

第3章 租税確定手続等をめぐる諸問題

第3章 租税確定手続等をめぐる諸問題

第1 青色申告をめぐる諸問題

1 青色申告制度の概要

申告納税制度が円滑に機能するためには、納税者による申告が適正に行われる必要があり、申告が適正に行われるためには、正確な課税標準や税額等の算出に必要な帳簿書類の完備と、その継続記帳が不可欠である。しかし、申告納税制度が採用された昭和22年当時は、完備した帳簿書類を備え付けている納税者はごく僅かであった。

このような状態に対し、シャープ使節団は、その報告において、「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つていて、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ものかを知っている。」「納税者が帳簿をもち、正確に記帳し、その正確な帳簿を税のために使用するよう奨励、援助するようあらゆる努力と工夫を傾注しなければならない。」と勧告した。このシャープ勧告を受けて、昭和25年の税制改正において、正確な帳簿書類の記録・保存を育成し、それによって申告納税制度の普及と税務行政の簡易化・合理化を図るため、主として直接税の課税標準の申告について、信頼すべき帳簿書類を備え、その継続記帳に基づいて適正な申告を行う納税者に対しては種々の特典を与えるという青色申告制度が導入された。

青色申告制度においては、青色申告をしようとする納税者は、税務署長の承認を受けた上(所税143条、法税121条)、所得の基因となる取引の全てについて、正規の簿記の原則に従い、整然、かつ、明瞭に記録し、

第1 青色申告をめぐる諸問題

その記録に基づいて計算された所得を申告することが義務付けられている。その反面、青色申告者の申告については、①課税庁においてこれを更正する場合には必ず青色申告者の備え付ける帳簿書類の調査を行い、その課税標準等の計算に誤りがあると認められない限り更正を行うことができず、また、その更正通知書には理由の附記を要し(所税155条、法税130条)、②推計による更正又は決定は禁止され(所税156条、法税131条)、③その承認の取消しを行う場合には、青色申告者が備え付けている帳簿書類が命令の規定に準拠していないとか、帳簿書類の記載事項の全体についてその真実性を疑うに足る不実の記載があると認められる等、法所定の事由があることを必要とする(所税150条、法税127条)という納税手続上の特典を与えられているほか、④生計を一にする一定の親族(青色事業専従者)への給与の支払を事業所得等の必要経費へ算入することを認める(所税57条、第2章第1の5(5)参照)など、課税標準の計算上においても各種の特典を享受できることになっている。

青色申告承認は、納税者にこのような特典を享受できる法的地位を与えるものであり、設権的行政処分である。なお、青色申告をすることのできる地位は、一身専属的なものとされている(最判昭62・10・30集民152号93頁)。

ところで、青色申告者に対する手続の違法の問題に関して、理論上幾つかの相対立する見解があるが、以下これらの問題について、主として判例の立場に従って説明する。

2 青色申告に係る更正の理由附記をめぐる諸問題

(1) 理由附記の趣旨

ア 行政上の拒否処分及び不利益処分一般について理由の提示を義務付けた行手法の規定(行手法8条1項本文、14条1項本文)は、従前は課税処分には適用されていなかったため、白色申告に係る更正には理由附記ないし理由の提示を要しないこととされる一方で、各税法において、青色申告の更正処分など一定の処分について理由の附

記を行うこととされていた。しかしながら、通則法の平成23年12月改正によって、行手法の上記各規定が、課税処分等にも適用されることとなり、白色申告者に対する拒否処分及び不利益処分についても理由附記(理由の提示)が義務付けられることとなった。なお、その際の理由附記の程度については、「個人の白色申告者に対する理由附記については、記帳や帳簿保存義務の拡大と併せて実施する」ものであり、「記帳・帳簿等の保存状況に応じて理由を記載すること」とされている(財務省「平成23年度税制改正大綱」35頁)。

不利益処分につき理由の提示を定めた行手法14条1項本文の趣旨・目的について、最判平23・6・7(民集65巻4号2081頁)は、「名宛人に直接に義務を課し又はその権利を制限するという不利益処分の性質に鑑み、行政庁の判断の慎重と合理性を担保してその恣意を抑制するとともに、処分の理由を名宛人に知らせて不服の申立てに便宜を与える趣旨に出たものと解される」と判示して、①恣意抑制機能及び②争点明確化機能を挙げている。

イ 所得税法及び法人税法は、青色申告者に対する更正については、実額課税が保障されるように、前記1のような規定を設け、その更正処分には更正の理由を附記することを要求している(所税155条2項、法税130条2項)。青色申告者に対する更正に理由附記が求められる趣旨は、①恣意抑制機能及び②争点明確化機能に加えて、青色申告では、「申告にかかる所得の計算が法定の帳簿組織による正当な記載に基づくものである以上、その帳簿の記載を無視して更正されることがない旨を納税者に保障」するための規定(所税155条1項、法税130条1項)であり(最判昭38・5・31民集17巻4号617頁)、その規定の実効性を担保すること(③帳簿記載保障機能)が青色申告に特有の趣旨・目的として考えられている(前記最判昭38・5・31、最判昭38・12・27民集17巻12号1871頁、最判昭42・9・12集民88号387頁、最判昭54・4・19民集33巻3号379頁、最判昭60・4・23民

集39巻3号850頁)。

更正の理由附記の規定は、効力規定であり、理由附記が全くない場合はもとより、仮に何らかの理由が附記されていても、それが具体性を欠くときは、その更正処分はそのことだけで違法となり取消しを免れない(前記最判昭38・5・31)。

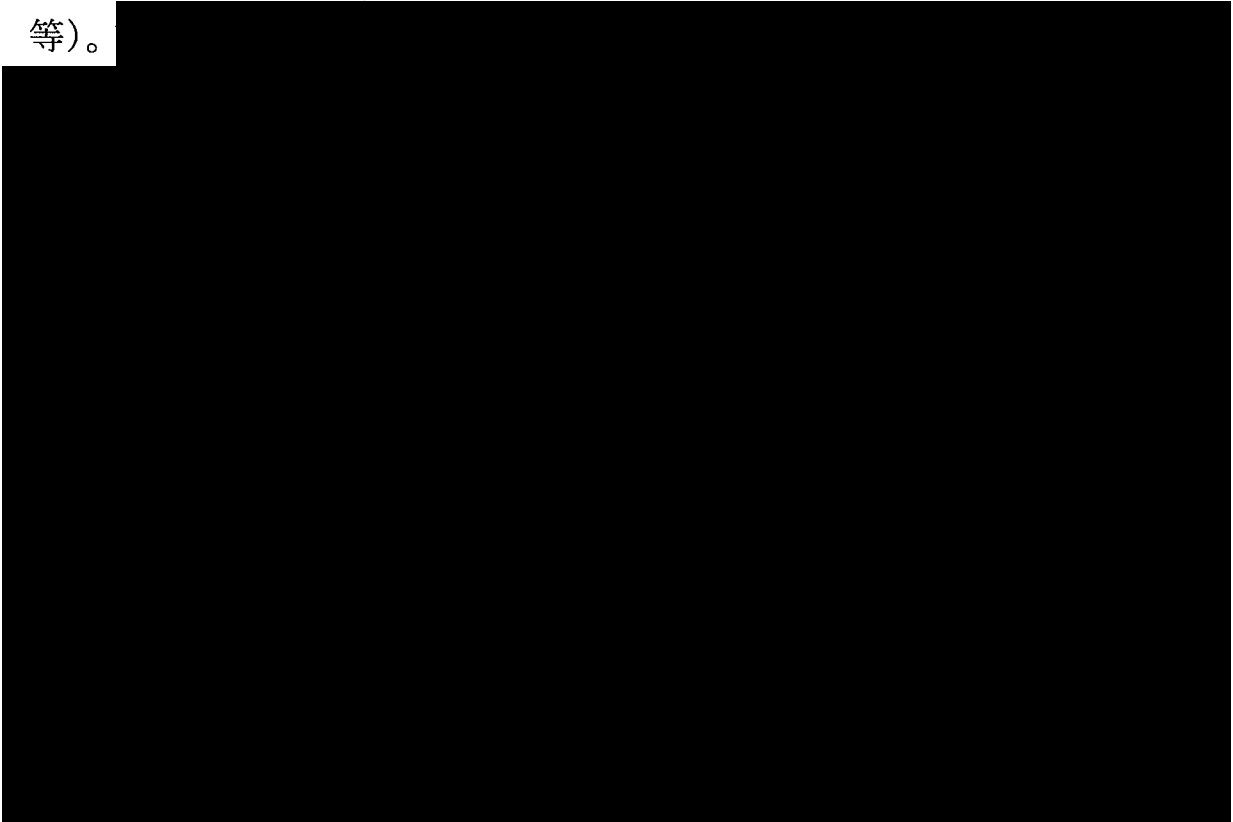
(2) 理由附記の程度

ア 青色申告に係る更正の理由附記について、前記最判昭38・5・31は、理由附記の程度としては、青色申告制度の趣旨・目的に照らし、帳簿書類の記載以上に信ぴょう力のある資料の摘示と具体的根拠の明示が必要であるとした。この帳簿書類の記載以上の信ぴょう力がある資料の摘示という基準の具体的適用については、その後、理由附記の不備を指摘した重要な最高裁判決が相次いだ。

前記最判昭38・12・27は、納税義務者にその備付けと記帳が義務付けられている一定の帳簿書類との関連において、いかなる理由によって更正するかを明記することを要し、附記理由の適否は納税者の知、不知に関わりはなく、単に「売上計上洩れ190500円」という記載は、理由附記として不備であるとした。その後の最高裁判決は、同族会社の行為計算の否認規定を適用して、建物譲渡に際しその敷地の借地権の譲渡を計上せず単に建物価額だけを計上した低廉譲渡を否認した更正処分において、更正の理由として、「借地権計上洩れ330万円」と記載した通知書につき、理由附記に不備があり、否認の対象となった行為計算の否認の根拠が明らかでないと判示し(最判昭47・3・31民集26巻2号319頁)、会社代表者が営業譲渡の相手方から受領した借入金、嘱託料及び手数料が営業譲渡の対価と認められるなどとしてされた更正処分において、その通知書に所得の加算項目として、単に、「営業譲渡補償金計上もれ1155万円」等と記載した理由附記を違法とし(最判昭47・12・5民集26巻10号1795頁)、土地の譲受価額が時価に比して著しく低額であるから、その

差額は贈与を受けたものとして益金に加算すべきとして更正したが、更正の理由に土地の時価の算定根拠を記載しなかった通知書につき、理由附記に不備があるとした(最判昭51・3・8民集30巻2号64頁)。さらに、前記最判昭54・4・19は、更正の態様に応じ理由附記の記載の程度に差異があつて然るべきである旨の主張を排斥して、支払家賃の否認につき、「Aに対する未払家賃は債務未確定のため」と記載した附記理由等については、そのように認定するに至った資料の摘示がなく、その程度の附記理由では法の要求に適合しない不十分なものであると判示した。

このような最高裁判決を受けて、課税庁の理由附記の実務は次第に改善され、近時の裁判例は理由不備の違法はないとされたものが大勢である(注1)。他方で、その後も理由附記の不備を理由として更正処分が違法とされた事例がある(東京地判平5・3・26行集44巻3号274頁(確定)、大阪高判平25・1・18判時2203号25頁(確定)等)。



イ しかし、更正処分をする理由には、種々のものがあり、前記最判

第1 青色申告をめぐる諸問題

昭38・5・31における「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」という判示部分も、具体的事案との対応で理解しなければならない。同判決は、帳簿に記帳脱漏があることから、本人の売上差益率に基づいて更正した事案であり、そのような事実関係を前提とした判示であるので、その判示を一般化するのは誤りである。

一般的に、更正の態様には、前記最判昭38・5・31の事案のように、帳簿記載の誤りを理由として、帳簿記載自体を否認して更正する場合(いわゆる「帳簿否認」。帳簿否認の事案として、ほかに前記最判昭38・12・27、前記最判昭54・4・19がある。)ばかりでなく、納税者と法的見解を異にすることを理由とする場合もあり得る。このようないわゆる「評価否認」の場合、課税庁としては、「帳簿書類の記載以上に信憑力のある資料」を示すことは不可能である。したがって、このような「評価否認」の場合には、前記最判昭38・5・31の上記判示部分の射程は及ばないと考えるのが相当であろう。

このようなことを踏まえて、前記最判昭60・4・23も、冷房機を措置法所定の特別減価償却の対象である「機械」に当たるとする法人税申告に対し、税務署長がその対象に当たらない「建物附属設備」であるとして更正し、「1、減価償却費の償却超過額(中略)36万8036円。48年6月取得の冷暖房設備について機械として特別償却していますが、内容を検討した結果、建物附属設備と認められ、特別償却の適用はありませんので、次の計算による償却超過額は損金の額に算入されません。(種類)冷暖房設備(償却限度額)17万3319円(貴社計算の償却費額)54万1355円(差引償却超過額)36万8036円」と理由附記した事案について、「帳簿書類の記載自体を否認することなしに更正をする場合においては、右の更正は納税者による帳簿の記載を覆すものではないから、更正通知書記載の更正の理由が、その

ような更正をした根拠について帳簿記載以上に信憑力のある資料を摘示するものでないとしても、更正の根拠を前記の更正処分庁の恣意抑制及び不服申立ての便宜という理由附記制度の趣旨目的を充足する程度に具体的に明示するものである限り、法の要求する更正理由の附記として欠けるところはないと解するのが相当である。」と判示するに至った(注2)。

(注1) 東京地判平元・9・25(行集40巻9号1205頁)、その控訴審東京高判平3・6・26(行集42巻6・7号1033頁)、名古屋地判平2・5・18(訟月37巻1号160頁・確定)、東京地判平8・11・29(判時1602号56頁)、その控訴審東京高判平10・4・28(税資231号866頁)、徳島地判平9・2・28(税資222号701頁)、その控訴審高松高判平10・2・26(税資230号844頁)、その上告審最判平10・11・27(税資239号139頁)、奈良地判平11・4・21(税資242号184頁・確定)、東京地判平12・11・30(訟月48巻11号2785頁)、その控訴審東京高判平13・7・5(税資251号順号8942・確定)、東京地判平15・7・17(判時1871号25頁)、その控訴審東京高判平18・4・12(税資256号順号10365・確定)、松山地判平27・6・9(判タ1422号199頁・確定)。

(注2) 同族会社の行為・計算の否認による更正処分について、帳簿書類に記載された事実自体を否認するものではないから、帳簿以上に信ぴょう力のある資料の摘示までは必要なく、評価判断に至った過程自体を具体的に明示すればよいとした東京地判平12・11・30(訟月48巻11号2785頁)、その控訴審東京高判平13・7・5(税資251号順号8942・確定)がある。分割法人から分割承継法人に移転した資産及び負債について、適格分社型分割に該当することを前提として、分割の直前の帳簿価額によって所得の計算をした確定申告に対し、処分庁が、当該分割は適格分社型分割には該当せず、当該分割時の価額によって所得の計算をする必要があるとして行った更正処分について、帳簿の記載を無視して更正を行ったものではないから、

第1 青色申告をめぐる諸問題

帳簿の記載以上に信ぴょう力のある資料の摘示までは必要なく、処分
分行政庁の恣意抑制及び不服申立ての便宜という理由附記制度の趣
旨目的を充足する程度に更正の根拠を具体的に明示すればよいとし
た東京地判令5・7・20(公刊物未登載・確定)がある。

(3) 理由附記の瑕疵の治癒

次に、通知書に記載された理由附記に不備がある場合に、後にされ
た再調査決定(異議決定)、審査裁決の書面で理由が具体的に記載され
たとき、この理由附記の不備による瑕疵は治癒されるかという問題が
ある。

再調査決定(異議決定)及び審査裁決による治癒については、前記(2)
の最判昭47・3・31及び最判昭47・12・5は、更正における理由附記
の不備による瑕疵は、後日これに対する再調査決定又は審査裁決にお
いて処分の具体的根拠が明らかにされたとしても、それにより治癒さ
れるものではない旨判示し、消極説を採るべきことを明らかにした。
治癒を認めることになれば、更正処分の段階においては、とりあえず
の理由を附記しておき、再調査決定又は審査裁決の段階において再度
調査をして、理由を補正するという病理現象を肯認することにもなり
かねず、理由附記の処分適正化機能は没却されることになるので、前
記最高裁判決の説示するところは相当である。

(4) 理由附記の不備の補正と更正権の濫用

更正の理由附記に関連した問題として、更正の理由附記に不備のあ
る第1次更正を、その適否を争う訴訟の係属中に第2次(減額)更正に
よって実質的に取り消した後、改めて適法な理由を附記した上で、第
3次更正(所得金額等は第1次更正と同じ。)を行うということが、更

正権の濫用として許されないか否かが問題となる。

最判昭42・9・19(民集21巻7号1828頁)は、原判決認定の事実関係の下においては、「第2次更正処分は、第3次更正処分を行うための前提手続たる意味を有するにすぎず、また、第3次更正処分も、実質的には、第1次更正処分の附記理由を追完したにとどまることは否定し得ず、また、かかる行為の効力には疑問がないわけではない。」としながらも、「これらの行為も、各々独立の行政処分であることはいうまでもなく、その取消の求められていない本件においては、第1次更正処分は第2次更正処分によつて取り消され、第3次更正処分は、第1次更正処分とは別個になされた新たな行政処分であると解さざるを得ない。」として、「第1次更正処分の取消しを求めるにすぎない本件訴えは、第2次更正処分の行われた時以降、その利益を失うにいたった」と判示した。また、最判昭48・12・14(訟月20巻6号146頁)及び最判昭49・4・18(税資75号155頁)は、いずれも、更正権の濫用に当たらないとした原審の判断(東京高判昭46・10・29行集22巻10号1692頁、大阪高判昭43・6・27訟月14巻8号948頁)を正当とした。また、その後の判決では、東京地判昭55・6・19(税資113号697頁)が、「国税通則法70条所定の期間内であれば、第1次更正について訴訟が係属しているという事情があつたにしても、それだけで更正権の濫用となる理由はない。」と判示している。

(5) 更正の理由附記と理由の差し替え

ア 問題の所在と学説の状況

更正処分については、その更正通知書に更正の基因となった理由を附記しなければならないことは既に述べたところであるが、更正処分取消訴訟において、課税庁は更正通知書に附記した以外の理由を主張し得るかどうかの問題がある(いわゆる理由の差し替えの可否の問題)。

この問題は、行政処分の同一性をどのようにみるかという訴訟物

の問題と、1個の訴訟物の中における主張制限の問題を含んでいる。この問題については、(A)制限説(金子・租税法1100頁)、(B)無制限説(高須要子・法律のひろば34巻11号77頁)、(C)事実関係同一説(松沢智・判時1074号12頁、佐藤繁「課税処分取消訴訟の審理」新・実務民訴講座10巻72頁、泉・審理143頁)の対立がある。

