

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・国(南税務署長)

平成21年11月24日棄却・確定

(第一審・大阪地方裁判所 平成●●年(〇〇)第●●、●●、●●号、平成21年1月22日判決、
本資料259号-8・順号11121)

判 決

控訴人	甲
同訴訟代理人弁護士	関戸 一考
同	田中 宏幸
同	佐々木 章
被控訴人	国
同代表者法務大臣	千葉 景子
処分行政庁	南税務署長 中粉 義博
被控訴人指定代理人	山口 順子
同	杉浦 弘浩
同	中村 嘉造
同	中島 孝一
同	村上 幸隆

主 文

- 1 本件控訴を棄却する。
- 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) 南税務署長が、控訴人に対し、平成16年3月9日付けでした控訴人の平成12年分所得税の更正処分のうち総所得金額が314万9455円、納付すべき税額11万6700円を超える部分及び過少申告加算税の賦課決定処分を取り消す。
- (3) 南税務署長が、控訴人に対し、平成16年3月9日付けでした控訴人の平成13年分所得税の更正処分のうち総所得金額が305万0286円、納付すべき税額10万3600円を超える部分及び過少申告加算税の賦課決定処分を取り消す。
- (4) 南税務署長が、控訴人に対し、平成16年3月9日付けでした控訴人の平成14年分所得税の更正処分のうち総所得金額が293万6446円、納付すべき税額10万4400円を超える部分及び過少申告加算税の賦課決定処分を取り消す。

(5) 南税務署長が、控訴人に対し、平成16年3月9日付けでした平成14年1月1日から平成14年12月31日までの課税期間に係る消費税及び地方消費税の決定処分並びに無申告加算税の賦課決定処分を取り消す。

(6) 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

1 本件は、大阪市で美容業を営む控訴人が、南税務署長（以下「処分行政庁」という。）により、平成12年分から平成14年分まで（以下「本件各係争年分」という。）の所得税の更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分並びに平成14年1月1日から同年12月31日までの課税期間（以下「平成14年課税期間」という。）に係る消費税及び地方消費税（以下「消費税等」という。）の決定処分及び無申告加算税の賦課決定処分を受けたことから、処分行政庁が控訴人の事業所得の金額及び消費税の課税標準額についてした推計の方法には合理性がない、消費税について仕入税額控除を認めないのは違法であるなどと主張して、上記各処分の取消しを求めた抗告訴訟の事案である（平成12年分に係る訴えが第1事件、平成13年分に係る訴えが第2事件、平成14年分に係る訴えが第3事件である。）。

原審は、上記推計に合理性があり、消費税について仕入税額控除を認めなかったことにも違法はないとして、控訴人の請求をいずれも棄却したため、控訴人がこれを不服として控訴を申し立てた。

2 前提事実等、争点及び当事者の主張は、当審における当事者の主張を3に付加するほかは、原判決「事実及び理由」中の第2の1及び2（原判決2頁24行目から10頁2行目まで）に記載のとおりであるから、これを引用する。

3 当審における当事者の主張

(1) 控訴人の主張

ア 同業者比率法の不合理性

(ア) 美容業においては、髪型の調整等による技術売上と商品販売による店販売上がどの程度存在するかによって、各事業者の売上原価率は大きく左右されるのであるから、同業者選定の際にその点を限定しなければ、同業者の売上原価率を採用する推計方法に全く合理性がなくなる。控訴人の場合、店販売上に重点を置いて営業をしている（平成14年においては、商品全体の仕入原価に占める店販用商品の仕入原価の割合は、49.15%になる。甲8、11。）。また、原判決別表5-1～5-3によれば、比準同業者のうちのわずかし平均売上原価率の付近に分布しておらず、統計的に有意性のある数値とはいえない。

(イ) 特前所得率による推計の場合、特別経費としての人件費、地代家賃など、当該事業者特有の事情に大きく左右される経費を含んだ数値によることになるため、売上原価率ほど売上との間に比例的対応関係がはっきりしないことが多い。したがって、特前所得率を使用する場合でも、特別経費を実額で把握できる場合は、できる限り実額で計算するのが一般である（修正算出所得率）。控訴人の店舗は、E界限という家賃水準が高い場所にあるし、夫は人気のある美容師としてフル稼働していたから、純粋所得率を採用すべきである。また、原判決別表5-1～5-3によれば、比準同業者のうちのわずかし平均特前所得率の付近に分布しておらず、統計的に有意性のある数値とはいえない。

