

大阪高等裁判所 平成●●年(〇〇)第●●号 所得税更正処分取消等請求控訴事件

国側当事者・岸和田税務署長

平成21年3月26日棄却・上告

(第一審・大阪地方裁判所 平成●●年(〇〇)第●●号~同第●●号、平成19年6月28日判決、
本資料257号-129・順号10738)

判	決
控訴人	甲
同訴訟代理人弁護士	増市 徹
被控訴人	岸和田税務署長
	名取 達雄
同指定代理人	豊田 里麻
同	新免 久弘
同	松下 敏彦
同	上田 和幸
同	中島 孝一
同	山岡 啓二
同	梶本 紀子

主 文

本件控訴を棄却する。

控訴費用は控訴人の負担とする。

事 実 及 び 理 由

第1 当事者の求める裁判

1 控訴人

- (1) 原判決を取り消す。
- (2) 被控訴人が控訴人に対し昭和62年7月9日付けでした、控訴人の昭和56年分所得税更正処分のうち総所得金額2億9271万5669円、納付すべき税額1億9214万5831円を超える部分及び同重加算税賦課決定処分のうち納付すべき税額5447万4460円を超える部分(ただし、いずれの処分も平成13年3月29日付け裁決によって一部取り消された後のもの)をいずれも取り消す。
- (3) 被控訴人が控訴人に対し昭和62年7月9日付けでした、控訴人の昭和57年分所得税更正処分のうち総所得金額2億2319万3972円、納付すべき税額1億4136万5180円を超える部分及び同重加算税賦課決定処分のうち納付すべき税額3755万4804円を超える部分(ただし、いずれの処分も平成13年3月29日付け裁決によって一部取り消された後のもの)をいずれも取り消す。
- (4) 被控訴人が控訴人に対し昭和62年7月9日付けでした、控訴人の昭和58年分所得税更

正処分のうち総所得金額2億5649万6956円、納付すべき税額1億6738万7065円を超える部分及び同重加算税賦課決定処分のうち納付すべき税額4958万3420円を超える部分（ただし、いずれの処分も平成13年3月29日付け裁決によって一部取り消された後のもの）をいずれも取り消す。

(5) 被控訴人が控訴人に対し昭和62年7月9日付けでした、控訴人の昭和59年分所得税更正処分のうち総所得金額2億9786万2187円、納付すべき税額1億8579万5192円を超える部分及び同重加算税賦課決定処分のうち納付すべき税額5309万7568円を超える部分（ただし、いずれの処分も平成13年3月29日付け裁決によって一部取り消された後のもの）をいずれも取り消す。

(6) 被控訴人が控訴人に対し昭和62年7月9日付けでした、控訴人の昭和60年分所得税更正処分のうち総所得金額2億8398万2874円、納付すべき税額1億6161万2663円を超える部分及び同重加算税賦課決定処分のうち納付すべき税額4666万2859円を超える部分（ただし、いずれの処分も平成13年3月29日付け裁決によって一部取り消された後のもの）をいずれも取り消す。

(7) 訴訟費用は、第1、2審とも、被控訴人の負担とする。

2 被控訴人

主文同旨

第2 事案の概要等

1 事案の概要

本件は、以前石綿製品製造業を営んでいた控訴人が、昭和56年から昭和60年分までの所得税の更正処分及び重加算税賦課決定処分を受けたが、その内容に売上原価の過少認定の瑕疵があるとして、同処分のうち過少認定に係る部分の取消しを求めた抗告訴訟である。

原審において、控訴人は、過少認定の主な内容として、骨子、①被控訴人の認定した原料石綿等の売上原価は販売した製品に計算上必要と考えられる売上原価より少額である旨、②被控訴人の認定は、当然売上原価として考慮すべきRに控訴人が預けてあった白生地在庫高の減少を考慮せずになされたもので、その減少分を考慮すべきである旨主張した。

原判決は、控訴人の請求をいずれも棄却した。

2 前提となる事実、争点、争点に関する当事者の主張は、以下のとおり付加訂正し、後記3のとおりに当審における補充主張を付加するほかは、原判決が「事実及び理由」欄の第2の2ないし7において摘示するとおりであるから、これを引用する。なお、原判決を付加訂正する場合にも、原告は控訴人、被告は被控訴人と改めて記載する。また、棚卸については、所得税法上の用語は「たな卸」（所得税法2条1項16号）であるが、本判決では棚卸という表示を用いる。

(1) 原判決3頁下から10行目から9行目にかけての「A工場（A工場）」を「A工場（通称はA工場であるので、以下「A工場」ということがある。）」と改める。

(2) 原判決6頁下から4行目の表中の「被告主張額」を「被控訴人認定額」と改める。

(3) 原判決7頁7行目の「また同(2)のうち」から9行目文末までを次のとおり改める。

「また同(2)については、控訴人自身の2工場とは別に下請先のRで保管していた白生地の存在が被控訴人の認定過程では看過されており、実際の出荷量から計算上必要となる材料の使用高を算出すれば、売上原価として計上すべき期末（期首）棚卸高の減少が存在すると主張している。」

