

大阪高等裁判所 平成●●年(〇〇)第●●号 青色申告承認取消処分取消等請求控訴事件  
国側当事者・国(兵庫税務署長)

平成25年3月27日棄却・上告・上告受理申立

(第一審・神戸地方裁判所、平成●●年(〇〇)第●●号、平成24年3月22日判決、本資料262号-67・順号11917)

判 決

控訴人	株式会社A
同代表者代表取締役	甲
同訴訟代理人弁護士	高橋 敬
同	大搦 幸男
同	辰巳 裕規
同	柿沼 太一
同	永井 光弘
被控訴人	兵庫税務署長
	松村 克徳
同指定代理人	松島 太
同	松本 淳
同	吉田 崇
同	森 博
同	明石 敬子
同	松帆 芳和

主 文

- 1 本件控訴を棄却する。
- 2 控訴費用は控訴人の負担とする。

事 実 及 び 理 由

第1 控訴の趣旨

- 1 原判決を取り消す。
- 2 被控訴人が控訴人に対してした、次の各処分をいずれも取り消す。
  - (1) 控訴人の平成9年10月1日から平成10年9月30日までの事業年度分以後の法人税について、平成13年11月12日付けでした青色申告承認取消処分
  - (2) 控訴人の平成9年10月1日から平成10年9月30日までの事業年度分の法人税について、平成13年11月13日付けでした更正処分のうち、所得金額2247万6206円、納付すべき法人税額353万3800円を超える部分及び加算税の賦課決定処分
  - (3) 控訴人の平成10年10月1日から平成11年9月30日までの事業年度分の法人税について、平成13年11月13日付けでした更正処分のうち、所得金額2548万2701円、

納付すべき法人税額394万4500円を超える部分及び加算税の賦課決定処分

(4) 控訴人の平成11年10月1日から平成12年9月30日までの事業年度分の法人税について、平成13年11月13日付けでした更正処分のうち、所得金額4513万8665円、納付すべき法人税額1025万1600円を超える部分及び加算税の賦課決定処分

(5) 控訴人の平成9年10月1日から平成10年9月30日までの課税期間の消費税及び地方消費税について、平成13年11月13日付けでした更正処分のうち、納付すべき税額331万5500円を超える部分及び加算税の賦課決定処分

(6) 控訴人の平成10年10月1日から平成11年9月30日までの課税期間の消費税及び地方消費税について、平成13年11月13日付けでした更正処分のうち、納付すべき税額177万0500円を超える部分及び加算税の賦課決定処分

(7) 控訴人の平成11年10月1日から平成12年9月30日までの課税期間の消費税及び地方消費税について、平成13年11月13日付けでした更正処分のうち、納付すべき税額261万4600円を超える部分及び加算税の賦課決定処分

## 第2 事案の概要

1 本件は、本店所在地を神戸市兵庫区内として葬儀業を営む控訴人が、同区を所轄する税務署長である被控訴人に対し、①被控訴人が控訴人に対して平成13年11月12日付けでした青色申告承認取消処分は、違法な調査を前提として取消事由がないのになされたものであるから違法である（控訴の趣旨2(1)）、②被控訴人が控訴人に対して同月13日付けでした3期分の法人税の更正処分のうち控訴人の主張額を超える部分及び加算税の賦課決定処分は、いずれもその基礎となる推計課税の必要性・合理性を欠くから違法である（控訴の趣旨2(2)ないし(4)）、③被控訴人が控訴人に対して同日付けでした3期分の消費税及び地方消費税の更正処分のうち控訴人の主張額を超える部分並びに加算税の賦課決定処分は、いずれも違法に仕入税額控除を否認してなされたものであるから違法である（控訴の趣旨2(5)ないし(7)）と主張して、上記各処分の取り消しを求める事案である。

原審は、控訴人の請求をいずれも棄却したところ、控訴人がこれを不服として控訴した。

2 争いのない事実、争点及びこれに関する当事者の主張は、下記(1)ないし(3)のとおり補正し、後記3及び4のとおり付加するほかは、原判決「事実及び理由」第2の1及び第3のとおりであるから、これを引用する。

(1) 原判決3頁7行目の「株式会社であり、」の次に「被控訴人から」を加える。

(2) 原判決9頁14行目の「質問検査権」の前に「収税官吏が」を加える。

(3) 原判決16頁11行目の「最高裁」の次に「平成16年判決」を加える。

### 3 控訴人の当審における補充主張

(1) 本件青色申告承認取消処分における取消事由の存否（争点1）について

本件青色申告承認取消処分は、以下のとおり、質問検査権を濫用し、任意調査の範囲を逸脱するなどの違法な本件調査を前提とするもので、控訴人には、帳簿書類の提出に応じ難いとする理由があるから、取消事由がないのになされた処分として違法である。

ア 任意調査としての質問検査権の限界について

任意調査としての質問検査権には、質問検査制度の必要性（公益性）、公益性と強制との均衡（目的・手段の均衡）及びその行使に客観的な必要性が求められるという限界が存する。

