

続の時点においては、税務調査時とは異なり、月日の経過による資料の散逸、滅失、廃棄等のため、納税者たる事業者の帳簿及び請求書等の正確性を確認することが著しく困難又は不可能になり、かつ、一つ一つの帳簿等が実際に作成されていたのかを確認することも困難又は不可能となる。

また、事業者は、法定帳簿等を要件を満たす形で保存しているのであれば、税務調査の段階において、極めて容易に税務職員に提示できるはずで、その機会も十分与えられており、事業者には特別な負担を強いるものではないところ、税務調査の段階における法定帳簿等の提示拒否、さらには後出しを認めることは、通常、税務職員の質問検査権行使に対する妨害及び国税の更正、決定等の期間制限の経過による不合理な結果を招くこととなる。」

これに対し、上告人は原審において、「消費税が法令において帳簿及び請求書等の保存を事業者に要求したのは、課税仕入れに係る消費税額の確認を行うためであろうが、その確認主体は、法定されていない以上、課税庁だけに限られると解すべき根拠はなく、裁決庁もあり得るし、取消訴訟等が係属する裁判所も当然に予定されているのである。仮に被上告人の主張のように解すると、税務調査の際に帳簿及び請求書等の提示を事業者が拒否した事実が主張・立証されると、その一事で、課税仕入れの事実の有無やそれに係る帳簿及び請求書等の所持、保管の事実について裁判所の司法判断を経ないまま、仕入税額控除が認められないことになるが、消費税の法令からこのような法的効果を導く解釈をとることは、絶対に無理である。」と反論している。

4 罰則規定の適用の是非について

税務調査において帳簿書類等を提示しなかった場合に仕入税額控除の適用がないとされた事例のうち、平成16年12月20日の最高裁判決では、滝井繁男裁判官による少数意見が付されている。

滝井裁判官は、判決に対し、「帳簿等の提示がないことをもって仕入税額控除を認めないと

いう解釈は、消費税制度の本来の趣旨に反するものである。」と反論し、また、「帳簿等の提示がないなどの調査への非協力については、罰則をもって対処するべきであり、仕入税額控除の適用要件である帳簿等の保存義務とはその取扱いは異なるものである。」という趣旨のことも付言したのであるが、残念ながら、この少数意見は、他の裁判官には容れられなかったようである。

消費税法68条では、税務職員の質問に対して答弁をしなかったり調査を拒んだりした場合には、10万円以下の罰金に処すると定めているが、本件のように、調査拒否により仕入税額控除を全額否認された場合には、10万円どころの負担では済まないことになってしまう。滝井裁判官も指摘するように、調査拒否などの理由により帳簿等の提示が行われなかったような場合には、いきなり仕入税額控除の否認ということではなく、まず、罰則規定の適用を検討するべきではないか。

そう考えると、本件の最高裁判決の内容には、どこか納得できないものを感じてしまうのである。

結論

正当な理由もなく、税務調査の際に帳簿等の提示を拒否するということは、常識的に考えてみても決して好ましいことではない。

しかし、帳簿等の保存義務に「調査時点における提示」が含まれるという解釈が確立した場合、今後は、「調査拒否＝仕入税額控除否認」というような事件が頻発することが予想されなければならない。前述のように、罰則規定の適用の是非も含めて、帳簿書類等の「保存」の意義については再度慎重に検討する必要があるように感じられる。

特集 消費税課税売上高の算定・仕入税額控除の適用

税務調査において帳簿書類等を提示しなかった場合に仕入税額控除の適用がないとされた事例 —渡邊林産事件—

（上告審：最高裁二小平16（行ヒ）第37号・平成16年12月20日判決）
（控訴審：東京高裁平15（行コ）第10号・平成15年10月23日判決）
（第一審：静岡地裁平12（行ウ）第2号・平成14年12月12日判決）

明治学院大学法学部教授 渡辺 充

★ 例

1 事実の概要

納税者W社は、産業廃棄物の収集、運搬、処分及び最終処分業、土木工事の請負工事等を営む株式会社で、青色申告法人である。ところで、平成8年11月21日、W社の所轄F税務署のY調査官はW社の税務代理委任を受けているN税理士に電話し、12月3日から5日までの3日間、W社の税務調査をしたい旨の申し出をしてきた。しかし、W社もN税理士も年内は忙しいので調査は平成9年1月以降にしてほしい旨の回答をしたところ、Y調査官は12月3日の午前中に予定どおりW社事務所に臨場し、調査を行おうとした。W社及びN税理士は、同日臨場したことに強く抗議し、その後事態は調査拒否へと深刻化していった。

