

論 説

倍半基準による推計課税の数理的構造に関する一考察

- より妥当性の高い推計課税方法をめざして -

久留米大学法学部教授

関 本 大 樹

SUMMARY

税務署長が所得税又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課税方法を推計課税というが、推計課税については、その根拠規定がある所得税や法人税の場合のみでなく、判例・通説は、明確な規定のない消費税などについても、推計課税を行うことが可能であるとしている。

本稿は、平成 26 年からの消費税増税を踏まえると、適正・公平な課税を実現する上で、適切な推計課税の重要性は以前よりも更に高まるものと考えられ、そのような状況変化に対応するためには、推計課税の精度を更に向上する必要があるものと考えている筆者が、現状行われている、いわゆる「倍半基準」による推計課税方法について、売上原価の一部を推計基準額とした裁判例に注目して、同業者比率法による推計課税方法を具体的に概観した上で、その数理的性質について分析した後、特に売上原価の一部を推計基準額とした同業者比率法の適用に当たって今後改善すべき点について検討を行ったものである。(平成 25 年 7 月 31 日税務大学校ホームページ掲載)

(税大ジャーナル編集部)

本内容については、すべて執筆者の個人的見解であり、税務大学校、国税庁あるいは国税不服審判所等の公式見解を示すものではありません。

目 次

(はじめに)	108
1 同業者比率法の仕組み	108
(1) 売上金額を推計基準額とする場合(直接法)	109
(2) 売上原価を推計基準額とする場合(間接法)	109
2 同業者比率法の事例研究	109
(1) 同業者調査票	110
(2) 間接法と一括法による推計所得金額の相違	111
(3) 売上金額の推計額の計算方法による違い	112
(4) 本件における平均酒類等仕入率と平均仕入売上倍率による推計の優劣	114
(5) 一般の場合の平均酒類等仕入率と平均仕入売上倍率による推計の優劣	115
(6) 間接法と一括法における推計所得金額の相違の理由	116
(7) 本件における間接法と一括法による推計方法の優劣	118
(8) 一般の場合の間接法と一括法による推計方法の優劣	119
(9) 検討	120
(おわりに)	120

(はじめに)

税務署長が所得税又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、例えば、事業所得者について電気又はガスの使用量や売上原価の額から類似同業者の申告状況等に基づいて売上高を推計し、それに類似同業者における特前所得率(同業者率)を適用して所得を算定することができることとされている⁽¹⁾が、このような課税方法を推計課税という。推計課税については、推計課税に係る根拠規定がある所得税や法人税の場合のみでなく、判例・通説は、明確な規定のない消費税などについても、推計課税を行うことが可能であるとしている⁽²⁾。

ところで、平成 26 年からの消費税増税を踏まえると、適正・公平な課税を実現する上で、適切な推計課税の重要性は以前よりも更に高まるものと考えられ、そのような状況変

化に対応するために、推計課税の精度は、更に向上される必要があるものと考えられる⁽³⁾。そこで、本稿では、所得税の推計課税において、課税実務上、主要な推計方法となっている「倍半基準」⁽⁴⁾によって選定された類似同業者における比率法⁽⁵⁾による推計方法(以下「同業者比率法」という。)に着目して、現状行われている推計課税方法について特に数理的な観点から再検討を行うこととしたい。

本稿では、まず、裁判例に基づいて同業者比率法による推計課税方法について具体的に概観した上で、その数理的性質について分析した後、同業者比率法の適用に当たって今後留意すべき点について検討することとしたい。

1 同業者比率法の仕組み

同業者比率法は、推計対象者のなるべく近傍に事業所を有する類似同業者のうち当該推

計対象期間における仕入金額・売上金額・収入金額等の所得金額の算定要素となる金額（以下「推計基準額」という。）が倍半基準を満たす者（以下「比準同業者」という。）を同規模とみなして、推計対象者の推計基準額に比準同業者における一定の比率を適用して所得金額を推計する方法である。そして、その方法は、収入金額などの売上金額を推計基準額とする場合と仕入金額などの売上原価を推計基準額とする場合の二つに類別することが可能である。

(1) 売上金額を推計基準額とする場合(直接法)

売上金額を推計基準額とする場合には、売上金額に係る倍半基準で選ばれた比準同業者の平均特前所得率（各比準同業者の青色申告特典控除前の事業所得の金額をそれぞれの総売上金額で除した比率の算術(単純)平均値)を申告書等の課税資料から算出し、次の式のとおり、当該平均特前所得率を推計対象者の売上金額に乗じて推計対象者の事業所得（特前所得金額）を推計する（以下「直接法」という。）。なお、この方法は、同規模同業者間においては、経験則上、個々の売上金額と当該特前所得金額（ないし必要経費額）との間にほぼ同様な比例的関係が想定されることを前提とするものである。

$$\begin{aligned} & (\text{推計対象者の売上金額}) \\ & \times (\text{平均特前所得率}) \\ & = (\text{特前所得金額}) \end{aligned}$$

(2) 売上原価を推計基準額とする場合(間接法)

一方、売上原価を推計基準額とする場合には、通常、まず売上原価に係る倍半基準で選ばれた比準同業者の平均売上原価率（各比準同業者の売上原価の金額をそれぞれの総売上金額で除した比率の平均値）を申告書等の課税資料から算出し、当該平均売上原価率で推

計対象者の売上原価を除いて推計対象者の売上金額（以下「推計売上金額」という。）を推計する。そして、同じ比準同業者について、直接法と同様の方法で平均特前所得率を求め、当該平均特前所得率を推計売上金額に乗じて推計対象者の事業所得を推計する（以下「間接法」という。）。この方法は、同規模同業者間においては、経験則上、個々の売上金額と当該売上原価との間には、ほぼ同様な比例的関係が想定されることを前提とするものであり、平均売上原価率によって推計対象者の売上原価を割り戻すことによって推計売上金額を推計し、これに直接法を適用することによって特前所得金額を求めようとするものであるといえよう。なお、厳密にいうと、間接法は、飽くまでも売上原価に係る倍半基準によって類似同業者を選定するので、必ずしも推計売上金額に係る倍半基準を満たさない場合がある。おって、間接法による推計方法を算式で示せば次のとおりである。

$$\begin{aligned} & (\text{推計対象者の売上原価}) \\ & / (\text{平均売上原価率}) \\ & = (\text{推計売上金額}) \\ & (\text{推計売上金額}) \\ & \times (\text{平均特前所得率}) \\ & = (\text{特前所得金額}) \end{aligned}$$

2 同業者比率法の事例研究

それでは、事例に基づいて同業者比率法が具体的にどのように適用されるのかを紹介したのち、同法に係る要検討課題の存在について明らかにしたい。なお、同業者比率法は、売上原価の総額が分からない場合であっても、その売上金額との比例的関係が経験則上想定し得る場合には、一部の売上原価を推計基準額とすることが課税訴訟においても許容されているが、本件もそのような事例であり、居酒屋に係る酒類等の仕入金額を推計基準額とした間接法による同業者比率法の適用事例である⁽⁶⁾。

- (1) 同業者調査票 調査票」のとおりである。当該年分における
 本件の比準同業者に係る売上金額と酒類等 同表の「 」欄の比準同業者における酒類等
 の仕入金額の調査結果は、(表1)の「同業者 の仕入金額が最大で6,133,165円であり、最

