

平成 22 年 5 月 10 日現在

研究種目：若手研究 (B)

研究期間：2007～2009

課題番号：19730301

研究課題名 (和文) 推計課税および租税制裁に関する構造解明

研究課題名 (英文) Indirect method of computing income and sanctions for tax illegalities

研究代表者

北口 りえ (KITAGUCHI RIE)

駒澤大学・経済学部・講師

研究者番号：00403957

研究成果の概要 (和文)：

本研究では、推計課税の日米比較により、日米間における推計課税の機能の相違を明らかにした。そして、推計課税の構造について研究を進めた結果、推計課税は会計学の学問領域上認識可能ではないかとの結論に至った。

また、逋脱規定の歴史の変遷を通じて、現状における逋脱罪の法的性質や保護法益について明らかにした。さらに、逋脱所得の算定方法について検討し、その構造解明を試みた。

研究成果の概要 (英文)：

Comparison between the indirect method of computing income used in Japan and that in the US reveals functional differences in their respective systems. Results of research into the Japanese structure show that it can be categorized as a field of accounting.

Furthermore, examination of the historical transition of tax evasion laws clarified the legal nature of the present system and the interests protected by it. The mode of income calculation used during tax evasion was examined and its structure was analyzed.

交付決定額

(金額単位：円)

	直接経費	間接経費	合計
2007年度	5,000,000	0	500,000
2008年度	5,000,000	150,000	650,000
2009年度	5,000,000	150,000	650,000
年度			
年度			
総計	15,000,000	300,000	18,000,000

研究分野：社会科学

科研費の分科・細目：税務会計

キーワード：推計課税、租税制裁

## 1. 研究開始当初の背景

(1) 税務会計においては、従来から課税

所得の価値を直接誘導する計算領域 (実体法の領域) に重点を置いた研究がなされ、間接

的に価値を誘導する課税所得の算出（手続法の領域）に関しては税務会計研究の対象外として看過されてきた。

しかし、租税法および税務会計特有の推計課税という事象を捉えてこそ、租税における所得概念の計算構造がみえてくるのではないかと考え、本研究では、推計課税の構造についての解明を行うこととした。

具体的には、推計課税が会計学の学問領域上において認識可能かという推計課税の会計学的認識可能性について検討し、税務会計および租税法における推計課税の位置付け等について明らかにしようとした。

(2) 近年、租税回避問題や租税遁脱の問題が多く取り上げられ、円滑な申告納税制度の運営と納税者の権利を尊重した適正な税務行政という観点からの研究の重要性が高まっている。そのようなことから、適正な申告納税制度へ導くための制度の有効性について検討するために、推計課税のみならず、課税所得の算定と関連性の高い遁脱所得の算定問題—遁脱所得の計算構造およびその立証問題や、遁脱罪といった租税における制裁措置の位置付けについても並行して研究を行うこととした。

## 2. 研究の目的

(1) 申告納税制度における推計課税の機能についての日米比較や推計課税が会計学の学問領域上において認識可能かという推計課税の会計学的認識可能性についての研究を行い、推計課税の構造を明らかにする。

(2) 申告納税制度における制裁措置のあり方についての考察・分析を行い、特に租税制裁の一つである租税遁脱について、その法的性質や算定構造を明らかにする。

## 3. 研究の方法

推計課税や租税遁脱が租税法および税務会計においてどのように位置付けられてきたのかという歴史的な分析や日米における租税判例分析などを行い、法的アプローチおよび会計学的アプローチの両面から研究を行った。

また、実務において実際にどのような取扱いがなされているのかを調査するため、税理士へのヒアリング調査を行った。

## 4. 研究成果

(1) 推計課税の日米間における比較研究

を行い、その制度的意義の相違を明らかにした。具体的には以下の通りである。

日本においては、記帳に対し特典を与える青色申告制度を採用したために、記帳は納税者の義務というよりもむしろ特別なこととして認識され、記帳を行った納税者は不利益を蒙ることのないよう保護すべきであるという考えから、推計課税への移行要件を厳格に解し、実額課税が困難な場合にのみ推計課税への移行を許容してきた。そこで、推計課税に与えられた機能は、帳簿に基づく実額課税が困難な場合の代替措置としての、実額に近似した所得構成である。

これに対し、記帳義務の徹底しているアメリカにおいて記帳は納税者の義務であり、実額課税が当然のことであるため、推計課税は義務を怠った納税者に対する例外措置として強く認識される。推計課税はこのような状況下で所得構成という本来の機能を超えて、「帳簿が適正か否かを判断する事実の証明のための間接証拠、立証手段」（所得の検証手段）としても機能するようになってきた。つまり、納税者が算出した実額の適否について判断する場合は、課税庁が所得を再構成し、算出された推計額をもってその適否を立証するという立証手段としての機能が付加されてきた。

