

推計課税の理論

南 博 方

一 問題の所在

一 判例研究の必要性 推計課税に関する規定は、所得税法および法人税法に各一條（所得税法一五六条、法人税法一三二条）あるのみで、その内容は簡單であり、その意味も必ずしも明確ではない。また、執行の實際においても、明確な解釈基準ないし確固たる指針をもつて行われているようにも思われない。それだけに、推計課税の領域では、裁判例の占める役割は大きく、裁判例の精密な研究が必要とされる所以である。推計課税に関する裁判例は、過去歴大な数に上るが、裁判例を総合的に検討し、そこに法則的なものを見出すことが是非とも必要である。

二 推計課税の問題点 推計課税に関する問題点は多岐にわたるが、大別すれば、(1)推計方法の合理性と、(2)推計課税の前提要件、との二つに集約されるであろう。これらの点について、裁判例の傾向を追跡するとともに、実額課税と推計課税との区別、ひいては推計課税の本質について論及したいと考える。⁽¹⁾⁽²⁾

(1) 推計方法の合理性についての総合判例研究として、南博方「推計課税の合理性―同業者率と実調率」ジュリスト六四〇号
 九四頁以下、推計課税の前提要件についての総合判例研究として、同「推計課税の本質―その前提要件と関連して」ジュ
 スト六四九号八七頁以下参照。

(2) 文中、「税資」とあるのは税務訴訟資料の略であり、裁判例の出典のないのは判例集に未掲載のものである。

二 推計方法の合理性

一 裁判例の傾向 実務上とられている推計の技術的方法にはいろいろあるが、現在最も広く行われているのは、納税者本人と同一業種に属する者(同業者)の差益率等を採集し、これを納税者本人の売上金額等に適用して所得金額等を算出するやり方である。このような推計方法は、それが合理的であるかぎり、裁判例のほど一致して承認するところである。

推計方法の合理性は、次の四つの視角から考察することを要する。その第一は、同業者の件数をどのぐらい選定すればよいか(選定件数)、第二は、同業者は納税者本人と類似であることを要するか(同業者との類似性)、第三は、同業者の抽出は、どのようにして行われるべきか(抽出過程)、第四は、同業者の差益率等はどのようにして立証するべきか(立証方法)、ということである。

(一) 選定件数 同業者の差益率等を納税者本人に適用するに当たっては、同業者の数を何件ぐらい選定すればよいであろうか。

訴訟の実際をみるに、被告課税庁の主張する同業者の件数は、最低一件、最高五九件というように、その間に相当の開きがあるが、平均的にみれば、五件ないし一〇件程度というのが最も多い。

この点について、裁判例の中には、一件でもよいとする一群のものがある⁽¹⁾反面、選定件数は、調査対象となった同業者の全数もしくは相当多数なければならないとする一群のものが⁽²⁾あり、きわだった対照を示している。

(二) 同業者との類似性 税務執行の実際においては、選定件数の多寡を問わず、納税者本人との類似性を相当考慮に入れて、同業者の選定がなされている。

納税者本人と同業者との類似性には、事業規模（収入金額、仕入金額、設備内容、店舗面積、従業員数）、営業内容（販売形態、取扱商品、商品価額）、立地条件（近傍類地、同一署管内、隣接署管内）などの要素が考えられる。

裁判例をみてみると、右いづれの要素についても類似性が充たされなければならないとし、極めて厳格な類似性を要求する一群のものがある⁽³⁾反面、類似性を緩かに解し、個別的特性は、平均値に包摂され、捨象され、あるいは無視されるとするものも⁽⁴⁾少なくない。

(三) 抽出過程 抽出過程については、裁判例は、ほとんど例外なく、同業者の選定に恣意、思惑が介在してはならないことを要請している。しかし、具体的にみると、同業者の実在性、資料の正確性のほか、類似同業者の選定に恣意が介在してはならないとするもの⁽⁵⁾と、必ずしも同業者の実在性、類似性の合理的選定を要求せず、資料の正確性と一般的選定基準の合理性を重視するもの⁽⁶⁾とがある。

