

食品製造業における推計課税の研究

A Study of Tax by Estimation on Food Manufacturing Industry

吉田 洋, 山本 薫^{※)}
Hiroshi YOSHIDA, Kaoru YAMAMOTO

推計課税は、税務署長が所得税法第156条、法人税法第131条について更正又は決定を行なう場合、直接課税標準を認定できる資料によらずに、間接的な資料を用いて課税標準を認定する課税の方式をいう。

本稿では、食品製造業に焦点をあて、豆腐製造業の事例及び竹輪・天ぷら製造の事例等を検討することによって、推計課税の必要性・合理性について考察する。

食品製造業においては、同業であってもその製造方法、保管方法、地域性等において、その原価率及び所得率が大きく異なってくることが予測される。また、推計課税の対象となる小規模零細企業においては、さらに個別的な要因が加わることも大いに考えられるので、判例が採用する同業者の平均所得率からの推計方法である比率法はなじまない。

推計課税にあたっては、課税庁はより適切な方法を採用しなければならないと考える。

The tax by estimation means the method of taxation in which the taxable basis is recognized by using indirect material without specifically depending on material that is used as the basis of taxation when the Director of Taxation Office corrects or decides the amount of tax according to Article 156 of the Income Tax Law and Article 131 of Corporation Tax Law.

In this paper, the necessity and the rationality of the tax by estimation are considered by focusing on the food manufacturing industry, and examining bean curd manufacturing and tubular roll of boiled fish paste and the tempura manufacturing.

In the food manufacturing industry, the costs and income rates are greatly different in the process of manufacturing, the storage method and regional differences, etc. In addition, small food manufacturing company targeted for the tax by estimation involves individual factors. Therefore, it does not adapt the ratio method which is the estimation method from the average income rate of a similar company that was adopted by court cases.

The conclusion we would like to emphasize is that the best method of tax by estimation must be adopted by the National Tax Agency.

キーワード：推計課税，実額反証，食品製造業

tax by estimation, counterevidence by real amount, food manufacturing industry

1. はじめに

納税者が申告を行う際に、正規の簿記の原則に従い、簿記上の取引をもれなく帳簿に記帳し、領収書などの証憑とともに保存し、それに伴い計算を行い、税額を

求めることが原則である。これを実質課税の原則という。

しかし、納税者の中には帳簿に記帳せず、申告を行うものもいる。このような場合、正確に記帳している

※) 税理士，豊橋創造大学非常勤講師

ものとの間で税負担の公平を欠くことになるから、間接的な資料でもって、課税庁の課税処分による確定を行う際、収入金額などを求めて税額を確定する。これを推計課税という。いうまでもないことであるが、課税庁が推計課税の方法を自由に選択できるわけではなく、合理的な方法を選択することが求められる。

推計課税は、具体的には、税務署長が所得税、法人税について更正又は決定を行なう場合、直接課税標準を認定できる資料によらずに、間接的な資料を用いて課税標準を認定する課税の方式をいう（所得税法第156条、法人税法第131条）。

本稿では、食品製造業に焦点をあて、1. 豆腐製造業の事例、2. 竹輪・天ぷら製造の事例等を検討することによって、推計課税の必要性・合理性について考察する。それは、推計課税が、すぐれて実務的な問題であり、実務の上では、それぞれの業種における商慣習、問題点等を踏まえての議論になることが多いことに起因するからである。

2. 推計課税の必要性

推計課税をどう捉えるかについては、その必要性において、以下の二つの考え方に大別される¹⁾。

一つは、必要性は推計を行なうことの明文上の要件ではないこと、及び、更正処分には実額による更正処分と推計による更正処分の2種類があるわけではなく、更正処分はあくまでも1種類であり、実額計算によるか推計課税によるかは、所得税及び法人税の認定が直接証拠によるか間接証拠によるかという事実認定の方法の相違にすぎない、とする考え方である。

もう一つは、所得税法及び法人税の理想が、直接資料を用いて所得の実額の把握にあることはいうまでもないが、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ない。ここに、推計課税の認められる根拠を見だし²⁾、推計課税が許容されるのは例外的な事由のある場合だけである、とする考え方である。

