

東京地方裁判所 平成●●年(〇〇)第●●号 所得税更正処分取消等請求事件

国側当事者・国(宇都宮税務署長)

平成25年12月20日棄却・控訴

判 決

原告	甲
同訴訟代理人弁護士	山田 二郎 小池 信行 井上 康一
被告	国
同代表者法務大臣	谷垣 禎一
処分行政庁	宇都宮税務署長 猪瀬 広美
被告指定代理人	稲玉 祐 高橋 直樹 林 智彦 菊地 幸雄 岡田 真

主 文

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

事 実 及 び 理 由

第1 請求

宇都宮税務署長が原告に対して平成21年2月20日付でした平成15年分、平成16年分、平成17年分、平成18年分及び平成19年分(以下、総称して「本件各係争年分」という。)の所得税の各更正処分のうち、別紙2-1ないし2-5の各「A確定申告」欄の「総所得金額」欄(順号①)及び「納付すべき税額」欄(順号⑨又は⑩)に記載された各金額を超える部分並びに重加算税の各賦課決定処分をいずれも取り消す。

第2 事案の概要等

1 事案の要旨

本件は、原告が、法定申告期限までに本件各係争年分の所得税の各確定申告(以下、総称して「本件各確定申告」という。)をしていたところ、宇都宮税務署長が、平成21年2月20日付で、本件各係争年分の所得税の各更正処分(以下、総称して「本件更正処分」という。)及び重加算税の各賦課決定処分(以下、総称して「本件賦課決定処分」といい、本件更正処分と併せて「本件更正処分等」という。)をしたため、本件更正処分等は、本件各確定申告において事業所得の金額の計算上総収入金額に算入されていなかった金製品の取引に係る収入金額をこれに

算入すべき金額と認定しながら、同収入金額に係る売上原価の額を必要経費の金額として算入しない違法があるとして、本件更正処分等の取消しを求める事案である。

2 関係法令の定め

別紙1「関係法令の定め」に記載したとおりである。

3 前提事実（証拠等の掲記のない事実は、当事者間に争いがないか、当事者において争うことを明らかにしない事実である。以下「前提事実」という。）

(1) 原告は、宇都宮市内においてHの屋号をもって質屋営業及び古物営業を営んでおり、昭和47年分以後の各年分の所得税につき青色申告の承認を受けた者である。原告は、遅くとも平成元年頃から、金製品を質受けしたり顧客から買い取ったりしており、流質物として又は顧客からの買取りにより取得した金製品を、金やプラチナを専門的に買い取る業者に対して売却していた。

(2) 原告は、平成15年から平成19年にかけて、質屋営業及び古物営業による収入を得ていたほか、流質物として又は顧客からの買取りにより取得した金製品を他人名義で株式会社I（以下「I」という。）及びJ株式会社（以下「J」という。）に対して売却（以下「本件金製品取引」という。）をしていたが、本件金製品取引を帳簿書類に記録していなかった。なお、本件金製品取引を含む平成15年から平成19年にかけての各年中の事業所得に係る総収入金額及びその内訳は、別表1「事業所得に係る総収入金額」のとおりである。

(3) 原告は、各法定申告期限までに、宇都宮税務署長に対し、本件各係争年分の所得税について、別紙2-1ないし2-5の各「A確定申告」欄記載のとおりそれぞれ確定申告（本件各確定申告。なお、以下、本件各確定申告の際に提出した各確定申告書（乙2の1ないし5）を総称して「本件各確定申告書」という。）をした。

(4) 宇都宮税務署長は、平成21年2月20日付けで、原告に対し、別紙2-1ないし2-5の各「B更正処分等」欄記載のとおり本件更正処分等をするとともに、原告の平成15年分以降の所得税につき青色申告の承認を取り消す旨の処分（以下「本件青色承認取消処分」という。）をした。なお、原告は、本件更正処分等に先立ってされた宇都宮税務署長による所得税に関する調査（以下「本件調査」という。また、以下、本件調査を担当した宇都宮税務署の職員2名を総称するときは、「本件調査担当者」といい、うち1名を指すときは、名前を区別することなく「本件調査担当者」という。）の際、原告の妻が日ごとの収支等を集計して作成していたとされるノート（以下「本件収支計算ノート」という。）のうち平成20年分及び平成21年分に係るもの（甲13）等を提示した。

(5) ア 原告は、平成21年3月30日、宇都宮税務署長に対し、別紙2-1ないし2-5の各「C異議申立て」欄記載のとおり、本件更正処分等について異議申立て（以下「本件異議申立て」という。）をしたが、宇都宮税務署長は、同年5月27日付けで、原告に対し、本件異議申立てを棄却する旨の決定（以下「本件異議決定」という。）をした。なお、原告は、本件異議申立てに係る調査の際、本件収支計算ノートのうち平成18年分及び平成19年分に係るもの（甲12）を提示した。

イ 原告は、平成21年6月11日付けで、国税不服審判所長に対し、本件異議決定を経た後の本件更正処分等になお不服があるとして審査請求（以下「本件審査請求」という。）をしたが、国税不服審判所長は、平成22年6月8日付けで、原告に対し、本件審査請求を棄却する旨の裁決（以下「本件裁決」という。）をした。

(6) 原告は、平成22年9月13日、本件訴えを提起した（当裁判所に顕著な事実）。

4 争点（本件各係争年分の事業所得の金額の計算上控除されるべき必要経費の金額）及びこれに関する当事者の主張の要点

（被告の主張の要点（次に掲げるところのほか、別紙3のとおり））

(1) 必要経費に関する主張立証責任

必要経費の不存在についての主張立証責任は、原則として被告が負うが、一般に必要経費は原告にとって有利な事柄であり、しかも原告の支配領域内の出来事であって、その主張立証は原告の方が被告に比べはるかに容易なはずであるから、更正処分時に提出されなかった資料等に基づき、原告が必要経費の存在を主張する場合や、帳簿書類の記載と異なる経費の主張をする場合は、原告において、経費該当性を合理的に推認させるに足りる程度の立証、具体的には、必要経費として支出した金額、支払年月日、支払先、支払内容等の事実について特定した主張をすべきであり、これをなし得ない場合には、当該必要経費は事実上存在しないものと推定されるべきである。

(2) 原告の本件各係争年分の必要経費に算入すべき金額である売上原価の額は本件各確定申告において計上された売上原価の額を上回ることではないこと

ア 原告は、本件各係争年分において、自ら（又は関与税理士）が売上原価（仕入金額）を算出した上で、本件各確定申告書を作成し、宇都宮税務署長に提出していることに加え、次のような事情を前提とすれば、原告が本件調査において提出した過去の一定期間分の質物台帳、古物台帳及び売上関係書類上の仕入金額を検討しても、本件各係争年分の原告の必要経費の金額は本件各確定申告において計上された仕入金額を上回ることはないと認められる。

ア) 本件調査担当者らは、原告、原告の長男である乙（以下「乙」という。）又は原告の顧問税理士である丙（以下「丙税理士」という。）に対し、再三にわたり仕入金額を確認することができる書類の提示を要求したにもかかわらず、原告らは、虚偽の回答をするなどして平成15年3月22日以前の質物台帳及び本件各係争年分の本件収支計算ノートを提示しなかった上、①原告が本件調査時に提示した質物台帳（平成15年3月22日から平成20年10月5日までの間に原告が質契約をした取引に係るもの。以下「本件質物台帳」という。）の「返還・流質年月日及びその区別」欄に、原告の妻がアルバイトに頼んで虚偽の記載をさせたこと、②乙が、本件調査時において、本件金製品取引の存在を承知していたにもかかわらず、本件調査担当者らに対して取引はないなどと虚偽の回答をしたこと、③丙税理士が、平成13年分から平成16年分までの質物台帳を含む帳簿書類の借用を求められた際に、原告が平成15年3月22日以前の質物台帳を所持していることを知っていたにもかかわらず、平成13年分と平成14年分の帳簿書類は本人が誤って廃棄した可能性がある旨回答し、その後も本件調査において当該帳簿書類を提示しなかったことといった執拗な隠ぺい工作も行っていたのである。

イ) a 本件質物台帳には、「質契約年月日」、「品目」、「数量」、「貸付金額」、「質置主氏名」、「返還・流質年月日及びその区分」等が記載されているところ、原告が、預かっていた質物を売却処分した際、「返還・流質年月日及びその区分」欄に売却年月日及び「流質」の押印をしていたことから、本件質物台帳の「返還・流質年月日及びその区分」欄に「流質」と表示された取引の「貸付金額」欄に記載された金額（売上原価に相当する金額）を基にして、本件各係争年分の売上原価についての検討を行

うことが可能である。また、原告が本件調査時に提示した古物台帳（平成12年7月19日から平成20年6月13日までの間に原告が古物を買受けた取引に係るもの。以下、「本件古物台帳」といい、本件質物台帳と総称するときは、「本件質物台帳等」という。）には、原告が古物を売却したときの年月日が「払出し」欄に記載されていることから、「払出し」欄に払出し年月日が記載された取引の「代価」欄に記載された金額（売上原価に相当する金額）を基にして、本件各係争年分の売上原価についての検討を行うことが可能である。

もともと、本件質物台帳等についての本件調査担当者への提出経緯や本件調査開始後に本件質物台帳に追記をした旨の乙の供述に照らせば、本件質物台帳等の記載内容をたやすく信用できず、本件質物台帳等の記載に基づいては、原告の本件各係争年分の売上原価の額を正確に算出することはできないといわざるを得ないが、原告が本件各確定申告をした際に本件各確定申告書とともに宇都宮税務署に提出した各所得税青色申告決算書（乙4の1ないし5。以下、総称して「本件青色申告決算書」という。）に記載した売上原価の額を超える売上原価が存在するか否かという観点からは、大数的な検討をすることが可能である。

- b 本件質物台帳の「返還・流質年月日及びその区分」欄に「流質」と表示された取引の「貸付金額」欄に記載された金額を「返還・流質年月日及びその区分」欄に記載された「年・月・日」の「年」ごとに集計したところ、結果は別表2のとおりであった。また、本件古物台帳の「払出し」欄に払出し年月日が記載された取引の「代価」欄に記載された額を払出しの「年」ごとに集計したところ、結果は別表3のとおりであった。そして、これらを合計すると別表4のとおりである。

本件各係争年分の売上原価について、原告が本件青色申告決算書に記載した金額と被告が本件質物台帳等に基づき集計した額（別表4の額）を対比したものが別表5である。別表5によれば、平成15年分ないし平成18年分については、「原告申告額」欄記載の金額が「被告集計額」欄の金額を上回っていると認められる。平成19年分については、「原告申告額」欄記載の金額が「被告集計額」欄記載の金額を下回ってはいるが、一の質契約で複数の質物を取引している旨の記載があるものについては直近年分における「被告集計額」が本来の集計額よりも過大に集計されることになることを考慮すると、過大に集計した分を除外した本来の「被告集計額」は、「原告申告額」には満たないものと認められる。

したがって、本件各係争年分の売上原価の額については、原告が本件各確定申告において自ら算出した売上原価の額を超える売上原価が存在しないことが十分に認められ、原告が本件各確定申告において算出した売上原価の額が不適切なものであると認めるに足りる証拠はないことから、原告の本件各係争年分の売上原価の額は、原告の申告額と同額というべきである。

- イ 前記アを前提とすれば、原告において少なくとも必要経費として支出した金額、支払年月日、支払先、支払内容等の事実について具体的に特定した主張をすべきであることになるが、次のとおり、原告は売上原価として支出した金額等の事実について何ら具体的に明らかにしていないから、本件各確定申告において計上された売上原価の額を超える売上原価は事実上存在しないものと推定されるというべきである。

- (ア) 原告は、本件金製品取引の売上原価が本件各確定申告に反映していないこと裏付ける証拠として、本件収支計算ノート（甲11ないし13）を提出しているところ、本件各係争年分に係る本件収支計算ノート（甲11、12）は、本件調査時に提示されなかったものであるから、これは、更正時に提出されなかった資料等に基づき原告が必要経費の存在を主張する場合に該当する。また、原告は、本件金製品取引を簿外のものとするために本件質物台帳の「返還・流質年月日及びその区別」欄に「受戻」と表示していたなどと、本件調査時には説明していなかったことを本件訴えにおいて主張するところ、これも、帳簿書類の記載と異なる経費の主張をする場合に該当するものである。
- (イ) 前記(ア)のとおり、原告は、本件調査時に提出しなかった資料等に基づく仕入金額の存在及び帳簿書類の記載と異なる仕入金額について主張するものであるから、原告において、必要経費として支出した金額、支払年月日、支払先、支払内容等の事実について特定した主張及び経費該当性を合理的に推認させるに足りる程度の具体的な立証を行わなければならないところ、原告は、①本件金製品取引は本件収支計算ノートに記載されていないから、その売上原価も本件各確定申告に反映されていない、②本件収支計算ノートに基づき計算した平成20年分及び平成21年分の原価率が90%ないし96%であることや平成22年における金製品等に係る原価率がおよそ80%であることと比較して、被告が正しいと主張する流質物等の売却収入に係る原価率が明らかに低く、被告の主張は破綻している、③売上原価の月別比較から見ても、本件金製品取引の売上原価の額は、本件各確定申告に計上済みの売上原価に含まれていないなどと計上漏れの売上原価の存在を抽象的に主張するだけで、上記の事項について何ら具体的に主張立証しない。なお、原告は、原告の帳簿書類等に不正確な部分が含まれており、重要な根拠資料が現存しないため、正確な数値を把握することが困難な点が少なくないなどと主張するが、原告が本件各係争年分において青色申告の承認を受けている者であることに照らすと、失当である。

(3) 原告の主張に対する反論

ア 必要経費に関する主張立証責任についての原告の主張について

- (ア) 原告は、必要経費の立証責任について、原告において必要経費として支出した金額、支払年月日、支払先、支払内容等を具体的に主張しない限り売上原価が事実上存在しないという事実上の推定が働く旨の被告の主張をるる論難するとともに、本件においては、被告が必要経費の立証を全くしていないとして上記の事実上の推定が働く前提を欠く旨主張する。

しかしながら、所得税法37条1項は、売上原価についてはその年分における売上高に直接対応する費用を必要経費に算入するものとしているところ、原告は、買取価格について各年分に区分できないと自認し、その年分における売上高に直接対応する費用を必要経費として明らかにできていないから、本件においても上記のような事実上の推定が働くといえるのであり、原告の主張は独自の見解であるにすぎない。また、被告は、必要経費について、本件各係争年分の原告の必要経費の金額は本件各確定申告に係る仕入金額を上回ることはないと認められるとして、本件各確定申告書に記載した売上原価の額と同額である旨主張立証しているから、原告は被告の主張を正解していない。

- (イ) 原告は、本件金製品取引に係る売上金額に対応する売上原価の額が本件各確定申告において計上済みの売上原価の額に含まれていることについて高度の蓋然性があると認め

られる程度に立証する必要があるのにこれを被告はしていない旨主張する。

しかしながら、本件調査担当者らは、本件質物台帳等に基づき売上原価となり得る金額を検討したところ、本件各確定申告において計上された金額を超える売上原価は存在しないと判断し、その上で、仕入金額の分かる書類があれば提出するよう原告に教示したにもかかわらず、原告からは何もないという回答であったことから、宇都宮税務署長が原告の確定申告額を超える売上原価は存在しないと認定したものである。そして、原告は、帳簿書類の記載と異なる経費の主張をし、本件調査時には提示しなかった資料等を本件訴えにおいて提出して必要経費の存在を主張している一方で、売上げ除外とした取引に係る売上原価について具体的な主張立証をしていないのであるから、申告額を超える売上原価は存在しないと推定が働くというべきであり、原告の主張は理由がない。

イ 本件収支計算ノートの記載に基づく原告の主張について

原告は、本件収支計算ノート（平成16年分ないし平成21年分につき甲11ないし13）に基づき、本件金製品取引に係る売上げに対応する売上原価は本件収支計算ノートに記載されておらず、同ノート及びこれに基づいて原告の妻が作成したとされる月別の利子収入、売上げ等の金額等が記載されたメモ（平成17年ないし平成19年分につき甲14ないし16。以下「本件年間集計表」という。）の売上原価の額が、原告の本件各係争年分の確定申告における売上原価の額と基本的に一致していることからすると、本件各確定申告において本件金製品取引に係る売上原価の額が計上されていないことは明らかであって、当該売上原価を一切考慮せずに行った本件更正処分等は違法である旨主張する。

しかしながら、次のとおり、本件収支計算ノートの記載内容は信用できず、売上原価が過大に記載されていることが疑われるものである。

(ア) 本件調査担当者らが、丙税理士に対し、本件金製品取引に係る売上原価の存在を確認できる資料を提出するよう再三にわたって求めたにもかかわらず、丙税理士は、本件質物台帳等といった提示済みの書類以外にはない旨回答し、本件各係争年分に係る本件収支計算ノートを何ら提示せず、平成20年1月1日から平成21年1月11日までの記載がされた本件収支計算ノート（甲13）を提示するにとどまっていた。そして、本件異議申立ての際の調査に至っても、平成18年分及び平成19年分の本件収支計算ノート（甲12）を提示したのみであり、本件訴えに至って、本件各係争年分の全てに係る本件収支計算ノートを唐突に提出したところ、原告がいかなる事情からこのように一部ずつしか本件収支計算ノートを提出しなければならなかったのか、何ら合理的な理由は見いだせない。

したがって、本件収支計算ノートは、本件調査当時に存在していたのか甚だ疑わしいといわざるを得ず、仮に存在していたとしても、その当時のものと本件訴えにおいて提出されたものとは記載内容が異なっている可能性を疑うべきであり、その記載内容は信用できないというべきである。

(イ) a 原告は、本件収支計算ノートの作成方法について、「売上」欄は質流れ品等売却明細書を基に売却代金を現金で収受するごとに記載し、「元金」欄は売却対象となった質流れ品等に付された値札を売却の度ごとに集計して原告の妻が作成した仕入帳を基に総仕入額を記載していた旨主張するところ、このような作成方法については、①売却された質流れ品の全てが漏れなく記載されていること、②正しく計算された結果が記載されていることのいずれについても確認されない限り、信用できるものではない。