- (4) 原判決9頁5行目の「後記イのとおり」を「後記ウのとおり」と改める。
- (5) 原判決17頁下から3行目の「合計欄」を「昭和57年から昭和60年の各年欄」と改める。
- (6) 原判決26頁下から6行目の「乙11」を「甲11」と改める。
- (7) 原判決29頁の13・14行目の「本件刑事事件におけるMの供述に従えば」を「本件刑事事件における証人S（Rの経営者）の証言（乙18）によれば」と改める。

3 当審における当事者の補充主張

（控訴人の補充主張）

(1) 白生地以外の売上原価の過少認定の有無

ア 判断枠組みについて

被控訴人は納税者側が推計的要素を含む主張をすることは一切許されないと主張するが、これが失当であることは原審で主張したとおりである。本件において控訴人が的確な帳簿作成を怠っていたことは事実であるが、そのような納税者は、いかなる課税庁の誤った判断も受忍すべきということにはならない。

また、推計的要素を含む主張を許すが、それが採用できるのは、被控訴人側の認定に比較して極めて証明度の高い場合に限るとすることにも合理性がない。本件の石綿製造業のように立証方法が限定される場合には特にそうである。本件で問題になっている石綿製造工程における歩留率については、①石綿製造業自体が、本件各係争年を最終時期として徐々に消滅し、いわゆるノンアスベスト製品に移行し、しかもその後20年という年月の経過があったため、石綿製造に関する資料自体がほとんどなくなった上、②歩留率は製造方法によって大きく変わるところ、どのような等級の原料を使用し、どのような配分割合で製造するかは各事業者のノウハウに属するため資料が残存しないことから、客観的資料を収集することは困難になっている。したがって、立証においては、相当程度供述証拠に頼らざるを得ないのであり、最も石綿製造過程に詳しいMを始めとする各専門家の供述が重要である。

イ 控訴人の算定方法の相当性について

被控訴人の認定方法のうち、社内資料及び取引先に対する反面調査による認定について合理性があるとしても、それがすべての仕入れを網羅しているということにはならない。ことに、被控訴人の認定の根拠のうち棚卸高については、客観的裏付けを欠く供述のみによってなされたものであって、それが本件刑事事件の公判段階における証言により否定されていることを考慮すると、その信用度は極めて低い。

控訴人の手法に推計的要素が含まれることは事実であるが、歩留率や配合割合は、各製品の種類・規格ごとに一定の数値があるのであり、この数値を発見できれば真実の数字と一致するはずのものである。すなわち、控訴人の手法は、アプローチこそ異なるが、売上原価を直接算出する方法なのであって、同業者の経営分析数値の平均値などによる推計とは全く異なる。

それにもかかわらず、単に推計的方法が含まれるということだけで控訴人の手法にだけ高い証明度を要求することは、妥当ではない。控訴人が正確な会計帳簿を作成せず、各期末に棚卸をしていなかったことから、控訴人の手法に高いハードルを課すべきというような懲罰制度は日本の税法や訴訟制度に設けられておらず、そのように解すべき合理性はない。

ウ 歩留率について

最も問題になるのは、歩留率の点である。

控訴人の主張する70%の歩留率については、これに沿う証拠として、証人Mの証言（原審における証人Mの証言のほか、同人の刑事事件における供述調書、陳述書の記載を含めて「M供述」ということがある。）のほか、甲第11号証の13丁から16丁までの部分（本件提出部分）、乙・丙・丁の刑事公判における証言が存在する。これらのうち各供述・証言は、いずれも石綿製造に関し豊富な経験と専門的知識を有する者の供述であり、信用性は高い。ことに乙は控訴人と利害関係のない中立的な立場の人物であり、その証言の信用性に疑念を入れる余地はない。供述証拠については一般的に著しく低くしか評価しないという誤った枠組みを取らない限り、これらの供述は無視し得ないところである。

さらに、本件提出部分は前記供述に対する十分な裏付け資料に該当する。すなわち、この資料は混綿、梳綿、単糸、合糸という各工程ごとの歩留率を詳細な分析によって求めた上、これを総合して68.6%という数値を導いているのであって、疑わしい点はない。真鍮線について実際より含有率を高く記載しているという点は、仮にそのようなことがあっても直接石綿についての数値が誤りであることを示すものではない。さらにBHとT-21Wという異なる等級の原料石綿を使用する製品の歩留率が同一であることについても、異なる種類の原料石綿を使用して異なる製品を製造しているのであるから、その歩留率がたまたま一致したとしても、それはその内容が虚偽であることを示すものではない。本件提出部分と同一ファイルに綴じられている書類の中に歩留率75%と記載されているものがあるとの点についても、同書類（本件下書き部分）は作成者も不明であって、Mの供述の信用性や本件提出部分の信用性を左右するほどの信頼性があるものとはいえない。I作成の書類については後記のとおりである。

