

神戸地方裁判所 平成●●年(〇〇)第●●号 青色申告承認取消処分取消等請求事件
国側当事者・国(兵庫税務署長)
平成30年11月14日棄却・控訴

判 決

原告	株式会社C
同代表者代表取締役	甲
同訴訟代理人弁護士	高橋 敬
同	辰巳 裕規
同	大搦 幸男
同	柿沼 太一
同	永井 光弘
被告	国
同代表者法務大臣	山下 貴司
処分行政庁	兵庫税務署長
	荒木 敏明
被告指定代理人	熊田 篤
同	東 正幸
同	足立 昌隆
同	山中 秀紀
同	岡崎 年晴
同	坂井 誠司
同	石田 武史
同	表内 武司
同	上田 英毅

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

- 1 処分行政庁が平成20年4月1日付けで原告に対してした、原告の平成15年10月1日から平成16年9月30日までの事業年度以後の法人税に係る青色申告の承認を取り消す旨の処分を取り消す。
- 2 処分行政庁が平成20年6月26日付けで原告に対してした、以下の各処分をいずれも取り消す。
 - (1) 平成14年10月1日から平成15年9月30日までの事業年度の法人税の更正処分のう

ち所得金額マイナス113万8664円及び納付すべき税額0円を超える部分並びに過少申告加算税及び重加算税の賦課決定処分

(2) 平成15年10月1日から平成16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マイナス300万0126円及び納付すべき税額0円を超える部分並びに過少申告加算税及び重加算税の賦課決定処分

(3) 平成16年10月1日から平成17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0円及び納付すべき税額0円を超える部分並びに過少申告加算税及び重加算税の賦課決定処分

3 処分行政庁が平成20年6月26日付けで原告に対してした、以下の各処分をいずれも取り消す。

(1) 平成14年10月1日から平成15年9月30日までの課税期間の消費税及び地方消費税の更正処分（ただし、国税不服審判所の平成21年9月8日付け裁決により一部を取り消された後のもの。）のうち納付すべき税額419万6700円を超える部分並びに過少申告加算税及び重加算税の賦課決定処分

(2) 平成15年10月1日から平成16年9月30日までの課税期間の消費税及び地方消費税の更正処分のうち納付すべき税額681万2200円を超える部分並びに過少申告加算税及び重加算税の賦課決定処分

(3) 平成16年10月1日から平成17年9月30日までの課税期間の消費税及び地方消費税の更正処分のうち納付すべき税額222万6800円を超える部分並びに過少申告加算税及び重加算税の賦課決定処分

第2 事案の概要

1 事案の骨子

本件は、株式会社である原告が、平成14年10月から平成17年9月までの3事業年度の法人税並びに3課税期間の消費税及び地方消費税に関し、所得金額又は課税標準額の一部を隠ぺいし又は仮装し、これに基づいて過少な課税標準額及び税額を記載した確定申告書（平成15年10月以後の事業年度の法人税については青色の申告書）を提出したなどとして、処分行政庁から青色申告の承認を取り消す旨の処分（上記第1の1）並びに更正処分及び加算税の賦課決定処分（同2、3）を受けたのに対し、上記隠ぺい又は仮装の事実はなく、上記申告書に記載した課税標準額及び税額は過少でないなどと主張して、上記各処分（ただし、更正処分は申告額を超える部分）の取消しを求める抗告訴訟（処分の取消しの訴え）である。

2 関係法令等の定め

別紙1「法令等の定め」のとおり。

以下では、特に断らない限り、法令等の略称は同別紙の定めに従い、改廃のある法令等は同別紙で掲げたものを適用するものとする。

3 前提事実

以下に掲げる事実は、当事者間に争いのない事実、証拠又は弁論の全趣旨等により容易に認めることのできる事実である。なお、認定に用いた証拠等は、その旨又は番号（特に断らない限り枝番を含む。）を各事実の末尾に括弧を付して掲げる（第3以下においても同様である。）。

(1) 原告

ア 原告は、昭和56年4月●日に設立された、葬儀式典、供花請負及び寝台車の配置等を

目的とする株式会社である。(争いのない事実、甲1)

イ 原告の本店所在地は、設立以来、神戸市兵庫区である。(甲1、乙1)

ウ 原告の資本金の額は、平成11年11月9日以降は、9600万円である。(甲1)

エ 原告の事業年度は、毎年10月1日から翌年9月30日まで(以下、例えば平成15年10月1日から平成16年9月30日までの事業年度を「平成16年9月期」と表記し、他の事業年度の表記もこれに従うものとする。)である。(弁論の全趣旨)

オ 原告は、以下の支店を設置している。(甲1、甲A、乙1)

① D支店

所在 兵庫県三木市

開設 昭和60年3月頃

② E支店(F支店)

所在 神戸市兵庫区

開設 平成2年6月頃

③ G支店(H支店)

所在 神戸市北区

開設 平成8年9月頃(登記の経由は平成10年9月1日)

④ I支店

所在 神戸市兵庫区

開設 平成10年7月頃

(2) 関係会社等

ア 有限会社J

(ア) 有限会社J(以下「J」という。)は、昭和61年4月●日に設立された、葬祭に関する総合リース業、企画立案及び設営施工等を目的とする有限会社である。ただし、後記第3のとおり、同社に事業体としての実体があったか否かについては、当事者間に争いがある。(甲16)

(イ) Jの商号は、設立から平成5年3月7日までは有限会社Kであり、同月8日から平成8年7月22日までは有限会社Lであった。(甲16)

(ウ) Jの商業登記簿上の本店所在地は、平成8年7月25日以降、神戸市須磨区である。(甲16)

イ M有限責任事業組合

(ア) M有限責任事業組合(以下「本件組合」という。)は、有限責任事業組合契約に関する法律(平成17年法律第40号)に基づき、平成18年3月●日に効力が発生した、葬儀式典及び供花の請負、寝台車等の配車、式典宰領、献茶婦の派遣・式典備品のメンテナンスの請負等を目的とする有限責任事業組合である。(甲22)

(イ) 本件組合の主たる事務所は、効力の発生から平成19年2月15日までは神戸市兵庫区●●に置かれていたが、同月16日以降は同区●●に置かれている。(甲22)

(3) 関係者

ア 甲(以下「甲」という。)は、昭和56年4月27日以降、原告の代表取締役の地位にある。(甲1、37、45、54、乙1、弁論の全趣旨)

イ 乙(以下「乙」という。)は、少なくとも平成11年4月頃から平成17年3月頃まで、

原告の従業員であった。(甲48、56、57、弁論の全趣旨)

ウ 丙(以下「丙」という。)は、原告の従業員であったところ、平成17年11月30日に原告の取締役役に就任した。その後、丙は、平成18年11月●日に死亡した。(甲1、27、56、58、62、乙10、11、13、14、19、弁論の全趣旨)

エ Jの商業登記簿によれば、丁(以下「丁」という。)は、平成9年3月24日、その取締役及び代表取締役に就任した。(甲16)

オ 戊(以下「戊」という。)は、平成12年5月16日、N信用金庫兵庫支店において、「O・戊」名義の普通預金口座(口座番号●●●●。以下「O口座」という。)を開設した。(甲23、27、乙24、25)

カ Pは、平成14年10月ないし平成17年9月当時、大阪府内において、「Pクラブ」ないし「Q」と称する宰領を派遣する事業(以下「Pクラブ」という。)を営んでいた。なお、宰領とは、通夜式ないし葬儀の進行の取り仕切り及び司会等を担当する者をいう。(甲26、28、36、37、56、乙6、8、9、61、68、弁論の全趣旨)

キ 平成14年10月ないし平成17年9月当時、R(以下「R」という。)、S(以下「S」という。)、T、U、V、W、X、Y及びZは、Pクラブに所属する宰領であった。(甲29、乙6、8、9、13、弁論の全趣旨)

ク a(以下「a」という。)は、平成14年10月ないし平成17年9月当時、「a献茶クラブ」ないし「aクラブ」と称する献茶婦を派遣する事業を営んでいた。なお、献茶婦とは、通夜式ないし葬儀の際、参列者らに対する接客及び進行の補助等を担当する者をいう。(甲26、30、36、37、56、乙10、13、61、62、弁論の全趣旨)

(4) 拡張販売費名目での金員の支出

原告は、平成15年9月期から平成17年9月期までの間において、別紙2「拡販費等の支出」のとおり、金員の支出をした(以下「本件拡販費」といい、個々の支出を特定する場合には「本件拡販費1-1」のように、別紙2の番号を使用して特定する。)

(5) 確定申告

ア 原告は、平成15年1月16日、処分行政庁に対し、平成16年9月期以後の各事業年度の法人税につき、青色申告の承認の申請書を提出した。(甲2、弁論の全趣旨)

イ 原告は、平成15年9月期から平成17年9月期までの総勘定元帳に、Oに支払った外注費、仕入れ及び通信費として、以下の金額(以下「本件外注費等」という。)を計上した。そして、原告は、本件外注費等が損金に当たることを前提に、下記ウ、オ及びカの各確定申告書を作成した。(甲15、弁論の全趣旨)

① 平成15年9月期

外注費 2億1671万8150円

仕入れ 889万4000円

② 平成16年9月期

外注費 1億9749万4500円

③ 平成17年9月期

外注費 1億8545万1200円

通信費 212万2000円

ウ 原告は、平成15年11月28日、処分行政庁に対し、①別表1-1の「確定申告」欄

及び「平成15年9月期」欄のとおり、白色の申告書により、平成15年9月期の法人税の確定申告書を提出するとともに、②別表1-2の「確定申告」欄及び「平成15年9月課税期間」欄のとおり、平成14年10月1日から平成15年9月30日までの課税期間（以下「平成15年9月課税期間」といい、他の課税期間の表記もこれに従う。）の消費税及び地方消費税（以下「消費税等」という。）の確定申告書を提出した。（甲3、6、15、弁論の全趣旨）

エ 原告は、平成16年9月30日、法人税法125条1項（平成15年法律第8号による改正前のもの）に基づき、兵庫税務署長から、平成16年9月期以後の各事業年度の法人税につき、青色申告の承認を受けたものとみなされた。（甲2、弁論の全趣旨）

オ 原告は、平成16年11月29日、処分行政庁に対し、①別表1-1の「確定申告」欄及び「平成16年9月期」欄のとおり、青色の申告書により、平成16年9月期の法人税の確定申告書を提出するとともに、②別表1-2の「確定申告」欄及び「平成16年9月課税期間」欄のとおり、平成16年9月課税期間の消費税等の確定申告書を提出した。（甲2、4、7、15、弁論の全趣旨）

カ 原告は、平成17年11月25日、処分行政庁に対し、①別表1-1の「確定申告」欄及び「平成17年9月期」欄のとおり、青色の申告書により、平成17年9月期の法人税の確定申告書を提出するとともに、②別表1-2の「確定申告」欄及び「平成17年9月課税期間」欄のとおり、平成17年9月課税期間の消費税等の確定申告書を提出した。（甲5、8、15、弁論の全趣旨）

(6) 本件各処分に至る経緯

ア 大阪国税局査察部の国税査察官（以下「査察官」という。）は、平成18年10月26日、原告に対する法人税法違反嫌疑事件を調査するため、犯則法2条1項に基づき、大阪簡易裁判所裁判官の発付した臨検搜索差押許可状（以下「第1令状」という。）により、原告の本店及び支店等の臨検及び搜索をした上、原告の会計帳簿等を差し押さえた（以下「第1臨検搜索差押」という。）。(争いのない事実、甲21、25、38、39、55、乙3～6、104、弁論の全趣旨)

イ 査察官は、平成19年9月4日、原告に対する法人税法違反嫌疑事件を調査するため、犯則法2条1項に基づき、大阪簡易裁判所裁判官の発付した臨検搜索差押許可状（以下「第2令状」という。）により、Rの自宅等の臨検及び搜索をした上、Rの手帳等を差し押さえた（以下「第2臨検搜索差押」という。）。(争いのない事実、甲55、乙9、68、弁論の全趣旨)

ウ 査察官は、上記イの後、原告に対する法人税法違反嫌疑事件につき、犯則法12条ノ2に基づく告発をしなかった。（弁論の全趣旨）

エ 処分行政庁は、平成20年4月1日付けで、原告に対し、平成16年9月期において法人税法127条1項3号に該当する事実があったことを理由に、平成16年9月期以後の青色申告の承認を取り消す旨の処分（以下「本件青色取消処分」という。）をした。（争いのない事実、甲2）

オ 処分行政庁は、平成20年6月26日付けで、原告に対し、平成15年9月期から平成17年9月期までの法人税（以下「本件法人税」という。）につき、別表1-1の「更正処分等」欄のとおり、更正処分並びに過少申告加算税及び重加算税の賦課決定処分（以下、

これらを併せて「本件法人税処分」といい、各事業年度の分を「平成15年9月期法人税処分」などと表記する。)をした。(争いのない事実、甲3～5)

カ 処分行政庁は、平成20年6月26日付けで、原告に対し、平成15年9月課税期間から平成17年9月課税期間までの消費税等(以下「本件消費税等」という。)につき、別表1-2の「更正処分等」欄のとおり、更正処分並びに過少申告加算税及び重加算税の賦課決定処分(以下併せて「本件消費税処分」といい、各課税期間の分を「平成15年9月課税期間消費税処分」などと表記する。)をした。(争いのない事実、甲6～8)

(7) 本件訴えに至る経緯

ア 原告は、平成20年5月14日付けで、処分行政庁に対し、本件青色取消処分につき、異議申立てをした。(争いのない事実、甲9)

イ 原告は、平成20年7月15日付けで、処分行政庁に対し、本件法人税処分及び本件消費税処分(以下「本件課税処分」という。)につき、別表1-1及び1-2の各「異議申立て」欄のとおり、異議申立てをした。(争いのない事実、甲10)

ウ 処分行政庁は、平成20年8月8日付けで、原告に対し、上記アの異議申立てを棄却する旨の決定をした。(争いのない事実、甲11)

エ 原告は、平成20年8月22日付けで、国税不服審判所長に対し、本件青色取消処分につき、審査請求をした。(争いのない事実、甲13)

オ 処分行政庁は、平成20年9月2日付けで、原告に対し、上記イの異議申立てをいずれも棄却する旨の決定をした。(争いのない事実、甲12)。

カ 原告は、平成20年9月10日付けで、国税不服審判所長に対し、本件課税処分につき、別表1-1及び1-2の各「審査請求」欄のとおり、審査請求をした。(争いのない事実、甲14)

キ 国税不服審判所長は、平成21年9月8日付けで、原告に対し、上記エ及びカの各審査請求に基づき、①平成15年9月課税期間の消費税等の課税標準及び税額等を、別表1-2の「裁決」欄及び「平成15年9月課税期間」欄のとおり認定し、平成15年9月課税期間消費税処分の一部(具体的な金額は以下のとおり)を取り消すとともに、②その余の審査請求をいずれも棄却する旨の裁決をした。(争いのない事実、甲15)

消費税本税の額 1万8800円

地方消費税本税の額 4700円

加算税の額 2000円

ク 原告は、平成22年2月25日、本件訴えを提起した。(顕著な事実)

(8) 本件訴えの審理経過等(顕著な事実)

ア 原告は、平成22年7月26日、当裁判所に対し、所持者を大阪国税局とする、第1令状及び第2令状(以下「本件令状」という。)の各請求書及びその添付資料の一切(以下「本件対象文書」という。)の提出を求める旨の文書提出命令の申立てをした(平成●●年(○○)第●●号文書提出命令の申立て事件)。

イ 原告は、平成24年2月16日、当裁判所に対し、上記アの申立てに係る文書の所持者を国とする旨を明らかにした。

ウ 原告は、平成24年2月16日、当裁判所に対し、所持者を大阪国税局長とする、本件対象文書の提出を求める旨の文書提出命令の申立てをした(平成●●年(○○)第●●号

文書提出命令の申立て事件)。

エ 当裁判所は、平成24年9月10日、上記ア及びウの申立てをいずれも却下する旨の決定(以下「本件文提却下決定」という。)をした。当裁判所は、その理由中で、国税査察官が平成20年6月末頃に本件対象文書(以下の①及び②の文書を除く。)の全てを誤って廃棄した事実を認定した。

① 国税査察官が作成した報告書(臨検搜索対象箇所の現場確認結果に関する報告書等) 32通

② 原告及び関係人に係る不動産登記簿謄本 8通

オ 原告は、平成24年9月12日、本件文提却下決定に対する即時抗告をした(大阪高等裁判所平成●●年(○○)第●●号文書提出命令申立却下決定に対する抗告事件)。

カ 大阪高等裁判所は、平成25年1月22日、上記オの即時抗告のうち一部(本件文提却下決定のうち証拠調べの必要性を欠くとした文書に係る部分)を却下し、その余を棄却する旨の決定をした。同裁判所は、その理由中で、本件文提却下決定と同様に、国税査察官が平成20年6月末頃に本件対象文書(上記エの①及び②の文書を除く。)の全てを誤って廃棄した事実を認定した。

キ 原告は、平成25年1月25日、上記カの決定に対し、特別抗告をする(最高裁判所平成●●年(○○)第●●号)とともに、抗告許可の申立てをした(大阪高等裁判所平成●●年(○○)第●●号)。

ク 大阪高等裁判所は、平成25年2月15日、上記キの抗告許可の申立てにつき、抗告を許可しない旨の決定をした。

ケ 最高裁判所は、平成25年4月19日、上記キの特別抗告を棄却する旨の決定をした。

4 被告が主張する課税の根拠

本件法人税及び本件消費税等につき、被告の主張する課税標準及び税額の計算は、別紙3「課税標準及び税額の計算(被告主張)」のとおりである。

5 主たる争点

以下では、本件青色取消処分並びに本件課税処分(本件法人税処分及び本件消費税処分)を併せて単に「本件各処分」という。

(1) 本件各処分関係(手続的違法)【争点1】

ア 臨検搜索差押の違法【争点1-1】

(ア) 第1臨検搜索差押及び第2臨検搜索差押(以下これらを併せて「本件臨検搜索差押」という。)は違法であるか。また、被告が本件臨検搜索差押の資料を廃棄したことにより、民訴法224条2項又は3項に基づき、上記違法に係る事実が認められるか。【争点1-1-1】

(イ) 本件臨検搜索差押が違法であった場合に、本件各処分は、本件臨検搜索差押に基づくものとして違法となるか。【争点1-1-2】

イ 本件各処分は、本件臨検搜索差押により収集された証拠に基づいてされたことを理由に、処分行政庁が自ら調査したところに基づいてされていないものとして、通則法24条から27条までに違反するか。【争点1-2】

ウ 本件各処分は、本件臨検搜索差押により収集された証拠に基づくことを理由に、違法であるか。【争点1-3】

エ 本件各処分は、処分通知書に大阪国税局職員の調査に基づいてされた旨が記載されていないことを理由に、理由の附記（通則法 28 条 2 項、3 項）を欠く違法なものであるか。
[争点 1-4]

(2) 本件青色取消処分関係（実体的違法）【争点 2】

原告は、平成 16 年 9 月期に係る原告の帳簿書類に、取引の全部又は一部を「隠ぺいし又は仮装して」（法人税法 127 条 1 項 3 号）記載したか。

(3) 本件法人税処分関係【争点 3】

ア 手続的違法（本税・加算税共通）[争点 3-1]

本件法人税処分（ただし、平成 15 年 9 月期法人税処分を除く。）は、理由の附記（法人税法 130 条 2 項、通則法 28 条 2 項）を欠く違法なものであるか。

イ 実体的違法（本税・加算税共通）

(ア) 販売費等への該当性 [争点 3-2]

a 主位的争点 [争点 3-2-1]

本件外注費等は、原告の「損金」である「販売費、一般管理費その他の費用」（法人税法 22 条 3 項 2 号）に当たるか。具体的には、〇は、平成 15 年 9 月期から平成 17 年 9 月期にかけての当時、原告から独立した事業体として存在していたか。

b 予備的争点 [争点 3-2-2]

平成 15 年 9 月期から平成 17 年 9 月期までの間において、原告の「損金」である「販売費、一般管理費その他の費用」（法人税法 22 条 3 項 2 号）の額はいくらか。具体的には、以下の①ないし⑤の支出のうち、「損金」に当たるのはいくらか。また、以下の①及び②については、その金額を推計することができるか。

① 宰領の外注費

② 献茶婦の外注費

③ 遺体の搬送及び処置（以下「遺体搬送等」という。）の外注費

④ 紹介料

⑤ プリンター等の購入費

(イ) 交際費等への該当性 [争点 3-3]

a 本件払販費の全部又は一部は、「損金」の額に算入されない「交際費等」（措置法 61 条の 4 第 1 項）等に当たるか。その場合、その額はいくらか。[争点 3-3-1]

b 上記 a に係る被告の主張のうち原処分（本件法人税処分）で主張していなかったものは、時機に後れた攻撃防御方法として、行政事件訴訟法（以下「行訴法」という。）7 条、民訴法 157 条 1 項に基づき、却下されるべきか。[争点 3-3-2]

ウ 実体的違法（加算税固有）[争点 3-4]

原告は、本件外注費等を総勘定元帳に計上したことにより、平成 15 年 9 月期から平成 17 年 9 月期までの「損金」に係る事実（上記イ（ア））を、「隠ぺい」し又は「仮装」した（通則法 68 条 1 項）か。

(4) 本件消費税処分関係【争点 4】

ア 手続的違法（本税・加算税共通）[争点 4-1]

本件消費税処分は、理由の附記（通則法 28 条 2 項、3 項）を欠く違法なものであるか。

イ 実体的違法（本税・加算税共通）[争点 4-2]

本件外注費等は、原告の「課税仕入れ」（消費税法30条1項）に当たるか。具体的には、①〇は、平成15年9月課税期間から平成17年9月課税期間にかけての当時、原告から独立した事業体として存在していたか、②そうでないとしても、本件外注費等は、その全部又は一部が第三者に支払われたものとして、原告の「課税仕入れ」に当たるか。

ウ 実体的違法（加算税固有）[争点4-3]

原告は、本件外注費等を総勘定元帳に計上したことにより、平成15年9月課税期間から平成17年9月課税期間までの「課税仕入れ」に係る事実（上記イ）を、「隠ぺい」し又は「仮装」した（通則法68条1項）か。

第3 主たる争点に対する当事者の主張

1 争点1-1-1（本件臨検搜索差押の違法性）について

(1) 原告の主張

本件臨検搜索差押は違法である。

ア 原告に対する犯罪嫌疑の不存在

本件臨検搜索差押は、原告に犯則嫌疑が存在しないにもかかわらず、査察官において、原告には二重帳簿による売上除外又はいわゆる「たまり」が存在するなど邪推したことにより、実施された。

このことは、本件臨検搜索差押の後、①大阪国税局長が原告を犯則嫌疑者として告発することができなかったこと、②査察官が、本件臨検搜索差押から2年すら経過していない時点（保存期間内）で、本件令状の請求に係る疎明資料のほとんど（犯則嫌疑の存在及び本件臨検搜索差押の必要性を判断するために必要な疎明資料については全て）を廃棄するという証拠隠滅に及んだことから明らかである。

イ 真実擬制

上記アの事実に加え、被告は、本件対象文書に係る文書提出命令の申立てがされた段階で直ちに、その廃棄の事実を主張しなかった（民訴法223条6項に基づく提示の可能性が明らかになった段階に至って、突如その旨の主張を始めた）ことなどからすれば、本件対象文書を故意に廃棄し、もって「相手方の使用を妨げる目的で提出の義務がある文書を滅失させ」（民訴法224条2項）たものというべきである。

また、民訴法224条2項にいう「その他これを使用することができないようにしたとき」とは、文書の使用不能につき重大な過失があった場合を含む上、同項は、文書の保存に過失があるために使用不能となった場合にも適用される。

そうすると、仮に被告の主張するとおり査察官が誤って本件対象文書を廃棄していたとしても、①本件対象文書が他の書類から判然と区別される形式で保存されていたことに加え、②本件対象文書が法令により保存義務のある文書であって、当該廃棄がその保存期間（5年間）の経過する前に、しかも、本件法人税処分及び本件消費税処分がされた翌日にされたことからすれば、被告は、少なくとも重大な過失により、本件対象文書を使用できないようにしたものと認められる。

以上によれば、民訴法224条2項又は3項に基づき、本件臨検搜索差押は違法というべきである。

ウ 小括

したがって、本件臨検搜索差押は違法というべきである。

(2) 被告の主張

本件臨検搜索差押は違法でない。

ア 原告に対する犯則嫌疑の存在

犯則調査である臨検、搜索又は差押を行うに当たり、収税官吏が抱くべき心証の程度は、当該調査の時点において、犯則事実が一応存在するとの嫌疑で足りる。

しかるところ、査察官は、本件臨検搜索差押の当時、①平成13年に行った税務調査により、原告が平成10年9月期から平成12年9月期まで、多額の所得金額を過少に申告していたことが判明したこと、②原告の確定申告書に記載された平成15年9月期から平成17年9月期までの所得金額が、上記①で判明した所得金額から著しく減少していたこと、③原告の営業利益率が他の業者（阪神地区で営業する葬祭業者で売上金額が原告と同程度のもの）のそれと比較して極めて低いことなどから、原告が売上除外又は仮装の原価の計上により所得金額を過少に申告し、多額の法人税の納付を免れている犯則事実が一応存在するとの疑いを抱いていた。この査察官の判断が合理的であることは、査察官の請求に基づき、裁判官が本件令状を発付したことからも裏付けられる。

この点、結果的に大阪国税局長が原告を犯則嫌疑者として告発することができたか否かは、本件臨検搜索差押当時における犯則嫌疑の有無には影響しない。なお、同局長は、原告の犯則行為に深く関与していると目された経理担当者（丙）がその後に死亡したこともあり、その全容を解明することが困難になったため、告発しなかったにすぎない。

イ 本件臨検搜索差押の適法性

上記アのとおり、本件臨検搜索差押の当時、原告に犯則嫌疑が存在した以上、本件臨検搜索差押は適法である。

この点、本件文提却下決定で認定されたとおり、査察官は、本件対象文書を誤って廃棄したにすぎず、本件臨検搜索差押が違法である事実を隠ぺいするため同文書を意図的に廃棄したのではない。

ウ 真実擬制の不適用

民訴法224条2項及び3項は、当事者が、書証として用いることを妨害する意図で、提出の義務がある文書を意図的に滅失させるなどした場合に、相手方の主張を真実と認めることができる旨を定めた規定である。したがって、当事者が過失により当該文書を滅失させた場合には、同各項の適用はない。

しかるところ、上記イのとおり、査察官は、本件対象文書を誤って廃棄したにすぎず、原告が書証として使用することを妨げる目的で意図的にこれを滅失していない。

したがって、民訴法224条2項及び3項に基づき、本件臨検搜索差押の違法に関する原告の主張を認めることはできない。

エ 小括

以上によれば、本件臨検搜索差押は違法でない。

2 争点1-1-2（本件臨検搜索差押の違法による本件各処分 of 違法の有無）について

(1) 原告の主張

上記1(1)のとおり、本件臨検搜索差押は違法であるところ、調査権の行使に違法がある場合には、当該調査を前提にされた課税処分も違法となる。

したがって、本件各処分は、本件臨検搜索差押の違法を理由として、違法というべきであ

る。

(2) 被告の主張

上記1(2)のとおり、本件臨検捜索差押が違法でない以上、その違法を理由として本件各処分が違法であるとはいえない。

3 争点1-2(通則法24条以下違反の有無)について

(1) 原告の主張

国税査察官が行う犯則調査は、通則法24条から27条までにいう「調査」には当たらない。しかるところ、本件各処分については、大阪国税局(査察官)が、本件臨検捜索差押を通じ、原告の帳簿等の資料の収集及び分析(証拠の評価及び経験則の適用を通じた処分要件の認定)等の一切の調査を行ったのであり、処分行政庁は何らの調査もしていない。

この点、上記「調査」が、課税庁の内部において、既に収集した資料を基礎として、正当な課税標準及び納付すべき税額を求め、これが申告と一致しているか否かを確認する作業を含むとしても、本件各処分については、処分行政庁の内部においてそのような作業がされた形跡すら認められない。

以上のとおり、本件各処分は、処分行政庁の調査に基づくものではなく、通則法24条から27条までに違反する。

(2) 被告の主張

通則法24条にいう「調査」とは、申告に係る事項が正しいかどうかを判定するための調査であり、課税庁の内部において、既に収集した資料を基礎として正当な課税標準を求める作業を含むと解される。

そうすると、処分行政庁が本件臨検捜索差押により収集された資料に基づき、本件法人税及び本件消費税等の税額を計算し、本件各処分に係る処分要件の有無を確認したことは、通則法24条にいう「調査」に当たると認められる。

したがって、本件各処分は、処分行政庁の調査に基づくものであって、通則法24条から27条までに違反しない。

4 争点1-3(本件臨検捜索差押に係る証拠に基づくことによる違法の有無)について

(1) 原告の主張

本件各処分は、本件臨検捜索差押により収集された証拠に基づくことを理由に、違法なものである。

ア 通則法24条から27条までにいう「調査」の意義

犯則法上の調査と個別の租税実体法(所得税法、法人税法等)上の調査は、①前者が犯則事件の通告処分又は告発を行うことを目的とするのに対し、後者が適正な課税処分を行うことを目的とするものであり、また、②前者が強制調査を許容しているのに対し、後者はあくまで被調査者の同意を前提とする任意調査である。

そうすると、両者は明確に区別されなければならない(法人税法156条参照)、納税義務を確定する目的で犯則法上の調査を行うことは、適正手続の観点(憲法31条、29条1項)から許されない。

したがって、通則法24条から27条にいう「調査」には、犯則法上の調査により発見、収集された資料に基づく調査は含まれないと解すべきである。

イ 本件各処分における「調査」の有無

上記3（1）のとおり、本件各処分は、本件臨検捜索差押により収集された証拠のみに基づいてされたものであるから、通則法24条から27条までにいう「調査」があったとはいえない。

この点、最高裁昭和63年3月31日第一小法廷判決・裁判集民事153号643頁（以下「昭和63年最判」という。）は、収税官吏が犯則嫌疑者に対し犯則法に基づく調査を行った場合において、課税庁が、当該調査により収集された資料を、当該嫌疑者に対する課税処分及び青色申告の承認を取り消す処分を行うために利用することは許されるとしている。

しかし、昭和63年最判は、犯則法に基づく調査が行われる前に課税庁が自ら調査を行っていた事案における判断であって、犯則法に基づく調査（本件臨検捜索差押）のみに基づいて本件各処分をした本件とは事案を異にするから、その射程は本件には及ばないというべきである。

（2）被告の主張

上記3（2）のとおり、処分行政庁は、本件各処分を行うため、本件臨検捜索差押により収集された資料を利用した。

もっとも、収税官吏が犯則嫌疑者に対し犯則法に基づく調査を行った場合において、課税庁が、当該調査により収集された資料を、当該嫌疑者に対する課税処分及び青色申告の承認を取り消す処分を行うために利用することは許される（昭和63年最判）。このように解すべきことは、犯則嫌疑者と他の納税者との間の公平な取扱いを確保する観点からも、合理的である。

したがって、本件各処分は、本件臨検捜索差押により収集された証拠に基づくことを理由に、違法なものであるとはいえない。

5 争点1－4（査察官の調査に係る記載を欠く違法の有無）について

（1）原告の主張

本件各処分は、処分通知書に大阪国税局職員の調査に基づいてされた旨が記載されていないことを理由に、理由の附記（通則法28条2項、3項）を欠く違法なものである。

ア 通則法28条2項及び3項の解釈

通則法28条2項及び3項の趣旨は、通則法27条に基づく調査が行われた場合には、更正又は決定を通知する際に、当該調査の主体を明らかにすることにより、当該調査が適正に行われたことを担保するとともに、通則法75条2項所定の不服申立先を明らかにすることにある。

ところで、通則法75条2項1号は、税務署長がした課税処分であっても、その処分に係る事項に関する調査が国税局の職員によって担当された場合には、調査を担当していない税務署長に対して不服申立てをしても実質的に意味がなく、また、税務署長に上級庁である国税局長に所属する職員の調査結果に反する判断を期待することは事実上できず、処分庁に再度の判断をさせるという不服申立ての趣旨が没却されることから、当該職員の所属する国税局長に対する不服申立てを認めたものである。このような同号の趣旨からすると、同号にいう「国税局の当該職員」とは、国税局に置かれる国税調査官のみならず国税査察官を含むと解すべきである。

しかるところ、上記各規定を一体的に解釈すれば、通則法28条2項及び3項にいう

「前条の調査」（通則法 27 条にいう「国税局の当該職員の調査」）は、国税調査官のみならず国税査察官による調査を含むと解すべきである。

イ 本件各処分における附記の要否

上記 3（1）のとおり、本件各処分は、査察官の調査（本件臨検捜索差押により収集された資料の分析）のみに基づいてしたものであるから、上記アによれば、本件各処分に係る処分通知書には、大阪国税局職員の調査に基づいてされた旨を附記することを要すると解すべきである。

したがって、本件各処分は、処分通知書に大阪国税局職員の調査に基づいてされた旨が記載されていないため、通則法 28 条 2 項及び 3 項の定める理由の附記を欠くというべきである。

(2) 被告の主張

本件各処分は、処分通知書に大阪国税局職員の調査に基づいてされた旨が記載されていないことを理由に、理由の附記（通則法 28 条 2 項、3 項）を欠く違法なものであるとはいえない。

ア 通則法 28 条 2 項及び 3 項の解釈

通則法 28 条 2 項及び 3 項が、同法 27 条の調査に基づく場合にその旨の附記を求めた趣旨は、税務署長ではなく国税庁長官又は国税局長に対する異議申立て（通則法 75 条 2 項）ができることに鑑み、その便宜のために、国税局等の職員の調査があったことを示すことにある。この点、当該異議申立てができるのは、質問検査権（法人税法 153 条等）を有する国税庁又は国税局の職員（例えば、各国税局の調査査察部、調査部又は課税部等に置かれる国税調査官又は国税実査官）が、当該質問検査権を行使して課税標準の調査及び検査を行い、これに基づいて処分がされた場合である。

しかるところ、国税庁又は国税局の国税査察官が行う調査は、上記質問検査権に基づく課税標準の調査又は検査ではなく、犯則法に基づく犯則調査であるから、通則法 27 条にいう「調査」には該当しない。

したがって、税務署長が、国税庁又は国税局の国税査察官が行った犯則調査において収集された資料に基づき、自ら課税標準の調査及び検査を行って処分をした場合には、当該処分にその旨を附記する必要はない。

イ 本件各処分における附記の要否

上記 3（2）のとおり、本件各処分は、大阪国税局の職員が質問検査権を行使して行った調査に基づいてしたものではなく、処分行政庁が査察官による犯則調査で収集された資料に基づいてしたものであるから、本件各処分に係る処分通知書には、大阪国税局職員の調査に基づいてされた旨を附記することを要しないと解すべきである。

したがって、本件各処分は、処分通知書に大阪国税局職員の調査に基づいてされた旨が記載されていないことを理由に、通則法 28 条 2 項及び 3 項の定める理由の附記を欠くとはいえない。

6 争点 3-1（本件法人税処分の理由不備の有無）について

(1) 原告の主張

平成 16 年 9 月期法人税処分及び平成 17 年 9 月期法人税処分は、青色申告書に係る法人税の更正処分であったから、法人税法 130 条 2 項により、その理由を付記しなければなら

なかったにもかかわらず、その理由が付記されていない。

したがって、上記各処分は、理由の付記を欠く違法なものである。

(2) 被告の主張

本件法人税処分がされた当時、青色申告書に係る法人税の更正処分にはその理由を付記しなければならなかった（法人税法130条2項）が、それ以外の申告書に係る法人税の更正処分にはその理由を付記する必要はなかった（通則法28条2項、74条の2参照）。

しかるところ、原告が平成20年4月1日付けで本件青色取消処分を受けたことにより、原告の平成16年9月期及び平成17年9月期に係る法人税の確定申告書は、青色申告書以外の申告書とみなされるから、平成20年6月26日付けでされた本件法人税処分（平成15年9月期～平成17年9月期の法人税の更正処分等）は、いずれも青色申告書以外の申告書に係るものとなる。そうすると、本件法人税処分については、法人税法130条2項に基づき、その理由を付記する必要はなかった。