(表1) 同業者調査票【飲食業(酒場)の比準同業者(平成7年分)】

順号	①売上(収入)金額 円	②酒類等の仕入金額 円	③酒類等仕入率 (②÷①)%	④所得金額 円	⑤所得率 (④÷①)%
1	37,607,067	6,133,165	16.31	1,947,373	5.17
2	33,168,970	5,026,190	15.16	9,691,017	29.21
3	31,896,970	4,923,958	15.44	6,786,100	21.27
4	30,593,172	4,861,832	15.90	9,891,587	32.33
5	29,772,011	5,289,005	17.77	4,733,588	15.89
6	21,082,662	3,726,359	17.68	5,185,411	24.59
7	19,246,190	3,342,355	17.37	3,147,233	16.35
8	17,895,380	2,717,790	15.19	7,572,810	42.31
9	17,314,012	2,210,871	12.77	2,469,039	14.26
10	17,091,010	3,323,830	19.45	3,801,982	22.24
11	17,062,980	2,532,060	14.84	4,583,835	26.86
12	16,592,350	2,948,365	17.77	5,776,693	34.81
13	16,093,520	2,212,569	13.75	3,744,346	23.26
14	16,069,235	2,176,020	13.55	6,123,210	38.10
15	15,954,380	2,266,219	14.21	3,287,687	20.60
16	15,775,730	2,924,295	18.54	3,226,755	20.45
17	13,068,615	2,218,586	16.98	519,467	3.97
18	12,901,680	2,089,120	16.20	3,552,837	27.53
19	12,367,834	2,085,026	16.86	2,599,433	21.01
20	12,024,650	2,009,820	16.72	2,018,163	16.78
21	12,021,600	3,213,341	26.73	4,168,030	34.67
22	11,759,790	2,067,876	17.59	1,420,397	12.07
23	11,330,340	1,646,480	14.54	1,550,105	13.68
24	10,572,400	1,620,700	15.33	1,983,900	18.76
25	10,547,130	2,068,620	19.62	4,033,417	38.24
26	10,544,870	2,550,340	24.19	1,299,470	12.32
27	10,369,260	1,704,417	16.44	3,281,461	31.64
28	9,172,420	1,595,994	17.40	662,328	7.22
29	8,537,830	1,697,419	19.89	829,207	9.71
30	7,659,130	1,905,111	24.88	515,873	6.73
合計 (30件)			519.07		642.03
平均値		(519.07÷30)	17.31		(642.03÷30)

低で 1,595,994 円であることから、以下の検討では、本件の推計対象者に係る酒類等の仕入金額は、3,129,000 円であると想定することとする⁽⁷⁾。

また、酒類等の仕入金額の売上金額に占める比率（酒類等仕入率）は、（表 1）の「 」欄のとおり、最大で 26.73%、最低で 12.77% であり、また、その平均値である平均酒類等仕入率は 17.31% である。

さらに、売上金額に対する所得金額の比率（所得率）は、（表 1）の「 」欄のとおり、最大で 42.31%、最低で 3.97% であり、また、その平均値である平均特前所得率は、21.40% である。

したがって、本件の場合、上記 1 の(2)の計算式によれば、本件の推計対象者に係る酒類等の仕入金額が 3,129,000 円である場合には、次の計算式により、その特前所得金額は 3,868,318 円と推計されることとなる。

$$3,129,000 \text{ 円} / 17.31\% \times 21.40\% = 3,868,318 \text{ 円}$$

(2) 間接法と一括法による推計所得金額の相違

ところで、上記(1)の計算式をよく見ると、平均酒類等仕入率から売上金額を敢えて求めなくとも、酒類等の仕入金額から直接に一定の比率、つまり、各比準同業者の酒類等の仕入金額に対する特前所得金額の比率（以下「一括法による特前所得率」といい、間接法における特前所得率については「間接法による特前所得率」という。）を求めて、その平均値により、一括して特前所得金額を求める方法（以下「一括法」という。）の方がより直接的であるといえるのではなからうか。そして、当該平均値を求めるための各比準同業者に係る一括法による特前所得率は、それぞれの酒類等仕入率の逆数の値（つまり、比準同業者における酒類等の仕入金額に対する売上金額の倍

率であり、以下「仕入売上倍率」という。）に間接法による特前所得率を乗じたものに等しいことが容易に分かるが、この関係を算式で表せば、次のとおりである。

$$\begin{aligned} & 1 / (\text{酒類等仕入率}) \\ & \quad \times (\text{間接法による特前所得率}) \\ = & (\text{仕入売上倍率}) \\ & \quad \times (\text{間接法による特前所得率}) \\ = & (\text{一括法による特前所得率}) \end{aligned}$$

そこで、上記の一括法による特前所得率から求められる平均特前所得率（以下「一括法平均特前所得率」といい、これまでの間接法による平均特前所得率を「間接法平均特前所得率」という。）によって求めた特前所得金額と間接法による特前所得金額を（表 1）の同業者調査票の数値に基づいて、それぞれ算定した結果を（表 2）「間接法と一括法による推計所得金額の比較」に示す。

（表 2）の結果を見ると、間接法による特前所得金額は「 」欄の太枠で囲われた 3,868,318 円であり、一括法による特前所得金額は「 」欄の太枠の 4,031,716 円であることから、一括法による特前所得金額の方が間接法による特前所得金額よりも金額で 163,398 円、率にして 4.2%ほど多いことが分かる。意外に感じられる読者が多いと思われるが、このような差が発生するのは、間接法では、まず売上金額の推計額を（表 2）の「 」欄の二重枠の酒類等の仕入金額 3,129,000 円について同「 」欄の細枠の平均酒類等仕入率 17.31% で除して売上金額の推計額を同「 」欄の太枠のとおり 18,076,256 円として求め、そして、その値に同「 」欄の細枠の平均特前所得率を乗じて同欄の太枠のとおり特前所得金額 3,868,318 円を求めるという 2 段階で行っているのに対して、一括法では、同「 」欄の二重枠の酒類等の仕入金額 3,129,000 円に直接同「 」

(表2) 間接法と一括法による推計所得金額の比較

(単位: 円)

順号	売上金額	酒類等の 仕入金額	酒類等 仕入率 (②/①)	仕入売上 倍率 (①/②)	所得金額	間接法による 特前所得率 (⑤/①)	仕入所得 倍率 (④×⑥)	一括法による 特前所得率 (⑤/②)
	①	②	③	④	⑤	⑥	⑦	⑧
1	37,607,067	6,133,165	16.31%	6.131	1,947,373	5.17%	31.70%	31.75%
2	33,168,970	5,026,190	15.16%	6.599	9,691,017	29.21%	192.76%	192.81%
3	31,896,970	4,923,958	15.44%	6.477	6,786,100	21.27%	137.77%	137.81%
4	30,593,172	4,861,832	15.90%	6.292	9,891,587	32.33%	203.42%	203.45%
5	29,772,011	5,289,005	17.77%	5.629	4,733,588	15.89%	89.44%	89.49%
6	21,082,662	3,726,359	17.68%	5.657	5,185,411	24.59%	139.11%	139.15%
7	19,246,190	3,342,355	17.37%	5.758	3,147,233	16.35%	94.14%	94.16%
8	17,895,380	2,717,790	15.19%	6.584	7,572,810	42.31%	278.57%	278.63%
9	17,314,012	2,210,871	12.77%	7.831	2,469,039	14.26%	111.67%	111.67%
10	17,091,010	3,323,830	19.45%	5.141	3,801,982	22.24%	114.34%	114.38%
11	17,062,980	2,532,060	14.84%	6.738	4,583,835	26.86%	180.98%	181.03%
12	16,592,350	2,948,365	17.77%	5.627	5,776,693	34.81%	195.88%	195.92%
13	16,093,520	2,212,569	13.75%	7.273	3,744,346	23.26%	169.17%	169.23%
14	16,069,235	2,176,020	13.55%	7.384	6,123,210	38.10%	281.33%	281.39%
15	15,954,380	2,266,219	14.21%	7.040	3,287,687	20.60%	145.02%	145.07%
16	15,775,730	2,924,295	18.54%	5.394	3,226,755	20.45%	110.31%	110.34%
17	13,068,615	2,218,586	16.98%	5.890	519,467	3.97%	23.38%	23.41%
18	12,901,680	2,089,120	16.20%	6.175	3,552,837	27.53%	170.00%	170.06%
19	12,367,834	2,085,026	16.86%	5.931	2,599,433	21.01%	124.61%	124.67%
20	12,024,650	2,009,820	16.72%	5.982	2,018,163	16.78%	100.38%	100.41%
21	12,021,600	3,213,341	26.73%	3.741	4,168,030	34.67%	129.70%	129.71%
22	11,759,790	2,067,876	17.59%	5.686	1,420,397	12.07%	68.63%	68.68%
23	11,330,340	1,646,480	14.54%	6.881	1,550,105	13.68%	94.13%	94.14%
24	10,572,400	1,620,700	15.33%	6.523	1,983,900	18.76%	122.37%	122.41%
25	10,547,130	2,068,620	19.62%	5.098	4,033,417	38.24%	194.95%	194.98%
26	10,544,870	2,550,340	24.19%	4.134	1,299,470	12.32%	50.93%	50.95%
27	10,369,260	1,704,417	16.44%	6.083	3,281,461	31.64%	192.47%	192.52%
28	9,172,420	1,595,994	17.40%	5.747	662,328	7.22%	41.49%	41.49%
29	8,537,830	1,697,419	19.89%	5.029	829,207	9.71%	48.83%	48.85%
30	7,659,130	1,905,111	24.88%	4.020	515,873	6.73%	27.05%	27.07%
計	506,093,188	85,087,733	519.07%	178.475	110,402,754	642.03%	3864.53%	3865.63%
平均値	16,869,773	2,836,258	17.31%	5.949	3,680,092	21.40%	128.82%	128.85%
推計値	18,076,256	3,129,000				3,868,318		4,031,716
分散	6.3243E+13	1.5367E+12	0.11%	0.916	6.1757E+12	1.11%	44.37%	46.58%
標準偏差	7,952,534	1,239,632	3.24%	0.957	2,485,091	10.52%	66.61%	68.25%
変動係数	47.14%	43.71%	18.74%	16.09%	67.53%	49.15%	51.71%	52.97%

