

○ 主文

一 被告北税務署長が原告に対して昭和五五年三月三日した昭和五二年分の所得税更正処分及びこれに伴う過少申告加算税の賦課決定処分（ただし、国税不服審判所長の裁決によつて一部取り消された後のもの）のうち、総所得金額二一五万四〇七二円を越える部分はこれを取り消す。

二 原告の被告北税務署長に対するその余の請求及び被告国に対する請求をいずれも棄却する。

三 訴訟費用は、原告と被告北税務署長との間において生じた分は、これを二〇分し、その一を同被告の、その余を原告の各負担とし、原告と被告国との間において生じた分は全部原告の負担とする。

○ 事実

第一 当事者の求めた裁判

一 請求の趣旨

1 被告北税務署長（以下、被告署長という）が原告に対して昭和五五年三月三日付でした昭和五一年、昭和五二年分（以下、係争各年分という）の各所得税の更正処分及びこれに伴う過少申告加算税の賦課決定処分（但し、昭和五二年分については国税不服審判所長の裁決によつて一部取り消された後のもの。以下、これを本件更正処分、本件賦課決定処分といい、両者を併せて本件各処分という）を取り消す。

2 被告国は、原告に対し、金一〇〇万円及びこれに対する昭和五六年一〇月四日から支払済みまで年五分の割合による金員を支払え。

3 訴訟費用は被告らの負担とする。

4 右第2、第3項につき仮執行宣言

二 請求の趣旨に対する被告らの答弁

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。

第二 当事者の主張

一 請求原因

1 原告は、「永井紙工所」の屋号で紙の加工等を業としていた者であるが、被告署長に対し、係争各年分の原告の各所得税につき、別表（一）の確定申告欄記載のとおり白色の確定申告をしたところ、被告署長は昭和五五年三月三日付で、同表の更正欄記載のとおり本件更正処分及び本件賦課決定処分をした。

そこで、原告は、昭和五五年四月八日、被告署長に対し、本件各処分に対し異議申立をしたところ、被告署長は、同表の異議決定欄記載のとおり決定をしたので、原告は、更に、昭和五五年七月三十一日、国税不服審判所長に対し、本件各処分について審査請求をしたが、同所長は、昭和五六年五月七日付で同表の裁決欄記載のとおり裁決（昭和五二年分については一部取消）をし、原告は、昭和五六年五月二十九日右裁決を知った。

2 しかし、本件各処分は、次の理由により、手続的にも内容的にも違法である。

（一）手続的違法事由

被告署長は、次のとおりの違憲、違法な税務調査を行い、これに基づいて本件各処分をしたから、本件各処分は、その内容についての判断をまつまでもなく、違法である。

（1）原告は、被告署長の部下職員Aの勧めに応じて、昭和四一年分から、同被告の元部下職員であつた訴外a税理士に申告事務を依頼して青色申告をしていたところ、同被告は、昭和四九年、突然原告の昭和四八年分の青色申告について、原告の取引先銀行や得意先に対し反面調査を行つた。このため原告の得意先は減少し、銀行に対する原告の信用も失墜した。後に、右年分の青色申告については、a税理士の記入ミス等があり、このため同被告が反面調査を実施したことが判明したので、当時の北税務署所得税課長は、原告に対し謝罪し、以後反面調査は打ち切る旨確約した。ところが、その三日後に、同被告は、原告の取引銀行である住友銀行に反面調査をしたところから、原告は、同被告及び北税務署から背信行為を受けた気持ちになつたため、昭和四九年分からは白色で申告するようになった。

（2）被告署長の部下職員訴外bは、昭和五四年五月、事前連絡もなく、突然原告の事務所に臨場し、その身分も開示せず係争各年分及び昭和五三年分の原告の所得税につき税務調査を開始した。その際、bは、三年間税務調査に来ていないことを調査理由として告げるだけであり、更に税務調査を行う合理的必要性の事由を何ら開示せず、原告に対し、営業用資料を見せることを要求した。これに対し

て、原告は、右（１）の違法且つ約束違反の反面調査について、税務署側が釈明するならいつでも調査に応ずる旨回答した。

その後、同被告は、同年一二月末ころ、原告に対し、前回の約束違反の反面調査については担当者が変わっているから自分は知らない。調査に応じなければ処分する旨連絡し、その後原告に再度の調査を要求することもなく、昭和五五年三月三日、突然、本件各処分を行った。

（３）ところで、そもそも納税額を第一次的に確定するのは納税者自身である（国税通則法一六条）。したがって、当該税務署長は、申告のない場合や申告漏れなどの納税者が納税義務に基づいた適正な申告をしていないことが客観的に明らかなる場合に限り、その是正のために、二次的補完的にのみ納税者に対する税務調査を実施することができるかと解すべきである。具体的にいうと、税務職員が、申告済みの納税者に対して質問検査権（所得税法（以下、法という）二三四条）を行使するには、前年比、同業者比、営業状況等からして、当該納税者について過少申告を疑うに足る相当の理由の存在を必要とすると解すべきである。そして、税務職員が質問検査権を行使するに当っては、被調査者に対し、事前の通知をすることを要し、且つ、調査の合理的必要性の事由を開示する義務を負うと解すべきで、また、税務職員が、更に反面調査（同条一項三号）を行うには、納税者本人に対する調査を十分に尽した上でなお課税標準及び税額等の内容が把握できない場合に限り（反面調査の補充性の原則）、かつ、その合理的必要性の事由を開示してこれを行的な調査、質問検査権を定めた法の趣旨に反する調査、任意調査の限界を越える調査が許されないことはいうまでもない。以上は、憲法上の諸原則（憲法一一條、一三條、三一條、八一條、八四條、九七條）からくる当然の帰結であり、右の各要件を欠く税務調査は、当然に違憲、違法というべきである（そもそも、以上のような憲法上の制約について明確な形で規定しない所得税法二三四条自体が、憲法八四條、三〇條、一三條、一一條に違反するのである）。

（４）そして、課税処分に至る右のような調査手続の瑕疵は、後の課税処分の取消事由になると解すべきである。行政手続は、国民に手続的権利利益を確保しつつ、実質的な公正適正を期するものでなければならないのであつて、このような手続的公正さ確保の要請は、憲法上の要請（特に憲法三一條）と解すべきであるからである。

（５）したがって、被告署長の右（１）（２）の税務調査は、右（３）の要件を欠くから違憲、違法であり、これに基づく本件各処分も当然に違法である。

### （三）内容的違法事由

本件各処分は、係争各年分の原告の所得金額を過大に認定した違法がある。

３ 被告国は、次のとおり、原告に対し、国家賠償法の規定に基づき、損害賠償義務を負う。

（一）被告署長及びその部下職員は、公権力の行使として、前記２の（１）

（２）１のとおり、原告に対して、故意又は過失により、度重なる違法な反面調査、違法な質問検査、違法な更正処分、背信行為を行った。

（二）原告は、被告署長の前記２の（１）の反面調査等により、銀行に対する信用を失墜し、また、その得意先の約半数を失い、更に前記２の（２）の違法な税務調査等が加わることによつて、心労が極限に達して胃潰瘍になり、昭和五五年六月二五日から同年九月八日まで大阪府済生会中津病院に入院し、退院後も通院加療を続けた。そして、右の一連の違法な反面調査と病氣療養中に失つた得意先も回復しなかつたため、昭和五六年五月、原告は、紙の裁断加工業を廃業せざるを得なくなつた。以上のような、被告署長やその部下職員の違法行為による原告の損害は、精神的損害、経済的損害（弁護士費用を含む）を含めて金一〇〇万円を下らない。

４ よつて、原告は、被告署長に対し、本件各処分の取消を、被告国に対し、国家賠償法一条一項に基づき、損害賠償として金一〇〇万円及びこれに対する本件訴状が同被告に送達された日の翌日である昭和五六年一〇月四日から支払済みまで民法所定年五分の割合による遅延損害金の支払を求める。

二 請求原因に対する被告署長の認否

１ 請求原因１の事実は認める。

２ 同２の（一）は争う。後記五の被告国の主張のとおり、本件各処分は手続上も適法である。

３ 同２の（二）は争う。後記四の被告署長の主張のとおり、本件各処分は内容的にも適法である。

三 請求原因に対する被告国の認否

1 請求原因1の事実は認める。

2 同2の(一)は争う。本件各処分に至る被告署長及びその部下職員の税務調査は、後記五の被告国の主張のとおり適法である。

3 同3は争う。

四 被告署長の主張

原告の係争各年分の総所得金額の内訳、内容は、次のとおりであり、その範囲内で被告署長がした本件各処分は適法である。

1 不動産所得金額

昭和五一年分 八九万八四一〇円

昭和五二年分 七二万八〇〇〇円

2 事業所得金額

原告の係争各年分の事業所得金額の内訳は、別表(三)記載のとおりであり、同表の(1)の各売上金額に、主位的に後記A方式による、予備的に後記B方式による各推計方法に基づく算出所得率(同表の(2))を乗じて算出した算出所得金額(同表の(3)、ただし、右算出所得率においては特別経費を除外して算出している)から、特別経費(同表の(4)ないし(8))及び事業専従者控除額(同表の(10))を控除した各金額である。

(一) 算出所得率による推計の心要性

被告署長の部下職員は、昭和五四年九月三日、原告の係争各年分及び昭和五三年分の所得税の税務調査のため原告の店舗に臨場し、その趣旨を告げた上で帳簿書類の提示を求めたところ、原告は、昭和四九年分の所得税の調査について、「税務署のやり方には非常に不信をいただいております、署に対しては一切協力しないことにしているから帳簿書類を出す気はない。」と云つて、右調査に応じようとしなかつた。その後も、被告署長の部下職員が、五回原告の店舗に臨場したほか、二回電話で連絡するなどして、原告に対し、税務調査に応じるように説得したが、原告は、その都度「前回調査における税務署の対応について何らかの態度で示してくれない限り、資料を提出しない。」などと云うばかりで一向に調査に応じなかつた。このように、被告署長は、原告の係争各年分の所得を実額で把握することができず、これは現時点(本件口頭弁論終結時である昭和五九年九月七日)でも変わりはないから、原告の所得金額を推計する必要がある。

(二) 推計の方法

主位的にA方式による、予備的にB方式による各推計方法を主張する。

(A方式・・・同業者率)

係争各年分の各売上金額に、昭和五一年分については別表(五)の同業者A C D E Gの、昭和五二年分については別表(六)の同業者B C D E Fの各売上金額に対する一般経費を控除した金額の割合の各平均値(昭和五一年分は七三・二五パーセント、昭和五二年分は七三・四六パーセント)を乗じて算出する。その計算式は左記のとおり。

昭和五一年分

6 92万0904円 × 0.325 = 506万9526円  
(売上金額) (算出所得金額)

