

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

国側当事者・国(東淀川税務署長)

平成24年2月24日棄却・確定

(第一審・大阪地方裁判所、平成●●年(〇〇)第●●号・甲事件、同年(〇〇)第●●号・乙事件、平成23年3月24日判決、本資料261号-60・順号11650)

判 決

控訴人(原審甲事件原告) A株式会社
(以下「控訴人A」という。)

同代表者代表取締役 甲

控訴人(原審乙事件原告) B株式会社
(以下「控訴人B」という。)

同代表者代表取締役 乙

控訴人ら訴訟代理人弁護士 西村 健

被控訴人 国

同代表者法務大臣 小川 敏夫
処分行政庁 東淀川税務署長

杉村 節夫

同指定代理人 曾祇 信幸

同 松帆 芳和

同 松本 淳

同 小松原 賞博

同 原田 久

同 川田 芳嗣

主 文

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

事 実 及 び 理 由

第1 控訴の趣旨

1 控訴人A

- (1) 原判決中、控訴人Aに関する部分を取り消す。
- (2) 処分行政庁が控訴人A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。
- (3) 処分行政庁が控訴人A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。

(4) 処分行政庁が控訴人A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。

(5) 処分行政庁が控訴人A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 控訴人B

(1) 原判決中、控訴人Bに関する部分を取り消す。

(2) 処分行政庁が控訴人B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。

(3) 処分行政庁が控訴人B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。

(4) 処分行政庁が控訴人B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

1 本件は、控訴人A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、控訴人B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、控訴人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、控訴人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。

なお、以下、控訴人らに対する上記各更正処分を併せて「本件各更正処分」、控訴人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。

原判決は、控訴人らの請求をいずれも棄却したため、控訴人らが、それらを不服として控訴した。

2 前提事実、本件各処分の根拠、争点及び争点に関する当事者の主張

以下の3のとおり原判決を補正し、4のとおり当審における当事者の補充的主張を付加するほかは、原判決の「事実及び理由」欄の「第2 事案の概要」の「1 前提事実」、「2 本件各処分の根拠」、「3 本件の争点」及び「4 争点に係る当事者の主張」（原判決3頁25行目から同18頁6行目まで）のとおりであるから、これを引用する。

3 原判決の補正

- (1) 原判決5頁14行目の「◎」を「丙」に改める。
- (2) 同16頁3行目の「算入されるべきである」の後に「(債務者ごとの貸倒損失についての具体的な主張は、引用に係る原判決の「事実及び理由」欄第3の5(2)ないし(19)記載の控訴人Aの主張のとおりである。)」を加える。

4 当審における当事者の補充的主張

(1) 控訴人らの補充的主張

ア 被控訴人主張の推計方法の合理性(争点(2))について

仮に、被控訴人主張の推計方法に合理性が認められるとしても、処分行政庁の推計方法による所得計算には、以下の(ア)ないし(オ)のような問題点があり、控訴人らの所得が過大に算出されているから、その減額がされるべきである。

(ア) コンピューターデータに依拠した推計の非科学性、反客観性

処分行政庁の推計方法は、基本的にはコンピューターデータにのみ依拠しているが、純コストについては各商品に係る経費がコンピューターデータとして正確に入力されていたという証言に依拠するにすぎず、昭和60年から平成元年当時に作成されたコンピュータープログラムが正確にデータ処理等を行えたのかどうか、また、仮にそのようなことが行えていたとして、正確に入力されていたのかどうかの検証がされておらず、コンピューターデータからは明らかにならない純コストに反映されない費用が存在している。

(イ) 売上原価及び売上高の補正等による所得の減額の必要性

① 期間損益の原則違反

企業会計原則では、期間損益の原則が要求されているところ、税は、存続する企業のある特定の一定期間の利益に対して課税するものであるから、当該利益は、当該期間の利益を正しく反映するものでなければならない。

仮に、当該商品の売上に相当する原価(純コスト)が反映されていたとしても、当該商品の仕入代金等は、当該年度とは異なる状況において算出されたものであるから、当該期間の利益=売上-原価とするのは、期間損益の原則に反する。