しかるに、原告の妻は本件収支計算ノートの作成に係る業務（記入、計算）を全て手作業で行い、かつ、第三者が点検することもなかったというのであるから、本件収支計算ノートの記載が正確であるか否かはその根拠資料に照らし合わせて確認する必要があるところ、本件においては、本件各係争年分の仕入帳、質札が保存されておらず、本件収支計算ノートの「元金」欄に記載された仕入金額を裏付ける資料は何ら存在していないというのである。また、本件収支計算ノートの「付替」欄には、顧客が質流れを防ぐために利子のみを支払った場合の利子計算の対象となる元金と顧客から受け取った利子がそれぞれ各日ごとに合計して記載されているというのであるから、同欄に記載された合計金額を裏付ける伝票等の資料が存在してしかるべきであるところ、原告はそのような資料の存在を何ら明らかにしていない。

このように、本件収支計算ノートが作成されるに当たって当然存在しているべき裏付け資料が何ら明らかになっていない以上、本件収支計算ノートの記載を信用することはできないというべきである。

b 本件収支計算ノートは、従前、丙税理士にも提示されたことがないものであり、同税理士においても本件年間集計表と突合していないものであるところ、前記(ア)のような本件収支計算ノートが提出された経過からすると、原告側にはその提示を避けようとする意図があったと思料されるのであり、恣意的に記帳漏れや集計違算が行われた可能性も否定できない。また、原告は、原告の妻が本件収支計算ノートをほぼ毎日記帳していた旨主張するが、本件収支計算ノートの字の大きさはおおむね均一で、インクの濃さまで一様であり、字の配列が縦方向に整然としているのであって、毎日記帳されたというには不自然な体裁となっているから、一括して記載されたことが強く疑われる。

(ウ) 原告が計算誤り等を補正した上で集計した本件収支計算ノートの金額と本件各確定申告において申告された金額を対比すると、平成16年分ないし平成18年分について、売上金額及び売上原価のいずれについてもごくわずかとはいえない差額が生じており、本件収支計算ノートの一部に計算間違い等があることや本件収支計算ノートから本件年間集計表に転記する過程に誤りがあったこと等によっては説明がつかないから、丙税理士が本件各確定申告書を作成するに当たって参考にしたとされる原告の妻が月別で売上げ及び仕入れを集計したメモと本件年間集計表が同一であることは疑わしいというべきである。

したがって、本件年間集計表には本件金製品取引に係る売却収入金額及び仕入金額が記載されていないから、丙税理士が作成した本件各確定申告書にも反映されていないという原告の主張は、その前提からして理由がない。

(エ) a 原告は、本件更正処分等に対する異議申立ての手續の中で、平成18年分及び平成19年分の本件収支計算ノート（甲12）を提示し、その根拠となる資料として、「K 19 11 28」との記載から始まるメモ（乙17。以下「Kメモ」という。）、「丙先生」と題する一覧表（乙18の1）及び「No. 54 H様〔675〕」と題する計算書に個別の取引ごとに質入れ時の情報を手書きによって記載したメモ（乙18の2。以下「K計算書メモ」という。）を提示した。

しかしながら、Kメモ及びK計算書メモに記載された内容を見比べると、取引の一部には双方に記載されたものもあるが、当該各メモの片方にしか記載されていない取

引が相当数存在しているほか、貸付金額が相違する取引も多数存在しており、相当数にわたって不一致が認められる当該各メモに記載された内容はおよそ信用することができない。

b K計算書メモには、貸付金額（仕入金額）に係る質物の個数を本件質物台帳に記載されたものよりも過少に記載して、貸付金額（仕入金額）を過大に計上しているものが認められ、Kメモには、複数の取引における仕入金額を一つの取引における仕入金額であるかのように記載したものが複数見受けられるのであり、これらのメモについては、原告が過大に仕入金額を計上したことが明らかである。

(オ) 平成19年1月28日、同年2月10日及び同年5月28日にそれぞれされた有限会社L（以下「L」という。）が開催する市場における取引について、本件収支計算ノート（甲12）の「元金」欄に記載された金額と平成15年3月2日以降の本件質物台帳の「返還・流質年月日及びその区別」欄に上記日付及び流質の記載が含まれる取引を抽出した結果とを比較すると、本件収支計算ノートの「元金」欄の記載は明らかに過大であることが認められるのであり、原告が、本件収支計算ノートにおいて貸付金額（仕入金額）を本件質物台帳上のものよりも過大に記載したとの疑念を持たざるを得ない。

(カ) 乙の供述によれば、複数の質物が一度に質入れされたが、質札が1枚しか作成されない場合、原告の妻が個々の質物の正しい売上原価を把握することは不可能であったというほかなく、実際にも、過大に売上原価が集計されていた例も複数存するから、原告の経理処理はずさんであり、売上原価が過大に集計される常態であったことが容易に推測され、前記(オ)に述べたとおり、Lが開催する市場においてされた取引について、本件質物台帳等の集計値と本件収支計算ノートに記載された金額がかい離していることによっても裏付けられている。

(キ) 原告は、本件年間集計表に依拠して丙税理士が売上原価を集計し、本件青色申告決算書を作成していたが、本件収支計算ノートには本件金製品取引は記帳されていないから、本件年間集計表にも本件金製品取引の売上原価は記載されておらず、本件青色申告決算書にも反映されていない旨主張する。

しかしながら、原告の上記主張を前提とすれば、本件収支計算ノートと質物台帳の売上原価の集計額がおおむね一致するはずであるところ、実際には、丙税理士が質物台帳を再集計した結果とされる仕入額（甲29の添付資料2の4枚目の表中の「再調査した仕入額」欄記載の各金額）と本件青色申告決算書に記載された売上原価の額とが大きくかい離している上、このことに関する丙税理士の説明（平成元年以前の質物台帳の記載を把握していないためとするもの）も、簿外の金製品等の取引が質物台帳上「流質」と表示されないことや平成元年以前に質入れされた金製品等以外の質物を平成15年ないし平成19年の間に売却したとは考え難いことに照らし、信用性に乏しいというべきであることからすれば、本件収支計算ノートに記載された売上原価の額が過大であることは否定されず、上記の原告の主張も理由がない。

ウ 前記(2)に述べた被告の検討方法に関する原告の主張について

原告は、被告の主張について、品物の受入れ時と売却時の間に時間差があることを無視し、平成15年から平成19年に売却された金製品の大半が記入されている期間の質物台帳を精査していないという点において、重大な誤りがあると主張するが、次のとおり、理由がな

い。

(ア) 原告は、次に述べるとおり、質受けした質物のうちほとんどのものについて当該質物を受け入れてから比較的短期間のうちに売却していることが認められるから、被告が原告の本件各係争年分の売上原価を検討するに当たり、平成15年3月21日以前に質入れされた質物を考慮していないとしても、検討結果に影響を与えるものではない。

a 原告は、流質期間を3か月としており、原告が貸し付けた元金及び利子が流質期限までに支払われないと、質物は質流れとなり、原告がその所有権を取得することになる。原告の主張によれば、3か月の流質期限が経過しても質物が質流れにならない場合があるとのことであるが、このような場合には、当該顧客が質物を受け戻していることが多いと思われる上、質流れになったとしても、顧客が長期間にわたって利子を払い続けることや、原告が元金及び利子が全く支払われぬまま長期間にわたって質流れにしないことは考えにくいから、原告が質物を受け入れてから流質とするまで、3か月を超えることがあったとしても、超過期間は長くはないものとして、また、そのような形で質流れになった質物の数は少ないものとして考えることは十分合理的である。

b 金製品には相場変動により損失を被るといふ金取引固有のリスクがあり、保有期間が長ければ長いほどそのリスクが拡大するおそれがあるといえるから、金製品については、通常、相場変動のリスクを避けるために、質流れとなってから比較的短期間のうちに売却されるはずである。原告は、IやJと少なくない頻度で取引していたのであり、金製品についても、質流れとなってから比較的短期間のうちに売却されていたものと認めるのが相当である。

c 平成15年3月22日から同年12月31日までに質入れされた質物で質流れとなり売却されたものの件数は880件であるところ、そのうち平成15年中に売却されたものの件数は383件（全体の45.5%）、平成16年中に売却されたものの件数は384件（全体の43.6%）を占めている。他方、平成17年中に売却されたものの件数は74件（全体の8.4%）と極端に減少し、平成18年中は11件、平成19年中は20件、平成20年中は8件となり、全体に占める割合は各年いずれも1ないし2%程度しかない。そうすると、平成15年3月22日から同年12月31日までに質入れされた質物のうち、平成15年ないし平成16年中に売却されたものが全体の87%を占め、平成17年中に売却されたものまでを含めると実に全体の96%を占めているから、原告が質物を受け入れてから売却するまでの期間はほとんどの場合比較的短期間であったと認められる。

(イ) 本件質物台帳等により本件各確定申告に計上された売上原価の額を超える売上原価が存在するか否かを検討したことは合理的である。

本件調査における乙や丙税理士からの説明を前提とすると、本件質物台帳等には、現実の取引全てが記載されているはずであるから、その記載された流質物等の貸付金額を集計することにより、本件青色申告決算書に記載した売上原価の額を超える売上原価が存在したか否かを検討することは十分可能というべきである。また、本件調査の際、丙税理士からは、「仕入れに関しては、質物台帳及び古物台帳以外の会計帳簿はない」と回答があり、結局、原告から提示のあった過去の一定期間分についての質物台帳、古物台帳及び売上関係書類を基に検討するほかなかったのである。

したがって、原告の事業所得に係る売上原価を検討するに当たり、被告が行った方法以外により実態を反映した合理的な検討方法は存在しなかったというほかない。そして、被告は、本件金製品取引を含めた全ての取引が記載されているはずの本件質物台帳等に基づき、売上原価となり得る貸付金額を本件各係争年分ごとに算出した結果、本件各確定申告において計上された売上原価の額を超える売上原価が存在すると認めることはできないとして、本件金製品取引等の本件各確定申告において申告されていなかった取引に係る売上原価も既に本件各確定申告に計上済みであると判断したのであり、かかる被告の検討方法は極めて合理的である。

エ 原価率に関する原告の主張について

(ア) 原告は、被告の主張が正しいとすると、本件各係争年分の質流れ品等の売却収入に関する原価率は54ないし72%となるが、平成20年分及び平成21年分の売却収入に係る原価率はそれぞれ96.4%、90.4%であり、また、平成22年分における金製品のみでの売却収入に係る原価率はおおよそ80%と算定されることからすると、本件金製品取引に係る売上原価は確定申告において計上済みであるとの被告の主張は破綻している旨主張するが、次のとおり、理由がない。

a 本件各係争年分の取引に係る原価率と平成20年分及び平成21年分の取引に係る原価率とを比較することには意味がない。

(a) 原告の平成20年分及び平成21年分の原価率の計算の基礎となっている本件収支計算ノート(甲13)は、その根拠資料が明らかになっていない以上、その正確性を担保するものがなく信用できるとはいえないから、原告の主張を認めるに足りる客観的な証拠はないといわざるを得ない。

(b) 原告は、当初一貫して、平成14年までは金製品を売却していなかったと主張しながら、被告が客観的な証拠(乙14ないし16(枝番のあるものは枝番を含む。))に基づき反論すると、同年以前において少額の金製品の売却をしていたとして(平成24年2月29日付け準備書面(4)15頁)、その主張を変遷させている。さらに、原告は、当初、平成22年にした4回の取引を基礎に「被告が主張する金製品に係る計上漏れ売上は、その少なくとも90%を売上原価が占めるものであったと推認するに難くない」と主張していながら(平成23年9月28日付け準備書面(2)14頁)、被告が客観的な証拠(甲3ないし10(枝番のあるものは枝番を含む。))に基づき反論すると、やはり、「この原価率の部分を「80%」と改める」として(平成24年2月29日付け準備書面(4)29頁)、その主張を変遷させている。原告の主張する原価率は、客観的な証拠に基づくものではなく、到底認められない。

(c) 仮に、原告の主張する原価率を前提にしても、本件各係争年分と平成20年以降とは、金製品の取引量について有意な違いがあるから、本件各係争年分の取引に係る原価率と平成20年分及び平成21年分の取引に係る原価率を比較しても、特段有意義なものとはいえない。

b 平成22年分の金製品取引の原価率が80%は下らないとの原告の主張は信用できない。

(a) 原告は、自らの取引状況について主張するのであるから、当初の段階から把握してしかるべきであるにもかかわらず、前記a(b)のとおり、安易にその主張を変遷さ

せていることからすると、平成22年分の金製品取引の原価率に係る原告の主張は、客観的かつ合理的な根拠に基づくものとはいえず、到底認められるべきものではない。

(b) 原告の主張の根拠は、平成22年3月7日の取引の原価率が80.2%、同年4月11日の取引の原価率が81.4%であり、同年10月16日の取引及び同年11月12日の取引において上記各原価率と同程度でないことを裏付ける事情が見当たらないというものである。

しかし、同年3月7日の取引では、大半が最近である平成20年に質入れされた質物で占められている一方で、平成22年4月11日の取引では、古い年分に質入れされたものも散見される。金製品の取引価格の相場が変動することからすれば、原価率も当然その売却の対象となった質物の取引のタイミングにより異なるはずであるから、同年分の取引における原価率がいずれも80%を下回るものでないと認めるのは相当でない。

(c) 原告が売上原価と主張したもののうち、金額ベースで平成22年3月7日の取引（甲3の1ないし32）では18.6%（279万2000円と主張した売上原価のうち簿外在庫が52万円）、同年4月10日の取引（甲5の1ないし72）では11.5%（636万2500円と主張した売上原価のうち簿外在庫が73万円）、取引数ベースで同年3月7日の取引（甲3の1ないし32）では12.9%（31の質札中在庫が4件）、同年4月10日の取引（甲5の1ないし72）では16.9%（71の質札中在庫が12件）もの商品が売上原価にはならないものであったというのであり（平成24年2月29日付け準備書面(4)26頁以下）、看過できないほどの計上誤りがある以上、もはや推計の根拠を欠いている。

(d) 原告は、平成22年3月7日に売却したネックレスを平成20年4月12日に買い入れた際の仕入価格の記載（甲3の28）につき、同ネックレスの重量が96グラムであることを根拠として、「甲3の28記載の仕入価格は「10万2000円」と記載されているが、これは、「20万2000円」の誤記である」と主張するが（平成24年2月29日付け準備書面(4)26頁）、上記ネックレスに係る質物台帳（乙19・6枚目質物番号「676」欄）にも10万2000円と記載されていることからすると、単に金額の誤記とは考え難い。したがって、原告が主張する再調査の結果が正確とはいえず、原告が修正した主張も従前の主張と同様理由がない。

c 原告の本件収支計算ノートに基づく原価率の主張は理由がない。

原告は、本件収支計算ノートに基づき、平成20年分及び平成21年分の取引に係る原価率を算出すると90ないし96%となる旨主張する。

しかし、前記b(c)のとおり、原告は、平成22年4月10日の取引の売上原価であるとして提出した質札（甲5の1ないし72）のうち、12件については売却していない取引も含まれていた旨主張するところ、上記の質札のうち、3つのもの（甲5の35ないし37）の対象となる質物はいずれも1件のみであることが確認できる。原告の主張によれば、質札の作成は個々の買取り又は質受けの都度、当該取引単位に1枚の質札を作成しており、原告の妻が売却の対象となった質流れ品等に付された質札を売却の度に集計し、仕入表を作成し、それを基に本件収支計算ノートに総仕入額を記入しているというのであるから、質物として保管されている品物の質札は当該質物に付されている

ことになり、これらの質物については、同日の取引に紛れるはずがない。しかるに、原告の主張によれば、同日売買分の質札の束に含まれていたということになり、本件収支計算ノートの収入金額の正確性には大いに疑義が生じることになる。

- (イ) a 原告は、本件青色申告決算書に記載された月別の仕入金額と被告が主張した売上金額とを月別に対比して売上原価率を算出し、被告の主張が認められる余地はない旨主張する。

しかしながら、宇都宮税務署長は、本件各係争年分において、本件各確定申告において計上された売上原価の額を超える売上原価の存在が認められないことを理由に、本件各係争年分における原告の売上原価の額を本件青色申告決算書に記載された売上原価の額と同額として本件更正処分等を行ったものであるが、その際に原告が主張する本件青色申告決算書に記載された月別の仕入金額の存在を前提にしているものではないから、原告の主張は理由がない。

- b 質屋営業においては、流質物等の質受けないし買取りから売却に至るまでの期間は一定ではないことが多い上、質物の原価率が取引ごとに一定であるともいえないことにも照らすと、本件が月単位で統計を出すことになじむ事案とはいえないから、月別に比較をすること自体に意味がない。また、原告の主張の基礎となっている本件収支計算ノートの内容は信用できない上、前記イに述べたとおり、原告の主張する原価率は過大であるから、原告が主張する月別の売上原価率の比較をすることは何ら意味がない。

- c 原告の主張を前提としても、原価率が100%を超える月が散見される一方で、原価率が極端に低い月もあるから、売上金額に比して仕入金額が多い月や極端に少ない月がある以上、原告が主張するように月別の売上原価率がほぼ一定の範囲内に収まるはずであるとはいえないし、金製品は取引相場が変動するものであり、原価率もその売却の対象となった質物の取引のタイミングにより異なるはずであるから、その点から見ても原告の主張は成り立たない。

- (ウ) 原告は、原価率の月別比較及び年別比較の結果が、本件金製品取引に係る売上金額に対応する売上原価が本件各確定申告の際の売上原価の額に含まれていないことを裏付けている旨主張するが、次のとおり、理由がない。

- a 原告の平成20年分ないし平成23年分の確定申告における売上金額及び売上原価の額について捕捉漏れがないことについて客観的な証拠による裏付けはない。また、上記各確定申告は、売上げと原価が対応しない集計や記載内容を信用することができない本件収支計算ノートに基づいてされているだけでなく、本件収支計算ノートの記載自体とも一致していない上、他に仕入帳等の確定申告をした売上原価の額の根拠となる資料の提出もない。

