

# 推計課税の必要性和その具体的充足

京都地裁 昭和五十一年一月五日判決  
昭和四〇年（行ウ）第一六号の二  
所得金額更正処分取消等請求事件  
（被告控訴）  
訟務月報二二卷一二号二八八三頁  
シュトイエル 一七七号四六頁

水島正時

（税務大学校  
研究部主任教授）

〔事実の概要〕

原告X（個人、製本業、白色申告者）は、被告Y税務署長に対し、昭和三八年分の所得税総所得金額を八三万一、九五〇円とする確定申告をしたところ、Yは、昭和三九年六月二五日、これを一三八万八、七〇〇円に更正する処分（以下本件更正処分という。）を行った。

Xは、この更正処分を不服として、異議申立て及び審査請求（いずれも棄却）を経て、本訴に及んだものである（なお、本件訴訟は、上記審査請求棄却裁判に関し、被告Y国税局長に対しても提起されたものであるが、以下、このYに対する請求に関する部分については、説明を省略する。）。

一 請求原因

(一) 本件更正処分は、次のとおりその手続に違法がある。

イ 民商弾圧

(省略)

ロ 税務調査の違法

(〃)

ハ 処分理由由附記の欠缺等 (〃)

(二) 仮に、本件更正処分の手続に違法がないとしても、Xの当該年分の総所得金額は確定申告額のとおりであるから、本件更正処分のうちこれを超える部分は、Xの所得を過大に認定した違法がある。

二 Yの認否並びに反論 (省略)

三 Yの抗弁

(一) 課税の根拠 Xの当該年分の総所得金額は、一六一万一、〇八〇円(算定根拠省略)であり、その範囲内でなされた本件更正処分は適法である。

(二) 推計の必要性 本件更正処分は、Xの当該年分の課税標準をすべて推計により算出してなされたもの(推計課税)であるが、Yの税務調査に際し、Xは売上先に対する請求書と給料・工賃台帳を提示しただけであって、これだけでは必要経費の大部分を明らかにすることができず、YはXの当該年分の所得についてその正確な実額を把握できなかったから、推計もやむを得なかった。

ところが、Xは異議申立ての段階に至り、Yに対し、上記書類のほか収支計算書を提出し、課税標準について申立てをなしたので、Yはこれをも参酌して上記(一)のとおり総所得金額を算定したが、それでもなお一部は推計によらざるを得なかった。

仮に、本件更正処分をなすについて、上記のような推計の必要性が認められないとしても、本件更正処分の適法性(上記(一))が左右されるわけではない。

#### 四 Yの抗弁に対する認否

上記三(一)の課税の算定根拠のうち、一部は認めるが、その余は否認する。従って、Xの当該年分の総所得金額は、一  
二二万八、九四九円(算出根拠省略)である。

推計の必要性に関するYの上記三(二)の主張は争う。

Xは、本件更正処分につき、所得を過大に認定した違法がある旨主張するので、まず、この点に関するYの抗弁について判断する。

一 本件更正処分がXの当該年分の課税標準をすべて推計により算出してなされたもの（推計課税）であることは、Yの自認するところである。

二 ところで、課税処分における課税標準の認定は実額によるのが原則であるから、課税処分をなす場合に、課税庁は可能な限り課税標準の実額を把握することに努めなければならず、推計課税が例外として許されるのは、納税者が信頼できる帳簿その他の資料を備えていないか、あるいは課税庁の調査に対して資料の提示を拒み非協力的態度をとるなどのため、課税庁において課税標準の実額を把握できない場合に限られるのであって、推計課税の当該前提要件（推計の必要性）がないのになされた推計課税は、それが課税標準の中で占める割合において僅少であるなど特段の事情がない限り課税手続全体を違法ならしめるものとして、その課税根拠の有無等内容の適否にかかわらず、その課税処分自体の取消しを免れないといわなければならない。

けだし、納税義務は本来真実の所得（実額）について発生すべきものであるが、推計により算出された所得額が当該実額との間に誤差を伴うことは推計の性質上避けられないから、税法が推計課税を認めているとしても、課税庁は可能な限り実額により課税しなければならない（そのための手段として課税庁には質問検査権が与えられている。）ことは当然であり、これはまた税法の認めるところでもある。

