

推計課税の意義に関する一考察

水島正時

(税務大学校
研究部主任教授)

目次

まえがき(1)~(5).....	六
一 “推計課税”及び“実額課税”の意義等につき考察する必要性(6)~(21).....	六
二 従来から一般に行われている“推計課税”及び“実額課税”の意義の説明の仕方と 問題点(22)~(27).....	六五
三 “推計課税”の意義を検討する前提(28)~(33).....	六〇
四 所得税法一五六条等の規定の解釈の必要性(34)~(37).....	六二
五 “外形標準基本説”とその根拠(38)~(55).....	六三
第一 所得税法一五六条等の規定の文理解釈(39)~(44).....	六三
第二 所得税法一五五条等の規定からの検討(45)~(53).....	六五
第三 所得税法一五〇条等の規定からの検討(54)~(55).....	六六
六 いわゆる“推計課税の前提要件”との関連の検討(56)~(58).....	六九
七 “実額課税”の意義に関する私見(59)~(72).....	七〇
第一 “実額課税”の意義の確定を図る必要性と可能性(60)~(63).....	七〇
第二 “実額課税”の意義と“非推計課税”等の意義との区別の明確化の必要性(64)~(69).....	七三
第三 “積上げ計算説”とその根拠(70)~(72).....	七四
八 “推計課税”と“実額課税”の關係に関する私見(73)~(75).....	七五

まえがき

△1▽ 推計課税については、推計課税の前提要件及び合理性等を中心として、各種の議論がなされ、また、多くの裁判例が積み重ねられてきている。

△2▽ しかし、「推計課税とは、どのような課税のことをいうのか」という推計課税の意義そのものについては、一般的でないし特徴的にはともかく、それほど深く考察されたものはないように思われる。

△3▽ また、推計課税とよく対比して論じられる実額課税の意義とか、推計課税と実額課税の関係についても、右とほぼ同様のことをいい得るように思われる。

△4▽ そこで、本稿は、推計課税の意義を中心としながら、実額課税の意義、推計課税と実額課税の関係等について、若干私の考えをまとめてみたものである。

△5▽ なお、本稿は、単に結論を急ぐよりも、思考過程に重点を置いて考察を行うこととした。

一 「推計課税」及び「実額課税」の意義等につき考察する必要性

△6▽ 所得税法一五六条△推計による更正又は決定▽に、次のとおり規定されている。

「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、これをすることができる。」

△7▽　そして、法人税法一三一条にも、右とほとんど同様のことが規定されている（以下、これらを単に「所得税法一五六条等」という。）。

△8▽　しかし、「推計課税」という用語そのものは実定法上何ら用いられておらず、従って、その意義も実定法上何ら定められていない。また、「推計」という用語も、右条文では用いられているが、その意義は実定法上何ら定められていない。

△9▽　また、推計課税とよく対比して論じられる「実額課税」という用語とか、その一部である「実額」という用語については、いずれも実定法上何ら用いられておらず、従って、それらの意義も実定法上何ら定められていない。

△10▽　そして、このようなこともあって、これら「推計課税」、「実額課税」等の各用語が、論者により各種各様に説明され、その意味・内容等が不統一のまま、当該「推計課税」等に関する各種の問題（例えば、推計課税の前提要件、推計課税の合理性等の問題）が議論されているように思われる。

△11▽　しかし、一般的にいうと、法の解釈適用上用いられる何らかの用語について、その用語と関連する実定法規があるときはまず当該実定法規を十分検討すべきであり、また、その用語により表現される事柄に対し一定の法的

効果（法律上の効果）が付与される場合には、当該法的効果からも十分検討し、当該法的効果を付与するにふさわしい内容の意義を、その用語に付するようすべきであろう。そして、もしそのようにしないとすれば、法の解釈適用を大きく誤る結果ともなりかねないことは明らかであろう。

△12▽ そこで、第一に、「推計課税」という用語について考えてみると、この「推計課税」とは、一般的には、(イ)「所得税法一五六条等の規定に基づいて行われる課税」のことを指し、従って、(ロ)「同条等の規定に基づき青色申告の更正の場合には禁止されるもの」である、という前提の下に用いられている場合がほとんどであるように思われる。

△13▽ してみると、右のような前提の下に用いられる「推計課税」の意義については、各人各様に用いられてそれでよいといったものではなく、その意義を十分考えてみる必要がある、また、その意義を考えるに当たっては、(イ)まず、当該「推計課税」に関し直接定めている所得税法一五六条等の規定を十分検討して見る必要があるほか、(ロ)当該「推計課税」に対して付与されている「青色申告の更正の場合には禁止される」という法的効果と関連して、「推計課税」にはなぜそのような法的効果が付与されるのか、また、どのような「推計課税」がそのような法的効果を付与するのにふさわしいのか、といった点について、十分検討して見る必要があるものと考えられる。

