

推計課税の本質論に関する一考察

— 補充的代替手段説の検証を中心に

田中 亨

論文要旨

推計課税の本質論としては、事実上推定説と補充的代替手段説が有名である。本稿は、推計課税の本質論を明らかにすることを目的とした。そのために、推計課税の必要性及び合理性並びに実額反証可能性の点から推計課税を捉えた。その結果、推計課税の本質論としては、補充的代替手段説が推計課税の本質を表しているという結論に至った。

第一章は、申告納税制度及び青色申告制度が導入された背景を理解しながら、推計課税の意義について確認した。推計課税に関係する近年の大きな改正としては、平成 26 年度より個人の帳簿の記帳及び保存義務対象者が拡大されることである。

第二章は、推計課税の適法要件について確認した。推計課税の根拠規定には明確な適法要件がない。そこで推計の必要性という観点と、推計の合理性という観点から、学説及び近年の裁判例を考慮し、推計課税を捉えることとした。その結果、推計課税が適法であるためには必要性が存在しなければならず、また一応の合理性が存在しなければならないことが判明した。

第三章は、推計課税の本質論の検証を行った。まず、事実上推定説及び補充的代替手段説を、学説および裁判例から定義付けした。そうすると、事実上推定説と補充的代替手段説とでは推計の合理性の点において、異なるとらえ方をしていることが判明した。そこで、推計課税の合理性の点について、学説や裁判例を検証した結果、推計の合理性は一応の合理性で足りるとする補充的代替手段説のほうが、推計課税の本質を表しているという結論に至った。

そして、実額反証可能性についても検証を行った。補充的代替手段説の立場から実額反証が認められるという点について批判的な意見が存在している。しかし、学説及び近年の裁判例をした結果、補充的代替手段説の立場からも実額反証は認められるという結論に至った。

以上を踏まえると推計課税は、推計の必要性があった場合の例外的な推計方法であり、推計の合理性は一応の合理性で足り、実額反証は可能であるという性質のものであることが判明した。したがって、推計額を実額ととらえる事実上推定説よりも、補充的代替手段説のほうが推計課税の本質を表しているという結論に至った。以上のことから、私は推計課税の本質論としては、補充的代替手段説を支持する。

以上のように推計課税について検討したが、推計課税訴訟において推計課税の適用を受けた納税者の主張はほとんど見られなかった。日本においては申告納税制度を採用しているため、納税者が正確な会計帳簿の記帳及び保存をしなければ税の公平な負担は実現できない。納税者の申告納税に対する誠実な態度が望まれる。

目次

はじめに	1
I. 推計課税の趣旨	1
1. 申告納税制度と青色申告制度の導入.....	1
2. 推計課税の意義	3
II. 推計課税の適法要件	5
1. 推計課税の必要性.....	5
(1) 推計課税の具体的要件	5
(2) 推計課税の必要性.....	7
2. 推計課税の合理性.....	11
III. 推計課税の本質論.....	16
1. 推計課税における 3 つの説.....	16
(1) 事実上推定説の概念.....	16
(2) 別世界説の概念	20
(3) 補充的代替手段説の概念.....	20
(4) 訴訟時の納税者からの主張.....	23
(5) 近年の裁判例の傾向.....	24
2. 事実上推定説及び補充的代替手段説と推計の合理性との関係.....	25
(1) 推計方法自体が合理性を欠くという主張があった場合	25
(2) 他により合理的な推計方法があるという主張があった場合.....	26
(3) 小括	36
3. 実額反証の程度及び範囲.....	37
(1) 立証責任について.....	37
(2) 実額反証の立証程度.....	39
(3) 実額反証の立証の範囲	42
(4) 実額反証の成立要件.....	46
(5) 実額反証と本質論.....	47
4. 本質論としての事実上推定説及び補充的代替手段説の検討	50
(1) 推計課税の必要性について	50
(2) 推計の合理性について	50
(3) 実額反証との関係について.....	51
おわりに	52

はじめに

推計課税とは、課税庁が直接資料によって更正・決定を行うことが出来ない場合に認められた例外的な所得認定方法である。日本においては申告納税制度が採用されているため、納税者は帳簿書類を記帳・保存し、それらをもとに納税することが原則である。しかし納税者の中には、帳簿書類を記帳・保存していない、または不備のある不正確な帳簿書類しか備えていない納税者が存在する。また、税務調査に対して非協力的な納税者も存在する。そのような実額課税が困難な納税者に対して課税を放棄したならば、それは税の公平な負担に反する。したがって、課税庁がそのような納税者に対して推計して課税できるよう根拠規定が置かれている。しかし、その根拠規定には明確な要件が存在しないため、推計課税の適用を受けた納税者から、その推計課税の必要性や合理性、実額主張について問う推計課税訴訟が提起される。このような争点を検討するにあたって、推計課税の本質をどのようにとらえるのが重要である。推計課税の本質論としては、推計課税は実額課税とは別個の課税処分ではなく、所得の認定方法の差にすぎないとする事実上推定説と、推計課税は実額課税から独立した別個の処分であるとする補充的代替手段説という二つの説が有名である。補充的代替手段説は、推計課税訴訟において、課税庁が推計課税の本質論を説明するために用いる説である。元来、事実上推定説が通説とされてきたが、近年、補充的代替手段説をとった裁判例が多く見られるようになってきた。このことは、推計課税の本質論は補充的代替手段説であることを示しているのであろうか。

推計課税に基づく処分の取消を請求する訴訟の数はかねてより多く、そこからの帰納を含めて同課税の本質を探究する研究も少なくないが、近時は、概して裁判所における補充的代替手段説への傾斜が一般的に指摘されるのみで、最近の裁判例を丹念に踏まえた上で同課税の本質を明らかにしようとする考察はあまり見当たらない。そこで本論文では、推計課税の必要性及び合理性並びに同課税に対する実額反証可能性という推計課税を争う訴訟上の主な論点に対する最近の裁判例と学説の検討を通じて、同課税の本質論を明らかにすることを目的とする。

I. 推計課税の趣旨

1. 申告納税制度と青色申告制度の導入

「昭和 22 年の所得税法および法人税法の改正では、従来の賦課課税制度に代わる制度として申告納税制度が導入された」¹。わが国の申告納税制度は、申告納税制度の母国といわれているアメリカの「自己賦課制度 (self-assessment system)」を採り入れたものといわれている。それは昭和 22 年の税制改正で所得税・法人税等の直接国税で初めて導入されたが、より明確な形で法定されたのはシャウプ勧告に基づく昭和 25 年

¹ 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—」熊本学園商学論集第 9 卷 1 号 (2002) 124 頁。

の税制改正においてである²。

シャープ勧告は「納税申告」の内容を「所得税および法人税が適正に執行されるかどうかは、全く納税者の自発的協力にかかっている。納税者は、自分の課税されるべき事情、また自分の所得額を最もよく知っている。このある納税者の所得を算定するために必要な資料が自発的に提出されることを申告納税という。」³と説明している。そして、このような「申告納税制度のもとにおける適正な納税者の協力は、納税者が自分の所得を算定するため正確な帳簿と記録をする場合にのみ可能であることは自明の理である。」⁴としている。つまり、申告納税制度には、納税者が自発的に正確な帳簿書類等の記帳・保存が必要であると述べているのである。しかし、申告納税制度採用直後は、戦後の経済的な混乱のさなかにあつて税務執行に対する納税者の協力や理解が極めて低く、過少申告が多かった。この状況を昭和 23 年分の所得税の数値で見ると、実に納税者の 70%が更正・決定を受けその追徴税額は申告所得税収の 55%を超える有り様であった⁵。このような状況を打破するため、政府は青色申告制度を導入した。青色申告制度とは、申告納税制度の定着のため、帳簿書類を基礎とした正確な申告を奨励する意味で、一定の帳簿書類を備えている者に限って青色の申告書を用いて申告することを認め、かつ青色申告に白色申告には認められない各種の特典を与えた制度である。

これらの経緯を踏まえると、青色申告制度は戦後の混乱の時期や納税者の記帳能力を考慮し、正確な申告納税の普及を目的とした暫定的な制度であると考えられる。しかし、戦後 60 年以上経過した現在においても、わが国においては「青色申告」と「白色申告」が存在する申告制度となっている。

この点について吉良実氏は以下のように指摘している。現行の申告納税制度は「青色申告者に対してのみ特に記帳義務等を負担せしめ、その見返りとして白色申告者には認められない多くの恩恵を、特に青色申告者に対してのみ認めているのであるが、このような現行の法制からすると、記帳義務を伴った青色申告は、むしろ特例的な申告であり、記帳義務等を伴わない白色申告が、あたかも原則的な申告であるかのように解される余地」⁶がある。しかし、申告納税制度の本来の趣旨・目的からすると、帳簿書類等の備え付け義務、記帳義務、保存義務が各納税者に負担させられている青色申告が原則的な本来の申告である⁷と述べている。さらに吉良実氏は「したがって立法論的には、すべて納税義務者に記帳義務等を負担せしめ、青色申告・白色申告の区別をなくすことが望ましいことである」⁸と述べている。

² 吉良実『推計課税の法理—裁判例を中心として』（中央経済社、1987年）5頁。

³ 福田幸弘監修『シャープの税制勧告』（霞出版社、1985）366頁IV・D4。

⁴ 福田幸弘・前掲注（3）412頁IV・D56。

⁵ 日野雅彦「青色申告制度の意義と今後の在り方」税務大学校論叢 60号（2009）337頁。

⁶ 吉良実「推計課税の理論」税法学 382号（清文社、1982）2頁。

⁷ 吉良実・前掲注（6）2頁。

⁸ 吉良実・前掲注（6）2～3頁。

申告納税制度に関する近年の大きな動きとしてあげられるのが、国税通則法の改正に伴う所得税法の改正である。現行所得税法においては第 231 条第 2 項 1 号により、白色申告者のうち、その年の前々年又は前年の事業所得等が 300 万円を超える場合は記帳保存義務があるが、その他の者は義務がなかった。しかし平成 26 年から個人の白色申告者に対する記帳・帳簿の保存義務対象者が拡大され、事業所得、不動産所得又は山林所得を生ずべき業務を行う全ての者がこの対象となる⁹。

申告納税制度を採用しているわが国において、全ての白色申告者に帳簿書類等の記帳・保存義務を課すことはむしろ当然のことであろう。更に近い将来、全ての納税者に青色申告のような正確な帳簿書類等の記帳・保存義務が課せられることとなったとしても、私は望ましいことであると考ええる。ただ、一般的に小規模事業者には簡易な記帳・計算方法の選択が認められる理由として、「その事務処理能力を考慮して」という考え方をを用いることが多く、その観点からの批判が考えられる。しかし、小規模事業者は一般的に取引の数も少なく記帳は容易であることが考えられ、そのような批判は見当違いのように思われる。また事業主一人で事業を行っている場合、本人が記帳する以外に正確な申告納税はありえない。青色申告制度が納税者の記帳慣行定着のための暫定的な制度であるならば、戦後 60 年以上経過し、パソコンや会計ソフトの導入が容易になった今日において、帳簿書類等の記帳・保存義務が拡大していくことは、自然な流れであると考ええる。

2. 推計課税の意義

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」¹⁰とされている。推計課税の根拠規定は、所得税法 156 条及び法人税法 131 条に以下のように規定されている。

(推計による更正又は決定)

所得税法第 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

⁹ 現行の国税通則法 74 条 2 項 1 号において行政手続法第 2 章(申請に対する処分)及び第 3 章(不利益処分)は適用しないこととされていた。つまり行政手続法第 2 章の第 8 条(理由の提示)及び行政手続法第 3 章の第 14 条(不利益処分の理由の提示)には処分理由の提示(以下「理由附記」という。)が定められているのだが、その理由附記の適用がなかった。国税通則法の改正により、改正後はその適用除外がなくなり、行政手続法第 8 条及び 14 条に基づいて理由附記をすることとなった。このような国税通則法の改正の流れを受けて、税務当局として適切な理由附記を行うためには、事業者が記帳し保存している帳簿の記載を踏まえる必要があるとの考えから、所得税法 231 条 2 項を改正し、帳簿保存義務対象者を拡大した。

¹⁰ 金子宏『租税法 第 16 版』(弘文堂、2011) 731 頁。

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。

（推計による更正又は決定）

法人税法第 131 条

税務署長は、内国法人に係る法人税につき更正又は決定をする場合には、内国法人の提出した青色申告書に係る法人税の課税標準又は欠損金額の更正をする場合を除き、その内国法人（各連結事業年度の連結所得に対する法人税につき更正又は決定をする場合にあつては、連結子法人を含む。）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内国法人に係る法人税の課税標準（更正をする場合にあつては、課税標準又は欠損金額若しくは連結欠損金額）を推計して、これを行うことができる。

推計課税に関する規定は、昭和 25 年 4 月のシャープ勧告に基づく税制改正において、所得税法 46 条の 2 第 3 項及び法人税法第 31 条の 4 第 2 項として設けられた。申告納税制度が導入されたのが昭和 22 年であるため、3 年間は推計課税に関する規定が存在しなかったことになる。したがってこの当時、明文の規定が無いにもかかわらず、推計課税を行うことは租税法律主義に違反するのではないかという議論があった。最高裁第二小法廷昭和 39 年 11 月 13 日判決¹¹は「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、このことは、昭和二五年に至って同法四六条の二（現行四五条三項）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。かように、法律の定める課税標準の決定につき、時の法律においても許容する推計方法を採用したことに対し、憲法八四条に違反すると論ずるのは、違憲に名をかりて所得税法の解釈適用を非難するものにほかならない。」と判示している。したがって、「推計課税は明文の規定の有無にかかわらず容認されるべきものであり、昭和 25 年創設の推計課税規定が創設規定ではなく確認規定であると解する支配的見解は、論理に適った見解であるといえる。その後、推計課税に関する規定は繰上げや繰下げがなされたものの、その内容如何に変わりはなく、現在の所得税法 156 条と法人税法 131 条に置かれている」¹²。

¹¹ 最二小昭和 39 年 11 月 13 日判決（LEXDB）文献番号 21020100。

¹² 北口りえ・前掲注（1）127 頁。

II. 推計課税の適法要件

1. 推計課税の必要性

(1) 推計課税の具体的要件

申告納税制度においては実額課税が原則であるため、例外である推計課税はその必要性があった場合に実施されるべき課税処分である。では、推計課税が必要とされるのは、具体的にどのような要件が満たされた場合があてはまるのだろうか。その具体的要件とは、①納税者が帳簿書類を備え付けていない（帳簿書類の不存在）②帳簿書類は存在するが信憑性が乏しい（帳簿書類の不備）③納税者が課税庁の調査に協力しないため直接資料を入手できない（調査非協力）等の理由により、実額の把握が不可能又は著しく困難であることをいう¹³、といわれている。したがって、このいずれかの要件が充足された場合に、推計課税が許容されると解される。この上記の三要件は過去の裁判例において推計課税の適用根拠となる主要な具体的事例として例示的に挙げられてきたものである¹⁴といわれている。

では、近年の推計課税訴訟の裁判例において推計課税の三要件はどのようにとらえられているのだろうか。本論文では、近年の推計課税訴訟の動向を知るために、平成10年から平成24年までに争われた裁判例を無作為に抽出した。一審のみのものはそれを1件とし、控訴審があるものは一審及び控訴審をまとめて1件とした。一審及び控訴審並びに上告審があるものはそれらをまとめて1件として集計した。その結果、抽出した裁判例の総数は90件¹⁵であった。そのなかで、推計課税の三要件について判示

¹³ 泉徳治ほか『租税訴訟の審理について(改訂新版)』（法曹会、2002）105頁、中尾巧『税務訴訟入門 新訂版』（商事法務研究会、1993）166頁、今村ほか『課税訴訟の理論と実務』（税務経理協会、1998）174頁。

¹⁴ 例えば大阪地裁昭和50年4月4日判決（LEXDB）文献番号21049920等。

¹⁵ 最三小平成12年10月10日判決（LEXDB）文献番号28091476、最一小平成12年9月28日判決（LEXDB）文献番号28091372、東京高裁平成10年12月25日判決（LEXDB）文献番号28061099、最一小平成11年9月30日判決（LEXDB）文献番号28080843、大阪高裁平成12年3月30日判決（LEXDB）文献番号28090242、横浜地裁平成10年5月20日判決（LEXDB）文献番号28051094、山口地裁平成10年5月26日判決（LEXDB）文献番号28051097、福岡地裁平成10年9月28日判決（LEXDB）文献番号28052458、東京地裁平成10年9月30日判決（LEXDB）文献番号28033031、最一小平成12年3月23日判決（LEXDB）文献番号28082954、和歌山地裁平成10年12月25日判決（LEXDB）文献番号28061106、広島高裁平成11年11月25日判決（LEXDB）文献番号28081086、長野地裁平成11年2月19日判決（LEXDB）文献番号28061129、岡山地裁平成11年3月30日判決（LEXDB）文献番号28071219、千葉地裁平成11年4月27日判決（LEXDB）文献番号28071233、広島地裁平成11年6月15日判決（LEXDB）文献番号28071253、最一小平成13年4月11日判決（LEXDB）文献番号28101123、京都地裁平成11年6月30日判決（LEXDB）文献番号28071266、大阪高裁平成12年2月28日判決（LEXDB）文献番号28082927、大阪高裁平成12年7月21日判決（LEXDB）文献番号28091345、和歌山地裁平成11年8月31日判決（LEXDB）文献番号28080818、最一小平成13年6月28日判決（LEXDB）文献番号28101168、京都地裁平成11年10月15日判決（LEXDB）文献番号28081061、東京地裁平成11年11月12日判決（LEXDB）文献番号28081079、最一小平成12年11月30日判決（LEXDB）文献番号28091526、大阪高裁平成13年1月24日判決（LEXDB）文献番号28101067、福岡高裁平成12年12月14日判決（LEXDB）文献番号

のあるものの件数は25件¹⁶であった。その25件のうち25件のいずれの裁判例におい

28091544、千葉地裁平成12年2月18日(LEXDB)文献番号28082929、浦和地裁平成12年4月24日判決(LEXDB)文献番号28090251、名古屋地裁平成12年4月28日判決(LEXDB)文献番号28090257、横浜地裁平成12年5月24日判決(LEXDB)文献番号28090262、福岡地裁平成12年5月26日判決(LEXDB)文献番号28090264、佐賀地裁平成12年5月26日判決(LEXDB)文献番号28090265、最一小平成16年12月16日判決(LEXDB)文献番号28100112、東京高裁平成13年1月16日判決(LEXDB)文献番号28101064、名古屋高裁平成14年4月18日判決(LEXDB)文献番号28071977、広島地裁平成12年8月31日判決(LEXDB)文献番号28091355、横浜地裁平成12年10月18日判決(LEXDB)文献番号28091484、松江地裁平成12年10月18日判決(LEXDB)文献番号28091485、大津地裁平成12年10月30日判決(LEXDB)文献番号28091491、仙台高裁平成13年9月28日判決(LEXDB)文献番号28102203、名古屋地裁平成12年11月20日判決(LEXDB)文献番号28091509、名古屋地裁平成13年1月29日判決(LEXDB)文献番号28101072、名古屋高裁金沢支部平成13年9月5日判決(LEXDB)文献番号28102188、大阪高裁平成13年11月27日判決(LEXDB)文献番号28102229、京都地裁平成13年3月21日判決(LEXDB)文献番号28101105、長野地裁平成13年3月23日判決(LEXDB)文献番号28101112、高知地裁平成13年3月30日判決(LEXDB)文献番号28101119、高知地裁平成13年5月11日判決(LEXDB)文献番号28101135、千葉地裁平成13年6月5日判決(LEXDB)文献番号28101152、横浜地裁平成13年7月4日判決(LEXDB)文献番号28102163、広島高裁岡山支部平成14年4月11日判決(LEXDB)文献番号28110560、札幌高裁平成14年3月8日判決(LEXDB)文献番号228110547、横浜地裁平成13年12月12日判決(LEXDB)文献番号28102235、名古屋地裁平成14年1月30日(LEXDB)文献番号28071133、大阪地裁平成14年3月1日判決(LEXDB)文献番号28110546、大阪高裁平成15年12月4日判決(LEXDB)文献番号28130753、最三小平成17年9月27日判決(LEXDB)文献番号25420280、神戸地裁平成15年7月18日判決(LEXDB)文献番号28082848、さいたま地裁平成15年9月17日判決(LEXDB)文献番号28130715、最三小平成17年9月27日判決(LEXDB)文献番号25420280、東京高裁平成16年5月19日判決(LEXDB)文献番号28141116、大津地裁平成15年11月27日(LEXDB)文献番号28130747、鹿児島地裁平成15年12月19日判決(LEXDB)文献番号28130763、広島高裁岡山支部平成16年9月30日判決(LEXDB)文献番号28141320、札幌地裁平成16年2月27日判決(LEXDB)文献番号28140963、神戸地裁平成16年4月6日判決(LEXDB)文献番号28141025、最一小平成17年3月10日(LEXDB)文献番号25420119、最一小平成18年5月22日判決(LEXDB)文献番号25450869、広島高裁岡山支部平成19年5月17日判決(LEXDB)文献番号25420196、東京高裁平成18年5月31日判決(LEXDB)文献番号25450879、最三小平成19年6月26日判決(LEXDB)文献番号25463400、東京高裁平成18年7月19日判決(LEXDB)文献番号25451082、仙台高裁平成18年4月12日判決(LEXDB)文献番号25450759、最二小平成19年9月21日判決(LEXDB)文献番号25463452、東京高裁平成18年3月29日判決(LEXDB)文献番号25450637、長野地裁平成17年11月25日判決(LEXDB)文献番号25420340、東京高裁平成18年9月28日判決(LEXDB)文献番号28131804、横浜地裁平成18年1月18日判決(LEXDB)文献番号25450426、最二小平成20年10月10日判決(LEXDB)文献番号25470952、水戸地裁平成18年7月19日判決(LEXDB)文献番号25451044、大阪地裁平成18年8月23日判決(LEXDB)文献番号25451116、最一小平成20年4月24日判決(LEXDB)文献番号25470667、さいたま地裁平成19年3月14日判決(LEXDB)文献番号25463196、名古屋地裁平成19年12月13日判決(LEXDB)文献番号25463617、さいたま地裁平成20年1月30日判決(LEXDB)文献番号25470577、名古屋高裁平成20年12月4日判決(LEXDB)文献番号25470869、東京地裁平成20年11月14日判決(LEXDB)文献番号25470974、仙台地裁平成20年12月22日判決(LEXDB)文献番号25471011、東京地裁平成24年5月17日判決(LEXDB)文献番号25494085。

