

租税判例研究会

平成 17 年 7 月 22 日 (金)

< テーマ >

税務調査時における帳簿の保存と提示

～ 保存と提示は同一か否か～

発表 後久 亮

<目 次>

| | | |
|----|--------------------------------------|----|
| 1 | 事件の経過と判決 | 3 |
| 2 | 事実関係等の概要 | 3 |
| 3 | もう一つの最高裁判決(平成16年12月20日判決)(平16(行ヒ)37) | 4 |
| 4 | 争点 | 4 |
| 5 | 従来の学説と判例 | 4 |
| 6 | 上告受理申立理由書からみる問題点(平成16年12月20日判決) | 6 |
| 7 | 最高裁の判示事項 | 9 |
| 8 | 同様事件の相次ぐ最高裁判決(平成16年12月20日言渡) | 10 |
| 9 | 滝井裁判官による反対意見(少数意見) | 11 |
| 10 | 結論 | 14 |
| | 参考条文 | 14 |

1 事件の経過と判決

(1) 最高裁

最高裁平成 13 年（行ヒ）第 116 号課税処分等取消請求事件（一部棄却、一部却下）（確定）
判決（平成 16 年 12 月 16 日言渡）国税庁訴資 Z 888 - 0918

(2) 東京高裁

東京高等裁判所平成 12 年（行コ）第 219 号課税処分取消請求控訴事件（棄却）（上告）
国側当事者・前橋税務署長
平成 13 年 1 月 30 日判決【税務訴訟資料 第 250 号 順号 8827】

(3) 前橋地裁

前橋地裁平成 7 年（行ウ）第 4 号課税処分取消請求事件（棄却）（原告控訴）
平成 12 年 05 月 31 日判決【税務訴訟資料第 247 号 1061 頁】

2 事実関係等の概要

（編注 = アンダーライン部分は筆者。）

原審の適法に確定した事実関係等の概要は、次のとおりである。

- (1) 上告人は、大工工事業を営む個人事業者であるが、平成 2 年 1 月 1 日から同年 12 月 31 日までの課税期間（以下「本件課税期間」という。）の消費税について確定申告をしなかった。また、上告人は、昭和 63 年分、平成元年分及び同 2 年分の所得税についてそれぞれ確定申告をしたが、その申告書に事業所得に係る総収入金額及び必要経費を記載せず、その内訳を記載した書類を添付しなかった。
- (2) 被上告人の職員は、上告人が本件課税期間について納めるべき消費税の税額を算出するため、また、上記の所得税に係る申告内容が適正であるかどうかを検討するため、上告人の事業に関する帳簿書類を調査することとした。

上記職員は、平成 3 年 8 月下旬から上告人の妻と電話で数回話をするなどして調査の日程の調整に努めた上、その了承を得て、同年 10 月 16 日、同月 25 日、同年 11 月 18 日、平成 4 年 1 月 21 日及び同月 31 日の 5 回にわたり上告人の自宅を訪れ、上告人に対し、帳簿書類を全部提示して調査に協力するよう求めた。しかし、上告人は、上記の求めに特に違法な点はなく、これに応じ難いとする理由も格別なかったにもかかわらず、上記職員に対し、平成 2 年分の接待交際費に関する領収書を提示しただけで、その余の帳簿書類を提示せず、それ以上調査に協力しなかった。上記職員は、提示された上記の領収書 312 枚をその場で書き写したが、その余の帳簿書類については、上告人が提示を拒絶したため、内容を確認することができなかった。

- (3) そこで、被上告人は、上告人の本件課税期間に係る消費税につき、調査して把握した上告人の大工工事業に係る平成 2 年分の総収入金額に 103 分の 100 を乗じて得た消費税法（平成 6 年法律第 109 号による改正前のもの。以下「法」という。）28 条 1 項所定の課税標準である金額に基づき消費税額を算出した上で、提示され

た上記の領収書によって確認された接待交際費に係る消費税額だけを法 30 条 1 項により控除される課税仕入れに係る消費税額と認め、その余の課税仕入れについては、同条 7 項が規定する「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」に該当するとして、同条 1 項が定める課税仕入れに係る消費税額の控除を行わないで消費税額を算出し、平成 4 年 3 月 4 日付けをもって第 1 審判決別紙 2 の「原処分の額」欄記載のとおり決定処分及び無申告加算税賦課決定処分をした。

3 もう一つの最高裁判決（平成 16 年 12 月 20 日判決）（平 16（行ヒ）37）

この事案は、顧問税理士が関与していることから、帳簿は保存されていた。事実認定から分かるのは、納税者は顧問税理士の立会いを求めて、そして、税理士は税務署長との面談を求めて税務調査の立会いに応じなかったことを理由に、青色申告の承認の取り消し等がなされた事案である。

