

東京高等裁判所 平成●●年（〇〇）第●●号 更正処分等取消請求控訴事件
国側当事者・川口税務署長事務承継者西新井税務署長
平成20年10月8日原判決取消・棄却・確定

判 示 事 項

- (1) 課税庁職員が、納税者宅への臨場を3回行い、納税者が不在の場合には日時を指定して再訪問する旨や、連絡を依頼する旨記載した文書を2回にわたり差し置き、これを受けた納税者との間で調査日程等の調整を電話で多数回行って、調査日程等の調整を試み、その間、調査への協力要請を継続して行ったにもかかわらず、納税者は、課税庁職員による帳簿書類等の提示要請や第三者である立会人らの立退き要請に応じないという非協力的な態度を取り続け、課税庁職員と合意した調査日の当日になってこれを取り消し、結局、確定申告の基となった帳簿書類等を提示することはなかった事実を鑑みると、納税者が税務調査に非協力的であることにより所得金額を実額で算定することが不可能又は著しく困難な場合に該当し、推計の必要性が認められるとされた事例（原審判決引用）
- (2) 所得税法234条（当該職員の質問検査権）の趣旨（原審判決引用）
- (3) 課税庁職員らは、納税者が調査に応じる意思を有し、調査のための資料を用意していたことを認識していたのに、説明義務を果たさず、また、その裁量を逸脱して記帳補助者の立会いを認めないまま、やむを得ない理由もないのに直ちに反面調査を行ったもので、本件税務調査は社会通念上相当性を欠く違法なものであるから、納税者が協力しなかったとはいえ、推計の必要性は認められないとの納税者の主張が、①課税庁職員は調査期間や調査対象の税目を告げて、納税者の申告内容を確認しに来たと述べたのであるから、理由の告知自体は行ったといい得る上、各年分の確定申告書に収入金額を記載せず、収支内訳書も添付しなかった状況と課税庁職員の応答を併せ考えれば、納税者は自身が調査対象となった事情を知り得たこと、②課税庁職員は、本件税務調査において、一律に記帳補助者の立会いを排除しておらず、その対応は社会通念上相当な限度内にとどまること、③納税者が最初に受け入れた調査日は課税庁職員が連絡をしてから約2か月後であった上、調査当日においても非協力的な姿勢を示したこと、④その後も、協力する姿勢を示さなかったため、反面調査に着手したことが認められること、⑤反面調査はそもそも納税者本人に対する調査とは一応別個のものであることを併せ考慮すると、納税者の了解を得ずにその取引先に対する反面調査を行ったことが社会的に相当な限度を超えたものであったとまではいえないとして排斥された事例（原審判決引用）
- (4) 推計課税の合理性の意義（原審判決引用）
- (5) 大工工事業を営む納税者の所得金額を、管内で同種の事業を営んでいる青色申告事業者で、年間の売上が反面調査により把握した納税者の売上げの2分の1から2倍の範囲内にある者、46件、23件、又は10件の平均所得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）
- (6) 課税庁が把握し得た総収入金額は取引先の不正確な資料を基礎に補足したものであって推計課税の根拠とはなり得ないとの納税者の主張が、取引先は、納税者に対する支払の都度、支払明細書を納税者に送付し、当該支払明細書上の支払額から相殺金額を控除した後の金額を納税者名義の普通預金口座に振り込んでいたのであるから、取引先からの資料に基づき課税庁の把握する額が、納税者の取引先に対する売上金額であると認めるのが相当であるとして排斥された事例（原審判決引用）
- (7) 課税庁の推計方法は比準業者の抽出基準において所得率に顕著な影響を与える外注依存率を考慮

しない不合理なものであるとの納税者の主張が、外注工賃率は実額を検証しなければ正確な数字を算定できない性質のものである上、外注工賃は特に売上の少ない事業者において事業経営上不可欠な経費とはいえず、その多寡は個別事情に依存する部分が多いものであり、青色申告決算書においても、その具体的内容を明らかにできない性質の金額であるから、外注工賃も収入に対応する経費の一種であるとして、実額によって把握した収入金額から、所定の割合による経費を控除して所得金額を算出することはやむを得ないものであり、また、必ずしも外注依存度の差異が当該推計を不合理にする程度になりうることも認められないとして排斥された事例（原審判決引用）

