

論 説

推計課税の合理性

——推計課税の推計方法について——

加藤義幸

(愛知大学会計大学院教授・税理士)

目 次

はじめに

I 推計課税概論

- 1 推計課税と実額課税
- 2 推計課税の判例（事例数）
- 3 推計課税の導入時期
- 4 推計課税と国税通則法の制定に関する答申

II 推計課税の法律関係

- 1 所得税法156条の解釈
- 2 税務調査の結果の処分方法
- 3 推計課税処分の理由附記
- 4 推計課税論

III 推計課税と租税法律主義

- 1 推計課税と申告納税制度（申告納税制度の意義）

- 2 推計課税の要件と推計課税の方法

IV 推計課税の合理性

- 1 推計課税と手続
- 2 推計課税の合理性
- 3 具体的な事例から見た推計課税の合理性
- 4 税務行政観察結果報告と税務行政

結論—推計課税の問題点—

- 1 租税法律主義に沿った推計課税制度の整備
- 2 推計課税と標準課税と実額課税

はじめに

我が国の所得課税をはじめほとんどの税において、申告納税方式⁽¹⁾が導入され、納税額の確定を納税者の責任により確定することが義務づけられている。しかし、確定することができない者、誤って申告した者、過少に申告した者、意図的に申告をしない者等の申告所得額や納税額等について課税庁は、法律の規定、所得税法156条（法人税法154条）により、税務署長に委嘱し、「居住者に係る所得税につき更正又は決定をする場合には、……各年分の各種所得の金額又は損失の金額……を推計してこれを行うことができる。」を処分する

（法人税法についても同様の規程がある）。同条は青色申告者を除いて推計により更正、決定処分ができることとなっている⁽²⁾。この処分を「推計課税」といい、実額課税と対峙して各論が展開されている。

一方「国税通則法（平成23年12月2日法律114号）」の改正により、調査が終了した時点で白色申告者に更正または決定の処分をする場合には、理由を説明（文書である必要が無いとされているが納税者の要求により文書で説明することとなっている）することとなっ

(1) 国税通則法16条2項、詳細な手続は同法17条～30条。

た³⁾。このことは推計課税の処分についても同様の処置が求められることとなる。

また、推計課税については、多くの先行研究⁴⁾があり、既に言い尽くされたようであるが、租税法律主義による課税実務から見たときに、所得税法・法人税法各1条の条文の解釈により、かつ、判例を法源として実務が先導されていること、本来は課税の要件等については法令に規定しその上で行政処分がなされるのが相当あるとは思われないこと等についても検討をする予定である。なお、本論文は所得税法に限定し推計課税について論ずることとする。

(2) なお、移転価格税制（租税特別措置法66条の4第6項）において、「独立企業間価格を算定するために必要と認められる書類」の不開示、その価格が相当な価格でないときには「税務署長は、次の各号に掲げる方法により算定した金額を当該独立企業間価格と推定し」更正、決定ができることが規定され、推計課税の適用が拡大している。

大野雅人「移転価格課税における文書義務化と推定課税」筑波ロー・ジャーナル15号（2013年）1頁。大野雅人教授は、「上記の納税者に求められる文書化の程度」において、文書化の内容が相当な「独立企業間価格」を立証していないとされることについて詳細に分析している。

独立企業間価格については、OECDのガイドラインの度々の改正により、通常考えられる独立価格（個別原価計算方式）に取引単位営業利益法（平成16年改正）、利益分割法が「比較利益分割法」、「寄与度利益分割法」、「残余利益分割法」の3つに分割（平成23年改正）、「ベリ－比」（平成25年改正）があり、納税者がどの方法により相当としたかの立証責任を尽くす必要があるとされている。

(3) 国税通則法74条の14第1項。大柳久幸＝金澤節男「国税通則法等の改正」『平成24年度改正税法の解説』財務省ホームページ（2012年）239頁。

(4) 中川一郎「第6節 推計課税」『税法学体系（全訂増補）』（ぎょうせい・1977年）312頁、吉良実①『推計課税の法理—裁判例を中心として』（中央経済社・1997年）、同②「推計課税の理論」税法学

I 推計課税概論

1 推計課税と実額課税

課税庁が更正または決定をする際には税務調査をすることが義務づけられている。調査に際して①納税者などが税務調査に協力しない、②帳簿書類などが無い、あるいは、③あっても不備などがある。こうした場合に、これら帳簿書類などの直接資料によらずに、さまざまな間接資料を使って所得を認定し課税をすることがある。こうした課税方法を「推計課税」⁵⁾という。

382号（1982年）1頁、同③「申告納税制度と推計課税」税法学386号（1983年）1頁、同④「推計課税取消訴訟における原告の実額反証の有効性」税法学339号（1990年）1頁、同⑤「推計課税における若干の問題」税法学500号（1992年）63頁、中尾巧『税務訴訟入門（5版）』（商事法務・2011年）、南博方①『租税争訟の理論と実際』（弘文堂・増補版・1986年）、同②「推計課税の理論的検討」租税法研究3号（1975年）118頁、森勝治「判例から見た推計課税について」租税法研究3号（1975年）134頁、加藤幸嗣「推計課税に係る制度連関管見」石島弘＝碓井光明＝木村弘之亮＝玉國文雄『税法の課題と超克』（信山社・2000年）、田中治「推計課税の本質論と総額主義」碓井光明＝小早川光郎＝水野忠恒＝中里実＝金子古希論集「公法学の法と政策 下」（有斐閣・2000年）、浦東久男「推計課税の理論」芝池義一・田中治・岡村忠生編『租税行政と権利保護』（ミネルヴァ書房・1995年）169頁、菅野保文「推計課税の前提要件について—その法的性格をめぐる試論的検討—」税大論叢7号（1973年）65頁、酒井克彦「推計課税本質論と派生する諸問題（上・中・下）」月刊税務事例42-1・2・3（2010年）62頁・59頁・59頁、北口りえ「推計課税の本質論—「補充的代替手段説」に代わる新たな説の提唱」熊本学園大学商学会9巻1号（2002年）123頁、山本薫「判批」税法学555号（2006年）285頁、他。

申告納税制度を採用する所得税や法人税においては、納税者の帳簿書類など直接資料によって所得額や税額を算定し納税する「実額課税」⁽⁶⁾が建前である。しかし、どうしても実額課税ができない場合には、間接的な資料などから所得額を推計せざるを得ない。推計課税は、申告納税の趣旨から見てあくまでも例外的な課税方法である。したがって、実額課税ができない場合に限って、例外的に認められる方法である。また、推計課税は実額近似課税であり、事実上の推定説と補充的代替手段説があり、後者を課税庁側が積極的に採用している。推計課税については、既に見たように多くの先行研究がある点を指摘する（注(4)参照）。

実額課税との対で推計課税を考える場合、実額課税は帳簿等を基礎とした課税であるが、その帳簿が当該納税者の真実の帳簿かどうかを詳細に検証しないと判明しないので、そのことが現実的にできない、「真実の額」が何であるかははっきりしないとしている⁽⁷⁾。この説では「もっとも、『実額』課税と呼ばれているが、領収書や帳簿等を完備しているとしても、売上を脱漏したり虚偽記載をしたりする可能性もあろう。また納税者の準備した帳簿書類が真実の取引を反映しているとの保証

はどこにもない。理念としてはともかく、実際上の問題として「実額」が真実の額を反映しているとは言い切れない」として、納税者の記帳や証拠である領収書等について性悪説から見て、「結局、両者の違いは、程度の問題に過ぎないのではないか」と、だから非協力の場合には、間接資料による推計課税が相当であるとの結論を付けられているが、この前提には、納税者の申告行動を性悪説からとらえ、だから、推計課税の相当性を主張することには疑問がある。

課税庁の求める「真実の実額課税」とは何かを法律で明示することなく⁽⁸⁾、「『実額課税』が必ずしも『実額』を反映しているとは言い切れないという点をさらに強調するなら、実額課税も推計課税も程度の差でしかなくなりますね。」⁽⁹⁾とあり、課税庁が納税者の青色申告による帳簿作成等を信頼することなく、常に懐疑心を持って接し、帳簿については、調査の補助資料であり、不正発見の端緒であり、帳簿の隙間を探り、納税者の顔色をうかがいながら、質問検査を実施している様は、帳簿作成した納税者に対する信頼を喪失させることとならないか危惧するものである⁽¹⁰⁾。

