

租税法における記帳規定と簿記の証拠力

ードイツ1919年ライヒ国税通則法及び1977年国税通則法を中心としてー

TKC静岡会
税理士

坂本孝司

目次

はじめに

第1章 ドイツ租税法上の記帳規定

- 第1節 ドイツ租税法の変遷
- 第2節 プロシア上級行政裁判所判決
- 第3節 1919年ライヒ国税通則法
 - 1 第162条と第208条
 - 2 1919年RAOの改正
- 第4節 国税通則法草案
 - 1 緒論
 - 2 国税通則法1969年草案
 - 3 国税通則法1974年草案
 - 4 国税通則法1977年草案
- 第5節 1977年国税通則法
 - 1 緒論
 - 2 記帳規定

.....(以上本号).....

第2章 ドイツ租税法における帳簿の証拠力 と租税危殆行為

- 第1節 表見証明から「法律上の推定」へ
 - 1 正規の簿記と表見証明
 - 2 正規の簿記と「法律上の推定」

第2節 正規の簿記と推計課税

- 1 推計課税の根拠条文
- 2 「正規の簿記」と推計の種類
- 3 形式的に正規である簿記の推計
- 4 GoBに対する重大な違背
- 5 協力義務

第3節 租税危殆行為

- 1 歴史的変遷
- 2 正規の簿記と租税危殆行為

第3章 我が国の租税法における記帳規定と 帳簿の証拠力

第1節 我が国の租税法における記帳規定

- 1 租税法上の記帳条件
- 2 法人税法旧基本通達三三七

第2節 我が国の租税法における帳簿の証拠力

- 1 法人税法第130条及び所得税法第155条
- 2 最高裁判所昭和38年5月31日判決

第3節 まとめ

- 1 記帳する権利＝記帳権
- 2 帳簿の証拠力は優遇措置ではない
- 3 我が国の青色申告制度自体に対する批判

はじめに

ドイツでは「正規に記帳された帳簿だけに証拠力がある」(Nur ordentlich geführte Bücher beweiskräftig sind.)ないし「正規の簿記だけが証拠力を享受する」(Nur der ordnungsmäßigen Buchführung kommt Beweiskraft zu.)とのテーゼのもとで、多くの記帳条件が順次商法及び租税法に成文化され続けている。そしてその背景には「帳簿の証拠力は商人の特権である」との思考が存在する⁽¹⁾。

しかし、我が国商法の商業帳簿規定及び租税法には「記帳条件の成文化」という法と会計の接点 が欠落している観がある。また我が国の会计学、簿記学、商法学及び税法学の諸文献で、帳簿の記帳条件や帳簿の証拠力を考察するものは皆無に近い。こうした中で、ドイツ商法及び租税法における記帳規定と簿記の証拠力の関係に言及した文献としては、飯塚毅博士の『正規の簿記の諸原則』(改訂版、森山書店、1988年)が挙げられよう。

我が国におけるドイツの「正規の簿記の諸原則」(Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, GoB)概念を巡る諸学説では、田中耕太郎博士のいわゆる実務慣行白紙委任説を嚆矢として、GoB概念は不確定法概念であるとの前提が貫かれている⁽²⁾。実務慣行白紙委任説とは「獨逸法に於て商業帳簿の調整に関し Grundsätze ordnungsmässiger Buchführung 即ち『正規の簿記の諸原則』に従ふべき旨を規定している(獨商三八條獨株式法一二九條)。所で此の『正規の簿記の諸原則』なるものが果して何を意味するやは甚だ明瞭を缺くのであるが、要するに立法者は企業者間に於て一般的に慣行せられている實務上の原則なるものが存在して居り、法は個々の重要點に関し自ら規定を設ける場合を除いて単に白紙的規定を設け、細目を實務上の慣行に委任しているものと認めなければならない。此の場合に於ては委任を受けた實務の内容は法的性質を有することになるのである」(『貸借対照法の論理』(有斐閣、1944年、36頁)との説である。こうした通説に対して、飯塚毅博士だけ

は実務慣行白紙委任説を否定して三重構造説を唱えられている。三重構造説とは、GoBを「1.広義の商人の行うべき簿記に関する基準の歴史的発展性のある集合概念であり、2.歴史の流れを一定時点で輪切りにしてその横断面をみれば、その都度、特定の法規範群によって、その限界が明確化されている概念であり、3.その形式的及び実質的な諸要件を充足したときは、その帳簿は、税務官公署に対して証拠能力をもつと認められる機能を發揮する概念である」(飯塚、前掲書、15頁)と考える説である⁽³⁾。

また、飯塚博士は、ドイツの1919年ライヒ国税通則法(Reichsabgabenordnung, RAO)第208条及び1977年国税通則法(Abgabenordnung, AO)第158条を、「要は、正規の簿記の〔諸〕原則に従って記帳された会計帳簿には、最終的な証拠価値がある。計算誤謬とか、異なる外部証拠の出現とか『その実質的な正当性』(ihre sachliche Richtigkeit, AO§158)を疑わせるに足る状況がない限り、政府はその帳簿による所得計算を是認しなければならない、という趣旨の条文である」(飯塚、前掲書、5頁)と指摘され、「日本では、法人税法第130条、所得税法第155条が、旧RAOの第208条、新AOの第158条と同一趣旨の条文となっており、青色申告書を適法に出している法人・個人の申告所得額について、更正処分をする場合には『帳簿書類を調査し…金額の計算に誤りがあると認められる場合に限り、これを行うことができる』との明文規定がある。これを日本の行政、学会、及び実務化の多くの方々は、更正処分の制限に関する技術的な条項又は特典だとししか理解しておられないのである。だがそれは誤りであると思われる。条文は厳として眼前に実在するのであるが、これを会計帳簿の『証拠性』または『証拠能力』ないしは『証拠価値』を意味するものだ、とまでは理解しておられない。少なくとも公表された文献上の表現からは、そう理解している、と認められる表示はない」(飯塚、前掲書、5-6頁)と主張されている。

しかし、我が国においては、飯塚博士がかかる見解を提示されて以後今日に至るまで、三重構造説はもとより、ドイツのRAO第208条及びAO第158条を巡る学説の進展はなく、さらに、ドイツのRAO第208条及びAO第158条と、我が国の法人税法第130条及び所得税法第155条との同質性に言及した文献も存在しないようである。

そこで、本稿では、ドイツのRAO及びAOに成文化された記帳規定を考察した上で、それらの記帳条件と簿記(ないし帳簿)の証拠力との密接不可分な関係を明らかにし、さらに、かかる論考を基に、我が国租税法に関して若干の考察を加えたいと考える。

脚注

(1)この点については、坂本孝司「帳簿の記入及び証拠力についての歴史的・比較法学的考察(その2)」TKC税研時報Vol.10.No.3(1995年)の2頁以下参照。

(2)例えば、森川八洲男「西ドイツにおける『公正な会計慣行』の展開」企業会計Vol.29.No.7(1977年)、36頁以下、高木靖史『ドイツ会計基準論』(中央経済社、1995年)、19頁。

(3)なお、引用文にある「形式的及び実質的」及び「証拠能力」との用語は、それぞれ「形式的」及び「証拠力」と言い換える方がより正確であると思われる。その根拠は本稿第1章第3節1(2)(b)(エ)及び第5節2(4)(c)を参照。

第1 ドイツ租税法の記帳規定

第1節 ドイツ租税法の変遷

ドイツにおける租税法の発展は19世紀に商法の発展と平行して始まっている。1806年/1812年の最古のプロシア所得税法及び1851年/1873年所得税法も、所得への課税については商業簿記ではなく、特殊な収支計算を出発点としていた。ミケルの税制改革によって生まれた1891/1906年プロシア所得税法も未だ税制上の記帳義務に言及していなかった⁽¹⁾。1891年プロシア所得税法の第14条は、商工業・鉱業の課税所得は営業利益であり、しかも、それが1961年一般ドイツ商法典(Allgemeines Deutsches Handelsgesetzbuch, ADHGB)に規定され、かつ、正規の商人の慣習(Gebrauch)に合致するような諸原則に従って計算された純利益であることを規定していた⁽²⁾。従って、商人の決算結果は基本的に営業所得の算出基準であった。この所得税法も簿記を促す直接的な圧力とはならなかったが、租税申告書の提出に対する租税義務者の義務によって、秩序正しい商人の報告書作成(ordentliche Kaufmännische Rechnungslegung)

がさらに促進されている⁽³⁾。その後、1909年5月26日付の所得税法によって税務署に商人の営業帳簿を検査する権限が与えられたが、そこには、記帳する帳簿の形式及び種類について何の記述もなかった⁽⁴⁾。

本来の意味での税制上の記帳義務という概念は、1919年に初めてRAOに採用されている。また、別の重要な税制上の簿記の必要性により、1935年には商品仕入命令(Wareneingangsverordnung)、1936年に商品出荷命令(Warenausgangsverordnung)が適用され、1935年には農業簿記に関する命令、1949年には手工業者・小規模事業者及び自由業者の簿記に関する命令が適用されている⁽⁵⁾。ドイツの記帳規定にとってとりわけ重要なものは1919年RAOの制定である。この第162条は、それまで具体的な意味内容が与えられていなかった1897年商法典(Handelsgesetzbuch, HGB)第38条第1項所定の正規の簿記の諸原則(Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, GoB)概念を充填し、「簿記の正規性の基準となるGoB」概念を明確化するものであったからである。

本章の第2節以後では、この1919年RAOを初めとして、1969年草案、1974年草案、1977年草案、

そして1977年AOに盛り込まれた記帳規定を解明する。

第1節脚注

(1) Bühler, Ottmar/Scherpf, Peter: Bilanz und Steuer, 7. Aufl., München, 1971, S. 62. ビューラー/シェルフは「商法に従って記帳する商人が、正規の簿記の諸原則(この諸原則は棚卸しと決算に適用された)に則って算出する営業利益は所得とみなされていた」(Bühler/Scherpf: a.a.O., S. 62.)というが、正規の簿記の諸原則との用語は1895年ヘッセン州所得税法で初めて用いられた用語である(飯塚毅『正規の簿記の諸原則』(改訂版、森山書店、1988年)、32頁参照)。

(2) 遠藤一久、宮上一男編『シュマーレンバッハ研究』(世界書院、1978年) 308-309頁参照。

(3) Bühler/Scherpf: a.a.O., S. 62.

(4) Ebenda, S. 62.

(5) Ebenda, S. 63.

第2節 プロシア上級裁判所判決

ドイツの諸文献でその内容に言及しているものは見あたらないが、プロシア上級行政裁判所判決には、営業帳簿と家計簿の特別の証拠力を扱ったものが存在し、それらの諸判決で判示された内容は、帳簿の証拠力を規定したRAO第208条と密接不可分な関係にある同法第162条第2項第1文の淵源となっている。以下、プロシア上級行政裁判所の1896年6月30日判決と1900年7月9日判決を見てみよう。

◇プロシア上級行政裁判所1896年6月30日判決(第6判事部)(1)

[事実]

一般営業からの所得について、控訴審委員会(Beufungskommission)は、被査定者の簿記に基づく申告を考慮しないでこの所得を推計の方法で確定し、以下の論述を彼等がとった手続の理由に

している。

「あなたの営業帳簿(Geschäftsbücher)の検査によって、その帳簿からあなたの実質営業所得を確定するのは不可能であることが明らかになった。本年6月9日の審理の際にあなたより提出された1893年6月1日から1894年5月の最終日までの期間の所得計算書では不十分である。過去3年間の収入及び支出の総額に関して正規の帳簿を事後に作成し提出するというあなたの申し出に応じることはできなかった。案件の状況に従って判断すれば、あなたはまったくそのような申し出を行える立場にないし、例えばあなたが実際に過去3年間の平均値にも基づいて利益計算書を作成したとしても、この計算書は事後に作成され、あなたの目的のためにでっち上げられたものとして、何の証拠力を持つことができないであろう」。

控訴審委員会自体による営業帳簿の検査は行われておらず、付随議事録には、現金出納帳には宝くじ購入費、行楽旅行の費用及び家計費を含めてすべてのものが「断片的にごちゃ混ぜになって」記入されているという申立がこの判定の根拠になっている、と記述されている。

原審破棄差戻

[判旨]

控訴審委員会の論述は、営業帳簿による立証に関して間違った考えから出発していることを明らかにしている。控訴審委員会自体による営業帳簿の検査は行われていない。また同様に、被査定者の帳簿が正規に記帳されていない(nicht ordnungsmäßig geführt worden)、あるいは、それらを証拠資料として採用するのは別の理由から不適当であるという確信を控訴委員会に与え得た明確な事実、帳簿の閲覧による正規の証拠調べの過程における役所あるいは個々の役人を介しての控訴審委員会の指示の中には認められていない。ただ、帳簿を閲覧した査定委員会の委員長が、帳簿の閲覧をした結果、収入及び支出の輪郭を描こうとする試みは無駄であるということが分かったということを実議事録に記しているだけである。

他の収入あるいは支出も一般営業に関連するものとして商人の帳簿に記載されている状況であっ

ても、それによってその帳簿から税額査定のための証拠資料として使えるという性質がなくなるわけではない。そもそも営業帳簿というものは、課税所得を証明するために商人によって記帳されるわけではない。それどころかむしろ、会社にもたらされた収入の総額並びにこの収入から賄われた支出の総額について証明するために記帳されるのである。この支出が課税所得算出の際に1891年6月24日発効の所得税法の第9条及び第14条に従って控除できるようなものであるかどうかは、一つの法律問題であり、それ自体としては記帳に何等影響を及ぼし得ない。従って、所得税法の第9条第2項に従えば控除できない支出が現金出納帳に記入されていても、それによって簿記が正規であることの特質(Die Eigenschaft einer ordnungsmäßigen)を失うことにはならない。いやもっと正確に言うと、その整備及びその実際の記帳の仕方から、その目的の記帳が、連続して完全網羅的にかつ正確になされている(die Eintragungen, ..., fortlaufend, vollständig und richtig bewirkt worden sind)と結論づけられる営業帳簿と家計簿(Wirtschaftsbücher)はすべて正規に記帳されている(ordnungsmäßig geführt sind)、と見なすことができる。

記帳の仕方によって課税所得の算出のために控除できる支出を控除できない支出から分離することが必要になった場合、関連する証拠の提出を被査定者に命じるかどうかは査定当局の自由である。

このプロシア上級行政裁判所が判示した内容は、正規に記帳された帳簿が本来的に持つ証拠力を明確に指摘するとともに、その後のドイツ租税法における、帳簿の記帳条件や帳簿の証拠力に関する規定の策定に関して大きな影響を与えている。本件判決のポイントを挙げれば以下のとおりである。

- 1 本件判決は、「そもそも営業帳簿というものは、課税所得を証明するために商人によって記帳されるわけではない」として、記帳の本質的な目的が課税所得算定にはないと明確に指摘している。
- 2 本件判決文に「正規に記帳された帳簿だけに証拠力がある」ないし「正規の簿記だけが証

拠力を享受する」とのテーゼの存在を見いだしうる。

- 3 本件判決は、「連続して完全網羅的にかつ正確になされている(die Eintragungen, ..., fortlaufend, vollständig und richtig bewirkt worden sind)」として、「簿記の正規性の基準となるGoB」を具体的に明確に掲げている。
- 4 上記3で掲げた文言が、帳簿の証拠力によって決定的に重要である1919年RAO第162条第2項第1文の淵源となっている。同条項は、Die Eintagungen in die Bücher sollen fortlaufend, vollständig und richtig bewirkt werden (帳簿への記帳は、連続して、完全にかつ真実に行うものとする)との規定である。

本件判決で示された「簿記の正規性の基準となるGoB」の主要な構成要素である3の文言は、4で示したように、1919年RAO第162条第2項第1文に採用され、その後文言を一部修正して1977年AOの第146条第1項第1文及び1976年12月14日改正商法の第43条第2項に盛り込まれ、その商法第43条第2項は会計指令法によって1985年改正商法ではその第239条第2項に引き継がれている。

以上のとおり、本件判決はドイツの現行HGB及びAOに成文化されている「簿記の正規性の基準となるGoB」の主要な淵源となっており、その点で格別に重要な判決である。

なお、判決本文に用いられた、vollständig と richtig との用語は、実質的な完全性と真実性を意味せず、形式的な完全網羅性と正確性を意味している。そうでなければ、「記帳が、連続して、実質的に完全にかつ真実に行われていると結論づけられる営業帳簿と家計簿はすべて実質的に正規に記帳されている、と見なすことができる」となってしまう、トートロジー(同語反復)に陥ってしまうからである。

◇プロシア上級行政裁判所1900年7月9日判決(第6判示部)(2)

[事実]

2回目の訴訟の際に出された控訴審委員会の決定において、1899年9月15日の審議の際に提出さ

れたいわゆる家計簿(収支簿)を会計上の純利益に関する十分な証拠と見なすことはできないとして、租税義務者が耕作している自己所有地及び借地からの1895年・1896年並びに1897年の標準的な3年間の各年度の所得は大雑把な推計によって確定されている。控訴審委員会は、後者の想定の正当化のために、それがなければほとんどの支出項目の正当性又は控除の可能性を確認できないところの、記帳内容の検査に必要な証拠書類(例えば支出証明書)が欠けていた、とだけ述べている。控訴審委員会は、租税義務者から提出された家計簿を十分な理由なく農業所得の会計上の確定のための資料として使用しないまま放置し、その後大雑把な推計の方法で農業所得を確定している。

原審破棄差戻

[判旨1]

営業帳簿並びに家計簿の証拠力(Beweiskraft)は、それらの帳簿が正規のもの(ordnungsmäßig)であるかどうか、すなわち、それらの帳簿が、それらの整備並びに実際の記帳の状況から、帳簿の目的である記帳を完全にかつ真実に行おう(die Eintragungen, ..., vollständig und richtig zu bewirken)とする租税義務者の意図が結論づけられるようになされているかどうか、によってのみ決まる。もしそうであれば、それらの帳簿はそれだけで信憑性(Glaubwürdigkeit)を要求する権利を持ち、控訴審委員会はそうのように想定していると思われるのであるが、租税義務者には個々の記帳の正しさを査定当局に対して特に自発的に立証する義務はない。

[判旨2]

控訴審委員会は、正規の記帳(ordnungsmäßige Führung)に反する明確な瑕疵か帳簿内容の信憑性を損なう事実を確認した場合のみ、租税義務者が提出した家計簿の証拠力を否認できたのである。しかし、控訴審委員会は、この確認作業をしていない。そもそも、証拠資料に瑕疵があることやそれらを提出しないことは、一般に帳簿の証拠力とは関係がないし、そのためそのことを個々の事案において証明力を否認する理由として使用するこ

ともできない。

[判旨3]

とりわけ租税義務者によって記帳された収入は、査定当局が租税義務者をして個々の収入を見落としているあるいは過小に記帳していることを突き止めるに至らない間は、権威あるものと見なされなければならない。

[判旨4]

査定当局は必要な場合、租税義務者が申告すべき証拠を調べた後、税法上の規定に従って実際の支出の発生及び控除の可能性についてそれなりの判断を下すことができるので、支出に関しては、租税義務者は確かに、課税所得の算出の際に個々の支出が無視されるというリスクを考慮して、要請があれば査定当局に対し説明を行うべきであろう。しかしながら、査定当局に疑念を抱かせる、詳細に表記する支出を解明するような、しかるべき要請がなければ、租税義務者には記帳された支出の正当性を特に証明する、とりわけ証拠を出して証明する義務はない。ただし、要請があった場合でも証拠を出さないからと言って、提出された帳簿の証拠力が不十分であるとは簡単に言えない。現状及び取引慣行に従って領収書を発行しないこととなっている支出の証拠としては、書面による証拠も請求してはならない。

本件判決でも、「正規に記帳された帳簿だけに証拠力がある」とのテーゼの存在を、「営業帳簿並びに家計簿の証拠力は、それらの帳簿が正規のものであるかどうか、すなわち、それらの帳簿が、それらの整備並びに実際の記帳の状況から、帳簿の目的である記帳を完全にかつ真実に行おうとする租税義務者の意図が結論づけられるようになされているかどうか、によってのみ決まる」とする判旨1に見いだすことができる(因みに、本件判決では、判旨1の根拠として上述のプロシア上級行政裁判所の1896年6月30日判決を引用している)。

さらに、正規に記帳された帳簿の証拠力について、正規の記帳に反する明確な瑕疵か帳簿内容の信憑性を損なう事実を確認した場合にのみ、家計

簿の証拠力を否認できる、として帳簿を否認できる二つのケースを掲げて一般論を展開する(判旨2)。そして、租税義務者によって記帳された収入については、査定当局が「租税義務者をして個々の収入を見落としているあるいは過小に記帳していることを突き止めるに至らない」場合には否認できないとし(判旨3)、しかるべき要請がなければ、租税義務者には証拠を出して証明する義務はないが、租税義務者は課税所得の算出の際に個々の支出が無視されるというリスクを考慮して、要請があれば査定当局に対し説明を行うべきであるとする(判旨4)。プロシア上級行政裁判所は、正規に記帳された帳簿であっても、その帳簿が享受する、収入に関する証明力と支出に関する証明力に若干の差異を認めるのである。

第2節脚注

(1) prOVGiStS 5,172.

(2) prOVGiStS 9,299,303.

第3節 1919年ライヒ国税通則法

1 第162条と第208条

(1) 第208条

現行AOの先駆けであるRAOは1919年に制定されている。エンノー・ベッカー(元オイデンプルクの民事・行政裁判官であり、後にライヒ財政裁判所の裁判長)が(1918年11月から1919年の夏までの)約半年間で、何の学問的な基礎を拠り所にできずに策定したものである¹⁾。帳簿の証拠力にとりわけ重要な条項は、「正規に記帳された帳簿だけに証拠力がある」というテーゼをドイツ税法史上始めて成文化した同法の第208条第1項第1文である。その内容は以下のとおりである。

「第162条及び第163条の規定に合致する帳簿及び記録は、それ自体正規の記帳(ordnungsmäßiger Führung)の推定があり、事情に基づいてその実質的な真実性に異議を唱える原因がない場合には、

課税の基礎とされる」

1919年RAO上は、その制定から1965年8月2日の改正に至るまで、GoBとの用語を見いだすことはできない。しかし、記帳の具体的な条件を規定した第162条と密接不可分な関係にある第208条第1項第1文に *ordnungsmäßiger Führung* との用語が用いられていることを忘れてはならない。正規の記帳(*ordnungsmäßiger Führung*)との用語は、1961年ADHGB第38条及び1897年ドイツ商法(*Handelsgesetzbuch, HGB*)第46条に用いられた *ordnungsmäßigen Führung* との用語をそのまま引き継いだものである。私見によれば、この用語は「簿記の正規性」概念に相当し、それ故に、RAO第162条に掲げられた各種の記帳条件は、当時の「簿記の正規性の基準となるGoB」概念を構成していたと考えられる。

第208条第1項第1文は、当初は *prima facie Bewis*(表見証明、一応の推定、一応十分の証明)の観点から位置づけられていたが、その後「法律上の推定」の見地から位置づけられるに至っている。この点は本稿第2章で考察する。

(2) 第162条・第163条

(a) 条文

第162条は、狭義のGoBに包含される多くの具体的な記帳条件を規定している。以下その内容を見てみよう。

第1項「誰でも、税法によって帳簿を備え、または帳簿に記録しなければならない者は、次の規定を順守しなければならない」。

第2項「帳簿への記帳は、連続して、完全に、かつ真実に行うものとする(Die Eintragungen in die Bücher sollen fortlaufend, vollständig und richtig bewerkt werden.)。租税義務者は自ら、日常の用語及び日常の文字を使用するものとする」

第3項「営業用帳簿は、虚偽または架空の名称を付した勘定科目を含んではならない」

第4項「帳簿は、それが営業上通常のものである限り、装丁され、かつ一枚毎または頁毎に通し番号が付されるものとする」

第5項「通常記入すべき箇所には空白を残したままにしてはならない。最初の記帳内容は線を引いて消したりまたはその他の方法により読みにくくするとか、抹消してはならず、また当初の記帳の時かまたはその後においてなされたかが不明確であるような変更をしてはならない」

第6項「帳簿には、それが営業上のものであるならば、インキで記帳するものとする。証憑(Belege)は番号を付しかつ同様に保存するものとする」

第7項「営業上の取引における現金入金と現金出金は、少なくとも毎日記録するものとする」

第8項「帳簿、記録及び、課税にとって重要である限り業務用書類も、10年間保存すべきである。保存期間は暦年の終了時から始まる。すなわち、帳簿への最後の記入及び記録が行われ、または業務用書類が作成された時から始まる」

第9項「税務署は帳簿と記録とが、継続しており、完全であり、形式的及び実質的にも真実であることを検査することができる」

第163条は、税法と市民法との牽連関係を規定している。

「租税法以外の他の法律により、課税に対して重要である帳簿及び記録を作成しなければならない者は、当該法律の規定によりそのものに課せられている義務を、課税のためにも履行しなければならない。第162条は有効に適用される」

ドイツにおける記帳義務は、この第163条によって市民法の法域に及んでいる。なお、税法と市民法との具体的な牽連関係については本章第5節2(1)の1977年AO第140条の解説を参照されたい。

(b) 第162条第2項第1文

(ア) 淵源

第162条第2項第1文は、営業帳簿と家計簿の証拠力に関して判示されたプロシア上級行政裁判所1896年6月30日判決の文言をそのまま採用してい

る(本章第2節を参照)。条文策定者であるエンノ・ベッカーによる「第2項第1文は帳簿及び記録の証拠力に関して決定的なものである⁽²⁾」という解説は、帳簿記入の本質的な機能に関する彼の理解が非常に正確であったことを推測させるものである。

(イ) 狭義のGoB概念の一応の完成

ドイツにおける多くの法律関連文献が言及しているように⁽³⁾、RAO第162条は成文化されたGoBを構成している。換言すれば第162条は「簿記の正規性の基準となるGoB」概念を構成する。ドイツにおけるGoB概念が不確定法概念としての側面だけでは理解され得ない根拠がここに存在する。ドイツではGoBとの用語が1897年HGB第38条第1項に盛り込まれて以来、GoBは不確定法概念であるとされていたが、この第162条によって、GoBが初めて具体的な意味を持つようになったのである。

この第162条の制定がGoB概念の具体化をもたらした理由には、第162条が帳簿の証拠力を規定した第208条に連動しているという法律構造の存在がある。第162条と第208条は「正規に記帳された帳簿だけに証拠力がある」という歴史を貫くテーゼを媒介として強い牽連関係があり、それゆえに「正規の記帳(ordnungsmäßiger Führung)」(第208条第1項第1文)概念が明確化されるべき必然性があったのである。