イ 本件調査は、以下のとおり、任意調査の範囲を逸脱するものであり、違法である。

- (ア) 本件調査は、資料調査課が所轄の兵庫税務署を排除して、納税者に対する見せしめ的威嚇効果を狙って実施したもので、その実質は強制調査に他ならないから、全体として違法である。
- (イ) 本件調査により、甲会長の住居の平穏やプライバシーの侵害、控訴人の業務の妨害という具体的被害が発生しており、また、職員らが、取引先等第三者が調査内容等を知り得るような場所、態様によって本件調査を行ったことは、守秘義務に違反している。
- (ウ) 任意調査については、当時の通達（税務運営方針、事務運営指針）においても事前通知が原則とされ、これらの通達内容は今般の国税通則法の改正により法制化され、事前通知を要しない場合が、納税義務者の過去の調査結果の内容等から違法又は不当な行為を容易にし、正確な課税標準等又は税額等の把握を困難にするおそれのある場合に制限されているところ、本件においては、控訴人にはこのような事由が認められないから、事前通知を欠いた本件調査は、適正手続に違反するものである。
- (エ) F支店、関連会社P事務所、甲会長宅及びG社長宅に対する一斉臨場は、上記アの客観的必要性の要件を欠いており、また、一斉臨場することは、質問検査権に対応できる責任者が不在であることを前提としているから、本件調査は違法である。
- (オ) 本件調査における反面調査は、金融機関に対する反面調査について厳格な要件と補充性を定めた税務運営方針及び国税庁長官通達にも反するもので、上記アの目的・手段の均衡の要件にも合致しないから違法である。

ウ 法人税法126条、127条1項の解釈と本件への当てはめ

- (ア) 本件は、最高裁平成17年判決の事案と比べて以下のような点が異なるからその射程外であり、法人税法126条、127条1項の解釈に当たって、同判決に拘束されることはない。
  - ①帳簿の記帳・保存状況：本件では、2回目の臨場時（9月12日）に帳簿書類をテーブル上に用意してあったのに、職員らが見なかった。
  - ②帳簿の確認に対する当局の努力：本件では、約2か月間に6回の臨場があったにすぎない。
  - ③本件は、いわゆる料調調査である：本件は、20名の職員らが5か所の関係先に一斉調査をし、反面調査も同時に行っている。
  - ④調査内容について：本件では、録音の是非についての議論に長時間が費やされ、職員らから明確な帳簿提示要請はなかった。
- (イ) 本件では、上記ア、イのとおり、任意調査としての質問検査権の限界が問題となるどころ、税務職員の裁量権を「質問検査の必要があり、かつこれと相手方の私的利益との衡量において社会通念上必要な限度にとどまる限り」と限定した最高裁昭和48年7月10日判決が参考となる。
- (ウ) 青色申告承認取消処分が納税者に対する不利益処分であることから、法人税法126条、127条1項の「帳簿書類の備付け、記録または保存」の解釈については字義に沿って厳格に解釈すべきであり、帳簿書類の不提示が保存しない場合に該当するとする拡大解釈は原則として許されない。
- (エ) 本件調査においては、職員らから控訴人に対して、帳簿書類を特定した具体的な提示要請がないから、提示拒否に当たらず、したがって「保存」していないことにもならない。

(オ) 本件調査においては、以下のとおり、適法な提示要請があったとはいえないから、提示拒否に当たらず、したがって「保存」していないことにもならない。

すなわち、本件調査には、①事前通知なしの違法性（上記イ(ウ)）、②反面調査の違法性（上記イ(オ)）、③同時複数箇所臨場の違法性（上記イ(エ)）のほかにも、④9月11日の調査において職員らが招いた控訴人の不信感を除去しなかった違法性（調査には社会通念上の限度があり、調査官には調査努力義務が課せられている。）、⑤録音を拒んだことの違法性（調査過程を録音することは守秘義務違反には当たらず、違法な調査の防止にもなる。）、⑥第三者の立会拒否の違法性（納税者が望む場合には第三者の立会は守秘義務違反とならず、本件の事情のもとでは、控訴人が第三者の立会を求める必要性があった。）、⑦弁護士代理権無視の違法性（税務調査が刑事事件における捜査と類似する手続であることからすると、被控訴人が控訴人の代理人弁護士を無視して本件青色申告承認取消処分を行ったことは、憲法37条3項、31条、32条に違反する。）があり、これらを総合すると、適法な提示要請があったとはいえない。

#### エ 控訴人に帳簿の提示拒否はないこと

(ア) 本件は、調査に応じ難いとする理由も格別なかつたにもかかわらず、帳簿書類の提示を拒み続けた場合に該当しない。すなわち、上記ウ(オ)④のとおり、被控訴人には9月11日の調査において職員らが招いた控訴人の不信感を除去するために、関係修復に努めるべき信義則上の義務があるのに、全くこれを果たしておらず、かえって、控訴人が代理人弁護士を通じて帳簿提示を含む調査への協力を申し入れているにもかかわらず、これを無視しているのであるから、帳簿が提示されてしまうことを回避したと評価されてもやむを得ない。

(イ) 本件では、帳簿書類が大量であるにもかかわらず、職員らから提示すべき帳簿の種類等を特定した具体的な指示がなく、かつ記帳担当者の同席も排除されていたのであるから、帳簿提示に向けて努力している状態をもって帳簿提示とみなすべきである。そして、控訴人は、9月11日午後、同月12日、同月28日、10月12日に帳簿等を提示している。

#### (2) 本件法人税の更正処分及び本件法人税についての賦課決定処分の基礎となる推計課税の必要性・合理性の有無（争点2）について

##### ア 推計課税の必要性がないこと

本件青色申告承認取消処分は違法であるから推計課税は許されない。また、控訴人は、代理人弁護士を通じて調査への協力を申し出ていたのであるから、推計課税の必要性がない。さらに、本件においては、①控訴人が帳簿書類等の資料を備えていない、②帳簿書類等の資料の内容が不正確で信頼できない、③税務調査に対して資料の提出を拒むなど非協力的な場合という課税庁による推計課税が許される要件のいずれにも当たらない。

