

推計課税に関する一考察  
～実額反証の議論を中心として～

論文要約

森澤 宏美

本稿では、推計課税において納税者が行う実額反証の許容性について、その許容の根拠を明確にし、許容された実額反証が奏功するためには、納税者にはどの程度及び範囲の立証が要求されるのかを明らかにする。そのために、推計課税の意義とその法的性格を明確にした上で、実額反証の許容性と、実額反証が奏功する要件を検討することとした。

第一章において、まず推計課税の意義を確認した。その結果、推計の必要性については効力要件説が妥当することを、また推計の合理性については推計の合理性の追求と推計課税が元々概算課税の方法であるという事実との間に適切な調和が図られなければならないことを確認した。

第二章においては、推計課税の沿革からその立法趣旨を検討した。まず、シャープ勧告の内容から、推計課税制度はわが国には記帳慣行が定着していなかったために、不本意ながらも暫定的な措置として導入された制度であることを確認した。さらに、推計課税とその歴史を一にする申告納税制度の趣旨・目的を検討した。そこでは、申告納税制度は租税負担公平の実現のために納税者による自主的な実額申告と実額課税を原則とする制度である。そのため、推計課税は実額課税が困難な場合にのみ、租税負担の公平を根拠として例外的に許容される制度であることが確認できた。

第三章においては、推計課税の法的性格について、対立する二つの説から、推計課税の本質論として妥当な説を検討した。その結果、補充的代替手段説は、論理的一貫性に欠ける考え方であり、本質論として妥当ではないことを確認した。また、この説の基本的な狙いが、推計の合理性を争う主張自体を失当とすることにより、納税者が推計の合理性を争う方法を狭めることにあることも確認できた。そして、申告納税制度の下においては例外として許容される推計課税には、実額への接近が要請されるため、推計課税と実額課税を所得認識方法の差にすぎないとして、実額への接近の要請に応える事実上推定説が妥当であることを確認した。

第四章においては、推計課税における実額反証の許容性と、許容された実額反証が奏功するための立証の程度及び範囲を、学説及び近年の判例の動向から検討した。そこでは、実額反証は、推計課税の法的性格を事実上推定説と解することを根拠として許容されるものであることを確認した。そして、実額反証が許容されたとしても、その実額反証が奏功するためには、納税者には立証の程度及び範囲について厳格な立証が要求されることを確認した。

最後に、本稿における検討から以下の結論に至った。すなわち、推計課税は租税負担の

公平を根拠として例外的に許容される制度であるが、申告納税制度の下においては実額課税が原則とされるため、実額反証が許容されることになる。しかしながら、推計課税は調査非協力等の納税者の責に帰すべき事由により行われる課税処分であることに鑑みれば、実額反証を無制限に許容することは推計課税の制度趣旨と矛盾することとなる。そのため、近年の判例の動向は、実額反証において納税者に厳格な立証を要求する判断や、補充的代替手段説に依拠する判断が示される傾向にある。この判例の動向の背景に共通するのは、推計課税された納税者と、適正な申告を行った納税者との間の公平性の確保を従来よりも重視することにより、推計課税の本来の趣旨に立ち返ろうとする考えがあるのであろう。

補充的代替手段説は推計課税の本質論としては妥当ではないため、この説に依拠した裁判例は支持しえないが、実額反証において、納税者に厳格な立証を求める判例の動向は支持できるものと考えられる。それは、納税者の責に帰すべき事由により行われた推計課税を実額反証により覆すためには真実の所得額を証明する必要があるが、取引当事者である納税者にはそれが可能であるとして、厳格な立証を求めることに合理性があるためである。

# 推計課税に関する一考察

～実額反証の議論を中心として～

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～

森澤 宏美

はじめに

第一章 推計課税の意義

第一節 推計の必要性

第二節 推計の合理性

第二章 推計課税の沿革

第一節 シャウブ勧告と推計課税

第二節 申告納税制度と推計課税

第三章 推計課税の法的性格

第一節 事実上推定説と補充的代替手段説

第二節 推計課税の本質論としての補充的代替手段説の適否

第四章 推計課税における実額反証の許容性

第一節 推計課税の法的性格と実額反証の許容性

第二節 実額反証の立証の程度及び範囲

結論

はじめに

わが国の申告納税制度の下においては、直接資料による実額課税が原則であり、間接資料により所得を認定する推計課税は例外とされる。推計課税については、課税処分取消訴訟において争われる場合が少なくない。それは、推計課税の根拠規定に推計課税を行う前提要件について明示的な定めがないことや、納税者から推計方法の合理性を争う主張がなされることに由来する。また、推計による課税処分に対して、納税者が訴訟の段階に至って、直接資料による実額に基づく反論、いわゆる実額反証を行う場合が多くあり、税務訴訟の場において、納税者と課税庁が鋭く対立している。

推計課税は租税負担の公平を根拠として許容される制度であるため、推計課税を行う必要性があった納税者が訴訟において実額反証をなすこと自体が許容されるか否かについては、議論のあるところである。現在では通説・判例とも実額反証を許容する立場を採っているが、その許容の根拠は何処に求められるのであろうか。

また、実額反証が許容されたとしても、実額反証の立証責任は納税者にあるのか、実額反証の立証の程度及び範囲はどこまでか、などの諸点が問題とされている。しかし、これらの問題点に関しては、学説・裁判例ともに統一的な見解をみるに至っていない。このような状況の下で、近年、納税者が行う実額反証に関して、その立証の程度及び範囲について厳格な立証を要求する裁判例が多く登場し、その動向が注目される場所である。

ところで、推計課税をめぐる問題として、実額反証の判例の動向とともに注目されるのが、推計課税の本質論として補充的代替手段説を採る裁判例が多く見られる点である。従来、推計課税は実額課税とは別個の課税処分ではなく、所得認識方法の差にすぎないとする事実上推定説が通説とされてきた。これに対して、補充的代替手段説とは、推計課税は実額課税から独立した別個の課税処分である、と解する説である。

推計課税の本質と実額反証の両者について、なぜ上記のような新たな判断が示されるようになったのか。それは、調査非協力等の自己の責に帰すべき事由により推計課税された納税者と、適正な帳簿等に基づいて申告を行った納税者との間の公平性について、これまでの判例よりも公平性の確保を重視する立場が採られた結果であると思われる。

そこで本稿では、推計課税における実額反証の許容性を、推計課税の法的性格を明らかにした上で、近年の学説及び判例の動向から検討することを目的とする。すなわち、従来通説・判例とともに実額反証を許容する立場を採ってきたが、その立場の根拠は推計課税の法的性格のどのような点に存在するのであろうか。また、訴訟において実額反証が許容されたとしても、納税者に厳格な立証を要求する近年の判例の動向においては、その実額反証が奏功するためには、納税者にどの程度及び範囲の立証が要求されるのかという問題を検討の対象とする。

そこで、まず第一章において、推計課税を行うための前提要件とされる推計の必要性、推計の合理性について検討し、推計課税の意義を明確にする。第二章においては、推計課

税の法的性格を考察する上で最も重要となる推計課税の立法趣旨を、その沿革から明確にする。続いて第三章において、推計課税の法的性格について、対立している二説の本質論の内容を明らかにした上で、推計課税の本質論として妥当な説を検討する。そして、第四章において、推計課税の法的性格から導かれる実額反証の許容性を検討した後、許容された実額反証が奏功するために、納税者に要求される実額反証の立証の程度及び範囲を検討することとする。

なお、本稿の作成にあたり、専修大学増田英敏教授より、ご多忙の中格別なご教授を賜ったことを、心より御礼申し上げたい。

## 第一章 推計課税の意義

一般に、推計課税とは、納税者の取引に関する帳簿書類等の「直接的資料によらずに、各種の間接的資料を用いて所得を認定する方法」<sup>1</sup>をいう。

申告納税制度の下では、課税は本来、帳簿書類等に基づく実額に対してなされるべきである。しかし、わが国の現行法制度の下では、申告納税制度は採用されているが、所得税及び法人税に係る「帳簿書類の記帳義務や保存義務は、一般的な形では法定されていない。むしろ、全体としては、義務づけではなく、納税者が帳簿書類を備え付け、それに基づいて申告をする誘引策として、青色申告制度が採用されている。また白色申告者についても、所得三〇〇万円を超える者等に限って、一定の記録や帳簿を保存する義務が課されるにすぎない」<sup>2</sup>のである。しかしながら、納税者が直接資料である帳簿書類等を備え付けていないために所得の実額が認定できないからといって「課税を放棄することは、公平負担の観点から適当でない。ここに、推計課税の認められる根拠がある」。<sup>3</sup>

推計課税は従来から用いられてきたが、昭和 25 年以前には推計課税を認める法的根拠が存在しなかったことから、租税法律主義に反するとして多くの訴訟が提起されてきた。<sup>4</sup>

そこで、このような批判に対応すべく、昭和 25 年以来、所得税法及び法人税法はこれを明文の規定で認めるに至った。すなわち、所得税法 156 条は、係る所得税につき更正又は決定をする場合に、納税義務者の財産もしくは債務の増減の状況、収入もしくは支出の状況又は生産量、販売量その他の取扱量、従業員数その他事業の規模によりその者の各年分の各種所得の金額又は損失の金額を推計して、これを行うことを認めている。また、法人税法 131 条においても、同種の資料を用いて法人税の課税標準または欠損金額を推計することを認めている。

ただし、推計課税は、「青色申告に対して更正を行う場合には認められない。」これは、「青色申告者に高い信頼性が与えられているため」<sup>5</sup>である。

推計課税とは、上記のような意義を有するものであるが、以下においてはその具体的な内容について検討する。

### 第一節 推計の必要性

推計課税による課税処分は、推計の必要性がある場合に限り認められるのか、つまり、推計の必要性が推計課税の手續上の適法要件であるかについては争いがある。ここで推計

<sup>1</sup> 金子宏『租税法 第9版増補版』（弘文堂、2004）654頁。

<sup>2</sup> 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）115頁。

<sup>3</sup> 金子宏・前掲注（1）654頁。

<sup>4</sup> この点については、第二章第一節において述べる。

<sup>5</sup> 金子宏・前掲注（1）655頁。

の必要性とは、①納税者が帳簿書類を備え付けていない場合（帳簿書類の不存在）、②納税者が一応帳簿書類を備え付けてはいるが、その記載内容が不正確で信頼性が乏しい場合（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場合（調査非協力）等の事由により、実額の把握が不可能又は著しく困難であることをいう。<sup>6</sup>

推計の必要性が推計課税の手續上の適法要件であるかについては、学説上、おおむね次の四説の見解に分かれている。

#### （1）効力要件説

推計課税が許容されるのは例外的事由の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、当該課税処分は手續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。<sup>7</sup>

#### （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。<sup>8</sup>

#### （3）瑕疵の程度説

原則として必要性の欠缺は推計課税を違法にするものではないが、もうすこし丁寧な調査をすれば、容易に実額計算が可能であったのに、これをしないで推計した場合には、額の適否にかかわらず、調査不尽を理由として推計課税そのものが違法となるとする見解である。<sup>9</sup>

#### （4）折衷説

推計の必要性は原則として課税処分の適法要件になるが、訴訟において推計による認定額が実額の範囲内にあることが認定された場合には、必要性の欠缺という手續上の瑕疵は事後的に治癒されるとする見解である。<sup>10</sup>

裁判例の状況としては、推計の必要性が推計課税の効力要件か否かに関して明確に判示した最高裁判決はまだ登場していない。下級審判決の大勢は、そのほとんどが、判決理由

<sup>6</sup> 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。

<sup>7</sup> 金子宏・前掲注（1）655頁、石島弘「実額課税と推計課税」小川英明・松沢智編『裁判実務大系 第20巻 租税争訟法』（青林書院、1988）373頁以下、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）60頁、等。

<sup>8</sup> これを支持するものとして、松沢智『租税争訟法 新版』（中央経済社、2001）405頁以下。

<sup>9</sup> 南博方『租税争訟の理論と実際 増補版』（弘文堂、1980）217頁。裁判例としては、京都地判昭和47年4月28日行集23巻4号266頁がこの立場を採る。

<sup>10</sup> これを支持するものとして、泉徳治ほか・前掲注（6）92頁以下、中尾巧『税務訴訟入門（新訂版）』（商事法務研究会、1993）166頁以下、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）69頁、等。



中において、推計の合理性に先立ってまず推計の必要性の有無につき判断を加えており、(1)の効力要件説を前提としていると思われる。<sup>11</sup>また、近年の下級審判決の中には行政指針説を採用したと思われる裁判例<sup>12</sup>や折衷説の立場を採るとと思われる裁判例<sup>13</sup>もみられる。

学説において通説とされているのは効力要件説である。しかしながら、以上の諸説のうち、理論的に一貫しているのは(2)の行政指針説であろう。しかし、推計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、不服申立があつた場合のみ実額で精査するという事態を防ぐことができない。また、「手続法的側面からも課税処分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」<sup>14</sup>と思われる。

折衷説における評価としては以下の点が挙げられる。この説においては、「必要性」を原則として要件と解しながら、推計の必要性がないときでも推計額が実額の範囲内であるか、もしくは、課税庁が実額を主張すれば、もはや必要性の欠缺は問題にならないことになる。折衷説の狙いは、実額も推計も所得認定方法の差異にすぎないのになぜ「必要性」が手続的要件になるのかについての効力要件説の弱点を補う点にある。<sup>15</sup>しかし、折衷説においては、通説が意図した推計課税の恣意的発動抑制を実現することができず妥当ではないと思われる。なぜなら、この説の理論では、安易に推計課税をしておいて、後に納税者が争つ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、実質的に行政指針説と変わらないものになってしまうからである。

また、瑕疵の程度説は、どの程度の事情があつたときに必要性の欠缺があつたものとするべきかについて、違法となる場合を限定しようとするものであるが、容易に実額計算が可能な場合等の要件が曖昧であり、判断基準として有効であるか疑問である。<sup>16</sup>

以上検討したところによると、効力要件説がもっとも妥当であると思われる。なぜなら、確かに、推計の必要性の要件について明文は存在しないが、「手続的要件についてであっても、明文はなくとも、事柄の性質上当然処分要件となっていると考えられる事項が存在する場合を全く否定することはできないというべき」<sup>17</sup>であろう。また、確かに、推計課税と実額課税は所得認定方法の差異にすぎないが、「租税法の原則は実額で推計が例外的方法で

<sup>11</sup> 例えば、東京地判昭和48年3月22日行集24巻3号177頁は、「(推計の必要性)の要件を満たさないのに推計を基礎としてなされた課税処分は、その結果が実額と符合するかどうか等内容の適否を論究するまでもなく、それ自体違法な処分として取消しを免れないものというべきである」として効力要件説を採ることを明確に判示している。同旨福岡地判昭和49年3月30日訟月20巻7号152頁、大阪地判昭和50年4月4日行集26巻4号492頁、等。

