

帳簿書類の保存制度の在り方に関する一考察

—法人税における帳簿書類保存制度を中心として—

瀧 田 信 宏

〔 税 務 大 学 校 〕
〔 研 究 部 教 授 〕

論文の内容については、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。

要 約

1 研究の目的（問題の所在）

我が国では、所得税をはじめとする主要な税目において申告納税制度を採用しており、この制度は、納税者自らが税法を正しく理解し、その税法に従って正しい申告と納税をするという極めて民主的な制度である。申告納税制度の下にあっては、納税者が行う申告により第一次的に納税義務が確定し、納税者による申告がない場合又はその申告が正しくない場合には、税務署長がこれを是正する更正又は決定により第二次的に納税義務が確定することとされており、この申告納税制度が適正に機能するための納税環境の整備として青色申告制度等の各種制度が設けられ、適切な税務調査の実施と的確な資料情報の収集及び提供によって、納税者による申告納税の適正性が確保されることを予定している。

そして、申告納税制度の下、納税者が自らその課税標準となる所得と税額を計算し、正しい申告と納税を行うためには、記帳や帳簿書類の保存が必要であり、このことは、課税庁が税務調査により申告内容の確認を行うためにも必要不可欠であることから、納税者には記帳や帳簿書類の保存義務が課されている。

しかし、記帳能力が乏しいことや繁忙であることなどの理由により記帳や帳簿書類の保存義務を適切に履行していない納税者が見受けられ、義務の不履行に罰則規定がないこともあってか、一部には故意に義務を履行していないと思われる不誠実な納税者も存在し、このことは、適正に義務を履行している納税者との間の不公平感を生み、ひいては記帳や帳簿書類の保存義務の実効性について疑問を生じさせている。

また、税務調査は所得税又は法人税と消費税の同時調査が基本であり、同一の帳簿書類を検査するのであるが、帳簿書類の保存のない原価又は費用（課税仕入れ）について所得税や法人税は必要経費や損金に算入することができる余地があるのに対し消費税の仕入税額控除は認められないという大きな違

いがあり、この違いがどのような理由によるものなのか、所得課税と消費課税の違いという理由のみで整理されることなのか、必ずしも明確ではない。

令和 3 年度税制改正大綱（令和 3 年 12 月 10 日政府与党）に記帳義務の適正な履行を担保するためのデジタル社会にふさわしい諸制度の在り方やその工程等について早期に検討、結論を得ることが明記されたところ、このことは所得税及び法人税に共通する事項であり、いずれにも同様の論点が存在するが、法人は、①会社法等においても帳簿書類の保存義務が課されていること、②社会的責任から高度な税務コンプライアンスが求められていること、③青色申告の普及割合が高水準で推移していることに鑑み、本稿においては、法人税における帳簿書類の保存制度の問題点及び帳簿書類の保存義務の実効性を担保するための措置の在り方について考察し、令和 5 年 10 月に予定されている消費税の適格請求書等保存方式や納税環境の変化等にも考察を加えた上で、申告納税制度の下において適正公平な課税の実現を図るために法人税における記帳や帳簿書類の保存制度が今後どのように在るべきかを中心に研究・提言を行うものである（本稿では、帳簿の備付け、取引の記録及び帳簿書類の保存を義務付ける制度を「帳簿書類保存制度」といい、同制度に基づく義務を「帳簿書類保存義務」という。）。

2 研究の概要

(1) 申告納税制度における帳簿書類保存義務

申告納税制度の下では、納税者自らが知り尽くしている真実の所得を適格な記録に基づいて算出した上で申告することが求められており、適格な記録に基づく正しい申告が納税者の役割であり具体的な責務であるといえる。そして、課税庁は納税者の申告が正しいかどうかをチェックする役割（機能）を有していると解するのが、申告納税制度の正しい理解と考えられる。

申告納税制度の定着と課税要件事実的確な把握のためには、記帳や帳簿書類の保存をはじめとする納税環境の整備と改善が必要不可欠であり、

申告納税制度導入時には帳簿書類を基礎とした正確な申告を奨励する意味で青色申告制度が設けられた。その後、昭和 59 年の税制改正により青色申告者以外にも一定の記帳等制度が導入されたが、記帳等義務違反に対する罰則規定は設けられていない（本稿では、昭和 59 年の税制改正により導入された記帳等制度を「一般的記帳制度」といい、同制度に基づく義務を「一般的記帳義務」という。）。

(2) 適正公平な課税を実現するための環境

イ 課税庁における課題

申告納税制度の維持に当たって、税務調査は税法に基づく徴税を確保する上で重要な担保機能を果たすものである。通常の税務調査における税務職員の質問検査権は行政調査を認めるものであり、質問に対する不答弁、拒否・妨害等に対しては刑罰が科されることから、質問の相手方には受忍義務があると解されているが、直接強制力を用いて調査することはできないという点において任意調査である。

平成 30 事務年度における税務調査の状況（法人税）をみると、いわゆる実調率は 3.2%と実地調査のサイクルはおよそ 30 年に 1 回ということであるが、課税庁における業務の量・質の両面での負荷の増大、予算・定員の増加の困難性からすれば実調率が短期的に増加することは考えにくく、限られた事務量の中で実調率の維持・向上も求められる課税庁において、帳簿書類保存義務を履行していない場合が多く、真実の所得金額の把握に時間と事務量を要する無申告者や実地調査の際に帳簿書類を提示しないなどの調査に非協力的な納税者に対して任意調査によって真実の所得を把握し適正公平な課税を実現していくことは大きな課題である。

ロ 課税訴訟における立証責任の分配

課税訴訟における立証責任の分配について通説といえるほどの見解はないものの、これまでの判例・学説によれば、納税者有利となる必要経費や損金についても課税庁が立証責任を負うと解されており、帳簿書類

保存義務を履行しているか否かは直接影響しない。また、通常の業務の実行からは考えられないような特別の経費については納税者が立証責任を負うと解されるとするものやいわゆる使途不明金について、納税者に具体的な反証を求めるべきと解するものがある。

なお、税制調査会基礎問題小委員会は、平成 17 年 6 月、「個人所得課税に関する論点整理」と題する報告書（16 頁）において、「訴訟における立証責任は、基本的には個々の実体法規の解釈として定められるものであり、わが国の課税訴訟における立証責任は一般的に課税庁が負うものとされている。しかし、近年の課税訴訟においては、納税者に立証責任を求める場面においては、納税者に、一定の立証を求める裁判例が判例として定着しつつある。こうした流れや経済社会の構造変化を踏まえれば、今後、納税者自らが説明責任を果たすことが相応しいと思われる項目について、個別に制度的枠組みを整えていくことが望ましい。」と述べている。

ハ 推計課税を巡る問題

帳簿書類が不存在等の場合、課税庁には推計課税が認められているが、推計課税による課税処分取消訴訟における実額反証について、裁判例の多くは納税者に立証責任があり、通常の証明より高度の「合理的疑いを容れない程度の証明」を必要としているものの、税務調査の際、故意に帳簿書類を提示せず、推計課税を受けることによって、推計課税と実額課税の有利な方を選択することが可能となるという問題を含んでいる。

ニ 小括

課税庁の主要な任務は適正な税務調査にあるが、限られた事務量の中で帳簿書類保存義務を履行していない無申告者をはじめとする不誠実な納税者に適切に対応していくことは課税庁の大きな課題である。また、課税訴訟においては必要経費や損金についても課税庁が立証責任を負い、推計課税には実額反証の問題があるなど、帳簿書類保存義務の不履

行に起因する問題点や課題は、適正公平な課税を実現するための環境にマイナスの影響を及ぼす大きな要因であると考えられ、制度的な対応も求められる。

(3) 帳簿書類保存義務を巡る問題点と課題

イ 法人税の所得計算と損金算入制限

法人税の所得計算は、企業会計による利益計算を基礎として法人税法固有の別段の定めを用いて益金の額及び損金の額を計算し、課税標準である所得金額を算出する仕組みであり、企業会計で原価や費用と認識される支出についても、租税政策上の理由などから一定のものを損金不算入としているが、帳簿書類の保存がない原価等を損金不算入とする規定はない。また、法人税基本通達 9-7-20 では、いわゆる使途不明金を損金に算入しないことを明らかにしており、裁判例においても、目的や内容、特に相手方が明らかでない支出の損金算入を原則として認めていないが、使途不明金に係る立証責任についても課税庁が負うと解されており、使途不明金は帳簿書類の保存がないことをもって損金不算入となるものではなく、使途不明金について「その支出の目的、金額または事実が明確に立証できないもの」をいうと解するのが相当とする見解があるものの、使途不明金をどのようなものと定義するかは必ずしも明確ではない。

なお、使途不明金の考え方について「記帳義務違反に対する制裁」、「相手方課税の代替」という考え方も主張されている。

ロ 法人税における帳簿書類保存制度

法人税においては、青色申告法人と白色申告法人について記帳のレベルに差が設けられているものの、原則としてすべての法人に対して一定の帳簿書類保存義務が課されている。そして、帳簿書類保存義務については、多くの国が義務を法定し、その義務不履行ないし違反に対する制裁規定を設けているが、我が国においては、酒税法等の間接税を除き、帳簿書類保存義務の不履行ないし違反に対する制裁規定は設けられて

おらず、所得税法及び法人税法には適格な記帳や帳簿書類に基づく申告を奨励する意味で青色申告制度が導入されている。

なお、昭和 59 年の一般的記帳制度導入に際し、記帳義務違反者に対する罰則について議論されたが、導入は見送られている。

ハ 小括

帳簿書類の保存のない原価等について結果的に使途不明金として損金不算入とされるものもあると考えられるが、法令上、使途不明金がどのようなものであるかは明らかでなく、帳簿書類の保存がないことにより直接的に損金不算入とされるものではない。法人税における帳簿書類保存制度においては、罰則等の制裁規定は設けられておらず、義務を履行しない不誠実な納税者が少なからず存在することは、義務不履行に対して納税者が何ら不利益を受けないことがその要因の一つであり、法人税における帳簿書類保存制度の問題点である。そして、帳簿書類保存義務を実効性のあるものとするのが課題であると考ええる。

なお、法人税における帳簿書類保存義務に関しては、保存すべき帳簿書類の範囲が不明確であるとの意見がある。

(4) 消費税における帳簿書類保存の意義

イ 帳簿の備付け等

消費税法では、事業者等に対して、①帳簿の備え付け、②その行った資産の譲渡等又は課税仕入れ等に関する事項の記録、③当該帳簿の保存を義務付けているのみであり請求書等の書類の保存を義務付ける規定はなく、帳簿の備付け等の義務違反に対する罰則規定も設けられていない。

ロ 税額控除の要件

事業者（免税事業者を除く。）が、国内において行った課税仕入れ等に係る消費税額は、課税仕入れ等を行った日の属する課税期間の課税標準額に対する消費税額から控除することとされている（仕入税額控除）が、原則として、課税仕入れ等の事実を記載した帳簿及び請求書等を保存し

ない場合には仕入税額控除の適用はないこととされている（請求書等保存方式）。

なお、令和 5 年 10 月 1 日以後に国内で行われる課税仕入れについては、一定のものを除き、適格請求書等の保存が仕入税額控除の要件とされることから、適格請求書発行事業者以外の者からの課税仕入れについては、仕入税額控除の適用がないこととなる（適格請求書等保存方式）。

ハ 帳簿書類の「保存」の意義

帳簿書類を提示しないことが帳簿書類を「保存しない場合」に該当するかについて、平成 16 年の最高裁判決は、事業者が、「法 30 条 7 項に規定する帳簿又は請求書等を整理し、これらを所定の期間及び場所において、法 62 条に基づく税務職員による検査に当たって適時にこれを提示することが可能なように態勢を整えて保存していなかった場合は、法 30 条 7 項にいう『事業者が当該課税期間の課税仕入れ等の税額の控除に係る帳簿又は請求書等を保存しない場合』に当たり、事業者が災害その他やむを得ない事情により当該保存をすることができなかったことを証明しない限り（同項ただし書）、同条 1 項の規定は、当該保存がない課税仕入れに係る課税仕入れ等の税額については、適用されない」と判示している。

ニ 小括

消費税法においては、法人税法に規定する帳簿書類保存義務に対応する義務として、消費税法 58 条の規定により帳簿の備付け等を義務付けているが、同条の適用が問題となるような場面はほとんどないと考えられる。

消費税における帳簿書類の保存の意義としては、所得税や法人税に規定する帳簿書類保存制度とは異なり、帳簿及び請求書等の保存を仕入税額控除の要件とし、これらの保存がない場合には仕入税額控除の適用がないとすることによって、結果的にあるいは事実上、納税者における記帳や帳簿書類の保存義務の実効性が担保されているとも考えられる。

なお、消費税の仕入税額控除について、令和 5 年 10 月から「適格請求書等保存方式」（インボイス方式）が導入され、これにより課税事業者を選択する免税事業者が増加することが想定されているが、課税事業者においては、これまで以上に厳格な請求書等（インボイス）の保存が必要となることから、インボイス方式の導入が所得税や法人税における所得の把握に与える影響は少なくない。

3 結論（今後の帳簿書類保存制度の在り方）

（1）法人税の帳簿書類保存義務に係る実効性の担保措置

イ 実効性を担保する措置の必要性

記帳や記録の保存を巡る環境は大きく変化してきている中、不誠実な納税者による帳簿書類保存義務の不履行ないし違反がこのような環境の変化に伴って自然に解消していくことは想定し難く、課税庁が税務調査により対応するほかない。

しかし、帳簿書類保存義務を履行しない、あるいは義務に違反する不誠実な納税者の存在は、申告納税制度の下における適正公平な課税の実現の大きな障害になっていることは明らかであり、課税庁の任意調査による対応には限界があるという現実において、申告納税制度の下における記帳や記録の保存がすべての納税者の当然の責務であり、特に法人には高度なコンプライアンスが求められることからすれば、法人税における帳簿書類保存義務の実効性を制度的に担保することが急務であり、何らかの具体的な措置を講じる必要があると考える。

ロ 実効性を担保する措置の具体的検討

帳簿書類保存義務の実効性を高め、ひいては申告納税制度の下、適正公平な課税の実現を図るための制度的な担保措置として、具体的には、①帳簿書類保存義務の不履行ないし違反に対して、罰則を設けあるいは加算税を加重する（制裁）、②法人が原価又は費用として計上した金額のうち、当該取引に係る帳簿書類の保存がない場合、当該原価等の額は損

金の額に算入しないこととする（所得計算上の不利益）ことが考えられる。

制裁は納税者に課される義務が公平であることを前提として他の手段で有効な効果が期待できない場合に限り用いられるべきであり、所得計算上の不利益措置を創設することが、消費税における帳簿書類の保存の意義からみても、法人税の帳簿書類保存義務の実効性を担保する上で有効な方策であると考ええる。

（２）法人税における今後の帳簿書類保存制度の在り方

イ 不利益措置を備えた帳簿書類保存制度への移行

本稿においては、法人税における帳簿書類保存制度について、法人税法 22 条 3 項の別段の定めとして「法人が支出した法人税法 22 条 3 項に掲げる①原価、②販売費および一般管理費その他の費用のうち、当該支出につき、相当の理由がなく、帳簿及び請求書等の保存をしていない場合（資産の譲受けその他の取引の対価の支払（取引の対価として相当と認められるものに限る。）としてされたことが明らかである場合を除く。）は、当該支出の額は損金の額に算入しない。」旨の規定を創設し、帳簿に記載すべき事項及び請求書等の定義を法定すること（帳簿書類の範囲の明確化）、つまり、帳簿書類の保存がない原価等のうち、一定のものについて損金算入を制限するという不利益措置を備えた帳簿書類保存制度へ移行することを提言したい。

ロ 帳簿書類保存義務遵守者の負担軽減

現行法人税法の帳簿書類保存義務規定において保存が義務付けられる帳簿書類は、その規定振りから、捉え方によって相当広範囲にわたることになる。特に、誠実な納税者は保守的にほとんどすべての書類を保存する傾向があり、帳簿書類の保存に係る事務的、経済的負担は少なくないことから、負担軽減を図るべきとの意見がある。

このような中、経済社会のデジタル化を踏まえ、経理の電子化による生産性の向上、テレワークの推進、クラウド会計ソフト等の活用による

記帳水準の向上に資するため、国税関係帳簿書類を電子的に保存する際の手続きの抜本的な見直しが行われ、帳簿書類の電子データによる保存を選択する納税者の裾野が広がることが期待されている。そうすると、帳簿書類の保存に係る事務的あるいは経済的負担は総体的に減少すると見込まれることから、帳簿書類保存義務遵守者の負担軽減については、当面、法人税法の規定による個別的な措置を講じる必要性は低いと考えられる。

なお、本稿において提言するように、保存が義務付けられる帳簿書類の範囲を明確化することとなれば、帳簿書類保存義務遵守者における義務履行の負担は一定程度軽減されるものと考えられる。

ハ 帳簿書類保存制度と青色申告制度の再考

法人においては、法人税法のほか、商法、会社法等に基づいて記帳や帳簿書類の保存が必要となるが、会計ソフトの発展等を含む経済社会の電子化に伴って記帳や帳簿書類の作成・保存に係る技術的な困難性は高くなってきている。また、国税通則法の改正により納税者の権利保護（理由附記等）が強化されてきており、記帳や帳簿書類の保存を取り巻く環境、経済社会や納税環境は大きく変化してきている。このような中、法人の青色申告の普及割合は高水準で推移していることを踏まえると、本来の青色申告制度導入の趣旨は達成されたとみるべきであり、青色申告制度の廃止及びその特典の一般措置化を再考すべき時期が到来していると考えられる。

なお、青色申告制度の廃止を検討する際には、法人に求められる高度なコンプライアンスにも鑑み、本来あるべき帳簿書類保存制度、すなわち、すべての法人に対する複式簿記による決算の義務化及び帳簿書類保存義務違反者に対する直接的な制裁（罰則）の導入が検討されるべきと考えるが、今後、納税者有利となるすべての損金について、証拠との距離などから立証責任を納税者に求めるべきという立証責任の分配に係る解釈を巡る環境が醸成される場合には、帳簿書類保存義務の実効性を

担保する観点からも、罰則等の制裁によることなく、帳簿書類の保存のない原価等について例外なく損金不算入とする規定を創設するとともに推計課税の規定についても見直しを検討すべきと考える。

目 次

はじめに	18
第 1 章 申告納税制度における帳簿書類保存義務	21
第 1 節 申告納税制度の概要	21
1 申告納税制度導入の背景	21
2 申告納税制度における納税者の責務と課税庁の機能	23
第 2 節 申告納税制度が適正に機能するための諸制度	25
1 納税環境の整備	25
2 納税者の自主的な申告と帳簿書類の必要性	25
3 青色申告制度	26
第 3 節 一般的記帳制度の導入と納税者の説明義務	29
1 一般的記帳制度	29
2 納税者における申告内容の説明義務	30
第 2 章 適正公平な課税を実現するための環境	32
第 1 節 課税庁の任務と適正公平な課税の実現を妨げる要因	32
1 課税庁の任務	32
2 税務調査の現状と課題	34
3 課税訴訟における立証責任の分配	41
4 推計課税を巡る問題	47
5 まとめ	50
第 2 節 法人に求められる税務コンプライアンス	51
1 税務コンプライアンスを取り巻く環境	51
2 国税庁の取組	52
3 税理士会の取組	53
4 法人会の取組	53
第 3 節 納税者の権利保護	54
1 納税者の権利保護と国税通則法の改正	54

2	納税環境整備に関する国税通則法改正の概要	56
第 3 章	帳簿書類保存義務を巡る問題点と課題	58
第 1 節	法人税の所得計算と帳簿書類保存義務の問題点	58
1	法人税の所得計算の概要	58
2	費途が明らかでない支出の取扱い	61
3	法人税における帳簿書類保存義務	67
4	まとめ	70
第 2 節	法人税における帳簿書類保存制度の課題	72
1	申告納税制度における制裁	72
2	帳簿書類保存の意義と納税者の責任	74
3	記帳や記録の保存を巡る環境の変化	78
4	小括	80
第 4 章	消費税における帳簿書類保存の意義	83
第 1 節	消費税の概説	83
1	消費税の性格	83
2	控除税額計算の基礎	85
第 2 節	仕入税額控除	85
1	税額控除の要件	85
2	仕入税額控除の適用要件の変遷	87
3	適格請求書等保存方式	88
第 3 節	仕入税額控除制度の意義	92
1	仕入税額控除の法的性質	92
2	帳簿書類の「保存」の意義	94
3	小括	101
第 5 章	今後の帳簿書類保存制度の在り方	104
第 1 節	法人税の帳簿書類保存義務に係る実効性の担保措置	104
1	実効性を担保する措置の必要性	104
2	実効性を担保する措置の具体的検討	107

第 2 節 法人税における今後の帳簿書類保存制度の在り方 ……………	115
1 不利益措置を備えた帳簿書類保存制度への移行 ……………	115
2 帳簿書類保存義務遵守者の負担軽減 ……………	118
3 帳簿書類保存制度と青色申告制度の再考 ……………	120
結びに代えて ……………	123

凡 例

本稿で使用している法令等の略称は、次のとおりである。

なお、これらの法令等の規定は、特に記載のない限り、令和 3 年 4 月 1 日現在のものに基づく。

《法令等》	《略称》
国税通則法・・・・・・・・・・・・・・・・	税通
法人税法・・・・・・・・・・・・・・・・	法法
法人税法施行規則・・・・・・・・・・	法規
消費税法・・・・・・・・・・・・・・・・	消法
消費税法施行令・・・・・・・・・・	消令
租税特別措置法・・・・・・・・・・	租特

はじめに

我が国では、所得税をはじめとする主要な税目において納税者が自分の税額を自ら計算して納付する申告納税制度を採用している。そして、国税通則法は「納付すべき税額が納税者の申告により確定することを原則とし、その申告がない場合又はその申告に係る税額の計算が国税に関する法律の規定に従っていないかつた場合その他当該税額が税務署長又は税関長の調査したところと異なる場合に限り、税務署長又は税関長の処分により確定する方式をいう。」(税通 16 条 1 項 1 号) と規定しており、この税額確定方式を申告納税方式という。

また、申告納税方式以外の税額確定方式として、もっぱら税務署長又は税関長の処分により確定する賦課課税方式 (税通 16 条 1 項 2 号) が規定されているが、現行税制においては、所得税、相続税、法人税、消費税等ほとんどの税目で申告納税方式が採用されている。

申告納税制度が適正に機能するためには、課税要件事実の記録から始まって申告、調査に至る一連の過程における納税者の義務が適正に履行されることが必要不可欠である。「申告納税制度が適正に機能するためには、国民が高い納税意識を持ち、自発的に正確な申告をすること (voluntary taxpayers' compliance) が必要である」⁽¹⁾ともいわれるように、申告納税制度は納税者のコンプライアンスに支えられているということがいえる。

このような申告納税制度を支える納税者の義務として、帳簿書類の備付け等の義務が挙げられるが、法人税法においては、青色申告の承認を受けている内国法人とそれ以外の普通法人等とに区分し、それぞれ帳簿の備付け、取引の記録及び帳簿書類の保存義務を規定している (法法 126 条、同 150 条の 2)。

なお、帳簿書類保存義務には、義務不履行ないし違反を行った場合の当該納税者に対する罰則規定が設けられておらず、何らの制裁や不利益が与えられない。青色申告者には青色申告の取消しがあり、白色申告者には推計課税が行わ

(1) 金子宏『租税法〔第 23 版〕』919 頁 (弘文堂、2019)。

れることから、見方によればこれらが不利益とも考えられなくはないが、これらは青色申告の特典が受けられなくなる、あるいは間接資料によって推計された所得により税額が計算されるというものであり、義務不履行ないし違反に対する制裁や不利益といえるものではない。このこともあってか、一部の納税者にとっては、義務の無視や軽視の傾向も見られ、記帳する能力がありながらも記帳をしない、取引に係る原始記録も保存しないといった「不誠実な納税者」（納税意識の低い者）が存在する。このような納税者に対しては、現行法上、課税庁において制裁や不利益を与える手段がないため、課税の場面においてこの義務不履行ないし違反を放置せざるを得ないという状況を招くことになり、このことは、納税者のコンプライアンスに支えられるべき申告納税制度において重大な問題であり、健全な制度の発展を阻害することになりかねない。この点につき、品川教授は、「帳簿の備付けも記帳もしない、取引の原始記録を保存しないばかりか作成もしない、そして申告もしないという、形に何も残さないという行為が実質的には最も悪質な隠ぺい行為であるということもできる。このことは、巷間、なまじ帳簿をつけ記録を保存していると重加算税が賦課されるが、何も記録を残さなければ重加算税の賦課を免れるという税の執行に対する批判（皮肉）を考慮した場合にも見逃すことのできない事実であろう。」⁽²⁾と述べている。

なお、帳簿書類保存制度においては、一定の帳簿のほか、取引の相手方から受け取った注文書、契約書、送り状、領収書、見積書その他これらに準ずる書類及び自己の作成したこれらの書類の写しの保存義務が納税者に課されており、同一の取引に関するものであったとしても複数の書類（証憑類）すべてを7年間（青色欠損金の生じた事業年度については10年間）保存する義務があるとされている。この証憑類については、「その他これらに準ずる書類」について保存義務が課されていることから、日々の経済取引において作成し又は受領する多種多様な証憑類について、「誠実な納税者」（納税意識の高い者）においては、

(2) 品川芳宣『附帯税の事例研究〔第3版〕』359頁（財経詳報社、2002）。

保存しなければならない証憑類に該当するか否かの判断が困難であるなどの理由により、「その他これらに準ずる書類」の範囲を保守的に広く捉え、広範にわたる証憑類を保存することで、帳簿書類保存義務の履行に必要な以上の事務的又は経済的な負担が生じているとの意見もある。

以上のような点を踏まえ、法人税における帳簿書類保存制度について、申告納税制度が健全に発展するために、どのようにして実効性を担保していくのか、また、「誠実な納税者」の事務的又は経済的負担をどのように考えるべきかについて検討することを通じ、デジタル化の推進により記帳や帳簿書類の保存が容易になりつつあること、税理士会や法人会における適正な申告水準の維持・向上へのアプローチが推進されていること及び消費税に適格請求書等保存方式が導入されることなどにも考察を加えることによって、法人税における今後の帳簿書類保存制度の在り方を中心に研究し、若干の提言及び意見を述べることにする。

第 1 章 申告納税制度における帳簿書類保存義務

本章においては、そもそもなぜ納税者に帳簿書類保存義務が課されているのか、その意義はどこにあるのかを探るため、第 1 節において申告納税制度の概要、第 2 節においてその申告納税制度が適切に機能するための諸制度、そして、第 3 節においては、一般的記帳義務の導入の経緯などについて概観する⁽³⁾。

第 1 節 申告納税制度の概要

1 申告納税制度導入の背景

納税義務の確定手続の方式には、申告納税方式と賦課課税方式があるほか、納税義務の成立と同時に法律上当然に確定するもの(自動確定方式)がある。現在、我が国では、所得税をはじめとする主要な税目において申告納税制度が採用されており、法人税もその一つである。申告納税制度の下においては、納税者が行う申告により第一次的に納税義務が確定し、その申告に係る税額の計算が国税に関する法律の規定に従っていない場合や申告そのものがない場合等については、税務署長が行う更正又は決定により第二次的に納税義務が確定することとされている(税通 16 条 1 項 1 号)。