##### イ 推計課税の合理性がないこと

本件における推計課税には、以下のとおり合理性がない。

(ア) 同業者の抽出作業の適正について証明がない。

本件において、課税庁が行ったとする同業者の抽出作業については、その基となった申告書等の原資料の提出もなく、抽出手続の過程を明らかにする資料・記録もない。さらに、「兼業の有無」の要件などは、兼業の解釈によって恣意的になるおそれがあるから、機械的な抽出とはいえない。

(イ) 同業者の申告内容の信用性が立証されていない。

法令上帳簿書類を備え付け保存している業者であることや、青色申告をしている業者であることは、必ずしもその申告内容が正確であることを意味しない。現に、同業者一覧表にある「神戸B」は、申告の誤りを指摘されて修正申告をしているし、「明石A」は、42%もの所得率を記録しながら、その後に欠損を生じて大手に吸収されている。

(ウ) 所得率の算出について、経費のうち役員報酬等を除外したことは、合理性を欠く。

役員報酬等の経費も、保険料等と同様に取引自体から発生する経費ということが出来るから、同業者の所得率の算定に当たっては、これらを経費として控除すべきである。また、控訴人の決算書における役員報酬額が少ないのは、甲会長以外の取締役の報酬を給与名目で支払っているからという事情がある。

(エ) 控訴人の営業方針の独自性を考慮すべきである。

控訴人は、自前の葬儀会場を持たないことにより減価償却費を抑えるという営業方針を取ってきた。また、葬儀会場を持たないことで、生花代金を節約することもでき、かかる控訴人の営業方針の独自性は、他の業者と営業利益率に大きな差異を生じさせるものである。

### (3) 実額反証の成否（争点4）について

#### ア 実額反証の範囲

(ア) 控訴人が主張する総収入及び必要経費のうち、原審において原始資料がない必要経費は、以下の6つに分類される。

- ① 取引相手が存在しないため、もともと原始資料が存在しないもの。修正仕訳、決算仕訳など。
- ② 取引相手は存在するが、そもそも原始資料が発行されない取引にかかるもの。寸志、拡販費など。
- ③ 控訴審において新たに原始資料（甲U号証、V号証）を提出するもの。
- ④ 控訴審において新たに原始資料の存在が原審において提出した甲号証によって裏付けられるもの。
- ⑤ 取引相手は存在し、原始資料も発行される取引に係るものであるが、原始資料を受け取っていないか、受領後紛失したもの。
- ⑥ 原審で原始資料を提出したが、時機に後れたものとして却下されたもの。

(イ) 上記のうち、①、②については、そもそも原始資料が存在しないのであるから、必要経費について、「原始資料のない取引記載」として扱うべきではない。③、④については、原始資料が存在するから「原始資料のない取引記載」ではない。したがって、「原始資料のない取引記載」は⑤、⑥のみであり、その個数は別紙のとおりとなる。

#### イ 実額反証の程度

実額反証を具体的にどのような証拠方法によって行うかについては、民事訴訟の一般法則である自由心証主義（民事訴訟法247条）に従うことは当然である。したがって、控訴人の主張のうち、一部原始資料がない部分についても、他の間接事実（控訴人の具体的な商取引態様、各種帳簿の作成体制）から帳簿記載の信用性は証明できている。なお、帳簿以外の代替手段によって実額反証の成否を判断した裁判例は多数存する。

### (4) 本件消費税等の更正処分における仕入税額控除否認の適否（争点3）について

以下に述べるような消費税の本質や立法趣旨からすれば、仕入税額控除否認については、限定的に解釈すべきであって、本件は、否認すべき場合に当てはまらない。

ア 消費税の本質は、多段階・一般消費税であり、付加価値税である。したがって、仕入税額控除はその本質に合致するものであり、仕入税額控除の否認が現実に適用されることは、立法者も想定していなかった。

イ 仕入税額控除が否認されれば、消費税が取引高税と同一の構造になってしまいその本質に反するし、否認された企業に大きな経済的打撃を与えることにもなるから、消費税法30条7項の「保存」の要件は限定的に解釈すべきである。

ウ 最高裁平成16年判決は、上記「保存」の意義を拡張解釈している点で租税法律主義に反するし、上記イのとおり、消費税法の本質にも反する結果となるから妥当ではない。また、同判決の事案は、帳簿の存在すら怪しい事案であるから、帳簿が完備している本件とは事案を異にする。

エ 仮に、最高裁平成16年判決に従い保存の意義を「適時に提示することが可能なように態勢を整えてこれらを保存」することと解するとしても、その前提として課税庁による適法な提示要請が必要となるところ、本件においては、職員らから提示要請がなされた事実はなく、むしろ課税庁である被控訴人には、帳簿等を確認する意思が事実上なかったといえる。

オ 仕入税額控除を否認した場合には、仕入税額について推計の上課税すべきであることについて（当審における新たな予備的主張）

(ア) 消費税法には、推計による更正に関する規定は存しないが、所得税法に推計課税に関する規定が設けられる以前から最高裁判決が必要に応じて推計は可能であるとの立場を取っていたことからすれば、実額計算ができない場合に仕入税額を推計の上課税することは可能である。

(イ) 消費税の本質は、上記アのとおり付加価値税であるから、仕入税額控除は恩典ではなく消費税の本質に根ざすものである。したがって、仕入事実が存する限り課税仕入高を推計すべきことは、納税者の憲法上の権利（憲法29、30、31条）でもある。

(ウ) 消費税法により一定の要件で簡易課税制度やサービス業のみなし仕入率が定められていることからすれば、仕入税額控除の推計は技術的に可能である。仕入税額控除が否認された場合に推計による控除を認めないとすれば、簡易課税制度の利用者との間で不合理な平等原則違反が生じることになる（憲法14条）。