<sup>12</sup> 例えば、大阪地判平成2年4月11日判例時報1366号28頁、大阪地判平成3年10月15日税資186号853頁。

<sup>13</sup> 例えば、福岡地判平成2年11月8日判例時報1394号58頁。

<sup>14</sup> 三木義一「判批」判例時報1406号(1992)148頁。

<sup>15</sup> 三木義一・同 148頁。

<sup>16</sup> 中込秀樹「税務訴訟(3)―推計課税」園部逸夫・時岡泰編『裁判実務大系 第1巻 行政争訟法』(青林書院、1984)343頁。

<sup>17</sup> 中込秀樹・同 341頁。

あるから、例外を採用する場合には例外的方法をとったこと自体の合理性が手続要件になると思われる」からである。従って、「必要がないのに例外的な所得認定方法を安易に採用した場合には、そのこと自体が課税処分的手続的違反を構成するものと解すべき」<sup>18</sup>であると思われる。

## 第二節 推計の合理性

通常用いられる推計方法としては、①比率法、②効率法、③資産増減法、④消費高法、の四方法がある。<sup>19</sup>

### (1) 比率法<sup>20</sup>

比率法とは、納税者の収入・支出・生産高・販売高等の数額に対し、特定の比率で所得金額（又はその前提をなす総売上額・総仕入額等）を推算する方法である。比率法は、さらに本人率、同業者率、実調率、標準率に細分される。

#### ①本人比率

本人比率とは、当該納税者本人の一定期間の実績ないし記帳又は前後年分の調査実績から得られた比率をいう。

#### ②同業者率

同業者率とは、当該納税者と業種が同一で、業態、事業規模、立地条件等において類似性のある同業者を選択して、その所得率、差益率、経費率等の平均値を算出した率をいう。

#### ③実調率

実調率とは、税務署管内で実地調査の対象とした同業者全員の収支計算資料を機会的に収集して所得率等の平均値を算出したものをいう。

#### ④標準率

標準率とは、所得の実額を調査した相当数の調査実績を基にして、統計学的方法により平均所得率、差益率、経費率を求めたものをいう。

### (2) 効率法

効率法とは、販売個数、原材料の数量、従業員数、設備、電力等の計算単位の一単位当たりの所得額（又は生産量等）から全所得金額を算定する方法である。

### (3) 資産増減法（純資産比較法）

資産増減法とは、資産・債務の増減で純資産の増減額を算定し、所得を推計する方法で、期首純資産の額と期末純資産の額との差額を所得金額とするものである。

### (4) 消費高法

<sup>18</sup> 三木義一・前掲注（14）148頁。

<sup>19</sup> 泉徳治ほか・前掲注（6）199頁。

<sup>20</sup> 南博方・前掲注（9）107頁以下参照。

消費高法とは、消費支出・生活費から所得を推計する方法である。

以上の「四方法のうちでは、①比率法、次いで②効率法の信頼性が高いとされ、現在訴訟において税務署長が主張する推計方法も、①比率法、特に同業者率を用いる比率法が最も多い」<sup>21</sup>とされている。

推計課税は「実額を把握する資料がないときに、やむを得ず間接的資料により所得を推計するものであるから、推計の方法は最もよく実際の所得に近似した数値を算出しようとする合理的なもの」<sup>22</sup>でなければならない。したがって、「合理性を欠く推計課税は違法」<sup>23</sup>となる。これが「推計の合理性」の問題であり、推計課税をめぐる訴訟での最も重要な争点となる。推計方法が合理的であるための要件（推計の合理性を基礎付ける事実）としては、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な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。

③については、例えば、訴訟法上最もよく現れる同業者率に関して、（ア）同業者の抽出基準として、同業者の類似性（業種・業態の同一性、法人・個人の同一性、事業所の近接性、事業規模の近似性）及び資料の正確性（同業者は青色申告者又は税務署長が申告を承認している者であること、一定期間同種事業を継続していること、申告が確定していること）、（イ）同業者の抽出過程の合理性として、抽出過程について課税庁の思惑や恣意の介在する余地のないこと、（ウ）比準同業者の選定件数の合理性、（エ）同業者率の内容の合理性等が挙げられており、それぞれについての合理性の有無が判断され、全体としての推計の合理性の有無が決定される。このうち特に問題となるのは、（ア）の同業者の類似性、とりわけ業種・業態の同一性、事業所の近接性（立地条件）である。<sup>24</sup>

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主張がなされる場合がある。すなわち、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付ける事実も、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」<sup>25</sup>とするのである。そのため、納税者は、課税庁の「主張する合理性を基礎付ける事実に対し反証を提出して争うことができることはもちろん、・・・（中略）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

<sup>21</sup> 泉徳治ほか・前掲注（6）200頁。

<sup>22</sup> 泉徳治ほか・同 204頁。

<sup>23</sup> 金子宏・前掲注（1）658頁。

<sup>24</sup> 泉徳治ほか・前掲注（6）204頁以下。

<sup>25</sup> 佐藤繁・前掲注（10）68頁。

とにより、合理性を覆すことができる」が、ただし、「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」、納税者から「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」<sup>26</sup>のである。

また、納税者側から、課税庁主張の推計方法より真実の所得金額に近似する推計方法が存在することの主張、つまり推計方法の優劣を争う主張がされることがある。この場合の立証の程度については、①でき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、他のより合理的な推計方法が存在しないかあるいは他の方法により得ないことを主張立証しなければならないとする「最善説」<sup>27</sup>、②現に主張されている推計方法の中で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とする「最適方法説」<sup>28</sup>、③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「一応の合理性必要説」<sup>29</sup>、が考えられる。

これに関して、推計課税は、「正確な所得が把握できない場合に、推計による結果が真実の所得金額に合致する蓋然性があると認められれば、その推計の結果をもってそれを一応真実の所得金額と認めようとするものであるから、その推計の過程が一般的に合理的であると認めて、裁判所が推計の結果をもって真実の所得金額と合致する蓋然性があるとの心証を形成させれば、課税庁は立証の目的を達したことになるのである」<sup>30</sup>から、この点で一応の合理性必要説が妥当であると思われる。

推計の合理性の判断にあたっては、「個別の事案ごとに、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が図られなければならない」<sup>31</sup>であろう。

<sup>26</sup> 泉徳治ほか・前掲注(6) 205頁以下。

<sup>27</sup> 大阪地判昭和45年9月22日税資60号371頁は、「推計課税が適正であるためには、具体的場合における推計が合理的であるとともに、当該具体的推計方式以外に合理的な方式がないかあるいは採りえない事情があることを要するものと考えられる。」と判示している。

<sup>28</sup> 佐藤繁・前掲注(10) 68頁、吉良実・前掲注(7) 320頁。

<sup>29</sup> 松沢智『租税実体法 補正第2版』(中央経済社、2003) 217頁、泉徳治ほか・前掲注(6) 207頁。裁判例として、例えば、前掲大阪地判平成2年4月11日判例時報1366号28頁。

<sup>30</sup> 松沢智・同 217頁。

<sup>31</sup> 金子宏・前掲注(1) 659頁。

## 第二章 推計課税の沿革

### 第一節 シャウプ勧告と推計課税

現在、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っては、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っては、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。

推計課税にかかる規定は、昭和 25 年 4 月のシャウプ勧告に基づく税制改革において、所得税法 46 条の 2 第 3 項及び法人税法 31 条の 4 第 2 項として設けられた。この規定は、当初シャウプ勧告の指摘するようなわが国の記帳状況下において、青色申告制度を創設することにともない設けられたものである。すなわち、青色申告制度の普及確立のために認められた措置の一つである、青色申告者はその帳簿書類を調査し、その調査により誤りがあると認められる場合に限り更正することができる、とする青色申告者に対する推計課税の禁止を認めたこととの関連において明文化されたものである。<sup>32</sup>

昭和 24 年に行われたシャウプ勧告は、「現在申告書の大多数は更正決定を必要とするという事実を認めなければならない。しかも、かかる広範な調査を実施するだけの施設がないのである。調査した事件と更正決定を要する未調査の事件との間の溝を橋渡しするため

<sup>32</sup> 広瀬正「判例にみる推計課税の諸問題」専修大学法学研究所紀要 5（1980）166 頁。

には標準率制度に頼ることが依然として必要である。」<sup>33</sup>としている。

つまり、わが国において申告納税制度が採用された当時の申告書は、大多数が実額申告でない、または申告そのものがないために、更正決定が必要であることは事実である。しかしながら、すべての申告または納税者について実額調査をするだけの施設（人的・物的・時間的余裕等）がないために、どうしても標準率制度（標準率による推計課税制度）が必要であると勧告しているのである。

そして「標準率」は、主として「調査の指針となる」、「更正決定を確定する」、という二つの機能を持っているものであるが、「更正決定を確定する」ために標準率を使用することは、「理想的な意味では、健全な所得税法と両立しうるものではない。なぜなら本来、所得税は第一に個人の実際の所得に課せられるべきで、納税者群の平均所得に課せられるべきではないからである。しかし申告納税下の納税者の協力の水準が高まり、更正決定を要する事件を十分に実地調査できる段階までに到達するには、相当期間の着実な発達を必要とするであろう。それまでは税務行政は自己防衛の手段として更正決定を行うためには標準率に頼らねばならない。」<sup>34</sup>とし、不本意ながらも暫定的な措置として、「標準率制度」、つまり「標準率による推計課税制度」が必要であると勧告しているのである。

そして、このような勧告に基づいて、昭和 25 年の税制改正（昭和 25 年法律 71 号・72 号）で、白色申告者に対する推計による更正・決定の規定、いわゆる「推計課税の規定」が、当時の所得税法 46 条の 2 第 3 項及び法人税法 31 条の 4 第 2 項に新設されるに至った。つまり、所得税法 46 条の 2 第 3 項に、「第一項に規定する場合（青色申告者に対して更正をする場合）を除く外、政府は財産の価額若しくは債務の金額の増減、収入若しくは支出の状況又は事業の規模により所得の金額又は損失の額を推計して、前条の更正又は決定をなすことができる。」と規定されたのである（法人税法 31 条の 4 第 2 項も同趣旨）。<sup>35</sup>

わが国において申告納税制度が初めて採用されたのは、昭和 22 年の所得税法及び法人税法の改正法（昭和 22 年法律第 27 号、28 号）においてである。したがって、昭和 22 年から 24 年までの所得税法及び法人税法には、推計課税に関する規定は存在しなかったのである。

そこで、その当時において、実額課税のできない納税者に対して推計課税ができるかどうか、すなわち、明文の規定が存在しない昭和 25 年以前に行われた推計課税が租税法律主義に抵触するかどうか問題となった。

この点に関し、最高裁昭和 39 年 11 月 13 日第二小法廷判決<sup>36</sup>は、「所得税法が、信頼しうる調査資料を欠くために実額課税のできない場合に、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

<sup>33</sup> 福田幸弘監修『シャープの税制勧告』（霞出版社、1985）384 頁IV・D24。

<sup>34</sup> 福田幸弘監修・同 386 頁IV・D25。

<sup>35</sup> 吉良実・前掲注（7）33 頁。

<sup>36</sup> 最高裁昭和 39 年 11 月 13 日税資 38 号 838 頁。

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、昭和二五年に至つて同法四六条の二（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。

この最高裁の判決は、実定租税法に推計課税を許容する明文の規定がない場合にも、申告納税制度の下においては、実額課税のできない場合には当然に推計課税が許容されることを明確にした。明文規定の存在しない昭和 25 年以前においても、推計課税が租税法律主義の下に許容されることを明確にしたところに、この最高裁判決の意義がある。<sup>37</sup>この最高裁判決からは、昭和 25 年の税制改正で設けられた推計課税の規定は、創設的規定ではなく確認的規定であることがいえる。

その後、推計課税の根拠規定は条文の繰上げ・繰下げ・一部修正はあったが、内容的にはほとんど変化がなく、昭和 40 年に所得税法及び法人税法の全部改正がなされるに際し、法文の規定形式に多少の変化はあったものの実質的な変化はないまま、所得税法 156 条及び法人税法 131 条に従来の規定が承継され、今日に至っている。

## 第二節 申告納税制度と推計課税

### 一 申告納税制度の意義

申告納税制度とは、「納税者の申告行為によって納税義務が確定することを原則とし、納税者の申告がない場合または申告が誤っている場合にのみ、税務官庁の課税処分（更正・決定）により納税義務が確定する課税制度」である。申告納税制度の下においては、「納税義務の確定について納税者に第一次的な役割が与えられ、この第一次的な役割を納税者が果たさない場合に、税務官庁が始めて納税義務の確定について第二次的・補充的に与えられている役割を果たす」<sup>38</sup>ことになる。

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に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 年の税制改革においてである。<sup>39</sup>

シャウプ勧告当時においては、「わが国の税務行政は、戦後の社会的・経済的混乱、所得

<sup>37</sup> 増田英敏「推計課税の法的性格」『戦後重要租税判例の再検証』（財経詳報社、2003）64 頁。

<sup>38</sup> 吉良実・前掲注（7）4 頁。

<sup>39</sup> 吉良実・同 5 頁。

税の大衆課税化、申告納税制度という新しい試みの未定着、等の事情のため、著しい困難と試練の最中にあった。同使節団は、納税者間の公平を維持するためには、適正な執行が必要不可欠であるとの観点から、執行の問題に大きな関心を示し、・・・(中略) 税務行政の改善、特に申告納税制度の定着のために数々の重要な勧告をした」<sup>40</sup>のである。

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。」<sup>41</sup>と説明し、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。<sup>42</sup>

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。」<sup>43</sup>としている。つまり、申告納税制度には、正確な帳簿書類等の記録、備え付け、保存が必須条件であるとしているのである。

そしてまた、「適切な申告納税には、このような記帳は不可欠の要素である。」<sup>44</sup>としながらも、わが国に記帳慣行が根付いていない現況を分析した上で、まず申告納税制度を維持・継続するための下地作りをすることが大切であることを説明している。<sup>45</sup>

そして「正しい記録をつけるための誘引策」として、「一つの可能性は帳簿記録を行う納税者には特別な行政上の取扱いを規定することである。こうして、このような特別な取扱いを希望する納税者は正確な帳簿記録を行う意図があることを税務署に登録する。これらの帳簿は税務署で認可された様式を用いて記録される。・・・(中略) このように帳簿記録を行なっている納税者は他の納税者と区別されるように異なった色の申告書を提出することを認められる。税務署はこのような納税者がもしそのような帳簿を記録し、申告をこの特別用紙ですればその年の所得を実地調査しない限り、更正決定を行わないことを保証する。また、更正決定を行ったらその明確な理由を示さなければならない。他方、このような帳簿記録を行っていない納税者は更正決定前に調査することが保証されず、標準率によって更正決定される。」<sup>46</sup>として青色申告制度の採用を勧告している。

以上のようなシャープ勧告の内容は、ほぼそのまま昭和 25 年の所得税法及び法人税法の改正法で採用され、「青色申告」と「白色申告」という二本建ての申告納税制度が発足することになったのである。

