

熊本学園
商学論集

第9巻 第1号 (通巻第30号) 2002・9

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—

北 口 り え

熊本学園大学商学会

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—
Essential theory of taxation by estimate

北 口 り え

【目 次】

序文

第一章 我が国の申告納税制度の態様

1-1 青色申告制度の政策的側面

1-2 推計課税の初出と規定の趣旨

1-3 申告納税制度に内在する責務

1-4 責務に対する法文上の罰則および直接制裁措置

第二章 推計課税の本質論—実額課税と比して

2-1 現存する解釈の諸相

2-2 「間接制裁的代替処分説」の提唱

第三章 推計課税の適法性

3-1 推計課税の必要性

(1) 推計課税への移行要件

(2) 税務調査の存在意義

3-2 推計課税の合理性

むすびにかえて

序 文

昭和22年の申告納税制度の導入は、納税者による自主的実額申告および実額課税を理想としながらも、我が国に記帳慣行が根付いていないことに鑑み、本来の申告納税制度とは異なる形での導入となった。そこには、本来ならば申告納税制度に内在するはずの記帳義務に対して、あえて特典を与えるという青色申告制度を採用し、記帳慣行の定着に伴い段階的整備を図ろうとした政策的側面の存在がある。その結果、白

色申告や推計課税が副産物的に容認された次第であるが、これらの制度は、導入時には過渡的な制度として捉えられていたにもかかわらず、今や我が国の納税制度に完全に定着している。現状の納税制度は、白色申告や推計課税を容認している点で、いわば歪曲した申告納税制度ともいふべき様相を呈しており、その結果、学説や納税者の意識下においても、青色申告を特別視し白色申告を一般視するといった歪曲した認識が定着してきたのである。

そのような歪曲した認識の下、学説および判

例は長きにわたって推計課税における推計額を実額として推定し、実額課税と推計課税を一つの課税方式として解釈してきた。しかし、推計課税は納税者自らの責任により実額課税が困難な場合に限りやむを得ずなされたものであるのに、実額課税と推計課税を同一的に捉えることで、推計課税を受けた納税者に何らの不利益も負わせないという解釈には疑問である。

そして従来の通説に対する疑義から、推計課税の本質論について改めて検討されるようになった。近年では「補充的代替手段説」が誕生し、通説・判例を揺るがすまでに浸透してきているが、この説も幾つかの矛盾を孕んでいる。したがって本稿では、このような近年における学説および判例の動向を分析しつつ、現状における青色申告制度や特典の存在意義といった我が国の納税制度を根底から考究し直し、推計課税の本質に迫ることとする。

第一章 我が国の申告納税制度の 態様¹⁾

1-1 青色申告制度の政策的側面

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。申告納税制度の理想とするところは、納税義務者による実額申告お

よびその申告を受けての実額課税である。そして昭和25年の税制改革では、昭和24年のシャープ勧告を受けて、より明確な形で青色申告制度(所法143、法法121)や推計課税の規定(所法46②③、法法31②③)などが新設された。

シャープ勧告は「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のに必要な資料が自発的に提出されることを申告納税制度という。」²⁾として、申告納税制度は、納税者による適正申告と自主的納付を内容とする民主主義的制度であることを強調している。そして、会計帳簿の記録や整備は必要不可欠である³⁾としながらも、我が国に記帳慣行が根付いていないことから、法文により納税者に記帳義務を課す方策ではなく、徐々に納税者の納税意識を内から高めて記帳慣行を定着させる意図をもって、帳簿記録の整備に対し特典を与える青色申告制度という誘引策を採用したのである⁴⁾。

ここで特に考察しなければならない点は、青色申告制度の要ともいえるべき特典の性質についてである。青色申告は、法定の帳簿書類を備え付けて取引を記録し、かつ保存すること(所法143・148、法法148①)、税務署長に青色申告の

1) 本稿では、申告納税制度を採用している所得税法および法人税法を前提とし、推計課税に関しては、一部のみが推計課税である場合、一部のみが実額課税である場合等を除く完全形態の純粹理論として論究していく。

2) 第4巻、附録D「所得税および法人税の執行」(B. 自発的協力と申告納税、2. 申告納税) p. 4 シャープ使節団日本税制報告書 (Report on Japanese Taxation by the Shoup Mission, Tokyo, 1949)、邦訳は、福田幸弘監訳「シャープの税制勧告」(霞出版社、1985)

3) 同上 p. 40

4) 種々の学説においても青色申告制度を記帳の誘引策として解釈しており、異論は見当たらない。「青色申告承認の制度は、納税者が自ら所得金額及び税額を計算し自主的に申告して納税する申告納税制度のもとにおいて、適正課税を実現するために不可欠な帳簿の正確な記帳を推進する目的で設けられたものであつて・・・」との最高裁第二小法廷昭和49年9月20日(昭和49年(あ)第1344号)判決(『最高裁判所民事判例集』28-6-1178)も出ている。

承認の申請書を提出し、あらかじめ承認を受け
ること（所法144、法法146・147）の二要件を
満たすことにより適用される。青色申告による
特典は、一般的には、記帳および帳簿の整備を
することにより特別に与えられる恩典であると
されてきた⁵⁾。しかし一方では、島山武道教授
による「納税者が信頼に足る帳簿を整備し、
それに基づいて自主的に申告するというのは、
納税者の特典でも例外的に認められる恩典でも
なく、申告納税制度より導き出される納税者の
当然の権利行使であるといわなければならない。」⁶⁾
との解釈や、首藤重幸教授による「記帳を前提として合理的な範囲にあると考えられる現在の青色申告による特典は、まさしく青色申告のみの特典でなく納税者の一般的権利として位置付けられるべきことになる」⁷⁾との解釈のように、特典と呼ばれているものは実は特典ではなく、全ての納税者が本来有する一般的権利であるとする学説も台頭してきたのである。また、島山武道教授は次のようにも述べている。「青色申告の“特典”と称されるものの中には、会計学上、租税理論上、あるいは行政法一般理論から、本来、青色申告者に限らず一般の納税者に広く認められるべき実体法上、手続法上の様々な措置が含まれる（むろん、特別措置の性格を有するものも多い）」⁸⁾。

これらのことから、通常特典と呼ばれているもの（広義の特典）には、その性質から「納税者の有すべき当然の権利」（以下、「当然の権

利」という）と「真なる特別な恩典」（狭義の特典）（以下、「真の恩典」という）との二種類が存在していると考えられる。純損失の繰越控除（所法70①、法法57・58・59）や貸倒れ引当金の設定などは、適正な期間損益計算の観点から「当然の権利」であるし、更正処分の理由附記（所法155②、法法130②）や推計課税の禁止（所法156、法法131）などの手続上の特典は、本来の申告納税制度においては「当然の権利」に属する⁹⁾。しかし、昭和27年に新たに導入された青色事業専従者控除制度等¹⁰⁾は、青色申告への誘引力をより強力なものにするために特典の一つに盛り込まれたものであり、「当然の権利」とは言い難く、まさしく「真の恩典」に匹敵する。その後も、「真の恩典」は、その性質にふさわしく、限度額の改廃や配偶者に対する控除の追加（昭和30年）等時代に合わせて変容し、誘引力の核となって青色申告制度ひいては記帳慣行の定着に貢献してきた。

すなわち、「真の恩典」のみならず「当然の権利」を包含して「特典」と呼称し取り扱うことにより、青色申告がより誘引力を増し、納税者の意識に働きかけたことは容易に推測しうる。そこには、「当然の権利」の一部を青色申告の担保として、ひいては申告納税義務履行の担保として一旦課税庁側に移し、青色申告をなす（申告納税義務を果たす）ことによりその権利を取り戻すことができるという、納税者にとってみれば理不尽な法的構造が存在しているにも

5) 例えば、最高裁第二小法廷昭和49.9.20判決（注4）では以下のような判示が下されている。「……適式に帳簿書類を備え付けてこれに取引を忠実に記載し、かつ、これを保存する納税者に対して特別の青色申告書による申告を承認し、青色申告書を提出した納税者に対しては、推計課税を認めないなどの納税手続上の特典及び各種準備金、繰越欠損金の損金参入などの所得計算上の特典を与えるものである。」

6) 島山武道「青色申告制度の展望と提言」『日税研論集【青色申告制度】』vol.20（1992.5）p.197

7) 首藤重幸「青色申告制度の帳簿書類」『日税研論集【青色申告制度】』vol.20（1992.5）p.94

8) 島山・「前掲稿」p.197

9) 通常「特典」として取り扱われている更正処分の理由附記や推計課税の禁止等の規定が、本来の申告納税制度において「当然の権利」であるということに関しては、詳しくは2-3（1）にて言及する。

10) 現在この名称は廃止され、「青色専従者給与」（所法57）との名称が使われている。

かかわらず、納税者側にはいかにも「特別な恩典」を与えられているかのような認識をさせることによって、円滑に青色申告（適正な申告納税制度）への誘引を促そうとする試みがあったといえよう。ここに、当時の税制における政策的側面を垣間見ることができるのである。つまり、我が国の納税システムには、青色申告者は、会計帳簿の記録や整備を行うことにより、「当然の権利」を取り戻し、「真の恩典」を与えられる一方で、白色申告者は、帳簿の整備を行わないことにより、「真の恩典」の単なる放棄のみならず「当然の権利」をも取り戻すことができないという法的構造が存在している。

そして、我が国の税制は、申告納税制度に対して徐々に整備を進めるという方策を採った結果、やむを得ず青色申告以外の白色申告を許容し、実額申告以外の方式である推計課税という代替的方式をも許容する形を取らざるを得なかったものと思われる。

1-2 推計課税の初出と規定の趣旨

推計課税とは、直接資料によらずに、各種の間接的な資料を用いて課税標準および税額を認定する方法である¹¹⁾。所得税法156条には、「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、・・・(中略) 所得の金額又は損失の金額を推計して、これを行うことがで

きる」との推計課税を容認する規定が置かれており、法人税法131条においても同様にその旨が規定されている。

推計課税は申告納税制度から派生した副産物であり、その歴史は申告納税制度の導入とともに始まっている¹²⁾。しかし、推計課税の規定が法定化されたのは申告納税制度導入から3年後の昭和25年であるため¹³⁾、昭和22年からの3年間、推計課税に関する規定は存在しなかったことになる。そこで、明文の規定がな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反する違憲行為ではないかとの議論もなされたが、当時の記帳状況を考慮する限りこの意見は妥当とはいえない。記帳慣行が根付いていない状況下では、実額課税が困難となり推計課税の必要性が出ることは免れ得ない事実であったし、青色申告者でも不慣れな記帳のため、記帳の不備を理由に青色申告取消の上、推計課税がなされる場合が多かった¹⁴⁾。推計課税は租税法律主義に反するとの推計課税自体を否認する考えに立つと、実額申告および実額課税が不可能な場合は納税義務者に対する課税をも断念せざるを得ないことになり、結果、租税負担公平の実現を著しく害することとなる。よって明文の規定の有無を問わず、租税本来のあるべき姿を考えるなら①担税力に応じた租税負担公平の観点から、そして国家の財政収入確保の観点からしても①

