

○ 主文

原判決を取り消す。
被控訴人の請求を棄却する。
訴訟費用は第一、二審とも被控訴人の負担とする。

○ 事実

控訴人は、主文と同旨の判決を求め、被控訴人は「本件控訴を棄却する。控訴費用は控訴人の負担とする。」旨の判決を求めた。

当事者双方の事実上および法律上の陳述ならびに証拠の関係は、次のとおり付加するほかは原判決事実摘示と同一であるからこれを引用する。

(控訴人の主張)

一 被控訴人の業務形態の特殊性から近隣税務署管内の同業者数が限定されるため控訴人が通達に基づき選定した同業者数は二名に過ぎないが、右選定業者二名と被控訴人の業務形態との間には別表第一のとおり、収入金額(営業規模)に開差があるものの、その業務内容、作業工程、外注形態、機械設備等、所得率に影響を及ぼす主要な点において極めて高い類似性が認められるのであるから、右同業者の平均所得率による本件推計方法は合理的なものというべきである。

二 本件のような手間仕事による加工業の場合、本人と家族専従者が従事する作業量には自ずから限度があるから、一般に事業規模が大になる程、雇人とか外注に依存する割合が高くなるものといえるが、ズック靴の縫製加工の場合の加工賃は雇人の場合と外注の場合とで、いずれが高くなるかは一概にはいえず、一般的には外注単価が雇人の日当と作業量(可能出末高)を基準にして決定されているところからみれば、両者の間には差がないものと推認する方がむしろ妥当である。

まして、被控訴人は日満ゴム工業株式会社から一足当りの単価で受注し、これと同様の方法で外注に出しているのであるから、時間的損失は常備に比してむしろ少なくなり、賞与、福利費等常備の費用を考慮すると、平均所得率を不合理ならしめる程の差は生じないと考えられる。

そこで、雇人費・外注費の収入金額に対する割合を、被控訴人と同業者A、Bについてみると、別表第一のとおり、事業規模が被控訴人の約二倍になる同業者Bでさえ四六・四二パーセントに過ぎないのに対して、被控訴人の主張するところによると五三・〇四パーセントにもものぼるのであつて、被控訴人主張の外注費が不当に高額であることが推認される。

三 なお、被控訴人は本件係争年分以降の事業所得についても、専従者控除額および所得金額のみを確定申告書に記載して申告しているところ、控訴人において各年分の収入金額を調査して所得率を算出すると、別表第二のとおりであつて、昭和四九年分ないし昭和五二年分まで、いずれも四〇パーセント前後であるのに対し、係争の昭和四八年分のみが二八・七四パーセントの低率であつて、被控訴人の係争年前後の営業形態にさしたる質的变化がなく、事業規模にも左程の変化もなく、かえつて係争年の昭和四八年当時は年業効率の良いわずか二種類のズック靴の縫製加工をしていたに過ぎないこと等の事情からすると、右低率の数値は明らかに不自然なものというべきである。

したがつて、控訴人が原処分において係争年分の所得率を原判決添付別表(三)、(四)のとおり、同業者Aの四一・四九パーセントとBの三八・三八パーセント(これは青色申告専従者給与九七万円を給料賃金に振替えて加算したことによる。)との平均三九・九パーセントと推計したことには十分な合理性があるというべきである。

四 仮に、被控訴人の外注費を収入金額が大きい同業者Bの比率である四六・四二パーセント(収入金額に対する割合)の範囲で認めることとし、かつ一般経費も被控訴人主張の金額によることとして、係争の昭和四八年分総所得金額を算出すると、別表第三のとおり二一五万〇、八七三円となり、本件課税処分の総所得金額二〇〇万二、三八四円(行政救済によつて一部取消後のもの)を上まわることになるから、右のような方法によつて算出しても本件課税処分が適法であることができる。

五 また仮に、特別経費と一般経費を被控訴人主張の、それぞれ二八六万〇、七三〇円、七六万五、二一八円としたうえで、その余の科目の額を当事者間に争いのない金額で係争の昭和四八年分総所得金額を算出すると、別表第四のとおり一七九万三、三八一円となり、被控訴人の確定申告額一四四万四、〇〇〇円を上まわることになるから、本件課税処分は、少くとも右の範囲では適法なものというべきである。

六 課税処分効力の争う訴訟において、課税庁はその主張の課税標準の存在につき原処分後に収集した資料によつて立証することも別段禁止されてはいないのであつて、口頭弁論終結に至るまで適宜その提出が許されるのであり、加えて本件においては原判決で「業務形態の類似性を比較検討し推計の合理性を裏付けるべきであつて、何んら不必要、不当かつ長期にわたる広範囲な主張、立証をしたのではないから、当番における控訴人の主張、立証はすべて時機に後れた攻撃防禦方法であるとの被控訴人主張は失当である。

