

# 博士學位論文

消費税法における仕入税額控除の  
あり方についての検討  
—仕入税額控除は納税者の権利か特典か—

2023年度

谷垣内 克弘

熊本学園大学大学院  
商学研究科 商学専攻

## 論文要旨

本論文では、消費税法の成立までの歩みから、消費税法における仕入税額控除の法的性質について考察を行い、課税の累積を排除する付加価値税制度において、生命ともいえる「仕入税額控除」について、納税者の権利であることを明らかとすることを目的として検討を行った。

第1章では、消費税の創設について、その歴史的な過程から消費税法創設時に伴って成立した税制改革法についてその内容の検討を行った。

「一般消費税」「売上税」については、「消費税法」の導入直前であったこともあり、いずれにおいても、納付額の計算については、売上高の合計額に税率を乗じて算出した税額から、同期間中の仕入高に係る税額を控除するという点では、どちらも課税の累積を排除する付加価値税を基礎としている。

これらに対して「取引高税」については、税率は1%と低い税率ではあるが、間接税としての類型は多段階課税方式のうち累積型に位置付けられ、非課税取引を除く全取引に対し、各段階で課税するため、税率が低くても大きな税収をあげられるという意味では間接税としてのメリットを享受することができるが、事業経営者の間で手続きがわずらわしく、国民の反発をうけたところから、わずか1年4カ月で廃止された法律であった。

「売上税」については、仕入れの際に受領した「税額票」に記載された税額を控除した額とするという点が大きな特徴である。この「税額票」は、いわゆるインボイスであり、仕入税額控除を行うにあたり「税額票」に記載された税額を控除することによって、間接税の転嫁と帰着を明確にする意図が「売上税」には組み込まれている。

本論文を執筆している令和5年10月1日からインボイス制度が開始されることとなるが、消費税法の導入以前からインボイス方式について検討がなされていたことがわかる。インボイス方式については、納税義務者である事業者にと事務負担が増大するという懸念から、消費税法創設時には導入がなされず、わが国特有の「帳簿方式」によって前段階の税額を控除する方法が採用された。

帳簿方式によれば、事務手続きが簡便であるというメリットがあるが、徴税側からすると、免税事業者からの仕入についても仕入税額控除を行うなど、付加価値税制として不透明さが生じる根源となっている。

消費税法は、税制改革法を伴った上で成立した法律である。税制改革法は、税制改革法第1条によって、税制の抜本的な改革の趣旨、基本理念及び方針を明らかにし、かつ簡潔にその全体像を示すことにより、今次の税制改革が我が国の経済社会に及ぼす影響にかんがみ、国等の配慮すべき事項について定めることを目的とすることが記されている。

また、第10条においては、消費税の創設について記載がなされている。税体系全体を通

ずる税負担の公平を図るとともに、消費に広く薄く負担を求める消費税を創設することが記載されており、高齢化社会が想定されることから、国民福祉の充実に資するため必要な歳入構造の安定化のための抜本的な改革であることがうかがえる。加えて、2項においては、多段階方式で課税し、課税の累積を排除することにより、経済に対する中立性を確保することが記載されている。

消費税法導入以前の「取引高税」については、課税の累積が生じる方式であったこともあり、1年4カ月という短命であったことを踏まえると、消費税法を解釈するにあたっては、付加価値税制であることを本質とし、税制改革法における、「課税の累積を排除することにより、経済に対する中立性を確保すること」については、その大前提として考慮されなければならないものであり、これを出発点として捉えることが重要であるとの結論に至る。

第2章では、帳簿の保存に関する裁判事例について検討を行った。消費税法30条7項の規定は、「帳簿及び請求書等の保存」を消費税法30条1項そのものの適用要件として、「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、特定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」と規定していることから、仕入税額控除の要件を極めて厳格なものとして位置付ける方向へ導いている。

その結果として、課税庁が仕入税額控除を否認する事案が生じることとなり、経済に対する中立性を確保し、課税の累積を排除する付加価値税としての最大のメリットが失われることとなる。

仕入税額控除が否認される事案については、2つの類型に区分されることが確認できた。1つ目の類型については、「記載不備」に関する事例である。消費税法創設後30数年が経過している現在においては、記載不備に関する事案については、納税者の責めに帰することができるものと思われるが、消費税法創設後間もない頃において、「仮名仕入」や「略称」による仕入について、仕入税額控除を否認するという事案が存在している。

本論文において取り扱った事例においては、消費税法創設後2～5年と比較的に間もない期間において仕入税額控除が否認されている。

仕入の事実が実際に存在するものの、記載内用の不備を理由として、仕入税額控除が否認されるという取り扱いは、納税者の立場からすると「酷」なものであったと考えられる。

2つ目の類型については、「帳簿の保存」に関する事例である。帳簿の保存に関する事例では、①不提示＝不保存とする説、②適法な税務調査における不提示＝不保存とする説、③不提示≠不保存とする説の3つの説によって判示がなされた。これら3説については、いずれも同時期である平成10年における判決であるが、帳簿の保存についての解釈が異なっている。共通点としては、3例とも調査非協力を発端として仕入税額控除が否認された事例である。

これら3例については、解釈が異なっていたが、平成16年に最高裁判所より、判決が示された。消費税法30条7項に規定する帳簿及び請求書等を整理し、これらを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、所定の期間及び場所において態勢

を整えて保存していなかった場合は、同項にいう「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」に当たる。つまり、保存には提示をも含むとする考え方による判示がなされた。前述 3 説のうち①不提示＝不保存の説が採用されたことにより、保存の解釈について拡張的な解釈がなされることが判示されたのである。

この判決においては、滝井裁判官によって「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、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り、消費税制度の本来の趣旨に反するものと考えたとの反対意見が表明された。

また、日本弁護士連合会においても意見書が表明された。「仕入税額控除の要件についての意見書」によれば、消費税法 30 条 7 項の規定の解釈については、仕入税額控除の立法趣旨、すなわち、生産・流通の各段階における税の累積を排除する、という消費税の付加価値税たる本質に反し、「課税売上有る事業者には当然に課税仕入がある」（仕入税額の負担事実がある）という前提事実を無視する不当なものであるとしている。

これは、税制改革法により定められている消費税の本質が付加価値税であることに由来し、仕入税額控除は事業者に対して付与される恩典ではなく、消費税の本質的要素であると考えられ、前述滝井裁判官による反対意見と同意であると思われる。

青色申告控除については特典、仕入税額控除は権利として捉えた場合、両者は決して同格として取り扱う項目ではなく、「特典」については規定を満たしていない場合に、剥奪も考えられるが、「権利」として捉えた場合には、剥奪は、より慎重な判断が求められなければならない。つまり「形式的」な理由のみにより、仕入税額控除の権利剥奪は許されるべきことではないと考える。ただし、仕入税額控除についてすべて当然に納税者の権利として保護すべきであるとした場合には、公平性の観点から好ましくない事象も存在することが考えられることから、一定の制限は設けなければならないとの結論に至った。

第 3 章では、帳簿の保存に関する新たな問題として、ヒノックス事件について検討を行った。帳簿の不提示による訴訟においては、納税者みずから帳簿の提示を行わないことにより、帳簿の保存がなかったものとされ、仕入税額控除の全額について否認されるという事案は多数存在したが、本件ヒノックス事件については、税務代理権限を有する税理士による帳簿の不提示であり、帳簿の提示を行わなかったのが納税者ではなく、税理士であるという点でいままでの帳簿不提示に関する事件とは異なる。

本件によれば、課税庁により調査が着手してから、約 1 年 3 カ月もの期間にわたり、本件調査への対応を拒み続けており、その間調査担当者は、7 回にわたり事務センターに臨場し、事前通知なく実施した初回の臨場を除けば、いずれも事前に連絡票を送付しており、調査の目的、内容、対象期間、提示すべき帳簿等が示されていた。なお、初回の事前通知をせず臨場したことについても、国税通則法 74 条の 10 に事前通知を要しない場合について記載があり、法的には問題のない行為である。

膠着状態が続けば、帳簿の不提示を認定され、帳簿の保存がないものとされることによって、仕入税額控除の全額否認される可能性が高いことは、過去の裁判例から予測可能なはずである。

帳簿の不提示による帳簿の不保存とされる事例については第 2 章で述べた裁判例から、最高裁平成 16 年判決によって一応の決着がついているものと捉えるところ、本事例における事案についても、形式的には不提示＝不保存という理論から仕入税額控除を否認されてもしかたがないものと思われる。

ここまでの検討では、過去における帳簿不提示の事例と同様であり、納税額が巨額となったことがクローズアップされた判例であるとの認識を筆者は行っていた。

しかし、国税通則法第 74 条 11②の規定から、「国税に関する調査の結果、更正決定等をすべきと認める場合には、当該職員は、当該納税義務者に対し、その調査結果の内容を説明するものとする。」とされていることから、「納税者本人」に対して説明することが決められている。

この点について、三木義一氏は国税庁による内部文書「国税庁調査課税務調査手続等に関する FAQ・実施例（シナリオ）【調査課関係】」により取扱い事例について検討を行っており、「このような通知を納税義務者本人にする努力を課税庁がどこまでしたのか問われなければならない」としており、「意図的に本人に通知をせず、そのまま更正処分をすれば、約 40 億円の仕入税額控除を否認できるので、一罰百戒の意味を込めて更正処分をなしているとすると、それは更正処分の目的を逸脱している。」と評釈している。また、同氏は、脱税の嫌疑がある場合との比較について指摘しており、「本件納税者がもっと悪質で脱税の疑いが強いため、課税庁は内偵の上、査察による強制調査を行うことを優先した場合にはどうなるだろうか。」との疑問を持たれている。

上記の点について考慮し、再度本件について検討を行ったところ、帳簿の保存の観点から本件は、税務調査が違法であるか否か不明な場合ではあるが、裁判により税務調査について違法性がないと判断されていることから、仕入税額控除は認められないことが適切であると考えられると判断を行っていたが、強制調査が行われた場合において、帳簿の提示により、仕入税額控除が認められることを考えると、本件において、帳簿不提示から帳簿の保存がなかったものとして、仕入税額控除を全額否認することについて問題があるように思われる。

消費税は、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である付加価値税であることを踏まえると、仕入税額控除について「帳簿の保存」がないと認められることにより、まったく認めないとするのは、大きな問題であると捉え、場合によっては、仕入税額控除についての「推計」という概念を採ることも必要なのではないかと結論に至る。

第 4 章では、課税の累積を排除する方式である付加価値税としての消費税法にとって、仕入税額控除は最も重要な要素であり、安易にその全額について否認を行うことは適切ではないとの考え方から、消費税法における推計課税の是非について検討を行った。

法人税法 131 条では、「課税標準」を推計できるものと規定し、所得税法 156 条について

は、「各種所得の金額又は損失の金額」を推計してこれを行うことができるものと規定している。法人税法では「課税標準」、所得税法では「所得」と規定されており、文言が異なっているが、法人税法第21条に「内国法人に対して課する各事業年度の所得に対する法人税の課税標準は、各事業年度の所得の金額とする」と規定されていることから、法人税法における課税標準は所得であることからすると、法人税法、所得税法いずれの場合においても、「所得」について推計することができるものと捉えることができる。

吉良実氏は、消費税法においても推計の必要性を述べており、「法制上すべての納税義務者に申告義務と記帳義務等を負担せしめても、現実にはそれ等の義務を履行しない納税義務者が出てきて、実額申告・実額課税のできない場合がどうしても事実として生ずるが、そのような場合に課税をあきらめることはできないので、やむを得ず推計課税が必要になってくるのだ、すなわち推計課税の必要性の理論的根拠はそこにあるのだ、ということになるのではないだろうか」と推計課税の必要性について問われている。

やむを得ず推計による方法が必要となることは、所得税法や法人税法に限らないと考えられ、消費税に係る裁判例においても、推計課税を認めている事例が存在する。ただし、この事例については、事業者が簡易課税制度を採用している場合であり、課税売上高の推計からみなし仕入率を適用することによって仕入税額控除の推計も行われている事例である。

消費税法においては、「課税標準」については、「課税売上高」であり、仕入税額については課税標準を構成する要素ではない。

消費税法における仕入税額については、第2章で述べたとおり、消費税法30条7項において、帳簿及び請求書等の保存をしない場合には、仕入税額控除を適用しないと規定されている。つまり、消費税法において「仕入税額控除」についての推計は行うことができないものと解されている。

しかし、事業者が簡易課税制度を選択適用していれば、帳簿および請求書等の保存がなくても、簡易課税制度におけるみなし仕入率によって仕入税額控除を行うことができる。

このように事業者の選択する方法により結果が異なることについては、課税の累積が生じ、経済に対する中立性に反することから認めがたいことである。

そこで、選択する課税方式によることなく、仕入税額控除の推計を行う方法を検討したところ、簡易課税制度を利用し、仕入税額控除を行う方式が制度的に実現可能ではないかとの仮定から検討を行った。

仕入税額控除を推計に行うにあたっては、みなし仕入率による方法では、推計値が過大に算出されることから適切ではないため、会計検査院による課税仕入率を参考として補正する必要があるものと思われる。

また、推計を行うという状況については、税務調査に対して協力を行わない、実際に帳簿の存在がない等、ペナルティ的な要素が存在することから、加算税による割合を加味するなどの要素についても考慮されなければならないこととなるであろうとの結論に至る。

第5章では、インボイス制度について、わが国消費税法の「仕入税額控除」についてどの

ような影響を及ぼすのかについて考察を行った。

インボイス方式の導入により、仕入税額控除の「厳格化」がさらに進むことは論をまたず、納税者の事務手続きが煩雑となるうえ、形式的な要件をみたさずに、仕入税額控除が否認される可能性が生じる。インボイス方式による請求書によって、明確に各税率ごとの消費税額が付記されることについては、納税者が取引に係る消費税額を認識し、適正に転嫁を行う、という意味においては、転嫁の問題について一部解消が図られることもある。

しかし、消費税という租税制度上の「転嫁」の問題については、価格の決定から転嫁にわたるまでの根本的には解決にはいたらない問題であると思われる。

そうするとインボイス方式の導入は、納税義務者である事業者にとってメリットは少なく、仕入税額控除が一部否認されるだけでなく、場合によっては適格請求書の要件を充たさず、仕入税額控除がその請求書につき全額控除できないという可能性も十分にありうる。

国税庁が公表しているインボイス制度開始後の税務調査の運用の内容については、これまでも軽微な記載不備を目的とした調査は実施しておらず、仮にインボイスの記載事項の不足等の軽微なミス把握しても必要な記載事項を他の書類で確認する。もしくは、修正インボイスを交付することにより事業者間でその不足等を改める対応を行うということである。また、まずは制度の定着を図ることが重要であり、柔軟に対応していくとの説明がなされている。

これらの説明については、消費税創設時における数々の事業者に対する特例を与えることにより、消費税の導入を急いだ状況と似ており、柔軟な対応について期待しすぎることは禁物であると考ええる。

第2章で述べた記載不備に関する事例では、「仮名仕入」、「氏等」のみの略称による記載が「氏名又は名称」にあたらないうとして、当該部分にかかる仕入税額控除が認められなかった事例につき、新しい税法である消費税法の導入からまだ定着していたとは思われない時期に記載内容について「厳格」な判断が裁判の場においてなされていることから、「インボイス制度後の税務調査の運用について」に記載のとおり「柔軟に対応」がなされるかについて不明である。「軽微なミス」という文言の「軽微」とはどこまでの範囲となるかについても不明であり、いつまで柔軟に対応するかについては不明である。

つまり第2章で述べた帳簿の保存の問題のうち、消費税法設立当初に生じた記載不備に関する仕入税額控除の否認の問題が、再燃する可能性が高いのではないかとと思われる。

記載不備の事例については、消費税法制定当初に多く存在した事例であるが、消費税法が導入されて30年以上が経過した現在ではあまりみかけない問題であったと思われる。

しかし、消費税法に係る訴訟事例では「形式的要件」を重んじる傾向が強いことから、インボイス方式の導入により、上記不安材料は現実のものとなる可能性が高いと考えられる。

加えて、令和6年1月1日から開始される「電子帳簿保存法」により、さらに帳簿の保存の要件が厳格なものとなり、仕入税額控除を否認する裁判事例が増加するのではないだろうかと推測する。

水野忠恒氏によれば、「インボイスの交付を通じて、取引事業者にくさり (chain) をつくり、それにより相互牽制作用 (Self-policing) を働かせることができるということである。つまり、取引において、売り上げ事業者は仕入れ業者から税額を取り立てようとするであろうし、これに対して、仕入れ業者はインボイスを発行して相手方に税額を移転しようとするから、取引当事者は互いに税負担を相手に帰せしめようとするために、いわゆる相互牽制作用が働くのである」としており、相互牽制作用により適切に消費税の転嫁が行われることに大きな期待を持ちたい。

消費税制度については「転嫁」から「帰着」までが適正に行われていることが前提として成立する税制度であり、出発点として「転嫁」が行われなければ、その後の「益税」、問題についても意味をなさないこととなり、「損税」が発生する場合もある。

仕入税額控除についての透明性が高まる方面についての改正が行われるのであれば、その対比として「仕入税額控除」を納税者の権利として捉える側面についても同時に考慮されなければならないとの結論に至る。

第6章では、販売用に購入した居住用賃貸不動産の仕入税額控除について検討を行った。

問題とする事例では、居住用マンションを購入後、住宅として賃貸している状態が発生する場合において、売却までに得る賃料収入が存在することから、課税売上のみ要するものとするのか、課税売上と非課税売上の両方に共通するものに区分するのかを巡り解釈が分かれることとなる。

この判決について検討を行ったところ、物件を適切な賃料で貸し付けて空室を可能な限り減らす手法は、収益力を向上させることを目的としており、仕入れた不動産の価値を高めて販売を行うことは、利益を得ることを目的とする法人にとって自然な行動であり、賃料収入は総収入の5%未満にとどまっていることから、「95%ルール」を例に5%未満の賃料収入は少額な副産物であると捉え、仕入税額控除の区分判定に影響を及ぼすことは適切ではないとの結論に至った。

また、形式的な観点と実質的な観点から類似事例として国税不服審判所令和元年7月17日裁決、調剤薬局事例を例として検討を行った。調剤薬局事例は、調剤薬品等の販売に係る課税資産の譲渡等の金額がその他資産の譲渡等の金額に比して僅かであるとしても、課税資産の譲渡等に使用されることも予定されていたことを理由に、共通売上対応分に区分すべきとされた裁決事例である。

マンション事例と調剤薬局事例の比較検討を行ったところ、マンション事例の場合には、販売目的で購入したものであり、そのほとんどが課税売上となる譲渡であったとしても、非課税売上分である居住用賃貸収入がある以上販売用マンション仕入は、課税売上と非課税売上に共通するものに区分されることとなる。

調剤薬局事例では、たとえ僅かな課税売上であったとしても必ず存在することにより、課税売上と非課税売上の両方に共通するものに区分される。

マンション事例と調剤薬局事例で異なった問題点が生じることとなるのは、仕入税額控



除の仕組み上、課税売上割合が乗じられることにあることが考えられる。

法を遵守するときは形式による判定も客観性という見地から要請されるものと考えられるが、真逆の問題が生じることから中立性の観点からも形式基準に依拠することが法解釈として正しいのか吟味する必要があるのではないか。

仕入税額控除については、制度上非課税取引にはこの前段階税額控除制度が適用されないため、検証を行った東京地裁令和2年判決においても、取引実態が転売を目的としたマンションの取得であったとしても、不動産賃貸収入による非課税取引の存在により、最終的には課税売上として転売されるマンションに係る仕入部分について、全額の仕入税額控除を行うべきか、課税売上と非課税売上の双方に係る共通対応として、課税売上割合に応じて仕入税額控除を行うべきかという問題が生じているのである。

本事例においては、東京地方裁判所においては納税者の主張が認められ、全面的に納税者の主張が認められたが、高裁、最高裁について納税者の主張は認められず、逆転敗訴となっている。

最高裁判所における論点では、「帳簿及び請求書等の保存がない場合には原則として当該課税仕入れに係る消費税額の控除を認めないものとする（消費税法30条⑦）など、課税の明確性の確保や適正な徴税の実現といった他の目的との調和を図るため、税負担の累積が生じて課税仕入れに係る消費税額の全部又は一部が控除されない場合があることを予定しているものといえることができる。」との判示がなされている。

この判示については、第2章で取り扱った帳簿の不提示による仕入税額控除の否認の判例をベースとして構築された理論であると思われるが、前提条件として、納税者の責めに帰する帳簿不保存については、消費税額の全部又は一部が控除されない場合があったとしてもいたしかたないと思われるが、課税庁に非があるケースもしくは納税者と課税庁どちらに非があるのかわからないケースなどについても、ひとくくりとして消費税法が「控除されない場合があることを予定している」とすることは拡張解釈であり、消費税法は、課税の累積を排除する方式であることからすると、消費税法が予定していることは限定的であるものと捉えることが適当であると思われる。

また、一律に課税売上割合を用いることは、課税の明確性の確保の観点から一般に合理的といえるのであり、課税売上割合を用いることが当該事業者の事業の状況に照らして合理的といえない場合には、課税売上割合に準ずる割合を適切に用いることにより個別に是正を図ることが予定されていると解されることにも鑑みれば、共通対応課税仕入れに該当すると解するのが消費税法の趣旨に沿うものというべきであるとの判断がなされている。

一律に課税売上割合を用いることは、制度上公平性を帰する観点から望ましく思える。しかし一律に課税売上割合を用いた場合には中立性の観点から好ましくなく、消費税法の予定していないすきまに生じた問題により不公平があってはならないと考えられる。この点最高裁判示では、「課税売上割合に準ずる割合を適切に用いることにより個別に是正を図ることが予定されていると解される」としているが、そのためには、「課税売上割合に準ずる

割合」についての適用要件が明示され、要件を充たした場合には適切に承認を受けられることが前提条件として必須であると考えられる。

消費税法は「消費」に担税力を見出して課税される税金であり、事業者は納税義務者ではあるが「負担者」ではないはずである。しかし、本章にて検証を行ったムゲンエステート事件とエーディーワークス事件のように法律の欠落したスポットにより、実質的に事業者が消費税を負担させてしまう事象が生じることになる。

法解釈上、消費税は付加価値税としての性質を持つものであれば、やはり課税の累積は排除すべきであり、形式を強制してしまうことは、付加価値税制としての「本質」となる税の累積を排除することに影響を与えてしまうことは問題であると考え、仕入税額控除は納税者の権利として捉え、いまいちど法解釈の議論がなされるべきであるとの結論に至る。

第7章では、仕入税額控除について、特典程度に位置するものではなく、明確に、仕入税額控除を行う「権利」を有するべきであることについて検討を行った。

仕入税額控除については、学説上、最も重要な要素であると考えられ、税の累積効果を排除することが最大の目的であり、付加価値税制の核心、本質である。この税の累積効果を排除する機能について、本論文では帳簿等の保存がないものと判断がなされた場合と、非課税の取扱いから生じる課税の累積について検討を行った。

仕入税額控除について全部、もしくは一部について、控除できなくなると様々な不合理が生じることとなる。帳簿等の保存の問題については、税務調査を拒否するなど、納税者の責めに帰する場合も多く存在しているが、この問題については本来罰則にて制裁を行うことが適切であり、仕入税額控除を納税者の権利として捉えた場合には、税務調査拒否の問題と、帳簿不提示による仕入税額控除否認については分離して判断がなされるべきである。

最高裁平成16年判決における滝井裁判官による反対意見が示しているように、「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、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り、消費税制度本来の趣旨に反するものと考え。」との考え方を尊重すべきであり、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拡張解釈することは租税法が侵害規範であることから認めてはならないものである。

この最高裁平成16年判決以降、法人税法においても、青色申告制度における「保存」の解釈が、消費税法上の帳簿等の「保存」の意味と同様であることが示されたことによって、青色申告制度と仕入税額控除が同格として取り扱われることにより、仕入税額控除が、納税者の権利ではなく特典として位置付けられる傾向にある。

本論文で検討を行った非課税から生じる事例については、課税庁が平成12年に国税庁消費税課で作成していた消費税審理事例検索システムにより、「10-176 譲渡用住宅を一時期賃貸用に供する場合の仕入税額控除」の回答として、課税資産の譲渡等にのみ要する課税仕入れに該当するものとして取り扱って差し支えないと回答していることから、いわば、課税庁のお墨付きの税額控除であったと思われる。

しかし、時期を同じく平成 17 年以降の裁決事例において、消費税法 30 条の適用において、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に区分するとされた事案が存在していることから、最高裁平成 16 年判決を境として仕入税額控除の取扱いが変更なされたのではないかと疑念が沸く。

いずれの場合においても仕入税額控除を納税者の権利として捉えるのか、特典として捉えるのかによって異なる結果となる問題であることから、仕入税額控除については、明確に納税者における権利として位置付けることが必要であるとの結論に至った。

消費税法は、税制改革法を伴って創設された法律である。税制改革法は、多段階方式で課税し、課税の累積を排除することにより、経済に対する中立性を確保することが記されており、この基本理念については、消費税法を解釈するにあたって考慮されなければならない。

本論文においては、「帳簿の保存」に起因するものと、「非課税から生じる問題」に起因するものの 2 つの論点から、仕入税額控除についての権利性について論じた。

本論文作成にあたり先行研究としては、〔黒川功「消費税法仕入税額控除否認の法的限界—法三十条七項の解釈にみる税法学説の性格と問題—」北野弘久先生古希記念論文集刊行会編『納税者権利論の展開』（勁草書房、2001）〕によるところが大きく、消費税法 30 条 7 項の解釈における租税法学説の性格と問題点について検討する場合、消費税法における仕入税額控除は、講学上の前段階控除であり、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 30 条 7 項における帳簿及び請求書等の「保存」を 30 条 1 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ており、安易に否認する傾向が小さくないことから、このような 30 条 7 項の運用を可能としている税法解釈については、法的に問題があるのではないかと、との黒川功氏の論文見解について参考とし、本論文における論理の出発点としている。

本論文の執筆を行っている令和 5 年 10 月 1 日からは、インボイス制度が導入される。インボイス方式は、消費税の創設以前から、導入の検討が行われていた方式であるが、事業者にとって、事務的手続きが煩雑になること、免税事業者が取引の中間から排除されてしまう可能性が生じることか導入に至らなかった方式である。

インボイス方式によれば、消費税法の制度における信頼性、透明性が向上することが期待できること、インボイス方式導入を契機として、国民全体で消費税法に対する議論が活性する機会となることに期待を持ちたい。

そして、本論文の主題としている「仕入税額控除」については、明確に権利であるという点について理解が深まる一助となれば幸いである。

## 目 次

序章 .....	1
第 1 章 消費税の創設 .....	5
はじめに .....	5
第 1 節 消費税導入の経緯 .....	6
第 2 節 一般消費税と売上税との比較 .....	7
第 3 節 消費税の導入 .....	10
(1) 消費税の意義	
(2) わが国の消費税法と税制改革法との関わり	
① 税制改革法	
② 税制改革法の性格と位置付けと機能	
③ 税制改革法における消費税の性格	
第 4 節 消費税法改正の影響 .....	15
① 限界控除制度	
② 簡易課税制度	
③ 事業者免税点制度	
④ 95%ルールの改正	
小括 .....	17
第 2 章 消費税法 30 条 帳簿及び請求書等の保存 .....	19
はじめに .....	19
第 1 節 保存の意義 .....	19
第 2 節 仕入税額控除否認に係る税務行政の実態 .....	20
(1) 記載不備に関する事例	
(2) 帳簿の保存に関する事例	
a. 津地裁平成 10 年 9 月 10 日判決 (オリジナルコーヒー事件)	
b. 東京地裁平成 10 年 9 月 30 日判決 (山崎工務店推計課税事件)	

c. 大阪地裁平成 10 年 8 月 10 日判決(小出電業立会人事件)	
(3) 帳簿の提示について(質問検査権との関係)	
(4) 最高裁判決における仕入税額控除否認(帳簿の保存に関する判決)	
①滝井裁判官による反対意見	
②日本弁護士連合会による意見書	
小括 .....	35
第 3 章 帳簿の保存に関する新たな問題 –ヒノックス事件を題材として– .....	38
はじめに .....	38
第 1 節 事件の概要.....	39
第 2 節 本事件の争点.....	40
(1) 課税庁より送付された「連絡票」の内容	
(2) 本件連絡票よりわかる内容と課税庁とヒノックス社の対応	
(3) 本件争点①法 30 条 7 項にいう帳簿等を「保存しない場合」に該当するか	
(4) 本件各更正処分に理由提示違反の違法があるか	
(5) 本件における妥当な罰則規定	
第 3 節 脱税の嫌疑がある場合との対比.....	52
(1) 任意調査と強制調査	
(2) 本件において、仮に強制調査であった場合	
小括 .....	54
第 4 章 消費税法における仕入税額控除の推計についての検討 .....	55
はじめに .....	55
第 1 節 推計課税とは.....	56
(1) 「推計課税」という文言の意味	
(2) 法人税法と所得税法における推計課税	
(3) 消費税法における推計課税とその必要性	
第 2 節 消費税法における推計課税の可否.....	58
(1) 推計課税に関する明文規定のない消費税法のもと、推計の可否が争われた事例	
①-1 青色申告の承認取消について	

①-2 推計課税の適法性について	
② 消費税の簡易課税の適用における事業ごとの区分をしていないものがある場合	
(2) 本事件における推計課税の範囲	
第3節 簡易課税制度による推計の可能性.....	61
(1) 簡易課税制度	
(2) 簡易課税制度を利用した仕入税額控除の推計について	
小括 .....	64
第5章 インボイス方式が与える仕入税額控除への影響 .....	65
はじめに .....	65
第1節 わが国における仕入税額控除方式の特徴.....	66
(1) わが国における帳簿方式と諸外国（EU）との相違点	
(2) 帳簿方式による問題点（信頼性と透明性の観点から）	
(3) 帳簿方式によるメリット・デメリット	
①帳簿方式によるメリット	
②帳簿方式によるデメリット	
第2節 インボイス方式により生じる義務.....	68
(1) 適格請求書発行事業者の義務	
(2) 消費税法30条7項「帳簿の保存」と関係	
第3節 インボイス方式導入後における実務上の影響.....	69
(1) インボイス導入後における実務的な計算方法	
(2) インボイス導入後における不安材料と国税庁による取組	
第4節 インボイス制度の導入にあたっての建設的な捉え方.....	73
小括 .....	75
第6章 販売用に購入した居住用賃貸不動産の仕入税額控除 .....	77
はじめに .....	77
第1節 エーディーワークス東京地裁令和2年判決の概要と検討課題.....	77
(1) 概要	
①原告の主張	

②課税庁の主張	
③裁判所の判断	
(2) 検討課題	
①経済的実態からの用途区分の判定について	
②租税回避事例との関係	
③類似事例である調剤薬局事例との比較	
第2節 同時期に行われた裁判であるムゲンエステート事件との比較.....	83
(1) エーディーワークス事件とムゲンエステート事件との対比	
(2) エーディーワークス事件最高裁判決の検証	
①エーディーワークス事件最高裁判決における論点	
②課税売上割合に準ずる割合の意義と適用範囲	
③課税売上割合に準ずる割合の適用について	
小括 .....	89
第7章 権利としての仕入税額控除 .....	92
はじめに .....	92
第1節 仕入税額控除の趣旨目的と法的位置付け.....	92
(1) 趣旨目的	
(2) 法的位置付け	
第2節 仕入税額控除の権利性.....	95
第3節 仕入税額控除を納税者の権利として捉えた場合.....	97
小括 .....	100
終章 .....	102
参考文献等 .....	113

## 序章

消費税法は平成元年（1989年）の導入から30数年あまり経過した税法であるが、所得税法（1887年）や法人税法（1940年に所得税法から法人税法が分離）と比較するとまだ日が浅い税法である。

わが国の消費税法はEUにおける付加価値税制度を参考に導入がなされた税法であるが、諸外国と比較してわが国特有の特徴がある。仕入税額控除の方式として帳簿方式を採用すること。消費税法導入時に税率が単一であること。中小事業者に対する数々の特例措置を伴っていること（限界控除制度、事業者免税点制度、簡易課税制度等々）。

これらの特徴は、消費税法導入にあたり「一般消費税」の導入断念、「売上税」の廃案という政治的な失敗から、まずは何としても導入するという強い意気込みが感じられる。

自民党税制調査会が「税制の抜本改革大綱」（1988年6月）を公表し、消費税を含む抜本的改革を巡る議論が行われた。そして、1988年（昭和63年）7月「消費税」を含む税制改革関連の6法案を国会に提出し、同年11月衆議院本会議において税制改革関連6法案が可決された。

導入当初の特徴について、税率については、令和元年10月1日から標準税率10%と軽減税率8%の複数税率へと変更されている。さらに、中小事業者に対する特例措置は、限界控除制度の廃止、事業者免税点制度の適用上限引き下げ、簡易課税制度については適用上限の引き下げとみなし仕入れ率の変更及び細分化が行われており、時を経て大幅な制度の改修が行われている。そして、令和5年の現在においては、仕入税額控除の方式として帳簿方式は、令和5年10月1日から適格請求書等保存方式へと変更となる。

中小事業者等に対する特例措置は縮小され、いわゆる「益税」問題について相当の解消がなされている。加えて、税率が上げられていることから、わが国における税収に占める消費税の割合は導入時の3.3%から現在は20.4%（令和5年予算）へと増加しており、わが国の歳入の中でも最も重要な位置づけとされている。