一方、そもそも真実の所得とは、神のみぞ知る「真実の所得」ではなく、納税者の具体

(5) 中川一郎・前掲注(4)312頁、清永敬次『税法』（ミネルヴァ書房・2013年）253頁、金子宏『租税法』（弘文堂・19版・2014年）804頁。

(6) 忠佐市『租税法要綱』（森山書店・10版・1977年）174頁。忠佐市教授は、青色申告や白色申告で、資料が不備であっても、「収入金額および必要経費等の計算要素を、資産及び負債等の得喪変動等の取引の事実によって認定した個々に積み上げて計算すること」を実額課税と定義し、推計課税は「積み上げが困難とされる場合において、乗除算等の計数を利用して推考することを意味する」

といい、所得標準率または効率等による場合を推計課税と定義している。同趣旨、清永敬次・前掲注(5)254頁。

(7) 玉國文敏＝酒井克彦「推計課税の適法性」小川英明・松沢智・今村隆編著『新裁判実務体系』（青林書院・2009年）191頁。

(8) この程度の記帳があり、内容的にこの程度の記述があれば、その帳簿は相対的に真実を表示していること。

(9) 玉國文敏＝酒井克彦・前掲注(7)192頁。

推計課税の合理性

的な取引を基礎として結実した帳簿書類等に表現された所得をいう⁽¹⁰⁾。いわゆる「会計」の真実性の原則⁽¹¹⁾が求める相対的な、期間区分等により支えられた真実であるといえる。

2 推計課税の判例（事例数）

ところで、推計課税は、法源を判例に求めている⁽¹²⁾とされているが、その実体をTAINS情報から検索した。TAINSに登録されている各税別の判例数は以下のものであった（平成

26年9月10日現在）。統計は、TAINSの検索で検索項目に「推計課税」を入力し検索した数である。これを所得税，法人税，相続税，消費税別，かつ年分別に統計した数である。しかし、年分をそれぞれ年分に表すこととしないので概ね10年単位で集計した。以下、登録総件数に対する推計に関連する判例等の割合を計算したのが「割合」である。グラフは、所得税と法人税について、昭和45年からの年別統計の結果である。なお、法人税には源

表 1

所得税

年	地裁	高裁	最高裁	裁決例
計	904	380	87	95
H20-H26	25	17	4	30
H10-H19	135	83	18	42
H 1 -H 9	241	115	25	12
S55-S63	242	99	26	9
S45-S54	227	57	9	2
S35-S44	30	9	5	
S25-S34	4			
総登録数	3,103	1,697	883	1,461
割合	29.1%	22.4%	9.9%	6.5%

表 2

法人税

年	地裁	高裁	最高裁	裁決例
計	155	74	27	15
H20-H26	10	1		4
H10-H19	30	19	5	5
H 1 -H 9	23	10	3	3
S55-S63	19	14	7	
S45-S54	55	21	12	3
S35-S44	16	9		
S25-S34	2			
総登録数	1,540	935	488	1,000
割合	10.1%	7.9%	5.5%	1.5%

(10) 加藤恒二「青色申告制度の課題」税大論争41号（2003年）1頁、加藤恒二氏は「記帳制度の実効性を確保していく上で執行上最も重要なことは、調査・指導に当たって、引き続き誠実な納税者の記帳を尊重し育成する姿勢を堅持していくことであると考える。」と提唱し、納税者を信頼することによって、青色申告制度の普及を図ることを提唱していると読み取れる。

(11) 田中治・前掲注(4)102頁、小野雅也「推計課税と実額反証に関する裁判例の分析」税大論叢28号（1997年）173頁。

(12) 企業会計原則（昭和24年7月9日経済安定本部企業会計制度対策調査会中間報告）第1一般原則

「一 企業会計は、企業の財政状態及び経営成績に関して、真実な報告を提供するものでなければならない。」を支えるのは、以下6つの一般原則であるといわれている。②正規の簿記の原則、③資本取引と損益取引の区分の原則、④明瞭表示の原則、⑤継続性の原則、⑥健全な会計処理・保守主義の原則、⑦単一性の原則・実質的一元性の原則をいう。

(13) 南博方・前掲注(4)①152頁、岩崎政明「実額課税・推計課税の取消訴訟における立証責任」伊藤滋夫編著『租税法の要件事案』185頁（日本評論社・2011）204頁、他。

表3

相続税

年	地裁	高裁	最高裁	裁決例
計	2	1	1	1
H20-H26				1
H10-H19	1			
H1-H9	0			
S55-S63		1	1	
S45-S54	1	0	0	0
S35-S44				
S25-S34				
総登録数	702	414	194	784
割合	0.3%	0.2%	0.5%	0.1%

泉所得税に関する事件が含まれている。これは、TAINSが税務訴訟資料の区分に因っているためである。

これらの統計から見ると、判例の公開総数（昭和45年～平成24年）の年平均67.12件／年、推計20.23件／年、法人税が平均31.46件／年、推計3.20件／年である。これが所得税では平成14年を境に減少傾向が伺われる。推計事案の減少は、申告納税制度が進んでいるとも判断できる。この統計には、判例が公開された事件とTAINS事務局が非公開事件について情報公開法により開示を受けた事件を基に情報化したものであること。この点では、我が国の判例や裁決は国費を投下して裁断し

表4

消費税

年	地裁	高裁	最高裁	裁決例
計	12	3	4	34
H20-H26				3
H10-H19	11	3	4	12
H1-H9	1			19
総登録数	135	70	42	297
割合	8.9%	4.3%	9.5%	11.4%

たものである。個人情報に触れる点を除外し、裁判や裁決例は全て公開が原則であると思われる。しかしながら、全ての判例、裁決が公開されていないので、この統計は、完全な傾向ではないとのご指摘は甘んじて受けねばならない。また、裁決例の公開については、租税事件が現在は前置主義¹⁴⁾が原則であるので、全ての裁決例が公開されることにより、このような統計では裁決例数が地裁裁判数を上回ることとなるが、事実として、ほとんどの裁決例が公開されていない点¹⁵⁾が伺われる。もし、審判所等が内容によって公開するか否かを恣意的に選択しているとしたら、問題が無いわけではない。

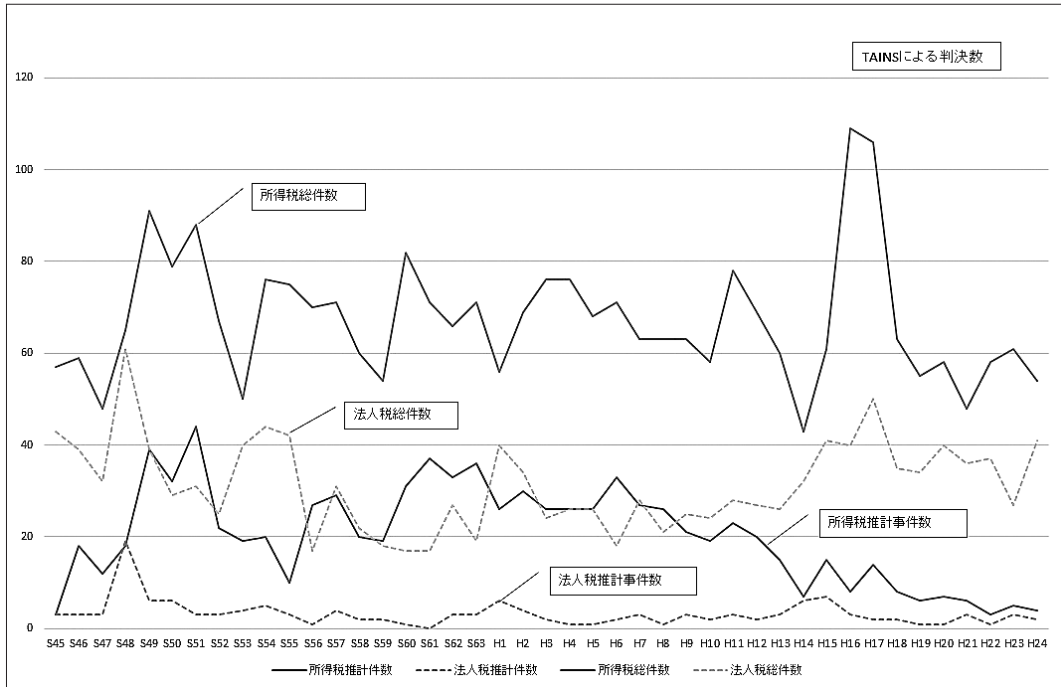
(14) 国税通則法115条。

(15) 公開件数については、平成25年の国税統計（国税不服審判所）によると、審査請求件数：処理件数：（公開件数：割合）、平成20年：2,835件：2,814件：（82件：2.9%）、21年：3,254件：2,593件：（70件：2.7%）、22年：3,084件：3,717件（76件：2.0%）、23年：3,581件：2,967件（92件：3.1%）、24年：3,598件：3,618件（93件：2.6%）、25年：2,855

