

推計課税をめぐる問題点についての一考察

北 林 成 友

戦前日本における租税制度は国や地方公共団体が、一定の調査等を通じて把握・決定した税額を、納税者である国民に通知を行って徴収する賦課課税制度が一般的に採用されていたが、戦後の一連の民主化への流れの中で、租税関係の分野でも国民主権主義に合致するものであるという考えから申告納税制度への改革が行われた。

賦課課税制度は納付すべき税額の確定がもっぱら課税庁の処分によって行われる制度である（通則法16条1項二号）。現在では特殊な場合の消費税、各種加算税及び過怠税が賦課課税制度によっている。

申告納税制度は、昭和22年に所得税、法人税、相続税等の直接国税の分野で全面的に採用されたものである。そして、この申告納税制度は、昭和24年から25年にかけて来日してその後の日本の税制に大きな影響を与えることになったシャープ勧告において提案された青色申告制度の採用によってより普遍的なものとなった。ここに青色申告制度とは、納税者の税務行政に対する協力を確保し、申告納税の高い水準を確保するためには、納税者が一定の帳簿書類を備えて、それに収入・支出を正確に記入し、これを基礎として所得と税額を正確に計算し、申告・納付するというものである。記帳・記録の保存を行う納税者には様々な特典を付すという青色申告制度を採用し記帳慣行を定着させようとしたが白色申告や推計課税の実態は払拭できず、現在のわが国の納税制度の大きな課題となっている。

そこで第1章では申告納税制度について理念や税務運営の考え方、推計課税との関係についてみている。

申告納税制度を適正に機能させるためには国民が高い納税意識をもち、自発的に正確な申告をすること（自発的納税協力（voluntary taxpayers compliance））が必要である。

課題の一つである推計課税との関係であるが、そもそも推計課税というのは申告納税制度の下において、納税者がその自主申告をしない場合、また自主申告はしたけれども、それが適正な自主申告でない場合や、間違った申告である場合において、国税通則法24条・25条において規定されている更正・決定により実額で課税しようとしたけれどもそれができない場合に行われる。納税者がきっちりとした申告を100%行うという保証がない限り、申告納税制度と推計課税は切っても切れない関係になっているといえる。つまりこの両者の関係が無くなる時は全ての納税者が租税の意識を認識し適正な申告と納税を行うことにより自主的に納税義務を遂行するようになった時、それは申告納税制度そのものが適正に機能している時であるといえる。

第2章では推計課税の本質、必要性及び合理性に関する学説や方法についてみている。

推計課税とは、税務署長が所得税または法人税について更正・決定をする場合に、直接資料によらずに、各種の間接的な資料を用いて所得を認定する方法をいうものとされている。なお、青色申告者に対して推計課税を行うことは認められていない。

所得税法及び法人税法に基づく所得金額の算定に当たっては、直接資料を用いて所得の実額を把握することが理想であることはいうまでもない。しかしながら、課税庁が納税者に対する課税の適否を判断するに当たって、納税者の調査非協力等により帳簿書類等の直接資料を入手できないからといって、課税を放棄することは、税の公平負担という観点からいって適当ではない。したがって、納税者に記帳義

務が課されているか否かを問わず、記帳がない場合や記帳が不十分のため、所得金額を計算できない場合には、当該納税者の財産の価格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等、他の間接資料を用いて所得金額を算定せざるを得ない。ここに推計課税の認められる根拠がある。

推計課税には3つの説があり、別世界説、事実上推定説、補充的代替手段説である。

別世界説は推計課税を創設規定であるとし実額課税に対置する課税方式であるとして、外形基準課税を肯定する特別な課税方式であり実体的事実からの乖離を積極的に認めたものであり、実額反証を原則的に否定する説である。

事実上推定説は、推計課税が真実の所得を認定するための立証方法にすぎず、実額により得ない場合にやむを得ず用いられる課税方法であり、また推計課税、実額課税といっても課税方法にそれぞれ独立した2つの課税方法があるわけではなく、実額課税と推計課税の差は、納税者の所得額を認識するための方法の差にすぎないとし、推計額をもって実額と同一視する説である。

補充的代替手段説は上記両説の不具合を解消するものとして近年主張されている考え方である。推計額は実額近似値であり、推計課税は実額課税ができないときにやむを得ず行われる代替手段として認められているものであるとしている。

したがって、補充的代替手段説の場合には推計課税の訴訟において実額反証が行われた場合には、いかに推計による金額が合理的であろうとも実額が優先することになる。

推計課税の必要性については明文の規定がないために争いが起こる原因となっている。効力説、行政指針説、折衷説、必要性欠缺の瑕疵の程度により違法性を判断する説の4つの説がある。

効力説は実額調査ができない場合に例外的に認められるとする立場であり、推計課税の必要性がないのに推計課税により更正等を行えば、その更正等は、原則的には違法となり取り消されることになる。行政指針説はいかなる場合に推計を行うかは課税庁の裁量の問題であって、効力説による必要性の要件は、その場合の一指針にすぎないとする立場である。

折衷説は必要性の存在は、推計課税を行うための要件であり、原則として効力要件でもあるが、推計による認定額が訴訟等において実額により支持された場合には、推計の必要性の欠缺という手続上の瑕疵は事後的、相対的に軽微なものとなり取消事由にはならないとする立場である。

必要性欠缺の瑕疵の程度により違法性を判断する説はもう少し丁寧な調査をすれば、実額が把握できたが、これをしないで安易に推計をした場合には違法性があるとする説、又は、推計課税の必要性を欠き、そのことが一見して明白である場合には違法となる説である。