(四) 立証方法 被告課税庁がとっている立証方法には、いわゆる決算書方式とABC方式とがある。いわゆる決算書方式とは、同業者の青色決算書の写しを書証として裁判所に提出する方法であり、いわゆるABC方式とは、同業者の氏名をABCの符号で示し、必要事項を記載した税務署長名義の課税事績報告書を書証として提出する方法である。同業者の氏名住所等を開示するべきかどうかについては、税務職員の守秘義務との関係から裁判例は分かれて

いるが、裁判例には決算書方式による書証を認めるものと、ABC方式による書証を認めるものがある。⁽⁷⁾⁽⁸⁾

- (1) たとえば、則藤信義事件判決(大阪地判昭和四八年二月二二日税資七一〇一七二頁)、横山博事件判決(大阪地判昭和四九年一〇月二九日税資七七〇二二二頁)、水田平蔵事件控訴審判決(大阪高判昭和五〇年五月二七日税資八一〇六三五頁)、広田弘之事件判決(東京地判昭和五一年八月一九日行裁例集二七卷八号一四七七頁)など。
- (2) 竹岡斗潤事件判決(大阪地判昭和四九年二月一三日行裁例集二五卷二二号一五七二頁、税資七七号六九七頁)のごとき、クリーニング業四九件は、大阪府下クリーニング業者の全数に比してその数が著しく少ないとしている。
- (3) 非常に厳格な類似性を要求するものとして、水田平蔵事件第一審判決(大阪地判昭和四七年三月二二日行裁例集二三卷三三〇三頁、税資六五号五一九頁)、伊藤督太郎事件判決(京都地判昭和五〇年六月二〇日行裁例集二六卷六号八〇二頁、税資八二号一頁)がある。
- (4) 福森正子事件判決(大阪地判昭和五〇年四月一六日税資八一七五頁)、赤坂孝市事件判決(大阪地判昭和四九年一月三一日税資七四号二二六頁)、八重樫喜三事件判決(東京地判昭和四九年九月三〇日税資七六号九九一頁)、樋口文治事件判決(東京地判昭和四九年一月六日税資七七号三五五頁)、竹岡斗潤事件判決(前出)、仲本政俊事件判決(大阪地判昭和五〇年七月四日税資八二号三三六頁)、松原博事件判決(大阪地判昭和五一年一月二七日)参照。
- (5) 菊地昇三事件判決(東京地判昭和四九年七月一九日税資七六号一一六頁)参照。
- (6) 山門喜久蔵事件判決(大阪地判昭和四九年四月五日税資七五号五六頁)、高村行雄事件判決(東京地判昭和五〇年四月一日税資八一号一頁)、野中義郎事件判決(大阪地判昭和五〇年一〇月三〇日税資八三号四一一頁)参照。
- (7) 喬阿才事件控訴審判決(大阪高判昭和四九年二月二五日税資七七号八九五頁)参照。
- (8) 喬阿才事件第一審判決(大阪地判昭和四七年一〇月三一日行裁例集二三卷一〇・一一号七八三頁、税資六六号八九〇頁)の傍論参照。水野正雄事件判決(名古屋地判昭和四九年三月二九日税資七四号九六九頁)。

二 同業者率課税と実調率課税 以上、推計方法の合理性に関する裁判例を検討してきたが、そこにきわだった

二つの傾向があることが見出される。この二つの傾向は、それぞれ実務上にいわゆる同業者率課税と実調率課税とに照応するものである。

同業者の差益率等を納税者本人に適用して所得金額等を算定するやり方に、いわゆる同業者率課税と実調率課税との二つがある。

いわゆる同業者率課税とは、納税者本人と同規模、同程度の同業者を採取し、その差益率等を適用して、本人の所得金額等を算出するやり方である。これは、納税者本人とできるだけ類似する同業者の比率を適用すれば、本人の真実の所得金額（実額）に近似した金額が得られるという発想をその根拠とする。したがって、同業者率課税は、いわば近似値課税の性格をもっている。