Y調査官らは、平成8年12月3日、同月11日、平成9年4月8日、同月14日、同年5月30日、同年9月24日、同年11月5日及び平成10年2月19日の計8回、W社事務所に臨場し、帳簿書類等の提示を求めるなど調査への協力を求め、また、Y調査官らはW社事務所に臨場した際又は事務所に電話した際に、帳簿書類等の提示がなされない状態が続くと調査拒否とみなされ、青色申告の承認が取り消され、その結果青色申告の特典である特別償却等が受けられなくなったり、消費税の仕入税額控除が認められなくなる可能性があることを再三教示した。また、Y調

査官らは何度となくW社事務所又はN税理士の事務所に電話をかけて、調査日程を自ら調整しようとしたり、W社とN税理士とで調査の日程を調整してほしい旨依頼した。

しかし、結局W社は調査に応じることがなかったため、F税務署長は法人税の青色申告承認の取消処分を行うとともに、本件調査に対して帳簿又は請求書等を提示しなかったことは消費税法（以下「消法」という。）30条7項にいう「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」に該当し、消法30条1項による仕入税額控除は適用されないとし、平成8年4月期及び平成9年4月期の消費税並びに平成9年4月期の地方消費税について各更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分をなした（平成8年4月期：納付すべき消費税額2,008万5,700円、過少申告加算税114万円、平成9年4月期：納付すべき消費税額2,475万6,200円、過少申告加算税76万2,000円、地方消費税納付譲渡割額65万6,100円、過少申告加算税7,000円）。これを不服としたW社は、所定の手続を経て本訴に及んだ。

2 当事者の主張

(1) 納税者の主張

消費税法においては、「保存」と「提示」とが明確に区別されており、消法30条7項の「保存」に「提示」を含むという解釈は成り立ち得ないというべきであるから、同項にいう「保存」とは、納税者が法令の定めるところに従っ

て、帳簿書類、請求書等を客観的に保持、管理等していることをいうと解すべきである。また、税務調査において帳簿等を提示しない事実をもって、同項の帳簿等を「保存しない場合」に該当すると解すべきではない。

(2) 税務当局の主張

消法30条7項にいう「保存」とは、納税者が税務職員の質問検査に応じていつでもこれを提示し、税務職員の閲覧に供せられる状態で保存しておくという趣旨を当然に含むものと解すべきであって、単に帳簿等を物理的に保存しておくだけでは足りず、税務職員による適法な提示要求に対して、その帳簿等の保存の有無及び記載内容を確認し得る状態に置くことを意味するものである。このような意味における「保存」がないときは、消費税の仕入税額控除を認めることができないものと解するのが相当である。

3 判決の要旨

(1) 第一審：静岡地裁

第一審の静岡地裁は、消法30条7項にいう「保存」の意義について、次のとおり判示した。「消費税法30条7項に規定する「保存」とは、帳簿書類等が単に存在しているということだけでなく、法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による適法な質問検査権に基づく納税者に対する税務調査により、直ちにその内容を確認することができる状態、換言すれば、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というべきである。」

また、保存の確認主体については、「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」とやや消極的ではあるが、裁判所又は裁判所に確認主体が移る場合の含みを持たせた判断を示した。

(2) 控訴審：東京高裁

東京高裁は、消法30条7項所定の「保存」の意味については、第一審の静岡地裁と同様の判断を下した。しかし、保存の確認主体については、次のとおり判示し、税務職員の質問検査に

基づく税務調査にその主体をおき、地裁判断と異なる点を示した。「仮に、不服申立て又は訴訟の段階において控訴人が主張するような主張立証により帳簿等の保存があったことを認め、仕入税額控除の否認を前提とした消費税の更正処分を取り消すことになるとすれば、課税処分の安定性を著しく損ねることになり、これを避けるためには税務当局は更正等の処分を差し控えるほかなくなるが、正当な理由なく帳簿等の提示を拒否した者のために、消費税法がこのような事態を予定しているとは到底解されない。したがって、仕入税額控除が否認され消費税の更正処分がされた場合に、その後の不服申立て又は訴訟において帳簿等が保存されていたことを主張立証したところで、更正処分の効力に影響を及ぼすものではない。」