4 争点

消費税法 30 条 7 項における帳簿及び請求書等の保存に「提示」を含むのか否かである。

5 従来 of 学説と判例

消費税の仕入税額控除は、消費税法 30 条 7 項に明文で、「帳簿及び請求書等の保存」を要求している。

税務調査において、帳簿の提出を拒んだ場合に、この「保存」の言葉の解釈に「提示」が含まれるか否かについては、従来、多くの争いが見受けられた。

この、帳簿の不提示と仕入税額控除をめぐる争いにおいて、最高裁は平成 16 年 12 月に相次いで 2 つの判決を示したが、その判示について考察したい。

（1）「提示の拒否」は「保存しない」とする説

帳簿を提示しない場合には、帳簿の確認ができないことから、不提示を保存していないと同視する考え方である。

代表的な判例として、津地裁平成 10 年 9 月 10 日判決がある。この判決のなかでは、「消費税の場合には、他の税目に比べ、大量反復性を有している為、簡単に調査しうる確実な証拠によって、迅速に調査を行うことができなければ、税務署長等は、広い範囲の申告内容を確認することができず、適正な税収を確保することができない。」とする判断をしている。

しかし、調査を迅速に進めるためということを立法者が認識していたとするならば、仕入税額控除の法的要件として「調査時の帳簿不提示」を当然明記していたものと思われるとする意見もある（三木義一教授、税理 2005 年 4 月号、18 頁）。

(2)「適法な税務調査における提示の拒否」は「保存しない」とする説

税務調査において、適法な税務調査の協力要請に対し、納税者が正当な理由も無く調査を拒否した場合には、帳簿の保存がないとする説である。

この説に該当する裁判例は多く見受けられ、東京地裁平成 10 年 9 月 30 日判決では、保存と不提示は違うが、適法な税務調査において社会通念上相当な努力を税務署側が行ったにも係らず、納税者において、正当な理由なく帳簿の提示をしない場合には、保存が無いということになる。

(3)「提示」と「保存」は明確に異なるという説

これは提示と保存とは、明確に区分されるものであり、その取扱いは異なるという考えである。

この場合、帳簿の提示拒否は帳簿の保存が無いことを推認させるものではあるが、あくまでも「推認」であって、訴訟の段階などで、納税者がその保存を立証させることができれば、これを認めるという立場である。この考え方によると、いわゆる帳簿の後出しも認められることになる。

この説の代表的な裁判として、大阪地裁平成 10 年 8 月 10 日判決がある。この裁判の判断のなかで、以下のように示している。

「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、消費税法 30 条 7 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付ける課税庁らの主張は、もはや法解釈の域を超えるものといわざるを得ない。消費税法 30 条 7 項、10 項、法施行令 50 条 1 項が帳簿又は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るが、その確認の主体は、法でこの点に関する規定が置かれていない以上、課税庁のみに限られると解すべき根拠はなく、裁決庁もあり得るし、最終的には、取消訴訟等が係属する裁判所も当然に予定されているといわなければならない。仮に課税庁の主張のように解すると、税務調査の際に帳簿又は請求書等の提示を事業者が拒絶した事実が主張・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又は請求書等の所持・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、法 30 条 1 項や 7 項、それに法の規定からも、そのような法的効果を導く解釈を採ることは無理である。また、実体法上の課税要件は明確でなければならぬところ、法 30 条 7 項「保存しない場合」と規定しているのみで、その他方においても同条 10 項に基づく法施行令においても、通常の保存の文言を超えて課税庁側への提示が租税実体法上の効果に結びつくことを窺わせるような規定は一切存在しない。」のみならず、税務調査の態様も様々であって、臨場や連絡が数回に亘ることもあり、提示の拒否と評価され得る態様もまた様々であって、単に税務調査の際に提示を拒否したといっても実体法上の課税要件としての具体的な要件事実としては甚だ明確性を欠くものといわざるを得ない。」

6 上告受理申立理由書からみる問題点（平成 16 年 12 月 20 日判決）

以下の理由書は、平成 16 年 12 月 20 日判決（平 16（行ヒ）37）のものではあるが、その申立について、考察する。

上告受理申立理由書

第 1 本件控訴審判決の消費税法 30 条 7 項の帳簿等の「保存」の意義の解釈は、租税法律主義に反し、憲法 84 条に違反する。よって控訴審判決は、破棄されなければ、著しく正義に反する。

- 1 本件控訴審判決は「消費税法 30 条 7 項所定の保存の意味内容は、納税義務者が、税務職員から帳簿等の提示を求められた場合に、当該職員において帳簿等の保存の有無及びその記載内容について確認することができるような状態に置くことをも含むものというべきである。」(10 頁)として、保存の意義を広く認めた。このような解釈をする前提として、同判決は、その前段において「消費税法が仕入税額控除の要件として帳簿等の保存を要求したのは、税務職員が、質問検査権に基づく税務調査において、帳簿等の記載内容を確認することにより、課税仕入れ等に係る適正な消費税額を把握するためであると解される。」(10 頁)と判示している。すなわち控訴審判決は、消費税法 30 条 7 項の「保存」が質問検査の便宜のための規定と解釈しているのである。
- 2 しかし、消費税法 30 条 7 項は、消費税額の算定のための、課税要件を定めた規定である。わが国の消費税は多段階型、非累積型付加価値税である。非累積型付加価値税は、各事業者が当該段階の前段階において課税された税額相当分を自己の段階の税額計算において控除することを建前とするものであって全取引過程における二重課税、三重課税等を排除するものである。現行の消費税法と同時に制定された税制改革法(昭和 63 年法律 107 号) 10 条 2 項は、「消費税は、事業者による商品の販売、役務の提供等の各段階において課税し、経済に対する中立性を確保するため、課税の累積を排除する方式によるものとし、その税率は、100 分の 3 とする。この場合において、その仕組みについては、わが国における取引慣行及び納税者の事務負担に極力配慮したものとす」と定め、累積排除を前提とすることを明示し、いわゆる売上税とは異なる付加価値税であることを確認しているのである。その累積排除を定めた規定が消費税法 30 条 7 項なのである。かりに 30 条 7 項によって仕入税額控除が否認された場合には、消費税法の付加価値税としての性格を失することになり、その本来の性格を逸脱することになってしまう。この意味では、30 条 7 項は、わが国消費税の基本をなす、多段階型、累積排除型、付加価値税としての基本要件を規定したものである。
- 3 憲法 30 条及び 84 条は、租税法律主義の原則を定めたものであると解される。租税法律主義の概念は、これを大きく分けて 2 つのものに区別して観念することができる。その 1 つは、租税要件法定主義の原則と呼ばれるものである。課税団体、納税義務者、課税物件、課税標準、課税物件の帰属、税率等の租税要件はもとより、納付、徴税の手續きについても、国民の代表機関である国会の制定した法律において、できるだけ

