

名古屋高等裁判所金沢支部 平成●●年（〇〇）第●●号 所得税更正処分等取消請求控訴事件
国側当事者・国、高岡税務署長、国税不服審判所長
平成20年3月26日棄却・上告

判 示 事 項

- (1) 行政手続法32条2項（行政指導の一般原則）の意義（原審判決引用）
- (2) 税務調査の目的、内容において違法がある以上、課税処分も違法であるとの納税者の主張が、調査手続の違法は、それが刑罰法規に触れたり、公序良俗に反するなど、およそ税務調査を行ったといえないほど違法性の程度が著しい場合を除いては、課税処分の取消事由にならないものと解するのが相当であるところ、本件においては、課税庁係官は、納税者に対し、再三にわたり帳簿書類等の提示を求め、提示を受けたものについて不明な点は質問するなどの必要な調査を行ったものであり、むしろ納税者が本件調査に際し帳簿書類等の提示を拒否したものであるから、課税庁による質問検査の過程に本件処分の取消理由となるような違法があったと認めることはできないとして排斥された事例（原審判決引用）
- (3) 納税者が提示した帳簿書類等は完全なものではなく、その記載内容も裏付けを欠く不正確で信ぴょう性に乏しいものであつて、これらの帳簿書類等に基づいて実額計算を行うことは困難であると認められること、及び納税者は、調査担当職員らの長期かつ多数回にわたる調査に対して非協力的な態度を示し続けたというべきであることから、本件においては推計課税の必要性が存在したと解するのが相当であるとされた事例（原審判決引用）
- (4) 主にロシア人向けの中古自動車販売業を営む納税者の所得金額を、反面調査により把握した仕入金額を基礎として、課税庁管内及び近隣税務署管内の類似同業者2又は3件の仕入金額に対する平均売上原価率及び平均必要経費率を用いて推計したことには合理性があるとされた事例（原審判決引用）
- (5) 同業者の類似性の程度（原審判決引用）
- (6) 本件抽出基準は同業者の類似性を担保し得るものではないにもかかわらず、これによって抽出された類似同業者の件数が少ないから、これを基礎とする本件推計は合理性を欠く旨の納税者の主張が、同業者比率法を採る場合に、抽出された類似同業者の数が多い方が望ましいことは勿論であるが、推計課税の趣旨ないし性格に照らせば、同一地区で他に正確な資料を有する同業者のない場合には、青色申告者のような資料の正確性の認められる同業の一人だけと対比することも許されると解すべきであつて、このように対比する同業者の数が一人若しくは少ない場合でも、同業者の事業規模、内容等が、納税者のそれと細部の点に至るまで完全に一致する必要はなく、その主要な点において類似していれば足りるものというべきであるとして排斥された事例（原審判決引用）
- (7) 推計課税の合理性の程度（原審判決引用）
- (8) 実額反証の立証の程度（原審判決引用）
- (9) 平成6年及び平成7年当時、青色申告の承認を受けておらず、白色申告者であり、所得税法上、貸借対照表科目の記帳義務を課されていないから、貸借対照表科目の欠如を理由に実額反証を許さず、課税上不利益な取扱いをするのは、租税法律主義に反するとの納税者の主張が、平成6年当時、前年度の事業所得の金額が300万円を超えているから、事業所得の金額が正確に計算できるように、こ

これらの所得を生ずべき業務に係るその年の取引でこれらの所得に係る総収入金額及び必要経費に関する事項を整然と、かつ明瞭に記録する義務並びにこの記録した帳簿及び業務に関して受領した請求書、納品書、送り状、領収書その他これらに類する書類の保存義務を負っていたとして排斥された事例

- (10) 消費税法7条1項（輸出免税等）輸出の意義（原審判決引用）
- (11) 課税処分に信義則の法理が適用される場合（原審判決引用）
- (12) 納税相談及び前回調査において輸出免税規定の適用について否定されていないのに、今回の更正処分で否定することは信義則に反して違法であるとの納税者の主張が、税務相談は、相談者の一方的な申立てに基づきその申立ての範囲内で、行政サービスの一環として納税申告をする際の参考とするために、税務署の一応の判断を示すものであって、仮に、その相談が課税に関わる個別具体的なものであったとしても、その助言内容どおりの納税申告をした場合には、その申告内容を是認することまでを意味するものではなく、最終的にいかなる納税申告をすべきかは、納税義務者の判断と責任に任されているものであるから、納税相談における一職員の回答を直ちに公的見解の表示と評価することはできないというべきであり、また、前回調査において、課税庁が納税者の消費税の確定申告に何ら指摘を行わなかったが、公的見解の表示というためには、少なくともその内容が明示的に表示されていることが必要であって、上記のような課税庁の不作为をもって、課税庁が、その後の輸出免税の適用について公的見解を示したものと評価することはできないものというべきであるから、信義則が適用される特別の事情は認められないとして排斥された事例（原審判決引用）
- (13) 消費税法30条7項（仕入れに係る消費税の控除）に規定する「保存」の意義（原審判決引用）
- (14) 不服申立手続や訴訟手続において帳簿等の保存が確認された場合の仕入税額控除の可否（原審判決引用）
- (15) 課税庁係官が、納税者に対し、再三にわたり調査への協力及びすべての帳簿書類の提示を求めたにもかかわらず、納税者は、一部の帳簿書類等の提示には応じたものの、本件調査終了に至るまで、すべての帳簿書類等の提示には応じようとしなかったことが認められる税務調査において、課税庁係官が帳簿書類等の保存及びその内容を確認するために社会通念上当然要求される程度の努力を行ったにもかかわらず、納税者が正当な理由なくして帳簿等の提示を拒否したものというほかないから、仮に、当時、納税者が帳簿書類等を所持、管理していたとしても、消費税法62条に基づく税務職員による検査に当たって適時にこれを提示することが可能なように体勢を整えて保存していたということはできず、同法30条7項にいう「事業者が当該課税期間の課税仕入れ等の税額の控除に係る帳簿又は請求書等を保存しない場合」に該当するものというべきであるとされた事例（原審判決引用）
- (16) 国税通則法65条4項の「正当な理由」の意義（原審判決引用）
- (17) 国税通則法66条1項の「正当な理由」の意義（原審判決引用）
- (18) 担当審判官は、法律関係を独断的に評価したもので実質的な審理が尽くされていないので裁決には審理不尽の違法があるとの納税者の主張が、裁決の取消しの訴えにおいては、裁決の主体、手続等の形式に関する違法等の当該裁決固有の違法事由に限り主張できると解するのが相当であるところ、納税者の主張する事由は、採決固有の違法事由に当たらず、また、本件裁決に審理不尽の違法は認められないとして排斥された事例（原審判決引用）
- (19) 審査請求手続において、担当審判官が証拠資料に対する納税者らの具体的な意見、説明を聴取する機会を設けず、証拠資料にかかる不明事項について納税者の説明を求めなかったことに審理不尽の違法があるとの納税者の主張が、国税通則法97条1項1号には、審判官は、審理を行うために必要

