

推計課税の前提要件について

—その法的性格をめぐる試論的検討—

菅野保文

(税務大学校
租税理論研究室助教授)

目次

はじめに.....	六
一 前提要件の法的性格について.....	六
1 推計課税の例外性.....	六
2 前提要件の合理性.....	六
3 前提要件の法的性格.....	三
4 効力規定的に機能すべき範囲.....	三
二 推計課税の前提要件の面からみた千葉地裁昭和四六・一・二七判決（昭和四二年（行ウ）第九号）の検討.....	六
1 序 説.....	六
2 判旨の紹介.....	六
3 検 討.....	六
4 結 論.....	六
おわりに.....	六

はじめに

課税庁がいわゆる白色申告者について推計によってその所得を計算し更正（決定）処分を行なった場合において、その処分に対して取消訴訟が提起され、推計によって所得を計算すべき場合でなかったと原告が主張し、その主張に理由がある場合には、当該更正（決定）処分はそのことのみを理由として取り消されるべきか、これは推計課税をめぐるひとつの問題である。

千葉地方裁判所が昭和四六年一月二七日に行なった、いわゆる千葉民商事件判決（昭和四二（行ウ）第九号、所得税更正決定取消請求事件）は、この問題について明らかに積極説に立った判決として注目すべきものであり、これを契機として今後多くの議論がなされるであろう。

本稿は、「推計課税の前提要件」として従来説かかれているものを取り上げ、その法的性格について試論的な検討を行なうとともに、前述の千葉地裁判決の推計課税に関する論理について若干の考察を加えたものである。

（この問題については、従来あまり研究されておらず、本稿も副題に記載したとおり、筆者の個人的な試論であることをあらかじめお断りしておきたい。）

一 前提要件の法的性格について

1 推計課税の例外性

納税者が提出した納税申告書に記載された課税標準等または税額等の計算が誤っていたり、納税申告書を提出する義務があると認められる者が提出していない場合には、課税庁は更正あるいは決定の処分を行なうこととされている（国税通則法 二四、二五条 参照）。この場合、その納税者にかかる正しい課税標準等をその者の帳簿書類等によって直接的に認識できる場合には、当然、その結果に基づいて更正（決定）処分が行なわれることになるが、それができない場合には、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等によって、その者の課税標準等を推計し、その結果に基づいて更正（決定）処分が行なわれることになる（所得税法一五六条（注）参照）。通常、前者の場合を「実額課税」と称し、また、後者の場合を「推計課税」と称している。

所得課税の理想が実額課税であることについては、何人にも異論のないところであろう。しかし、現実には、帳簿書類が不備であるとか、調査に際して納税者の協力が得られないなどの事情で、その者の課税標準等を正確に捕捉することが困難である場合が少なくないため、やむを得ず、改善の策として推計課税の方法が採られることになる。なぜなら、仮に、こうした場合に課税庁が課税を放棄することとすれば、その結果として、誠実に記帳し調査にも協力している納税者が相対的に不利益な立場におかれることになり、租税の正義、公平の原則からみて到底認めることができないし、また、公平課税の実現を期すべき課税庁の責務からしても、課税の放棄は許されないと解されるからである（所得税法一五六条および法人税法一三一

一条の推計課税の規定が、創設規定ではなく確認規定であると一般に説かれているのも、こうした理解によるものである。)

ところで、推計課税は、いわゆる白色申告者について行なわれるのであるが、所得税法あるいは法人税法においては格別の手続要件を規定していない。白色申告者であれば、課税庁の裁量によって、実額課税あるいは推計課税のいずれの方法を採用することも許されるのか、あるいは実額課税ができないと認められる場合にのみ推計課税が許されるのか、税法には明文の規定がないのである。

そこで、この問題はおそらく解釈論として論ぜられることになるが、従来の学説・判例においては、ほぼ一致して、推計課税が許されるためには、その納税者について、①収支を明らかにする帳簿書類を備えていない場合、②帳簿書類の記載内容が不正確である場合あるいは③調査に協力しない場合のいずれかの場合に該当することが必要であり、これが「推計課税の前提要件」であるとしている。すなわち、推計課税は、実額課税ができない場合に許されると一般に説かれているのである。