件：3,073件（69件：2.2%）である。審判所の公開割合は多くて3%に達していない。Ⅱ2税務調査の結果の処分方法の項参照。

しかし、この公開は情報公開法によれば、全てを公開されるはずであるので、国税不服審判所の裁量を非難することには問題あるとの意見があるが、納税者が特定して情報公開をしないと開示されない点では、準非公開としか分類できない。

推計課税、訴訟件数



3 推計課税の導入時期

推計課税は法律に規定されているかどうかについては、規定される前より推計課税はできるとの判例があり⁽⁶⁾、「所得税法が、信頼しうる調査資料を欠くために実額調査のできない場合に、適当な合理的な推計の方法をもって所得額を算定することを禁止するものでないことは、納税義務者の所得を捕捉するのに十分な資料がないだけで課税を見合わせることの許されないことからいっても、当然の事理であり……昭和25年に至って同法46条の2（現行45条3項）に所得推計の規定が置かれてはじめて可能となったわけではない。」と説示し、この事例では農業所得等の所得標準率を採用した処分を是とした。

このように、当時は各業種別に「所得標準率」なる指標があった。恐らく所得標準率表

は昭和22年に導入された申告納税制度以前の賦課課税制度時代の課税庁の指標であったと思われる⁽⁷⁾。

さて、昭和25年に導入された申告納税制度を基調とする所得税において青色申告制度の例外処置として「推計」による課税処分が課税庁においてできる旨定められた。

所得税法46条の2⁽⁸⁾（昭和25年3月31日法律71号）は、更正処分について規定され、その3項に「第1項に規定する場合を除く外、

(6) 最判昭39・11・13訟月11-2-312。

(7) 牛米努「所得調査委員会の研究—個人所得税の賦課課税—」税大論叢65号（2010年）137頁。

(8) 昭和29年の改正により46条の2は45条に改められ、「更正又は決定があるための調査」の見出しがつけられた。また、昭和37年の国税通則法の制定に伴い、同条の「更正又は決定」に関する部分は、国税通則法第3款「更正又は決定」24条「更正」、25条「決定」等。

政府は、財産の価額若しくは債務の金額の増減、収入若しくは支出の状況又は事業の規模により所得の金額又は損失の金額を推計し、前条の更正又は決定をなすことができる。」と定められた。この規程は、その後昭和40年の所得税法の改正に際して、所得税法156条になった。同条は「(推計による更正又は決定) 税務署長は、居住者に係る所得税につき更正又は決定をする場合には、その者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者の各年分の各種所得の金額又は損失の金額(その者の提出した青色申告書に係る年分の不動産所得の金額、事業所得の金額及び山林所得の金額並びにこれらの金額の計算上生じた損失の金額を除く。)を推計して、これを行うことができる。」と規定されている。

4 推計課税と国税通則法の制定に関する答申

国税通則法の制定に関する答申(税制調査会第二次答申・昭和36年7月)によると推計課税については、「第5記帳義務及び質問検査権等」の中で提案されていた。この答申は、記帳義務について制定を目論んだが反対により成立とならなかった¹⁹⁾。しかし、同答申は、その後の記帳と推計課税に関する大きな指針となる。同答申の記帳に関する内容は、①納税義務者の正確で継続的な記帳は、基本的かつ不可欠な要件である。②所得税及び法人税にはなく青色申告の制度にある。③青色申告制度は、記帳の普及を図り、申告納税制度の理想的な運営を目ざして設けられたもの、④青色申告制度は一般的な記帳義務の制度に包摂されるべきもの。⑤青色申告制度の創設後10年余を経て、記帳慣習もかなり高まってき

たと認められる。⑥所得税及び法人税についても新たに記帳義務の制度を導入するとした。

個人は、「前前年における事業所得、山林所得又は不動産所得の金額が100万円以上の個人所得者につき、これらの所得に関して記帳義務を課すものとする。ただし、農業所得者その他記帳義務を課することが困難と認められるものについては、これを課さないもの。」とした。

その内容は、①帳簿の保存期間は帳簿閉鎖後5年間、②記帳義務者に対し、原則として、その帳簿書類を調査した後でなければ、更正決定をすることができないことを答申した。この記帳義務制度は青色申告・白色申告に拘わらず適用し、制裁については、間接税は現状維持するものの、所得税法および法人税法は罰則又は過怠税の制度は設けないとした。また、昭和25年に制定された青色申告制度は現状を維持することとした。

青色申告制度と更正処分については、「青色申告者に係る更正についての現行規定(所得税法第45条第1項及び法人税法第31条の4第1項)は、その帳簿書類について調査をしなければ更正することができないというにとどまるものと解すべきであるが、この点について誤解を生む虞れがあるので、この規定を整備して、その旨を明らかにするものとする。」とあり、当時から納税者の全てに青色申告の記帳制度を期待することは無いようであった。

一方、推計課税については、同解説書77頁に①課税は実額調査によってすること、②「取引に関する出入金品伝票、備付帳簿等の整備、税務職員のこれらの書類等の調査、これに対

¹⁹⁾ 首藤重幸「制度の目的と沿革」日税研論集『青色申告制度』20巻(1992年)15頁。

する納税義務者の誠実な協力等が前提」であること、③このような前提を欠く場合には、実額調査による課税は不可能となるので負担の公平を尊重する租税の性格上、間接的な事実から推計して所得を認定し、これに基づいて課税すべきことを検討の結果として答申した。

なお、青色申告の記帳制度²⁰⁾には3種類²¹⁾あり、推計課税の立証には、正規の簿記に従って作成された書類等によらない反証は要件を欠くとの主張は退けられた²²⁾ことから、青色申告以外の帳簿については、どの程度の帳簿等を予定していたか不明であった。

実額課税が保証される帳簿の内容については、①白色申告者の記帳制度は昭和59年に不動産所得、事業所得、山林所得について制度化され²³⁾、②その年の前々年確定申告書の所得金額が300万円を超える者は帳簿を備え付け、③所得に関連する取引のうち総収入金額及び必要経費に関することを、④簡易な方法により記録し、帳簿を保存することとなった。提出する書類は「総収入金額報告書」²⁴⁾であり、

「収支計算書」²⁵⁾により代置している。

その後、平成23年12月の改正により、白色申告者にも調査の理由附記が法定化されたことにより②の部分を削除し、全ての確定申告書を提出する者を対象とするように拡大された²⁶⁾。

青色申告制度と白色申告の帳簿等制度は併存し、青色申告に係る帳簿制度は厳格に法定されているが白色申告者の帳簿の程度については、「簡易な方法により記録」で良いとされ、所得税法施行規則102条においてその程度について、①帳簿代用書類でよく、その年においてこれらの業務に関して作成したその他の帳簿及びこれらの業務に関して作成し、または受領した次に掲げる書類（所得税法施行規則102条3項）をもって代用できるとし、②(i)その年の決算に関して作成した棚卸表その他の書類、(ii)その年において業務に関して作成し、又は受領した請求書、納品書、送り状、領収書その他これらに類する書類とし、自己の作成したこれらの書類でその写しのあるものは、その写しを含むとされている²⁷⁾。しかし

20) 日野雅彦「青色申告制度の意義と今後の在り方」税大論叢60号（2009年）315頁。

21) 青色申告の記帳制度は所得税法148条等により、(1)原則は所得税法施行規則56条1項、正規の簿記：仕訳帳及び総勘定元帳ほか（所得税法施行規則58条）、(2)簡易な簿記（所得税法施行規則56条ただし書）：帳簿類は現金出納帳、売掛帳、買掛帳、経費明細書、固定資産台帳、(3)小規模事業者の収入及び費用の帰属時期の特例（所得税法67条）の適用の承認を受けた者：帳簿は現金出納帳、固定資産台帳で収益費用は現金主義により計上が可能の3種類が認証されている。

青色申告の記帳の程度についての採決例（平成22年12月1日、j81-2-09）があり、青色申告の承認の取消処分を取り消した。同裁決では、請求人の帳簿書類の備付けおよび記録の不備の程度は甚

だ軽微であり、申告納税に対する信頼性が損なわれているとまではいえないことから、所得税法150条1項に基づく青色申告の承認の取消処分は、違法とはいえないものの不当な処分と評価せざるを得ないと裁決し、処分を取り消した。