(ウ) 用語の解説

記帳は fortlaufend(連続して)なされるものとする。連続した記帳の必要性から記帳が引き延ばされてはならないこと、及び記帳が時間的な順番を守らなければならないことが明らかになる⁽⁴⁾。fortlaufendとの用語には少なくとも、適時の記帳と、時系列的な記帳、日付順の記帳が含まれる。richtig とは形式的及び実質的に真実でなければならないことである⁽⁵⁾。記帳が形式的に正確であるか否かは、その方式に関して、簿記システムとGoBに広範囲に依存している。取引が事実即して再現されるように、真実の取引が記録されることは実質的な真実性に属する(BFH, BStBI, 1952, 108を参照)⁽⁶⁾。richtig の二義性は、

第162条の第9項からも明らかであろう。vollständig とは、すべての取引が例外なく、欠けたところなく記帳されることを意味する⁽⁷⁾。

(エ) 第162条第2項第1文の二義性

第162条第2項第1文には形式的なGoBと実質的なGoBがともに規定されている。つまり第162条第2項第1文には二義性がある。この前提を欠くと、我々は、RAOの記帳規定を貫く「正規に記帳された帳簿だけに証拠力がある」とのテーゼの正確な理解に至ることができなくなる。ベッカーのコンメンタールでは、その第208条の解説の冒頭で、「その(第208条第1項第1文のこと=筆者注)理解は文理的になされてはならない。そうしないと何も述べていないことになってしまうからである⁽⁸⁾」とし、ベッカー/リヴァルト/コッホも「(第208条=筆者注)第1項の理解は、記帳と記録の形式的な正規性と実質的な真実性という二つの法律上の対比の概念に基づいている。租税義務者によって、すべての簿記規定に正しく従った争う余地のない概観は一定の信頼性を与える=簿記規定に対する違背が確定される場合はただ否認されるだけである⁽⁹⁾」と解説している。

同条第2項第1文の二義性は、vollständig と richtig の二義性に起因する。帳簿の証拠力(第208条)との関連では、vollständig と richtig は、形式的な完全性と形式的な正確性を意味する。他方、同文は、定言的命題として租税義務者に帳簿記入の実質的な正規性を求めている。その場合にはvollständig と richtig は記帳の実質的な完全性と実質的な真実性を意味する⁽¹⁰⁾。

(オ) 邦訳における留意点

上記(エ)の理解を前提とすれば、同条第2項第1文の邦訳に当たって、帳簿の証拠力との関連で第2項第1文を用いる場合には vollständig と richtig の邦訳は「完全網羅的に」と「正確に」とするのが正しい。他方、帳簿記入の実質的な正規性を表す場合には、vollständig と richtig を「完全に」と「真実に」との邦訳を採用するのがより適切である。

(c) 第4項から第6項

第4項は、帳簿の装丁と各紙葉ないし各頁への付番を規定する。この規定は1897年HGB第43条第2項に対応するが、この第4項は「営業上通常のもの」との限定を設けることで、その要求を弱めている⁽¹¹⁾。HGB第43条第2項にはかかる限定はない。また、伝統的な手書き会計時代には重要な条件であった「装丁された帳簿への記帳」という記帳形式は、記帳義務者に対して選択の余地をなくした規定であったために、その後のルーズリーフ式帳簿やさらには伝統的なEDV簿記の登場によって実務と合わなくなっていく。ベルリン商工会議所は1905年と1911年の二回の鑑定書でルーズリーフ式簿記の許容を否定したが⁽¹²⁾、1927年の鑑定書で、例えばルーズリーフを用いても他の諸条件を充足していれば、帳簿の証拠力には影響しないと、実務上はルーズリーフの使用が認められている。簿記の正規性のためにGoB概念は時には実定法規を乗り越え得るのである。さらにルーズリーフ式帳簿を巡る一連の混乱は、ドイツ立法当局に、記帳形式に関する領域では、記帳義務者に選択の余地のない固定した方法を強制すべきではないという学習効果を与えたと思われる。なぜなら、1977年AOでは、固定した記帳形式を排除し、一般的なGoBの決定的な基準として「専門的知識ある第三者の監査可能性」(第145条第1項第1文)と「取引の追跡可能性の確保」(同項第2文)の原則を採用しているからである。

第5項は、1897年HGB第43条第3項と対応する。この規定は後からののみ消しの嫌疑を排除することに役立つ⁽¹³⁾。

帳簿が営業上のものであるならばインキで記帳しなければならないという第6項第1文も、後からの見分けのつかない修正を排除するという目的で第5項と同じように役立つ⁽¹⁴⁾。証拠書類は第6項第2文に従って番号を付しかつ同様に保存しなければならない。個々の記帳は文書による証拠書類によって証明されねばならない。それは「証拠無くして記帳無し」(keine Buchung ohne Beleg)との一般原則に当てはまる⁽¹⁵⁾。証拠への番号付けの要求はドイツ法制上始めての規定である。

(d) 第7項(正規の現金記帳)

記帳の適時性の要求は、第2項の *fortlaufend* の解釈から導き出されたが、現金取引については第7項でさらに厳しい条件が求められている。しかし、ライヒ財政裁判所の1937年11月24日判決は「商人の簿記の場合、現金収入及び現金支出は、現金出納帳による予定残高(Sollbestand)について、その真実性(Richtigkeit)を、棚卸による現金実在額(Ist-Bestand)といつでも確認可能なように、継続的に取引内容が十分わかる表示と共に、現金出納帳に記録しなければならない」(RFG v.24.11.1937, RStBI 1938 S.355.)と判示している⁽¹⁶⁾。正規の簿記は現金収入を毎日確定する必要がある。この際、レジに残っている釣銭を勘定に入れなければならない。レジによっても、売上票によってもチェックしない場合は、それを見れば前日の現在高、収入、支出あるいは出金の詳細並びに釣銭現在高がわかる毎日の会計報告が必要である⁽¹⁷⁾。

つまり、正規の現金記帳は、帳簿上の現金有り高と実際の現金有り高との日々の照合可能性で足りるのである。ベッカー/リヴァルト/コッホも、現金出納帳は、毎日帳簿上の現金有り高と実際の現金有り高とを照合すること、その方法に基づいて現金出納帳の真実性を検証することが可能でなければならないとする⁽¹⁸⁾。また、この第7項は、個々の事業収入と事業支出が記帳されなければならないことを導くものではない⁽¹⁹⁾。この第7条は1977年AOの第146条第1項第2文に実質的に移管されているため、後述の「正規の現金記帳」(第5節2(4)(d))で触れる。

2 1919年RAOの改正

(1) 改正の内容

1919年RAOは、まず第10項(後の第11項)が1925年8月10日に盛り込まれ(RGBI I, 24)、第162条第1項が1930年12月1日の緊急命令(RGBI I 517,556)によって改正されている。さらに第8項及び第9項(後の第10項)は1931年7月18日の命令(RGBI I, 373)によって改正され、第8項は1942年12月28日の商法及び租税法上の保存期間短縮に関する命令(RGBI 1943 I, 4)によって改正され

ている。さらに第8項と第10項(後の第11項)は1959年3月2日法(BGBI I, 77)によって改正された後、1965年8月2日の「商法典及びライヒ国税通則法の改正に関する法律」によりまたもや第8項は改正され、新しく第9項が挿入されている。それと同時に従来の第9項と第10項は第10項と第11項になったのである⁽²⁰⁾。

(2) 各条項の検討

(a) 第162条第1項

第162条第1項は、1930年12月1日の改正により新たに *nach den Vorschriften der §§ 160 und §§ 161 oder sonst* との文が挿入され、「誰でも、第160条及び第161条、あるいはその他税法によって帳簿を記入し、または帳簿に記録しなければならない者は、次の規定を遵守しなければならない」と規定された。

(b) 第162条第2項から同条第7項まで

第162条の第2項から第7項までは、1919年にRAOが制定されて以来、1977年に新たにAOが制定されるまでは何等の改正も行われていない。

(c) 第162条第8項・第9項

第162条第8項は、RAO制定以来1931年7月18日の改正など数回の改正を経て、最終的に1965年8月2日の改正によって1977年AO制定直前の条文となっている。同項は帳簿などの保存義務と保存期間を規定する。

第162条第9項は、1965年8月2日に追加された条項であり、一定の条件の下で、記録・受領した商業信書・発信した商業信書の写し・記帳上の証憑書類・その他の基礎資料のマイクロフィルムによる保存を認める規定である。同項では「正規の諸原則」(*ordnungsmäßigen Grundsätzen*)、あるいは

GoB(*Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung*)への合致を要求している。1919年RAO上は、1965年8月2日の改正によって初めて *Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung* との文言がその第162条第9項に盛り込まれたのである。

(d) 第208条第1項・第210条の改正

「正規に記帳された帳簿だけに証拠力がある」という歴史的な法則を租税法の中に史上初めて取り入れたところの、1919年RAO第208条第1項第1文は、その後、文言が die den Vorschriften der §§ 162, 163 entsprechen とされていた部分が、die den Vorschriften der § 162 entsprechen と変更され、「第163条への合致」が削除されている。しかしながら、帳簿の具体的な記帳条件を盛り込んだ第162条への合致を前提に、帳簿の証拠力を認める趣旨に何等の変更もない。さらに、第210条に存在していた「推計課税」の規定は、第217条に移動しているが、第208条同様その内容に何等の変更はない。

第3節脚注

(1) K. ティプケ著 木村弘之亮訳「租税法の体系」法学研究第52巻1号(1979年)、89頁。

Tipke, Klaus/Lang, Joachim: Steuerrecht Ein systematischer Grundriß, 13. Aufl., Köln, 1991. S. 15.

(2) Becker, Enno: Die Reichsabgabenordnung, 7 Aufl., Berlin, 1930, S. 498.

(3) 同旨のものとして以下の文献がある。

Staub, Hermann: Staub's Kommentar zum Handelsgesetzbuch, Bd. 1, 12. und 13. Aufl., Berlin/Leipzig, 1926, S. 264.

Hein, Johannes: Die Zusammenhänge zwischen Steuerrecht und Handelsrecht, Berlin/Leipzig, 1928, S. 148.

Karili, R.: Die formellen Erfordernisse ordnungsmäßiger Buchführung nach Handels-Steuerrecht, ZfH 1932, S. 623.

Bühler, Ottmar: Einkommensteuer Körperschaftsteuer und die Gewinnbestimmungen der Gewerbesteuer, München/Berlin, 1956, S. 90.

Adler/Düring/Schmalz: Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft, Bd. 1, 4. Aufl., Stuttgart, 1968, § 149 Tz. 135;

Kruse, Heinrich Wilhelm: Steuerrecht, 2. Aufl., München, 1969, S. 210.

Kruse, H.W.: Steuerrecht, 3. Aufl., München, 1973, S. 243.

Geßler, Ernst/Hefermehl, Wolfgang/Hildebrandt, Wolfgang/Schröder, Georg; Schlegelberger Handelsgesetzbuch Kommentar, Bd. 1, 5. Aufl., 1973, § 38 Anm. 15.

Kruse, H.W.: Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung Rechtsnatur und Bestimmung, 3. Aufl., Köln, 1978 (以下、GoBと略す), S. 35f.

飯塚、前掲書、107頁。

(4) Becker, Enno/Reiwalde, Alfred/Koch Karl: Reichsabgabenordnung mit Nebengesetzen Kommentar, Bd. 2, Köln [usw.], 1965, S. 29. Fortlaufendは「時宜に適した(zeitnah)」と「時系列的に(der zeitfolge nach)」を意味する(Schppenbauer, Rainer: Grundsätze für eine ordnungsmäßige Datenverarbeitung, 2. Aufl., Düsseldorf, 1984, S. 45.).

(5) 例えば、個人的な租税のような租税上控除できない支出が一般的な費用勘定に記帳された場合にはそれは真実ではない(Bühler/Scherpf: a.a.O., S. 87.). これは実質的な真実性に該当する。

正しい勘定の選択、勘定から勘定へ、頁から頁へ、そして帳簿から帳簿への正しい転記、並びに計算誤りの回避も Richtigkeit に属する(Bühler/Scherpf: a.a.O., S. 87f.). これは形式的な真実性(正確性)に該当する。

(6) Becker/Reiwalde/Koch: a.a.O., S. 28.

(7) Ebenda, S. 28.

(8) Becker, Enno: a.a.O., S. 619.

(9) Becker/Reiwalde/Koch: a.a.O., S. 619.

(10) 「実質的な正規性は、すべての取引が完全にかつ真実に記録されなければならない」(Meyer, H./Meulenbergh, Gottfried/Beuthien, Volker: Genossenschaftsgesetz, 12. Aufl., München, 1983, § 33 Rn. 4.). 「実質的な正規性は、第162条第2項第1文による真実性と完全性の要求としてもみなされている」(Bühler/Scherpf: a.a.O., S. 87.).

(11) Becker/Reiwalde/Koch: a.a.O., S. 35.

(12) Kruse: GoB, a.a.O., S. 65.

(13) Becker/Reiwalde/Koch: a.a.O., S. 35.

(14) Ebenda, S. 35.

(15) Ebenda, S. 36.

(16) Bühler/Scherpf: a.a.O., S. 105.

- (17)Ebenda, S.105f.
(18)Becker/Riewald/Koch:a.a.O., S.53.
(19)Ebenda, S.53.
(20)Ebenda, S.25.

第4節 国税通則法草案

1 緒論

1919年RAOは、草案作業の慌ただしさに起因する、夥しい体系的な不備や専門用語の不備を含んでいたので、連邦政府議会は、1963年に、一般的な租税法を改革し、それと同時に、体系と専門用語を修正すること及び外郭法規として修復することを連邦政府に求めている⁽¹⁾。1969年AO草案はそれに基づくものである⁽²⁾。この1969年草案はいくつかの変更が加えられて、1974年AO草案(EAO 1974)に引き継がれたが第6次連邦議会では可決されなかった。その後、1974年AO草案の記帳規定は商法改正案(その内容は「1974年国税通則法施行法の草案」(Entwurf eines Einführungsgesetz zur Abgabenordnung (EAO 1974))によって明らかにされている)との一体化を図るため、若干の変更が加えられた上で1977年草案が策定され、1977年AOとして成立している。

以下、本節では、1969年AO草案、1974年AO草案及び1977年草案における記帳規定を考察する。

2 国税通則法1969年草案

(1) 記帳規定

記帳及び記録は草案の第83条から第91条に規定されている⁽³⁾。1969年草案の第83条から第91条の内容は1974年草案の第85条から第93条までの内容とほぼ同様であるため、その内容と起草理由は後述の1974年草案で詳細に触れる。

(2) 第88条

「記帳及び記録に対する一般的要求」との表題である草案第88条は、「専門的知識を有する第三者による監査可能性」と「取引の追跡可能性」を規定する1977年AOの第145条(会計指令法による改

正前の条文)と同じ内容である。草案の理由書によれば「第1項は、記帳に対する要求について判例により展開された一般原則を再現したものである。…。さらにこの目的には、次条以下に定められている原則も役立つ」としている。理由書が指摘する判例は刑事事件に関するライヒスゲリヒトの1881年4月30日判決(4 119)、1933年12月1日判決(RGtBI 1934 S.319)、1939年1月5日判決(RGtBI 1939 S.1165)を指している⁽⁴⁾。

(3) 第89条

草案第89条の理由書によれば、本条は記帳及び記録に対する形式的要求を定めたものであり、特にRAO第162条第1項から第7項までの規定に対する技術的な発展が考慮されているとし、RAOの第162条の第4項から第6項を挙げて「不要なものは最早定められなかった」としている。

確かに、1969年AO草案第89条には、1919年RAO第162条の第4項「帳簿の装丁」・「各紙葉ないし各頁への通し番号の付番」、第5項第1文「空白の禁止」、第5項第2文「記帳の不可変性」、第6項第1文「インクによる記帳」及び第6項第2文「証憑への付番」は引き継がれていない。それはEDV簿記の出現に対応して、紙への記帳という固定化された記帳形式特有の記帳条件を排除したからに他ならない。

草案第3項第4文は「記帳または記録がデータ媒体に記憶されているときは、貸借対照表日に、また臨場検査のとき税務官庁の要求により鮮明な文字で表現されなければならない」として、少なくとも貸借対照表日までにデータが文書形態で出力されることを求めている。つまり、1969年草案では、EDV簿記、すなわち貸借対照表日後のデータ媒体による帳簿保存を認めていないのである。第3項について草案理由書は「委員会は、政府に対し、この規定を今後の技術的発展に関し、もう一度詳細に検討されんことを乞うものである。委員会は、法律の条文が技術的発展を妨げるようになることを阻止したい」としているが、かかる草案理由書の記述は、1969年草案策定時点でEDV簿記の正規性を判定する具体的な基準がなお未確定であったことを示すものであろう。

(4) 帳簿の証拠力

帳簿の証拠力を規定した1969年草案の162条はRAO第208条を引き継ぐものである。その内容は1974年草案の第139条と同様である。

3 国税通則法1974年草案

(1) 記帳規定

(a) 緒論

1969年草案に続いて、1971年3月19日連邦政府AO草案が提出されたが(草案の内容はDrucksache IV/1982を参照されたい)、第6次連邦議会の解散に伴い、同法案は廃案となり、改めて第7次連邦議会に、同一内容の草案が連邦政府からではなく、ドイツ社会民主党(SPD)及び自由民主党(FDP)の共同提案として、1973年1月25日に提出されている(1974年草案の内容はDrucksache 7/79を参照されたい)。これは審議促進を理由とするものである。1974年草案における記帳規定は「帳簿及び記録の記帳」として第85条から第93条に存在する。その内容は1969年草案のそれとはほぼ同様であるが、1969年草案との大きな違いは1974年草案ではEDV簿記を許容していることである。以下1974年草案の内容を見てみよう⁽⁵⁾。

(b) 第90条

「記帳及び記録に対する一般的要求」との表題である草案第90条は、1969年草案の88条と同じ内容であり、「専門的知識を有する第三者による監査可能性」と「取引の追跡可能性」を規定する。条文は以下のとおりである。

[第1項]

「記帳は、専門的知識を有する第三者に対して、相当なる期限以内に、取引と企業の財産状況(Vermögenslage des Unternehmens)に関する全容を伝達し得るような性質のものでなければならない。取引はその発生から終了まで追跡し得るものでなければならない」

[第2項]

「記録は、課税の目的が達成されるようにこれを作成するものとする」

に関してどのような一般的な必要条件が策定されるべきかを規定している。特別規定は第91条に含まれる」とし、「専門的知識を有する第三者とは、例えば、税理士事務所の所属員、あるいは経営検査人をいう」とする。また第2文の「取引の追跡可能性」に関しては、「例えば、それに属している証憑から追跡することができ、かつ戻ることができることをいう」としている。1969年草案第88条第1項が1974年草案に何等の変更もなく引き継がれている事実は、この条項が「簿記の正規性の基準となるGoB」概念にとって疑う余地のない条件であるという証左であろう。

(c) 第91条

(ア) 規定の内容

「記帳及び記録に対する秩序規定」との表題である草案第91条の内容は以下のとおりである。

[第1項]

「記帳及び記録は、完全に、真実を、適時にかつ時系列的に明瞭に行うものとする(Buchungen und Aufzeichnungen sind vollständig, richtig, zeitgerecht und der Zeitfolge nach geordnet vorzunehmen.)。現金入金と現金出金は毎日記録するものとする(Kasseneinnahmen und Kassenausgaben sind täglich aufzeichnungen.)」。

[第2項]

「帳簿及び記録は、この法律の適用領域において作成かつ保存する。これはこの法律の適用領域外の事業所に対してその土地の法令により帳簿及び記録を作成する義務が発生し、かつこの義務が履行される限りにおいて適用されない。この場合、並びにこの法律の適用領域外の機関会社にあつては、その土地における記帳の結果が課税に対し重要である限りにおいて、当地の事業の記帳に継受されなければならない。その場合には、この法律の適用領域における租税法の規定に対する必要な調整を行い、かつ知らせるものとする(傍線は筆者)」

[第3項]

「記帳及び記録は、現行の言語及び文字でおこなう。帳簿、記録またはその他の証拠に、ドイツ語以外の言語が使用されているときは、税務署は翻訳を要求することができる。略語、数字、文字ま

理由書によれば「本条は、記帳と租税上の記録

たは符号が使用されているときは、その意味が明白に確定していなければならない。記帳または記録がデータ媒体に記憶される場合には、それがいつでも鮮明な文書で(in Klarschrift)で出力されるか、あるいは他の方法で見読可能に(lesbar)されなければならない。それがあらかじめ正規の簿記の諸原則によって必要でない限りにおいて、それは税務署の求めに応じて遅滞なく完全にあるいは部分的に出力されるかあるいは他の方法で見読可能にされなければならない」(傍線は筆者)

[第4項]

「これらの秩序規定は、事業者が義務がないのに記帳及び記録作成をなす場合にも適用される」

(イ)1969年草案との違い

1969年草案第89条との違いは、第2項の下線部が追加されたことと、第3項が従前の「事業者はこれらを説明しなければならない。記帳または記録がデータ媒体に記憶されているときは、貸借対照表日に、また臨場検査のとき税務官庁の要求により鮮明な文字で表現されなければならない」との文言から下線を引いた表現に変わったことである。1969年草案ではEDV簿記は認められていなかったことは既述したが、1974年草案では「他の方法で見読可能にされなければならない」との表現でEDV簿記を許容したのである。

さらに、帳簿の証拠力のために格別に重要である、記帳の不可変性を要求した1919年RAO第162条第5項第2文の規定が、1969年草案と同様に1974年草案でも排除されている。この事実から1974年草案策定時点でもEDV簿記の正規性を判定する具体的な基準がなお未確定であったことが伺える。

理由書はこの第91条に関して、「本条は、記帳と記録に対して策定されるべき形式的な必要条件を定めたものである。同時に、RAO第162条の第1項から第7項までに対しては、とりわけ技術上の発展が考慮された。不要なものは最早定められなかった。それはとりわけ、帳簿が基本的に装丁され、かつ頁数が付けられねばならず、帳簿内の空白と抹消が許されず、記入時のインキの使用が指定されるという、第162条の第4項から第6項が該当す

る」(傍点は筆者)と言う。ともあれ、草案理由書から、本条項が「簿記の正規性の基準となるGoB」を列挙していること、及び1974年草案がEDV簿記の許容を前提としていることが理解される。

(ウ)第1項

第1項のzeitgerechtとの用語に関して草案理由書は、「適時の(zeitgerechten)記帳の要請は、記入されるべき取引に従った記帳が、企業の状況及び取引の種類に準じた期間内に行わなければならないことを述べている。それ故に、個々の期間は個々の場合の状況によっている。この場合、簿記の履行に当たって、現在のデータ処理装置の合理的使用は、その設備の巨大な能力ゆえに、データ処理装置の使用に引き合う記帳資料が収集され、一定の時間間隔での期間的な記帳を前提としている。記帳資料が記帳されるまで失われないことが保障されなければならない」とする。さらに理由書は「適時記帳の要請によって、事業者が特定の取引を記帳の遅延によって未決定にしたり、あるいは、長期間記帳しない場合に証拠資料が失われることは、阻止される」として適時記帳の原則が求められる根拠を示す。

草案は、現金の記帳に関して日々記録することを要求している。これは一見すると格別に厳しい記帳条件と思われるが、1919年RAOの第162条第7項を巡るライヒ財政裁判所判決でも、現金残高の日々の照合可能性で足りていた(本章第3節1(2)(d)を参照)。1974年草案の理由書も「とりわけ、現金入金と現金出金にとって、適時の記帳では足りない。現金入金と現金出金が日々記録される場合に、必要とされる現金残高の日々の照合が可能であれば足りる」と解説している。

(エ)第3項

第3項はデータ媒体に記録された記帳及び記録の出力に関する規定を含む。草案理由書は「記憶された記帳資料が年度の終わりまでに規則的に完全に文書化されて出力されなければならない、と明確に規定することを断念している。そのような出力が必要であるのか否か、そしてどの程度まで必要であるのかは、不文の(ungeschriebenen)正

規の簿記の諸原則に従う。いずれにせよ、文書による出力ないしその他の見読可能化がいつでも可能なことが保証されなければならない」としている。つまり、GoBへの合致を条件にEDV簿記を許容しているのである。第3項に用いられたGoB概念は、「簿記の正規性の基準となるGoB」概念である(この点については本節4(2)(d)も参照されたい)。草案理由書は「ライヒ国税通則法の改正委員会の提案に対して、データ出力に関する規定はさらに発展している。それは委員会の願いに合致している」として、出力に関する問題の解決をGoBに委ねた理由に言及している。

(2) 帳簿の証拠力

帳簿の証拠力を規定する第139条は以下の規定であり、1977年AOの第158条の内容と一致している。

「第85条から第93条までの規定に合致する租税義務者の記帳及び記録は、個々の場合の事情により、その実質的な真実性に異議を唱える原因がない限り、課税の基礎とされる」

草案理由書は「形式的に正規に記帳された帳簿は(Formell ordnungsmäßig geführte Bücher)、その推定を揺るがす状況が提示されない限り、それ自体実質的な真実性の推定がある」とし、「税務官庁は、例えば内外の経営比較を使用して、その推定を覆することができる。税務官庁が、記帳において証明された結果が実際の状況に合致し得ないという確信(Überzeugung)に至れば、基本的に記帳を否認しかつ推計の方法で課税基礎を算定できる。形式的な記帳規定に対する違背も、それによってその実質的な真実性に疑いをもたらす場合には、簿記の証拠力を損ない得る」とする。さらに草案理由書は「第139条の推定が覆されても、簿記の結果すべての否認がもたらされるわけではない。それは『限り(soweit)』という語の使用によって述べられている」とする。部分推計の法的根拠がここに存在する。

4 1977年AO草案

(1) 緒論

1974年AO草案はその後、国税通則法施行法によってその改正が予定されていた商法の商業帳簿規定とその内容の整合性を図るため、若干の修正が加えられて、1977年AO草案となっている。そして1977年AO草案の記帳規定はそのまま1977年AOとして成立している。ここでは、1977年AO草案の理由書(Drucksache 7/4292)に基づいて、1974年AO草案と1977年AO草案との内容の違いを提示するとともに、その修正の経緯を明らかにしたい。1977年AO草案の第145条及び第146条は、1977年AOと同様であるため、条文は本章第5節を参照されたい。なお、1977年草案の条文と対比するために1974年草案の条文を括弧内に表示する。

