

加 算 税 の 国 際 比 較 (未 定 稿)

	日 本	アメリカ	イギリス	ドイツ	フランス
過少申告加算税	追徴税額の <u>10%</u> (期限内申告税額又は 50 万円のいずれか多い金額を超える部分については、 <u>15%</u>) (通則法 65 条)	追徴税額の <u>20%</u> (内国歳入法 6662 条(a))	追徴税額以下の額 (法文上、過少申告加算税と重加算税の区別なし) (租税管理法 95 条、96 条)	なし 過少申告に対しては <u>10 万マルク以下の秩序罰(過料)</u> が課される。(租税通則法 378 条)	過少税額の <u>40%</u> (租税一般法 1729 条) 〔悪意の場合にのみ。善意の場合は、過少申告加算税は課されない。〕
無申告加算税	納付税額の <u>15%</u> (通則法 66 条)	無申告の期間 <u>1 月又はその端数毎に申告税額の 5% 加算</u> (最高 25%) (内国歳入法 6651 条(a))	○法定申告期限からの遅延期間に応じた次の額 ・6 月未満 <u>100 ポンド</u> ・6 月以上 12 月未満 <u>+100 ポンド</u> ・12 月以上 <u>年税額以下の額</u> ○裁判所又は課税委員会の決定により <u>1 日につき 60 ポンド以下の加算税を課税することも可能</u> (1994 年財政法附則 19、租税管理法 93 条、94 条)	賦課課税であるが、課税資料としての租税申告書を提出しない場合、確定税額の <u>10% 以下を加算</u> 。但し、 <u>1 万マルクを限度とする</u> 。(租税通則法 152 条)	○督促がなかった場合又は最初の督促から <u>30 日以内に申告書が提出された場合</u> □ <u>10%</u> ○最初の督促から <u>30 日以内に申告書を提出しなかった場合</u> □ <u>40%</u> ○2 度目の督促から <u>30 日以内に申告書を提出しなかった場合</u> □ <u>80%</u> (租税一般法 1728 条、1729 条 A)
重加算税	追徴税額の <u>35%</u> (無申告の場合には <u>40%</u>) (通則法 68 条)	追徴税額のうち詐偽に帰すべき部分の <u>75%</u> (詐偽的無申告の場合は <u>1 月又はその端数毎に納付税額の 15% 加算</u> 。最高 75%) (内国歳入法 6663 条(a), 6651 条(f))	追徴税額以下の額 (法文上、過少申告加算税と重加算税の区別なし) (租税管理法 95 条、96 条)	なし	脱漏税額の <u>80%</u> (租税一般法典 1729 条)

(注) イギリスにおいては、原則として所得税・法人税の例による。

脱税に対する罰則の国際比較 (未定稿)

(2000年1月現在)

区 分	日 本	アメリカ	イギリス	ドイツ	フランス
罰 則 の 内 容	○ 5年以下の懲役 若しくは ○ 500万円以下の罰金(脱税額が500万円超の場合は、その相当額) 又は ○ その併科	[個人] ○ 5年以下の禁錮 若しくは ○ 10万ドル(1,120万円)以下の罰金 又は ○ その併科 [法人] ○ 5年以下の禁錮 若しくは ○ 50万ドル(5,600万円)以下の罰金 又は ○ その併科	(虚偽申告書の提出等により税を免れた場合) ○ 2年以下の拘禁刑 又は ○ 罰金(上限なし) (上記の場合で、調査過程で宣誓の上虚偽の証拠の提出等があったとき) ○ 7年以下の拘禁刑 若しくは ○ 罰金(上限なし) 又は ○ その併科	○ 5年以下(悪質な場合は、6ヶ月以上10年以下)の自由刑 若しくは ○ 10万マルク以上360万マルク以下(600万円以上2億1,600万円以下)の罰金 又は ○ その併科	○ 次の禁錮及び罰金の併科 ・ 1年以上5年以下(悪質な場合は2年以上5年以下)の禁錮 ・ 5,000フラン以上50万フラン以下(9万円以上900万円以下)の罰金

(注1) 所得税及び法人税に相当する税に関するものである。

(注2) 邦貨換算レートは、1ドル=112円、1ポンド=180円、1マルク=60円、1フラン=18円(基準外国為替相場及び外国為替相場：平成11年6月から平成11年11月までの実勢相場の平均値)。