したがって、原告の平成20年分ないし平成23年分の各確定申告が正確であるとはいえず、上記各確定申告から算出した原価率をたやすく信用することもできない。

- b 原告は、原告の営業活動の業態に大きな変動はないから、原告の売上原価率は一定の範囲内に収まるという想定が成り立つ旨主張するが、原告が売却する流質物等の質入れないし買取りから売却に至るまでの期間が一定でなかったり、金製品が取引価格の相場が大きく変動したりする物であることに照らすと、原告の上記想定は成り立たない。

- c 原告の金製品に係る買取り及び売却の状況を分析すると、平均買取率は金相場に対して85.4%であり、平均売却率は金相場に対して98.8%であって、原告が買い取った金製品を即時に売却した場合であっても原価率は86.4%にすぎない上、金相場の変動状況を見ると、平成15年以降年平均では毎年上昇し、平成23年には平成15年の2.902倍になっており、金相場の変動による利益も見込まれるから、原価率が下がることはあっても、原告が主張するような89ないし96%といった高い水準になることは考えられない。
- d 仮に、平成22年における原告の金製品取引に係る原価率が少なくとも80%程度であったとすると、同年の金製品以外の取引に係る推定原価率が99.6%と算出されるのであり、原告の主張する原価率は、金製品以外の取引においてほとんど利益が生じないとの前提でなければ成り立たないことになるが、原告の事業につきそのような状況であったことをうかがわせる特段の事情は見当たらない以上、およそ首肯できるものではない。

オ 推計課税に関する原告の主張について

原告は、宇都宮税務署長が推計課税をすべきところをこれをしなかった過誤は重大である旨主張する。

しかしながら、税務署長は推計課税を行うべき法的義務を負うものではないから原告の主張は失当であるし、本件調査担当者らは、本件調査を通じて原告の売上金額を実額で把握し、本件各確定申告に計上された売上原価の額以上に認めるべき売上原価は存在しないと判断して売上原価も実額で把握したのであるから、本件において推計課税を考慮する必要がなかったことは明らかである。また、推計課税の必要性は原処分時に具備していれば足りると解するのが相当であるから、原告が原処分時に提出しなかった帳簿書類を根拠に推計課税を行うべきであったと主張したところで、そのことにより原処分が違法となることはない。

カ 原告のその余の主張について

- (ア) a 原告は、宇都宮税務署長が本件金製品取引に係る売上金額に対応する売上原価が本件各確定申告において計上された売上原価の額に含まれていないとの認識を有していたところ、仕入れが存在しないことと仕入れは存在するけれども仕入額を各年分に区分できないことは全く別のことであるから、被告の主張は誤っている旨主張する。

しかしながら、本件調査において、宇都宮税務署長又は本件調査担当者らが、本件各確定申告において計上された売上原価の額の中に本件金製品取引に係る売上金額に対応する売上原価が含まれていないとの認識を示していたとは認められないし、被告は、本件金製品取引に係る売上金額に対応する売上原価が存在しないなどとは主張していないから、原告の主張はいずれも被告の主張を誤って解釈するものであり理由がない。

- b 原告は、本件調査時の原告と本件調査担当者らとの共通認識は、本件金製品取引に係る仕入れが本件各確定申告における売上原価の外枠として存在することを前提としていたのであるから、本件金製品取引の売上金額に対応する売上原価の額が既に本件各確定申告における売上原価の額に含まれている旨の被告の主張は、信用性を欠く旨主張する。

しかしながら、本件調査担当者らは、再三にわたり仕入金額の分かる帳簿書類の提

示を求めるなどしており、税務調査において仕入金額を確認することは当然であるとしても、このことと本件金製品取引に係る仕入れが本件各確定申告における仕入れの外枠として存在するか否かは全く別次元の問題であるし、原告が主張する上記の共通認識は、単に丙税理士がそのように認識していたにすぎず、本件調査担当者らとの間で具体的にそのような合意や共通認識が形成されたというものではないから、原告の上記の主張は理由がない。

- (イ) a 原告は、被告が少なくとも本件審査請求の段階までは本件質物台帳等に基づく検討をしたとしようがわれず、被告の主張は後付けのものである旨主張する。

しかしながら、本件調査担当者らは、本件調査の段階で原告に対して本件各係争年分以前の書類の提示を依頼したり、本件各確定申告における売上原価の額を超える部分を確認することができなかつた旨を伝えたりしているから、本件調査の段階で、本件質物台帳等による検討を行っていたことは明らかであるし、その余の原告が指摘する点についても、その前提を誤っているから、原告の主張は理由がない。

- b 原告は、被告の主張は、品物の受入れと売却との間に時間差があることを無視し、本来精査すべき対象期間を誤っている上、本件質物台帳に「ナ」又は「リ」という符丁とともに「受戻」の表示が付された金製品取引も拾わなければならないのにそれをしていない、丙税理士は、平成21年2月2日に本件調査担当者らに対して本件質物台帳に「ナ」又は「リ」という符丁とともに「受戻」の表示が付された金製品取引については顧客からの買取価格を売上原価として認めるよう要請したなどとして、被告が主張する売上原価の額は過少である旨主張する。

しかしながら、原告が質物を受け入れてからこれを売却するまでの期間はほとんどの場合比較的短期間であったと認められるから、原告の売上原価を検討するに当たり平成15年3月21日以前の質物台帳を考慮しなくとも検討結果に影響を与えることはないといえる。

また、本件調査担当者らは、本件調査時において、本件質物台帳に「ナ」又は「リ」という符丁とともに「受戻」の表示が付された金製品取引についての説明を受けたことはなく、乙からは原告の妻が書いているので分かりませんという旨の回答があったのみで、丙税理士は本件調査時において本件金製品取引があったことを認めていなかったのであつて原告が主張するような要請をするはずもない。これに加え、原告の妻と乙の供述に矛盾があることも踏まえると、そもそも、「ナ」又は「リ」という符丁が信用できるものではなく、それらの符丁とともに「受戻」の表示が付された質取引を売上原価に計上しなければならない合理的理由はないというべきである。

なお、原告の指摘するところを前提としたとしても、本件質物台帳の「返還・流質年月日及びその区別」欄に平成19年の年月日とともに「受戻」と表示されたものを集計すると402万4800円であり、原告が自認する平成19年分における金製品の売上除外金額が5051万0684円であるところ、これは原告の主張するような売上原価の占める割合(80%)に遠く及ばないから、本件質物台帳からは原告が主張するような売上原価の計上漏れを算出することはできないし、本件質物台帳等から被告が大数的な検討として算出した金額(平成19年分の売上原価として1億0641万7760円)に上記402万4800円を加算したとしても、その売上原価率(5

7. 6%)は原告の主張する売上原価率(89.9%)とはかけ離れており、仮に、被告が本件調査段階で、原告の指摘するところを含めて検討したとしても、原告の売上原価の計上漏れを把握することはできなかったといえる。

以上によれば、被告が本件金製品取引に係る売上原価を無視し、売上原価の額を過少になるように意図的に操作した旨の原告の主張は理由がない。

(原告の主張の要点)

(1) 必要経費に関する主張立証責任

ア 本件は、実額課税の事案であるから、原告の売上金額の存在のみならず、当該売上金額に係る売上原価の額がその主張額を超えては存在しないことについても被告が主張立証責任を負う。そして、本件においては、本件各係争年分における原告の売上金額については当事者間に争いがなく、専ら本件金製品取引に係る売上金額に対応する売上原価の額に争いがあるから、その主張する額を超える売上原価の額の不存在の主張立証責任を負うのは被告である。そして、被告が、本件各確定申告において、本件金製品取引に係る仕入金額が売上原価として計上済みであると主張するのであれば、原告の計上済みの売上原価のうち、どの部分が本件金製品取引に係るものであるかについて具体的に主張立証し、高度の蓋然性があると認められる程度に証明すべきであるが、このような証明がされているとは到底いえない。

イ(ア) 被告は、原告が必要経費として支出した金額、支払年月日、支払先、支払内容等を具体的に特定して主張しない限り、必要経費は事実上存在しないという「事実上の推定」が働くとしている。

しかし、原告が金製品の蓄積を開始した平成元年に遡り、同年から平成19年を対象とする質物台帳の記載から、平成15年分ないし平成19年分の全期間を通算し、原告がI及びJに対し売却した金製品の仕入取引(本件金製品取引)を具体的に特定し、全期間分に対応する総仕入金額を算出することは可能である(なお、平成元年以前の質物台帳及び古物台帳にも金製品の取引の一部が記帳されている。)。このように平成15年分ないし平成19年分の5年分を通じて実在することが明らかな必要経費を現在残っている資料によっては各年分に区分できないがゆえに各年分の必要経費は存在しないという推論が、論理法則及び経験則に照らして誤っていることは自明である。

したがって、本件各係争年分について、原告が必要経費として支出した金額、支払年月日、支払先、支払内容等を具体的に特定して主張しないことを立証しただけで、本件各係争年分において本件金製品取引に関し必要経費が存在しないことを推定できる余地はない。

(イ) 被告は、一般に必要経費は原告にとって有利な事柄であり、原告の支配領域内の出来事であり、その主張立証は、通常の場合、原告の方が被告に比べてはるかに容易なはずであるから、これを原告が積極的に主張、立証しないことは、事情によっては、当該経費の不存在について事実上の推定が働く旨主張する。

しかしながら、これは、被告がある売上げについてその売上げに対応する通常一般的な経費を立証したにもかかわらず、原告がなお追加すべき経費が存在すると主張する場合に関するものであり、本件のように被告が本件金製品取引の売上げに対応する必要経費を全く立証できていない場合に上記のような事実上の推定が働く余地はないから、被告の主張は誤りである。

(ウ) 被告は、原告の主張をもって、更正処分時に提出されなかった資料等に基づき必要経費の存在を主張するもの又は本件調査時の説明や帳簿書類の記載と異なる必要経費の存在を主張するものであるとし、それが原告への立証責任の転換を導く根拠となるかのように主張する。

しかしながら、原告は、本件金製品取引は全て簿外で処理されており、その取引の明細を裏付ける資料は存在しないと一貫して主張しているから、被告の主張は失当である。

ウ 本件金製品取引に係る売上金額に対応する売上原価が本件各確定申告における売上原価の額に計上済みであるという被告の主張と売上原価の額は正確に特定することができないものの本件各確定申告において計上済みの売上原価の額には含まれていないという原告の主張は、全く異なるものであるにもかかわらず、被告は、本件金製品取引に係る売上金額に対応する売上原価の額を正確に特定できないという事実と本件金製品取引に係る売上金額に対応する売上原価が本件各確定申告における売上原価の額に計上済みであるという事実を結びつけるかのような主張をし、両者をあえて混同させようとしていることがうかがえるが、このような主張は失当である。

(2) 本件各確定申告において計上された売上原価の額の中には本件金製品取引に係る売上金額に対応する売上原価の額が含まれていないこと等

ア 本件更正処分は、本件各確定申告において計上されていない本件金製品取引に係る売上金額について、必要経費を認定、控除しないで課税しているものであって明らかに違法であり、これに依拠している本件賦課決定処分も当然に違法である。

イ 本件収支計算ノートの作成経緯等からの検討について

(ア) 本件収支計算ノートは、見開き1頁が各月に対応するように作成されており、原告の妻が、向かって左側に利子収入を、向かって右側に質流れ品等の売却収入をいずれも手書きで日付順に記帳して作成していた。左側の利子収入の頁は、「出質」欄（顧客が元金と利子を支払って質物を受け戻したことを意味し、「元金」欄に原告が顧客から受け取った元金を、「利子」欄に原告が顧客から受け取った利子（出質利子）をそれぞれ合計して受取日ごとに記入している。）と「付替」欄（顧客が質流れを防ぐために利子（付替利子）のみを支払ったことを意味し、「元金」欄に利子計算の対象となる元金を、「利子」欄に原告が顧客から受け取った利子をそれぞれ合計して受取日ごとに記入している。）に分け、ほぼ毎日記帳していた。そして、各欄の合計額の計算は、「合計利子」（出質利子と付替利子の月ごとの合計額を意味する。）の計算を含め、原告の妻が電卓を使って行っていた。質流れ品等の売却による収支計算も、実際に質流れ品等を売却収入に挙げ、売却代金を現金で收受するごとに売却に係る明細書を基に原告の妻が本件収支計算ノートの「売上」欄に記帳していた。また、売上げに対応する仕入額は、売却の対象となった質流れ品等に付された質札を売却の度ごとに集計して原告の妻が作成した仕入帳を基に、本件収支計算ノートの「元金」欄に総仕入額を記載するとともに、利益額又は損失額を計算して記入していた（なお、本件各係争年分についての質札及び仕入帳はいずれも廃棄されており、また、上記の間に簿外で処理されていた本件金製品取引については、その売却代金も、売上げに対応する仕入れも、平成19年におけるIに対する一部の取引を除き、本件収支計算ノートには記載されていない。）。

このように、ほとんど全ての記録、記帳業務は手作業で行われ、本件収支計算ノートを

作成する際の計算も、原告の妻が電卓を使って単独で行っており、これを他の者が重ねてチェックする体制が採られているわけではないため、その記録、記帳内容や合計額の計算には必ずしも正確でない部分が含まれていることは否定できない。

(イ) 本件年間集計表（甲14ないし16）は、原告の妻が、本件収支計算ノートから数字を拾って作成したものであり、丙税理士は、原告の質屋営業に伴う利子収入及び質流れ品等の売却収入から成る売上金額並びに質流れ品等の売却収入に対応する売上原価について、平成15年から平成19年にかけては専ら本件年間集計表に依拠して本件青色申告決算書及び本件各確定申告書を作成している。なお、本件金製品取引に係る売却収入金額及び仕入金額は、本件収支計算ノートに記載されておらず、それを集計した本件年間集計表にも記載されていなかったため、本件青色申告決算書及び本件各確定申告書には反映されていない。

(ロ) 原告の本件収支計算ノートにおける合計売上金額及び質流れ品等の売上原価の額は、本件青色申告決算書に記載された売上金額及び売上原価の額にそれぞれ対応しており、その差額は、売上げの翌期計上という特殊事情のあった平成19年分を除くとごくわずかである。以上のとおりであるから、平成16年分ないし平成19年分の本件収支計算ノートの質流れ品等の売上原価の額は、本件各確定申告において計上された売上原価の額と基本的に一致していると考えてよい。そして、平成16年分ないし平成19年分の原告の質流れ品等の売却先の一覧を見ると、平成19年において一部Iとの金製品取引が含まれているものの、他は全てI及びJ以外に売却したものであることが分かる。

以上によれば、本件各確定申告において計上された売上原価の額の中には本件金製品取引に係る売上金額に対応する売上原価が含まれていないことは明らかである。

ウ 本件各係争年分以外の年における取引に係る原価率との比較等について

(ア) 原告が平成22年中にした金製品売却取引に係る原価率との比較

原告は、平成15年ないし平成19年にI及びJの2社に対し、多数回にわたって、原告が遅くとも平成元年から平成14年までに仕入れて質倉に保管してきた金製品及び平成15年以降に順次仕入れた金製品を売却したところ、この際の取引の方法、形態は、平成22年3月7日、同年4月10日、同年10月16日及び同年11月12日に株式会社Mに対して金製品を売却した取引と全く同じであるから、このような方法、形態の取引から原告が得ることができた利益も平成22年の時点におけるそれと原告の仕入れ及び売却の手法が全く同一であること、時点がそれほど離れていないことなどから近似したものであったと推測するのは極めて合理的である。

そして、同年に原告がした上記の4回の取引における売上原価率は、同年3月7日分が80.2%、同年4月10日分が81.4%であり、他の2回についてもこれらと同程度でないことを裏付ける事情は見当たらないことからすると、被告が主張する本件金製品取引に係る売上金額に対応する売上原価は、上記の売上金額の少なくとも80%を占めるものであったと推認するに難くない。

(イ) 本件青色申告決算書に記載された月別仕入金額を前提とした原価率による検討

平成15年分ないし平成19年分における原告の流質物等売却収入金額（販売先別及び月別）と本件青色申告決算書に記載された月別仕入金額の数値自体については、原被告間に争いが無いから、原告の各月の流質物等の仕入金額を同月の売却収入金額で除して求め

た原価率は、原被告の主張の正当性を検証する指標として高度の客観性を備えていることが明らかである。また、被告の主張を前提とすれば、本件各確定申告に計上されていない金製品取引があったか否かにかかわらず、月別の原告の原価率はほぼ一定の範囲内に収まるはずである。

しかしながら、金製品売却収入の計上漏れのない月を合計して求めた原価率が83ないし102%の範囲内で推移しているのに対し、金製品売却収入の計上漏れがある月について当該月の金製品売却収入を本件青色申告決算書記載の月別仕入金額に加えた額を同月の売却収入金額で除して求めた原価率は43ないし59%の範囲内で推移しており、両者には顕著な差が存する。このような顕著な差は、被告の主張が認められる余地がないことを裏付けるとともに、本件金製品取引に係る売上金額に対応する売上原価は本件各確定申告において計上された売上原価の額に含まれていないという原告の主張の正当性をまさに裏付けるものである。なお、被告は、本件収支計算ノートの作成過程について疑問があるとして、上記の検討結果を批判するが、本件収支計算ノートに若干不正確な点があることは否めないにしても、それに依拠して本件各確定申告がされている上、そこに本件金製品取引が一切含まれていないことは関係者の確言するところであるから、本件各確定申告に計上されていない金製品取引が行われた月において当該金製品取引に係る売上金額のみを加算して売上原価率を集計すれば、極端に低い異常値を示すのは当然であり、上記の検討結果の信用性を攻撃する被告の主張に合理的な根拠はなく、本件収支計算ノートの作成過程に対する疑問も根拠のない邪推にすぎない。

