

要 旨

消費税における帳簿の保存と提示をめぐる考察

中 谷 智 哉

近年、日本は急速に高齢社会へと変貌を遂げており、社会保障の財源に関する問題は常に消費税を中心として語られている。これまで依存してきた国債発行によって財政運営を継続することは不可能であり、国債の発行は将来における増税の要因になることから、国民負担率を考える場合には、国債発行残高を加味して算定すべきとの考え方が一般的になっている。そこで、国債発行に限度があるとすれば、中長期的な増税は避けて通れない課題である。

こういった社会情勢から考えた場合、消費税のもっとも重要な意義が、社会福祉の充実及び高齢社会に対する財政上の準備の意味をもっていることである。高齢社会を支えるためには莫大な金額の財政支出が必要となり、従来の直接税中心の税制の下で、それに必要な財源を確保するためには大幅な増税が必要である。しかし、昭和40年代から昭和50年代を通じて日本経済が歩んだ右肩上がりの軌跡が期待されない低成長型経済にある今日の状況では、景気によって大きく左右される直接税に、急速な増大が予想される社会保障費の財源を期待するのは無理がある。そこで、間接税である消費一般を対象とする消費税にその財源が期待され、その重要度はますます上がることとなる。

以上のように、今日の我が国の税制において非常に重要な消費税であるが、我が国はEU諸国と異なり、仕入税額控除の方式をインボイス方式ではなく、帳簿方式を採用している。これは、消費税創設当時に、実務の煩雑さを減らすため、ひいては消費税導入に対する風当たりを弱めるために採用された。しかし、この帳簿方式の採用により、我が国の消費税法は固有の問題を有している。それはすなわち、帳簿の保存と提示を巡る問題である。

現行の消費税法30条7項には、「仕入に係る消費税額の控除の規定は、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、当該保存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。」と規定されており、この「保存しない場合」についての解釈に、課税庁側と納税者側で差異がある。つまり、「保存しない場合」をどのように確認するかという点である。課税庁側は主に、この法規の設定意図を考え、税務調査において提示をすることが、保存の確認行為であり、提示しない場合には「保存しない場合」に該当し、仕入税額控除は否認されるべきという立場をとる。これに対し、納税者の一部は、仕入税額控除に係る消費税法に「提示」という言葉が存在しないため、税務調査において提示を拒んだ場合においても、罰則規定は別として、仕入税額控除を否認する論拠はないと主張している。

この両者の対立に関し、これまで様々な裁判が行われてきた。本稿においては、この「保存」と「提示」を巡る裁判や、それに関する様々な学説を検討し、租税法律主義の観点から、この両論を考えることを課題としている。

第一章においては、我が国が採用している消費税法の位置づけについて論じた。

消費税という言葉で一般的に連想されるものは、現行の消費税制度であろう。しかし、税法上、単に

消費税と称した場合の意味は一般に認識されているそれと大きく異なる。税法上の消費税は、直接消費税と間接消費税とに区分される。直接消費税とは、ゴルフ場利用税、入湯税のように最終的な消費行為そのものを対象として課される租税のことであり、間接消費税というのは、最終的な消費より前の段階で物品やサービスに対する課税が行われ、税負担が物品やサービスのコストに含められて最終的に消費者に転嫁することが予定されている租税のことである。

このうち間接消費税は、個別消費税と一般消費税に分かれる。一般消費税は、基本的に全ての財やサービスに課税されるのに対し、個別消費税の対象は限定され、現在残っているのは酒税、たばこ税、石油関連税の三つのみであり、我が国において過去採用されていた制度である。さらに、間接消費税は、製造段階から最終的な消費者に渡るまでの複数の段階に課税する多段階消費税と、一つの取引段階でのみ課税する単段階消費税とに区分することもできる。従って、適用可能な制度は単段階個別消費税、多段階個別消費税、単段階一般消費税、多段階一般消費税の四種類であり、我が国において採用されている消費税は、この多段階一般消費税である。

また、消費税は附加価値税の性質を持っている。附加価値税とは、各取引段階の附加価値を課税標準として課される一般消費税である。附加価値の算定方式として、現在各国で主に採用されているのは、前段階税額控除方式と呼ばれるものである。これは、売上金額に税率を乗じて得られた税額を財やサービスの代金に加えて販売し、これを販売業者が納付するという形態であり、販売業者は仕入れの際に支払った税額を販売に係る税額から控除する方式をいう。これには、インボイスや請求書に税額を記載し、その控除を認める方法（インボイス方式）と、帳簿等の記載に基づき、課税期間内の仕入の総額に税率を適用して得られた金額の控除を認める方式（帳簿方式）の2方式があり、EU諸国では前者のインボイス方式を採用しているため、インボイス方式を用いた仕入税額控除型の附加価値税は、一般に「EU型附加価値税」と呼ばれている。これに対し、我が国では帳簿方式を採用しており、ここに本稿の問題となる帳簿の保存と提示を巡る係争が生じる原因の一端がある。