したがって、本件法人税処分は、理由の付記を欠く違法なものであるとはいえない。

7 争点3-2-1（本件外注費等の損金該当性）について

(1) 被告の主張

○は原告から独立した事業体として存在していなかったから、本件外注費等は原告の「損金」に当たらない。

ア ○の外形

商業登記簿上、商号に「○」という名称を含むとともに、神戸市兵庫区●●（○名義で作成された領収証に記載されているその所在地）又は同区●●（原告の本店所在地）を本店所在地とする法人は存在しない（乙26）。

平成15年1月1日から平成18年12月31日までの間において、○名義で法人税の確定申告書が提出され、又はその代表者である戊名義で所得税の確定申告書が提出された事実はない。

戊以外に○の代表者と考えられる人物は見当たらないところ、戊は、自己が○の代表者とされていることにつき、原告（代表取締役の甲）の依頼で名前を貸したにすぎない旨を供述している（乙7）。

○には専用の電話機はなかった（乙13）。また、平成18年10月当時、原告のF支店の1階扉には「J」、「TEL b」と表示されていた（乙104）が、この電話番号は、原告の本店の代表電話番号である（乙1、2）。

以上を併せ考えれば、○は、原告から独立した事業体としての外形を有していない。

イ ○の営業実態の不存在

原告のF支店は、神戸市兵庫区に所在し、少なくとも2名の従業員（d、e）がおり、原告の業務のうち葬儀で使用する備品（テント、椅子等）の手配を行っていた。他方、○は、上記場所に所在し、上記dの指示により葬儀会場への備品の搬出入及び設置等の業務を行っていたものとされている（乙14）。そうすると、○は、原告のF支店と所在地、業務内容及び従業員等がほぼ同一であり、同支店と実質的に同一の店舗を指すものと認められる。

○の従業員の給与及び小口現金等は原告の本店から支給され、同従業員の使用する携帯電話の料金は原告が支払う（乙20～22）など、○の経費は全て原告が負担していた。

そうすると、Oは、原告の単なる一部署にすぎず、実質的に原告から独立して事業を行っていたとは認められない。

ウ Oの設立に至る経緯について

原告は、Oの設立に至る経緯につき、Jがその所有するテント等の備品の保管場所を確保するため、代表取締役である丁の所有する倉庫にこれらを保管していたものの、同人との間で上記倉庫の賃料をめぐる争いが生じたことから、Jと袂を分かち、Oに業務委託をするとともに、上記備品をOのものとした旨を主張する。

しかし、上記主張の内容からすると、上記備品の所有者は、Jではなく、原告と認めるのが合理的である。そうすると、Jは、独立の資産を有しておらず、原告の意思決定のみに基づいてその業務が行われていたというべきである。

甲の供述によっても、Oは、その前身であるJ（有限会社L及び有限会社J）も含め、独立の資産を有しておらず、原告の意思決定のみに基づいてその業務が行われていたというべきである。また、乙の証言によると、原告とOの間では特に理由なく従業員の異動が可能であった。

以上からすると、Jは独立した事業体としての実体があったとは認め難いから、その業務を引き継いだとされるOも、これと同様であったというべきである。

エ Oによる宰領の手配等の不存在

Oと外部業者との間における宰領等の請求書及び領収証といった、Oが外注業務を行う上で当然存在しているはずの書類等が存在していない。甲及び乙の供述を前提としても、原告と外部業者との間で、直接、宰領等の手配に係る業務の依頼及び報酬の支払がされていたことは認められるとしても、Oが原告から上記業務を委託され、その手配を行っていたと認められる余地はない。

仮にOが独立した事業体として原告から業務委託を受けていたとすれば、Oは、利益を確保するため、原告から支払われる外注費より低額で外部業者に発注しなければならない。しかるに、原告の主張によれば、原告がOに支払った外注費と、Oが外部業者に支払った費用（原告が立替払をした費用）が同額となり、利益を確保することができない。

以上によれば、Oが、原告から独立した組織として、宰領等の手配等に係る業務を行っていたとは認められない。

オ 小括

以上によれば、Oは、外形的にも実質的にも、原告から独立した事業体としての実体は認められず、原告宛ての領収証等の書類を必要としない宰領及び献茶婦に係る費用について、架空の外注費を計上するためのダミー会社であったものと認められる。

したがって、本件外注費等（平成15年9月期は2億2561万2150円、平成16年9月期は1億9749万4500円、平成17年9月期は1億8757万3200円）は、架空のものであって、原告の損金に当たらない。

(2) 原告の主張

Oは原告から独立した事業体として存在していたから、本件外注費等は原告の「損金」に当たる。

ア Oの設立に至る経緯等（事業体の変遷）

原告は、平成6年の税務調査の際に、兵庫税務署の職員から、宰領等に対する支払につ

き源泉徴収をすべき義務がある旨を指摘された（実際にはこの指摘は誤りであった。）。原告にとって、上記源泉徴収をしなければならないとすれば、宰領等の手取金額を減少させ、必要な人材を適時に確保できないこととなる。そのため、原告は、やむを得ず、宰領、献茶婦及び遺体搬送処置の手配を行う業務（以下「本件業務」という。）を別の事業体に委託することとした。

本件業務は、以下の事業体が担うこととなった。

① 平成6年半ば～平成8年7月 J（当時の商号は有限会社L）

原告は、平成6年半ば頃から、Jに対して本件業務を委託するようになった。そして、Jは、更に他の業者に対し、宰領及び献茶婦の手配を依頼していた。また、Jは、これ以外に、テント、椅子、ストーブ及び扇風機といった、自己の営業用資産を徐々に充実させていった。

② 平成8年7月～平成10年4月 J（当時の商号は有限会社J）

Jは、平成7年1月に阪神淡路大震災で被災し、営業用資産の保管場所に困るとともに、テント設営等のための人手を集めにくくなった。そこで、Jの経営が、これらの能力を有する丁に任されることとなり、平成9年3月24日、丁がその代表取締役役に就任した。

原告は、平成8年10月以降も引き続き、Jに対し、本件業務を外注し、その費用を支払っていた。Jは、約15名の従業員を有していた。

③ 平成10年4月～平成18年3月 O

原告は、しばらくの間、Jと良好な関係を保っていたが、J（代表取締役の丁）は、平成10年4月までに、原告に対し、当初の4倍近い金額（月額80万円）のプレハブ賃料を要求するようになった。

そこで、原告は、Jと袂を分かつこととし、F支店に併設したOに本件業務を移し、戊にその代表者に就任してもらった。JからOに対しては、従業員が移籍するとともに、テント等の資産も移転された。この点、Jにおいては、甲が全ての社員権を有しており、上記の移転につき同意する旨の社員総会の決議があったといえるから、本件業務の移転は営業譲渡としても有効である。

これにより、平成10年5月以降、Jは休眠状態になった。

Oは、本件業務の外に、原告に運転手を出向させる業務、原告の自動車に係る車検を行うなどの業務も行っていた。

④ 平成18年4月～ 本件組合

Oの代表の戊は、平成17年3月、交通事故に遭って入院を余儀なくされた上、平成18年3月の退院後も、思うように動けなくなった。そこで、Oから本件業務を引き継ぐため、本件組合が設立された。そして、本件組合は、同年4月以降から現在まで、実際に本件業務を行っている。

イ Oの事業体としての実在性

上記アのとおり、平成6年半ば以降、担い手の名称ないし組織形態こそ変遷しているものの、一貫して本件業務を行う事業体が存在していたことは明らかである。また、Oは、本件業務以外の業務も行っていた。

Oは、原告に対し、本件業務に関し、戊名義の印鑑を押捺した請求書及び納品書を発行

している（甲19、20）。

○は、「○・戊」名義の預金口座（○口座）を開設した上、同口座から原告に対して事務所の賃料（月額30万円）を送金していた。また、○は、原告から独立して、テント等の資産を保有していた。

○は、兵庫労働局に対し、雇用保険適用事業所設置届を提出した上、従業員6名分の雇用保険を納付していた（甲24の1）。そして、○の従業員は、その退職時又は○の閉鎖（本件組合への組織変更）時に、失業保険を受給した（甲24の2～5）。

○の経理は、戊が経理等に明るくなかったため、原告の従業員（経理担当の丙）が行っていたにすぎない（すなわち、○は、経理事務を原告に外注していた。）。また、○の従業員の携帯電話料金を原告が支払っていたのは、原告が、外注先である○と直接連絡をとりやすくするという便宜のため、その従業員に対し、自己の契約する携帯電話を貸与していたからにすぎない。

○の事務所扉には、「○」と記載され（甲60、61）、原告から独立した事業体としての表示がされていた。

以上のとおり、○は、その設立の経緯及び外形（物的及び人的設備）のいずれに照らしても、事業体として存在していたことは明らかである。この点、関係者の報告書又は顛末書等（乙7～10、13～17）は、信用することができず、又は○の存在を否定するに足るものではない。

ウ 小括

したがって、本件外注費等（平成15年9月期は2億2561万2150円、平成16年9月期は1億9749万4500円、平成17年9月期は1億8757万3200円）は、原告の損金に当たる。

8 争点3-2-2-①（宰領の外注費に係る損金額）について

（1）被告の主張

原告の宰領に係る外注費の支出のうち「損金」に当たる額は、推計により、以下の金額である。

平成15年9月期	3100万8069円
平成16年9月期	2178万8335円
平成17年9月期	2540万8772円

ア 推計の必要性

推計による課税が許される（推計の必要性が認められる）のは、①納税者が帳簿書類を備え付けておらず、収支の状況を直接資料によって明らかにできないこと（帳簿書類の不備）、②納税者が一応帳簿書類を備え付けているが、二重帳簿が作成されているなど、その内容が不正確で信頼性に乏しいこと（帳簿書類の不備）、③納税者又はその取引関係者が調査に協力しないため直接資料が入手できないこと（調査非協力）等の事由により、実額の把握が不可能又は著しく困難な場合である。

これを本件についてみると、査察官が本件臨検捜索差押により把握した人件費に係る資料（例えば、○名義の原告宛て領収証及び納品書、人件費等の内容が記載されたメモ、金銭出納帳）は、その作成日付に照らすと、平成15年9月期から平成17年9月期までの間、恒常的に作成されていたものとはいえない。

また、上記資料及び原告の提出した資料（甲A～甲G）は、いずれも、原告の内部又は原告とOとの間で作成されていた書類であって、原告と各外注先の宰領との個々の取引内容等を裏付けるものではなく、原告と各外注先の宰領との間の個々の取引の具体的な内容を認定し得る資料ではない。乙も、宰領に係る外注費の具体的な金額を確認できる書類はない旨を供述している。

そうすると、原告の所得金額を算定するに当たり、宰領に係る外注費を実額で認定することはできないから、これを推計により算定する必要性が認められる。

イ 推計方法

平成14年10月ないし平成17年9月当時、Pクラブに所属する宰領は、Pに対し、紹介手数料として、原告から受領した日当に相当する額（原告から受領した金額（宰領業務の対価）から交通費等の実費に相当する額を控除した金額）に3ないし4%を乗じた金額を支払っていた（乙8、9、64、66、証人R）。そして、上記宰領のうちRとSは、その当時、原告専属の宰領として、Pクラブが原告から請け負った葬儀の約8割（平均割合は82.6%）を行っていた（甲A、乙67、68）上、Pの管理する預金口座（f名義、g名義）に振り込む方法により、上記手数料を支払っていた（乙9、64、66）。

そこで、平成15年9月期から平成17年9月期までの宰領に係る外注費の額を、次の方法で推計する（以下「紹介手数料に基づく推計方法」という。）。

① RとSに対する外注費の算定（別表3-1①～③）

上記預金口座に振り込まれたRとSの紹介手数料の額を手数料率4%で割り戻した金額に、交通費等の実費分（Rが受領した平成18年1月分の報酬に占める実費の割合3.1%）を加算することにより、両者に対する外注費の額を算定する（別表3-2、3-3）。

② 平均外注費の額の算定（別表3-1⑧）

上記①の総額を、RとSが原告から請け負った葬儀件数（別表3-1④及び⑤の合計）で除することにより、原告が両者に支払った1回の葬儀当たりの外注費の額を算定する。

③ 宰領に係る外注費の総額の推計（別表3-1⑨）

上記②の額に、原告が宰領を外注した葬儀件数（別表3-1④～⑦）を乗じることにより、宰領に係る外注費の総額を推計する。

ウ 推計方法の合理性

所得の推計の方法は、①推計の基礎事実が確実に把握されていること（資料の正確性）、②当該具体的事案に最も適切なものが選択されていること（推計方法選択の合理性）、③選択された具体的な方法ができるだけ真実の所得に近似した数値を算出し得る客観的なものであること（具体的推計方法の合理性）により、合理的なものである必要がある。もっとも、所得の推計は、実額による所得把握ができない場合において、限られた間接資料によって所得を推定するという性質上、一応の合理性が認められれば足り、他の推計方法による方が実額により近似することが証明されない限り、課税庁の推計方法の合理性を肯定し得る。

これを紹介手数料に基づく推計方法についてみると、①Pクラブに所属する宰領がPに支払った紹介手数料の額は、同人の管理する預金口座の各預入明細の記載から正確に把握

されている。また、②当該方法は、実際に原告から宰領業務の対価を受領したRとSがPに支払った紹介手数料の額に基づくところ、Pクラブが原告から請け負った葬儀件数の約8割を上記両名が請け負っている事情を併せ考えれば、最も適切な推計方法である。さらに、③RとSが原告の専属の外注先であるから、両者がPに支払った紹介手数料の原資は原告から受領した宰領業務の報酬であるといえることに加え、上記②の点を併せ考えれば、当該方法は、原告の実態に即した最も適正なものであり、経験則上できる限り真実の所得に近似した数値が算出し得る客観的なものであるといえる。

したがって、紹介手数料に基づく推計方法は、合理的なものといえることができる。

エ 原告の主張する算定方法の不合理性

(ア) 宰領の外注件数の算定方法

原告は、①原始簿（甲A）の「通夜式場」欄に時間が記載されている場合には葬儀と通夜式の双方が行われ、これが記載されていない場合には葬儀のみが行われたことを意味するところ、前者の場合には延べ2人の宰領が、後者の場合には1人のみの宰領が入ったこととなり、②原始簿の「通夜式場」欄に時間が記載され、かつ、「宰領」欄に外注先名が記載された場合には、葬儀と通夜式の宰領をいずれも外注先が行ったこととなるから、これらを前提に、葬儀及び通夜式の宰領及び祭壇飾りに係る外注費の額を計算すべきである旨を主張する。

この点、上記①については、原始簿の「通夜式場」欄に時間の記載がある場合には、葬儀と通夜式の双方が行われたと認められる。

しかし、上記②については、通夜式の宰領を原告の従業員が務める一方、葬儀の宰領を外注先が務める場合も十分に想定される（甲A14-10-2、同12、同23、同28参照）から、葬儀の宰領を外注先が務めた場合において、当然に当該外注先が通夜式の宰領も務めたとはいえない。

(イ) 祭壇飾りの外注件数の算定方法

原告は、原始簿（甲A）の「係員」欄に記載された氏名が祭壇飾りを担当した者の氏名であることを前提に、当該記載に基づき外注先が祭壇飾りを行った件数を算定した上、これに日当（単価3万7000円）を乗じることにより、宰領（祭壇飾りを行った者）に係る外注費の額を算定すべきである旨を主張する。

しかし、原始簿の「係員」欄に記載されている氏名が祭壇飾りを担当した者の氏名であることを示す証拠はない。また、同欄には複数の氏名が記載されている場合が大半であること、そもそも同欄が空欄であるものもある（甲A14-10-37参照）ことからすると、同欄の記載によって祭壇飾りを担当した者を特定することは困難である。

加えて、上記主張はRの供述（甲29）に依拠するところ、同供述は、手帳という客観的な証拠の裏付けのある犯則調査における供述（乙9）を不合理に翻したものであって、信用することはできない。

(ウ) 他の事業年度との比準による算定方法

原告は、平成8年9月期から平成14年9月期までの決算報告書及び総勘定元帳等に基づき、各事業年度における売上金額に占める外注費の額の比率の平均値を算定し、それを平成15年9月期から平成17年9月期までの売上金額に乗ずることにより、これらの事業年度における外注費の額を推計すべきである旨を主張する。

しかし、上記帳簿の記載は、何ら原始資料による裏付けがなく（法人税法施行規則59条1項3号、67条1項1号参照）、信用することができない。また、上記帳簿のうち平成10年9月期から平成12年9月期までの分は、原告に対する当該事業年度の課税処分の取消訴訟において、裁判所により信用できないと判断されている（乙77～79）。

したがって、原告の主張する上記の推計方法は、正確な資料に基づいて算定されたものとはいえず、合理性を認めることはできない。

(エ) まとめ

したがって、原告が主張する率領に係る外注費の算定方法ないし推計方法は、合理性を欠くものとして採用することができない。

オ 小括

したがって、原告の率領に係る外注費の支出のうち損金に当たる額は、紹介手数料に基づく推計方法により、別表3-1⑨のとおり、平成15年9月期が3100万8069円、平成16年9月期が2178万8335円、平成17年9月期が2540万8772円と認められる。

(2) 原告の主張

原告の率領に係る外注費の支出のうち「損金」に当たる額は、実額で、以下の金額である。

平成15年9月期	5291万0000円
平成16年9月期	3492万8000円
平成17年9月期	3966万4000円

ア 推計の必要性の欠如

被告は、平成15年9月期から平成17年9月期までの原告の帳簿等の直接資料が完全には揃っておらず、存在する資料の内容も正確性を欠き信用することができないとして、原告が支払った率領に係る外注費の金額につき、その実額を直接資料により把握することが不可能又は著しく困難であった旨を主張する。

しかし、本件臨検捜索差押により原告から収集した資料の中に、平成15年9月期から平成17年9月期の全期間にわたる総勘定元帳及び現金出納帳が存在していたことからすれば、原告に帳簿書類が存在したことは明らかである。

そして、被告は、原告の外注費については上記のとおり主張しているものの、それ以外の全ての収入及び経費については、帳簿等の直接資料に基づいて実額を把握している。また、処分行政庁は、本件消費税処分において、帳簿の不存在又は不備を理由に仕入税額控除を否認していない（甲12参照）。

したがって、原告が支払った率領に係る外注費の金額につき、推計の必要があるとはいえない。

イ 被告主張の推計方法の不合理性

被告は、Rの手帳に記載された紹介手数料の金額に基づき、原告の率領に係る外注費の金額を推計する方法として、紹介手数料に基づく推計方法が合理的である旨を主張する。

しかし、原告の率領に係る外注費の金額は、後記ウ以下のとおりであることに加え、上記手帳の記載は、正確なものでなく（甲29）、葬儀業界の経験則にもそごする（甲40、乙61、62）ものである。

したがって、紹介手数料に基づく推計方法は、合理性を欠くというべきである。

ウ 外注費（実額）の算定方法

（ア）宰領が行う業務

宰領は、1回の葬儀につき1名が必要である。

宰領の業務は、大きく分けて、①祭壇飾り（式場の幕を張ったり祭壇を組み立てたりするなど、通夜式又は本葬儀に必要な準備を整える作業）、②通夜式の進行、③本葬儀の進行の3つである。

祭壇飾りは宰領以外の係員が行うこともあるが、通夜式及び本葬儀の進行は必ず宰領が行う。

宰領の業務は、住職及び施主との打ち合わせがあり、地域や宗派によって葬儀の進め方にかかなりの違いがあるため、相当高度な専門的知識が必要であることに加え、繁閑の差も激しいものである。そのため、原告は、宰領として、自己の従業員のみならず外部業者を利用していた。

（イ）宰領の人数

a 宰領が入らない葬儀

①福祉葬（生活保護の受給者が死亡した場合に、福祉事務所が喪主となる葬儀）及び②規格葬儀（祭壇、式進行、表の飾り付け、受付所及び献茶のいずれもない最低ランクの葬儀）には、宰領が全く入らない。

b 宰領が入る葬儀

上記 a 以外の葬儀においては、祭壇飾り、通夜式の進行及び本葬儀の進行のそれぞれに宰領が入るため、延べ人数は3名となる（甲28、29、32）。

ただし、上記（ア）のとおり、祭壇飾りに宰領が入らない場合には、延べ人数は2名となる。

また、通夜式と葬儀は、原則として双方とも行われるが、福祉葬等の身内がない者の葬儀に関しては、通夜式が行われないことがある。そして、上記（ア）のとおり、通夜式と葬儀は必ず宰領が進行するため、通夜式及び葬儀の両方が行われた場合には延べ人数は2人となり、葬儀だけが行われた場合には延べ人数は1人のみとなる。

他方で、葬儀の規模及び施主に問題がある場合などの特殊な事情があるときは、宰領が1人では足りず、追加の宰領を配置することがある。

c 認定方法

① 祭壇飾りを行った宰領

原始簿（甲A）の「係員」欄による。

上記（ア）のとおり、この欄に記載された者は、外注業者であることもあるし、原告の従業員であることもある。

② 通夜式及び葬儀の進行を行った宰領

原始簿（甲A）の「宰領」欄による。

原始簿の「通夜式場」欄に時間が記載されている場合には、葬儀と通夜式の双方が行われ、これが記載されていない場合には、葬儀だけが行われたことを意味する。

d 認定人数

以上によれば、原告が外注業者に委託した宰領の人数は、以下のとおりとなる。

① 平成15年9月期

別表2-1-1の「原告主張の宰領関係」欄で「外注先」と区分されたものであり、その延べ人数は次のとおりとなる。

祭壇飾り	184人
通夜式	641人
葬儀	605人
以上合計	1430人

② 平成16年9月期

別表2-1-2の「原告主張の宰領関係」欄で「外注先」と区分されたものであり、その延べ人数は次のとおりとなる。

祭壇飾り	140人
通夜式	400人
葬儀	404人
以上合計	944人

③ 平成17年9月期

別表2-1-3の「原告主張の宰領関係」欄で「外注先」と区分されたものであり、その延べ人数は次のとおりとなる。

祭壇飾り	187人
通夜式	441人
葬儀	444人
以上合計	1072人

(ウ) 宰領の単価

原告の従業員が宰領を務める場合には外注費用を支払わないが、外注業者が宰領を務める場合には、祭壇飾り、通夜式及び葬儀のそれぞれにつき、1回当たり3万7000円を支払う(甲28、29、32)。例えば、外注業者が祭壇飾り、通夜式及び葬儀の全てを担当した場合には、11万1000円(=3万7000円×3)を支払うことになる。

(エ) 宰領に係る外注費の金額

以上を踏まえると、原告の宰領に係る外注費の金額は、以下のとおりである。

① 平成15年9月期 5291万0000円

(計算式)

$$1430人 \times 3万7000円 = 5291万0000円$$

② 平成16年9月期 3492万8000円

(計算式)

$$944人 \times 3万7000円 = 3492万8000円$$

③ 平成17年9月期 3966万4000円

(計算式)

$$1072人 \times 3万7000円 = 3966万4000円$$

エ 外注費の他の推計方法(他の事業年度との比準による算定)

(ア) 原告の宰領に係る外注費を算定するに当たり、仮に上記ウの方法を採用できないとし

上記8（1）のとおり、査察官が本件臨検捜索差押により把握した資料は、原告の内部又は原告と〇との間で作成される書類であり、いずれも、原告と各外注先の献茶婦との個々の取引内容等を裏付けるものではなく、原告と各外注先の献茶婦との間の個々の取引の具体的な内容を認定し得る資料ではない。乙も、献茶婦に係る外注費の具体的な金額を確認できる書類はない旨を供述している。

そうすると、原告の所得金額を算定するに当たり、献茶婦に係る外注費を実額で認定することはできないから、これを推計により算定する必要性が認められる。

イ 推計方法

平成15年9月期から平成17年9月期までの献茶婦に係る外注費の額を、次の方法で推計する。

① 献茶婦の人数の算定（別表2-2-1ないし2-2-3の「献茶人数」欄）

献茶婦の人数を特定する直接の資料は、原始簿（甲A）及び承り書（甲B）以外に存在しない。そのため、原始簿の「宰領」欄の右側に記載された献茶婦名（上記各別表の「原始簿記載の献茶婦」欄）に加え、承り書の「式典係人件費」欄、「接待係人件費」欄又は「献茶」欄に記載されている人数（上記各別表の「承り書の人数」欄）から、葬儀に従事した献茶婦の人数を算定する。

原始簿に記載された献茶婦の人数よりも承り書に記載された献茶婦の人数の方が多い場合には、承り書は施主が承認した内容を記載した書類であることから、承り書に記載された献茶婦の人数を採用する。

承り書に献茶婦の人数が記載されておらず、又は承り書に記載された献茶婦の人数よりも原始簿に記載された献茶婦の人数の方が多い場合には、原告に有利に斟酌し、原始簿に記載された人数を採用し、葬儀と通夜式の双方が行われたときは、いずれにも従事したものとして、原始簿に記載された人数を2倍した人数を採用する。

② 献茶婦に係る外注費の総額の推計（別表2-2-1ないし2-2-3の「外注費の額」欄）

献茶婦の日当単価は、これを確認する資料がないことから、aの供述（乙10）に基づき、1万3000円とする。

上記①の人数に献茶婦の上記日当単価（1万3000円）を乗じることにより、献茶婦に係る外注費の額を推計する。

ウ 推計方法の合理性

上記8（1）ウのとおり、所得の推計の方法は、資料の正確性、推計方法選択の合理性、具体的推計方法の合理性を満たす必要がある。

上記イの推計方法は、原告が請け負った葬儀等の取引内容を記載した原始簿及び承り書といった客観的な証拠に加え、信用性が認められる関係者の供述等のできる限り客観性の高い資料に基づき、恣意性を排除した算定方法である。

したがって、上記イの推計方法は、正確な資料に基づき、真実の所得に近似した数値を算定し得る客観的なものであり、合理的な推計方法であるといえる。

エ 原告の主張する算定方法の不合理性

（ア）献茶婦の人数の算定方法

原告は、献茶婦の人数について、原始簿に記載された人数に2を乗じた人数と承り書

に記載された人数のいずれが多い方であると主張する。

しかし、原始簿の記載からは、これに記載された献茶婦が葬儀又は通夜式のいずれか一方又は双方に従事したのかが明らかでない。また、承り書に「通夜2名 告別式3名」と記載されているものがあり（甲B14-10-5）、必ずしも葬儀と通夜式の献茶婦の人数が同じであるとは認められない。

さらに、原告の算定の中には、通夜式のない葬儀においても、原始簿に記載された人数に2を乗じているものも見受けられる（別表2-2-1ないし2-2-3の「原告主張の献茶関係」欄参照）。

そうすると、献茶婦の人数の算定に当たり、そもそも原始簿の人数に2を乗じる合理的な根拠はない。

（イ）献茶婦の日当単価の算定方法

原告は、献茶婦の日当単価について、ベテランは1万5000円、それ以外（経験の浅い者）は1万2000円であった旨を主張する。

しかし、上記主張を裏付ける領収証等の客観的証拠は見当たらない。

加えて、1万5000円という日当単価は、承り書に記載された「献茶」等の「単価」欄に記載された金額であって、原告が葬儀等の申込者に請求する金額であるから、その全額が献茶婦に支払われていたとすれば、原告には利益が一切生じないこととなり、不自然である。

（ウ）まとめ

したがって、原告が主張する献茶婦に係る外注費の算定方法ないし推計方法は、合理性を欠くものとして採用することができない。

オ 小括

したがって、原告の献茶婦に係る外注費の支出のうち損金に当たる額は、別表2-2-1ないし2-2-3の「被告主張の献茶関係」の「外注費の額」欄（「合計」欄）のとおり、推計により、平成15年9月期が4650万1000円、平成16年9月期が3664万7000円、平成17年9月期が3381万3000円であると認められる。

（2）原告の主張

原告の献茶婦に係る外注費の支出のうち「損金」に当たる額は、実額で、以下の金額である。

平成15年9月期	5581万1000円
平成16年9月期	4486万5000円
平成17年9月期	3968万7000円

ア 推計の必要性の欠如

原告の支払った献茶婦に係る外注費の金額を算出するに当たり、推計の必要がないことは、上記8（2）アと同様である。

イ 外注費（実額）の算定方法

（ア）献茶婦が行う業務

献茶婦の業務は、①通夜式の接待、②葬儀における接待の2つであるところ、専門的知識が必要であり、その繁閑が激しいことから、原告は、献茶婦の全てにつき外部業者を利用していた。

(イ) 献茶婦の人数

a 認定方法

原始簿（甲A）の「宰領」欄の右側には、原告が外注した献茶婦の氏名が記載されている。しかるところ、通夜式と葬儀は原則として双方とも行われ、その場合には必ず双方に献茶婦がつく（どちらか一方だけにつくことはない。）ことから、献茶婦の延べ人数は、上記氏名の数の2倍になる。

他方で、承り書（甲B）の「接待係人件費」欄にも、献茶婦の人数が記載されている（ただし、記載漏れのこともある。）。

この点、承り書の人数は施主と合意した人数であるのに対し、原始簿の人数は実際に派遣した人数であることから、両者が異なる場合がある。例えば、葬儀の出席者の人数が多く見込まれるなどの場合には、現場の状況等により施主との合意を超える人数の献茶婦を使うため、原始簿の人数が承り書の人数を超えることがある。他方で、繁忙を理由に原始簿に責任者の氏名しか記載しない場合には、原始簿の人数が承り書の人数を下回ることがある。ただし、承り書の人数は施主との合意内容なので、それ以下になることは絶対でない。

以上を踏まえると、結局、献茶婦の人数は次のとおりとなる。

- ① 原始簿の人数×2＝承り書の人数
当該人数
- ② 原始簿の人数×2＞承り書の人数
原始簿の人数×2
- ③ 原始簿の人数×2＜承り書の人数
承り書の人数

b 認定人数

上記aを踏まえて検討すると、原告が外注した献茶婦の人数は、次のとおりとなる。

- ① 平成15年9月期
別表2-2-1の「原告主張の献茶関係」の「献茶人数」欄のとおり
- ② 平成16年9月期
別表2-2-2の「原告主張の献茶関係」の「献茶人数」欄のとおり
- ③ 平成17年9月期
別表2-2-3の「原告主張の献茶関係」の「献茶人数」欄のとおり

(ウ) 各献茶婦の単価

原則として承り書（甲B）に記載された金額（1万5000円）であったが、経験の浅い献茶婦については1万2000円であった（甲30、31、証人乙）。

具体的には、ベテランの献茶婦であるh、i、j、m、n、q、r、t、④、⑤及び⑥については、その単価が1万5000円であった。その余の献茶婦（関係資料から氏名不詳の者を含む。）については、その単価が1万2000円であった。

ウ 小括

以上によれば、原告の献茶婦に係る外注費の支出のうち損金に当たる額は、別表2-2-1ないし2-2-3の「原告主張の献茶関係」の「外注費の額」欄（「合計」欄）のとおり、実額で、平成15年9月期が5581万1000円、平成16年9月期が4486

万5000円、平成17年9月期が3968万7000円であると認められる。

10 争点3-2-2-③（遺体搬送等の外注費に係る損金額）について

(1) 原告の主張

原告の遺体の搬送及び処置（遺体搬送等）に係る外注費の支出のうち「損金」に当たる額は、以下の金額である。

平成15年9月期 7061万6310円

平成16年9月期 8843万3001円

平成17年9月期 5824万7562円

ア 遺体処置の意義

遺体の処置とは、一般に、遺体を病院から自宅に連れて帰った後に、遺体に対して行う様々な作業をいう。遺体処置は、基本的に、遺体を搬送した者がそのまま行うことが多い。具体的には、以下の作業を行う。

(ア) 体液処理

死後5、6時間が経過すると、耳、口及び鼻等の体孔から体液が浸出し始め、尿道及び肛門からは排出物が流れ出る状態となる。

体液等の浸出が比較的少ない遺体については、耳、鼻、肛門等に綿花を詰めることで、納棺まで体液を止めることができる場合もある。

しかし、多くの遺体については、ビニールの上で横臥させた上、口、鼻及び肛門等から体液を排出させるという作業が必要である。特に、癌で死亡した遺体については、腹水が溜まっているので、この作業は不可欠である。

この作業は、事柄の性質上、遺族の面前で行われることはない。

(イ) 湯かん

遺族が希望する場合には、体液処理が終わった後に、遺体を湯で洗浄する儀式である湯かんが行われる場合がある。この作業には遺族も参加する。

この点、湯かんに使用した水は廃棄物であり、下水道にそのまま放流することができないため、湯かん後の排水を回収できる機能を持った特別な自動車（湯かん車）を所有する湯かん業者がこの作業を行うことが多い。

原告は、湯かんに係る作業を外注し、外注業者に対して費用を支払っている（承り書（甲B）の「湯灌」欄）。

(ウ) 納棺までの作業

体液処理又は湯かんの後、顔を整えるために歯茎と頬の間に綿花が入れられ、目が開かないように瞼の裏に綿花が詰められ、口が開かないようにドライアイスが顎と頤の間に設置された上、死化粧が施される。これに並行して、宗旨や宗派に合わせた衣装の着付けがされる。これらの作業には遺族も参加する。

その後、遺族らによって遺体が仰向けにされ、棺の中に納められる（納棺）。

イ 遺体搬送等に係る外注の事実の存在

原告は、全ての葬儀に際し、遺体搬送等の作業を実際に行っていた（甲32、33、48）。このことは、葬祭業の構造からして、これらの作業が葬儀の不可欠の過程であることから明らかである。この点、少なくとも平成14年10月から平成17年9月の当時、①病院以外（自宅、老人保健施設、老人ホーム等）で死亡した遺体（原告の実施した葬儀

の約12%)については、葬祭業者が遺体処置を行っていたことは明らかであり、②病院で死亡した遺体についても、看護師等の医療従事者によって遺体処置がされるとは限らず、それらの者に代わって葬祭業者が遺体処置を行っていた(甲48、50、51、乙98、証人乙、証人⑩(以下「⑩」という。))。

しかるところ、原告は、葬儀業界で初めて、施主との関係で遺体搬送等を無料で引き受けるという営業政策を採用し、他社との差別化を図り、売上を伸ばしてきた。

もともと、遺体搬送等は一般的に労働者から敬遠される作業である上、実際にこれらの作業に従事していた者は兼職していることが多かったため、原告において、これらの作業に専従する者を従業員として常時雇用することはできなかった。このことに加え、遺体搬送等は専門的知識が必要であり、その繁閑も激しいことから、原告は、外部の業者に対し、その業務を委託していた。

ウ 客観的証拠の欠如について

(ア) 遺体搬送等に係る外注費については、外注業者の発行した領収書が存在しない。

しかし、上記外注業者は、税務署に所得を捕捉され、源泉徴収により手取金額が減少するのを嫌ったことから、原告に対し、遺体搬送等に係る外注費につき、領収書を発行しなかった。そして、原告は、このような希望に応えなければ、遺体搬送等の業務委託を継続することは困難であった(このような状況は、被告が外注費の支払の存在を認めている宰領及び献茶婦についても、同様であった。)

したがって、遺体搬送等の外注費に係る領収書が存在しないことをもって、その支払がなかったということとはできない。

(イ) 遺体搬送等に関する事項は、原始簿(甲A)にも記載されていない。

しかし、原始簿には葬儀業務の遂行上必要な事項だけが記載されていたところ、遺体搬送等については、宰領及び献茶婦と異なり、担当者及び人数の把握は重要でない上、実際に受託していたのは⑩だけであったことなどから、これに関する事項が記載される必要はなかった。

そうすると、原始簿に遺体搬送等に関する記載がないことをもって、その事実がなかったということとはできない。

(ウ) O名義の納品書(甲C)には、葬儀ごとの人件費の総額しか記載されておらず、遺体搬送等に係る外注費の支払先及び金額等は記載されていない。

しかし、原告の経理処理上、外部業者に対する個別の支払まで把握しておく必要はなく、Oに支払った人件費の総額を把握することができれば十分であったため、納品書には、遺体搬送等に係る外注費の支払に関する事項が記載される必要はなかった。

そうすると、納品書に遺体搬送等の詳細に関する記載がないことをもって、その事実がなかったということとはできない。

エ 遺体搬送等の単価

原告は、宰領及び献茶婦以外の外注の人件費につき、遺体搬送と処置が一連の作業であってまとめて搬送業者に外注していることから、遺体搬送・処置料としてまとめて計上していた。