があるときは、審査請求人若しくは原処分庁又は関係人等に質問することができる旨規定するところ、その判断は担当審判官の裁量によるものであって、担当審判官が明らかに必要な質問を怠るなどの裁量権を逸脱、濫用した事由のない限り、担当審判官の行為が違法と評価されることはないというべきであり、本件においては、担当審判官が有する裁量権を逸脱、濫用したことを認めるに足る証拠はないとして排斥された事例（原審引用判決）

- (20) 調査手続、異議審理手続及び審査請求手続には違法があるから、国は国家賠償法1条により、損害を賠償すべきであるとの納税者の主張が、所得税法234条、消費税法62条に基づく質問検査の範囲、程度、時期、場所等実定法上特段の定めのない実施の細目については、客観的に判断して具体的な必要性のある場合には、権限ある税務職員の合理的な裁量に委ねられていると解され、税務調査においては、調査を担当する税務職員がこのような権限を適切に行使せず、明らかに必要な調査を怠るなど裁量権を逸脱、濫用した事由がない限り、税務職員の行為が国家賠償法上違法と評価されることはないというべきであり、本件においては、本件調査における質問検査の過程に課税庁係官が有する裁量権を逸脱、濫用するなどの違法があったと認めることはできないとして排斥された事例（原審引用判決）
- (21) 調査に関与した統括官が異議審理担当をしたことが違法であるとの納税者の主張が、そもそも異議申立制度は、国税の賦課に関する処分が大量的かつ反復的に行われ、当初の処分が必ずしも十分な資料と調査に基づいてし得ない場合があることに照らし、まず、原処分庁に対する不服申立てにより、事案を熟知している原処分庁自身に再度の調査及び審理の機会を与え、簡易かつ迅速な救済を図る目的で制定されたものであるから、その性質上、原処分に関与した担当官が異議審理手続に関与することを排除するものではないから納税者の主張には理由がないとして排斥された事例（原審引用判決）
- (22) 異議調査における口頭意見陳述の場に複数の代理人が同席することが制限され、また、杜撰な陳述録取が行われたことが違法であるとの納税者の主張が、国税通則法84条1項には、口頭意見陳述の方式については何ら規定を設けていないことからすれば、いかなる方式でそれを実施するかは、上記規定の趣旨、目的に反しない範囲で事案の審理にあたる異議審理庁の合理的裁量に委ねられているものというべきであり、本件においては、納税者及び代理人に対し、十分な口頭意見陳述の機会を与えているから、複数の代理人が同席することを制限したことをもって、異議審理庁に裁量権の逸脱があったということとはできないとして排斥された事例（原審判決引用）
- (23) 各更正処分ごとに調査の適法性を判断する必要があるとの納税者の主張が、調査は、各年分の所得税並びに各課税期間の消費税を対象として行われた一連のものであり、所得税、消費税という税目や課税期間ごとに個別に行われたものでないから、その適法性も一体として判断することが可能かつ相当であるとして排斥された事例
- (24) 消費税法において推計課税が許される場合
- (25) 推計課税の必要性は、各更正処分ごとに判断する必要があるとの納税者の主張が、各年分のいずれについても推計課税の必要性の存在したことが是認されるのであるし、納税者が提出した帳簿書類等によって収入の状況を明らかにすることができないという事情は、所得税と消費税で変わらないとして排斥された事例
- (26) 推計課税の必要性は、原処分調査時の状況にとらわれず、訴訟上に現れた帳簿書類等の証拠も踏まえた上で判断すべきであるとの納税者の主張が、推計課税は、所得金額等を実額で把握することが困難な場合の代替的手段であるから、その必要性は、原処分時に具備することを要するが、原処分の適法性を争う訴訟の段階に至って帳簿書類等を用意すれば、その必要性が否定され、課税処分が取り

消されることになる」とすれば、推計課税の目的たる租税負担の公平性を害することになるとして排斥された事例

判 決 要 旨

- (1) 行政手続法 3 2 条 2 項（行政指導の一般原則）は、相手方が行政指導に従わなかったことを理由として、不利益な取扱いをしてはならないことを規定しているところ、相手方に行政処分を行いうる法律上の要件が既に生じている場合に、直ちに行政処分を行うのではなく、事前に自主的な改善を促すために行政指導を行い、相手方が自主的に改善する意思がないときに、当該法律に基づいて相手方に不利益となる行政処分を行うことは、当該法律上正当に認められた権限の行使であって、同項の適用はないと解すべきである。
- (2)～(4) 省略
- (5) 推計による課税は、納税者の所得金額を直接資料によって把握することができない場合に、やむを得ず間接資料によって推計した金額をもって真実の所得金額に近似するものとして認定し、課税するものであるところ、原告と類似同業者の類似性を過度に要求することは、推計の方法による課税自体を不可能にすることになりかねない。所得税法が推計による課税を認めている以上、業種・業態、事業所の近接性、事業規模等の基本的な要因において類似同業者の抽出が合理的であれば、類似同業者間に通常存在する程度の個別的な営業諸条件の差異は、それが推計を不合理ならしめる程度に顕著なものでない限り、その平均売上原価率等を算定する過程で捨象されるものというべきである。
- (6) 省略
- (7) 推計課税は、課税標準を実額で把握することが困難な場合、税負担公平の観点から、実額課税の代替手段として、合理的な推計の方法で課税標準を算定することを課税庁に許容した実体法上の制度と解するのが相当である。そうすると、推計課税は、実体法上、実額課税とは別に課税庁に所得の算定を許すことを認めたものであって、真実の所得を事実上の推定によって認定するものではないから、その推計の結果は真実の所得と合致している必要はなく、実額近似値で足りるものである。そして、その推計の方法も、真実の所得を算出する最も合理的なものである必要はなく、実額近似値を求めうる程度の合理性を有するものであれば足りると解するべきである。他の推計方法による推計結果の方が実額に極めて近似し、当該推計方法による推計結果との差が著しいというのでない限り、当該推計方法が合理性を有することは揺るがないというべきである。
- (8) 推計課税は、推計の必要性が認められる場合に、合理的と認められる方法で所得金額を推計するものであり、収入金額、必要経費の金額等を個別的に推計するものではないから、原告がこのような推計課税に対する反証として、実額による所得金額の主張をする場合には、収入又は支出の一部について立証するのでは足りず、収入金額と必要経費の全部についての実額と、主張に係る経費が同収入金額に対応していることをも立証する必要がある。そして、事業所得の金額は、所得税法上、総収入金額から必要経費を控除した金額とされているから、これを実額で把握するためには、余程単純、小規模な事業でもない限り、事業に関して生じる収入及び支出の一切を細大漏らさず記録した会計帳簿の存在が必要不可欠である。すなわち、収入金額については、これを継続して個別具体的に記録した会計帳簿が他の会計記録（例えば現金出納帳）と突合され、領収証控え、請求書控えなどの原始書類と照合されて初めて収入金額の実額を把握し得るのであり、必要経費についても、収入金額と同様に、これを継続して個別具体的に記録した会計帳簿や原始書類が突合されることによって必要経費の実額を把握し得るというべきであり、こうした会計帳簿の適切な記帳により始めてその収入金額と必要経