制限説は、行政処分は必ず法所定の特定の理由に基づいて行われるべきであり、その理由を異にすれば、別個の処分となるとする見解である。この説によれば、処分理由の差し替えは処分の同一性を失わせるものであって、訴訟において課税庁は更正通知書に附記した理由と異なる主張はできないことになる。

これに対し、無制限説は、課税処分取消訴訟を租税債務不存在確認訴訟と理解し、その審理の対象を課税庁の決定した所得金額の存否そのものであるとする以上、通常の民事訴訟である債務不存在確認訴訟におけると同様に、課税庁の課税根拠に関する主張も、口頭弁論の終結に至るまで適時提出することを妨げられないから、訴訟が提起されてから課税庁が新たに課税根拠を探索してその主張を構成することもできる、とする見解である。この説によれば、租税債務の存在を正当化する事実・理由、すなわち課税処分を正当化する事実・理由は、民訴法157条により制限されることがあることは別として、攻撃防御の方法として口頭弁論の終結に至るまで適時これを提出し得ることになる。

事実関係同一説は、訴訟物については、無制限説と同様の考え方に立つが、理由附記が求められている趣旨・目的から、理由の差し替えを事実関係の同一である範囲に限定する見解である。

イ 裁判例

最判昭56・7・14(民集35巻5号901頁)は、納税者(上告人)が、7600万9600円で取得した不動産を、7000万円で販売したとして確定申告をしたのに対し、不動産の取得価格は6000万円であるとの理由

で更正処分を受けて、これが更正の理由として附記されていたが、訴訟において、課税庁(被上告人)が、取得価額は7600万9600円であるとしても、販売価額は9450万円であるとの主張を追加した事案について、「このような場合に被上告人に本件追加主張を許しても、右更正処分を争うにつき被処分者たる上告人に格別の不利益を与えるものではないから、一般的に青色申告書による申告についてした更正処分の取消訴訟において更正の理由とは異なるいかなる事実をも主張することができる」と解すべきかどうかはともかく、被上告人が本件追加主張を提出することは妨げないとした原審の判断は、結論において正当として是認することができる。」と判示した。本判決が制限説を採らないことは明らかであるが、また、「いかなる事実をも主張することができる」と解すべきかどうかはともかく」と慎重な言い回しをしており、本判決の判文のみからは無制限説にくみしているとも言い難い。本判決は、理由差し替えが許される一般的基準については将来の裁判例の集積に委ねたものであろう(注)。

(注) 前記最判昭56・7・14以後に処分理由の差し替えを認めた裁判例として、千葉地判昭56・8・28(行集32巻8号1484頁)、名古屋高判昭56・9・30(訟月27巻12号2372頁)、その上告審最判昭60・9・26(税資146号751頁)、東京高判昭57・8・10(行集33巻8号1677頁・確定)、静岡地判昭63・9・30(判時1299号62頁)、その控訴審東京高判平元・1・23(税資169号5頁)、東京高判昭63・11・30(行集39巻11号1458頁)、徳島地判平5・7・16(訟月40巻6号1268頁)、その控訴審高松高判平8・2・26(税資215号672頁)、その上告審最判平12・1・27(税資246号303頁)、広島地判平7・2・22(訟月41巻12号3118頁)、その控訴審広島高判平9・9・12(訟月44巻12号2225頁・確定)、東京地判平8・11・29(判時1602号56頁)、その控訴審東京高判平10・4・28(税資231号866頁)、その上告審最判平11・1・29(税資240号407頁)、東京地判平15・7・17(判時1871号25頁)、その控訴審東京高判平18・4・12(税

第1 青色申告をめぐる諸問題

資256号順号10365・確定)がある。他方、理由の差し替えを認めなかった裁判例として、東京高判平27・5・13(税資265号順号12569・確定)がある。

ウ 検討

このように、いかなる基準・要件の下で処分理由の差し替えが許されるかについては、判例上依然として未確定の状態にある。この問題は、理由附記の趣旨・目的の観点から検討する必要がある。

まず、処分適正化機能の観点からは、更正が課税庁によって適正に行われたのであれば、その後の事情の変化によって処分理由を差し替えたとしても、一般的には処分適正化機能に反するとまでいえないであろう。

次に、争点明確化機能の観点からは、同機能が、不服申立てにおける争点を将来的に固定する機能まで有するものとするのは相当ではないが、処分理由の差し替えを無制限に認めると、この機能を害する結果となるような場合があることは否定できない。すなわち、争点明確化機能との関係で、処分理由の差し替えも一定の制限を受けるといわざるを得ない。

(注) 当初の更正処分について審査請求を経て取消訴訟が提起されている場合には、更正の除斥期間経過後においても減額再更正処分をすることができ、その際には税額を増額させる事実を考慮することもできると解されるとした上で、この場合であっても、納税者の訴訟上の防御活動に格別の不利益を生じるとはいえないときには、処分理由の差し替えを認めた裁判例として東京地判令5・3・14(公刊物未登載・確定)がある。

3 青色申告承認の取消しをめぐる諸問題

(1) はじめに

既に述べたように、青色申告制度は、誠実で信頼性のある記帳をすることを約束した納税者が、それに基づき所得額を正しく算出して申告納税することを期待し、納税者に各種の特典を与えるものである。したがって、この期待を裏切った納税者に対しては、適正な措置が施され、申告制度の適正な運用が回復される必要があり、そのための手段として、青色申告承認取消処分の制度がある。

この取消は、青色申告の承認に最初から瑕疵があるためになされる取消ではなく、青色申告の承認を受けた者について、その承認の効力をそのまま存続させることを不適当ならしめるような事実が新たに生じたために、その効力を失わせる行為であって、講学上の撤回に当たる。ただし、通常の撤回と異なり、税務署長は、撤回の原因の存する年度まで遡って青色申告の承認の効力を失わせることができる(金子・租税法964頁)。

(2) 青色申告承認の取消事由

ア 青色申告承認の取消事由の概要

青色申告承認の取消事由は、法律により列举されており(所税150条1項、法税127条1項)、その内容は、①その年における帳簿書類の備付け、記録又は保存が財務省令で定めるところ、又は電子帳簿保存法の関係規定に係る財務省令で定めるところ(同法11条3項参照)によって行われていないこと、②その年における帳簿書類について税務署長の指示に従わなかったこと、③その年における帳簿書類に取引の全部又は一部を隠蔽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実性を疑うに足る相当の理由があること、④確定申告書をその提出期限までに提出しなかったこと、⑤連結納税の承認取消し(④⑤は法人税法のみ)、とされている(金子・租税法964頁)。

このうち、取消事由該当性について、実務上争いになるのは、帳簿等の提示拒否が前記①の取消事由に当たるか(後記イ)(注)、どのような事実があれば前記③の仮装・隠蔽に当たるか(後記ウ)、である。

(注) 帳簿等の提示拒否は推計の必要性の要件としても論じられるが、それと青色申告承認の取消事由としての提示拒否を同一の意義に解することができるかについては議論の余地があるものの、これを別の意義に解する法的根拠も乏しいように思われる。

イ 帳簿等の提示拒否と帳簿書類の備付け等(取消事由①)

(ア) まず、帳簿等の提示拒否については、青色申告者から、所得税法150条1項1号及び法人税法127条1項1号では「備付け、記録、保存」と規定されているのみであるから、「提示拒否」は含まれていないとの主張がされることが多い。しかし、帳簿等の提示がされない、「備付け、記録、保存」の有無を確認することができないこと、前述のとおり、青色申告者に対しては帳簿書類に基づいてしか更正ができないのであり、「提示拒否」が前記法条に当たらないとすると、帳簿等の提示を拒否する青色申告者に対して更正するのが事実上不可能になることなどに照らすと、その主張は妥当でない。

最判平17・3・10(民集59巻2号379頁)も、「法人税法126条1項は、青色申告の承認を受けた法人に対し、大蔵省令で定めるところにより、帳簿書類を備え付けてこれにその取引を記録すべきことはもとより、これらが行われていたとしても、さらに、税務職員が必要と判断したときにその帳簿書類を検査してその内容の真実性を確認することができるような態勢の下に、帳簿書類を保存しなければならないこととしているというべきであり、法人が税務職員の同法153条の規定に基づく検査に適時にこれを提示することが可能なように態勢を整えて当該帳簿書類を保存していな

第1 青色申告をめぐる諸問題

かった場合は、同法126条1項の規定に違反し、同法127条1項1号に該当するものというべきである。」「上告人は、被上告人の職員から上告人に対する税務調査において適法に帳簿書類の提示を求められ、これに応じ難いとする理由も格別なかったにもかかわらず、帳簿書類の提示を拒み続けたということができる。そうすると、上告人は、上記調査が行われた時点で所定の帳簿書類を保管していたとしても、法人税法153条に基づく税務職員による帳簿書類の検査に当たって適時にこれを提示することが可能なように態勢を整えて保存することをしていなかったというべきであり、本件は同法127条1項1号に該当する事実がある場合に当たるから、被上告人が上告人に対してした本件青色取消処分に違法はないというべきである。」と判示した。

同判決は、「提示拒否」が所得税法150条1項1号等所定の取消事由に当たるとしていた従来の下級審裁判例(東京高判昭56・10・21行集32巻10号1848頁、東京高判昭59・11・20行集35巻11号1821頁等)を是認するものである(注1)。

従来の下級審裁判例の多くは、青色申告者が帳簿書類の提示要求に正当な理由なく応じなかった場合に青色申告承認の取消事由に該当するとしている(注2)のに対し、前記最判は、それらとは異なる表現の下に(注3)一定の場合に帳簿書類の提示拒否が青色申告承認の取消事由に該当するとの判断を示したものであるが、従来の下級審裁判例が上記の取消事由に該当することを認めてきた、青色申告者が帳簿書類の提示要求に正当な理由なく応じないような場合には、前記最判にいう税務職員の検査に当たって適時にこれを提示することが可能なように態勢を整えて帳簿書類を保存していなかった場合に当たるのが通常であると考えられる(森英明・最判解<民事>平成17年度(上)190頁)(注4)。

(注1) 先行する税務調査が許容制限を逸脱した違法があったことを

理由に、帳簿書類の提出拒否に正当事由を認めた事例として、京都地判平12・2・25(訟月46巻9号3724頁・確定)がある。

(注2) 裁判例には、税務調査の全過程を通じて、税務当局が帳簿の備付け状況等を確認するために社会通念上当然に要求される程度の努力を行ったにもかかわらず、その確認を行うことが客観的にみてできなかったと考えられる場合に、上記の取消事由の存在が肯定されるなどとするものがあり(東京地判平3・1・31判時1376号58頁、その控訴審東京高判平5・2・9訟月39巻10号2070頁(確定)、広島地判平7・2・22訟月41巻12号3118頁、その控訴審広島高判平9・9・12訟月44巻12号2225頁(確定)等)、上記の取消事由の有無をより慎重に判断しようとする傾向にあることがうかがわれるという指摘もある(森英明・最判解<民事>平成17年度(上)186頁)。これらの判決については、小川賢一・法律のひろば45巻4号68頁も参照されたい。

(注3) 前記最判は、最判平16・12・16(民集58巻9号2458頁)及び最判平16・12・20(集民215号1005頁)が仕入税額控除に関する消費税30条7項所定の帳簿等を「保存しない場合」の解釈について示した立場と軌を一にするものと考えられる(森英明・最判解<民事>平成17年度(上)189頁)ので、こちらも参照されたい。

(注4) 前記最判平17・3・10の後の近時の裁判例として、東京地判平25・4・18(税資263号順号12202)、その控訴審東京高判平25・10・17(税資263号順号12312)、その上告審最決平26・3・27(税資264号順号12444)、東京地判平25・11・12(税資263号順号12331)、その控訴審東京高判平26・3・27(税資264号順号12442)、その上告審最決平27・4・17(税資265号順号12653)、東京地判平26・3・11(税資264号順号12426)、その控訴審東京高判平26・10・15(税資264号順号12543・確定)、福岡地判平26・11・4(税資264号順号12562・確定)、広島地判平28・7・20(税資266号順号1288

5)、その控訴審広島高判平29・2・2(税資267号順号12973)、その上告審最決平29・7・25(税資267号順号13036)がある。

(イ) 次に、このような帳簿等の提示拒否に当たるか否かについては、形式的に提示に当たるか否かではなく、青色申告制度の趣旨に照らして判断されるべきであると考える。

この点については、税務職員が質問検査権を適法に行使して帳簿書類の備付け等が正しくされているか否かを調査確認しようとしたのに対し、青色申告者が質問検査権の行使を妨げ、あるいは拒否するなどして、調査確認を不能にした場合も、所得税法150条1項1号の取消事由に該当するとした上、青色申告者が、隣室に待機する記帳補助者の排除要請を拒否することにより、税務職員の適法な質問検査権の行使を妨げ、帳簿書類の備付け等の調査確認を不能にしたとして同号の取消事由の存在を肯定した事例として、高松高判平15・1・10(訟月51巻1号153頁)がある。

ウ 「隠蔽」、「仮装」の意義(取消事由③)

青色申告承認の取消事由である所得税法150条1項3号及び法人税法127条1項3号の規定する「隠蔽」・「仮装」の意義は、重加算税の場合のそれと同義に解してよいとされている(金子・租税法965頁)。裁判例としては、宮崎地判平28・11・25(税資266号順号12937)、その控訴審福岡高宮崎支判平29・5・24(税資267号順号13022)がある。

なお、前提となる取引事実を隠蔽、仮装した上、これに基づいて帳簿記載をする場合に限らず、過少申告を意図して一連の取引行為を行い、本来付すべき勘定科目を故意に別の勘定科目に虚偽記載することも、帳簿上の虚偽記載として「仮装したこと」に当たるとして、法人税法127条1項3号の取消事由の存在を肯定した東京高判平18・1・24(税資256号順号10276)がある。

エ 取消事由該当性と税務署長の裁量

税務署長は、青色申告の取消事由に該当する事実が認められたとしても、必ず青色申告承認取消しをしなければならないものではなく、取り消すか否かについて裁量を与えられている(金子・租税法964頁)。この点、国税庁長官は、青色申告承認取消処分の運営指針として「法人の青色申告の承認の取消しについて(事務運営指針)」、「個人の青色申告の承認の取消しについて(事務運営指針)」を定めて、公表している。訴訟においては、取消事由に形式的に該当することは認めつつも裁量の逸脱濫用が主張されることがある(注)。

(注) 近時の裁判例として、東京地判平17・4・22(税資255号順号10009)、福岡地判令4・12・14(公刊物未登載)、その控訴審福岡高判令5・6・30(公刊物未登載)等がある。

(3) 青色申告承認取消しにおける理由附記

ア 理由附記の趣旨・程度

青色申告承認取消処分は、信頼関係の消滅を課税庁の側から一方的に主張し、納税者に与えられた各種の特典を奪うものであるから、税務署にその通知書に理由の附記を求めている(所税150条2項、法税127条2項)。ところが、かつては、承認取消通知書に取消しの基因となった具体的事実の記載を要するか、それとも単に承認取消しを規定する該当条項のみの記載で足りるかについても、更正処分に関する理由附記の程度の問題と同様、下級審の見解は対立していた。

最判昭49・4・25(民集28巻3号405頁)は、単に「法25条8項3号に該当する。」と附記した事案につき、該当条項のみの記載で足りるとする課税庁側の上告を退け、「旧法人税法25条8項(編注：現行法人税法127条1項)は、青色申告承認の取消事由を限定して規定し、旧法人税法25条9項に取消通知書には各号のいずれに該当するか附記を命じているが、それは承認の取消しが納税上の種々の特典を剥奪する不利益処分であることに鑑み、取消事由の有無についての処分庁の判断の慎重と公正妥当を担保してその恣意を抑制する

とともに、取消しの理由を処分の相手方に知らせることによって、その不服申立てに便宜を与えるためであり、この点において、青色申告の更正における理由附記の規定(同法32条)その他一般に法が行政処分につき理由の附記を要求している場合の多くとその趣旨、目的を同じくするものであると解される。そうであるとすれば、そこにおいて要求される附記の内容及び程度は、特段の理由がない限り、いかなる事実関係に基づきいかなる法規を適用して当該処分がされたかを、処分の相手方においてその記載自体から了知し得るものでなければならず、単に抽象的に処分の根拠規定を示すだけでは、それによって具体的事実関係をも当然に知り得るような例外の場合を除いては、法の要求する附記として十分でないといわなければならない」旨を判示して、この対立に決着をつけた。

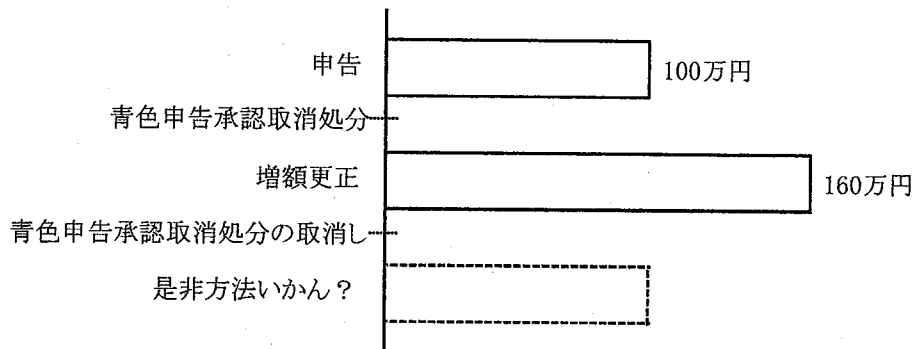
イ 理由差し替えの制限

所得税法150条1項各号、法人税法127条1項各号は、青色申告承認の取消事由を定めているが、各事由は認定すべき事実及び判断すべき事項を異にしているから、処分は各号ごとに別個となる。したがって、処分において1号の事由を理由として附記しながら、訴訟において他の号の理由に差し替えることは許されない(旧法人税法につき、最判昭42・4・21集民87号237頁)。

(4) 青色申告承認取消処分の取消しと更正処分との関係

青色申告承認が取り消されると、取り消された年分又は事業年度以降は白色申告とみなされる(所税150条1項、法税127条1項)。青色申告には種々の特典が伴っているため、青色申告承認が取り消されると所得金額が増加するので、この取消処分と併せて更正処分がされることが多い。反面、青色申告承認取消処分が取り消されると、遡及的に青色申告者の地位を回復し、青色申告書以外の申告書も青色申告書として扱われるから、更正処分の所得金額の認定は過大となる。このような場合、課税実務においては、職権による更正処分の取消し又は減

額更正によって対応するので、訴訟の場面に現れる事例は少ないと思われる。しかし、職権によるこのような是正措置が講じられない場合、青色申告承認取消処分の取消しは、更正処分にどのような影響を及ぼすかが問題となる。例えば、次の図のように、申告納税額が100万円である納税者に対し、課税庁が青色申告承認取消処分をした上納付すべき税額を160万円とする増額更正をしたが、その後課税庁が青色申告承認取消処分を職権で取り消した場合に、この増額更正が違法となるかが問題となる。