22) 田中治「判批」判時1552号（1996年）200頁。

23) 所得税法231条の2第1項（昭和59年3月31日法律第5号）附則第7条事業所得等を有する者の帳簿書類の備付け等の適用時期は昭和60年1月1日以降適用する。

24) 所得税法231条の2第3項、所得税法231条の3。

25) 所得税法120条の4。

26) 行政文書（全国国税局長会議資料08）平成25年9月5日 課税部当面の課題（改正国税通則法への取組等）国税庁課税部TAINS—国税局長会議H250905-08。

この改正により作成された帳簿等がどの程度信頼されて、実額課税されるか、また推計課税に移行されるかは法律（所得税法156条）にその基準がないので論争となっていると思われる。

II 推計課税の法律関係

1 所得税法156条の解釈

そもそも、税務行政の処分は、加藤幸嗣教授が指摘するように、「行政過程において行われる一つの判断としての処分は、その根拠法律に基づき、またその枠組みに拘束されるもの²⁷⁾」であり、推計課税を課税庁が執行する場合には、法律を前提に処分がなされることは当然の法理であるので、ここでは、推計課税に関する法律について確認をする。

推計による更正または決定については、所得税法156条「税務署長は、居住者に係る所得税につき更正又は決定をする場合には、その者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者の各年分の各種所得の金額又は損失の金額（その者の提出した青色申告書に係る年分の不動産所得の金額、事業所得の金額及び山林所得の金額並びにこれらの金額の計算上生じた損失の金額を除く。）を推計して、これを行うことができる。」と規定されている。

前項で指摘したように全ての納税者に記帳義務が強制されたにもかかわらず、推計課税に関する条文は1条であるので、この条文により解釈することとなる。

推計による処分は、所得税法156条によると、①税務署長の専決事項であり、②居住者に係る所得税につき更正または決定をする場

合にすることができ、③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または生産量、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、④その者の各年分の各種所得の金額または損失の金額を推定するとある。ただし、青色申告者は除外するとある。しかし、具体的には「推計課税固有の適法要件」の直接規定は当初から現在においても存在しないこと²⁸⁾が、論争の火種となっている点は前項で指摘したことである。

2 税務調査の結果の処分方法

推計による処分は、税務署長の専決事項である。では、この税務署長の専決事項であるからといって、税務署長が自由にできるものではないとされている。決定の前に課税庁がすべきことは、国税通則法の更正、決定の手続に関する要請である。

課税庁は居住者に係る所得税につき更正または決定をする場合にすることができることとなっているが、その条件は、国税通則法24条「更正」および25条「決定」に従うこととなる。

更正は、①対象者は納税申告書の提出があった者、②法令に従っていないとき、③調査したところと異なるとき²⁹⁾に処分ができ、決定処分は、①納税申告書を提出する義務があると認められる者が、②当該申告書を提出しなかった場合には、③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処

²⁷⁾ 櫻井淳「所得税法の改正」『平成24年度改正税法の解説』財務省ホームページ（2012年）85頁。

²⁸⁾ 加藤幸嗣・前掲注(4)247頁。

²⁹⁾ 吉良実・前掲注(4)175頁。

分をしない)。

以上のように調査したところにより更正及び決定処分がなされることとなる。また、この調査については平成23年12月の改正による国税通則法74条の9からの質問検査権の各規程が適用されることとなる。その主な扱いは①調査の事前通知等(同法74条の9)、②事前通知を要しない場合(同法74条の10)、③調査の終了の際のしるし(同法74条の11)、④不利益処分の理由附記(同法74条の14)等である。

調査の終了の際のしるしでは³⁰⁾、「調査の結果、更正決定等をすべきと認められる非違がある場合には、納税者の方に対し、更正決定等をすべきと認める額やその理由など非違の内容を説明します。法令上は説明の方法は明示されておらず、説明は原則として口頭で行いますが、必要に応じて、非違の項目や金額を整理した資料など参考となるものを示すなどして、納税者の方に正しく理解いただけるよう十分な説明を行うとともに、納税者の方から質問等があった場合には分かりやすい説明に努めます。」と調査の結果の内容の説明義務についてFAQにより公開指導がされている。

3 推計課税処分の理由附記

また、④の不利益処分の理由附記³¹⁾については「したがって、今後は、例えば、白色申告者等に対する更正処分を行う場合(推計によ

る更正の場合を含みます。)にも、理由が附記されることとなります。また、加算税の賦課決定については、従来は青色申告者に対する場合でも理由附記の対象とはなっていませんでしたが、今後は白色申告者等に対する場合を含め理由が附記されることとなります。なお、この理由附記の対象が拡大される時期は、原則として、平成25年1月1日以後に行われる更正処分や加算税の賦課決定処分から対象となりますが、個人の白色申告者等に対しては経過措置があり、個人の白色申告者等のうち、①平成20年から25年までのいずれかの年において記帳義務・記録保存義務があった方等は平成25年1月から、②それ以外の方は平成26年1月から、理由附記を実施することとされています。」とあるように、この改正により、青色申告のみの特典的な処置であった調査終了の時点の更正処分の理由附記が、青色申告が適用できる事業所得、不動産所得、山林所得に限定されていた点で、更正または決定処分に対する納税者からの要請が青色申告、白色申告の区分無く、他の所得についての処分について理由附記をすることとなった。当然、推計課税の場合についても理由附記が必要になることとなる。

そもそも、理由附記制度³²⁾は「不利益処分をする場合は、処分の適正化と納税者の予見可能性の確保の観点から、行政手続法の規定

30) この異なるときは、申告額が多い場合と少ない場合とがあるが一般的に申告額が多いときにも、更正の処分いわゆる減額の更正の処分をすることを期待しているが、そのような措置がなされたということに耳にしない点では、租税法律主義に従い、法令を遵守し、公平な執行が確保されるといわれる税務行政への国民の期待がある点を述べておく。また、平成23年12月改正により、更正の請求範囲が拡大され、当初申告要件の廃止等に

より申告要件がなくなり当然適用ができる部分は、課税庁は納税者サービスとして、特に所得税では、適用が無い部分については積極的に指導助言する義務があるように思われる。

31) 税務調査手続に関するFAQ(一般納税者向け)(平成26年4月改訂)の4.調査終了の際のしるしの問23。

32) 同上のFAQの6.理由附記の問28参照。

33) 金子宏・前掲注(5)800頁。

(同法第8条又は第14条)に基づき理由附記を実施すること」⁶⁴⁾(国税通則法74条の14第1項)と行政手続法の厳格適用を重視したものである。なお、この内容については白色申告の場合の推計課税についての理由附記は、「その記帳・帳簿等の保存状況に応じて理由を記載する(平成23年度税制改正大綱)」こととされている。

では、どの程度の内容が必要かについては、山崎広道教授によると、最高裁38年5月31日判決(民集66-253)を引き合いに出し、帳簿書類の記載以上に信憑力のある資料を摘示して処分の具体的根拠を明らかにすることを必要とするのが相当である、との説示から、「かなり明確かつ詳細なもの」を記載することが求められると指摘し、最高裁平成23年6月7日判決(判タ1352-123)では、「その法理は、平成5年に行政手続法が制定された後も基本的には妥当すると解されている。〔1〕不利益処分に理由付記を要するのは、処分庁の判断の慎重、合理性を担保して、その恣意を抑制するとともに、処分の理由を相手方に知らせることにより、相手方の不服申立てに便宜を与えることにある。その理由の記載を欠く場合には、実体法上その処分の適法性が肯定されると否とにかかわらず、当該処分自体が違法となり、原則としてその取消事由となる(仮に、取り消した後に、再度、適正手続を経た上で、同様の処分がなされると見込まれる場合であっても同様である。)。〔2〕理由付記の程度は、処分の性質、理由付記を命じた法律の趣旨・目的に照らして決せられる。〔3〕処分理由は、その記載自体から明らかでなければならず、単なる根拠法規の摘記は、理由記載に当たらない。〔4〕理由付記は、相手方に処分の理由を示すことにとどまらず、処分

の公正さを担保するものであるから、相手方がその理由を推知できるか否かにかかわらず、第三者においてもその記載自体からその処分理由が明らかとなるものでなければならぬ。」との説示から、①当該処分の法的根拠の規定内容、②当該処分に係る処分基準の存否及び内容並びに公表の有無、③当該処分の性質及び内容、④当該処分の原因となる事実関係の内容について、根拠法規である個別法に則した検討を重視するもの、といえるが、④の当該処分に係る処分の基準の存否及び内容並びに公表の有無については、行政手続法14条の趣旨を同12条と関係づけて理解すべきものとしている点では、「一般理論志向」を示しており、従来の判例法理の明確化、再構成を行ったものとされると述べられている⁶⁵⁾。

