

(租税判例研究)

同業者一例の差益率、一般経費率を援用して推計した更正処分
が違法とされた事例

(大阪地裁昭和四七年三月二二日判決)

菅野保文

(税務大学校)
租税理論研究室助教授

同業者一例にかかる差益率、一般経費率をもつて推計の資料とした場合において、両者の差益率、一般経費率が近似しているとは認めがたいとして、その推計を基礎とした更正処分が違法とされた事例

所得税法（昭和四〇年法律第三三号による改正前）第四五条第三項（現行一五六条）

大阪地裁昭和四七年三月二二日判決（昭和四一年（行ウ）第六五号 水田平蔵対東税務署長 課税処分取消請求事件）

行裁例集二三卷三号一一〇頁

〔事実〕 原告Xは、大阪市東区において大衆食堂業を経営する、いわゆる個人白色申告者であるが、昭和三九年分所得税について、昭和四〇年三月一日に、総所得金額を五六三、〇〇〇円、所得税額を一四、八五〇円として確定申告した。被告税務署長Yは、担当係官訴外NにXの昭和三九年分所得税について実地に調査させ、その調査結果にXの店舗の近傍で同業を営む訴外S（青色申告者）の営業にかかる差益率、一般経費率を斟酌してXの所得を推計し、昭和四〇年七月三十一日付で総所得金額を一、〇〇五、五〇〇円、所得税額を一〇六、〇〇〇円とする旨の更正ならびに過少申告加算税四、五五〇円を課する旨の賦課決定を行ない、その頃Xに通知した。Xは右各処分について、Yに対する異議申立ておよび訴外大阪国税局長に対する審査請求をしたが、いずれも棄却され、本訴に及んだ。

Xの主張は、大略次の六点である。

① Xの所得額の確定については、Yの行政指導により、営業状態に変化がない限り、双方協議によって前年分の所得額に所得の伸び率を考えて若干上積みして確定する慣行が出来上っていたところ、Yはその慣行を理由もなく一方的に破棄したものであり、本件処分は「禁反言の原則」に反し違法である。

② 本件処分の真意は、Xが一旦廃止した記帳慣行をXに再び採用させようとの点にあり、「比例原則」に照らし明らか

同業者一例の差益率、一般経費率を援用して推計した更正処分が違法とされた事例

同業者一例の差益率、一般経費率を援用して推計した更正処分が違法とされた事例

かに記帳慣行の育成指導のための方策を逸脱しており違法である。

③ Yは、Xが審査請求書に添付した損益計算書を本件訴訟に提出し、本件処分の適法性を立証しようとしているが、右計算書は処分時にYの判断資料とされていないから、これを提出することは許されない。

④ Xは昭和三七、三八年分の取引を克明に記帳してきたが、Yは、これを取り上げようとせず、Xの記帳意欲を喪失せしめ、結局、Xの記帳慣行を廢せしめたものであるから、Xに帳簿書類が備っていないことを理由に推計課税をするのは許されない。

⑤ X提出の諸帳簿ならびに内訳明細書によって充分Xの課税標準額を推計し得たにもかかわらず、これらを見捨てて概括的類型的全面的な推計により所得額を決定したのは、推計方法に合理性を欠いている。

⑥ Xと訴外Sとの営業活動を対比すると、実際稼働席数、従業員数、取扱品の最低価格、顧客の内容、経験年数に差異があるから、訴外Sの営業にかかる差益率、一般経費率をXに援用するのは不合理である。

Xの主張に対するYの反論はほぼ全点にわたっているが、Xの営業における差益率、一般経費率を訴外Sのそれと同一にみなすことの合理性については、次のように述べた。

「以上のとおり、Xと訴外Sとの営業成績の指標たる諸要素を対比すると（評者注―営業場所、営業種目、店舗中客席、従業員数、取扱品目、年間仕入高および水道光熱費の各項目について両者を対比した表が付されている）、何れも類似しており且つ訴外Sは昭和三二年分から青色申告をなし、昭和三九年分の損益計算書も帳簿を基礎に作成したもので正確であるから、Xの差益率一般経費率共に訴外Sの差益率四一・四％、一般経費率九・八％と同率と考えることは、客観的に合理性を有するものである。」

〔判旨〕 Xの主張のうち①～⑤についてはいずれも理由がないとしたが、⑥に関し、Yの主張立証をもっては、訴外Sの営業における差益率、一般経費率がXのそれと近似しているとはいまだ認め難いとして、処分を取り消した。Xの各主張に対する判旨は次のとおりである。