(ウ) 平成20年分及び平成21年分の本件収支計算ノートに基づき計算した質流れ品等の売却収入に係る原価率との比較

本件金製品取引に係る売上金額に対応する仕入金額が本件各確定申告における売上原価の額に計上済みであるという被告の主張が正しいものとして、原告の質流れ品等の売却収入に係る原価率を計算すると、54ないし72%であった。これに対し、原告が、本件調査を受けて金製品の簿外取引をやめ、取引を正確に記帳した平成20年分及び平成21年分の本件収支計算ノートに基づき計算した質流れ品等の売却収入に係る原価率は、平成20年分が96.4%、平成21年分が90.4%である。

このように、本件各係争年分に関し、被告が正しいと主張する質流れ品等の売却収入に係る原価率は明らかに低い。このような計算結果が出たのは、本件金製品取引に係る売上金額が本件各確定申告において計上された売上金額から除外されているにもかかわらず、本件金製品取引に係る売上原価の額は本件各確定申告において計上された売上原価の額に計上済みであるという誤った前提を置いたからにほかならない。

(エ) 原告の平成20年分ないし平成23年分の各消費税又は所得税の確定申告の内容を前提とした上記各年分の取引に係る原価率との比較

①本件青色申告決算書に記載された売上金額から本件において被告の主張する利息収入の金額を控除した金額と本件青色申告決算書に記載された売上原価の額（いずれも簿外の本件金製品取引に係るものを除く。）を前提とした本件各係争年分の原価率（89.9%ないし96.4%）と、②原告の平成20年分及び平成21年分の各収支内訳書（甲24の1、25の1）並びに平成22年分及び平成23年分の各所得税青色申告決算書（甲26の1、27の1）にそれぞれ記載された売上金額から上記の各年分の消費税の各確定申

告書（甲24ないし27の各2）の附表2の「非課税売上額」欄に記載された金額（利息収入に係るもの）を控除した結果求められる流質物等の売上金額に基づき、原告の平成20年分及び平成21年分の各収支内訳書（甲24の1、25の1）並びに平成22年分及び平成23年分の各所得税青色申告決算書（甲26の1、27の1）にそれぞれ記載された売上原価の額を前提とした原価率（90.5%ないし99.5%）は、いずれも89%ないし96%の範囲に収まっているのに対し、被告主張による本件各係争年分の売上原価率は54ないし72%までの数値を示しており、両者のかい離は顕著である。そして、平成20年分ないし平成23年分の原告の確定申告は正しくなされており、原告の平成20年分及び平成21年分の各収支内訳書（甲24の1、25の1）並びに平成22年分及び平成23年分の各所得税青色申告決算書（甲26の1、27の1）にそれぞれ記載された売上金額と売上原価の額を前提とした原価率こそが原告の営業の実態を反映した正しい数値であるといえることからすれば、上記のような差異が生ずることは、本件金製品取引に係る売上金額に対応する売上原価の額が本件各確定申告において計上された売上原価の額に含まれているという被告の想定が誤っていることを示すものである。

(ウ) 原告の平成10年ないし14年分及び平成20年ないし平成23年分の各流質物等に係る売上原価率との比較

簿外の金製品取引は、平成15年7月から開始したものであり、それ以前である原告の平成10年分ないし平成14年分の所得税の各確定申告（甲30ないし34（いずれも枝番を含む。））には簿外の取引は一切含まれていないところ、前記(エ)に述べたところも併せると、原告の平成10年ないし14年分及び平成20年ないし平成23年分の各流質物等に係る売上原価率（平成10年分ないし平成14年分については93.5%ないし97.4%）も、本件各確定申告による流質物等に関する売上原価率（簿外の本件金製品取引に係るものを除く。）も、全て約89%ないし99%の範囲に収まっているのに対し、本件各係争年における本件金製品取引を加えて売上原価率として被告が正しいと主張する率は、約54%から72%までの数値を示しており、かい離がある。このようなかい離が生じるのは、本件金製品取引に係る仕入金額が本件各確定申告に含まれているはずがないのに、被告があえてこれが含まれているという前提に立ち、本件金製品取引に係る売上金額のみを本件各確定申告に係る売上金額に加算して売上原価率を計算したからにほかならない。逆に言えば、本件各係争年を挟んで、平成10年から平成23年までの14年間にわたり、売上原価率が約89%ないし99%という一定の範囲に収まっているという明白な事実は、本件各確定申告において、本件金製品取引を売上げから除外するとともに、仕入れからも除外していたという原告の主張の正しさを裏付けるものである。

(エ) 被告による原価率の試算を前提とした検討

被告は、原告が金製品を即座に売却した場合の原価率を86.4%と試算しているところ、これは被告の主張による原価率54ないし76%を大きく上回り、原告が主張する原価率（89ないし96%）により近似している上、原告の金製品以外の流質物等の売却先が中古品の専門販売業者に限られており、その利幅が相当小さいことにも照らすと、金製品の売却について原告の実際の実原価率が被告の試算を上回ったとしても何ら不自然ではないから、上記被告の試算は被告の主張と相反し、原告の主張と整合するものである。

エ 宇都宮税務署長は推計課税をすべきであったこと等について

(ア) 本件においては、宇都宮税務署長は、本件調査の際、推計課税によって純所得を対象とする課税を実現すれば足りたのであり、計上漏れの金製品の売上金額そのものに漫然と所得税を課した過誤は重大である。

(イ) 本件においては、本件金製品取引に係る売上げが本件各確定申告において計上された売上金額に含まれていなかったことは当事者の間に争いがなく、本件金製品取引に係る売上げと仕入れとの個々の結び付きを直接裏付ける具体的な資料等が存在しないことが明らかであるところ、このような状況及び制約の下で、宇都宮税務署長が原告に対し本来なすべきであった処分は、推計による課税であるが、同税務署長は、納税者が仕入れを具体的に裏付ける書類等の提示をしない限り、仕入金額を認めないことが許されるという誤った法解釈を前提にして、実額課税の方法により、純所得ではなく総所得を所得金額として本件更正処分等を行ったものである。

(ウ) 被告は、宇都宮税務署長には推計課税を行う法的義務はなく、また、本件において推計課税を考慮する必要はなかった旨主張する。

しかしながら、原告は、推計課税をすれば違法な処分を避けることができたことを主張するのであり、推計課税が税務署長の法的義務であると主張しているのではないから、被告の主張は原告の主張を曲解するものである。また、丙税理士と本件調査担当者らとの間で、本件金製品取引に係る仕入れが本件各確定申告における売上原価の外枠として存在するという共通認識があり、かつ、当該売上原価を裏付ける帳簿書類が存在しなかったという状況においては、純所得に対する課税の原則に反しない処分を行おうとすれば推計課税によるほかなかったはずであり、宇都宮税務署長が、実額課税の事案で、簿外の取引に関して当然存在する売上原価を全く考慮しないことが許されないという自明のことに思い至らなかったのが本件の真相である。

したがって、被告の主張は理由がない。

(3) 被告の主張に対する反論等

ア 本件金製品取引に係る売上金額に対応する売上原価の額を原告が具体的に主張立証できないことをもって、当該売上原価の額そのものが存在しないことを推定することはできず、本件金製品取引に係る売上金額に対応する売上原価が本件各確定申告における売上原価の額に計上済みであるともいえないことについて

(ア) 被告の主張は、原告が平成15年ないし平成19年において本件金製品取引に係る売上金額を本件各確定申告における売上金額に計上していなかったにもかかわらず本件金製品取引に係る売上金額に対応する仕入金額だけを本件各確定申告における売上原価の額に計上したことを意味するが、納税者が確定申告をするに当たって簿外取引の売上げを隠しつつ当該取引に係る仕入金額のみを計上するという処理をなすと想定すること自体が経験則に反するもので理不尽である。仮に、売上げを簿外とし、売上原価だけを申告書に含めたとしたら、売上総利益が極端に減少し、赤字にすらなりかねず、税務調査の引き金にもなるため、このような処理は常識にあり得ないものである。また、本件金製品取引については、本件各確定申告上、売上げも仕入れもともに除外されていることは本件の関係者が一致して認めているところでもある。

したがって、本件金製品取引に係る売上金額に対応する売上原価が本件各確定申告における売上原価の額に計上済みである旨の被告の主張は、それ自体合理性を欠く全く不自然

なものである。

- (イ) a ①本件異議申立てに係る異議申立書（甲 2 2）、本件審査請求に係る審査請求書（甲 2 3）及び本件調査担当者の陳述書（乙 1）の各記載を総合すれば、原告と宇都宮税務署長との間には、本件金製品取引に係る売上金額に対応する売上原価の額が本件各確定申告において計上された売上原価の額の中に含まれておらず、本件金製品取引に係る売上金額に対応する売上原価の額がその外枠として存在するとの共通認識があり、本件金製品取引に係る売上金額に対応する仕入金額が存在することを前提にその仕入金額を具体的に証明する書類等の有無が専ら問題にされていたといえること、②本件調査担当者の陳述書（乙 1）の記載及び裁決書（乙 3）に記載された宇都宮税務署長の主張からは、宇都宮税務署長が本件質物台帳等に記載された流質物等に係る貸付金額を集計して検討したこと旨の事実が認められないこと、③本件訴えにおいて被告が本件金製品取引に係る売上金額に対応する売上原価の存在を否定しているのではない旨突然主張して態度を急変させたこと（平成 2 3 年 1 2 月 5 日付け準備書面（4）1 6 頁）等に照らすと、宇都宮税務署長は、少なくとも審査請求段階までにおいては、本件質物台帳等に記載された流質物等に係る貸付金額を集計して検討したとはいえず、原告が本件金製品取引に係る売上金額に対応する売上原価の額を具体的に主張立証できない以上これを無視して課税処分を行うことが許されるという誤った見解に立って本件更正処分等を行ったのが本件の真相であるといわざるを得ない。このような見解は、仕入れが存在しないことと仕入れは存在するけれども仕入額を各年分に区分できないことが全く別のことであるにもかかわらず、両者を混同しているという意味で失当である。

したがって、本件金製品取引に係る売上金額に対応する売上原価の額を原告が具体的に主張立証できないことから当該売上原価の額そのものが存在しないことが推定される余地はない。そして、売上原価の額そのものが存在しないことという推定が成り立たない以上、当然のことながら、本件金製品取引に係る売上金額に対応する売上原価の額が本件各確定申告において計上された売上原価の額の中に含まれているという結論が導かれる余地もなく、原告の計上漏れの金製品の売上金額に対応する売上原価の額が既に原告の確定申告済みの売上原価の額に含まれているという被告の主張を裏付けるものともいえない。また、上記のような経緯に照らせば、宇都宮税務署長が本件質物台帳等に記載された流質物等に係る貸付金額を集計して検討し、本件各確定申告において計上された売上原価の額を超える売上原価は存在しないと判断したというのは、被告の後付けの主張であるにすぎない。

- b 被告は、本件調査の経緯に言及した上で、本件調査担当者が、本件金製品取引の売上金額に対応する売上原価の額も本件各確定申告における売上原価の額に計上済みであると判断したかのような主張をするとともに、丙税理士と本件調査担当者らとの間で本件金製品取引に係る仕入れが本件各確定申告における売上原価の外枠として存在するという共通認識が形成された旨の原告の主張に理由がない旨の主張をする。

しかしながら、本件調査から本件訴えに至るまでの一連の経緯が一貫して示すことは、被告が本件訴えの途中で突然新主張をするまでは原告（及び丙税理士）も宇都宮

税務署長（及び本件調査担当者ら）もともに、本件金製品取引の売上金額に対応する売上原価の額が本件各確定申告における売上原価の額に含まれていないことを当然の前提としていたという動かし難い事実であり、宇都宮税務署長は、本件金製品取引に係る売上げに対応する仕入れが存在することを前提としていたにもかかわらず、原告が本件金製品取引の売上金額に対応する売上原価の額を具体的に主張立証できない以上、売上原価の額が存在しないものと事実上推定されるという誤った事実上の推定論を使い、本件更正処分等をしたというのが本件の真相であり、これが純所得に対して所得税を課すという大原則に反した違法なものであることは疑う余地がない。

イ 被告が主張する本件各係争年分の取引に係る売上原価の額についての検討方法が不適切であることについて

(ア) 被告は、本件調査時に原告が提示した本件質物台帳等を基に、原告が本件青色申告決算書に記載した各売上原価の額を超える売上原価が存在するかという観点からの大数的な検討が可能であることを前提として、別表5「原告申告額」欄記載の金額が同表「被告集計額」欄を上回っていることを根拠に、本件各確定申告において計上された売上原価の額を超える売上原価が存在しないことは十分に認められると主張する。

しかし、被告の上記推論は、本件質物台帳等に最初の記入がされるときと質流れ品及び買取品が売却されるときまでの時間差の存在を無視しているという意味で全く不合理である。また、被告が集計した質物台帳は平成15年3月22日以降のものであり、それ以前に原告が顧客から質受けしたり、買い取ったりした品物のうち質流れ品等として売却された品物に対応する売上原価の額が算入されていないことが明らかである。さらに重要なことは、本件金製品取引に係る金製品には平成14年以前に原告が受け入れ、質物台帳に記入したものが多く含まれているところ、被告が精査した本件質物台帳は平成15年3月22日以降のものであって、精査すべき質物台帳の期間を誤っている。

したがって、別表5「被告集計額」欄記載の数字は意味のない積算であり、それと別表5「原告申告額」欄記載の数字と比較することによって、有意な結論を導けるはずがない。被告が主張するような手法で売上原価の額を正確に計算しようとするのであれば、全ての金製品取引が本件質物台帳に記載されていることを前提に、平成15年3月22日以前の質物台帳を含め、しかも、同台帳に「流質」と表示された金製品取引に加えて同台帳に「ナ」又は「リ」の符丁とともに「受戻」の表示が付された金製品取引（これらは、本件金製品取引の全部ではないにしてもその大半を成す取引であることを示すために付された符丁である。）を全て取り上げて集計しなければならない（なお、丙税理士は、平成21年2月2日の面談の際に、本件調査担当者らに対し、本件質物台帳に「ナ」又は「リ」の符丁が付された金製品については、顧客からの買取価格を売上原価として認めるよう要請している。）のであり、そのような集計をしていない被告による売上原価の額の集計には重大な欠陥があるのであり、それに基づく被告の主張も誤りである。

(イ) 宇都宮税務署長は、本件調査の段階においては、本件質物台帳に「受戻」の記載のある金製品を売上原価の額の計算上一切考慮に入れなかった模様であり、本件金製品取引に係る仕入れを把握しようがなかったといえる。また、被告は、平成19年という日付を付された「受戻」の記載のある取引のみを抽出しているところ、日付がいい加減なものであることは本件裁決も指摘しているのであって、このような恣意的な限定を付した数字を取

り上げて原価率を計算しても何の意味もない。さらに、本件金製品取引において売却された金製品の中には原告が平成元年頃から仕入れて蓄積していたものが含まれているから、本件金製品取引に係る仕入れの全貌を明らかにしようとするれば、平成元年から平成14年末までの質物台帳も併せて精査する必要があるにもかかわらず、被告は平成15年3月22日以降の質物台帳しか検討していないのであり、被告の検討の対象と方法は不十分かつ不正確であり、被告の検討の結果には全く合理性がない。

ウ 原告が主張する本件各係争年分以外の年分の取引に係る原価率に基づく本件各係争年分の取引に係る売上原価の額の検討に対する被告の反論が誤りであることについて

(ア) 被告は、本件青色申告決算書に記載された1年分の仕入金額の実在性及び信ぴょう性を肯定するものの、本件青色申告決算書に記載された月別の仕入金額は存在するものと見ることにはできない旨主張する。

しかしながら、これらがいずれも同一の書類に記載されていることに照らすと被告の主張は一貫性を欠くし、1年分の仕入金額が個別の取引の集計であることを忘れた暴論といわざるを得ない。また、本件青色申告決算書の1年分の売上金額と仕入金額の記載が本件年間集計表に依拠し、さらに本件年間集計表が本件収支計算ノートを基礎としているという前記(2)イ(ア)及び(イ)に述べた一連の書類の流れを無視した主張ともいえる。なお、被告は、本件収支計算ノートの信用性を繰り返し否定するが、全く根拠がない。

(イ) 被告は、前記(2)ウ(エ)に述べた原告の平成20年分ないし平成23年分の確定申告において計上された売上金額及び売上原価の額は、客観的な資料の裏付けがない上に原告の集計にミスがあるなどとして信用できないなどと主張するが、根拠を欠く邪推にすぎないし、原告のミスによっては説明できないほどに被告の主張と原告の主張とのかい離があるから、被告の主張は失当である。

エ 本件収支計算ノートの信用性に関する被告の主張は理由がないことについて

(ア) 被告は、本件収支計算ノートが本件調査時に存在しなかった、又は一括して記載されたことが強く疑われる旨の主張を繰り返しているが、丙税理士が本件調査時に本件各係争年分に係る本件収支計算ノート(甲11、12)を提出しなかったのは、本件調査では、本件金製品取引の仕入れを裏付ける資料等の有無が問題とされていたのに対し、上記の本件収支計算ノートには、本件金製品取引に関する記入がなく、本件金製品取引に係る売上げに対応する仕入れの解明とは無関係であったからにはほかならない(甲29)のであり、被告の主張は根拠を欠く。

(イ) 被告は、本件収支計算ノートの売上原価の額が過大に記載されている旨主張し、その根拠として、①顧客から一度に複数の質物を受け入れた際に1枚の質札を作成し、当該質物を別々に売却したときに売上原価の把握が不可能であったこと、②丙税理士の集計と本件各確定申告における売上原価の額とのかい離が大きいことを挙げる。

しかしながら、上記①のような事態は、年二、三回程度にすぎない特殊な取引である上、原告の妻はそれが後で分からなくならないよう対処しているから、被告の根拠なき邪推にすぎない。また、上記②については、丙税理士が、平成元年以前の質物台帳及び平成14年7月以前の古物台帳を調査対象としていないことに照らせば、合理的理由のあることといえる。

