事案の概要

Y (税務署長) は、X が本件風俗店の経営者であるとの情報を得て税務調査を開始したが、約1週間、X と接触することができなかつた上、調査後、X による請求書等の廃棄やパソコンのデータ消去などが発覚した。そのため、X のパソコンから復元したデータや関係者の供述などから、本件風俗店の経営者をX と認定した上、取引先の酒屋に対する反面調査によって判明した酒の仕入価格を基礎として、同業者比率を用いた推計の方法により本件風俗店に係る事業所得を算出した上、X に対し、平成9年から平成13年分の所得税決定等をした。

これに対し、X は、①本件風俗店は、平成12年に元の経営者Aから経営権を譲り受けたもので、平成13年には体調不良で経営権を各店舗の店長に譲渡したから、全期間を通じての経営者ではない、②税務調査に協力しており、推計の必要性はなく、③Yの推計は、各店舗の酒の利益率の相違を無視した不合理なものであるなどと主張して、所得税の決定等の取消しを求めた。

主な争点

- (1) 事業所得の帰属者 (平成12年以前の経営者は、Xか、Aか。平成13年以後の経営者は、Xか、各店長か。)
- (2) 推計課税の必要性の有無
- (3) 推計課税の合理性の有無

判決要旨

●名古屋地判平成17年11月24日判タ1204号114頁

- (1) 「事業所得の帰属者は、自己の計算と危険の下で継続的に営利活動を行う事業者であると考えられるところ、ある者がこのような事業者に当たるか否かについては、当該事業の遂行に際して行われる法律行為の名義に着目するのはもとより、当該事業への出資の状況、収支の管理状況、従業員に対する指揮監督状況などを総合し、経営主体としての実体有

するかを社会通念に従って判断すべきである。」

- (2) 「所得は、収入金額から必要経費を控除したものであり、これに対する所得税は、原則として両者の実額を把握した上で課税されるべきものであるが、実額を把握するに足りる資料が存在しない場合や、存在しても、記載内容が不正確であったり、納税義務者の協力が得られないために確認できないような場合に、課税を断念するのは、租税の公平負担の原則に反することが明らかである。そのため、法は、当該納税義務者の所得金額を、間接的な資料に基づいて推計して課税することを認めている (所得税法156条、法人税法131条)。」「もっとも、課税は実額に基づくことが原則であるため、処分時に上記のような推計による課税を行わねばならない事情が存すること、すなわち推計の必要性の存在は、原則として当該処分の適法要件と解される。」

- (3) 「推計課税の合理性について検討するに、一般的に、これが肯定されるためには、①推計の基礎となるべき事実、例えば比率法が適用される場合には、この比率を乗ずべき納税者の仕入金額等が正確に把握されていること、②種々の推計方法のうち、当該事案に適切と考えられる方法が選択されたこと、③具体的な推計方法が、できる限り所得の実額に近似した数値が算出され得る客観性を有すること、具体的には、本件のような同業者比率法を用いる場合、i 対象となる同業者の類似性 (業種・業態、立地条件、事業規模等)、ii 資料の正確性、iii 抽出過程における恣意の排除、iv 同業者比率の内容の合理性等の要件が満たされていることを要するというべきである。」

コメント

(1) 事業所得の帰属者について

納税義務は、課税物件がある者に帰属することによって成立し、課税物件の帰属した者が納税義務者となる (課税物件の帰属)。所得税にあつては、個人の所得、すなわち個人が収入等の形で新たに取得する経済的価

値が課税物件である。それ故、事業所得の場合、当該事業所得の帰属者が納税義務者となる。過去の裁判例は、経営主体（経営者）が誰であるかにより、事業所得の帰属者を決定しており、その際、事業形態、信用力の有無、事業に関する法律行為の名義、経営方針の決定などの事実を総合して経営者性を判断している（最判昭和37年3月16日裁判集民59巻393頁、東京高判平成3年6月6日訟務月報38巻5号878頁、名古屋高金沢支判昭和48年2月28日訟務月報19巻12号117頁）。

