

大阪地方裁判所 平成●●年(〇〇)第●●号、平成●●年(〇〇)第●●号 法人税更正処分取消等請求事件

国側当事者・国(東淀川税務署長)

平成23年3月24日棄却・控訴

判 決

甲事件原告	A株式会社
同代表者代表取締役	甲
乙事件原告	B株式会社
同代表者代表取締役	乙
原告ら訴訟代理人弁護士	西村 健
被告	国
代表者法務大臣	江田 五月
処分行政庁	東淀川税務署長
	小西 弘之
指定代理人	曾祇 信幸
同	杉浦 弘浩
同	松帆 芳和
同	横林 史郎
同	小松原 賞博
同	杉本 則章
同	川田 芳嗣

主 文

- 1 原告らの請求をいずれも棄却する。
- 2 訴訟費用は原告らの負担とする。

事 実 及 び 理 由

第1 請求

1 甲事件

- (1) 処分行政庁が甲事件原告に対し平成元年11月6日付けでした昭和60年4月1日から昭和61年3月31日までの事業年度の法人税の更正処分のうち所得金額1189万6784円、納付すべき税額289万5800円を超える部分及び重加算税賦課決定処分を取り消す。
- (2) 処分行政庁が甲事件原告に対し平成元年11月6日付けでした昭和61年4月1日から昭和62年3月31日までの事業年度の法人税の更正処分のうち所得金額1486万5031円、納付すべき税額404万8100円を超える部分及び重加算税賦課決定処分を取り消す。
- (3) 処分行政庁が甲事件原告に対し平成元年11月6日付けでした昭和62年4月1日から昭和63年3月31日までの事業年度の法人税の更正処分のうち欠損金額1759万6916

円、納付すべき税額2718万4300円を超える部分及び重加算税賦課決定処分を取り消す。
(4) 処分行政庁が甲事件原告に対し平成元年11月6日付けでした昭和63年4月1日から平成元年3月31日までの事業年度の法人税の更正処分のうち所得金額2230万9434円、納付すべき税額781万9500円を超える部分及び重加算税賦課決定処分を取り消す。

2 乙事件

- (1) 処分行政庁が乙事件原告に対し平成元年11月6日付けでした昭和60年10月1日から昭和61年9月30日までの事業年度の法人税の更正処分のうち所得金額1091万0704円、納付すべき税額339万6700円を超える部分及び重加算税賦課決定処分（ただし、いずれの処分についても、国税不服審判所が平成20年12月10日付けでした決定により一部取り消された後のもの）を取り消す。
- (2) 処分行政庁が乙事件原告に対し平成元年11月6日付けでした昭和61年10月1日から昭和62年9月30日までの事業年度の法人税の更正処分のうち所得金額1230万5196円、納付すべき税額313万8600円を超える部分及び重加算税賦課決定処分を取り消す。
- (3) 処分行政庁が乙事件原告に対し平成元年11月6日付けでした昭和62年10月1日から昭和63年9月30日までの事業年度の法人税の更正処分のうち所得金額3588万3193円、納付すべき税額1391万7800円を超える部分及び重加算税賦課決定処分を取り消す。

第2 事案の概要

本件は、甲事件原告（以下「原告A」という。）の昭和60年4月1日から昭和61年3月31日までの事業年度（以下「昭和61年3月期」といい、他の事業年度についても同じようにいう。）及び昭和62年3月期から平成元年3月期までの各事業年度（以下「本件A各事業年度」という。）の法人税、乙事件原告（以下「原告B」という。）の昭和61年9月期から昭和63年9月期までの各事業年度（以下「本件B各事業年度」といい、本件A各事業年度と併せて「本件各事業年度」という。）の法人税について、原告らが処分行政庁からそれぞれ更正処分を受け、さらに、重加算税の賦課決定処分を受けたことから、これらの各処分（ただし、原告Bの昭和61年9月期に係る更正処分及び重加算税の賦課決定処分については、国税不服審判所が平成20年12月10日付けでした決定により一部取り消された後のもの）の取消しを求める事案である（以下、原告らに対する上記各更正処分を併せて「本件各更正処分」、原告らに対する上記重加算税の各賦課決定処分を併せて「本件各賦課決定処分」といい、これらを併せて「本件各処分」という。）。

1 前提事実（争いがないか、証拠（各項括弧内に掲記）及び弁論の全趣旨により容易に認められる事実。なお、証拠番号は特記しない限り枝番を含む。）

(1) 当事者（甲3（20頁から23頁）及び弁論の全趣旨）

ア 本件各事業年度当時、原告Aは、原毛皮及び毛皮製品の輸入及び仕入れ等を業としていた株式会社であり、原告Bは、主として毛皮製品等の加工、販売を業としていた株式会社である。

イ 原告Aは、登記簿上は大阪市を本店所在地としていたが、実際には、原告Bの本店所在地である大阪市所在の「Aビル」（以下「Aビル」という。）の9階に事務所を置き、そこで営業活動を行っていた。

ウ 本件各事業年度当時、原告Aの代表取締役は丙、監査役はA部長の肩書を有する丁であった。従業員としては、丙の妻で経理担当者の戊、コンピューター・オペレーション担当であ

るC等があり、合わせて5名程度を雇用していた。

また、本件各事業年度当時、原告Bの代表取締役は丙の実弟であるDであり、そのほかに8名程度の従業員を雇用していたが、Dは原告Bの代表者としての実権を有しておらず、原告Aの代表者である丙が原告Bの業務全般を統括していた。

原告らの従業員らは、原告A又は原告Bのいずれか一方に雇用されていたが、実際上は両社の仕事に区別なく携わっており、従業員らの意識の上でも、原告らは一体として事業を行っていた。

エ 原告らには、おおむね仕入部門、加工・外注部門、営業部門及び経理部門の4つの部門が存在し、丁が仕入部門及び加工・外注部門、Dが営業部門、戊が経理部門の各責任者の立場にあった。

オ 原告らの基本的な業務の流れは、原告Aが原毛皮、毛皮製品等を国内外から仕入れ、一部加工した上で、これを原告Bに販売し、原告Bが毛皮原材料を製品加工するなどした上、毛皮製品等を国内の各販売先に販売するというものである。

(2) 法人税の申告等（争いが無い）

ア 原告Aが本件A各事業年度の法人税についてした確定申告、処分行政庁がした各更正処分及び重加算税の各賦課決定処分、並びに国税不服審判所長がした審査決定の経緯は、別表1-1記載のとおりである。

イ 原告Bが、本件B各事業年度の法人税についてした確定申告、処分行政庁がした各更正処分及び重加算税の各賦課決定処分、並びに国税不服審判所長がした審査決定の経緯は、別表1-2記載のとおりである。

(3) 刑事事件（争いが無い）

ア 大阪国税局査察部（以下「査察部」という。）は、昭和63年7月4日に原告Aに対する査察調査に、平成元年9月21日に原告Bに対する査察調査（以下、原告らに対する査察調査を併せて「本件査察調査」という。）に、それぞれ着手し、その調査結果等を踏まえ、大阪地方検察庁検察官に対し、法人税法違反の嫌疑で原告ら及び丙を告発し、同庁検察官は、平成元年10月31日、原告ら及び○を大阪地方裁判所に起訴した。

イ 大阪地方裁判所は、平成12年3月23日、法人税法違反の罪により、原告Aを罰金8000万円、原告Bを罰金6000万円、丙を懲役2年に処する旨の判決（以下「本件刑事判決」といい、本件刑事判決に係る刑事事件を「本件刑事事件」という。）を言い渡し、同判決は、控訴及び上告を経て、平成18年7月21日に確定した。

(4) 本件訴えの提起

原告らは、平成21年1月13日、本件訴えを提起した（顕著な事実）。

2 本件各処分の根拠

被告が主張する本件各事業年度の法人税に係る原告らの所得金額及び納付すべき税額並びに重加算税の額並びにその計算根拠は、別紙「被告主張の推計方法の概要及び本件各処分の根拠」記載のとおりである。

3 本件の争点

被告主張の上記2の課税根拠のうち、争いがあるのは、原告らの売上総利益の額、貸倒損失の損金算入の可否及び本件各賦課決定処分の適法性であり、具体的には以下のとおりである。

(1) 推計課税の必要性

- (2) 被告主張の推計方法の合理性
- (3) 原告ら主張の推計方法との合理性の比較
- (4) 原告Aに係る貸倒損失等の損金の額への算入の可否
- (5) 原告Bに係る貸倒損失等の損金の額への算入の可否（上記(4)の予備的主張）
- (6) 本件各賦課決定処分 of 適法性

4 争点に係る当事者の主張

- (1) 争点(1)（推計課税の必要性）について

（被告の主張）

原告らは実質的には一体の組織であった上、原告らの公表経理に基づいて、本件各事業年度の売上高及び売上原価を原告ら個別に実額で算定することは不可能であり、原告ら個別の所得を推計によって算定する必要性があった。

（原告らの主張）

被告の主張は争う。

- (2) 争点(2)（被告主張の推計方法の合理性）について

（被告の主張）

ア 原告らのコンピューターによる在庫商品の管理及び売上げ等の管理の概要

(ア) 原告らは、在庫商品の管理及び売上げ等の管理を原告らの区別なく1台のコンピューターによって処理しており、個々の商品にコンピューターで9桁の数字からなる品番を割り振るとともに、この品番とバーコードが印刷された商品タグを付け、加工や売上げ等取引の都度バーコードを読み込んで当該商品データを呼び出し、取引の内容等を入力するなどして、商品管理を行っていた。

(イ) 原告らが使用していた在庫商品及び売上げに関するデータ・ファイル（以下、在庫商品に関するデータ・ファイルを「在庫ファイル」といい、売上げに関するデータ・ファイルを「売上ファイル」という。）には、個々の商品ごとに、品番、品名、仕入先、仕入年月日、売上先、売上年月日、売上金額等のデータに加え、原告らにおいて純コストと呼ばれる金額のデータが入力、保存されていた。

(ウ) 純コストは、個々の商品ごとに仕入れや加工取引の際に入力される原材料費及び加工賃等の合計金額であり、主として、仕入部門及び加工・外注部門の責任者として、その全般を管理する立場にあった丁が直接又は担当者を介して、次のように入力していた。

a 国内仕入れの場合には、原毛皮及び毛皮商品の仕入価格がそのまま純コストとして入力され、一方、輸入仕入れの場合には、インボイス記載の原価、運賃、保険料、関税、通関費用及び金利等をコンピューター入力時の仕入時点での為替相場で円換算して計算した金額が入力されていた。

b 外注加工に係る純コストの内容は、加工の前後で商品の形や数量等が変わるか否かで異なっていた。すなわち、①加工の前後で商品の形、数量等が変わる場合には、主に丁が、原則として元の原毛皮等の純コストに外注費を加えた金額を入力していた。ただし、原告らが縫製加工の外注加工先に加工用の生地、副資材又は部品類等を供給する場合には、原告らがこれらをそれぞれ売り上げた形にし、その代金を各外注加工先から請求される加工賃と相殺する処理を行っていた。一方、②加工の前後で商品の形や数量が変わらない場合には、丁や他の従業員が、元の金額に当該加工賃を加算した金額を入力して

いた。

c たゞし、以下のとおり、丁等の行う入力内容には、仕入代金及び外注費の調整並びに架空計上等が含まれていた。

(a) 丁は、輸入仕入れに係る商品の一部につき、一時期、「E」名による架空の外注加工先を設け、そこに加工を外注したかのような形式をとって、元の純コスト（仕入代金及び輸入諸費用の合計金額）に3パーセント相当金額を加算する処理を行ったことがあった。もっとも、上記外注費の計上は、単なる架空計上ではなく、買掛明細書によって毎月の輸入仕入れの状況をほぼ正確に把握していた丁が、その経験上、輸入商品について仕入代金及び輸入諸費用以外にいわゆる間接経費が生じてくることを把握していたものの、これが純コストに反映されないことを考慮し、上記間接経費を純コストに反映させるべく行ったものであった。

(b) 原告らは、自社加工場で縫製した毛皮商品について、「F」、「G」及び「H」（以下、GとHを併せて「G等」という。）名の架空の外注加工先を設け、実際に外注加工を行った場合とほぼ同様の形式で加工に係る入出庫の入力処理をしていた。

このうち、Fに対する加工賃として入力されていた金額は、自社加工場の外国人職人に対して実際に支払われていた報酬金額と同額であったが、G等に対するものとして入力された金額は、全く支払の事実がない架空外注費であった。

(c) そのほか、丁は、①仕入れ及び外注関係の費用を各商品の純コストに反映させる目的で、縫製加工を委託した場合に納品書等に記載のある加工賃及び原材料の合計金額に5000円程度を上乗せしたり、金額を切り上げたりするなどして純コストとして入力する、②商品の入荷後に検品してそのランク付けを行い、仕入価格等の10パーセントから20パーセントまでの範囲で、上級品について純コストを加算し、低級品について減額するとの調整をする、③売行きが悪い商品がある場合、その商品の純コストを10パーセントから30パーセントまでの範囲で引き下げ、その分を他の売行きのよい商品に上乗せする、④品質が悪いか抱き合せで無理に購入させられた商品で売れることが期待できないものの純コストを零円として、他の売行きの良い商品の原価に上乗せする、⑤外注加工先から不良品が返納された場合、加工後の製品搬入時の入力等の際に、不良品を除いた数量で元の仕入原価を除することによって、不良品の仕入原価を他の商品の純コストに折り込む処理をする、以上のような方法で純コストの調整を行っていた。なお、丁は、上記②から④までの方法により純コストの調整をする場合には、上乗せする金額と減額する金額とを同額とし、全体の純コストの金額が変わらないように調整していた。

(エ) 上記(ア)、(イ)の販売管理システムを用いて作成される年間実績表には、原告らの売上高、売上高から純コストを差し引いて算定される利益、並びに現金での売上入金、手形での売上入金及びその他の入金の各金額につき、各月の合計額及び4月から出力日までの合計額が記載されていた。

(オ) 本件査察調査において押収された本件各事業年度の年間実績表のうち、昭和62年3月期以降のものについては、利益として本来記載されるべき金額の2分の1の金額が記載されていた。そのため、査察部は、本件査察調査時に、昭和62年3月期以降のものについては、利益の金額が正しく記載されるようにプログラムを修正した上で、改めて年間実

績表を作成している（以下、プログラム修正前の年間実績表と修正後のそれとを特に区別するときは、前者を「押収年間実績表」、後者を「復元年間実績表」という。）。

なお、押収年間実績表と復元年間実績表記載の各データは、昭和63年3月分の売上げのみ、前者が後者を3000万円下回っているところ、その原因は、昭和63年3月31日に、年間実績表（押収年間実績表）を出力し、その後、合計3000万円を売り上げた旨の架空の売上入力をしたところ、復元年間実績表の売上高に上記架空入力分が計上され、合計3000万円分の差が生じたことによるものである。

イ 原告ら合算での売上総利益を算出し、これを2分の1ずつ案分して原告ら個々の金額を算定したことの合理性

原告らの売上高及び売上原価の管理は、渾然一体のものであったが、原告らの対外的な取引は全て上記アのコンピューター・システムに入力されており、原告ら合算であれば、売上高及び売上原価を算定することが可能であった。

したがって、原告ら合算での売上総利益を原告らで案分して個々の金額を推計することには合理性がある。そして、原告ら合算で算定された売上総利益の帰属割合に差を設けるべき特段の事情が認められない以上、その帰属割合を2分の1とすることにも合理性がある。

ウ 原告ら合算での売上高の算定の合理性

年間実績表には、原告ら合算での売上高がほぼ正確に記録されており、処分行政庁が押収年間実績表記載の売上高を原告らの売上高としたことは合理的である。なお、押収年間実績表を用いたのは、前記イ(オ)のとおり、復元年間実績表には、昭和63年3月31日に計3000万円の架空売上が計上されているためである。

エ 原告らの売上原価の算定の合理性

(ア) 年間実績表上の純コストの金額は、対応する期間内に売り上げられた個々の商品の純コストの総額がほぼ正確に反映されたものであるから、個々の商品について入力された純コストの総額に売上原価を構成すべき費用が集積されていれば、純コストの総額をもって売上原価とすることについて合理性があるといえることができる。

(イ) 純コストには、原則として、仕入時には輸入諸費用を含む仕入価格が、加工後の製品を外注加工先から搬入する時には外注加工賃がそれぞれ入力されていたものであるが、これを売上原価とすることの問題点としては、①売上原価と認めるべき費用の中には、デザイナー企画料等個々の商品の仕入れから加工等への動きと連動しておらず、商品一点当たりの金額を正確に算定することが困難又は著しく煩雑な費用も含まれるものと考えられるところ、これらの費用につき純コストに反映されていない可能性がある点、②前記イ(ウ)で述べた丁による純コストの金額の調整の結果、個々の商品の純コストと本来の原価が対応しないものが生ずる可能性がある点が挙げられる。

しかしながら、丁は、輸入仕入れの際に生じる間接経費、自社内での加工に係る加工賃、仕入れ及び外注加工に係る費用等、売上原価を構成するものの当然には純コストに反映されない費用を純コストに反映させることを目的として純コストの調整を行っていたものであり、そのことからすると、丁は、個々の商品の純コストを入力するに際し、単純に仕入価格及び外注加工賃を入力するだけでなく、それ以外の原価を構成すべき間接経費も純コストに反映させるよう努めていたものと推認できる。そして、丁は、純コストを調整する場合でも、加減算の額を同額とすることで全体の純コストの額が調整の前後で変わらな

いよう配慮していたのであり、加えて、丙は、年間実績表その他の資料を自分の手元に置き、同表記載の売上高や利益等のデータを重視し、信頼していたと推認できることを総合すると、個々の商品ごとにみた場合には売上原価に相当する金額が純コストとして入力されているとはいえないものが含まれるとしても、総体としてはほぼ売上原価に相当する金額が入力されていたと推認することができる。

したがって、個々の商品について入力された純コストの総額は、売上原価を構成すべき費用の集積であるといえる。

(ウ) 年間実績表記載の利益額は、売上高から純コストを差し引いた額が表示されていた。したがって、復元年間実績表記載の売上高と利益の差額（年間実績表上の純コスト）は、一定期間に売り上げられた個々の商品の純コストの総額がほぼ正確に反映されたものであり、ひいては売上原価となる。

(エ) なお、売上原価の認定に際し、復元年間実績表を利用したのは、前記イ(オ)のとおり、押収年間実績表の利益額は、プログラムの改変により実際の額の2分の1の金額が表示されており、同表記載の売上高から利益の額を差し引いた額をもって純コストとするのは相当ではないためである。

オ 為替差損益を粗利益に加算して原告ら合算での売上総利益を算定したことの合理性

原告らは、輸入により仕入れた原毛皮等につき、仕入金額を純コストとしてコンピューターに入力する際、入力時の為替レートに従って円換算していたため、原告らが純コストとして入力した額と実際の決済金額との間に差額が生じていた。当該差額（為替差損益）は、原告らで各2分の1に案分してそれぞれの粗利益の額に加算されるべきである。

(原告らの主張)

ア 売上金額について

原告ら合算の売上高を、押収年間実績表記載の売上高どおり認定するのは不合理であり、別表4の「請求人主張（売上高）」の「②値引き戻り高の補正」、「③売上げ返金の補正」及び「④売掛残と買掛残の違算の修正」欄記載の各金額を、原告ら合算の売上高から減額すべきである。

イ 売上原価について

(ア) 年間実績表上の純コストには、売上原価に反映されるべき費用が全て含まれているわけではないから、被告主張の推計方法は、構造的に利益を高く計算する方法であって、売上原価を「期首棚卸高+仕入高-期末棚卸高」の式で算出する公正妥当な会計原則に違反している。具体的には、本来売上原価を構成する費用のうち、合計47億4516万8822円が、年間実績表上の純コストに反映されていない（なお、原告らは、第1準備書面においては、「合計47億5349万8339円」と主張していたが、第9準備書面により、第1準備書面別添4⑮の金額が、「3377万9532円」から「2545万0015円」に変更されているため、「合計47億4516万8822円」を純コストに反映されていない金額として主張するものと理解する。）。

(イ) 本件A各事業年度における年間実績表上の純コストの合計は127億6725万1092円であるところ、本件各事業年度の仕入高の合計額は109億1479万1259円であり、18億5245万9833円の差が生じていることから、年間実績表上の純コストを売上原価とするのが不合理であることは明らかである。

ウ 為替差損益について

被告主張の推計方法において、為替差損益を計上することになったのは、純コストを売上原価としたことによるものであるが、原告らにおいては実際の決済金額を仕入金額として計上していたのであるから、為替差損益なるものを計上する必要はない。

エ その他の主張

(ア) 類似同業者の申告所得率は売上高の1パーセント強であるところ、被告の主張する原告らの所得率は10パーセントを超える年度もあるから不合理である。

(イ) 本件刑事事件において、検察官は被告主張の推計方法と同様の主張をしていたが、本件刑事判決では当該推計方法自体が問題を含んでいると判断されており、①為替差損益の金額を売上総利益に加減算しない、②売上総利益からその5パーセントに相当する金額を減額するという各処理がされている。したがって、被告主張の推計方法に基づいた本件各処分を維持することは不当である。

(3) 争点(3) (原告ら主張の推計方法との合理性の比較) について

(原告らの主張)

ア 仮に、売上原価を年間実績表上の純コストから算出する所得の推計方法が基本的には是認されるとしても、棚卸高が考慮される推計方法を採用すべきである。具体的には、被告主張の推計方法に、以下の補正を行うべきである。

(ア) 原告ら合算の売上高について、被告主張の金額から、別表4の「請求人主張(売上高)」の「②値引き戻り高の補正」、「③売上げ返金の補正」及び「④売掛残と買掛残の違算の修正」欄記載の各金額を減額する(前記(2)(原告らの主張)ア参照)。

(イ) 売上原価について、以下の方法により「売上原価の補正額」を算定し、これを被告主張の原告ら合算の売上原価に加算する。

a 昭和60年4月1日から平成元年3月31日までの間を1つの事業年度(以下「通算事業年度」という。)として、期首棚卸高、仕入高及び期末棚卸高を算定し、これを基に通算事業年度における原告ら合算の売上原価を算出する。

b 上記aの金額と、通算事業年度における年間実績表上の純コストとの差額を算出し、通算事業年度における原告ら合算の売上原価の補正額を求める。

c 上記bの金額が、通算事業年度における原告らの売上高全体に占める割合を求める。

d 本件各事業年度の原告らの売上高に上記cの割合を乗じて、当該事業年度における原告ら合算の売上原価の補正額を算出する。

e 上記dの金額を、当該事業年度における年間実績表上の純コストに加算し、当該事業年度における原告ら合算の売上原価を求める。

(ウ) 為替差損益は粗利益に加減算しない。

イ 上記アの修正を加えた推計方法により算出した原告らの売上総利益は、以下のとおりである。

(ア) 原告A

昭和61年3月期	△1289万4300円
昭和62年3月期	3379万1059円
昭和63年3月期	3497万7309円
平成元年3月期	△5318万6874円

(イ) 原告B

昭和61年9月期 △230万9589円

昭和62年9月期 4029万4175円

昭和63年9月期 694万2901円

(被告の主張)