2 前提要件の合理性

法律に明文の定めがないのに、解釈論でこのような手続要件を認めることに合理性が認められるか、これはひとつの問題であろう。なぜなら、いわゆる青色申告者については、更正をするに際して帳簿書類の調査が要件とされており(所得税法一五五条)、また、推計によって更正することは許されないと解されるが(所得税法一五六条)、これの反対解釈として、白色申告者である限り推計課税の方法を採用するか否かは課税庁の裁量に委ねられていると解する余地があるからである。(注)課税庁が推計課税によって更正(決定)することを認めても、その処分が内容的に誤っている場合には、納税者はその取消訴訟において実額によって反証をあげ勝訴できるのだから、そのように考えても現実には不合理な結果をもたらすことはな

いと、この場合付言されることにならう。

そこで、そもそも「前提要件」というものを法的要件として設定することにどのような意義があるのか、考える必要がある。一般論として、帳簿調査によって実額課税が容易になし得るにもかかわらず、課税庁が一方的に推計課税を行なうことについては、おそらく何人もそれを不当と考えるであろう。それはなぜであろうか。おもうに、推計によって算出される数値はあくまでも「実額」ではなく「近似値」であること、そして、「適正な課税」とは、本来、実額による課税を意味するものであること、したがって、実額の捕捉ができない場合にのみ「近似値」をもって代置されるべきだと一般に考えられているからであろう。言いかえれば、近似値による課税においては、多少なりとも、「見込課税」の性質を伴うからである。したがって、「前提要件」に意義を認めるとすれば、それは「見込課税」を処分段階で可及的に排除することにあるといえよう。

そこで、問題は、この「前提要件」が実定法に論拠を求めることのできるものであるのかということになる。従来の学説・判例が何を論拠として主張しているのか検討してみると、その多くはそれをいわば当然のこととして主張しているようであるが、例えば、南博方氏は次のように述べておられる（別冊ジュリスト「租税」（注3）判例百選一六九頁）。

「推計課税は合憲であるとしても、所得課税の理想は実額課税であり、かつ、申告納税制度のもとでは、税務署長の更正・決定による税額の確定は例外であるから、所得推計による更正・決定による税額の確定は、あくまで例外にとどまるべきである。」

これによれば、推計課税を例外的なものと解する論拠として、「所得課税の理想が実額課税であること」と「税務署長の更正・決定による税額の確定は例外であること」とがあげられている。所得課税の理想が実額課税であることについて

は前述のとおり何人にも異論のないところである。ただ、推計課税が許される場合を法的に限定する論拠としては、「理想であること」以上に、所得税法あるいは法人税法それ自体の解釈論としてそういう結論が導きだされることが必要であろう。南氏がその意味で述べられたものは明らかでない。しかし、所得税法あるいは法人税法を検討すると、これについては肯定する余地があるように考えられる。すなわち、第一に、青色申告者については、推計課税の規定からはずされていることの法意である。青色申告者は記帳義務を負っており(所得税法一四八条、法人税法一二六条)、したがって、帳簿書類を備えていることが前提とされるのであるが、これに対して推計課税を認めていないということは、帳簿書類が備っている限り実額課税をするのが当然であるとする思想が根底にあるからだといえよう。とすれば、白色申告者の場合には青色申告者の場合のように帳簿書類が備っていることは前提とならないが、帳簿書類が現実に備っている限りは白色申告者であっても実額課税がなされるのが当然だということになるからである。また、第二に、所得税法あるいは法人税法の全体的構造からもうした結論を導く余地がある。すなわち、これらの法律における所得計算に関する諸規定は、納税者が自己の申告すべき所得を計算する場合にも、また、課税庁が更正(決定)する場合にも、同じく適用されるものであるが、そこにおいては明らかに積み上げによる計算、すなわち実額課税が予定されていると解されるからである。したがって、所得税法あるいは法人税法の解釈論として推計課税に例外的位置づけを与えることは不合理とは言えないだろう。それでは、もうひとつの論拠である「税務署長の更正・決定による税額の確定は例外であること」についてはどうかであろうか。確かに、申告納税方式における税額の確定方式としては、申告が原則であり、更正決定は例外とされている(国税通則法一六条参照)。しかし、それは、申告が誤っているかあるいは申告がなされるべきであるのになされない場合に限って更正決定がなされるというだけの意味である。言いかえれば、納税者の現実の所得金額が申告した金額と異なる限り、更正は当然になされるべきもので