これに対し、売上原価に関する被控訴人の主張は本件刑事事件における検察官の主張と同一であると考えられる。そして、本件刑事事件において検察官が主張していたB工場80%、A工場おおむね90%という歩留率はいずれも十分な根拠を有するものではない。本件刑事事件において、検察官は甲第50号証（検察官作成の平成7年10月18日付け事前準備メモ）記載のとおり、A工場（A工場）の歩留率はロット別明細（甲66の1ないし3）により認められる生産量と在庫帳（甲67の1ないし3）により認められる在庫状況を基礎に90.38%ないし91.38%と主張した。しかし、A工場の工場長であった丁は、在庫帳には正規に入った分だけしか付けていないと証言しているし、前記の計算過程においては、原材料投入量より生産量の方が多い、すなわち歩留率が100%を上回るというあり得ない数字が生じており、簿外仕入れの存在をむしろ裏付けているというべきなのである。同様に、前記甲第50号証によれば、B工場80%というのは、検察官の平成2年2月21日付け意見書の別紙8の表やメモによるものであるが、同書面には石綿製品の歩留率と無関係なものも含まれ、また歩留率に関するものも、その内容は正確なものではない。

なお、甲第11号証末尾のI作成部分に歩留率80%を窺わせる記載があることについては、同部分は石綿の知識に乏しい戊工場長の作成に係るもので真実に合致しないことはMが供述するとおりである。

仮に控訴人の主張をそのまま採用することができないとしても、双方の主張にそれぞれ沿う証拠が存在する以上、少なくとも双方の主張の中間値をもって合理的な歩留率と認めるべきで、控訴人の主張についてのみ高い立証度を要求して、十分な裏付けのない被控訴人の主

張を採用するのは誤りである。

エ 簿外仕入れの存在について

控訴人の本件刑事事件における控訴人供述調書（甲５９）及びそれに添付されたウィークリーダイアリー等により正規の仕入れ先から多量の簿外仕入れ品の納入を受けていたことが優に認められる。

(2) 白生地の棚卸高について

ア ウーブン関係製品の比重について

(ア) 原審において、控訴人は、白生地の棚卸高について、被控訴人が認定作業を怠ったことから、控訴人の主張する出荷数量を基にした必要であった原材料と仕入れ量を比較して仕入高の過少認定を導く方法を主張した。しかし、一部の製品（５１００Ａ、５１２０Ｅ、５１２０Ａ、５１００Ｃ、５１００Ｂ、以下「本件該当商品」という。）については、控訴人の主張した数値は、原料帳の記載内容からサンプリングして得られたものであるが、原料帳だけでは算定はできず、出荷帳も考慮しなければならないところ、原料帳と出荷帳の各記載の対応関係が不明な上、サンプリングの資料選択も適正さの保証がないので、控訴人の主張した数値は採用できず、Iが顧客向け資料として発表した製品仕様書の数字が信用性が高いという考え方が原判決中で示されている。

(イ) そこで控訴人は、当審において、Rの昭和５８年分の納品書綴り（甲８４）をもとに、本件該当商品について、全部の比重計算を行った。その内容は１．３１～１．５９であり、被控訴人提出の乙第１９号証記載の１．３５～１．６０よりかなり比重が小さいことが明らかである。なお、甲第８４号証は昭和５８年の資料にとどまるが、本件各係争年のうち、それ以外の３か年について甲第８４号証の記載と異なる理由は見出せない。

(ウ) 被控訴人は、甲第８４号証の提出及びこれに基づく主張は時機に後れた攻撃防御方法であって許されないと主張する。

しかし、これについての経緯は次のようなものである。控訴人の主張立証の準備は主としてMがなしていたところ、白生地棚卸高については本件刑事事件では争点にはならなかったため、平成１６年にこの関係の資料提出を求められた段階では、資料は散逸し、請求書・納品書等は所在不明となっていた。その後、Mは被控訴人の求釈明についての回答の準備作業を行っていた間に、甲第８４号証が検察庁から控訴人に還付されたが、控訴人本人はMの作業の内容を確認することなく、これをしまい込んでしまった。このため、同号証の還付を知らないまま、Mがサンプリング調査の資料を提出した。控訴審移行後にMは初めて同号証の存在を知り、これに基づく検討を行い、控訴人が主張をするに至ったものである。

以上のような経過であり、同号証の提出の遅れは、控訴人の故意・過失によるものではなく、同号証は従来既に提出してある原料帳や出荷帳の記載内容を補充するものであるから、この提出により審理の進行に支障を生ずるものでもない。

(エ) 甲第８４号証記載の数値を採用して本件該当商品についての白生地使用量（歩留率９７．５％で割り戻したもの）を算出すると、本件各係争年度の過不足数量（原判決附表２５に相当するもの）は、正確には次のとおりとなる。

昭和５７年 ９３６５．９kg 不足

昭和５８年 ６４８０．９kg 不足

昭和59年 11030.0kg不足

昭和60年 683.0kg不足

したがって、少なくとも本件各更正処分が、これに対応する限度で変更されるべきことは明らかである。

イ 無償譲受にかかる白生地

(ア) 前記の原価の過少認定があるにもかかわらず、他の年度において、控訴人が白生地を無償で譲り受けていたとして、それと相殺して、過少認定がなかったとすることは許されない。