(8) 実額反証における納税者の主張立証の範囲（原審判決引用）

(9) 本件においては直接資料によって認められる実額をもって課税されるべきであり、（実額反証）、その反証の程度は、納税者がその主張額に対応する証拠を提出して課税庁の課税処分の適法性に対する疑義を生じさせれば足りる旨の納税者の主張が、本件各係争年分の所得税に係る本件各更正処分について、所得税法156条（推計による更正又は決定）所定の推計課税の必要性及び合理性が認められるのであるから、納税者は、実額反証によって推計課税の適法性を覆すためには、その主張する所得額が真実に合致することを主張立証する責任を負うというべきであり、その主張する所得額が真実に合致すると認められるためには、その主張する収入及び経費の各金額が存在すること、その主張する収入金額がすべての収入金額（総収入金額）であること、その主張する経費がその収入金額と対応するものであることの三点につき、合理的な疑いを容れない程度に証明される必要があると解するのが相当であるとして排斥された事例

判 決 要 旨

(1) 省略

(2) 所得税法234条（当該職員の質問検査権）による質問検査の範囲、程度、時期、場所等の実定法上特段の定めがない実施の細目については、質問検査の必要があり、かつ、必要性和相手方の私的利益との衡量において社会通念上相当な限度にとどまる限り、これを権限ある税務職員の合理的な選択に委ねたものと解するのが相当である。

(3) 省略

(4) 所得の推計は、当該事案において得られた資料を基礎として実額に近似する所得を推測する算出方法であるから、その性質上、絶対的な合理性を要求することはできず、一応の合理性が認められれば足りる。もっとも、これは一応の合理性であるから、納税者は、課税庁の主張する合理性を基礎付ける事実に対し反証を提出して争ったり、例えば、同業者比率が平均値をもって推計されているときは、納税者には上記平均値に吸収され得ないような特殊事情があることを主張立証することにより、その合理性を覆すことができると考えられる。

(5)～(7) 省略

(8) 課税庁の側で推計の方法により所得税を課したのに対し、納税者の側で実額を主張して反証しようという場合には、収入及び経費の双方について主張立証する必要があり、具体的には、当該収入金額が当該年中における総収入金額であること、その主張に係る経費が上記収入を得るために直接ないし間接に要したものであること、即ち収入と経費との対応性を立証しなければならないことになる。

(9) 省略

（第一審・さいたま地方裁判所 平成●●年（〇〇）第●●号、平成20年3月26日判決、本資料258号－71・順号10929）

判 決

平成●●年（〇〇）第●●号事件控訴人・同年（〇〇）第●●号事件被控訴人

甲

（以下「原告」という。）

同訴訟代理人弁護士 佐々木 新一

平成●●年（〇〇）第●●号事件控訴人・同年（〇〇）第●●号事件被控訴人

川口税務署長事務承継者

西新井税務署長 鍋内 幸一

（以下「被告」という。）

同指定代理人 坂本 隆一

同 雨宮 恒夫

同 角田 元幸

同 古瀬 英則

同 荒井 豊

主 文

- 1 原判決中被告敗訴部分を取り消す。
- 2 原告の請求をいずれも棄却する。
- 3 原告の本件控訴を棄却する。
- 4 訴訟費用は、第1、2審とも原告の負担とする。

事 実 及 び 理 由

第1 控訴の趣旨

1 原告

原判決を次のとおり変更する。

川口税務署長が平成15年3月11日付けで原告に対してした

- (1) 原告の平成11年分の所得税に係る更正処分のうち、総所得金額314万3222円、納付すべき税額1万6000円を超える部分及び過少申告加算税賦課決定処分（平成15年8月4日付異議決定により一部取り消された後のもの）
- (2) 原告の平成12年分の所得税に係る更正処分のうち、総所得金額316万7433円、納付すべき税額10万2500円を超える部分及び過少申告加算税賦課決定処分（平成15年8月4日付異議決定により一部取り消された後のもの）
- (3) 原告の平成13年分の所得税に係る更正処分のうち、総所得金額668万5385円、納付すべき税額38万4200円を超える部分及び過少申告加算税賦課決定処分
をいずれも取り消す。

