

仕入税額控除要件と消費税法上の 帳簿及び請求書等の保存の論争

楊 光 洙
坂 下 聖 子

I. はじめに

平成元年、消費税法が創設され、同法には、消費税は消費に広く薄い負担を求める一般消費税であること、また、取引の各段階で課税する際に税の累積を排除しかつ消費税額の円滑・適正な転嫁をも加えることにより、経済に対する中立性を維持する間接税・付加価値税であることが明確に規定されている。

しかしながら、施行後一五年に入る今日、上のような消費税の本質からすれば起こり得ないような事態、すなわち、仕入税額控除の相当部分ないし全額が否認されるという事件が近年相次いで起こっているのである。消費税の仕入税額控除（消費税法三〇条一項）は、前段階控除であり、付加価値税がその公正性を保つ上で不可欠な基本構造の一部を構成するものであり、その否認には十分慎重でなければならないはずのものである。ところが課税庁は、控除規定の適用停止を定める消費税法三〇条七項（第一項の規定は、事業者が当該課税期間の課税仕入れ等の税額の控除にかかる帳簿及び請求書等を保存しない場合には適用しない。）における「帳簿及び請求書等の保存」を、消費税法三〇条一項そのものの適用要件として位置づけ、その意味を極めて厳格に解する見解を示し、仕入税額控除を否認する傾向がある。

本稿の目的は、税務調査の際に納税者が帳簿および請求書等を提示しなかった場合、消費税法三〇条七項にいう「保存しない場合」に該当するものとして、仕入税額控除が否定されることになるか、また納税者が調査の時点で帳簿等の提示を拒否した場合には、不服審査や訴訟の段階で一切仕入税額控除を主張することができないのかという問題について、いくつかの裁判例を整理し、消費税法三〇条七項にいう「帳簿及び請求書等の保存」の意味について検討するものである。まず、第二節では、消費税の仕入税額控除要件とその課税方針について記述する。第三節では仕入税額控除と「帳簿及び請求書等の保存」に関わる裁判例を紹介し、第四節でその裁判例を分析・検討する。最後に、それぞれの判決が意味するものと今後の課題について述べる。

II. 仕入税額控除とその問題点

1. 仕入税額控除要件と帳簿及び請求書等の保存

仕入税額控除は、税負担の累積を防止し、消費税が付加価値税として成立するために最も重要な要素の一つである。仕入税額控除については消費税法三〇条等に以下のように規定されている。消費税法三〇条一項は、事業者が国内において課税仕入れを行った場合には、当該課税仕入れを行った日の属する課税期間の課税標準額に対する消費税額から当該課税仕入れに係る消費税額を控除する旨（以下、この控除を「仕入税額控除」という）を規定している。更に、同条七項は、上一項の規定で、事業者が当該課税仕入れの税額控除に係る帳簿及び請求書等を保存しない場合には、保存がない課税仕入れ等の税額について適用しないと定めている。ただし、災害その他やむを得ない事情により、当該保存をすることができなかったことを当該事業者において証明した場合には、この限りでないと規定している。

また、同条八項は帳簿について、同条九項は請求書等についてそれぞれ記載されていなければならない事項を具体的に列挙している。同条一〇項

の委任に基づく法施行令五〇条一項では、仕入税額控除の適用を受けようとする事業者は、上の帳簿及び請求書等を整理し、当該請求書等についてはその受領した日の属する課税期間の末日の翌日から二月を経過した日から七年間、これを納税所又はその取引に係る事務所、事業所その他これに準ずるものの所在地に保存しなければならないと規定している。また、消費税法は、これらの規定とは別に、一般的な記帳義務として法五八条において、事業者は政令で定めるところにより、帳簿を備え付けて行った資産の譲渡等又は課税仕入れに関する事項をこれに記録し、かつ当該帳簿を保存しなければならない旨を規定している。

これから紹介する裁判例はいずれも、平成六年の消費税法改正前の事案を扱っている。改正前の規定では、「帳簿又は請求書等」であるので、帳簿と請求書等の両方を要求していない。しかし改正後は「帳簿及び請求書等」であるので、帳簿と請求書等の両方の保存が要求されている。しかし、平成六年改正の前後を問わず、消費税法三〇条七項は一貫して、「保存しない場合」には仕入税額控除ができない旨を定めている。それゆえ、これらの裁判例は、現行法上も先例として意味をもつ。以下では、改正前の「帳簿又は請求書等」と改正後の「帳簿及び請求書等」を区別せず扱っていくことにする。

2. 審査請求事案の検討

消費税法三〇条七項では、「帳簿及び請求書等の保存」を仕入税額控除の要件としているが、課税庁では、この「保存」の意味が「提示」を含むものと解しており、国税不服審判所でも同様の裁決を行っている。課税庁の見解は、青色申告取消事案に係る「帳簿書類の備付け等の意味内容は、これに応じ当該職員において右帳簿書類を確認し得るような状態に置くべきことを当然に含むものと解される」（昭和59. 11. 20東京高裁）という裁判例を基礎にしているものと考えられる。