この二つの考え方は、前者は課税庁側が一貫して主張してきた行政指針説に、後者が従来からの通説である効力要件説に発展していく。

その主たる推計課税の判断ポイントとして以下が挙げられよう。

①複数の間接資料がある場合、最もよく所得を反映すると見られる資料を用いて推計する。

②比率や効率合理的な方法で算定されたものでなけ

ればならない。

③問題となる納税者に明らかな特殊事情がある場合には、それを考慮しなければならない。

次にそれぞれの学説を概観する。

(1) 効力要件説

効力要件説は、通説・裁判例の多くが支持する説である³⁾。課税の公平負担の観点を推計課税の認定根拠とする効力要件説において、推計課税が許されるのは実額課税ができない場合に例外的に認められるのであるから、必要性を欠く推計課税は、手続上の適用要件を具備しないものとして違法となる。

具体的には、第一に帳簿書類の不存在、第二に帳簿書類の不備・不正確、第三に納税義務者の調査非協力の三つの場合にのみ、推計の必要性の要件を備えていたとして、推計課税の実行が許される。この三つの場合は、推計課税の前提要件ないし必要要件と呼ばれている。

(2) 行政指針説

行政指針説は、いかなる場合に推計課税を選択するかは税務署長の裁量事項に属し、必要性の有無は課税処分の適否とは関係ないとする主張を採る説である⁴⁾。したがって、手続要件ではないから、調査に基づいた処分であれば、たとえ実額課税ができるのに推計課税をしたとしても、それが調査せずになされた処分として課税権の乱用の評価を生じないかぎり違法ではない。

この説を採る判例としては、神戸地裁昭和37年2月23日判決（税資36号156頁）及び大阪地裁平成2年4月11日判決（判時1366号26頁）がある。

この二説に対する批判から次の折衷説が現れた。

(3) 折衷説

効力要件説に対しては、推計課税と実額課税を事実認定の差異として捉えるならば、なぜ、必要性の欠缺が直ちに処分の違法になるのかの批判があり、行政指針説に対しては、実額課税が可能な場合でも推計課税ができることへの批判がある。

折衷説は、推計の必要性は原則として課税処分の適用要件になるが、訴訟において推計による認定額が実際の範囲内にあることが認められた場合には必要性の欠缺という手続上の瑕疵は事後的に治癒されるとするものである⁵⁾。

つまり、処分時に推計の必要性が欠けていることは処分の違法事由になるが、訴訟において、所得金額が実額で立証されたときは違法事由にならないとする。裁判実務関係からの支持が多く、裁判例も増えてきている説である⁶⁾。

(4) 瑕疵の程度説

瑕疵の程度説においては、原則として推計の必要性の欠缺は推計課税を違法とするものではないが、もう少し丁寧な調査をすれば、容易に実額計算が可能であったのに、これをしないで推計した場合には、額の適否にかかわらず、調査理不尽を理由として推計課税そのものが違法となるとする説⁷⁾である。

京都地裁昭和47年4月28日判決(行集23巻4号266頁)が、この説に該当する。

3. 推計の合理性

一般論として推計の合理性があるというための基準として、① 推計の基礎事実が確実に把握されていること、② 所得金額を推計するのに最適な方法であること、③ 真実の所得に近似した数値が算出されるよう客観的な推計方法を用いること、の三要件があげられる⁸⁾。

すでに別稿で述べたようにその合理性についての近時の裁判例を整理すれば以下のようなものである⁹⁾。

その傾向については、「推計課税が一般的にみて合理的であり、真実の所得金額と合致する蓋然性があると認められれば足りる」と解するもの(東京地裁平成11年11月12日税資245号286頁他)のほか、課税年度と異なる申告割合を用いて推計課税を行なったとしても、納税者にとって有利であるとして推計方法の合理性を肯定した事例(大阪地判平成12年9月28日訟月47巻10号3155頁)、「税務署長が採用した推計課税の方法に合理性があるというためには、税務署長が入手可能な事実及び資料等に照らし、その推計課税の方法が一応最良のものと認められ、かつ、納税者の所得につき近似値を求めると認められる程度のものであれば足りる」との山形地裁平成11年3月30日(訟月47巻6号1559頁)の判旨等、それほど厳格に推計の合理性を求めてはいない¹⁰⁾。「一応の合理性」が認められれば、合理性の要件を満たしているという見解にたつものと思われる。