2 被告

主文第1、2項と同旨

第2 事案の概要

本件事案の概要は、次のとおり補正するほかは、原判決の「事実及び理由」中「第2 事

案の概要」に記載のとおりであるから、これを引用する。

- 1 原判決7頁15行目から16行目にかけての「川口税務署長、西川口税務署、浦和税務署及び越谷税務署に対し」を「川口税務署、西川口税務署、浦和税務署及び越谷税務署の各税務署長に対し」に、17行目の「本件各係争年分ごとに」を「本件各係争年分について」にそれぞれ改める。
- 2 原判決8頁4行目の「川口税務署長は」を「川口税務署、西川口税務署、浦和税務署及び越谷税務署の各税務署長は」に改める。
- 3 原判決10頁末行及び18頁3行目の次にいずれも行を改めて次のように加える。

「なお、原判決別表4のうち平成13年分の雑費のうち、同年10月29日、11月27日及び12月15日に株式会社kに対して支出した金物資材保管の倉庫使用料各1万0500円は、地代家賃に計上すべきものであるが、必要経費であることは間違いない。

また、原告は、賃貸アパート39㎡のうち6畳一間（9.72㎡）を専用の事務所として使用していたのであるから、その賃貸アパートの水道光熱費のうち、電気代、ガス代及び水道代の各30%を必要経費と認めるべきであり、原判決別表4に加えて、水道光熱費として平成12年分6万9139円、平成13年分7万2203円が計上されるべきである（当審における追加主張）。」

第3 当裁判所の判断

- 1 争点1（推計の必要性）及び争点2（推計の合理性）について

原判決26頁20行目の「関東信越国税局長が、川口税務署管轄の個人事業者のうち」を「関東信越国税局長から報告を求められたため、川口税務署並びに同税務署と隣接する西川口税務署、浦和税務署及び越谷税務署の各税務署長が各税務署管内の個人事業者のうち」に改めるほかは、原判決の「事実及び理由」中「第3 当裁判所の判断」のうち1及び2（原判決18頁5行目～28頁15行目）に記載のとおりであるから、これを引用する。

【判示(1)
～(8)】

- 2 争点3（原告の主張する事業所得の金額は実額と認められるか）について

(1) 実額反証の程度について

【判示(9)】

原告は、本件においては、直接資料によって認められる実額をもって課税されるべきであり（実額反証）、その反証の程度は、原告がその主張額に対応する証拠を提出して被告の課税処分の適法性に対する疑義を生じさせれば足りる旨主張する。

しかし、前記1（上記のとおり補正の上引用の原判決18頁5行目～28頁15行目）に認定説示のとおり、本件各係争年分の所得税に係る本件各更正処分について、所得税法156条所定の推計課税の必要性及び合理性が認められるのであるから、原告は、実額反証によって推計課税の適法性を覆すためには、その主張する所得額が真実に合致することを主張立証する責任を負うものというべきであり、その主張する所得額が真実に合致すると認められるためには、その主張する収入及び経費の各金額が存在すること、その主張する収入金額がすべての取引先から発生したすべての収入金額（総収入金額）であること、その主張する経費がその収入金額と対応するのであることの三点につき、合理的な疑いを容れない程度に証明される必要があると解するのが相当である。

(2) 原告の主張する収入金額について

原告は、本件各係争年分の総収入金額（売上高）は原判決別表４のとおりである旨主張し、その売上高を立証するため、D等に対する請求書控え（甲８の１～５）、預金取引明細表及び預金通帳（甲９～１１、７２の１～４、９９）、注文書（甲１００、１０１）のほか、本件各係争年分に係る決算書（甲５～７、６８～７０。以下「本件各決算書」という。）を提出する。そして、原告は、平成１９年１１月１６日付け訴えの変更申立書兼準備書面（同年１２月１２日受付のもの）において、本件各決算書のうち、平成１１年と同１３年の各売上高勘定に計上漏れがあり、平成１１年９月１３日の戊に対する２５万６０００円（甲１０の１枚目）、平成１３年１２月１日の株式会社N（以下「N」という。）に対する３５万１７５０円（甲８の５・１２頁）、同月１２日のM株式会社（以下「M」という。）に対する５３万５０００円（甲８の５・９頁）、同月１８日のMに対する４万６８３０円（甲８の５・１４頁）、同月１６日のyに対する１２万１９０５円（甲８の５・１３頁）、Q株式会社に対する７万５２８９円（甲８の５・１５頁）、同年１１月２７日入金の共済給付金２万６０００円及び４万２５００円を売上高として追加する旨主張している。