脱税犯に係る懲役刑の有罪人員（第一審判決・間接国税以外）

（単位：人）

期間 判決年	1 年未満		1 年以上		2 年以上		3 年以上 5 年以下		合 計	うち実刑
		うち実刑		うち実刑		うち実刑		うち実刑		
昭和50年	9 5	1	2 1	—	2	—	—	—	1 1 8	1
55	7 6	—	7 1	4	5	—	—	—	1 5 2	4
60	5 7	2	7 4	9	1 1	2	—	—	1 4 2	1 3
平成元	2 7	2	1 0 6	8	3 3	7	3	1	1 6 9	1 8
5	1 6	—	1 0 9	1 0	3 3	3	6	3	1 6 4	1 6
10	4 4	—	1 1 9	1 2	2 4	7	5	4	1 9 2	2 3

（注） 最高裁判所事務総局「司法統計年報 2 刑事編」による。

諸外国の所得税の課税方式と立証責任の所在（未定稿）

区 分	日 本	ア メ リ カ	イ ギ リ ス	ド イ ツ	フ ラ ンス
税額確定の方式	申告納税方式	申告納税方式	申告納税方式又は賦課課税方式の選択制	賦課課税方式	賦課課税方式
立証責任	一般的に税務当局にある。	一般的に、行政庁の処分については、正当性の推定（Presumption of Correctness）が判例で打ち立てられており、税については、立証責任（Burden of proof）は納税者にありとされている。	一般的に納税者にある。	一般的に、納税者の収入については、税務当局に、経費や税務上の特典については、納税者に立証責任がある。	一般的に税務当局にある。

（注）アメリカについては、1998年 IRS 改革法により、納税者が内国歳入庁（IRS）の税務調査（資料提出等）に十分な協力を行うこと等一定の条件を満たしている場合に限り、事実認定に関する立証責任が納税者から税務当局に移ることとなった。

米 国 に お け る 立 証 責 任 の 分 担 ・ 調 整

○ 米国においては、税務訴訟における立証責任は、原則として納税者にあるが、法律及び判例において、以下のような分担・調整が図られている。

(1) 内国歳入法

- ・ 脱税事案の場合等、特定の場合については、課税庁に立証責任がある旨規定されている。
- ・ 納税者が一般的に立証責任を負うとの規定はみられないが、特定の場合に課税庁が立証責任を負うと規定されていることの反対解釈からも、一般的に納税者に立証責任があると解されている。

(2) 租税裁判所規則

- ・ 租税裁判所規則(Tax Court Rule)においても、原則として納税者に立証責任があることとされており、脱税事案の場合等について、立証責任が課税庁に移る旨が規定されている。

(3) 判例

- ・ 一般の行政処分は、定型化された手続に則って行われるものであることから、行政処分にはいわゆる「適法性の推定」(presumption of correctness)が認められている。税務訴訟においては、事実に関する争点(factual issues)に関し、内国歳入庁(IRS)の処分や決定について、適法性の推定が認められてきている。
- ・ 原則として納税者に立証責任があるが、納税者によって、更正決定が恣意的で過度であり、かつ、事実の裏付けがないことが示されれば、立証責任は課税庁に移ることとされている。

(4) IRS改革法による改正

- ・ 1998年IRS改革法によって、以下の①、②の要件をともに充足する場合には、納税者の税額の決定に関する事実認定については、税務訴訟上、立証責任が納税者から課税庁へと転換することとされた。

- ① 自らの納税義務を決定するために必要な事実に関する争点に関し、「信頼し得る証拠」(credible evidence) (注1)を提出すること
- ② 以下の要件を充足すること (注2)
 - a. 内国歳入法及び規則に規定される証明(substantiation)及び記録保存(record keeping)義務を果たすこと (例えば慈善寄付金、旅費、交際費等、外国税額控除に必要な情報の提供等)
 - b. 課税庁による、証人、情報・文書の提供、面接等の合理的な要求 (外国にある情報の提出、外国にいる証人の証言や、合理的な範囲における資料の英訳の要求を含む) に協力すること
 - c. 法人、信託、パートナーシップについては、純資産が700万ドル以下であること

(注1)「信頼し得る証拠」の具体的内容は、「裁判所による十分な検討の後、他の対抗する証拠がなければ、事実に関する認定の基礎とするに十分な証拠」とされている(上院財政委員会報告)。