費について費用と収益の対応関係が明らかになるものと解される。したがって、会計帳簿への適切な記帳が実額計算の不可欠な前提であることからすれば正確な記帳に基づかない実額の立証は、基本的には許容されるべきではない。

(9) 省略

(10) 消費税法7条1項1号の「輸出」とは、関税法2条1項1号にいう内国貨物を外国に向けて送り出すことをいうものと解される。加えて、関税法及び同法施行令は、貨物を輸出しようとする者は、同法施行令所定の事項を記載した輸出申告書を税関長に提出してしなければならない（業務通関）旨規定するとともに、当該貨物が旅客又は乗組員の携帯品であるときは、口頭で申告させることができる（旅具通関）旨規定していることから、結局、上記「輸出」に該当するためには、当該事業者が上記業務通関又は旅具通関の手続を経ていることも必要となる。

(11) 租税法律関係においては、法律による行政の原理、特に、租税法律主義の原則が貫かれるべきであるから、課税処分への信義則の法理の適用については慎重であるべきであって、租税法規の適用における納税者間の平等、公平という要請を犠牲にしてもなお当該課税処分に係る課税を免れしめて納税者の信頼を保護しなければ正義に反するといえるような特別の事情が存する場合に初めて上記法理の適用の是非を考えるべきものであり、上記特別の事情の判断に当たっては、少なくとも、税務官庁が納税者に対し信頼の対象となる公的見解を表示したことにより、納税者がその表示を信頼しその信頼に基づいて行動したところ、のちに上記表示に反する課税処分がなされ、そのために納税者が経済的不利益を受けることになったか否か、また、納税者が税務官庁の上記表示を信頼しその信頼に基づいて行動したことについて納税者の責に帰すべき事由がないか否かについて考慮する必要があるというべきである（最高裁判所昭和●●年(〇〇)第●●号 同62年10月30日 第三小法廷判決・裁判集民事152号93頁参照）

(12) 省略

(13) 事業者が、法定帳簿又は法定請求書等を整理し、これらを所定の期間及び場所において、消費税法62条に基づく税務職員による検査に当たって適時にこれを提示することが可能なように体勢を整えて保存していなかった場合は、同法30条7項にいう「事業者が当該課税期間の課税仕入れ等の税額の控除に係る帳簿又は請求書等を保存しない場合」に当たり、事業者が災害その他やむを得ない事情により当該保存をすることができなかったことを証明しない限り（同項ただし書）、同条1項の規定は、当該保存がない課税仕入れに係る課税仕入れ等の税額については、適用されないものというべきである（最高裁判所平成●●年(〇〇)第●●号 同16年12月16日 第一小法廷判決・民集58巻9号2458頁参照）。

(14) 税務調査等のために税務職員等により適法な提示要求がされたにもかかわらず、正当な理由なく納税者がこれに応じなかったときは、その時点において帳簿等の保存がなかったことが事実上推定され、反証のない限り、仕入税額控除は認められないことになると解すべきである。また、この事実上の推定は、その後の不服申立手続や訴訟手続において、その不服申立手続又は訴訟手続の時点における帳簿等の保存が確認されたからといって、それだけで直ちに覆されるものではなく、それ以上に、税務調査等の時点において帳簿等が保存されていたことを推認させる事実の具体的な立証がされてはじめて上記の推定が覆されるというべきである。

(15) 省略

(16) 国税通則法65条4項の「正当な理由」があるとは、例えば、税法の解釈に関して、申告当時に公表されていた見解がその後改変されたことに伴い、修正申告し、若しくは、更正を受けた場合、又

は、災害、盗難等に関し申告当時損失とすることを相当としたものが、その後予期しなかった保険金等の支払を受け、若しくは、盗難品の返還を受けたため、修正申告し、若しくは、更正を受けた場合等、申告当時適法とみられた申告が、その後の事情の変更により、納税者の故意過失に基づかずして過少申告となった場合のように、当該申告が真にやむを得ない理由によるものであり、こうした納税者に過少申告加算税を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。

(17) 国税通則法 66 条 1 項但書の「正当な理由」とは、無申告加算税制度が、申告の適正を担保し申告納税制度を確保するための行政上の制裁として設けられたものであることからすれば、期限内に申告書を提出できなかったことに宥恕すべき事情があり、行政上の制裁を課することが相当でない場合を意味するものと解するのが相当である。

(18)～(23) 省略

(24) 推計課税とは、所得金額等を実額で把握することが困難な場合に、税負担の公平の観点から実額課税の代替的な手段として合理的な推計の方法で所得金額等を算定することを指すものである。消費税法は、所得税法 156 条及び法人税法 131 条のような推計課税をすることができる旨の規定を設けていないけれども、所得税及び法人税と同じく申告納税制度を採用している以上、納税義務者の申告した課税標準額等を実額として採用することができず、他にこれらの実額を直接把握するための十分な資料がない場合に課税を行わないことは、租税負担の公平の見地から到底許されないから、消費税においても、推計課税をすることが許されるというべきである。そして、推計課税を行う場合には、その前提として所得金額等を実額で把握することが困難であることが必要となるものと解され、具体的には、①納税義務者が帳簿書類等を備え付けておらず、収入、支出の状況を直接資料によって明らかにすることができない場合、②納税義務者が帳簿書類等を備え付けてはいるが、その内容が不正確で信頼性に乏しい場合、③納税義務者が調査に協力しないため、直接帳簿書類等が入手できない場合などが、これにあたる。

(25)・(26) 省略

(第一審・富山地方裁判所 平成●●年(〇〇)第●●号、平成18年4月12日判決、本資料256号－103・順号10363)

判	決
控 訴 人	甲
同訴訟代理人弁護士	水谷 敏彦
同補佐人税理士	戊
被控訴人	国
同代表者法務大臣	鳩山 邦夫
被控訴人	高岡税務署長
	中村 進
	(以下「被控訴人原処分庁」という。)
被控訴人	国税不服審判所長
	井上 哲男
	(以下「被控訴人所長」という。)
上記3名指定代理人	渡邊 健司
同	竹内 寛和