<sup>40</sup> 金子宏『所得課税の法と政策（所得課税の基礎理論下巻）』（有斐閣、1996）64 頁。

<sup>41</sup> 福田幸弘監修・前掲注（33）366 頁IV・D4。

<sup>42</sup> 金子宏教授も、申告納税制度については「納税者が自分の税額を自ら計算し納付する制度であるため、民主的な租税思想にふさわしい」と述べられている。金子宏・前掲注（1）61 頁。

<sup>43</sup> 福田幸弘監修・前掲注（33）412 頁IV・D56。

<sup>44</sup> 福田幸弘監修・同 399 頁IV・D40。

<sup>45</sup> 福田幸弘監修・同 412 頁IV・D56 参照。

<sup>46</sup> 福田幸弘監修・同 414 頁IV・D58。



そこで、以上のシャープ勧告の内容及び昭和 25 年の税制改革から、申告納税制度採用の趣旨・目的は次のように理解することができる。

すなわち、各人の担税力に応じた租税負担の公平を実現することは民主的な税制の確立における至上命題である。そのためには、各人の真実の所得を捕捉・測定して課税すること（実額課税）が必要不可欠であるから、申告納税制度を採用すべきである。つまり、真実の所得を最もよく知るのは各納税者自身であるから、その各納税者に真実の所得を捕捉・測定させて自主的に申告（実額申告）させ、かつ自発的に納税させるのが、担税力に応じた租税負担の公平を実現する最上の手段・方法であり、その手段・方法が申告納税制度なのである。<sup>47</sup>

このような申告納税制度採用の趣旨・目的は、申告納税制度自体の趣旨・目的でもあるといえよう。

以上述べてきたことから、申告納税制度の根幹をなしているものは、自主的な実額申告と、それによる税額等の確定であり、かつそれが申告納税制度の本質であるといえることができる。また、申告納税制度の本質を以上のように理解することにより必然的にいえることは、「申告納税制度は、納税者と行政庁との信頼関係の存在を不可欠とするもの」である。そして、このような「信頼関係を基礎付けるものが、適正に事実を反映する記録・情報の提供」<sup>48</sup>なのである。

したがって、申告納税制度を採用するからには、当然に帳簿書類の備え付け義務・記帳義務・保存義務等が、各納税者に負担させられているべきであり、かつこのような法制度になっているのが通常であるといえることができる。

ところが、現行のわが国の法制度は、「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典を、特に青色申告者に対してのみ認めている」。そのため、このような法制度からすると、「記帳義務等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」<sup>49</sup>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申告であり、「記帳義務等を伴わない白色申告を認めること自体がおかしいのであって、あくまでも記帳義務等を伴った青色申告こそが、原則的な本来の申告であると解すべきである。その意味からして、今日のわが国の『申告納税制度』は、趣旨一貫しない」<sup>50</sup>歪曲した申告納税制度

---

<sup>47</sup> 吉良実・前掲注（7）7頁。

<sup>48</sup> 碓井光明「申告納税制度と推計課税」税経通信 36 巻 3 号（1983）27 頁。

<sup>49</sup> 吉良実「推計課税の理論」税法学 382 号（清文社、1982）2 頁。

<sup>50</sup> 吉良実・同 2 頁。また吉良実教授は、同論文において、確かに昭和 25 年当時における記帳慣行等のないわが国において、すべての納税者に記帳義務等を負担させることは酷であるとの考えは妥当性を有するが、現在の状況に鑑みれば、所得税・法人税の青色申告・白色申告の区別なく、すべての納税者に対して記帳義務等を負担させることにしても決して

であるということができると思われる。

以上が申告納税制度の趣旨・目的であり、また、今日の申告納税制度は本来の趣旨・目的に鑑みれば、納税者に負担させられる記帳義務等について論理的に矛盾のある制度であることが確認できたと思われる。

ところで、上述したような申告納税制度の本質に鑑みると、納税申告に代わって税額等を確定させることになる課税処分には、当然に真実の所得額等に対する課税、つまり「実額課税」であることが要請されている。しかし、要請されてはいても現実にはこのような要請に応えられない場合も登場する。そのような場合に「課税処分をあきらめることにすると、それは各人の担税力に応じた租税負担の公平・平等の実現をあきらめることであり、著しく正義公平の観念に反する結果」<sup>51</sup>となろう。

そこで、このような場合に、「右現実を少しでも正義公平の観念により近づけるために設けられている制度」<sup>52</sup>が、「推計課税」の制度である。

したがって申告納税制度の下においては、あくまで実額課税が原則であり、それが不可能な場合に限り推計課税が例外的に許容されることになる。<sup>53</sup>

## 二 実額課税・推計課税の概念

それでは、申告納税制度の下において原則とされる実額課税とはどのような意義か、また、実額課税の例外として許容される推計課税とはどのような意義であるか。「推計課税」という用語も「実額課税」という用語も、法文中には使用されておらず、またこれらの用語の定義規定も存在しない。そこで、本稿で議論を進めるにあたりこれらの用語の概念を明確にしておくこととする。

まず、「実額課税」とは、申告納税制度を採用した趣旨・目的からすれば、それは「真実の所得額」を捕捉して課税することである。<sup>54</sup>それでは、「真実の所得額」とは何かが問題となる。この点に関して松沢智教授は、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って計算できるものであるとされ、その所得の把握につき、貸借対照表と損益計算書によ

---

て酷であるとは到底考えられない、と指摘されている。

<sup>51</sup> 吉良実・前掲注(7) 19頁。

<sup>52</sup> 吉良実・同 19頁。

<sup>53</sup> 推計課税の例外性について、たとえば大分地判昭和51年4月28日税資88号633頁は、「推計課税は、法人の財産、債務の増減の状況、収入、支出の状況、生産量その他の取扱量、従業員数その他事業の規模などを資料として課税標準を間接的に推認して課税する方式である(法人税法一三一条)ところ、右方式はあくまでも各種資料を数学的に操作して真実の所得の近似値を求めるものであって、この方式によるときは真実の所得との間に誤差は免れないものであるから、申告に基づく実額課税を原則とする現行税制下においては、推計課税は実額によつて所得を把握しえない止むをえない事情がある場合にのみ許される例外的な課税方法といわねばならない。」と判示しているが、妥当な見解であると解する。

<sup>54</sup> 吉良実・前掲注(7) 23頁。

って計算するもの」<sup>55</sup>と述べられている。したがって、「実額課税」とは、公正妥当な会計基準に従って把握された所得に課税すること、といえよう。

また、吉良実教授はより具体的に、「実額課税」とは、「所得の発生事実（取引事実）を税法の規定に従って正確に捕捉し、その捕捉に基づいて（収入（益金）－費用・損失（損金）＝所得額）という算式で求められたところの所得額等をいうのである。したがって税務官庁が課税処分を行うにあたり、税法の規定に従って、かつ納税者の取引等を証する直接的な資料に基づいて所得額等を捕捉・測定して課税すること」<sup>56</sup>と定義されている。

そうすると、それに相對する「推計課税」とは、「納税者の取引等を証する直接的な資料によらないで、いわゆる『間接的な資料』に基づいて、しかも税法が規定している原則的な計算方法とは異なる例外的な計算方法によって、税務官庁が捕捉・測定した所得額等に対して課税する、いわば一種の実額近似値課税である」<sup>57</sup>と定義することができると思われる。本稿では「実額課税」、「推計課税」を以上のように定義した上で検討を進めることとする。

### 三 申告納税制度と推計課税

わが国に申告納税制度が採用されたのは昭和 22 年であり、その当時は、記帳慣行が根付いていなかったために、実額課税が困難な状況であった。そのような状況の下で行われた昭和 24 年のシャープ勧告の目的は、「全体として、論理的に首尾一貫した公平な税制の確立」<sup>58</sup>であった。そして、公平な税制の確立のためには納税者の適正な申告納税が不可欠であり、そのためには記帳慣行の定着が必須条件であった。そこでシャープは、納税者の記帳意識を内から徐々に高めることにより記帳慣行を定着させることを意図して、帳簿記録の備え付けに対して特典を与える青色申告制度という誘引策の採用を勧告した。そして、その一方で、推計課税を採用することを勧告したのである。つまり、帳簿記録を備え付けられない納税者に対しては実額課税ができないからといって課税を放棄すると、租税負担の公平が実現できなくなるため、標準率による推計課税制度の採用を勧告したのである。<sup>59</sup>

このようにして、推計課税の根拠規定は、シャープ勧告に基づく昭和 25 年の税制改革において、記帳等を条件とする青色申告制度が採用された際に、白色申告者に対する推計による更正・決定の規定として設けられたのである。

したがって、以上から申告納税制度と推計課税については次のように理解することがで

<sup>55</sup> 松沢智・前掲注（29）70 頁。

<sup>56</sup> 吉良実・前掲注（7）23 頁。

<sup>57</sup> 吉良実・同 23 頁。なお、裁判例の多くは、実額課税とは「実額調査」、「実額計算」、「実額認定」、「直接的方法による認定」等による課税方法と解し、推計課税を「推計調査」、「推計計算」、「推計認定」、「間接的方法による認定」等による課税方法と解しており、「実額課税」「推計課税」の区別を種々の方法で説明しているものがあって不統一である。南博方・前掲注（9）182 頁。

<sup>58</sup> 金子宏・前掲注（1）64 頁。

<sup>59</sup> シャープ勧告の詳細については本章第一節を参照。

きよう。

すなわち、推計課税は、わが国が青色申告・白色申告という二本建ての申告納税制度を採用したことから派生したいわば副産物であり、その歴史は申告納税制度と期を一にするものである。<sup>60</sup>そしてまた、申告納税制度の下においては、実額課税が原則であり、「推計課税は条件つきで例外的に許容される制度ではあるが、・・・(中略) 実額課税のできない場合が現実に存する以上、・・・(中略) 推計課税は各人の担税力に応じた租税負担の公平・平等を実現するために必要不可欠の制度であり、かつ申告納税制度と絶対に切り離すことのできない制度」<sup>61</sup>なのである。

---

<sup>60</sup> 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)126頁。

<sup>61</sup> 吉良実・前掲注(7)19頁。

### 第三章 推計課税の法的性格

本章では、推計課税の法的性格について、対立する二つの説の内容を明らかにする。そして、推計についての諸問題を統一的に説明できるという点で優れた考え方であると評される補充的代替手段説について、推計課税の本質論としての適否を検討する。

#### 第一節 事実上推定説と補充的代替手段説

推計課税の法的性格については、昭和 25 年に推計課税の根拠規定が設けられた時から争いがあった。すなわち、推計課税は実額課税と並列する、独立した課税方式なのか（別世界説）、それとも、推計課税は独立した課税方式ではなく、真実の所得を把握するための立証の一方法にすぎないのか（事実上推定説）、をめぐる争いである。

別世界説とは、所得税法 156 条及び法人税法 131 条を創設的規定と解して、推計課税は、「外形基準課税を肯定する特別の課税方法であり、実体的真実からの乖離を積極的に認められたもの」<sup>62</sup>、あるいは「推計課税が許される場合は、もはや真実の所得額が追及されるのではなく、同業種・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扱い）が推計課税の特質である」<sup>63</sup>とされる。このように、別世界説については、論者によってその説くところは区々であり、必ずしも明確で十分な体系をもつようには思えない。この説は真実の所得金額との乖離を積極的に容認するものであることなどから、少数説にとどまっている。

現在の学説および判例の支配的動向は、事実上推定説に立つ。

#### 一 事実上推定説

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」<sup>64</sup>、とする説である。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推計課税は合理的に行われなければならない、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が主張され、当該実額を認定できる

<sup>62</sup> 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（1983）28 頁。

<sup>63</sup> 山田二郎「判批」自治研究 64 卷 11 号（1988）137 頁。

<sup>64</sup> 泉徳治ほか・前掲注（6）201 頁。

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。<sup>65</sup>

また、清永敬次教授は、「課税処分のう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書類（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」<sup>66</sup>として、直接的資料以外の資料に基づいて課税標準を算定するのが推計課税であると述べられている。このような記述からも、学説上事実上推定説を採用していることを確認できる。

事実上推定説を採るとされる裁判例は多くみることができるが、代表的な裁判例は、大阪高裁昭和62年9月30日判決<sup>67</sup>である。同判決は以下のように判示する。

「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（以下「真実の所得額」という。）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から、納税者の実額の主張は、それが真実の所得額に合致するものと認められる限りは許さざるを得ないと解するのが相当である。

すなわち推計課税は、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って、課税庁において右推計課税の合理性につき立証をした場合には、特段の反証のない限り、右推計課税の方法により算定された額をもって真実の所得額であると認定するのである。」

この大阪高裁判決を契機として、以後かなりの数の同旨裁判例が現れている。<sup>68</sup>

また、近年の裁判例として、大阪地裁平成9年6月27日判決<sup>69</sup>は、「推計課税は、実額課税とは別個の種類の課税処分ではなく、課税要件の中の、例えば、売上金額、経費、あるいはその一部を、同業者の比率や本人の比率等の間接的な資料と経験則、さらには納税者（原告）の立証態度等を総合判断して推計あるいは推認する認定方法の一つにすぎない。売上金額や経費の全額が実額で主張されているといわれる課税処分取消訴訟においても、実は課税要件の一部についてはある程度の推認あるいは推計による事実認定がされることもしばしばあり得ることである。このように、推計といっても、結局は、真実の課税要件の事実上の推定の問題、認定の仕方の問題にすぎないというべきである。」と判示し、推計

<sup>65</sup> 金子宏・前掲注（1）655頁以下、佐藤繁・前掲注（10）71頁。

<sup>66</sup> 清永敬次『税法 第六版』（ミネルヴァ書房、2003）234頁。

<sup>67</sup> 大阪高判昭和62年9月30日判例タイムズ653号249頁。

<sup>68</sup> 例えば、大阪高判平成2年5月30日税資176号1092頁、東京地判平成3年12月19日税資187号377頁、等。

<sup>69</sup> 大阪地判平成9年6月27日税資223号1183頁。

課税を実額課税に代わる所得認定方法であるとして、事実上推定説を採用している。

事実上推定説の考え方は、課税標準の認定に関し、推計に対する実額の優位を意味する、といえよう。このような考え方のもとでは、納税者はその不服とする推計課税について、一般に、訴訟において次の三種の攻撃をすることが可能となる。<sup>70</sup>以下、田中治教授によれば、

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。たとえば、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。詳細は後述するが、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許容してきた。一般に実額は推計を破る、といわれるところである。

事実上推定説によれば、推計課税を認める明文の根拠を欠く、所得税・法人税以外の各種の税についても推計課税は許されるのは当然であるということになる。<sup>71</sup>

## 二 補充的代替手段説

近時、事実上推定説に依拠した裁判例のなかでも、「調査に協力して帳簿書類等を提出する誠実な納税者との課税の公平の観点をどこまで強くみるか、あるいは、推計課税の主要事実をどうとらえるかなどにより見解が分かれ、実額反証が許される範囲などで結論を異にしている。このような状況の中で、実務上、そもそも推計課税をあくまでも事実上の推定であるとするところから出発させる考え方が」妥当か否かが、「①事実上の推定にすぎないとすると推計の必要性は要件とならないのではないか、②事実上推定説を貫くと推計の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、③事実上推定説を貫くと実額反証について納税者は反証で足りることになるのではないか、などの観点から再び議論されるようになった」<sup>72</sup> ののである。