審査請求の対象となった事案では、納税者が税務調査に第三者の立会い

を求めたが、課税庁は「所得税法二四三条の規定により守秘義務が課されているところから第三者の立会いは認められない」という理由で帳簿調査を断念したものである。仕入税額控除を否認した更正処分について、国税不服審判所では、次のように述べている。裁決では、「消費税の仕入税額控除については、これに係る帳簿の保存がある場合について適用されるところ、消費税法第三〇条第七項にいう帳簿等の保存とは、適法な税務調査に際し、税務職員から帳簿等の提示閲覧を求められたときには、正当な事由がない限り、これに応じることを含み、かつこれを七年間継続しなければならないと解するのが相当である。原処分庁の調査担当者は、再三にわたり、仕入税額控除に係る帳簿等の提示がなければ仕入税額控除が認められない旨を説明し、帳簿等の提示を求めたにもかかわらず、請求人は正当な事由なくこれに応じなかったことが認められるので、同法に規定する帳簿等を保存していなかったというべきであり、仕入税額控除を適用することはできない」と述べている¹⁾ (平5. 11. 16裁決)。

3. 課税庁の執行方針

課税庁は消費税の仕入税額控除に対して次のような基本方針を提示している²⁾。

第一に、次の場合には消費税法二八条一項に規定する資産課税の譲渡等の対価の額の合計額(課税売上高=課税標準額)を推計して、消費税の更正又は決定を行うことができる。イ、帳簿が備え付けられていないこと、ロ、帳簿の備付けがあってもその記載が不備・不正確であって信頼できないこと、ハ、調査において帳簿の提示を拒むなど非協力的であること、の場合には上の課税売上高について推計が許される。

第二に、消費税法三〇条一項(仕入れに係る消費税の控除)では、「事業者が課税仕入れを行った場合には、課税標準額に対する消費税額から課税仕入れに係る消費税額を控除する」こととされている。しかし同条七項の規定(仕入れ税額控除の要件)では、「第一項の規定は、事業者が当該課税期

間の課税仕入れ等の税額の控除に係る帳簿又は請求書等を保存しない場合には、当該保存がないかまたはあっても不備な場合には、同項ただし書きの宥恕規定に該当する場合を除き、課税仕入金額を推計して仕入税額の控除をすることはできない。」こととなっている。

第三に、消費税の調査着手時において帳簿または請求書等の保存がない等、帳簿また請求書等の保存が不備な場合で、納税者が調査終了時まで取引先から事後的に作成された一定の証明書等の交付を受けるなどして、課税仕入の事実を主張した場合には、仕入税額の控除を認めても差し支えないとの考え方もあるが、これについては、帳簿または請求書等は「課税期間の末日の翌日から二月を経過した日から……保存しなければならない(消費税法施行令五〇条④)」という保存の要件を欠く等の理由から、仕入税額の控除は認めるべきではない。

第四に、納税者に対し、消費税法三〇条一項の規定は帳簿または請求書等の保存がある場合に限り適用される旨を再三に渡り教示し、帳簿または請求書等の提示を求めたにもかかわらず、調査担当者に対して帳簿または請求書等の提示がない場合には、同条七項のただし書きの規定の適用がある場合を除き、同一項の規定は適用しない。つまり、仕入税額控除を行わない。

上で述べた審査請求事案では、第三者立会いをめぐって調査官が帳簿調査を断念し、納税者審査請求段階で国税不服審判所に帳簿等を提出したのであるが、国税不服審判所では、「調査時に帳簿等の保存を継続していたとは認められないから、その後領収書等を審判所に提示しても仕入税額控除の適用を受けることはできない。」と裁決した。これは前述の課税庁の基本方針の第一を国税不服審判所がそのまま容認したとも受け取れる。課税庁の方針を定めた「調査後において新たに帳簿等の提示があった場合の仕入税額控除の可否について」においてでは、「当初調査において、税務職員が事業者に対し再三にわたり、仕入税額控除をするためには帳簿等の保存が必要であり、提示した範囲に限って仕入税額控除ができる旨を教示してい

る事案（課税期間）については、その後の調査において新たに帳簿等の提示があったとしてもそれに基づく仕入税額控除は認めないこととする」としている³⁾。異議申立てや審査請求の際に新たに帳簿等が提示された問題について、「その提示された帳簿等は、当初調査の時点で保存が確認できなかったものであり、継続して保存しているとは認められないものであるから、新たに提示された帳簿等に基づく仕入税額控除は認められない」とする国税不服審判所の裁決は、課税庁の方針をそのまま容認したものに過ぎず独自の租税法解釈が働いたとは受け取れない⁴⁾。