同	石塚 博一
同	閨 良一
同	大豊 一郎
同	新谷 純子
	被控訴人国及び同原処分庁指定代理人
	能田 勝茂
同	倭文 宣人
同	高野 晶弘
同	村井 啓祐
	被控訴人国及び同所長指定代理人
	鳥井 孝一
同	松戸 寛

主 文

- 1 本件控訴をいずれも棄却する。
- 2 控訴費用は控訴人の負担とする。

事 実 及 び 理 由

第1 当事者の求めた裁判

1 控訴人

- (1) 原判決を取り消す。
- (2) 被控訴人原処分庁が控訴人に対して平成9年2月14日付けで行った
 - ア 平成6年分の所得税の更正処分
 - イ 平成7年分の所得税の更正処分
 - ウ 平成5年1月1日から同年12月31日までの課税期間（以下「平成5年課税期間」という。）の消費税の更正処分
 - エ 平成6年1月1日から同年12月31日までの課税期間（以下「平成6年課税期間」という。）の消費税の更正処分
 - オ 平成7年1月1日から同年12月31日までの課税期間（以下「平成7年課税期間」という。）の消費税の更正処分
 は、いずれも取り消す。
- (3) 被控訴人原処分庁が控訴人に対して平成9年2月14日付けで行った
 - ア 平成6年分の所得税に係る無申告加算税の賦課決定処分
 - イ 平成7年分の所得税に係る過少申告加算税の賦課決定処分
 - ウ 平成5年課税期間の消費税に係る過少申告加算税の賦課決定処分
 - エ 平成6年課税期間の消費税に係る無申告加算税の賦課決定処分
 - オ 平成7年課税期間の消費税に係る過少申告加算税の賦課決定処分
 は、いずれもこれを取り消す。
- (4) 被控訴人所長が平成10年7月29日付けで行った第(2)項の各更正処分に係る控訴人の審査請求をいずれも棄却するとした裁決を取り消す。

(5) 被控訴人国は、控訴人に対し、300万円及びこれに対する平成10年11月25日から支払済みまで年5分の割合による金員を支払え。

(6) 第(5)項につき、仮執行宣言。

2 被控訴人ら

本件控訴をいずれも棄却する。

第2 事案の概要

- 1 本件は、ロシア人船員等に対する中古車販売業を営む控訴人が、被控訴人原処分庁がした推計課税に基づく平成6年及び平成7年分の所得税の更正処分並びに無申告加算税及び過少申告加算税の賦課決定、平成5年から平成7年までの各課税期間の消費税の更正処分並びに無申告加算税及び過少申告加算税の賦課決定（以下、以上を併せて「本件各処分」という。）は、控訴人が、これまでは是認されていたロシア人に対する車両販売の消費税の輸出免税につき修正申告するよう被控訴人原処分庁から指導されたにもかかわらず、これに応じなかったため報復的に行われたものであるとして、行政手続法32条2項違反、推計課税の必要性・合理性の欠如などを理由として、被控訴人原処分庁に対して、その取消しを、被控訴人所长に対して、被控訴人所长がした本件各処分に係る審査請求棄却の採決の取消しを、それぞれ求めるとともに、被控訴人国に対し、上記各処分に係る調査手続、異議審理手続、審査請求手続に違法があったとして、国家賠償法1条1項に基づき、300万円の損害賠償及びこれに対する遅延損害金の支払を求めた事案の控訴審である。

原審が、控訴人の請求をいずれも棄却したことから、控訴人が本件控訴を提起した。なお、略語は、特に断らない限り、原判決に準ずるものとする。

2 前提事実

原判決の「事実及び理由」欄の第2の2「前提となる事実」に記載のとおりであるから、これを引用する。

3 本件所得税各更正の算出根拠についての被控訴人原処分庁の主張

原判決の「事実及び理由」欄の第2の3「本件所得税各更正の算出根拠についての被告原処分庁の主張」に記載のとおりであるから、これを引用する。

4 本件消費税各更正の算出根拠についての被控訴人原処分庁の主張

原判決の「事実及び理由」欄の第2の4「本件消費税各更正の算出根拠についての被告原処分庁の主張」に記載のとおりであるから、これを引用する。

5 争点及び争点に関する当事者の主張

次のとおり補正するほかは、原判決の「事実及び理由」欄の第3「争点及び争点に関する当事者の主張」に記載のとおりであるから、これを引用する。

(原判決の補正)

- (1) 原判決12頁22行目と23行目の間に以下のとおり加える。

「また、本件訴訟は、平成6年分及び平成7年分の所得税の更正処分並びに平成5年から平成7年までの各課税期間の消費税の更正処分の各取消請求事件であるから、本件調査の適法性は、各更正処分ごとに判断する必要がある。」

- (2) 原判決14頁3行目と4行目の間に以下のとおり加える。

「(ウ) そもそも課税庁は、担当職員に委ねた権限と税法の期間制限の規定に基づき、

複数の税目につき複数の課税期間の調査を1件の調査で行うのであって、税目や課税期間の数だけ調査の事実が存在するわけではない。」

- (3) 原判決16頁5行目と6行目の間に以下のとおり加える。

「前記のとおり、課税庁は、複数の税目につき複数の課税期間の調査を1件の調査で行うから、推計課税の必要性については、このような一つの調査過程で得られた事実関係に基づいて判断されるのであり、必ずしも税目や課税期間ごとに区別して判断しなければならないものではない。

また、原処分調査時に推計課税の必要性が認められた事案が、その後、訴訟等の段階で帳簿書類等を用意することによって推計課税の必要性が否定され、課税処分が取り消されるとすれば、推計課税の目的たる租税負担の公平性を害することになる。したがって、推計課税の必要性は、原処分調査時に具備していれば足りると考えるのが相当である。」

- (4) 原判決16頁15行目と16行目の間に以下のとおり加える。

「また、本件訴訟は、平成6年分及び平成7年分の所得税の各更正処分並びに平成5年から平成7年までの各課税期間の消費税の更正処分の各取消請求事件であるから、推計課税の必要性は、各更正処分ごとに判断する必要がある。ことに所得税と消費税では、その計算構造を異にするから、同じ年度であっても、推計課税の必要性は、所得税と消費税とで個別に判断する必要がある。

さらに、推計課税の必要性は、原処分調査時の状況にとらわれず、訴訟上に現れた帳簿書類等の証拠も踏まえた上で判断すべきである。」

- (5) 原判決20頁17行目末尾に以下のとおり加える。

「また、本件においては、類似同業者の数が2ないし3と少数であるから、推計課税の合理性を担保するため、基礎数値たる売上原価の額の把握の正確性が特に強く求められる。」