(2) 記帳規定

(a) 第146条(第91条)第1項第1文

1977年AO草案の理由書「連邦参議院の提案に基づいて、商法上の規定と平行性を保つために、差異がある規定は、国税通則法施行法草案(Drucksache 7/261)の第41条に定められている文言に合わせられる」とする(国税通則法施行法第41条の理由書には1976年12月14日付けで改正された商法の改正理由が述べられている)。

1974年AO草案における記帳規定と商法の商業帳簿規定との一体性を図るため、1977年AOの草案理由書は、第146条(第91条)の第1項第1文、第2項及び第3項における「記録」(Aufzeichnungen)という語の前に「その他必要な」(sonst erforderlichen)という語を差し込むこと、及び、HGB第43条に定められている文言を模して第146条(第91条)第1項第1文の「時系列的に」(der Zeitfolge nach)との語を抹消すること、を述べる。der Zeitfolge nachとは、例えば、ある一定期間の取引を記帳する場合には取引の発生順に記帳することを意味する。しかしデータ処理装置の使用は一定の時間間隔での期間的な入力を前提としており(本節3(1)(c)(ウ)を参照)、当該期間のデータ入力は一アランダムにまとめて行われる。従って、der Zeitfolge nachとの語の削除によって、geordnetの意味は、第145条第1項に合致するような秩序で足りることになり、この変更によってデータ媒体への帳簿保存を前提とした簿記(EDV

簿記、Speicherbuchführung)を許容することになるのである。

(b)第146条第1項第2文

第146条第1項第2文に関する1977年AOの草案理由書の記述を要約すれば以下のとおりである。「第1項第2文は秩序規定として理解され、それ故に、現金入金と現金出金の日々の記録がすべての場合に正規の簿記にとって必須であることを意味するものではない。この規定の新しい文言は、もはや記録作成ではなく現金入金と現金出金の掌握を狙っている。それによって記録作成と並んで掌握の可能性も考慮されている」(傍点は筆者)。

1969年草案と同様に1974年草案第91条第2文も「現金入金と現金出金は毎日記録するものとする」として文言上は日々の記帳を求めているが、1977年AOの草案では、現金入金と現金出金の掌握の可能性も含んでいる。この点で1919年RAO第162条第7項よりも文言上は緩和されている。しかし、1919年RAO第162条第7項の現実における適用は、現金残高の日々の掌握可能性も含んでおり(本章第3節1(2)(d)を参照)、1977年AO第146条第1項第2文とRAO第162条第7項との間には法解釈上何等の差異は存在しない⁽⁶⁾。

(c)第146条第4項

第146条第4項は、1919年RAO第162条第5項第2文には存在したものの、1969年草案や1974年草案では排除されていた条項であり、1977年草案で新たに盛り込まれたものである。これは国税通則法施行法による商法改正案の第43条第3項に合致している。いずれにせよ、もはやもとの内容を分からなくさせるような方法での、記帳ないし記録の変更は一般的に禁止される。1977年AOの草案理由書によれば、「これは、例えば、自動化機械によるデータ処理の場合に、記帳ないし記録が消されてはならないことを意味する。データが他のデータ媒体へ移される場合には、もとの内容は識別可能でなければならない。さらに、すべての修正に当たって、それがいつ行われたのかも確証可能でなければならない」とする。

1969年草案も1974年草案も、EDV簿記の許容に

当たって、記帳の不可変性の原則の採用を見送っていたにもかかわらず、国税通則法の立法者は「記帳または記録は、その当初の内容が確認できないような方法でこれを変更してはならない。変更が最初にされたか、または後にされたかが不明な変更もしてはならない」という国税通則法施行法による商法改正案第43条第3項の文言を採用し、「線を引いて消すこと」及び「抹消」という手書き会計を前提とした用語を排除することによって、EDV簿記にも対応可能であるとの結論に達したのである。国税通則法施行法による商法改正案第43条第3項及びAO第146条第4項は、歴史的に帳簿の証拠力にとって格別に重要な条件であり続けた記帳の不可変性の原則を、すべての記帳形式に共通する一般原則として明定化したものである。EDV簿記では当初入力されたデータが後から遡及的に痕跡もなく改竄され得ることを考慮すれば、第146条第4項の創設は当然の帰結といえるであろう。

(d)第146条第5項

第5項の第3文には、EDV簿記に関して第146条第1項から第4項まで準用規定がある。草案理由書はこの点につき「自動的なデータ処理装置の使用に基づいて処理される簿記も、正規の簿記(ordnungsmäßige Buchführung)に関して策定されたその他の必要条件も充足しなければならず、第3文は第1項から第4項までは同様に適用されることを規定する」(傍点は筆者)と説明する。理由書の文言から、第1項から第4項までには「簿記の正規性の基準となるGoB」を構成する各種の原則が規定されていること、及びEDV簿記の正規性の判定基準となるものは不確定法概念たるGoB概念ではなく、「簿記の正規性の基準となるGoB」概念であること、が明らかとなる。

第4節脚注

(1)Tipke/Lang:a.a.O.,S.15f.

(2)草案策定の経緯については、中川一郎「1969年の西ドイツ租税基本法草案(1)Entwurf einer Abgabenordnung - EAO 1969-」税法学241号(1971年)38-39頁に詳しい。

(3) 草案の第83条から第91条の条文及び草案理由書は、中川一郎「1969年の西ドイツ租税基本法草案(7) Entwurf einer Abgabenordnung-EO 1969-」税法学249号(1971年)37-41頁及び中川一郎「1969年の西ドイツ租税基本法草案(8) Entwurf einer Abgabenordnung-EO 1969-」税法学253号(1972年)41-42頁の邦訳を参照した。

(4) これらの判決の要旨は以下の文献を参照されたい。Bühler/Scherpf:a.a.O., S.91.

(5) 1974年草案の条文は、Druchsache 7/79の32頁以下を、同理由書はDruchsache VI 1982の126頁以下を参照した。

(6) 飯塚、前掲書、121頁も同旨。

第5節 1977年国税通則法

1 緒論⁽¹⁾

1919年RAOの改正は、1977年AOとして1977年1月1日に施行されている。それは同時に、行政手続法に関する手続規定の広範な適応を取り扱ったものであった⁽²⁾。

帳簿の証拠力を規定した1919年RAO第208条は、1977年AOの第158条に引き継がれている。第158条は以下の規定である。

「第140条から第148条までの規定に合致する租税義務者の記帳及び記録は、個々の場合の事情により、その実質的な真実性に異議を唱える原因がない限り、課税の基礎とされる」

RAOとの相異は、第208条がその第1文の中に「それ自体を正規の記帳であると推定し」(haben die Vermutung ordnungsmäßiger Führung für sich)との一句を含んでいることだけである⁽³⁾。それにもかかわらず第158条の文言に従っても、かかる推定は存在する⁽⁴⁾。第158条は文理的かつ論理的に解釈してはならず、目的論的に、つまり、その目的に合致するように解釈しなければならない⁽⁵⁾。つまり1919年RAOの第208条に関連して既に言及したように(本章第3節1(2)(b)(エ)を参

照)、1977年AO第158条も、AOの第140条から第148条に規定される形式的なGoBへの合致を述べているのである。1974年AO草案の政府の理由書でも、「その推定を揺るがす事情が提示されない限り、形式的に正規に記帳された帳簿は、それによって実質的な真実性の推定がある⁽⁶⁾」と記述している。

2 記帳規定

(1) 第140条

第140条は「他の法律による記帳及び記録作成義務」を規定し、1977年AO制定直前のRAO第160条第1項と内容的に一致している。

1986年1月1日以後は、基礎となる一般的な記帳義務と年度決算書作成義務は商法第238条以下に規定されている。また、補完する規定は、株式法、有限会社法、公開法、組合法等々に含まれている。とりわけ、次の規定が順守されなければならない。それは、商法第120条と第161条第2項(合名会社、合資会社)、商法典施行法第23条から第28条、株式法第91条・第150条・第152条・第158条・第160条、株式法施行法第14条・第23条、有限会社法第41条・第42条・第42a条、組合法第33条、公開法第1条以下、である。民法典は記帳と貸借対照表作成の規定を含んでいないが、民法典第259条による計算書報告(Rechenschaftslegung)義務が指示される⁽⁷⁾。

他方、この第140条のもとで一定の企業と職業に関する記帳規定及び記録作成規定が、多くの法律と法令から生じている⁽⁸⁾。例えば、1979年AOハンドブックによれば、69の法域における記帳義務と記録作成義務が列挙されている⁽⁹⁾。その第1は「廃棄物の記録に係る施行規則第2条第2項及び第3項に基づく、廃棄物の採取または運送及び廃棄物除去の記録帳簿(1974年7月29日、連邦法律官報、第1部門、1574)」であり、69番目は「砂糖法第12条第1項及び第3項に基づく、砂糖仕上げ業・加工業及び販売業、並びに砂糖を貯蔵しあるいは運送する倉庫業及び運送業に関するすべての取引(特に、取得・貯蔵・仕上げ及び加工・譲渡及び仲介)の帳簿(1951年1月5日、連邦法律官報、第1部門、47)」である。この一定の企業と職業に関する記帳

規定及び記録作成規定は、それらの法規の改変によって変化している⁽¹⁰⁾。

租税法以外の記帳義務及び記録作成義務に対する違反は、租税法上の記帳義務と記録作成義務に対する違反と同じであり⁽¹¹⁾、第162条第2項の「課税基礎の推計」や第379条第1項の「租税危殆行為」が適用され得る。すなわち、市民法と租税法との牽連関係が第140条、第162条第2項及び第379条第1項を通じて確立されており、帳簿記帳に関してドイツの法制全体がGoBとの関わりをもって機能するように徹底して図られているのである。

(2) 第141条から第144条

第141条は「一定の租税義務者の記帳義務」を、第142条は「農林業者に対する補充規定」を、第143条は「商品受入の記録」を、第144条は「商品払出の記録」を定める。

第143条と付加価値税法第22条第2項とは異なった目的を求めている。第143条は、とりわけ、再計算による記帳義務と記録作成義務の検査に役立ち、付加価値税法第22条第2項はそれに対して「前段階控除税額」(Vorsteuerbeträge)の立証などに役立つ⁽¹²⁾。両方の記録が包括され、第143条と付加価値税法第22条第2項によって策定された必要条件が充足されれば、異議を唱えられるべきではない(これについては、BT-Drucksache VI/1982の1974年AO草案第88条の理由書を参照)⁽¹³⁾。

(3) 第145条

第145条は以下の規定である。この規定は1919年RAOには存在しなかった規定である。

第1項「記帳(Buchführung)は、専門的知識を有する第三者に対して、相当なる期限内に、取引と企業の資産状況(Vermögenslage des Unternehmens)に関する全容を伝達し得るような性質のものでなければならない。取引はその発生から終了まで追跡し得るものでなければならない」

第2項「記録(Aufzeichnungen)は、課税の目的が達成されるようにこれを作成するものとする」

AO第145条のBuchführungとAufzeichnungとは異なる。Buchführungの下では取引の計画的な表示(planmäßige Darstellung der Geschäftsvorfälle)と解釈され、それに対してAufzeichnungenはただ取引の記録(Verbuchung von Geschäftsvorfällen)のことである。Buchführungは貸借対照表と財産目録を含むが、Aufzeichnungはそれらを含まない⁽¹⁴⁾。

また、会計指令法第10条第14項第2号によって、第1項第1文の「資産状況(Vermögenslage)」という語は、「状況(Lage)」という語に置き換えられている。その理由は、会計指令法によって商法第264条第2項第1文が、資本会社の年度決算書について、資産状況、財務状況及び収益状況の実質的諸関係に合致する像を伝達しなければならないと定めたために、AO第145条第1項第1文に従って必要とされる記帳の監査可能性は資産状況だけではなく、財務状況及び収益状況に及んでいるからである⁽¹⁵⁾。

(4) 第146条

(a) 位置づけ

第145条が「一般的な」必要条件を扱うのに対し、第146条は個々の必要条件を掲げており⁽¹⁶⁾、帳簿の証拠力にとって決定的に重要な記帳条件を数多く含んでいる⁽¹⁷⁾。

AO145条をより詳細に展開した第146条以下の規定は、Soll-Vorschriften(秩序規定)であり、Muß-Vorschriften(義務規定)ではない。Muß-Vorschriftの違背に比して、Soll-Vorschriftの違背は、それほど厳しい法律の帰結に結びつけていない。Soll-Vorschriftの違背は、それによって故意又は軽率な租税削減あるいは租税危殆行為の構成要件が実現しない限り、処罰されない⁽¹⁸⁾。さらに、第146条(RAOで言えば第162条第2項から第7項)のSoll-Vorschriftenの違背は、それだけでは、記録の結果が棄却され、かつ、推計によって整えられることを意味しない。違背は、それが重大である場合には、むしろ記録の実質的な真実性を疑うべき原因があるという作用がある⁽¹⁹⁾。第146条は以下のとおりである。

第1項「記帳及びその他必要な記録は、完全に、真実を、適時にかつ明瞭に行うものとする(Die Buchungen und die sonst erforderlichen aufzeichnungen sind vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet vorzunehmen.)。現金収入と現金支出は毎日掌握するものとする(Kasseneinnahmen und Kassenausgaben sollen täglich festgehalten werden.)」

第2項「帳簿及びその他必要な記録は、この法律の適用範囲において作成し、かつ保存する。前文の規定はこの法律の適用範囲外の事業所に対して、その土地の法令により記帳及び記録作成の義務が生じ、かつその義務が履行されている限りにおいてこれを適用しない。第2文の場合、並びにこの法律の適用範囲外の機関会社にあつては、その土地における記帳の結果は、課税に対し重要である範囲において、この法律の適用範囲内の企業の記帳にこれを引き継がなければならない。この場合、この法律の適用範囲における租税に関する規定に対し必要な調整を行い、かつこれを知らせるものとする」

第3項「記帳及びその他の必要な記録は、現行の言語でこれを行う。ドイツ語以外の言語が使用されているときは、財務官庁はその翻訳を求めることができる。略語、数字、文字または符号が使用されているときは、その都度、それらの意味を一義的に確定しておかなければならない」

第4項「記帳及び記録は、その当初の内容が確認できないような方法でこれを変更してはならない。変更が最初にされたか、または後にされたかが不明な変更をしてはならない」

第5項「帳簿及びその他必要な記録は、その記帳の形式がその際に適用された手続きを含めて、正規の簿記の諸原則に合致している限り、証拠書類の整然としたファイルという形をとることもでき、あるいはデータ媒体の上で行うこともできる、つまり、租税法の規定のみによって行わなければならない

い記録の作成について、適用された手続が許されるか否かは、記録の作成が課税のために果たすべき目的によってこれを決定する。帳簿及びその他の必要な記録をデータ媒体の上で行う場合には、そのデータが保存期間中は利用可能であること、しかも相当な期間以内であればいつでも見読可能であることが、特に保証されていなければならない。第1項から第4項までは、同様に適用される」

第6項「この秩序規定は、企業者が課税上重要な意義を有する記帳及び記録の作成義務を課せられていないにもかかわらず、これを履行する場合であっても適用する」

なお、第146条で使用されている“Buhungen”(記帳)は、従来RAO第162条第2項で用いられた「帳簿への記帳」(Die Eintragungen in die Bücher)に該当する。この文言の採用によって、新しい簿記手続(例えば、複写式手続、EDV簿記)にあつては、古い様式である「装丁された帳簿」はもはや使用されないことが考慮されている⁽²⁰⁾。

(b) 第1項第1文の内容

第1項第1文は、RAO第162条第2項同様に、多くのGoBを成文化しており⁽²¹⁾、特に、すべての取引の正規の把握(基本記録)を保証しなければならないという秩序基準を含んでいる⁽²²⁾。

まず、vollständig とは、記帳されるべき取引の範囲については「すべての取引」を、記帳されるべき個々の取引の内容については「取引の評価と経過に関するすべてのデータの掌握」を意味する。ただし、vollständig との用語は、絶対概念的な意味もあり、次の真実性と相俟って、記帳の実質的な正規性概念を構成している。次に、richtig とは、第一に実質的に真実(sachlich richtig)という意味であり、付随的にはただ形式的に正確(formell richtig)という意味でもある。vollständig と richtig の意味内容は、1919RAO第162条第2項第1文に用いられた意味内容と変わるところはない(本章第3節1(2)(b)(ウ)(エ)(オ)参照)。

zeitgerecht は、取引と帳簿上の把握時期との

間の、時間上の間隔に関連する(BFH/NV 89,22)。それは営業帳簿において、取引に関して責めのある遅滞なしに(時間上の近さの必要条件)記帳されなければならないことである(BFH BStBI 88,535 m.w.N.;BFH/NW 89,22)⁽²³⁾。また、zeitgerecht が、日付順の記帳を求めていることも明らかである。geordnet とは、第145条第1項第1文に従って、専門的知識ある第三者の位置にある者が、すべての個々の記帳の意味ある秩序を、相当な期限以内に必要の全容を入手できるようにすることで足りる(BFH BStBI 87 I 664 [693])⁽²⁴⁾。

また、1919年RAO第162条第2項第1文のfortlaufendとの用語が求めている「時系列的な(der Zeitfolge nach)記帳」は(本章第3節1(2)(b)(ウ)参照)、1969年AO草案第89条第1項第1文でも「時系列的に明瞭に」(der Zeitfolge nach geordnet)との用語のもとで求められていたが、1977年AO草案ではEDV簿記への対応のためder Zeitfolge nach との用語は削除されている(本章第4節4(2)(a)参照)。それ故に、1977年AO第146条第1項第1文のzeitgerecht及びgeordnetとの用語からは「時系列的な記帳」は導き出されない。1977年AOでは「時系列的な記帳」は求められていないのである。

(c) 第1項第1文の二義性

1919年RAO第162条第2項第1文と同様に(本章第3節1(2)(b)(エ)を参照)、この第146条第1項第1文も二義性を有する。

vollständig と richtig は実質的及び形式的な意義を含んでいる。それ故に記帳等の実質的な完全性と真実性を示す場合には、第1文は「帳簿の記帳及びその他必要な記録は、完全に、真実を、適時にかつ明瞭に行わなければならない」と邦訳されるべきであり、第158条との関連で形式的なGoBの構成要素としてこの第1文を掲記する場合には「帳簿の記帳及びその他必要な記録は、完全網羅的に、正確に、適時にかつ明瞭に行わなければならない」と邦訳されるべきであろう。

(d) 正規の現金記帳

第1項第2文は1919年RAO第162条第7項に規定された現金の日々の記録義務を引き継いだものである。既述したように、第146条の規定はSoll-Vorschriften(秩序規定)であり、Muß-Vorschriften(強行規定)ではない。さらに、第146条の中でこの条項だけがsollという用語を使用している。それ故に、正規の現金記帳を規定した当条項は、その履行を強制するものではなく、それを履行した租税義務者が結果として帳簿の高い証拠力を獲得できることを保証した規定である、と理解される⁽²⁵⁾。BFH(連邦財政裁判所)の1974年7月31日判決も、この第2文は、租税義務者にただ期待可能性の範囲内で定めた秩序規定(Sollvorschrift)であるとしている⁽²⁶⁾。さらに1977年AO第146条第1項第2文は1919年RAO第162条第7項と文言の若干の違いはあるもののその解釈にはいささかの変更もない(本章第4節4(2)(b)参照を参照されたい)。

手許現金と帳簿上の現金残高の正しい掌握はGoBの重要な構成要素である。より大きな意味では、「簿記の正規性」は「正規の現金記帳」のことである。つまり、現金出納帳に間違いがあれば、全体の記帳それ自体の正規性がないのである⁽²⁷⁾。

現金記帳に関する連邦財政裁判所判例をいくつか例示すれば以下のとおりである。

「正規の商人簿記は、一つの現金出納帳への手持ち現金の記帳を必要とする」

(BFH BStBI 1952,108)⁽²⁸⁾

「現金出納帳によるあるべき残高は、それぞれ棚卸の実際有り高とその真実性が検査されなければならない」(BFH BStBI 54,82;70,45;75,96;78,307)。

「毎日の現金在り高検査は必要ではない。現金在り高検査が可能であることで十分である」(BFH BStBI 70,45 [47];78,307;82,430)。

「租税義務者がいくつかの業務用現金を備えている限りでは、それらの帳簿上の現金移動を書き留めなければならない」(BFH BStBI 82,430)。

「小売商は、一般的に、現金収入を個々に記帳する必要はない」(BFH BStBI 66,371,Ab-

sch. 29 II Nr. 2 Satz 9 EStR 1987)⁽²⁹⁾。

「本部会計の他に別の金庫が備えられている場合には、それぞれ別の金庫に関して副現金出納帳が必要である」(BFH BStBI 72, 273; einschränkend BFH 75, 96)。

(e) 第146条第2項「帳簿等の保存場所」

第146条第2項は、帳簿等の保存場所についての規定である。租税義務者は、国内において記帳と保管場所を自由に選択することができる⁽³⁰⁾。

(f) 第146条第3項「記帳の言語」

第3項は、記帳その他の記録は日常の言語を使用しなければならないという規定である。特に注目すべき点は、従来は日常の言語ではないと解釈されていたユダヤ語が日常の言語として認められている点である⁽³¹⁾。

(g) 第146条第4項「記帳の不可変性」

第4項は、1919年RAO第162条第5項第2文と同様の趣旨の規定である。しかしこの第4項には、EDV簿記の普及を考慮して、「線を引いて消すこと」・「抹消」という語や、「通常記入すべき箇所には空白を残したままにしてはならない」と規定していたRAO第162条第5項第1文は引き継がれていない。

(h) その他

第146条第5項は、帳簿その他の記録のデータ媒体等による保存を許容した規定であるが、その条件としてGoBへの合致を求めている。この場合のGoB概念は、AO第145条以下の各種条件を初めを包含する、「簿記の正規性の基準となるGoB」概念である。

ドイツではこのAO第146条第5項と1976年12月14日の商法改正によって、1977年1月1日以後は一定の条件の下でEDV簿記が許容されている。従って記帳は帳簿でなくデータ媒体上でも行われ得る。それ故に、歴史を貫く「正規に記帳された帳簿だけに証拠力がある」(Nur ordentlich geführte Bücher beweiskräftig sind.)とのテーゼは、文言の訂正を余儀なくされる。つまり、1977

年1月1日以後は「正規の簿記だけが証拠力を享受する」(Nur der ordnungsmäßigen Buchführung kommt Beweiskraft zu.)というテーゼが存在することになるのである。しかし両者の間に本質的差異は存在しないことは明らかである。

(5) 第147条・第148条

第147条は「資料保存の秩序規定」を、第148条は「軽減の承認」を規定する。

(6) 小括

1997年AOには、1919年RAO第162条に規定されていた記帳条件の一部分、つまり「時系列の記帳」(第2項第1文)・「装丁された帳簿」(第4項)・「各紙葉ないし各頁への付番」(第4項)・「空白の禁止」(第5項第1文)・「インクによる記帳」(第6項第1文)・「証憑への付番」(第6項第2文)という記帳条件は引き継がれていない。これらの記帳条件は、伝統的な手書き会計の時代には「形式的な簿記の正規性」を担保するための重要な条件であったが、EDV簿記等への記帳形式の変化に対応不能となったのである。1977年AOは、こうした固定された記帳条件を排除しつつ、「専門的知識ある第三者による検証可能性」(第145条第1項第1文)及び「取引の追跡可能性」(同項第2文)という、すべての記帳形式に対応可能な一般的な記帳条件を新たに盛り込んだのである。

飯塚毅博士は、GoBを「歴史の流れを一定時点で輪切りにしてその横断面をみれば、その都度、特定の法規範群によって、その限界が明確化されている概念である」(本稿の「はじめに」を参照されたい)とも主張される。飯塚博士が理解されるGoB概念が「簿記の正規性の基準となるGoB」概念であるとすれば、1919年RAOから1977年AOに至るドイツ租税法の記帳規定の変遷は、かかる飯塚博士の見解を裏付けるものと言えよう。

(7) 表1

以上の第1章で考察した、1919年RAOから1977年AOに至るまでの形式的な「簿記の正規性の基準となるGoB」概念を構成する諸原則を表にまとめれば表1となる。

第5節脚注

(1) 1977年国税通則法の邦訳は、中川一郎編『77年AO法令集』(日本税法学会運営委員会、1979年)を参考にした。

(2) Tipke/Lang:a.a.O., S.15f.

(3) 飯塚、前掲書、293頁。

(4) List, Heinrich/Lange, Hans - Friedrich:in: Hübthmann/Hepp/Spitaler, Abgabenordnung Finanzgerichtsordnung Kommentar, 10.Aufl., Köln, 1995, FGO§96 Anm.50.

(5) Tipke, K./Kruse, H.W.: Abgabenordnung Finanzgerichtsordnung Kommentar zur AO 1977 und FGO(ohne Steuerstrafrecht), 14.Aufl., Köln, 1965/1991, §158 Tz.1.

(6) BT-Drucks.VI/1982, S.146 zu f 139 RegE zur AO.なお、Tipke/Kruse:a.a.O., § 158 Tz.1.及びWeber-Grellet, Heinrich:In dubio quo? Zur Beweislast im Steuerrecht, StuW 1981, S.59.にも同様の引用がある。

(7) Körner, Werner:in:Peter, Karl/von Born-

haupt, Joachim/Körner, Wernmer, Ordnungsmäßigkeit der Buchführung nach dem Bilanzrichtlinien-Gesetz Buchführung und Aufzeichnungen nach Handels- und Steuerrecht, 8.Aufl., Herne/Berlin, 1987(以下、Peter/von Bornhaupt/Körnerと略す), S.98.

(8) Deutsches wissenschaftlichen Steuerinstituts der Steuerbarater und Steuerbevollmächtigten e.V.; AO - Handbuch Handbuch des steuerlichen Verwaltungs- und Verfahrensrechts, Bonn, 1979(以下、AO-Handbuch(1979)と略す), S.278.

(9) AO-Handbuch(1979):a.a.O., S.278ff..