¹⁶ 山口地裁平成10年5月26日判決(LEXDB)文献番号28051097、最一小平成12年3月23日判決(LEXDB)文献番号28082954、東京地裁平成11年11月12日判決(LEXDB)文献番

ても、三要件のいずれかの要件が充足された場合に推計課税が許容されると判示している。上記で述べたように国税通則法の改正に伴う所得税法の改正により、帳簿書類の不存在の要件を満たす納税者が縮小するだろうと考えられる。しかし、改正後においても依然として帳簿書類を保存しない納税者や、帳簿書類の不備がある納税者、調査に協力しない納税者は存在するだろうと思われる。以上、学説及び裁判例の傾向を検討した結果、推計課税が必要となる具体的要件としては上記三要件が妥当すると考えられる。

図表 1 (推計課税の要件について)

①	②	③
無作為に抽出した推計課税訴訟の件数(平成 10 年～平成 24 年)	①のうち推計課税の三要件について判示があるものの件数	②のうち三要件のいずれかの要件が充足された場合に推計課税が許容されると判示した件数
90 件	25 件	25 件

(出典：筆者作成)

(2) 推計課税の必要性

推計課税が必要とされる具体的な要件は上記で見てきた通りであり、三要件のいずれかが満たされる場合に推計課税の必要性が存在することとなる。しかし、推計課税の根拠規定においては、推計課税の必要性が推計課税の適法要件であるかどうかについて、明確な規定が存在しない。したがって、その解釈については見解が分かれており、代表的なものとしては効力要件説と行政指針説がある。

号 28081079、千葉地裁平成 12 年 2 月 18 日判決 (LEXDB) 文献番号 28082929、福岡地裁平成 12 年 5 月 26 日判決 (LEXDB) 文献番号 28090264、東京高裁平成 13 年 1 月 16 日判決 (LEXDB) 文献番号 28101064、広島地裁平成 12 年 8 月 31 日判決 (LEXDB) 文献番号 28091355、名古屋地裁平成 12 年 11 月 20 日判決 (LEXDB) 文献番号 28091509、名古屋地裁平成 13 年 1 月 29 日判決 (LEXDB) 文献番号 28101072、千葉地裁平成 13 年 6 月 5 日判決 (LEXDB) 文献番号 28101152、横浜地裁平成 13 年 12 月 12 日判決 (LEXDB) 文献番号 28102235、名古屋地裁平成 14 年 1 月 30 日 (LEXDB) 文献番号 28071133、さいたま地裁平成 15 年 9 月 17 日判決 (LEXDB) 文献番号 28130715、東京高裁平成 16 年 5 月 19 日判決 (LEXDB) 文献番号 28141116、最三小平成 19 年 6 月 26 日判決 (LEXDB) 文献番号 25463400、最二小平成 19 年 9 月 21 日判決 (LEXDB) 文献番号 25463452、横浜地裁平成 18 年 1 月 18 日判決 (LEXDB) 文献番号 25450426、最二小平成 20 年 10 月 10 日判決 (LEXDB) 文献番号 25470952、水戸地裁平成 18 年 7 月 19 日判決 (LEXDB) 文献番号 25451044、大阪地裁平成 18 年 8 月 23 日判決 (LEXDB) 文献番号 25451116、さいたま地裁平成 19 年 3 月 14 日判決 (LEXDB) 文献番号 25463196、名古屋地裁平成 19 年 12 月 13 日判決 (LEXDB) 文献番号 25463617、さいたま地裁平成 20 年 1 月 30 日判決 (LEXDB) 文献番号 25470577、名古屋高裁平成 20 年 12 月 4 日判決 (LEXDB) 文献番号 25470869、仙台地裁平成 20 年 12 月 22 日判決 (LEXDB) 文献番号 25471011、東京地裁平成 24 年 5 月 17 日判決 (LEXDB) 文献番号 25494085。

① 効力要件説

推計課税が許容されるのは例外的事由がある場合だけであるから処分時にその必要性を欠く課税処分は、たとえ課税庁側の実額主張により推計による課税額が実額の範囲内にあることが認定されたとしても、当該課税処分は手続上の適法要件を具備しないものとして違法であるとする見解である¹⁷。この効力要件説は通説とされており¹⁸、この説を支持する論者や判例は従来から多い¹⁹といわれている。効力要件説をとったとされる代表的な裁判例としては東京地裁昭和 48 年 3 月 22 日判決²⁰や大阪地裁昭和 50 年 4 月 4 日判決²¹等がある。

② 行政指針説

必要性は推計を行うことの明文上の要件ではないし、また、実額課税と推計課税との差異は直接証拠によるか間接証拠によるかの事実認定の差異にすぎないので、自由心証の問題であるから、いかなる場合に推計課税を選択するかは税務署長の裁量事項に属し、必要性の有無は課税処分の適否とは関係がないとする見解である²²。行政指針説の立場を採った判決には、神戸地裁昭和 37 年 2 月 23 日判決²³がある。また近年における裁判例としては、大阪地裁平成 2 年 4 月 11 日判決²⁴、大阪地裁平成 3 年 10 月 15 日判決²⁵が挙げられる。

通説は効力要件説とされている。それは、所得税法及び法人税法では、申告納税が原則であり、またその理想は実額課税であるから、推計課税の利用は無条件に認められるわけではなく、税務署長は、まず必要な直接資料の入手につとめるべきであり、十分な直接資料が得られない場合にはじめて推計課税が許されると解すべきである²⁶と考えられているからである。

では、近年の裁判例において推計課税の必要性はどのようにとらえられているのだろうか。上記と同様に、無作為に抽出した平成 10 年から平成 24 年までに争われた裁判例の推計課税の必要性について検証した。その結果、90 件のうち 6 件は推計課税の必要性が争点とならなかったが、残りの 84 件²⁷は争われた。その 84 件のうち 84 件の

¹⁷ 石島弘「実額課税と推計課税」小川英明・松沢智編『裁判実務体系 第 20 巻 租税訴訟法』（青林書院、1988）382 頁、吉良実・前掲注（2）58 頁。

¹⁸ 北口りえ・前掲注（1）138 頁。

¹⁹ 北口りえ・前掲注（1）139 頁（注 57）。

²⁰ 東京地裁昭和 48 年 3 月 22 日判決（LEXDB）文献番号 21042040。

²¹ 大阪地裁昭和 50 年 4 月 4 日判決（LEXDB）文献番号 21049920。

²² 松沢智『租税訴訟法 新版』（中央経済社、2001）405 頁以下。

²³ 神戸地裁昭和 37 年 2 月 23 日判決（LEXDB）文献番号 21015870。

²⁴ 大阪地裁平成 2 年 4 月 11 日判決（LEXDB）文献番号 22003812。

²⁵ 大阪地裁平成 3 年 10 月 15 日判決（LEXDB）文献番号 22005161。

²⁶ 金子宏・前掲注（10）732～733 頁。

²⁷ 最三小平成 12 年 10 月 10 日判決（LEXDB）文献番号 28091476、最一小平成 12 年 9 月 28

日判決 (LEXDB) 文献番号 28091372、東京高裁平成 10 年 12 月 25 日判決 (LEXDB) 文献番号 28061099、最一小平成 11 年 9 月 30 日判決 (LEXDB) 文献番号 28080843、大阪高裁平成 12 年 3 月 30 日判決 (LEXDB) 文献番号 28090242、横浜地裁平成 10 年 5 月 20 日判決 (LEXDB) 文献番号 28051094、山口地裁平成 10 年 5 月 26 日判決 (LEXDB) 文献番号 28051097、福岡地裁平成 10 年 9 月 28 日判決 (LEXDB) 文献番号 28052458、東京地裁平成 10 年 9 月 30 日判決 (LEXDB) 文献番号 28033031、最一小平成 12 年 3 月 23 日判決 (LEXDB) 文献番号 28082954、和歌山地裁平成 10 年 12 月 25 日判決 (LEXDB) 文献番号 28061106、広島高裁平成 11 年 11 月 25 日判決 (LEXDB) 文献番号 28081086、長野地裁平成 11 年 2 月 19 日判決 (LEXDB) 文献番号 28061129、岡山地裁平成 11 年 3 月 30 日判決 (LEXDB) 文献番号 28071219、千葉地裁平成 11 年 4 月 27 日判決 (LEXDB) 文献番号 28071233、広島地裁平成 11 年 6 月 15 日判決 (LEXDB) 文献番号 28071253、最一小平成 13 年 4 月 11 日判決 (LEXDB) 文献番号 28101123、京都地裁平成 11 年 6 月 30 日判決 (LEXDB) 文献番号 28071266、大阪高裁平成 12 年 2 月 28 日判決 (LEXDB) 文献番号 28082927、大阪高裁平成 12 年 7 月 21 日判決 (LEXDB) 文献番号 28091345、和歌山地裁平成 11 年 8 月 31 日判決 (LEXDB) 文献番号 28080818、最一小平成 13 年 6 月 28 日判決 (LEXDB) 文献番号 28101168、京都地裁平成 11 年 10 月 15 日判決 (LEXDB) 文献番号 28081061、東京地裁平成 11 年 11 月 12 日判決 (LEXDB) 文献番号 28081079、最一小平成 12 年 11 月 30 日判決 (LEXDB) 文献番号 28091526、大阪高裁平成 13 年 1 月 24 日判決 (LEXDB) 文献番号 28101067、福岡高裁平成 12 年 12 月 14 日判決 (LEXDB) 文献番号 28091544、千葉地裁平成 12 年 2 月 18 日 (LEXDB) 文献番号 28082929、浦和地裁平成 12 年 4 月 24 日判決 (LEXDB) 文献番号 28090251、名古屋地裁平成 12 年 4 月 28 日判決 (LEXDB) 文献番号 28090257、横浜地裁平成 12 年 5 月 24 日判決 (LEXDB) 文献番号 28090262、福岡地裁平成 12 年 5 月 26 日判決 (LEXDB) 文献番号 28090264、佐賀地裁平成 12 年 5 月 26 日判決 (LEXDB) 文献番号 28090265、最一小平成 16 年 12 月 16 日判決 (LEXDB) 文献番号 28100112、東京高裁平成 13 年 1 月 16 日判決 (LEXDB) 文献番号 28101064、名古屋高裁平成 14 年 4 月 18 日判決 (LEXDB) 文献番号 28071977、広島地裁平成 12 年 8 月 31 日判決 (LEXDB) 文献番号 28091355、横浜地裁平成 12 年 10 月 18 日判決 (LEXDB) 文献番号 28091484、松江地裁平成 12 年 10 月 18 日判決 (LEXDB) 文献番号 28091485、大津地裁平成 12 年 10 月 30 日判決 (LEXDB) 文献番号 28091491、仙台高裁平成 13 年 9 月 28 日判決 (LEXDB) 文献番号 28102203、名古屋地裁平成 12 年 11 月 20 日判決 (LEXDB) 文献番号 28091509、名古屋地裁平成 13 年 1 月 29 日判決 (LEXDB) 文献番号 28101072、名古屋高裁金沢支部平成 13 年 9 月 5 日判決 (LEXDB) 文献番号 28102188、大阪高裁平成 13 年 11 月 27 日判決 (LEXDB) 文献番号 28102229、京都地裁平成 13 年 3 月 21 日判決 (LEXDB) 文献番号 28101105、高知地裁平成 13 年 3 月 30 日判決 (LEXDB) 文献番号 28101119、高知地裁平成 13 年 5 月 11 日判決 (LEXDB) 文献番号 28101135、千葉地裁平成 13 年 6 月 5 日判決 (LEXDB) 文献番号 28101152、横浜地裁平成 13 年 7 月 4 日判決 (LEXDB) 文献番号 28102163、広島高裁岡山支部平成 14 年 4 月 11 日判決 (LEXDB) 文献番号 28110560、札幌高裁平成 14 年 3 月 8 日判決 (LEXDB) 文献番号 228110547、横浜地裁平成 13 年 12 月 12 日判決 (LEXDB) 文献番号 28102235、名古屋地裁平成 14 年 1 月 30 日 (LEXDB) 文献番号 28071133、大阪地裁平成 14 年 3 月 1 日判決 (LEXDB) 文献番号 28110546、大阪高裁平成 15 年 12 月 4 日判決 (LEXDB) 文献番号 28130753、最三小平成 17 年 9 月 27 日判決 (LEXDB) 文献番号 25420280、神戸地裁平成 15 年 7 月 18 日判決 (LEXDB) 文献番号 28082848、さいたま地裁平成 15 年 9 月 17 日判決 (LEXDB) 文献番号 28130715、最三小平成 17 年 9 月 27 日判決 (LEXDB) 文献番号 25420280、東京高裁平成 16 年 5 月 19 日判決 (LEXDB) 文献番号 28141116、大津地裁平成 15 年 11 月 27 日 (LEXDB) 文献番号 28130747、広島高裁岡山支部平成 16 年 9 月 30 日判決 (LEXDB) 文献番号 28141320、札幌地裁平成 16 年 2 月 27 日判決 (LEXDB) 文献番号 28140963、神戸地裁平成 16 年 4 月 6 日判決 (LEXDB) 文献番号 28141025、最一小平成 17 年 3 月 10 日 (LEXDB) 文献番号 25420119、最一小平成 18 年 5 月 22 日判決 (LEXDB) 文献番号 25450869、最三小平成 19 年 6 月 26 日判決 (LEXDB) 文献番号 25463400、仙台高裁平成 18 年 4 月 12 日判決 (LEXDB) 文献番号 25450759、最二小平成 19 年 9 月 21 日判決 (LEXDB) 文献番号 25463452、東京高裁平成 18 年 3 月 29 日判決 (LEXDB)

いずれの裁判例においても、推計課税の必要性があったと判示されていた。このことは推計課税の必要性が適法要件であることを示しているのではないだろうか。また、その 84 件のうち 6 件²⁸は効力要件説が判示されている。一方、行政指針説を採ったと思われる裁判例は 0 件であった。行政指針説は従来から課税庁が支持してきた説であるが、この説の重要性は相対的に低下しており、現在では純粋な行政指針説を支持する論者も少ない²⁹とされている。また推計課税の必要性を行政指針説のように解すると、「課税庁が安易に推計をし、不服申し立てがあった場合にのみ実額で精査するという事態を防ぐことができず、手続法的側面からも課税処分 of 恣意的発動を抑制しようとする近時の学説の傾向とも対立し、支持できない」³⁰との意見も存在する。

以上、学説を考慮し、かつ近年の裁判例を検証した結果、効力要件説によることが主流であると考えられる。したがって私は効力要件説を支持する。

図表 2 (推計の必要性について)

①	②	③	④	⑤
無作為に抽出した推計課税訴訟の件数 (平成 10 年～平成 24 年)	①のうち推計課税の必要性が争点となり争われたものの件数	②のうち推計課税の必要性が存在したと判示されたものの件数	③のうち効力要件説が判示されたものの件数	③のうち行政指針説が判示されたものの件数
90 件	84 件	84 件	6 件	0 件

(出典：筆者作成)

文献番号 25450637、東京高裁平成 18 年 9 月 28 日判決 (LEXDB) 文献番号 28131804、横浜地裁平成 18 年 1 月 18 日判決 (LEXDB) 文献番号 25450426、最二小平成 20 年 10 月 10 日判決 (LEXDB) 文献番号 25470952、水戸地裁平成 18 年 7 月 19 日判決 (LEXDB) 文献番号 25451044、大阪地裁平成 18 年 8 月 23 日判決 (LEXDB) 文献番号 25451116、最一小平成 20 年 4 月 24 日判決 (LEXDB) 文献番号 25470667、さいたま地裁平成 19 年 3 月 14 日判決 (LEXDB) 文献番号 25463196、名古屋地裁平成 19 年 12 月 13 日判決 (LEXDB) 文献番号 25463617、さいたま地裁平成 20 年 1 月 30 日判決 (LEXDB) 文献番号 25470577、名古屋高裁平成 20 年 12 月 4 日判決 (LEXDB) 文献番号 25470869、東京地裁平成 20 年 11 月 14 日判決 (LEXDB) 文献番号 25470974、仙台地裁平成 20 年 12 月 22 日判決 (LEXDB) 文献番号 25471011、東京地裁平成 24 年 5 月 17 日判決 (LEXDB) 文献番号 25494085。

²⁸ 最二小平成 19 年 9 月 21 日判決 (LEXDB) 文献番号 25463452、横浜地裁平成 18 年 1 月 18 日判決 (LEXDB) 文献番号 25450426、大阪地裁平成 18 年 8 月 23 日判決 (LEXDB) 文献番号 25451116、さいたま地裁平成 19 年 3 月 14 日判決 (LEXDB) 文献番号 25463196、名古屋地裁平成 19 年 12 月 13 日判決 (LEXDB) 文献番号 25463617、さいたま地裁平成 20 年 1 月 30 日判決 (LEXDB) 文献番号 25470577。

²⁹ 北口りえ・前掲注 (1) 138 頁 (注 54)。

³⁰ 三木義一「判批」判例時報 1406 号 (1992) 148 頁。

2. 推計課税の合理性

次に推計課税の合理性について検討する。推計課税の合理性について、判例・通説においては、推計課税が適法として是認されるには、推計の方法が合理的でなければならいとされている、と言われている³¹。したがって、「合理性を欠く推計課税は違法」³²となる。

「具体的な推計方法の合理性の有無の判断にあたり、まず問題になるのは『合理性』の意味・内容である。つまり何をもって合理的であると言い、また何を基準に合理性の有無が判断できるのか、ということである。そしてそのことは具体的な推計方法が、いわゆる『実額近似値の捕捉』を可能ならしめる内容のものであるか否か、それを担保しているものであるかどうか、そのような観点から考察され、かつ判断されなければならないものであるといえよう。けだし、推計課税は、所得金額等を実額で捕捉できない場合に、実額に合致する蓋然性の高い実額近似値を捕捉し、これを実額に置き、課税の合理性を是認しようとするものだからである。したがって具体的な推計方法の合理性は、必ずしも絶対的に合理性を有するものであることは必要でなく、相対的に合理性を有するものであればそれで足りるものと解すべきであろう」³³。

「それでは、具体的な推計方法が『実額近似値の捕捉』を可能ならしめ、それを担保するもので合理性を有するものであるというためには、具体的にどのようなことが要請されているものであろうか。つまり合理性の具体的な保障条件は何か、ということである」³⁴。それは、①推計の基礎事実が正確に把握されていること（資料の正確性）②推計方法のうち、当該具体的な事案に最適ものが選択されるべきこと（推計方法の合理性）、③選択した具体的推計方法自体できるだけ真実の所得に近似した数値が算出されるような客観的なものであること（原告への適用の合理性）、が挙げられる³⁵。