詳細に明確に規定されなければならないとする原則である。その 2 つは、税務行政の合法律性の原則とも呼ばれるものである。課税庁は、租税法律の規定するところに従って厳格に租税の賦課・徴収をしなければならないとする原則である。租税法律主義は、もともと法規を法律において厳格詳細に規定することにより、課税庁の恣意的な税法の解釈・適用を阻止しようという狙いを持つ。このため、税法の領域においては、不確定概念または概括条項、自由裁量規定の導入が禁止される。また、租税法律主義のもとでは、とりわけ税法規の厳格な解釈・適用が要請される。いわゆる法規の類推的、拡張的な解釈は禁止される。

- 4 控訴審判決の「納税義務者が、税務職員から帳簿等の提示を求められた場合に、当該職員において帳簿等の保存の有無及びその記載内容について確認することができるような状態に置くこと」という解釈は、第一義的には、帳簿等の「提示」が問題にされているのであり、保存そのものより提示の有無が前提として問題にされることになる。「提示」と「保存」とは、言語的にことなるものであり、法律的にも概念がことなることは、言うまでもないことである。法の「保存」という規定を、事実上「提示」と読み替えて、提示されない場合は、保存要件を欠くとして、仕入税額控除を否認する解釈は、まさに租税法律主義の禁止する拡張解釈であり、許されないところである。

また、控訴審判決は、このように解釈することを通じて、事後的に行われる税務調査の成り行きにより、「保存」要件の有無を判断し、仕入税額控除の適用の可否を判断しうることとしているが、そもそも税務調査には、多様な形態があり、税務職員の主観的な対応により、仕入税額控除の適用の可否が決まるということになれば、納税者は税額を事前に算定することは、不可能となる。「保存」要件に事後の税務調査を関連づけること自体に、課税要件明確性の原則に反するものがあると言わざるを得ない。この面でも租税法律主義に反するのである。

大阪地裁平成 10 年 8 月 10 日判決は、「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 30 条 7 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解釈は、もはや法解釈の域を超えるものと言わざるを得ない」と判示しているが、控訴審判決は、租税法律主義を逸脱した法解釈をしたものとして、その違憲性は明白である。また、法 30 条 7 項が控訴審判決の判示した内容の条項であるとするならば、法 30 条 7 項自体が租税法律主義に反する違憲な法律である。

- 5 よって、控訴審といわざるを得ない。判決は、取り消されるべきである。

第 2 いわゆる「帳簿等の後出し」を許さない控訴審判決は、憲法 32 条の裁判を受ける権利を侵害するものであり、かつまた審理不尽であって、取り消されなければ、著しく正義に反する。

- 1 控訴審判決は、「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」と判示した。

- 2 かかる判断は、これまでの下級審の判例にも反するものである。この点につき大阪地裁平成 10 年 8 月 10 日判決は、つぎのように述べている。

「法 30 条 7 項 が帳簿又は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るが、その確認の主体は、法でこの点に関する規定がおかれていない以上、課税庁のみに限られると解すべき根拠はなく、裁決庁もあり得るし、最終的には、取消訴訟等が継続する裁判所も当然に予定されているといわなければならない。」「そして右の各手続きにおいて右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に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を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 30 条 8 項、9 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」

このような立場にたった判決は、これ以外にも、東京地裁平成 10 年 9 月 30 日判決、東京地裁平成 11 年 3 月 30 日判決、高松高裁平成 11 年 4 月 26 日判決、名古屋高裁平成 12 年 3 月 24 日判決などがある。また、本件第 1 審の判決も同様の立場に立っている。

- 3 しかるに控訴審判決は、これらの下級審判例を全く無視し、上記のごとき判断を示した。そもそも税務調査において納税者が帳簿提示を「拒否」するに至った事例というのは、税務署の担当職員の態度に問題がある場合が多い（例えば、本件のごとく関与税理士の都合を尊重せず、職権的に調査を強行したりする事例、特定団体の職員が同席するもとは、税務調査をしないなどと言って税務署職員が調査を中断し、帳簿等を提示してもそれを検査しようとししない事例など）のである。このような事例において更正処分後において帳簿等を提出して「保存」を争うことが許されないとするならば、法 30 条 7 項の「保存」を認定させることは、不可能となり、不服申立や処分取消を求める訴訟はできないことになってしまう。憲法 32 条は、国民の裁判を受ける権利を保障しているが、この権利を根本から奪うことになるのである。また、このような解釈のもとに、帳簿等の「保存」の立証を無視することは、十分な審理をしたことにならない。審理不尽の非難は免れないところである。