そこで、「税務上実額課税が原則であるにもかかわらず、課税庁がなぜ推計課税を行い得るかについて考えると、①推計課税は、実額課税が困難な場合にも税負担の公平の観点から課税を放棄することができないことから認められた制度であること、②真実の所得金額を算定する要素である収入金額及び必要経費は、納税義務者の支配領域内で起こる事柄で

<sup>70</sup> 田中治・前掲注(2) 106頁。

<sup>71</sup> 飲料税につき、東京高判昭和55年10月29日行集31巻10号2255頁、東京高判昭和60年3月26日行集36巻3号362頁。物品税につき、大阪高判昭和59年6月15日行集35巻6号786頁。

<sup>72</sup> 今村隆「判批」税理39巻2号(1996)25頁。

あり、納税者が最もよく知り得る立場にあること、の二つの根拠に求められることが再認識されるように」なった。その結果、「実務上の有力な見解として唱えられるようになった」<sup>73</sup>のが、補充的代替手段説と呼ばれるものである。

補充的代替手段説とは、そもそも「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」<sup>74</sup>、とするものである。補充的代替手段説は、上述した「事実上推定説からの離脱を積極的に宣明」し、「推計による所得額の認定と真実の所得額の追求はそれぞれ別個のものであることを積極的に認めた見解である」といえる。この説によると、「推計課税は実額課税ができない場合に限り補充的に認められるものであるから、補充性が重要視される限りにおいて推計の必要性は厳格に要求されることになる」<sup>75</sup>と考えられる。

補充的代替手段説を採るとされる裁判例は、近年多く登場している。そのうち、この説を採用した先駆的な裁判例といわれるのが、京都地裁平成6年5月23日判決である。

(1) 京都地裁平成6年5月23日判決<sup>76</sup>

本件においては、建築型枠大工工事業を営む白色申告者につき、売上金額に同業者の平均所得率を乗じて事業所得の金額を推計してした所得税の更正処分が違法かどうか争われた。納税者は問題の推計方法には合理性がないと主張した。

本件裁判所は、次のように述べて、納税者の主張を退けた。

「そもそも、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。」

本件から、補充的代替手段説の論理を抽出すると、以下の三点が挙げられる。<sup>77</sup>

第一に、本件裁判所は、推計課税の本質を、従来の裁判例が実額と推計とは原則と例外との関係にあると理解してきたのとは異なり、推計課税を、実額課税から独立した別の課

<sup>73</sup> 今村隆・前掲注(72)25頁。

<sup>74</sup> 今村隆・同 25頁。

<sup>75</sup> 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)186頁。

<sup>76</sup> 京都地判平成6年5月23日判例タイムズ868号166頁。

<sup>77</sup> 田中治・前掲注(2)109頁。



税処分と理解する。「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」という表現から、この考え方は、端的に、上述の別世界説と同一と考えることができよう。

第二に、推計課税の本質を、実額課税とは別個の課税処分と捉えることにより、推計の結果と実額との厳格な整合性は不要のものとなる。問題の推計方法に一応の合理性があれば、他により合理的な推計方法があるとの納税者の主張は「主張自体失当である」とされ、問答無用として退けられることになる。

第三に、このような推計課税の理解のもとで、納税者の実額反証が許容されるかどうかの問題となる。この点に関しては、本件において、納税者が実額反証をほとんど行っていないため、判決の態度は不明である。

このように、(1)の京都地裁判決は、「推計課税の本質を、実額課税とは別個の独立した課税処分と捉えるものである。その実際上の機能は、真実の所得金額、実額への接近という要請を退けて、推計の合理性を争うこと自体を基本的に失当とすることにある。また、その射程がどこまで及ぶか、とりわけ、訴訟段階で納税者の実額反証を許容するかどうかは、不明なまま」<sup>78</sup>である。

なお、本判決のほかに、補充的代替手段説を採用したと思われる裁判例として言及される代表的なものが、以下の2つの裁判例である。<sup>79</sup>

(2) 東京高裁平成6年3月30日判決<sup>80</sup>

「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（中略）、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格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合理性で足りるといえるべきである。」

「前記のように推計課税の本質を解するとき、（中略）原告が直接資料によって収入及び経費の実額を主張・立証することは、被告の抗弁に対する単なる反証ではなく、自らが

<sup>78</sup> 田中治・前掲注(2) 110頁。

<sup>79</sup> 釧路地裁平成6年6月28日判決の判時解説（判例時報1534号19頁）は、補充的代替手段説に立つと思われる裁判例として、釧路地裁平成6年6月28日判決の他に、東京高裁平成6年3月30日判決、京都地裁平成6年5月23日判決を挙げ、今後の判例の動向が注目されると述べている。

<sup>80</sup> 東京高判平成6年3月30日行集45巻3号857頁。

主張・証明責任を負うところの再抗弁であ[る]。』

(3) 釧路地裁平成6年6月28日判決<sup>81</sup>

「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こと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。」

上記二つの判決は、実額反証を認めている点が注目される。推計課税が実額課税とは別個の課税処分であるという論理を徹底すれば、このような結論には達しないはずである。この点に関しては次節で検討する。

## 第二節 推計課税の本質論としての補充的代替手段説の適否

補充的代替手段説は、今村隆教授によれば、「事実上推定説において理論的に説明が困難であった問題につき、明快に答えるものであり、理論的にも優れた考え方である。」<sup>82</sup>とされ、また一般に、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る。<sup>83</sup>しかし、推計課税の本質論として、補充的代替手段説に関するこのような理解や位置づけがはたして妥当であるのか、以下検討する。

補充的代替手段説を採った裁判例は、実務の立場からは、①推計課税の必要性が要件として掲げられていること、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、租税負担公平の原則を重視していること、④推計の合理性は、代替手段にふさわしい一応の合理性で

<sup>81</sup> 釧路地判平成6年6月28日判例時報1534号19頁。

<sup>82</sup> 今村隆・前掲注(72)26頁。

<sup>83</sup> 大淵博義「判批」ジュリスト1138号(有斐閣、1998)135頁。

足りること、という論理を示す点において特徴的であると説明される。<sup>84</sup>

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、真実の所得金額と乖離していることを法が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るとする考え方である<sup>85</sup>とされる。

このように説明される補充的代替手段説には、推計課税の本質論としていくつかの問題がある。

第一に、補充的代替手段説にいう「補充性」の意味が問題となる。この説による「補充性」の根拠を何に求めるのかは必ずしも明確ではない。

従来、推計課税はその「必要性」があるときに限って許されるとされてきた。その必要性は、推計課税の制約の論理として用いられてきたのである。ところが、補充的代替手段説にいう必要性とは、従来の必要性の意味とは異なる意味をもつように思われる。おそらくその必要性は、「租税負担公平の原則を重視するという点からすると、課税庁は実額で所得を把握できないからといって課税を放棄することは許されないから、推計によってでも所得を認定するほかない<sup>86</sup>、という意味での課税の「必要性」を含意するものと思われる。その上で、推計課税は、「所得を実額に代わって認定するのであるから、実額との距離が相当生じたとしても、推計に一応の合理性があれば、当該課税処分は違法とはいえない、という結論<sup>87</sup>」に達するのであろう。

このように、補充的代替手段説にいう「補充性」とは、租税負担の公平の観点から課税を放棄することができないという課税の必要性と、租税負担の公平の観点からやむを得ず推計課税処分を行うのであるから、正確性は多少犠牲にならざるを得ない、という不正確さの弁明という二つの意味をもつように思われる。補充的代替手段説にいう「補充性」が上記二つの意味合いをもつとすれば、それは適切な用法とはいえないであろう。なぜなら、推計課税の「必要性」の要件は、推計課税の発動を制約する要件ではあっても、その発動を促すものではないからである。また、不正確さの弁明は、課税庁の実額への接近の努力が緩められてしまう結果を招くことになるからである。さらに、吉良実教授が、『可能な限り』常に実額課税をするべきであって、推計課税は、どうしても実額課税ができない場合にのみ、その実額課税のできない部分を補充する課税方法として認められることになる<sup>88</sup>と述べられているように、推計課税が補充性を持つかどうかについては特に異論はなく、

<sup>84</sup> 小野雅也・前掲注(75) 189頁。

<sup>85</sup> 今村隆・前掲注(72) 26頁。

<sup>86</sup> 小野雅也・前掲注(75) 190頁。

<sup>87</sup> 田中治・前掲注(2) 111頁。

<sup>88</sup> 吉良実・前掲注(7) 43頁。

その補充性を強調することにより推計課税の本質を明確にすることはできないと思われるからである。

とすると、第二に問題となるのは、結局、補充的代替手段説にいうところの「代替」の意味である。

補充的代替手段説は、「代替」をめぐる二つの可能性を使い分けているように思われる。すなわち、「納税者が、他に合理的な推計方法があるという主張をした場合には、実額課税と推計課税とはそれぞれ独立した課税方法であって、ひとたび実額課税に代えて推計課税がなされたならば、もはや代替された推計課税しか問題にすることができない、として、実額への接近の道を遮断する。他方で、納税者によって実額反証がなされた場合には、実額課税と推計課税が違う課税方式であるとか、推計課税によって代替されたとかの論理を全く用いない。ただ結論的に、実額反証を認めたとえ、論理としては『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』ので<sup>89)</sup>、真実の所得金額との乖離を積極的に認めた別世界説とは違う、として、自らを正当化するのである。

このような正当化には問題があろう。なぜなら、実額課税と推計課税がそれぞれ並列する課税方法であるとするなら、ひとたび推計課税がなされたならば、もはや実額反証は認められないとするのが論理的であるからである。

第三に、実額への接近の度合いに照らして、納税者が推計方法の優劣を争う主張をして推計課税を攻撃する場合に、その主張自体失当とする論理は妥当かどうかが問題となる。これは、推計課税が実額課税とは別個の課税方法であるとする、その推計課税の実体法的な適法性は、何によって担保されるのか、という問題である。

推計方法の優劣を争う主張は「それ自体が失当である」ということになれば、推計の合理性を維持するための理由付けはほとんど不要となる。補充的代替手段説は、このようにして納税者の推計の合理性を争う方法を狭めることに基本的な狙いがあると考えられる。すなわち、「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、その違法性を問うことができない、という不合理な結果」<sup>90)</sup>となる。

このような不合理を考慮してか、大阪高裁平成8年10月30日判決<sup>91)</sup>は、「相応の合理性がある推計方法があっても、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、相応の合理性すらなく、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。」と判示している。この判決のいう裁量権の濫用論は、相当厳格な制限を加えた上で、推計方法の選択の違法性を問う余地があることを示唆するものであるが、その際の違法性の判断基準を実額としていることは、注意すべき点である。なぜなら、違

<sup>89)</sup> 田中治・前掲注(2) 112頁。

<sup>90)</sup> 田中治・同 114頁。

<sup>91)</sup> 大阪高判平成8年10月30日税資221号266頁。

法性の判断基準を実額とする考え方は、その方向性としては、伝統的な推計課税の理解と基本的に変わらないためである。この場合、推計課税の適法性は、その程度はともかく、実額への接近の有無で判断されることになる。そうだとすれば、納税者がより実額に近い推計方法の存在を主張することは当然に認められなければならない、ということになる。

第四に、補充的代替手段説をどのように評価するか、という問題がある。

これについては、推計の諸問題を統一的に説明できるという点で優れた考え方である、と評価されている。<sup>92</sup>しかし、上記の問題点の検討からもわかるように、このような評価は適切でないと思われる。なぜなら、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法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。「納税者による推計の合理性に対する攻撃に対しては、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」<sup>93</sup>のである。

小野雅也氏は、「補充的代替手段説に立つとすると、推計は間接資料を用いて行われるところ、同質の認定手段を用いてより合理的な推計方法を主張し推計課税を争ったとしても容易に推計の結果を覆すことはできず、認定手段を異にする実額反証により有効にそれを覆すことができると考えているようである。・・・(中略) 推計課税と真実の所得とのつながりが制度上保証されているというのはこのことを意味すると考えられ、それゆえ、納税者のする実額反証は当然に許容されることになる。」<sup>94</sup>と述べて、補充的代替手段説に立ったとしても実額反証が可能であることを上記のように説明している。しかし、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」<sup>95</sup>、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となる。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。

したがって、以上に検討した通り、推計の諸問題を統一的に説明できるという点で優れた考え方であると評される補充的代替手段説は、その論理が便宜的であり、一貫性にも欠けるため、推計課税の本質論としては適当でないと思われる。

それではなぜ、このような論理一貫性を欠く本質論が本章第一節に挙げたように近時の裁判例において多く登場するようになったのか。以下において、補充的代替手段説が登場した背景を検討することとする。

<sup>92</sup> 今村隆・前掲注(72) 26頁、大淵博義・前掲注(83) 136頁。

<sup>93</sup> 田中治・前掲注(2) 117頁。

<sup>94</sup> 小野雅也・前掲注(75) 191頁。

<sup>95</sup> 泉徳治ほか・前掲注(6) 202頁。

補充的代替手段説が登場した理由は、必ずしも明確ではないが、その背景には以下のような考えがあると思われる。

もともと、納税者の所得は納税者本人のもっともよく知るところであり、申告納税制度自体に納税者の協力義務や説明義務が包含されている。<sup>96</sup>それにもかかわらず、推計課税の場面においては、調査非協力等の義務違反の納税者に対し、多額の費用、労力をかけて推計課税をしても訴訟段階における実額反証により、それが簡単に覆されることがある。そのことに対する不満や苛立ちを課税庁側が抱えていることが考えられる。あるいは、申告納税制度の前提となるべき帳簿書類を備えない者等が、訴訟の場において実額課税の論理を盾にして推計の合理性を攻撃することへの割り切れない思いがあることも考えられよう。

97

たしかに、このような考えは理解できないわけではないが、現行の申告納税制度の下では白色申告を容認し、記帳義務や保存義務は一般的な形では法定されていないのが現状である。理由のない調査非協力については、基本的には、その義務違反につき刑罰を科すべきであると思われる（所得税法 242 条 8 号等）。また、実額反証に係る証拠の提出が理由なく遅延した場合には、時期に後れて提出した攻撃防御の方法とみなして排斥することも可能であろう（国税通則法 116 条）。<sup>98</sup>推計課税自体を制裁的措置として位置づけるのであれば格別、「法定のこのような取扱いを超えて、租税実体法上の不利益を与えるについては、慎重な考慮を要する」<sup>99</sup>であろう。

したがって、以上に検討してきたところから、補充的代替手段説については結論的に次のようにいうことができると思われる。

すなわち、近年の推計課税を取り巻く状況を鑑みると、補充的代替手段説が登場した背景は理解できる点もあるといえよう。しかし、推計課税の本質論としては支持できない。なぜなら、補充的代替手段説は、本来は推計課税の発動を制約するものである推計の「必要性」に課税の「必要性」を含意することにより、推計課税はやむを得ず行う処分であるから正確性は犠牲にならざるを得ないとして、課税庁の実額への接近の努力が弱められる結果を招く。また、「代替」の意味を使い分けることにより、実額課税と推計課税はそれぞれ独立した別個の課税処分であるとして実額への接近を遮断するが、一方で実額反証は認める、という便宜的な対応をとる。このような論理一貫しない対応は、推計課税の本質論として適当とはいえないであろう。