(1) 申告納税制度の創設

申告納税制度が採用されたのは、昭和 22 年の所得税法等の全面改正からであるといわれているが、これに先立つ昭和 20 年の法人税法の一部改正においても申告納税制度ともいうべきものが設けられていた。この制度は、資本金 500 万円以上の法人及び大蔵大臣の指定する会社等に限って、法人税、営業税及び臨時利得税を申告し、納付するというものであったが、税額の決定は、あくまでも政府の手にある点で、現行の申告納税制度とは

(3) 申告納税制度については、池本征男「申告納税制度の理念とその仕組み」税大論叢 32 号(1998, <https://www.nta.go.jp/about/organization/ntc/kenkyu/ronsou/32/230/hajimeni.htm>) (令和 3 年 5 月 27 日最終閲覧) に詳しい。

異なったものであった。この申告納税制度の採用は、現下の税務官庁に於ける人員不足に基く決定遅延の傾向を緩和し、且つ決戦下に於ける財政充足に可及的、迅速に応ぜしめるためのものであって、昭和 22 年の本格的な申告納税制度の採用とは動機も異なっていた⁽⁴⁾。

(2) 申告納税制度の本格導入

租税の賦課徴収手続について、戦前は「納税者に一応課税標準の申告を求めるものの、それは一つの参考資料に過ぎず、政府が独自に調査して課税標準を決定し、その税額の納付を告知することによってはじめて具体的な納税義務が発生する賦課課税方式が採られていた」⁽⁵⁾のであるが、戦後、連合国司令部の係官は、従前の賦課課税方式を改め、納税者が自ら課税標準のほか税額をも計算した申告書を提出し、その申告によって（政府の賦課手続を待たず）、具体的な租税債権債務関係が生ずる、自国の自己賦課方式（self-assessment）の採用を熱心に勧め、政府と連合国司令部との間で様々な折衝を経た上で、昭和 22 年の所得税法等の改正により所得税、法人税などの直接税に申告納税制度が本格的に導入され、同制度が以後の税制の根幹となった⁽⁶⁾。

昭和 22 年の税制改正について、連合国司令部の側からするイニシアティブは極めて積極的なものであったといわれており、ヘンリー・シャベル（Henry Shavell）の昭和 21 年 7 月 20 日付メモ「日本における所得税」では、一般税制改正に当たって「所得の算定は元来、納税者の責任であって、政府の責任ではない。」⁽⁷⁾と勧告し、同年 11 月 16 日付メモでは、所得税改正に対し、「所得税の課税は、できる限り、簡単に理解され且つ施行されなければならない。所得の査定は納税者の責務である。」⁽⁸⁾と勧告してい

(4) 池本・前掲注(3)20 頁。

(5) 大蔵省財政史室編「昭和財政史（終戦から講和まで）」第 8 巻 387 頁（東洋経済新報社、1977）。

(6) 大蔵省財政史室・前掲注(5)388 頁以下。

(7) 大蔵省財政史室編「昭和財政史（終戦から講和まで）」第 7 巻 190 頁（東洋経済新報社、1977）。

(8) 大蔵省財政史室・前掲注(7)194 頁。

る。そして、連合国司令部の勧告に対する日本側の対応は、当時、「日本人の現在の知識の程度ではどうていそれは不可能に近いのではないか。まったく期待ができない。」⁽⁹⁾というような判断で申告納税制度の導入は時期尚早との意見が強かったが、更正決定を重視し「申告納税制度は税制の民主化と云う点からも理想としてもやるべき」⁽¹⁰⁾であるとの結論に至ったものである。

なお、法人税法における申告納税制度の拡充についての改正は、この所得税法等の改正に応じて行われた⁽¹¹⁾ものであるから、所得税と同様に納税者が自ら所得を算定して申告、納税するという制度の民主化が改正の動機と考えられる。

(3) シャウプ勧告と申告納税制度

昭和 24 年 5 月に来日したシャウプ税制使節団は、同年 9 月、日本における恒久的な租税制度を立案することを目的として第一次勧告を発表したが、その中で、申告納税制度について、「所得税及び法人税の執行面の成功は全く納税者の自発的協力にかかっている。納税者は、自分の課税されるべき事情や自分の所得額をもっともよく知っている。このある納税者の所得を算定するのに必要な資料が自発的に提出されることを申告納税という。」⁽¹²⁾とした上で、税務行政の改善について青色申告制度など各種の勧告⁽¹³⁾を行い、その多くの実現が図られた。

2 申告納税制度における納税者の責務と課税庁の機能

申告納税制度は、第一次的に納税者自身が税法に基づいて自ら課税標準と税額を計算し、これを申告し納付するものであり、納税者の申告がないとき又はその申告が誤っているときに税務署長によって更正又は決定がされる制

(9) 大蔵省財政史室・前掲注(7)201 頁。

(10) 大蔵省財政史室・前掲注(7)201 頁以下。

(11) 大蔵省財政史室・前掲注(7)248 頁。

(12) 大蔵省主税局「シャウプ使節団日本税制報告書」IV 卷 D 4 頁。

(13) 大蔵省財政史室・前掲注(5)455 頁以下。

度であるから、申告納税制度は、国民主権主義理念の税制面における決意の表明であるといわれる⁽¹⁴⁾。この申告納税制度が民主的な租税制度といわれるゆえんについて、忠佐市氏は、「租税の公平が現実の租税法によって設計されている限り、その租税法上の納税額が実現されて租税の公平が期待できる。納税者の所得の実情は納税者が知っているはずで、他人が知りえる程度は限られている。みずから知るところを、みずから実行する。事実を超えて要求されることはないし、事実を反して免れることは許されない。そのことを自らの責任において行動する。このことが租税の民主化の実態と考えられる。」⁽¹⁵⁾と述べている。

賦課課税制度の下においては、納税者の申告を要するものであったとしても、納税義務の確定は、あくまでも政府の責任であるのに対し、申告納税制度の下では、納税義務を確定するのは第一次的に納税者の責務であり、税務署長はこれが正しく履行されなかったときの是正手段として第二次的に権限を行使して納税義務を確定させることとなる。そして、納税者が適正な申告をしない場合には、各種の加算税が課され、場合によっては租税罰則が適用されることとなる。このように、同じ申告行為といっても賦課課税制度における申告と申告納税制度における申告とは、その重みが異なっているのであり、申告納税制度の下では、納税者自らが知り尽くしている真実の所得を適格な記録に基づいて算出した上で申告することが求められ、このことが申告納税制度の下における納税者の役割であり具体的な責務であるといえる。

また、税務署長が権限を行使して納税義務を確定させるのであるから、税務署長は納税者の申告が正しいかどうかをチェックする役割（機能）を有していると解するのが、申告納税制度の正しい理解と考えられる。

この申告納税制度について、松沢教授は「すべての国民は、法律の定めるところにより納税義務を負うのであるから（憲法 30 条）、法の定める一定の要件に該当する限り、納税義務者として自ら法所定の算定をなし申告して租

(14) 松沢智『新版 税理士の職務と責任』45 頁（中央経済社、1991）。

(15) 忠佐市「申告納税制度の発足」大蔵省広報ファイナンス 11 巻 8 号 78 頁（1975）。

税を納付しなければならない。換言すれば、憲法は国民が主権者であることを宣言しているのであるから（憲法前文）、主権者である納税者たる国民は、自発的な納税申告によって、国家又は地方公共団体という団体の維持・存続、並びに活動に必要な費用を自ら支弁し、窮極的にはその福利を享受することになる。理論的には国家の命令によって税を負担させられるのではないし、国家と国民との合意で負担するものでもない。民主主義的政治体制の国家のもとでは、自費は自弁すると考えるのが本質であり、従って、申告納税制度の確立の理念は、国民主権主義と深く結びついているのである。」⁽¹⁶⁾と述べている。

第 2 節 申告納税制度が適正に機能するための諸制度

1 納税環境の整備

申告納税制度の下においては、納税者が租税の意義を正しく理解し、税法に関する知識を会得するとともに、その税法に従って法定期限までに正しい申告と納税をすること（自主的な納税義務の履行）を予定しているのであるから、課税庁には、納税者のみならず、国民が税を身近なものとして考え、税の意義や役割を正しく認識し、税務行政への理解と信頼を深めるよう環境を醸成することが求められる。すなわち、申告納税制度の定着と課税要件事実の的確な把握のためには、納税環境（tax environment）の整備と改善が必要不可欠であり⁽¹⁷⁾、このため、課税庁による納税者に対する申告に係る支援（指導）などの各種取組のほか、納税環境の整備に関し、制度上、青色申告制度などの諸制度が設けられている。

2 納税者の自主的な申告と帳簿書類の必要性

納税者自らが自主的に正しい申告をするためには、税法を正しく理解する

(16) 松沢智『租税法の基本原則』24 頁（中央経済社、1983）。

(17) 金子・前掲注(1)920 頁。

必要があることはいうまでもないが、その上で、課税物件を的確に把握する必要がある。課税物件とは、「課税の対象とされる物・行為または事実のことで、納税義務が成立するための物的基礎をなす。」⁽¹⁸⁾ものであり、法人税においては所得がそれであるが、申告納税制度は、その物・行為または事実を金額・価額・数量等で表した課税標準（法人税においては所得）及び税額を納税者自らが計算して申告することとなるのであるから、納税者が正しい課税標準を申告するためには、課税物件を的確に把握する必要があるということである。

そして、所得とは何かについては従来から議論があるが、法人税にあつては、各事業年度の益金の額から損金の額を控除して所得の金額を計算する仕組みを採用しており、この所得の発生について最も知りうる立場にあるのは、その原因となる経済取引の当事者である納税者自身であるから、申告納税制度の下、法人税の納税者が第一次的に正しい申告と納税を行うためには、一事業年度の益金の額や損金の額を的確に把握することが必要であり、現実には納税者は自らの経営状況を知るためにも何らかの方法でこれらを把握しているはずである。法人の経済活動は多岐にわたっており、その経済活動の成果である益金の額あるいは損金の額を的確に把握し、それらの額が正しいものであることを課税庁がチェックし得るためには、経済活動のすべてを正確に帳簿に記載し、その証憑を整然と保存していることが不可欠である。

3 青色申告制度

(1) 制度の趣旨

シャウブ使節団が来日した当時の申告納税制度の下では、所得税行政において、無申告ないし過少申告→推計による大量の更正・決定→おびただしい異議申立と更正、決定の訂正→そして再び不十分な所得申告、という悪循環の繰り返しが顕著で、このような徴税執行の改善を図ることが税務

(18) 金子・前掲注(1)177頁。

行政上の最大の課題であったが、根本的な方策として、納税者が正確な帳簿をつけ、それに基づいて誠実な申告を行い、一方税務署は調査に十分時間をかけ、更正、決定は自信のある調査についてのみ行うような態勢にもっていく必要があることは、衆目の一致したところであった⁽¹⁹⁾。

このことは、上記第 1 節 1 (2) で述べたように、「所得の算定は元来、納税者の責任であって、政府の責任ではない。」「所得の査定は納税者の責務である。」といった連合国司令部の勧告を受け入れて租税制度の民主化を図るために導入された申告納税制度が、連合国司令部の勧告に対する日本側の「日本人の現在の知識の程度ではとうていそれは不可能に近いのではないか。まったく期待ができない。」といった反対意見にもあつたり、納税者の納税意識と記帳習慣が十分でなかったことが大きな要因と考えられる。

第一次シャープ勧告では、この問題解決への根本的なアプローチの中心に、あらかじめ税務署に登録して一定水準の記帳を系統的に行っている納税者（所得税及び法人税）は、他の納税者と区別して青色の申告用紙により申告を行うことができ、このような納税者は、税務署がその帳簿記録を調査し、その調査により申告に誤りがあることがわかった場合でなければ、税務署の推計による更正を受けないことが保証され、その更正には明確な表示をしなければならず、その反面それ以外の納税者に対しては推計課税による更正、決定がなされるということを骨子とする青色申告制度の創設を置いていた。そしてこの勧告の趣旨に則って青色申告制度が設けられたのである⁽²⁰⁾。

このように、青色申告制度は、申告納税制度の定着を図るため、シャープ勧告に基づいて導入された制度であり、申告納税制度が適正に機能するためには、納税義務者が帳簿書類を備え付けて収入・支出を記帳し、それを基礎として申告を行うことが必要であるが、申告納税制度が採用された

(19) 大蔵省財政史室・前掲注(7)458 頁。

(20) 大蔵省財政史室・前掲注(7)459 頁。

当時は、完備した帳簿書類を備え付けている者の数はむしろ少なかったので、帳簿書類を基礎とした正確な申告を奨励する意味で、一定の帳簿書類を備え付けている者に限って青色の申告書を用いて申告することを認め、その上で青色申告者には他の申告者には認められない各種の特典を与えることとしたものである⁽²¹⁾。

なお、シャープ勧告について、金子教授は「勧告は、青色申告制度を過渡的の制度と考えていたと思われる。それは、勧告が、『将来に徹底的教育活動運動および正当な帳簿書類をつける必要が広く認識されるように考案された他の活動が実行されたのち、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当であるかもしれない。』⁽²²⁾と述べていることにも現れている。」⁽²³⁾と述べている。

(2) 青色申告の普及

法人の青色申告普及割合⁽²⁴⁾は、青色申告制度がスタートした昭和 25 年の 47.8%から上昇し、昭和 50 年頃に 90%程度に達した以降、現在まで横ばいで推移している⁽²⁵⁾。また、国税庁が実施・公表する会社標本調査⁽²⁶⁾の結果によれば、税務署に法人税の確定申告を行った法人の直近 10 年の青色申告割合は 99%を超えている。

青色申告制度には「みなし承認」制度があることから、現実の記帳や帳

(21) 金子・前掲注(1)938-939 頁。

(22) 大蔵省主税局・前掲注(12)IV巻 D41 頁。

(23) 金子宏『租税法理論の形成と解明』下巻 581 頁（有斐閣、2010）。

(24) 全法人数に占める青色申告法人数の割合をいう。

(25) 国税庁「日本における税務行政〔平成 15 年版〕」表 8（2004,<https://www.nta.go.jp/about/introduction/torikumi/report/2003/japanese/tab/tab08.htm>）（令和 3 年 6 月 17 日最終閲覧）、同「第 69 回 事務年報〔令和元年度〕」第 8 表（2021,<https://www.nta.go.jp/about/introduction/torikumi/jimuneno/69/pdf/05.pdf>）（令和 3 年 6 月 17 日最終閲覧）。

(26) 国税庁は、我が国の法人企業について、資本金階級別や業種別にその実態を明らかにし、併せて税務行政の運営、税制改正等の基礎資料とすることを目的として、昭和 26 年分から「会社標本調査」を行い、調査結果を公表している。調査対象法人は、内国法人（休業および清算中の法人並びに特殊な法人を除く。）であり、資本金階級別・業種別等に一定の抽出率で標本法人を抽出し、税務署に提出された対象事業年度分の法人税の確定申告書等に基づいて調査したものである。

簿書類の保存状況は割り引いて考える必要があるとしても、この数字からすれば、会社法の規定や企業会計の要請を考慮すれば当然かもしれないが、法人には申告納税制度における記帳と帳簿書類の保存が相当程度において定着しているといえる。

第 3 節 一般的記帳制度の導入と納税者の説明義務

1 一般的記帳制度

上記第 2 節 2 及び 3 (1) で述べたように、第一次的に納税者自らが申告・納税を行い、第二次的に課税庁がチェックすることにより税額が確定する申告納税制度の下、法人の多岐にわたる経済活動の成果である益金の額や損金の額を的確・正確に把握するには、取引のすべてを正確に帳簿に記載し、その証憑を整然と保存していることが不可欠であるが、シャープ勧告においては、当時の社会経済情勢からして記帳義務を法定することは困難であることから、正確な帳簿記録をつけるための誘因策として青色申告制度を導入するに止めている。その後、税制調査会は、昭和 36 年に「青色申告制度は、納税者による記帳の普及を図り、申告納税制度の理想的な運営を旨として設けられたものであるが、本来は一般的な記帳制度に包摂されるべきものと考え。また、青色申告制度の創設後すでに 10 年余を経て、記帳慣習もかなり高まってきたと認められる。」とした上、所得税及び法人税について記帳義務の制度を導入すべき旨の答申⁽²⁷⁾をしたが、なお時期尚早として立法は見送られ、その後 20 年以上を経た昭和 59 年の税制改正により一般的記帳制度が導入されている。この制度の導入の法制化に当たって税制調査会昭和 58 年 11 月「今後の税制のあり方についての答申」では、「申告納税制度は、納税者自身による税額の確定とその自主的な納付を内容とするものであるから、納税者が自らの課税標準と税額を算定するのに必要な資料を持ち、これに基づいて適正な

(27) 税制調査会昭和 36 年 7 月「国税通則法の制定に関する答申（税制調査会第 2 次答申）及びその説明」14 頁。

申告を行うことを根幹としていると言うべきである。」⁽²⁸⁾と述べている。

この改正により、法人税法においては、青色申告書を提出する法人以外の法人は、帳簿を備え付けてこれにその取引を簡易な方法により記帳するとともに、当該帳簿並びに当該取引に関して作成し又は受領した書類及び決算に関して作成した書類を保存しなければならないとされ（法法 150 条の 2）、この一般的記帳制度は、所要の整備が行われた上で現在に至っているが、記帳等義務違反に対する実体法上の不利益や罰則規定は設けられていない。

2 納税者における申告内容の説明義務

申告納税制度においては、納税者自らが課税標準を的確に把握し、法定申告期限までに、その課税標準と税額を記載した納税申告書を所轄税務署長に提出し、併せて納税することを予定しているが、その前提として納税者が納税申告書に記載した課税標準等が正しいかどうかを課税庁がチェックすることができなければ、制度としては不完全である。現行法人税法においては、確定申告書に記載すべき事項として所得金額又は欠損金額、法人税額及びこれらの金額の計算の基礎となる事項（法法 74 条 1 項）のほか、貸借対照表及び損益計算書その他の書類を添付することとされている（法法 74 条 3 項）。

このように、納税者は、確定申告書及びその添付書類により自らの申告内容を課税庁に説明する方策が採られているのであるが、納税者の申告内容説明義務について、大阪高裁昭和 62 年 9 月 30 日判決（行集 38 巻 8・9 号 1067 頁）は、「申告納税制度のもとにおける納税者は、税法の定めるところに従っ

(28) 国税庁「昭和 59 年改正税法のすべて」50 頁では、「記録、帳簿その他の客観的な資料に基づく申告納税制度は、申告納税制度に内在するものであり、その原点から当然に導き出されるものであって、これを申告納税制度を採用している税のうち、代表的な所得税の場合について考えれば、申告納税制度とは、納税者がその取引の過程で集積された客観的な資料による裏付けのある所得金額をもって申告することをいうのであり、これは、適正な申告水準を維持、確保するためのその他の納税協力を含めて納税者の当然の責務といえます。この考え方にに基づき、記録及び記帳に基づく申告制度の整備は、新たな義務の創設ではなく、本来申告納税制度に内在している納税者の責務を明確化しようとするものであり、これを確認する制度として構成すべきものであるとされたのです。」とされている。

た正しい申告をする義務を負うとともに、その申告を確認するための税務調査に対しては、所得金額の計算の基礎となる経済取引の実態を最もよく知っている者として、その所得金額を算定するに足りる直接資料を提示し、その申告の内容が正しいことを税務職員に説明する義務を負うものといわなければならない」と判示している。

第 2 章 適正公平な課税を実現するための環境

申告納税制度の下、課税庁の任務は適正公平な課税の実現にある。本章では、適正公平な課税を実現するための課税庁や納税者を巡る環境に関し、第 1 節において課税庁の任務の中心をなす税務調査の現状や課題と適正公平な課税の実現を妨げる要因について考察し、第 2 節において適正公平な課税の実現に大きな影響を及ぼす納税者の税務コンプライアンスについて、第 3 節において課税の公平とのバランスで議論される納税者の権利保護に関する近年の国税通則法の改正について概観する。

第 1 節 課税庁の任務と適正公平な課税の実現を妨げる要因

1 課税庁の任務

(1) 税務調査

申告納税制度は、納税者の申告によって第一次的に納付すべき税額が確定する制度であるから、その申告が正しいかどうかを課税庁がチェックすることを前提として成り立っている。このことにつき忠佐市氏は「誠実な納税義務者がその完全な義務履行に協力する反面、義務履行に対する無頓着、怠慢または無視によつて、納税が完全に行われない場合があることも、また予想しておかなければならない。これらの場合においては、税務官庁は、全国民の利益において、かつ、誠実な納税義務者の納税への協力に應えるため、不正な納税を正当な納税へ是正する行動を起す。(中略) これらの行動は、いずれも、自主的な申告納税または源泉納税によつて現出した事態を捕捉し完全ならしめるものとしての機能をもち、できるかぎり、自主的な申告納税もしくは源泉納税を推進するものとしての使命をもつ」⁽²⁹⁾と述べている。

(29) 忠佐市『租税法要論』401 頁（日本評論社、1950）。

このような意味で、申告納税制度の維持に当たっては、申告の内容が正しいかどうかのチェックを行う税務調査が必要不可欠であることはいうまでもなく、また、税務調査は、税法に基づく徴税を確保する上で重要な担保機能を果たすものともいえるから、課税庁の主要な任務が適正な税務調査の実施にあることは明らかである。

(2) 質問検査権

税務署が行う税務調査は任意調査である。通常の税務調査が任意調査であるとする法的根拠は、国税通則法に基づく税務職員の質問検査権（税通 74 条の 2）にある。質問検査権に関する規定は、いわゆる行政調査を認めるものであって強制調査（相手方の意に反して事業所等に立ち入り、各種物件を検査すること）を認めるものではない⁽³⁰⁾が、質問に対する不答弁、拒否・妨害等に対しては刑罰が科される（税通 128 条 2 号、3 号）ことになっているから、任意調査といっても、調査を受けるのも受けないのも全くの任意という意味ではなく、質問・検査の相手方には、それが適法な質問・検査である限り、質問に答え検査を受忍する義務がある⁽³¹⁾と解されている。ただし、通常の税務調査は、受忍義務があると言っても強制調査のように直接強制力を用いて調査することができないという点で、あくまで任意調査である。

なお、この質問検査権は、「質問検査の必要があり、かつ、これと相手方の私的利益との衡量において社会通念上相当な限度にとどまるかぎり、権限ある税務職員の合理的な選択に委ねられているもの」⁽³²⁾と解されているが、課税庁の全くの自由裁量というわけではない。

(3) 更正・決定

更正・決定及び再更正は、税務署長の調査により行わなければならない、調査を欠く見積課税は違法であるが、帳簿書類の存否、その正確性、納税

(30) 最判昭和 63 年 12 月 20 日訟月 35 卷 6 号 979 頁。

(31) 金子・前掲注(1)972 頁。

(32) 最判昭和 48 年 7 月 10 日刑集 27 卷 7 号 1205 頁。

義務者の協力の程度等によって調査の態様は異なりうるから、調査の程度・範囲及び手段が適当であるかどうかは、個別の事案ごとに判断するほかない⁽³³⁾。

2 税務調査の現状と課題

(1) 課税庁の置かれた環境

国税庁は税務執行当局として種々の役割を担っており、申告納税制度を維持し、税制の円滑な実施を支えている重要な役割として、①納税者に対する申告・納税に係る支援、②申告・納税の処理及び管理、③調査・滞納整理の的確な実施があるが、その役割を果たしていく上で、負の影響を与えている二つの外部環境の要因が増大しているといわれている⁽³⁴⁾。

一つは、業務の量・質の両面での負荷の増大である。課税庁の業務の量に関係する所得税や法人税の確定申告件数の推移を見ると、最近では歯止めがかかっているものの増加傾向が続いてきており、国税の申告件数全体としては増加傾向が継続している。また、業務の質の面では、経済取引の国際化、高度情報化などに伴い調査・滞納事案の複雑化・困難化が進展しており、国税庁の定員が横ばいの状況にある中で、調査事務量の割合は維持又は増加しているものの税務調査等の件数は減少傾向にある。二つ目は、我が国の厳しい財政事情であり、上記のような業務の量・質の両面での負荷の増大にもかかわらず、国税庁の予算・定員の増加は困難となっている。予算については、その大半を人件費が占めているが、人件費を除く一般経費については、平成 15 年度以降減少傾向にあり、定員についても、平成 9 年度をピークとして、平成 18 年度までの 9 年間に 1,000 人以上減少し、その後は微増にとどまっている。

(33) 金子・前掲注(1)954 頁。

(34) 荒井英夫「税制の円滑な実施に大きな影響を与えている要因についての概論」税大ジャーナル 19 号 108-109 頁 (2012, <https://www.nta.go.jp/about/organization/ntc/kenkyu/backnumber/journal/19/pdf/05.pdf>) (令和 3 年 5 月 11 日最終閲覧)。

このような要因の増大は、我が国の経済社会の大きな変化が起因しており、短期的に解消するとは考えられないことから、課税庁には、限られた予算と定員を最大限活用し、申告納税制度における役割を果たしていくための様々な努力を行うことが求められる。

(2) 調査の体制と調査方針等

法人税及び法人の消費税の税務調査については、原則として資本金 1 億円以上の大規模法人等を国税局の調査部が所管し、それ以外の中小法人については税務署が所管している。調査に当たっては、大口・悪質な不正計算が想定される法人など調査必要度の高い法人を重点的に調査し、適正・公平な課税の実現に努めるとともに調査効果の波及と持続に配意して、調査と指導の一体的運営に努め、全体の申告水準の向上を図っている。また、消費税については、平成 3 年 7 月以降、法人税との同時調査を行うことで、納税者の利便と調査事務の効率的な運営を図りつつ、適正・公平な課税の実現に努めている⁽³⁵⁾。

なお、規模別の法人税調査の方針等は次のとおりとされている。

イ 大規模法人

大規模法人の数は全法人数の 1 % にすぎないが、申告所得金額は全法人の約 3 分の 2 を占めるなど、その社会的、経済的な影響力は極めて大きく、全納税者の税務コンプライアンスに多大な影響を与えるものであり、税務を取り巻く環境が変化する中であって、とりわけ大規模法人においては、企業活動の広域化、国際化、高度情報化が著しく進展していることから、国税局の調査部において一層効果的・効率的な事務運営を実施することとしている。また、近年においては、大規模法人の税務コンプライアンスと申告水準の更なる向上を図り、適正・公平な課税を実現するため、法人の税務リスクを的確に把握し、リスクが小さいと判断

(35) 国税庁「第 68 回 事務年報〔平成 30 年度〕」22 頁以下 (2020, <https://www.nta.go.jp/about/introduction/torikumi/jimunenpo/68/index.htm>) (令和 3 年 6 月 17 日最終閲覧)。

される法人には調査以外の手法により自発的な税務コンプライアンスの維持・向上に導く「協力的手法」を活用し、他方、調査必要度が高いと判断される法人に対しては重点的・効率的に調査を実施することで、リスク・ベース・アプローチに基づく所管法人全体の適切な監理及び適正な事務量配分に努めている。

なお、平成 30 事務年度における重点施策として、①連結法人の管理・調査の充実、②重点化を通じた深度ある調査の実施、③海外取引調査の適切な実施、④移転価格調査の充実等及び⑤調査審理の充実が掲げられている。

ロ 中小法人

中小法人を所管する税務署の運営に当たっては、的確な納税者管理に基づき、大口・悪質重点の調査を基本としつつ、効率的な調査・接触を適切に組み合わせるなど、効果的・効率的な事務運営を推進し、総体として適正申告の確保を図ることとしている。特に、調査の実施に当たっては、大口・悪質な不正計算が想定される法人など調査必要度が高い法人に重点を置いて深度ある調査を実施するとともに、法人の申告状況、資料情報等に照らし、幅広い観点から調査が必要と認められる者に対しても的確な調査を実施していくこととしている。