このように、アメリカにおける推計課税と日本における推計課税の機能、制度的意義とが異なる理由については、租税環境の変化等の観点から説明することができる。

(2) 推計課税による所得構成がどのように行われるのかというその構造について、租税判例等を用いて分析した。

そして、日本における推計課税による所得構成は、誠実な納税者の行った帳簿に基づく所得会計を利用し、その所得会計上に当該納税者の間接資料を乗せて推計額を算定するものであり、推計課税は、予定された所得を成立させるために用いられる課税の公平概念を含んだ合目的的な会計機能を有しているということを明らかにすることができた。

本研究により、実額課税を確実に、しかも真実の申告によって遂行するために、推計的な所得構成というだけでなく制裁的側面も持ち合わせた推計課税が果たす役割は大きく、望ましい申告納税制度のあり方を検討する上で、そのような機能をもつ推計課税を实体法と手続法の連結環として位置付け、実額課税とともに税務会計の研究対象として捉える必要があるということが明らかとなった。

また、推計課税はその構造上においても、会計学の学問領域上において認識可能であるということが示された。

(3) 現状における逋脱罪がどのような性質の犯罪であり、何を保護の客体としているのかということについて、その歴史の変遷を踏まえて検討した。

租税法の体系が租税債権・債務関係として位置付けられていることから、逋脱罪の保護法益を国家的法益たる「租税債権」と考えることは妥当である。しかし、申告納税制度が定着し、現在、税制調査会において逋脱罪の厳罰化について検討されていることにも表れているように、逋脱罪がますます反社会的、反道徳的な悪質性の高い犯罪として位置付けられるなかで、逋脱罪の保護法益については、国家的法益たる「租税債権」に加えて、社会的法益たる「申告納税制度の維持」も含まれるのではないかと結論に至った。

これは、逋脱罪が「偽りその他不正の行為により納税義務を免れること」を構成要件として求めており、「納税義務を免れる」という「結果無価値」のみならず、納税義務を免れるという結果を導いた過程の行為の違法性—「行為無価値」にも可罰性を見出しているという逋脱罪の法的構造からも導き出されるものである。

(4) 逋脱所得の成立範囲について所得の可分・不可分性という観点から検討した。

その結果、逋脱罪においては「租税を免れること」が構成要件として定められているのであるから、逋脱税額（逋脱所得）の認識があれば、その故意の内容としては欠けるところはないのであって、所得を構成する個々の会計事実や勘定科目について一つ一つ認識している必要はなく、秘匿した所得の総額についてのおおよその認識があれば所得全体について逋脱罪が成立すると考える概括的認識説が妥当ではないかと結論付けた。

なお、本研究成果については、雑誌「会計」に投稿中（掲載は決定済）である。

(5) 法人税法における逋脱所得はどのようにして算定されるのか、その算定構造について損益計算法、財産増減法および推計法という観点から検討した。

逋脱所得の算定方法については、P/L 立証と B/S 立証のいずれを採用するかは立証責任を負う検察官の任意であるといわれているが、どのような所得秘匿行為によってどの範囲の税を免れたかということとは個々の取引の対象を明らかにすることによって可能となるため、原則としては損益計算法によるべきであり、財産増減法は損益計算法により算出できない場合の立証手段として解するのが妥当ではないかと思われる。

そして、逋脱所得の算定における推計法の可否については、逋脱罪は刑事罰であるから、実体的真実発見主義の原則にならい、実額立

証のみを許容していると考えるのが妥当であり、実額と合致する蓋然性があると認められれば足り、一応の合理性を有していればよいとする税務行政上の「推計」は許されないとの結論に至った。

なお、本研究成果については、(4) と合わせて雑誌「会計」に投稿中（掲載は決定済）である。

## 5. 主な発表論文等

(研究代表者、研究分担者及び連携研究者には下線)

[雑誌論文] (計 2 件)

①北口りえ「法人税法における逋脱所得の算定構造—所得の可分・不可分性を中心として」、会計、査読なし 2010 年（掲載は決定済である。）

②北口りえ「逋脱罪の法的性質と保護法益—逋脱規定の歴史の変遷を通して」駒澤大学経済学論集、査読なし、41 巻 4 号、2010 年、145-162 頁。

[学会発表] (計 2 件)

①北口りえ「逋脱罪の法的性質と保護法益」九州経済学会第 59 回大会、2009 年 12 月 5 日、九州国際大学。

②北口りえ「逋脱所得の算定構造」日本会計研究学会第 68 回大会、2009 年 9 月 4 日、関西学院大学。

[図書] (計 3 件)

①末永英男・北口りえ・岩武一郎（著）『基礎簿記入門』中央経済社、2009 年、205 頁（1-205 頁）。

②柳裕治（編著）高木克己・北口りえ・榎本恵一（著）『税務会計論』創成社、2008 年、238 頁（44-96 頁・第 4 章「益金の会計」）。

③藤田昌也（編著）『会計利潤のトポロジー』同文館出版、2008 年、207 頁（117-133 頁・北口りえ 第 8 章「推計課税による所得構成とその制度的意義—日米比較」）。

6. 研究組織

(1) 研究代表者

北口 りえ (KITAGUCHI RIE)

駒澤大学・経済学部・講師

研究者番号：00403957