実際に、推計による課税がなされた場合、どのような推計方法が合理的であるかは、個別的な事案によっ

て判断される。したがって、一概にいうことはできないが、従来課税庁によって実務上行なわれている推計方法としては、①比率法、②効率法、③資産増減法、④消費高法がある¹¹⁾。

4. 食品製造業における推計課税

推計課税の必要性とは推計課税がどのような条件の下で許されるかの問題であるが、最近の推計課税をめぐる訴訟では、行政指針説の立場にあっても、推計の必要性を立証していることから、実務においては、推計の必要性は、それほど問題にならない。

推計の合理性とは、どのような手段を講ずるならば、直接資料を用いなくても間接資料だけで十分に課税の根拠を示しうるのかの問題であり、見解の分かれるところである。これについて、ひとつの事件に対して、第一審判決と控訴審判決で、その「合理性」について、全く逆の結論が導かれた食品関連業種の興味深い判例がある。

食品関連業のうち豆腐製造販売業に関しての判例であるが、ここで豆腐製造販売業の特色を簡潔に述べると以下のようなものである¹²⁾。

従来、豆腐等関連商品は、生鮮加工品であるため製品の変質が早く、商品の保存期間が短いため、保存・輸送等に問題がみられた。そのため生産集中、備蓄生産することが不可能で、流通に不適な地域性の強い食品であるといわれていたが、近年の流通変化、製造技術の進歩により、従来よりも広い地域に販売可能となってきている。

豆腐製造販売業は、豆腐の主材料である大豆の価格の高低と品質の良否により採算が大きく左右するといわれている。すなわち、仕入原価が同額の大豆であっても、品質のよいものは製造される豆腐の数量が多いからである。

昭和42年に豆腐製造業が中小企業近代化促進法の指定業種となったのを契機に、近代化への気運が高まり、徐々に協業化、大衆化が進められてきたが、規模よりみると小零細規模のものが大半を占めていることが特徴である。

大阪地裁昭和48年3月14日判決(行集24巻3号156頁)は、オカラの売上高についての推計課税が問題となった判例である。

そこでは、類似同業者の平均所得率による推計方法が争点となり、「推計課税が合理的であるためには、当該事業者の所得を算定する基礎として用いる類似同

業者の選択が合理的になされていることが不可欠の前提であるから、その同業者の実在性、データの正確性はもとより、その営業規模、営業内容、立地条件等、所得に影響を及ぼす諸条件を、当該事業者のそれと比較して、両者の類似性が明確に立証された後でなければ、これを推計の基礎とすることはできないものといわなければならない」と判旨された。課税庁の比較対象とされた4名の同業者の平均所得率について、氏名が記載されていないこと、その他、実際の調査で収集されたサンプルは、所得率は12例、大豆一斗当たりの収入金額については10例と、大阪府下に存在する豆腐製造業者1,560名から鑑みて、如何にも少数であることから、その正確性に疑問があるとされた。

しかし、その控訴審の判決である大阪高裁昭和52年4月26日判決（行集28巻4号338頁）では、「豆腐製造販売業の営業形態は、概ね同一」であるとの前提の下、前述の地裁での類似同業種の選択において、推計課税の合理性を認めた。豆腐製造業者が1,560名存在しようと「前記認定の規模・業態の被控訴人の営業につき適用するものとしては、右一〇ないし一二の業者数は、別に少なすぎるものではなく、むしろ、それら各業者の業態からして、被控訴人の営業内容を一層的確に推測せしめるものとして、よりよく精選されたものであり、十分な数であるといえるから」、右各業者の平均所得率、仕入大豆一斗当り収入金額の平均値を被控訴人の営業に適用し、その所得金額を推計することは、推計課税が認められている現行法制下においては、特に不合理視しなければならないところはない」として、原判決を破棄している。

もともと推計課税は記帳義務のない白色申告者に対して行なわれるものであり、白色申告者には豆腐製造業者のような小規模の事業主が多いことも予測できる。そのような白色申告者に対して、課税庁の主張する推計課税に「一応の合理性」が認められれば、それで合理性の要件を満たすという判例の流れには賛成できない。