(10) それぞれの時点における一定の企業と職業に関する記帳規定及び記録作成規定は、例えば、飯塚、前掲書、190-208頁の他、Gast-de Haan, Brigitte:in:Franzen, Klaus/Gast - de Haan, Brigitte/Samson, Erich/Joeckes, Wolfgang, Steuerstrafrecht, 3.Aufl., München, 1985, S. 550~555.;

1919年ライヒ国税通則法(RAO)から1977年国税通則法(AO)までの
形式的な「正規の簿記の諸原則」概念成立の経緯(表1)

法律・法案 記帳条件等	1919年 RAO	1969年 AO草案	1974年 AO草案	1977年 AO草案	1977年 AO
正規の簿記	208条1項1文	(162条)	(139条)	(158条)	(158条)
装丁された帳簿	162条4項	—	—	—	—
すべての取引の記帳	162条2項1文	89条1項1文	91条1項1文	146条1項1文	146条1項1文
完全網羅的な記帳	162条2項1文	89条1項1文	91条1項1文	146条1項1文	146条1項1文
明瞭な記帳	—	89条1項1文	91条1項1文	146条1項1文	146条1項1文
適時の記帳	162条2項1文	89条1項1文	91条1項1文	146条1項1文	146条1項1文
日付順の記帳	162条2項1文	89条1項1文	91条1項1文	146条1項1文	146条1項1文
時系列の記帳	162条2項1文	89条1項1文	91条1項1文	—	—
現金の日々の掌握	162条7項	89条1項2文	91条1項2文	146条1項2文	146条1項2文
各紙葉ないし各頁への付番	162条4項	—	—	—	—
文字の限定	162条2項2文	89条3項1文	91条3項1文	146条3項1文	146条3項1文
正確な記帳	162条2項1文	89条1項1文	91条1項1文	146条1項1文	146条1項1文
記帳の不可変性	162条5項2文	—	—	146条4項	146条4項
空白なき記帳	162条5項1文	—	—	—	—
インクによる記帳	162条6項1文	—	—	—	—
証憑への付番	162条6項2文	—	—	—	—
監査可能性	—	88条1項1文	90条1項1文	145条1項1文	145条1項1文
追跡可能性	—	88条1項2文	90条1項2文	145条1項2文	145条1項2文
信書・証憑の保存	162条8項	90条1項	92条1項	147条1項	147条1項

Körner:Peter/von Bornhaupt/Körner,a.a.O., S. 99~105.;Tipke/Kruse:a.a.O.,§140 Tz.7.を参照されたい。

我が国においても、質屋営業法第14条、採石法第34条の2、医師法第24条とか特殊な職業について、帳簿記帳の義務とか、記録の義務などを法定しているが、租税法との牽連関係は図られていない(飯塚、前掲書、195-196頁参照)。

(11)AO-Handbuch(1979):a.a.O., S.283.

(12)付加価値税法第22条に則った事業者の記録作成義務に関してはMösbauer,Heinz:Die Aufzeichnungspflichten des Unternehmens nach §22 des Umsatzsteuergesetzes,BB 1984,S.1928ff..を参照されたい。

(13)Körner:Peter/von Bornhaupt/Körner,a.a.O., S.115.

(14)Klein,Franz/Orlopp,Gerd:AO Abgabenordnung,2.Aufl.,München,1979,S.303.

(15)Zwank,Herbert:in:Abgabenordnung,hrsg.von Koch,Karl,3.Aufl.,Köln [usw.],1986(以下、AOと略す), f 145 Rz.1/1.

(16)Mösbauer,Heinz:in Abgabenordnung,von Koch,Karl,5.Aufl.,Köln[usw.],1996(以下、AOと略す), f 146 Rz.2.

Hampel/Benkendorffは、第145条は146条及び第147条の広範囲な秩序規定(Ordnungsvorschriften)によって補完されているとする(Hampel,Hans/Benkendorff,Peter:Abgabenordnung Ein Grundriß,3.Aufl.,Heidelberg,1995,S.151.)。

(17)第146条に関する国税通則法の適用布告(Anwendungserlaß zur AO,AEAO)は、「記帳と記録に関する秩序規定」(Ordnungsvorschriften für die Buchführung und für Aufzeichnungen)との表題であり、その適用布告には「正規の記帳だけが証拠力を享受する(第158条)」(Nur der ordnungsmäßigen Buchführung kommt Beweiskraft zu (§158).)との記述がある。このことから、第146条が帳簿の証拠力にとって格別に重要な規定であることが理解される。

(18)Becker/Riewald/Koch:a.a.O.,S.28.

(19)Ebenda,S.28.

(20)Zwank:AO,a.a.O., f 146 Rz.5.

(21)ティプケ/クルーゼの注釈書では、「第146条第1項第1文は、真実性(Wahrheit)、明瞭性(Klarheit)、連続した記帳(fortlaufender Verbuchung)の諸原則という、多くの正規の簿記の諸原則を成文化している」(Tipke/Kruse:a.a.O.,§146 Tz.2.)とするが、完全性と真実性を「真実性」(Wahrheit)として包括することについては、若干の疑問が残る。

(22)Mösbauer:AO,a.a.O., f 146 Rz.7.

(23)Tipke/Kruse:a.a.O.,§146 Tz.5.

(24)Ebenda,§146 Tz.5.

(25)ドイツの有力会計人達との討論によれば、ドイツの記帳者が必ずしも日々の現金掌握義務を遵守しているわけではないようである。

(26)BFHE 113,400.;BFH BStBI II 1975,96, BStBI 1990;BMF,BStBI I 1995,7.

(27)Littmann,Eberhard:in:Littmann,Eberhard/Grube,Georg; Das Einkommensteuerrecht,12.Aufl.,Bd.1,Stuttgart,1978, ff 4,5 Tz.121.

(28)Becker/Riewald/Koch:a.a.O.,S.53.

(29)連邦財政裁判所は1966年5月12日判決(BStBI 1966 III S.372ff..)並びに1968年1月12日判決(HFR 1969 S.269f.)で、以下のような結論を出している。すなわち、「その意義と目的及び正規の簿記の諸原則の発展に則り、かつ、低額商品を不特定多数の、未知で確認不可能な人々に販売する企業に対する要求の可能性という観点に立てば」、「業務上の現金収入は通常は個々に記録する必要はない」。勿論このような場合、発生した記録紙、売上票、レシート及びその他の証明資料の保存は、「保存の目的がその他の方法で保証されず、かつ、レジの記録紙から転記された記録の完全性の保証が実際の状況に応じて与えられない限り」是非とも必要である(Bühler/Scherpf:a.a.O.,S.105.)。

(30)Tipke/Kruse:a.a.O.,§146 Tz.10.

(31)Vgl.Tipke/Kruse:a.a.O.,§146 Tz.14.

租税法における記帳規定と簿記の証拠力(その2)

ードイツ1919年ライヒ国税通則法及び1977年国税通則法を中心としてー

TKC静岡会
税 理 士 坂 本 孝 司

目 次

はじめに

第1章 ドイツ租税法上の記帳規定

第1節 ドイツ租税法の変遷

第2節 プロシア上級行政裁判所判決

第3節 1919年ライヒ国税通則法

1 第162条と第208条

2 1919年RAOの改正

第4節 国税通則法草案

1 緒論

2 国税通則法1969年草案

3 国税通則法1974年草案

4 国税通則法1977年草案

第5節 1977年国税通則法

1 緒論

2 記帳規定

.....(以上前号).....

第2章 ドイツ租税法における帳簿の証拠力 と租税危殆行為

第1節 表見証明から「法律上の推定」へ

1 正規の簿記と表見証明

2 正規の簿記と「法律上の推定」

第2節 正規の簿記と推計課税

1 推計課税の根拠条文

2 「正規の簿記」と推計の種類

3 形式的に正規である簿記の推計

4 GoBに対する重大な違背

5 協力義務

6 推計の証明度と推計方法

第3節 租税危殆行為

1 歴史的変遷

2 正規の簿記と租税危殆行為

第3章 我が国の租税法における記帳規定と 帳簿の証拠力

第1節 我が国の租税法における記帳規定

1 租税法上の記帳条件

2 法人税法旧基本通達三三七

第2節 我が国の租税法における帳簿の証拠力

1 法人税法第130条及び所得税法第155条

2 最高裁判所昭和38年5月31日判決

第3節 まとめ

1 記帳する権利＝記帳権

2 帳簿の証拠力は優遇措置ではない

3 我が国の青色申告制度自体に対する批判

第2 ドイツ租税法における帳簿の証拠能力と租税危殆行為

第1節 表見証明から「法律上の推定」へ

1 正規の簿記と表見証明

(1) RAO第208条第1項第1文

条文作成者であるベッカーは「正規に記帳された帳簿だけに証拠力がある」という歴史を貫く法則を見事に1919年RAO第208条第1項第1文に盛り込んでいる。1919年RAO制定当時の第208条第1項第1文は以下のとおりであった。

「第162条及び第163条の規定に合致する帳簿及び記録は、それ自体正規の記帳(ordnungsmäßiger Führung)の推定があり、事情に基づいてその実質的な真実性(Richtigkeit)に異議を唱える原因がない場合には、課税の基礎とされる」

この第208条第1項第1文は、形式的な正規性を具備した帳簿及び記録から簿記の実質的なRichtigkeit(正当性、真実性)を推定する規定であるが、1919年RAO制定以後しばらくの間、この規定はPrima facie Beweis(表見証明、一応の推定、一応十分な証明)の見地から解説されていた⁽¹⁾。以下、ベッカー、ヘンゼル、ラウシュニクのRAO第208条第1項に関するそれぞれの見解を見てみよう。

(2) ベッカー等による見解

(a) ベッカー

ベッカーは民事訴訟におけるprima facie Beweisの概念をもって、RAO第208条に規定された帳簿の証拠価値・証拠力を解説している。

「[第208条第1項第1文の] 理解は文理的になされてはならない。そうしないと何も述べていないことになってしまうからである。何故ならば第162条第2項に従うことが前提とされ、帳簿への記入は連続して、完全に、かつ真実になされるべき

であるからである。かかる帳簿は正規であり、その結果、推定などと言う必要がないのである。実質的な真実性に対する異議は、調査手続においてはそれ自体当然に個々の点に限定される。例えば、商人の習慣による正確な減価償却の程度、業務支出としての設備費の記帳等。それらの異議は記帳結果の真実性の表見証明(prima facie Beweis)を取り除く。そして厳格には、個々の点の、あるいは全体の記帳が特に当てにできない場合には、税務署に、表面的に(äußerlich)正規である簿記に対する、個々の点における不正確さの立証を義務づけない。それは実質的な真実性に対する異議を満たしている⁽²⁾」(傍点は筆者)。

以上のベッカーの解説は、第162条第2項の二義性(本稿第1章第3節1(2)(b)(エ)参照)、及び、「簿記の正規性」概念が「簿記の形式的な正規性」と「簿記の実質的な正規性」から構成されることを前提にしたものである。簿記の正規性の基準となる「正規の簿記の諸原則」(Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, GoB)ないしそれに類する表現を用いていないものの、条文策定者であるベッカーが簿記の正規性の二面性を認識していたことは格別に重要であると思われる。帳簿の証拠力の前提となるのは形式的な(表面上の)簿記の正規性である。

(b) ヘンゼル

債権債務論を展開したヘンゼルは次のように第208条を説明する。その基本的立場はベッカーと同様である。

「正規に記帳された帳簿及び記録の法律上の証拠力(gesetzlichen Beweiskraft)はないとされる。官庁は根拠なくして正規の記録(ordnungsmäßiger Aufzeichnungen)を無視することはできない。しかしながら、羈束裁量(pflichtgemäßen Ermessen)および事案の特別な状況によって帳簿の実質的な真実性に対する疑念(Bedenken)への根拠があると信ずるならば(この場合、裁量の超過は本質的な手続上の瑕疵を意味する)、その帳簿の

実質的な内容に意義を唱えることができる。異議の十分な根拠は、一般的に個々の点の不正確性にあるのではなく、記帳全体に一般的な信憑性がないことに存し得る。…異議によって「帳簿結果の真実性に関する表見証明(prima facie-Beweis)が取り除かれる。官庁は問題となる事実に関する他の証明資料を利用することができ、特に帳簿の証拠力についての根拠ある拒否は、推計の原因とされ得る。この場合には、場合によっては正しいと認められる不完全な記帳の結果は利用され得る(そして用いなくてはならない)(ライヒ財政裁判所、17,293参照)⁽³⁾」。

「表面的に(äußerlich)正規に記帳された帳簿の実質的な真実性に関する、反証可能な推定(widerlegbare Vermutung)は、その規定からはほとんど引き出されない。私見によれば、第208条のきちよう面な租税支払者の保護は、だた手続の領域にだけ存在する⁽⁴⁾」(傍点は筆者)。

(c) ラオシュニク

ラオシュニクは第208条第1項を次のように解説する。ヘンゼルと同じく、その基本的立場はベッカーと同様である。

「RAO第208条は、記帳及び記録がその表面上の包装(äußeren Aufmachung)において第162条と第163条の必要条件に合致している場合には、それ自体正規の記帳の推定があると規定する。表見(証明)(prima facie)がかかる帳簿の正しさとして適用される。この規定の意義は、事情に基づいてその実質的な真実性に異議を唱える原因がない場合には、推定が適用されることによって、重大な制限が加えられている。記録の真実性を疑う原因が存在する場合にその一応の証明力(prima facie Beweiskraft)が失われ、租税官庁はその内容を否定する必要がない。そうした異議は勝手気ままになすことは得ず、疑い(Mißtrauen)の原因は適切なものでなくてはならない。いずれにせよ、帳簿および記録は、課税の実質的な真実性を根拠づける証拠以上のものではない⁽⁵⁾」(傍点は筆者)。

(3) 表見証明(prima facie Beweis)

表見証明(prima facie Beweis)は、今日なお証拠法全体のなかで最も難しくて不透明な問題のひとつである⁽⁶⁾。表見証明は、ドイツの判例によって形成された理論で、ある事実が存在すれば、それが一定の方向の経過をたどるという「定型的事象経過(typischer Geschehenablauf)」が存在する場合に、その定型性から一定の原因事実が推認されるとする理論である⁽⁷⁾。表見証明は反証によって覆しうる(反証可能な証明)⁽⁸⁾。反対事実の証明は必要でない⁽⁹⁾。

ドイツの学説は、表見証明の効果について、いわゆる証拠価値説(多数説)と証明責任転換説(少数説)の両説に分かれて激しい論争を繰り返してきた⁽¹⁰⁾。しかし、証拠価値説が表見証明を覆すのに必要としている「反証」というのは、表見証明によって推定された事象経過とは異なる事象経過の存在のまともな可能性を証明することであり、その可能性は具体的事実によって証明されなければならないとされている。そうであるとすれば、証拠価値説のいう「反証」と証明責任転換説のいう因果関係の不存在・無過失の証明との差異は、実際は、紙一重であろう⁽¹¹⁾。証明責任転換説を主張する者さえも⁽¹²⁾、表見証明を覆すには反証で足り、本証ないし反対事実の証明を要しないと説いている⁽¹³⁾。

(4) 小括

木村弘之亮教授は、ナチス期における証明度は推計及び表見証明の場合に軽減され、しかも表見証明の法的根拠はわずかにRAO第208条第1項に求められたにすぎない。その限りにおいて、当時の判例は実質的に法治主義及び租税法律主義の空洞化に荷担した、と指摘される⁽¹⁴⁾。かかる批判はあるものの、条文策定者であるベッカーが第162条と第208条第1項第1文をRAOに盛り込んだことに限っては、ドイツ租税法上画期的なものである、と賞賛されてしかるべきである。ベッカーは「正規に記帳された帳簿だけに証拠力がある」という事実、定型的事象経過の存在を認めたのであろう。

なお、第162条第2項第1文との整合性を考慮すれば、第208条第1項第1文に用いられている

Richtigkeitとの用語の意味は、実質的な真実性と完全性(Richtigkeit und Vollständig)ということである。その意味ではRichtigkeitとの用語を「正当性」と邦訳することも可能である。

2 正規の簿記と「法律上の推定」

(1) 表見証明から「法律上の推定」への変化

表見証明の見地から位置付けられていた1919年RAO第208条第1項第1文の規定について、少なくとも1956年以降、この規定を「法律上の推定」(gesetzliche Vermutung)として位置づける見解が登場している⁽¹⁵⁾。そしてこの第208条第1項第1文をそのまま引き継いだ現行1977年AO第158条に関する解説も⁽¹⁶⁾、多くの文献がこれを「法律上の推定」として位置づけている⁽¹⁷⁾。第158条の適用布告(AEAO)も「この規定は法律上の推定を含む(Die Vorschriften enthält eine gesetzliche Vermutung.)」としている。

(2) 財政裁判所法第96条第1項第1文後文

表見証明から「法律上の推定」への解釈の変更はドイツ租税法上格別に重要な変更であると思われるが、筆者が渉猟した限りでは、RAO第208条第1項の解釈が表見証明から「法律上の推定」に変更された経緯やその重要性について解説した文献は存在しないようである。

私見によれば、RAO第208条第1項第1文の解釈が表見証明から「法律上の推定」に変更された原因は、1951年7月1日施行の財政裁判所法に存在する。1976年12月14日法(BGBI. I S.3341.)によって改正される前の同法第96条第1項は次の内容であった。

「裁判所は訴訟のすべての結果から得られた自由な心証により裁判する、ライヒ国税通則法第205a条、第208条及び第217条は同様に適用する」

同項後文は、1976年12月14日法によって「国税通則法第158条、第160条、第162条は同様に適用する」という文言に改正されており、RAO第205a条、第208条、第217条はそれぞれAO第160条(債権者及び支払受領者の名称)⁽¹⁸⁾、第158条(簿記の証

拠力)、第162条(課税基礎の推計)⁽¹⁹⁾に該当する。

表見証明が、自由な証拠評価(freien Beweiswürdigung)の枠内で経験則(Erfahrungsgrundsätzen)に関する遵守(Beachtung)として扱われるならば⁽²⁰⁾、RAO第208条第1項は財政裁判所法第96条第1項第1文前文に合致しており、同項第1文後文を掲げる必要はない。「法律上の推定」では、事実を推定するのは裁判官ではなく法律である。経験則と「法律上の推定」とはまったく別の概念であり、共通するところはない。1951年の財政裁判所法制定に当たって、立法者には、RAO第208条第1項第1文を、表見証明ではなく、立証責任規範である「法律上の推定」の見地から位置づけるという思考が存在したのである。「形式的な正規性を具備した帳簿」に「法律上の推定」が適用されるという、ドイツ租税法における法的根拠がここに存在する。

なお、ここでいう「法律上の推定」は、「反証可能な法律上の推定」(widerlegbare gesetzliche Vermutung)のことであり、「反駁しえない法律上の推定」(unwiderleglichen gesetzliche Vermutung)ではない。ローゼンベルクによれば、いわゆる unwiderleglichen gesetzliche Vermutung(普通法上、法のかつ法による推定(praesumptiones iuris et de iure)とよばれたもの)なるものは、実は擬制(Fiktionen)に他ならない⁽²¹⁾、とする。

さらに、1919年RAO第208条第1項第1文及び1977年AOの第158条を「事実上の推定」(tatsächliche Vermutung)あるいは「推定」(Vermutung)との表現を用いて解説するものが存在するため、それらの用語が、「事実上の推定」と「法律上の推定」のいずれを意味するのかを慎重に判断しなければならない。こうした用語の混乱は、法律に根拠をおく「事実上の推定」(tatsächliche Vermutung)は「法律上の事実推定」(gesetzliche Tatsachenvermutung)及び「権利推定」(Rechtsvermutung)から構成されるが、他方、法律に根拠をおかない「事実上の推定」(tatsächliche Vermutung)という概念が存在することから生じる。我々が論じる「法律上の推定」は「法律上の事実推定」のことである。

(3) 民事訴訟法第292条

(a) ローゼンベルク等による見解

「法律上の推定」はドイツ民事訴訟法第292条に見ることができる。同条は「法律がある事実の存在につき推定をなしていても、法律に別段の定めがない限り、反対の証明をなすことは許される。この証明は第445条以下による当事者尋問の申立てによってもこれをなすことができる」と規定する。

「法律上の推定」とは、ある法律効果の構成要件要素(Tatbestandsmerkmal)として必要なある事実の存在を、構成要件とは無関係な事由(Umstand)から推論するところの法規のことである。従って、推定の要件事実(Voraussetzung)(いわゆる推定基盤)は常に、問題の法律効果の枠外に存する事由でなければならないが、推定の効果とはかかる構成要件要素の存在を推論することである⁽²²⁾。必要とされる立証は、もはや推定される事実自体には存在せず、一般的に簡易に証明されうる推定基盤に存在する⁽²³⁾。「法律上の推定」は、立証者に証明主題の選択を許すとともに、推定の覆滅にあたっては反対事実の証明責任を相手方に転換するものであって、証明困難な事実についての証明責任を緩和する法技術である⁽²⁴⁾。

(b) 推定効の除去

推定効の除去は、「推定の要件事実の証明に対する反証(Gegenbeweis)」ないし推定事実に対する「反対事実の証明(Beweis des Gegenteils)」によってなされる⁽²⁵⁾。相手方としては、推定の要件事実が証明されても、なお推定事実は不存在であることを証明することによって推定を覆すことができるが(この点で、推定は「みなす」と規定された場合と異なる)、この場合には推定事実の不存在について完全な立証(本証)をしなければならず(証明責任の転換)、単に真偽不明にただけ(反証の程度)では足りない⁽²⁶⁾。

(c) 「法律上の推定」の適用範囲

「法律上の推定」の適用領域は、その構成要件要素が推定される当の法規と同じ広さを持っている。この法規の適用される場合ならいつでも推定

可能ということになる⁽²⁷⁾。ローゼンベルクは、「法律上の推定」は、立証責任規範一般に占める地位と異なるものではないとして、推定規定は民事訴訟のみならず、職権探知主義においても推定規定の適用が排除されず、体系上は実体法に属すると結論づけている⁽²⁸⁾。民事訴訟法におけるが如く租税手続法(Steuerverfahrensrecht)にも「法律上の推定」は存在する⁽²⁹⁾。

ところで、「法律上の推定」が導き出された財政裁判所法第96条第1項第1文後文は財務官庁を直接拘束するものではない。しかし、官庁と裁判所は、事実解明に対する同様の可能性を持ち、それに関しては、同様の証拠評価の規則が適用され、かつ、同様の立証責任の分配の規則も適用されなければならない。さもないと、無意味な状況を生じてしまうからである⁽³⁰⁾。

(d) 証明規則または立証責任規範としての「反証可能な法律上の推定」

「法律上の事実推定」の本質に関する他の解説は一目して多種多様な姿を提供しており、主張される見解は証明規則(Beweisregel)または立証責任規則(Beweislastregel)のどちらかに帰する⁽³¹⁾。しかし、今日では、「反証可能な法律上の推定」が、立証責任規範として作用することについては学説上一致している⁽³²⁾。

(4) 「法律上の推定」への解釈の変化の意義

(a) 対比

RAO第208条第1項第1文の解釈が表見証明から「法律上の推定」に変更されたことで、表見証明に基づく帳簿の証拠力と「法律上の推定」に基づくそれとの間に、いかなる変化があったのだろうか。

①行政及び裁判所を拘束するか否か

表見証明(prima facie Beweis)は「事実上の推定」に類似している。判決や表見証明に関する文献においても、その概念は「事実上の推定」を意味することが多い⁽³³⁾。「法律上の推定」は、行政及び裁判所のいずれも拘束する。それは立法者を取り除かない限り存在する。これに対して、経験則

である推定は(行政庁や裁判所を＝筆者注)拘束しない。理論的には、他の官庁が他の経験則を設けたり、経験則の存在を否定することがあり得る⁽³⁴⁾。

②証明の程度

「法律上の推定」は推定事実の完全な証明にあり、「事実上の推定」はそれに対してただ蓋然性の証明(Wahrscheinlichkeitsbeweis)にすぎない⁽³⁵⁾。表見証明は経験則を用いてする立証の軽減である。

③推定効の除去

「法律上の推定」の場合には、法律が事実の存在に関して推定を設けていれば、法に別段の定めがない限り、反対事実の証明は許される⁽³⁶⁾。表見証明の場合には、相手方は具体的な事実を主張しかつ必要があれば証明することによって裁判官の確信を動揺させることができる⁽³⁷⁾。表見証明は、反証によって覆すことができ(反証可能な証明)、反対事実の証明までは必要でない⁽³⁸⁾。

④効果

表見証明は経験則を用いてする立証の軽減である。その場合、裁判官は、経験則を用いて、自由な心証により、確定事実から争いある主張事実の真実性を推論する。つまりこの主張は証明されたものとみなされるのである⁽³⁹⁾。「法律上の推定」は、事実を推定するのは裁判官ではなく、法律である。推定事実は証明されたものとしてではなく、証明なしに裁判の基礎とされる⁽⁴⁰⁾。

⑤法律上の根拠

「法律上の推定」は民事訴訟法第292条・財政裁判所法第96条第1項第1文・RAO第208条第1項第1文(AO第158条)に法律上の根拠を持ち、「法律による行政の原理」に違背しない。しかし、表見証明は法律上の根拠なく形成されたものにすぎず、この点で「法律による行政の原理」に違背する。

(b) 法的安定性

以上の考察から、表見証明に基づく帳簿の証拠

力と、「法律上の推定」に基づくそれとを対比すれば、「法律上の推定」は表見証明と比してより法的安定性を満たしていると言え⁽⁴¹⁾、法律による行政の原理の見地からも、表見証明から「法律上の推定」への解釈の変更は「形式的に正規に記帳された帳簿の証拠力」にとって格別に重要な変更であったとの理解に至るであろう⁽⁴²⁾。

(5) 「法律上の推定」とAO第158条

1977年AOの第158条はRAOの第208条を引き継いでいるが、その実質的な内容に変化はない(本稿第1章第5節1を参照)。AO第158条は以下の規定である。

「第140条から第148条までの規定に合致する租税義務者の記帳及び記録は、個々の場合の事情により、その実質的な真実性に異議を唱える原因がない限り、課税の基礎とされる」

租税義務者は、推定の要件事実、すなわち、第140条から第148条の規定に合致した「形式的に正規な簿記」であることを、直接または間接に本証によって確定させなければならない。推定される事実自体は確定を必要としないが、その推定を根拠づける、いわゆる推定基盤だけは証明が必要である⁽⁴³⁾。つまり、租税義務者は、(AO第90条に従って)事実関係の解明(Sachaufklärung)に当たっては協力しなければならないけれども、形式的に正確な簿記が実質的に間違っていないという、消極的な証明(Negativbeweis)は求められないのである。調査に当たって記帳の実質的な真実性に対する疑念(Bedenken)、疑い(Zweifel)あるいは証跡(Beweisanzeichen)が提示されれば、官庁はよりいっそうの調査をしなければならない⁽⁴⁴⁾。

(6) 記帳の証拠力の二条件

(a) 二つの条件

記帳の証拠力は二つの条件に基づいている。第1は、その簿記が1977年AO第145条や第146条等(1919年RAOにあっては第162条等)に合致していること、つまり、形式的な観点において正規でなければならないことである。第2は、その実質的