(3) 上告審：最高裁第二小法廷

① 法廷意見

最高裁第二小法廷は、原審を支持し、消法30条7項の「保存」の意義を、「法30条7項に規定する帳簿又は請求書等を整理し、これらを所定の期間及び場所において、法62条に基づく税務職員による検査に当たって適時に提示することが可能なように態勢を整えて保存することを要する」と判示し、不提示＝不保存説をとり、「上告人が、上記調査が行われた時点で帳簿等を保管していたとしても、法62条に基づく税務職員による帳簿等の検査に当たって適時にこれを提示することが可能なように態勢を整えて帳簿等を保存していたということではできず、本件は法30条7項にいう帳簿等を保存しない場合に当たる」と結論づけた。

② 滝井繁男裁判官の反対意見

本件については、滝井繁男裁判官の反対意見があり、5点について言及している。その内容は検討において紹介する。

問題点

- 1 消法30条7項にいう「保存」の意義
- 2 「保存」の確認の主体
- 3 滝井繁男裁判官の反対意見

検討

1 消法30条7項にいう「保存」の意義

消費税法30条7項は、「第1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及び請求書等…を保存しない場合には、当該保存がない課税仕入れ…の税額については、適用しない。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。この場合、前段の「保存しない」ということが物理的な帳簿等の不存在を単に意味するのか、それとも物理的な存在に加えてさらなる何らかの要請が加味されているのかは、条文を一読する限り明らかでない。

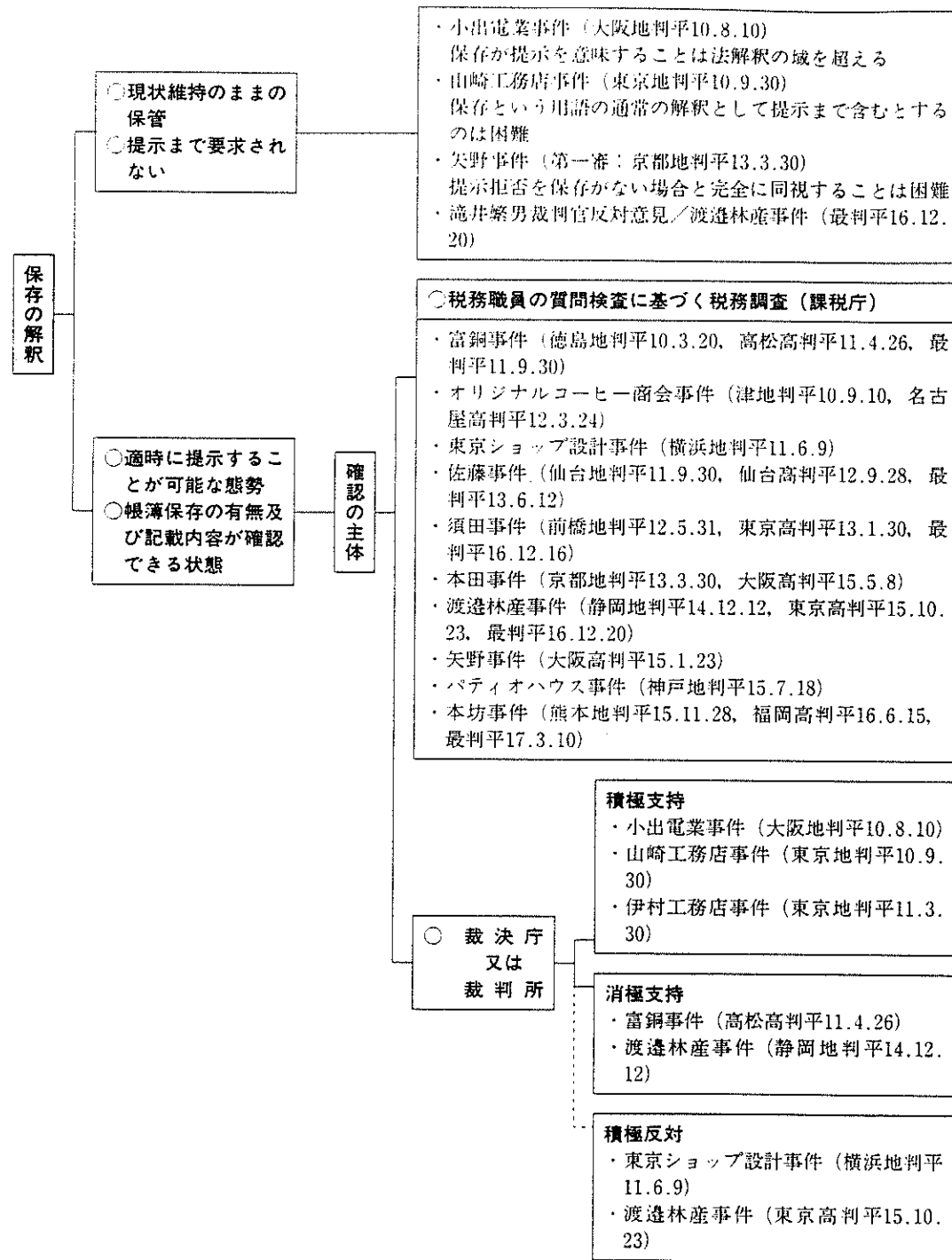
一般に「保存」という用語の意味は、そのままの状態を維持するということである。したがって、法が特別にその用語について定義規定を設けない限り、当該用語はその用語の字義に基づく社会通念によって解釈される。最高裁滝井裁判官は反対意見の中でこの点につき、「現状維持のまま保管するという通常その言葉の持っている意味を超えて、税務調査における提示の求めに応ずることまで含ませなければならない根拠を見出すことはできない」と指摘し、実際に過去の判決例においても、「保存」という用語に法解釈の域を超えた意味を含ませることは適当ではないと判示したのも見受けられる（【図表/消法30条7項の「保存」の解釈】参照）。