なお、平成 30 事務年度における重点課題として、①消費税調査の充実、②海外取引法人等に対する調査の充実、③無申告法人に対する取組、④ICT 調査の充実等、⑤組織力を生かした広域的調査の実施及び⑥公益法人等に対する調査の充実が掲げられている。

(3) 実地調査の状況

平成 30 事務年度中に法人税の実地調査を行った件数は 9 万 8,910 件で、そのうち、所得を過少に申告していたため、又は無申告であったため更正・決定等を行った件数は 7 万 3,916 件となっている。また、隠蔽又は仮装により故意に所得を脱漏していた、いわゆる不正申告件数は 2 万 834 件で、これは実地調査件数の 21.1%に当たる。また、更正、決定等により是正し

た申告漏れ所得金額は 1 兆 3,813 億円で、前事務年度の 9,996 億円に比べて 3,817 億円 (38.2%) 増加している。このうち不正所得金額は 2,887 億円で、前事務年度の 2,891 億円に比べて 4 億円 (0.1%) 減少している⁽³⁶⁾。

上記によれば、実地調査件数に占める更正・決定等を行った件数の割合は 74.7%であり、内容は別として実地調査を行った法人について 7 割以上の法人の申告に何らかの不備があったということになる。課税庁は調査必要度の高い法人を抽出して実地調査を行うとしていることからすれば、7 割は低いとも感じられるが、同一法人に対する連年調査は、特に調査の必要性が認められる場合を除き行われないと考えられることから、連年同程度の申告漏れが把握されているとすれば、7 割は高いとも感じられる。いずれにしてもこの 7 割という数字から全法人の申告内容の適正性の度合いを判断することは困難である。

ところで、課税庁の調査の状況を示す指標として、実地調査の件数を対象法人数で除して得られる「実調率」がある。平成 30 事務年度の法人税の実調率は 3.2%⁽³⁷⁾であり、平成元年の 8.5%⁽³⁸⁾と比べて 5.3 ポイント減少しており、実地調査のサイクルを単純計算するとおよそ 30 年に 1 回ということになるが、上記 (1) で述べたとおり実調率が短期的に増加することは考えにくく、適正・公平な課税の実現には納税者の税務コンプライアンスの更なる向上が必要不可欠である。

(4) 税務調査の課題

平成 30 年分の法人税の申告割合は 91.4%⁽³⁹⁾であり、全法人数の約 1 割が無申告ということになる。無申告法人には休業中や清算中の法人も含まれるが、問題となるのは事業を行っているにもかかわらず申告していない法人 (いわゆる稼働無申告法人) の存在である。課税庁は、マスコミ情報・

(36) 国税庁・前掲注(35)25 頁。

(37) 国税庁・前掲注(35)付録 2 付表の第 8 表、第 11 表から算出した。

(38) 国税庁平成 30 年 1 月 24 日「税務行政の現状と課題」4 頁 (2018,<https://www.nta.go.jp/about/council/shingikai/180124/shiryo/pdf/04-1.pdf>) (令和 3 年 6 月 17 日最終閲覧)。

(39) 国税庁・前掲注(35)付録 2 付表の第 10 表。

インターネット情報・民間調査機関情報及び他部課（部門）と連携した資料情報の収集・蓄積を通じて事業実態の把握に努めるとともに、地方税当局との協調のより一層の推進や税務署の実情に応じて専担者等を設置するなどの体制整備により無申告法人に対する取組を重点課題として取り組んでいる⁽⁴⁰⁾が、稼働無申告法人の的確な把握には、相当の時間と情報量を要すると考えられるほか、実地調査を行ったとしても、適正に帳簿書類が保存されているケースは多くないことが容易に想像でき、真実の所得金額の把握にはやはり時間と事務量を要するのが一般的であると考えられる。そして、時間と事務量を投下した結果として所得金額が欠損であることも考えられ、その場合はペナルティとしての加算税が賦課されず、まして追徴税額が生じることもない。

また、一般に、税務調査に基づき更正・決定を行う場合には、真実の所得金額を把握する必要があるから、法人税においては、益金の額及び損金の額のいずれも実額により把握する必要がある。税務調査官は、納税者の帳簿書類を検査し、また、質問検査権を行使し、納税者の説明を踏まえて反面調査等により確定申告内容の適正性を調査するのであるが、帳簿書類の一部または全部の保存がない場合であっても取引先等への反面調査等により取引事実や取引金額の確認と直接資料の収集（課税要件事実に関する資料ないし情報の入手）を行う必要がある。この場合、どの程度調査を行うべきかについては事案により区々であるが、現行法令上、帳簿書類の保存がないからといって直ちに損金算入を認めないということにはならず、質問検査権が『調査に必要があるとき』に認められる⁽⁴¹⁾としても税務調査官の自由な裁量に委ねられているわけではないから、後述する課税訴訟における立証責任の分配を考慮すれば、当然に納税者有利となる損金についても課税庁側が積極的に調査を行う必要があることになる。しかし、帳簿書類の保存のない原価又は費用について、課税庁側が課税要件事実に関

(40) 国税庁・前掲注(35)24頁-25頁。

(41) 金子・前掲注(1)974頁。

する真実の資料や情報を入手するには、時の経過による当事者の記憶の薄れ、取引相手先の状況の変化や取引相手方との通謀の懸念、納税者による非協力などがあり、困難を伴うことが少なくないことに疑いの余地はない。

更に、実地調査の際に帳簿書類等を提示しないなど、税務調査に非協力的な納税者にあつては、推計課税も視野に入れ、相当の事務量を投下して対応をせざるを得ない。

こうした不誠実な納税者に限られた事務量の中で適切に対応していくことは、適正公平な課税を実現していくためには避けて通れない税務調査の大きな課題である。

なお、不誠実な納税者への対応に関しては、酒井教授が指摘する「積極的理由に基づく青色申告不選択者（①計画的過少申告者・無申告者、②制裁措置・罰則適用回避者、③調査非協力者）」、「制裁を回避したいというグループ」に属する者で、同教授によって「制裁アプローチ領域」とされている領域に関する課題⁽⁴²⁾に通じるものと考えられるが、酒井教授は、この領域について、「消費課税と所得課税との法律的な建付けの違いなどやこれまでの判例学説との整合的な理解など考えるべきか課題は多い」が、「所得課税も同様に、帳簿がなければ必要経費や損金の算入を認めないという制度設計」、「納税者が本来用意しておくべき帳簿を、税務当局が確認できない場合に、説明上の責任の所在を見直すという取組みもあり得る」⁽⁴³⁾と述べている。

(5) 小括

すべての納税者に対して税務調査により正しい税額を確定させるなどということは到底できることではないのは誰の目から見ても明らかである。また、納税者が税法に基づいて自ら課税標準と税額を計算し、申告と納税

(42) 酒井克彦「申告納税制度における記帳や帳簿保存の意義」税大ジャーナル 16 号 13 頁以下 (2011, <https://www.nta.go.jp/about/organization/ntc/kenkyu/backnumber/journal/16/pdf/01.pdf>) (令和 3 年 5 月 11 日最終閲覧)。

(43) 酒井・前掲注(42)22 頁以下。

を行う申告納税制度を採用し 70 年以上を経た今日、税務行政を支えるものは、納税者の自発的な納税協力である。しかし、会社法等により帳簿書類保存義務が課されている法人は、個人事業者と異なり記帳能力の観点から「納税者の事務負担」に配慮する必要がある納税者とは考えにくいにもかかわらず、全部または一部、故意または過失を問わず、適正に帳簿書類保存義務を履行していない者（広義の不誠実な納税者）が存在しており、中でも何らかの明確な意図をもってあえて義務を履行していない者（狭義の不誠実な納税者）の存在は、善良な納税者に不公平感をもたらし、申告納税制度の下における適正公平な課税の実現を阻害する大きな要因であると考えられる。調査の際に税務調査官が「自分より先に調査すべきところがあるのになぜ自分のところに調査に来るのか」といった苦情めいた話を受けるのは、よく聞く話であり、納税者の不公平感の現れとも考えられる。

過少申告や脱税を行っている納税者が記帳を不備にしたり、帳簿書類を保存しなかったりした場合、課税庁は十分な調査によって真実の所得金額を明らかにして、重加算税を賦課することにより、納税者の公平感を維持していく必要があるが、真実の所得を明らかにさせないために記帳を不備にしたり、帳簿書類を保存しない者に対して重加算税の賦課に必要となる隠蔽・仮装の事実を認定することは、適正に帳簿書類保存義務を履行している納税者に比して困難を伴うことが多く、課税庁の事務負担も大きい。

上記（4）で述べた課題は、納税者の記帳習慣を確立するという申告納税制度導入時の考え方に基づく帳簿書類保存制度について、その後、納税環境等の変化に対応した見直しが長年にわたり先送りにされてきたことに起因するものと考えられ、申告納税制度の下、適正公平な課税を実現するために課税庁が喫緊に取り組むべき最重要課題の一つと考えられる。

租税負担の公平性の観点から、松沢教授が「租税の正義は『重きを憂うのではなく、等しからざることを憂うる』」ことにある。国家を支える国民において、その費用分担につき、何らの合理的理由がなく、あるいは、どうして一般人を納得せしめるような理由なくして、一部の者だけが不当

にその負担を免れているとすれば、どのように、その根拠に法の名が冠してあったとしても、そのような法は正義の名に値しない悪法であって、しよせん、効力を失ってしまう。」⁽⁴⁴⁾と述べているように、不誠実な納税者の存在と課税庁による税務調査（任意調査）の限界が租税負担の公平性を阻害していると考えるところであり、何らかの制度的な対応も求められる。

3 課税訴訟における立証責任の分配

(1) 立証責任

権利の発生、障害、消滅等の各法律効果の発生が認められるためには、その発生要件に該当する具体的事実、つまり、要件事実⁽⁴⁵⁾が欠けることなく存在する必要がある、訴訟においては、その存在が立証できなかったときは、当該法律効果の発生が認められないこととなる。このように、訴訟上、ある要件事実の存在が真偽不明⁽⁴⁶⁾に終わったために当該法律効果の発生が認められないという不利益又は危険を立証責任という⁽⁴⁷⁾。

(2) 行政訴訟における立証責任の分配の基準と課税訴訟

課税訴訟は行政訴訟の一つであるが、行政処分取消訴訟一般の立証責任の分配の基準には、次のような見解があるとされている⁽⁴⁸⁾。

イ 法律要件分類説

行政処分の権利発生事実は行政庁が立証責任を負い、権利障害及び消滅事実は、国民が立証責任を負うとする説

ロ 侵害処分・授益処分説

基本的人権の尊重及び法治主義という憲法上の原則から、国民の権利を制限する侵害的行政処分は、被告行政庁が立証責任を負い、国民の側

(44) 松沢・前掲注(16)80頁。

(45) 司法研修所編『増補 民事訴訟における要件事実』第一巻5頁（法曹会、1998）。

(46) 高橋宏志『重点講義 民事訴訟法』上 517頁（有斐閣、2005）。

(47) 司法研修所・前掲注(45)3頁。

(48) 司法研修所編『行政事件訴訟の一般的問題に関する実務的研究』156-158頁（法曹会、1995）。

から権利の拡張を求める授益的行政処分は原告が立証責任を負うとする説

ハ 個別具体説

適用すべき法規の立法趣旨、行政行為の特性、当事者間の公平、事案の性質、事物に関する立証の難易等によって具体的事案についていずれの当事者の不利益に判断するかを決定する、あるいは、公益と私益の調整を図り、正義と公平を実現しようとする行政法規及びこれが定める行政法規の特殊性を考え、行政法規の具体的実現としての行政行為の特質にかんがみ、立証の難易を考え併せ、正義公平の要請に合するよう分配するとする説

このような諸見解がある中、行政処分の取消訴訟については「侵害処分・授益処分説」の考え方を基本として「法律要件分類説」や「個別具体説」の考え方も取り入れて、立証責任の分配を決定していくとの見解が有力である⁽⁴⁹⁾。

一方、課税訴訟における立証責任の分配については、裁判例では明言しないものの、「法律要件分類説」によるものが多いといわれており、課税訴訟においては、「法律要件分類説」を基本として、「侵害処分・授益処分説」や「個別具体説」の考え方も取り入れていくべきであるとする見解⁽⁵⁰⁾も提唱されている。また、課税訴訟においては、「法律要件分類説」が一定限度の有用性を持つとしながらも、行政処分の取消訴訟と同様に「侵害処分・授益処分説」の考え方を基本として「法律要件分類説」や「個別具体説」の考え方も取り入れて、立証責任の分配を決定していくべきであるとする見解も有力である⁽⁵¹⁾。

課税訴訟における立証責任の問題について、今村教授は、「そもそも租税

(49) 司法研修所・前掲注(48)158頁。

(50) 加藤就一「立証責任(1)」小川英明＝松沢智編『裁判実務大系』20巻53頁(青林書院、1988)。

(51) 泉徳治ほか『租税訴訟の審理について〔改定新版〕』168頁(法曹会、2002)。

法規は、一般の行政法規とは異なり、単純な権力関係ではなく、国民の側からみると国民の義務としての面もあり⁽⁵²⁾、権力関係を前提にした古典的な『法律による行政の原理』だけで考えるべきではない」とした上で、「租税法規は、租税法律主義の要請が強く働き、不確定概念が少なく、裁量はほとんどないばかりか、租税法規は、単に処分するか否かの権限行使・不行使の規定ではなく、租税債権の発生・消滅要件の規定であり、少なくとも要件についてはすべて記述し、完備していることから法律要件分類説になじむ前提がある」、「租税法規には、立証責任を意識して立法されているとみられる規定が存在し、課税訴訟においては、租税法規の課税要件の構造から立証責任の分配をすべきとする法律要件分類説がかなり妥当するのではないかと考えられる」と述べている⁽⁵³⁾。

(3) 必要経費・損金に関する立証責任の分配に係る判例・学説

課税訴訟における立証責任の分配については、学説において様々な見解が論じられているが⁽⁵⁴⁾、収入金額・益金の額については、課税庁が立証責任を負うことについてはほとんどすべての学説が認めるところであって争いが無い。他方、必要経費・損金の額については、明確に通説といえる見解は見当たらず⁽⁵⁵⁾、裁判例においても同様である。

金子教授は、「課税要件事実の存否および課税標準については、原則として租税行政庁が立証責任を負う、と解すべきである。ただし、課税要件事実に関する証拠との距離を考慮に入れると、この原則には利益状況に応じて修正を加える必要がある。たとえば、必要経費の立証責任は、原則として行政庁の側にあると解すべきであるが、特別経費については、原告に

(52) 都築政則「課税処分取消訴訟における立証責任」實金敏明編『現代裁判法大系』29巻 117頁（新日本法規出版、1999）。

(53) 今村隆『課税訴訟における要件事実論〔改訂版〕』25-26頁（日本租税研究協会、2013）。

(54) 岩崎政明「立証責任」小川英明ほか編『新・裁判実務大系〔改訂版〕』第18巻（租税争訟）212-213頁（青林書院、2009）。

(55) 畠山武道「主張・立証をめぐる問題（3）」園部逸夫ほか編『裁判実務大系』第1巻（行政訴訟法）210頁（青林書院、1984）。

立証責任があると解すべき場合が多く、貸倒損失の存在および金額についても、同様に解すべきであろう。また、原告が、行政庁の認定額をこえる多額の必要経費の存在を主張しながら、その内容を具体的に指摘せず、行政庁がその存否および金額について検証の手段を有しない場合や、確定申告書記載の課税要件事実をその申告者が争う場合も、立証責任は原告が負うと解すべきであろう。なお、簿外経費や、法定許容額をこえる仲介手数料については、立証責任は原告にあると解すべき場合が多いであろう。⁽⁵⁶⁾と述べているが、何が一般の経費で何が特別な経費であるかは一概に区別することは困難と考えられる。

この点、伊藤教授は、特別な経費の立証責任について「課税庁に、そうした通常の業務の実行からはおよそ考えられないような特別の事態の発生まで考慮に入れて、その不発生についてまで主張立証責任があると考えるのは相当でないと考える。立証責任対象事実の最終的決定基準は『立証の公平』である。そして、実体法の制度趣旨を訴訟の場で最も適切に実現できるようにすることが、立証の公平にかなうことになると考える。したがって納税者だけの立場からいえば、上記のような特別な経費についても、国の方がその不発生を立証すべきだと考えた方が好都合ではあるけれども、それでは、やはり租税法全体の制度趣旨を考えると、課税庁の立証責任が重すぎるというべきであろう。」⁽⁵⁷⁾と述べ、特別な経費について「通常の業務の実行からはおよそ考えられないような特別の事態の発生」と解している。

そのほか、金員が支出されたことについては争いが無いが、その支払先あるいは理由が明らかでないため、その損金性が争われる場合がある。このようないわゆる使途不明金の場合も原則として課税庁に立証責任があるが、東京地裁平成 6 年 9 月 18 日判決（税資 205 号 653 頁）は、「更正時に

(56) 金子・前掲注(1)1112-1113 頁。

(57) 伊藤慈夫「租税訴訟における要件事実論のあるべき姿」伊藤慈夫・岩崎政明編集『租税訴訟における要件事実論の展開』21-22 頁（青林書院、2016）。

存在し、又は提出された資料等をもとに判断して、当該支出を損金の額に算入することができないことが事実上推認できる場合には、原告において、右推認を破る程度の具体的な反証、すなわち、当該支出と業務との関連性を合理的に推認させるに足りる具体的な立証を行わない限り、当該支出の損金への算入は否定されるというべきである。」としている（その控訴審東京高裁平成 7 年 9 月 28 日判決（税資 213 号 772 頁）も同旨）⁽⁵⁸⁾。

(4) 立証責任の分配に関する税制調査会の論議

昭和 58 年 11 月の税制調査会「今後の税制のあり方についての答申」(41 頁)は、「主要諸外国における税務訴訟についての立証責任のあり方をみると、アメリカ及びイギリスにおいては納税者にあり、西ドイツでは収入金額は税務当局に、経費は納税者にあり、フランスでは税務当局が租税委員会の決定又は意思に従って課税を行つた場合には、立証責任は納税者にあり、租税委員会の決定又は意思に反して課税を行つた場合には、税務当局にあるものとされている。なお、アメリカにおいては、立証責任を納税者に負わせることができる実質的な根拠を納税者のほうが税務当局よりも所得に関する情報と証拠を十分に持っていることに求めているといわれている。そこで、租税債権について課税の公平確保等の観点から、一般の民事上の債権に関する立証責任と同様に扱つてよいかどうか、租税債権の特殊性を踏まえた立証責任の分配が考えられないかという点について、基本的検討の必要があるのではないかと考えられる。」と述べているが、論議の結果、主要諸外国との課税訴訟に係る司法制度の違いや、民事訴訟法や行政訴訟法においても立証責任について特別の規定がなく様々な説があることなどを踏まえ、一般的な立証責任を納税者に課すことを制度化することを見送り、判例等の今後の展開に待つこととされた。また、平成 17 年 6 月、税制調査会基礎問題小委員会は、「個人所得課税に関する論点整理」と題された報告書(16 頁)において、「訴訟における立証責任は、基本的には個々

(58) 今村隆ほか『課税訴訟の理論と実務』137 頁（税務経理協会、1998）。

の実体法規の解釈として定められるものであり、わが国の課税訴訟における立証責任は一般的に課税庁が負うものとされている。しかし、近年の課税訴訟においては、納税者に立証責任を求めるべき場面においては、納税者に一定の立証を求める裁判例が判例として定着しつつある。こうした流れや経済社会の構造変化を踏まえれば、今後、納税者自らが説明責任を果たすことが相応しいと思われる項目について、個別に制度的枠組みを整えていくことが望ましい。」と述べている。

(5) 課税訴訟における証拠の申出

イ 原告が行うべき証拠の申出

立証責任の分配に関する学説・判例は、上記(2)及び(3)で述べたとおりであるが、現行(昭和59年の改正後)の国税通則法116条1項は、課税庁の課税処分に対して取消訴訟が提起された場合における原告が行うべき証拠申出について「国税に関する法律に基づく処分(更正決定等及び納税の告知に限る。以下この項において「課税処分」という。)に係る行政事件訴訟法第3条第2項(処分の取消しの訴え)に規定する処分の取消しの訴えにおいては、その訴えを提起した者が必要経費又は損金の額の存在その他これに類する自己に有利な事実につき課税処分の基礎とされた事実と異なる旨を主張しようとするときは、相手方当事者である国が当該課税処分の基礎となった事実を主張した日以後遅滞なくその異なる事実を主張し、併せてその事実を証明すべき証拠の申出をしなければならない。」と規定している。

ロ 国税通則法116条の改正とその効果

国税通則法116条は、従前、「証拠申出の順序」との見出しに下に、裁判所が被告(課税庁)の主張を合理的と認めたときは原告(納税者)がまず証拠の申出をするものとする旨定められていたが、昭和59年の改正において、いわゆる納税環境整備の一環として全文改正が行われたものである。この経緯について、税制調査会昭和58年11月「今後の税制の在り方についての答申」は、納税者は政府の行政上の決定が誤ってい

ることを示す証拠をまず最初に持って来る責任を負うべきであるという指摘(シャープ勧告)に基づき設けられたものであるが、訴訟手続上、活用されているとはいええない状況にあるので、この規定の適正な活用を図り、併せて、訴訟経済に資する観点から改正することが適当であると述べている。

改正後の本規定は、「その文言を見る限り、証明責任の分配に関する規定ではないことが明らかである。」⁽⁵⁹⁾との見解がある。そして、立証責任の分配を規定したものではないとしても、本規定が、「租税訴訟における立証責任を納税者側へと移行する過渡期における規定として位置付けられているとみることができよう。」⁽⁶⁰⁾との見解にあるように、少なくとも訴訟の場面において納税者側に証拠提出の責任を負担させることを法定化した規定であると考えることができる。

なお、本規定の改正に対しては、日本弁護士会連合会が「この規定の意図するところは、租税訴訟における主張と立証責任の実質を、原告の側に転換するところにあり、しかもその内容は、原告の訴訟活動のみを封じ、被告の事実主張の遅延について同様の規定を欠くことは、争訟法の基本たるべき当事者対等主義を著しく損なうものといわねばならない」との意見書を提出するなど、批判も少なくなかったこともあってか、改正後における適用事例は多くはなく⁽⁶¹⁾、本規定が適正に活用され、十分な効果を上げているとは言い難い。

4 推計課税を巡る問題

(1) 推計課税

(59) 岩崎政明「租税訴訟における証明責任」南博方編『条解行政事件訴訟法』293頁(弘文堂、1992)。

(60) 岩崎政明「租税訴訟における納税者の証拠提出責任—改正国税通則法 116 条の以後と適用範囲—」判タ 581 号 44 頁(1986)。

(61) 小柳誠「税務訴訟における立証責任—裁判例の検討を通して—」税大論叢 50 号 381 頁(2006, <https://www.nta.go.jp/about/organization/ntc/kenkyu/ronsou/50/05/hajimeni.htm>) (令和 3 年 5 月 27 日最終閲覧)。

課税庁が法人税の更正又は決定を行う場合には、青色申告を除き「財産若しくは債務の増減の状況、収入若しくは支出の状況又は生産量、販売量その他の取扱量、従業員数その他の事業の規模によりその内国法人に係る法人税の課税標準を推計して、これを行うことができる。」(法法 131 条)とされている。帳簿書類等の直接資料に基づいて益金の額及び損金の額の実額の額を計算し、課税標準たる所得金額を算出して課税する方法である実額課税に対して、各種の間接資料を用いて所得金額を推計し課税する方法を推計課税といい、この推計課税に関する規定はシャープ勧告に基づき、昭和 25 年に設けられたものである。

申告納税制度の下においては、担税力に応じた公平な課税の実現を目的とするのであるから、本来は、客観的に存在する真実の所得金額を課税標準として課税することが理想であり、帳簿書類等の直接資料に基づいて算出された所得金額をもって真実の所得金額とすべきである。そうすると、推計課税は例外的な課税方法と言えないこともないが、推計課税は、明文の規定があることによって初めて許容されるものではない。信頼し得る調査資料を欠くために実額調査ができない場合に、合理的な推計をもって所得金額を算定することを禁止するものでないことは、納税者の所得を正確に捕捉するのに十分な資料がないだけで課税を見合わせる事が許されないことからしても、当然の事理として認められるものと解されている⁽⁶²⁾。

なお、推計課税について判例・学説の多くは、推計課税が許される前提要件(必要性)について、実額課税をなし得ない場合(①帳簿書類等の不備、②帳簿書類等の不備、③調査非協力のいずれかの事情がある場合)と解している⁽⁶³⁾。

(2) 実額反証

推計課税による課税処分取消訴訟において、納税者側が帳簿書類等の直接資料による実額に基づいて反論する(実額反証)事例が少なくない。

(62) 最判昭和 39 年 11 月 13 日税資 38 号 838 頁。

(63) 金子・前掲注(1)961 頁。

この実額反証については、原処分時に推計課税の必要性があった以上は、その後の訴訟等において実額の主張をすることは許されないという見解や、納税者が訴訟において初めて実額の主張・立証を行うことは信義則に反するという見解もないではないが、裁判例及び通説は、一般に実額反証を肯定している⁽⁶⁴⁾。

そして、推計課税に対する実額反証について、裁判例の多くは、納税者に立証責任があり、通常の証明より高度の「合理的疑いを容れない程度の証明」を必要とするとしているが、その理由について、申告納税制度の理念から実額反証の程度を判示したものとみられる大阪高裁昭和 62 年 9 月 30 日判決（行集 38 巻 8・9 号 1067 頁）は、「申告納税義務に違反して直接資料を提示せず、調査に協力しないために、やむを得ず課税庁をして推計課税を余儀なくさせた納税者が実額反証を許される結果、申告納税義務を遵守する誠実な納税者よりも利益を得るような事態を生じしめるべきでないことは当然であるばかりでなく、納税者の実額反証後に実施される課税庁の反面調査、証拠の収集は、確認すべき個々の経済取引がなされてから相当の年月を経過してなされるため、関係資料の保存期間の経過や取引関係者の転出、所在不明などによって限界があり、著しく困難であるのに対し、実額反証を主張する納税者は、もともと経済取引の当事者であって、かかる納税者に右のような立証責任を負担させても酷であるとはいえない。」としている。

しかし、税務調査の際に、故意に帳簿書類等を提示せず、あえて推計課税を受けることによって、推計課税と実額課税のいずれか有利な方（所得が少なくなる方）を選択することが可能となるという問題が完全に排除されるものではない。

所得課税の理想が実額課税であることについては何人も異論のないところであろうが、注意すべきは、このことは納税者の利益の観点からばかり

(64) 法務省訟務局編「課税訴訟の手引き〔8訂版〕」687頁。

でなく、全体としての国民の利益の面から主張されなければならないということであり、納税者が課税庁から更正又は決定を受ける場合に実額課税か推計課税かを選択することが許されるわけではない⁽⁶⁵⁾。

5 まとめ

上記 1 で述べたように、申告納税制度の下における適正公平な課税の実現に向け、税務調査は税法に基づく徴税を確保する上で重要な担保機能を果たすものであり、課税庁の主要な任務は適正な税務調査の実施にある。しかし、上記 2 で述べたように課税庁が任務を実施するための環境は必ずしも最大限の効果を発揮する状況にあるとは言えない。

また、上記 3 及び 4 で述べたように、課税訴訟の場面をも含めて考えると、帳簿書類保存義務を履行していない場合であっても、納税者有利となる損金の大部分について課税庁が立証責任を負い、必要性和合理性が認められる場合には推計課税が是認されるものの実額反証の問題があるなど、不誠実な納税者が課税の場面で有利な選択をすることが可能な状態に置かれていることにも問題がある。