#### 4 被控訴人の当審における補充主張

##### (1) 本件青色申告承認取消処分における取消事由の存否（争点1）について

本件調査における職員らの行為は、いずれも社会通念上相当な範囲で行われたものであり、適法である。

ア 事前通知なしに本件調査に着手したことが違法ではないこと

(ア) 控訴人の業態の特徴等から、ありのままの実態、帳簿書類の記帳・記録の保存状況等の現状を確認するため、本件調査においては事前通知なしで行う必要性があった。

(イ) 税務運営方針は、担当者の心構えを説いたものにすぎず、これに反する調査が直ちに違法となるものではない上に、同方針は全ての事案について事前通知をしなければならないと定めているものでもない。

また、事務運営指針には、事前通知を行うことが適当でない認められる場合の記載も

あり、本件調査はこれに該当する。

イ 反面調査を実施したことが違法でないこと

(ア) 反面調査の順序や方法については特に法令で定められていないのであるから、納税者本人に調査をした後でなければ許されないとはいえない。

(イ) 税務運営方針に反する調査が直ちに違法となるものではないことは、上記ア(イ)のとおりであり、国税庁長官通達についても、その趣旨に反しない税務職員の行動を規制する趣旨とはいえない。

ウ 同時に複数箇所に臨場して調査を実施したことが違法ではないこと

本件調査においては、法人と当該法人の主要な関係者である甲会長及びG社長個人との取引関連についても調査する必要があったから、同時に複数箇所に臨場して調査を実施したことは違法ではない。

エ 面談の際、録音及び第三者の立会を拒んだことが違法ではないこと

調査において、録音及び第三者の立会を認めることは、控訴人の取引先との関係で守秘義務違反となるおそれがあり、専門的知識を有する者の立会は、必要とされる場合に個別に求めればいいのであるから、守秘義務を理由に録音や第三者の立会を拒否することは、裁量の範囲内の行為といえる。

オ 税理士業務を行う弁護士は、税理士法51条1項に基づき、所属弁護士会を経て、国税庁に通知する必要があること

税理士法及び弁護士法の制定、改正の経過からすれば、税理士業務を行う弁護士は、税理士法51条1項に基づき、所属弁護士会を経て、国税局長に通知する必要があると解され、また、乙は、甲会長の真意を確認すべく電話したにすぎないから、乙が弁護士に連絡しなかったことをもって、本件調査が社会通念上相当な限度を逸脱した違法な調査ということとはできない。

カ 本件調査が適法であることは、控訴人、甲会長及びG社長が提起した別件国家賠償請求訴訟の各判決においても判示されている。

キ 本件においては、以下のとおり、控訴人の行為は、法人税法126条1項の規定に違反し、127条1項に該当する。

(ア) 乙らが控訴人に対し再三帳簿書類の提示を求めていること

職員らは、少なくとも11回にわたり、控訴人の本社等に臨場・電話するなどして、控訴人に対し本件調査への協力を要請しているところ、かかる要請・説得行為自体が帳簿書類の提示を前提とするものであり、甲会長も、職員らの求めに応じて帳簿書類を提示しなければならないことを認識していた。また、具体的な帳簿書類を特定して提示を求めなければならないとする法令等の根拠はない。

(イ) 上記アないしカのとおり、本件調査は適法であるから、控訴人に調査に応じ難いとする理由は認められない。

(ウ) 控訴人が帳簿書類を提示したとは認められないこと

甲会長の供述によっても、甲会長は、乙らとの面談の際に1度だけ、総勘定元帳2冊を机の上に置いていたことがあったにすぎないから、これをもって、現に帳簿書類を提示したとはいえない。また、甲会長は、帳簿書類を提示する前提として、録音や質問状への回答を求め続けていたのであるから、控訴人が、帳簿書類の提示に向けた努力をしていたとも

いえず、現に帳簿書類を提示したのと同視することもできない。

(2) 本件法人税の更正処分及び本件法人税についての賦課決定処分の基礎となる推計課税の必要性・合理性の有無（争点2）について

ア 推計の必要性について

(ア) 本件調査が適法であることは、上記(1)アないしカのとおりであるから、本件調査が違法であることを前提として、推計課税の必要性を否定する控訴人の主張は理由がない。

(イ) 本件においては、納税義務者が調査に協力しないため、直接資料が入手できない場合（調査非協力）に該当するから、推計の必要性が認められる。

イ 推計の合理性について

(ア) 本件においては、いわゆる通達回答方式により、恣意が介在することなく、機械的に同業者の抽出作業が行われたものであるから、抽出作業の合理性・正確性等に問題はない。

(イ) 上記(ア)の抽出作業において、所得率の高い同業者を意図的に抽出した事実はない。

(ウ) 役員報酬や建物等減価償却費等は、売上金額と比例関係にあるとはいえないから、これらの経費について個別に実額で認定した算定方法には合理性がある。

(エ) 上記(ア)の抽出作業において、兼業の有無に関して、恣意的に同業者を選別・除外した事実はない。

(オ) 控訴人が主張する特色や営業努力は、通常存在する程度の営業条件の差異であって、同業者の平均値を求める過程で捨象される程度のものであるから、これを考慮しなくても、本件における推計の合理性は否定されない。

(3) 実額反証（争点4）について

ア 実額反証の意義等について

控訴人は、実額反証の3要件について、その全てを合理的な疑いを容れない程度に立証する必要がある。しかも、その主張・立証は遅滞なく行う必要がある（国税通則法116条）。