したがって、被告の主張は理由がない。

第3 当裁判所の判断

1 認定事実

前提事実、後に掲記する証拠及び弁論の全趣旨によれば、次の各事実（以下「認定事実」という。）が認められる。

(1) 本件調査の経緯等について（全体として乙1）

ア 本件調査担当者らは、平成20年9月18日、原告方に臨場し、原告及び原告の妻に対し、所得税に関する調査を行うために臨場した旨を伝えた。原告の妻から連絡を受けた丙税理士が、本件調査担当者らに対し、原告は病気療養中で病院に行く予定があるという理由で調査に対応できない旨を述べるとともに、調査を受ける日については調整した上で宇都宮税務署に連絡する旨を述べたため、本件調査担当者らは、同日に調査を行うことはせず、調査を行う日を決めることもしなかった。その後、丙税理士は、本件調査担当者らに対し、同月26日に調査を受ける旨を伝えた。

本件調査担当者らが、同日、原告方に臨場したところ、原告と原告の妻は体調不良を理由に同席せず、乙と丙税理士が対応した。本件調査担当者らは、同人らから原告の事業概況、帳簿書類の作成保存状況、決算の方法、確定申告書の作成方法等について聴取した。本件調査担当者らが、乙及び丙税理士に対し、用意されていた現金出納帳（平成16年11月4日から平成19年11月30日までのもの）、本件質物台帳の一部（平成17年1月13日から平成20年10月5日までのもの）、本件古物台帳（平成12年7月19日から平成20年6月13日までのもの）及び平成17年分ないし平成19年分の流質物及び古物の売上げに係る売上関係書類のうち、売上関係書類以外のものを記入する方法を聴取したところ、同人らから、①質物台帳へ記入するのは、質物を預かって金員を貸し付けたとき、客が金員を返済したとき及び預かっていた質物を売却処分したときであり、金員を貸し付けたときに、質物台帳の「質物番号」、「質契約年月日」、「品目」、「特徴」、「貸付金額」及び「氏名」の各欄まで記入し、客が金員を返済したときに、同台帳の「返還・流質、年月日及びその区別」欄に返済した日の日付を記入するとともに「受戻」と押印し、預かっていた質物を売却処分したときに、同台帳の「返還・流質、年月日及びその区別」欄に売却した日の日付を記入するとともに「流質」と押印している、②質物については、売却するまで流質として記入せず、質物を売却したときに売上げと仕入れを同時に認識するものとして処理している、③古物台帳については、古物の買入れ時に「受入」欄を記入し、その処分をした時に「払出し」欄に記入しているというものであった。また、保存している帳簿書類としては、平成17年から平成19年については、上記の現金出納帳、質物台帳、古物台帳及び売上関係書類のみである旨の説明を受けた。本件調査担当者が、丙税理士に対し、本件青色申告決算書に記載された月別の売上げ及び仕入れの額は何を基に集計されたのかなどと質問したのに対し、丙税理士は、原告の妻が月別で売上げ及び仕入れを集計したメモ（以下「売上仕入集計メモ」という。）を参考に本件青色申告決算書や本件各確定申告書を作成している旨を説明したが、そのときには平成17年分ないし平成19年分の売上仕入集計メモを提示しなかった。

イ 本件調査担当者は、平成20年9月29日、丙税理士に対し、古物台帳及び質物台帳を提示するよう依頼したところ、同税理士は、原告に確認する旨の回答をし、同月30日、売上仕入集計メモのうち平成18年分のものが見つかったとしてこれを宇都宮税務署に持参し、

さらに、平成20年10月6日、前記アで述べた本件古物台帳及び本件質物台帳の一部（平成17年1月13日から平成20年10月5日までの質物台帳）を宇都宮税務署に持参した。

ウ 本件調査担当者らは、更に調査を進めたところ、原告がJ及びIに対し他人名義で金及びプラチナを売却する取引をしていることを把握したため、平成20年11月11日、丙税理士に対し、平成13年から平成16年までの帳簿書類の提示を求めるとともに、本件青色申告決算書に記載された売上金額に計上されていない売上金額の存在が認められた旨を伝え、さらに、売上げ及び仕入れに関する帳簿書類の提示を依頼したところ、同税理士からは、帳簿書類の提示の依頼があったこと及び本件青色申告決算書に記載された売上金額に計上されていない売上金額の存在の点は原告に連絡する、売上げ及び仕入れに関する帳簿書類については税務署から何度も聞かれており確認しているが存在しないとのことである旨の回答があった（乙24）。

丙税理士は、平成20年11月18日、宇都宮税務署を訪れ、平成14年10月29日から平成16年11月4日までの現金出納帳、平成15年分及び平成16年分の流質物及び古物の売上げに係る売上関係書類並びに本件質物台帳の一部（平成15年3月22日から平成17年1月13日までの質物台帳）を本件調査担当者らに提示した。また、本件調査担当者は、平成20年11月20日、同税理士に対し、現時点で本件青色申告決算書に記載された売上金額に計上されていない売上金額が1億円以上認められ、仕入れについては原告や原告の妻から直接聴取しないと確認が取れないと思われるので原告、原告の妻及び乙と原告方において面談する機会を設定してほしい旨を要望したところ、同税理士からは、原告及び原告の妻はともに体調が悪いために本件調査担当者らとの面談が難しい旨、乙が全部事情を把握している旨、既に本件調査担当者らに対して提示した帳簿書類以外には何もない旨並びに乙が宇都宮税務署において面談することを希望している旨の回答があり、結局、同年12月2日に宇都宮税務署において本件調査担当者らと乙及び丙税理士が面談をすることとなった。

エ 本件調査担当者らは、平成20年12月2日、宇都宮税務署において、乙及び丙税理士と面談した。丙税理士は、本件青色申告決算書に記載された売上金額に計上されていない売上金額の存在の点を原告の妻に確認したところ、Jについては10年くらい前には取引していたがそれ以降はなく、Iとの取引については、Iの要望で他人名義による取引をしていたためその分については本件青色申告決算書に記載された売上金額に計上されていないとのことであった旨を説明するとともに、Iとの取引に関する売上関係書類については、原告の屋号による平成19年以降の取引分のみが保存されており、それ以前のは破棄したとのことであった旨を説明した。

本件調査担当者が、質物台帳で「受戻」と記載されている取引のうち、「処分、相手先氏名」欄に「ナ」又は「リ」と記載されているものが多数あるが、これは、「ナ」がIを、「リ」がJの前身であるNを意味するものではないか旨を尋ねたところ、乙は、母が書いているので分からない旨を回答した。本件調査担当者が、今後、宇都宮税務署から本件青色申告決算書に記載された売上金額に計上されていない売上金額の存在に関する調査の結果を説明した場合、仮にそれに対応する仕入れがあるならばどのように立証するのか旨を尋ねたところ、丙税理士は、原告の妻は何もないと言っている旨を回答した。本件調査担当者が、乙に対し、仕入金額の分かる書類は保存されていないか尋ねたところ、乙は、そのような書類はない旨を回答し、丙税理士も、本件青色申告決算書に記載された売上金額に計上されていない売上

金額の存在を税務署から指摘されたときにその売上金額に対応する売上原価の額があることを主張するための書類があったら出してもらいたいと原告、原告の妻及び乙に再三要望しているが、そのような書類はないと言っている旨を述べた。

オ 本件調査担当者らは、平成21年2月2日、宇都宮税務署において、丙税理士と面談し、調査の結果の説明及びその結果に基づく修正申告のしようをした。なお、本件調査担当者らは、丙税理士に対し、原告、原告の妻及び乙にも調査の結果の説明をしたい旨を伝えたが、丙税理士は、原告から委任を受けているので自分から原告らには説明する旨を述べた。

本件調査担当者は、丙税理士に対し、調査に基づく売上金額を説明するとともに、①本件青色申告決算書に記載された売上金額に計上されていない売上金額に対応する売上原価の額については、仕入れ及び経費の内訳の分かる売上帳、仕入帳、経費帳等の提示を求めているが、原告からはいまだ提示されず、本件青色申告決算書に記載された売上原価の額以上の売上原価の額は存在しないと認められる旨、②いまだ提示されていない仕入れに関する書類等があれば提示してほしい旨、③その書類により本件青色申告決算書に記載された売上金額に計上されていない売上金額に対応する売上原価の額が確認できれば、その金額を必要経費に算入すべき金額として認容する旨、④修正申告をする意思の有無を原告に確認してほしい旨、⑤本件青色申告決算書に記載された売上金額に計上されていない売上金額については仮装隠ぺいが認められたので重加算税を課する対象となる旨、⑥原告に対する青色申告の承認が取り消されることになる旨等を伝え、丙税理士は、原告に対して上記①ないし⑥を伝える旨を回答した。

丙税理士は、同月13日、本件調査担当者に対し、修正申告をしない旨、仕入れに関しては質物台帳及び古物台帳以外の帳簿書類はない旨をそれぞれ回答した。

(2) 本性質物台帳等の記載から認められる事実関係等について

ア 原告が、本件調査の過程において本件各係争年分の各売上金額に係る各売上原価の額を明らかにする書類として本件調査担当者らに提示したのは本性質物台帳等のみであった。本性質物台帳は、平成15年3月22日から平成20年10月5日までの間の原告の質屋営業に係る質物台帳であり、本件古物台帳は、平成12年7月19日から平成20年6月13日までの間の原告の古物営業に係る古物台帳である。本性質物台帳の「質物番号」欄、「質契約年月日」欄、「品目」欄、「数量」欄及び「貸付金額」欄はいずれも手書きにより、「返還・流質年月日及びその区分」欄はスタンプの押印によりそれぞれ作成されているところ、「返還・流質年月日及びその区分」欄については、質物の受入日やその翌日に流質となっていたり、質物の受入日より質物の受戻日の方が前の日付となっていたりするなどの記載がある。

(甲1、乙12、13、19ないし21、弁論の全趣旨)

イ 本性質物台帳のうち、「返還・流質年月日及びその区分」欄に「流質」との押印がされている取引の「貸付金額」欄に記載された金額をそれぞれ1年分ごとに集計した結果(ただし、1個の質契約で複数の質物を取引している場合で、「返還・流質年月日及びその区分」欄の「年」が複数年にまたがるものについては、全てを最も遅い流質日の属する年分の取引として集計し、「返還・流質年月日及びその区分」欄に「流質」、「受戻」の両方が表示された取引については、全てを「流質」として集計した。)は、次のとおりであった(弁論の全趣旨)。

(ア) 平成15年分 2570万4000円

(イ) 平成16年分	4010万4000円
(ウ) 平成17年分	4865万2890円
(エ) 平成18年分	2951万9800円
(オ) 平成19年分	9754万1760円

ウ 本件古物台帳のうち、「払出し」欄に払出しの年月日が記載された取引について、その「受入」欄中の「代価」欄の額を、「払出し」欄に記載された年ごとに集計したところ、次のとおりであった（弁論の全趣旨）。

(ア) 平成15年分	301万0990円
(イ) 平成16年分	272万2120円
(ウ) 平成17年分	2816万8510円
(エ) 平成18年分	4241万8220円
(オ) 平成19年分	887万6000円

エ 上記イ及びウに記載した額を合計すると、次のとおりとなる。なお、原告が本件青色申告決算書に記載した本件各係争年分に係る各年の売上原価の額は、その下に括弧書きで記載した額である。

(ア) 平成15年分	2871万4990円 (9470万5990円)
(イ) 平成16年分	4282万6120円 (7219万1312円)
(ウ) 平成17年分	7682万1400円 (9994万4828円)
(エ) 平成18年分	7193万8020円 (9763万3679円)
(オ) 平成19年分	1億0641万7760円 (1億0611万6651円)

(3) 本件収支計算ノート及び本件年間集計表について

本件収支計算ノート及び本件年間集計表については、次のような事実があることが認められる。

ア 本件収支計算ノート（甲11ないし13）は、市販のいわゆるB5判のノートに原告の妻が手書きで必要事項を記載して作成したとされるものである。そして、本件収支計算ノートの「出賃」、「付替」及び「流賃」の各欄の各金額及び口数は、全て原告の妻がそろばん又は電子式卓上計算機を用いて集計した金額及び口数を記載したものとされるが、原告の妻以外に本件収支計算ノートの内容の正確性をチェックした者はおらず、現に、その記載内容には誤りが含まれている。また、本件収支計算ノートは、本件各確定申告の前に丙税理士に対して提示されたことはない。（甲11ないし13、36、証人丙、弁論の全趣旨）

イ 本件収支計算ノートの「流賃」欄中の「元金」欄の記載は、取引日ごとに流賃物に係る質札及び納品書を集計したものとされるが、その集計の基礎となったとされる質札等は、現時点においては存在しない。また、本件収支計算ノートの「付替」欄の記載は、顧客が質権の設定された物が流賃物となることを防ぐために利子のみを支払った場合の計算の基礎となる元金と顧客から受け取った利子について、それぞれ取引日ごとに合計して記載されたもの

とされるが、その合計額を算出するに当たって用いたとみられるような伝票等は、現時点においては存在しない（甲36、弁論の全趣旨）。

ウ 本件年間集計表（甲14ないし16）は、平成17年分から平成19年分までについてのもの、当該年に対応する本件収支計算ノート（甲11、12）に基づいて作成されたとされるものであるところ、平成16年分から平成19年分までの本件収支計算ノートに記載された「出賃」欄中の「合計利子」欄及び「流質」欄中の「売上」欄にそれぞれ記載された金額の各合計額（次の(ア)ないし(エ)の上段に記載された額）と、平成17年分から平成19年分までの本件年間集計表（甲14ないし16）の「利子収入売上」欄の一番下に記載された金額（次の(イ)ないし(エ)の中段に記載された額）及び丙税理士が本件年間集計表に基づいて記載したとされる平成16年分から平成19年分までの本件青色申告決算書の「売上金額」欄に記載された金額（次の(ア)ないし(エ)の下段に記載された額）との間には、次のような異同がある（甲11、12、14ないし16、乙4の2ないし5、弁論の全趣旨）。

(ア) 平成16年分	9424万1512円
	9090万6384円
(イ) 平成17年分	1億2291万9232円
	1億2034万1653円
	1億2034万1653円
(ウ) 平成18年分	1億2316万1099円
	1億1936万5310円
	1億1936万5310円
(エ) 平成19年分	1億5552万4910円
	1億5470万7985円
	1億3183万4191円

エ 平成16年分から平成19年分までの本件収支計算ノートに記載された「流質」欄中の「売上」欄に記載された金額の合計額（次の(ア)ないし(エ)の上段に記載された額）と、平成17年分から平成19年分までの本件年間集計表の「流質元」欄に記載された金額の合計額（次の(イ)ないし(エ)の中段に記載された額）及び丙税理士が本件年間集計表に基づいて記載したとされる平成16年分から平成19年分までの本件青色申告決算書の「売上原価」欄中の「仕入金額」欄に記載された金額（次の(ア)ないし(エ)の下段に記載された額）との間には、次のような異同がある（甲11、12、14ないし16、乙4の2ないし5、弁論の全趣旨）。

(ア) 平成16年分	7263万5962円
	7219万1312円
(イ) 平成17年分	1億0251万1407円
	9994万4828円
	9994万4828円
(ウ) 平成18年分	1億0134万9978円
	9763万3679円
	9763万3679円
(エ) 平成19年分	1億3331万0905円
	1億2399万0445円

1億0611万6651円

オ 本件収支計算ノートの平成19年11月28日に記載されていた売上げ及び仕入れの一部であるとされるKメモ及びK計算メモ記載の売上げ及び仕入れに関する記載について、次のような事実があることが認められる。

(ア) Kメモ及びK計算メモに記載された内容を時系列に沿って並び替えた上で整理すると別表6のとおりとなる。Kメモ及びK計算メモの双方に同じ内容で記載されたものが76取引である一方、どちらか一方にしか記載がないものが162取引、KメモとK計算メモとの間で異なる内容が記載されているものが17取引存在している(乙17、18の2)。

(イ) Kメモの「18ねん」についての頁には、「3.28 O 150,000」との記載があり、平成19年11月28日に行われた取引に係る仕入金額が15万円である旨の記載があるところ、これに対応する本件質物台帳上の取引(「質契約年月日」欄に「18.3.28」、「貸付金額」欄に「150000」及び「質置主氏名」欄に「O」とそれぞれ記載があるもの。)の「返還・流質年月日及びその区別」欄においては、「19.10.10流質/19.11.28流質」という2つの取引があったことを示す記載がある。また、Kメモの「19ねん」についての頁には、「8.24 丁 200,000」との記載があり、平成19年11月28日に行われた取引に係る仕入金額が20万円である旨の記載があるところ、これに対応する本件質物台帳上の取引(「質契約年月日」欄に「19.8.24」、「貸付金額」欄に「200,000」及び「質置主氏名」欄に「丁」とそれぞれ記載があるもの。)の「返還・流質年月日及びその区別」欄においては、「19.11.24流質/19.11.28流質」という2つの取引があったことを示す記載がある。(乙17、19)

(ウ) K計算メモの「NO.340」の「買主名称」欄に「19.9.20 丁」と記載された取引については、同メモの「数」欄に「1」と、「金額」欄に「150,000」と記載されているところ、これに対応する本件質物台帳上の取引(「質契約年月日」欄に「19.9.20」、「貸付金額」欄に「150000」及び「質置主氏名」欄に「丁」とそれぞれ記載があるもの。)の「数量」欄には「2」と記載されており、質物2つで貸付金額が15万円であったことを示す記載がある。また、K計算メモの「NO.98」及び「NO.248」の「戊」欄には、「18.12.4 P 40,000」と記載された取引及び「18.12.4 P 230,000」と記載された取引があるところ、これに対応する本件質物台帳上の取引(「質契約年月日」欄に「18.12.4」、「貸付金額」欄に「230,000」及び「質置主氏名」欄に「P」とそれぞれ記載があるもの。)の「数量」欄には「3」と記載されており、質物3つで貸付金額が23万円であったことを示す記載がある。さらに、K計算メモの「No.248」の「戊」欄には、「18.7.10 Q 800,000」と記載された取引があるところ、これに対応する本件質物台帳上の取引(「質契約年月日」欄に「18.7.10」及び「質置主氏名」欄に「Q」とそれぞれ記載があるもの。)の「貸付金額」欄に「300,000」と記載されており、同取引に係る貸付金額が30万円であったことを示す記載がある。(乙18の2、19)