また、納税者の推計方法の優劣を争う主張に対しては、実額課税と推計課税とが別個の

<sup>96</sup> 大淵博義・前掲注(83) 136頁。

<sup>97</sup> 田中治・前掲注(2) 115頁。

<sup>98</sup> 岩崎政明「租税訴訟における納税者の証拠提出責任—改正国税通則法 116 条の意義と適用範囲」判例タイムズ 581 号(1986) 49頁。

<sup>99</sup> 田中治・前掲注(2) 116頁。南博方教授は、推計課税を一種の制裁的措置として位置づけることを提案している。南博方「推計課税の実務と理論」判例タイムズ 787 号(1992) 10頁。

課税処分であること強調することにより、その主張自体失当である、として納税者の推計の合理性を争う主張を排斥する。これが補充的代替手段説の意図するところである。たしかに、納税者が調査非協力の場合には、推計の柱となる金額を把握するために費やすべき労力、時間は自ら合理的な制約をもつと考えざるをえない。しかしながら、課税庁によって主張される、「労力や時間の制約という一般的な理由づけによって、個別の推計方法の合理性が直ちに担保されるわけではない。また、納税者の実際の所得金額に最も近づくことができる推計方法を採用することを期待している所得税法一五六条等の法意を実現するための課税庁の努力が弱められてよいものでもない」<sup>100</sup>のである。

すでに述べたように、申告納税制度の下においては、実額課税が原則であり、推計課税は、実額を直接資料により把握することができない場合に、例外としてやむを得ず間接資料により所得を推計するものである。したがって、「推計の方法は、できる限り真実の所得に近似した数値を把握できるような精度の高いものである必要がある」<sup>101</sup>。また、「税務官庁は常に可能な限り実額課税をすべき最善の努力（実額調査）をすべきであって、安易に推計課税をすることは許されない」のであって、「やむを得ず推計課税が行われる場合でも、その推計される部分はできるだけ最小限にとどめ、かつより実額近似値の推計課税が要請されている」<sup>102</sup>のである。このように、実額課税の例外として許容される推計課税には、実額への接近が要請されるのである。

前掲大阪高裁昭和62年9月30日判決によれば、事実上推定説は、推計課税を「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（以下「真実の所得額」という）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」と解する。つまり、推計課税は、「真実の所得を把握するための立証の一方法にすぎないものであり、所得認識方法の一類型である」<sup>103</sup>とするのである。

したがって、真実の所得額等に対する課税、つまり実額課税を原則とする申告納税制度の下においては、推計課税を、真実の所得を把握するための所得認識方法の一類型と解し、その算出される所得金額は納税者の実際の所得に最も近似するものでなければならぬとして、実額への接近の要請に応える事実上推定説が妥当であろう。

以上に検討したところから、推計課税の法的性格については、吉良実教授が述べられているように、推計課税は「あくまで間接資料により課税要件事実の存在を推認し、課税標準等の限りなき実額を求めての『実額近似値課税』であ」<sup>104</sup>と理解することが妥当であ

<sup>100</sup> 田中治・前掲注(2) 116頁。

<sup>101</sup> 中込秀樹・前掲注(16) 345頁。

<sup>102</sup> 吉良実・前掲注(7) 44頁。

<sup>103</sup> 増田英敏・前掲注(37) 67頁。

<sup>104</sup> 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) 64頁。

ると考える。



## 第四章 推計課税における実額反証の許容性

### 第一節 推計課税の法的性格と実額反証の許容性

#### 一 推計課税取消訴訟における実額反証の許否

推計課税は、実額を把握することができない場合にやむを得ず行われる課税処分であるが、これに対し、審査請求又は訴訟の段階において、納税者が帳簿書類等の直接資料による実額に基づく反論を行うことがある。これがいわゆる「実額反証」と呼ばれるものである。<sup>105</sup> 現在では、通説・判例とも、納税者からの実額の主張についてはこれを許容する立場を採っているが、そもそも、この実額反証自体が認められるか否かという問題がある。

実額反証を否定する見解としては、まず、納税者自らが実額課税を不可能ならしめているながら本訴に至って実額を主張し、推計課税を批判するのは信義則に反する、とする説があり<sup>106</sup>、訴訟において課税庁側からその旨の主張がなされることもある<sup>107</sup>。

これに対しては、「信義則は個々具体的な事案における結果の妥当性を担保するための例外的手段であり、例外的に否定する根拠とすることは格別、信義則は実額反証を一般的に否定する根拠とはなり得ない」<sup>108</sup>とする批判がある。

また、碓井光明教授は、「推計課税の要件を満たして推計課税を受けた者は、それが自己の責に帰すべからざる事情に因る場合を除いては、審査請求段階以降においては、新たに実額の主張をなすことが原則として許されない」<sup>109</sup>として、実額反証を否定する立場を採られている。この見解は、申告納税制度の下では、納税者は課税庁との信頼関係に基づき、課税標準に係る適正な記録・情報を提供する責務を負っていると解されること、調査に非協力的な納税者に対する税務調査には多大の費用と労力が費やされていることを根拠とするものである。

このような主張制限を提唱する見解に対しては、「白色申告者に帳簿又は原始記録の開示義務があるわけではなく、課税処分又は審査裁決の段階で証拠書類を提出する義務があるともいえないし、結局救済が遅れて不利益を被るのは原告自身であることなどを考えると、実額の主張を直ちに信義則に反し許されないとすること」<sup>110</sup>は難しいとの批判もある。また、現在では「処分時の調査非協力等を理由に信義則によって原告の実額の主張を一般的

<sup>105</sup> 泉徳治ほか・前掲注(6) 214頁。

<sup>106</sup> 島村芳見「判批」税理 27 卷 15 号(1984) 85 頁。また、竹下重人「判批」シュトイエル 114 号(1971) 11 頁は、帳簿書類の不提出が故意になされたような場合には、信義則の適用により、「実額計算の結果が推計による課税標準額を下廻ることとなつても、その処分を違法としない」ことも、あながち不合理でもあるまい、とする。

<sup>107</sup> 泉徳治ほか・前掲注(6) 215 頁。

<sup>108</sup> 加藤就一「判批」税理 31 卷 9 号(1988) 213 頁。

<sup>109</sup> 碓井光明・前掲注(48) 27 頁。

<sup>110</sup> 泉徳治ほか・前掲注(6) 215 頁。

に封ずることは難しい」<sup>111</sup>とする見解が支配的となっている。裁判例においては、京都地裁昭和52年7月15日判決<sup>112</sup>は、「処分時に推計により課税せざるを得ない場合であっても、その後において実額計算をするに足りる資料の提出がある以上、納税者が当初から訴訟において実額計算のための帳簿書類の提出を企図するなど特段の事情のない限り実額により算定すべき」であると判示して、実額反証を許容する立場を採っている。

課税処分時に推計の必要性が存在した以上はその後の実額主張は許されないとして実額反証を否定する見解は、推計課税を実額課税とは別個の課税方式と捉えていることに由来しており、別世界説を採る立場から主張されている説である。確かに、別世界説においては、推計課税は、「外形標準課税を肯定する特別の課税方法であり、実体的真実からの乖離を積極的に認めたまもの」<sup>113</sup>と解されるため、訴訟の段階において実額を算定する資料が存在したとしても、実額への接近は不要とされ実額反証が許容される余地は存在しないことになる。

しかし、第三章で述べたように、実額課税を原則とする申告納税制度の下においては、推計課税の法的性格については事実上推定説が妥当する。事実上推定説によれば、推計課税は実額課税とは別個の課税方法ではなく、真実の所得を把握するための立証の一方法にすぎず、最終的に問題となるのは真実の所得金額がいくらであるかということであるから、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であるとされる。そのため、推計課税をこのように解することの帰結として、「推計課税の必要性および合理性が認められる場合であっても、所得が実額で主張され、その直接証拠（資料）が提出されれば、実額所得の方が推計所得よりも優先される」<sup>114</sup>ことになる。つまり、「実額は推計を破る」という結論に至るのである。

この点に関して、学説においては次のような見解が示されている。吉良実教授は、実額反証が許容されるのは「課税は実額課税が原則であると言う立場に立つ限り当然の結論である」<sup>115</sup>と述べられている。また、中込秀樹氏は、「特別な課税方式として推計課税がある訳ではなく、実額課税との差は、所得認識方法にあるに過ぎないのであり、・・・（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」<sup>116</sup>としている。

また裁判例においては、事実上推定説を採る代表的な裁判例とされる前掲大阪高裁昭和62年9月30日判決は、「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

<sup>111</sup> 佐藤繁・前掲注（10）71頁。

<sup>112</sup> 京都地判昭和52年7月15日税資95号43頁。

<sup>113</sup> 碓井光明・前掲注（62）28頁。

<sup>114</sup> 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。

<sup>115</sup> 吉良実・前掲注（104）75頁。

<sup>116</sup> 中込秀樹・前掲注（16）345頁。

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（以下「真実の所得額」という）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から、納税者の実額の主張は、それが真実の所得額に合致するものと認められる限りは許さざるを得ないと解するのが相当である。」として、実額反証を許容している。

したがって、以上の学説・判例から、実額反証の許否については次のように考えることができよう。すなわち、推計課税の法的性格については事実上推定説を採るのが妥当である。事実上推定説は、「課税標準の認定に関し、推計に対する実額の優位を意味する」<sup>117</sup>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」<sup>118</sup>ことになる。つまり、推計課税取消訴訟において、実額反証は許容されることになる。

## 二 実額反証の性質と立証責任

上述のとおり、推計課税においては、納税者の実額反証が許容されることが確認できた。

それでは、納税者が帳簿等による直接資料を証拠として提出して推計課税の違法を主張する場合には、「納税者が主張する実額について立証することを要するか、又は、納税者が実額を主張し、実額に関する証拠を提出することにより、税務署長のした推計課税の合理性を、真偽不明の状態にすることで足りるのか」<sup>119</sup>について争いがある。これはつまり、納税者は実額反証の場において、立証責任を負うのか<sup>120</sup>、文字通り「反証」で足りるのかについての争いである。この点に関しては、実額主張の性質、すなわち推計課税の主要事実の把握の仕方によって、立証の程度が異なることとなる。<sup>121</sup>

推計課税における主要事実は何かについては争いがある。学説上有力とされているのは、①推計課税においては、所得金額自体が主要事実であり、推計を組成する収入金額や経費の各事実は間接事実にすぎないとする説と、②推計の合理性を基礎付ける事実が実額課税における個々の所得発生原因事実に相当し、主要事実を構成するという説であるが、②の説が相当と考えられている。<sup>122</sup>

そして、②説においては、「そもそも実額が認定されれば、・・・(中略) 推計の合理性い

<sup>117</sup> 田中治・前掲注(2) 106頁。

<sup>118</sup> 岩崎政明・前掲注(114) 236頁。

<sup>119</sup> 小尾仁「推計課税の諸問題～実額反証」税理 38 卷 5 号(1995) 278頁。

<sup>120</sup> 立証責任を負うとする説として、金子宏・前掲注(1) 790頁、佐藤繁・前掲注(10) 71頁、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—課税処分取消訴訟を中心として—」判例タイムズ 315 号(1975) 53頁、緒方節郎「課税処分取消訴訟の訴訟物」『実務民事訴訟講座 9』(日本評論社、1970) 18頁。

<sup>121</sup> 実額反証における立証の程度については次節で検討することとする。

<sup>122</sup> 泉徳治ほか・前掲注(6) 217頁。それぞれの見解の要点を整理し詳細な検討を加えるものとして、小野雅也・前掲注(75) 230頁以下参照。

かんにかかわらず実額が優先する（実額は推計を破る。）という関係と理解すれば、実額反証は再抗弁と考えることができる<sup>123</sup>とする見解と、「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」<sup>124</sup>とする見解がある。

実額反証の性質については、「間接反証事項」と解するにせよ、「再抗弁」と解するにせよ、訴訟の場において納税者がその立証責任を負うことに変わりはない。推計課税も実額課税と同様の課税処分であるという事実上推定説に基づけば、通常の客観的立証責任の分配原則、すなわち課税庁が客観的立証責任を負うとするのが原則であるため、通常の場合と立証責任の所在が逆になることとなる。しかしながら、この点に関しては、「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、むしろかく解することが公平に合するようにも思われる」<sup>125</sup>とする見解が妥当であると考えられる。

したがって、実額反証における立証責任は納税者が負担すべきものと解される。

## 第二節 実額反証の立証の程度及び範囲

実額反証に関しては、次のような点が問題とされる。まず、実額反証の立証としてはどの程度のものが要求されるかという問題がある。次に、原告納税者は、被告課税庁の主張する収入金額を認め、必要経費についてのみ実額を主張するケースがあるが、それら部分的実額反証が許容されるか否か、すなわち実額反証の立証の範囲の問題がある。本節では、これらについて検討する。

### 一 実額反証の立証の程度

実額反証の立証の程度については、「推計課税処分の取消訴訟における客観的立証責任は、実額課税に係る取消訴訟と同様、被告課税庁が負うとの立場をとる限り、実額反証は」、反証、すなわち「裁判所が被告主張・立証に係る所得額が真実であるとの確信をもつことを妨げ、またはその確信を動揺させ得る程度のものであればよい」<sup>126</sup>はずである。

しかし、上述のように、実額反証の主張・立証責任は納税者が負担すべきものと解されるので、その証明の程度については、本証としてこれを立証しなければならないことになる。

<sup>123</sup> 泉徳治ほか・前掲注（6）217頁。

<sup>124</sup> 佐藤繁・前掲注（10）71頁。

<sup>125</sup> 泉徳治ほか・前掲注（6）218頁。

<sup>126</sup> 岩崎政明・前掲注（114）241頁。

近時の裁判例は、実額反証の立証の程度について「合理的な疑いを容れない程度」にまで立証する必要があるとするものが多い。<sup>127</sup>

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か、(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つに分けて検討する。

#### (1) 反証

反証とは、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。

裁判例としては、名古屋高裁金沢支部平成6年3月28日判決<sup>128</sup>が、「納税者による実額反証は、課税庁がした推計による本証を真偽不明にして、覆せばそれで足りるものである。」と判示している。しかし、実額反証を「単なる反証」でよいとする学説は近時では見受けられないといえよう。

#### (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証明である。<sup>129</sup>

前節において述べたように、実額反証においては、その性質が再抗弁であろうと間接反証であろうと、いずれにせよ主張・立証責任は納税者の側にあるとされる。そうすると、「立証の程度は裁判官の心証を動揺せしめる程度では足りず、少なくとも確信を抱かせる程度の立証を要する」<sup>130</sup>ものとされる。