△14▽ また、課税庁が「推計課税」を行うに当たっては、一般に、「(イ)納税者が帳簿書類を備えていないこと、(ロ)納税者が帳簿書類を備えていても、その記載内容が不正確で信用を置けないこと、(ハ)納税者が税務調査に協力しないこと、等により、(ニ)当該納税者について「実額課税」を行ない得ないこと」といった事情なり

前提のあることが必要ではないか、といわれている。そして、このような事情なり前提のことを、一般に「推計課税の前提要件」（又は、「推計課税の必要性」）といっている（なお、当該「推計課税の前提要件」の内容なりその表現の仕方には、論者等により多少の差異がある）。

△15▽ 右のようないわゆる「推計課税の前提要件」が、推計課税の法的要件ないし手続要件となり得るものであるか否か（もしなり得るものであるとすると、そのような前提要件がないに行われた推計課税は、その課税の内容の実体的な適法違法にかかわりなく、手続要件違背の課税処分として、そのことのみで取り消さるべき課税処分ということとなろう。）という点については、実定法上直接根拠となる規定がないこと等もあって、議論が分かれている。

△16▽ しかし、右のような議論は一応別としても、「そのような前提要件が必要といわれる」「推計課税」とは、どのような課税のことをいうのか」ということについて、当該前提要件といわれることの内容と関連して考えてみる必要があると思われる。

△17▽ 第二に、「実額課税」という用語について考えてみると、この「実額課税」とは、前記△3▽でも触れたように、一般に「推計課税」とよく対比して論じられるものであり、また、右に述べた「推計課税の前提要件」の内容中においても多くの場合用いられているものである（前記△14▽の（二）参照）。

△18▽ ところで、この「実額課税」という用語については、（「推計課税」の場合（前記△13▽参照）と異なり）「実額課税」ということに関し直接定めた実定法規もなく、また、これに対して特に付与された一定の法的効果といったものもないように思われる。そして、このことからいって、その意義の明確化を図る必要性や可能性も少な

いように思われる。

△19▽ しかし、「実額課税」という用語も、「推計課税」との対比等から一般によく用いられており、その意義も、「推計課税」の意義と同様、各種各様のものとして説明使用され、混乱を生じているようであるので、「推計課税」の意義と同様、その意義についても可能な限り考えてみる必要があると思われる。

△20▽ 第三に、「推計課税」と「実額課税」との関係については、一般には、「前者に該当しないものは後者、後者に該当しないものは前者」というように、換言すれば、「課税処分は前者か後者に二分される」というように考えられている場合が多いように思われる。

△21▽ しかし、当該両者の関係については、単純にそのように割り切れるものかどうかといった点について、両者の差異を明確にする上からも考えてみる必要があると思われる。

二 従来から一般に行われている「推計課税」及び「実額課税」の意義の説明の仕方と問題点

△22▽ 従来から一般に行われている推計課税及び実額課税の意義の説明の仕方をみると、論者や裁判例によりかなり各種各様のものとなっており、また、その多くのものは、概して一般的なし特徴的な説明にとどまっているようにも思われるが、それらの説明の仕方を分析し、その説明の要素とされている事柄を大まかに類型的に分けて

整理してみると、おおむね次のA説からC説までの三種類の説明の仕方が、その中心をなしているように思われる。

A説 「推計課税」とは、「所得金額を推計又は推定計算により算出して課税すること」をいい（これは、いわば「推定計算説」ともいいう得るものであらう。）、「実額課税」とは、「所得金額を実額又は実額計算により算出して課税すること」をいう（いわば「実額計算説」）。

B説 「推計課税」とは、「所得金額を間接資料、間接事実又は間接証拠により算出して課税すること」をいい（いわば「間接資料説」）、「実額課税」とは、「所得金額を直接資料、直接事実又は直接証拠により算出して課税すること」をいう（いわば「直接資料説」）。

C説 「推計課税」とは、「所得金額を帳簿書類に依存しない推計調査の方法により算出して課税すること」をいい（いわば「推計調査説」）、「実額調査」とは、「所得金額を帳簿書類に基づく実額調査の方法により算出して課税すること」をいう（いわば「実額調査説」）。

△23▽ 右のA説からC説までのような説明の仕方は、推計課税及び実額課税の意義を、それぞれ、その文字どおりに説明しようとし（A説の場合）、あるいは、所得金額の算出なり認定の基礎として用いられる資料、事実又は証拠の差異から説明しようとし（B説の場合）、あるいは、所得金額の実務上の調査方法の差異から説明しようとする（C説の場合）ものであって、その表現が簡明である等のため、一般的な理解が得られやすく、従ってまた、ほとんどの論者や裁判例によってもおおむね用いられているように思われる。

△24▽ しかし、右のような各説明の仕方は、単に一般的又は特徴的な説明の仕方としては一応よいでもあらうが、次

に述べるような具体的な細部の点となると明確でない点が多く、このため、個々具体的な課税処分が「推計課税」と「実額課税」のいずれに当ることとなるかの判定に当っては、困難となる場合が多いものと思われる。

