

高知地方裁判所 平成●●年(〇〇)第●●号 所得税更正処分等取消請求事件

国側当事者・国(伊野税務署長)

平成22年12月21日却下・棄却・確定

判 決

原告	甲
被告	国
同代表者法務大臣	仙谷 由人
同指定代理人	能宗 美和
同	山本 順昭
同	池見 融
同	高橋 勝也
同	溝内 孝芳
同	真鍋 留美
同	濱田 裕美
同	多田 歳男
同	増田 宏之
同	濱 孝幸
同	中野 明子
同	森岡 実
処分行政庁	伊野税務署長 渡部 道郎

主 文

- 1 原告の請求のうち、次の各部分の取消しにかかる訴えをいずれも却下する。
 - (1) 伊野税務署長が平成19年4月4日付けでした、原告の平成12年分の所得税にかかる重加算税の賦課決定処分のうち加算税の額2万8000円を超える部分
 - (2) 伊野税務署長が平成19年4月4日付けでした、平成13年分の所得税の更正処分のうち納付すべき税額20万0400円を超える部分及び同年分の所得税にかかる重加算税の賦課決定処分のうち加算税の額5万3500円を超える部分
 - (3) 伊野税務署長が平成19年4月4日付けでした、平成14年分の所得税にかかる重加算税の賦課決定処分のうち加算税の額11万4500円を超える部分
 - (4) 伊野税務署長が平成19年4月4日付けでした、原告の平成15年分の所得税にかかる重加算税の賦課決定処分のうち加算税の額5万3000円を超える部分
 - (5) 伊野税務署長が平成19年4月4日付けでした、原告の平成16年分の所得税の更正処分のうち納付すべき税額9万8800円を超える部分及び同年分の所得税にかかる加算税の賦課決定処分のうち加算税の額18万3000円を超える部分
 - (6) 伊野税務署長が平成19年4月4日付けでした、原告の平成17年分の所得税の更正処分の

うち納付すべき税額10万0400円及び同年分の所得税にかかる重加算税の賦課決定処分のうち加算税の額3万1500円を超える部分

- 2 原告のその余の請求を棄却する。
- 3 訴訟費用は原告の負担とする。

事実及び理由

第1 当事者の求めた裁判

1 請求の趣旨

- (1) 伊野税務署長が、平成19年4月4日付けでした、原告の平成12年分ないし平成15年分及び平成17年分の所得税の各更正処分並びにこれにかかる重加算税の各賦課決定処分、平成16年分の所得税の更正処分並びにこれにかかる過少申告加算税及び重加算税の各賦課決定処分をいずれも取り消す。
- (2) 訴訟費用は被告の負担とする。

2 被告の答弁

- (1) 本案前の答弁
主文第1項同旨
- (2) 本案の答弁
主文第2、3項同旨

第2 事案の概要

本件は、伊野税務署長（以下「本件課税庁」という。）に対し青色申告による確定申告をしたところ、青色申告承認処分の取消しを受けた上、実額による所得額の把握ができないとして、推計課税の方法による所得税更正処分並びにこれにかかる過少申告加算税及び重加算税の賦課決定処分を受けた原告が、かかる推計課税には必要性も合理性もなく、原告の所得は実額による把握が可能であったなどとして、上記各所得税更正処分及び加算税の各賦課決定処分の取消しを求めている事案である。

1 前提事実（当事者間に争いのない事実並びに末尾かつこ内掲記の証拠及び弁論の全趣旨により容易に認められる事実）

(1) 原告について

ア 原告は、高知県土佐市において、平成12年から平成15年までは露地文旦、露地生姜、ハウス生姜及びハウスメロンを生産し、平成16年以降は露地文旦、露地生姜及びハウス生姜を生産する事業者である。

イ 原告の主な出荷先は、A農業協同組合（以下「A農業協同組合」という。）及びB株式会社（以下「B」という。）であり、文旦については、一般消費者に対してもインターネットを利用して注文を受けて販売している。

原告は、「C組合」に所属しており、文旦の出荷の際には「C」名義を主に使用し、長男である乙の名義を使用することもある（以下、これらの名義を「原告名義」という。）。このほかにも、原告は、Bとの間で、「丙」、「丁」、「戊」、「D」、「E」、「F」、「G」、「H」及び「I」の名義による文旦の取引を行っていた（以下、これらの原告名義以外の名義による取引のうち、平成12年における「丙」名義の取引を「平成12年丙取引」、平成12年丙取引を除いた取引を「本件仮名取引」といい、Bに対する原告名義の取引と併せて、「本件名

義取引」という。)

(2) 原告の確定申告

原告は、平成4年3月16日、青色申告の承認を受けた。

原告は、本件課税庁に対し、平成13年3月15日に平成12年分の所得税の確定申告書(乙1)を、平成14年4月2日に平成13年分の所得税の確定申告書(乙2)を、平成15年3月17日に平成14年分の所得税の確定申告書(乙3)を、平成16年3月15日に平成15年分の所得税の確定申告書(乙4)を、平成17年3月15日に平成16年分の所得税の確定申告書(乙5)を、平成18年3月15日に平成17年分の所得税の確定申告書(乙6)を、それぞれ青色の申告書で提出した(以下、これらの確定申告を併せて「本件確定申告」といい、平成12年から平成17年までを併せて「本件各係争年」という。)。このうち平成13年分の確定申告書については、法定申告期限経過後に提出されているものである。

本件仮名取引は、本件確定申告において申告されておらず、本件確定申告にしたがって計算すると、原告の平成12年から平成17年までの所得税額は、別表1の「本件確定申告」欄記載のとおり、それぞれ0円となる。(甲1、乙1ないし6)