III. 裁判所の判断

裁判所の判断はいずれも概ね課税庁側主張に沿うものとなり、結論的には被告税務署長の処分を取り消す判決はまだ示されていない。

〔判決①〕 大阪地判平成一〇年八月一〇日⁵⁾

〈事実の概要〉

原告は、その住所地において、「小出電業」という屋号で、電気配線工事業を営む白色申告者である。原告は、本件課税期間に係る消費税について、法定の申告期間経過後である平成四年一〇月五日に確定申告をし、平成四年一〇月一五日、当該申告に係る消費税を納付した。原告は、調査の際に民主商工会の事務局員を立ち合わせた。それに対し、調査官は立会人の退去を要請したが受け入れられないため調査ができないとして調査を打ち切った。そこで、被告署長は、帳簿等の提示を受けられなかったとして、仕入税額控除を全額否認する更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分をしたことから、その適否が争われた。

〈判旨〉

大阪地裁は、次のとおり判示して、結果として原告の主張を退けた。

第一に、「法三〇条七項は、同条一項の規定を適用しない場合の要件(仕入税額控除の不適用要件)を定めたものではあるが、帳簿又は請求書等の保存は専ら事業者側の事情であるから、その反対解釈として、租税実体法上の仕入税額控除のための要件を定めたものと解すべきであり、本件のような更正処分取消訴訟においては、課税期間内に具体的に課税仕入れがあった事実に加えて、右の課税仕入れに係る同条八、九項所定の記載事項の要件を充たした帳簿又は請求書等を右訴訟の違法判断の基準時である更正処分時まで保存していた事実、又は災害その他やむを得ない事情によりその保存をすることができなかつた事実を事業者が主張・立証したときに限り、仕入税額控除をすべきことになると解すべきである。そして、事業者の主張・立証責任に属する右の保存とは、具体的な要件事実としては、少なくとも原則的には文言どおり、事業者が、帳簿又は請求書等を所持・保管していたことを意味し、その期間については、法施行令五〇条一項、租税特別措置法、同法施行令により定められた保存期間の始期からそれぞれ全期間に亘って所持・保管を継続することを意味すると解すべきである。従って、帳簿又は請求書等に該当する書面をそれぞれの保存の始期の後に事業者が取得したとしても、保存の要件を欠くことになるといわざるを得ない。ただし、右の帳簿又は請求書等が右の訴訟に書証として提出されて更正処分時にも存在したことが主張・立証されれば、通常、右の意味の保存の事実が事実上推認される場合が多いものと考えられる。」

第二に、「保存という文言の通常の意味からしても、また、法全体の解釈からしても、税務調査の際に事業者が帳簿又は請求書等の提示を拒否したことを、法三〇条七項の保存がない場合に該当する、あるいはそれと同視した結果に結びつける被告らの主張は、もはや法解釈の域を越えるものといわざるを得ない。」

そして、「当裁判所の右の判断のように解したとしても、事業者が税務調査の際に提示を拒否し、そのために課税庁が仕入税額控除の要件である課税仕入れに係る帳簿又は請求書等の保存の事実を認識できなければ、課税

庁としては仕入税額控除はできないものとして更正処分等を当然せざるを得ないものであり、事業者としては、その事態を甘受するほかはない。むしろ、事業者は、そのような事態を避けるため自ら積極的に帳簿又は請求書等を課税庁に提示する場合も多いものと考えられる。これに対して、事業者は、法六八条の罰則を持って対処されることがあり、実際に控除を実現したい場合には、更正処分後の異議申立、審査請求、さらには更正処分取消訴訟を提起することによる負担を負うことになる。そして、右の各手続において上記の帳簿又は請求書等であるとする書証が提出されて処分当時それらを事業者が所持・保管していたことを証明した場合には、異議庁、裁決庁それに裁判所は、提示を拒否したとの一事でもって仕入税額控除を否定するのではなく、提出された請求書等に該当するとされる書面を慎重に検討し、果たして法三〇条八項、九項所定の事項が記載されているのか、それを事業者が保存期間の始期から継続的に所持・保管していたのかどうか、そもそも、課税仕入れの事実があったのかどうかについて審理し、そのいずれもが肯定される場合には、仕入税額控除を認め、これを認めなかった更正処分を取り消す判断をすることになる。ただし、実際には、税務調査の際に課税庁が確認できなかった帳簿又は請求書等が後に提出されても、それが法三〇条八項、九項所定の要件や所持・保管の要件を充たさないと判断されたり、課税仕入れの事実自体が認めるに足りないと判断され、結局、仕入税額控除が認められない場合もあり得る。以上のような結果は、決して不合理とは考えられない。ましてや、このような結果をもって著しく不合理な結果として法解釈としても何としても避けるべきものであるとまでは到底考えられない。」

〔判決②〕津地判平成一〇年九月一〇日⁶⁾

〈事実の概要〉

本件は、原告が、平成元年五月一日から平成二年四月三〇日までの課税期間、平成二年五月一日から平成三年四月三〇日までの課税期間、平成三

年五月一日から平成四年四月三〇日までの課税期間の各年度の消費税について、各課税期間中に行った課税仕入に係る消費税額を控除して確定申告したところ、被告から、消費税法三〇条七項にいう「課税仕入等の税額控除に係る帳簿又は請求書等を保存しない場合」に該当するとして、上各年度の消費税についての更正及び過少申告加算税の賦課決定を受けたため、上処分取消しを求めた事案である。