納税者に対して推計の必要があった場合に、課税庁が同業者率を使用して当該納税者に推計課税を行うケースがよく見受けられる。同業者率とは、推計を受ける納税者と業種が同一で、しかも業態・規模・営業条件・立地条件等が個別的に類似していると認められる同業者のみを、それも比較的近隣の地域から選定し、これらの「類似同業者」を対象に実額調査を実施し、その調査実績に基づいて求められた平均的な比率（所得率・差益率・原価率・経費率等）である³⁶。この場合に納税者から次の二つの立場から反論するケースが多い。一つ目は、同業者の類似性に関する課税庁の主張はかなり抽象的・類型的なものにとどまるため、納税者から、納税者の業種、営業規模、立地条件等の営業条件が同業者のそれとは異なるという「比準同業者の抽出基準につ

³¹ 時岡泰・山下薫『推計課税の合理性について』（法曹会、1980年）6頁。

³² 金子宏・前掲注（10）735頁。

³³ 吉良実・前掲注（2）140頁。

³⁴ 吉良実・前掲注（2）141頁。

³⁵ 泉徳治ほか『租税訴訟の審理について（改訂新版）』（法曹会、2002）204頁。

³⁶ 吉良実・前掲注（2）91頁。

いての主張」がなされる場合がある。二つ目は、納税者側から、課税庁の推計方法より真実の所得金額に近似する方法が存在することの主張がされることがある。例えば、「同業者率より本人比率(税務官庁が納税者本人を調査し、その納税者の一定期間における実績または記帳もしくは前年分・後年分等の調査実績から合理的に求められた所得率をいう³⁷⁾)を使用すべき」という主張等である。

納税者からの一つ目の反論を検討する。この点に関し、被告課税庁は「推計課税は、実額課税が客観的な所得額との一致の蓋然性を個別的・具体的に追求するものであるのに対し、一般的・抽象的な一致の蓋然性があることをもって足りるとするものであるから、推計の合理性を基礎づける事実も、一般的・抽象的にみて実額に近似した金額を算出するのに必要な限度で類型的にとらえるべきである」³⁸⁾とするであろう。これに対して原告納税者は、被告の主張する合理性を基礎づける事実に対し反証を提出して争うことが出来るのはもちろん、例えば、同業者比率が平均値によって推計されているときは、原告には上記平均値に吸収され得ないような、他の同業者の平均より格段に営業状態が悪くなるはずであるという営業条件の劣悪性(特殊事情)を積極的、具体的に主張・立証することにより、合理性を覆すことができる。しかし、平均値による推計の場合は、通常程度の営業条件の差異は上記平均値を求める過程で包摂されると考えられるから、上に述べたとおり、平均値に吸収され得ないような特殊事情の存在が立証されなければ合理性を覆すことはできないであろう³⁹⁾。

では近年の裁判例において、納税者から「比準同業者の抽出基準」についての主張があった場合どのようにとらえられているのだろうか。無作為に抽出した平成10年から平成24年までに争われた裁判例を検証した。その結果、90件のうち比準同業者の選定基準について判示があるものは41件⁴⁰⁾あり、その41件いずれの裁判例においても納

³⁷⁾ 吉良実・前掲注(2)90頁。

³⁸⁾ 佐藤繁「課税処分取消訴訟の審理」『新・実務民事訴訟講座10』(日本評論社、1982)68頁。

³⁹⁾ 泉徳治ほか・前掲注(35)205~206頁。

⁴⁰⁾ 最三小平成12年10月10日判決(LEXDB)文献番号28091476、東京高裁平成10年12月25日判決(LEXDB)文献番号28061099、最一小平成11年9月30日判決(LEXDB)文献番号28080843、大阪高裁平成12年3月30日判決(LEXDB)文献番号28090242、広島高裁平成11年11月25日判決(LEXDB)文献番号28081086、長野地裁平成11年2月19日判決(LEXDB)文献番号28061129、岡山地裁平成11年3月30日判決(LEXDB)文献番号28071219、広島地裁平成11年6月15日判決(LEXDB)文献番号28071253、最一小平成13年4月11日判決(LEXDB)文献番号28101123、大阪高裁平成12年7月21日判決(LEXDB)文献番号28091345、最一小平成13年6月28日判決(LEXDB)文献番号28101168、京都地裁平成11年10月15日判決(LEXDB)文献番号28081061、東京地裁平成11年11月12日判決(LEXDB)文献番号28081079、最一小平成12年11月30日判決(LEXDB)文献番号28091526、大阪高裁平成13年1月24日判決(LEXDB)文献番号28101067、千葉地裁平成12年2月18日(LEXDB)文献番号28082929、福岡地裁平成12年5月26日判決(LEXDB)文献番号28090264、最一小平成16年12月16日判決(LEXDB)文献番号28100112、名古屋高裁平成14年4月18日判決(LEXDB)文献番号28071977、広島地裁平成12年8月31日判決(LEXDB)文献番号28091355、大津地裁平成12年10月30日判決(LEXDB)文献番号28091491、高知地裁平成13年3月30日判決(LEXDB)文献番号28101119、高知地裁平成13年5月11日判決(LEXDB)

税者が主張する同業者との差異は、平均化のうちに包摂（捨象）されると判示している。

先に述べたように、推計課税の合理性は絶対的な合理性を必要とするわけではなく、相対的な合理性を有すれば足りると考えられる。納税者と全く差異のない同業者を選定することは不可能であるし、厳密さを求めすぎて選定できる同業者の数が少なくなることは、反対に相対的な合理性が失われることにもなりかねない。したがって、私は同業者の選定基準については一応の合理性があれば足りると考える。

図表 3（推計の合理性における比準同業者の選定基準について）

①	②	③
無作為に抽出した推計課税訴訟の件数(平成 10 年～平成 24 年)	①のうち比準同業者の選定基準について判示があるものの件数	②のうち同業者との差異は平均化のうちに包摂(捨象)されると判示したものの件数
90 件	41 件	41 件

(出典：筆者作成)

二つ目の反論を検討する。納税者から他により合理的な推計方法があると主張がされた場合の立証の程度については、①出来る限り真実の所得金額に近似した数値が得られるように、最善の方法が選択されなければならない、課税庁において、他より合理的な推計方法が存在しないことを主張立証しなければならないとする「最善説」②課税庁の採った方法が相対的に最適の方法であることを要し、納税者が一応の合理性が認められる他の方法を主張した場合には、課税庁は、課税庁が使用した推計方法によった方がより実額に近いことを主張立証しなければならない「最適方法説」③推計は、

文献番号 28101135、広島高裁岡山支部平成 14 年 4 月 11 日判決 (LEXDB) 文献番号 28110560、横浜地裁平成 13 年 12 月 12 日判決 (LEXDB) 文献番号 28102235、名古屋地裁平成 14 年 1 月 30 日 (LEXDB) 文献番号 28071133、最三小平成 17 年 9 月 27 日判決 (LEXDB) 文献番号 25420280、神戸地裁平成 15 年 7 月 18 日判決 (LEXDB) 文献番号 28082848、さいたま地裁平成 15 年 9 月 17 日判決 (LEXDB) 文献番号 28130715、東京高裁平成 16 年 5 月 19 日判決 (LEXDB) 文献番号 28141116、札幌地裁平成 16 年 2 月 27 日判決 (LEXDB) 文献番号 28140963、神戸地裁平成 16 年 4 月 6 日判決 (LEXDB) 文献番号 28141025、最一小平成 18 年 5 月 22 日判決 (LEXDB) 文献番号 25450869、広島高裁岡山支部平成 19 年 5 月 17 日判決 (LEXDB) 文献番号 25420196、長野地裁平成 17 年 11 月 25 日判決 (LEXDB) 文献番号 25420340、東京高裁平成 18 年 9 月 28 日判決 (LEXDB) 文献番号 28131804、横浜地裁平成 18 年 1 月 18 日判決 (LEXDB) 文献番号 25450426、最二小平成 20 年 10 月 10 日判決 (LEXDB) 文献番号 25470952、最一小平成 20 年 4 月 24 日判決 (LEXDB) 文献番号 25470667、名古屋高裁平成 20 年 12 月 4 日判決 (LEXDB) 文献番号 25470869、東京地裁平成 20 年 11 月 14 日判決 (LEXDB) 文献番号 25470974。

一応の合理性が認められれば足り、納税者において他の推計方法によるほうが実額により近似することになることを立証しない限りは、課税庁の推計方法の合理性を肯定できる「一応の合理性必要説」が考えられる⁴¹といわれている。これに関して、「推計課税においてあまりに重い立証負担を被告課税庁に強いることは、非協力、不誠実な納税者を利する結果になりかねないのみならず、蓋然値で満足すべき推計課税の本旨を没却することになりはしないであろうか。推計課税は、蓋然性考慮の原則によって行われるものであるとすれば、訴訟上においてもこの原則を承認し、『一応の立証』で足りると解し、立証の程度を軽減緩和すべき」⁴²との意見がある。

では近年の裁判例において、「納税者から他により合理的な推計方法がある」と主張がされた場合どのようなとらえられているのだろうか。無作為に抽出した平成10年から平成24年までに争われた裁判例について検証した。90件のうち納税者から他により合理的な推計方法があると主張があったものの件数は12件⁴³でありそのうち12件のいずれの裁判例においても課税庁の推計方法の合理性を検討したうえで、納税者主張の推計方法の合理性が検討されている。しかし、納税者主張の推計方法が認められたものの件数は0件であった。この裁判例の傾向は、推計は、一応の合理性が認められれば足り、納税者において他の推計方法によるほうが実額により近似することになることを立証しない限りは、課税庁の推計方法の合理性を肯定できる「一応の合理性必要説」が妥当であることを表しているのではないだろうか。

また、納税者からの他により合理的な推計方法があるという主張について、吉良実氏は以下のように述べている。「更正・決定の権限は税務官庁の専属的権限であり、納税者や裁判所はそのような権限を有するものではなく、しかも推計課税はそのような権限行使の一方法にすぎず、特定の推計方法の具体的な選択はそのような権限行使の一部として行われるものだからである。つまり推計課税取消訴訟においては、納税者は税務官庁が選択した具体的な推計方法それ自体の不合理性を主張・立証して当該推計課税の効力を争うことはできるが、それ以上に特定の推計方法を選択して、その推計方法をもって推計課税を行うべきである旨を主張したり、また裁判所は、税務官庁が選択した具体的な推計方法の合理性の存否を判断することが必要なのであって、それ以上に特定の推計方法を自ら新たに選択して、その推計方法をもって課税標準等を

⁴¹ 泉徳治ほか・前掲注(35)206頁。

⁴² 南博方『租税訴訟の理論と実際(増補版)』(弘文堂、1980)115頁。

⁴³ 最一小平成12年9月28日判決(LEXDB)文献番号28091372、広島地裁平成11年6月15日判決(LEXDB)文献番号28071253、最一小平成12年11月30日判決(LEXDB)文献番号28091526、最一小平成16年12月16日判決(LEXDB)文献番号28100112、広島地裁平成12年8月31日判決(LEXDB)文献番号28091355、大阪高裁平成13年11月27日判決(LEXDB)文献番号28102229、鹿児島地裁平成15年12月19日判決(LEXDB)文献番号28130763、最一小平成18年5月22日判決(LEXDB)文献番号25450869、最三小平成19年6月26日判決(LEXDB)文献番号25463400、東京高裁平成18年9月28日判決(LEXDB)文献番号28131804、最二小平成20年10月10日判決(LEXDB)文献番号25470952、東京地裁平成20年11月14日判決(LEXDB)文献番号25470974。

更正・決定する権限までもを有するものではなく、かつそのような職責を負担しているものでもないと解するからである」⁴⁴。

以上、学説を考慮し、かつ近年の裁判例を検証した結果、一応の合理性必要説によることが主流であると考えられる。したがって私は一応の合理性必要説を支持する。

上記二つの反論を検討したうえで改めて推計課税の合理性について考えることとする。ここでまた近年の裁判例の動向を知るために、無作為に抽出した平成10年から平成24年までに争われた裁判例について検証した。その結果、90件の裁判例のうちその90件のいずれの裁判例においても推計課税の合理性が争点となっていた。そのうち納税者の合理性の主張が一部認められた件数は3件⁴⁵であった。一審で納税者の合理性の主張を認めたが控訴審で否定し、上告を棄却したものは2件⁴⁶であった。これらのことから、納税者が推計課税の合理性について争っても認められることはほとんどなく、このことは推計課税の合理性が一応の合理性で足りることを表しているのではないだろうか。

松沢智氏は、推計課税の合理性について以下のように述べている。「推計課税は、真実の所得金額に近似する数額を把握することをもって足りるとされるのであるから、もし完全な立証までも要求するのであれば、推計課税それ自体が否定され、真実の所得金額までも立証を要求される結果となるので、したがって、それは一応の立証で足りるものと解する」⁴⁷。

また南博方氏は以下のように述べている。「推計せざるを得ない事情を生ぜしめた原因ないし責任は、専ら納税者の側にある。納税者が、正確な実額資料を整えて申告したのであれば、推計による課税は全く必要なかったはずである。推計課税は、納税者の側の責めに帰すべき事情に起因するものである。端的に言えば、申告納税制度の下においては、推計課税は、一種の制裁措置として位置づけられてもやむを得ないと言ふべきである⁴⁸」。

以上、納税者からの二つの反論を、学説及び近年の裁判例から検討し、かつ納税者からの合理性の主張がほとんど認められていないことを考慮すると、推計課税の合理性は一応の合理性で足りるとすることが妥当と思われる。

⁴⁴ 吉良実「推計課税における若干の問題」税法学 500号（清文社、1992）70頁。

⁴⁵ 京都地裁平成13年3月21日判決（LEXDB）文献番号28101105、横浜地裁平成13年7月4日判決（LEXDB）文献番号28102163、東京高裁平成18年9月28日判決（LEXDB）文献番号28131804。

⁴⁶ 最三小平成12年10月10日判決（LEXDB）文献番号28091476、最三小平成17年9月27日判決（LEXDB）文献番号25420280。

⁴⁷ 松沢智・前掲注（22）82頁。

⁴⁸ 南博方「推計課税の実務と理論」判例タイムズ787号（1992）10頁。

図表 4 (納税者が他の推計方法を主張した裁判例について)

①	②	③	④
無作為に抽出した推計課税訴訟の件数 (平成 10 年～平成 24 年)	①のうち納税者から他により合理的な推計方法があると主張があったものの件数	②のうち課税庁の推計方法の合理性を検討したうえで、納税者主張の推計方法の合理性を検討したものの件数	③のうち納税者主張の推計方法が認められたものの件数
90 件	12 件	12 件	0 件

(出典：筆者作成)

図表 5 (推計方法の合理性について)

①	②	③	④	⑤
無作為に抽出した推計課税訴訟の件数 (平成 10 年～平成 24 年)	①のうち合理性が争点となった件数	②のうち合理性の争点について納税者の主張を一部認めた件数	②のうち合理性の争点について納税者の主張を認めなかった件数	④のうち合理性の争点について一審で納税者の主張を認めたが控訴審で否定し、上告を棄却した件数
90 件	90 件	3 件	87 件	2 件

(出典：筆者作成)

III. 推計課税の本質論

1. 推計課税における 3 つの説

課税訴訟においてはその必要性や合理性、実額主張による反論について争われる。それは、推計課税の根拠規定に明確な要件が存在しないからである。従って、推計課税の本質論をどう捉えるかにより、争点に対する見方も変わってくる。推計課税の本質論をどのように解釈するかは、以下の 3 つの説が有名である。

(1) 事実上推定説の概念

① 学説

事実上推定説とは、「推計課税は間接的な資料と経験則を用いて真実の所得額を事実上の推定により認定するものである」⁴⁹とする説である。清水敬次氏は「課税処分のお

⁴⁹ 泉徳治ほか・前掲注 (35) 201 頁。

ち推計課税と呼ばれるものは、通常、納税者の取引に関する帳簿資料（直接的資料）以外の資料に基づいて課税標準を算定して行うものをいう⁵⁰と述べており、通説・判例の立場は事実上推定説にある⁵¹とされている。

事実上推定説に立つ学説の支配的見解は、①所得課税においては、申告納税が原則であるとともに、所得課税の理想は、直接的資料を用いて所得の実額を把握することにある、②課税庁は、まず必要な直接的資料の入手に努めるべきであり、したがって、十分な直接的資料が得られない場合に限り、推計課税が認められる、③推計は合理的に行わなければならない、推計の合理性の判断に当たっては、なるべく実額に近い所得を推計する必要と、推計課税がもともと実額課税の不可能な場合について認められた概算課税の方法であるという事実との間に適切な調和を図らなければならない、④課税処分取消訴訟の場面で実額課税が主張され、当該実額を認定できる場合には、たとえ処分当時の推計課税に必要性、合理性が備わっていたとしても、実額には対抗できない、とされる⁵²。

② 本論文における事実上推定説の定義付け

推計課税訴訟の中には、推計課税の本質論について判示されているものが存在する。事実上推定説とされた裁判例は小野雅也論文で紹介されている⁵³。そこでまず、それらの裁判例の判示の中で推計課税の本質論について述べたと思われる部分に着目する。大阪地裁平成2年4月11日判決⁵⁴は「推計とは、課税標準あるいはそれを構成する要件事実（以下「課税標準等」という。）を、直接の証拠ではなく、間接事実からの推認により認定する方法であるが、それは事実認定の一方法であって、いわゆる推計課税というのも、いわゆる実額課税と別個の課税処分ではなく、課税標準等が右のような推認で認定されたものを呼ぶにすぎない。」と判示している。大阪高裁平成2年5月30日判決及び大阪高裁平成2年10月26日判決⁵⁵は全く同様の言葉で判示しており、「推計課税は、実額課税と同様に真実の所得額を認定するために、納税者が実額を算定するに足りる帳簿書類などの直接資料を提出せず税務調査に協力しない場合に、やむを得ず真実の所得額に近似した額を間接資料により推計し、これをもって真実の所得額と認定する方法」と判示している。大阪地裁平成2年9月26日判決⁵⁶は「被告

⁵⁰ 清水敬次『税法 第7版』（ミネルヴァ書房、2007）240頁。

⁵¹ 北口りえ・前掲注（1）132頁。

⁵² 田中治「推計課税の本質論と総額主義」『公法学の法と政策 金子宏先生古稀祝賀 下巻』（有斐閣、2000）105頁。

⁵³ 小野雅也「推計課税と実額反証に関する裁判例の分析」税務大学校論叢28号（1997）182頁。

⁵⁴ 大阪地裁平成2年4月11日判決（LEXDB）文献番号22003812。

⁵⁵ 大阪高裁平成2年5月30日判決（LEXDB）文献番号22003812、大阪高裁平成2年10月26日判決（LEXDB）文献番号22004957。

⁵⁶ 大阪地裁平成2年9月26日判決（LEXDB）文献番号22004936。

の主張する原告の係争各年分の経費の推計には合理性が認められるから、特段の反証がされない限り、右三の4に認定した推計額が、係争各年分の原告の経費額であるとの事実上の推定をすることができる。原告がいわゆる実額反証によって、右推計額を争う場合においては、原告主張の実額が、被告主張の推計額より真実の経費額に近似することを立証することによって、右の事実上の推定を覆す必要があると解される。」と判示している。東京地裁平成3年12月19日判決⁵⁷は「現行所得税法上、実額課税の場合と推計課税の場合とで事業所得に対する課税について異なった内容の課税標準が設けられているわけではなく、両者の課税方法の別は、総収入金額から必要経費を控除した金額（所得税法二七条）として規定されている課税標準の計算が、一方が帳簿書類等の直接資料によって行われるのに対し他方が同業者比率等の間接的な資料によって行われるという、その所得の認識の方法の別をいうにすぎないものであることはいうまでもないところである。」と判示している。名古屋地裁平成4年4月27日判決⁵⁸は「推計課税と実額課税とは互いに別個独立の課税処分ではなく、所得ないしそれを構成する収入金額及び必要経費を認識する際の資料ないし方法を異にするにすぎないと解すべきであるから、いずれにしても最終的に問題となるのは真実の所得金額がいくらであったかということであり、客観的に真実の所得金額により近い金額と認められる方が採用されるべきものである。そして、収入金額は実額により、かつ、必要経費は推計によって所得金額を算定してされた課税処分の取消訴訟においては、推計の必要性及び合理性を基礎付ける事実が立証されると、必要経費の額は右推計に係る金額であることが事実上推定されると解することができる。」と判示している。神戸地裁平成4年7月29日判決及び神戸地裁平成4年9月30日判決⁵⁹は全く同様の言葉で判示しており、「推計課税は、納税者の帳簿不提示や、所得調査に協力しないため、やむを得ず、間接的な資料により真実に近似した額を推計し、これをもって真実の所得額と認定する方法であり、実額による課税と同様に真実の所得額を認定するための一方法」と判示している。東京地裁平成4年11月30日判決⁶⁰は「実額課税と推計課税の別は、所得の認識を直接的な資料で行うか間接的な資料で行うかという認識方法の差にすぎず、両者の場合で異なった内容の課税標準が定められているわけではない。」と判示している。名古屋高裁金沢支部平成5年2月24日判決及び名古屋高裁金沢支部平成6年3月28日判決⁶¹は全く同様の言葉で判示しており、「現行の所得税法上は、実額課税の場合と推計課税の場合とで、事業所得に対する課税について異なる内容の課