11) 松沢智『新版租税争訟法』(中央経済社、2001) p.402

12) 賦課課税制度時にも現推計課税に値する標準率課税は行われていたが、「推計課税」という用語自体は使われておらず、現推計課税とは本質的に全く異質のものであった。

13) 旧所得税法46条の2第1項、旧法人税法31条の4第1項

14) 納税者が申告怠慢として更正を受けた割合は、昭和23年が約70%、昭和24年が約55%である。昭和25年には4%弱と急減しているが、これは国税庁が申告指導に力を注ぐという行政方針に転換したためであるといわれている(池本征男「申告納税制度の理念とその仕組み」『税務大学校論叢』第32号(1998.7) p.28参照)。

その具体的な内容は、「過少申告—更正決定—異議申立の悪循環をたち切るために、昭和25年(東京では24年)より「お知らせ方式」がとられ、あらかじめ各納税者に対し、申告前に当局のいわば見込所得金額が送付され、申告納税相談をしたことであり、この方式により更正、決定は激減したのである。このお知らせ方式は昭和32年まで続いた。」右山昌一郎『現代税務全集28、青色申告の税務』(ぎょうせい、1987) p.37

①推計課税がやむを得ずして例外的に容認されることは当然の条理であろう。

福岡高裁昭和32年10月9日（昭和31年（ネ）第545号）判決¹⁵⁾によると「推計方法が合理的である限りはもとより適法であつて・・・合理的推計方式による所得額の認定が、憲法第14条、第30条に違反するものでないことは多言を要しないところであつて・・・」¹⁶⁾と推計課税の合憲性が判示されている。また、最高裁第二小法廷昭和39年11月13日（昭和38年（オ）第725号）判決¹⁷⁾は、当時の所得税法9条1項9号について「所得税の課税標準となるべき所得額が、いわゆる事業等所得についてはどのような数額であるべきかを定めたものに過ぎず、同号に従って決定せらるべき所得額がどれほどになるかを、つねに実額調査の方法によってのみ決定しなければならないことまでを定めたものと解することはできない。」と解釈した上で、「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を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25年に至って同法46条の2（現行所法45③）に所得推計の規定が置かれてはじめて可能に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84条に違反すると論ずるのは、違憲の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。」との判断を下しており、その他にも同様の趣旨の判決が多数出

ている¹⁸⁾。

したがって、当時の所得税法9条1項9号の解釈ならびに租税負担公平の観点、国家の財政収入確保の観点からして、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ことができる。

その後、推計課税に関する規定は繰上げや繰下げ等がなされたものの、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。

1-3 申告納税制度に内在する責務

推計課税の解釈においては、記帳や帳簿の保存義務と調査協力義務の存否が最も重要な問題である。国税通則法16条1項の「申告納税方式納付すべき税額が納税者のする申告により確定することを原則とし・・・」の解釈からしても分かるように、会計帳簿の記録や整備が申告納税制度の適切な運営にあたって必要不可欠であることは自明の理であるため、納税者には記帳や帳簿の保存義務が課されており、さらには派生して調査協力義務も包含されていると考えるのが最も妥当である。そしてその義務の性質は、納税者の自主性を重んじる民主主義的観点からしても、憲法30条により単に納税の義務を負っているという消極的な協力義務にとどまらず、自らが恩恵に与っている共同社会への対価として、さらには国家運営を支える一国民として積極的に納税義務を負担するという積極性を備えた協力義務であるといえることができる。

この点、大阪地裁昭和30年8月20日（昭和25

15) 『行政事件裁判例集』8-10-1817

16) 同上 p.1820

17) 『税務訴訟資料』38-838

18) 高松高裁昭和32年10月21日（昭和28年（ネ）第442号）判決（『訟務月報』4-1-105）等がある。

年(行)第32号)判決¹⁹⁾では、推計課税の許容性に関して「納税者の協力をえられないとき一帳簿書類の整備を欠きその記帳が不正確であり、応答が誠実を欠きその内容が虚偽であり、検査応答を拒否するなど一始めて消費面から所得推計することが許されるものと解するのが妥当である。」と判示し、実額による納税者を「租税債務を正確に申告し税務官庁の調査に協力する善良な納税者」「協力義務を誠実に果たす者」、これに対して推計課税による納税者を「申告、協力を怠る納税者」「協力義務を怠る者」なる表現をしている²⁰⁾。この判示では、申告納税制度に内在している記帳や帳簿の保存義務かつ調査協力義務は、全て「協力義務」という言葉に集約されており、明らかに全ての納税者に積極的な「協力義務」があることを前提としている。そして実額課税による納税者を誠実で善良な者とし、推計課税による納税者を申告納税義務不履行者として位置付けていることが窺えるのである。

この類の判決は、従来から少ないものの、近年では若干増えつつあるように思われる²¹⁾。盛岡地裁平成7年2月3日(平成元年(行ウ)第4号)判決²²⁾においても、「納税者は、申告納税制度の下で、税法に従った正しい申告をする義務を負うとともに、その申告を確認する税務調査に対して帳簿等の直接資料を提出し、申告の内容が正しいことを税務職員に説明する義務

を負っているのであるから、納税者がそれらの義務に違背して直接資料を提出せず、調査に協力しないためにやむを得ず課税庁をして推計課税を余儀なくさせておきながら・・・」²³⁾と判示している。正しい申告のためには必ずや記帳および帳簿の保存が必要であることから、ここでいう「正しい申告をする義務を負う」とは、全ての納税者が記帳義務や帳簿の保存義務を負っていることを示している。また、「税務職員に説明する義務を負っている」とは、納税者には税務調査の受任義務があり、積極的な調査協力義務を負っていることを示しているのである。そして、納税者が積極性を備えた記帳や帳簿の保存義務かつ調査協力義務を負っていることを前提に、「それらの義務に違背して・・・推計課税を余儀なくさせておきながら」と推計課税を受けた納税者を申告納税義務違反者として取り扱っているのである。したがって、この判決においても、明らかに納税者に大阪地裁昭30.8.20判決でいうところの積極的な「協力義務」、すなわち、積極性を備えた記帳や帳簿の保存義務かつ調査協力義務があると解釈している旨が見受けられる²⁴⁾。

我が国は申告納税制度を採用しているからには、そして商法上でも商人に帳簿の保存義務が課されている(商32)²⁵⁾からには、上記判決のように、納税者に積極性を備えた記帳や帳簿の保存義務かつ調査協力義務があると解釈するの

19) 『行政事件裁判例集』6-8-1968

20) 同上 pp.1978-1980

21) 大阪高裁平成2年10月26日(昭和63年(行コ)第3号)判決(『税務訴訟資料』181-144)、京都地裁平成10年4月24日(平成5年(行ウ)第11号)判決(『税務訴訟資料』231-776)、広島高裁平成10年8月26日(平成8年(行コ)第7号)判決(『税務訴訟資料』237-1049)等がある。

22) 『税務訴訟資料』208-215

23) 同上 p.242

24) 大阪高裁昭和62年9月30日(昭和56年(行コ)第28号)判決(『行政事件裁判例集』38-8・9-1067)においても同様の判示が見られるが、注目すべきは、推計課税を受けた納税者に対し「申告納税義務に違反して」なる直接的表現をしている点である。

25) 但し、商法8条は資本金50万円未満の商人である小商人についてこの規定を適用しないとしている。

が相当であるにもかかわらず、なぜ、記帳義務の有無の問題が取り沙汰されるのであろうか。青色申告者には、法人税法123条、126条において記帳や帳簿の保存義務が課されていることから、問題となるのは主に白色申告者の場合に限られる。この問題の背後には、導入時に、全ての納税者に記帳義務等を課するのは時期尚早であるとして、本来の申告納税制度ではなく、いわば準申告納税制度とでもいうべき歪曲した申告納税制度を採用した政策的側面がある。

記帳や帳簿の整備、保存という当然の義務に対しあえて特典を与え、納税者自らが自発的に適正な納税申告をなすよう働きかけた政策的側面を反映して、学説においても納税者の意識下においても、いわゆる白色申告が一般的なものであり、青色申告は特別なものとして認識されてきた²⁶⁾。要するに、歪曲した申告納税制度を採用したために、法文上に記帳や帳簿の保存義務が明記されていない納税者には、それらの義務はないとの認識が定着してきたのである。しかし、それは本来の申告納税制度が有する法的性質とは、全く質を異にする解釈に他ならない。記帳義務規定は、歪曲した申告納税制度を採用したことにより、本来確認規定であるのに創設規定であるとの誤認を招いてしまったのである。

試行錯誤の末に突き進められてきた青色申告制度の誘引策の現状についてであるが、今日における青色申告者の割合は、法人では99%とほぼ完全浸透しつつあるのに対し、個人事業者は50%程度で停滞し伸び悩んでいる²⁷⁾。この統計は、現状における白色申告者が青色申告の特典

に魅力を感じず、今後も青色申告への移行の意思がないことを示しており、青色申告制度という記帳促進政策がもはや使命を終えたといわれる所以はそこにある。

そして、青色申告制度の誘因策による記帳慣行の定着と連動して、記帳義務の段階的整備が進められてきた。昭和36年7月の政府税制調査会（以下、税調という）「国税通則法の制定に関する税制答申」では、「法人については、法人税に関しすべて記帳義務を課すものとする。個人については、記帳の現状をも考慮して、さしあたり、前前年における事業所得、山林所得又は不動産所得の金額が100万円以上の個人所得者につき、これらの所得に関して記帳義務を課すものとする。」²⁸⁾との議論や、さらに「青色申告制度は・・・本来、一般的な記帳義務の制度の中に包摂されるべき性質のものと考えられる。」²⁹⁾との議論が交わされ、記帳義務の立法化について検討が諮られた。しかし、記帳状況からしても時期尚早であり空文化を招くとか、青色申告の育成と相俟って一般の記帳慣行の成熟を図るべきであるとか、小企業に対しての課税強化であるとかいう反対論が、特に中小企業や個人事業主から強くあがり、法案提出までに至らなかったとの経緯がある³⁰⁾。

ところが、昭和60年法改正では、反対意見があったものの押し切り、所得税法231条の2および法人税法150条の2において、白色申告者にも300万円以上の所得者に「簡易な記帳義務」が課された。文言中にあえて「簡易な」という文言が付されているが、それは、単に青色申告

26) 新井隆一「青色申告の法的性格」『日税研論集【青色申告制度】』vol.20 (1995. 2) p.33

27) 昭和40年代前半から現在に至るまで、50%前後で停滞し、頭打ちの状態である。ちなみに平成10年は55%であった。(国税庁統計年報)

