

## 源泉徴収における推計課税の創設の意義と課題

野一色直人

(京都産業大学法学部教授)

## 目 次

- |                              |                               |
|------------------------------|-------------------------------|
| I はじめに                       | 1 源泉徴収における推計課税に係る規定の創設の趣旨     |
| II 源泉徴収における新たな推計課税の概要等       | 2 令和2年度税制改正前の源泉徴収における推計課税との関係 |
| 1 源泉徴収における推計課税に係る規定の概要       | IV 源泉徴収における推計課税の意義等           |
| 2 源泉徴収における推計課税に係る規定の特色       | V おわりに                        |
| III 源泉徴収における推計課税に係る規定の創設の趣旨等 |                               |

## I はじめに

令和2年度税制改正において、源泉徴収に係る所得税（以下、「源泉所得税」という。）を推計課税により徴収できるとの制度が創設された。この新しい制度に関して、①当該制度の概要や特色の整理を踏まえた上で、②従前の推計課税制度（所得税法（以下、「所得税法」又は「所税」という。）156条等）と比較しつつ、源泉所得税を推計課税により徴収できる制度の創設の意義や課題の検討を試みる。

## II 源泉徴収における新たな推計課税の概要等

## 1 源泉徴収における推計課税に係る規定の概要

令和2年度税制改正により、青色申告書を提出した事業所得等の個人や青色申告書を提出した法人を除き、所得税法221条1項に規定する者から「各号に定める事項により支払の日を推定<sup>(1)</sup>し、又は支払金額を推計して、所得税を徴収することができる。」との源泉所得税

(1) 「推定」に関する税法上の他の規定の例として、国税通則法（以下、「税通」という。）12条2項（「通常取扱いによる郵便又は信書便によつて前項に規定する書類を発送した場合には、その郵便物又は民間事業者による信書の送達に関する法律第二条第三項（定義）に規定する信書便物（以下「信書便物」という。）は、通常到達すべきであつ

た時に送達があつたものと推定する。）」が法律上の事実推定の具体例として挙げられている（井上康一「租税法における『推定』の諸相—推計課税に関する議論の整理を中心として」伊藤滋夫・岩崎政明編『租税訴訟における要件事実論の展開』（青林書院、2016年）138頁）。

を推計課税により徴収できる規定である同条2項が創設された。

また、支払金額の具体的な推計に係る基準等として、①所税221条2項1号において、所税183条1項の給与等（給与所得）に関して、「支払に関する規程並びに給与等の支払を受けた者の労務に従事した期間、労務の性質及び労務の提供の程度」に基づくこと、②所税221条2項2号において、所税199条1項の退職所得に関して、「支払に関する規程、労務に従事した期間、労務の性質、労務の提供の程度」に基づくこと、③所税221条2項3号において、所税204条1項の報酬や料金等に関して、「報酬又は料金の支払を受けた者の業務を行った期間、業務の内容及びその提供の程度、当該契約金の支払を受けた者の約する役務の提供の内容並びに当該賞金の支払の事由」に基づくこと、④所税221条2項4号において、所税212条1項の国内源泉所得のうち「給与等、退職手当等又は報酬等に相当するもの」に関して、所税221条2項1号等の基準に基づくことが規定されている。

さらに、所税221条3項において、「支払の日を推定し、又は支払金額を推計することが困難である場合、次の各号に定める支払の日又は支払の金額の区分に応じて各号に定めるところにより、徴収することができる。」として、支払金額等の推計が困難な場合の推計の基準等について、同条3項各号において、以下のような内容が規定されている。

まず、所税221条3項1号は、所得税法183条1項（給与所得（所得税法28条）の支払）に関する支払について、「支払の日」については、計算期間に属する各月の末日（いわゆる月末）であること、「支払金額」については、「支払金額の総額 ÷ 給与等の支払を受けた者

の人数 ÷ 計算期間の月数」により、1人当たりの1月の給与等の支払金額を推計するものと規定している。また、所税221条3項2号は、所得税法199条1項（退職所得（所得税法30条）の支払）に関する支払について、計算式の基本的な考え方は1号と同じであり、「支払金額」については、「退職手当等の支払金額の総額 ÷ 退職手当等の支払を受けた者の人数」により、1人当たりの退職手当等の支払金額を推計するものと規定している。さらに、所税221条3項3号は、所得税法204条1項（報酬、料金、契約金又は賞金の支払）に関する支払について、計算式の基本的な考え方は1号と同じであり、「支払金額」については、「報酬等の種類ごとの支払金額の総額 ÷ 支払を受けた者の人数」により、1人当たりの報酬等の支払金額を推計するものと規定している。加えて、所税221条3項4号は、所得税法212条1項に規定する国内源泉所得（給与等、退職手当等又は報酬等に相当するものに限る）について、給与等の区分に応じて給与等の推計等の基準等により推計等することを規定している。

さらに、所税221条5項は、支払総額と支払を受けた人数の推計に関して、同条3項の支払金額を推計することが困難である場合、支払をした者の収入、支出の状況、生産量等により、総額又は人数を推計し、同項各号に定めるところ（計算方法）により、徴収することができることを規定している。

加えて、所税221条6項は「支払が、給与等若しくは国内源泉所得のいずれに該当するか、退職手当等若しくは国内源泉所得のいずれに該当するか、又は報酬等若しくは国内源泉所得のいずれに該当するかを推定できる」として、支払の性質（所得の種類）自体を推定で

きることを規定している。また、同項の後半において、「給与等若しくは国内源泉所得のいずれに該当するか」を推定することが困難であるときとして、支払の性質自体を判断することが困難であるような場合、支払の内容が給与等であり、居住者への支払に該当するとみなし、推計課税ができることが規定されている。

## 2 源泉徴収における推計課税に係る規定の特色

所得税法221条2項以下の新たな規定の特色を検討する上で、まず、考慮すべき点を整理する。

第1に、推計課税による源泉所得税の徴収に係る規定は、源泉徴収義務者<sup>(2)</sup>となる者や源泉徴収義務者の範囲を変更しない形で新たに創設された点である。第2に、新たな規定において、推計課税による徴収の対象となる所