消費税法は、税制改革法（昭和63年法律107号）を伴って成立した法律であり、税制の抜本的な改革の趣旨、基本理念及び方針を明らかにし、その全体像を示すことにより、国民の理解を深めるとともに、今次の税正改革がわが国の経済社会に及ぼす影響にかんがみ、国等の配慮すべき事項について定めることを目的として定められた法律である。

そして、税制改革法第10条においては、税体系全体を通ずる税負担の公平を図るとともに、消費に広く薄く負担を求める消費税を創設することが記載されており、高齢化社会が想定されることから、国民福祉の充実に資するため必要な歳入構造の安定化のための抜本的な改革であることがうかがえる。

加えて、2項においては、多段階方式で課税し、課税の累積を排除することにより、経済に対する中立性を確保することが記載されている。

税制改革法が、税制の抜本的な改革の趣旨、基本理念及び方針を明らかにするものである



ことを踏まえると、「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」という文言については、消費税法の最も重要な要素であると考えられることから、消費税法を解釈するにあたり特に尊重されなければならない事項であるとする。

消費税法 4 条 1 項（課税の対象）は、国内において事業者が行った資産の譲渡等に消費税を課することが規定されており、消費税法 28 条 1 項（課税標準）は、課税資産の譲渡等に係る消費税の課税標準は、課税資産の譲渡等の対価の額とすると規定されている。

そして、消費税法 30 条 1 項（仕入れに係る消費税額の控除）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の合計額を控除することを規定している。

この仕入れに係る消費税額の控除（以下、仕入税額控除）については、消費税法 30 条 7 項に控除規定の適用停止を定める規定が定められており、この適用をめぐる課税庁によって仕入税額控除が否認されることにより、納税者と課税庁の間で裁判等によって争われる事例が多数存在している。

仕入税額控除の否認事例については、否認される税額が多額となり、納税資金に乏しく、破産してしまう事例もある。

そこで、わが国の消費税法の仕入税額控除における法的問題点を指摘し、仕入税額控除の位置づけをどのように捉えるべきであるのかについての議論を中心に検討を行うことを目的とする。

第 1 章では、消費税の創設について、その前身である「一般消費税」、「売上税」との比較から、それ以前の昭和 23 年における「取引高税」についても確認を行う。

消費税法の成立までの歴史から現在までの改正に至る歴史について触れることにより、先人研究者の研究成果から、わが国における消費税法のめざすべき道筋について検討を行う。

第 2 章では、帳簿及び請求書等の保存に関する税務訴訟について検討を行い、裁判の場における仕入税額控除の法的位置付けの確認を行う。

消費税法 4 条 1 項（課税の対象）は、国内において事業者が行った資産の譲渡等に消費税を課することが規定されており、消費税法 28 条 1 項（課税標準）は、課税資産の譲渡等に係る消費税の課税標準は、課税資産の譲渡等の対価の額とすると規定されている。そして、消費税法 30 条 1 項（仕入れに係る消費税額の控除）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の合計額を控除することを規定している。

税制改革法第 10 条（消費税法の創設）では、「税体系全体を通ずる税負担の公平を図るとともに、国民福祉の充実等に必要な歳入構造の安定化に資するため、消費に広く薄く負担を求める消費税を創設する。」ことが掲げられており、同条 2 項においては、「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」とすることが記載されている。

この仕入税額控除の適用要件は、消費税法 30 条 7 項に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等の税額については、仕入税額控除を適用しないことが規定されている。

消費税法においては、推計により仕入税額控除を行うことは認められておらず、「帳簿及び請求書等の保存」が認められない場合には、仕入税額控除を行うことができなくなり、結果として、消費税の最も重要な要素である課税の累積の排除が行えなくなるという問題が生じることとなる。

そこで、「帳簿及び請求書等の保存」が焦点となった判例から裁判の場について検討を行い、仕入税額控除の意義が、納税者の権利であるのか、はたして特典にすぎないものであるのかについて、消費税法の立法趣旨より検討を行う。

第3章では、東京地方裁判所令和元年11月21日判決（ヒノックス事件）を用いて消費税法における罰則と制裁について検討を行う。

調査を拒否することに対しては、国税通則法の罰則規定により処分が行われるべきであるが、実際には帳簿不提示を理由として青色申告の承認取消処分や、消費税における仕入税額控除の否認による更正処分が行われていることがあるように思われる。

特に消費税における不提示を理由とする仕入税額控除の否認による更正処分については、その否認される額がすべての仕入に係る税額であり、また過年度にわたって処分を受けることから、その税額は厩大なものとなることが少なくない。ヒノックス事件にいたっては、消費税額及び過少申告加算税の合計額が38億円を超える結果となった。

否認された税額が巨額であることから、納税者の事業に与える影響がとて大きいものであると考えられ、税務調査の適法性の可否について検討を行うこととする。

第4章では、前章における結論をふまえ、仕入税額控除を推計による方策について具体的な方法について提唱を行うこととする。

消費税法における仕入税額控除を全額否認することを用いて制裁を行うことは、本流ではない。消費税法は、法人税法における132条や所得税法における157条などのいわゆる包括的否認規定の存在がない。そのため、税務調査に対して非協力的で帳簿を提示しない場合については、課税庁による仕入税額控除の全額否認を行う事案が制裁としておこなわれていることが見受けられる。

税務調査について非協力的な事案については、課税庁による税務調査が適法である場合には、納税者の責めに帰することが当然であると考えられるが、前章で取り扱ったヒノックス事件の場合には、その追徴税額が多額にわたり、事業者の事業が継続できなくなるなど、制裁としては大きすぎるものであり、また、仮に強制調査が行われた場合と比して推定される納税額については相当な差があることが考えられる。

課税の累積を排除する方式である付加価値税としての消費税法にとって、仕入税額控除は最も重要な要素であり、安易にその全額について否認を行うことは適切ではない。

消費税法における納税者の権利として捉えるべきである「仕入税額控除」については「形式」もしくは「厳格」ともいえる判断が裁判の場において行われている。

そこで、仕入税額控除は納税者の権利であるという考え方から、推計課税の可否について、前提条件を整理したうえで消費税法における仕入税額控除の推計の是非について検討を行う。

第5章では、インボイス制度について検討を行う。わが国においても令和元年10月1日より消費税に軽減税率が導入されたことから、複数の税率（軽減税率8%、標準税率10%）が混在している。複数税率の存在がある場合に適切な税率により記帳を行う上では、税率ごとの集計数値が記載されている請求書等の書類が必要不可欠である。そのため、令和5年10月1日からインボイス方式が採用されることにより、納税者が正しい税率により取引の記帳を行うことに資するものであると考えられる。

これまでの帳簿に関する税制改正では、「帳簿又は請求書の保存」から「帳簿及び請求書の保存」方式への変更があり、令和元年10月1日からは区分記載請求書等保存方式が導入されている。これら改正については、インボイス方式を導入するための下準備として捉えることができ、令和5年10月1日からインボイス方式が導入される以前から区分記載請求書により既に複数税率への対応についてはなされていた。

そこで、課税事業者、免税事業者を問わず影響を与えるインボイス制度について、わが国消費税法の「仕入税額控除」についてどのような影響を及ぼすのかについて考察する。

第6章では、消費税法における居住用賃貸建物の取得と譲渡に係る事例においては、個別対応方式を採用した場合、①課税売上にのみ要するもの、②非課税売上にのみ要するもの、③課税売上と非課税売上の両方に共通するものの3つに区分されることとなる（消費税法30条2項1号）。

居住用賃貸建物に関しては、マンションの転売業者が仕入れたマンションを利用しないまま売却をすれば、課税売上にのみ要するものと判断することができる。しかし、マンションを購入後、住宅として賃貸している状態が発生するときには、売却までに得る賃料収入が存在することから、課税売上にのみ要するものか、あるいは課税売上と非課税売上に共通して要するものに区分するのかという解釈問題が生じる。

そこで、販売用に購入した居住用賃貸マンションに係る仕入税額控除に関して、その用途区分について争われた、東京地裁令和2年判決（エーディーワークス事件）を主に題材として、同様の事例である東京地裁令和元年10月11日判決（ムゲンエステート事件）との比較検討を行い、現行仕入税額控除制度において生じる問題点を抽出したうえで、仕入税額控除の本質をどう捉えるべきかについて、考察を行う。

第7章では、前章までにおいて、消費税法成立までの経緯から、消費税法施行後における仕入税額控除に係る制度上、実務上の観点から検討を行う。

本章においては、仕入税額控除そのものの趣旨、必要性、法的位置付け等の観点から、仕入税額控除については、単なる「特典」ではなく、「権利」として位置付けることの必要性について検討を行う。

## 第1章 消費税の創設

### はじめに

消費税は、物品やサービスの消費に担税力を認めて課される租税である。消費税法は平成元年4月1日の導入から30数年あまりが経過し、シャープ勧告以来の大改正ともいえる抜本的税制改革により登場した税制度である。この税制度の柱は、税負担の公平性の確保、税制の経済に対する中立性の確保、税制の簡素化を図ること、すなわち「公平」「中立」「簡素」を基本理念として、それまでの直接税体系による税収を確保するという方式から課税ベースの広い間接税により税収を確保するという方式への転換がなされた。

金子宏氏は、消費税の採用をシャープ以来の大改革と呼ぶのは決して誇張ではないとしたうえで、消費税採用の意義を5点あげられている<sup>1</sup>。

- 第一、社会福祉の充実および来たるべき高齢化社会に対する財政上の準備の意味をもって  
いることであり、わが国の税制を福祉型に切り換える意味をもっている。
- 第二、わが国の財政の赤字体質の改善
- 第三、所得税の減税のための補助財源として
- 第四、消費税制度自体の改革
- 第五、消費税は他の租税に比べて、不況期にも税収の落ち込みが少なく、安定財源としての  
性質をもっていること

第一、第三については、高齢化社会を賄うためには、歴大な金額の財政支出となり、直接税中心の税制度の下ではそれに必要な税収を確保するためには大幅な増税が必要であるが、直接税について強い減税圧力が続いている状況下では、それは実際問題困難であるとの説明がなされている。

第一、第三の事項について検証を行ってみると、法人税率の推移<sup>2</sup>（財務省ホームページ）によれば、資本金が1億円を超える普通法人での法人税率は、平成元年は40%であったが、平成2年度から37.5%、平成10年度から34.5%、平成11年度から30%、平成26年度から25.5%、平成27年度から23.9%、平成28年度から23.4%、平成30年度からは23.2%へと段階的に引き下げられている。

個人所得課税の税率等の推移<sup>3</sup>（財務省ホームページ）によれば、所得税の最高税率は、昭和62年度分については70%（課税所得8,000万円超の場合）であったが、サラリーマン世帯の税負担感の軽減を目的として引き下げられており、平成18年度分については、最高税率37%まで引き下げられていた。その後、再分配機能の回復を図るため、平成27年以後

<sup>1</sup> 金子宏「総論-消費税制度の基本的問題点」『日税研論集』（1995.3）30巻1-3頁。

<sup>2</sup> 財務省「法人税の課税ベース」（[https://www.mof.go.jp/tax\\_policy/summary/corporation/c01.htm](https://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/corporation/c01.htm)）。最終閲覧2023.8.2

<sup>3</sup> 財務省「所得税の税率構造」（[https://www.mof.go.jp/tax\\_policy/summary/income/b02.htm](https://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/income/b02.htm)）。最終閲覧2023.8.2

については、課税所得 4,000 万円超の部分について 45%の税率が創設されているが、昭和 62 年度分の最高税率 70%からすると所得税率は引き下げの方向に向かっていることがうかがえる。

現在の税体系における消費税の割合は、令和 5 年度予算一般会計歳入総額に占める消費税の割合は 20.4%であり、所得税 18.4%、法人税 12.8%を凌ぎ税収に占める割合が大きく、直接税中心の税制から消費税導入を境に間接税を中心とした税体系への改革が行われていることが確認でき、わが国の歳入に占める消費税の割合は非常に大きく、高齢化社会が進展するわが国にとって広く徴税を行うことが可能である消費税は今後も重要な税目であることがうかがえる。

この平成元年より導入された消費税については、その導入にあたりその前身である「一般消費税」については昭和 53 年に導入が検討され<sup>4</sup>、「売上税」については昭和 62 年に国会に法案の提出がなされたが廃案となったという経緯がある。

そこで、消費税法の前身である「一般消費税」と「売上税」について概観の確認を行い、わが国消費税法の基となった基本的考え方と変遷から、導入されたわが国消費税法についてその特徴と仕組みについての確認を行う。

## 第 1 節 消費税導入の経緯

消費税法が導入されたのは平成元年のことであるが、消費税の基本的な型である付加価値税は昭和 40 年代後半から議論されてきている。

それまでのわが国の消費課税は、主要国の中で唯一、長い間奢侈性や便益性などに着目して課税する物品税を中心とした個別間接税のみに依存するものとなっていた。このため、物品間での課税のアンバランスが生じ、また、サービスに対する課税が行われていなかったことなどから、消費の多様化やサービス化といった変化に対応しきれず、税制の公平・中立・簡素の観点から大きな問題を抱えていた。

また、従来 of 累進的所得課税による増税は困難であることから、消費一般に対して広く公平に負担を求めていく必要があると考えられ「一般消費税」が検討されはじめ、昭和 55 年度からの導入が税制調査会の答申に盛り込まれた。当時の与党、税制調査会でも決議され、「一般消費税」の導入は決定したかのように思われた。しかしこの決議事項は昭和 54 年の衆議院選挙の最大の争点となり、大平内閣は大敗北となり「一般消費税」を導入しないことが国会決議された。

その後、中曽根内閣による税制改革として税率 5%、(食料品、医療品等は非課税)である「売上税」という形で間接税が提案されたが、リクルート事件の関連もあり、国民から大

---

<sup>4</sup> 「一般消費税」の導入の検討が行われる以前においても消費税に関する議論は行われており、消費税法の歴史については、上松公雄「消費税前史(わが国における一般消費税に関する調査、検討の沿革)」

『税務調査会』(2002)。木下和夫『税制調査会〔戦後税制改革の軌跡〕』(税務経理協会、1992)。参照

反対を受けたため成立しなかった。

しかし、直間比率の見直しという検討課題は残り、これを是正するために、竹下首相は、新間接税の策定に当たっては、逆進性、不公平感、過重負担、安易な税率引上げ、事務負担増、インフレ等、間接税導入に当たって懸念される六つの問題点の解消に努力すると述べて、国民の納得のできる税制改革とすることを強調することにより消費税の導入に成功した。

消費税制度導入までの経緯には、直間比率を是正することが関係している。わが国における戦前の税収の中心は間接税であり、国税収入の約 65%を占めていた。しかし、戦争中に膨大な軍事費を賄うために所得税・法人税が大幅に強化されたため、間接税の割合は低下していき、昭和 40 年頃には 40%程度に低下した。また、内容が大きく変化し、従来間接税の中で大きな割合を占めていた酒・タバコによる税収割合は減少し、これに代わって揮発油税、物品税、関税の割合が上昇した。

これらの変化は、オイルショックを契機に経済の構造的変化が急速に進み、価値観の変化、多様化による経済のソフト化・サービス化によって物品税の課される製造業の生産の比率を低下させ、間接税課税の行われていた分野を相対的に縮小させることになった。

さらに、当時のわが国の消費課税は、主要国の中で唯一、奢侈性や便益性などに着目して課税する物品税を中心とした個別間接税のみに依存するものであったため、物品間での課税のアンバランスが生じ、また、サービスに対する課税が行われておらず、消費の多様化やサービス化といった変化に対応しきれていなかった。

また、当時、経済が国際化し、貿易取引が拡大する中で、諸外国との消費課税制度の違いが、貿易摩擦の一因ともなっていた。このような状況の下で、当時の個別間接税制度が直面していた問題点を根本的に解決し、税体系全体を通じる税負担の公平を図るとともに、国民福祉の充実などのために必要な歳入構造の安定化に資するため、消費一般に広く公平に負担を求める税として創設されたのである。

## 第 2 節 一般消費税と売上税との比較

消費税の導入前において検討がなされた「一般消費税」と「売上税」について、以下表 1 において主要な項目ごとについての差異について比較を行う。

表 1 一般消費税と売上税との主要な項目の比較<sup>5</sup> (強調線筆者)

項目	「一般消費税」	「売上税」
課税対象	国内において事業を行う者が対価を得て国内で行う財貨の引渡し及びサービスの提供。	国内において事業を行う者が有償で行う資産の譲渡、資産の貸付け及び役務の提供

<sup>5</sup> 「一般消費税」については、税制調査会「昭和 54 年度の税制改正に関する答申」(1979)。より抜粋  
「売上税」については、税制調査会「昭和 62 年度の税制改正に関する答申」(1987)。より抜粋

	財貨の輸入。	輸入貨物
納税義務者	国内において事業を行う者及び輸入を行う者とする。 年間売上高 2000 万円以下の小規模零細事業者については、納税義務者を免除とする。	事業者。ただし、年間課税売上高 1 億円以下の事業者については、納税義務者から除外する。 選択により納税義務者となることもできる。
非課税の範囲	公共法人等 非課税取引 ①輸出取引 ②資本取引 ③金融取引に伴う受取利子及び保険取引に伴う保険料収入 ④食料品 ⑤社会保険医療 ⑥学校教育法第一条に規定する学校の行う学校教育及び社会福祉事業法に規定する第一種社会福祉事業及び第二種社会福祉事業	公共法人等 非課税取引 イ 資本移転 ロ 金融取引に伴う受取利子及び保険取引に伴う保険料収入 ハ 飲食料品、飼料 ニ 社会保険診療等の医療、医薬品、医療器具 ホ 学校教育法上の学校の行う学校教育、検定済教科書 ヘ 社会福祉事業法上の社会福祉事業等、身体障害者用の特定の物品 ト 不動産賃貸、住宅及び住宅建築サービス チ 旅客輸送（鉄道、路線バス、定期航路、タクシー） リ その他（新聞購読料、アマチュアスポーツ大会、伝統芸能の公演、中古自動車等）
課税標準	課税標準は、国内において事業を行うものについては売上高 輸入を行う者については輸入の際の引取価額	国内取引については売上金額 輸入取引については輸入の際の引取金額
税率	5%の単一税率	5%
納付税額の計算	課税期間中の売上高の合計額に税率を乗じて算出した税額から、同期間中の仕入高の合計額に税率を乗じて算出した税額を控除した額とする。なお、税額控除が上回った場合、その超過額については還	①納付税額は、課税期間中の売上高の合計額に税率を乗じて算出した税額から、同期間中の仕入れの際に受領した税額票に記載された税額を控除した額とする。 ②課税期間中の仕入れに係る税額が、

	付を行わず、原則として5年以内の繰越しを認める。 輸出取引に対応する仕入れに係る税額については、国境税調整のために還付を行う。	売上げに係る税額を上回る場合には、その超過額につき還付を受けることができる。
中小事業者対策	限界控除制度(年間売上高4000万円以下、の事業者については、課税の影響を緩和するために、納付税額の一部を軽減する) 簡易課税方式(年間売上高4000万円以下の事業者について、事務負担の軽減を図るため簡易課税方式の選択を認める)	納税義務者の項目欄のとおり、年間課税売上高1億円以下の事業者については、納税義務者から除外

「一般消費税」と「売上税」との比較を行うと、課税対象については、文言は異なるが、国内において事業を行う者が対価を得て行う各種取引を対象とし、また、輸入についても課税対象とし、納税義務者は事業者である。

大きく異なる項目については、非課税の範囲であり、「一般消費税」「売上税」とともに食料品を非課税としている点で共通している。「売上税」については「一般消費税」よりも非課税の範囲が拡大しており、不動産賃貸、住宅関連、旅客輸送、その他(新聞購読料、アマチュアスポーツ大会、伝統芸能の公演、中古自動車等)についても非課税の範囲としている。

納付税額の計算については、売上高の合計額に税率を乗じて算出した税額から同期間中の仕入高に係る税額を控除するという点では、どちらも課税の累積を排除する日本型付加価値税を基礎としているが、「売上税」については、仕入の際に受領した「税額票」に記載された税額を控除した額とするという点が大きく異なる。この「税額票」はいわゆるインボイスであり、仕入税額控除を行うにあたり「税額票」に記載された税額を控除することにより消費税の転嫁と帰着を明確にする意図が「売上税」には組み込まれている。

新しいタイプの間接税の導入にあたっては、課税対象が国内において事業を行うものであるため、課税対象が広範囲に及びその範囲には中小事業者も含まれることとなる。そのため財務基盤が脆弱な中小事業者については課税の影響の緩和、もしくは事務負担の軽減等が必要とされる。場合によっては納税義務者から除外することによって課税の影響と事務負担の双方について免除の制度を設けることは制度設計として必要なことであると思われる。

具体的な中小事業者対策としては「一般消費税」については、年間売上高2,000万円以下の小規模零細事業者については納税義務者を免除とする。また、限界控除制度により年間売上高4,000万円以下の事業者については、課税の影響を緩和するために納付税額の一部を



軽減する対策が検討されていた。さらに、簡易課税方式を設けることにより年間売上高 4,000 万円以下の事業者について、事務負担の軽減を図るため簡易課税方式の選択を認める措置の検討もおこなわれていた。

「売上税」については納税義務者のただし書きとして年間課税売上高 1 億円以下の事業者については、納税義務者から除外する規定が設けられていた。

これら中小事業者に対する配慮については、「消費税法」創設時においても「限界控除制度」「簡易課税制度」「事業者免税点制度」の導入がなされ後の益税問題の要因となっている。

### 第3節 消費税の導入

#### (1) 消費税の意義

消費税は、物品やサービスに担税力を認めて課される租税とされている<sup>6</sup>。

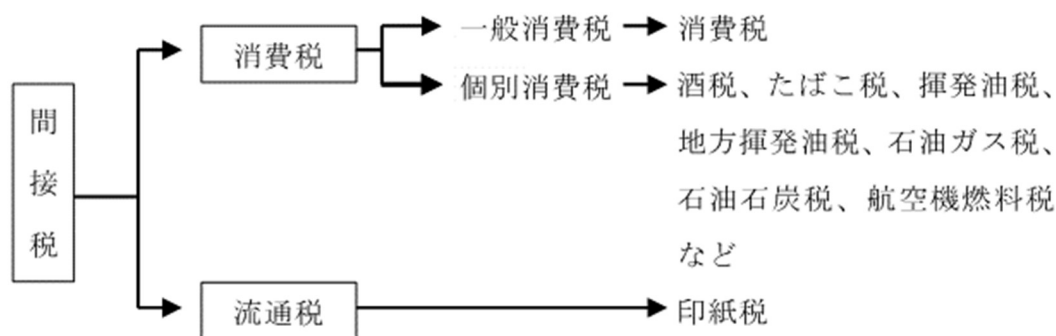
直接消費税と間接消費税があり、実質的に消費者が負担するものであることから間接消費税に分類される。

国内において行われる資産の譲渡、貸付および役務の提供に広く課税する方式は、一般消費税と呼ばれる。さらに一般消費税は、取引の段階のどの段階によって課税されるかによって分類される。取引の特定の段階において課税する仕組みを単段階消費税と呼び、取引段階のあらゆる段階を捉えられ課税される仕組みを多段階消費税と呼ぶ<sup>7</sup>。

間接税は課税ベースが広いことから事業者に与える範囲が広く、また与える影響も大きいことから諸外国においても様々な方法が採用されている。

間接税としての位置づけを図表に示すと以下のとおりである。

図1 間接税の分類



税務大学校講本「消費税法〔令和5年度版〕」<sup>8</sup>より

<sup>6</sup> 金子宏『租税法第24版』（弘文堂、2021）778頁。

<sup>7</sup> 水野忠恒『大系租税法』（中央経済社、2015）796-797頁。

<sup>8</sup> 消費税法（基礎編）令和5年度版 税務大学校講本（2023）、1頁。表図より

表2 課税ベースの広い間接税の諸類型<sup>9</sup>

類	型	実施の代表例	仕組み
単 段 階 課 税	製造業者売上税	カナダ旧製造業者売上税	製造業者が製造する原則として全ての物品について製造段階で売上課税を行う。
	卸売売上税	オーストラリア旧卸売売上税、スイス旧卸売売上税	製造業者及び卸売業者が販売する原則として全ての物品について卸売段階で売上課税を行う。
	小売売上税	アメリカの州小売売上税 カナダの州小売売上税	事業者が消費者に販売する原則として全ての物品及び特定（又は全て）のサービスについて売上課税を行う。
多 段 階 課 税	累積型 取引高税	EU諸国の旧取引高税 日本の旧取引高税	原則として全ての財貨・サービスについて、取引の各段階で重畳的に売上課税を行う（取引の前段階で課税されていても、その税額を控除しない。）
	累積排除型 (EU型) 付加価値税 [インボイス方式]	EU諸国等の付加価値税	原則として全ての財貨・サービスについて、取引の各段階で売上課税を行うが、インボイス(仕送状)制度により前段階の税額を控除する。
	付加価値税 区分記載 請求書等 保存方式	日本の消費税	原則として全ての財貨・サービスについて、取引の各段階で売上課税を行うが、帳簿及び請求書等の記録に基づいて前段階の税額を控除する。

わが国の間接税については、昭和23年に「取引高税」（取引高税法〔法律108号〕）が創設された。「取引高税」は販売業者等の売上高などに1%の税率で課税され、取引高税印紙で納入する方法によるものであった。間接税としての類型は多段階課税方式のうち累積型に位置付けられ、非課税取引を除く全取引に対し、各段階で課税するため税率が低くても大きな税収をあげられるという意味では間接税としてのメリットを享受することができるが、事業経営者の間で手続きがわずらわしく国民の反発をうけたところから、わずか1年4カ

<sup>9</sup> 前掲注8、2頁。表より

月で廃止された法律であった。

「取引高税」は類型どおり累積型であることから税の累積が生じるという問題がある。金子宏教授によれば、「税負担が累積するため、企業の垂直的統合を招きやすく、その結果、国民経済に種々の歪みを生ずる。転嫁が予定どおりに行われた場合には、垂直的に統合した企業の場合とそうでない企業の場合とで税負担に相違が生じるから、現実には税負担の過大転嫁＝便乗値上げか税負担の過小転嫁ないし不転嫁がおこるのであろう。いずれにしても、転嫁を十分に行うことが困難な場合が多い、このように、売上税は、公平の観点からも、競争中立性の観点からも欠陥の多い租税である。」<sup>10</sup>としている。

「取引高税」は取引の前段階で課税されていても、その税額を控除しないことから税の累積が生じることが最大の問題点である。

そこで考え出された方法が多段階課税方式のうち累積排除型である付加価値税方式による方法である。消費税法の導入前において検討がなされた「一般消費税」と「売上税」についても、制度としての設計は異なっている部分はあるが、多段階課税で累積排除型である方式という点では同じ方式によるものである。

わが国ではEU型付加価値税と大きく異なる点として前段階の税額を控除する方式としてEUのインボイス方式によるものではなく、消費税法導入時においては、帳簿方式を採用した点については異なるが、課税の累積を排除する付加価値税としての本質は同様のものであると考えられる。

なお、わが国における消費税法においても令和5年10月1日よりインボイス（適格請求書）を用いた税額控除方式が採用されることとなり、間接税の仕組みとして課税の帰着と転嫁について明確な方式であるEU型の付加価値税制へと改正がなされる。

## (2) わが国の消費税法と税制改革法との関わり

### ①税制改革法

税制改革法（昭和63年法律第107号、第一条～第三条下線部筆者）

#### 第一条（目的）

この法律は、昭和六十三年六月十五日に行われた税制調査会の答申の趣旨にのっとり行われる税制の抜本的な改革の趣旨、基本理念及び方針を明らかにし、かつ簡潔にその全体像を示すことにより、今次の税制改革についての国民の理解を深めるとともに、今次の税制改革が、整合性をもって、包括的かつ一体的に行われることに資するほか、今次の税制改革が我が国の経済社会に及ぼす影響にかんがみ、国等の配慮すべき事項について定めることを目的とする。

#### 第二条（今次の税制改革の趣旨）

今次の税制改革は、現行の税制が、産業構造及び就業構造の変化、所得の水準の上昇及び平

<sup>10</sup> 金子、前掲書注6、805頁。

準化、消費の多様化及び消費におけるサービスの比重の増加、経済取引の国際化等を反映して著しく変化してきた現在の経済社会との間に不整合を生じている事態に対処して、将来の展望を踏まえつつ、国民の租税に対する不公平感を払拭するとともに、所得、消費、資産等に対する課税を適切に組み合わせることにより均衡がとれた税体系を構築することが、国民生活及び国民経済の安定及び向上を図る上で緊要な課題であることにかんがみ、これに即応した税制を確立するために行われるものとする。

### 第三条（今次の税制改革の基本理念）

今次の税制改革は、租税は国民が社旗共通の費用を広く公平に分ち合うためのものであるという基本的認識の下に、税負担の公平を確保し、税制の経済に対する中立性を保持し、及び税制の簡素化を図ることを基本原理として行われるものとする。

#### ②税制改革法の性格と位置付けと機能

前述のとおり大型間接税である消費税法導入までの道のりは順調ではなく、「一般消費税」「売上税」の導入失敗から中小事業者等への数々の特例を設け消費税法は平成元年4月1日に制定された。その際、税制改革法（昭和63年法律107号）を伴って成立がなされた。

税制改革法は、税制の抜本的な改革の趣旨、基本理念及び方針を明らかにし、その全体像を示すことにより国民の理解を深めるとともに今次の税制改革が我が国の経済社会に及ぼす影響にかんがみ、国等の配慮すべき事項について定めることを目的として定められた法律であることが第一条に記されており、これが法律としての位置づけであると思われる。

税制改革法は他の個別の税法とは別に制定された法律であり、「公平」「中立」「簡素」といった理念が記されており<sup>11</sup>、法律としての機能については、吉良実氏によると「機能的には今次の税制改革における「改革基準」を国民に「公約」した法律であり、かつ今次の税制改革において制定または改正された消費税法等の「立法基準」をも国民に「公約」した法律であり、そしてこの二つの公約を法律によって国民に保証することとしたのがすなわちこの法律であり、本法は結局そのような保障機能を有する法律であると言える。」<sup>12</sup>としている。

この税制改革法について北野弘久氏は、「税制改革法は憲法に準ずる準憲法的法律としての基本法である。」<sup>13</sup>としている。

税制改革法は第一条にて「税制の抜本的な改革の趣旨、基本理念及び方針を明らかに

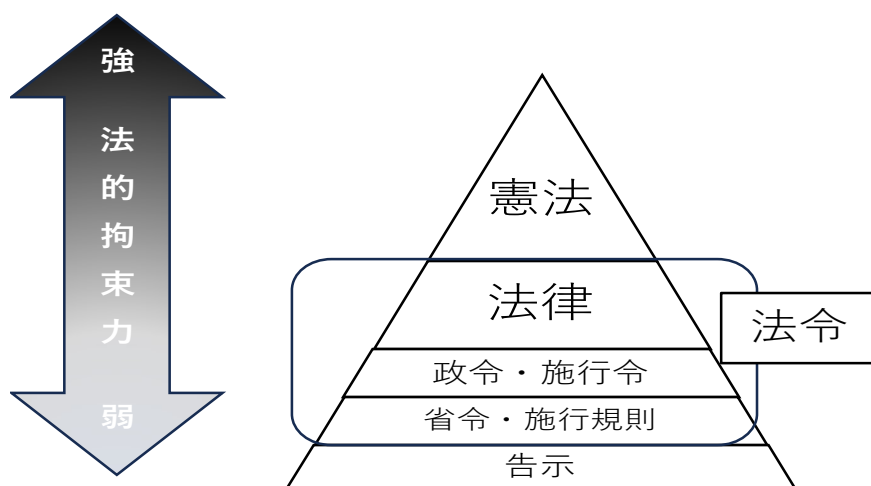
<sup>11</sup> 金井恵美子「Consider Again 軽減税率 抜本的税制改革③」『税務弘報』（2020.3）148 - 149 頁。では、「税制改正にあたっては、負担の「公平」、経済に対する「中立」、「簡素」な制度という理念が掲げられる。税制調査会の答申では、この理念に沿った検討が行われてきたし、多くの研究者及び立法者が、公平、中立、簡素の理念に首肯する。ただし、筆者の記憶によれば、この理念を制定法に謳うのは、税制改革法が唯一である。」と記されており、理念が法律として定められている税制改革法は、法律として特殊な位置づけであるように思われる。

<sup>12</sup> 吉良実「税制改革法の性格とその効力」『税務弘報』38 卷9号（1990.7）7 頁。

<sup>13</sup> 北野弘久（著）黒川功（補訂）『税法学原論第8版』（勁草書房、2020）186 頁。

し・・・、今次の税制改革が我が国の経済社会に及ぼす影響にかんがみ、国等の配慮すべき事項について定めることを目的とする」としていることから、より具体的である法律の上位の位置づけに位置するものであると考えられ、憲法ではないことから準憲法的法律としての基本法であるとの認識は、法体系のピラミッドに照らすところ正当な解釈であると思われる。(以下、図2法体系のピラミッド参照)

図2 法体系のピラミッド



※出典 筆者作成

### ③税制改革法における消費税の性格

また税制改革法十条においては（消費税の創設）について記載がある。

#### 第十条（消費税の創設）

現行の個別間接税制度が直面している諸問題を根本的に解決し、税体系全体を通ずる税負担の公平を図るとともに、国民福祉の充実等に必要な歳入構造の安定化に資するため、消費に広く薄く負担を求める消費税を創設する。