(イ) 控訴人が原審で主張したとおり、Iからの白生地譲受けは無償でなされたものではない。

仮にIからの譲受けが無償譲受けと認められるとしても、その時期は昭和56年4月頃であり、その量は1万4184kgである。本件各係争年の白生地使用量は、各年とも年間10万kgであるから、この無償譲渡分の白生地が昭和57年1月以降の本件各係争年まで不足量に見合う量が残存していたとするのは甚だ疑問である。

また、所得税法47条1項は、棚卸資産の売上原価等の計算について、居住者が棚卸資産について選定した評価の方法により評価した金額によるべきものと定めているところ、控訴人においては、その評価方法を最終仕入原価法によるものとしていたから、本件各係争年度の仕入額で計算されるべきであって、これに先立つ昭和56年4月のIからの無償譲受けは直接関係しない。

(ウ) 過少認定があるとしながら、他の年度で申告漏れがあるから差し引きすれば過少認定を認めるのは衡平の見地から不合理であるとするのは、租税法律主義に反する不当な解釈というべきである。もし、昭和56年に無償譲受けがあったが適正に申告されていないというのであれば、同年における課税所得の計算において更正処分等の是正がなされるべきだったのであり、それがなされないまま時効期間が経過した後になって、衡平という理由で、他の年度の所得計算においてこれを考慮することは、納税者から時効の利益を奪うことにもなり不当である。

(被控訴人の補充主張)

(1) 白生地以外の売上原価の過少認定の有無について

ア 推計による反証について

控訴人は、売上原価に関して、帳簿書類に基づく実額計算ではなく、独自の方法に基づく推計により反証を行っている。しかしながら、推計課税を行うこと(所得税法156条)は、本来の課税標準の認定の資料である帳簿書類を納税者が備え付けなかったり、提出しなかったりした場合にも所得を推計することによって、課税の公平及び申告納税制度の機能担保のために、課税庁のみに与えられた権限である。本来帳簿等を作成して実額計算をすべき義務を負う納税者がその義務を放棄して、数量計算に基づく推計を選択して主張立証することは申告納税制度にもとるもので到底許されない。このことは原審でも主張したとおりである。

殊に、本件で控訴人が争っている仕入れ及び棚卸の金額は、いずれも、領収書等の証拠書類及び帳簿の記載によって容易に立証できる納税者にとって有利な事実であって、証憑保管義務や帳簿作成義務等を故意に怠った控訴人に対し、自己に有利な推計を認めるべきではない。

イ 推計による反証が許される場合と本件

(ア) 仮に、納税者の側の推計的要素を含む主張立証が課税庁側の認定より合理性があると認められる場合に、その主張立証を許すと考える余地があるとしても、本件はその場合には当たらない。すなわち、裁判例は、課税庁の推計による更正処分に対して納税者が実額反証を行う場合にも、納税者が主張する所得が真実の所得額に合致することを合理的な疑いを容れない程度に立証する必要があるとの考え方を示している。本件のように、実額反証ではなく、推定による主張立証により売上原価の反証を行う場合には、帳簿書類による以上に客観的信頼性のある資料及び計算方法に基づき、当該費用の価額及び期中の収入と対応することを具体的に主張立証することを求めることは、納税者に本来的に課せられた立証責任の範囲内というべきである。

控訴人は、石綿製造業が現在では消滅したことやノウハウに属する部分が多かったことをもって、立証の困難性を主張するが、これらは、控訴人が申告納税義務を適切に履行しなかったことに起因するから、何ら立証の程度を低くしてよい理由にはならない。

(イ) 控訴人は、M供述を立証の中心としているが、同供述は、原料石綿の歩留率が70%であるとする根拠について、証言においても重要部分で変遷するなど、明確な根拠を示すことができていない。控訴人が仮装隠蔽工作を広く行っていたことからすれば、客観的な裏付けがない限りM供述を採用できない。また、本件提出部分について信用性がないことは、原審で主張したとおりである。

(ウ) 被控訴人は、棚卸高を認定するに当たり、帳簿等が存在せず、これに代わる各期末の棚卸高を示し得る客観的な資料もほとんど存在しなかったため、工場の在庫品を管理する立場にあるMらに対する聴取調査によって棚卸高を確定している。この聴取調査は、雇用主である控訴人からの偽装工作を受けることがない時期になされていて、十分信用できるものである。控訴人は、同人らが本件刑事事件で聴取調査における供述内容を否定していることを主張するが、前記のとおり、控訴人が隠蔽工作を行った事実があることからすれば、本件刑事事件における供述の方が信用性が低いというべきである。

控訴人は、簿外仕入れがあったことは証拠上明らかであると主張するが、控訴人の主張する簿外仕入れの額は本件各係争年分を合計すれば2億円以上にも達するのに、簿外仕入れ取引を示す形跡はなく、控訴人は簿外仕入れの相手先や簿外仕入れを裏付ける帳簿・証憑書類を提示せず、簿外仕入れの代金支払を示す預金口座からの支出の書類の提示もないのであるから、簿外仕入れがあったとすることはできない。