⁵⁷ 東京地裁平成3年12月19日判決（LEXDB）文献番号22004841。

⁵⁸ 名古屋地裁平成4年4月27日判決（LEXDB）文献番号22005567。

⁵⁹ 神戸地裁平成4年7月29日判決（LEXDB）文献番号22006985、神戸地裁平成4年9月30日判決（LEXDB）文献番号22007019。

⁶⁰ 東京地裁平成4年11月30日判決（LEXDB）文献番号22007060。

⁶¹ 名古屋高裁金沢支部平成5年2月24日判決（LEXDB）文献番号22006571、名古屋高裁金沢支部平成6年3月28日判決（LEXDB）文献番号22008331。

税標準が設けられているわけではなく、推計課税といっても、実額課税とは別個の処分ではなく、ただ所得を認定する資料として、帳簿書類等の直接資料を用いるか、同業者比率等の間接的な資料を用いるかという違いに過ぎない。」と判示している。仙台地裁平成5年5月25日判決⁶²は「推計課税と実額課税の課税方法の別は、一方が帳簿書類等の直接資料によって計算するのに対し他方が同業者率等の間接的な資料によって計算するという、客観的に存在する所得を認識するための方法の別をいうにすぎない。」と判示している。東京高裁平成6年1月31日判決⁶³は「推計課税は納税者が直接資料を提出せず、税務調査に協力しないため、やむをえず間接資料により真実の所得金額に近似した額を推計して、これを真実の所得額と認定する課税方法の一つであり、課税庁において右推計課税の合理性について立証した場合には、右の方法により算出された金額をもって真実の所得額と認定すべきものである。」と判示している。神戸地裁平成6年4月20日判決⁶⁴は「推計課税は、実額課税と同様に真実の所得金額を認定するために、納税者が実額を算定するに足る帳簿書類等の直接資料を提出しないなど、税務調査に協力しない場合、やむを得ず真実の所得額に近似した額を間接資料により推計し、これをもって真実の所得額と認定する方法である。」と判示している。大阪高裁平成6年6月28日判決⁶⁵は「推計課税は、納税者が実額を算定するに足る帳簿書類などの直接資料を提出せず、税務調査に協力しないため、やむを得ず真実の所得額に近似した額を間接資料により推計し、これをもって真実の所得額と認定する方法であり、実額課税と同様に真実の所得額を認定するための一つの方法である。」と判示している。

事実上推定説の明確な定義は存在しないが、上記の裁判例の判示をまとめ、本論文では次のように定義することとする。「推計課税は、納税者の帳簿不提示や、所得調査に協力しないため、やむを得ず、間接的な資料により真実に近似した額を推計し、事実上の推定により真実の所得金額を認定するものであり、実額による課税と同様に真実の所得額を認定するための一方法である⁶⁶。したがって、推計課税と実額課税とは互いに別個独立の課税処分ではない⁶⁷」。

本論文においては、推計課税の本質についてこれと同様の判旨の言及を含む裁判例を、事実上推定説を採用した裁判例と定義付けることとする。

⁶² 仙台地裁平成5年5月25日判決（LEXDB）文献番号22007324。

⁶³ 東京高裁平成6年1月31日判決（LEXDB）文献番号22008394。

⁶⁴ 神戸地裁平成6年4月20日判決（LEXDB）文献番号22008445。

⁶⁵ 大阪高裁平成6年6月28日判決（LEXDB）文献番号22008469。

⁶⁶ 神戸地裁平成4年7月29日判決（LEXDB）文献番号22006985、神戸地裁平成4年9月30日判決（LEXDB）文献番号22007019の判示を参考とした。

⁶⁷ 名古屋地裁平成4年4月27日判決（LEXDB）文献番号22005567の判示を参考とした。

(2) 別世界説の概念

別世界説の学説については、論者によって様々であり、「推計課税は、外形基準課税を肯定する特別の課税方式であり、実体的真実からの乖離を積極的に認めたもの」⁶⁸とするものや、「推計課税が許される場合は、もはや真実の所得金額が追求されるのではなく、同業・同規模の概数（平均所得額）で所得の計算がなされることになるというべきであり、この概数による計算（平均課税。多くの場合に納税者に不利な取り扱い）が推計課税の特質である」⁶⁹とするものがある。しかし、この説は少数説に止まっている⁷⁰。推計課税は実額課税が不可能な場合の課税方法であるが、原則は実額課税であり、真実の所得金額を求めるべきであるので、私もこの説には同意できない。

(3) 補充的代替手段説の概念

① 学説

補充的代替手段説とは「推計課税は本質的に実額課税とは異質のもので、実額課税を行うことのできないときにやむを得ず課税庁に代替手段として認められる認定方法である」⁷¹とするものである。補充的代替手段説は、別世界説と事実上推定説の中間に位置する考え方を示しているといわれている⁷²。

補充的代替手段説は、「1994年（平成6年）頃から台頭した法理である」⁷³と述べられている。小野雅也氏は裁判例の検討を踏まえて、この説の特徴として以下のように整理している。①推計課税の必要性が要件としてあげられていること、②推計課税は実額課税に代替する一つの課税方式（あるいは実額課税と並ぶ一つの実体法上の制度）であって、事実上の推定を法規化したものではないこと、③推計課税の意義を所得税法156条（法人税法131条）の法意に求め、租税負担の原則を重視していること、④推計課税の合理性は、代替手段にふさわしい一応の合理性で足りること、である⁷⁴。

また補充的代替手段説は、『補充性』、すなわち、推計の必要性を満たすときのみ実額課税の代替手段として認められるとする考え方である。この説は、別世界説と一脈通じるところがあるものの、別世界説が、推計課税の結果は、真実の所得額と乖離していることを積極的に認めているとしているのに対し、あくまでも、課税標準は、真実の所得金額であるとし（中略）実額反証をすることにより、推計の結果を覆すことができることから、推計の結果と真実の所得金額とのつながりが制度上保障されてい

⁶⁸ 確井光明「課税要件法と租税手続法との交錯」租税法研究11号（有斐閣、1982年）28頁。

⁶⁹ 山田二郎「判批」自治研究64巻11号（1988）137頁。

⁷⁰ 北口りえ・前掲注（1）133頁。

⁷¹ 今村隆「判比」税理39巻2号（1996）25頁。

⁷² 大淵博義「判批」ジュリスト1138号（有斐閣、1998）135頁。

⁷³ 湖東京至「フランスにおける推計課税制度の現状と問題点」『納税者の権利の展開』（勁草書房、2001）581頁。

⁷⁴ 小野雅也・前掲注（53）189頁。

るとする考え方である」⁷⁵とされる。

② 本論文における補充的代替手段説の定義付け

補充的代替手段説をとったとされる裁判例も小野雅也論文で紹介されている⁷⁶。この説についても、それらの裁判例の判示の中で推計課税の本質論を述べたと思われる部分に注目する。浦和地裁平成4年4月27日判決⁷⁷は「推計課税は、その必要性がある場合に合理的な方法により算定された金額をもって所得金額とする一つの課税方法であり、実額課税と並ぶ一つの実定法上の制度であって事実上の推定を法規化したものではない」と判示している。浦和地裁平成4年5月25日判決及び浦和地裁平成5年3月22日判決並びに浦和地裁平成5年5月17日判決⁷⁸は全く同様の言葉で判示されており、「いかにその方法が合理的なものであっても、推計によって算出された所得金額と実額との間には何がしかの差異のあることは否定できないところである。」と判示している。東京高裁平成6年3月30日判決⁷⁹は「税務署長が申告された又は無申告の所得税の課税標準等ないし税額等について更正又は決定をするに当たっては、所得の実額をもってすべきである（国税通則法二四条、二五条）が、所得の実額を捕そくすることができない場合においても、租税負担公平の原則上更正又は決定をすることを回避又は放棄することは許されないから、高度の信頼性を付与されている青色申告にかかる更正の場合を除き、間接的な資料によって所得を認定して更正又は決定をしなければならない。所得税法一五六条（なお、法人税法一三一条）は、この趣旨を規定したものである。したがって、間接的な資料を用いて所得を認定する方式である推計課税は、直接資料を用いて所得を認定する方式である実額課税に代わるものではあっても、それ自体一つの課税の方式であって、所得の実額の近似値を求める、いうなれば概算課税の性質を有しているというべきである。そうだとすると、推計課税における推計の合理性は、所得の実額との関係で厳密な整合性を有する必要はなく、実額課税に代わる方式にふさわしいといえる程度の推計の合理性で足りるというべきである。」と判示している。京都地裁平成6年5月23日判決⁸⁰は「推計課税（所得税法一五六条）は、課税標準を実額で把握することが困難な場合、税負担公平の観点から、実額課税の代替的手段として、合理的な推計の方法で課税標準を算定することを課税庁に許容した実定法上の制度と解するのが相当である。そうすると、推計課税は、実定法上、実額課税とは別に課税庁に所得の算定を許す行為規範を認めたものであって、

⁷⁵ 今村隆・前掲注（71）26頁。

⁷⁶ 小野雅也・前掲注（53）187頁。

⁷⁷ 浦和地裁平成4年4月27日判決（LEXDB）文献番号22006528。

⁷⁸ 浦和地裁平成4年5月25日判決（LEXDB）文献番号22006536、浦和地裁平成5年3月22日判決（LEXDB）文献番号22007251、浦和地裁平成5年5月17日判決（LEXDB）文献番号22007318。

⁷⁹ 東京高裁平成6年3月30日判決（LEXDB）文献番号22007522。

⁸⁰ 京都地裁平成6年5月23日判決（LEXDB）文献番号22007591。

真実の所得を事実上の推定によって認定するものではないから、その推計の結果は、真実の所得と合致している必要はなく、実額近似値で足りる。だから、推計方法の合理性も、真実の所得を算定しうる最も合理的なものである必要はなく、実額近似値を求めうる程度の一応の合理性で足りると解すべきである。したがって、他により合理的な推計方法があるとしても、課税庁の採用した推計方法に実額課税の代替手段にふさわしい一応の合理性が認められれば、推計課税は適法というべきである。それとの推計方法の優劣を争う主張は、主張自体失当である。」と判示している。釧路地裁平成6年6月28日判決⁸¹は「推計課税は、税負担の公平の見地上、納税者の所得を認識することができる帳簿等の資料等がないからといって課税を放棄できないため、推計の必要性の存在を要件として、実額課税に代替する手段として認められたものと解する（所得税法一五六条）。（中略）税務署長が採用した推計方法が合理的であるためには、税務署長が入手し又は容易に入手し得る推計の基礎事実及び統計資料等に照らし、その推計方法が一応最良の方法と認められ、かつ、当該納税者の所得につき近似値を求め得ると認められる程度のものであれば足りるといわなければならない。推計課税は、税負担の公平の見地から実額課税に代替する手段として認められたものであり、その性質上実額そのものではなくその近似値的なものを把握すれば足りるものであるところ、現実の所得が明らかになれば実額によって課税するとの原則に戻り、推計による課税処分は取り消されることになると解すべきであるが、その場合の所得金額の主張立証責任は、納税者の側にあると解すべきである」と判示している。

補充的代替手段説の明確な定義は存在しないが、上記の裁判例の判示をまとめ、本論文では次のように定義することとする。「推計課税は、税負担の公平の見地上、納税者の所得を認識することができる帳簿等の資料等がないからといって課税を放棄できないため、推計の必要性の存在を要件として、実額課税に代替する手段として、かつ実額課税を補充する手段として認められたものと解する⁸²。また、推計課税は、実体法上、実額課税とは別に課税庁に所得の算定を許す行為規範を認めたものであって、真実の所得を事実上の推定によって認定するものではないから、その推計の結果は、真実の所得と合致している必要はなく、実額近似値で足りる。だから、推計方法の合理性も、真実の所得を算定しうる最も合理的なものである必要はなく、実額近似値を求めうる程度の一応の合理性で足りると解すべきである⁸³。したがって、いかにその推計方法が合理的なものであっても、推計によって算出された所得金額と実額との間には何がしかの差異のあることは否定できない⁸⁴」。

⁸¹ 釧路地裁平成6年6月28日判決（LEXDB）文献番号22007623。

⁸² 釧路地裁平成6年6月28日判決（LEXDB）文献番号22007623の判示を参考とした。

⁸³ 京都地裁平成6年5月23日判決（LEXDB）文献番号22007591の判示を参考とした。

⁸⁴ 浦和地裁平成4年5月25日判決（LEXDB）文献番号22006536、浦和地裁平成5年3月22日判決（LEXDB）文献番号22007251、浦和地裁平成5年5月17日判決（LEXDB）文献番号22007318の判示を参考とした。

本論文においては、推計課税の本質について、これと同様の判旨の言及を含む裁判例を、補充的代替手段説を採用した裁判例と定義付けることとする。

(4) 訴訟時の納税者からの主張

事実上推定説をとった場合、田中治氏によれば、納税者はその不服とする推計課税について、一般に訴訟時において次の三種の攻撃をすることが可能となる、と述べている。

第一に、推計の方法自体が合理性を欠く、という主張である。例えば、同業者率の適用の際、選定された同業者に類似性がない、同業者率の適用を受ける納税者の特殊事情を適正に考慮していない、などの主張である。

第二に、他により合理的な推計方法があるのに、それを適用せず、合理性に劣る推計方法を適用したことは違法である、とする主張である。より実額を反映する推計方法があるのに、それを適用しなかったことは、実額課税の理念に反する、とするのである。

第三は、実額反証である。実額反証とは、処分時において直接的資料を提示しない納税者が、争訟段階において直接的資料を提示し、実額によって課税すべきだと主張することをいう。伝統的な裁判例は、納税者によるこのような実額反証を基本的に認めてきた。一般に、実額は推計を破る、といわれているところである⁸⁵。

他方、補充的代替手段説の立場から推計課税に関する納税者の三種の攻撃方法をどう見るかについては、それほど明確に示されたものはない。しかし、前掲京都地裁平成6年5月23日判決及び前掲釧路地裁平成6年6月28日判決の判示より、以下のように推測される。

第一の推計の方法自体が不合理であるという主張については、「推計方法の合理性も、真実の所得を算定しうる最も合理的なものである必要はなく、実額近似値を求めうる程度の一応の合理性で足りると解すべきである（京都地裁平成6年5月23日判決）」と示されるだろう。

第二の他により合理的な推計方法があるという主張については、「他により合理的な推計方法があるとしても、課税庁の採用した推計方法に実額課税の代替手段にふさわしい一応の合理性が認められれば、推計課税は適法というべきである。それとの推計方法の優劣を争う主張は、主張自体失当である(京都地裁平成6年5月23日判決)」と示されるだろう。

第三の実額反証については、「現実の所得が明らかになれば実額によって課税するとの原則に戻り、推計による課税処分は取り消されることになる」と解すべき（釧路地裁平成6年6月28日判決）」と示されるだろう。

これらをまとめると以下のようなになる。これを見ると、補充的代替手段説は、推計

⁸⁵ 田中治・前掲注(52) 106頁

課税の合理性についての納税者からの主張を退けようとする説であることがわかる。つまり課税庁にとって有利な説であるということが出来る。これらの説の妥当性については後で検討することとする。

図表 6（訴訟時の納税者の主張について）

争点	納税者の主張	事実上推定説	補充的代替手段説
推計の合理性	推計の方法自体が合理性を欠くという主張	認められる	一応の合理性があれば足りる
	別のより合理的な推計方法があるという主張	認められる	主張自体失当である
実額反証	実額による反論	認められる	認められる

（出典：筆者作成）

(5) 近年の裁判例の傾向

補充的代替手段説を採用した裁判例は近年増加しているといわれている。そこで、無作為に抽出した平成 10 年から平成 24 年までに争われた裁判例を検証した。その結果、90 件のうち推計課税の本質論について判示があるものは 34 件であった。そのうち事実上推定説を採用した件数は 9 件⁸⁶であり、補充的代替手段説を採用した件数は 23 件⁸⁷であった。確かに近年においては、通説と言われていた事実上推定説の件数より、

⁸⁶ 大阪高裁平成 12 年 3 月 30 日判決（LEXDB）文献番号 28090242、最一小平成 13 年 4 月 11 日判決（LEXDB）文献番号 28101123、最一小平成 13 年 6 月 28 日判決（LEXDB）文献番号 28101168、さいたま地裁平成 15 年 9 月 17 日判決（LEXDB）文献番号 28130715、鹿児島地裁平成 15 年 12 月 19 日判決（LEXDB）文献番号 28130763、札幌地裁平成 16 年 2 月 27 日判決（LEXDB）文献番号 28140963、広島高裁岡山支部平成 19 年 5 月 17 日判決（LEXDB）文献番号 25420196、大阪地裁平成 18 年 8 月 23 日判決（LEXDB）文献番号 25451116。

⁸⁷ 東京高裁平成 10 年 12 月 25 日判決（LEXDB）文献番号 28061099、和歌山地裁平成 10 年 12 月 25 日判決（LEXDB）文献番号 28061106、広島高裁平成 11 年 11 月 25 日判決（LEXDB）文献番号 28081086、岡山地裁平成 11 年 3 月 30 日判決（LEXDB）文献番号 28071219、千葉地裁平成 11 年 4 月 27 日判決（LEXDB）文献番号 28071233、広島地裁平成 11 年 6 月 15 日判決（LEXDB）文献番号 28071253、京都地裁平成 11 年 6 月 30 日判決（LEXDB）文献番号 28071266、千葉地裁平成 12 年 2 月 18 日（LEXDB）文献番号 28082929、佐賀地裁平成 12 年 5 月 26 日判決（LEXDB）文献番号 28090265、広島地裁平成 12 年 8 月 31 日判決（LEXDB）文献番号 28091355、横浜地裁平成 12 年 10 月 18 日判決（LEXDB）文献番号 28091484、大津地裁平成 12 年 10 月 30 日判決（LEXDB）文献番号 28091491、仙台高裁平成 13 年 9 月 28 日判決（LEXDB）文献番号 28102203、大阪高裁平成 13 年 11 月 27 日判決（LEXDB）文献番号 28102229、横浜地裁平成 13 年 7 月 4 日判決（LEXDB）文献番号 28102163、広島高裁岡山支部平成 14 年 4 月 11 日判決（LEXDB）文献番号 28110560、札幌高裁平成 14 年 3 月 8 日判決（LEXDB）文献番号 228110547、横浜地裁平成 13 年 12 月 12 日判決（LEXDB）文献番号 28102235、大阪地裁平成 14 年 3 月 1 日判決（LEXDB）文献番号 28110546、最三小平成 17 年 9 月 27 日判決（LEXDB）文献番号 25420280、東京高裁平成 18 年 9 月 28 日判決（LEXDB）文献番号 28131804、横浜

補充的代替手段説を採用した件数が多かった。このことは、過去の通説としては事実上推定説を採用してきたが、近年においては推計課税の本質論は補充的代替手段説であることを示しているのだろうか。しかし、補充的代替手段説を明示的に拒否した判例も2件⁸⁸存在する。推計課税の本質論としてはどちらの説が妥当であるのか、以下で検討する。

図表7（推計課税の本質論について）

①	②	③	④	⑤
無作為に抽出した推計課税訴訟の件数(平成10年～平成24年)	①のうち推計課税の本質論について判示があるものの件数	②のうち事実上推定説を採用した件数	②のうち補充的代替手段説を採用した件数	②のうち補充的代替手段説を明示的に拒否した件数
90件	34件	9件	23件	2件