28) 税調昭和36年7月「第5. 記帳義務及び質問検査権等、1 記帳義務、1 (1)」p.14

29) 同上・「5.1.1」

30) 畠山武道「記帳義務の問題」『日税研論集【閉鎖的法人をめぐる課税問題〔2〕』』vol.4 (1987. 5) p.124

との格差を強調せんがための苦肉の策に他ならないのではないだろうか。それは、本来の法趣旨からすると通常の記帳義務を課することが妥当であるが、記帳義務に対して特典を与える青色申告制度が存在する以上、青色申告と白色申告の取扱いに差を設けねばならないという必然的要請に迫られていたのであると推測されるからである³¹⁾。ここに、記帳義務の明文による段階的な顕現化³²⁾と、歪んだ申告納税制度つまり青色・白色の二種の制度の並存を存続させようとする計らいが窺われる。

1-4 責務に対する法文上の罰則および直接制裁措置

納税者の記帳や帳簿の保存義務かつ調査協力義務が、申告納税制度に内在する義務であると解釈すると、法は、義務違反に対して何らかの罰則および制裁措置を採っているはずである。

調査協力義務違反に関しては、不答弁や検査の拒否、妨害に対し、刑罰を課することが法文上に定められている(所法242⑧⑨、法法162②

③)。したがって、課税当局に認められている質問検査権(所法234、法法153~155)は、形式上は任意調査であるといえども、納税義務者等において、社会通念上正当な理由がある場合を除いて受任義務があるため³³⁾、一種の間接的強制調査であると解釈されている³⁴⁾。すなわち、調査協力義務違反に対する罰則規定は存在するのである。一方、記帳や帳簿の保存義務違反に対しては、法文上に何らの罰則および直接制裁措置も存在しない。これらの疑問を解すべく、以下では、罰則および直接制裁措置の見送りに関する歴史的経緯を考察する。

シャウプが、青色申告や推計課税制度を、本質的には我が国に記帳慣行が根付くまでの過渡的な制度として捉え、推計課税は徐々に減少しいずれは消滅すべきものと考えていたことは明白である³⁵⁾。そして、申告納税義務違反に対する罰則規定の重要性を唱えつつも、当時の状況下で導入することは不適切であるとし、結局、シャウプ勧告を基とした昭和25年の税制改革でも、罰則の適用は見送られることとなった³⁶⁾。

- 31) 記帳義務を設けることへの批判に対し、立案者である武田昌輔教授は、「本来、記録及び記帳に基づく申告は納税者の責務であること、青色申告法人との特典とのバランスがあること、担保措置として罰則その他の制裁措置が設けられていないこととの権衡を図る必要があること」などを述べている(島山・「前掲稿(注28)」p.126より)。
- 32) 記帳義務は、本来、全ての納税者に課される性質のものであるが、青色申告を導入したために、政策的にはその義務が内に隠されている状態であった。記帳義務規定の創設は、そのような内に隠されていた義務を正常に機能させるための、確認的規定としての明文による「顕現化」であると思われる。このような意味を含めて「顕現化」なる言葉を使用している。
- 33) 広島高裁昭和59年10月17日(昭和57年(行コ)第10号)判決(『税務訴訟資料』140-110)は「申告納税制度のもとにおいては、納税者は単に自分で任意に所得金額や税額を申告書に記載して申告し、その税額を納付してしまえばよいというのではなく、税法に定めるところに従い正しい所得金額や税額を申告しなければならないし、税務署から求められれば、納税者はその所得金額の計算の基となる経済取引の実態を最もよく知っている者として、その申告の内容が正しいことを説明しなければならない立場にあるといふべく…」と判示しているように、経済取引の当事者であり真実を知る唯一の者である納税者に、申告が正しいことを説明する義務、いわゆる質問検査権の受任義務が課せられているのは当然の事理である。
- 34) 質問検査権については、2-3(2)において詳細に考察する。
- 35) 税調昭和36年では、シャウプが青色申告制度を過渡的なものとして捉えていたことに賛同した上で、「将来、納税者のすべてが記帳の必要性を認識しまた記帳能力をもつようになったときには、記帳義務制度が納税者すべてについて無理なく実施できることとなり、その暁には、青色申告制度はその使命を終えて発展的に解消すべきことになる筋合のものであろう。」と述べている(税調昭和36年7月「第5章. 記帳義務、質問検査権等、第2節. 記帳義務、2. 問題点とその検討、(2) 青色申告制度の意義と今後のあり方」pp.72-73)。

その後、税調昭和36年7月の「国税通則法の制定に関する答申及びその説明」、税調昭和58年11月の「今後の税制のあり方についての答申」と、幾度か記帳義務の法制化と同様に、罰則に関する論議が沸いてきた。特に「今後の税制のあり方についての答申」では、担保措置に関して注目すべき論議がなされているので、以下、要約を挙げることにする。「担保措置としては、罰則ないし行政制裁による直接的な制裁と、例えば、推計課税、立証責任の分配の整備などによる間接的な履行担保措置とが考えられる。主要諸外国ではほぼ罰則で担保されているが、我が国では実地調査の割合が低いこと、小規模零細企業の記帳の現状を考慮して直接的制裁を見送ることはやむを得ない。記帳状況に応じた推計課税の弾力化など、課税所得計算上の不利益を採用してはどうかとの意見もあつたが、小規模零細事業者への配慮から、当面、間接的措置はとらないこととする。記帳に基づく申告制度が明文で採用されれば、ずさんな帳簿記録を持つ納税者は、立証責任の分配や証拠提出のあり方との関連で事実上不利益を受けることもあるので、これが実質的な担保措置となるのではないかと考える」³⁶⁾。

これらを考慮するに、記帳や帳簿の保存義務は申告納税制度自体が包含する納税者に課された当然の責務であり、罰則や直接制裁措置は本

来ならば導入すべき措置であるとしながらも、記帳慣行が根付いていないことと推計課税を過渡的の制度としていずれは消滅すべき規定であると捉えていたことが相俟って、「やむを得ず」「当面」見送られたと推測できる。だが、その後、推計課税は減少の一途を辿るところか、当時描いていた方向性とは逆に次第に広範に行われるようになり、現状では推計課税が完全定着したといっても過言ではなく、それを過渡的な制度と呼ぶにはあまりにもそぐわない。遅かれ早かれ、税調などで罰則や直接制裁措置についての議論が再浮上してくることが予測されるが、租税実体上、推計課税者が何らの不利益も被らないのでは、租税の基本理念である租税の公平が著しく犠牲になること極まりない。申告納税制度導入の混乱期に多く見られた由々しき納税者の典型であるが、課税庁による税額の補足漏れを期待し、推計課税額が実額より過小であれば受け入れ、実額より過大である場合にのみ異議を唱えるといった不道德な納税者等を、租税システムが甘受するようなことがあっては断じてならない。そのような租税の不公平が許されるはずはなく、昭和60年代には、クロヨンヤトーゴーサンピンに代表されるように、納税者の側から現在の納税システムは不公平税であるとして不満が叫ばれるようになった。その延長として、推計課税の存在意義について再検討す

36) 個人が帳簿・記録をつけていなかった場合について、「正しい帳簿の記録を怠った場合、所得税法および法人税法のもとでこれを刑事犯とするのは恐らく望ましくないであろう。また現在の記録帳簿の不十分な状態の下で、罰則を適切に適用することは恐らく困難である。しかし正当な帳簿記録をつける必要が広く認識されるように考案された徹底した教育運動およびその他の活動が将来実行された後には、正当な帳簿記録をつけることを故意に怠った場合に刑罰を適用することが適当であるかもしれない。もちろん、行政手続が改善されるにつれ、罰則に関する他の改正が自ずと示唆されるであろう。したがって、発展しつつある行政および納税者が成熟するにつれ、その規定の妥当性と公平を保証するため、これらの規定を絶えず検討する必要がある。」と述べていた。（第4巻、附録D「所得税及び法人税の執行」(C. 所得税および法人税の執行面における手続的措置、8. 罰則 e. 帳簿、記録をつけていなかった場合) p.41)

37) 私的見解を論じるにあたっては、この税調の考えを参考とした部分が多い。税調昭和58年11月「今後の税制のあり方についての答申」(5. 納税環境の整備、(2) 記録及び記帳に基づく申告制度、①所得税についての記録及び記帳に基づく申告制度、ロ. 担保措置) pp.36-37より要約。

る必要性が出てきたのである。

第二章 推計課税の本質論—実額課税と比して

2-1 現存する解釈の諸相

我が国は、一般的に、青色申告と白色申告の二本建て申告納税制度であるといわれている。確かに、所得税法143条および法人税法121条において青色申告制度が規定されており、納税者は青色申告者と白色申告者との二者に区分されるが、それは換言すれば、青色申告者と非青色申告者との区分である。また、納税者は主に特典の有無によっていずれか一方を選択しているに過ぎず、二種の区分はその結果に過ぎない。申告納税制度の法的構造を考慮するに、我が国の納税制度を、青色申告と白色申告の二本建て制度と捉えるのではなく、実額課税による申告納税制度と推計課税によるいわば推計課税制度との二本建て制度であると捉えることが適切ではないだろうか。なぜなら、白色申告者であれ、誠実に義務を全うしていれば実額による課税が行われるのであり、申告納税義務の履行・不履行という観点からすると、適切な申告納税により実額課税を受けた納税者³⁸⁾と、何らかの自らの責任により推計課税を受けた納税者とを峻別することが重要だと考えるからである。

この点につき、1-3で考察した二つの判例を振り返ってみるに、大阪地裁昭30.8.20判決は、実額による納税者を「租税債務を正確に申告し税務官庁の調査に協力する善良な納税者」「協力義務を誠実に果たす者」、推計課税による納税者を「申告・協力を怠る納税者」「協力義

務を怠る者」なる言葉で表現し、前者を申告納税制度義務履行者、後者を申告納税制度義務不履行者として取り扱っている。同様に盛岡地裁平7.2.3判決にしても、全ての納税者が負っている「正しい申告をする義務」「税務職員に説明する義務」に対して、「それらの義務に違背して・・・推計課税を余儀なくさせておきながら」と解釈している点で、推計課税を受けた納税者を申告納税義務違反者として位置付けていることが窺える。要するに、この二つの判決は、納税者を申告納税義務の履行・不履行の観点から解釈しているということができるのである。したがって、納税者を申告納税義務の履行・不履行の観点から区分することにより、我が国の納税システムには実額による申告納税制度と並存して推計課税による推計課税制度なる制度が存在すると解釈し、推計課税の本質について考究していくこととする。

通説・判例の立場は、推計額を実額として推定することにより、実額課税、推計課税といっても別個独立の課税方式があるわけではなく、所得の認定方式の差にすぎないとする事実上推定説にある。大阪高裁昭和62年9月30日（昭和56年（行コ）第28号）判決³⁹⁾では、「実額課税、推計課税といっても、それぞれ独立した二つの課税方法があるわけではなく、両者の違いは原処分時に客観的に存在した納税者の所得額を把握するための方法が、前者は伝票類や帳簿書類などの直接資料によるのに対し、後者はそれ以外の間接的な資料によるという点にあるにすぎず、いずれにせよ、最終的に問題となるのは、真実の所得額がいくらであるかということである」との判断が下されており、従来からこの判