欄の細枠の平均仕入売上倍率 128.85%を乗じて単段階で行っているためである。ここで、「平均仕入売上倍率」とは、全ての比準同業者の仕入売上倍率の平均値をいう。しかるに、なぜ2段階で計算した場合と単段階で計算した場合で値が異なるのか、その理由については、後述することとして、まず、その前にそもそも間接法によって売上金額の推計額を求める際にも、本件で採用されたように推計対象者における酒類等の仕入金額(実額)を

平均酒類等仕入率で除して求める場合と当該実額に平均仕入売上倍率を乗じて求める場合で推計対象者の売上金額の推計額が異なる点について説明しておきたい。

(3) 売上金額の推計額の計算方法による違い

まずは、実際に計算した結果を(表3)に掲げる。同表の「」欄の太枠の値 18,076,256円が上記(2)の の平均酒類等仕入率で除して求めた場合の売上金額の推計値である。一

方、同「 」の太枠の値 18,608,163 円が上記(2)の の平均仕入売上倍率を乗じて求めた場合の売上金額の推計値である。したがって、金額にして 531,907 円、率にして 2.9%

ほど仕入売上倍率によって計算した方が多いこととなるが、この点は、消費税の課税売上高を推計する上で無視できない金額であるといえよう。

(表3) 酒類等仕入率と仕入売上倍率による推計売上金額の比較

(単位: 円)

順号	売上金額	酒類等の仕入金額	酒類等仕入率 (②/①)	平均酒類等仕入率による売上金額の期待値 (③/④)	平均酒類等仕入率による売上金額の平方誤差 (①-④) ²	仕入売上倍率 (①/②)	平均仕入売上倍率による売上金額の期待値 (①×5.947)	平均仕入売上倍率による売上金額の平方誤差 (①-⑦) ²
	①	②	③	④	⑤	⑥	⑦	⑧
1	37,607,067	6,133,165	16.31%	35,431,340	4.7338E+12	6.131	36,473,932	1.284E+12
2	33,168,970	5,026,190	15.16%	29,036,337	1.7079E+13	6.599	29,890,752	1.0747E+13
3	31,896,970	4,923,958	15.44%	28,445,742	1.1911E+13	6.477	29,282,778	6.834E+12
4	30,593,172	4,861,832	15.90%	28,086,840	6.2817E+12	6.292	28,913,315	2.8219E+12
5	29,772,011	5,289,005	17.77%	30,554,622	6.1248E+11	5.629	31,453,713	2.8281E+12
6	21,082,662	3,726,359	17.68%	21,527,204	1.9762E+11	5.657	22,160,657	1.1621E+12
7	19,246,190	3,342,355	17.37%	19,308,810	3921256441	5.758	19,876,985	3.979E+11
8	17,895,380	2,717,790	15.19%	15,700,693	4.8166E+12	6.584	16,162,697	3.0022E+12
9	17,314,012	2,210,871	12.77%	12,772,218	2.0628E+13	7.831	13,148,050	1.7355E+13
10	17,091,010	3,323,830	19.45%	19,201,791	4.4554E+12	5.141	19,766,817	7.1599E+12
11	17,062,980	2,532,060	14.84%	14,627,730	5.9304E+12	6.738	15,058,161	4.0193E+12
12	16,592,350	2,948,365	17.77%	17,032,727	1.9393E+11	5.627	17,533,927	8.8657E+11
13	16,093,520	2,212,569	13.75%	12,782,028	1.0966E+13	7.273	13,158,148	8.6164E+12
14	16,069,235	2,176,020	13.55%	12,570,884	1.2238E+13	7.384	12,940,791	9.7872E+12
15	15,954,380	2,266,219	14.21%	13,091,964	8.1934E+12	7.040	13,477,204	6.1364E+12
16	15,775,730	2,924,295	18.54%	16,893,674	1.2498E+12	5.394	17,390,782	2.6084E+12
17	13,068,615	2,218,586	16.98%	12,816,788	6.3417E+10	5.890	13,193,931	1.5704E+10
18	12,901,680	2,089,120	16.20%	12,068,862	6.9359E+11	6.175	12,423,997	2.2818E+11
19	12,367,834	2,085,026	16.86%	12,045,211	1.0409E+11	5.931	12,399,650	1012233803
20	12,024,650	2,009,820	16.72%	11,610,745	1.7132E+11	5.982	11,952,400	5220128970
21	12,021,600	3,213,341	26.73%	18,563,495	4.2796E+13	3.741	19,109,739	5.0242E+13
22	11,759,790	2,067,876	17.59%	11,946,135	3.4725E+10	5.686	12,297,659	2.893E+11
23	11,330,340	1,646,480	14.54%	9,511,727	3.3074E+12	6.881	9,791,617	2.3677E+12
24	10,572,400	1,620,700	15.33%	9,362,796	1.4631E+12	6.523	9,638,303	8.7254E+11
25	10,547,130	2,068,620	19.62%	11,950,433	1.9693E+12	5.098	12,302,083	3.0799E+12
26	10,544,870	2,550,340	24.19%	14,733,333	1.7543E+13	4.134	15,166,872	2.1363E+13
27	10,369,260	1,704,417	16.44%	9,846,430	2.7335E+11	6.083	10,136,168	5.4332E+10
28	9,172,420	1,595,994	17.40%	9,220,069	2270458086	5.747	9,491,376	1.0173E+11
29	8,537,830	1,697,419	19.89%	9,806,002	1.6083E+12	5.029	10,094,551	2.4234E+12
30	7,659,130	1,905,111	24.88%	11,005,841	1.12E+13	4.020	11,329,695	1.3473E+13
計	506,093,188	85,087,733	519.07%	491,552,473	1.9072E+14	178.475	506,016,748	1.8016E+14
平均値	16,869,773	2,836,258	17.31%	16,385,082	6.3574E+12	5.947	16,867,225	6.0054E+12
推計値		3,129,000	(≒5.777倍)	18,076,256			18,608,163	
分散	6.3243E+13	1.5367E+12	0.11%	5.1285E+13		0.916	5.4348E+13	
標準偏差	7,952,534	1,239,632	3.24%	7,161,365		0.957	7,372,093	
変動係数	47.14%	43.71%	18.74%	43.71%		16.09%	43.71%	