ある。一方、推計課税というのは、納税者の申告の正否の確認のため観念上これに対置されるべき「その者の現実の所得金額」を計算する方式の一であると言える。そうすると、「税務署長の更正・決定による税額の確定は例外である」ということと推計課税が許される場合をどのように解するかということとは、直接には結びつかない問題であるといえよう。^(注4)「税務署長の更正・決定による税額の確定は例外であること」をもって、推計課税の許される場合を限定するのは妥当でないと考えるのである。

以上、要するに、「推計課税の前提要件」については、「見込課税の処分段階における可及的排除」ということにその意義が認められ、また、所得税法あるいは法人税法にその論拠を求めることができるから、前提要件を法的要件として理解することには合理性があると考えられるということである。

3 前提要件の法的性格

推計課税の前提要件を所得税法あるいは法人税法に論拠を求めることのできる法的要件として理解した場合には、次に、それを訓示規定的なものと考えるべきかあるいは効力規定的なものと考えるべきかが問題となる。効力規定的なものとして理解した場合には、青色申告書にかかる更正の場合の理由附記の要件(所得税法一五五條二項、法人税法一三〇條二項)について論じられるのと同様に、前提要件の不充足がそれだけで処分の取消事由になることになる。前提要件をめぐる議論の焦点は正にこの点にある。

従来の学説判例においてこの問題に論及しているものはあまり見当たらないようである。判例の多くは、前提要件の充足を必要としながらも、それぞれの事案の結論においては「充足している」との判断を示しているので、前提要件の法的性格についていづれの考え方を採っているのか判然としないのである。ただ、前述のように、千葉地裁昭和四六・一・二

七判決が明らかに効力規定的な捉え方をしており、注目を集めている。

一般論として、課税庁の課税のあり方として、推計課税を行なう前に実額課税の可能性を十分に調査し、それができないと判断された後にはじめて推計課税の途を採るべきことはいうまでもない。したがって、前提要件が課税庁の課税のあり方に対して訓示規定的な意味あいをもつことについては異論の余地がない。問題は、それ以上に効力規定的なものとして捉えられねばならないものかということである。

前提要件の法的意義を前述のように「見込課税の処分段階における可及的排除」として理解すれば、これを全くの訓示規定的なものとする妥当性を欠く場合があるのではなからうか。通常あり得ないことではあるが、たとえば、誰がみても容易に実額課税ができると認められるにもかかわらず、一方的に推計課税がなされたとすれば、実額課税をすれば異なる内容の処分になると容易に察せられるから、訴訟においても実体的判断に入らずに前提要件の不充足を理由に処分を取り消す（このことは、課税庁にもう一度初めから処分をやり直させることを意味すると言える。）ことが、納税者の権利保護の面から必要ではないかと考えられるからである。白石判事においては、「納税者は、実質的に適正、合理的な方法で所得の認定を受くべき法的利益を享有する」ことを理由に、「所得の認定方法が、実質的に適正、合理的と認められない場合には、そのこと自体が処分的手続的要件の違反を構成するものとして、処分の取消し原因となるものと解すべきである」と述べておられる（石白健三「「税務訴訟の特質」（「質」）「税理七巻一二号八頁」））。個々の実定法上の論拠をはなれ一般的にこうした手続要件を認めることができるかについては、むしろ異論の方が多いようであるが、実定法から導き得る手続要件である限り、白石判事の述べられるところは傾聴に価するであらう。そして、そのことは、前提要件を効力規定的なものとして解すべきであるということにつながってこよう。

しかし、一方、前提要件を完全に効力規定的なものと解することはどうか。少なくともこれには三つの問題があげられる。まず、前提要件の不充足を理由として処分を取り消しても、それは事案を抜本的に解決することにはならないということである。前提要件の不充足を理由とする取消判決の拘束力は所得金額には及ばないから、^(注7)取消判決がなされても、除斥期間を経過しない限り、課税庁は改めて(場合によっては取り消された処分と同一金額で)更正(決定)をすることができ得るわけである。課税庁と納税者との間の争いは、「その納税者が正当に負担すべき税額がいくらであるか」ということに端を発し、また、それが終局の目的でもあることを考えると、前提要件の不充足を理由とする取消判決は、事案の抜本的解決ではなく、処分を遅延させる効果をもつにとどまるといえる。とすれば、前提要件を充足しているか否かについて、仮に疑義があるとしても、処分の内容が一見してずさんというわけではなく実体的判断を加えるに適すると認められる処分についてまで、不充足を理由に全面的に取り消すことに果して意義があるのか、疑問なしとしないのである。