この問題については、かつて、(A)当該更正処分は適法であるとする説、(B)当該処分について取消訴訟ができるとする説、(C)当該処分について無効確認訴訟ができるとする説等の見解の対立があった。

しかし、最判昭57・2・23(民集36巻2号215頁)は、青色申告承認取消処分を職権により取り消した事案についてであるが、「このような場合、課税庁としては、青色申告の承認の取消処分を取り消した以上、改めて課税標準額及び税額を算定し、先にした課税処分の全部又は一部を取り消すなどして、青色申告の承認の取消処分の取消によって生じた法律関係に適合するように是正する措置をとるべきであるが、被処分者である納税者としては、国税通則法23条2項の規定により所定の期間内に限り減額更正の請求ができると解するのが相当であ

第1 青色申告をめぐる諸問題

る。そして、このような場合における納税者の救済はもっぱら右更正の請求によつて図られるべきであつて、課税処分についての抗告訴訟において右のような事由を無効又は取消原因として主張することはできないものというほかはない。」と判示して、実務処理上の決着を図った。同判決は、(A)の更正処分適法説の考え方に立ちながら、問題を更正の請求を認めることによって解決しようとするものであるが、更正の請求が通則法23条2項の何号に該当するかを明らかにしておらず、この点は問題として残されている(第1編第2章第2の3(4)ウ(カ)参照)。

いずれにしても、同判決が判示するところは、青色申告承認取消処分が判決によって取り消された場合にも妥当するであろう。

(5) 青色申告承認取消しの期間制限の有無

青色申告承認取消処分については、更正処分や決定処分(通則法70条、71条)とは異なり、期間制限についての明文の規定がない。青色申告承認取消処分が更正処分の前提として行われる場合は、實際上、更正期間内に限って行われるであろう。しかし、理由附記が不十分であることから青色申告承認取消処分が取り消され、再度十分な理由を附記して青色申告承認取消処分がされるときは、相当長期間を経て青色申告承認取消処分がされる事態も起こり得る可能性がある。

この点に関し、帳簿の保存期間が5年ないし7年であること(所税規則63条、法税規則59条)を根拠にして、青色申告承認取消処分ができるのは帳簿の保存期間に限るとする見解も有力に主張されている。

しかし、最判昭51・2・20(集民117号81頁)は、「所得税法の定める青色申告の承認及びその取消制度の趣旨に徴して考えると、青色申告者のある年における帳簿書類につき同法150条1項各号のいずれかに該当する理由が存する以上、その帳簿書類の保存期間が経過したからといって、当然にこの事由に基づく青色申告承認の取消をすることができなくなると解すべき理由はない。」と判示した。

同判決は、一応、青色申告承認取消処分が帳簿の保存期間に限られるとする見解を退けたが、権利濫用ないし信義則など一般条項の適用までも排除するものでないことに留意すべきである。

第2 推計課税における主張・立証

1 総説

(1) 推計課税の意義

申告納税制度の下において、国税についての納付すべき税額等は、第1次的には納税者のする申告によって確定するのが原則であり、申告がないか又は申告に係る税額の計算が国税に関する法律の規定に従っていない場合等一定の場合においては、第2次的に税務署長等が行う課税処分(更正・決定)によって確定するものとされている(通則法16条1項1号)。

税務署長等が課税処分(更正・決定)を行う場合、①直接課税標準を認定できる帳簿等の資料によって課税標準を認定する実額課税の方法(注)と、②税務署長等が納税者の財産や債務の増減の状況等の間接的な資料を用いて課税標準を認定する推計課税の方法とがある。

この推計課税について、所得税法156条は、「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(中略)を推計して、これを行うことができる。」と規定し、また、法人税法131条も、「税務署長は、内国法人に係る法人税につき更正又は決定をする場合には、(中略)その内国法人(中略)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内国法人に係る法人税の課税標準(更正をする場合にあって

は、課税標準又は欠損金額若しくは連結欠損金額)を推計して、これを行うことができる。」と規定し、それぞれ、各種の間接資料を用いて所得を推計することを認めている。

さらに、平成元年度改正により、所得税の源泉徴収について推計の規定が創設され、令和3年1月1日以降に支払われる給与等、退職手当等及び報酬・料金等について、源泉徴収義務者がこれらに相当する国内源泉所得の支払に係る所得税を納税しなかった場合には、税務署長は、支払に関する規程並びに支払を受けた者の労務に従事した期間、労務の性質及びその提供の程度により、支払の日を推定し、又は支払を受けた者ごとの支払金額を推計して、源泉徴収義務者からそれらに係る所得税を徴収することができることとされた(所税221条2項)。

ただし、推計課税は青色申告に対して更正を行う場合には、認められない(所得税法156条、法人税法131条)。

(注) 同じく「実額」ないし「実額課税」という用語を用いる場合も、論者によって意味する内容が異なっている場合があるので注意を要する。すなわち、法律の定める課税要件の充足によって自動的に成立する客観的・抽象的な納税者が納めるべき税額(言わば真実の税額)をもって「実額」という場合もあり、また、青色申告者が備え付けるべき帳簿書類のように、各帳簿が相互に有機的に関連して、相互に信憑性を担保されている帳簿書類により算出される税額をもって「実額」という場合もあり、さらに、そのような帳簿書類によらないでも、領収書等の原始記録などの直接資料によって認定できる税額をもって「実額」という場合もある。

(2) 推計課税の本質

推計課税の本質について、従前から、事実上推定説と補充的代替手段説があるとされており、以下、両説の考えを検討することとする。

ア 事実上推定説

従来の通説的見解である事実上推定説は、「実額課税、推計課税といっても、それぞれ独立した二つの課税方法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額(以下「真実の所得額」という。)を把握するための方法が、前者は伝票類や帳簿書類などの直接資料によるのに対し、後者はそれ以外の間接的な資料によるという点にあるにすぎず、いずれにせよ、最終的に問題となるのは、真実の所得額がいくらであるかということである」(大阪高判昭62・9・30行集38巻8・9号1067頁)というものであって、推計課税を間接的な資料を用いて真実の所得額を事実上の推定により認定するものであると考える見解である(金子・租税法982頁参照)。

裁判例として、前記大阪高判昭62・9・30、福岡地判平2・11・8(行集41巻11・12号1839頁)、名古屋地判平16・11・25(税資254号順号9833)、東京地判平20・11・14(税資258号順号11076)、大阪地判平21・1・22(税資259号順号11121)、大阪地判平23・3・24(税資261号順号11650)等がある。

この説によれば、推計課税を認める明文の規定を欠く、所得税・法人税以外の各種の税についても、推計課税が許されるのは当然であるということになる(注)。

(注) 消費税につき、札幌地判平9・10・17(税資229号46頁)、徳島地判平10・3・20(税資231号179頁)、岡山地判平11・10・6(税資244号1073頁)、前橋地判平12・5・31(民集58巻9号2472頁)、その控訴審東京高判平13・1・30(民集58巻9号2529頁)、岐阜地判平12・7・13(税資248号140頁)、広島地判平12・8・31(税資248号633頁)、東京地判平17・12・15(税資255号順号10231)、東京高判平19・10・31(判タ1280号149頁)ほか多数。

イ 補充的代替手段説

(7) 意義

これに対して、補充的代替手段説は、推計課税の本質について、「課税標準を実額で把握することが困難な場合、税負担公平の観

第2 推計課税における主張・立証

点から、実額課税の代替的手段として、合理的な推計の方法で課税標準を算定することを課税庁に許容した実体法上の制度」であると解した上で、「真実の所得を事実上の推定によって認定するものではないから、その推計の結果は、真実の所得と合致している必要はなく、実額近似値で足りる。」(京都地判平6・5・23行集45巻5・6号1235頁)とする見解である。

上記京都地裁判決のほか、推計課税の本質に対する理解について同趣旨と考えられる裁判例が増加しつつある(注)。

(注) 東京高判平6・3・30(行集45巻3号857頁)、釧路地判平6・6・28(行集45巻5・6号1407頁)、東京高判平8・10・2(訟月43巻7号1699頁)、大阪高判平8・10・30(訟月44巻3号128頁)、広島高判平9・9・12(訟月44巻12号2225頁)、広島地判平8・9・25(税資220号873頁)、その控訴審広島高判平10・8・26(税資237号1049頁)、広島地判平11・6・15(税資243号316頁)、大阪高判平13・11・27(税資251号順号9025)、大阪地判平14・3・1(税資252号順号9081)、千葉地判平23・12・13(税資261号順号11831)、東京地判平24・5・17(税資262号順号11952)、さいたま地判平24・11・7(税資262号順号12090)、岡山地判平26・4・23(税資264号順号12459)、福岡高判平27・11・26(税資265号順号12759)、東京地判令5・3・8(公刊物未登載)。

(イ) 補充的代替手段説の骨子

補充的代替手段説は、具体的には、以下の3点を骨子とするものである。

- a 第1に、前記のとおり、推計課税について、課税標準を実額で把握することができない場合に、「補充的」な手段として認められるとするものであり、実額課税が「本則である」とする大部分の裁判例(例えば、広島高松江支判平5・12・22訟月40巻12号3123頁)の考えを前提とする。したがって、推計課税の

必要性が原則として課税処分の手続上の要件であるとする。

- b 第2に、推計の結果は、真実の所得金額に正確に合致すると断定できないとしても、実額近似値であれば足りるとする。

このような、推計課税における推計の結果は、そもそも真実の所得金額に正確に合致するものではなく実額近似値で足りるとの考え方は、目新しいものではなく、従来の裁判例でも認められていたところである。例えば、最判昭40・7・6(集民79号683頁)は、「推計である限り上告人の真実の所得に正確に合致することを期しがたい故をもって、事実誤認をおかすもののごとくいう所論は、首肯しがたい。」と説示し、推計である以上、実額近似値であつてもやむを得ないという趣旨を明らかにしている。

他方、事実上推定説の根拠として、所得税法の推計規定は確信的なものにすぎないことを判示した最判昭39・11・13(集民76号85頁)が挙げられ、同判決は、推計課税に関し、所得税法が「実額調査のできない場合に、適当な合理的な推計の方法をもって所得額を算定することを禁止するものでないことは、納税義務者の所得を捕捉するのに十分な資料がないだけで課税を見合わせることの許されないことからいっても当然の事理であり、このことは、昭和25年に至って(中略)所得推計の規定が置かれてはじめて可能となったわけではない」との説示をしている。しかし、同判決が、推計課税の許される実質的根拠として「納税義務者の所得を捕捉するのに十分な資料がないだけで課税を見合わせることの許されないこと」という点に言及していることに鑑みると、推計課税と実額課税とを証拠方法だけの違いであるとしているとは思われない。むしろ、同判決が、「適当な合理的な推計の方法をもって所得額を算定することを禁止するものでない」としているところからみて、推計課税を事実

上の推定と同視しているというよりも、実額近似値であることを容認していると理解することもできる。

そうすると、これらの各最高裁判決を総合すれば、資料等の制約があつて、直接資料による実額の認定ができない場合に、適当な合理的な推計の方法をもって所得額を算定することは禁止されず、そのような推計の結果は、真実の所得金額に正確に合致するものではなくとも、実額近似値で足りると考えられる。

- c 第3に、課税標準は、飽くまでも真実の所得額であるとし、したがって、納税者がいわゆる実額反証によって真実の所得金額を立証するときには、課税庁の行った推計の結果を覆すことができるとする。

(ウ) 補充的代替手段説の検討及び位置づけ

- a 補充的代替手段説は、推計課税について実額近似値の推計によって所得金額を認定するものであり、その推計の結果が真実の所得額と合致していることを要しないとしていることから、①実質的に新たな課税要件を認めるものであつて、租税法律主義に反するのではないか、また、②推計課税が、本来、所得税法及び法人税法のような明文規定がなくとも認められるもので、同法の規定は確認的なものと考えられていたこと(前記最判昭39・11・13)に反するのではないか、補充的代替手段説によると、消費税等の推計課税の明文規定がない税について推計課税が認められないことになるのではないかが問題となる。

しかし、補充的代替手段説は、前記のとおり、課税標準は飽くまでも真実の所得金額であるとの前提に立った上で、納税者がいわゆる実額反証によって真実の所得金額を立証するときには、課税庁の実額近似値による推計の結果を覆すことができるとするものである。したがって、①補充的代替手段説は、新たな課税要件を認めるのではなく、租税法律主義に反するもの

ではないし、また、②資料等の制約から実額課税ができないときに、課税を見合わせることは課税の公平を害するため許されないことからみて、推計課税は明文規定がなくとも、課税庁に認められた租税実体法上の行為規範として当然に認められるものと解されるから、補充的代替手段説を採用したからといって、消費税等の推計課税の明文規定がない税について、推計課税が認められなくなるというものではないといえる。

- b このような補充的代替手段説は、これまで多くの裁判例が積み上げてきた結論、例えば、推計の必要性を課税処分の手続上の適法要件とすること、比準同業者との間に営業条件の差異がある場合、比準同業者が少数ないし1件の場合及び同業者比率に偏差がある場合に、なお推計の合理性を肯定することなどについて理論的な根拠を提供するものである。特に、事実上推定説に立ちながら実額反証について後記の三位一体説(後記4(1)オ(ウ)b参照)を理論づけようとするならば、補充的代替手段説に接近せざるを得ない。

このようにしてみれば、補充的代替手段説は、推計の優劣を争う主張を失当とする部分を除けば、これまで存在しなかった新たな見解というよりも、多くの裁判例が採用してきた結論に理論的な根拠を与えることを目指したところの極めて実務的な発想に基づく理論といえよう。そのため、事実上推定説と補充的代替手段説とが形式的・図式的に対立する見解であると把握することには疑問がある。

2 推計の必要性

(1) 意義

推計の必要性とは、一般に、①納税者が帳簿書類を備え付けておらず、収支の状況を直接資料によって明らかにすることができないこと(帳簿書類の不存在)、②納税者が一応帳簿書類を備え付けてはいるが、

誤記脱漏が多いとか、二重帳簿が作成されているなど、その内容が不正確で信頼性に乏しいこと(帳簿書類の不備)、③納税者又はその取引関係者が調査に協力しないため直接資料が入手できないこと(調査非協力)等の事由により、実額の把握が不可能又は著しく困難なことをいうとされている(金子・租税法984頁)。

(2) 推計の必要性の要否

推計課税については、解釈上、このような推計の必要性がある場合に限り認められるのか、すなわち、推計の必要性が推計課税の手續上の適法要件であるかについて争いがある。

ア 学説の状況

推計の必要性が課税処分の手續上の適法要件であるか否かについては、学説上、おおむね次の4説に見解が分かれている。

(7) 効力要件説

「推計課税は、「推計の必要性」の認められる場合に限り許される。すなわち、所得税および法人税では、申告納税が原則であり、またその理想は実額課税であるから、推計課税の利用は無条件に認められるわけではなく、税務署長は、まず必要な直接資料の入手につとめるべきであり、(中略)十分な直接資料が得られない場合にはじめて推計課税が許されると解すべきである。」とする見解(金子・租税法984頁)。

(1) 行政指針説

実額による課税と推計による課税は、課税庁が課税標準等を認定するについて、直接的資料に基づいて認定するか、間接的資料に基づいて認定するかの事実認定の方法の差異にすぎず、別個独立の処分が存在するわけではないから、いかなる場合に推計課税を選択するかは、課税庁の裁量事項に属し、推計の必要性は、その裁量権を行使する上での行政上の一指針ないし訓示にとどまると解すべきであり、たとえ推計の必要性を欠いた推計課税も、課

税標準等が訴訟に提出された証拠により認められる以上、適法であるとする見解。

(ウ) 折衷説

推計の必要性は、原則として課税処分 of 適法要件であるが、推計による認定金額が直接的な資料によって認定される実額の範囲内にある場合には、必要性の欠缺という手続上の瑕疵は、事後的、相対的に軽微化したものとなり、その限度で上記適法要件の欠缺は違法事由とはならないとする見解。

この見解は、推計による課税標準の認定は、現行法上帳簿書類による実額の認定ができない場合に補充的、例外的に認められるものであり、実額で認定できないという推計の必要性は、推計による課税処分の有効要件ではないが、推計による認定方法を許容するための要件と考えるものである。すなわち、原処分が推計課税であっても、訴訟において、課税標準を認定する際に、直接的資料により認定する場合は、推計の必要性は要件とならないが、間接的資料により推計の方法を用いて認定する場合は、推計の必要性を要件とするのである（最高裁判所事務総局編・租税関係行政事件執務資料196頁参照。また、この見解と基本的に同様の立場に立つと思われる裁判例として、福岡地判平2・11・8行集41巻11・12号1839頁がある。）。

(I) 必要性欠缺の瑕疵の程度による説

もう少し丁寧な調査をすれば、実額の把握が可能であるのに、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違法となるとする説など、必要性欠缺の瑕疵が大きい場合に限って、推計課税を違法とする見解。

イ 裁判例の状況

推計の必要性が推計課税の効力要件か否かに関して明確に判示し

た最高裁判例はまだ出されていない。

下級審裁判例の中には、行政指針説を採用したと思われるものもあるが(注1)、近時の下級審裁判例の大勢は、そのほとんどが、判決理由中において、推計の合理性に先立ってまず推計の必要性の有無につき判断するスタイルを採用しており、少なくとも行政指針説には立っていないといえよう(注2)(注3)。

(注1) 例えば、大阪地判平2・4・11(判時1366号28頁)は、「推計とは、課税標準あるいはそれを構成する要件事実(以下「課税標準等」という。)を、直接の証拠ではなく、間接事実からの推認により認定する方法であるが、それは事実認定の一方法であって、いわゆる推計課税というものも、いわゆる実額課税と別個の課税処分ではなく、課税標準が右のような推認で認定されたものを呼ぶにすぎないと考えられる。推計は事実認定の一方法にすぎないのであるから、(中略)課税処分の時点では、直接証拠で(実額で)課税標準等を認定することが不可能ではなかったとしても、課税標準等が訴訟に提出された証拠により認められる以上、それは課税処分取消の理由となるものではないと解される」としており、行政指針説に立つものと理解して良い(同旨のものとして、大阪地判平3・10・15訟月38巻6号1117頁がある。)

(注2) 例えば、効力要件説を採ることを明確に判示した裁判例として、東京地判昭48・3・22(行集24巻3号177頁)は、「推計に基づく課税処分が許されるのは、納税者が信頼できる帳簿その他の資料を備え付けておらず、課税庁の調査に対して資料の提供を拒むなど非協力的な態度をとる等のため、課税庁において直接所得の実額を把握し得ない場合に限られるものであって、右の要件を満たさないのに推計を基礎としてなされた課税処分は、その結果が実額と符合するかどうか等内容の適否を論究するまでもなく、それ自体違法な処分として取消しを免れないものというべきである」としている(同旨の