また、控訴人らの場合、棚卸高を確定できないことから、売上-原価という方法で利益を算出する以外に方法がないとしても、対象期間中、円高の進行やドル建てによる価格の下落により、仕入代金は減額しており、相対的に期末棚卸高は減額しているのであるから、通常の利益計算は、利益=売上-(期首棚卸高+期中仕入高-期末棚卸高)となり、期末棚卸高の減額を通じて利益が低くなる。したがって、上記の推計方法により算出された所得については、一定の減額が必要不可欠である。

② 継続性の原則違反

企業会計原則では、継続性の原則もある。一般的にみられる推計課税は、同業他社との比較であり、同業他社は、売上原価を「期首棚卸高+期中仕入高-期末棚卸高」として算出していることが通常であるから、同業他社と対比した推計方法により算出された所得であれば、この計算方法に類似した所得ということになる。しかし、処分行政庁が用いた推計手法は、売上原価を個別商品の経費としており、継続性の原則に反している。したがって、上記の推計方法によって算出された所得については、一定の減額が必要不可欠である。

③ 棚卸資産の損金が反映されていないこと

売り上げた商品の売上金額から当該商品の経費を差し引くという計算方法では、棚卸資産関係の損金が全く反映されず、過大な所得算出となる。仮に、この推計によるのが控訴人らの責めに帰すべき事由に基づくものであっても、過大な所得金額をそのまま維持するのは公平を害するから、何らかの方法で損金を反映させ、その損金額を控除すべきである。

(ウ) 「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」の必要性

原判決添付別表4「請求人主張（売上高）」の「③売上げ返金の補正」欄記載の売上げ返金（以下「③売上げ返金の補正欄記載の売上げ返金」という。）については、実際に売上を返金しているのであるから、商品の返品を受けているか受けていないかにかかわらず、何らかの形（例えば、売上の減額）で損金処理しなければならない。

また、原判決添付別表4「請求人主張（売上高）」の「④売掛残と買掛残の違算の修正」欄記載の違算（以下「④売掛残と買掛残の違算の修正欄記載の違算」という。）については、各取引先が、はがきで回答した金額しか買掛が存在しないと認識している以上、控訴人らとしても、それに反する売掛金の請求は困難であるから、特段の反証なき限り、売掛残と買掛残には違算が存在していると推認されるべきである。

(エ) 為替差損益の二重計上について

処分行政庁の推計方式では、純コストを商品の仕入価格としているところ、その金額は、入力当時の為替相場に基づくものであって、実際の支払金額ではないため、入力当時の為替相場と実際の支払時点における為替相場が異なれば、為替差損益なるものを加減算せざるをえない。

しかし、控訴人らにおける申告書の仕入れは、純コストではなく、実際の決済代金で申告しているため、仮に、売上が100円、純コストが90円、仕入経費が80円（輸入時点から決済時点までの間に為替が変動した場合）、売上（100円）－純コスト（90円）という計算では10円の利益にすぎないが、実際は100円－80円ということで20円の利益となるのであるから、処分行政庁の推計方式のように為替差損益を加減算すると、為替差損益10円が二重に加算されることになる。

これを控訴人Aについてみると、処分行政庁の推計した昭和61年3月期の「仕入高」は19億3450万6588円となっているところ（甲2の1・120頁の別紙2-1「原処分庁主張（所得金額）」の「昭和61年3月期」の「仕入高」欄参照）、この金額は、控訴人らが為替差損益を加味して申告した仕入高（甲2の1・123頁の別紙3-1「請求人主張（所得金額）」の「昭和61年3月期」の「仕入高」欄参照）と同じであるにもかかわらず、被控訴人は、上記仕入額にさらに為替差損益を加算しており、為替差損益が二重計上されている。

そして、このことは、控訴人Aのその他の期、控訴人Bについても同様である。

イ 控訴人ら主張の推計方法との合理性の比較（争点(3)）について

仮に、控訴人らの推計方法の合理性が処分行政庁の推計方法の合理性より劣るものであったとしても、処分行政庁の推計方法による所得計算は、以下のとおり、控訴人らの所得を過大に算出している。