7 最高裁の判示事項（平成 16 年 12 月 16 日判決）

最高裁は、【消費税仕入税額控除適用の可否 / 税務調査時における帳簿の保存と提示】につき、以下の判示をした。

【 判 示 事 項 】

- 1 消費税の納付すべき税額は、納税義務者の確定申告により確定することが原則とされており、その申告がない場合又はその申告に係る税額の計算が国税に関する法律の規定に従っていなかった場合その他当該税額が税務署長等の調査したところと異なる場合に限り、税務署長等の処分により確定する
- 2 このような申告納税方式の下では、納税義務者のする申告が事実に基づいて適正に行われることが肝要であり、必要に応じて税務署長等がこの点を確認することができなければならない。
- 3 法が事業者に対して帳簿の備付け、記録及び保存を義務付けているのは、その帳簿が税務職員による検査の対象となり得ることを前提にしていることが明らかである。
- 4 事業者が国内において課税仕入れを行った場合には、課税仕入れに関する事項も法 58 条により帳簿に記録することが義務付けられているから、税務職員は、上記の帳簿を検査して上記事項が記録されているかどうかなどを調査することができる。
- 5 消費税法 30 条 7 項は、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が税務職員による検査の対象となり得ることを前提にしているものであり、事業者が、法 30 条 8 項 1 号所定の帳簿又は同条 9 項 1 号所定の請求書等を保存している場合において、税務職員がそのいずれかを検査することにより課税仕入れの事実を調査することが可能であるときに限り、仕入税額控除の規定を適用することができることを明らかにするものであると解される。
- 6 法 30 条 7 項の規定の反面として、事業者が上記帳簿又は請求書等を保存していない場合には同条 1 項が適用されないことになるが、このような法的不利益が特に定められたのは、資産の譲渡等が連鎖的に行われる中で、広く、かつ、薄く資産の譲渡等に課税するという消費税により適正な税収を確保するには、上記帳簿又は請求書等という確実な資料を保存させることが必要不可欠であると判断されたためであると考えられる。
- 7 事業者が、帳簿又は請求書等を整理し、所定の期間及び場所において、税務職員による検査に当たって適時にこれを提示することが可能なように態勢を整えて保存していなかった場合は、事業者が災害その他やむを得ない事情により当該保存をすることができなかったことを証明しない限り、当該保存がない課税仕入れに係る課税仕入れ等の税額については、仕入税額控除の規定は適用されないものというべきである。
- 8 上告人は、被上告人の職員から帳簿書類の提示を求められ、その求めに特に違法な点はなく、これに応じ難いとする理由も格別なかったにもかかわらず、上記職員に対し、平成 2 年分の接待交際費に関する領収書を提示しただけで、その余の帳簿書類を提示せず、それ以上調査に協力しなかったというのである。これによれば、「事業者が当該課税期間

の課税仕入れ等の税額の控除に係る帳簿又は請求書等を保存しない場合」に当たり、本件各処分には違法はないというべきであり、論旨は採用することができない。

8 同様事件の相次ぐ最高裁判決（平成 16 年 12 月 20 日判決）

最高裁平成 16 年（行ヒ）第 37 号法人税更正処分等取消請求事件（棄却）（確定）

【最高裁ホームページ最近の最高裁判決】

【判例タイムズ 1176 号 130 頁】

【判例時報 1889 号 42 頁】

【消費税仕入税額控除適用の可否 / 税務調査時における帳簿の保存と提示】

判 決（平成 16 年 12 月 20 日言渡）

主 文

本件上告を棄却する。

上告費用は上告人の負担とする。

理 由

上告代理人岡村共栄の上告受理申立て理由（排除された部分を除く。）について

- 1 消費税法（平成 9 年 3 月 31 日以前の課税期間については平成 6 年法律第 109 号による改正前のもの、平成 9 年 4 月 1 日以降の課税期間については平成 12 年法律第 26 号による改正前のもの。以下「法」という。）が採る申告納税制度の趣旨及び仕組み並びに法 30 条 7 項の趣旨に照らせば、事業者は、同条 1 項の適用を受けるには、消費税法施行令（平成 9 年 3 月 31 日以前の課税期間については平成 7 年政令第 341 号による改正前のもの、平成 9 年 4 月 1 日以降の課税期間については平成 12 年政令第 307 号による改正前のもの）50 条 1 項の定めるとおり、法 30 条 7 項に規定する帳簿又は請求書等（同日以降の課税期間については帳簿及び請求書等。以下「帳簿等」という。）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のであり、事業者がこれを行っていなかった場合には、法 30 条 7 項により、事業者が災害その他やむを得ない事情によりこれを行うことができなかつたことを証明しない限り（同項ただし書）、同条 1 項の規定は適用されないものというべきである〔最高裁平成 13 年（行ヒ）第 116 号同 16 年 12 月 16 日第 1 小法廷判決・裁判所時報 1378 号登載予定参照〕。
- 2 原審の適法に確定した事実関係によれば、上告人は、被上告人の職員が上告人に対する税務調査において適法に帳簿等の提示を求め、これに応じ難いとする理由も格別なかつたにもかかわらず、上記職員に対して帳簿等の提示を拒み続けたというのである。そうすると、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から、被上告人が上告人に対して同条 1 項の適用がないとしてした別紙処分目録記載の各処分に違法はないというべきである。