(2) 白生地棚卸高の過少認定について

ア 時機に後れた攻撃防御方法

控訴人は、前記の数量計算に関し、本件該当商品の製品比重について、Rの納品書綴り(甲84)を提出した上、昭和58年の本件該当商品の比重に関して新しい主張を行っている。しかし、上記納品書綴りは、刑事事件の確定に伴い平成17年3月18日に検察庁から控訴人に返還されていたものであり、この当時、まさに原審において、控訴人がどのような資料を基に白生地使用高の立証を行うかが問題となっていたのである。しかも、本件刑事事件においてMは、Rからの請求書を集計すれば生産量の集計が可能であると述べているから、Rの納品書綴りの存在を十分認識していたのである。したがって、控訴人は上記納品書綴りを書証として提出する機会を十分に与えられていたにもかかわらず、控訴審に至るまでこれを

放置していたもので、控訴審において、控訴人が上記納品書綴りを書証として提出するとともに、これに基づく新しい主張をすることは、時機に後れた攻撃防御方法として却下されるべきものである。

イ 控訴人主張の誤り

控訴人は、Rにおける白生地在庫を被控訴人が把握していなかったことを根拠に、出荷量から原材料としての白生地の量を逆算して過少認定分を算定すべきものと主張する。しかし、その算定方式は、前提となる白生地比重及び製品比重がいずれも相当のばらつきを有するため、その平均値を用いた逆算には大きな誤差が生じる可能性があり、これをもって過少認定分とすることに合理性があるとはいえない。

まず、白生地については、原審において控訴人の主張する数値の誤りを被控訴人が指摘した結果、控訴人も被控訴人の指摘した数値に変更した経緯がある。そこで算定された数値は、個別に算出された白生地比重のうち、他の数値との差の大きなものを異常値として排除し、その余のもの平均を算出したものであるが、仕入れ先ごとにかんがりのばらつきが残っている。そうすると、各仕入れ先からの仕入れ量による加重平均ではなく、単純に平均値を乗じるのは相当ではない。

次に、ウーブン関係製品の製品比重について、控訴人は、糸の規格、白生地の規格、樹脂の規格、乾燥時間、熱処理条件等の製造条件により定まり、各製品ごとに一定であると主張する。しかし、控訴人が当審で提出した甲第84号証（この提出が時機に後れた攻撃防御方法であることは前記のとおり）によれば、同一種類の同じ寸法の製品でも製品比重は相当程度乖離しており、寸法が異なる場合には同一種類の製品でも製品比重の最大値と最小値との間には大きな乖離があると認められる。

更に、甲第84号証により算定可能なのは昭和58年分の製品比重だけで、その他の年の製品比重をこれと同一と評価することはできない。前記のとおり、同一種類の製品であっても、製品比重は異なる上に、各年分の製品の生産内訳が異なる以上、製品比重は当然異なるはずである。現に控訴人が原審で行ったサンプル調査（甲77ないし81の各1）においては、製品比重が変動している。

また、控訴人の主張は、本訴提起時には、本件刑事事件の一審判決の認定を基礎とするものであったが、その後、控訴人の主張を裏付けるための資料の提出を裁判所から求められて、相当期間をかけて主張立証を行った。これに対して、被控訴人が求釈明を繰り返し行った結果、控訴人は主張立証を何度か訂正したが、最終的になお誤謬が残る状態であった。このように、控訴人の主張はそれ自体信憑性が乏しいというべきである。

ウ 無償譲受けに係る白生地について

控訴人は、昭和56年の無償譲受けについて、時効期間経過後に他の年度の所得計算で考慮するのは許されないと主張する。しかし、白生地について、控訴人が実地棚卸を実施せず、会計帳簿等を適正に作成することなく、客観的な資料による期末棚卸数量及びその変遷の把握を困難にしておきながら、これを必要経費の計算上でのみ考慮されるという利益を受けることは、納税申告制度、課税の公平の見地からみて不合理である。

また、無償譲受けの対象である白生地は、Iにおいては昭和54年時点で帳簿上無価値とされ、控訴人においても受贈益等を計上していなかったことからすれば、控訴人としても無価値の資産として評価していたものと考えられ、通常の棚卸資産として考慮すべきではない。

第3 当裁判所の判断

1 判断の概要

当裁判所も、記帳義務や帳簿書類等の保存義務を負っていた納税者が、帳簿等によらずに、他の資料からの推計により必要経費としての売上原価の過少認定があると主張する場合には、当該納税者がその過少認定の存在及び価額を具体的に立証する必要があり、かつ、その立証の程度は、当該納税者の主張が、本来の所得算定方法である帳簿書類によるのと比較して、より客観的信頼性のある資料及び計算方法に基づき、過少とされる売上原価の価額及びそれが期中の収入と対応することを具体的に立証する必要があると判断する。そして、本件においては、白生地在庫高に関する主張を含めて、控訴人の主張立証は、その必要な程度に至っていないから、控訴人の請求はいずれも理由がないと判断する。その理由は、後記2のとおり付加訂正するほかは、原判決が「事実及び理由」欄の第3において説示するとおりであるから、これを引用する。