しかし、同じく豆腐製造業者の横浜地裁平成7年12月20日判決（訟月43巻7号1709頁）でも「推計の方法には、様々な手法があり得るのであって、当該方法が合理的であるといえるためには、実額課税の代替手段としてふさわしい一応の合理性があれば足りる」として、「一応の合理性」基準を踏襲している。

その上で、比準同業者数が一件であっても「右近似値になる推計を合理的ならしめる程度に比準同業者と

の類似性が認められ、同一地区で他に正確な資料を有する類似同業者が存在しない場合は、」このことから直ちに「推計を不合理とすることはできない」とする食品製造業（竹輪・天ぷら）の判例（佐賀地判平成元年3月24日税資169号1116頁）もみられる。さらに、この佐賀地裁平成元年3月24日判決では「原告が反証によって推計の合理性を覆すことが可能であることを考慮」すれば、被告である課税庁の主張する推計課税を「不合理とすることはできない」としている。

確かに、課税庁に対しての何よりも強力な対抗手段は、帳簿等の資料に根拠づけられた実額による所得金額、いわゆる実額反証になる。

裁判例も、納税者からの実額主張についてはこれを許容する立場をとっており、例えば、大阪地裁昭和46年6月28日判決（訟月18号1号35頁）、東京地裁昭和53年9月11日判決（訟月25巻2号440頁）、大阪高裁昭和62年9月30日（訟月34巻4号810頁）等の多数の判決がある。そして、昭和50年代の後半から、推計課税に対する不服申立または取消訴訟において、納税者が所得実額に係る資料を証拠として提出して課税処分を違法を主張し（いわゆる実額反証）、その取消を求める事件が多く提起されるようになり、また判決や裁判例においては、このいわゆる実額反証を受け入れて課税処分の当否を判断するものも現れた。

しかしながら、最近の裁判例においては、実額反証が有効になるための必要要件を設け、原告の立証の程度を厳しく要求するものが増えており、この傾向は定着しつつあるかにも見受けられる¹³⁾。つまり、実額反証を認めてはいるものの、その適用は非常に難しくなっており、「反証によって合理性を覆すことが可能」とはいえないのが、現状となってきた。

5. 結語

推計内容の合理性については、根拠をどこへ求めるか等、個別的な事業形態等によって異なってくるが、一般的基準の三要件うち、特に真実の所得に近似した数値が算出される客観的な方法によることが、最も重要な要件と思われる。

この要件について「最適な方法の選択」を基準とすると、課税庁が採らなかった推計方法以外の手段の方法が少しでも優れた点があるとすれば、推計の合理性は全て失われてしまうという疑問¹⁴⁾もあるが、厳格に合理性を求めず「最適基準」に代え「一応の」合理性という曖昧な基準を用いて合理性の適否を判断す

るのが近時の裁判例の傾向である。

このように課税庁側の立証責任が軽減され、「一応の合理性」で足りるとするには、納税者に何らかの帰責事由があることにも起因するのではないかと思われるが、「一応の合理性」が基準となりうるか否かについては大いに疑問である。

たとえば、今回取り上げた「類似同業者」による同業者比率課税は推計方法のなかで最も頻繁に用いられるが、この方法は、課税庁にとっては、内部での資料収集で算定ができるので推計計算が容易である半面、納税者にとっては、算定資料の内容は、不透明である。納税者は、比準業者より営業状態が悪いという主張を証明することにより、推計の合理性を覆すことができる（前述佐賀地裁平成元年3月24日、東京地裁昭和46年4月27日他）とされている。納税者側は当該合理性に対する反証の立証責任を負い、そのために「類似同業者」をより具体的に明らかにすることを要求するであろうが、課税庁は守秘義務を理由にこれを拒むことが通常であり、課税庁がこれを明らかにしないことは、推計課税の合理性を欠くことにはならない。その結果、比較検討の方法がない状態に陥り、納税者からの合理性の違法の主張は、ほとんど不可能に陥る。上述のように納税者の次の対抗手段は、実額によって推計を破ろうと試みるいわゆる「実額反証」であるが、これも実額反証を認めはするものの、それが認められる要件を厳しくする最近の判例傾向からは、現実には不可能なものとなっている。