第二に、前提要件を充足していないと認められる場合に、仮に、不充足を理由に処分を取り消すことなく実体的判断に入ることとしても、そのことは課税庁が推計の方法によったこと自体を容認することには必ずしもならず、場合によって「実額課税への転換」^(注8)ということが考えられるのであるが、そうすると、納税者の権利保護の面からみても不充足を理由に取消判決をする実益が低いのではないかということがあげられよう。

第三に、前提要件を充足しているか否かの問題は、多くの場合必ずしも単純明快な問題ではないということである。課税庁は、もともと、実額課税が可能であるのに推計課税を行なうことに利益を有していないと考えられる。言いかえれば、課税庁の利益は訴訟においても敗訴することのない処分を行なうことにある。したがって、課税庁が推計課税の方法

を現実採る場合は、課税庁においては実額課税ができないと判断した場合、すなわち、前提要件を充足していると判断した場合であるのが通常であり、このことからして単純明快な問題とは言えないのである。前提要件を充足しているか否かは、結局、確定判決によって明らかとなるが、その納税者が正当に税金を負担すべき義務があることについては争いがないにもかかわらず（もちろん、何が正当であるかについては争いがあるであろうが）、前提要件を充足しているか否かの問題だけで長期にわたって審理が続けられるとすれば、それはいかにも奇異な姿ではなからうか。あるいは、これに対して、処分を遅延させることに、極端に言えば、訴訟中に更正（決定）の除斥期間を満了させることに意義があるのであり、それは納税者の権利保護の面からも不合理ではないとの反論があるかもしれない。しかし、「納税の義務」が全体としての国民の利益のために存在することを認める限り、処分を遅延させることが保護されるべき権利であるとは言えないだろう。前提要件を充足していないとの納税者の主張が一見して正しいと認められるなら未だしも、そうでない場合にその問題で長期にわたって審理が続けられるというのは、常識的にもおかしい姿ではなからうか。

以上のとおり、前提要件の法的性格については、これを全くの訓示規定的なものと解することも、また、反対に全くの効力規定的なものと解することも、いずれも合理的でないと考えられる。結局、どのような要件の下に効力規定的に機能することを認めるかという問題にならう。

4 効力規定的に機能すべき範囲

前提要件の不充足を理由に処分を取り消すということは、課税庁にもう一度初めから処分をやり直させるということを意味する。したがって前提要件が効力規定的に機能すべき範囲をどのように画するかということは、言いかえれば、課税庁にもう一度初めからやり直させることが望ましいと考えられるのはどのような処分であるかという問題である。

一般的に、手続上の瑕疵を理由に処分を取り消すべき場合をどう画するかについて、例えば、原田尚彦東京大学助教は次のように述べておられる（「個人タクシー事業の免許申請の審査と」^(注9)）。「公正手続」判例タイムズ二七四号七八頁）。

「手続そのものが自己目的ではないのであるから、手続上の瑕疵が処分の取消事由となるのは、手続を正しくやり直すならば行政庁が別個の判断に到達する可能性のあるたぐいのもでなければならぬ。手続上の瑕疵を理由に処分を取消しても、結局はまったく同一の結果でしかありやうのないような事例につき、無駄な手続をくり返すのは妥当ではない。いわんや、不当に処分を延期させるためだけのために、手続上の瑕疵を理由に処分を取消すべき旨を主張する見解があるが、妥当ではないであろう。」

この見解は、常識にも合致し、一般的には妥当な考え方であると言えよう。ただ、推計課税の前提要件の問題にこの考え方をあてはめた場合にはどうか。推計課税は近似値による課税であり、近似値は実額と同一ではないから、前提要件を充足しない推計課税処分について、手続を正しくやり直すならば（すなわち、実額課税を行なえば）課税庁が別個の判断に到達する可能性があることは明らかであり、結局、すべて取り消すべきだということになりそうである。しかし、行政処分取消請求事件でも、例えば、免許申請却下処分が争われる場合のように、免許申請を却下した処分が適法か否かが問題である場合には、手続を正しくやり直し、その結果、仮に「別個の判断」に到達したとする場合のその「別個の判断」に基づく処分（すなわち、免許処分）は、原処分と質的に別個の処分であり、当該行政庁においてのみ可能であるから、「別個の判断」に到達する可能性があれば取消判決をするという考え方は不合理とは言えないのであるが、これに対して課税処分の取消訴訟の場合には、仮に、別個の判断に到達する可能性があっても、その「別個の判断」に基づく処分は多くの場合原処分と数额的に異なるという意味での別個の処分、すなわち量的に別個の処分であるから、裁判所は