これと同旨の原審の判断は是認することができる。論旨は採用することができない。なお、その余の請求に関する上告については、上告受理申立て理由が上告受理の決定において排除されたので、棄却することとする。

よって、裁判官滝井繁男の反対意見があるほか、裁判官全員一致の意見で、主文のとおり判決する。

9 滝井裁判官による反対意見（少数意見）

裁判官滝井繁男の反対意見は、次のとおりである。

- 1 私は、税務調査において、帳簿等の提示を求められた事業者が、これに応じ難いとする理由がないとはいえ、帳簿等の提示を拒み続けたというだけの理由で、法 30 条 7 項所定の帳簿等を保管していたのに、同項にいう「帳簿（中略）等を保存しない場合」に当たるとして、同条 1 項による課税仕入れに係る消費税額の控除を受けることができないと解するのは相当でないと考える。多数意見は結局そのような解釈を採るに帰着するものであるから、これに賛成することはできない。その理由は次のとおりである。
- 2 (1) 我が国消費税は、税制改革法（昭和 63 年法律第 107 号）の制定を受けて消費に広く薄く負担を課することを目的とし、事業者による商品の販売、役務の提供等の各段階において課税することとしたものであるが、同法は課税の累積を排除する方式によることを明らかにし（同法 4 条、10 条、11 条）、これを受けて、法 30 条 1 項は、事業者が国内において課税仕入れを行ったときは、当該課税期間中に国内で行った課税仕入れに係る消費税額を控除することを規定しているのである。この仕入税額控除は、消費税の制度の骨格をなすものであって、消費税額を算定する上での実体上の課税要件にも匹敵する本質的な要素とみるべきものである。ただ、法は、この仕入税額控除要件の証明は一定の要件を備えた帳簿等によることとし、その保存がないときは控除をしないものとしているのである（同条 7 項）。しかしながら、法が仕入税額の控除にこのような限定を設けたのは、あくまで消費税を円滑かつ適正に転嫁するために（税制改革法 11 条 1 項）、一定の要件を備えた帳簿等という確実な証拠を確保する必要があると判断したためであって、法 30 条 7 項の規定も、課税資産の譲渡等の対価に着実に課税が行われると同時に、課税仕入れに係る税額もまた確実に控除されるという制度の理念に即して解釈されなければならないのである。
- (2) しかしながら、法 58 条、62 条にかんがみれば、法 30 条 7 項は、事業者が税務職員による検査に当たって帳簿等を提示することが可能なようにこれを整理して保存しなければならないと定めていると解し得るとしても、そのことから、多数意見のように、事業者がそのように態勢を整えて保存することをしていなかった場

合には、やむを得ない事情によりこれを行うことができなかったことを証明した場合を除き、仕入税額の控除を認めないものと解することは、結局、事業者が検査に対して帳簿等を正当な理由なく提示しなかったことをもって、これを保存しなかったものと同視するに帰着するといわざるを得ないのであり、そのような理由により消費税額算定の重要な要素である仕入税額控除の規定を適用しないという解釈は、申告納税制度の趣旨及び仕組み、並びに法 30 条 7 項の趣旨をどのように強調しても採り得ないものと考える。

- (3) 事業者が法の要求している帳簿等を保存しているにもかかわらず、正当な理由なくその提示を拒否するということは通常あり得ることではなく、その意味で正当な理由のない帳簿等の提示の拒否は、帳簿等を保存していないことを推認させる有力な事情である。しかし、それはあくまで提示の拒否という事実からの推認にとどまるのであって、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（消費税法施行令 66 条は還付等一定の場合にのみ帳簿等の提示を求めているにすぎない。）。また、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必要性など制度の趣旨を強調しても、法 30 条 7 項における「保存」の規定に、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ぬ根拠を見出すことはできない。そのように解することは、法解釈の限界を超えるばかりか、課税売上げへの課税の必要性を強調するあまり本来確実に控除されなければならないものまで控除しないという結果をもたらすことになる点において、制度の趣旨にも反するものといわなければならない。
- (4) 保存の意味を本来の客観的な状態での保管という用語の持つ一般的な意味を超えて解釈することが、制度の趣旨から是認されるという場合がないわけではない。例えば、青色申告の承認を受けた者は所定の帳簿書類の備付け、記録及び保存が義務付けられ、それが行われていないことは青色申告承認の取消事由となるものと定められているところ、納税者が正当な理由なく税務職員による帳簿書類の提示の要求に応じないときは、帳簿書類の備付け、記録及び保存の義務を履行していないものとして青色承認の取消事由になるものと解されている。しかしながら、青色申告制度は、納税義務者の自主的かつ公正な申告による租税義務の確定及び課税の実現を確保するため、一定の信頼性ある記帳を約した納税義務者に対してのみ、特別な申告手続を行い得るという特典を与え、制度の趣旨に反する事由が生じたときはその承認を取り消しその資格を奪うこととしているものである。そして、青色申告の承認を受けた者は、帳簿書類に基づくことなしには申告に対して更正を受けないという制度上の特典を与えられているのであるから、税務調査