昭和五二年分

5 58万0224円 × 0.346 = 409万9322円  
(売上金額) (算出所得金額)

(B方式・・・昭和五三年分の本人比率)

係争各年分の各売上金額に、原告の昭和五三年分の売上金額(実額)に対する右売上金額から一般経費(大部分は実額で一部は推計)を控除した金額の割合(後記のとおり八四・一五パーセント)を乗じて算出する。その計算式は左記のとおり。

昭和五一年分

6 92万0904円 × 0.451 = 584万8855円  
(売金額上) (算出所得金額)

昭和五二年分

5 58万0224円 × 0.8541 = 471万5847円  
(売上金額) (算出所得金額)

B方式の基準となる原告の昭和五三年分の売上金額に対する右売上金額から一般経費を控除した金額の割合である八四・一五パーセントは、左記(1)の同年分の売上金額五八八万一四四〇円から、左記(2)のと通りの原告の昭和五三年分の一般

経費の合計額金九一万〇五六六円を控除した金額を、右の売上金額金五八八万一四四〇円で除した数値である。

(588万1440円 - 91万0566円) ÷ 558万1440円 = 0.451

(売上金額) (一般経費)

(1) 原告の昭和五三年分の売上金額は、別表(三)の昭和五三年分欄記載のとおり合計金五八八万一四四〇円である。

(2) 原告の昭和五三年分の一般経費の額及びその内訳は、別表(七)の被告主張のとおりであり、その合計額は、金九一万〇五六六円である。

(三) A方式による推計の合理性

(同業者の選定について)

別表(五)(六)の同業者は、原告の所轄税務署(北税務署)、これに隣接する東、大淀、大阪福島、西、旭の各税務署管内の同業者のうちから、係争各年分について、次の(1)ないし(6)のすべての基準に該当する者である。

(1) 印刷物加工業のうち主として印刷物の裁断を行つている個人であること

(2) 青色申告書を提出していること

(3) 年間を通じて事業を継続して営んでいること

(4) 売上金額(雑収入を含む。)が、次の範囲内であること

イ 昭和五一年分は、金三一〇万円から金一二八〇万円まで

ロ 昭和五二年分は、金二六〇万円から金一〇七〇万円まで(右は、原告の売上金額が、昭和五一年分は、金六三六万九一〇〇円、同五二年分は、金五三二万七二一〇円であるところから、各年分の売上金額が、おおむね原告の二倍から半分までの者を選定した。)

(5) 他に事業を兼業していないこと

(6) 不服申立て又は訴訟係属中でないこと

(平均算出所得率の算定について)

右基準で選定した同業者は、昭和五一年分は五名、昭和五二年分は五名であり、これら同業者の当該年分の所得税青色決算書に基づいて、係争各年分の平均算出所得率を算定すると、昭和五一年分は七三・二五パーセント、同五二年分は、七三・四六パーセントとなる。

なお、右同業者の所轄税務署長が右年分につき、調査を行つた者については、調査の結果得られた金額による。

(原告との類似性について)

原告は、北税務署管内に事業所を有し、主として印刷物等紙の裁断を行つている者であるが、右の同業者は、右基準で選定したもので、業種は原告と同一であり、業態及び規模も原告と類似している。

したがって、A方式は、合理的である。

四 B方式による推計の合理性

本件において、原告の係争各年分の事業所得金額を推計するについて、同業者率を用いて推計する方法(A方式)ではなく、原告の本人比率、すなわち、原告本人の他の年分の収支の比率を用いて原告の係争各年分の一般経費を推計する方法によるとすれば、原告の昭和五三年分の本人比率を適用するのが最も合理的である。(なお、この点は後記八の4参照)。

五 被告国の主張

本件各処分に至る被告署長及びその部下職員の税務調査は適法であつて、原告主張のような違法事由はない。

1 税務官署は、諸般の事情に鑑み、客観的な必要性があると認められた場合には、法二三四条一項所定の質問検査を行うことができ、この場合の質問検査の範囲、程度、時期、場所等実定法上特段の定めのない実施の細目については、質問検査の必要があり、かつ、これと相手方の私的利益との衡量において社会通念上相当な限度にとどまる限り、権限ある税務職員の合理的な選択に委ねられているものと解すべく、また、実施の日時場所の事前通知、調査の理由及び必要性の個別的、具体的な告知のごときも、質問検査を行ううえの法律上一律の要件とされているものではない(最高裁昭和四八年七月一〇日決定刑集二七巻七号一二〇五頁参照)。更に、原告主張の反面調査の補充性の原則なるものは不要であつて、税務官署は、当初から納税者に対する臨場調査と並行して反面調査を実施しても、それを違法ということはできない(京都地裁昭和五七年一月二九日判決。税務資料一二二号一三三頁参照)。

2 本件各処分に至る被告署長及びその部下職員の税務調査及びそれに対する原告の態度は、前記四の2(一)のとおりである。このように、原告が税務調査に対して非協力的な態度であつたから、被告署長及びその部下職員は、原告の取引先等を反面調査したのであつて、右調査はいずれも適法である。

六 被告署長の主張に対する原告の認否

1 被告署長の主張の1は認める。

2 同2の主張のうち、

(一) 別表(二)の(1)力の昭和五一年分の売上金額のうち、別表(三)の(15)の訴外cとの間の金一五万三三〇〇円は否認するがその余の合計金六七六万七五九四円は認める。

なお、乙第二五号証、同第三六号証によつて、右(15)の売上を認めることはできない。乙第三五号証によれば、原告の住友銀行南森町支店当座預金への入金は、昭和五三年九月二〇日付で金五万一二〇〇円、昭和五四年一月六日付で金六万七六二〇円(乙第二五号証の別表3の昭和五三年九月ないし一二月分の取引合計額に対応する)されており、その合計は金一十一万八八二〇円にのぼっている(乙第三五号証の別紙N. 16、17)。したがつて、昭和五三年分の原告のcに対する売上高金一七万五八四〇円(乙第二五号証別表3)の内、金一十一万八八二〇円が裏付けられているにもかかわらず、昭和五一年分の売上は乙第三五号証によつて一円も裏付けられていない。結局、乙第三五号証は、昭和五一年分のcに対する売上がないことを物語るものである。

(二) 別表(三)の(1)の昭和五二年分の売上金額は認める。

(三) 別表(二)の(2)(3)は、後記のとおり係争各年分とも争う。

(四) 別表(二)の(4)ないし(3)(特別経費)、(10)(事業専従者控除額)は、係争各年分とも認める。ただし、後記のとおり、事業所得の特別経費として認められるべきものがある。

(五) 被告署長の主張2の(一)は争う。後記原告の反論のとおり、推計の必要性はない。

(六) 同2の(二)のうち、その(1)及びその(2)の別表(七)の被告主張欄のうち、同表の原告主張欄に一致する各項目は認めるがその余は争う。ただし、被告の主張以外にも、同表の原告主張欄のとおり的一般経費として控除されるものがある。

(七) 同2の(三)(四)は、いずれも争う。

七 原告の反論

1 被告署長は、A方式、B方式による推計課税を主張するが、本件各処分に至る被告署長及びその部下職員の税務調査の経緯は、請求原因2の(一)の(1)

(2)のとおりであり、これは、推計課税を適法ならしめるための要件である原告の調査拒否がないことを意味するから、本件各処分は、その内容の審理に入るまでもなく違法であつて、取消を免れない。

2 被告署長主張のB方式の基礎となつている原告の昭和五三年分の一般経費の実額は、その一部分に過ぎず、それをもとに、原告の昭和五三年分の算出所得率を算出することはできない。原告の昭和五三年分の事業所得の必要経費に算入されるべきもののうちの一般経費の実額は、少なくとも別表(七)の原告主張欄記載のとおりである(ただし、後記のとおりこれとてその全部を把握したものではないが、それはともかく)。これによると、一般経費の総合計は、二五四万〇四一三円となり、同年分の売上合計額五八八万一四四〇円に対する一般経費割合は、四三・一九パーセント、したがつて、算出所得率は、五六・八パーセントとなる。

なお、原告がその事業を営みかつ居住している建物(大橋ビル)は、床面積五三三・二九平方メートルであつて、そのうち一階作業場(床面積一一一・二二平方メートル)の二分の一と五階部分(床面積一〇八・一二平方メートル)のうち、事務室兼応接室(但し、共用部分半分を含む)(床面積二八・八六平方メートル)が事業用であるから、右建物の事業用専用割合は、一五・八三九パーセントである。

$(111.22 \times 0.5) + 28.86 \div 533.29 = 0.15839$

したがつて、原告主張の一般経費のうち、固定資産税、ガス代、水道代、電気代、修繕費のうちの日本インテリヤサービス分、等は、いずれも原告の支払った金額に右一五・八三九パーセントを乗じて算出したものである。

また、消耗品費は、原告の支払った金額合計金五万七千八百四十八円のうち、その九割が事業用であるとして算出したものである。

3 A方式による推計には合理性がない。すなわち、同業者比率による所得率の推計と本人比率によるそれとを比較した場合、通常は、事業形態、立地条件等事業内容の基本的条件が完全に一致している本人比率による方式が合理的であるといえる。

同業者比率の利点は、当該年分に特有の同業者と原告との間の共通の諸事情を考慮できるという点だけであるので、当該年分以外の年分の本人比率を用いる場合には、本人の事業形態等において、比較する年分と当該年分との間に何らかの大きな変化がない限り、本人比率の方が推計方法としてより合理的であるということになるからである。原告の係争各年分の所得については、被告署長は、同業者比率によるA方式と本人比率によるB方式を主張し、A方式の方がB方式よりも合理的である具体的な事情を何ら主張・立証していない。本件においては、後記のとおり本人比率による推計が可能なのであるから（なお、後記のとおり、本人比率による推計の中でも、B方式より原告が主張するC方式又はD方式の方がより合理的であるが、それはともかく）、A方式に合理性がないことは明らかである。

4 B方式による推計も合理性がない。すなわち、昭和五三年分の本人比率（一般経費率）をもとに係争各年分の原告の各一般経費率を推計するからには、昭和五三年分の一般経費の実額が少なくとも大部分正確に把握されなければならないのは当然である。しかるに、まず、被告署長主張のB方式は、接待交際費については、同業者の推計を用いて算出している。これでは、推計を前提とする推計ということになり、推計の前提となる基礎となる数字が正確であることという要件を欠くことになり、更には、B方式自体は本人比率の方法でありながら、これに、本人の事業形態の特殊性が捨象されるという同業者比率方式による難点が持ち込まれることになる。