さて、平均値の求め方には、その用途により、一般的に用いられる算術平均のほかに幾何平均(相乗平均)と調和平均の2種類の計算方法がある。ここで、幾何平均は、平均を取る値を全て乗じて、値の個数のべき乗根を

求めるものである⁽⁸⁾。また、調和平均は、平均を取る値の分数を求め、それらを全て加えた値で値の個数を除することによって求められる。1 から 5 の平均値を具体例として示せば、次のとおりである。

$$\begin{aligned} & (\text{算術平均}) (1+2+3+4+5) / 5 = 3 \\ & (\text{幾何平均}) (1 \times 2 \times 3 \times 4 \times 5)^{(1/5)} \\ & \qquad \qquad \qquad = 2.605... \\ & (\text{調和平均}) 5 / (1/1 + 1/2 + 1/3 \\ & \qquad \qquad \qquad + 1/4 + 1/5) = 2.189... \end{aligned}$$

そして、これら 3 種類の平均値については、上の具体例からも分かるように、一般に（算術平均）（幾何平均）（調和平均）の関係がある⁽⁹⁾。つまり、算術平均値は、調和平均値に等しいか大きいわけである。

ところで、上記の平均酒類等仕入率（売上金額に占める酒類等の仕入金額の比率の算術平均値）の逆数を比準同業者の各仕入売上倍率（酒類等の仕入金額に対する売上金額の倍率）で表すと次式のとおり、ちょうど仕入売上倍率の調和平均値となる。

$$\begin{aligned} & 1 / (\text{平均酒類等仕入率}) \\ & = (\text{比準同業者数}) / \\ & \quad (\text{全ての比準同業者について} (1 / (\text{仕入} \\ & \quad \text{売上倍率})) \text{の値を加えた値}) \\ & = (\text{仕入売上倍率の調和平均値}) \end{aligned}$$

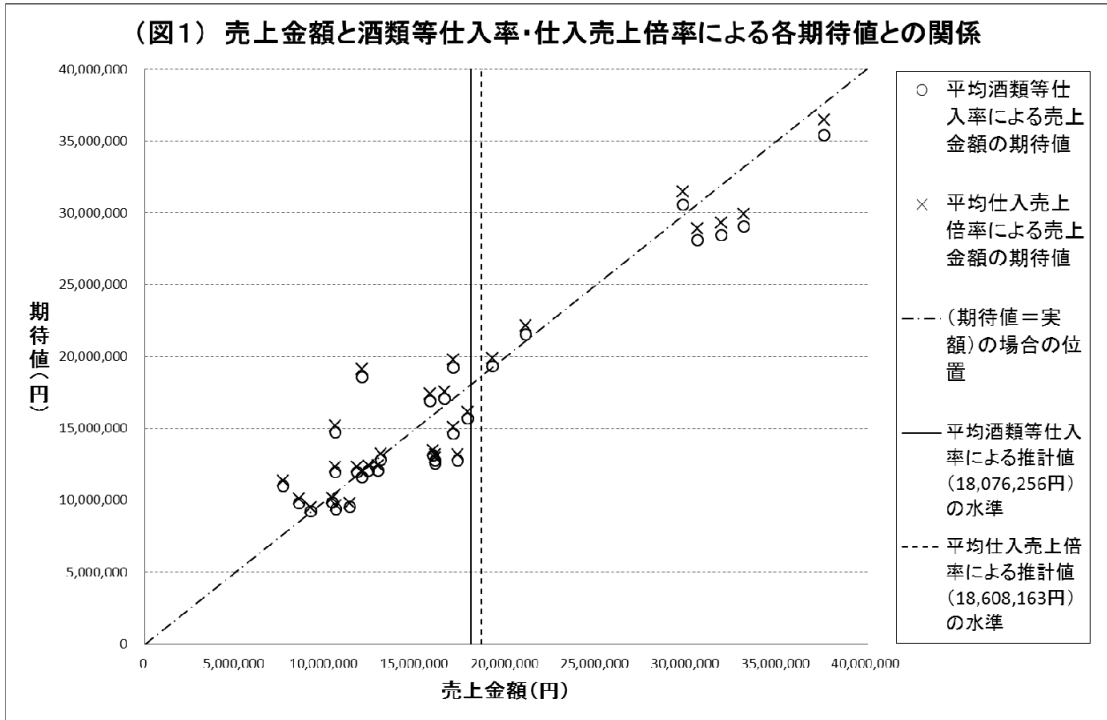
そして、上記(2)の \bar{X} によって売上金額の推計額を求めるためには、平均酒類等仕入率で推計対象者の酒類等の仕入金額（実額）を除算するわけであるが、除算は逆数の乗算に等しいことから、それは当該実額に上記の各仕入売上倍率の調和平均値を乗ずることと等しいわけである。一方、同 \bar{X} によって売上金額の推計額を求めるためには、同実額に平均仕入売上倍率を乗じるが、これは、各仕入売上倍率の算術平均値を乗じることに等しい。結局、調和平均値は算術平均値よりも少ないか等しいため、同 \bar{X} の売上金額の推計額の方が同 \bar{X} の売上金額の推計額よりも一般に大きくなりやすいわけである。

それでは、どちらの売上金額の方が推計額としてより妥当なのであろうか、以下検討することとしたい。

(4) 本件における平均酒類等仕入率と平均仕入売上倍率による推計の優劣

ある測定データ間の関係を統計学的に推定する方法に回帰分析⁽¹⁰⁾があるが、その基本となる考え方は、いわゆる最小 2 乗法である。つまり、回帰分析を用いれば、推定された当該関係によって求められる推定値と実際の測定値との差の 2 乗の和を全ての測定データについて求めた場合に、その値を最小にすることができるが、そのように推定された関係こそが測定データに「最もよく」当てはまると考えるわけである。本稿においても、この最小 2 乗法により推計方法の優劣を判定することとしたい。したがって、二つの推計方法がある場合に、それぞれについて、すべての実測値とそれに対応する推定値（以下「期待値」という。）の差の 2 乗の和のより少ない方をより良い推計方法であると考えることとする。

さて、平均酒類等仕入率による売上金額の期待値は、(表 3)の「 \bar{X} 」欄のとおりであるが、その値と同「 \bar{X} 」欄の売上金額との差の 2 乗の値（以下、そのような値を「平方誤差」という。）は、同「 \bar{X} 」欄のとおりである。そして、全ての期待値に係る平方誤差の和の値は、同欄の「計」欄のとおり、15 桁の数値（指数表示で 1.9072E+14）となるが、比較しやすいようにその平方根の値を求めると、同欄の二重枠の欄のとおり 6 兆 3,574 億円ほどの値となる。一方、平均仕入売上倍率による売上金額の期待値は、同表の「 \bar{X} 」欄のとおりであり、その値と同「 \bar{X} 」欄の売上金額との平方誤差は、同「 \bar{X} 」欄のとおりである。そして、全ての平方誤差の和の平方根は、同欄の二重枠の欄のとおり 6 兆 54 億円ほどの値となる。そうすると、平均仕入売上倍率による方が平方根の値で、3,220 億円ほど、率にして 5.5%ほど少ない。したがって、少なくとも本件の場合には、平均仕入売上倍率による推計方法の方が本件で採用された平均酒類等仕入率による推計方法よりも売上金額のよ