しかし、消法30条7項の仕入税額控除の規定ぶりは特殊なもので、帳簿等の保存という間接的かつ手続的な事実が仕入税額控除の要件として組み入れられており、しかも消極要件として「保存しない」場合には、仕入税額控除を認めないとしているのである。この「保存しない」という表現には微妙なニュアンスがあり、「…しない」という表現には行為者の意思を含んでおり、「保存がない」といった明らかに帳簿等の客観的存在を要求するものとは異なった規定

ぶりであることに筆者は注目したい。この点は同項ただし書に規定する災害その他やむを得ない事情により、物理的に「保存をすることができなかったこと」を税務署長に対して事業者が立証したときに、積極要件（消法30①）の立証により仕入税額控除が肯定される構造となっている点の違いからも明らかである。本来、わが国の消費税が付加価値税の一種であり、その税額計算構造として累積排除型を採用する限り、仕入税額の支出が真実に存在するならば、これを控除しなければならないところ、それを記載した帳簿等を事業者が保存しない場合には、仕入税額控除は認められないとする点に本条項の特徴がある。

ところで、いわゆるE U型のインボイス方式は、仕入税額を支出したことの証明をインボイスに求め、インボイスが存在し保存されていない場合は仕入税額控除を認めないという直接的積極要件となっている。しかし、わが国の場合、消費税の導入に当たり、付加価値税タイプの租税に対するなじみのなさや事業者及び税務当局双方の事務量の増大が懸念され、インボイス方式に代えて帳簿方式を採用し、その帳簿等については法定の様式性を要求し（消法30⑧、⑨）、保存期間も法の委任を受けた消令50条1項が保存年限を7年間（税務当局において課税権限を行使しうる最長期間）とし、保存場所を納税地等に限定し、その整理を要求した。したがって、これらの規定を総合的に勘案すると、消法30条7項前段の「保存」の趣旨は、帳簿等の物理的存在のみならず、事業者の仕入税額の支出を現に確認する目的を含み、当該確認は納税者自身が適正な申告を行うと同時に、税務当局が申告内容を確認することまでもその射程距離においた用語と解釈すべきである。したがって、本件渡邊林産事件の最高裁も判示したとおり、「保存＝提示を含む」が本条項の解釈の前提となるという見解を筆者は妥当なものとする。繰り返すが、消法30条7項は「保存しない」場合と規定しているものであり、事業者が税務調査における帳簿等の提示要求に対して行為者として「提示を拒否する」ことは、「保存がない」ので

【図表／消法30条7項の「保存」の解釈】



はなく、「保存しない」ことを行為者の意思として宣言したことと同視されるのである。

なお、滝井裁判官は、「消費税法における仕入税額控除の規定は、課税要件を定めているといっても過言ではなく、青色申告承認のような単なる申告手続上の特典ではない。」したがって、「仕入税額控除は消費税法の骨格をなすものであり、消法30条7項の規定も、課税資産の譲渡等の対価に着実に課税が行われると同時に、課税仕入れに係る税額もまた確実に控除されなければならない。」と本件多数意見に対し反対意見を述べている。しかし、事業者にとって実際に発生した仕入税額の支出はまさに付加価値税の計算構造上控除されるべきものであるが、いまその実際の仕入税額の支出をいかに証明するかが問題とされるときに、インボイス方式をとらない帳簿方式において、その証明が帳簿等の保存により確認できない場合には、税務当局は事業者が「保存しない」事実を証明すれば足り、この消極要件の規定ぶりから、当然控除されるべき仕入税額控除の不適用は、納税者の法的不利益であるとする批判は当たらず、現行法の解釈上、妥当な解釈であると考え。本来控除すべき仕入税額が存在を認め、これを控除しなければならないのであれば、それはもはや現行法の解釈論を離れ、立法論の問題である。