また、所得税法や国家公務員法によつて、守秘義務があるから同業者の氏名等を開示できないのであるうえ、被控訴人側では控訴人の立証に対して反対尋問によつて反論、反証の機会を得ているのであり、被控訴人としては、自己の事業内容を明らかにすることによつて、控訴人の立証に対する反論、反証を試みることも可齡であつたといふべきであるから、控訴人の主張、立証の真実性を検証する術がなく、現実的な反証もさせない旨の主張も失当である。

なお、被控訴人は当審第八回口頭弁論期日において被控訴人の外注先の一部と推認される「A」名義の仕切書綴一冊を甲第四号証として提出したが、従前被控訴人の妻が仕切書が存在しない旨証言していたにもかかわらず、控訴審の最終段階に至つてその経緯を何んら明らかにすることなく提出した被控訴人の立証こそ、時機に後れた攻撃防禦方法として排斥を免れないものである。

(被控訴人の主張)

一 控訴人選定の同業者の数は、わずか二例に過ぎず、しかも右二例は収入において一対四・二六、外注先一軒当りに支払う金額において一対三の開きがあり、このことは一例は極力外注費を抑制し、他の一例は大量生産によつて増益を図つてゐることを物語るものであつて、選定された二例が既に相容れない事業内容を有し、その間に類似性を欠くのであるから、右二例から得られる数値自体が普遍性と合理性を欠くのである。すなわち、被控訴人の場合、雇人は零に等しく夫婦において処理できない部分はすべて外注に依存しているのに対して、同業者A、Bは、いずれも雇人があり、加えてその雇人費・外注費の比率は、Aが二七・六五パーセント、Bが四六・四二パーセントであつて、その間に二〇パーセント近い偏差がある。これらの差異は、通常存しうる差異を超えており、平均値の中に吸収されて無視されるようなものではない。

また、前記二例と加工対象の同一性とか、事業所の近接性、取引先の共通性も存在しない。

以上のとおり、比較対象の同業者数が、わずか二名に過ぎずしたがつて推計される者(被控訴人)との類似性が厳格となるべき本件の場合に、その類似性が欠如しているのであるから、本件の推計課税は不合理なものといわなければならない。

二 被控訴人が日満ゴム工業株式会社から受注する仕事量は昭和四八年前後から減少し、そのため被控訴人は同会社の要請で外注先を減らし、その分を妻と二人で昼夜縫製することによつて、外注費の割合を低下させ、これに伴つて所得率が上昇したのであるから、係争の昭和四八年以降は、被控訴人の業務形態に質的变化があつたのである。

三 控訴人は本件において、重大かつ唯一の争点である同業者との類似性の点について、その主張・立証する同業者A、Bの氏名、住所等を守秘義務を根拠に明らかにせず、被控訴人が控訴人指摘の業務形態の真実性を検証する途を封殺し、他方では争点ともならず、かつ零細業者の被控訴人に打撃を与えるような同人の収入金額につき広範囲な反面調査を行つてゐるのであつて、かかる控訴人の主張、立証は、公平の理念に立脚する訴訟において許されず、その立証には証拠価値が認められるべきではない。

また、当審における控訴人の主張、立証は、すべて時機に後れた攻撃防禦方法であることは明白である。

○ 理由

一 原判決事実摘示の請求原因(一)および(二)ならびに被告(控訴人)の主張(一)の各事実(被控訴人の事業内容、同人の昭和四八年分所得税についての確定申告、更正決定等、異議申立、同決定、審査請求、同裁決の各内容)は当事者間に争いがない。

二 控訴人が、被控訴人の営むズック靴の縫製加工営業による同人の売上利益を、その収入金額に同業者の平均的な所得率を乗ずるといふ推計方法を用いて算出し、その算出された売上利益を基礎として本件更正処分を行つたことは当事者間に争い

がないところ、本件推計課税の必要性に関する当裁判所の認定は、この点の原判決理由（原判決一四枚目表五行目から一四枚目表七行目まで）と同一であるからこれを引用する。

三 そこで、本件推計課税の合理性の存否について検討する。

1 被控訴人のズツク靴の縫製加工による係争年分（昭和四八年分）の収入金額が日満ゴム工業株式会社から加工代金として支払を受けた五三九万二、五八六円であることは当事者間に争いがなく、原審における被控訴人本人尋問の結果によると、被控訴人の営む事業内容は、学童、生徒が履く布製ズツク靴の底の部分を除くいわゆる甲皮部分の材料を右会社から支給を受けて、これをミシンで縫製する仕事であること、被控訴人方においては右の仕事をもとに妻でする以外は、すべて外注に出していること、以上のとおり認められ、この認定に反する証拠はない。