2 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、百分の三とする。この場合において、その仕組みについては、我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る。

3 消費税の創設に伴い、砂糖消費税、物品税、トランプ類税、入場税及び通行税を廃止する。

税制改革法第十条においては、税体系全体を通ずる税負担の公平を図るとともに消費に広く薄く負担を求める消費税を創設することが記載されており、高齢化社会が想定されることから、国民福祉の充実にあ資するため必要な歳入構造の安定化のための抜本的な改革で

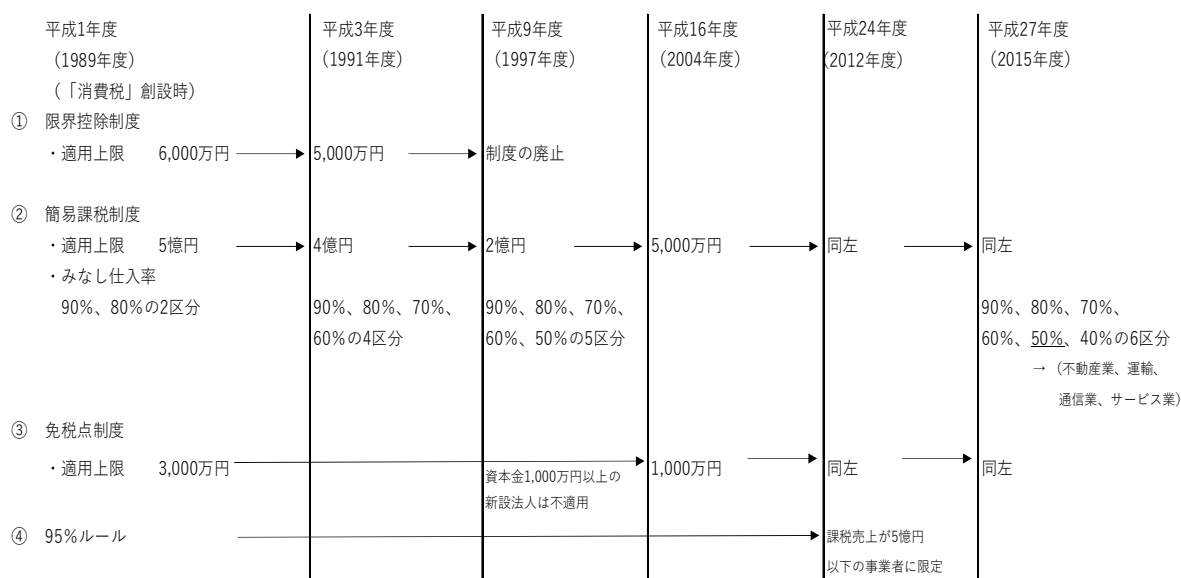
あることがうかがえる。加えて、2項においては、多段階方式で課税し、課税の累積を排除することにより、経済に対する中立性を確保することが記載されている。

前述税制改革法の法体系における位置づけをふまえると、「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」という文言については、消費税法の最も重要な要素であると考えられることから、消費税法を解釈するにあたり特に尊重されなければならない事項であると考えられる。

#### 第4節 消費税法改正の影響

消費税導入時において中小企業のための特例措置としていくつかの方法が設定された。「事業者免税店制度」、「簡易課税制度」、「限界控除制度」、これらの制度については中小事業者への配慮であり、大型間接税とも呼ばれた消費税について、これら中小事業者への特例措置について、税制調査会の税制白書である「わが国税制の現状と課題 21世紀に向けた国民の参加と選択」<sup>14</sup>を参照し、以後の税制改正について加筆し、とりまとめたところ以下のとおり制度の概要と変遷により、まずは制度としての定着を図ることを目的として設けられた制度であることが確認できる。

図3 「消費税」の主な制度改正



出所  
政府税制調査会（資料10）  
消費税の中小特例制度の改正の推移を参考。  
筆者により加筆により作成。

<sup>14</sup> 加藤寛監修『わが国税制の現状と課題 21世紀に向けた国民の参加と選択』（財団法人大蔵財務協会、2000）243-251頁。

#### ①限界控除制度

消費税創設に伴う小規模事業者の納税事務負担の増加や課税の影響を緩和する観点から設けられたものであり、あくまで経過的な措置として位置付けられるものであること。本来の納税額が明らかとなっていながら、消費税相当額の一部を事業者の手許に残すような仕組みを設けることは公平性の観点から問題があるなどの指摘があったことを踏まえ、平成6年の税制改革において廃止が決定され、所要の経過措置を講じた上で、平成9年4月以後に開始する課税期間から廃止された。

#### ②簡易課税制度

一定規模以下の中小事業者については、その事務負担への配慮から、選択により、売上げに消費税額を基礎として、仕入れに係る消費税額を簡易な方法により計算できる簡易課税制度が設けられている。具体的には、基準期間における課税売上高が5億円以下（消費税法創設当初）の事業者が、簡易課税制度の適用を受ける旨の届出書を所轄税務署に提出した場合には、その翌課税期間以後、その課税期間における売上げに係る消費税額にみなし仕入率（消費税法創設当初は、90%、80%の2区分）を乗じた額を仕入れに係る消費税額とみなして仕入税額控除することができる。なお、この制度の適用を受ける旨の届出書を提出した場合には、2年間は継続して適用を受けなければならないこととされている。

#### ③事業者免税点制度

小規模な事業者の事務負担や税務執行コストへの配慮から、基準となる課税期間における課税売上高が基準以下の事業者に対しては、納税義務が免除されている。この制度を事業者免税点制度という。なお、基準期間における適用上限は消費税法創設時においては、3,000万円であった。

#### ④95%ルールの改正

課税売上割合が95%以上の場合、その課税期間中の課税仕入れ等に係る消費税額の全額を仕入税額控除とすることが認められる制度。平成24年4月1日より課税売上高が5億円以下の事業者との制限が加わった。

消費税法創設当初特に①②③の中小企業等のための特例措置については、相当な緩和策が施されており、特に簡易課税制度については、適用上限が5億円であり、みなし仕入れ率についても90%と80%の2区分となっており、その適用上限の高さから、課税事業者のうち、簡易課税の適用を受けている者の割合は、平成元年度においては67.7%<sup>15</sup>とかなり高い比率

---

<sup>15</sup> なお、課税事業者のうち、簡易課税の適用を受けている者の割合は、平成元年度の67.7%から平成10年度の47.3%（課税売上高2億円以下の者）まで低下している。これを全課税事業者の課税売上高に

で簡易課税制度の選択が採用されたことがわかる。

「限界控除制度」は、平成9年に廃止。「簡易課税制度」については、平成3年に適用上限を5億円から4億円へ、平成9年には2億円へ、平成16年には5,000万円へと引き下げを行っている。また、平成26年には、みなし仕入率を6区分とし細分化を図っている。

事業者免税点制度については、平成16年に3,000万円から1,000万円へと適用上限の引下げを行っている。さらに平成24年以降95%ルールにより全額控除できる事業者は課税期間の売上高が5億円以下の事業社に限定された。

そのため、「益税」問題については相当の解消が行われたと考えられるが、帳簿方式による免税事業者からの仕入についても税額控除を行うことについての問題が残っていた。

事業者免税点制度の益税問題は、インボイス制度の導入により免税事業者が課税事業者を選択することによりさらに益税問題は解消する。残る益税問題のうち影響が大きいのは簡易課税制度のみということになる。

## 小括

諸外国における間接税の仕組みを取り込んだ、「一般消費税」、「売上税」の導入挫折という経験を踏まえて、批判の中創設された消費税法は、中小事業者への特例措置をみるかぎり、随分と配慮がなされた制度であったことが確認できる。3,000万円という高い事業者免税点制度、簡易課税制度の適用上限は5億円（なお、平成元年度における簡易課税制度の適用を受けている者の割合は67.7%<sup>16</sup>）、そして限界控除制度。

また、仕入税額控除の方式としてインボイス方式ではなく、帳簿方式が採用されたことについては、中小事業者のみならず、すべての事業者への事務負担に対する配慮であったと思われる。

これら事業者に対する優遇措置を伴ったうえでの消費税法の導入については、とにかくまずは、間接税の導入という意気込みが強く感じられる。

上記事業者に対する特例のうち、特に簡易課税制度については、適用上限5億円という高い上限のもと、適用されるみなし仕入率については、90%と80%の2区分という令和5年の現在ではとても考えられない制度が実施されていた。

売上税について昭和62年に国会に法案が提出され、廃案となったのちにまもなく消費税法が成立したことからも、非常に短時間で売上税の法律を消費税法へ組み換えられたことが想像できる。そのため、消費税法については、ある種不完全な法律をその後時間とともに修正が行われた法律であると考えられる。

---

占める割合で見ると、平成元年度の11.7%から平成10年度には5.5%（課税売上高2億円以下の者）まで低下している。加藤、前掲書注14、247頁。

<sup>16</sup> 加藤、前掲書注14、247頁。



消費税法の最も重要な本質であるといえる仕入税額控除については、これを納税者の権利とし法定化されておらず、のちの課税庁との争いのもととなっている。

税制改改革法を伴い成立した消費税法は、その「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」という付加価値税制であることを本質とし、消費税法を解釈するにあたり、その大前提として考慮されなければならないものであり、これを出発点として捉えることが重要である。

## 第2章 消費税法 30条 帳簿及び請求書等の保存

### はじめに

消費税法4条1項(課税の対象)は、国内において事業者が行った資産の譲渡等に消費税を課することが規定されており、消費税法28条1項(課税標準)は、課税資産の譲渡等に係る消費税の課税標準は、課税資産の譲渡等の対価の額とすると規定されている。

そして、消費税法30条1項(仕入れに係る消費税額の控除)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の合計額を控除することを規定している。

税制改革法第10条(消費税法の創設)では、「税体系全体を通ずる税負担の公平を図るとともに、国民福祉の充実等に必要な歳入構造の安定化に資するため、消費に広く薄く負担を求める消費税を創設する。」ことが掲げられており、同条2項においては、「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、」とすることが記載されている。

この仕入税額控除の適用要件は、消費税法30条7項に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等の税額については、仕入税額控除を適用しないことが規定されている。

消費税法においては、推計により仕入税額控除を行うことは認められておらず、「帳簿及び請求書等の保存」が認められない場合には、仕入税額控除を行うことができなくなり、結果として、消費税の最も重要な要素である課税の累積の排除が行えなくなるという問題が生じることとなる。

そこで、「帳簿及び請求書等の保存」が焦点となった判例から裁判の場について検討を行い、仕入税額控除の意義が、納税者の権利であるのか、はたして特典にすぎないものであるのかについて、消費税法の立法趣旨より検討を行う。

### 第1節 保存の意義

消費税法第三章税額控除等(仕入れに係る消費税額の控除)は以下のとおり規定されている。

#### 消費税法 30条第1項

事業者が国内において行う課税仕入れ若しくは特定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四十五条第一項第二号に掲げる課税標準額に対する消費税額から、当該課税期間中に国内において行った課税仕入れに係る消費税額、当該課税期間中に国内において行った特定課税仕入れに係る消費税額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につき課された又は課されるべき消費税額の合計額を控除する。

- 一 国内において課税仕入れを行った場合、当該課税仕入れを行った日
- 二 国内において特定課税仕入れを行った場合、当該特定課税仕入れを行った日
- 三 保税地域から引き取る課税貨物につき第四十七条第一項の規定による申告書又は同条第二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を引き取った日
- 四 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を提出した日又は当該申告に係る決定の通知を受けた日

上記消費税法 30 条 1 項の控除規定の適用停止を定める規定が第 7 項に定められている。

#### 消費税法 30 条第 7 項

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、特定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っ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。

消費税法 30 条 7 項の規定は、「帳簿及び請求書等の保存」を消費税法 30 条 1 項そのものの適用要件として、「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、特定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」と規定していることから、仕入税額控除の要件を極めて厳格なものと位置付ける方向へ導いている。その結果として、課税庁が仕入税額控除を否認する事案が大量に生じる<sup>1</sup>こととなり、経済に対する中立性を確保し、課税の累積を排除する付加価値税としての最大のメリットが失われることとなり、取引高税へと変容してしまうこととなるため、「保存」という文言の取り扱いには慎重に行われなければならないと考えられる。

## 第 2 節 仕入税額控除否認に係る税務行政の実態

黒川功氏によれば、仕入税額否認訴訟の事案は二類型に分類されるとしている。<sup>2</sup>

<sup>1</sup> 記載不備に関する裁判例

東京地裁平成 9 年 8 月 28 日判決、アーム薬品(株)仮名仕入事件 (TAINS : Z228-7973)

東京地裁平成 7 年 (行ウ) 第 232 号消費税更正処分取消請求事件)。

東京地裁平成 10 年 3 月 27 日判決、(株)ニッコー薬品仮名仕入事件 (TAINS : Z231-8128)

東京地裁平成 8 年 (行ウ) 第 230 号消費税更正不処分通知処分取消請求事件。

高松地裁平成 10 年 9 月 28 日判決、(有)瀬戸内海産物称仕入事件 (TAINS : Z238-8244)

高松地裁平成 8 年 (行ウ) 第 1 号消費税課税処分取消請求事件。

津地裁平成 10 年 9 月 10 日判決、(株)オリジナルコーヒー身分証事件 (TAINS : Z238-8234)

津地裁平成 6 年 (行ウ) 第 9 号消費税更正処分等取消請求事件

<sup>2</sup> 黒川功「消費税仕入税額控除否認の法的限界—法三十条七項の解釈に見る税法学説の性格と問題—」『税経新法』(2006. 5)。北野弘久先生古希記念論文集刊行会編『納税者権利論の展開』(勁草書房、2001)。

一つ目のケースは、調査が行われた結果、帳簿等ないしはその記載内容に瑕疵があり法の要件を充足していないとして、当該部分について控除を否認するケース（記載不備に関するもの）である。

二つ目のケースは、納税者が調査に際し、調査現場への立会人等の臨場を求めたり調査官の身分証明書の複写の要求等をし、これが撤回されないことをもって「調査への協力が得られない」として調査を打ち切るケース（帳簿の保存に関するもの）である。

#### (1) 記載不備に関する事例

記載不備に関する事例として以下の3つの裁判があげられる

・東京地裁平成7年（行ウ）第232号消費税更正処分取消請求事件

TAINS Z228-7973（東京地裁平成9年8月28日判決、アーム薬品(株)仮名仕入事件）  
東京地裁平成9年8月28日判決（係争課税期間：平成2年8月期、平成3年8月期）医家向け専門の医薬品の現金卸売業を営む青色申告の同族会社である原告が行った仮名仕入取引について仕入税額控除が否認された。

・東京地裁平成8年（行ウ）第230号消費税更正不処分通知処分取消請求事件

TAINS Z231-8128（東京地裁平成10年3月27日判決、(株)ニッコー薬品仮名仕入事件）  
東京地裁平成10年3月27日判決（係争課税期間：平成5年10月期）医薬品の現金卸売問業を営む同族会社である原告は、平成6年11月30日、真実の仕入先を明らかにできない「仮名仕入」に係る仕入税額控除をしないで消費税の確定申告を行ったが、法人税で認められている仕入が消費税で認められないことに納得できず、平成7年2月28日、これに係る仕入税額控除をすべきものとして更正の請求をしたが、税務署長は平成7年6月5日、更正をすべき理由がない旨の通知処分を行った。

・高松地裁平成8年（行ウ）第1号消費税課税処分取消請求事件

TAINS Z238-8244（高松地裁平成10年9月28日判決、(有)瀬戸内海産略称仕入事件）  
高松地裁平成10年9月28日判決（係争課税期間：平成3年6月期、平成4年6月期）原告は潜水漁業社から浜取引（現金）にて底生魚介類を仕入れて魚市場に出荷する有限会社である。仕入先について「氏等」のみの記載をもって記帳していたが、これが、「氏名又は名称」にあたらなないとして当該部分に係る仕入税額控除を否認する更正処分がなされた。

記載不備に関するもの3件の税務訴訟については、消費税法が平成元年4月1日から施行されたことを踏まえると、アーム薬品(株)仮名仕入事件は、平成2年8月、平成3年8月期を係争課税期間とし、(株)ニッコー薬品仮名仕入事件については、平成5年10月期を係争課税期間とし、(株)瀬戸内海産略称仕入事件については、平成3年6月、平成4年6月を係争課税期間としている。

消費税導入から30年以上が経過した現在においては、記載内容の不備については認めがたいものであり、今後より詳細な記載内容を要求するインボイス制度が導入される現在においては、記載不備に関するものに分類される事項については、納税者側の責めに帰することができると考えられる。

しかし、当該3事件については係争課税期間が消費税導入から5年以内と短い期間であり、仕入の事実が実際に存在するものの、記載内容の不備を理由として仕入税額控除が否認されるという取り扱いは、納税者の立場からすると「酷」なものであったと考えられる。

平成元年消費税法制定当時、消費税法30条7項の規定が、その適用要件の厳しさからその適用への救済手段が求められるほどの懸念があった<sup>3</sup>。小池幸造氏による「恐怖の税務調査」(エコノミスト平成元年3月21日号、71頁)では、仕入税額控除の厳格性について「帳簿書類や請求書、納品書が保存されているか、保存されていても消費税法が要求している記載がなされているかどうか等・・・これらの要件を満たさない限り、仕入税額控除はできない。」との書評に対して、平成元年当時国税庁消費税課長である釘本博美氏による課税庁側の見解として、仕入税額控除が全く受けられないとの設定は非現実的であり、実際に課税仕入れが存在すれば税額控除が受けられるという主旨の反論を雑誌誌上での説明がなされている<sup>4</sup>。

黒川功氏によれば、上記課税庁側の見解は、僅か二年後に課税庁自身によって「黙殺」されていくこととなったことが、記されている<sup>5</sup>。消費税行政の急転回とは、平成3年に発せられた部外秘の内部文書である「消費税の課税標準額(課税売上高)の推計及び仕入税額控除の取扱について」という取扱い要領により方向性が転換されることとなった。そこでは、帳簿又は請求書等の保存は仕入税額控除を受ける要件であるとして以下の4点をあげている。

- ①課税売上金額の推計はできても、推計による仕入税額控除はできず、かつ
- ②帳簿等がないかあっても記載が不備である場合には控除規定の適用がないという判断を明確にした。さらに、
- ③帳簿等の保存義務の開始時期の規定から、調査着手時に帳簿等の保存がないか不備な場合は控除の要件を充たさず、また
- ④帳簿等の保存が控除の要件であることを告知した上で納税者が帳簿等の提示要請に応じない場合にも保存の要件を充たさないとする。

この取扱要領について、黒川氏は以下の通り危惧されている。

「仕入税額控除の適用除外の規定(30条7項)の意味を、一見してその文理解釈の限界を超えるのではないかと疑わせるほど拡大するこの「取扱要領」は、その後税務行政の現場

<sup>3</sup> 日本税法学会運営委員会「消費税法案に対する当学会各地区意見書」『税法学452号』(1988)11頁、23頁。

<sup>4</sup> 釘本博美国税庁消費税課長『「恐怖の税務調査」に反論する』(エコノミスト平成元年4月11日号86頁)「設例のように180万円を納付するとは仕入税額控除が全くできないケースですが、このようなことは現実にはあり得ず、現実の課税仕入れが例えば課税売上の八割あるとすると、納付する税額は三十六万円となります。」

<sup>5</sup> 黒川、前掲書注2、403-404頁。

で現実となっていくのであるが、そこには既に課税庁側の論理の基本的枠組が出来上がっている。すなわち、帳簿等の保存が仕入税額控除そのものの要件であり、宥恕規定の適用がない限り控除は受けられないということを前提に、その論理的帰着として推計による控除はできないという解釈を採り、帳簿等は保存の始期から全期間を通じての保存を要求し、調査時に担当官に対し帳簿等の提示をしなければ、保存と認めないという立場である。」<sup>6</sup>

記載不備に関する税務訴訟では、当該仮名仕入取引もしくは完全ではない名称による取引について、当該部分の仕入税額控除が否認される点が特徴としてあげられるが、この内部文書である取扱要領の存在は、調査が行われた結果その時点において、帳簿等ないしはその記載内容に瑕疵がある場合のみならず、調査時に納税者が帳簿等の提示要請に応じない場合についても「保存」の要件を充たさないとする。つまり、調査開始時における納税者と課税庁との間における紛争が「仕入税額控除」の全額について否認されてしまうという事象が生じることとなる。

そのため、記載不備に関するもののみならず、帳簿等の保存には適時に提示することを含むとされた平成16年における2つの最高裁判決に至るまで多大な影響を及ぼしていることが想定される。

課税庁による消費税法30条7項の解釈が、裁判の場においてもそのまま採用されている判決は多数を占めており、「保存」という文言を通常の意味もしくは、法律の解釈からして帳簿等の提示を拒否したことで保存がない場合とするのは法解釈の域を拡張して捉える「拡張解釈」にあたるのではないかとの疑念が沸くこととなり、これらの解釈は法律の趣旨目的を解釈するにあたり正しい解釈と言えるものであるのか考える必要がある。

## (2) 帳簿の保存に関する事例

帳簿の保存に関する事例については、いずれの裁判例も、平成6年の消費税法改正前の事案であり、改正前の規定では「帳簿及び請求書等」ではなく、「帳簿又は請求書」の保存が要求されていたが、平成6年の改正前後を問わず、消費税法30条7項は一貫して「保存しない場合」には仕入税額控除を行うことはできない旨が定められている。そのためこれらの裁判例は現行上も有効な先例として意味をもつものと考えられるため題材として取り上げることとする。

例として以下の3つの裁判があげられる<sup>7</sup>

<sup>6</sup> 黒川、前掲書注2、405頁。

<sup>7</sup> 帳簿の保存に関する裁判例

津地裁平成6年（行ウ）第9号消費税更正処分等取消請求事件。

津地裁平成10年9月10日判決、(株)オリジナルコーヒー身分証事件（TAINS：Z238-8234）

東京地裁平成6年（行ウ）第229号所得税更正処分等取消請求事件。

東京地裁平成10年9月30日判決、山崎工務店推計課税事件（TAINS：Z238-8251）

大阪地裁平成7年（行ウ）第25号賦課決定処分取消等請求事件。

大阪地裁平成10年8月10日、小出電業立会人事件（TAINS：Z237-8223）などがある。

・津地裁平成6年（行ウ）第9号消費税更正処分等取消請求事件

TAINS Z238-8234（津地裁平成10年9月10日判決、(株)オリジナルコーヒー身分証事件）  
（原告控訴、名古屋高裁平成10年（行コ）第32号消費税更正処分等取消請求控訴事件にて棄却、確定判決）

津地裁平成10年9月10日判決（係争課税期間：平成元年5月期～平成3年5月期）原告は、コーヒー豆等の加工販売業を営む株式会社である。調査の際に担当官が写真添付のない身分証を提示したため、原告側は身分証のコピーか公的調査を証明する公文書の交付を求めたが、調査官側はこれを条件とする限り調査はできないとして結局調査を打ち切った。津税務署長は、帳簿等の提示が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を行った。（なお、原告は4,000万円もの消費税の追徴税額を支払うため、会社自体の処分を余儀なくされるに至っている。）

・東京地裁平成6年（行ウ）第229号所得税更正処分等取消請求事件

TAINS Z238-8251（東京地裁平成10年9月30日判決、山崎工務店推計課税事件）

東京地裁平成10年9月30日判決（係争課税年分：平成2年分）原告は建築工事業を営む白色申告者である。調査官は平日の日中、事前の予告なく原告亭を訪問し、再訪の日時を記した不在票を郵便受けに残して何度か同様の訪問を繰り返すが、いずれも原告は不在で調査をすることができなかった。電話交渉においても原告からは多忙のため翌月まで調査に応じることができない旨の返答を得ていたため、原告側から通知された工事現場に赴いたところ、原告からは帳簿書類の開示も修正申告への応諾も得られなかった。被告税務署長は、推計により昭和63年分から平成2年分までの所得税の更正処分及び平成2年分の消費税の決定処分を行い、その際、仕入税額控除を行わなかった。

・大阪地裁平成7年（行ウ）第25号賦課決定処分取消等請求事件

TAINS Z237-8223（大阪地裁平成10年8月10日、小出電業立会人事件）

大阪地裁平成10年8月10日判決（係争課税年分：平成3年分）電気配線業を営む白色申告者の原告が、調査の際に民主商工会の事務局員を立ち会わせた事例である。調査官は立会人の退去の要請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るが、被告税務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をなした。

平成10年に行われた津地裁、東京地裁、大阪地裁については、いずれの裁判においても納税者の主張は取り下げられているが、法30条7項に規定する「帳簿の保存」の解釈について異なった裁判所の見解が示されているため、判決の動向について以下、表3（帳簿の保存に関する地方裁判所による判例）により整理を行い各地方裁判所による判断について検討を行うこととする。

表3 帳簿の保存に関する地方裁判所による判断

判決日時	津地裁平成10年9月10日 判決 <sup>8</sup>	東京地裁平成10年9月30日 判決 <sup>9</sup>	大阪地裁平成10年8月10日 判決
事件名	a. オリジナルコピー事件	b. 山崎工務店推計課税事件	c. 小出電業立会人事件
控訴審	名古屋高裁平成10年 (行コ)第32号消費税 更正処分等取消請求控 訴事件にて棄却、確定 判決	提訴なし確定判決	棄却、確定判決
説	不提示 = 不保存説	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
各説の内容	「消費税の場合には、他の 税目に比べ、大量反復性を 有しているため、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、 適正な税収を確保できな い」とする税務調査に対す る認識。 ・「保存」は税務調査におけ る「提示」を含む	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な い場合には「不保存」と同視 できるという説。	仮に調査段階で帳簿が提示 されていないとしても訴訟 において保存を立証できれ ば、仕入税額控除を認めるべ きとする説。 いわゆる「帳簿」の後出しに ついて容認。
事件の発端	身分証明書のコピー要求	納税者と税務職員の間で連 絡がつかなかった。	税理士でない第三者の立ち 合いを巡って調査官と納税 者が対立
共通点	3例とも調査非協力という点では共通しており、納税者の主張が全部もしくは一部に ついて否認されている。		

<sup>8</sup> 訟務月報46巻2号(2002.2)、825頁。判例時報刊行会「判例時報」1661号(1999)、40頁。評釈として、高正臣「仕入税額控除等をめぐる事例研究」『税経通信』57巻2号(2002.1)87頁。高橋祐介『岡山大学法学会雑誌』(1999.12)49巻1号。

<sup>9</sup> 訟務月報46巻2号865頁、判例時報刊行会「判例時報」1661号54頁。評釈として、高須要子「平成11年度主要民事判例解説」『判例タイムズ臨時増刊1036』(2000.9)319頁。増井良啓「消費税法30条7項にいう「保存」の意義」『ジュリスト1161号』(1999.8)204頁。辰巳浩一「帳簿不提示と仕入税額控除」『税研106』172頁。本田望「仕入税額控除の要否」『税経通信』57巻2号(2002.1)101頁。高橋祐介『岡山大学法学会雑誌』(1999.12)49巻1号。



a. 津地裁平成 10 年 9 月 10 日判決（オリジナルコーヒー事件）

不提示は不保存と同質であるという考え方により導きだされている判決内容であり、三木義一氏による評釈<sup>10</sup>では、「仕入税額控除を推計で行うべきであるという主張しかしなかったことも影響してか、裁判所は帳簿不提示と保存の関係を真摯に検討を行っておらず、その根底には、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ため、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、適正な税収を確保できない」とする税務調査に対する認識があったとされている。また、「税務調査は大量・迅速な処理が要求される」ものだという認識を立法者がしていたら、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と思われる。

b. 東京地裁平成 10 年 9 月 30 日判決（山崎工務店推計課税事件）

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ない場合には「不保存」と同視できるという説。

東京地裁判決では、「法 30 条 7 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べきであるから・・・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 30 条 7 項の『保存しない場合』に該当するものとして仕入税額控除は認められないことになる。」とされている。

三木義一氏による評釈<sup>11</sup>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職員が行ったにもかかわらず、納税者が帳簿を提示しないときは不保存と同じになり、そうでない場合は調査段階で不提示であっても保存していた事実が確認できれば仕入税額控除は可能だということになる」。また、同氏は、「東京地裁における判決は、津地裁における判決より柔軟な解釈に思えるが、税務調査について広く課税庁職員の裁量を認めている現状では、帳簿不提示が事実上『不保存』と同視されてしまう結果となる。」としている。

c. 大阪地裁平成 10 年 8 月 10 日判決（小出電業立会人事件）

不提示と不保存は異なるという説。

「提示」と「保存」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ていないとすると、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

<sup>10</sup> 三木義一「消費税仕入税額控除における帳簿等の『保存』の意義—裁判決の批判を中心として—」『税理』第 48 巻 6 号（2005）19 頁。

<sup>11</sup> 三木、前掲論文注 10、19-20 頁。

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とする説。

三木義一氏による評釈<sup>12</sup>では、「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付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。」としている。

a. 津地裁判決（オリジナルコピー事件）では、原告の主張本件調査の経緯によれば、税務職員の身分証のコピーを要求したところ認められなかったことが発端となっている。

b. 東京地裁判決（山崎工務店推計課税事件）では、納税者と税務職員との間で連絡がつかなかったことを発端としている。c. 大阪地裁判決（小出電業立会人事件）では、第 3 者の立会をめぐって調査官と納税者が対立したことが発端となっている。

a、b、c いずれの判決においても調査非協力という点では共通している。税務調査時において意見が対立することは、しばしば生じうることであり、双方どちらの言い分がきっかけとなったかについての詳細はわからないが、結果として調査に対する非協力的な対応を行ったことに対して、仕入税額控除の否認が罰則の代わりとして用いられることになれば、侵害規範である租税法が濫用されることになるため、その判断については、当然慎重になされるべきである。

調査への非協力に対する罰則として「仕入税額控除」の全額を認めないとするのは許されるものではない。c. 大阪地裁判決（小出電業立会人事件）の判決要旨では、「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態法上の課税要件としての具体的な要件事実としては明確性を欠くものといわざるを得ない。」<sup>13</sup>とされており、保存に提示を含むとする見解は見出すことができないと考えられる。

c の判決については、いわゆる「帳簿の後だし」を認めているが、a、b の判決については、「帳簿の後出し」を認めるか否かではなく、税務調査時に「帳簿」を提出できるか否かで判定がなされているものと考えられる。

課税庁が「保存」には「提示」をも含むとする見解を主張するが、これは、昭和 59 年 11 月 20 日東京高裁による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、当該職員がその提示閲覧を求めた場合は、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」という裁判例がもとになっているものと考えられる。

しかし、青色申告については、正しく記帳を行うことで得られる「特典」であると考えられるが、仕入税額控除については特典として付与されるものではなく、付加価値税として与えられた「権利」としてとらえることが重要であると考えられる。

<sup>12</sup> 三木、前掲論文注 10、19-20 頁。

<sup>13</sup> 大阪地裁平成 10 年 8 月 10 日、小出電業立会人事件（TAINS : Z237-8223）。

課税庁が求める「公平性」については、税収確保の観点からは理解することができる。

しかし、「仕入税額控除」を一切認めないとする方策については疑問が生じる。罰則については法 68 条（10 万円以下の罰金）があり、帳簿等不提示に対する罰則に対しては、あくまでも法 68 条によってのみ対処すべき事項である。

山本守之氏は、納税者の調査拒否や妨害に対して「次元の異なる手法を使うことがよいことなのか否かについても問い直されなければなるまい。<sup>14</sup>」としている。やはり、罰については、罰則で対処すべきことが租税法律主義の観点から好ましく、法に「調査時の不提示」についての事項が明記されていないにも関わらず「保存」に「提示」をも含むと解釈することは、課税庁による拡張解釈であり、租税法律主義の見地から認められるものではないものと考えられる。

### (3) 帳簿の提示について（質問検査権との関係）

申告納税方式を採用しているわが国では、適切な租税徴収の観点から税務調査に応じる義務があるものと考えられる。それは、任意調査であっても同様であり、課税庁による調査権限は質問検査権と呼ばれ、国税通則法 74 条に規定がある。

国税通則法第 74 条の 2 は、「国税庁、国税局若しくは税務署又は税関の当該職員は、所得税、法人税、地方法人税又は消費税に関する調査について必要があるときは、次の各号に掲げる調査の区分に応じ、当該各号に定める者に質問し、その者の事業に関する帳簿書類その他の物件若しくは輸出物品又はこれらの帳簿書類を検査し、又は当該物件の提示若しくは提出を求めることができる。」（下線部筆者）とされている。

質問検査の手続きについて金子宏教授は、次のとおり述べている。「平成 23 年度 12 月改正で、個別租税法の質問検査の規定は、官公署等への協力要請の規定を含めて、すべて国税通則法に移された（74 条の 2 以下）。この改正によって質問検査の手続きが整備・改善され、また、かねての懸案の多くが正面から解決された。その意味で、この改正は、各租税に関する質問検査の規定を一括してその通覧を容易にするとともに、質問検査を円滑ならしめ、納税者の権利を保護することを目的とする大きな改正であったといえよう。」<sup>15</sup>

質問検査権については、最高裁昭和 48 年 7 月 10 日第三小法廷（昭和 45 年（あ）第 2339 号荒川民商事件）がのちの判例に影響を及ぼしているものと考えられる。