次に、昭和五三年分の一般経費の実額といつても、これを正確に把握することはもともと不可能である。

同年分は白色申告であるから、原告が一般経費に該当する全ての項目の支出について原始資料を保有していないのはむしろ当然であるし、仮に領収証等が存在するものでも、それが一般経費に当たる必要経費（法三七条一項）なのか、家事関連費（法四五条一項各点）なのか判然としないものがあるのであつて、被告署長主張のB方式のように、家事関連費の混入があることを理由に、全て一般経費として認めようとしなければ、その主張する一般経費の額は、真実とあまりにもかかけ離れることになる。その結果が、被告署長がB方式の算出所得率として主張する八割四・五パーセントという数値になつて表われている。これは、結局、売上げ金額の八割近くが儲けであるということであり、昨今、このように所得率の高い事業は、常識では考えられない。被告署長がA方式で主張する同業者の平均率でも七三・二五パーセント（昭和五一年分）、七三・四六パーセントであり、更に、右各同業者の中の最高値をとつてみても、八二・二四パーセント（昭和五一年分、別表（五）のD）、七七・三四パーセント（昭和五二年分、別表（六）のC）である（甲第二九号証参照）。

これは、要するに、被告署長にとつて都合の悪いところは推計したり、一般経費として認めず、都合の良いところは実額で主張している結果に外ならない。加えて、原告は、昭和五三年に大橋ビルを建築し、それに関連して原告の事業の実態がそれ以前と大幅に変化している。したがつて、この点からも、昭和五三年分を係争各年分の直近年度という理由のみで推計の基礎とすることには、無理がある。

5 係争各年分の一般経費の推計の方法としては、原告の昭和四四年から昭和四八年分及び昭和五三年分の一般経費率の平均（ただし、昭和五三年分の算出所得率は、右2のとおり五六・八パーセントとして）を用いるか（以下、C方式という）、昭和五三年分の一般経費の実額認定が困難であるならば、二次的に、原告の昭和四四年から昭和四八年分の一般経費率の平均値（一般経費率三五・一〇パーセント、算出所得率六四・九〇パーセント、別表（三）のとおり）を用いるか（以下、D方式という）、いずれかの方法により、係争各年分の各売上金額にこれらの算出所得率を乗じて、原告の係争各年分の算出所得金額を推計すべきである。

この方が、A方式、B方式よりも合理性があることが明らかである。すなわち、

（一）原告は、昭和四四年分から昭和四八年分まで青色申告をしていた。したがつて、右各年分の青色申告の決算書（甲第四号証の一ないし五）は、大蔵省令に基づく記帳義務の下に、原告が同被告推薦のa税理士に一任し、同税理士が、帳簿その他の資料に基づいて作成したもので、それが正確であることは明らかである。

（二）しかも、被告署長は、右の昭和四八年分の青色申告について、原告の取引

先銀行や得意先銀行に対し前記のとおり反面調査をするなどの税務調査を行つた。右税務調査の結果、仮に右年分の青色申告が過少申告であつたのであれば、同被告は、当然に、原告に対し、修正申告懲憑をし、原告がこれに応じなければ、青色申告承認取消処分や更正処分をした筈である。にも拘らず、同被告は、これらの措置をとらなかつたのであるから、これは、右青色申告決算書の数値が正確であることがより明らかになつたというべきであり、同被告自らこれを認めたこととなる。したがつて、本件において、同被告が、右青色申告決算書の数値は信憑性がないと主張するのは、自己矛盾である。

(三) 本人比率であるから、立地条件、営業形態、営業規模を考慮する必要もなく、また、昭和四四年ないし昭和四八年と係争年度である昭和五一年、昭和五二年とにおいて、本人の営業規模、形態において著しい変化がない。

(四) 原告の行つていた紙加工業は、その性質上、時期によつて大幅に一般経費率が変化する業種ではなく、徐々に経費率が高くなる傾向こそあれ、逆に経費率が低くなるような業種ではない。

したがつて、昭和四四年ないし昭和四八年と昭和五一年、昭和五二年との間の経済変動は考慮の対象外としてよい。

(五) 売上金額の推移をみても(別表(三))、昭和四四年ないし昭和四八年と昭和五一年(約六九〇万円余)、昭和五二年(約五五八万円余)を比較して、営業実績はほぼ同一であると考えられる。

6 係争各年分の原告の事業所得についての特別経費には、被告署長が主張する別表(二)の(4)ないし(8)以外にも、次のものがあるから、これを控除すべきである。

(昭和五一年分)

(一) 雇人費及び外注費 金一三五万二〇〇〇円

原告は、昭和五一、五二年当時、原告の娘である訴外d(結婚していた)をアルバイトとして雇用し、右訴外人に賃金を支払つていた。また、紙加工の仕事の一部を近所の訴外eに外注し外注費を支払つていた。また、原告の永井紙工店においては、原告とその妻の労働だけでは人手不足であつたので、他に臨時にアルバイトを雇つたこともあつた。

原告が、昭和五一年中に、d、e、それに他のアルバイトとして雇用した者に支払つた雇人費及び外注費の合計額は、金一三五万二〇〇〇円である。

(二) 支払利息 金一万六二三三円

原告は、紙加工の事業用に使うために、昭和五二年中に乗用車(ブルーバード)を購入したが、その資金として、昭和五一年中に住友銀行南森町支店から金八〇万円を借り入れ、その利息として昭和五一年三月一五日同支店に金一万六二三三円を支払つた。

(昭和五二年分)

(三) 雇人費及び外注費 金九六万円

右(一)と同様に、原告は、昭和五二年中に、d、e、それに他のアルバイトとして雇用した者に、合計金九六万円の雇人費及び外注費を支払つた。

(四) 支払利息 金一万二三八〇円

右(二)の借入金の利息として、原告は、昭和五二年一月二七日、同年五月二日に住友銀行南森町支店に合計一万二三八〇円を支払つた。

八 原告の反論に対する被告署長の認否及び再反論

1 原告の反論1は争う。

2 原告の反論2は争う。原告主張の大橋ビルの五階は、原告の家事用に使用されていたもので、その事業用に使用していたものではない。また、原告の昭和五三年分の一般経費の実額の主張(別表(七)の原告主張欄)の中には、次のとおり明らかに家事関連費と認められるもの、又は家事関連費と事業上の経費との区分が明らかでないもの等が、多数存在する。結局、別表(七)の被告主張欄の限度で一般経費として認めるが、その余は否認する。

(一) 公租公課

(1) 区役所手数料(甲第九号証の一~三)

区役所手数料金六一〇円は個人生活上の費用であり、事業遂行上必要な経費ではない。

(2) 固定資産税(甲第一一号証の一~三)

原告は、固定資産税としてその総額金二七万七〇七〇円に事業用割合一五・一三九パーセントを乗じて金四万三八八五円を主張するが、事業用割合は一〇・四三パー

セントである。

(3) 町会費 (甲第一二号証)

原告は、町会費八口分金四八〇〇円のうち、事業相当分負担として七口分金四二〇〇円を必要経費としているが、乙第三七号証によれば、原告が居住する町内の場合、マンションやアパート等を所有している者は、それ以外の者に比し町内会費を多く負担する傾向があり、原告が支払った町内会費のうちには、家事上の費用あるいは不動産所有にかかる費用が数口含まれていることが推測される。ちなみに、原告と同じ町内に居住する者は、通常四口程度支払っている。したがって、原告主張の町内会費のうち、事業用は四口計金二四〇〇円である。

(二) 水道光熱費

(1) ガス代 (甲第一三号証の一～六)

原告は、ガス代として総額金一万九一六一円のうち事業用は、三〇三五円と主張するが、ガス代の全使用量に対する事業割合と建物に対する事業所の専有割合とは何らかかわりがなく、原告の審査請求時の申立てからすれば事業は一〇パーセントの金一九一七円というべきである。

(2) 水道代 (甲第一四号証の一～五)

原告は、水道代として金一万一七二八円を主張するが、昭和五三年六月二四日以降自宅と事業所が同一であることより七・八月分金一一三五円 (甲第一四号証の四) には家事分が当然含まれ全額必要経費とはならない。

原告の水道代は、多くとも一月ないし八月分 (原告は六月二四日前は吹田市に居住) の水道代合計額四六三〇円 (甲第一四号証の一～四) の年換算金六九四五円である。

(3) 電気代

(1) 動力電気代

原告は、動力電気代としてその総額金九万四三七八円に事業用割合〇・八を乗じた金七万五五〇二円を主張するが、総額金九万四三七八円の内訳は、一階作業場分金四万五六五四円、エレベータ階段等分金四万八七二四円であり、必要経費に算入されるべき額は一階作業場分金四万五六五四円である。

(2) 一般電燈代

事業用割合は、一〇・四三パーセントであつて、金八三八二円である。

(二) 通信費 (甲第一五号証の一～一七)

原告は、通信費として電話代の総額金一〇万二七〇〇円に事業割合七割を乗じた金七万一九四六円を主張するが、事業用割合を七割とする根拠はないし、甲第一五号証の一ないし七は吹田市の原告宅の電話使用料であつて、全額家事関連費である。

原告は、領収書の存在しない二か月分の電話代を金一万七一三〇円として推算しているが、この期間の電話代は、金一万六四三〇円 (乙第三五号証、昭和五三年一月一〇日金九九五〇円及び六月六日、金二九七〇円と金三四二〇円の各合計額) である。

(四) 研修費 (甲第一六号証の一～一八)

新聞代金二万八三〇〇円を必要経費としているが、これらの新聞は一般紙であり教養娯楽のため原告が家事用に購入したものである。

(五) 交通費 (甲第一七号証の一～一七)

鍋島運送株式会社の金七万四〇〇〇円 (甲第一七号証の八) は、吹田市の自宅の家財道具等を大橋ビルへ運搬した費用であり、全額家事上の経費である。

したがって、原告が主張する半額の金三万七〇〇〇円は必要経費ではない。

なお、事業用の機械等は、株式会社天満運送 (甲一七号証の七) が事業所として賃借していたタイガービルから大橋ビルへ運搬した。

また、タクシー代のうち金一六二〇円 (甲第一七号証の一) は、領収年月日も記載されておらず、昭和五三年分の必要経費とは判断できない。

(六) 修繕費 (甲第一九号証の一～二八)

(1) 株式会社日本インテリアサービス (甲第一九号証の七ないし九)

原告は、株式会社日本インテリアサービスに対して支出した金四五万七〇〇〇円は床張り代金であるから、事業用割合を乗じた金二万四七一九円は必要経費である旨主張するが、大橋ビル一階の事業所の床はコンクリート打ちでありカーペット等の床張り代金等を必要としないので、右支出金額金四五万七〇〇〇円は、家事上の費用であつて事業遂行上の必要経費ではない。

(2) 上新電気株式会社 (甲第一九号証の二八)

原告は、上新電気株式会社に対して支払った金五万五五〇〇円を必要経費としてい

るが、右費用は五階の家事用クーラーの取付工事代金であり、必要経費とは認められない。

(3) 高橋電気(甲第一九号証の二四)