すなわち、本件各更正処分によれば、控訴人Aの昭和63年3月31日時点の棚卸資産に

関する翌期首現在利益積立金は15億7590万3039円(甲1の3)とされ、控訴人Bの昭和63年9月30日時点(半期遅れ)の棚卸資産に関する翌期首現在利益積立金は19億0276万4210円(甲1の7)とされているから、控訴人ら2社が増額すべき同時点における資産額は合計34億7866万7249円にもなるが、この金額は、処分行政庁が、平成元年3月期の控訴人ら2社一体の棚卸資産として確定した額23億9384万3789円(原判決添付別表2-1の「平成元年3月期」の「期末棚卸高」欄参照)をはるかに超える金額となっており、このような矛盾が生じる計算方法は不合理である。

また、被控訴人は、翌期首現在利益積立金について、控訴人AについてはB勘定(以下「控訴人B勘定」という。)を、控訴人BについてはA勘定(以下「控訴人A勘定」という。)を立て、控訴人ら2社一体の棚卸資産の矛盾を調整していると主張するが、その調整による棚卸資産も過大で架空である。

すなわち、処分行政庁の推計によれば、控訴人Aの平成元年3月31日時点の期末棚卸高は23億9384万3739円(ア)とされているが、控訴人B勘定が5億6691万8465円(イ)とされているので、本件各更正処分上の控訴人A単体の棚卸高の増額分は18億2692万5274円(A=ア-イ)となる。他方、控訴人Bの直近の昭和63年9月30日時点の期末棚卸高は21億0988万8822円(ウ)、控訴人A勘定が1億3798万3945円(エ)とされているので、本件各更正処分上の控訴人B単体の棚卸高の増額分は19億7190万4877円(B=ウ-エ)となる。そして、このAとBの合計額は37億9883万0151円となるが、これは平成元年3月期の控訴人ら2社一体の期末棚卸高である23億9384万3739円(上記アの額)をはるかに超える金額となっている。

このように、処分行政庁のした本件各更正処分上の棚卸高に関する翌期首現在利益積立額の増額が、処分行政庁自身が認定した控訴人ら2社一体の棚卸高をはるかに超える金額となっていることは、本件各更正処分の利益計算が過大なものであることを示している。

さらに、控訴人Bは、昭和60年9月期において買掛金7億5828万3021円を計上しているが、本件各更正処分では理由もなくこれを否認し、結果的に棚卸高を増額しているが、この点も不当である。

(2) 被控訴人の補充的主張

ア 被控訴人主張の推計方法の合理性(争点(2))について

(ア) コンピューターデータに依拠した推計は合理的であること

推計課税は、課税標準を資料等によって認定できない場合に、財産若しくは債務の増減の状況、収入若しくは支出の状況又は生産量、販売量その他の取扱量、従業員数その他事業の規模により課税標準を推計して行うものであり、その推計の結果は、真実の所得と合致している必要はなく、実額近似値で足りるため、推計方法の合理性も、真実の所得を算定し得る最も合理的なものである必要はなく、実額近似値を求め得る程度の一応の合理性で足りると解されている。

控訴人らは、コンピューターデータの正確性に疑義があると主張するが、一般論ないし抽象論を述べるにすぎず、控訴人らにおいて、商品の仕入れ時、加工のための原材料及び半製品の在庫時、加工が終わった商品の在庫時、商品の売上時並びに売上代金の入金時に、それぞれ品番、品名、仕入先、仕入年月日、仕入れコスト、純コスト、売上先、売上年月日、売上金額等のデータが入力されていたという事実は否定されていない。また、控訴人

らは、コンピューターデータに反映されない純コストが売上原価を反映していたのかどうか何ら検証されていないなどと主張するが、推計の方法に一応の合理性が認められた場合、これに対する反論は、収入金額及び必要経費の双方について、合理的な疑いを入れない程度に実額を立証することによってされなければならない、一般的抽象的に、推計により認定されなかった必要経費が存在することを述べても反論にはならない。