(一) A説について

イ 「推計」又は「推定計算」とは、どのような計算方法をいうのか。例えば、(イ)家事関連費を事業の状況や家族の状況等から事業用と家事用との使用割合を認定し、それにより区分計算する、とか、(ロ)売上数量はは握されているが売上金額はは握されていないときにおいて、平常おおむね時価により販売されているとの認定の下に、売上数量に時価を掛けて売上金額を計算する、といったように、単に言葉の上だけでは「推計」又は「推定計算」といえるかも知れないが、実質的には「実額」若しくは「実額計算」そのもの又はこれらに極めて近いと考えられる場合もある。

ロ 一方、「実額」又は「実額計算」についても同様に明白とはいえないであろう。端的には又は典型的には、実際の取引金額とかその正確な投影とみられる帳簿書類の記載金額(又はこれらの金額による計算)のことをいっているのであるが、右イの(イ)又は(ロ)のような計算方法やその計算の結果も、「実額」又は「実額計算」の範囲内のものと考えてよいように思われる。しかし、そのように考えてよいとしても、その限界はどうか、といった問題である。

結局「推計」又は「推定計算」と「実額」又は「実額計算」との区分なり限界なりが、抽象的ないし特徴的にはともかく、具体的には明確とはいえないように思われる。

ハ 仮に、右の区分なり限界が明確であるとしても、そのことから直ちに「推計課税」と「実額課税」の区

分が明確に行われ得る、ということにはならないであろう。

つまり、実際の課税処分に当っては、当該「推計」又は「推定計算」と「実額」又は「実額計算」との両者を併用して行われる場合が相当多いと思われ、その場合の判定をいかにすべきかという問題が次に生じてくるからである。

すなわち、例えば「実額課税」の場合についていえば、(イ)「実額課税」とは、その所得金額の計算過程がすべて「実額」又は「実額計算」によっている場合をいい、その計算過程において若干でも「推計」又は「推定計算」の方法が用いられておれば、(ロ)「推計課税」となるかどうかは別としても「実額課税」ではないということになる(いわば「完全実額計算説」又は「典型的実額計算説」)のか、それとも、(ロ)「推計」又は「推定計算」の方法が部分的に用いられていても、総体として「実額」又は「実額計算」によっていると認められる「程度」であれば、「実額課税」ということになる(いわば「総体判断説」)のか、もしそうだとすると、(ハ)その「程度」はどのように考えればよいのか、といった問題である。

そして、右の(イ)から(ハ)までのような問題は、別途「推計課税」についても問題となる。

(二) B説について

イ 一概に「間接資料、間接事実又は間接証拠」とか「直接資料、直接事実又は直接証拠」といっても、本来「間接」とか「直接」というのは相対的な事柄であり、その中間的なものの判定が困難となる場合がある。

また、当該「間接」とか「直接」というのは、(イ)最終的に計算される所得金額との関係を基準として考えるのか、(ロ)所得金額の計算要素である個々の収入金額なり支出金額との関係を基準として考えるのか、といった問題もある。

そして例えば、部分的な原始資料といったものも、右の(イ)の基準によれば「間接資料」となるとしても、右の(ロ)の基準によれば「直接資料」となる、といったこともあろう。

また例えば、帳簿書類についても、その記載の内容や程度とか基礎となる原始記録の有無等により、(イ)「直接資料」、直接事実」、直接証拠」のいずれにも該当すると考えられる場合もあろうし、(ロ)資料としては「直接資料」であっても、事実とか証拠としては「間接事実」とか「間接証拠」に過ぎないと考えられる場合もあろう。

ロ 仮に、右の「間接資料……」と「直接資料……」との区分を明確に行い得るとしても、現実にはその両者を併用して課税処分が行われる場合が相当多いと考えられ、前記(一)のハで述べたのと同様の問題を生ずる。

(三) C説について

「帳簿書類に依存しない推計調査の方法」とか「帳簿書類に基づく実額調査の方法」といっても、実務上調査は、調査の対象となった納税者の個々の実情等に依りて行われるものであって、すべての調査がそのように単純に区分され得るものではないと思われる。

△25▽ 以上、要するに、右A説からC説までのような「推計課税」及び「実額課税」の説明の仕方には、具体的細部

についてはかなり不明確な点が含まれており（このこと自体は、「推計」とか「実額」といった事柄の性質上ある程度やむを得ないと考えられるが）、しかも、そのような不明確な点をどのように具体的に考えていけばよいのかという基本的な考え方も、あまり明らかにされていないように思われる。

△26▽ なお、「推計課税」の意義を、「(イ)実調率、効率等の比率を使用するとか、(ロ)一か月間とか二か月間の売上金額、仕入金額等に月数による倍率を掛けて課税期間中のそれらの金額を計算する、といったように、要するに比率とか倍率を使用して行われる課税」とする説明の仕方（いわば「比率倍率使用説」）もある。