原告は、高橋電気に支払った金一三万八〇〇〇円を必要経費に算入しているが、右費用は減価償却資産の対象となる電気工事代金である。

(4) 菊忠金物店(甲第一九号証の一)

原告は、菊忠金物店に支払った金三〇〇円を必要経費であると主張するが、右費用は、家事費か事業上の必要経費か明確でない。

(5) 日本エレベーターサービス株式会社(甲第一九号証の二三)

原告は、修繕費として日本エレベーターサービス株式会社分金一万八〇〇〇円を必要経費と主張するが、右費用は、不動産所得にかかる必要経費であり、事業所得の必要経費ではない。

(6) その他

原告は、修繕費として、有限会社ヤマヤ商会分(甲第一九号証の一)、株式会社旭商会分(甲第一九号証の二六、二七)を必要経費に算入する旨主張するが、右甲号各証には、購入物品、修理内容等の具体的記載がない。

(七) 消耗品費(甲第二〇号証の一ないし七九)

(1) 日本放送協会(甲第二〇号証の一ないし五)

原告は、日本放送協会に対する放送受信料金七一〇〇円を必要経費と主張するが、右費用は、個人生活上の費用であつて、事業遂行上の必要な費用とは認められない。

(2) 赤井酒店(甲第二〇号証の六ないし一三、五七)

原告は、灯油代として、赤井酒店分金一万三四〇〇円を必要経費と主張するが、右費用は、吹田市の自宅で使用したものであり、必要経費と認められない。

(3) 小山全快堂薬局(甲第二〇号証の一七ないし二〇、二三)

原告は、小山全快堂薬局に対し支出した金一万〇六八〇円を必要経費と主張するが、右費用は、法七三条所定の医療費控除の対象となるべき風邪薬等、医薬品の購入費であり、事業遂行上必要な経費ではない。

(4) その他の薬局店(甲第二〇号証の一六、二一、二二、二四、二五)

原告は、消耗品費として有限会社阪神薬局分(甲第二〇号証の一六)岡部薬局分(甲第二〇号証の二一、二五)薬ヒグチ豊津店分(甲第二〇号証の二二)光和薬品分(甲第二〇号証の二四)を必要経費と主張するが、次の諸事実により右費用は、必要経費とは認められない。

(1) 甲第二〇号証の一六は、昭和五二年分である。

(2) 甲第二〇号証の二二、二五は、購入物品よりみて、家事上の費用であつて事業遂行上の必要経費とは認められない。

(3) 甲第二〇号証の二一、二四は、購入物品の内容及び使用用途が明らかでない。

(5) ダスキン鍵(甲第二〇号証の二八ないし三三)

原告は、消耗品費として、ダスキン鍵分金五七〇〇円を必要経費と主張するが、右費用は、不動産所得の必要経費又は家事上の費用であつて事業遂行上の必要な経費ではない。

(6) 荒川商店(甲第二〇号証の三五ないし四一)

原告は、消耗品費として、荒川商店分金一万三七九〇円を必要経費と主張するが、そのうち金一万〇三九〇円(甲第二〇号証の四一以外のもの)は、その購入物品の内容が明らかでなく、事業遂行上必要であつたか否か不明であるので必要経費と認めることはできない。

(7) 不ニムセン(甲第二〇号証の四九ないし五一)、樫原電機株式会社(甲第二〇号証の五二、五三)

原告は、消耗品費として不ニムセン分金一万五一四〇円、樫原電機株式会社分金一八万八〇〇円を必要経費と主張するが、そのうち、不ニムセンの金六三五〇円

(甲第二〇号証の四九)以外は、家庭電化製品の購入費であるから、個人生活上の費用であつて、事業遂行上の必要な経費ではない。

(8) マルエー(甲第二〇号証の一五)

原告は、「トイレット・ペーパー」代として金一〇〇〇円を必要経費として支出した旨主張するが、右費用は、家事上の経費であるから必要経費とは認められない。

(9) 藤岡商店(甲第二〇号証の二六、二七)

原告は、消耗品費として藤岡商店分金五二六〇円を必要経費と主張するが、甲第二

○号証の二六は、その購入品より家事上の費用であり、甲第二〇号証の二七は購入品の内容が明らかでなく、事業遂行上必要な経費か否か不明である。

(10) 三ツ矢防災商店(甲第二〇号証の一四)  
原告は、「消火器三本分」として金二万円を必要経費として支出したと主張するが、購入の時期(建物の新築直後)等よりみてそのうち金六六六七円以外は、家事費又は不動産所得の必要経費である。

(11) 金行印材店(甲第二〇号証の四六、四七)  
原告は、消耗品費として、金行印材店分金一万六七〇〇円を必要経費と主張するが、甲第二〇号証の四六は、購入品が鏡であるから家事上の費用であり、甲第二〇号証の四七は、購入品の内容が明らかでなく、事業遂行上必要な経費か否か不明であるので、金一七〇〇円以外は必要経費ではない。

(11) 株式会社フクヤ(甲第二〇号証の七五ないし七九)  
原告は、消耗品費として株式会社フクヤ分金二万七五七〇円を支出した旨主張するが、右費用のうち金四二七〇円(甲第二〇号証の七五ないし七七)は、家事費又は、不動産所得の必要経費であつて、事業遂行上の必要経費ではない(なお、甲第二〇号証の七五と、同号証の七六とは、発行者名、発行年月日、金額からして同一内容のものであつて重複しているものと考えられる。)

(八) 減価償却費(甲第三号証)  
原告は、減価償却費として金三五万一〇〇〇円を必要経費とする旨主張するが、原告の所有する機械である裁断機及び結束機(甲第三号証六丁表)は、その耐用年数が一二年であり、耐用年数を一〇年として減価償却費を算定している原告の主張は失当である。

(九) 接待交際費(甲第二二号証の一ないし二七八)  
(1) 大丸(甲第二二号証の二二八ないし二三〇)  
原告は、接待交際費として大丸分金二万六六三〇円を必要経費に算入する旨主張するが、右費用は昭和五二年分に該当するから、原告の主張は認められない。

(2) 水上傘店(甲第二二号証の二七七、二七八)  
原告は、接待交際費として水上傘店分金八万四三七〇円支出した旨主張するが、右費用のうち甲第二二号証の二七八は昭和五三年六月二四日の竣工披露パーティの際の土産代であるから後記(二)と同様の理由により必要経費に算入できない。

(3) その他  
原告は、接待交際費として右以外に金四三万六八二七円支出した旨主張する。接待ないし交際費は、当該接待ないし交際の理由、相手方、金額等諸般の事情からみて、専ら事業の遂行上の必要に基づくものと考えられる場合に限つて必要な経費になるというべきであり、原告の場合、相手方等が明らかでないうえ、小規模な事業内容であること等に照らしても、原告が主張するように、多額の接待交際費が必要とは考えられない。

ちなみに、同業者の昭和五三年中の売上金額に対する接待交際費の割合(以下「接待交際費率」という。)は、別表(九)のとおり平均二・八パーセントであり、原告の主張する接待交際費ではその率は七・四三パーセントとなり、同業者に比し異常に高い率を示すことになる。原告の場合、関係帳簿が整備されていた事情も窺われない状況にあつて、家事関連費が混同しているのは明白である。

このような事情よりすれば、接待や交際の相手方、理由を明らかにしない原告の主張は失当である。

(一〇) 福利厚生費(甲第二三号証の一ないし三)  
原告は、福利厚生費として、丸大給食分金一〇万九四〇〇円を必要経費と主張するが、右費用は、原告及びその家族の夕、昼食費であるから、事業遂行上の必要経費ではない。

(一一) 竣工パーティ費(甲第二四号証の一、二)  
原告は、竣工パーティ費として、その総額金二七万五二〇〇円に事業用割合〇・八を乗じた金二二万〇一六〇円を必要経費と主張するが、パーティの参加者が不明であるから、事業用割合が〇・八であることの明白な根拠がないというべきであるし、通常、このようなビル竣工披露パーティに参加する者は、御祝儀代として金一封を持参するのが慣行であり、右費用を事業遂行上の必要経費とするなら、御祝儀代を雑収入として計上するべきにもかかわらず、そのような経理をしない原告の場合、右費用を必要経費に算入することはできない。

(一二) 雑費(甲第二五号証の一ないし一)

(1) 大丸(甲第二五号証の六、七)

原告は、大丸分として金二万六三五〇円を必要経費と主張するが、甲第二五号証の七は、昭和五二年分に該当するから、原告の主張は失当である。  
同号証の六は家事費であるから必要経費に算入できない。

(2) 吹田市役所(甲第二五号証の五)

原告は、吹田市役所に対して支出した金二〇〇円を必要経費と主張するが、右費用は、事業遂行上必要な経費とは認められないので原告の主張は失当である。

(3) 岡商店(甲第二五号証の八)

原告は、雑費として岡商店分金二〇〇〇円を必要経費と主張するが、購入物品、使用用途が明らかでなく事業遂行上必要な経費か否か疑問である。

3 原告の反論3は争う。

4 原告の反論4、5は争う。原告の係争各年分の事業所得金額を推計するのに、本人比率によるとすると、昭和五三年分の本人比率(売上金額に対する一般経費率)を用いて推計するのが最も合理的である。

なお、原告の昭和四四年分ないし同四八年分及び同五三年分の平均一般経費率を適用することは、以下に述べる通り、相当でない。すなわち、

(一) 物価等の一般的経済情勢、印刷物加工業界の経済情勢及び原告の営業状態の変動等を考慮するならば、係争各年分に直近した年分である(しかも、原告においても実額を主張している)昭和五三年分の本人比率を適用する方が係争各年分と時期的な隔りがある昭和四四年分ないし昭和四八年分の五年間に昭和五三年分を加えた六年間の平均の本人比率を適用するよりも、より合理的であり、あえて、後記原告の主張のように右六年間の平均の本人比率を適用すべき理由は見当たらない。

(二) 原告自身も、審査請求時の申立ての際には、昭和五三年分の本人比率を適用して昭和五一年分及び昭和五二年分の一般経費の額を算定しており(甲第三号証四丁表参照)、この方法が本人比率の中で最も合理的であり、最も自然であることを自認している。

(三) 昭和四四年分ないし昭和四八年分の一般経費の金額等については、甲第四号証の一ないし五の所得税の青色申告決算書(以下「決算書」という。)が存在するのみで、その基礎となるべき請求書、領収書等の原始記録及び関係帳簿は提出されておらず、これらの年分の一般経費率をそのまま係争年分に適用することは妥当とはいえない。