したがって、控訴人らの主張は失当である。

(イ) 売上高及び売上原価の補正等による所得の減額について

① 売上原価について

控訴人らは、売上原価について、①個々の商品の売上に対応する原価が反映されていたとしても、当該期間の利益＝売上－原価とするのは、期間損益の原則に反する、②同業他社は、売上原価を「期首棚卸高＋期中仕入高－期末棚卸高」として算出していることが通常であるが、処分行政庁が用いた推計方法は、売上原価を個別商品の経費としており、継続性の原則に反する、③売り上げた商品の売上金額から当該商品の経費を差し引くという計算方法では、棚卸資産関係の損金が全く反映されず過大な所得算出となるから、その損金額を控除すべきであるなどと主張する。

しかし、推計によって収入金額及び必要経費が算出された場合、これに反証するには、収入金額及び必要経費の双方について、合理的な疑いを入れない程度にその実額を立証しなければならないところ、控訴人らの上記主張は、一般的抽象的に、推計によって認定されなかった必要経費が存在することを述べるだけで、何ら実額を立証することなく、控訴人らの所得の減額を主張するものであるから、失当である。

なお、仮に、控訴人らの主張が処分行政庁の推計方法に合理性がないというものであるとしても、推計の方法には様々な手法があり得るところ、本件各更正処分に際して行われた推計の方法が合理的であるというためには、実額課税の代替手段としてふさわしい一応の合理性があれば足りるのであって、推計方法の優劣を争う主張はそれ自体理由がない。

② 売上高について

控訴人らは、③売上げ返金の補正欄記載の売上げ返金について、商品の返品を受けたか受けていないにかかわらず、実際に売上を返金しているのであるから、何らかの形で（例えば、売上の減額）で損金処理しなければならないと主張するが、売上を減額する前提となる返金の事実を認める特段の証拠もないのに、返金の事実が存在することを前提に売上の減額を主張するものであって、失当である。

また、控訴人らは、④売掛残と買掛残の違算の修正欄記載の違算について、取引先が主張する買掛金（控訴人らからすれば売掛金）以上の金額を請求するのは困難であると主張するが、取引先が計上した買掛金残高はその信用性に疑義があるのであって、その買掛金残高を前提とした控訴人らの主張は失当である。

(ウ) 為替差損益の二重計上について

控訴人らは、為替差損益の計上について、控訴人らが申告した「仕入高」は為替差損益を含んだものであるのに、処分行政庁は、上記仕入高にさらに為替差損益を加算しており、為替差損益が二重計上されていると主張する。

しかし、処分行政庁の推計方法では、控訴人ら合算での仕入金額は、国内仕入れ、輸入

仕入れ、仕入諸掛及び外注費の金額を合計し、控訴人らの各期ごとに確定しており（乙69）、輸入仕入れの金額については、インボイスの写しに記載された社内レートにより円換算した金額（純コスト）で確定し、決済金額との差額については、決済日を含む期間における為替差損益として控訴人ら合算で算定し、各期ごとにそれぞれ確定したものであって、査察官が認定した「仕入高」には為替差損益は含まれていない。

これを控訴人Aの「仕入高」についていえば、控訴人らが昭和61年3月期の損益計算書に記載した「商品仕入高」は17億9866万8451円（乙19・14頁）であったが、本件各更正処分では「仕入高」を19億3450万6588円と認定したものであり（甲2の1・120頁の別紙2-1「原処分庁主張（所得金額）」の「昭和61年3月期」の「仕入高」欄参照）、上記認定に係る「仕入高」は、控訴人Aの申告に係る「商品仕入高」ではなく、査察官が認定した「仕入高」であり（甲2の1・104頁）、それ以外の期間における「仕入高」についても同様である。

したがって、上記「仕入高」について、別途為替差損益を計上しても二重計上にはならない。

イ 控訴人ら主張の推計方法との合理性の比較（争点(3)）について

棚卸資産に関する翌期首現在利益積立金の計算方法は、控訴人Aの各期末（昭和61年3月31日、昭和62年3月31日、昭和63年3月31日及び平成元年3月31日）現在及び控訴人Bの各期末（昭和61年9月30日、昭和62年9月30日及び昭和63年9月30日）時点の各棚卸資産の残高を合算した金額から控訴人A及び控訴人Bの各期の法人税確定申告書記載の金額を控除して、各翌期首現在利益積立金が算定されており、控訴人ら指摘の翌期首現在利益積立金を合算したものである。