得の種類等が限定されている点である。例えば、利子や配当等に係る源泉徴収（所税181条）や公的年金等に係る源泉徴収（所税203条の2）等は、所税221条2項等に基づき推計課税により徴収できる対象とされていない<sup>(3)</sup>。第3に、令和2年度税制改正において創設された推計課税による源泉所得税の徴収に係る規定は、源泉徴収義務者の定義（国税通則法（以下、「税通」という。）2条2号、5号）、源泉徴収義務者の果たすべき内容（所税181条等）、あるいは、国と源泉徴収義務者との関係等といった源泉徴収制度の枠組み自体の変更を伴わない点であると考えられる<sup>(4)</sup>。

このように源泉徴収制度の枠組み自体が変更されていないこと等を前提とした上で、所税221条2項以下の各項において、状況に応じて段階毎に推計課税に係る手続が規定されていることから、各段階の手続における支払金額を推計する基準の内容等を整理する。

(2) 本稿において、源泉徴収義務者とは、源泉所得税を徴収して、納付しなければならない者とする（税通2条2号、5号）。また、本来の納税義務者とは、所得税法上、源泉所得税を除く、所得税を納める義務がある者とする（同号）。

(3) 対象とされなかった理由として、①利子等として支払われた金銭の性質や金額が他の源泉徴収の対象となる給与等と比較して、より明白であること、②銀行等の金融機関である支払者において、支払金額や支払相手方等の情報等が通常厳格に管理されているため、源泉所得税における調査において、支払金額等の内容を容易に確認できることのいずれか、あるいは、両方が考えられる。

また、特別徴収の方式により徴収して納付される国際観光旅客税（税通2条2号）は、源泉所得税と同様、納税の告知により徴収される（税通36条）が、利子等に係る源泉所得税と同様、推計課税による徴収に係る規定は設けられていない。推計課税による徴収が設けられていない理由として、

①原則、1人1回の出国につき1000円（国際観光

旅客税法15条）とされていることから、出国者数や徴収すべき金額が明白であること、②原則、特別徴収義務者である航空会社等の国内事業者等は、出国に関する事実を帳簿に記載しなければならず（国際観光旅客税法21条）、当該帳簿は厳格に管理されていることから、調査において、出国者数等を容易に確認できるためではないかと考えられる。

なお、本文で言及したように、明文の規定がなくても、推計課税により、利子や配当等に係る源泉所得税の徴収や国際観光旅客税に係る特別徴収を行うことができると解される。

(4) 源泉徴収制度における法律関係である国と直接関係するのは源泉徴収義務者であり、国と受給者との間に直接の法律の関係はなく、また、前者は公法上の関係であり、後者は私法上の関係との枠組みであり、前者の公法上の関係において、源泉所得税を推計課税することができるとの説明（佐藤英明『スタンダード所得税法 第2版補正2版』（弘文堂、2020年）439頁）。

まず、第1の段階として、支払を受けた者ごとに推計課税を行うこととされている(所税221条2項1号等)。例えば、給与等の支払に関しては、「支払に関する規程並びに給与等の支払を受けた者の労務に従事した期間、労務の性質及び労務の提供の程度」(同号等)等で明示された「期間」や「労務の提供の程度」等に基づき、支払日を推定し、又は支払金額を推計し、源泉所得税を徴収することができることと規定されている。この段階においては、支払を受けた者毎に推計される支払金額は異なるものとなる。

次に、第2の段階として、支払を受けた者ごとに、支払日を推定すること、又は支払金額を推計することが困難である場合において、一定の基準等により推計課税ができることが規定されている(所税221条3項)。例えば、給与等の支払に関して、支払日を計算期間に属する各月の末日とすること、あるいは、支払金額の総額を支払を受けた人数で除すとの計算に基づき、1人当たりの支払額を推計した(所税221条3項1号等)上で、源泉所得税を徴収できることが規定されている。この段階においては、支払を受けた者毎に推計される支払金額は同一のものとなる。

さらに、次の第3の段階として、給与等の総額又は給与等の支給を受けた人数の把握が困難である場合において、第1の段階と第2の段階とは別の基準等により推計課税ができることが規定されている(所税221条5項)。

支払をした者の収入、支出の状況等により給与等の支払金額の総額又は給与等の支払を受けた者の人数を推計した上で、源泉所得税を徴収することができることとされている。この段階においては、第2の段階と同様、支払を受けたとされる者毎に推計される支払金額は同一のものとなる。

以上のように、第1の段階では、個別の支払金額等に係る推計が行われ、第2の段階では、支払金額の総額や支払を受けた人数を推計し、第3の段階では、支払をした者の収入等により、支払金額の総額や支払を受けた人数を推計し、源泉所得税を徴収することができることが規定されている。

上記の規定から、推計により源泉所得税の徴収を行う上で、最終的には、個々の支払に関して、個々の支払毎の具体的な金額等を推計することまでは必ずしも求められてはいないと言える。つまり、支払者からの支払金額の総額や支払を受けた人数といった支払者に係る金銭の大きな流れ等を把握できることで十分とされ、制度上、当該金銭等の支払の相手方や支払の個々の内容を正確に把握することまでは常に求められていないことが特色の一つとして挙げることができる<sup>(5)</sup>。

なお、このような特色は、所得税の納税義務者である受給者自体を特定する必要がないとの裁判例<sup>(6)</sup>に合致するのではないかと考えられる。

また、推計課税の手続として、支払内容で

(5) 国税通則法36条2項は、「納付すべき税額」、「納期限」及び「納付場所」を納税告知書に記載すべきものとしているだけで、「受給者名」、「支給年月日」など個々の源泉所得税を識別するに足る事項の記載までは要求されていない。