ものとして、福岡地判昭49・3・30訟月20巻7号152頁、大阪地判昭50・4・4行集26巻4号492頁がある。)

(注3) 折衷説に立つものとして、前記福岡地判平2・11・8のほか、例えば、広島高松江支判平5・12・22(訟月40巻12号3123頁)は、「所得税課税は、納税義務者の実際の所得(実所得)に対してなされるのを本則とするから、税務署長が、所得税法156条所定の推計の方法によって納税義務者の所得額を算定し、その結果に基づいて更正又は決定をすること(推計課税)が許されるのは、(中略)推計の必要性がある場合に限られ、このような場合でないのに推計の方法によってなされた更正等の課税処分は、これによる所得額が実額によって支持される場合を除き、違法な課税処分として取消を免れないものというべきである」としている。

ウ 推計課税の本質論との関係

推計の必要性が推計課税の効力要件であるか否かについては、推計課税の本質について、どのように理解するかによっても、影響を受ける。論理的には、下記のとおり事実上推定説は行政指針説に親和的であり、補充代替手段説は効力要件説又は折衷説に親和的である。もっとも、推計課税の必要性を要件とする考えには、「推計課税の場合に例外的に(実額の)立証責任を原告に負わせることの実質的妥当性は、推計の必要性が存在したことによって初めて説明できる」という考えや「実務において推計の必要性を安易な推計課税、見込課税防止のための要件として重視する考え方が積み重ねられてきたこと」も考慮されているとも考えられ、推計の本質論から一義的に推計の必要性が効力要件であるか否かの結論が導き出されるものではない。

(7) 事実上推定説からの理解

事実上推定説は、前記のとおり、「実額課税、推計課税といっても、それぞれ独立した二つ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(以下「真実の所得額」という。)を把握するための方法が、前者は伝票類や帳簿書類などの直接資料によるのに対し、後者はそれ以外の間接的な資料によるという点にあるにすぎず、いずれにせよ最終的に問題となるのは、真実の所得額がいくらであるかということである」(大阪高判昭62・9・30行集38巻8・9号1067頁)という考え方を前提とする。したがって、一般に、民事訴訟における事実認定について、間接的な資料による認定の場合に、直接資料による認定の場合と異なる要件を必要としないことに照らすと、推計の必要性は推計課税の効力要件ではないという結論に至るのが論理的である。

事実上推定説を前提に行政指針説に立っているものと理解できる裁判例としては、前記大阪地判平2・4・11及び前記大阪地判平3・10・15がある。同判決は、「いわゆる推計課税というのも、実額課税と別個の特別の課税処分ではなく、課税標準等が(間接事実からの)推認で認定されたものを呼ぶにすぎないと考えられる。推認は、直接の証拠による認定に比すると、事実認定としては劣る場合があるから、課税標準等の認定に当たって、事実認定の通例に従い、より正しい認定が可能な直接の証拠の存する場合には、推認の方法を用いるべきものではなく、このことは事実認定の一法則であるといえる。しかし、右のように、推計は事実認定の一方法に過ぎないのであるから、課税処分の時点において、直接証拠で(実額で)課税標準等を認定することが不可能ではないにもかかわらず、これを推計(推認)によって認定したとしても、右認定に係る課税標準等が訴訟に提出された証拠により認められる以上、それは課税処分取消の理由となるものではないというべきである。」と判示している。

(イ) 補充的代替手段説からの理解

補充的代替手段説は、前記のとおり、「課税標準を実額で把握することが困難な場合、税負担公平の観点から、実額課税の代替的手段として、合理的な推計の方法で課税標準を算定することを課税庁に許容した実体法上の制度」であると解し、「真実の所得を事実上の推定によって認定するものではないから、その推計の結果は、真実の所得と合致している必要はなく、実額近似値で足りる。」として、推計課税について、まず、課税標準を実額で把握することができない場合に、「補充的」な手段として認められるとするものであり、実額課税が「本則である」とする考えを前提とするものである。このような見解からすると、推計課税の必要性は原則として課税処分の手続上の要件とする考え方が導きやすい。

なお、仮にこのような見解を採用する場合、たとえ推計の必要性が認められなかった場合でも、推計による認定金額が実額の範囲内にいることが認定された場合には、必要性の欠缺という手続上の瑕疵は、事後的、相対的に軽微化したものとなり、その限度で上記適法要件の欠缺は違法事由とならないとする折衷説によることも可能であろう。補充的代替手段説のもとでも、真実の所得額が課税標準であるとの前提には立っているのであるから、実額の認定ができる以上、手続の適正については、それ自体独立の利益を納税者に保障するものではないと考えられるからである。

(3) 推計の必要性の具体的認定(調査非協力要件)

訴訟において、納税者側からは、推計の必要性が推計課税の効力要件であることを前提として、推計の必要性がなかった旨の様々な主張がされて争われている。

ア 例えば、前記(1)③の調査非協力については、課税庁側から調査の事前通知がなかったため協力できなかったとする主張や調査理由についての告知がなかったとする主張がされることがある。

しかし、一般には、「質問検査の範囲、程度、時期、場所等実定法上特段の定めのない実施の細目については、右にいう質問検査の必要があり、かつ、これと相手方の私的利益との衡量において社会通念上相当な限度にとどまるかぎり、権限ある税務職員の合理的な選択に委ねられているものと解すべく、また、暦年終了前または確定申告期間経過前といえども質問検査が法律上許されないものではなく、実施の日時場所の事前通知、調査の理由および必要性の個別的、具体的な告知のごときも、質問検査を行ううえの法律上一律の要件とされているものではない。」というべきである(最決昭48・7・10刑集27巻7号1205頁。同旨のものとして、最判昭58・7・14訟月30巻1号151頁がある。)。

なお、通則法の平成23年12月改正について後記第4章第3の2(2)参照。

イ また、納税者側から税理士以外の第三者の立会いを認めるよう要求があったが、税務職員がこれを拒否し、納税者側が更に第三者の立会いに固執したため、税務調査を行うことができなかった場合に、調査非協力とはいえないと争われることもある。

しかし、税務職員には守秘義務が課せられており、調査に関係のない第三者が立ち会っている場合には、守秘義務に違反するおそれがあることから、税務職員は、第三者の立会い要求を拒否することができると考える(東京高判平元・3・20税資169号619頁、平2・4・12上訴の取下げにより確定。同旨のものとして、最判平6・4・19税資201号13頁がある。)。また、守秘義務を理由として第三者の立会いを拒否することは、社会通念上相当な限度にとどまっており、課税庁係官の裁量の範囲内であるというべきである(岡山地判平11・10・6税資244号1073頁、その控訴審広島高岡山支判平12・12・26税資249号1253頁)。

ウ さらに、調査非協力を理由とする推計の必要性が肯定されるため

には、納税者側が調査に協力するよう説得するなどの調査努力を尽くしたことが必要であるとの主張がされることがある。すなわち、青色申告承認取消事由について、東京地判平3・1・31(判時1376号58頁)は、「提示拒否の事実の有無は、一定の時点においてのみ判断されるべきものではなく、税務当局の行う調査の全過程を通じて、税務当局側が帳簿の備え付け状況等を確認するために社会通念上当然に要求される程度の努力を行ったにもかかわらず、その確認を行うことが客観的にみてできなかつたと考えられる場合に、このような取消事由が肯定される。」と判示したが、同判決を根拠に、推計の必要性の認定に当たっても、調査担当者に対する調査非協力があつたというためには、その前提として、調査担当者が調査への協力を求めるための一定の努力を尽くしたことが必要であるとの議論が生じ得る。

しかし、そもそも、上記判決は青色申告承認取消事由の調査担当者に「努力義務」を課したのではなく、提示拒否の事実の有無は、調査担当者の説明や説得などの行為とこれに対する被調査者の対応との相関関係により、慎重に認定すべきであるという当然のことを述べたにすぎないものであり、上記判決が推計の必要性の有無にも妥当するとしても、推計の必要性に関する事実認定においても、調査担当者の裁量に基づく調査方法と相手方との対応関係において認定されるべきとの意味に理解すべきであろう。

(4) 青色申告承認取消事由との関係

青色申告承認を受けている納税者について、推計課税の必要性が生じた場合には、青色申告承認を取り消した上で、推計課税を行うのが通常であるが、この場合、青色申告承認取消事由のうち、「帳簿書類の備え付け、記録、保存がないこと」と推計の必要性の要件としての「実額の把握が不可能ないし著しく困難であること」を、同一の意義に解することができるかどうかについて、議論の余地があるところで

ある(前記第1の3(2)ア、イ参照)。

この点に関し、青色申告承認を取り消した上で、推計課税の必要性を肯定した裁判例の判示を検討すると、ほとんどの裁判例は、青色申告承認取消事由としての「帳簿書類の備え付け、記録、保存」がないと認定した場合(帳簿書類の提示拒否の場合を含む。)には、推計の必要性の認定に関しても、特別の判示なくそれを肯定している。

したがって、少なくとも、帳簿書類の提示拒否の事実が認定されて青色申告承認取消しが認められる場合には、帳簿書類の検査による実額の把握ができないことは当然であり、ほかに帳簿書類によらず、他の資料等から実額が容易に把握し得る特段の事情がない限り、推計の必要性は認められると考えてよいと思われる。

3 推計の合理性

(1) 問題の所在

推計課税は実額を把握する資料がないときに、やむを得ず間接的資料により所得を推計するものであるから、推計の方法は最もよく実際の所得に近似した数値を算出し得る合理的なものでなくてはならない。これが「推計の合理性」の問題であり、推計課税をめぐる訴訟で最も重要な争点となるのが常である。

推計方法が合理的であるためには、①推計の基礎事実が確実に把握されていること(資料の正確性)、②推計方法のうち、当該具体的事案に最も適切なものが選択されるべきこと(推計方法選択の合理性)、③選択した具体的推計方法自体できるだけ真実の所得に近似した数値が算出され得るような客観的なものであること(具体的推計方法の合理性)、が必要であるとされている(泉・審理219-220頁)。

推計課税の本質については、前述のと通りの争いはあるが、いずれの立場を採っても、推計が合理的であることが必要である点については争いはない。以下、推計課税において一般に用いられている推計方法の種類について述べた(後記(2))後、上記②の推計方法選択の合理

性の立証方法について論じ(後記(3))、さらに、上記③の具体的推計方法の合理性について、実務上、最も多く用いられている同業者率による推計を取り上げて検討する。

(2) 推計方法の種類

課税処分において通常用いられる推計方法は、以下のとおり、(ア)比率法、(イ)効率法、(ウ)資産増減法に大別されるが、具体的事例においては、これらの方法が複合して用いられる場合も多い。このうち、比率法は、更に本人比率、同業者率、実調率に細分されるが、実務上は、同業者率を用いた比率法によって所得金額を推計する事案の占める割合が多い。

ア 比率法

これは、収入、支出、生産高及び販売高等の金額が判明した場合に、その金額に対して、特定の比率をもって所得金額あるいはその前提となる売上総額及び仕入総額等を推計し、課税所得を算出する方法である。これには、次の3種の方法がある(南博方・租税争訟の理論と実際106頁以下参照)。

(ア) 本人比率

当該納税者本人の一定期間の実績ないし記帳又は前後年分の調査実績から得られた比率によって所得金額を推計する方法であり、個別的類似性の最も高いものである。

(イ) 同業者率

当該納税者と同一業種で、業態、事業規模及び立地条件等において個別的類似性の認められる同業者を抽出して、その所得率、差益率及び経費率等の平均値を算出するものであり、実務において最も多く用いられている方法である。

(ウ) 実調率

例えば、ある税務署において実地調査対象とした同業者の全数の収支計算資料を残らず収集して、その所得率等の平均値を算出

するものである(注1)。

イ 効率法

効率法とは、生産個数、販売個数、原材料の数量、耕作面積及び消費電力量等の1単位当たりの収入金額あるいは所得金額又はその前提となる生産量及び収穫量などを計算して課税所得金額を推計する方法である(注2)。その典型的なものとして農業所得標準率がある。

ウ 資産増減法

資産増減法とは、課税年度の期首と期末の資産及び負債を比較して算出された純資産の増加額に、所得税の場合は、当該年度中の生計費その他の消費金額を加算したものを課税所得とし、法人税の場合は、当該年度中の資本の増減を除外し、利益処分として法人が社外に流失した金額を加算したものを課税所得とする方法である(注3)。

(注1) 実調率による推計の合理性を認めた裁判例としては、大阪地判昭49・1・31(訟月20巻7号108頁)、名古屋地判昭49・3・29(訟月20巻7号139頁)、大阪地判昭49・4・5(訟月20巻8号92頁)、大阪地判昭51・9・29(訟月22巻10号2460頁)等がある。また、実調率による推計の合理性を否定した裁判例として、大阪地判昭48・3・14(行集24巻3号156頁)、大阪地判昭49・12・13(行集25巻12号1572頁)がある。

(注2) 効率法による推計の合理性を認めた最高裁判所の裁判例としては、最判昭40・7・6(集民79号683頁)がある。また農業所得標準率による推計の合理性を認めた裁判例として、山形地判平11・3・30(訟月47巻6号1559頁)、その控訴審仙台高判平15・5・8(税資253号順号9339)がある。

(注3) 資産増減法による推計の合理性を認めた最高裁判所の裁判例としては、最判昭42・9・19(訟月13巻11号1424頁)がある。

(3) 推計方法選択の合理性

納税者側から、課税庁主張の推計方法より真実の所得金額に近似する推計方法が存在するとの主張、すなわち推計方法の優劣を争う主張がされることがある。そこで、推計方法の合理性が問題となるが、この点についていかに考えるべきかは、事実上推定説と補充的代替手段説の立場でそれぞれ異なる。

ア 事実上推定説からの検討

まず、この点についての事実上推定説の見解は、以下のとおり分かれている。

(7) 最善説

推計方法の合理性は、できる限り真実の所得額に近似した数値が得られるように、最善の方法が選択されなければならない、課税庁において、他のより合理的な推計方法が存在しないかあるいは他の方法により得ないことを主張・立証しなければならないとする見解(注1)。

(1) 最適方法説

推計方法の合理性は、現に主張されている推計方法の中で課税庁の採った方法が相対的に最適の方法であることを要し、原告が、一応合理性が認められる他の方式を主張した場合には、課税庁は、課税庁が採用した推計方法によった方がより実額に近いことを主張・立証しなければならないとする見解(注2)。

(ウ) 一応の合理性必要説

推計は、一応の合理性が認められれば足り、納税者において他の推計方法による方が実額により近似することを立証しない限りは、課税庁の推計方法の合理性を肯定できるとの見解(注3)。

上記のような見解の相違は、実額課税との相違や課税の公平をどれ程重視するかによるものと思われる。事実上推定説に立った場合、推計課税は、実額による所得把握ができない場合に間接資

料によって所得を事実上推定しようとするものと考え、一応の合理性必要説が相当と考える。このように考えると、より合理的な推計方法があるとの納税者の主張は、再抗弁と位置づけられる。

(注1) 大阪地判昭45・9・22(行集21巻9号1148頁)は、被告課税庁が、原告の販売商品のうちから、着尺22点、羽尺10点及び帯類16点を抽出して全商品の平均差益率を求めた点について、なお一層多量の商品を抽出する等詳細な方法を採用し得たとして、上記平均差益率について、にわかにその正当性を認めることができないとした。

(注2) 佐藤繁「課税処分取消訴訟の審理」新・実務民事訴訟講座10巻68頁、吉良実・推計課税の法理320頁。

(注3) 東京高判昭60・3・26(行集36巻3号362頁)、前記大阪地判平2・4・11、松沢智・新版租税実体法補正版217頁、泉・審理222-223頁、大阪地判平23・3・24(税資261号順号11650)。

イ 補充的代替手段説からの検討

他方、補充的代替手段説に立つと、課税庁の採用した推計方法に実額課税の代替手段にふさわしい一応の合理性が認められれば、推計課税は適法要件を満たすことになり、その推計方法よりも合理的な推計方法があっても、推計課税の適法性は左右されないから、他により合理的な推計方法があるとの主張は、推計課税の適法性を否定できる主張とはならず、主張自体失当であると考えられることになろう。

このような見解に立つ裁判例として、建築型枠大工工事業を営む原告について、同業者の平均算出所得率を用いた被告課税庁の推計方法に対し、統計学的方法がより合理的であるとする原告の主張について、「推計方法の優劣を争う主張は、主張自体失当である。」としたほか、「統計学的手法が、所得認定の方法として最早、常識

といえるほど一般化しており、これらによらなければ不合理であるとの事実を認めるに足る的確な証拠がない。」とした前記京都地判平6・5・23、自然食品及び豆腐の製造販売業を営む原告について、同業者の平均売上原価率及び平均一般経費率を用いた課税庁の推計に対し、原告主張の「常識的な一般経費率」を用いた推計を主張自体失当であるとした横浜地判平7・12・20(訟月43巻7号1709頁)、その控訴審東京高判平8・10・2(訟月43巻7号1699頁)等がある。

しかし、補充的代替手段説に立ちながら、別の見解に立つ裁判例もある。例えば、前記大阪高判平8・10・30は、補充的代替手段説を採用し、推計方法の優劣を争う主張をそれ自体失当とする基本的な立場を示しながら、推計方法の「いずれをとるかは、課税庁の裁量に委ねられているから、他の推計方法の方が実額に極めて近似し当該推計方法(編注：課税庁主張の推計方法)との差が著しく、社会通念上、相応の合理性すらなく、裁量権の濫用であることが証明されない限り、課税庁の推計方法の合理性を肯認できる」としている。同判決に従うと、納税者側の主張する推計方法によれば、実額に極めて近似する推計ができること、及びその推計結果が課税庁主張の推計結果と著しい差があることの立証がされた場合には、課税庁主張の推計の合理性は覆ることとなろう。

このように補充的代替手段説に立つ裁判例の中でも考え方の違いがみられることから、今後の裁判例の動向が注目される。

(4) 同業者率による推計について

ア 同業者率による推計の具体的方法

(7) 同業者率の種類

同業者率による推計は、前記(2)アの比率法のうちの一つである。同業者率を求める比準同業者は、多くの場合、青色申告者である同業を営む事業所得者であるが、当該事業者の事業所得の計算構造を訴訟上一般的に使用される用語例により算式化すれば、

下記【算式】のとおりとなる。

【算式】

- ① 算出所得金額(特別経費を控除する前の所得金額)
＝収入金額－(売上原価＋一般経費)
- ② 特前所得金額(青色申告特典控除前の所得金額)
＝算出所得金額①－特別経費
- ③ 最終所得金額
＝特前所得金額②－青色申告特典控除額

そして、一般的には、次のような同業者率が使用されることとなる。

a 算出所得率(＝算出所得金額÷収入金額)

