

推計による課税処分の要件

大阪地裁昭和五〇年四月四日判決
昭和四一年(行ウ)第一七号の二
行政処分取消請求事件
訟務月報二卷六号一三三六頁

河合昭五

(税務大学校
教育第一部長)

〔事案の概要〕

原告Xは、クリーニング業を営むいわゆる白色申告者であって、昭和三十九年分所得税の総所得金額を三二一、七〇〇円とする確定申告をした。被告Yは、昭和三十九年一〇月六日に部下職員をしてX宅を調査させたところ、Xは帳簿書類の一部を保存するのみであって、しかも、調査のための質問に対して明確な応答をしなかった。そこで、Yは同業者率等により所得を推計したところ、五三三、七〇〇円と算出されたので、昭和四〇年八月三日付をもって更正処分をした。

Xは、「(1)更正処分は、何らの調査をすることなく全くの見込みでなされたものであるから、手続上違法である。昭和三十九年当時、注文を六冊の控ノートに記載しており、その後ノート一冊を紛失したのであるが、残っているノートによっても、一月から三月までと、七月から十二月までとは実額で売上を計算することができ、残りの四月ないし六月までは、前記期間の売上金額をもとにして推計できるのであるから、このような方法をとらないYの推計方法は失当であって、所得を過大に認定した実体上の違法がある」として、更正処分の取消を求めた。

Yは、「電力使用量に基づき推計すると総所得金額は九二九、三一三円と算出することができる。更正処分は、その金額の範囲内でなされたものであって違法ではない。Xがいう控ノートは、預り品の受払に活用したものでもなく、代金の授受の記帳がなく、しかも売上金額の最も多いと思われる四月から六月までの分を欠くうえ、一部に日付の欠ける部分があるから、正確性に疑問があり、預り品が網羅的に記帳されているとも認められないから、これによっては実額計算ができないばかりか、それを推計の基礎とすることもできない」として、Xの請求を棄却するように求めた。

〔判決要旨〕

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、納税義務者の帳簿書類が全く存在しないか、存在してもそれが不備であり、納税義務者の説明や反面調査等によってそれが補完できない場合、又は納税義務者が調査に非協力的で、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。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、推計の必要性がないのに所得の認定の過半が推計によっ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なくその課税処分自体違法というべきである。

〔研究〕

1 国税通則法は、「課税標準等又は税額等がその調査したところと異なるときは、その調査により、……課税標準等又は税額等を更正する」など（二四条、二五条、二六条）と定めているに過ぎない。この「調査とは、課税標準等または税額等を認定するに至る一連の判断過程の一切を意味すると解せられる。すなわち課税庁の証拠資料の収集、証拠の評価あるいは経験則を通じての要件事実の認定、租税法その他の法令の解釈適用を経て更正処分に至るまでの思考、判断を含む包括的概念である」^(注1)から、課税庁が課税標準等を認定して課税処分を行うための手続的規制をしていると解することはできない。

また、所得税法においては、いわゆる青色申告者について更正処分をする場合に、その帳簿書類を調査し、所得計算

に誤りがある場合に限りすることができるとか、更正処分の通知書に更正の理由を附記しなければならないとか（旧法四五条、現行法一五五条）例外的に手続的規制をしているに過ぎない。青色申告者に更正処分をする場合のほかは、推計して課税処分をすることができると思われるから、法律の解釈としては、白色申告者の更正通知書に理由付記が必要でない^(注2)と解するのと同様に、「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ない、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、少なくとも手続的には全く適法なのである^(注3)」と解するのが自然であろう。