4 推計課税論

推計課税の処分は、課税庁の責任者である税務署長の自由裁量権ではないこと⁶⁶⁾については、学説判例が認めるところで、推計課税が許される条件にもつながる。その条件は3つあるとされて、①納税者の実額算定の基礎となるべき収支を明らかにする帳簿書類が備えられていないこと、②その帳簿書類の記載内容が不備、不正確で信用し難いこと、③納税者が税務調査に協力しないこと等である。また、吉良実教授は、これらの条件を「前提条件」と「許容条件」、「必要条件」に区分し、これを「許容条件等」といい、「積極説」、疑問視説、消極説に区分し、積極説は申告納税

⁶⁴⁾ 大柳久幸=金澤節男・前掲注(3)239頁。

⁶⁵⁾ 山崎広道「処分理由の附記と理由の差替え」税法学569号(2012年)213頁。

⁶⁶⁾ 菅野保文・前掲注(4)65頁、吉良実・前掲注(4)②1頁。

制度により「実額課税」の例外と位置づけ、推計課税は実額課税ができない事情を確定させることが必要であるから「許容条件等の存在が、その推計課税の効力要件である」⁽³⁷⁾と、実額課税ができるのにできないのはそのことにより推計課税は違法となり、また、前述の3つの要件を摘示しながら「具体的な規程がないところに、この積極説ないし効力要件説には疑問の余地があるとする考え方も存する。」⁽³⁸⁾と述べ、これら3つの要件は、推計課税の必要性要件と言える。多くの判例では「推計の必要性」と論ずる。

疑問視説については、そもそも推計課税について条件が法定されていないが、申告納税の趣旨・目的等から理論的に是認できるが、薄弱であり、推計課税処分を違法視するのが疑問であると説明している。最後に消極説は、青色申告の場合のように帳簿書類を調査し、計算の誤りがある場合に推計が適用できる等の規程からすると、白色申告者についてこのような規程がないので、この規程は「せいぜい行政指導上要請される訓示的機能を有する……もし白色申告者が実額課税のできる帳簿書類を有し、かつ調査に納税義務者の協力が得られるような場合……実定法上は税務官庁の裁量によって決めることができ『実額課税』をしないで『推計課税』をしても……違法となるものでない」と説明し、吉良教授は推計課税の許容条件等の存在を肯定し、「推計課税の要件であるとする見解に賛成」⁽³⁹⁾をしている。

一方、前提要件について行政側の論者として菅野保文教授⁽⁴⁰⁾は効力規定との関係で3つの問題点を指摘する。①「前提条件の不充足を理由として処分を取り消しても、その事案を抜本的に解決することとならない」、「取消判決の拘束力は所得金額には及ばない」除斥

期間内である限り課税庁は改めて更正・決定処分をすることとなるからである。②前提要件の不充足を理由に実質判断に入り、「実額課税への転換」は納税者の権利保護の実益が低いから疑問である。③選定要件の問題の判断は単純明快でなく、「課税庁はもともと、実額課税が可能であるのに推計課税を行うことに利益を有していない……課税庁の利益は訴訟においても敗訴することのない処分を行うことにある。」としている。こう見ると、推計課税による処分は、IV推計課税の合理性で検討する事例にあるような、原処分庁の処分の権威が前提にあるとも読み取れる。

特に②についての疑問は、課税庁の思いは実額課税では不利ではないか、もっと課税全てが否認できることを期待しているのではないかの理論である。しかし、実額課税が真実の課税であれば、納税者においては問題が無いと思われる。また③については、一旦処理された課税処分の維持が責務であることが現れている。例えば、税務統計の「一不服審査・訴訟事件関係」で、訴訟件数の原告(納税者)勝訴件数(平成25年度)⁽⁴¹⁾との表現は、平成24年度までは、国側勝訴件数、一部勝訴件数、国側敗訴件数なる表現⁽⁴²⁾はまさしくこの責務を表したと思われるが、そもそも不服申立や訴訟制度は、納税者を救済する制度であるので、勝ち負けを表すのであれば、救済さ

(37) 吉良実・前掲注(4)②9頁。

(38) 吉良実・前掲注(4)②9頁。

(39) 吉良実・前掲注(4)②12頁。

(40) 菅野保文・前掲注(4)74頁。

(41) 平成25年度、「税務統計—19-1～2不服審査・訴訟事件—と税理士制度」(2014年9月)9頁国税庁ホームページ。

(42) 『国税庁統計年報』(第138回)平成24年版336頁。

れた割合を示すのが本筋で、平成25年度になり主体が変更され、救済すべき制度に向かっているとされることから、処分の絶対主義や権威主義的な思考から脱却しているとも伺える。

Ⅲ 推計課税と租税法律主義

1 推計課税と申告納税制度（申告納税制度の意義）

つぎに、租税法律主義と申告納税制度について議論をする。中川一郎教授は、租税法律主義について、①租税に関する事項は、すべて立法事項であること、②国民は法律に明定されている限度内においてのみ納税を負担すること⁴³であり、「租税法律関係は、いかなる場合においても、税法律の規定のみによって形成されるのであり、税法律に法的根拠を有しない課税権者の一方的な発現である課税命令によって発生し、あるいは課税権者と納税義務者との合意、いわゆる紳士契約によって消滅するものではない。」⁴⁴と論ずる。法定する課税要件については、「納税義務者、課税物件、課税標準、税率のみならず、申告……その他税法上の権利義務一切についても、必ず法律をもって規定しなければならないのである。」⁴⁵と論じている。

また、金子宏教授は、租税法律主義について①課税要件法定主義、②課税要件明確主

義、③合法性原則、④手続保障原則の4つ⁴⁶をあげ、手続保障原則より「青色申告の理由附記（所得税法150条2項）」等はこの原則によるとし「原則としてすべての不利益処分及び申請に対する拒否処分には、理由を附記すべきことが定められた」⁴⁷。また、詳細な事項は「細部については、……法令により詳しい規定を設けることになる」⁴⁸とされている。

平成23年の改正により、白色申告者についても帳簿の記帳と保存制度が強制されたことにより、青色申告の恩典との関係はどうなっているかについての問題があり、今後の議論を待つこととなる⁴⁹。

しかしながら、白色申告者に対して①青色申告制度の選択を放棄したこと、②白色申告者には、税務行政に協力をしないことを宣言した者であるので、制裁的制度である「推計課税」は甘んじて受けることが最初から判っていたとの論理⁵⁰は、選択したくても選択できない所得を得ている者には、あまりにも乱暴な意見であり、平成23年の改正による白色申告者への理由附記の改正により、推計課税のあり方も変わらざるを得ないと思われる。

2 推計課税の要件と推計課税の方法

推計課税制度は昭和25年に法定化される前から既にあったとされ、創設的か、確認規定かの論争があったが、判決⁵¹により確認規定といわれている。同判決では、控訴人は①熊本

(43) 中川一郎「税法における最高法規原則」・前掲注(4)42頁。

(44) 中川一郎編『税法体系(1)総論』(三晃社・1968年)213頁。

(45) 中川一郎・前掲注(4)42頁。

(46) 金子宏・前掲注(5)74頁。

(47) 金子宏・前掲注(5)81頁。

(48) 金子宏・前掲注(5)761頁。

(49) 首藤重幸「帳簿書類」日税研論集『青色申告』(20巻・1992年)93頁。

(50) 北口りえ・前掲注(4)134頁。北口りえ教授は推計課税について「間接制裁的代替処分説」を提唱しているが、同説と租税制裁と科罰については、直接でないので問題が無いとの説明であるが、租税法律主義との関連での附言がない。

県下における有数の屑鉄地金類の卸商であること、②売上帳、仕入帳その他営業上の収支を記載した帳簿書類を備え付けていないこと、③熊本国税局係員の調査質問にも非協力的で、他に事業所得の調査資料がないことから、④控訴人の総売上高を算定し、これに「熊本国税局において作成した所得標準率を適用して各年度の事業所得額を決定したことが認められる。……このような合理的推計方式による所得額の認定が、憲法第14条、第30条に違反するものでないことは多言を要しない」と説示した。