(四) 原告は、審査請求の際、係争各年分の売上金額について、次表原告申立欄の通りの金額であると申立て(これらの金額は原告の当座預金に入金された売上金額と一致する。)ていた(甲第三号証四丁表参照)が、正当な金額は次表被告主張欄のとおりであることが判明した。

これらの事実からすれば、昭和四四年分ないし昭和四八年分の決算書に記載された売上金額においても、正確な金額が記載されていると言い難く、これに基づく一般経費率には信ぴょう性がない。

(五) 原告は、昭和五三年分の一般経費の金額を主張しているが、これらの主張金額の中には、明らかに家事費と認められるもの、又は、家事費と事業上の経費との区分が明らかでないもの等が多数存在しており、このような原告の経理処理状況から推しても、原告の昭和四四年分ないし昭和四八年分の決算書に記載された一般経費の金額が正確なものとはいえず、これに基づく一般経費率には信ぴょう性がない。

(六) 昭和四八年分の決算書の各科目には、記入ミス等がみられることからして、昭和四四年分ないし昭和四七年分についても同様の記入ミスの存在が想定されるところであり、従って、昭和四四年分ないし昭和四七年分についての一般経費率は信ぴょう性がない。

5 原告の反論6の係争各年分の特別経費の主張は全て否認する。

(一) 原告の反論6の(一)(三)の雇人費及び外注費については、その裏付けとなるべき賃金台帳、現金出納帳、外注費の支払についての領収証がない。原告の娘であるdは、結婚後もその夫fとともに原告と同一家屋に起居していたのであり、原告が、dにその主張のように賃金を支払っていたかどうか疑わしく、また、仮に賃金を支払っていたとしても、dは、原告と生計を一にする親族であるから、法五六条によりその給料は必要経費に算入できない。

(二) 同6の(二)(四)の支払利息については、原告が、その主張のとおり乗用車を購入したか否かがそもそも疑わしく、仮に、乗用車を取得したとしても、それは原告の事業用のものではない。

九 被告署長の再反論に対する原告の認否、再々反論

1 被告署長の再反論は争う。

2 原告主張の一般経費は、以下に述べるとおり、正当である。

(一) 建物事業専用割合について

原告の建物事業専用割合は、大橋ビル一階作業場及び同ビル五階の台所兼応接室を事務室兼応接室として事業用に使用していたため、一五・八三九パーセントである。

(二) 町内会費について

町内会費については定まった規約はない。個人的生活者としては、一口入れれば十分である。しかし、商売を営んでいる者は、最低八口を納めているのが通例である。金行印材店を営んでいる金行諦三も八口納めている(乙第三七号証)。原告は町内会費八口計金四八〇〇円を納めているが、これは当時原告が永井紙工所を営んでいたからであり、したがって、八口分の内、七口分計金四二〇〇円が事業の為の必要経費とみるべきである。

(三) 水道代について

(1) 原告の水道代のうち、一月分ないし六月分の合計額金三四九五円(甲第一四号証の一ないし三)は、事業用である。

七・八月分の金一一三五円(甲第一四号証の四)は、七月以前に検針されたものであり、事業専用である。

九、一〇月は、金四万四六一六円であるが(甲第一四号証の五)、これは、工事に伴い、多量水道を使用したからであり、少なくとも大橋ビルの事業用割合である一五・八三九パーセントを乗じた金七〇六七円が事業用である。

また、一二月分は、一月から六月までの平均二ヶ月分金一一六六円と推定するのが合理的である。

よつて、水道代は、合計金一万一七二八円である。

(四) 電気代について

(1) 一般電気代

金八万〇三六〇円(関西電力に確認)に事業用割合の一五・八三九パーセントを乗じた金一万二七二八円が事業用である。

(2) 動力電気代

五階の一部を事業用に使用しているため、エレベーターに使用した電気も事業用である。

そして、七月から一二月までの動力電気代金九万四三七八円(関西に確認)に、事業用使用割合を八割とみて、これに乗じた金七万五五〇二円が事業用である。

(五) 交通費について

昭和五三年分の事業交通費として金一〇万一〇七〇円(甲第一七号証の一、三ないし八)を要した。

原告が鍋島運送に支払った金七万四〇〇〇円は、吹田の自宅から大橋ビルへ荷物を運んだ時の運送代であるが、その際、荷物としては、家財道具の他に商品、加工商品、半製品が半分程含まれていたため、運送代金七万四〇〇〇円のうち、半額の金三万七〇〇〇円が事業用である。

(六) 消耗品費について

消耗品費として金四六万六〇六三円を要した(甲第二〇号証の一ないし七九)。右領収書の総合計金額は金五一万七八四八円であるが、用途不明のものも含まれているので、その内九割を事業用として〇・九を乗じたものである。

なお、荒川商店に対する支払い(甲第二〇号証の三四ないし四一)は、事業用の伝票とか事務用品等を購入したものであり、薬ヒグチ豊津店に対する支払い(甲第二〇号証の二二ないし二五)は、一階作業場のトイレの紙等の事業用であり、カネボウチェーン店光和堂薬品に対する支払いは(甲第二二号証の二四)は、仕事の際の切り傷用のメンソレ等の薬品等の事業用であり、岡部薬局に対する支払い(甲第二〇号証の二五)のうち、ガラス磨・洗剤は、事業用であるが、パイプマンだけは個人用であり、荒川商店、各薬局店に対する支払いも、その圧倒的大部分が事業用である。

不二むせんに対する支払い額金六三五〇円(甲第二〇号証の四九)、金一〇万円(甲第二〇号証の五〇)、金八七九〇円(甲第二〇号証の五一)等は、事業用の扇風機・クーラー・配線工事費用等であつて、事業用である。

(七) 接待交際費について

被告は、同業者の接待交際費率(=売上金額に対する接待交際費の割合)が、二・八八パーセントであるのに対し、原告主張の接待交際費額では、その率が七・四三

パーセントとなることから、家事関連費が混同していると主張するが、原告の大橋ビルが完成して、竣工披露パーティーや土産費以外にも特に大きな接待費を要した。原告の五三年度の接待交際費率と一般の同業者の接待交際費率とを比較することは、そもそも根本的に間違っている。竣工披露パーティーがあつた特殊な年の接待交際費率が例年に比べて特に高くなるのは当然である。

(八) 福利厚生費について  
原告は、丸大給食より平均四食分注文していたが、そのうち二食はアルバイト・娘が食事しているのので、丸大給食分金一〇万九四〇〇円のうち、半額の金五万四七〇〇円が、福利厚生費であつて、原告の事業用の経費である。

(九) 竣工パーティー費について  
被告は、竣工パーティー費（甲第二四号証の一、二）及び土産としての水上傘店分（甲第二二号証の二七七、二七八）について、ビル披露パーティーに参加する者は、御祝儀代として金一封を持参するのが慣行であるから、右費用を事業遂行上の必要経費として計上するなら金一封を雑収入として計上すべきであるのに、そのようにしていないから、右費用を必要経費に算入できない旨主張しているが、被告の主張は前提事実がそもそも間違っている。原告は、右竣工パーティーにわいて、祝儀としてもらったのは、酒・ビール・時計・ざぶとん等の品物であり、金一封はもらっていない。

### 第三 証拠（省略）

#### ○ 理由

一 請求原因 1 の事実は、当事者間に争いがない。

二 本件各処分の手続的違法事由について検討する。

原告は、本件各処分は、被告署長の違憲・違法な税務調査に基づくものであり、かような税務調査の違法は、行政手続の実質的な公正適正を期する趣旨から本件各処分の取消事由になると解すべきであるとし、本件各処分は、その内容、すなわち、係争各年分の原告の総所得金額の多寡についての判断をまつでもなく、取消されるべきであると主張する。

しかしながら、税務調査の手続（通則法二四条、法二三四条ないし二三六条等）は、課税庁が課税要件の内容をなす具体的事実の存否を調査するための手続に過ぎないのであつて、この調査手続自体が課税処分の要件となることは、如何なる意味においてもあり得ないというべきである。したがつて、右調査手続が仮に違法であつても、それに基づく課税処分は、それが客観的な所得に合致する限りにおいては適法であつて（勿論、国に対して国家賠償を請求するのは別論である）、取消の対象とはならないというべきである。

そうとすれば、本件各処分に至る調査手続において、原告主張のような違法が仮にあつたとしても、それが、本件各処分の取消事由になるとはいえないのであり、このような調査手続の違法を理由として、被告署長に対して、本件各処分の取消を求める原告の主張は、失当というほかない。

また、本件においては、後記五のとおり、本件各処分に至るまでに被告署長が行つた税務調査の手続は、全て適法であつて、原告主張のような違法事由は見当らないから、いずれにしても、原告の右主張は理由がない。

三 そこで、原告の係争各年分の総所得金額について検討する。

1 原告の係争各年分の総所得金額のうち、係争各年分の不動産所得金額（被告署長の主張 1）、事業所得金額の内訳のうち、別表（二）の（1）（売上金額、ただし、昭和五一年分の別表（三）の（15）を除く）、別表（二）の（4）ないし（8）（特別経費）、（10）（事業専従者控除額）に各記載の金額、以上は、当事者間に争いがない。

2 昭和五一年分の事業所得の内訳中の、売上金額の別表（三）の（15）（c に対する売上金一五三三一〇円）については、証人 g の証言によつて真正に成立したものと認められる乙第二五号証、同第三六号証、同証言及び弁論の全趣旨によれば、c は、「カネイチ紙工業」の名称で紙袋の製造を業としている者で、右紙袋の底紙の裁断を原告に継続的に発注しており、係争各年度及び昭和五三年度もかような取引を原告との間で行つていたこと、c は、被告署長からの事情聴取に応じた昭和五六年一二月ころ、すでに昭和五一年分の原告との取引の実績を記帳した帳簿額を焼却してしまつたため、その正確な数値は不明であるものの、右年分の原告との取引は、毎月継続的にあつたこと、その総額は、昭和五二年分、昭和五三年分とほぼ同様であること、昭和五二年分の原告の c との取引による売上げは、金一五万三三一〇円、昭和五三年分のそれは、金一七万五八四〇円であること、以上の事実が

認められ、右事実と、原告が、本件訴訟において、cとの取引による売上を全面的に否定し、その取引の実績を示す帳簿額等の提出をしないことを総合勘案すれば、昭和五一年分のcとの取引による売上は、昭和五二年分、昭和五三年分の売上金額の低い方の額である金一五万三三〇円と認めるのが相当である。