(注2)当該要件を充足していることについての立証責任は、納税者が負う。

- ・ 上記のように、立証責任の転換がされても、①、②のような相当に厳しい要件が課されること (特に、内国歳入法上の申告内容の証明義務・証拠保存義務の遵守及びIRSの税務調査への協力義務等の遵守)、法人の大規模な額の争訟については依然納税者に立証責任があること、等から、1998年IRS改革法で設けられた立証責任の転換に関する規定は、実質的には、これまでの立証責任の分担・調整に大きな影響を与えるものではないと考えられる (注3)。

(注3)納税者に多大な便益をもたらすものではないとの評価が多くの実務家により行われている。

立 証 責 任 に 関 す る 判 例

1 実額課税の場合の立証責任

[立証責任の所在]

- 所得の存在及びその金額について決定庁が立証責任を負うことはいうまでもないところである。
(昭和38年3月3日最高三小36(才)214号 税資37号171頁)

[経費についての立証責任の所在]

- 課税処分取消訴訟において、課税標準たる所得につき被告課税庁が立証責任を負う以上、所得の算出要素たる必要経費についても被告課税庁に立証責任があるというべきである。
(昭和43年4月22日熊本地方38(行)13号 税資52号690頁)

[課税庁の認定額を超える多額の経費を主張しながらその内容を指摘しない場合の立証責任]

- 所得税更正処分の取消訴訟においては、必要経費の存否及び額についての立証責任は、原則として課税庁にあると解すべきであるが、納税義務者が課税庁の認定額を超える多額の必要経費を主張しながら、具体的にその内容を指摘せず、課税庁との係争部分の存否、額についての検証の手段を有しないときには、経験則に徴し相当と認められる範囲でこれを補充し得ない限り、これを不存在として取り扱うべきである。
(昭和60年8月29日福岡高等60(行コ)1号 税資146号531頁・行集36巻7,8号1252頁)

[更正時に存在しない資料に基づく経費を主張する場合の立証責任]

- 具体的な支出が必要経費に該当するか否かが争われている場合には、所得の存在について被告に主張、立証責任がある以上、原則として、被告において、収入のみならず経費についても、被告主張以上に経費が存在しないことを立証すべき責任があると解すべきであるが、更正時には存在しない資料等に基づき、原告が当該支出が必要経費に該当すると主張するときは、原告において経費該当性を合理的に推認させるに足りる程度の具体的立証を行わない限り、当該主張が経費に該当しないとの事実上の推定が働くものというべきである。
(平成6年6月24日東京地方4(行ウ)169号 税資201号542頁)

[貸倒損失の発生原因等の事実の立証責任]

- 貸倒損失については、課税庁にその不存在を立証すべき責任があるが、被課税者が貸倒損失となる債権の発生原因、内容、帰属及び回収不能の事実等について具体的に特定して主張し、貸倒損失の存在をある程度合理的に推認させるに足りる立証を行わない限り、事実上その不存在が推定される。

(平成6年8月29日仙台地方3(行ウ)7号 税資205号365頁)

[租税特別措置の特例適用要件事実の立証責任]

- (居住用財産の譲渡所得の特別控除等の)規定は、住宅政策等の観点から所定の場合に租税を減免する例外的な特例規定であり、また、居住の意思をもって生活の本拠として財産を利用していた事実は、現に当該財産に居住していた原告らの支配領域に属する事柄であるといえるから、本件譲渡資産が居住用財産にあたることについては原告らが主張立証すべきである。

(平成3年4月24日横浜地方62(行ウ)5号 税資183号258頁)

2 推計課税の場合の立証責任

[推計課税の合理性]

- 所得推計方法の合理性の存否の基準は、明らかに相反する資料のないかぎり、それが会計法則上明白な誤謬のないいちおうの合理性を保持していることをもって足りるとすべきである。

(昭和38年6月22日大阪地方31(行)57号 税資37号700頁・行集14巻6号1155頁)

[納税者が経費の実額の立証により経費の推計を破るための立証の程度]

- 必要経費のみを推計したといっても、それが収入金額に類似同業者の平均経費率を乗じるというように収入金額を前提とする方法で推計されたものであって、当該収入金額は当該推計に係る必要経費と一体のものとして主張されているのであるから、納税者が右必要経費のみを漏れなく実額で立証することにより当然に推計を破れるものということはできず、実額反証によって本件各処分に係る必要経費の推計を破るためには、本件各処分に係る収入金額が真実のもの(すなわち、収入金額の全額)であることを立証するか、あるいは、実額主張に係る必要経費が本件各処分に係る収入金額に対応するものであることを立証することが必要というべきである。