この最高裁昭和 48 年判決については、判決決定要旨より「質問検査の範囲、程度、次期、場所等実定法上特段の定めのない実施の細目については、右にいう質問検査の必要があり、かつ、これと相手方の私的利益との衡量において社会通念上相当な限度にとどまる限り、権限ある税務職員の合理的な選択に委ねられているものと解すべきである。」と解釈された。

また、「暦年終了前または確定申告期間経過前といえども、質問検査が法律上許されない

<sup>14</sup> 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』44 巻 3 号（1996.3）108 頁。

<sup>15</sup> 金子宏『租税法第 24 版』（弘文堂、2021）、995 頁。

ものではない。」「実施の日時場所の事前通知、調査の理由および必要性の個別的、具体的な告知のごときも、質問検査を行ううえの法律上一律の要件とされているものではない。」とされた。

つまり①事前通知をしない、②調査理由を明かさない、③税理士以外の立会を拒否する等の税務調査は原則適法とされた。

この最高裁昭和 48 年判決は、「平成 23 年末に国税通則法が改正されて、質問検査権について大幅な変更が行われるまでは、税務調査における質問検査権行使の指針となり、税務調査の手法に関する判例法として機能した。」<sup>16</sup> とされている。

その後、平成 23 年 12 月改正により国税の調査開始から終了までの手続きが国税通則法に法定化された。この改正は、調査手続の透明性及び納税者の予測可能性を高め、調査にあたり納税者の協力を促すことにより円滑かつ効率的な調査の実施と申告納税制度の一層の充実・発展に資する観点及び課税庁の納税者に対する説明責任を強化する観点から、従前の運用上の取扱いを法律上明確化したものとされている。

今回検討を行っている 3 つの事例については、いずれも平成 10 年に判決が行われた事例であることから、質問検査権についての取扱いは従前の最高裁昭和 48 年判決の決定内容により判断がなされることになる。その場合、税務調査が適法に行われたどうかを検討事項として大きな要因をもっているものと考えられるが、その判断については、各裁判の事例ごとに決定すべきことであると思われる。

ただし、①事前通知をしない、②調査理由を明かさない、③税理士以外の立会を拒否する等の税務調査は原則適法とされたことを踏まえると適法もしくは適法であるか否か不明な場合に該当するではないかと考える。

筆者は、基本的には東京地方裁判所平成 10 年判決（山崎工務店推計課税事件）において判示された内容（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ない場合には不保存と同視できる）について賛同する。

しかし、大阪地裁における「保存」と「提示」は異なる文言であり、訴訟において保存を立証できれば仕入税額控除を認めることもできるとする解釈については、そのとおりであり、租税法律主義の見地から「保存」に「提示」をも含むとする考え方は拡張解釈であるから慎重な判断がなされなければならないと考える。

そうは言ってもすべてを対象としていわゆる「帳簿の後出し」を認めてしまうと税務調査が適時に適切に行えないこととなってしまうことになり、制度として成り立たないことになってしまうことからすると、社会通念上「提示」に「保存」をも含む考え方は、租税正義を考えると適切な判断であると捉えることができる。

「保存」に「提示」をも含むとした捉え方を前提とした場合であっても、消費税本来の趣旨である付加価値税であり課税の累積を排除する方式であることを踏まえると、適時に帳簿を提示しないからといって、実際に仕入が存在する以上、罰則的に仕入税額控除を全額認

<sup>16</sup> 品川芳宜「傍流の正論 課税の論理」『税のしるべ』（2022.8）

めないとすることは「拡張解釈」であり租税法律主義の観点から不適切であると考え、推計課税による仕入税額控除も考慮することが仕入税額控除を納税者の権利として捉えた場合必要なのではないかと考える。

#### (4) 最高裁判決における仕入税額控除否認（帳簿の保存に関する判決）

下級審では、前述のとおり①不提示＝不保存説、②適法な税務調査における不提示＝不保存説、③不提示≠不保存説の3つに区分されていたが、平成16年に最高裁判所より、二つの判決が示された。

- ・平成13（行ヒ）第116号課税処分取消請求上告受理申立事件（平成16年12月16日最高裁判所第一小法廷）
- ・平成16（行ヒ）37法人税更正処分等取消請求事件（平成16年12月20日最高裁判所第二小法廷）

以下では、2つの最高裁判決を「最高裁平成16年判決」という。

事業者が帳簿及び請求書等を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していなかった場合の消費税法30条7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及び請求書等を保存しない場合」の該当性について争われた裁判である。

事業者が、消費税法施行令（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、消費税法30条7項に規定する帳簿及び請求書等を整理し、これらを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所定の期間及び場所において態勢を整えて保存していなかった場合は、同項にいう「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」に当たる。つまり、保存には提示をも含むとする考え方による判示がなされた。

この最高裁平成16年判決のうち12月20日判決では滝井繁男裁判官より反対意見が出されており、税制改革法を伴ったかたちでの制定法である消費税法の法解釈として、租税法律主義の観点から参考となることから引用する。

#### ①滝井裁判官による反対意見<sup>17</sup>（下線筆者）

一  
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、帳簿等の提示拒み続け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。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

<sup>17</sup> 判例時報刊行会「判例時報」1889号（2005）、42-45頁。『TKC LEX/DB インターネット TKC 法律情報データベース』文献番号 28100110。

とはできない。その理由は次のとおりである。

二 (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、この仕入税額控除の証明は一定の要件を備えた帳簿によることとし、その保存がないときは控除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えることではなく、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在を確認し、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なければならない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。

## 2 (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付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、着実課税が行われるよう、課税売上の額を正しく把握

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。

滝井裁判官による反対意見によると、わが国の消費税法は、税制改革法の制定を受けて成立した法律であり、課税の累積を排除する方式であることを明らかにしており、消費税法 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おり、この仕入税額控除は、消費税制度の骨格をなすものであり、消費税額を算定する上での実体法上の課税要件にも匹敵する本質的な要素とみるべきであるとしている。

法 30 条 7 項は、仕入税額控除の証明は一定の要件を備えた帳簿によることとし、その保存がないときは控除しないと規定しており、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。

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られている。

また、青色申告の承認取り消し事例と比較して、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消しその資格を奪うこととしているものである。



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ではないと解すべきものである。

「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、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り消費税制度の本来の趣旨に反するものとする。

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、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。との意見が付された。

## ②日本弁護士連合会による意見書

滝井裁判官による反対意見が付されたこの平成16年12月20日判決の同時期において日本弁護士連合会より「仕入税額控除の要件についての意見書」<sup>18</sup>が公開されている。

平成16年12月17日日本弁護士連合会「仕入税額控除の要件についての意見書」下線筆者

### 意見の趣旨

消費税法第30条第7項所定の仕入税額控除の要件は、帳簿及び請求書等の保存がない場合には、推計課税等の手法による仕入税額の認定をなすことなく、一律にその控除を否定する制度である。これは、仕入税額控除の立法趣旨、すなわち、生産・流通の各段階における税の累積を排除する、という消費税の付加価値税たる本質（税制改革法第10条第2項参照）に反し、「課税売上有る事業者には当然に課税仕入がある」（仕入税額の負担事実がある）という前提事実を無視する不当なものである。

よって、上記前提事実と可及的に調和が取れる制度を速やかに構築すべきである。

### 意見の理由

1. 仕入税額控除は、付加価値税たる消費税の本質的要素である。

「税制改革法第10条第2項及び消費税法の仕入税額控除・簡易課税制度等の規定に鑑みれば、消費税は付加価値税の一種であり、課税標準は、実質的には付加価値であることが明らかである。」「すなわち、仕入税額控除は帳簿等を保存する納税者（事業者）に対して付与される恩典ではなく、消費税の本質的要素にはかならない。」

「仕入税額の認定資料としての帳簿等の保存を要求するのは、課税技術上の便宜として、その必要性を理解できないではないが、仮に納税者に帳簿等の保存義務を課するとしても、こ

<sup>18</sup> 日本弁護士連合会「仕入税額控除の要件についての意見書」

([https://www.nichibenren.or.jp/document/opinion/year/2004/2004\\_70.html](https://www.nichibenren.or.jp/document/opinion/year/2004/2004_70.html)) 最終閲覧 2023.08.11

れにする違反には、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。」

## 2. 税制上の他の諸制度と著しくバランスを欠く

消費税法において、一定の売上高以下の事業者については簡易課税制度（消費税法第 37 条）が選択できることとされており、事業者の負担軽減等の便宜のためとはいえ、消費税法自身、帳簿等の保存の有無にかかわらず、消費税の本質に基づき、一定の仕入税額の支払事実が当然に認められることを前提とした制度を採用している。また、所得税法及び法人税法上、必要経費の支払事実が当然に認められることを前提として、一定の要件の下に、推計課税の制度が採用されている（所得税法第 156 条、法人税法 131 条）

「課税売上有る事業者には当然に課税仕入れがある」（仕入税額の負担事実がある）という前提事実は、帳簿等の保存の有無にかかわらず当然認められるのであるから、推計課税あるいは、簡易課税制度における控除するべきみなし仕入税額を低減する方法をとる等、何らかの手法で仕入税額負担の事実及び額を認定し、これを控除する制度を採用すべきであり、そうでなければ、上記諸制度と著しくバランスを欠き、立法として不当である。」

日本弁護士連合会による「仕入税額控除の要件についての意見書」によれば、消費税法 30 条 7 項の規定の解釈については、仕入税額控除の立法趣旨、すなわち、生産・流通の各段階における税の累積を排除する、という消費税の付加価値税たる本質に反し、「課税売上有る事業者には当然に課税仕入れがある」（仕入税額の負担事実がある）という前提事実を無視する不当なものであるとしている。

これは税制改革法により定められている消費税の本質が付加価値税であることに由来し、仕入税額控除は事業者に対して付与される恩典ではなく、消費税の本質的要素であると考えられ、前述滝井裁判官による反対意見と同意であると思われる。

さらに、「仕入税額控除の要件についての意見書」によれば、課税売上有る事業者には当然に課税仕入れがあるという前提事実は、帳簿等の保存の有無にかかわらず当然認められるのであるから、推計課税あるいは、簡易課税制度における控除するべきみなし仕入税額を低減する方法をとる等、何らかの手法で仕入税額負担の事実及び額を認定し、これを控除する制度を採用すべきであり、そうでなければ、上記諸制度と著しくバランスを欠き、立法として不当である。としている。

## 小括

課税売上有る事業者には当然に課税仕入れがあるという前提事実については、消費税法が付加価値税である以上仕入税額控除を行うべきである。滝井裁判官、日本弁護士連合会の

意見書についての両主張については、法解釈から、その適用について筆者としては同意見である。

第1章で述べた消費税法の成立までの生い立ちから税制改革法を伴ったうえでの消費税法の成立の過程からすると、課税の累積を排除する付加価値税の仕組みを採用するわが国消費税法にとって「仕入税額控除」を確実に行うことはもっとも重要な要素である。

消費税法の成立後の法改正については「益税問題」を解消する方向や租税回避ともとれる納税者の行動に制限をかける法改正については着実に進んでいるが、仕入税額控除を納税者の権利として捉えることなく、形式的な要件をみたさない場合には、たとえ実質的な仕入が存在したとしてもこれを否認する傾向にある。

帳簿の保存を問題とした仕入税額控除の問題について、田中治氏は次のとおり述べられている。「わが国の消費税が付加価値税であるとするならば、仕入税額控除は、税負担の累積を防止し、事業者が取引の各過程において付加した付加価値に対して課税するための、不可欠の仕組みというべきである。この仕組みは、消費税の生命であるといわれるが、その生命としての重要性が法解釈において正面から認められた例はほとんどないといってよい。むしろ、後に詳しく述べるように、裁判所においては、形式的な書式の不備や調査非協力等を理由に仕入税額控除を認めていない。しかしながら、消費税法において、実体法上、消費税法における仕入税額控除の必然性、重要性を認めながら、他方において、それを手続的、形式的な理由で排除するという矛盾、不一致は、解釈論として適切かどうか問われなければならない」<sup>19</sup>。

また、「消費税の正しい税額を追求するうえで、過大な仕入税額控除が許されないのと同様に、過少な仕入税額控除もまた許されない」<sup>20</sup>。「客観的にみて、帳簿等の書類の存否とは別に、仕入れには仕入税額分が付着しているということ、事業者（納税者）にとって、その税額分の控除は特典ではなく、当然の権利であるということ、論理の出発点に置くべきであろう」<sup>21</sup>。

そもそも法が帳簿の保存を求めていることについて、手続き点観点からは「法が、帳簿、請求書等の保存を求めるのは、取引の証拠を確実にするためである。この規定の趣旨、目的は、納税者において取引の実態をおよそ証明できなければ、たとえ客観的には仕入税額があるとしても、その不明分を控除することはできないという、いわば手続的観点からする当然の制約を確認的に述べることにある。この保存要件を、形式的、硬直的に適用すれば、消費税法において課税の累積を認めることになる。」<sup>22</sup>と述べられている。

付加価値税制であることを捉えれば、課税売上には当然課税仕入が存在することは当然

<sup>19</sup> 田中治・金子宏編『租税法の発展』（有斐閣、2010）273頁。

<sup>20</sup> 田中治『田中治税法著作集第4巻、租税実態法の諸相と論点—相続税、消費税、地方税』（清文社、2021）161頁。

<sup>21</sup> 田中、前掲書注20、161頁。

<sup>22</sup> 田中、前掲書注20、161頁。

のことであり、これを認めないこととすれば付加価値税制ではなく「取引高税」へと本質を変容してしまうことになりかねない問題であると考ええる。

北野弘久氏は消費税法が課税標準として「課税資産の譲渡等の対価の額」（課税売上額）と規定し、そしてこれを受けて30条1項において「仕入に係る消費税額の控除」を「税額控除」として規定していることについて「税法学的には、もっぱら立法技術的な措置とみるべきである」<sup>23</sup>と指摘されている。

また、同様の意見として、田中治氏は「消費税法は、課税売上に係る税額（法28条1項・29条）から課税仕入に係る税額（法30条）を控除して計算する。とはいえ、法がこのような二つの場面を置いたのは、計算の便宜等の技術的理由によるものと考えられる。仕入税額控除の存在理由を考えるならば、課税売上げに係る税額を算出する場面と、その後で課税仕入に係る税額を算出し、これを控除する場面とは、付加価値に対する税額計算として不可分一体と考えるべきである。このように考えるならば、仕入税額控除は、事業者にとって、特典ではなく、権利というべきである。このような、仕入税額控除の実態法的な権利性を承認する観点からみれば、消費税の課税処分をめぐる近時の裁判動向には、重要な問題があると考えられる」<sup>24</sup>。

上記からすると仕入税額控除について存在そのものをすべて否認するという事例については特別慎重な手続をしなければならないと思われる。

北野弘久氏は、「現行消費税法30条7項の仕入税額控除の適用否認は、よほどやむを得ないきわめて例外的な事情のある場合にのみ行使しうるものと解すべきである。」<sup>25</sup>との考えを示している。

青色申告控除については特典、仕入税額控除は権利として捉えた場合、両者は決して同格として取り扱う項目ではなく、「特典」については規定を満たしていない場合に剥奪も考えられるが、「権利」として捉えた場合には、剥奪はより慎重な判断が求められなければならない。つまり「形式的」な理由のみにより仕入税額控除の権利剥奪は許されるべきことではない。

ただし、仕入税額控除についてすべて当然に納税者の権利として保護すべきであるとした場合には公平性の観点から好ましくない事象も存在することが考えられることから一定の制限は設けなければならないと考える。

次章においてはその制限についてどのように設けることが適当であるのかについて検討を行う。

<sup>23</sup> 北野弘久「消費税30条7項の仕入税額控除の否認」『税理』39巻4号（1996.4）190頁。

<sup>24</sup> 田中、前掲書注19、277頁。

<sup>25</sup> 北野弘久（著）、黒川功（補訂）『税法学原論第8版』（勁草書房、2020）186頁。

### 第3章 帳簿の保存に関する新たな問題 ―ヒノックス事件を題材として―

#### はじめに

調査を拒否することに対しては、国税通則法の罰則規定により処分が行われるべきであるが、実際には帳簿不提示を理由として青色申告の承認取消処分や、消費税における仕入税額控除の否認による更正処分が行われていることがあるように思われる。特に消費税における不提示を理由とする仕入税額控除の否認による更正処分については、その否認される額がすべての仕入に係る税額であり、また過年度にわたって処分を受けることから、その税額は厩大なものとなることが少なくない。

ヒノックス事件にいたっては、消費税額及び過少申告加算税の合計額が38億円を超える結果となった。

これまでも帳簿の不提示による訴訟においては、納税者みずから帳簿の提示を行わないことにより、帳簿の保存がなかったものとされ、仕入税額控除の全額について否認されるという事案はあったが、本件ヒノックス事件については、税務代理権限を有する税理士による帳簿の不提示であり、帳簿の提示を行わなかったのが納税者ではなく、税理士であるという点でいままでの帳簿不提示に関する事件とは異なる。

本件ヒノックス事件において、顧問税理士が頑なに税務調査を拒否した理由については、予告なしに調査（任意調査）が行われようとしたことを発端としている。

質問検査の事前通知等の方法については、第2章で述べたとおり、「権限ある税務職員の合理的な選択に委ねられる」とする最高裁昭和48年7月10日第三小法廷における判決によって、その後の税務調査における判例法として機能してきた。事前通知をしない、調査理由を明かさない、税理士以外の立会を拒否する等の税務調査は原則適法とされた。

その後、平成23年に改正された国税通則法によって、質問検査権の規定が改正され、各税法に定められていた質問検査権の規定は、国税通則法において統一して定められることとなった。その内容については、税務署長は当該職員に実地の調査を行わせる場合には、実地調査の日時、場所、目的、税目、期間、対象帳簿等を事前に通知しなければならないこととした。ただし、税務署長は、当該納税者の申告、その他の情報に鑑み、違法又は不当な行為を容易にし、正確な課税標準等の把握を困難にする恐れがあると認められる場合には、事前通知を要しないこととしている。

そして、実地調査終了の際には、税務署長は、申告是認のときにその旨を書面により通知することとし、更正決定等をすべきと認められる場合には、調査結果の内容を説明し、修正申告等を勧奨することができることとした。

本件ヒノックス事件においては、平成23年に改正された国税通則法によって解釈が行われることになる。

三木義一氏による本判決における評釈<sup>1</sup>によると脱税の嫌疑がある場合に強制調査が行われた場合には、今回決定した判決と比してはるかに軽い負担で済むことになることを指摘されており、仕入税額控除が一举に否認され、多額の税負担が生じることについて、はたして公正なのであろうかと問いかけている。

また、本判決では否認された税額が巨額であることから、納税者の事業に与える影響がとて大きいものであると考えられ、税務調査が適法であったのかについて検証を行う題材として取り扱うこととする。

## 第1節 事件の概要

東京地方裁判所平成29年（行ウ）第179号消費税更正処分等取消請求事件（令和元年11月21日判決）TAINSZ269-13343 以下ヒノックス事件（下線筆者）

1 本件は、遊技場経営等を目的とする株式会社である原告が、平成26年2月4日以降に国税局の職員から受けた調査において、消費税法30条7項に規定する仕入税額控除に係る帳簿等を提示しなかったことにより、同項にいう「帳簿等を保存しない場合」に当たることを理由に、処分行政庁から更正処分等を受けた事案である。

2 消費税法30条7項は、同法58条の場合と同様に、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としているものであり、事業者が、国内において行った課税仕入れに関し、消費税法30条8項1号所定の事項が記載されている帳簿を保存している場合又は同条9項1号所定の書類で同号所定の事項が記載されている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、同条1項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。

3 事業者が、消費税法施行令50条1項の定めるとおり、消費税法30条7項に規定する帳簿及び請求書等を整理し、これらを所定の期間及び場所において、通則法74条の2第1項3号に基づく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、消費税法30条7項にいう「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」に当たり、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（同項ただし書）、同条1項の規定は、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適用されないものというべきである。

4 認定事実によれば、原告は、調査担当者が平成26年2月4日に本件調査に着手してから平成27年5月までの約1年4か月もの長期間にわたり、本件調査への対応を拒み続けたものである。その間、調査担当者は合計7回にわたり原告事務センターに臨場したが、

<sup>1</sup> 三木義一「ヒノックス事件判決は適正だったのだろうか？～検討されるべき論点が抜けていなかったか？」『税務事例』53巻7号（2021.7）31頁。

事前通知なく実施した初回の臨場を除けば、いずれも事前に実施日を予告する連絡票を送付しており、これらの連絡票には、調査の目的が法人税及び消費税等の申告内容の確認であることや、調査の対象となる課税期間や提示すべき帳簿等が明確に示されていた。

5 このように原告が調査担当者に対する非協力の態度を取り続けた理由は、初回の臨場に当たり事前通知をしなかったことに関する通則法 74 条の 10 該当の根拠について、東京国税局長名による文書での回答を求めたのに、その応答が得られなかったというものである。しかし、同条は、税務署長等が調査の相手方である納税義務者の申告若しくは過去の調査結果の内容又はその営む事業内容に関する情報その他国税庁等が保有する情報に鑑み、調査の適正な遂行に支障を及ぼすおそれがあると認める場合に適用されるものであり、上記のような情報の性質上、これを当該納税義務者に開示することは想定されていないというべきである。それにもかかわらず、原告は、調査担当者から上記の回答要求に対する応答をする予定はない旨の説明を受けても、本件調査の終了時に至るまで、同様の回答要求を繰り返し行い、その応答を得なければ調査に対応しないとの態度を取り続けたものである。

6 以上によれば、調査担当者による長期間にわたる帳簿等の提示の求めに対し、原告において、これに応じ難いとする合理的理由はなかったにもかかわらず、帳簿等の提示を拒み続けたものと認めるほかない。そうすると、原告が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保存していたということはず、本件は消費税法 30 条 7 項にいう「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」に当たるといふべきである。

7 本件各更正処分に理由提示違反その他の違法があるとはいえない。

8 本件は、通則法 65 条 4 項に定める「正当な理由があると認められる場合」に該当しない。

なお、納税者は控訴したが、高裁も同様の判決を行った。その後、最高裁で上告棄却・不受理で確定判決となっている。

## 第 2 節 本事件の争点

本事件の争点については、大きく 2 つの争点があげられる。

①本件が法 30 条 7 項にいう帳簿等を「保存しない場合」に該当するか。

②本件各更正処分に理由提示違反の違法があるか。

本事件については、事前通知をせずに調査が行われた事を発端として、税理士が理由を求め調査拒否を続けた点が問題となる。本件は、現金商売という特質上無予告にて調査を開始したものと推測されるが、任意調査で無予告調査が行われた事に対する抵抗の意については筆者としても理解できる。

強制調査であれば、いたしかたないが、任意調査で事前通知がない場合については、税務

代理権限書を法人が提出している場合には、なぜ税理士に連絡なしに調査を行うのか。という思いは生じるであろう。

しかし、無予告による調査については、国税通則法 74 条の 10 に事前通知を要しない場合の規定がある。

以下国税通則法 74 条の 10（事前通知を要しない場合）下線筆者

前条第一項の規定にかかわらず、税務署長等が調査の相手方である同条第三項第一号に掲げる納税義務者の申告若しくは過去の調査結果の内容又はその営む事業内容に関する情報その他国税庁等若しくは税関が保有する情報に鑑み、違法又は不当な行為を容易にし、正確な課税標準等又は税額等の把握を困難にするおそれその他国税に関する調査の適正な遂行に支障を及ぼすおそれがあると認める場合には、同条第一項の規定による通知を要しない。

国税通則法 74 条の 10 に事前通知を要しない場合について記載があり、法的には問題のない行為であるといえるのではないかとと思われる<sup>2</sup>。

そこで、事前通知がなかったことについては、法的に問題がない行為であったと思われるが、その他調査について適法であったかどうかについて確認を行い、法 30 条 7 項にいう帳簿等を「保存しない場合」に該当するかどうかについて検討を行う。

#### (1) 課税庁より送付された「連絡票」の内容

本件については、東京局担当者が事前通知することなく臨場した平成 26 年 2 月 4 日に調査が行われることなく、その後課税庁は、事前に連絡票を送付し調査を進めたい旨の連絡を行っている。

本件訴訟が生じた発端となった本件調査の経過については、本件ヒノックス事件における判示については、課税庁より送付を行った「連絡票」についての詳細が記載されていない。そのため、本件より生じた損害について税理士に対して損害賠償請求を行った事件、千葉地方裁判所平成 30 年（ワ）第 768 号損害賠償請求事件（認容）令和 3 年 12 月 24 日判決（TAINS Z999-0179）より、課税庁が発送した連絡票を抽出し、これをもとに調査手続きについて適正であったのかについて検証を行う。

千葉地方裁判所平成 30 年（ワ）第 768 号損害賠償請求事件令和 3 年 12 月 24 日判決より以

<sup>2</sup> 国税通則法については、国税庁は、平成 24 年 9 月 12 日に「国税通則法第 7 章の 2（国税の調査）関係通達の制定について（法令解釈通達）」を定め、次の通り示している。「この通達の具体的な運用に当たっては、今般の国税通則法の改正が、調査手続の透明性及び納税者の予見可能性を高め、調査に当たって納税者の協力を促すことで、より円滑かつ効果的な調査の実施と申告納税制度の一層の充実・発展に資する観点及び課税庁の納税者に対する説明責任を強化する観点から行われたことを踏まえ、法定化された調査手続を遵守するとともに、調査はその公益的必要性と納税者の私的利益との衡量において社会通念上相当と認められる範囲内で、納税者の理解と協力を得て行うものであることを十分認識し、その適正な遂行に努められたい。」

なお、品川芳宜氏は、当該通則法改正による一連の手続上の改正を批判的に論じている。品川芳宜「国税通則法の改正案の問題点とあるべき方向（上）、（下）」税務事例 43 卷 11 号（2011.11）、43 卷 12 号（2011.12）



下、課税庁より送付された連絡票（下線筆者）

連絡票 1（弁護士宛てに発送、平成 26 年 6 月 12 日）

- （ア）本件調査のため、平成 26 年 6 月 20 日午前 10 時に原告事務センターに伺う。
- （イ）当日は、平成 23 年 6 月期、平成 24 年 6 月期及び平成 25 年 6 月期の法人税、復興 特別法人税、源泉所得税、復興特別所得税及び消費税の納付の基となる全ての帳簿書類を提示し、税務調査に応じられたい。
- （ウ）国税通則法 74 条の 2 の質問検査権に対し、不答弁若しくは虚偽の答弁、検査の拒否、妨害若しくは忌避した場合、又は、物件の提示又は提出依頼に対し、正当な理由なくこれに応じない場合は、同法 127 条の罰則が適用されることになる。

「連絡票 1」は、弁護士宛てに発送が行われている。この内容については、調査の目的が法人税及び消費税等の申告内容の確認であること、調査の対象期間、調査日時、提示すべき書類の内容と範囲について記載がなされており、また、国税通則法 74 条の 2 の質問検査権に対し正当な理由なくこれに応じない場合には、同法 127 条の罰則が適用されることになる。との記載がなされている。

連絡票 2（事務センター宛てに発送、平成 27 年 2 月 6 日）

- （ア）本件調査について、平成 26 年 2 月 4 日から東京担当者が担当していたが、原告が同年 10 月 1 日付けで本店所在地を異動したことから、同日以後の調査担当者は F 担当者となる。
- （イ）本件調査について、原告の協力が得られず、全く進展していない。
- （ウ）本件調査のため平成 27 年 2 月 18 日午前 10 時に、原告事務センターへ F 担当者が伺う。
- （エ）当日は、平成 23 年 6 月期、平成 24 年 6 月期及び平成 25 年 6 月期の法人税、復興特別法人税、源泉所得税、復興特別所得税及び消費税の納付の基となる全ての帳簿書類を提示し、税務調査に応じられたい。
- （オ）当日、都合がつかない場合は、必ず平成 27 年 2 月 17 日午後 5 時までに調査担当者へ連絡されたい。

事務センター宛てに発送。本件調査について原告の協力が得られず、全く進展していない調査の目的が法人税及び消費税等の申告内容の確認であること、調査の対象期間、調査日時、提示すべき書類の内容と範囲について記載がなされており都合がつかない場合は調査担当者へ連絡されたいとの旨の記載がある。

なお、連絡票 1 と 2 の間の平成 26 年 10 月 1 日付けで本店所在地が千葉県茂原市から愛媛県今治市に移転し、税務署に異動届出書が提出されていることから、高松国税局において本件調査を行うこととなった。

連絡票 3（事務センター宛てに発送、平成 27 年 2 月 25 日）

- (ア) 本件調査について、原告の協力が得られず、全く進展していない。
- (イ) 平成 27 年 3 月 4 日午前 10 時に、原告事務センターに伺う。
- (ウ) 当日は、平成 23 年 6 月ないし平成 26 年 6 月期の法人税、復興特別法人税、源泉所得税、復興特別所得税及び消費税の納付の基となる全ての帳簿書類を提示し、税務調査に応じられたい。
- (エ) 当日都合がつかない場合は、必ず平成 27 年 3 月 3 日午後 5 時までに調査担当者へ連絡されたい。

連絡票 2 と同様の内容である。

連絡票 4 (事務センター宛てに発送、平成 27 年 3 月 9 日付)

- (ア) 本件調査については、原告の協力が得られず、全く進展していない。
- (イ) 平成 27 年 3 月 19 日午前 10 時に、原告事務センターに伺う。
- (ウ) 当日は、申告内容の確認のため、平成 23 年 6 月期ないし平成 26 年 6 月期の法人税、復興特別法人税、源泉所得税、復興特別所得税及び消費税の納付の基となる全ての帳簿書類を提示していただき、税務調査に応じられたい。
- (エ) 当日都合がつかない場合は、必ず平成 27 年 3 月 18 日午後 5 時までに調査担当者へ連絡されたい。
- (オ) 今後も税務調査の進展が図られないと思われる場合は、やむを得ず当方で独自調査を進める。

上記連絡票に加え、今後も税務調査の進展が図られないと思われる場合は、やむを得ず当方で独自調査を進める旨が追加されている。

連絡票 5 (事務センター宛てに発送平成 27 年 3 月 27 日)

- (ア) F 国税局による本件調査について、連絡票を 3 回送付し、連絡先に 2 回伺ったが、全く税務調査に応諾していただけない状態が続いている。
- (イ) 平成 27 年 4 月 1 日午前 10 時に、原告事務センターに伺う。
- (ウ) 当日は、申告内容の確認のため、平成 23 年 6 月期ないし平成 26 年 6 月期の法人税、復興特別法人税、源泉所得税、復興特別所得税及び消費税の納付の基となる全ての帳簿書類を提示していただき、税務調査に応じられたい。
- (エ) 当日都合がつかない場合は、必ず平成 27 年 3 月 31 日午後 5 時までに調査主担当者へ連絡されたい。
- (オ) 今後も税務調査の進展が図られない場合は、やむを得ず税法に基づく一定の対応をさせていただくことがある。

今後も税務調査の進展が図られない場合は、やむを得ず税法に基づく一定の対応をさせていただくことがある。旨が記載されている。

連絡票 6 (事務センター及び被告事務所宛てに発送平成 27 年 4 月 2 日)

- (ア) F 国税局による本件調査について、連絡票を 4 回送付し、連絡先に 3 回伺ったが、全く税務調査に応諾していただけない状態が続いている。
- (イ) 平成 27 年 4 月 8 日午前 10 時に、原告事務センターに伺う。
- (ウ) 当日は、申告内容の確認のため、平成 23 年 6 月期ないし平成 26 年 6 月期の法人税、復興特別法人税、源泉所得税、復興特別所得税及び消費税の納付の基となる全ての帳簿書類を提示していただき、税務調査に応じられたい。
- (エ) 当日都合がつかない場合は、必ず平成 27 年 4 月 7 日午後 5 時までに調査主担当者へ連絡されたい。
- (オ) 今後も税務調査の進展が図られない場合は、税法上、青色申告の承認の取消処分の対象となり、消費税の仕入税額控除も否認せざるを得ない可能性もある。

連絡票 6 事務センター及び被告事務所宛てに送付。今後も税務調査の進展が図られない場合は、税法上、青色申告の承認の取消処分の対象となること、消費税の仕入税額控除も否認せざるを得ない可能性もある。との記載がされた。

この連絡票 6 によって、初めて消費税の仕入税額控除も否認せざるを得ない可能性についての記載がなされている。

連絡票 7 (事務センター及び被告事務所宛てに発送平成 27 年 4 月 10 日)

- (ア) F 国税局による本件調査について、連絡票を 5 回送付し、連絡先に 4 回伺ったが、全く税務調査に応諾していただけない状態が続いている。
- (イ) 平成 27 年 4 月 15 日午前 10 時に、原告事務センターに伺う。
- (ウ) 当日は、申告内容の確認のため、平成 23 年 6 月期ないし平成 26 年 6 月期の法人税、復興特別法人税、源泉所得税、復興特別所得税及び消費税の納付の基となる全ての帳簿書類を提示していただき、税務調査に応じられたい。
- (エ) 当日都合がつかない場合は、必ず平成 27 年 4 月 14 日午後 5 時までに調査主担当者へ連絡されたい。
- (オ) 今後も帳簿書類の提示がなければ、法人税法 127 条 1 項 1 号に規定する帳簿の備付け等が法令の規定に従って行われていないものとして、青色申告の承認の取消処分の対象となる場合があり、消費税の仕入税額控除を否認せざるを得ない場合もある。