- (6) 原判決20頁18行目から19行目に掛けての「専業か兼業かの区別」を「専業か兼業かで売上原価率が異なるのにその区別」と改める。

- (7) 原判決20頁19行目「②」の次に以下のとおり加える。

「控訴人は、遠方から中古車を仕入れているため荷造運賃が高額であり、これを売上原価に含めた方がより類似した同業者を選別できるにもかかわらず、」

- (8) 原判決20頁20行目「③」の次に以下のとおり加える。

「控訴人のロシア人向け船員等に対する販売比率は80%以上であるから、」

- (9) 原判決23頁2行目と3行目の間に以下のとおり加える。

「c 控訴人は、平成5年分から平成9年分までの間に売上原価の額が変化するとともに、事業所が射水郡から同町に移転しているが、これらの事情は事業の類似性を否定する事情にならない。」

- (10) 原判決27頁22行目末尾に以下のとおり加える。

「昭和15年に物品税が施行されて以来、事業者自らが行う課税資産の譲渡等以外のものも、輸出免税の対象として取り扱われてきており、このような運用は、消費税法基本通達7-2-2、同7-2-20、同7-2-21においても是認されている。」

- (11) 原判決 28 頁 6 行目「丙調査官」を「丙調査官（以下「丙調査官」という。）」に改める。
- (12) 原判決 30 頁 16 行目と 17 行目の間に以下のとおり加える。
- 「 控訴人は、事業者自らが行う課税資産の譲渡等以外のものも輸出免税の対象として取り扱われる根拠として、消費税法基本通達 7-2-2、同 7-2-20、同 7-2-21 を引用するが、これらの基本通達により輸出免税の適用を受けるためには、いずれも一定の要件を満たす必要があるところ、控訴人は、これらの要件をいずれも満たさないから、輸出免税の規定の適用を受けることはできない。」
- (13) 原判決 32 頁 24 行目と 25 行目の間に以下のとおり加える。
- 「 なお、本件調査の際、丁調査官ら担当職員から、控訴人に対し、帳簿書類等の提示を拒否すれば消費税の仕入税額控除が否認される旨の教示はなかった。本件調査の当時、税務調査の際に帳簿書類等の提示が現実になければ仕入税額控除が否認されるという見解は、納税者一般に知られていなかったのであるから、担当職員は、控訴人に対し、その旨丁寧に説明する必要があった。」
- (14) 原判決 33 頁 3 行目と 4 行目の間に以下のとおり加える。
- 「(ウ) 仕入税額控除を否定した最一小判平成 16 年 12 月 16 日民集 58 巻 9 号 2458 頁は、本件とは事実関係を異にするものである。
- また、仮に本件にこの最高裁判決の適用があるとしても、同判決が示す仕入税額控除の取扱い、条文の「保存」の文言を「原処分調査段階の提示」と読み替えるものであるので、租税法律主義の見地から、その周知徹底を要する。そして、本件調査時には、このような取扱いは周知徹底されていなかったから、上記判決を本件に適用することはできない。最三小判平成 18 年 10 月 24 日民集 60 巻 8 号 3128 頁は、ストックオプションの権利行使益の所得税法上の所得区分に関する取扱いが一時所得から給与所得に変更された事案において、課税庁が従来の取扱いを変更しようとする場合には、通達を発するなどして変更後の取扱いを納税者に周知させ、これが定着するよう必要な措置を講ずるべきであり、それまでは従前の取扱いに従い一時所得として申告した納税者には「正当な理由」がある旨判示している。この理は、本件の「保存」の文言の解釈にも当てはまるものである。」
- (15) 原判決 33 頁 14 行目「相当である」の次に「(最一小判平成 16 年 12 月 16 日民集 58 巻 9 号 2458 頁)」を加える。
- (16) 原判決 33 頁 18 行目末尾に以下のとおり加える。
- 「そして、上記のような「保存」の解釈は、一般に認識されていたから、控訴人の援用する最三小判平成 18 年 10 月 24 日の判旨は、本件には当てはまらないというべきである。」
- (17) 原判決 34 頁 20 行目「「正当な理由」とは、」の次に以下のとおり加える。
- 「最三小判平成 18 年 4 月 25 日民集 60 巻 4 号 1728 頁によれば、納税者の責に帰することのできない客観的な事情があり、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意味するものと認められる。そして、」
- (18) 原判決 34 頁 26 行目末尾に以下のとおり加える。

「税務相談又は税務調査の過程で、控訴人が、税務職員と相対して協議し、その指導・助言を受けながら作成した確定申告書や、確定申告書の申告額の計算過程を克明に記した計算表・明細書等及びその基礎資料とされた収支内訳書は、その作成経過を含めて、税務職員の指導内容を裏付ける重要な資料である。」

(19) 原判決 35 頁 19 行目「丙調査官は、」の次に以下のとおり加える。

「控訴人の事務所に臨場し、所狭しと押しかけているロシア人の姿を目の当たりにして、控訴人がロシア人船員等に対して中古車を販売している実態を把握するとともに、」

(20) 原判決 35 頁 19 行目「売上げの実態」の次に以下のとおり加える。

「(ロシア人船員等に対し中古車を販売した後、税関に車検証のコピー、上陸許可書のコピー、中古車販売時の領収書のコピーを提出し、現物の車両を持ち込んで 1 台 1 台検査を受けること)」

(21) 原判決 36 頁 21 行目と 22 行目の間に以下のとおり加える。

「(オ) 消費税の確定申告に際し、課税標準額に含まれるか否かを決することは大前提であり、以上の経過に鑑みれば、控訴人が納税相談に際し、ロシア人船員に対する売上高が輸出免税対象のため課税標準に含まれないことを説明し、納税相談担当職員がこれを是認したことは明白であり、本件における税務相談は単なる行政サービスの一環にとどまるものでない。」

(22) 原判決 37 頁 14 行目「担当職員は、」の前に「丙調査官ら」を加える。

(23) 原判決 40 頁 8 行目「回避した。」を「回避し、その結果、控訴人に対して、推計課税により、高額な所得税を課した。」と改める。

(24) 原判決 40 頁 10 行目「本件調査に関与した」を「本件調査に関与し、その際、輸出免税を修正させるという明確な立場を控訴人に示した」と改める。

第3 当裁判所の判断

- 1 当裁判所も、控訴人の請求をいずれも棄却すべきであると判断する。その理由は、次のとおり補正するほかは、原判決の「事実及び理由」欄の第4「当裁判所の判断」に記載のとおりであるから、これを引用する。控訴人が当審において提出する証拠（甲63
- 【判示(1) ~ (22)】 45の1ないし甲6374）は、上記判断を左右しない。

(原判決の補正)