原告らの主張は争う。原告らは、「売上原価の補正額」を算出する前提として、本件各事業年度を1つの事業年度としているが、このことは、事業年度の期間は1年以内とする法人税法13条の規定を無視しているから、そもそも法的根拠のない主張である。

(4) 争点(4) (原告Aに係る貸倒損失等の損金の額への算入の可否) について

(原告Aの主張)

原告Aについて、別表5記載の貸倒損失等が、本件A各事業年度の損金の額に算入されるべきである。

(被告の主張)

原告Aの主張は争う。

(5) 争点(5) (原告Bに係る貸倒損失等の損金の額への算入の可否) について

(原告Bの主張)

ア 仮に、I株式会社に対する貸倒損失を、原告Aの平成元年3月期の損金の額に算入すること(別表5「I株式会社」欄参照)が認められない場合には、原告Bの昭和63年9月期の損金の額に算入することが認められるべきである。

イ 仮に、原告Aについて、Jに対する貸倒損失を、原告Aの昭和62年3月期の損金の額に算入すること(別表5「J」欄参照)が認められない場合には、原告Bの昭和62年9月期の損金の額に算入することが認められるべきである。

(被告の主張)

原告Bの主張は争う。

(6) 争点(6) (本件各賦課決定処分の適法性) について

(被告の主張)

ア 原告らは、経理用システムを利用して決算書類を作成しており、Cが、経理担当の事務員が起票した振替伝票をコンピューターに入力して、総勘定元帳、貸借対照表、損益計算書等を出し、これらを原告らの顧問税理士であるK税理士(以下「K税理士」という。)に交付し、同税理士が決算修正を行った上で、申告を行っていた。

K税理士は、各決算に当たって、あらかじめ丙から申告する所得金額の概算額を示されてこれに合わせるよう指示を受け、まず、当該所得金額から逆算して原告らの売上高、仕入高等を算定し、期中計上額との差額については、決算時期につき原告Aが3月決算、原告Bが9月決算であったことを利用し、原告Aにおいて、原告Bからの売上げを仮受金に計上して売上げを減額する修正仕訳を行ったり、逆に原告Bにおいて原告Aに対する仮払金を仕入れに計上して仕入れを増額したりするなどの方法で決算内容を調整していた。

加えて、原告Aにおいては、不動産譲渡益を除外したり、架空の貸倒損失を計上したりする行為もあった。

イ 以上のとおり、原告らの公表帳簿はそもそも正確に記帳されておらず、原告ら間の取引を資金移動に応じて記帳するなどずさんなものであったが、原告らは、年間実績表を通じてあ

る程度正確な利益の額を把握していたにもかかわらず、申告しようとする所得金額に合致するように期末に修正仕訳を行って帳簿上のつじつま合わせを行い、法人税の確定申告書を提出していた。

これらの各行為はいずれも丙の指示により行われたものであること、実際の所得金額を把握していたにもかかわらず、申告しようとする所得金額に合致するように期末に修正仕訳をするなどの行為は、原告らが当初から所得を過少に申告することを意図していたと評価できる外形的事実のほかならず、それゆえ隠ぺい又は仮装行為が行われたと評価できることからすれば、当該隠ぺい又は仮装行為に基づく過少申告が行われたことは客観的に明らかであり、国税通則法68条1項に該当する。

(原告らの主張)

ア K税理士が決算修正を行った上で申告を行っていたことは認める。しかし、丙は、同税理士に対して申告所得額を指示したことはないし、同税理士が、具体的にどのような処理を行った上で最終的な申告をしていたのかは知らない。

イ 被告の主張する不動産譲渡益の除外は、丙が原告Aのために支払手数料、修繕費及び現金仕入れの立替払をしていたことからそれを反映させるために除外したにすぎない。

被告の主張する架空の貸倒損失の計上は、原告らの従業員が丙の指示を誤解したためにされたにすぎない。

第3 争点に対する判断

1 認定事実

前記前提事実(第2の1)、証拠(各項括弧内に掲記)及び弁論の全趣旨によれば、以下の事実を認めることができ、各項掲記の証拠中、以下の認定に反する部分は採用しない。

(1) 原告らの取引状況

ア 原告らにおける商品の仕入れ、加工及び売上げ等の各業務の流れは、以下のとおりである(甲3(25頁から28頁まで、51頁)、乙11から13まで、19から22まで、37、37から49まで)

(ア) 仕入れ

a 原告らは、原告A名義で仕入れを行っており、原毛皮については、国内業者からの仕入れや北欧諸国からの輸入により、毛皮製品については、専ら北欧諸国からの輸入により、それぞれ仕入れていた。

仕入れは丙及び丁が担当しており、丙は、主として国内外で開催されるオークションに参加して原毛皮の買付けを行い、丁は、原毛皮、毛皮製品の輸入に携わっていた。

b 国内仕入れについて、コンピューターに入力、処理された結果は買掛明細書として出力され、各仕入先が発行した納品書、請求書とともにつづられて保管されていた。

輸入仕入れについて、丁が、仕入先、品名、数量、金額等を記載した到着貨物リスト及び外貨建ての仕入金額、円建ての決済金額等仕入れの内容を記載した資金繰りノートを作成、保管していた。そのほか、輸入申告に必要なインボイスの写し等の添付書類を含む輸入申告書、倉入承認申請書等を一つづりにして保管していた。

(イ) 外注加工

a 原告らは、原毛皮については、ほとんどの場合、原告A名義で直ちになめし加工のため外注加工先に発送していた。そして、営業担当者からの発注に基づいて、必要な原毛

皮をなめし加工業者から発送してもらい、縫製加工等を行って製品化していた（以下、原毛皮等の外注加工先への搬出及び加工後の製品の搬入をそれぞれ「加工出庫」、「加工入庫」という。）。

b 縫製加工等は、通常は、原告A名義で業者に外注していたが、Aビル内の自社加工場で加工作業を行うこともあり、原告Bの従業員やパートタイムの従業員のほか、香港等から呼び寄せた外国人職人を自社内での加工作業に当たらせていた。

c 原告らは、上記a、bの外注費を、原告Bの費用として計上していた。外注加工について、コンピューターに入力、処理された結果は買掛明細書として出力され、各仕入先が発行した納品書、請求書とともにつづられて保管されていた。

(ウ) 販売

原告らは、原告B名義で毛皮製品等を小売業者や問屋等の得意先に販売しており、その売上げも1社に対する販売分を除き全て原告Bのものとして計上していた。

イ 原告らの間では、取引条件等の取決めは全くなく、日々取引される商品の数量や金額も把握されておらず、具体的な取引状況を示す資料も作成されていなかった。その代わりに、実際の商品の動きとは関係なく、原告Bの資金が原告Aに移される都度、原告Bにおいて仕入れを、原告Aにおいて売上げを、それぞれ計上していた。（甲3（24頁、51頁）、乙39、40）

(2) コンピューターによる管理の概要

原告らは、在庫商品、売上げ等の管理及び経理処理を、原告らを一体として、1台のコンピューターによって行っていたが、その仕組みは以下のとおりである（甲3（24頁、28頁から33頁、42頁から45頁））。

ア 原告らは、昭和58年8月頃、売上げ、在庫商品、売上げ等の管理及び経理処理に使用するため、コンピューターを導入し、昭和59年末頃には、基本的なシステムを完成させた。上記コンピューターには、①個々の商品の数量、原価、売上金額等のデータを処理し、取引先に対する買掛金、売掛金、在庫商品等の管理をするとともに、取引先に対する納品書や請求書等の作成を行うシステム（以下「販売管理システム」という。）と、②振替伝票に基づいて各勘定科目を入力することにより、貸借対照表や損益計算書の決算書類を作成するシステム（以下「経理用システム」という。）が導入されていた。

イ 販売管理システムは、コンピューター、商品タグの作成機及びコンピューター端末機に接続されたバーコードリーダー（商品タグ読取機）等によって構成されており、個々の商品ごとに品番を割り振るとともに、各商品にその品番を表すバーコード等を印刷した商品タグを取り付けて管理することを基本としていた。

ウ 販売管理システムは、多数のプログラム及びデータファイルから構成されていたが、このうち在庫商品及び売上げに関するデータファイル（在庫ファイル及び売上ファイル）には、個々の商品ごとに、品番、品名、仕入先、仕入年月日、純コスト、売上先、売上年月日、売上金額等のデータが入力、保存されていた。

品番は、「○○○○-○○○○○」という9桁の数字からなっていた。原告らは、その取扱商品を、①B製品、②P製品、③その他製品、④ライナーコート（コートの内側に毛皮が使われているコート）、⑤襟及びライナー等（コートの内側用の毛皮製品や襟部分のマフラール等）、⑥原毛皮（製品化される前の毛皮）、⑦プレート（なめし皮を数枚併せて長方形のプ

レート状にしたもの)の7つに分類しており、上記①から⑦までの分類の順に、品番の上1桁に1から7までの数字を割り振っていた(以下、品番の上1桁が「1」の分類の商品を摘示するとき、「1000番台の商品」ということがあり、他の分類の商品についても同じようにいう。)

エ 在庫ファイルには、商品マスターファイル(ファイル名「L」。以下、個々のファイルについて「L(商品マスター)」などと、ファイル名及びその内容を基に表記する。)等があり、これらを基にコンピューターから出力される在庫に関する資料としては、在庫トータル表等があった。

在庫トータル表は、出力された時点における原告らの在庫商品を「社内在庫」(Aビル内等で保管しているもの)、「委託在庫」(委託販売先への預け在庫)、「加工在庫」(縫製加工先への預け在庫)、「なめし加工在庫」(なめし加工先への預け在庫)に分け、前記の7分類の商品ごとにその各数量並びに仕入れコスト及び純コストの各合計金額を表示したものであり、毎月末に出力されていた。

オ 売上ファイルには、M(日次売上ログ)等があり、これらを基にコンピューターから出力される売上げに関する資料としては、年間実績表等があった(後述(3)オ)。

(3) 販売管理システムによる処理手順等

業務における販売管理システムの処理手順は、以下のとおりであり、本件各事業年度を通じ、これらの処理の際、原告Aと原告Bとの区別はされていなかった(甲3(24、35頁))。

ア 仕入時(甲3(32、35、36、127頁))

商品を仕入れる時は、丁が、個々の商品ごとに、仕入関係書類等に基づいて、品名、仕入先、仕入年月日等に加え、仕入代金等を純コストとして入力する。商品は、品番が割り振られた上でL(商品マスター)に登録され、その品番を表すバーコード等を印刷して当該商品に商品タグを取り付ける。

イ 加工出庫時(甲3(32、36、127、128頁))

商品を加工出庫する時は、丁が、当該原材料等の商品タグを読み取ってL(商品マスター)から商品データを呼び出し、出庫日付、出庫先のコード番号、納期等を追加入力する。これによって、商品データは外注加工先で保管している在庫商品の管理用ファイルであるN(加工在庫マスター)に登録され、L(商品マスター)からは抹消される。

ウ 加工入庫時(甲3(37、38、128頁))

商品を加工入庫する時は、丁が、加工内容に応じて、以下の処理をしていた。

(ア) 加工内容がなめしや染色のみの場合等、加工の前後で商品の形及び数量が変わらない場合には、商品タグを読み取ってN(加工在庫マスター)から商品データを呼び出し、品名、純コスト等を加工内容に応じて修正した上で、加工上がり日を仕入日としてL(商品マスター)に再登録し、品名等の変更に伴い、商品タグを新たに作り直す。これにより、N(加工在庫マスター)上の商品データは抹消される。

(イ) 原毛皮を用いてコート等の製品を作る場合等、加工の前後で形及び数量が変わる場合には、新たな仕入れがあったものとして、加工上がり日を仕入日として、前記アの方法でL(商品マスター)に登録する。この時、純コストにはN(加工在庫マスター)に登録されていた純コストに加工代金を加算した金額を入力する。これにより、N(加工在庫マスター)上の商品データは抹消される。

エ 売上時

(ア) 原告らでは、売上げを、出荷の時点で計上する売上げ（以下「通常売上げ」という。）と、得意先に委託販売商品として出荷（以下「委託出庫」という。）し、商品が売れた時点で計上する売上げ（以下「委託売上げ」という。）の2種類に区分していた。商品の売上げがあった時には、営業担当者が、売上げの種類に応じて、以下の処理を行っていた。

（甲3（38、39、134頁））

a 通常売上げの場合、通常売上用処理プログラムを使用しており、バーコードリーダーで商品タグを読み込んでL（商品マスター）から商品データを呼び出し、売上先、売上金額、売上年月日等を追加入力する。

ただし、L（商品マスター）に登録されていない商品や商品タグが付いていない商品を売り上げるときには、「O」という処理プログラムを使用し、各商品の種別ごとに各端末機のそばにあらかじめ備え付けられているバーコードを読み取って入力画面を表示した上で、当該商品の売上データに加えて、品名、純コスト等を入力する。

b 委託売上げの場合、委託出庫用処理プログラムを使用し、バーコードリーダーで商品タグを読み込んでL（商品マスター）から商品データを呼び出し、出庫年月日等を追加入力し、商品を発送する。委託先で実際に商品が売れると、委託分売上げ用処理プログラムを使用し、P（委託在庫マスター）から当該商品データを呼び出し、売上金額、売上年月日等を追加入力する。

(イ) 上記(ア)の売上入力が行われると、各商品の売上等のデータは、以下のように処理される。

a 原則（甲3（28、39、129、130、260、261頁））

(a) 通常売上げの場合、商品データはM（日次売上ログ）に登録され、L（商品マスター）から抹消される。なお、O処理プログラムを使用した売上げのときは、●●●●番台の品番が割り振られた上で、M（日次売上ログ）に登録される。

(b) 委託売上げの場合、委託出庫の時点で、商品データは、P（委託在庫マスター）に登録されるとともに、L（商品マスター）から抹消される。そして、委託出庫先で実際に委託商品が売れた時点で、商品データは、M（日次売上ログ）に登録されるとともに、P（委託在庫マスター）から抹消される。

b グループ売上げについて（甲3（130頁から132頁まで））

●●●●番台から●●●●番台までの各商品を売り上げた場合には、上記aと異なり、L（商品マスター）から呼び出された商品データを直ちにM（日次売上ログ）に登録することはせず、①明細テーブルと呼ばれるデータの一時保管場所に当該商品データを書き込み、②続けて呼び出した商品の品番の上5桁が、上記明細テーブル上の商品の品番の上5桁と一致する場合には、明細テーブル上の商品データの数量を増やすとともに、売上金額に新たに呼び出した商品の売上金額を加算するという処理を繰り返し、③一連の売上入力の終了後に明細テーブル上の商品データの品番の下4桁を「●●●●」とし、純コストを一番最初に読み込まれた商品に係る純コストに商品点数を乗じた金額とした上で一括してM（日次売上ログ）に書き込み、L（商品マスター）のデータを抹消する（以下、上記の売上処理がされる売上げを「グループ売上げ」という。）。)

c Q商品の売上げについて（甲3（133頁））

コート本体部分である●●●●番台の商品（ライナーコート）は、部品である●●●●番台の商品（襟及びライナー等）と組み合わせて販売されるのが通例であった（以下、ライナーコート並びに襟及びライナー等を組み合わせて販売される商品を、一括して「Q商品」という。）。

Q商品の売上げがあると、本体であるライナーコートと、これに組み合わされる襟及びライナー等の各商品データを、順次L（商品マスター）から呼び出し、本体の純コストに襟及びライナー等の純コストを加算した上で、本体の商品データのみがM（日次売上ログ）に登録され、L（商品マスター）上のデータはいずれも抹消される。

オ 日次処理（甲3（43、125、126、221頁））

（ア） 日々の業務が終了すると、日次処理として、その日の売上データが蓄積されたM（日次売上ログ）を基にして、R（年間集計マスター）の各ファイルの更新が行われる。そして、上記ファイルに記載されているデータを基に、年間実績表作成用のプログラムを用いて年間実績表（押収年間実績表）がプリントアウトされ、丙に渡されていた。

（イ） 年間実績表には、原告らの売上高、売上高から純コストを差し引いた額（原告らは「粗利益」と記載していた。）、現金での売上入金、手形での売上入金及びその他の入金（原告らの売掛金と相殺処理することによって入金したものとして取り扱った分等を含む。以下「その他入金（相殺）」という。）の各金額につき、①出力日の集計額、②各月1日から出力日までの集計額、及び③直近の4月1日から出力日までの集計額が、それぞれ記載されており、これに加えて、出力日現在における売掛金の残高が記載されていた。ただし、昭和61年6月頃以降にプリントアウトされた年間実績表（押収年間実績表）については、「粗利益」欄に、本来表示すべき金額の2分の1の金額が記載されるように年間実績表作成用のプログラムが変更されていた。

（ウ） 丙は、年間実績表（押収年間実績表）を同人の席近くのキャビネットにファイルして保管し、同表記載の売上高や粗利益の各金額等を手帳に書き込んだりしていた。

カ 売上商品の返品、修理、値引きの処理

（ア） 返品（甲3（39、135頁））

商品の返品があったときは、返品用処理プログラムを使用しており、当該商品のタグを読み取り、当該商品データが呼び出されたら、返品日時等のデータを追加する。これにより、M（日時売上ログ）に数量並びに売上げ及び純コストの各金額をマイナスとして登録し、当該商品のデータをL（商品マスター）に再登録する。

（イ） 修理（甲3（39、40、135、136頁））

売り上げた商品を修理のために預かるときは、修理用処理プログラムを使用しており、当該商品のタグを読み取り、必要な事項を入力する。その際、当該商品に上4桁が●●●●の品番が割り振られ、L（商品マスター）及びM（日次売上ログ）に登録される。その際、品名欄には、「エリツメ」、「…ナオシ」等の修理内容や、元の品番及び品名や預り先等が登録される。

（ウ） 値引き（甲3（136、387頁））

商品の値引きを行うときは、原則として、値引き処理用プログラムを使用しており、売上ファイル上に品番を「●●●●●●●●●●」、品名欄に「○○ブンネビキ」等の値引きを示す表示を入力し、値引き金額に相当する金額をマイナスの売上げとして登録する。こ

れにより、売上ファイル上にその値引き相当金額が売掛金からマイナスとして記録され、年間実績表上の売上高もその分だけ減額されることになる。

ただし、原告らは、入金用処理プログラムを使用して、「その他入金（相殺）」の分類で、値引き相当額の入金があったとの取扱いをすることもあった。この処理を行った場合には、各得意先に対する売掛金の残高は値引き相当金額だけ減額されるが、年間実績表上の売上高は減額されない。

キ 売掛金、買掛金及び入金状況の管理

(ア) 売掛金（甲 3（40 頁））

営業担当者は、前記エの売上げ入力時に出力される売上・売掛票を得意先ごとにファイルして保存しており、毎月各得意先の締日に合わせて、コンピューターから、毎月請求残額、当月入金額、当月買上額、当月請求額及び当月取引の明細（品名、数量、単価、金額、通常売上げ・委託売上げ・返品の特等）等が記載された請求書を出し、これと売上・売掛票とを照合確認した上で、各得意先に送付していた。

(イ) 買掛金（甲 3（41、42 頁））

原告らの買掛金の締日及びその支払は、毎月 20 日締め翌月 10 日払となっていたため、戊ほか経理担当者は、毎月 20 日頃にコンピューターから出力された買掛明細書と、仕入先又は外注加工先から送られてきた納品書、請求書等とを照合確認し、丙の決裁を経た後、代金を決済していた。その後、買掛明細書は、納品書や請求書とともにつづられて保管されていた。

(4) 帳簿類の記帳状況（甲 3（48 頁から 50 頁まで））

原告らにおいては、金銭出納帳及び手形受払帳は、原告 A と原告 B の区別なく記帳されていたが、銀行勘定帳（銀行口座の入出金状況を記載したもの）は、原告ら個別に作成されていた。これらの記載は、戊がおおむね正確に行っており、殊更に虚偽の記載をするようなことはなかった。

(5) 純コストの入力について

ア 純コストは、個々の商品ごとに仕入れや加工取引の際に入力される原材料費、加工賃等の合計金額であり、主として、仕入・加工部門の責任者として、その全般を管理する立場にあった丁が直接又は担当者を介して入力していた（甲 3（35 頁））。

イ 仕入れに係る純コストについて、国内仕入れの場合、原毛皮及び毛皮商品の仕入価格がそのまま純コストとして入力され、一方、輸入仕入れの場合には、インボイス記載の原価以外に、運賃、保険料、関税、通関費用及び金利等（以下これらを併せて「輸入諸費用」という。）を、コンピューター入力時の仕入時点での為替相場で円換算して計算した金額が入力されていた（甲 3（187、192、193 頁））。

ウ 外注加工に係る純コストの入力時には、加工の種類に応じて、以下の金額が入力されていた（甲 3（37、38、205、206 頁））。

(ア) 加工の前後で商品の形、数量等が変わる場合には、原則として元の純コストに外注費を加えた金額が入力されていた。ただし、原告らが縫製加工の外注加工先に加工用の生地、副資材又は部品類等を供給する場合には、原告らが外注加工先に生地類やボタン、テープ、ルーシング（飾りひも）等の部品類をそれぞれ売り上げた形にし、その代金を各外注加工先から請求される加工賃と相殺する処理がされていた。

