

## 主 文

- 1 本件控訴を棄却する。
- 2 控訴費用は控訴人の負担とする。

## 事 実 及 び 理 由

### 第 1 当事者の求めた裁判

#### 1 控訴人

- (1) 原判決中，控訴人敗訴部分を取り消す。
- (2) 被控訴人の請求をいずれも棄却する。
- (3) 訴訟費用は，1，2 審とも被控訴人の負担とする。

#### 2 被控訴人

主文同旨

### 第 2 事案の概要等

- 1 本件は，東京都大田区内で寿司店を経営する被控訴人（いわゆる白色申告の個人事業者）が，平成 6 年分及び平成 7 年分の各所得税に係る更正，平成 6 年及び平成 7 年の各課税期間の消費税に係る更正並びに対応する各過少申告加算税の賦課決定の一部取消しを請求した事案であり，原審が控訴人の主張の一部（推計課税の合理性の判断において同業者の一部につきその類似性）を認めず，平成 7 年分所得税に係る更正及び過少申告加算税の賦課決定，平成 6 年の課税期間の消費税に係る更正及び過少申告加算税の賦課決定につき，被控訴人の請求の一部を認容したことから，控訴人が控訴した。
- 2 本件の前提事実は，原判決事実及び理由「第 2 事案の概要」の 1 に記載のとおりであるから，これを引用する。
- 3 争点及び当事者の主張は，当審における控訴人の主張を付加するほか，原判決事実及び理由「第 2 事案の概要」の 2，3（原判決別紙 1「争点に関する当事者の主張」を含む。）に記載のとおりであるから，これを引用する。

（控訴人の主張）

(1) 本件は、被控訴人の本件各年分の事業所得の額及び本件各課税期間の消費税の課税標準額を、類似同業者の平均特前所得率等による推計の方法により算出し、本件各課税処分を行った事案であるところ、原判決は、推計の必要性を肯定し、控訴人の推計方法につき、本件裁決において類似性を否定された業者を類似同業者とした部分を除いた範囲においては合理的なものであると認めたものであるが、以下のとおり、控訴人の推計は合理性を有し、本件裁決は判断を誤っており、具体的根拠を示すものでもないから、これに依拠した原判決は判断を誤ったものである。

(2) 本件推計課税における同業者抽出基準について

ア 推計課税は、納税者の非協力等により課税標準を直接資料に基づく実額で把握できず実額課税ができない場合に、これに代替するものとして間接資料に基づき実額近似値を推計するものであるから、上記代替手段にふさわしい一応の合理性が認められれば適法というべきである。

イ そして、同業者率による推計の場合、課税庁として正確に把握でき、かつ、所得率等に影響することが経験則上認められる要素を基準として同業者を抽出すれば、その推計方法には一応の合理性が認められるというべきであり、他に所得率等に影響を及ぼす要素があったとしても、納税者においてその所得率等に影響を及ぼすことが決定的であることを立証しない限り、そのことから直ちにその推計方法が不合理となるものではない。

ウ 控訴人が主張する推計方法は、控訴人が把握し得た被控訴人の米の仕入数量に類似同業者の米 1 キログラム当たりの平均売上金額を乗じて被控訴人の売上金額を算出した上で、上記売上金額に類似同業者の平均特前所得率を乗じて被控訴人の特前所得金額を算出し、事業専従者控除額を差し引いた金額を被控訴人の事業所得金額とするものであり、消費税の課税標準額は、上記のとおり算出した各年分の売上金額に  $103$  分の  $100$  を乗じて算出したものである。そして、控訴人が、上記計算を行うに当たって基

礎とした類似同業者の抽出方法は、次のとおりである。

(ア) 控訴人は、被控訴人が納税地及び事業所を有する大田区及びその隣接区である世田谷区、目黒区、品川区内に所得税の納税地及び事業所を有し、かつ、本件各係争年分ごとに、次の a ないし f の基準のすべてに該当する者を類似同業者として、原判決別紙 2 及び 3 のとおり抽出した。