これに対して、実調率課税とは、実地調査の対象としたおおむね同一署管内の同業者を、納税者本人との類似、非類似にかかわらず、悉皆的に収集して、その差益率等の平均値を算出し、これを本人に適用して課税するやり方である。したがって、実調率課税は、いわば平均値課税の性格をもつものである。いわゆる標準率も、実調率の一種であり、実調率を局単位（局標準率）または庁単位（庁標準率）にまで拡大したものと見えるであらう。

同業者率課税と実調率課税との区別は、税務執行の上でも、裁判例においても必ずしも明確には意識されず、しばしば混用されているが、両者は、前述のように性格を異にするものであり、概念上の区別を明確に認識することが執行に当たっても訴訟の追行の上でも重要である。ただし、同業者率と実調率とのそのいずれによるかによって、同業者の選定件数、類似性の要否、抽出基準の合理性、立証方法についても自ずから差異があるからである。

すなわち、同業者率課税にあっては、同業者の選定件数はごく少数（たとえ一件でも）で足りるが、反面、類似性の要素が重視され、同業者の実在性、資料の正確性のほか類似性の選択に恣意、思惑が介在してはならないことが要求される。したがってまた、この場合の立証方法としては、いわゆる決算書方式が最も適しているといえる。従来、

実務上、多少類似性を減殺しても、ある程度件数を増やす傾向がないではなかったが、このような取扱いは、同業者率課税の性格からみて一考を要するであろう。同業者率は、本人の営業規模が把握され、かつ、本人と類似する同業者が存在する場合に適している。

これに対して、実調率課税においては、大数の法則に推計の合理性の根拠が認められるから、選定件数は相当多数なければならぬが、類似性の要素は無視されて差支えない⁽⁴⁾。また、選定の一般的基準および抽出過程の合理性、資料の正確性は要請されるが、同業者の実在性はいちいち立証することを要しない。この場合には、立証方法としては、いわゆるABC方式が適しているといえる。実調率は、同業者の実調件数が多い場合や、本久の営業規模、営業内容が十分把握できない場合とか、他に類似同業者を見出したい場合、すなわち、同業者率をも適用しがたい場合に適しているといえるであろう。

- (1) 同業者率のほか、「本人比率」と呼ばれるものがある。これは、その納税者本人の一定期間の実績による比率または記帳から個別的に抽出された比率であり、同業者率の一種とも考えられよう。
- (2) 標準率とは、所得の実額を調査した相当数の調査実績を基にして、統計学的方法により、その平均的所得率、差益率、経費率、効率などを求めたものであり、非公開とされている。標準率は、現在、課税の基準としては使用されず、申告額の多寡を判断する目安として使用されているにすぎない。標準率も、実調率の一種である。
- (3) もっとも、同業者率でも、類似性を緩和し、選定件数を増やせば実調率に近くなり、他方、実調率でも、上限(異常な高額所得者)、下限(異常な低額所得者)を切り捨て、中途開廃業者、兼業者、不服申立て・訴訟提起中の者など特殊事情のある者を除外し、標準的な者についての平均値を出せば、同業者率に近くなるが、両者は、概念的、理念的には全く異なるものである。
- (4) 実務上、実調率の算出に当り、ばらつきの匡正に意を払われているが、平均値という以上、異常な高額所得者、低額所得者が含まれるのはむしろ当然であるから、兼業者や中途開廃業者を除外するのは格別、上限、下限を切り捨てる取扱いは疑問がある。

三 推計課税の前提要件

一 裁判例の傾向 推計課税に関するもう一つの問題点は、推計課税の前提要件（許容性または必要性）に関するものである。推計課税するには特別の要件を必要とし、この要件を欠く推計課税は、かりに推計額が実額に符合している場合でも、それだけで違法となり、取消しを免れないと解するべきであろうか。また、課税時には推計の要件が具っていたが、不服審査、訴訟の段階において実額資料が現われた場合、推計課税の効力はどうか。その場合、処分じたいは維持され、実額によって計算し直すべきか、それとも、実額により計算可能であったとして処分じたい取消しを免れないのであろうか。