①に関し、「X主張の前記『上積み方式』がX、Y間の慣行として確立していたと認められず、他に、右慣行の成立を認め得る証拠はなく、仮りに、かかる上積み方式がとられていたとしてもこれを以て『納税指導』と呼ぶに値するものではなく、『租税の公平負担』の法理からみて合理性を欠き法律上到底許さるべきものとは言い難く、本件更正に相應する所得がある限り本件更正税額を納付すべきもので、右更正税額がいわゆる『上積み』妥協方式により算出される税額より高額であったとしても、これによりXがいわゆる『禁反言の原則』にもとづく信頼を裏切られ、手続的にしろ、実体的にしろ損害をうけたと言ふことはできない。」

②に関し、「本件更正が右の目的を以てなされたと認め得る証拠はないのみならず、YはXに本件更正に相應する所得が存する以上本件更正をなすべき法律上の義務を負うものであるから、いわゆる比例原則の適用される余地はなく、」

③に関し、「更正処分取消訴訟の対象は、原則として、『更正処分で認定の課税標準額もしくは税額が実所得に相應しているか否か』であつて、而してその主張立証における攻撃防禦の方法は民事訴訟法第一三九条の制限を受ける場合は格別、口頭弁論終結時まで適宜調査、収集して提出出来るものと解すべきであり、」

④、⑤に関し、「Xが本件係争年分の所得に関する記帳を欠いたことは、何等Xの主張のようなYの責に帰すべきものでないことはX本人の供述によるも明らかで、而してX主張の前示収支内訳明細書によつては所得の実額把握は可能とは認められず、その他、右実額把握が可能となるようXの全面的協力もなされなかつた本件において、Yが推計により本件

係争年分のXの所得を認定したことは正当で、Xのこの点の主張は理由がない。また、YがXの本件係争年分の所得の推計をなすにあたっては、担当係官訴外Nが前記認定のとおりXの業態を実地に調査し、仕入伝票を検討し、その結果と同業者の差益率、一般経費率を斟酌し推計したもので、推計の方法としては一般的には肯認できるところである。」

⑥に關し、「右事実によると、一見、訴外SはXと同規模、同程度の同業者で、従って、訴外Sの営業における差益率、一般経費率を採用して、Xの昭和三九年における所得を推計することは合理的であるように見受けられる。しかしながら、右事実を検討してみると、……（評者注：両者の差益率が近似するとみるにはいくつかの疑問点があることを述べている。後記（注）参照）……以上彼此勘案すると、前記認定の(1)ないし(7)の事実から訴外Sの営業における利潤率、一般経費率がXの営業におけるそれと近似しているとは、いまだ認め難く、訴外Sの営業における利潤率、一般経費率を以て本件所得の推計資料となすことは相当といひ得ない。（一般的に言って、僅かに同業者一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言えない場合が多いと考えられる。）」

(注) ① 両者の差益率、一般経費率が近似するとみることに付いて、判決が指摘した疑問点は次のとおりである。

イ 近所に同業者があるか、又近隣の商店が従業員用の食堂設備を育しているかその他店内及び従業員の清潔度、味付の巧拙等の条件について何ら主張立証されていないこと。

ロ Xの店舗に椅子席が少ない点から客の回転率は（訴外Sの店舗に比して）幾分低下すると考えられること。

ハ 同一場所における開業期間の長短に応じて訴外Sの店舗はXの店舗に比して固定客をふくめ全体として顧客が多かったと考えられること。

ニ 両店における丼物がその量、品質、売上数量の点においても同一であることを証する証拠はなく、従ってXの売価が訴外Sのそれより三〇％から五〇％程高いということはXが訴外Sに劣らぬ利益をあげていることを立証し得るものではないこと。

ホ Xが麵類その他和定食等をも販売している事実は、訴外Sの利潤率がXより、より高いであろうとの結論を覆えし得るものではないこと。

ハ 訴外Sの店舗の営業年数がXのそれより六倍以上長い点を考慮すると、仕入れた商品の品質、量の点では金額以上の差があり、従って総利潤も仕入金額で比較した較差一〇%以上にXより多額なものと推測されること。

ト 水道光熱費につき、営業用と家事用との各区分の比率が、X、設外Sにおいて大差があり、しかも双方とも各比率の定め方につき首肯させるに足るものが認め難いこと。

〔評釈〕 判旨に反対。

一 所得税法あるいは法人税法の解釈上、いわゆる白色申告者であっても実額課税が原則であり、推計課税は例外的に認められると一般に説かれている。そして、そのことから、推計によった更正（決定）処分が争われる場合には、課税