- (イ) 加工の前後で商品の形や数量が変わらない場合には、元の純コストに当該加工賃を加算した金額を入力していた。このとき、加工のために出庫した原毛皮等の余りが返納される場合には、加工返納として処理し、L（商品マスター）に再登録していた。
- エ 丁は、純コスト等を入力する際に、上記アからウまでに加え、以下の調整を行うことがあった。
- (ア) 丁は、輸入仕入れに係る商品の一部につき、一時期、「E」名の架空の外注加工先を設け、そこに加工を外注した形式をとり、外注加工後の純コストとして、仕入時に入力された仕入代金及び輸入諸費用の合計金額に3パーセント加算した金額を入力していた。これは、丁が、その経験上、輸入商品について仕入代金及び輸入諸費用以外の間接経費が生じてくることを把握していたものの、それが純コストに反映されないことを考慮し、上記間接経費を純コストに反映させるべく行ったものであった（甲3（157、190、191頁））。
- (イ) 原告らが自社加工場で縫製した毛皮商品について、以下の処理をするものとしていた（甲3（196、197頁））。
- a 「F」、「G」及び「H」といった架空の外注加工先を設け、他の外注加工先に対するのとはほぼ同様の形式で加工に係る入出庫をしたものとして入力処理をしていた。Fに対する入出庫の入力をする際に加工賃として入力されていた金額は、自社加工場の外国人職人に対して実際に支払われていた報酬金額と同額であったが、G等に対する入出庫の入力をする際に加工賃として入力されていた金額に直接対応する支払は存在しなかった。
- b 納品書等に記載のある加工賃及び原材料の合計金額に5000円程度を上乗せしたり、金額を切り上げたりするなどしたものを純コストとして入力する。
- (ウ) 丁は、①商品の入荷後に検品してそのランク付けを行い、仕入価格等の10パーセントから20パーセントまでの範囲で、上級品について純コストを加算し、低級品について減額するとの調整をする、②売行きが悪い商品がある場合、その商品の純コストを10パーセントから30パーセントまでの範囲で引き下げ、その分を他の売行きのよい商品に上乗せする、③品質が悪いか抱き合せで無理に購入させられた商品で売れることが期待できないものの純コストを零円として、他の売行きの良い商品に上乗せする、④外注加工先から不良品が返納された場合、加工入庫の入力等の際に、不良品を除いた数量で元の仕入原価を除することによって、不良品の仕入原価を他の商品の純コストに折り込む処理をするなどの純コストの調整を行っていた。なお、丁は、上記①から③までの純コストの調整をする時には、上乗せする金額と減額する金額とを同額とし、全体の純コストの金額が変わらないように調整していた。（甲3（218頁））
- (6) 棚卸高について（甲3（46頁から58頁まで）、乙11から13、19から22、52）
- ア 原告らは、本件各事業年度を通じて、全在庫を網羅する実地棚卸しを行ったことはなく、専ら在庫トータル表等を通じて在庫を把握していた。
- イ 原告らは、平成元年4月29日から同年5月1日にかけて、●●●●番台から●●●●番台の商品について、実地棚卸しを行った。その結果、コンピューターの在庫ファイル上は商品があると登録されているにもかかわらず現品が存在しないもの（以下、このようなコンピューターの在庫ファイル上は存在する商品データと対応する現品が存在しないという食い

違いを「アンマッチ」という。)が、●●●●番台の商品だけで計864点発生した。丁がその原因の解明を試みたものの、なお800点余りのアンマッチの原因が不明であったため、アンマッチとなった●●●●番台ないし●●●●番台の商品データがL(商品マスター)等の在庫ファイルから消去されて、S(在庫漏れファイル)に移された。

ウ 原告らは、古くなったり、価値が少なくなったりした在庫商品についても廃棄処分の対象とすることはほとんどなく、値下げや再加工を施すなどして売り上げる方針をとっていた。さらに、原告らは、昭和62年8月頃に、原告らの従業員が商品を横流ししたことが発覚したほか、昭和63年3月頃には外注加工先が加工在庫の商品を持ち逃げする事態が生じたため、その後、在庫管理を慎重に行うようになり、以後、商品の盗難や横流しが問題となることはなかった。

(7) 原告らの決算及び申告の状況

ア 原告らは、経理用システムを利用して、総勘定元帳、貸借対照表、損益計算書等を出力して、これらを原告らの顧問税理士であるK税理士に交付し、同人がこれに修正を行った上で、本件各事業年度に係る法人税の確定申告を行っていた。そして、丙は、K税理士が修正を加えた後の所得金額で確定申告することにつき、少なくとも同意を与えていた。(甲3(52、53頁)、乙39、43から45まで。)

(なお、原告らは、丙がK税理士に対して申告する所得金額を指示したことはなく、K税理士が具体的にどのような処理を行って申告していたのかは知らないと主張する。しかし、丙は、前記(3)オ(ウ)のとおり、年間実績表に記載された粗利益の額等を確認していたのであり、本件各事業年度の確定申告に係る所得金額はこれと大幅にかけ離れた内容になっていたにもかかわらず、丙は当該所得金額に基づく申告を認めていたことからすると、具体的な金額をどちらが提案したかはともかく、K税理士が修正を加えた後の所得金額で確定申告することについて、少なくとも丙が同意していたことは明らかである。この点については、丙も、刑事事件の捜査段階においては、原告らの各申告所得額についてK税理士から相談を受け、それに同意していた旨供述しているところである(乙84)。)。

イ 原告Aの本件A各事業年度の申告状況は、以下のとおりであった(甲3(53頁から55頁まで))。

(ア) 昭和61年3月期(乙87、乙88)

昭和61年3月期について、K税理士は、所得金額を1200万円程度にするため、期末に売上高を2億0705万1841円増やす修正仕訳を行った。

(イ) 昭和62年3月期(乙87)

昭和62年3月期について、K税理士は、所得金額を1500万円程度にするため、決算内容を修正した。

(ウ) 昭和63年3月期(乙2、乙43、87、89)

昭和63年3月期について、原告A所有の不動産売却に伴う不動産譲渡益が約2億3000万円あったことから、丙は、後記エ(イ)のとおり、合計3000万円の不良債権を増した上で、貸倒損失として計2億2979万円を計上するようK税理士に要請し、同税理士は、これを計上することとした。また、K税理士は、所得金額を丙と相談して決めた金額に調整するため、「売上/仮払金」(借方を「売上」、貸方を「仮払金」とする仕訳をいい、他も同様とする。)7億8449万円、「売上/仮受金」3億9764万7655

円という売上げを減額する修正仕訳をした。

(エ) 平成元年3月期(乙91)

平成元年3月期について、K税理士は、所得金額を2200万円程度にするため、「売上/社長借入金」、「売上/仮払金」という売上げを減額する修正仕訳をした。

ウ 原告Bの本件各B事業年度の申告状況は、以下のとおりであった(甲3(55、56頁))。

(ア) 昭和61年9月期(乙44)

昭和61年9月期について、K税理士は、所得金額を1000万円程度にするため、原告Aに対する8億3528万7241円の買掛金を計上した。

(イ) 昭和62年9月期(乙44、88、89)

昭和62年9月期について、原告Bは、同事業年度中に有価証券売却益4億9000万円があったことから、ほぼこれに見合う負債として仮受金4億8500万円を計上した(ただし、これは所得金額の調整には利用されていない)。また、上記(ア)の買掛金の計上を打ち消すために、「買掛金/仕入高」8億3528万7241円の修正仕訳を行った後、「仕入/買掛金」5億7500万6828円等の修正仕訳を行い、仕入れを増額させた。

(ウ) 昭和63年9月期(乙90、93、94)

昭和63年9月期について、原告Bは、決算資料上は約9億円の赤字となる一方、株式の売買益が約3億円あった。K税理士は、所得金額を3500万円程度にするため、「雑収入/売上」とする合計約3億円分の振替伝票を起票して株式の売却益を売上げに振り替えたり、「仮受金/仕入」とする合計6億4000万円分の修正仕訳を行った。

エ 丙は、上記アからウまでのほか、以下の行為を行った(甲3(56から58頁まで)、乙62)。

(ア) 原告Aは、昭和60年4月頃に代金約2億円で購入した大阪市所在の土地建物を、昭和61年1月にT株式会社に代金3億円で売却したが、その際、丙は、知合いに依頼して、上記不動産を同人に代金2億2000万円で売却し、同人からT株式会社に売却されたかのように処理した。

(イ) 丙は、昭和63年3月中旬頃、貸倒損失を計上するため、「UことV」、「W」及び「X株式会社」の3社について、各1000万円ずつの架空売上げを計上するよう各営業担当者に指示した。そして、原告らの従業員は、同月31日、年間実績表には現われない特殊な方法を用い、過去の日付にさかのぼって各1000万円分の架空売上げをコンピューターに入力した。その後、同日分の年間実績表を出力した後、同年4月1日未明に掛けて、通常の方法により、上記3社に対する架空売上げを再入力し、納品書等を出力した。その後、Cは、同年5月21日に貸倒処理とするために、「サイケンホウキ」などと記載された領収書を出力した。以上のとおり水増しされた貸倒損失は、前記イ(ウ)のとおり、他の貸倒損失と併せ、原告Aの昭和63年3月期の損金の額に算入して申告された。(なお、原告らは、丙が、従業員らに対して債権放棄書等を出すように指示した際、3000万円分の不良債権があったからこれを付け加えて欲しい旨伝えたところ、従業員らが上記指示を勘違いし、上記架空売上げを計上した旨主張する。しかし、丙は捜査段階において自ら上記貸倒損失を上乗せするように指示したことを認めていたこと、その他従業員らも丙から上記指示があった旨一致して供述していることに照らし(甲3(504頁)、採用でき

ない。)

(8) 本件査察調査について

ア 査察部は、平成元年10月頃、原告らの在庫商品について実地棚卸しを実施したところ、原因が明らかではないアンマッチが多数発生した(甲3(46、47、305、306頁)、乙80)。

イ 丁は、本件刑事事件の捜査段階において、アンマッチ未解明分の原因について、商品のタグを作成し直す際の二重入力、仕入れを入力する時の二重入力又は出庫の時の入力のし忘れであり、在庫の横流しや盗難等、実際に商品が存在しなくなったことによるものではないと供述していた(乙83)。

ウ 査察部は、本件査察調査の際、昭和61年3月期、昭和62年3月期、昭和63年3月期及び平成元年3月期の年間実績表を押収した(押収年間実績表、甲3(44頁)、乙58)。

エ 査察部は、年間実績表作成用のプログラムについて、粗利益欄の金額を2分の1にして表示するようプログラムが変更されていた(前記(4)オ(イ))のを修正した上で、平成元年9月21日時点でのR(年間集計マスター)のデータに基づいて、昭和61年3月期、昭和62年3月期、昭和63年3月期及び平成元年3月期の復元年間実績表を作成した。押収年間実績表と復元年間実績表の売上げ及び粗利益に関する相違点は、①昭和62年3月期、昭和63年3月期及び平成元年3月期の押収実績表記載の粗利益が、復元年間実績表の対応する記載(査察部は「利益」と記載している。)の半分となっていること、及び②昭和63年3月期の押収年間実績表記載の昭和63年3月分の売上高が、復元年間実績表の対応する売上高を、3000万円下回っていることである。(甲3(121頁から123頁まで)、乙59、63、64)

2 争点(1)(推計課税の必要性について)

前記認定事実(第3の1)(1)から(3)まで、(6)ア、イ、(8)ア、イによれば、原告らの公表経理上は、原告Aが原毛皮及び製品等を仕入れて原告Bに販売し、原告Bがこれを製品化して他に販売するという関係にあるとされていたが、原告Aが原告Bに原毛皮及び製品等を販売するに当たっては、取引金額等の取決めが全く行われておらず、具体的な取引状況を示す資料も作成されていなかったというのである。したがって、原告Aの売上高及び棚卸高並びに原告Bの仕入高及び棚卸高を確定することは不可能であるといえる。また、原告らは、外注加工については外注費を全て原告Bで計上しているところ、上記の理由により、加工を外注した原毛皮の所有権がどの時点で原告Aから原告Bに移転するかが明らかではないため、原告Bで計上した外注費のどの部分を原告Aで計上すべきであるかは明らかではなく、原告ら個別の外注費を確定することも不可能であるといえる。そもそも、原告らは本件各事業年度において実地棚卸しをしておらず、コンピューター上の在庫データも不正確であったことからすると、原告ら合算でも棚卸高を把握することは困難というべきである。以上に照らすと、本件各事業年度において、原告ら個別の売上総利益を実額で認定することができず、推計課税の必要性が認められることは明らかである。

3 争点(2)(被告主張の推計方法の合理性)について

(1) 推計課税は実額を把握する資料がないときに、やむを得ず間接的資料により所得を推計するものであるから、推計の方法は最もよく実際の所得に近似した数値を算出し得る合理的なものであることを必要とする。もっとも、推計課税を認めた法の趣旨によれば、被告主張の推計方法に一応の合理性が認められる場合は、特段の反証がない限り、その推計方法によって算出

される課税標準等の額が真実の課税標準等の額に合致するとの事実上の推定をすることができ、これに対して原告らが他の推計方法の方がより合理的なものであることを立証した場合には、上記事実上の推定は覆されるというべきである。

以上の観点から、まず、被告主張の推計方法が一応の合理性を備えたものといえるかについて検討する。

(2) 売上総利益を原告ら合算で算出すること等の合理性

ア 被告主張の推計方法において、原告ら合算による売上高及び売上原価を算出し、それによって得られた売上総利益の金額を原告らに2分の1の割合で案分し、原告ら個別の売上総利益を算出し、この金額に原告ら個別の販売費及び一般管理費、営業外損益並びに特別損益を加減算して、原告らの所得を算出したことの合理性について検討する。

イ 前記前提事実(1)及び前記認定事実(2)、(3)によれば、原告らでは、1台のコンピューターによって、両社を一体として売上げ、仕入れ、外注加工及び在庫等の管理を行っており、原告らと各取引先との間の対外的な取引状況については、このコンピューターから出力される請求書や買掛明細書等の資料によって明らかにすることができる上、原告らは、同じAビルに事務所を構え、丙が原告ら全体を実質的に統括しており、原告らの従業員も両社の業務にほとんど区別なく従事するなど、原告らの業務は渾然一体となっていたというのである。このことからすると、原告らの売上げ及び売上原価の算定に関しては、原告らを一体として扱うよりほかに方法はなく、かつ、それが原告らの実体に即しているというべきである。

もっとも、前記認定事実(4)及び弁論の全趣旨に照らせば、販売費及び一般管理費並びに営業外収入等は、経理担当者において、銀行勘定帳等を基におおむね正確に把握されていたのであり、これらを原告ら個別に認定することは可能であったというべきであるから、売上高及び売上原価の関係について両社一体として扱い、原告ら合算の売上総利益を算出した上で、これを原告らに案分して原告ら個別の売上総利益を算出し、これに原告ら個別の販売費及び一般管理費、営業外損益並びに特別損益をそれぞれ加減算して原告ら個別の所得の金額を推計するという手法は、一定の合理性を有するものといえる。そして、売上総利益を原告らに案分する割合としては、特に差を設けるべき事情もうかがえないから、原告らに2分の1ずつの割合で売上総利益を案分するのが相当である。

ウ 被告主張の推計方法の一般的な合理性は以上述べたとおりであるが、そこで算定される売上総利益の金額に具体的な合理性が認められるか否かは、原告ら合算の売上高及び売上原価の算定方法に基礎数値としての一定の正確性が認められるか否かに掛かっている。そして、被告は、押収年間実績表記載の売上高を原告ら合算の売上高とし、復元年間実績表記載の売上高と利益の差額(年間実績表上の純コスト)を原告ら合算の売上原価として主張するものであるから、その基礎数値としての正確性について検討する。

(3) 原告ら合算の売上高の算定について

ア 前記認定事実(3)エからカまでによれば、年間実績表記載の売上高は、原告らにおいて各月に売上処理又は修理処理の際に入力された売上金額の合計から、返品処理された商品の売上金額及び値引処理の際に入力された値引金額を控除したものと認められる。したがって、年間実績表記載の売上高は、原告ら合算での売上高を正確に反映したものといえる。

イ なお、押収年間実績表と復元年間実績表の売上げを比較すると、昭和63年3月期の押収年間実績表記載の昭和63年3月分の売上高が、復元年間実績表の対応する売上高を、30

00万円下回っているため、いずれの金額を採用すべきかが問題となる（前記認定事実(8)エ）。

前記認定事実(7)エ(イ)及び証拠（甲3（146頁））によれば、上記3000万円の差額が生じた原因は、Cが、昭和63年3月31日に昭和63年3月期の押収年間実績表を出力した後、同年4月1日にかけて、売上日付を同年3月31日として、合計3000万円の架空売上げを入力したところ、これがR（年間集計マスター）に反映された結果、これを出力した復元年間実績表の売上高に上記架空入力分が計上されたためであると認められる。したがって、原告ら合算の売上高を認定するに当たっては、上記架空売上げの入力の影響を受けていない押収年間実績表記載の金額を採用するのが相当である。

ウ これに対し、原告らは、原告ら合算の売上高を押収年間実績表記載の金額どおり認定するのは不合理であり、別表4の「請求人主張（売上高）」の「②値引き戻り高の補正」、「③売上げ返金の補正」及び「④売掛残と買掛残の違算の修正」欄記載の各金額を、原告ら合算の売上高から減額すべきであると主張するので、以下検討を加える。

(ア) 「②値引き戻り高の補正」について

a 原告らは、別表4の「②値引き戻り高の補正」欄記載の金額は、原告らが「その他入金（相殺）」として計上していた入金額であるところ、上記金額には、本来売上高から減額されるべき「売上歩引」や「協賛金」等の値引戻り高が含まれているから、これを売上高から控除すべきであると主張している。

b そこで、検討するのに、前記認定事実(3)カ(ウ)のとおり、原告らは、商品の値引きを行う際に、計上する売上高は減額せず、その代わり入金用処理プログラムを使用して、「その他入金（相殺）」の分類で、値引き相当金額の入金があったとして、売掛金を減額する処理を行うことがあった。上記方法による値引き処理が行われた場合には、年間実績表記載の売上高には、値引きが反映されないままになることからすると、「その他入金（相殺）」の一部を売上高から控除すべきであるという原告らの主張にも全く理由がないわけではない。

しかし、原告らは、昭和61年9月期の確定申告では、「その他入金（相殺）」欄記載の金額を原告Bの売上高から控除していたが、昭和62年9月期及び昭和63年9月期の確定申告では、「その他入金（相殺）」欄記載の金額を売上高から控除する代わりに、原告Bの支払手数料として損金の額に算入していたことが認められること（甲3（388、389頁））からすると、「その他入金（相殺）」の中には原告らの損金として扱われるべきものも相当程度含まれていたものとみるべきである。

そして、被告主張の推計方法は、昭和61年9月期以前の「その他入金（相殺）」欄記載の金額は売上高の中から控除すべきではなく、その代わりに支払手数料として原告Bの「販売費及び一般管理費」に算入する方法によって、原告らの所得に反映すべきものとして処理しているのであり（甲2の2（38、39頁））、当該取扱いは、昭和62年9月期及び昭和63年9月期における原告らの取扱いと平仄をそろえるものであるから、原告らの所得を把握する方法として相当性が認められる。したがって、原告らの主張は採用できない。

(イ) 「③売上げ返金の補正」について

a 原告らは、株式会社Y、W及び株式会社Zに対して、昭和60年4月1日から同年7

月1日までの期間に合計1523万7400円の売上分の返金をしているにもかかわらずコンピューター上は処理がされていないから、上記金額が売上高から減額されるべきであると主張する。

- b しかし、原告らが商品の販売先に対して返金をする場合には、商品の返品を受けるのが通常であると考えられるが、原告らの主張する期間に当該取引先から商品の返品を受けたという処理がされたことをうかがわせる事情は見当たらない。したがって、原告らが返金をしたことを裏付ける的確な証拠はないというべきであり、原告らの主張は採用できない。

(ウ) 「④売掛残と買掛残の違算の修正」について

- a 原告らは、平成元年3月末日現在、㊸、㊹、㊺、d株式会社、株式会社e及びfに対する売掛金の残高については、各取引先が計上した買掛金の残高との間に違算が生じており、その差額である別表4の「④売掛残と買掛残の違算の修正」欄記載の金額については売上高から減額されるべきであると主張する。

- b 上記主張は、原告らの計上した売掛金の残高よりも原告らの取引先が計上した買掛金の残高の方が信用性が高いことを前提とするものである。しかし、前記認定事実(3)、(4)にみた販売管理システムの仕組み及び売掛金の管理状況に照らすと、原告らにおける売上金の管理はある程度信頼性が高いと考えられ、具体的に原告らにおける売上げの集計に問題があったことをうかがわせる事情もない。一方、原告らの主張する各取引先が計上した買掛金残高というのは、原告らがはがきで行った照会に対する返信で示された金額にすぎず(甲137)、相手方が買掛金の残高を過少申告している可能性も否定できない。したがって、原告らの計上した売掛金の残高よりも原告らの取引先が計上した買掛金の残高の方が信用性が高いとはいえず、原告らの主張は採用できない。

エ 以上に照らせば、押収年間実績表記載の売上高は原告ら合算の売上高を正確に反映したものであるといえる。

(4) 原告ら合算の売上原価の算出について

ア 被告主張の推計方法は、原告ら合算での売上原価を、復元年間実績表記載の売上げ(ただし、昭和63年3月分については、架空売上げであると認められる(前記(3)イ)3000万円を控除した金額。以下同じ。)と利益との差額(復元年間実績表上の純コスト)としている。前記認定事実(3)エからカまで、(5)によれば、上記金額は、対象期間内に売り上げられた各商品について入力された純コストの金額の合計から、同期間内に返品処理された各商品の純コストの金額を控除したものを、ほぼ正確に集計したものであると認められる。

なお、前記認定事実(3)エ(イ)bのとおり、グループ売上げについては、最初に入力された商品の純コストに、売り上げられた商品数を乗じた金額が純コストとして記録されるから、一番最初に読み込まれた商品の純コストとその余の商品の純コストが異なる場合には、個々の商品の純コストが正確に集計されていないことになる。しかし、上記処理によれば、常に過少な純コストが記録されるわけではなく、それと同じ頻度で過大な純コストが記録されることになると考えられるから、被告主張の推計方法の合理性を直ちに左右するものではないとみるべきである。

イ ところで、法人税法22条4項、3項1号は、売上原価は、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って計算されるものとし、企業会計原則は、棚卸資産を販売等した場合

の売上原価は、「売上原価＝期首棚卸高＋期中仕入高－期末棚卸高」の計算方法を用いて算定されるべきものとしている。しかし、一般に売上原価が上記方法によって算定されるべきものとされているのは、個々の棚卸資産の売上げごとに対応する原価を算定することが困難であるからにすぎず、個々の商品ごとに仕入れ、製造、売上げ等の過程が管理されていて、各商品の売上げに対応する原価が判明するといえるのであれば、直接これを売上原価として計上することに問題はないといえる。したがって、商品ごとに入力されている純コストが、各商品の仕入れ、製造、販売の過程で発生する原価を集積したものだといえるのであれば、被告の主張する売上原価の算定方法は会計処理の基準に照らしても妥当なものといえる。

ウ 次に、純コストとして、個々の商品に対応する売上原価そのものが正確に入力されていたかどうかを検討するに、前記認定事実(5)(ア)から(ウ)までのとおり、純コストには、基本的に、個々の商品の仕入れ及び加工入庫時に、仕入代金（輸入商品については、輸入諸費用を含む。以下同じ。）及び外注費が計上されていたと認められる。