38) 実額課税を受けた納税者には、調査非協力でありながら反面調査に基づき実額課税をなされた納税者も含まれるが、本稿では、純粹理論として、「実額課税を受けた納税者」という場合は、そのような納税者を省いた適切な自主申告に基づく申告納税義務履行者を指すものとする。

39) 『行政裁判例集』38-8・9-1067（第一章（注24）と同様）

決に類する判断が多々なされてきた。

この事実上推定説に相反する立場に、別世界説がある。この説は、推計課税を創設規定として解することにより、推計課税を実額課税とは別個の、実体的真実からの乖離を積極的に認めたい外形基準課税である旨主張するが、少数説に止まっている⁴⁰⁾。

思うに、事実上推定説には、推計額を実額として推定しているところに認めがたい疑義がある。所得税法156条および法人税法131条の推計課税の容認規定には、「税務署長は居住者（内国法人）に係る所得税（法人税）につき更正又は決定をする場合には、・・・（中略）所得の金額又は損失の金額（法人税の課税標準）を推計して、これを行うことができる」とのみ記されているにもかかわらず、事実上推定説は、これをもって「推計額を実額としてみなす」あるいは「推計額を実額として推定する」というような論理解釈を導き出しているのである⁴¹⁾。しかし、この規定は、本則である実額課税が困難である場合には、やむを得ず推計課税を行うことができるという推計課税容認の確認的趣旨の下に創設された規定であるから、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も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に思える。事実、課税庁が実額に近づきうる最大限の努力をもって推計額を算出したとしても、それが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はない。よって、事実上推定説は、所得税法156条および法人税法131条の過度な拡大解釈である可能性が否めず、従来判例・通説が事実上推定説を採ってきただけに、訴訟などでの影響が懸念される。

また、逆に別世界説は、推計課税を創設規定であるとして戦前の賦課課税制度とはほぼ同義に位置付け、申告納税制度に対する一種の直接制裁であるとみなしているところに解釈上の問題がある。この説は、法目的であるはずの手續上における個人の保護の観点に欠落しており、手續上における個人の権利を害している点で、欠陥を含んでいるといわざるを得ない。事実、推計課税を行うにあたっては、実額に近づくための最善と思われる努力が常に要請されているのであり、例えば、代表的な推計方法である類似同業者基準からは、機械的な業者の抽出によって実額近似値を算出しようとするにより、恣意の介入ではなく、個別事例に応じて斟酌しようとする課税庁の意思を汲み取ることができるにもかかわらず、推計課税を外形基準課税とみなす別世界説には無理があろう。推計課税規定の立法趣旨、あるいはこのような現状の取扱いからして、推計課税は「概算課税」ではないため、外形基準課税という言葉は不適當であり、実体的真実からの積極的な乖離を認めているとの別世界説の見解は、いわば極論なのである。

40) 別世界説論者として、碓井光明「申告納税制度と推計課税」『税経通信』第38巻3号（1983.3）p.22、島村芳見「推計課税における経費実額の反証の程度」『税理』27巻15号（1984.12）p.86などが挙げられる。

41) 吉良実教授は、「所得税法156条・法人税法131条の規定をみまると、・・・「推計して、これを行うことができる」と規定しているだけであるから、この規定を実額課税の「擬制規定」と解する余地はなさそうである。」とし、さらにその上で、多少目的論的解釈であると前置きした上で、実額課税のみが元来「適法な課税」であるとする課税実体上の規定の趣旨からすれば、実質的には「推計課税」の規定は「法律上の推定規定」であるという解釈論が成り立たないものか、また実額課税の推定規定としての解釈が無理であるとしても、実定法上推計による課税処分が是認されているということは「推計課税の適法性」そのものが法律によって一応推定されているということではないか、と述べている（『2』税務訴訟における立証責任）『税法学』400号記念号（1984.4）p.27）。

そして、両説の解釈における不適合を噛み合わせるべく、近年浮上してきた説が、補充的代替手段説である。この説は、推計課税を申告納税制度の枠内に内在する実額課税とは別個の補充的な代替課税方式であると位置付け、推計額は実額近似値にすぎないと解釈しているところに特徴がある⁴²⁾。この補充的代替手段説は比較的新しい説であるが、近年ではこの説を支持する判例が増加傾向にあり、通説・判例を揺るがすまでに浸透してきている。

以下、この補充的代替手段説の先駆的判例であるといわれる京都地裁平成6年5月23日(平成元年(行ウ)第2号)判決⁴³⁾について検討を諮る⁴⁴⁾。推計課税の本質については、「推計課税(所得税法156条)は、課税標準を実額で把握することが困難な場合、租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体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⁴⁵⁾と判示しており、従来の通説・判例が支持してきた「事実上推定説」を見事に否定し、なおかつ行為規範と解釈している点は、斬新な視点であり非常に興味深い。また、「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。」⁴⁶⁾と判示している点も補充的

代替手段説の典型である。ただ、この判決の争点は、税務調査の適法性、推計の必要性および合理性であり、納税者による実額反証がなされていないため、「実額は推計を破るのか」に関しては検討されていない。しかし、この点に関して補充的代替手段説は、あくまでも課税標準は真実の所得金額であるとし、納税者が実額反証をすることによって推計の結果を覆すことができることから、「実額は推計を破る」との法則が合致し、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解釈している⁴⁷⁾。このように、補充的代替手段説は、事実上推定説と別世界説との融合を図ることによって、二説の解釈上の不適合を見事に解消したという点では賞賛すべき説である。しかし、依然として「実額は推計を破る」との思想に捕らわれていることに、甚だ疑問を覚えるのである。

2-2 「間接制裁的代替処分説」の提唱

前節において推計課税の本質論につき検討を重ねた結果、新たに、租税の公平概念を最重要視した「間接制裁的代替処分説」を提唱する。

まず、「間接制裁的代替処分説」の柱の一つである間接制裁面について検討する。上記の歴史的経緯等を考究した結果、法文上における罰則および直接制裁措置の明文化は見送られたものの、申告納税制度自体が「記帳や帳簿保存の義務かつ調査協力義務」を本来内包していると同様に、推計課税自体もまた「間接制裁的性

42) 小野雅也「推計課税と実額反証に関する裁判例の分析」『税務大学論叢』第28号(1997.3)pp.186-192

43) 税務訴訟資料201-289

44) 補充的代替手段説に立つと思われる判例は、特に浦和地裁において平成4年から登場していたが、この判例が従来の事実上推定説に対し最も明快な相違を示しているがゆえ、先駆的判例としてしばしば議論されるようである。

45) 同上(注43)p.291

46) 同上(注43)p.291

47) 今村隆「推計課税の本質と推計方法の合理性の程度」『税理』39巻2号(1996.2)p.24

小野・「前掲稿」pp.197-198

質」を本来内包していると考え。法は、申告納税義務不履行に対して何らかの罰則および制裁措置を採っているはずであるが、法文上に記帳や帳簿の保存義務不履行に対する罰則や直接制裁措置が置かれていないとなると、推計課税自体が間接制裁性⁴⁸⁾を有していると解釈するのが最も適切であろう。なぜなら、自主的な適正申告をなす一般的納税者と誠実ではない義務不履行の納税者、換言すれば租税システムへの積極的参加者と強制参加者との衡平を保たなければ、納税者と課税庁の信頼関係が樹立できないばかりか、租税システムの根幹が揺らぐ事態を招くからである。また、一般的納税者が、記帳や帳簿の保存など適正な自主申告をなすために手続コストをかけて申告納税制度に備えている一方で、推計課税を受けた納税者の手続コストはごく僅かである場合が多い。逆に、課税庁が推計課税を行う場合には、実額課税に比べて、間接的資料の収集や税務調査など、通常であれば必要ないはずの多大な労力と徴税コストがかかる。

このように諸事情を勘案した結果、推計課税を受けた納税者は、申告納税義務の不履行者として扱われるに相応しく、実額課税から推計課税に移行した時点で何らかの不利益を受ける立場にあり、推計課税自体に間接制裁性が内在していると考え。大阪地裁昭30.8.20判決および盛岡地裁平7.2.3判決においては、実額課税による納税者を申告納税制度義務履行者、推計課税による納税者を申告納税制度義務不履行者として位置付けていたが、さらにこの判例を

使い、推計課税に内在する間接制裁的性質について論証していく。

大阪地裁昭30.8.20判決では、推計課税の許容性に関して、「協力義務を怠る者がこれを誠実に果たす者に比較し利益を受ける結果となることは税法の要求にある租税負担の平等性を根底から破ることとなる」⁴⁹⁾と判示しており、盛岡地裁平7.2.3判決においても「推計課税を余儀なくさせておきながら、実額反証を許される結果、申告納税義務を遵守する誠実な納税者よりも利益を得るといような不当な事態を生ぜしめるべきでないことは当然であるばかりでなく…」⁵⁰⁾と同様の旨が判示されている。どちらの判決においても、推計課税を受けた納税者を申告納税義務不履行者として位置付け、そのような納税者が利益を受けることは租税公平に反すると述べているが、誠実な申告納税義務履行者と不誠実な申告納税義務不履行者とを対等に扱うこともまた然りであるだろう。判例が唱える「租税負担の平等性」とは、両者の相違を加味した扱いによってはじめて実現するものと考えるのが適切である。すなわち、判決内容の反対解釈として、義務不履行者には実額課税から推計課税への移行が行われると同時に、何らかの不利益を受ける可能性があることを汲み取ることができる。ここに、推計課税による納税者が一種の制裁を受ける可能性を有しており、推計課税の本質に制裁面が内在するという論拠が見出せる。

しかし、この受けるべき一種の制裁が直接制裁であってはならないことは、別世界説への反

48) 推計課税自体が「間接制裁」なのではなく、推計課税の本質に間接制裁面が内在するという意味から、本稿では、「間接制裁性」なる表現をする。

49) 第一章（注19）p.1978

50) 第一章（注22）p.242

51) 社会的弱者とは、自らの責任とは別の、何らかの障害のために申告納税義務履行を忠実に果たすことができない納税者である。

論で述べた通りである。社会的弱者⁵¹⁾の救済を考慮するに、手続における個人の保護は保証されるべきであり、制裁は手続面の領域を犯すべきではない。推計課税は、社会的弱者にしてみれば必要不可欠の存在であり、義務履行の無償なる代行行為としての存在意義を有する。推計課税は間接制裁面をもつ一方で、社会的弱者の救済としての一面をも包含しており、したがって、間接制裁を争訟段階時に負わせることで、納税制度は適切に機能していると考えられる。

また、「間接制裁的代替処分説」のもう一方の柱である代替処分説についてであるが、納税者の調査非協力等によって本則である実額課税が困難な場合に限り、やむを得ずして行われる課税方法が推計課税なのであり、推計課税を実額課税とは別個の二次的あるいは代替的な処分として解釈するのが適切である。補充的代替手段説における推計課税は、申告納税制度内で実額課税を補充する「代替手段」として存在しているのに対し、間接制裁的代替処分説における推計課税は、実額課税による申告納税制度自体を補充する「代替処分」として存在していると解釈する。2-1で考察したように、マクロ的視点に立てば我が国の納税システムには、実額課税による申告納税制度とは別に、推計課税による推計課税制度が質を異にして並存しているのであり、つまり我が国の租税システムは、この二本柱によって正常なる機能を果たしていると考えることが理に適っている。また、実額課税による所得金額が真実の所得金額であるのに対し、推計課税による所得金額は、あくまでも間接的資料等から導かれた実額近似値にすぎない。