△27▽ しかし、「(イ)同じく比率を使用するといっても、例えば営業費とか又はその一部である特定の経費についてのみ比率を使用する場合もあろうし、「(ロ)同じく倍率を使用するといっても、例えば一週間とか一か月といった比較的短期間の記帳の空白部分等を補うために倍率を使用する場合もあろう。そして、右の比率倍率使用説によっても、結局、前記△24▽の(一)ハで述べたと同様の問題を生ずるものと考えられる。

三 「推計課税」の意義を検討する前提

△28▽ まず、「推計課税」の意義から検討していくこととするが、その前提として、最初に明らかにしておかねばならないことがある。

△29▽ 前記△8▽及び△10▽でも述べたように、「推計課税」という用語は、実定法上用いられておらず、従って、実定法上の定義も行われていないために、論者により各種各様の意味・内容のものとして用いられる可能性がある。

△30▽ 従つて、例えば、「所得税及び法人税以外の間接税等について推計により課税すること」も「推計課税」といわれることもあるし、また、極端には、「納税者が申告を行うに当つて、自分でもよく分からない部分を推計して申告すること」も「推計課税」といわれるような場合もある。

△31▽ そして、右のようなこともあつて、「推計課税」という用語の意味がますます混乱し、本来その有すべき意味とは異なつた単なる常識的な意味で用いられることも多いように思われる（私は、そのような常識的な意味で用いられる推計課税は、別途「広義の推計課税」とでもいい、本来の「推計課税」とは区別する必要があると思ふ）。

△32▽ 私が以下検討しようとするのは、もちろん、右のような「広義の推計課税」ではなく、前記△12▽で述べたような「（所得税及び法人税に関し）所得税法一五六条等の規定に基づいて行われる課税であり、従つて、同条等の規定に基づき青色申告の更正の場合には禁止されるもの」としての「推計課税」である。

△33▽ そして、その検討の方法としては、前記△13▽及び△16▽で若干述べたように、（イ）所得税法一五六条等の規定の解釈、（ロ）「推計課税」に付与される「青色申告の更正の場合には禁止される」という法的効果と関連して、「青色申告に係る更正の特則」を定めた所得税法一五五条及び法人税法一三〇条（以下、これらを単に「所得税法一五五条等」という。）並びに「青色申告の承認の取消し」について定めた所得税法一五〇条及び法人税法一二七条（以下、これらを単に「所得税法一五〇条等」という。）の各規定からの検討、（ハ）いわゆる「推計課税の前提要件」との関連からの検討、を中心として行っていくこととする。

四 所得税法一五六条等の規定の解釈の必要性

△34▽ 「推計課税」の意義に言及する又はそれを論ずるに当って、所得税法一五六条等の規定の解釈を行うといったことは、従来あまり行われていないようである。

△35▽ そして、右のことについては、(イ)一般には、「推計課税(及び実額課税)」については、既に前記△22▽のA説からC説までのような考え方が定着しており、同条等の規定も特に解釈を必要とするような余地のないもの」と考えられているように思われるほか、(ロ)最高裁の判決(二小昭三九・一一・一三)によっても、「当該規定は、(課税庁が推計により課税を行う権限を有することに関しての、創設規定ではなく)確認規定である」とされていること、(ハ)同じく最高裁の判決(三小昭四三・九・一七)により、「当該規定は、推計のための方法の概要を例示したもの」とされていること、等にもその一因があるようにも思われる。

△36▽ そして、右の(ハ)の最高裁判決の趣旨から、「推計」に該当する方法であれば、どのような方法が用いられても推計課税に該当する(従って、青色申告の更正の場合には禁止される)とする考え方(いわば「推計方法例示説」)も、一部にあるようである。

△37▽ しかし、右の推計方法例示説についていえば、「推計」といった抽象的な表現のみでは「推計課税」の意義の特定に不十分であることは既に考察した(前記△24▽の(一)参照)とおりであるし、「推計課税」に付与される法的効果である「青色申告の更正の場合には禁止される」ということとの関連から、必ず行われなければなら

ないと考えられる。所得税法一五五条等の規定からの検討も、そこでは行われていないように思われる。

五 「外形標準基本説」とその根拠

△38▽ 私は、所得税法一五六条等の規定に基づく「推計課税」とは、以下に述べるような同条等を含む関係法規の解釈及び検討等から、基本的には、「各種の表見的又は外形的事実を基礎として、所得金額を直接的又は全面的に推計して行われる課税」のことをいうものと考ええる。

第一 所得税法一五六条等の規定の文理解釈

△39▽ 所得税法一五六条等の規定（前記△6▽参照）は、要するに、税務署長は、青色申告の更正の場合を除き、（A）「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」、（B）「（所得金額）を推計して、（更正又は決定）をすることができる」旨を定めている。

△40▽ そこで、まず、右の（A）のうちの「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」について考えてみると、