(出典：筆者作成)

2. 事実上推定説及び補充的代替手段説と推計の合理性との関係

上記Ⅲの1の(4)において事実上推定説と補充的代替手段説を比較すると、納税者からの推計の合理性についての主張があった場合のとらえ方に違いが生じることが判明した。そこで、「推計の方法自体が合理性を欠く」という主張と「他により合理的な推計方法がある」という主張の場合をそれぞれ検討する。

(1) 推計方法自体が合理性を欠くという主張があった場合

上記Ⅱの2においてこの主張については検討済みである。そこでの結論は、推計方法自体が合理性を欠くという主張、つまり同業者率の適用の際、選定された同業者に類似性がない、同業者率の適用を受ける納税者の特殊事情を適正に考慮していない、などの主張については、平均化のうちに捨象（包摂）されるため一応の合理性で足りるとするものであった。補充的代替手段説はこの考え方を採用している。一方、「事実上推定説を貫くと推計方法の合理性について最善の方法であることを要することになるのではないか」⁸⁹という意見がある。また事実上推定説は、推計額を実額として推定

地裁平成18年1月18日判決（LEXDB）文献番号25450426、最二小平成20年10月10日判決（LEXDB）文献番号25470952、東京地裁平成24年5月17日判決（LEXDB）文献番号25494085。

⁸⁸ 最一小平成12年11月30日判決（LEXDB）文献番号28091526、最一小平成17年3月10日（LEXDB）文献番号25420119。

⁸⁹ 今村隆・前掲注（71）25頁。

しているところに疑義がある⁹⁰との意見がある。また「推計額と実額のいずれもが実額（真実の所得額）であり、課税処分はあくまで一つであるとして解釈するには些か無理があり、論理解釈の域をも越えているよう思える。間接的資料により算出される額である限りは実額近似値でしかなく、いかなる場合であれ真実の所得額になりうるはずがない。」⁹¹という意見がある。

(2) 他により合理的な推計方法があるという主張があった場合

上記Ⅱの 2 においてこの主張を検討した結果、一応の合理性必要説が妥当ということであった。この説は、推計は、一応の合理性が認められれば足り、納税者において他の推計方法によるほうが実額により近似することになることを立証しない限りは、課税庁の推計方法の合理性を肯定できる、とする説である。一方、補充的代替手段説は推計方法の優劣を争う主張自体失当とする考えである。一見すると、補充的代替手段説は、一応の合理性必要説と整合しないように思われる。補充的代替手段説を批判する論者はこの点を指摘するケースが多い。つまり「より実額を反映する、より合理的な推計方法の存在を主張することそのものが否定されるとすれば、たとえ推計方法の選択に関して課税庁の恣意が存した場合でも違法性を問うことが出来ない、という不合理な結果が生じる」⁹²という意見である。

では本当に「補充的代替手段説をとり、かつ推計方法の優劣を争う主張自体失当と判示した裁判例」は、一応の合理性必要説と整合せず、かつ補充的代替手段説を批判する論者が言うような不合理が生じるのだろうか。無作為に抽出した平成 10 年から平成 24 年までに争われた裁判例を検証した。90 件のうち補充的代替手段説をとりかつ推計方法の優劣を争う主張自体失当と判示した件数は 3 件⁹³であった。一方、納税者からの推計方法の主張により優劣を争う主張自体失当とまでは言えないと判示した件数は 3 件⁹⁴であった。納税者から他により合理的な推計方法があるという主張があった場合どのようにとらえるべきか、件数からその妥当性を読み取ることはできなかった。そこで、補充的代替手段説をとり推計方法の優劣を争う主張自体失当と判示した裁判例を検討する。

⁹⁰ 北口りえ・前掲注（1）133 頁。

⁹¹ 北口りえ・前掲注（1）133 頁。

⁹² 田中治・前掲注（52）113～114 頁。

⁹³ 広島地裁平成 11 年 6 月 15 日判決（LEXDB）文献番号 28071253、広島地裁平成 12 年 8 月 31 日判決（LEXDB）文献番号 28091355、大阪高裁平成 13 年 11 月 27 日判決（LEXDB）文献番号 28102229。

⁹⁴ 最一小平成 12 年 9 月 28 日判決（LEXDB）文献番号 28091372、最一小平成 12 年 11 月 30 日判決（LEXDB）文献番号 28091526、東京高裁平成 18 年 9 月 28 日判決（LEXDB）文献番号 28131804。

図表 8 (納税者から他により合理的な推計方法があるとの主張があった場合について)

①	②	③	④
無作為に抽出した推計課税訴訟の件数(平成10年～平成24年)	納税者から他により合理的な推計方法があるとの主張があった場合、どのようにとらえるべきか判示されたものの件数	②のうち補充的代替手段説をとりかつ推計方法の優劣を争う主張自体失当と判示した件数	②のうち推計方法の優劣を争う主張自体失当とまでは言えないと判示した件数
90 件	6 件	3 件	3 件

(出典：筆者作成)

i. 広島地裁平成 11 年 6 月 15 日判決⁹⁵

(ア) 事実の概要

縫製業を営む事業者である原告（納税者）が、被告（福山税務署長）による原告の所得税の更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分の取消を求めた事案である。原告提出の本件各係争年分の所得税の確定申告書には、「収入金額」欄及び「必要経費」欄に記載がなかった。原告の所得金額を実額計算により把握するため、数回にわたり臨場により帳簿書類の提示を求めるなどし、調査に対する協力の要請をしたが、原告はこれに応じず、協力しようとする態度はみられなかった。そのため被告は原告に対して推計課税を行った。本件は、推計の必要性について争いはなく、被告が行った推計方法の合理性が争点となった。

(イ) 推計の合理性の争点

被告は、被告が行った推計方法の合理性について以下のように主張した。「調査により把握した原告の売上金額を基礎数値として、これに原告と業種、業態及び事業規模が類似する同業者（以下「類似同業者」という）の平均算出所得率を乗じて得た算出所得額から、原告の妻藤田雅子に係る事業専従者控除額を控除して事業所得の金額を算出した方法は合理性がある」。

一方原告は、他のより合理性のある推計方法が存在するとして以下のように主張した。「被告は単純に原告の売上金額に類似同業者の平均算出所得率を乗じる方法により推計を行っているが、推計は納税者の個別的事情を考慮してより合理性の高い方法によるべきものであるところ、原告は同業者に比して外注加工の割合が極めて大きいという個別的事情があり、一般に外注加工は内部加工に比べ利益率が極めて低いのであ

⁹⁵ 広島地裁平成 11 年 6 月 15 日判決（LEXDB）文献番号 28071253。

るから、このような場合、一般経費率で一般経費を推計し、これに把握可能な実額による特別経費（外注費、地代家賃、利子割引料等）を控除して所得金額を推計するという方式の方がより合理的であり、被告のように単純に類似同業者の平均算出所得率を適用することは許されない。売上金額からまず外注費を控除し、その後に類似同業者の一般経費率により推計した一般経費を控除して原告の所得金額を算出する必要がある」。

(ウ) 推計の合理性についての判示

被告が行った推計方法については以下のように判示している。「被告が設定した類似同業者の抽出基準は、業種・業態の同一性、事業所の近接性、事業規模の近似性等からして、原告との類似性を判別する要件としては一応の合理性を有するものであり、その抽出に当たり使用した資料は、いずれも正確な帳簿書類の整っている青色申告者の決算報告書で、内容について納税者と各税務署長との間で争いのないものであるから、その信頼性乃至正確性は高いものというべきである。さらに、抽出作業は恣意の入らない機械的な方法でなされており、五件という抽出件数も、原告の業種、業態、事業規模等に鑑みれば、一応各同業者の個別性を平均化するに足りるものというべきである。したがって、被告が類似同業者の平均算出所得率を適用してなした原告の本件各係争年分の事業所得金額の推計は、実額近似値を求めうる程度の一応の合理性を有するものであると認められる」。

一方原告の主張する推計方法については以下のように判示している。「前述のとおり、課税庁の推計方法は実額近似値を求めうる程度の一応の合理性を有するもので足り、右合理性を有する推計の方法として複数のものがあり得るとしても、課税庁はその合理的裁量により任意の推計方法を選択しうるものと解され、後日当該責に帰すべき納税者が自己に有利な近似値算出方法をより合理的であると主張したからといって、それとの優劣比較を余儀なくされ、遡ってその効力を左右されるべき筋合いのものでもないから、当該納税者は課税庁が採用した推計方法が実額近似値を求めうる程度の一応の合理性を有する以上、もはや別の近似値算出方法をより合理的であると称して、課税庁の推計方法との優劣を争うことは許されないものというべきところ、被告が採用した推計方法は実額近似値を求めうる程度の一応の合理性を有するものであることは前記説示のとおりであり、原告はもはや別の近似値算出方法をより合理的であると称して被告の推計方法との優劣を争うことは許されないから、原告の右主張はそれ自体失当というべきである」。

さらに原告の主張する推計方法について以下のように判示している。「なお、付言するに、原告主張の推計方法によるためには、原告の事業に係る外注費を実額で把握する必要がある、右実額は原告が自ら保持する資料によって証すべきであるところ、原告は、本件各係争年分の外注費に係る証拠書類として、当座預金元帳（甲第九号証の二）及び納品書、支払書等（甲第一一号証の一乃至甲第一三号証の一〇）を提出する

が、右当座預金元帳のみによっては当該出金の支払先や原告の事業との関連性は不明であり、この点について明らかにする外注先からの請求書や小切手帳控等の証拠書類は提出されておらず、また、右提出に係る納品書、支払書等も全て原告の作成になるものであり、これらによって直ちに金銭の支払事実を認めるに足りず、本来右支払事実を証すべき書類（金銭出納帳、領収証、領収証控等）も全く提出されていない上に、証人小林祥吾の証言及び原告本人尋問の結果中外注費に関する部分は裏付けに欠け、信憑性に乏しいところであり、これらの点からも原告の前記主張は採用できない。」また以下のように判示している。「さらに、付言するに、原告は、原告には他の同業者に比して外注費の占める割合が極めて大きいという個別的事情があり、一般に外注加工は内部加工に比べ利益率が極めて低く、原告の外注加工に係る平均利益率は三パーセントであり、類似同業者の外注加工に係る売上金額の総売上金額に対する平均比率は二〇パーセント、その平均利益率は六パーセントであるなどとも主張し、原告本人尋問の結果中にはこれに沿うかのような部分が存するが、いずれも裏付けに乏しく、採用の限りではない。個別的事情に関していえば、推計の方法としていわゆる同業者の平均値を用いる場合には、納税者と類似同業者との個別的な営業条件にある程度の差異があるのはむしろ当然のこととして予定され、ことの性質上、類似同業者との類似性を厳格に要求し、細部にわたる個別的な営業条件を抽出条件に取入れることになれば、抽出件数が著しく減少又は皆無となり、その結果、納税者との類似性を追求するための抽出条件が無意味となることから、業種及び業態の同一性、事業所の近接性、事業規模の近似性等の基本的な要因において、類似同業者の抽出が客観的合理性を有するものであれば、同業者間に通常存在する程度の個別的な営業条件の差異は、それが所得率等に影響を及ぼすことが明らかで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の顕著なものでない限り、その平均値を算出する過程で捨象される性質のものであり、これを斟酌することを要しないものというべきであるところ、原告の事業において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の顕著な事情が存することを認めるに足りる証拠もない」。

(エ) 分析

この裁判例は確かに納税者からの他のより合理的な推計方法があるという主張は失当として退けている。加えて、合理性を有する推計の方法として複数のものがあり得るとしても、課税庁はその合理的裁量により任意の推計方法を選択できると判示している。一見すると、課税庁に過剰な裁量権を与えているように思われる。しかし、あくまで課税庁の推計方法の合理性を証明したうえでそのように述べている。仮に課税庁の推計方法の合理性が無いにもかかわらず納税者主張の方法を失当として退けるとすれば、推計方法の選択に関して課税庁の恣意が存した場合でも違法性を問うことが出来ない、という不合理な結果が生じていただろう。つまり、課税庁の推計方法の合理性を証明しているので、そのような不合理は生じないと思われる。また、納税

者主張の方法の優劣を争う主張は失当としつつも、納税者主張の方法に合理性が無いことを付言している。このことは、推計は、一応の合理性が認められれば足り、納税者において他の推計方法によるほうが実額により近似することになることを立証しない限りは、課税庁の推計方法の合理性を肯定できる「一応の合理性必要説」を忠実に遂行した結果ではないかと考える。

つまり、補充的代替手段説をとりかつ推計方法の優劣を争う主張自体失当であるという判示は、単に納税者主張の推計方法を争うことを失当とするという意味ではなく、「被告課税庁の推計方法が合理的である限りにおいては、納税者主張の推計方法がより合理的と証明されなければ、その優劣を争う必要が無い」ということを意味していると考えられる。

そうすると、補充的代替手段説の立場から推計方法の優劣を争う主張自体失当であるとする判示は、結局「一応の合理性必要説」を意味しているのではないだろうかと考えられる。

ii. 広島地裁平成 12 年 8 月 31 日判決⁹⁶

(ア) 事実の概要

電気工事業を営む原告（納税者）が、本件係争年度の所得税について確定申告をしたところ、被告（広島北税務署長）が原告に対して、原告が係官の調査に対して帳簿書類等を提示しないことを理由として、更正処分、過少申告加算税賦課決定処分等を行ったため、原告が各処分の取消しを求めた事案である。本件は、推計の必要性及び推計の合理性が争点となった。推計の必要性については、上述の通り、原告は税務調査に非協力であったために、推計の必要性はあったと判示された。

(イ) 推計の合理性の争点について

被告は被告が行った推計方法について以下のように主張した。「被告は、原告の取引先の調査によって把握した原告の収入金額を基礎数値とし、これに原告と業種業態及び事業規模の類似する同業者（以下「類似同業者」という。）の算出所得率（収入金額に対する青色申告者に限り認められている必要経費を控除する前の所得金額の割合をいう。以下同じ。）の平均値を乗じて原告の本件各係争年分の事業所得の金額を算出したが、この方法は合理性がある」。

原告は他により合理的な推計方法が存在するとして以下のように主張した。「類似同業者比率法よりも本人比率法の方が、業種、業態は特段の事情のない限り同一であって、営業規模や内容にも連続性があり経年的な把握をしやすいことからより合理的といえ、類似同業者比率法の選択には合理性がない」。さらに被告が行った推計方法に対して以下のように主張した。「被告は抽出に際し、個人と法人のいずれも抽出しているが、個人と法人とでは経営形態が著しく異なるから、抽出に際し法人は除外され

⁹⁶ 広島地裁平成 12 年 8 月 31 日判決（LEXDB）文献番号 28091355。

るべきである。また、抽出に際して、原告に雇用されている労働者数、事業所数等が全く条件化されておらず、抽出基準として原告の事業規模が考慮されていない」。

(ウ) 推計の合理性についての判示

被告の推計方法について以下のように判示した。「広島国税局長は類似同業者の抽出方法として、いわゆる通達回答方式を採用したものであるが、同方式は抽出を機械的に行うものであり、その抽出過程には被告の恣意が介在する余地はなく、また、抽出基準についても資料の内容が正確であると思料される青色申告者又は青色申告法人を前提とした上で、原告の事業と業種業態が同一であり、かつ原告の事業と地域性、事業規模、事業形態等において類似性があるものを抽出の条件とし、加えて青色申告・白色申告の別に必要経費算出の修正を行い、減価償却の方法により原告の事業との類似性追求が図られている（乙一、八、証人下方宏展）ということができる。

この点、原告は、被告は抽出に際し、個人と法人のいずれも抽出しているが、個人と法人では経営形態が著しく異なるから、抽出に際し法人は除外されるべきであると主張する。

しかし、前記のとおり、広島国税局長は、法人を抽出する場合には、報告書作成の際に作成要領に基づき個人所有に換算するように指示しているのであるから、被告が抽出に際し、法人を加えたことは本件抽出方法の合理性の判断を左右するものではないというべきである。

また、原告は、類似同業者の抽出基準に原告の労働者数、事業所数等が全く条件化されておらず、原告の事業規模との類似性がない、ないしはその判断ができないと主張する。

しかし、類似同業者比率法による推計の方法は、その特質から同業者に通常存在する程度の営業条件の差異は、その計算の過程において捨象されると考えられるから、営業条件の差異が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、同方法による推計の合理性を失わせるものではないというべきである。そして、営業条件の差異が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あることについては納税義務者である原告に主張立証責任があると解せられるところ、本件において、原告はそのことについて何ら主張立証していない。

以上より、本件における類似同業者の選定条件は合理的なものであり、したがって、本件推計課税は十分な合理性を有しているというべきである」。

原告主張の推計方法については以下のように判示している。「原告は、類似同業者比率法よりも本人比率法の方が、業種、業態は特段の事情のない限り同一であって、営業規模や内容にも連続性があり経年的な把握がしやすいことからより合理的といえ、類似同業者比率法の選択には合理性がないと主張する。しかしながら、推計課税は、課税標準等を実額で把握することが困難な場合に税負担公平の観点から、実額課税の補充代替的手段として、合理的な推計の方法で課税標準等を算定することを課税庁に

許容した制度と解するのが相当であるから、真実の所得を事実上の推定によって認定するものではなく、その推計の結果は、真実の所得と合致する必要はなく、近似値で足りるというべきである。したがって、その推計方法も、真実の所得を算定しうる最も合理的なものである必要はなく、実額課税の補充代替的手段としてふさわしい一応の合理性が認められれば足りるというべきであって、他により合理的な推計方法があるとしても、課税庁の採用した推計方法に一応の合理性が認められればよく、その推計方法の優劣を争うことはできないというべきである。よって、原告の主張は採用できない」。

(エ) 分析

この裁判例においても、納税者からの他のより合理的な推計方法があるという主張は失当として退けている。しかし今回の裁判例は、納税者主張の方法については何ら検討していない。一見すると、課税庁に過剰な裁量権を与えているように思われる。しかし、この裁判例もあくまで課税庁の推計方法の合理性を証明したうえでそのように述べている。納税者は他の推計方法の存在を主張しているだけで、その納税者主張の方法がより合理的な推計方法であることの証明をしていなかったため、今回は納税者主張の方法を検討しなかったにすぎない。したがって、上記で述べたような不合理は生じないと考えられ、またこの裁判例も「一応の合理性必要説」を忠実に遂行したと考えられる。

以上より、この裁判例における補充的代替手段説をとりかつ推計方法の優劣を争う主張自体失当であるという判示についても、単に納税者主張の推計方法を争うことを失当とするという意味ではなく、「被告課税庁の推計方法が合理的である限りにおいては、納税者主張の推計方法がより合理的と証明されなければ、その優劣を争う必要が無い」ということを意味していると考えられる。

そうすると、この裁判例は納税者の推計方法について何ら検討していないが、この裁判例も上記の裁判例と同様に、補充的代替手段説をとりかつ推計方法の優劣を争う主張自体失当であるという判示は、結局「一応の合理性必要説」を意味しているのではないだろうかと考えられる。

iii. 大阪高裁平成 13 年 11 月 27 日判決⁹⁷

(ア) 事実の概要

本件は、被控訴人（第一審被告、姫路税務署長）が、焼鳥屋を営む控訴人（第一審原告、納税者）の平成 3 年分から平成 7 年分までの各売上額及び各所得金額の推計に基づき、各年分の所得税について、平成 9 年 1 月 31 日付けで更正処分及び無申告加算税又は過少申告加算税の賦課決定処分（以上のすべての処分を合わせて、以下「本件各処分」という。）をしたところ、控訴人が、本件各処分は推計方法に合理性がなく

⁹⁷ 大阪高裁平成 13 年 11 月 27 日判決（LEXDB）文献番号 28102229。

違法であるとして、被控訴人に対し、各更正処分のうち控訴人が確定申告（又は修正申告）で申告した納付すべき税額を超える部分及び各加算税賦課決定処分の取消しを求める事案である。本件は推計の必要性については争いが無く、推計の合理性が争点となった。また、控訴人は他により合理的な推計方法が存在するとして、事前推計の方法によることを主張した。