遺体処置の外注費は、遺体1体につき、4万円ないし12万円程度であった。この点、遺体処置の内容は遺体の状況により異なるのであって、遺体の損傷がひどい場合(自宅で

孤独死した場合等)には多額の費用を支払わざるを得なかったから、その金額は上記の表現によらざるを得ない。

遺体搬送の外注費は、業者1人につき、1回当たり1万円程度であった。この点、遺体搬送の内容も状況により異なり、エレベーターのないアパートの5階から遺体を搬送しなければならないなどの場合には、搬送は困難であった。もっとも、搬送が困難な場合には遺体処置の費用を多額にすることで対応していたから、搬送料それ自体の単価は1万円程度としていた。

オ 遺体搬送等の外注費の金額

以上を踏まえて検討すると、原告が外注した遺体搬送等に係る外注費の金額は、次のとおりとなる。

(ア) 平成15年9月期 7061万6310円

次の①から②及び③を控除し、④を加算した金額。

① 外注人件費の総額	1億7707万3310円
② 宰領の外注費(上記8(2))	5291万0000円
③ 献茶婦の外注費(上記9(2))	5581万1000円
④ 不明差額	226万4000円

(イ) 平成16年9月期 8843万3001円

次の①から②及び③を控除し、④を加算した金額。

① 外注人件費の総額	1億6702万7000円
② 宰領の外注費(上記8(2))	3492万8000円
③ 献茶婦の外注費(上記9(2))	4486万5000円
④ 不明差額	119万9001円

(ウ) 平成17年9月期 5824万7562円

次の①から②及び③を控除した金額。

① 外注人件費の総額	1億3759万8562円
② 宰領の外注費(上記8(2))	3966万4000円
③ 献茶婦の外注費(上記9(2))	3968万7000円

カ 小括

以上によれば、原告の遺体搬送等に係る外注費の支出のうち損金に当たる額は、平成15年9月期が7061万6310円、平成16年9月期が8843万3001円、平成17年9月期が5824万7562円であると認められる。

(2) 被告の主張

原告の遺体搬送等に係る外注費の支出のうち「損金」に当たる額は、平成15年9月期から平成17年9月期までのいずれについても、0円である。

ア 原告の主張する遺体搬送等については、個々の取引ごとに、搬送及び処置の一方又は双方が行われたのか、具体的な単価がいくらであるのかなどが明らかでない上、業務の内容、支払先、支払時期及び支払金額を直接裏付ける証拠もない。

また、原告の従業員であった者も、遺体の搬送は原告の従業員が行うなどしていたと供述している(甲34、乙11、13)。さらに、遺体搬送等に係る外注件数及び支払金額という重要な事項につき、外注先とされた㊦の供述と、原告の主張ないし原告の関係者

(甲及び乙)の供述とが矛盾している。

さらに、神戸市内の複数の病院では、①死亡した患者の処置は、遺体が葬祭業者に引き渡される前に、看護師等の医療関係者が行い(乙59～61)、②解剖された遺体の処置は、遺体が葬祭業者に引き渡される前に、遺体運搬業者、遺体修復業者又は技術専門職員等が行っている(乙100～103)。なお、証人④は、葬祭業者が遺体処置を外注する場合がありますという一般論を供述しているにすぎない。

したがって、原告が外部業者に遺体搬送等に係る費用を支払っていた事実は認められない。仮に原告がこれを支払っていたとしても、原始簿又は承り書等の書類に業者の記載が全くなく、遺体搬送等に係る外注費を推計するための基礎となる資料も存在しない。

イ 原告の遺体搬送等に係る外注費の計算方法は、要するに、施主ごとの人件費の総額から宰領及び献茶婦に係る外注費の金額を控除するという、曖昧なものである。しかも、この計算方法によると、原告の総葬儀数の約1割につき、人件費の総額が宰領と献茶婦に係る外注費の合計金額より少なくなるという、不合理な結果を招来する。

また、原告は、遺体搬送等の外注費について、本件各処分に対する審査請求の請求手続まではその存在を一切主張していなかったところ、本件訴えの提起から4年以上が経過した後になって、突如としてその存在を主張し始めた。

これらを併せ考えると、原告は、○からの納品書に記載された金額と、宰領及び献茶婦に係る外注費との間に多くの差額が生じたことにつき、その根拠を合理的に説明できないため、遺体搬送等に係る外注費という項目を設け、○に対する外注費が全て認容されるよう取り繕ったものと考えられる。

ウ 以上によれば、平成15年9月期から平成17年9月期までの間において、原告が遺体搬送等に係る外注費を支出したとは認められない以上、これに関する原告の損金は存在しない。

11 争点3-2-2-④(紹介料に係る損金額)について

(1) 原告の主張

原告の紹介料の支出のうち「損金」に当たる額は、以下の金額である。

平成15年9月期	1407万5000円
平成16年9月期	762万5000円
平成17年9月期	1160万0000円

ア 紹介料の支払の事実の存在

原告は、葬儀の紹介者に対し、紹介料として、葬儀の基本料金の1割に相当する金額を支払っていた。

この点、紹介があった場合には、原則として、原始簿(甲A)に紹介者の氏名と共に「紹介」又は「紹」と記載されていた(ただし、その記載がない場合もある。)。また、紹介があった場合でも紹介料を支払わないこともあるため、原始簿の記載と紹介料の支払の有無は必ずしも一致しない。

他方、納品書(甲C)には、施主ごとの紹介料の金額及び支払時期が記載されており、これにより、その支払の事実が直接裏付けられる。

イ 紹介料の金額

原始簿(甲A)及び納品書(甲C)の記載によれば、原告が支払った紹介料の額は、以

下のとおりであった。

平成15年9月期 1407万5000円

平成16年9月期 762万5000円

平成17年9月期 1160万0000円

ウ 費途不明金への不該当

被告は、原告の紹介料が費途不明金に該当するとして、これを損金の額に算入することができない旨を主張する。

しかし、紹介料は、原告の原始簿及び納品書等に記載されているものであるから、原告の業務の遂行上必要な経費として支出されているものであって、交際費又は機密費等の業務と直接の関連がない経費とは趣旨、目的を全く異にする。現に、処分行政庁は、本件法人税処分をするに当たり、原告の帳簿書類等に基づき、紹介料を経費として実額で認定していた（甲41）。

また、所得を構成する損金の額については、被告が主張立証責任を負うことからすれば、本件では、被告において、原告の支払った紹介料が損金に当たらないことを主張立証すべきである。しかるに、被告は、この点につき何ら立証していない。

したがって、原告の紹介料は、損金に算入することのできない費途不明金であるとはいえない。

エ 小括

以上によれば、原告の紹介料の支出のうち損金に当たる額は、平成15年9月期が1407万5000円、平成16年9月期が762万5000円、平成17年9月期が1160万円と認められる。

(2) 被告の主張

原告の紹介料の支出のうち「損金」に当たる額は、平成15年9月期から平成17年9月期までのいずれについても、0円である。

ア 紹介料の支払の不存在

原告は、〇名義の納品書の記載を根拠に、葬儀を紹介した者に対して紹介料を支払っていた旨を主張する。

しかし、上記納品書は紹介料の支払を受けた者が作成したものではないから、これをもって上記支払の事実を認めることはできない。しかるところ、個々の紹介料について、原始簿に記載がないなど、その内容及び支払金額を直接裏付ける証拠はない。また、その支払先も不明である上、原告の主張する計算方法（葬儀の基本料金の1割）を裏付ける客観的証拠も見当たらない。

したがって、原告が紹介料を支払った事実は認められない。

イ 損金算入の不可

(ア) 交際費、機密費、接待費等の名義をもって支出した金銭でその費途が明らかでないもの（以下「費途不明金」という。）は、業務との関連性の有無が明らかでないから、損金の額に算入されない（法人税基本通達9-7-20）。

そうすると、仮に原告が紹介料の名目で金員を支出していたとしても、その支払先、支払金額及び支払時期が全く不明であることからすれば、同金員は費途不明金に当たり、これを損金の額に算入することはできない。

(イ) 後記13(1)アのとおり、法人が、事業関係者に対し、接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為のために支払った金員は、措置法61条の4第1項にいう「交際費等」に当たり、そのうち所定の金額については損金の額に算入することができない。

しかるところ、甲の供述によれば、原告が支払ったとされる紹介料は、葬儀の紹介に対する謝礼の趣旨のみならず、事業関係者に対する接待又は供応等の趣旨も含んでいたものといえる。

そうすると、仮に原告が紹介料の名目で金員を支出していたとしても、同金員は「交際費等」に当たり、これを損金の額に算入することはできない。

ウ 小括

以上によれば、平成15年9月期から平成17年9月期までの間において、原告が紹介料を支出したとは認められず、又はこれを損金の額に算入できない以上、これに関する原告の損金は存在しない。

12 争点3-2-2-⑤(プリンター等の購入費に係る損金額)について

(1) 原告の主張

原告のプリンター等の購入に係る支出のうち「損金」に当たる額は、平成17年9月期につき、212万2000円である。

原告は、平成17年9月期に、葬祭業に必要なものとして、長尺の印刷物作成専用のプリンター及び印刷物の入出力専用ソフトを購入し、その代金212万2000円を支払った(甲49、乙29)。

そして、原告は、上記購入代金を、〇に対する経費であることを前提に「通信費」として計上した(前提事実(5)カ)が、これが否認されるとは予期しておらず、また、これを予期することもできなかった。そうすると、上記の購入代金は、法人税基本通達7-5-1(3)の場合(科目名の区分の認定が困難な場合)に類するものといえることができる。

したがって、上記の購入代金は、「減価償却資産の償却費」として計上されたもの(法人税法31条1項、法人税法施行令58条1項)とみなし、損金の額に算入すべきである。

(2) 被告の主張

原告のプリンター等の購入に係る支出のうち「損金」に当たる額は、平成15年9月期から平成17年9月期までのいずれについても、0円である。

原告は、平成17年9月期において、長尺の印刷物作成専用のプリンター及び印刷物の入出力専用ソフトを購入した旨を主張するが、仮にこの事実があったとしても、上記プリンター等は「減価償却資産」に当たる(法人税法2条23号、法人税法施行令13条7号、8号リ)から、これらの購入代金は「減価償却資産の償却費」として計上しなければならない(法人税法31条1項、法人税法施行令58条1項)。

しかるに、原告は上記の購入代金を「通信費」として計上しているから、原則として、これを平成17年9月期における減価償却資産の償却費として損金の額に算入することはできない。また、上記購入代金につき、これが「減価償却資産の償却費」に当たるのは明らかであるから、上記の例外を定めた法人税基本通達7-5-1の適用の前提となる、費用科目の区分に係る判断が困難である場合に当たるともいえない。

したがって、平成17年9月期において、原告のプリンター等の購入に係る支出は損金の額に算入することができず、これに関する原告の損金は存在しない。

13 争点3-3-1 (本件拡販費の交際費等への該当性) について

(1) 被告の主張

本件拡販費は、その全額が「交際費等」に当たるなどの理由により、措置法61条の4第1項所定の金額を除き、原告の「損金」に算入されない。

ア 「交際費等」 該当性の判断基準

(ア) 交際費等は、一般にその支出の相手方及び支出の目的からみて、得意先との親睦の度を密にして取引関係の円滑な進行を図るために支出するものと理解されているから、当該支出が措置法61条の4第1項にいう「交際費等」に当たるためには、①支出の相手方が事業に関係のある者等(以下「事業関係者」という。)であること、②支出の目的が事業関係者に対する接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為のためであることが必要であると解すべきである。

この点、上記①について、事業関係者には、直接当該法人の営む事業に取引関係のある者だけでなく、間接に当該法人の利害に関係ある者やその法人の役員、従業員、株主等、将来事業関係者になる者も含まれる。

また、上記②について、支出の目的は、支出の相手方、態様、行為の態様という客観的事情を基礎として判断し、支出の目的が接待等を意図しているか否かは、支出の動機、金額、態様、効果等の具体的事情を総合的に考慮して判断すべきである。また、神社の祭礼等の寄贈金は、金員の贈答先が得意先等の事業関係者の場合には、寄贈を通じて親睦の度を密にして日常的な取引を円滑に進める目的があると認められるので、「交際費等」に含まれると解すべきである(措置法通達61の4(1)-2の(2)、61の4(1)-15の(3))。

(イ) 原告は、当該支出が「交際費等」に当たるか否かは、本来の事業の維持、強化のために必要不可欠とされる費用か否か、又は冗費性を持つか否かも検討されるべき旨を主張する。

しかし、措置法61条の4第1項は、法人の濫費を抑制するため、資本金又は出資の金額が1億円を超える法人については、交際費等に当たる支出の全てを損金の額に算入しないとしている。そうすると、当該支出が「交際費等」に当たるか否かは、同条3項の要件を満たすか否かのみにより決定され、これが事業遂行に不可欠であり、又は濫費に当たるか否かを検討するまでの必要はないと解すべきである。

(ウ) 原告は、当該支出が「交際費等」に当たるといえるためには、課税庁において、当該支出が販売促進費(拡販費)たる損金に該当しないことを立証した上、更に「交際費等」に該当することを立証しなければならない旨を主張する。

しかし、措置法61条の4第1項は、法人税法22条3項によって損金の額に算入されるべき費用であっても、交際費等の額は損金の額に算入できない旨を規定し、販売費又は一般管理費等に該当する場合を除外していない。

したがって、課税庁は、当該支出が「交際費等」に当たると主張する場合には、当該支出が「交際費等」の要件に該当する事実の存在を主張立証すれば足り、それ以上に、当該支出が販売促進費(拡販費)に該当しない事実を主張立証する必要はないというべきである。

イ 本件拡販費1(飲食及び宴会代金の支出)について

本件拡販費1の負担先である病院（㊦病院、㊧病院、㊨病院、㊩病院、㊪病院、㊫病院）は、原告がその電話番号を常時管理するとともに、中元及び歳暮の時期に品物を贈る相手である（乙84 [20、21、23、25、29、32、34、41、43、44頁]）。そして、原告は、上記各病院の宴会代金等を負担することにより、自己の売上の奨励につながると認識していたと認められる上、客観的にみても、病院関係者との親睦の度を密にしておけば、病院で死亡した患者の葬儀を紹介してもらえる旨を期待できる関係にある。そうすると、上記各病院は、原告が営む葬儀業に関係する者といえ、原告の事業関係者に当たる。

本件拡販費1は、年末年始におけるホテルでの飲食費用又は忘年会若しくは新年会の費用に係る負担であるから、上記各病院及びその関係者を接待、供応することにより、親睦の度を密にして取引の円滑な進行を図る目的で支出されたものと認められる。加えて、原告は、平成16年9月期において、新年会に係る支出を交際接待費として計上している（乙84 [46頁]）。

したがって、本件拡販費1は「交際費等」に当たり、これを損金の額に算入することはできない。

ウ 本件拡販費2（陶器の購入）について

原告は、少なくとも平成14年及び平成15年、病院、寺院等及びその関係者に対し、中元及び歳暮として陶器を贈答していた（乙87 [22～39頁]）ことからすると、本件拡販費2は、これと同様の趣旨のものと認められる。

上記の病院及び寺院は、原告の電話リスト又は原始簿に記載され（乙87 [5～13頁]）、①病院関係者については、病院で死亡した患者の葬儀を紹介してもらえることを期待できる関係に、②寺院関係者については、通夜及び葬祭の際に速やかに僧侶を派遣してもらうとともに、葬儀を紹介してもらえることを期待できる関係にある。そうすると、上記の病院、寺院等及びその関係者は、原告が営む葬儀業に関係する者といえ、原告の事業関係者に当たる。

本件拡販費2は、原告が拡販費（販売促進費）として計上したこと、その支払が歳暮の時期にされていることなどをも併せ考えれば、病院若しくは寺院等又はその関係者に陶器を贈答することにより、親睦の度を密にして取引の円滑な進行を図る目的で支出されたものと認められる。加えて、原告は、平成16年9月期において、陶器の購入に係る支出（株式会社㊬に対するもの）を交際接待費として計上している（乙87 [45頁]）。

したがって、本件拡販費2は「交際費等」に当たり、これを損金の額に算入することはできない。なお、本件拡販費2は、その個別具体的な贈答先が特定できない場合には、原告の事業との関連が不明な使途不明金となるから、いずれにせよ、これを損金の額に算入することはできない。

エ 本件拡販費3（商品券の購入）について

本件拡販費3は、①その一部（同1②、2⑤及び⑦、3②）については、商品券箱に中元又は歳暮の旨が表記されていたこと（乙88 [16、29、30、33、34、37、38頁]）、②平成14年及び平成16年、原告が病院又はその関係者等に中元又は歳暮として商品券を贈答していたこと（乙88 [41～59頁]）、③中元の時期（6月～7月頃）及び歳暮の時期（11月～12月頃）に支出されていたことからすると、いずれも中

元又は歳暮用の贈答品としての商品券の購入代金であったと認められる。

病院等又はその関係者は、上記イ及びウに加え、商品券の贈答先となっている場合にはその電話番号が電話リストに記載されていたこと（乙88 [4、5頁]）などからすると、原告が営む葬儀業に関係する者であり、原告の事業関係者に当たる。

本件払販費3は、原告が払販費（販売促進費）として計上したことをも併せ考えれば、病院又はその関係者等に商品券を贈答することにより、親睦の度を密にして取引の円滑な進行を図る目的で支出されたものと認められる。

したがって、本件払販費3は「交際費等」に当たり、これを損金の額に算入することはできない。なお、本件払販費3は、その個別具体的な贈答先が特定できない場合には、原告の事業との関連が不明な使途不明金となるから、いずれにせよ、これを損金の額に算入することはできない。

オ 本件払販費4（ギフトセット及び食料品等の購入）について

本件払販費4-1に係るティーバッグは、原告の歳暮リストの記載（乙94 [2～17頁]）に照らすと、病院、寺院、自治会及び老人ホーム等に対する歳暮用の贈答品であったと認められる。

また、本件払販費4-2以下に係るギフトセット及び食料品等は、総勘定元帳の「摘要」欄に中元又は歳暮である旨が記載されていること（乙89の1 [3頁]、3 [5頁]、4 [3頁]、5 [3頁]）などからすると、中元又は歳暮用の贈答品であったと認められる。しかるところ、原告は、平成16年、病院等及びその関係者に対し、中元としてギフトセットを贈答していたこと（乙89の3 [10～12頁]）からすれば、上記ギフトセット及び食料品等は、これらと同様に、病院等及びその関係者に対する贈答品であったと認められる。

上記アないしウのとおり、病院若しくは寺院等又はその関係者は、原告の事業関係者に当たる。また、自治会若しくは老人ホーム又はその関係者は、人が死亡した場合に葬儀を紹介してもらえることが期待できる者であるから、直接又は間接に原告が営む葬儀業に関係する者であり、原告の事業関係者に当たるといえることができる。

そして、本件払販費4は、病院、寺院、自治会若しくは老人ホーム等又はその関係者にギフトセット及び食料品等を贈答することにより、親睦の度を密にして取引の円滑な進行を図る目的で支出されたものと認められる。

したがって、本件払販費4は「交際費等」に当たり、これを損金の額に算入することはできない。なお、本件払販費4は、その個別具体的な贈答先が特定できない場合には、原告の事業との関連が不明な使途不明金となるから、いずれにせよ、これを損金の額に算入することはできない。

カ 本件払販費5（寺院へのお祝い金名目等での支出）について

本件払販費5の支払先である寺院（㊸寺、㊹寺、㊺寺）は、原始簿に記載された寺院であり（甲A14-12-33、甲A14-10-19、甲A15-5-72等）、平成14年及び平成15年に原告が中元又は歳暮を贈った相手方である（乙90 [7、9頁]）。そして、寺院関係者については、通夜及び葬祭の際に速やかに僧侶を派遣してもらうとともに、葬儀を紹介してもらえることを期待できる関係にあるから、原告は、事業を遂行するに当たり、上記各寺院に対する金銭の贈答は有益であると考えていたと推認できる。加

えて、原告が本件拡販費 5 を拡販費として計上したことを併せ考えると、上記各寺院は、直接又は間接に原告が営む葬儀業に取引関係がある者であり、原告の事業関係者に当たる。

本件拡販費 5 は、上記のとおり上記各寺院が原告の事業関係者であったことからすれば、上記各寺院に金銭を贈答することにより、親睦の度を密にして取引の円滑な進行を図る目的で支払われたものと認められる。

したがって、本件拡販費 5 は「交際費等」に当たり、これを損金の額に算入することはできない。なお、本件拡販費 5 は、その個別具体的な贈答先が特定できない場合には、原告の事業との関連が不明な使途不明金となるから、いずれにせよ、これを損金の額に算入することはできない。

キ 本件拡販費 6（その他の支出）について

本件拡販費 6-1（レンズの購入代金）に係るレンズは、その利用明細の宛先が「甲」とされ、代金支払日が原告宛の請求書のそれとは異なっていること（乙 89 の 1 [5、7 頁]）などからすると、原告ではなく原告の代表取締役である甲個人が購入したものと認められる。そして、社会通念上、原告の事業の維持拡大のためにレンズのみを原告の事業関係者に贈答することは考えられないから、上記レンズの購入代金は、甲個人が負担すべきである。

本件拡販費 6-2（㊸に対する 50 万円の支出）は、病院関係者に対する支出ではあるものの、その目的が不明であるから、原告の事業との関連が不明な使途不明金といわざるを得ない。

本件拡販費 6-3（490 万円の支出）は、支出の相手先も使途も不明であるから、原告の事業との関連が不明な使途不明金である。

したがって、本件拡販費 6 は、いずれも、これを損金の額に算入することができない。

ク 小括

以上によれば、別表 5 のとおり、本件拡販費（平成 15 年 9 月期は 1154 万 5158 円、平成 16 年 9 月期は 1010 万 6773 円、平成 17 年 9 月期は 1679 万 5130 円）は、その全額が「交際費等」に当たるなどの理由により、措置法 61 条の 4 第 1 項所定の金額（平成 16 年 9 月期は 360 万円、平成 17 年 9 月期は 360 万円）を除き、原告の「損金」に算入されない。

(2) 原告の主張

本件拡販費は、その全額が「交際費等」に当たらず、原告の「損金」に算入される。

ア 「交際費等」の損金不算入の要件

(ア) 税務訴訟においては、課税庁（被告）は、必要経費（損金）といった消極的事由を含む課税標準につき立証責任を負っている。そして、納税者（原告）がある支出をした場合には、当該支出が納税者の主張する費用に当たらないとしても、他の費用に当たる可能性がある。

そうすると、課税庁は、納税者がした支出が「交際費等」（措置法 61 条の 4 第 1 項）に当たることを理由に損金に算入されない旨を主張するためには、①まず、当該支出が販売促進費（拡販費）でないという事実を立証した上で、②当該支出が「交際費等」に当たることを基礎付ける事実を立証しなければならない。

(イ) 交際費は、一般に、取引先との人的関係の形成、維持又は強化を通じて販売の拡張や

取引の円滑化を図る目的で支出されるから、事業遂行上の必要な経費（広告宣伝費と並ぶ代表的な販売促進費）であって、損金に算入されるのが法人税法上の本来的な扱いである。しかるに、措置法61条の4は、冗費を節約し、法人の資本蓄積を促進するという政策目的から、交際費等を損金の額に算入しないという特別措置を採用している。したがって、同条にいう「交際費等」の意義は、租税法律主義の観点も踏まえると、上記政策目的に沿って厳格に解釈すべきである。

措置法61条の4第3項の文言上は、法人の支出が「交際費等」に当たるためには、①当該支出が「その得意先、仕入先その他事業に関係のある者等」に対するものであり（支出の相手方）、②当該支出が「交際費、接待費、機密費その他の費用」であり（支出の目的）、かつ、③当該支出が「接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為」のためのものである（行為の態様）必要がある。

もともと、措置法61条の4の政策目的に沿って同条3項の要件を厳格に解釈すると、上記②（支出の目的）は、当該支出の動機、金額、態様、効果等の具体的事情を踏まえて総合的に判断すべきであり、その判断に当たっては、当該支出が本来の事業の維持、強化のために必要不可欠なものであるか否か、当該支出が冗費性を持つか否かも具体的に検討されるべきである。

また、上記③（行為の態様）は、相手方の個人的欲望に働き掛け、相手の歓心を買うものである必要があるというべきである。

そして、上記①ないし③の要件該当性を判断するに当たっては、当該法人の業態の特殊性についても具体的に考慮する必要がある。

イ 葬祭業における拡販費の意義

葬祭業者は遺体のみを対象にサービスを提供する業態であるから、葬祭業にとって、遺体の確保がその事業存立の基盤となっている。しかるところ、葬祭業者に対して遺体を供給する主体は、病院、寺院又は自治会等である。そうすると、葬祭業者にとって、これらの組織から遺体の情報及び遺体の提供をスムーズに受けるための基盤を維持する体制を構築することは、最も重要な営業活動である（甲42）。

したがって、葬祭業者にとって、病院、寺院又は自治会等からの遺体の供給を確保するために必要不可欠な支出は、その営業活動上、必須の費用（販売促進費）というべきである。

ウ 本件拡販費について

被告は、本件拡販費が原告の販売促進費に該当しない事実につき、何ら主張立証していない。

本件拡販費1（飲食及び宴会代金の支出）は、被告も認めているとおり、葬祭業を営む原告にとっては、遺体の供給を確保するために必要不可欠な支出である上、その行為の態様も、費用の全部又は一部を負担するにとどまるものであって、「接待、供応、慰安、贈答」に当たらない。

本件拡販費2（陶器の購入）は、葬祭業を営む原告にとって、遺体の供給を確保するために必要不可欠な支出であり、その行為の態様も、1個5000円ないし1万円程度の陶器を贈答するものであって、相手方の歓心を買うものともいえず、「接待、供応、慰安、贈答」に当たらない。

本件拡販費 3（商品券の購入）は、葬祭業を営む原告にとって、遺体の供給を確保するために必要不可欠な支出であり、その行為の態様も、1ないし10万円程度の商品券を贈答するものであって、相手方の歓心を買うものとはいえず、「接待、供応、慰安、贈答」に当たらない。

本件拡販費 4（ギフトセット及び食料品等の購入）は、葬祭業を営む原告にとって、遺体の供給を確保するために必要不可欠な支出であり、その行為の態様も、1ないし3万円程度のギフトセット及び食料品等を贈答するものであって、相手の歓心を買うものとはいえず、「接待、供応、慰安、贈答」に当たらない。

本件拡販費 5（寺院へのお祝い金名目等での支出）は、葬祭業を営む原告にとって、遺体の供給を確保するために必要不可欠な支出であり、その行為の態様も、お祝い名目又は寄付金名目での金銭の支出であって、「接待、供応、慰安、贈答」に当たらない。

以上のとおり、本件拡販費は、いずれも「交際費等」に当たらず、原告の販売促進費（拡販費）である。

エ 小括

以上によれば、本件拡販費は、その全額が「交際費等」に当たらず、原告の「損金」に算入されるというべきである。

14 争点 3-3-2（時機に後れた攻撃防御方法として却下することの可否）について

（1）原告の主張

争点 3-3-1（本件拡販費の交際費等への該当性）に係る被告の主張のうち原処分（本件法人税処分）で主張していなかったもの、具体的には、以下の本件拡販費に係る主張（以下「交際費等に係る新主張」という。）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。

本件拡販費 1-3～1-5、1-7

本件拡販費 2-1～2-6

本件拡販費 4-1

本件拡販費 5-1

本件拡販費 6-2、6-3

ア 時機に後れたこと

本件法人税処分は平成20年6月26日付けでされ、本件訴えは平成22年2月25日に提起されたところ、被告は、同年7月1日付け第1準備書面（より具体的には、乙30の報告書の別添2～4）で、本件法人税処分の根拠の中で、原告の支出が「交際費等」に当たることを主張した。そして、この時点で、「交際費等」への該当性に関する争点の具体的内容が明らかとなっていた。

しかるに、被告は、それから6年以上もの長期間が経過し、20回を超える弁論準備手続期日を経た後になって、平成28年7月6日付けの第13準備書面を提出し、交際費等に係る新主張をした。そして、当該新主張は、本件法人税処分、これに対する異議申立て及び審査請求、上記第1準備書面及び報告書（乙30）のいずれにおいても、全く指摘されていない事項であった。

本件法人税に係る更正処分をすることのできる期間は、本件法人税の法定申告期限（平成15年11月30日～平成17年11月30日）から5年以内であり、平成20年11

月30日から平成22年11月30日までである（通則法70条）。そうすると、交際費に係る新主張は、上記期限を大幅に徒過し、更正の期間制限の趣旨を潜脱するものである。しかも、交際費に係る新主張は、訴訟上の信義則（民訴法2条）に反し、公正妥当な税務訴訟の運営（通則法116条参照）にも悖るものである。

したがって、交際費に係る新主張は、時機に後れた攻撃防御方法に当たるといふべきである。

イ 訴訟の完結を遅延させること

原告は、交際費に係る新主張が、これまで全く指摘されていなかった事項である上、多岐にわたるものであるため、反論のための調査に加え、場合によって立証を迫られることになる。

したがって、交際費に係る新主張を審理することとなれば、本件訴えの完結を遅延させることは明らかである。

ウ 故意又は重大な過失の存在

被告（処分行政庁）は、相当の人員及び態勢を擁する税務の専門機関として、本件臨検捜索差押により原告から強制的に証拠資料を入手し、高度の分析能力を発揮し、その内容を十分に精査した上で、本件法人税処分をし、本件訴えに応訴している。

しかるに、被告は、平成22年7月1日付け第1準備書面を提出した後も、交際費に係る新主張をすることが容易であったにもかかわらず、この点についての調査を漫然と放置し、上記アのとおり、時機に後れて交際費に係る新主張をした。

そうすると、被告には、時機に後れて交際費に係る新主張をしたことにつき、故意又は重大な過失があるといふべきである。

エ 小括

以上のとおり、交際費等に係る新主張は、時機に後れた攻撃防御方法として、行訴法7条、民訴法157条1項に基づき、却下されるべきである。

(2) 被告の主張

交際費等への該当性を理由とする損金不算入の有無及び額が争点となることが明確になったのは、平成28年3月22日の第20回弁論準備手続期日であった。そして、被告は、関係証拠を精査した上で、同年7月6日の第22回弁論準備手続期日において、交際費等に係る新主張を含め、争点3-3-1（本件払戻費の交際費等への該当性）に係る主張立証をした（上記13（1）参照）。

このような本件訴えの審理経過に照らすと、被告は、第22回弁論準備手続期日より前の段階で、新主張に係る主張立証をすることができたとはいえない。そうすると、新主張が「時機に後れた」攻撃防御方法（行訴法7条、民訴法157条1項）に当たるとはいえず、仮に新主張がこれに当たるとしても、この点につき被告に「故意又は重過失」（同条項）があったともいえない。

したがって、交際費等に係る新主張は、時機に後れた攻撃防御方法として却下されるべきでない。

15 争点3-4（本件法人税に係る隠ぺい又は仮装の有無）について

(1) 被告の主張

通則法68条1項にいう「隠ぺい」とは、売上除外、証拠書類の廃棄等、課税要件に該当

する事実の全部又は一部を隠すことをいい、同項にいう「仮装」とは、架空仕入れ、架空契約書の作成、他人名義の利用等、存在しない課税要件事実が存在するように見せかけることをいう。

これを本件についてみると、上記7（1）のとおり、平成15年9月期から平成17年9月期にかけての当時、○には原告から独立した事業体としての実体はなかったのに、原告は、あたかもその実体があり、○に本件外注費等を支払ったかのように装い、総勘定元帳を始めとする帳簿書類に虚偽の記載をした。そうすると、原告は、課税要件事実である損金につき、存在しないものを存在するように見せかけたものと認められる。

したがって、原告は、本件外注費等を総勘定元帳に計上したことにより、平成15年9月期から平成17年9月期までの「損金」に係る事実を、「隠ぺい」し又は「仮装」したというべきである。

（2）原告の主張

原告は、本件外注費等を総勘定元帳に計上したことにより、平成15年9月期から平成17年9月期までの「損金」に係る事実を、「隠ぺい」し又は「仮装」していない。

ア ○の実在

上記7（2）のとおり、○が原告から独立した事業体として存在していた以上、そもそも、原告において、課税要件事実である損金を「隠ぺい」し又は「仮装」したとはいえない。

イ ほ脱目的の不存在

重加算税の要件である「隠ぺい」又は「仮装」は、租税をほ脱する目的で、課税要件事実を偽ることに核心がある。そして、納税者に対し、自己の行う取引の全てについて税法的な視点から考慮するよう求めることは、不当かつ過大な要求である。

しかるところ、○が原告から独立した事業体として存在するか否かと、原告が課税要件事実を偽ったか否かとは、別個の問題である。そして、上記7（2）のとおり、原告は、兵庫税務署の指導により、自己が選択した法形式に従って、自己の帳簿に○との一連の取引の内容を正確に記載していたにすぎず、売上及び損金等の課税要件事実を偽る意図を有していなかった以上、「隠ぺい」又は「仮装」をしたとはいえない。このことは、原告代表者である甲に対し、刑事事件が立件されていないことから明らかである（原告代表者）。

そうであるとすれば、仮に○が原告から独立した事業体として存在していなかったとしても、原告は、課税要件事実である損金を「隠ぺい」し又は「仮装」したとはいえない。

ウ 小括

したがって、原告は、本件外注費等を総勘定元帳に計上したことにより、平成15年9月期から平成17年9月期までの「損金」に係る事実を、「隠ぺい」し又は「仮装」したとはいえない。

16 争点2（法人税法127条1項3号所定の事由の存否）について

（1）被告の主張

法人税法127条1項3号にいう「隠ぺい」及び「仮装」の意義は、通則法68条1項にいう「隠ぺい」及び「仮装」の意義（上記15（1）参照）と同様である。

しかるところ、上記15（1）のとおり、原告は、平成16年9月期に、総勘定元帳を始

めとする帳簿書類に虚偽の記載をし、課税要件事実である損金につき、存在しないものを存在するように見せかけたものと認められる。

したがって、原告は、平成16年9月期に係る原告の帳簿書類に、取引の全部又は一部を「隠ぺいし又は仮装して」記載したことにより、法人税法127条1項3号所定の青色申告承認の取消事由に当たるといふべきである。

(2) 原告の主張

上記15(2)によれば、原告は、平成16年9月期に係る原告の帳簿書類に、取引の全部又は一部を「隠ぺいし又は仮装して」記載したとはいえ、法人税法127条1項3号所定の青色申告承認の取消事由に当たらない。

17 争点4-1 (本件消費税処分の理由不備の有無) について

(1) 原告の主張

本件消費税処分は、理由の附記(通則法28条2項、3項)を欠く違法なものである。

(2) 被告の主張

本件消費税処分がされた当時、消費税等の更正処分にその理由を附記する必要はなかった(通則法28条2項、74条の2参照)。したがって、本件消費税処分は、理由の附記を欠く違法なものであるとはいえない。

18 争点4-2 (本件外注費等の課税仕入れ該当性) について

(1) 被告の主張

本件外注費等は、原告の「課税仕入れ」に当たらない。

ア Oの実体の不存在

上記7(1)のとおり、平成15年9月課税期間から平成17年9月課税期間にかけての当時、Oには原告から独立した事業体としての実体はなかったから、本件外注費等は、架空のものであって、原告の「課税仕入れ」に当たらない。

イ 消費税法30条1項の不適用

(ア) 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」に当たり、事業者が災害その他やむを得ない事情により当該保存をすることができなかったことを証明しない限り(同項ただし書)、同条1項の規定は、当該保存がない課税仕入れには適用されない(最高裁平成16年12月16日第一小法廷判決・民集58巻9号2458頁)。

(イ) 上記8(1)及び9(1)のとおり、原告は、外部業者に対し、宰領及び献茶婦に係る外注費を支払っていたと認められる。

しかし、上記外注費につき、①原告の総勘定元帳には、個別の支払先の名称、役務の提供を受けた日及びその内容等が何ら記載されていない(乙27添付の①、②及び④)こと、②Oが作成したとされる金銭出納帳及び小口金銭出納帳にも、上記の記載がない(乙4、5)こと、③請求書又は仕入明細書等の書類がないことからすると、「帳簿及び請求書等」が保存されていなかった。

したがって、宰領及び献茶婦に係る外注費について、消費税法30条1項は適用され

ず、同項にいう「課税仕入れ」があったとはいえない。

(ウ) プリンター及びソフトの購入費用（前提事実（５）カ、上記１２（２））については、仮に原告がこれを支払っていたとしても、①原告の総勘定元帳には、購入先の名称、その内容が記載されていないこと（乙２９〔４頁〕）、②〇が作成したとされる金銭出納帳及び小口金銭出納帳にも、上記の記載がないこと、③また、上記プリンター等の購入費用に係る納品書（甲４９）は、その宛先が原告ではなく〇である上、本件臨検搜索差押の際に差し押さえられ、又は本件各処分がされるまでに原告から提出されておらず、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態勢にあったとは認められないことからすれば、「帳簿及び請求書等」が保存されていたとは認められない。