な真実性に異議を唱える原因が提示されてはならないことである⁽⁴⁵⁾。前者は、正規に記帳された帳簿だけに証拠力がある、というテーゼの成文化そのものである。後者は裁量の問題(Ermessensfrage)ではなく法律問題(Rechtsfrage)である⁽⁴⁶⁾。

従って、1977年AO第158条に規定される推定効を除去するためには、推定の要件事実(推定基盤)、すなわち、第140条から第148条の規定に合致した「形式的に正規な簿記」に対する反証を行うか、あるいは、推定を受ける構成要件要素としての事実である「簿記の実質的な真実性」に対する反対事実の証明を行わなければならない。この場合、反証は簿記の提示が作り出した証明を使えなくすることである。反対事実の証明は本証であり、本証であるが故に、推定事実が真実でないことにつき裁判官に完全な確信を持たせるまで行わなければならない。ドイツ連邦財政裁判所判決によれば、完全な確信とは「確実性を境に接する蓋然性」をもつ証明度を指す(本章第2節3(2)(b)参照)。

(b) 形式的なGoB

推定基盤、すなわち、第140条から第148条の規定に合致した「正規な簿記」とは、形式的なGoBに合致した簿記ということである⁽⁴⁷⁾。この場合、形式的なGoBについて以下の三点に留意が必要である。

第1は、「簿記の正規性の基準となるGoB」は、形式的なGoBと実質的なGoBから構成されているが、推定基盤は容易に証明可能であるべきであり、それゆえに形式的なGoBは、可能な限り、具体的にAO上成文化される必要があることである。

従って、ドイツ法制上のGoB概念につき、我が国の学説はこれを不確定法概念(unbestimmter Rechtsbegriff)との前提条件から出発しているが、かかる見解はGoB概念の二義性、つまり、GoB概念が「不確定法概念たるGoB」と「簿記の正規性の基準となるGoB」から構成されること、を看過していると言わざるを得ない。本稿の「はじめに」で指摘した、ドイツのGoB概念を巡る我が国の学説の論争に関しては、田中耕太郎博士の実務慣行白紙委任説は「不確定法概念たるGoB」を対象とし、飯塚毅博士の三重構造説は「簿記の正規性の

基準となるGoB」を対象として構築されたものであると理解すれば、両者の見解の相違は容易に解決されよう。

第2は、形式的なGoBには、形式的な「狭義のGoB」の他に、形式的な「正規の貸借対照表作成の諸原則」(Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung, GoBi)も含まれるが⁽⁴⁸⁾、1985年商法改正によって形式的なGoBiが商法上数多く成文化されているために、形式的なGoBに占める形式的なGoBiの比率が相対的に高まっていることである。この点につきSchickは、「租税義務者が作成し官庁に提出しなければならないすべての課税貸借対照表は、実質的かつ形式的な側面を有する。当然租税義務者は、手続法上実質的に真実な貸借対照表を作成する義務もあるが、手続法上は貸借対照表の形式的な正規性が中心となる。形式的に正確な貸借対照表の作成と提出が強制されているので、AO第158条の証拠力は貸借対照表に結びついている」として形式的な必要条件として商法第243条・第244条・第247条・第266条・第322条を掲げ⁽⁴⁹⁾、「AOの第158条は簿記の証拠力(Beweiskraft der Buchführung)との表題で表されるが、その出発点から疑わしいことが判明する。この規定は貸借対照表に関しては明白には記述していないが、それは両方を意味していると想定される⁽⁵⁰⁾」と言う。Buchführungとの用語が、広狭の意味を持ち、狭義では「記帳」という意味で用いられることを考えれば、Schickの指摘は当を得ていると言えよう。例えば、ティプケは、1985年商法改正前は、Formell ordnungsmäßige Bücher⁽⁵¹⁾との表現をもってRAO第208条を解説し、1985年商法改正後はFormell ordnungsmäßige Bücher und Bilanzen⁽⁵²⁾との表現で1977年AO第158条を解説している。

第3は、厳密に言えば、簿記が形式的に正規である(ordnungsmäßig)ことと、簿記が形式的に合法的である(gesetzmäßig)ことは未だ同一ではないことである。確かに、1977年AO第145条第1項に「簿記の形式的な正規性の基準となるGoB」の一般基準である「専門的知識ある第三者による監査可能性」と「取引の追跡可能性」が規定され、さらに、1985年商法改正によって形式的なGoBiが

数多く成文化されたことによって、両者の概念は限りなく近づいてはいる。しかしそれでもなお両者の概念が同一であるとは言い切れない。成文化されていない形式的なGoBの領域は限りなく狭くなっているが、それでもなおその領域は残っていると云わざるを得ないのである。

1971年の時点で、ゲーディン/ヴィルヘルミは、「形式的に合法的である (gesetzmäßig) 帳簿は、それ自体、正規の記帳であるとの推定を受ける⁽⁵³⁾」とするが、この表現は正確ではない。正しくは「形式的に正規性を備えた帳簿は、それ自体、正規の記帳であるとの推定を受ける」と言わなければならないであろう。

(7) 特に留意すべき点

「法律上の推定」の見地から位置付けられる1977年AO第158条自体については、以下の二点について特に留意が必要である。

①帳簿の証拠力と記帳条件の強い牽連関係

上記(6)(b)で、形式的なGoBに関して、1985年商法改正によって形式的なGoBiの比率がより高まっているとした。しかし、かかる状況下であっても、簿記の証拠力にとって、形式的な狭義のGoB(特に記帳条件)が、形式的なGoBiよりも格段に重要であることは本稿の一連の考察からも明らかである。帳簿の証拠力と記帳条件には強い牽連関係があるのである。

②歴史的テーゼの承継

法律上の推定が、経験則の法律化(eine gesetzliche Festlegung eines Erfahrungssatzes)とか、法則たる経験則(gesetzliche Erfahrungssätze)とか名付けられてもいることに関してローゼンベルクは、かかる命名は、法律上の事実推定の本質を根本的に誤解していることを示すに過ぎないとし、生活経験は、立法者にとって、せいぜい法律上の推定を設ける動機であつたに過ぎず、決してその内容となったものではないとする⁽⁵⁴⁾。

かかる理解に基づけば、AO第158条が「正規の記帳された帳簿だけに証拠力がある」ないし「正規の簿記だけが証拠力を享受する」という歴史的

なテーゼに支えられたものであるとの事実が明確化されず、こうした歴史的テーゼが次世代へ承継され得ない恐れがある。この点で、1977年AOに関するドイツの条文集や解説書の多くが、AO第158条の表題をBeweriskraft der Buchführung(簿記の証拠力)としている事実は高く評価される。

ティプケ/クルーゼも、一般的には(例えば、完全網羅的で、適時で、明瞭な記帳を伴って)形式的に正規である簿記の証拠価値が、(例えば、欠けたところがある、適時ではない、不明瞭な、部分的に変更された記帳を伴っている)形式的に瑕疵のある簿記よりも高く評価されなければならないことは、経験に合致する⁽⁵⁵⁾、と言う。少なくともAO第158条に関しては、それが上記の歴史的なテーゼを背景にするものであり、「経験則の法律化」ないし「法則たる経験則」という側面が強いものであることが強調されるべきなのである。

第1節脚注

(1) Prima facie Beweisは、「一応の推定」ないし「一応十分な証明」とも訳されるが、Anscheinsbeweisと同義であり、本稿では「表見証明」との邦訳を充てることにする。

(2) Becker, Enno: Die Reichsabgabenordnung, 7. Aufl., Berlin, 1930, S. 619ff..

(3) Hensel, Albert: Steuerrecht, 2. Aufl., Berlin, 1927, S. 152.

(4) Hensel, A.: Steuerrecht, 3. Aufl., Berlin, 1933, S. 152.

(5) Rauschning, Heinz: Untersuchungen zur Beweislehre im Steuerverfahren, Hamburg, 1929, S. 51.

(6) 木村弘之亮『租税証拠法の研究』(成文堂、1987年)、165頁を参照。

(7) 小林秀之『証拠法』(弘文堂、1989年)、59頁。青山善充、中野貞一郎/松浦馨/鈴木正裕編『民事訴訟法講義』(第三版、有斐閣、1995年)、333頁も同旨。

(8) 木村、前掲書、165頁。

(9) 木村、前掲書、165頁。

(10) 藤原弘道、新堂幸司編集代表『講座民事訴訟⑤証拠』(弘文堂、1983年)の145頁では、証拠価

値説と立証責任転換説とを以下のように解説する。

(a) 証拠価値説

通説は証拠価値説を採用している。この見解によれば、表見証明は証拠の価値判断の問題であって、証明責任とはかかわりがない。もちろん、表見証明が認められると、相手方は、反対証明をしない限り敗訴することになるが、それはいわゆる立証の必要が相手方に移るだけで、証明責任が転換されるわけではない。

(b) 立証責任転換説

少数説ながら、表見証明により証明責任の転換が生ずるとみる見解も主張されている。これによれば、表見証明は証拠の価値判断であるかのような外観を呈しているが、その実質は、正義・衡平の見地から当事者の立証困難を配慮し、証明責任の分配を修正する機能をもつものである。したがって、例えば、過失・因果関係の表見証明が認められると、相手方は、無過失や因果関係の不存在について証明責任を負うことになる、とする。

(11) 藤原、前掲書、145頁。

(12) 木村教授は、Wassermeyer, Heinz : Der prima facie Beweis und die benachbarten Erscheinungen, Münster, 1954, S.17., 30. を引用される(木村、前掲書、168頁)。

(13) 木村、前掲書、168頁。

(14) 木村、前掲書、99頁。

(15) 例えば、以下の文献を参照されたい。

Hartung, Hanns : Anregungen auf steuerprozeßrechtlichem Gebiete, insbesondere Stellungnahme zu den herrschenden Theorien über die Beweislast und das Ermessen im Steuerprozeß, StuW 1956, Sp.886.

Frießcke, Kuno : Die Voraussetzungen und Grenzen der steuerlichen Schätzung ; StuW, 1957, Sp.252.

Westerhoff, Wilhem : Unklare Rechtsgestaltungen in ihrer Bedeutung für das Steuerrecht, Düsseldorf, 1959, S.19.

Hartung, H. : Die Beweislast im Steuerverfahren, NJW 1959, S.1902.

Reinisch, Günter : Beweislast und Vermutung in Steuerrecht, BB 1963, S.1109.

Ziemer, Herbert/Bilkholz, Hans : Finanzgerichtsordnung, München/Berlin, 1966 (以下、Ziemer/Bilkholz (1966) と略す), §96, Tzn.29
Ziemer, H./Bilkholz, H. : Finanzgerichtsordnung, 2.Aufl., München, 1970 (以下、Ziemer/Bilkholz (1970) と略する), §96, Tzn.22.

以下の文献は tatsächliche Vermutung という用語を用いるが、その意味内容は「法律上の推定」を指していると思われる (vgl. Kühn, Rolf/Kutter, Heinz/Hofmann, Ruth : Abgabenordnung Finanzgerichtsordnung, 11. Aufl., Stuttgart, 1974, S.719.)。

Kühn, R. : Reichsabgabenordnung, 4. Aufl., Stuttgart, 1956, S.243.

Kühn, R. : Reichsabgabenordnung, 9. Aufl., Stuttgart, 1968, S.273.

Kühn/Kutter/Hofmann : a.a.O., S.274.

また、1952年のブレンナーの著作では eine widerlegbare Vermutung との用語を用いているが「法律上の推定」と位置づけているか否かは不明である (Brönner, Herbert : Die Bilanz nach Handels- und Steuerrecht, Stuttgart, 1952, S.93. 参照)。

(16) リスト/ランケも「国税通則法のコンメンタールは一致して第158条に、反証可能な法律上の推定を認めている」と言う (List, Heinrich/Lange, Hans-Friedrich : in : Hübsthmann/Hepp/Spitaler, Abgabenordnung Finanzgerichtsordnung Kommentar, 10. Aufl., Köln, 1955, §96 FGO Anm.25.)

(17) 以下の文献を参照されたい。

Ziemer, H./Bilkholz, H./Ernst, Günter/Seeger, Siegfried : Finanzgerichtsordnung mit ergänzenden Vorschriften, München, 1978, §96, Tzn.22.

Weber-Grellet, Heinrich : In dubio quo ? Zur Beweislast im Steuerrecht, StuW, 1981, S.59.

Tipke, Klaus/Kruse, Heinrich Wilhelm : Abgabenordnung Finanzgerichtsordnung Kommentar zur AO 1977 und FGO (ohne Steuerstrafrecht), 14. Aufl., Köln, 1965/1991, §96 Tz.19.

von Wallis, Hugo : in : Hübsthmann/Hepp/Spitaler, Abgabenordnung Finanzgerichtsordnung Kommentar, 10. Aufl., Köln, 1995 (以下、AOと略す), 158 Anm.3.

Gräberはwiderlegbare gesetzliche Vermutungとの表現法を(Gräber, Fritz : Finanzgerichtsordnung, München, 1977, S.279.)、Kleinはsteuergesetzlichen Vermutungenとの表現法を用いている(Klein, Guido : Die Auswirkungen der unterschiedlichen Beweislast im Steuerrecht und im Strafrecht, Köln, 1989, S.45.)。

(18)第160条は以下の規定である。

第1項「租税義務者が、債権者または支払受領者の名称を詳細に挙げる旨の財務官庁の要求に応じないときは、債務及びその他の負担、事業経費、必要経費及びその他の支出は、通常、課税上考慮されないものとする。財務官庁の事実調査の権利は、その行使を妨げない」

第2項「第102条はその行使を妨げない」

(19)第162条は本章第2節で触れる。

(20)Vgl. Tipke/Kruse : a.a.O., §96 FGO Tz.11.

(21)ローゼンベルク著 倉田卓次訳『ローゼンベルク立証責任論』(全訂版・判例タイムズ社、1987年)256頁(本書は、Rosenberg, Leo : Die Beweislast auf Grundlage des Bürgerlichen Gesetzbuchs und der Zivilprozessordnungの第4版の邦訳である)。Rosenberg, L. : Die Beweislast auf Grundlage des Bürgerlichen Gesetzbuchs und der Zivilprozessordnung, 5. Aufl., Berlin, 1965 (以下、5. Aufl.と略す), S.213.

(22)Rosenberg, L. : Die Beweislast auf Grundlage des Bürgerlichen Gesetzbuchs und der Zivilprozessordnung, 2. Aufl., Berlin, 1923 (以下、2. Aufl.と略す), S.231.第1版は参照できなかったが、ローゼンベルク自身が「この見解は、既に本書出版当時存在した(同書107頁の事例が示すとおり)のであるが、余り明瞭に述べられていなかった」(ローゼンベルク著 倉田訳、前掲書、242頁。Rosenberg : 5. Aufl., a.a.O., S.203.)としており、第2版と同様の発想が1900年の第1版において述べられていたことが推測される。

(23)Weber - Grellt : In dubio quo ? Zur Beweislast im Steuerrecht, a.a.O., S.59.

(24)青山、前掲書、354頁。

(25)Vgl. Rosenberg : 2. Aufl., a.a.O., S.251.

(26)青山、前掲書、354頁。

(27)Rosenberg : 2. Aufl., a.a.O., S.252f.

(28)Ebenda, S.253.

(29)Hartung, H. : Die Beweislast im Steuerverfahren, a.a.O., S.1902.

(30)Tipke/Kruse, a.a.O., §96 FGO Tz.5.

(31)Leipold, Dieter : Beweislastregeln und gesetzlich Vermutungen insbesondere bei Verweisungen zwischen verschiedenen Rechtsgebieten, Berlin, 1966, S.79f.

(32)通説である。ハルツングも「法律上の推定は、民事訴訟法では、一般的に立証責任の転換(Beweislastverteilung)である」(Hartung, H. : Die Beweislast im Steuerverfahren, a.a.O., S.1902.)としている。

(33)Vgl. Westerhoff : a.a.O., S.20.

(34)Reinisch : Beweislast und Vermutung in Steuerrecht, a.a.O., S.1109.

(35)Westerhoff : a.a.O., S.19.

(36)Tipke/Kruse : a.a.O., §96 FGO Tz.19.

(37)Tilch, Horst : in : hrsg. von Tilch, Horst, Deutsches Rechts-Lexikon, 2. Aufl., München, 1992, S.1453.

(38)小林、前掲書の21-22頁によれば、反証と本証を以下のとおり解説している。

「反証」とは、証明責任を負わない当事者の証拠や立証活動をいう。証明責任を負っていない関係から、証明にまで至らない裁判官の確信を動揺せしめる程度の立証で足りる。裁判官の確信を動揺させれば、相手方は本証に失敗したことになり、真偽不明でも証明責任の関係から勝訴できるからである。

「本証」とは、証明責任を負う当事者の証拠や立証活動をいう。証明責任を負っている関係から、裁判官に確信を生じさせる証明ありという程度までの立証が必要になる。その程度にまで立証が至らないと、証明責任を果たしたことにはならず、真偽不明では証明責任の関係から敗訴する。

(39) ローゼンベルク著 倉田訳、前掲書、253頁。

Rosenberg : 5. Aufl., a.a.O., S.211.

(40) ローゼンベルク著 倉田訳、前掲書、263頁。

Rosenberg : 5. Aufl., a.a.O., S.219.

(41) 法治行政および租税法律主義の実効度は、証拠法的観点からの検証を抜きに測定できない。明文の法規定もなく標準的証明度より引き下げられた証明度をもって証明ありと擬制（確定）しうるところでは、租税法律主義の実効度はそれだけ低下する。この問題は表見証明とりわけ推計の場合に生じうる（木村、前掲書、7頁）。

(42) しかし、ドイツにおける有力な税理士との間のディスカッションにおいては、彼らはかかる解釈の変化を特に意識してはいなかった。

(43) Tipke/Kruse : a.a.O., §96 FGO Tz.19. ティプケ/クルーゼは、推定基盤を、AO第146条の意味での形式的な正規性（Vermutungsbasis : formelle Ordnungsmäßigkeit i.S. §146 AO）とする（Tipke/Kruse : a.a.O., §96 FGO Tz.19.）。確かに、第146条には狭義のGoBを構成する多くの記帳原則が盛り込まれているが、第158条は第140条から第148条を掲げており、特に、簿記の正規性にとって決定的な基準である第145条を排除している点で、ティプケ/クルーゼは簿記の形式的な正規性概念を正確に据えていないと言わざるを得ない。

(44) Tipke/Kruse : a.a.O., §158 Tz.2. : ders.von Wallis : AO, a.a.O., §158 Anm.3.

(45) Vgl. Bühler, Ottmar : Einkommensteuer Körperschaftsteuer und die Gewinnbestimmungen der Gewerbesteuer, München/Berlin 1956, S.92.

(46) Vgl. Becker, Enno/Reiwal, Alfred/Koch, Karl : Reichsabgabenordnung mit Nebengesetzen Kommentar, Bd.2, Klön[usw.], 1965, S.312. ; von Wallis : AO, a.a.O., §158 Anm.3.

(47) 例えば、Nielandも、Beweiskraft einer formell ordnungsmäßigen Buchführung（形式的な正規の簿記の証拠力）との表題の下で帳簿の証拠力を解説している（vgl. Nieland, Hubert : in : Littmann, Eberhard/Bitz, Horst/Hellwig, Peter, Das Einkommensteuerrecht, 15. Aufl., Stuttgart, 1993, §4, 5 Rn.319.）。他の文献でも

Formell ordnungsgemäß geführte Bücher（Kötter, Friedrich : Steuerliche Betriebsprüfung, Berlin, 1978, S.93.）、Die formelle Ordnungsmäßigkeit der Buchführung（Sauer, Otto M. : Steuerliche Außenprüfung, München, 1988, S.136.）、Formell ordnungsmäßige Bücher und Bilanzen（Tipke, K. : Steuerrecht Ein systematischer Grundriß, 10. Aufl., Köln, 1985（以下、10. Aufl.と略す）、S.220.）との表示を用いてAO上の帳簿の証拠力を解説している。

また、1919年RAO第208条の解説においても、例えばFormell ordnungsmäßige Bücher（Tipke, K. : Steuerrecht Ein systematischer Grundriß, 2. Aufl., Köln, 1974（以下、2. Aufl.と略す）、S.170.）との表示が用いられ、帳簿が第162条の規定に合致しなければならないことは、形式的な観点で正規であることと同義である（Bühler : a.a.O., S.92.）、とされていた。清水敬次「ドイツ租税法における正規の簿記の諸原則」法學論叢第63巻第6号（1957）、159頁の脚注（11）も同旨である。

(48) Vgl. Sauer : a.a.O., S.139. シュミットは、記帳の正規性ないし年度決算書作成の形式及び期間に違背すれば、AO第158条に従って利益の実質的な真実性の推定が否定され、AO第162条に従って全部又は一部が推定されねばならない旨を述べる（Schmidt, Ludwig : in : hrsg. von Schmidt, Ludwig, Einkommensteuergesetz, 9. Aufl., München, 1990, S.280.）。

(49) Schick, Walter : Steuerverfahrensrechtliche Aspekte der Bilanz, BB 1987 Heft 3, S.134.

(50) Ebenda, S.135.

(51) Tipke : 2. Aufl., a.a.O., S.170.

(52) Tipke : 10. Aufl., a.a.O., S.220.

(53) Godin, Freier von/Wilhelmi, Hans : Aktiengesetz vom 6. September 1965, Kommentar, 4. Aufl., Bd.1, 1971, Berlin [usw.] §91 Anm.4.

(54) ローゼンベルク著 倉田訳、前掲書、252頁。
Rosenberg : 5. Aufl., a.a.O., S.210f.

(55) Tipke/Kruse : a.a.O., §158 Tz.1.

第2節 正規の簿記と推計課税

1 根拠条文

(1) 1919年RAO

推計課税を規定していた1919年RAO第210条は、その後の改正で第217条に移行している。その第217条第2項第2文は以下の規定であった。

「租税義務者が租税法律に従い作成しなければならない帳簿または記録を提出することができない場合、もしくはその帳簿または記録が不完全であるかもしくは形式的または実質的に不正である場合も同じである(wenn die Bücher oder Aufzeichnungen unvollständig oder formell oder sachlich unrichtig sind.)」(傍点は筆者)

(2) 1969年AO草案第166条第2項第2文

1969年AO草案の第166条はRAO第217条を実質的に引き継ぐものである。1969年草案の第166条第2項第2文は以下のとおりであった。

「租税義務者が租税法律に従い作成しなければならない帳簿もしくは記録を提出することができず、または帳簿もしくは記録が第88条の要求に合致しない場合も同様とする」(傍点は筆者)

草案理由書は「規定はRAO217条とごく僅か異なるだけで一致する。委員会は、根本的な新法文の制定に対して反対を表明した。というのは、そうすることによって、判例によって発展されかつ承認されてきた推計原則に疑問を提起できるということを避けるためである。しかし委員会は、第2項第2段のごく僅かな改正を提案した。したがって、帳簿及び記録が第88条の要求に合致しない場合、換言すれば、帳簿に基づいて、専門的知識ある第三者が相当の期限内に、事業の業務状況及び財産状態について概観することができない場合だけ、課税標準の推計が問題となる⁽¹⁾」としている。なお、草案の第88条は「簿記の正規性の基準となるGoB」の一般基準を示す1977年AOの(制定

当時の)第145条と同じ内容である。

(3) 1974年AO草案第143条

1974年AO草案では推計は第143条に規定されている。この第143条は1977年AOの第162条と実質的に同じ内容である。1974年AO草案第143条第2項第2文は以下の規定である。

「租税義務者が租税法律に従い作成しなければならない帳簿もしくは記録を提出することができず、または帳簿もしくは記録が第139条の規定に従い課税の基礎とされない場合もまた同様とする」(傍点は筆者)

草案理由書(Drucksache VI/1982)は「この規定はライヒ国税通則法第217条とわずかに異なるだけで一致する。従来の法律条文に対して根本的な改正が提案されることは差し控えられた。というのは、判決によって発展されかつ承認されてきた推計原則が問題にされ、かつ、動揺によって従来の判決が切斷されること、を避けるためである」としている。

さらに草案理由書はこの第2項第2文に関して、「租税義務者が帳簿もしくは記録を提出することができず、または、例えば、租税義務者の記帳の実質的な真実性に異議を唱える原因がある場合など、記帳もしくは記録が第139条の規定に従い課税の基礎とされない場合は、第2項第2文に従った推計もされなければならない」としている。

(4) 1977年AO第162条

1977年AO第162条第2項第2文は以下の規定である。

「租税義務者が租税法律に従い作成しなければならない帳簿もしくは記録を提出することができず、または帳簿もしくは記録が第158条の規定に従い課税の基礎とされない場合もまた同様とする」(傍点は筆者)

(5) 小括

①1919年RAO第217条の「不完全であるかもし

くは形式的または実質的に不正である場合」、②1969年AO草案第166条の「第88条の要求に合致しない場合」、③1974年AO草案第143条の「第139条の規定に従い課税の基礎とされない場合」及び1977年AO第162条の「第158条の規定に従い課税の基礎とされない場合」という文言を厳密に解釈すれば、① ② ③の意味内容には若干の相違があるが、1969年AO草案及び1974年草案の理由書からも明らかなように、立法者は、判決によって発展されかつ承認されてきた推計原則が問題にされ、従来から積み上げられてきた諸判決が無効となることを避けるために、文言の相異にもかかわらずそれらの意味内容は同じであると理解しているようである。

しかし、1977年AO第162条第2項第2文の「第158条の規定に従い課税の基礎とされない」との文言で引用されたAO第158条は「その実質的な真実性に異議を唱える」としており、結果として、第158条の推定を否定し推計を行うことは「単なる疑い」等で足りると理解されてしまうおそれがある。それ故に、AO第158条は「その実質的な真実性を否定する (ihre sachliche Richtigkeit zu verneinen)…」という誤解されようがない記述の方がよい⁽²⁾、とするティプケ/クルーゼの見解が、AO第162条第2項第2文の正しい理解のためにも支持されるべきであろう。

なお、本稿では、帳簿の証拠力とGoBの関連において推計課税を考察するため、ドイツにおける推計課税一般に関する論究を省略する⁽³⁾。

2 「簿記の正規性」と推計の種類

租税義務者の簿記ないし記録が第158条に従って課税の基礎とされない場合には、課税の基礎は第162条第2項に従って特に推計されなければならない。ティプケ/クルーゼは次のように簿記の正規性と推計の限界線を類型化する(傍点は筆者)⁽⁴⁾。