庁は次の事項について立証しなければならないと解されている（渡辺伸平「税法上の所得をめぐる諸問題」（一））。

（司法研究報告書19輯1号）一一四頁参照

○ 推計課税により得る場合であること

○ 推計の合理性

○ 当該推計方法によることが適切であること

○ 推計の基礎となる事実が真実であること

○ 推計方法自体が合理的であること

Xの主張の④は「推計課税により得る場合か否か」の問題であり、⑤、⑥は「推計の合理性」に関する問題である。

(一) Yが推計によったことについて

同業者一例の差益率、一般経費率を援用して推計した更正処分が違法とされた事例

同業者一例の差益率、一般経費率を援用して推計した更正処分が違法とされた事例

二五〇

いかなる場合に推計課税が許されるかについては、「推計課税の前提要件」として論ぜられている問題であり、「納税者が収支を明らかにする帳簿書類を備えていない場合」、「帳簿書類を備えていてもその記載内容が不正確である場合」あるいは「納税者が当該職員の調査に協力しない場合」のいずれかに該当する場合であることを学説判例とも一致している。本件の場合、Xに記帳がなかったことについては争いがなく、かつ、Xに記帳がないことがYの責に帰すべきものでない。裁判所は判断し、Yが推計によったことを正当と判示した。本件の事実関係からみて、Xに記帳がないことがYの責に帰すべきものとするXの主張は、いわば、単なるいいがかりにすぎないから、判旨は正当である。なお付言すれば、更正処分は現実の所得額が申告額を上まわっていると認められる限り当然なされるべきものであるから、仮にXに記帳がないことがYの責に帰すべき場合であっても、申告額が過少であると認められる以上、推計による更正が許されると解すべきであろう。

(二) 本件推計方法を選択したことについて

旧所得税法四五条三項によれば、推計の基準として「財産の価額若しくは債務の金額の増減」、「収入若しくは支出の状況」、「事業の規模」の三が掲げられていた（現行法一五六条においてはこれ以外に「生産量、販売量その他の取扱量」と「従業員数」とが掲げられている）。しかし、これは推計をする場合の基準を例示したもので、これ以外の方法を認めない趣旨ではないと一般に解されており（最高三小判昭和四三・九・一七、昭和四〇（行ツ）九一号、訟務月報一五巻六号七一四頁）、判例においても各種の方法を認めている。判例にあらわれた推計方法については、通常、資産増減法、比率法、単位当り額法および消費高法の四に整理されている（広瀬時江「所得税法人税の」）。本件においてYが採った方法はこれにしがえば同業者比率を用いた比率法であるが、この選択に合理性があるかという問題がある。一般にいかなる方法が合理的な方法といえるかについては、例えば「なる

べく各人の個別的、具体的な実情に即応しながら、できる限りその真実の所得金額に近似した数値を把握しようとする客観的な推計方式」(松岡登「所得の推計をめぐる若干の問題」(可)と説かれているが、一般論としてはまさにそのとおりであろう。本件において、Yがいかなる理由でこの方法を選択したのか必ずしも明らかではないが、Xの仕入金額が判明しており、これについては争いが無いこと、また、Xの店舗の近傍に青色申告者で業態の類似する同業者が存在することを考えると、YがXの仕入金額を基礎とする本件推計方法を採用したことには一応の合理性を認めることができる。裁判所は、Xが主張する方法によっては所得の把握ができないと認め、また、他により合理的な方法があることについてXによる主張立証がなかったため、「推計の方法としては一般的には肯認できるところである」としてYが本件方法を採用したことを正当と認めた。推計方法の選択は相当に技術的な問題であるから、他の方法がより合理的であることについてXから主張立証がなされない限り、Yの選択に合理性を認めるべきと考えられ、判旨は正当である。

(三) 本件推計の合理性について

そこで問題は、Yによる本件推計に具体的、個別的な合理性が認められるかということになる。それは、結局、争いのない訴外Sの営業にかかる差益率、一般経費率をもってXのそれと同視できるほどに、訴外Sの営業とXのそれが類似しているかという問題である。これには、対比業者の数が一件であるかどうかというのをどう考えるかという問題と類似性の判定に必要な項目は何かという問題とがある。前者の問題については、一般論としてである限り、対比業者の数は多いほど好ましいといえよう。なぜなら、処分それ自体はそのなかの一件の業者にかかる比率によっている場合であっても、その一件の位置づけが理解できることによってその援用が合理的か否かの心証が得られやすいであろうし、また、平均値を用いる場合には個々の業者に附随する個別の特異性がそれだけ捨象されると考えられるからである。しかし、何件以上あれ