(3) 本件課税庁による調査及び本件各更正処分

本件課税庁は、平成18年9月25日から、原告に対して税務調査を開始した(以下「本件調査」という。)。原告の顧問税理士は、同年10月5日、調査担当者に対し、本件各係争年の売上げ及び経費を記載したノート(乙14の1ないし乙14の6。以下「本件売上げノート」という。)及び平成15年分から平成17年分までの経費にかかる領収書等(以下「本件提示領収書等」という。)を提出し、同年11月22日、経費の計上が漏れていたとして、平成13年分から平成17年分までの経費明細書(乙16。以下「本件経費明細書」という。)を提出した。

本件調査の調査担当者は、同年10月27日、同年11月17日及び平成19年3月5日に原告に対し修正申告をするよう勧めたが、原告は応じなかった。

本件課税庁は、本件調査の結果に基づき、平成19年4月4日に、原告に対する青色申告の承認を取り消した上で(以下「本件青色申告取消処分」という。)、原告の所得額を推計し、別表1の「本件更正処分等」欄記載のとおり、本件各係争年の所得税の更正処分並びにこれに対する過少申告加算税及び重加算税を賦課する処分をした(以下、これらの各処分を併せて「本件各更正処分」という。)

(4) 異議申立て

原告は、平成19年5月28日、本件青色申告取消処分及び本件各更正処分を不服として、本件課税庁に異議申立てをしたが、本件課税庁は、同年7月20日に、同異議申立てをいずれも棄却する決定(甲4)をした。

(5) 審査請求

原告は、平成19年8月14日、国税不服審判所長に対し、本件青色申告取消処分及び本件各更正処分についての審査請求をしたところ、国税不服審判所長は、平成20年6月30日、本件各更正処分のうち、平成13年ないし平成17年についてされたものの一部を別表1の「本件裁決」欄記載のとおり取り消し、その余を棄却する裁決(以下「本件裁決」という。)をし、同裁決書(甲6)は、同年7月7日、原告に到達した。

(6) 本件訴えの提起

原告は、平成20年12月24日、本件訴えを提起した。

(7) 本件課税庁による変更決定処分

本件課税庁は、平成21年7月17日、別表1の「本件変更決定処分」欄記載のとおり、原告の本件各係争年分の所得税に係る重加算税の額を減額し、変更する処分をした（以下「本件変更決定処分」という。）。本件変更決定処分後の課税額は別表1の「本件課税額」欄記載のとおりである（以下、本件変更決定処分後の課税額を「本件課税額」という。）。（乙25の1ないし6）

2 争点及び当事者の主張

(1) 本件各更正処分のうち本件課税額を超える部分についての訴えの利益の有無（争点1）

（被告の主張）

原告は、本件各更正処分の全てを取り消すとの判決を求めているが、本件各更正処分のうち、本件課税額を超える部分については本件裁決及び本件変更決定処分によって取り消されているから、訴えの利益はなく、却下されるべきである。

（原告の主張）

争う。

(2) 推計課税の必要性の有無（争点2）

（被告の主張）

原告は、本件調査に対して、本件売上げノート、本件提示領収書等及び本件経費明細書を提出しているが、以下のとおり、これらは原告の本件各係争年における所得税額の算定の直接資料とはなり得ないものであり、本件課税庁は実額によって上記所得税額の算定を行うことができなかったのであるから、推計課税の必要性は認められる。

ア 収入金額について

原告の本件各係争年における収入金額算定のための資料として、本件売上げノートがあるが、同ノートは、本件仮名取引について記載されていないなど、取引の一部が記載されているに過ぎないものであるから、これを直接資料として収入金額の実額を算定することはできない。

イ 経費について

原告の本件各係争年における経費（以下「本件経費」という。）算定のための資料としては、本件売上げノートのほか、本件提示領収書等及び本件経費明細書があるが、上記のとおり本件売上げノートには真実の取引の一部が記載されているに過ぎないし、本件提示領収書等は、本件各係争年の全てについての資料ではなく、本件売上げノートに経費として記載された金額と一致するか否かも確認できない。また、原告は、申告した金額以外にも経費が存在する旨主張して、本件経費明細書を提出したが、かかる経費が支出されたことを証明する書類はないし、その支出理由についても示されていない。

これらの事情からすると、本件売上げノート、本件提示領収書等及び本件経費明細書を直接資料として本件経費の実額を算定することはできない。

（原告の主張）

本件課税庁は、以下のとおり、本件所得額を実額で算定できたにもかかわらず、意図的に推計課税をしたものであって、推計課税の必要性はない。

ア 収入金額について

本件課税庁は、本件仮名取引をはじめ、本件確定申告において申告されなかった売上げを全て実額で把握していたのであるから、本件課税庁は、原告が提出した資料及び本件調査に基づいて、原告の本件各係争年にかかる収入金額を実額で把握できていたものである。

イ 経費について

本件課税庁は、経費についても、原告が提出した資料及び本件調査に基づいて、実額で把握できていたものである。

被告は、本件提示領収書等が不十分で整理されておらず、本件売上げノートの記載と一致することが確認できないなどと主張するが、原告に対し経費の内容について質問をしていれば、原告の説明に基づいて実額で本件経費を算定することが可能であったのであって、本件課税庁は、自らが有する質問検査権を行使しなかったがために本件経費を実額で算定できなかったに過ぎない。

(3) 推計課税の合理性の有無（争点3）

（被告の主張）

ア 本件における推計方法

（ア） 本件推計方法

被告の主張する推計方法は、下記イ（ア）の方法により算定した総収入金額に、下記（イ）の抽出基準（以下「本件抽出基準」という。）により抽出された比準同業者（以下「本件比準同業者」という。）から得られた特前所得率の平均値（平均特前所得率）を乗ずることによって所得金額を算定する方法であり（以下「本件推計方法」という。）、本件推計方法は、以下のとおり合理的である。そして、本件裁決において認定された原告の所得税額（本件課税額）は、本件推計方法によって推計された原告の所得税額を下回るものであり、本件課税額は適正なものである。