(原処分^の範囲で) その「別個の判断」に基づいて判決(すなわち、一部取消の判決)をすることができるのであり、前者の場合とは著しく事情を異にするのである。したがって、推計課税の前提要件が効力規定的に機能すべき範囲を考えるについては、前述の原田助教教授の見解をそのままにあてはめることは適当でないと考えられる。

前述のように、課税庁がが推計課税の方法を採るのは実額課税が困難であると判断することによるのであるから、その判断がおおむね常識に合致して行なわれている限りは、推計課税の前提要件をことさらにとり上げて議論する実益に乏しいと言える。それゆえ、前提要件を法的要件と解し、かつ、効力規定的に機能すべき範囲を認める実益が何であるかといえ、課税庁が明らかな見込課税、言いかえれば、納税者に不服があれば訴訟を提起すればよいのだからといった考え方を前提としていけば腰だめ式に処分をすることを排除することにあると考えるべきではなからうか。この場合でも、訴訟において実体的判断に入ることとしても、原告は当然勝訴する筈であるが、その処分が数额的に正しくない処分であることが一見して明らかである以上、実体的判断に入ることなく取消判決をなし、課税庁にもう一度初めからやり直させる方が明らかに原告にとって有利であると考えられるからである。

そうすると、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。

二 推計課税の前提要件の面からみた千葉地裁昭四六・一・二七

判決（昭和四二年（行ウ）第九号）の検討

1 序 説

前述のように推計課税の前提要件をめぐる従来の判例は、これを法的要件と解しながらも、それぞれの事案の結論においてはそれを充足しているとの判断を示していた。その意味で、「推計課税が許される場合」に当たらないことを理由に処分を取り消した千葉地裁昭和四六・一・二七判決は注目すべきものと言える。そこで、推計課税の前提要件の面から、この判決の論理を検討することとしたい。

2 判旨の紹介

事案は、当該職員の調査に対して納税者（白色申告者）が協力しなかったため、課税庁においては実額課税を断念し推計によって所得を計算して更正したところ、納税者から、当該職員の質問検査権の行使が違法であったことを理由として当該更正処分の取消しを求めたものである。裁判所は、納税者が当該職員の調査を拒んだことには正当な理由があるから、課税庁が推計課税をすることは許されないとし、所得金額についての判断に入ることなく処分を取り消した。判旨は次のとおりである（傍線筆者）。

「申告納税制度のもとでは、税務署長の更正決定による課税は例外であるうえに、所得課税は実額課税が原則であるか

ら、推計による税額の確定はあくまで例外にとどまるべきである。

そして所得税法六三条の質問検査権は滞納処分のための調査や犯則事件の強制調査とは異なり、いわゆる件意調査ではあるが、被調査者は調査に応ずる義務があり、この義務の不履行に対しては刑罰が科せられている（所得税法七〇条一〇号、一二号）。ところで所得税法六三条は収税官吏は所得税について必要があるときは、納税義務がある者等に質問し、またはその者の事業に関する帳簿書類等の物件を検査することができるものと規定するが、この規定を広く解すると、課税徴収権の名のもとに税務署職員の恣意的判断により、被調査者に対しその種々の私的利益の犠牲を強いることとなる。したがって被調査者は合理的な理由があれば調査を拒むことができ、調査を拒んだことにより刑罰を科せられることはないものと解するのが相当である。このことは条理上当然のことであって、推計課税についても同様のことがいえる。すなわち、被調査者が、合理的な理由なく、資料提供を拒否する等協力的態度を示さず、その結果所得の捕捉が不可能となった場合にのみ推計課税をなしうるといふべきである。」

3 検 討

この判決の論理構成は、要するに、次の図式のようなものである。

そこで、この論理構成の妥当性を以下検討してみたい。まず、第一の論理についてみると、推計課税を例外的なものとして位置づけるについて二つの論拠が掲げられている。この点はさきに引用した南博方氏の述べられるところと同様である。したがって、そこで既に述べたように、所得税法あるいは法人税法の解釈論として白色申告者であっても実額課税が原則であるとの結論を導くことについては妥当性を認めることができるとしても、「更正・決定による課税は例外であること」をもって推計課税の許される場合を限定する論拠とするのは論理的に疑問があるといふべきである。だから、判決