したがって、プリンター等の購入費用について、消費税法３０条１項は適用されず、同項にいう「課税仕入れ」があったとはいえない。

(エ) 以上のとおり、本件外注費等は、その全部又は一部が第三者に支払われたものであるとしても、原告の「課税仕入れ」に当たるとはいえない。

ウ 小括

以上によれば、本件外注費等は、その全てについて、原告の「課税仕入れ」に当たらない。

(２) 原告の主張

本件外注費等は、原告の「課税仕入れ」に当たる。

ア 〇の実体の存在

上記７（２）のとおり、平成１５年９月課税期間から平成１７年９月課税期間にかけての当時、〇には原告から独立した事業体としての実体があったから、本件外注費等は、原告の「課税仕入れ」に当たるといふべきである。

イ 消費税法３０条１項の適用

消費税法３０条１項所定の仕入れ税額の控除は、消費税の二重払いを回避するという消費税の基礎を成すものであるから、原則として認められなければならない。そして、納税者にとって、取引が税法上の評価において覆されることまでをも想定して帳簿及び請求書等を作成することは、およそ不可能である。そうすると、同条７項にいう「帳簿及び請求書等」は、納税者に酷となることを防ぐため、納税者が選択した取引形態に基づいて記載するもので足りると解すべきである。

しかるところ、原告としては、〇と取引があることを前提に、これを忠実に反映した帳簿及び請求書等を正確に作成し、適時に提出することが可能な態勢を整えて保存していた。現に、これらの帳簿及び請求書等は、本件臨検搜索差押により即時に押収された。

したがって、仮に〇が原告から独立した事業体としての実体がないと評価される場合であっても、本件外注費等につき、消費税法３０条７項にいう「帳簿及び請求書等」が保存されており、同条１項の適用があるといふべきである。

ウ 小括

以上によれば、本件外注費等は、その全てについて、原告の「課税仕入れ」に当たる。

19 争点４－３（本件消費税等に係る隠ぺい又は仮装の有無）について

(１) 被告の主張

上記７（１）のとおり、平成１５年９月課税期間から平成１７年９月課税期間にかけての

当時、○には原告から独立した事業体としての実体はなかったのに、原告は、あたかもその実体があり、○に本件外注費等を支払ったかのように装い、総勘定元帳を始めとする帳簿書類に虚偽の記載をした。そうすると、原告は、課税要件事実である課税仕入れにつき、存在しないものを存在するように見せかけたものと認められる。

したがって、原告は、本件外注費等を総勘定元帳に計上したことにより、平成15年9月課税期間から平成17年9月課税期間までの「課税仕入れ」に係る事実を、「隠ぺい」し又は「仮装」したというべきである。

(2) 原告の主張

上記15(2)によれば、原告は、本件外注費等を総勘定元帳に計上したことにより、平成15年9月課税期間から平成17年9月課税期間までの「課税仕入れ」に係る事実を、「隠ぺい」し又は「仮装」したとはいえない。

第4 当裁判所の判断

1 争点1-1-1 (本件臨検捜索差押の違法性) について

(1) 認定事実

前提事実、後掲各証拠及び弁論の全趣旨によれば、以下の事実が認められる。

ア 原告は、平成10年9月期から平成12年9月期までの法人税につき、処分行政庁に対し、別表6の「確定申告」欄のとおり、青色の申告書により、確定申告書を提出した。

(甲45の3～5、乙77)

イ 処分行政庁は、平成13年11月12日付けで、原告に対し、平成10年9月期以降において法人税法127条1項1号に該当する事実があったことを理由に、平成10年9月期以後の青色申告の承認を取り消す旨の処分(以下「前件青色取消処分」という。)をした。(甲46)

ウ 処分行政庁は、平成13年11月13日付けで、原告に対し、平成10年9月期から平成12年9月期までの法人税につき、原告に対し、別表6の「更正処分等」欄のとおり、更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分(以下併せて「前件法人税処分」という。)をした。(乙77)

エ 原告は、平成13年11月20日付けで、大阪国税局長に対し、前件青色取消処分及び前件法人税処分(以下併せて「前件各処分」という。)につき、異議申立てをした。(甲47、乙77)

オ 大阪国税局長は、平成14年2月19日付けで、上記エの異議申立てをいずれも棄却する旨の決定をした。(甲47、乙77)

カ 原告は、平成14年3月8日付けで、国税不服審判所長に対し、前件各処分につき、審査請求をした。(乙77)

キ 原告は、平成14年6月14日、神戸地方裁判所に対し、前件各処分(ただし、前件法人税処分については申告額を超える部分)の取消しを求める訴えを提起した(平成●●年(○○)第●●号青色申告承認取消処分取消等請求事件。以下「前訴」という。)(乙77)

ク 神戸地方裁判所は、平成24年3月22日、前件各処分はいずれも適法であるとして、前訴に係る原告の請求をいずれも棄却する旨の判決を言い渡した。(乙77)

ケ 上記クの判決に対して原告が控訴したが、大阪高等裁判所は、平成25年3月27日、

同判決と同様の理由により、同控訴を棄却する旨の判決を言い渡した（平成●●年（○○）第●●号青色申告承認取消処分取消等請求控訴事件）。（乙78）

コ 上記ケの判決に対して原告が上告及び上告受理の申立てをしたが、最高裁判所は、平成26年5月13日、同上告を棄却するとともに、前訴を上告審として受理しない旨の決定をした（平成●●年（○○）第●●号、平成●●年（○○）第●●号）。（乙79）

（2）原告に対する犯罪嫌疑の存否について

ア 原告は、①大阪国税局長が原告を犯則嫌疑者として告発することができず、しかも、②査察官が本件令状の請求に係る疎明資料のほとんどを廃棄したことからすれば、本件臨検捜索差押は犯則嫌疑が存在しないのにされたものであって、違法である旨を主張する。

イ 収税官吏は、犯則事件を調査するため必要があるときは、裁判官の発した許可状に基づき、臨検、捜索又は差押（以下「臨検等」という。）を行うことができる（犯則法2条1項、3項、4項）。

そして、臨検等は、収税官吏において犯則事件につき告発（犯則法12条ノ2）をするか否かを判断するため、犯則嫌疑者その他の者の所持する物件、帳簿又は書類等の占有を取得し、当該犯則事件の証拠を収集することを目的とする調査（強制調査）である。しかるところ、臨検等は、証拠が隠滅されるのを防止するため、当該犯則事件に係る調査の初期に（関係者に当該調査の遂行の事実が発覚する前に）されることが必要な場合もある。

以上からすると、臨検等は、これが行われた時点において、査察官が既に収集された証拠資料を総合勘案して犯則の嫌疑を抱いたことにつき合理性があると認められる場合には、たとえ後に当該犯則事実が存在しないものと判断されたとしても、適法であると解される。

ウ そこで、上記の観点から本件臨検捜索差押が違法であるか否かを判断するに、①認定事実のとおり、前件法人税処分（平成13年11月13日付け）において、原告の所得金額が平成10年9月期につき7048万6180円、平成11年9月期につき9681万2967円、平成12年9月期につき1億0059万0201円とそれぞれ認定された（なお、同処分は確定判決により適法と判断された。）のに対し、②前提事実（5）によれば、原告は、その後に処分行政庁に提出した確定申告書において、所得金額を平成15年9月期につきマイナス113万8664円、平成16年9月期につきマイナス300万0126円、平成17年9月期につき0円と記載していたことが認められる。このように、原告の確定申告書に記載された平成15年9月期から平成17年9月期までの所得金額は、それ以前（平成10年9月期～平成12年9月期）のものと比較すると、著しく少額であったものというほかはない。

このことに加え、裁判官が本件令状を発付して本件臨検捜索差押を許可したこと（前提事実（6）ア、イ）をも併せ考慮すると、査察官において、本件臨検捜索差押（平成18年10月26日及び平成19年9月4日）の当時、本件法人税に関し、原告が偽りその他不正の行為により所得金額を過少に申告し、法人税を免れた旨の犯則事実（法人税法159条1項参照）の嫌疑を抱いたことは、その当時の判断としては合理的なものであったと認められる。そして、上記の認定及び判断は、本件臨検捜索差押の後、査察官が原告を上記犯則により告発しなかったという事実（前提事実（6）ウ）をもって、左右されるものではない。

なお、査察官が、本件臨検捜索差押の違法を隠ぺいする目的で、本件令状の請求に係る

疎明資料（本件対象文書）を故意に廃棄したことを認めるに足りる的確な証拠は見当たらない。この点、前提事実（８）エ及びカ、証拠（乙４６、４７）及び弁論の全趣旨によれば、査察官は、平成２０年６月末頃、誤って本件対象文書を廃棄したものと認められる。エ したがって、原告の上記主張は、これを採用することができない。

（３）民訴法２２４条２項又は３項による真実擬制の許否

原告は、被告（査察官）において、①原告の「使用を妨げる目的」で、本件令状の請求に係る疎明資料（本件対象文書）を故意に滅失させ、又は、②保存義務のある本件対象文書はその保存期間が経過する前に廃棄することにより、重大な過失により「これを使用することができないようにした」から、民訴法２２４条２項又は３項に基づき、本件臨検捜索差押の違法に関する原告の主張を真実と認めるべきである旨を主張する。

しかし、上記（２）のとおり、査察官は、過失により本件対象文書を廃棄したと認められるのであって、当該廃棄をするに当たり、原告が同文書を書証として使用することを妨害する積極的意図までもも有していたとはいえないから、民訴法２２４条２項にいう「相手方の使用を妨げる目的」を有していたとはいえない。そうすると、そもそも、本件対象文書の廃棄については、民訴法２２４条２項を適用する前提を欠くといわざるを得ない。

加えて、上記（２）のとおり、本件臨検捜索差押は、原告に対する犯則の嫌疑が存在することを前提にされたと認められる以上、原告の主張する本件臨検捜索差押の違法に関する事実は、真実でないといわざるを得ない。

したがって、原告の上記主張は、これを採用することができない。

（４）小括

以上のとおり、本件臨検捜索差押が違法ということはできない。

したがって、本件臨検捜索差押の違法を理由に本件各処分が違法である旨の原告の主張は、その前提を欠くから、争点１－１－２（本件臨検捜索差押の違法による本件各処分の違法の有無）につき判断するまでもなく、これを採用することができない。

２ 争点１－２（通則法２４条以下違反の有無）について

（１）原告は、本件各処分に係る一切の調査が査察官により行われたから、本件各処分が処分行政庁の調査に基づくものではなく、通則法２４条から２７条までに違反する旨を主張する。

（２）そこで検討すると、確かに、記録に照らしても、処分行政庁（兵庫税務署の職員）は、本件各処分をするに当たり、法人税法１５３条以下に基づく質問又は検査をしたことはいわれない。

しかし、通則法２４条ないし２７条にいう「調査」とは、課税庁（税務署長）において、納税申告書又は既にされた更正若しくは決定に係る課税標準等（課税標準、課税標準から控除する金額及び純損失等の金額。通則法１９条１項、２条６号イないしハ）又は税額等（納付すべき税額、還付金の額に相当する税額及びその計算の基礎となる税額。通則法１９条１項、２条６号ニないしヘ）を求めるための行為の一切をいい、税務署等の職員による質問又は検査を通じた証拠資料の収集のみならず、証拠の評価及び経験則の適用を通じた事実の認定、租税法規その他法令の解釈といった判断作用をも含むと解される。そうすると、上記「調査」には、課税庁の内部において、既に収集した資料を基礎として、正当な課税標準等又は税額等を求めるための作業を含むものと解される（この点、後記３のとおり、収税官吏が犯則嫌疑者に対して犯則調査を行った場合においては、課税庁は、その者に対する課税処

分を行うため、当該犯則調査により収集された資料を利用することは許される。)

なお、青色申告の承認の取消し（法人税法127条1項）は、通則法24条ないし27条にいう「更正」又は「決定」ではない以上、これらの規定の適用を受けないものと解される。

しかるところ、前提事実（6）及び弁論の全趣旨によれば、処分行政庁は、大阪国税局長又は査察官から本件臨検捜索差押により収集された資料を引き継いだ上、これらに基づき、本件法人税及び本件消費税等に係る正当な課税標準等及び税額等を求めるべく、事実の認定及び法令の解釈を行った上で本件課税処分をしたものと認められる。

したがって、処分行政庁は、本件課税処分を行うに当たり、その内部において、正当な課税標準等及び税額等を求めるための作業をしたから、通則法24条以下にいう「調査」を行ったものと認められる。

(3) したがって、本件各処分は、処分行政庁の「調査」に基づくから、通則法24条から27条までに違反しない。

3 争点1-3（本件臨検捜索差押に係る証拠に基づくことによる違法の有無）について

(1) 原告は、通則法24条から27条までにいう「調査」には犯則調査により収集された資料に基づく調査は含まれないところ、本件臨検捜索差押により収集された証拠のみに基づいてされた本件各処分につき、上記「調査」があったとはいえない旨を主張する。

(2) この点、通則法24条から27条までにいう「調査」は、課税庁である税務署長（具体的には国税調査官等）が、更正又は決定を行う（より具体的には正当な課税標準等又は税額等を求める）目的で、通則法所定の手続に従って行うものである。これに対し、犯則法に基づく調査（犯則調査）は、犯則法2条に基づく臨検等を含め、収税官吏（国税査察官等）が、犯則事件（法人税法161条等の罰則規定に該当する事実）に係る告発をするか否かを判断するため、当該犯則事件の有無を認定する目的で、犯則法所定の手続に従って行うものである。このように、通則法24条から27条までにいう「調査」と犯則調査とは、直接的には、その目的、手続及び主体等を異にする別個のものである。

したがって、犯則法に基づく調査（犯則調査）は、課税処分（更正又は決定）を行うための証拠資料を収集するためなど、課税処分に係る調査（すなわち通則法24条ないし27条にいう「調査」）の手段として行うことは許されず、この場合には、当該課税処分を違法と解する余地があることは否定できない。

もともと、他方で、犯則調査手続と課税手続及び徴税手続は、究極的にはいずれも適正な課税及び徴収の実現を目的とするものであって、両手続の間には密接な関連性があるものと解される（通則法1条、財務省組織令92条1号参照）。このことに鑑みると、収税官吏が犯則嫌疑者に対して犯則調査を行った場合において、課税庁が、当該犯則調査により収集された資料を、その者に対する課税処分及び青色申告承認の取消処分を行うために利用することは、許されるものと解される（昭和63年最判参照）。

(3) これを本件についてみると、上記1及び2のとおり、本件臨検捜索差押は原告に対する犯則事件（法人税法違反嫌疑事件）の嫌疑が存在することを前提に適法にされ、処分行政庁は、大阪国税局長又は査察官から本件臨検捜索差押により収集された資料を引き継ぎ、これを利用して、本件各処分（本件青色取消処分、本件法人税処分及び本件消費税処分）を行ったものと認められる。

しかるに、査察官において、専ら本件各処分を行うための証拠資料を収集するための手段

として、本件臨検捜索差押を行ったことを認めるに足りる的確な証拠は見当たらない。

- (4) 以上によれば、本件各処分は、本件臨検捜索差押により収集された証拠のみに基づいてされたことをもって、違法ということはできない。

4 争点1-4（査察官の調査に係る記載を欠く違法の有無）について

- (1) 原告は、本件各処分の通知書に大阪国税局職員（査察官）の調査に基づいてされた旨が記載されていないことを理由に、本件各処分が通則法28条2項及び3項所定の理由の附記を欠く違法なものである旨を主張する。

- (2) この点、通則法27条によれば、国税庁又は国税局の当該職員の調査があったときは、税務署長は、当該調査したところに基づき、更正又は決定をすることができる場所、通則法28条2項及び3項によれば、更正又は決定が上記調査に基づくものであるときは、当該更正又は決定の通知書にその旨を附記しなければならない。その趣旨は、上記調査があった場合には、当該更正又は決定を国税庁長官又は国税局長がしたものとみなして、当該長に対して異議申立てをすることができるものとされている（通則法75条2項）ため、当該更正又は決定を受けた者に対してその点を明らかにし、もって不服申立ての便宜を図ることにある。

しかるところ、上記2及び3によれば、通則法27条にいう「調査」は、質問又は検査（法人税法153条以下、消費税法62条等）の実施を含め、納税申告書又は既にされた課税処分（更正若しくは決定）に係る課税標準等又は税額等を求めるための一切の行為をいうのであって、犯則法に基づく調査（犯則調査）を含むものではないと解される。

そうすると、税務署長が、国税庁又は国税局の国税査察官が行った犯則調査により収集された資料を利用し、課税標準等又は税額等を計算して課税処分をした場合には、当該課税処分の通知書には、通則法28条2項又は3項に基づき、これが国税庁又は国税局の職員の犯則調査による資料を利用してされた旨を附記する必要はないと解される。

- (3) しかるところ、上記3のとおり、本件課税処分に係る課税標準等又は税額等を求める行為をしたのは、処分行政庁（兵庫税務署の職員）であって大阪国税局の職員ではないから、本件課税処分の通知書には、通則法28条2項又は3項に基づき、大阪国税局職員の犯則調査による資料を利用してされた旨を附記することを要しないと解すべきである。

なお、仮に、処分通知書に大阪国税局職員の調査による資料を利用してされた旨が附記されなかったことにより、本件課税処分が通則法28条2項又は3項に違反するとしても、上記(2)で説示したとおり、これらの条項の趣旨が処分を受けた者に対して不服申立ての便宜を図ることにある以上、上記違反をもって、本件課税処分の取消しを招来するに至るまでの違法があると解することは困難といわざるを得ない（上記の違法により生じた不利益は、行訴法8条2項3号、14条3項等の適用によって救済すべきである。）。

- (4) したがって、本件各処分は、処分通知書に大阪国税局職員の調査に基づいてされた旨が記載されていないことを理由として、通則法28条2項及び3項所定の理由の附記を欠く違法なものであるとはいえない。

5 争点3-1（本件法人税処分の理由不備の有無）について

原告は、平成16年9月期法人税処分及び平成17年9月期法人税処分は青色申告書に係る法人税の更正処分であったのに理由が付記されておらず、法人税法130条2項により違法である旨を主張する。

しかし、本件青色取消処分がされたことにより、原告の平成16年9月期以後の法人税の青

色申告書は、青色申告書以外の申告書とみなされる。この点、本件青色取消処分がされた平成20年4月1日の段階で既に提出済みであった青色申告書（平成16年9月期から平成19年9月期までの分）は、その当時に遡って、青色申告書として特別に法が認めていた法律上の効果が消滅し、青色申告書以外の申告書とみなされることとなる（最高裁昭和●●年（〇〇）第●●号同54年4月5日第一小法廷判決・裁判集民事126号443頁参照）。そうすると、平成16年9月期法人税処分及び平成17年9月期法人税処分は、いずれも青色申告書以外の申告書（白色申告書）に係るものとなる。

なお、前提事実（5）ウのとおり、平成15年9月期法人税処分は、当初から白色申告書に係るものであった。

そうであるとするれば、青色申告書に係る更正処分の理由の付記を定めた法人税法130条2項は、本件法人税処分には適用されないものと解される。しかるところ、本件法人税処分には、通則法28条2項、74条の2により、その理由を付記する必要がなかったのである。

したがって、本件法人税処分は、理由の付記を欠く違法なものであるとはいえない。

6 争点3-2-1（本件外注費等の損金該当性）について

（1）認定事実

前提事実、証拠（後掲各証拠に加え、甲53、56、57、証人乙、原告代表者。ただし、認定に反する部分を除く。）及び弁論の全趣旨によれば、以下の事実が認められる。

ア e（以下「e」という。）は、平成10年4月頃から平成19年3月頃にかけての当時、神戸市兵庫区（原告のF支店の所在地）において、「O」のパート従業員として勤務していた。もっとも、eは、その当時、原告の本店で管理されている現預金から、その給料の支払を受けていた。（甲39、59、60、乙4、14）

イ eは、平成10年4月頃から平成18年4月頃までの間、毎月、原告の本店から、小口の経費に充てる目的で現金20万円を受領した上、同店に勤務する従業員の指示に従い、表題に「O現金出し入れ」、「F・O」又は「O・F」などと記載された小口現金出納帳に、小口現金の収支を記入していた。また、eは、その当時、毎月、原告の本店に勤務する従業員の指示に従い、同店から送付された各月の人件費等の一覧表に基づき、①原告宛の人件費及び紹介料等の納品書を作成し、これを原告の本店に送付するとともに、②表題に「O」などと記載された現金出納帳に、「人件費他」名目での原告からの収入及びこれと同額の支出があった旨を記入していた。もっとも、eは、原告の本店に勤務する従業員との間で、実際に上記②に相当する額の金銭を授受することはなかった。（甲38、39、59、60、甲C、甲F、乙4、5、14）

ウ 原告は、平成11年1月19日、株式会社◎との間で、携帯電話（番号®）の利用契約を締結し、当該携帯電話の利用を開始した。（乙21）

エ 「O・戊」名義の預金口座（O口座）は平成12年5月16日に開設されたところ、同口座からの入出金は、同日から平成13年10月31日まで行われていた（上記口座からの入出金は、同年11月1日以降、行われていない。）。上記入出金に係る金銭の授受は、原告の本店において、原告の従業員（丙）と同店を訪問したN信用金庫の職員が行っていた。（甲23、27、乙19、25）

オ 平成14年1月1日から平成17年12月31日までの間、商号に「O」を含み、かつ、本店所在地を神戸市兵庫区●●（原告の本店所在地）又は同区●●（原告のF支店の所在

- 地)とする法人は存在しなかった。(乙26)
- カ 原告は、平成14年5月24日、株式会社㊸との間で、携帯電話(番号㊹)の利用契約を締結し、当該携帯電話の利用を開始した。(乙21)
- キ 原告は、平成15年3月26日、株式会社㊸との間で、携帯電話(番号㊺)の利用契約を締結し、当該携帯電話の利用を開始した。(乙21)
- ク Pクラブに所属する宰領は、平成14年10月から平成17年9月にかけての当時、原告が施行する葬儀等で業務を行った場合には、当該業務が終了した後、原告の本店において、原告の従業員から、上記業務の報酬を現金で受領していた。そして、P及び上記宰領は、いずれも、上記報酬の領収書を発行していなかった。(乙8、9、12、証人R)
- ケ aクラブに所属する献茶婦は、平成14年10月から平成17年9月にかけての当時、原告が施行する葬儀等で業務を行った場合には、当該業務が終了した後、原告の本店において、原告の従業員から、上記業務の報酬を現金で受領していた。そして、a及び上記献茶婦は、いずれも、上記報酬の領収書を発行していなかった。(乙8、10、12)
- コ 兵庫税務署長は、平成15年1月1日から平成18年12月31日までの間に、納税義務者を「O」とする法人税の確定申告書の提出を受けたことはなかった。また、兵庫税務署長及び須磨税務署長のいずれも、上記期間に、納税義務者を戊とする所得税の確定申告書の提出を受けたことはなかった。
- サ 神戸公共職業安定所長は、平成15年6月25日、要旨、以下の内容による雇用保険適用事業所(以下「本件事業所」という。)の設置の届出を受けた。(甲24の1)
- | | |
|----------|-----------|
| 事業所の名称 | O・戊 |
| 事業所の所在地 | 神戸市須磨区 |
| 事業所の電話番号 | ㊻ |
| 設置年月日 | 平成15年6月1日 |
- シ 神戸公共職業安定所長は、平成16年5月10日、本件事業所に対し、「㊼」が雇用保険の被保険者の資格を喪失したことを確認した旨を通知した。(甲24の3)
- ス 神戸公共職業安定所長は、平成16年6月14日、本件事業所に対し、「㊽」及び「㊾」が雇用保険の被保険者の資格を喪失したことを確認した旨を通知した。(甲24の2、4)
- セ 戊は、平成17年3月、交通事故に遭って頸椎を損傷し、その後平成18年3月末頃までの間、入院治療を受けた。これにより、戊は、四肢麻痺、両上肢機能の著しい障害、両下肢機能全廃の後遺障害(障害等級1級)を負った。(甲27、乙7)
- ソ 平成18年3月2日、本件組合の効力が発生した。その当時の本件組合の組合員は、㊿、㊽及び㊾の3名であった。(甲22)
- タ 神戸公共職業安定所長は、平成18年4月24日、本件事業所に対し、「㊿」、「㊽」及び「㊾」が雇用保険の被保険者の資格を喪失したことを確認した旨を通知した。(甲24の5)
- チ 平成18年10月26日当時、神戸市兵庫区(原告のF支店の所在地)に所在する建物の1階入口のガラス扉には、「J」、「㊿」及び「TEL b」と表示されていた。他方で、原告は、自社のウェブサイト及び電話帳(NTT西日本の発行するタウンページ)に、本店の代表電話番号を「b」と表示していた。(乙1、2、104)

ツ 原告は、平成18年10月26日当時、その本店において、作成名義人を「O」（所在地が神戸市兵庫区、電話番号が㊦）とし、その名下に戊名義の印影を押捺した、①作成日付を平成14年10月から平成17年9月までの間とする原告宛ての領収証、及び、②宛名、金額、作成日付、摘要がいずれも空欄の領収証（2通）を保管していた。しかるに、戊は、平成19年2月1日、査察官から上記①の領収証の一部を見せられたのに対し、押捺された印影も筆跡も自己のものではなく、当該領収証のことは知らない旨を述べた。また、原告は、自社のウェブサイト及び電話帳（NTT西日本の発行するタウンページ）に、E支店（F支店）の代表電話番号を「㊦」と表示していた。（甲21、甲D、乙1～3、7）

テ ㊸（原告の監査役）は、平成18年10月26日当時、その自宅において、「（株）C従業員リスト」と題する書面を保管していた。同書面には、「㊹」、「㊺」、「㊻」、「㊼」、「d」及び「㊽」の氏名、生年月日及び住所が記載されていた。（甲1、乙23）

ト 原告は、平成18年10月26日当時、G支店において、その上部に「2005年4月28日10時18分（株）C・E支店」と記載された「携帯TEL一覧」と題する書面を保管していた。同書面には、「O部」の表題の下、以下のとおり記載されていた。（乙6）

① d	㊲
② ㊻	㊳
③ ㊼	㊴
④ ㊽	㊵
⑤ e	㊶
⑥ ㊷	㊷
⑦ ㊸	㊸

（2）検討

原告は、平成15年9月期から平成17年9月期にかけての当時、戊において経営するO（神戸市兵庫区）が原告から独立した事業体として存在していたから、本件外注費等が原告の「損金」に当たる旨を主張する。

ア そこで検討すると、確かに、認定事実によれば、平成18年10月当時、①作成名義人を「O」とする原告宛ての領収証が原告の本店に保管されており（同ツ）、②神戸市兵庫区に所在する建物の入口扉には「J」と表示され（同チ）、③同所において、eがOの従業員として雇用されていた（同ア）ことが認められる。

また、④平成12年5月に「O・戊」名義の預金口座が開設される（認定事実エ）とともに、⑤平成15年6月に「O・戊」を事業所（本件事業所）とする雇用保険適用事業所の設置の届出がされた（同サ）上、同事業所に係る雇用保険の被保険者の資格を有する者が複数存在した（同シ、ス、タ）ことが認められる。

イ しかし、他方で、上記ア①については、原告がOの経営者であると主張する戊は、当該領収証に押捺された印影も筆跡も自己のものではなく、当該領収証のことは知らない旨を述べている上、当該領収証に記載されていたOの電話番号（㊦）は、原告のE支店（F支店）の代表電話番号であったことが認められる（認定事実ツ）。

上記ア②については、当該扉に併記されていた「J」の電話番号（b）は、原告の本店

の代表電話番号であったことが認められる（認定事実チ）。

上記ア③については、eは、Oの従業員としての給与の支払を、神戸市兵庫区において保管されている現金からではなく、原告の本店で管理されている現預金から受けていたことが認められる（認定事実ア）。

上記ア④については、当該口座からの入出金に係る金銭の授受は、戊ではなく、原告の本店において原告の従業員が行っており、しかも、平成13年11月1日以降は全く行われていなかった（認定事実エ）。

上記ア⑤については、本件事業所の所在地は、原告がOの事務所があったと主張する神戸市兵庫区ではなく、同市須磨区である旨の届出がされた（認定事実サ）。また、当該被保険者（㉖、㉗、㉘、㉙、㉚）の氏名が、原告の監査役において保管されていた原告の従業員リストに記載されていた（同テ）。さらに、原告は、当該被保険者のうちd、㉘及び㉙の使用する携帯電話につき、自ら利用契約を締結してその料金を支払っていた（同ウ、カ、キ、ト）。

ウ さらに、認定事実によれば、平成14年10月から平成17年9月にかけての当時、商業登記簿上、商号に「O」という名称を含み、神戸市兵庫区●●を本店所在地とする法人は存在しておらず（同オ）、納税義務者を「O」とする法人税の確定申告書又は納税義務者を戊とする所得税の確定申告書が税務署長に提出された事実はなかった（同コ）。

エ 以上に加え、平成14年10月から平成17年9月にかけての当時、宰領等の外部業者が、原告の施行する葬儀等における業務に関し、Oから委託を受けていたという事実も認められない。

すなわち、認定事実によれば、その当時、Pクラブに所属する宰領及びaクラブに所属する献茶婦は、原告が施行する葬儀等で業務を行った場合には、当該業務が終了した後、原告の本店において、原告の従業員から、上記業務の報酬を現金で受領していたところ、いずれも上記報酬に係る領収書を発行していなかった（同ク、ケ）。

他方で、認定事実によれば、eは、その当時、毎月、原告の本店に勤務する従業員の指示に従い、同店から送付された各月の人件費等の一覧表に基づき、原告宛の人件費及び紹介料等の納品書を作成するとともに、当該人件費等につき、表題に「O」などと記載された現金出納帳に、「人件費他」名目での収入及び支出があった旨を記入していたことが認められる（同イ）。

しかしながら、上記現金出納帳によると、上記「人件費他」名目での収入（原告がOに支払ったとされる金額）及び支出（Oが外注業者に支払ったとされる金額）が同額であって（認定事実イ）、会計処理上は原告と外注業者との間に存在するとされているOに何らの利益も生じておらず、経済的にみて不合理といわざるを得ない。このことに加え、eは、Oの業務として上記現金出納帳を作成していたにもかかわらず、原告の本店に勤務する従業員との間で、実際上記金額に相当する金銭を授受することはなかったのである（同イ）。

そうであるとすれば、平成14年10月から平成17年9月までの間、宰領及び献茶婦等の外部業者が原告の施行する葬儀等においてその業務を行うに際し、Oが原告から独立した事業体として活動していたと評価することは困難といわざるを得ない。

オ 以上を総合考慮すると、平成14年10月から平成17年9月までの当時、Oは、その

実体としては原告の一部署にすぎず、原告から独立した事業体としての実体までは有していなかったものと認められる。

なお、商業登記簿上、J及び本件組合が存在することが認められる（前提事実（2）ア、イ）ところ、仮にJについては平成10年5月以前に、本件組合については平成18年4月以降に、それぞれ原告から独立した事業体としての実体を有していたとしても、上記認定を左右するには足りない。

（3）小括

以上によれば、Oに対して支払ったとされる本件外注費等（平成15年9月期は2億2561万2150円、平成16年9月期は1億9749万4500円、平成17年9月期は1億8757万3200円）は、Oが原告から独立した事業体としての実体を有していなかった以上、原告の損金に当たらないと認められる。

7 争点3-2-2-①（宰領の外注費に係る損金額）について

被告は、原告の宰領に係る外注費の支出に関し、平成15年9月期から平成17年9月期までの間の「損金」に当たる額を、紹介手数料に基づく推計方法により推計すべきである旨を主張する。

（1）推計の必要性について

ア 推計が許される場合

法人税に関し、課税標準を推計して更正又は決定をすること（以下「推計課税」という。法人税法131条参照）が許される（いわゆる推計の必要性が認められる）のは、税務署等の職員が質問検査権（法人税法153条以下、現行法では通則法74条の2以下）を有することなどに鑑みると、納税者が帳簿書類その他の資料を備え付けておらず、その収支の状況を直接資料によって明らかにすることができず、又は納税者の備え付けている資料の内容が信頼性に乏しいなどの理由により、課税標準を実額で把握することができず、又は著しく困難な場合に限られると解される。

イ 認定事実

前提事実、上記6（1）の認定事実、証拠（後掲各証拠に加え、甲53、56、57、証人乙、原告代表者。ただし、認定に反する部分を除く。）及び弁論の全趣旨によれば、以下の事実が認められる。

（ア）原告は、平成14年10月から平成17年9月にかけての当時、施主（故人の親族等）から葬儀の施行を受注した場合には、「ご葬儀承り書」と題する書面（以下「承り書」という。）を作成していた。承り書には、葬儀の基本料金（金額のみ）及び付帯料金（金額、明細）を記入する欄に加え、施主が署名捺印する欄等が設けられていた。そして、上記付帯料金に係る部分には、「式典係人件費」及び「接待係人件費」の仕様（通夜式及び葬儀ごとの人数）及び単価等を記載する欄が設けられていた。（甲B）

（イ）原告は、平成14年10月から平成17年9月にかけての当時、承り書を作成した場合には、当該葬儀につき「原始簿」と通称する書面（以下「原始簿」という。）を作成していた。原始簿には、喪主及び故人の氏名、通夜式及び告別式場を記入する欄に加え、「係員」及び「宰領」と題する欄が設けられていた。（甲A）

（ウ）Pクラブに所属する宰領は、平成14年10月から平成17年9月にかけての当時、原告が施行する葬儀等で業務を行った場合には、当該業務が終了した後、原告の本店に

- において、原告の従業員から、上記業務の報酬を現金で受領していた。そして、P及び上記宰領は、いずれも、上記報酬の領収書を発行していなかった。(上記6(1)ク)
- (エ) aクラブに所属する献茶婦は、平成14年10月から平成17年9月にかけての当時、原告が施行する葬儀等で業務を行った場合には、当該業務が終了した後、原告の本店において、原告の従業員から、上記業務の報酬を現金で受領していた。そして、a及び上記献茶婦は、いずれも、上記報酬の領収書を発行していなかった。(上記6(1)ケ)
- (オ) 原告は、平成15年9月期から平成17年9月期までの間、Oに対して人件費等を支払ったことを前提に、「外注工賃」又は「外注費」の仕訳科目(摘要は「O」又は「O」等)により、その総勘定元帳又は振替伝票にその金額を計上した。上記総勘定元帳又は振替伝票には、Oに支払ったとされる金額のみが計上され、その内訳(人件費の種類、単価、外注に係る人数等)までは記載されなかった。(前提事実(5)カ、甲D、E、G、L、乙27)
- (カ) eは、平成14年10月から平成17年9月までの間、毎月、原告の本店からの指示に従い、各月の人件費等の一覧表に基づき、①原告宛の人件費及び紹介料等の納品書を作成し、これを原告の本店に送付するとともに、②表題に「O」などと記載された金銭出納帳に、「人件費他」名目での原告からの収入及びこれと同額の支出があった旨を記入していた。上記の一覧表及び納品書には、葬儀1件(施主の氏で特定)ごとに人件費の総額が記載されていたが、その内訳(人件費の種類、単価、外注に係る人数等)までは記載されていなかった。(上記6(1)イ、甲C)
- (キ) 査察官は、平成18年10月26日、原告に対する法人税法違反嫌疑事件を調査するため、犯則法2条1項に基づき、第1令状により、原告の本店及び支店等の臨検及び捜索をした上、上記(ア)から(カ)までの書面等を含む原告の会計帳簿等を差し押さえた(第1臨検捜索差押)。(前提事実(6)ア、甲21、乙4)
- (ク) 処分行政庁は、第1臨検捜索差押の後、査察官から、上記(キ)の書面等の一部を引き継いだ。

ウ 本件における検討

(ア) 上記6のとおり、平成14年10月から平成17年9月までの当時、Oは、原告から独立した事業体としての実体を有していなかったから、原告の総勘定元帳のうち少なくとも外注に係る人件費に関する部分(前提事実(5)カ)の内容は、信用することができない。