①簿記が形式的に第140条から第148条に合致し、かつ、個々の場合の事情がその実質的な真実性に異議を唱える(否認する)に十分な確実性を伴わない場合。

その場合には、その簿記は課税の基礎となる。

②簿記が形式的に第140条から第148条に合致しているが、個々の事情がその実質的な真実性に異議を唱える(否認する)に十分な確実性を伴っている場合。

その場合には、その簿記は課税の基礎とならず、課税の基礎は推計されなければならない(第162条第2項第2文の後文)。

③簿記が第140条から第148条に合致していない場合。

一般的には、それは、その実質的な真実性に関して異議を唱えられる十分な事実であり、課税基礎は推計されなければならない(第162条第2項第2文の後文)。

①及び②は簿記が形式的なGoBに合致するケース、③は簿記が(形式的ないし実質的な)GoBに違背するケースである⁽⁵⁾。なお、我が国の学説がGoB概念を不確定法概念として位置付けているため、敢えて再論すれば、この場合のGoB概念は「不確定法概念たるGoB」概念ではなく、「簿記の正規性の基準となるGoB」概念であることに留意しなければならない。

以下、簿記が形式的に正規である①と②において、推計が行われ得るその分水嶺である「個々の事情がその実質的な真実性に異議を唱える(否認する)に十分な確実性を伴っている場合」とは如何なるレベルの証明度を指すのか、③の「簿記が第140条から第148条に合致していない場合」とは具体的にどのようなケースをいうのか、について若干の考察を行う。

3 形式的に正規である簿記の推計

(1)内外の経営との比較等

1970年6月25日の連邦財政裁判所判決⁽⁶⁾は、「形式的に正規である簿記の場合に、簿記の結果の実質的な不正を理由とする課税基礎の推計に対する権限を再計算(Nachkalkulation)によって証明する必要があるれば、推計を可能とする簿記の欠陥が確定された場合における売上ないし利益の推計の根拠よりも、その立証に関してより厳格な必要条件が設けられなければならない」と判示している。税務署は、形式的に正規に記帳された帳簿からもたらされている課税基礎が適切ではないことを実

証すること(nachzuweisen)は義務づけられない⁽⁷⁾。

例え形式的に正規な簿記であっても、内外の経営比較(Innerer und äußerer Betriebsvergleich)によって重大な乖離がある場合には、税務署は異議を唱えることができる。誤差が無害の範囲にある場合には推計は行われない⁽⁸⁾。

①外部との経営比較

税務署は、形式的に正規である簿記の証拠力を覆すために、記帳された粗利益を同種企業について税務署の経験則によって獲得された粗利益と対比することをしばしば行う⁽⁹⁾。仕入価格と売却価格が一般的に単一に算定され、かつ、同業種に関して本質的に同じである事業の場合には(例えば、製パン業者、肉屋の場合には)、乖離は、簿記の実質的な不正確性の推定に関して非常に有力に他の同業種の結果を語っている⁽¹⁰⁾。しかし、そのような比較がすべての職業に同じような証明力を持つわけではない。租税義務者が属している職業分野ないし企業分野において、経営の結果が個々の企業のやり方次第である場合には、経営比較は実質的な真実性の異議には役立たない⁽¹¹⁾。

ライヒ財政裁判所は、1936年9月30日判決⁽¹²⁾と1937年1月31日判決⁽¹³⁾の二つの判決において、形式的に正規である簿記と外部経営比較の関係についての判断を示している。すなわち、形式的に正規である簿記の場合に、税務署が、外部の経営比較に基づいて入手した経験も用いて簿記の結果の真実性を明らかに不可能であるとして反駁しようとするれば、ライヒ財政裁判所1936年9月30日判決に則って、10万マルクの売上を超える売上の場合には、申告された売上との乖離が少なくとも10%認められなければならない。税務署によって主張された、簿記の結果と税務署によって正しいと評価されたその他の方法による結果との不均衡が、簿記から明らかにされた目立って低い粗利益率によってもたらされる場合には、ライヒ財政裁判所の1937年1月31日判決に則って、余りに厳格な必要条件が設けられるべきではない⁽¹⁴⁾。

ところで、RAO第208条第1項第1文が表見証明として位置付けられていた当時に判示された上

記のライヒ財政裁判所判決の諸基準はその後の国税通則法のコンメンタルでも示され続けたが、1983年4月26日の連邦財政裁判所判決⁽¹⁵⁾は、もはやすべての範囲で従来の判決を維持するものではなかった。当該判決は、今日的な観点に立って、外的経営比較に基づく形式的に正規である簿記の反駁はただ例外としてのみ許されることを打ち立てている。しかし、前述の1936年のライヒ財政裁判所判決の10%の限界が、この点について信用できる根拠を示すことができるか否かは、未確定のままになっている⁽¹⁶⁾。

②内部との経営比較

連邦財政裁判所の1964年3月18日判決⁽¹⁷⁾は、上記の1936年9月30日及び1937年1月31日のライヒ財政裁判所判決を引用して「内的経営比較に基づいて税務署によって策定された代替計算が、記録の実質的な真実性を疑うべき重大な原因を示し、かつ、租税義務者がその代替計算の結果に対して信ずべき異議を申し立てることができない場合には、形式的に正規な記録の場合であっても、推計方法における、10%を下まわる売上と利益の増大は、正当と認められる」旨を判示している。

その後、連邦財政裁判所の第八判事部は、前述の1983年4月26日判決で、厳格な必要条件に則って連邦財政裁判所判決を貫き通している内部経営比較による再計算の場合には、3%の乖離は本質的なものとして見なすことができること、に同意している。代替計算がより厳格に策定されればされるほど(商品グループによる細分化、値入率の配分、事業の特殊性と価格変動の扱い)、確定された乖離はますます本質的なものと見なされなければならない。それに対して、代替計算がうわべだけのものであれば、3%を超える乖離はいっそう非本質的なものとされるであろう。連邦財政裁判所第八判事部のこれらの解説はすべての範囲で同意されるべきである⁽¹⁸⁾。

③基準率集との比較

基準率集とは、財務官庁が粗利益や純利益等を地方別・業種別に集計したものである。基準率集は簿記の不正に関する必要な補助的な拠り所にすぎ

ない⁽¹⁹⁾。連邦財政裁判所1974年9月18日判決⁽²⁰⁾は、形式的に正規である簿記と基準率集との関係について、「形式的に正規であることが確かめられた簿記の結果における、利益推計ないし売上推計は、一般的に、申告された利益または売上が官公庁の基準率集から乖離していることを根拠にしてはならない。簿記の実質的な真実性の推定を反駁するその他の事情がさらに加わる必要がある」と判示している。

④資産増加計算及び現金取引計算

形式的(な正確性)から実質的な真実性を導くという推論を行う権利は、生活水準差額(現金取引計算(Geldverkehrsrechnung)及び資産増加計算(Vermögenszuwachsrechnung))という補助手段による所得の代替計算によっても反駁され得る。簿記が形式的に正規であっても、資金資産の出所が明らかにされ得ない場合は、仮に個々の事情に適合した資産増加計算ないし現金取引計算を用いて、未解決な資産増加ないし支出残高計算が明らかにされれば、その資産も同じく租税義務者の所得として課税され得る⁽²¹⁾。

(2) 確実性を境に接する蓋然性(an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit)

(a) 学説

第158条の文言はかなり不明確である。注釈者は「その実質的な真実性に異議を唱える原因がない限り」との言い回しから、第158条の推定を排除あるいは反駁することは、単なる証跡、疑いあるいは疑念で足りる、と演繹することが常である⁽²²⁾。しかし、第158条の推定を覆すには、単なる証跡、疑いあるいは疑念だけでは足りない⁽²³⁾。タイプケ/クルーゼによれば、事態の評価は、全体あるいは部分的にその記帳が「確実性を境に接する蓋然性(an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit)」をもって実質的に不正であることを最終的に明らかにしなければならない⁽²⁴⁾、という。

(b) 1991年8月9日連邦財政裁判所判決

意外なことに、公表された連邦財政裁判所判決の中で、「形式的に正規である簿記」が提示された

場合における推計課税適用の可否が直接争われたものはさほど存在していない。その数少ない判決のうち、今日的に最も重要な判例として位置付けられるべきものは1991年8月9日の連邦財政裁判所判決⁽²⁵⁾である。

[事実]

原告であり被上告人(原告)は、中古の工作機械の取引を営んでいる。1976年2月の経営検査によれば、原告と上告人(税務署)との間には次の事象の判定に当たって意見の相違があった。

原告は、1971年2月に、ドイツ連邦に定住する納入業者-T社-から三つの中古の自動制御盤を6,000ドイツマルク(付加価値税込み)で買い取り、それらの機械を1971年3月にイタリアのL社に売却している。原告の申告によれば、1971年3月3日付けでL社に4,000ドイツマルクで計算書が作成されている。税務署は、原告が以前にも外国の取引先との取引に基づく収入を正規に(ordnungsgemäß)記帳していなかったことを斟酌して、申告の真実性を疑った(1972年の末に着手された経営検査において、イタリア所在のM社に引き渡した商品の代金が記帳されていない等の事実があり、原告は租税削減を理由に処罰されている)。原告がL社に仕入価格よりも低く売却することはあり得ない。というのは、実際に設定される販売価格は、おそらく1971年3月3日の請求書価格を超える8,000ドイツマルクで設定されるからである。

それ以外に原告は二十台中古の付属品付きの工作機械を約81,500ドイツマルクで購入し、M社に転売している。原告の在庫品帳簿の覚書きによれば、それらの機械は約187,000ドイツマルクの売却代金であるべきである。1972年11月6日と12月18日の請求書には65,000ドイツマルクの販売価格が示されていた。税務署は、実際の販売価格を請求書に示されたよりも、約100,000ドイツマルク高いと想定している。

税務署は、原告によって申告された利益を、8,000ドイツマルク(1971年分)と100,000ドイツマルク(1972年分)高く推計課税している。

財政裁判所は原告の訴えを認めたが、これに対して、税務署は、財政裁判所の判決の破棄、訴え

の棄却を求めて上告している。

[判決]

上告には理由がない。財政裁判所が、推計(1977年AO第162条)に関する前提条件が適切でないと見なしたことに、異議が唱えられるべきではない。

1 1977年AO第158条によれば、1977年AO第140条から第148条の規定に合致する記帳と記録は、個々の事情に従ってその実質的な真実性に異議を唱えるべき原因がない限り、課税の基礎とされる。ただ、確実性を境に接する蓋然性(an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit)をもって全部あるいは部分的に実質的に不正であるという事情の評価がもたらされる場合だけは、簿記の結果を完全にあるいは部分的に却下できる(未公表の1990年11月7日III B 449/90連邦財政裁判所の判決、Tipke/Kruse, Abgabenordnung-Finanzgerichtsordnung, 13. Aufl., §158 AO 1977 Tz. 2)(傍点は筆者)。

財政裁判所は、係争事案にあっては、原告の簿記が形式的に秩序整然であったこと(formell in Ordnung war)から出発している。形式的な正規性(formelle Ordnungsmäßigkeit)を覆す簿記の実質的な不正は承服され得ない。

裁判官が「訴訟のすべての結果から得られた自由な心証により」判決することは財政裁判所法第96条第1項第1文からもたらされる。事実関係が「確実性を境に接する蓋然性」をもって確定される場合は、事実関係は裁判官の心証を確定し、かつ、それによってただ証明されたものと見なされるのである(Gräber / von Groll, Finanzgerichtsordnung, 2. Aufl., §96 Anm. 16 m. w. N.). この点については、簿記の真実性に対して税務署から申し立てられた状況は事情が異なる。すべての認識可能性をことごとく使用しても、原告がLとMとの取引に当たって事実上約定した金額よりも低い金額の請求書を出したかどうか、そして、かかる請求書の発行後に部分的な債権放棄を取り決めたかどうかを、財政裁判所は確定できていない。

2 1977年AO第158条の文言(異議が唱えられるべき原因)は、形式的に正規である簿記(formell ordnungsgemäßen Buchführung)の却下に対す

る、実質的な真実性に関する単なる疑いで足りるという、概観を呼び起こすけれども、解明不可能の結果は立証責任分配の規則に従って判決される。「どの手続関与者が客観的立証責任(die objektive Beweislast)を負担するか(例えば、一定の法律的に重要な事実があるか否かが確定できない場合に、誰に不利になるのか)は、租税法の領域においても、用いられるべき法律規範とその目的規定に則って答えられるべきである」(1976年6月24日連邦財政裁判所判決、IV R 101/75, BFHE 119, 164, BStBI II 1976, 562)。それに従って、租税債権者は、一般的に、租税請求権を基礎づけあるいは高くする事実に関して客観的立証責任を負う。

本件判決で示された事実関係からすれば、税務署がその取引の実質的な真実性を疑った背景も理解できる。しかし、単なる疑念や疑いだけでは、実質的に正規であると推定された簿記の結果を否定することはできない。簿記が形式的に正規である場合に、どのような条件の下でその簿記を否定し得るかという問題に対して、連邦財政裁判所は、ティプケ/クルーゼの見解をそのまま踏襲し、形式的に正規である簿記の結果はその簿記が「確実性を境に接する蓋然性」を伴って実質的に不正である場合に限って却下され得る、と判示している。

本件判決で判示された内容(傍点の部分)は、正規の簿記と推計課税の関係に関する基本判例となっており、その後のラインラント・プファルツ財政裁判所1996年2月12日判決(Finanzgericht Rheinland-Pfalz, I-K-2212/92, EFG-1996-0834)、さらには連邦財政裁判所1996年5月30日判決(BFH/NV-1996-0910)でも引用されている。また、AO第158条の適用布告も「この規定(AO第158条のこと=筆者注)は法律上の推定を含む。代替計算等により、証明された結果と実際の状況との一致があり得ない(unwahrscheinlich)場合には、第162条に従った推計が不可避であるとの帰結を伴って、その効力が失われる」とし、1995年及び1996年版AOハンドブックでは、上記のunwahrscheinlichの解説して本件判決を参照させている⁽²⁶⁾。

(3) 小括

我々はすでに本章第1節で、その制定当初から表見証明の見地から解説されていた1919年RAO第208条第1項第1文は、その後「法律上の推定」として位置付けられるようになり、現行第158条も「法律上の推定」として位置付けられていることを、ドイツの学説及び立法資料から確認した。

本節で管見した一連のライヒ財政裁判所判決及び連邦財政裁判所判決も、各種の記帳条件等から構成される形式的なGoB(簿記の正規性の基準となるGoB)に合致した形式的に正規である簿記には高い証拠力が与えられ、それ故に、形式的に正規である簿記の場合の推計の根拠は、推計を可能とする簿記の欠陥が確定された場合の推計の根拠よりも、その立証に関してより厳格な必要条件が設けられなければならないことを明らかにしている。そしてその傾向は近年の連邦財政裁判所判決において顕著に見られる。

また、立法者は、従来から積み上げられてきた諸判決が無効になることを避けるため、RAO第217条とAO第162条の同質性を主張したが(本節1を参照)、RAO第208条第1項第1文が表見証明の見地から解説されていた当時の代表的な判決であるライヒ財政裁判所の1936年9月30日判決と1937年1月31日判決はもはやその意義を失っていること、さらに、AO第158条の推定を覆すには「確実性を境に接する蓋然性」をもって証明しなければならないとされていることも明らかとなった。

4 GoBに対する重大な違背

(1) 「無害の訂正」・「有害な訂正」・「重要でない欠陥の無害の補完的推計」

GoBに違背する簿記の場合における推計課税適用の判定に関しても、不確定法概念たるGoBではなく、「簿記の正規性の基準となるGoB」概念(当然のことながら、この概念には不確定法概念たるGoBが包含される)が問題となる。特にAO第146条への違背は、それだけでは簿記の結果が棄却され、かつ、推計によって訂正されることを意味しないが、その違背が重大な範囲である場合には、簿記の実質的な正当性を疑うべき原因が存在する。

簿記が、実質的なGoBに違背し、その簿記の欠陥が訂正される場合には、その訂正には「無害の訂正」・「有害な訂正」・「重要でない欠陥の無害の補完的推計」の三パターンがあり得る。

【無害の訂正(Unschädliche Berichtigung)】

多くの形式的かつ実質的な欠陥は、証拠ないしその他の証拠書類に基づいていつでも訂正されるが、それが簿記の全体像に本質的な影響をもたらさないならば、それによって簿記の正規性が問題になることはない⁽²⁷⁾。判決によれば例えば次の場合には無害である。

①ただ訂正と本質的でない補完的な推計だけが導かれる、わずかな範囲の形式的かつ実質的な欠陥

1938年3月9日のライヒ財政裁判所判決⁽²⁸⁾では「租税申告が商事貸借対照表と相異なることは、簿記の正規性による問題に関しては重要ではない。基本帳簿と財産目録は決して異議を唱えられない。帳簿検査人は簿記と貸借対照表において基本的な誤り、すなわち商人簿記の一般的に認められた基準に対する重大な違背を指摘していない」として、「控訴人の簿記は正規ではない」とした財政裁判所の見解を否定している。簿記の欠陥が商人の簿記として簿記の正確性を取り除く程度に、その欠陥が本質的であるか否かが判定された事例としては、例えば1952年3月27日の連邦財政裁判所判決⁽²⁹⁾が参考になる。

②わずかな影響ある記帳の欠陥。

純粋な形式的な欠陥である記帳の欠陥が、記録の実質的な真実性に対する疑念である場合には、ただ正規性を損なうだけである。租税義務者が取引が正規であるかどうかを心配することは取るに足りない心配である。過失があるかどうかということも問題ではない。営業帳簿の租税上の役立ちは、それが客観的な証拠価値があるか否かによっている。

【有害な訂正(Schädliche Berichtigung)】

簿記が、本質的な、例えば商品残高の重要な部分が貸借対照表に記載されていないような、重大な実質的な欠陥(簿記の本質に関連する欠陥)を含めば、仮に税務署が欠陥を取り除いて訂正された簿記の結果を税額査定の基礎としても、所得税法リヒトリニエン第29条第2項第6号における適切な指示によって、その簿記も正規ではない。同時に、事象が租税義務者によって故意にあるいは過失によって表示されたか否かは重要ではない⁽³⁹⁾。欠陥ある簿記の訂正が、その欠陥以外の点においては簿記の正規性に関して策定された諸原則に合致する場合には、租税義務者によって、あるいは記帳を任された者によって、税務署に貸借対照表を提出するまではその欠陥を直され得る⁽⁴¹⁾。簿記の本質に関連する欠陥の例を挙げれば以下のとおりである。

①すべての証拠書類が天災によって失われた場合
簿記の証拠書類の現存が、監査される時点の簿記の不可欠である実質的な構成要素を打ち立てている場合。それは手続法上の規定に従って考慮される他の証拠資料によって埋め合わせされ得ない。連邦財政裁判所の1972年6月28日判決⁽³²⁾によれば「すべての証拠書類が欠ければ、一天災による場合にも—その簿記は正規ではない」とされている。

②残高調べを欠いた場合等。

実態ある残高調べは一般的に簿記の正規性の絶対必要な前提条件に属する。連邦財政裁判所1971年6月23日判決⁽³³⁾は「貯蔵品が広範に瑕疵を伴って残高調べされ(数量調べの瑕疵)、かつ、オリジナルの書類がもはや手許にない場合には、機械工場の簿記は正規ではない」としている。財産目録は、貸借対照表作成の残高が完全に記載されているという立証が可能でなければならない。

③現金出納帳の欠陥

経営検査の際に、支出が収入を上回るという意味で現金現在高が現金出納帳の残高と合わない場合は、必然的に現金出納帳の記帳及び記帳全体が否認されることがあり得る⁽³⁴⁾。手許現金と帳簿上の現金残高の正しい掌握はGoBの重要な構成要

素である。より大きな意味では、「簿記の正規性」は「正規の現金記帳」のことである。つまり、現金出納帳に間違いがあれば、全体の記帳それ自体の正規性がないのである⁽³⁵⁾。連邦財政裁判所でも、例えば「基本的に比較可能性に基づいて書き留める現金出納帳は、取引事象が継続的に記帳されず、それ故に管理が不可能であれば、この意味ではもはや商業簿記と見なすことはできない」(BFH v.27.3.1952, BStBI III S.122.)と判示している⁽³⁶⁾。なお、正規の現金記帳に関しては、本稿第1章第5節2(4)(d)を参照されたい。

④基本帳簿(日記帳)の欠陥

非現金取引が記録される基本帳簿(日記帳)の欠陥は簿記のシステムにおける欠陥を示す。

⑤個人の引き出しに関して明白な記録が呈示されることは正規の簿記に関して欠くことができない。それはいわゆる自家消費に関しても適用される⁽³⁷⁾。

⑥適時の年度決算書の作成

貸借対照表は商法第264条に規定される期間内—正規の営業過程に合致する期間以内—に作成されなければならない。1983年12月6日の連邦財政裁判所判決⁽³⁸⁾によれば、貸借対照表作成の期限は非営業者である個人にも同じく適用がある。6から7ヶ月以内の貸借対照表作成は時宜を得ている。租税義務者が貸借対照表を貸借対照表日後の一年以内に作成しなければ、正規の簿記に基づいた利益算定ではない⁽³⁹⁾。最近の判決では、ケルン財政裁判所1995年3月21日判決(EFG 1996 S.571.)も「年度決算書が翌営業年度の終了前に作成されなければ(つまり遅れて作成されれば)、簿記の正規性及びそれに伴う簿記の証拠力(つまりAO第158条に則った真実性と完全性の推定)は与えられない」と判示している⁽⁴⁰⁾。

[重要でない欠陥の場合における無害の補完的推計]

記帳されないあるいは誤って記帳された取引が、後から異論の余地なく確定されかつ把握され得る

場合には、場合によっては簿記の結果が租税上無害な補完的推計によって訂正される。正規でなく記帳された取引が、全体的にただ営業活動と利益の重要でない部分だけであると認められる場合には、簿記の正規性を損なわない補完的な推計が行われる⁽⁴¹⁾。全体利益(Gesamtgewinns)の租税上無害な推計に対する限界は流動的である。租税上無害な補完的推計は、例えば、営業上の乗用車あるいは電話料、電気料及び水道料の私的使用割合の推計である⁽⁴²⁾。

(2) 無害の推計と有害な推計

無害の推計と有害な推計との区分は、正規の簿記の提示が租税優遇措置適用の前提条件となっていた1974年までは格別に重要であった。それは、無害の補完的推計の場合には、未だその簿記は正規であるとされ、正規の簿記とリンクした租税優遇措置の適用が認められたからである。例えば、1953年2月10日判決⁽⁴³⁾では、「決定的な問題は、非本質的な範囲でそのような間違った記帳がなお無害であると認められるかである。間違った記帳がすべての範囲内で訂正され、かつ、ただ簿記の結果が税額査定基礎となりさえすれば、正規の簿記(ordnungsmäßige Buchführung)とリンクした租税優遇措置は認められなければならない」と判示している。

(3) 簿記の非自己目的性

簿記は自己目的(Selbstzweck)ではない。簿記が正規であるかどうかという問題の答えは、会計履行者の目的(Zweck des Bücherführens)に自らを合わせなければならない。簿記は、自己目的ではなく、ただすべての取引と資産の信頼できる記録を可能とし保障するための道具である⁽⁴⁴⁾。簿記は証拠の保障(Beweissicherung)と管理(Kontrolle)に役立つべきものである⁽⁴⁵⁾。

しかし、「簿記は自己目的ではない」ことを根拠にして、「簿記の正規性の基準となるGoB」概念は不確定法概念である、と安易に演繹してはならない。「簿記は自己目的ではない」とは、具体的には、固定された記帳形式(本稿第1章第3節1(2)(C)参照)や固定された記帳条件(本稿第1章第5

節2(6)参照)を排除することを意味する。すべての簿記組織に共通する一般普遍的な記帳条件(例えば、AO第145条第1項、第146条等)は、会計制度の発展を阻害しない。それらは簿記の証拠力を保証するための基本的な諸条件である。

(4) 商法上のGoB

GoBiに関しては商法上のGoBiがその中心を占める⁽⁴⁶⁾。形式的なGoBiに関しては税法上特定の規定は存在しない。さらに所得税法上の所得算定方式の中心を占める第5条第1項方式は、商法上の観点(商法上の、実質的なGoBi)から算定される利益を出発点としているので、簿記が実質的に不正確さを含んでいるかどうかという問題は、商法上の観点から判定されなければならない。1938年のライヒ財政裁判所判決⁽⁴⁷⁾でも「(商法第39条に合致した商人の=筆者注)貸借対照表の場合には、商人はその評価に関して一定の規定を有する租税法の規定を遵守する必要がない。例えば、所得税法が経営用土地の評価についてライヒ評価法と異なる規定を与えているように、異なった種類の租税法がその問題について本質的に異なっている、それは不可能である」と判示している。厳格にはそれが商法に合致しているが他方租税法の規定に合致していない限りで、記帳と貸借対照表記載は実質的に不正であるとは見なされ得ない。簿記の正規性の判定に当たって、実質的な不正確さが、すでに商法の観点に従ってもたらされる場合には、実質的な不正確さが存在する⁽⁴⁸⁾。ただし、以上の見解は、理論的には財産目録作成及び貸借対照表作成以外の領域、つまり狭義のGoBの領域では承服されるべきではない。

しかし、狭義のGoBの領域に関しては、現行法における商法上の「簿記の正規性の基準となるGoB」と租税法上のそれとの違いは「正規の現金記帳の原則」(AO第146条第1項第2文)を除いては特に存在せず、さらに、多くの商法のコンメンタールで「正規の現金記帳」も含めて「簿記の正規性」を解説している。従って、商法と租税法における「簿記の正規性の基準となるGoB」概念は、狭義のGoBの領域ではほとんどその差異がない。

(5)「簿記の正規性」判定の留意点

簿記がGoBに違背する場合における、簿記の正規性の判定に当たっては、簿記の欠陥の形式的な重要性ではなく、その実質的な重要性が問題となり、かつ、簿記の客観的な状況が問題となる。簿記の正規性の判定に関する重要な連邦財政裁判所判決を例示すれば、以下のとおりである。すなわち、「簿記の正規性について問題は、簿記の欠陥の形式的な重要性ではなく、その実質的な重要性に基づいている」(連邦財政裁判所の1969年7月31日判決⁽⁴⁹⁾、1972年3月15日判決⁽⁵⁰⁾、1972年10月13日判決⁽⁵¹⁾)。「現金支出の時宜に適していない記帳の判定にあっても、簿記の欠陥の形式的な重要性ではなく、その実質的な重要性が求められる」(連邦財政裁判所1977年7月7日判決⁽⁵²⁾)。「財産目録、現金記入及び連続した記帳の欠陥の場合には、それは、形式的な意義ではなく、すべての記帳作業の範囲におけるその実質的な重要性が問題である」(連邦財政裁判所1975年8月26日判決⁽⁵³⁾)。「絶え間ない判決によれば、簿記の客観的な状況が基準となる」(連邦財政裁判所1972年6月28日判決⁽⁵⁴⁾)。

ところで、上記のすべての判決は、それぞれの脚注で示したように、「正規の簿記」の提示が租税優遇措置の適用の条件となっていた1974年までの所得税法(所得税法第10a条「留保利益の租税優遇」や所得税法第10d条の「損失控除」等)に関するものである。1975年以後はかかるリンク体制が廃止されているが、租税優遇措置と「正規の簿記」とのリンク体制下で連邦財政裁判所判決によって示された「簿記の正規性」の判定基準は、そのリンク体制が廃止された後も、推計課税の可否を巡る「簿記の正規性」の判定基準の一部を構成している。

5 協力義務(Mitwirkungspflicht)

租税手続法における「法律上の推定」は、民事訴訟のそれと似てはいるが、同じものではない。正確に言えば、「法律上の推定」を拠り所とする当事者には、完全な証明がもたらされる。しかし、「法律上の推定」を適用させたくない当事者である税務署が、反証をする場合には、租税義務者は何

もしないままでいてはならない。解明不可能(Unaufklärbarkeit)な場合に租税義務者が推計に晒されたくないならば、その場合にも、真実の立証という期待可能性の範囲内で寄与しなければならない⁽⁵⁵⁾。いわゆる協力義務である。

課税手続においては租税義務者に特別の協力義務を課している。それは、AOの第140条から第154条に規定されており、それらはAO第90条の一般的な協力義務を補完している⁽⁵⁶⁾。帳簿と記録の実質的な真実性に関する疑いは、場合によっては租税義務者をしてより広範な事実解明に貢献せしめることを正当化する⁽⁵⁷⁾。租税義務者が協力義務に違背すれば、租税義務者に不利益な推論が引き出される。その場合には、事実関係確証の確実性の証明度/程度は低く設定されることになる⁽⁵⁸⁾。

簿記の全部または一部が実質的に不正であることに関する客観的立証責任は税務署が負っているのであるが、租税義務者が＝外国での状況では特に＝協力義務に違背すれば、租税義務者が客観的立証責任を追うことになる。協力義務の違背に基づいて、自由な心証の範囲内で否定的な結論が引き出される。

協力義務の違背に基づいて、課税基礎を確かめることができなければ、課税基礎はAO第162条第2項第1文に従って推計される。記帳が形式的に正規である場合でも同様である⁽⁵⁹⁾。

6 推計の証明度と推計方法

帳簿の全部又は一部が否定されて、第162条に従って課税基礎の推計が行われる場合の証明度は、可及的蓋然性(die größte Wahrscheinlichkeit)で足りる⁽⁶⁰⁾。

また、推計の方法は次の4つに区分される。それは、①財務官庁の基準率に従った推計(Schätzung nach der Richtsatzsammlung der Finanzverwaltung)、②再計算に基づく推計(Schätzung aufgrund einer Nachkalkulation)、③全現金取引計算に基づく推計(Schätzung aufgrund einer Gesamtgeldverkehrsrechnung)、④限定的現金取引計算に基づく推計(Schätzung aufgrund einer beschränkten Geldverkehrsrechnung)である⁽⁶¹⁾。しかしそれぞれの方法の解

説は本稿の範囲を超えるため、ここでは推計方法の例示にとどめる。

第2節脚注

(1) Reform der Reichsabgabenordnung, Schriftenreihe des Bundesministerium der Finanzen, Heft 13, 1970 (波多野弘「西ドイツにおける推計課税(1)」税法学第249号(1971年)、14頁)。

(2) Tipke/Kruse : a.a.O., §158 Tz.2.