従来、裁判例の多くは、推計課税に一定の前提要件を要求していたが、そのほとんどすべての場合に要件に該当する事実の存在を認定していたので、要件を欠いた場合の課税処分の効力について言及したものはなかった。しかし、最近において、要件を欠く場合に処分は違法となり、取消しを免れないとする裁判例が相次いで下されるにいたり、そのような見解の是非をめぐり議論が喧しくなされている。

推計課税の前提要件をめぐる問題は、(1)前提要件の内容、(2)要件を要求する根拠、(3)要件の欠缺と処分の効力、の三つに集約されるであろう。

(一) 前提要件の内容 何が推計課税の前提要件であるかについては、最高裁の判例は、抽象的に、「実額調査のできない場合」⁽¹⁾、「実額調査によることのできない場合」⁽²⁾、「実額調査によりがたい場合」⁽³⁾に推計課税が許されるといっているにすぎないが、下級審の裁判例は、もっと具体的かつ網羅的に要件の内容を掲げている。これによれば、(1)帳

簿の不存在、(2)帳簿内容の不正確、(3)調査非協力、の三つが前提要件であるとされている。すなわち、正確な帳簿が存在し、あるいは納税者が調査に協力的で実額の把握が可能であるときは、実額課税によるべきであり、このような要件を欠く場合に限り推計課税が許されるとしている。⁽⁴⁾

しかし、帳簿が存在しない場合や帳簿内容が不正確な場合や調査非協力の場合、直ちに推計に移ることができるかという点、必ずしもそうではなく、裁判例の多くは、「実額調査によりうる場合」を、正確な帳簿の存在、調査協力の場合に限定せず、他に収支関係を証する適切な資料ないし方法がある場合を加え、売上伝票、仕入伝票、領収証、請求書、契約書のごとき原始記録のほか、納税者の説明、証言、反面調査資料をも実額資料になりうるとし、これらがある場合にはこれに基づいて課税するべきであり、これらをも欠く場合においてのみ推計課税が許されるとするものが、むしろ多数を占めている。⁽⁵⁾

(二) 前提要件の根拠 法令によれば、「推計」は調査によりするべきこと(国税通則法二四条)と、青色申告書にかかる更正については許されないこと(所得税法一五六条、法人税法一三一条)以外には、何らの要件も定められていない。しかるに、裁判例によって、推計課税に一定の要件が要求される根拠はどこにあるのであろうか。

裁判例は、ほとんど例外なく、その根拠を実額課税の原則性と推計課税の例外性とに求めている。しかし、推計課税がなぜ例外であるかについては、裁判例の説くところはまちまちである。これを整理すれば、次のとおりである。

- (1) 申告納税制度に求めるもの これは、次の三つに分かれる。
 - (a) 申告納税制度一般に求めるもの⁽⁶⁾ 申告納税制度が有効に機能するためには、納税者において、帳簿を備付け、日々これに記帳するなどその誠実な協力があってはじめて可能である。しかし、わが国の申告納税制度において

は、そのような帳簿備付け、記帳の義務は、白色申告については税法上存在しない。青色申告のごとく帳簿備付けの法的義務があれば、課税庁としても法律上帳簿調査が義務づけられ、これに基づいて課税（実額課税）するべきことになるが、そのような法的義務がない白色申告においては、納税者において帳簿調査を要求する権利がなく、また、課税庁としても帳簿調査の義務がないといわなくてはならない。したがって、帳簿備付けの法的義務を欠くわが申告納税制度のもとにおいては、運用としてはともかく、法律上、実額課税が原則で、推計課税が例外であるとはいえないと考えられる。