2 争点(本件各係争年分の事業所得の金額の計算上控除されるべき必要経費の金額)について

(1)ア 一般に、所得税の課税標準及び税額を納税申告書に記載されたものよりもそれを提出し

た者に不利益に更正する処分の取消しの訴えにおいては、課税標準を成す各種所得の金額についての立証責任は、原則として被告にあると解すべきである。そして、事業所得の金額については、その年中の事業所得に係る総収入金額から必要経費を控除する方法により計算される（所得税法27条2項参照）ことに照らせば、総収入金額に算入すべき金額についてはもちろん、必要経費に算入すべき金額についても、原則として被告に立証責任があるというべきである。

もっとも、所得税をその対象に含む申告納税制度の下においては、納税者は、納税義務の適正かつ円滑な履行のため法令の定めるところに従った正しい申告をすることが前提とされているとともに、いわゆる税務調査に際しては、その所得の金額の算定の基となる取引等の実態を最もよく知るものとして、必要な資料を提示し十分に説明することが期待される立場にあると解されること、所得税法が事業所得を有する納税者に帳簿書類等の備付け等の義務（青色申告者につき同法148条1項並びに所得税法施行規則56条、57条及び63条、事業所得等を生ずべき業務を行う一定の範囲のいわゆる白色申告者につき同法231条の2及び同規則101条から103条まで参照）を課していること、事業所得の金額の計算との関係においては、仕入れは納税者にとって有利な事実であり、その証拠となる書類を受領して保存し、又はそれに関する事項を帳簿書類等に記録すること等を極めて容易にすることができることからすれば、上記の義務を負担する納税者が、税務署長が合理的と認められる方法により把握した必要経費以外の費用が帳簿書類等に記録されたところとは別に必要経費として存在すると主張する場合には、当該納税者においてそのような費用の存在及びその金額を含む当該費用の内容につき具体的に主張及び立証をする必要があり、このような主張及び立証がされない限り、当該費用については、同法37条1項の定める必要経費に該当しないと事実上の推定が働くものと解するのが相当である。

イ(ア) ところで、宇都宮税務署長は、本件審査請求に係る手続において、青色申告の承認を受けていた原告の本件各係争年分の事業所得の金額の計算上必要経費に算入すべき金額について、本件調査において原告が提示した帳簿書類等のみでは、原告の各年分の事業所得に係る仕入金額の全てを特定することができず、また、原告は、本件青色申告決算書記載の仕入金額の内訳を明らかにしなかったことから、同決算書に計上された金額以上に必要経費に算入することができる金額はない旨を主張していたものであり（乙3）、本件調査の結果についての本件調査担当者らの丙税理士に対する説明の内容（認定事実(1)オ）にも照らし、本件調査の結果に基づき本件更正処分等をするに当たっても上記の主張におけると同様の判断に立っていたものと推認するのが相当である。

(イ) その上で、平成20年9月に開始された本件調査の経緯等は、認定事実(1)に述べたとおりであり、①原告が本件調査の当時に本件各係争年分の本件金製品取引についての帳簿書類等として提示したのは、本件質物台帳等のほか、現金出納帳、平成18年分の売上仕入集計メモ（同年分の本件年間集計表（甲5）と同内容のものであると推認される。）等のみであったもので、本件青色申告決算書（乙4の1ないし5）に「売上（収入）金額」及び「売上原価」として記載された金額の内訳を取引に即して明らかにし得る帳簿書類等は提示されず、②原告及び原告の妻は、本件調査に当たり本件調査担当者らに直接事案を説明することはなく、本件調査に対応した乙及び丙税理士も、本件調査の当時において、本件金製品取引に係るものを含め原告のした取引の内容の詳細を本件調査担当者らに説

明したものとわかれがわれないこと、③かえって、丙税理士は、平成20年12月2日の時点においても、原告の妻から聴取したところとして、Iとの間における取引の存在は認める一方で、Jとの間における取引の存在は否定していたものであり、その際、乙は、本件質物台帳に「受戻」と記載されている取引（これについて、乙は、同年9月26日の当時に、客が金員を返済したときに記入する旨を説明していたものである。）のうち同台帳の「処分」欄中の「相手方の住所・氏名」欄に「ナ」又は「リ」と記載されているものの内容を尋ねられたのに対し、原告の妻が書いているので分からない旨を回答していたものである。

この点に関し、原告は、丙税理士が本件調査の結果の説明及び修正申告のしようようを受けた平成21年2月2日の面談の際に本件調査担当者らに対して本件質物台帳に「ナ」又は「リ」と記載された金製品取引について顧客からの買取価格を売上原価として認めるよう要請した旨を主張し、丙税理士の証言中にはこれに沿う部分があるが、同証言によっても、その際のやり取りは、本件調査担当者らが上記の本件質物台帳の記載の趣旨についてI又はJを指すものであろうとの上記③の平成20年12月2日の時点におけるのと同様の推測を述べたのに対し、「じゃあ仕入れを認めてくださいよということを頼んだ」というにとどまるのであって、原告側から本件金製品取引の実情や本件質物台帳等の記載の仕方等を平成14年分以前の質物台帳を提示するなどしつつ具体的に明らかにするなどする内容のものではなかったものと認められ、結局、原告は、本件訴えにおいてその主張するようところに立脚しての修正申告もしなかったものである。

そして、本件質物台帳等の記帳の事務を直接担当していたとされる原告の妻についての本件訴えにおける原告訴訟代理人らによる聴取に係る聴取書（甲36）には、本件金製品取引において取引の目的とされた金製品のうち古い取引に係るものは古物台帳に記載されていたものもあったこと、本件質物台帳における「ナ」又は「リ」の記載を始めた時期ははっきりせず、本件金製品取引全てについて記載したとも断じ難いこと、平成15年分以降の本件質物台帳の上記の記載のあるものについての「受戻」の記載は、本件調査が開始された後にアルバイトにスタンプを押させ、その日付は適当に記載させたものであること、本件金製品取引に係る売却した物の質札及び売買品明細書は売却後しばらくして廃棄したこと等が記載されており、本件訴えにおいても本件金製品取引に係る質札等の書類は証拠として提出されていないこと、本件青色申告決算書の貸借対照表の用紙には記載されていないこと（乙4の1ないし5）、本件各係争年分の当時において原告についてはその保有する質物に係る期首及び期末の棚卸在庫を明らかにする帳簿書類等は作成されていなかったこと（甲29、35、38、証人丙、弁論の全趣旨）も併せると、平成15年より前のものを含め、質物台帳又は古物台帳の記載のみによっては、本件金製品取引中どの取引においていずれの物が取引され、その仕入れがこれらのどれの記載に該当するかを把握することは不可能であったものである（なお、原告は、同様の理由に基づき、本件審査請求に係る手続において、売上げ計上漏れとされる金額が原告に係る売上げであるかは疑わしいと主張して争っていたものである（乙3）。）。

(ウ) 一方、証拠（甲28、36、乙3、証人乙）によれば、原告は、質物の品名等の質受けをした際に記載すべき事項については本件質物台帳に漏れなく正確に記載していたことが認められる上、本件質物台帳の「返還・流質年月日及びその区分」欄中の既に述べた

「受戻」等の部分以外の部分の記載を信用することができないことをうかがわせる事情等は格別見当たらないから、質受けされた物の名称及び質受けをした際に相手方に交付した貸付金の金額については、本件質物台帳の「品目」欄及び「貸付金額」欄にそれぞれ全て記載され、本件金製品取引に係るもの以外の流質物については、基本的に、原告が当該流質物を処分した都度、本件質物台帳の「返還・流質年月日及びその区分」欄に「流質」と表示されていたものと認められる（なお、同欄に「流質」との表示のみがされている物については、当該質物が受け戻されるなどの上記表示と異なる処理がされたことをうかがわせる事情等は格別見当たらないが、複数年にまたがり「流質」があった旨の表示がされているものや、「流質」との表示のほかに「受戻」との表示もされているものがあり、それらがいかに取り扱われたかについては、本件全証拠によってもこれを確定することは困難である。）。また、本件古物台帳については、その記載内容を信用することができないことをうかがわせる事情等は格別見当たらない。

そうすると、本件質物台帳の「返還・流質年月日及びその区分」欄に「流質」との表示がされているもの及び本件古物台帳の「払出し」欄に記載のあるものを集計することにより、上記に述べた流質物等として処理された分についてはある程度正確な売上原価の額を算出することが可能であるというべきである。

その上で、本件各係争年分に係る各年の上記に述べた流質物等として処理された分についての売上原価の額は、認定事実(2)エに述べたとおりであり、平成15年分ないし平成18年分については、原告の当該年分の所得税の各確定申告において計上された各売上原価の額を2312万3428円ないし6599万1000円下回っている。

また、認定事実を前提とすれば、上記のように集計した原告の平成19年分の売上原価の額（1億0641万7760円）は、原告の同年分の所得税の確定申告において計上された売上原価の額（1億0611万6651円）を約30万円上回ることになるが、認定事実(2)イに述べたとおり、上記の金額は、①1個の質契約で複数の質物を取引している場合で、本件質物台帳の「返還・流質年月日及びその区分」欄の「年」が複数年にまたがるものについては、全てを最も遅い流質日の属する年分の取引として、②本件質物台帳の「返還・流質年月日及びその区分」欄に「流質」及び「受戻」の両方が表示された取引については、全てを「流質」として、いずれも集計されているのであり、上記の集計に係る金額は、過大なものであると推認され、上記の差額も、このような計算の方法を採用したことに伴うものであると推認するのが相当である。

- (エ) 以上を前提とすると、宇都宮税務署長が、原告の申告により、本件質物台帳の記載との関係において前記(ウ)に述べたような事情の見られる本件青色申告決算書に記載された本件各係争年分の「仕入金額」の各年分の合計額をあえては否認せず、それをもって、当該各年分の原告の事業所得の計算上必要経費に算入すべき金額として把握したことについては、既に述べた諸事情に照らし、その方法において合理的といえることができる範囲内のものであったといえ（なお、一般に税務署長において所得税法156条に基づきいわゆる推計課税をする法的義務を負うものではないことについては、原告も争っていないところである。）、それ以外の帳簿書類に記録されていない費用が必要経費として存在すること及びその金額を含むその内容につき、原告において具体的に主張及び立証をしない限り、当該費用については所得税法37条1項の定める必要経費に該当しないと事実上の推

定が働くものと解するのが相当であるところ、本件において、原告は、本件各係争年分の各年中における本件金製品取引に係る各売上金額に対応する各売上原価の額を明らかにすることができないことを自認している。

- (2)ア 原告は、本件各確定申告において除外した金製品取引に係る本件各係争年分の全期間を通算した総仕入金額を算出することが可能であるから、これを各年分に区分できないがゆえに本件各確定申告において除外した金製品取引に係る本件各係争年分の必要経費が存在しないと推論することは、論理法則及び経験則に照らして誤っており、本件において、原告が必要経費として支出した金額等を具体的に特定して主張しないことを被告において主張立証しただけで、当該必要経費が所得税法37条1項の定める必要経費に該当しないと事実上の推定が働くとはいえない旨主張する。

しかしながら、同項の定める必要経費のうち「売上原価その他当該総収入金額を得るために直接要した費用」については、その年中における事業所得の売上金額等の総収入金額に直接対応し、かつ、当該年において債務の確定している費用をいい、帳簿書類その他の証拠によりこのような費用に該当すると認められるもののみが必要経費の金額に算入すべきものとされるものと解されるところ、これを前提とすれば、売上原価等の必要経費の額については、各年中における事業所得の総収入金額に直接対応するものとして各年分に区分して特定される必要があることは当然のことであり、以上について、前記(1)アに述べたように解する場合につき異なって解すべきものとする根拠は格別見当たらず、原告の上記の主張は採用することができない。

- イ 原告は、原告の妻が作成した本件収支計算ノート及びこれに基づく本件年間集計表に記載された売上金額及び売上原価の額と本件年間集計表に依拠して丙税理士が作成した本件青色申告決算書に記載された売上金額及び売上原価の額との差額は平成19年分を除くとごくわずかであるところ、本件収支計算ノートに記載された質流れ品等の売却先は、平成19年にIが含まれるものの、他は全てI及びJ以外であるとして、本件各確定申告において申告した売上原価の額には本件金製品取引に係る売上金額に対応する売上原価の額が含まれていないことは明らかである旨主張する。

しかしながら、前提事実及び認定事実に述べたとおり、①本件調査において、丙税理士又は乙は、本件調査担当者らが再三にわたって本件質物台帳等以外の売上原価の額の存在を確認することができる資料の提示を求めたにもかかわらず、本件各係争年分以外の年に係る本件収支計算ノート(甲13)を提示するにとどまった上、本件異議申立てに係る調査においても、平成18年分及び平成19年分の本件収支計算ノート(甲12)を提示したにとどまっていたものであって、平成15年分の本件収支計算ノートは本件訴えにおいても提出されていないこと、②本件収支計算ノートは原告の妻が全て作成し、第三者による点検等を経っていないとされるところ、本件訴えにおいて、本件各係争年分の取引に係る質札等の本件収支計算ノートの記載内容の正確性を客観的に裏付ける証拠は提出されておらず、原告もその内容に誤りが含まれている旨を自認するなどしているほか、その記載に係る金額の算出における本件質物台帳等を含む原告の質物台帳又は古物台帳の記載との関係も不明であること、③平成16年分ないし平成19年分の原告の売上金額に関する本件収支計算ノート(甲11、12)の記載と本件青色申告決算書(乙4の2ないし5)の記載との間には、本件収支計算ノートにおける平成16年分ないし平成19年分の原告の売

上金額に関する記載の方が257万7579円ないし2369万0719円多いという違いがあるところ、これは、原告が主張するような違算や本件年間集計表への転記誤り（平成24年2月29日付け準備書面(4)37ないし38頁参照）によって生じる違いにしてはあまりにも多額であり、それらによって説明がつくものとはいえない（原告は、平成19年分については、同年分の所得税青色申告決算書の記載の基礎とされた本件年間集計表を作成する際に本件収支計算ノートにおいては含まれていたLに対する質流れ品等の売上金額（2287万3794円）を除外していることが原因である旨主張する（同準備書面38頁の（注6）参照）が、それを前提としたとしても、81万6925円多いことになりはならず、上記認定判断を左右するものとはいえない。）こと、④平成16年分ないし平成19年分の原告の売上原価の額に関する本件収支計算ノートの記載と本件青色申告決算書（乙4の2ないし5）の記載の間には、本件収支計算ノートにおける平成16年分ないし平成19年分の原告の売上原価の額に関する記載の方が44万4650円ないし2719万4254円多いという違いがあるところ、これは、原告が主張するような違算や本件年間集計表への転記誤り（同準備書面37ないし38頁参照）によって生じる違いにしては多額であり、それらによって説明がつくものとはいえない（原告は、平成19年分については、売上金額におけるのと同様にLに対する質流れ品等の売上原価の額（2087万3794円）を除外していることが原因である旨主張する（同準備書面38頁の（注6）参照）が、それを前提としたとしても、632万0460円多いことになりはならず、上記認定判断を左右するものとはいえない。）こと、⑤本件収支計算ノートに記載された平成19年11月28日の売上げ及び仕入れの一部であるとされるKメモ及びK計算メモについては、認定事実(3)オ(ア)に述べたとおり、相当数の取引について記載の不一致が見られること、⑥認定事実(3)オ(イ)及び(ウ)に述べたとおり、売上原価の額について、Kメモ及びK計算メモの記載の方が本件質物台帳の記載よりも多額となるように記載されている部分が散見されることの各事実に照らすと、原告の上記の主張の基礎を成す本件収支計算ノートの記載の内容の信用性については疑念を差し挟む余地が残されているものというべきであり、原告の上記の主張は採用し難いものというべきである。

ウ また、本件訴えにおいて、原告は、各種の原価率の試算の結果を主張しているが、いずれの試算も、本件金製品取引について各年分の売上原価の額を十分な具体性をもって特定して明らかにするものではなく、それらの試算によって、本件各係争年分の各年中における原告の事業所得の本件金製品取引に係るものを含む総収入金額に直接対応するものとして各年分の必要経費の額が区分されて特定されたとはいえない。その上で、原告の主張するところによれば昭和の当時に取得したものも含まれるとされる本件金製品取引における取引の目的に係る金の相場の各年及び日々における大幅な変動の状況（乙22の1・2、23）、試算の基礎とされた本件収支計算ノート若しくはこれに類する資料又はこれらに立脚するものと推認される各種の書類等の信用性についての既に述べたような問題等のほか、原告のした試算の相当性に疑問があるとして被告の主張するところ（第2の4（被告の主張の要点）(2)エ参照）については、一件記録に照らして相応に首肯することができる点があることを考慮すると、原告の上記の主張はいずれも直ちには採用し難いというべきである。

エ さらに、原告は、本件訴えにおける被告の主張について、本件質物台帳等に最初の記入

がされるときと質流れ品又は買取り品が売却されるときまでの時間差の存在を無視する不合理なものであって、本物質物台帳は平成15年3月22日以降のものであり、それ以前に原告が取得した物に対応する売上原価の額が算入されていない上、本件金製品取引において売却した金製品には平成14年以前に原告が取得したものが多数含まれている旨や、本物質物台帳に記載された「ナ」又は「リ」の符丁とともに「受戻」の表示が付された金製品取引を全て取り上げて集計すべきところを被告がそれをしていない旨等を指摘し、被告の検討には重大な欠陥があり、被告の主張も誤っている旨主張するが、前記(1)イに既に述べたような本件調査における原告側の対応、その保存する帳簿書類その他の書類の状況や本件金製品取引に係る書類の廃棄の状況等に照らすと、原告の上記の主張は採用し難いものというべきである