しかし、本件各決算書の会計内容は、原告が本件訴訟提起後の平成１７年３月１日、一括して作成を完了したものであることがその「処理日付」自体により明らかであって、日々継続的に記帳していたものではない（原告本人・調書３－９頁）。そして、本件各決算書の売上高勘定のうち、平成１１年４月３０日の有限会社K（以下「K」という。）に対する４３万２０００円、同年８月１０日の戊に対する２５万６０００円、平成１２年９月１５日のL株式会社（以下「L」という。）に対する２８万５４９５円、平成１３年１月１０日のDに対する１６万５０００円、同年２月１５日のDに対する２万円、同年４月１５日のDに対する１８万円、同年５月１０日のDに対する２９８万円、同年６月１０日のMに対する１６万５９００円、同月１５日のNに対する５２５０円、同年９月１３日のNに対する６万１６６０円、同年１０月１日のO株式会社（以下「O」という。）に対する４０万円、同月１０日のDに対する１万５０００円については、これらに対応する請求書控えが提出されておらず（甲６８～７０）、原告は、上記のうちK及びLに対する売上げに関して請求書を作成していないことを自認しているほか（原告本人・調書１－１１・１２頁、２－１頁）、戊に対する売上の計上漏れがあったことを自認している（平成１９年１１月２８日付け準備書面（最終）の３０・３１頁）。なお、上記Oに対する売上高４０万円については、被告の反面調査の結果（乙１５）と合致するが、同社は平成１３年９月１３日に一括現金決済と回答しているものであるところ、原告はこれを売掛金として処理し（甲７０の３７・４８頁）、現金勘定に計上していない。他方、平成１１年６月１２日付けDに対する請求書控え（甲８の２・１３頁）、Dが被告に提出した同日付け請求書（乙１７の１・１４頁）、原告本人の供述（調書１－６頁、３－１０～１３頁）及び弁論の全趣旨によれば、原告がDに対する売上げとして３２万円を請求し、Dがその出来高を２８万円と査定したと認めることのできる売上げが存在するが、平成１１年の決算書にはその売上げに対応する記載がない（甲５、６８）。さらに、証拠（甲９、乙８、１０、１５、１６、原告本人・調書１－３・４頁）によれば、原告は、売上金を

預金口座への入金だけではなく、上記のとおり現金や小切手で受領したものもあると認められるが、原告がそのような売上金の処理について日々記帳等の記録化をしていたと認めるに足る証拠は存在しない。そうすると、原告は、その取引において、そのすべての売上高を網羅する売上帳や現金出納帳、請求書控えや伝票等の原資料を作成し保管していなかったものというほかない。以上によれば、本件各決算書には、真実存在していた原告の収入が記載されていないという合理的な疑いがあることを否定することはできない。

次に、原告名義の普通預金口座の預金通帳（甲 7 2 の 3）によれば、平成 1 1 年中に同口座に「P」から合計 9 7 万円が振込入金されたと認められるところ、原告は、当該入金は貸金の返還を受けたものである旨主張するが（平成 2 0 年 8 月 1 8 日付け控訴理由書 3 の 1 3 頁）、その主張事実を裏付けるに足る証拠は存在しないから、当該入金に対応する売上高について計上漏れの疑いが残るといふべきである。

また、原告が平成 1 1 年 1 0 月 1 5 日付けで「戊」に対して発行した仕切書控え（甲 6 3 の 2 ・ 1 5 頁）には、「㊦残金 4 2 0 0 0」、「㊧工事 1 式 1 9 0 0 0 0」と記載され、「㊧工事 1 式 1 9 0 0 0 0」に係る外注工賃に対応する同月 1 2 日付け請求書控え（甲 8 の 2 ・ 2 7 頁）が存在する。しかし、「㊦残金 4 2 0 0 0」に係る外注工賃については、これに対応する売上げに関する請求書控えは提出されておらず、原告は、「判らない。関係記録が存在しない」と主張するにとどまっていること（平成 1 9 年 2 月 2 3 日付け準備書面 5 の 2 頁）に照らし、これに対応する売上高について計上漏れの疑いを否定することができない。