そして、推計課税が間接制裁的性質を備えていることも含めて導かれることは、最終的に問題となるのが真実の所得額ではなく、「実額は

推計を破らない」という結論である。この問題は、推計課税の本質論よりも、審理請求および訴訟段階において問題とされるため、詳細については次章に譲ることとする。

以上の観点から、租税システムにおける租税の公平概念を重要視することによって、補充的代替手段説と別世界説との折衷説とでもいふべき「間接制裁的代替処分説」を提唱するに至ったのである。

第三章 推計課税の適法性

3-1 推計課税の必要性

(1) 推計課税への移行要件

実額課税から推計課税へ移行する際の移行要件として法文上に明記されているものは、白色申告者ということのみであるが(所法156、法法131)、その他にも移行要件は存在する。そして、その要件が手続的要件であるのか否かという議論に関連して、課税処分時に実額課税が困難であったか否か、すなわち課税処分時に推計の必要性が存在したか否かという問題が、しばしば訴訟において論争的になる。本節では、手続的要件の適否について考察していくが、実額課税から推計課税への移行のパターンは、主に青色申告者と白色申告者との二つに分けられるため、二者の比較から検討していく。

青色申告者は、帳簿書類の不備、隠蔽や仮装があった場合には、所得税法150条および法人税法127条により青色申告の承認が取り消され、白色申告者として推計課税による更正を受けることとなる。そして推計課税による更正は、帳簿書類の調査により所得の金額の計算又は規定の適用(当該課税標準又は欠損金額の計算)に誤りがある場合に限りできるのであり(所法155①、法法130①)、さらに更正通知書に更正

の理由を附記しなければならない（所法155②、法法130②）と規定されている。これらの規定は、通常、青色申告者への特典として取り扱われているものである。一方、非青色申告者である白色申告者の場合は、青色申告者と異なりそれらの規定がないことから、税務署長は独自の資料に基づいて更正ができ、理由附記は必要ないとされており、青色申告者と区別して取り扱われている。

青色申告者に対する理由附記について、金子宏教授は、「法が理由の付記を要求している理由は、一つには、手続的保障の見地から、処分庁の判断の慎重・合理性を担保してその恣意を抑制する（処分適正化機能）とともに、処分の理由を示して、不服申立に便宜を与える（争点明確化機能）ことにある」⁵²⁾と解釈している。このように、理由付記は、申告納税制度の適正かつ円滑な運営のための一助成であると考えられるところから、「当然の権利」であり、一旦課税庁側に移されていたその権利を、青色申告者は申告納税義務を全うすることにより取り戻しているに過ぎない。そして、推計課税による納税者が申告納税義務不履行者であることと相俟って、青色申告者に対する推計課税時の措置（計算に誤りがある場合に限り更正できること、更正通知書に更正の理由を附記しなければなら

ないこと等）が特典なのではなく、逆に白色申告者に対してこのような推計課税時の措置がない（自らの意思により、当然の権利の返戻を求めなかった）ことが、白色申告者にとって、間接制裁性を若干なりとも帯びていることになるのである。

しかしながら、白色申告者とは、いふならば青色申告の特典（広義の特典）に魅力を感じないために青色申告へ移行しない納税者であり、その大半は適正に申告納税義務を果たす誠実な納税者である。誠実な一般的納税者にまで間接制裁性を負わせることになりかねないこれらの規定は、合法性を有するののかという問題が浮上するが、実額課税が困難な場合に限り推計課税への移行が許容されることから、一般的納税者には専ら自らの申告額に基づく実額課税がなされ、その結果訴訟に至るケースはほぼ稀であり、このような申告納税義務履行者に推計課税の有する間接制裁性は現れない。推計課税が有する間接制裁性は、訴訟提起の意思がある場合にのみ現れるのである。要するに、推計課税による納税者は、申告納税義務不履行者であり、日頃から手続コストをかけず、その責務の一端を逆に課税庁に負わせていること等から、課税庁は、訴訟時の間接制裁的措置として、当然の権利である処分適正化機能、争点明確化機能などを返

52) 金子宏『租税法（第8版）』（弘文堂、2001）p.693

53) 菅野保文教授は、「前提要件が効力規定的に機能すべき範囲を画するとすれば、「前提要件を充足せず、かつ、そのことが一見して明白である場合」であると考えるのが合理的であろう」と解釈している（『推計課税の前提要件について』『税務大学論叢』第7号（1973. 3）p.77）。

同様の見解に立つ判例として、京都地裁昭和47年4月28日判決（昭和37年（行）第4号）判決（『税務訴訟資料』65-891）がある。

このように、行政指針説と効力要件説の中間的立場、すなわち折衷説に立つ論者も多く、近年では、そのような立場に立った判例も多く見受けられる。例えば、広島高裁松江支部平成5年12月22日（平成3年（行コ）第2号）判決（『訟務月報』40-12-3123）では、推計課税が許されるのは、「所得額が実額によって支持される場合」を除き、推計の必要性がある場合に限られるとしており、つまり課税処分時に違法性があったとしても実額で立証された場合は事後的に治癒されると解釈している点で、純粋な効力要件説とは一線を付している。

折衷説は、近年有力視されている見解であるが、一義的でなく多元的の広がりを見せており、理論的解釈の点からも疑問がある。

戻さないという理論が成り立つのである。

また、青色申告者への推計課税が禁止されていることから、その反対解釈として白色申告者への推計課税は課税庁の裁量に委ねられているのかという問題、ひいては、全ての納税者にとって推計課税の必要性は手続的要件であるか否かという議論があり、その解釈には主要なものに行政指針説と通説・判例である効力要件説がある⁵⁴⁾。

行政指針説によると、一般的に挙げられる推計課税への移行要件を訓示的要件であるとし、推計課税へ移行するか否かは、主に、課税庁の裁量に委ねられており、たとえ課税処分時に推計課税の必要性に欠けていたとしても、推計による課税額が実額の範囲内にある限りは違法ではないとして解釈する⁵⁴⁾。この「実額の範囲内」なる表現は、時に判例においても用いられる表現であるが、実額は唯一無二のものに他ならない。したがって、「実額の範囲内」なる表現あるいは解釈をしている点は理解に苦しむところである。行政指針説の立場に立つ判例には、神戸地裁昭和37年2月23日（昭和34年（行）第12号）判決⁵⁵⁾がある。この判決によると、原告の「帳簿に多少の誤りがあつたとしても、これを一方的に無視して、特別の場合にのみ許される推計による課税をしたのは違法である」との主張に対し、「所得税法44条1項によれば、確定申告額が政府の調査したところと異なる場合には、その調査によつて更正することが許され

ており、そして、原告の確定申告が、その更正のためには、同法45条1項により、帳簿書類の調査が必要とされているいわゆる青色申告であることの主張、立証のない本件の場合、更正処分のための調査をするのに、帳簿書類等によらず、事業規模等によつて推計を行い、その推計（による調査）額で更正することは、正に、同条3項の明文の認めるところにほかならないのである。従つて、たとえ、原告が完全な帳簿を作成しており、被告がそれを調査せずに推計調査を行い、その結果を課税根拠としたとしてもそれは原告の申告が青色申告でない限り、少くとも、手続的には全く適法なのである。」⁵⁶⁾として、その主張を棄却している。実額課税と推計課税は、直接的資料か間接的資料かによる所得認定方式の差に過ぎず、推計額を実額として推定し、課税処分自体は一つしかないとして解する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ものの、憲法14条による要請を害している点で問題があるだろう。

これに対し、通説・判例である効力要件説は、課税処分時に推計課税の必要性が認められなかった場合は、手続上の適法要件を具備しない違法な課税処分であるとして取消を免れ得ないと解釈する説であり⁵⁷⁾、近年の判例は、概して

54) 行政指針説を支持する論者には、白石信明氏がいる。また、この説は従来から課税庁が支持してきた説であるが、近年の判例において、課税庁は推計の必要性についても立証しており、この説の重要性は相対的に低下している。現在では純粋な行政指針説を支持する論者も少ない。行政指針説に立つ判例は従来からほとんどなかったものの、最近になって、大阪地裁平成2年4月11日（昭和61年（行ウ）第66、67号）判決（『税務訴訟資料』176-500）、大阪地裁平成3年10月15日（昭和63年（行ウ）第57、58号）判決（『訟務月報』38-6-1117）がこの説をとっており、注目される。（『租税訴訟の立証責任をめぐる諸問題について』『税務大学論叢』第27号（1996.7）p.322）。

また、松沢智教授も、行政指針説の立場に立って、推計の必要性を「事情」ないし「間接事実」と解すべきであるとしている。（『(新版)租税争訟法』（中央経済社、2001）p.406）

55) 『税務訴訟資料』36-158

56) 同上 pp.164-165

推計課税の必要性を認めている。例えば、大阪地裁昭和50年4月4日（昭和41年（行ウ）第117号の2）判決⁵⁷⁾は「一般に、推計課税は、経験則や統計値等の適用により、所得を間接的に推認して課税する方式であり、そこで認定された所得と真実の所得との間に誤差を免れないものであるから、…他に所得を実額で明らかにしうる方法がない場合に初めて許容されると解すべきである。そして推計課税は濫用されてはならないからもし、課税処分において、右のような推計の必要性がないのに、所得の認定の過半が推計によつてなされている場合には、それが真実の所得金額に合致しているかどうかにかかわらず、その課税処分自体違法というべきである。」⁵⁸⁾として、厳格なる効力要件説を支持している。つまり、白色申告者への推計課税は課税庁の裁量に委ねられているのではなく、青色申告者への対処と同様に、実額課税が困難な場合に限定して許容されるべきであるとして解釈する立場に立っているのである。効力要件説は、推計課税が実額課税を補充するための二次的あるいは代替的手段であり、推計額は実額近似値に過ぎないとして解釈する補充的代替手段説に立てば、本則である実額課税をできうるかぎり重視すべきであるため、その解釈からして導き出される。この効力要件説を支持する根拠とは若干異なるが、推計課税の有する間接制裁性を根拠に、納税者の権利保護ならびに納税者に権利救済の機会を与えるという観点からして、効力要件説が妥当であると考えられる。推計課税へ移行時の青色申告者と白色申告者の取扱いには上記のような差異があるものの、推計課税

の濫用や安直な推計が行われてはならないことは、青色申告者、白色申告者ともに同じであり、推計課税への移行がなされる場合には、必ずやその確たる根拠が必要であると考えられるからである。そしてこのような見解に基づくならば、推計の必要性の法的意義を、菅野保文教授のいう「見込課税の処分段階における可及的排除」、つまり納税者の手続上の保護を担保するという点に見出すことができるのである⁵⁹⁾。すなわち、推計課税自体が間接制裁という不利益を孕んでいることから、推計課税への移行にあたっては、実額課税が困難であるという要件を満たすことが適法たる所以になると解釈する。そして、ここで問題となるのは、実額課税が困難であるという判断基準の適用についてである。したがって、推計課税への移行要件とされている三要件について、具体的に分析する必要がある。