適正公平な課税を実現するための環境には、課税庁側の要因と、特に、帳簿書類保存義務を履行していない無申告者をはじめとする不誠実な納税者の存在という納税者側の要因が大きなマイナスの影響を与えており、課税庁側の要因が短期的に解消するとは見込まれない以上、不誠実な納税者に対しては制度的な対応も求められる。

なお、課税庁に質問検査権が付与され不答弁等に罰則規定があるからといって、罰則規定を厳密に適用し、間接的な強制力を強化していくことは、我が国の国民性や社会情勢、青色申告制度の存在からすれば抵抗感を感じざるを得ず、課税訴訟における立証責任の問題について考えた場合、何をもつ

(65) 菅野保文「質問検査不答弁犯等に対する現行処罰規定は刑罰法規として合理性があるか」税大論叢 6 号 159 頁 (1972, <https://www.nta.go.jp/about/organization/ntc/kenkyu/ronsou/06/52/hajimeni.htm>) (令和 3 年 5 月 27 日最終閲覧)。

て「公平」とするかは議論されるべきではあるが、民主的な申告納税制度を確立し、適正公平な課税を実現するためには、課税庁と納税者が公平に立証責任を負うように立証責任が分配されなければならないと考える。

第 2 節 法人に求められる税務コンプライアンス

申告納税制度の下、適正公平な課税は課税庁によってのみ実現されるものではなく、納税者による適格な記帳に基づく正しい申告という納税者の協力の下に成り立つものである。

今日、あらゆる場面で企業のコンプライアンスに対する意識改革が進んでおり、コーポレートガバナンス議論は花盛りの時期といわれているが、会社法をはじめ企業において遵守すべき法令は多数ある中、租税法はさほど意識されていないのではないかとの意見がある⁽⁶⁶⁾。本節では、法人が帳簿書類保存義務を適正に履行する上で、その前提となるべき法人に求められる税務コンプライアンスや、コンプライアンスを確保するための国税庁の取組及び税理士会等において行われている各種の納税者側の申告水準向上策を概観する⁽⁶⁷⁾。

1 税務コンプライアンスを取り巻く環境

企業の社会的責任については、社会貢献や倫理という観念とともに語られてきた概念であるといえるが、必ずしも納税義務の適正な履行とか、租税行政への積極的な情報提供といった面での社会貢献のような観点での議論は十分でなかったといわれている⁽⁶⁸⁾。租税に関するコンプライアンス（法令遵守）は税務コンプライアンスなどと呼ばれるが、近年増加傾向にある優良多国籍企業によるコーポレートガバナンスの脆弱さを利用した経理操作や租税回避

(66) 酒井克彦『企業法務・税務コンプライアンス』3頁（ぎょうせい、2020）。

(67) 「税務に関するコーポレートガバナンスの充実に向けた取組」、「書面添付制度」については、国税庁・前掲注(35)26-27頁・70-71頁・84頁を参照。

(68) 酒井・前掲注(66)99-100頁。

等について、これら企業の社会的責任（Corporate Social Responsibility）を無視した経営方針や不正経理を防止するコーポレートガバナンスの強化が必要であると言われるようになってきた⁽⁶⁹⁾。岩崎教授は、「ちゃんと租税法を守って税金を適正に払いましょうということもコーポレートガバナンスの一環として取り組むべきだと言われるようになってきました。会社経営者は適正に納税するということが会社経営者の責任だと言われるようになってきたというわけです。・・・納税は事業活動地域への社会還元なのだ、要するに・・・課税処分を受けるというリスクは、結局はその企業の価値、ブランド価値を損なうことになるのだ、だからそういうことは避けるべきだという、企業価値優先への発想の転換が行われてきている」⁽⁷⁰⁾と述べている。

また、そもそも法人とは、社会的・公共的な価値・意義があるために社会に一定の人権が認められ、永続的に活動することを許された組織をいい、法人という組織は、根源的に公共的な側面を持っているとする見解があるほか、社会的公器としての企業論を説く論者は数多いといわれている⁽⁷¹⁾ことから、法人には高度な税務コンプライアンスが求められるべきである。

2 国税庁の取組

国税庁は、上記 1 のような税務コンプライアンスを取り巻く環境の変化を踏まえ、上記第 1 節 2（2）イに示したように「税務に関するコーポレートガバナンスの充実に向けた取組」を行っている。具体的には、国税局調査部所管法人全体の税務コンプライアンスを効果的・効率的に維持・向上していく観点から、対象法人に対しホームページに掲載の「申告書の自主点検と税務上の自主監査」に関する確認表の活用を働きかけ、税務に関するコーポレートガバナンスが良好であると判断された法人については、一定の要件を満

(69) 岩崎政明「企業のタックスコンプライアンス向上のための方策」税大ジャーナル 27 号 2 頁以下（2017,<https://www.nta.go.jp/about/organization/ntc/kenkyu/backnumber/journal/27/pdf/01.pdf>）（令和 3 年 5 月 27 日最終閲覧）。

(70) 岩崎・前掲注(69) 4 頁。

(71) 酒井・前掲注(66)104-105 頁。

たせば、税務調査の時期を延長するというものである。

3 税理士会の取組

税理士法 33 条の 2 に規定する計算事項等を記載した書面を税理士が作成した場合、その書面を申告書に添付して提出した者に対する調査において、従来の更正前の意見陳述に加え、納税者に税務調査の日時場所をあらかじめ通知するときには、その通知前に、税務代理を行う税理士又は税理士法人に対して、添付された書面の記載事項について意見を述べる機会を与えなければならない（税理士法 35 条 1 項）こととされている。国税庁は、この制度が、税理士の立場を尊重し、税務執行の円滑化・簡素化に寄与し、納税者全体のコンプライアンスの維持・向上に資するものであるとの観点から、税理士会等との協議を積極的に行うなどしてその普及・定着に努めており、日本税理士会連合会としても、同制度が正確な申告書の作成及び提出に資するものであり、申告納税制度のもと税務の専門家である税理士に与えられた権利の一つであるとの観点から、添付書面の充実を図るとともに制度の普及・定着に努めている。

なお、令和元年度における法人税の書面添付割合は 9.7% であり、平成 30 年度の 9.5% から 0.2 ポイント増加している⁽⁷²⁾。

4 法人会の取組

全国法人会連合会は、国税庁等との連絡協調のもとに税知識の普及に努めるとともに、よき法人企業の団体としての活動を通じて、適正な申告納税制度の確立と納税意識の高揚を図り、もって税務行政の円滑な執行に寄与し、これを通じて企業経営と社会の健全な発展に貢献することを目的として設立された民間団体である。同団体は、企業における内部統制面や経理面に関す

(72) 財務省「令和元事務年度国税庁実績評価書」134 頁（2020,https://www.mof.go.jp/about_mof/policy_evaluation/nta/fy2019/evaluation/202010ntahyokazentai.pdf）（令和 3 年 6 月 17 日最終閲覧）。

る自主点検を推奨しており、平成 26 年 4 月から開始した「企業の税務コンプライアンス向上のための取組」として「自主点検チェックシート・ガイドブック」を作成し、会員以外にも広く一般に配布している。

第 3 節 納税者の権利保護

申告納税制度の定着と課税要件事実の的確な把握のためには、納税環境 (tax environment) の整備と改善が必要不可欠である。そして、納税環境というのは、制度上の手当のみでなく、国民の納税意識の向上、租税職員の意識の近代化、租税に関する教育の充実までも含む広い概念であり、納税者の権利保護制度も、広い意味での納税環境の整備の一環である⁽⁷³⁾。

本節においては、平成 23 年度の税制改正において大きな改善が図られた納税者の権利保護制度に関する国税通則法の規定について概観する。

1 納税者の権利保護と国税通則法の改正

税制調査会専門家委員会がとりまとめた「納税環境整備に関する論点整理」(平成 22 年 9 月 14 日)によれば、我が国の租税手続法制は、昭和 37 年に国税通則法が制定されて以来、基本的に見直しが行われてこなかったが、平成 22 年度税制改正大綱(平成 21 年 12 月 22 日閣議決定)において、「公平・透明・納得」の税制を実現する観点から、納税者権利憲章(仮称)の制定等について、「1 年以内を目途に結論を得る」とこととされたことを受け、専門家委員会及び納税環境整備小委員会において、見直しに当たっての基本的な考え方や、関連する論点、留意すべき事項など、専門的・実務的観点から検討が必要な事項について議論が行われた。専門家委員会及び納税環境整備小委員会では様々な議論が行われており、「納税環境整備に関する論点整理」には、議論の概要の中で「納税環境の整備に当たっては、納税者の権利保護と課税

(73) 金子・前掲注(1)920-921 頁。

の公平との適切なバランスを図ることが重要であるとする意見が数多く出された。」と述べており、基本的な考え方に対する主な意見として「現行の申告納税制度は、賦課課税と比して、納税者がかなり関与し、行政コスト削減に協力している制度であるから、納税者の信頼を得られるように、手続法の整備・充実を図るべき。」「わが国の租税制度においては、納税者の権利を保護するための規定が乏しく、納税者の権利利益の保護・救済が不十分。行政手続法及び行政不服審査法の 1 条と比して特別法たる国税通則法 1 条に『国民の権利利益の保護ないし救済』が謳われていないのは問題。正直な納税者に対して手続的権利を認め、本当に悪質な納税者に対しても憲法 31 条の **Due Process of Law** を保障すべき、納税者の権利を手厚くすることによってむしろ税収増になる。」「税務手続については、適正な手続の下で、納税者に理解される税務行政を構築することと、課税の公平の見地から適正な納税義務の履行を図ることの双方が重要。現行制度については、納税者の権利利益の一層の保護の観点から見直しを図る必要。ただし、適正に納税義務を履行している多くの納税者の利益や、課税の公平性の観点も重要であり、適正に納税義務を履行していない一部の者を利することがあってはならない。」「納税環境整備の問題を議論するに当たって、最初から、『納税者対課税庁』という対立構図でとらえるべきではない。検討に当たっては、納税者の健全な納税意識を維持する観点から、個々の納税者の権利の保護のみならず、課税庁の権限とのバランス、納税者・課税庁を合わせた全体のコストの最小化の観点も重要。」と述べている。

平成 23 年度税制改正では、国税通則法が改正され、更正の請求の期間の延長、質問検査の手続の整備等、いくつもの重要な懸案が解決された。最初の改正法案では、目的規定（1 条）の中に「国税に関する国民の権利・利益の保護を図りつつ」という一節が入り、それにあわせて国税通則法の名称が「国税に係る共通的な手続並びに納税者の権利及び義務に関する法律」と改

正される予定であったが、これらの点は今後の課題として残された⁽⁷⁴⁾。

2 納税環境整備に関する国税通則法改正の概要

平成 23 年度税制改正において、「経済社会の構造の変化に対応した税制の構築を図るための所得税法等の一部を改正する法律」（平成 23 年法律第 114 号）により改正された納税環境整備に関する国税通則法の内容の概要は次のとおりである。

(1) 税務調査手続

税務調査における事前通知や調査終了などの手続は、従来、通達等に基づいて実施されていたが、①調査手続の透明性及び納税者の予見可能性を高め、調査に当たって納税者の協力を促すことでより円滑かつ効果的な調査の実施と申告納税制度の一層の充実・発展に資する観点、②納税者に対する説明責任を強化する観点から、法令上の手続として明確化された。

(2) 更正の請求

既に行った申告に誤りがあり、税額が多すぎた場合や還付金額が少な過ぎた場合に、税額の減額や還付金額の増額を求める「更正の請求」については、従来、更正の請求ができる期間が、原則として法定申告期限から 1 年間とされていたが、納税者の救済と課税の適正化とのバランス、制度の簡素化を図る観点から、更正の請求ができる期間が、原則として法定申告期限から 5 年間に延長された。

なお、併せて、課税庁が増額更正できる期間も 5 年間に延長されている。

(3) 理由附記

国税に関する法律に基づき行われる申請に対する拒否処分及び不利益処分については、従来、所得税法等の個別法により理由附記を行うこととされていた一部の処分を除き、原則として理由附記を行うこととされていなかったが、処分の適正化と納税者の予見可能性確保の観点から、すべての

(74) 金子・前掲注(1)906 頁。

処分について、理由附記を実施することとされた。

第 3 章 帳簿書類保存義務を巡る問題点と課題

申告納税制度の下では、納税者の責務としての記帳や帳簿書類の保存が重要かつ必要不可欠であることから、納税者には記帳や帳簿書類の保存が義務付けられている。本章では、第 1 節において法人税の所得計算の仕組みを概観した上で使途不明金の取り扱いなどとともに帳簿書類保存義務の問題点について考察する。第 2 節においては、申告納税制度における義務違反等に対する制裁規定を概観した上で法人税における帳簿書類保存制度の課題について考察する。

第 1 節 法人税の所得計算と帳簿書類保存義務の問題点

1 法人税の所得計算の概要

(1) 所得計算の仕組み

法人税の課税物件は法人の所得であり、その課税標準は法人の各事業年度の所得の金額である（法法 21 条）。法人の所得とは、基本的には法人の利益と同義であって、法人の事業活動の成果を意味する。我が国の企業会計では、法人の利益は、損益法、すなわち、一定の期間における収益からそれを得るのに必要な費用を控除する方法で計算されるが、このことを前提として、法人の各事業年度の所得の金額は、当該事業年度の益金の額から損金の額を控除した金額とする旨を定めている（法法 22 条 1 項）。

法人税の益金の額及び損金の額の計算においては、別段の定めがある場合には、必ず別段の定めが優先し、別段の定めは、資本等取引及び公正処理基準をも上書きする。また別段の定めは法人税法典中の主要な部分を占め、いわば法人税法の本体といえる。更に、租税特別措置法等の法人税法典外の規定も、別段の定めに含まれる。また、益金及び損金の基礎となる収益、原価、費用、損失は、いずれも公正妥当な会計処理の基準によって算定されなければならない（法法 22 条 4 項）が、公正処理基準が具体的にどう作用しているか、その中味を誰がどのような手続で判断するのは明

らかではない。法人税法は、益金及び損金という所得計算の出発点として、収益や原価、費用、損失という概念を自らは定義することなく、企業会計上の概念を利用しているものと解される。つまり、法人税法の所得計算は、企業会計における利益計算を基礎として、別段の定めによりこれに修正を加えるという仕組みになっている⁽⁷⁵⁾。

(2) 損金の概念

損金について、法人税法は、「内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上当該事業年度の損金の額に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、次に掲げる金額とする」(法法 22 条 3 項)と規定し、①当該事業年度の収益に係る売上原価、完成工事原価その他これらに準ずる原価の額、②①に掲げるもののほか、当該事業年度の販売費、一般管理費その他の費用(償却費以外の費用で当該事業年度終了の日までに債務の確定しないものを除く。)の額、及び③当該事業年度の損失の額で資本等取引以外の取引に係るものの三つを掲げている。

損金とは、原則としてすべての費用と損失を含む幅広い概念として理解すべきであり、費用として損金算入が認められるためには、必要性の要件を満たせば十分であって、通常性の要件を満たす必要はないと解される。したがって、不法ないし違法な支出も、それが利益を得るために直接に必要なものである限り、費用として認められるが、架空の経費を計上して所得を秘匿するために要した支出は、所得を生み出すための支出ではないから、費用には当たらないと解すべきとの意見がある⁽⁷⁶⁾。

また、法人税法は、損金について、「原価」(法法 22 条 3 項 1 号)と「費用」(法法 22 条 3 項 2 号)を分けて規定しているが、債務確定を要件としているのは費用のみであり、原価は、債務が確定していなくても売上に対応する原価を見積計上することができるものであることから、損金性を判断する上では、原価と費用は明確に区分されなければならないということ

(75) 岡村忠生『法人税法講義〔第3版〕』34-35頁(成文堂、2007)。

(76) 金子・前掲注(1)342-343頁。

がいえ。

(3) 企業会計準拠主義

法人税法は、法人の収益・費用の額につき「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」に従って計算されるべき旨を規定している（法 22 条 4 項）。この規定は、昭和 42 年に、法人税法の簡素化の一環として設けられたものであって、法人の各事業年度の所得の計算が原則として企業利益の算定の技術である企業会計に準拠して行われるべきことを定めた基本規定である。この規定は、法人の利益と法人の所得とが共通の概念であるため、法人税法は二重の手間を避ける意味で採用したものである。我が国の法人税法は、企業所得の計算については、まず基底に企業会計があり、その上にそれを基礎としての会社法の会計規定があり、更にその上に租税会計がある、という意味での「会計の三重構造」を前提としていると解されている⁽⁷⁷⁾。

このように、法人税法は企業会計準拠主義を採用していることから、益金の額及び損金の額の認識及び測定について、原則として企業会計の考え方に依拠することになるが、別段の定めがあるものについては、上記（1）で述べたように公正処理基準は及ばない。

なお、法人税法 22 条 4 項の「公正妥当な会計処理の基準」とは何かを巡って争いがあるが、法的視覚からみれば『企業会計原則』を意味するものではなく、健全な一般社会通念に照らして公正妥当に評価しうるに足るもの、すなわち、健全な簿記会計の慣習を意味するといふべきであり、利益の計算処理の方法が会計慣行という『事実たる慣習』（商慣習）として規範性を帯びていると認められるものに限って、法人税法もこれに依拠するものとした規定であると解するのが妥当、すなわち、『企業会計原則』は、それ自体何ら法規範ではないから、納税者としての企業を拘束しない。」と考えられている⁽⁷⁸⁾。

(77) 金子・前掲注(1)348-349 頁。

(78) 松沢・前掲注(16)129 頁。

(4) 損金算入の制限

課税所得を算出するための益金の額及び損金の額の計算については、法人税法及び租税特別措置法によって、租税政策上の理由から多数の別段の定めが規定されており、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準は大幅に修正を受けている⁽⁷⁹⁾。

別段の定めにより損金算入の制限を受ける費用には、資産の評価損、役員賞与等、寄付金、交際費などが挙げられるが、岡村教授は、損金算入が制限される理由には、①問題となる費用が収益獲得のために必要かどうかという必要性の観点、②法人税を避ける形で法人の利益を分配（処分）すること（隠れた利益処分）、③法人間の利益移転（利益の付替）、④債務確定要件による損金算入規制、⑤政策的な損金算入制限、⑥法人の行った支出によって所得や利益を得た相手方を捕捉し課税できるかの六つのことが考えられると述べている⁽⁸⁰⁾。

2 費途が明らかでない支出の取扱い

(1) 費途が明らかでない支出

イ 使途不明金

法人税基本通達 9-7-20 では、費途が明らかでない支出（いわゆる使途不明金）を損金の額に算入しないことを明らかにしており、裁判例においても、目的や内容、特に相手方が明らかでない支出の損金算入を原則として認めていない。

(79) 金子・前掲注(1)353-354 頁。また、金子教授は、法人税及び租税特別措置法の益金及び損金に関する別段の定めについて、第 1 のカテゴリーとして、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準を確認する性質のもの、第 2 のカテゴリーとして、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準を前提としつつも画一的処理の必要から統一的な基準を設定し又は一定の限度を設けあるいはそれを部分的に修正することを内容とするもの、第 3 のカテゴリーとして、租税政策上又は経済政策上の理由から一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に対する例外を定めるものの三つに分類されるとし、「一般的にあって、法人税法の規定は第 1 及び第 2 のカテゴリーに属し、租税特別措置法の規定は第 3 のカテゴリーに属する。」と述べている。

(80) 岡村・前掲注(75)138 頁以下。

なお、裁判例には、法人税基本通達 9-7-20 を「損金として控除する費用や損失は、その支出の内容、支出の相手方、支出の時期および金額が明確になっていることが大前提となっている」との考え方によって基礎付けるもの⁽⁸¹⁾と「支出のうち、使途の確認ができず、業務との関連性の有無が明らかでないものについては、損金の額に算入することができない」ことから、同通達もこのような趣旨によるものであると解するのが相当であると述べるもの⁽⁸²⁾がある。

ロ 使途不明金の概念

法人の資金が外部に流出しているが、法人がその使途(目的・内容等)を秘匿しているため、課税庁にとってそれが何に使われたのか、したがってそれが果たして費用にあたるかどうか不明である場合に、それを使途秘匿金又は使途不明金と呼ぶ⁽⁸³⁾が、岡村教授は、損金算入が否認される使途不明金を「納税者が課税庁に対して、目的や内容、相手方を意図的に明らかにしない支出、または、課税庁による立証を妨害する支出であると定義するのが適当」とした上で、「使途不明金の損金不算入の理由は、費用性の主張または立証がないことに求めるべきであると考えられる。」と述べている⁽⁸⁴⁾。また、岡村教授は、使途不明であることは法人税法 22 条 3 項 1 号又は 2 号の原価又は経費に該当しないというに止まり、3 号の損失に該当する可能性があるのであるから、費用性がないことから直ちに損金不算入が導かれるかは明らかではないと述べ、使途不明金の考え方について「記帳義務違反に対する制裁」、「相手方課税の代替」(費用性があり、かつ、課税庁が調査により相手方を把握できた場合には損金不算入とすべきではない。)という考え方も主張されてきたとも述べている⁽⁸⁵⁾。

(81) 大阪高判平成 8 年 4 月 17 日税資 216 号 120 頁。

(82) 東京地判平成 6 年 9 月 28 日税資 205 号 653 頁。

(83) 金子・前掲注(1)425-426 頁。

(84) 岡村・前掲注(75)177-178 頁。

(85) 岡村・前掲注(75)178 頁。

使途不明金については、「たとえば、商品の売上げに直接対応する仕入れの相手方の氏名、住所または支出の事由が不明であるからといって、すべて使途不明金として損金不算入になるというのは実情にあわない。仮にその仕入れが使途不明金であるとして損金算入を認められないとすれば、原価なしで売上金額そのものに法人税を課す結果になるからである。」⁽⁸⁶⁾、「使途不明金は、常に損金算入を否定されるべきではなく、支出の相手方が不明の場合でも、立証によってその費用性が認められる場合には、それは、損金に当たると解すべきであろう。」⁽⁸⁷⁾との指摘があり、松沢教授は、「法人が取引の相手方を明らかにしなくとも、状況証拠による間接事実を総合して、費用性が推認し得る限り、課税庁は相手方氏名が不明であるからといって費用性を否認できない。換言すれば、使途不明であるからといって、そのことだけで費用性が否認されるとすれば、収入－必要経費（費用）＝課税所得にかかる客観的立証責任は課税庁にあるという法理に反することになる。」⁽⁸⁸⁾と述べている。

また、使途不明金について、首藤教授は、日本税理士会連合会税制審議会「昭和 59 年度諮問事項に対する答申『I 使途不明金の取り扱いについて』」（昭和 60 年 1 月）における「『その支出の目的、金額または事実が明確に立証できないもの』をいうものと解するのが適当であり、このなかには相手方の開示のない支出も含まれるものと考え」との説明による概念に関し、「このような概念が出てくる前提としてある問題意識は、支出の事実や金額が明らかであるが支出先が言えない、不明であるというだけで使途不明金とされ損金算入が否認されるのは不当とするものであろう。つまり、納税者の立場に立って、相手先のみが不明というようなところまで『明確』となっている支出は、もう損金算入が否定される使途不明金という段階ではなく、そこまでに至らない支出の事

(86) 成松洋一『法人税法〔十四訂版〕』146 頁（税務経理協会、2018）。

(87) 金子・前掲注(1)426 頁。

(88) 松沢智『新版 租税実体法〔補正第 2 版〕』362 頁（中央経済社、2003）。

実や金額が不明という段階のものこそが損金算入を否定されても仕方のない使途不明金であるということであろう。このような問題意識に立つ定義の方法も一つの有意義な方法であろう。」⁽⁸⁹⁾と述べている。このように、後述する使途秘匿金については使途不明金には該当せず、支出の事実や金額が明らかでないものこそが使途不明金であるとする概念もみられるように、使途不明金は使途秘匿金とは本質的に区分されるべきものとも考えられる。

なお、使途不明金が損金不算入であることについては、判例・学説において争いはないが、法人税法には使途（費途）不明金の定義や損金算入を否認する明文の規定は置かれていない。

(2) 使途秘匿金課税

イ 使途秘匿金課税導入の背景⁽⁹⁰⁾

いわゆる使途不明金については従来から課税上問題があるとされてきたところであったが、平成 6 年度税制改正により、一定の要件にあたるものを使途秘匿金と呼び、追加課税を行うこととされた。

この使途秘匿金に対する追加課税については、当時、いわゆるゼネコン汚職をきっかけに、企業の使途不明金がヤミ献金や賄賂などの不正資金の温床になっているとの批判が高まり、各方面でも税制面で思い切った対応を図るべきであるとの強い要請がなされるようになった。この問題については、国会でも幾度となく取り上げられ、与野党の議員から政府に対し、課税上何らかの対応をすべきであるとの指摘がなされ、公認会計士協会や日本税理士会連合会の税制審議会などの専門家からも使途不明金に対する課税強化の必要性が提言されていた。

これらを受けた政府の税制調査会の答申では、社会的なモラルの問題でもあり、このような問題を是正するために税制を活用することは厳に慎むべきとの意見も強く、使途秘匿金に対する課税強化を全面的に支持

(89) 首藤重幸「使途不明金の理論的検討」日税研論集第 1 号 221 頁。

(90) 国税庁「平成 6 年 改正税法のすべて」251・252 頁。

する内容のものとはなっていないが、政府として与野党や専門家からの強い要請に鑑みて、新たな税制上の措置として講じられたものである。

ロ 使途秘匿金課税の概要

法人が使途秘匿金の支出をした場合には、通常の法人税に加えて、使途秘匿金の支出の額の 40%に相当する金額の法人税を課すこととされている（租特 62 条 1 項）。この「使途秘匿金の支出」とは、法人がした金銭の支出のうち、相当の理由がなく、その相手方の氏名又は名称及び住所または所在地並びにその事由を当該法人の帳簿書類に記載していないものをいう（租特 62 条 2 項）が、そのような支出であっても「資産の譲受けその他の取引の対価としてされたもの（当該支出に係る金銭又は金銭以外の資産が当該取引の対価として相当であると認められるものに限る。）であることが明らかなもの」は、使途秘匿金の支出から除くこととされている（租特 62 条 2 項括弧書）。

また、法人がした金銭の支出のうちに、その相手方の氏名等を帳簿書類に記載していないものがある場合であっても、その記載をしていないことが相手方の氏名等を秘匿するものでないと認めるときは、税務署長は、その金銭の支出を使途秘匿金の支出に含めないことができるとされている（租特 62 条 3 項）。

なお、大江弁護士は、使途秘匿金課税を適用した課税処分に係る課税訴訟における「相当の理由がなく、その相手方の氏名又は名称及び住所又は所在地並びにその事由を当該法人の帳簿書類に記載していない使途秘匿金であること」の抗弁について、「相当の理由」の主張・立証責任については、その存在することを納税者側に課する見解もあり得ようが、法文どおりにその不存在を課税庁が主張・立証すべきであり、「相当の理由」の内容は、不特定多数の者との取引などを、その支出の相手方の氏名等を帳簿書類に記載しないことが社会通念上常態になっていることを想定しているものといわれると述べ、併せて、金銭の支出が「資産の譲受けその他の取引の支払としてされたものであること」、「当該支出に