に際して帳簿等の提示を拒否する者に対してもその特典を維持するというのは背理である。したがって、その制度の趣旨や仕組みから、税務職員から検査のため求められた書類等の提示を拒否した者がその特典を奪われることは当然のこととして、このような解釈も是認されるのである。

これに対し、法における仕入税額控除の規定は、前記のとおり課税要件を定めているといっても過言ではなく、青色申告承認のような単なる申告手続上の特典ではないと解すべきものである。そして、法は、消費税額の算定に当たり、仕入税額を控除すべきものとした上で、帳簿等の保存をしていないとき控除の適用を受け得ないとしているにとどまるのである。法 30 条 7 項も、消費税を円滑かつ適正に転嫁するために帳簿の保存が確実に行われなければならないことを定めたものであり、着実に課税が行われるよう、課税売上げの額を正しく把握すると同時に控除されるべき税額は確実に控除されなければならないという消費税制度の趣旨を考えれば、同項にいう「保存」に、その通常の意味するところを超えて税務調査における提示をも含ませるような解釈をしなければならない理由は見いだすことはできず、そのように解することは、本来控除すべきものを控除しない結果を招来することになって、かえって消費税制度の本来の趣旨に反するものと考えるのである。

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

- 3 以上のような理由で、私は法 30 条 7 項についての多数意見には賛成することができないのである。

同項につき上述したところと異なる解釈を採った原判決には、判決に影響を及ぼすことが明らかな法令の違反がある。そして、同項にいう帳簿等の「保存」の有無につき更に審理を尽くさせる必要があるから、本件は原審に差し戻すべきものであると考えらる。

10 結論

筆者は、「保存」と「提示」は明確に区分されるべきとの結論である。

その理由は、滝井裁判官が述べることの重複となるが、法 30 条 7 項の規定は、課税資産の譲渡等の対価に着実に課税が行われると同時に、課税仕入れに係る税額もまた確実に控除されるという制度の理念に即して解釈されるべきであるからである。

保存と提示は文言としても明確に異なり、本来、最高裁こそが、下級審判断の「保存と提示」のこれまでの異なる、不明確な法令の解釈について、議論してもらいたかったという思いが残る。

この点、滝井裁判官の意見は、これまでの下級審の解釈を否定し、本来あるべき消費税法の租税理念と条文との整合性を配慮した判断として尊重すべきである。

参考条文 消費税法

第 3 章 税額控除等

(仕入れに係る消費税額の控除)

第 30 条 事業者([第 9 条](#) 第 1 項本文の規定により消費税を納める義務が免除される事業者を除く。)が、国内において行う課税仕入れ又は保税地域から引き取る課税貨物については、次の各号に掲げる場合の区分に応じ当該各号に定める日の属する課税期間の [第 45 条](#) 第 1 項第 2 号に掲げる課税標準額に対する消費税額(以下この章において「課税標準額に対する消費税額」という。)から、当該課税期間中に国内において行つた課税仕入れに係る消費税額(当該課税仕入れに係る支払対価の額に 105 分の 4 を乗じて算出した金額をいう。以下この章において同じ。)及び当該課税期間における保税地域からの引取りに係る課税貨物(他の法律又は条約の規定により消費税が免除されるものを除く。以下この章において同じ。)につき課された又は課されるべき消費税額(附帯税の額に相当する額を除く。次項において同じ。)の合計額を控除する。

1. 国内において課税仕入れを行つた場合 当該課税仕入れを行つた日
2. 保税地域から引き取る課税貨物につき [第 47 条](#) 第 1 項の規定による申告書(同条第 3 項の場合を除く。)又は同条第 2 項の規定による申告書を提出した場合 当該申告に係る課税貨物([第 6 項](#) において「一般申告課税貨物」という。)を引き取つた日
3. 保税地域から引き取る課税貨物につき特例申告書を提出した場合(当該特例申告書に記載すべき [第 47 条](#) 第 1 項第 1 号又は第 2 号に掲げる金額につき決定([国税通則法](#) 第 25 条(決定)の規定による決定をいう。以下この号において同じ。)があつた場合を含む。以下同じ。) 当該特例申告書を提出した日又は当該申告に係る決定(以下「特例申告に関する決定」という。)の通知を受けた日

【令】 [第 46 条](#) ・ [第 50 条](#)

[《改正》平 12 法 026](#)

(課税仕入れ等の税額の控除に係る帳簿等の保存期間等)

第50条 法第30条第1項の規定の適用を受けようとする事業者は、同条第7項に規定する帳簿及び請求書等を整理し、当該帳簿についてはその閉鎖の日の属する課税期間の末日の翌日、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2月(清算中の法人について残余財産が確定した場合には1月とする。次項において同じ。)を経過した日から7年間、これを納税地又はその取引に係る事務所、事業所その他これらに準ずるものの所在地に保存しなければならない。ただし、財務省令で定める場合に該当する同条第7項に規定する帳簿又は請求書等については、同日から5年間を超えて保存することを要しない。