(ウ) 通達回答方式は、同業者として美容業者のみが選定されている保証はなく、業者の青色申告決算書も提出されていないことからすると、その証明力・証拠能力には問題がある。また、本件事業所の同一税務署管内には、多くの美容院があり、隣接税務署管内にまで抽出対象を広げる必要はないし、美容院の激戦区であるE界限という特殊性を考慮すべきである。美容業という対象者が多い業種においては、倍半基準ではなく、むしろ1.5倍から4分の3の範囲にして推計するのが合理的である。

イ 本人比率法

(ア) 本人比率法の合理性

上記のような同業者比率法よりも合理的な売上原価率や特前所得率を算出する方法として、本人比率法がある。すなわち、同業者の業態や営業条件等が当該納税者と同一ではあり得ないため、同業者の平均値による推計より、当該納税者自身の実額数値が適正に捕捉されている場合には、業種、業態、事業規模や経済情勢に顕著な変化があるなどの特段の事情がない限り、本人比率法の方が推計として合理的である。

控訴人は、平成19年8月1日に法人成りをしてB株式会社(以下「本件法人」という。)として青色申告の承認を受けたところ、業種・業態には個人時代のもとの変化はないし(乙6には、当時存在したすべてのメニューが掲載されていないし、施術料単価もFと本件事業所のホームページではメニューに含まれるものが異なる。平成12年から平成14年までと最近とでは、メニューや施術料単価、仕入商品の品目や単価に基本的に大きな違いはない。)、この間、大きな経済変動はない。同日から平成20年7月31日までの本件法人の青色申告決算書(甲27)及び修正申告書(甲29)の数値によれば、控訴人の売上原価率は15.31%、特前所得率は19.69%であり、所得金額は別表1(訂正版)「控訴人の所得主張一覧表」の⑧所得額欄の下段に記載のとおりである。

なお、甲27における期首棚卸高30万円は、1万円未満の端数を切り捨てるという課税庁も是認する慣行によるものであり、問題はない。期末棚卸高が内訳書と齟齬があるのは、単なる決算書作成上のミスであり、本件法人は、平成21年6月26日に修正申告書を提出した(甲29)。

(イ) 国税通則法116条1項

控訴人が正確な帳簿書類の保存記帳をベースとした客観的資料に基づく本人比率による計算が可能になったのは、法人成りにより青色申告の承認を経て確定申告をするに至った平成19年8月1日からであり、決算書が作成されたのは平成20年9月末日(原審における最終準備書面の提出期限後)であるから、上記(ア)の主張は何ら時機に後れたものではない。また、控訴人が本人比率法による主張をしたのは、原審判決が十分な吟味もせず、不当にも被控訴人主張の推計の合理性を認めたことに基因するのであり、控訴人に故意又は重大な過失はないし、控訴理由書における主張であり、控訴人としてこれ以上の審理・立証の予定はないから訴訟の進行を著しく遅延させるものではない。

したがって、控訴人の当審における本人比率法による主張は、国税通則法116条1項に反するものではない。

(ウ) 課税処分取消訴訟における審理の対象

課税処分取消訴訟における審理の対象は、処分時に客観的に存在した課税標準、税額等であり、真実の所得を認定するための主張に制約を加えた規定はないから、納税者本人が

本人比率法による推計の主張をすることは何ら妨げられない。

ウ 控訴人の平成12年の売上

別表1（訂正版）「控訴人の所得主張一覧表」のとおり、控訴人の平成12年における売上は、3000万円未満であるから、平成14年においては消費税の課税業者ではなく、賦課決定処分は取り消されるべきである。

(2) 被控訴人の主張

ア 同業者比率法

同業者比率法による推計に合理性があることは、原審における被控訴人の主張のとおりである。

イ 本人比率法による推計

(ア) 国税通則法116条1項違反

控訴人が当審において主張する本人比率法による推計は、被控訴人が原審において、推計の合理性についての主張立証を終えた第3回口頭弁論期日（平成18年6月6日）以降も全く主張されておらず、それから2年10か月以上経過した控訴理由書において初めて主張された。また、控訴人は、平成15年分ないし平成18年分の正確な帳簿書類等を当然有しているはずで（このことは青色申告かどうかとは無関係である。）、それを基にした本人比率に係る主張をすることができたのに、本件各係争年分から少なくとも4年7か月以上経過した平成19年8月1日以降の資料を基に上記主張を行っている。

以上の事実には照らせば、控訴人は、上記主張を故意又は少なくとも重大な過失によって時機に後れて提出し、それによって訴訟の完結を遅延させることになるから、国税通則法116条1項、民訴法157条1項により、上記主張は却下されるべきである。