(6) 受給者を誤認した源泉所得税の納税告知処分が

適法であるとされた裁判例(東京地判昭和63年4月26日訟月35巻1号146頁)。同裁判例では、本来の税率(非居住者に適用される20%)よりも低い税率(居住者に適用される10%)での納税告知処分が行われた。

ある所得の種類等に関して、所税221条6項は「給与等若しくは国内源泉所得のいずれに該当するか」を推定することができること、また、いずれかに該当するかを推定することが困難であるときは、支払の内容が給与（居住者への支払（所税183条））等に「該当するものとするができる」としている。当該規定に基づき、事実関係や法律関係に疑いがある支払金額の種類等の内容を税務当局が判断（確認）できることが認められている<sup>(7)</sup>のではないと思われる。

なお、青色申告書を提出した者に対して推計課税により源泉所得税を徴収することはできない（所税221条2項括弧書）ことが明確にされている。この点に関しては、所得税法や法人税法上の推計課税の規定と同様の内容である。また、このように所得税法等の他の推計規定と同様であること等や推計課税の意義等を踏まえると、推計課税により源泉所得税を徴収できる規定においては明示されていないが、所得税法等に基づき推計課税による更正や決定処分と同様、推計課税により源泉所得税を徴収することの必要性、支払総額の推計等に係る合理性<sup>(8)</sup>が求められていると解される。

### Ⅲ 源泉徴収における推計課税に係る規定の創設の趣旨等

#### 1 源泉徴収における推計課税に係る規定の創設の趣旨

推計課税により源泉所得税を徴収できるとの規定は、後述するように課税の公平の観点から新たに創設されたものである。また、新たな規定の趣旨は、所得税法156条等の推計課税の趣旨と同様であると思われることから、所得税法等の推計課税の趣旨等を踏まえつつ、新たな規定が創設された趣旨等を確認する。

#### (1) 源泉徴収における推計課税に係る規定の創設の理由

推計課税の規定を新たに創設する理由に関して、例えば、納税者から間接資料の提示もなく、調査を尽くしても間接資料を収集できない場合、推計課税を行うことができないこと、類似する同業者を抽出して各人の給与等の支払金額を推計することは実務上多大な事務量を要する上で殆ど不可能であり、推計課税ができない現状にあることが説明されている<sup>(9)</sup>。また、類似の説明として、「現行租税法においては、帳簿書類がない等により申告所得が不明な場合には、前述のとおり、税務署長がその者の所得を推計して課税する推計制度が設けられているが、従業員の給与に対す

(7) 例えば、所得の帰属の推定については、所得税法158条に設けられている。当該規定に関して、所得の帰属は一種の評価概念であることから、当該規定は、法律上の評価推定であるとの見解（井上・前掲注(1)140頁）。

(8) 推計課税により納税告知処分を行う上で、少なくとも「所得の種類」、「納期限」に関連する支払

日、支払総額については、合理的なものであることが必要とされているのではないかと解される。

(9) 「令和2年度税制改正の解説」（以下、「税制改正」という）143頁（財務省HP（[https://www.mof.go.jp/tax\\_policy/tax\\_reform/outline/fy2020/explanation/pdf/p093-160.pdf](https://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2020/explanation/pdf/p093-160.pdf)【最終確認日：2020年9月13日】））。

る源泉徴収については、かかる制度が適用されないことから、源泉徴収による課税が困難な事例が発生していた。」<sup>10)</sup>として、源泉所得税の徴収が困難な事例へ対応するために新たな制度が創設されたと説明されている。

さらに、源泉所得税の徴収ができないことは公平性の観点から問題であることから、全員が同じ額の給与等の支払を受けたものとして強制徴収を行うことができるよう法令上の手当がされた旨の説明がされている<sup>11)</sup>。このような説明は、所得税法156条等に基づく推計課税の趣旨等に係る学説等において示されていた公平負担の観点等の説明と軌を一にするものであり、一定の説得力があると考えられる。

ただ、制度の創設の理由とされる事例に係る説明については、例えば、資料が存在しない理由、源泉所得税が納付されなかった事情等が不明確であることは否定できず、「源泉徴収による課税が困難な事例」とは具体的にどのような事例であるのか、あるいは、源泉所得税に係る納税告知処分を行うことが困難な理由等が必ずしも明らかにされているとは言えないのではないかと思われる。また、当該事例への対応が困難であるとしても、果たして、推計課税により源泉所得税を徴収できるとの規定を新たに設けること自体が必要とされるのかとの点等に関しても、検討等が必要ではないか考えられる。まず、このような検討を進める上で、これまでの所得税法等が

規定する推計課税の意義や趣旨等を更に整理する。

## (2) 推計課税の意義等との関係

「推計課税」とは、例えば「税務署長が所得税または法人税について更正・決定をする場合に、直接資料によらずに、各種の間接的な資料を用いて所得を認定する方法（所得税156条、法税131条）」<sup>12)</sup>や「間接的な資料と経験則を用いて真実の所得金額を事実上の推定により認定するもの」<sup>13)</sup>と説明されている。

また、推計課税により所得税等について更正等を行うことを容認する規定が設けられている趣旨に関して「直接資料が入手できないからといって、課税を放棄することは、公平負担の観点から適当ではない。」<sup>14)</sup>、「税務官庁が所得発生原因事実の認定のために必要な直接的証拠資料を入手することができない場合、実額課税を断念せざるを得ないのか。直接的証拠資料が入手できないという理由で課税を全面的に断念することは、租税負担の公平の観点からみて、妥当ではない。」<sup>15)</sup>、あるいは、納税者側の帳簿書類の不備ないし税務調査への非協力等により、所得の実額が明らかにならない場合、税務当局は、所得の実額が明らかにならないことを理由として課税権を放棄することは、課税の公平の観点から許されない<sup>16)</sup>として、公平な税負担を実現するために推計課税制度が必要であることが強調されてい

10) 酒井克彦『裁判例からみる税務調査』（大蔵財務協会、2020年）327頁。

11) 税制改正・前掲注(9)「令和2年度税制改正の解説」143頁（財務省HP（[https://www.mof.go.jp/tax\\_policy/tax\\_reform/outline/fy2020/explanation/pdf/p069-135.pdf](https://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2020/explanation/pdf/p069-135.pdf)））。