この率は、納税者に対する調査や反面調査によって把握した収入金額(又は、推計により算出した収入金額)を基礎にして所得金額を推計するために用いられるものではあるが、事業主の特別事情に左右される特別経費(注)の把握ができていて、その額を計算に取り入れるために、算出所得金額を算出しようとするものである。

なお、特別経費のうちの特定のものの額のみ把握ができていたため当該金額を計算に取り入れることがあるが、その際には、当該特定の特別経費を控除する前の金額(いわゆる「修正算出所得金額」)を算出することとなり、同業者率も同じくいわゆる「修正算出所得率」を用いることとなる。

(注) 特別経費とは、外注費、給料賃金、建物減価償却費、利子割引料、地代家賃、貸倒金、税理士報酬、減価償却資産の除却費及び繰延資産の償却費など、事業主の個別的事情に左右される(収入金額と比例しない)ものをいう。

また、青色申告特典控除とは、引当金・準備金、青色申告専従者給与及び青色申告特別控除など、青色申告者のみに認められて

いる控除をいう。

b 特前所得率(＝特前所得金額÷収入金額)

この率は、納税者に対する調査や反面調査によって把握した収入金額(又は、推計により算出した収入金額)を基礎にして特前所得の金額を算出するために用いられる。

c (一般)経費率(＝(一般)経費の額÷収入金額)

この率は、納税者に対する調査や反面調査によって把握した収入金額(又は、推計により算出した収入金額)を基礎にして(一般)経費の金額を算出するために用いられる。

d 売上原価率(＝売上原価÷収入金額)

この率は、納税者に対する調査や反面調査によって把握した原価(仕入金額)を基礎にして収入金額を算出するために用いられる。

(イ) 同業者率による推計方法の具体的手順

同業者率による推計方法の例を算式をもって示すと、下記【算式】のとおりである。

【算式】

a 算出所得率を使用する場合

(a) 収入金額を推計の基礎とするとき

収入金額×同業者の(平均)算出所得率＝算出所得金額
算出所得金額－特別経費＝特前所得金額

(b) 売上原価を推計の基礎とするとき

売上原価÷同業者の(平均)売上原価率＝収入金額
収入金額×同業者の(平均)一般経費率＝一般経費
収入金額－売上原価－一般経費＝算出所得金額
算出所得金額－特別経費＝特前所得金額

b 特前所得率を使用する場合

(a) 収入金額を推計の基礎とするとき

収入金額×同業者の(平均)特前所得率＝特前所得金額

(b) 売上原価を推計の基礎とするとき

売上原価÷同業者の(平均)売上原価率＝収入金額

収入金額×同業者の売上原価以外の(平均)経費率＝経費

収入金額－売上原価－経費＝特前所得金額

(ウ) 特別経費と適用同業者率

一般に、収入金額と売上原価及び一般経費との間には比例関係があることが認められている一方、特別経費は事業主の個別的事情によりその金額が上下し、収入金額との比例関係が相対的に希薄なものであることから、特前所得率による推計よりも算出所得率による推計の方が理論的にはより合理性があるとされ、特別経費の実額の把握が可能である限り、算出所得率による推計を行うこととなろう(福岡高那覇支判平9・3・25税資222号1202頁)。

しかし、特別経費とされる経費項目は、売上金額との比例関係は相対的に希薄であるとはいえ、ある程度の比例関係が認められる経費項目も存するものと認められ、その項目については納税者の調査非協力の度合いによっては一般経費と一括した推計も許されよう。のみならず、納税者の調査非協力が著しく、特別経費全般を的確に把握できない事情がある場合には、売上金額からその経費全体を一括して推計することも許されるであろう。

このように、一般に、課税庁側が特前所得率を用いて納税者の事業所得を求めること自体は、一概に不合理とはいえない。かつては、課税庁は、算出所得率を用いて納税者の事業所得を推計している事例が多かったが、現在では、特前所得率を用いて納税者の事業所得を推計している事例が増加している。

イ 同業者率による推計の合理性をめぐる問題

同業者率による推計は、前記のとおり、当該納税者と同一業種で、業態、規模、立地条件等において個別的類似性の認められる同業者

を抽出して、その所得率、差益率、経費率等の平均値を算出した上、この平均比率を課税庁が把握した当該納税者の収入金額、仕入金額等に当てはめることにより、当該納税者の所得を推計する方法である。この方法は、上記のような同業者は、収入金額、経費額等について同様の比率で所得を得ると考えられる点で、実際の所得に近似した数値を算出し得る合理性を有するものであり、当該比率が適正であることが合理性の根幹をなしている。

したがって、訴訟上、課税庁としては、主に、

- ① 同業者を抽出する基準自体が合理的であること(抽出基準の合理性)
- ② その抽出の過程(抽出作業)が合理的であること(抽出過程の合理性)
- ③ 抽出された同業者の件数が平均値を求める上で合理的であること(選定件数の合理性)
- ④ 得られた同業者率の内容自体が合理的であること(同業者率の内容の合理性)

等の同業者比率が適正であることを担保する事実についての主張・立証を尽くし、これに対して、納税者は右の諸点について争うこととなるため、これらの諸点を中心に検討する。

(7) 抽出基準の合理性

同業者の抽出基準が合理的であるというためには、抽出基準として、同業者の類似性(業種・業態の同一性、事業所の近接性、事業規模の近似性、法人・個人の別の同一性等)及び得られる資料の正確性(抽出対象が青色申告者等の正確な資料に基づいて申告されたものであること、当該申告について不服申立て等係争中でないこと等)が確保されていることが必要である。

a 同業者の類似性

(a) 抽出基準

同業者の抽出基準として、同業者の業種・業態の同一性を確保するため、通常、課税庁は、納税者の確定申告書、青色申告決算書等の提出書類及び臨場調査により見分した事実等から把握した納税者の業種・業態に基づき、事務運営指針(平成21年6月26日課個4-35ほか11課共同「『個人課税事務提要(事務手続編)』の制定について」の業種分類により、同一の業種に分類される同業者を抽出対象としている。上記通達における業種分類は、総務省統計局統計基準部編集の日本標準産業分類を参考にして、課税の適正の観点からより細分化したものであり、同業者の抽出基準において、同業者の業種・業態の同一性を確保する上で、合理性、客観性を有している。

また、同業者の立地条件の類似性を確保するため、課税庁は、同一経済圏を形成すると思われる地域から同業者を抽出することとし、通常、当該納税者と同一税務署管内又は隣接税務署管内を加えた地域に所在する同業者を抽出している。この基準を設けることにより、抽出された同業者は、地域的な営業条件において同一であることが担保される。

さらに、同業者の事業規模の近似性を確保するため、通常、課税庁は、把握し得た当該納税者の収入金額、仕入金額等を基に、収入金額、仕入金額等が当該納税者の2分の1ないし2倍の範囲内(いわゆる倍半基準)にある同業者を抽出対象としている。この倍半基準については、「いわゆる倍半基準は、推計課税の基礎となる収入金額や仕入金額の多寡が当該納税者の事業規模を推測する蓋然性の高い価値尺度足り得るという経験則を前提とするものであるから、これにより抽出された比準同業者数(選定件数)の合理性及びこれにより得られた同業者率の内容の合理性が認められるならば、同業者の類似

性を十分担保することができるといえる。」(東京高判平6・3・16訟月41巻4号789頁)とされており、多くの裁判例によってその合理性が認められている。

なお、裁判所が、課税庁の主張した推計の基礎とした収入金額と異なる収入金額を認定した場合であっても、「右倍半の基準自体絶対的ではなく、おおむねその範囲内にあるものを選定すれば、納税者と選定した同業者との規模の類似性が確保され、推計の合理性も十分に維持されると解すべきである」(名古屋高金沢支判平6・3・28訟月41巻10号2665頁)から、必ずしも課税庁の主張する同業者の類似性が失われるものではないとされている。

以上に述べた、同業者の類似性を確保するための抽出基準は、一般的に、当該納税者と完全に一致する同業者を抽出することが不可能であり、また、推計による課税を必要とする場合の多くは、調査に納税者の協力が得られない等のため、外部から客観的に把握することができる諸要素に基づいて同業者との類似性を判断せざるを得ないことから、ある程度抽象的、類型的な抽出基準を設けざるを得ないことに留意する必要がある。

(b) 同業者の類似性を争う納税者の主張

以上のような同業者の類似性に関する課税庁の主張・立証に対して、納税者から、納税者の業態及び営業規模・立地条件等の営業条件が同業者のそれとは異なるという主張がされることが多い。しかし、業者間に通常存在する程度の営業条件の差異は、複数の同業者の平均値を求める過程で包摂されると考えられるから、納税者が推計の合理性を覆すためには、納税者に上記平均値に吸収され得ないような、他の同業者の平均値より格段に営業状態が悪くなるはずであるという劣悪

な営業条件(いわゆる特殊事情)の存在を主張・立証する必要がある(泉・審理229頁)。

この点に関して裁判例は、①「平均率による推計の場合には、業者間に通常存在する程度の営業条件の差異は無視するのであるから、平均値算出過程の整合性等推計の基礎的要件に欠けるところがない以上、納税者の個別的営業条件の如何は、それが当該平均値による推計自体を全く不合理ならしめる程度の顕著なものでない限り、これをしんしゃくすることを要しないものと解すべきである」とする(東京地判昭50・4・1 訟月21巻6号1327頁等)のがほとんどであり、②外国人なるが故に経営上の特殊性がある旨の主張を排斥したもの(東京地判昭50・4・23行集26巻4号562頁)、③酒類販売業の同業者に比べてリベートが少ない上、料理飲食店に対する売上げの占める割合が多く、値引きが多い旨の主張を排斥したもの(大阪地判昭50・11・28訟月22巻2号585頁)、④同業者とは営業年数、従業員数及び工事の規模(1件当たりの工事単価)が異なる旨の主張を排斥したもの(岡山地判昭60・10・29シュト291号27頁)、⑤同業者とは店舗数、事業専従者及び雇人数が異なる旨の主張を排斥したもの(京都地判昭62・2・23シュト306号11頁)、⑥材料の支給を受けない機械修理の専属下請けであり、専門技術を有する労働者を常時雇用している旨の主張を排斥したもの(大阪地判昭62・4・15シュト307号24頁)等がある。

これに対して、類似性の程度について厳格な考えを採り、①豆腐製造販売業に従事するのは本人だけであり、営業状態が同業者に比して悪く、製造日数も同業者に比して少ないとして合理性を否定したもの(東京地判昭35・2・18行集11巻2号244頁)、②家族従業員のみによる零細な食品小売業者で

あるとして合理性を否定したもの(東京地判昭49・9・25訟月20巻12号127頁)、③紳士既製服小売業の開業後間がなく、いまだ経営が安定期に達していないとして合理性を否定したもの(大阪高判昭52・10・28訟月23巻10号1845頁)、④ブック靴の製造加工業者である原告の同業者として抽出された2件が、原告の収入金額との開きが大きく、原告は外注に依存する割合が高く、経費中に占める外注費の割合も高いと推認されるなどとして合理性を否定したもの(広島地判昭56・1・27行集32巻1号89頁)等の裁判例もある。

b 資料の正確性

青色申告者は、財務省令で定めるところにより、帳簿書類を備え付け、取引を記録し、保存することが義務付けられており(所税148条1項、法税126条1項)、この帳簿書類に基づく申告については、一応信用性があると考えられる。また、年の中途の開業、廃業、転業及び死亡等のある事業者においては、年間を通じての収支の実績が正確に把握できないため、同業者として正確な資料を確保するためには、年間を通じて同種の営業を継続している者である必要がある。そして、課税庁の更正等の処分に対して、不服申立てないし訴訟中の同業者は、その収支の正確性が未確定な状態にある。このようなことから、課税庁は、資料の正確性を確保するため、一般に次のような条件を抽出基準に加えている。

- ① 抽出対象が青色申告者等の正確な資料に基づいて申告した者であること
- ② 年間を通じて同種事業を継続している者であること
- ③ 災害等により経営状態が異常であると認められる者以外の者であること
- ④ 更正又は決定処分がされた者のうち、不服申立てをし、又

は訴えを提起した者以外の者であること

このような抽出基準の設定により資料の正確性が担保されることは、多くの裁判例において認められている(東京地判平6・11・30税資206号475頁等)。

(イ) 同業者の抽出過程の合理性

a 問題の所在(通達・回答方式による立証)

課税庁は、訴訟実務上、同業者率等を主張・立証するに際し、国税局長から管内の各税務署長に宛て、前記のような同業者の抽出基準を示して、これに合致する類似同業者の売上げ、仕入れ、経費等の数額等を照会して報告を求め、各税務署長が、管内の同業者の氏名を伏せ、A、B、Cと符号を付して、上記照会に係る事項を公文書で回答し、これらの照会書(控え)・回答書を書証として提出する方法(通達・回答方式)を採用している。

その理由は、同業者の氏名を明らかにして同業者率の主張・立証をすると、必然的に第三者たる同業者の売上金額、必要経費等の申告内容を明らかにすることになり、課税庁の負う守秘義務(通則法127条、国家公務員法100条)に抵触し、また、当該同業者に不測の迷惑をかけ、その後の資料提出等の協力が得られなくなるなど円滑な税務行政を阻害するおそれがあるからである。

しかし、他面、推計の合理性が認められるためには、同業者の抽出過程が、課税庁の思惑や恣意の介在する余地のないものでなければならず、抽出過程の合理性が要求され、同業者の抽出は、同業者の抽出基準に基づき、これに該当する同業者を機械的に抽出したことが要求されるのである。

したがって、①そもそも、同業者の氏名を伏せ、A・B・Cと符号を付した回答書等を書証として提出する通達・回答方式

による立証が許されるのか、これが許されるとして、②通達・回答方式による立証によって抽出過程の合理性が立証されるのか問題となる。

b 通達・回答方式による立証の可否

同業者の氏名が全く記載されていないため、税務署長の主張するABCなる同業者の存在、並びにその営業規模、内容及び立地条件等が納税者のそれと類似するかどうかについては、結局税務職員の供述を信用するほかはなく、反面、納税者において反証を提出することは不可能ないし著しく困難であることを理由に、この方法による立証を否定した裁判例もある(大阪地判昭48・3・14行集24巻3号156頁、その控訴審大阪高判昭52・4・26行集28巻4号338頁)。

しかし、多くの裁判例は、住所・氏名の明らかでない同業者に関する資料が証拠として提出されても、民訴法上許されないものではなく、相手方の反証提出手段に制約があることから証明力が減殺されるにすぎず、かかる資料による立証は、信義則に反するものではない(東京地判昭49・11・6訟月20巻13号160頁)、同業者の法人名、住所を開示しないのは、税務職員は自己が職務上知ることのできた秘密を漏らしてはならないことが法律上義務付けられている以上やむを得ないところであり、上記資料の作成者の証人尋問により、その作成の経緯が具体的に明らかにされ、同業者の実在性及び資料の正確性等を認めることができるのであるから、上記資料を所得推計の基礎とすることができる(東京地判昭52・9・29訟月24巻2号393頁)等として、通達・回答方式による立証を是認している。

通達・回答方式は、この照会及び回答の作成者は明らかであり、公文書として提出されているのであるから、形式的証拠力は認められ、したがって、同業者の氏名等を秘した立証は当然

許されるべきと考えられる。同業者の氏名等を秘してこれらの書証により同業者率等を立証した場合、相手方の反証との関係でその証明力が問題となるが、その判断は裁判官の自由心証に委ねれば足りると考えられる。

c 通達・回答方式の抽出過程の合理性の立証

裁判所の心証形成との関係で、抽出過程の合理性の立証について、東京地判昭49・7・19(行集25巻7号911頁)が、「被告は、本訴において、同業者の原価および一般経費率の算出にかかる同業者の住所および氏名又は法人名を明らかにせず、「いろはに等」の記号で示しているわけであるが、それは被告が職務上知り得た納税者の秘密を公開することを禁止されているためであること、他方、同業者の抽出が公正・正確に行われたことがその抽出作業にあたった税務職員の証言により認められる本件においては、氏名等を公開しない一事をもって同業者の原価および一般経費率が不当・不合理なものとはいえない」としている。このことに照らすと、通達・回答方式による立証においては、上記の公文書だけでなく、その公文書を作成した税務職員の証人尋問の結果(相手方による反対尋問及び反証の機会が与えられる。)を考慮すべきであろう。

また、同業者の抽出過程の合理性の内容が争点とされ、これについて明確に判示した裁判例は少ないが、「かかる選定は無作為になされるのが合理的であって、特定の意図をもってなされたものでない限り、類似法人のなかから7社を選定し、あるいは他を選定しないことにつき合理的理由は要しないものというべきである。」とする東京高判昭48・3・16(訟月19巻8号134頁)があり、多くの裁判例においても、同業者の選定基準の合理性等とあわせて、「その選定に当たって課税庁の恣意が介在する余地がない」ことを判示して、推計の合理性が肯定され

ている。

そうすると、同業者の抽出過程の合理性の内容としては、恣意性の排除で足りるものと考えられる。

(ウ) 同業者の件数の合理性

同業者の件数は、同業者の抽出基準における同業者の類似性と相互に関連するものである。すなわち、同業者の類似性を厳格に要求すれば、その件数は少なくならざるを得ないし、逆に平均化を求めて同業者の件数が多数になれば、同業者の類似性は緩やかにならざるを得ないからである。どの程度の件数の同業者を選定すべきかは、その業種、営業規模及び立地条件等により、個別的に判断すべきである。

そして、極端な場合、同業者の件数が1件でも足りるかという問題がある。これについては、「一般的に言って、僅かに同業者1例を以て推計の資料とすることは、推計の合理性の裏付けとしては十分とはいえない場合が多いと考えられる」として、消極に解する大阪地判昭47・3・22(行集23巻3号110頁)もあるが、類似性が極めて近似している同業者であれば、その1件のみによる推計の方法が合理的といえる場合も考えられ、一律に決定し難いものであろう。同判決の控訴審においては、納税者と対比すべき同業者の事業規模は、納税者のそれと細部の点に至るまで完全に一致する必要はなく、その主要な点において類似していれば足りるものであり、同業者1例の資料による推計も許されるとして、原審の判断を覆している(大阪高判昭50・5・27行集26巻5号779頁)。

このほかにも、同業者1例の資料による場合に、推計方法の合理性が裁判例によって認められている(注)。

なお、課税庁が抽出した1件の同業者につき、値引き割合等の面で類似性を認め難いとしながらも、上記の業者以外には対比す

べき業者がない場合は、同人の差益率をある程度割り引いたもの(割引率約3割)をもって納税者の差益率を推計する方法も認められるとした大阪地判昭54・8・31(行集30巻8号1527頁)は、同業者の件数の合理性を検討する上で参考となろう。