イ そこで用いられている「状況」という用語の意味ないしは語感、

ロ 当該「財産若しくは債務の増減の状況」とか「収入若しくは支出の状況」が、仮に詳細に分かるとすれば、

本来推計の必要がないこと、

ハ それに続く「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」が、いずれも、かなり大まかな事業の表見的な又は外形的な事実なり状態をいうものであること、

からいって、例えば、事業用とか非事業用の財産や債務の大まかな増減の状況、一週間とか一か月当りのおおよその売上とか経費の状況、家族数等からみたおおよその生活費の支出の状況、等といった、かなり大まかな財産若しくは債務の増減の状況とか収入若しくは支出の状況のことをいっているものと解される。

△41▽ また、前記△39▽の（B）のうちの「（所得金額を）推計（する）」については、所得金額の計算要素である収入金額や支出金額のうち不明な金額を個別に又は部分的に推計するといったことではなく、むしろそのような収入支出の金額の個々の加算減算等によらずに、所得金額自体を直接的又は全面的に推計することをいっているものと解される。

△42▽ してみると、結局、同条等の規定による「推計課税」とは、基本的には、「所得金額の計算を収入支出の加算減算等の正確な計算方法によらずに、大まかな財産や債務の増減の状況とか大まかな収入や支出の状況とか、その他当該規定に定める各種の表見的又は外形的な事実を基礎として、所得金額を直接的又は全面的に推計して行われる課税」のことをいうものと解される。

△43▽ そして、このような規定が設けられている趣旨については、課税庁が更正決定を行うに当り各種の「推計」、「推認」、「認定」等の方法を用いることは、本来その更正決定権に内包されていると考えられるのであるが、課税標準の計算が他の諸税に比し特に複雑な所得税及び法人税に関しては、右に述べたような「表見的又は外形

的な事実を基礎とする直接的又は全面的な推計による更正決定も課税庁が行い得る旨を、租税法律主義の建前等から、特に明確に確認的に定めているものと解することができる。

△44▽ また、以上のように解することについては、参考として、泉美之松氏著「所得税法の読み方」（昭和五十一年版五二七ページ）において、所得税法一五六条に関し「これは、いわゆる『外形標準による推計課税』である。」と説明されていること、昭和三十六年七月の税制調査会の答申（国税通則法の制定に関する答申）の説明（七八ページ）において、「法律上問題となるのは、実額調査が全くできないか、又はきわめて限られた程度においてしかならないような場合に、これに対してもなんらかの方法によって推計課税ができることを明らかにする点にある。（中略）現行のいわゆる推計課税に関する規定は、（このような）場合について規定したものと理解される」（文中かっこ書筆者）と述べられていること、等をあげることができよう。

第二 所得税法一五五条等の規定からの検討

△45▽ 次に、所得税法一五六条等の規定による「推計課税」が、「青色申告の更正の場合には禁止される」という法的効果を付与されていることと関連して、所得税法一五五条等の規定から検討してみる。

△46▽ 同条等の規定は、要するに、

イ 青色申告者には、所得税法一四八条又は法人税法一二六条（以下、これらを単に「所得税法一四八条等」という。）により、一定の帳簿書類の備付け、記録及び保存の義務が課されていることとの関係から、その更正を行う場合には、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ときに限り、更正を

することができ、かつ、

ロ その更正通知書には、その更正の理由を附記しなければならない、

旨を定めている。

△47▽ そして、右ロにより更正通知書に附記すべき理由については、最高裁の判決（二小昭三八・五・三一）によっても、「特に帳簿書類の記載以上に信憑力のある資料を摘示して処分の具体的根拠を明らかにすることを必要とする」ものとされている。

△48▽ してみると、右△46▽及び△47▽に述べたことから、次の二つのことをいい得るものと考ええる。

△49▽ 一つは、青色申告者に対して、これに課せられている所得税法一四八条等による記帳義務との関係において、与えられるべき更正手続上の保障としては、所得税法一五五条等の規定に定めるところで十分充足されているわけであり、所得税法一五六条等により、同条等に定める「推計課税」が（青色申告の更正の場合に）禁止されているのは、単にその付随的なもの又は確認的なものに過ぎないと考えられることである。

△50▽ そして、右の点については、参考として、原純夫氏著「新税法の解説」（財団法人中央労働学園昭二五・四・発行、三九ページ）においても、「青色申告の提出を認められている所得についての更正は、その帳簿書類を調査し、その調査に因り所得の計算に誤りがあると認められる場合に限り、更正をなすことができ、その更正の通知には、更正の理由を附記しなければならないこととなっている。従ってその他の場合と異なり、財産の増加と事業の規模とから推計して課税を受けることがない。」と述べられていることをあげることができよう。