(平成4年4月27日名古屋地方63(行ウ)16号 税資189号283頁・行集43巻4号671頁)

[納税者が所得の実額の立証により推計の合理性を否定するための立証の程度]

- 原告が所得の実額を主張して課税庁のした右推計の合理性を否定するには、その主張する収入金額がすべての取引先からのすべての取引についての捕捉漏れのない総収入金額であり、かつその収入と対応する必要経費が実際に支出され、当該事業との関連性を有することを合理的な疑いを容れない程度にまで主張、立証しなければならない。
(平成7年5月19日京都地方 63(行ウ)30号 税資209号694頁)

[逆推計の合理性]

- 推計方法が合理的であるには、まず、推計の基礎事実が確実に把握されることが必要であるところ、本件の証拠によって必要経費の大部分を占める原告の売上原価が認定でき、他方被告が把握した原告の収入に相当額の捕捉もれが存在すると認められる本件においては、売上原価の額を基礎として同業者の比率により原告の収入を計算する方法も合理性があり許され则认为られる。すなわち、一般に収入と経費の間には対応性が存するが、経費のうちでも売上原価は収入の発生原因たる販売に直接関連する主要な経費であって、その金額と収入金額との対応性は特に強いと考えられるから、売上原価を基礎としてその収入を推計することは十分合理性を有するというべきである。
(昭和57年12月23日大阪高等56(行コ)51号 税資128号766頁・行集33巻12号2671頁)

3 時機に遅れた攻撃防御方法

[推計課税の立証が終わってからの実額主張]

- 所得税更正処分取消訴訟において、原告の実額反証は、被告による推計課税の主張がなされた後遅滞なくなされなければならない、推計課税の立証が終わってから実額の主張、立証にとりかかることは許されない。
(昭和61年10月14日青森地方59(行ウ)4号 税資154号24頁)

[控訴審における実額主張]

- 推計課税処分取消訴訟の控訴審においてはじめて所得の実額を主張、立証することは、故意または重大な過失により時機に後れて提出された攻撃、防御方法であり、訴訟の完結を遅延せしめるものであるから、その主張、立証は民事訴訟法139条により却下すべきである。
(平成2年3月16日名古屋高等63(行コ)4号 税資175号1224頁)

過去の中期答申等における適正な申告水準の維持向上策に関する記述（抄）

【記帳、記録保存関係】

<昭和58年 今後の税制のあり方についての答申>

○ 所得税についての記録及び記帳に基づく申告制度

イ 制度の態様

（イ）考え方

事業活動を行っている者で何らかの記録のない者は、まずいないので、自らの責任において所得金額の計算ができるような最低限の記帳と記録保存は、すべての場合について要求すべきであるとする考え方もあるが、零細事業者にまで記帳義務を課すことは、その必要性和それに伴う新たな負担とのバランスからみて必ずしも問題なしとしないので、記帳義務については納税者のうち所得金額が一定額を超える者に限定し、それ以下の納税者については単なる記録の保存義務にとどめるのが適当ではないかと考える。

ロ 担保措置

まず、直接的措置については、主要諸外国では、ほぼ罰則で担保されているところから、我が国においても同様に罰則で担保すべきであるとする意見もあるが、実地調査の割合が低いところから、不公平を招くおそれがあるほか、我が国の小規模零細事業者の記帳の現状等も考慮すれば、このような直接的な制裁の導入を見送ることは、やむを得ないものとする。

次に間接的措置については、記録保存及び記帳の程度に応じた推計課税の弾力化や減価償却の否認など課税所得計算上の不利益の採用等を考慮してはどうかとの意見もあつたが、これについては、小規模零細事業者への配慮等から、当面、このような間接的措置はとらないこととする。