(注) 大阪地判昭49・10・29(訟月20巻13号138頁)、東京地判昭51・8・19(行集27巻8号1477頁)、大阪地判昭51・12・17(訟月22巻13号3056頁)、大阪高判昭52・11・15(訟月23巻11号1996頁)、神戸地判昭54・2・22(訟月25巻6号1675頁)、奈良地判昭57・6・25(判タ481号109頁)。

(I) 同業者比率の合理性

推計に用いられる同業者比率については、平均所得率、平均利益率、平均差益率、平均経費率及び平均原価率などがあるが、抽出された同業者間においては、各比率に偏差があるのが普通である。

このような同業者間の偏差があっても、同業者間に通常存在する程度の差異は、同業者間に通常存在する個別事情として、同業者の平均値を求める過程に包摂され解消されるが、これらの比率に大きな偏差がある場合は、同業者率による推計の合理性を失わせる要素となるものと考えられている(名古屋地判昭47・7・14行集23巻6・7号491頁、大阪地判昭48・3・14行集24巻3号156頁、大阪地判昭49・12・13行集25巻12号1572頁)。

なお、どの程度の偏差であれば、平均値を求める過程で解消されるのか限界を画することは難しいが、抽出した22件の同業者の所得率に、最高25.43パーセントから最低6.29パーセントのばらつきのあった事案につき、合理性を否定した1審判決を覆してその合理性を認めた東京高判平6・3・16(訟月41巻4号789頁)が参考になろう。

4 実額反証と逆推計

(1) 実額反証

ア 問題の所在

(7) 意義

推計による課税処分に対し、審査請求又は訴訟の段階になって、納税者から帳簿書類等の直接資料による実額に基づく反論がされることがあり、これを「実額反証」と呼んでいる。すなわち、税務調査に際して、納税者が税務職員に対する帳簿書類の提示を拒否するなど調査に非協力である場合、税務署長はやむを得ず推計により納税者の所得を把握して課税するが、この推計課税に対する審査請求又は取消訴訟において、納税者が帳簿書類等を提出してこれらから算出される所得金額等の実額を主張・立証し、上記実額を上回る推計による課税の違法を主張するのである。

この実額反証を否定する見解もあるが(注)、裁判実務においては、「処分時の調査非協力等を理由に信義則によって原告の実額の主張を一般的に封ずることは難しい」(佐藤繁「課税処分取消訴訟の審理」新・実務民事訴訟講座10巻71頁)とする見解が支配的であり、また、「実額課税、推計課税といっても、それぞれ独立した二つの課税方法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額(以下「真実の所得額」という。)を把握するための方法が、前者は伝票類や帳簿書類などの直接資料によるのに対し、後者はそれ以外の間接的な資料によるという点にあるにすぎず、いずれにせよ、最終的に問題となるのは、真実の所得額がいくらであるかということであるから、納税者の実額の主張は、それが真実の所得額に合致すると認められる限りは許さざるを得ない。」(大阪高判昭62・9・30行集38巻8・9号1067頁)とする裁判例が定着している。

(注) 調査非協力等により推計課税を余儀なくさせた納税者に対しては、税務調査に協力し誠実に申告義務を履行した者との手続上の衡

平を保持するという見地から、実体的真実主義も犠牲にされなければならない、実額反証は原則として許されない(碓井光明「申告納税制度と推計課税」税経通信38巻3号27頁)、また、納税者自らが実額課税を不可能ならしめていながら、本訴に至って実額を主張し、推計課税を批判するのは信義則に反する(島村芳見・税理27巻15号85頁、竹下重人・シュト114号9頁)などとする見解である。

(4) 問題点

ところで、実額反証をめぐっては、①通則法116条との関係で実額反証をすべき時期はいつまでか、②実額反証に関する主張立証責任は、納税者にあるのか、③立証の程度は、通常の証明すなわち「通常人ならだれでも疑いを差し挟まない程度に真実らしいとの確信」を得させれば足りるのか、「合理的疑いを容れない程度」の立証を必要とするのか、④実額反証として主張立証すべき事項の範囲はどこまでか(納税者が必要経費のみの実額を主張することが実額反証たり得るか)などの諸点が問題とされている。

以下、これらの問題点について、順次検討することとする。

イ 実額反証の時期

実額反証を許容する裁判実務が定着しているが、事案によっては、通則法116条、民訴法157条1項に基づき実額の主張・立証が時機に後れた攻撃防御方法であるとして許されないこともあり得る。

通則法116条が、昭和59年法律第5号で改正される以前においても、控訴審第4回口頭弁論期日に初めてされた実額主張を旧民訴法139条により却下した裁判例(名古屋高判昭52・3・17訟月23巻42号788頁)などがあつたが、一般的に裁判所が同条により攻撃防御方法を却下することについては消極的であつた。しかし、改正された通則法116条1項本文は、課税処分取消訴訟においては、その訴えを提起した者が必要経費又は損金の額の存在その他これに類する自己に有利な事実につき課税処分の基礎とされた事実と異なる旨を主張

しようとするときは、相手方たる税務署長等が当該課税処分の基礎となった事実を主張した日以後遅滞なくその異なる事実を具体的に主張し、併せてその事実を証明すべき証拠の申出をしなければならないと規定し、同条2項は、1項の規定に違反して行った主張又は証拠の申出は民訴法157条1項に規定する時機に後れて提出した攻撃又は防御の方法とみなすと規定している。したがって、納税者が必要経費又は損金の額等につき実額の主張をしようとする場合は、被告が推計の合理性を主張した後遅滞なく、具体的に主張し証拠の申出をしなければならないと考えられる(泉・審理231頁)。

なお、通則法116条の上記改正後、裁判所は、税務署長が推計の合理性の主張をした後、納税者に対して、実額主張をするか否かを明らかにするように求め、実額主張をする場合には、速やかに主張・立証を行うように求め、また、納税者が立証すると述べながら、主張・立証を遅らせている場合は、その旨を弁論調書に記載するなどにより、全般的に、納税者に対し、実額主張をする場合には早期にするように求める傾向にあり、さらに、通則法116条を根拠として、推計課税の立証が終わってから実額の主張・立証に取り掛かることは許されない旨判示した裁判例(青森地判昭61・10・14訟月33巻7号1993頁、神戸地判平3・2・25税資182号370頁)もある。

ウ 実額反証の主張・立証責任

(7) 問題の所在

税務署長の推計課税に対して、納税者が実額をもってこれを争い、推計課税を覆すためには、納税者が主張する実額について立証することを要するか、又は、納税者が実額を主張し、実額に関する証拠を提出することにより、税務署長のした推計課税の合理性を、真偽不明の状態にすることで足りるのかについて、争いがある。

これは、推計課税事案における主要事実をどのように考えるか

に深く関わってくるため、まず、推計課税事案における主要事実とは何かについて検討する必要がある。

(イ) 学説及び裁判例の状況

この点につき、学説上は、おおむね次の2説に分かれている(泉・審理152頁)。

a 所得説

推計課税においては、所得金額自体が主要事実であり、推計を組成する収入金額や経費の各事実は間接事実にはすぎないとする見解。

b 具体的事実説

推計の合理性を基礎づける事実(①推計方法の合理性、②基礎資料の正確性、③原告への適用の合理性)が実額課税における個々の所得発生原因事実に相当し、主要事実を構成するという見解。

また、裁判例においても、推計課税における主要事実は所得金額のいかんであって、これを計算するための過程である収入金額、必要経費(本件で問題とされたのは雇入費)は全て間接事実にはすぎないとするもの(大阪高判昭51・8・6行集27巻8号1454頁、その原審大阪地判昭50・1・29行集26巻1号63頁)がある反面、納税者の「差益率は認める」旨の陳述はこれを適用して算定した結果である売上金額(主要事実)を認める裁判上の自白に当たるとしたもの(大阪地判昭40・5・11行集16巻6号1015頁)等に分かれている。

そして、具体的事実説においては、実額の主張は、いわゆる間接反証事項として納税者が主張・立証責任を負うとする見解(佐藤・前記新・実務民事訴訟講座10巻71頁)と、そもそも実額が認定されれば、推計課税の合理性いかににかかわらず実額が優先する、つまり「実額は推計を破る」という関係と理解すれ

ば、実額反証は再抗弁と考えることができるとする見解(泉・審理233頁)とがある。

(ウ) 検討

- a 推計課税において認定される所得金額は、推計の合理性を基礎づける事実を評価することにより認定されるものであり、直接、証拠により認定し得る事実ではないという点で、これを主要事実と考えることには難点がある。

また、推計課税において、所得金額自体を主要事実と考える(所得説)か、又は、推計の合理性を基礎づける事実を主要事実と考える(具体的事実説)かの相違は、裁判所の認定手続の面からみると、具体的事実説によれば、推計の合理性を基礎づける事実とは、当事者(課税庁)の主張を待って認定し得るにすぎないのに対し、所得説によれば、当事者の主張を待たずに、証拠上現れている事実に基づいて認定し得る点にあり、推計課税の根幹をなす推計の合理性を基礎づける事実について、当事者の主張を待たずに裁判所が証拠上現れている事実から認定するのは、不意打ち防止の観点から相当ではない。

したがって、推計課税における主要事実については、推計の合理性を基礎づける事実を主要事実と考える具体的事実説が相当と考える。

実務上は、課税庁が収入金額について反面調査等により「実額」を把握し、これに基づいて同業者率等により必要経費を推計している場合が多い。このような場合における推計の合理性を基礎づける事実とは、まず、推計方法の合理性については、収入金額が一定額以上あったことから同業者比率法によるもの主張をしておけば、原告からより合理的な推計方法が存在するとの主張・立証がされるなど特段のことがない限り、主張・立証がされているといえるし、基礎資料の正確性及び原告への適

用の合理性については、上記各事実を基礎づけるに足る最小限度の事実と考えると、①反面調査によって得られた当該年度の納税者の収入金額(少なくとも当該金額以上の収入があったとする趣旨であり、漏れの無い総収入金額ではない。)、②地域性・収入金額等の面で類似する同業者において、その経費の収入に対する割合が一定の比率になることを主要事実と捉えることができると思う。

- b さらに、推計課税において、課税庁の主張する推計方法が一般的蓋然性をもって納税者の所得を認定し得るものであること、すなわち推計の合理性が証明されれば、推計課税は適法である。これに対して、納税者の主張する実額は、推計課税の合理性を基礎づける事実の存在を直接覆すわけではなく、帳簿書類等の直接資料による実額が課税庁の主張する推計額と異なる(これを下回る)事実を証明するものであって、両者は両立し得る関係に立つ。

したがって、実額反証は、課税庁のする本証に対して、これを真偽不明の状態とするための本来の反証ではなく、再抗弁として位置づけられるものとする。

- c 以上、要するに、推計の合理性を基礎づける事実が主要事実を構成すると考えると、これと両立し、法的効果の発生を阻害する実額の主張は、再抗弁と理解すべきと考える(なお、実額反証が再抗弁であることを明言した裁判例として、東京高判平6・3・30行集45巻3号857頁がある。)

もっとも、実額反証を再抗弁と位置づけても、間接反証と位置づけても、いずれにせよ納税者がその立証責任を負うことに変わりはなく、納税者は、主張する実額を立証する必要がある。

エ 実額反証の立証の程度

実額反証の立証の程度について、最近の裁判例は「合理的な疑い

を容れない程度」にまで立証する必要があるとするものが多い(大阪高判昭62・9・30行集38巻8・9号1067頁等)。

近時の裁判例として、前記東京地判令5・3・8は、「推計課税において執られた推計計算が推計対象の実額の近似値を求め得るものとして社会通念上相応の合理性を有するといえる場合には、納税者において、当該推計計算が合理性を欠くことになるような納税者側の特殊な事情の存在及び当該特殊な事情を考慮して推計対象を改めて計算したときの税額が課税庁の推計額を前提とした税額を下回ることを、合理的な疑いをいれない程度に主張、立証しない限り、推計対象については、推計課税における推計額のとおりに認定することができるというべきである。」と判示している(その控訴審である東京高判令5・11・15公刊物未登載により維持。)

オ 部分的実額反証の可否

(7) 問題の所在

納税者が実額反証として主張・立証すべき範囲については、特に裁判実務において原告・被告間で争われることが多い。この点は、裁判例において、幾つかの異なった考え方が示されている。

まず、課税庁が収入金額及び必要経費ともに推計することにより納税者の所得金額を推計した場合(例えば、課税庁が反面調査等により把握した納税者の仕入金額又は売上原価を基礎に、同業者の平均売上原価率を用いて収入金額を推計し、平均一般経費率を用いて一般経費を推計したような場合)については、裁判例はほぼ一致して、納税者が、①実額として主張する収入金額に漏れがなく全ての収入であること、②実額として主張する経費を支出したことの両者を主張・立証する必要があるとしている(東京地判平元・11・7行集40巻11・12号1643頁、大阪高判平2・5・30訟月38巻2号320頁、東京地判平6・2・10税資200号576頁、東京高判平8・10・2訟月43巻7号1699頁等)。

これに対し、課税庁が収入金額について反面調査等により「実額」を把握し、これに基づいて同業者率等により必要経費を推計している場合については、納税者が収入金額については課税庁の主張する「実額」を認め、必要経費の実額のみを直接資料に基づき主張・立証すること(いわゆる「部分的実額反証」)が有効な実額反証と認められるか否かについては、判断が分かれている。

(イ) 裁判例

必要経費のみの部分的実額反証の可否に関する裁判例を大別すると、以下の3類型に分けられる。

a 必要経費のみの主張・立証で足りるとする裁判例

この見解を採る裁判例としては、①基本的には課税庁に収入金額と必要経費の双方について主張立証責任があるから、納税者が当該事業年度において事業に関する経費としてある金額の支出をしていることは認められるものの、その支出が納税者の事業による一定の具体的な収入金額と個別に対応する必要経費に該当するものといえるか否かの点についてはなお疑問の余地があるという場合に、上記の支出金額を一律に必要経費の額に算入することを認めないとするのは相当でないとしたもの(東京地判平3・12・19行集42巻11・12号1968頁)、②課税庁の主張する収入金額に捕捉漏れがあることを疑うに足りる理由が示されたとか、納税者の経費実額の主張が、その収入金額と通常バランスを失するものであることを示されたような場合において、初めて実額主張に係る収入金額と経費との対応関係の立証が必要とされるところのもの(東京地判平5・9・13訟月40巻6号1313頁)等がある。

b 必要経費のみの主張では足りないとする裁判例

(a) 課税庁が把握した収入金額が真実のもの、すなわち総収入金額であることを立証するか、又は、実額主張に係る必要経

費が課税庁の把握した収入金額に対応するものであることを立証する必要があるとするもの

納税者が上記必要経費のみを漏れなく実額で立証することにより当然に推計を破れるものということはできず、実額反証によって本件各処分に係る必要経費の推計を破るためには、本件各処分に係る収入金額が真実のもの（すなわち、収入金額の全額）であることを立証するか、あるいは、実額主張に係る必要経費が本件各処分に係る収入金額に対応するものであることを立証することが必要というべきであるとするもの（名古屋地判平4・4・27行集43巻4号671頁）である。

(b) 収入金額及び経費の双方につき主張・立証すべきとするもの

納税者が所得の実額を主張して課税庁がした推計の合理性を否定するには、①その主張する収入金額が全ての取引先からの全ての取引についての捕捉漏れのない総収入金額であること、②その収入と対応する必要経費が実際に支出され、③その必要経費がその収入金額と対応するものであることの3要件を合理的な疑いを入れない程度に立証する必要があるとするもの（京都地判平6・4・25税資201号142頁、京都地判平6・12・14訟月42巻10号2515頁、大阪地判平7・12・21判タ910号111頁、東京高判平8・5・15訟月43巻6号1542頁、東京高判平20・10・8税資258号順号11047等）である。

(ウ) 検討

- a 必要経費のみの部分的実額反証を認めようとする前記(イ)aの裁判例の根拠は、要するに、実額課税との対比で考えた場合、不均衡を生ずるという点にあると思われる。

すなわち、実額課税においては、収入金額及び必要経費の両者につき課税庁が主張・立証責任を負っており、納税者は、課

税庁が主張する必要経費以上の経費が存在する疑いを生じさせれば(言い換えれば、課税庁の主張する必要経費以上の経費が存在しないという課税庁の主張を真偽不明の状態にすれば)、その部分の必要経費は控除されることとなる。

これに対して、本件のような推計課税の場合、課税庁は、実額課税の場合と同様、収入金額について「実額」で主張しながら、納税者の必要経費のみの実額反証を認めず、課税庁の主張する収入金額に漏れがないこと又は収入金額と必要経費との対応関係を立証しなければならないというのは均衡を失する旨の主張と思われる(佐藤・前記新・実務民事訴訟法講座10巻71-72頁)。

確かに、実額課税の場合、課税庁は、その主張する収入金額が納税者の全ての収入であり、その主張する必要経費は、上記収入金額に対応する全ての必要経費である旨主張しているのであるから、納税者が課税庁の主張する以上の必要経費が存在する旨の反証が可能である。また、推計課税の要件事実を推計の合理性を基礎づける具体的事実に分解する場合には、その要件事実の一つひとつに自白や再抗弁が可能となるはずである。

しかしながら、反面調査等により納税者の収入金額を把握し、必要経費を推計した事案においては、課税庁は、「少なくとも当該金額以上の収入があり、仮に上記の把握できた限りの金額を収入金額とすれば、必要経費は推計した結果となる」と主張しているにすぎず、推計の基礎となる収入及び経費の各項目は、それぞれが所得の近似値を算出するための暫定的・仮置的数値として主張されているものである。したがって、推計課税の合理性を基礎づける具体的な事実が要件事実であるとしても、それらは関連性のない別個独立の事実ではなく、それぞれ相互に関連する一体のものというべきである。そうすると、これらを

分解して、それぞれに自白の成立や再抗弁の主張が可能であるとする事はできないというべきである。すなわち、このように一体として主張されている収入金額及び必要経費のうち、必要経費のみを納税者が実額で漏れなく立証したとしても、収入金額に算入すべき金額に捕捉漏れがある場合には、所得金額が真実のそれに比して過少に認定されることになるのであるから、たとえ推計に係る必要経費よりも多額の必要経費の実額が立証されたとしても、その結果算定される所得金額が推計に係る経費を用いて算出した所得金額よりも真実の所得金額に近いと認めることはできないというべきである。

ただ、納税者に「被告主張の収入実額以上の収入が存在しないこと又は原告の主張する経費実額が被告主張の収入実額に対応するものであること」の立証責任を負わせることの妥当性については、確かに、他に収入が存在しないことの立証が一般的に容易でないことから、更に検討を要する点である。

しかしながら、課税庁においても、要証事実となる経済取引の直接の当事者ではないため、有利不利を問わずその証拠資料等の収集は容易ではなく、反面調査等を実施しても納税者の全ての収入を把握することは極めて困難ないし不可能であり、一定の捕捉漏れは不可避であって、他に収入が存在する蓋然性が一般論として十分認められる。加えて、納税者においては、正規の簿記の原則に則した組織的な帳簿書類等を提出することにより、他に収入が存在しないことの立証も十分可能であることに鑑みれば、納税者に総収入金額であること等の立証責任を負わせることが直ちに均衡を失するものとはいえないであろう。