（イ） 本件抽出基準

本件抽出基準の内容は次のとおりである。

- ① 平成19年4月4日における伊野税務署管内において農業を営む者であること
- ② 青色申告書により所得税の確定申告書を提出していること
- ③ 露地文旦を生産する者であること
- ④ 上記③のほか以下の農作物のいずれか1つ以上を生産する者であること
 - a 露地生姜
 - b ハウス生姜
 - c ハウスメロン（平成12年分ないし平成15年分に限る。）
- ⑤ 年分ごとの事業所得の収入金額が、それぞれ次の範囲内にあること
 - a 平成12年分
803万0912円以上、3212万3648円以下
 - b 平成13年分
915万9601円以上、3663万8404円以下
 - c 平成14年分
926万8827円以上、3707万5308円以下
 - d 平成15年分
958万1514円以上、3832万6056円以下

e 平成16年分

1223万1199円以上、4892万4798円以下

f 平成17年分

1121万5717円以上、4486万2870円以下

- ⑥ 農業以外の事業所得がないこと
- ⑦ 年を通じて継続して事業を営んでいること
- ⑧ 災害等により、経営状態が異常であると認められる者でないこと
- ⑨ 作成対象年分の所得税について、不服申立て又は訴訟が継続中でないこと

イ 総収入金額にかかる推計方法の合理性

(ア) 原告は、A農業協同組合以外の相手との取引については容量10キログラムのダンボール箱（以下「10キロダンボール箱」という。）及び容量5キログラムのダンボール箱（以下「5キロダンボール箱」という。）を使用しており、そのうちBに対する取引には10キロダンボール箱を使用しているところ、総収入金額は、本件名義取引によって原告がBへ出荷した露地文旦の売上げを、それに使用された10キロダンボール箱の個数で除することによって算定した10キロダンボール箱1箱あたりの単価に、本件各係争年において原告の仕入れたダンボール箱の個数（10キロダンボール箱を1個、5キロダンボール箱を2分の1個として計算する。）を乗ずることによって算定した露地文旦の販売金額に、その他の農作物の販売金額等の実額を加算する方法により推計された金額である。

(イ) 原告は、露地文旦を出荷する際にはA農業協同組合との取引を除いてダンボール箱を使用しているから、ダンボール箱の仕入れ数量と、出荷した露地文旦の売上額は比例すると考えられるし、Bへ出荷した露地文旦の10キロダンボール箱1箱あたりの単価についても、セリで販売された露地文旦の販売価額を基に算定されたもので、客観的な露地文旦の市場価格といえるから、この単価にダンボール箱の仕入れ数量を乗じて算定された露地文旦の販売金額は合理的な数値である。

ウ 比準同業者抽出にかかる合理性

(ア) 比準同業者の類似性

- ① 本件抽出基準は、業種及び業態の同一性、事業規模等の近似性等のいずれの点においても、同業者の類似性を判別する基礎的要件を欠くものではなく、合理的なものであることは明らかである。

原告は、ハウスメロンが黒字となっていないことや、比準同業者とは各作物の売上げが収入に占める割合や販売方法が異なることなどを原告固有の特殊事情として主張しているが、いずれも本件推計方法を不合理ならしめる程度に顕著な事情とはいえない。

また、原告は、本件比準同業者間の所得率に大きな差があるため本件推計課税に合理性が認められない旨主張するが、本件比準同業者間に存在する程度の所得率の差異は、特前所得率の平均値を求める過程で解消されると考えるのが相当であるから、本件推計課税の合理性に問題はない。

- ② また、原告は、原告が所得税法41条1項及び2項による会計処理をしていないことを理由として、被告の倍半基準の数値が誤りである旨主張するが、同条項の規定は、農業についての事業所得の申告にあたり当然に適用されるべきものであるから、原告の主張は失当である。

(イ) 資料の正確性

本件比準同業者は、いずれも帳簿等の備え付けのある青色申告者であり、経営状態が異常であると認められる者や更正等に対して不服申立て等をしている者は含まれておらず、その総収入金額及び経費の算定根拠となる資料の正確性も十分に担保されているといえることができる。

(ウ) 比準同業者抽出過程の合理性

① 本件比準同業者は、本件課税庁及び高知税務署長が本件抽出基準に基づいて機械的に抽出した者であって、その抽出過程に恣意が介在する余地はなく、抽出過程における合理性は十分確保されている。

② 原告は、本件比準同業者から本来抽出されるべき者2名が漏れている上、本件比準同業者抽出の際の選定対象件数や、本件比準同業者の決算書の開示がないことから、本件比準同業者の抽出が恣意的であり、合理性がないと主張するが、国家公務員である税務職員に守秘義務が課されている以上、比準同業者の決算書を開示しないのはやむを得ないし、通達により各税務署長に回答を求める通達回答方式は、守秘義務に配慮しつつ一定の抽出基準に該当する同業者を公正に抽出することが可能であるから、選定対象件数を開示しなくてもその内容に合理性は認められる。

また、仮に比準同業者の抽出漏れがあったとしても、推計課税の合理性の有無は、課税庁の調査能力や納税義務者間の公平などを考慮した上で、当該推計方法が当該納税者の所得金額を認定する方法として社会通念上合理的かという観点から判断されるべきであり、一部に抽出漏れがあったとしても、そのことのみで合理性が否定されるものではない。そして、本件比準同業者の中には、平均特前所得率を大幅に下回る業者も含まれていることや、原告が抽出漏れであると主張する業者を含めて総所得金額を再計算すれば、いずれも本件裁決後の所得金額を上回ることからすれば、本件比準同業者の抽出過程は合理的であるといえる。

(エ) 比準同業者数の合理性

本件比準同業者の件数は、平成12年分が7件、平成13年分が5件、平成14年分が6件、平成15年分が7件、平成16年分が8件、平成17年分が7件であるところ、これらの件数は、同業者間に通常存在する程度の営業条件等の個別性を解消し、平均化するに足る件数である。