(3) ドイツにおける推計課税に関しては、波多野弘、税法学第249号(1971年)14頁以下・波多野弘「西ドイツにおける推計課税(2・完1)」税法学第250号(1971年)3頁以下、及び木村、前掲書、230頁以下に詳しい。

(4) Tipke/Kruse : a.a.O., §158 Tz.2.

なお、ティプケは、AO第140条から第148条のみを掲げる。しかし、AO第140条によって、商法上記帳義務ある者すべてAO上の記帳義務を負うことになり、かつ、所得税法第5条第1項による所得算定方式は商法上のGoBに依拠しているため、AO上の記帳義務者のほとんどは商法第238条以下の簿記規程が適用されることとなる。従って、「簿記が形式的に第140条から第148条に合致」とは、一部の例外を覗き、HGB第238条以下に規程される形式的なGoBに合致することをも意味すると理解して差し支えない。

(5) 租税義務者がそれに基づいて疑念を取り除く状況にない場合だけは、推計が生じ得る。かかる疑念は、(a) GoBに対する重大な範囲における違背、(b) 形式的に正規な簿記の呈示にもかかわらず、生活経験によれば明白にあり得ないか、あるいは、それ自体において明白に矛盾に満ちている簿記の結果、という疑念でよい(von Wallis : AO, a.a.O., f 162 Anm.20.)。

(6) BFH v.25.6.1970 IV 17/65, BFHE 100, 59, BStBI II 1970, 838 ; BFH v.31.7.1974 I R 216/72, BFHE 113, 400, BStBI 1975, 96.

(7) von Wallis : AO, a.a.O., f 162 Anm.20.

(8) BFH v.26.4.83, VIII R 38/82, BStBI II 1983, 618 = StRK AO 1977 f 162 R.11 (von Wallis : AO, a.a.O., f 162 Anm.38 ; Tipke/

Kruse : a.a.O., §158 Tz.3.)。

(9) Tipke/Kruse : a.a.O., §158 Tz.3.

(10) von Wallis : AO, a.a.O., f 162 Anm.39. ; ders. Tipke/Kruse : a.a.O., §158 Tz.3.

1928年3月28日判決(1928-StuW Nr.213.)は「簿記の実質的な真実性に関する疑いは、簿記の否認を正当化し得ることを根拠づける。簿記の結果を放棄する推計に関する前提条件は、ライヒ財政裁判所が常に強調するように、少なくとも帳簿の検査の際に、同種の事業の結果に基づいて、本質的に異常な結果をもたらす根拠を明らかにすることである」とする。

(11) 主として、製造業、または多量で多くの種類の商品を扱っている手作りの小売業の場合にも、同業種の事業の結果からの乖離は、ただちに簿記の実質的な不正確さの推定をもたらさない。というのは、それは、広範に、合理的経営の遂行、景況の徹底的な利用および事業に適した商品の仕入れに際しての手腕によるからである(von Wallis : AO, a.a.O., f 162 Anm.39. ; ders. Tipke/Kruse : a.a.O., §158 Tz.3.)。この場合には、これ以上のパーセントの利益で(経営比較のように)事業活動がなされることが可能であるかどうかは問題ではなく、その状況によって簿記を通じて証明された利益が獲得されることが明らかに不可能であるかどうかに変換する(von Wallis : AO, a.a.O., f 162 Anm.39.)。

1931年4月22日のライヒ財政裁判所判決判決(1931-StuW Nr.626.)は「(同業者の結果との乖離が=筆者注)比較される事業の特殊性を示す場合には、同業者の結果に対して公表された基準率の立証(Nachweis)に関し、より大きい必要条件が策定されなければならない」と判示している。

1933年7月3日のライヒ財政裁判所判決(1933-StuW Nr.693.)は「時計と金製品小売業における基準率に関する大きな乖離は、直ちに簿記の否認を充足しない」と判示している。

1933年7月26日のライヒ財政裁判所判決(1933-StuW Nr.698.)は「基準率に則った宝石商の推計の問題」を使っており、「個々の事業者が同質であり(例えば、パン屋、肉屋、飲食店など)かつ商品状況の投機的な傾向がきほどの役割を演

じていない場合には、主要な点において基準率と経験則が利用されるに過ぎない。宝石商の場合には異なっている。この場合には、購買と販売における投機的な巧みさ・景気の状態等が、基準率に関する簿記の結果の乖離から実質的に不正確な簿記をただちに推論できないような、かなり大きな役割を演じている」と判示している。

(12) RFH v.30.9.1936 VI A 765/36, RStBI.1936 S.996.

(13) RFH v.13.1.1937 VI A 418/36, RStBI.1937 S.317.

(14) von Bornhaupt, Kurt Joachim : in : Peter, Karl / von Bornhaupt, Kurt Joachim / Körner, Werner, Ordnungsmäßigkeit der Buchführung nach dem Bilanzrichtlinien - Gesetz, 8. Aufl., Herne/Berlin, 1987 (以下、Peter/von Bornhaupt/Körnerと略す), S.337.

(15) BFH v.26.4.1983 VIII R 38/82, BStBI II 1983, 618.

(16) von Bornhaupt : Peter/von Bornhaupt/Körner, a.a.O., S.337.

(17) BFH v.18.3.1964, BFHE 79, 410, BStBI 64 III, 381. Ziemer/Birkholzは同判決を「信頼できる検査に基づいて、帳簿や記録の実質的な真実性に対する重大な疑念がある場合には、推定を反駁することができる (widerbar)」と紹介している (Ziemer/Birkholz (1970) : a.a.O., §96 Tzn. 27.).

(18) von Bornhaupt : Peter/von Bornhaupt/Körner, a.a.O., S.338.

(19) Vgl. BFH, BStBI II 1984, 88 (Baum, Michael : in : von Koch, Karl, Abgabenordnung, 5. Aufl., Köln [usw.], 1996 (以下、AOと略す), § 158 Rz.2.).

(20) BFH v.18.9.1974 I R 94/72, BFHE 114, 1, BStBI 1975 II 217.

(21) Tipke/Kruse : a.a.O., §158 Tz.3. ; ders. von Wallis : AO, a.a.O., § 158 Anm.3.

連邦財政裁判所判決も、推計が簿記の結果の不正を確実に証明し (BFH BStBI 90, 268, 270)、かつ、それに対して現金取引計算及び資産増加計算を適切であると見なすこと (BFH BStBI 86, 732 ;

90, 268, 270 m.w.N.)、を求めている (Tipke/Kruse : a.a.O., §158 Tz.2.).

(22) Tipke/Kruse : a.a.O. §158 Tz.2.

(23) Tipke/Kruse : a.a.O. §158 Tz.2. ; von Wallis : AO, a.a.O., § 158 Anm.3.

(24) Tipke/Kruse : a.a.O. §158 Tz.2. ; ders. Tipke, Klaus/Lang, Joachim. : Steuerrecht Ein systematischer Grundriß, 13. Aufl., Köln, 1991, S. 695. ; von Wallis : AO, a.a.O., § 158 Anm.3.

「確実性に境に接する蓋然性」とは、「主張事実についてその蓋然性が非常に高いことがありうる。わずかな不真実の可能性は決して排除されえないとしても、理性ある人間ならもはや疑わないであろう程度に、その蓋然性が非常に高い証明である」(木村、前掲書、141頁)。

(25) BFH v.9.8.1991 III R 129/85, BFHE 165, 326, BStBI II 1992, 55.

(26) Vgl. Deutsches wissenschaftliches Steuerinstitut der Steuerberater der Steuerberater und Steuerbevollmächtigten e.V., AO-Handbuch 1995, München, 1995, S.453. ; AO-Handbuch 1996, München, 1996, S.405.

(27) von Bornhaupt : Peter/von Bornhaupt/Körner, a.a.O., S.323.

(28) 1938-StuW Nr.229. 本件判決は1925年所得税法第15条第1項第4号の「損失控除」の適否が問題となっている。

(29) BFHE 56, 310. 租税優遇措置に関しては所得税法第10条第1項第3号「留保利益の優遇措置」の適否が問題となっている。

(30) BFH v.31.7.1969 IV R 57/67, BFHE 97, 246, BStBI 1970 II S.125.

(31) von Bornhaupt : Peter/von Bornhaupt/Körner, a.a.O., S.325.

(32) BFHE 106, 427. 租税優遇措置に関しては所得税法第10d条の適否が問題となっている。

(33) BFHE 102, 517. 租税優遇措置に関しては所得税法第10d条の適否が問題となっている。

(34) Bühler, O./Scherpf, Peter : Bilanz und Steuer, 7. Aufl., München, 1971, S.105.

(35) Littmann, Eberhard : in : Littmann, Eberhard/Grube, Georg : Das Einkommensteuer-

recht, 12. Aufl., Bd. 1, Stuttgart, 1978, § 4, 5 Tz. 121.

(36) Bühler/Scherpf : a.a.O., S. 105. 「正規でない現金の記録」に関する最近の判決としては以下の判決を参照されたい。BFH v. 20.9.1989, XR 39/87, BFHE 158, 301, BStBI II 1990, 109 ; BFH v. 20.10.1994, XR 114/92, BFH/NV 1995, 373, 375.

(37) von Wallis : AO, a.a.O., § 162 Anm. 30.

(38) DB 1984, S. 696. 租税優遇措置に関しては所得税法第10d条の適否が問題となっている。

(39) BFH v. 6.12.83, VIII R 110/79, BStBI II 1984, 227 = StRK EStG 1975 § 5 Buchf. R. 2 (von Wallis : AO, a.a.O., § 162 Anm. 31.).

(40) Körner, Werner : Überblick über die neuere Finanzrechtsprechung zur Buchführung, BBK 1997 Nr. 9, S. 441.

(41) BFH v. 17.11.1995 IV 335/54 U, BStBI III 393 (von Bornhaupt : Peter/von Bornhaupt/Körner, a.a.O., S. 325.).

(42) von Bornhaupt : Peter/von Bornhaupt/Körner, a.a.O., S. 325f.

(43) BFH v. 10.2.1953 I 129/52, BFHE 57, 268, BStBI III 106. 租税優遇措置に関しては所得税法第7a条の適否が問題となっている。

ボルンハオプトは本件判決等 (s.a. OFH v. 4.8.1950, BStBI I 1951, 187 und BFH v. 11.12.1952 IV 384/51 U, BStBI III 1953, 92) について「正規でなく記録された取引が、僅かな範囲であり、かつ全結果にわたって本質的でない場合には、欠陥 (Fehler) と瑕疵 (Mängel) は重要ではない」という (von Bornhaupt : Peter/von Bornhaupt/Körner, a.a.O., S. 325.).

(44) von Wallis : AO, a.a.O., § 162 Anm. 21.

(45) Ebenda, § 162 Anm. 21.

(46) 例えば、貸借対照表が一定の期限内に作成されることは、商法上のGoBに属する。その期間の違背は簿記の欠陥である。

(47) 1938-StuW Nr. 229.

(48) von Wallis : AO, a.a.O., § 162 Anm. 22.

(49) BFHE 97, 246. 本件判決では租税優遇措置の意味における簿記の正規性に言及している。

(50) BFHE 105, 138. 租税優遇措置に関しては所得税法第10d条の適否が問題となっている。

(51) BFHE 107, 371. 租税優遇措置に関しては所得税法第10d条の適否が問題となっている。

(52) BFHE 124, 157. 租税優遇措置に関しては所得税法第6条第2項及び第10d条の適否が問題となっている。

(53) BFHE 117, 224. 租税優遇措置に関しては所得税法第10a条の適否が問題となっている。

(54) BFHE 106, 427. 租税優遇措置に関しては所得税法第10d条の適否が問題となっている。

(55) Hartung, H. : Die Beweislast im Steuerverfahren, a.a.O., S. 1902.

(56) Hampel, Hans/Benkendorff, Peter : Abgabenordnung · Ein Grundriß, 3. Aufl., Heidelberg, 1995, S. 151.

(57) BFH v. 15.2.1989, XR 16/86, BFHE 156, 38, BStBI II 1989, 462, 465.

(58) Tipke/Kruse : a.a.O., § 158 Tz. 2.

(59) BFH v. 29.1.1992, BFH/NV 1992, 439 ; FG Saarland v. 28.7.1983, EFG 1984, 5 (Deutsches wissenschaftlichen Steuerinstituts der Steuerberater und Steuerbevollmächtigten e.V. ; Steuerberater-Handbuch, München, 1994, J - 139.).

(60) Tipke/Lang : a.a.O., S. 695. 木村教授に従ってdie größte Wahrscheinlichkeitを可及的蓋然性と訳出した (木村、前掲書、139頁参照)。

(61) Vgl. Apitz, Wilfried : Schätzungen im Rahmen einer Außenprüfung, DStR 1985 Heft 10, S. 304.

第3節 租税危殆行為

1 歴史的変遷

(1) 緒論

1977年AO第369条以下には、刑罰規定及び過料規定、刑罰手続及び過料手続が存在する。それらの規定のうちで、簿記の実質的な正規性を直接担保する規定としては、まず第379条の租税危殆行為 (Steuergefährdung) が挙げられる。

(2) 1956年改正

租税危殆行為に関する条項は、1956年5月11日付けの法律によって新たにRAOの第406条に盛り込まれている⁽¹⁾。この新しく挿入された第406条第1項は次の内容であった⁽²⁾。

次に掲げる行為のいずれかにより、意図して(in der Absicht)租税収入の削減を可能にする者は、他の租税違反の構成要件に該当する場合をのぞき、罰金刑又は2年以下の懲役及び罰金刑に処する。

- 1 事実関係について不正な(unrichtig)証憑書(Belege)を作成すること。
- 2 法律上記帳義務のある又は記録作成義務のある取引を記帳せず、または事実関係について不正に(unrichtig)記帳し、もしくはそのように記帳させること。
- 3 消費税法上の記帳義務ある経営状況を記帳せず、または事実関係について不正に記帳し、もしくはそのように記帳させること。

帳簿が不正に、特に不完全に記帳されれば、それは通常は遁脱の意図があり、さらにその進展においてその効果を得る意図があると見なされる⁽³⁾。この第406条は、租税の削減の為だけに準備した行為又は怠慢を刑罰をもって威嚇することを事前に定めることによって、租税の不正を抑えようとするものである⁽⁴⁾。なお、“Belege”との概念には、請求書、領収書、納品書及び立証に役立つ帳簿上で保存すべき文書であるその他の文書(\$162 Abs.6 AO)が含まれる⁽⁵⁾。

(3) 1968年改正

1956年改正によって新たに盛り込まれた第406条は、1968年8月12日の「第二次AOの刑事規定その他の法律の改正に関する法律」(2. AO - StrafÄndG v. 12. 8. 1968 (BGBl. I 953))によって「罰金刑の構成要件の改正として」(als Bußgeldtatbestand (neugefaßt))⁽⁶⁾第405条に移行され、秩序違反(Ordnungswidrig)に変更されている⁽⁷⁾。改正後のRAO第405条第1項は以下の内容であった⁽⁸⁾。

故意または重過失(vorsätzlich oder leichtfertig)により次の各号のいずれかによって租税収入の削減を可能にする者は、秩序違反を犯すものとする。

- 1 事実関係について不正な証憑書を作成すること。
- 2 法律上記帳義務のある又は記録作成義務のある取引を記帳せず、又は事実関係について不正に記帳し、もしくはそのように記帳させること

この改正の背景には、連邦憲法裁判所が1967年6月6日の判決で、行政庁が罰金刑を科することは違憲であると判示したことがある。この判決を受けた議会は、1967年中に「国税通則法の刑事規定その他の法律の改正に関する法律」によって行政刑事手続を廃止し、ついで、翌年、新秩序法(OWiG)とともに上記の第二次改正が行われ、新たに、重過失租税遁脱等の行為を秩序違反行為とし、過料による制裁を加えることとしたのである⁽⁹⁾。

(4) AO第379条

(a) 遁脱ないし重過失租税遁脱の抑止機能

1977年AOの第379条第1項第1文は1968年8月12日改正のRAO第405条第1項をそのまま移行したものである。第379条で規定される「不正な記帳及び不正な証憑」(Unrichtige Buchführung und unrichtige Belege)が、必ずしも「遁脱罪」(第370条)ないし「重過失租税遁脱」(第378条)につながるとは限らない。それは、一般的にただ予備行為を意味し、行為の開始は、それを税務官庁が基礎として使用した場合(例えば、経営検査の場合に帳簿が提示された時、税務官吏に提示された時)にその実行が着手されたとされる。つまり、第379条の構成要件選択性(Tatbestandsalternativen)は、第370条及び第378条に関しては、未遂の諸原則によって処罰されることもない単なる予備行為である⁽¹⁰⁾。その意味では、第379条は遁脱ないし重過失租税遁脱を抑止する機能を果たしている。

(b) 租税危殆行為の具体例

では、「不正な記帳及び不正な証憑」とは果たして如何なる意味なのであろうか。

証憑が、真実(例えば、場所や日付)と相違する場合、あるいは、実際の状況とは異なる状況(例えば、日刊新聞の代わりに専門雑誌の購入、実際には家計に分類される「作業着」のクリーニングあるいは経営上の物品の購入)を示す場合には、それは、事実関係について証憑書は不正である(第379条第1項第1号)⁽¹¹⁾。証憑がただ内容的に不正であるだけではなく、同時に発行者の名前までも偽っている場合には、AO第379条の秩序違反と刑法第267条による犯罪(文書偽造)が同時に生じる⁽¹²⁾。

また、表出された状況が現実と一致していない場合、その記帳や記録は「事実関係について不正」(第379条第1項第2号)である。例えば、経営に領域に関係のないあるいは一部関係する支出が経営上の支出として記帳されれば(例えば、所有主の個人的な乗馬用厩に関する支出)、法律上の不正、つまり所得税法第4条第4項の適用の誤りがある⁽¹³⁾。

(c) 租税法以外の記帳義務及び記録作成義務

租税法以外の記帳義務及び記録作成義務に対する違反は、租税法上の記帳義務と記録作成義務に対する違反と同じであり、租税危殆行為が適用される。この点に関しては本稿第1章第5節2(1)を参照されたい。

2 正規の簿記と租税危殆行為

租税危殆行為に対する制裁は、第一義的には記帳の実質的な完全性と真実性の確保に向けられており、記帳の形式的な正規性に向けられたものではない。けだし、「正規の簿記だけが証拠力を享受する」とのテーゼは、「形式的に正規である簿記(記帳と年度決算書)」を推定基盤として、簿記の実質的な正当性・真実性を推定することであり、簿記の実質的な真実性そのものを直接的に保証するものではないからである。

著者のこのような見解を補強する解説が存在する。それは、ガストの「RAO第405条第1項第2号(現行AO第379条第1項第2号=筆者注)は、記帳

が厳格に言えば完全かつ真実(vollständig und richtig)であるが、簿記はこのような意味で正規(RAO第162条(現行AO第145条以下=筆者注)参照)ではない場合には、影響を及ぼさない⁽¹⁴⁾」との記述である⁽¹⁵⁾。この場合、vollständig und richtigとの意味は、形式的な「完全網羅性と正確性」ではなく、実質的な「完全性と真実性」を指している。つまり、第405条は、「簿記の実質的な正規性」を確保するための強行規定として機能していたのである⁽¹⁶⁾。RAO第405条は1977年AOの第379条にそのまま引き継がれているため、現行AO第379条の位置づけもまったく同様である。

第3節脚注

(1) ハルツンクは「1956年5月11日の法律を通じて成文化された(Hartung, Fritz: Steuerstrafrecht Kommentar zu den Bestimmungen des Dritten Teils (Abschnitt I) der Reichsabgabenordnung, 3. Aufl., Berlin/Frankfurt a.M., 1962, S. 58.)とし、Barske/Gappは「1956年5月15日に成文化された租税危殆行為の禁止(RAO第406条参照)の効力」(Barske, Kurt/Gapp, Karl: Steuerstrafrecht und Steuerstrafverfahrensrecht, 3. Aufl., Stuttgart, 1959, S. 76.)とする。

(2) 資料は、Hartung: a.a.O., S. 166.を参照した。

(3) Hartung: a.a.O., S. 58.

(4) Barske/Gapp: a.a.O., S. 76.

(5) Barske/Gapp: a.a.O., S. 76.

(6) Gast-de Haan, Brigitte: in: Franzen, Klaus/Gast-de Haan, Brigitte, Steuerstrafrecht mit Ordnungswidrigkeiten Kommentar, München, 1969 (以下、Steuerstrafrecht (1969)と略す), §405 Tzn.1.なお、佐藤英明『脱税と制裁』(弘文堂、1992年)116頁を参照した。

(7) Kohlmann, Günter: Steuerstraf- und Steuerordnungs- Widrigkeitsrecht einschließend Verfahrensrecht Kommentar zu den §§ 369-412 AO 1977, 5. Aufl., Köln, 1972/1993, §379 Rndr.1.

(8) Vgl. Gast-de Haan: Steuerstrafrecht (1969), a.a.O., §405 Tzn.1.

(9) 佐藤、前掲書、116頁

(10) Kohlmann: a.a.O., §379 Rdn.3

(11) Gast-de Haan, Brigitte : in : Franzen, Klaus/ Gast-de Haan, Brigitte/Samson, Erich/Joecks, Wolfgang, Steuerstrafrecht mit Steuerordnungswidrigkeiten und Verfahrensrecht, 3. Aufl., München, 1985 (以下、Steuerstrafrecht (1985) と略す), S.544.

(12) Hackenbroch, Rüdiger : in : Lammerding, Jo/Hackenbroch, Rüdiger : Steuerstrafrecht, 7. Aufl., Bremen, 1997, S.104.