(3) そして、原告のその余の主張及び一件記録によっても、前記(1)に述べたところと異なる認定判断をすることが相当というべきような証拠ないし事情等は格別見当たらない。

3 本件更正処分等の適法性について

これまで述べたところに加えて、本件全証拠及び弁論の全趣旨によれば、本件更正処分等の根拠及びその適法性については、別紙3に記載のとおり認めることができ、この認定判断を左右するに足りる証拠ないし事情は見当たらない。

4 結論

以上の次第であって、原告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て、主文のとおり判決する。

東京地方裁判所民事第3部

裁判長裁判官 八木 一洋

裁判官 品川 英基

裁判官 福渡 裕貴

関係法令の定め

1 所得税法の定め

(1) ア 所得税法27条(事業所得)1項は、事業所得とは、農業、漁業、製造業、卸売業、小売業、サービス業その他の事業で政令で定めるものから生ずる所得(山林所得又は譲渡所得に該当するものを除く。)をいう旨を定めている。

イ 所得税法27条2項は、事業所得の金額は、その年中の事業所得に係る総収入金額から必要経費を控除した金額とする旨を定めている。

(2) 所得税法37条(必要経費)1項は、その年分の事業所得の金額の計算上必要経費に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、事業所得の総収入金額に係る売上原価その他当該総収入金額を得るため直接に要した費用の額及びその年における販売費、一般管理費その他事業所得を生ずべき業務について生じた費用(償却費以外の費用でその年において債務の確定しないものを除く。)の額とする旨を定めている。

(3) ア 所得税法143条(青色申告)は、事業所得を生ずべき業務を行う居住者は、納税地の所轄税務署長の承認を受けた場合には、確定申告書及び当該申告書に係る修正申告書を青色の申告書により提出することができる旨を定めている。

イ 所得税法148条(青色申告者の帳簿書類)1項は、同法143条の青色申告の承認を受けている居住者は、財務省令で定めるところにより、同条に規定する業務につき帳簿書類を備え付けてこれに事業所得の金額に係る取引を記録し、かつ、当該帳簿書類を保存しなければならない旨を定めている。

ウ 所得税法150条(青色申告の承認の取消し)1項は、同法143条の青色申告の承認を受けた居住者につき同法150条1項各号のいずれかに該当する事実がある場合には、納税地の所轄税務署長は、当該各号に掲げる年まで遡って、その承認を取り消すことができ、この場合において、その取消しがあったときは、その居住者の当該年分以後の各年分の所得税につき提出したその承認に係る青色申告書は、青色申告書以外の申告書とみなす旨を定めている。

(ア) 3号

その年における所得税法143条に規定する業務に係る帳簿書類に取引の全部又は一部を隠ぺいし又は仮装して記載し又は記録し、その他その記載又は記録をした事項の全体についてその真実性を疑うに足りる相当の理由があること。 その年

(イ) その余の号 略

以 上

本件各更正処分等の経緯（平成15年分）

（単位：円）

項 目		A 確定申告	B 更正処分等	C 異議申立て	D 異議決定	E 審査請求	F 審査裁決	G 変更後の 被告主張額
年 月 日		平成16年3月1日	平成21年2月20日	平成21年3月30日	平成21年5月27日	平成21年6月11日	平成22年6月8日	
総	所得金額	① 2,424,932	45,125,631	2,424,932	棄 却	2,424,932	棄 却	45,550,239
内	事業所得の金額	② 2,424,932	45,125,631	2,424,932		2,424,932		45,550,239
訳	給与所得の金額	③ 0	0	0		0		0
	雑所得の金額	④ 0	0	0		0		0
所得控除の額の合計額		⑤ 2,406,300	1,906,300	2,406,300		2,406,300		1,906,300
課税総所得金額		⑥ 18,000	43,219,000	18,000		18,000		43,643,000
課税総所得金額に対する税額		⑦ 1,800	13,501,030	1,800		1,800		13,657,910
定率減税額		⑧ 360	250,000	360		360		250,000
源泉徴収税額		⑨ 30,000	30,000	30,000		30,000		30,000
納付すべき税額		⑩ △28,560	13,221,000	△28,560		△28,560		13,377,900
重加算税の額		⑪ —	4,326,000	0		0		4,326,000

（注）「納付すべき税額」欄の△は、還付金の額に相当する税額を表す。

本件各更正処分等の経緯(平成16年分)

(単位：円)

項 目		A 確定申告	B 更正処分等	C 異議申立て	D 異議決定	E 審査請求	F 審査裁決	G 変更後の 被告主張額
年 月 日		平成17年2月25日	平成21年2月20日	平成21年3月30日	平成21年5月27日	平成21年6月11日	平成22年6月8日	
内 訳	総 所 得 金 額 ①	2,139,610	65,419,907	2,139,610	棄 却	2,139,610	棄 却	65,521,382
	事 業 所 得 の 金 額 ②	2,139,610	65,419,907	2,139,610		2,139,610		65,521,382
	給 与 所 得 の 金 額 ③	0	0	0		0		0
	雑 所 得 の 金 額 ④	0	0	0		0		0
	所得控除の額の合計額 ⑤	2,417,500	1,917,500	2,417,500		2,417,500		1,917,500
	課 税 総 所 得 金 額 ⑥	0	63,502,000	0		0		63,603,000
	課税総所得金額に対する税額 ⑦	0	21,005,740	0		0		21,043,110
	定 率 減 税 額 ⑧	0	250,000	0		0		250,000
	源 泉 徴 収 税 額 ⑨	30,000	30,000	30,000		30,000		30,000
	納 付 す べ き 税 額 ⑩	△ 30,000	20,725,700	△ 30,000		△ 30,000		20,763,100
	重 加 算 税 の 額 ⑪	—	6,972,000	0		0		6,972,000

(注) 「納付すべき税額」欄の△は、還付金の額に相当する税額を表す。

本件各更正処分等の経緯(平成17年分)

(単位：円)

項 目		A 確定申告	B更正処分等	C異議申立て	D 異議決定	E 審査請求	F 審査裁決	G 変更後の 被告主張額
年 月 日		平成18年2月20日	平成21年2月20日	平成21年3月30日	平成21年5月27日	平成21年6月11日	平成22年6月8日	
総	所得金額	① 618,970	39,699,262	618,970	棄 却	618,970	棄 却	39,709,122
内	事業所得の金額	② 618,970	39,699,262	618,970		618,970		39,709,122
訳	給与所得の金額	③ 0	0	0		0		0
	雑所得の金額	④ 0	0	0		0		0
所得控除の額の合計額		⑤ 1,898,412	1,829,360	1,898,412		1,898,412		1,829,360
課税総所得金額		⑥ 0	37,869,000	0		0		37,879,000
課税総所得金額に対する税額		⑦ 0	11,521,530	0		0		11,525,230
定率減税額		⑧ 0	250,000	0		0		250,000
源泉徴収税額		⑨ 30,000	30,000	30,000		30,000		30,000
納付すべき税額		⑩ △30,000	11,241,500	△30,000		△30,000		11,245,200
重加算税の額		⑪ —	3,706,500	0		0		3,706,500

(注) 「納付すべき税額」欄の△は、還付金の額に相当する税額を表す。

本件各更正処分等の経緯(平成18年分)

(単位：円)

項 目		A 確定申告	B 更正処分等	C 異議申立て	D 異議決定	E 審査請求	F 審査裁決
年 月 日		平成19年3月7日	平成21年2月20日	平成21年3月30日	平成21年5月27日	平成21年6月11日	平成22年6月8日
総	所得金額	① 971,648	69,601,150	971,648	棄 却	971,648	棄 却
内 訳	事業所得の金額	② 971,648	69,601,150	971,648		971,648	
	給与所得の金額	③ 0	0	0		0	
	雑所得の金額	④ 0	0	0		0	
	所得控除の額の合計額	⑤ 1,987,218	1,935,800	1,987,218		1,987,218	
課税総所得金額	⑥ 0	67,665,000	0	0			
課税総所得金額に対する税額	⑦ 0	22,546,050	0	0			
定率減税額	⑧ 0	125,000	0	0			
源泉徴収税額	⑨ 36,000	36,000	36,000	36,000			
納付すべき税額	⑩ △ 36,000	22,385,000	△ 36,000	△ 36,000			
重加算税の額	⑪ —	7,563,500	0	0			

(注) 「納付すべき税額」欄の△は、還付金の額に相当する税額を表す。

本件各更正処分等の経緯(平成19年分)

(単位：円)

項 目		A 確定申告	B更正処分等	C異議申立て	D 異議決定	E 審査請求	F 審査裁決	G 変更後の 被告主張額
年 月 日		平成20年2月27日	平成21年2月20日	平成21年3月30日	平成21年5月27日	平成21年6月11日	平成22年6月8日	
総	所得金額	① 5,029,790	85,943,876	5,029,790	棄 却	5,029,790	棄 却	85,983,606
内	事業所得の金額	② 5,029,790	85,943,876	5,029,790		5,029,790		85,983,606
訳	給与所得の金額	③ 0	0	0		0		0
	雑所得の金額	④ 0	0	0		0		0
	所得控除の額の合計額	⑤ 1,971,550	1,971,550	1,971,550		1,971,550		1,971,550
	課税総所得金額	⑥ 3,058,000	83,972,000	3,058,000		3,058,000		84,012,000
	課税総所得金額に対する税額	⑦ 208,300	30,792,800	208,300		208,300		30,808,800
	源泉徴収税額	⑧ 18,000	18,000	18,000		18,000		18,000
	納付すべき税額	⑨ 190,300	30,774,800	190,300		190,300		30,790,800
	重加算税の額	⑩ —	10,136,000	0		0		10,136,000

本件更正処分等の根拠及び適法性

1 本件更正処分の根拠

(1) 平成15年分(別紙2-1の「G更正後の被告主張額」欄参照)

ア 総所得金額 4555万0239円

上記金額は、次の(ア)、(イ)及び(ウ)の各金額の合計額である。

(ア) 事業所得の金額 4555万0239円

上記金額は、次のaの金額からb、c、d、e及びfの各金額を控除した後の金額である。

a 総収入金額 1億5004万5780円

上記金額は、原告が本件調査において本件調査担当者らに提示した売上げに関する書類、本件調査担当者らが原告の取引先に対する調査をした結果等に基づいて計算された原告の事業所得に係る総収入金額である。

b 売上原価の額 9470万5990円

上記金額は、原告が平成15年分所得税青色申告決算書(一般用)(原告が宇都宮税務署長に提出した原告の平成15年分の所得税の確定申告書(以下「平成15年分確定申告書」という。乙2の1)に添付されていたもの。以下「平成15年分青色申告決算書」という。乙4の1)の「科目」欄の「売上原価」欄中の「仕入金額③」欄に記載した金額と同額である。

c 事業所得を生ずべき業務について生じた費用の額

842万9551円

上記金額は、原告が平成15年分青色申告決算書の「科目」欄の「経費」欄中の「計③②」欄に記載した金額と同額である。

d 青色専従者給与額 0円

原告は、本件青色承認取消処分により平成15年分以降の所得税につき青色申告の承認を取り消されているから、青色専従者給与額は零円である。

e 青色申告特別控除の額 0円

原告は、本件青色承認取消処分により平成15年分以降の所得税につき青色申告の承認を取り消されているから、青色申告特別控除の額は零円である。

f 事業専従者控除の額 136万円

上記金額は、所得税法57条3項1号イの規定により必要経費とみなされる原告の妻に係る事業専従者控除の額86万円及び同号ロの規定により必要経費とみなされる乙に係る事業専従者控除の額50万円の合計額である。

(イ) 給与所得の金額 0円

上記金額は、原告が平成15年分確定申告書の第一表の「所得金額」欄中の「給与⑥」欄に記載した金額と同額である。

(ウ) 雑所得の金額 0円

上記金額は、原告が平成15年分確定申告書の第一表の「所得金額」欄中の「雑⑦」欄に記載した金額と同額である。

- イ 所得控除の金額の合計額 190万6300円
 上記金額は、次の(ア)及び(イ)の各金額の合計額である。
- (ア) 老年者控除の金額 0円
 原告の平成15年分の総所得金額(4555万0239円。前記ア参照)が1000万円を超えるため、平成16年法律第14号による改正前の所得税法2条1項30号に規定する老年者に該当せず、同法80条に規定する老年者控除が適用されない。
- (イ) その他の所得控除の金額の合計額 190万6300円
 上記金額は、原告が平成15年分確定申告書の第一表の「所得から差し引かれる金額」欄に記載した老年者控除以外の所得控除の金額(社会保険料控除の金額63万6300円、小規模企業共済等掛金控除の金額84万円、生命保険料控除の金額5万円及び基礎控除の金額38万円)の合計額と同額である。
- ウ 課税総所得金額 4364万3000円
 上記金額は、前記アの総所得金額4555万0239円から前記イの所得控除の金額の合計額190万6300円を控除した後の金額(ただし、国税通則法(以下「通則法」という。)118条1項の規定により1000円未満の端数金額を切り捨てた後のもの。)である。
- エ 納付すべき税額 1337万7900円
 上記金額は、次の(ア)の金額から(イ)及び(ウ)の各金額を控除した後の金額(ただし、通則法119条1項の規定により100円未満の端数金額を切り捨てた後のもの。)である。
- (ア) 課税総所得金額に対する税額 1365万7910円
 上記金額は、前記ウの課税総所得金額4364万3000円に平成18年法律第10号による改正前の所得税法89条1項の規定による税率(ただし、経済社会の変化等に対応して早急に講ずべき所得税及び法人税の負担軽減措置に関する法律(平成18年法律第10号による廃止前のもの。以下「負担軽減法」という。)4条の規定を適用した後のもの。)を乗じて計算した金額である。
- (イ) 定率による税額控除の額 25万円
 上記金額は、平成17年法律第21号による改正前の負担軽減法6条2項により計算した金額である。
- (ウ) 源泉徴収税額 3万円
 上記金額は、原告が平成15年分確定申告書の第一表の「税金の計算」欄中の「源泉徴収税額⑦」欄に記載した金額と同額である。
- (2) 平成16年分(別紙2-2の「G変更後の被告主張額」欄参照)
- ア 総所得金額 6552万1382円
 上記金額は、次の(ア)、(イ)及び(ウ)の各金額の合計額である。
- (ア) 事業所得の金額 6552万1382円
 上記金額は、次のaの金額からb、c、d、e及びfの各金額を控除した後の金額である。
- a 総収入金額 1億4714万8156円
 上記金額は、原告が本件調査において本件調査担当者らに提示した売上げに関する書類、本件調査担当者らが原告の取引先に対する調査をした結果等に基づいて計算された原告の事業所得に係る総収入金額である。

- b 売上原価の額 7219万1312円
 上記金額は、原告が平成16年分所得税青色申告決算書（一般用）（原告が宇都宮税務署長に提出した原告の平成16年分の所得税の確定申告書（以下「平成16年分確定申告書」という。乙2の2）に添付されていたもの。以下「平成16年分青色申告決算書」という。乙4の2）の「科目」欄の「売上原価」欄中の「仕入金額③」欄に記載した金額と同額である。
- c 事業所得を生ずべき業務について生じた費用の額 807万5462円
 上記金額は、原告が平成16年分青色申告決算書の「科目」欄の「経費」欄中の「計③②」欄に記載した金額と同額である。
- d 青色専従者給与額 0円
 原告は、本件青色承認取消処分により平成15年分以降の所得税につき青色申告の承認を取り消されているから、青色専従者給与額は零円である。
- e 青色申告特別控除の額 0円
 原告は、本件青色承認取消処分により平成15年分以降の所得税につき青色申告の承認を取り消されているから、青色申告特別控除の額は零円である。
- f 事業専従者控除の額 136万円
 上記金額は、所得税法57条3項1号イの規定により必要経費とみなされる原告の妻に係る事業専従者控除の額86万円及び同号ロの規定により必要経費とみなされる乙に係る事業専従者控除の額50万円の合計額である。
- (イ) 給与所得の金額 0円
 上記金額は、原告が平成16年分確定申告書の第一表の「所得金額」欄中の「給与⑥」欄に記載した金額と同額である。
- (ウ) 雑所得の金額 0円
 上記金額は、原告が平成16年分確定申告書の第一表の「所得金額」欄中の「雑⑦」欄に記載した金額と同額である。
- イ 所得控除の金額の合計額 191万7500円
 上記金額は、次の(ア)及び(イ)の各金額の合計額である。
- (ア) 老年者控除の金額 0円
 原告の平成16年分の合計所得金額（6552万1382円。前記ア参照）が1000万円を超えるため、平成16年法律第14号による改正前の所得税法2条1項30号に規定する老年者に該当せず、同法80条に規定する老年者控除が適用されない。
- (イ) その他の所得控除の金額の合計額 191万7500円
 上記金額は、原告が平成16年分確定申告書の第一表の「所得から差し引かれる金額」欄に記載した老年者控除以外の所得控除の金額（社会保険料控除の金額63万2500円、小規模企業共済等掛金控除の金額84万円、生命保険料控除の金額5万円、損害保険料控除の金額1万5000円及び基礎控除の金額38万円）の合計額と同額である。
- ウ 課税総所得金額 6360万3000円
 上記金額は、前記アの総所得金額6552万1382円から前記イの所得控除の金額の合計額191万7500円を控除した後の金額（ただし、通則法118条1項の規定により1

000円未満の端数金額を切り捨てた後のもの。)である。

エ 納付すべき税額 2076万3100円

上記金額は、次の(ア)の金額から(イ)及び(ウ)の各金額を控除した後の金額(ただし、通則法119条1項の規定により100円未満の端数金額を切り捨てた後のもの。)である。

(ア) 課税総所得金額に対する税額 2104万3110円

上記金額は、前記ウの課税総所得金額6360万3000円に平成18年法律第10号による改正前の所得税法89条1項の規定による税率(ただし、負担軽減法4条の規定を適用した後のもの。)を乗じて計算した金額である。