〈判旨〉

津地裁は、次のとおり判示して原告の主張を棄却した。

第一に、「法三〇条七項にいう『帳簿等の保存』とは、単なる客観的な帳簿等の保存と解すべきではなく、税務職員による適法な提示要求に対して、帳簿等の保存の有無及びその記載内容を確認しうる状態におくことを含むと解するのが相当である。これを納税者の側から見ると税務調査において帳簿等の提示を拒否した納税者は、仕入税額控除を受けることができないことになるが、帳簿等を適正に保存さえしていれば、納税者が税務調査においてそれを提示することは極めて容易であり、その機会も十分に与えられるのであるから、敢えて課税処分がなされた後に帳簿等の提出権を認めなければならない合理的理由はない。したがって、納税者が税務職員による適法な提示要求に対して、正当な理由なくして帳簿等の提示を拒否したときは、後に不服申立手続又は訴訟手続において帳簿等を提示しても、これによって仕入税額の控除を認めることができないというべきである。」

第二に、「法三〇条は仕入税額控除の要件として、(イ)客観的な課税仕入の存在と(ロ)法定帳簿等の保存を要求しているが、帳簿等は納税者の支配下にある資料であるから、納税者が任意にこれを提示しなければ税務職員は(ロ)の要件の存否を判断することができず、ひいては、帳簿等の記載内容によって認定すべき(イ)の要件の存否についても判断することができない。法は、六八条において、調査拒否に対する罰則（一〇万円以下の罰金）を設けてはいるものの、仮に税務職員に対する帳簿等の提示がなくとも仕入税額控

除が認められるということになれば、納税者のなかには、罰金を課される危険を冒してでも税務職員に対する帳簿等の提示を拒否して事後の手續で改竄・偽造した帳簿等を提示することによって、不正に利益を得ようとする者が現れかねないのであって、同条の罰則のみで、調査段階での提示強制することは困難である。」

第三に、「法三〇条七項にいう『帳簿等の保存』とは、単なる物理的保存ではなく、税務職員の適法な提示要求に応じて、税務職員が帳簿等の保存状況及びその内容を確認しうる状態におくことを含んでいると解されるから、納税者が正当な理由なく帳簿等の提示に応じなかった場合には、法三〇条七項にいう『帳簿等を保存しない場合』に該当し、納税者は法三〇条一項による仕入税額控除を受けることはできない。ただし、仕入税額控除の否認が納税者に対して重い税負担をもたらすことに照らせば、納税者が帳簿等の提示を拒否したかどうかを認定するにあたっては、一定の慎重さが要求されるべきであり、一時点のみの提示拒否を捉えて、安易に法三〇条七項を適用することは相当ではない。提示拒否を理由として法三〇条七項を適用するためには、税務調査の全過程を通じて、税務職員が、帳簿等の提示を得るために社会通念上当然に要求される程度の努力を行ったにもかかわらず、納税者から帳簿等の提示を受けることができなかつたと客観的に認められることが必要である。」

第四に、「(原告は、課税庁が) 適法な税務調査において、帳簿等の保存及びその内容を確認するために社会通念上当然に要求される程度の努力を行ったにもかかわらず、正当な理由なくして帳簿等の提示を拒否し、税務職員に対して帳簿等を確認しうる状態に置かなかつたことが認められるから、法三〇条七項にいう事業者が当該課税期間の課税仕入等の税額の控除に係る帳簿又は請求書等を保存しない場合に該当するというべきである。」

〔判決③〕東京地判平成一〇年九月三〇日⁷⁾

〈事実の概要〉

本件は、昭和六三年ないし平成二年分の所得税についての確定申告期限内に確定申告していた原告に対し、被告が平成四年一月三十一日付けで、本件各年分の所得税について事業所得の金額を推計による方法で算出して各増額更正及び左増額分に係る各過少申告加算税賦課決定を行い、また、平成二年一月一日から同年一二月三十一日までの課税期間の消費税について平成二年分の事業所得に係る総収入金額に基づいて算出した額の課税資産の譲渡等があったとして決定及びこれに係る無申告加算税賦課決定をしたのに対し、原告が、本件所得税各処分は推計課税の必要性及び合理性がないのにこれに基づいて行われたものであり、本件消費税処分については課税資産の譲渡等の対価の額の認定を誤り、控除すべき仕入分の消費税額の控除をせずに行われたものであるとして上処分につき取消しを求める事案である。