本件判決も、前記判決要旨(1)のとおり、過去の裁判例と概ね同様の判断基準によって、①本件風俗店の賃貸借契約の名義の大半がXであること、②本件風俗店においては、日々の現金売上が原告に届けられ、クレジットカードによる売上金が入金される預金口座も全てXが保管していたこと、③Xの自宅のパソコンから復元されたデータの中には、各店舗の売上げや、従業員の雇用・監督に関する資料が存在したこと、④Xは、AがXに対し本件風俗店の一部に関する出資金の返還を求めた別件訴訟において、自分が経営者として開業資金等を全て負担した旨主張していたことなどの事情を総合して、Xが本件全期間を通じて、本件風俗店の経営者であり事業所得の帰属主体であると認定した。

(2) 推計課税の必要性・合理性について

ア 推計課税とは

推計課税とは、税務署長が所得税または法人税について更正・決定をする場合に、直接資料によらずに、各種の間接的な資料を用いて所得を認定する方法である。本来、直接資料を用いて所得の実額を把握すべきところ、直接資料が入手できないからといって、課税を放棄することは、公平負担の観点から適当でないことから、推計課税が認められている。ただし、青色申告に対して更正を行う場合には推計課税は認められない。

イ 推計課税の必要性

所得税及び法人税では、申告納税が原則であり、本来的には実額課税であることから、その濫用を防止する観点から、本件判決も認めるように、「推計課税の必要性」は、推計課税の適法要件であるとされており、資料の不存在・不正確、納税義務者の非協力などの場合にのみ許されると解される。

本件では、Xが店舗を臨時休業するなどして、Yの調査協力依頼に1週間以上応答せず、調査開始後も、本件風俗店に係る請求書等を廃棄し、パソコンのデータ

を消去するなどしたため、一部復元ソフトを使用して復元されたものの、全店舗の収支を把握することが不可能になっていることなどから、推計の必要性は認められるとした。

ウ 推計課税の合理性

当然のことながら、推計の方法は、実際の所得に近似した数値を算出することができる合理的なものでなければ違法である。合理性があるものとして、実務上用いられ、裁判例も支持している主要な推計課税の方法としては、純資産増減法、比率法、効率法、消費高法がある。本件では、売上原価率に関し、Xの近隣の同規模・同業種の青色申告者（比準同業者）の平均値（同業者率）を用いた同業者比率法が採用されている。合理性の程度については、一応の合理性があれば足りるとする裁判例が多い。

本件判決は、反面調査によって判明した各店舗の酒の仕入金額に、いわゆる通達回答方式*によって得られた同業者比率を乗じて事業所得を推計することは合理的であるとし（詳細なあてはめは判決文にあたりたい）、Xが指摘する業態の差（ピンクサロンとカラオケパブ）についても、客の飲酒態様に言及した上で、その差は推計における類似同業者抽出の過程で平均化されているとして、推計の合理性も認めた。ちなみに、板金塗装と自動車販売の売上原価率の業態の差を問題にし、抽出した類似同業者数が2つしかないことや、その2つの業者の所得率の顕著な差も考慮するなどして、一応の合理性もないとしたものとして福岡地判平成9年3月25日訟務月報45巻1号164号がある。

なお、本件判決は基本的事項も丁寧に判示しており、一読の価値がある。

*国税局長が、管内の各税務署長に、時期や業種等を特定した選定基準に該当する類似同業者の売上原価及び必要経費の額等につき回答を求める旨の通達を發し、各税務署長が、管内の同業者を機械的に抽出して売上原価等を回答する方式

<参考文献>

- 金子宏「租税法（第12版）」（弘文堂）146～149、181～182、634～639、761頁
- 松沢智「新版 租税争訟法」（中央経済社）402～429頁
- 堺澤良「国税関係 課税・救済手続法精説（初版）」（財経詳報社）173～192頁

（税務特別委員会委員 市川 和明）