係る金銭又は金銭以外の資産が当該取引の対価として相当であること」については再抗弁であると述べている⁽⁹¹⁾。

(3) 小括

上記 1 で述べたように、法人税の所得計算は、企業会計による利益計算を基礎として法人税法固有の別段の定めを用いて益金の額及び損金の額を計算し、課税標準である所得金額を算出する仕組みであり、損金の額に算入されるべき金額についても一定の支出を損金不算入としているが、帳簿書類の保存がない支出について直接的に損金不算入とする規定はない。そして、上記 (1) 及び (2) で述べたとおり、法人の資金が外部に流出しているが、法人がその使途 (目的・内容等) を秘匿しているため、課税庁にとってそれが何に使われたのか、したがってそれが果たして費用にあたるかどうかが不明である場合に、それを使途秘匿金又は使途不明金と呼んで、損金不算入とし、使途秘匿金については追加課税も行われる。使途不明金や使途秘匿金は、支出が事実であることを前提とすれば、企業会計上、何らかの科目により法人の資産を減ずる処理が行われることとなるが、法人税基本通達は「費途が明らかでない支出」を損金不算入とすることを明らかにしているのである⁽⁹²⁾。

使途不明金は、帳簿書類の保存がないことをもって損金不算入となるものではなく、損金に関して一般的には課税庁に立証責任があると解されていることからすれば、その支出に損金性がないことについて、課税庁が立証しなければならないことになるが、損金性がないことあるいは損金性があることの主張または立証をどこまで、誰に、あるいは何に求めるかによっては、今後、損金不算入の対象が広がる余地があると考えられる。

いずれにしても、法人が計上した費用のうちその費途が明らかでないも

(91) 大江忠『要件事実租税法』下 311-312 頁 (第一法規、2004)。

(92) 使途不明金については、首藤・前掲注(89)217 頁、玉國文敏「使途不明金の課税上の取り扱いをめぐる裁判例・裁決例の検討 (1) (2)」同 253 頁、同論集 11 号 189 頁に詳しい。

のを損金不算入とすることについて法人税法に明文規定がないことからすれば、その根拠法令は法人税法 22 条 3 項ということになると考えられるが、損金不算入とされる使途不明金をどのようなものとして定義すべきかについては、不明確なままであり、何らかの法令上の手当ても必要なのではないかと考える。

なお、使途秘匿金に対する追加課税については、企業が相手方を秘匿するような支出は、違法ないし不当な支出につながりやすく、それがひいては公正な取引を阻害することになるので、そのような支出を極力抑制するために、政策的に追加的な税負担を求めることとしたものと説明されているが、時限的な措置として創設された追加課税が平成 26 年度改正において適用期限が撤廃されていることからすれば、使途秘匿金は依然として存在し、そのような支出は許容すべきではないという社会的共通認識が醸成されているものと考えられ、租税特別措置法 62 条の法文上、支出の対価性と金額の妥当性については、納税者側に主張・立証責任があると解すべきと考える。

3 法人税における帳簿書類保存義務

(1) 法人税法の規定

法人税法においては、青色申告法人について「財務省令で定めるところにより、帳簿書類を備え付けてこれにその取引を記録し、かつ、当該帳簿書類を保存しなければならない」（法法 126 条 1 項）と規定し、青色申告法人の決算について「複式簿記」の原則に従って行わなければならない旨規定している（法規 53 条）。また、白色申告法人について「財務省令で定めるところにより、帳簿を備え付けてこれにその取引を財務省令で定める簡易な方法により記録し、かつ当該帳簿を保存しなければならない」（法法 150 条の 2 の 1 項）と規定し、複式簿記による決算までは求めていない（法規 66 条）。

このように法人税においては、青色申告法人と白色申告法人について記

帳のレベルに差が設けられているとはいえ、実体法上、原則としてすべての法人について一定の帳簿書類保存義務が課されているが、これらの義務違反に対する罰則規定は設けられていない。

そして、法人税法は、青色申告法人が保存すべき「帳簿」を、「仕訳帳及び総勘定元帳並びに資産、負債及び資本に影響を及ぼす一切の取引に関して作成されたその他の帳簿」とし、保存すべき「書類」を、「棚卸表、貸借対照表及び損益計算書並びに決算に関して作成されたその他の書類」及び「取引に関して、相手方から受け取った注文書、契約書、送り状、領収書、見積書その他これらに準ずる書類及び自己が作成したこれらの書類でその写しのあるものはその写し」と規定している（法規 59 条）。また、白色申告法人が保存すべき「帳簿」を、「現金出納帳その他必要な帳簿」とし、保存すべき「書類」を、内国法人である公益法人等が行う非収益事業に係る取引等を除き、「取引に関して、相手方から受け取った注文書、契約書、送り状、領収書、見積書その他これらに準ずる書類及び自己が作成したこれらの書類でその写しのあるものはその写し」、「棚卸表、貸借対照表及び損益計算書並びに決算に関して作成されたその他の書類」と規定している（法規 67 条）。

なお、「帳簿」及び「書類」の保存期間は、それぞれその事業年度の確定申告書の提出期限の翌日から 7 年間（青色申告書を提出する事業年度の欠損金に係る帳簿書類については 10 年間）とされている。

（2）他法令の規定に基づく帳簿書類保存義務

イ 商法

商法は、小商人を除く商人⁽⁹³⁾について、その営業のために使用する財産について、法務省令で定めるところにより、適時に、正確な商業帳簿

(93) 「商人」とは、「自己の名をもって商行為を業とする者」（商法 4 条 1 項）であり、「小商人」とは、商人のうち、その営業のために使用する財産の価値が 50 万円を超えないものをいう（商法 7 条）。会社法上の会社は、その事業としてする行為及びその事業のためにする行為が商行為となる（会社法 5 条）ことから、必然的に商人となる。

を作成しなければならず、帳簿閉鎖の時から 10 年間、その商業帳簿及びその営業に関する重要な資料を保存しなければならないと規定している（商法 19 条）。

ロ 会社法

株式会社、合名会社、合資会社及び合同会社は、法務省令で定めるところにより、適時に、正確な会計帳簿を作成しなければならず、会計帳簿の閉鎖の時から 10 年間、その会計帳簿及びその事業に関する重要な資料を保存しなければならないと規定している（会社法 432 条、同 615 条）。

（3）証拠としての帳簿書類の保存

鈴木教授は、法人税法の所得計算の基礎である会計的観点を重視する立場からとらえたものを税務会計法と呼び、「税務会計法は企業会計を基礎に構成されるが、企業会計では会計証拠および会計監査証拠の収集そして評価によって判断がなされる。税務会計法も、納税者側については事実の認識から測定・申告に至る全プロセスにおいてその主張を裏付ける税務証拠の収集と保管が重要であり、また、課税側においても税務調査上の事実認定の際に同様に税務証拠が必要であり尊重されなければならない。」として、税務会計法の一般原則としての「税務証拠確保の原則」を述べている⁽⁹⁴⁾。また、沼田教授は、簿記学の観点から「証憑とは企業と取引の相手方との間に手交される証拠書類またはその控である。たとえば、送状・領収書・注文書・小切手・手形など、またはそれらの複写・控の類はことごとく証憑である。これらは伝票・帳簿と異なり、相手方との間に作成されるものであるから、その法律的証拠力が強い。とくに相手方から交付された原本証憑の証拠力は絶対的である。」⁽⁹⁵⁾と述べており、帳簿の記入は納税者が内部的に自由に行いうるものであるから、法的には絶対的証拠力はなく、記帳の証拠となる証憑等の証拠書類を完備することによって帳簿が証拠力

(94) 鈴木豊『法人税法の 3 つの課税原則』67 頁（中央経済社、2005）。

(95) 沼田嘉穂『簿記教科書〔五訂版〕』258-259 頁（同文館、1964）。

をもつことになるということがいえるものと考えられる。

4 まとめ

上記 1 (2) で述べたように、当該事業年度の損金に該当するには、原価、費用、損失の三つの区分のいずれかに該当し、かつ、原価については当該事業年度の収益に係るもの、償却費を除く費用については当該事業年度終了の日までに債務が確定しているもの、そして、別段の定めによる損金算入の制限が規定されていないものでなければならない。

また、帳簿書類の保存がない原価や費用について結果的に使途不明金として損金不算入とされるものもあると考えられるが、法令上、使途不明金がどのようなものであるかは明らかでなく、法人が損金の額に算入した原価等は、帳簿書類の保存がないことにより直接的に損金不算入とされるものではない。

使途不明金は損金に算入されず、使途秘匿金については追加課税が行われるのであるが、法人税基本通達 9-7-20 は、費途が明らかでない支出について、「交際費、機密費、接待費等の名義をもって支出した金銭で」と定めているように、交際費等の名義で支出された費用がその前提となっており、「費途が明らかでない支出」とは、課税庁による税務調査の際に、理由はともかくとして納税者においてその損金性の証明ができず、かつ、課税庁の調査によっても費途が明らかにならない支出であるといえる。

一般的に税務調査で問題となるのは、帳簿には何らかの費用として計上されているがその根拠となるべき証憑類が保存されていない場合であって、納税者がその支出の相手先の氏名等を秘匿する場合は使途秘匿金として課税が行われるのであるが、納税者がその支出について相手方等を明らかにして損金性の主張を行った場合には、第一義的に立証責任を負うと解されている課税庁によって状況証拠等に基づいた損金性に関する事実認定が行われ、費途が明らかでないと認定されれば使途不明金として損金不算入となり、積極、消極を問わず損金性のある費用であると推認されるのであれば損金算入が是認されるものと考えられる。

使途不明金であるか否かの事実認定はこのように行われると考えられるところ、法人税法において課されている帳簿書類保存義務がその認定経緯において決定的な意味を持っていない。帳簿は自らが記帳・作成するものであって、帳簿単独ではあくまでも法人の意思表示にすぎず、その根拠となる証憑類が保存されていることを前提として証拠力をもつと考えられるところ、今日の経済取引において何ら請求書等の書類の授受がない取引は想定しづらいという状況にあること、納税者には帳簿書類保存義務が課されていること、国税通則法の改正により納税者の権利保護が強化されたことなどに鑑みれば、このような場合の証明責任を帳簿書類の保存、特に取引の相手方から交付を受けた書類の有無に求めるべき時期が到来しているのではないかと考えるところである。そして、証明責任を帳簿書類の保存に求めるべきことは、税務調査に非協力的な納税者による帳簿書類の不提示や売上除外が把握された場合等の帳簿書類の保存のない簿外経費についても同様であると考えられる。

法人税法において帳簿書類の保存が義務付けられている趣旨は、法人税法における一般的記帳義務の法制化の際、税制調査会昭和 58 年 11 月「今後の税制のあり方についての答申」において「申告納税制度は、納税者自身による税額の確定とその自主的な納付を内容とするものであるから、納税者が自らの課税標準と税額を算定するのに必要な資料を持ち、これに基づいて適正な申告を行うことを根幹としていると言うべきである。」としていることからすれば、申告納税制度に内在する納税者の責務を確認的に規定したものと解することができる。

申告納税制度の下、納税者が知り尽くしている真実の所得を適格な記録に基づいて算出した上で正しい申告をすることが納税者の責務であり、帳簿書類保存義務が課されているにも関わらず、義務を履行しない不誠実な納税者が少なからず存在し、帳簿書類保存義務の実効性に疑問を生じさせていることは、義務不履行に対して納税者が何ら不利益を受けないことがその要因の一つであり、法人税の帳簿書類保存制度の問題点であると考えられる。

なお、上記 3 (1) で述べたとおり、保存すべき帳簿書類について、「資産、

負債及び資本に影響を及ぼす一切の取引に関して作成されたその他の帳簿」及び「取引に関して、相手方から受け取った注文書、契約書、送り状、領収書、見積書その他これらに準ずる書類」と規定されていることから、「その他の帳簿」や「その他これらに準ずる書類」の範囲が不明確であるとの意見がある。

第 2 節 法人税における帳簿書類保存制度の課題

本節では、申告納税制度の下における制裁について法人税法及び国税通則法に規定する罰則等を概観した上で、制裁規定が設けられていない法人税における帳簿書類保存制度の課題について考察する。

1 申告納税制度における制裁⁽⁹⁶⁾

制裁は、行政上の義務の不履行に対する問責ないし違反に対する懲らしめを直接の目的として罰その他の不利益を課するものであり⁽⁹⁷⁾、その威嚇的效果によって義務の履行の確保を期し、行政上の義務の実現を間接的に強制している⁽⁹⁸⁾。法人税における帳簿書類保存義務の不履行ないし違反に係る直接的な罰則規定は設けられていないが、近接する問題として調査非協力事例等における帳簿不提示の問題がある。この場合、質問検査権の行使に対する不答弁等の罰則の適用が考えられるが、現実に罰則適用されるケースは稀であり、実効性を伴っているかは疑問である。その要因としては、①大量・反復的に行われる申告に対する税務調査は限られた日数で行わなければならないという制約があること、②罰則適用には司法による判断を待たなければなら

(96) 申告納税制度における制裁については、加藤恒二「申告納税制度の下における制裁等」税大論叢 44 号 (2004, <https://www.nta.go.jp/about/organization/ntc/kenkyu/ronsou/44/katou/hajimemi.htm>) (令和 3 年 5 月 27 日最終閲覧) に詳しい。

(97) 小早川光郎『行政法』上 244 頁 (弘文堂、1999)、田中利幸「行政と刑事制裁」雄川一郎ほか編『現代行政法体系 (2)』263 頁以下 (有斐閣、1984) 等。

(98) 原田尚彦『行政法要論 [全訂第六版]』229 頁 (学陽書房、2005)。

ないこと、③罰則が納税者にとって必ずしも厳しいものではないことなどが考えられる。

須貝修一氏は、いわゆる民商事件に係る数件の判決の評釈において、「この種の犯罪については、告発されない場合のほうが多いので、このように刑事事件となって上級審までゆくのはむしろ特殊な事例に属し、よほどの必要があつてのことであろうと思われる、おそらくテスト・ケースもしくは一罰百戒の効果をねらったものであろう。」⁽⁹⁹⁾と述べている。

また、加算税については、その性質上、増加する本税額に対して割合を乗じて算出されるものであり、増加する本税額がない場合に課されることはない。

(1) 罰則

申告納税制度導入以前の租税罰則については、租税犯に対する刑罰の実質は国家に財産上の損失を生じさせないための損害賠償であり、その目的のために罰金という刑罰の形式を借りて利用するものであるといった思想があつたことは否定できない⁽¹⁰⁰⁾が、申告納税制度の導入によって納税者は課税の場面で第一義的な責任を負うことになり、税法を遵守せず税を免れる行為は、結局、他の国民の犠牲において不当な利得を得るといふ罪悪と認識され、そのような行為については、重罰をもってその責任を問うことが申告納税制度を維持していく上で必要と考えられるに至つた⁽¹⁰¹⁾。

申告納税制度の下、納税者のコンプライアンスを維持・向上していくた

(99) 須貝修一「質問検査権にかかる判決をめぐって」税理 14 卷 4 号 26 頁（ぎょうせい、1971）。

(100) 板倉宏『租税刑法の基本問題』27 頁（勁草書房、1961）。

(101) 板倉・前掲注(100)57 頁によれば、昭和 23 年 7 月 30 日の閣議決定「租税罰則の強化及び促進方実施要領」は、「特に、所得税、法人税等の直接税については、従来久しく処罰の実例に乏しかったが、最近における税制改革により民主的な申告納税制度に改められ納税者の自覚と責任において税法に定められた税金を納税者が自発的に収める建前となり、納税の実が揚がるか挙がらないかは納税者の遵法観念納税道義の如何にかかることになったので、税制の民主化を促進するためにも、租税負担を免れようとする悪質違反者に対しては厳にその責任を追及する必要がある。」と述べている。

めに、刑罰は最も強力な制裁として機能し、脱税の抑止、納税秩序の維持、更には「社会一般の倫理意識をも覚醒し強化する」⁽¹⁰²⁾役割を担っているものと考えられ、違反行為の種類として、ほ脱犯（法法 159 条 1 項）、不申告犯（法法 160 条）、虚偽記載犯（法法 162 条）並びに不答弁等及び検査拒否・妨害・忌避犯等（税通 128 条 2 号及び 3 号）がある。

（2）加算税

加算税制度は、昭和 22 年の一般的税制改正により追徴課税制度として導入され、「正確な納税を推進し、まじめな納税者とそうでない納税者との間の負担の均衡を図り、もって申告納税制度の完全な実行を容易ならしめようという趣旨」⁽¹⁰³⁾に基づいて行政処分による民事罰として構成され、シャープ勧告を経て現行の加算税制度の原型が形成された。

加算税制度については、「行政上の措置」と解されており⁽¹⁰⁴⁾、申告納税制度の下、納税者のコンプライアンスの維持・向上のため、納税者が法に従って適正に納税義務を果たすように、あらかじめ、義務不履行の場合の制裁を定め、その制裁の存在によりその履行を間接的に強制する役割を持つと考えられ、その種類には、過少申告加算税（税通 65 条）、無申告加算税（税通 66 条）及び重加算税（税通 68 条）がある。

2 帳簿書類保存の意義と納税者の責任

（1）帳簿書類保存の意義

イ 記帳の必要性

一般に、納税義務は法律の定める課税要件の充足によって成立する。そして、課税要件の充足によって成立した納税義務は、その内容確定の経路を経て確定する⁽¹⁰⁵⁾。

(102) 板倉・前掲注(100)99 頁。

(103) 国税庁「調査資料 所得税・法人税制度史草稿」156 頁（1955）。

(104) 最大判昭和 33 年 4 月 30 日税資 26 号 339 頁。

(105) 金子・前掲注(1)863 頁。

第 1 章第 1 節 1 で述べたように、我が国では多くの場合、納税義務の確定方式として申告納税方式を採用しており、法人税もその一つである。申告納税方式では、納付すべき税額が納税者の申告によって確定することを原則とし、申告がない場合又は申告が不相当と認められる場合には課税庁の更正又は決定によって税額を確定する方式である⁽¹⁰⁶⁾。

このように、納税義務の確定は、既に成立している納税義務の内容を確認し、それを確定するものであるから、その確認のための資料・情報が必要であり、この資料・情報の源泉である経済現象上の事実は、納税義務者について発生するものであるから、納税義務の確定の手続は、税務行政機関が行うよりも、納税義務者に行わせる方が、税務行政上、より便宜であり、より能率的であり、より経済的であるということが、申告納税方式が採用された理由である⁽¹⁰⁷⁾。

そうであるならば、申告納税制度の下においては、納税義務を確定するための納税申告の内容が、それを確認することができる資料・情報によって作成されるべきことは当然であり、この資料・情報の源泉である経済現象上の事実は、納税義務者について生じるものであるから、その資料・情報の収集、作成、記録、管理、保存などは、第一次的には納税者において当然に行われなければならないはずである⁽¹⁰⁸⁾。

更には、法人税のように、納税義務の成立が、多量に、反復、継続して発生する事業場の取引事実の集積によるものであれば、単なる資料・情報の集積や記憶では納税義務を確定するためのものとしては十分ではなく、体系的に収集、作成、記録され、また、管理、保存されていなければならないことになるのであるから、申告納税制度が採用されている以上、帳簿書類保存義務が課されているか否かにはかかわりなく、事実に基づく正しい記帳がなされ、その記帳された帳簿や書類が保存され

(106) 金子・前掲注(1)918-919 頁。

(107) 新井隆一『負担の公平 記帳の責任』66 頁 (成文堂、1984)。

(108) 新井・前掲注(107)67-68 頁。

ていることが必要であるといえる⁽¹⁰⁹⁾。

ロ 記帳の責任

申告納税制度の下においては、上記イで述べたとおり、事実に基づく正しい記帳とその記帳された帳簿や書類が保存されていることが必要であり、本来、納税者がその「必要」を自ら満たさないのであれば、それによって生じる不利益すなわち「責任」は、納税者が負わなければならないはずである⁽¹¹⁰⁾。

しかし、我が国においては、申告納税制度導入の際、当時の納税者に記帳習慣が十分でなかったことから、青色申告制度を導入することにより記帳習慣の普及を優先し、記帳義務を法定しなかったことは、第 1 章第 2 節 3 で述べたとおりであり、当時の状況からすれば妥当なものであったと考えられるが、法人税法のほか、会社法等により帳簿書類保存義務が課され、高度な税務コンプライアンスが求められる今日における法人でさえ、帳簿書類保存義務の不履行ないし違反に対して納税者が何らかの形でその責任を負う本来の申告納税制度の姿にはなっていない。

(2) 帳簿書類保存義務違反に対する制裁

イ 過去における議論

帳簿書類保存義務は、申告納税制度が適切に機能するために最も基礎的かつ重要な義務である。

この帳簿書類保存義務については、多くの国がその義務を法定し、その義務不履行ないし違反に対する制裁規定を設けている⁽¹¹¹⁾。しかし、我が国においては、酒税法等の間接税⁽¹¹²⁾を除き、帳簿書類保存義務の不履

(109) 新井・前掲注(107)68 頁。

(110) 新井・前掲注(107)70 頁。

(111) 税制調査会平成 12 年 5 月 30 日第 50 回総会資料「主要先進国における記帳・帳簿等保存義務（未定稿）」には、アメリカ、イギリス、ドイツ、フランスの記帳等の義務違反に対する制裁が紹介されている。

(112) 酒税法 58 条 1 項 9 号、航空機燃料税法 20 条 2 号、石油石炭税法 24 条 5 号、電源開発促進税法 13 条 2 号、たばこ税法 28 条 5 号、揮発油税法 28 条 6 号及び石油ガス税法 28 条 6 号は、帳簿の記載懈怠、偽りの記載、帳簿隠匿について一年以下の懲役

行ないし違反に対する罰則や加算税のような直接の制裁は設けられておらず、第 1 章第 2 節 3 で述べた理由により、所得税法及び法人税法には、青色申告制度という一定の帳簿書類保存義務を前提として租税特典を獲得する法的地位を与える制度を設けている。

昭和 59 年の税制改正により一般的記帳制度が導入されたことは、第 1 章第 3 節 1 で述べたとおりであるが、制度導入の法制化を提言した税制調査会の答申では、帳簿書類保存義務違反に対する罰則について、「直接的措置については、主要諸外国では、ほぼ罰則で担保されていることから、我が国においても同様に罰則で担保すべきであるとする意見もあるが、実地調査の割合が低いことから、不公平を招くおそれがあるほか、我が国の小規模零細事業者の記帳の現状等も考慮すれば、このような直接的な制裁の導入を見送ることは、やむを得ないと考える。」⁽¹¹³⁾と述べており、当時、議論はあったものの、結果として一般的記帳義務の制度化に伴う罰則の導入が見送られている。

ロ 青色申告承認の取消し

青色申告制度においては、納税者の記帳や記録保存が規定に従っていない場合等の法定事由に該当する場合は、税務署長がその承認を取り消すことができる。そして、青色申告の承認が取り消された場合、それに伴って租税特典が否認されるなど、青色申告の取消し処分が納税者にとって不利益処分であるためにあたかも制裁のような外観を呈しているものの、実体的には青色申告の要件を充足していないことを確認し、青色申告を前提とする特例的な法律関係から白色申告による一般的な法律関係に引き直し、その結果不適法となる特典の享受を更正処分によって是正するに止まるものであり、もともと青色申告制度を活用せず、白色申告をしている者よりも不利益を与えるものではない。

また、白色申告については推計課税による更正・決定という不利益処

又は 50 万円以下の罰金を規定している。

(113) 税制調査会昭和 58 年 11 月「今後の税制のあり方についての答申」36 頁。

分が行われることがあるが、学説に複数説があるとしても所得の推計自体は所得金額算定の方法の一つであるにすぎないから、本来的に制裁としての性格を持つものではない。まして、第 2 章第 1 節 4 で述べたとおり、推計課税に対しては訴訟における実額反証が肯定されている。

3 記帳や記録の保存を巡る環境の変化

(1) 経済取引において授受される書類の現状等と納税者の負担感

経済取引は第一次的には私法により規律されるものであり、取引に関する請求書や領収証等の書類の授受は、その私法による規律を受ける中において取引当事者間で争いとなった場合等に取引事実（債権債務関係等）を立証するための証拠であり、取引の内容（単純売買、注文販売、製造販売、役務の提供の複雑さ等）にもよるが、価額が高額か低額か、相手方との物理的な距離や資本関係などが遠いか近いか、取引が単発か継続的かなどによって授受される書類の重要度に差があると思われる。これらの書類が持つ重要性は、一般的には高額、距離が遠い、単発である取引ほど高くなる（争いが生じるリスクが高い）ものと考えられる。そして、法人は正確な商業帳簿や会計帳簿作成する必要があることから、伝票の起票や計算書類の作成に取引事実の証拠となる書類の存在は必要不可欠である。

このような事情からすれば、今日の経済取引において何ら請求書等の書類の授受がない取引は少額な場合などを除き想定しづらい（一部には氏名不詳の者から仕入等を行う取引慣行もあると考えられるが、適正公平な課税の実現の観点からはこのような慣行を前提とすべきではないと考えられる。）が、税務調査において問題となるのは、往々にして、高額、距離が遠い、単発である取引について証拠書類の保存がない場合である。

なお、帳簿の作成や帳簿書類の保存については、一般的に、事業規模が大きいほど負担が大きく会計処理に携わる従業員の量および質が求められ、規模が小さいほど負担は少なく従業員の量および質は必ずしも求められない（会計処理の知識に乏しい経営者自らが会計処理を行わざるを得ない場

合もある。)と考えられ、帳簿書類の保存場所の確保も事業規模に応じた経済的負担が求められ、事業規模が大きいほどその負担は大きくなると考えられる。いずれにしても、帳簿書類保存義務を遵守する場合と不履行ないし違反(故意又は認識の低さによる過失)する場合を比べると、遵守の程度が高くなるにつれ事務的及び経済的な負担が大きくなると考えられる。

(2) 帳簿書類の電子データによる保存の推進

社会経済における高度情報化・ペーパーレス化が進展する中で、会計処理の分野においてもコンピュータを使用した帳簿書類の作成が普及してきたことにより、経済界をはじめとする関係各界から、帳簿書類の電磁的記録(いわゆる電子データ)及びマイクロフィルムによる保存の容認について、かねてから課税庁に強い要望が寄せられており、政府全体の取組を踏まえ、平成 10 年度税制改正の一環として、適正公平な課税の実現を確保しつつ納税者等の帳簿保存に係る負担軽減を図る等の観点から、国税関係帳簿書類の電磁的記録等による保存制度等の創設等(いわゆる電子帳簿保存法の制定等)が行われた。

その後、平成 17 年度の電子帳簿保存法の改正では、適正公平な課税を確保するため、特に重要な文書である決算関係書類や帳簿、一部の契約書・領収書を除き、原則的にすべての書類を対象に、真実性・可視性を確保できる要件の下で、スキャナを利用して作成された電磁的記録による保存(いわゆるスキャナ保存)が認められた。電子データ等による帳簿書類の保存は、従来の紙による備付及び保存の制度に比べると、はるかに経費とスペースが少なくすむというメリットをもっているが、電子データの改竄の防止、質問検査権の適正な行使等の必要から、電子データ等による備付・保存を行うためには、税務署長の承認を必要とし、承認を得た保存義務者は、電子データの訂正・加除の履歴の確保、見読可能装置の備付等いくつかの要件を充足しなければならず、必ずしも使い勝手のよい制度とは言え