イ 時機に後れた攻撃防御方法について

控訴人が当審において行った実額反証に関する新たな証拠申出及びこれに基づく主張については、時機に後れた攻撃防御方法として却下されるべきである。

ウ 実額反証の程度について

(ア) 帳簿の真実性及び正確性が認められるためには、その全ての取引が原始資料によって裏付けられるべきである。

(イ) 前記3(3)ア(イ)の控訴人の主張（前記3(3)ア(ア)の⑤、⑥のみを原始資料の裏付けのない取引としたもの。）によっても、原始資料の裏付けのない必要経費は、以下のとおり看過し難い割合となる。

平成10年9月期	取引数	622件（13.1%）
	金額	5353万0362円（7.7%）
平成11年9月期	取引数	556件（12.4%）
	金額	4491万8475円（6.4%）
平成12年9月期	取引数	669件（13.6%）
	金額	4596万7326円（5.2%）

(ウ) 一般的な記帳体制をもって直ちに個別の帳簿の信用性を是認することはできず、原始資料の裏付けを欠く部分について、当該帳簿の信用性を肯定することはできない。

(エ) 控訴人が、原始資料がなくても当然である旨主張する取引（前記3(3)ア(ア)の①、②）については、原始資料がないことを正当化できない取引が含まれており、他に提出できる原始資料があるはずの取引が散見されることから、裏付け原始資料のない取引から除外することはできないというべきである。

(オ) 控訴人が、控訴審において新たに原始資料の存在が原審において提出した甲号証によって裏付けられると主張する取引（前記3(3)ア(ア)の④）についても、その主張する仕入額を明確に記載した請求書ではないなど、裏付け資料とはいえないものが含まれており、裏付け原始資料のない取引から除外することはできないというべきである。

(4) 本件消費税等の更正処分における仕入税額控除否認の適否（争点3）について

ア 消費税法30条7項の趣旨は、事業者が、同項に規定する帳簿又は請求書等を整理し、これらを所定の期間及び場所において、同法62条に基づく税務職員による検査に当たって適時にこれを提示することが可能なような態勢を整えて保存していなかったような場合をいう（最高裁平成16年判決）。

イ 控訴人は、職員らから調査への協力と帳簿書類等の提示を再三求められるとともに、仕入税額控除が認められなくなる不利益についても説明を受けたにもかかわらず、消費税に関する帳簿書類等の提示を拒否し続けたのであるから、上記アの場合に該当する。

ウ 控訴人のその余の主張は争う。

### 第3 当裁判所の判断

1 当裁判所も、控訴人の請求は、いずれも理由がないから棄却すべきであると判断する。その理由は、下記(1)ないし(6)のとおり補正し、後記2のとおり付加するほかは、原判決「事実及び理由」第4のとおりであるから、これを引用する。

(1) 原判決24頁24行目の末尾に、改行の上次のとおり加える。

「(5) 本件調査に関連する別件訴訟

ア 甲会長は、違法な本件調査により精神的苦痛を被ったと主張して、国に対し慰謝料500万円の支払を求める国家賠償請求訴訟を提起したが（神戸地方裁判所平成●●年(〇〇)第●●号）、平成●年●月●日、神戸地方裁判所は、請求を棄却する判決を言い渡した（甲84）。これに対して甲会長は控訴をしたが（大阪高等裁判所平成●●年(〇〇)第●●号）、大阪高等裁判所は、同年●月●日、控訴を棄却する判決を言い渡した（甲85）。これに対して甲会長は上告及び上告受理申立てをしたが（最高裁判所平成●●年(〇〇)第●●号、同(〇〇)第●●号）、最高裁判所は、平成●年●月●日付で、上告を棄却し上告審として受理しない決定をした（乙62）。

イ 控訴人は、違法な本件調査により損害を被ったと主張して、国に対し損害金1000万円の支払を求める国家賠償請求訴訟を提起したが（神戸地方裁判所平成●●年(〇〇)第●●号）、平成●年●月●日、神戸地方裁判所は、請求を棄却する判決を言い渡した（甲86）。これに対して控訴人は控訴をしたが（大阪高等裁判所平成●●年(〇〇)第●●号）、大阪高等裁判所は、平成●年●月●日、控訴を棄却する判決を言い渡した（甲87）。これに対して控訴人は上告及び上告受理申立てをしたが（最高裁判所平成●●年(〇〇)第●●号、同(〇〇)第●●号）、最高裁判所は、平成●年●月●日付で、上告を棄却し上告審として受理しない決定をした（乙61）。

ウ G社長は、違法な本件調査により精神的苦痛を被ったと主張して、国に対し慰謝料5

〇〇万円の支払を求める国家賠償請求訴訟を提起したが（神戸地方裁判所平成●●年（〇〇）第●●号）、平成●年●月●日、神戸地方裁判所は、請求を棄却する判決を言い渡した（甲88）。これに対してG社長は控訴をしたが（大阪高等裁判所平成●●年（〇）第●●号）、大阪高等裁判所は、平成●年●月●日、控訴を棄却する判決を言い渡した（甲89）。これに対してG社長は上告及び上告受理申立てをしたが（最高裁判所平成●●年（〇〇）第●●号、同（〇〇）第●●号）、最高裁判所は、平成●年●月●日付で、上告を棄却し上告審として受理しない決定をした（乙63）。」