【則】第15条の3

《改正》平12政307

2 前項の場合において、同項に規定する課税期間における課税売上割合が100分の95に満たないときは、同項の規定により控除する課税仕入れに係る消費税額及び同項に規定する保税地域からの引取りに係る課税貨物につき課された又は課されるべき消費税額(以下この章において「課税仕入れ等の税額」という。)の合計額は、同項の規定にかかわらず、次の各号に掲げる場合の区分に応じ当該各号に定める方法により計算した金額とする。

1. 当該課税期間中に国内において行つた課税仕入れ及び当該課税期間における前項に規定する保税地域からの引取りに係る課税貨物につき、課税資産の譲渡等にのみ要するもの、課税資産の譲渡等以外の資産の譲渡等(以下この号において「その他の資産の譲渡等」という。)にのみ要するもの及び課税資産の譲渡等とその他の資産の譲渡等に共通して要するものにその区分が明らかにされている場合

イに掲げる金額にロに掲げる金額を加算する方法

イ) 課税資産の譲渡等にのみ要する課税仕入れ及び課税貨物に係る課税仕入れ等の税額の合計額

ロ) 課税資産の譲渡等とその他の資産の譲渡等に共通して要する課税仕入れ及び課税貨物に係る課税仕入れ等の税額の合計額に課税売上割合を乗じて計算した金額

2. 前号に掲げる場合以外の場合

当該課税期間における課税仕入れ等の税額の合計額に課税売上割合を乗じて計算する方法

【令】第51条

《改正》平12法026

3 前項第1号に掲げる場合において、同号ロに掲げる金額の計算の基礎となる同号イに規定する課税売上割合に準ずる割合(当該割合が当該事業者の営む事業の種類の異なるこ

と又は当該事業に係る販売費、一般管理費その他の費用の種類異なるごとに区分して算出したものである場合には、当該区分して算出したそれぞれの割合。以下この項において同じ。)で次に掲げる要件のすべてに該当するものがあるときは、当該事業者の第2号に規定する承認を受けた日の属する課税期間以後の課税期間については、前項第1号の規定にかかわらず、同号口に掲げる金額は、当該課税売上割合に代えて、当該割合を用いて計算した金額とする。

ただし、当該割合を用いて計算することをやめようとする旨を記載した届出書を提出した日の属する課税期間以後の課税期間については、この限りでない。

1. 当該割合が当該事業者の営む事業の種類又は当該事業に係る販売費、一般管理費その他の費用の種類に応じ合理的に算定されるものであること。
2. 当該割合を用いて前項第1号口に掲げる金額を計算することにつき、その納税地を所轄する税務署長の承認を受けたものであること。

【令】[第47条](#)

【則】[第15条](#)

- 4 第2項第1号に掲げる場合に該当する事業者は、同項の規定にかかわらず、当該課税期間中に国内において行つた課税仕入れ及び当該課税期間における第1項に規定する保税地域からの引取りに係る課税貨物につき、同号に定める方法に代え、第2項第2号に定める方法により第1項の規定により控除される課税仕入れ等の税額の合計額を計算することができる。

[《改正》平12法026](#)

- 5 第2項又は前項の場合において、第2項第2号に定める方法により計算することとした事業者は、当該方法により計算することとした課税期間の初日から同日以後2年を経過する日までの間に開始する各課税期間において当該方法を継続して適用した後の課税期間でなければ、同項第1号に定める方法により計算することは、できないものとする。
- 6 第1項に規定する課税仕入れに係る支払対価の額とは、課税仕入れの対価の額(対価として支払い、又は支払うべき一切の金銭又は金銭以外の物若しくは権利その他経済的な利益の額とし、当該課税仕入れに係る資産を譲り渡し、若しくは貸し付け、又は当該課税仕入れに係る役務を提供する事業者に課されるべき消費税額及び当該消費税額を課税標準として課されるべき地方消費税額(これらの税額に係る附帯税の額に相当する額を除く。第9項第1号において同じ。)に相当する額がある場合には、当該相対する額を含む。)をいい、第1項に規定する保税地域からの引取りに係る課税貨物とは、保税地域から引き取つた一般申告課税貨物又は特例申告書の提出若しくは特例申告に関する決定に係る課税貨物をいい、第2項に規定する課税売上割合とは、当該事業者が当該課税期間中に国内において行つた資産の譲渡等の対価の額([第28条](#)第1項に規定する対価の額をいう。以下この項及び第9項第1号において同じ。)の合計額のうち当該事業者が当該課税期間中に国内において行つた課税資産の譲渡等の対価の額の合計額の占める割合と

して政令で定めるところにより計算した割合をいう。

【令】 [第 48 条](#)

[《改正》平 12 法 026](#)

- 7 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（同項に規定する課税仕入れに係る支払対価の額の合計額が少額である場合その他の政令で定める場合における当該課税仕入れ等の税額については、帳簿）を保存しない場合には、当該保有がない課税仕入れ又は課税貨物に係る課税仕入れ等の税額については、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つたことを当該事業者において証明した場合は、この限りでない。

【令】 [第 49 条](#)