りよい推計方法であるといえるわけである。

(5) 一般の場合の平均酒類等仕入率と平均仕入売上倍率による推計の優劣

上記(4)の結論が間接法による推計課税のどのような事案にも敷衍できるか否かについては、実測データの個別の分布状況によって結論が異なり得ることから、消極的に考える。ただし、傾向としては、推計対象者の推計売上金額よりも売上金額がより少ない比準同業者が選定された場合には、平均酒類等仕入率による推計の方が優れており、逆に、売上金額がより多い比準同業者が選定された場合には、平均仕入売上倍率による推計の方が優れている傾向があるものと予想される。その理由を、グラフを用いて直観的に説明してみることとしたい。

そこで、(図1)の「売上金額と酒類等仕入率・仕入売上倍率による各期待値との関係」と題するグラフをご覧いただきたい。このグラフは、表題のとおり、売上金額の実額を横軸とし、上記の二つの推計方法による期待値を縦

軸として実測データをプロットしたものであるが、グラフからも明らかなように平均酒類等仕入率による売上金額の期待値「○」は、対応する平均仕入売上倍率による売上金額の期待値「×」よりもすべからく下に位置している。このため、売上金額の実額と期待値が一致する位置を表している一点鎖線よりも上に「○」が位置する場合には、「×」の方が一点鎖線からより遠ざかるため、平方誤差は、「○」の場合よりも「×」の方がより大きくなり、逆に、一点鎖線よりも下に「○」が位置する場合には、ほぼ「×」が一点鎖線により近くなることから、平方誤差は、「○」の場合よりも「×」の方がより小さくなるという性質がある。

ところで、(図1)のグラフ中の縦の実線は、倍半基準の基準となる推計対象者の値(本件の場合、「酒類等の仕入金額」3,129,000円)に対応する売上金額(平均酒類等仕入率による推計値18,076,256円)の水準を表しているが、推計対象者の売上金額が仮に当該推計

どおりであるとする、この直線の左側の比準同業者の売上金額は、推計対象者よりも少なく、逆に、当該直線の右側の比準同業者の売上金額は、推計対象者よりも多いといえる。しかるに、当該直線の左側の売上規模がより小規模な類似同業者の「 \square 」の位置を遠見にすると各「 \square 」の位置が一点鎖線の下よりもむしろ上に位置しているものと概観できよう。一方、当該直線の右側、すなわち、売上規模がより大規模な類似同業者の「 \square 」の位置を遠見にすると各「 \square 」の位置が一点鎖線の上よりもむしろ下に位置しているものと概観できよう。なお、同グラフ中の点線は、推計対象者の平均仕入売上倍率による売上金額（18,608,163円）の水準を表しているが、仮にそれを基準としても同様であるといえよう。

そして、上記のような傾向は、おそらく事業規模によるスケールメリットの点から次のように説明することができるであろう。すなわち、仕入単価は、通常、取引金額が大きくなればなるほど低減する傾向があると考えられることから、売上金額が大きくなっても仕入金額はそれに比例して増大することはないものと考えられる。ところが、間接法では、平均酒類等仕入率ないし平均売上仕入倍率によって比例的に売上金額を推計するため、推計対象者の売上金額の水準よりも低く、上記実線ないし点線の左側に位置する、より小規模な比準同業者については、仕入金額が多めであるため、売上金額の実額に比べて期待値がより高く、一方、上記実線ないし点線の右側に位置する、より大規模な比準同業者については、仕入金額が少なめであるため、売上金額の実額に比べて期待値がより低く算定される傾向があるといえるのではなからうか。

仮にそうであるとする、推計対象者の売上金額の水準よりも低い比準同業者については、平均酒類等仕入率による推計方法の方が、平方誤差がより少なくなることから推計方法としてより優れており、推計対象者の売上金

額の水準よりも高い比準同業者については、平均売上仕入倍率による推計方法の方が平方誤差がより少なくなることから、推計方法としてより優れているものと予想されるわけである。

(6) 間接法と一括法における推計所得金額の相違の理由

それでは、上記(2)で保留にしていた問題に戻ることにしたい。つまり、平均酒類等仕入率によって推計対象者の仕入金額から売上金額を推計し、当該売上金額に間接法による特前所得率の平均値を乗じて推計所得金額を求めるという2段階の間接法と当該仕入金額に一括法による特前所得率の平均値を乗じて単段階で推計所得金額を求めるという一括法で、推計される特前所得金額がなぜ異なるかということである。

ところで、確率論で基本的な定理として、二つの確率変数、 X と Y があった場合に、 X と Y が独立である、つまり、 X と Y が無関係に変動し得る場合には、 X と Y を掛け合わせた値（積）の期待値（ $E(XY)$ ）は、 X の期待値（ $E(X)$ ）と Y の期待値（ $E(Y)$ ）の積に等しい（ $E(XY) = E(X)E(Y)$ ）⁽¹¹⁾。そして、これを用いて算術平均値（以下、単に「平均値」という。）についていえば、ある二つの測定データの集合 A と B があった場合に、 A と B の全ての組合せの積の平均値は、 A の平均値と B の平均値との積である。例えば、 A として $\{1, 3, 5\}$ 、 B として $\{2, 4, 6\}$ を考えると A と B の平均値は、それぞれ3と4であり、その積は12であるが、 A と B の全ての組合せの積の平均値も、 $(1 \times 2 + 1 \times 4 + 1 \times 6 + 3 \times 2 + 3 \times 4 + 3 \times 6 + 5 \times 2 + 5 \times 4 + 5 \times 6) / 9 = 12$ となる。ただし、上記の全ての組合せのうち一部でも欠ければ、その平均値と A と B の各平均値の積の値とは必ずしも一致しないこととなる。

