用量による推計を認めた判例としては、元村和安氏の調査によれば、精米業(東京地判昭和二八・七・七、昭和二六(行)五二、五三号)、製めん業(大阪地判昭和三九・二・二二、昭和二九(行)七七号)、製材業(福島地判昭和四一・二・二三、昭和三二(行)二二号)、瓦製造販売業(名古屋地判昭和二六・八・三二、昭和二四(行)二〇号)およびクリーニング業(東京地判昭和三五・三・一〇、昭和三〇(行)一一二号、東京高判昭和三八・一〇・三、昭和三五(ネ)七三七号、最高三小判昭和四〇・七・六、昭和三八(オ)一四五五号)についてみられるようである。(森川正晴II元村和安・税法学研究二七三頁参照)。このうち、クリーニング業の事案をみると、電力使用量から電気アイロン以外の推定使用量として附近の一軒当たり平均使用量の二倍を控除し、その残額に電力一KW当たりのYシャツ仕上枚数、洗濯料金を乗じた金額とガス使用量から同様にガスアイロン以外の推定使用量として附近の一軒当たり平均使用量の三倍を控除し、その残額にガス一^m当たりのズボン仕上枚数、洗濯料金を乗じた金額との合計額をもって売上高としたものであり、本件事案とは内容を異にするが、電力使用量またはガス使用量を基準とする推計方法が所得税法の推計課税の規定(現行法一五六条)に根拠をもつ適法な方法であることについては、当該事案の上告審判決において判示されていたのである。

「クリーニング業においては、営業収入金額と電力使用量および都市ガス使用量との間に高度の相関関係が存在すること」を認めるかぎり、本件推計方法に一般的合理性を認めることは困難ではないであらう。したがって、問題は個別的合理性を認めることができるかである。まず、援用する同業者五件の選定であるが、電力使用量においてXが中位とな

るように選定していること、ばらつきが比較的少ないこと（電力一〇KW当たりの収入金額で最低のJを一〇〇とする
と、最高のHで一一八である）からみると、この選定には合理性を認めてよいのではなからうか。問題は、電気とガス
とが相互に代替性があるとすれば、電力使用量のみから推計する場合には、実額に合致する蓋然性がそれだけ少なくな
るのではないかという点である。ガス使用量からみた場合、Xは対比業者のいすれよりも多く、そのためガス使用量に
よって推計した場合の収入金額との較差が大きいことから、そうした疑問が生ずるのである。ただ、本件ではXに有利
な結果となるよう、電力使用量によって計算しているから、更正にかかる所得金額がそれをも下まわっているかぎり、
問題はないということになろう。

また、業務外の電力使用量として名古屋市内一世帯当たりの平均使用量を援用しているが、Xについてそれを上まわ
る特殊な事情がなかったかもひとつの問題であらう。しかし、これについては、Xの主張立証すべきことがらであると
考えるべきであらう。Xの主張立証がないかぎりには、Yの方法に合理性を認めてよいと考える。

推計課税にかかる立証については、いわゆる「一応の立証」で足りると説かれることが多いが（例えば、松岡登「所得の
推計課税をめぐる若干の問題」司法研修所創立一〇周年記念論文集一一八頁参照）、そうであるとするれば、本件推計に合理性があ
ることについては、Yによって一応の立証がつくされたと認めることができよう。したがって、Xにおいて、反証をも
ってそれを覆しているとは認められず、また、他により合理的な推計方法があることについて主張立証しているとも認
められないから、本件推計に合理性を認めた判旨は正当である。

（現 札幌国税局総務課長）