ば良いと決められるものではないだろう。対比するにふさわしい複数件の同業者を現実に見つけることができない場合もあるであろうし、また、考えようによっては、「類似性」が問題なのであるから類似度の低いもの複数件よりも類似度の高いもの一件の方が勝るとも言えるからである。推計課税をもって「平均率による課税」と理解する立場に立てば、対比業者が僅か一件であるということはまさに致命的な欠かんである。しかし、一般に説かれているように、合理的な推計方法とは「実額に合致する蓋然性の高いもの」であると考えるなら、類似性が認められるか否かが問題であり、一件であってもそのことの故をもって排斥することはできないことになる。判例においても一件の対比業者の比率による推計を認めたものは少なくない（例えば大阪地判昭和四〇・二・一六訟務月報一巻五号七八九頁、高知地判昭和四〇・一〇・一一税務訴訟資料四一号一〇四九頁）。本件判決が「一般的に言って、僅かに同業者一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言えない場合が多いと考えられる。」と述べていることは、僅か一件であるから駄目だと判示したわけでないが、一件の対比業者による推計に批判的であることを示したものであろう。一件の対比業者によった場合に、どうい理由でその一件を選定したのかということ（例えば、他に類似業者がないということ）課税庁が立証しなければならぬか否かについては意見のわかれるところである。ただ、要証事項でないとしても、それを立証すれば、その選定が恣意的でないことについて裁判所の心証を得やすいということではきよう。本件の場合も、僅か一件の対比業者ではあるが、例えばそれを非難できない事情があることについて裁判所の心証が得られたとすれば、異なった判決になったと考える余地もあろう。

次に、類似性の判定であるが、Yは類似性を立証するのに、営業場所、営業種目、店舗中客席、従業員数、取扱品目、年間仕入高および水道光熱費の七項目をあげた。したがって、問題は、大衆食堂業の場合それらの項目で必要十分かということとそれらの項目における類似性をもって両者の営業に全体として類似性を認めたYの判断に合理性が認められるか

ということになる。裁判所は、Yが主張した各項目についてみられる外形的事実をおおむねそのとおりに認め、「右事実によると、一見、訴外SはXと同規模、同程度の同業者で、従って、訴外Sの営業における差益率、一般経費率を採用して、Xの昭和三九年における所得を推計することは合理的であるように見受けられる」と述べながら、「近所に同業者があるか、又近隣の商店が従業員用の食堂設備を有しているか」、「店内及び従業員の清潔度」、「味付の巧拙」等の項目についてYが主張立証していないこと、また、Yがあげた七項目にみられる外形的事実の類似性をもってそのまま両者の営業に全体として類似性があるとみることにしてはいくつかの疑問点があることを理由として、訴外Sの営業における差益率、一般経費率を以て本件所得の推計資料となすことは相当といひ得ないと判示した。類似性を判定するのに必要な項目は何かというのは困類な問題である。しかし、推計課税はもともと真実がは握できない場合に行なわれる所得の計算方法であり、同業者比率を用いる推計の場合でもその同業者とはもともと相異点があつて当然なのである。言いかえれば、どの範囲における類似性をもって満足すべきかということが問題なのである。類似性の判定について、単に営業成績に影響する項目ということであれば、無数の項目があげられるであろう。そのなかには、営業成績に影響することが明白なものとともに影響しないとは断じ難いが因果関係のはつきりしないものもあり、また、客観的に確認できるものとともに人によって評価の異なる主観的なものもあろう。もし、それらをすべて斟酌しなければならぬとすれば、同業者比率による推計を否定することにはかならないであろう。したがって、それぞれの業種の営業成績をみるうえで基本的に重要であり、かつ、客観的に確認できることがらを必要項目とするのが、常識にも合致し、また、公平妥当な結果を導くと言えらるだろう。このように考えると、本件においてYがあげた七項目は、大衆食堂業における営業成績をみるうえで基本的に重要であり、かつ、何人にも確認のできる客観的事実を内容とする項目であるといえる。一方、Yが主張立証していない