むしろ、推計課税が、納税者の調査非協力等により実額が把握できない場合に、税務署長がやむを得ず採用する課税方法であることに照らすと、納税者にこのような立証責任を負わせる

ことも肯定されると考えられる。

したがって、必要経費のみの部分的主張・立証では足りないと解すべきである。

- b ところで、前記(イ)b(a)の裁判例は、納税者が実額として主張する収入金額が総収入金額であることを立証するか、又は実額主張した必要経費が収入金額に対応するものであることを立証するかのいずれかの立証を尽くせば、実額反証たり得るとする。

しかし、収入金額について全ての収入であることを立証したとしても、必要経費が対応関係を欠く場合は、真実の所得額に合致することにはならない。また、特定の収入と特定の必要経費との対応関係を立証したとしても、個々の取引において経費率が異なることからすれば、収入金額及び必要経費の双方に捕捉漏れの可能性がある以上、それによって真実の所得額が明らかとなるわけではない。

したがって、結局、前記(イ)b(b)の裁判例の立場が相当であり、納税者が、実額反証によって推計課税を覆すためには、①その主張する収入金額が全ての取引先からの全ての取引についての捕捉漏れの無い総収入金額であること(総収入)、②その収入と対応する必要経費が実際に支出されたこと(必要経費)、③所得税法上の分類に従い、直接費用については、両者の個別対応の事実を、間接費用については、必要経費の期間対応の事実(対応関係)を主張・立証する必要があると考える(三位一体説)。

なお、補充的代替手段説に立つ場合には、推計課税は実額課税に代わる、それ自体一つの方式なのであるから、実額反証においては、所得実額の算定に必要な全ての事実を主張・立証すべきこととなり、三位一体説によるべきことになる(釧路地判

平6・6・28行集45巻5・6号1407頁参照)。

(2) 逆推計

逆推計とは、納税者が実額反証として税務署長が推計した必要経費の金額を上回る必要経費の実額を主張・立証する場合に、逆に税務署長が納税者の主張する必要経費の実額を基礎として所得を推計し直して主張するものである。例えば、税務署長が納税者の収入金額の実額を調査により把握し、これに同業者率を乗じて必要経費を算出し、上記収入金額から控除して所得を推計したのに対し、納税者が必要経費の実額を主張し、これが立証された場合(若しくは立証が成功しそうな場合)に、税務署長において、(予備的に)逆に納税者の主張する実額を基にしてこれを同業者率で割ることにより収入金額を算出し、所得を推計すべき旨を主張するものである(泉・審理239頁)。

このような逆推計は、①課税処分によって確定された税額が総額において租税法によって客観的に定まっている税額を超えていなければ当該課税処分は適法であるとする総額主義の立場からは、税額算出の根拠となる事実は単なる攻撃防御方法にすぎず、税務署長は課税処分の適法性を維持するため、処分理由を口頭弁論の終結に至るまで随時差し替えることができること(いわゆる非制限説)、②税務署長が当初主張した推計による金額は、設例のような推計課税の場合に収入金額の主張を主要事実としても、税務署長は納税者の収入金額は最低限度被告の主張する額だけはあると主張しているのみで、それ以上存しないという自己に不利益な事実を陳述しているとは見られないから、自白の拘束力は働かないことに照らすと、理論上許されないとする理由はない。

しかしながら、上記のとおり、逆推計は、前記(1)オで述べたような納税者による経費のみの部分的実額反証に対して、納税者の主張する経費の実額を前提とすると、税務署長が推計の基礎とした収入金額(納税者も実額反証において収入金額であると主張する金額)以上の収

第3 源泉徴収所得税をめぐる諸問題

入金額が存在すると主張して、納税者の実額反証を覆すものであるところ、実額反証について三位一体説を採る以上、逆推計は、それ自体を課税根拠として主張するものではなく、納税者が実額として主張する収入金額について、多額の捕捉漏れがあることをうかがわせる反証として位置づけるべきであろう。

なお、当該個別事案の下で逆推計を肯定した裁判例として、大阪高判昭57・12・23(行集33巻12号2671頁)、東京地判昭57・12・27(税資128号782頁)がある。

第3 源泉徴収所得税をめぐる諸問題

1 概説

(1) 源泉徴収制度の意義

所得税法は、申告納税制度を採用し、税を負担すべき納税義務者自身が、自己の課税標準・税額等を計算して申告し、納税するのが原則としている。ところが、給与所得等に対する所得税等の徴収については、給与所得者等が申告の上、直接に納税するという方法によることなく、給与等の支払者等の納税義務者以外の第三者をして、その支払金額等を課税標準として計算した税額相当額を天引徴収させ、この徴収した金額を国に対し租税として納付させる制度を採用している。このように所得の発生の源泉から租税を徴収する制度が「源泉徴収制度」と呼ばれるものである。

源泉徴収制度は、①租税の徴収の確保や課税標準等の捕捉が容易であるということのほか、②給与所得者等にとっても納税の手続が簡略になる等の理由から、極めて能率的かつ合理的な制度であるとされ、古くから諸外国においても広く採用されている。

我が国における源泉徴収制度は、明治32年に利子に対する源泉徴収方式を採用したことに始まるが、以後、昭和15年の給与所得に対する

源泉徴収制度の採用など順次その対象範囲が拡大され、現行法上、源泉徴収の対象となる所得の典型的なものとしては、給与所得、退職所得、利子所得、配当所得、放送謝金、原稿料、印税及び弁護士・公認会計士等の報酬等に係るものが挙げられる。また、我が国の全所得税収入中に占める源泉徴収による所得税収入の割合は、申告所得税収入の占める割合を大幅に上回っており、源泉徴収制度は、現行所得税制において、極めて重要な地位を占めている。

(2) 源泉徴収制度の概要

ア 所得税法上、国内において給与等の支払をする者(支払者)は、給与等を納税義務者たる受給者に支払う際(役員に対する賞与については、支払の確定した日から一年を経過した日まで)にその支払がされない場合には、その一年を経過した日に所得税相当額を徴収し、徴収した翌月10日までにこれを国に納付しなければならない(源泉徴収義務、所税183条1項等)。この法定納期限までに支払者が徴収した所得税を納付しなかったときは、税務署長は、納税の告知(通則法36条)及び督促(同法37条)の手続を経て滞納処分(同法40条)を行い、支払者からこれを徴収する(所税221条)。さらに、この源泉徴収義務に違反して源泉所得税を徴収せず、又はこれを納付しなかった者には、懲役刑又は罰金刑が科せられることになっている(所税240条、242条3号)。

支払者が負う源泉徴収義務は、受給者から租税を徴収する義務(作為義務)と徴収した租税を国に納付する義務(給付義務)の結合した特殊な義務である(金子・租税法1017頁)。この義務は、徴収義務者本来の納税義務とは言い難いが、給付義務を内容とする点において、本来の納税義務に類似するため、通則法においては、源泉徴収義務者たる支払者を納税者(通則法2条5号)として位置づけた上、源泉徴収に係る所得税の納税義務は、源泉徴収の対象となる所得の支払の時に成立し、成立と同時に特別の手続を要しないで納付すべき税

額が確定する旨規定している(同法15条1項、2項2号、3項2号(注))。

また、このような支払者の源泉徴収義務は、当然のことながら給与等の受給者が源泉徴収を受忍する義務(源泉納税義務)を負うことを前提としている。

(注) 要するに、源泉徴収による納税義務は、申告納税方式による場合の納税者の申告やこれを補正するための税務署長等の処分(更正、決定)、賦課課税方式による場合の税務署長等の処分(賦課決定)なくして、その税額が法令の定めるところに従って当然に、言わば自動的に確定する(いわゆる自動確定方式)。このような自動確定方式が採られていることに対しては、自動確定方式は、具体的な給与として支払等がされる場合において、当該給与等が法律上源泉徴収の対象となるかならないか、また徴収・納付すべき税額がいくらであるかということが、給与等の支払に伴って、法令の規定により客観的に明らかであって争う余地を生じないことが前提とされているが、現実には、ある支払が法律上源泉徴収の対象となるかどうか、またその具体的税額いかに必ずしも自明であるとはいえない事案が存することから、そのような例外的事案に対して観念的に自動確定方式を当てはめることに疑問を呈する見解もある(雄川一郎「源泉徴収に関する訴訟」租税法研究第2号137頁)。

イ 源泉徴収をめぐる法律関係については、源泉納税義務者である受給者と課税権者である国又は源泉徴収義務者である支払者との基本的な関係を明らかにする規定は設けられておらず、ただ、受給者と国の関係について、受給者の確定申告において、その年税額から「源泉徴収されるべき所得税の額」(所税120条1項5号)を控除する規定、また、受給者と支払者の関係について、不徴収税額の控除又は支払請求の規定(所税222条)、年末調整に関する規定(所税190条)が設けられているにすぎない。

2 源泉徴収制度の合憲性

訴訟において、源泉徴収義務者又は源泉納税義務者から源泉徴収に関する現行法の規定が違憲無効であると主張されることがあり、このような源泉徴収制度を違憲とする主張は相当多岐にわたる。

しかし、最判昭37・2・28(刑集16巻2号212頁)が、「給与所得者に対する所得税の源泉徴収制度は、これによって国は税収を確保し、徴税手続を簡便にしてその費用と労力を節約し得るのみならず、担税者の側においても申告、納付等に関する煩雑な事務から免れることができる。また徴収義務者にしても、給与の支払をなす際所得税を天引しその翌月10日までにこれを国に納付すればよいのであるから、利するところ全くなしとはいえない。されば源泉徴収制度は、給与所得者に対する所得税の徴収方法として能率的であり、合理的であって、公共の福祉の要請にこたえるものといわなければならない。」として、源泉徴収に関する規定は、憲法14条、18条、29条1項、同条3項に違反しないと判示したのを始め、いずれの争点についても各裁判例により、合憲の判断がされており、源泉徴収制度の合憲性は判例上確立している(注)。

(注) 源泉徴収制度の合憲性については、源泉納税義務者である給与所得者と特別な関係を有する源泉徴収義務者たる支払者に一般国民と異なる特別の義務を負担させたとしても、憲法14条に反しないし、この負担が憲法18条の苦役ないし奴隸的拘束ではなく、憲法29条3項の補償を要しない(最判昭37・2・28刑集16巻2号212頁)とされ、また、給与所得者が事業所得者との比較において徴税上異なる取扱いがされても憲法14条に違反しない(前記最判昭37・2・28)、給与所得者に自主申告を認めず源泉徴収について不服申立ての方法がないとしても憲法14条に反しない、また、早期納税による金利上の不利益は、申告納税者の予定納税の場合に比して著しい不利益とはいえず憲法14条に反しない(東京地判昭55・3・26行集31巻3号673頁、その控訴審東京高判昭57・12・6行集33巻12号2399頁、その上告審最判平元・2・7集民156号87頁)、源泉徴収制度においても徴収繰延措置(所税19

第3 源泉徴収所得税をめぐる諸問題

2条2項)があり、事業所得者と同様の納税緩和措置がないとしても憲法14条に反しない(前記東京高判昭57・12・6)などとして、その合憲性が肯定されている。

3 源泉徴収義務の成立要件

(1) 源泉徴収の対象となる所得等

源泉徴収の対象となる所得等は、居住者に支払われる利子所得、配当所得、給与所得、一定の報酬・料金・契約金又は賞金、年金(公的年金等、生命保険契約に基づく年金)、定期積金の給付補填金等、匿名組合契約等の利益の分配及び割引債の償還差益等のほか、非居住者又は法人に支払われる特定の所得(注)というように、多岐にわたる(所税181条、183条、190条、192条、199条、203条の2、204条1項、207条、209条の2、210条、212条)。

(注) 銀行が、内国法人との間で、その債務の履行を引き受けることを内容とする契約(debts assumption agreement)を締結し、同契約に基づいて、内国法人から金員を受領し、約定に係る支払日に内国法人に代わって支払を行った場合、支払った金員の額から受領した金員の額を控除した金額は「利子」(所税212条3項、174条1号)に当たり、銀行は源泉徴収義務を負うとした裁判例として、東京地判平17・7・1(訟月54巻2号493頁)、その控訴審東京高判平17・12・21(訟月54巻2号472頁)、その上告審最判平19・8・23(税資257号順号10765)がある。日本国内に本店を有し、イベントプロモート事業を営む法人が、日本国外に居住する音楽家を国内で行われる公演に招いた際に、出演料とは別に支払った渡航費及び機材の運送費等が、「国内において人的役務の提供を主たる内容とする事業で政令で定めるものを行う者が受ける当該人的役務の提供に係る対価」(所税161条1項6号)に当たり、当該法人は源泉徴収義務を負うとした裁判例として、東京地判令4・9・14(公刊物未登載)、その控訴審東京高判令5・4・26(公刊物未登載・確定)がある。

(2) 支払の意義

源泉徴収義務が成立するためには、源泉徴収の対象となる所得等の「支払」をすることが必要であるが、ここでいう「支払」には、金銭債務を負う者が債権者に対して弁済のために現実に金銭を交付する行為のみならず、債務者が債権者から債務の免除を受けるとか(注1)、利息を預金元本に繰り入れたり、債務者の預金口座から債権者の預金口座に振り替えるなどその支払義務が消滅する一切の行為も含まれる。ただし、時効による債務の消滅は「支払」には含まれないと解されている(武田・DHCコメ所得税法7726頁)(注2)(注3)(注4)。

(注1) 人格のない社団の理事長が当該社団から受けた債務免除益が、所得税法28条1項の給与に該当するとして源泉徴収義務を認めた裁判例として、最判平27・10・8(集民251号1頁)がある。

(注2) 社会福祉法人の代表者が当該法人から不正に取得した金員に関し、認定賞与の源泉徴収義務を認めた裁判例として大阪高判平15・8・27(税資253号順号9416)、その上告審最判平16・10・29(税資254号順号9803)がある。

(注3) 給与等の支払をする者が、その支払を命ずる判決に基づく強制執行によりその回収を受ける場合であっても、その支払者は源泉徴収義務を負うことを認めた事例として、最判平23・3・22(民集65巻2号735頁)がある。

(注4) 代物弁済による借入金債務の消滅が、「支払」に該当するとした事例として、大阪高判平24・2・16(税資262号順号11882)がある。

(3) 源泉徴収義務者(支払をする者)

源泉徴収の義務を負う者は、国内において給与等の「支払をする者」のことをいう(所税183条1項等)(注1)。

ここでいう「支払をする者」は、法人、個人を問わない。また、所得税法上の非課税法人(所税別表第1に掲げる公共法人等)に該当するような法人であっても「支払をする者」に該当する(武田・DHCコメ所得税法7712頁)(注2)。

ところで、破産手続においては、破産管財人が、破産債権に対する配当及び財団債権に対する弁済をする際に、源泉徴収義務を負うか否かが問題となる場合がある。

最判平23・1・14(民集65巻1号1頁)は、破産手続において自己の報酬の支払をし、破産債権に対する配当を行う破産管財人が、その支払及び配当について源泉徴収義務を負う「支払をする者」に該当するかが争われた事案について、①破産管財人の報酬は、旧破産法47条3号にいう「破産財団ノ管理、換価及配当ニ関スル費用」に含まれ、破産財団を責任財産として、破産管財人が、自ら行った管財業務の対価として、自らその支払をしてこれを受けるのであるから、弁護士である破産管財人は、その報酬につき、所得税法204条1項にいう「支払をする者」に当たるが、②破産管財人は、破産手続を適正かつ公平に遂行するために、破産者から独立した地位を与えられて、法令上定められた職務の遂行に当たる者であり、破産者が雇用していた労働者との間において、破産宣告前の雇用関係に関し直接の債権債務関係に立つものではなく、破産債権である上記雇用関係に基づく退職手当等の債権に対して配当をする場合も、これを破産手続上の職務の遂行として行うのであるから、このような破産管財人と上記労働者との間に、使用者と労働者との関係に準ずるような特に密接な関係があるとはいえず、また、破産管財人は、破産財団の管理処分権を破産者から承継するが(旧破産法7条)、破産宣告前の雇用関係に基づく退職手当等の支払に関し、その支払の際に所得税の源泉徴収をすべき者としての地位を破産者から当然に承継すると解すべき法令上の根拠は存しないから、破産管財人は、上記退職手当等につき、所得税法199条にいう「支払をする者」に含まれない旨判示した(注3)。

そのほか、第三者名義でされた納付の有効性について判示した裁判例として、大阪高判平23・3・24(税資261号順号11651)があり(消極)、非居住者の不動産譲渡に関し、譲渡人(受給者)が「非居住者」であるか否かを確認すべき義務を尽くしていたかを問題として、具体的事案の下で譲渡対価の支払者に源泉徴収義務があるとした裁判例として、東京地判平28・5・19(税資266号順号12856)、その控訴審東京高判平28・12・1(税資266号順号12942)がある。

(注1) 米国大使館に勤務する日本人職員への給与の支払に際し、米国は源泉徴収義務を免除されたとした裁判例として、東京地判平16・4・19(訟月51巻9号2538頁)、その控訴審東京高判平16・11・30(訟月51巻9号2512頁)がある。

(注2) 所得税法212条1項にいう「支払をする者」とは、具体的な支払行為をする者をいうのではなく、支払対象となる国内源泉所得の支払義務を自ら負う者をいうとした裁判例として、東京地判平22・2・12(税資260号順号11378)がある。

(注3) 古田孝夫・最判解<民事>平成23年度(上)は、前記最判平23・1・14について、所得税法所定の「支払をする者」の意義及び範囲を考察するに当たり、前記最判昭37・2・28の判旨を参酌し、同法204条1項及び199条の各規定が「支払をする者」に源泉徴収義務を課しているのは、①支払を受ける者と「特に密接な関係」にあって、②徴税上特別の便宜を有し能率を挙げ得る者を義務者とする趣旨であるとの理解に立った上で、破産管財人がその報酬の支払や破産債権に対する配当

を行う場面において、上記①、②の要件、特に①の要件を満たしているかどうかという点につき、破産管財人に固有の地位と、破産管財人が破産者から承継する地位という二つの側面から「特に密接な関係」にあるか否かの検討を行ったものであると指摘している(15頁、23頁)。ただし、破産管財人の源泉徴収義務については、同調査官解説では、告知処分の「名宛人を破産管財人としたものとも破産会社としたものともいずれとも解釈することが可能なものであった。そこで、第1審判決及び原判決では、租税実体法上の源泉徴収義務が破産会社に帰属するとの判断を前提として、上記各処分の名宛人を破産会社であると解釈し、他方、本判決では、租税実体法上の源泉徴収義務が破産管財人に帰属するか否かという問題設定をしたこととの関係で、上記各処分の名宛人を破産管財人であると解釈している。」とも解説しており、破産会社の源泉徴収義務自体については、否定も肯定もしていないと考えられる(31頁)。この点、課税実務においては、破産前の雇用関係に基づく給与又は退職手当金等の債権に対する配当については、源泉徴収を要さないとして、所得者(受給者)自らが申告することとされていることに留意する(国税庁HP「破産前の雇用関係に基づく給与又は退職手当金等の債権に対する配当に係る源泉所得税の還付について(お知らせ)」参照)。