2 原判決の付加訂正

(1) 原判決34頁下から6行目の「何ら」の前に「必要経費の増加を主張立証する場合と」を加える。

(2) 原判決34頁下から4行目から35頁4行目末尾までを次のように改める。

「もつとも、前記のように、統計的手法による推計を使用することの問題点が、自己に有利な部分についてのみ同手法を採用するおそれがあること、一定の誤差が不可避免的に生じること、費用と収益の個別の対応関係が不明確になることであるとすれば、これらの問題点が解決された場合についてまで、控訴人の主張する統計的手法による推計を排除すべき理由はない。すなわち、使用しようとする手法が、帳簿書類による算定以上に客観的信頼性のある資料及び計算方法に基づき、必要経費の金額と必要経費と所得の対応関係が具体的に出張立証できる場合には、前記の問題点は解消されるというべきであり、このような手法まで排除すべき理由はない。

そこで、以下、控訴人の採用した手法がこのような場合に当たるか否かを検討する。」

(3) 原判決37頁下から3行目文末の次に行を変えて次のとおり付加する。

「控訴人は、仮にM供述に真鍮線の含有率に関して誤りがあったとしても、そのことは石綿の含有率についての供述が誤りであったことを示すものではないと主張する。しかし、証拠(甲75号、M5頁)及び弁論の全趣旨によれば、Mは、控訴人の経営していたCの営業面での責任者で、自己が関西で石綿に関して最も詳しいと自負するほどであり、技術的な面でも控訴人の石綿事業の中心となっているものであること、平成18年時点でC(この時点では株式会社)の専務取締役の地位にあり、同社の代表者である控訴人と職務上極めて密接な関係にあること、控訴人の本訴における主張立証はMの主導で行われていることが認められる。そうすると、このようなM供述に真鍮線に関する明らかに不自然な部分が存在することは、Mの供述全体の信用性について疑念を抱かせる事情というべきであり、それは以下においても同様である。」

(4) 原判決38頁下から8行目の後に改行の上、次のとおり付加する。

「控訴人は、異なる種類の原料石綿を使用して異なる製品を製造しているのであるから、その数値がたまたま一致しても、その内容が虚偽であることを示すものではないと主張するが、使用する石綿の等級を変更することによって製品が変わっても歩留率を同一に保てるか否か疑問があるところ、本件提出部分においては、B級の石綿を用いるBHもA級の石綿を用いるT-21Wも、各工程の歩留率について、混綿95%、梳綿80%、単糸95%、合糸95%という同一の数字を使用しているのであって、その根拠となる数字がどのようにして算出された

のか不明である。そうすると、これらの数字は明確な根拠がなく、I に対して、原価が高いことを示すために歩留率を意図的に低く記載した疑いがあるというべきである。」

(5) 同頁下から3行目文末に続いて次のとおり付加する。

「控訴人は、本件下書き部分は作成者も不明で、その記載内容は本件提出部分の信用性に関わりがないと主張するが、いずれも下欄に「C」と印刷された用紙が使われ、またCの業務に関して詳細な内容が記載されるなど、その体裁、記載内容からすれば、本件提出部分と本件下書き部分はともにCの内部で検討された上で作成された資料と認められ、両部分が無関係なものとして、切り離して考えることは相当でない。」

(6) 原判決39頁13行目から21行目までを次のように改める。

「Mは、I作成部分の字はIの戊工場長の字で、同人は石綿糸の製造過程のことをほとんど分からなかったが、数字を作るのが得意な人で独断でやったのではないかと思われ、内容は信用できないなどと供述する。しかし、I作成部分はI側がBHとT-21Wの各素材費の分析を取引先であるCに示すために作成したと考えられ、そうである以上、全く根拠のない架空の数字を列挙したとは考えられないし、内容的に詳細な分析結果が示されており、全く技術関係の知識がない人間が根拠なく作成したものとは到底認められない。それにもかかわらずMの上記供述部分は、本件提出部分についての具体的な裏付けを示すこともなく、I作成部分が信用できないとするもので、むしろ、M供述全体の信憑性を疑わせるものというべきである。」

(7) 原判決41頁8行目の「また」から11行目末尾までを次のように改める。

「また、正規の仕入れ先からの簿外仕入れについては、控訴人の側としてなぜ簿外にする必要があったのかについて合理的な説明はなく、他方、仕入れ先においても当該簿外仕入れ分についてどのような帳簿処理になっていたのか不明であるし、仮に仕入れ先の側では帳簿に登載されていたのであれば、それを客観的な裏付けとして示すべきであるのに証拠として提出されていないことなどを考慮すると、ブローカーから及び正規仕入れ先からの分を併せて原料石綿の総使用量の4割にも及ぶ簿外仕入れがあるとの控訴人の主張は到底採用できない。」

(8) 原判決42頁2行目の「工場の」から同10行目末尾までを次のように改める。

「工場の在庫品を管理する者等への聴取調査によって石綿糸関係の棚卸高を確定するほかなかったというべきであって、CA工場長であった丁、同B工場長であった丙及び営業全般の責任者であったMへの聴取調査に基づき各期末における石綿糸関係の棚卸高を確定させたことは相当な方法であったと認められる。控訴人は、これらの者の供述内容の不正確さを主張するが、控訴人が所得税法施行令99条以下に定める方法による棚卸資産の評価を行っていなかった以上、推計課税を認める所得税法の趣旨からしても、聴取調査に基づき棚卸高を算定することは許されるというべきであるし、控訴人の原料石綿量の推計方法が採用できず、他に合理的な方法があるとの証拠もない以上、聴取調査に基づく石綿糸関係の棚卸高の算定結果が不相当であるということとはできない。」