控訴人らは、⑩税理士（以下「⑩税理士」という。）作成の報告書（甲111添付の弁第175号証）に依拠して、控訴人ら2社の棚卸資産が過大に計上されていると主張するが、控訴人Aの昭和63年3月31日時点の棚卸資産に関する翌期首現在利益積立金は、控訴人らの事業活動を経て控訴人Bの同年9月30日時点の翌期首現在利益積立金になるのであるから、昭和63年3月31日時点の棚卸資産に関する翌期首現在利益積立金と同年9月30日時点の棚卸資産に関する翌期首現在利益積立金を合算するという控訴人らの主張は、そのことを考慮しておらず、二重計上にほかならない。

したがって、このような誤解に基づいて、処分行政庁の推計の方法を論難する控訴人らの主張は失当である。

第3 当裁判所の判断

1 当裁判所も、控訴人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がなく、本件各処分は適法であるから、控訴人らの請求をいずれも棄却すべきものと判断する。

その理由は、以下の2のとおり原判決を補正し、3のとおり当審における当事者の補充的主張に対する判断を付加するほかは、原判決の「事実及び理由」欄の「第3 争点に対する判断」（原判決18頁7行目から同85頁14行目まで）のとおりであるから、これを引用する。

2 原判決の補正

- (1) 原判決18頁15行目の「37、」を削除する。
- (2) 同35頁8行目の「(前記(4)オ(イ))」を「(前記(3)オ(イ))」に改める。
- (3) 同42頁19～20行目の「前記(5)(ア)から(ウ)までのとおり、」を「前記(5)アからウま

でのとおり、」に改める。

- (4) 同51頁3行目の「本件各事業年度」を「本件各事業年度において」に、25行目の「原告は、」を「控訴人らは、」にそれぞれ改める。
- (5) 同61頁21行目の「1億8267万円」を「1億8267万8348円」に改める。
- (6) 同66頁17行目の「(前記2(3))」を「(前記3(3))」に改める。
- (7) 同67頁8～9行目の「(合計6154万4500円)」を「(合計6115万4500円)」に、21行目の「㊸」を「㊸ (以下「㊸」という。)」にそれぞれ改める。
- (8) 同72頁4～5行目の「(合計1022万5000円)」を「(1002万5000円)」に改める。
- (9) 同77頁24～25行目の「建物316万円・土地36万3000円／仮払金353万円」を「建物316万7000円・土地36万3000円／仮払金353万円」に改める。
- (10) 同79頁18行目の「乙28」の後に「、30」を加える。
- (11) 同82頁23～24行目の「法人税法基本通達9-6-4(1)」を「法人税法基本通達9-6-3(1)(乙3)」に改める。
- (12) 同83頁5行目の「原告Aは、」を「控訴人Bは、」に改める。
- (13) 同84頁20行目の「年間実績表によって」を「年間実績表に記載された粗利益の額等を確認しており、それによって」に、22行目の「㊹」を「丙」にそれぞれ改める。
- (14) 同85頁8行目の「原告らのために」を「控訴人Aのために」に改める。

3 当審における当事者の補充的主張に対する判断

(1) 被控訴人の推計方法の合理性(争点(2))について

控訴人らは、処分行政庁の行った推計方法では控訴人らの所得が過大に算出されているので、その所得は減額されるべきであると主張するのに対し、被控訴人は、処分行政庁の推計方法には合理性があると主張するので、以下検討する。

ア コンピューターデータに依拠した推計について

控訴人らは、処分行政庁の推計方法は、基本的にはコンピューターデータにのみ依拠しているが、純コストについては各商品に係る経費がコンピューターデータとして正確に入力されていたという証言に依拠するにすぎず、昭和60年から平成元年当時に作成されたコンピュータープログラムが正確にデータ処理等を行えたのかどうか等が検証されていないと主張する。