12) 金子宏『租税法 第23版』（弘文堂、2019年）960

頁。

13) 泉徳治ほか編『租税訴訟の審理について（第3版）』（法曹会、2018年）216頁。

14) 金子・前掲注(12)960頁。

15) 谷口勢津夫『税法基本講義 第6版』（弘文堂、2018年）【140】。

る。

ただ、推計課税の制約として、青色申告者に対して許容されないとした規定（所税155条1項、法税130条1項）が設けられている。また、明確に規定されていないが、推計課税の必要性が認められること<sup>17)</sup>や推計課税の合理性が認められること<sup>18)</sup>、また、仮に、必要性が認められない場合、つまり、帳簿書類の不存在、帳簿書類の不備、調査非協力の3つの推計課税の前提<sup>19)</sup>のいずれにもあたらない場合に推計課税を行ったときは、当該推計課税は違法となると解すべきであること<sup>20)</sup>が推計課税に係る制約として、一般的に理解されていると考えられる。

加えて、推計の合理性が立証されれば、推計課税の違法性を主張する納税者の側において、いわゆる実額反証が必要<sup>21)</sup>とされている。

なお、税務署長が一方的に所得および税額を決定するいわゆる賦課課税制度のもとでは、推計課税に関する規定を設ける必要はなかったとして、推計課税の規定が税法に定められたのは、シャープ税制改革に基づき、昭和25年青色申告制度が創設されて以後のことであるとして、税額の確定方式と推計課税が関連するとの見解が示されている<sup>22)</sup>。

また、推計課税の本質について、種々の捉

え方があるとされている<sup>23)</sup>が、例えば、納税者の所得額は、当該所得額を認識する手続以前に、あるいは、所得税法以前にすでに決定しており、税務行政又は税務訴訟における手続は、それを明らかにするにすぎないという考え方が実務上の推計課税に係る捉え方の根底にあると指摘されている<sup>24)</sup>。

上記のこれまでの推計課税の趣旨等を踏まえつつ、新たな規定が創設された理由や創設の意義等を整理する。

## 2 令和2年度税制改正前の源泉徴収における推計課税との関係

まず、新たな規定の創設の理由の整理に関して、源泉所得税に係る推計課税に関する規定が設けられていなかったため、推計課税により源泉所得税に係る納税告知処分（税通36条）ができないことから、法的根拠となる新たな規定が必要とされたのではないかと考えられる。

この点に関して、法令上明文規定がなくても源泉所得税に推計課税ができるとの説明がされている<sup>25)</sup>。また、所税156条等の推計課税の規定は確認規定とされている<sup>26)</sup>。さらに、例えば、消費税に係る推計課税について、消費税法上、所得税法156条等に相当する規定は存

16) 堺澤良『国税関係 課税・救済手続法精鋭』（財経詳報社、1999年）173頁。

17) 金子・前掲注(12)961頁、泉・前掲注(13)219頁。

18) 金子・前掲注(12)963頁。

19) 南博方『租税争訟の理論と実際 増補版』（弘文堂、1980年）174頁。

20) 金子・前掲注(12)962頁。

21) 金子・前掲注(12)1113頁、泉・前掲注(13)233頁。

22) 南・前掲注(19)100頁。

23) 本稿において、事実上推定説や補充的代替説の違い（例えば、泉・前掲注(13)216頁）の整理等は

割愛する。

24) 佐藤英明「第14章 推計課税論」金子宏編著『21世紀を支える税制の論理 第2巻 所得税の理論と課題〔二訂版〕』（税務経理協会、2001年）341頁。

25) 税制改正・前掲注(9)「令和2年度税制改正の解説」118頁（財務省HP（[https://www.mof.go.jp/tax\\_policy/tax\\_reform/outline/fy2020/explanation/pdf/p069-135.pdf](https://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2020/explanation/pdf/p069-135.pdf)））。

26) 最判昭和39年11月13日訟月11巻2号312頁。

在しないが、決定（税通25条）等が根拠規定とされている<sup>27)</sup>。加えて、料理飲食等消費税に係る推計課税の事例<sup>28)</sup>も勘案すると、法令上明文規定がなくても推計課税により源泉所得税を徴収ができるとの説明は誤ったものではないと思われる。

ただ、明文の規定がなくても推計課税により源泉所得税を徴収できるとの説明が妥当であるとしても、それではなぜ新たな規定を創設する必要があったのかとの点に関して、疑問が残ることから、次の点が考慮されたのではないかと考えられる。

源泉所得税の税額の確定は、申告納税方式（税通16条1項）や賦課課税方式（同条2項）ではなく、確定のため特別の手續を要しない国税（いわゆる自動確定方式）である（税通15条3項）。税額確定の方式の違いを踏まえ、推計課税により源泉所得税を徴収できることを明確にするため、更正や決定により税額が確定する所得税に係る推計課税の規定（所税156条等）とは異なる規定を新たに設ける必要があったのではないかと考えられる。

ただ、このような仮定や説明の試みは、令和2年度税制改正により新たな規定が創設される前においても、推計課税により源泉所得税が徴収されていたことから、源泉所得税の課税方式が自動確定方式であることが新たな規定の創設の理由としては直ちに妥当なもの

とは言い難いのではないかと解される。例えば、法人の代表者に対する賞与の支給の有無、その額の認定については、その認定の方法が合理的で認定に誤りがないかぎり、推計の方法によって認定することは可能であるとされた事例<sup>29)</sup>がある。

また、関連する事例として、所得税法上の必要経費に係る推計課税の事例<sup>30)</sup>であるが、例えば、「昭和四〇年七月ないし一二月のホステス給与支払明細表と右期間のビール仕入本数を把握し、ビール一本当りの給与を算出し、これに年間ビール仕入本数を乗じて、年間のホステス給与支払額を推計したものであることが認められ、右推計方法は支払給与の実額が把握できない場合には合理的であるといわなければならない。」として、従業員への支払給与について、ビールの本数を踏まえ推計した金額を合理的であるとした事例<sup>31)</sup>がある。