事前推計とは以下で説明する。「被控訴人担当職員は、本件調査の際、控訴人が提出した平成7年9月29日から同年10月5日までの1週間（ただし、日曜日は休み）の売上傳票を料理品目（手羽先、焼き鳥、それ以外の食物、酒類）別に集計し、その1日当たりの売上額14万6415円を基に、被控訴人の平成2年度ないし同6年度の各売上総額について、平成2年度は4100万円、平成3年度は4100万円、平成4年度は4175万3070円、平成5年度は4156万6194円、平成6年度は4193万9947円と試算し、上記5か年分の納税額と過少申告加算税の合計を1037万7000円と試算し、控訴人に説明した。その後、被控訴人担当職員は、上記金額を一部減額修正し、各売上総額について、平成2年度は4100万円、平成3年度は3753万1000円、平成4年度は3812万6000円、平成5年度は4156万6194円、平成6年度は4193万9947円と試算し、上記5か年分の納税額と過少申告加算税の合計を634万1500円と試算し、控訴人に説明した」。

以下、上記税務調査の際に試算として行われた推計を「事前推計」ということとする。

(イ) 推計の合理性の争点について

被控訴人は、被控訴人が行った推計方法について以下のように主張した。「控訴人の所得金額については、酒類の仕入金額を除き、実額で把握することが困難であった。そのため、被控訴人は、控訴人の酒類仕入先（有限会社b）を調査して把握した酒類の仕入金額実額を推計の基礎として、これに原判決添付別表2「同業者の酒類仕入率及び特前所得率一覧表」（以下「別表2」という。）の同業者欄記載の類似同業者A、Bの売上金額に対する酒類の仕入金額の割合（以下「酒類仕入率」という。）の平均値を適用して各年分の売上金額を算定し（計算式：控訴人の酒類の仕入金額実額÷類似同業者の酒類仕入率の平均＝控訴人の推計売上金額）、これに類似同業者の売上金額に対する所得金額（売上金額から経費等の金額を控除した金額であり、事業専従者控除を差し引く前の所得金額。以下「特前所得金額」という。）の割合（以下「特前所得率」という。）の平均値を乗じて各年分の特前所得金額を算出し、特前所得金額から控訴人の事業専従者控除額を差し引いて事業所得金額を算出したが、この推計方法は合理性がある」。

一方控訴人は、事前推計の方がより合理性があると主張した。

(ウ) 推計の合理性についての判示

被控訴人が採用した推計方法については、以下のように判示した。「被控訴人が本件

推計に当たり酒類仕入率を算定する基礎とした類似同業者の抽出であるが、それは、確定申告の態様、業態、事業所の所在地及び事業規模等の点についての本件推計条件のいずれにも該当するすべての者を機械的に抽出するという一応合理性のある基準に基づいて抽出されたもので、恣意が介在する余地はなく、上記抽出された類似同業者の酒類仕入率の数值は、青色申告でその申告が確定しているものに基づいたものであって、その信頼性も一応高いものといえることができる。

そして、被控訴人は、本件調査によって実額が把握できた本件係争各年分の酒類の仕入金額を基礎としてこれに上記類似同業者の酒類仕入率の平均値を乗じて売上金額を算定するという本件推計をしているが、それは、それ以外の鳥類等の仕入金額（実額）が、控訴人の売上傳票の破棄等が原因で把握できなかったため、やむなくなされたものであって、このような方法で算出した控訴人の本件係争各年分の売上金額、及びこれに類似同業者の特前所得率の平均値を乗じて得た特前所得金額から事業専従者控除額を差し引いた所得金額の数值は、控訴人の実際の売上金額及び所得金額に近似した数值である蓋然性が高いといえることができ、本件推計の方法には合理性がある。

この点について、控訴人は、本件推計においては、〔1〕抽出されたサンプル数がわずか2例であり、控訴人のようなごく普通の「焼鳥屋」と同程度の店舗のサンプルがわずか2例というのは、常識的にみて到底考えられないから、被控訴人のサンプル抽出作業過程での恣意を疑わせるに十分であり、また、〔2〕抽出基準の酒類の仕入金額が「400万円ないし2100万円」というように5倍もの開きがあるから控訴人との間で類似性があるとはいえず、〔3〕類似性が認められるためには、少なくとも、酒類売上げとその粗利率、鳥類売上げとその粗利率及び固定経費という3つの要素について、類似性がなければならないのに、本件推計においては、上記3つの要素について何の考慮も払っていない旨主張する。

しかし、〔1〕本件推計において類似同業者が2例になったのは、本件推計条件のいずれにも該当する同業者が結果的に2例にとどまったためであって、殊更、被控訴人において恣意的に2例を抽出したものでないことは明らかである。そして、同業者の類似性が肯定され、当該同業者の資料が正確なものであるかぎり、同業者数が少数であることをもって推計の合理性を否定することはできない。〔2〕また、弁論の全趣旨によると、被控訴人が控訴人の類似同業者の抽出基準とした酒類の仕入金額の範囲については、控訴人の本件係争各年分の酒類の仕入金額を基に、上限を酒類の仕入金額が最も多い平成7年分の約2倍、下限を酒類の仕入金額が最も少ない平成6年分の約半分としたものであることが認められ、この範囲内で抽出された業者は、事業規模の点で控訴人と概ね近似性を有するというべきである。〔3〕さらに、本件推計において、酒類の仕入金額のみが実額で把握でき、それ以外の鳥類の仕入金額や売上額が実額で把握できなかった。したがって、被控訴人の本件推計方法については、合理的なものと認めることができ、控訴人の上記主張は、いずれも採用することはできない。」

控訴人主張の事前推計の方法については、以下のように判示している。「控訴人は、事前推計は本件推計と異なり控訴人自身の事業内容を対象とした実績調査に基づいていることや控訴人が青色申告に切り換えた平成8年度以降の申告内容との比較等から、事前推計の方が本件推計より合理性がある旨主張する。しかし、そもそも、納税者の所得金額捕そくのための合理的な推計方法が複数考えられる場合、そのいずれを採用するかは課税庁の判断に委ねられているというべきであり、被控訴人が控訴人の所得金額を算定するために採用した本件推計について合理性が認められる以上、推計方法の優劣を争う控訴人の主張は失当といわざるを得ない。

また、内容的にみても、事前推計は、平成7年9月29日から同年10月5日までの1週間（ただし、日曜日は控訴人の休業日である。）の売上傳票を料理品目（手羽先、焼き鳥、それ以外の食物、酒類）別に集計したものであるが、上記調査期間は、控訴人の1年間の営業日数（300日くらい）のうちのわずか2%程度にすぎない上、その時期が限定されていること（時期によって売上額に相違があると考えられる。）等からすると、上記調査期間の営業実績が、直ちに年間を通じた控訴人の営業実績を反映しているのか、必ずしも証拠上明らかでなく、したがって、上記のような実績調査がなされているからといって、事前推計の方が本件推計より合理性があるとまでいうことはできない。

控訴人は、納税者に過分の負担を与えることのないよう、本件推計よりも控えめの所得となる事前推計の方法を選択すべきであるところ、被控訴人が事前推計よりも本件推計の方がより控訴人の営業実態に近い合理的なものであるかとの点について具体的根拠を示すことなく、納税者である控訴人に対し、事前推計よりもより過重な負担を強いることになる本件推計を選択し、これを基に本件各処分をしたのは、課税法定主義の根本原則に背くものである旨主張する。

確かに、控訴人本人の供述によれば、被控訴人担当職員が控訴人に事前推計に基づいて修正申告を慫慂したことが認められるが、事前推計による控訴人の本件係争各年分の売上総額の算出に問題があることは、前記ア説示のとおりである上、事前推計による修正申告の慫慂は、単に税務調査の担当職員が税務調査の過程で算出した金額等を参考意見として控訴人に示したものにすぎず、行政処分ではなく、控訴人を拘束するものではない。したがって、事前推計と本件各処分の効果に矛盾抵触は生じず、事前推計が本件各処分に影響を及ぼすこともない。

また、納税者の所得金額捕捉のための合理的な推計方法が複数考えられる場合、そのいずれを採用するかは課税庁の判断に委ねられていることは、前記のとおりであるから、いずれにしても、上記控訴人の主張を採用することはできない。

(エ) 分析

この裁判例は、iの裁判例と同旨である。まず推計方法の優劣を争う控訴人の主張は失当とし、合理的な推計方法が複数ある場合、そのいずれを採用するかは、課税庁

の判断に委ねられていると判示している。一見すると、課税庁に過度な裁量権を与えることを認めたように思える。しかし、この裁判例においても、課税庁が採用した推計法の合理性を説明し、かつ納税者主張の推計方法が合理的でないことを説明したうえでそのように判示している。これは「一応の合理性必要説」を忠実に遂行した結果であると考えられる。

結局この裁判例も、補充的代替手段説をとりかつ推計方法の優劣を争う主張自体失当であるという判示は、単に納税者主張の推計方法を争うことを失当とするという意味ではなく、「課税庁の推計方法が合理的である限りにおいては、納税者主張の推計方法と優劣を争う必要が無い」ということを意味していると考えられる。

この裁判例も、上記 2 件の裁判例と同様の理由から、補充的代替手段説の立場から推計方法の優劣を争う主張自体失当であるとする判示は、結局「一応の合理性必要説」を意味しているのではないだろうかと考えられる。

iv. まとめ

私が無作為に抽出した近年における推計課税訴訟の裁判例のうち、補充的代替手段説に立ち、かつ推計方法の優劣を争う主張自体失当とした裁判例を全て検討した結果、3 件のいずれの裁判例においても、まず課税庁が採用した推計方法の合理性を証明したうえで、納税者主張の推計方法を退けていた。したがって、「推計方法の選択に関して課税庁の恣意が存した場合でも違法性を問うことが出来ない」という不合理な結果は生じないと考えられる。また、補充的代替手段説をとりかつ推計方法の優劣を争う主張自体失当であるという判示は、単に納税者主張の推計方法を争うことを失当とするという意味ではなく、「課税庁の推計方法が合理的である限りにおいては、その優劣を争う必要が無い」ということを意味していると思われる。

以上を踏まえると、私見は、補充的代替手段説をとり、かつ推計方法の優劣を争う主張自体失当であるとする判示は、推計は、一応の合理性が認められれば足り、納税者において他の推計方法によるほうが実額により近似することになることを立証しない限りは、課税庁の推計方法の合理性を肯定できる「一応の合理性必要説」を意味しているので、補充的代替手段説と一応の合理性必要説は整合すると考える。

(3) 小括

まず (1) において、推計方法自体が合理性を欠くという主張があった場合は、一応の合理性で足りるとする推計の合理性の考えと、補充的代替手段説の考えは一致しているという結論に至った。

また (2) において、納税者の他により合理的な推計方法があるという主張自体失当であるとする補充的代替手段説は、推計方法の選択に関して課税庁の恣意が存した場合でも違法性を問うことが出来ないという不合理な結果は生じるのではないかという

批判と、一応の合理性必要説と整合しないのではという疑問について検討した。

まず上記の批判についてであるが、近年の裁判例を検討した結果、批判されているような不合理は生じないという結論に至った。次に上記の疑問であるが、補充的代替手段説をとった裁判例も、一応の合理性必要説と整合する結論に至った。

では推計の合理性の観点からは、どの説が妥当なのであろうか。事実上推定説の場合、推計の合理性について最善の方法であることを要するのではないかという疑問や、推計額を実額近似値ではなく実額をとらえるのは妥当かという疑問が生じる。一方、補充的代替手段説の場合、推計の合理性について一応の合理性で足りるとし、推計課税は実額課税に代替する手段であり、その推計結果は真実の所得金額と合致する必要はなく実額近似値で足りるとすることから、批判を受けることが多い。しかし上記で検討したように、納税者からの推計方法自体の合理性を問う主張や、納税者主張の他の推計方法がほとんど認められていない現状を踏まえれば、推計課税の合理性を補充的代替手段説の立場からとらえることが妥当のように思われる。

したがって、私見は、推計の合理性の観点について、補充的代替手段説を支持する。

3. 実額反証の程度及び範囲

推計課税は実額を把握することができないときにやむなく行われるものであるが、これに対し、審査請求又は訴訟の段階になって、納税者から帳簿等による実額に基づく反論がされることがあり、これを「実額反証」と呼んでいる⁹⁸。実額反証をめぐる問題としては、立証責任の分配、実額反証の立証の程度及び範囲があげられる。それらの点について以下で検討する。

(1) 立証責任について

税務訴訟において今のところ最も一般的な見解である「法律要件分類説」⁹⁹は、課税処分取消訴訟が債務不存在確認訴訟に酷似していることに着目し、民事訴訟法に依拠した形で、民事訴訟法の通説である法律要件分類説に基づいて、立証責任の分配が行われるべきであるとする説である。税務訴訟に「法律要件分類説」を用いて解釈するなら、行政処分の権利発生要件事実については行政庁が立証責任を負担し、「権利障害要件事実」及び「権利阻止・権利消滅要件事実」については納税者がそれぞれ立証責任を負担するということになる。「法律要件分類説」に立つと、実額反証についても所

⁹⁸ 泉徳治ほか・前掲注（35）214頁。

⁹⁹ 権利の発生を定める権利根拠規定の主要事実についてはその権利を主張する者が、権利の消滅を規定する権利減却規定の主要事実についてはその権利の消滅を主張する者が、権利根拠規定に基づく権利の発生を障害する権利障害規定の主要事実についてはその権利の発生を争う者がそれぞれ証明責任を負うとされる。証明責任の分配は各実体法規の法律要件に従って形式的に定まってくることになるので、このような考え方を法律要件分類説という（野村秀敏『民事訴訟の解説』（一橋出版、2005）99頁）。

得の立証は課税庁にあるとされ、納税者は立証責任を負担しないことになり、課税庁側にその立証責任を負担させることが過重な負担であることは明確である。また、民事訴訟の理論をそのまま租税訴訟に適用できるかどうかについて慎重な検討が必要であるとの見解もある¹⁰⁰。

佐藤繁氏は、実額反証を行う場合の立証責任について以下のように述べている。「実額の主張立証責任は原告が負うものと解すべきである。所得の存在についての主張立証責任は被告にあるのが原則であるが、推計の必要性がある場合に合理的な推計によって実額に近似する所得の存在の一般的・抽象的蓋然性が主張立証されたときは、これと実額とが異なるとの事実は、いわゆる間接反証事項と考えられるからである」¹⁰¹。

また、実額反証を「再抗弁」¹⁰²と考えるにせよ「間接反証」¹⁰³と考えるにせよ、通常の場合と立証責任の所在が逆になることとなるが、推計の必要性があり、やむを得ず推計課税がされたところ、訴訟に至り初めて実額の主張・立証がされるわけであるから、むしろ実額の主張立証責任は原告が負うものと解することが公平に合するようにも思われる¹⁰⁴とする意見もある。

では、近年の裁判例において実額反証の立証責任については、どのようにとらえられているのだろうか。無作為に抽出した平成 10 年から平成 24 年までに争われた裁判例を検証した。その結果、90 件のうち実額反証の立証責任について判示した裁判例は 8 件¹⁰⁵あり、その 8 件のいずれの裁判例においても納税者に主張立証責任があると判示している。以上、学説と裁判例から実額反証の立証責任は納税者にあると考えてよさそうである。

¹⁰⁰ 北口りえ「推計課税取消訴訟における立証責任の分配問題」熊本学園商学論集第 9 巻 2 号 (2003) 185 頁。

¹⁰¹ 佐藤繁・前掲注 (38) 71 頁。

¹⁰² 再抗弁とは、抗弁事実に対する障害事由や消滅原因を主張して抗弁を理由なからしめる主張である。小野雅也・前掲注 (53) 232 頁。

¹⁰³ 間接反証とは、ある主要事実について立証責任を負う当事者が、これを高度の蓋然性をもって推認させるに足る間接事実の存在を証明した場合に、相手方が既に証明された間接事実と両立し得る別個の間接事実の存在を立証することによって、主要事実の「推認」を妨げる方法による反証をいう。小野雅也・前掲注 (53) 234 頁。

¹⁰⁴ 泉徳治ほか・前掲注 (35) 218 頁、同趣旨として加藤就一「判批」税理 31 巻 9 号 (1988) 214 頁。

¹⁰⁵ 大阪高裁平成 12 年 3 月 30 日判決 (LEXDB) 文献番号 28090242、広島高裁平成 11 年 11 月 25 日判決 (LEXDB) 文献番号 28081086、千葉地裁平成 11 年 4 月 27 日判決 (LEXDB) 文献番号 28071233、最一小平成 16 年 12 月 16 日判決 (LEXDB) 文献番号 28100112、長野地裁平成 13 年 3 月 23 日判決 (LEXDB) 文献番号 28101112、最三小平成 17 年 9 月 27 日判決 (LEXDB) 文献番号 25420280、東京高裁平成 18 年 5 月 31 日判決 (LEXDB) 文献番号 25450879、東京地裁平成 20 年 11 月 14 日判決 (LEXDB) 文献番号 25470974。

図表 9 (実額反証の立証責任について)

①	②	③
無作為に抽出した推計課税訴訟の件数(平成 10 年～平成 24 年)	①のうち実額反証の立証責任について判示した件数	②のうち主張立証責任は納税者にあると判示した件数
90 件	8 件	8 件

(出典：筆者作成)

(2) 実額反証の立証程度

納税者が行う実額反証の立証の程度として、どの程度の立証が必要とされるのであろうか。その点について、①反証、②真実の高度の蓋然性（確信）、③合理的疑いを容れない程度の立証の 3 つが考えられる¹⁰⁶。

① 反証

税務署長のした推計課税の合理性につき、裁判官の心証を真偽不明の状態にする程度の証明である。これは、実額反証を立証責任まで負わない「単なる反証」とした場合の立証の程度である。

② 真実の高度の蓋然性（確信）

真実の高度の蓋然性とは、通常の証明すなわち通常人なら誰でも疑いを差し挟まない程度に真実らしいとの確信を抱く程度の立証である。

③ 合理的な疑いを容れない程度の立証

我が国の現行法は、証明度については明文の規定は設けていない。通説では、刑事事件における真実は実体的真実であって、その証明は「合理的疑いを容れない証明」であることを要し、その場合の合理的疑いとは、何らの不疑、不信をさしはさまないというのではなくて、正常人が合理的な疑いを差し挟まない程度の真実の蓋然性を意味すると解されている。合理的疑いを容れない程度の証明とは、この「刑事事件における『合理的疑いを容れない証明』を推計課税事件の実額反証の場面に用いたものであるとも考えられる」とされている。

小野雅也論文で、実額反証の立証程度について以下のように述べられている。「民事訴訟の証明度に関する学説のほとんどが原則的に裁判官の主観的確信ないし高度の蓋然性を証明について要求し、高度の蓋然性の程度については『社会の一般人が日常生

¹⁰⁶ 小野雅也・前掲注（53）263～266 頁。

活において安じてこれに頼って行動する程度』という説明が広くなされている。実額反証の証明度についてもこの民事訴訟上の概念が等しく用いられているといえる。したがって、推計課税に関する裁判例においても、実額反証の程度として『真実の高度の蓋然性』を要求するものが最も多く現れており、主流をなしている。しかし、大阪高裁昭和 62 年 9 月 30 日判決より、実額反証の立証には『合理的な疑いを容れない程度の立証』を要求するとされ、それ以後同旨裁判例が比較的多く現れるようになってきた」¹⁰⁷。

では近年の裁判例において実額反証の立証程度についてはどのようにとらえられているのであろうか。無作為に抽出した平成 10 年から平成 24 年までに争われた裁判例を検証した。90 件のうち実額反証が争点となった裁判例は 52 件¹⁰⁸であり、そのうち