2 被控訴人の前認定の収入金額から売上利益を推計するに当つて、その資料として同業者A、Bの二名が抽出選定された経過ならびに同業者の平均所得率算出経過についての当裁判所の認定は、この点の原判決理由（原判決一四枚目裏九行目から一六枚目裏一〇行目の「・・・存しない」まで）と同一であるからこれを引用する。

しかして、右引用にかかる事実関係によれば、同業者A、Bの抽出選定ならびに同業者の収入、売上利益等その所得率算出根拠の数値収集の過程に恣意の介在した形跡はなく、その資料は正確なものと認められるところ、それによれば、同業者の所得率はAが四一・四九パーセント、Bが四六・五四パーセントで、その平均は四四・〇一五パーセントとなり、なおBについては、原審証人Bの証言と弁論の全趣旨によれば専従者給与九七万円を給料賃金に振替えて加算した場合には原判決添付別表（四）のとおりの三八・三八パーセントになるので、この場合の平均は三九・九パーセントとなり、これは原処分における所得率であるが、なお被控訴人主張の外注費額を基礎として算出されるその所得率二八・七四パーセント（別表第二参照）を大きく上まわることが認められる。

3 ところで、控訴人の選定した同業者数は二例であるが、推計課税は所得金額等の実額が把握できない場合に推計により得られた蓋然的近似値を一応真実のものとして認定して課税する制度であるから当該納税者と対比すべき同業者の抽出選定に当つては、その事業規模の近似はもとより、その選定数が多数であることが個別事情を捨象するうえで望ましいことはいふまでもないが、当該納税者と地域の近接した地区で正確な資料を有する同業者が僅少な場合は、対比した同業者が、二例に過ぎないとしても、その一事から直ちにその推計を合理的なものといふことはできず、比準同業者との業務形態の類似性の存否、程度あるいは対比した当該納税者に、比準同業者から得られる数値による推計を不合理ならしめる程の特殊事情が存するか等から推計の合理性の有無を判断するのが相当であると解される。

しかるところ、当審証人Cの証言によれば、被控訴人および同業者A、Bのそれぞれの業務形態は別表第一のとおりのことが認められるところ（この認定に反する証拠はない）、これによれば収入金額の多寡および雇人の有無の点を除けば、被控訴人と同業者A、Bとの間には、その業務内容、作業工程、外注形態、機械設備等においては同一であり、収入金額の点も被控訴人と比べると同業者Aは、ほぼ半分、Bはほぼ二倍の範囲内に止まること、雇人の有無の点も当審証人Cの証言によつて認められる、外注単価が雇人の日当と作業量（可能出来高）を基準として決定される実情にあるうえ、雇人の場合は賞与とか福利厚生費あるいは仕事のないときにも賃金支払の必要があるなどのため外注の方が経営効率が良いこと等の事情を併せ考えれば、業務形態において同業者A、Bと被控訴人との間に、その所得率に著しい差異をもたらす程の質的差異は乏しいとみるのが相当である。

もつとも、被控訴人は、その事業が夫婦で作業する外はすべてを外注に依存する特殊な事業形態であるため、外注費が多額になる特殊事情が存する旨主張し、これに副う証拠として原審証人Dの証言により成立が認められる甲第一号証が存在するが、右書証は一ヶ月単位で外注費の合計金額のみが記載されているだけで、その明細は明らかでないうえ、その積算の根拠資料による裏付にも欠けること（なお、当審における被控訴人本人尋問の結果（第二回）により成立が認められる甲第四号証は、同尋問の結果によると「A」なる外注先に対する外注費関係の仕切書控であることが認められるものの、そこに記載されている金額は前掲甲第一号証中の給料（外注費）額と対比すると、その極く一部に過ぎず右記載数値全体の真実性の裏付資料としては不十分なものである。）、前認定のように外注による方が雇人の場合より経営効率が良いこと、前掲C証言によると、一般に事業規模が大になる程、外