(9) 原判決43頁12行目から44頁6行目までを次のように改める。

「被控訴人は、これについて、白生地の高価な原材料に係る帳簿書類が全くなく、他の棚卸資産と同様の算定方法を採用することができないため、推定によらざるを得ないとした上、BH等の注文生産の高価な原材料を使用する製品については、注文を受けた分だけ必要な原材料を仕入れ、仕入れた分は全部消費されるとみるべきで、その余の汎用品については、Rにおいて保管されていた白生地及びIから無償で譲り受けた白生地のみであると考えられ、これらの在

庫量が大きく変動する理由はないから、各期ごとの増減はなかったとみるべきである旨主張する。この主張のうち、高価な原材料を使用する製品については仕入れと生産が見合うはずだという点は首肯し得るが、他の白生地の保管量が変動しないとする点は必ずしも合理性があるとはいえない。

ウ しかしながら、この点について確定することができないのは、所得金額の計算上必要な必要経費のうち棚卸資産について、控訴人が所得税法47条等に基づき必要となる実地棚卸を全く実施せず、公表帳簿には全く根拠のない架空の数字を計上していて、ほかにも棚卸高を算定できる客観的資料は存在せず、したがって白生地の棚卸高が減少したことを示す客観的な根拠もないからであること（甲76、乙9、18、M供述）を考慮すると、白生地の棚卸高の変動はなかった、すなわち白生地に係る売上原価は仕入れ額の限度でのみ認められるとする被控訴人の算定方法は相当であるというべきである。なお、M供述中には、Rの白生地在庫は昭和56年、昭和57年は非常に多く、その後減少したとの部分があるが、何ら客観的裏付けがなく、そうである以上、前記判断を左右するものではない。また、被控訴人の主張する内容は、棚卸高自体がどの程度であったかを明らかにするものではないが、各期の売上原価の関係で問題になるのは、期首における棚卸高と期末における棚卸高の増減であるから、各期末における棚卸高に変化がないとみることは、白生地の棚卸高が売上原価に影響しないということとどまるものであり、各期を通じると控訴人に有利不利をもたらすものではなく、被控訴人の主張内容が不合理であるということとはできない。

もっとも、前記のように、棚卸高を算定できる客観的な資料が存在しないため、各年分の白生地の棚卸高の減少はないとするのであるから、他の方法により棚卸高の減少の有無が立証できるか否かを検討する余地がある。」

(10) 原判決44頁下から3行目から45頁8行目までを次のように改める。

「他方、既に原判決を付加訂正する形で、石綿糸（白生地を除く簿外仕入れ）に関する控訴人の主張について判断したように、控訴人の主張する推計的要素を含む算定方法が、本来の所得算定方法である帳簿書類による場合と比較しても、より客観的信頼性のある資料及び計算方法に基づくもので、当該年度についての白生地の使用に伴う売上原価の価額及びそれが期中の収入と対応することを具体的に立証できた場合にまで、その算定方法を排斥すべき理由はない。そこで、以下、控訴人の主張する計算方法及びその根拠となる資料が前記の程度に達しているといえるか否かを検討する。」

(11) 原判決45頁9行目から59頁14行目までを次のように改める。

「(2) 控訴人の主張する算定方法の検討

ア 控訴人の主張は、前記のとおり、白生地の仕入れ数量と白生地関連製品の出荷数量に相当する原料である白生地の数量を比較するものであるところ、仕入れ数量及び出荷数量については、いずれも帳簿書類により、これを認めることができるから、問題となるのは出荷数量に基づきそれに必要な原料の白生地の量を算定する作業である。

証拠（甲75、76、証人M）によれば、原料である白生地の数量を算定する控訴人の手法の大枠は、白生地のまま出荷された量に加えて、加工製品について計算上求められる白生地の量を算定するものであり、加工製品には、BH、BCF及びウーブン関係製品の3種類があること、BH、BCF及びウーブン関係製品のうち打ち抜きを伴う製品（T-21K、ABL）については、打ち抜き又は切り取りの作業が行われ、当該製

品に使用される白生地から何枚の枚数の製品が取れるかを計算し、出荷分に相当する白生地の量を算定するものであること、その他のウーブン関係製品については、各製品ごとに比重が定まっていて、製品重量、製品比重及び白生地比重の3数値をもとに使用白生地重量を算出するものであることが認められる。