さらに、預金取引明細表（甲 9）によれば、平成 1 2 年 6 月 2 7 日、原告名義の預金口座に 1 9 万 9 5 0 0 円の入金があるところ、当該入金は他券（小切手等）入金であるから売上金の入金と推認される。この点、原告は、同年 3 月 3 1 日の有限会社 t（以下「t」という。）に対する売上高 4 2 万円（相手勘定は売掛金。甲 6 9）について、同社が倒産したため親会社から 1 9 万 9 5 0 0 円の入金があったものであり、売上高の計上漏れではない旨主張するが（平成 2 0 年 8 月 1 8 日付け控訴理由書 3 の 1 4 頁）、t が倒産したことや、平成 1 2 年 6 月 2 7 日の入金が同社に対する売上金 4 2 万円の一部について親会社から入金されたものであることを裏付けるに足る証拠は存在せず、原告は、本人尋問において（調書 4 - 2 頁）、小切手の処理方法が分からなかったため売上げに計上しなかった旨供述するにとどまっているから、原告の主張は直ちに採用することができず、上記 1 9 万 9 5 0 0 円の入金に対応する売上高について計上漏れの疑いがあるといふべきである。さらに、上記 t に対する売上高 4 2 万円（甲 6 9）に対応する同年 3 月 3 1 日付け請求書控え（甲 8 の 3 ・ 5 頁）には、「㊦マンション㊦」として合計 1 0 万円、「㊦㊦ 4 F A B C 内金」として各 1 0 万円（合計 3 0 万円）と記載されており、後者については、当該工事の残代金が存在することがうかがわれるが、その残代金に対応する請求書控え等の原資料は提出されていないから、その残代金相当額の売上高について計上漏れの疑いがある。

また、原告が提出した仕切書には、平成 1 1 年 8 月 2 8 日付けの株式会社 g に対する「納品書・請求書」（甲 6 3 の 2 ・ 1 頁）と平成 1 2 年 1 月 1 5 日付けの同社に対する請求書（甲 6 3 の 2 ・ 2 6 頁。ただし、書損処理されたもの）が混入していると

ころ、その請求書等は同社に対して蛍光灯の納品及びその代金請求をする体裁のものであり、マンション内装の造作工事を主としているという原告の業務（甲64）との関連性が推認される。この点、原告は、知り合いである同社に依頼されて蛍光灯の器具を購入し、そのまま渡したものであり、事業との関連性はなく、求められて請求書を起こしたが、仕切書と同一の用紙を使用した旨主張する（平成20年8月18日付け控訴理由書3の15頁）。しかし、その主張事実を裏付けるに足りる証拠は存在しない上、仮に原告が言われるままにその請求書等を作成したというのであれば、原告提出の他の資料についてもその内容の信用性に疑念を生じさせることにならざるを得ないというべきである。そうすると、上記「納品書・請求書」に対応する売上高について計上漏れの疑いがあるというべきである。

加えて、前記1（前記のとおり補正の上引用の原判決27頁）に認定説示のとおり、原告のDに対する売上高は同社の「取引金額等についての回答書」（乙8）に記載のとおりであると認めるのが相当である。この点、原告は、Dの保管している請求書（乙17の1～3）は、書換えや偽造によるものであって、上記回答書（乙8）によって原告のDに対する売上高を把握することはできない旨主張する（平成20年8月18日付け控訴理由書3の7～9頁）。しかし、原告は、Dに対する売上高について、現場によっては出来高払とされ、時には査定される場合もあり（原告本人・調書1～6頁）、かつ、Dから振込入金された金額を確認し、請求した金額と違っていても不足分は値引きさせられたものと理解していたというのであるから（原告本人・調書3～10～13頁）、Dの保管している請求書（乙17の1～3、22の1～3）が書き直されているのはその査定に基づくものと考えるのが合理的である上、仮に真実原告の主張する売上高があったのにDが一方的にそれを減額したというのであれば、原告が何ら異議を唱えることなく値引きさせられたと理解していたというのは不自然であって、原告の上記主張は採用することができない。そうすると、原告の主張するDに対する売上高には計上漏れがあるという合理的な疑いがある。