注や雇人に依存する割合が大になる関係にあるところ、別表第一のとおり規模において被控訴人の事業の約二倍になる同業者Bの場合でも、その外注、雇人費の収入金額に対する割合は四六・四二パーセントに止まるのに対して、被控訴人の場合、前掲甲第一号証記載の外注費に給料賃金二万五、二〇〇円を加算して右割合を算出すると五三・〇四パーセントもの異常に高い数値になること等の事実を鑑みると、前掲甲第一号証の外注費（給料）の記載内容をそのまま真実のものともみることが、著しく困難というほかはなく、被控訴人主張の前記特殊事情を認める証拠として、たやすく採用できない。

しかして他に、被控訴人主張の特殊事情を肯認させる的確な証拠はない。

4 加えて、いずれも成立に争いのない乙第八ないし第一一七号証の各一、二、第一二ないし第一七号証に当番証人Cの証言、弁論の全趣旨を総合すると、被控訴人の係争年（昭和四八年）後の昭和四九年分以降の所得率は別表第二のとおり認められ（この認定に反する証拠はない）、これによれば係争年度と比べて左程の収入金額の減少もないにもかかわらず、所得率は概ね四〇パーセント前後であることが認められる。

もつとも、被控訴人は昭和四九年度以降は受注先の日満ゴム工業株式会社の要請で外注先を減らし、その分を本人と妻が働いて補ったので、係争年度の昭和四九年度以降は、その業務形態に質的変化が生じ、このため昭和四九年度以降の所得率が高くなつた旨主張するが、夫婦二人で働いてなしうる作業量にはその性質上自から限度があると解されるうえ、当審における被控訴人本人尋問の結果（第一回）によつても、係争の昭和四八年度当時の外注先の軒数はもとより、これを昭和四九年度以降、いくら減少させ、その結果同年度以降の軒数がいくらになつたのか等、本来事業主として銘記しているはずの点についてその供述するところは曖昧であつて明確さを欠くこと、前認定のとおり収入金額に左程の減少もないことなどの諸点を併わせ考えると、昭和四九年度以降、その所得率を従前の約一・四倍前後にまで上昇させる程の外注費の削減があつたものとたやすく認め難いところであつて、係争年後の昭和四九年度以降被控訴人の営む事業に、その主張するような質的変化が生じたものと認めることはできないというべきである。

そうだとすると、被控訴人の係争の昭和四八年度の所得率も、その後のそれと同様に四〇パーセント前後の範囲にあつたものとみるのが相当である。

5 以上認定したところによれば、被控訴人の係争の昭和四八年度の所得率は、同業者A、Bの所得率ならびに被控訴人本人の係争年度の昭和四九年度以降の所得率との対比からみて、原処分におけると同様三九・九パーセントと推計するのが相当というべきである。

そうすると、被控訴人の係争の昭和四八年分総所得金額は別表第五のとおり二〇〇万二、三八四円と算定されるから、これと同額の所得金額があつたものにてなされた本件更正処分および過少申告加算税の賦課決定処分（但し、いずれも異議決定ならびに審査裁決により一部取消後のもの）は適法なものであつて、これに取り消さねばならぬ瑕疵はないというべきである。

四 なお、被控訴人は当審における控訴人の主張、立証につき、控訴人は当審における破控訴人の甲第四号証の提出につきそれぞれ時機に後れた攻撃防禦方法である旨主張するが、記録上認められる本件の訴訟経過に鑑みると、原判決の判断を踏まえて、それぞれ従前の主張、立証を補充ないし補完するものとして提出したものと認められ、未だ訴訟の完結を遅延させる程の事情は存しないから、いずれもその主張は理由がない。

さらに、被控訴人は控訴人の当審における類似性の主張、立証のあり方が、その主張のような事情から公平の理念に立脚する訴訟において許されず、証拠価値に欠ける旨主張するが、所得税法や国家公務員法上、守秘義務が明定されているうえ、記録上被控訴人側において類似性立証の為の控訴人申請証人に対し、反対尋問を行い、それが妨げられた形跡はなく、被控訴人本人も、抽出された同業者A、Bに該当する業者について心当りがあり、その実在を覚知していること、控訴人の実施した反面調査を不当とする事情も認められないこと等の事実からすると、控訴人の当審における主張、立証についてこれを排斥し、あるいは証拠価値を否定すべき事情はないといわなければならない。被控訴人のこの点の主張も理由がない。

五 以上の次第で、被控訴人の本訴請求は理由がなく、これを認容した原判決は不当であつて、本件控訴は理由があるから、原判決を取り消して被控訴人の請求を棄却することとし、訴訟費用の負担につき民事訴訟法九六条、八九条を適用して主文のとおり判決する。

(裁判官 熊佐義里 大西浅雄 三島 夫)
別表第二～第五 (省略)