第二章においては、この論文の課題である帳簿の保存と提示を巡る地裁の裁判について検討するとともに、その裁判から浮かび上がる保存と提示を巡る諸説を紹介する。

仕入税額控除は課税の重複を避けるための措置であって、消費税制度の核をなすものであるが、前述の通り、事業者が帳簿を保存しない場合には適用しないと規定されており、多くの係争において、この「『保存しない場合』がどういう場合なのか」という点が大きな争点になっている。そもそも保存とは、「そのままの状態に保って失わないこと。現状のまま維持すること。」であり、条文には、それをどのように確認するか、つまり保存していたかどうかを確認する者は誰なのか、又、どのタイミングでその保存していたかどうかを確認するのかといったことが記載されていない。この保存と提示の関係について、現在、次の3つの説が存在する。

1. 「不提示＝不保存」説

帳簿を不提示の場合は帳簿の確認ができないため、不提示を非保存と同視できるという説

2. 「適法な税務調査における不提示＝不保存」説

帳簿不提示＝不保存とはいえないが、税務調査が適法で不提示に正当な理由が無い場合には「不保存」と同視できるという説

3. 「不提示≠不保存」説

「提示」と「保存」とは明確に異なる用語であり、仮に調査段階で帳簿が提示されないとすると、それは「不保存」を推認させるが、あくまでも推認にすぎないのであるから、訴訟において保存を納税者が立証できれば仕入税額控除を認めるべきであるとする説

各説は、裁判における判決理由及びそれに関する学説によっているものであり、それぞれにその元となる判決が存在する。第二章においては、このそれぞれの説の判決と、それに関する学説を紹介し、検討を加えた。

続いて第三章では、第二章における「不提示＝不保存」説と、「適法な税務調査における不提示＝不保存」説、「不提示≠不保存」説の3つの説のうち、現状最も有力な説である「適法な税務調査における不提示＝不保存」説を採用した最高裁の判決を紹介し、さらにその裁判において、滝井裁判官が唱えた「不提示≠不保存」説の立場に立つ反対意見を紹介した。この滝井裁判官の反対意見については、多くの識者が重要視している。それは、最高裁判所において「不提示≠不保存」説が論じられた唯一のケースであることに他ならない。「不提示≠不保存」説の立場に立つ識者は、この反対意見を肯定し、「適法な税務調査における不提示＝不保存」説の立場に立つ識者はこの反対意見を否定している。これらの学説は、どちらの考え方も条文の解釈としては成り立つものである。では、なぜこういった考え方の違いが生じるのか。それは、条文を解釈し、その解釈に基づいて租税正義を実行していく中で、元となる条文の解釈方法が違うためである。保存という言葉を書義的に解釈すると、滝井裁判官の意見は至極真つ当なものになるが、反対に、法が保存を要求していることの意味を含めて解釈すると、滝井裁判官の意見を否定する学説が正しいということになる。

これを受けて、最後に第四章でこれまで検討を加えた判決や学説を題材にし、租税法律主義の立場からの租税正義の実現について論じた。法の条文解釈には、「文理解釈」と呼ばれるものと、「条理解釈」と呼ばれるものがある。「不提示≠不保存」説は文理解釈によるもの、「適法な税務調査における不提示＝不保存」説及び「不提示＝不保存」説は条理解釈によるものである。文理解釈によった場合、多数の学説や意見が、「保存」と「提示」とは、明らかに違う言葉であるとの認識を持っているが、条理解釈においては、保存をすることが規定されているのは、提示をして仕入の事実を証明することを内包していると考えべきという認識をもっている。そもそも租税は、租税法律主義と公平負担の原則という二つの基本理念に留意しつつ、法の趣旨、目的を考慮に入れて、論理解釈あるいは趣旨解釈の立場から解釈されるべきであり、租税正義実現のためには条理解釈によって条文を理解し、適法な税務調査においては提示をするべきであるという考え方がもっとも理にかなっている。しかし、帳簿等の提示時期と確認主体についてはもっと慎重な議論が必要である。判決をみるところ、提示時期は税務調査時であり、後の裁判の場における提示は許可しないという考え方が大勢を占め、これに伴って帳簿の確認主体も税務職員に限られるという説が優勢である。しかし、これは少々納税者側に不利になっており、立法においては、この先帳簿の保存と提示の関係についてはもちろんのこと、その提示時期とそれに付随する保存の確認主体について、細かく定めることは急務であるといえる。第4章では、上記の解釈方法による帳簿等の保存と提示の関係から、その提示時期、確認主体に関する学説を紹介し、立法が追いついていない今日状況の中、判例の法源性についても考えた。そして、最終的に帳簿等の保存と提示を巡る係争における判断は、条理解釈による「適法な税務調査における不提示＝不保存」説がもっとも正しいという結論に達した。