(b) 青色申告制度との権衡に求めるもの⁽⁷⁾ 青色申告書にかかる更正については、帳簿調査が法律上義務づけられ、かつ、推計によることは許されないことになっている。したがって、白色申告者であっても、青色申告者に義務づけられていると同程度の帳簿を備えている場合には、実額課税によるべきで、推計課税をすることは許されないとするのがその理由である。しかし、帳簿調査の義務および推計の禁止は、まさに青色申告書の提出承認を受けた者のみ与えられる特典である。かりに、白色申告者であって、青色申告者と同程度の帳簿を備えていても、青色申告の手続を怠り、自らその特典を放棄した者に対して、青色申告者と同じ保護を与える必要があるのか。むしろ青色申告制度との権衡からみて、このような見解には少なからず疑問があるのである。⁽⁸⁾

(c) 更正決定の例外性に求めるもの⁽⁹⁾ 更正は、申告の誤りを是正するために行い、決定は、申告がない場合になされる。この意味において、更正決定は申告に対して例外的であるといえよう。しかし、申告に対して例外をなすのは、更正そのものであって、ひとり推計更正だけではない。実額更正もまた例外をなすのであるから、更正の例外性から、直ちに推計課税のみの例外性を導き出すことはできないと考えられる。⁽¹⁰⁾

(2) 租税法律主義に求めるもの⁽¹¹⁾ その意味は、必ずしも明確ではない。けだし、推計課税も法律上の根拠を有し、法律に従ってなされるべきだからである。しかし、その趣旨は、おそらく、租税法律主義のコロラリーとしての課税の適正性、正確性ということであろう。この意味では、実額課税の方が、推計課税に比してより正確であるといわざるをえないであろう。したがって、この根拠は、むしろ後に述べる(4)の根拠に包含されるであろう。

(3) 租税行政の公正性と納税者の権益の保護に求めるもの⁽¹²⁾ この根拠も、次の(4)の根拠に包含されるであろう。

(4) 推計課税の不正確性と濫用の禁止に求めるもの⁽¹³⁾ 最近では、これを根拠とする裁判例が増加しつつある。ひとしく更正決定でありながら、推計課税にのみ加重の要件が要求されるのは、おそらくこの根拠を措いてはならないであろう。ただし、この根拠は、実調率課税についてはともかく、同業者率課税には妥当しないことについては、後に述べるとおりである。

(三) 要件の欠缺と処分の効力 推計の要件(必要性)が存在しないのに、すなわち、実額課税が可能であるのになされた推計課税の効力は、どのように解するべきであろうか。

この点については、実額課税が可能の場合であっても手続的には全く適法であり、金額の多寡について審査すれば足りるとする唯一の裁判例があり、⁽¹⁵⁾ 国税当局も、この見解に従って訴訟上の主張をしている。

これに対し、最近の下級審の裁判例の多くは、かりに実額に符合する場合であっても、推計の要件を欠く課税処分は違法となり取消しを免れないと判示している。もともと、その間に若干のニュアンスの差があり、要件の欠缺の処分の結果に及ぼす質的(重大か軽微か)⁽¹⁶⁾ または量的(過半か僅少か)⁽¹⁷⁾ 影響を勘案して、処分の効力を決するものと、要件の欠缺が直ちに処分の違法をもたらしとするものがある。⁽¹⁸⁾

この見解は、推計課税の恣意的発動を処分段階において抑止し、処分の慎重を期そうとする点で意味がある。しかし、裁判例は、ほとんど例外なく、実額課税と推計課税との区別を、調査、計算、算定、認定方法の差に求めているのである。⁽¹⁸⁾ そうだとすれば、実額認定によるか推計認定によるかは課税庁の自由な心証に属し、課税処分の適否は、要件の存否ではなく、実額資料と推計資料との証拠の優劣によって決せられるのでなければならない。このような理由から、実額課税と推計課税との区別を事実認定の方法の差に求めながら、前提要件の欠缺の場合に処分が違法となるとする裁判例の立場は、論旨一貫を欠くように感ぜられるのである。