さて、間接法による特前所得金額の算出方法は、上記(2)で述べたとおりであるが、計算

(表4) 間接法と一括法による推計所得金額の相違分析表

順号	売上金額	酒類等の 仕入金額	酒類等 仕入率 (②/①)	所得金額	間接法 による特前 所得率 (④/①)	平均酒類等 仕入率による 売上金額の 期待値 (②/17.31%)	間接法による 所得金額の 期待値 (⑥×21.40%)	間接法による 所得金額の 平方誤差 (④-⑦) ²	一括法 による特前 所得率 (④/②)	一括法による 所得金額の 期待値 (②×128.85%)	一括法による 所得金額の 平方誤差 (④-⑩) ²
1	37,607,067	6,133,165	16.31%	1,947,373	5.17%	35,431,340	7,582,306	3,1752E+13	31.75%	7,902,583	3,5465E+13
2	33,168,970	5,026,190	15.16%	9,691,017	29.21%	29,036,337	6,213,776	1.2091E+13	192.81%	6,476,246	1.0335E+13
3	31,896,970	4,923,958	15.44%	6,786,100	21.27%	28,445,742	6,087,388	4.882E+11	137.81%	6,344,520	1.9499E+11
4	30,593,172	4,861,832	15.90%	9,891,587	32.33%	28,086,839	6,010,583	1.5062E+13	203.45%	6,264,471	1.3156E+13
5	29,772,011	5,289,005	17.77%	4,733,588	15.89%	30,554,621	6,538,688	3.2584E+12	89.49%	6,814,883	4.3318E+12
6	21,082,662	3,726,359	17.68%	5,185,411	24.59%	21,527,203	4,606,821	3.3477E+11	139.15%	4,801,414	1.4745E+11
7	19,246,190	3,342,355	17.37%	3,147,233	16.35%	19,308,809	4,132,085	9.6993E+11	94.16%	4,306,624	1.3442E+12
8	17,895,380	2,717,790	15.19%	7,572,810	42.31%	15,700,693	3,359,948	1.7748E+13	278.63%	3,501,872	1.6573E+13
9	17,314,012	2,210,871	12.77%	2,469,039	14.26%	12,772,218	2,733,254	6.981E+10	111.67%	2,848,707	1.4415E+11
10	17,091,010	3,323,830	19.45%	3,801,982	22.24%	19,201,790	4,109,183	9.4372E+10	114.38%	4,282,755	2.3114E+11
11	17,062,980	2,532,060	14.84%	4,583,835	26.86%	14,627,729	3,130,334	2.1127E+12	181.03%	3,262,559	1.7458E+12
12	16,592,350	2,948,365	17.77%	5,776,693	34.81%	17,032,726	3,645,003	4.5441E+12	195.92%	3,798,968	3.9114E+12
13	16,093,520	2,212,569	13.75%	3,744,346	23.26%	12,782,027	2,735,353	1.0181E+12	169.23%	2,850,895	7.9825E+11
14	16,069,235	2,176,020	13.55%	6,123,210	38.10%	12,570,883	2,690,168	1.1786E+13	281.39%	2,803,802	1.1018E+13
15	15,954,380	2,266,219	14.21%	3,287,687	20.60%	13,091,964	2,801,680	2.362E+11	145.07%	2,920,023	1.3518E+11
16	15,775,730	2,924,295	18.54%	3,226,755	20.45%	16,893,674	3,615,246	1.5093E+11	110.34%	3,767,954	2.929E+11
17	13,068,615	2,218,586	16.98%	519,467	3.97%	12,816,787	2,742,792	4.9432E+12	23.41%	2,858,648	5.4718E+12
18	12,901,680	2,089,120	16.20%	3,552,837	27.53%	12,068,861	2,582,736	1.0781E+11	170.06%	2,691,831	7.4133E+11
19	12,367,834	2,085,026	16.86%	2,599,433	21.01%	12,045,210	2,577,674	473454081	124.67%	2,686,556	7590417303
20	12,024,650	2,009,820	16.72%	2,018,163	16.78%	11,610,745	2,484,699	2.1766E+11	100.41%	2,589,653	3.266E+11
21	12,021,600	3,213,341	26.73%	4,168,030	34.67%	18,563,495	3,972,587	3.8198E+10	129.71%	4,140,390	763976317
22	11,759,790	2,067,876	17.59%	1,420,397	12.07%	11,946,135	2,556,472	1.2907E+12	68.68%	2,664,458	1.5477E+12
23	11,330,340	1,646,480	14.54%	1,550,105	13.68%	9,511,727	2,035,509	2.3562E+11	94.14%	2,121,489	3.2648E+11
24	10,572,400	1,620,700	15.33%	1,983,900	18.76%	9,362,796	2,003,638	389588644	122.41%	2,088,272	1.0894E+10
25	10,547,130	2,068,620	19.62%	4,033,417	38.24%	11,950,433	2,557,392	2.1786E+12	194.98%	2,665,417	1.8714E+12
26	10,544,870	2,550,340	24.19%	1,299,470	12.32%	14,733,333	3,152,933	3.4353E+12	50.95%	3,286,113	3.9468E+12
27	10,369,260	1,704,417	16.44%	3,281,461	31.64%	9,846,429	2,107,135	1.379E+12	192.52%	2,196,141	1.1779E+12
28	9,172,420	1,595,994	17.40%	662,328	7.22%	9,220,069	1,973,094	1.7181E+12	41.49%	2,056,438	1.9435E+12
29	8,537,830	1,697,419	19.89%	829,207	9.71%	9,806,002	2,098,484	1.6111E+12	48.85%	2,187,124	1.8439E+12
30	7,659,130	1,905,111	24.88%	515,873	6.73%	11,005,840	2,355,249	3.3833E+12	27.07%	2,454,736	3.7592E+12
計	506,093,188	85,087,733	519.07%	110,402,754	642.03%	491,552,457	105,192,210	1,2309E+14	3865.63%	109,635,544	1,228E+14
平均値	16,869,773	2,836,258	17.31%	3,680,092	21.40%	16,385,082	3,506,407	11,094,595	128.85%	3,654,518	11,081,487
推計値	18,076,256	3,129,000					3,868,318			4,031,716	
分散	6.3243E+13	1.5367E+12	0.11%	6.1757E+12	1.11%	5.1285E+13	2.3487E+12		0.466	2.5513E+12	
標準偏差	7,952,534	1,239,632	3.24%	2,485,091	10.52%	7,161,365	1,532,532		0.683	1,597,266	
変動係数	47.14%	43.71%	18.74%	67.53%	49.15%	43.71%	43.71%		52.97%	43.71%	

式にまとめれば、次のとおりである。

$$\begin{aligned}
 & \text{(間接法による特前所得金額)} \\
 & = \text{(推計対象者の酒類等の仕入金額)} \\
 & \quad \times \text{(1 / (「酒類等仕入率」の平均値))} \\
 & \quad \times \text{(「間接法による特前所得率」} \\
 & \quad \quad \quad \text{の平均値)}
 \end{aligned}$$

そして、上記(3)で述べたように次の関係があり、

$$\begin{aligned}
 & \text{(1 / (「酒類等仕入率」の平均値))} \\
 & \quad \text{(「仕入売上倍率」の平均値)}
 \end{aligned}$$

また、上記の二つの平均値が共に正の値であるため、次の不等式が成り立つ。

(間接法による特前所得金額)

$$\begin{aligned}
 & \text{(推計対象者の酒類等の仕入金額)} \\
 & \quad \times \text{(「仕入売上倍率」の平均値)} \\
 & \quad \times \text{(「間接法による特前所得率」} \\
 & \quad \quad \quad \text{の平均値)}
 \end{aligned}$$

一方、一括法による特前所得金額の計算式は、次のとおりであるが、

$$\begin{aligned}
 & \text{(一括法による特前所得金額)} \\
 & = \text{(推計対象者の酒類等の仕入金額)} \\
 & \quad \times \text{(「一括法による特前所得率」} \\
 & \quad \quad \quad \text{の平均値)}
 \end{aligned}$$

上記(2)で述べたように、次の関係があることから、

$$\begin{aligned} & \text{(一括法による特前所得率)} \\ & = \text{(仕入売上倍率)} \\ & \quad \times \text{(間接法による特前所得率)} \end{aligned}$$

結局、次の等式が成り立つことになる。

$$\begin{aligned} & \text{(一括法による特前所得金額)} \\ & = \text{(推計対象者の酒類等の仕入金額)} \\ & \quad \times \left(\left(\text{「仕入売上倍率」} \times \right. \right. \\ & \quad \left. \left. \text{「間接法による特前所得率」} \right) \right. \\ & \quad \left. \text{の平均値} \right) \end{aligned}$$