この点につき、学説は次のように述べている。

小尾仁氏は、「実額反証が再抗弁事由として位置付けられることからすれば、納税者は、本証として主張する『実額』が真実の所得額に合致することについて裁判官に確信を抱かせる程度の立証を要する。」<sup>131</sup>と述べている。

また、中込秀樹氏は、「実額反証の証明度については、推計課税が、必要性、合理性ともに立証されたときは、積極的に実額が証明されない限り課税処分は適法とされることとなるから、いわゆる間接反証の一場合として、存在することの証明まで要求されることとなる。」<sup>132</sup>としている。

<sup>127</sup> 例えば、前掲大阪高裁昭和62年9月30日判決等。

<sup>128</sup> 名古屋高金沢支判平成6年3月28日訟月41巻10号2665頁。

<sup>129</sup> 中村雅麿「心証割合による認定」三ヶ月章・青山善充編『民事訴訟法の争点』（有斐閣、1979）258頁参照。

<sup>130</sup> 小野雅也・前掲注（75）264頁。

<sup>131</sup> 小尾仁・前掲注（119）280頁。

<sup>132</sup> 中込秀樹・前掲注（16）345頁。

従来の裁判例の多くが、「真実の高度の蓋然性(確信)」に当たるといえると思われるが<sup>133</sup>、「確信を抱かせる程度の立証を要する」あるいは「高度の蓋然性を持つに至るほどの立証を要する」というように、具体的に判示したものは見受けられない。

### (3) 合理的疑いを容れない程度の立証

わが国の現行法は、証明度について明文の規定を設けていない。通説では、刑事裁判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さしはさまない程度の真実の蓋然性を意味すると解されている。<sup>134</sup> 合理的疑いを容れない程度の立証とは、この「刑事裁判における『合理的疑いをいれない証明』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。そうだとすると、実額反証における立証の程度は刑事裁判と同じように、実体的真実を証明する最高度のものであるということになる」<sup>135</sup>が、このように解することが妥当かどうか、後に検討する。

学説は以下のように述べている。

加藤就一氏は、大阪高裁昭和62年9月30日判決の解説において、「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、推計の合理性の立証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。・・・(中略) 本判決はこのことをとらえて『合理的疑いを容れない程度』と表現したものと理解できないわけではなく、このように解すれば本判決も特に異例なものというまでもないといえよう。その文言は適切とはいえないと考えるが、実額反証における立証活動はより高度なものが要求されることを明らかにしたものとして、本判決の立場は支持することができる」<sup>136</sup>と述べている。

裁判例としては、前掲大阪高裁昭和62年9月30日判決は次のように判示している。

「納税者が推計課税取消訴訟において所得の実額を主張し、推計課税の方法により認定された額が右実額と異なるとして推計課税の違法性を立証するためには、その主張する実額が真実の所得額に合致することを合理的疑いを容れない程度に立証する必要があると解すべきであって、右実額の存在をある程度合理的に推測させるに足りる具体的事実を立証すれば足りると解すべきものではない。」

その後、この大阪高裁の判決を契機に同旨の裁判例が相次いで登場している。例えば、京都地裁平成7年5月19日判決<sup>137</sup>は、「原告主張の事業所得金額が実額で認定されるため

<sup>133</sup> 例えば、大阪高判平成2年5月30日税資176号1092頁、大阪高判平成2年10月26日税資181号144頁。

<sup>134</sup> 村上博巳『民事裁判における証明責任』(判例タイムズ社、1980)2頁。

<sup>135</sup> 小野雅也・前掲注(75)265頁。

<sup>136</sup> 加藤就一・前掲注(108)215頁。

<sup>137</sup> 京都地判平成7年5月19日税資209号732頁。

にはその主張する収入（売上）金額がすべての取引先からのすべての取引についての捕捉もれのない総収入（売上）金額であること、及びその主張する必要経費の額が実際に支出され、かつ右収入金額と対応する（すなわち、当該事業と関連性を有する）ものであることを合理的な疑いを容れない程度にまで完全に立証されなければならないと解するのが相当である。」と判示している。

それでは、実額反証においては、どの程度の立証が要求されるのか。

上述したように、実額反証の主張・立証責任は納税者が負担すべきものと解されるので、その証明の程度については、本証としてこれを立証しなければならないことになる。よって、立証の程度として反証では足りないこととなるが、その理由として以下のような見解が妥当すると思われる。

すなわち、第二章第二節で述べたように、申告納税制度は、真実の所得を最もよく知るのは納税者自身であるから、その各納税者に真実の所得を捕捉・測定させて、税法の定めに従い適正な所得額を申告し、それによる税額を納付させる制度である。よって、納税者には自己の所得についての適正な申告と、それによる税額を納付すべき義務があると解するのは申告納税制度の趣旨からして当然の事理であるといえる。また、納税者は課税庁の税務調査に協力し、自己の申告額の正確性について説明する義務を負っていると解すべきである。

推計課税は、納税者がこれらの義務を履行しないために行われるのが通常であり、「このように自らの義務違反により課税庁に推計課税を余儀なくさせた納税義務者が実額反証をする場合に反証責任しか負わない」のは適當ではない。「実額反証をもって純然たる反証責任と解する」とすれば、最終的に立証責任を負う「課税庁に過大な負担を負わせる一方、納税義務者には何らの負担、不利益も生じないことになる」<sup>138</sup>から、実額反証の立証の程度として、反証で足りるとするのは適當ではない。

では、本証としての立証が要求される実額反証において、その証明の程度として妥当であるのは、(2) 真実の高度の蓋然性（確信）、あるいは(3) 合理的疑いを容れない程度の立証、のいずれであるか。

一般に、民事訴訟における証明の程度については、「通常人が疑いを差し挟まない程度に真実性の確信を持ちうるものであることを必要とし、かつ、それで足りるものである」<sup>139</sup>とされている。小野雅也氏によれば、「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、実額反証の立証の程度として『真実の高度の蓋然性』を要するとするものが最も多く現れており、主流をなしているといつてよい」<sup>140</sup>とされる。

<sup>138</sup> 加藤就一・前掲注（108）214頁。

<sup>139</sup> 最判昭和50年10月24日民集29巻9号1417頁。

<sup>140</sup> 小野雅也・前掲注（75）283頁。

しかしながら、前掲大阪高裁昭和 62 年 9 月 30 日判決で実額反証の立証には「合理的疑いを容れない程度の立証」を要すると判示されてから、それ以後同旨の裁判例が多く現れるようになった。学説によると、刑事訴訟では民事訴訟よりも高度な証明が要求され、その程度は「合理的な疑いを容れない証明」であるとする立場が有力であるとされる。<sup>141</sup>上記の判決は、実額反証の証明度に刑事訴訟の証明度に関する学説を取り入れたものであると考えられるが、実額反証における立証の場面で最高度の証明である「合理的疑いを容れない程度の立証」が要求されるのはどのような理由によるのであろうか。

前掲大阪高裁昭和 62 年 9 月 30 日判決は、実額反証の立証に「合理的疑いを容れない程度の立証」を必要であるとする理由として、①申告納税制度のもとにおける納税者は、税法の定めるところに従った正しい申告をする義務を負っていること、②適正申告納税義務及び調査協力義務に違背し、課税庁に推計課税を余儀なくさせた納税者が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に比べて利益を生ぜしめてはならないこと、③当該納税者は経済取引の当事者であり、証拠の距離からして課税庁よりも自己に有利な証拠を提出することが容易であること、の三点をあげて説明し、「かかる納税者に右のような立証責任を負担させても酷であるとはいえない」と判示している。

加藤就一氏は、「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り、「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」の場合があり得る。この意味から「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、・・・(中略)本判決はこのことをとらえて『合理的疑いを容れない程度の立証』と表現したものと理解」<sup>142</sup>されるところ。

以上からすると、「合理的疑いを容れない程度の立証」は、「真実の高度の蓋然性」に比べればより高度な立証を要求しているとみることもできると思われるが、刑事裁判における実体的真実を求めるものではないといえよう。この点につき、松沢智教授は「刑罰は、その前提として人は罪を犯してはならぬことを義務付けているのに対し、租税において納税義務は憲法上の要請（憲法三〇条）であって、したがって刑事訴訟と税務訴訟とはその本質を異にする」<sup>143</sup>と述べられている。つまり、そもそも刑事訴訟と税務訴訟はその本質が異なるため、要求される証明の程度も異なるのであり、「合理的疑いを容れない程度の立証」という表現が用いられているとしても、実額反証の場面において、最高度の証明である実体的真実の証明を要求しているとはいえないと思われる。

それでは、なぜ多くの裁判例が「合理的疑いを容れない程度の立証」という表現を用いるのであろうか。これについては次のような理解が妥当であると思われる。すなわち、実額反証の立証において、『通常人が疑いを差し挟まない程度に真実性の確信を持ちうる』

<sup>141</sup> 小林秀之『新証拠法（第2版）』（弘文堂、2003）73頁。

<sup>142</sup> 加藤就一・前掲注（108）215頁。

<sup>143</sup> 松沢智・前掲注（8）422頁。



ような立証、すなわち通常の民事訴訟における証明を要求するならば、その証明は、正規の簿記の原則に則した組織的な帳簿資料等」の存在が必要となる。このような本来要求される証明は白色申告者には困難な証明であるが、「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」であろう。『合理的疑いを容れない』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対しては緩和するべきでないことをいい表しているのではないだろうか。<sup>144</sup>

したがって、「合理的疑いを容れない程度の立証」は、不誠実な納税者に対しては、立証の困難性を理由に証明の程度を緩和するべきでないという意味で、通常の民事訴訟の証明である「真実の高度の蓋然性」よりも高度な証明を要求するものとして、支持できると考える。

ただし、「合理的疑いを容れない程度の立証」をこのように理解する場合、「納税者が真に『調査非協力』で『帳簿諸票の提示を拒み』、課税庁に推計せざるを得なくしたかどうか、すなわち『推計の必要性』の認定が非常に重要」になるであろう。「近時の判例は、推計の必要性について調査非協力、帳簿不提示という外形的事実から簡単に肯定しているように見えるが」、より高度な立証の「負担を負わせるにたる不誠実な納税者であるか、課税庁としても社会通念上要求される実額課税への努力をしたうえで推計を行ったか、等を厳格に認定する必要がある<sup>145</sup>」と思われる。

以上に検討してきた結果、課税庁に推計課税を余儀なくさせた納税者が実額反証を行う場合には、その実額反証の立証の程度としては「合理的疑いを容れない程度の立証」が妥当であると解する。

## 二 実額反証の立証の範囲

納税者が実額反証として主張・立証すべき範囲については、特に裁判実務において原告・被告間で争われることが多いため、学説上の対立というよりも、裁判例において、いくつかの異なる見解が示されている。

課税庁が収入金額及び必要経費の両者をともに推計により算出した場合、納税者が実額反証として主張・立証すべき範囲は、納税者の主張する収入金額に漏れがなくすべての収入であること及び納税者の主張する経費を支出したことの両者を主張・立証する必要があることについてはほぼ裁判例は一致しているといえよう。<sup>146</sup>

問題は、課税庁が把握し得た限りの収入金額を基礎として必要経費を推計した場合であり、この場合に実額反証の立証の範囲をどのように考えるか、すなわち、部分的実額反証

<sup>144</sup> 今村隆ほか『課税訴訟の理論と実務』（税務経理協会、1998）211頁。

<sup>145</sup> 三木義一「判批」判例時報1521号（1995）193頁。

<sup>146</sup> 例えば、東京地判平成6年2月10日税資200号576頁、東京高判平成8年10月2日訟月43巻7号1699頁等。

が認められるか否か、ということである。この点については次の三つの考え方がある。

(1) 総収入金額・必要経費（又は収入金額、必要経費及び両者の対応関係）説

課税庁は、推計課税を行う場合の一つの方法として、反面調査等により把握し得た限りの収入金額を基礎とし、それに対応する必要経費を同業者率等を用いて推計することにより、所得金額を認定する場合がある。その結果として算定された所得金額は、真実の所得額に近似したものとして当該推計は合理的であるとされる。このような推計課税は、必要経費のみを推計したといっても、それが収入金額に類似同業者の平均所得率を乗じるといのように、収入金額を前提とする方法で推計されたものであって、当該収入金額は当該推計に係る必要経費と一体のものとして主張されているため、原告が、被告の主張する収入金額を認めた上で、必要経費の実額のみを直接資料に基づき主張・立証したとしても、当然に推計を破れるということとはできない。

したがって、前記のような場合に、原告が実額反証によって被告の推計を破るためには、必要経費のみを主張・立証するだけでは足りず、更正処分に係る収入金額がすべての収入であること（総収入金額）を立証するか、あるいは原告の実額主張に係る必要経費が更正処分に係る収入金額に対応するものであることを立証する必要がある、とするのがここにいる総収入金額・必要経費（又は収入金額、必要経費及び両者の対応関係）説である。この説は後述の三位一体説に対して、相対的三位一体説とも呼ばれる。

相対的三位一体説を採る学説は次のとおりである。

金子宏教授は、「推計課税に対する取消の訴えにおいては、原告が、租税行政庁の認定した売上金額をそのまま認めたとえ、必要経費ないしその一部としての売上原価についてのみ推計額を上廻る実額を主張・立証して、推計の合理性を争うことが少なくない。この場合には、原告は、租税行政庁の認定した売上金額が真実の売上金額に合致すること、または原告の主張する必要経費が租税行政庁の認定した売上金額に対応するものであることを立証しなければならないと解すべき」<sup>147</sup>であると述べられている。

この説に依拠した裁判例は数多くみられる。

例えば、名古屋地裁平成4年4月27日判決<sup>148</sup>は、「(被告により) 一体として主張されている収入金額及び必要経費のうち必要経費のみを原告が実額で漏れなく立証すると、収入金額に算入すべき金額に捕捉漏れがある場合には、所得金額が真実のそれに比し過少に認定されることになるのであるから、たとえ推計に係る必要経費よりも多額の必要経費の実額が立証されたとしても、その結果算定される所得金額が推計に係る経費を用いて算定した所得金額よりも真実の所得金額に近いと当然に認めることはできない。

そうであるとする、実額反証によって本件各処分に係る必要経費の推計を破るためには、本件各処分に係る収入金額が真実のもの（すなわち、収入金額の全額）であることを

<sup>147</sup> 金子宏・前掲注(1) 791頁。

<sup>148</sup> 名古屋地判平成4年4月27日税資189号283頁。

立証するか、あるいは、実額主張に係る必要経費が本件各処分にかかる収入金額に対応するものであることを立証することが必要というべきである。」と判示している。

また、東京高裁平成7年3月16日判決<sup>149</sup>は、「被控訴人（原告納税者）において、真実の所得額が推計の結果を下回る旨主張し、売上原価等の必要経費の実額をもって控訴人の推計額を争うためには、経費についての実額の主張・立証のみでは足りず、売上金額についてもその全てを実額をもって主張・立証する必要があるものと解するのが相当である。」と判示している。