推計課税の前提要件について

(第一の論理)

申告納税制度のもとでは、
税務署長の更正決定による
課税は例外であること

所得課税は実額課税が原則
であること

推計による税額の確定は例
外にとどまるべきである

(第二の論理)

当該職員の質問検査権の行使に対
し、被調査者は合理的な理由があ
れば調査を拒むことができ調査を
拒んだことにより刑罰を科せられ
ることはないとするのが相当で
あること

被調査者が合理的な理由なく
資料提供を拒否する等協力的
態度を示さず、その結果所得
の捕捉が不可能となった場合
にのみ推計課税をなしうる

のあげると二つの論拠のうち一については肯定できないのであるが、他の一の論拠によって第一の論理の結論を導くことについては特に問題はないと考える。判決からは必ずしも明らかでないが、第一の論理から裁判所も「推計課税の前提要件」を考えているものと察せられる。そして、この事案においては、前提要件のうちの「調査に協力しない場合」に当るか否かが問題であるように考えられ、その解釈論を示したのが次の第二の論理であると考えられるのである。

そこで、第二の論理の検討に入る。まず、その結論を導く前提となっている質問検査権に関する論理について検討すると、抽象論としてである限りまさに判決の言うとおりであろう。「調査を拒む正当な理由」が納税者の側に存在すれば、納税者の調査に対する受忍義務は適法に解除され、また、質問検査不答弁犯等にかかる罰則との関係では違法性が阻却されると考えられるからである。問題は、特定の事実をもって「調査を拒む正当な理由」に当ると評価することが妥当か否かということである。本件において裁判所は次の二つの事実を認定し、それらをもって「調査を拒む正当な理由」に当ると判断している。すなわち、納税者が当該職員に対して「調査の合理的必要性」を開示するよう要求したのに開示されなかったということと、当該職員による違法行為（店舗の壁にピンでとめてあった葉書を承諾なく取りはずし、その内容を写しとった行為）について納税者が当該職員に陳謝を求めたのにそれがいれられなかったということである。これらの事実をもって「調査を拒む正当な理由」に当るとみることの可否については意見のわかるところであろう。^(注1)これについて、裁判所の判断が仮に誤っているとすれば、第二の論理のいかんはもはや問題にするまでもなく、本件処分が推計によることは是認されることになる。しかし、それらの事実をもって「調査を拒む正当な理由」に当るとする裁判所の判断を仮に正しいとした場合には、どうであろうか。第二の論理においては、「調査を拒む正当な理由」がある場合においては当然に推計課税も許されないとしている。たしかに、一見するとこの論理は常識にも合致するかにみえる。しかし、

「調査を拒む正当な理由」の性格について考えてみると、この論理には疑問がある。

まず、「調査を拒む正当な理由」という概念について考えてみると、これは、当該職員による質問検査権の行使が納税者とその私的利益の犠牲を事実上にせよ強いる場合があることにかんがみ、その調和を図るため、「納税者の受忍義務を適法に解除する場合」として考えられた概念である。言いかえれば、質問検査不答弁犯、拒否犯、妨害犯等の成否の問題においてもともと意味のある概念なのである。だから、「調査を拒む正当な理由」が存在すると納税者において考える場合であっても、（調査に協力したくとも協力できない状況にあれば格別）納税者が調査を拒まなければならないというものではないし、いわんや、拒む義務があるというものではないのである。

また、白色申告者であっても実額課税が原則であるという意味について考えてみよう。実額課税が原則である以上、課税庁が更正（決定）をするについては、その納税者に対して調査をすることが前提になるであろう。そして、更正（決定）に先立ちその者を調査しなければならないということは、要するに、納税者にその言い分を述べさせる機会を与えずに、課税庁が一方的に推計によって所得を計算し更正（決定）することを排除することに意味があると考えられる。そうすると、当該職員の調査は、まさに、その納税者の言い分を聞くために行なわれるものであるとも考えられるから、白色申告者においては、推計課税を受けないためには（実額課税を受けるためには）当該職員の調査に積極的に協力しなければならないということになるのではなからうか。納税者であれば、もともと、青白の区分にかかわらず、当該職員の質問検査権の行使に対してひとしく受忍義務を負っているのであるが、白色申告者については実額課税を受ける利益を主張する以上、そうした本来の受忍義務以上に調査に対する積極的な協力義務を負っていると考えられるのである。すなわち、課税庁においては、白色申告者であっても実額課税を行なうよう努力する義務を負っており、これに対応して、白色申告