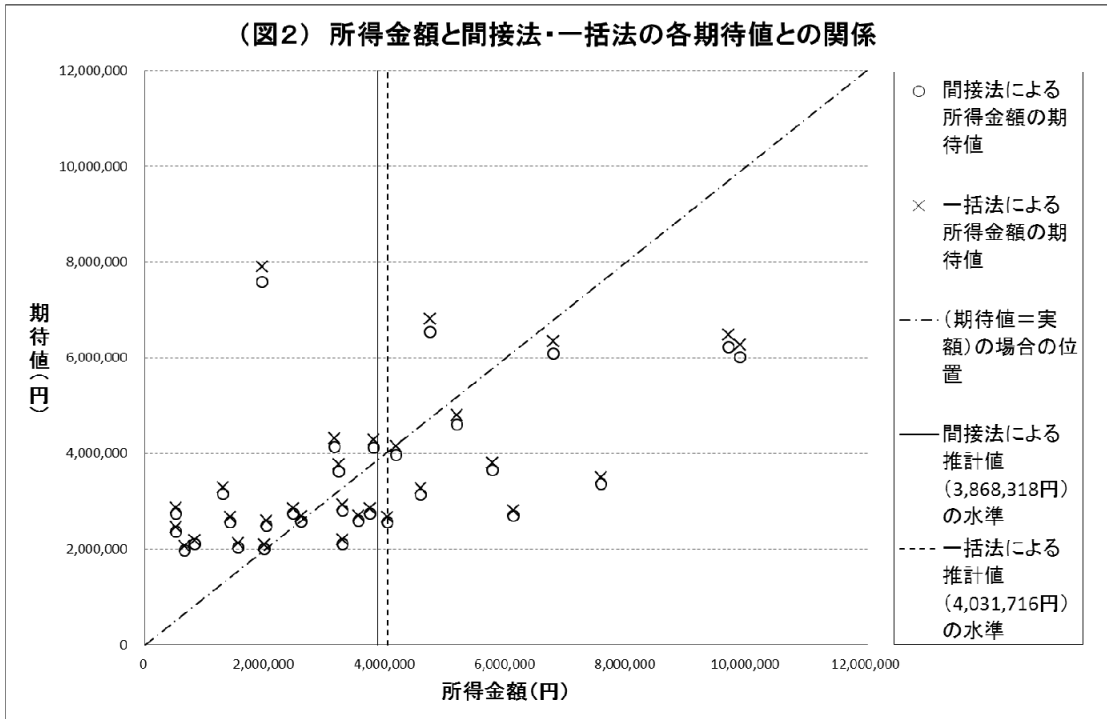
上記の下線付の不等式と等式を見比べると、不等式においては、「仕入売上倍率」の平均値と「間接法による特前所得率」の平均値とが掛け合わされているのに対し、上記の等式では、各比準同業者個々の「仕入売上倍率」と「間接法による特前所得率」を掛け合わせた値の平均値となっており、全ての比準同業者における組み合わせの積の平均値とはなっていないことから、本件において、間接法による特前所得金額と一括法による特前所得金額が必ずしも等しくなるとは限らないことが

分かる。

(7) 本件における間接法と一括法による推計方法の優劣

それでは、上記(4)と同様な方法で、本件の特前所得金額を推計する場合の推計方法の優劣について分析した結果を(表4)に掲げよう。

上記(4)と同様に、同表の「」欄の二重枠の値(11,094,595円)は、間接法による所得金額の平方誤差の和の平方根の値であり、また、同「」欄の二重枠の値(11,081,487円)は、一括法による所得金額の平方誤差の和の平方根の値である。したがって、一括法による方が間接法による場合に比べて13,108円、比率にして0.12%ほど少ないことから、一括法の方がよりよいという結果は上記(4)の売上金額の場合と同じではあるものの、ただし、それに比べてその差は大変限定的である。その理由を検討するため所得金額の期待値について実際の所得金額との関係を(図1)と同様にプロットしたものを(図2)「所得金額と間接法・一括法の各期待値との関係」に掲げる。



一見して(図1)と比べて、プロットした点の一点鎖線からの乖離ないしバラツキが大きいことが分かる。そして、これは、そもそも両方の平方誤差の値自体が大きくなってしまいう原因となっている。また、(図1)では、売上金額の実額と期待値との、ほぼ比例的な関係が窺えるのに対して、(図2)では、所得金額についてそのような関係が窺えない。その理由としては、所得金額の実額が200万円ほどであるにも関わらず、酒類等の仕入金額が多いことから所得金額の期待値が800万円となるような異常値とおぼしき比準同業者がいることの影響もあるとはいえよう。しかし、その本質的な理由は、酒類等の仕入金額という一部の売上原価との関係において、売上金額の方が所得金額よりも比例的な関係が強いためであると考えられる⁽¹²⁾。

いずれにしても、間接法ないし一括法による推計対象者の所得金額(3,868,318円ないし4,031,716円)の水準を表す実線ないし点線の左側では、実額と期待値が一致することを表す一点鎖線の上に位置している比準同業者が多く、右側では、当該一点鎖線の下方に位置している比準同業者が多いことが分かる。そして、その乖離ないしバラツキの状況に比べれば、対応する期待値同士の差は限定的なものといえることから、それぞれの平方誤差の和の平方根の値について上記のとおりその差が限定的なものになるわけであろう。

ところで、間接法による所得金額の推計の場合に、上記1の(2)で指摘したように、間接法は、飽くまでも売上原価に係る倍半基準によって類似同業者を選定するので、必ずしも推計売上金額に係る倍半基準を満たさない場合がある。本件においても(表4)の一点鎖線の位置に推計対象者の売上金額の期待値(18,076,256円ないし18,608,163円)が位置するわけであるが、仮に当該期待値を基準値として改めて倍半基準を適用する(以下、当該倍半基準を「再倍半基準」という。)と、

二重線で区切られた最上位の1件(順号1)と最下位の2件(同29及び30)は、再倍半基準から外れることとなる⁽¹³⁾。そこで、これらの再倍半基準で除外される比準同業者を除いて再度間接法と一括法による所得金額の平方誤差の和の平方根の値を求めると、それぞれ9,292,104円と9,040,558円となり、一括法による方が間接法による場合に比べて251,546円、比率にして2.7%ほど少ないこととなる。したがって、再倍半基準によれば一括法と間接法の優劣は、無視できない水準となるといえよう。

(8) 一般の場合の間接法と一括法による推計方法の優劣

ところで、(図2)で明らかなように本件では、全ての比準同業者について一括法による所得金額の期待値(「 \times 」)の方が間接法によるもの(「 \square 」)よりも大きく、上位に位置している。このことは、他の事例においても一般的にいえるのであろうか。結論からいえば、そのようになる場合が多いものと考えられる。なぜなら、上記(6)において述べたとおり、下線付きの不等式と等式において、「仕入売上倍率」の平均値と「間接法による特前所得率」の平均値を掛けた値は、各比準同業者について「仕入売上倍率」と「間接法による特前所得率」を掛け合わせたものの平均値とは必ずしも等しくなるとはいえないものの、それらの期待値としては等しくなることから、一定の誤差を除いて、ほぼ等しいとみなせるはずであり、そして、その誤差が無視できる場合には、上記の不等式と等式から次の不等式を導くことができるためである。

(間接法による特前所得金額)

(一括法による特前所得金額)

なお、上記の誤差が実質的に無視できるか否かは、上記(3)で述べた平均値の算定方法による差の影響がどの程度であるかによるものと考えられよう。

そして、少なくとも上記不等式が成り立つことが確認できる場合であれば、上記(5)と全く同様な傾向分析が可能となり、その結果として、次のことが結論として予想されることとなる。つまり、推計対象者の売上金額の水準よりも低い比準同業者については、平均酒類等仕入率による推計方法の方が、平方誤差がより少なくなることから推計方法としてより優れており、推計対象者の売上金額の水準よりも高い比準同業者については、平均売上仕入倍率による推計方法の方が、平方誤差がより少なくなることから、推計方法としてより優れているといえるわけである。

(9) 検討

間接法による所得金額の推計計算は、売上原価を推計基準額とする推計方法であるが、その仕組みからいって、その合理性を担保するために経験則的にも分かりやすく、また、判例上も許容されている、売上金額を推計基準額とする直接法を援用するものであると解される。そして、間接法においては、本件と同様に、売上原価から比準同業者における平均的な原価率に基づいて売上金額を推計する際に、売上原価に係る倍半基準に基づいて売上金額を推計することが一般的である。確かに、売上金額と売上原価との間に比例的な関係が想定できれば、間接法によっても、直接法と同様な所得金額の推計が行えるものと考えられる。しかし、本件のように酒類等の仕入金額のような売上原価の一部のみに基づいて推計をしなければならず、他の売上原価の影響を無視して推計するような場合には、必ずしも売上金額と当該一部の売上原価との間に比例的な関係があるとは限らないであろう。