〈判旨〉

東京地裁は、次のとおり判示して原告の主張を棄却した。

第一に、「大量反復性を有する消費税の申告及び課税処分において、迅速かつ性格に、課税仕入れの存否を確認し、課税仕入れに係る適正な消費税額を把握するために、法三〇条七項は、当該課税期間の課税仕入れに係る法定帳簿又は法定請求書等を保存しない場合には、同条一項による仕入税額控除の規定を適用しないものとしているが、この法定帳簿、法定請求書等の保存について、法の委任を受けた令五〇条一項が保存年限を税務当局において課税権限を行使しうる最長期間である七年間とし、保存場所を納税地等に限定し、その整理を要求していることからすれば、法及び令は、主として課税仕入れに係る消費税額の調査、確認を行うための資料として法定帳簿又は法定請求書等の保存を義務付け、その保存を欠く課税仕入れに係る消費税額については仕入税額控除をしないこととしたものを解される。」

第二に、「右の点に照らせば、法三〇条七項に規定する保存とは、法定帳

簿又は法定請求書等が単に存在しているということだけではなく、法及び令の規定する期間を通じて、定められた場所において、税務職員の質問検査権に基づく適法な調査によりその内容を確認することができる状態での保存を継続していることを意味するというべきである。換言するば、法三〇条七項にいう保存とは、適法な提示要請があれば直ちにこれを提示できる状態での保存を意味することになる。そして、この意味での保存の有無は課税処分段階に限らず、不服審査又は訴訟の段階においても、主張、立証することが許されるものというべきである。」

この点につき、原告は、最終的に課税処分が確定するまでは、不服審査、取消訴訟のいずれかの段階で法定帳簿、法定請求書等の存在が確認できた場合には、常に仕入税額控除を認めるべきであると主張する。しかしながら、右主張は、保存が単に物理的所持を意味するものではなく、仕入税額についての調査、確認のためのものであり、右調査、確認の第一次的責任が課税庁にあること看過すものであって、これを採用することができない。

また、被告は、法三〇条七項の保存の内容には、税務職員の適法な提示要請があった場合に納税者がこれを提示することも含み、この保存、提示は課税処分段階に必要であると主張する。しかし、「保存」という用語の通常の解釈として「提示」まで含むとするのは困難であり、また、法が法定帳簿、法定請求書等の保存を要求した趣旨が、税務調査において税務職員がこれらを確認することにあるとしても、そのことから任意的、非定型に行われる税務調査において納税者に積極的な法定帳簿、法定請求書等の提示義務が発生すると解釈することはできない。確定申告所に課税仕入れとして記載された取引がその性質上課税仕入に該当しないと判断されて仕入税額控除が否定された場合等において、調査段階において、税務職員が法定帳簿、法定請求書等を確認するまでの必要がないとして、その提示を求めなかったときは、当該課税処分の適否をめぐる訴訟の段階に至って、法定帳簿、法定請求書等の保存がないことを主張、立証することを禁ずる

理由がないというべきであるから、不服審査又は訴訟において保存に関する主張、立証が許されないとする被告の主張を採用することはできない。

第三に、「このように、法三〇条七項に規定する保存とは、適法な提示要請に応じて提示することができる状態での保存をいうものと解するべきであるから、消費税に関する課税処分取消しを求める訴訟において、法定帳簿又は法定請求書等が提出されている場合には、これを『保存しない場合』には該当しないものと推認することができるが、その場合であっても、法定帳簿又は法定請求書等の保存期間における税務職員の質問検査権に基づく調査における適法な法定帳簿、法定請求書等の提示要請に対して、納税者が正当な理由なくその提示を拒否し、そのため、税務職員がその内容を確認することができなかつたという事情が認められるときには、逆に、その当時において法定の要件を満たした状態での法定帳簿、法定請求書等を保存しなかつたことを推認することができるから、法三〇条七項の『保存しない場合』に該当するものとしては仕入税額控除は認められないことになる。もっとも、提示の拒否があつたと認められるか否かの判断は、税務当局が行う調査の過程を通じて社会通念上当然に要求される程度の努力を行つたか否か、納税者の言動等の事情を総合考慮してされるべきであることはいうまでもない。」

【判決④】東京地判平成一一一年三月三〇日⁸⁾

〈事実の概要〉

建設業を営む原告が、調査の際に税理士補助者として東京土建協同組合の事務教員を同席させた事例である。同席者の退去の要請が受け入れられないため調査は打ち切れ、被告税務署長は帳簿等の提示を受けられなかつたとして仕入税額控除を全額否認する更正処分を行なわれたことから、その適否が争われた事例である。

〈判旨〉

東京地裁は、次のとおりに判示して、納税者の主張を退けた。

第一に、「同項に規定する保存とは、法定帳簿等存在し、納税者においてこれを所持しているということだけでなく、法及び令の規定する期間を通じて、定められた場所において、税務職員の質問審査権に基づく適法な調査に応じて、その内容を確認することができるように提示できる状態、態様で保存を継続していることを意味するものというべきである。」