(原告の主張)

ア 総収入金額にかかる推計方法の不合理性

(ア) 本件推計方法は、原告が仕入れたダンボール箱全ての数を基礎にしているが、ダンボール箱の中には、水に濡れて使用不能になったものもあったから、仕入れ数の全てを取引に使用したとする推計には合理性がない。

(イ) 仮に、ダンボール箱全てを取引に使用したと考えることが合理的であるとしても、本件課税庁が売上げ漏れとして実額で把握した販売金額をそれに使用したダンボール箱の個数で除した金額を販売単価とすべきである。

イ 比準同業者抽出にかかる不合理性

(ア) 比準同業者の相違点

① 以下の事情からすれば、原告と本件比準同業者との間及び本件比準同業者間には著し

い営業状態の差異があり、これらは平均値を求める過程で解消される程度のものでなく、本件推計方法に合理性がないことは明らかである。

- a 本件比準同業者の中にハウス生姜又はハウスメロンを生産していた業者がいないこと
- b 原告のハウス生姜及びハウスメロンの営業は平成15年まで赤字であったこと
- c 原告は農協に委託販売している露地文旦にかかる収入が最も多いにもかかわらず、本件比準同業者の中には、露地生姜が収入の80パーセントを占め、販売先が生姜の仲介業者である者や、一般消費者に対する直接販売による収入が多い者が含まれていること
- d 本件比準同業者間の特前所得率が、例えば平成17年度の場合、下は6.44パーセント、上は56.71パーセントと、大きな差があること
- e 農産物の販売単価や経費が生産者、生産方法や販売方法によって大きく異なることが考慮されていないこと

② また、原告は所得税法41条1項及び2項による会計処理をしていないから、これを前提として倍半基準を定めるべきであるのに、本件課税庁はこの点を考慮していない。

(イ) 資料の不正確性

比準同業者は適正な青色申告者である必要があるところ、本件課税庁は、適正な青色申告者かどうかについて審査せず、機械的に本件比準同業者を抽出したに過ぎないから、資料が正確であるとはいえない。

(ウ) 比準同業者抽出過程の不合理性

- ① 本件課税庁は、本件比準同業者の中にハウス生姜やハウスメロンの生産者を含んでいるかのような本件抽出基準を示しているが、実際には、本件比準同業者は、露地文旦と露地生姜を生産しているもののみである。
- ② また、本件比準同業者の抽出にあたって、選定対象となる業者が何件あるかが明らかにされていないこと、本件比準同業者の決算書が開示されていないこと、本件抽出基準に該当する者2名が本件比準同業者に含まれていないことからすれば、本件比準同業者が恣意的に抽出されたものであることは明らかである。

(4) 平成16年分の実額反証の成否（争点4）

(原告の主張)

ア 総収入金額

A農業協同組合への出荷などによる収入金額1390万2806円、A農業協同組合からの払戻額23万5451円、Bへの原告名義の取引及び平成12年丙取引の売上金額198万0052円、本件仮名取引による売上金額416万8489円の合計2028万6798円が原告の平成16年分の収入金額であることについては、当事者間で争いがなく、このほかの原告の売上金額は、ダンボール箱を使用した宅配便による323万9500円、Jに対する82万4270円、Kに対する31万9410円の合計438万3180円が全てであるから、原告の平成16年分の総収入金額は2466万9978円である。

イ 経費

平成16年分の経費は、1494万0930円である。

ウ 事業所得の金額

平成16年分の事業所得の金額は、総収入金額から経費及び農産物の棚卸し額にかかる期首、期末の差額90万円を差し引いた882万9048円である。

(被告の主張)

実額反証が認められるためには、その主張する収入金額が全ての取引についての捕捉漏れのない収入金額であり、かつ、その収入と対応する経費が実際に支出され、当該事業と関連性を有することを合理的な疑いを容れない程度にまで主張立証しなければならないところ、原告の主張する収入が取引の全てかは判然としていないし、経費についての資料も不十分というほかなく、推計の合理性を覆すまでの反証がされたとはいえない。

(5) 本件推計課税の信義則違反の有無 (争点5)

(原告の主張)

本件課税庁は、本件調査において、原告に対して修正申告をするよう勧めたものであるところ、それとは異なる額を算定した本件推計課税は信義則に反する。

(被告の主張)

調査担当者が修正申告を勧めたのは、当該時点における当該担当者の意見の表明に過ぎず、何ら拘束力を持つとは解されないから、原告の主張は失当である。

(6) 過少申告加算税及び重加算税の賦課要件充足の有無 (争点6)

(被告の主張)

本件課税額と、本件確定申告による本件各係争年における原告の所得税額との差額が本件確定申告における所得税額とされていなかったことについて、国税通則法65条4項及び同法66条4項の正当な理由は認められないから、原告は、過少申告加算税及び無申告加算税賦課決定の要件を満たす。

そして、原告が本件仮名取引及びダンボール箱の仮名による仕入れを行っていたことからすれば、原告が納税者の取引状況などの所得を基礎づける事実を隠蔽又は偽装しようとしたことは明らかであるから、重加算税賦課決定の要件を満たす。

(原告の主張)

争う。

第3 当裁判所の判断

1 争点1 (本件各更正処分のうち本件課税額を超える部分についての訴えの利益の有無) について

前記前提事実によれば、本件各更正処分は、本件課税額を超える部分については、本件裁決及び本件変更決定処分により取り消されていることが認められるから、当該部分について、原告は取消しを求める利益を有しない。

したがって、原告の請求のうち、本件課税額を超える部分の取消しを求める部分については、不適法である。

2 争点2 (推計課税の必要性の有無) について

(1) 所得税法156条は、課税庁が十分な直接資料を入手することができず、直接資料に基づいて所得金額を的確に算定することができないような場合に、課税庁に、推計の方法により更正又は決定をすることを認めた規定であり、納税者の備え付けている帳簿書類などの資料が不正確で信頼性に乏しいなどの理由により、実額の把握が不可能又は著しく困難であるような場合には、推計課税の必要性が認められる。