連絡票 7 事務センター及び被告事務所宛てに発送。被告事務所宛てに発送された連絡票については、保管期間の経過により F 国税局に返送されている。今後も帳簿書類の提示がなければ、法人税法 127 条 1 項 1 号に規定する帳簿の備付け等が法令の規定に従って行われていないものとして、青色申告の承認の取消処分の対象となる場合があり、消費税の仕入税額控除を否認せざるを得ない場合もある。との記載、連絡票 7 で青色申告取消処分について、法人税法による根拠となる条文の記載がなされている。

連絡票 8 (事務センター及び被告事務所宛てに発送平成 27 年 4 月 16 日)

- (ア) F 国税局による本件調査について、連絡票を 6 回送付し、連絡先に 5 回伺ったが、全く税務調査に応諾していただけない状態が続いている。
- (イ) 平成 27 年 4 月 22 日午前 10 時に、原告事務センターに伺う。
- (ウ) 当日は、申告内容の確認のため、平成 23 年 6 月期ないし平成 26 年 6 月期の法人税、復興特別法人税、源泉所得税、復興特別所得税及び消費税の納付の基となる全ての帳簿書類を提示していただき、税務調査に応じられたい。
- (エ) 当日都合がつかない場合は、必ず平成 27 年 4 月 21 日午後 5 時までに調査主担当者へ連絡されたい。
- (オ) 今後も帳簿書類の提示がなければ、法人税法 127 条 1 号に規定する帳簿の備付け等が法令の規定に従って行われていないものとして、青色申告の承認の取消処分の対象となる場合があります、消費税の仕入税額控除を否認せざるを得ない場合もある。

事務センター及び被告事務所宛てに発送された連絡票については、保管期間の経過により F 国税局に返送されている。

内容としては連絡票 7 と同意の内容である。

連絡票 9

(事務センター、被告事務所、法律事務所宛てに発送) 平成 27 年 4 月 28 日

- a 再三にわたり本件調査への協力をお願いしてきたが、原告の協力が得られず、進展していない。
- b 本件調査のため、原告事務センターへ伺いたいことから、平成 27 年 5 月 11 日から同月 15 日までの間において都合の良い日を同月 8 日午後 5 時までに、F 担当者まで連絡されたい。臨場する時間帯は、午前 8 時半から午後 5 時までの間であれば何時からでも構わない。
- c 当日は、申告内容の確認のため、平成 23 年 6 月期ないし平成 26 年 6 月期の法人税、復興特別法人税、源泉所得税、復興特別所得税及び消費税の納付の基となる全ての帳簿書類を提示していただき、税務調査に応じられたい。
- d 今後も帳簿書類の提示がなければ、法人税法 127 条 1 項 1 号に規定する帳簿の備付け等が法令の規定に従って行われていないものとして、青色申告の承認の取消処分の対象となる場合があります、消費税の仕入税額控除を否認せざるを得ない場合もある。

事務センター及び被告事務所宛てに発送。被告事務所宛てに発送された連絡票については、保管期間の経過により F 国税局に返送されている。

事務所宛てに発送された文書が保管期間の経過により返送され続けているためか、連絡票 7、8、9 については、基本的に同様の内容が記載されている。

(2) 本件連絡票よりわかる内容と課税庁とヒノックス社の対応

上記連絡票から連絡票6以降、具体的に重要な内容の記載が追加され、青色申告の承認の取消処分の対象となること、消費税の仕入税額控除も否認せざるを得ない可能性が生じる旨が記載されている。

連絡票7、8、9については6と同様の内容に加え、具体的に法人税法127条1号に規定する帳簿の備付等が法令の規定に従って行われていない旨が記載されている。

しかし、上記連絡票については、事務センターは受け取っているものの、被告事務所への送付分については、国税局に返送され受け取っていない。

その後27年5月、高松局担当者が税務代理人に対して、高松局担当者による独自の調査が終了したので、その調査結果の説明を受けるかどうかについて、ヒノックス社の意思確認をするよう繰り返し依頼した。

同年6月5日、税務代理人が高松局担当者に対して電話で、今後訴訟になることを想定し、6月1日付けで本店を移転することになり、その登記手続きが済むまでは、調査結果の説明をヒノックス社代表者が直接受けるかについても決められない状況である旨を述べた。

高松局担当者は、同税務代理人に対し、同年5月25日に調査結果の説明をしたい旨連絡して以降、相当期間保留していたが、一向に連絡がない状況であり、これまでの調査対応等の経緯を踏まえると、調査結果の説明を聞く意思がないと認定する、したがって、調査終了の際の手續は終了し、今後は法令に基づき処理する旨を伝えた。

(3) 本件争点①法30条7項にいう帳簿等を「保存しない場合」に該当するか

本件では、「通則法74条の2第1項3号に基づく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、消費税法30条7項にいう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当たり、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、同条1項の規定は、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適用されないものというべきである。」と判示がなされており、前述、最高裁平成16年判決における判示と同様となっている<sup>3</sup>。

つまり、保存には提示を含んでおり、提示がなされない以上、保存は認められないということである。

これに対して、最高裁平成16年判決では、反対意見が提出されており、滝井繁男裁判官

---

<sup>3</sup> 阿部泰隆「税務調査における課税庁と租税代理人間の話合いの齟齬と消費税の仕入税額控除額40億円の否認(上)」『税務事例』53巻7号(2021.7)36頁。「本件では、帳簿の提示・保存に関する最高裁の先例も考慮されるべきところ、原判決はそれを機械的に適用している。しかし、判例の先例的部分と傍論の区別が重要である。判例は、個別の事件の具体的な妥当な解決を焦点としているのであるから、そのために一般論をしていても、それを拡大解釈すべきではない。」と論じられており、また、「本件では租税代理人は帳簿を提出すると述べ、帳簿の存在は課税庁も認めるところであるから、基本的な事実関係を異にする。」との指摘があり、最高裁平成16年判決の論理が拡大解釈されることについて、異を唱えている。

における反対意見による「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。」との見解について賛同する意見も多い<sup>4</sup>。

しかしながら、公平性という観点からは一定の制限は必要であると考え。そこで、法 30 条 7 項の規定の適用については、限定的に適用されるべきであり、課税庁による調査が適法である場合にのみ適用可能とすべきであると考え。

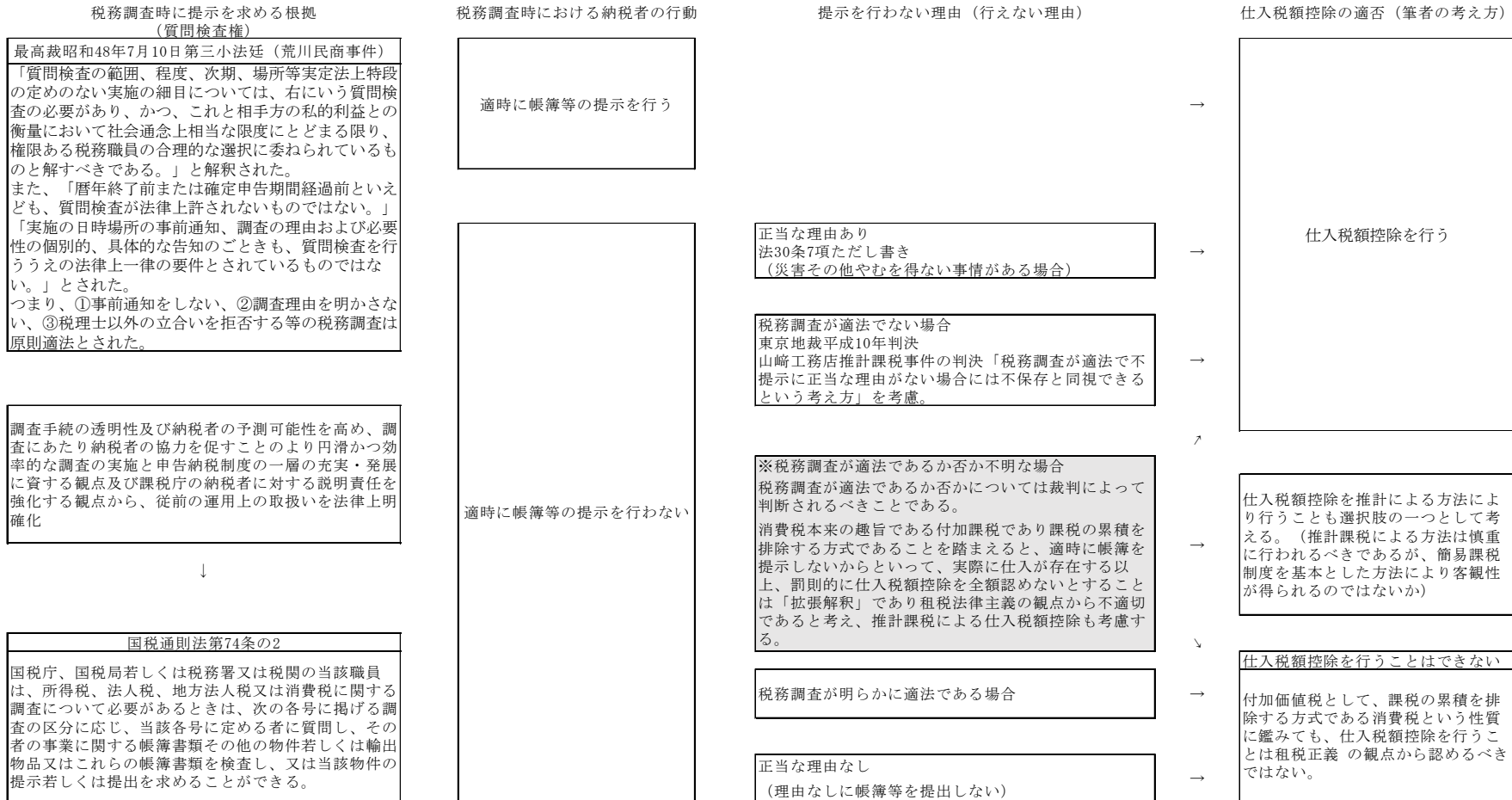
本件によれば、課税庁により調査が着手してから、約 1 年 3 カ月もの期間にわたり、本件調査への対応を拒み続けており、その間調査担当者は、7 回にわたり事務センターに臨場し、事前通知なく実施した初回の臨場を除けば、いずれも事前に連絡票を送付しており、調査の目的、内容、対象期間、提示すべき帳簿等が示されていた。なお、初回の事前通知をせず臨場したことについても、国税通則法 74 条の 10 に事前通知を要しない場合について記載があり、法的には問題のない行為である。

帳簿の不提示に関する事例については、様々な事例があり、これを整理するうえで以下、図 4（適時提示と仕入税額控除の可否のフロー）により、想定される事例について筆者の考え方により分類を行う。

---

<sup>4</sup> 増田英敏「事前通知のない調査における帳簿等の不提示と仕入税額控除の可否」『ジュリスト』第 1562 号 (2021)、137 頁。増田氏は、「本判決は、事前通知を欠いた調査が違法であるとの前提に立つ納税者の調査非協力が「帳簿等の不提示」に該当するとして、仕入税額控除否認の課税処分を是認したが、その否認額は三十数億円という巨額に上る。この結論の妥当性には疑問を呈したい。」としており、最高裁平成 16 年判決における滝井裁判官の反対意見における指摘が、本件にまさに当てはまるのではないかと考えている。また、「我が国の消費税は付加価値税であるから、仕入税額控除は付加価値を測定するための主要な要素であり、実質的な課税要件であるともいえる。消費税率の引上げに伴い、本件のように仕入税額控除も巨額になり、その否認は調査非協力に対する過酷な制裁となり得ることを考慮すると、「帳簿の保存」の文言に「提示」をも含むとする法解釈上の問題点は解釈論にとどまらず、立法論の視点からも再検証すべき時が到来しているように思われる。」としている。

図4 適時提示と仕入税額控除の可否フロー



※ 出所 筆者作成

本事例について上記フローに照らし合わせると、税務調査が適法であるか否か不明な場合、もしくは、税務調査が明らかに適法である場合のいずれかに該当するものと思われる。しかし、税務手続きについては、臨場するだけでなく、連絡を文書にて送付を何でも行っており、膠着状態が続けば、帳簿の不提示を認定され、帳簿の保存がないものとされることによって、仕入税額控除の全額否認される可能性が高いことは過去の裁判例からわかるはずである<sup>5</sup>。

帳簿の不提示による帳簿の不保存とされる事例については第 2 章で述べた裁判例から、最高裁平成 16 年判決による判示によって一応の決着がついているものと捉えるところ、本事例における事案についても形式的には不提示＝不保存という理論から仕入税額控除を否認されてもしかたがないものと思われる。

よって、過去の判例から判断すると、帳簿の保存の観点から本件は、税務調査が違法であるか否か不明な場合ではあるが、裁判により税務調査について違法性がないと判断されていることから、仕入税額控除は認められないことが適切であると考えられる。

#### (4) 本件各更正処分に理由提示違反の違法があるか

本件訴訟におけるもう一つの論点である調査結果の説明が適切に行われていたのかについて、本件調査の終了にあたり、国税通則法 74 条 11 の規定に則って説明がなされているかについて検討を行う。

国税通則法第 74 条 11（調査の終了の際の手續）下線筆者

税務署長等は、国税に関する実地の調査を行った結果、更正決定等（第三十六条第一項（第二号に係る部分に限る。）（納税の告知）の規定による納税の告知を含む。以下この条において同じ。）をすべきと認められない場合には、納税義務者（第七十四条の九第三項第一号（納税義務者に対する調査の事前通知等）に掲げる納税義務者をいう。以下この条において同じ。）であって当該調査において質問検査等の相手方となった者に対し、その時点において更正決定等をすべきと認められない旨を書面により通知するものとする。

2 国税に関する調査の結果、更正決定等をすべきと認める場合には、当該職員は、当該納税義務者に対し、その調査結果の内容（更正決定等をすべきと認めた額及びその理由を含む。）を説明するものとする。

3 前項の規定による説明をする場合において、当該職員は、当該納税義務者に対し修正申告又は期限後申告を勧奨することができる。この場合において、当該調査の結果に関

<sup>5</sup> 「従前の裁判例に照らすと、税務調査の際に、帳簿書類等を提示しなければ、青色申告の承認取消しも仕入税額控除の否認も租税の専門家として認識できたはずである。」品川芳宜「顧問税理士が事前通知のない調査を拒否し消費税の仕入税額控除を否認された場合の損害賠償責任—千葉地裁令和 3 年 12 月 24 日判決—」『TKC 税研情報 Vol. 31 No. 6』（2022. 12）121 頁。



し当該納税義務者が納税申告書を提出した場合には不服申立てをすることはできないが更正の請求をすることはできる旨を説明するとともに、その旨を記載した書面を交付しなければならない。

- 4 実地の調査により質問検査等を行った納税義務者について第七十四条の九第三項第二号に規定する税務代理人がある場合において、当該納税義務者の同意がある場合には、当該納税義務者への前三項に規定する通知、説明又は交付（以下この項において「通知等」という。）に代えて、当該税務代理人への通知等を行うことができる。
- 5 第一項の通知をした後又は第二項の調査（実地の調査に限る。）の結果につき納税義務者から修正申告書若しくは期限後申告書の提出若しくは源泉徴収等による国税の納付があつた後若しくは更正決定等をした後においても、当該職員は、新たに得られた情報に照らし非違があると認めるときは、第七十四条の二から第七十四条の六まで（当該職員の質問検査権）の規定に基づき、当該通知を受け、又は修正申告書若しくは期限後申告書の提出若しくは源泉徴収等による国税の納付をし、若しくは更正決定等を受けた納税義務者に対し、質問検査等を行うことができる。

一つ目の要点、本件が法 30 条 7 項にいう帳簿等を「保存しない場合」に該当するか。については、過去の裁判例からの予測可能な事象があり、税務調査を拒んだことから生じた帳簿の不提示については、納税者の責めに帰することが妥当であると考えられる。

二つ目の論点本件各更正処分に理由提示違反の違法があるか。については、国税通則法第 74 条 11②の規定から、「国税に関する調査の結果、更正決定等をすべきと認める場合には、当該職員は、当該納税義務者に対し、その調査結果の内容を説明するものとする。」とされていることから、「納税者本人」に対して説明することが決められている。

しかし、74 条 11④については、「実地の調査により質問検査等を行った納税義務者について第七十四条の九第三項第二号に規定する税務代理人がある場合において、当該納税義務者の同意がある場合には、当該納税義務者への前三項に規定する通知、説明又は交付に代えて、当該税務代理人への通知等を行うことができる。」と規定されていることから、納税義務者の同意がある場合には、税務代理人への通知でもよいこととなる。

当該裁判では、「原告は、通則法 74 条の 11 第 2 項に定める調査結果の説明を受ける機会を自ら放棄したと認められるから、本件調査担当者が調査結果の説明を行わなかったことは本件各更正処分の違法事由とならないというべきである。」と判示されている。

1 年 4 カ月間に及び調査拒否を続け、その間本店移動を行うなどの行為からすると、説明を受ける機会を自ら放棄したと認められたことについては、たしかにその通りであり、判示について賛同する。

この点について、三木義一氏は国税庁による内部文書「国税庁調査課税務調査手続等に関する FAQ・実施例（シナリオ）【調査課関係】<sup>6</sup>」により取扱い事例について検討を行ってお

<sup>6</sup> 税務調査手続等（TAINS : FAQ241200 調査 06）

り、「このような通知を納税義務者本人にする努力を課税庁がどこまでしたのか問われなければならない<sup>7</sup>」としており、「意図的に本人に通知をせず、そのまま更正処分をすれば、約40億円の仕入税額控除を否認できるので、一罰百戒の意味を込めて更正処分をなしているとすると、それは更正処分の目的を逸脱している。<sup>8</sup>」と評釈している。

FAQについて、その内容を確認するとともに、本件各更正処分による理由提示は適切な手続きとして行われていたのかについて検討を行う。

FAQによれば、以下の説明がなされている。（一部省略、下線筆者）

問 I 1-24 調査結果の内容説明は対面で行わなければならないのか。電話で行うことは可能か。

(答)

・・・調査結果の内容説明の方法について特段規定されていませんが、実務上は、原則として口頭により行うこととします。また、当該規定の趣旨を踏まえると、納税義務者等に対し、実地の調査の結果、更正決定等をすべきと認められる内容を適切に説明し、納税義務者に正確に理解してもらうことが重要ですので・・・ただし、納税義務者との日程の調整が折り合わない場合や、更正決定等をすべきと認められる内容が軽微であり口頭で容易に説明可能な場合においては、電話による説明でも差し支えありません。

原則として口頭との説明がなされており、納税義務者に正確に理解してもらうことが重要と記されている。なお、「実地調査の結果」と記されているが、通常実地調査は行われることから、「実地調査」に限定する意ではないと思われる。

調査結果内容について電話で可能かどうかについては、内容が軽微であり口頭で容易に説明が可能な場合との限定がなされており、本件事例については、その納税金額が膨大であり、内容についても軽微ではないことから、1-24によれば、納税義務者に対して口頭による説明が望ましいと思われる。

問 I 1-31 調査結果の内容説明を税務代理人へ行うことにつき、納税義務者の同意はどのような方法で行うのか

(答)

納税義務者の同意については、基本的には電話により直接納税義務者の意思を確認することになります。また、税務代理人から納税義務者の同意を得ている旨の申立てがあった場合は、納税義務者に直接電話して確認するか、同意の旨が確認できる書面の提出を求めることになります。

電話により直接納税義務者の意思を確認すること、税務代理人から納税義務者の同意を得ている旨の申立てがあった場合について、納税義務者に直接電話して確認する。もしくは、

<sup>7</sup> 三木、前掲論文注1、31頁。

<sup>8</sup> 三木、前掲論文注1、31頁。

同意の旨について確認のできる書面の提出を求めることとされていることから、本件については、問1-31 納税義務者の同意は確認されていないこととなるものと思われる。

調査の結果が決定するまでの課税庁の行動については、連絡票の記載内容からわかるとおり、時間をかけて連絡票による意思の確認が行われるよう努力による手続きを踏んでいることが確認できるが、決定後の内容説明については、内部通達の手順を踏んでいるとは思われず、この調査結果の内容説明が行われることにより、「仕入税額控除」が認められない旨を納税義務者が知れば、納税義務者の行動も変わっていたかもしれないと考えられる。

そうすると、意図的にやはり、制裁的に仕入税額控除の否認がなされた可能性については否定できない面があると思われる。

#### (5) 本件における妥当な罰則規定

本来は、いわゆる不答弁に対しての罰則が適用されるべきである。

この場合、1年以下の懲役又は50万円以下の罰金である

国税通則法128条（下線筆者）

次の各号いずれかに該当する者は、一年以下の懲役又は五十万円以下の罰金に処する

- 一 第二十三条第三項（更正の請求）に規定する更正請求書に偽りの記載をして税務署長に提出した者
- 二 第七十四条の二、第七十四条の三（第二項を除く。）若しくは第七十四条の四から第七十四条の六まで（当該職員の質問検査権）の規定による当該職員の質問に対して答弁せず、若しくは偽りの答弁をし、又はこれらの規定による検査、採取、移動の禁止若しくは封かんの実施を拒み、妨げ、若しくは忌避した者
- 三 第七十四条の二から第七十四条の六まで又は第七十四条の七の二（特定事業者等への報告の求め）の規定による物件の提示若しくは提出又は報告の要求に対し、正当な理由がなくこれに応じず、又は偽りの記載若しくは記録をした帳簿書類その他の物件（その写しを含む。）を提示し、若しくは提出し、若しくは偽りの報告をした者

これら罰則でこと足りないと考えられる場合については、これは立法で対処すべきことであって、消費税法についても包括的な否認規定を設けるなどの手続きが必要であると思われる。場合によっては、法人税法や所得税法などの個別の税法による規定ではなく、国税通則法により整合性を保った上での立法が好ましいのかもしれない。

いずれにせよ現状の罰則については、1年以下の懲役又は50万円以下の罰金とされており、これら罰則により処分がなされることが適切であり、制裁的に仕入税額控除が否認されてしまうことは適切ではないと考えられる。

### 第3節 脱税の嫌疑がある場合との対比

三木義一氏による本事例における評釈<sup>9</sup>では、脱税の嫌疑がある場合との比較について指摘されている。「本件納税者がもっと悪質で脱税の疑いが強いと、課税庁は内偵の上、査察による強制調査を行うことを優先した場合にはどうなるだろうか。」との疑問をもたれている。

#### (1) 任意調査と強制調査

国税通則法第十一章 犯則事件の調査及び処分

租税犯則調査

任意調査（国税通則法 131 条 1 項）

国税庁等の当該職員は、国税に関する犯則事件を調査するため必要があるときは、犯則嫌疑者もしくは参考人に対して出頭を求め、犯則嫌疑者等に対して質問し、犯則嫌疑者等が所持し、若しくは置き去った物件を検査し又は犯則嫌疑者等が任意に提出し、若しくは置き去った物件を領置することができる。

強制調査（国税通則法 132 条 1 項差し押さえ第 1 タイプ） 下線筆者

当該職員は、犯則事件を調査するため必要があるときは、その所属官署の所在地等を所轄する地方裁判所または簡易裁判所の裁判官があらかじめ発する許可状により、臨検、犯則嫌疑者等の身体、物件若しくは住居その他の場所の搜索、証拠物若しくは没収すべき物件と思慮するものの差押、または記録命令付差押をすることができる。ただし、参考人の身体、物件または住居その他の場所については、差し押えるべき物件の存在を認めるに足りる状況のある場合に限り搜索をすることができる。

ここに記録命令付差押とは、電磁的記録を保管する者その他電磁的記録を利用する権限を有する者に命じて必要な電磁的記録を記録媒体に記録させ、または印刷させたうえ、当該記録媒体を差し押えることである。

#### (2) 本件において、仮に強制調査であった場合

本件において納税者の悪質性が認められ、強制調査となっていた場合には、裁判官があらかじめ発する許可状により、臨検、犯則嫌疑者等の身体、物件若しくは住居その他の場所の搜索、証拠物若しくは没収すべき物件と思慮するものの差押、または記録命令付差押をすることができる。とされていることから、納税義務者は証拠書類等を差し押さえられることから、「仕入税額控除」につき全額否認を受けるということはありえないはずである。この場合についての納税額は、本件よりもはるかに少ない負担であったことが想定される。

以上を踏まえると、図 4 適時提示と仕入税額控除の可否フローにおいて、筆者は、帳簿の保存の観点から本件は、税務調査が違法であるか否か不明な場合ではあるが、裁判により税務調査について違法性がないと判断されていることから、仕入税額控除は認められないことが適切であると考えられる。と判断を行っていたが、強制調査が行われた場合において、

<sup>9</sup> 三木、前掲論文注 1、31 頁。

帳簿の提示により、仕入税額控除が認められることを考えると、本件において、帳簿不提示から帳簿の保存がなかったものとして、仕入税額控除を全額否認することについて問題があるように思われる。

## 小括

本件ヒノックス事件については、その納税額が巨額であったことから注目を集めた裁判である。帳簿の不提示については、平成16年における最高裁判所において、帳簿の保存には「提示」をも含むとされたことから、判例として、帳簿の保存については「適時に提示できることが可能な態勢を整える」ことが必要とされた。

本件は、納税義務者ではなく、税務代理人が帳簿の提示を拒んだという点についてこれまでの判例と異なるが、帳簿の保存における意義についての考え方についての変更はない。

そのため、一つ目の争点である法30条7項にいう帳簿等を「保存しない場合」に該当するかについては、納税者の責めに帰することができる事例であったと思われる。

本件で争われたもう一つの争点である各更正処分に理由提示違反の違法があるかについては、法的には課税庁による更正処分について、問題とはならないようではあるが、内部通達における取扱いどおりの調査結果の説明がなされておらず、電話もしくは、書面にて納税者本人へ調査結果の内容の説明がなされていれば違う結果となっていたのではないかと思われる。

この納税者本人への調査結果の説明がなされなかったことについては、調査妨害に対する制裁として行われた可能性が否定できず、本来規定されている不答弁罪等の罰則にて処分を行うことが適切であったであろうと考えられ、当該罰則について処罰が軽いということであれば、それは立法で対処すべきことである。

また、仮に強制調査があった場合には、帳簿等の提示によって仕入税額控除が認められることが推測される。

消費税は、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である付加価値税であることを考えると、仕入税額控除について「帳簿の保存」がないと認められることにより、仕入税額控除をまったく認めないとするのは、大きな問題であると捉え、場合によっては、仕入税額控除についての「推計」という概念を採ることも必要なのではないかと考える。

次章においては、消費税法における仕入税額控除の推計についてとりあげることにする。

## 第4章 消費税法における仕入税額控除の推計についての検討

### はじめに

消費税法における仕入税額控除を全額否認することを以て制裁を行うことは、本流ではない。消費税法は、法人税法における132条や所得税法における157条などのいわゆる包括的否認規定の存在がない。そのため、税務調査に対して非協力的で帳簿を提示しない場合については、課税庁による仕入税額控除の全額否認を行う事案が制裁として行われていることが見受けられる。

税務調査について非協力的な事案については、課税庁による税務調査が適法である場合には、納税者の責めに帰することが当然であると考えられるが、第3章で取り扱ったヒノックス事件の場合には、その追徴税額が多額にわたり、事業者の事業が継続できなくなるなど制裁としては大きすぎるものであり、また、仮に強制調査が行われた場合と比して推定される納税額については相当な差があることが考えられる。

課税の累積を排除する方式である付加価値税としての消費税法にとって、仕入税額控除は最も重要な要素であり、安易にその全額について否認を行うことは適切ではない。

仕入税額控除の法的な位置づけは、消費税法の成立までの歴史からもわかるとおり、直接税を中心とした税体系から間接税による広く課税を対象とした税体系への変革による大規模な税制改革への転換によるものであるため、中小事業者を中心とした納税義務者への配慮が施され成立した法律である。その後消費税法は中小事業者に対して実施した事象について、いわゆる益税問題の解消として数々の法改正が行われている。

益税問題については、残すところ、帳簿方式、事業者免税点制度、簡易課税制度によるものが考えられる。このうち帳簿方式については、令和5年10月1日より、インボイス制度が実施されることが決定している。事業者免税点制度については、1,000万円以下という基準をどこまで下げるべきかという問題はあるが、インボイス制度実施との関わりもあることから、事業者免税点制度による基準では免税事業者であっても、課税事業者を選択する者が相当数現れること、事業開始もしくは法人成りを行った際についても、インボイス制度の影響により課税事業者を選択する者が現れることが考えられる。

そうすると、益税問題については、簡易課税制度によるもののみであるといえる状況にあるのではないか。つまり、簡易課税制度を適用できる基準をどこまで引き下げるのかといった議論を残すところとなったのではないかと思われる。

消費税法における納税者の権利として捉えるべきである「仕入税額控除」については、「形式」もしくは「厳格」ともいえる判断が裁判の場において行われている。

そこで、仕入税額控除は納税者の権利であるという考え方から、推計課税の可否についての前提条件を整理したうえで、消費税法における仕入税額控除の推計の是非について検討を行う。

## 第1節 推計課税とは

### (1) 「推計課税」という文言の意味

推計課税という文言のうち、まず「推計」について調べると、広辞苑では「計算によって推定すること」と記されている。

税法用語の「推計」の意味については、吉良実氏によると、「現に補足できた推計の基礎資料（推計の基礎事実＝間接資料）から、客観的に合理性を有する計算方法（推計方法）で、全体としての課税標準等を推測するのが、すなわち税法用語としての『推計』の意味であると言することができるようである。つまり単的に言えば、間接資料からの計算によって課税標準等を推測することが、税法上の推計の内容であるということになるのである<sup>1)</sup>とされている。

### (2) 法人税法と所得税法における推計課税

法人税法と所得税法には推計による規定がある。以下、法人税法 131 条（下線筆者）

税務署長は、内国法人に係る法人税につき更正又は決定をする場合には、内国法人の提出した青色申告書に係る法人税（その内国法人が通算法人（通算法人であった内国法人を含む。以下この条において同じ。）である場合には、第二百二十七条第三項又は第四項（青色申告の承認の取消し）の規定により読み替えられた同条第一項各号に定める事業年度から当該事業年度後の事業年度のうち最初に青色申告書以外の申告書を提出する事業年度の前事業年度までの各事業年度に係る法人税を除く。）の課税標準又は欠損金額の更正をする場合を除き、その内国法人（その内国法人が通算法人である場合には、他の通算法人を含む。）の財産若しくは債務の増減の状況、収入若しくは支出の状況又は生産量、販売量その他の取扱量、従業員数その他事業の規模によりその内国法人に係る法人税の課税標準（更正をする場合にあっては、課税標準又は欠損金額）を推計して、これを行うことができる。

所得税法 156 条（下線筆者）

税務署長は、居住者に係る所得税につき更正又は決定をする場合には、その者の財産若しくは債務の増減の状況、収入若しくは支出の状況又は生産量、販売量その他の取扱量、従業員数その他事業の規模によりその者の各年分の各種所得の金額又は損失の金額（その者の提出した青色申告書に係る年分の不動産所得の金額、事業所得の金額及び山林所得の金額並びにこれらの金額の計算上生じた損失の金額を除く。）を推計して、これを行うことができる。

法人税法 131 条では、「課税標準」を推計できるものと規定し、所得税法 156 条について

<sup>1)</sup> 吉良実 法学博士中川一郎生誕 80 年記念税法学論文集『消費税の推計課税』（税法研究所編、1989）47 頁。

は、「各種所得の金額又は損失の金額」を推計してこれを行うことができるものと規定している。

法人税法では「課税標準」、所得税法では「所得」と規定されており文言が異なっているが、法人税法第21条に「内国法人に対して課する各事業年度の所得に対する法人税の課税標準は、各事業年度の所得の金額とする」と規定されていることから、法人税法における課税標準は所得であることからすると、法人税法、所得税法いずれの場合においても、「所得」について推計することができるものと捉えることができる<sup>2</sup>。なお、法人税法、所得税法いずれの場合においても青色申告書に係る場合を除くとしている。

### (3) 消費税法における推計課税とその必要性

推計課税は、十分な直接資料が得られない場合にはじめて推計課税が許されると解すべきである。納税義務者が帳簿書類等を備え付けておらず、収入・支出の状況を直接資料によって明らかにすることができない場合。帳簿書類等を備え付けてはいるが、誤記脱漏が多いとか、同業者に比し所得率等が低率であるとか、二重帳簿が作成されているなど、その内容が不正確で信頼性に乏しい場合。納税義務者またはその取引関係者が調査に協力しないため、直接資料が入手できない場合にのみ認められる<sup>3</sup>。

消費税法の場合について吉良実氏は、「消費税法は、すべての納税義務者に申告義務と記帳義務等を負担せしめることとし、所得税法や法人税法のように、納税義務者と記帳義務等を負担する者（青色申告者）と、記帳義務等を負担しない者（白色申告者）とに区分していないので、推計課税の規定を設けてない、とも解されるのである。少なくとも形式的にはそのような結果になっているのである。」としている。