しかし、一方では、実額計算のみが真実の所得の計算方式であって、推計計算によって算出された所得と真実の所得との間に誤差が生ずることが免がれ得ないこと、所得税が実額計算を原則としていることも疑い得ないところである。このような理由から、本件判決のように、白色申告者についても帳簿調査を課税処分の手続要件と解する判決がある^(注4)。確かに、上述した理由のみからすれば、所得税法が帳簿調査を手続要件とした「青色申告者」は「実額計算をなしうる帳簿書類を備付けている者」の例示として規定したに過ぎず、青色申告のみに限定して帳簿調査を手続要件としたと解すべきでない^(注5)と考えるのも、また自然といえるかも知れない。

2 「あらゆる法令は、無目的で制定されるのではなく、それぞれが制定されなければならない趣旨、目的、つまり、立法理由、立法目的、立法趣旨をもっているものであるから、法令の規定の解釈にあたっては、常に、この立法目的あるいは立法趣旨にありよう解釈しなければならない^(注5)」とされる。ここで立法趣旨を振返ってみる必要があるようである。

(1) 青色申告制度の生みの親となったのは、シャープ勧告であるが、勧告は「現在の不十分な記帳」と題して次のよ

うに述べている。

「申告納税制度の下における適正な納税者の協力は、かれが自分の所得を算定するため正確な帳簿と記録をつける場合にのみ可能であるということは自明の理である。今日、日本における記帳は慨嘆すべき状態にある。

多くの営利会社では帳簿記録を全然もたない。他の会社は有り余る程沢山もっていて、その納税者のみがどれが本当のものでどれが仮面に過ぎないかを知っている。その結果は悪循環となる。税務官吏は正確な信用すべき帳簿がないから、標準率およびその他の平均額を基礎とする官庁方式課税による他はないと主張する。納税者は、また、税務官吏が帳簿を信用しないから、たとえかれらがそれをやる能力があっても正確な帳簿をつけることは意味がないという。この循環は切断しなければならない」^(注6)

そして、「正しい記録をつけるための誘引策」を制度化するよう、次のように要請している。

「教育と道具の提示だけでは恐らく不十分であろう。このような道具を納税者が利用するよう積極的に奨励するよう報酬を与えなければならない。一つの可能性は帳簿記録をつける納税者には特別の行政上の取扱を規定することである。かくして、このような特別取扱を希望する納税者は正確な帳簿記録をつける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つけられる。(中略)このように帳簿記録をつけ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記録をつけ、申告をこの特別用紙ですれば、その年の所得を实地調査しない限り、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、その明確な理由を表示しなければならない。他方、このような帳簿記録をつけ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。

その上、後者に属する納税者は国税局に控訴することは許されない。(中略)脱税の意図をもって虚偽の帳簿をつけた場合および規定された帳簿を誠実につける気がなくて特別申告書を使った場合は、処罰すべきである。(中略)前記の制度はそれ故正確な帳簿をつける勧誘手段になるであろう。他の誘引策も考慮しなければならない。かように更正決定に関する標準率は帳簿の欠除が税の軽減ではなくむしろ重課の可能性を意味する程度まで引上げられるべきである。

帳簿をつけないものに対しては、減価償却と繰越欠損を認めない。適正な税務行政においてこの問題は余りにも重大でその解決が重要なので記帳を必要な程度まで促進させるため、これに対し全努力を集中すべきである。^(注7)

更にシャープ勧告は、将来において帳簿記録をつけていなかった納税者に対し罰則を適用することを考慮するよう勧告している。

「前に示した通り、正当な申告納税にはかような記帳は不可欠の要素である。申告納税が最近実施されたのに鑑み、正しい帳簿の記載を怠った場合、所得税及び法人税のもとでこれを刑事犯とするのは恐らく望ましくないかもしれない。記録帳簿の現在の不十分な状態で罰則を正当に適用することは困難かも知れない。しかし将来に徹底的教育運動及び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した他の活動が実行された後、正当な帳簿記録をつけることを故意に怠った場合刑罰を適用することが適当であるかもしれない。^(注8)」