すなわち、申告納税制度を定着させるため税法は青色申告者に対して種々の特典（推計課税の禁止もその一つである。）を付与しているが、その前提として、正規の帳簿書類の備付けと正確な記帳等を義務づけることにより課税標準

の実額は握を確保し、当該義務違反によって実額は握ができなくなったときは青色申告の承認が取り消される（これにより推計課税は可能となる。）ことにしているのであり、かかる規定からも税法が実額による申告納税制度を税額確定の本則とし、実額のは握が可能な限り推計課税は許されないとしていることがうかがえるのであって、この点に關する限り白色申告についてのみ別異に解すべき理由はない。そして、推計の必要性が上記のとおり税額確定の本則を支えるものである以上、それは推計課税の効力要件であると解さなければならぬからである。

### 三 ところで、これを本件につき検討する。

(一) △証拠略▽によれば、Yの部下職員は昭和三八年一月に一度X方を訪れてXの同年分及び前年（昭和三七年）分の所得調査を一括して行ったが、その際Xは当該係官に対し、給料と折代等を記入した帳簿及び請求書しか提示しなかつたことが認められる（Xの昭和三八年分の所得調査については、いまだ納税義務が成立していない時期になされたものであることが明らかである。）。

(二) また、△証拠略▽によれば、Xの父の事業（製本業）に係る昭和三六年分と翌三七年分の所得税の各確定申告は、昭和三五年末ごろから当該事業を実質的に承継していたXが、それぞれ所得金額を計算した上、その資料である売上伝票等を一括して税務署へ持参し、同署の係官の指導に従ってなしたものであり、いずれについても更正処分はなされなかつたこと、そこで、原告は係争年分の所得税についても同様の計算をしてその確定申告の期限までに申告したところ、その後三か月余を経て、上記所得調査のほか何らの税務調査も受けないまま本件更正処分（推計課税）がなされた（これに困惑したXは、その対処方法を相談するため民主商工会へ赴き、そこで初めてその会員となった。）こと、ところが、本件審査請求の審理を担当した国税局協議団所属の協議官がX方に赴いて係争年分の所得調査を行ったとこ

ろ、又は、本件異議申立てに際しYの部下職員のために応じて提出した係争年分の収支計算書に記載された各金額のうち、必要経費欄の外注費と修繕費を除いて、それらを算出する基礎資料を当該協議官に提示し、同資料はいずれも信頼できるものであった（上記各必要経費の存否は、実額認定の可否に係り、推計による算定は問題とならない。）ことが認められる。

上記(三)の事実を照らして考えると、上記(一)の事実から、本件更正処分において推計された課税標準（ただし、雑収入金額、燃料費及び地代家賃を除く。）について推計の必要性を推認することは難しく、他にこれを認めるに足りる証拠はない（なお、上記各事実によると、雑収入金額、燃料費及び地代家賃については推計の必要性を推認できるが、これらの各金額はYが主張するその他の課税標準に比照して減少であるだけでなく、前掲各証拠によれば、燃料費と地代家賃については、むしろ燃料と建物の事業供用部分の認定に係るものと認められる。）。

従って、本件更正処分は全体として推計の必要性がないのになされた推計課税であるといわざるを得ないから、その余の争点について判断するまでもなく、違法なものとして取消しを免れない。

### 〔研究〕

本判決を読んで疑問に思った点について、以下記述していくこととしたい。

#### 一 推計課税の意義について

本判決を読んで、まず疑問を感じたことは、本判決では、推計課税をどのようなものとして理解しているのか、という点である。

つまり、本判決では、「推計課税の当該前提要件（推計の必要性）がないのになされた推計課税は、それが課税標準の中で占める割合において僅少であるなど特段の事情がない限り課税手続全体を違法ならしめるものとして……その課税処分自体の取消しを免れない」としている。