しかし、推計課税は記帳義務等を負担しない白色申告者と直接関係があるのではなくて、元来は申告義務・記帳義務等そのものと直接関係があるものと解すべきではないだろうか。つまり「法制上すべての納税義務者に申告義務と記帳義務等を負担せしめても、現実にはそれ等の義務を履行しない納税義務者が出てきて、実額申告・実額課税のできない場合がどうしても事実として生ずるが、そのような場合に課税をあきらめることはできないので、やむを得ず推計課税が必要になってくるのだ、すなわち推計課税の必要性の理論的根拠はそこにあるのだ、ということになるのではないだろうか<sup>4</sup>」。消費税法における推計課税を考える上では、課税の累積を排除する付加価値税制であることから、売上税額の推計のみならず、仕入税額の推計についてもその必要性について考えるべきである。

<sup>2</sup> 吉良実「消費税推計課税の必要性とその許否」『税務弘報』37巻5号（1989.5）8頁。「所得税・法人税の課税物件は「所得」であり、消費税の課税物件は後述するように「付加価値税」であり、そして前者は「取得税」としての性格をもつ租税であり、後者は「付加価値税」としての性格をもつ租税であり、しかも前者は「直接税」として構成されているのに対して、後者は「間接税」として構成されている等の点に違いは存するが、しかし推計課税の必要性の存否という点では、その両者に違いがあるものと解されないのではないだろうか。」としている。

<sup>3</sup> 金子宏『租税法第24版』（弘文堂、2021）、984頁。

<sup>4</sup> 吉良実 前掲書注1、56頁。



## 第2節 消費税における推計課税の可否

(1) 推計課税に関する明文規定のない消費税法の下で、推計の可否が争われた事例

大阪地方裁判所平成10年(行ウ)第74ないし76号賦課決定処分等取消請求事件(TAINS Z252-9081)

要点

本件は、CD等の販売業および管理・梱包業を営む青色申告書を提出する個人事業者について、所得税及び消費税の推計課税がなされたため、納税者がその取消しを求めた事例である。論点は、①青色申告の承認取消および推計課税の適法性と、②消費税の簡易課税の適用における事業ごとの区分をしていないものがある場合の意義である。

①の論点について地裁は、所得税法148条(青色申告者の帳簿書類)にいう帳簿の備付け、記録又は保存があったというためには、税務職員による調査を可能とする状態に置かれていることが必要とし、そのためには、税務職員が納税者に対して、必要な発問をなし得る状態におかれる必要があるとし、本件ではその状態にはなかつたとして、青色申告の承認取消および、所得金額の推計課税は適法であると判示された。

論点②について、課税庁は、消費税の簡易課税の適用における「事業の種類ごとの区分をしていないものがある場合」には、「何ら正当な理由なく帳簿書類を提示しないため、税務職員において区分をしていることが確認できなかった場合を含む」と主張したが、裁判所は「申告当時に客観的に区分がなされていたか否か判断すべき」と判示した。

結局のところ区分がなされていないと事実認定され、最も低いみなし仕入れ率が適用されると判断された。

なお、本件は地裁で確定している。

### ① -1 青色申告の承認取消について

本件については、まず①の論点についてまず、青色申告の承認が取り消された状況について判示によれば、「青色申告制度は、納税義務者に対し、帳簿書類の備付け、記録及び保存が正しく行われていることを前提として、種々の税法上の特典を与える制度であり、所得税法148条が適式な帳簿書類の備付けの義務を定め、同法150条1項1号が当該義務を履行しない場合に青色申告承認を取り消し得る旨定めているのは、納税者の帳簿書類について税務署長が同法234条に基づく調査をなし得ることを前提に、その帳簿書類の備付け、記録及び保存が正しく行われていることを確認することができる場合にのみ、納税義務者に種々の税法上の特典を与える趣旨である。」とし、青色申告制度については、「税法上の特典を与える制度」であるとの判示がなされている。

そして、「青色申告の承認を受けた者が、同帳簿書類の調査に正当な理由なく応じないため、その備付け、記録及び保存が正しく行われていることを確認できない場合にも、同号によって当該承認を取り消し得ると解するべきである。」とされた。

また、「実定法上特段の定めのない質問検査の範囲、程度、時期、場所等の実施の細目については、質問検査の必要があり、かつ、同必要と相手方の私的利益との衡量において社会通念上相当な限度にとどまるかぎり、これを権限ある税務職員の合理的な選択に委ねたものと解される（最高裁昭和 48 年 7 月 10 日第三小法廷決定・刑集 27 卷 7 号 1205 頁）。」との判示がなされている。

最高裁昭和 48 年 7 月 10 日判決（荒川民商事件）については、第 2 章でもふれたとおり、平成 23 年に国税通則法が改正され、質問検査権についての変更がなされるまでは、税務調査における質問検査権の指針とされていたことから、いわば税務調査の手続法に関する判例法として機能してきた一面がある。

調査に正当な理由なく応じないため、その備付け、記録及び保存が正しく行われていることを確認できない場合について当該承認を取り消したことについては適法であるといえる。

#### ① -2 推計課税の適法性について

消費税法には推計課税に関する明文規定がなく、その可否について本件では判断がなされている。「消費税法には、所得税法 156 条のような推計課税をすることができる旨の規定はないが、そもそも所得税法 156 条の推計課税は、課税標準を実額で把握することが困難な場合、税負担公平の観点から、実額課税の代替手段として、合理的な推計の方法で課税標準を算定することを課税庁に許容した制度であり、かかる制度趣旨は消費税においても当てはまるのであるから、消費税法による課税においても推計課税をすることが許されるというべきである。」との判示がなされ、推計課税の解釈として、実額課税の代替手段として、合理的な推計の方法で課税標準を算定することを課税庁に許容した実体法上の制度と解するのが相当であることとし、さらにこの趣旨については、消費税における推計課税でも同様に当てはまるものであるとしている。

また、推計の結果について、「推計課税は、実額課税とは別に課税庁に所得の算定を許す行為規範を認めたものであって、真実の所得を事実上の推定によって認定するものではないから、その推計の結果は、真実の所得と合致している必要はなく、実額近似値で足り、推計方法の合理性も、真実の所得を算定し得る最も合理的なものである必要はなく、実額近似値を求め得る程度の一応の合理性で足りると解すべきである。」としている。

つまり、推計の結果は真実の所得と合致する必要はなく、実額近似値で足り、その推計の方法の合理性も実額近似値程度の合理性で足りると解すべきであるとしている。

#### ② 消費税の簡易課税の適用における事業ごとの区分をしていないものがある場合

簡易課税の適用における事業ごとの区分をしていないものがある場合については、判示では、「申告当時に客観的に事業の種類ごと区分がなされていたか否かを判断すべきものである。」とされ、「仕入税額控除の適用については、これを主張する納税者において主張立証すべき事項であり、簡易課税制度に係る消費税法施行令 57 条 2 項及び 3 項の適用に

関する主張は、同条4項にいう課税資産の譲渡等についての「事業の種類ごとの区分」を当然の前提としているというべきであるから、課税資産の譲渡等についての事業の種類ごとの区分も納税者において主張立証すべき事項であるといえることができる。」とし、「簡易課税制度を適切に適用するためには、すべての課税資産の譲渡等について事業の種類ごとの区分がなされていることが必要であるから、納税者が消費税法施行令57条2項及び3項の適用を主張するには、納税者において、すべての課税資産の譲渡等について当該区分がなされていることを主張立証することが必要であると解するべきである。」との判示がなされた。

つまり、申告当時に客観的に事業の種類ごと区分がなされていたか否かを判断すべきであり、仕入税額控除の適用については、これを主張する納税者において主張立証すべき事項であること、また、すべての課税資産の譲渡等について当該区分がなされていることを主張立証することが必要であるとのことである。

## (2) 本事件における推計課税の範囲

本事件は、原告が簡易課税制度を採用している事業者であったことから、本件における推計課税については課税標準額のみが対象となることとなる。

推計課税の対象については、法人税法の場合「課税標準」＝「課税所得」であり、所得税法については、「所得」を対象としている。

しかし、消費税法においては、「課税標準」については、「課税売上高」であり、仕入税額については課税標準を構成する要素ではない。

消費税法における仕入税額については、第2章で述べたとおり、消費税法30条7項において、帳簿及び請求書等の保存をしない場合には、仕入税額控除を適用しないと規定されている。つまり、消費税法において「仕入税額控除」についての推計は行うことができないものと解されている<sup>5</sup>。

本事例については、事業者が簡易課税制度を選択適用していたことから、帳簿および請求書等の保存がなくても、簡易課税制度におけるみなし仕入率により仕入税額控除を行うことができる。しかし、もしも一般課税を採用していた場合には、仕入税額控除については全く認められないこととなる。

このように事業者の選択する方法により結果が異なることについては、やや均衡を欠くという指摘もある<sup>6</sup>。

<sup>5</sup> 西山由美「消費税における推計課税の可否」『税研』(2009.11)215頁。「消費税法における仕入税額は、消費税の課税標準を構成する要素ではない。これは、「帳簿及び請求書等の保存」の要件を充足することにより、控除することが認められる請求権であると考えられる。したがって、帳簿および請求書の保存がない(または税務調査に協力しないために保存が確認できない)場合に、仕入税額の推計を課税庁に義務づけることは、仕入税額控除の法的性質になじまない。」

<sup>6</sup> 平石雄一郎「消費税の本格運営と推計課税をめぐる問題」『税理』32巻12号(1989.9)6頁。

仕入税額控除については、納税者の権利であるとの立場から考えた場合、このような不均衡については、課税の累積が生じることから認めがたいものである。

### 第3節 簡易課税制度による推計の可能性

#### (1) 簡易課税制度

簡易課税制度は、中小事業者の事務負担に配慮して設けられたもので、基準期間における課税売上高が5,000万円以下の事業者が、選択によって課税標準額（課税売上の合計額）に対する消費税額を基に仕入税額控除を計算する簡易な方式である（消法37①）。

中小事業者の事務負担を考慮した特例措置ではあるが、実質的に仕入税額控除をある種「推計」する方法であるとも考えることができることから、簡易課税制度について「推計」の可能性を探ることとする。

#### 消費税法37条①（下線筆者）

事業者（第九条第一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、その納税地を所轄する税務署長にその基準期間における課税売上高（同項に規定する基準期間における課税売上高をいう。以下この項及び次条第一項において同じ。）が五千万円以下である課税期間（第十二条第一項に規定する分割等に係る同項の新設分割親法人又は新設分割子法人の政令で定める課税期間（以下この項及び次条第一項において「分割等に係る課税期間」という。）を除く。）についてこの項の規定の適用を受ける旨を記載した届出書を提出した場合には、当該届出書を提出した日の属する課税期間の翌課税期間（当該届出書を提出した日の属する課税期間が事業を開始した日の属する課税期間その他の政令で定める課税期間である場合には、当該課税期間）以後の課税期間（その基準期間における課税売上高が五千万円を超える課税期間及び分割等に係る課税期間を除く。）については、第三十条から前条までの規定により課税標準額に対する消費税額から控除することができる課税仕入れ等の税額の合計額は、これらの規定にかかわらず、次に掲げる金額の合計額とする。この場合において、当該金額の合計額は、当該課税期間における仕入れに係る消費税額とみなす。

簡易課税制度は、中小事業者の納税事務負担に配慮する観点から、事業者の選択により、売上げに係る消費税額を基礎として仕入れに係る消費税額を算出することができる制度である。

具体的には、その納税地の所轄税務署長に「消費税簡易課税制度選択届出書」を提出した課税事業者は、その基準期間における課税売上高が5,000万円以下の課税期間について、売上げに係る消費税額に、事業区分に応じて定められたみなし仕入率を乗じて算出した金額を仕入れに係る消費税額として、売上げに係る消費税額から控除することになる。

事業区分に係るみなし仕入率と該当する事業については、以下表4のとおりである。

表4 簡易課税制度の事業区分の表

事業区分	みなし仕入率	該当する事業
第1種事業	90%	卸売業
第2種事業	80%	小売業、農業・林業・漁業（飲食品の譲渡に係る事業）
第3種事業	70%	農業・林業・漁業（飲食品の譲渡に係る事業を除く）、鉱業、建設業、電気業、ガス業、熱供給業、および水道業をいい、第1種事業、第2種事業に該当するものおよび加工賃その他これに類する料金を対価とする役務の提供を除く
第4種事業	60%	第1種事業、第2種事業、第3種事業、第5種事業および第6種事業以外の事業をいい、具体的には、飲食店業など なお、第3種事業から除かれる加工賃その他これに類する料金を対価とする役務の提供を行う事業も4種事業となる
第5種事業	50%	運輸通信業、金融・保険業、サービス業（飲食店業に該当する事業を除く）をいい、第1種事業から第3種事業までの事業に該当する事業を除く
第6種事業	40%	不動産業

出所 国税庁ホームページ No6059 簡易課税制度の事業区分より<sup>7</sup>

簡易課税制度については上記のみなし仕入率により、売上に対して仕入れに係る割合が概算で何割あるのかについて仕入税額控除を認める計算方式になっている。

上記のとおり、事業を6種類に区分し、みなし仕入率により仕入税額控除を行う方法により消費税額を算定する方法である。必要な数値は、売上に係る区分を適切に行い、その区分ごとの課税売上高の数値があれば計算を行うことができる。

つまり、区分は必要であるが、売上高のみで仕入税額控除を算出できることから、正確な仕入税額控除とは呼べないものの、非常に簡便に計算を行うことができる。

この簡易課税制度については、消費税法の創設当初より「益税」問題が指摘されており、事業者によって、税負担が有利な場合にのみ簡易課税制度を採用する傾向にあることから問題が指摘されている。

## (2) 簡易課税制度を利用した仕入税額控除の推計について

仕入税額控除について「推計」による方法を模索したところ、簡易課税制度を利用する方

<sup>7</sup> 国税庁「簡易課税制度の事業区分」

(<https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/taxanswer/shohi/6509.htm>) 最終閲覧 2023. 9. 16

法が客観性を得られるのではないかと、との仮説により仕入税額控除の推計について検討することとする。

会計検査院により、法人については平成 22 年 2 月から平成 23 年 1 月までの間に終了する課税期間、個人事業者については、平成 22 年分の課税期間を対象として、実際に簡易課税制度を適用している事業者ごとに、その課税仕入率の状況を検査した結果が以下、表 5 である。

表 5 簡易課税制度適用者に係るみなし仕入率及び課税仕入率

区分		事業区分				
		第1種事業	第2種事業	第3種事業	第4種事業	第5種事業
みなし仕入率(%)		90	80	70	60	50
法人 (1,040事業者)	課税仕入率(%) (事業者数)	80.4 (141)	70.9 (133)	60.5 (141)	45.4 (137)	34.6 (488)
個人事業者 (991事業者)	課税仕入率(%) (事業者数)	85.2 (129)	76.4 (131)	64.0 (129)	52.5 (140)	29.3 (462)
計 (2,031事業者)	課税仕入率(%) (事業者数)	82.3 (270)	73.5 (264)	62.1 (270)	48.7 (277)	32.4 (950)

注(1) 簡易課税制度適用者については、申告事績から課税仕入税額を把握することができないため、決算書等の売上原価、販売費及び一般管理費等の必要経費額から、課税仕入れに該当しない非課税仕入れ及び不課税仕入れの額を控除して課税仕入高を把握する方法等により、課税仕入率を試算した。

注(2) 固定資産の取得費は課税仕入れに加算していないが、使用可能期間が1年未満のもの又は取得価額が10万円未満等の少額減価償却資産について、取得価額相当額が必要経費等として把握できる場合には、当該金額を課税仕入れに加算している。

出所 「会計検査院法第 30 条の 2 の規定に基づく報告書『消費税の簡易課税制度について』<sup>8</sup>

上記表 5 によれば、実際の課税仕入率よりも、すべての事業区分において、みなし仕入率の方が高いことがわかる。この差額については、益税が存在しているものと捉えることができる。

仕入税額控除を推計に行うにあたっては、みなし仕入率による方法では、推計値が過大に算出されることから適切ではないため、会計検査院による課税仕入率を参考として補正する必要があるものと思われる。

また、推計を行うという状況については、税務調査に対して協力を行わない、実際に帳簿の存在がない等、ペナルティ的な要素が存在することから、加算税による割合を加味するなどの要素についても考慮されなければならないこととなるであろう。

いずれの場合においても、考慮後のみなし仕入率により、仕入税額控除の数値についての

<sup>8</sup> 会計検査院 「会計検査院法第 30 条の 2 の規定に基づく報告書『消費税の簡易課税制度について』(2012.10) 8 頁。表 4 より抜粋

推計は実務的に可能ではないだろうと思われる。

## 小括

帳簿の保存にかかる二つの最高裁判決（平成 16 年 12 月 16 日第一小法廷判決及び平成 16 年 12 月 20 日第二小法廷判決）によって「税務調査における帳簿の不提示は帳簿の不保存に当たる」という解釈がなされた。

この二つの判決によって、たとえ実際に帳簿の存在があり、保存していたとしても帳簿不提示の場合には、仕入税額控除を認めないとする考え方が定着することにより、現実問題として課税庁が税務調査で非協力と判断した納税者に対して、制裁として仕入税額控除を否認することが可能となっている。

課税の累積を排除する方式としての付加価値税である消費税法の性格からすると、安易に仕入税額控除の全額を認めないこととするのは適切ではなく、また事業者に与える納税額の影響は大きく、時に事業を継続できなくなることも生じる場合がある。

消費税法においては、課税売上高を推計する事例については存在することから、消費税法においても推計課税は必要であるものと考えられる。

しかし、課税標準である課税売上高についての推計は認められるものの、控除税額である仕入税額控除についての推計は認められていない。

仕入税額控除については、納税者の権利であると考えた場合、売上げに係る税額と仕入れに係る税額は一体として対をなすものであると考えられることから、課税売上高のみによって課税を行うことは適切ではなく、仕入に係る税額を控除することによって課税の累積の排除が達成されることになる。

そこで、仕入税額控除についても推計による方法が採用されるべきではないだろうか、と検討したところ、みなし仕入率をもとに、仕入税額控除についても推計がなされるべきではないかと考える。

## 第5章 インボイス方式が与える仕入税額控除への影響

### はじめに

わが国においても2019年（令和元年）10月1日より消費税に軽減税率が導入されたことから、複数の税率（軽減税率8%、標準税率10%）が混在している<sup>1</sup>。複数税率の存在がある場合に適切な税率により記帳を行う上では、税率ごとの集計数値が記載されている請求書等の書類が必要不可欠である。そのため、2023年（令和5年）10月1日から「適格請求書等保存方式」（以下、インボイス方式）が採用されることにより、納税者が正しい税率により取引の記帳を行うことに資するものと考えられる。

これまでの帳簿に関する税制改正では、「帳簿又は請求書の保存」から「帳簿及び請求書等の保存」方式への変更があり、2019年10月1日からは区分記載請求書等保存方式が導入されている。これら改正については、インボイス方式を導入するための下準備として捉えることができ、令和5年10月1日からインボイス方式を導入する以前から区分記載請求書により既に複数税率への対応についてはなされていた。

インボイス制度の登録申請状況については、登録をおこなった事業者は、令和5年7月末時点での国税庁による資料によると、課税事業者のうち90%超が申請済みであるとの発表である。免税事業者のうち登録申請を行った割合は国税庁による資料では示されていないが、日本経済新聞<sup>2</sup>によると10%程度であるとのことである。

登録状況をみると、課税事業者についてはインボイス制度への理解は進んでいるように思えるが、課税事業者の場合、インボイス制度への登録をしない場合にはBtoB取引から排除されるというデメリットが生じることへの対応であると思われる。免税事業者については、登録状況割合が極端に低い。これについては、免税事業者の取引先がインボイスを必要としない消費者であることが多いことが一つの理由ではないかと思われる。インボイスを必要とする取引先については、BtoB取引から排除されたくはないが、インボイス制度への登録申請を行うと課税事業者となることが足かせとなっているのではないかと思われる。

インボイス制度への登録については事業者による任意であり、登録申請割合をみても、課税事業者と免税事業者では対照的な結果となっている。

インボイス方式の導入については、事務負担の増加や免税事業者がインボイス発行事業者となる場合には、いままで免除されてきた消費税額の負担が生じるなど事業者にとってのデメリットが多い。特に事務負担については、各事業者により対応が要求される適格請求書については様々な事例があり、国税庁によるインボイス制度に関するQ&A、総務省による地方公共団体におけるインボイス対応Q&AなどのQ&Aが公表され、随時更新、インボ

<sup>1</sup> 以前に契約したリース取引など標準税率で8%の取引や、過年度より存在した債権の貸倒損失を計上した場合などにより複数の税率が消費税の申告書上で存在する事例は以前よりある。

<sup>2</sup> 日本経済新聞「インボイス登録、免税事業者の1割のみ迫る10月導入混乱招かぬ対策重要に課税事業者は8割完了」（2013.6.27）



イス導入直前における公表など、関係する現場での混乱が生じている。

そこで、課税事業者、免税事業者を問わず影響を与えるインボイス制度について、わが国消費税法の「仕入税額控除」についてどのような影響を及ぼすのかについて考察する。

## 第1節 わが国における仕入税額控除方式の特徴

### (1) わが国における帳簿方式と諸外国（EU）との相違点

EU 諸国の付加価値税制度においては、仕入税額控除の方式としてフランスをはじめ「インボイス方式」が採用されおり、わが国においては「帳簿方式」が採用されている。

インボイス方式を採用する EU においてはインボイスの保存が仕入税額控除の要件とされ、課税事業者のみがインボイスを発行できることとされている。

インボイス方式によるメリットについては、西山由美氏は次のとおり述べている。「タックス・インボイスは、その受領者が仕入税額控除をするために必要であると同時に、その発行者に納税を促す機能もある。すなわち、タックス・インボイスにより、課税対象となる取引の売上げにかかる消費税と仕入れにかかる消費税のダブルチェックが可能となるのである。」<sup>3</sup>

これに対し、わが国の帳簿方式では請求書等に税額が記載されていなくても仕入税額控除を行うことができ、また免税事業者が発行した請求書等に基づく仕入税額控除が認められている。

この両者の差異については、標準税率と軽減税率の複数税率を基本としている EU 諸国の場合には、それぞれの税率の記載がないと正確な税額計算を行うことが困難であることがあげられる。わが国の消費税法においては、令和元年 9 月 30 日までの長らくの期間、単一税率によっていたこともあり、税額を記載したインボイスがなくとも帳簿方式による割り戻し計算により正確な消費税額の把握を行うことができた。

わが国の消費税法において仕入税額控除の方法として帳簿方式が採用されたことは、諸外国と比べて特徴的な点である。金井恵美子氏によれば、OECD 加盟国において唯一インボイス方式を採用していない国であり、また、OECD 加盟国以外の国においてもインボイス方式を採用していない国は見当たらないとしている<sup>4</sup>。

インボイス方式が採用されなかった背景としては、消費税法の前身である売上税が廃案となったことが影響をあたえており<sup>5</sup>、平成元年の消費税導入時においては、経済取引における会計慣行や中小企業の事務負担の軽減について配慮が行われたためだとされている。

### (2) 帳簿方式による問題点（信頼性と透明性の観点から）

<sup>3</sup> 西山由美「第9章仕入税額控除」『日税研論集』70号（2017.1）478頁。

<sup>4</sup> 金井恵美子「わが国の仕入税額控除方式の検証」『税研197』33巻5号（2018.1）42頁。

<sup>5</sup> 金井前掲書、注4、42頁。「消費税導入に当たって、売上税法案の廃案の轍を踏まない工夫が行われていたことと関係が深い」

金子宏教授は、1995年当時、『日税研論集』にてわが国の消費税制度についての基本的問題点について検討し提唱を行っていた。その提唱の一つは次のとおりである。

「わが国の消費税制度は、その導入の経緯から、中小企業のための特別措置をいくつかもっており、さらにインボイスではなく帳簿方式が採用されているため、全体として転嫁と帰着の関係が不透明であって、制度上の益税の余地が残されており、それが消費税に対する不信感の大きな原因となっている。これをどのように改革するかは、今後のわが国の消費税制の大きな課題である」<sup>6</sup>。

この金子宏教授による提唱における益税に関する問題については、中小企業のための特例措置については、「限界控除制度」は、平成9年に廃止。「簡易課税制度」については、平成3年に適用上限を5億円から4億円へ、平成9年には2億円へ、平成16年には5,000万円へと引き下げを行っている。

平成26年にはみなし仕入率を6区分とし細分化を図っている。また、事業者免税点制度については、平成16年に3,000万円から1,000万円へと適用上限の引下げを行っている。さらに平成24年以降95%ルールにより全額控除できる事業者は課税期間の売上が5億円以下の事業社に限定された。

そのため、「益税」問題については相当の解消が行われたと考えられるが、帳簿方式による免税事業者からの仕入についても税額控除を行うことについての問題が残っていた。

インボイス方式を採用した場合には、免税業者はインボイスを発行することができないことから帳簿方式で生じていた益税問題については、免税事業者からの仕入について仕入税額控除をさせないことにより益税問題が解消し制度としての信頼性と透明性の観点からの問題が解消するものと考えられている。

### (3) 帳簿方式によるメリット・デメリット

#### ①帳簿方式によるメリット

わが国においては帳簿方式による消費税額の計算方法が行われているが、消費税法30条7項により帳簿及び請求書等の保存が定められており、この規定による制約力が高いことから、非常に信頼性の高い税額計算方式となっている。

帳簿等（総勘定元帳や、消費税額の試算表等）により、納税額の概算について検証を行うことが可能である。

この検証を行うことが可能である仕組みについては、課税庁が税務調査を行うにあたり「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」という観点に合致することから、「公平性」の点ですぐれたメリットが生じることが考えられる。

#### ②帳簿方式によるデメリット

<sup>6</sup> 金子宏「総論-消費税制度の基本的問題点」『日税研論集』130巻（1995.3）、19頁

実務上複数税率が存在している現状においては、各取引における税率ごとに仕訳を行うことが必要であり、実務上とても煩雑である。

わが国では税額計算の手間、徴税技術的に帳簿(アカウント)方式が採用されたのであり、EU型インボイス方式による積上方式でないことから免税事業者からの仕入についても仕入税額控除を行うことができることから益税の問題が生じる。

## 第2節 インボイス方式により生じる義務

### (1) 適格請求書発行事業者の義務

令和5年10月1日に施行される消費税法では、適格請求書発行事業者の義務について記載がなされている。以下、新消法57の4①(下線筆者)

適格請求書発行事業者は、国内において課税資産の譲渡等を行った場合において、当該課税資産の譲渡等を受ける他の事業者(免税事業者を除く。)から求められた場合には、原則として、次に掲げる事項を記載した請求書、納品書その他これらに類する書類(適格請求書)を交付しなければならない。

- ① 適格請求書発行事業者の氏名又は名称及び登録番号
- ② 課税資産の譲渡等を行った年月日(課税期間の範囲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)
- ③ 課税資産の譲渡等に係る資産又は役務の内容(当該課税資産の譲渡等が軽減対象課税資産の譲渡等である場合には、資産の内容及び軽減対象課税資産の譲渡等である旨)
- ④ 課税資産の譲渡等に係る税抜価額又は税込価額を税率の異なるごとに区分して合計した金額及び適用税率
- ⑤ 消費税額等
- ⑥ 書類の交付を受ける事業者の氏名又は名称

上記①から⑥について正確に記載した書類を作成しなければならないが、その書類の名称については問わず、また一の書類によるものでなく、二以上の複数の書類をもって、相互の関連が明確であり、上記①から⑥に掲げる事項について適正に認識できる場合には複数の書類全体で適格請求書の記載事項を充たすものとなること、下記インボイス通達3-1にて示されている。

### 適格請求書の意義(インボイス通達3-1)(下線筆者)

適格請求書とは、法第57条の4第1項各号《適格請求書発行事業者の義務》に掲げる事項を記載した請求書、納品書その他これらに類する書類をいうのであるが、同項各号に掲げ事項の記載があれば、その書類の名称は問わない。

また、適格請求書の交付に関して、一の書類により同項各号に掲げる事項を全て記載するのではなく、例えば、納品書と請求書等の二以上の書類であっても、これらの書類について

の相互の関連が明確であり、その交付を受ける事業者が同項各号に掲げる事項を適正に認識できる場合には、これら複数の書類全体で適格請求書の記載事項を満たすものとなることに留意する。

## (2) 消費税法 30 条 7 項「帳簿の保存」との関係

令和 5 年 6 月 7 日施行消費税法 30 条 7 項とインボイス方式が開始される令和 5 年 10 月 1 日施行消費税法 30 条 7 項について比較を行う（下線筆者）

### 令和 5 年 6 月 7 日施行消費税法 30 条 7 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、特定課税仕入れに係るもの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、特定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。

### 令和 5 年 10 月 1 日施行消費税法 30 条 7 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係る帳簿及び請求書等（請求書等の交付を受けることが困難である場合、特定課税仕入れに係るもの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、特定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。

令和 5 年 6 月 7 日施行消費税法（現行消費税法）とインボイス制度が開始する令和 5 年 10 月 1 日施行消費税法との比較を行ったところ、カッコ書き下線部の相違点はあるもののインボイス方式採用後においても仕入税額控除を行う要件として「帳簿の保存」が要求されることに変化はない。

これは、インボイス方式開始後においてインボイス方式による適格請求書の保存を要求しつつも従来どおりの割り戻し計算による方法が認められていることから必要とされるもと考えられる。

つまりインボイス制度導入後についても、帳簿及び請求書等を保存しない場合については、仕入税額控除が認められないことについての変更はない。

## 第 3 節 インボイス方式導入後における実務上の影響

#### (1) インボイス導入後における実務的な計算方法

EU諸国で採用されている「積上げ計算」については計算方法が簡便であると論じられることがあるが、実務上、取引について会計ソフトを用いる場合を想定した場合、消費税の方式として税抜方式と税込方式といずれの場合においても、たとえば仕入税額について会計ソフトで入力を行う場合には、「割戻し計算」による方法により、税率の異なる項目ごとに税込金額で入力行い、税率を入力（ほとんどの場合が自動入力）し、インボイス発行事業者の有無について入力を行うことがほとんどではないかと思われる。

これを「積上げ計算」による方法によった場合には、上記の入力に加え各インボイスに記載された消費税額等の合計額の入力を行うことが必要となる。

そのため、仕入税額の方法で「積上げ計算」を行うことの方が事業者の事務負担が増加することが考えられる。また、会計ソフトによる自動計算として算出される税額については、いずれの場合においても同じ金額が算出されることとなる<sup>7</sup>が、「積上げ計算」を採用した場合には売上税額、仕入税額いずれにおいてもインボイスに記載された消費税額等について誤って入力を行った場合には、売上と仕入いずれの消費税額についても過大、もしくは過少に計上がなされてしまう可能性が生じる。

この点、「割戻し計算」による方法によれば、売掛金、買掛金、未払金等の残高について、請求書等との突合を行った時点で誤った入力があったかどうかの確認は通常業務の中で行われることから、より簡便である上に正確な税額を算出できる方法であると考えられる。

インボイスについて、税務弘報 2023 年 10 月「インボイス制度導入前夜に語り尽くす令和の消費税が目指すべき理想像」という森信茂樹氏と金井恵美子氏の特別対談記事によれば、森信氏がドイツの土産物店を例あげ、複数税率で、毎月消費税の納税を行わないといけないドイツは「納税事務が大変でしょう」と聞いたところ「いや簡単です」とのことでしたとの記載がある。

その内容については、右の引き出しに、売上げに関するインボイスを、左には仕入れに関するインボイスをいれます。月に1回税理士が来て、これらを持ち帰り仕入れに係る税額と売上に係る税額を足し上げていき、そして売上に係る消費税額から仕入れに係る消費税額を引き差額を納税する。つまり計算としては足し算2回と引き算1回でいいということから簡単であるとの説明がなされている。

これについて金井氏は、単式簿記は検証ができないので、その足し算が正しかったかどうかどうしているのか疑問があるとし、日本の場合には複式簿記の会計が基本になっており、課税売上高も課税仕高も、入ってきた税込みの金額と出て行った税込みの金額が縦横で合

<sup>7</sup> 基本的には、同じ計算結果となるが、例外もあり、東京法人会連合会「実務目線で見たいンボイス制度の問題点4」(<https://www.tohoren.or.jp/taxinfo/2022060115549.html>) 最終閲覧 2023. 7. 27. によるとスーパーの場合、端数切捨ての関係でレジ袋だけでも1店舗あたり約9万円の有利不利が生じることが試算されている。端数切捨てが頻繁に生じるような業種の場合には影響が大きいことから計算方式の検討が必要であるとの記載がある。

っているので、そこから出てくる税額は必ず正しい数字だという検証がされているとの説明をしている。さらに、個別対応方式又は一括比例配分方式の適用があり、かならずしも全額控除ではないので、現実には単なる足し算にはならないとしている。

この対談内容について、筆者としては、金井氏の内容について同意する。会計帳簿の作成を行う者としては、自分の算出した数値について検証可能であるかどうかはとても重要な要素であり、ドイツの土産物屋さんの例のように足し引き集計のみについては作業としては単純ではあるが、一桁間違いで集計するなど誤った数値により税額の計算がなされる可能性が生じることは大きなデメリットである。

なお、インボイス対応の会計ソフトによれば、今までどおり税込みにて金額を入力し、消費税率を入力するという作業は同じであり、加えて仕入に係る仕訳入力の際にインボイス登録事業者ではない事業者からの仕入かどうかを選択する項目が追加されているようである。

つまりインボイス登録事業者かどうかについて請求書もしくは簡易請求書等から判断を行い、インボイス登録事業者でない場合の仕入れについては選択を行うという事務手続きが増えることとなる。