さらに、「右各従業員に対する本件係争各年分の支払給料の実額が把握できないとして、昭和四一年中の支払給料額に全国民間企業の平均給与上昇率を乗じてこれを算定する。」とした事例<sup>32)</sup>、「昭和五四年六月から昭和五五年七月までは●●（執筆者注：特定個人の名前）を時給五〇〇円で、同年八月から一二月までは▲▲（執筆者注：特定個人の名前）を同額の時給で雇っていたことが認められる。しかしながら、昭和五四年五月までの時給額及び

27) 西山由美「消費税法における『帳簿の保存』」ジュリ1293号（2005年）113頁。白色申告書の提出者に対して、更正処分の規定（税通24条）に基づき推計課税ができるとの説明（武昌昌輔「事例研究（15）【質問1】消費税法に推計課税の規定がない理由について」税研26号（1989年）15頁）。

28) 東京高判昭和55年10月29日行集31巻10号2255頁。

29) 東京高判昭和59年9月19日判時1137号36頁。

30) 不納付加算税賦課決定処分に係る争い等はなかった事例にも言及している。

31) 東京高判昭和53年10月31日訟月25巻2号528頁（第一審：横浜地判昭和49年6月28日税資75号980頁）。

32) 名古屋地判昭和51年9月8日訟月22巻9号2323頁。

労働時間数並びに同年六月からの労働時間数を認めるに足りる証拠はなく、結局、係争各年分の人件費が原告主張のとおりであることを認めるに足りないとわざるをえない。そこで、昭和五三年分につき二名の、昭和五四、五五年分につき各一名の従業員の人件費についてはこれを推計せざるをえないところ、成立に争いのない乙第一号証の一ないし三により認められる財団法人労働法令協会発行にかかる係争各年分の賃金センサスの『年齢階級別一時間当たり所定内給与額及び年間賞与その他特別給与額（パートタイム女子労働者）』のうちサービス業の女子労働者一〇～九九人欄の記載に基づき、別表5記載の算式に従いこれを推計するのが合理的であるというべきである。」として、授業員への支払給与の金額を推計する上で、賃金統計を基準として算定することが合理的であるとされた事例<sup>33)</sup>がある。

加えて、講師等に支払った金員が給与等に該当しないことを前提に源泉所得税を徴収せず、また、同講師等からの役務提供を課税仕入れに当たるものとして消費税等の申告をした納税者に対する納税告知処分及び不納付加算税賦課決定処分が妥当とされた事例<sup>34)</sup>がある。

これらの推計課税に係る事例を踏まえると、事業者や法人の事業の遂行上、当該事業者等が第三者と何らかの関係を有し、当該第三者

への一定の金銭の支払といった資金の流れ等を把握できる場合、状況によっては、当該資金等の流れ等が給与等の支払に該当するものとして、令和2年度税制改正前においても、推計課税により源泉所得税を徴収することが可能であったと言える<sup>35)</sup>。

したがって、上記の事例や整理等を踏まえると、新たに設けられた推計課税により源泉所得税を徴収できるとの規定は、確認規定として位置づけることができるのではないかと考えられる<sup>36)</sup>。

ただ、上記の事例に関して、支払の相手方等の関係者がある程度特定することが可能であったことから、推計課税が行われたのではないかと考えられる。このような点を考慮すると、仮に、金銭の支払の相手方や支払の総額等が特定できない場合、令和2年度税制改正前において、推計課税により納税告知処分を行うことは困難であったのではないかと考えられる。

例えば、推計課税に関して、最近の税制調査会において「課税関係の判断のために必要な情報を納税者が開示しないというような場合、罰則による間接強制では効果に限界があるため、推計課税の仕組みを設けるなど実体法面での検討も必要。」<sup>37)</sup>との議論がされている。

また、「日本の税務調査は、従来、納税者の理解と協力を得て、その承諾の下に行うこと

33) 大阪地判昭和61年11月25日税資154号611頁。

34) 東京地判平成25年4月26日裁判所ウェブサイト。

35) 他の事例として、法人の簿外資金の貸付けを代表者の給与とした事例（東京地判平成28年3月2日税資266号順号12815）。

36) 推計課税の対象となるのではないかと考えられる事例として、税制調査会「事例12 海外取引先

への支払について源泉徴収していなかった事例」（調査法人の本社において、契約書等が確認できない取引を把握した事例）「参考資料〔納税実務等を巡る近年の環境変化への対応について〕令和元年8月21日（水）国税庁」（内閣府HP（<https://www.cao.go.jp/zei-cho/content/lnoukan4kai4-2.pdf>）[最終確認日：2020年9月13日]））。

が基本とされており、また、裁判上、課税処分  
の立証責任は一般的に課税庁側にあること  
とされている。このような枠組みの下で、納  
税者が自己に不利益な情報を故意に秘匿す  
ることにより税負担を免れることがあれば、誠  
実に納税を行っている国民からの税制への信  
頼を損ないかねず、放置してはならない。<sup>37)</sup>  
や「まず、法定調書については、我が国にお  
いても、基本的に、一定の取引を行い、報酬  
を支払う『企業』が税務当局に提出する仕組  
みとされているが、『個人』が報酬を支払う場  
合には、基本的に提出義務がないことから、  
個人同士がインターネットを介して取引を行  
うケースでは、所得の把握が困難であるとい  
う課題がある。他方、無数の個人に法定調書  
の提出を求めることは、事務負担や適正な執  
行を担保する面から課題がある。」<sup>38)</sup>との見解  
が示されており、新たな取引へ対応できる税  
務上の枠組みの検討の必要性が議論されてい  
たのではないかと考えられる。

このような点を踏まえると、新たな規定は、  
これまでの源泉所得税の徴収の場面において

想定されていない新しい種類の取引における  
金銭の支払等に関して、例えば、支払の相手  
方等を特定することが困難な事例に税務当局  
が対応できることを念頭に置きつつ創設され  
たのではないかと思われる。