もっとも、個々の商品の仕入れ、製造、販売の過程で発生する売上原価と認めるべき費用は、これらにとどまるものではなく、個別商品の仕入れ、加工等の動きと連動しておらず、商品1点当たりの金額を算定することが困難又は著しく煩雑な費用も含まれるものと考えられるところ、これらの費用については、各商品の仕入又は加工入庫時において、実額で純コストに反映させることは、実際上不可能といえる。また、前記認定事実(5)エのとおり、丁は、商品の品質や売行きに応じて、純コスト金額を調整することがあり、その結果、個々の商品と本来の原価が必ずしも対応しない場合が生じていたものと認められる。そうすると、原告らにおいて、純コストとして、個々の商品に対応する売上原価そのものが正確に入力されていたということとはできない。

エ しかしながら、前記認定事実(5)ウ(ア)、エによれば、丁は、輸入商品に関し、その一部について、純コストの金額を3パーセント相当加算していたこと、社内加工された商品について、全く支払の事実のない架空の加工賃を各商品の純コストに上乗せしたり、金額を切り上げるなどした上で純コストを入力したりしていたこと、原告らが生地類や部品類を外注加工先に提供する場合には、これらを外注加工先に売り上げ、その代金を各外注加工先から請求される外注費と相殺する扱いにすることによって、実際に支払われる外注費より高額の外注費を計上していたことが認められる。これらの純コストの上乗せ状況等を考慮すると、丁は、個々の商品の仕入代金及び外注費のみならず、これらには含まれない間接的な経費をも純コストに反映させるため、様々な試みをしていたものといえることができる。

また、前記認定事実(5)エ(ウ)に認定した丁による純コストの調整については、いずれも上乗せする純コストと減額する純コストを同額にして、全体の純コストの合計金額を変更しないようにしていたというのであるから、上記調整によって、個々の商品の純コストと売上原価の対応関係が一部失われているとしても、一定期間に売り上げられた商品全体で見ると、純コストの合計額が実際の売上原価の合計額に近似したものであるという評価の妨げにはならない。

上記に加えて、前記認定事実(3)オ(イ)のとおり、昭和61年6月頃以前に出力された押収年間実績表の「利益」欄の金額は原告ら合算の売上総利益（ただし為替差損益による調整をしていないもの）、昭和61年6月頃以降に出力された押収年間実績表の同欄の金額は原告ら合算の売上総利益（ただし為替差損益による調整をしていないもの）の2分の1を表示

していたことになるところ、前記認定事実(3)オ(ウ)のとおり、丙は、押収年間実績表記載の売上高や粗利益等を手帳に書き込むなどしていたというのである。これらの事実からすると、丙は押収年間実績表の粗利益欄に記載された金額を、原告ら合算の売上総利益額(ただし昭和61年6月頃以降に出力されたものについてはその2分の1の額)と認識し、そのまま是認していたものと考えられる。

オ 以上に照らすと、個々の商品について入力された純コストをそのまま当該商品に個別に対応した売上原価とみることはできないものの、一定期間内に売り上げられた商品に係る純コストを集積した結果である復元年間実績表上の純コストは、当該商品に対応する売上原価を推認するための相当信頼に値する資料ということができ、原告らの売上原価を認定するための基礎数値としての正確性が認められるというべきである。

カ これに対し、原告らは、本件各事業年度において、年間実績表上の純コストには計上されていないが売上原価に計上されるべき金額が、合計47億4516万8822円あるとして、純コストの数値を売上原価とすることは不合理であると主張するので、以下検討を加える。

(ア) 商品の紛失

a 原告らは、被告主張の推計方法によると、商品の紛失による損金は売上原価に含まれないことになるところ、原因が未解明のアンマッチは、全て商品の紛失が原因であり、その評価額の合計である4億9893万6585円(在庫ファイルに登録されているものについて3億3900万7495円、在庫漏れファイルに登録されているものについて1億5992万9090円)が売上原価に計上されるべきであると主張する。

b 確かに、被告主張の推計方法では、売り上げられた商品について入力された純コストを基に売上原価を算出するため、紛失した商品について入力された純コストに相当する紛失損は売上原価に反映されないことになる。

そこで検討するのに、前記認定事実(3)の原告らにおける商品管理状況を踏まえてアンマッチの発生原因を考えると、商品の登録時の入力ミスや、商品タグの紛失等による再登録等を原因とするコンピューターへの二重登録も考えられ、必ずしも商品の紛失が原因であるとは限らないといえることができる。また、丁は平成元年4月末に●●●●番台から●●●●番台の商品について棚卸しを実施した際に、多数のアンマッチが発見されたところ(前記認定事実(6)イ)、仮に原告らが多数のアンマッチが商品の紛失によるもので損失が発生していたと考えていたならば、一時商品の盗難や横流しが判明した経緯(前記認定事実(6)ウ)に鑑みても、そのことを問題視して、紛失の原因を解明し、その防止策を講じようと試みるのが自然である。しかし、原告らにおいて、そうした対応をとった様子がうかがえないことからすると、原告らは商品の紛失以外の原因によってアンマッチが生じていると理解していたものと推認でき、現に、丁は、本件刑事事件の捜査段階において、アンマッチ未解明分の原因について、商品のタグを作成し直す際の二重入力、仕入れを入力する時の二重入力又は出庫の時の入力のし忘れであり、原告らにおいては、商品の盗難や横流しはなかった旨供述しているところである(乙83)。

c 以上からすると、原告らにおいて商品が紛失したことによってアンマッチが生じていたとしても、それによる損失は大きくないというべきであり、当該紛失損が売上原価に反映されないことを考慮したとしても、なお被告主張の推計方法の一応の合理性は否定されないというべきである。

(イ) 評価損について

- a 原告らは、丁らは、本件査察時に商品タグが付いていない商品等及びクリーニング室に保管されていた商品につき、商品の陳腐化による評価損が生じており、取得原価と時価との差額である9528万4038円（L（商品マスター）等の在庫ファイルに登録されているものについて3708万1974円、S（在庫漏れファイル）に登録されているものについて5820万2064円）は、売上原価に計上されるべきであると主張する。
- b そこで検討するのに、法人税法33条1項は、資産の評価損を原則として損金の額に算入しないものとし、例外として、同条2項で、内国法人の有する資産につき、災害による著しい損傷により当該資産の価額がその帳簿価額を下回ることとなったことその他の政令で定める事実が生じた場合において、その内国法人が当該資産の評価換えをして損金経理によりその帳簿価額を減額したときは、その評価換えをした日の属する事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入するものとしている。このように、法人税法は、評価損を損金に算入できる場合を限定した上で、損金経理によりその帳簿価額を減額したことを、評価損を損金に算入するための要件としている。そして、原告らは、本件各事業年度を通じて、棚卸資産の評価換えの経理処理を経て確定決算上評価損として計上したことはなかったと認められる（甲3（372から374頁）、乙11から13まで、19から22まで）から、原告らの主張する評価損を損金の額に算入することはできず、原告らの商品に係る評価損が売上原価に反映されなかったとしても、被告主張の推計方法の合理性を左右するものではないというべきである。
- c なお、原告らは、本件各事業年度において評価損の反映されない推計方法によって売上原価を算出した場合、その後の事業年度において通常の計算方法によって売上原価を算出している結果、本件各事業年度後に商品を廉価販売した分については、評価損に係る損失が計上できないままとなり、不当であるとも主張するようである。確かに、原告らが本件各事業年度直後の事業年度（原告Aについて平成2年3月期、原告Bについて平成元年9月期）の期首棚卸高の算出において、その時点の時価（すなわち、仕入後に生じた評価損を反映した価格）によって評価しているのであれば、原告らにおいて評価損に係る損失を計上する機会は失われることとなる。しかし、評価損の発生時期及びその金額を事後的に確定した上、所得の推計過程で評価損を適切に反映することは極めて困難であるところ、その原因は、原告らが実地棚卸しや損金経理をせず、適切な棚卸高の管理を怠っていたことにあることからすると、そのような結果が生じたとしてもやむを得ないというべきである。

(ウ) 仕入高の補充されるべき金額

- a 原告らは、①●●●●番台の商品（前記認定事実(3)エ(イ)a(a)参照）のうち、一定の仕入日が入力されている商品については、売上時点における商品の時価を純コストとして入力しているところ、本件各事業年度においては商品価格が下落傾向にあったため、入力された純コストは、実際の仕入価格より低額になっているから、差額である3億0889万6323円が売上原価に計上されるべきである（別表7「純コスト合計」①参照）、②純コストが0とされている商品については、純コストに本来入力されるべき金額より低額な金額が入力されているものであり、その差額は1617万2472円（同

表「純コスト合計」②から⑧までの合計金額に相当する。)であるから、上記金額は売上原価に計上されるべきであると主張する。

- b しかし、上記①の主張について、原告らが3億0889万6323円という金額を主張する根拠は、必ずしも明らかではない(なお、証拠(甲12)によると、上記金額は、売り上げられた商品について実際に入力されていた純コストの合計額であるようにみえ、計上漏れの金額とは無関係というべきである。)

加えて、証拠(甲12から14まで)によると、●●●●番台の商品は、その大部分が販売促進商品、カタログや納品書、副資材・部品類又はスクラップ商品等であって、元々商品として個別管理することが予定されておらず、それ自体の販売の重要性は低く、仮に商品価格の下落の影響により、原告らが仕入価額より低額な金額を純コストに入力していたとしても、原告らが売り上げた全商品の売上原価に占める割合はわずかなものであるとみることが出来る。加えて、原告らの主張する「●●●●番台の商品のうち、一定の仕入日が入力されている商品」の売上金額の合計は、3億2604万3507円(3億0180万5917円+555万115円+1837万8500円+30万7975円)であり、これに係る純コストの金額が3億0889万6323円(2億8653万7960円+435万7457円+1782万4413円+17万6493円)であり、純コストの金額の売上金額に占める割合が94.7パーセントになっていることからすると、全体として、売上時に適正な純コスト又はそれを上回る純コストが入力されていたものと推認できる。

以上からすると、原告らの主張は採用できない。

- c また、上記②の主張について、原告らは、一部の商品について減額した金額を純コストとして入力し、他の商品に同額の純コストを上乗せすることがあったというのであるから(前記認定事実(5)エ(ウ))、個々の商品の純コストについて、本来入力されるべき金額より低い金額が入力されていたとしても、そのことが直ちに全体としての売上原価の過少計上につながるものではない(前記ウからオまで)。したがって、純コストが0とされている商品のみに着目して、売上原価の過少計上があるということはできず、原告らの主張は採用できない。

(エ) 棚卸し商品の評価損

- a 原告らは、本件査察調査時点の棚卸商品には、損傷や陳腐化等の原因による評価損が生じたものがあり、合計8億4542万6363円が売上原価に計上されるべきであると主張する。
- b しかし、原告らは、本件各事業年度を通じて、棚卸資産の評価換えの経理処理を経て確定決算上評価損として計上したことはなかったと認められるから(甲3(374頁))、前記(イ)に述べたとおり、原告らの商品に係る評価損が売上原価に反映されないことは、被告主張の推計方法の合理性を左右するものではない。

(オ) 「最終仕入原価法」による棚卸金額の減額について

- a 原告らは、原告らの棚卸資産の評価は、「最終仕入原価法」によって行うべきであるところ、円高の進行及び輸入商品のドル建て価格の下落によって、本件各事業年度の期間に合計9億5608万7434円の棚卸高の減少が発生しており、上記金額が売上原価に計上されるべきであると主張する。

b しかし、最終仕入原価法は、期末棚卸資産をその種類等（種類、品質及び型）ごとに分類した上で、その分類ごとに、それぞれの数量に最終に仕入れた商品の原価を乗じて評価するというものであるところ、原告らの取扱商品は、原毛皮の原産地及び品質、製品のデザイン、サイズ等の仕上状況等がそれぞれ異なる商品であって、現に原告らは、●●●●番台の商品以外は個々の商品ごとに個別管理を行っていたこと（前記認定事実（3））からすると、●●●●番台の商品以外の商品については、最終仕入原価法に適した種類等ごとに分類することが可能な商品ではなかったというべきである。

ところで、法人税法施行令31条2項は、税務署長は、内国法人が棚卸資産につき選定した評価の方法（評価の方法を届け出なかった内国法人がよるべきこととされている評価の方法を含む。）により評価しなかった場合において、その内国法人が行った評価の方法が同施行令28条1項に規定する評価の方法のうちいずれかの方法に該当し、かつ、その行った評価の方法によってもその内国法人の各事業年度の所得の金額の計算を適正に行うことができると認めるときは、その行った評価の方法により計算した各事業年度の所得の金額を基礎として更正又は決定をすることができるものとしている。そして、原告らは、商品を個別管理し、各商品ごとに純コストを記録していたことに照らすと、同施行令28条1項1号イの個別法の方法によってもその内国法人の各事業年度の所得の金額の計算を適正に行うことができるといえるべきである。

以上によれば、当該商品に係る実際の仕入代金等が入力された純コストを基に売上原価を認定しているため、本件各事業年度における円高の進行及び輸入商品のドル建て価格の下落が考慮されないとしても、一定の正確性をもって原告らの売上原価を把握できるとの評価は左右されないといえるべきである。

c なお、原告らは、被告の主張する売上原価の推計方法は、本件各事業年度における為替変動が反映されておらず、その後の事業年度は、通常の計算方法によって売上原価を算出している結果として、最終仕入原価法を用いることによって計上できなかったはずの損失が、その後の事業年度においても計上できないままとなり、不当であるとも主張するようである。しかし、処分行政庁が、本件各事業年度原告らの行っていた個別法により計算した所得の金額を基礎として更正等を行うことができるのは、上記bのとおりであって、仮にその後の事業年度について原告らが本来的な資産の評価方法を採用したことにより、上記損失が計上できなくなったとしても、そのような事態は元々法人税法施行令が予定しているといえるべきであるから、原告らの主張は採用できない。

(カ) 純コストが低額なもの

a 原告らは、売上ファイル中の純コストの金額が売上金額の半分以下となっている商品については、純コストに本来入力されるべき金額より低額な金額が入力されているものであり、その差額は180万9488円であるから、上記金額は売上原価に計上されるべきであると主張する。

b しかし、純コストに本来入力されるべき金額より低額な金額が入力されている商品が存在することが直ちに売上原価の過少計上につながるものではないことは、前記(ウ)に述べたとおりである。また、丁による入力ミスによって純コストが過少に入力される可能性は否定できないものの、それと同じ確率で過大に入力されることも併せ考慮すると、個々の商品について単に純コストが低額とされていることをもって、被告主張の推計方

法の合理性は否定されないというべきである。

(キ) 純コストが0とされているもの

- a 原告は、売上ファイル中の純コストの金額が0となっている商品については、純コストに本来入力されるべき金額との間に差額が生じているから、差額である329万9290円は、売上原価に計上されるべきであると主張する。
- b しかし、純コストに本来入力されるべき金額より低い金額が入力されていたとしている商品が存在することが直ちに売上原価の過少計上につながるものではないのは、前記(ウ)、(カ)に述べたとおりである。

(ク) グループ売上げ(●●●●番台)の純コストについて

- a 原告らは、●●●●番台から●●●●番台までの商品については、売り上げた商品の純コストが、正確に集計されていないところ、正しく集計された場合の金額との差額は9578万0708円であり、これは売上原価に計上されるべきであると主張する。
- b しかし、グループ売上げについて純コストが正確に集計されないことが直ちに売上原価の過少計上につながるものではないのは、前記アに述べたとおりであり、原告らの主張は採用できない。

(ケ) Q商品の純コストについて

- a 原告らは、Q商品については、プログラムミス等から、売り上げた商品の純コストが、正確に集計されていないところ、正しく集計された場合の金額との差額は8151万1783円であり、これは売上原価に計上されるべきであると主張する。
- b しかし、原告らはプログラムミスの内容について、具体的に主張しておらず、原告らの引用する証拠(甲106、108、113、115、119、120、128)をみても、純コストの過少計上につながるプログラムミスがあったことを認めるに足りる証拠はない。
- c なお、原告らが正しく集計された場合の金額との差額は8151万1783円であると主張する根拠は主張上明確ではないが、証拠(甲51)によると、①売上ファイル上に記録されたQ商品2万1211点のうち、本体、襟及びライナーの各品番や純コストの明細が完全に記録されている5298件の売上げデータから、純コストが0となっているもの、加工賃のみ純コストに反映しているもの、加工賃より純コストが安いもの、本体の純コストが加工賃よりも安いもの(147件)を除いた5151件を抽出する、②上記5151件について、上4桁の品番別に分類すると73種類となり、各品番ごとに純コストの合計金額を商品点数で除することにより、各品番ごとの平均純コストを算出する、③売上ファイル上に記録されたQ商品のうち、②の73種類の品番の商品は1万2793件存在し、これに②の平均純コストを用いてあるべき純コストの合計額を算出すると、4億9055万8995円となるが、実際に記録されている純コストの合計額は4億4334万1303円であり、4721万7692円(実際に記録されている金額の10.65パーセント)の過少計上が生じている、④売上ファイル上に記録されたQ商品のうち、②の73種類の品番以外の商品8418点について、実際に記録されている純コストの合計額は3億2201万0250円であるから、これに10.65パーセントを乗じた3429万4091円の過少計上が生じている、⑤したがって、売上ファイルに記録されたQ商品全体で、4721万7692円+3429万4091円＝

8151万4091円の過少計上が生じている、というものと理解できる。

しかし、上記計算方法は、品番ごとの純コストの平均額を算出する際に、純コストが0となっているもの、加工賃のみ純コストに反映しているもの、加工賃より純コストが安いもの、本体の純コストが加工賃よりも安いものは誤った入力されたものとして、これらを算定の基礎から除外している。前記認定事実(5)エ(ウ)のとおり、丁は一部の商品について純コストに減額した金額を入力し、他の商品に同額の純コストを上乗せすることがあったというのであるから、純コストが0又は低額の金額が入力されている商品を除外しながら、純コストが上乗せされた商品を除外しないという原告らの平均純コストの算出方法は、平均純コストを過大に見積もるものといわざるを得ず、原告らの主張する金額には合理的な根拠がない。

(コ) 間接経費について

原告らは、純コストとして入力されていない間接経費が1億8267万8348円(国内仕入れ及び外注費に係るものが1億4755万9266円、輸入仕入れに係るものが2507万9082円)発生しているから、これを売上原価に計上するべきであると主張する。

しかし、前記(4)ウからオまででみたところによれば、上記間接経費は純コストに反映されているものと推認できるので、年間実績表上の純コストの集計額から一定の正確性をもって原告らの売上原価を把握できるとの評価は左右されないというべきである。

(サ) 空き品番について

- a 原告らは、コンピューター・データ上の空き品番は、商品の紛失等によって生じたものであり、6億8139万2758円が売上原価に計上されるべきであると主張する。
- b しかし、原告らにおいて商品の紛失はまれであったと考えられることは、前記(ア)のとおりである。そして、空き品番が発生する原因としては、商品の紛失以外にも、商品の二重登録が判明したときの商品データの抹消、グループ売上げの際の商品データの抹消(前記認定事実(3)エ(イ)b)、Q商品の売上げの際の●●●●番台の商品データの抹消(前記認定事実(3)エ(イ)c)等が考えられることからすると、仮に商品の紛失を原因に空き品番が生じていたとしても、それに係る損失は大きくないというべきである。したがって、空き品番に対応する商品の一部が紛失している可能性があり、それによる損失が純コストに反映されないことを考慮したとしても、年間実績表上の純コストの集計額から一定の正確性をもって原告らの売上原価を把握できるとの評価は左右されないというべきである。

(シ) 原毛皮について

- a 原告らは、仕入れた原毛皮等の中に、不良品が発生したり、外注加工先において紛失したりするなどして製品化されなかったものがあり、これらによって5億6153万4995円の損失が生じているから、上記金額は売上原価に計上されるべきであると主張する。
- b まず、原毛皮等に不良品が発生したことによる損失についてみると、原告らは、加工先から返納を受けた不良品については、その一部をスクラップ売上げの対象としたほかは、Aビルの中等にそのまま保管していたと認められる(甲3(47、48頁))から、上記不良品の発生による損失は、その大半が資産の評価損であるというべきである。そ

して、原告らは、本件各事業年度を通じて、棚卸資産の評価換えの経理処理を経て確定決算上評価損として計上したことはなかったと認められるから（甲3（374頁））、前記（イ）に述べたとおり、原告らの商品に係る評価損が売上原価に反映されないことは、被告主張の推計方法の合理性を左右するものではない。

c また、原告らの外注加工先において商品が紛失する事態が多かったことをうかがわせる証拠はないし、これが生じた場合でも、それに係る損失は外注加工先が負担するのが通常であり、原告らがこれを負担することは例外的であると考えられる。したがって、外注加工先における商品の紛失を理由に発生した紛失損が売上原価に反映されないことを考慮したとしても、年間実績表上の純コストの集計額から一定の正確性をもって原告らの売上原価を把握できるとの評価は左右されないというべきである。

（ス） 純コストを減額して入力した商品について

a 原告らは、為替の変動や原毛皮価額の相場下落等を考慮し、純コストに原材料費及び加工賃を減額した金額を入力した商品が存在し、その差額は29万8652円であり、上記金額は売上原価に計上されるべきであると主張する。

b しかし、純コストに本来入力されるべき金額より低い金額が入力されている商品が存在することが直ちに売上原価の過少計上につながるものではないのは前記（ウ）、（カ）、（キ）に述べたとおりである。したがって、原告らの主張は採用できない。

（セ） 返品後に空き品番とされた商品の純コストについて

a 原告らは、返品を受けた商品について、在庫ファイルに当該商品に係る品番がないものが存在するところ、その原因は商品の紛失等であるから、その純コストの合計額である3614万3703円が売上原価に計上されるべきであると主張する。

b しかし、原告らにおいて商品の紛失はまれであったと考えられること、空き品番が発生する原因は、商品の紛失以外にも考えられることは前記（サ）に述べたとおりである。したがって、原告らの主張は採用できない。

（ソ） 返品後に紛失した商品について

a 原告らは、返品を受けた商品について、S（在庫漏れファイル）に当該商品に係るデータが存在するが、その他の在庫ファイルにデータがないものが存在するところ、その原因は商品の紛失等であるから、その純コストの合計額である3377万9532円が売上原価に計上されるべきであると主張する。

b しかし、原告らにおいて商品の紛失はまれであったと考えられることは前記（サ）に述べたとおりである。したがって、原告らの主張は採用できない。

（タ） 二重入力された商品について

a 原告らは、在庫ファイルに二重入力されたデータに係る純コスト1581万4980円は売上原価に計上されるべきであると主張する。

b しかし、データの二重入力がかかることによって、原告らに損失が生じる理由は明らかではなく、原告らの主張は採用できない。

（チ） 簿外で仕入れた商品について

a 原告らは、仕入先コードが●●●、●●●又は●●●となっている商品データは、簿外で仕入れた商品であって公表経理に表れておらず、仕入れ原価である3億3259万7414円が売上原価に計上されるべきであると主張する。

b しかし、被告主張の推計方法においては、売上処理がされた商品について入力された純コストの数字を基礎に売上原価を算定しているのものであって、簿外で仕入れた商品であっても、その仕入れ原価を別途売上原価に計上しなければならないものではないから、原告らの主張は採用できない。