a 寿司店を営む事業所得者（ただし、いわゆる回転寿司店又は持ち帰り専門寿司店を営む者を除く。）

b 所得税の申告を青色申告によっている者のうち青色事業専従者が一名の者

c 地代家賃及び給料賃金の支払がある者

d 年を通じて上記 a の事業を継続している者

e 次の(a)又は(b)のいずれにも該当しない者

(a) 災害等により経営状態が異常であると認められる者

(b) 更正又は決定処分がされている者のうち、次の 又は に該当する者

当該処分について国税通則法又は行政事件訴訟法の規定による不服申立期間又は出訴期間を経過していない者

当該処分に対して不服申立てがされ、又は訴えが提起されて現在審理中である者

f 本件各係争年分ごとの米の仕入数量が、次の範囲内である者

(a) 平成 6 年分については、1 5 9 0 キログラム以上 6 3 6 0 キログラム以下

(b) 平成 7 年分については、2 0 7 0 キログラム以上 8 2 8 0 キログラム以下

(イ) 控訴人は、上記抽出に当たり、本件各係争年分ごとに上記 a ないし e の要件に該当する者すべてに対し、文書により個別に照会し、回答が

あった者のうち，aの但し書き及びfの基準を満たす者を類似同業者として抽出した。

エ 以上のとおり，控訴人の抽出した類似同業者は，いずれも被控訴人と業種，業態及び事業規模が類似し，事業所所在地も近接し，災害等により経営状態が異常である等の特殊事情がある者を除いているのであるから，上記抽出基準は，合理的であり，抽出課程に恣意の介在もなく，上記抽出基準により抽出された類似同業者から，平均特前所得率を算出して行った推計課税は，実額課税に代替する手段にふさわしい一応の合理性が認められることが明らかであり，本件各課税処分は適法である。

(3) 業態相違とする判断について

ア 原判決は，「本件裁決が価格設定のみを要素として業態の同一性を判断しているとはできず，価格設定の相違する業者が業態を異にするとは認められる場合を除いたとみるのが合理的である」とし，「本件裁決の理由中において，本件各課税処分に際し類似同業者として抽出された者のうち，業態が異なるとして，同業者としての類似性を否定された同業者については，行政部内の不服審査手続において，業態の類似性を否定された以上，その否定の根拠が明らかな誤認によるものであるとか，著しく不合理なものであるなどの事情が認められない限り，上記同業者を類似同業者に含めることは相当でなく，上記同業者を除外して推計を行うべきである。」とし，本件裁決において類似性を否定された者を同業者とした部分を除いた範囲において，控訴人の推計が合理的であると判断した。

イ しかし，国税不服審判所長が本件裁決を行うに当たって，業態が異なると判断したとすれば，検討した資料である「平成6年分同規模同業者率算定表（返戻後）」及び「平成7年分同規模同業者率算定表（返戻後）」（甲37の2・3。以下「本件算定表」という。）から読みとれる根拠によるものと解するほかないが，これによれば，平成6年分につき，価格設定欄が空白で

ある2業者を除く10業者，平成7年分の6業者につき，すべて価格設定欄に「類似」とある業者だけが業態が類似するとされ，「相違」と記載された同業者はすべて業態が異なると判断されていること，価格設定欄が空白の上記2業者のうち平成6年分氏名欄番号11の業者は，平成7年分氏名欄番号6と同一の業者であり，1年間に価格設定を変更するとは考えがたいから，平成6年分も価格設定が「相違」していたと考えられ，業態が異なるとされた2業者についても，この価格設定欄に「相違」の入力が失念されたにすぎないものであり，本件裁決は，価格設定という要素のみから類似同業者の採否を決したものである。

ウ　そして，価格設定の相違があっても，「それが，類似同業者間に通常存在する程度の個別的な営業諸条件の差異の範囲を超え，控訴人の推計を不合理ならしめる程度に顕著なものであるということとはできない。」と原判決も判断しており，控訴人の推計を不合理ならしめるものではない。

(4) 原判決が本件裁決の理由に事実上の拘束力を認めた誤り

ア　本件裁決において，特定の同業者の業態が異なるとした具体的根拠は記載されておらず，上記のとおり，価格設定欄の記載の相違以外には，同業者の類似性を否定するに当たって考慮された要素やその他の具体的根拠を知り得ないのである。したがって，業態が異なるとする理由が価格設定以外にあるとすれば，それは不明というほかはなく，控訴人は，その反論，反証もできないこととなる。

イ　そして，原判決が，具体的な根拠を示さない裁決に事実上の拘束力を認める根拠を「行政部内の不服審査手続」であることに置くようであるが，国税不服審判所長による審査制度は，行政不服審査法上の不服審査制度とは異なり，自己審査あるいは上級庁による監督的作用としての性格は認められず，権限行使につき独立性を認められた第三者的な審査裁決機関による審査であり，裁決書につき法的拘束力が認められるものの，具体的根拠