例えば、広告主は契約に基づき広告料を事  
業者（ASP（Affiliate Service Provider））に  
支払い、広告主の広告を掲載したアフィリエ  
イター（個人）が仲介の事業者（ASP）から  
報酬の支払を受ける事例<sup>40)</sup>が、税務上の新たな  
対応が必要な事例の一つとして紹介されてい  
る。また、プラットフォームを介して発注者  
を紹介された場合等において、働き手が労働  
者に該当するのか（労働者として保護の対象  
とするのか）との議論<sup>41)42)</sup>がされていることか  
ら、当該働き手の法的な位置づけが当該働  
き手への支払に係る源泉所得税の取扱い等に  
影響を及ぼす可能性があるのではないかと考  
えられる。

#### IV 源泉徴収における推計課税の意義等

所得税法上、推計課税により源泉所得税を

37) 「経済取引の国際化・多様化を踏まえた適正・  
公平な課税の実現（令和元年8月21日専門家会合  
財務省・国税庁資料抜粋）」36頁（内閣府HP  
（<https://www.cao.go.jp/zei-cho/content/1zen24kaigiji.pdf>）  
【最終確認日：2020年9月13日】）。

38) 税制調査会「令和元年9月 経済社会の構造変  
化を踏まえた令和時代の税制のあり方」23頁（内  
閣府HP（[https://www.cao.go.jp/zei-cho/shimon/1zen28kai1\\_2.pdf](https://www.cao.go.jp/zei-cho/shimon/1zen28kai1_2.pdf)）  
【最終確認日：2020年9月13日】）。

39) 税制調査会「経済社会の構造変化を踏まえた税  
制のあり方に関する中間報告②（税務手続の電子  
化等の推進、個人所得課税の見直し）」（平成29年  
11月20日）14頁（内閣府HP（<https://www.cao.go.jp/zei-cho/gijiroku/zeicho/2017/29zen16kai6.pdf>）  
【最終確認日：2020年9月13日】）。

40) 税制調査会「事例4 アフィリエイターに対する  
調査事例」説明資料〔納税実務等を巡る近年の環  
境変化への対応について〕令1.8.21（実4-3）  
46頁（内閣府HP（<https://www.cao.go.jp/zei-cho/gijiroku/noukan/2019/1noukan4kai3.pdf>）  
【最終確認日：2020年9月13日】）。

41) 村主知久・桐山大地「日本におけるギグ・エコ  
ノミーの行方と実務的考察」NBL1164号（2020年）  
26頁。

42) 租税法上の対応への懸念等への言及（新屋敷恵  
美子「働き方の変化と労働法規制の意義と限界—  
イギリスにおける労務提供契約の不確定化に基因  
する諸問題を素材として」民商156巻1号（2020  
年）31頁）。

徴収できることを明確にしたことは、前述したように、第1に、確認規定の創設を意味するのではないかと解される。また、第2に、新たな取引に源泉徴収制度が対応できるために新たな制度が創設されたとの側面も有するのではないかと考えられる。このような側面を踏まえると、推計課税により源泉所得税を徴収できるとの規定の創設は、令和元年度税制改正において創設された調査権限（税通74条の7の2（特定事業者等への報告の求め）や税通74条の12（当該職員の実業等への協力要請）と同様、調査手続に係る改正との側面、つまり、納税環境整備との側面も有するのではないかと考えられる<sup>43</sup>。

このような調査手続の側面から、推計課税により源泉所得税を徴収できる制度の整理を試みると、新たな制度の創設により、推計課税の手続上、前述した各段階における遵守すべき内容等が一定程度明確にされたのではないかと解される。このような明確化の具体的な内容としては、例えば、税務当局側の観点として、①推計課税を行う手順や推計課税の基準等が明確に規定されたこと、同時に、従前の推計課税の考え方から、②源泉徴収義務

者に対して実額反証を求めることができること<sup>44</sup>が明確にされたのではないかと考えられる。他方、源泉徴収義務者側の観点として、推計課税による源泉所得税の徴収において、推計課税の合理性と必要性が求められることや推計課税の必要性の具体的な内容等を税務当局に求めることができることが明確にされたのではないかとと思われる。

特に、従前の推計課税における争訟等において論点とされた推計課税の合理性に関して、例えば、所得税法221条2項1号等において、推計の手順等や給与等の支払金額を推計する上で基準とすべき内容等が明確に規定されており、例えば、給与等の支払に関しては、まずは、給与等の支払を受けた者ごとの支払金額を推計すること、推計の基準としては、労務の性質等によることとされている。また、次の支払総額を推計する段階等において、推計する上での基準の内容がある程度示されたことから、推計課税の合理性の基準が一定程度ではあるが所得税法上明確に規定されたのではないかとと思われる。

さらに、推計の合理性に関しては、所得税法221条2項各号で規定された基準を用いるこ

43) 源泉所得税の推計課税に係る規定の創設理由は、租税特別措置法66条の4に基づき、推定により更正（決定）できる規定の創設に係る説明（納税者からの協力が無い場合、税務当局が放置せざるを得ないことになれば、移転価格税制の適正公平な執行を担保し難いことから設けられたとの旨（岩下正ほか『昭和61年度版 改正税法のすべて』（大蔵財務協会、1986年）210頁）と類似するものがあるのではないかとと思われる。

仮に、新たな取引において、所税183条1項等の「支払」とは直ちに言い難いものがあった場合、「支払」の意味等の整理が必要になるのではないかとと思われる。支払の意味等に関する先行研究として、浦東久男「源泉徴収と支払概念」税法534号