(ツ) 小括

以上みたとおり、本件各事業年度において、純コストには計上されていないが売上原価に計上されるべき金額があるとの原告らの主張は、いずれも採用できない。

キ なお、原告らは、本件各事業年度に仕入れられた商品に係る純コストを合計すると、127億6725万1092円になるが、本件各事業年度の仕入高の合計額は109億1479万1259円であり、18億5245万9833円の差が生じていることは不合理であるとも主張する。

しかし、「127億6725万1092円」という金額は、本件各事業年度に仕入れられた商品について入力された純コストの合計ではなく、これに原告らが推測により補充した金額を加算したものである（平成21年7月30日付け第1準備書面の別添3⑩から⑭まで）ところ、上記金額の正確性については何らの検証もされていないから、このことをもって売上原価の把握が正確性を欠き、被告主張の推計方法も合理性を欠くことになるのみは相当でない。

ク 以上述べたところによれば、被告主張の推計方法において、原告ら合算での売上原価を、復元年間実績表記載の売上げと利益の差額としたことについて、一応の合理性が認められる。

(5) 為替差損益について

ア 被告主張の推計方法においては、営業外損益として「為替差損益」という勘定項目が設けられているが、証拠（乙65、66、69）及び弁論の全趣旨によれば、「為替差損益」に計上されている金額は、原告らが輸入商品の仕入代金として純コストに入力した金額と、実際の決済金額との差額であると認められる。

イ 前記認定事実(5)イのとおり、原告らにおいて輸入商品について商品の仕入代金を純コストとして入力する金額は、輸入代金をその入力時点における為替相場に基づいて円換算したものであったため、決済額の基準となる為替相場が仕入れ入力時点と異なる場合には、実際の決済金額と純コストに入力された金額の間に差が生じることになる。

仕入れに係る売上原価を算定する場合には実際に原告らが支払った金額を基礎とすべきであると考えられるので、前記(4)の方法で算定された「売上原価」に、上記アの「為替差損益」を加減算することによって、より正確な売上原価が算出されるものといえるから、営業外損益として「為替差損益」を計上したことは正当であり、これに反する原告らの主張は採用できない。

(6) その他の主張について

ア 同業者の申告所得率との比較

(ア) 原告らは、同業者4社の申告所得率は、おおむね売上高の1パーセント前後であるところ、被告主張の推計方法によって算出される原告らの所得率は、10パーセントを超える年度もあり、不合理であると主張する。

(イ) しかし、原告らは2社で売上げ、仕入れ、外注加工及び在庫等の管理を区別することなく一体で行うなど、その事業形態に相当な特殊性がある上、証拠（乙54）によれば、

原告らが比較対象として主張する4社のうちの3社は、本件刑事事件係属中に既に倒産していたというのであるから、適切な比較対象であるとはいえない。したがって、原告らの所得率が、上記4社の申告に係る所得率を上回っていることをもって、直ちに被告主張の推計方法が合理性を欠くことにはならない。

イ 本件刑事判決との比較

(ア) 原告らは、本件刑事事件において、検察官は被告主張の推計方法と同様の主張をしていたが、本件刑事判決では当該推計方法に問題を含んでいると判断されていることを指摘する。

(イ) 確かに、本件刑事事件が認定した原告ら合算の売上総利益は、被告主張の推計方法により算定された原告ら合算の売上総利益から、①為替差損益の金額を減額し、②売上総利益からその5パーセントに相当する金額を減額するという処理をした金額であることが認められる(甲3、甲4)。

しかし、本件刑事判決は、「年間実績表」上の利益金額は、売上原価を推認するための資料として充分信頼に値するものであり、他に適切な方法のない本件事案にあつてはこれを基礎として売上原価を認定することに合理性がある」としつつ、「法人税法違反被告事件においてほ脱所得金額を認定するに当たっては、合理的な疑いを差し挟む余地のない程度の証明が要求されるのであるから、「年間実績表」上の金額をそのまま被告各会社の粗利益金額として認定することは、これが過大に計上されている可能性が残されている以上、「疑わしきは被告人の利益」の原則に反し、許されない」という考えに基づき、①為替差損益の金額を減額し、②売上総利益からその5パーセントに相当する金額を減額するという処理をしたものであり(甲3(425、426頁))、課税処分適法性を基礎づける上で、所得の推計方法として一応の合理性が認められるか否かという観点からの判断の下に減額処理をしたものではない。被告主張の推計方法に一応の合理性が認められることは、上記(1)から(5)までにみたとおりであるから、原告らの主張には理由がない。

4 争点(3)(原告ら主張の推計方法との合理性の比較)について

(1) 前記3(1)のとおり、被告主張の推計方法に一応の合理性が認められる場合、当該推計方法によって算出される課税標準等の額が真実の課税標準等の額に合致すると事実上推定されるというべきであるが、推計課税は、飽くまでも所得金額を実額により直接証明できない場合の代替的な課税手段であり、実額との近似性が認められることを要件に認められるのであるから、納税者において、課税庁の推計よりも合理的で実額に近いと認められる推計方法が存することを主張、立証した場合には、上記事実上の推定は覆され、当該納税者の推計によって算出される課税標準等の額が真実のそれに合致するものと推認されることになる。

(2) 証拠(甲127)及び弁論の全趣旨から、原告ら主張の推計方法の具体的な計算過程は、以下のとおりであると理解できる。

ア 原告ら合算の売上高

被告主張の原告ら合算の売上高から、別表4の「請求人主張(売上高)」の「②値引き戻り高の補正」、「③売上げ返金の補正」及び「④売掛残と買掛残の違算の修正」欄記載の各金額を減額して算出する。

(ア) 原告A

昭和61年3月期 24億5058万4790円

昭和62年3月期 32億5883万5550円
昭和63年3月期 31億7498万2660円
平成元年3月期 21億9978万2742円

(イ) 原告B

昭和61年9月期 28億2090万0476円
昭和62年9月期 31億1756万4901円
昭和63年9月期 28億5491万3982円

イ 昭和60年4月1日の棚卸高(期首棚卸高) 27億8945万4258円(下記(ア)+(イ)+(ウ)の金額)

(ア) 仕入日が昭和60年3月31日以前と登録されている商品の純コストの合計(ただし、ファイルごとに決まる解明率(ファイルに登録されている商品データのうち、仕入れの実体があることが解明できた割合をいう。)による調整をしたもの。以下、原告ら主張の推計方法において同じ。) 9億6865万6697円

(イ) 仕入日が昭和60年4月1日から平成元年10月14日までの間の日と登録されている商品の純コストのうち、期首棚卸高を構成する金額 15億5261万1457円

(ウ) コンピューターに入力されていない商品 2億6818万6104円

a 純コストに反映されていない仕入高 1億8267万円

b 陶芸セット及びアクアソイル(園芸用品) 6830万4500円

ウ 平成元年3月31日現在の棚卸高(期末棚卸高) 13億5378万5764円(下記((ア)+(イ)-(ウ))×(エ)の金額)

(ア) 平成元年10月14日時点の棚卸高 25億3594万8540円

査察官が認定した同日時点の棚卸高(26億3796万2837円)については、①委託在庫の扱い、②関税未納分の扱いに問題があったため、必要な補正を加えた。

(イ) 平成元年4月1日から同年10月14日までに販売した商品の売上原価 10億2753万0957円

(ウ) 平成元年4月1日から同年10月14日までの仕入高 12億7165万0055円

(エ) 最終仕入原価法による補正率 約58.28パーセント

エ 通算事業年度(昭和60年4月1日から平成元年3月31日まで)における仕入高 96億4314万1204円

被告の主張する金額と同一である。

オ 通算事業年度における原告ら合算の売上原価 110億7880万9698円
上記イの金額に上記エの金額を加え、上記ウの金額を減じた。

カ 通算事業年度における原告ら合算の売上原価の補正額 26億1353万8965円
上記オの金額から、通算事業年度における年間実績表上の純コストの合計額を減じた。

キ 通算事業年度における原告ら合算の売上原価の補正額の通算事業年度における原告ら合算の売上高全体に占める割合 0.23579

通算事業年度における原告ら合算の売上高(前記ア(ア)の各金額の合計額)で、上記カを除した。

ク 本件各事業年度における原告ら合算の売上原価の補正額

本件各事業年度の原告ら合算の売上高に上記キの割合を乗じた。

(ア)	昭和60年4月～昭和60年9月	2億0417万0827円
(イ)	昭和60年10月～昭和61年3月	3億7365万2559円
(ウ)	昭和61年4月～昭和61年9月	2億9148万7563円
(エ)	昭和61年10月～昭和62年3月	4億7691万3270円
(オ)	昭和62年4月～昭和62年9月	2億5817万7357円
(カ)	昭和62年10月～昭和63年3月	4億9045万1804円
(キ)	昭和63年4月～昭和63年9月	1億8270万8363円
(ク)	昭和63年10月～平成元年3月	3億3597万8409円

ケ 本件各事業年度における原告ら合算の売上原価

上記クの金額を、被告主張の原告ら合算の売上原価に加えた。

(ア) 原告A

昭和61年3月期	24億8638万3390円
昭和62年3月期	31億9125万3433円
昭和63年3月期	31億0502万8040円
平成元年3月期	23億0615万6022円

(イ) 原告B

昭和61年9月期	28億2551万9654円
昭和62年9月期	30億3697万6553円
昭和63年9月期	28億4102万8180円

コ 原告ら個別の売上総利益

前記アの金額から、上記ケの金額を減じて、それを2で除した。

(ア) 原告A

昭和61年3月期	△1289万4300円
昭和62年3月期	3379万1059円
昭和63年3月期	3497万7309円
平成元年3月期	△5318万6874円

(イ) 原告B

昭和61年9月期	△2309万0589円
昭和62年9月期	4029万4175円
昭和63年9月期	694万2901円

(3) 上記(2)の原告ら主張の推計方法の合理性について検討するのに、同推計方法については以下の問題点を指摘することが可能である。

ア 本件各事業年度の売上高について

原告らの主張する本件各事業年度の売上高は、被告主張の売上高から、別表4「請求人主張(売上高)」の「②値引き戻り高の補正」、「③売上げ返金の補正」及び「④売掛残と買掛残の違算の修正」欄記載の各金額を減額したものである。しかし、上記減額をする理由がないことは、前記3(3)ウに述べたとおりである。

イ 商品の紛失について

原告らの主張する期首棚卸高(27億8945万4258円)には、①L(商品マスター)

に登録されているが、現品が存在しない商品、②①（在庫漏れファイル）に登録されている商品（アンマッチ）、及び③「空き品番となっているが仕入れの事実が確認された商品」も含まれている。この点につき、原告らは、これらの商品は、本件通算事業年度中に紛失した可能性が高いから、期首棚卸高を構成するとしている。しかし、原告らにおいて商品の紛失はそれほどなく、アンマッチ（①、②）及び空き品番（③）の発生の原因は紛失以外のものが大部分であると考えられることは、前記3(4)カ(ア)、(サ)でみたとおりである。また、仮にアンマッチ（①、②）及び空き品番（③）の発生の原因が紛失によるものであったとしても、通算事業年度より前に商品が紛失している可能性は残り、通算事業年度内に損失が生じていたとは限らない。

ウ 間接経費

原告らの主張する期首棚卸高（27億8945万4258円）には、純コストの入力の際に直接入力されない間接経費1億8267万8348円（国内仕入れ及び外注費に係るものが1億4755万9266円、輸入仕入れに係るものが2507万9082円）が含まれている。しかし、丁が入力していた純コストに間接経費が反映されていると考えられることは、前記3(4)ウからオまで、カ(コ)に述べたとおりであるから、原告ら主張の推計方法によると、間接経費を二重に計上していることになる。

エ 最終仕入原価法について

原告ら主張の推計方法は、期末棚卸高の評価の際に最終仕入原価法を用いると、棚卸資産の評価は被告主張額の約58.28パーセントになるとしている。

しかし、原告らにおいては、●●●●番台の商品以外は個々の商品ごとに個別管理を行っていたのであり、最終仕入原価法を用いて棚卸資産を評価するのが必ずしも合理的とはいえないことは前記3(4)カ(オ)に述べたとおりである。

(4) 以上のとおり、原告ら主張の推計方法には多くの問題点があり、被告主張のそれを上回る合理性を有するとは認められないというべきである。

5 争点(4)（原告Aに係る貸倒損失等の損金の額への算入の可否）について

(1) 総論

法人の各事業年度の所得の金額の計算において、金銭債権の貸倒損失を法人税法22条3項3号にいう「当該事業年度の損失の額」として当該事業年度の損金の額に算入するためには、当該金銭債権の全額が回収不能であることが客観的に明らかでなければならず、そのことは、債務者の資産状況、支払能力等の債務者側の事情のみならず、債権回収に必要な労力、債権額と取立費用との比較衡量、債権回収を強行することによって生ずる他の債権者とのあつれきなどによる経営的損失等といった債権者側の事情、経済的環境等も踏まえ、社会通念に従って総合的に判断されるべきである（最高裁判所平成16年12月24日第二小法廷判決・民集58巻9号2637頁参照）。

そして、ある事業年度において貸倒損失等の損金の額への算入が可能であることが客観的に明らかになっている場合には、当該事業年度の損金の額に算入すべきものであって、それより後の事業年度の損金の額に算入することは、各事業年度ごとに発生した益金の額から損金の額を控除して算定された所得の金額を法人税の課税標準としていることに照らし、認められないというべきである。

以上を前提にして、貸倒損失等に係る原告らの主張につき検討を加える。

(2) V (U)

ア 原告Aは、原告Bから裏書譲渡を受けた、原告BがVから売掛債権及びこれに対する利息の支払として受け取った<1-1>及び<1-2>の各手形(<1-1>の手形とは、別表6記載の手形のうち、番号「1-1」の手形を示す。他も同様に表記する。)はいずれも回収不能となったところ、処分行政庁は<1-2>の手形に係る手形債権(2530万円)のみ原告Aの昭和62年3月期の貸倒損失として認容したが、<1-1>の手形に係る手形債権(75万9000円)も、同様に同事業年度の貸倒損失として損金の額に算入されるべきであると主張する。

イ そこで検討するのに、被告主張の推計方法においては、押収年間実績表記載の売上高を基礎として原告Aの売上高を算出している(前記2(3))のであるから、押収年間実績表記載の売上高に計上されていない売上げについては、対応する債権が貸倒れとなったとしても、これ損金の額に算入することは認められないと解するのが相当である。

証拠(甲3(434頁から436頁まで)、乙4、5)によれば、<1-1>の手形は、<1-2>の手形の振出日から支払期日までの利息相当額として振り出されたこと、原告らにおいて、<1-1>の手形に係る手形債権を売上げその他の収入として計上していないため、押収年間実績表記載の売上高に計上されていないことが認められる。したがって、上記手形債権について貸倒損失が生じたとしても、これを損金の額に算入することは認められない。

原告Aは、昭和61年12月30日付け振替伝票により、<1-1>の手形が資産に計上されていると指摘するが、被告主張の推計方法においては、原告Aの資産を用いて原告らの所得金額を算出しているわけではないので、上記主張は採用できない。

(3) g株式会社(以下「g」という。)について

ア 原告Aは、原告Bから、同原告がgから売掛金の支払として受け取った<2-1>から<2-25>までの各手形25通(合計6154万4500円)の裏書譲渡を受けたが、上記手形債権は昭和62年2月25日に全て時効消滅したから、原告Aの昭和62年3月期の貸倒損失として損金の額に算入されるべきであると主張する。

イ そこで検討するのに、証拠(甲3(439、440頁)、乙6、7)によると、以下の事実が認められる。

(ア) gは、昭和58年10月15日頃、不渡りを出して事実上倒産したが、その時点で、原告Bのgに対する売掛債権は約3000万円存在した。

(イ) 丙は、昭和58年10月15日、原告らの社員ら数名でgの営業所に行き、置いてあった原告らの原皮及び毛皮製品を持ち帰るとともに、その頃、同所に所在する大型トラック2台分程度のアクアソイル(園芸用品。以下「本件アクアソイル」という。)も持ち出した。その際、gの代表取締役であった㊦が上記(ア)の残債務を本件アクアソイルで相殺して欲しいと頼んだところ、丙は、㊦に対し、「売れたら相殺してやる。」と発言した。

(ウ) 原告らは、本件アクアソイルの持出し時以降、gに対して債務の支払等を請求したことはない。㊦は、アクアソイルは最低1キログラム1500円の値段で売れるので、原告Bに対する債務は全部かその大部分が精算済みと考えていた。

(エ) <2-22>から<2-25>までの各手形は、昭和59年2月から同年4月に掛けて、不渡り又は依頼返却になっている。

(オ) 原告Aは、昭和63年3月期に、＜2-5＞から＜2-21＞の各手形の合計額に相当する3740万円について、gに対する貸倒損失として計上した。

ウ まず、＜2-1＞から＜2-21＞までの各手形に係る手形債権について、上記事実関係のとおり、原告らが本件アクアソイルを持ち出した時点で、gは事実上倒産しており、原告らがその後、gに対する債務の支払等を請求することはなかったのであるから、原告らは、その時点で、gに対する残債権を放棄したか、その回収を断念したと推認される。したがって、仮にその時点において、gに対する債権が残っていたとしても、その全額が回収できないことが客観的に明らかになっていたとみるのが相当である。

エ 次に、＜2-22＞から＜2-25＞までの各手形に係る手形債権については、昭和59年2月から同年4月までに掛けて、それらが不渡り又は依頼返却となった後、各振出人及びgに対して、支払を請求したことをうかがわせる証拠はないから、原告らは、その頃、上記手形債権の回収を断念し、その全額が回収できないことが客観的に明らかになっていたとみるのが相当である。

オ したがって、＜2-1＞から＜2-25＞までの各手形に係る手形債権を、昭和62年3月期の貸倒損失として損金の額に算入することは認められない。

カ なお、原告Aは、仮に原告Aが本件アクアソイルを上記手形債権の代物弁済等により取得し、gに対する手形債権の一部又は全部について満足を受けているのであれば、原告Aは平成元年3月期中に本件アクアソイルを廃棄処分しているのであるから、これに係る処分損を平成元年3月期の損失として損金の額に算入することが認められるべきであると主張する。

しかし、証拠（甲3（439頁）、乙8）によれば、①原告Bは、本件アクアソイルを①が代表取締役を務める株式会社Yの倉庫に預けたこと、②①は、平成元年春頃、D（原告B代表者）から、本件アクアソイルを引取りに行く旨連絡を受け、その1、2か月後に、Dは本件アクアソイルの引取りを開始したこと、以上の事実が認められる。そうすると、本件アクアソイルが処分されたのが平成元年4月以降であると認めるのが相当である。したがって、本件アクアソイルの処分損を、平成元年3月期の損失として損金の額に算入することも認められない。

この点につき、原告Aは、Dが取りに行くという電話をしてから実際に取りに行ったのが1、2か月先というのは期間が空きすぎていると主張する。しかし、原告Aが①に本件アクアソイルを預けてから既に4年以上が経過していることに照らすと、1、2か月という期間が不自然に長いとはいえない。

(4) I株式会社（以下「I」という。）について

ア 原告Aは、原告Bから裏書譲渡を受けた、同原告がIから受け取った＜3-1＞から＜3-6＞までの各手形6通（合計3460万円）に係る手形債権について、昭和63年3月15日の手形取引停止処分を理由として、その50%相当額を原告Aの平成元年3月期の債権償却特別勘定に計上していることから、少なくとも当該計上額の限度で原告Aの平成元年3月期の損金の額に算入されるべきであると主張する。

イ 証拠（乙9、10）によれば、Iについて、和議開始決定がされ、昭和63年11月8日、岐阜地方裁判所において和議債権のうち利息及び損害金の全部並びに元本の70パーセントを免除する旨の和議認可決定を受けたこと、その時点において、原告BがIに対して4789万7200円の債権を有しており平成元年2月28日に上記和議に係る第1回の配当

金を受領していたこと、原告Aは上記和議手続に債権者として参加していないことが認められる。そうすると、上記手形債権は原告Bに帰属するものであり、これを原告Aの債権償却特別勘定に計上することができないというべきである。

これに対し、原告Aは、上記各手形について原告Bから原告Aへの裏書がされていること、原告Aが平成元年3月期の債権償却特別勘定に計上していることからすると、当該手形に係る手形債権も原告Aに帰属していると認定されるべきであると主張するが、原告Bが平成元年2月28日に上記和議に係る第1回の配当金を受領していたことからすると、上記手形債権の残額を回収できないことによる損失が帰属するのは飽くまでも原告Bであって、原告Aとみるのは相当でないから、上記主張は採用できない。

(5) Jについて

ア 原告Aは、原告Bから、同原告がJから受け取った<4-1>から<4-9>までの各手形9通（合計90万円）の裏書譲渡を受けたが、同人は、昭和61年末頃所在不明となり、上記手形債権は回収不能となったから、原告Aの昭和62年3月期の貸倒損失として損金の額に算入すべきであると主張する。

イ しかし、証拠（甲3（448、449頁）、乙11から13まで）及び弁論の全趣旨によると、原告Bは、昭和61年9月期から昭和63年9月期までの確定申告書添付の貸借対照表に「不渡手形・80万円」を資産として計上していること、これが<4-1>から<4-9>までの各手形9通のうち8通に対応することが認められる。そうすると、上記手形債権は原告Bに帰属するものというべきであるから、原告Aの主張は採用できない。

なお、原告らは、原告Aの昭和60年3月期銀行勘定帳には、昭和59年12月26日付けで㊟銀行口座から150万円が引き出され、J宛てに送金されている旨の記入がされていると指摘するが、これを認めるに足りる証拠はなく、にわかには採用できない。

(6) hについて

ア 原告Aは、原告Bから、同原告がhから受け取った<5-1>及び<5-2>の各手形2通及び<5-3>の小切手1通（合計533万円）の裏書譲渡を受けたが、上記手形債権及び小切手債権は、昭和57年4月30日に時効消滅したから、原告Aの昭和61年3月期の貸倒損失として損金の額に算入すべきであると主張する。

イ しかし、仮に上記手形債権が、昭和57年4月30日に全て時効消滅したというのであれば、これは昭和58年3月期の貸倒損失として損金の額に算入すべきであり、これを昭和61年3月期の貸倒損失として損金の額に算入する理由はない。したがって、原告Aの主張は採用できない。