(1) 原判決 56 頁 16 行目「また、」から同 20 行目末尾までを以下のとおり改める。

「また、控訴人本人が、平成8年7月1日に、C統括官から、後日、調査のため、担当職員が来るからその日までに売上げや仕入れの分かる書類を準備しておくよう言われた旨自認しており、同日、C統括官が、税務調査のために必要な帳簿書類の提示を求めた事実が認められる。以上を総合すれば、同日、本件調査が開始されたものと認められ、控訴人の上記主張は採用できない（また、仮に控訴人が主張するように本件調査の開始日が同月17日であっても、そのことによって本件各処分 of 適法性が左右されることはない。）。」

(2) 原判決 58 頁 15 行目冒頭から同 19 行目「原告は、」までを、以下のとおり改める。

「しかしながら、前記判示のとおり、控訴人本人の、① 平成8年7月17日に平

成5年分の帳簿書類等の提示を求められたことはない、② 同年9月2日、その場で用意できた書類はすべて渡した、③ 同年12月4日に売上帳の提示を求められたことはないとの各供述は、いずれも信用性がないから、仕入税額控除の話は平成9年2月12日以前に聞いたことがないとする控訴人本人の供述も、平成8年10月ころから平成9年1月ころに掛けて、数回にわたり仕入税額控除について教示を行い、帳簿又は請求書等の提示を求めたとする証人丁及び同Cの各証言（同人らの申述書（乙14、15）を含む。）に比して信用性が低く、採用できない。したがって、控訴人は、仕入税額控除について教示を受け、帳簿等の提示を求められたにもかかわらず、」

- (3) 原判決60頁14行目と15行目の間に以下のとおり加える。

「ウ 控訴人は、本件調査が違法である理由として、平成9年2月12日に平成6年分の消費税の修正申告案が訂正された経緯を問題とし縷々主張する。しかしながら、丁調査官らが控訴人から指摘を受けて訂正を行ったこと自体は、当事者間に争いがなく、また、訂正が行われた経緯いかんによって本件調査が直ちに違法となるわけではないから、上記の点に係る控訴人の主張には理由がない。

エ また、控訴人は、本件訴訟は、平成6年分及び平成7年分の所得税の更正処分並びに平成5年から平成7年までの各課税期間の消費税の更正処分の各取消請求事件であるから、各更正処分ごとに本件調査の適法性を判断する必要がある旨主張する。しかしながら、前記認定のとおり、本件調査は、平成6年分及び平成7年分の所得税並びに平成5年から平成7年までの各課税期間の消費税を対象として行われた一連のものであり、所得税、消費税という税目や課税期間ごとに個別に行われたものでないから、その適法性も一体として判断することが可能かつ相当であり、控訴人の上記主張は採用できない。」

【判示(23)】

- 【判示(24)】 (4) 原判決60頁22行目から23行目に掛けての「十分な資料もない場合には、」を、以下のとおり改める。

「十分な資料がない場合に課税を行わないことは、租税負担の公平の見地から到底許されないから、」

- (5) 原判決63頁11行目「以上によれば、」の次に以下のとおり加える。

「平成6年分については、控訴人は、売上集計表を提示しておらず、他に売上金額を明らかにする書類を提示していないし、平成7年分についても、控訴人が提示した売上集計表は同年1月分の売上金額が不明であり、領収証に記載された金額が信用できないことを控訴人自身が述べており、他に売上金額を明らかにする書類を提示していないから、平成6年分及び平成7年分のいずれについても、」

- (6) 原判決65頁7行目と8行目の間に以下のとおり加える。

「(ウ) これに対して、控訴人は、本件訴訟は平成6年分及び平成7年分の所得税の更正処分並びに平成5年から平成7年までの各課税期間の消費税の更正処分の各取消請求事件であるから、推計課税の必要性は、各更正処分ごとに判断する必要がある旨主張する。しかしながら、前記判示のとおり、平成6年分及び平成7年分のいずれについても推計課税の必要性の存在したことが是認されるのであるし、控訴人が提示した帳簿書類等によって収入（売上げ）の状況を明らかにす

【判示(25)】

ることができないという事情は、所得税と消費税とで変わらないから、控訴人の上記主張は採用できない。

【判示(26)】

(エ) また、控訴人は、推計課税の必要性は、原処分調査時の状況にとらわれず、訴訟上に現れた帳簿書類等の証拠も踏まえた上で判断すべきである旨主張する。しかしながら、推計課税は、前記ア判示のとおり、所得金額等を実額で把握することが困難な場合の代替的手段であるから、その必要性は、原処分時に具備することを要するが、原処分時に必要性が認められた事案が、その後、納税義務者が、原処分の適法性を争う訴訟の段階に至って帳簿書類等を用意すれば、その必要性が否定され、課税処分が取り消されることになることとすれば、推計課税の目的たる租税負担の公平性を害することになる。したがって、推計課税の必要性は、原処分時に具備していれば足りると解するのが相当であり、控訴人の上記主張には理由がない。」

(7) 原判決 6 5 頁 8 行目の「(ウ)」を「(オ)」と改める。

(8) 原判決 6 7 頁 1 4 行目「ことからすれば、」の次に以下のとおり加える。

「本件抽出基準により抽出された類似同業者の数が 2 ないし 3 と少数であることを考慮に入れても、」

(9) 原判決 6 7 頁 1 9 行目「もともと」の前に以下のとおり加える。

「被控訴人が本訴において主張する売上原価の額は、訴訟段階において被控訴人自らが確認できた範囲の仕入金額に基づいて主張しているものであるし、」

(10) 原判決 6 9 頁 1 1 行目「差異というべきであって、」を以下のとおり改める。

「差異というべきであるし、これにより売上原価率に差異が生じたとしても、同業者の売上原価率の平均値を求める過程で捨象される程度のものにすぎないと解されるから、」

(11) 原判決 7 1 頁 1 7 行目冒頭から 7 2 頁 1 1 行目末尾までを以下のとおり改める。

「控訴人は、被控訴人が採用した「国内において主として（５０％以上）ロシア人船員等に対して中古自動車の販売を行っている者又は法人」という抽出基準は、抽出される比準同業者が輸出免税売上を有している蓋然性が極めて高く、輸出免税売上を含むことにより生じる、① 消費税の経理方法いかんによって所得金の認識時期に違いが生じ、その結果、売上原価率にも影響を与える、② 翌年収入金額となった消費税還付金額の調整漏れが存在する、という問題点が存在するから採用できない旨主張する。しかしながら、そもそも国内において主として（５０％以上）ロシア人船員等に対して中古自動車の販売を行っている者又は法人」という抽出基準により抽出される比準同業者が輸出免税売上を有している蓋然性が高いことを認めるに足りる証拠は存在しない。また、仮に抽出した比準同業者の多くが輸出免税売上を有していたとしても、その結果生じる影響は、売上原価率及び必要経費率について同業者の平均値を求める過程で捨象される程度のものにすぎないと解されるから、控訴人の上記主張は採用できない。さらに控訴人が主張する二重計上は、抽出された同業者の消費税の申告が、税込経理方式で、還付申告となっており、還付税額の未収金の計上方法に継続性がない場合に初めて生じる問題であるから、やはり控訴人の主張には理由がない。」