(2) 昭和二五年の税法改正において、このようなシャープ勧告にもとづき、所得計算上種々の特典をもった青色申告制度が誕生し、複式簿記を備え付けて課税庁の承認を受けた青色申告者についての課税処分に関する前記したような手続規定を設けた。なお、勧告の内容で税法改正に取り入れられなかったものには、白色申告者が国税局に審査請求することを認めないと、標準率の引上げ及び減価償却を認めないことがある。

以上の立法経緯からすると、青色申告の更正処分に帳簿調査を手続要件とした立法趣旨は、納税者の正確な帳簿記録を不可欠とする申告納税制度の基盤に照すと、現実の納税者の記帳状況が遥かに低水準であるという認識にもとづいて、正しく申告納税をしようとする納税者を種々の所得計算上の特典や手続上の保障のある青色申告制度に吸引し、青色申告制度を納税者の間に拡げることによって、申告納税制度の基盤を充実する目的であったことが明らかである。

したがって、立法趣旨に沿って解釈すると、白色申告者については帳簿調査が課税処分の手続要件ではないというべきことになる。

3 ところで、青色申告者についてのみ帳簿調査を義務付けた立法措置は、他方白色申告者に対して行われるかもしれない推計課税が実額計算をなしうる帳簿書類にもとづいた白色申告者の申告を無視する結果を生じるから、全体としてみた場合、申告納税制度の充実という立法趣旨に必ずしも妥当といえないのではないかという疑念が生じるかもしれない。このような疑念を解明するには、実額計算をなしうる帳簿記録とは何かについて、まず検討してみる必要がある。

(1) 会計記録の正確性を判定するに当って、前提としなければならないことは、第一に、たとえ記録をする人が善意で十分注意深くしても、記憶力による記録にはつけ落としや書き違えが必ず生じるから、全ての取引は取引のつど直ちに記録しなければ正確な記録をすることができないということである。第二に、それだけ注意を払っても、人間のする記録には記録洩れや記録違いが生じることは避けられないから、何らかの他の手段によってこれらを防止する方法を考える必要があるということである。このことは、現金のみの出入りしかなく、取引回数も少ない家計簿やこづかい帳を記録したことがあるだけで、思い当ることであるから、自明のことというべきであらう。

事實、このような記録洩れや記録誤りを如何にして防ぐかという先人の努力が単式簿記から複式簿記へと簿記技術の発達をもたらしたのである。

会計理論上、「内部牽制制度とは、誤謬や不正の発生する機会をできるだけかぎり防止し、会計事務及びそれに関連する営業活動を統制管理する一手段であつて事業内部における各係員の分担事務や作業活動の正否が、他の係員の事務や作業の結果によつて、継続的かつ自動的に検証されるように、会計組織と事務管理組織を科学的に諧調させる高度の事務管理組織である」^(注9)といわれているが、「複式簿記は、取引又は会計事務を相対的に觀察し、二元的に分解し、二面的に表示する計算機構であり、一般にその特質を、貸借平均の原理によつて説明し、これが数字的な自檢機能を試算表と呼んでいるが、複式簿記の機構こそは、内部牽制制度の実行にほかならない」^(注10)とされている。

2名以上の係員が同時に同一の誤謬や不正を犯す確率はきわめて少ない。したがつて、複式簿記の取引を二元的に分解して記録するという性質を利用して、一つの取引を二名以上の者に記録させる事務配置をすれば、試算表による検討によつて、記録における誤謬や不正を発見でき、それを補正することが可能となるから、その帳簿を備え付けている者にも、またその他の者（課税庁を含む。）にとつても、記録の正確なことを確信できる唯一の帳簿組織であるといえよう。所得税法が青色申告者の備え付けるべき帳簿として複式簿記を定めたのは、この故であろうと考えられ、複式簿記による記録が実額計算をなしうる帳簿記録と認めることは誰しも異論のないところであらう。