を示さない業態が異なるとする判断に事実上の拘束力を認めることには、何ら合理的な理由がないというべきである。

ウ 控訴人のした推計は相当であるから、本件各課税処分には理由があり、被控訴人の請求の一部を認容した部分は理由がないから取り消し、被控訴人の請求をいずれも棄却すべきである。

### 第3 当裁判所の判断

1 当裁判所は、被控訴人の本件各年分の事業所得の額及び本件各課税期間の消費税の課税標準額を、控訴人が類似同業者の平均特前所得率等による推計の方法により算出し本件各課税処分を行ったことについて、推計の必要性が認められ、控訴人の主張する推計方法は、類似同業者の抽出基準に合理性があり、抽出の過程に恣意が介在していないと認められ、本件裁決において業態が異なるとして類似性を否定された業者を同業者とした部分を除いた範囲においては合理的なものであると認められ、被控訴人の主張する推計が上記合理性を認められる範囲の控訴人の推計を上回る合理性を有するとは認められず、被控訴人の実額反証も上記合理性を認められる範囲の控訴人の推計の合理性を覆すに足りるものではないけれども、本件裁決において業態が異なるとして類似性を否定された業者については類似同業者から除外するのが相当であると判断するから、原判決の判断は正当であり、本件控訴は理由がないものと判断する。

その理由は、次のとおり判断を付加するほか、原判決事実及び理由「第3争点に対する判断」に記載のとおりであるから、これを引用する。ただし、次のとおり改める。

- (1) 原判決26頁21行目の「甲37の1及び2」を「甲37の2・3」に改める。
- (2) 同34頁24行目から35頁9行目までを次のとおり改める。

「e もっとも、本件裁決の理由中において、本件各課税処分に際し類似同業者として抽出された者のうち、業態が異なるとして同業者としての類似性

を否定された同業者については，国税不服審判所での不服審査手続において，業態の類似性を否定された以上，上記同業者を類似同業者に含めることは相当でなく，上記同業者を除外して推計を行うべきである。

すなわち，推計の方法により算定した所得額，売上金額に基づいてした本件各課税処分に関し類似同業者として抽出された者のうち，特定の業者について業態が異なるとして，同業者としての類似性を否定した本件判決の理由中の判断は，推計の方法により算定した所得額，売上金額を直接左右し，本件各課税処分を一部取り消した判決の結論に直結した判断であるから，控訴人が一部取り消された後の本件各課税処分の取消訴訟において，本件各課税処分の正当性を主張立証するに当たって，本件判決で同業者の類似性を否定された同業者を類似同業者に含めることは許されないものである。

なぜなら，本件は，本件判決によって一部取り消された後の本件各課税処分の取消訴訟，いわば本件各課税処分のうち審査請求が棄却された部分の取消訴訟であるところ，本件のように，一個の課税処分につき，判決では特定の業者について同業者としての類似性が否定された結果，課税処分の一部が取り消されているのに，取り消されなかった一部の課税処分の取消訴訟で同じ業者について同業者としての類似性があるとの主張を許し，これが採用されれば，元々一個の課税処分の違法性の有無の公権的判断において，その部分，部分によって同じ特定の業者について同業者としての類似性の判断が矛盾することを認めることになり，妥当でない。

また，国税不服審判所は，税務署長，国税局長等の税務の執行機関から独立した機関であり，法律に定められた手続を経れば国税庁長官通達に示された法令の解釈に拘束されずに判決を行うことができ，国税不服審判所長を始め国税不服審判官等の一部が裁判官，検察官，大学教授等外部から任命されてきた実績があるというように，公平な判決が行われるように制度設計と運用がされている側面はあるが，国税庁の附属機関であり，大多数の国税審判

官等の構成員は国税庁管下の税務官署での税務行政の経験者からなり、税務行政の内、審査請求の審理裁決に当たる行政機関として、税務に関する専門知識に基づく判断をしているものであり、具体的事件の処理においては、審査請求人のみではなく原処分庁も主張を記載した書面や原処分の理由となった事実を証する書類等を含む書類を提出することができる（裁判所に顕著な事実）。このような国税庁の附属機関の税務行政機関が、専門知識と具体的事件についての原処分庁提出の主張、証拠をも検討した上で（本件においても、原処分庁である控訴人から主張を記載した書面や証拠資料が提出されている。）、業態が請求人（被控訴人）と異なるとの理由を付して、特定の同業者が類似同業者として相当でないとした行政機関の最終判断に、原処分庁が不服であるからといって、同じ課税処分の裁決によって取り消されなかった部分の取消訴訟において、同じ業者を類似同業者に含めて所得または売上高の推計を行うよう主張することは、被控訴人はもとより国民一般の税務行政の統一性、一貫性についての信頼を損なうものであり、そのような主張を採用するのは相当でない。」