- (2) 原判決26頁14行目末尾に「同時に複数箇所に臨場したことについても、先に臨場を受けた部署からの通報によって証拠を隠滅されるなど調査の効果をあげることができない場合があると考えられることに鑑みると、同時に複数箇所に臨場したことから直ちに、同日の調査が社会通念上相当な限度を超えるものであって違法であるということとはできない。」を加える。
- (3) 原判決26頁17行目の「許されないとか」から同頁18行目の「いずれの点からも」までを「許されないとは解されず、この点からも」に改め、同頁25行目の「事前通知や」の次に「同時複数箇所への臨場や」を加える。
- (4) 原判決27頁13行目の「を要求する法令はない」を「については、納税者がこれを要求する権利が法令上存するとは認め難い」に改め、同頁26行目の「原告が」の次に「上記回答書において」を加える。
- (5) 原判決28頁2行目の「殊更に」を「代理人弁護士の関与を排除することによって」に改め、同頁4行目の「などをもって、」の次に「控訴人の弁護士による代理を受ける権利を違法に侵害したものと評価することはできず、」を加え、15行目の「質問状への」の次に「文書による」を加える。
- (6) 原判決34頁6行目の「わけではなく、」の次に「原審口頭弁論終結時において、」を加える。

## 2 控訴人の当審における補充主張について

### (1) 本件青色申告承認取消処分における取消事由の存否（争点1）について

ア 控訴人は、前記第2の3(1)ア、イのとおり、本件調査は、質問検査権の限界を超え、任意調査の範囲を逸脱するもので違法である旨主張する。

しかし、本件調査が、資料調査課が所轄の兵庫税務署を排除して、納税者に対する見せしめの威嚇効果を狙って実施したものであることを認めるに足りる証拠はなく、本件調査により、甲会長の住居の平穏やプライバシーの侵害、控訴人の業務の妨害という具体的被害が発生したとの点については、上記1で引用に係る原判決「事実及び理由」第4（補正後のもの。以下も同じ。）の1(5)のとおり、甲会長及び控訴人の被控訴人に対する別件損害賠償請求訴訟がいずれも棄却されていることが認められ、他に甲会長や控訴人において本件調査による具体的被害が発生したことを認めるに足りる証拠もないものであり、職員らが、取引先等第三者が調査内容等を知り得るような場所、態様によって本件調査を行ったことを首肯させるような事情も証拠上見当たらないものである。

また、事前通知がなかったこと、同時に複数箇所に臨場したこと、反面調査が行われたことについては、これらにより、本件調査が社会通念上相当な限度を超えるものとして違法であるということができないことは、上記1で引用に係る原判決「事実及び理由」第4の2(2)イのとおりであり、控訴人の当審における主張に鑑みて関係証拠を検討しても、上記認定判

断を左右するには至らない。控訴人の上記主張は採用することができない。

イ 控訴人は、前記第2の3(1)ウのとおり、法人税法126条、127条1項の解釈と当てはめにおいて、本件調査の際に控訴人が帳簿等を「保存」していなかったとはいえない旨主張する。

しかし、法人が税務職員の法人税法153条に基づく検査に適時にこれを提示することが可能なように態勢を整えて帳簿書類を保存していなかった場合は、同法126条1項の規定に違反し、同法127条1項1号に該当するものというべきであることは、上記1で引用に係る原判決「事実及び理由」第4の2(1)のとおりである。そして、後記のとおり、本件において、職員らによる帳簿の提示要請があったにもかかわらず、控訴人が帳簿書類を提示したことはなかったこと、上記アのとおり、事前通知がなかったこと、同時に複数箇所に臨場したこと、反面調査が行われたことについては、これらにより、本件調査が社会通念上相当な限度を超えるものとして違法であるということができないことに照らせば、本件の事案が最高裁平成17年判決の射程外であるとか、同判決に拘束されないなどと解することは到底できないし、本件において、上記法人税法の規定を特に厳格に解釈すべきことを首肯させるような事情も証拠上見出し難いというほかない。

また、控訴人は、本件において適法な提示要請がなかったとして種々主張するが、①帳簿書類を特定した具体的な提示要請がないとの点については、課税庁が帳簿書類を特定して提示要請をしなければならないと解すべき根拠は法令上見当たらないこと、②事前通知がなかったこと、同時に複数箇所に臨場したこと、反面調査が行われたことについては、上記アのとおり、これらにより、本件調査が社会通念上相当な限度を超えるものとして違法であるということができないこと、③9月11日の調査において職員らが招いた控訴人の不信感を除去しなかったとの点、録音を拒んだとの点、第三者の立会を拒否したとの点、弁護士の代理権を無視したとの点については、上記1で引用に係る原判決「事実及び理由」第4の2(2)ウのとおり、いずれも違法とはいえないことからすれば、控訴人の上記主張は採用の限りではない。なお、乙が甲会長に直接電話をしたことについては、甲会長の真意を確認すべく行ったものであって、弁護士の関与を排除することによって控訴人に不利益な措置を講じようとしたものではないことも上記のとおりであるから、そもそも弁護士代理を無視した違法性を論じる余地がないものであり、この点は、当該弁護士が税理士法上の国税庁に対する通知を行っていたか否かにかかわらない。

ウ 控訴人は、前記第2の3(1)エのとおり、控訴人に帳簿の提示拒否はない旨主張するが、被控訴人に9月11日の調査において職員らが招いた控訴人の不信感を除去するために、関係修復に努めるべき信義則上の義務があるとは認められないことは、上記1で引用に係る原判決「事実及び理由」第4の2(2)ウのとおりであり、また、乙は、控訴人の代理人弁護士名による回答書(乙4)の送付を受けて、甲会長において調査に協力する意思が生じたのかもしれないと考え、真意を確認すべく、控訴人の本社に電話している(上記1で引用に係る原判決「事実及び理由」第4の1(3)キ)のであって、被控訴人が帳簿が提示されてしまうことを回避したと評価することはできず、他にそのような評価を首肯させるような事情も証拠上見出し難い。加えて、9月11日午後、同月12日、同月28日、同年10月12日の本件調査の状況は、それぞれ上記1で引用に係る原判決「事実及び理由」第4の1(2)ウ、(3)ア、ウ、オのとおりであって、控訴人において職員らに帳簿等を提示した事実は認められな