具体的な所得額の計算は、①所得標準率は熊本国税局管内の古地金卸販売業者に関する営業売上上の利益歩合の平均値を適用、②収入金額（売上高）から減価償却費を含む必要経費を控除し、③これを集計して業種別に平均率を算定したこと、④国税庁でこの平均率を他の国税局の平均率から業種別所得標準率のうち、古地金卸販売業者の率を、昭和26年度分は26%、昭和27年度分は19%、昭和28年度分は18%として、総売上高に右所得標準率を乗じ所得金額とした。同種業者間の平均率であるので営業規模調整として、当該納税義務者の営業の規模等の実情から所得標準率にその20%以内の増減修正を加えた額によって算出し、さらに特別経費を控除して所得金額を算定し納税者の請求を棄却した。なお、地裁でも同様の判断をした。

すなわち、原告の屑鉄地金類の卸商の所得の認定を、「同一国税局内の古地金卸販売業者の率（業種別所得標準率）×調整率×営業規模調整」＝修正所得標準率を用い、特別経費を控除し所得金額を算定したのである。この方法は、現在の地域別指標、同業者規模比率の「倍半基準」による「通達回答方式」に

よる恣意的（IVで検討をする）とも思われる指標に比較して、単純明確な標準的推計指標と思われ、簡便性を重視する方法として見るものがある。なお、当時の指標は、現在のような申告書の統計が整備されていない点から、指数として精度がないので、問題がないわけではない。

IV 推計課税の合理性

1 推計課税と手続

推計課税は、所得税法156条による税務調査の実施によってなされる。この調査から推計課税がなされるまでの手続について改正された国税通則法により確認する。まず、調査の結果、所得税法156条の必要性から判断することとなる。次に①推計の方法の確定、②推計のための資料収集、③課税標準等の算定、④更正または決定の処分、⑤同処分の告知書の通知の各段階の処置である。その後、同処分に不服がある場合は、不服申立てまたは再調査請求⁵¹⁾が行われる（国税通則法75条1項）。例えば納税者が再調査請求を選択した場合、原処分庁に再調査請求をし（再調査の請求書の記載事項等・同法84条）、口頭意見陳述（同法84条1項）、証拠書類又は証拠物の提出（同法84条6項）等の対応、原則的な手続である不服審査を請求する場合は、審査請求書（同法87条）を国税不服審判所に提出し、反論書（同法95条）、口頭意見の陳述（同法95条の2）、証拠書類の提出（同法96条）、審査関係人による物件の閲覧等（同法97条の3）の審

⁵¹⁾ 福岡高判昭和32・10・9行集8・10・1817。

⁵²⁾ 改正国税通則法（平成26年6月13日公布平成26年法律69号）による。

理の手続がなされて、それぞれ審査される。

改正により重要なことは、審査関係人による物件の閲覧、謄写⁵³⁾(同法97条の3)ができるようになったことである。この作業は、推計課税に当てはめると、①推計課税の必要性と、②推計課税の合理性の2つの要件については、更正または決定処分時には、理由附記の対象となり、当然Ⅱの3で検討した程度の詳細な記載が求められる。よって、その記載から、推計課税の合理性等に必要とされる資料が処分時に完備され、行政処分がなされ、不服申立て後、審査関係人に閲覧、謄写に供されるものと解する。

2 推計課税の合理性

推計課税の合理性には、①推計課税を選択することの合理性と、②推計課税により課税標準額を算定するための推計課税の指標等についての合理性がある。ここでは、後者の推計課税の課税標準額等の合理性について、特に効率法等で利用される標準率を支えている「通達回答方式」による実額近似値率について、具体的判例等から検討する。

推計課税の合理性の種類については、所得税法156条(法人税法131条)によることとな

る。同条では「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」とあり、①財産若しくは債務の増減、②収入若しくは支出の状況、③生産量、販売量その他の取扱量、従業員数、④他事業の規模の4つに区分できるが、これらの規程は例示的な規程であり、合理的であると認められる指標があれば足りるとされ、認められている⁵⁴⁾。一般的には次のような方法⁵⁵⁾が利用されている。

- (1) 純資産増減法(資産増減法)：推計課税される納税者の課税期間の期首と期末の純資産額を算定しその増加額を所得と推計する方法⁵⁶⁾
- (2) 比率法：推計課税される納税者の仕入金額、売上金額、収入金額などに一定の比率を掛けて推計する方法で「本人比率」⁵⁷⁾「同業者率」⁵⁸⁾「実調率」,「標準率」がある。
- (3) 効率法：推計課税される納税者の販売数量、使用電力量、従業員数、席数などに、比準同業者の調査から得られた単位数を掛けて収入金額や所得金額を推計する方法(単位当たり額法ともいう)⁵⁹⁾

53) 改正国税通則法97条の3「審理関係人は、次条第1項又は第2項の規定により審理手続が終結するまでの間、担当審判官に対し、第96条第1項若しくは第2項(証拠書類等の提出)又は第97条第1項第2号(審理のための質問、検査等)の規定により提出された書類その他の物件の閲覧(電磁的記録にあっては、記録された事項を財務省令で定めるところにより表示したものの閲覧)又は当該書類の写し若しくは当該電磁的記録に記録された事項を記載した書面の交付を求めることができる。この場合において、担当審判官は、第三者の利益を害するおそれがあると認めるとき、その他正当な理由があるときでなければ、その閲覧又は

交付を拒むことができない。」とあり正当の理由がない限り、閲覧、謄写を拒むことができないとされており、処分時の推計の合理性を保証する資料も開示されることとなろう。

54) 最高裁昭和43・9・17民集25・521。

55) 東京地裁平成23・11・2税資261号順号11803(僧侶事件)。

56) 東京地裁平成3・3・27判時1392・51(飲食店の事件)。

57) 前掲注55)。

58) 東京地裁平成24・5・17税資262号順号11952(不動産貸付業事件)。

多くの事例では、これらの方法は併用されておこなわれ、推計課税の推計方法の合理性についての争点となり、立証責任は課税庁側が負うものとされている。

特に、推計課税では、効力要件説⁶⁰⁾により解されている例が多く、また、その程度は「一応の立証」でよいとされているため、その「一応の立証」の解釈についてははっきりしていないため論争となる。

松沢智教授によると、推計課税において、白色申告者の推計には一定の要件が内在⁶¹⁾しており、その根拠をシャープ勧告の現地調査により更正決定ができないことによっていると解されている。このように推計課税については、合理性の解釈について現在明確な回答があるとはいえない。

3 具体的な事例から見た推計課税の合理性

推計課税の「推計課税の同業者選定」と「通達回答方式」⁶²⁾による実額近似値率について判例を通して、その方法と通達回答方式の実施時期について検証する。

納税者が提出または提示した申告の基礎資

料について、種々の条件で、信頼性がないと推計課税（所得税法156条）の処分がなされる。以下の多くの事例で推計課税が「同業者比率」として、処分庁では「通達回答方式」による資料の収集がなされ、倍半基準⁶³⁾が適用されているので、「通達回答方式による資料収集」が相当か、倍半基準により選択された資料は、恣意的な資料ではないか等について検討する。

これは資料収集の時期が、更正および決定に時期に存在していたか、その比準率等どのように収集されたについて検討をするものである。

平成15年4月1日以降判決が確定し、TAINS上で公開された判例から、「推計課税、通達回答方式、所得税、地裁」のキーワード検索すると16件がヒットした。これに、NO.15（名古屋地裁、輸入ハマグリ販売業）、NO.18（名古屋地裁、赤帽軽急便業）を加えたデータを次頁に掲載した（事例集表5）。

以下若干の内容を検討する。

出典は、TAINSコードを附し、職業は、判決の職業、調査日は、裁判で問題となり、国

59) 最判昭和40・7・6民集79・855では「前示書証によった所得標準率の申告人の事業に対する適用が具体的に妥当しない事実の証明としてみるべきものがない本件において、右標準率の数値によって算定されたところは、特別経費控除の修正と相まって、一応申告人の所得金額とするに足る真実近似性を保有するもの」と説示した。

60) 効力要件説に対し「行政指導説」では、実額課税と推計課税の間には課税標準額の基礎が「直接資料」か「間接資料」かの認定方法の差があるのみで前提を欠いても、推計額が実額の範囲内であることが証明されれば適法であるとされている。が、そもそも「比較する実額」が不明であるので、推計課税をしたのであるので実額と比較して、実額の範囲内であれば適法との論理は成り立

たない。それは比較する実額が不明であるので推計をしたはずである。よって「合法とすること」は、自己矛盾に落ちいていないか。

61) 松沢智『租税実体法』（中央経済社・増補版・1992年）177頁、松沢教授はこの部分については、白色申告の推計課税処分が行政処分当たるとを認識していたと思われる。