2 「保存」の確認の主体

消法30条7項の「保存」の意義が上記の多数説であるとしても、その確認の主体がどこにあるかについて、さらに議論が分かれている。多数説は【図表】にあるとおり、税務職員の質問検査に基づく税務調査、すなわち課税庁にその主体があるものとする。

一方で、確認の主体は裁決庁又は裁判所であるとする見解も存する。滝井裁判官は、「保存がないことを理由に仕入税額控除を認めないでなされた課税処分に対し、所定の帳簿等を保存していたことを主張・立証することを許さないとする法文上の根拠はない。」とし、後者の見解に立つ。

確かに、「保存」の事実を訴訟上の攻撃防御

方法となし得るが、この問題は事業者が更正処分後に帳簿等を補完し、これを保存していたと主張し、当該処分の取消しを受けることが可能となる点を容認するかどうかといった、いわゆる「帳簿等の後出し」をどのように解するかという、より現実的・実務的な視点で捉えるべき問題であると解する。すると、消法30条7項における主張、立証の対象は「保存した」事実ではなく「保存しない」事実であり、税務当局は処分の適法性との関係で、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、態様での帳簿の保存がなかった事実を主張、立証すれば足りるのである。したがって、行政処分の取消訴訟において、違法性の判断の基準時は処分時と解すべき点も考慮し、その後の時点で帳簿等を保存していたとの事実が証明されても、更正処分の適否に直接には結びつかないので、確認の主体は課税庁にあるとする多数説を筆者も支持する。

結論

本件渡邊林産事件は、初めの税務当局における強行な臨場に問題はなくもないが、その後の納税者及び顧問税理士の頑なな調査拒否は、裁判官の心証形成において、また筆者の判例評釈においても好印象を与えないことは確かである。ただ、そのような感情論で条文解釈を行うことはできず、感情論を優先させるのであれば、消費税法は税務職員の質問検査権（消法61）に対し、質問に対する不答弁並びに検査の拒否、妨害等に対しては、刑罰（罰金10万円）をもってこれに臨んでいるので（消法68-1）、この刑罰を強化すればよい。滝井裁判官も仕入税額控除は認められるべきであるが、「消費税法は提示を拒否する行為については罰則を用意している」旨を指摘し、言外に罰則強化の対応性も示唆している。また、日本弁護士連合会も「納税者に帳簿等の保存義務を課するとしても、これに対する違反には、精々、過料等の行政罰や所得税法等にみられるように税制上の特典の剥奪等によって対処すべきであり、これを超えて、上記のとおり、消費税の基本的性格と矛盾する

結果を生じさせることは、立法として著しく不当である。」（『仕入税額控除の要件についての意見書』日本弁護士連合会2004年12月17日）と指摘し、滝井裁判官の見解と主張を一にする。

本件渡邊林産事件は、法人税の青色申告承認の取消しとともに、消費税の仕入税額控除の否認が問題とされ、帳簿の保存と仕入税額控除が青色申告の特典控除のように誤解されている向きもあるが、青色申告承認の取消しにより特典がなくなるという法律効果と消費税における仕入税額控除が否認されるという法律効果は別の問題で、そもそも消費税については青色申告制度はないのである。したがって、消費税の本質論からすると滝井裁判官が批判するまでもなく、真実な仕入税額の支出は本来控除されるべきで、

帳簿等の不整備、不提示に対しても法は100%仕入税額控除を否認するのではなく、合理的な推計の方法でこれを是認したり、簡易課税制度の準用を行うなど、付加価値税のエッセンスに戻った課税態勢を整備すべきである。納税者が法律を守るのではなく、法律が納税者を守るものでなければならない。ただし、これは立法論である。

以上、結論として、現行制度上は消法30条7項の「保存」の意義を「提示まで含む」とする解釈に合理性があり、税務当局としては、本条項に従って正当な理由のない帳簿等の不提示に対し更正処分をせざるを得なくなるという点に事業者は十分注意しなければならない。