してみると、本判決は、換言すれば、

- (イ) 推計の方法が、「課税標準の中で占める割合において僅少」な程度で用いられていても、推計課税に該当する。
- (ロ) しかし、推計の方法がそのように僅少な程度で用いられた推計課税は、仮に推計課税の前提要件がないのになされた場合でも、「課税手続全体を違法ならしめる」こともなく、「……その課税処分自体の取消し」を受けることもない。

としているようである。そして、本判決は、各種の必要経費等の推計の必要の有無等に関し、最後まで細かに判断しているのである。

しかし、上記(イ)のような考え方は、果して、正しいといえるであろうか。

確かに、「推計課税」という用語は、実定法上は何ら用いられていない。しかし、推計課税とは、一般に、青色申告書の更正の場合には禁止されているものと観念されている（この点、本判決も、青色申告者に対する特典の一つとして推計課税の禁止を掲げ、また、青色申告の承認が取り消されることにより推計課税は可能となる、と判示しているわけであるから、同様の考え方と考えられる。）ものである以上、所得税法第一五六条又は法人税法第一三一条の規定に定められた推計による課税のことをいうものと考えなければならぬであろう（というのは、もちろん、青色申告書の更正の際に禁止されるという法的効果が付与されているのは、同条等の規定に基づき、同条等の規定に定められた推計に

よる課税のことであるからである。

してみると、推計課税とは、同条等の規定をみても明らかなように、「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」といった、いわば精妙な所得金額の計算要素といったものよりもかなり大まかな財産や収支の表見的な状況なりその他の外形的な事実から、「(所得金額)を推計」する、つまり、所得金額そのものを推計する、ことにより行われる課税をいうのであり、従って、そのような表見的な状況等から所得金額そのものを推計して行われるような課税以外のもの(例えば、所得金額の計算が、大部分は実績により可能であるが、実績による計算ができない収入金額、必要経費等のうちの一部の金額についてのみ、推計により計算して行われる課税等)は、本来、推計課税には該当しないものと考えるべきであろう。

すなわち、もともと、推計の方法を用いて所得金額を計算し課税を行うことは、上記のような表見的な状況等から所得金額そのものを推計して課税を行う場合であっても、また、収入金額、必要経費等のうちの一部の金額についてのみ推計の方法を用いて所得金額を計算して課税を行う場合であっても、すべて、上記所得税法第一五六条等の規定の有無にかかわらず、可能であると解されるのであるが、それらのうち、特に前者のような推計の方法による課税については、同条等の規定により、課税庁がそのような推計の方法により課税する権限をも有する旨を、念のため、確認的に定めたものと考えられる(最高裁二小昭三九・一一・一三判決参照)。

そして、そのような推計課税は、同条等の規定により、青色申告書の更正の場合には禁止されるといふ法的効果が付与されているのであるが、このことは、青色申告書に係る更正については、本来、所得税法第一五五条又は法人税法第一三〇条の規定により、原則として、まず、その帳簿書類を調査し、その調査により所得金額の計算に誤りがあると認



められる場合に限り、これを行うことができるものとされている（なお、その更正通知書に附記する更正の理由には、特に当該帳簿書類の記載以上に信びよう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が必要である、とされている。最高裁二小昭三八・五・三一判決参照）こととの関係から、そのような法的効果が、いわば付随的に付与されているものと考えられるのである。

思うに、上記(イ)のように、課税標準の計算過程の中で若干でも推計の方法が用いられておれば推計課税に該当する、といった考え方は、恐らくは、上記所得税法第一五六条等の規定が、最高裁の判例によっても、確認規定であるとされたり（前掲最高裁二小昭三九・一一・一三判決）、推計のための方法の概要の例示にとどまるものとされている（最高裁三小昭四三・九・一七判決）趣旨を表面的にのみとらえ、このため、同条等の規定、当該規定と所得税法第一五五条等の規定との関係等をいわばあまり重要視せず、単に、「推計課税とは、推計による課税である」といった、推計課税に関する一般的、抽象的ないし特徴的な説明を、そのまま敷衍しているに過ぎないように思われる。

そして、本判決は、そのように、推計課税の意義を過大に拡張して理解し判断した結果、上記(ロ)のように、推計課税に付与する法的評価なり法的効果（もっとも、私は、後述のように、推計課税の前提要件を効力要件とする考え方には反対であるが）の方を逆に一部修正して適用する、といったことにしているものと考えられよう。