このような手法について、被控訴人が本件該当商品の製品比重について争ったため、控訴人は、Mが本件当該商品の出荷帳及び原料帳に基づいて製品比重をサンプリング調査により計算したとして、原審の平成18年10月17日の弁論準備期日において、後に甲第77号証の1ないし同第81号証の5として提出した比重計算に関する書類と同旨の書類を、別表9-1以下として添付した平成18年10月16日付け準備書面を陳述して、製品比重についての主張を行った。ところが、このサンプリング調査について、原判決において、基礎資料である原料帳と出荷帳の対応関係が不明確であること、調査結果の検算が困難であること、サンプリングの基準が漠然としたものであることを理由に採用されなかったため、控訴人は、当審で、昭和58年分（昭和57年12月16日付けから昭和58年12月28日付けまで）のRのCB工場宛の納品書綴りを甲第84号証として提出し、それに基づき、製品比重についての主張を変更し、前記当事者の主張欄記載のとおり、白生地の棚卸高に関する売上原価の過少認定についての主張を改めた。

イ 被控訴人は、控訴人のこのような甲第84号証の提出とこれに基づく製品比重についての主張変更及び売上原価の過少認定に関する新主張について、時機に後れた攻撃防御方法の提出であるとして、その却下を求めている。

原審において、本件につき弁論準備手続が実施され、23回の期日を重ねた上、平成18年12月5日に弁論準備手続が終結したことは記録上明らかである。

上記納品書綴りである甲第84号証が本件刑事事件に関して押収された証拠物であって、原審係属中の平成17年3月18日に控訴人に返還されていることについては、控訴人も争わない。前記のとおり、控訴人が本件当該商品に関するサンプリング調査についての主張をしたのは平成18年10月17日の弁論準備期日であるから、控訴人が原審において上記納品書綴りを書証として提出するとともに、当審で行ったと同様の主張をなし得たことは明らかである。

そうすると、当審における甲第84号証の提出及びこれに基づく新主張の提出が時機に後れたものであるとの被控訴人の主張は、もっともな面があるというべきである。

しかし、甲第84号証は約430頁に及ぶものであり、各納品書には複数の製品の記載があることからすると、控訴人が一部の製品についてのサンプリング調査の結果のみを提出し、主張したこともあながち無理もないと考えられる。そして、原審においてサンプリングの基準等を理由としてその主張が排斥された場合に、サンプリングによらず全部を提出して立証しようとすることは、原審での主張立証の延長線上にあるといえなくもない。そうすると、たしかに、甲第84号証の提出とこれに基づく新主張がより早期に可能であったとしても、これを故意又は重大な過失により時機に後れて提出されたものとして下すべきものとまではいえない。

ウ そこで、甲第84号証に基づく製品比重に関する控訴人の新主張及び売上原価に関する新主張について検討するに、控訴人のかかる新主張には、次のような疑問があるとい

わざるを得ない。

(ア) 甲第84号証は昭和58年分の納品書であるから、これらの納品書に基づき算出した各製品の比重がほかの年度についても同様であるとは直ちに認められない。すなわち、証拠(甲77～81の各1)によれば、控訴人が原審で提出したサンプリング調査においては、同一種類の製品についても各年ごとに製品比重に差があり、最高と最低の差は、5100-Aで約5%(甲77の1)、5100-Bで約6%(甲78の1)、5100-Cで約4%(甲79の1)、5120-Aで約2%(甲80の1)、5120-Eで約10%(甲81の1)であることが認められる。そうすると、約2%の差はともかく、約10%の差は無視し得ないといわざるを得ないところ、各年における製品の内訳が不明である以上、昭和58年における製品比重の結果を他の年についても当てはめるのは相当でないというべきである。

(イ) 証拠(甲84)及び弁論の全趣旨によると、同一種類の製品で、しかも同一寸法の、同一納入先の製品であっても、比重にかなりの差があること、また同一種類の製品についても、製品の寸法などが異なる場合には、かなり比重に差があること、その差の程度は、比較的大きなものでは、同一種類、同一寸法、同一納入先の場合で約37%に達したり(5120-A寸法120×12×15のB-206番納品書とB-26番納品書)、同一種類の製品でも異なる寸法の場合には2倍近くに達するもの(5120-E寸法75×6.4×4のB-190番納品書と5120-E寸法180×8×10のB-191番納品書)もあることが認められる。そうすると、控訴人が主張するように、製品比重が石綿糸の規格、白生地規格及び樹脂の規格等により決まるもので、各製品ごとに一定であるとは到底いえず、個々の製造条件によって異なるものと考えられる。

(3) 以上のとおりであり、その余の点について検討するまでもなく、控訴人の白生地棚卸高の減少に伴う売上原価の過少認定に関する推計的要素を含む算定方法が、本来の所得算定方法である帳簿書類による場合と比較しても、より客観的信頼性のある資料及び計算方法に基づくもので、当該年度についての白生地の使用に伴う売上原価の価額及びそれが期中の収入と対応することを具体的に立証できた場合に当たらないから、同方法により過少認定が認められるとの控訴人主張は採用できない。」

3 結論

したがって、控訴人の主張する売上原価の過少認定は認められず、本訴請求はいずれも理由がないからこれを棄却すべきであって、これと同旨の原判決は相当である。よって、本件控訴を棄却することとし、主文のとおり判決する。

大阪高等裁判所第4民事部

裁判長裁判官 一宮 和夫

裁判官 富川 照雄

裁判官 山下 寛