第二に、「訴訟法的に考察する場合には、消費税に係る更正または決定の取消しを求める訴訟において、被告は、処分の適法性を基礎付ける消費税の発生根拠事実として、原告である事業者が当該課税期間において国内で行った課税資産の譲渡等により対価を得た事実を主張、立証すべきである。仕入税額控除を主張する原告は、仕入税額控除の積極要件として、当該課税期間中に国内で行った課税仕入の存在及びこれに対する消費税の発生の各事実を主張、立証すべきこととなる。仕入税額控除の消極要件である法定帳簿等を『保存しない場合』に該当することは、被告において主張、立証すべく、これに対して、保存できなかったことにやむを得ない事情が存する事実を原告が主張、立証すべきものと考えられる。被告は、処分の適法性との関係では、法定帳簿等の保存期間のうち課税処分時までのある時点で、適法な調査に応じて提示できる状態、態様での保存がなかった事実を主張、立証すれば足りることになり、通常は、課税処分のための調査又は当該課税処分の時に法定帳簿等の提示がなかった事実を主張、立証すれば、上の意義での『保存』がなかった事実を推認することができる。」

第三に、「(本件において、税務職員の帳簿等の提示要請は適法な調査に属するものということができるところ、第三者の) 立ち会いに固執した原告の対応は、提示を拒絶したものというほかないから、仮に、当時、原告が法定帳簿等を所持、管理していたとしても、その内容を確認し得るように提示できる状態、態様で保存していない場合に該当するものというべきである。」「本件は法定帳簿等の保存がない場合に当たり、このことにつき

やむを得ない事情も認められないから、仕入税額控除を認めないとした被告の措置に違法はなく、……本件各処分は適法というべきである。」

IV. 裁判例の検討

裁判所の判断を踏まえ、消費税法三〇条七項にいう「保存」とは、税務職員に対する「提示」を含むと解するか否か、及び納税者が調査の時点で帳簿等の提示を拒否し、不服審査や訴訟の段階で帳簿等を提出した場合、仕入税額控除の主張をすることができないかという二点について検討する。最初に、消費税法三〇条七項にいう「保存」の解釈として、税務職員に対する「提示」を含むと解すべきか否かについて検討する。判決①は、帳簿等の保存を実態要件と確認し、その立場をより強固なものとしながら、事業者が当該保存の事実ないしやむを得ない事情等を立証した場合のみに控除を受けられるものとした。その際の「保存」の意味は、文言通り、「所持・保管」と解しており、物理的な保管だけで足りるとみている。これは、「保存」という語の意味内容を文言にそくして解釈したものと考えられる。さらに、判決①は「保存」という文言を「提示」と読むことはできないとした上で、仮に「保存」に「提示」も含まれるとした場合には、課税仕入れの存否や帳簿等の保存の有無といった要件事実について、司法の判断を経ぬまま控除が否認されることになること、「提示」を実体的法律効果に結びつける規定を欠いていること、「提示拒否」の内容が不明確であること等を挙げ、被告の主張が法解釈の域を越えるものとして否定している。

これに対して、判決①以降の各判決すべてに共通するのは、課税仕入れが存在していても帳簿等の保存の要件を充たさない限り仕入税額控除を受けられないという前提である。判決②では、消費税法三〇条七項の規定は、申告内容の正確性を確認するための規定であることを理由に、当然税務調査時の提示も保存に含まれることを予定していると解した。その根拠として、消費税法が仕入税額控除の要件として、課税仕入れの存在と、法定帳

簿等の保存を要求していること、これらの要件を確認するには法定帳簿等を税務調査することが必要なことをあげている。また、帳簿等の提示を強制する罰則規定では、納税者に帳簿等の提示を強制するには不十分であること、帳簿等の提示を不要と解することは、申告納税制度と相容れないこともその理由として付け加えている。同様にして、判決③も、「保存」の意味につき、単に存在しているだけではなく、調査により内容を確認できる状態での保存を継続していることをいうものと解釈した。その理由として、法三〇条七項は大量反復性を有する消費税の申告及び課税処分において、迅速かつ正確に、課税仕入れの存否を確認し、課税仕入れに係る適正な消費税額を把握するための規定であり、この規定が、課税仕入れに係る消費税額の調査・確認を行うための資料として帳簿等の保存を義務付けられたものであることをあげている。すなわち、このような解釈から訴訟の段階ではじめて帳簿等が提出され、その存在が確認できたとしても七項の主旨・目的から、「保存」の意義を「適法な提示要請があれば直ちに提示できる状態での保存」と解釈しているのである。判決④においても、消費税法三〇条七項に規定する「帳簿等」とは、税務職員の質問検査権に基づく適法な調査に応じて、内容を確認できるように提示できる状態、態様で保存を継続していることを意味するとして「保存」とのみ法に規定されているものを、「提示」も含まれると読み込んでいる。