しかし、引用に係る原判決(当裁判所における補正後のもの。以下同じ。)の認定説示するとおり、控訴人らは、両社を一体として、売上、仕入れ、外注加工及び在庫等の管理を1台のコンピューターによって行っており、控訴人らと各取引先との間の対外的な取引状況については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状況にあったこと、処分行政庁は、控訴人ら合算の売上高については、復元年間実績表を作成して、控訴人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金額をほぼ正確に集計してその金額を推定し、また、控訴人らの売上原価についても、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て、その金額を推定したことが認められる。

したがって、控訴人らのコンピューターデータに基づいて推定された売上高及び売上原価（純コスト）が正確でないことを前提とする控訴人らの主張には理由がない。

イ 売上原価及び売上高の補正等による所得の減額について

(ア) 控訴人らは、処分行政庁による所得の推計方法は、企業会計原則の期間損益の原則や継続性の原則に違反しているほか、棚卸資産の損金が反映されていないから、それによって算出された所得については、一定の減額が必要不可欠であるなどと主張する。

しかし、引用に係る原判決の説示するとおり、処分行政庁の推計方法に一応の合理性が認められ、当該推計方法によって算出される課税標準等の額（収入金額及び必要経費等）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場合には、納税者である控訴人らにおいて、上記推定額を覆すためには、処分行政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し、その実額を立証しなければならないと解される。控訴人らの主張は、一般的抽象的に、処分行政庁の推計方法の問題点を指摘して、その推計によって認定されなかった必要経費等が存在することを主張するだけで、何ら処分行政庁の推計よりも合理的で実額に近い推計方法を主張するものでもなく、その実額を立証するものでもない。

したがって、控訴人らの上記主張は理由がない。

(イ) 控訴人らは、③売上げ返金の補正欄記載の売上げ返金に関し、商品の返品を受けたか受けていないにかかわらず、実際に返金しているものであるから、何らかの形で（例えば、売上の減額）で損金処理しなければならないと主張する。

しかし、本件全証拠によるも、控訴人らが売上を減額する前提となる返金をした事実を認めるには足りないから、返金の事実が存在することを前提に売上の減額を主張する控訴人らの上記主張には理由がない。

また、控訴人らは、④売掛残と買掛残の違算の修正欄記載の違算について、各取引先がはがきで回答した金額しか買掛が存在しないと認識している以上、それに反する売掛金の請求は困難であるから、特段の反証なき限り、売掛残と買掛残には違算が存在していると推認されるべきであると主張する。

しかし、取引先が計上した買掛金残高はその信用性に疑義があることは、引用に係る原判決の認定説示するとおりであるから、控訴人らの上記主張には理由がない。

(ウ) 為替差損益の二重計上について

控訴人らは、為替差損益の計上について、控訴人らが申告した「仕入高」は為替差損益を含んだものであるのに、処分行政庁は、上記仕入高にさらに為替差損益を加算しており、為替差損益が二重計上されていると主張するのに対し、被控訴人は、処分行政庁の推計方法による控訴人ら合算での仕入金額は、査察官が認定した「仕入高」であり、これには為替差損益は含まれていないと主張する。

よって検討するに、引用に係る原判決の認定説示するとおり、控訴人らは、輸入仕入れの場合、インボイス記載の原価に輸入諸費用を加えた金額を、コンピューター入力時の仕入れ時点での為替相場を円換算して計算した金額を入力していたこと、そのため、行政処分庁は、仕入代金（純コスト）を計算するに際し、営業外損益として「為替差損益」という勘定項目を設けて為替差損益を計上したが、これは、控訴人らが輸入商品の仕入代金としてコンピューターに入力した金額と実際の決済金額との間に差が生じていたため、それ

を是正するために行ったにすぎないことが認められる。

そうすると、処分行政庁が行った為替差損益の計上は、控訴人らが申告した「仕入高」にさらに差損益を加算したものではなく、為替差損益の二重計上になるとはいえないから、控訴人らの上記主張は理由がない。