(2) これを本件についてみると、前記前提事実によれば、原告は、本件調査において、本件売上げノート、本件提示領収書等及び本件経費明細書を所得税算定の直接資料として本件課税庁に提出したことが認められるが、本件売上げノートは、収入金額及び経費の両方について、出荷先別の年間合計額が記載されているのみで、個別の取引にかかる収入は記載されておらず、また、本件仮名取引についても記載されていないのであって、これを直ちに信用することは困難である。

また、本件提示領収書等は、納品書の控えや預金通帳等（甲9ないし11、甲14の1ないし6）であるが、これらの書類によると、個別の取引にかかる収入は各納品書の控え等により判明するものの、どの収入に対し、どのような内容の経費が必要であったかは全く分からず、本件経費明細書についても、経費の年度ごとの総額を記載するのみで、費目ごとの額も個別の取引ごとの額も記載されていないし、それを裏付ける資料も提出されていないのであって、これらの資料により実額を把握することは不可能である。

(3) さらに、証拠（乙10の1ないし13、乙12の1ないし21、乙15の1及び2、乙18の1及び2、乙22、24）によれば、原告は、A農業協同組合以外の相手との取引については10キロダンボール箱及び5キロダンボール箱を使用していること（袋を用いる場合もあるが、その量はわずかである。）、そのうちBに対する取引には10キロダンボール箱のみを使用していること、原告が本件各係争年において仕入れた10キロダンボール箱は、別表2の「10キロ」「購入数」欄記載のとおりであること、このうち本件名義取引に使用された10キロダンボール箱は、別表2の「10キロ」「把握されている使用数」欄記載のとおりであること、原告が本件各係争年において仕入れた5キロダンボール箱の数は、別表2の「5キロ」「購入数」欄記載のとおりであることが認められる。

かかる事実からすると、原告が本件各係争年において購入した10キロダンボール箱の個数と、本件名義取引に使用された10キロダンボール箱の個数の差は、別表2の「使途不明数」「10キロ」欄記載のとおり、少ない年でも433個、多い年には1742個に上ること、5キロダンボール箱は本件名義取引には一切使用されていないことが認められる。これらの本件名義取引に使用されていないダンボール箱は、宅配便などによる取引に使用されたものと考えられ、かかる取引に係る収入金額及び経費についても、本件課税庁は実額では把握できなかったものと認められる。

(4) 以上を総合すれば、原告が本件課税庁に対して提出した資料は不十分なし不正確で信頼性に乏しく、本件調査の結果を考慮しても、実額で原告の所得額を把握することは著しく困難であったといえるから、推計課税の必要性は認められる。

3 争点3（推計課税の合理性の有無）について

(1) 推計課税の合理性について

推計課税は、所得金額を直接資料から実額で算定できない場合に、やむを得ず真実の所得金額に近似した額を間接資料により推計し、これを真実の所得金額と認定する方法であるから、推計の方法は合理的でなくてはならないが、そのためには、推計の方法が一般的にみて合理的であり、真実の所得金額と合致する蓋然性があると認められれば足りると解すべきである。

本件推計方法は、推計により算定された総収入金額に、抽出された比準同業者の平均特前所得率を乗じて原告の所得額を推計する方法であるから、以下では、総収入金額にかかる推計方法の合理性及び比準同業者抽出にかかる合理性の順に検討することとする。

(2) 総収入金額にかかる推計方法の合理性

被告が主張する総収入金額の推計方法は、本件名義取引により原告がBへ出荷した露地文旦の売上げを、それに使用された10キロダンボール箱の個数で除することによって算定した10キロダンボール箱1箱あたりの単価に、本件各係争年分において原告が仕入れたダンボール箱の個数（10キロダンボール箱1個を1個、5キロダンボール箱1個を2分の1個として計算する。）を乗ずることによって算定した露地文旦の販売金額に、その他の農作物の販売金額等の実額を加えるというものである。

前記認定事実によれば、原告は、A農業協同組合との取引以外の取引についてはダンボール箱を使用していることが認められる。そして、購入されたダンボール箱は全て商品の出荷に用いるものであると考えられること、購入した年に使用されたダンボール箱の実数を把握することは困難であること、使用不能になったダンボール箱の存在を認めるに足りるだけの証拠がないことからすれば、1年間に仕入れたダンボール箱の全てがその年の出荷に用いられたものとして収入金額算定の基礎とすることには合理性があるというべきである。

そして、本件名義取引の売上額をそれに使用した10キロダンボール箱の個数で除して算定した露地文旦の10キロダンボール箱1箱あたりの販売金額は、露地文旦の客観的な市場価格と評価し得るから、当該金額に1年間に仕入れたダンボール箱の個数を乗ずる方法によって、露地文旦の取引にかかる年間の売上額を算定することも合理的である。

そこで、証拠（甲6、乙1ないし6、10ないし13、17、18（乙10ないし13、17、18はいずれも枝番を含む。））及び弁論の全趣旨によれば、本件推計方法にしたがって本件各係争年における原告の総収入金額を算定すると、平成12年分が1606万1824円、平成13年分が1831万9202円、平成14年分が1853万7654円、平成15年分が1916万3028円、平成16年分が2446万2399円、平成17年分が2243万1435円となる。

(3) 比準同業者抽出にかかる合理性

ア 比準同業者の抽出

証拠（乙28の1及び2、乙29の1及び2、乙30）及び弁論の全趣旨によれば、次の事実が認められる。

(ア) 高松国税局長は、本件課税庁及び高知税務署長に対し、平成21年5月11日付けの通達で、本件抽出基準を全て満たす者の抽出を指示した。

(イ) これを受けた伊野税務署及び高知税務署の係官は、まず、指定された事業を営む青色申告者を抽出し、次に、その他の条件に該当しない者を、納税者から提出された確定申告書や決算書の記載内容を調べて除外するという手順で、本件比準同業者の抽出作業を行った。