（1995年）20頁。

44) 裁判例が採用する三位一体説では、納税者に実額反証において求める立証の程度も合理的な疑いを容れない程度に証明されなければならないという高度の立証を求めているとの説明（田中晶国「推計課税における主張と立証—立証軽減の観点から—」税大ジャーナル（掲載日2020年6月5日）13頁（国税庁HP（[https://www.nta.go.jp/about/organization/ntc/kenkyu/journal/saisin/0020005-098\\_tanaka.pdf](https://www.nta.go.jp/about/organization/ntc/kenkyu/journal/saisin/0020005-098_tanaka.pdf)）〔最終確認日：2020年9月13日〕）から、支払記録等が不備の源泉徴収義務者が実額反証を行うことは事実上困難ではないかとと思われる。

とができない段階において、同条3項等において規定されている基準を初めて用いることができること、また、用いなければならない理由である「推計することが困難である場合」の該当性に係る説明（立証）<sup>45)</sup>は税務当局に求めることができることが明確にされたのではないかと思われる。

加えて、推計課税の必要性が認められる場合については、所得税法156条等の事例において、①帳簿書類等の保存等が不備な場合、②帳簿の記載が不十分（不正確）であること、③調査非協力が該当する場合であるとされている<sup>46)</sup>。このような事由は、新たな制度が創設された理由として説明されていた帳簿書類等の保存等の不備等に合致するものであることから、推計課税により源泉所得税を徴収するための前提である推計課税の必要性の具体的な内容については、これまでの所税156条等に基づく推計課税の必要性において示されていた帳簿書類等の保存等の不備等が該当するのではないかと考えられる。

ただ、令和2年度税制改正において、源泉徴収制度の枠組みである国と源泉徴収義務者

との関係等が明確に変更されていないことから、推計課税により源泉所得税を徴収する上で、これまでと同様の源泉徴収制度の枠組みや源泉徴収義務者の位置づけ、例えば、源泉徴収義務者は「納税義務者に代わって租税を納付する者」<sup>47)</sup>であること等を考慮する必要があるのではないかと解される<sup>48)</sup>。

また、源泉所得税の誤りが生じる原因として、源泉徴収義務者段階の誤りと給与の受給者等である本来の納税義務者の誤りに区分した上で、源泉徴収義務者の情報収集能力に限界があり、本来の納税義務者の誤りが把握できることに限界があることが指摘されている<sup>49)</sup>。例えば、給与所得者が提出する扶養控除等申告書（所税194条）等の記載の誤りにより、源泉所得税が徴収されていない場合、「強いて追求しないものとする。」（所得税基本通達194から198共2ただし書）として源泉徴収義務者から徴収しないことが示されている<sup>50)</sup>。さらに、このような場面においては、受給者に対する所得税に係る決定処分（税通25条）ができない場合があることが指摘されている<sup>51)</sup>。このような状況において、結果として、

45) 例えば、推計の必要性については、税務当局側に立証責任があるとされている（泉・前掲注13)218頁）。

46) 金子・前掲注12)961頁、泉・前掲注13)219頁。

47) 金子・前掲注12)993頁。

48) 支払者の源泉徴収義務は、他人の税金を徴収する義務であるから、当該義務には自ずから合理的な制約があるというべきとの指摘（田中治「源泉徴収制度等の存在理由」税法571号（2014年）164頁）。

49) 高橋祐介「源泉徴収過程における過誤の是正に関する一考察」税法571号（2014年）203頁。

50) 徴収不足について給与等の支払者に過失がないと認められ、かつ、その不足額を徴収、納付することができない正当な事由があると認められない

場合、徴収不足税額を徴収することを強いて追及しないものとされているがケースバイケースにより判定せざるを得ないとの説明（三又修ほか『平成29年版 所得税基本通達逐条解説』（大蔵財務協会、2017年）1108頁）。

51) 安食香「納税申告書の提出義務を免除された者に係る源泉徴収税額の過誤の是正の法的整理」税大研究300号研究科論文集第2分冊（個人課税）（2010年）41頁。

52) 国税不服審判所裁決平成18年11月19日裁決事例集72集25頁。

多くの給与所得者に申告書提出義務がないため、決定ができない点について、立法的手当が必要との指摘（高橋・前掲注49)204頁）。

源泉所得税の徴収不足が生じることから、このような徴収不足への対応の一つとして、新たに設けられた推計課税により源泉所得税を徴収できる規定の活用が検討される可能性があるのではないと思われる。

加えて、雇用形態の多様化や支払者と受給者の関係が希薄化する等、源泉徴収制度の前提が大きく変化する中<sup>53</sup>、仮に、創設された規定が新たな取引への対応との側面を有するものと解することができるならば、源泉徴収制度が十分に機能しない状況への対応の一つとして、推計課税により源泉所得税を徴収できるとの規定の活用が検討される可能性もあるのではないと思われる。

確かに、源泉徴収義務者に対して、原則、固有の帰責事由の有無にかかわらず、源泉所得税の納付が求められるとされている（所得税基本通達194から198共1）<sup>54</sup>。ただ、上記のように、一定の限界があることが確認されており<sup>55</sup>、源泉徴収制度に係る法律関係が変更されていないこと等を踏まえると、源泉徴収義務者に対する推計課税により源泉所得税を徴収する場合においても、一定の限界が存するのではないかと解される。このような点を踏まえると、推計課税により源泉所得税を徴収する必要性の意味を整理する上で、第三者の納税義務に関して、自動的に確定する源泉所得税の特質を考慮することが必要ではないか

と考えられる<sup>56</sup>。例えば、受給者ごとの支払金額が明らかではない状況等、つまり、推計課税により徴収される源泉所得税の負担に関して、源泉徴収義務者が当該源泉所得税の求償を受給者に求めることが事実上困難な状況においては、源泉所得税の負担を源泉徴収義務者が実質的に負わざるを得ないことを考慮すると推計課税による源泉所得税の徴収の必要性の意味を慎重に検討しなければならないのではないと思われる<sup>57</sup>。

したがって、源泉所得税に係る推計課税の必要性の検討において、例えば、源泉徴収義務者において、徴収不足額が生じたことについて過失の有無<sup>58</sup>を考慮することが必要になる場合があるのではないかと考えられる。