ないものであった⁽¹¹⁴⁾。そこで、平成 27 年度、平成 28 年度の税制改正においてスキャナ保存の要件緩和等が行われた。

更に、電子帳簿等保存制度については、令和 3 年度の税制改正において、経済社会のデジタル化を踏まえ、経理の電子化による生産性の向上、テレワークの推進、クラウド会計ソフト等の活用による記帳水準の向上に資するため、帳簿書類を電子的に保存する際の手続きを抜本的に簡素化する、具体的には、事前承認制度を廃止するほか、最低限の要件を満たす電子帳簿も電子データのまま保存することが可能、信頼性の高い電子帳簿についてはインセンティブにより差別化（過少申告加算税の軽減等）、請求書等の紙原本による確認の不要化、タイムスタンプ付与までの期間を最長約 2 か月以内に統一、検索条件について「日付、金額、取引先」に限定し一定の小規模事業者については不要化するなど、手続・要件を大幅に緩和するとともに、電子データの改竄等の不正行為を抑止するための担保措置（重加算税の加算）を講ずることとされた⁽¹¹⁵⁾。

これにより、帳簿書類の電子データによる保存を選択する納税者の裾野が広がることが期待されるが、経済社会においては、DX の推進、コロナ禍における新しい生活様式への転換などもあって様々な分野におけるデジタル化が加速度的に広がることが予想され、課税庁には、これまで以上に帳簿書類の電子データによる保存を推進し、電子データを基礎とした税務行政を行うことが求められると考えられる。

4 小括

申告納税制度の下における帳簿書類保存義務は、納税申告の義務に内在するすべての納税者の義務である。しかし、理由は様々であろうが、帳簿保存義務を履行しない納税者が存在することは事実であり、その不履行ないし違

(114) 金子・前掲注(1)922-923 頁。

(115) 財務省「令和 3 年度税制改正」13 頁（2021, https://www.mof.go.jp/tax_policy/publication/brochure/zeisei21_pdf/zeisei21_05.pdf）（令和 3 年 6 月 17 日最終閲覧）。

反に対して何ら制裁や不利益がないことが誠実な納税者に不公平感を生じさせ、申告納税制度が適正に機能するための大きな障害の一つとなっていると考えられる。

特に、法人には会社法等により正確な帳簿の作成と事業に関する重要な資料の保存が義務付けられ、あるいは要請されているのであり、法人税法とはその目的が異なるものの、法人が法人として存在し、経済活動を行う以上、正確な帳簿書類の作成・保存は法人の社会的責任からも当然に行われているべきである。そして、申告納税制度の下において、納税者が多岐にわたる経済活動の成果である益金の額や損金の額を的確・正確に把握するには、取引のすべてを正確に帳簿に記載し、その証憑を整然と保存していることが不可欠であり、法人税法は、青色申告法人と白色申告法人に記帳のレベルに差を設けているものの、原則としてすべての法人について一定の帳簿書類保存義務を課している。すなわち、記帳や記録の保存を義務付ける規定は、申告納税制度に内在する納税者の責務を法人税法において明文化したものと考えられる。

第 1 章第 2 節 3 (2) で述べたように、法人の青色申告の普及割合が 90% 程度で推移していることからすれば、その 90% 程度の法人については、青色申告に求められる帳簿書類保存義務を理解した上で承認申請しているのであるから、青色申告の承認がみなし承認制度であるにしても、十分に記帳能力を有しており、申告納税制度における納税者の責務を果たす能力を備えていることを前提とすべきである。そして、青色申告の承認を受けていない残りの 10% 程度の法人は、種々の租税特典が受けられる青色申告制度を利用していないのであるが、その理由が何であろうが、青色申告を利用していないからといって、納税者の責務である記帳や記録の保存をしなくてよいということにならない⁽¹¹⁶⁾。これは、記帳や記録の保存は、青色申告法人であるか否か

(116) 青色申告法人の記帳や記録保存が規定に従っていない場合等の法定事由に該当する場合は、その承認を取り消すことになるのであるから、このような法人も同様である。

を問わず、申告納税制度に内在するすべての納税者の当然の責務だからである。

帳簿書類の保存に係る事務的及び経済的な負担は、上記 3 で述べたようなデジタル化の進展による環境の変化に伴い総体的に減少することが考えられるところ、申告納税制度の下における帳簿書類保存義務の原点に立ち戻って制裁措置も含め納税者が義務を確実に履行するような方向に向かうために、実効性のある制度を構築することが急務であり、このことは法人税における帳簿書類保存制度の課題であると考ええる。

なお、納税者に記帳と記録の保存という責務があることを前提として、法人がした支出に関する損金性の証明に係る責任を税務調査の段階でどこまで課税庁が果たすべきかという立証責任の分配の問題については、第 2 章第 1 節 5 においても述べたが、証拠との距離や納税環境の整備等とも相まって、議論の余地があると考えられる。

第 4 章 消費税における帳簿書類保存の意義

法人税における損金の額と消費税における仕入税額控除は、いずれも益金の額又は課税標準額に対する消費税額からの減額項目ではあるものの、取引に係る帳簿書類の保存がない場合の取り扱いは大きく異なる。

本章においては、法人税と同じく申告納税制度を採用する消費税について概説した上で、帳簿書類を提示しない場合の課税処分が問題となった裁判例などから消費税における帳簿書類保存の意義について考察する。

第 1 節 消費税の概説

1 消費税の性格

我が国の消費税は、昭和 63 年に抜本的税制改革の一環として採用され、平成元年から実施されたが、消費税の種類としては付加価値税の性質を持つ多段階一般消費税である⁽¹¹⁷⁾。

(1) 課税の対象

消費税は、現行の酒税や廃止された物品税、入場税などのように、特定の物品やサービスに課税する個別消費税とは異なり、消費に広く公平な負担を求めるという観点から、金融取引や資本取引、医療、福祉、助産、埋葬、火葬、身体障害者用物品、教育、教科用図書、住宅の貸付け等の極めて限定された一部のものを除き、国内におけるほとんどすべての物品の販売やサービスの提供等の取引及び保税地域から引き取られる外国貨物を課税の対象として、取引の段階ごとに課税する間接税である。

(2) 納税義務者と税の転嫁

消費税は、製造、卸、小売、サービスの提供等の各取引段階の事業者及び外国貨物を保税地域から引き取る者（輸入者）を納税義務者としている

(117) 金子・前掲注(1)790 頁。金子教授は「附加価値税」と表記しているが、本稿では「付加価値税」の表記を使用する。

が、これらの事業者最終的な負担を求めるのではなく、その事業者の販売する物品や提供するサービスの価格に転嫁(上乘せ)され、最終的には、物品を消費し、又はサービスの提供を受ける消費者が負担することを予定している税である。

(3) 税の累積の排除

間接税には、取引段階のどの段階で課税するかによって、製造、卸、小売、サービスの提供等の各取引一つの段階でのみ課税する「単段階課税方式」と、各取引のすべての段階で課税する「多段階課税方式」との二つの方式があり、また、多段階課税方式には、各取引のすべての段階で課税し、その間に何らの調整をしない方式(税が累積する方式)と、取引の前段階の税を控除する「前段階税額控除方式」とに分けられる。

消費税は、納税のための事務負担が特定分野に偏らないようにとの配慮、産業経済に対する中立性を確保する観点から、税の累積を排除する前段階税額控除方式による多段階課税方式を採用している。

(4) 帳簿の備付け等

消費税は、法人税と同様に申告納税制度を採用しており、消費税における記帳や帳簿の保存に関する義務は消費税法 58 条に規定している。同条は、事業者等に対して、①帳簿の備え付け、②その行った資産の譲渡等又は課税仕入れ等に関する事項の記録、③当該帳簿の保存を義務付けているのみであり、消費税法に請求書等の書類の保存を義務付ける規定はない。そして、消費税法基本通達 17-3-1 では、同法に定める帳簿について「商業帳簿のほか、所得税又は法人税の申告の基礎となる帳簿書類でも差し支えない」旨を明らかにしていることから、所得税や法人税において記帳や記録の保存が義務付けられていることを前提として帳簿の備付け等が規定されていると考えられる。

なお、消費税法には、酒税法等の間接税に設けられている帳簿書類保存義務の不履行ないし違反に対する罰則規定は設けられていない。

2 控除税額計算の基礎

我が国の消費税の創設時においては、前段階税額控除方式を採用する場合の税の累積を排除する方法として、EU 加盟各国の付加価値税制度において採用するインボイス方式（インボイス（仕送状）や請求書に税額が記載されていることを条件として認める方式）ではなく、自己の記録による「帳簿保存方式」（アカウント方式）が採用された。その後、帳簿とともに取引の相手方が発行する請求書等の保存も必要とする「請求書等保存方式」に改められ、令和 5 年 10 月からは、「適格請求書等保存方式」（いわゆるインボイス方式）が導入されることとなっている。

第 2 節 仕入税額控除

1 税額控除の要件

事業者（免税事業者を除く。）が国内において行った課税仕入れ等に係る消費税額は、課税仕入れ等を行った日の属する課税期間の課税標準額に対する消費税額から控除することとされている（消法 30 条 1 項）。そして、これを「仕入税額控除」という。

課税仕入れとは、事業者が、事業として他の者から資産を譲り受け、若しくは借り受け、又は役務の提供を受けることをいう（消法 2 条 1 項十二号）のであるが、事業者（免税事業者を除く。）が、簡易課税制度を選択している場合を除き、原則として、課税仕入れ等の事実を記載した帳簿及び請求書等（課税仕入れに係る支払対価の額の合計額が少額である場合、特定課税仕入れに係るものである場合その他の政令で定める場合における当該課税仕入れ等の税額については、帳簿）を保存しない場合には仕入税額控除の適用はないこととされている（消法 30 条 7 項、消令 50 条 1 項）。

そして、請求書等の保存を要しない場合として、①課税仕入れに係る支払対価の額の合計額が三万円未満である場合、②請求書等の交付を受けなかったことにつきやむを得ない理由があるとき（帳簿に当該やむを得ない理由及

び原則として当該課税仕入れの相手方の住所又は所在地を記載している場合に限る。)、③特定課税仕入れに係るものである場合を規定している(消令 49 条 1 項)。

なお、消費税法 30 条 7 項に規定する帳簿の法定記載事項(課税仕入れに係るものである場合)は、①課税仕入れの相手方の氏名又は名称、②課税仕入れを行った年月日、③課税仕入れに係る資産又は役務の内容、④課税仕入れに係る支払対価の額とされ(消法 30 条 8 項)、請求書等に該当するための法定記載事項(課税資産の譲渡等が小売業その他の政令で定める事業に係るものである場合は①から④)は、①書類の作成者の氏名又は名称、②課税資産の譲渡等を行った年月日、③課税資産の譲渡等に係る資産又は役務の内容、④課税資産の譲渡等の対価の額、⑤書類の交付を受ける当該事業者の氏名又は名称とされている(消法 30 条 9 項)が、再生資源卸売業その他不特定かつ多数の者から課税仕入れ(特定課税仕入れに係るものを除く。)を行う事業で再生資源卸売業に準ずるものに係る課税仕入れについては、帳簿への法定記載事項のうち上記①の「課税仕入れの相手方の氏名又は名称」の記載を省略することができることとされ(消令 49 条 2 項)、請求書等に該当するための法定記載事項のうち上記⑤の記載事項がその要件から除外される事業として、①小売業、飲食店業、写真業及び旅行業、②一般乗用旅客自動車運送事業(一定のものを除く。)、③駐車場業(一定のものに限る。)、④①から③に掲げる事業に準ずる事業で不特定かつ多数の者に資産の譲渡等を行うものが掲げられている(消令 49 条 4 項)。

このように、消費税の仕入税額控除の適用は、一定の場合については法定記載事項等の一部を省略等することができることを盛り込んだ上で、課税仕入れ等の事実を記載した帳簿及び請求書等の保存⁽¹¹⁸⁾が要件とされていると

(118) 保存が要件とされる「帳簿」とは法定事項が記載された帳簿をいい、「請求書等」とは、事業者に対して課税資産の譲渡等を行う他の事業者が、当該課税資産の譲渡等につき、当該事業者に交付する請求書、納品書その他これらに類する書類で法定事項が記載されたものをいう。また、請求書等について、課税資産の譲渡等が卸売市場においてせり売又は入札の方法により行われるもの等である場合には媒介又は取次ぎ

いうことである。

なお、令和 5 年 10 月からは、原則として、適格請求書発行事業者から交付された適格請求書等の保存が税額控除の要件となる⁽¹¹⁹⁾。

2 仕入税額控除の適用要件の変遷

平成元年の消費税導入時においては、事業者の事務負担等に配慮して、仕入税額控除の適用を受けるためには課税仕入れ等の事実を記載した帳簿又は取引の相手方から交付を受けた請求書等のいずれかを保存することが要件とされていた。

平成 6 年秋の税制改革において、平成 9 年 4 月 1 日以後行う課税仕入れ等については、仕入税額控除の適用要件が、課税仕入れ等の事実を記載した帳簿及び取引の相手方から受領した請求書等のいずれも保存することに改正された。この改正は、課税事業者自らが作成した帳簿だけで仕入税額控除を認めるのではなく、帳簿の保存に併せて、取引の相手方から交付を受けた請求書等を保存することにより、制度の信頼性を高め、課税非課税の判定等の利便性、正確性を確保する観点から行われたものであると説明されている⁽¹²⁰⁾。

令和元年 10 月 1 日、消費税等の税率が 10%に引き上げられると同時に軽減税率制度が実施された。複数税率の下で前段階税額控除方式の仕組みを適正に機能させるためには、EU 加盟各国の付加価値税制度において広く採用されている「インボイス方式」の導入が不可欠であるとされていたことから、軽減税率制度の導入を受けて令和 5 年 10 月 1 日からインボイス方式である「適格請求書等保存方式」が導入されることとなっている。

に係る業務を行う者が交付する請求書等をいい（消法 9 要 1 項）、この場合の帳簿の法定記載事項である「課税仕入れの相手方の氏名又は名称」は、当該媒介又は取次ぎに係る業務を行う者の氏名又は名称とすることができる（消令 49 条 3 項）。

(119) 軽減税率が導入された令和元年 10 月 1 日から令和 5 年 9 月 30 日までの間は、請求書等保存方式を維持した上で、軽減税率の対象である旨の記載事項を追加し、帳簿及び請求書等の保存を要件とする「区分記載請求書等保存方式」によることとされている。

(120) 国税庁「平成 8 年改正税法のすべて」302 頁。

3 適格請求書等保存方式

令和 5 年 10 月 1 日から適用される適格請求書等保存方式（インボイス方式）の概要は次のとおりである⁽¹²¹⁾が、インボイス方式の下においては、売手側における適用税率の認識と仕入側における適用税率の認識を一致させるために、売手側に必要な情報を記載したインボイスの発行を義務付けるとともに、当該インボイスの保存が仕入税額控除の適用要件とされ、更に、この仕組みを適切に機能させる観点から、課税事業者として適正なインボイスを発行できる事業者であることが、他の事業者から確認できる仕組みとされている。

(1) 適格請求書発行事業者登録制度

適格請求書等保存方式においては、課税資産の譲渡等について適格請求書を交付しようとする課税事業者に対して、あらかじめ税務署長に、適格請求書発行事業者として登録を受けることが求められている。そして、税務署長は、適格請求書発行事業者の登録に際し、当該事業者が消費税法令の規定に違反して罰金以上の刑に処せられ、その執行を終わり、又は執行を受けることがなくなった日から 2 年を経過しない者であること等の登録許否要件に該当しない場合には適格請求書発行事業者の登録を行う。

なお、適格請求書発行事業者の登録を受けた者はインターネットを通じて公表される。

(2) 適格請求書発行事業者の義務

適格請求書発行事業者は、国内において課税資産の譲渡等を行った場合において、当該課税資産の譲渡等を受ける他の事業者（免税事業者を除く。）から求められた場合には、原則として、次に掲げる事項を記載した請求書、納品書その他これらに類する書類（適格請求書）を交付しなければならない。

イ 適格請求書発行事業者の氏名又は名称及び登録番号

(121) 国税庁「平成 28 年税制改正の解説」808 頁。

- ロ 課税資産の譲渡等を行った年月日
- ハ 課税資産の譲渡等に係る資産又は役務の内容
- ニ 課税資産の譲渡等に係る税抜価額又は税込価額を税率の異なるごとに区分して合計した金額及び適用税率
- ホ 消費税額等
- ヘ 書類の交付を受ける事業者の氏名又は名称

なお、事業の性質上、適格請求書を交付することが困難な一定の課税資産の譲渡等については、適格請求書の交付義務が免除される。

また、適格請求書発行事業者が、小売業等の不特定かつ多数の者に課税資産の譲渡等を行う一定の事業を行う場合には、適格請求書に代えて、適格簡易請求書を交付することができ、適格簡易請求書の記載事項は、上記適格請求書の記載事項のうちないしホの事項である。

(3) 適格請求書に係る電磁的記録（いわゆる「電子インボイス」）の提供

適格請求書発行事業者が、あらかじめ課税資産の譲渡等を受ける他の事業者の承諾を得たときは、適格請求書の交付に代えて、適格請求書の記載事項に係る電磁的記録を提供することができる。

なお、適格簡易請求書については、小売業等の不特定かつ多数の者に課税資産の譲渡等を行う一定の事業を行う場合に認められるものであり、あらかじめ承諾を得たり、個別に電磁的記録を提供したりすることができないことから、その記載事項に係る電磁的記録の提供は認められていない。

(4) 適格請求書類等類似書類等の交付禁止及び罰則

適格請求書発行事業者以外の者が適格請求書に類似する書類を交付することがあれば、結果として、仕入側の仕入税額控除が否認されることになり、消費税制度に対する信頼性を著しく損なうこととなりかねない。また、適格請求書発行事業者による適格請求書に類似する書類の交付は、売手側と仕入側が一体となって行う脱税にもつながることから、次に掲げる書類の交付及び電磁的記録の提供を適格請求書類等類似書類等の交付として明確に禁止しており、この規定に違反し適格請求書類等類似書類等を交付又は提供し

た者は、1 年以下の懲役又は 50 万円以下の罰金に処せられる。

イ 適格請求書発行事業者以外の者が作成した書類であつて、適格請求書発行事業者が作成した適格請求書又は適格簡易請求書であると誤認されるおそれのある表示をした書類

ロ 適格請求書発行事業者が作成した、偽りの記載をした適格請求書又は適格簡易請求書

ハ イに掲げる書類の記載事項又はロに掲げる書類の記載事項に係る電磁的記録

(5) 仕入税額控除制度の見直し

イ 仕入税額控除の適用要件の見直し

仕入税額控除の適用にあたっては、課税仕入れ等の税額に係る一定の帳簿及び請求書等の保存がその要件とされることに変わりはないが、要件を満たす帳簿及び請求書等の範囲について見直しが行われた。

消費税の創設以来、課税事業者以外の者からの仕入れであっても、原則として、課税仕入れに係る支払対価の額に含まれる消費税相当額の控除が認められてきたが、令和 5 年 10 月 1 日以後に国内で行われる課税仕入れについては、一定の課税仕入れを除き、適格請求書発行事業者以外の者からの課税仕入れについては、仕入税額控除の適用がないこととなる。

なお、制度開始後 6 年間は、適格請求書発行事業者以外の者からの課税仕入れについても、仕入税額相当額の一定割合を仕入税額として控除できる経過措置が設けられている。

ロ 帳簿の記載事項

適格請求書等保存方式の導入による影響はない。

ハ 請求書等の範囲

その保存が仕入税額控除の適用要件とされる請求書等の範囲は次のとおりである。

(イ) 適格請求書又は適格簡易請求書（課税仕入れの相手方である適格請

求書発行事業者から交付を受けたもの)

(ロ) 適格請求書に係る電磁的記録

(ハ) 仕入明細書等（課税仕入れを行った事業者が作成した仕入明細書、仕入計算書等で、一定の事項が記載されているものであって、課税仕入れの相手方の確認を受けたもの）

(ニ) 卸売市場におけるせり売など、媒介又は取次ぎに係る業務を行う者を介して行われる一定の課税仕入れについては、当該媒介等を行う者から交付を受けた一定の事項が記載されている書類

二 仕入税額控除の適用要件が帳簿の保存のみとなる取引

請求書等の交付を受けることが困難である場合等の一定の場合については、帳簿の保存のみで仕入税額控除の適用を受けることができる。

なお、適格請求書等保存方式の導入に伴い、現行では少額取引（課税仕入れの支払対価の額の合計額 3 万円未満）であることを理由に帳簿の保存のみで仕入税額控除の適用を受けていたもののうち、一定の場合以外のものについては、適格請求書等の保存が求められることとなる。

(6) 消費税のインボイス方式導入がもたらす波及効果

インボイス方式については、消費税導入時から 30 年以上にわたる様々な議論を経て導入されることとなったのであるが、消費税において仕入税額控除が採用されている理由の一つについて、金子教授は租税行政上のメリットが大きいことを掲げており、「付加価値税の脱税は、仕入の過大計上又は売上の過少計上のいずれかの方法によって行われるが、特にインボイス方式のもとでは、前後の 2 つの段階に伴うインボイスをクロス・チェックすることによって、それを容易に発見することができ、さらにそれによって、法人および個人事業の所得の把握水準を高めることにも役立つのである。」⁽¹²²⁾と述べている。

消費税におけるインボイス方式では、インボイスの保存のない課税仕入

(122) 金子・前掲注(1)784 頁。

れに係る消費税額は仕入税額控除ができないのであるから、消費税の仕入税額控除の対象である課税仕入れが、「事業者が、事業として他の者から資産を譲り受け、若しくは借り受け、又は役務の提供を受けること」であり、法人税に目を向けた場合、これらが、基本的に原価や販売費、一般管理費その他の費用に該当するものであることからすれば、必然的にインボイスを基礎とする会計処理が行われることになる。また、従来、免税事業者からの課税仕入れも仕入税額控除の対象となっていたのであるが、免税事業者はインボイスを発行できないことから、仕入税額控除の適用の有無に起因して取引から排除される懸念から、課税事業者を選択する免税事業者が増加することが想定されるところでもあり、インボイス方式の導入が所得税や法人税における所得の把握に与える影響は少なくない。

第 3 節 仕入税額控除制度の意義

1 仕入税額控除の法的性質

仕入税額控除の法的性質については、EU 付加価値税においては請求権として位置づけられているのに対し、我が国の消費税法 30 条 1 項の文言からは、仕入税額控除の法的性質は明らかではない。

仕入税額控除の法的性質について、西山教授は、EU 付加価値税における仕入税額控除の法的性質との対比から「仕入税額控除にとって『課税仕入れの事実』は、第 1 の（主要な）権利発生要件である。他方、当該仕入税額は、仕入先事業者については納付すべき税額である。当該仕入先事業者の实在確認とその納税額は、消費課税が日々大量に反復される取引に対するものであることを考慮すれば、課税庁において明確にかつ簡易に検証できるものでなくてはならない。そこでこれらを明記した書証の所持を控除請求権の行使にかからしめることによって、その所持を事業者に確実にに行わせることが必要になる。この意味で『インボイス（日本においては帳簿および請求書等）の所持・保存』は、仕入税額控除の第 2 の要件（権利行使要件）と考えられよ

う。したがって、消費課税におけるインボイス（日本においては帳簿および請求書等）の保存は、仕入税額控除を行うための要件であると同時に、その仕入先事業者の存在と納税額を確認するための手段でもあり、『税額転嫁』と『仕入税額控除』を連結する機能を有しているのである。」⁽¹²³⁾と述べている。

また、仕入税額控除の要件として帳簿の保存に加え、請求書等の保存をも求めるのは、自己作成の帳簿のみでは制度の信頼性に欠けるところがあり、取引相手方作成の書類（請求書、納品書など）によって取引内容の客観性を担保しようとするものである⁽¹²⁴⁾が、この「客観性の担保」とは、仕入段階で課税取引が現に行われ、かつ税額転嫁が適正に行われていることを、課税庁が容易に検証できることをいうものと考えられる⁽¹²⁵⁾。

更に、西山教授は、「課税仕入れの事実」の証明について、医薬品の現金卸売業を営む原告会社の仕入帳に記載された仕入相手の氏名または名称が仮名であり、当該仕入帳は消費税法 30 条 7 項に規定する帳簿には該当しないから仕入税額控除の適用はないとしてされた課税処分について争われた、いわゆる「アーム薬品事件」⁽¹²⁶⁾の判旨から「すなわち、『真に課税仕入れが行われたこと』を仕入税額控除の実体法の要件と考える場合、その課税仕入れの存否を示す方法は複数ありえる。しかし消費税法は、『帳簿および請求書等の保存』を唯一の方法として採用した。事業者には記帳の備付義務があり（同法 58 条）、かつ請求書や納品書の授受は商取引一般に行われているということを考えれば、これを採用したことに相当の合理性がある。そうなると『帳簿および請求書等』以外の書類で課税仕入れの存在を証明できるかどうかという問題になるが、法が証明手段を 1 つに限定している以上、他の手法は認められないと解すべきである。『帳簿および請求書等』で証明できない場合の

(123) 西山由美「仕入税額控除—控除権行使をめぐる諸問題—」金子宏編『租税法の基本問題』721-722 頁（有斐閣、2007）。

(124) 大島隆夫＝木村剛志『消費税法の考え方・読み方〔五訂版〕』278 頁（税務経理協会、2010）。

(125) 西山・前掲注(123)722 頁。

(126) 最判平成 11 年 2 月 5 日税資 240 号 627 頁。

救済としては、帳簿および請求書が保存できなかった特段の事情を事業者自身が証明したうえで、他の書類により課税仕入れの事実を示すことになる。」⁽¹²⁷⁾とも述べている。

このような西山教授の見解については、上述の「特段の事情」が消費税法 30 条 7 項ただし書に規定する「災害その他やむを得ない事情」を指すものであるとすれば、後述する裁判例の動向とも合致するものであるが、消費税法 30 条 7 項の規定そのもの、あるいは同項に規定する「保存」をどのように解釈するかについては、例えば前述した「アーム薬品事件」の判旨について、「やむをえず仮名で取引をせざるをえない事実があったとした場合において、納税者が帳簿等に仮名を記載したというそのことだけで仕入税額控除を認めないとするのは、行き過ぎであろう。問題は、課税仕入れの相手が特定できるか、それにより課税仕入れの事実が確認できるかである。税務調査においてその事実が確認できないのであれば、それを理由に仕入税額控除認めなければよい。納税者が正当な理由なく調査に協力しなないのであれば、法に従って処罰すればよい。過度に形式性を強調し、真実の仕入先の記載がないということから、直ちに制裁的に課税処分をすることは許されるべきではない。」⁽¹²⁸⁾とする見解など西山教授の見解と異なる複数の見解⁽¹²⁹⁾もある。

2 帳簿書類の「保存」の意義

(1) 帳簿書類の不提示

納税者が税務調査において帳簿書類を税務職員に提示しない場合、仕入税額控除の要件である帳簿書類の「保存」をしない場合に該当するかどうかについては見解の対立があるが、消費税法 30 条 7 項の解釈について、

(127) 西山・前掲注(123)726 頁。

(128) 田中治「消費税における仕入税額控除の存在理由と判例動向」金子宏編『租税法の発展』280 頁（有斐閣、2010）。

(129) 例えば、黒川功「消費税仕入税額控除否認の法的限界」北野弘久先生古希記念論文集刊行会編『納税者権利論の展開』399 頁以下（学陽書房、2001）、水野武夫「仕入税額控除と法定帳簿等の保存」同 535 頁以下などがある。

例えば、「保存・提示包含説」（保存は提示を含むと解釈し、帳簿等の提示がない場合は、保存がないとして取り扱うとする考え方）、「客観的保存説」

（帳簿等の提示の拒否があっても、それはその保存がないことを意味するものではなく、客観的に保存が確認されればよいとする考え方）、「不保存推認説」（帳簿等の提示がなければ、その時点で保存がないと推認されるが、違法な税務調査の場合においては後出しを認めるとする考え方）の大きく三つに分けて説明されることがあるが、帳簿書類の「保存」をしない場合に該当するかどうか争われた裁判においては、一般に、下級審としては不保存推認説に立つものが多いようである⁽¹³⁰⁾。