(ウ) 上記抽出作業の結果、高知税務署長が、平成21年5月21日付けで、該当者無しとの報告を、本件課税庁が、同年6月17日付けで、本件比準同業者を抽出した旨の報告を、それぞれ提出し、これにより別表3のとおり本件比準同業者が抽出された。

イ 比準同業者抽出の合理性

本件抽出基準は、原告と同じ伊野税務署管内で、原告が中心的に生産している露地文旦を生産し、さらに、原告が露地文旦のほかに生産している露地生姜、ハウス生姜及びハウスメロンのうちいずれか少なくとも1つを生産し、原告と同様に農業のみを年間を通じて継続し

て営んでいる業者を抽出するものであるから（乙28の1）、同基準に基づいて抽出された本件比準同業者は、原告の業種業態との類似性、場所的近接性を十分に担保したものと見える。

また、本件比準同業者は、年ごとの事業所得の収入金額が、本件推計方法により算定された原告の収入金額の半分から倍までの業者を抽出するいわゆる倍半基準によって抽出されているから（乙28の1）、事業規模の近似性についても担保されている。そして、青色申告者でかつ推計の対象となる年分の所得税について不服申立てや訴訟係属がない者が抽出されているから、抽出の基礎となる資料も正確であるといえる。

比準同業者の数も、平成12年分が7件、平成13年分が5件、平成14年分が6件、平成15年分が7件、平成16年分が8件、平成17年分が7件であり（乙29の1）、比準同業者間に存在する個別性を解消し、平均化するに足りる数といえる。

さらに、上記認定事実によれば、本件課税庁及び高知税務署長は、本件抽出基準にしたがって、機械的に本件比準同業者の抽出を行ったものと認められるから、抽出過程に恣意が介在した可能性はないと認められる。

したがって、本件抽出基準による本件比準同業者の抽出は合理的なものであり、これら本件比準同業者の所得率を基に算定された平均特前所得率は合理性を有する。

ウ 原告の主張の検討

(ア) 比準同業者の類似性について

原告は、本件比準同業者の中にハウス生姜やハウスメロンを生産していた業者がいないこと、原告がハウス生姜及びハウスメロンについては平成15年まで赤字であったこと、原告とは農産物の生産割合や販売方法が異なる者がいること、本件比準同業者間の所得率に相当のばらつきがあること、本件抽出基準が、農産物の販売単価や経費が生産者、生産方法や販売方法によって大きく異なることを考慮せずに設定されていることなどをあげて、本件推計方法には合理性がないと主張する。

しかしながら、業種・業態、事業規模の近似性、事業所の近接性といった基本的な要因において比準同業者の抽出が合理的であれば、比準同業者間に通常存在する程度の個別的な営業状況等の差異は、それが推計を不合理ならしめる程度に顕著なものでない限り、その平均所得率等を算出する過程で解消されるものというべきである。本件比準同業者は、前記認定のとおり、露地文旦を生産する者であることや、露地生姜、ハウス生姜、ハウスメロンのいずれか1つ以上を生産するものであることとされていること、収入金額の設定、農業以外の事業所得がないこと等の条件が付されていることからすると、業種・業態・事業規模について原告の事業と類似し、また、事業所は伊野税務署の管轄内であるから、原告の事業所と近接していると評価でき、比準同業者の抽出として合理的であるといえる。

原告の主張する事情は、いずれも平均所得率等を算出する過程で解消され得ないほど顕著な特殊性を有するものとは考えられず、推計課税の合理性を否定する根拠になるとは解されない。

また、原告は、所得税法41条1項及び2項による会計処理をしないことを前提として倍半基準を設定すべきであると主張するが、同条項は、農業に関する事業所得の認定にあたって当然適用されるべき規定であるから、かかる主張も採用できない。

(イ) 資料の正確性について

原告は、本件課税庁が適正な青色申告者かどうかについて審査せずに機械的に本件比準同業者を抽出したに過ぎないから、本件推計方法には合理性がないと主張する。

しかし、青色申告者は、帳簿書類を備え付け、取引を記録し、保存することが義務づけられており、この帳簿書類に基づく申告には一応の信頼性があるといえる上に、本件抽出基準は、年を通じて継続して事業を営んでいること、作成対象年分の所得税について、不服申立て又は訴訟が係属中でないことが条件とされており（乙28の1）、資料の正確性においても、本件推計方法は合理性なものであって、原告の主張する事情が推計課税の合理性を否定するものとは認められない。

(ウ) 比準同業者抽出過程の合理性について

原告は、本件比準同業者の抽出にあたって、選定対象となる業者の数や本件比準同業者の決算書の開示がされていないこと、比準同業者となるべき者の選定漏れがあること、ハウス生姜、ハウスメロンを生産している業者が本件比準同業者に含まれていないのに、ハウス生姜やハウスメロンの生産者を含んでいるかのような本件抽出基準を示したことなどをあげて、本件比準同業者の抽出過程には合理性がないと主張する。

この点、抽出過程が合理的であるためには、課税庁の行う抽出が、抽出基準に基づき機械的に行われ、課税庁の恣意が介在する余地のないものでなければならないものであり、そのような恣意が排除される方式の抽出であれば、特定の意図をもってされるなどの特段の事情がない限り、抽出過程の合理性が認められるというべきである。

本件抽出基準において採られているいわゆる通達回答方式は、国税局長から管内の税務署長あてに同業者の抽出基準を示し、これに合致する類似同業者の収入金額、経費等の総額を照会して報告を求め、税務署長は確定申告書に基づき、抽出基準に該当する同業者を抽出し、その氏名を伏せて回答書を提出するという方式であるから、対象者の抽出が基準に照らして機械的に実施されている場合には、課税庁の恣意が排除される方式であるといえることができる。