なお、原告は、この点につき、原告への入金状況を示す住友銀行南森町支店の原告の当座預金への入金表（乙第三五号証）によれば、昭和五三年分のcからの売上金合計金一七万五八四〇円のうち、金一一万八八二〇円の入金状況が具体的に記載されているのに対し、昭和五一年分については、右乙第三五号証に何んらの記載がないことをもつて、原告は、昭和五一年中にcから全く売上げがなかつた旨主張する。しかし、証人gの証言によつて真正に成立したと認められる右乙第三五号証によれば、同号証には、昭和五二年分中のcからの売上金の入金は記載されておらず、また、昭和五三年分のそれも、結局は、一部しか記載されていないことが認められるから、cからの売上金の入金は、全て右当座預金口座を利用した入金方法であつたとはいえず、したがつて、右乙第三五号証の記載をもつて前記認定を覆えずに足りるものではないというべきである。

原告の右主張は採用できない。

そうすると、昭和五一年分の事業所得の売上金額の合計は、金六九二万〇九〇四円ということになる。

3 次に、係争各年分の一般経費について、被告は、推計の必要性があるとして、主位的に、A方式、すなわち、別表（五）の各同業者の一般経費割合の平均値を売上金額に乗じて一般経費を推計する方法を、予備的に、B方式、すなわち、昭和五三年分の原告の売上金額に占める一般経費割合の大部分（一部は推計による）を実額で算出し、これを係争各年分の原告の売上金額に乗じて一般経費を推計する方法を主張し、これに対して、原告は、推計の必要性を争い、その上で（仮に推計の必要性があるとしても）、C方式、すなわち、原告が青色申告をしていた昭和四四年分から昭和四八年分及び昭和五三年分の各売上金額に占める一般経費割合（昭和五三年分については、別表（七）の原告主張欄のとおりの実額）の平均値を係争各年分の売上金額に乗じて一般経費を推計する方法、又は、D方式、すなわち、右の昭和四四年分から昭和四八年分の各売上金額に占める一般経費の割合の平均値を係争各年分の売上金額に乗じて一般経費を推計する方法を主張している。

ところで、本件においては、係争各年分の一般経費については、その具体的内容、内訳についての主張・立証が、原告からも被告からも、全くないのであるから、結局、係争各年分の一般経費については、これを推計によつて算出せざるを得ないものと解すべきである。この点につき、原告は、推計課税を適法ならしめるためには、原告の調査拒否という要件が必要であつて、本件各処分は、右要件を欠く推計課税であると主張するが（原告の反論1）、課税処分取消訴訟において、所得金額の実額の把握が極めて困難である以上、課税標準を認定するための方法として、その限度において、かつ合理性を有する限り、推計により所得金額を認定せざるを得ないのは、蓋し、当然のことであるというべきであり、その際、原告主張のような要件は不要と解すべきであるから、原告の右主張は、それ自体失当である。

次に、係争各年分の一般経費の推計方法については、被告は、主位的にA方式、予備的にB方式を主張し、原告は、これに対して、C方式又はD方式を主張するの、まず、右A、B、C、Dの各方式のうち、原告の係争各年分の一般経費の推計方法としてどの方式が最も合理的であるか、その方式によつて右一般経費を推計することができるかどうかを検討する。

4 そこで、右各方式の前提となる事実関係について検討すると、被告署長の主張2の（二）の（1）（昭和五三年分の原告の売上金額）、同2の（二）の（2）の別表（七）（昭和五三年分の一般経費の内訳）の原告主張欄のうち、被告主張欄と一致するもの及び数字が異なるものでも、被告主張欄記載の限度額においては、当事者間に争いがなく、右事実並びに成立に争いのない甲第四号証の一ないし五、同第五号証、同第六号証の一ないし三、同第七号証の一ないし一九、同第八号証の一ないし一二、同第九号証の一ないし三、同第一〇号証、同第一一号証の一ないし三、同第一二号証、同第一三号証の一ないし六、同第一四号証の一ないし六、同第一五号証の一ないし一七、同第一六号証の一ないし一八、同第一七号証の一、三ないし八、同第一八号証の一ないし六、同第一九号証の一ないし二八、同第二〇号証の一ないし七九、同第二一号証、同第二二号証の一ないし一三二（甲第二二号証の一三三は欠番）、一三四ないし二七八、同第二三号証の一ないし三、同第二四号証

の一、二、同第二五号証の二ないし一、同第二六号証の二ないし四、乙第八号証、同第四一、四二号証、証人gの証言及び弁論の全趣旨によつて真正に成立したものと認められる乙第九号証の二ないし三、同第一〇号証の二ないし五、同第一一ないし第一三号証、同第一四号証の二ないし三、同第三五号証、同第四五号証、証人h（ただし、後記措信しない部分を除く）、同gの各証言、原告本人尋問の結果（ただし、後記措信しない部分を除く）及び弁論の全趣旨によると、次のとおりの事実が認められる。すなわち、

（一）原告は、昭和五三年六月ころまで、吹田市<地名略>に居住し、大阪市<地名略>所在の事業所で「永井紙工所」の屋号で紙の裁断、加工を業としていたが、昭和五三年五月ころ、<地名略>の土地に鉄骨造六階建の貸店舗兼共同住宅（大橋ビル）を建築し、以後右ビル一階の自己の作業所で同様に紙の裁断、加工の事業を行つていた。なお、原告は、従前は、右の吹田の自宅に、妻及び娘夫婦であるf、d、娘であるi、jらと同居し、そこから右事業所に通つていたが、大橋ビルの新築に伴い、右の家族とともに大橋ビルに入居し、以後右ビルに居住するようになった（ただし、jは昭和五三年一〇月に、iは同年一一月に、いずれも結婚して同ビルから他に転居した）。

（二）北税務署及びこれに隣接する東大淀、福島、西、旭の各税務署管内の原告の同業者のうちで、被告署長の主張2（三）の（1）ないし（6）の各条件を満たす同業者、及びその各売上金額に対する一般経費の割合は、昭和五一年分は別表

（五）、昭和五二年分は別表（六）のとおりであり（売上金額から一般経費を控除したものの割合を「算出所得率」として表示）、昭和五一年分の右各同業者の算出所得率は、その一番高い者Dが八二・二四パーセント、一番低い者Aが六一・六五パーセント、平均値が七三・二五パーセントであり、昭和五二年分の右各同業者の算出所得率は、その一番高い者Cが七七・三四パーセント、一番低い者Bが六八・四五パーセント、平均値が七三・四六パーセントである。

（三）原告の昭和五三年分の事業所得にかかる一般経費の個々の具体的な額は、別表（七）の、「裁判所認定額又は争いのない額」の欄記載のとおりであつて、その総額は、金九二万八一七四円である。（なお、右以外の原告主張の経費のなかには、一部事業用のものがあるにしても、その額が確定できないから、右以外の原告主張の経費全部について、これを事業用の経費とは認め難い）。

（四）原告は、昭和四〇年以降、係争各年分及び昭和五三年まで、右（一）のとおり昭和五三年六月ころその作業場を変えたほかは、ほぼ同様の事業形態を続けながら紙の加工業を営んでいたもので、そのうち、昭和四〇年分以降昭和四八年分の所得については、被告署長に対し、青色申告をしていた。右青色申告は、原告が依頼したa税理士が行なつていたが、その申告決算書による右各年分の売上金額、一般経費の額、一般経費率は、別表（三）のとおりである。被告署長は、その間、後記五認定のとおり、昭和四八年分の申告につき反面調査をしたが、結局、他の年分についても有年分についても、原告に対し、青色申告承認取消処分や更正処分をしたことはなかつた。

以上のとおり認められ、右認定に反する証人hの証言、原告本人尋問の結果は措信できず、他に右認定を覆すに足りる証拠はない。

もつとも、原告は、別表（七）の原告主張欄に記載の金額は、原告の事業に必要な経費であつたと主張するが、以下に述べる理由により、右原告の主張は採用できない。すなわち、

（一） 公租公課について

前掲甲第二六号証の一、二（但し、甲第二六号証の記載内容中、後記認定に副わなない部分は除く）、並びに、弁論の全趣旨によれば、原告がその一部を作業場にしていた前記大橋ビルの総面積は、五五〇・八一平方メートルであるところ、原告は、そのうち一階一一一・二二平方メートルの二分の一を作業場に使つていたことが認められる。原告は、右一階以外にも、五階部分の一部を事業用に使つていたと主張するが、前掲乙第四一、四二号証、原告本人尋問の結果によれば、右五階部分には、右原告ら家族及びその娘婿の訴外f家族が居住していたことが認められるから、他に特段の立証のない本件においては、右五階部分は、原告らの個人用に使用されていたものであつて、原告の事業用に使つていたものではないと認めるのが相当であり、右認定に反する前掲甲第二六号証の一の記載内容及び原告本人尋問の結果はたやすく信用できない。

そうすると、大橋ビルのうち、原告の事業用に使つていた部分は、一〇・四三

パーセントであつたというべきところ、前掲甲第一一〇号証の二ないし三並びに弁論の全趣旨によれば、原告が大橋ビルの昭和五三年分の固定資産税等として支払つた額は、合計金二七万七〇七〇円であることが認められるから、右原告の支払つた固定資産税等のうち、その一〇・四三パーセントに当る金二万八八九九円が原告の事業に必要な経費と認めるのが相当であつて、これに反する原告の主張は採用できない。

次に、前掲甲第一二〇号証、乙第四一、四二〇号証、証人gの証言により真正に成立したと認められる乙第三七〇号証、並びに、弁論の全趣旨によれば、原告は、昭和五三年分の町内会費として八口合計金四八〇〇円を支払つたこと、しかし、町内会費は、一定の額が定められているわけではなく、家の間口の広狭や家族の数によつて異なるところ、普通は四口程度であること、原告は、昭和五三年六月頃から大橋ビルに居住するようになり、右町内会費のなかには、事業用でないものもあること、以上の事実が認められるところ、右事実関係からすれば、原告が支払つた町内会費金四八〇〇円のうち、その半分の金二四〇〇円が事業用として支払つたものと認めるのが相当であつて、これに反する原告の主張は採用できない。

### (二) 水道光熱費について

前掲甲第一三〇号証の二ないし六並びに弁論の全趣旨によれば、原告は、昭和五三年七月分ないし一二月分のガス代として、合計金一万九一六一円を支払つていくことが認められるところ、前記認定のとおり、大橋ビルのうち原告の事業専用割合は、一〇・四三パーセントであり、また、成立に争いのない甲第三〇号証、乙第四六〇号証、並びに、弁論の全趣旨によれば、原告は、本件課税処分に対する審査請求の際、前記支払つたガス代のうちその一〇パーセントを事業用として主張したことが認められるから、前記原告の支払つたガス代のうち、事業用の部分は、その約一〇パーセントに当る金一九一七円と認めるのが相当であつて、これに反する原告の主張は採用できない。