- (1) 小沢潤一郎事件判決(最(二小)判昭和三九年一月一三日税資三八号八三八頁)。
- (2) 長谷川サダ事件判決(最(三小)判昭和三九年二月二日税資三八号九九九頁)。
- (3) 田中真男事件判決(最(三小)判昭和四三年九月一七日税資五三三四三五頁)。
- (4) 吉田真次郎事件判決(大阪地判昭和四五年九月二二日行裁例集二二卷九号一一四八頁、税資六〇号三七一頁)、吉田清一事件判決(大阪地判昭和四六年九月一四日税資六三三五二九頁)、合田松造事件判決(大阪地判昭和四六年一月四日税資六三三九〇九頁)、小野崎清事件判決(東京地判昭和五〇年三月一七日税資八〇号四〇四頁)、伊藤督太郎事件判決(前出)、高山春雄事件判決(仙台地判昭和五〇年九月一〇日税資八二二六五二頁)、斎藤輝彦事件判決(横浜地判昭和五一年五月二七日)、岸本芳春事件判決(横浜地判昭和五一年五月二七日)、三輪昌成事件控訴審判決(大阪高判昭和五一年六月三〇日行裁例集二七卷六号九六五頁)、深井忠事件判決(京都市地判昭和五一年七月一六日行裁例集二七卷七号一〇二八頁)。もっとも裁判例は、「帳簿」といい、「帳簿等」といい、あるいは「帳簿書類」といつている。帳簿等に何が含まれるか、また、帳簿書類とは、帳簿と同一義か、帳簿および書類の意か、帳簿または書類の意か、必ずしも明らかではない。
- (5) たとえば、百合草光男事件判決(名古屋高判昭和四九年九月一八日税資七六号七〇九頁)、三輪昌成事件第一審判決(大阪地判昭和五〇年四月四日税資八一号六九頁)、塩田順一事件(高松地判昭和五〇年七月一日税資八二二三三〇頁)。なお、箕輪一郎事件判決(最(三小)判昭和四〇年七月六日税資四一八五五頁)参照。
- (6) 久木林産株式会社事件判決(鳥取地判昭和四五年三月二〇日税資五九号三八六頁)、吉田清一事件判決(前出)。菅野保文「推計課税の前提要件について」税大論叢七六八頁参照。

- (7) 吉田真次郎事件判決(前出)、菅野「前掲論文」七一頁。
- (8) 同旨、河合昭五「推計による課税処分要件」税大論叢10二〇七頁。
- (9) 木村良吉事件判決(千葉地判昭和四六年一月二七日行裁例集二二卷一・二号二六頁、税資六二号八七頁)。
- (10) 同旨、菅野「前掲論文」七一頁以下。
- (11) 安藤鎗一郎事件判決(東京地判昭和四八年三月二二日税資六九号九三五頁)。
- (12) 齋藤輝彦事件判決(前出)、岸本芳春事件判決(前出)。
- (13) 吉川右一郎事件判決(神戸地判昭和三六年四月一日税資三五号三五〇頁)、(株)モードふくせん事件判決(福岡地判昭和四九年三月三〇日税資七四号一〇一四頁)、三輪昌成事件第一審判決(前出)、三輪昌成事件控訴審判決(前出)。
- (14) 同旨、菅野「前掲論文」七二頁。
- (15) 竜川勝次郎事件判決(神戸地判昭和三七年二月二三日税資三六号一五六頁)。
- (16) (株)丸由製陶所事件判決(名古屋地判昭和四〇年二月二八日税資四一号一三二〇頁)、木村良吉事件判決(前出)、林炳松事件判決(京都地判昭和四七年四月二八日行裁例集二三卷四号二六六頁、税資六五号八九一頁)。
- (17) 三輪昌成事件第一審判決(前出)、森博事件判決(京都地判昭和五一年一月五日)。
- (18) 安藤鎗一郎事件判決(前出)、(株)モードふくせん事件判決(前出)、五十嵐長治事件判決(東京地判昭和五一年二月二六日)、齋藤輝彦事件判決(前出)、岸本芳春事件判決(前出)、三輪昌成事件控訴審判決(前出)。
- (19) 裁判例は、実額課税とは、「実額調査」、「実額計算」、「実額認定」、「直接的方法による認定」によるものといひ、推計課税を、「推計調査」、「推計計算」、「推計認定」、「間接的方法による認定」によるものとしている。
- (20) 同説、森勝治「判例からみた推計課税について」租税法研究三号一三九頁。