しかし、これらの解釈は疑問である。税務職員の質問審査権およびそれに従わなかった場合の罰則は、別途、それぞれ消費税法六二条、六八条に定められている。一方、消費税法三〇条七項は、単に、「(帳簿等)を保存しない場合には、当該保存がない課税仕入れ……等の税額については(仕入税額控除を)適用しない」と規定しているのみである。条文に則して読むならば、この規定は単に帳簿等を保存しないことを規定しているだけであり、「保存」に「提示」も含まれると解するのは困難であると思われる。さらにこの消費税法三〇条七項の規定は、手続法ではなく実体上の中に位置づけられている。実体上の規定に、税務調査時の「提示」という手続が

規定されていると解するのも疑問である。帳簿等の提示を強制する罰則規定が不十分であるならば、罰則規定を強化すればよいのではないだろうか。「保存」に「提示」も含めると解するのは、法を拡張解釈するものであり、租税法主義の観点から問題があると思われる。この点、判決③における被告は、端的に「保存」は提示を含むと主張していた。これに対して、判決①における「保存という文言の通常の意味からしても、また、法全体の解釈からしても、税務調査の際に事業者が帳簿又は請求書等の提示を拒否したことを、法三〇条七項の保存がない場合に該当する、あるいはそれと同視した結果に結びつける被告らの主張は、もはや法解釈の域を超えるものといわざるを得ない。」との判示は正当であろう。

次に、納税者が調査の時点で法定帳簿等の提示を拒否し、不服審査や訴訟の段階で帳簿等を提出した場合、仕入税額控除の主張ができないことになるのかという点について検討する。判決②では、納税者が正当な理由なくして提示を拒否したときには、納税者の主張を制限し、あとの訴訟手続で帳簿等を提示しても仕入税額控除を認めないとした。その理由は、帳簿等を税務調査時に提出するのは、極めて容易であり、敢えて後に帳簿等の提出を認める合理的理由がないこと、また、「保存」が「適法な提示要求に対して、帳簿等の保存の有無及びその記載内容を確認する状態におくことを含む」以上、提示を拒否すれば、ただちにその意味における「保存」がなかったことになると考えているようである。

しかし、帳簿等を提示しなかったことをもって、果たして、保存の事実そのものも否定することができるのであろうか。後出しを認めないとする法令が存在しない以上、提出された帳簿等の「保存」の有無によって、仕入税額控除の可否が決定されるべきであると思われる。これはまさに「保存」という言葉を「提示」と読みかえるものに他ならない。やはりこの解釈は、条文の意味を拡張解釈したものと云わざるを得ない。訴訟段階等において提出された帳簿等の保存の事実が確認されるのであれば、条文の規定から、また消費税の本質を考えても当然仕入税額控除の適用は認められ

るべきことであり、あくまで租税法律主義に則り、客観的な正しい税額が算定されなければならない。

これに対して、他の判決は、次のように判示している。判決①では「……帳簿又は請求書等が……訴訟に書証として提出されれば、通常、……保存の事実が事実上推認される場合が多いものと考えられる。」とし、判決③でも、保存の有無は課税処分の段階に限らず、不服審査又は訴訟の段階においても、主張、立証することが許されるものというべきである。」解している。また、判決④においても「法定帳簿等を保存しない事実は、課税処分の段階に限らず、不服審査又は訴訟の段階においても、主張、立証することが許されるものと解される。」と述べており、法令の要件に従って保存していたことが証明さえできれば、その範囲で、帳簿等を訴訟で利用できるものと解している。ただし、要件事実のとらえ方につき、次の差異に留意しておかねばならない⁹⁾。各判決はいずれも、結論としては納税者の請求を棄却しているが、各判決の事案に対する結論の導き方は、二つに大別できる。すなわち、一方で、判決①は、帳簿等を「保存していた」という事実を、納税者が裁判において主張・立証した場合には、仕入税額控除を認めると解している。事案処理の仕方としても、帳簿等が法定記載要件を充たしているかを一つ一つ審査し、記載要件が欠けているものについて仕入税額控除を否定するという手法をとった。判決①は、要件事実を「保存していた場合」ととらえ、納税者が客観的証明責任を負うことを前提にしているようである。この前提は、規定の文言が「保存しない場合」となっていることにそぐわない。

他方で、判決③も、当該事案の解決として、書証として提出された請求書等の形式的記載要件の有無を審査している。その点では、判決①と同様である。違うのは、判決③が、要件事実を条文の文言どおりとらえ、「保存しない場合」とみている点である。このことの訴訟法上の意味は、判決④でさらに明確にされている。判決④は、帳簿等を「保存しない場合」にあたることにつき、主張・立証する責任を負うのは、課税庁であると明言して

いる。このように、判決③と④によると、要件事実は「保存しない場合」であり、それを基礎づける事情の一つとして、提示拒否の事実が位置づけられている¹⁰⁾。

被告が、帳簿等を「保存しない場合」に該当することを主張・立証する責任を負うのに対し、保存できなかったことにやむを得ない事情が存する事実を原告が主張、立証する。原告が訴訟において帳簿等を提出するのは、反証にあたる。しかし、最近の裁判では記載要件を厳しく審査する傾向にあり、その中で納税者が保存しない場合に該当することを主張・立証することは極めて困難であろう。