法律上又は法の適用上用いられる用語、つまり法律用語の意義については、当該用語と関連する実定法規の規定がある場合には、できる限りこれに即応し、かつ、当該用語により表現される事柄に対し、法がどのような評価（法的評価）なり効果（法的効果）を与えることとしているかを十分に考え、そのような法的評価なり法的効果を与えるにふさわしい内容の意義を考え、そのような意義により、その法律用語を用いるようにすべきであらう。

法律用語の意義を、単に用語の常識的な用法等から、いわば、その用語に関連する実定法規等を十分考慮しないで使用するということは、法の適用を誤らしめ、不安定ならしめることとなるものと考えられる。

## 二 推計課税の前提要件の法的性格について

次に、本判決を読んで疑問に思ったことは、本判決は、推計課税の前提要件（必要性）は推計課税の効力要件である、と判示し、また、そのように解すべき理由についても、種々判示しているわけであるが、それらの判示のうち、次のような点についてである。

(一) まず、本判決は、推計課税の前提要件を推計課税の効力要件とする理由中において、「申告納税制度を定着させるため税法は青色申告者に対して種々の特典（推計課税の禁止もその一つである。）を付与しているが、その前提として、正規の帳簿書類の備付けと正確な記帳等を義務づけることにより課税標準の実額は握を確保し、当該義務違反によって実額は握ができなくなったときは青色申告の承認が取り消される（これにより推計課税は可能となる。）ことにしている」のであり、かかる規定からも税法が実額による申告納税制度を税額確定の本則とし、実額は握が可能な限り推計課税は許されないとしていることがうかがえる」と判示している。

してみると、本判決は、

(四) 「(帳簿書類の備付け、記帳等の)義務違反によって実額（なお、本判決は、本判決中の他の箇所で見られるように、実額とは「真実の所得をいうものとしている。）」の握ができなくなったときは青色申告の承認が取り消される（これより推計課税は可能となる。）」

(四) 「かかる規定からも税法が……実額は握が可能な限り推計課税は許されないとしていることがうかがえる」

としているわけである。

そこで、まず疑問に思われるのは、本判決が上記(イ)のようにいっていることと関連して、本判決は、いったい、青色申告の承認の取消しについて定めた所得税法第一五〇条及び法人税法第一二七条の規定を、どのように解しているのかということである。

例えば、その承認の取消事由を定めた同条等の各第一項各号中の第三号の規定をみても、「……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」ということにより、帳簿書類に部分納税者の悪質な故意を伴う場合は別としても、そのような故意を伴わず、単に納税者の不注意等により、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場合に、青色申告の承認の取消事由に該当することとされているものと考えられる(徳島地裁昭四一・五・三一判決参照)。

そして、最高裁の判例によっても、同条等の各第一項各号に定められた青色申告の承認の取消事由は、「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、更に、その承認の取消しは、「納税上の種々の特典……をはく奪する不利益処分」であり、「形式上同項各号に該当する事実があれば必ず行われるものではなく、現実に取り消すかどうかは、個々の場合の事情に応じ、処分庁が合理的裁量によって決すべきもの」とされている(最高裁一小昭四九・四・二五判決)ことから考えても、本判決の上記(イ)のように、「(帳簿書類の備付け、記帳等の)義務違反によって実額(真実の所得)のは握ができなくなったときは青色申告の承

認が取り消される」といったことには、必ずしもなっていないと考えられる。

そして、本判決は、このような必ずしも妥当といえない推論を基礎として、更に上記(ロ)のような推論をしているわけであるが、この推論も必ずしも当を得たものといえないように思われる。

つまり、税法（所得税法第一五六条等）が、青色申告書の更正の場合には推計課税は許されない、としているのは、青色申告者に対しては、所得税法第一四八条第一項又は法人税法第一二六条第一項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せられているところから、上記一においても述べたように、所得税法第一五五条等の規定によりその帳簿書類の記載を理由なく無視して更正されることがないことが保障されていることとの関係からであって、本判決がいうように、「（青色申告者については）実額は握が可能（だから）」ということとは、必ずしも直接的には関係がないことのように思われるからである。