(12) 原判決 74 頁 19 行目「一応の」を削除する。

(13) 原判決 74 頁 21 行目冒頭から同 25 行目末尾までを以下のとおり改める。

「他の推計方法による推計結果の方が実額に極めて近似し、当該推計方法による推計結果との差が著しいというのでない限り、当該推計方法が合理性を有することは揺るがないというべきである。」

(14) 原判決 80 頁 25 行目と 26 行目の間に以下のとおり加える。

「これに対して、控訴人は、平成 6 年及び平成 7 年当時、青色申告の承認を受けておらず、白色申告者であったところ、白色申告者は、所得税法上、貸借対照表科目の記帳義務を課されていないから、貸借対照表科目の記帳の欠如を理由に実額反証を許さず、課税上不利益な取扱いをするのは、租税法律主義に反する旨主張する。たしかに白色申告者には、所得税法上、貸借対照表、損益計算書といった複式簿記による記帳義務は課されてはいないものの（同法 149 条参照）、控訴人は、平成 5 年度の申告に係る事業所得の金額が 328 万 9702 円であり（乙 8 の 1）、平成 6 年当時、前年度の事業所得の金額が 300 万円を超えているから、事業所得の金額が正確に計算できるように、これらの所得を生ずべき業務に係るその年の取引でこれらの所得に係る総収入金額及び必要経費に関する事項を整然と、かつ明瞭に記録する義務並びにこの記録した帳簿及び業務に関して受領した請求書、納品書、送り状、領収書その他これらに類する書類の保存義務を負っていた（同法 231 条の 2 第 1 項、同法施行規則 102 条 1 項ないし 3 項）にもかかわらず、前記認定のとおり、控訴人はこれらの記録・保存を履行していなかったのであるから、控訴人の上記主張には理由がない。」

(15) 原判決 86 頁 17 行目と 18 行目の間に以下のとおり加える。

「さらに、控訴人は、昭和 15 年に物品税が施行されて以来、事業者自らが行う課税資産の譲渡等以外のものも、輸出免税の対象として取り扱われてきており、このような運用は、消費税法基本通達 7-2-2、同 7-2-20、同 7-2-21 においても是認されている旨主張する。しかしながら、控訴人が事業者自らが行う課税資産の譲渡等以外のものも輸出免税の対象として取り扱われてきた根拠として引用する消費税法基本通達の適用により輸出免税の適用を受けるためには、一定の要件の充足を要するところ、控訴人がこれらの要件を満たしていることを認めるに足る証拠は存在しない。すなわち、上記通達 7-2-2 は、輸出取引を行う事業者に対して行う国内での資産の譲渡等には輸出免税の適用がないことを前提とした上で、輸出申告書の名義人たる輸出取引を行う事業者が単に名義貸しを行っており、輸出申告書の原本は実際の輸出者が保管しているような場合に、一定の要件の下で輸出免税の適用を認めているところ（乙 43）、そもそも本件は、このような名義貸しが行われている事案でないから、その適用がないことは明らかである。また、同通達 7-2-20 の適用を受けるためには、① 譲渡に係る販売場が、消費税法 8 条 6 項（輸出品販売場の許可）の許可を受けた販売場であること、② 譲渡を受ける者が作成した「海外旅行者が出国に際して携帯する物品の購入者誓約書」を事業者において保存すること、③ 譲渡を受けた者が輸出をしたことにつき税関長が証明した「輸出証明書」を事業者において保存すること、などの要件を満たす必要

があるところ（乙４１）、控訴人がこれらの要件を満たしていることを認めるに足りる証拠は存在しないから、同通達により、免除の適用を受けることもできない。そして、同通達７－２－２１は、関税法４２条の規定により保税蔵置場の許可を受けた者に係る特例であるところ（乙４２）、控訴人がこの許可を得ていることを認めるに足りる証拠は存在しないから、同通達により、免除の適用を受けることはできない。したがって、控訴人の上記主張には理由がない。」

(16) 原判決９０頁１４行目と１５行目の間に以下のとおり加える。

「これに対して、控訴人は、仕入税額控除を否定した前記最一小判平成１６年１２月１６日民集５８巻９号２４５８頁は、本件とは事実関係を異にするものであり、同判決の判旨は本件に適用はない旨主張する。しかしながら、同判決は、事業者が、消費税法施行令５０条１項の定めるとおり、消費税法３０条７項に規定する帳簿又は請求書等を整理し、これらを税務職員による検査に当たって適時に提示することが可能なように所定の期間及び場所において態勢を整えて保存していなかった場合に、同項に該当するか否かについて判示したものであるところ、控訴人は、上記判示のとおり、消費税法３０条７項に規定する帳簿又は請求書等を整理し、これらを税務職員による検査に当たって適時に提示することが可能なように所定の期間及び場所において態勢を整えて保存していなかったのであるから、本件は、まさに上記判決の判旨の適用がある事案であり、控訴人の上記主張は採用できない。

また、控訴人は、上記判決が示す仕入税額控除の取扱いは、条文の「保存」の文言を「原処分調査段階の提示」と読み替えるものであり、租税法律主義の見地から、その周知徹底を要するところ、本件調査時には、このような取扱いは周知徹底されていなかったから、本件に適用することはできない旨主張する。しかしながら、上記判決の消費税法３０条７項にいう「保存」の解釈は、以下のような消費税法が定める申告納税制度の趣旨・仕組み、帳簿書類の備付け・記録・保存義務、税務職員による税務調査から当然に導き出されるものであり、控訴人が主張するような条文の読替えが行われているわけではないから、租税法律主義に反するものではない。すなわち、消費税法が採用する申告納税方式は、納税義務者のする申告が事実に基づいて適正に行われることが肝要であり、必要に応じて税務署長等がこの点を確認することができなければならない。そのため、同法は、事業者に対して、帳簿を備え付けてこれにその行った資産の譲渡等に関する事項を記録した上、当該帳簿を保存することを義務付け（同法５８条）、税務職員は、必要があるときは、事業者の帳簿書類を検査して申告が適正に行われたか否かを調査することができるものし（同法６２条）、税務職員の検査を拒んだ者に対しては罰則を定め（法６８条１号）、税務職員が必要なときに事業者が保存する帳簿等を検査することができるようにしている。そして、法３０条７項が規定する帳簿等の「保存」も、税務職員が必要なときに検査することができてはじめて意義を有するものであるから、ここにいう「保存」は、税務職員の質問検査権に基づく適法な提示要請があれば提示できる態勢で保存することを要するとしたものであり、消費税法の規定から当然に導き出されるものである。また、控訴人は、上記主張の根拠として、最三小判平成１８年１０月２４日民集６０巻８号３１２８頁を引用するが、この判決は、ストックオプシ