62) 酒井克彦「推計課税の同業者選定と税務一当局における恣意性の排除」税理（2010年）83頁。本稿では事例18。

63) 酒井克彦・前掲注62)。

倍半基準については、関本大樹「倍半基準による推計課税の数理学的構造に関する一考察：より妥当性の高い推計課税方法をめざして」税大ジャーナル22号（2013年）107頁がある。

税局が通達回答方式で一定の条件を附し、収集を依頼した日、不詳は判決上、通知をした日の記載がないものを「不詳」とした。推計の必要性、推計の合理性は、簡単に記述した。

以下、判例上の説示のポイントの一部を記述する。

事例6

「イ 不動産鑑定業に係る平均必要経費率の算定について(ア) 名古屋中税務署長(被告)は、不動産鑑定業に係る平均必要経費率について、業種・業態の類似性を担保するため、抽出対象者を不動産鑑定業を営む個人事業者とし、立地条件の類似性を担保するため、抽出対象地域を同一経済圏を形成すると思われる愛知県内において事業所得を申告している者とし、事業規模の類似性を担保するため、平成12～14年の間を通じて事業を継続して営んでいる者で、抽出対象者の収入金額が、原告の平成12～14年分の各年分の収入金額の倍額以下でかつ半額以上である者(いわゆる倍半基準)とし、比較資料の正確性を担保するため、抽出対象者を青色申告者のみとすることとした。

(イ) この方針に従って、名古屋国税局長は、平成17年10月24日付けで、愛知県下の各税務署長に対し、「『平成12年分ないし平成14年分の不動産鑑定業の同業者調査報告書』の提出について(指示)」と題する通達(乙19)を發出し、不動産鑑定業を営む個人事業者のうち、平成12～14年分の間、次のa～cのいずれの条件にも該当する者について、その収入金額、必要経費の額及び必要経費率の報告を求めた。」結果を基に「名古屋中税務署長(被告)は、上記通達に基づいて得られた回答(乙20の1の1～20の20の3)に基づいて、別表5のとおり、不動産鑑定業の平均必要経費率を、

平成12年分につき59.47%、平成13年分につき54.80%、平成14年分につき31.64%と算出した。」とあり、この平均経費率を元に、原告の所得金額を算定したこととなっているが、更正処分時の統計資料の収集、調査方法について不明であるので、後日調査をしたら合うことの蓋然性は、真実を表しているとの疑念がある。同様なことが、次の不動産貸付業についても言える。

事例7

被告の主張は、「関東信越国税局は、被告に対し、訴訟事件に関する資料の報告について依頼し、上記抽出基準を示し、同基準に合致する同業者の収入金額等についての調査を指示した。そして、被告から関東信越国税局長に対して回報書が送付された。」として恣意性については、ないとしたが、原告の主張では、

「イ被告が本訴において主張する類似同業者数及び所得率は、国税不服審判所長が裁決で採用したそれらと同一であることからすれば、裁決で採用された類似同業者をそのまま援用して各税務署長に報告させたものであると考えられる。そして、一見して不合理なことが明らかである原処分で採用された各年分の所得率と、裁決で採用された各年分の所得率との対比や、裁決で採用された各年分の所得率が6%台ないし8%台と極めて近似していることなどからすれば、裁決において、各年分の所得率を一見して不合理ではないように改めるために、作為的に、一定の同業者を不相当として排除し、一定の同業者を新たに追加したのではないかという疑問が拭いきれないのであり、本訴における被告の主張にも恣意が入り込んでいることが疑われる。」と恣意性の存する点を指摘したが、「関東信越国税局長は、平成14年12月17日、茨城県並びに同

推計課税の合理性

表5 推計課税の事例

NO	裁判所	判決日	出典	職業	処分日	年分	調査日	推計の必要性	推計の合理性
1	高知地裁	H22.12.21	Z260-11577	露地文旦生産	H19.4.4	H12~H17	H21.5.21	税理士関与・青色申告取消、売上げノート、本件提示領収書	段ボールの数を基準に、売上を推計し、平均特前所得率を乗じた
2	福島地裁	H22.2.23	Z260-11385	学習塾	H18.12.12	H15~H17	不詳	平成14年12月31日で廃業した旨の届出を提出したが、それ以降も平成17年12月31日まで、同塾の経営を継続	総収入金額に対する給与賃金の額の割合
3	広島地裁	H21.5.7	Z259-11195	外国の昆虫販売業	H20.6.11	H13~H16	不詳	無申告	「青色申告特典控除前の所得金額」が「収入金額」×「特前所得率」=所得金額
4	大阪地裁	H21.1.22	Z259-11121	美容業	H16.3.9	H12~H14	H18.4.4	第三者の立ち会いを要求、「月別損益計算書」3枚以外の帳簿書類等の提出なし	平均売上原価率及び平均特前所得率
5	名古屋地裁	H20.12.18	Z258-11107	不動産管理料／転貸方式	H18.2.28	H14~H16	不詳	同族会社の行為計算否認事例	転賃料、管理料
6	名古屋地裁	H19.12.13	Z257-10848	不動産鑑定士業、賃貸業	H16.2.12	H12~H14	H17.10.24	調査非協力、帳簿の不備、ある部分の内容不備	不動産鑑定業の収入金額、必要経費の額及び必要経費率 不動産賃貸業の経費率
7	水戸地裁	H18.7.19	Z256-10470	不動産業	H11.3.9	H7~H9	H14.12.17	白色申告者、関与税理士あり、集計表のみ	特前所得金額
8	東京地裁	H17.12.22	Z255-10255	弁護士業	H13.2.22	H9, H11, H12	不詳	調査非協力	所得率の平均
9	長野地裁	H17.11.25	Z255-10210	配線工事業	H9.3.10	H5~H7	H11.3.25	白色申告者	所得率の平均
10	長野地裁	H17.11.25	Z255-10211	機械部品組立	H9.3.10	H5~H7	H11.4.1	白色申告者	所得率の平均
11	名古屋地裁	H17.11.24	Z255-10207	風俗営業	H15.3.12	H9~H13	H16.12.7	無申告	酒類の仕入額から売上高を推計し、平均所得率を乗じた
12	宇都宮地裁	H17.11.2	Z255-10190	風俗営業	H7.8.21	H2~H3	H9.12.1	白色申告者	売上は従業員の作成したリストと一部推計、これに平均所得率を乗じた
13	岡山地裁	H17.6.8	Z255-10051	土木工事業	H13.3.1	H9~H11	H15.2.26	白色申告者	特前所得率算定
14	名古屋地裁	H17.3.10	Z255-09957	写真現像焼付業及び印章製造業	H15.3.6	H7~H13	不詳	一部の店舗分を申告	所得率の平均
15	名古屋地裁	H16.6.3	Z254-9660	輸入ハマグリ販売業	H8.2.14	H4~H6	H12.6.13	調査時点で会計帳簿の保存がほとんど無いこと、一部売上除外	平均売上原価率及び平均必要経費率
16	山口地裁	H16.2.5	Z254-9550	風俗営業	H11.2.4	H5~H9	H13.6.7	無申告、帳簿書類を一切提示なし	ボックス席1席・部屋1室の平均収入金額及び営業可能日数の割合を乗じて収入金額を算出し、平均所得率を乗じた
17	神戸地裁	H15.10.3	Z253-9541	塗装業	H10.2.3	H6, H8	不詳	第三者の立ち会い、帳簿の保存不確認	推計に恣意性があるので、取り消した。なお、高裁では、除外した2件を加えた平均値で推定に変更した
18	名古屋地裁	H4.4.27	行裁例集43.4.761	赤帽軽急便業	S62.3.5	S60	S63.9.22	調査非協力	経費率を乗じて必要経費を算定し、所得を計算した

県に隣接する栃木県、群馬県及び埼玉県各県内に所在する40か所の各税務署の税務署長に対し、訴訟事件に関する資料の報告として、次の(ア)ないし(エ)の抽出基準を示し、上記各税務署の管轄区域に事業所を有する不動産業を営む個人事業者のうち、各年分について同基準のすべてに合致する同業者の売上（収入）金額等についての調査を指示し、その後、上記各税務署長から関東信越国税局長に対して各年分の「不動産業の同業者調査表」が送付された。」として、合理性を根拠に説示し、原告の反論は拒否され、棄却されたが、「客観的に定まっている税額」が判らないので、推計によって算定しているの、この論理は自己矛盾をしているように思う。