推計課税の合理性につき申告納税制度の下で具体的に行われている推計課税は、言うまでもなく一種の「課税権」の行使に他ならず、具体的には更正・決定等のいわゆる「課税処分」手続によって行われるものである。したがって推計課税を適法・有効になし得るためには、まず租税実体法の定めるいわゆる「課税要件」に該当する具体的な事実が存在し、抽象的な納税義務が客観的に発生していることが必要であり、かつ具体的になされた推計課税が適法・有効であるというためには、その推計課税が租税手続法の定める所定の手続によってなされていることが必要である。つまり、この両方を充足している場合に推計課税の合理性が認められることになる。

推計課税の方法についてはその業態や業種によって様々である。所得税法156条・法人税法131条でも推計方法については限定列举されていない。つまり様々な業種や業態により変わってくる事情などを考慮し、推計課税をされる納税者に最も適している方法を課税庁は採用することになっている。そこでその採用された推計方法が合理的であるか否かについての争いが起こってくる。現在用いられている方法としては、資産負債増減法・消費高法・銀行預金高法・比率法・効率法がある。

第3章では納税者が訴訟の場で課税庁と争う実額反証の実態についてその立証責任・程度・範囲の観

点から考察する。

実額反証の性質としては反証説・間接反証説・再抗弁説がある。

反証説とは課税庁の主張を覆すには、当該主張に関する裁判官の確信を揺るがす程度で足りるものである。間接反証とは課税庁の主張する事実とは直接関係のない事実（必要性、合理性）を主張しそれが裁判官の確信を得た場合には、課税庁の主張を覆すことができるという考え方であり、再抗弁説とは推計課税そのものには違法はないが納税者が真実の実額を主張しそれが裁判官の確信を得た場合には当該実額を正当であるとする（実額は推計を破る）考え方であり、現在再抗弁説が有力である。

実額反証の大きな問題点として、立証責任がある。すなわち立証責任が納税者にあるか否か、またその立証の程度や範囲によって実額反証の考え方は変わってくるからである。この点については、課税庁が多大な労力と時間を費やして推計課税を行った後に実額反証が行われることからいえば、当然納税者にその立証責任を負わせるべきであると考えられる。しかしその立証の程度や範囲について明文の規定がないため、どの程度の立証で足りるのかについては様々である。

立証の程度については納税者が主張する実額につき裁判官に高度の確信を与える相当程度のものが必要であると考えられる。理由としては次の三つがあげられる。一つめは申告納税制度の趣旨からして、納税者は、適正な申告納税義務及び調査協力義務を負っていること、二つめは適正申告納税義務及び調査協力義務に違背し、課税庁をして推計課税を余儀なくさせた納税者が、実額反証をする結果、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、三つめは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、さらにこのような納税者に立証責任を負わせることは酷ではないことがあげられる。

立証の範囲については様々な学説があるが、経費と売上の対応関係から考えると総収入と全ての費用について納税者は立証しなければならないというのが通説となっている。

第4章では推計課税に対する実額反証についての判決について検討している。事件の内容は課税庁が白色申告者に対して推計課税を行ったところ納税者がその推計課税を実額反証によって争ったものである。判決は以下のような判断を示している。

- (1) 本件推計課税は、納税者に対して再三にわたる調査協力を要求したにもかかわらず納税者がこれに応じなかったため、課税庁はやむを得ず反面調査に基づいて行ったものであり推計課税の必要性についての要件を満たしている。
- (2) 納税者による実額反証の可否についてはこれに制限を加えるべきであるとする考え方もあるが推計課税あるいは実額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、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金額を把握する方法が、前者は間接資料によるのに対して、後者は直接資料によるという点にあるにすぎない。すなわち、最終的に問題になるのは、真実の所得金額がいくらであるかということであり、従って納税者の実額の主張、すなわち実額反証はそれが真実の所得金額に合致すると認められる限りは是認されるべきである。
- (3) 推計課税は課税に代わる方式にふさわしいという得る程度の推計の合理性で足りるというべきである。したがって、課税庁が納税者の比準同業者の平均所得率を適用して納税者の各事業年度の所得金額を推計したことには合理性がある。
- (4) 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、自らが主張・証明責任を負うところの再抗弁であり、しかも、その再抗弁においては単に収入又は経費の実額の一部又は全部を主張証明するだけでは足りず、収入及び経費の実額をすべて主張・証明することを要するというべきである。

以上の判決は納税者の調査非協力により実額課税を行うことが困難であったために、課税庁が代替的な推計課税を行ったところ、納税者は実額反証による訴訟を提起したが当該実額反証の場において納税

者は合理的な証明を行わなかったために、比準同業者の平均所得率による推計課税を是認したものである。換言すればその反対解釈として納税者の実額反証により実額が合理的に証明され、実額課税が可能となった場合には、実額を採用すると読み取れることから補充的代替手段説に近い立場に立っているものと思われ、実額反証についても推計課税の合理性いかに問わず実額が優先すると取れるから再抗弁説を採った判決であると理解できる。さらに立証の程度及び範囲についても納税者は収入と経費のすべてにつき立証・証明が必要であるとの立場を明らかにした判決であると理解できる。

以上推計課税について実額反証に係る判決も含め検討してきたが、推計課税の必要性は無くなるというのが理想的でありそのためには課税庁及び納税者の双方において申告納税制度なく青色申告制度の定着に向けた努力が必要である。