本判決は、原審において後述の折衷説に拠っていたものを相対的三位一体説に変更したところが注目される。

## (2) 三位一体説（総収入金額、必要経費及び両者の対応関係）説

被告課税庁が、前記(1)に述べたような推計方法をとった場合に、原告納税者が実額反証を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すべての収入金額（総収入金額）であること、主張する必要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も立証しなければならないとする説である。この説は、真実の所得金額を主張・立証することになると考えられるので、上述の相対的三位一体説に対して、絶対的三位一体説ともいわれる。

学説は次のように述べている。

小尾仁氏は、「実額反証を、文字どおり、『実額』をもってする再抗弁であるとする、納税者は、実額反証として、帳簿書類等の直接資料によって、上記の真実の所得額を主張・立証する必要がある、事業所得の金額については、上記の算定方法に基づき、総収入金額に係るすべ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。」<sup>150</sup>としている。

また、中尾巧氏は、「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金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すべ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」<sup>151</sup>と述べている。

裁判例は次のとおりである。

前掲京都地裁平成7年5月19日判決は、「原告主張の事業所得金額が実額で認定される

<sup>149</sup> 東京高判平成7年3月16日税資208号737頁(後掲東京地裁平成3年12月19日判決の控訴審)。

<sup>150</sup> 小尾仁・前掲注(119)280頁。

<sup>151</sup> 中尾巧・前掲注(10)187頁。

ためには、その主張する収入（売上）金額がすべての取引先からのすべての取引についての捕捉もれのない総収入（売上）金額であること、及びその主張する必要経費の額が実際に支出され、かつ、右収入金額と対応する（すなわち、当該事業と関連性を有する）ものであることを合理的な疑いを容れない程度にまで完全に立証されなければならないものと解するのが相当である。」と判示している。

また、近年の裁判例としては、前橋地裁平成 12 年 5 月 31 日判決<sup>152</sup>が、「所得税法上、事業所得の金額は、その年中の事業所得にかかる総収入金額から必要経費を控除した金額とされることからすれば、原告が実額反証により、被告のした本件所得税更正処分の適法性を覆すためには、〔1〕その主張する収入及び経費の各金額が存在し、更に経費については事業との関連性が認められること、〔2〕右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、〔3〕右経費が右収入と対応するものであり、しかも直接費用については個別的な対応の事実、間接費用については期間対応の事実があることの三点につき、合理的疑いを容れない程度に証明しなければならない」と判示している。

これらの裁判例は、実額反証の立証の範囲として三位一体説を採るとともに、立証の程度に「合理的疑いを容れない程度の立証」を要求している点が注目される。

### (3) 折衷説

この説は、被告課税庁が収入金額及び必要経費の両者ともに推計によっている場合には、原告のする実額反証は、必要経費の実額の主張・立証のみならず、推計による収入金額と実額による必要経費の対応関係まで立証しなければならないとする。しかし、被告課税庁が実額で収入金額を把握し、必要経費部分を推計して所得金額を算定した場合には、収入金額に把握漏れの蓋然性がないと認められると、収入金額と必要経費との対応関係まで立証する必要はないとする説である。したがって、この説によると、原告のする実額反証は、被告の主張する収入金額を認めた上で、必要経費の部分のみを主張することも場合によっては認められることになる。

この説は、次の学説に依拠するものと思われる。

佐藤繁氏は、「収入及び経費ともに推計により算出されている場合に、経費についてのみ推計額以上の実支出を主張することは、その実支出額が推計された収入額と対応するものであることを明らかにしない限り（それは実際問題として不可能に近い）、無意味である。これに対し、反面調査等により実額で把握した収入から同業者率等によって経費が推計されている場合には、経費実額の主張は反論として有効である。この場合でも、収入の認定額は反面調査等により一応把握しえた実額であるにすぎず、全部の実収入を遺漏なく把握したものといえないときは、これから推計された経費額も観念的には実収入の一部に対応するものとして算出されていることになるのであるから、経費実額についてのみ全部の主張を許すことは収入との対応関係が問題となりえないではない。しかし、被告の収入実額

<sup>152</sup> 前橋地判平成 12 年 5 月 31 日税資 247 号 1061 頁。

の主張が他に収入のないことまでを意味するものではないにしても、被告が収入を実額で主張できるとしているからには、収入実額の遺漏なき説明は第一次的に被告がこれを行うべき筋合いである。被告がこの説明を尽くさないまま、一方で収入を実額として主張しながら、他方で他にもまだ主張漏れの収入があるはずであるとの仮説を提出すれば、原告が経費実額の主張を妨げられ、これを主張しようとするれば、原告のほうで被告主張の収入実額以上の収入が存在しないこと又は原告の主張する経費実額が被告主張の収入実額に対応するものであることを明らかにしなければならないとすることは、均衡を失する。」<sup>153</sup>と述べている。

また、中込秀樹氏は、「実額反証については、(1) 課税庁が収入・支出のそれぞれを推計しているときに、原告が収入額は認めながら、経費について推計額を上回る実額の主張立証をした場合、(2) 課税庁が収入については実額を把握し、これに基づき支出を推計しているときに、原告が収入額は認めながら、経費について推計額を上回る実額の主張立証をした場合にそれぞれどう取り扱うべきかという問題がある。右(1)については、当該経費実額が、当該収入額と対応するものであることまで立証しなければ、反証とはなりえない。右(2)についても、同様とする見解もあるが、課税庁が実額として収入額を主張している以上、収入の捕捉もれのあることを前提とすべきではないと考えられ、対応関係を問うまでもなく、原告の経費実額の主張は反証たりうるものであろう。」<sup>154</sup>と述べている。

折衷説を採るとされる裁判例は次のとおりである。

東京地裁平成3年12月19日判決<sup>155</sup>は、「被告のした課税処分の適否が争われている本件訴訟においては、前記の所得税法上の所得の計算の根拠となる事実である収入金額と必要経費の額の双方について、基本的には課税庁たる被告側にその主張、立証責任があるものといわなければならない。そうだとすると、原告が当該事業年度において事業に関する経費としてある金額の支出をしていることは認められるものの、その支出が原告の事業による一定の具体的な収入金額と個別に対応する必要経費に該当するものといえるか否かの点についてはなお疑問の余地があるという場合に、右の支出金額を一律に必要経費の額に算入することを認めないとするのは、相当ではない」と判示している。つまり、収入金額と必要経費については、それらの主張・立証責任は被告課税庁にあるのだから、原告納税者の主張する必要経費が収入金額との対応関係が判然としない場合であっても、一律にそれを排斥すべきではないとして、必要経費のみの実額の主張を認めている。

上記三つの説の違いは、(1)及び(2)は必要経費のみの部分的実額反証を認めないとする説であるが、(3)はこれを認めるとする説である。また、(1)と(2)は、収入金額がすべての収入金額であることの立証と必要経費の対応関係の立証との関係について、(1)が

<sup>153</sup> 佐藤繁・前掲注(10)71頁。

<sup>154</sup> 中込秀樹・前掲注(16)345頁。

<sup>155</sup> 東京地判平成3年12月19日判例時報1413号50頁。

「あるいは」として代替的に考えているのに対し、(2)は「かつ」として両者の立証を要するとしている点で異なるものである。

実額反証は、自らの帳簿書類等の不備により、課税庁に推計課税を余儀なくさせた納税者が、訴訟等の段階になってはじめて所得実額にかかる資料を提出して、自己の所得を実額で計算できるとして推計課税を争う方法である。前節において述べたように、このような実額反証に対しては、別世界説の立場から、その主張自体、原則として許されないとする見解もあるが、裁判実務においては許容されている。しかし、帳簿書類等の不備のような「自己の責に帰すべき原因を作出した当該納税者に対して、・・・(中略)無制限に実額反証が許され、それが比較的容易に採用されるとすれば、それは申告納税制度の趣旨からしても看過できるものではない」<sup>156</sup>と考えられよう。

よって、以上のことに鑑みると、実額反証に対しては、無制限に許容されるべきものではなく、極力高いハードルを設け、それをクリアしてはじめて当該実額反証が成功すると考えるのが妥当であると思われる。近年、実額反証の立証の程度として「合理的疑いを容れない程度」とする裁判例が増加していることはこのような考えに基づくものであろう。それでは、実額反証の立証の範囲については、どのように考えるのが妥当であるかについて以下検討する。

まず、相対的三位一体説について検討する。

この説は、総収入金額と必要経費の立証（両者の対応関係は問われていない。）あるいは収入金額、必要経費及び両者の対応関係の立証を要するとされており、収入金額のすべて（総収入金額）及びこれに対応する総必要経費を立証するものではない。よって、「その証明する所得は真実の所得に近似するかもしれない（そうでないかもしれない。）が、真実の所得に合致することを証明したとまではいえない」<sup>157</sup>と思われる。

納税者が自己の所得を実額で計算できるとしている限り、それは真実の所得と合致することを証明する必要があると解されることから、実額反証の立証の範囲としてはやや不足であると思われる。

次に、三位一体説について検討する。

この説は、実額反証の立証の範囲として「総収入金額、必要経費及び両者の対応関係」の三つを立証すべきであるとするから、最終的に証明しようとするのは真実の所得であると解される。

先にも述べたが、実額反証は、自らの帳簿書類等の不備により、課税庁に推計課税を余儀なくさせた納税者が、訴訟等の段階になってはじめて所得実額にかかる資料を提出して、自己の所得を実額で計算できるとして推計課税を覆そうとするものである。そのため、納税者は、その主張する所得が真実の所得に合致することを証明しなければ、有効な実額反証とはならないであろう。

---

<sup>156</sup> 小野雅也・前掲注(75) 286頁。

<sup>157</sup> 小野雅也・同 268頁。

よって、この三位一体説は、申告納税制度の趣旨及び納税者の調査非協力等により課税庁に推計課税を余儀なくさせた納税者の負担という点を考えると、実額反証の立証の範囲として妥当ではないかと思われる。

最後に、部分的実額反証を認めるとする折衷説について検討する。

折衷説は、被告課税庁が把握し得た収入金額に漏れの蓋然性が認められないとする場合は、原告納税者がその収入金額を認めた上で、必要経費のみを実額で主張することも許されるとするから、相対的三位一体説に立った上で、これをさらに緩和した説であると解される。折衷説の根拠は、佐藤繁氏の「原告のほうで被告主張の収入実額以上の収入が存在しないこと又は原告の主張する経費実額が被告主張の収入実額に対応するものであることを明らかにしなければならないとすることは、均衡を失する。」<sup>158</sup>とすることにある。

たしかに、他に収入が存在しないことの立証が一般的に容易でないことは否定できない。しかし、「課税庁においても、当該経済取引の直接の当事者でないため、有利・不利を問わず、その証拠資料の収集は容易ではなく、反面調査を実施しても一定の捕捉漏れは避けられない」のであって、「他に収入が存在することの蓋然性も一般論としては十分認められる」。また、「納税者においても、正規の簿記の原則にのっとり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」<sup>159</sup>ことに鑑みれば、納税者に総収入金額の立証責任を負担させることが直ちに均衡を失するものとはいえないと思われる。したがって、被告が実額課税をしている場合には折衷説を採りうることも考えられるが、納税者が調査非協力のためにやむを得ず被告が推計課税を行った場合には、折衷説によることは妥当ではないと思われる。

以上に検討した結果、実額反証が、帳簿書類等の不備のような自己の責に帰すべき事由により課税庁に推計課税処分を行わせた納税者が、訴訟において所得実額にかかる資料を提出することにより推計課税を覆そうとするものであること及び申告納税制度の趣旨に鑑みると、実額反証の立証の範囲としては、真実の所得に合致することを証明する三位一体説が妥当であると考えられる。

近年、実額反証における納税者の立証活動については、実額反証の立証の程度として「合理的疑いを容れない程度の立証」を必要とし、立証の範囲としては総収入金額、必要経費及び両者の対応関係の立証を求める三位一体説をとる裁判例が増加傾向にある。このような傾向について中尾巧氏は、「最近の裁判例の多くは、納税者からの実額反証の立証の程度・範囲について厳しく要求していることからすると、実額反証が成功する確率は極めて少ないといえる」<sup>160</sup>と指摘している。このように、納税者が課税処分取消訴訟において実

<sup>158</sup> 佐藤繁・前掲注(10) 71頁。

<sup>159</sup> 中尾巧・前掲注(10) 189頁以下。

<sup>160</sup> 中尾巧・同 195頁。

額反証により推計課税を覆すことを実質的に困難にするような判断が下されるようになってきている背景にはどのような考えがあるのであろうか。

推計課税に対する不服申立または取消訴訟において、納税者が所得実額に係る資料を証拠として提出して、課税処分の違法を主張する、いわゆる実額反証が行われるようになったのは、昭和50年代の後半からである。当時から、推計課税については、事実上推定説が通説とされたため、推計課税の必要性および合理性が認められる場合であっても、所得が実額で主張され、その直接証拠（資料）が提出されれば、実額所得の方が推計所得よりも優先されることになる、それゆえ、納税者としては、推計課税の違法を争うにあたって、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ことになる、とされていた。このような通説・判例の立場から、実額反証により、課税処分の取消を求める事件が多く提起されるようになり、また裁決や裁判例においては実額反証を受け入れて課税処分の当否を判断するものも現れた。ところが、このような実額反証事件が増加するにつれ、課税庁からは、調査非協力であったがために推計課税をせざるを得ない状況を招いた納税者が、訴訟段階等になってから実額資料を突然提出することを認めるのは不合理であるとの批判が強く主張され、また、これを支持する見解も現れるようになった。<sup>161</sup>

近年の裁判例において、実額反証が有効となるための要件を設けたり、納税者の立証の程度を厳しく要求するものが増加しているのは、このような批判に答えてのことであると考えられる。また、補充的代替手段説が登場するに至った背景の一つとしても、このような批判に答えたことが考えられることから<sup>162</sup>、これまでの実額反証のあり方を再検討すべき機会を与えるものとして、このような批判には正当性があると考えられる。

一方で、実額反証において厳格な立証責任を納税者に負担させる近年の判例の動向について、岩崎政明教授は、「課税処分取消訴訟における客観的立証責任は、侵益処分を行った当事者である被告課税庁にあるとするのが、通説・判例である。侵益処分であるという点では、実額課税も推計課税も同様である。さらに、判例は、実額課税と推計課税とは互いに別個独立の課税処分ではないという前提をとっている。にもかかわらず、・・・(中略)最近の裁判例の多くにおいては、推計課税取消訴訟における必要経費の実額主張の場面に限って、あたかも客観的立証責任を原告納税者に転換するかに読みとれる判断が示されているのである。このような客観的立証責任に関する重大な例外取扱が、特別な根拠規定もなしに行うことができるのかどうか大いに疑問であるし、またそもそも実額課税も推計課税も課税処分として変わりはないとする裁判例の大前提に抵触しないのかどうかも問われなければならないであろうと思われる。」<sup>163</sup>と述べられている。