△51▽ 二つは、（イ）青色申告の更正に当って、当該青色申告者の帳簿書類に、（青色申告の承認の取消理由に該当し

ない程度の)部分的な記載もれ、誤記、不突合等があり、これを補完するための直接的な資料等もないために、間接的な資料等に基づく推計の方法によりその部分を補完して課税する(以下、このように部分的に推計の方法を用いて行われる課税のことを「部分推計課税」という。)必要がある場合においても、所得税法一五五条等による限り、「帳簿書類の記載以上に信憑力のある資料を摘示して処分の具体的根拠を明らかに(して)」「(前記八47V参照)行う以上、そのような部分推計課税も当然可能であると考えられ、また、(ロ)そのように考えることが課税の公平の原則にも合致するものと考えられ、従って、これらのことからいっても、(ハ)そのような部分推計課税は、所得税法一五六条等に定める(従って、青色申告の更正の場合には禁止される)「推計課税」とは似て非なるものであり、これには当然に含まれないものと考えられることである。

△52▽

そして、右の点については、参考として、前記八44Vで掲げた税制調査会の答申の説明(七八ページ)において、「なんらかの事実から推計して所得を認定する場合には(中略)実額調査が当該納税者について、どの程度まで可能かというその程度に応じて種々の態様があることは当然であって、たとえ青色申告者の場合であっても、実額調査に際して、限られた範囲内ではあるが、なんらかの推定ないし認定による計算がされることがあることは別段の規定をまたないで、事柄の性質上むしろ当然の前提とされているといわなければならない。」(文中かっこ筆者)と述べられていること、北野弘久氏著「税法判例研究」(二二〇及び二二三ページ)において、「所得税法は、政府が青色申告の承認取消もなさないやしくも青色申告者として処遇しようとする以上は、実額調査により具体的根拠を明確に記載しうる場合に限って、更正を行うことができるとの論理構造を採用している。このことは、必ずしも実務上あらゆる推計的方法を排除することを意味しない。実額課税の場合でも限られた範囲

ではあるが、或る種の推計的措置を用いざるを得ない場合もあろう。しかし、それは法四五条三項（筆者注、現行一五六条）の推計課税ではない。」と述べられていること、松沢智氏著「租税実体法」（一七七ページ）において、「推計課税とは見積りによる課税を意味するから、青色申告者に対しては見込み計算によって課税してはならない」とどまり、それは帳簿に基づく課税標準を算出する際にもあらゆる推計的方法を禁止するものではなく、計算上の限られた範囲である種類の推計的措置を用いることも許される。しかしながら、それは推計課税の問題ではない。」と述べられていることをあげることができよう。

△53▽ 　そして、以上の所得税法一五五条等の規定の検討からいっても、所得税法一五六条等による「推計課税」を前記△42▽のように解することは合理的であり妥当なことといひ得るであろう。

第三 所得税法一五〇条等の規定からの検討

△54▽ 　次に、前記△51▽で考察した事柄と関連して、所得税法一五〇条等の規定から検討してみる。

△55▽ 　そうすると、

イ 同条等の一項各号に定める青色申告の承認の取消理由は、最高裁の判決（一小昭四九・四・二五）によっても、「青色申告制度の基盤をなす納税者の誠実性ないしその帳簿書類の信頼性が欠けると認められる場合を類型化したもの」とされており、当該承認の取消しは、基本的には、当該納税者の誠実性が青色申告者としてふさわしいものであるかどうか、当該帳簿書類が青色申告の基礎としての信頼性、適応性を有するものであるかどうかを、総体的に判断しつつ行われるべきものと考えられること、

ロ 当該各号に定める取消理由のうち、特にその三号に定める取消理由をみると、「……帳簿書類に取引の全部又は一部を隠べし又は仮装して記載し、その他その記載事項の全体についてその真实性を疑うに足りる相当の理由があること」とされており、「帳簿書類に取引の全部又は一部を隠べし又は仮装して記載」するといった、いわば納税者の悪質な故意を伴う場合は別として、そのような故意を伴わず、単に納税者の不注意とかその他やむを得ない理由により、帳簿書類に部分的な記載もれ、誤記、不突合等があるという場合には、その記載もれ、誤記、不突合等の程度が、「(帳簿書類)の記載事項の全体についてその真实性を疑わせる程度に至っていると合理的に認められるときに限り、その承認の取消しを行い得るものと考えられること(徳島地裁昭四一・五・三一判決参照)。

からいって、青色申告の更正の場合であっても、部分推計課税を行わざるを得ないような場合も当然あり得るものと考えられ、前記△51▽及び△53▽において検討したことは合理的であり妥当なことといひ得るであろう。

六 いわゆる「推計課税の前提要件」との関連の検討

△56▽ ここでは、更に、一般に「推計課税の前提要件」といわれること(前記△14▽参照)と関連して、ここでいわれている「推計課税」とはどのようなものか、について検討してみる。