また、認定事実によれば、原告は、平成15年9月期から平成17年9月期までの外注に係る人件費に関する資料として、①O名義の原告宛て領収証、②原告宛て納品書(書面それ自体からは作成名義が不明)、③外注に係る人件費等と思しき金額が記載されたメモ(書面それ自体からは作成名義が不明)、④表題に「O」などと記載された金銭出納帳(原告とOとの間の人件費の収支が計上されたもの)等を保有していたと認められるものの、これらのいずれについても、上記と同様に、Oが原告から独立した事業体としての実体を有することを前提とする内容のものである以上、信用することができない。

(イ) 加えて、原告の保有していた資料をもってしては、平成15年9月期から平成17年9月期までの間に原告が外注先に対して直接支払った人件費の金額を、実額で把握する

ことは著しく困難といわざるを得ない。

すなわち、認定事実のとおり、原告は、平成14年10月から平成17年9月にかけての当時、Pクラブに所属する宰領及びaクラブに所属する献茶婦の行った業務の報酬につき、P、a又は上記宰領ないし献茶婦から、領収証を受領していなかった（同（ウ）、（エ））。

そして、原告の総勘定元帳、原告の振替伝票、表題に「O」などと記載された金銭出納帳（原告とOとの間の人件費の収支が計上されたもの）には、一定期間ごとに外注に係る人件費の総額が記載されるにとどまり、人件費の種類すら区別されていなかった（認定事実（オ）、（カ））。また、原告宛て納品書、外注に係る人件費等と思しき金額が記載されたメモには、葬儀1件（施主の氏で特定）ごとに外注に係る人件費の総額が記載されていたものの、その内訳（人件費の種類、単価、外注に係る人数等）までは記載されていなかった（同（カ））。

他方で、承り書には、通夜式及び葬儀ごとに、式典係及び接待係の人数及び単価等を記載する欄が設けられていたことが認められる（認定事実（ア））。しかし、当該欄は、施主（原告の顧客）が原告に支払うべき金額（売上に相当するものの金額）の根拠を記載したものであるから、当該欄の記載をもって、原告が外注先に支払った人件費（売上原価に相当するもの）の金額が直ちに明らかになるとは認め難い。そして、原始簿には、外注に係る人件費の金額は何ら記載されていなかった（同（イ））。

（ウ）以上からすると、原告の保有していた資料によっては、平成15年9月期から平成17年9月期までの間における外注に係る人件費につき、原告が支払った金額を実額で認定することはできないといわざるを得ない。

この点、原告の従業員であった乙も、個々の外注先が原告から受領した個々の人件費につき、その具体的な金額を確認することができる書類はない旨を供述しているところである（証人乙・38頁）。

エ まとめ

以上によれば、平成15年9月期から平成17年9月期までの原告の所得金額（これを構成する損金の額）を算定するに当たり、原告が支払った外注に係る人件費の金額を推計することは許されるというべきである。

（2）被告の主張する推計方法（紹介手数料に基づく推計方法）の合理性

ア 判断基準

推計課税は、信頼し得る調査資料を欠くために実額を把握することができない場合において、やむを得ず間接的な資料に基づいて所得を推計するものであるから、推計の方法は、実際の所得に近似した数値を算出し得る合理的なものでなくてはならない。

しかるところ、この合理性が認められるためには、①推計の基礎となる事実が正確に把握され、②種々の推計方法のうち当該事案に最適なものが選択され、かつ、③当該推計方法自体ができるだけ真実の所得に近似した数値が算出され得るような客観的なものであることが必要と解すべきである。

イ 認定事実

前提事実、上記（1）の認定事実、証拠（甲28、29、甲A、乙8、9、64、66～68、証人R。ただし、認定に反する部分を除く。）及び弁論の全趣旨によれば、以下

の事実が認められる。

(ア) 平成14年10月から平成17年9月にかけての当時、Pクラブに所属する宰領は、Pの指示により、祭壇飾り、通夜式の進行又は葬儀の進行等の業務を行い、当該業務が終了した後、当該業務を依頼した者から上記業務の報酬を現金で受領していた。

その当時、上記宰領は、1か月単位で、Pに対し、上記業務に係る紹介手数料（以下「本件紹介手数料」という。）として、上記報酬の金額から交通費等の実費に相当する額を控除した金額に4%を乗じた金額を支払っていた。

(イ) RとSは、平成14年10月から平成17年10月にかけての当時、Pクラブに所属する宰領であり、別表3-2及び別表3-3の各③欄の日に、本件紹介手数料として、各別表の④欄の金額を支払った。

(ウ) 平成15年9月期から平成17年9月期までの間、原告が外注した宰領に係る業務の件数は、別表3-1⑦欄のとおりであった。

上記件数のうち、①Pクラブに所属する宰領が行った分は、次のAのとおり（かつこ内は外注に係る件数の全体に占める割合。小数点以下四捨五入）であり、②RとSが行った分は、同別表④欄及び⑤欄のとおり（次のAの件数に占める割合は次のBのとおり。小数点以下四捨五入）であった。

	A	B
平成15年9月期	500件（82.9%）	76.8%
平成16年9月期	339件（84.5%）	84.7%
平成17年9月期	337件（77.3%）	86.6%
合計	1176件（81.7%）	81.9%

ウ 紹介手数料に基づく推計方法の内容

被告の主張する紹介手数料に基づく推計方法の内容は、上記第3の8（1）イのとおりであるところ、認定事実を踏まえて整理すると、次のとおりとなる。

① RとSに対する外注費の算定（別表3-1①～③）

RとSが支払った本件紹介手数料の額を手数料の割合4%で割り戻した金額に、交通費等の実費分の割合（Rが受領した平成18年1月分の報酬に占める交通費等の割合3.1%）を加算することにより、原告が両者に支払った報酬（外注費）の額を算定する（別表3-2、3-3）。

② 平均外注費の額の算定（別表3-1⑧）

上記①の総額を、RとSが宰領に係る業務を行った原告の葬儀件数（別表3-1④欄及び⑤欄の合計）で除することにより、原告が両者に支払った葬儀1件当たりの報酬（外注費）の額を算定する。

③ 宰領に係る外注費の総額の推計（別表3-1⑨）

上記②の額に、原告が宰領に係る業務を外注した葬儀件数（別表3-1⑦欄）を乗じることにより、宰領に係る外注費の総額を推計する。

エ 紹介手数料に基づく推計方法の合理性

以上を踏まえ、紹介手数料に基づく推計方法の合理性を検討する。

(ア) 資料の正確性について

紹介手数料に基づく推計方法の基礎となる事実は、①RとSにおいてPに支払った本

件紹介手数料の金額が別表3-2④欄及び3-3④欄のとおりであること（上記ウ①）、②本件紹介手数料の割合が4%であること（上記ウ①）、③原告がRに支払った平成18年1月分の報酬に占める実費（交通費等）の割合が3.1%であること（上記ウ①）、④RとSが原告の施行する葬儀における宰領の業務を行った件数が別表3-1④欄及び⑤欄のとおりであること（上記ウ②）、⑤原告が宰領に係る業務を外注した葬儀の総件数が別表3-1⑦欄のとおりであること（上記ウ③）である。

そこで、これらの事実の正確性を検討するに、上記①の事実は、f及びg名義の各預金口座の預入明細（乙64別添1）により、正確に把握されていることは明らかである。

上記②及び③の事実は、Pの供述（乙8）、Rの供述（乙9、証人R[9、19～20頁]）及びQ名義の請求書（乙9資料2-1、乙64別添2）等により、正確に把握されているといえることができる。

上記④及び⑤の事実は、原始簿（甲A）及び報告書（乙67）等により、正確に把握されていることは明らかである。

以上のとおり、紹介手数料に基づく推計方法の基礎となる事実は、いずれも、正確に把握されているものと認められる。

（イ）推計方法の選択及び具体的方法の合理性について

紹介手数料に基づく推計方法は、Pクラブに所属する宰領であるRとSがPに支払った本件紹介手数料の額に基づき、原告がPクラブその他の外注先の宰領に支払った報酬の額を推計するものである。

しかるところ、認定事実（ウ）のとおり、原告が外注した宰領に係る業務の80%以上をPクラブに所属する宰領が行っている上、その80%以上をRとSが行っていると認められる。

他方で、原告がR及びSに支払った報酬（外注費）の額を算定するに当たり、交通費等の実費分の割合を加算する（上記ウ①）ところ、その割合である3.1%という数値は、Rが受領した平成18年1月分の報酬に限り、Q名義の請求書（乙9資料2-1、乙64別添2）から当該報酬に占める実費の割合が明らかであるため、これを他の期間においても当てはまるとして採用されたものと認められる。

この点、上記数値の合理性ないし客観性が問題となるが、上記割合を裏付ける的確な資料が他に存在しないこと、月ごとに宰領の業務に係る実費（主として交通費）の割合が大きく異なるとはにわかに考え難いこと、平成18年1月分のRの業務の件数（14件）と平成15年9月期ないし平成17年9月期の各月におけるRとSの業務の件数（概ね10件台）が比較的近似していることなどに照らすと、一応の客観性は確保されているものといえるべきである。

以上を総合考慮すれば、紹介手数料に基づく推計方法は、原告の実態に即した最も適正なものであって、それ自体、経験則上できる限り真実の金額に近似した数値を算出し得る客観的なものであるといえることができる。

オ まとめ

したがって、紹介手数料に基づく推計方法は、平成15年9月期から平成17年9月期までの原告の所得金額（そのうち損金の金額）を算出するに当たり、実際の金額に近似した数値を算出し得る合理的なものといえることができる。

なお、Rが保管していた手帳（乙68）には、平成14年10月から平成17年9月までの間に、原告以外の者から宰領に係る報酬を受領していた旨が記載されている。もっとも、このことを前提とした場合には、紹介手数料に基づく推計方法により推計される外注費の金額は、原告が実際に支払った外注費の金額よりも高額となるから、原告にとっては、より高額の損金が増額されるという有利な結果がもたらされることとなる。

（3）原告の主張する算定方法について

ア 実額の算定方法の採否

原告は、上記第3の8（2）ウのとおり、原始簿（甲A）の「係員」欄に記載された氏名が祭壇飾りを担当した者の氏名であることを前提に、当該記載に基づき外注先が祭壇飾りを行った件数を算定した上、これに日当（単価3万7000円）を乗じることにより、宰領（祭壇飾りを行った者）に係る外注費の額を算定するなどして、宰領に係る外注費（実額）を算定すべきである旨を主張する。

しかし、上記「係員」欄に記載されている氏名が、祭壇飾りを担当した者の氏名であることを認めるに足りる的確な証拠はない。加えて、同欄には複数の氏名が記載されていることが多い上、同欄が空欄のものすらあること（甲A14-10-37）などからすると、その記載をもって実際に祭壇飾りを担当した者を特定することは、そもそも困難であって、合理性を欠くといわざるを得ない。

また、祭壇飾りの単価が3万7000円である旨の主張についても、葬儀と祭壇飾りを併せた単価が5万2000円である旨のRの犯則調査での供述（乙9）に反するのであって、にわかに採用し難いといわざるを得ない。この点、同供述は、第2臨検捜索差押で差し押さえられた手帳（前提事実（6）イ、乙9、68）という客観的な証拠によりその内容が裏付けられているから、信用性が高いといえることができる。これに対し、Rの陳述書（甲29）及び証言のうちこれに反する部分は、その内容が的確な裏付けを欠くものである上、合理的な根拠もないのに上記供述を変遷させたものというほかはなく、これを信用することはできない。

したがって、原告の主張する宰領に係る外注費の算定方法は、その実額を推認する方法として合理性を有するとはいえず、採用することができない。

イ 他の事業年度との比準（本人率）による推計方法の合理性

原告は、平成15年9月期から平成17年9月期までの間における外注費（ただし、宰領以外の全ての外注費を含む。）の額は、同事業年度における売上金額に、本人率（平成8年9月期から平成14年9月期までの売上金額に占める外注費の割合の平均値）を乗じる方法により推計すべきである旨を主張する。

しかし、本人率を算出する根拠とされた帳簿（平成8年9月期から平成14年9月期までの決算報告書及び総勘定元帳等。甲45の1～7）は、その内容につき、原始資料（注文書、契約書、領収書等）の裏付けがあるとはいえない。加えて、上記帳簿のうち平成10年9月期から平成12年9月期までの分については、前件各処分（同事業年度の法人税の更正処分等）の取消しを求める旨の前訴（上記1の認定事実キ以下）において、裁判所により信用することができないと判断されている（乙77～79）。

したがって、原告の主張する外注費の推計方法は、推計の基礎となる事実が正確であるとはいえず、推計の合理性（上記（2）ア参照）を欠くから、被告の主張する同外注費の

推計方法（紹介手数料に基づく推計方法）よりも高度の合理性を有すると認めることはできない。

ウ まとめ

以上からすると、原告の主張する宰領に係る外注費の算定方法又は推計方法は、被告の主張する同外注費の推計方法（紹介手数料に基づく推計方法）による原告の課税標準（損金）についての事実上の推定を妨げるには足りない。

(4) 小括

以上のとおりであるから、原告の宰領に係る外注費の支出のうち損金に当たる額は、紹介手数料に基づく推計方法により推計することができる。

そうすると、その額は、別表3-1⑨欄のとおり、平成15年9月期が3100万8069円、平成16年9月期が2178万8335円、平成17年9月期が2540万8772円と認められる。

8 争点3-2-2-②（献茶婦の外注費に係る損金額）について

被告は、原告の献茶婦に係る外注費の支出に関し、平成15年9月期から平成17年9月期までの間の「損金」に当たる額を、推計により算定すべきである旨を主張する。

(1) 推計の必要性について

上記7(1)のとおり、平成15年9月期から平成17年9月期までの原告の所得金額（これを構成する損金の額）を算定するに当たり、原告が支払った外注に係る人件費の金額を推計することは許される。

(2) 被告の主張する推計方法の合理性

ア 被告の主張する推計方法の内容

被告の主張する献茶婦に係る外注費の推計方法の内容は、上記第3の9(1)イのとおりであるところ、これを整理すると次のとおりとなる。

(ア) 献茶婦の人数の算定（別表2-2-1ないし2-2-3の「献茶人数」欄）

- ① 原始簿（甲A）の「宰領」欄の右側に記載された氏名の記載から、献茶婦の人数を確認する（上記各別表の「原始簿記載の献茶婦」欄）。
- ② 承り書（甲B）の「式典係人件費」欄、「接待係人件費」欄又は「献茶」欄の記載から、献茶婦の人数を確認する（上記各別表の「承り書の人数」欄）。
- ③ 上記①の人数よりも上記②の人数の方が多い場合には、承り書に記載された献茶婦の人数を採用する。
- ④ 承り書に人数が記載されておらず又は上記②の人数よりも上記①の人数の方が多い場合には、原告に有利に斟酌し、上記①の人数を採用し、葬儀と通夜式の双方が行われたときは、いずれにも従事したものとして、上記①の人数の2倍を採用する。

(イ) 献茶婦に係る外注費の総額の推計（上記各別表の「外注費の額」欄）

上記（ア）の人数に献茶婦の日当単価（1万3000円）を乗じることにより、献茶婦に係る外注費の額を推計する。

イ 被告の主張する推計方法の合理性

上記7(2)アで説示した判断基準を踏まえ、上記アの推計方法の合理性を検討する。

(ア) 資料の正確性について

上記アの推計方法の基礎となる事実は、①原始簿に記載された献茶婦の人数が別表2

ー2ー1ないし2ー2ー3の「原始簿記載の献茶婦」欄のとおりであること（上記ア（ア）①）、②承り書に記載された献茶婦の人数が上記各別表の「承り書の人数」欄のとおりであること（上記ア（ア）②）、③献茶婦の日当単価が1万3000円であること（上記ア（イ））である。

そこで、これらの事実の正確性を検討するに、上記①及び②の各事実は、客観的な証拠である原始簿（甲A）及び承り書（甲B）の記載を合理的に解釈した結果認められるものである。

これに対し、上記③の事実については、資料の正確性に一定の疑義があるといわざるを得ない。その理由は以下のとおりである。

確かに、aクラブの経営者であるaは、平成19年3月2日、ここ数年内においては、原告から同クラブに所属する献茶婦に対して1日当たり1万3000円位の日当が支払われていたようである旨を供述したことが認められる（乙10）。

しかし、aの供述によれば、aクラブに所属する献茶婦は、原告から直接日当を受領した後、aには電話代（1回の派遣につき500円～700円）のみを支払っていたというのであるから、aは、原告が各献茶婦に支払った日当の金額の詳細までは把握していなかったことがうかがわれる。そして、aは、平成元年に献茶クラブを立ち上げた際に、原告から1万3000円位の日当を受け取っていた旨を供述しているところ、この金額をもって、上記供述の当時における他の献茶婦の日当単価も同様であると即断した疑いがあることを一概に否定することはできない。

しかるに、原告の従業員であった乙は、献茶婦の日当単価につき、ベテラン（責任者）が1万5000円、経験の浅い者が1万2000円であったなどと、献茶婦の経験により日当単価に差がある旨を供述している（甲56 [25～26頁]、証人乙 [17～18頁、資料10]）。そして、aクラブの献茶婦であったhとiも、平成14年当時、自己の日当単価は1万5000円であったものの、自分の下で働く献茶婦の日当はそれより安かったと思うなどと供述する（甲30、31）とともに、原告の従業員であった①も、献茶婦の日当は1万円から1万5000円の間で金額が支払われていた旨を供述する（甲26、乙13）など、いずれも乙の上記供述に概ね沿う内容の供述をしている。さらに、a自身も、献茶婦に対する日当単価は一律ではなく、勤務度合いや年数によって多少の差はあると思う旨を供述しているのである（乙10）。

この点、被告は、経験の豊富な献茶婦の日当単価が1万5000円であるとする、当該献茶婦に業務を依頼した場合には、原告が献茶婦に支払う報酬（売上原価）と施主が原告に支払う献茶婦の人件費（売上）が同額となって、原告には何らの利潤も生じないという不合理な結果を招来する旨を主張する。しかし、証拠（甲B）によれば、葬儀料金は基本料金（数十万円～百数十万円）と付帯料金（葬儀に応じて個別に積算する。）から構成され、献茶婦の人件費は付帯料金に当たるところ、少なくとも基本料金に一定の利潤が含まれていれば、葬儀料金の全体で利潤が生じていることになるから、付帯料金それ自体に利潤が含まれていないことをもって、直ちに不合理とまで断ずることはできない。

以上によれば、献茶婦の日当単価に関する乙の上記供述は、その信用性を一概に否定することができない。そうすると、献茶婦の日当単価については、経験の豊富な者が1

万5000円、経験の浅い者が1万2000円であったことを認めるに足りる証拠が存在し、その平均額が1万3000円であることを認めるに足りる的確な証拠も見当たらないから、一律1万3000円というのは正確でないといわざるを得ない。

(イ) 推計方法の選択及び具体的方法の合理性について

他方で、上記アの推計方法は、原始簿及び承り書から認められる献茶婦の人数に、献茶婦の日当単価を乗じることにより、原告がaクラブの献茶婦に支払った報酬の額を推計するものである。

しかるところ、献茶婦の人数を特定するための直接的で客観的な資料は、原告も認めるとおり、原始簿及び承り書以外には見当たらない。そして、上記アの推計方法は、献茶婦の人数を算定するという限度では、これらの書面の記載を最も合理的に解釈したものであることができる。

そうすると、被告の主張する推計方法（上記ア）は、献茶婦の単価の算定方法を合理的なものに修正した場合には、原告の実態に即した最も適正なものであって、それ自体、経験則上できる限り真実の金額に近似した数値を算出し得る客観的なものであるということができる。

ウ まとめ

したがって、被告の主張する献茶婦に係る外注費の推計方法（上記ア）は、献茶婦の単価の算定方法を合理的なものに修正した場合には、平成15年9月期から平成17年9月期までの原告の所得金額（そのうち損金の金額）を算出するに当たり、実際の金額に近似した数値を算出し得る合理的なものということができる。

(3) 被告の主張する推計方法の修正（より合理的な推計方法）

上記（2）を踏まえ、被告の主張する献茶婦に係る外注費の推計方法は、以下のとおり修正すべきである。

なお、この推計方法は、当事者が主張する方法とは異なるものの、原告の主張を踏まえた上で被告の主張する推計方法を修正したものであるから、当事者にとって不意打ちとはいえず、これを採用することは許されると解すべきである。

ア 献茶婦の人数の算定（別表7-1ないし7-3の「献茶人数」の「合計」欄）

- ① 原始簿（甲A）の「宰領」欄の右側に記載された氏名の記載から、献茶婦の人数を確認する（上記各別表の「原始簿記載の献茶婦」欄）。
- ② 承り書（甲B）の「式典係人件費」欄、「接待係人件費」欄又は「献茶」欄の記載から、献茶婦の人数を確認する（上記各別表の「承り書の人数」欄）。
- ③ 上記①の人数よりも上記②の人数の方が多い場合には、承り書に記載された献茶婦の人数を採用する。
- ④ 承り書に人数が記載されておらず又は上記②の人数よりも上記①の人数の方が多い場合には、原告に有利に斟酌し、上記①の人数を採用し、葬儀と通夜式の双方が行われたときは、いずれにも従事したものとして、上記①の人数の2倍を採用する。

イ 献茶婦の日当単価の認定（上記各別表の「原始簿記載の献茶婦」欄）

乙の供述（甲56 [25～26頁]、証人乙 [17～18頁、資料10]）及び弁論の全趣旨に基づき、以下のとおり認定する。

- ① 経験の豊富な献茶婦（ベテラン） 1万5000円

具体的には、a、h、i、j、m、n、q、r、t、④、⑤及び⑥の12名。

なお、aは、乙の供述において、経験の豊富な献茶婦としてその名が挙げられていないものの、aクラブの主宰者である以上、これに含まれることは明らかである。

② 経験の浅い献茶婦 1万2000円

上記①以外の者

ウ 献茶婦に係る外注費の総額の推計（上記各別表の「献茶人数」欄及び「外注費の額」欄）

上記ア及びイを踏まえ、以下のとおりの方法で推計する。

① 上記ア③の場合

承り書に記載された人数の方が原始簿に記載された人数よりも多いため、原始簿に記載されていない献茶婦がベテランであるか否かが明らかでないことになる。そこで、原告に有利に斟酌し、原始簿に記載されたベテラン（上記イ①の12名）以外の献茶婦の人数に限り単価を1万2000円とし、その余の人数は全て単価を1万5000円で計算する。

② 上記ア④の場合

原始簿の記載が基準となる（原始簿に記載された人数の2倍となる）ので、ベテラン（上記イ①の12名）の単価を1万5000円、それ以外の献茶婦の単価を1万2000円で計算する。

(4) 原告の主張する算定方法について（献茶婦の人数の算定方法の合理性）

ア 原告は、献茶婦の人数を算定するに当たり、原始簿（甲A）に記載された人数の2倍と承り書（甲B）に記載された人数とを比較し、その多い方を採用すべきである旨を主張する。

イ しかし、承り書の中に、通夜式と葬儀（告別式）で式典係の人数が異なる旨記載されているものがあること（甲B14-10-5参照）からすると、葬儀と通夜式とで献茶婦の人数が常に同じであるとはにわかに認め難い。しかるところ、原始簿の記載（「宰領」欄の右側）からは、献茶婦が葬儀又は通夜式のいずれか一方又は双方に従事したのかが明らかでない。

さらに、原告は、後掲各証拠によれば、以下の葬儀に係る献茶婦の人数を算定するに当たっては、通夜式が行われていないと認められるにもかかわらず、原始簿に記載された人数に2を乗じている。

別表2-2-1

No.293（甲A15-1-40、甲B15-1-37）

No.320（甲A15-1-66、甲B15-1-62）

No.844（甲A15-7-51、甲B15-7-47）

別表2-2-2

No.66（甲A15-10-65、甲B15-10-63）

No.79（甲A15-10-78、甲B15-10-76）

No.105（甲A15-11-23、甲B15-11-21）

No.127（甲A15-11-45、甲B15-11-40）

No.554（甲A16-4-5、甲B16-4-5）

No.655 (甲A16-5-39、甲B16-5-35)
No.683 (甲A16-5-67、甲B16-5-59)
No.710 (甲A16-6-6、甲B16-6-6)
No.731 (甲A16-6-27、甲B16-6-23)
No.886 (甲A16-8-26、甲B16-8-24)

別表2-2-3

No.22 (甲A16-10-22、甲B16-10-18)
No.75 (甲A16-10-75、甲B16-10-66)
No.80 (甲A16-10-80、甲B16-10-71)
No.532 (甲A17-3-78、甲B17-3-71)
No.755 (甲A17-6-33、甲B17-6-29)
No.835 (甲A17-7-43、甲B17-7-42)
No.897 (甲A17-8-8、甲B17-8-8)
No.927 (甲A17-8-38)
No.952 (甲A17-8-63、甲B17-8-59)

以上からすると、献茶婦の人数の算定方法につき、原告の主張が合理的であるとはにわかに認め難い。

ウ したがって、原告が主張する献茶婦に係る外注費の算定方法は、①その実額を推認する方法として合理性を有するとはいえず、また、②推計方法としては、献茶婦の人数の算定方法につき、推計の具体的方法に不合理な点があることにより、推計の合理性（上記7(2)ア参照）を欠き、上記(3)の推計方法（被告の主張する推計方法を修正したもの）よりも高度の合理性を有すると認めることもできない。

そうすると、原告の主張する上記算定方法は、上記(3)の献茶婦に係る外注費の推計方法による原告の課税標準（損金）についての事実上の推定を妨げるには足りない。

(5) 小括

以上のとおり、原告の献茶婦に係る外注費の支出のうち損金に当たる額については、別表7-1ないし7-3の「外注費の額」欄（「合計」欄）のとおり、推計することができる。

そうすると、その額は、平成15年9月期が5187万3000円、平成16年9月期が4095万6000円、平成17年9月期が3703万8000円と認められる。

9 争点3-2-2-③（遺体搬送等の外注費に係る損金額）について

原告は、平成15年9月期から平成17年9月期までの当時、遺体搬送等（遺体の搬送及び処置）に係る外注費を支出していたから、その額（具体的には、外注に係る人件費の総額から率領及び献茶婦に係る分を控除するなどして算定された金額）が「損金」として計上されるべきである旨を主張する。

(1) この点に関し、原告の代表者である甲と原告の従業員であった乙は、いずれも、平成14年10月から平成17年9月にかけての当時、原告の遺体搬送等に係る業務を、㊸（以下「㊸」という。）に対してのみ外注していた旨を供述している（甲56、原告代表者[12～16頁]、証人乙[22～26、45～50、59頁]）。

その㊸も、平成7年頃、葬儀会社から遺体搬送等に係る業務を有償で受注することを開始したところ、平成14年頃には、原告の依頼する業務のみを行っていた旨を供述している

(甲32、証人㊦ [1~2、11頁])。

(2) しかし、甲及び乙と㊦の供述は、外注に係る遺体搬送等の件数、単価及び支払金額といった重要な事項につき内容が著しく食い違っているから、そのいずれについても、信用性に重大な疑問を差し挟まざるを得ない。

すなわち、甲と乙は、平成14年頃以降、㊦に対し、1か月当たり70ないし80件の遺体搬送等（毎回とも遺体の搬送及び処置の双方）を依頼していたところ、1回当たり4万円ないし12万円の報酬（金額は業務内容によって異なる。）を支払っていたなどと供述している（原告代表者 [12~14頁]、証人乙 [49、50頁]）。

しかるに、㊦は、1か月当たり平均して5、6件程度の遺体搬送等（遺体の搬送のみの場合もある。）の依頼を受けていたところ、1回当たり2万円ないし5万円程度の報酬（金額は業務内容によって異なり、平均すると3、4万円程度）を受領していたなどと供述している（証人㊦ [12、13、16、18、19、21、22頁]）。

(3) そもそも、原告の遺体搬送等に係る業務に関しては、宰領及び献茶婦に係る業務とは異なり、原始簿（甲A）及び承り書（甲B）にすら何らの記載もされていないから、外注業者の名称、業務の内容及び単価、支払時期及び支払金額につき、これらの事項を間接的にでもうかがわせる信用性の高い客観的な証拠が全く見当たらないと評せざるを得ない。

加えて、過去に原告の従業員であった㊧（平成2年頃~平成15年夏頃）と㊨（平成5年~平成16年）の供述からも、原告が遺体搬送等を外注していた事実がうかがわれない（甲26、乙11、13）。

さらに、原告は、遺体搬送等に係る外注費の支払の事実について、本件各処分に対する審査請求の手續までは主張していなかったところ、本件訴えの提起から4年以上が経過した平成26年5月23日の本件弁論準備手續（第11回）期日において、その点に関する具体的な主張を初めて行った（前提事実（7）、甲9~15、弁論の全趣旨）。この点、原告の主張によれば、遺体搬送等に係る外注費は、宰領及び献茶婦に係る各外注費よりも相当高額であったにもかかわらず、原告は、平成24年1月27日の本件弁論準備手續（第6回）期日において、外注に係る業務として、宰領、献茶婦及び湯かんその他困難作業と指摘するにとどまり、遺体搬送等の具体的な内容を主張しなかったのである（弁論の全趣旨）。

(4) のみならず、原告の主張する遺体搬送等に係る外注費の算定方法（ないし推計方法）というのは、宰領及び献茶婦に係る外注費のそれとは大きく異なり、外注件数に所定の単価を乗じるというのではなく、施主ごとの人件費の総額から宰領及び献茶婦に係る外注費の金額を控除するという、著しく大雑把で精度の低いものとどまるというほかはない。

しかも、上記の計算方法を採用した場合には、原告の施行した葬儀の相当件数につき、①個々の費目（宰領、献茶婦、遺体搬送等）ごとの外注費を合計した金額と人件費の総額との間に、合理的に説明することのできない差額（不明差額）が生じ、又は、②遺体搬送等に係る外注費の金額がマイナスになる（宰領と献茶婦に係る外注費の合計金額が人件費の総額より多くなる）という、著しく不合理な結果を招来するのである（弁論の全趣旨）。

(5) ところで、㊦は、葬祭事業者の管理の下で遺体の処置が行われている実態がある旨を供述する（甲52、証人㊦）。

しかし、上記供述は、あくまでも、遺体搬送等に関して多様な対応がされていることを前提に、文献又は㊦の知識経験を踏まえ、一般的ないし概括的な観点から、同人の主観的な認

識を述べるにとどまるものである（証人⑩ [11～14頁]）。また、上記供述からは、当該実態が認められたとされる地域及び時期等が、具体的に明らかになっているとはいえない。

そうすると、⑩の上記供述をもって、原告という個別具体的な葬儀業者が、平成15年9月期から平成17年9月期までという特定の期間に、遺体搬送等に係る業務を外注し、かつ、その費用を支出していたとまで推認することは困難というほかない。

- (6) 以上によれば、平成15年9月期から平成17年9月期までの間、原告において、遺体搬送等に係る業務を外注し、その費用（外注費）を支出していたとは認めることはできない。仮に同外注費の支出があったとしても、その金額を推計する基礎となる正確な資料が存在せず、当該金額を推計する合理的な方法が見当たらないといわざるを得ない。

したがって、原告の遺体搬送等に係る外注費の支出のうち損金に当たる額は、平成15年9月期から平成17年9月期までのいずれについても、0円であると認められる。

10 争点3-2-2-④（紹介料に係る損金額）について

原告は、平成15年9月期から平成17年9月期までの当時、葬儀を紹介した者に対し、葬儀の基本料金の1割に相当する金額の紹介料を支出していたから、その額が「損金」として計上されるべきである旨を主張する。

(1) 支払の事実の存否

この点、原告は、紹介料の支払の事実は、〇名義の納品書（甲C）の記載によって裏付けられている旨を主張する。

しかし、上記6の認定事実イのとおり、上記納品書は、原告の従業員の指示に基づいてeが作成したものであって、紹介料の支払を受けた者が直接作成したものではないから、上記支払の事実を確実に裏付ける証拠（領収証等に準ずるもの）と評価することはできず、その内容を直ちには信用することができない。

しかるところ、原告の主張を前提とすると、紹介料の支払につき、①原始簿（甲A）にその旨の記載がないのに存在した事例、②原始簿にその旨の記載があるのに存在しなかった事例があるというのであるから、その支払先（紹介者）の名称、支払時期及び支払金額を、間接的にでもうかがわせる信用性の高い客観的な証拠は見当たらないと評せざるを得ない。

したがって、原告の上記主張はにわかには採用することができず、平成15年9月期から平成17年9月期までの間において、原告が紹介料を支払った事実を認めることは困難といわざるを得ない。

(2) 損金算入の可否

平成15年9月期から平成17年9月期までの間において、仮に原告が紹介料の名目で金員を支出していたとしても、以下の理由により、これを損金の額に算入することはできない。ア すなわち、上記金員については、上記（1）のとおり、その全てについて、支払先、支払金額及び支払時期等の具体的事実を裏付ける直接的な証拠が揃っているわけではなく、これらの事実も上記金員の趣旨も明らかでないといわざるを得ない。なお、乙も、支払時期は葬儀ごとに区々であった旨を供述している（証人乙 [52、53頁]）。

そうすると、上記金員（少なくとも原始簿にすら何らの記載もされていないもの）は、費途不明金に当たるものとして、これを損金の額に算入することができないというべきである（法人税基本通達9-7-20参照）。

イ 仮に上記金員が費途不明金に当たらないとしても、上記金員は措置法61条の4第1項

にいう「交際費等」に当たり、これを損金の額に算入することができない。

すなわち、後記12(1)のとおり、原告が、交際費、接待費、機密費その他の費用で、その得意先、仕入先その他事業に係る者に対して接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為のために支払った金員は、「交際費等」に当たるから、平成15年9月期はその全額を、平成16年9月期及び平成17年9月期はそれぞれ360万円を超える部分の金額を、損金の額に算入することができない。この点、後記12(7)、別表5のとおり、平成16年9月期及び平成17年9月期のいずれにおいても、本件払販費の金額のみをもって上記限度額(各360万円)を超過しているから、上記金員が「交際費等」に当たる場合には、これを損金の額に算入することができない。

しかるところ、証拠(甲A、原告代表者[30、31頁])及び弁論の全趣旨によれば、原告は、自己に葬儀の施主となり得る者を紹介した者(寺院、老人ホーム等)に対し、今後も同様に葬儀の施主となり得る者を紹介してもらうことにより、自己の葬儀業の売上を伸長させる機会を付与してもらうよう期待して上記金員を支払ったものと評価することができるから、上記金員は、原告の事業に係る者に対し、供応又は贈答等に類する行為のために支払った金員であると認めるのが相当である。

そうすると、上記金員は「交際費等」に当たり、これを損金の額に算入することができない。

(3) 小括

以上によれば、平成15年9月期から平成17年9月期までの間、原告において、葬儀を紹介した者に対し、紹介料を支出していたとは認めることはできない。仮にこの支出があったとしても、その額は、費途不明金又は「交際費等」として損金に算入されない。

したがって、原告の紹介料の支出のうち損金に当たる額は、平成15年9月期から平成17年9月期までのいずれについても、0円であると認められる。

11 争点3-2-2-⑤(プリンター等の購入費に係る損金額)について

原告は、平成17年9月期において、プリンター等の購入に係る費用として212万2000円を支出したから、その額が「損金」として計上されるべきである旨を主張する。

この点、上記6で認定、説示したところに加え、証拠(甲49、乙17、29)及び弁論の全趣旨によれば、原告は、平成17年5月、株式会社④から、自己の事業の用に供するためのものとして、長尺の印刷物を作成する機能を有するプリンター及びソフトウェアを購入し、同年6月頃、同社に対し、その代金として212万2000円を支払ったことが認められる。しかるところ、上記のプリンター及びソフトウェアは「減価償却資産」に当たる(法人税法2条23号、法人税法施行令13条7号、8号)と認められるから、上記代金を原告の損金の額に算入するには、原告の確定した決算において、同代金(すなわち上記のプリンター及びソフトウェアの取得価額)が「減価償却資産の償却費」として経理されていなければならないものと解される(法人税法2条25号、31条1項、法人税法施行令48条1項、54条1項、58条1項)。

しかし、前提事実(5)カのとおり、上記代金は、平成17年9月期の原告の確定した決算(総勘定元帳)において、「減価償却資産の償却費」とは別の科目である「通信費」として経理されたから、これを損金の額に算入することはできないといわざるを得ない。そして、上記代金が「減価償却資産の償却費」に当たることは明らかであって、その判定が困難であるとは