（課税仕入れ等の税額の控除に係る帳簿等の保存期間等）

第 50 条 法 [第 30 条](#) 第 1 項の規定の適用を受けようとする事業者は、同条第 7 項に規定する帳簿及び請求書等を整理し、当該帳簿についてはその閉鎖の日の属する課税期間の末日の翌日、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 2 月（清算中の法人について残余財産が確定した場合には 1 月とする。次項において同じ。）を経過した日から 7 年間、これを納税地又はその取引に係る事務所、事業所その他これらに準ずるものの所在地に保存しなければならない。ただし、財務省令で定める場合に該当する同条第 7 項に規定する帳簿又は請求書等については、同日から 5 年間を超えて保存することを要しない。

【則】 [第 15 条の 3](#)

[《改正》平 12 政 307](#)

- 8 前項に規定する帳簿とは、次に掲げる帳簿をいう。
1. 課税仕入れ等の税額が課税仕入れに係るものである場合には、次に掲げる事項が記載されているもの
 - イ) 課税仕入れの相手方の氏名又は名称
 - ロ) 課税仕入れを行つた年月日
 - ハ) 課税仕入れに係る資産又は役務の内容
 2. 課税仕入れ等の税額が第 1 項に規定する保税地域からの引取りに係る課税貨物に係るものである場合には、次に掲げる事項が記載されているもの
 - イ) 課税貨物を保税地域から引き取つた年月日（課税貨物につき特例申告書を提出し

た場合には、保税地域から引き取った年月日及び特例申告書を提出した日又は特例申告に関する決定の通知を受けた日)

ロ) 課税貨物の内容

ハ) 課税貨物の引取りに係る消費税額及び地方消費税額(これらの税額に係る附帯税の額に相当する額を除く。次項第3号において同じ。)又はその合計額

[《改正》平9法005](#)

[《改正》平12法026](#)

9 第7項に規定する請求書等とは、次に掲げる書類をいう。

1. 事業者に対し課税資産の譲渡等([第7条](#) 第1項、 [第8条](#) 第1項その他の法律又は条約の規定により消費税が免除されるものを除く。以下この号において同じ。)を行う他の事業者(当該課税資産の譲渡等が卸売市場においてせり売又は入札の方法により行われるものその他の媒介又は取次ぎに係る業務を行う者を介して行われるものである場合には、当該媒介又は取次ぎに係る業務を行う者)が、当該課税資産の譲渡等につき当該事業者に交付する請求書、納品書その他これらに類する書類で次に掲げる事項(当該課税資産の譲渡等が小売業その他の政令で定める事業に係るものである場合には、イから二までに掲げる事項)が記載されているもの

イ) 書類の作成者の氏名又は名称

ロ) 課税資産の譲渡等を行った年月日(課税期間の範囲内で一定の期間内に行った課税資産の譲渡等につきまとめて当該書類を作成する場合には、当該一定の期間)

ハ) 課税資産の譲渡等に係る資産又は役務の内容

ニ) 課税資産の譲渡等の対価の額(当該課税資産の譲渡等に係る消費税額及び地方消費税額に相当する額がある場合には、当該相当する額を含む。)

ホ) 書類の交付を受ける当該事業者の氏名又は名称

2. 事業者がその行った課税仕入れにつき作成する仕入明細書、仕入計算書その他これらに類する書類で次に掲げる事項が記載されているもの(当該書類に記載されている事項につき、当該課税仕入れの相手方の確認を受けたものに限る。)

イ) 書類の作成者の氏名又は名称

ロ) 課税仕入れの相手方の氏名又は名称

ハ) 課税仕入れを行った年月日(課税期間の範囲内で一定の期間内に行った課税仕入れにつきまとめて当該書類を作成する場合には、当該一定の期間)

ニ) 課税仕入れに係る資産又は役務の内容

ホ) 第1項に規定する課税仕入れに係る支払対価の額

3. 課税貨物を保税地域から引き取る事業者が保税地域の所在地を所持する税関長から交付を受ける当該課税貨物の輸入の許可(関税法 [第67条](#) (輸出又は輸入の許可)に規定する輸入の許可をいう。)があつたことを証する書類その他の政令で定める書類で次に掲げる事項が記載されているもの

- イ) 保税地域の所在地を所轄する税関長
- ロ) 課税貨物を保税地域から引き取ることができることとなつた年月日(課税貨物につき特例申告書を提出した場合には、保税地域から引き取ることができることとなつた年月日及び特例申告書を提出した日又は特例申告に関する決定の通知を受けた日)
- ハ) 課税貨物の内容
 - ニ) 課税貨物に係る消費税の課税標準である金額並びに引取りに係る消費税額及び地方消費税額
- ホ) 書類の交付を受ける事業者の氏名又は名称

【令】 [第49条](#)

【則】 [第27条](#)

[《改正》平12法026](#)

10 第7項に規定する帳簿の記載事項の特例、当該帳簿及び同項に規定する請求書等の保有に関する事項その他前各項の規定の適用に関し必要な事項は、政令で定める。

【参考文献】

帳簿等の不提示と仕入税額控除要件の「帳簿等の保存」の意義 大淵博義教授 税理・平成10年12月号・税務論文

消費税仕入税額控除における帳簿等の「保存」の意義 三木義一教授 税理・平成17年4月号・税務論文

参考条文については、「法庫」www.houko.comより引用転載