いし、控訴人において職員らに帳簿等を現に提示したのと同視すべき態度を示したことを認めるに足りる事情も証拠上見当たらない。

(2) 本件法人税の更正処分及び本件法人税についての賦課決定処分の基礎となる推計課税の必要性・合理性の有無（争点2）について

ア 控訴人は、前記第2の3(2)アのとおり、推計課税の必要性がない旨主張する。

しかし、本件青色申告承認取消処分が違法とはいえないことは、上記(1)のとおりであり、控訴人が代理人弁護士を通じて調査への協力を申し出ていたとの点についても、上記1で引用に係る原判決「事実及び理由」第4の1(3)キ、クのとおり、乙は、控訴人の代理人弁護士名による回答書（乙4）の送付を受けて、甲会長の真意を確認すべく、控訴人の本社に電話をしたものの、不在であった甲会長からの返信はなく、11月9日に本社に甲会長を訪ねた際にも、甲会長の対応からこれ以上調査を継続することは困難であると判断し、協議を行う気持ちがあるなら同日午後5時までに連絡をくれるように言い残して本社を退出したところ、甲会長からの連絡はなかったというのであるから、控訴人の代理人弁護士名による回答書（乙4）の送付があったとしても、その後の甲会長の対応によって、控訴人の調査への協力については、これを否定的に解さざるを得なくなったというべきである。そうすると、上記1で引用に係る原判決「事実及び理由」第4の3(1)のとおり、控訴人は、本件調査に対する非協力的な態度をとり続けていたものであって、推計課税の必要性があったというべきである。控訴人の上記主張は採用することができない。

イ 控訴人は、前記第2の3(2)イのとおり、推計課税の合理性がない旨主張するが、以下のとおり採用することができない。

(ア) 控訴人は、前記第2の3(2)イ(ア)のとおり、同業者の抽出作業の適正について証明がない旨主張するが、本件において、いわゆる通達回答方式により、各税務署に備え付けられたコンピューターに葬儀業の業種番号を入力して各管内になる葬儀業を営む法人を抽出した上、当該法人の本件各事業年度の確定申告書及び同申告書に添付された決算書等を確認して同業者の選定が行われたと認められ、その抽出作業は恣意が介在することなく機械的になされたものであるから、その抽出過程には合理性があり、正確性等に問題があるとはいえないことは、上記1で引用に係る原判決「事実及び理由」第4の3(2)エのとおりであり、同業者の申告書等の原資料の提出がないことは、上記認定判断の妨げとはならない。また、「兼業の有無」の要件について、担当者の恣意的な解釈が介在したことを疑わせるような事情も証拠上見出し難い。

(イ) 控訴人は、前記第2の3(2)イ(イ)のとおり、同業者の申告内容の信用性が立証されていない旨主張するが、本件において、抽出された同業者は、いずれも、財務省令で定めるところにより、帳簿書類を備え付けてこれにその取引を記録し、かつ当該帳簿書類を保存しなければならないとされている者であり、事業年度の中途において開廃業又は休業をしていないことや作成事業年度の法人税又は各事業年度に相当する各課税期間の消費税について不服申立又は訴訟が係属中でないという基準にも合致する者であるから、その帳簿書類に基づく申告内容については一応の信用性があるというべきことは、上記1で引用に係る原判決「事実及び理由」第4の3(2)ウのとおりであり、仮に、一部の同業者について、上記抽出作業の後に修正申告を行った者がいたとしても、そのことから直ちに、本件における同業者の抽出基準や抽出作業が不合理であったとはいえない。

(ウ) 控訴人は、前記第2の3(2)イ(ウ)のとおり、所得率の算出について、経費のうち役員報酬等を除外したことは、合理性を欠く旨主張するが、これらの経費は取引自体により発生する経費ではなく、必ずしも売上金額に対応しているとはいえないものであるから、実額で個別に認定することも十分に合理性があるというべきであり、被控訴人が用いた同業者平均の算出営業利益率が恣意的、意図的なものとして不合理なものとは認められないことは、上記1で引用に係る原判決「事実及び理由」第4の3(2)ウのとおりである。控訴人は、控訴人の決算書における役員報酬額が少ないのは、甲会長以外の取締役の報酬を給与名目で支払っているからである旨主張するが、従業員兼務の取締役について、従業員部分の報酬を給与として支払うのは当然のことであり、当該給与部分は取得率算定の際の一般経費として控除済みである。これを超えて、本来の取締役報酬部分を従業員としての給与として支払った旨の控訴人の主張を首肯させるような事情は証拠上見出し難い。

(エ) 控訴人は、前記第2の3(2)イ(エ)のとおり、控訴人の営業方針の独自性を考慮すべきである旨主張するが、控訴人が、その営業方針の独自性の故に同業者の平均値を大きく超えるような経費を要することを認めるに足りる的確な証拠は見当たらず、同業者平均の営業利益率を適用して推計課税を行うことが不合理であるとまではいえない。