## V おわりに

令和2年度税制改正において、源泉所得税の法的枠組み、あるいは、納税告知処分に係る規定を変更することなく、推計課税により源泉所得税を徴収できる規定が設けられたことから、これまでの源泉所得税の法的枠組みを踏まえつつ、推計課税により源泉所得税を徴収する場合、当該推計課税に基づく納税告知処分の妥当性を判断するべきではないかと考えられる。

源泉所得税に係るこれまでの説明として、例えば、「納税義務の履行として実際に請求し

53 渡辺徹也「源泉徴収制度の現代的意義と課題」税研209号（2019年）35頁以下。

54 四元俊明『行間の税法解釈学—判例・裁決例から見た不条理の世界—』（ぎょうせい、1988年）253頁。

55 同上。

56 推計課税の必要性の要件は、推計課税の制約の要件であっても、その発動を促したり、その発動の様式等を緩和したりするためのものではないと

の説明（田中治「推計課税の本質論と総額主義」確井光明ほか編『公法学の法と政策（下）』（有斐閣、2000年）111頁）。

57 四元・前掲注54255頁-256頁。

58 四元・前掲注54254頁。源泉所得税が徴収されていないことに関しては、不納付加算税における「正当な理由」（税通66条）を認めた事例が参考になるのではないと思われる。

た金額は、上記のとおり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<sup>59)</sup>として、「客観的に成立」した税額であること、あるいは、「支払われる所得の金額が課税標準として疑義を残す余地がない<sup>60)</sup>ことや「税額算出の過程が一義的に明白である」という<sup>61)</sup>ことが、制度の枠組みの前提として強調されていたものと解される。

このような説明等を考慮すると、推計課税に係る新たな規定に基づき、源泉徴収義務者にとって明白であった支払金額を一定の基準等に基づき明らかにすることは、所得税法以前に所得額が決定しており、税務上の手続は、当該所得金額を明らかにすると申告所得税に係る推計課税の実務上の根底にある考え方<sup>62)</sup>と共通性を有するものがあるのではないかとと思われる。また、新たな規定は、税務調査時の帳簿書類等の不備等のため支払金額の内容等が判然としなかったといった一定の場合のみに適用される規定であることから、新たな規定に基づく推計課税は支払時点における支払金額の明白性を直ちに否定することを意味するものではなく、所得税法156条等の他の推計課税と同様、当然の条理<sup>63)</sup>ではないかとも思われる。

ただ、成立と同時に確定した税額に関して、推計課税により源泉所得税を徴収できるとの新たな枠組みの創設は、例えば、次の新たに創設された規定との関係で、源泉所得税の徴収の枠組みの前提とされている明白性が果たして妥当なものと言えるのかとの疑問等を強くする場合があるのではないか<sup>64)</sup>とも考えられる。

所得税法156条等に設けられていない内容を盛り込んだ所税221条6項において、特定の支払に係る金銭の内容等に関して、支払われた所得の内容を擬制できることが規定されている。当該規定に基づく推定や推計による源泉所得税の納税告知処分は、特定の支払内容等について、ある種、税務当局の事実認定や判断を経た上で、一定の支払内容に該当するものであることを判断（確認）することを意味するのではないかと考えられる。ただ、これまでの源泉所得税の納税告知処分は「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つて、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。」<sup>65)</sup>とされて

59) 最判平成16年9月7日訟月51巻9号2449頁。

60) 法曹会編『最高裁判所判例解説民事編（昭和45年度）（下）』（法曹会、1971年）1100頁【可部恒雄執筆】。

61) 同上。

62) 佐藤・前掲注②4341頁。

63) 南博方「推計課税の理論的検討」租税3号（1975年）119頁。

64) 「特別の手続を要することなく、納付すべき税額が確定するとされている（自動的確定方式）。源泉

徴収に係る租税については、課税標準が明確であり、税額の計算も容易であると考えられているからである。」（水野忠恒『大系 租税法 第2版』（中央経済社、2017年）118頁-119頁）や「源泉徴収制度では、納付制度は自動的に確定するということが前提とされているのであるが、その前提自体がフィクションでありうると思われる。」（同120頁）。

65) 最判昭和45年12月24日民集24巻13号2252頁。

いることを踏まえると、これまでの説明等と所税221条に基づく推計課税による源泉所得税に係る納税告知処分の性質が常に整合性を有するか否かとの検討が必要とされる場合があるのではないかと考えられる。

このような疑問等を踏まえると、推計課税により源泉所得税を徴収できる規定の創設や

当該規定の適用によって、例えば、納税告知処分は課税処分ではないとの位置づけ<sup>66)</sup>や争訟の方法の検討等<sup>67)</sup>といった源泉所得税の枠組みを再度整理する契機になるといった新たな法的な課題が生じるのではないかと考えられることから、これらの点については、今後の検討課題としたい。

66) 徴収処分との判示（最判昭和45年12月24日民集24巻13号2243頁）。

67) 「納税義務の存否及びその範囲を争訟の俎上にのせることが許容されるのは、あくまで、徴収処分を阻止するための限度にとどまるもの」（堺澤良「判批」判評317号（1985年）21頁）。

また、源泉徴収制度において、附帯税については、源泉徴収義務者である支払者の負担である（最判昭和45年12月24日民集24巻13号2243頁）が、給与等の受給者に対しては、源泉徴収税に相当する金銭の負担を求められることができるとされている（所税222条。なお、支払者と受給者との関係は「一般

的な私法上の債権債務関係」との説明（今村隆「徴収納付の法律に関する諸問題」税研153号（2010年）43頁））。このような関係等を踏まえると、推計課税による源泉所得税に係る納税告知処分がされるような場合は受給者が特定されないようなことが多いものと考えられることから、附帯税のみならず源泉所得税も支払者である源泉徴収義務者が負担することに対して批判等が生じるのではないかとと思われる（例えば、「源泉所得税における推計課税反対」との意見表明については、近畿税理士会「令和3年度税制改正に関する意見書」（2020年）25頁）。