イ 東京地裁平成 11 年 3 月 30 日判決

税務調査に当たり、正当な理由がないにもかかわらず、帳簿書類の提示を拒否した場合、課税庁は、消費税法 30 条 7 項に規定する「帳簿書類の保存」がないとして仕入税額控除の適用はないものとする更正処分を行う事例がみられるが、この場合、その更正処分の取消訴訟において、その更正処分に係る税務調査時に「保存」していたとする帳簿を証拠として提出し、これに基づいて仕入控除税額を適用するよう求める主張・立証を行う、いわゆる「帳簿の後出し」が争われた東京地裁平成 11 年 3 月 30 日判決（確定判決）⁽¹³¹⁾においては、次のように判示されている（建設業を営む個人事業者を「X」、税務署長を「Y」とする。）。

「同項（筆者注：消費税法 30 条 7 項）に規定する保存とは、法定帳簿が存在し、納税者においてこれを所持しているということだけではなく、法及び令の規定する期間を通じて、定められた場所において、税務職員の問題検査権に基づく適法な調査に応じて、その内容を確認することができるよう提示できる状態、態様で保存を継続していることを意味するものというべきである。」

「Y は、処分の適法性を基礎付ける消費税の発生根拠事実として、X

(130) 田中・前掲注(128)281 頁。

(131) 東京地判平成 11 年 3 月 30 日訟月 46 卷 2 号 899 頁。

である事業者が当該課税期間において国内で行った課税資産の譲渡等により対価を得た事実を主張、立証すべきであり(法 4 条、5 条、28 条)、これに対して、仕入税額控除を主張する X は、仕入税額控除の積極要件として、当該課税期間中に国内で行った課税仕入れの存在及びこれに対する消費税額の発生の各事実を主張、立証すべきこととなり(法 30 条)、さらに、仕入税額控除の消極要件である法定帳簿等を『保存しない場合』に該当することは、Y において主張、立証すべき、これに対して、保存できなかったことにやむを得ない事情が存する事実を X が主張、立証すべきものと考えられるのである。」

「Y は、処分の適法性との関係では、法定帳簿等の保存期間のうち課税処分時までのある時点で、適法な調査に応じて提示できる状態、態様での保存がなかった事実を主張、立証すれば足りることとなり、通常は、課税処分のための調査又は当該課税処分の時に法定帳簿等の提示がなかった事実を主張、立証すれば、右の意義での『保存』がなかった事実を推認することができる。」

ロ 最高裁の考え方

消費税法 30 条 7 項の趣旨、帳簿書類の不提示と保存との関係などについては、平成 16 年の二つの最高裁判決において、最高裁として初めて考え方を示し、平成 17 年にも最高裁は同様の考え方を示している。

(イ) 平成 16 年 12 月 16 日判決⁽¹³²⁾

事業者が、「法 30 条 7 項に規定する帳簿又は請求書等を整理し、これらを所定の期間及び場所において、法 62 条に基づく税務職員による検査に当たって適時にこれを提示することが可能なように態勢を整えて保存していなかった場合は、法 30 条 7 項にいう『事業者が当該課税期間の課税仕入れ等の税額の控除に係る帳簿又は請求書等を保存しない場合』に当たり、事業者が災害その他やむを得ない事情により

(132) 最判平成 16 年 12 月 16 日民集 58 卷 9 号 258 頁。

当該保存をすることができなかつたことを証明しない限り（同項ただし書）、同条 1 項の規定は、当該保存がない課税仕入れに係る課税仕入れ等の税額については、適用されない」との結論を示した。

(ロ) 平成 16 年 12 月 20 日判決⁽¹³³⁾

上記（イ）の最高裁判決を引用しているが、この判決には、滝井裁判官による次のような反対意見が付されている。

「この仕入税額控除は、消費税の骨格をなすものであって、消費税額を算定する上での実体法上の課税要件にも匹敵する本質的な要素とみるべきものである。ただ、法は、この仕入税額控除の要件の証明は一定の要件を備えた帳簿等によることとし、その保存がないときは控除をしないものとしているのである（同条 7 項）。しかしながら、法がこのような限定を設けたのは、あくまで消費税を円滑かつ適正に転嫁するために（税制改革法 11 条 1 項）、一定の要件を備えた帳簿等という確実な証拠を確保する必要があると判断したためであって、法 30 条 7 項の規定も、課税資産の譲渡等の対価に着実に課税が行われると同時に、課税仕入れに係る税額もまた確実に控除されるという制度の理念に即して解釈されなければならないのである。しかしながら、法 58 条、62 条にかんがみれば、法 30 条 7 項は、事業者が税務職員による検査に当たって帳簿等を提示することが可能なようにこれを整理して保存しなければならないと定めていると解し得るとしても、そのことから、多数意見のように、事業者がそのように態勢を整えて保存することをしていなかった場合には、やむを得ない事情によりこれを行うことができなかつたことを証明した場合を除き、仕入税額の控除を認めないものと解することは、結局、事業者が検査に対して帳簿等を正当な理由なく提示しなかつたことをもって、これを保存しなかつたものと同視するに帰着するといわざるを得ないのであり、そのような理

(133) 最判平成 16 年 12 月 20 日判時 1889 号 42 頁。

由により消費税額算定の重要な要素である仕入税額控除の規定を適用しないという解釈は、申告納税制度の趣旨及び仕組み、並びに法 30 条 7 項の趣旨をどのように強調しても採り得ないものとする」

「法における仕入税額控除の規定は、前記のとおり課税要件を定めているといっても過言ではなく、青色申告承認のような単なる申告手続上の特典ではないと解すべきものである」

「事業者が帳簿等を保存すべきものと定められ、これに対する検査権限が法定されているにもかかわらず、正当な理由なくこれに応じないという調査への非協力は、申告内容の確認の妨げになり、適正な税収確保の障害にもなることは容易に想像し得るところであるが、法は、提示を拒否する行為については罰則を用意しているのであって（法 68 条）、制度の趣旨を強調し、調査への協力が円滑適正な徴税確保のために必要であることから、税額の計算に係る実体的な規定をその本来の意味を超えて広げて解することは、租税法主義の見地から慎重でなければならないものである」

ハ 要件事実論的解釈

今村教授は、上記イの東京地裁判決について、仕入税額控除における帳簿の保存は、納税者側が仕入税額控除を求める上での積極要件ではなく、課税庁側で仕入税額控除を否認するための要件であり、「保存がないこと」を立証することにより、仕入税額控除を否認することができるものとした上で、「保存がないこと」が要件事実であるとしたのは、第 1 に、消費税法 30 条 7 項の規定が、帳簿及び請求書等を保存する場合には仕入税額控除を適用するという規定ではなく、「帳簿及び請求書等を保存しない場合には仕入税額控除を適用しない」というように二重否定の形で規定していて、文言上は、「保存しないこと」が要件であるように読めること、第 2 に、消費税法 30 条 7 項の但書が、「ただし、災害その他やむを得ない事情により、当該保存をすることができなかったことを当該事業者において証明した場合は、この限りではない。」と規

定し、特に「証明」との用語を用いていることから、この規定は立証責任を意識した規定であるとし、納税者の側で「やむを得ない事情」を立証した場合には、帳簿等の保存がなくても、仕入税額控除を認めるとの規定であることから逆算して、「保存しないこと」の立証責任が課税庁にあるとしたものであると述べている。そして、判決の整理のメリットについて、調査時の提示拒否が、「保存がなかったこと」を推認するとした上、「後出し」の主張については、その推認に対する反証と位置付けたことであるとも述べている⁽¹³⁴⁾。

更に、今村教授は、上記ロ(イ)の最高裁判決で示された「保存」の意義に関し、物理的な保存のうちの提示可能な態勢での保存を意味すると限定解釈しているとした上で、「保存」という用語は、文言のみから判断すると物理的な保存を意味すると考えられるところ、租税法律主義の観点から、最高裁判決のような解釈が国民の予測可能性を害し、不意打ちとならないかという点につき、申告納税制度の趣旨や仕組み、帳簿の備え付けの意義については国民に広く知られているところであり、帳簿の「保存」が税務職員の調査を前提にしたものと理解するのは、むしろ自然なことであり、国民に対する不意打ちではなく、租税法律主義に反するとはいえないと考えると述べている⁽¹³⁵⁾。

(2) 推計課税における仕入税額控除

法人税法 131 条は「課税標準（更正をする場合にあっては、課税標準又は欠損金額若しくは連結欠損金額）を推計」する旨規定している。この規定は、課税標準となる正の所得金額と欠損金額という負の所得金額が推計の対象となる旨規定していると考えられ、これらの金額を推計するということは、その計算要素である益金の額・損金の額も推計の対象となるとするのが判例・学説の見解であり、法人税における推計の対象は、「課税標準

(134) 今村・前掲注(53)124-125 頁。

(135) 今村・前掲注(53)128 頁。

及び課税標準を構成する要素」であると解されている⁽¹³⁶⁾。

消費税における推計課税については、消費税法にも国税通則法にも明文規定は存在しないものの、推計課税は行い得るというのが一貫した判例の見解⁽¹³⁷⁾であり、学説は、明文規定のない消費税の推計課税は許されないとする見解や消費税について推計課税が認められるとしても推計課税が認められるのはあくまで例外的であるから推計課税を行う場合は課税売上げに係る消費税額だけでなく課税仕入れに係る消費税額についても合わせて推計しなければならない（実質的な課税標準である「付加価値」の額について推計することができる）とする見解⁽¹³⁸⁾はあるものの、基本的には判例の考え方を支持する見解が多数⁽¹³⁹⁾である。

このように、消費税の推計課税には、課税仕入れに係る支払対価の額が、法形式上「課税標準及び課税標準を構成する要素」ではないから、推計による仕入税額控除を認めるべきか否かという問題があるところ、裁判所は、帳簿及び請求書等の保存がない課税仕入れについて仕入税額控除を認めていない以上、推計による仕入税額控除も認められないと解していると考えられるが、学説上は、裁判所の見解を支持するもの⁽¹⁴⁰⁾が見られるものの、推計課税による仕入税額控除を認めるべきであるとする見解⁽¹⁴¹⁾も有力で

(136) 吉良実「消費税推計課税の必要性和その許否」税弘 37 卷 5 号 10 頁（中央経済社、1989）、西山由美「消費税における推計課税の可否」税研 148 号 215 頁（日本税務研究センター、2009）。

(137) 最判昭和 39 年 11 月 13 日税資 38 号 838 頁。

(138) 湖東京至『消費税の研究』82-84 頁（信山社、1999）、水野・前掲注(129)536-538 頁など。

(139) 大淵博義「消費税法の帳簿保存義務と仕入税額控除の問題点」37 頁（税理 38 卷 12 号、1995）、吉良・前掲注(136)9 頁、西山・前掲注(136)214 頁、明文規定のない推計課税についての一般論として清永敏次『税法〔新装版〕』253 頁（ミネルヴァ書房、2013）。

(140) 西山・前掲注(123)722-723 頁、三木義一「消費税仕入税額控除の要件についての再論」北野弘久先生古希記念論文集刊行会編『納税者権利論の展開』560-562 頁（学陽書房、2001）〔初出「帳簿不提示と消費税仕入税額控除否認の関係～ドイツ売上税法の判例を素材として」税理 39 卷 13 号 19 頁以下（ぎょうせい、1996）〕。

(141) 北野弘久「消費税法 30 条 7 項の仕入税額控除の否認」税理 39 卷 4 号 190 頁（ぎょうせい、1996）、田中・前掲注(128)292 頁。

ある。

3 小括

消費税は、一般的な記帳や記録の保存義務を消費税法 58 条に規定しているが、同条が帳簿の備付け等のみを規定し、請求書等の保存を義務付けていないことからすれば、同義務付けが所得税や法人税のように申告納税制度に内在する納税者の責務を確認的に規定したものとまで解されるかは明らかではないが、消費税法 30 条 7 項において仕入税額控除の適用要件として帳簿及び請求書等の保存を規定し、その趣旨として、最高裁平成 16 年 12 月 16 日判決が「資産の譲渡等が連鎖的に行われる中で、広く、かつ、薄く資産の譲渡等に課税するという消費税により適正な税収を確保するには、上記帳簿又は請求書等という確実な資料を保存させることが必要不可欠であると判断されたためである」と判示しているところからすれば、仕入税額控除の法的性質の議論はあるにしる、消費税法においても申告納税制度に内在する納税者の責務を前提として、「確実な資料（帳簿及び請求書等＝証拠）」を保存していない場合には、仕入税額控除を適用しないこととされていると考えられる。

消費税法においては、前述のとおり、所得税法や法人税法に規定する帳簿書類保存義務に対応する義務として、消費税法 58 条の規定により帳簿の備付け等を義務付けているが、帳簿書類の保存が問題となる場面は仕入税額控除の要件としての帳簿及び請求書等の保存の有無（消法 30 条 7 項）であり、消費税法 58 条に規定する帳簿の備付け等の適用が問題となるような場面はほとんどないと考えられる。そもそも、消費税の納税義務者は個人事業者又は法人であり、多くの場合、消費税の課税対象や仕入税額控除の対象となる経済取引が所得税又は法人税の収入や益金、必要経費や損金と重なることからすれば、所得税又は法人税に規定する帳簿書類保存義務の実効性が担保されている限り、消費税における記帳や記録の保存の意義は比較的大きくないと考えられる。

そして、仕入税額控除の要件として消費税法 30 条 7 項の規定が存在する

ことにより、納税者有利となる仕入税額控除の正確な適用を担保していると考えられる。消費税法 30 条 7 項の解釈には、「保存・提示包含説」、「客観的保存説」、「不保存推認説」の三つの説があるといわれており、消費税の性格（付加価値税）や条文の構成、あるいは帳簿書類の記帳能力に乏しい中小零細事業者の存在から、帳簿書類の保存がない場合であっても課税仕入れの事実があるのであれば仕入税額控除を認めるべきとする見解も見受けられるが、条文解釈上、少なくとも「帳簿書類の客観的（物理的）な保存」がない場合には、仕入税額控除の適用はないことは明白である。そして、これまでの多くの裁判例において争いとなっている調査非協力（帳簿書類の不提示）の場合における帳簿書類の「保存」の解釈について、我が国の申告納税制度の導入の趣旨や記帳制度、申告内容の説明責任（質問検査権に対する受忍義務）を踏まえた上で解釈すれば、「保存」とは、提示可能な態勢での保存を意味すると限定解釈した最高裁平成 16 年 12 月 16 日判決の解釈が妥当すると考えられる。

また、帳簿書類の不提示に対しては罰則で対応すべきとの意見もあるが、第 3 章第 2 節 1 で述べたように、我が国の租税制度において不答弁等に対する罰則規定を適用するケースは稀であり、筆者も罰則規定を厳密に適用していくことには賛成しかねる。そもそも、不答弁等に対する罰則規定は質問検査権の実効性を高める担保措置であり、消費税法 30 条 7 項の規定の解釈とは別次元の問題と考えられる。

なお、推計課税による仕入税額控除を認めるか否かについては、消費税法 30 条 7 項をどのように解釈するかによって決せられるものと考えられ、その解釈は最高裁平成 16 年 12 月 16 日判決の解釈によるべきであり、推計課税による仕入税額控除も認められないと解すべきと考える。

このように、消費税における帳簿書類の保存の意義としては、所得税や法人税に規定する帳簿書類保存制度とは事情が異なり、仕入税額控除制度の信頼性を高め、課税非課税の判定等の利便性、正確性を確保する観点で帳簿及び請求書等の保存を仕入税額控除の要件とすることにより、結果的にあるい

は事実上、納税者における記帳や記録の保存の実効性を担保しているとも考えられる。

第 5 章 今後の帳簿書類保存制度の在り方

第 1 章から第 4 章において、我が国の主要な税目で採用する申告納税制度における帳簿書類保存義務にはどのような意義があるのか、そして、課税庁の使命である適正公平な課税を実現するという観点において課税庁や納税者はどのような環境にあるのか、また、法人税の帳簿書類保存義務を巡ってどのような問題が所在し、どのような課題があるのか、更には、消費税における帳簿書類保存の「保存」がどのような意義を持つのかについて、制度を概観しつつ、考察してきた。本章第 1 節においては、申告納税制度の下、適正公平な課税の実現に向け帳簿書類保存義務の実効性を担保する措置の必要性和具体的な措置の検討を行う。そして、第 2 節では本稿の総括として法人税における今後の帳簿書類保存制度の在り方について若干の提言と意見を述べる。

第 1 節 法人税の帳簿書類保存義務に係る実効性の担保措置

1 実効性を担保する措置の必要性

第 3 章第 2 節 3 で述べたように、記帳や記録の保存を巡る環境は大きく変化してきている中、不誠実な納税者による帳簿書類保存義務の不履行ないし違反がこのような環境の変化に伴って自然に解消していくことは想定し難く、課税庁が税務調査により対応するほかない。

しかし、帳簿書類保存義務を履行しない、あるいは義務に違反する不誠実な納税者の存在は、申告納税制度の下における適正公平な課税の実現の大きな障害になっていることは明らかであり、課税庁の任意調査による対応には限界があるという現実において、申告納税制度の下における記帳や記録の保存がすべての納税者の当然の責務であり、特に法人には高度なコンプライアンスが求められることからすれば、法人税における帳簿書類保存義務の実効性を制度的に担保することが急務であり、何らかの具体的な措置を講じる必要があると考える。

そして、帳簿書類保存義務の実効性を担保する措置については、次のような観点から検討されるべきと考える。

第一に、取引事実の真实性の確保の観点である。

法人税法上、損金の額に算入すべき原価の額や販売費、一般管理費その他の費用に係る経済取引は、消費に広く公平な負担を求めるという消費税においてもその多くが課税仕入れに該当し、仕入税額控除が適用されるべき取引である。

しかし、原価等について取引の相手方から交付を受けた領収書等の書類⁽¹⁴²⁾の保存がない場合、法人税では、取引の事実があると認められ、他の損金算入の要件を満たす限り損金不算入とされることはないのに対し、消費税では、法定事項が記載された書類の保存がない限り、仕入税額控除の適用は認められない。また、白色申告法人に対して推計課税が行われる場合、法人税における推計の対象は「課税標準及び課税標準を構成する要素」と解されている⁽¹⁴³⁾ことから、課税標準の計算要素である益金の額及び損金の額を推計することになるが、消費税においては、第 4 章第 3 節 2 (2) で述べたとおり推計課税における仕入税額控除は認められないと解されている。消費税法が仕入税額控除の要件として保存を義務付けている帳簿及び請求書等は、消費税法基本通達 17-3-1 の内容からしても、法人税法が保存を義務付けている帳簿書類と別個のものではなく、同一のものであることが一般的であると考えられるが、法人税の損金算入と消費税の仕入税額控除が、それぞれ認められるか否かは、帳簿書類の保存の有無という点においてその結果に大きな差が生じているのである。

このような差が生じる理由としては、端的には、法人税には帳簿書類の保存がない原価等について損金不算入とする規定がなく、消費税には帳簿書類の保存がない課税仕入れに係る消費税額は仕入税額控除の対象としないとする規定があるからということになるが、その理由は、法人税の課税標準であ

(142) 消費税法 30 条 9 項に規定する法定事項が記載された請求書等。

(143) 吉良・前掲注(136)。

る各事業年度の所得の金額を算出するための法人税の所得計算が、企業会計における利益計算を基礎として、別段の定めによりこれに修正を加えるという仕組みになっており、損金の額が所得の構成要素であるのに対し、消費税が付加価値税であるとしても消費税法における課税標準は付加価値部分ではなく課税資産の譲渡等の対価の額とされ、仕入税額控除があくまでも税額控除として法律が構成されているという所得課税と消費課税の違い（課税標準の違い）からもたらされる法律構成の違いと、そこから生じる立証責任の分配に係る解釈の違いによるものと考えられる。

仮にそうであったとしても、実額に基づいて適正公平な課税を実現していくことが求められることを前提として、帳簿及び請求書等を取引事実の真实性を担保する「証拠」として捉えた場合、これは税目によって異なることにはならないはずであるにも関わらず、消費税では証拠の保存がなければ仕入税額控除の適用がないのに対し、法人税においては、その証拠がない場合（取引の真实性を証明すべき証拠がない）であっても、そのことをもって損金不算入とはならない。このことは、今後、消費税のインボイス方式の導入により、客観的な証拠に基づく適正公平な課税という観点で、法人税と消費税との間にある大きな差を更に拡大させることとなる。

第二に、帳簿書類保存制度の存在意義の希薄化が不公平感を生じさせているという観点である。

帳簿書類の保存のない原価等については、その支出が損金に該当するか否かという当該納税者に係る法人税法上の問題のほか、社会的にみて違法ないし不当な支出である可能性も否定できないし、取引の相手方に対する課税という観点からも取引事実が明らかにされなければならないことは当然である。

帳簿書類保存制度は、申告納税制度が適正に機能するための最も重要かつ基本的な制度であるが、法人税法では、申告納税制度の採用に伴う記帳慣行の向上を目的とした青色申告制度において一定の記帳と帳簿書類の保存が義務付けられた後、昭和 59 年に一般的記帳義務の創設という形で帳簿書類保存制度が法制化されたものの、税務調査の現状からすれば現時点においてそ

の実効性が高いとは必ずしも言えず、制度上、帳簿書類保存義務違反者に対する罰則や加算税などの制裁その他の不利益措置を設けてこなかったことも一つの要因と考えられる。

見方を変えれば、本来、当然の責務として行うべき帳簿書類保存義務を履行しない納税者について、事実上その責務が立証責任の分配の問題として課税庁に転換され、納税者にとって有利であり、かつ、その証拠との距離に近い損金の存在についてまで、反面調査等による取引事実の確認という形でその証明責任を課税庁が肩代わりせざるを得ない状況にあり、課税庁に質問検査権が付与されているとしても、申告納税制度における納税者の役割と課税庁の役割がバランスのとれた状態であるとは言い難く、結果として、帳簿書類保存制度の存在意義を希薄化させ、そのことが帳簿書類保存義務を遵守する誠実な納税者に不公平感を生じさせる原因となっていると考えられる。

2 実効性を担保する措置の具体的検討

(1) 帳簿書類保存義務違反者に対する不利益措置の創設

帳簿書類保存義務の実効性を高め、ひいては申告納税制度の下、適正公平な課税の実現を図るための制度的な担保措置として、具体的には次のような二つの不利益措置を創設することが考えられる。

イ 制裁

帳簿書類保存義務の不履行ないし違反に対して、罰則を設けあるいは加算税を加重する。

ロ 所得計算上の不利益

法人が原価又は費用として計上した金額のうち、当該取引に係る帳簿書類の保存がない場合、当該原価等の額は損金の額に算入しないこととする。

この二つの不利益措置について、次の(2)及び(3)においてそれぞれ妥当性を検討することとする。

(2) 罰則等の制裁措置の妥当性

まず罰則についてであるが、帳簿書類保存義務を履行しない納税者には処罰をもって臨み、帳簿書類の保存を履行しなければ処罰されるという心理的な圧迫を加えて、履行を間接的に強制すればよいという意見もあると思われる。しかし、申告納税制度導入時の議論からすれば、青色申告制度との整合をどう考えるのか、また、昭和 59 年の税制改正による一般的記帳義務の導入当時、実地調査割合や小規模零細事業者の記帳の現状を考慮して罰則の導入が見送られた経緯もあり、商法等により帳簿書類保存義務が課され、高度な税務コンプライアンスが求められる法人において小規模零細事業者の記帳の現状として考慮すべき事情はないと考えられるにしても、実地調査割合（実調率）は当時よりも低い。様々な理由により帳簿書類の保存をしない、したくない、できないという納税者は存在し、処罰されることを不名誉だと考えたり、恐ろしいことあるいは恥ずかしいことだと感じたりする人には効果があっても、そのように考えたり感じたりしない納税者には、心理的な圧迫にも間接的な強制にもならない⁽¹⁴⁴⁾との意見にもあるように、帳簿書類保存義務の実効性の観点から疑問が残る。また、大量・反復して行われる申告に対する税務調査において新たな罰則を設け、司法の判断を待つということになれば、行政コストの増大をもたらすことは容易に想像することができるし、帳簿書類保存義務違反の形態は様々な形態が考えられるところ、どのような違反に対してどの程度の刑罰を与えるのかといった線引きの困難性の問題もある。

次に加算税についてであるが、帳簿書類保存義務違反者については加算税を加重するといった制度も考えられるにしても、帳簿書類保存義務の不履行ないし違反と増加所得をどのように結びつけるのか、何を対象として加算税を加重するのかという対象の確定が困難であるし、義務違反があったとしても結果として所得が欠損となる場合には賦課することができず、義務違反に対する制裁が公平でないなど、公平性の観点から問題がある。

(144) 新井・前掲注(107)75-76 頁。

(3) 所得計算上の不利益措置の妥当性

イ 取引に係る真実性の確保と不公平感の払拭の観点からの検討

消費税は、物品やサービスの消費に担税力を求めて課税される租税であり、転嫁の有無を基準とする区分では間接税に分類され、担税力の標識や課税物件の違いによる区分では消費課税に分類される。そして、消費税の仕入税額控除は、税額控除という法律の建付けであるが、前段階控除制度を採用する消費税において税の累積を排除するための仕入税額控除制度は、単なる税額控除とは異なり、付加価値税としての消費税の根幹である。その仕入税額控除について、資産の譲渡等の連鎖性などの消費税の性格からして、帳簿及び請求書等の保存のない課税仕入れについては仕入税額控除の適用はないとしていることは、学説上、反対意見もあるが、一定の結論が出されている。この消費税法 30 条 7 項の規定は、帳簿及び請求書等の保存がない場合には仕入税額控除を認めないとしているのであり、立法政策上、客観性のある証拠によって制度の信頼性を高めるという観点が、消費税の仕組みを機能させる大前提とされていると考えられる。そして、適格請求書等保存方式において適格請求書への記載が義務化される適格請求書発行事業者の登録番号や税率などを除けば、それは消費課税特有の性質に限定されるものとは考え難く、申告納税制度の下における租税制度一般に共通し、制度の大前提となるべきものであると考える。

一方、法人税は、法人の所得を直接に対象として課される租税であり、転嫁の有無を基準とする区分では直接税に分類され、担税力の標識や課税物件の違いによる区分では所得課税に分類される。そして、法人税における損金の額は、課税標準である所得の金額を算出する要素の一つであり、企業会計を基礎として法人税法等の各規定により算出されるものである。法人税法 22 条 3 項は、損金の額に算入すべき金額について、原価は収益に係るもの（費用収益対応の原則）に限り、販売費および一般管理費は債務が確定しているもの（債務確定基準）に限るほか、租税政

策上の理由などから多数の別段の定めを置き、損金の額に算入すべき金額について制限を加えていることから、法人がした金銭の支出が損金の額に算入されるためには、原価、費用、損失のいずれに該当するのかが明らかでなければならない。