(イ) 納税者による実額計算の放棄

所得税法156条は、課税の公平等の観点から税務署長にのみ推計課税の権限を与えており、納税者が推計計算することを認めるものではない。このことは、納税者に適正申告を義務づけることを前提とする申告納税制度の趣旨からも明らかである。

(ウ) 控訴人による本人比率法

控訴人の主張の基となる本件法人の資料（甲27）の正確性に何ら客観的な裏付けがない。すなわち、本件法人は、控訴人の美容業を引き継いだ法人で、その代表者は、控訴人の事業専従者であり配偶者の乙であり、株主及び実質的な経営者は控訴人及び乙であるし、上記資料は、控訴人が平成17年12月5日に本件訴訟を提起した後に作成されたものである。また、控訴人の主張する売上原価率の算出は、期首棚卸高の加算、期末棚卸高の控除という調整をしないという誤ったものであるし、甲27における期首棚卸高が30万円ちょうどとなっていることも、ほとんどの商品の単価が10円単位である（甲8）ことや期末棚卸高が23万5864円（内訳書の29万6460円と符合するはずであるが齟齬がある。）であることから信用できない。

また、控訴人主張の比準年が、本件各係争年分から4年7か月以上も経過しており、この間の経済状況等の劇的な変化がないとは到底いえないし、平成15年分ないし平成18年分の帳簿書類を基にした本人比率を主張することが容易であるのにこれをせず、都合のよい資料のみを提出して恣意的な比率を主張している。さらに、控訴人は、本件事業所における美容施術料を平成17年1月4日から平成21年4月22日の間でも増減させた

り、新たな施術メニューを加えたりしており（乙6）、本件各係争年分と比準年分とで美容施術料の単価が同一で推移したとはいえないし、商品の仕入業者も変更されていて仕入商品の品目等の同一性も不明である。したがって、控訴人主張の推計に合理性はない。

第3 当裁判所の判断

1 当裁判所も、控訴人の請求はいずれも理由がなく、棄却すべきものと判断する。

その理由は、当審における当事者の主張に対する判断を2に付加するほかは、原判決「事実及び理由」中の第3の1及び2（原判決10頁4行目から22頁1行目まで）に記載のとおりであるから、これを引用する。

2 当審における当事者の主張に対する判断

(1) 被控訴人の主張する同業者比率法について

ア 控訴人は、同人が店販売上に重点を置いて営業をしているから、比準同業者の選定に際してはその点での限定をしなければ同業者の売上原価率を採用する推計方法に合理性がなくなるし、被控訴人の採用する平均売上原価率の付近には比準同業者のうちわずかし分布していないから同原価率は統計的に有意性のある数値とはいえない旨主張する。

しかしながら、技術売上と店販売上の割合に基づいて同業者の範囲を限定するとしても、どの範囲に限定するかについては幅のある判断にならざるを得ないし、そのような限定を行うことによって比準同業者の数が減少する結果、各同業者の個別事情の平準化が不十分なものとなり、かえって統計的に有意性のある数値が得られないことになりかねない。

平均値による推計の場合、通常程度の営業条件の差異は、上記平均値を求める過程で包摂されると考えられるから、平均値に吸収され得ないような特殊事情の存在が立証されなければ合理性があるとの判断は覆らないところ、控訴人が店販売上に重点を置いていたことが、上記のような特殊事情であるとまでは認められない（なお、本件法人の資料である甲27によっても、店販売上294万2815円、総売上3455万9845円であるから、総売上の大部分は技術売上なのであり、店販売上の割合は1割にも満たない。）。

イ 控訴人は、特前所得率を使用する場合でも、特別経費を実額で把握できる場合は、純粹所得率を採用すべきであるし、被控訴人の採用する平均特前所得率の付近には比準同業者のうちわずかし分布していないから同所得率は統計的に有意性のある数値とはいえない旨主張する。

しかしながら、控訴人の上記主張を採用することができないのは、原判決が17頁19行目から18頁17行目までに説示するとおりである。

ウ 控訴人は、通達回答方式の証明力・証拠能力には問題があり、美容業という対象者が多い業種においては、倍半基準ではなく、1.5倍から4分の3の範囲にして推計するのが合理的である旨主張する。