二 検討と疑問

以上、推計課税の前提要件に関する裁判例を検討してきた。裁判例は、同業者率課税と実調率課税とを区別することなく、一律に前提要件を課している。しかし、このような態度は、果して正当であろうか。ここでも、両者の区別の明確な認識の上に立って、前提要件の要否を決すべきではないであろうか。かように説くのは、次に述べるように、同業者率課税は、推計課税というよりは、むしろ実額課税のカテゴリーに属するのではない

かという根本的な疑問があるからである。

四 実額課税と推計課税

一 実額の意義 「推計」に對することは、「実額」である。実額とは、いうまでもなく客観的な真実の所得金額である。この真実の所得金額なるものは、いかなる資料、方法によって把握、認定されうるであろうか。

一説によれば、実額は、複式簿記の方法による帳簿書類に基づいてのみ算定されうるとする。その根拠は、複式簿記においては、内部牽制制度が整っており、その正確性に対する信頼が担保されているからだとされる。⁽¹⁾この考え方は、シャウブ勧告に由来するものである。シャウブ勧告は、徹底した申告納税制度を採用していた。申告納税制度は、「税務署で認可された様式による帳簿記録」の備付け、日々の記帳義務によって担保されるものとし、「このような帳簿記録をつけない納税者は更正決定前に調査することが保証されず、標準率によって更正決定される。その上、後者に属する納税者は国税局に控訴することは許されない。」⁽²⁾とし、さらに将来においては、「正当な帳簿記録をつけることを故意に怠った場合、刑罰を適用することが適當であるかもしれない。」⁽³⁾と提案していた。このようなシャウブ勧告の理想は、わが国の記帳状況がきわめて低水準にあることから大幅に後退し、帳簿備付け、記帳の義務を欠く不徹底な申告納税制度となつて制度化されたのであつた。

記帳義務を欠くわが国の申告納税制度のもとでは、「実額」を帳簿と結合して把握することはできない。実額は真実の所得金額そのものにはかならず、認定方法とは直接には結びつけられない。実額は、帳簿以外の資料、方法によ

っても認定されうるものといわざるをえない。多くの裁判例が、前述のごとく、帳簿以外にも、原始記録、納税者の説明、反面調査資料その他の実額資料のありうることを認めているのは、わが国の申告納税制度を前提としているからだと解される。

- (1) 青色申告者のよるべき簿記の方法としては、現在、簡易帳簿によるものが認められている。論者は、簡易帳簿の信頼性の根拠を、どこに求めるのであろうか。まして、青色申告書の提出についてみなし承認（所得税法一四七条、法人税法一二五條）が大部分を占める税務の現状においてはなおさらである。
- (2) シヤウブ使節団日本税制報告書第四編E節第二款D五八。
- (3) 同第四編C節第八款D四一。

二 同業者率課税の性格 いわゆる同業者率課税は、従来、一般に推計課税に属するものと考えられてきた。

しかし、同業者率課税は、実額の把握を放棄、断念するものではない。あくまで実額の把握を目指し、可及的に実額に近接するための一つの手段である。同業者率資料は、帳簿などの直接証拠に比べれば、より間接的な証拠方法であるかもしれないが、やはり実額認定のための資料であることに変わりはない。同業者率資料による実額の認定は、事実上の推定（推認）によるものであって、この点において、帳簿など直接証拠による直接認定との間に相対的な差があるにすぎない。それは、あたかも近傍類地の売買実例によって、係争不動産物件の評価をするのと同様である。⁽¹⁾この場合、それは、あくまで物件価格の認定であって、推計とはいわない。かように考えてくれば、同業者率課税も、広い意味での実額課税に属すると解さざるをえないのである。