「保存」と「提示」は別の概念である。提示しなかったからといって、必ずしも直ちに保存がなかったことにはならず、あくまでも、提示できる状態で保存していなかったことを強く推認させる事情にすぎない。しかし、判決④において納税者は、訴訟段階で帳簿等を提示することにより、税務調査時においてもそれらを「保存」していた、との反証を行ったにもかかわらず、東京地裁は、税務調査時における帳簿等の不提示の理由が明らかにされなかったことを理由に、仕入税額控除を認めなかった。帳簿等を提示しなかった理由を明らかにする反証をしない限り、仕入税額控除を認めないとする根拠、及び帳簿等の提示が反証にあたらないと解する根拠は、本判決において明確にされていない。裁判所は提出された帳簿等に基づいて仕入税額控除の可否を判断すべきであったと思われる。

仕入税額控除の要件として保存が必要な帳簿等の記載要件につき、判決①及び③は、請求書等は形式的記載要件のすべてを充たしていることが必要とし、請求書等の記載要件を一つ一つ審査して、仕入税額控除を否定した。しかし、帳簿等の法定記載要件を厳格に解し、一つでも欠けていれば課税仕入と認めないと、実務上の事務負担が大きくなるため、学説上は、記載要件に関する形式的解釈を否定する流れにある。

V. おわりに

消費税が合理的な税として成立するためには、課税売上に着実に課税が行われると同時に、課税仕入に係る税額は確実に控除されなければならない。そうした意味で、現行消費税制度の重要な要素の一つは、仕入税額控除である。これは課税の累積を排除し、取引過程に影響を与えないための不可欠の措置である。しかし、昨今の判例の流れをみると、消費税法三〇条七項の「帳簿及び請求書等の保存」を適法な税務調査に対して帳簿等を「提示」することを含むと解しているようである。すなわち、課税庁は、「帳簿及び請求書等の保存」という要件を厳しく解釈して、税法規定の文言以上に納税者の権利を縮小し、国の課税権を拡大しているのである。

しかし、「保存」の概念に「提示」が含まれるのは、あまりにも不自然である。納税者が税務調査に正当な理由なく応じないのであれば、罰則で対応すればいいのであって、納税者の手続法上の義務違反を理由に、実体法上の租税債務の増大をもたらすことは、課税処分の制裁的利用である。消費税法三〇条七項は、「保存」とのみ規定しており、これに「提示」も含まれると解するのはやはり困難であると思われる。また、判決②では納税者が正当な理由なく帳簿等を提示しなかった場合には、後の訴訟手続で帳簿等を提示しても仕入税額控除は認めないと判示したが、これについても、帳簿等を提示しなかったことをもって、保存がなかったとは言えないため、訴訟において当然帳簿等の提出は認められるべきであると考えられる。

将来税率が引き上げられた場合に、仕入税額控除が全額否認されるといふ事態が起こったならば、納税者は莫大な追徴税を支払わなくてはならない事態が生じてくるだろう。こうなればもはや企業の存続は不可能である。税務調査等で帳簿等の提示をも要求するのであれば、法を改正し「帳簿及び請求書等の保存」を「帳簿及び請求書等の保存及び提示」とすべきであろう。しかし、そのように規定されると課税庁による不当な権利侵害が起こることも考えられるので、現段階では、消費税法三〇条七項但書の宥恕

規定を拡大解釈し、機械的でない判断を積極的に試みることによって納税者の権利を救済していくことが必要であろう。

また、課税庁では推計による仕入税額控除を認めていないようであるが、推計課税を行っている以上は、推計による仕入税額控除も行っていくべきではないかと思われる。仕入税額控除の趣旨を明確にすることは、徴収の過程における過剰かつ形式的な法の適用を枠づける上で、特に重要になる。課税庁または裁判所には、今一度、仕入税額控除の趣旨を考え、事業者(納税者)が租税実体法上負うべき正当な税額はいくらか、という視点を立法及び解釈の中心に据えて正しい判断をしていくことを期待したい。

注

- 1) 山本守之「仕入税額控除に係る帳簿・請求書等の保存と記載事項」『税務弘報』Vol. 44, No. 3, 中央経済社, 1996年, 108頁。
- 2) 黒川功「仕入税額控除否認の法的限界—消費税法三十条七項の運用にみる税法解釈理論の性格と問題—」『日本法学』第66巻, 第3号, 日本大学法学会, 2000年, 155—156頁。
- 3) 山本守之, 前掲書, 109頁。
- 4) 同上書。
- 5) 増井良啓「帳簿不提示と消費税の仕入税額控除」『判例時報』第1676号, 判例時報社, 2000年, 164—165頁。
- 6) 同上書, 41頁。
- 7) 同上書, 55頁。
- 8) 判例タイムズ社『判例タイムズ』第1059巻, 2001年, 133—143頁。
- 9) 増井良啓, 前掲書, 167—168頁。
- 10) 同上書, 168頁。