(13) Gast-de Haan : Steuerstrafrecht (1985), a.a.O., S.548. 所得税法第4条第4項は「事業支出とは、事業に基づく支出をいう」との規定である。

(14) Gast-de Haan : Steuerstrafrecht (1969), a.a.O., §405 Tzn.13. このガストの見解は Lohmeyer (Zeitschrift für Zölle und Verbrauchsteuern, 1966, 294.) の見解を引用したものである。

(15) 「AO第379条第1項第2号は、記帳が厳格に言えば完全かつ事実 (vollständig und richtig) であるが、記帳はこのような意味で正規ではない場合には、影響を及ぼさない」(Gast-de Haan : Steuerstrafrecht (1985), a.a.O., S.548.)。

(16) ただし、AO第154条は形式的なGoBに位置づけられるが、第154条の違背はAO第379条第2項第2号の租税危殆行為に当たる。

第3 我が国の租税法における記帳規定と帳簿の証拠力

第1節 我が国の租税法における記帳規定

1 租税法上の記帳条件

我が国の商法では、その第32条第2項で「公正ナル会計慣行」との概念が用いられ、第33条第1項では会計帳簿の作成に関して「整然且明瞭」という記帳条件が要求されている。

他方、租税法の領域では、法人税法に「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」(法人税法第22条第4項)との概念が採用されている。さらに、青色申告法人は、仕訳帳と総勘定元帳を備えて、別表二十に定めるところにより、取引に関する事項を記載しなければならないとされ(法人税法施行規則第54条)、その資産、負債及び資本に影響を及ぼす一切の取引につき、複式簿記の原則に従い、整然と、かつ、明りょうに記録し、その記録に基づいて決算を行わなければならない(同規則第53条)、取引を発生順に記載しなければならないとされている(同規則第55条)。なお、別表二十には、青色申告書の提出の承認を受けようとする法人の帳簿の記載事項(記帳条件ではない)が詳細に定められている。

同様に所得税法も、青色申告書者に、備え付けべき帳簿書類や記載事項を定め(所得税法施行規則第56条、第58条、第59条)、資産、負債及び資本に影響を及ぼす一切の取引を正規の簿記の原則に従い、整然と、かつ、明りょうに記録し、その記録に基づき、貸借対照表及び損益計算書を作成しなければならないとし(同規則第57条)、取引の発生順の記載も求めている(同規則第57条)。さらに、青色申告者の帳簿の記載事項は大蔵省告示によって定められている。

従って、租税法上は、「整然かつ明りょうな記帳」、「一切の取引の記帳」及び「時系列的な記帳(発生順の記載)」以外の記帳条件は、「一般に公正妥当な会計処理の基準」、「複式簿記の原則」及び「正規の簿記の原則」という概念から導き出されることになるが、我が国の租税法の諸文献において、それらの概念から具体的な記帳条件を演繹して解説するものは存在しておらず、また、簿記会計の諸文献も、ドイツにおける、簿記の正規性に関する決定的な原則とされている「専門的知識を有する第三者による監査可能性」・「適時の記帳」・「現金残高の日々の掌握」及び「記帳の不可変性」等の記帳条件を提示していない。

ただし、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」(法人税法第22条第4項)の解釈に関して、この用語が帳簿の記帳条件をも含むものであることを証明する事実がある。それは法人税法旧基本通達三三七である。しかし、昭和40年の法人税法改正に伴って昭和44年にかけて法人税法基本通達の改廃が行われ、この旧基本通達は、新たに法人税法第22条第4項「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」が設けられたことに伴い廃止されている。廃止された理由は、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準(法人税法第22条第4項)に従うこととし、税法上の立場からは通達として定めないこととされたためである。

この法人税法旧基本通達三三七では、例えば、「整然と、且つ、明りょうに記録するとは、すべての取引が秩序的に記録され、又同一の取引につき数種の帳簿に記載される場合には、その各帳簿への記載の相互関係が明らかにされ、且つ、各取引の性格、金額等が容易に識別できるように記録されていることをいうものとする」とされていた。これは、整然明瞭という概念から、記帳の「秩序性」・「追跡可能性」及び「識別可能性」という条件を演繹するものである。この法人税法旧基本通達三三七は、「専門的知識ある第三者による監査可能性」・「適時の記帳」・「現金残高の日々の掌握」及び「記帳の不可変性」等の記帳条件を掲げてはいないものの、この旧通達から「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」(法人税法第22条第4項)との用語が帳簿の記帳条件を含む概念であることが明らかになる。

第2節 我が国の租税法における帳簿の証拠力

1 法人税法第130条及び所得税法第155条

「青色申告に係る更正」との表題が付けられる法人税法第130条第1項第1文は以下の規定である(なお、所得税法第155条第1項第1文も内容的には同様の規定である)。

「税務署長は、内国法人の提出した青色申告書に係る法人税法の課税標準又は欠損金額の更正をする場合には、その内国法人の帳簿書類を調査し、その調査により当該課税標準又は欠損金額の計算に誤りがあると認められる場合に限り、これを行うことができる」

現行法人税法第130条第1項及び所得税法第155条第1項は、「整然かつ明りょうな記帳」・「一切の取引の記帳」・「時系列的な記帳」という記帳条件及び「法定された青色申告の記載条件」を遵守した帳簿に、一定の証明力・証拠力を付与した規定である、と指摘する我が国の文献は少ない。そうした中で、現行法人税法第130条第1項及び所得税法第155条第1項が帳簿に一定の証明力・証拠力を付与した規定である旨を指摘する数少ない文献を挙げれば以下のものがある。

飯塚毅博士

飯塚博士は「日本では、法人税法第130条、所得税法第155条が、旧RAOの第208条、新AOの第158条と同一趣旨の条文となっており、青色申告書を適法に出している法人・個人の申告所得額について、更正処分をする場合には『帳簿書類を調査し…金額の計算に誤りがあると認められる場合に限り、これを行うことができる』との明文規定がある。これを日本の行政、学会及び実務家の多くの方々は、更正処分の制限に関する技術的な条項又は特典だとしてしか理解しておられないのである。だがそれは誤りであると思われる。条文は厳として眼前に実在するのであるが、これを会計帳簿の証拠性または証拠能力ないしは証拠価値を意味するものだ、とは理解しておられない⁽¹⁾と明確に主張される。

ただし、飯塚博士は、そのテーマの範囲外であるためか、RAO第208条第1項第1文ないしAO第158条の規定が「法律上の推定」の見地から位置づけられていることには触れられていない。

忠佐市博士

忠佐市博士(元国税庁査察部長・元日本大学教授)は「記録が事実の表現であるという経験則から

は、適法に青色申告書を提出している法人の事業年度においては、法人税法はその帳簿書類の記載について事実の真実な表現であるという一応の推定を予定し、その推定を覆すためには、不真正の事実の表現を指摘すべき義務を税務行政機関に課しているものと解することができる⁽²⁾」(傍点は筆者)とされる。

この忠博士の指摘は、1919年RAO第208条が、その制定当時からしばらくの間、prima facie Beweis(表見証明、一応の推定)の見地から解説され運用されていた、との事実を踏まえたものであると推測される。ただし、この文献は1981年に刊行されているが、ドイツにあっては、遅くとも1956年頃から、RAO第208条第1項第1文に規定された帳簿の証拠力は「法律上の推定」の見地から位置づけられ、現行AO第158条も「法律上の推定」との見地から解説されている(本稿第2章第1節2を参照されたい)。

松沢智教授

松沢智前日本大学教授は「青色申告にかかる所得の計算が法定の帳簿による正当な記載に基づく以上は、その帳簿の記載を無視して更正されることがない旨を保障したものであることからすれば、更正処分をするには、その帳簿書類の記載以上に信憑性がある資料を摘示して処分の具体的根拠を明らかにしなければならないとされている。そうすると、青色申告にかかる帳簿記載には一種の正当性の推定が認められよう⁽³⁾」とされ、「一定の権利や利益を付与された青色申告者に対しては、申告により確定された申告額を否認するためには、『証明』即ち確信に達する程度に至るまでの十分な証拠資料が必要なのである。これが『納税者の備え付け帳簿書類以上の信憑性ある資料の意味』である⁽⁴⁾」(傍点は筆者)とされる。

松沢教授の指摘は、(1)現行AO第158条(1919年RAO第208条)が、「形式的に正規である簿記」から簿記の正当性(Richtigkeit)を推定する規定であること⁽⁵⁾、及び、(2)租税義務者によって「形式的に正規である簿記」が提示された場合に、その帳簿の一部ないし全部を否認しようとする税務当局は「確実性を境に接する蓋然性」レベルの証明を

要するとされていること、と結果として軌を一にするものである。

沼田嘉穂博士

沼田簿記で知られる沼田嘉穂博士(元横浜国立大学教授)は「元来、会計帳簿の記入は企業の内部で自由に行いうる記帳であるから、法的には絶対的証拠力はないとみるのが正しい。しかし記帳の証拠となる証拠等の証拠書類が完備しておれば、これを前提として記帳は証拠力をもつに至るであろう。また記帳された取引自体の正当性についての証拠は簿記では与えられないにしても、複式簿記によって正しい記帳が行われている限り、その計算の正確性についての証拠は簿記から十分に得られるものと見うる…。青色申告の前提として複式簿記を要求したことは、記帳の証拠力を認めた証左である⁽⁶⁾」(傍点は筆者)と述べられる。

ただし、沼田博士の指摘は、正しい記帳とはいかなる記帳条件を遵守した記帳をいうのか、青色申告における帳簿の証明力がどの程度であるかについては触れられていない。

2 最高裁判所昭和38年5月31日判決

わが国の租税法における帳簿の証明力・証拠力に関する学説は以上のとおりであるが、青色申告による帳簿の記載の証明力について明確な判断を下した代表的な判決として昭和38年5月31日の最高裁判所判決(昭和36年(オ)第八四号、同三十八年五月三十一日第二小法廷判決、破棄自判)が存在する。

本判決で最高裁は、帳簿の証明力に関して「どの程度の記載をなすべきかは処分の性質と理由附記を命じた各法律の規定の趣旨・目的に照らしてこれを決定すべきであるが、所得税法(昭和三十七年法律六七号による改正前のもの、以下同じ)四五条一項の規定は、申告にかかる所得の計算が法定の帳簿組織による正当な記載に基づくものである以上、その帳簿の記載を無視して更正されることがない旨を納税者に保障したものであるから、同条二項が附記すべきものとしている理由には、特に帳簿書類の記載以上に信憑力ある資料を摘示して処分の具体的根拠を明らかにすることを必要とする」と解するのが相当である」と判示している。

本件判決に関する評釈で⁽⁷⁾、本件判決が帳簿の証明力にも言及している、と述べるものは皆無である。しかし我々は、本件判決は、最高裁が「正規に記帳された帳簿だけに証拠力がある」との歴史的なテーゼを認知したものである、と理解したい。

本件判決で判示された内容を1919年RAO第208条第1項第1文及び1977年AO第158条の表現に対比して組み替えれば、「『法定の帳簿組織による正当な記載』に基づく『申告にかかる所得の計算』は、『特に帳簿書類の記載以上に信憑力ある資料を摘示して処分の具体的根拠を明らかに』しない限り、課税の基礎とされ、『その帳簿の記載を無視して更正されることがない旨を納税者に保障したものの』である」となる。そして、取引の全部又は一部を隠蔽し又は仮装して記載する等「当該帳簿書類の記載事項の全体について、その真実性を疑うに足りる不実の記載がある」(昭和40年改正前法人税法第25条第8項第3号)場合には、青色申告の承認が取り消され、推計課税が行われるのである。

かかる法律構造は、ドイツ1919年RAO第208条(AO第158条)及び第217条(AO第162条)と同様であると考えられる。因みにRAOでは、「第162条及び第163条の規定に合致する帳簿及び記録は、それ自体正規の記帳(ordnungsmäßiger Führung)の推定があり、事情に基づいてその実質的な真実性に異議を唱える原因がない場合には、課税の基礎とされ」(同第208条)、「その帳簿または記録が不完全であるかもしくは形式的または実質的に不正である場合」は推計される(同第217条)とされている。

つまり、我々は、本件判決から、我が国の青色申告制度も、ドイツRAO第208条及びAO第158条と同様に「正規に記帳された帳簿だけに証拠力がある」という歴史を貫くテーゼをに支えられたものである、との観点からの解釈をも引き出し得るのである。

第2節脚注

(1) 飯塚毅『正規の簿記の諸原則』(改訂版、森山書店、1988年)、5-6頁。

(2) 忠佐市『租税法要綱』(第10版、森山書店、1981

年)、251頁。

(3) 松沢智『租税手続法』(中央経済社、1998年)、295頁。

(4) 松沢、前掲書、296頁。

(5) 飯塚博士はRAO第208条第1項第1文のRichtigkeitを(飯塚、前掲書、5頁)、中川一郎編『77年AO法令集』(日本税法学会運営委員会、1979年)ではAO第158条のRichtigkeitを、「正当性」と邦訳している。

(6) 沼田嘉穂『簿記教科書』(五訂新版、同文館、1992年)、264頁。

(7) 本件評釈としては以下のものがある。

中川一郎「付記すべき更正理由ならびに審査決定理由の程度」シュトイエルNo.16(1963年)、22頁以下。

渡部吉隆「所得税申告書についてなされた更正処分並びに審査決定の附記理由が不備であるとされた事例」法曹時報15巻7号(1963年)、90頁以下。

渡部吉隆「青色申告の更正処分・審査決定に附記すべき理由記載の程度・法律のひろば16巻8号(1963年)、25頁以下。

北野弘久「青色申告者に対する更正の理由附記をめぐらる問題」税法学151号(1963)、17頁以下。
時の法令「青色申告に対する更正の通知書に附記すべき理由の書き方についての最高裁の見解」時の法令470号(1963年)、47頁以下。

浦谷清「所得税青色申告書についてなされた更正処分並びに審査決定の附記理由が不備であるとされた事例」民商法雑誌50巻1号(1964年)、132頁以下。

高柳信一「青色申告に対する更正の理由附記」別冊ジュリスト79号(1983年)、156頁以下。

北野弘久「更正処分とその附記理由」税理27巻5号(1984年)、51頁以下。

第3節 まとめ

1 記帳する権利=記帳権

(1) 記帳の本質的機能

レフソンが「記帳が法律上=歴史上ますます=規定されたその出発点は、中世における、正規に記帳された営業帳簿(ordentlich geführten Geschäftsbüchern)に関する裁判の権益にあった⁽¹⁾」とし、クルーゼも「もともと帳簿の証拠力は商人の特権の一部であった⁽²⁾」としているように、中世都市法典に始まるドイツ商事法における記帳規定は、正規に記帳された帳簿に裁判における証拠力を付与するために設けられている。その意味で、商人にとって、記帳は権利としての側面も有するのである。

さらに、グローネンボルンが「RAO第208条(現行AO第158条=筆者注)は商人の権利を意味している⁽³⁾」としているように、ドイツの現行AO第158条も「形式的に正規である簿記」に高い証拠力を付与した規定として理解されている(この点は本稿第2章で考察した)。AO第158条は歴史的な根源を有するのである⁽⁴⁾。

(2) 青色申告と帳簿の証明力

本章第2節で我々は、我が国の青色申告制度は、ドイツのAO第158条と同様に「正規の簿記だけが証拠力を享受する」という歴史を貫くテーゼに支えられたものである、との観点から理解し得るとした。しかし、我が国の現行法人税法第130条第1項及び所得税法第155条第1項を「正規の簿記だけが証拠力を享受する」という歴史を貫くテーゼに支えられたものである、と解釈することで何らかのメリットがあるのかという批判もあり得る。確かに、かかるテーゼを引き合いに出しても、本章第2節2で考察した最高裁判決の結論には何らの影響も与えなかったと思われる。

しかし、わが国の学説は、記帳は義務であるとの前提条件から出発しており、「正規に記帳された帳簿だけに証拠力がある」とか「正規の簿記だけが証拠力を享受する」とのテーゼの存在を未だに認知していない。さらに、わが国では、簿記の歴史が浅かったせいか、その基本的なルールが社会的な不文律となるまでには浸透せず、またルールのうちの何を残し何をかえるべきかについての検討もなされずに、無原則的に便利さの追求に走ったり、その本質が忘却されてしまっている⁽⁵⁾。従っ

て、納税者の記帳に関する意識は一向に向上しないという結果を招くのである。

ラートブルフは法の解釈について、「法の内容自体のみがそれを決定する。法の解釈は、ゆえに、かつて考えられたことの追思考ではなく、考えられたことを徹底的に考えぬくことである。それどころか、比較法的な方法(rechtsvergleichender Methode)によって外国での解釈例を自国法の解釈の参考とすることが許されるならば、世界中で考えられたことを徹底的に考えぬくことである⁽⁶⁾」と言う。本章第2節で示したように、我が国の現行法人税法第130条第1項及び所得税法第155条第1項は、ドイツAO第158条と同様に、正規に記帳された帳簿に高い証明力を付与した規定であると位置づけられるべきである。筆者は、こうした記帳者の権利を「記帳権」として位置づけたいと考える。

かかる位置付けによって、青色申告制度のもとでの記帳は、記帳義務者に課せられた義務であるとともに、記帳義務者にとっての正当な権利である、という理解が広く浸透すれば、納税者の記帳レベルは格段に向上し、結果的には、税務行政の円滑な執行にも資することになると思われる。

2 帳簿の証拠力は優遇措置ではない

我が国では、一般に、青色申告の更正制限規定(法人税法第130条第1項及び所得税法第155条第1項)も青色申告に係る租税優遇措置の一つとされている⁽⁷⁾。しかし、ドイツではAO第158条(帳簿の証拠力)を租税優遇措置と位置付けていない。帳簿の証拠力は、「正規の簿記だけが証拠力を享受する」とか「帳簿の証拠力は商人の特権である」というテーゼに支えられたものであり、政府が付与した恩恵(優遇措置)というレベルのものではない。帳簿の証拠力は、形式的に正規に記帳された帳簿が保持する本質的機能である。従って法人税法第130条第1項及び所得税法第155条第1項を優遇措置としての側面からのみ位置づける学説は、かかるテーゼの存在を失念しているとの批判を甘受しなければならない。

また、「正規に記帳された帳簿だけに証拠力がある」とのテーゼは、青色申告による帳簿にだけ認

められるべきではない。例えば白色申告であっても、帳簿が形式的に正規に記帳されれば、その帳簿には青色申告と同様の高い証明力がある⁽⁸⁾。正規に記帳された帳簿の証明力自体に青色申告と白色申告の差異はなく、白色申告者には青色申告者に認められる更正処分に関する手続上の保護がないのである。ただし、手続上の保護の有無は、記帳者の権利救済に非常に大きな影響を与える。白色申告者に対する推計については、特別の課税方式としての手続要件はないと解されるため、例えば信憑性ある帳簿を備え付けていても、白色申告による記帳者は不利な状況に立たされてしまう可能性がある⁽⁹⁾。

3 我が国の青色申告制度自体に対する批判

(1) 志願制度としての青色申告制度の廃止

ドイツでは、売上金額がごく少額の者等を除くすべての営業者と農林業者に記帳義務を課している(AO第141条参照)。他方、我が国では未だに青色申告と白色申告との区分が存在している。青色申告制度創設の基礎となったシャープ勧告⁽¹⁰⁾は、①戦後直後の激しいインフレが進行中であり、②国民中約1,000万人の餓死者がでる可能性がささやかれ、配給品だけを食った裁判官が餓死した時代であり、③商人はインフレへの利得への課税を恐れて記帳をしない⁽¹¹⁾、という戦後の混乱期にあって、「今日、日本における記帳は慨嘆すべき状況(a deplorable state)にある⁽¹²⁾」との認識をその出発点としている。そして、この悲惨なまでの記帳回避から抜け出させる「誘い水」(inducement)として、「色の違った形式の申告書」(return on a different colored form)を出させなさい、と勧告している⁽¹³⁾。同勧告書は、明らかに、異常事態に対する弥縫策(びほうさく)たる目的と本質をもっていたのである⁽¹⁴⁾。

しかし、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。

(2) 記帳条件の成文化

我が国の商法及び租税法には帳簿の記帳条件がほとんど成文化されていない(本章第1節1参照)。我が国では、ドイツのGoB概念に関する田中耕太郎博士の実務慣行白紙委任説⁽¹⁵⁾による影響を受けて、「会計を巡る問題は多様であるため、法による会計への規制は最小限に」との見解が支配的であるが、ドイツの「簿記の正規性の基準となるGoB」概念に見られるように、帳簿の記帳に関する領域ではそれはまったくの誤解である。本稿の第1章で考察したように、ドイツの現行AOに数多く成文化されている記帳条件(これは「簿記の正規性の基準となるGoB」概念の一部を構成する)は、すべての記帳形式に共通する一般普遍的な原則であり(本稿第1章第5節2(6)(7)参照)、かかる意味での記帳条件の成文化は会計制度の発展を決して阻害しない。

簿記の実質的な正規性を担保しつつ、帳簿の証明力という記帳者の正当な権利をさらに確立するためにも、商法や租税法に「記帳の適時性」・「記帳の不可変性」・「現金取引の日々の掌握義務」等各種の記帳条件が早急に成文化されなければならない。

また、帳簿の記帳条件は、租税法が商法に先駆けて制定し、商法はその後にそれら記帳条件の成文化を行うという。ドイツの立法先例が存在する⁽¹⁶⁾。わが国においてもかかる先例を参考として、まずは税法上に記帳条件の成文化を図っていくべきである。1998年3月30日に成立したコンピュータ会計法(電子計算機を使用して作成する国税関係帳簿書類の保存方法等の特例に関する法律(平成10年法律第25号))はまさにその実例であろう。同法の施行規則には「訂正・削除・追加処理の担保措置」・「取引の追跡可能性」・「記録の検索可能性」及び「記帳の適時性」という記帳条件が盛り込まれている⁽¹⁷⁾。

(3) 簿記の実質的な正規性を担保する規定

ドイツのAO第146条第1項には二義性があり、同項は租税義務者に実質的に完全で真実な記帳の

履行も求めているが、租税危殆行為を規定するAO第379条第1項は、故意又は重過失による不実な証憑書及び不実な記帳によって租税を免れ、または不当な租税上の利益を受けることを可能とする者を秩序違反とする。つまり、AO第379条第1項は租税義務者に実質的に完全で真実な記帳を直接的に義務づけているのである。

この租税危殆行為という概念はわが国の租税法には取り入れられていない。我が国では証憑書の改竄(例えば、資本的支出を修繕としたり、納品日を変えたりした請求書や領収書の発行)や不実な記帳(例えば、個人的な支出を事業関連性あるものと仮装した記帳)が日常茶飯事的に行われている、と我々実務家の目には見える。こうした不正を税理士による税務監査や後日の税務官庁による調査で発見することは容易でなく、また、こうした不正の発見に税務会計専門家の業務の大部分が割かれることは国家的な損失である。簿記の実質的な正規性を担保するために、我が国の租税法にもドイツAOに規定される租税危殆行為のような制裁規定の創設が望まれる。

以上、本稿では、ドイツ1919年RAOから現行1977年AOまでの記帳規定と簿記(帳簿)の証拠力を中心に一連の考察を行った。本稿では触れることはできなかった、「ドイツの中世都市法典から現行商法に至るまでの、記帳規定と商業帳簿の証拠力」及び「簿記の正規性の基準となるGoB」概念に関する考察は、別の機会に譲ることとする。

第3節脚注

(1) Leffson, Ulrich: Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 7. Aufl., Düsseldorf, 1987, S.45.

(2) Kruse, Heinrich Wilhelm: Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung Rechtsnatur und Bestimmung, 3. Aufl. Köln, 1978, S.200.

(3) Gronenborn, Jakob: Keine Ordnungsmäßigkeit der Buchführung bei verspäteter Bilanzaufstellung?, StbJb, 1970/1971, 1970, S.436.

(4) Tipke/Kruse: a.a.O., §158 Tz.1.

(5) 飯塚真玄、松沢智編著『コンピュータ会計法概論』(中央経済社、1998年)、139頁参照。

(6) ラートブルフ著 碧海純一訳『法学入門』(改訂版、東京大学出版会、1964年)、286頁。

Radbruch, Gustav: Einführung in die Rechtswissenschaft, 9. Aufl., Stuttgart, 1958, S.243.; 12. Aufl., Stuttgart, 1969, S.254.

(7) 例えば、以下の文献を参照。金子宏『租税法』(第2版、成文堂、1988年)、433頁。新井隆一『負担の公平 記帳の責任』(成文堂、1984年)、52頁。

新井教授は「この特典というのは、青色申告者は、帳簿書類を調査し、その調査により申告されている所得金額などの計算に誤りがある場合に限り、更正をされることになる、とか、特別の税額控除や所得控除、特別の準備金の設定や減価償却などをすることが認められていて、税負担が軽減される、とか、などである」とされ、「いかに、制度の奨励のためとはいえ、また、その制度に協力していることに報いるためとはいえ、あたりまえのことをしている者に、特典を与えるなどというのは、不合理であり、甘やかしであり、不公平だといわなければならない」(新井、前掲書、52頁)とされる。新井教授も、青色申告の更正制限規定を青色申告に協力していることに対する恩恵として理解されているようである。

(8) 松沢教授は「推計課税に関する税法の規定(所得税法156条、法人税法131条)は、『青色申告に係るものを除く』と規定されているが、その意味は、青色申告者には正確な所得を計算できる信憑性のある帳簿を備え付けていることから、推計が禁止されているのであると解すれば、同規定は信憑性ある帳簿が備え付けてあれば、換言すると、青色申告者のものと同程度の内容の帳簿であれば、推計を許さないとする要件を含んでいると解することもできるとおもわれる」(松沢智「実額課税ができる場合になされた推計課税の当否」税務事例 Vol.5.No.8 (1973年)、7頁)とされる。

ニーラントも、「形式的な必要条件に合致した簿記は、実質的な真実性の推定という保護がある。それは、記帳の形式的規定を厳守することだけではなく、特に、任意に帳簿を記帳し年度決算書を作成することが有利であることを示している」

(Nieland, Hubert : in : Littmann, Eberhard/ Bitz, Horst/Hellwig, Peter, Das Einkommensteuerrecht, 15. Aufl., Stuttgart, 1993, § 4.5. Rn. 319.) とする。

(9) 松沢教授によれば「その実地調査の段階で、実額による課税ができるか又はそれに近い資料が発見されれば、当然にそれに基づいて課税処分が行なわれることになろう(括弧内省略)。しかし、それは推計課税のための手続要件として要請されるのではなく、行政処分としての法適合性(Rechtmässigkeit) という具体的特質からの制約というべきであろう。したがって、手続要件ではないから、調査に基づいた処分であれば、たとえ実額課税ができるのに推計課税をしたとしても、それが調査をせずになされた処分として課税権の濫用の評価を生じない限り違法ではないというべきであろう」とされる(松沢智『新版 租税実体法』(中央経済社、1994年)、213頁)。

(10) 昭和24年8月に、シャウプ博士の使節団(Shoup Mission)は、マッカーサー元帥に対して「日本の租税に関する報告書」(Report on Japanese Taxation)を提出し、日本政府はこれを受けて、昭和25年度から青色申告制度を採用している。

(11) 飯塚毅、TKC全国会中央研修所編『巡回監査』(改訂新版、1997年、第一法規出版)、582-583頁。

(12) 第4巻D56頁。

(13) 第4巻D58頁参照。

(14) 飯塚毅、TKC全国会中央研修所編『巡回監査』、583頁。

(15) 実務慣行白紙委任説は、本稿の「はじめに」を参照されたい。

(16) 坂本孝司「帳簿の記入及び証拠力についての歴史的・比較法学的考察(その2)」TKC税研時報 Vol.10.No.3(1995年)、19頁。

(17) その詳細に関しては、坂本孝司、松沢智編著『コンピュータ会計法概論』(中央経済社、1998年)の43-44頁を参照されたい。