したがって、そのような場合において、直接法による場合との整合性をできる限り確保するためには、間接法によるとしても、一部の売上原価による倍半基準の適用の弊害を緩和するため、一部の売上原価と売上原価全体との関係を調整する必要があるものと考えら

れる。例えば、一部の売上原価の倍半基準に基づいて、まず、売上原価全体の金額を推計し、当該売上原価推定額による倍半基準により比準同業者を再選定して、改めて間接法を適用するなどの2段階方式による新たな推計方法が考えられるのではなかろうか。また、そのような推計方法の大幅な変更が容易ではないとしても、特に一部の売上原価による間接法の場合には、直接法との整合性を重くみるならば、少なくとも上記(7)で述べたように、一部の売上原価による倍半基準により売上金額をまず推計し、当該推計売上金額による再倍半基準により、比準同業者を再選定⁽¹⁴⁾して、推計対象者と比準同業者の売上金額の類似性を確保する必要がある。

そして、以上のような改善策が加えられるならば、上記(8)で述べたように、たとえ一括法の方が間接法よりも数理的にはよりよい推計方法であるといえるような場合であっても、売上金額についての調整がなし得ない点で、一括法を採用すべき根拠は、乏しいといえることができよう。

(おわりに)

倍半基準による推計課税については、戦後の課税訴訟の長い歴史の中でその妥当性に関する理論的検討が積み重ねられてきたものであり、具体的には、適正・公平な課税と納税者の権利・義務とのバランスの観点、さらには、税務執行に係る行政効率等の観点から繰返し検討されてきたものである。したがって、そのようにして築かれてきた倍半基準の体系を変更することは、それほど容易なことではなかろう。しかし、消費税が更に主要な財源として位置付けられるような、これからの成熟化した社会において、本来実額で行われるべき課税について推計課税を行わなければならないような場合には、推計課税の妥当性(ないし合理性)がこれまでよりも更に厳格に追求されなければならないであろう。

本稿では、最小2乗法を評価基準とし、図表等を用いて推計方法自体の優劣を直観的に把握する手法を提案したが、当該評価手法が上記妥当性の分析ツールとして関係者の今後の検討の一助となることを期待したい。

また、本稿では一定の分析等はできたものの、いまだ未解決の事項、例えば、上記(5)で分析したような、一般に売上原価から売上金額を推計する場合に、売上原価率を用いるべきか、仕入売上倍率を用いるべきかなどの点について結論を出すためには、他の複数の事例による更なる検討が必要であると思われるが、本稿が関係者の今後の検討のきっかけとなれば幸いである。

- (1) 所得税法第156条《推計による更正又は決定》・法人税法第131条《推計による更正又は決定》。
- (2) 川崎亨「判例等からみた消費税の推計課税に関する一考察」(白鷗大学大学院法学研究年報(6), 1-49, 2010 07) 4頁参照。
- (3) 実額課税との関連で、推計課税の法的な性格に関する現在の通説的な考え方となっている「補充的代替手段説」(推計課税は、本質的に実額課税とは異質のもので、実額課税を行うことのできないときにやむを得ず課税庁に代替手段として認められる認定方法であるとするもの)によれば、「そもそも推計課税は、実額近似値にとどまる代替手段としての課税方法であり、…補充的代替手段説は、実額反証が可能であるとすることによって最終的には真実の所得金額とのつながりが確保されている」とされ(今村隆「推計課税の本質と推計方法の合理性の程度」(平成6.5.23京都地判) (租税判例研究207、税理、39(2)、22 30、1996.2) 27頁参照)、所得税や法人税に係る推計課税の方法については、明確な推計課税規定がある以上、一応の合理性が認められれば違法とはいえないこととされる。ただし、推計課税が明定されていない消費税法のような場合には、「事実上推定説」(推計課税は、立証方法の問題にすぎず、真実の所

得金額を認定するための間接資料に基づいて行う事実上の推定であるとする考え方)による推計課税と解される余地があり(同資料28頁参照)、仮に当該「事実上推定説」によらずれば、より実額に近い所得金額を求めるための、より合理的な推計方法について争点となる余地があるものと考えられる。

なお、上記地裁判決では、真実の所得金額の推計方法としては、課税庁が主張する同業者の平均算出所得率による方法と比べて回帰分析を用いた統計学的手法がより精度が高く正確であるから、課税庁主張の推計方法は不合理であるとの納税者の主張が、「他により合理的な推計方法があるとしても、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、推計課税は適法というべきである」から「それとの推計方法の優劣を争う主張は、主張自体失当である」と判示されたが、その控訴審判決(大阪高判平成8年3月22日、税務訴訟資料215号981頁)では採用されていない。

- (4) 「倍半基準は、納税者と事業(営業)規模の観点から類似する同業者を選定するために、納税者の収入金額の2分の1以上2倍以下の範囲という基準を設定し、その範囲内にある同業者を選定し、その平均値を算定して同業者率とするもので、右同業者率による推計を行う場合に広く用いられている手法である」(名古屋高金沢支判平成6年3月28日、税務訴訟資料200号1206頁)とされている。なお、類似する同業者を倍半基準により選定することの合理性を認められた裁判例については、金子『租税法〔第18版〕』(弘文堂、平成25年)780頁参照。
- (5) 推計課税の方法には、純資産増減法(課税期間の期首と期末の純資産を比較し、その増加額を計算して、所得を推計する方法)、比率法(仕入金額・売上金額・収入金額等、所得金額の算定の要素となる金額に一定の比率を適用して所得金額を推計する方法)、効率法(推計課税をされる納税者の電力使用量・従業員数・販売戸数等に、比準同業者の調査から得られた、これらの指標1単位当たりの所得金額の平均値を乗じて所得金額を推計する方法)などがある(前掲注(4)同書777~778頁参照)。

-
- (6) さいたま地判平成 14 年 10 月 30 日(税務訴訟資料 252 号順号 9226)。なお、当該訴訟においては、ここで紹介する年分(平成 7 年分)の所得金額自体については、争点となっておらず、裁判所が課税庁の方法によらずに前年分(平成 6 年分)の一部の所得金額を認定するために平成 7 年分の比率が援用されたという事情がある。
- (7) 前掲注(6)に述べたとおり、平成 7 年分の所得金額については、争われていないため当該年分に係る推計対象者の酒類等の仕入金額の実額は、本件の判決文には記載されていないが、倍半基準を満たすためには、推計対象者の酒類等の仕入金額は、3,066,582 円以下ではなく、3,191,988 円を超えることもない。
- (8) 広中平祐編『現代数理科学事典』(大阪書籍、1991 年) 495 頁など参照。
- (9) 前掲注(8)同資料参照。なお、前提として平均をとる値が全て正の値でなければならない。
- (10) J.E.フロイントほか著、福場庸ほか訳『経済・経営系のための統計学入門下』(培風館、昭和 49 年) 109~141 頁など参照。
- (11) 本間鶴千代『統計数学入門』(森北出版、1970 年) 訂正版 47 頁など参照。
- (12) 実際、比例的な関係(線形関係)の程度を表す指標としては、相関係数がある(相関係数の詳細については、前掲注(10)同資料、125~131 頁など参照)が、本件の比準同業者における酒類等の仕入金額と売上金額との間の相関係数は、0.9499 であり、強い比例的な関係があることを示しているが、一方、酒類等の仕入金額と所得金額との間の相関係数は、0.5660 であり、売上金額に比べて比例的な関係が弱いことを示している。
- (13) 勿論、この逆の場合も発生し得るわけである。つまり、推計対象者の売上金額の期待値の倍半基準を満たす比準同業者が新たに発生する可能性もあろう。
- (14) 再選定を容易にするためには、当初の選定においてこれまでよりも比準同業者の選定を幅広く行っておく必要がある。