△57▽ そうすると、一般的にいって、

イ そこでいわれる「推計課税」も所得税法一五六条等に基づいて行われ、青色申告の更正の場合には禁止さ

れるものとして論じられていること、

ロ 同条等の規定によれば、課税庁は「推計課税」を白色申告の更正等の場合には何らの制限も受けずに行い得ることとなっているが、白色申告の納税者が帳簿書類の備付け、記録及び保存を正確に行い、これに基づき申告をした場合もそのように解するのは、青色申告の場合との比較等からいって不合理ではないかといった趣旨から、当該「推計課税の前提要件」に関する議論が行われていること、

ハ 当該「前提要件」としては、一般に、「帳簿書類の不存在」、「帳簿書類があってもその内容が不正確で信用が置けない」、「納税者の税務調査に対する非協力」等があげられているが、そのような状態の下で行われる課税は、勢い、前記ハ42Vで述べたような方法による課税となる可能性が強いと思われること、

ニ 当該「前提要件」については、前記ハ15Vで述べたように、これを課税処分の法的要件であるとする考え方もあり、仮にこの考え方によると、当該「前提要件」がないのになされた推計課税はそのことのみにより全面的に取り消さるべき課税処分ということになるが、そういった議論の対象となり得るような課税処分としては、前記ハ42Vで述べたような方法による課税以外には考えにくいと思われること（すなわち、部分推計課税の場合であれば、仮に当該「前提要件」の有無につき疑問があるような場合であっても、そのことのみにより当該課税処分を全面的に取り消すか否かといったことを論ずる合理性も必要性もなく、当該部分的に用いられた推計の方法の適否のみ判断の対象とされれば十分であると考えられる）、からいって、そこでいわれる「推計課税」も、結局、前記ハ42Vで述べたような方法による課税のことをいっているものと考えられる。

△ 58 ▽ なお私は、いわゆる「推計課税の前提要件」が法的要件となり得るものであるか否かについては、おおむね次のような理由から、極めて消極に解さざるを得ない。

イ 実定法上何らの規定もないこと、

ロ 「推計課税」及び「実額課税」の意義並びに当該両者の差異等については、一般的ないし特徴的にはともかく、具体的には極めて不明確な点が多いこと、

ハ 当該「前提要件」の内容自体についても、例えば、(イ)「帳簿書類の不存在」等という場合の「帳簿書類」とはどのような種類なり程度の帳簿書類をいうのか(例えば、おおよそ帳簿書類と名の付くものであれば、極端にいえば、大福帳とか雑記帳とかメモ帳といったものでもよいのか、あるいは、少なくとも、青色申告者について要求される複式簿記等による帳簿書類と同程度のもでなければならぬのか、等)、(ロ)「記載内容が不正確で信用が置けない」とは、どの程度不正確で信用が置けないことをいうのか、(ハ)「実額課税ができない」とはどのようなことをいうのか、等の具体的細部のしかし肝心な事柄となると、極めて不明確な点が多いこと、

ニ 所得税法一五六条等により、青色申告の更正の場合に「推計課税」が禁止されているのは、前記△ 46 ▽ △ 50 ▽ で述べたとおり、青色申告者には一定の帳簿書類の備付け等が義務づけられていることと関連があり同法一五五条等の規定に定めるところと併せて、青色申告者に対する特則と考えられること。

七 「実額課税」の意義に関する私見

△69▽ 次に、「実額課税」の意義を検討していくこととするが、まず、その前提として問題となると思われる点について私の考え方を述べ、その後、「実額課税」に関する私見を述べてみることにしたい。

第一 「実額課税」の意義の確定を図る必要性と可能性

△60▽ 「推計課税」については、前記△32▽及び△33▽でも述べたように、「推計課税とは、所得税法一五六条等に基つて行われる課税であり、従つて、青色申告の更正の場合には禁止されるといふ法定効果を付与される」ということを前提として、関係の実定法規を基礎として、その意義の確定を図る必要性と可能性を生じた。

△61▽ しかし、「実額課税」については、前記△18▽でも述べたように、直接関連する実定法規もなく、また、これに対して明確に付与された法的効果といったものもないように思われる。

△62▽ 従つて、「実額課税」という用語については、実務上又は講学上各種各様の意義により説明され用いられていなければならない、その意義を特に明確に確定しその統一を図る必要性や可能性もあまりないように思われる。

△63▽ しかし、「実額課税」という用語も、「推計課税」とよく対比して用いられるところであり、また、論者により（「推計課税」という用語と同様）各種各様に用いられ、かなり混乱を生じているようでもあるので、以下私の考えを述べてみることにしたい。

第二 「実額課税」の意義と「非推計課税」等の意義との区別の明確化の必要性

△64▽ 前述のとおり、「実額課税」という用語は、論者により各種各様の意義のものとして説明され用いられている。

△65▽ そして、それは、場合によっては、

イ 単に「推計課税」以外の課税」という意味で用いられる場合や、

ロ 単に「青色申告の更正の場合に（禁止されず）可能とされる課税」という意味で用いられる場合もあるように思われる。

△66▽ しかし、右イのように、「推計課税」以外の課税」をすべて「実額課税」というものとする、推計課税」の定義さえ所得税法一五六条等その他の関連法規の規定から確定すれば、「実額課税」の意義を特に積極的に確定する必要はなく、「実額課税」のことを単に「非推計課税」ということとしてもよいこととなる。