納税者が正確な実額資料を整えて申告をしたのであれば、推計課税の必要はなく「推計課税は、納税者の責めに帰すべき事情に起因するものである。端的に言えば、申告納税制度の下においては、推計課税は、一種の制裁措置として位置づけられてもやむをえない」とする見解⁵⁾もみられるところであるが、推計課税は、制裁的な使命は帯びておらず、あくまで実額課税の例外である、と位置づけられるべきである。

税務調査および税務訴訟においては、それに費やす時間的制約があろうが、「一応の合理性」の下、課税庁にとってより容易な推計方法が採用されているのではないかとの懸念が残る。

推計課税が実額課税の不可能な場合にのみ認められた概算課税であると位置づけられるからには推計の方法はもっとも実額を近似した数値を算出できるものが要請されるであろう。したがって、「一応の合理性」が認められれば、合理性の要件を満たしているという

ことにはならない。

不誠実な納税者が利益を得るようなことは断じて許されることではない。しかし、何が正しい法解釈であるかを検討していく上で、最優先すべきは、課税処分恣意性の抑制であろう。まずは、①恣意的な判断を防ぐために、次に、②納税者の不誠実の減少を図り税務訴訟を公正かつスムーズに行なうために、推計課税に係る法律の整備が望まれるところである。推計課税の問題は、裁判の前段階である税務調査においても頻繁に登場する極めて実務的な問題である。そして税務訴訟においては最終的には行政権の作用に対する権利利益の保護と行政の合法性及び目的性の保障という二つの理念的概念の対立とその調整をどのようにつけるかに集約される。

特に、本稿にみる食品製造業においては、同業であってもその製造方法、保管方法、地域性等のひとつひとつにおいて、その原価率及び所得率が大きく異なってくるのが予測される。また、推計課税の対象となる小規模零細企業においては、さらに個別的な要因が加わることも大いに考えられ、判例が採用する同業者の平均所得率からの推計方法である比率法はなじまず、より適切な方法を課税庁は採用しなければならないと考える。

引用文献

- 1) 山本薫, 判例にみる推計課税の法的性質, 税法学, 547号, 148-150(2002).
- 2) 金子宏, 租税法, 第10版, 弘文堂, 671(2005).
- 3) 東京地裁昭和48年3月22日行集24巻3号177頁, 東京高裁昭和53年10月17日行集29巻10号1838頁, 福岡地裁平成2年11月8日行集41巻11=12号1839頁, 東京地裁平成9年2月12日判時1632号14頁, 東京高裁平成8年5月15日月報43巻6号1542頁など多数.
- 4) 松沢智, 租税訴訟法, 初版, 中央経済社, 356(1977).
- 5) 佐藤繁, 課税処分取消訴訟の審理, 鈴木忠一, 三カ月章監修, 新実務民事訴訟講座10・行政訴訟II, 初版, 日本評論社, 69(1982).
- 6) 白石信明, 税務訴訟の立証責任をめぐる諸問題について, 税務大学校論叢, 27号, 321(1996).
- 7) 南博方, 租税訴訟の理論と実際, 増補版, 弘文堂, 216(1980).
- 8) 中尾巧, 税務訴訟入門, 新訂版, 商事法務研究会,

152 (1993).

- 9) 山本薫, 判例にみる推計課税の諸問題, 税法学, 555号, 291(2006).
- 10) 玉國文敏, 酒井克彦, 12推計課税の適法性, 小川英明, 松沢智, 今村隆(編), 新・裁判実務体系 18・租税争訟, 初版, 青林書院, 191 (2005).
- 11) 白石信明, 前掲6), 313.
- 12) ハツ尾順一, 業種別 税務調査の傾向と対策, 初版, ぎょうせい, 47-48 (1988).
- 13) 岩崎政明, ハイポセティカル・スタディ租税法, 初版, 弘文堂, 273 (2004).
- 14) 玉國, 酒井, 前掲10), 191.
- 15) 南博方, 推計課税の実務と理論, 判例タイムズ, 787号, 9-10 (1992).