¹⁰⁷ 小野雅也・前掲注（53）283 頁。

¹⁰⁸ 最三小平成 12 年 10 月 10 日判決（LEXDB）文献番号 28091476、最一小平成 12 年 9 月 28 日判決（LEXDB）文献番号 28091372、東京高裁平成 10 年 12 月 25 日判決（LEXDB）文献番号 28061099、大阪高裁平成 12 年 3 月 30 日判決（LEXDB）文献番号 28090242、横浜地裁平成 10 年 5 月 20 日判決（LEXDB）文献番号 28051094、山口地裁平成 10 年 5 月 26 日判決（LEXDB）文献番号 28051097、東京地裁平成 10 年 9 月 30 日判決（LEXDB）文献番号 28033031、最一小平成 12 年 3 月 23 日判決（LEXDB）文献番号 28082954、和歌山地裁平成 10 年 12 月 25 日判決（LEXDB）文献番号 28061106、広島高裁平成 11 年 11 月 25 日判決（LEXDB）文献番号 28081086、岡山地裁平成 11 年 3 月 30 日判決（LEXDB）文献番号 28071219、千葉地裁平成 11 年 4 月 27 日判決（LEXDB）文献番号 28071233、京都地裁平成 11 年 6 月 30 日判決（LEXDB）文献番号 28071266、最一小平成 13 年 6 月 28 日判決（LEXDB）文献番号 28101168、京都地裁平成 11 年 10 月 15 日判決（LEXDB）文献番号 28081061、大阪高裁平成 13 年 1 月 24 日判決（LEXDB）文献番号 28101067、福岡高裁平成 12 年 12 月 14 日判決（LEXDB）文献番号 28091544、浦和地裁平成 12 年 4 月 24 日判決（LEXDB）文献番号 28090251、横浜地裁平成 12 年 5 月 24 日判決（LEXDB）文献番号 28090262、福岡地裁平成 12 年 5 月 26 日判決（LEXDB）文献番号 28090264、佐賀地裁平成 12 年 5 月 26 日判決（LEXDB）文献番号 28090265、最一小平成 16 年 12 月 16 日判決（LEXDB）文献番号 28100112、東京高裁平成 13 年 1 月 16 日判決（LEXDB）文献番号 28101064、名古屋高裁平成 14 年 4 月 18 日判決（LEXDB）文献番号 28071977、広島地裁平成 12 年 8 月 31 日判決（LEXDB）文献番号 28091355、横浜地裁平成 12 年 10 月 18 日判決（LEXDB）文献番号 28091484、松江地裁平成 12 年 10 月 18 日判決（LEXDB）文献番号 28091485、大津地裁平成 12 年 10 月 30 日判決（LEXDB）文献番号 28091491、長野地裁平成 13 年 3 月 23 日判決（LEXDB）文献番号 28101112、高知地裁平成 13 年 3 月 30 日判決（LEXDB）文献番号 28101119、千葉地裁平成 13 年 6 月 5 日判決（LEXDB）文献番号 28101152、横浜地裁平成 13 年 7 月 4 日判決（LEXDB）文献番号 28102163、札幌高裁平成 14 年 3 月 8 日判決（LEXDB）文献番号 228110547、横浜地裁平成 13 年 12 月 12 日判決（LEXDB）文献番号 28102235、大阪地裁平成 14 年 3 月 1 日判決（LEXDB）文献番号 28110546、大阪高裁平成 15 年 12 月 4 日判決（LEXDB）文献番号 28130753、最三小平成 17 年 9 月 27 日判決（LEXDB）文献番号 25420280、神戸地裁平成 15 年 7 月 18 日判決（LEXDB）文献番号 28082848、最三小平成 17 年 9 月 27 日判決（LEXDB）文献番号 25420280、東京高裁平成 16 年 5 月 19 日判決（LEXDB）文献番号 28141116、広島高裁岡山支部平成 16 年 9 月 30 日判決（LEXDB）文献番号 28141320、札幌地裁平成 16 年 2 月 27 日判決（LEXDB）文献番号 28140963、東京高裁平成 18 年 5 月 31 日判決（LEXDB）文献番号 25450879、最三小平成 19 年 6 月 26 日判決（LEXDB）文献番号 25463400、東京高裁平成 18 年 9 月 28 日判決（LEXDB）文献番号 28131804、最二小平成 20 年 10 月 10 日判決（LEXDB）文献番号 25470952、さいたま地裁平成 19 年 3 月 14 日判決（LEXDB）文献番号 25463196、名古屋地裁平成 19 年 12 月 13 日判決（LEXDB）文献

実額反証の立証程度について判示のある件数は 27 件¹⁰⁹であった。その 27 件のいずれの裁判例においても合理的な疑いを容れない程度の立証を要求している。確かに近年の裁判例において、反証又は真実の高度の蓋然性を要求しているものはなく、合理的な疑いを容れない程度の立証が要求されていた。

加藤就一氏は、実額反証の立証程度について以下のように述べている。「実額課税における立証の対象である実額と実額反証における立証の対象である実額は同じ実額という文言ではあるが、その意味内容は異なるものである。すなわち、実額課税においては課税庁の主張する実額が存在することが立証されれば足りるもので、主張額以上の所得の存在が立証されようが、不存在が立証されようが、その存否が真偽不明であろうが立証が尽くされたことになる。他方、実額反証においては納税義務者が主張する実額以上の所得が存在しないことが立証されない限り、推計の合理性の主張に対する反論になり得ないもので、主張額以上の所得の存在が立証され、あるいはその存否が真偽不明であってはならないものである。したがって、全く同一の立証活動がされたとしても、実額課税の立証としては充分であっても、実額反証の立証としては不十分ということもあり得るのである。この意味では実額反証における立証活動は実額課税のそれよりも高度なものが要求されているということができるのである」¹¹⁰。さらに以下のような意見もある。「申告の際に実額による申告を行わなかった不誠実な納税

番号 25463617、さいたま地裁平成 20 年 1 月 30 日判決 (LEXDB) 文献番号 25470577、名古屋高裁平成 20 年 12 月 4 日判決 (LEXDB) 文献番号 25470869、東京地裁平成 20 年 11 月 14 日判決 (LEXDB) 文献番号 25470974、仙台地裁平成 20 年 12 月 22 日判決 (LEXDB) 文献番号 25471011。

¹⁰⁹ 最三小平成 12 年 10 月 10 日判決 (LEXDB) 文献番号 28091476、東京高裁平成 10 年 12 月 25 日判決 (LEXDB) 文献番号 28061099、横浜地裁平成 10 年 5 月 20 日判決 (LEXDB) 文献番号 28051094、広島高裁平成 11 年 11 月 25 日判決 (LEXDB) 文献番号 28081086、岡山地裁平成 11 年 3 月 30 日判決 (LEXDB) 文献番号 28071219、福岡高裁平成 12 年 12 月 14 日判決 (LEXDB) 文献番号 28091544、浦和地裁平成 12 年 4 月 24 日判決 (LEXDB) 文献番号 28090251、福岡地裁平成 12 年 5 月 26 日判決 (LEXDB) 文献番号 28090264、佐賀地裁平成 12 年 5 月 26 日判決 (LEXDB) 文献番号 28090265、最一小平成 16 年 12 月 16 日判決 (LEXDB) 文献番号 28100112、横浜地裁平成 12 年 10 月 18 日判決 (LEXDB) 文献番号 28091484、松江地裁平成 12 年 10 月 18 日判決 (LEXDB) 文献番号 28091485、大津地裁平成 12 年 10 月 30 日判決 (LEXDB) 文献番号 28091491、野地裁平成 13 年 3 月 23 日判決 (LEXDB) 文献番号 28101112、高知地裁平成 13 年 3 月 30 日判決 (LEXDB) 文献番号 28101119、札幌高裁平成 14 年 3 月 8 日判決 (LEXDB) 文献番号 228110547、横浜地裁平成 13 年 12 月 12 日判決 (LEXDB) 文献番号 28102235、大阪地裁平成 14 年 3 月 1 日判決 (LEXDB) 文献番号 28110546、神戸地裁平成 15 年 7 月 18 日判決 (LEXDB) 文献番号 28082848、札幌地裁平成 16 年 2 月 27 日判決 (LEXDB) 文献番号 28140963、最三小平成 19 年 6 月 26 日判決 (LEXDB) 文献番号 25463400、東京高裁平成 18 年 9 月 28 日判決 (LEXDB) 文献番号 28131804、最二小平成 20 年 10 月 10 日判決 (LEXDB) 文献番号 25470952、さいたま地裁平成 19 年 3 月 14 日判決 (LEXDB) 文献番号 25463196、さいたま地裁平成 20 年 1 月 30 日判決 (LEXDB) 文献番号 25470577、東京地裁平成 20 年 11 月 14 日判決 (LEXDB) 文献番号 25470974、仙台地裁平成 20 年 12 月 22 日判決 (LEXDB) 文献番号 25471011。

¹¹⁰ 加藤就一「判批」税理 31 巻 9 号 (1988) 215 頁。

者に対し、立証の困難性を理由に本来あるべき証明の程度を緩和しなければならない理由はないからである。『合理的な疑いを容れない』との表現は、このような本来あるべき証明を、特に不誠実な納税者に関して緩和するべきでないことをいい表わしているのではないだろうか¹¹¹。

以上、学説及び近年の裁判例を検討した結果、推計課税の適用を受けるような申告納税に対して不誠実であった納税者が実額反証を行う場合には「合理的な疑いを容れない程度の立証」が必要であると考えられる。

図表 10（実額反証の立証程度について）

①	②	③	④
無作為に抽出した推計課税訴訟の件数(平成 10 年～平成 24 年)	①のうち実額反証が争点となった件数	②のうち実額反証の立証程度について判示された件数	③のうち合理的な疑いを容れない程度の立証と判示された件数
90 件	52 件	27 件	27 件

(出典：筆者作成)

(3) 実額反証の立証の範囲

では、実額反証の立証の範囲としてはどのようなものが要求されるのだろうか。無作為に抽出した平成 10 年から平成 24 年までに争われた裁判例を検証した。90 件の裁判例のうち実額反証が争点となった件数は 52 件であり、その 52 件のうち実額反証の範囲について判示された件数は 46 件¹¹²であった。またその 46 件のうち 27 件¹¹³が実

¹¹¹ 今村ほか『課税訴訟の理論と実務』（税務経理協会、1998）211 頁。

¹¹² 最一小平成 12 年 9 月 28 日判決（LEXDB）文献番号 28091372、東京高裁平成 10 年 12 月 25 日判決（LEXDB）文献番号 28061099、大阪高裁平成 12 年 3 月 30 日判決（LEXDB）文献番号 28090242、横浜地裁平成 10 年 5 月 20 日判決（LEXDB）文献番号 28051094、山口地裁平成 10 年 5 月 26 日判決（LEXDB）文献番号 28051097、東京地裁平成 10 年 9 月 30 日判決（LEXDB）文献番号 28033031、和歌山地裁平成 10 年 12 月 25 日判決（LEXDB）文献番号 28061106、広島高裁平成 11 年 11 月 25 日判決（LEXDB）文献番号 28081086、岡山地裁平成 11 年 3 月 30 日判決（LEXDB）文献番号 28071219、京都地裁平成 11 年 6 月 30 日判決（LEXDB）文献番号 28071266、最一小平成 13 年 6 月 28 日判決（LEXDB）文献番号 28101168、京都地裁平成 11 年 10 月 15 日判決（LEXDB）文献番号 28081061、大阪高裁平成 13 年 1 月 24 日判決（LEXDB）文献番号 28101067、福岡高裁平成 12 年 12 月 14 日判決（LEXDB）文献番号 28091544、浦和地裁平成 12 年 4 月 24 日判決（LEXDB）文献番号 28090251、横浜地裁平成 12 年 5 月 24 日判決（LEXDB）文献番号 28090262、福岡地裁平成 12 年 5 月 26 日判決（LEXDB）文献番号 28090264、佐賀地裁平成 12 年 5 月 26 日判決（LEXDB）文献番号 28090265、最一

額反証の範囲として絶対的三位一体説を要求している。絶対的三位一体説とは、原告納税者が実額反証する場合において立証すべき事項は、その主張する収入金額が全ての収入金額（総収入金額）であること、主張する経費がすべてのものであること、しかもその必要経費が収入金額と対応することを立証しなければならないという説である。残りの19件についても、収入金額のみが争点となっている場合は総収入であること、経費金額のみが争点となっている場合はその全てであること、というような高

小平成16年12月16日判決（LEXDB）文献番号28100112、東京高裁平成13年1月16日判決（LEXDB）文献番号28101064、名古屋高裁平成14年4月18日判決（LEXDB）文献番号28071977、広島地裁平成12年8月31日判決（LEXDB）文献番号28091355、横浜地裁平成12年10月18日判決（LEXDB）文献番号28091484、松江地裁平成12年10月18日判決（LEXDB）文献番号28091485、大阪地裁平成12年10月30日判決（LEXDB）文献番号28091491、長野地裁平成13年3月23日判決（LEXDB）文献番号28101112、高知地裁平成13年3月30日判決（LEXDB）文献番号28101119、千葉地裁平成13年6月5日判決（LEXDB）文献番号28101152、横浜地裁平成13年7月4日判決（LEXDB）文献番号28102163、札幌高裁平成14年3月8日判決（LEXDB）文献番号228110547、横浜地裁平成13年12月12日判決（LEXDB）文献番号28102235、大阪地裁平成14年3月1日判決（LEXDB）文献番号28110546、神戸地裁平成15年7月18日判決（LEXDB）文献番号28082848、最三小平成17年9月27日判決（LEXDB）文献番号25420280、東京高裁平成16年5月19日判決（LEXDB）文献番号28141116、広島高裁岡山支部平成16年9月30日判決（LEXDB）文献番号28141320、札幌地裁平成16年2月27日判決（LEXDB）文献番号28140963、東京高裁平成18年5月31日判決（LEXDB）文献番号25450879、最三小平成19年6月26日判決（LEXDB）文献番号25463400、東京高裁平成18年9月28日判決（LEXDB）文献番号28131804、最二小平成20年10月10日判決（LEXDB）文献番号25470952、さいたま地裁平成19年3月14日判決（LEXDB）文献番号25463196、名古屋地裁平成19年12月13日判決（LEXDB）文献番号25463617、さいたま地裁平成20年1月30日判決（LEXDB）文献番号25470577、東京地裁平成20年11月14日判決（LEXDB）文献番号25470974、仙台地裁平成20年12月22日判決（LEXDB）文献番号25471011。

¹¹³ 最一小平成12年9月28日判決（LEXDB）文献番号28091372、東京高裁平成10年12月25日判決（LEXDB）文献番号28061099、横浜地裁平成10年5月20日判決（LEXDB）文献番号28051094、東京地裁平成10年9月30日判決（LEXDB）文献番号28033031、和歌山地裁平成10年12月25日判決（LEXDB）文献番号28061106、広島高裁平成11年11月25日判決（LEXDB）文献番号28081086、岡山地裁平成11年3月30日判決（LEXDB）文献番号28071219、浦和地裁平成12年4月24日判決（LEXDB）文献番号28090251、横浜地裁平成12年5月24日判決（LEXDB）文献番号28090262、福岡地裁平成12年5月26日判決（LEXDB）文献番号28090264、佐賀地裁平成12年5月26日判決（LEXDB）文献番号28090265、最一小平成16年12月16日判決（LEXDB）文献番号28100112、東京高裁平成13年1月16日判決（LEXDB）文献番号28101064、名古屋高裁平成14年4月18日判決（LEXDB）文献番号28071977、広島地裁平成12年8月31日判決（LEXDB）文献番号28091355、松江地裁平成12年10月18日判決（LEXDB）文献番号28091485、大阪地裁平成14年3月1日判決（LEXDB）文献番号28110546、神戸地裁平成15年7月18日判決（LEXDB）文献番号28082848、最三小平成17年9月27日判決（LEXDB）文献番号25420280、東京高裁平成16年5月19日判決（LEXDB）文献番号28141116、広島高裁岡山支部平成16年9月30日判決（LEXDB）文献番号28141320、札幌地裁平成16年2月27日判決（LEXDB）文献番号28140963、東京高裁平成18年5月31日判決（LEXDB）文献番号25450879、最二小平成20年10月10日判決（LEXDB）文献番号25470952、さいたま地裁平成19年3月14日判決（LEXDB）文献番号25463196、名古屋地裁平成19年12月13日判決（LEXDB）文献番号25463617、さいたま地裁平成20年1月30日判決（LEXDB）文献番号25470577、東京地裁平成20年11月14日判決（LEXDB）文献番号25470974、仙台地裁平成20年12月22日判決（LEXDB）文献番号25471011。

度な証明が要求されていた。

まず、総収入額を実額立証するという点について検討する。この点について、岩崎政明氏は以下のように述べている。総収入額を立証するという事は「その主張する収入金額の実額が、収入金額の全額であること、または他に収入金額の漏れがないことの証拠を提出しなければならないとする。したがって、たとえば納税者が被告課税庁側の主張する収入推計額を実額として認める場合には、たとえ当該金額までの実額資料を提出したとしても、それだけでは収入金額の全額を立証したことにはならない。なぜなら、推計額には計上漏れがあると一般的に推定されるので、『推計額以上の収入金額はない』ということの直接証拠か、あるいはそれを推認させるような高度の蓋然性のある間接証拠を提出しなければ、立証は成功しないと解されるからである。しかし、訴訟法上一般的に認められているように、不存在の立証は容易でないから、納税者に対するこの立証の要求は現実には極めて重い」¹¹⁴。

それゆえ、納税者にこのような立証を負担させるのは不公平であるという批判がある¹¹⁵。しかしこれに対しては、「納税者においても、正規の簿記の原則に則って記帳された帳簿書類を提出するか、あるいは、他の適切な証拠資料を用いることにより、他に収入が存在しないことの立証を行うことも十分可能である」¹¹⁶とする反論もある。

しかし、この点について岩崎政明氏は以下のように述べている。納税者に高度な証明を要求することは、青色申告者であれば可能であることもあろうが、白色申告者においては、正規の簿記の原則に則って記帳された帳簿書類を備え付ける義務は現行所得税法上には原則として存在しない。所得 300 万円を超える者等については、一定の記録・書類の保存義務が定められてはいるが、これらは簡易帳簿等でそれほど厳格なものでもないし、またそれを論ずるまでもなく、実額反証を行う納税者は、そもそもこの基準所得に達していない、記録保存義務を負わない白色申告者であることが多い。実際問題としても、白色申告者においては所得実額を証明するための完全な直接資料を有していることは稀であろうことに鑑みれば、前記反論はかなり無理があるように思われる¹¹⁷。

次に経費の実額主張について検討する。絶対的三位一体説においては、「主張する経費がすべてのものであること、しかもその必要経費が収入金額と対応することを立証しなければならない」とするものであった。つまり「原告納税者は総収入金額を主張・立証した上で、更にこれと重疊的にその主張・立証する経費が被告の主張する収入金額に対応するものであることを主張・立証しなければならない」という見解である。小野仁氏は、以下のように述べている。「実額反証を、文字通り、『実額』をもって再抗弁であるとする、納税者は、実額反証として、帳簿資料等の直接資料によっ

¹¹⁴ 岩崎政明『ハイポセティカル・スタディ租税法』（2004、弘文堂）276頁。

¹¹⁵ 佐藤繁・前掲注（38）71頁。

¹¹⁶ 中尾巧『税務訴訟入門』（商事法務研究会、新訂版、1993）190頁。

¹¹⁷ 岩崎政明・前掲注（114）276頁。

て、上記の真実の所得金額を主張・立証する必要があり、事業所得の金額については、上記の算定方法に基づき、総収入金額に係る全ての収入の事実及び必要経費に係る支出の事実を主張・立証した上、さらに、所得税法上の分類に従い、直接費用については、個別的対応の事実を、間接費用については、期間的対応の事実を主張・立証する必要がある¹¹⁸。

また、中尾巧氏は、以下のように述べている。「原告の納税者が所得を実額で反証する場合には、例えば、所得税法二七条二項はその年中の事業所得に係る総収入額から必要経費を控除した金額をもって事業所得の金額としているのですから、原告納税者は、その主張する収入金額が売上げの全てを含む総収入金額であること及びその経費がその収入と対応するものであることを立証するの でなければ、所得を実額で算定することができない結果となる」¹¹⁹。

しかし、反対意見もある。北口りえ氏は、以下のように反対意見を述べている。「複雑多岐にわたって発生する経済取引においては、収入と経費との間に必ずしも個別対応関係があるとは限らず、その双方の額のバランスがとれていないからといって、真実か否かを疑うのは酷であろう。さらに、個別対応関係のない営業外収益及び営業外費用等が存在するにも関わらず、納税者に一様に収益と費用に対する個別対応関係の立証を求めるといのはあまりにも酷である。所得税法 37 条 1 項の必要経費の定義からすれば、両者の間には、総体対応関係、期間対応関係があれば足り、個別対応を要求するものではないことは明らかである」¹²⁰。例えば、接待交際費や福利厚生費は、正確な会計帳簿の記帳・保存があっても収入との対応関係を明確に証明することは困難である。仮に領収書しかなく、その支出を接待交際費や福利厚生費として認めてもらうためには、収入との対応関係を示さなければならないこととなるが、それはあまりに酷であると思われる。

では実際に、納税者からの実額反証は認められているのだろうか。実額反証については「従来より実額反証が認められた例はほとんどない。」¹²¹とされている。さらに、無作為に抽出した平成 10 年から平成 24 年までに争われた裁判例を検証した結果、実額反証が認められた件数は 0 件であった。