△67▽ また、前記△65▽のロのように、「青色申告の更正の場合に（禁止されず）可能とされる課税」を「実額課税」というのであれば、そのような課税は、もっぱら所得税法一五五条等の解釈、更に付随的には同法一五六条等及び一五〇条等の規定の解釈からその概念を導き出してくることができるから、「実額課税」の意義をそれ以上に特に積極的に確定する必要はないこととなる。

△68▽ 私は、「実額課税」の意義が、ともすれば前記△65▽のイ又はロのようなものと解されたり又はそれらと混同されたりすることにより、ますます各種各様に用いられる結果となっているように思われる。

△69▽ 私は、「実額課税」とは、前記△65▽のイ又はロの意味のようなものをいうのではなく、「推計課税か否か」とか「青色申告の更正の場合に可能とされるか否か」とは別個の観点から、ある種の特徴を有する課税を特にそのように（すなわち、「実額課税」と）表現しようとして用いられるものと考える。

第三 「積上げ計算説」とその根拠

△70▽ 私は、「実額課税」の意義については、

イ 前記△61▽のように思われること、及び、

ロ その用語は（「推計課税」という用語も同様であるが）もともと税務部内で用いられており、それが次第に一般でも用いられるようになったものであること（このことは、前記△22▽のC説のような説明の仕方が行われていることから明らかであろう）

からいって、「実額課税」とか「実額計算」とか「実額」という用語が、もともと税務部内でのどのような意味のものとして用いられてきたか（もっとも、このようにいっても、その確定はなかなか困難なことであろうが）を中心として考えるより、他に方法がないように思われる。

△71▽ そして私は、結局、

イ 「実額課税」とは、次のロの「実額計算」の方法により所得金額を計算して課税すること、

ロ 「実額計算」とは、所得金額又は当該所得金額の計算要素となる個々の収入支出の金額を、その実際の取引金額、取引数量、取引状況等に即しながら、できる限り具体的即物的な積上げ計算（この計算過程で事物

に即した多少の推計なり推計的な計算方法が部分的に行われることはあり得る。)により計算すること、

ハ 「実額」とは、所得金額又は当該所得金額の計算要素となる個々の収入支出の金額で、右ロの「実額計算」の方法により計算されたもの、

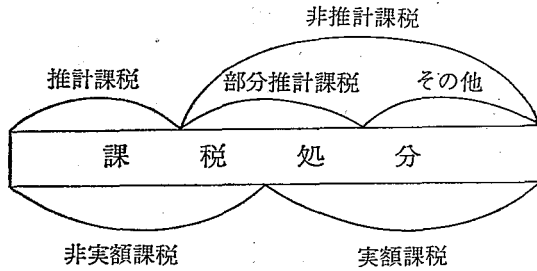
をいうものと考えるのが、最も妥当なように思われる。

△72▽
そして、右の点については、参考として、忠佐市氏著「税法と会計原則」(四一〇ページ)においても、「実額課税は、課税所得を形成する事実を個別的に積みあげ、事実において課税所得の実相を把握することによってそれを課税の基礎としようとする考え方である。」と述べられていることをあげることができよう。

八 「推計課税」と「実額課税」の関係に関する私見

△73▽
「推計課税」と「実額課税」との関係については、前記△20▽で述べたとおり、一般には、「前者に該当しないものは後者、後者に該当しないものは前者」というように、換言すれば、「課税処分は前者か後者に二分される」(いわば「二分説」というように考えられている場合が多いように思われる)。

△74▽
しかし、私は、前記△69▽でも触れたように、「推計課税」と「実額課税」とは、関連はあるとしてもそれぞれ別個の観点から、所得金額の計算方法にある種の特徴を有する課税をそれぞれそのように(すなわち、「推計課税」とか「実額課税」と)表現しようとするものであり、右の二分説のようなことにはならないものと考え



△75▽

すなわち、私の考えでは、ある課税処分が「推計課税か否か」と「実額課税か否か」とは、例えば上図のように、別の観点からの分類であり、既に種々述べてきたところから結論的にいえば、(イ)「推計課税」に該当するものと「実額課税」に該当するものとが事実上重なることはあり得ないが、(ロ)あらゆる課税処分が当然両者のいずれかに必ず二分されるといったものではなく、(ハ)その中間に当該両者のいずれにも該当しないもの(部分推計課税に該当するものうちの一部)が事実上あり得るし、(ニ)部分推計課税に該当するものうちの一部は、「実額課税」に該当するものと事実上重なり得るものと考ええる。

(現、大阪国税不服審判所京都支所長)