今日の裁判では、実額課税から推計課税への移行要件として、概ね三要件を挙げている。たとえば大阪高裁平成10年9月30日（平成8年（行コ）第22号）判決⁶⁰⁾は「[1] 納税者が帳簿書類を備え付けておらず、収入・支出の状況を直接資料によって明らかにすることができない、[2] 納税者が帳簿書類を備え付けてはいるが、その内容が不正確で信頼性に乏しい、[3] 納税者等が調査に協力しないため、直接資料を入手することができないなどの理由により・・・」と判示している。要するに、帳簿の不存在の場合、帳簿の不備あるいは信憑性に欠ける場合、調査非協力の三要件を挙げているのである。以下では、この三要件について個別に検討を諮る。但し、三要件の一つである調査非

57) 効力要件説を支持する論者や判例は従来から多い。金子・『前掲書（注52）』p.592

58) 『訟務月報』21-6-1336

59) 同上 pp.1340-1341

60) 菅野・「前掲稿（注53）」p.73

61) 『税務訴訟資料』238-506

協力については、その特有の性質から、別節(次節)にて検討を諮る。

はじめに、「[1] 帳簿の不存在」についてであるが、この要件は明確かつ一義的であり、その解釈に異論はない。帳簿が不存在である場合は、直ちに推計課税へ移行されることから、程度の差はあれ、納税者自身が自ら推計課税を望んでいると考えるのが相当であり、このような納税者は、申告納税制度でいうところの記帳義務不履行者もしくは帳簿の保存義務不履行者に値する⁶²⁾。

次に、「[2] 帳簿の不備もしくは帳簿が信憑性に欠ける場合」は、まず納税者に対して修正申告の懲憑や税務調査など、何らかの申告書修正への計らいがある。その時点で、適正な帳簿の提出や税務調査への協力などの申告納税義務を全うしている限りは実額課税がなされ、推計課税へ移行することはない。したがって、課税庁により帳簿の不備もしくは帳簿が信憑性に欠けると判断された場合も、明らかに申告納税義務不履行であり、このような納税者は、記帳および帳簿の保存義務不履行者あるいは調査協力義務不履行者のいずれかに値する。

このように、「帳簿の不存在」の適用は明確かつ一義的であり、「帳簿の不備」もしくは「帳簿が信憑性に欠ける場合」においても提出された帳簿を確認した上での何らかの根拠に基づく判断であるから、課税庁の判断の適否に異論が生じることは稀である。したがって、上記の二要件については訴訟の争点になりにくいのである。

(2) 税務調査の存在意義

最後に、「[3] 調査非協力」についてであるが、この点に関しては、訴訟において課税庁と納税者の意見が真っ向から対立する場面であり、推計課税取消訴訟の多くが、調査非協力に関する事案であるといっても過言ではないと思われる。納税者は何をもって調査非協力と判断されるのか、この問題は全て、税務調査が税務職員の裁量の上に成り立っていることに起因する。この問題を解明するためには、質問検査権に基づく税務調査の性質について詳細に考察する必要がある。

所得税法234条および法人税法153条は、「・・・当該職員は、所得税(法人税)に関する調査について必要があるときは、同条1、2、3項に該当する者(法人)に質問し、又はその帳簿書類その他の物件を検査することができる」とし、税務職員に質問検査権を認めているが、その適用に関しては経済的実態や個別事例に応じて流動的かつ多岐にわたることが予想されることから、権限ある税務職員の裁量に委ねるという形での不確定概念を用いた包括的規定に留まっている。

そして、文言中の「調査について必要があるとき」の解釈を巡っては、従来から様々な議論がなされてきた。この解釈について限定的解釈をする説は、申告納税制度の下では納税額の決定に関する一次的権限は納税者にあるため、課税庁の行う更正は二次的権限に過ぎないとする考えや、税務職員の恣意的判断の抑制と納税者の私的利益保護の観点から、税務調査は例外的に行われるものであるとの考えに基づいており、このような限定的解釈を支持する判例も見られる⁶³⁾。

62) 記帳が困難な社会的弱者の救済については、2-2を参照。

63) 下村慧「質問検査権の行使をめぐる諸問題」『税務大学校論叢』第5号(1972.3)p.51

これに対して、名古屋地裁昭和51年7月28日（昭和47年（行ウ）第23号）判決⁶⁴⁾は「所得税法はいわゆる申告納税方式を採用し、納税義務者が納付すべき税額はその者の申告により確定することを原則としているが、最終的な税額の確定は税務署長に留保され、その更正のないことを条件として当該申告が是認されるにすぎないものである。そして、税務署長は、納税の適正を期するため常に納税義務者がその義務を正しく履行したか否かを調査する権限と職責を有し、申告税額がその調査したところと異なる場合には、申告税額に拘束されることなく国税通則法24条（更正）にもとづきこれを更正しうるのであり⁶⁵⁾との判断を下している⁶⁶⁾。そして、さらに「かかる疑いの存しない申告について調査することも何ら妨げられるものではなく…国税通則法24条、26条、27条等の規定によるも、右調査については何らその手続が定められていないから、調査の範囲、程度および手段等については、すべて税務署長等の権限ある税務職員の合理的裁量に委ねられていると解すべきである。」⁶⁷⁾と判示している。この判例では、税務署長は納税義務者の義務履行を常に調査する職責を有しているという前提、それに加えて国税通則法の条文解釈から、「調査について必要があるとき」の解釈を、かなり広範に捉えている

ことが窺える。この判例に代表されるように、多くの判例は、「調査について必要があるとき」の解釈を限定せず、「社会通念上相当な限度にとどまる限り」⁶⁸⁾といったように広範な解釈をしている。

課税標準および税額は納税申告により確定する（国税通則法16①）のであるが、納税申告の法的性質を、納税額の一次的確定のための通知行為であり、義務履行の意思の表明行為であるとして考えるなら⁶⁹⁾、通知の結果である申告書が適正あるいは真実であるか否かの判断を下す確認的行為の存在が必要となる。その役割を担っている機関が課税庁であり、したがって、課税庁には申告書確認義務が存在すると考える。税務調査は申告書確認行為として解することができるため、全ての納税者に対して実施されるべき性質のものであり、本来ならば、申告書確認行為によって適正判断が下された納税者に対してのみ実額課税がなされるべきである。しかしながら、税務処理は大量かつ反復性を伴う性質のもので限界があるため、現実問題として、税務調査を全ての納税者に対して行うことは不可能であり、やむを得ず、判例でいうところの「更正のないことを条件として当該申告が承認される」という方式、いわゆる「みなし承認」（所法147、法法125）という方式が採られてい

64) 税務訴訟資料89-390

65) 同上 p.400

66) 名古屋地裁昭和49年12月16日（昭和41年（行ウ）第61号）判決（『税務訴訟資料』77-724）、札幌高裁平成3年8月29日（昭和63年（行コ）第5号）判決（『税務訴訟資料』186-488）においても同様の判示をしている。

67) 同上（注64）p.400

68) 例えば、最高裁第三小法廷昭和48年7月10日（昭和45年（あ）第2339号）判決（『最高裁判所刑事判例集』27-7-1205）による「所得税法234条1項の規定は、…具体的事情にかんがみ、客観的な必要性があると判断される場合には、…検査を行なう権限を認めた趣旨であつて、この場合の質問検査の範囲、程度、時期、場所等実定法上特段の定めのない実施の細目については、右にいう質問検査の必要があり、かつ、これと相手方の私的利益との衡量において社会通念上相当な程度にとどまるかぎり、権限ある税務職員の合理的な選択に委ねられているものと解すべく…」との解釈がある。

69) 納税申告の法的性格に関する見解には、通説である通知行為説や意思表示説などがある。新井隆一（『申告行為の法的性格』『租税法研究』5号（1977.12）p.24）。

るのである。

このようなことから察するに、青色申告制度導入の背景には、課税庁が有する申告書確認義務を、課税庁の負担軽減のために青色申告書という形で納税者側へ転嫁するという課税庁の意図も含まれていたのではないかと考える。松沢智教授は「青色申告者には、帳簿書類につき一定の形式および内容の帳簿書類の備付けを義務づけており、その備付け各帳簿が相互に有機的に関連して正しい実額が算出できることとなっているのであって、そのため信憑性が担保されているのである。」⁷⁰⁾と述べているが、これはここでいう申告書確認義務を青色申告者に転嫁したことに他ならない。青色申告者に対して細かな記載や幾つかの要件を要求し、提出する申告書に信憑性をもたせたことにより、納税者自身に申告書確認義務を転嫁したのである。さらに続けて、松沢智教授は次のように述べている。「白色申告者の帳簿であっても、それが右の青色申告者の備付け帳簿と形式、内容ともに同程度であれば、信憑性が担保されるから、右の帳簿によらずに推計することは許されないといえようが、そうでない限り、それは、実額計算のための原始記録たるにとどまり、したがって、それをもって実額全部を表わすものとはいえないから、それによらず推計課税することは許されると解すべきである。」⁷¹⁾白色申告者の大半は、記帳および帳簿の保存義務を誠実に全うしている一般的納税者であるから、青色申告者の備付け帳簿と形式、内容ともに同程度の帳簿を備えている場合がほとんどであろう。しかし、

白色申告者には青色申告者ほど様々な要件が要求されておらず、提出する申告書への記載も青色申告者より簡易なものでよいとされているため、その申告書の有する信憑性は、青色申告者のそれに比べて劣ることとなる。したがって、青色申告者には課税庁から申告書確認義務が転嫁されているのに対し、白色申告者には申告書確認義務は転嫁されていないと解することができるのである。

青色申告者の提出する申告書に信憑性をもたせたことにより、納税者自身に申告書確認義務を課したと解するならば、現代的な特典（「真の恩典」としての狭義の特典）の意味合いも、その実情をもって理解することができる。現在、我が国には、申告制度導入時とは異なり記帳慣行が根付いているため、記帳義務に対して特典を与えるという意味での特典の意義は消えつつある。青色申告者は単なる一般的な申告納税義務履行者であり、それゆえ、過剰な租税優遇措置を付与することには疑問があるものの、課税庁が有する申告書確認義務の転嫁に対して報奨として特典を与えるという意味での特典の存続意義はあると思われる⁷²⁾。

また、最高裁判所大法廷昭和47年11月22日（昭和44年（あ）第734号）判決⁷³⁾は、原告の、質問検査権に関する規定が裁判所の令状なくして強制的に検査することを認めているのは違憲であるとの主張に対し、「検査許否に対する罰則は、同法63条所定の収税官吏による当該帳簿等の検査の受認をその相手方に対して強制する作用を伴うものであるが、同法63条所定の収税