(二) そして、本判決は、上記のような必ずしも妥当といえない推論を基礎として、推計課税の前提要件は推計課税の効力要件である、と判示しているのであるが（なお、このような趣旨の判示をしている裁判例は、ほかにもみられるのであるが）、このような判示の趣旨については、主として次のような理由から、極めて疑問のように思われる。

第一に、確かに、青色申告書の更正の場合には法により推計課税を行うことは禁止されているが、それは、前述のように、青色申告者には法により一定の帳簿書類の備付け、記帳等の義務が課され、従ってまた、当該帳簿書類の記載を理由なく無視して更正されることがないことが保障されていることとの関係からであって（現に、本判決も、推計課税の禁止を青色申告者の特典の一つとしている）、そのようないわば権利義務の關係が設定されていない白色申告者について、何ら法に規定されていないそのような前提要件を効力要件とまで解する考え方は、かえって法の趣旨、目的等に

沿わないように考えられる。

第二に、本判決について上記一でも若干述べたように、現在、推計課税という用語自体はもとより、推計、推計計算、実額、実額計算、実額課税といった推計課税と直接関係の深い各種の用語についても、それぞれ各種各様の意義づけや説明の仕方が行われているが、一般的、抽象的又は特徴的にはともかく、細部まで十分明確にされているとは到底いい難く、従って、これと関連して、いわゆる推計課税の前提要件の内容自体についても、例えば、「実額計算の可能な帳簿書類とは、いったいどのような帳簿書類をいうのが」といったことについても、各種各様の考え方があり、極めて不明確な点が多く、このような状態において、当該前提要件に手続要件としてまでの法的効力を認めるということは、到底不相当といわざるを得ないと考えられる。

従って、推計課税にいわゆる前提要件があるとしても、それは、飽くまで行政指針的なものと解すべきものと考えられる。

### 三 前提要件の具体的充足の有無について

最後に、本判決を読んで疑問に思ったことは、本判決は、本件訴訟において明らかにされた各種の事実から、結局、「本件更正処分は全体として推計の必要性がないのになされた推計課税であるといわざるを得ない」と判示しているのであるが、それらのうち、特に次のような点についてである。

第一に、本判決は、本件更正処分のための調査が、本人を対象としては、昭和三八年一二月に、つまり本件の係争年分である昭和三八年分の所得税の納税義務成立前に一度行われただけであり、その後は本件更正処分に至るまで行われなかった点を、かなり重視しているように思われる。

しかし、本件の場合、納税義務成立前の調査とはいえ、いわば課税期間の終了直前の一二月に調査が行われており、その際の納税者の帳簿書類の備付け、記帳及び保存の状況等によっては、課税庁が推計課税の必要性ありと判断したことに正当な理由があると考えられる場合もあり得るように思われる（なお、税務調査が、本人を対象とした調査のみに限られるものでないことも当然である）。

第二に、本判決は、上記の事実以外に、(イ)係争年分の前年分及び前々年分である昭和三六年分及び三七年分の所得税の確定申告等の経緯、(ロ)係争年分の所得税の確定申告等の経緯、(ハ)本件更正処分に対する審査請求の審理を担当した協議員が又方に赴いて係争年分の所得調査を行った際の経緯、等の事実も摘示している。

しかし、これらのうち、(イ)の事実は単に過年分の事柄に過ぎず、結局、当該(イ)及び(ロ)の事実は、本判決が別途信義則の問題にでも言及しようとするのならば格別、推計課税の前提要件の充足ということとは直接には関係のないことのように思われ、また、(ハ)の事実も、単に本件更正処分が行われた後の事柄に過ぎないように思われる。

そして、以上のような事実から、本判決がなぜ上記のように「本件更正処分は全体として推計の必要性がないのになされた推計課税である」と判断したのか、その理由が十分明確には示されていないように思われる。

結局、本判決は、上述してきたように、各種の点で検討すべき余地の多い判決であるといわざるを得ないように思われる。

(現、大阪国税不服審判所京都支所長)