(2) 控訴人ら主張の推計方法との合理性の比較（争点(3)）について

控訴人らは、本件各更正処分によれば、控訴人Aの昭和63年3月31日時点の棚卸資産に関する翌期首現在利益積立金は15億7590万3039円とされ、半期遅れの控訴人Bの昭和63年9月30日時点における棚卸資産に関する翌期首現在利益積立金は19億0276万4210円とされており、これらを合算した額34億7866万7249円は、処分行政庁が平成元年3月期の控訴人ら2社一体の棚卸資産として確定した額23億9384万3739円をはるかに超える金額となっており、矛盾が生じていると主張する。

しかし、引用に係る原判決認定のとおり、控訴人らの業務は渾然一体となっており、その売上や売上原価等の算定に関しては控訴人らを一体として扱うよりほかに方法がない状態となっていたところ、控訴人Aの決算期は毎年3月31日、控訴人Bの決算期は毎年9月30日となっていて半年ずつずれていたのであるから、控訴人Aの昭和63年3月31日時点の棚卸資産に関する翌期首現在利益積立金は、控訴人らの渾然一体の事業活動を経て控訴人Bの同年9月30日時点の棚卸資産に関する翌期首現在利益積立金になるものであり、これらの棚卸資産に関する翌期首現在利益積立金を単純に合算すると、その合算額には、控訴人らの利益積立金相当額が一部重複して計上されていることになり、この額が、処分行政庁が平成元年3月期の控訴人ら2社一体の棚卸資産額として確定した額23億9384万3789円を大きく超えることは当然のことであり、処分行政庁もこのような合算額をもとにして推計課税を行ったわけではないから、この点をもって処分行政庁のした推計方法が不合理なものであったということとはできない。

また、控訴人らは、処分行政庁の推計では、控訴人Aの平成元年3月31日時点の期末棚卸高23億9384万3739円(ア)から控訴人B勘定5億6691万8465円(イ)を差し引いた控訴人A単体の棚卸高の増額分は18億2692万5274円(A=ア-イ)となり、控訴人Bの昭和63年9月30日時点の期末棚卸高21億0988万8822円(ウ)から控訴人A勘定1億3798万3945円(エ)を差し引いた控訴人B単体の棚卸額の増額分は19億7190万4877円(B=ウ-エ)となり、このAとBの合計額が37億9883万0151円にもなるから、このことは処分行政庁の本件各更正処分の利益計算が過大であることを示しているとも主張する。

しかし、証拠(甲1の4及び7)及び弁論の全趣旨によれば、処分行政庁が推計に当たって計上した上記控訴人B勘定5億6691万8465円(イ)及び上記控訴人A勘定1億3798万3945円(エ)はいずれも控訴人Bや控訴人Aの単体の棚卸高を示すものではなく、推計課税に当たり控訴人らを一体とした棚卸資産を算定したため、損益計算法による所得金額との差額を控訴人B勘定あるいは控訴人A勘定として算定したものの各期末残高であることが認められるから、控訴人らの上記主張は前提を欠くものであって、採用することができない。

さらに、控訴人らは、本件各更正処分では、控訴人Bが昭和60年9月期において計上していた買掛金7億5828万3021円を理由もなく否認して棚卸高を増額しているのは不当であると主張する。

しかし、控訴人Bが昭和60年9月期に買掛金として計上していた7億5828万3021円については、この買掛金債務が実際に存在したことを認めるに足りる証拠はない上、証拠(乙44)及び弁論の全趣旨によれば、当時、控訴人Aも控訴人Bもそれぞれの決算期ごとに実際の経理に基づかずに7億円ないし8億円の買掛金債務を計上していたことが認められるのであって、これらの点からしても、本件各更正処分が、上記買掛金残高を否認したことには合理的な理由があるというべきである。

したがって、この点に関する控訴人らの主張も理由がない。

4 結論

以上によれば、原判決は相当であって、本件各控訴はいずれも理由がないから、これらを棄却することとする。

大阪高等裁判所第2民事部

裁判長裁判官 西村 則夫

裁判官 亀田 廣美

裁判官 上野 弦