70) 松沢・『前掲書』p.408

71) 松沢・『前掲書』p.408

72) 納税者に対して特典を与えること自体が租税の公平に反するとする見解もあるが、租税特別措置法は、そのほとんどがまさしく一種の特典であるにもかかわらず、租税法上認められている制度であるから、申告書確認義務に対して特典を与えるという政策的税制も適法であると考ええる。

73) 『最高裁判所刑事判例集』26-9-554

官吏の検査は、もつばら、所得税の公平確実な賦課徴収のために必要な資料を収集することを目的とする手続であつて、その性質上、刑事責任の追及を目的とする手続ではない。」と判示した上で、「国家財政の基本となる徴税権の適正な運用を確保し、所得税の公平確実な賦課徴収を図るといふ公益上の目的を実現するために収税官吏による実効性のある検査制度が欠くべからざるものであることは、何人も否定しがたいものであるところ、その目的、必要性にかんがみれば、右の程度の強制は、実効性確保の手段として、あながち不均衡、不合理なものとはいえないのである。」とし、税務調査は申告納税制度を担保とする必要不可欠な存在である旨判示している⁷⁴⁾。

その一方で、納税者側からは、税務調査に対して恣意の介入や権利濫用を理由とする批判の声が多いわけであるが、そのような納税者は、税務調査の一側面にのみ着眼し、税務調査が、申告納税制度の本則である実額課税を最大限に尊重するための、一種の納税者の権利救済措置として機能しているという認識に欠如している。税務調査は、申告書確認行為として存在するばかりでなく、青色申告者に対しては青色申告承認取消を決定する前の救済措置としての性質を持ち、白色申告者に対しては適正な申告納税を支える一助成措置としての性質を備えているのである。積極的な申告納税義務を課されている一般的納税者にとって、税務調査の受任は容易なことであろうし、納税者は推計課税への移行前に税務調査なる救済の機会、課税庁による誤認を自ら抑制するという機会を与えられているのであるから、税務調査は嫌悪すべき性質のものではない。

これら諸事情を勘案するに、税務調査は全て

の納税者を対象とする申告書確認行為であり、「調査について必要があるとき」とは、申告内容に合理的疑いがある場合のみを指すのではなく、税務職員が申告書確認の必要性があると判断したとき全てを指すと解するのが相当であるという結論に至る。そして、納税者が「調査非協力の場合」とは調査協力義務不履行であり、すなわち、いかに確かな記帳や帳簿書類があろうとも課税庁が直接的資料を入手できずに実額課税が困難なので、明らかに申告納税義務不履行として推計課税への移行はやむを得ないのである。

以上のように、実額課税から推計課税への移行要件である「帳簿の不存在の場合、帳簿の不備もしくは帳簿が信憑性に欠ける場合、調査非協力の場合」は、申告納税義務不履行の結果であり、全て実額課税が困難な場合であると考えられる。そして推計課税とは、実額課税が困難な場合、つまり申告納税義務不履行の場合に限り許容されるものであるから、上記三要件は、元々、その適用の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ろう。推計課税が間接制裁性を有するからには、推計課税への移行要件を実額課税が困難な場合に限定し、厳密な手続的要件として解すべきであるが、通常、これら三要件のいずれかを満たすことによって推計課税への移行が許容されると考えられていることから、この三要件は実額課税が困難なあらゆる場合を網羅しているということが推測できる。したがって、上記三要件を手続的要件とする解釈は相当な解釈であると考えられる。

3-2 推計課税の合理性

推計課税は、必要性の要件（手続的要件）を満たすだけでは事足らず、さらにその推計が合

74) 同上 pp.558-559

理性の要件を満たしたものでなければ、適法とはいえない。要するに、推計課税は、この二要件を満たすことによってはじめて適法となりうるのである。

大阪地裁昭和38年11月12日(昭和34年(行)第47号)判決⁷⁵⁾では、「ある推計課税の方法によつて算定された所得金額が適正であつてこれに基づく審査決定が適法であると言うためには、その所得の算定にあつてその推計方式に合理性があり、かつ、その推計方式よりさらに合理的な推計方式が存在しないか或いはこれを執り得ない事情があることを要すると解する。」と解釈することにより、当該推計課税が合理性の要件を満たしていないとして取り消されている。この事案にあつては、課税庁は何ら統計学的操作の加えられていない中庸的な「法人の効率手引」を用いて推計課税を行っているから、納税者の具体的諸事情の勘案に欠けていたことは否めない。そのようなことから、この判決は妥当な判断であつたと解せられるところ、「その推計方式よりさらに合理的な推計方式が存在しないか或いはこれを執り得ない事情があることを要する」と課税庁側に推計課税に対する厳しい要件を要求している点は看過できない。

これに対し近年では、補充的代替手段説の台頭とともに推計課税を例外視する見解が多数を占め、その流れに従つて判例の傾向も変化をみせている。大阪高裁平成8年10月30日(平成7年(行コ)第47号)判決⁷⁶⁾は、推計課税許容規定の趣旨、推計課税の例外性に鑑み、「推計の合理性は真実の所得金額を推認する方法の合理性ではない。それは限られた資料や時間的制約、課税庁の調査能力、納税義務者間の公平等を考慮して、採用された推計方法がその納税義

務者の所得を認定する方法として社会通念上合理的と認められる場合をいうのである。そうであるなら他により真実の所得金額に接近できる推計方法があるからといって、直ちに課税庁が採用した推計方法の合理性が否定されるわけではない。課税庁はその裁量により各種の合理性のある推計方法につきいずれを採用すべきかを当該事件に照らし、選択できる。」との判断を下している。加えて、「・・・相応の合理性がある推計方法があつても、そのいずれをとるかは、課税庁の裁量に委ねられているから、他の推計方法の方が実額に極めて近似し当該推計方法との差が著しく、社会通念上、相当の合理性すらなく、裁量権の濫用であることが証明されない限り、課税庁の推計方法の合理性を肯認できる」と判示しており、大阪地裁昭38.11.12判決との見解の相違が窺える。そして、近年における推計課税の合理性に対する判例の潮流は、この判例に代表されるような見解である。

所得税法156条および法人税法131条は、課税庁に推計課税を許す行為規範を認めた規定であり、推計額が実額近似値で足りることを暗黙に予定している。推計課税は、直接制裁ではないから課税庁の自由裁量に無制限に委ねられるべき性質のものではないが、かといって、厳格に最善の方法を要求されているとも考え難い。税務処理が大量かつ反復性を伴うものであるのに、多くの手続コストや労力を投入して推計の基礎事実や類似同業者の抽出を行い最善の方法を導き出すことが課税庁に要求されているとするなら、それは上記の推計課税を認めた規定の法意に反するものであるといわねばならない。したがって、前述の大阪地裁昭38.11.12判決は、推計課税の立法趣旨を等閑視している節が見受け

75) 『税務訴訟資料』37-1063

76) 『訟務月報』44-3-128

られる点で妥当とはいえず、その意味で修正を加えられた近年の判例の見解が妥当であると考え⁷⁷⁾。むしろ、間接制裁的代替処分説の立場からしても、申告納税義務違反者に対する過度な救済は必要なく、当該納税者の真実の課税標準および税額を探ろうとする課税庁の努力がみられ、その推計課税が最善と思しき方法で、一応の合理性を有していればよいと解釈する。したがって、いずれにせよ、推計方法に一応の合理性が認められる限り、他に実額に近づくより合理的な推計方法があるとしても、推計課税は適法であるとして解することが相当なのである⁷⁸⁾。

また、所得税法156条および法人税法131条は、推計課税の方法について「その者（内国法人）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、従業員数その他の事業の規模により」行うことができると規定している。そして、同規定に列挙されている方法は例示であると解釈されており、異論は見当たらない⁷⁹⁾。この解釈は当

然のごとく広く受け入れられているが、おそらく、推計方法を同規定中の方法に限定することは、納税者個々の多種多様な具体的諸事情を勘案する可能性を狭め、真実の税額に近づくことを阻害するとの見解から生まれた解釈であろう。具体的方法としては、資産負債増減法、比率法、効率法などがあるが、圧倒的に多く用いられる方法は比率法であり、その中でも特に推計課税取消訴訟において争点となるのは同業者率を用いた推計方法の合理性である。

そして、そこでしばしば取り沙汰される問題は、類似同業者の抽出件数についてである。類似同業者の抽出件数に対する判例の見解は様々であり、僅か一件をもって推計課税の資料とした事案を合理的であると判断した判例もあれば⁸⁰⁾、その合理性を否定した判例もある⁸¹⁾。仙台高裁平成7年10月25日（平成7年（行コ）第5号）判決⁸²⁾は、推計課税における類似同業者については、その業態等の酷似性又は合致性まで必要とされていないものであり、余りに厳格に類似性を要求することは、抽出同業者数が

77) 広瀬正氏は、「推計の結果を以つて真実のものと認めようとする推計課税の趣旨に鑑みいくつもある推計方法のうち最も蓋然性の高いものでなくてはならないと考うべきである。」と、この判例と同様の見解を示している（『推計課税をめぐる問題点』『税務弘報』（1980.10）p.120）。

78) 2-1で考察した京都地裁平6.5.23判決においても、同様の旨を判示しているが、この判決は課税庁にとって有利な判決であると解釈している論者もいる（枝根茂「所得税更正処分取消訴訟における推計課税の本質及び推計方法の合理性の意義」『自治研究』第72巻第8号（1996.8）p.129）。しかしこの判決の見解は、法規の解釈のみならず推計課税を受けた納税者が申告納税義務違反であることに鑑み、納税者の取扱いの公平を重視した結果の適切な見解であるし、訴訟上における見解の相違にしても、元来、いずれかに有利・不利であるとかいう価値判断の問題ではなからうか。

79) 例えば、最高裁第三小法廷昭和43年9月17日（昭和40年（行ツ）第91号）判決（『訟務月報』15-6-714）は、「所得額等の算定に推計を用いて更正または決定をすることを妨げない旨を明らかにし、右推計のための方法の概要を例示したものとどまり・・・」（p.715）との判断を下している。

80) 広島地裁平成2年4月25日（昭和61年（行ウ）第14号）判決（『税務訴訟資料』176-694）は、課税庁が「韓国芸能人によるショーを行うナイトクラブ」の類似同業者として僅か一件の資料（全国から抽出）をもとに推計課税を行った事案に対し、「推計に用いる同業者率は、普遍性と合理性が首肯できるものでなくてはならず、同業者の個別性を平均化するに足る類似同業者数が得られることが望ましいが、選定条件に合致する同業者がない場合には、前記選定条件に合致するほか、同業者の類似性について十分な裏付け調査が行なわれ、かつ同業者に関して得られた資料が正確であれば、一同業者の比率によって推計することも許されると解するのが相当である」として、推計の合理性を認め、原告の主張を棄却している。さらにこの事案は、最高裁第二小法廷平成5年11月12日（平成5年（行ツ）第24号）判決（『税務訴訟資料』199-805）まで上告したものの、一貫して推計の合理性を認める判決を下している。原告事業の特殊性を鑑みるに、この判示は正当であるといえよう。