たしかに、近年の判例の動向にこのような問題点が指摘されることも否定できないが、

<sup>161</sup> 岩崎政明・前掲注(114)236頁。

<sup>162</sup> 田中治・前掲注(2)115頁。

<sup>163</sup> 岩崎政明・前掲注(114)242頁。



これについては、水野忠恒教授は次のような見解を述べられている。すなわち、推計課税取消訴訟において立証責任が納税者に転換されるという法律上の根拠が明らかではないことについては今後検討すべき論点であると指摘されながらも、「質問検査から推計課税というプロセスを経て認定された所得金額を、実額による反証で斥けるためには、納税者側に立証責任を負担させるのが、それまでのプロセスの重みからいって適当であるし、また、取引当事者である納税者は証拠収集が可能である」<sup>164</sup>として、近年の判例の動向を支持しておられるが、この見解は妥当であると考ええる。

実額反証の立証責任を納税者に負担させることについて、上記のように理解するのが妥当であるとする、実額反証の立証の程度及び範囲に厳格な立証を求めることについては次のように考えることができよう。

すなわち、そもそも推計課税が帳簿書類等の不備や調査非協力といった、納税者の責に帰すべき事由により行われる課税処分であること、訴訟の段階で直接資料等を提出して実額を示すことにより推計課税を覆そうとするのであれば、その証明する実額は真実の所得額を証明する必要があることに鑑みれば、実額反証が奏功するためには納税者に厳格な証明を要求することも、不合理とはいえないと思われる。

以上のことから、納税者が行う実額反証の場面において、実額反証の立証の程度及び範囲について厳格な立証を要求する近年の判例の動向は支持できるものと考ええる。

---

<sup>164</sup> 水野忠恒「判批」ジュリスト 1012号（有斐閣、1992）117頁。

## 結論

本稿の目的は、推計課税において納税者が行う実額反証の許容性について、その許容の根拠を明確にし、許容された実額反証が奏功するためには、納税者にはどの程度及び範囲の立証が要求されるのかを近年の学説及び判例の動向を検討することによって明らかにすることであった。そのために、まず、推計課税の意義とその法的性格を明確にした上で、実額反証の許容性と、実額反証が奏功する要件を検討することとした。具体的には以下の通りである。

第一章において、まず推計課税の意義を確認した。推計課税においては推計の必要性、推計の合理性について多くの議論が存在することから、それらの議論を整理し検討した。その結果、推計の必要性については、推計の必要性は推計課税の手続上の適法要件であるとする効力要件説が妥当であることを確認した。また、推計の合理性については、推計の合理性の追求と推計課税がもともと概算課税の方法であるという事実との間に適切な調和が図られなければならないことを確認した。

第二章においては、推計課税の沿革からその立法趣旨を検討した。まず、シャウプ勧告の具体的な内容から、推計課税制度は、わが国には記帳慣行が定着していなかったために、不本意ながらも暫定的な措置として導入された制度であることを確認した。さらに、推計課税とその歴史を一にする現行の申告納税制度の趣旨・目的を検討した。そこでは、申告納税制度は、租税負担の公平を実現するために、納税者による自主的な実額申告と実額課税を原則とする制度であることを確認した。その結果、推計課税は実額課税が困難な場合にのみ、租税負担の公平を根拠として例外的に許容される制度であることが確認できた。

第三章においては、推計課税の法的性格について、対立する事実上推定説と補充的代替手段説のそれぞれの内容を明確にし、推計課税の本質論として妥当な説を検討した。その結果、補充的代替手段説は、論理的一貫性に欠ける考え方であり、本質論として妥当ではないことが確認できた。すなわち、補充的代替手段説は推計課税を実額課税から独立した別個の課税処分と解することにより、実額への接近を遮断する。しかし、他方では実額反証を許容するのである。また、この説の基本的な狙いが、推計の合理性を争う主張自体を失当とすることにより、納税者が推計の合理性を争う方法を狭めることにあることも確認できた。そして、申告納税制度の下においては例外として許容される推計課税には実額への接近が要請される。そのため、推計課税と実額課税を所得認識方法の差にすぎないとし、実額への接近の要請に応える事実上推定説が妥当であることを確認した。

第四章においては、推計課税における実額反証の許容性と、許容された実額反証が奏功するための立証の程度及び範囲を、学説及び近年の判例の動向から検討した。そこでは、実額反証は、推計課税の法的性格を事実上推定説と解することを根拠として許容されるものであることを確認した。そして、実額反証が許容されたとしても、その実額反証が奏功するためには、納税者には厳格な立証が要求されることを確認した。すなわち、納税者の

実額反証の場面において、立証の程度としては、「合理的疑いを容れない程度の立証」、立証の範囲としては総収入金額、必要経費及び両者の対応関係の立証を求める三位一体説が妥当することを確認した。

最後に、本稿における検討から以下の結論が導出される。すなわち、推計課税は租税負担の公平を根拠として例外的に許容される制度であるが、申告納税制度の下においては実額課税が原則とされるため、実額反証が許容されることになる。しかしながら、推計課税は調査非協力等の納税者の責に帰すべき事由により行われる課税処分であることに鑑みれば、実額反証を無制限に許容することは推計課税の制度趣旨と矛盾することとなる。そのため、近年の判例の動向は、実額反証において納税者に厳格な立証を要求する判断や、補充的代替手段説に依拠する判断が示される傾向にある。すなわち、この判例の動向の背景に共通するのは、推計課税された納税者と、適正な申告を行った納税者との間の公平性の確保を従来よりも重視することにより、推計課税の本来の趣旨に立ち返ろうとする考えがあるのであろう。

補充的代替手段説は、第三章において確認したように、推計課税の本質論としては妥当ではないため、この説に依拠した裁判例は支持しえない。しかし、実額反証の場面において、納税者に厳格な立証を求める判例の動向は、支持できるものと考えられる。それは、納税者の責に帰すべき事由により行われた推計課税を実額反証により覆すためには真実の所得額を証明する必要があるが、取引当事者である納税者にはそれが可能であるとして、厳格な立証を求めることに合理性があるためである。

〈参考文献一覧〉

- 浅沼潤三郎『租税法要論』（八千代出版、2002）
- 新井隆一『租税法の基礎理論 第三版』（日本評論社、1997）
- 石島弘「実額課税と推計課税」小川英明・松沢智編『裁判実務大系 第20巻 租税争訟法』（青林書院、1988）
- 石島弘「要件事実の主張・立証責任」小川英明・松沢智編『裁判実務大系 第20巻 租税争訟法』（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「判批」税理 39巻2号（1996）
- 今村隆ほか『課税訴訟の理論と実務』（税務経理協会、1998）
- 岩崎政明「租税訴訟における納税者の証拠提出責任—改正国税通則法 116条の意義と適用範囲」判例タイムズ 581号（1986）
- 岩崎政明「推計課税と実額反証」『租税行政と納税者の救済 松沢智先生古稀記念論文集』（中央経済社、1997）
- 岩崎政明「租税訴訟における証明責任」南博方・高橋滋編『条解 行政事件訴訟法（第2版）』（弘文堂、2003）
- 岩崎政明『ハイポセティカル・スタディ租税法』（弘文堂、2004）
- 岩崎政明「立証責任」小川英明ほか編『新・裁判実務大系 租税争訟』（青林書院、2005）
- 碓井光明「推計課税」法律のひろば 30巻1号（1977）
- 碓井光明「申告納税制度と推計課税」税経通信 36巻3号（1983）
- 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（1983）
- 浦東久男「推計課税の理論」芝池義一ほか編『租税行政と権利保護』（ミネルヴァ書房、1995）
- 大野重國ほか『租税訴訟実務講座（改訂版）』（ぎょうせい、2005）
- 大淵博義「判批」ジュリスト 1138号（有斐閣、1998）
- 緒方節郎「課税処分取消訴訟の訴訟物」『実務民事訴訟講座 9』（日本評論社、1970）
- 岡村忠生『法人税法講義』（成文堂、2004）
- 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）
- 小尾仁「推計課税の諸問題～推計の必要性」税理 38巻4号（1995）
- 小尾仁「推計課税の諸問題～実額反証」税理 38巻5号（1995）
- 笠井正俊「判批」『民事訴訟法判例百選 第三版』別冊ジュリスト 169号（有斐閣、2003）
- 加集唱「挙証責任—間接反証を中心に—」『続判例展望 判例理論の再検討』別冊ジュリスト 39号（有斐閣、1973）
- 加藤就一「判批」税理 31巻9号（1988）
- 加藤幸嗣「推計課税に係る制度連関管見」石島弘ほか編『税法の課題と超克 山田二郎先生古稀記念論文集』（信山社出版、2000）

- 金子宏『所得課税の法と政策（所得課税の基礎理論下巻）』（有斐閣、1996）
- 金子宏『租税法 第9版増補版』（弘文堂、2004）
- 金子宏編著『ケースブック租税法』（弘文堂、2004）
- 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－課税処分取消訴訟を中心として－」判例タイムズ 315号（1975）
- 岸田貞夫「判批」『租税判例百選 第三版』別冊ジュリスト 120号（有斐閣、1992）
- 岸田貞夫『現代税法解釈－手続法・実体法・争訟法における課題と考察－』（ぎょうせい、1992）
- 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－推計課税の本質論からの展開－」熊本学園商学論集第9巻2号（2003）
- 北野弘久編『現代税法講義 三訂版』（法律文化社、2001）
- 北野弘久『税法学原論 第5版』（青林書院、2003）
- 北野弘久『税法問題事例研究』（勁草書房、2005）
- 木村弘之亮『租税法学』（税務経理協会、1999）
- 木村弘之亮『租税法総則』（成文堂、2002）
- 清永敬次「税務認定と立証責任について」税経通信 25巻6号（1970）
- 清永敬次『税法 第六版』（ミネルヴァ書房、2003）
- 吉良実「推計課税の理論」税法学 382号（清文社、1982）
- 吉良実「白色申告者の帳簿書類の備付け・記録保存等に関する新立法批判」シュトイエール 270号（1984）
- 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）
- 吉良実「消費税の推計課税」『税法学論文集 法学博士中川一郎生誕80年記念』（税法研究所、1989）
- 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）
- 吉良実『租税法概論（改訂版）』（中央経済社、1992）
- 小林秀之『新証拠法（第2版）』（弘文堂、2003）
- 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）
- 佐藤英明「推計課税論」金子宏編『21世紀を支える税制の論理 第2巻 所得税の理論と課題（二訂版）』（税務経理協会、2001）
- 佐藤英明編『租税法演習ノート』（弘文堂、2005）
- 島村芳見「判批」税理 27巻15号（1984）
- 白石信明「判批」税務通信 51巻12号（1996）
- 園部秀穂「推計課税と実額反証」『片山金章先生追悼論文集 法と法学の明日を求めて』（勁草書房、1989）

高須要子「判批」税務弘報 30 卷 13 号 (1982)  
 高橋欣一「判批」『租税判例百選 第三版』別冊ジュリスト 120 号 (有斐閣、1992)  
 竹下重人「判批」シュトイエル 114 号 (1971)  
 田中治「申告納税制度と租税行政手続」租税法研究 22 号 (1994)  
 田中治「租税行政の特質論と租税救済」芝池義一ほか編『租税行政と権利保護』(ミネルヴァ書房、1995)  
 田中治「判批」判例時報 1552 号 (1996)  
 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)  
 田中二郎『租税法 (第三版)』(有斐閣、2001)  
 玉國文敏、酒井克彦「推計課税の適法性」小川英明ほか編『新・裁判実務大系 租税争訟』(青林書院、2005)  
 中尾巧『税務訴訟入門 (新訂版)』(商事法務研究会、1993)  
 中川俊治『『桜税会』裁決事例研究 (56) 推計課税と実額反証』税務弘報 44 卷 10 号 (1996)  
 中込秀樹「税務訴訟 (3) - 推計課税」園部逸夫・時岡泰編『裁判実務大系 第 1 卷 行政争訟法』(青林書院、1984)  
 中島明伸「判批」『租税判例百選 第四版』別冊ジュリスト 178 号 (有斐閣、2005)  
 中村雅麿「心証割合による認定」三ヶ月章・青山善充編『民事訴訟法の争点』(有斐閣、1979)  
 浪花健三「推計課税における実額反証の程度」税研 租税基本判例 80 (2001)  
 新美育文「判批」『民法判例百選Ⅱ債権 第四版』別冊ジュリスト 137 号 (有斐閣、1996)  
 畠山武道「主張・立証をめぐる問題 (3)」園部逸夫・時岡泰編『裁判実務大系 第 1 卷 行政争訟法』(青林書院、1984)  
 畠山武道・渡辺充『新版 租税法』(青林書院、2000)  
 広瀬正『判例からみた税法上の諸問題 (新訂版)』(新日本法規、1975)  
 広瀬正「判例にみる推計課税の諸問題」専修大学法学研究所紀要 5 (1980)  
 福田幸弘監修『シャウプの税制勧告』(霞出版社、1985)  
 増田英敏『納税者の権利保護の法理』(成文堂、1997)  
 増田英敏「推計課税の法的性格」『戦後重要租税判例の再検証』(財経詳報社、2003)  
 増田英敏『租税憲法学 (第二版)』(成文堂、2004)  
 松沢智『租税実体法の解釈と適用』(中央経済社、1993)  
 松沢智『租税実体法の解釈と適用・2』(中央経済社、2000)  
 松沢智『租税手続法』(中央経済社、1997)  
 松沢智『租税法の基本原理』(中央経済社、2000)  
 松沢智「判批」ジュリスト 1210 号 (有斐閣、2001)  
 松沢智『租税争訟法 新版』(中央経済社、2001)  
 松沢智『租税実体法 補正第 2 版』(中央経済社、2003)

松倉文夫「判批」税務事例 25 卷 6 号 (1993)  
三木義一「判批」判例時報 1406 号 (1992)  
三木義一「判批」判例時報 1521 号 (1995)  
水野忠恒「判批」ジュリスト 1012 号 (有斐閣、1992)  
水野忠恒『租税法』(有斐閣、2003)  
南博方『租税争訟の理論と実際 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)  
村井正『租税法と私法』(大蔵省印刷局、1982)  
村井正『租税法 (第 3 版)』(青林書院、2002)  
村井正『租税法と取引法』(財比較法研究センター、2003)  
村上博巳『民事裁判における証明責任』(判例タイムズ社、1980)  
村木孝『推計課税の理論と実務』(清文社、1996)  
元木伸「間接反証という概念」判例タイムズ 330 号 (1976)  
元木伸「間接反証概念の効用」三ヶ月章・青山善充編『民事訴訟法の争点』(有斐閣、1979)  
山田二郎「判批」自治研究 64 卷 11 号 (1988)  
山田二郎「判批」自治研究 69 卷 9 号 (1993)  
山田二郎『税法講義 (第二版)』(信山社、2001)  
山田二郎編『実務租税法講義』(民事法研究会、2005)  
横山茂晴「判批」自治研究 53 卷 4 号 (1977)  
吉岡健次ほか『シャウプ勧告の研究』(時潮社、1984)  
脇博人「課税処分取消訴訟の審理上の問題点一3 主張・立証責任等」税理 39 卷 3 号 (1996)  
渡辺充『判例に学ぶ租税法』(税務経理協会、2003)