また、インボイス制度については非常にわかりづらい部分があり、たとえば受託販売における媒介者交付特例や代理交付など誰が、どのような書類を交付しなければならないかがわかりづらいという問題がある。Q&Aなどで具体的な請求書の作成事例が示されておらず、制度開始とともに納税義務者である事業者が、請求書等帳票をそろえることができるのか不安が残る。

加えて、誤った説明がなされている箇所が複数あり<sup>8</sup>、随時改訂される時に訂正がなされていることから、最新版ではないQ&Aを読み誤った情報により手続きを誤ってしまう可能性が生じる。

上記の理由により、インボイス方式の導入によって、実務的な計算を行う課程において煩雑な処理が増加する点、Q&Aを読み違えた際に異なった計算数値を使用してしまうなど注意が必要である。

## (2) インボイス導入後における不安材料と国税庁による取組

納税者の事務手続きが煩雑となるうえ、形式的な要件をみたさずに、仕入税額控除が認められないこととされてしまう可能性が生じる。インボイス方式による請求書によって、明確に各税率ごとの消費税額が付記されることについては、納税者が取引に係る消費税額を認識し、適正に転嫁を行う。という意味においては、転嫁の問題について一部解消が図られることもある。

---

<sup>8</sup> たとえば、熊王征秀・渡辺章両氏による対談記事、税務弘報「令和4年11月改訂+令和5年4月改訂消費税のインボイスQ&A」(2023.7)では、問15(事業の廃止や法人の合併による消滅があった場合の手続)「事業を廃止した日」とされていた箇所が「事業を廃止した日の翌日」へと変更がなされていることを指摘している。

しかし、消費税という租税制度上の「転嫁」の問題については、価格の決定から転嫁にわたるまでの根本的には解決にはいたらない問題であると思われる。

そうするとインボイス方式の導入は、納税義務者である事業者にメリットはなく仕入税額控除が一部否認されるだけでなく、場合によっては適格請求書の要件を充たさず仕入税額控除がその請求書につき全額控除できないという可能性も十分にありうる。

大口の取引先がその一か所のみ事例も考えられ（たとえば外注費としての取引先が一か所の場合で、特に大きなその他経費がない場合など）、その場合には仕入税額控除のほとんどが否認されてしまうことが考えられる。

インボイスの導入については、課税事業者のみならず免税事業者であっても課税事業者を選択することにより、インボイスを発行することが可能あることから、その対象は広範囲に及ぶことになる。

そこで、国税庁は、まず、インボイス制度の定着を図ることを目的として、柔軟に対応を行うことを公表している。以下、国税庁による「インボイス制度の周知広報の取組方針等について」によって、インボイス制度後の税務調査の運用の内容について確認を行う。

インボイス制度後の税務調査の運用について<sup>9</sup>

- これまでも、保存書類の軽微な記載不備を目的とした調査は実施していない。
  - ・従来から、大口・悪質な不正計算が想定されるなど、調査必要度の高い納税者を対象に重点的に実施。
- 仮に、調査等の過程で、インボイスの記載事項の不足等の軽微なミスを把握しても、
  - ・インボイスに必要な記載事項を他の書類等※で確認する、
    - ※相互に関連が明確な複数の書類を合わせて一のインボイスとすることが可能。
  - ・修正インボイスを交付することにより事業者間でその不足等を改める、といった対応を行う。
- まずは制度の定着を図ることが重要であり、柔軟に対応していく。

上記制度の定着に向けた取組によれば、これまでも軽微な記載不備を目的とした調査は実施しておらず、仮にインボイスの記載事項の不足等の軽微なミスを把握しても必要な記載事項を他の書類で確認する。もしくは、修正インボイスを交付することにより事業者間でその不足等を改める対応を行うということである。

しかし、「インボイス制度後の税務調査の運用について」の最後の行「まずは制度の定着を図ることが重要であり、柔軟に対応していく」については、消費税創設時における数々の事業者に対する特例<sup>10</sup>を与えることにより、消費税の導入を急いだ状況と似ており、柔軟な

<sup>9</sup> 国税庁「インボイス制度の周知広報の取組方針等について」

([https://www.cas.go.jp/jp/seisaku/tekikaku\\_seikyusyo/dai3/siryuu.pdf](https://www.cas.go.jp/jp/seisaku/tekikaku_seikyusyo/dai3/siryuu.pdf)) 最終閲覧 2013. 8. 25  
内閣官房ホームページ「適格請求書等保存方式の円滑な導入等に係る関係府省庁会議」

([https://www.cas.go.jp/jp/seisaku/tekikaku\\_seikyusyo/index.html](https://www.cas.go.jp/jp/seisaku/tekikaku_seikyusyo/index.html)) 最終確認 2023. 9. 20

<sup>10</sup> 限界控除制度（適用上限 6000 万円）、事業者免税点制度（適用上限 3000 万円）、簡易課税制度（適用上限 5 億円）

対応について期待しすぎることは禁物であるとする。

第2章で述べた記載不備に関する事例では、「仮名仕入」、「氏等」のみの略称による記載が「氏名又は名称」にあたらぬとして当該部分にかかる仕入税額控除が認められなかった事例<sup>11</sup>につき、新しい税法である消費税法の導入からまだ定着しては思われぬ時期に記載内容について「厳格」な判断が裁判の場においてなされていることから、「インボイス制度後の税務調査の運用について」に記載のとおり「柔軟に対応」がなされるかについて不明である。「軽微なミス」という文言の「軽微」とはどこまでの範囲となるかについても不明であり、いつまで柔軟に対応するかについては不明である。

つまり第2章で述べた帳簿の保存の問題のうち、消費税法設立当初に生じた記載不備に関する仕入税額控除の否認の問題が、再燃する可能性が高いのではないかとされる。

記載不備の事例については、消費税法制定当初に多く存在した事例であるが、消費税法が導入されて30年以上が経過した現在ではあまりみかけぬ問題であったと思われる。

しかし、消費税法に係る訴訟事例では「形式的要件」を重んじる傾向が強いことから、インボイス方式の導入により、上記不安材料は現実のものとなる可能性が高いと考えられる。

加えて、令和6年1月1日から開始される「電子帳簿保存法」により、さらに帳簿の保存の要件が厳格なものとなり、仕入税額控除を否認する裁判事例が増加するのではないだろうかと推測する。

#### 第4節 インボイス制度の導入にあたっての建設的な捉え方

インボイス制度の導入を契機に、事業者が自らの事業内容について見直す機会を得ることにより、想定される問題点について、その根本的な問題点について理解を深めることができるのではないかと。

インボイスへの対応を図るにあたり、多くの免税事業者も含む事業者が、消費税制度に触れる機会を得ていると感じる。

理論的に課税の累積を排除する付加価値税である消費税制度は、受取った消費税から支払った消費税を差引いて納付するという基本的な仕組みについても理解が得られていない事象を目の当たりにすることがよくある。

---

<sup>11</sup> i 東京地裁平成9年8月28日判決、アーム薬品(株)仮名仕入事件 (TAINS : Z228-7973) 東京地裁平成7年(行ウ)第232号消費税更正処分取消請求事件。については係争課税期間：平成2年、平成3年  
ii 東京地裁平成10年3月27日判決、(株)ニッコー薬品仮名仕入事件 (TAINS : Z231-8128) 東京地裁平成8年(行ウ)第230号消費税更正処分通知処分取消請求事件。については係争課税期間：平成5年  
iii 高松地裁平成10年9月28日判決、(有)瀬戸内海産略称仕入事件 (TAINS : Z238-8244) 高松地裁平成8年(行ウ)第1号消費税課税処分取消請求事件。については係争課税期間：平成3年、平成4年



たとえば、売上金額がほとんど同額で推移しているときに、物価の上昇により全体的に経費が多かった年度と比較して、最終的に納付する消費税の年税額が少なくなったことについて、なぜ本年度の消費税は少なくなったのかとの質問をいただくことがある。

ここで、先ほどの売上に係る消費税－課税仕入れに係る消費税＝納付税額であるとの説明をさせていただくが、意外と理解できていない場合が多いように感じる。

特に高額な資産を取得した時に、消費税の還付金として戻ってくるときの説明については、なぜ戻ってくるのかわからないが、お金が戻ってくることで結果良し、とされることも多い。その際には「支払った消費税の方がもらった消費税より多かったからですよ」との説明をして理解していただいている。

消費税については、この基本的な仕組みもちろん重要であるが、販売価格の決定、つまり適切に価格設定を行い、その適切な価格に対して消費税を確実に加算できているのかについては、非常に疑問である。小規模な事業者で最終消費者へ販売を行っている事業者の場合、税込みで販売価格を決定していることが多く、この販売価格は適切なのかと疑問に感じることはよくある。

また、消費税率が上がったにも関わらず、「お値段据え置き」としている事業者もよくみられる。この場合、「転嫁」はされておらず、消費税の帰着が事業者自身となることで、実質的には、事業者自身が消費税を負担して利益を圧迫していることになる。

この消費税の転嫁については、業種、業態、立場により力関係は異なり、正しく「転嫁」できるかどうかの問題については非常に難しい問題であり、正しく理解できるよう努力する必要があることから、「転嫁」については、これまでも税率アップ時に行政により指導がなされてきた。

平成 25 年 10 月 1 日より「消費税の円滑かつ適正な転嫁の確保のための消費税の転嫁を阻害する行為の是正等に関する特別措置法」が施行され、消費税の転嫁等に関する様々な施策が講じられてきた。

平成 30 年 11 月 28 日には、ガイドライン「消費税率の引上げに伴う価格設定について」により、平成 26 年 4 月の 8%への税率引上げ時に、様々な物・サービスの価格が一斉に上昇し、引上げ前後に大きな駆け込み需要・反動減が発生した経験を踏まえ、事業者による自由な価格設定が原則であることを再確認したものであり、このガイドラインにおいて重要な点が 2 点あげられている。

- ① 消費税率引上げ後、小売事業者が自らの経営判断により値引きを行うことに法令上の制約はないものの、事業者間の取引については、当該小売事業者が製品・サービスを納入する下請事業者等がしわ寄せを受け、適正な転嫁ができず、消費税率引上げ分を負担させられるような事態があってはならないこと。
- ② 下請事業者等に対する転嫁拒否等の行為がなされないよう、引き続き、同法等に基づき、転嫁 G メンによる監視等を厳格に行うことが記載されている。

インボイス制度が導入される前までについては、年間売上高が 1,000 万円以上であるい

いわゆる課税事業者についてのみ消費税に関する対策・対応が必要であったことから、ある程度の事業規模があり、会計帳簿を日常的に作成している事業者を対象としていたが、インボイス制度の導入により 1,000 万円未満の事業者についてもインボイス制度の対象となることから、消費税に関係のある事業者の数は一気に範囲を拡大し、大幅に増加することとなる。

過去における消費税率アップ時における問題が再度生じ、消費税を転嫁できない事業者については、自ら負担することにより、利益への影響を及ぼすことになる。

また、「転嫁」については価格設定が重要となるが、価格設定を行う要素として仕入に係る物価の変動の要素も大きくかかわっていることから非常に複雑であり、この価格設定に問題の所在があるものと考えられる。

消費税は、歳入総額に占める割合が、所得税、法人税をしのぎ、今後もとても重要な位置に存在する税であり、その影響をあたえる範囲については広範囲に及ぼすことから、これら価格設定から転嫁について正しく判断できるよう今後も政府として周知徹底がなされることが重要である。

水野忠恒氏によれば、「インボイスの交付を通じて、取引事業者にくさり (chain) をつくり、それにより相互牽制作用 (Self-policing) を働かせることができるということである。つまり、取引において、売り上げ事業者は仕入れ業者から税額を取り立てようとするであろうし、これに対して、仕入れ業者はインボイスを発行して相手方に税額を移転しようとするから、取引当事者は互いに税負担を相手に帰せしめようとするために、いわゆる相互牽制作用が働くのである」<sup>12</sup>。としており、相互牽制作用により適切に消費税の転嫁が行われることに大きな期待を持ちたい。

消費税制度については「転嫁」から「帰着」までが適正に行われていることが前提として成立する税制度であり、出発点として「転嫁」が行われなければ、その後の「益税」、問題についても意味をなさないこととなり、「損税」が発生する場合もある。

仕入税額控除についての透明性が高まる方面についての改正が行われるのであれば、その対比として「仕入税額控除」を納税者の権利として捉える側面についても同時に考慮されなければならない。

## 小括

付加価値税制度を採用する諸外国において、当初よりインボイスの制度は採用されていたが、わが国においては、消費税法の創設時から帳簿方式が採用された。これは、事業者等に対する事務負担について考慮されたこと、中小事業者が取引の中間から排除されてしまう懸念について考慮されたことなどから採用された方法であるが、付加課税税制度を採用する国で帳簿方式を採用している国は、わが国のみというかなり特殊な状況であった。

そのため、消費税の転嫁と帰着の問題について不透明であり、免税事業者から仕入れにつ

<sup>12</sup> 水野忠恒『租税法第5版』（有菱閣、2011）774-775頁。

いても仕入税額控除を行う方式であったことから益税についても問題視されていた。

わが国においても軽減税率により、複数税率となったこと、今後さらなる税率の上昇についてもふまえると、付加価値税制度の信頼性を高める必要からインボイス制度の導入については避けられないものであると考えられる。

インボイス制度導入にあたっては、軽微なミスへの対応については柔軟な対応が図られるとのことであるが、ある程度の期間について柔軟な対応を維持し、インボイス制度について、課税庁による調査の不備を指摘する材料となることなく、課税の適正性や透明性を確保することについて主眼を置くことを期待したい。

## 第6章 販売用に購入した居住用賃貸不動産の仕入税額控除

### はじめに

消費税法における居住用賃貸建物の取得と譲渡に係る事例においては、個別対応方式を採用した場合、①課税売上にのみ要するもの、②非課税売上にのみ要するもの、③課税売上と非課税売上の両方に共通するものの3つに区分されることとなる（消費税法30条2項1号）。

居住用賃貸建物に関しては、マンションの転売業者が仕入れたマンションを利用しないまま売却をすれば、課税売上にのみ要するものと判断することができる。しかし、マンションを購入後、住宅として賃貸している状態が発生するときには、売却までに得る賃料収入が存在することから、課税売上にのみ要するものか、あるいは課税売上と非課税売上に共通して要するものに区分するのかという解釈問題が生じる。

そこで、本稿では、販売用に購入した居住用賃貸マンションに係る仕入税額控除に関してその用途区分について争われた東京地裁令和2年9月3日判決（平成30年（行ウ）第559号）<sup>1</sup>（エーディーワークス事件、以下では、「エーディーワークス東京地裁令和2年判決」という。）を主に題材として、同様の事例である東京地裁令和元年10月11日判決（ムゲンエステート事件）について、現行仕入税額控除制度において生じる問題点を抽出したうえで類似事例との比較検討を行い、仕入税額控除の本質をどう捉えるべきかについて、見解を述べる。

### 第1節 エーディーワークス東京地裁令和2年判決の概要と検討課題

#### (1) 概要

不動産の売買及び仲介業務等を目的とする原告エーディーワークス社（以下、ADW社）は、平成27年3月期から平成29年3月期までの各課税期間において、将来の転売を目的としてマンション84棟（その一部又は全部が住宅として貸し付けられているもの）を購入した。

そして、本件各マンションに係る課税仕入れが消費税法30条2項1号にいう「課税資産の譲渡等にもみ要するもの」に区分されるとして、本件各課税仕入れに係る消費税額の全額を当該課税期間に係る課税標準額に対する消費税額から控除して申告を行った。

これに対し、課税庁は、本件各課税仕入れは同号にいう「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」に区分すべきものであるから、本件各課税仕入れに

<sup>1</sup> 『TKC LEX/DB インターネット TKC 法律情報データベース』 文献番号 25571090。本判決の評釈としては、田中治「転売用不動産に係る消費税課税仕入れの区分」『ジュリスト』第1555号（2021）、10頁。などがある。

係る消費税額の一部しか控除することができないとして、本件各課税期間に係る消費税等の各更正処分及びこれらに伴う過少申告加算税の各賦課決定処分をした。

#### ① 原告の主張

原告 ADW 社は「課税資産の譲渡等にのみ要するもの」とは、「その資産の譲渡等を行わないのであれば、そもそも事業者はその課税仕入等を行わなかった」と主張。マンションの転売を行わないのであれば、本件各課税仕入れを行わなかったということができ、本件各課税仕入れと転売との間には条件関係が認められる。一方、マンションを保有期間中に貸し付けることは転売の為の前提・手段に過ぎず、本件各課税仕入れと住宅の貸付けの間には条件関係は認められないなどとした。そのため「課税資産の譲渡等にのみ要するもの」に該当するとの主張である。

#### ② 課税庁の主張

課税庁は、ADW 社はマンションの譲受けに際し、マンションから生ずる賃料を収受することを客観的に予定していたと認められると主張。本件各課税仕入れは、各仕入れ日において、将来の転売（課税資産の譲渡等）に要するものであるとともに、住宅の貸付け（その他の資産の譲渡等）にも要するものであり、「共通対応」に区分すべきであるとした。そのため、「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」に該当するとの主張である。

#### ③ 裁判所の判断

東京地裁は、課税仕入れ等の用途区分に係る判断は、仕入れ日を基準に「事業者が将来におけるどのような取引のために課税仕入れ等を行ったのかを認定して行うべき」と指摘。事業者の業務実態、過去の同種の課税仕入れ等や取引内容、過去の同種の課税仕入れ等の異同等、仕入れ日に存在した客観的な諸事情に基づき認定することとした。

原告が得る賃料収入は、不動産の販売を行うための手段として不可避免的に生じる副産物と位置付けられる。そのため、各仕入れ日に賃料収入が見込まれることをもって共通対応に区分することは、本件事業に係る経済実態から著しく乖離するばかりでなく、課税仕入に係る消費税額につき税負担の累積を招くものとそうでないものとに適正に配分する観点からも、相当性を欠く。よって、本件各課税仕入れは「課税資産の譲渡等にのみ要するもの」に区分するのが相当と判断した。

### (2) 検討課題

#### ① 経済的実態からの用途区分の判定について

原告は、不動産の売買及び仲介業務等を目的とする株式会社であり、平成 15 年から不動産投資事業に本格参入し、平成 27 年以降は東京証券取引所市場第 1 部に上場している。原告の主要な事業のうち、収益不動産販売事業は、富裕層の個人投資家を主な顧客とする販売事業であって、賃貸収益を上げることのできる収益不動産を仕入れ、その資産価値及び収益

力を向上させるバリューアップ（①物件に改良工事を施す「リノベーション」、②物件を良好な状態に管理する「マネジメント」のほか、③物件を適正な賃料で貸し付けて空室を可能な限り減らす「リーシング」等の方法による。）を行った上で、当該収益不動産を顧客に転売するというものである。

これら収益力を向上させるバリューアップについては、A. D. W. GROUP ホームページにて「収益不動産を販売する不動産会社や不動産投資のコンサルティング会社は世の中にいくつも存在します。しかし、不動産の仕入れ・バリューアップから、不動産投資コンサルティングやオーナー様に代わって不動産経営を代行するプロパティ・マネジメントまでの一貫したサポートをワンストップで提供できるのは当社の強みです。」<sup>2</sup>（下線—筆者）と記されている。

つまり、リノベーション、マネジメントについてはもちろん、リーシングについても収益力を向上させることを目的としており、あくまでも事業目的は、仕入れた不動産の価値を高めたところで販売することである。これは、利益を得ることを目的とする法人にとって自然な行動であると考えられる。

また、原告 ADW 社のリーシングによって生じる賃料収入は総収入の 5%未満にとどまっている<sup>3</sup>。消費税法上、少額不追及の考え方の存在は確認できないが、課税売上高が 5 億円未満の場合において、仕入税額控除を一括控除可能とするか、個別対応方式もしくは一括比例配分方式により控除を行うかの判断基準としていわゆる「95%ルール」の存在がある<sup>4</sup>。95%ルールについての趣旨は、簡素化を図ることであるが、その際の“尺度”として 5%未満のものについて考慮しなくてもよいとの判断がなされていることから、5%を基準として少額は不追及するものとして捉えれば、原告 ADW 社の賃料収入は、建物を販売する手段としてあくまでも不可避免的に生じる“少額な”副産物であると考えられる。

本判決においては、「意見書」と「陳述書」を提出されている朝長英樹氏も「副次的な収入は仕入税額控除の区分において考慮しないとするのが最も適切であると考え」<sup>5</sup>とされており、上記 5%未満の少額なものについて、仕入税額控除の区分判定に影響を及ぼすことは実態として適切ではないと思われる。

また、転売されるまでの保有期間を平均すると、平成 24 年から平成 26 年の平均値は 6. 27 か月、平成 27 年から平成 29 年の平均値は 6. 97 ヶ月であり、いずれの課税期間においても 1 年以内であることから、短期的に反復繰り返し取引が行われており、継続性における客観

<sup>2</sup> 株式会社エーディーワークス (<https://www.adwg.co.jp/company/strength.html>) 最終閲覧日 2021. 10. 25。

<sup>3</sup> 東京地裁令和 2 年判決 17、18 頁において、「販売収入と賃料収入の総和に占める賃料収入の割合は、平成 24 年から平成 26 年の 3 か年平均値は 4. 41%。平成 27 年から平成 29 年の 3 か年平均値 3. 71%」との記載がある。

<sup>4</sup> 国税庁消費税室「平成 23 年 6 月の消費税法の一部改正関係『95%ルール』の適用要件の見直しを踏まえた仕入控除税額の計算方法等に関する Q&A [ I ] 【基本的な考え方編】」(<https://www.nta.go.jp/publication/pamph/shohi/kaisei/pdf/kihon.pdf>) 1 頁。

<sup>5</sup> 朝長英樹「熊本学園大学大学院会計専門職研究科講演説明資料『研究生の質問に答えるⅢ消費税』(2021. 12. 11)

性を立証できると思われる。

さらに、国税不服審判所令和元年7月17日裁決<sup>6</sup>（調剤薬局事例、以下では、「令和元年裁決」という。）において、課税庁の主張として、「請求人の本件調剤薬品等の販売に係る課税資産の譲渡等の金額がその他の資産の譲渡等の金額に比して僅かであることからしても、請求人は、本件調剤仕入れを行った日の状況により、用途区分を合理的に判定しているといえる。」との主張を行っている。課税庁みずから金額に比して僅かであることを理由として、用途区分を合理的に判定していることから、東京地裁令和2年判決においても、賃料収入は少額な副産物であると考えられる。

以上により、原告ADW社の課税仕入れは、課税資産の譲渡等によりのみ要するものと解することが適当である。

## ②租税回避事例との関係

消費税法には法人税法132条や所得税法157条のように同族会社の行為計算否認規定の存在がなく、租税回避を防止する規定が存在しない。<sup>7</sup>

消費税法における租税回避とされる事例については、これを否認する規定の存在がないことから、形式上、黒でもグレーでもなく、合法的な節税方法であるといえる。

そのため、本来の趣旨目的に照らし、公平な制度として維持するにあたっては、立法によってのみ解決を図ることができることとなる。

消費税法に係る各種租税回避スキームについては、消費税法改正により、修正が加えられ、その都度抜け道がないように処置が行われている。令和2年度による税制改正によっても新たに修正が加えられることとなり、横行していた消費税還付スキームが封じられることとなった。自販機スキームや金地金スキームの最大の問題点は、本来、仕入税額控除を受けることができない居住用賃貸収入である非課税売上に対応する課税仕入れに係る消費税を、作為的な方法により控除を受けることである。<sup>8</sup>

今回取り上げているエーディーワークス事件についての法人行動については、収益力を向上させることを目的とするものであり、各種租税回避の事例とは異なり、法解釈の問題であると思われる。自販機スキームや金地金スキームなどの租税回避と思われる事例が形式的基準を満たすことにより認められるのに対して、最終的に課税売上として消費税の納税義務が成立する本事例が、結果的に仕入税額控除の金額が少なくなることにより不利益を

<sup>6</sup> 大蔵財務協会編「裁決事例集」116集（2020）、169頁。『TKC LEX/DB インターネット TKC 法律情報データベース』文献番号 26013038。

<sup>7</sup> 朝長英樹氏は、日本税制研究所「消費税法における『租税回避』」([https://www.zeiseiken.or.jp/faq/syouthizei/sonota\\_a005.html](https://www.zeiseiken.or.jp/faq/syouthizei/sonota_a005.html))、「消費税法には、法人税法132条のような租税回避に課税をする旨の規定が設けられていないため、消費税の租税回避を行っても違法とはならない。」と解説した上で、消費税法における租税回避の性質について「消費税法の制度の濫用というべきものである。」と説明がなされている。

<sup>8</sup> 沼田博幸「仕入税額控除の計算に課税売上割合を用いることの問題点」『会計・監査ジャーナル』(2019)、アパート節税の事例として、「意図的に作られた課税売上割合を利用することで仕入税額控除が認められることとなります。」との説明がなされている。

生じることには違和感を感じざるを得なく、中立性の観点から問題が生じているものと思われる。

参考までに、以下に自販機スキーム、金地金スキームのケースとマンション事例のケースを示すことで、公平性・中立性の点で問題が生じていることを明示しておく。

図5-1 自販機スキーム、金地金スキームのケース



【解説】 居住用賃貸建物取得時に自販機設置、金地金売買を利用することにより、意図的に課税売上割合を創作し、全額仕入税額控除を行う。形式的に条件を満たすことにより仕入税額控除を可能とする。 → 益税の発生

図5-2 マンション転売業者のケース



※ただし転売するまでの期間賃貸収入あり

【解説】 非課税売上である土地の販売を行う不動産販売業という職種上、課税売上割合が低いことから、個別対応方式を採用するも、転売を行うまでの間に非課税売上である賃貸収入があることから共通対応仕入れとされる。そのため、居住用賃貸建物取得時に仕入税額控除可能な金額が少なくなる。さらに、居住用賃貸建物を転売する時に課税売上として課税される。 → 損税の発生

形式的に基準を満たした事象については、実態とはかけ離れた仕入税額控除が行われることとなり、消費税法の制度を濫用するものであることから、租税公平主義の観点から認められないものと考えられる。

### ③類似事例である調剤薬局事例との比較

課税仕入れに該当するか否かは、まず居住用不動産として賃料収入が「多い」か「少ない」かではなく、「ある」か「ない」かが重要な論点となる。この形式面からの判定について東



京地裁令和2年判決（以下、一般化して「マンション事例」という）と令和元年裁決（調剤薬局事例）を例に検討を行う。

以下、課税庁の主張に合わせた取引の流れを示す（なお、使用している数値は、共通対応仕入を100とした場合に、その共通対応仕入が最終的に売上として対応した場合における割合を示しており、課税売上割合とは異なる。）。

・マンション事例			
販売用マンション仕入 100	→	マンション販売（課税売上）	95
（共通対応仕入）	↘	居住用賃貸収入（非課税売上）	5

【解説】 販売目的で購入したものであり、そのほとんどが、課税売上となる譲渡であったとしても非課税売上分である居住用賃貸収入がある以上販売用マンション仕入は共通区分となる。

・調剤薬局事例			
調剤問屋仕入 100	→	医師の処方箋に基づく販売（非課税売上）	95
（共通対応仕入）	↘	他の調剤薬局への販売・自由診療売上（課税売上）	5

【解説】 たとえ僅かな課税売上であったとしても「必ず存在」する以上共通対応仕入に区分される。

上記2つの事例については、課税売上と非課税売上の割合が逆になっているだけで、本質的には同様の事例であると思われる。形式的な見解からは、一つのルールとして理に適った見解であると思われるが、マンション事例と調剤薬局事例では異なる問題が生じることになる。

マンション事例の場合、当該マンション仕入が共通対応仕入に区分されることにより、仕入税額控除を算定するにあたって課税売上割合が乗じられることになるが、不動産事業を行っている特質上、土地の販売等により課税売上割合が低い場合が多い。原告ADW社における具体的な割合を示すと、平成27年3月期36.2%、平成28年3月期33.8%、平成29年3月34.1%である<sup>9</sup>。上記設例どおり、実体としてマンション仕入に対する売上のほとんどが課税売上として課税されているにもかかわらず、課税売上割合が低いことから、仕入税額控除額が相対的に低くなることになる。つまり、課税の累積の排除が行えないという問題が生じる。

調剤薬局事例の場合には、上記設例のように、僅かであったとしても必ず課税売上の存在がある場合には、調剤問屋仕入は共通対応仕入となり、いわゆるドラッグストア（処方箋調剤薬局併設）の場合、課税売上割合が一般的に高いことから、調剤問屋仕入額に対して実態よりも高い課税売上割合により控除額が計算されることから、過剰に仕入税額控除が行われてしまうこととなる。つまり益税問題が生じることになる。

マンション事例と調剤薬局事例で異なった問題が生じることとなるのは、仕入税額控除

<sup>9</sup> 東京地裁令和2年判決69-71頁。「課税売上割合・控除対象仕入税額等の計算表別表」別表3-1、3-2、3-3より。

の仕組み上、課税売上割合が乗じられることにある。

法を遵守するときは形式による判定も客観性という見地から要請されるものと考えられる。しかし、マンション事例と調剤薬局事例でみたように、真逆の問題が生じることとなる。

実質的な見地からは、最終的な目的から判定を行うことが合理的であると思われる。東京地裁令和2年判決では、「事業者が将来におけるどのような取引のために課税仕入れ等を行っていたのかを認定して行うべき」と指摘しており、合理的な判定方法であると思われる。

ただし、実質面からの判定について問題がないわけではなく、最終的な目的を重視した場合、課税仕入を行った時点における計画通り目的が実行された場合には仕入税額控除上問題とならないが、最終的な目的の変更がなされた場合には、問題が生じることとなる。

そのため、消費税法基本通達 11-2-20 により、「課税仕入れを行った日又は課税貨物を引き取った日の状況により行う」とする用途区分の判定は、公平を期する観点から理に適った方法であると思われるが、上記した形式面からの判定による場合には、業種業態により異なる課税売上割合により不公平が生じることが問題であり、経済に対する中立性を保つという観点から、形式面より実質面を優先する方法が税を累積させないとする仕入税額控除の趣旨からふさわしいと考えられる。

## 第2節 同時期に行われた裁判であるムゲンエステート事件との比較

### (1) エーディーワークス事件とムゲンエステート事件との対比

東京地裁におけるエーディーワークス事件においては争点①用途区分の判定において、課税資産の譲渡にのみ要するも課税仕入に該当するか否か、及び②国税通則法 65 条 4 項の「正当な理由」への該当性のいずれにおいても納税者の主張が認められる判決であった。しかし、その後の判決において、いずれの争点においても納税者の主張は認められず、令和5年3月6日最高裁判所第一小法廷判決（令和4年（行ヒ）第10号消費税及び地方消費税更正処分等取消請求事件）では全面的な敗訴となった。

エーディーワークス事件については、同時期に同様の争点で争われたムゲンエステート事件の存在があり、エーディーワークス事件より先行して裁判が行われた。

両裁判においては判決の判断が異なる点もあり、ムゲンエステート事件における争点①の内容については重要な内容が含まれていることから、エーディーワークスにおける最高裁判所の判断を中心に、ムゲンエステート事件についても検証を行うこととする。

両裁判における相違点についての概観は以下表6のとおりである。

表6 エーディーワークス事件とムゲンエステート事件における裁判所の判断

事件名	争点	地裁判決	高裁判決	最高裁判決
エーディーワークス事件	①課税資産の譲渡等にのみ要する課税仕入に該当するか否か	納税者勝訴	×	×

	②国税通則法 65 条 4 項の「正当な理由」の該当性	納税者勝訴	×	×
ムゲンエステート事件	①課税資産の譲渡等にのみ要する課税仕入に該当するか否か	×	×	—
	②国税通則法 65 条 4 項の「正当な理由」の該当性	×	納税者勝訴	×

※争点①について、エーディーワークス事件の地裁判決のみ納税者の勝訴という結果となっている。なお、ムゲンエステート事件の最高裁判決では争点①についての上告は行っておらず、高裁判決にて判決が確定している。そのため、争点①についての裁判所での最終的な判断は、エーディーワークス事件における最高裁判決のみである。

争点②については、エーディーワークス事件の地裁判決とムゲンエステート事件の高裁判決にて納税者の勝訴となっている。

最終的に争点①及び争点②ともに両納税者の主張は退けられている。

この章では主に争点①を中心として、エーディーワークス事件における最高裁判決を中心にムゲンエステート事件との相違点について検証を行うこととする。

## (2) エーディーワークス事件最高裁判決の検証

エーディーワークス事件最高裁判決<sup>10</sup> 抜粋（下線部筆者）

1 消費税法は、生産、流通等の各段階で二重、三重に税が課されて税負担が累積することを防止し、経済に対する中立性を確保するため（税制改革法 10 条 2 項）、課税期間中に行った課税仕入れに係る消費税額を当該課税期間の課税標準額に対する消費税額から控除するものとしている（消費税法 30 条 1 項 1 号）。もっとも、同法は、所定の場青において当該課税期間中に行った課税仕入れにつき用途区分が明らかにされていないときは、課税仕入れに係る消費税額に、課税売上割合、すなわち課税期間中の所定の売上げの総額に占める課税資産の譲渡等に係る売上げの割合を乗じて計算する方法により控除対象仕入税額を計算するものとし（同条 2 項 2 号）また、帳簿及び請求書等の保存がない場合には原則として当該課税仕入れに係る消費税額の控除を認めないものとする（消費税法 30 条⑦）など、課税の明確性の確保や適正な徴税の実現といった他の目的との調和を図るため、税負担の累積が生じても課税仕入れに係る消費税額の全部又は一部が控除されない場合があることを予定しているものということができる。