地方裁判所判決紹介

○消費税法上の課税資産の譲渡等の対価の額

受領する額と支出する額の差額が役務提供の対価の額であるとする納税者の主張が、事実関係と事業の性質の詳細な認定に基づいて排斥された事例

（納税告知処分等取消請求事件
横浜地裁平成14年（行ウ）第19号
平成16年10月20日判決（確定）

□事件の概要

1 原告X社は、大韓民国（以下「韓国」という。）所在の外国法人A協会からの韓国人芸能人（以下「本件芸能人」という。）の派遣に関する業務を行っている法人である。

2 X社は、A協会に対して本件芸能人の派遣の対価に相当する金員（以下「本件金員」という。）を渡し、他方、本件芸能人が出演する日本国内のクラブ等（以下「本件クラブ等」という。）から本件芸能人の出演の対価に相当する金員（以下「本件報酬」という。）を受領している。

3 X社は、平成8年5月1日から平成9年4月30日まで、平成9年5月1日から平成10年4月30日まで及び平成10年5月1日から平成11年4月30日までの各課税期間（以下、これらを併せて「本件各課税期間」という。）の消費税及び地方消費税（以下「消費税等」という。）について、消費税法9条に規定する免税事業者に該当するとして、消費税等の確定申告書を提出しなかった。

4 被告Y税務署長は、本件報酬が消費税法2条1項9号に規定する課税資産の譲渡等の対価に当たり、X社の本件各課税期間に係る各基準期間の課税売上高が3,000万円を超えるためX社は免税事業者には該当しないとして、本件各課税期間に係る消費税等の各決定処分及び無申告加算税の各賦課決定処分（以下「本件各決定処分等」という。）をした。

5 また、Y税務署長は、本件金員は、外国

法人に対して支払われる国内源泉所得（消費税法161条2号：人的役務の提供に係る対価）に該当するとしてX社に対し、源泉所得税について各納税告知処分及び不納付加算税の各賦課決定処分（以下「本件各納税告知処分等」という。）をした。

6 X社は、本件各納税告知処分等及び本件各決定処分等を不服として、適法な不服申立ての経過後、本訴を提起した。

■当事者の主張

1 X社の主張

(1) 本件に係る契約関係は次のとおりである。A協会は、芸能人と雇用契約を締結している。また、A協会は、本件クラブ等から直接派遣依頼を受けて、出演料等を決め、本件クラブ等も芸能人の選出をした上で出演料の提示を受けるのであって、これは両者間に芸能人派遣契約があることを意味する。さらに、A協会は、X社に対し、出入国に関する手続や本件報酬の集金等を依頼し、その手数料は本件報酬の約30%とされているから、A協会とX社との間には、業務代行（委託）契約があるといえる。

したがって、X社、A協会、本件クラブ等及び本件芸能人との間には、①本件芸能人とA協会との雇用契約、②A協会と本件クラブ等との芸能人派遣契約、③A協会とX社との業務代行契約という契約関係があり、X社と本件クラブ等との間に契約関係は存在しない。

(2) X社の存在意義については次のとおりで

租税訴訟学会ニュース

〔研究会等の資料について〕

租税訴訟学会の下記研究会等で使用した資料に若干の在庫があります。資料の送付をご希望の方は下記事務局までお問合せ下さい。

- ・第1回研究会「嘆願書と税理士損害賠償責任」…資料代1,000円
- ・第4回研究会「ストックオプション判決を検証する」…資料代1,000円
- ・第5回研究会「相続税の課税資産を検証する一借入金を保証料は課税資産か」…資料代1,000円
- ・第2回夏期連続研修「租税訴訟の理論と実際」…資料代5,000円
- ・第6回研究会「夫婦と所得税一妻税理士事件判決を手掛かりとして」…資料代1,000円
- ・争訟技術検討会「相続財産の範囲を巡って相続人間に争いのある事例を通して申告から訴

訟までの方策を具体的に検討する」…資料代3,000円

- ・第3回夏期連続研修「質問検査権の法的課題一税務調査の理論と実際」…資料代5,000円
- ・第10回研究会「新行政事件訴訟法の活用一義務付け訴訟を中心として」…資料代1,000円

〔お問合せ〕

上記資料の送付、研究会等参加の申込み・租税訴訟学会への入会方法につきましては下記事務局までお問合せ下さい。

・租税訴訟学会事務局
Tel 03-3586-3601
Fax 03-3586-3602
http://homepage3.nifty.com/sozei/
e-mail: sozei@nifty.com