(イ) 定率による税額控除の額 25万円

上記金額は、平成17年法律第21号による改正前の負担軽減法6条2項により計算した金額である。

(ウ) 源泉徴収税額 3万円

上記金額は、原告が平成16年分確定申告書の第一表の「税金の計算」欄中の「源泉徴収税額⑦」欄に記載した金額と同額である。

(3) 平成17年分(別紙2-3の「G変更後の被告主張額」欄参照)

ア 総所得金額 3970万9122円

上記金額は、次の(ア)、(イ)及び(ウ)の各金額の合計額である。

(ア) 事業所得の金額 3970万9122円

上記金額は、次aの金額からb、c、d、e及びfの各金額を控除した後の金額である

a 総収入金額 1億5229万1805円

上記金額は、原告が本件調査において本件調査担当者らに提示した売上げに関する書類、本件調査担当者らが原告の取引先に対する調査をした結果等に基づいて計算した原告の事業所得に係る総収入金額である。

b 売上原価の額 9994万4828円

上記金額は、原告が平成17年分所得税青色申告決算書(一般用)(原告が宇都宮税務署長に提出した原告の平成17年分の所得税の確定申告書(以下「平成17年分確定申告書」という。乙2の3)に添付されていたもの。以下「平成17年分青色申告決算書」という。乙4の3)の「科目」欄の「売上原価」欄中の「仕入金額③」欄に記載した金額と同額である。

c 事業所得を生ずべき業務について生じた費用の額 1127万7855円

上記金額は、原告が平成17年分青色申告決算書の「科目」欄の「経費」欄中の「計③」欄に記載した金額と同額である。

d 青色専従者給与額 0円

原告は、本件青色承認取消処分により平成15年分以降の所得税につき青色申告の承認を取り消されているから、青色専従者給与額は零円である。

e 青色申告特別控除の額 0円

原告は、本件青色承認取消処分により平成15年分以降の所得税につき青色申告の承認を取り消されているから、青色申告特別控除の額は零円である。

f 事業専従者控除の額 136万円

上記金額は、所得税法57条3項1号イの規定により必要経費とみなされる原告の妻に係る事業専従者控除の額86万円及び同号ロの規定により必要経費とみなされる乙に係る事業専従者控除の額50万円の合計額である。

(イ) 給与所得の金額 0円

上記金額は、原告が平成17年分確定申告書の第一表の「所得金額」欄中の「給与⑥」欄に記載した金額と同額である。

(ウ) 雑所得の金額 0円

上記金額は、原告が平成17年分確定申告書の第一表の「所得金額」欄中の「雑⑦」欄に記載した金額と同額である。

イ 所得控除の金額の合計額 182万9360円

上記金額は、次の(ア)及び(イ)の各金額の合計額である。

(ア) 医療費控除の金額 68万7500円

上記金額は、原告が平成17年分確定申告書の第二表の「所得から差し引かれる金額に関する事項」中の「⑩医療費控除」欄中の「支払医療費」欄に記載した金額(78万7500円)を前提に所得税法73条1項の規定により算出した金額である。

(イ) その他の所得控除の金額の合計額 114万1860円

上記金額は、原告が平成17年分確定申告書の第一表の「所得から差し引かれる金額」欄に記載した医療費控除以外の所得控除の金額(社会保険料控除の金額66万3000円、生命保険料控除の金額8万3860円、損害保険料控除の金額1万5000円及び基礎控除の金額38万円)の合計額と同額である。

ウ 課税総所得金額 3787万9000円

上記金額は、前記アの総所得金額3970万9122円から前記イの所得控除の金額の合計額182万9360円を控除した後の金額(ただし、通則法118条1項の規定により1000円未満の端数金額を切り捨てた後のもの。)である。

エ 納付すべき税額 1124万5200円

上記金額は、次の(ア)の金額から(イ)及び(ウ)の各金額を控除した後の金額(ただし、通則法119条1項の規定により100円未満の端数金額を切り捨てた後のもの。)である。

(ア) 課税総所得金額に対する税額 1152万5230円

上記金額は、前記ウの課税総所得金額3787万9000円に平成18年法律第10号による改正前の所得税法89条1項の規定による税率(ただし、負担軽減法4条の規定を適用した後のもの。)を乗じて計算した金額である。

(イ) 定率による税額控除の額 25万円

上記金額は、平成17年法律第21号による改正前の負担軽減法6条2項により計算した金額である。

(ウ) 源泉徴収税額 3万円

上記金額は、原告が平成17年分確定申告書の第一表の「税金の計算」欄中の「源泉徴収税額⑧」欄に記載した金額と同額である。

(4) 平成18年分(別紙2-4の「B更正処分等」欄参照)

ア 総所得金額 6960万1150円

上記金額は、次の(ア)、(イ)及び(ウ)の各金額の合計額である。

- (ア) 事業所得の金額 6960万1150円
 上記金額は、次のaの金額からb、c、d、e及びfの各金額を控除した後の金額である
- a 総収入金額 1億8085万4812円
 上記金額は、原告が本件調査において本件調査担当者らに提示した売上げに関する書類、本件調査担当者らが原告の取引先に対する調査をした結果等に基づいて計算された原告の事業所得に係る総収入金額である。
- b 売上原価の額 9763万3679円
 上記金額は、原告が平成18年分所得税青色申告決算書（一般用）（原告が宇都宮国税務署長に提出した原告の平成18年分の所得税の確定申告書（以下「平成18年分確定申告書」という。乙2の4）に添付されていたもの。以下「平成18年分青色申告決算書」という。乙4の4）の「科目」欄の「売上原価」欄中の「仕入金額③」欄に記載した金額と同額である。
- c 事業所得を生ずべき業務について生じた費用の額 1225万9983円
 上記金額は、原告が平成18年分青色申告決算書の「科目」欄の「経費」欄中の「計③②」欄に記載した金額と同額である。
- d 青色専従者給与額 0円
 原告は、本件青色承認取消処分により平成15年分以降の所得税につき青色申告の承認を取り消されているから、青色専従者給与額は零円である。
- e 青色申告特別控除の額 0円
 原告は、本件青色承認取消処分により平成15年分以降の所得税につき青色申告の承認を取り消されているから、青色申告特別控除の額は零円である。
- f 事業専従者控除の額 136万円
 上記金額は、所得税法57条3項1号イの規定により必要経費とみなされる原告の妻に係る事業専従者控除の額86万円及び同号ロの規定により必要経費とみなされる乙に係る事業専従者控除の額50万円の合計額である。
- (イ) 給与所得の金額 0円
 上記金額は、原告が平成18年分確定申告書の第一表の「所得金額」欄中の「給与⑥」欄に記載した金額と同額である。
- (ウ) 雑所得の金額 0円
 上記金額は、原告が平成18年分確定申告書の第一表の「所得金額」欄中の「雑⑦」欄に記載した金額と同額である。
- イ 所得控除の金額の合計額 193万5800円
 上記金額は、次の(ア)及び(イ)の各金額の合計額である。
- (ア) 医療費控除の額 5万7500円
 上記金額は、原告が平成18年分確定申告書の第二表の「所得から差し引かれる金額に関する事項」中の「⑩医療費控除」欄中の「支払医療費」欄に記載した金額（15万7500円）を前提に所得税法73条1項の規定により算出した金額である。
- (イ) その他の所得控除の金額の合計額 187万8300円

上記金額は、原告が平成18年分確定申告書の第一表の「所得から差し引かれる金額」欄に記載した医療費控除以外の所得控除の金額（社会保険料控除の金額65万8300円、小規模企業共済等掛金控除の金額84万円及び基礎控除の金額38万円）の合計額と同額である。

ウ 課税総所得金額 6766万5000円

上記金額は、前記アの総所得金額6960万1150円から前記イの所得控除の金額の合計額193万5800円を控除した後の金額（ただし、通則法118条1項の規定により1000円未満の端数金額を切り捨てた後のもの。）である。

エ 納付すべき税額 2238万5000円

上記金額は、次の(ア)の金額から(イ)及び(ウ)の各金額を控除した後の金額（ただし、通則法119条1項の規定により100円未満の端数金額を切り捨てた後のもの。）である。

(ア) 課税総所得金額に対する税額 2254万6050円

上記金額は、前記ウの課税総所得金額6766万5000円に平成18年法律第10号による改正前の所得税法89条1項の規定による税率（ただし、負担軽減法4条の規定を適用した後のもの。）を乗じて計算した金額である。

(イ) 定率による税額控除の額 12万5000円

上記金額は、負担軽減法6条2項により計算した金額である。

(ウ) 源泉徴収税額 3万6000円

上記金額は、原告が平成18年分確定申告書の第一表の「税金の計算」欄中の「源泉徴収税額^㉔」欄に記載した金額と同額である。

(5) 平成19年分（別紙2-5の「G変更後の被告主張額」欄参照）

ア 総所得金額 8598万3606円

上記金額は、次の(ア)、(イ)及び(ウ)の各金額の合計額である。

(ア) 事業所得の金額 8598万3606円

上記金額は、次のaの金額からb、c、d、e及びfの各金額を控除した後の金額である。

a 総収入金額 2億0564万8007円

上記金額は、原告が本件調査において本件調査担当者らに提示した売上げに関する書類、本件調査担当者らが原告の取引先に対する調査をした結果等に基づいて計算された原告の事業所得に係る総収入金額である。

b 売上原価の額 1億0611万6651円

上記金額は、原告が平成19年分所得税青色申告決算書（一般用）（原告が宇都宮税務署長に提出した原告の平成19年分の所得税の確定申告書（以下「平成19年分確定申告書」という。乙2の5）に添付されていたもの。以下「平成19年分青色申告決算書」という。乙4の5）の「科目」欄の「売上原価」欄中の「仕入金額^㉕」欄に記載した金額と同額である。

c 事業所得を生ずべき業務について生じた費用の額 1218万7750円

上記金額は、原告が平成19年分青色申告決算書の「科目」欄の「経費」欄中の「計^㉖」欄に記載した金額と同額である。

d 青色専従者給与額 0円

原告は、本件青色承認取消処分により平成15年分以降の所得税につき青色申告の承認を取り消されているから、青色専従者給与額は零円である。

e 青色申告特別控除の額 0円

原告は、本件青色承認取消処分により平成15年分以降の所得税につき青色申告の承認を取り消されているから、青色申告特別控除の額は零円である。

f 事業専従者控除の額 136万円

上記金額は、所得税法57条3項1号イの規定により必要経費とみなされる原告の妻に係る事業専従者控除の額86万円及び同号ロの規定により必要経費とみなされる乙に係る事業専従者控除の額50万円の合計額である。

(イ) 給与所得の金額 0円

上記金額は、原告が平成19年分確定申告書の第一表の「所得金額」欄中の「給与⑥」欄に記載した金額と同額である。

(ウ) 雑所得の金額 0円

上記金額は、原告が平成19年分確定申告書の第一表の「所得金額」欄中の「雑⑦」欄に記載した金額と同額である。

イ 所得控除の金額の合計額 197万1550円

上記金額は、原告が平成19年分確定申告書の第一表の「所得から差し引かれる金額」欄に記載した所得控除の金額（医療費控除の金額5万8490円、社会保険料控除の金額65万9200円、小規模企業共済等掛金控除の金額84万円、生命保険料控除の金額3万3860円及び基礎控除の金額38万円）の合計額と同額である。

ウ 課税総所得金額 8401万2000円

上記金額は、前記アの総所得金額8598万3606円から前記イの所得控除の金額の合計額197万1550円を控除した後の金額（ただし、通則法118条1項の規定により1000円未満の端数金額を切り捨てた後のもの。）である。

エ 納付すべき税額 3079万0800円

上記金額は、次の(ア)の金額から(イ)の金額を控除した後の金額（ただし、通則法119条1項の規定により100円未満の端数金額を切り捨てた後のもの。）である。

(ア) 課税総所得金額に対する税額 3080万8800円

上記金額は、前記ウの課税総所得金額8401万2000円に所得税法89条1項の規定による税率を乗じて計算した金額である。

(イ) 源泉徴収税額 1万8000円

上記金額は、原告が平成19年分確定申告書の第一表の「税金の計算」欄中の「源泉徴収税額⑧」欄に記載した金額と同額である。

2 本件更正処分の適法性

前記1に述べたとおり、本件訴えにおける原告の本件各係争年分の納付すべき所得税の額は、それぞれ

平成15年分 1337万7900円

平成16年分 2076万3100円

平成17年分 1124万5200円

平成18年分 2238万5000円

平成19年分 3079万0800円

であり、これらの金額は、いずれも当該各年分の所得税の各更正処分の納付すべき税額（別紙2-1ないし2-5の各「B更正処分等」欄の「納付すべき税額」（順号⑨又は⑩）参照）を上回るものである又はこれと同額であるから、本件更正処分はいずれも適法である。

3 本件賦課決定処分の根拠

前記2に述べたとおり、本件更正処分はいずれも適法であるところ、本件更正処分により新たに納付すべき税額の計算の基礎となった事実のうち、本件青色承認取消処分によって、本件各係争年分に係る青色事業専従者がある場合の必要経費の特例（所得税法57条1項）及び青色申告特別控除（租税特別措置法25条の2）の適用が認められないこととなった部分等に相当する金額を除いては、本件更正処分前における税額の計算の基礎とされなかったことについて、通則法65条4項に規定する正当な理由は存在しない。

また、前提事実(2)に述べたとおり、原告は、本件金製品取引につき、他人名義で取引をし、本件金製品取引に係る売上金額を本件各確定申告における売上金額に計上することなく本件各確定申告をしたものであり、これが通則法68条1項所定の「課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき事実の全部又は一部を隠ぺいし、又は仮装し、その隠ぺいし、又は仮装したところに基づき納税申告書を提出していたとき」に該当することは明らかであるから、本件更正処分により新たに納付すべきこととなった税額については、同項の規定に基づき、同法65条の過少申告加算税に代えて重加算税が課されることとなる。

原告の本件各係争年分の所得税に係る重加算税の額は、次のとおりである。

(1) 平成15年分 432万6000円

上記金額は、原告の平成15年分の所得税の更正処分により新たに納付すべきこととなった税額1324万9500円（別紙2-1の「B更正処分等」欄の順号⑩の金額から「A確定申告」欄の順号⑩の金額を差し引いた後のもの。ただし、通則法119条1項の規定により100円未満の端数金額を切り捨てた後のもの。）のうち、平成15年分の青色事業専従者がある場合の必要経費の特例（所得税法57条1項）及び青色申告特別控除（租税特別措置法25条の2）の適用が認められないこととなった部分等に相当する税額87万9700円は、通則法65条4項の「正当な理由があると認められる事実に基づく税額」に該当することから、上記1324万9500円から87万9700円を控除した後の1236万円（ただし、通則法118条3項の規定により1万円未満の端数金額を切り捨てた後のもの。以下同じ。）に、100分の35を乗じて算出した金額である。

(2) 平成16年分 697万2000円

上記金額は、原告の平成16年分の所得税の更正処分により新たに納付すべきこととなった税額2075万5700円（別紙2-2の「B更正処分等」欄の順号⑩の金額から「A確定申告」欄の順号⑩の金額を差し引いた後のもの。）のうち、平成16年分の青色事業専従者がある場合の必要経費の特例（所得税法57条1項）及び青色申告特別控除（租税特別措置法25条の2）の適用が認められないこととなった部分等に相当する税額83万3900円は、通則法65条4項の「正当な理由があると認められる事実に基づく税額」に該当することから、上記2075万5700円から83万3900円を控除した後の1992万円に、100分の35を乗じて算出した金額である。

(3) 平成17年分 370万6500円

上記金額は、原告の平成17年分の所得税の更正処分により新たに納付すべきこととなった所得税額1127万1500円（別紙2-3の「B更正処分等」欄の順号⑩の金額から「A確定申告」欄の順号⑩の金額を差し引いた後のもの。）のうち、平成17年分の青色事業専従者がある場合の必要経費の特例（所得税法57条1項）及び青色申告特別控除（租税特別措置法25条の2）の適用が認められないこととなった部分等に相当する税額67万3600円は、通則法65条4項の「正当な理由があると認められる事実に基づく税額」に該当することから、上記1127万1500円から67万3600円を控除した後の1059万円に、100分の35を乗じて算出した金額である。

(4) 平成18年分 756万3500円

上記金額は、原告の平成18年分の所得税の更正処分により新たに納付すべきこととなった税額2242万1000円（別紙2-4の「B更正処分等」欄の順号⑩の金額から「A確定申告」欄の順号⑩の金額を差し引いた後のもの。）のうち、平成18年分の青色事業専従者がある場合の必要経費の特例（所得税法57条1項）及び青色申告特別控除（租税特別措置法25条の2）の適用が認められないこととなった部分等に相当する税額80万5300円は、通則法65条4項の「正当な理由があると認められる事実に基づく税額」に該当することから、上記2242万1000円から80万5300円を控除した後の2161万円に、100分の35を乗じて算出した金額である。

(5) 平成19年分 1013万6000円

上記金額は、原告の平成19年分の所得税の更正処分により新たに納付すべきこととなった税額3058万4500円（別紙2-5の「B更正処分等」欄の順号⑨の金額から「A確定申告」欄の順号⑨の金額を差し引いた後のもの。）のうち、平成19年分の青色事業専従者がある場合の必要経費の特例（所得税法57条1項）及び青色申告特別控除（租税特別措置法25条の2）の適用が認められないこととなった部分等に相当する税額162万1000円は、通則法65条4項の「正当な理由があると認められる事実に基づく税額」に該当することから、上記3059万4500円から162万1000円を差し引いた後の2896万円に、100分の35を乗じて算出した金額である。

4 本件賦課決定処分の適法性

前記3に述べたとおり、本件更正処分に伴って賦課されるべき重加算税の額は、それぞれ、

平成15年分	432万6000円
平成16年分	697万2000円
平成17年分	370万6500円
平成18年分	756万3500円
平成19年分	1013万6000円

であるところ、これらの金額は、いずれも本件賦課決定処分の金額（別紙2-1ないし2-5の「B更正処分等」欄の「重加算税の額」（順号⑩又は⑪）参照）と同額であるから、本件賦課決定処分はいずれも適法である。

以上

別表 1 ~ 6 省略