いい難い以上、法人税基本通達7-5-1(3)を適用し又は準用するなどして、「通信費」として経理された同代金を「減価償却資産の償却費」として経理されたものと取り扱うべき根拠も見当たらない。

したがって、平成17年9月期におけるプリンター等の購入に係る支出につき、原告の損金は存在しない。

12 争点3-3-1 (本件払販費の交際費等への該当性) について

被告は、本件払販費につき、その全額が「交際費等」に当たるなどの理由により、措置法61条の4第1項所定の金額を除き、原告の「損金」に算入されない旨を主張する。

(1) 「交際費等」の意義及び判断基準

ア 措置法61条の4第1項にいう「交際費等」とは、交際費、接待費、機密費その他の費用で、法人が、その得意先、仕入先その他事業に係のある者等(事業関係者)に対する接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為のために支出するものをいう(同条3項)。

そうすると、法人のしたある支出が「交際費等」に当たるためには、①当該支出が交際費、接待費、機密費その他の費用であること、②当該支出が接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為(以下「接待等」という。)のためにされたものであること、③当該接待等が当該法人の事業関係者に対してされたものであることを要し、かつ、これをもって足りるものと解すべきである。

しかるところ、上記①について、当該支出が「交際費、接待費、機密費その他の費用」に当たると認められるには、これらの費用の一般的な性質に照らし、当該法人が、当該支出をもって、事業関係者との間の親睦の度を密にし、その取引関係を円滑に遂行する目的を有することを要すると解すべきである。そして、この要件を満たすか否かは、当該支出の動機、相手方、金額、態様及び効果等の具体的な事情を総合的に考慮し、客観的に判断すべきである。

また、上記②について、当該支出が「接待等」を対象とするものであるか否かは、上記①と同様に、当該支出の動機、相手方、金額、態様及び効果等の具体的な事情を総合的に考慮して、客観的に判断すべきである。

そして、上記③について、措置法61条の4第3項が、事業に係のある者「等」と定めていることに加え、法人の冗費、濫費を抑制し、法人の資本の蓄積を促進するという措置法61条の4の趣旨に照らすと、「事業関係者」には、当該法人の事業に関して当該法人と取引関係を有する者だけではなく、当該法人の利害(間接的なものを含む。)に係のある者も含まれると解される。

イ 原告の主張について

(ア) 原告は、法人の支出が措置法61条の4第1項にいう「交際費等」に当たるか否かを判断するに当たっては、当該支出が同条3項所定の定義を満たすか否かを判断するのに先立ち、これが販売促進費(払販費)に当たらないことが認められなければならない旨を主張する。

しかし、措置法61条の4第1項は、「交際費等」の額を「損金」の額に算入しない旨を定めているところ、「損金」の額には、販売費、一般管理費その他の費用の額が含まれるのである(法人税法22条3項)。そうであるとすれば、当該支出が「交際費

等」に当たる場合には、これが販売促進費に当たるか否かを判断するまでもなく、損金の額に算入することができないことは明らかである。

したがって、原告の上記主張は、その前提を欠き、採用することができない。

(イ) 原告は、法人の支出が措置法 6 1 条の 4 第 1 項にいう「交際費等」に当たるか否かを判断するに当たっては、当該支出が本来の事業の維持、強化に必要不可欠であるか否か、冗費性を持つか否かについても検討されるべき旨を主張する。

しかし、「交際費等」の定義を定める措置法 6 1 条の 4 第 3 項の文言に加え、法人の冗費、濫費を抑制するという同条 1 項の趣旨に照らすと、法人の支出が「交際費等」に当たるか否かの判断に当たっては、上記アのとおり、客観的な観点から、当該支出の動機、相手方、金額、態様及び効果等の具体的な事情を総合的に考慮した上で、同条 3 項の定める要件を満たすか否かを判断すれば足りるのであって、これを超えて、当該支出が当該法人の事業に必要不可欠であるか否かとか、当該支出が濫費に当たるか否かなどを検討するまでの必要はないというべきである。

(2) 本件拡販費 1 (飲食及び宴会代金の支出) について

ア 認定事実

前提事実 (4)、後掲各証拠及び弁論の全趣旨によれば、以下の事実が認められる。

(ア) 原告は、別紙 2 第 1 のとおり、平成 1 5 年 9 月期から平成 1 7 年 9 月期までの間に、㊦病院、㊧病院、㊨病院、㊩病院、㊪病院若しくは㊫病院又はその関連団体の飲食費用等として、以下の金額を支出した (本件拡販費 1)。

平成 1 5 年 9 月期 2 1 3 万 1 2 4 9 円

平成 1 6 年 9 月期 1 8 4 万 2 9 3 0 円

平成 1 7 年 9 月期 1 3 0 万 0 0 0 0 円

(イ) 原告は、平成 1 6 年 3 月末当時、上記 (ア) の各病院の電話番号のリストを保管していた。(乙 8 4 [別添 3])

(ウ) 原告は、平成 1 4 年から平成 1 6 年にかけての当時、上記 (ア) の各病院に対し、中元及び歳暮の品 (陶器、ギフト品等) を贈った。(乙 8 4 [別添 3、別添 4-1 ないし 4-3])

(エ) 原告は、平成 1 4 年 1 0 月から平成 1 7 年 9 月までの間に、別紙 4-1 「本件拡販費 1 に関する葬儀一覧」のとおり、上記 (ア) の各病院で死亡した患者の葬儀を受注した。(甲 A)

イ 検討

認定事実 (ア) のとおり、本件拡販費 1 は、年末年始における病院又はその関係者の飲食費用又は忘年会若しくは新年会に係る費用であって、上記病院の関係者に対する接待等 (接待又は供応) のために支出されたものと推認することができる。

そして、認定事実 (イ) から (エ) までによれば、平成 1 5 年 9 月期から平成 1 7 年 9 月期にかけての当時、原告は、上記病院から、死亡した患者又はその遺族を紹介してもらうことにより、自己の葬儀業の売上を伸長させる機会を付与してもらうよう期待していたものと推認することができる。そうすると、上記病院は原告の事業関係者に当たると認められ、しかも、原告は、本件拡販費 1 の支出により、上記病院との親睦の度を密にし、その取引関係を円滑に遂行する目的を有していたものと推認することができる。

以上によれば、本件払販費 1 は、いずれも、措置法 6 1 条の 4 第 1 項にいう「交際費等」の要件を満たすと認められる。

ウ 小括

したがって、本件払販費 1 は、いずれも「交際費等」に当たり、措置法 6 1 条の 4 第 1 項所定の金額を除き、これを損金の額に算入することができない。

(3) 本件払販費 2 (陶器の購入) について

ア 認定事実

前提事実 (4)、証拠 (後掲各証拠、原告代表者) 及び弁論の全趣旨によれば、以下の事実が認められる。

(ア) 原告は、別紙 2 第 2 のとおり、平成 1 5 年 9 月期から平成 1 7 年 9 月期までの間に、陶器の購入代金として、以下の金額を支払った (本件払販費 2)。

平成 1 5 年 9 月期	1 7 3 万 0 9 2 5 円
平成 1 6 年 9 月期	8 7 万 4 6 5 0 円
平成 1 7 年 9 月期	1 7 5 万 6 6 5 0 円

(イ) 原告は、平成 1 4 年には、病院、寺院等及びその関係者ら 1 3 9 件に対し、歳暮の品として、陶器 1 4 0 点を贈った。また、原告は、平成 1 5 年には、病院、寺院等及びその関係者らに対し、中元及び歳暮の品として、陶器 1 4 6 点を贈った。(乙 8 7 [別添 3-1 及び 3-2])

(ウ) 原告は、平成 1 6 年 3 月末当時、上記 (イ) の病院の電話番号のリストを保管していた。(乙 8 7 [別紙 2、別添 4])

(エ) 原告は、平成 1 4 年 1 0 月から平成 1 7 年 9 月までの間に、上記 (イ) の病院で死亡した患者の葬儀を受注し、自己の施行する葬儀に上記 (イ) の寺院の僧侶を出席させ、又は上記 (イ) の寺院等の紹介により葬儀を施行したことがあった。(甲 A、乙 8 7 [別紙 2、3])

イ 検討

認定事実 (ア) 及び (イ) によれば、本件払販費 2 は、中元及び歳暮の品である陶器の購入費用であって、病院、寺院等及びその関係者らに対する接待等 (贈答) のために支出されたものと推認することができる。

そして、認定事実 (ウ) 及び (エ) によれば、平成 1 5 年 9 月期から平成 1 7 年 9 月期にかけての当時、原告は、①上記病院又は寺院等から、死亡した患者又はその遺族を紹介してもらうことにより、自己の葬儀業の売上を伸長させる機会を付与してもらうよう期待するとともに、②上記寺院等から、通夜及び葬儀の際に速やかに僧侶を派遣してもらうことにより、自己の施行する葬儀の円滑な遂行に協力してもらうよう期待していたものと推認することができる。そうすると、上記病院及び寺院等は原告の事業関係者に当たると認められ、しかも、原告は、本件払販費 2 の支出により、上記病院及び寺院等との親睦の度を密にし、その取引関係を円滑に遂行する目的を有していたものと推認することができる。

以上によれば、本件払販費 2 は、措置法 6 1 条の 4 第 1 項にいう「交際費等」の要件を満たすと認められる。

なお、本件払販費 2 は、仮にその全部又は一部につき購入に係る陶器の具体的な贈答先を特定できないとしても、費途不明金に当たるから、これを損金の額に算入できない (法

人税基本通達9-7-20参照)。

ウ 小括

したがって、本件払販費2は、いずれも「交際費等」又は費途不明金に当たり、「交際費等」については措置法61条の4第1項所定の金額を除き、これを損金の額に算入することができない。

(4) 本件払販費3 (商品券の購入) について

ア 認定事実

前提事実(4)、後掲各証拠及び弁論の全趣旨によれば、以下の事実が認められる。

(ア) 原告は、別紙2第3のとおり、平成15年9月期から平成17年9月期までにおいて、商品券の購入代金として、以下の金額を支払った(本件払販費3)。

平成15年9月期 569万0000円

平成16年9月期 419万0000円

平成17年9月期 422万0000円

(イ) 本件払販費3に係る商品券のうち、同3-1②、同3-2⑤及び⑦、同3-3②については、その商品券箱に中元又は歳暮の旨が表記されていた。(乙88 [別添2-1ないし2-20])

(ウ) 原告は、平成14年には、病院又はその関係者等34件に対し、歳暮の品として、商品券65又は66セットを贈った。また、原告は、平成16年には、病院又はその関係者等15件に対し、中元の品として、商品券15セットを贈った。(乙88 [別添3-1及び3-2])

(エ) 原告は、平成16年3月末当時、上記(ウ)の病院の電話番号のリストを保管していた。(乙88 [別紙2、3、別添4])

(オ) 原告は、平成14年10月から平成17年9月までの間に、上記(ウ)の病院で死亡した患者の葬儀を受注したことがあった。(甲A、乙88 [別紙2、3])

イ 検討

認定事実(ア)及び(イ)によれば、本件払販費3は、中元(6月~7月頃)及び歳暮(11月~12月頃)の品である商品券の購入費用であって、病院の関係者に対する接待等(贈答)のために支出されたものと推認することができる。

そして、認定事実(ウ)から(オ)までによれば、平成15年9月期から平成17年9月期にかけての当時、原告は、上記病院から、死亡した患者又はその遺族を紹介してもらうことにより、自己の葬儀業の売上を伸長させる機会を付与してもらうよう期待していたものと推認することができる。そうすると、上記病院は原告の事業関係者に当たると認められ、しかも、原告は、本件払販費3の支出により、上記病院との親睦の度を密にし、その取引関係を円滑に遂行する目的を有していたものと推認することができる。

以上によれば、本件払販費3は、措置法61条の4第1項にいう「交際費等」の要件を満たすと認められる。

なお、本件払販費3は、仮にその全部又は一部につき購入に係る商品券の具体的な贈答先を特定できないとしても、費途不明金に当たるから、これを損金の額に算入できない(法人税基本通達9-7-20参照)。

ウ 小括

したがって、本件払販費 3 は、いずれも「交際費等」又は費途不明金に当たり、「交際費等」については措置法 61 条の 4 第 1 項所定の金額を除き、これを損金の額に算入することができない。

(5) 本件払販費 4 (ギフトセット及び食料品等の購入) について

ア 認定事実

前提事実 (4)、後掲各証拠及び弁論の全趣旨によれば、以下の事実が認められる。

(ア) 原告は、別紙 2 第 4 (別表 4-1 ないし 4-5) のとおり、平成 15 年 9 月期から平成 17 年 9 月期までにおいて、ギフトセット及び食料品等の購入代金として、以下の金額を支払った (本件払販費 4)。

平成 15 年 9 月期 89 万 8 千 4 百 8 4 円

平成 16 年 9 月期 319 万 9 千 1 百 9 3 円

平成 17 年 9 月期 211 万 8 千 4 百 8 0 円

(イ) 原告は、総勘定元帳の「摘要」欄に、本件払販費 4-2 及び 4-4 ないし 4-6 の支出が中元又は歳暮に関するものである旨を記載した。(乙 89 の 1 [別添 1]、3 [別添 1]、4 [別添 1]、5 [別添 1])

(ウ) 原告は、平成 14 年に、病院、寺院、自治会及び老人ホーム等に対し、歳暮の品として、紅茶セット (ティーバッグ) を贈った。また、原告は、平成 16 年、病院等及びその関係者に対し、中元の品として、ギフトセットを贈った。(乙 89 の 3 [別添 3]、乙 94 [別添 1])

(エ) 原告は、平成 16 年 3 月末当時、上記 (ウ) の病院及び老人ホーム等の電話番号のリストを保管していた。(乙 89 の 3 [別紙 1、2、別添 4]、乙 94 [別添 1、2])

(オ) 原告は、平成 14 年 10 月から平成 17 年 9 月までの間に、上記 (ウ) の病院で死亡した患者の葬儀を受注し、自己の施行する葬儀に上記 (ウ) の寺院の僧侶を出席させ、又は上記 (ウ) の寺院等の紹介により葬儀を施行したことがあった。また、原告は、その期間において、別紙 4-2 「本件払販費 4 に関係する葬儀一覧」のとおり、上記 (ウ) の自治会の施設等において、自己の受注した葬儀を施行した。(甲 A、乙 87 [別紙 2、3]、乙 94 [別添 1])

イ 検討

認定事実 (ア) から (ウ) までによれば、本件払販費 4 は、中元及び歳暮の品であるギフトセット及び食料品等の購入費用であって、病院、寺院、自治会及び老人ホーム等の関係者に対する接待等 (贈答) のために支出されたものと推認することができる。

そして、認定事実 (ウ) から (オ) までによれば、平成 15 年 9 月期から平成 17 年 9 月期にかけての当時、原告は、①上記病院、寺院、自治会及び老人ホーム等から、死亡した患者又はその遺族を紹介してもらうことにより、自己の葬儀業の売上を伸長させる機会を付与してもらうよう期待するとともに、②上記寺院等から、通夜及び葬儀の際に速やかに僧侶を派遣してもらうことにより、自己の施行する葬儀の円滑な遂行に協力してもらうよう期待し、また、③上記自治会等から、通夜及び葬儀の際に会場を提供してもらうことにより、自己の施行する葬儀の円滑な遂行に協力してもらうよう期待していたものと推認することができる。そうすると、上記病院、寺院、自治会及び老人ホーム等は原告の事業関係者に当たると認められ、しかも、原告は、本件払販費 4 の支出により、これらの施設

等との親睦の度を密にし、その取引関係を円滑に遂行する目的を有していたものと推認することができる。

以上によれば、本件払販費4は、措置法61条の4第1項にいう「交際費等」の要件を満たすと認められる。

なお、本件払販費4は、仮にその全部又は一部につき購入に係るギフトセット及び食料品等の具体的な贈答先を特定できないとしても、費途不明金に当たるから、これを損金の額に算入できない（法人税基本通達9-7-20参照）。

ウ 小括

したがって、本件払販費4は、いずれも「交際費等」又は費途不明金に当たり、「交際費等」については措置法61条の4第1項所定の金額を除き、これを損金の額に算入することはできない。

(6) 本件払販費5（寺院へのお祝い金名目等での支出）について

ア 認定事実

前提事実（4）、後掲各証拠及び弁論の全趣旨によれば、以下の事実が認められる。

(ア) 原告は、別紙2第5のとおり、平成15年9月期及び平成17年9月期において、㊸寺、㊹寺及び㊺寺又はその関連団体に対し、お祝い金等として、以下の金額を支払った（本件払販費5）。

平成15年9月期 100万0000円

平成17年9月期 200万0000円

(イ) 原告は、平成14年には、㊹寺に対し、歳暮の品（陶器）を贈った。また、原告は、平成15年には、㊹寺及び㊺寺に対し、中元又は歳暮の品（陶器）を贈った。（乙90 [別添3]）

(ウ) 原告は、平成14年10月から平成17年9月までの間に、別紙4-3「本件払販費5に係る葬儀一覧」のとおり、自己の施行する葬儀に上記（ア）の寺院の僧侶を出席させ、又は上記（ア）の寺院の紹介により葬儀を施行したことがあった。（甲A）

イ 検討

認定事実（ア）及び（イ）によれば、本件払販費5は、支出の名目それ自体から、寺院に対する接待等（贈答）のために支出されたものと推認することができる。

そして、認定事実（ウ）によれば、平成15年9月期及び平成17年9月期の当時、原告は、①上記寺院から、死亡した患者又はその遺族を紹介してもらうことにより、自己の葬儀業の売上を伸長させる機会を付与してもらうよう期待するとともに、②上記寺院から、通夜及び葬儀の際に速やかに僧侶を派遣してもらうことにより、自己の施行する葬儀の円滑な遂行に協力してもらうよう期待していたものと推認することができる。そうすると、上記寺院は原告の事業関係者に当たると認められ、しかも、原告は、本件払販費5の支出により、上記寺院との親睦の度を密にし、その取引関係を円滑に遂行する目的を有していたものと推認することができる。

この点、神社の祭礼等の寄贈金は、通常は、事業に直接関係のない者に対する金銭の贈与であるから、原則として「交際費等」に当たらないと解される（措置法通達61の4（1）-2の（2）参照）が、本件払販費5については、上記のとおり、その相手方が事業関係者であって、これを通じて親睦の度を密にして取引関係を円滑に遂行する目的があ

ると認められる以上、「交際費等」に含まれると解すべきである。

以上によれば、本件払販費5は、措置法61条の4第1項にいう「交際費等」の要件を満たすと認められる。

ウ 小括

したがって、本件払販費5は「交際費等」に当たり、措置法61条の4第1項所定の金額を除き、これを損金の額に算入することはできない。

(7) 本件払販費6（その他の支出）について

ア 本件払販費6-1（レンズの購入代金）について

前提事実（4）（別紙2第6の1）のとおり、原告は、平成15年9月期に、レンズの購入代金として9万4500円を支払ったことが認められる（本件払販費6-1）。

しかし、上記レンズは、その利用明細の宛先が「甲」とされている（乙89の1〔別添2〕）から、原告ではなく、甲個人において購入したものと認められる。

加えて、そもそも、社会通念上、法人が、代表取締役個人との親睦の度を密にし、その取引関係を円滑に遂行する目的で、同人にレンズを贈答するとはにわかに考え難いことからしても、上記レンズの購入代金が原告の「販売費、一般管理費その他の費用」（法人税法22条3項）に当たると解することはできない。

したがって、本件払販費6-1は、そもそも原告の「費用」に当たらない以上、これを「損金」の額に算入することはできない。

イ 本件払販費6-2（㊸に対する50万円の支出）について

前提事実（4）（別紙2第6の2）のとおり、原告は、平成17年9月期に、㊸病院の㊸に対し、現金50万円を支出したことが認められる（本件払販費6-2）。

しかし、上記支出は、病院関係者に対する支出とはいえ、その目的が不明である以上、費途不明金に当たるといわざるを得ず、これを損金の額に算入することはできない。

ウ 本件払販費6-3（490万円の支出）について

前提事実（4）（別紙2第6の3）のとおり、原告は、平成17年9月期に、現金490万円を支出したことが認められる（本件払販費6-3）。

しかし、上記支出は、その相手先及び費途がいずれも不明である以上、費途不明金に当たるといわざるを得ず、これを損金の額に算入することはできない。

エ 小括

したがって、本件払販費6は、いずれも、これを損金の額に算入することができない。

(8) 小括

以上によれば、別表5のとおり、本件払販費（平成15年9月期は1154万5158円、平成16年9月期は1010万6773円、平成17年9月期は1679万5130円）は、その全額が「交際費等」又は費途不明金に当たるなどの理由により、措置法61条の4第1項所定の金額（平成16年9月期は360万円、平成17年9月期は360万円）を除き、原告の「損金」に算入されない。

13 争点3-3-2（時機に後れた攻撃防御方法として却下することの可否）について

原告は、争点3-3-1（本件払販費の交際費等への該当性）に係る被告の主張のうち原処分（本件法人税処分）で主張していなかったもの（交際費等に係る新主張）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旨を主張する。

(1) そこで検討すると、前提事実(7)及び弁論の全趣旨によれば、被告は、本件訴えの提起(平成22年2月25日)から6年以上が経過した平成28年7月6日の本件弁論準備手続(第22回)期日に至って、交際費等に係る新主張を初めて行ったことが認められる。

しかるところ、確かに、上記のような主張を行うことは、公正かつ迅速な訴訟の進行の観点(行訴法7条、民訴法2条参照)からすると、望ましいものとはいえない。

(2) しかしながら、他方で、前提事実(8)及び弁論の全趣旨によれば、原告と被告は、上記期日に至るまでは、主として、本件各処分に係る手続的違法の有無(争点1)についての主張立証(本件対象文書に係る文書提出命令の申立てについての審理を含む。)を重ねるとともに、本件法人税処分の適法性に関し、本件外注費等の損金該当性(争点3-2-1)に加え、外注費(宰領、献茶婦、遺体搬送等)及び紹介料等の損金該当性及びその額(争点3-2-2)についての主張立証に注力していた。そして、この間、被告は、原告又は裁判所から、措置法61条の4第1項にいう「交際費等」に当たることを理由に損金に算入できない額(争点3-3-1)につき、自己の具体的な主張を明らかにするよう求められた形跡はうかがわれない。

しかるところ、被告は、上記の点につき、平成28年4月26日の本件弁論準備手続(第21回)期日において、次回期日に自己の具体的な主張を提出する旨を明らかにした上で、上記(1)のとおり、当該期日において、原処分におけるのと同様の主張に加え、交際費等に係る新主張を追加して行ったものと認められる。

(3) 以上のような本件訴えの具体的な審理経過に照らすと、平成28年7月6日の本件弁論準備手続期日より前の段階で、被告において交際費等に係る新主張を積極的に行うよう期待することができたと解することは、被告が国であることを考慮してもなお、いささか酷であるといわざるを得ない。そうであるとすれば、交際費等に係る新主張が「時機に後れて」提出されたものとは断じ難く、また、当該主張を行うにつき被告に「故意又は重大な過失」があったともわかに認め難い。

仮に交際費等に係る新主張に関して上記各要件が満たされたとしても、原告と被告の間では、争点3-3-1(本件払販費の交際費等への該当性)に関し、原処分で主張されていた分であるか否かを問わず、本件払販費が支出されたことそれ自体に特段の争いがあることはうかがわれず、専ら「交際費等」の要件の一般的な解釈等が問題とされたこと(弁論の全趣旨)からすれば、交際費等に係る新主張を認めることにより、本件訴えに係る「訴訟の完結を遅延させることとなる」とも認め難い。

以上のとおり、交際費等に係る新主張は、行訴法7条、民訴法157条1項の要件を満たすとはいえない。

(4) したがって、交際費等に係る新主張は、行訴法7条、民訴法157条1項により、時機に後れた攻撃防御方法として却下するのが相当とはいえない。

14 争点3-4(本件法人税に係る隠ぺい又は仮装の有無)について

被告は、原告が本件外注費等を総勘定元帳に計上したことにより、平成15年9月期から平成17年9月期までの「損金」に係る事実を、「隠ぺい」し又は「仮装」した旨を主張する。

(1) 「隠ぺい」又は「仮装」が認められるための要件

通則法68条1項は、納税者が過少申告をするにつき隠ぺい又は仮装という不正手段を用いていた場合に、過少申告加算税よりも重い行政上の制裁を課することによって、悪質な納

税義務違反の発生を防止し、もって申告納税制度による適正な徴税の実現を確保しようとするものである（最高裁平成●●年（〇〇）第●●号同18年4月20日第一小法廷判決・民集60巻4号1611頁参照）。

しかるところ、同項による重加算税を課すためには、納税者が故意に課税標準等又は税額等の計算の基礎となる事実の全部又は一部を隠ぺいし又は仮装し、その隠ぺい又は仮装行為を原因として過少申告の結果が発生したものであれば足り、それ以上に、申告に際し、納税者において過少申告を行うことの認識を有していることまでを必要とするものではないと解するのが相当である（最高裁昭和●●年（〇〇）第●●号同62年5月8日第二小法廷判決・裁判集民事151号35頁参照）。

（2）本件における検討

前提事実（5）イのとおり、原告は、平成15年9月期から平成17年9月期までの総勘定元帳に、〇に支払った外注費、仕入れ及び通信費として本件外注費等を計上した上、これが損金に当たることを前提に確定申告書を作成して提出したことが認められる。

しかるに、上記6によれば、平成15年9月期から平成17年9月期までの当時、〇は原告から独立した事業体としての実体を有しておらず、本件外注費等の支払は実体を欠くものであったものと認められる。

そして、上記6の認定事実イによれば、その当時、原告の本店の従業員は、実際には何ら金銭が授受されていなかったにもかかわらず、毎月、eに対し、原告宛ての人件費に係る納品書を作成するよう指示していたことが認められる。そうすると、原告は、その当時、本件外注費等の支払が実体を欠くものであることを認識していたものと推認することができる。

したがって、原告は、平成15年9月期から平成17年9月期までの間に、本件外注費等の支払を総勘定元帳に計上したことにより、あたかもこれがあつたかのように故意に装い、もって「損金」に係る事実を「隠ぺい」し又は「仮装」したものと認めることができる。

（3）原告の主張について

原告は、宰領等に係る外注費の支払に係る源泉徴収を避けるため、兵庫税務署の職員の指示に従って本件外注費等を総勘定元帳に計上したにすぎないから、自己の売上及び損金等の課税要件事実を偽る意図（ほ脱の目的）を有していなかったとして、平成15年9月期から平成17年9月期までの損金に係る事実を「隠ぺい」し又は「仮装」したとはいえない旨を主張する。

しかし、上記（1）で説示した通則法68条1項の趣旨に照らすと、納税者に「隠ぺい」又は「仮装」の故意があつたといえるためには、当該納税者において、ほ脱の目的を有し、又は自己の行為が法律上「隠ぺい」若しくは「仮装」に当たる旨を認識しているまでの必要はなく、当該行為に係る客観的な事実を認識していれば足りるものと解すべきである。

しかるところ、上記（2）のとおり、原告は、本件外注費等を総勘定元帳に計上するに当たり、少なくともその支払が実体を欠くことを認識していたものと認められる。なお、兵庫税務署の職員がこのような実体を欠く処理を行うよう原告に指示したことを認めるに足りる確な証拠はない。

したがって、原告の上記主張は、その前提を欠き、採用することができない。

（4）小括

以上のとおり、原告は、本件外注費等を総勘定元帳に計上したことにより、平成15年9

月期から平成17年9月期までの「損金」に係る事実を、「隠ぺい」し又は「仮装」したと認められる。

15 争点2（法人税法127条1項3号所定の事由の存否）について

被告は、原告が平成16年9月期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」記載したことにより、法人税法127条1項3号所定の青色申告承認の取消事由に当たる旨を主張する。

(1) 法人税法127条1項3号にいう「隠ぺい」又は「仮装」の意義

法人税法127条1項3号の趣旨は、帳簿書類を基礎とした正確な申告を奨励する趣旨の青色申告制度を維持すべく、税務職員が、青色申告の承認を受けた法人の帳簿書類を適時に検査することができるように、その備付け、記録及び保存がされるべきことを担保することにあると解される（最高裁平成●●年（○○）第●●号同17年3月10日第一小法廷判決・民集59巻2号379頁参照）。

他方で、上記14（1）のとおり、通則法68条1項の趣旨は、納税者が過少申告をするにつき隠ぺい又は仮装という不正手段を用いていた場合に、過少申告加算税よりも重い行政上の制裁を課することによって、悪質な納税義務違反の発生を防止し、もって申告納税制度による適正な徴税の実現を確保しようとするにある。

以上のような法人税法127条1項3号と通則法68条1項の趣旨に照らすと、両規定にいう「隠ぺい」及び「仮装」を別異に解すべき根拠はないというべきである。

(2) 本件における検討

上記14によれば、原告は、平成16年9月期に係る原告の帳簿書類（総勘定元帳）に、取引の全部又は一部を「隠ぺいし又は仮装して」記載したものと認められる。

したがって、原告は、平成16年9月期において、法人税法127条1項3号所定の取消事由に当たると認められる。

16 争点4-1（本件消費税処分の理由不備の有無）について

原告は、通則法28条2項、3項により理由が附記されていない本件消費税処分は、違法である旨を主張する。

しかし、通則法28条2項、74条の2によれば、本件消費税処分に理由を附記する必要はなかった以上、同処分が理由の附記を欠く違法なものとはいえない。

17 争点4-2（本件外注費等の課税仕入れ該当性）について

原告は、平成15年9月課税期間から平成17年9月課税期間までの当時において、○が原告から独立した事業体としての実体を有していたか否かを問わず、本件外注費等に相当する金額が原告の「課税仕入れ」に当たる旨を主張する。

(1) 本件外注費等の支払の有無

しかし、上記6によれば、平成15年9月課税期間から平成17年9月課税期間までの当時、○は、原告から独立した事業体としての実体を有していたとはいえないから、本件外注費等の支払はなかったものと認められる。

(2) 消費税法30条1項を適用するための要件

事業者が、消費税法施行令50条1項の定めるとおり、消費税法30条7項に規定する帳簿及び請求書等を整理し、これらを所定の期間及び場所において、同法62条に基づく国税庁、国税局又は税務署の職員（以下「税務職員」という。）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及び請求書等…を保存しない場合」に当たり、事業者が災害その他やむを得ない事情により当該保存をすることができなかったことを証明しない限り（同項ただし書）、同条1項の規定は、当該保存がない課税仕入れに係る課税仕入れ等の税額については、適用されないものというべきである（最高裁平成●●年（○○）第●●号同16年12月16日第一小法廷判決・民集58巻9号2458頁参照）。

しかるところ、消費税法30条7項に規定する「帳簿」とは、同条8項により、課税仕入れ等の税額が課税仕入れに係るものである場合には、課税仕入れの相手方の氏名又は名称、課税仕入れを行った年月日、課税仕入れに係る資産又は役務の内容、同条1項に規定する課税仕入れに係る支払対価の額が記載されていることを要する。

また、消費税法30条7項に規定する「請求書等」とは、同条9項により、①事業者に対し課税資産の譲渡等を行う他の事業者が、当該課税資産の譲渡等につき当該事業者に交付する、請求書、納品書その他これらに類する書類であって、書類の作成者の氏名又は名称、課税資産の譲渡等を行った年月日、課税資産の譲渡等に係る資産又は役務の内容、課税資産の譲渡等の対価の額、書類の交付を受ける当該事業者の氏名又は名称が記載されているものをいい、②事業者がその行った課税仕入れにつき作成する仕入明細書、仕入計算書その他これらに類する書類であって、書類の作成者の氏名又は名称、課税仕入れの相手方の氏名又は名称、課税仕入れを行った年月日、課税仕入れに係る資産又は役務の内容、同条1項に規定する課税仕入れに係る支払対価の額が記載されているもの（これらの事項につき当該課税仕入れの相手方の確認を受けたものに限る。）であることを要する。

（3）本件における検討

ア 宰領及び献茶婦に係る外注費について

上記7及び8のとおり、原告は、平成15年9月課税期間から平成17年9月課税期間までの間、外部の業者に対し、宰領及び献茶婦に係る外注費を支払っていたものと認められる。

しかし、前提事実、上記6の認定事実、証拠（甲21、38、39、甲C、甲D、甲F、乙4、5、8～10、27）及び弁論の全趣旨によれば、平成18年10月26日に原告の本店及び支店において第1臨検搜索差押がされた当時、①原告の保管していた総勘定元帳及び現金出納帳（「〇」などと記載されたもの）のいずれにも、上記業者（相手方）の氏名又は名称、上記外注に係る個々の役務の内容、上記外注費の内訳の金額等が何ら記載されていなかったこと、②原告は、これらの事項が記載されている請求書又は仕入明細書のいずれも備え付けていなかったことが認められる。

以上からすると、原告は、上記外注費の支払につき、消費税法30条7項に規定する「帳簿及び請求書等」を、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ものというほかはない。したがって、上記外注費の支払については、同項にいう「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及び請求書等…を保存しない場合」に当たるといふべきである。

したがって、宰領及び献茶婦に係る外注費については、消費税法30条1項を適用することができないから、同項にいう「課税仕入れ」があったとはいえない。

イ プリンター等の購入費用について

上記11によれば、原告は、平成17年5月、株式会社④からプリンター等を購入し、同年6月頃、同社に対してその代金212万2000円を支払ったことが認められる。

しかし、前提事実、証拠（乙29）及び弁論の全趣旨によれば、平成18年10月26日に原告の本店及び支店において第1臨検搜索差押がされた当時、①原告の保管していた総勘定元帳及び現金出納帳（「〇」などと記載されたもの）のいずれにも、上記業者（相手方）の名称、購入した資産の内容等が記載されていなかったこと、②原告は、これらの事項が記載されている請求書又は仕入明細書のいずれも備え付けていなかったことが認められる。この点、上記プリンター等の納品書（甲49）が存在するものの、同納品書は、その宛先が〇であって原告ではない上、本件消費税処分がされる前に処分行政庁の職員に対して提出されなかった（弁論の全趣旨）。

以上からすると、原告は、上記プリンターの購入費用の支払につき、消費税法30条7項に規定する「帳簿及び請求書等」を、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ものというほかはない。したがって、上記プリンター等の購入費用の支払については、同項にいう「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及び請求書等…を保存しない場合」に当たるといふべきである。

したがって、上記プリンター等の購入費用については、消費税法30条1項を適用することができないから、同項にいう「課税仕入れ」があったとはいえない。

（4）原告の主張について

原告は、消費税法30条7項に規定する「帳簿又は請求書等」は、納税者に酷となるのを防ぐため、納税者が選択した取引形態に基づいて記載することをもって足りると主張する。

しかし、上記（3）のとおり、そもそも、第1臨検搜索差押がされた当時、原告の保管していた帳簿その他の書類には、宰領及び献茶婦に係る外注費並びにプリンター等の購入費用の支払に関し、消費税法30条8項又は9項の定める事項が記載されていなかった以上、これらが同条7項に規定する「帳簿又は請求書等」に当たる余地はないというほかない。

したがって、原告の上記主張は、その前提において失当であり、採用の限りでない。

（5）小括

以上によれば、本件外注費等に相当する金額は、その全額につき、原告の「課税仕入れ」に当たらない。

18 争点4-3（本件消費税等に係る隠ぺい又は仮装の有無）について

被告は、原告が本件外注費等を総勘定元帳に計上したことにより、平成15年9月課税期間から平成17年9月課税期間までの「課税仕入れ」に係る事実を、「隠ぺい」し又は「仮装」した旨を主張する。

しかるところ、上記14によれば、本件外注費等はその支払の実体を欠くと認められるから、原告は、これを総勘定元帳に計上したことにより、平成15年9月期から平成17年9月期までの「損金」と同様に、上記「課税仕入れ」に係る事実を「隠ぺい」し又は「仮装」したと認められる。

第5 結論

1 本件各処分の適法性

(1) 本件青色取消処分の適法性

上記15のとおり、原告は、平成16年9月期において、法人税法127条1項3号に該当するから、本件青色取消処分は適法である。

(2) 本件法人税処分の適法性

上記1から14までによれば、本件法人税につき、被告が主張する税額の計算方法（上記第2の4参照）は、外注費の認容額（献茶婦に係る簿外外注費）を除き、相当と認められる。そうすると、原告が納付すべき税額は、別紙5「本件法人税の課税標準及び税額の計算（裁判所認定）」のとおりとなるが、本件法人税処分で納付すべき税額とされた金額（別表1-1の「更正処分等」欄参照）を下回らない。