- 2 控訴人が主張する推計方法は、控訴人が把握し得た被控訴人の米の仕入数量に類似同業者の米1キログラム当たりの平均売上金額を乗じて被控訴人の売上金額を算出し、上記売上金額に類似同業者の平均特前所得率を乗じて被控訴人の特前所得金額を算出するものであるところ、控訴人は、原判決が、本件裁決の理由中において、本件各課税処分に際し類似同業者として抽出された者のうち、業態が異なるとして類似性を否定された同業者については、類似同業者に含めることは相当ではないと判断したことにつき、本件裁決は、類似性を否定したのは同業者として抽出された寿司店における価格設定の相違だけを理由にするもので不当であるから、原判決も同様に判断を誤るものであると主張する。

しかし、本件裁決は、寿司店としての業態が異なると判断して上記除外をしたものであり、価格設定が相違することだけを理由にしたものではないことが

明らかであり、そのことは、本件裁決がその理由中において、被控訴人が本件店舗における寿司単価が同業者に比して低廉な価格であることを理由に控訴人の主張する推計の合理性を争ったのに対し、通常存在する程度の営業条件等の差異は、その平均値に吸収され捨象されるものであるから、当該平均値による推計自体を不合理ならしめる程度に顕著なものではない限り、これを考慮する必要がないと判断して、その主張を排斥していること（甲12）からも明らかである。本件裁決に当たってその検討資料とされた本件算定表によれば、価格設定が相違すると記載されていない業者（本件算定表の平成6年分の氏名番号11、12）を含め、業態が異なるとして類似同業者であることを否定したのである。控訴人は、この2業者につき価格設定欄に「相違」の記入が漏れたにすぎないと主張するが、そのような記入漏れであると認めることはできない。また、同表の平成6年分の氏名番号11の業者が、平成7年分の氏名番号6と同一の業者であり（乙9の1・2、17）、平成7年分の氏名番号6の業者は本件算定表に価格設定が「相違」と記載されていたことが認められるが、このことから上記判断が左右されるものでもない。

3 控訴人は、本件裁決において特定の同業者の業態が異なるとした判断の具体的根拠を知り得ないことから、これに反論・反証の余地がないなどというが、本件においてはそのような反論・反証を問題とする余地はない。（なお、控訴人において、業務形態が異なるものではないこと、業務形態が同一であることを主張・立証することは可能であると解されるが（それに成功するか否かは別として）、本件においてそのような主張を認めるに足りる証拠はない。）

4 控訴人は、国税不服審判所長による審査制度は、行政不服審査法上の不服審査制度とは異なり、自己審査あるいは上級庁による監督的作用としての性格は認められず、権限行使につき独立性を認められた第三者的な審査裁決機関による審査であり、裁決書につき法的拘束力が認められるものの、具体的根拠を示さない業態が異なるとする判断に事実上の拘束力を認めることには、何ら合理

的な理由がないと主張する。

当裁判所は、特定の同業者について業態が異なるとして同業者としての類似性を否定した本件裁決の判断に、本件訴訟における控訴人の訴訟行為に対する拘束力（国税通則法102条1項）が及ぶと判断したもので、事実上の拘束力が及ぶと判断したものでないが、事実上の拘束力が及んだのと類似した結論となるので、上記主張について検討する。

前記認定（補正後の原判決を引用）のとおり、国税不服審判所は、公平な裁決が行われるように制度設計と運用がされている側面はあるが、国税庁の附属機関であり、税務行政の内、審査請求の審理裁決に当たる専門行政機関であり、国税庁の外部にある第三者的審査裁決機関ではない。そして、国税不服審判所長のする裁決は行政部内における最終判断であり、その判断に前記の限度での法律上又は事実上の効力を認めることには合理的な理由がある。

国税不服審判所が一定の限度で税務の執行機関から独立した機関となるよう制度設計されているのは公平な裁決を行うことを制度として保障するとともに審査請求人や国民一般から公平な裁決を行うものとの信頼を得るためであり、裁決の判断に不服を抱く原処分庁がそのような独立性を理由として、裁決の判断を否定する根拠とすることはできない。

5 よって、原判決は相当であり、本件控訴は理由がないから、これを棄却することとし、主文のとおり判決する。

東京高等裁判所第14民事部

裁判長裁判官 西 田 美 昭

裁判官 犬 飼 眞 二

裁判官 窪 木 稔