以上によれば、原告の主張する収入金額がすべての取引先から発生したすべての収入金額（総収入金額）であることが合理的な疑いを容れない程度に証明されたとは到底いうことができない。

(3) 原告の主張する経費と収入との対応関係について

なお、原告は、本件各係争年分の必要経費は原判決別表4のとおりである旨主張し（ただし、前記のとおり、平成12年分及び平成13年分の水道光熱費については当審において主張を追加した。）、その経費の額を立証するため、本件各決算書のほか、領収証等（甲13の1～23、29の1～43、45の1～62、83の1～7）、仕切書（甲63の1～5）、支払明細書（甲74の1～11）、出面メモ（甲102）等を提出する。

しかし、平成11年の決算書の外注工賃勘定のうち、同年9月24日のRに対する11万5000円、同年12月18日の同人に対する7万5000円については、これらに対応する領収証又は振込送金控え等が提出されておらず（甲68）、その支出があったと認めることはできない。また、本件各決算書の外注工賃勘定のうち、平成11年6月2日の㊦に対する30万9000円、平成12年7月24日のUに対する

9150円、同年10月16日のVに対する14万円、同年12月31日のWに対する4万円（相手勘定は未払金）、平成13年2月15日のXに対する35万円、同日のYに対する35万円、同年4月11日のZに対する5000円、同年5月10日のaに対する44万円、同年6月11日の同人に対する31万3000円、同日のbに対する42万1330円、同日のdに対する48万0600円、同年12月13日のeに対する23万8000円、同日のfに対する2万円については、これらに対応する仕切書が提出されておらず（甲63の1～5、68～70、74の1～11）、かつ、平成13年6月1日以降の現場に係る出面メモ（甲102。それ以前の出面メモは存在しない。）にもこれらに対応する仕事内容の記載がないから、これらの外注工事の内容が分からず、原告の説明（甲75～78）を考慮しても、どの収入に対応するのかが必ずしも明らかでない。そして、前記(2)のとおり、原告が平成11年10月15日付けで「戊」に対して発行した仕切書控え（甲63の2・15頁）に記載された「㊤残金42000」に係る外注工賃については、これに対応する売上高が計上されておらず、原告の収入との対応が不明であって、必要経費としての適格性を認め難い。

そのほか、原告の主張する必要経費のうち、租税公課、損害保険料、修繕費、減価償却費及び車両費については、その対象とされた車両が特定できないものであって、業務関連性が明らかとはいえず、水道光熱費については原告の主張する経費算入割合の根拠が明らかではなく、旅費交通費、通信費、接待交通費、消耗品費及び福利厚生費についてはその業務関連性を認めるに足りる証拠が不十分である。

以上によれば、原告の主張する経費がその収入金額と対応するものであることが合理的な疑いを容れない程度に証明されたとは到底いうことができない。

(4) したがって、原告の主張する所得金額が実額であるとは到底認めることができないものである。以上と異なる原告の主張はいずれも採用することができない。

3 争点4（納付すべき税額等）について

上記補正の上引用の原判決の「第3 当裁判所の判断」の2（原判決26頁8行目～28頁15行目）に認定の事実証拠（甲107～109、乙5、6、7の1～4、8～16）及び弁論の全趣旨を総合すれば、原告の本件各係争年分の所得税に係る納付すべき税額等は、前記のとおり引用の原判決の「第2 事案の概要」の4(4)の（被告の主張）欄のア及びイ（原判決16頁8行目～17頁23行目）に記載のとおり認めることができる。

そうすると、本件各更正処分及び本件各賦課決定処分はいずれも適法である。

4 （結論）

以上によれば、原告の本件請求はいずれも理由がないから棄却すべきであり、これと異なる原判決は相当でない。

よって、被告の本件控訴に基づき、原判決中被告敗訴部分を取り消し、同部分に係る原告の請求をいずれも棄却し、原告の本件控訴は理由がないから棄却することとして、主文のとおり判決する。

裁判長裁判官 石川 善則
裁判官 菊池 洋一
裁判官 徳増 誠一