したがって、本件法人税処分は、いずれも適法である。

(3) 本件消費税処分の適法性

上記16から18までによれば、本件消費税等につき、被告が主張する税額の計算方法（上記第2の4参照）は相当と認められる。そうすると、原告が納付すべき税額は、別紙3「課税標準及び税額の計算（被告主張）」第2のとおりとなり、本件消費税処分（ただし、平成15年9月課税期間消費税処分については、国税不服審判所の平成21年9月8日付け裁決（前提事実（7）キ）により一部を取り消された後のもの）で納付すべき税額とされた金額（別表1-2の「更正処分等」及び「裁決」欄参照）を下回らない。

したがって、本件消費税処分は、いずれも適法である。

2 結語

よって、原告の請求はいずれも理由がないからこれを棄却することとし、主文のとおり判決する。

神戸地方裁判所第2民事部

裁判長裁判官 山口 浩司

裁判官 和久 一彦

裁判官 日巻 功一朗

法令等の定め

第1 法令の定め

1 国税犯則取締法（平成29年法律第4号による廃止前のもの。以下「犯則法」という。）

1条（平成23年法律第82号による改正前のもの）

1項 収税官吏ハ国税（関税及噸税ヲ除ク以下同シ）ニ関スル犯則事件（以下犯則事件ト称ス）ヲ調査スル為必要アルトキハ犯則嫌疑者若ハ参考人ニ対シ質問シ、犯則嫌疑者ノ所持スル物件、帳簿、書類等ヲ検査シ又ハ此等ノ者ニ於テ任意ニ提出シタル物ヲ領置スルコトヲ得

2条

1項 収税官吏ハ犯則事件ヲ調査スル為必要アルトキハ其ノ所属官署ノ所在地ヲ管轄スル地方裁判所又ハ簡易裁判所ノ裁判官ノ許可ヲ得テ臨検、搜索又ハ差押ヲ為スコトヲ得

3項 収税官吏第1項…ノ許可ヲ請求セントスルトキハ其ノ理由ヲ明示シテ之ヲ為スヘシ

4項 前項ノ請求アリタルトキハ地方裁判所又ハ簡易裁判所ノ裁判官ハ臨検スヘキ場所、搜索スヘキ身体又ハ物件、差押ヲ為スヘキ物件、請求者ノ官職氏名、有効期間及裁判所名ヲ記載シ自己ノ記名捺印シタル許可状ヲ収税官吏ニ交付スヘシ此ノ場合ニ於テ犯則嫌疑者ノ氏名及犯則事実明カナルトキハ裁判官ハ此等ノ事項ヲモ記載スヘシ

12条ノ2 収税官吏ハ間接国税以外ノ国税ニ関スル犯則事件ノ調査ニ依リ犯則アリト思料スルトキハ告発ノ手続ヲ為スヘシ

18条

1項 犯則事件ヲ告発シタル場合ニ於テ差押物件又ハ領置物件アルトキハ差押目録又ハ領置目録ト共ニ検察官ニ引継クヘシ

2項 前項ノ差押物件又ハ領置物件所有者、所持者又ハ官公署ノ保管ニ係ルトキハ保管証ヲ以テ引継ヲ為シ差押物件又ハ領置物件引継ノ旨ヲ保管者ニ通知スヘシ

3項 第1項ノ規定ニ依リ差押物件又ハ領置物件ノ引継アリタルトキハ当該物件ハ検察官ガ刑事訴訟法ノ規定ニ依リ押収シタル物トス

2 国税通則法（以下「通則法」という。）

（更正）

24条 税務署長は、納税申告書の提出があった場合において、その納税申告書に記載された課税標準等又は税額等の計算が国税に関する法律の規定に従っていなかったとき、その他当該課税標準等又は税額等がその調査したところと異なるときは、その調査により、当該申告書に係る課税標準等又は税額等を更正する。

（決定）

25条 税務署長は、納税申告書を提出する義務があると認められる者が当該申告書を提出しなかった場合には、その調査により、当該申告書に係る課税標準等及び税額等を決定する。ただし、決定により納付すべき税額及び還付金の額に相当する税額が生じないときは、この限りでない。

（再更正）

26条 税務署長は、前2条又はこの条の規定による更正又は決定をした後、その更正又は決定をした課税標準等又は税額等が過大又は過少であることを知ったときは、その調査により、当該更正又は決定に係る課税標準等又は税額等を更正する。

(国税庁又は国税局の職員の調査に基づく更正又は決定)

27条 前3条の場合において、国税庁又は国税局の当該職員の調査があったときは、税務署長は、当該調査したところに基づき、これらの規定による更正又は決定をすることができる。

(更正又は決定の手続)

28条

1項 第24条から第26条まで(更正・決定)の規定による更正又は決定(以下「更正又は決定」という。)は、税務署長が更正通知書又は決定通知書を送達して行なう。

2項 更正通知書には、次に掲げる事項を記載しなければならない。この場合において、その更正が前条の調査に基づくものであるときは、その旨を附記しなければならない。

一 その更正前の課税標準等及び税額等

二 その更正後の課税標準等及び税額等

三 その更正に係る次に掲げる金額

イ その更正前の納付すべき税額がその更正により増加するときは、その増加する部分の税額

3項 決定通知書には、その決定に係る課税標準等及び税額等を記載しなければならない。この場合において、その決定が前条の調査に基づくものであるときは、その旨を附記しなければならない。

(過少申告加算税)

65条(平成18年法律第10号による改正前のもの)

1項 期限内申告書…が提出された場合…において、修正申告書の提出又は更正があったときは、当該納税者に対し、その修正申告又は更正に基づき第35条第2項(期限後申告等による納付)の規定により納付すべき税額に100分の10の割合を乗じて計算した金額に相当する過少申告加算税を課する。

(重加算税)

68条(平成28年法律第15号による改正前のもの)

1項 第65条第1項(過少申告加算税)の規定に該当する場合…において、納税者がその国税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は、当該納税者に対し、政令で定めるところにより、過少申告加算税の額の計算の基礎となるべき税額(その税額の計算の基礎となるべき事実で隠ぺいし、又は仮装されていないものに基づくことが明らかであるものがあるときは、当該隠ぺいし、又は仮装されていない事実に基づく税額として政令で定めるところにより計算した金額を控除した税額)に係る過少申告加算税に代え、当該基礎となるべき税額に100分の35の割合を乗じて計算した金額に相当する重加算税を課する。

(行政手続法の適用除外)

74条の2(平成23年法律第114号による改正前のもの)

1項 行政手続法(平成5年法律第88号)第3条第1項(適用除外)に定めるもののほか、

国税に関する法律に基づき行われる処分その他公権力の行使に当たる行為…については、行政手続法第2章（申請に対する処分）及び第3章（不利益処分）の規定は、適用しない。（国税に関する処分についての不服申立て）

75条（平成26年法律第69号による改正前のもの）

2項 国税に関する法律に基づき税務署長がした処分で、その処分に係る事項に関する調査が次の各号に掲げる職員によってされた旨の記載がある書面により通知されたものに不服がある者は、当該各号に掲げる行政機関の長がその処分をしたものとみなして、当該行政機関の長に対して異議申立てをすることができる。

- 一 国税局の当該職員 その処分をした税務署長の管轄区域を所轄する国税局長
- 二 国税庁の当該職員 国税庁長官

3 法人税法

（定義）

2条 この法律において、次の各号に掲げる用語の意義は、当該各号に定めるところによる。

二十三 減価償却資産 建物、構築物、機械及び装置、船舶、車両及び運搬具、工具、器具及び備品、鉱業権その他の資産で償却をすべきものとして政令で定めるものをいう。

二十五 損金経理 法人がその確定した決算において費用又は損失として経理することをいう。

（各事業年度の所得の金額の計算）

22条

1項 内国法人の各事業年度の所得の金額は、当該事業年度の益金の額から当該事業年度の損金の額を控除した金額とする。

2項 内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上当該事業年度の益金の額に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、資産の販売、有償又は無償による資産の譲渡又は役務の提供、無償による資産の譲受けその他の取引で資本等取引以外のものに係る当該事業年度の収益の額とする。

3項 内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上当該事業年度の損金の額に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、次に掲げる額とする。

- 一 当該事業年度の収益に係る売上原価、完成工事原価その他これらに準ずる原価の額
- 二 前号に掲げるもののほか、当該事業年度の販売費、一般管理費その他の費用（償却費以外の費用で当該事業年度終了の日までに債務の確定しないものを除く。）の額
- 三 当該事業年度の損失の額で資本等取引以外の取引に係るもの

（減価償却資産の償却費の計算及びその償却の方法）

31条（平成19年法律第6号による改正前のもの）

1項 内国法人の各事業年度終了の時において有する減価償却資産につきその償却費として第22条第3項（各事業年度の損金の額に算入する金額）の規定により当該事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入する金額は、その内国法人が当該事業年度においてその償却費として損金経理をした金額（以下この条において「損金経理額」という。）のうち、その内国法人が当該資産について選定した償却の方法（償却の方法を選定しなかった場合には、償却の方法のうち政令で定める方法）に基づき政令で定めるところにより計算した

金額…に達するまでの金額とする。

(青色申告の承認の取消し)

127条(平成19年法律第6号による改正前のもの)

1項 第121条第1項(青色申告)の承認を受けた内国法人につき次の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、当該各号に定める事業年度までさかのぼって、その承認を取り消すことができる。この場合において、その取消しがあったときは、当該事業年度開始の日以後その内国法人が提出したその承認に係る青色申告書(納付すべき義務が同日前に成立した法人税に係るものを除く。)は、青色申告書以外の申告書とみなす。

三 その事業年度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。 当該事業年度

(青色申告書等に係る更正)

130条

1項 税務署長は、内国法人の提出した青色申告書…に係る法人税の課税標準又は欠損金額…の更正をする場合には、その内国法人の帳簿書類…を調査し、その調査により当該青色申告書…に係る法人税の課税標準又は欠損金額…の計算に誤りがあると認められる場合に限り、これを行うことができる。(以下略)

2項 税務署長は、内国法人の提出した青色申告書…に係る法人税の課税標準又は欠損金額…の更正をする場合には、その更正に係る通則法第28条第2項(更正通知書の記載事項)に規定する更正通知書にその更正の理由を付記しなければならない。

(推計による更正又は決定)

131条

税務署長は、内国法人に係る法人税につき更正又は決定をする場合には、内国法人の提出した青色申告書に係る法人税の課税標準又は欠損金額の更正をする場合を除き、その内国法人…の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その内国法人に係る法人税の課税標準(更正をする場合にあっては、課税標準又は欠損金額…)を推計して、これを行うことができる。

(当該職員の質問検査権)

153条(平成23年法律第114号による削除前のもの)

1項 国税庁の当該職員又は法人の納税地の所轄税務署若しくは所轄国税局の当該職員は、法人税に関する調査について必要があるときは、法人…に質問し、又はその帳簿書類(その作成又は保存に代えて電磁的記録(電子的方式、磁気的方式その他の人の知覚によっては認識することができない方式で作られる記録であって、電子計算機による情報処理の用に供されるものをいう。)の作成又は保存がされている場合における当該電磁的記録を含む。以下この編…において同じ。)その他の物件を検査することができる。

154条(平成23年法律第114号による削除前のもの)

1項 国税庁の当該職員又は法人の納税地の所轄税務署若しくは所轄国税局の当該職員は、法人税に関する調査について必要があるときは、法人…に対し、金銭の支払若しくは物品の譲渡をする義務があると認められる者又は金銭の支払若しくは物品の譲渡を受ける権利が

あると認められる者に質問し、又はその事業に関する帳簿書類を検査することができる。

155条（平成23年法律第114号による削除前のもの）

前2条の規定は、国税庁の当該職員及び納税地の所轄税務署又は所轄国税局の当該職員以外の当該職員のその所属する税務署又は国税局の所轄区域内に本店、支店、工場、営業所その他これらに準ずるものを有する法人に対する質問又は検査について準用する。

156条（平成23年法律第114号による削除前のもの）

前3条の規定による質問又は検査の権限は、犯罪捜査のために認められたものと解してはならない。

（罰則）

159条（以下で掲げる部分は、平成16年法律第14号による改正前のもの及び平成19年法律第6号による改正前のものにつき共通である。）

- 1項 偽りその他不正の行為により、第74条第1項第2号（確定申告に係る法人税額）…に規定する法人税の額（第68条（所得税額の控除）…により控除をされるべき金額がある場合には、同号の規定による計算をこれらの規定を適用しなかった法人税の額）…につき法人税を免れ…た場合には、法人の代表者…、代理人、使用人その他の従業者…でその違反行為をした者は、5年以下の懲役若しくは500万円以下の罰金に処し、又はこれを併科する。

4 法人税法施行令

（減価償却資産の範囲）

13条 法第2条第23号（減価償却資産の意義）に規定する政令で定める資産は、棚卸資産、有価証券及び繰延資産以外の資産のうち次に掲げるもの（事業の用に供していないもの及び時の経過によりその価値の減少しないものを除く。）とする。

七 工具、器具及び備品（観賞用、興行用その他これらに準ずる用に供する生物を含む。）

八 次に掲げる無形固定資産

リ ソフトウエア

（減価償却資産の償却の方法）

48条（平成19年政令第83号による改正前のもの）

- 1項 減価償却資産の償却限度額（法第31条第1項（減価償却資産の償却費の計算及びその償却の方法）の規定による減価償却資産の償却費として損金の額に算入する金額の限度額をいう。以下この目から第七目までにおいて同じ。）の計算上選定をすることができる償却の方法は、次の各号に掲げる資産の区分に応じ当該各号に定める方法とする。

一 建物（以下略） 次に掲げる区分に応じそれぞれ次に定める方法

イ 平成10年3月31日以前に取得をされた建物 次に掲げる方法

- （1）定額法（当該減価償却資産の取得価額からその残存価額を控除した金額にその償却費が毎年同一となるように当該資産の耐用年数に応じた償却率を乗じて計算した金額を各事業年度の償却限度額として償却する方法をいう。以下この目及び第7目（減価償却資産の償却限度額等）において同じ。）

- （2）定率法（当該減価償却資産の取得価額（既にした償却の額で各事業年度の所得の

金額…の計算上損金の額に算入された金額がある場合には、当該金額を控除した金額)にその償却費が毎年一定の割合で逡減するように当該資産の耐用年数に応じた償却率を乗じて計算した金額を各事業年度の償却限度額として償却する方法をいう。以下この目及び第7目において同じ。)

- ロ イに掲げる建物以外の建物 定額法
- 二 第13条…第2号から第7号までに掲げる減価償却資産(次号及び第六号に掲げるものを除く。) 次に掲げる方法
 - イ 定額法
 - ロ 定率法
- 四 第13条第8号に掲げる無形固定資産(次号に掲げる鉱業権を除く。)(以下略) 定額法

(減価償却資産の取得価額)

54条(平成19年政令第83号による改正前のもの)

1項 減価償却資産の第48条から第50条まで(減価償却資産の償却の方法)に規定する取得価額は、次の各号に掲げる資産の区分に応じ当該各号に定める金額とする。

一 購入した減価償却資産 次に掲げる金額の合計額

イ 当該資産の購入の代価(引取運賃、荷役費、運送保険料、購入手数料、関税…その他当該資産の購入のために要した費用がある場合には、その費用の額を加算した金額)

ロ 当該資産を事業の用に供するために直接要した費用の額

58条(平成19年政令第83号による改正前のもの)

1項 内国法人の有する減価償却資産(各事業年度終了の時における確定した決算に基づく貸借対照表に計上されているもの及びその他の資産でその取得価額を償却費として損金経理をしたものに限る。以下略)の各事業年度の償却限度額は、当該資産につきその内国法人が採用している償却の方法に基づいて計算した金額とする。

5 消費税法

(定義)

2条(平成27年法律第9号による改正前のもの)

1項 この法律において、次の各号に掲げる用語の意義は、当該各号に定めるところによる。

八 資産の譲渡等 事業として対価を得て行われる資産の譲渡及び貸付け並びに役務の提供(代物弁済による資産の譲渡その他対価を得て行われる資産の譲渡若しくは貸付け又は役務の提供に類する行為として政令で定めるものを含む。)をいう。

九 課税資産の譲渡等 資産の譲渡等のうち、第6条第1項の規定により消費税を課さないこととされるもの以外のものをいう。

十二 課税仕入れ 事業者が、事業として他の者から資産を譲り受け、若しくは借り受け、又は役務の提供(所得税法(昭和40年法律第33号)第28条第1項(給与所得)に規定する給与等を対価とする役務の提供を除く。)を受けること…をいう。

(課税標準)

28条(平成27年法律第9号による改正前のもの)

- 1 項 課税資産の譲渡等に係る消費税の課税標準は、課税資産の譲渡等の対価の額（対価として收受し、又は收受すべき一切の金銭又は金銭以外の物若しくは権利その他経済的な利益の額とし、課税資産の譲渡等につき課されるべき消費税額及び当該消費税額を課税標準として課されるべき地方消費税額に相当する額を含まないものとする。…）とする。（以下略）

（仕入れに係る消費税額の控除）

30 条（平成24年法律第68号による改正前のもの）

- 1 項 事業者…が、国内において行う課税仕入れ…については、次の各号に掲げる場合の区分に応じ当該各号に定める日の属する課税期間の第45条第1項第2号に掲げる課税標準額に対する消費税額（以下この章において「課税標準額に対する消費税額」という。）から、当該課税期間中に国内において行った課税仕入れに係る消費税額（当該課税仕入れに係る支払対価の額に105分の4を乗じて算出した金額をいう。以下この章において同じ。）…につき課された又は課されるべき消費税額（附帯税の額に相当する額を除く。次項において同じ。）の合計額を控除する。

一 国内において課税仕入れを行った場合 当該課税仕入れを行った日

- 7 項 第1項の規定は、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及び請求書等（同項に規定する課税仕入れに係る支払対価の額の合計額が少額である場合その他の政令で定める場合における当該課税仕入れ等の税額については、帳簿）を保存しない場合には、当該保存がない課税仕入れ又は課税貨物に係る課税仕入れ等の税額については、適用しない。ただし、災害その他やむを得ない事情により、当該保存をすることができなかつたことを当該事業者において証明した場合は、この限りでない。

- 8 項 前項に規定する帳簿とは、次に掲げる帳簿をいう。

一 課税仕入れ等の税額が課税仕入れに係るものである場合には、次に掲げる事項が記載されているもの

- イ 課税仕入れの相手方の氏名又は名称
- ロ 課税仕入れを行った年月日
- ハ 課税仕入れに係る資産又は役務の内容
- ニ 第1項に規定する課税仕入れに係る支払対価の額

- 9 項 第7項に規定する請求書等とは、次に掲げる書類をいう。

一 事業者に対し課税資産の譲渡等…を行う他の事業者（当該課税資産の譲渡等が卸売市場においてせり売又は入札の方法により行われるものその他の媒介又は取次ぎに係る業務を行う者を介して行われるものである場合には、当該媒介又は取次ぎに係る業務を行う者）が、当該課税資産の譲渡等につき当該事業者に交付する請求書、納品書その他これらに類する書類で次に掲げる事項（当該課税資産の譲渡等が小売業その他の政令で定める事業に係るものである場合には、イからニまでに掲げる事項）が記載されているもの

- イ 書類の作成者の氏名又は名称
- ロ 課税資産の譲渡等を行った年月日（課税期間の範囲内で一定の期間内に行った課税資産の譲渡等につきまとめて当該書類を作成する場合には、当該一定の期間）
- ハ 課税資産の譲渡等に係る資産又は役務の内容

ニ 課税資産の譲渡等の対価の額（当該課税資産の譲渡等に係る消費税額及び地方消費税額に相当する額がある場合には、当該相当する額を含む。）

ホ 書類の交付を受ける当該事業者の氏名又は名称

二 事業者がその行った課税仕入れにつき作成する仕入明細書、仕入計算書その他これらに類する書類で次に掲げる事項が記載されているもの（当該書類に記載されている事項につき、当該課税仕入れの相手方の確認を受けたものに限る。）

イ 書類の作成者の氏名又は名称

ロ 課税仕入れの相手方の氏名又は名称

ハ 課税仕入れを行った年月日（課税期間の範囲内で一定の期間内に行った課税仕入れにつきまとめて当該書類を作成する場合には、当該一定の期間）

ニ 課税仕入れに係る資産又は役務の内容

ホ 第一項に規定する課税仕入れに係る支払対価の額

10項 第7項に規定する帳簿の記載事項の特例、当該帳簿及び同項に規定する請求書等の保存に関する事項その他前各項の規定の適用に関し必要な事項は、政令で定める。

（帳簿の備付け等）

58条 事業者…は、政令で定めるところにより、帳簿を備え付けてこれにその行った資産の譲渡等又は課税仕入れ…に関する事項を記録し、かつ、当該帳簿を保存しなければならない。

（当該職員の質問検査権）

62条（平成23年法律第114号による削除前のもの）

1項（平成16年法律第150号による改正前のもの）

国税庁の当該職員又は事業者の納税地を所轄する税務署若しくは国税局の当該職員は、消費税に関する調査について必要があるときは、次に掲げる者に質問し、又はその者の事業に関する帳簿書類（その作成に代えて電磁的記録（電子的方式、磁気的方式その他の人の知覚によつては認識することができない方式で作られる記録であつて、電子計算機による情報処理の用に供されるものをいう。）の作成がされている場合における当該電磁的記録を含む。以下略）その他の物件を検査することができる。

一 納税義務がある者、納税義務があると認められる者又は第46条第1項の規定による申告書を提出した者

二 前号に掲げる者に金銭の支払若しくは資産の譲渡等をする義務があると認められる者又は同号に掲げる者から金銭の支払若しくは資産の譲渡等を受ける権利があると認められる者

1項（平成23年法律第114号による削除前のもの）

国税庁の当該職員又は事業者の納税地を所轄する税務署若しくは国税局の当該職員は、消費税に関する調査について必要があるときは、次に掲げる者に質問し、又はその者の事業に関する帳簿書類（その作成又は保存に代えて電磁的記録（電子的方式、磁気的方式その他の人の知覚によつては認識することができない方式で作られる記録であつて、電子計算機による情報処理の用に供されるものをいう。）の作成又は保存がされている場合における当該電磁的記録を含む。以下略）その他の物件を検査することができる。

一 納税義務がある者、納税義務があると認められる者又は第46条第1項の規定による申告書を提出した者

二 前号に掲げる者に金銭の支払若しくは資産の譲渡等をする義務があると認められる者又は同号に掲げる者から金銭の支払若しくは資産の譲渡等を受ける権利があると認められる者

2項 前項の規定は、国税庁の当該職員及び納税地を所轄する税務署又は国税局の当該職員以外の当該職員のものに所属する税務署又は国税局の所轄する区域内に住所、居所、本店、支店、事務所、事業所その他これらに準ずるものを有する同項第1号に掲げる者に対する質問又は検査について準用する。

6項 第1項（第2項において準用する場合を含む。）…の規定による質問又は検査の権限は、犯罪捜査のために認められたものと解してはならない。

6 消費税法施行令（平成27年政令第145号による改正前のもの。以下同じ。）

（課税仕入れ等の税額の控除に係る帳簿等の記載事項等）

49条

1項 法第30条第7項に規定する政令で定める場合は、次に掲げる場合とする。

一 法第30条第1項に規定する課税仕入れに係る支払対価の額の合計額が3万円未満である場合

二 法第30条第1項に規定する課税仕入れに係る支払対価の額の合計額が3万円以上である場合において、同条第7項に規定する請求書等の交付を受けなかったことにつきやむを得ない理由があるとき（同項に規定する帳簿に当該やむを得ない理由及び当該課税仕入れの相手方の住所又は所在地（国税庁長官が指定する者に係るものを除く。）を記載している場合に限る。）。

4項 法第30条第9項第1号に規定する政令で定める事業は、次に掲げる事業とする。

一 小売業、飲食店業、写真業及び旅行業

二 道路運送法（昭和26年法律第183号）第3条第1号ハ（種類）に規定する一般乗用旅客自動車運送事業（当該一般乗用旅客自動車運送事業として行う旅客の運送の引受けが営業所のみにおいて行われるものとして同法第9条の3第1項（一般乗用旅客自動車運送事業の運賃及び料金）の国土交通大臣の認可を受けた運賃及び料金が適用されるものを除く。）

三 駐車場業（不特定かつ多数の者に自動車その他の車両の駐車のための場所を提供するものに限る。）

四 前三号に掲げる事業に準ずる事業で不特定かつ多数の者に資産の譲渡等を行うもの

（課税仕入れ等の税額の控除に係る帳簿等の保存期間等）

50条

1項 法第30条第1項の規定の適用を受けようとする事業者は、同条第7項に規定する帳簿及び請求書等を整理し、当該帳簿についてはその閉鎖の日の属する課税期間の末日の翌日、当該請求書等についてはその受領した日の属する課税期間の末日の翌日から2月…を経過した日から7年間、これを納税地又はその取引に係る事務所、事業所その他これらに準ずるものの所在地に保存しなければならない。ただし、財務省令で定める場合に該当する同条第7項に規定する帳簿又は請求書等については、同日から5年間を超えて保存することを要しない。

7 地方税法

(地方消費税に関する用語の意義)

72条の77

地方消費税について、次の各号に掲げる用語の意義は、それぞれ当該各号に定めるところによる。

二 譲渡割 消費税法第45条第1項第4号に掲げる消費税額を課税標準として課する地方消費税をいう。

(譲渡割の賦課徴収の特例等)

附則9条の4

1項 譲渡割の賦課徴収は、当分の間、附則第9条の10の規定を除くほか、第1章第2節から第14節まで、第72条の84、第72条の88第2項後段及び第3項、第72条の90、第72条の93並びに第72条の94の規定にかかわらず、国が、消費税の賦課徴収の例により、消費税の賦課徴収と併せて行うものとする。(以下略)

2項 譲渡割に係る延滞税及び加算税(その賦課徴収について消費税の例によることとされる譲渡割について納付される延滞税及び課される加算税をいう。…)は、譲渡割として、本条から附則第9条の16までの規定を適用する。

(譲渡割に係る処分に関する不服審査等の特例)

附則9条の11

1項 附則第9条の4第1項の規定により税務署長が消費税の賦課徴収の例により消費税と併せて賦課徴収を行う譲渡割に関する処分は、不服申立て及び訴訟については、国税に関する法律に基づく処分とみなして、通則法第8章の規定を適用する。(以下略)

8 租税特別措置法(以下「措置法」という。)

(交際費等の損金不算入)

61条の4(平成15年法律第8号による改正前のもの)

1項 法人が昭和57年4月1日から平成15年3月31日までの間に開始する各事業年度…において支出する交際費等の額(当該事業年度終了の日における資本又は出資の金額…が5000万円以下である法人については、当該交際費等の額のうち次に掲げる金額の合計額)は、当該事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入しない。

一 当該交際費等の額のうち400万円に当該事業年度の月数を乗じてこれを12で除して計算した金額(次号において「定額控除限度額」という。)に達するまでの金額の100分の20に相当する金額

二 当該交際費等の額が定額控除限度額を超える場合におけるその超える部分の金額

61条の4(平成18年法律第10号による改正前のもの)

1項 法人が昭和57年4月1日から平成18年3月31日までの間に開始する各事業年度…において支出する交際費等の額(当該事業年度終了の日における資本又は出資の金額…が1億円以下である法人については、当該交際費等の額のうち次に掲げる金額の合計額)は、当該事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入しない。

一 当該交際費等の額のうち400万円に当該事業年度の月数を乗じてこれを12で除し

て計算した金額（次号において「定額控除限度額」という。）に達するまでの金額の100分の10に相当する金額

二 当該交際費等の額が定額控除限度額を超える場合におけるその超える部分の金額

3項 第1項に規定する交際費等とは、交際費、接待費、機密費その他の費用で、法人が、その得意先、仕入先その他事業に関係のある者等に対する接待、供給、慰安、贈答その他これらに類する行為のために支出するもの（専ら従業員の慰安のために行われる運動会、演芸会、旅行等のために通常要する費用その他政令で定める費用を除く。）をいう。

第2 通達の定め

1 法人税基本通達

（償却費として損金経理をした金額の意義）

7-5-1（乙97）

法第31条第1項（減価償却資産の償却費の計算及びその償却の方法）に規定する「償却費として損金経理をした金額」には、法人が償却費の科目をもって経理した金額のほか、損金経理をした次に掲げるような金額も含まれるものとする。

- （1）令第54条第1項（減価償却資産の取得価額）の規定により減価償却資産の取得価額に算入すべき付随費用の額のうち原価外処理をした金額
- （2）減価償却資産について法又は措置法の規定による圧縮限度額を超えてその帳簿価額を減額した場合のその超える部分の金額
- （3）減価償却資産について支出した金額で修繕費として経理した金額のうち令第132条（資本的支出）の規定により損金の額に算入されなかった金額
- （4）無償又は低い価額で取得した減価償却資産につきその取得価額として法人の経理した金額が令第54条第1項の規定による取得価額に満たない場合のその満たない金額
- （5）減価償却資産について計上した除却損又は評価損の金額のうち損金の額に算入されなかった金額

（注）評価損の金額には、法人が計上した減損損失の金額も含まれることに留意する。

- （6）少額な減価償却資産（おおむね60万円以下）又は耐用年数が3年以下の減価償却資産の取得価額を消耗品費等として損金経理をした場合のその損金経理をした金額
- （7）令第54条第1項の規定によりソフトウエアの取得価額に算入すべき金額を研究開発費として損金経理をした場合のその損金経理をした金額

（費途不明の交際費等）

9-7-20（乙57）

法人が交際費、機密費、接待費等の名義をもって支出した金銭でその費途が明らかでないものは、損金の額に算入しない。

2 租税特別措置法関係通達（法人税編）（以下「措置法通達」という。）

（寄附金と交際費等の区分）

61の4（1）-2（乙91）

事業に直接関係のない者に対して金銭、物品等の贈与をした場合において、それが寄附金であるか交際費等であるかは個々の実態により判定すべきであるが、金銭でした贈与は原則とし

て寄附金とするものとし、次のようなものは交際費等に含まれないものとする。

(2) 神社の祭礼等の寄贈金

(交際費等に含まれる費用の例示)

61の4(1)-15(乙92)

次のような費用は、原則として交際費等の金額に含まれるものとする。ただし、措置法第61条の4第3項第2号の規定の適用を受ける費用を除く。

(3) 得意先、仕入先等社外の者の慶弔、禍福に際し支出する金品等の費用(61の4(1)-10の2から61の4(1)-11まで、61の4(1)-13の(3)及び61の4(1)-18の(1)に該当する費用を除く。)

別紙2、別紙4-1から別紙4-3まで、別表1-5、別表1-7、別表2-1-1から別表2-1-3まで、別表2-2-1から別表2-2-3まで、別表3-2から別表3-3まで、別表4-1から別表4-5まで、別表7-1から別表7-3まで、別表8-3 省略

課税標準及び税額の計算

(被告主張)

第1 本件法人税関係

1 所得金額

(1) 申告所得金額 (別表1-3-1①、別表1-1「確定申告」欄及び「所得金額」欄)

平成15年9月期	マイナス113万8664円
平成16年9月期	マイナス300万0126円
平成17年9月期	0円

(2) 架空外注費等 (別表1-3-1②)

平成15年9月期	2億2561万2150円
平成16年9月期	1億9749万4500円
平成17年9月期	1億8757万3200円

原告の総勘定元帳に〇に対する外注費、仕入れ及び通信費として計上されていた金額。〇には独立した事業体としての実体が認められないため、損金の額に算入しない。

(3) 交際費等の損金不算入額 (別表1-3-1⑥)

平成15年9月期	1154万5158円
平成16年9月期	1010万6773円
平成17年9月期	1352万4997円

原告の総勘定元帳に計上されている拡販費(拡張販売費)等のうち、措置法61条の4第1項にいう「交際費等」に該当するなどの理由により、損金の額に算入しない金額(別表5、本文第3の13(1))。

(4) 繰越欠損金の当期控除額 (別表1-3-1⑦)

平成17年9月期	81万8527円
----------	----------

平成16年9月期に生じた欠損金のうち、平成17年9月期の確定申告書において繰越欠損金(平成18年法律第10号による改正前の法人税法57条1項)として損金の額に算入した金額(別表1-1の「確定申告」欄の「繰越欠損金の当期控除額」欄)。同項は、欠損金額の生じた事業年度について青色の申告書による確定申告書を提出し、かつ、その後において連続して確定申告書を提出している場合に限り適用される(平成19年法律第6号による改正前の法人税法57条10項)ところ、本件青色取消処分により翌期に繰り越す欠損金は0円となるため、損金の額に算入しない。

(5) 外注費の認容額 (別表1-3-1⑨)

平成15年9月期	7750万9069円
平成16年9月期	5843万5335円
平成17年9月期	5922万1772円

原告の総勘定元帳には記載がないものの、原告が簿外で支払ったと認められる外注費、仕入れ及び通信費の金額。領収証等の証ひょう書類が存在しないため、次のとおり推計し、損金の額に算入する。

ア 宰領に係る簿外外注費

平成15年9月期	3100万8069円
平成16年9月期	2178万8335円
平成17年9月期	2540万8772円

推計の具体的方法は、本文第3の8(1)イのとおり。

イ 献茶婦に係る簿外注費

平成15年9月期	4650万1000円
平成16年9月期	3664万7000円
平成17年9月期	3381万3000円

推計の具体的方法は、本文第3の9(1)イのとおり。

(6) 給与の認容額(別表1-3-1⑩)

平成15年9月期	3056万9696円
平成16年9月期	2875万6699円
平成17年9月期	3308万1398円

原告の総勘定元帳には記載がないものの、原告が簿外で支払ったと認められる給与の金額。賃金台帳に記載がないため、それぞれ次のとおり推計し、損金の額に算入する。

ア F支店の従業員に係る簿外給与

平成15年9月期	1697万3200円
平成16年9月期	1713万2110円
平成17年9月期	1705万2660円

F支店の従業員に係る給与として、金銭出納帳の月末に「給料」と記載された金額と、金銭出納帳が存在しない期間について推計した金額を合算した金額。

イ F支店以外の従業員に係る簿外給与

平成15年9月期	1359万6496円
平成16年9月期	1162万4589円
平成17年9月期	1602万8738円

F支店以外の従業員に対する給与として、賃金台帳に記載のある給与支給額の合計額及び支給月数から各人別の支給単価を算出し、別途認定した簿外給与の支給月数を乗じて推計した金額。

(7) 消耗品費の認容額(別表1-3-1⑪)

平成15年9月期	1074万1554円
平成16年9月期	884万8796円
平成17年9月期	714万0676円

金銭出納帳及び小口金銭出納帳の記載内容、請求書及び領収証等の証ひょう書類から、原告が消耗品費として簿外で支払ったと認められる金額。

(8) 雑収入の過大計上額(別表1-3-1⑫)

平成15年9月期	60万0000円
----------	----------

原告の総勘定元帳に〇からの雑収入として計上されていた金額。〇には独立した事業体としての実体が認められないため、益金の額に算入しない。

(9) 家賃収入の過大計上額(別表1-3-1⑬)

平成15年9月期	300万0000円
----------	-----------

平成16年9月期	300万0000円
平成17年9月期	240万0000円

原告の総勘定元帳に〇からの家賃収入として計上されていた金額。〇には独立した事業体としての実体が認められないため、益金の額に算入しない。

(10) 未納事業税の損金算入額 (別表1-3-1⑭)

平成16年9月期	931万3400円
平成17年9月期	791万4500円

法人税の各更正処分により増加した所得金額に係る未納事業税の金額であり、損金の額に算入する。

(11) 所得金額 (別表1-3-1⑯)

平成15年9月期	1億1359万8325円
平成16年9月期	9624万6917円
平成17年9月期	9215万8378円

上記(1)の申告所得金額に、上記(2)ないし(4)の各金額を加算し、上記(5)ないし(10)の各金額を減算した金額。

2 本税の額

(1) 課税所得金額 (別表1-3-2①)

平成15年9月期	1億1359万8000円
平成16年9月期	9624万6000円
平成17年9月期	9215万8000円

上記1(11)の1000円未満の端数を切り捨てた金額(通則法118条1項)。

(2) 税額 (別表1-3-2⑥)