また、費途が明らかでない支出の取扱いについては、第 3 章第 1 節 2 で述べたように「商品の売上げに直接対応する仕入れの相手方の氏名、住所または支出の事由が不明であるからといって、すべて使途不明金として損金不算入になるというのは実情にあわない。」との指摘はあるものの、法人税法 22 条 3 項の規定からすれば、費途が明らかでない支出は損金の額に算入することはできない。そして、使途不明金の定義として「その支出の目的、金額または事実が明確に立証できないもの」との解釈が成り立つのであれば、帳簿書類の保存のない支出は一義的にはまさに使途不明金のカテゴリーに区分される。そもそも、第 3 章第 1 節 3 (3) に示したように、簿記学の観点から、帳簿の記入は納税者が内部的に自由に行いうるものであるから、法的には絶対的証拠力はなく、記帳の証拠となる証憑等の証拠書類を完備することによって帳簿が証拠力をもつことになると考えられることからすれば、証憑類の保存のない支出を原価又は費用に計上することが、その取引内容や取引状況によっても、果たして法人税法 22 条 4 項に規定する「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」に沿ったものといえるのか否かにも疑問があるところ、納税者に有利な事項であり、かつ、取引当事者であり納税者にとって証拠との距離が近い損金の額に算入すべき金額であるかどうかの証明を課税庁が負うべきなのか（納税者の責任においてどこまで行わせるべきか）という立証責任の分配の問題に帰着する。

この点、法人税は所得課税であり費用収益対応の原則が要請されることから、例えば売上に対応する原価が存在するにもかかわらず帳簿書類の保存がないからといって損金算入を認めないこととなると売上に法人税を課すことになるから、消費税のように帳簿書類の保存の有無で損

金算入制限をするべきではないという意見もあるが、そのような経済学的あるいは会計学的な利益計算の基準に基づく考え方や租税の区分（担税力を何に求めているかあるいは税の転嫁が予定されているか否かという概念的なもの）によって、真実性が疑われる（帳簿書類という証拠の保存がない）原価や費用の損金性の立証責任を課税庁が負うべきであるとは一概には言えないと考える。

更に、法人税法上、経済取引から生じる原価や販売費、一般管理費その他の費用は、直接的には消費税のような税の転嫁（税の累積）という概念はないものの、期間損益計算における決算調整事項等を除き、基本的には取引の相手方において、所得税法上の収入金額とすべき又は法人税法上の益金の額に算入すべきものであり、取引の当事者間における連続性を有しているといえる。

このようなことからすれば、損金の額に算入すべき額であるか否かの判断基準を保存されている帳簿書類に求めるということ、すなわち、帳簿書類の保存がない費用については、損金の額に算入すべき金額であるか否か（取引の相手方において収入金額とされ又は益金の額に算入されているか否か）が判断できないのであるから、その金額については損金の額に算入できないとする規定を創設することは、申告納税制度に内在する納税者の責務と帳簿書類保存義務、納税者の説明責任からすれば、自発的協力を行わない者（損金の存在の証明を放棄する納税者）に所得計算上の不利益を課すことにより誠実な納税者が抱く不公平感を払拭し、適正公平な課税を実現していくための措置として十分に妥当性が認められるものと考えられる。

ロ 立証責任等の観点からの検討

帳簿書類の保存のない取引であっても、損金性を持つ原価又は費用であることが強く推認できる場合もある。法人税の課税標準は「所得」であり、訴訟における立証責任は一義的には課税庁が所得の構成要素である益金の額及び損金の額につき負っていると解され、特別な経費などに

ついて例外的に納税者が立証責任を負うと解されている一方で、消費税が付加価値税であるとしても、消費税法の規定が、「課税資産の譲渡等」を課税標準とし、「仕入税額控除」があくまでも税額控除として規定されている⁽¹⁴⁵⁾ことからすれば、直ちに、法人税における帳簿書類の保存のない原価又は費用について、帳簿及び請求書等の保存のない課税仕入れに係る消費税額を仕入税額控除の対象としないとする消費税と同様に一律にかつ形式的に帳簿書類の保存のない原価や費用を損金不算入とする規定を創設することは、立証責任の分配の解釈に関するこれまでの判例・学説からすると多くの反対意見が想定される。

しかし、第 2 章第 1 節 3 (3) で示した「更正時に存在し、又は提出された資料等をもとに判断して、当該支出を損金の額に算入することができないことが事実上推認できる場合には、原告において、右推認を破る程度の具体的な反証、すなわち、当該支出と業務との関連性を合理的に推認させるに足りる具体的な立証を行わない限り、当該支出の損金への算入は否定されるというべきである。」と判示した東京地裁判決からすれば、帳簿書類の保存のない原価又は費用のうち、その支出が損金の額に算入することができないことが事実上推認できるもの（支出の目的、金額または事実が明確に立証できないもの）について損金不算入とする規定、例えば、「相当の理由がなく、帳簿及び請求書等の保存をしていないもの（資産の譲受けその他の取引の対価の支払としてされたことが明らかであるものを除く。）」のように例外を設け、損金不算入の対象を限定的なものとする規定を創設する余地はあると考えられる。このような規定を創設した場合、課税庁は、税務調査の際、損金の額に算入された

(145) 今村隆ほか・前掲注(58)138 頁では、税額控除事由については納税者に立証責任があると解すると述べ、その理由は「一般に恩恵的・政策的な理由に基づく税額の特別な減額事由」であるからと述べているが、消費税法における仕入税額控除については、「恩恵的・政策的な理由に基づく税額の特別な減額事由というよりは、課税の累積を排除する方式として採用された手段」であるから、その立証責任については別途検討が必要と述べている。

原価又は費用について、「相当な理由がなく、帳簿及び請求書等の保存をしていないこと」を認定した上で更正処分を行うことができると考えられ、その更正処分に対する訴訟の際の立証責任については、納税者が「当該原価又は費用が資産の譲受け等の対価であることが明らかであること」を立証すべきと考える。このような立証責任の転換は、第 2 章第 1 節 3 (3) 及び第 3 章第 1 節 2 (3) で述べたように、特別な経費あるいは使途不明金などについて納税者が立証責任を負う場合があると解されていること及び使途秘匿金課税を規定した租税特別措置法 62 条の法文上、支出の対価性と金額の妥当性については、納税者側に主張・立証責任があると解すべきこと並びに第 2 章第 1 節 3 (4) ロに示した国税通則法 116 条の趣旨からすれば、十分に妥当性があるのではないかと考える。

この場合の「相当の理由」については、小口取引や、通常請求書等が交付されない取引など、当該法人の事業内容、業界取引の慣行、支出金額の程度、支出の時期、支払方法、当該取引の態様、過去の支出実績等を総合判断することによって、帳簿及び請求書等の保存がないことにつき相当な理由がある場合を想定しているが、どのような理由が「相当の理由」に該当するのかは例示的に通達において定める必要があると考えられる。

なお、法人税法には推計課税の規定が設けられているのであるから、記帳や記録の保存がない場合には推計課税により対応すべきであるとの意見もあろうが、推計課税は直接資料により真実の所得が把握できない場合に各種の間接資料を用いて所得金額を推計し課税する方法であり、あくまでも所得全体を捉えた規定と考えられ、例えば、損金に算入された原価又は費用のうち、一部の取引についてのみ帳簿書類の保存がなく、他は適正に帳簿書類保存義務を履行しているといった場合には、必要性の観点から推計課税の規定を適用する場面には当たらないと考えられる。

ハ 租税法基本原則からの検討

法人税法に帳簿書類の保存のない原価及び費用に係る損金不算入規定を創設することについて、租税法の基本原則である租税法律主義の機能として説明される「(筆者注:租税法律主義は)国民の経済生活に法的安定性 (legal certainty) と予測可能性 (predictability) とを与えるものである」⁽¹⁴⁶⁾という観点から見た場合、我が国の法人税が申告納税制度を採用しており、法人は帳簿書類を保存することが義務付けられていることは国民一般が広く知るところでありこれを逸脱するような内容とは考えられない。更に、もう一つの租税原則である租税公平主義において説明される「(筆者注:租税公平主義は)『担税力に即した課税』(taxation according to ability to pay, Besteuerung nach Leistungsfähigkeit) と租税の『公平』(equity, Gleichheit) ないし『中立性』(neutrality) を要請するものである」⁽¹⁴⁷⁾という観点から見ても、帳簿書類の保存がなければ、第一義的には法人税における担税力の基準である所得自体が正確に把握できないのであるから、担税力に即さない課税ということはできず、「公平」ないし「中立性」にしても、帳簿書類を適正に保存している納税者との間で比較した場合、同じ状況にあるとは言えないし、逆に現行法人税法が不公平ないし中立性がないともいえる(少なくとも納税者の不公平感は存在する)のであるから、これを逸脱するようなものでもない。

(4) 小括

上記(1)イの制裁について、罰則を設けることは、やはり、今日の実調率では第3章第2節2(2)で述べたような不公平を招くとの懸念は払拭されておらず、また、青色申告法人とそれ以外の法人に対する帳簿書類保存義務の内容が異なり、義務違反の内容が千差万別でどのような場合にどの程度の罰則を科すのかという基準の設定(違法性の程度=可罰性)が

(146) 金子・前掲注(1)80頁。

(147) 金子・前掲注(1)89頁。

困難であるほか、行政コストの増大（司法手続きが必要）という問題がある。また、加算税については、増加税額が生じない限り既存の加算税の対象にすならない。いずれにしろ、制裁は納税者に課される義務が公平であることを前提として他の手段で有効な効果が期待できない場合に限り用いられるべきと考える。

また、上記（１）ロの所得計算上の不利益については、所得課税である法人税において、一般的には所得金額の計算要素である益金の額及び損金の額について課税庁に立証責任があると解されている現状において立証責任を転換するような規定の創設に国民の理解が得られるかという問題や法人税法には推計課税の規定が設けられていることと整合するかという問題がある。

帳簿書類保存義務の実効性を制度的に担保する措置として、上記（１）イ又はロのような措置を考えた場合、それぞれにクリアしなければならない課題はあると思われるが、筆者としては新たな制裁を創設するのではなく所得計算上の不利益措置を創設することが、第４章で考察した消費税における帳簿書類の保存の意義からみても、法人税の帳簿書類保存義務の実効性を担保する上で有効な方策であると考ええる。

第２節 法人税における今後の帳簿書類保存制度の在り方

1 不利益措置を備えた帳簿書類保存制度への移行

（１）帳簿書類保存制度に対する提言

これまでの考察を踏まえ、筆者としては、申告納税制度の趣旨に基づいた適正公平な課税を実現するため、帳簿書類保存義務の実効性を担保する措置として、帳簿書類保存義務違反者に対して所得計算上の不利益措置を講じる（帳簿書類の保存のない原価又は費用については例外を設けることなく損金の額に算入しないとする規定を創設する。）べきと考える。

しかし、一律かつ形式的な損金不算入規定の創設が申告納税制度の理念

に基づくとしても、日々大量に反復して行われる経理処理の中で、記帳誤りや証憑類の紛失などの過失による軽微な義務不履行ないし違反を完全になくすることは困難であり、帳簿書類保存義務を遵守する多くの誠実な納税者にも影響を及ぼす可能性があるほか、法人税が所得課税であり、判例・学説において所得金額の計算要素である益金の額及び損金の額の立証責任を課税庁が負うと解されている今日において、立証責任を大きく転換する規定の創設の早期実現には疑問が残る。

そこで、本稿においては、法人税法 22 条 3 項の別段の定めとして「法人が支出した法人税法 22 条 3 項に掲げる①原価、②販売費および一般管理費その他の費用のうち、当該支出につき、相当の理由がなく、帳簿及び請求書等の保存をしていない場合（資産の譲受けその他の取引の対価の支払（取引の対価として相当と認められるものに限る。）としてされたことが明らかである場合を除く。）は、当該支出の額は損金の額に算入しない。」旨の規定を創設し、帳簿に記載すべき事項及び請求書等の定義（「法定事項が記載されたもの」）を法定すること、つまり、一定の原価又は費用について帳簿書類の保存がない場合に損金算入を制限することを提言したい。

そして、帳簿及び請求書等の法定記載事項は、消費税法 30 条 8 項及び 9 項が参考となるが、登録番号や税率等の記載は法人税には不要であるから、「適格請求書等保存方式」の下における法定記載事項ではなく、「請求書等保存方式」の下における法定記載事項（一部法定記載事項の省略等を含む。）と同様に規定することが考えられる（消費税法に規定する「区分記載請求書等」又は「適格請求書等」は、法人税法における請求書等に該当することとなる。）。なお、二次的な問題として調査拒否等による帳簿書類の不提示の問題もあるが、「保存」の解釈については、提示可能な態勢での保存を意味すると限定解釈した消費税の最高裁平成 16 年 12 月 16 日判決と同様の解釈によるべきと考える。

更に、災害その他やむを得ない事情により帳簿書類の保存ができなかったことを納税者が証明した場合の宥恕規定も当然必要である。

なお、所得税において、帳簿書類を保存しない事業所得者に対しては概算控除制度（実額より低額な概算控除しか認めない制度）を導入すべきとの見解⁽¹⁴⁸⁾もある。個人事業者は小規模零細事業者も多く、平成 23 年度税制改正において白色申告者の全面記帳義務化が図られたものの、その記帳の方法は簡易な方法によるものであり、また、青色申告の普及割合も 50% 台で頭打ちとなっていることからすれば、帳簿書類保存義務の不履行ないし違反に対して不利益措置を講じる段階にはないと考えられることから、概算控除制度のような制度の検討も必要と考えられる。しかし、法人には会社法等によって帳簿書類の保存が義務付けられ、より高度な税務コンプライアンスが求められる中、事業規模の大小はあるにしても、法人税法においてすべての法人に一定の帳簿書類保存義務が課され、青色申告の普及割合が 90% 程度であることからすれば概算控除制度のような制度は不要と考えられる。

(2) 帳簿書類の保存のない原価等の損金不算入規定創設の効果

今日の正当な経済取引において取引に係る書類が授受されないケースは稀であり、原価又は費用のうち一定の取引について帳簿書類の保存のないものを損金不算入とすることは、帳簿書類保存義務遵守者においては何ら追加的な負担を課すことにはならないと考えられ、影響を受けるのは帳簿書類保存義務を遵守しない不誠実な納税者である。また、帳簿書類の保存のない原価又は費用に係る法人税の損金不算入の判断と消費税の仕入税額控除可否の判断が多くの部分において重なることとなるから、税制の効率化・簡素化⁽¹⁴⁹⁾と租税行政の効率化にも繋がるとともに、帳簿書類保存義務を履行しない不誠実な納税者を帳簿保存義務の履行へと誘導することが期待される。

(148) 概算控除制度については、浅井要「事業所得者の課税のあり方の検討—事業所得における概算経費控除の導入の検討を中心として—」税大論叢 72 号（2012,<https://www.nta.go.jp/about/organization/ntc/kenkyu/ronsou/72/04/index.htm>)（令和 3 年 5 月 27 日最終閲覧）に詳しい。

(149) 金子・前掲注(1)90-91 頁。

更に、いわゆる使途不明金を損金不算入とする明文規定として機能するとともに、帳簿書類の不提示事案や簿外経費の認容を求める主張に対して効果も期待できると考える。

このように、帳簿書類の保存のない原価等の損金不算入規定を創設することにより、法人税の帳簿書類保存義務の実効性が高まり、消費税のインボイス方式の本格実施とも相まって申告納税制度への信頼が向上するとともに、適正公平な課税の実現にも資することになると考えられる。

なお、推計課税については、法人税法 131 条が「課税標準を推計し」と規定し、あくまでも法人税の課税標準である所得金額を推計するものであることからすれば、本稿における提言のような規定を創設したとしても、消費税の推計課税において税額控除である仕入税額控除が認められないと解されていることとは異なり、所得金額の構成要素である益金の額と損金の額のうち、損金の額のみを推計しないと解することは困難と考える。推計課税における実額反証の問題は、推計課税を規定した法人税法 131 条が改正されない限り、これまでの判例で示されているような立証の程度の問題に加え、国税通則法 116 条の適用（適正な活用）の問題としてとらえるべきものと考えられる。

2 帳簿書類保存義務遵守者の負担軽減

現行法人税法の帳簿書類保存義務は、その規定振りから、捉え方によって相当広範囲にわたることになる。保存が義務付けられる帳簿は、法人税法その他の法令等において作成が義務付けられ又は事業経営上必要であるとして納税者自らが作成するものであり、その保存範囲は納税者において明確であるし、特定も可能であると考えられる。しかし、書類については、「取引に関して、相手方から受け取った注文書、契約書、送り状、領収書、見積書その他これらに準ずる書類及び自己が作成したこれらの書類でその写しのあるものはその写し」と規定されていることから「その他これらに準ずる書類」の範囲が不明確であり、多種多様な書類の交付を受け、また、作成交付してい

の中で、誠実な納税者は、「その他これらに準ずる書類」の範囲を広く捉え、保守的にほとんどすべての書類を保存する傾向があり、帳簿書類の保存に係る事務的、経済的負担は少なくないことは、第 3 章第 2 節 3 (1) で述べたとおりである。

保存すべき帳簿書類の範囲に係るこのような規定は、申告納税制度の下、適正公平な課税の実現を目指す課税庁の便宜を考慮したものであると考えられる。しかし、納税者の責務である帳簿書類の保存について、帳簿書類保存義務を遵守する誠実な納税者と帳簿書類保存義務に違反する不誠実な納税者が存在する状況において、相対的に前者の負担が大きくなっていると考えられ、また、帳簿書類保存義務を遵守する誠実な納税者に対する税務調査においては課税庁も少ない事務量で実額課税を行うことが可能と考えられる一方で、帳簿書類保存義務に違反する不誠実な納税者に対する税務調査においては課税庁が多くの事務量を費やした結果、実額課税が困難となり、更なる事務量を投下して推計課税を行わざるを得ないケースがあると考えられる。この場合であっても、第 2 章第 1 節 4 (2) で述べたように実額反証の問題が生じるケースもある。

このような問題意識から、将来的には、帳簿書類保存義務を遵守する誠実な納税者については、帳簿書類保存義務に係る負担を軽減するインセンティブを付与することも検討が必要と考えられる。

例えば、税理士会や法人会が申告水準向上に資する目的で推奨する書面添付制度や自主点検チェックシートの普及状況や大規模法人における税務コーポレートガバナンスの状況と納税者の申告状況等を分析し、一定の基準を満たす場合、あるいは形式的にこれらの施策を活用する法人は、帳簿書類の保存の範囲を縮小することや帳簿書類の保存期間を短縮するなどの方策が考えられる。

しかし、書面添付制度は税理士関与法人のみが対象であり、かつ、制度の普及率も低調であるし、自主点検チェックシートや税務コーポレートガバナンスは、あくまでも税務専門家などの第三者が関与するものではなく内部的

なものにすぎない。

第 3 章第 2 節 3 (2) で述べたとおり、今日、デジタル化の進展により帳簿書類の保存に係る事務的あるいは経済的負担は総体的に減少することが考えられ、また、電子帳簿保存法の改正により電子帳簿保存が推進されることが期待されることを考慮すれば、帳簿書類保存義務遵守者の負担軽減については、当面、法人税法の改正による個別的な措置を講じる必要性は低いと考えられる。また、本稿において提言する帳簿書類の保存のない原価又は費用に係る損金不算入規定を創設し、併せて保存すべき帳簿書類の範囲を明確化することとなれば、帳簿書類保存義務の履行の負担は一定程度軽減するものと考えられる。

なお、保存すべき書類が限定的になることから、課税庁による税務調査において所得金額を確認するための証憑類が限定され、税務調査に少なからず影響を与えることも考えられるが、一部の不誠実な納税者の存在のために多くの誠実な納税者に広範な書類の保存義務を課すことは申告納税制度の理念に反すると考えるところである。

3 帳簿書類保存制度と青色申告制度の再考

最後になるが、本稿で考察した帳簿書類保存制度と一体的あるいは密接な関係にある青色申告制度について触れておきたい。

青色申告制度が申告納税制度の中核をなしてきたことは誰もが認めるところであるが、青色申告制度を廃止してはどうかという意見はこれまでも所得税を中心に少なからず論じられてきた。

畠山教授は、「青色申告は広範に普及し、それを例外視したり特例視したりすることは実態に適合しない。しかも、納税者が信頼に足る帳簿を整備し、それに基づいて自主的に申告するというのは、納税者の特典でも例外的に認められる恩典でもなく、申告納税制度より導き出される納税者の当然の権利行使であるといわなければならない。しかも、青色申告の“特典”と称されるものの中には、会計学上、租税理論上、あるいは行政法一般論から、本来、

青色申告者に限らず一般の納税者に広く認められるべき実体法上、手続法上の様々の措置が含まれる（むろん、特別措置の性格を有するものも多い。）⁽¹⁵⁰⁾と述べ、青色申告制度こそが申告納税制度の理念に沿った原則的申告方法であり、白色申告がその例外と考えられるべきであると指摘している。

また、酒井教授は、「青色申告制度がシャウプ勧告から 70 年経った現在においても、依然として、個人納税者についてみると、約 5 割の納税者しか青色申告承認を受けていない。このような状況の下、更には上記のような不適用者（筆者注：前述「制裁アプローチ領域」）がいると思料される中であって、果たして、この制度を維持する必要があるのであろうか。」と述べ、飴（租色申告の特典）も鞭（無記帳者には加算税を課す）もいらない主体的な成熟した納税者観を前提とした制度設計を構築すべきであり、証拠との距離や立証困難性の見地からも、青色申告制度は廃止して、納税者が自らの確定申告の内容につき証明するという制度を構築する時期に来ていると指摘している⁽¹⁵¹⁾。

更に、坂本孝司税理士は、「現時点で判断すれば、志願制度としての青色申告制度はもはや納税者の甘え以外のなにもものでもない。申告納税制度の下での納税者の記帳は申告納税義務に内在する義務である。客観的に記帳に耐え難いと判断される小規模事業者を例外としつつ、すべての営業者に記帳義務を課すべきであり、志願制度である青色申告制度は早急に廃止されるべきである。」⁽¹⁵²⁾と述べている。

青色申告制度については、本稿において詳細な考察は行わなかったが、青色申告会が組織され、多くの納税者に今後も記帳水準の向上が求められる個

(150) 畠山武道「青色申告制度の展望と提言－青色申告の承認制度－」日税研論集第 20 号 197 頁。

(151) 酒井克彦「所得税法上の所得区分等の在り方－経済社会の変容に即応した課税－」税理 62 巻 15 号 98-99 頁（ぎょうせい、2019）。

(152) 坂本孝司「租税法における記帳規定と簿記の証拠力」TKC 税研情報 VOL. 7 No. 6 68 頁（TKC 税務研究所、1998）。

人事業者と異なり、法人は、商法、会社法等による記帳や帳簿書類保存義務が課されていること、会計ソフトの発展等を含む経済社会の電子化に伴って記帳や帳簿書類の作成・保存に係る技術的な困難性は高くなってきていること、国税通則法の改正により納税者の権利保護が強化されてきていることなどを踏まえると、青色申告の普及割合から見ても青色申告制度の存在意義は希薄化している。青色申告制度が帳簿書類保存制度を含む申告納税制度の定着に大きな役割を果たしてきたことは明らかであり、現在もなお青色申告制度の特典の享受を望む納税者に対しては帳簿書類保存義務の不履行に一定の抑止効果をもたらしていることは否定できないが、近年の経済社会や納税環境の変化に鑑みると青色申告制度を導入した本来の趣旨は達成されたとみるべきであり、青色申告制度の廃止及びその特典の一般措置化を再考すべき時期が到来していると考えるところである。

なお、現行の所得課税制度における立証責任の分配を前提とすれば、青色申告制度の廃止を検討する際には、併せて、本来あるべき帳簿書類保存制度、すなわち、すべての法人に対する複式簿記による決算の義務化及び帳簿書類保存義務違反者に対する直接的な制裁（罰則）の導入が検討されるべきと考えるが、今後、青色申告制度廃止論とは別に、申告納税制度の理念に基づいて納税者有利となるすべての損金について納税者に立証責任を求めるべきとの立証責任の分配に関する解釈が判例・学説により醸成される場合には、帳簿書類の保存のない原価等について例外なく損金不算入とする規定を創設するとともに推計課税における推計の対象についても見直しを検討すべきと考える。

結びに代えて

冒頭述べたように、一部の納税者において、帳簿書類保存義務の無視や軽視の傾向が見られ、記帳する能力がありながらも記帳をしない、取引に係る原始記録も保存しないといった「不誠実な納税者」が存在し、このような納税者に対しては、現行法上、課税庁において制裁や不利益を与える手段がないため、課税の場面においてこの義務不履行や違反を放置せざるを得ないという状況を招くことになる。このことは、納税者のコンプライアンスに支えられるべき申告納税制度において重大な問題であり、健全な制度の発展を阻害することになりかねず、令和 3 年度税制改正大綱（令和 3 年 12 月 10 日政府与党）に記帳義務の適正な履行を担保するためのデジタル社会にふさわしい諸制度の在り方やその工程等について早期に検討、結論を得ることが明記されたこともあり、帳簿書類保存義務の実効性を担保し、適正公平な課税を実現するために制度的な手当てを行うべきではないかということが、本稿の問題意識であった。

本稿の目的は、法人税を中心に帳簿書類保存制度の今後の在り方について研究・提言を行うことにあるが、少し噛み砕いていうと、「申告納税制度の理念に基づいて設けられた帳簿書類保存制度について、現状の問題点や課題を踏まえた上で、帳簿書類保存義務の実効性を担保し、もって適正公平な課税の実現を図るためには、今後どのような制度であるべきか」について研究・提言を行うものということになる。

直接的な適正公平な課税の実現に主眼を置けば、不誠実な納税者に対するピンポイントな方策として重大な不履行ないし違反（故意）を対象として不利益措置を講じることにより、誠実な納税者には影響を及ぼさないような方策を検討すべきであるが、そもそも、申告納税制度の下における納税者の責務である帳簿書類保存義務の不履行ないし違反が問題意識の原点であることからすれば、帳簿書類保存義務の実効性を担保することによる適正公平な課税の実現に主眼を置くことがあるべき姿ではないかと考えたところである。そうすると、ある程度網羅的な方策が必要であり、軽微な不履行ないし違反（過失）までも対

象とせざるを得ず、多くの誠実な納税者にも影響を及ぼしかねないという問題に行き着いたのである。

また、帳簿書類保存制度の今後の在り方といっても、「所得課税と消費課税」、「個人事業者と法人」、「大規模事業者（企業）と小規模零細事業者（企業）」、「取引金額の多寡」、「無申告者で全く記帳していないような場合と請求書等が保存されていてしかるべき一部の取引（多額、遠隔地、単発など）についてのみ請求書等の保存がない場合」など、多岐にわたる検討項目が考えられ、これらを十把一絡げにすることには問題があるとも考えられた。

このような中、法人税に焦点を当て、民主的な申告納税制度の導入の原点であるシャープ勧告において帳簿書類保存制度がどのように考えられていたのか、適正公平な課税の実現を妨げる大きな要因は何なのか、更には、消費税と法人税における帳簿書類保存制度の違いはどのような理由によるものなのかなどを中心として比較的丁寧に考察したつもりである。

本稿を書き終えるに当たり、論点が絞り切れなかった感は否めないが、結論としては、不利益措置を備えた帳簿書類保存制度へ移行、誠実な納税者の負担軽減策について法人税法において特別の措置を講じる必要性は低い、青色申告制度を再考すべきといった若干の提言と意見を述べた。

経済社会が大きく変化していく中、不誠実な納税者はいつの時代も存在する。今後のデジタル社会においては、マイナンバーの活用も含め課税庁における情報収集手段は更に向上していくものと考えられるが、課税庁における任務の遂行が適正公平な課税の実現という使命の達成に最大限の効果を発揮するために、申告納税制度の根幹である帳簿書類保存制度の在り方について、納税者の責務を再確認し、納税者に求められる税務コンプライアンスや立証責任の分配の解釈を重要視する観点で議論が活発に展開されることを期待するところであり、本研究がその議論のたたき台となれば幸いである。