ョンの権利行使益の所得税法上の所得区分に関して、課税庁が従前の取扱いを改めた事案に関するものであるところ、本件において、課税庁が従来、消費税法３０条７項にいう「保存」について、単に保存のみで足りるという取扱いをしており、その後、取扱いを変更したという事実は存在しないから、上記判決の判旨は、本件には当てはまらない。したがって、控訴人の上記主張には理由がない。」

(17) 原判決９１頁５行目末尾に以下のとおり加える。

「また、仮に仕入税額控除の教示がなかったとしても、このような教示がなければ消費税法３０条７項の適用が認められず、仕入税額控除の適用が認められるわけではないから、やはり控訴人の上記主張には理由がない。」

(18) 原判決９４頁３行目「乙８の１ないし３、」の次に「乙４９」を、同「甲６３３１、」の次に「証人丙」を加える。

(19) 原判決９４頁１８行目「提出するとともに、」の次に以下のとおり加える。「平成５年４月からロシア人に対する中古車の販売が売上の中心となっていることなど、」

(20) 原判決９４頁１９行目「説明した。」の次に以下のとおり加える。

「丙調査官は、この際、控訴人の事務所にロシア人と思われる顧客が絶えず出入りしている姿を目にした。」

(21) 原判決９４頁２１行目「提出した。」を「提出したが、消費税については何ら指摘を受けなかった。」と改める。

(22) 原判決９４頁２３行目末尾に「自ら作成した収支内訳書を持参して」を加える。

(23) 原判決９４頁２５行目「丙調査官は、」の次に以下のとおり加える。

「配偶者控除３５万円及び配偶者特別控除３５万円の控除を選択するより、事業専従者控除８０万円を選択した方が納税額的に有利である旨指摘し、確定申告書に自ら専従者控除の記載を行ったり、」

(24) 原判決９５頁１７行目から１８行目に掛けての「説明もしなかった」を「説明も指摘もしなかった」と改める。

(25) 原判決９５頁１８行目と１９行目の間に以下のとおり加える。

「これに対して、控訴人は、前回調査の際、丙調査官に対して、ロシア人船員等に対し中古車自動車を販売した後、税関に車検証のコピー、上陸許可書のコピー、中古車自動車販売時の領収書のコピーを提出し、現物の車両を持ち込んで１台１台検査を受けること、平成５年１０月ころからは対露管理協会方式が導入され、ステッカー方式に変わったことなどを説明した旨主張し、これに沿う証拠として、「異議手続の準備のため、控訴人から前回調査の経緯を聴取した際、丙調査官に対して、上記のような説明を行ったとの話があった」とする戊税理士作成の報告書（甲６３６２）が存在する。しかしながら、控訴人が、前回調査の際、丙調査官に対して上記のような説明を行ったことは、控訴人自身が本人尋問において供述していないのみならず、前回調査の状況について詳細に記載されている控訴人作成の陳述書（甲６３３１）にも言及がないことに照らせば、戊税理士作成の上記報告書を直ちに採用することはできず、他にこの点に関する証拠は存在しない。したがって、控訴人の上記主張には理由がない。」

- (26) 原判決 9 5 頁 2 1 行目「輸出免税規定」の前に「、控訴人がロシア人に対して中古車を販売していることを認識しつつ、」を加える。
- (27) 原判決 9 5 頁 2 1 行目「計算を行い、」を「計算を行って、確定申告書に代筆記入したこと、及び」と改める。
- (28) 原判決 9 6 頁 5 行目「一方的な説明に基づき、」の次に「控訴人がロシア人に対して中古車を販売していることを認識しつつ」を加える。
- (29) 原判決 9 6 頁 7 行目「行ったにすぎない」から同 9 行目「らかではない。）」までを以下のとおり改める。

「行って確定申告書に代筆記入したにすぎず、税務職員が、控訴人のロシア人に対する中古車販売の事業の仕組みを把握した上で、本件には輸出免税規定の適用があるとの公的見解を示した事実は認められないし、前記 a ないし e の事実経過の下では、上記税額計算・代筆記入がそのような見解の表明になるとか、その旨の積極的な是認ないし指導・助言になると解することもできない。」

- (30) 原判決 9 6 頁 1 4 行目「他方、原告は、」から同 1 7 行目「からすれば、」までを以下のとおり改める。

「他方、原告は、本件各納税相談の際、丙調査官ら担当職員が、控訴人がロシア人に対して中古車を販売していることを認識しつつ、輸出免税の適用を前提とした税額計算を行って確定申告書に代筆記入しながら、輸出免税の適用につき何ら指摘をしなかったという不作為、及び前回調査の際も、丙調査官ら担当職員が、ロシア人に対して中古車を販売していることを認識しながら、輸出免税の適用につき何ら指摘しなかったという不作為により、控訴人のロシア人船員等に対する中古車の販売については輸出免税の適用がある旨誤信したにすぎないと認められることからすれば、」

- (31) 原判決 9 6 頁 2 6 行目「証拠（証人）から 9 7 頁 3 行目「うかがわれるものの、」までを「前記(イ)判示のとおり、」と改める。

- (32) 原判決 1 0 2 頁 1 6 行目末尾に以下のとおり加える。

「これに対して、控訴人は、調査担当職員らは、恣意的・意図的な調査を実施し、控訴人に対して、推計課税により高額な所得税を課した旨主張する。しかしながら、前記 2 (2) 及び(3)において判示のとおり、本件には、推計課税の必要性・合理性が認められるから、控訴人の上記主張には理由がない。」

- (33) 原判決 1 0 8 頁 1 4 行目冒頭から同 1 7 行目「したがって、」までを以下のとおり改める。

「しかしながら、一度に同席させる代理人の人数を制限させることが直ちに、職権審理の専断を防止して書面のみで十分に意を尽くせないところを補充させて公正な審理に資するという口頭意見陳述の趣旨に反するものとは認め難いから、」

- (34) 原判決 1 0 9 頁 1 7 行目「審査請求」を「審査請求手続」と改める。

- 2 以上によれば、控訴人の請求をいずれも棄却した原判決は相当であり、本件控訴はいずれも理由がないから、これらを棄却することとして、主文のとおり判決する（なお、控訴人の平成 1 8 年 7 月 1 8 日付け文書命令の申立て（平成●●年（〇〇）第●●号）は、いずれも取調べの必要性がないから、これを却下する。）。

名古屋高等裁判所金沢支部第1部

裁判長裁判官 渡辺 修明

裁判官 沖中 康人

裁判官 桃崎 剛