平成15年9月期	3343万9400円
平成16年9月期	2823万3800円
平成17年9月期	2700万7400円

上記(1)の金額に、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11年法律第8号。平成18年法律第10号による廃止前のもの。以下「負担軽減措置法」という。)16条1項1号所定の以下の税率を乗じて計算した金額(別表1-3-2②~⑤)。

年800万円以下の金額につき	100分の22
年800万円を超える金額につき	100分の30

3 過少申告加算税の額

(1) 対象となる所得金額 (別表1-4-1⑯)

平成15年9月期	1040万6494円
平成17年9月期	561万0497円

申告所得金額(上記1(1))に隠ぺい又は仮装されていない事実のみに基づく金額、具体的には、交際費等の損金不算入額(上記1(3))を加算し、未納事業税の損金算入額(上記1(10))を減算した金額(別表1-4-1①~⑮)。

(2) 基礎となる税額 (別表1-5②)

平成15年9月期	248万0000円
----------	-----------

平成17年9月期 123万0000円

上記(1)の1000円未満の端数を切り捨てた金額(通則法118条1項)に、負担軽減措置法16条1項1号所定の税率を乗じて算出した金額(別表1-4-2①~⑥)。ただし、1万円未満の端数を切り捨てる(通則法118条3項)。

(3) 税額(別表1-5⑧)

平成15年9月期 34万7000円

平成17年9月期 15万9500円

上記(2)の金額に100分の10の割合を乗じて計算した金額に、上記(2)の金額から50万円を控除した金額に100分の5の割合を乗じて計算した金額を加算する(通則法65条1項、平成28年法律第15号による改正前の通則法65条2項)。

4 重加算税の額

(1) 対象となる税額(別表1-5④)

平成15年9月期 3095万0000円

平成16年9月期 2823万0000円

平成17年9月期 2577万0000円

納付すべき法人税額(上記2(2))から過少申告加算税の基礎となる税額(上記3(2))。ただし、1万円未満の端数を切り捨てる前のものを差し引いた金額。ただし、1万円未満の端数を切り捨てる(通則法118条3項)。

平成16年9月期については、納付すべき法人税額(上記2(2))の1万円未満の端数を切り捨てた金額(同項)。

(2) 税額(別表1-5⑨)

平成15年9月期 1083万2500円

平成16年9月期 988万0500円

平成17年9月期 901万9500円

上記(1)の金額に100分の35を乗じて計算した金額(通則法68条1項)。

第2 本件消費税及び本件地方消費税関係

1 本税

(1) 資産の譲渡等の対価の額(税込み)(別表1-6-1②)

平成15年9月課税期間 9億5407万6776円

平成16年9月課税期間 8億2338万0176円

平成17年9月課税期間 7億7656万3755円

原告の総勘定元帳に計上されている売上高、雑収入及び家賃収入の合計額から、資産の譲渡等に該当しないため不課税となる債務免除益の金額(平成16年9月課税期間につき4000万円、平成17年9月課税期間につき8500万円)及び保険金等の金額(平成15年9月課税期間につき46万9899円、平成16年9月課税期間につき1万7610円、平成17年9月課税期間につき275万6755円)を差し引いた金額。

(2) 減算する売上高(別表1-6-1③)

平成15年9月課税期間 1903万0320円

平成16年9月課税期間 2395万8865円

平成17年9月課税期間 2199万8160円

総勘定元帳に売上高として計上された金額のうち、火葬料及び生活保護法所定の生計困難者に係る葬儀に係る分の金額。同金額は、非課税となる資産の譲渡等に該当するため、上記(1)の金額から減算する(平成28年法律第15号による改正前の消費税法6条1項、別表第1、7号ロ、9号、消費税法基本通達6-7-5)。

(3) 減算する雑収入(別表1-6-1③)

平成15年9月課税期間 60万0000円
平成16年9月課税期間 20万0011円
平成17年9月課税期間 20万0000円

総勘定元帳の雑収入として計上された金額のうち、①住宅の貸付けに伴って収受する権利金、敷金等で返還しないとされているもの、②〇からの雑収入の金額。上記①は家賃と同様に非課税であること(消費税法基本通達6-13-9)、上記②は架空に計上されたものであることから、上記(1)の金額から減算する。

(4) 減算する家賃収入(別表1-6-1③)

平成15年9月課税期間 300万0000円
平成16年9月課税期間 441万5000円
平成17年9月課税期間 462万3000円

総勘定元帳の家賃収入に計上された金額のうち、①個人に対する住宅の貸付け、②〇からの家賃収入の金額。上記①は非課税となる資産の譲渡等に該当すること(平成28年法律第15号による改正前の消費税法6条1項、別表第1、13号)、上記②は架空に計上されたものであることから、上記(1)の金額から減算する。

(5) 課税標準額(別表1-6-1⑤)

平成15年9月課税期間 8億8709万1000円
平成16年9月課税期間 7億5695万8000円
平成17年9月課税期間 7億1404万0000円

上記(1)～(4)により算出される平成15年9月課税期間から平成17年9月課税期間までの課税売上高(税込み)の金額(別表1-6-1④)に105分の100を乗じて計算した金額。ただし、1000円未満の端数を切り捨てる(通則法118条1項)。

(6) 課税仕入れに係る支払対価の額(別表1-6-1⑦)

平成15年9月課税期間 7億9612万8086円
平成16年9月課税期間 6億8033万9703円
平成17年9月課税期間 6億5551万4265円

確定申告書に記載された控除対象仕入税額を基に算出した、課税仕入れに係る支払対価の額(税込み)。

(7) 減算する本件外注費等(別表1-6-1⑧)

平成15年9月課税期間 2億2561万2150円
平成16年9月課税期間 1億9749万4500円
平成17年9月課税期間 1億8757万3200円

〇に対する外注費、仕入高及び通信費の合計額。〇には独立した事業体としての実体が認められず、また、宰領及び献茶婦に係る外注費の支払については、消費税法30条7項にいう

「帳簿及び請求書等…を保存しない場合」に該当するため、課税仕入れに係る支払対価の額から減算する。

(8) 加算する消耗品費 (別表1-6-1⑨)

平成15年9月課税期間	1074万1554円
平成16年9月課税期間	776万6047円
平成17年9月課税期間	199万5696円

上記第1の1(7)の簿外消耗品費のうち金銭出納帳及び小口金銭出納帳に計上されたものの金額であり、課税仕入れに係る支払対価の額に加算する。なお、上記第1の1(7)の金額には、請求書及び領収証等の記載内容から原告が簿外で支出したと認められるものも含まれるが、当該支払は、消費税法30条7項にいう「帳簿及び請求書等…を保存しない場合」に該当するため、上記加算の対象にはならない。

(9) 控除対象仕入税額 (別表1-6-1⑩)

平成15年9月課税期間	2214万3142円
平成16年9月課税期間	1868万9952円
平成17年9月課税期間	1790万2352円

上記(6)の金額から上記(7)の金額を減算し、上記(8)の金額を加算して算出した課税仕入れに係る支払対価の額(別表1-6-1⑩)に、105分の4を乗じて算出した金額。

(10) 納付すべき消費税額 (別表1-6-1⑭)

平成15年9月課税期間	1334万0400円
平成16年9月課税期間	1158万8300円
平成17年9月課税期間	1065万9200円

課税標準に対する消費税額(別表1-6-1⑥)から、上記(9)の控除対象仕入税額を控除した金額。ただし、100円未満を切り捨てる(通則法119条1項)。

(11) 納付すべき譲渡割額(地方消費税額)(別表1-6-1⑮)

平成15年9月課税期間	333万5100円
平成16年9月課税期間	289万7000円
平成17年9月課税期間	266万4800円

地方消費税の課税標準である上記(10)の消費税額に100分の25を乗じて計算した金額。ただし、100円未満を切り捨てる(通則法119条1項)。

(12) 本税額 (別表1-6-1⑯)

平成15年9月課税期間	1667万5500円
平成16年9月課税期間	1448万5300円
平成17年9月課税期間	1332万4000円

上記(10)と上記(11)の合計額。

2 過少申告加算税

(1) 基礎となる税額 (別表1-7④)

平成15年9月期	241万0000円
平成17年9月期	237万0000円

隠ぺい又は仮装されていない事実のみに基づいて算出された納付すべき本税額(別表1-6-2⑯)から既に納付の確定した金額(別表1-2の「確定申告」欄⑦、別表1-7②)を差

し引いた金額。ただし、1万円未満の端数を切り捨てる（通則法118条3項）。

この点、上記1の各金額のうち過少申告加算税の対象となるものは、原告の偽装行為に基因する以下の①～④以外の金額である。

- ① 減算する本件外注費等の金額（上記1（7））
- ② 減算する雑収入（上記1（3））
- ③ 減算する家賃収入（上記1（4））のうち〇に係る分
- ④ 加算する消耗品費（上記1（8））のうち〇に係る分

(2) 税額（別表1-7⑩）

平成15年9月課税期間	24万1000円
平成17年9月課税期間	24万4000円

平成15年9月課税期間については、上記（1）の金額に100分の10の割合を乗じて計算した金額（通則法65条1項）。

平成17年9月課税期間については、上記（1）の金額に100分の10の割合を乗じて計算した23万7000円に、上記（1）の金額から既に納付の確定した金額を控除した金額14万円（通則法118条3項により1万円未満を切り捨て。別表1-7⑤）に100分の5の割合を乗じて計算した7000円を加算した金額（通則法65条1項、2項）。

3 重加算税

(1) 差引納付すべき本税の金額（別表1-7③）

平成15年9月課税期間	1247万8800円
平成16年9月課税期間	767万3100円
平成17年9月課税期間	1109万7200円

上記1（12）の本税額から、既に納付の確定した金額（別表1-2の「確定申告」欄⑦、別表1-7②）を控除して算出した金額。

(2) 過少申告加算税の基礎となる税額

平成15年9月課税期間	241万8400円
平成17年9月課税期間	237万4400円

隠ぺい又は偽装されていない事実のみに基づく税額から、既に納付の確定した金額を控除して算出した金額（上記2（1）の金額で1万円未満切り捨て前のもの）。

(3) 対象となる税額（別表1-7⑥）

平成15年9月課税期間	1006万0000円
平成16年9月課税期間	767万0000円
平成17年9月課税期間	872万0000円

上記（1）の金額から上記（2）の金額を控除して算出した金額（通則法68条1項）。ただし、1万円未満の端数を切り捨てる（同法118条3項）。

(4) 税額（別表1-7⑪）

平成15年9月課税期間	352万1000円
平成16年9月課税期間	268万4500円
平成17年9月課税期間	305万2000円

上記（3）の金額に100分の35の割合を乗じて計算した金額（通則法68条1項）。

本件法人税の課税標準及び税額の計算
(裁判所認定)

別紙3「課税標準及び税額の計算(被告主張)」第1の金額と異なるものについては、下線を引いた。

1 所得金額

(1) 申告所得金額(別表8-1-1①、別表1-1「確定申告」欄及び「所得金額」欄)	
平成15年9月期	マイナス113万8664円
平成16年9月期	マイナス300万0126円
平成17年9月期	0円
(2) 架空外注費等(別表8-1-1②)	
平成15年9月期	2億2561万2150円
平成16年9月期	1億9749万4500円
平成17年9月期	1億8757万3200円
(3) 交際費等の損金不算入額(別表8-1-1⑥)	
平成15年9月期	1154万5158円
平成16年9月期	1010万6773円
平成17年9月期	1352万4997円
(4) 繰越欠損金の当期控除額(別表8-1-1⑦)	
平成17年9月期	81万8527円
(5) 外注費の認容額(別表8-1-1⑨)	
<u>平成15年9月期</u>	<u>8288万1069円</u>
<u>平成16年9月期</u>	<u>6274万4335円</u>
<u>平成17年9月期</u>	<u>6244万6772円</u>
ア 宰領に係る簿外外注費	
平成15年9月期	3100万8069円
平成16年9月期	2178万8335円
平成17年9月期	2540万8772円
イ 献茶婦に係る簿外外注費	
<u>平成15年9月期</u>	<u>5187万3000円</u>
<u>平成16年9月期</u>	<u>4095万6000円</u>
<u>平成17年9月期</u>	<u>3703万8000円</u>
(6) 給与の認容額(別表8-1-1⑩)	
平成15年9月期	3056万9696円
平成16年9月期	2875万6699円
平成17年9月期	3308万1398円
(7) 消耗品費の認容額(別表8-1-1⑪)	
平成15年9月期	1074万1554円

平成16年9月期	884万8796円
平成17年9月期	714万0676円
(8) 雑収入の過大計上額 (別表8-1-1⑫)	
平成15年9月期	60万0000円
(9) 家賃収入の過大計上額 (別表8-1-1⑬)	
平成15年9月期	300万0000円
平成16年9月期	300万0000円
平成17年9月期	240万0000円
(10) 未納事業税の損金算入額 (別表8-1-1⑭)	
平成16年9月期	931万3400円
平成17年9月期	791万4500円
(11) 所得金額 (別表8-1-1⑯)	
<u>平成15年9月期</u>	<u>1億0822万6325円</u>
<u>平成16年9月期</u>	<u>9193万7917円</u>
<u>平成17年9月期</u>	<u>8893万3378円</u>

上記(1)の申告所得金額に、上記(2)ないし(4)の各金額を加算し、上記(5)ないし(10)の各金額を減算した金額。

2 本税の額

(1) 課税所得金額 (別表8-1-2①)	
<u>平成15年9月期</u>	<u>1億0822万6000円</u>
<u>平成16年9月期</u>	<u>9193万7000円</u>
<u>平成17年9月期</u>	<u>8893万3000円</u>

上記1(11)の1000円未満の端数を切り捨てた金額(通則法118条1項)。

(2) 税額 (別表8-1-2⑥)	
<u>平成15年9月期</u>	<u>3182万7800円</u>
<u>平成16年9月期</u>	<u>2694万1100円</u>
<u>平成17年9月期</u>	<u>2603万9900円</u>

上記(1)の金額に、負担軽減措置法16条1項1号所定の以下の税率を乗じて計算した金額(別表8-1-2②~⑤)。

年800万円以下の金額につき 100分の22

年800万円を超える金額につき 100分の30

3 過少申告加算税の額

(1) 対象となる所得金額 (別表8-2-1⑯)	
平成15年9月期	1040万6494円
平成17年9月期	561万0497円

申告所得金額(上記1(1))に隠ぺい又は仮装されていない事実のみに基づく金額、具体的には、交際費等の損金不算入額(上記1(3))を加算し、未納事業税の損金算入額(上記1(10))を減算した金額(別表8-2-1①~⑮)。

(2) 基礎となる税額 (別表8-3②)	
平成15年9月期	248万0000円

平成17年9月期 123万0000円

上記(1)の1000円未満の端数を切り捨てた金額(通則法118条1項)に、負担軽減措置法16条1項1号所定の税率を乗じて算出した金額(別表8-2-2①~⑥)。ただし、1万円未満の端数を切り捨てる(通則法118条3項)。

(3) 税額(別表8-3⑧)

平成15年9月期 34万7000円

平成17年9月期 15万9500円

上記(2)の金額に100分の10の割合を乗じて計算した金額に、上記(2)の金額から50万円を控除した金額に100分の5の割合を乗じて計算した金額を加算する(通則法65条1項、平成28年法律第15号による改正前の通則法65条2項)。

4 重加算税の額

(1) 対象となる税額(別表8-3④)

平成15年9月期 2934万0000円

平成16年9月期 2694万0000円

平成17年9月期 2480万0000円

納付すべき法人税額(上記2(2))から過少申告加算税の基礎となる税額(上記3(2))。ただし、1万円未満の端数を切り捨てる前のものを差し引いた金額。ただし、1万円未満の端数を切り捨てる(通則法118条3項)。

平成16年9月期については、納付すべき法人税額(上記2(2))の1万円未満の端数を切り捨てた金額(同項)。

(2) 税額(別表8-3⑨)

平成15年9月期 1026万9000円

平成16年9月期 942万9000円

平成17年9月期 868万0000円

上記(1)の金額に100分の35を乗じて計算した金額(通則法68条1項)。

課税の経緯 (法人税)

事業年度	区分		確定申告	更正処分等	異議申立て	異議決定	審査請求	裁決
	項目							
平成15年9月期	年月日	平成15年11月28日	平成20年6月26日	平成20年7月15日	平成20年9月2日	平成20年9月10日	平成21年9月8日	
	所得金額	△1,138,664	85,383,522	確定申告のとおり	棄却	確定申告のとおり	棄却	
	納付すべき法人税額	0	24,974,900					
	繰越欠損金の当期控除額	—	—					
	過少申告加算税の額	—	270,500					
	重加算税の額	—	8,050,000					
年月日	平成16年11月29日	平成20年6月26日	平成20年7月15日					平成20年9月2日
平成16年9月期	所得金額	△3,000,126	75,365,479	確定申告のとおり	棄却	確定申告のとおり	棄却	
	納付すべき法人税額	0	21,969,500					
	繰越欠損金の当期控除額	—	—					
	過少申告加算税の額	—	—					
	重加算税の額	—	7,686,000					
	年月日	平成17年11月25日	平成20年6月26日					平成20年7月15日
平成17年9月期	所得金額	0	69,370,608	確定申告のとおり	棄却	確定申告のとおり	棄却	
	納付すべき法人税額	0	20,171,000					
	繰越欠損金の当期控除額	818,527	—					
	過少申告加算税の額	—	6,000					
	重加算税の額	—	7,035,000					

(注)「所得金額」欄の△印は欠損金額を示す。

課税の経緯（消費税等）

課税期間	区分		確定申告	更正処分等	異議申立て	異議決定	審査請求	裁決	
	項目								
平成15年9月課税期間	年月日		平成15年11月28日	平成20年6月26日	平成20年7月15日	平成20年9月2日	平成20年9月10日	平成21年9月8日	
	消費税	課税標準額	①	842,153,000	887,466,000	確定申告のとおり	棄却	確定申告のとおり	887,091,000
		消費税額	②	33,686,120	35,498,640				35,483,640
		仕入税額控除の額	③	30,328,689	22,139,377				22,143,142
		差引税額(②-③)	④	3,357,400	13,359,200				13,340,400
	消費地方	課税標準となる消費税額	⑤	3,357,400	13,359,200				13,340,400
		譲渡割額	⑥	839,300	3,339,800				3,335,100
	合計税額(④+⑥)		⑦	4,196,700	16,699,000				16,675,500
	過少申告加算税の額		⑧	—	243,000				241,000
	重加算税の額		⑨	—	3,521,000				3,521,000
平成16年9月課税期間	年月日		平成16年11月29日	平成20年6月26日	平成20年7月15日				平成20年9月2日
	消費税	課税標準額	①	784,188,000	757,230,000	確定申告のとおり	棄却	確定申告のとおり	棄却
		消費税額	②	31,367,520	30,289,200				
		仕入税額控除の額	③	25,917,703	18,731,199				
		差引税額(②-③)	④	5,449,800	11,558,000				
	消費地方	課税標準となる消費税額	⑤	5,449,800	11,558,000				
		譲渡割額	⑥	1,362,400	2,889,500				
	合計税額(④+⑥)		⑦	6,812,200	14,447,500				
	過少申告加算税の額		⑧	—	—				
	重加算税の額		⑨	—	2,670,500				
平成17年9月課税期間	年月日		平成17年11月25日	平成20年6月26日	平成20年7月15日				
	消費税	課税標準額	①	702,279,000	714,059,000	確定申告のとおり	棄却	確定申告のとおり	棄却
		消費税額	②	26,753,485	28,562,360				
		仕入税額控除の額	③	24,971,972	18,098,352				
		差引税額(②-③)	④	1,781,500	10,464,000				
	消費地方	課税標準となる消費税額	⑤	1,781,500	10,464,000				
		譲渡割額	⑥	445,300	2,616,000				
	合計税額(④+⑥)		⑦	2,226,800	13,080,000				
	過少申告加算税の額		⑧	—	244,000				
	重加算税の額		⑨	—	2,964,500				

別表1-3-1 本件各事業年度の所得金額

(単位：円)

項目		事業年度		平成15年9月期	平成16年9月期	平成17年9月期
所得金額（更正処分前）		①		△1,138,664	△3,000,126	0
加算額	架空外注費等（③～⑤）	②		225,612,150	197,494,500	187,573,200
	内、架空外注費	③		216,718,150	197,494,500	185,451,200
	内、架空仕入れ	④		8,894,000	0	0
	内、架空通信費	⑤		0	0	2,122,000
	交際費等の損金不算入額	⑥		11,545,158	10,106,773	13,524,997
	繰越欠損金の当期控除額	⑦		0	0	818,527
	小計（②+⑥+⑦）	⑧		237,157,308	207,601,273	201,916,724
減算額	外注費の認容額	⑨		77,509,069	58,435,335	59,221,772
	給与の認容額	⑩		30,569,696	28,756,699	33,081,398
	消耗品費の認容額	⑪		10,741,554	8,848,796	7,140,676
	雑収入の過大計上額	⑫		600,000	0	0
	家賃収入の過大計上額	⑬		3,000,000	3,000,000	2,400,000
	未納事業税の損金算入額	⑭		0	9,313,400	7,914,500
	小計（⑨～⑭）	⑮		122,420,319	108,354,230	109,758,346
所得金額（①+⑧-⑮）		⑯		113,598,325	96,246,917	92,158,378

(注)「所得金額（更正処分前）」欄の△印は、欠損金額を示す。

別表1-3-2 本件各事業年度の法人税額

(単位：円)

項目		事業年度		平成15年9月期	平成16年9月期	平成17年9月期
課税所得金額（1000円未満切り捨て）		①		113,598,000	96,246,000	92,158,000
	内、年800万円相当額以下の金額	②		8,000,000	8,000,000	8,000,000
	内、年800万円相当額を超える金額	③		105,598,000	88,246,000	84,158,000
②×22%		④		1,760,000	1,760,000	1,760,000
③×30%		⑤		31,679,400	26,473,800	25,247,400
法人税額（④+⑤）		⑥		33,439,400	28,233,800	27,007,400

別表1-4-1 本件各事業年度の所得金額
(隠ぺい又は仮装されていない事実のみに基づく場合)

(単位：円)

項目		事業年度		平成15年9月期	平成16年9月期	平成17年9月期
所得金額（更正処分前）		①		△1,138,664	△3,000,126	0
加算額	架空外注費等（③～⑤）	②		0	0	0
	内、架空外注費	③		0	0	0
	内、架空仕入れ	④		0	0	0
	内、架空通信費	⑤		0	0	0
	交際費等の損金不算入額	⑥		11,545,158	10,106,773	13,524,997
	繰越欠損金の当期控除額	⑦		0	0	
	小計（②+⑥+⑦）	⑧		11,545,158	10,106,773	13,524,997
減算額	外注費の認容額	⑨				
	給与の認容額	⑩		0		
	消耗品費の認容額	⑪		0		
	雑収入の過大計上額	⑫		0		
	家賃収入の過大計上額	⑬		0		
	未納事業税の損金算入額	⑭		0	9,313,400	7,914,500
	小計（⑨～⑭）	⑮		0	9,313,400	7,914,500
所得金額（①+⑧-⑮）		⑯		10,406,494	△2,206,753	5,610,497

(注)「所得金額（更正処分前）」欄の△印は、欠損金額を示す。

別表1-4-2 本件各事業年度の法人税額
(隠ぺい又は仮装されていない事実のみに基づく場合)

(単位：円)

項目		事業年度		平成15年9月期	平成16年9月期	平成17年9月期
課税所得金額（1000円未満切り捨て）		①		10,406,000	0	5,610,000
	内、年800万円相当額以下の金額	②		8,000,000	0	5,610,000
	内、年800万円相当額を超える金額	③		2,406,000	0	0
②×22%		④		1,760,000	0	1,234,200
③×30%		⑤		721,800	0	0
法人税額（④+⑤）		⑥		2,481,800	0	1,234,200

別表1-6-1 本件各課税期間の消費税等の金額

(単位：円)

項目		課税期間	平成15年9月 課税期間	平成16年9月 課税期間	平成17年9月 課税期間
売上高（税込み）		①	954,546,675	863,397,786	864,320,510
資産の譲渡等の対価の額 （税込み）		②	954,076,776	823,380,176	776,563,755
減算	売上高	③	19,030,320	23,958,865	21,998,160
	雑収入		600,000	200,011	200,000
	家賃収入		3,000,000	4,415,000	4,623,000
課税売上高（税込み） （②－③）		④	931,446,456	794,806,300	749,742,595
課税標準額（④×100/105） （1000円未満切捨て）		⑤	887,091,000	756,958,000	714,040,000
課税標準に対する消費税額 （⑤×4/100）		⑥	35,483,640	30,278,320	28,561,600
課税仕入れに係る支払対価の額 （更正処分前・税込み）		⑦	796,128,086	680,339,703	655,514,265
減算	外注費、仕入高、通信費	⑧	225,612,150	197,494,500	187,573,200
加算	消耗品費	⑨	10,741,554	7,766,047	1,995,696
差引課税仕入れに係る支払対価 の額（⑦－⑧＋⑨）		⑩	581,257,490	490,611,250	469,936,761
控除対象仕入税額 （⑩×4/105）		⑪	22,143,142	18,689,952	17,902,352
貸倒れに係る税額		⑫	0	0	0
控除税額（⑪＋⑫）		⑬	22,143,142	18,689,952	17,902,352
納付すべき消費税額 （⑥－⑬）（100円未満切捨て）		⑭	13,340,400	11,588,300	10,659,200
納付すべき譲渡割額 （⑭×0.25）（100円未満切捨て）		⑮	3,335,100	2,897,000	2,664,800
納付すべき合計税額 （⑭＋⑮）		⑯	16,675,500	14,485,300	13,324,000

別表1-6-2 本件各課税期間の消費税等の金額
(隠ぺい又は仮装されていない事実のみに基づく場合)

(単位：円)

項目		課税期間		平成15年9月	平成16年9月	平成17年9月
				課税期間	課税期間	課税期間
売上高(税込み)		①		954,546,675	863,397,786	864,320,510
資産の譲渡等の対価の額 (税込み)		②		954,076,776	823,380,176	776,563,755
減算	売上高	③		19,030,320	23,958,865	21,998,160
	雑収入(戊・〇からの金額を除く。)			0	200,011	200,000
	家賃収入(戊・〇からの金額を除く。)			0	1,415,000	2,223,000
課税売上高(税込み) (②-③)		④		935,046,456	797,806,300	752,142,595
課税標準額(④×100/105) (1000円未満切捨て)		⑤		890,520,000	759,815,000	716,326,000
課税標準に対する消費税額 (⑤×4/100)		⑥		35,620,800	30,392,600	28,653,040
課税仕入れに係る支払対価の額 (更正処分前・税込み)		⑦		796,128,086	680,339,703	655,514,265
減算	外注費、仕入高、通信費	⑧		0	0	0
加算	消耗品費	⑨		0	0	0
差引課税仕入れに係る 支払対価の額(⑦-⑧+⑨)		⑩		796,128,086	680,339,703	655,514,265
控除対象仕入税額 (⑩×4/105)		⑪		30,328,688	25,917,702	24,971,972
貸倒れに係る税額		⑫		0	0	0
控除税額(⑪+⑫)		⑬		30,328,688	25,917,702	24,971,972
納付すべき消費税額 (⑥-⑬)(100円未満切捨て)		⑭		5,292,100	4,474,800	3,681,000
納付すべき譲渡割額 (⑭×0.25)(100円未満切捨て)		⑮		1,323,000	1,118,700	920,200
納付すべき合計税額 (⑭+⑮)		⑯		6,615,100	5,593,500	4,601,200

宰領に係る外注費の推計

	③R及びSの外注費の合計額 (①+②)			⑦外注先の葬儀件数 (④+⑤+⑥)				⑧平均外注費の額 (③÷(④+⑤))	⑨外注費認容額 (⑦×⑧)
	①Rの外注 費の額	②Sの外注 費の額		④Rの葬儀 件数	⑤Sの葬儀 件数	⑥R及びS 以外の外注 先の葬儀件 数			
平成15年9月期	9,804,812	9,941,419	19,746,231	179	205	219	603	51,423	31,008,069
平成16年9月期	7,910,349	7,683,529	15,593,878	132	155	114	401	54,335	21,788,335
平成17年9月期	8,967,126	8,049,534	17,016,660	141	151	144	436	58,277	25,408,772

交際費等の損金不算入額等の算定

(単位：円)

区分		平成15年 9月期	平成16年 9月期	平成17年 9月期
①	確定申告書に記載された交際費等の額	2,297,596	4,268,187	366,519
	飲食及び宴会代金の負担に係る支出の額 (本件拡販費1) [別紙2第1]	2,131,249	1,842,930	1,300,000
	陶器の購入に係る支出の額 (本件拡販費2) [別紙2第2]	1,730,925	874,650	1,756,650
	商品券の購入に係る支出の額 (本件拡販費3) [別紙2第3]	5,690,000	4,190,000	4,220,000
	ギフトセット及び食料品等の購入に係る支出の額 (本件拡販費4) [別紙2第4]	898,484	3,199,193	2,118,480
	寺院へのお祝い金名目等での金銭の支出の額 (本件拡販費5) [別紙2第5]	1,000,000	0	2,000,000
②	交際費等に該当する支出の額 (上記の合計金額)	11,450,658	10,106,773	11,395,130
	その他の支出の額 (本件拡販費6) [別紙2第6]	94,500	0	5,400,000
③	損金の額に算入できない支出の額 (上記の合計金額)	94,500	0	5,400,000
④	交際費等に該当する支出の額及び損金の額に 算入できない支出の額の合計額 (②+③)	11,545,158	10,106,773	16,795,130
⑤	交際費等の損金算入限度額	0	3,600,000	3,600,000
⑥	確定申告書の損金不算入額	2,297,596	668,187	36,652
⑦	所得に加算すべき損金不算入額 (①+④-⑤-⑥)	11,545,158	10,106,773	13,524,997

(別表6)

課税の経緯 (法人税)

平成10年9月期

単位：円

項目	区分	確定申告	更正処分等	異議申立て	異議決定	審査請求
		平成10年11月19日	平成13年11月13日	平成13年11月20日	平成14年2月19日	平成14年3月11日
所得金額	①	22,476,206	70,486,180	22,476,206		22,476,206
①に対する税額	②	7,668,500	25,672,250	7,668,500	棄	7,668,500
控除所得税額	③	88,146	88,146	88,146		88,146
差引所得に対する法人税額(②-③)	④	7,580,300	25,584,100	7,580,300		7,580,300
既に納付の確定した本税額	⑤	4,046,500	7,580,300	4,046,500	却	4,046,500
差引納付すべき法人税額(④-⑤)	⑥	3,533,800	18,003,800	3,533,800		3,533,800
過少申告加算税	⑦		2,316,500			

平成11年9月期

単位：円

項目	区分	確定申告	更正処分等	異議申立て	異議決定	審査請求
		平成11年11月22日	平成13年11月13日	平成13年11月20日	平成14年2月19日	平成14年3月11日
所得金額	①	25,482,701	96,812,967	25,482,701		25,482,701
①に対する税額	②	8,031,290	32,640,140	8,031,290	棄	8,031,290
控除所得税額	③	296,683	296,683	296,683		296,683
差引所得に対する法人税額(②-③)	④	7,734,600	32,343,400	7,734,600		7,734,600
既に納付の確定した本税額	⑤	3,790,100	7,734,600	3,790,100	却	3,790,100
差引納付すべき法人税額(④-⑤)	⑥	3,944,500	24,608,800	3,944,500		3,944,500
過少申告加算税	⑦		3,288,500			

平成12年9月期

単位：円

項目	区分	確定申告	更正処分等	異議申立て	異議決定	審査請求
		平成12年11月9日	平成13年11月13日	平成13年11月20日	平成14年2月19日	平成14年3月11日
所得金額	①	45,138,665	100,590,201	45,138,665		45,138,665
①に対する税額	②	12,901,400	29,537,000	12,901,400	棄	12,901,400
留保所得金額	③	12,286,000	0	12,286,000		12,286,000
③に対する税額	④	1,228,600	0	1,228,600		1,228,600
控除所得税額	⑤	11,054	11,054	11,054		11,054
差引所得に対する法人税額(②+④-⑤)	⑥	14,118,900	29,525,900	14,118,900		14,118,900
既に納付の確定した本税額	⑤	3,867,300	14,118,900	3,867,300	却	3,867,300
差引納付すべき法人税額(④-⑤)	⑥	10,251,600	15,407,000	10,251,600		10,251,600
過少申告加算税	⑦		1,603,500			

別表 8-1-1 本件各事業年度の所得金額

(単位：円)

項目		事業年度		平成15年9月期	平成16年9月期	平成17年9月期
所得金額（更正処分前）		①		△1,138,664	△3,000,126	0
加算額	架空外注費等（③～⑤）	②		225,612,150	197,494,500	187,573,200
	内、架空外注費	③		216,718,150	197,494,500	185,451,200
	内、架空仕入れ	④		8,894,000	0	0
	内、架空通信費	⑤		0	0	2,122,000
	交際費等の損金不算入額	⑥		11,545,158	10,106,773	13,524,997
	繰越欠損金の当期控除額	⑦		0	0	818,527
	小計（②+⑥+⑦）	⑧		237,157,308	207,601,273	201,916,724
減算額	外注費の認容額	⑨		82,881,069	62,744,335	62,446,772
	給与の認容額	⑩		30,569,696	28,756,699	33,081,398
	消耗品費の認容額	⑪		10,741,554	8,848,796	7,140,676
	雑収入の過大計上額	⑫		600,000	0	0
	家賃収入の過大計上額	⑬		3,000,000	3,000,000	2,400,000
	未納事業税の損金算入額	⑭		0	9,313,400	7,914,500
	小計（⑨～⑭）	⑮		127,792,319	112,663,230	112,983,346
所得金額（①+⑧-⑮）		⑯		108,226,325	91,937,917	88,933,378

(注)「所得金額（更正処分前）」欄の△印は、欠損金額を示す。

別表 8-1-2 本件各事業年度の法人税額

(単位：円)

項目		事業年度		平成15年9月期	平成16年9月期	平成17年9月期
課税所得金額（1000円未満切り捨て）		①		108,226,000	91,937,000	88,933,000
	内、年800万円相当額以下の金額	②		8,000,000	8,000,000	8,000,000
	内、年800万円相当額を超える金額	③		100,226,000	83,937,000	80,933,000
②×22%		④		1,760,000	1,760,000	1,760,000
③×30%		⑤		30,067,800	25,181,100	24,279,900
法人税額（④+⑤）		⑥		31,827,800	26,941,100	26,039,900

別表 8-2-1 本件各事業年度の所得金額
(隠ぺい又は仮装されていない事実のみに基づく場合)

(単位：円)

項目		事業年度		平成15年 9 月期	平成16年 9 月期	平成17年 9 月期
所得金額 (更正処分前)		①		△1,138,664	△3,000,126	0
加算額	架空外注費等 (③～⑤)	②		0	0	0
	内、架空外注費	③		0	0	0
	内、架空仕入れ	④		0	0	0
	内、架空通信費	⑤		0	0	0
	交際費等の損金不算入額	⑥		11,545,158	10,106,773	13,524,997
	繰越欠損金の当期控除額	⑦		0	0	
	小計 (②+⑥+⑦)	⑧		11,545,158	10,106,773	13,524,997
減算額	外注費の認容額	⑨				
	給与の認容額	⑩		0		
	消耗品費の認容額	⑪		0		
	雑収入の過大計上額	⑫		0		
	家賃収入の過大計上額	⑬		0		
	未納事業税の損金算入額	⑭		0	9,313,400	7,914,500
	小計 (⑨～⑭)	⑮		0	9,313,400	7,914,500
所得金額 (①+⑧-⑮)		⑯		10,406,494	△2,206,753	5,610,497

(注)「所得金額 (更正処分前)」欄の△印は、欠損金額を示す。

別表 8-2-2 本件各事業年度の法人税額
(隠ぺい又は仮装されていない事実のみに基づく場合)

(単位：円)

項目		事業年度		平成15年 9 月期	平成16年 9 月期	平成17年 9 月期
課税所得金額 (1000円未満切り捨て)		①		10,406,000	0	5,610,000
	内、年800万円相当額以下の金額	②		8,000,000	0	5,610,000
	内、年800万円相当額を超える金額	③		2,406,000	0	0
②×22%		④		1,760,000	0	1,234,200
③×30%		⑤		721,800	0	0
法人税額 (④+⑤)		⑥		2,481,800	0	1,234,200