また、推計課税に前提要件を要求する根拠は、前述のごとく、その恣意的発動を処分段階において抑止し、処分の慎重を期することにあつた。この理由は、同業者率課税においては、必ずしも妥当しない。けだし、同業者率課税

は、帳簿などによる課税に比して、より困難複雑でこそあれ、決して安易な途を択ぶものではなく、濫用の危険性も少ないからである。

右の理由から、同業者率課税を推計課税の一種に加え、これに前提要件を要求する裁判例の立場には同調しがたいのである。⁽²⁾

(1) 同様の問題は、役員の過大報酬の不当に高額な部分（法人税法三四条）、低額譲渡の場合の時価相当額（所得税法五九条）、相当の賠償額（所得税法九条二一号、同令三〇条）等の認定の場合にも起りうる。これらいずれの場合にも、「推計」とはいわない。

(2) 同業者率課税にあつては前提要件を要求するべきではないから、処分時に帳簿が提出されないため同業者率によって課税し、後に不服審査、訴訟の段階にいたつて帳簿が提出された場合には、処分を取消すべきではなく、同業者率資料と帳簿資料とを比較検討し、帳簿資料に信びよう性が認められるときは、それによって原処分を算定し直すべきである。

三 実調率課税の性格　これに対して、実調率課税の場合は、自ずから別論である。実調率課税は、実額の把握を目指すものではない。実額の把握が不可能な場合、たとえば、納税者の営業規模、内容が不明であるとか、類似業者を他に見出しがたいため同業者率にもよることができない場合に、実額の把握を断念し、課税の公平上やむをえずとられる手段である。それは、事実の認定ではなく、推認ですらない。それは、事実の認定を放棄し、課税の正確性の原則を変更するものである。推計課税に関する旧所得税法および旧法人税法の規定が制定された当時は、同業者率課税は行われていなかった。立法当時は、広く標準率による課税が行われ、その許否をめぐって激しく争われていた。⁽¹⁾ そのような疑義を立法的に解決し、主として標準率課税が許されることを明確にするために、推計課税に関する明文の規定が設けられたのである。

実調率課税は、事実の認定を放棄し、課税の正確性という課税の原則を変更するものであるから、課税の不正確性および濫用の危険性の余地もあり、それだけに前提要件を設定することによりその恣意的発動を抑止し、処分の慎重を期する必要があるといえよう。実調率課税こそ、立法の経過に徴しても、主として法の予定する固有の推計課税であり、実調率課税においてこそ前提要件を要求する意義と必要とがあるのである。

従来、漠然と同業者率課税こそ法の予定する真の推計課税であるとの思想が一般に支配し、実務の上でも、類似性に多少欠けていても、強いて同業者率による傾向があり、実調率は、訴訟の上でも、同業者率立証のための補強資料として使用されるにすぎなかった。しかし、実調件数が比較的多い場合であつて、他に類似同業者を見出しがたい場合には、実調率の適用をためらうべきではない。立法の経過からみても、実調率課税こそ法の予定する固有の推計課税であり、ADPの発達した現在、執行の負担軽減、迅速な課税の実現に寄与するのみならず、実額の把握のできない納税者に「世間並みのつき合い」を強いることにより課税の公平が保たれるであろう。この意味において、最近、実調率の適用を肯定する裁判例が次第に増加しつつあることは、歓迎すべき傾向であり、さらに進んで標準率の整備公開が期待される所以である。⁽²⁾

- (1) 推計課税の許否をめぐる下された最高裁の判決は、いずれも標準率の適用に関する事案である。判旨は、いずれも、推計課税に関する明文の規定が設けられていなかった旧法のもとでも、標準率の適用による推計課税は許されていたと判示する。
- (2) 標準率を整備公開すると申告納税制度が崩れるという懸念が一部にある。しかし、わが国においては、正確な資料に基づかない申告が余りにも多い。標準率を引上げるとともに、納税者に申告か標準率によるかを選択せしめるのが、適当と思われる。