(7) i株式会社（以下「i」という。）について

ア 原告Aは、原告Bから、同原告がiに対して有していた42万3000円の売掛債権を譲り受けたが、上記債権は、昭和61年12月27日に時効消滅したから、昭和62年3月期の貸倒損失として損金の額に算入すべきであると主張する。

イ しかし、証拠（甲3（452頁）、乙15）によれば、iは昭和58年8月1日に破産申立てを行っており、昭和59年8月に破産終結決定がされていること、原告Aは破産債権の届出を行っていないことが認められる。そうすると、昭和59年8月には上記売掛債権の全額が回収不能であることが客観的に明らかになっていたとみるのが相当である。したがって、原告Aの主張は採用できない。

(8) 株式会社j（以下「j」という。）について

ア 原告Aは、原告Bから、同原告がjから売掛債権の支払として受け取った<7-2>から<7-7>までの各手形6通（合計1022万5000円）の裏書譲渡を受けたが、上記手形債権は、昭和59年1月31日に時効消滅したから、原告Aの昭和61年3月期の貸倒損失として損金の額に算入すべきであると主張する。

イ しかし、仮に上記手形債権が、昭和59年1月31日に時効消滅したというのであれば、これは昭和60年3月期の貸倒損失として損金の額に算入すべきであり、これを昭和61年3月期の貸倒損失として損金の額に算入する理由はない。したがって、原告Aの主張は採用できない。

(9) 株式会社k（以下「k」という。）について

ア 原告Aは、kは、昭和56年12月30日に不渡りを出し、昭和57年10月25日に破産宣告を受けたところ、原告Aは、原告Bから、同原告がkから売掛金の支払として受け取った<8-1>から<8-7>までの各手形7通（合計2010万円）を含む2653万6000円の債権を譲り受けているから、原告Bが上記破産手続により配当を受けた54万1354円を控除した残額である2599万5646円を、原告Aの昭和61年3月期の貸倒損失として損金の額に算入すべきであると主張する。

イ しかし、証拠によれば（甲3（455、456頁）、乙18）、kは、昭和57年3月1日に破産宣告を受けたこと、原告Bは上記破産手続において債権届出をしており同年12月10日に配当を受けていること、原告らは、破産終結決定がされた後は、kに対して残債権の支払を請求したことはなかったことが認められる。そうすると、原告A主張の債権は、破産終結決定があったことが推認できる昭和58年3月期にその全額が回収不能であることが客観的に明らかになったというべきである。したがって、原告Aの主張は採用できない。

(10) Wについて

ア 原告Aは、Wに対して150万円を融資し、同人から、<9-1>及び<9-2>の各小切手2通（合計150万円）を受け取ったが、上記小切手債権は昭和63年11月30日に時効消滅したから、原告Aの平成元年3月期の貸倒損失として損金の額に算入されるべきであると主張する。

イ しかし、証拠（甲3（462頁）、乙19から22まで）によれば、原告Aの昭和61年3月期から平成元年3月期までの確定申告書添付の帳簿書類にWに対する貸付金や立替金等の計上がないこと、原告Aは昭和63年3月期にWに対する売掛金8315万1280円の貸倒損失を計上しているが、上記各小切手に係る小切手債権はその中に含まれていないことが認められる。上記事実関係に照らすと、上記貸付債権は、原告Aに帰属するものではないことが推認できる。したがって、原告Aの主張は採用できない。

(11) X株式会社（以下「X」という。）について

ア 原告Aは、Xに対する売掛金の支払として手形を受け取った原告Bは、Xが不渡りを出して倒産したことから、その代わりに同社の代表取締役mが実質的に経営していた株式会社Mが振り出した<10-1>から<10-8>までの各手形8通（合計4080万円）を受け取り、原告Aがその裏書譲渡を受けていたところ、mは平成元年3月17日に刑事裁判で実刑判決を受けて服役し、株式会社Mも倒産したから、上記手形債権額から原告Bの昭和63年9月期の貸倒損失として認容された金額（1986万3900円）を差し引いた2093

万6100円につき、原告Aの昭和63年3月期の貸倒損失として損金の額に算入されるべきであると主張する。

イ そこで検討するのに、証拠（甲3（463頁から469頁まで）、乙2、23）によれば、以下の事実が認められる。

（ア） 原告らにおいて、＜10-1＞及び＜10-2＞の各手形については、入金処理を行っておらず、＜10-3＞、＜10-4＞及び＜10-6＞から＜10-8＞までの各手形については、一度入金処理をしたものの、昭和60年8月30日に入金取消処理がされている。

（イ） 原告Bは、昭和60年8月30日以降もXとの取引を継続しており、最終取引日である昭和63年3月5日時点で計上していた売掛債権の残高は1536万3900円であった。

（ウ） 処分行政庁は、上記（イ）の売掛債権の残高に＜10-5＞の手形の額面金額の450万円を加えた1986万3900円を、原告Bの昭和63年9月期の貸倒損失として認容している。

ウ 上記事実関係によれば、＜10-1＞から＜10-8＞までの各手形（ただし、＜10-5＞の手形を除く）に対応する売掛債権は、昭和63年3月5日までにその一部について弁済を受け、その残額については昭和63年9月期の原告Bの貸倒損失として認容されたと認められるから、これと別に上記各手形について貸倒損失を計上することはできない。他方、＜10-5＞の手形に係る手形債権は、原告Bに帰属することを前提に、別途原告Bの損金として認容されているのであるから、これを原告Aの昭和63年3月期の貸倒損失として損金の額に算入することは認められない。

(12) nについて

ア 原告Aは、原告Bから、同原告がnから受け取ったp株式会社振出しの＜11-1＞から＜11-19＞までの各手形19通及び＜11-20＞の各小切手1通（合計2521万8780円）の裏書譲渡を受けたが、上記手形債権及び小切手債権は、昭和62年11月8日に時効消滅したから、原告Aの昭和63年3月期の貸倒損失として損金の額に算入されるべきであると主張する。

イ まず、＜11-1＞から＜11-19＞までの各手形に係る手形債権について検討するのに、証拠（甲3（469頁から473頁）、乙25、26）によれば、以下の事実が認められる。

（ア） nは、q株式会社の代表取締役であるrから、資金繰りのために割り引いて欲しいと頼まれて同社振出しの手形を預かった。

（イ） nは、丙に上記（ア）の手形の割引を依頼したところ、丙は、これに応じる条件として、＜11-1＞から＜11-19＞までの各手形に裏書きをした上でこれを差し入れることを求め、nはこれに応じた。

もともと、nは、単にq株式会社が丙から金を借りる仲介をただけと考えており、裏書人としての責任を履行する意思はなく、原告らも、nに対し、上記各手形に係る債権の履行を請求したことはなかった。

ウ 上記事実関係によれば、＜11-1＞から＜11-19＞までの各手形は、丙が、q株式会社振出しの手形を割り引いて貸付けを行う際に、担保として預かっていたものと推認でき

る。したがって、仮に上記各手形に係る手形債権が回収できなかったとしても、それだけで原告Aに損失が生じたとはいえないから、原告Aの主張は採用できない。

エ この点につき、原告Aは、原告らの手形記入帳及び銀行勘定帳に〈11-1〉から〈11-19〉までの各手形の記載があることを指摘して、上記各手形は、nが「t」の名称で原告Bから商品を仕入れた時に、その代金の支払のために交付した回り手形であると主張する。しかし、原告らの手形記入帳及び銀行勘定帳に記載があることは、原告らが上記各手形を原告らの資金繰りに利用したことを意味するにとどまり、これに対応する取引が原告らとnとの間にあったことを直ちに示すものではなく、原告らもnに対し、上記各手形に係る手形債権の履行を求めたことがないことも考え併せると、〈11-1〉から〈11-19〉までの各手形は、丙が、q株式会社振出しの手形を割引きして貸付けを行う際に、担保として預かっていたとの認定を左右するものではない。

オ 次に、〈11-20〉の小切手に係る小切手債権について検討するのに、証拠（甲3（474頁から478頁）、乙25、26）によれば、以下の事実が認められる。

（ア） nは、昭和57年11月頃から昭和58年2月頃にかけて、「t」の名称で原告Bから商品を仕入れ、その代金として自己名義の約束手形を振り出したが、その後、これらの手形のジャンプを繰り返していた。

（イ） nは、昭和58年9月頃から昭和60年6月15日までの間、決済されていない手形及び小切手の利息として、毎月6万円を原告らの銀行口座に入金していた。

（ウ） nは、昭和60年6月14日、額面400万円の手形を振り出しており、当該手形は、同年12月4日、昭和61年2月24日、同年5月26日、同年8月21日の4回にわたってジャンプを繰り返した後、同年10月30日に決済された。

カ 上記事実関係によれば、〈11-20〉の小切手は、昭和58年9月以前の残債権400万円及びこれに対する1月分の利息債権6万円の支払のために振り出されたものであったこと、nが昭和60年6月14日に振り出した手形も同一の残債権400万円の支払のために振り出されたものであることが推認できる。そして、上記昭和60年6月14日振出しの手形が、昭和61年10月30日に決済されているのであるから、〈11-20〉の小切手に係る小切手債権を原告Aの貸倒損失として損金の額に算入する余地はないというべきである。

キ これに対し、原告Aは、手形受取帳の昭和61年8月21日欄に、nから①支払期日同年10月30日、額面400万円の手形、及び②支払期日同年8月22日、額面400万円の手形を受け取った旨の記載があり、上記①の手形は支払期日に決済されたものの（上記オ（ウ））、上記②の手形は支払期日に決済されず、〈11-20〉の小切手に切り替えられたと主張する。しかし、支払期日が翌日とされる手形を受け取ることは不自然であるし、nが手形のジャンプを続けていたにもかかわらず、これとは別に400万円もの取引等を新たに行うのも不自然であり、上記②の手形の受取りを裏付ける手形受払帳及び振替伝票が証拠として提出されていないことも考え併せると、上記②の手形を受け取ったことを前提とする原告Aの主張は、直ちには採用できない（なお、本件刑事判決でも、手形受取帳の記載は、上記②の手形を上記①の手形に切り替えた趣旨と理解すべきであると認定されている。（甲3（475、476頁）））。

(13) yについて

ア 原告Aは、yから抵当権が設定されたマンションを購入しており、昭和61年3月31日、抵当権の実行を回避するため同人に代わって被担保債権353万円を弁済したものの、同人に対する求償権は回収不能であるから、上記求償債権額（353万円）を原告Aの昭和61年3月期の貸倒損失として損金の額に算入すべきであると主張する。

イ しかし、原告Aは、①昭和61年3月31日付けで「仮払金 353万円／当座預金 353万円」、「建物316万円・土地36万3000円／仮払金353万円」という会計処理をしていること、②昭和61年3月期以前には上記マンションを資産として計上していなかったにもかかわらず、同期以降は宅地及び建物を資産として計上していること、③昭和61年3月期の確定申告書において、上記マンションを計353万円で購入した旨記載していること（いずれも争いがない）からすると、原告Aは、弁済金353万円を資産の取得原価として計上する扱いをしているのであるから、これとは別にyに対する立替払金の求償債権を計上することは認められない。したがって、上記求償債権に係る貸倒損失を損金の額に算入することは認められず、原告Aの主張は採用できない。

(14) ㊸株式会社（以下「㊸」という。）について

ア 原告Aは、原告Bから、同社が㊸から売掛金の支払として受け取った<12-1>から<12-13>までの各手形13通（合計4480万円）の裏書譲渡を受け、その後一部について代物弁済を受けたが、残債権1873万0482円は、昭和62年4月30日時効消滅したから、原告Aの昭和63年3月期の貸倒損失として損金の額に算入すべきであると主張する。

イ そこで検討するのに、証拠（甲3（482頁から485頁）、乙27）によれば、以下の事実が認められる。

（ア） ㊸は、原告Bから毛皮製品等を仕入れていたが、昭和58年12月頃、原告Bに対し、商品を全部返品した上で取引を打ちきる旨通告した。

（イ） Dらは、昭和58年12月9日頃、㊸から商品の返品を受けるため、同社を訪れた。その際、㊸の代表取締役であった㊹は、Dらに対し、商品代金の支払のために振り出していた<12-1>から<12-13>までの各手形を返還するように求めたところ、Dは、「今割引に回しているので返せない。依頼返却をまとめて返す。」などと答え、その旨の念書を差し入れた。しかし、その後も原告Bは、上記各手形を返還しないままであった。

（ウ） ㊹は、昭和59年4月1日頃、原告Bに手形を依頼返却するよう求めたが、同年4月2日に<12-10>の手形が、同年5月1日に<12-11>の手形が、それぞれ不渡りになり、㊸は倒産した。

（エ） 原告らは、その後も、㊸に対して、手形金や売掛金の支払を請求することはなく、公表経理上もこれを計上していない。

ウ 上記事実関係に照らすと、原告らは、㊸が2回目の不渡りを出して倒産した昭和59年5月1日から間もない時期に、㊸に対する残債権の回収を断念したことが推認でき、その頃上記手形債権の全額が回収不能であることが客観的に明らかになっていたというべきである。したがって、原告Aの主張は採用できない。

(15) ㊺について

ア 原告Aは、原告Bから、同原告が㊺から売掛金の支払のために受け取った<13-1>か

ら<13-5>までの各手形5通(合計346万円)の裏書譲渡を受けたが、上記手形債権は、昭和61年6月30日に時効消滅したから、原告Aの昭和62年3月期の貸倒損失として損金の額に算入すべきであると主張する。

イ しかし、証拠(甲3(486頁)、乙28)によれば、㉔は、内装工事等を行う㉕を経営していたが、㉕は昭和58年2月25日に<13-1>の手形が不渡りになってまもなく倒産し、その後、㉔は、妻とも離婚して所在不明になったものであることが認められ、上記事実関係からすると、<13-1>の手形が不渡りとなった昭和58年2月25日から間もない時期に上記手形債権の全額が回収不能であることが客観的に明らかになっていたというべきである。したがって、原告Aの主張は採用できない。

(16) 株式会社㉖について

ア 原告Aは、原告Bから、同原告が株式会社㉖から受け取った<14-1>から<14-9>までの各手形9通(合計1936万4000円)の裏書譲渡を受けたが、上記手形債権は、昭和61年2月20日に時効消滅したから、原告Aの昭和61年3月期の貸倒損失として計上すべきであると主張する。

イ しかし、証拠(甲3(487、488頁)、乙29)によれば、株式会社㉖は昭和58年6月17日に破産宣告を受けており、原告Bは、株式会社㉖の破産手続において、債権届出期間の末日である昭和58年7月8日までに上記手形債権の届出をしていないことが認められるから、同日の経過によって、その全額が回収不能であることが客観的に明らかになっていたというべきである。したがって、原告Aの主張は採用できない。

(17) ㉗について

ア 原告Aは、原告Bから、同原告が㉗から商品代金の支払として受け取った<15-1>の小切手1通(53万円)の裏書譲渡を受けたが、上記小切手債権は昭和63年2月19日に時効消滅したから、上記債権額53万円を原告Aの昭和63年3月期の貸倒損失として損金の額に算入すべきであると主張する。

イ しかし、証拠(甲3(488、489頁)、乙30)によれば、<15-1>の小切手が不渡りになった昭和60年3月30日時点では、㉗は既に取引停止処分を受けている事実が認められるところ、その後、原告らにおいて、㉗に対して債権の支払を請求したり、公表経理上これを計上したりした形跡は見当たらない。上記事実関係からすると、原告らは不渡りになった時点で上記小切手債権の回収を断念していたことが推認でき、昭和60年3月期において上記小切手債権は回収不能であることが客観的に明らかになっていたとみるのが相当であるから、原告Aの主張は採用できない。

(18) 株式会社㉘(以下「㉘」という。)について

ア 原告Aは、㉘に対し、昭和58年2月12日、800万円を貸し付け、その担保として、家庭用陶芸セット及び<16-1>から<16-3>までの各手形3通(合計800万円)を受け取ったところ、㉘の代表取締役である㉙はこれを支払わないまま昭和61年末頃に行方不明となったため、担保として受け取っていた家庭用陶芸セットを処分した後の残債権である715万円を、原告Aの昭和62年3月期の貸倒損失として計上すべきであると主張する。

イ しかし、証拠(甲3(489頁から491頁まで)、乙19から22まで(貸借対照表)、31から33まで)によれば、原告A主張の貸付金債権は、原告らの公表経理にも計上され

ていないものであり、丙が㊸の代表取締役である㊹、及び㊺に対し、原告らの業務と関係なく個人的に貸し付けたもので、債権者は原告Aではないと認められる。したがって、原告Aの主張は採用できない。

ウ この点につき、原告Aは、原告らの手形記入帳及び銀行勘定帳に<16-1>から<16-3>までの各手形の記載があることを指摘して、上記手形に係る手形債権は、原告Aの債権であると主張する。しかし、原告らの手形記入帳及び銀行勘定に記載があることは、原告らが上記各手形を原告らの資金繰りに利用したことを意味するにとどまり、これに対応する取引が原告らと㊸との間にあったことを示すものではないから、上記認定を左右するものではない。

(19) 株式会社㊻ (以下「㊻」という。) について

ア 原告Aは、原告Bから、同原告が昭和61年4月22日当時有していた㊻に対する87万4650円の売掛債権を譲り受けたが、昭和63年3月31日に㊻に対して上記債権を放棄する旨通知したから、上記債権額87万4650円を原告Aの昭和63年3月期の貸倒損失として計上すべきであると主張する。

イ しかし、上記債権については、本件裁決において、原告Bの昭和61年9月期の貸倒損失として認容されており(甲2の2)、原告らも当該処理を是認する旨主張していることからすれば、原告Aの主張は採用できない。

(20) 小括

以上のとおり、別表5記載の貸倒損失等が、A各事業年度の損金の額に算入されるべきとする原告Aの主張はいずれも採用できない。

6 争点(5) (原告Bに係る貸倒損失等の損金の額への算入の可否) について

(予備的主張)

(1) I について

ア 原告Bは、仮に<3-1>から<3-6>までの各手形6通(合計3460万円)に係る手形債権が原告Bに帰属するのであれば(前記5(4)イ参照)、その50パーセント部分については原告Bの債権特別償却勘定として計上されたものとして、損金の額に算入されるべきであると、予備的に主張する。

イ しかし、原告Bが、これを債権特別償却勘定に計上していないのは明らかであり、原告Bの主張は採用できない。原告Bは、原告Aにおいてこれを債権特別償却勘定に計上している以上、原告Bにおいて債権特別償却勘定に計上したのと同視されるべきである旨主張するが、法人税法は原則として債権について評価損の計上を認めておらず、法人税法基本通達9-6-4(1)によって、これが認められているにすぎないから、債権特別償却勘定に計上されたか否かの判断は厳格に行うべきである。そして、原告Aの昭和63年3月期に対応する原告Bの事業年度が一義的に明らかとはいえないことからすると、原告Bの債権特別償却勘定に計上されたものとみなして損金の額に算入することは認められないと解するのが相当である。

(2) J について

ア 原告Aは、仮に<4-1>から<4-9>までの各手形9通(合計90万円)に係る手形債権が原告Bに帰属するのであれば(前記5(5)イ参照)、これを原告Bの昭和62年9月期の貸倒損失として損金の額に算入すべきであると主張する。

イ しかし、原告Bは、昭和63年9月期まで、＜4-1＞から＜4-9＞までの各手形9通のうち8通をその資産（不渡手形・80万円）に計上し続けていたことは、前記5(5)イのとおりであり、昭和62年9月期に損金経理をしていないから、回収不能を理由として、これを昭和62年9月期の原告Bの貸倒損失として計上することはできない。

(3) 小括

以上のとおり、原告Bに係る貸倒損失等の損金の額への算入は、いずれも認められない。

7 争点(6)（本件各賦課決定処分 of 適法性）について

- (1) 重加算税の制度は、納税者が過少申告をするについて隠ぺい、仮装という不正手段を用いていた場合に、過少申告加算税よりも重い行政上の制裁を科することによって、悪質な納税義務違反の発生を防止し、もって申告納税制度による適正な徴税の実現を確保しようとするものであり、過少申告行為そのものとは別に、隠ぺい、仮装と評価すべき行為が存在し、こうした行為に基づいて過少申告がされたことを要するが、上記の重加算税制度の趣旨に鑑みれば、架空名義の利用や資料の隠匿等の積極的な行為が存在したことまで必要であると解するのは相当でなく、納税者が、当初から所得を過少に申告することを意図し、その意図を外部からもうかがい得る特段の行動をした上、その意図に基づく過少申告をしたような場合には、重加算税の上記賦課要件が満たされるものと解すべきである（最高裁平成7年4月28日第二小法廷判決・民集49巻4号1193頁参照）。また、重加算税を課するためには、納税者が故意に課税標準等又は税額等の計算の基礎となる事実の全部又は一部を隠ぺいし、又は仮装し、その隠ぺい、仮装行為を原因として過少申告の結果が発生したものであれば足り、それ以上に、申告に際し、納税者において過少申告を行うことの認識を有していることまでを必要とするものではないと解される（最高裁昭和62年5月8日第二小法廷判決・裁判集民事151号35頁参照）。
- (2) 前記認定事実(1)イのとおり、原告ら間の取引について、実際の商品の動きとは関係なく、原告Bの資金が原告Aに移される都度、原告Bにおいて仕入れを、原告Aにおいて売上げを、それぞれ計上していたものであるが、原告らがこのような方法を採用したため、原告らが経理用システムを利用して作成する損益計算書等によって把握している原告ら個別の所得金額は、原告らの所得の実体を反映したものではなかった。そして、原告らは、本件各事業年度において、修正仕訳の方法によって原告ら間の取引に係る仕入金額、売上高等を調整したり、架空の貸倒損失を計上したり、不動産譲渡益を除外したりするなどの方法によって、原告らが損益計算書等によって把握している原告ら個別の所得金額に更に調整を加えた上で確定申告を行っている。丙が年間実績表によって原告らの所得金額をおおむね正確に把握していたにもかかわらず、K税理士のする申告内容に同意を与えていたこと（前記認定事実(3)オ、(7)ア）からすれば、◎はその申告内容が原告らの実際の所得金額と比べて著しく低額であったことを十分に認識していたものと認めるのが相当である。
- (3) 以上の事実関係からすると、原告らが、修正仕訳の方法によって仕入金額、売上高等を調整したり、架空の貸倒損失を計上したり、不動産譲渡益を除外したりしたことは、当初から所得を過少に申告することを意図し、その意図を外部からもうかがい得る特段の行動というべきであって、原告らは、その意図に基づく過少申告をしたのであるから、原告らの本件各事業年度の法人税については重加算税の上記賦課要件が満たされるものというべきである。
- (4) なお、原告Aは、不動産譲渡益の除外等につき、不動産を2億2000万円で売却したかのように処理したのは、支払手数料（1000万円）、修繕費（2000万円から2500万