と判決が指摘する項目をみる項目をみると、「近所に同業者があるか、又近隣の商店が従業員用の食堂設備を有しているか」については、客観的に確認することは不可能ではないが、X、訴外Sの店舗がごく近接しており、業態が類似している以上、Yのあげた七項目に加えて一項目とする必要性に疑問があり、また、「店内及び従業員の清潔度」、「味付の巧拙」については、争いのない客観的な事実として確認することが困難な項目であると言えよう。これらの項目についてまでYに主張立証させる必要があるのか疑問であるし、また、實際上無理を強いることではなからうか。次に、訴外Sの営業における差益率、一般経費率がXのそれに近似するとみるについて判決が示した疑問点を検討すると、これにも賛し難い点が多いのである。すなわち、「Xの店舗に椅子席が少ないから客の回転率が幾分低下する」とか「開業期間の長短に応じて訴外Sの店舗の方が全体として顧客が多い」との点については、仮にそうであったとしてもそれは売上金額を増加させる（同時に仕入金額も増加させる）要因とはなっても、Xの営業における差益率の方が低いということには直接には結びつかないこと、また、「取扱品目について両店における井物がその量、品質、売上数量の点においても同一である証拠がないから、Xが訴外Sに劣らぬ利益をあげていることを立証し得ない」とか「Xの店舗が麵類その他の和定食を販売している事実は訴外Sの店舗における差益率がより高いという結論を覆えし得ない」との点については、井物の量、品質、売上数量の点においてどうであったかを立証することは通常困難であるほか、本件のような比率法によっている場合には、井物の量、品質といったことについては反証のない限り捨象してよいのではないかと考えられ、同一品目で単価が異なる場合には単価の高い方が通常差益率が高いとみるのは常識であろうから、両店の取扱品目がおおむね同様でXの店舗の方が単価が高いなら、少なくともXの店舗の差益率は訴外Sのそれに劣らないとみるのが素直な見方ではないかと考えられること、さらに、「訴外Sの仕入金額がXより多く、訴外Sの経験年数がXの六倍以上長いことを考慮すると、仕入れた

商品の品質、量の点では仕入金額の較差以上の差がある」との点については、単なる推測であるばかりでなく、Xも開業後既に三年目であり、従業員に「板前」のいることが認定されていることからすればそのような見方は疑問であり、これについても反証のない限り捨象してよいのではないかと考えられること、最後に、「水道光熱費における営業用と家事用との区分の比率が、X、訴外Sにおいて大差があり、しかも双方とも各比率の定め方につき首肯させるに足るものが認め難い」との点については、営業用と家事用との区分の比率は本来各納税者においてその使用の実情に応じて適正に定めるべきものであるところ、本件における両者の水道光熱費は両者がそれぞれ営業用として自ら計算した金額そのままであり、Yが一方的に比率を定めて計算したものではないこと、をそれぞれ指摘することができるのである、要するに、本件判決は、一件の同業者比率による推計を認める要件として極めて厳格な類似性を要求したところに特色があるといえる。一件の対比業者の差益率による推計を認めた従来の判例に照らすと本件判決はまさしく厳格な判決といえる。しかし、推計によることを認めながら推計の合理性についてこのような厳格さを要求することには疑問がある。推計課税における立証については、よく引用されるように、「(推計の) 合理性の存否の基準は推定計算の性格からいって、客観的実体に合致することを要しないことはもとより、明らかに相反する資料のない限り会計法則上明白な誤謬のない一応の合理性を保持していることをもって足りる」(大阪地判昭和三八・六・二二)(行集一四卷六号一一五五頁) というべきではなからうか。本件の場合、訴外Sの営業にかかる差益率、一般経費率を援用して推計することには、まさに、「会計法則上明白な誤謬のない一応の合理性」があると認めるべきであろう。したがって、Xにおいて、Yの主張立証したこの「一応の合理性」を反証をもって覆えているとはみられず、また、これに代りうべきより合理的な推計方法があることについて主張立証しているとも認められない以上、本件処分は維持されてしかるべきであったと考えられるのである。

二、おわりに、Xの主張の①②③に対する判旨について簡単にふれる。いわゆる「禁反言の原則」が租税法の分野においても適用があるかについては、その適用が租税法主義の原則と抵触する場合に多く問題とされるところから困難な問題である。租税法の分野でこれの適用を認めて処分を取り消した判例として、東京地判昭和四〇・五・二六（行集一六卷六号一〇三三頁）があげられるが、これも控訴審判決（東京高判昭和四一・六・六（行集一七卷六号六〇七頁））で取り消されており、判例の態度は一般に消極的である。本件についても、裁判所が認定した事実を基礎とする限り適用の余地は全くないであろう。また、比例原則違反の主張については、判旨が述べるとおりであり、問題にする余地はない。最後に、③については、Xの主張は、課税処分の訴訟物を「原処分における所得認定方法の違法性の有無」であるとすると少数説に立つものであり、判旨は「客観的な課税標準額および税額」を訴訟物とみる多数説に立ったものである。多数説を正しいとする限り、当然の結論である（最高二小判昭和四二・九・二二訟務月報二三卷一一号一四一八頁参照）。判旨はいずれも正当である。