者においては、実額課税を可能にするよう当該職員の調査に積極的に協力する義務を負っているということである。

以上のように考えると、白色申告者において当該職員の調査に協力しないということは、自己の言い分を述べて実額課税を受ける機会を自ら放棄したものとみることができるとはなからうか。そして、このことは、「調査を拒む正当な理由」が存在することを理由として協力しない場合であっても同様に考えてよいのではなからうか。なぜなら、既に述べたように、課税庁においてははもともと実額課税が可能であるのに推計課税を行なうことに利益を有していないと考えられるから、仮に納税者に「調査を拒む正当な理由」があり、現実に調査に対する協力を期待し難い場合であっても、その「調査を拒む正当な理由」が消滅すれば協力を得られると期待できる限り、改めて調査を行なって実額課税の途を採るであろうことは容易に推察できるからである。「調査を拒む正当な理由」が現実に問題となるのは、課税庁においてはそれに当らないと判断する特定の事実を、納税者においてはそれに該当するとなお主張する場合であって、一見していずれの判断が正しい(あるいは、誤っている)と判断できるたぐいのものではないのである。そうしたことを考えると、納税者において、「調査を拒む正当な理由」があるからと主張するか否かにかかわりなく、事実として調査に対する協力が得られない状況にある限り、課税庁が推計課税の途を採ることを認めるほうが現実的に即した考え方であると言えよう(もちろん、他の資料によって合理的な推計計算ができる場合に限られることはいうまでもない)。

4 結 論

以上述べたところをまとめると、次のようにならう。

白色申告者であっても実額課税が原則であり、推計課税は例外にとどまるべきであることについては、一般論としてである限り、特に問題はないであらう。

また、当該職員による質問検査権の行使に際して、納税者に合理的な理由、すなわち「調査を拒む正当な理由」があれば調査を拒むことができ、調査を拒んだことにより刑罰を科せられることはないと解することについても、一般論としては正当であろう。

しかし、だからといって、推計課税の許される場合をも同様に考えることについては、論理の飛躍があると考えられるのである。「調査を拒む正当な理由」の有無にかかわらず、とにかく事実として調査に対する納税者の協力が得られない場合には、実額課税はできないのであるから、現実の所得額が申告額を上まわっていると客観的に看取できる限り、推計によって計算し更正せざるを得ないということになるのではなからうか。言いかえれば、推計課税の前提要件のうち「調査に協力しない場合」とは、「事実として協力が得られない場合」を言うべきであって、「調査を拒む正当な理由」の存否は直接には関係がないということである。本件の場合、納税者に「調査を拒む正当な理由」があるとすると裁判所の判断には疑問があるが、仮にその判断を是認したとしても、そのことはその納税者について質問検査不答弁犯等の罰則を適用できないということとどまり、推計課税によったことまで排斥されるべきではないということである。

なお、仮に、「調査に協力しない場合」とは納税者の責に帰すべき非協力の場合に限られると解した場合にはどうであろうか。推計課税の前提要件が効力規定的に機能すべき範囲については、「前提要件を充足していないことが一見して明白である場合」と解すべきであることを既に述べた。そこで本件の場合を考えてみると、「調査の合理的必要性」が開示されなかったことをもって「調査を拒む正当な理由」に当たると裁判所が判断したについては、当然、当該職員には調査の合理的必要性の開示義務があるとする見解が前提となっていると考えられるのであるが、この見解についてはいまだ定説化しているとは認めがたい状況であり、したがって、「充足していないことが一見して明白な場合」であるとは到底言い

難いではなからうか。だから「調査に協力しない場合」の意義について仮に判決のような考え方に立っても、推計課税によつたことが排斥されるべきではなかったと考えられるのである。

おわり

行政処分はその内容が適法であれば良く、手続の当否は全く問題にならないといった考え方は、今日もはや受け入れられないであろう。しかし、手続の重要性を強調するあまり、あたかも手続それ自体が目的であるかのような理論を展開することもまた妥当とは言えないであろう。

税の分野において、課税庁の行政をやりにくくする結果となる議論であればあるほど、民主的な見解であるとされるような風潮がみられないわけではない。しかし、税務行政の円滑な運営に支障をきたすことによる被害は、ほかならぬ国民自身の被害であることを考える必要があるのではなからうか。