過去及び近年の裁判例において実額反証がほとんど認められていないという結果及び学説を踏まえると、納税者の実額反証については相当高度な立証が求められると思われる。以上から、私は実額反証の立証範囲として、絶対的三位一体説が妥当と考える。

¹¹⁸ 小野仁「推計課税の諸問題～実額反証～」税理 38 卷 5 号（1995）280 頁。

¹¹⁹ 中尾巧・前掲注（116）187 頁。

¹²⁰ 北口りえ・前掲注（100）192 頁、佐藤繁・前掲注（38）72 頁。

¹²¹ 加藤就一・前掲注（110）215 頁。

図表 11（推計課税の立証範囲について）

①	②	③	④
無作為に抽出した推計課税訴訟の件数(平成 10 年～平成 24 年)	①のうち実額反証が争点となった件数	②のうち実額反証の立証範囲について判示された件数	③のうち絶対的三位一体説が必要と判示された件数
90 件	52 件	46 件	27 件

(出典：筆者作成)

図表 12（実額反証が争点となった件数について）

①	②	③
無作為に抽出した推計課税訴訟の件数(平成 10 年～平成 24 年)	①のうち実額反証が争点となった件数	②のうち実額反証が認められた件数
90 件	52 件	0 件

(出典：筆者作成)

(4) 実額反証の成立要件

原告納税者の実額反証に求められるものは、「絶対的三位一体説に則した収入及び経費を合理的な疑いを容れない程度立証しなければならないというもの」であった。では、具体的にどのような実額反証を行えば認められるのだろうか。実額反証が争点となった裁判の中には、実額反証が認められるための資料の提出について判示されているものがある。

無作為に抽出した平成 10 年から平成 24 年までに争われた裁判例を検証した。90 件のうち実額反証を証明するため提出すべきものを具体的に判示した件数は 15 件¹²²あり、

¹²² 東京高裁平成 10 年 12 月 25 日判決 (LEXDB) 文献番号 28061099、京都地裁平成 11 年 10 月 15 日判決 (LEXDB) 文献番号 28081061、大阪高裁平成 13 年 1 月 24 日判決 (LEXDB) 文献番号 28101067、最一小平成 16 年 12 月 16 日判決 (LEXDB) 文献番号 28100112、東京高裁平成 13 年 1 月 16 日判決 (LEXDB) 文献番号 28101064、横浜地裁平成 12 年 10 月 18 日判決 (LEXDB) 文献番号 28091484、高知地裁平成 13 年 3 月 30 日判決 (LEXDB) 文献番号 28101119、横浜地裁平成 13 年 7 月 4 日判決 (LEXDB) 文献番号 28102163、横浜地裁平成 13 年 12 月 12 日判決 (LEXDB) 文献番号 28102235、大阪地裁平成 14 年 3 月 1 日判決 (LEXDB) 文献番号 28110546、神戸地裁平成 15 年 7 月 18 日判決 (LEXDB) 文献番号 28082848、東京高裁平成 16 年 5 月 19 日判決 (LEXDB) 文献番号 28141116、東京高裁平成 18 年 9 月 28 日判決 (LEXDB)

その 15 件のいずれの裁判例においても、実額反証が認められるためには日々継続的に記録された会計帳簿が必要と判示している。推計課税の適用を受けるような納税者が、実額反証の段階においてそのような会計帳簿を提出できるというようなケースは考えにくい。上記に述べたように、納税者からの実額反証はこれまでにほとんど認められていない。しかし、誠実な申告納税を行っている納税者を考えれば、申告納税に不誠実な納税者に対してこのような帳簿書類を要求することは、むしろ当然であると私は考える。

図表 13 (実額反証の成立要件について)

①	②	③	④
無作為に抽出した推計課税訴訟の件数(平成 10 年～平成 24 年)	①のうち実額反証が争点となった件数	②のうち実額反証を証明するため提出すべきものを具体的に判示した件数	③のうち日々継続的に記録した会計帳簿が必要と判示した件数
90 件	52 件	15 件	15 件

(出典：筆者作成)

(5) 実額反証と本質論

ここで、実額反証と推計課税の本質論との関係について検討したい。まず、事実上推定説と実額反証の関係について検討する。この点について中込秀樹氏は以下のように述べている。「特別な課税方式として推計課税があるわけではなく、実額課税との差は、所得認識方法の差にすぎないのであり、・・・(中略)原告が実額を主張・立証すれば、推計課税はその合理性を失うと解すべきこととなる。・・・(中略)実額が判明すれば推計による額が排斥されることとなるのは当然であろう」¹²³。また、事実上推定説は「課税標準の設定に関し、推計に対する実額の優位を意味する」¹²⁴のであるから、納税者が推計課税の違法を争う場合には「実額資料に基づく主張をし、かつそれを証拠として提出することも、訴訟法上は当然認められる」¹²⁵とされている。以上から、事実上推定説の立場から実額反証は認められると考えられている。

一方、補充的代替手段説の立場から実額反証を受容することに対して批判がある。

文献番号 28131804、最二小平成 20 年 10 月 10 日判決 (LEXDB) 文献番号 25470952、名古屋地裁平成 19 年 12 月 13 日判決 (LEXDB) 文献番号 25463617、仙台地裁平成 20 年 12 月 22 日判決 (LEXDB) 文献番号 25471011。

¹²³ 中込秀樹「税務訴訟(3)―推計課税」園部逸夫・時岡泰編『裁判実務体系第 1 巻行政訴訟法』(青林書院、1984) 345 頁。

¹²⁴ 田中治・前掲注(52) 106 頁。

¹²⁵ 岩崎政明「推計課税と実額反証」『租税行政と納税者の救済 松沢智先生古稀論文集』(中央経済社、1997) 236 頁。

補充的代替手段説は、実額課税と推計課税とはそれぞれ独立した課税方式だとみるかどうかについて、論理的に一貫していないためである。推計の合理性に関する納税者からの攻撃に対しては、推計課税は実額課税とは違うとして、実額課税への接近の道を遮断する。他方で、納税者の実額反証は可能であるとして受容する。しかし、その受容の法的根拠は定かではないのである¹²⁶。また、補充的代替手段説とは、そもそも、「所得税法 156 条等は、真実の所得金額を課税標準として課税することを認めた実体規定とは別に、実額近似値を課税標準として課税することを認めた実体規定である、したがって、真実の所得金額と実額近似値とは合致する必要はない」¹²⁷とするのであるから、推計により課税処分がなされたならばその後の真実の所得金額との接近は不要になる。それにもかかわらず、推計の結果と真実の所得金額とのつながりが制度上保障されている、として実額反証を可能とするのは、実額反証が可能であることの根拠としては不明確な説明であり、論理的に無理があると思われる¹²⁸との批判である。

では補充的代替手段説と実額反証との関係はどのようにとらえられているのだろうか。無作為に抽出した平成 10 年から平成 24 年までに争われた裁判例を検証した。その結果、90 件の裁判例のうち、補充的代替手段説を採用しかつ実額反証が争点となった裁判例は 17 件¹²⁹あり、そのうち実額を主張することが認められないとされた裁判例は 0 件であった。つまりこの結果は、補充的代替手段説を採用しても実額反証は認められるということではないだろうか。

ここで、17 件のうち補充的代替手段説と実額反証の関係について判示があったものを見てみる。和歌山地裁平成 10 年 12 月 25 日判決¹³⁰は「推計による課税が、このように補充的かつ代替的なものである以上、一旦、推計による課税が行われても、納税者が所得の実額を主張・立証する場合には、右推計による課税を免れることができるもの

¹²⁶ 田中治・前掲注(52) 117 頁。

¹²⁷ 泉徳治ほか・前掲注(35) 202 頁。

¹²⁸ 森澤宏美「推計課税に関する一考察—実額反証の議論を中心として—」租税史料館賞(2007) 25 頁。

¹²⁹ 東京高裁平成 10 年 12 月 25 日判決 (LEXDB) 文献番号 28061099、和歌山地裁平成 10 年 12 月 25 日判決 (LEXDB) 文献番号 28061106、広島高裁平成 11 年 11 月 25 日判決 (LEXDB) 文献番号 28081086、岡山地裁平成 11 年 3 月 30 日判決 (LEXDB) 文献番号 28071219、千葉地裁平成 11 年 4 月 27 日判決 (LEXDB) 文献番号 28071233、京都地裁平成 11 年 6 月 30 日判決 (LEXDB) 文献番号 28071266、佐賀地裁平成 12 年 5 月 26 日判決 (LEXDB) 文献番号 28090265、広島地裁平成 12 年 8 月 31 日判決 (LEXDB) 文献番号 28091355、横浜地裁平成 12 年 10 月 18 日判決 (LEXDB) 文献番号 28091484、大津地裁平成 12 年 10 月 30 日判決 (LEXDB) 文献番号 28091491、横浜地裁平成 13 年 7 月 4 日判決 (LEXDB) 文献番号 28102163、札幌高裁平成 14 年 3 月 8 日判決 (LEXDB) 文献番号 228110547、横浜地裁平成 13 年 12 月 12 日判決 (LEXDB) 文献番号 28102235、大阪地裁平成 14 年 3 月 1 日判決 (LEXDB) 文献番号 28110546、最三小平成 17 年 9 月 27 日判決 (LEXDB) 文献番号 25420280、東京高裁平成 18 年 9 月 28 日判決 (LEXDB) 文献番号 28131804、最二小平成 20 年 10 月 10 日判決 (LEXDB) 文献番号 25470952。

¹³⁰ 和歌山地裁平成 10 年 12 月 25 日判決 (LEXDB) 文献番号 28061106。

と解される。」と判示している。広島高裁平成 11 年 11 月 25 日判決¹³¹は「推計課税は、税負担の公平の見地から、実額課税に代替する手段として近似値に基づく課税を容認するものであるが、現実の所得が明らかになれば、一旦推計課税を行っても、これを撤回し、本来の原則に戻り、実額による課税を行うべきものである。」と判示している。札幌高裁平成 14 年 3 月 8 日判決¹³²は「推計課税は所得の実額を把握することができない場合に所得を算出するために補完的に行われる課税方法であるから、適法な推計課税が行われた場合でも、所得の実額が明らかになったときには推計の結果は維持できなくなるといえる。」と判示している。最三小平成 17 年 9 月 27 日判決¹³³は「推計課税の方式は、実額による所得金額の把握が困難な場合にその近似値を求めるための代替手段であるから、更正処分等の取消訴訟においても、実額による所得金額の立証は許され、実額が立証されたときは、それに従って更正処分等を取り消すべきであるが、一旦推計課税の方式による更正処分等がされた後では、実額による所得金額の主張立証は納税者の側で負担すべきものと解するのが相当である。」と判示している。

上記の判示をまとめると「推計課税は補完的かつ代替的な手段であるが、所得の実額が明らかになれば、実額による課税を行うべき」ということになる。これらの判示は、結局、補完的代替手段説の立場から実額反証が認められる明確な理由は述べていない。ただ、これらの判示からは、補完的代替手段説であっても、あくまで実額課税が原則であることを読み取れる。しかし、このことは当然であろう。なぜなら補完的代替手段説はあくまで「実額課税を行うことのできないときにやむを得ず」課税庁に代替手段として認められる認定方法である。上記の批判はこの前提の部分を無視し、補完的代替手段説を別世界説のようにとらえて批判しているにすぎないと思われる。推計課税は実額が不明の場合に、推計額によって代替的に課税しようとするものであるが、実額が判明すればその実額により課税するという考えは整合性があるように思われる。

したがって、私の結論としては、事実上推定説の立場からも、補完的代替手段説の立場からも実額反証は認められると考える。

¹³¹ 広島高裁平成 11 年 11 月 25 日判決 (LEXDB) 文献番号 28081086。

¹³² 札幌高裁平成 14 年 3 月 8 日判決 (LEXDB) 文献番号 228110547。

¹³³ 最三小平成 17 年 9 月 27 日判決 (LEXDB) 文献番号 25420280。

図表 14（補充的代替手段説と実額反証について）

①	②	③
無作為に抽出した推計課税訴訟の件数 (平成 10 年～平成 24 年)	①のうち補充的代替手段説を採用しかつ実額反証が争点となったものの件数	②のうち実額反証を主張することを認めないと判示した件数
90 件	17 件	0 件

(出典：筆者作成)

4. 本質論としての事実上推定説及び補充的代替手段説の検討

ここまで、推計課税の必要性、合理性及び実額反証について検討してきた。各論点をそれぞれまとめると以下ようになる。

(1) 推計課税の必要性について

本論文において推計課税の必要性については効力要件説が妥当であるという結論に至った。それは申告納税制度においては実額課税が原則であり、推計課税はその必要性がある場合にのみ許容され、必要性を欠く課税処分は適法要件を具備しないものとして違法であるとする考えである。補充的代替手段説は実額課税を行うことができない場合に代替手段として認められるものであり、効力要件説と整合しているように思われる。しかし、事実上推定説と推計課税の必要性との関係については「事実上の推定にすぎないとすると必要性は要件とはならないのではないか」¹³⁴という意見がある。これは、一般に民事訴訟における事実認定において、間接的な資料による認定の場合に、直接的な資料による認定の場合と異なる要件を必要とされるものでないことに照らすと、そのように考えられる¹³⁵。また「事実上推定説に立つならば、推計額も実額（真実の所得額）もどちらも実額であることになる。それゆえ、課税処分の選択は課税庁の裁量に委ねられるべき性質のものであるとして捉えることができ、行政指針説の解釈が成り立つ」¹³⁶という意見がある。

これらの点を踏まえると、事実上推定説よりも補充的代替手段説のほうが、推計課税の必要性の本質を捉えているように思われる。

(2) 推計の合理性について

本論文において推計の合理性については一応の合理性で足りるという結論に至った。

¹³⁴ 今村隆・前掲注（71）25 頁。

¹³⁵ 泉徳治ほか・前掲注（35）203 頁。

¹³⁶ 北口りえ・前掲注（1）138 頁。

しかし、事実上推定説は推計額を実額とする点に疑問がある。一方、補充的代替手段説における推計課税の合理性は、一応の合理性で足りるものとするのである。そうすると、その推計結果は、真実の所得と合致している必要はなく、実額近似値で足りるとする考えも納得できる。上記で検証した結果、補充的代替手段説の立場をとり、推計方法の優劣を争う主張を失当として排斥しても課税庁の過剰な裁量権を認める不合理な結果とはならないという結論に至った。そして、補充的代替手段説と一応の合理性必要説は整合するという結論に至った。納税者からの推計方法自体の合理性を問う主張や、納税者主張の他の推計方法がほとんど認められていない現状を踏まえれば、推計課税の合理性を補充的代替手段説の立場からとらえることが妥当のように思われる。

以上より、事実上推定説よりも、補充的代替手段説の方が推計課税の合理性の本質を捉えているように思われる。

(3) 実額反証との関係について

実額反証を検討した結果、実額反証が認められるには絶対的三位一体説及び合理的な疑いを容れない程度の証明並びに日々の正確な会計帳簿が必要であるということが判明した。補充的代替手段説の立場から実額反証が認められることについて批判があるが、検証した結果、事実上推定説であっても、補充的代替手段説であっても実額反証は認められるという結論に至った。

以上、各論点を検討した結果、推計課税の必要性及び合理性の点から判断して、私は、事実上推定説より補充的代替手段説のほうが推計課税の本質を表しているように思う。したがって、私の結論は、推計課税の本質論としては補充的代替手段説を支持する。

最後に、無作為に抽出した平成 10 年から平成 24 年までに争われた 90 件の裁判例を検証した結果、納税者の主張が全面的に認められたものは 0 件であった。先に述べたが、補充的代替手段説は課税庁に有利な説である。この結果も推計課税の本質は補充的代替手段説であることを表しているように思われる。しかし、決して私は課税庁側を擁護しているわけではない。そもそも納税者が青色申告者として認められるような申告納税に誠実な納税者であれば、推計課税の適用を受けることもない。また、租税負担の公平性のため、真実の所得金額に課税するためには、日々の取引を正確に継続的に記帳した会計帳簿が必要である。したがって、私は納税者に正確な会計帳簿の記帳・保存を喚起しているのである。

図表 15（納税者の主張が全面的に認められた件数について）

①	②
無作為に抽出した推計課税訴訟の件数 （平成 10 年～平成 24 年）	①のうち納税者の主張が全面的に認められたもの の件数
90 件	0 件

（出典：筆者作成）

おわりに

本論文の目的は推計課税の本質論を明らかにすることであった。その結果、補充的代替手段説が妥当であるとの結論に至った。補充的代替手段説は課税庁側に有利な説であり、最近の裁判例においては補充的代替手段説を採用する裁判例が増加している。また、実額反証においても、絶対的三位一体説に立ち、合理的な疑いを容れない程度の立証が求められ、納税者の実額反証が認められることはほとんどないといつてよい。このような推計課税を避けるためには、納税者が正確な会計帳簿の記帳・保存を行うしかない。戦後に申告納税制度が採用され、そこから半世紀以上、青色申告と白色申告が併存している制度であった。国税通則法の改正による所得税法の改正で平成 26 年 1 月からすべての白色申告者に帳簿の保存義務が課せられるようになった。これは、将来全ての納税者が青色申告者となるための準備段階なのであろうか。近年ではパソコンが普及し会計ソフトの導入も容易となり、納税者を取り巻く環境は変化してきた。公平な税の負担を達成するためには、納税者の申告納税に対する誠実な態度が望まれる。

(参考文献一覧)

- 石島弘「実額課税と推計課税」小川英明・松沢智編『裁判実務体系 第20巻 租税訴訟法』(青林書院、1988)
- 泉徳治ほか『租税訴訟の審理について(改訂新版)』(法曹会、2002)
- 今村隆「判比」税理 39巻2号(1996)
- 今村ほか『課税訴訟の理論と実務』(税務経理協会、1998)
- 岩崎政明「推計課税と実額反証」『租税行政と納税者の救済 松沢智先生古稀論文集』(中央経済社、1997)
- 岩崎政明『ハイポセティカル・スタディ租税法』(2004、弘文堂)
- 碓井光明「課税要件法と租税手続法との交錯」租税法研究 11号(有斐閣、1982年)
- 大淵博義「判批」ジュリスト 1138号(有斐閣、1998)
- 小野雅也「推計課税と実額反証に関する裁判例の分析」税務大学校論叢 28号(1997)
- 小野仁「推計課税の諸問題～実額反証～」税理 38巻5号(1995)
- 加藤就一「判批」税理 31巻9号(1988)
- 金子宏『租税法 第9版増補版』(弘文堂、2004)
- 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—」熊本学園商学論集第9巻1号(2002)
- 北口りえ「推計課税取消訴訟における立証責任の分配問題」熊本学園商学論集第9巻2号(2003)
- 吉良実『推計課税の法理—裁判例を中心として』(中央経済社、1987年)
- 清水敬次『税法 第7版』(ミネルヴァ書房、2007)
- 吉良実「推計課税の理論」税法学 382号(清文社、1982)
- 吉良実「推計課税における若干の問題」税法学 500号(清文社、1992)
- 湖東京至「フランスにおける推計課税制度の現状と問題点」『納税者の権利の展開』(勁草書房、2001)
- 佐藤繁「課税処分取消訴訟の審理」『新・実務民事訴訟講座 10』(日本評論社、1982)
- 田中治「推計課税の本質論と総額主義」『公法学の法と政策 金子宏先生古稀祝賀 下巻』(有斐閣、2000)
- 時岡泰・山下薫『推計課税の合理性について』(法曹会、1980年)
- 中尾巧『税務訴訟入門 新訂版』(商事法務研究会、1993)
- 中込秀樹「税務訴訟(3)—推計課税」園部逸夫・時岡泰編『裁判実務体系第1巻行政訴訟法』(青林書院、1984)
- 中島光宜「推計課税の法的性格についての一考察」九州国際大学法政論集第11巻(2009)
- 野村秀敏『民事訴訟の解説』(一橋出版、2005)
- 日野雅彦「青色申告制度の意義と今後の在り方」税務大学校論叢 60号(2009)

福田幸弘監修『シャウプの税制勧告』（霞出版社、1985）
松沢智『租税訴訟法 新版』（中央経済社、2001）
松沢智『租税訴訟法 新版』（中央経済社、2001）
南博方『租税訴訟の理論と実際（増補版）』（弘文堂、1980）
南博方「推計課税の実務と理論」判例タイムズ 787号(1992)
森澤宏美「推計課税に関する一考察—実額反証の議論を中心として—」租税史料館賞(2007)
山田二郎「判批」自治研究 64 卷 11 号（1988）