事例11

本件全店舗（6店舗）は、酒類をB有限会社から仕入れをしていた。よって、この仕入れを基に、売上高を推定し、更にその売上高×所得率により所得金額を算定した。しかし、同業者比率については、各年分著しく異なる点では、公正性に問題がないとは言えない（表6、表7参照）。

事例13

「したがって、このような推計課税の趣旨目的からすると、比準同業者の抽出基準は、当該納税者の営業形態や規模の細部にわたるまでの類似性が要求されるものと解するべきではなく、一般的、抽象的に見て実額に近似した金額を算出するのに必要な限度で典型的に設定されれば足りるというべきである。そして、比準同業者による推計の方法は、いわゆる平均値による推計であり、同業者間に通常存在する程度の営業条件の差異は捨象されるから、その推計方法が、業種、業態及び営業規模の一応の類似性並びに平均値算出方法

表6 同業者比率の一覧表(売上原価率)単位：%

業者名	9年分	10年分	11年分	12年分	13年分
Aイ	4.48	3.53	3.21	3.22	3.57
Bイ	3.12		2.57	2.60	2.36
Cイ		1.13			
Dイ					2.37
平均率	3.80	2.33	2.89	2.91	2.77

表7 同業者比率の一覧表(所得率)単位：%

業者名	9年分	10年分	11年分	12年分	13年分
Aイ	2.64	15.47	18.49	20.21	18.55
Bイ	6.30		6.79	8.66	3.55
Cイ		15.14			
Dイ					12.90
平均率	4.47	15.31	12.64	14.44	11.67

についての整合性等、推計の主要な部分において、基礎的要件に欠けるところがない以上、同業者に通常存在する程度の個別的な営業条件の差異は、それが当該平均値による推計自体を全く不合理ならしめる程度に顕著なものでない限り、平均値の中に捨象され、推計方法の合理性に影響を及ぼすものではないと解するべきである。」と『『業種名』欄の記載のほか、各税務署において日頃から行っている実地調査等により収集した情報等も考慮していること、各税務署では、造園業と土木工事業とは、異なる業種として分類管理されていること等の事情が認められるのであるから、仮に、原告がいうように、造園土木という業態があつて、これが土木工事業の中に含まれていたとしても、各税務署において、実地調査等で収集した情報等も考慮した上で、なお、造園土木を造園業ではなく、土木工事業の方に分類しているとの事情に照らせば、造園土

木は、その業態において、あくまで土木工事業の中の営業形態の一つに過ぎないものと考えるのが相当である。」とした。

事例17

推計の合理性について、処分時に18事業者を抽出したが、その2事業者は業態が原告と類似していないとして、16事業者の平均値を採用したことが裁決時に判明した。よって、原告の更正処分を、地裁は全部取り消した。一方、高裁は6年分について、恣意的に除外した2つの指標（P7ら）「を加えて計算しても、平成6年分は27万円3,642円（税額では74,400円）下回るが、平成8年分は107万7,767円上まわることとなる。このことからみて、P7らの特前所得率が低いとしても、課税庁が恣意的に除外してまで原処分の維持にこだわる必要はなかったというべきである。」として、除外をした2つの指標を加えた平均値の所得額を更正処分とし、その余は、取り消した。

これは、原処分について、その維持を絶対的であるためには、常にその処分を維持するために必要な指標と不要な指標を検討して、この結果から更正を維持することが求められることが原処分庁の使命であるとの業務命令はないと思うが、私の誤解か。

事例18

原告の収入金額を一応実額で把握し、これに類似同業者の経費率を乗じて必要経費を算出し、右収入金額から右必要経費を控除した金額を原告の所得金額を算定した事例

これらを見ると、更正または決定処分時にも、その推計課税の合理性が求められると言われるが、この時点では、思うに関係署内若しくは、標準所得率等を参考に処分の決定が

出され、通達解答方式による資料の収集がなされていないのではないかとと思われる。その後、不服申立て、裁判に移行すると、国税局担当者を主催者として倍半基準により、通達回答方式により資料の収集がなされているが、これは事例17で見ると、一定の指示に基づいて恣意的に収集され、収集された資料についてさらに、選択適用している。この例は事例11でも、同様なことがあるように伺われる。

4 税務行政観察結果報告と税務行政

これは、拙稿「推計課税における計算法の改善（所得税）」⁶⁴で指摘した問題である。拙稿では、平成12年11月に行われた総務庁の「税務行政観察結果報告」（以下「監察報告書」という。）を基に指摘した。名古屋局では訟務官室が平成11年事務年度に実施した管内異議審理担当職員研修の配付資料「推計課税事案の留意事項」において、「同業者率に極端な偏差がある場合にはその同業者には事業内容等において平均的の中に捨象し得ない何らかの特殊事情があるものと考えられるので、これを除外して平均値を算出すべきである」と記載されていたので、このような処理はしないよう監査報告がなされたことを指摘した。

事例18は、このようなことが指摘される以前の事例であり、この処理の相当性は疑問であろう。事例2においても、同様に思われるが、推計の調査の発遣日は改善勧告後であるが、事例17と同じような措置が実際に行われたことを、裁判で問われ、地裁では、処分の

⁶⁴ 拙稿「税務行政監察報告書で求められる税務行政上の問題と見直しの視点・推計課税における計算方法の改善」税理44巻2号（2001年）71頁。

取消しをしたが、高裁では、当初処分と異なったとして、当然、その後のデータにより訂正されることが必要であることを述べている。

原処分庁で判断された事項、その後あらたな資料が出てきても、これを隠蔽し、当初処分を維持することとしたら、裁判所の機能が著しく低下することとなろう。

事例11でも、著しく異なる年度別の原価率や所得率について、後日調査された資料収集の指示書に基づく比率等と処分時の原価率や所得率と全く同じであることの蓋然性についての説明がない点により、相当性についての疑問点が消えない。

その他においても、処分時と裁判に提出された資料の調査日とが異なり、処分時の基準となった資料の開示がないので判断ができないが、調査の対象の範囲（対象となる税務署）が異なるが、同じ比率になっていることの説明が判決から読み取れない。

結論—推計課税の問題点—

1 租税法律主義に沿った推計課税制度の整備

平成12年11月の監察報告書によると、課税庁内部には、推計課税についての指針があり、その指針に問題があったように伺われる。

その後、税務調査に係る質問検査権についての改正も行われ、「平成24年度改正税法の解説」において「調査手続きは、現行の運用上の扱いを法令上明確化する」⁶⁵改正がなされた。これらの改正は、創設的な改正ではないとされているように推計課税についても、昭和25年制定前から行われてきた制度であり、すでに65年近く経過しており、その手続等が充分完成していると思われるので明文化する必要があろう。そして、推計課税の必要性、

推計課税の合理性について詳細な規定を制定し、処分には理由を附記する等の手続部分の整備をするよう提案をする。

2 推計課税と標準課税と実額課税

実額課税と推計課税のギャップを埋めるために、多くの労力が必要であること。懲罰的に推計課税がなされることを認める理論が出ている一方で、推計課税の合理性は「一応の合理性」を求めているのであれば、労力を掛けて、問題の証明ができなくなるようなことに苦慮することなく、次のような方法を2つ目に提案をする。

それは、税務統計がかなり充実しているように思われるので、Ⅲ2で見たように、過去の遺産としての旧「所得標準率」適用時代から、新たな「所得標準率」を工夫し課税の単純化を図ることである。

まず、記帳⁶⁶をしたことによる青色申告特別控除を白色申告にも拡大し、記帳特別控除制度に移行し、帳簿を付けることを誘導する方策とセットにすること。その上で、推計課税をしないと課税の公平負担が維持できない事例について、法令化（要件の明確化）し、推計課税は単純に標準所得率により課税する方法とする。

また、この標準所得率に不満が出る場合は実額反証を積極的に認め、その立証責任は当然納税義務者が負うこと。

⁶⁵ 大柳久幸＝金澤節男・前掲注(3)215頁。

⁶⁶ 記帳制度について、多くの議論もなく、このような提案をするのは、いささか不適であることについては、承知で提案をする。それは、理由附記制度と不服審査制度の改正により、もっと多くの紛争事例が生ずることが予測されるので、まずは批判を承知で試案を提案するものである。

推計課税の合理性

この場合に、注意を要するのは、標準所得率により高所得者にとっては、軽減された部分が有利選択となりかねないので、記帳義務制度に支えられる申告納税制度の崩壊につな

がることのないように工夫することが必要である。

以上、充分議論をしないでの提案であり、大方のご指摘をいただきたく存じます。