円程度)及び現金仕入代金(3600万円)を丙が原告らのために立替払していたため、これを反映させるためであったと主張する。しかし、重加算税を課すためには、納税者が故意に課税標準等又は税額等の計算の基礎となる事実の全部又は一部を隠ぺいし、又は偽装し、その隠ぺい、偽装行為を原因として過少申告の結果が発生したものであれば足り、納税者において過少申告を行うことの認識を有していることまでを必要とするものではないと解されることは、前記アのとおりであるから、原告Aの上記主張は理由がない。

第4 結論

以上によれば、原告らが本件各処分の違法性として主張するところは、いずれも理由はなく、別紙「被告主張の推計方法の方法及び本件各処分の根拠」における納付すべき法人税額の範囲内である本件各更正処分、同別紙における重加算税と同額の本件各賦課決定処分は適法である。よって、原告らの請求はいずれも理由がないから、これらを棄却することとし、主文のとおり判決する。

大阪地方裁判所第7民事部

裁判長裁判官 吉田 徹

裁判官 小林 康彦

裁判官 五十部 隆

課税の経緯（A株式会社・法人税）

事業年度	区分		確定申告	更正処分等	異議申立て	異議決定	審査請求	裁決	
	項目								
昭和61年3月期	年	月 日	昭和61年5月31日	平成元年11月6日	平成元年12月22日		平成2年10月20日	平成20年12月10日	
	所得金額		11,896,784	255,381,006	確定申告のとおり				
	法人税額		4,166,968	109,595,973					
	土地譲渡利益金	課税土地譲渡利益金額		0					40,523,000
		同上に対する税額		0					8,104,600
	留保金	課税留保金額		0					22,682,000
		同上に対する税額		0					2,268,200
	控除所得税額等		1,271,087	1,271,087					
納付すべき税額		2,895,800	118,697,600						
重加算税の額		—	34,740,000						
昭和62年3月期	年	月 日	昭和62年5月23日	平成元年11月6日	平成元年12月22日		平成2年10月20日	平成20年12月10日	
	所得金額		14,865,031	287,801,799	確定申告のとおり				
	法人税額		5,452,545	123,633,833					
	留保金	課税留保金額		0					36,833,000
		同上に対する税額		0					4,024,950
	控除所得税額等		1,404,366	1,404,366					
	納付すべき税額		4,048,100	126,254,400					
重加算税の額		—	36,660,000						
昭和63年3月期	年	月 日	昭和63年5月31日	平成元年11月6日	平成元年12月22日		平成2年10月20日	平成20年12月10日	
	所得金額		△17,596,916	442,223,823	確定申告のとおり				
	法人税額		0	184,773,660					
	土地譲渡利益金	課税土地譲渡利益金額		142,690,000					142,690,000
		同上に対する税額		28,538,000					28,538,000
	留保金	課税留保金額		0					71,930,000
		同上に対する税額		0					9,289,500
	控除所得税額等		1,353,643	1,353,643					
納付すべき税額		27,184,300	221,247,500						
重加算税の額		—	67,921,000						
平成元年3月期	年	月 日	平成元年5月31日	平成元年11月6日	平成元年12月22日		平成2年10月20日	平成20年12月10日	
	所得金額		22,309,434	102,360,203	確定申告のとおり				
	法人税額		8,409,780	42,031,200					
	留保金	課税留保金額		4,237,000					15,802,000
		同上に対する税額		423,700					1,580,200
	控除所得税額等		1,013,921	1,013,921					
	納付すべき税額		7,819,500	42,597,400					
重加算税の額		—	12,169,500						

課税の経緯（B株式会社・法人税）

事業年度	区分		確定申告	更正処分等	異議申立て	異議決定	審査請求	裁決		
	項目									
昭和61年9月期	年	月 日	昭和61年11月28日	平成元年11月6日	平成元年12月22日	確定申告のとおり	確定申告のとおり	平成2年10月20日	平成20年12月10日	
	所得金額		10,910,704	300,849,423					287,449,949	
	法人税額		3,740,030	129,283,617					123,481,417	
	留保金	課税留保金額		0	38,117,000					36,411,000
		同上に対する税額		0	4,217,550					3,961,650
	控除所得税額等		343,278	343,278					343,278	
	納付すべき税額		3,396,700	133,157,800					127,099,700	
	重加算税の額		—	38,928,000					37,110,000	
昭和62年9月期	年	月 日	昭和62年11月30日	平成元年11月6日	平成元年12月22日	確定申告のとおり	確定申告のとおり	平成2年10月20日	平成20年12月10日	
	所得金額		12,305,196	228,845,062					棄却	
	法人税額		4,208,100	95,154,900						
	留保金	課税留保金額		0	38,259,000					
		同上に対する税額		0	4,238,850					
	控除所得税額等		1,069,429	1,069,429						
	納付すべき税額		3,138,600	98,324,300						
重加算税の額		—	33,313,000							
昭和63年9月期	年	月 日	昭和63年11月30日	平成元年11月6日	平成元年12月22日	確定申告のとおり	確定申告のとおり	平成2年10月20日	平成20年12月10日	
	所得金額		35,883,193	333,320,081					棄却	
	法人税額		14,110,860	139,034,400						
	留保金	課税留保金額		3,851,000	54,890,000					
		同上に対する税額		385,100	6,733,500					
	控除所得税額等		578,131	578,131						
	納付すべき税額		13,917,800	145,189,700						
重加算税の額		—	45,944,500							

(別紙)

被告主張の推計方法の概要及び本件各処分根拠

第1 被告主張の推計方法の概要

本件各処分においては、原告らの本件各事業年度における所得金額を認定するに際し、原告ら合算での売上高（別表2-1及び別表3-1の①欄）を原告らのコンピューターからの出力帳票である年間実績表に記載された売上高をもって、また、売上原価（同⑤欄）を同表記載の売上高から利益の額を差し引いた金額（純コスト）をもってそれぞれ認定して粗利益（同⑥欄）の金額を算定し、さらに、本件各事業年度における為替差損益（同⑦欄）を別途認定してこれを当該粗利益に加算し、その金額を原告らにつき各2分の1で案分するという方法により原告らごとの売上総利益（同⑧欄）を推計した上で、販売費及び一般管理費、営業外損益並びに特別損益につき原告らごとに個別に実額で認定し、本件各事業年度の所得金額を算定した。

なお、本件A各事業年度は毎年3月末日を、本件B各事業年度は毎年9月末日を、それぞれ期末とすることから、上記各金額を6箇月間ごとに算定した上、原告らそれぞれの事業年度の期間に対応する12箇月分の金額を算定している。

第2 原告Aに対する更正処分の根拠

1 原告Aの本件A各事業年度の所得金額

(1) 売上金額（別表2-1の①「売上高」欄及び別表2-2の「各期別売上高」欄）

昭和61年3月期	24億7368万5677円
昭和62年3月期	32億6551万9330円
昭和63年3月期	31億7498万2660円
平成元年3月期	22億0146万1842円

上記金額は、原告ら合算での本件A各事業年度の売上金額であり、当該金額は、本件査察調査において差し押さえた年間実績表（押収年間実績表。なお、押収年間実績表と復元年間実績表の区別については、本文第2の4（争点に係る当事者の主張）(2)（被告の主張）イ(オ)参照）に記載されている売上金額と同額である。

(2) 仕入金額（別表2-1の③「仕入高」欄）

昭和61年3月期	19億3450万6588円
昭和62年3月期	31億8773万2394円
昭和63年3月期	23億0059万6770円
平成元年3月期	22億2030万5452円

上記金額は、原告ら合算での本件A各事業年度の仕入金額であり、当該金額は、本件査察調査において確定した、①原告らの「買掛明細書」に基づいて算定された国内仕入れの金額及び外注費の金額、②原告らの「輸入申告書、輸入承認申請書、到着科目リスト及び資金繰りノート」に基づいて算定された輸入仕入れの金額、③原告らの「総勘定元帳、銀行勘定帳、振替伝票及び領収書等」に基づいて算定された仕入諸掛（輸入諸費用及びユーザンス金利）の金額の合計額である。

(3) 期末棚卸高（別表2-1の④「期末棚卸高」欄）

昭和61年3月期	12億5192万9852円
昭和62年3月期	20億1680万9646円
昭和63年3月期	19億6100万7537円

平成元年3月期 23億9384万3739円

上記金額は、原告ら合算での本件A各事業年度の期末棚卸高であり、当該金額は、①本件査察調査時の実地棚卸しによって確定した平成元年10月14日時点の棚卸高、及び②上記実地棚卸しと並行して行われた反面調査に基づき確定した委託販売先及び加工先への平成元年10月14日時点での預け在庫高を基礎として算定された金額である。

(4) 売上原価（別表2-1の⑤「売上原価」欄及び別表2-3の「各期別売上原価」欄）

昭和61年3月期 18億9855万0004円

昭和62年3月期 24億2285万2600円

昭和63年3月期 23億5639万8879円

平成元年3月期 17億8746万9250円

上記金額は、原告ら合算での本件A各事業年度の売上原価であり、当該金額は、査察部が年間実績表作成プログラムを修正した上で出力した年間実績表（復元年間実績表）に記載されている売上金額から同表に記載されている粗利益の額を差し引いた金額と同額である。

(5) 期首棚卸高（別表2-1の②「期首棚卸高」欄）

昭和61年3月期 12億1597万3268円

昭和62年3月期 12億5192万9852円

昭和63年3月期 20億1680万9646円

平成元年3月期 19億6100万7537円

上記金額は、原告ら合算での本件A各事業年度の期首棚卸高であり、当該金額は、上記(4)の売上原価の金額に上記(3)の期末棚卸高を加算した額から上記(2)の仕入金額を控除した金額である。

(6) 粗利益（別表2-1の⑥「粗利益」欄）

昭和61年3月期 5億7513万5673円

昭和62年3月期 8億4266万6730円

昭和63年3月期 8億1858万3781円

平成元年3月期 4億1399万2592円

上記金額は、原告ら合算での本件A各事業年度の粗利益であり、当該金額は、前記(1)の売上金額から上記(4)の売上原価の金額を控除した金額であり、復元年間実績表に記載されている粗利益の額と同額である。

(7) 為替差損益（別表2-1の⑦「為替差損益」欄及び別表2-4の「各期為替差損益」欄）

昭和61年3月期 9097万8712円

昭和62年3月期 9516万4989円

昭和63年3月期 8155万8867円

平成元年3月期 676万9277円

上記金額は、原告ら合算での本件A各事業年度の為替差損益の金額であり、当該金額は、本件査察調査により判明した原告らのコンピューター入力時の為替相場に基づいて円換算された輸入商品の仕入金額と実際の決済金額との差額相当額である。

(8) 売上総利益（別表2-1の⑧「売上総利益」欄）

昭和61年3月期 3億3305万7193円

昭和62年3月期 4億6891万5860円

昭和63年3月期

4億5007万1324円

平成元年3月期

2億1038万0935円

上記金額は、原告Aの本件A各事業年度の売上総利益の金額であり、当該金額は、上記(6)の粗利益の額に上記(7)の為替差損益の額を加算した金額に2分の1を乗じた金額である。

(9) 販売費及び一般管理費（別表2-1の⑨「広告宣伝費」欄から⑳「雑費」欄まで）

原告Aの本件A各事業年度の販売費及び一般管理費の金額は、別表2-1の⑨から⑳までに記載のとおりであり、当該金額は、本件査察調査により差し押さえた原告Aの総勘定元帳、銀行勘定帳及び金銭出納帳等に基づいて算定した金額である。

なお、販売費及び一般管理費のうち、減価償却費については、一部の資産について取得価額、取得時期及び耐用年数等に誤りがあることが判明したため、これを是正している。また、租税公課について、公表経理では、前記(2)で述べた仕入諸掛の金額に算入すべきものが含まれていたため、これを控除している。

(10) 営業外損益（別表2-1の㉑「受取利息」欄から㉒「雑損失」欄まで）

ア 受取利息

原告Aの本件A各事業年度の受取利息の金額は、別表2-1の㉑「受取利息」欄記載のとおりであり、当該金額は、本件査察調査により把握した原告A名義の本名預金に係る受取利息の額及び後記(11)アで述べる不動産売買から生じた除外資金をプールした仮名預金に係る受取利息の額を合計した金額である。

イ 雑収入

原告Aの本件A各事業年度の雑収入の金額は、別表2-1の㉒「雑収入」欄記載のとおりであり、当該金額は、本件査察調査により判明した①株式等の取引に係る有価証券売却益の額（平成元年3月期）、②機械装置取得に伴う為替差益の額（昭和61年3月期）及び③原告Aの自社ビルであるAビルの賃貸に係る家賃収入等（昭和61年3月期、昭和62年3月期及び平成元年3月期）を合計した金額である。

ウ 支払利息割引料

原告Aの本件A各事業年度の支払利息割引料の金額は、別表2-1の㉓「支払利息割引料」欄記載のとおりであり、当該金額は、本件査察調査に差し押さえた総勘定元帳及び取引銀行発行の融資償還明細書等に基づき算定した銀行借入金に係る支払利息の額と手形受払帳及び手形割引依頼書等に基づいて算定した受取手形に係る割引料の金額を合計した金額である。

エ 受取配当金、受取手数料及び雑損失

原告Aの本件A各事業年度の受取配当金、受取手数料及び雑損失の金額は、別表2-1の㉔「受取配当金」欄、㉕「受取手数料」欄及び㉖「雑損失」欄記載のとおりであり、当該金額は、本件査察調査により差し押さえた総勘定元帳や銀行勘定帳等の帳簿書類及び金融機関等に対する反面調査等に基づいて算定した金額である。

(11) 特別損益（別表2-1の㉗「不動産売却収入」欄から㉘「固定資産除却損」欄まで）

ア 不動産売却収入、不動産原価及び仲介手数料

原告Aの本件A各事業年度の不動産売却収入、不動産原価及び仲介手数料の金額は、別表2-1の㉗「不動産売却収入」欄、㉙「不動産原価」欄及び㉚「仲介手数料」欄記載のとおりであり、当該金額は、本件査察調査により判明した原告A所有の不動産を売却したことに伴う不動産売却収入、不動産原価及び仲介手数料の各金額である。

イ 特別損失

原告Aの本件A各事業年度の特別損失の金額は、別表2-1の④⑩「特別損失」欄記載のとおりであり、当該金額は、本件査察調査により判明した実質的に原告Aの損失として計上すべき売掛債権の金額を特別損失として認容した金額である。

なお、原告Aが公表経理において計上していた貸倒損失及び債権償却特別勘定の額については、原告Bの売掛債権を一部水増しした上、貸倒損失に該当しないものを損金に計上していたものであるなどの理由により、その全額の計上を否認している。

ウ 貸倒引当金戻入、貸倒引当金繰入及び固定資産除却損

原告Aの本件A各事業年度の貸倒引当金戻入、貸倒引当金繰入及び固定資産除却損の金額は、別表2-1の④⑪「貸倒引当金戻入」欄、④⑫「貸倒引当金繰入」欄及び④⑬「固定資産除却損」欄記載のとおりであり、当該金額は、本件査察調査により差し押さえた振替伝票等の帳票書類や東淀川税務署に提出された確定申告書等に基づいて算定した金額である。

(12) 申告調整（別表2-1の④⑭「損金の額に算入した法人税」欄から④⑮「法人税から控除される所得税額」欄まで）

ア 未納事業税を除く申告調整の金額

未納事業税を除く原告Aの本件A各事業年度の申告調整の金額は、別表2-1の④⑯「損金の額に算入した法人税」欄から④⑰「損金計上役員賞与」欄まで及び④⑱「法人税から控除される所得税額」欄記載のとおりであり、当該金額は、原告Aの本件A各事業年度に係る法人税の確定申告書に記載された申告調整の金額と同額である。

イ 未納事業税

原告Aの本件A各事業年度の未納事業税の金額は、別表2-1の④⑲「未納事業税」欄記載のとおりであり、当該金額は、原告Aに係る本件各更正処分により納付すべきこととなった未納事業税の額である。

(13) 所得金額

昭和61年3月期	2億5538万1006円
昭和62年3月期	2億8780万1799円
昭和63年3月期	4億4222万3823円
平成元年3月期	1億0236万0203円

原告Aの本件A各事業年度における所得金額は、上記(8)の売上総利益の金額に上記(9)から(12)までの各金額を加減算して算出した上記金額であり、原告Aに係る本件更正処分の認定額（別表1-1「更正処分等」欄の「所得金額」欄）と一致する。

2 原告Aの納付すべき税額

(1) 昭和61年3月期

ア 所得金額に対する法人税額 1億0959万5973円

原告Aの昭和61年3月期の所得金額は、上記1(13)のとおり2億5538万1006円であるから、国税通則法118条1項の規定により1000円未満の端数を切り捨てた金額2億5538万1000円に法人税法66条1項及び2項（昭和63年法律第109号による改正前のもの。以下同じ。）並びに租税特別措置法42条1項（昭和63年法律第4号による改正前のもの。昭和62年3月期及び昭和61年9月期について同じ。）に規定する税率を乗じて計算する（すなわち、年800万円以下の金額に税率100分の31を乗じて計算した金額に、

年800万円を超過した金額に100分の43.3を乗じて計算した金額を加算する。)と、上記所得金額に対する法人税額は1億0959万5973円である(別表1-1「更正処分等」欄の「法人税額」欄)。

イ 課税土地譲渡利益金額 4052万3000円

原告Aの行った前記1(11)アの不動産売買のうち、昭和61年3月期に係る土地の譲渡については、租税特別措置法63条1項(昭和62年法律第14号による改正前のもの。以下同じ。)に規定する土地の譲渡等に該当することから、課税土地譲渡利益金額に対して法人税が課税されることとなるところ、同項の規定に基づき、上記土地の譲渡に係る収益の額を基礎として、当該土地の譲渡に直接又は間接に要した経費の額等を控除して計算すると、課税土地譲渡利益金額は4052万3000円となる(別表1-1「更正処分等」欄の「土地譲渡利益金」欄の「課税土地譲渡利益金額」欄)。

ウ 課税土地譲渡利益金額に対する税額 810万4600円

上記イの課税土地譲渡利益金額4052万3000円に対する法人税額は、租税特別措置法63条1項の規定により計算する(すなわち、年3000万円以下の金額に税率100分の20を乗じて計算する。)と、810万4600円となる(別表1-1「更正処分等」欄の「土地譲渡利益金」欄の「同上に対する税額」欄)。

エ 課税留保金額 2268万2000円

原告Aは、法人税法2条10号に規定する同族会社に該当するから、同法67条1項(平成13年法律第6号による改正前のもの。以下同じ。)の規定により留保金額に対して法人税が課税されることとなるところ、昭和61年3月期の所得金額のうち、法人税法67条3項(平成18年法律第10号による改正前のもの。以下同じ。)に基づき、留保された金額を基礎として、当該事業年度の法人税等の増加額を調整して計算すると、課税留保金額は2268万2000円となる(別表1-1「更正処分等」欄の「留保金」欄の「課税留保金額」欄)。

オ 課税留保金額に対する税額 226万8200円

上記エの課税留保金額2268万2000円に対する法人税額は、法人税法67条1項の規定により計算する(すなわち、年3000万円以下の金額に税率100分の10を乗じて計算する。)と、226万8200円となる(別表1-1「更正処分等」欄の「留保金」欄の「同上に対する税額」欄)。

カ 控除所得税額等 127万1087円

原告Aが、昭和61年3月期の法人税の確定申告書に記載した所得税の額である(別表1-1「更正処分等」欄の「控除所得税額等」欄)。

キ 納付すべき税額 1億1869万7600円

原告Aの昭和61年3月期の納付すべき税額は、上記アの所得金額に対する法人税額5469万2000円に、上記ウの課税土地譲渡利益金額に対する税額810万4600円及び上記オの課税留保金額に対する税額226万8200円を加算した金額から、上記カの控除所得税額等を控除した金額1億1869万7600円である(別表1-1「更正処分等」欄の「納付すべき税額」欄)。

(2) 昭和62年3月期

ア 所得金額に対する法人税額 1億2363万3833円

原告Aの昭和62年3月期の所得金額は、前記1(13)のとおり2億8780万1799円で

あるから、国税通則法118条1項の規定により1000円未満の端数を切り捨てた金額2億8780万1000円に法人税法66条1項及び2項並びに租税特別措置法42条1項に規定する税率を乗じて計算する（すなわち、年800万円以下の金額に税率100分の31を乗じて計算した金額に、年800万円を超過した金額に100分の43.3を乗じて計算した金額を加算する。）と、上記所得金額に対する法人税額は1億2363万3833円である（別表1-1「更正処分等」欄の「法人税額」欄）。

イ 課税留保金額 3683万3000円

原告Aは、法人税法2条10号に規定する同族会社に該当するから、同法67条1項の規定により留保金額に対して法人税が課税されることとなるところ、昭和62年3月期の所得金額のうち、同条3項に基づき、留保された金額を基礎として、当該事業年度の法人税等の増加額を調整して計算すると、課税留保金額は3683万3000円となる（別表1-1「更正処分等」欄の「留保金」欄の「課税留保金額」欄）。

ウ 課税留保金額に対する税額 402万4950円

上記イの課税留保金額3683万3000円に対する法人税額は、法人税法67条1項の規定により計算する（すなわち、年3000万円以下の金額に税率100分の10を乗じて計算した金額に、年3000万円を超え1億円以下の金額に税率100分の15を乗じて計算した金額を加算する。）と、402万4950円となる（別表1-1「更正処分等」欄の「留保金」欄の「同上に対する税額」欄）。

エ 控除所得税額等 140万4366円

原告Aが、昭和62年3月期の法人税の確定申告書に記載した所得税の額である（別表1-1「更正処分等」欄の「控除所得税額等」欄）。

オ 納付すべき税額 1億2625万4400円

原告Aの昭和62年3月期の納付すべき税額は、上記アの所得金額に対する法人税額1億2363万3833円に、上記ウの課税留保金額に対する税額402万4950円を加算した金額から、上記エの控除所得税額等を控除した金額1億2625万4400円である（別表1-1「更正処分等」欄の「納付すべき税額」欄）。

(3) 昭和63年3月期

ア 所得金額に対する法人税額 1億8477万3660円

原告Aの昭和63年3月期の所得金額は、前記1(13)のとおり4億4222万3823円であるから、国税通則法118条1項の規定により1000円未満の端数を切り捨てた金額4億4222万3000円に法人税法66条1項及び2項に規定する税率を乗じて計算する（すなわち、年800万円以下の金額に税率100分の30を乗じて計算した金額に、年800万円を超過した金額に100分の42を乗じて計算した金額を加算する。）と、上記所得金額に対する法人税額は1億8477万3660円である（別表1-1「更正処分等」欄の「法人税額」欄）。