次に、前掲甲第一四〇号証の二ないし四並びに弁論の全趣旨によれば、原告は、昭和五三年一月分ないし八月分の水道代として、合計金四六三〇円を支払つたことが認められるところ、原告は、前記の如く、昭和五三年六月頃、大橋ビルに転居してきただのであるから、右水道代の大部分は、事業用に使用されたものと認めるのが相当である。そうとすれば、原告が昭和五三年分の水道代として支払つたもののうち、事業用として支払つたものは、多くとも次の数式により算出した金六九四五円を超えるものではないというべきであつて、これを超える原告の主張は採用できない。  
$$4630 \text{円} \times 12 / 8 = 6945 \text{円}$$
さらに、原告が、昭和五三年六月分ないし一二月分の一般電燈代として金八万〇三六〇円を、動力代電気代として金九万四三七八円を、それぞれ支払つたことは弁論の全趣旨によつて認められるところ、大橋ビルの原告の事業専用割合は、前記のとおり一〇・四三パーセントであるから、一般電気代は、前記八万〇三六〇円に一〇・四三パーセントを乗じた金八三二八円について、また、動力電気代は、前記九万四三七八円のうち、弁論の全趣旨によつて真正に成立したものと認められる乙第四三〇号証、及び弁論の全趣旨により、一階作業場の部分の電気代金であると認められる金四万五六五四円について、それぞれこれを原告の事業用として支払つたものと認めるのが相当であつて、これに反する原告の主張は採用できない。

### (三) 通信費について

前掲甲第一五〇号証の二ないし一七、乙第三五〇号証、並びに、弁論の全趣旨によれば、原告が昭和五三年に支払つた電話料のうちには、原告が大橋ビルに転居する以前に、吹田の自宅で使用した電話料が含まれており、また、大橋ビルに転居後は、その事業用の外、原告の家庭用に使用した電話料も含まれていること、そして、原告が右吹田の自宅で使用した電話料（昭和五三年一月から八月までの支払分）は、金三万〇四五〇円、原告が大橋ビルに転居する以前の梅が枝電話局の電話の使用料（但し、昭和五三年一月から八月までの支払分）は、金三万二七九〇円であり、さらに、大橋ビルに転居後の昭和五三年九月から同年一二月までに支払つた電話料は、金三万八七五〇円であること、以上の事実が認められる。したがつて、原告の支払つた右電話料のうち、事業用として支払つたものは、次の数式によつて算出した金五万二八八二円と認めるのが相当であつて、これを超える原告の主張は採用できない。

$$30450 \text{円} \times 38750 \text{円} \times 32790 \text{円} / 32790 \text{円} + 30450 \text{円} = 52882 \text{円}$$
(四) 研修費・交通費、修繕費、消耗品費等については、別表(七)の「裁判所認定額又は争いのない額」欄に記載以外のものが、いず

れも原告の事業に必要な経費であつたことを窺わせる証人hの証言、原告本人尋問の結果はたやすく信用できないのであつて、他に特段の立証のない本件においては、右支出費目の性質自体に照らしその大部分（但し、その額は確定できない）は、原告の個人用（家庭用）の支出であつたと疑うに充分であるというべきである。したがつて、右費用については、その一部が原告の事業用に支出されたものがあるにしても、その額が確定できないから、結局その全部が事業用に支出されたものとは認め難く、これに反する原告の主張は採用できない。

（五） 減価消却費用について

前掲甲第四号証一、並びに、弁論の全趣旨によれば、原告は、昭和四四年一月に裁断機を代金三六五万円で、また、昭和四三年七月に結束機を代金二五万円で、それぞれ買受けたところ、法定耐用年数は、一二年ないし一三年であることが認められるから、右裁断機、結束機の減価消却費は、別表（八）の3、4に記載のとおり、金八万九三〇二円及び金一万八六七五円の合計金一〇万七九七七円であると認めるのが相当であつて、これを超える原告の主張は採用できない。

（六） 接待交際費について

前掲甲第二二号証の一ないし二七八、並びに、弁論の全趣旨によれば、原告が接待交際費として支出したとして提出した右甲第二二号証の一ないし二七八の領収書等の宛名は、ほとんど上様であり、また、右各領収書には、単に飲食した店舗の名前、日時、金額が記載されているに過ぎないことが認められるから、これらの領収証から、原告が右領収書に記載の金額を、すべてその事業に必要な接待、交際費として支出したものと到底認め難いものであつて、この点に関する証人hの証言、原告本人尋問の結果はたやすく信用できないものというべきである。よつて、結局、原告の事業用の接待交際費は、被告署長の認める金一六万九三八六円と認むべきであつて、これを超える原告の主張も採用できない。

（七） 福利厚生費、竣工パーティ費、雑費等について

も、別表（七）の「裁判所認定額又は争いのない額」欄に記載以外のものが、いずれも原告の事業に必要な経費であつたことを窺わせる証人hの証言、原告本人尋問の結果はたやすく信用できないのであつて、他に特段の立証のない本件においては、右支出費目の性質自体等に照らし、前記認定額以外の大部分（但し、その額は確定できない。）は、原告の個人用（家庭用）の支出であつたと疑うに充分であるというべきである。（ちなみに、前掲甲第二三号証の一ないし三によれば、原告が飲食費として訴外丸大給食に支払つたと主張する代金は、いずれも昭和五三年一〇月以降のものであるところ、右飲食費が原告の事業用のものであるならば、当然に原告が前記大橋ビルに転居する以前（昭和五三年七月以前）についても、その支払のあるのが自然であるのに、右転居以前の支払を証する証拠はないのは極めて不自然である。）したがつて、右費用については、仮にその一部が原告の事業用に支出されたものであるにしても、その額が確定できないから、結局、その全部が事業用に支出されたものとは認め難く、これに反する原告の主張は採用できない。

5 右4の認定事実をもとに、A、B、C、Dの各方式の優劣を検討する。

まず、A方式は、係争各年分の同業者比率であり、これに対して、B、C、Dの各方式は、他の年分の本人比率であるが、この点は、他の年分の事業内容と係争各年分のそれとの間に特にその事業実績に大きな影響を与えるような差異、例えば、その業界に共通の経済事情の変化、又は、原告の事業形態・事業内容における変化がない以上、原則として、事業形態、立地条件等の事業内容が同一の本人比率の方が、同業者比率よりも合理的な推計方法というべきである。

本件においては、昭和五一年分の別表（五）の各同業者の一般経費率をみると、その一番高い者Aが三六・三五パーセント、その一番低い者Dが一七・七六パーセントであり、昭和五二年分の別表（六）では、一番高い者Bが三一・五五パーセント、一番低い者Cが二二・六六パーセントであり、いずれも各同業者間で、一般経費率に相当程度の差異が認められる。これに対して、別表（五）と別表（六）に共通する同業者C、D、Eについて、それぞれ、昭和五一年分と昭和五二年分の経費率を比較してみると、Cが二四・二二パーセントと二二・六六パーセントであり、Dが一七・七六パーセントと二四・四二パーセントであり、Eが二三・六五パーセントと二四・二四パーセントであり、Dの昭和五一年分の一般経費率が相当低くなっているほかは、C、Eについて相当の類似性が認められる。そして、右のDの昭和五一年分の一般経費率は、同年分の別表（五）の他の同業者に比較しても、また昭和五二年分の別表（六）の他の同業者と比較しても、いずれにしても際立つて低いといえるから、一般的傾向を検討するに当つてはこれを除外して考えるのが相当

である。そうすると、原告の同業者にあつては、ある年分の一般経費の割合は、同業争年分の同業者のそれと比較するよりも、それぞれ、同業者各本人の他の係争年分のそれと比較する方が、一般的には、より類似している蓋然性が高いと考えられる。そして、本件においては、原告からも、被告署長からも、係争各年分である昭和五一年分、昭和五二年分について原告及び同業者に共通の経済事情の変動等があつたとの格別の主張、立証がないから、原告の係争各年分一般経費を推計するに当つては、同業者比率であるA方式よりも、B、C、Dないしはこれに類似する各方式によりうるとすれば、その方式が、より合理的であるといわなければならない。

次に、原告の本人比率であるB、C、Dの各方式相互間について検討する。本人比率の中では、一般に、係争各年の原告の事業形態とできるだけ類似した事業年分、通常は、できるだけ係争各年に近い年分の本人比率を基礎にするのが合理的な推計方法であることはいうまでもない。しかし、これは、比較の対象となる他の年分の一般経費の割合が信頼しうる数字によつて算出されていることを当然の前提とするといわなければならない。そこで、係争各年分の直近年分である昭和五三年分の本人比率についてみると、前判示のとおり、別表(七)の原告主張欄に記載の金額のうち、証拠上、原告の事業費と確定的に認定できるものは、わずかに、金九二万八一七四円に過ぎず、その同年分の売上金額五八八万一四四〇円に対する割合は、一五・七八パーセントとなる。右昭和五三年分の原告の一般経費率は、原告が昭和四四年分から同四八年分までの事業所得について青色申告をした際の一般経費率や、昭和五一年及び同五二年の同業者の一般経費率にくらべて、異常に低い上、前記4の各証拠によれば、右昭和五三年分の原告の一般経費金九二万八一七四円以外にも、若干事業用の経費として支出したものの存在が窺われなくはないが、ただ、その額が確定的に認定できないために、証拠上は、結局零と認定せざるを得ないこと、さらには、右昭和五三年分の一般経費金九二万八一七四円をなかも、接待、交際費の如きは推計に基づく被告署長の主張額に基づくこと等の諸般の事情を考慮すると、右認定にかかる昭和五三年分の一般経費金九二万八一七四円を、実額による経費であるとして、昭和五一年及び同五二年の原告の一般経費を推計する基準とすることは、合理的とはいえないといわなければならない。そうとすれば、他の年分について、より正確な一般経費率を算出することが可能であれば、むしろ、それによるべきで、単に、係争各年分の直近であるということ、昭和五三年分の本人比率によるのは、本件では相当ではないといふべきである。そうすると、昭和五三年分の本人比率を基礎とするB方式、C方式は、いずれも、にわかに採用し難いといわなければならない。