極めて少数となり、余りに少数の同業者を基礎とする推計はかえって普遍性を欠くことになるし、更には、類似同業者の抽出ができずに推計による課税を不可能にすることにもなりかねないとして、推計課税の特質を考慮した判断を下している。「個別類似性を強調すればするほど同業者の件数が少なくなる反面、同業者の件数が増えれば増えるほど個別類似性が希薄になる」というジレンマの中で⁸¹⁾、如何に適度な個別類似性を尊重するかというさじ加減は、経験則豊かな課税庁の裁量に委ねられていると解するのが適切であろう。

したがって、類似同業者の選定に関しては、納税者個々の諸事情に鑑み柔軟に対処すべきであるから、同業者が一例あるいは僅かであるからといって直ちにその合理性が否定されるべきではない。判例の見解が様々であるのは、抽出件数といった外見上の判断によるものではなく、概ね、納税者個々の諸事情を鑑みた結果としての類似同業者の抽出及びその件数が合理的であるか否かを判断した結果であるといえよう。そのような観点からみるに、類似同業者の抽出件数における判例の見解が際立って多様であるとは言いがたいのである。

むすびにかえて

本論文では、再三にわたり申告納税制度自体に記帳や帳簿の保存義務かつ調査協力義務が内在していると述べてきたが、なぜ我が国の申告

納税制度にそのような義務は存在しないとする認識、つまり記帳や帳簿の保存義務に関する規定は創設規定であるとする認識が定着してきたのであろうか。古くは申告納税制度導入時に、記帳および帳簿の保存という通常義務に対し「特典、いわゆる一種の報奨」を与えることで、記帳慣行の誘引を図ったことへ遡る。納税者はその特典が自らの利になるか否かという観点からのみで青色申告と白色申告の選択をなしてきたのであり、白色を一般視し青色を特別視するという逆現象が生じてきた。確かに、青色申告制度が、誘引策として適正に機能し、記帳慣行の定着に多大な成果を及ぼしてきたことは疑いのない事実であるが、そこには納税方式の選択を納税者自身に託したことによる大きな功罪が生まれたのである。

実額課税から推計課税へ移行した背景には納税者側に調査非協力等の責めに帰すべき事由があるにもかかわらず、選択権の存在により、このような納税者は、実額を提出しないことに対し、概して、「単なる特典の放棄」もしくは「課税庁の有する絶対的権力に対する抵抗」というような誤った観念に捕らわれがちで、「憲法上の要請（憲法30条）に基づく義務不履行」との真実なる観念に欠落しているのである。

申告納税制度導入時には、記帳慣行の不備等になぞらえた申告納税制度の「記帳や帳簿の保存義務かつ調査協力義務」の緩和、さらには推計課税に内在する「間接制裁的性質」の緩和によって、はじめて租税システムの秩序維持が可

81) 大阪地裁昭和47年3月22日(昭和41年(行ウ)第65号)判決(『行政事件裁判例集』23-3-110)は、原告食堂経営者の類似同業者一例の資料を基に行った推計課税の合理性につき、類似性が希薄であるとして、その合理性を否定した。その際の判決の見解において、括弧書きではあるが「(一般的に言つて、僅かに同業者一例を以て推計の資料とすることは、推計の合理性の裏付けとしては十分とは言えない場合が多いと考えられる。)」と、一例による同業者比率の合理性を原則として否定するかの態度を示している。

82) 『税務訴訟資料』214-259

83) 南博方『(行政争訟研究双書) 租税争訟の理論と実際』(弘文堂、1975) p.108

能であった。しかしながら、記帳慣行が定着し申告納税制度の持つ意味合いが変容を遂げている段階で、徐々に内に隠されていた申告納税制度の「記帳や帳簿の保存義務かつ調査協力義務」と推計課税の「間接制裁的性質」が表面化し、適正に機能しはじめるということは予測でき得た事理である。特典による申告納税制度導入の緩和政策が、一般的であるはずの青色申告者を特別とし白色申告者を一般的と見紛うような、申告納税制度果ては推計課税に対する誤った認識を生む結果を導くに至ったのはいうまでもない。

学説・判例は、長きにわたって実額課税と推計課税の解釈に「事実上推定説」を採ってきたが、自らの責に帰して推計課税を受けた納税者に実額反証を認め、何らの不利益も負わせないのでは、租税公平・租税正義の概念を著しく阻害する。そのような従来の通説に対する批判から、推計課税の本質について改めて論じられるようになり、学説においては新たに、推計課税を例外的措置として捉える「補充的代替手段説」が誕生するに至った。近年では、判例においてもまた、学説の動向を意識してか、その流れに沿う形で「補充的代替手段説」に立つものが増えている。補充的代替手段説は、推計課税の解釈として真実の所得額からの乖離には成功したものの、実額反証を容認していることなどから、未だ「実額は推計を破る」との観念に捕らわれたままである。確かに、判例の蓄積を考慮するなら、その命題を捨て去ることが容易でないことは確かである。しかし、学説および判例の、未だ実額とのつながりを捨てきれない曖昧な見解は、その論理において明らかな矛盾を生じている。つまり、納税者自身の責めに帰すべき事由により推計課税へ移行した時点で、推計額については真実の所得額と一線を置き、

両者が別物であることを是認しながら、一方では、納税者による実額反証を認め、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解釈しているところに矛盾をきたしているのである。そして、近年の学説および判例は、その矛盾を補うかのごとく、推計課税取消訴訟において納税者に立証責任を負担させ、なおかつ極めて高度な立証程度を要求し、実質的には実額反証の排斥を試みる傾向にある。

しかしながら、たとえ判例の蓄積があろうとも、誤謬を是正するのが判例に課された使命であり、歪曲した申告納税制度の採用による法の欠缺は、公平概念に基づく解釈をもって是正されるべきである。近年の、学説および判例による「補充的代替手段説」は、論理の正当化としてやむを得ず実額反証を容認しているに過ぎず、真実の所得金額とのつながりが制度上保障されているなどという苦し紛れの理由付けにしても詭弁を弄する解釈であるといえよう。

このような学説および判例の傾向を概観するに、現在は、推計課税の本質論を基軸として、歪曲した申告納税制度を是正し、本来あるべき姿へと転換を諮る過渡期にあると思われる。

本論文で示したような法の欠缺に関しては、法的安定性と予測可能性の観点から規定の立法化等の何らかの早期対応が望まれるところであるが、現状の法文上においても租税正義の達成を図り、公平概念を最も重視した「間接制裁的代替処分説」の解釈は十分に取りうる余地がある。この「間接制裁的代替処分説」は、おそらく「補充的代替手段説」が躊躇し踏み止まっているであろう見解であり、「補充的代替手段説」の一貫性のない解釈の過誤を正している点では適切である。また、推計課税が実額課税とは一線を付して考えられるようになってきた現況の流れからしても、推計課税へ移行する際は効力

要件説を採ることにより納税者の保護を図るべきである。そして判例の傾向からして、いずれは「間接制裁的代替処分説」の示す方向へ向かうのではないかと考える。

〈参考文献〉

(注記で引用した文献は、省略致します)

- (1) 末永英男『法人税法会計論(第2版)』(中央経済社、1999)
- (2) 末永英男『税務会計研究の基礎』(九州大学出版会、1994)
- (3) 『シャープ勧告の総合的研究』(日本租税研究会、1950)
- (4) 『税制合理化の理論と実際』(日本租税研究会、1951)
- (5) 金子宏・渡部吉隆・新井隆一・山田二郎・広木重喜『租税実体法』租税法講座第2巻(ぎょうせい、1973)
- (6) 清永敬次『租税法の基礎』(青林書院新社、1978)
- (7) 斎藤明『租税法の論点』(中央経済社、1980)
- (8) 高橋欣一・堺沢良『権利救済の税務』現代税務全集33(ぎょうせい、1987)
- (9) 中川一郎『税法学体系(全訂増補版)』(ぎょうせい、1977)
- (10) 畠山武道『租税法』現代法律学講座8(青林書院新社、1979)
- (11) 松宮隆『税務争訟の実務』(酒井書店、1964)
- (12) 村井正『租税法と私法』(大蔵省印刷局、1982)
- (13) 南博方『注釈国税不服審査・訴訟法』(第一法規出版株式会社、1982)
- (14) 日本税理士連合会『現代税務の課題と展望』現代税務全集40(ぎょうせい、1983)
- (15) 小林良一「質問検査権の基本的性格について」『税務大学校論叢』5号(1972. 3)
- (16) 菅野保文「税務調査を拒む正当な理由について」『税務大学校論叢』5号(1972. 3)
- (17) 占部祐典「勸奨による修正申告の誤りに対する救済方法(1)」『六甲台論集』(神戸大学大学院研究会、1987. 4) pp.141-153
- (18) 占部祐典「勸奨による修正申告の誤りに対する救済方法(2・完)」『八幡大学論集』(1988. 2) pp.111-128
- (19) 湖東京至「申告納税制度の形骸化と納税者の権利保護」『静岡大学法政研究』(1997.11) pp.1-39
- (20) 泉美之松「租税の適正負担と記帳義務制度の整備」『税理』25巻9号(1982. 7) pp.2-8
- (21) 林修三「記帳義務の強化とその問題点」『税理』26巻12号(1983.10) pp.2-6
- (22) 松沢智「記帳義務強化の動きと挙証責任の帰属」『税理』26巻1号(1983. 1) pp.8-18
- (23) 垂井英夫「修正申告の勸奨と税理士の職能」『税理』38巻10号(1995. 9) pp.16-26
- (24) 都築正則「実額反証」『税理』40巻1号(1997. 1) pp.218-225
- (25) 岸田貞夫「青色申告に対する更正の際の理由附記をめぐる問題点」『税理』44巻1号(2001. 1) pp.22-26
- (26) 泉美之松「申告納税制度と記帳義務」『税経通信』37巻5号(1982. 4) pp.2-7
- (27) 武田昌輔「記帳義務と青色申告」『税経通信』37巻11号(1982. 8) pp.2-7
- (28) 碓井光明「申告納税制度と推計課税」『税経通信』38巻3号(1983. 3) pp.22-29
- (29) 南博方「推計課税の理論的検討」『租税法研究』3号(1975.10) pp.118-157
- (30) 新井隆一「申告行為の法的性格」『租税法研究』5号(1977.12) pp.21-28
- (31) 田中治「申告納税制度と租税行政手続」『租税法研究』22号(1994. 9) pp.12-32
- (32) 碓井光明「推計課税」『法律のひろば』30巻1号(1977. 1) pp.39-44
紙浦健二「税務訴訟における立証責任と立証の必要性の程度」『判例タイムズ』315号(1975. 3) pp.37-54

平成14年 9月27日 発行

発 行 者 酒 卷 政 章
責 任 者

発 行 所 熊本学園大学商学会
〒862-8680 熊本市大江2丁目5-1 熊本学園大学内

印 刷 所 シモダ印刷株式会社
〒862-0951 熊本市上水前寺2丁目16-16