イ 課税土地譲渡利益金額 1億4269万0000円

原告Aが、昭和63年3月期の法人税の確定申告書に記載した課税土地譲渡利益金額の額である（別表1-1「更正処分等」欄の「土地譲渡利益金」欄の「課税土地譲渡利益金額」欄）。

ウ 課税土地譲渡利益金額に対する税額 2853万8000円

原告Aが、昭和63年3月期の法人税の確定申告書に記載した課税土地譲渡利益金額に対す

る税額である（別表１－１「更正処分等」欄の「土地譲渡利益金」欄の「同上に対する税額」欄）。

エ 課税留保金額 7193万0000円

原告Aは、法人税法2条10号に規定する同族会社に該当するから、同法67条1項の規定により留保金額に対して法人税が課税されることとなるところ、昭和63年3月期の所得金額のうち、同条3項に基づき、留保された金額を基礎として、当該事業年度の法人税等の増加額を調整して計算すると、課税留保金額は7193万0000円となる（別表１－１「更正処分等」欄の「留保金」欄の「課税留保金額」欄）。

オ 課税留保金額に対する税額 928万9500円

上記エの課税留保金額7193万0000円に対する法人税額は、法人税法67条1項の規定により計算する（すなわち、年3000万円以下の金額に税率100分の10を乗じて計算した金額に、年3000万円を超え1億円以下の金額に税率100分の15を乗じて計算した金額を加算する。）と、928万9500円となる（別表１－１「更正処分等」欄の「留保金」欄の「同上に対する税額」欄）。

カ 控除所得税額等 135万3643円

原告Aが、昭和63年3月期の法人税の確定申告書に記載した所得税の額である（別表１－１「更正処分等」欄の「控除所得税額等」欄）。

キ 納付すべき税額 2億2124万7500円

原告Aの昭和63年3月期の納付すべき税額は、上記アの所得金額に対する法人税額1億8477万3660円に、上記ウの課税土地譲渡利益に対する税額2853万8000円及び上記オの課税留保金額に対する税額928万9500円を加算した金額から、上記カの控除所得税額等を控除した金額2億2124万7500円である（別表１－１「更正処分等」欄の「納付すべき税額」欄）。

(4) 平成元年3月期

ア 所得金額に対する法人税額 4203万1200円

原告Aの平成元年3月期の所得金額は、前記1(13)のとおり1億0236万0203円であるから、国税通則法118条1項の規定により1000円未満の端数を切り捨てた金額1億0236万円に法人税法66条1項及び2項に規定する税率を乗じて計算する（すなわち、年800万円以下の金額に税率100分の30を乗じて計算した金額に、年800万円を超過した金額に100分の42を乗じて計算した金額を加算する。）と、上記所得金額に対する法人税額は4203万1200円である（別表１－１「更正処分等」欄の「法人税額」欄）。

イ 課税留保金額 1580万2000円

原告Aは、法人税法2条10号に規定する同族会社に該当するから、同法67条1項の規定により留保金額に対して法人税が課税されることとなるところ、平成元年3月期の所得金額のうち、同条3項に基づき、留保された金額を基礎として、当該事業年度の法人税等の増加額を調整して計算すると、課税留保金額は1580万2000円となる（別表１－１「更正処分等」欄の「留保金」欄の「課税留保金額」欄）。

ウ 課税留保金額に対する税額 158万0200円

上記イの課税留保金額1580万2000円に対する法人税額は、法人税法67条1項の規定により計算する（すなわち、年3000万円以下の金額に税率100分の10を乗じて計算

する。)と、158万0200円となる(別表1-1「更正処分等」欄の「留保金」欄の「同上に対する税額」欄)。

エ 控除所得税額等 101万3921円

原告Aが、平成元年3月期の法人税の確定申告書に記載した所得税の額である(別表1-1「更正処分等」欄の「控除所得税額等」欄)。

オ 納付すべき税額 4259万7400円

原告Aの平成元年3月期の納付すべき税額は、上記アの所得金額に対する法人税額4203万1200円に、上記ウの課税留保金額に対する税額158万0200円を加算した金額から、上記エの控除所得税額等を控除した金額4259万7400円である(別表1-1「更正処分等」欄の「納付すべき税額」欄)。

第2 原告Bに対する更正処分の根拠

1 原告Bの本件B各事業年度の所得金額

(1) 売上金額(別表3-1の①「売上高」欄及び別表3-2の「各期別売上高」欄)

昭和61年9月期 28億3342万5300円

昭和62年9月期 31億1756万4901円

昭和63年9月期 28億5491万3982円

上記金額は、原告ら合算での本件B各事業年度の売上金額であり、当該金額は、本件査察調査において差し押さえた押収年間実績表に記載されている売上金額と同額である。

(2) 仕入金額(別表3-1の③「仕入高」欄)

昭和61年9月期 22億0080万5642円

昭和62年9月期 31億8913万4592円

昭和63年9月期 19億1426万6559円

上記金額は、原告ら合算での本件B各事業年度の仕入金額であり、当該金額は、本件査察調査において確定した、①原告らの「買掛明細書」に基づいて算定された国内仕入れの金額及び外注費の金額、②原告らの「輸入申告書、輸入承認申請書、到着科目リスト及び資金繰りノート」に基づいて算定された輸入仕入れの金額、③原告らの「総勘定元帳、銀行勘定帳、振替伝票及び領収書等」に基づいて算定された仕入諸掛(輸入諸費用及びユーザンス金利)の金額の合計額である。

(3) 期末棚卸高(別表3-1の④「期末棚卸高」欄)

昭和61年9月期 14億7624万1610円

昭和62年9月期 23億6349万0276円

昭和63年9月期 21億0988万8822円

上記金額は、原告ら合算での本件B各事業年度の期末棚卸高であり、当該金額は、①本件査察調査時の実地棚卸しによって確定した平成元年10月14日時点の棚卸高及び②上記実地棚卸しと並行して行われた反面調査に基づき確定した委託販売先及び加工先への平成元年10月14日時点での預け在庫高を基礎として算定された金額である。

(4) 売上原価(別表3-1の⑤「売上原価」欄及び別表3-3の「各期別売上原価」欄)

昭和61年9月期 21億6037万9532円

昭和62年9月期 23億0188万5926円

昭和63年9月期 21億6786万8013円

上記金額は、原告ら合算での本件B各事業年度の売上原価であり、当該金額は、復元年間実績表に記載されている売上金額から同表に記載されている粗利益の額を差し引いた金額と同額である。

(5) 期首棚卸高（別表3-1の②「期首棚卸高」欄）

昭和61年9月期	14億3581万5500円
昭和62年9月期	14億7624万1610円
昭和63年9月期	23億6349万0276円

上記金額は、原告ら合算での本件B各事業年度の期首棚卸高であり、当該金額は、上記(4)の売上原価の金額に上記(3)の期末棚卸高を加算した額から上記(2)の仕入金額を控除した金額である。

(6) 粗利益（別表3-1の⑥「粗利益」欄）

昭和61年9月期	6億7304万5768円
昭和62年9月期	8億1567万8975円
昭和63年9月期	6億8704万5969円

上記金額は、原告ら合算での本件B各事業年度の粗利益であり、当該金額は、前記(1)の売上金額から上記(4)の売上原価の金額を控除した金額であり、復元年間実績表に記載されている粗利益の額と同額である。

(7) 為替差損益（別表3-1の⑦「為替差損益」欄及び別表3-4の「各期為替差損益」欄）

昭和61年9月期	1億2583万6240円
昭和62年9月期	6647万0542円
昭和63年9月期	5698万4858円

上記金額は、原告ら合算での本件B各事業年度の為替差損益の金額であり、当該金額は、本件査察調査により判明した原告らのコンピューター入力時の為替相場に基づいて円換算された輸入商品の仕入金額と実際の決済金額との差額相当額である。

(8) 売上総利益（別表3-1の⑧「売上総利益」欄）

昭和61年9月期	3億9944万1004円
昭和62年9月期	4億4107万4758円
昭和63年9月期	3億7201万5413円

上記金額は、原告Bの本件B各事業年度の売上総利益の金額であり、当該金額は、上記(6)の粗利益の額に上記(7)の為替差損益の額を加算した金額に2分の1を乗じた金額である。

(9) 販売費及び一般管理費（別表3-1の⑨「広告宣伝費」欄から⑩「雑費」欄まで）

原告Bの本件B各事業年度の販売費及び一般管理費の金額は、別表3-1の⑨から⑩までの各欄に記載のとおりであり、当該金額は、本件査察調査により差し押さえた原告Bの総勘定元帳、銀行勘定帳及び金銭出納帳等に基づいて算定した金額である。

なお、販売費及び一般管理費のうち、減価償却費については、一部の資産について取得価額及び耐用年数等に誤りがあることが判明したため、これを是正している。また、手数料については、裁決により一部認容された金額1252万4824円が含まれる。

(10) 営業外損益（別表3-1の⑪「受取利息」欄から⑫「雑損失」欄まで）

ア 受取利息

原告Bの本件B各事業年度の受取利息の金額は、別表3-1の⑪「受取利息」欄記載のとおり

りであり、当該金額は、本件査察調査により把握した原告B名義の本名預金に係る受取利息の金額である。

イ 雑収入

原告Bの本件B各事業年度の雑収入の金額は、別表3-1の③④「雑収入」欄記載のとおりであり、当該金額は、本件査察調査により判明した、①株式等の取引に係る有価証券売却益の額（昭和62年9月期及び昭和63年9月期）及び②保険会社から受け取った保険金の額（昭和63年9月期）を合計した金額である。

ウ 支払利息割引料

原告Bの本件B各事業年度の支払利息割引料の金額は、別表3-1の③⑤「支払利息割引料」欄記載のとおりであり、当該金額は、本件査察調査により差し押さえた総勘定元帳及び取引銀行発行の融資償還明細書等に基づき算定した銀行借入金に係る支払利息の額と手形受払帳及び手形割引依頼書等に基づいて算定した受取手形に係る割引料の額を合計した金額である。

エ 受取配当金及び雑損失

原告Bの本件B各事業年度の受取配当金及び雑損失の金額は、別表3-1の③③「受取配当金」欄及び③⑥「雑損失」欄記載のとおりであり、当該金額は、本件査察調査により差し押さえた総勘定元帳や銀行勘定帳等の帳簿書類等に基づいて算定した金額である。

(11) 特別損益等（別表3-1の③⑦「特別損失」欄から③⑨「法人税等充当金」欄まで）

ア 特別損失

原告Bの本件B各事業年度の特別損失の金額は、別表3-1の③⑦「特別損失」欄記載のとおりであり、当該金額は、本件査察調査により判明した実質的に原告Bの損失として計上すべき売掛債権の金額を特別損失として認容した金額である。

なお、上記金額の一部については、当初、原告Aの公表経理において貸倒損失として計上されていたものである。

イ 貸倒損失

原告Bの本件B各事業年度の貸倒損失の金額は、別表3-1の③⑧「貸倒損失」欄記載のとおりであり、当該金額は、当初、原告Aが公表経理において計上していた貸倒損失に係る売掛債権やその他の原告Bの売掛債権等のうち、本件査察調査により貸倒損失として判明した金額である。

なお、当該金額については、裁決により一部認容された金額87万4650円が含まれている。

ウ 法人税等充当金

原告Bの本件B各事業年度の法人税等充当金の金額は、別表3-1の③⑨「法人税等充当金」欄記載のとおりであり、当該金額は、原告Bの公表経理の金額と同額である。

(12) 申告調整（別表3-1の④⑩「損金の額に算入した法人税」欄から④⑦「未納事業税」欄まで）

ア 未納事業税を除く申告調整の金額

未納事業税を除く原告Bの本件B各事業年度の申告調整の金額は、別表3-1の④⑩「損金の額に算入した法人税」欄から④⑥「法人税から控除される所得税額」欄までに記載のとおりであり、当該金額は、原告Bの本件B各事業年度に係る法人税の確定申告書に記載された申告調整の金額と同額である。

イ 未納事業税

原告Bの本件B各事業年度の未納事業税の金額は、別表3-1の⑭「未納事業税」欄記載のとおりであり、当該金額は、原告Bに係る本件各更正処分により納付すべきこととなった未納事業税の額である。

(13) 所得金額

昭和61年9月期	2億8744万9949円
昭和62年9月期	2億2884万5062円
昭和63年9月期	3億3332万0081円

原告Bの本件B各事業年度に係る上記所得金額は、上記(8)の売上総利益の金額に上記(9)から(12)までの各金額を加減算して算出したものであり、原告Bに係る昭和61年9月期につき裁決の認定額(別表1-2の「裁決」欄の「所得金額」欄)と、昭和62年9月期及び昭和63年9月期につき本件各更正処分の認定額(別表1-2の「更正処分等」欄の「所得金額」欄)と、それぞれ一致する。

2 原告Bの納付すべき税額

(1) 昭和61年9月期

ア 所得金額に対する法人税額 1億2348万1417円

原告Bの昭和61年9月期の所得金額は、上記1(13)のとおり2億8744万9949円であるから、国税通則法118条1項の規定により1000円未満の端数を切り捨てた金額2億8744万9000円に法人税法66条1項及び2項並びに租税特別措置法42条1項に規定する税率を乗じて計算する(すなわち、年800万円以下の金額に税率100分の31を乗じて計算した金額に、年800万円を超過した金額に100分の43.3を乗じて計算した金額を加算する。)と、上記所得金額に対する法人税額は1億2348万1417円である(別表1-2「裁決」欄の「法人税額」欄)。

イ 課税留保金額 3641万1000円

原告Bは、法人税法2条10号に規定する同族会社に該当するから、同法67条1項の規定により留保金額に対して法人税が課税されることとなる。昭和61年9月期の所得金額のうち、同条3項に基づき、留保された金額を基礎として、当該事業年度の法人税等の増加額を調整して計算すると、課税留保金額は3641万1000円となる(別表1-2「裁決」欄の「留保金」欄の「課税留保金額」欄)。

ウ 課税留保金額に対する税額 396万1650円

上記イの課税留保金額3641万1000円に対する法人税額は、法人税法67条1項の規定により計算する(すなわち、年3000万円以下の金額に税率100分の10を乗じて計算した金額に、年3000万円を超え1億円以下の金額に税率100分の15を乗じて計算した金額を加算する。)と、396万1650円となる(別表1-2「裁決」欄の「留保金」欄の「同上に対する税額」欄)。

エ 控除所得税額等 34万3278円

原告Bが、昭和61年9月期の法人税の確定申告書に記載した所得税の額である(別表1-2「裁決」欄の「控除所得税額等」欄)。

オ 納付すべき税額 1億2709万9700円

原告Bの昭和61年9月期の納付すべき税額は、上記アの所得金額に対する法人税額1億2348万1417円に、上記ウの課税留保金額に対する税額396万1650円を加算した金

額から、上記エの控除所得税額等を控除した金額1億2709万9700円である（別表1－2「裁決」欄の「納付すべき税額」欄）。

(2) 昭和62年9月期

ア 所得金額に対する法人税額 9515万4900円

原告Bの昭和62年9月期の所得金額は、前記1(13)のとおり2億2884万5062円であるから、国税通則法118条1項の規定により1000円未満の端数を切り捨てた金額2億2884万5000円に法人税法66条1項及び2項に規定する税率を乗じて計算する（すなわち、年800万円以下の金額に税率100分の30を乗じて計算した金額に、年800万円を超過した金額に100分の42を乗じて計算した金額を加算する。）と、上記所得金額に対する法人税額は9515万4900円である（別表1－2「更正処分等」欄の「法人税額」欄）。

イ 課税留保金額 3825万9000円

原告Bは、法人税法2条10号に規定する同族会社に該当するから、同法67条1項の規定により留保金額に対して法人税が課税されることとなる所、昭和62年9月期の所得金額のうち、同条3項に基づき、留保された金額を基礎として、当該事業年度の法人税等の増加額を調整して計算すると、課税留保金額は3825万9000円となる（別表1－2「更正処分等」欄の「留保金」欄の「課税留保金額」欄）。

ウ 課税留保金額に対する税額 423万8850円

上記イの課税留保金額3825万9000円に対する法人税額は、法人税法67条1項の規定により計算する（すなわち、年3000万円以下の金額に税率100分の10を乗じて計算した金額に、年3000万円を超え1億円以下の金額に税率100分の15を乗じて計算した金額を加算する。）と、423万8850円となる（別表1－2「更正処分等」欄の「留保金」欄の「同上に対する税額」欄）。

エ 控除所得税額等 106万9429円

原告Bが、昭和62年9月期の法人税の確定申告書に記載した所得税の額である（別表1－2「更正処分等」欄の「控除所得税額等」欄）。

オ 納付すべき税額 9832万4300円

原告Bの昭和62年9月期の納付すべき税額は、上記アの所得金額に対する法人税額9515万4900円に、上記ウの課税留保金額に対する税額423万8850円を加算した金額から、上記エの控除所得税額等を控除した金額9832万4300円である（別表1－2「更正処分等」欄の「納付すべき税額」欄）。

(3) 昭和63年9月期

ア 所得金額に対する法人税額 1億3903万4400円

原告Bの昭和63年9月期の所得金額は、前記1(13)のとおり3億3332万0081円であるから、国税通則法118条1項の規定により1000円未満の端数を切り捨てた金額3億3332万0000円に法人税法66条1項及び2項に規定する税率を乗じて計算する（すなわち、年800万円以下の金額に税率100分の30を乗じて計算した金額に、年800万円を超過した金額に100分の42を乗じて計算した金額を加算する。）と、上記所得金額に対する法人税額は1億3903万4400円である（別表1－2「更正処分等」欄の「法人税額」欄）。

イ 課税留保金額 5489万円

原告Bは、法人税法2条10号に規定する同族会社に該当するから、同法67条1項の規定により留保金額に対して法人税が課税されることとなるところ、昭和63年9月期の所得金額のうち、同条3項に基づき、留保された金額を基礎として、当該事業年度の法人税等の増加額を調整して計算すると、課税留保金額は5489万円となる（別表1-2「更正処分等」欄の「留保金」欄の「課税留保金額」欄）。

ウ 課税留保金額に対する税額 673万3500円

上記エの課税留保金額5489万円に対する法人税額は、法人税法67条1項の規定により計算する（すなわち、年3000万円以下の金額に税率100分の10を乗じて計算した金額に、年3000万円を超え1億円以下の金額に税率100分の15を乗じて計算した金額を加算する。）と、673万3500円となる（別表1-2「更正処分等」欄の「留保金」欄の「同上に対する税額」欄）。

エ 控除所得税額等 57万8131円

原告Bが、昭和63年9月期の法人税の確定申告書に記載した所得税の額である（別表1-2「更正処分等」欄の「控除所得税額等」欄）。

オ 納付すべき税額 1億4518万9700円

原告Bの昭和63年9月期の納付すべき税額は、上記アの所得金額に対する法人税額1億3903万4400円に、上記ウの課税留保金額に対する税額673万3500円を加算した金額から、上記エの控除所得税額等を控除した金額1億4518万9700円である（別表1-2「更正処分等」欄の「納付すべき税額」欄）。

第3 原告Aに対する重加算税賦課決定処分の根拠

1 昭和61年3月期

更正処分による納付すべき税額1億1869万7600円（別表1-1「更正処分等」欄の「納付すべき税額」欄）から、確定申告による納付すべき税額289万5800円（別表1-1「確定申告」欄の「納付すべき税額」欄）を控除した金額1億1580万1800円（ただし、国税通則法118条3項の規定により1万円未満の端数を切り捨てた金額）に100分の30の割合（昭和62年法律第96号による改正前の国税通則法68条1項の規定する割合。昭和62年3月期及び昭和61年9月期において同じ。）を乗じて計算した3474万円となる（別表1-1「更正処分等」欄の「重加算税の額」欄）。

2 昭和62年3月期

更正処分による納付すべき税額1億2625万4400円（別表1-1「更正処分等」欄の「納付すべき税額」欄）から、確定申告による納付すべき税額404万8100円（別表1-1「確定申告」欄の「納付すべき税額」欄）を控除した金額1億2220万6300円（ただし、国税通則法118条3項の規定により1万円未満の端数を切り捨てた金額）に100分の30の割合を乗じて計算した3666万円となる（別表1-1「更正処分等」欄の「重加算税の額」欄）。

3 昭和63年3月期

更正処分による納付すべき税額2億2124万7500円（別表1-1「更正処分等」欄の「納付すべき税額」欄）から、確定申告による納付すべき税額2718万4300円（別表1-1「確定申告」欄の「納付すべき税額」欄）を控除した金額1億9406万3200円（ただし、国税通則法118条3項の規定により1万円未満の端数を切り捨てた金額）に100分の35の割合を乗じて計算した6792万1000円となる（別表1-1「更正処分等」欄の「重加算税の額」欄）。

4 平成元年3月期

更正処分による納付すべき税額4259万7400円（別表1-1「更正処分等」欄の「納付すべき税額」欄）から、確定申告による納付すべき税額781万9500円（別表1-1「確定申告」欄の「納付すべき税額」欄）を控除した金額3477万7900円（ただし、国税通則法118条3項の規定により1万円未満の端数を切り捨てた金額）に100分の35の割合を乗じて計算した1216万9500円となる（別表1-1「更正処分等」欄の「重加算税の額」欄）。

第5 原告Bに対する重加算税賦課決定処分の根拠

1 昭和61年9月期

更正処分による納付すべき税額1億2709万9700円（別表1-2「裁決」欄の「納付すべき税額」欄）から、確定申告による納付すべき税額339万6700円（別表1-2「確定申告」欄の「納付すべき税額」欄）を控除した金額1億2370万3000円（ただし、国税通則法118条3項の規定により1万円未満の端数を切り捨てた金額）に100分の30の割合を乗じて計算した3711万円となる（別表1-2「裁決」欄の「重加算税の額」欄）。

2 昭和62年9月期

更正処分による納付すべき税額9832万4300円（別表1-2「更正処分等」欄の「納付すべき税額」欄）から、確定申告による納付すべき税額313万8600円（別表1-2「確定申告」欄の「納付すべき税額」欄）を控除した金額9518万5700円（ただし、国税通則法118条3項の規定により1万円未満の端数を切り捨てた金額）に100分の35の割合を乗じて計算した3331万3000円となる（別表1-1「更正処分等」欄の「重加算税の額」欄）。

3 昭和63年9月期

更正処分による納付すべき税額1億4518万9700円（別表1-2「更正処分等」欄の「納付すべき税額」欄）から、確定申告による納付すべき税額1391万7800円（別表1-2「確定申告」欄の「納付すべき税額」欄）を控除した金額1億3127万1900円（ただし、国税通則法118条3項の規定により1万円未満の端数を切り捨てた金額）に100分の35の割合を乗じて計算した4594万4500円となる（別表1-2「更正処分等」欄の「重加算税の額」欄）。

別表 2-1 ~ 7 省略