(4) 源泉所得税における推計課税

令和3年1月1日以降に支払われる給与等、退職手当等及び報酬・料金等について、源泉徴収義務者がこれらに相当する国内源泉所得の支払に係る所得税を納税しなかった場合には、税務署長は、支払に関する規程並びに支払を受けた者の労務に従事した期間、労務の性質及びその提供の程度により、支払の日を推定し、又は支払を受けた者ごとの支払金額を推計して、源泉徴収義務者からそれらに係る所得税を徴収することができる(所税221条2項)(注)。また、上記の場合において、その給与等の支払を受けた者ごとの支払金額及び支払日を推計

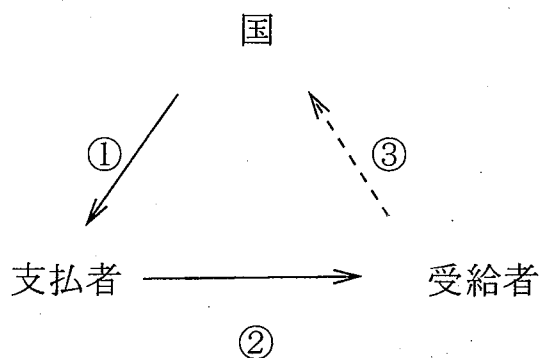
することが困難であるときには、各月の末日等において、支払を受ける者の全員が同じ額の支払を受けたものとして、所得税を徴収することができる(同条3項)。

(注) 青色申告書を提出した個人の不動産所得、事業所得及び山林所得を生ずべき業務に係る支払に係るもの並びに法人税の青色申告書を提出した法人の支払に係るものを除く。

4 源泉徴収をめぐる法律関係

(1) はじめに

現行法上の源泉徴収制度の概要については、前記1において概説したところであるが、源泉徴収をめぐる法律関係としては、①課税権者たる国と源泉徴収義務者たる支払者、②源泉徴収義務者たる支払者と源泉納税義務者たる受給者、③国と源泉納税義務者たる受給者の三つの関係を考えることができる。これらの関係を図示すると、次の図のとおりとなる(注)。



(注) ①の関係においては、支払者は、国に対し、源泉税の徴収納付義務を負い、この関係は公法関係である。

②の関係においては、受給者は、支払者に対し、源泉税の受忍義務を負い、この関係は私法関係である。

③の関係においては、受給者は、国に対し、直接的には義務を負わない。

以下、それぞれの法律関係の概要につき詳述する。

(2) 国と支払者との関係

ア 源泉徴収義務は、支払者(源泉徴収義務者)が国に対して負う法的な義務であるが、これは受給者(源泉納税義務者)から租税を徴収する義務と、その徴収した租税を納付する義務により構成される。この義務は実質的にみて徴収義務者本来の納税義務とは言い難いが、先に述べたように、通則法上は一般の納税義務と同列に扱われている。

他方、実質的な担税者である受給者は、租税法上国に対し直接的には納税義務を負わず、支払者が給与等の支払の際、所得税の源泉徴収を怠っていた場合においても、前記のとおり、国は必ずその支払者から徴収することとされており(所税221条)、国から源泉所得税の徴収を受け、又は法定納期限後にこれを納付した支払者は、受給者に対して当該徴収又は納付の時以後に支払うべき給与等から徴収又は納付に係る所得税相当額を控除し、又はこの金額を求償することができるものとされている(所税222条)。

イ ところで、税務署長から支払者に対する納税の告知(通則法36条)の法的性質については、単なる徴収処分たる履行の請求にすぎないのか、あるいは支払者の納税義務の範囲を確定する課税処分の性質を有するののかにつき、従来若干の疑義があった。

旧国税徴収法(明治30年法律21号)6条による納税の告知は、支払者の納付すべき税額を確定する効力を持つと解するのが、学説上、実務上の一般的見解であった(可部恒雄・最判解<民事>昭和45年度1106頁参照、最判昭48・9・28税資71号388頁参照)。しかし、現行法の下においては、源泉徴収義務は、給与等の支払の時に成立し、それと同時に税額が特別の手續を要しないで確定するいわゆる自動確定方式に属するものであって(通則法15条)、税額の確定の過程において、源泉徴収義務の存否・範囲を確定するという意味における課税処分が存在する余地はないと考えられる反面、納税の告知は支払者に係る納税義務の範囲についての税務署長の意見が初めて外部

に表明される行為であり、その外観上あたかも更正・決定のような課税処分に類似した様相を呈することから、上記のような疑義が生じていた。

最判昭45・12・24(民集24巻13号2243頁)は、「税務署長が、支払者の納付額を過少とし、またはその不納付を非とする意見を有するときに、これが納税者たる支払者に通知されるのは、前記の納税の告知によるのであり、この点において納税の告知は、あたかも申告納税方式による場合の更正または決定に類似するかの観を呈するのであるが、源泉徴収による所得税の税額は、前述のとおり、いわば自動的に確定するのであって、右の納税の告知により確定されるものではない。すなわち、この納税の告知は、更正または決定のごとき課税処分たる性質を有しないものというべきである。」として、源泉所得税に係る納税の告知の法的性質について明確な判断を下した。

そして、同判決は、さらに、「納税の告知は、法(編注：通則法)36条所定の場合に、国税徴収手続の第1段階をなすものとして要求され、滞納処分の不可欠の前提となるものであり、また、その性質は、税額の確定した国税債権につき、納期限を指定して納税義務者等に履行を請求する行為、すなわち徴収処分であって、それ自体独立して国税徴収権の消滅時効の中断事由となるもの(法73条1項)であるが、源泉徴収による所得税についての納税の告知は、前記により確定した税額がいくばくであるかについての税務署長の意見が初めて公にされるものであるから、支払者がこれと意見を異にするときは、当該税額による所得税の徴収を防止するため、異議申立てまたは審査請求(法81条、87条)のほか、抗告訴訟をもなし得るものと解すべきであり、この場合、支払者は、納税の告知の前提となる納税義務の存否または範囲を争って、納税の告知の違法を主張することができるものと解される。」として、支払者は、納税の告知を受

けた納税義務の全部又は一部の不存在の確認の訴えを提起することができるばかりでなく、抗告訴訟も提起し得るものとした。

ウ この最高裁判決は、源泉徴収に係る納税義務が自動的に確定するとされていることを重視し、納税の告知を純粹な徴収処分であると位置づけ、徴収処分として、抗告訴訟の対象となることを明らかにしたものであるが、その抗告訴訟において、取消原因たる瑕疵として主張できる違法事由は、徴収処分としての形式的(手続的)違法にとどまらず、納税の告知の前提となる納税義務(源泉徴収義務)の存否・範囲という実質面の違法にも及び得るとした点は注目される。

納税の告知を法形式の上からみる限り、それは徴収手続上の行為であって、履行の請求としての性質を有するにすぎないが、徴収段階以前の納税義務(源泉徴収義務)の存否・範囲という実質面の違法事由を争う機会は、納税の告知以前にはなく、支払者は、納税の告知に対する争訟において、この違法を主張し得るものと解するのが実際の要求にかなうものであること、また、理論的にみても、納税の告知は、源泉徴収義務者の納税義務の存在を当然の前提とするものであって、その前提を欠いた納税の告知は違法であるといわざるを得ないことを考慮すると、納税の告知に対する抗告訴訟において、その前提問題たる支払者の納税義務の存否・範囲を争って、当該納税告知の違法を主張することができるとする結論になろう。ちなみに、通常は、徴収処分に先行して課税処分が存在するので、徴収処分に対する抗告訴訟において争い得る違法事由は、課税処分が当然無効の場合を除き、原則的には当該徴収処分の手続的違法事由に限られ、納税義務の存否・範囲という実質的違法事由には及ばないものと考えられているが、これは徴収処分に先行して、課税処分が存在する一般的な場合において、この両処分はそれぞれ目的を異にし(課税処分は租税債権の確定を目的とし、徴収処分は確定した租税債権の徴収を目的とする。)、その間にいわゆる「違法性の承継」

はないとされることから導かれる結果であって、もともと納税の告知の場合には、先行する課税処分なるものが存在しないとの前提を採る以上、これと同列に論ずることができないことはいうまでもない。

エ 以上のように、源泉徴収による所得税の税額が自動的に確定し、納税の告知は純粋な徴収処分であるとする、納税の告知についての行政上の不服申立てや抗告訴訟において当事者適格を有する者は支払者に限られ、また、源泉徴収に際し誤って過大に徴収し納付した場合、支払者は、納付後直ちに国に対する過誤納金の返還を請求できる(大阪地判昭51・9・22行集27巻9号1616頁、その控訴審大阪高判昭52・3・30行集28巻3号282頁、その上告審最判昭53・2・10訟月24巻10号2108頁)。したがって、当該還付請求権は、通則法74条1項に従い、納付の日から5年間行使しないことによって、時効により消滅する(注1)。また、支払者において、抗告訴訟を提起しなかった場合においても、還付金請求訴訟において、納税の告知に表示された税額につき、納税義務の存否、範囲を争うことができる(東京高判昭59・9・19訟月31巻6号1431頁、その上告審最判昭62・3・26税資157号1072頁)。

そして、納税の告知において納期を誤ったとしても、既に納税義務が発生し、かつ、その源泉徴収すべき給与が識別できる限り、告知処分を取り消すまでの違法はない(岡山地判昭53・4・6訟月24巻7号1493項(注2))。また、青色申告承認を取り消した上、推計により除外壳上利益金額を算定した更正処分とその利益金額を役員に対する認定賞与とする納税告知処分がされた場合、その後青色申告承認取消処分が取り消されたとしても、支払者が納付した税額が自動的に確定している納付すべき税額と一致する以上、納付した税の返還を求めることはできない(前記東京高判昭59・9・19)。

(注1) 名古屋地判平29・9・21(税資267号順号13064)は、役員退職慰労

第3 源泉徴収所得税をめぐる諸問題

金の源泉所得税に係る過誤納金の還付請求権が時効(通則法74条)により消滅したかについて、支払者が源泉徴収義務の発生する所得を支払い、源泉所得税を納付した後になって、その支払の原因が無効であったこと等を理由として、支払者が上記所得に相当する金員の返還を受けた場合には、当該金員の返還によって所得の経済的成果が失われるまでは、源泉所得税の課税要件に欠けることはなく、源泉所得税についての還付請求権を行使するにつき、法律上の障害があるとして、納付日の翌日が通則法74条1項の「その請求をすることができる日」と認めることができないとしている。

(注2) 東京高判平9・11・20(訟月51巻9号2475頁)は、課税庁の認定した「報酬」の支払事実は認められないが、これと法定納期限を同じくする「賞与」の支払事実は認められた事案について、「納税告知の性質及び機能から考えると、それは源泉所得税発生の原因である給与等の支払事実ごとに納税義務が発生し、その額が自動的に確定した源泉所得税の納税義務及びその額を示すものであるから、その原因である給与等の支払事実が存在しない場合には違法となるものと解すべきである。所得の種類と法定納期限を同じくするために複数の支払事実によって発生する複数の源泉所得税につき1個の納税告知がされた場合であっても、同様のことがいえる。このことは、所得の種類と法定納期限を同じくする源泉所得税の納付義務を1個のものと解するか否かにかかわらない。1個の納付義務であるからといって、その義務の発生原因事実は個々の給与等の支払事実であることに変わりはなく、ただその事実が複数あるというだけであって、原因となる支払事実が異なることとなれば、その納付義務の存在を公に示した当該納税告知の同一性も失われることになる」と解すべきだからである。」と判示した。これに対し、上告審である最判平16・9・7(集民215号13頁)は、「納税の告知は(中略)書式が定められた納税告知書をもってされるのであり、平成元年11月分、同2

年2月分、同年5月分、同年8月分及び同3年9月分に係る本件納税告知(編注:平成元年10月から同3年9月までの期間に係る源泉徴収による所得税の納税の告知)については、上告人(編注:課税庁)が本件納税告知により被上告人(編注:支払者)に対して納税義務の履行として実際に請求した金額は、(中略)納税義務が客観的に成立し税額が自動的に確定していた源泉所得税の金額に包含されるものである上、納税告知書に記載された所得の種類にも食い違いはみられない。以上の事実関係の下においては、本件納税告知(中略)は、被上告人が本件支払利息を支払った年月及びその額が一致する限度で適法であるというべきである。」として、原判決の一部を取り消した。

(3) 支払者と受給者との関係

ア 源泉徴収義務者たる支払者は、源泉納税義務者たる受給者から所得税を徴収する義務を負い、受給者は、所得税を徴収されることについての受忍義務を負うことになるが、両者の関係は、私法上の債権債務関係にはかならないものと理解されている。

したがって、受給者は、源泉徴収による所得税を徴収され又は期限後に納付した支払者から、その税額に相当する金額の支払を請求されたときは、自己において源泉納税義務を負わないこと又はその義務の範囲を争って、支払者の請求の全部又は一部を拒むことができると考えられる。また、支払者がその徴収又は納付の時以後において受給者に支払うべき金額から税額相当額を控除したときは、支払者において法律上許されない控除をし、その残額のみを支払ったのでは債務の一部不履行であるとして、当該控除額に相当する債務の履行を請求することができると考えられる(前記最判昭45・12・24参照)。

このことは、支払者が、税務署長から納税の告知を受け、これに対して不服申立てをしなかった場合、又は不服申立てをしてそれが

排除された場合も、同様と考えられる。なぜなら、前述のように、納税の告知は、課税処分ではなく徴収処分であって、受給者の源泉納税義務の存否・範囲には何ら影響を及ぼさないからである(前記最判昭45・12・24参照)。

さらに、支払者が誤って過大に税額を徴収・納付したため、受給者が支払者に対して、私法上の給与債務の不履行を理由に未払給与の支払を請求した場合、支払者は、受給者に対し過誤徴収に係る額を給与として支払わなければならないが、他方、国に対しては、その課題に納付した税額相当額の還付請求を行うことができると考えられる(注)。

(注) なお、前記最判平23・3・22によれば、労働者に対する給与等の支払を命ずる判決に基づく強制執行によりその回収を受けた使用者は源泉徴収義務を負うことになるところ、労働者に対する給与等の支払を命ずる判決においては、源泉所得税を控除しない金額の支払が命ぜられるのが裁判実務の一般的な取扱いであり、その場合、使用者は労働者に対して源泉所得税相当額の不当利得返還請求をすることになるが、このような求償の問題を避けるために、そもそも源泉所得税の控除を認めるべきではないかという問題がある。

この点については、源泉徴収義務が給与等の支払時に成立するものであること(通則法15条2項2号)からすると、明示の合意が認められない限り、上記の控除を認めることは困難であると考えられている。もっとも、使用者としては、源泉所得税を控除しない金額の支払を命ずる判決を受けたとしても、強制執行に至る前に、判決において命ぜられた金額から源泉所得税を控除した金額を労働者に支払うことはでき、その場合には、口頭弁論終結後の執行段階における異議事由として、源泉所得税を控除した金額の支払の事実を主張し、請求異議の訴えを提起することにより、求償の問題を避けることはできると考えられている(榎本光宏・最判解<民事>平成23年度130頁)。

イ 支払者と受給者の関係を以上のように捉えた場合、支払者が、一方において、納税の告知に対する抗告訴訟において、その前提問題たる納税義務の存否又は範囲を争って敗訴し、他方において、受給者に対する税額相当額の支払請求訴訟(又は受給者から支払者に対する控除額の支払請求訴訟)において敗訴することがあり得ることになる。前記最判昭45・12・24は、支払者は、そのような不利益を避けるために、抗告訴訟にあわせて、又はこれと別個に納税の告知を受けた納税義務の全部又は一部の不存在の確認の訴えを提起し、受給者に訴訟告知をして、自己の納税義務(受給者の源泉納税義務)の存否・範囲の確認について、受給者とその責任を分かちことができるとしている。

(4) 国と受給者との関係

ア 源泉徴収制度において、実質的な担税者である受給者(源泉納税義務者)は、租税法上国に対し直接的には納税義務を負わない仕組みになっており、国と受給者との間には、直接的な法律関係は存しない。

したがって、源泉徴収に係る所得税は、支払者が倒産その他の事由によりその徴収した所得税を納付することができなくなった場合においても、国が受給者へ直接その税の支払を求めることは認められない。その反面、源泉徴収に係る所得税の納税の告知についての行政上の不服申立てや抗告訴訟において当事者適格を有する者は支払者に限られ、受給者には当事者適格が認められず、また、源泉徴収に際し誤って過大に徴収し納付した場合の国に対する過誤納金の還付請求も、支払者のみが行使することができ、受給者から過誤納金の還付請求ないし不当利得返還請求は認められない。

イ 給与等の支払者がした源泉所得税の源泉徴収に誤りがある場合に、その受給者が、所得税法120条1項の規定による確定申告の手続において、支払者が誤って徴収した金額を当該所得税の額から控

第3 源泉徴収所得税をめぐる諸問題

除し、又は誤徴収額の全部若しくは一部の還付を受けることができるか、すなわち、確定申告により納付すべき税額の計算に当たり、源泉所得税の徴収納付における過不足の清算を行うことができるかが問題となる。

この点、最判平4・2・18(民集46巻2号77頁)は、「(編注：所得税法)120条1項5号にいう「源泉徴収をされた又はされるべき所得税の額」とは、所得税法の源泉徴収の規定(第4編)に基づき正当に徴収をされた又はされるべき所得税の額を意味するものであり、給与その他の所得についてその支払者がした所得税の源泉徴収に誤りがある場合に、その受給者が、右確定申告の手續において、支払者が誤って徴収した金額を算出所得税額から控除し又は右誤徴収額の全部又は一部の還付を受けることはできないものと解するのが相当である。」と判示した。

同判決は、源泉徴収による所得税が支払者を納税義務者とし、当該所得の受給者に係る申告所得税の納税義務とは別個・独立のものとして成立、確定し、併存するものであること、また、源泉所得税の納税に関しては、国と法律関係を有するのは支払者のみで、受給者との間には直接の法律関係を生じないものとされていることから、所得税法120条1項5号の源泉徴収税額の控除の規定は、申告により納付すべき税額の計算に当たり、源泉徴収制度との調整を図る趣旨のものと解し、源泉所得税の徴収・納付における過不足の清算を行うことは予定されていないことを理由としており、源泉徴収制度における国と受給者の間に直接の法律関係を有しないことを、更に徹底させたものといえよう。