【総収入金額報告書】

<昭和58年 今後の税制のあり方についての答申>

- いわゆる総収入申告制として提起されている議論は、確定申告義務がありながら無申告となつている者の発見に資する等適正な課税の確保を図るために、確定申告義務の有無とは無関係に、収入金額が大きい者について何らかの申告ないし報告の義務を負わせることとしようとするものである。こうした観点に立つ場合、この制度は、新たな申告義務の導入ということではなく、現在の財産債務明細書の提出義務にならい、資料の提出制度として構成することが適当であると認められる。したがって、例えば、「事業所得、不動産所得又は山林所得を生ずべき業務を行う者で、これらの所得に係る収入金額が一定額を超えるものは、総収入金額報告書の提出の義務があることとする。ただし、所得税の確定申告書を提出する者は、同申告書に総収入金額等を記載することにより、上記の報告書の提出に代えることができるものとする。」というような規定を設けるべきであるとする。この場合、税務執行上の要請とこの提出義務に伴う負担とを考慮すれば、相当程度の高額の収入金額のある者に限定して導入することで十分であろう。

なお、この報告書の提出義務違反に対しては、現行の支払調書などの資料提出義務違反の場合より軽度の制裁を科することとするのが適当であるとする。

<昭和61年 昭和62年度の税制改正に関する答申>

- 昭和59年度改正において納税環境の整備について設けられた諸措置の定着を図るとともに、昭和62年度改正において、次の措置を講ずることが適当である。
 - ① 総収入金額報告書の提出基準金額を引き下げる。

【収支内訳書】

<昭和58年 今後の税制のあり方についての答申>

- 個人事業所得者等が提出する確定申告書については、所得金額の計算過程を明らかにする書面の添付を求めることとする。

【公益法人等の収支計算書】

<平成7年 平成8年度の税制改正に関する答申>

- 公益法人等に対する課税については、今後とも、軽減税率、収益事業の範囲、金融資産収益に対する課税のあり方、寄附金の損金算入限度額の特例、収支報告書の提出といった諸点について、その活動実態等を踏まえて検討を加え、できる限り、適正化を図る必要がある。

【国外送金等の調書】

<平成8年 平成9年度の税制改正に関する答申>

- 外国為替管理制度の見直しは我が国経済の国際化の流れに沿ったものとする。その場合、税制の面からは、課税回避資金の海外への送金・隠匿、クロスボーダー取引を利用した租税回避行為の増大、海外における資産収益の把握の困難化、といった問題が生ずる。これらの問題に対しては、欧米諸国の例を参考に、課税の適正化のための諸措置を検討することが適当である。

【官公署等の協力制度】

<昭和58年 今後の税制のあり方についての答申>

- 国の官公庁間の協力については、国家行政組織法において国の行政機関相互間の協力義務が規定されているが、抽象的な規定であり、守秘義務との関係が明らかでないため、税務当局が他官庁から協力をうる上で必ずしも有効な規定として働いているとは言えない状況にあり、また、地方公共団体との関係も同様の実情にある。

これについては、フランスのように、「官公庁及び官公庁により許可され又はその監督に服する公企業が税務当局から情報を求められた場合には、所掌する事務に関する資料につき、守秘義務をもつて対抗することはできない」との規定を設けるべきであるとする意見もあつたが、我が国においては、行政官庁の守秘義務が行政目的を達成する上で無視できない役割を担っている面もあり、このような一般的な規定を設けることには、当面慎重を期すべきではないかと考える。

しかしながら、例えば、経済取引及びそれに準ずるもの（官公庁へ提出される開業届等）にあつては、一般的に言つて秘匿の必要性がないのではないかと考えられ、このように税務当局に資料を開示しても、行政目的を阻害するおそれがないものにあつては、守秘義務を理由に協力を拒否することができないであろうと考える。

したがって、税務当局は、必要があると認めるときは、官公庁及び政府関係機関に対して書類の閲覧、資料の提供その他必要な協力を求めることができる旨の規定を当面は整備することとし、更に将来にわたり、その強化を検討することが適当であると考える。

<昭和63年 税制改革についての中間答申>

- 相続税においても所得税及び法人税と同様、官公署等への協力要請規定を設ける。

【一般的資料収集】

<昭和58年 今後の税制のあり方についての答申>

- 法定資料は資料名を明記して個別に法律で規定しているので、複雑多岐な経済取引の実態に弾力的に対応しきれない面がどうしても出てくるところから、税務当局が一般的な資料収集目的のために関係者に協力を要請することができるように、協力義務に関する規定を整備すべきであると考える。

なお、現行の法定資料制度は必要に応じて順次整備されてきているところであるが、アメリカの金融機関における一定額以上の現金取引等に関する報告義務やフランスにおける銀行口座の開設等に関する報告義務等も参考として、更に充実を図る観点から、政府において具体的検討を続けるべきである。