特に、税の分野においては、時や所を超越した抽象論では意味がないのであって、本稿で取り上げた問題について考える場合にも、例えば高梨克彦氏においても認められる現状、すなわち「確定申告書の申告額とは関係なく、三年に一度調査するとか、数年に亘り当該納税者は調査の対象にならなかったから他とのふりあいもあるから調査しようとか、いう場合でも、調査されると相当数の被調査者に所得もれが発見されるといふ現実^(注12)」をふまえるとき、いたずらに処分を遅延させる結果をまねくような理論には賛成できないである。

(注1)

一口に「推計」といってもその意義は多様である。すなわち、所得金額それ自体を推計する場合のほか、所得金額の計算要素のうちのあるものを推計する場合あるいはその計算要素のうちの一部についてのみ推計する場合が考えられるからである。所得税法一五六条、法人税法一三一条がどのような態様の推計を対象としているかについては即断し難い問題であ

る。しかし、常識的に考えても、たとえ一部分でも推計による部分があれば、その質および量のいかんにかかわらず、その処分は全体として「推計による処分」になるとは言えないであらう。ある処分が全体として「推計による処分」であると言うには、やはり、推計によつた部分が質的にみて重要であるかあるいは量的にみて相当多い場合であるということにならう。

本稿では、全体として「推計による処分」であるとみることに異論のない、典型的な推計課税処分を前提としている。

(注2) そうした立場に立っているとみられる判決として、神戸地判昭和三七・二・二三(昭和三四(行)一二号、税務訴訟資料三六号一五六頁)があり、次のように判示している。

「たとい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、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。」

(注3) 推計課税を例外的なものとする論拠を述べているものとしては、ほかに「その規定(筆者注)所得税法一五六条、法人税法一三一条のこととみられる。)の趣旨からみて」(広瀬時江「推計課税をめぐる問題点」税務事例三巻三号五頁)や「可能な限りより正当な所得金額等を求めることが課税の見地から要請されることはいうまでもなく、推計課税はその手段としてとられるものであること、および申告納税制度の本旨からいっても」(桜井四郎「大阪地判昭和四四・五・一三(昭和四一(行ウ)二号)評釈」税理一三巻一号七七頁)などがある。

(注4) 推計課税が許されても、その推計が合理的なものでなければならぬことは当然である。「税務署長の更正・決定による税額の確定は例外である」という命題は、むしろ「推計の合理性」の問題に関連すると言えるのではなからうか。

(注5) 青色申告書にかかる更正の場合の理由附記の要件についても、それを訓示規定あるいは効力規定のいずれと解すべきかについて争いがあつたが、昭和三八年五月三一日最高裁第二小法廷判決(昭和三六年(オ)第八四号、所得税青色審査決定処分等取消請求事件)において、効力規定であるとの判断が示され、現在ではほぼ定説となつている。なお、この判決についての高柳信一氏の評釈があるので参照されたい(別冊ジュリスト「租税」(判例百選)一六六頁)。

(注6) 最高裁昭和四六年一〇月二八日第一小法廷判決(「個人タクシー事業免許申請却下事件」として知られる行政処分取消請求事件、判例時報六四七号二二頁)は、実定法の解釈を通じてではあるが、いわゆる「公正手続」理論を認めた判決として評価されている。

(注7) 南博方編「注釈行政事件訴訟法」三一〇頁以下参照

(注8) 訴訟において実額課税への転換がなされた裁判例として、大阪地裁昭和四六・六・二八判決(昭和四〇年(行ウ)九一号、更正処分に対する裁決取消等請求事件、税務訴訟資料六二号九一八頁)がある。

なお、この判決については、鎌田泰輝氏が評釈しておられるので参照されたい(「実額計算の可能な場合の推計課税の運命」と審査手続の違法性の問題点について」税務弘報一九卷一四号一一八頁)。

(注9) (注6)に引用した最高裁判決においても「行政庁が異なった判断に到達する可能性」をもって手続上の瑕疵を理由に処分を取り消す場合の要件であると解することを前提とした判示をしている。

(注10) 拙稿「税務調査を拒む正当な理由について」(税務大学校論叢五号六九頁)を参照されたい。

(注11) 拙稿「税務調査において調査理由を開示することは法的要件か」(税務大学校論叢六号一二七頁)を参照されたい。

(注12) 高梨克彦「所得税法二四二条八号質問不答弁、検査拒否罪について無罪の一審判決を破棄し、有罪の言渡をした事例」シエトイエル一〇九号四三頁)