しかしながら、通達回答方式による抽出過程が不合理なものということができないことは、原判決が15頁9行目から16行目にかけて説示するとおりである。

また、倍半基準は、比準同業者の抽出に当たり、課税庁の恣意を排除するために統一的な取扱いをすることで推計方法の客観化を図ろうとする趣旨に沿うものであり、事業規模について課税対象となる事業者と比準同業者の類似性を担保する基準として不合理なものであるということとはできない。控訴人が主張するように、抽出基準として控訴人の売上原価の1.5倍から4分の3の範囲を設定した場合には、抽出される同業者が倍半基準と比べて減少す

る結果、同業者の個別事情の平準化が不十分となるおそれもあり、かえって統計的に有意性のある数値が得られないことになりかねない。

したがって、控訴人の上記主張は採用することができない。

(2) 控訴人の主張する本人比率法について

ア 被控訴人は、控訴人が当審において本人比率法による推計を主張をしたことが、国税通則法116条1項に違反する旨主張する。

しかしながら、訴訟上、ある事実が存在しないことを立証することが非常に困難であることから、同条項は、その適用対象となる事実を「必要経費又は損金の額の存在その他これに類する自己に有利な事実」という納税者がその存在することを主張・立証することが比較的容易である事実限定したのであり、したがって、上記事実には、事業所得の金額を算定する基礎となる総収入金額は含まれないと解される。

控訴人が当審において主張する本人比率法による推計は、総収入金額の主張を含むものであるから、これをもって「必要経費又は損金の額の存在その他これに類する自己に有利な事実」として同条項の適用をするのは相当でないというべきである。

したがって、被控訴人の上記主張は採用することができない。

イ 被控訴人は、所得税法156条の推計課税は、税務署長にのみ認められた権限であり、納税者が推計計算することは認められない旨主張する。

しかしながら、推計課税は、間接的な資料と経験則を用いて真実の所得額を事実上の推定によって認定するものであり、実額課税と同様に真実の所得額を認定するための一つの方法であると解するべきであるから、被控訴人の上記主張は採用することができない。

ウ 控訴人は、納税者自身の実額数値が適正に捕捉されている場合には、特段の事情がない限り、本人比率法の方が同業者比率法よりも推計として合理的であるとし、控訴人が法人成りした本件法人の資料を基にした推計を主張する。

しかしながら、業種、業態、事業規模等に顕著な変化がないとしても、同一の業者の売上、原価率、特前所得率等が年度ごとに変化することは十分考えられるのであり（現に、原判決別表5-1～5-3によれば、同一の業者についての上記数値の中にはわずか3年の間にも年度ごとに大きく変化しているものもある。）、まして、本件各係争年分の上記各数値と比準する対象として、本件法人の平成19年8月1日からの事業年度の各数値を用いるのは、双方の時期的な間隔（最も近接する平成14年度でも、その期末から本件法人の上記事業年度の期首までに4年7か月の開きがある。）が余りにも大きく、適切な選択であるかどうかについては多大な疑問が存するといわざるを得ない。

そうすると、被控訴人の主張する同業者比率法による推計計算との比較において、控訴人の主張する本人比率法による推計計算がより合理的であるということはできず、控訴人の上記主張は採用することができない。

3 結論

以上の次第で、控訴人の請求はいずれも理由がなく、これを棄却すべきであるところ、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。

裁判長裁判官 安原 清藏
裁判官 坂倉 充信
裁判官 和田 健

別表 1 (訂正版)

控訴人の所得主張一覧表

科目		平成12年	平成13年	平成14年	法人決算
売上	① 技術	不明	不明	不明	31,617,030
	② 店販				2,942,815
売上合計 ③=④÷⑤		(上段)37,360,628	47,640,287	33,986,946	34,559,845
		(下段)28,722,064	36,842,651	27,771,175	
④ 仕入合計		4,397,348	5,640,610	4,251,767	5,293,195
⑤ 原価率		(上段)17.77%	11.84%	12.51%	15.31%
		(下段)15.31%	15.31%	15.31%	
⑥ 特前所得金額 =③×⑦		(上段)9,302,796	10,900,097	7,120,265	6,806,398
		(下段)5,655,374	7,254,317	5,468,144	
⑦ 特前所得率		(上段)24.9%	22.88%	12.51%	19.69%
		(下段)19.69%	19.69%	19.69%	
⑧ 所得額		(上段)8,442,796	10,040,097	6,260,265	(円)
		(下段)4,681,394	6,248,125	4,497,940	

(注) 上段が被控訴人主張金額ないし数値で、原価率と特前所得率は甲 2 7 の法人決算の数値を利用している。

下段が控訴人主張の金額ないし数値である。