(3) 実額反証の成否（争点4）について

控訴人は、前記第2の3(3)のとおり、控訴人の実額反証が認められるべきである旨主張する。

ア しかし、控訴人が実額反証によって本件における推計課税の適法性を覆すためには、控訴人の主張する所得金額が真実に合致すること、すなわち、その主張する収入金額が全ての取引先からの全ての取引についての収入金額（総収入金額）であること、その収入に対応する必要経費が実際に支出されたこと、その必要経費がその収入金額と対応するものであることの三要件を合理的な疑いを容れない程度に立証する必要があることは、上記1で引用に係る原判決「事実及び理由」第4の5(1)のとおりである。

イ これに対して、控訴人は、前記第2の3(3)アのとおり、実額反証について、原始資料の裏付けのない必要経費は、前記第2の3(3)ア(ア)の⑤⑥のみである旨主張するところ、これに基づく原始資料の裏付けのない必要経費の割合は、以下のとおりとなる。

平成10年9月期	取引数	622件（13.1%）
	金額	5353万0362円（7.7%）
平成11年9月期	取引数	556件（12.4%）
	金額	4491万8475円（6.4%）
平成12年9月期	取引数	669件（13.6%）
	金額	4596万7326円（5.2%）

ウ したがって、控訴人の主張によっても、原始資料の裏付けのない必要経費の割合は、取引数の面でも取引金額の面でも、上記アの要件に照らして看過できない程度に上っていると解されるところ、前記第2の3(3)ア(ア)③の原始資料は、当審における証拠請求が時機に後れたものとして却下されている（当裁判所に顕著）から、これを加えた場合には、原始資料の裏付けのない必要経費の割合が更に高まることになるのは明らかである。

エ また、控訴人の主張に鑑みて関係証拠を検討しても、上記原始資料の裏付けのない必要経費の割合を考慮してもなお、控訴人による帳簿の記載が真実に合致していることを首肯させ

るような証拠は見当たらず、本件において、控訴人の主張する必要経費の支出及び必要経費と収入金額との対応関係について、合理的な疑いを容れない程度に証明されたとはいえないし、真実の高度の蓋然性が証明されたともいえないとした、上記1で引用に係る原判決「事実及び理由」第4の5(3)の認定判断は左右されないというべきである。

(4) 本件消費税等の更正処分における仕入税額控除否認の適否(争点3)について

ア 控訴人は、前記第2の3(4)ア、イ、ウのとおり、消費税法30条7項の「保存」の意義を限定的に解釈すべきであるなどと主張する。

しかし、事業者が、消費税法30条7項に規定する帳簿又は請求書等を整理し、これらを所定の期間及び場所において、同法62条に基づく税務職員による検査に当たって適時にこれを提示することが可能なように態勢を整えて保存していなかった場合は、同法30条7項にいう「事業者が当該課税期間の課税仕入れ等の税額の控除に係る帳簿又は請求書等を保存しない場合」に当たるといえるべきであることは、上記1で引用に係る原判決「事実及び理由」第4の4(1)のとおりである。

したがって、消費税の本質が付加価値税であるとしても、そのことから直ちに、消費税法30条7項の保存の意義を上記のように解釈することが許されないとは解されないし、最高裁平成16年判決が租税法律主義に反するとも解されない。また、本件において、控訴人が、消費税法62条に基づく税務職員による上記帳簿又は請求書等の検査に当たり、適時に提示することが可能なように態勢を整えてこれらを保存していたということはできず、同法30条7項にいう「事業者が当該課税期間の課税仕入れ等の税額の控除に係る帳簿又は請求書等を保存しない場合」に該当するものといえるべきであることは、上記1で引用に係る原判決「事実及び理由」第4の4(3)のとおりであり、控訴人の主張に鑑みても、上記認定判断は左右されない。

イ 控訴人は、前記第2の3(4)エのとおり、職員らから帳簿等の提示要請がなされた事実はなく、むしろ課税庁である被控訴人には、帳簿等を確認する意思が事実上なかったといえる旨主張するが、職員らから控訴人に対して適法な帳簿等の提示要請がなされたことと認められることは、上記(1)イのとおりであり、被控訴人に帳簿等を確認する意思が事実上なかったことを首肯させるような事情は証拠上見出し難い。控訴人の上記主張は採用することができない。

ウ 控訴人は、前記第2の3(4)オのとおり、消費税の仕入税額控除を否認した場合には、仕入税額について推計の上課税すべきである旨主張する。

しかし、推計に関する明文の規定が存しない場合にも推計による課税が許される場合があり、消費税の場合にも一定の推計が技術的に可能であるとしても、消費税法に仕入税額控除を否認した場合に仕入税額を推計の上課税すべき規定が存しない以上、仕入税額を推計して控除しないことが直ちに違法になるとは解されない。

また、仕入税額の推計を要求できる憲法上の権利が納税者にあると解することも困難であるから、消費税法に推計に関する明文の規定がなくても、課税庁が推計を行うべきとも解されない。

さらに、簡易課税制度には、その適用を選択し得る事業者について課税売上高の制限があること(消費税法37条1項)に照らせば、仕入税額を推計して控除しないことが、簡易課税制度の利用者との関係で不合理な差別として憲法上の平等原則違反になるとも解されな

い。

控訴人の上記主張は採用することができない。

(5) 控訴人は、その他種々主張するが、当該主張に鑑み証拠関係を検討しても、これまでの認定判断は左右されない。

#### 第4 結論

以上によれば、控訴人の請求は、いずれも理由がないから棄却すべきであり、これと同旨の原判決は相当であって本件控訴は理由がない。

よって、本件控訴を棄却することとして、主文のとおり判決する。

大阪高等裁判所第7民事部

裁判長裁判官 矢延 正平

裁判官 泉 薫

裁判官 西井 和徒

別紙 省略