(2) 青色申告制度の発足は、複式簿記の採用で始まったのであるが、その簿記技術が当時の記帳慣習に比較して高度過ぎたため（法律の附則で、当分の間はそれ以外の簿記の方法によつてよいとされていたが）、青色申告の普及割合は、法人が二五年四七・九％、一六年五八・三％と順調に滑り出したのに対し、個人は二五年二・九％、二六年四・一％と

低水準にとどまつた。^(注11) この現象をみたシャウプ使節団は、第二次税制報告書で「農民とか小営業者に対しては、単式簿記の使用が認められることを、法律の上においても、運営面においても、明瞭にすべきである」旨の勧告をした。国税庁は二八年五月六日「簡易簿記による青色申告者のよるべき簿記の方法及び記載事項」を定めた告示をし、簡易簿記によって青色申告をなしうることを明らかにしたこともあって、その後青色申告の普及割合は着実に向上している。このような簡易簿記は、複式簿記のように内部牽制制度をもたないが、現金出納帳その他の各種帳簿を毎日記録し、各帳簿間の照合をすることと、現金出納帳残高と実際の現金有高との照合によって、記録洩れや記録誤りの有無を確認する自己検証手段がないわけではない。

特に、個人小営業者には、通常現金取引の割合が多く、また事業資金と家計資金の完全分離が困難であることを考えると、現金出納帳残高と実際の現金有高との照合が自己検証手段のかなめになるであろう。^(注12) 簡易帳簿には、内部牽制制度はないが、自己検証手段があるから、実額計算のなしうる帳簿記録と認めることは全く理由のないことではない。

しかし、自己検証手段は内部牽制制度に較べると記録誤りの防止策としては十分とはいえないから、簡易帳簿は納税者が記帳に習熟するまでの過渡的なものと考えらるべきであろう。

(3) 複式簿記や簡易帳簿以外の帳簿記録には、内部牽制制度や自己検証手段がない。したがって、それには記録洩れや記録誤りがあることが当然の前提となる。しかも、記録誤りや記録洩れがどの程度あるかは、善意の帳簿記録者であっても、明白にしない筈である。まして、課税庁は納税者がする取引の相手方でもなく、それらの取引の事実や証拠の全部を直接把握しているわけではないから、反面調査等によってある程度記録洩れや記録誤りを把握したえたところで、それが全てであると断定することができないのである。これに反し、複式簿記や簡易帳簿の場合には、内部牽制制

度や自己検証手段があることよって、記録洩れや記録誤りが極めて少ないと推定することができるから、たまたま課税庁がそれらを把握しえたときでも、その把握した事実によってその記録の全体の真实性を疑われる場合を除き、それが全てであると断定することができる。このような点に、複式簿記や簡易帳簿による記録と、それ以外の帳簿記録とは質的な差があるのである。したがって、複式簿記や簡易帳簿以外の帳簿記録に基づく所得計算には、課税庁が把握しえた記録洩れや記録誤りを補正したところでも、どうしても真実の所得との間に誤差が生ずることを免がれないことになる。このような所得計算は実額計算でなく、推計計算といふべきであるから、前述した疑念が生じるのは、複式簿記や簡易帳簿以外の帳簿記録を有する白色申告者の申告については、いわれないものといえよう。^(注14)

4 複式簿記や簡易帳簿を備え付けている者が白色申告者としてとどまっている場合はどうか。このような者が所得計算上及び課税手続上種々の特典のある青色申告を選択せずに、白色申告者としてとどまることは極めて稀であらう。^(注15) また、白色申告者であっても、所得税法がシャウブ勧告にかかわらず、審査請求及び訴訟をすることを認めたこと、実額計算を予定する規定（耐用年数の規定、たな卸資産の評価方法の選択を認める規定、家事関連費を必要経費に算入しない規定など）をおいていることをみると、不服申立以後の段階においても、実額計算を主張して課税処分の実体上の違法を争うことができると解されるから、その段階で実額計算が真実の所得の計算方法であり、推計計算による所得と真実の所得との間に誤差が生じることが免がれないという理によつて、判断を受ける機会を有するのである。^(注16)したがって、このような白色申告者が蒙る不利益は、たまたま推計課税をされるかもしれないことにあるが、それはその者自身が予め正当な帳簿記録に基づく申告をする旨の登録をしなかったことすなわち青色申告を選択しなかったことにも起因するのである。青色申告制度の立法趣旨、所得税における大量回帰的な事務処理の必要性及び不服申立制