また、仮に比準同業者に抽出漏れがあったとしても、上記通達回答方式は、多くの納税者の中から、納税者が自ら提出した確定申告書をみて抽出基準に合致する者を担当者が選別するという抽出作業の性質上、抽出漏れがあることも想定されているものであるから、抽出過程が機械的である限りは、抽出過程の合理性は担保されるというべきである。

これを本件についてみるに、前記認定事実のとおり、本件比準同業者の抽出は本件抽出基準に照らして機械的にされたものであることが認められるのであって、原告が主張する事情を考慮したとしても、それが抽出過程の合理性を否定するとは認められないし、他に推計を不合理ならしめる特段の事情なども認められない。なお、ハウス生姜及びハウスメロンの生産者が本件比準同業者に含まれていないとしても、それは、上記のとおり合理本件抽出基準に基づいて比準同業者を抽出した結果に過ぎず、抽出過程の恣意性を示すものとはいえないから、推計課税の合理性は失われないというべきである。

(4) 結語

以上より、本件推計方法は、総収入金額にかかる推計方法及び比準同業者抽出のいずれの点についても合理的であり、本件推計方法により算定された所得金額は、真実の所得金額と合致する蓋然性があると認められるから、推計課税の合理性が認められる。

そして、本件推計方法に基づいて本件各係争年における原告の所得税額を計算すると、別表

1の「本件推計方法」欄記載のとおりになり、これは本件課税額を上回る。

4 争点4（平成16年分の実額反証の成否）について

(1) 前記判示のとおり、本件各更正処分については、推計課税の必要性及び合理性が認められるから、原告は、実額反証によって推計課税の適法性を覆すためには、その主張する所得額が真実に合致することを主張立証する責任を負うものというべきであり、そのためには、その主張する収入及び経費の各金額が存在すること、その主張する収入金額が全ての取引先から発生した全ての収入金額であること、その主張する経費がその収入金額と対応するものであることの3点につき、合理的な疑いを容れない程度に証明する必要があると解すべきである。

(2) 本件では、原告は平成16年分の所得について実額主張をしているが、原告が主張する収入金額の証拠となり得るのは本件売上げノート及び預金通帳（甲14の1ないし甲14の5、甲25）のみである。本件売上げノートが信頼性に乏しいことは前記判示のとおりであるし、上記預金通帳をみても、これらの通帳の預入金額のどれが収入金額となるのか明確ではないし、原告の主張するどの取引先からのいつの取引による収入かも明らかでない上、このほかの収入の有無についても不明である。

また、原告は、経費についての実額認定の証拠として、本件売上げノート及び上記預金通帳のほか、経費の科目明細（甲26）及び領収書等（甲10、27ないし42）を提出するが、原告のどの収入に対応する経費かが明らかでないし、経費の科目明細と領収証等が一致しない部分もある上、そもそも経費に該当するか否かが不明なものも含まれているなど、信頼性に乏しいもので、これにより経費の実額が立証されたとは到底いえない。

なお、原告は、本件裁決の裁決書の一部（甲21ないし24）を実額認定の証拠として提出しているが、これらは国税不服審判所長の認識を示したものであって、原告の収入金額及び経費についての直接資料となるものではないから、これらに基づき原告の所得額が実額反証されたと認定する余地はない。

(3) したがって、原告の主張する所得額が真実に合致すると認めるに足りる証拠はないから、原告による実額反証は認められない。

5 争点5（本件推計課税の信義則違反の有無）について

前記前提事実によれば、本件調査の調査担当者は、平成18年10月27日、同年11月17日及び平成19年3月5日に原告に対し修正申告するよう勧めたことが認められるが、その際の調査担当者の助言や説明が原告や本件課税庁を拘束するものとは考えられないし、これによって、原告に、推計の方法による課税が行われないことについて、法的に保護されるべき信頼が生じたとも解されない。

したがって、かかる事情を理由に本件推計課税が信義則に反するとする旨の原告の主張は理由がない。

6 争点6（過少申告加算税及び重加算税の賦課要件充足の有無）について

(1) 前記前提事実によれば、本件確定申告のうち、平成13年分については、法定申告期限より後に申告書が提出され、その後更正処分がされていることが認められ、法定期限内に確定申告書の提出がなかったことについての正当な理由及び本件更正処分等により納付すべき所得税額の計算の基礎となった事実が本件確定申告の計算の基礎とされていなかったことについての正当な理由は認められないから、無申告加算税が賦課される要件を満たす。

(2) 前記前提事実によれば、本件確定申告のうち、平成12年分及び平成14年分ないし平成

17年分については、法定申告期限内に申告書が提出されたものの、その後本件更正処分がされたことが認められ、これにより納付すべき所得税額の計算の基礎となった事実が本件確定申告の計算の基礎とされていなかったことについての正当な理由は認められないから、過少申告加算税が賦課される要件を満たす。

(3) 前記認定事実及び証拠（乙15の1及び2、乙18の1及び2、乙22）によれば、原告が本件仮名取引を行い、「丙」名義でダンボール箱の一部を仕入れていたことなどが認められ、原告は、同取引にかかる所得については、自己の所得ではないと仮装し、自己の所得を隠蔽しようとしていたと認められるから、本件各係争年の同取引にかかる所得税については重加算税が賦課される要件も満たすことになる。

(4) 以上によれば、平成12年及び平成14年ないし平成17年の各年分の所得税額からこれらの年分の本件仮名取引にかかる所得税額を差し引いた額が上記各年分の過少申告加算税算定の基礎となり、平成13年分の所得税額から同年分の本件仮名取引にかかる所得税額を差し引いた額が同年分の無申告加算税算定の基礎となり、本件各係争年分の本件仮名取引にかかる所得税額が重加算税算定の基礎となる。