【加算税】

<昭和58年 今後の税制のあり方についての答申>

- 現在の過少申告加算税の5%の割合ないし無申告加算税の10%の割合については、申告秩序維持のための行政制裁としては軽きに過ぎ、これにより納税義務違反の発生を防止し、もつて納税の実をあげようとする行政上の措置としては必ずしも十分ではないと考えられるので、現行の過少申告加算税等の率を二段階制とし、一部を加重して、多額の申告もれがある者等については、例えば申告もれの割合、追徴税額等に応じて現在の加算税をより高い率で賦課できるとする規定を設けるべきである。

<昭和61年 昭和62年度の税制改正に関する答申>

- 昭和59年度改正において納税環境の整備について設けられた諸措置の定着を図るとともに、昭和62年度改正において、次の措置を講ずることが適当である。
 - ② 各種加算税(自主申告に係るものを除く。)の割合を引き上げる。

(参考) 昭和36年 国税通則法の制度に関する答申

このような隠ぺい又は仮装が認められる場合に通常の加算税よりも重い税率で重加算税を課すことは、そのような行為を防止するとともに負担の公平を維持するためにも適当であると考えられるが、現行50%の税率は、高きに失して、かえつて厳正な執行を困難にする面があるほか、実質的にみて刑罰的色彩があるとみられ、罰則との関係上二重処罰の疑いをもつ向きもあるので、課税率を30%に引き下げるものとする。

なお、重加算税の課税の基礎となつた税額分については過少申告加算税を課さず、無申告加算税及び源泉徴収加算税等はそのうち5%に相当する部分を課さないこととする。

【脱税に係る罰則】

<昭和55年 財政体質を改善するために税制上とるべき方策についての答申>

- 国の直接税の脱税に関する罰則及び公訴時効期間については、間接税のそれとの権衡を考慮しつつ、その強化及び延長を図る方向で検討すべきである。

<昭和58年 今後の税制のあり方についての答申>

- このうち、刑事罰については、既に昭和55年12月の当調査会の答申に基づき、翌56年5月に直接税の脱税犯に係る法定刑の長期を3年から5年に引き上げるという法改正を行い、主要諸外国とほぼ同水準のものとされたところであり、これ以上の強化を図ることは、適当でないと考える。

【更正決定の期間制限】

<昭和55年 財政体質を改善するために税制上とるべき方策についての答申>

- 現在、脱税の場合の追徴可能期間は5年とされているが、脱税に対する厳しい世論があることや、主要諸外国は比較的長期間にわたり追徴できることとしていることを考慮すると、一般的な国及び地方団体の債権債務の時効期間等との関係並びに法秩序の安定性の要請に配慮しつつ、賦課権の除斥期間の見直しを行うべきであると考える。

【立証責任】

<昭和58年 今後の税制のあり方についての答申>

- これについては、憲法上の納税義務を背景とした申告納税制度の下では、納税者は、納税義務を適正に履行している旨を自ら証明する責務を負っており、私法上の債権債務関係とは異なつた原則によるべきであるとする意見があつた。しかし、これに対して、我が国の場合、財政裁判所とか租税裁判所を持っている西ドイツ、アメリカとは事情を異にして、課税処分取消訴訟は行

政処分取消訴訟として通常の裁判所が管轄しており、また、民事訴訟法や行政事件訴訟法においても立証責任について特別の規定がない上に色々な説があるという状況の下では、税務訴訟についてだけ立証責任に関する明文の規定を設けるよりも、判例あるいは学説の展開に待つ方がよいとする意見や実体法規と関係なく訴訟面における立証責任のみに関して規定を設けることができるのかとの意見があつた。更に、現在の自由心証主義の下では、所得の存否不明のときに納税者に不利益を負わせるという意味での立証責任の転換を行う合理性はなお見出し難く、また、現実の訴訟の実体からみると一般的に立証責任を転換してもその効用は必ずしも十分に期待し難いとする意見もあつた。

このような論議を考慮すれば、現段階において一般的な立証責任を納税者に課すことを制度化することは見送り、判例等の今後の展開に待つこととするのもやむを得ないものとする。この点については、今回の提案により記録及び記帳に基づく申告制度が確立される場合には、納税者は取引の記録を整理して保持していることが一般的に予定される状況にあることになり、この面から、後述の証拠提出の順序の整備と相まって、今後の具体的な訴訟の展開において、納税者に立証を求める方向へ漸次進んでいくことを期待できるのではないかと考える。