度の趣旨を考慮すると、不服申立以後の段階において救済される余地のある以上、この程度の不利益は、このような白色申告者が正当な帳簿記録に基づき申告する旨を課税庁に登録しなかつたことに責を帰せしめても止むを得ないといふべきであろう。^(注18)したがって、青色申告者のみに帳簿調査を手続保障した立法措置は、このような白色申告者に対しても特に不当とはいえないように思われる。

5 法律解釈をする場合、「立法当時にくらべて、その法令の背景となる社会状態（政治、経済、社会、文化各面の諸条件）がすっかり変つたような場合には、立法の目的、趣旨というものは、やはりその新しい社会状態に合致するような形でつかむようにしなければならないのである」^(注19)が、その後立法事実を変化したであろうか。

昭和三六年七月の国税通則法の制定に関する答申（税制調査会第二次答申）において、「青色申告制度の創立以来一〇年を経た今日では、その普及率は個人営業所得者において五二％に達する。この普及率は、所得金額が大きい程高い。しかしながら、高額所得者で青色申告者となっていないものの数はなお相当あるのであって、これらの者の記帳が十分でないことは、税務行政の適正の運営を図る上にまだ大きな問題を残しているといわなければならない」として、一〇〇万円以上の個人事業所得者等について記帳義務を課し、記帳義務者等に対しては、原則として、その帳簿書類を調査した後でなければ、更正決定できない旨の税法整備をするよう税制調査会から答申がされた。しかし、時期尚早とすることで国税通則法制定の際には立法化が見送られている。

このような経緯と青色申告制度創立以来一〇数年経て青色申告の普及割合が次第に向上するに伴い実額計算をなしている帳簿書類を備え付けている者が白色申告者としてとどまるもますます稀少となると推定しうることを併せて考慮すると、昭和二五年当時の立法事実はまだ存続しており、前述した立法趣旨に変更があつたと考えるべきでないであろう。

6 以上のとおり、所得税法は青色申告者のみについて帳簿調査を課税処分の手続要件としたものであり、その立法措置には特に不当とする点はないから、白色申告者については帳簿調査が手続要件とはならないと解すべきであり、本件判旨には賛成できない。

結局、本件の場合は、課税処分の手続要件の問題ではなく、^(注20) 実体上の要件の問題、それも控ノートを基礎とした推計計算とYの主張する推計計算との比較についての裁判所の心証の問題であつたように思われる。

(注1) 大阪地裁四〇(行ウ)五六、四五・九・二判決、税務訴訟資料六〇号三七七頁。

(注2) 最高裁四一(行ウ)一〇九、四二・九・八判決、税務訴訟資料四五号二九二頁等。反対説にたつ判決はない。

(注3) 神戸地裁三四(行)一二、三七・二・二三判決、税務訴訟資料三六号一五八頁。

(注4) 名古屋地裁三八(行)二三、四二・七・一四判決、税務訴訟資料四八号二七八頁。千葉地裁四二(行ウ)九、四六・一・二七判決、税務訴訟資料六二号八七頁。東京地裁四三(行ウ)二〇一の二、四八・三・二二判決、税務訴訟資料六九号九三五頁。