そこで、更に、昭和四四年分ないし昭和四八年分の本人比率を基礎にするD方式についてみると、右各年分中は、原告は青色申告をしていたのであり、右各年分中の原告の一般経費割合が、右4の(四)で認定したとおりの数値であることは、原告が当時備付けた帳簿に基づく数字であることが推定されることからして(法一四八条、一四九条、同法施行規則五六条ないし六四条)、一応信頼度が高いといわなければならない(更に、右4の(四)、後記五のとおり、被告署長は、昭和四八年分については、税務調査を行いながら、青色申告承認取消処分や更正処分を行つていない)。しかしながら、一般に、係争年度分の一般経費を推計する場合に用いる本人比率は、係争年度分より相当離れた年度の本人比率を用いることは、若干ずつにしろ、年々経済事情が変動することは経験則上明らかであることや推計によつて一般経費を算出するという事柄の性質からみて相当ではなく、せいぜい推計を必要とする年度の五年以内の本人比率の平均によるのが相当であると解すべきである。したがつて、本件においては、他に特段の事情のない限り、昭和四六年分以降の原告の一般経費率の平均に従つて、原告の係争年分(昭和五一年、同五二年分)の一般経費率を推計するのが、一応合理的であると解すべきところ、右昭和四六年分以降の原告の一般経費率の推移をみると、別表(一〇)に記載のとおり、昭和四六年から順次三〇・三九パーセント、三三・〇四パーセント、三八・四九パーセントであり(昭和四九年及び同五〇年は白色申告であるから推計に用いることのできる一般経費率はない。)、右各年分を通じてほぼ三〇パーセントから三八パーセントまでの間を維持しており、特に大きな変動があるとはいえない。したがつて、D方式に類似した昭和四六年から同四八年分までの原告の一般経費率の平均によつて、係争各年分の一般経費率を推計するのは、相当の合理性を有するといふべきである。このようにみえてくると、A、B、C、Dの各方式によるのは相当でなく、D方式に類似した右昭和四六年分から同四八年分までの原告の一般経費率によつて推計する

方式が、係争各年分の原告の一般経費を推計する方法として最も合理的であるといわざるを得ない。もつとも、右方式は、昭和四六年分から昭和四八年分の原告本人の一般経費割合を基礎とするので、係争各年分である昭和五一年分、昭和五二年分と若干の時期的間隔があり、また、右方式による本人の一般経費率の平均値は三・九七パーセントであり、昭和五一年分の別表（五）の同業者の中では最も高い比率の部類に属し、昭和五二年分の別表（六）の同業者の中では、それに最も近い者Bが三・五五パーセントでそれを越える者がなく、このことから、原告の係争各年分の一般経費率は、同業者の中では最も高い部類となるが、これは、推計による一般経費を算出する以上やむを得ないのであつて、これをもつて右方式による推計に合理性があることを覆えすに足るものではないというべきである。

6 そこで、右方式による昭和四六年分から昭和四八年分の一般経費率の平均値三・九七パーセントを、係争各年分の売上金額に乗じて、係争各年分の一般経費を算出すると、次のとおりとなる。

（昭和五一年分）

6 920904円 × 0.3397 = 2351031円  
売上金額

（昭和五二年分）

5 580224円 × 0.3397 = 1895602円  
売上金額

7 なお、被告署長は、これに対して、原告の昭和四六年分ないし昭和四八年の青色申告決算書（甲第四号証の三ないし五）は、その基礎となるべき請求書、領収証等の原始記録が存在しないこと、また、特に、昭和四八年分の右決算書の各科目には記入の誤りがあること等を挙げて、右各決算書の数値は措信し難いと主張する。しかし、青色申告の承認を受けた納税者は、大蔵省令により、帳簿書類を備え付け、これに個々の取引を記帳し、かつ、その帳簿書類を保存すべきことが義務づけられており（法一四八条一項、同法施行規則五六条ないし六四条）、税務署長は、必要があると認めるときは、いつでも、右帳簿書類について必要な指示をすることができるとされており（法一四八条二項）、更に、納税者は、青色申告を行う際、貸借対照表、損益計算書その他所得金額に関する明細書を添付しなければならないとされており（法一四九条）、これらの青色申告の制度に照らすと、右甲第四号証の三ないし五も、当然に、原告の個々の取引を記帳した備付帳簿書類に基づいて申告されたものであると推認でき、したがつて、昭和四八年分の申告書（甲第四号証の五）中には記入ミスがあつたことが認められるが（これは、甲第四号証及び弁論の全趣旨から認める。ただし、右（四）の別表（一〇）は、被告署長の指摘に基づく訂正した金額によつている）、だからといつて右甲第四号証の五及び他の甲第四号証の三、四の基本的な部分の信用性は、これによつていささかもそなわれないといふべきであり、被告署長が、原告に対し、結局、右各申告を容認し、青色申告承認の取消処分や更正処分をせず（しかも、昭和四八年分については、税務調査をしているにも拘らず）、数年を経過した現時点においては、原始記録たる帳簿書類が提出されないこと等被告署長の主張のような事情があつたとしても、最早、右各決算書の内容を根本的に否定することはできないといわざるを得ない。かように解して、始めて、被告署長が主張する同業者率の数字（別表（五）、（六））も、その申告決算書のみによつて十分肯認しうるものとなるというべきである。この点に関する被告署長の主張は、理由がない。

8 進んで、原告主張の特別経費（原告の反論6）について検討する。

（一）原告は、係争各年分の特別経費として、雇人費及び外注費（昭和五一年分金一三五万二〇〇〇円、昭和五二年分金九六万円）を計上すべきことを主張し、証人hの証言により真正に成立したと認められる甲第二七、二八号証、証人hの証言、原告本人尋問の結果中には、右主張に沿う部分も存在する。しかしながら、甲第二七号証はkの、同第二八号証はdの各供述内容を記載した書面であつて、証人hの証言、原告本人尋問の結果中の前記各部分とともに、にわかにはこれらを措信することができず、他に原告の右主張を認めるに足る証拠はない。

（二）原告は、更に、昭和五二年中に紙加工の作業所へ通勤するための乗用車を購入し、その資金として昭和五一年中に、住友銀行南森町支店から金八〇万円を借り入れ、その利息として、昭和五一年中に金一万六二三三円、昭和五二年中に金九六万円を支出した旨主張し、証人hの証言、原告本人尋問の結果中には、これに沿う部分がある。

しかし、右各証言等の部分は、にわかには採用できず、他にこれを認めるに足りる証拠はないというべきである。

係争各年分の特別経費は、別表(二)の(4)ないし(8)のおおりの額である。9 してみると、原告の係争各年分の事業所得金額は、昭和五一年分については、売上金額金六九二万〇九〇四円から、一般経費金二三五万一〇三一円(右6)、特別経費の合計金一一万八三三五円(別表(二)の(4)ないし(8))、事業専従者控除額金四〇万円を控除した金四〇万八〇三八円となり、昭和五二年分については、売上金額金五五八万〇二二四円から、一般経費金一八九万五六〇二円(右6)、特別経費の合計額金一八五万八五五〇円(別表(二)の4ないし8)、事業専従者控除額金四〇万円、を控除した金一四二万六〇七二円となる。したがって、右各事業所得金額に、系争各年分の不動産所得金額を合算して、係争各年分の原告の総所得金額を算出すると、昭和五一年分が金四九五万六四四三円、昭和五二年分が金二一五万四〇七二円となる。

四 本件各処分と右三で認定した係争各年分の原告の総所得金額を比較すると、昭和五一年分の本件更正処分及び本件賦課決定処分は、右三の同年分の原告の総所得金額の範囲内のもので適法であるというべきであるが、昭和五二年分の本件更正処分及び本件賦課決定処分は、原告の総所得金額金二一五万四〇七二円の範囲内で適法であり、右金額を越える部分は違法であつて取消を免れないというべきである。

五 原告の被告国に対する損害賠償の請求について、判断する。

1 原告は、被告署長又はその部下職員が、公権力の行使として、違法な反面調査及び質問検査、違法な更正処分、背信行為を原告に対して行い、これにより損害を被つたと主張する。

2 しかし、税務職員が、納税者本人に対して行う質問検査(法二三四条一項一號)、納税者の取引先、得意先に対して行う反面調査(同条一項三號)は、その権限を有する税務職員において、諸般の具体的事情に鑑み、客観的に必要性があると判断される場合に行うるのであつて、その実施の細目については、右にいう調査の必要性があり、かつ、これと相手方の私的利益との衡量において社会通念上相当な限度にとどまる限り、当該税務職員の選択に委ねられていると解すべきである。したがって、その実施の日時場所の事前通知、調査の理由及び必要性の個別的、具体的な告知は、右税務調査の法律上の要件ではないと解すべきであり(最高裁昭和五八年七月一〇日決定刑集二七巻七号一二〇五頁)、また、反面調査が納税者に対する直接調査を実施した後で、その目的を達することのできなかつた場合において、その限度内で補充的にのみ許されるものと解すべき理由もないというべきである。したがって、原告の右主張のうちこれらの違法を理由とする部分は、それ自体理由がないというべきであり、また、本件に顕われた証拠を検討しても、本件各処分に至る手続に何ら違法事由は認められない。

かえつて、前記一、三の4の各認定事実、前記甲第四号証の一ないし五、証人gの証言、原告本人尋問の結果、弁論の全趣旨によれば、次のとおり認められる。

(一) 原告は、昭和四一年分から昭和四八年分まで被告署長に対し、青色申告をしていたが、その間、被告署長の部下職員によつて紹介されたa税理士に申告書の記載等の事務一切を委ねていた。

(二) 被告署長の部下職員は、昭和四九年になつて、原告に何んらの予告もせず、原告の昭和四八年分の青色申告について、原告の取引銀行である住友銀行南森町支店等の原告の取引先に対し、反面調査を行い、その後も原告にこれを連絡しなかつた。

(三) 原告は、住友銀行南森町支店からの連絡で右反面調査を知つて憤慨して北税務署へ抗議したが、その後も、右支店その他の原告の取引先に対する反面調査は行われた。そこで、原告は、昭和四九年分以降は、白色で申告するようになった。

(四) 被告署長の部下職員bは、昭和五四年五月ころ、大橋ビルの原告の作業場に臨場し、原告に対し、税務署の職員であることを示す手帳を呈示して、帳簿書類の提出を求めたが、原告はこれを拒否した。

(五) 更に、bは、同年一二月、原告に電話して、税務調査に応じなかつたから更正処分をするしかない旨伝えた。これに対して、原告は、前記の昭和四九年に行われた反面調査について、bや被告署長の謝罪を求め、結局、帳簿書類を提出せず、税務調査に協力することを拒否した。

(六) 被告署長は、昭和五五年三月三日付で、原告に対して本件各処分をした。以上のとおり認められ、右事実によれば、被告署長及びその部下職員がした本件各

処分に至るまでの税務調査及び本件各処分自体の手續は、いずれも適法であつて、原告主張のような違法事由はないというべきである。

そうすると、原告の被告国に対する損害賠償請求は、その余の点について判断するまでもなく理由がないことに帰着する。

六 以上のとおりであり、原告の本訴請求は、昭和五二年分の本件更正処分及び本件賦課決定処分のうち、総所得金額二一五万四〇七二円を越える部分の取消を、被告署長に対して求める限度で理由があるから、右各処分を右の限度で取り消し、その余はいずれも理由がないからこれを棄却することとし、訴訟費用について行訴法七条、民訴法八九条、九二条、九三条を各適用して、主文のとおり判決する。

(裁判官 後藤 勇 八木良一 岩倉広修)  
別表(三)、(四)、(七)、(九) (省略)