そして、本件課税庁は、本件変更決定処分によって、本件各係争年において本来賦課すべきであった重加算税並びに過少申告加算税及び無申告加算税の合計額に、本件各係争年における重加算税及び過少申告加算税の合計額が合致するように、本件各係争年における重加算税賦課決定を一部取り消したのであるから、一部取消後の過少申告加算税賦課決定及び重加算税賦課決定は適法である。

7 結論

以上より、本件更正処分等は本件課税額に基づく限度で適法であり、原告の請求のうち、本件課税額を超えて取消しを求める部分にかかる訴えは不適法であるから、主文第1項(1)ないし(6)記載部分の限度でこれを却下することとし、その余の請求については、理由がないからこれを棄却することとし、訴訟費用について民事訴訟法67条1項本文、61条を適用して、主文のとおり判決する。

高知地方裁判所民事部

裁判長裁判官 小池 明善

裁判官 鈴木 紀子

裁判官 佃 良平

別表1

(単位：円)

区分	年月日	本件確定申告	本件更正処分等	本件裁決	本件変更決定処分	本件課税額	本件推計方法
12年分	年月日	H13.3.15	H19.4.4	H20.6.30	H21.7.17		
	総所得金額	△3,493,636	5,821,917	—	—	—	7,249,449
	所得税額	0	125,600	—	—	125,600	239,800
	重加算税	—	42,000	—	28,000	28,000	—
13年分	年月日	H14.4.1	H19.4.4	H20.6.30	H21.7.17		
	総所得金額	0	8,527,796	6,202,590	—	—	6,360,887
	所得税額	0	509,100	200,400	—	200,400	213,200
	重加算税	—	200,000	80,000	53,500	53,500	—
14年分	年月日	H15.3.17	H19.4.4	H20.6.30	H21.7.17		
	総所得金額	0	8,838,901	—	—	—	11,156,752
	所得税額	0	532,300	—	—	532,300	964,000
	重加算税	—	185,500	150,500	114,500	114,500	—
15年分	年月日	H16.3.15	H19.4.4	H20.6.30	H21.7.17		
	総所得金額	1,335,400	6,663,753	—	—	—	9,236,579
	所得税額	0	236,900	—	—	236,900	621,400
	重加算税	—	80,500	66,500	53,000	53,000	—
16年分	年月日	H17.3.15	H19.4.4	H20.6.30	H21.7.17		
	総所得金額	2,568,478	13,134,803	11,350,553	—	—	12,003,699
	所得税額	0	1,367,000	968,800	—	968,800	1,091,800
	加算税	—	過少申告加算税24,000	—	—	—	—
		—	重加算税388,500	261,000	183,000	183,000	—
17年分	年月日	H18.3.15	H19.4.4	H20.6.30	H21.7.17		
	総所得金額	2,717,614	8,614,798	5,468,783	—	—	6,547,735
	所得税額	0	440,300	100,400	—	100,400	186,800
	重加算税	—	154,000	35,000	31,500	31,500	—

*平成13年分ないし平成15年分の確定申告欄の総所得金額は、平成12年分の損失額の繰越控除後の額である。

別表 2

ダンボール箱の個数について

	10キロ		5キロ	使途不明数	
	購入数	把握されている使用数	購入数	10キロ	5キロ
平成12年	3550個	2785個	0個	765個	0個
平成13年	4920個	4091個	0個	829個	0個
平成14年	5040個	4607個	110個	433個	110個
平成15年	3660個	2613個	400個	1047個	400個
平成16年	4040個	2298個	310個	1742個	310個
平成17年	4020個	3159個	0個	861個	0個

別表 3

比準同業者	年分	①収入金額	②特前所得金額	特前所得率 (②÷①)
A	12	20,285,194	8,398,996	41.40%
	13	20,013,930	6,860,966	34.28%
	14	22,295,272	9,587,163	43.00%
	15	20,852,893	8,368,074	40.12%
	16	28,783,816	15,073,834	52.36%
	17	25,585,588	11,933,172	46.64%
B	12	19,381,247	8,333,528	42.99%
	13	17,126,072	6,703,250	39.14%
	14	16,237,389	7,289,586	44.89%
	15	14,146,789	4,578,751	32.36%
	16	23,441,306	13,926,441	59.40%
	17	13,250,051	3,539,428	26.71%
C	12	9,903,960	2,782,524	28.09%
	13	11,896,250	2,545,026	21.39%
	14	19,129,270	7,423,476	38.80%
	15	29,990,356	17,759,312	59.21%
	16	24,635,800	10,478,976	42.53%
	17	14,146,929	1,132,676	8.00%
D	12	18,428,195	8,250,297	44.76%
	13	収入金額が基準範囲外		
	14	27,422,682	16,061,361	58.56%
	15	32,213,198	20,825,279	64.64%
	16	19,417,621	7,589,237	39.08%
	17	13,525,984	1,111,907	8.22%
E	12	白色申告		
	13	白色申告		
	14	白色申告		
	15	白色申告		
	16	19,488,510	8,993,954	46.15%
	17	13,081,106	842,485	6.44%
F	12	12,712,380	4,501,718	35.41%
	13	9,636,765	1,531,132	15.88%
	14	20,806,878	12,668,201	60.88%
	15	23,691,442	15,234,847	64.30%
	16	19,155,550	10,209,902	53.29%
	17	15,863,430	8,191,157	51.63%
G	12	31,462,844	16,103,939	51.18%
	13	25,207,708	9,839,674	39.03%
	14	32,434,185	16,055,766	49.50%
	15	37,801,356	19,960,640	52.80%
	16	42,512,805	22,630,713	53.23%
	17	35,153,809	19,936,305	56.71%
H	12	10,286,662	3,490,383	33.93%
	13	収入金額が基準範囲外		
	14	収入金額が基準範囲外		
	15	9,721,847	2,332,445	23.99%
	16	17,112,051	7,964,479	46.54%
	17	収入金額が基準範囲外		