(注5) 林修三「法令解釈の常識」九七頁。

(注6) シェラブ使節団日本税制報告書第四編E節第a款。

(注7) 同右c。

(注8) 同第四編C節第八款。

(注9) 佐藤孝一「内部牽制制度」中央経済社管理会計ハンドブック三四〇頁。

(注10) 同右三四二頁。

(注11) 忠佐市「青色申告制度の解剖と展望」企業会計五巻一頁。

(注12) 広島地裁三二(行)二三、四一・五・一六判決、税務訴訟資料四四号六〇三頁は、現金出納帳に手形、小切手による取引を

含めて記載しているため、現金有高が帳簿上全くわからない状態であることは、現金出納帳の重要性に鑑み青色申告の取消事

由なる旨判示する。

(注13) 佐藤前掲三四二頁は、内部牽制制度があつても、「経営首脳部の高等政策にもとづく不正行為はもとより、従業員らの馴れ合いによる不正行為を絶対的に防止することはできない」という。当然のことである。

(注14) 複式簿記や簡易帳簿以外の帳簿記録に把握した記録洩れを加え、又は記録誤りを補正したうで所得を推計する方法と、その他の推計方法とで、どちらが真実の所得に近い計算方法であるといえるであろうか。このことに言及した判決には、東京高裁三五(ネ)一四三〇、四〇・六・三〇判決、税務訴訟資料四一七七八頁があるが、前者による推計計算は必ずしも合理的でないとしている。その他の推計計算の方法は多種多様にわたるから、一般的原則を容易に見出し難いが、個々の事案についてその他の推計計算の合理性と営業状態、記帳している帳簿の種類、記帳の状況、その程度、記帳者の習熟度合等を総合的に対比しての第一次的には課税庁の、第二次的には審査庁の、最終的には裁判所の心証の問題というべきであろうか。

(注15) 訴訟事件において、白色申告者が実額計算をなしうる帳簿を法廷に提出した事例はないようである。

(注16) 同旨大阪地裁四〇(行ウ)九一、四六・六・二八判決、税務訴訟資料六二九一八頁。大阪地裁三四(行)六一、四二・一四一四判決、税務訴訟資料四八号五七五頁。静岡地裁四〇(行ウ)三、四四・三・一八判決、税務訴訟資料五六号一九八頁。ただし、これらの判決は、いずれも実額計算をなしえない帳簿記録に基づく推計計算を実額計算と呼んでいる。

(注17) 大阪地裁四〇(行ウ)六九、四三・四・二六判決、税務訴訟資料五二号八四五頁は、不服申立の前置が定められている理由の一として、「国税の賦課は大量的、回帰的であるから、裁判所が訴訟のはん濫に悩まされることを回避しうること」を挙げている。不服申立制度の趣旨が大量、回帰的な課税処分の見直しの面をも有することを指摘したものであろう。

(注18) 田中二郎「租税救済制度論」税務大学論叢一号、一九頁は異議申立に代え、「アメリカにおける Informal Conference のような形で、課税の適正公平を期するための(課税庁と納税者との)意見の交換を行なう事前手続を整備すること」を提唱される。このような制度が採用されれば、複式簿記や簡易帳簿を有する白色申告者の不利益は解消されると思われるが、他方その他の白色申告者にこの制度を認めることは徒らに課税庁の事務量増加を来すのみにとどまりはしないかという懸念がないではなからう。いずれにしろ、立法論として将来にわたり検討すべき意見である。

(注19) 林、前掲九七〜九八頁。

(注20)

課税庁の推計計算の主張の当否を判断するに際し、(3)及び(4)に掲げた判決以外の大多数の判決が、いわゆる推計課税の必要性があることもしくは推計課税により得る場合であることを判示しているが、それは実体上の違法事由(所得金額の多寡)を判断するにあたって、口頭弁論終結時までに実額計算をなしうる帳簿記録の提出がされない以上、所得計算方式として、真実の所得との間に誤差が生じることが免れ得ない推計計算を採用せざるを得ない事情すなわち裁判所の心証形成の過程を述べたものと理解すべきである。

本件の場合も、推計計算により得る場合であることは、Xも自認しているように思われる。