そして、個別対応方式により控除対象仕入税額を計算する場合において、税負担の累積が生ずる課税資産の譲渡等と累積が生じないその他の資産の譲渡等の双方に対応する課税仕入れにつき一律に課税売上割合を用いることは、課税の明確性の確保の観点から一般に合理的といえるのであり、課税売上割合を用いることが当該事業者の事業の状況に照らして

<sup>10</sup> 最高裁判所第一小法廷令和 4 年（行ヒ）第 10 号消費税及び地方消費税更正処分等取消請求上告事件（TAINS : Z888-2480）

合理的といえない場合には、課税売上割合に準ずる割合を適切に用いることにより個別に是正を図ることが予定されていると解されることにも鑑みれば、課税資産の譲渡等とその他の資産の譲渡等の双方に対応する課税仕入れは、当該事業に関する事業等を問うことなく、共通対応課税仕入れに該当すると解するのが消費税法の趣旨に沿うものというべきである。このように解することは、課税仕入れを課税資産の譲渡等「にのみ」要するもの（課税対応課税仕入れ）、その他の資産の譲渡等「にのみ」要するもの（非課税対応課税仕入れ）及び両者「に共通して」要するもの（共通対応課税仕入れ）に区分する同条2項1号の文理に照らしても自然であるといえることができる。

そうすると、課税対応課税仕入れとは、当該事業者の事業において課税資産の譲渡等にのみ対応する課税仕入れをいい、課税資産の譲渡等のみならずその他の資産の譲渡等にも対応する課税仕入れは、全て共通対応課税仕入れに該当すると解釈するのが相当である。

2 前記事実関係等によれば、本件各課税仕入れは上告人が転売目的で本件各建物を購入したものであるが、本件各建物はその購入時から全部又は一部が住宅として賃貸されており、上告人は転売までの間、その賃料を収受したというのである。そうすると、上告人の事業において、本件各課税仕入れは、課税資産の譲渡等である本件各建物の転売のみならず、その他の資産の譲渡等である本件各建物の住宅としての賃貸にも対応するものであるといえることができる。

3 以上によれば、本件各課税仕入れに係る控除対象仕入税額は、本件各課税仕入れに係る消費税額の全額ではなく、これに課税売上割合を乗じて計算した金額となるというべきである。

#### ①エーディーワークス事件最高裁判決における論点

エーディーワークス事件最高裁判決による判断によると、大きく2つの主張があることが確認できる。一つ目は、「帳簿及び請求書等の保存がない場合には原則として当該課税仕入れに係る消費税額の控除を認めないものとする（消費税法30条⑦）など、課税の明確性の確保や適正な徴税の実現といった他の目的との調和を図るため、税負担の累積が生じても課税仕入れに係る消費税額の全部又は一部が控除されない場合があることを予定しているものといえることができる。」との判示がなされている。

これについては、第2章で取り扱った帳簿の不提示による仕入税額控除の否認の判例をベースとして構築された理論であると思われるが、前提条件として、納税者の責めに帰する帳簿不保存については消費税額の全部又は一部が控除されない場合があったとしてもいたしかたないと思われるが、課税庁に非があるケースもしくは納税者と課税庁どちらに非があるのかわからないケースなどについても、ひとくくりとして消費税法が「控除されない場合があることを予定している」とすることは拡張解釈であり、消費税法は、課税の累積を排除する方式であることからすると、消費税法が予定していることは限定的であるものと捉えることが適当であると思われる。

2 つめの主張については、「一律に課税売上割合を用いることは、課税の明確性の確保の観点から一般に合理的といえるのであり、課税売上割合を用いることが当該事業者の事業の状況に照らして合理的といえない場合には、課税売上割合に準ずる割合を適切に用いることにより個別に是正を図ることが予定されていると解されることにも鑑みれば、課税資産の譲渡等とその他の資産の譲渡等の双方に対応する課税仕入れは、当該事業に関する事業等を問うことなく、共通対応課税仕入れに該当すると解するのが消費税法の趣旨に沿うものというべきである」

一律に課税売上割合を用いることは、制度上公平性を帰する観点から望ましく思える。しかし一律に課税売上割合を用いた場合には中立性の観点から好ましくなく、消費税法の予定していないすきまに生じた問題により不公平があってはならないと考えられる。この点最高裁判示では、「課税売上割合に準ずる割合を適切に用いることにより個別に是正を図ることが予定されていると解される」としているが、そのためには、「課税売上割合に準ずる割合」についての適用要件が明示され、要件を充たした場合には適切に承認を受けられることが前提条件として必須であると考えられる。

## ②課税売上割合に準ずる割合の意義と適用範囲

平成 24 年 3 月に国税庁消費税室が発行している Q&A—平成 23 年 6 月の消費税法の一部改正関係—「95%ルール」の適用要件の見直しを踏まえた仕入税額控除の計算方法等に関する Q&A〔I〕【基本的な考え方編】では以下のとおりの記載がある。(下線筆者)

### 課税売上割合に準ずる割合の意義

#### 1 課税売上割合に準ずる割合

課税売上割合に準ずる割合とは、その課税期間における課税仕入れ等のうち個別対応方式における共通対応分に係る仕入税額控除の計算において、事業者における事業内容等の実態が、その課税仕入れ等のあった課税期間における課税売上割合によっては必ずしも反映されていないという場合に対処するために、課税売上割合よりも更に合理的な割合を適用することがその事業者にとって事業内容等の実態を反映したものとなるのであれば、その合理的な割合を認めることが妥当との趣旨から設けられているものです。

当該割合は、当該事業者の営む事業の種類異なるごとく又は当該事業者に係る販売費、一般管理費その他の費用の種類異なるごとく区分して算出することができます（法 30③）。

#### 2 課税売上割合に準ずる割合の適用範囲

どのような割合が合理的であるかは、その事業者の営む事業の種類により異なるものと考えられ、その割合を算出することになる基準をどのような外形的要素に依存することが妥当であるかについても一概に言えるものではありませんが、課税売上割合に準ずる割合としては、使用人の数又は従事日数の割合、消費又は使用する資産の価額、使用数量、使用面積の割合などが考えられます（基通 11-5-7）

当該割合は、本来の課税売上割合の適用範囲と異なり、その事業者が行う事業の全部について同一の割合を適用する必要はなく、例えば、次のような方法によることもできます。(基通 11-5-8)

(1) 事業の異なる種類ごと

その事業者の営む事業の種類異なるごとに区分して、事業の異なるごとにそれぞれ異なる課税売上割合に準ずる割合を適用する方法

(2) 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

その事業者の事業に係る販売費、一般管理費その他の費用の種類異なるごとに区分して、費用の種類異なるごとにそれぞれ異なる課税売上割合に準ずる割合を適用する方法

(3) 事業に係る事業場の単位ごと

その事業者の事業に係る事業場の単位ごとに区分して、事業場の異なるごとにそれぞれ異なる課税売上割合に準ずる割合を適用する方法

なお、課税売上割合に準ずる割合を用いて計算する場合には、納税地の所轄税務署長の承認を受ける必要があり、承認を受けた日の属する課税期間から課税売上割合に代えて、課税売上割合に準ずる割合を用いて仕入控除税額を計算することとなります(法 30③)

また、承認に係る課税売上割合に準ずる割合を用いて仕入税額控除を計算することが適当でないと認められる事情が生じた場合には、税務署長は、その承認を取り消すことができるとされています。(令 47③)。この承認の取消しがあった場合には、その取消しがあった日の属する課税期間から当該課税売上割合に準ずる割合を用いて仕入控除税額を計算することはできません(令 47⑤)。

事業者における事業内容等の実態が、その課税仕入れ等のあった課税期間における課税売上割合によっては必ずしも反映されていないという場合に対処するために、課税売上割合よりも更に合理的な割合を適用することがその事業者にとって事業内容等の実態を反映したものとなるのであれば、その合理的な割合を認めることが妥当との趣旨から設けられている。

その割合を算出することになる基準をどのような外形的要素に依存することが妥当であるかについても一概に言えるものではなく、課税売上割合に準ずる割合としては、使用人の数又は従事日数の割合、消費又は使用する資産の価額、使用数量、使用面積の割合などが考えられる。(基通 11-5-7)

課税売上割合に準ずる割合を用いて計算する場合には、納税地の所轄税務署長の承認を受ける必要があり、承認を受けた日の属する課税期間から課税売上割合に代えて、課税売上割合に準ずる割合を用いて仕入控除税額を計算することとなる。(法 30③)

また、承認に係る課税売上割合に準ずる割合を用いて仕入税額控除を計算することが適当でないと認められる事情が生じた場合には、税務署長は、その承認を取り消すことができ

ることとされている。(令 47③)。この承認の取消しがあった場合には、その取消しのあった日の属する課税期間から当該課税売上割合に準ずる割合を用いて仕入控除税額を計算することはできない。(令 47⑤)。

### ③課税売上割合に準ずる割合の適用について

課税売上割合に準ずる割合については、事業者における事業内容等の実態が、その課税仕入れ等のあった課税期間における課税売上割合によっては必ずしも反映されていないという場合に対処するために、課税売上割合よりも更に合理的な割合を適用することがその事業者にとって事業内容等の実態を反映したものとなるのであれば、その合理的な割合を認めることが妥当との趣旨から設けられているとされている。

本章において検証をおこなっているエーディーワークス、ムゲンエステート両事件についても仕入税額控除を算定するときに課税売上割合を用いた場合には事業内容の実態と乖離する問題が生じている。そのため、事業者は個別対応方式を採用したうえで「課税売上のみを要するもの」との区分により申告を行ったが、最終的な裁判所の判断はこれを認めないものであったため課税の累積の排除が行われなかったという問題が生じていた。

上記問題について、課税庁、最高裁判所は「課税売上割合に準ずる割合」を適切に用いることにより個別に是正を図ることが予定されると解されるとの判断がなされていることから「課税売上割合に準ずる割合」の取扱いが判示に影響を与えていることがうかがえる。

この「課税売上割合に準ずる割合」の適用については、ムゲンエステート社が東京地裁への裁判に先立つ平成 28 年 11 月 15 日に所轄税務署長に対して申請をおこなった「課税売上割合に準ずる割合」について、同年 12 月 27 日に同税務署長から却下されている。ムゲンエステート社は平成 30 年 12 月以降から適用が可能となり、エーディーワークス社は平成 31 年 3 月期以降から適用可能となった。

はたしてこの「課税売上割合に準ずる割合」の適用が適切に機能していたのか、「課税売上割合に準ずる割合」の承認の可否については、課税庁により個別に判断がなされることから不明な点が多く、また、納税地の所轄税務署長の承認を受ける必要があり、承認を受けた日の属する課税期間から課税売上割合に代えて、課税売上割合に準ずる割合を用いて仕入税額控除を行う。つまり「課税売上割合に準ずる割合」は、税務署長の承認をうける必要があることから、納税義務者である事業者にとっては、この方法が有効的に活用できるかどうかについては税務署長の采配に委ねられた方法であるといえることができる。

この点について、高橋貴美子氏は、転売目的の居住用賃貸建物の取得と「消費税法 30 条 3 項が、実際に代替措置として有効に機能し、税負担の累積の排除という消費税法の趣旨目的を達しうるか否かという問題に帰着することとなる。」<sup>11</sup>として問題提起している。

<sup>11</sup> 高橋貴美子「転売目的の居住用賃貸建物の取得と仕入税額控除 最高裁令和 5 年 3 月 6 日判決を受けて」『税務弘報』(2023.10) 68 頁。

## 小括

マンション仕入税額控除の問題点については、過去において、課税庁側が、内部資料として検討を行った後、平成 12 年に国税庁消費税課で作成していた消費税審理事例検索システムにより、「10-176 譲渡用住宅を一時期賃貸用に供する場合の仕入税額控除」の回答<sup>12</sup>として、課税資産の譲渡等にものみ要する課税仕入れに該当するものとして取り扱って差し支えないと回答していることから、いわば、課税庁のお墨付きの税額控除であったと思われる。

しかし、その後の平成 17 年 11 月 10 日裁決事例<sup>13</sup>では、これを否認する裁決事例となっており、課税庁側が、過去の税法解釈や取り扱いを変更したのか否かについては、2019 年 2 月 5 日、日本経済新聞において、「税法解釈や取り扱いを変更した事実はないとしている」<sup>14</sup>と掲載されている。また、「平成 9 年賃貸マンション事例」<sup>15</sup>について、課税庁は、「過去の誤った一事例にすぎない」との主張を行っている。

ルールを変更したのであれば、すみやかに、適切に開示を行うべきであり、前例となる事象については、慎重な対応が求められるのではないかと考える。

法人及び法人より委託された税理士等は、法の解釈を行うにあたり個別事例における回答や、通達による解釈を参考とすることにより、予測可能性を得ることができるとと思われる。課税庁側が個別事例により回答や通達による解釈を変更した場合には、速やかに開示する必要があると思われる。

令和 2 年度消費税法改正では、居住用賃貸建物の取得等に係る消費税の仕入税額控除制度の適正化が行われ、居住用賃貸建物に係る課税仕入れ等の税額については、仕入税額控除の対象としないこととされた。加えて、居住用賃貸建物の取得等に係る消費税額の調整が行われることにより、課税仕入れ等を行った時点では仕入税額控除の対象から除外されることとなるが、調整期間内に譲渡を行った場合には、その建物に係る収入を基礎とした調整計算が行われることになる。

改正理由として、前述のとおり、ムゲンエステート事件（東京地裁令和元年 10 月 11 日判決）と本件東京地裁令和 2 年判決では異なる判断がなされていること、居住用賃貸建物に係

<sup>12</sup> 「購入物件は分譲することを目的として取得したマンションであり、課税仕入れの時点では課税資産の譲渡等にものみ要するものに該当することは明らかであることから、仮に一時的に賃貸用に供されるとしても、継続して棚卸資産として処理し、(宅地建物取引業者の免許を取得するまでの間は固定資産として処理する場合も含む)、将来的には全て分譲することとしているものについては、法第 30 条第 2 項第 1 号イの課税資産の譲渡等にものみ要する課税仕入れに該当するものとして取り扱って差し支えない」

<sup>13</sup> 大蔵財務協会編「裁決事例集」第 70 集 (2005) 369 頁。『TKC LEX/DB インターネット TKC 法律情報データベース』文献番号 26011980。賃貸中のマンションを信託財産とする各信託受益権を取得したことは、消費税法 30 条の適用において、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に区分するとされた事案である。

<sup>14</sup> 東京地裁令和 2 年判決において課税庁は、被告の主張の要旨において、「本件過去事例の存在を根拠に、税務当局が、過去に転売用マンションに係る課税仕入れを課税対応課税仕入れに区分する取扱いをしていたとか、平成 17 年を境にその扱いを変更したなどということとはできない。」と主張している。

<sup>15</sup> 平成 9 年、「賃借人が居住しているマンションを転売目的でそのままの状態で購入した」との事例における用途区分について、照会元の下級行政機関に対し、「本件場合は…マンションを転売目的で取得したことが明らかである」から課税対応課税仕入れ等に区分される旨回答している」



る仕入税額控除の問題点について、平成12年に国税庁消費税課で作成していた消費税審理事例検索システムによる回答が、「将来的には全て分譲することとしているものについては課税資産の譲渡等にのみ要する課税仕入れに該当するものとして取り扱って差し支えない」としていたことなどから、その課税仕入れ等の用途区分について、実務上の混乱を避けるためであると思われる。

令和2年度の消費税法改正では、租税回避事例を封じるとともに、形式的な区分判定であった方法から、法人、もしくは個人事業主の事業実体に即した実質面を重んじたことがうかがえ、マンション事例においては、いわば救済措置として法改正が行われたことは実務的な観点からは評価できることである。

ムゲンエステート事件、エーディーワークス事件における裁判を契機に法改正がなされ、その後の同様の事象については、納税者が判断を迷うことなく企業行動を行うことができることから、予測可能性の観点から有意義な法改正であったと思われる。その意味では両裁判は消費税の実務的な問題点について解決を図ることができたことから、法的予測可能性の観点から歓迎すべきことであると思われる<sup>16</sup>。

しかし、ムゲンエステート事件、エーディーワークス事件の裁判が行われた「時点」の裁判として仕入税額控除が納税者にとって「権利」であるのか「特典」であるのかという視点からの結論としては承服できない結論となっている。

仕入税額控除については、消費税の前身である「一般消費税」「売上税」の導入の是非が検討なされた時点から付加価値税（日本型付加価値税）として制度設計がなされており、消費税法は税制改革法を伴った形で制定された法律である。

「一般消費税」「売上税」の導入検討が行われた時点では、消費税法は新しいタイプの間接税の導入であることから、諸外国と比較してかなり高く設定された事業者免税点制度、限界控除制度、簡易課税制度など、納税者に対して相当に気を配って制定された法律であることが確認できる。

消費税法は「消費」に担税力を見出して課税される税金であり、事業者は納税義務者ではあるが「負担者」ではないはずである。しかし、本章にて検証を行ったムゲンエステート事件、エーディーワークス事件のように法律の欠落したスポットにより、実質的に事業者が消費税を負担させてしまう事象が生じることになる。

マンション転売業者に生じる仕入税額控除の問題については、一部分が解消されたことは歓迎すべきことではあるが、「非課税」から生じる諸問題について、根本的な解決には至っていない。

本稿で取り上げた取引実態が転売を目的としたマンション取得であり、その際に生じる不動産賃貸収入による少額な非課税収入の存在により、結果として仕入税額控除の金額が

<sup>16</sup> 事業者が、国内において行う居住用賃貸建物に係る課税仕入れ等の税額については、仕入税額控除の対象としないこととされた。その後、一定期間内に事務所用など課税賃貸用に供した場合や譲渡した場合には、仕入税額控除を加算調整することができることとされた。

減少することにより、その差額分だけ課税の累積が生じることとなる。

消費税法基本通達 11-2-12 は課税資産の譲渡等にのみ要するものについて「そのまま他に譲渡される課税資産」を例示しており、この例示は棚卸資産を想定している。マンション事例は、販売目的で取得したマンションを棚卸資産として計上したのちに販売を行っていることから課税資産の譲渡等にのみ要するものと捉えることができる。

法解釈上、消費税は付加価値税としての性質を持つものであれば、やはり課税の累積は排除すべきであり、形式を強制してしまうことにより、付加価値税制としての「本質」となる税の累積を排除することに影響を与えてしまうことになれば、それは問題であると考え、仕入税額控除は納税者の権利として捉え、いまいちど法解釈の議論がなされるべきではないかと考える。

## 第7章 権利としての仕入税額控除

### はじめに

前章までにおいて、消費税法成立までの経緯から、消費税法施行後における仕入税額控除に係る制度上、実務上における問題点の観点から検討を行った。

本章においては、仕入税額控除そのものの趣旨、必要性、法的位置付け等の観点から、仕入税額控除については単なる特典ではなく、権利として位置づけることの必要性について検討を行う。

### 第1節 仕入税額控除の趣旨目的と法的位置付け

#### (1) 趣旨目的

消費税法における仕入税額控除という制度の趣旨目的をどのように解釈すべきなのかについて、学説を中心に検討を行う。

まず、金子宏氏による仕入税額控除についての見解は、税負担の累積防止にあるとされ、それは、消費税の最も重要な要素の1つであるとされる。つまり、「売上税額から、まず課税仕入れもしくは特定課税仕入れまたは課税貨物の保税地域からの引取りに含まれていた税額＝仕入税額（input tax）の控除を行う（30条1項）。この控除を、ここでは仕入税額控除と呼ぶことにするが、それは、『消費税』の最も重要な要素の1つである。それによって、税負担の累積が防止され、『消費税』は付加価値税の性質をもちうるからである。」<sup>1</sup>と述べられている。

次に、金井恵美子氏による見解は、金子宏氏と同じく、税の累積排除であり、これは当然の権利とされる。つまり、「仕入税額控除は課税の累積を排除するという消費税の制度的本質に裏付けされた事業者の当然の権利である。売上金額を課税標準とすることと仕入税額控除を行うことは車の両輪の関係にあり、売上に係る税額と仕入に係る税額のいずれもが正しく把握されてこそ、納付すべき税額の算定が可能となる。」<sup>2</sup>と述べられている。

最後に、三木義一氏による見解によれば、「わが国の消費税もその一類型である、いわゆる付加価値税制の最大の特徴は前段階の税額を控除し（前段階税額控除制度あるいは仕入税額控除制度という）、これによって税の累積効果を排除した点にある。付加価値税制はこの前段階税額控除の導入によって他の間接税制より競争中立性において優れ、今日の普及をみるに至ったといつてよい。したがって、前段階税額控除は付加価値税制の『核心』『本質』といつてよいものであるが、非課税（免税）取引にはこの前段階税額控除制度が適用さ

<sup>1</sup> 金子宏『租税法第24版』（弘文堂、2021）、836頁。

<sup>2</sup> 金井恵美子「わが国の仕入税額控除方式の検証」『税研197』33巻5号（2018.1）41頁

れないため、付加価値税制の最大のメリットが失われると同時に様々な不合理を生み出すことになる。」<sup>3</sup>と述べられている。

学説上、仕入税額控除については、税の累積効果を排除することが最大の目的であり、付加価値税制の核心、本質である。

この税の累積効果を排除する機能について、本論文では帳簿等の保存がないものと判断がなされた場合と、非課税の取扱いから生じる課税の累積について検討を行っており、仕入税額控除について全部、もしくは一部について、本来差引く消費税額が差引けないこととなると、様々な不合理が生じることとなる。

## (2) 仕入税額控除の法的位置付け

消費税の創設の背景として、税体系全体を通じた実質的な税負担の公平を図ること、高齢化社会への対応として必要な歳入構造の安定化を図ることから、それまで限られた物品・サービスにのみ負担を求めていた間接税制度を抜本的に改め、広く消費一般を課税対象とする売上税の創設が検討され、昭和62年に法案が国会に提出された<sup>4</sup>。しかし、売上税は廃案となり、売上税をめぐって行われた指摘・論議を踏まえ、翌年昭和63年12月税制改革法が成立し、平成元年4月消費税が実施された<sup>5</sup>。

税制改革法第10条2項には「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・・・」との記載がある。つまり消費税法成立の基礎となった税制改革法において「課税の累積を排除する方式」であることが記されている。

仕入税額控除の法的位置づけについては、第2章で取り扱った「最高裁平成16年判決」が重要な影響を及ぼしている。税務調査において、帳簿書類を提示しなかった場合における仕入税額控除の適用の可否が争われた事例であり、「保存」の意義について重大な影響を与えるとともに、仕入税額控除の法的位置付けを納税者の「権利」ではなく、「特典」として位置付けた判決であると考えられる。

すなわちこの判決は、消費税法における帳簿の「保存」について、適時に提示することが可能なように体制を整えて保存していなかった場合において、消費税法30条7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及び請求書等を保存しない場合」に該当するとの判示がなされた。いわゆる適時提示説である。

その後の最高裁平成17年3月10日判決（平成16年（行ヒ）第278号：消費税更正処分等取消請求事件）（TAINS Z255-09954）、以下、最高裁平成17年3月10日判決という）では、最高裁平成16年判決における判示の理論が利用されている。

最高裁平成17年判決では、青色申告制度趣旨等を踏まえ、法人税法126条1項の「保存」

<sup>3</sup> 三木義一「非課税取引とゼロ税率」『日税研論集』30巻（1995.3）

<sup>4</sup> 金子前掲書注1、790頁参照。

<sup>5</sup> 同上、790頁参照。

の解釈について、「税務署の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し、事業者がこれを行っていなかった場合には、同法 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することができなかったことを証明しない限り、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 日第一小法廷判決・民集 58 卷 9 号登載予定、最高裁平成 16 年（行ヒ）第 37 号同年 12 月 20 日第二小法廷判決・裁判集民事 215 号登載予定参照）。とされている。

法人税法 126 条 1 項の「保存」の解釈について、消費税法上の「保存」の意味と同様であることを示している。

つまり、最高裁平成 16 年判決における適時提示説の理論は、青色申告承認の理論としても用いられていることが、判決の文言から明らかである。

そうすると、平成 17 年 3 月 10 日判決は、青色申告承認と仕入税額控除の保存について同格で扱われていると考えられ、「保存」の解釈について拡張がなされることにより、仕入税額控除について権利ではなく、特典として位置付けられた可能性があるものと考えられる。

また、消費税法における仕入税額控除が、特典として位置付けられる要素として、消費税法の法体系から論じられることがある。消費税法 28 条において、課税資産の譲渡等に係る消費税の課税標準は、課税資産の譲渡等の対価の額と規定している。つまり、課税売上額を課税標準としている。そして、消費税法 30 条 1 項において、課税仕入れに係る消費税額を控除することが規定されている。

法人税法、所得税法いずれの場合においても「所得」を課税標準とするが、消費税法は、課税売上額を課税標準とし、「帳簿及び請求書等を保存しない場合には、仕入税額の控除ができない（消費税法 30 条 7 項）と規定され、仕入税額控除が消極要件として定められている。」<sup>6</sup>とされている。

しかし、課税売上に係る税額から課税仕入れに係る税額を控除して計算する方法について、田中治氏は、「法がこのような二つの場面を置いたのは、計算の便宜等の技術的理由によるものと考えることができる。」<sup>7</sup>としたうえで、「仕入税額控除の存在理由を考えるならば、課税売上げに係る税額を算出する場面と、その後で課税仕入れに係る税額を算出し、これを控除する場面とは、付加価値に対する税額計算として不可分一体と考えるべきである。このように考えるならば、仕入税額控除は、事業者にとって、特典ではなく、権利というべきである。このような、仕入税額控除の実態法的な権利性を承認する観点からみれば、消費税の課税処分をめぐる近時の裁判動向には、重要な問題があると考えられる。」<sup>8</sup>と論じている。

<sup>6</sup> 西山由美「仕入税額控除—控除権行使をめぐる諸問題—」金子宏編『租税法の基本問題』（有斐閣、2007）718 頁。

<sup>7</sup> 田中治「消費税における仕入税額控除の存在理由と判例動向」金子宏編『租税法の発展』（有斐閣、2010）277 頁。

<sup>8</sup> 田中、前掲書注 7、278 頁。

消費税を付加価値税として捉えた場合、課税売上と課税仕入れは一体として捉えることが重要であり、課税標準に係る消費税額から仕入れに係る消費税額を差し引くことによって課税の累積の排除が行われることから、仕入税額控除は、事業者にとってもっとも重要な権利であると捉えることができる。

この「最高裁平成16年判決」のうち、平成16年12月16日判決においては、滝井裁判官の反対意見として、「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。」と述べており、仕入税額控除を単なる申告手続上の特典ではないと位置づけている。

また、平成16年12月17日に、日本弁護士連合会より「仕入税額控除の要件についての意見書」が開示されている。意見の趣旨としては、「消費税法第30条第7項所定の仕入税額控除の要件は、帳簿及び請求書等の保存がない場合には、推計課税等の手法による仕入税額の認定をなすことなく、一律にその控除を否認する制度である。これは、仕入税額控除の立法趣旨、すなわち、生産・流通の各段階における税の累積を排除する、という消費税の付加価値税たる本質（税制改革法第10条第2項参照）に反し、『課税売上がある事業者には当然に課税仕入れがある』（仕入税額の負担事実がある）という前提事実を無視する不当なものである。よって、上記前提事実と可及的に調和が取れる制度を速やかに構築すべきである。」<sup>9</sup>と述べられている。

「課税売上がある事業者には当然に課税仕入れがある」という前提事実については、生産・流通の各段階における税の累積を排除するという仕入税額控除の趣旨に鑑み、仕入税額控除が確実に行われることにより、経済に対する中立性が確保されることとなる。

## 第2節 仕入税額控除の権利性

EU型付加価値税における仕入税額控除については、明確に請求権として位置付けている。第6次指令17条および18条は、そのタイトルに「控除権」(right to deduct)を用い、仕入税額控除を請求権として位置付けている<sup>10</sup>。

わが国においては、消費税法30条7項において、帳簿及び請求書等を保存しない場合には、仕入税額控除ができないと規定され、仕入税額控除が消極的要件として定められている。そのため、法的性質が不明確であり、裁判の場において納税者の権利が守られていない。

わが国は仕入税額控除の仕組みとして、帳簿方式を採用していたことから、免税事業者からの仕入れについても税額控除を行うという特徴があった。帳簿方式によれば、免税事業者が取引の過程において排除されるという心配が生じないというメリットが存在していたが、

<sup>9</sup> 日本弁護士連合会「仕入税額控除の要件についての意見書」

([https://www.nichibenren.or.jp/document/opinion/year/2004/2004\\_70.html](https://www.nichibenren.or.jp/document/opinion/year/2004/2004_70.html)) 最終閲覧 2023.08.11

<sup>10</sup> 西山、前掲書注6、719頁。

逆に、徴税側からのデメリットとして、免税事業者からの仕入についても税額控除を行うことから、消費税制度としての信頼性、透明性に欠けるという性質をもつものである。

令和5年10月1日からインボイス制度が開始され、帰着と転嫁についての透明性が向上する。第5章において、インボイス制度導入による納税義務者の事務負担、義務の増加、実務上の影響について述べたが、いずれも事業者に対する負担は相当なものであると考えられる。また、要件を満たさないインボイスによって、仕入税額控除が認められない可能性が生じることについても述べた。

インボイスの導入にあたっては、建設的な捉え方もあり、事業者がみずからの事業について価格を含めて見直す良い機会ともなり、物価の上昇に係る価格転嫁に加えて、消費税相当分の価格転嫁についても考慮する機会を得るであろうと考えられる。

適格請求書等を介して取引当事者間における適用税率及び税額の認識を一致させることになるため、インボイスが持つ「相互牽制作用 (self-policing)」が発揮され、税の転嫁の適正化が図られるとともに、信頼性、透明性の確保が担保されることとなる<sup>11</sup>。

以上を踏まえると、仕入税額控除については、納税者の権利として明確に定める必要があると考えられる。

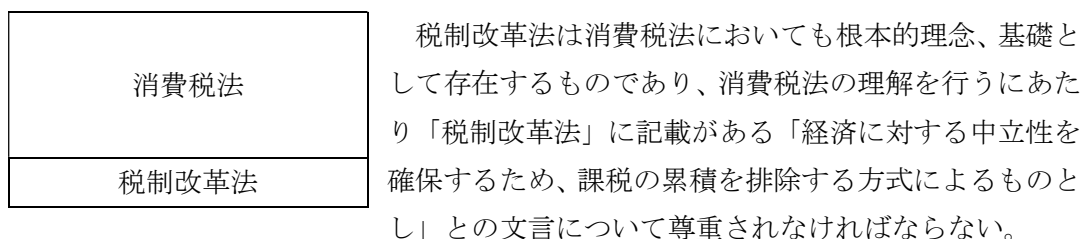
消費税法は、税制改革法を伴って誕生した法律である。この税制改革法については、第1章で述べたとおり、法律の上位の位置づけに位置するものであり、準憲法的法律としての基本法であるとの解釈として捉えるべきものであると考える。

しかし裁判の場において仕入税額控除は特典としての位置づけとして捉えられていることは、最高裁平成16年判決において象徴的に表れている。

税制改革法の存在をもって、消費税法の解釈を考えた場合におけるすがたを以下、図7により示す。

図7 消費税制度のあるべきすがた

本来のあるべきすがた（税制改革法を基礎としその上に消費税法が存在）



出所 筆者作成

本論文で取り扱った帳簿等の保存に関する問題（第2章、3章）、非課税の存在から生じる問題（第6章）のいずれの場合においても、裁判の場においては、税制改革法の存在を感

<sup>11</sup> 山田敏也「適格請求書等保存方式（いわゆるインボイス方式）の導入後における仕入税額控除方式-欧州等のインボイス制度を参考に-」『税務大学校論叢第98号』（2019.6）4頁。

じ取ることができない内容となっている。

帳簿の保存に関する問題については、調査非協力を発端として、仕入税額控除の全額について否認されることから、課税の累積が生じる結果となる。

非課税の存在から生じる問題については、法律の隙間に位置した場合には、仕入税額控除として控除されるべき額が実態よりも少なくなってしまう場合が生じるなど、事業者の事業形態によって中立性が保たれず、また、課税の累積が生じてしまう結果となる。

「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」との文言をベースとした解釈がなされていないものと思われる。

これらの傾向は、最高裁平成 16 年判決以降特に影響を及ぼしているものと考えられる。

仕入税額控除については、本来の趣旨目的の見地から、恩典的に付与されるものではなく、納税者の権利であると捉え、租税法律主義の見地から、より慎重な判断が求められることが重要であると考ええる。

### 第 3 節 仕入税額控除を納税者の権利として捉えた場合

#### (1) 帳簿等の保存から生じる問題についての解決案

帳簿等の保存の問題から生じる事案について、解決案として総括すると、第 1 段階において、図 4 適時提示と仕入税額控除の可否フローにより、仕入税額控除の可否について分類を行う。この第 1 段階にて「仕入税額控除を行わない」とした事例について、ヒノックス事件を考察した結果、調査についての課税庁による手続きについては適法であると考えながら、帳簿の不提示を続けたのは納税者ではなく、税務代理権限を受けた税理士であったことから、納税義務者への調査結果の説明がとても重要な項目であるとの認識に至った。

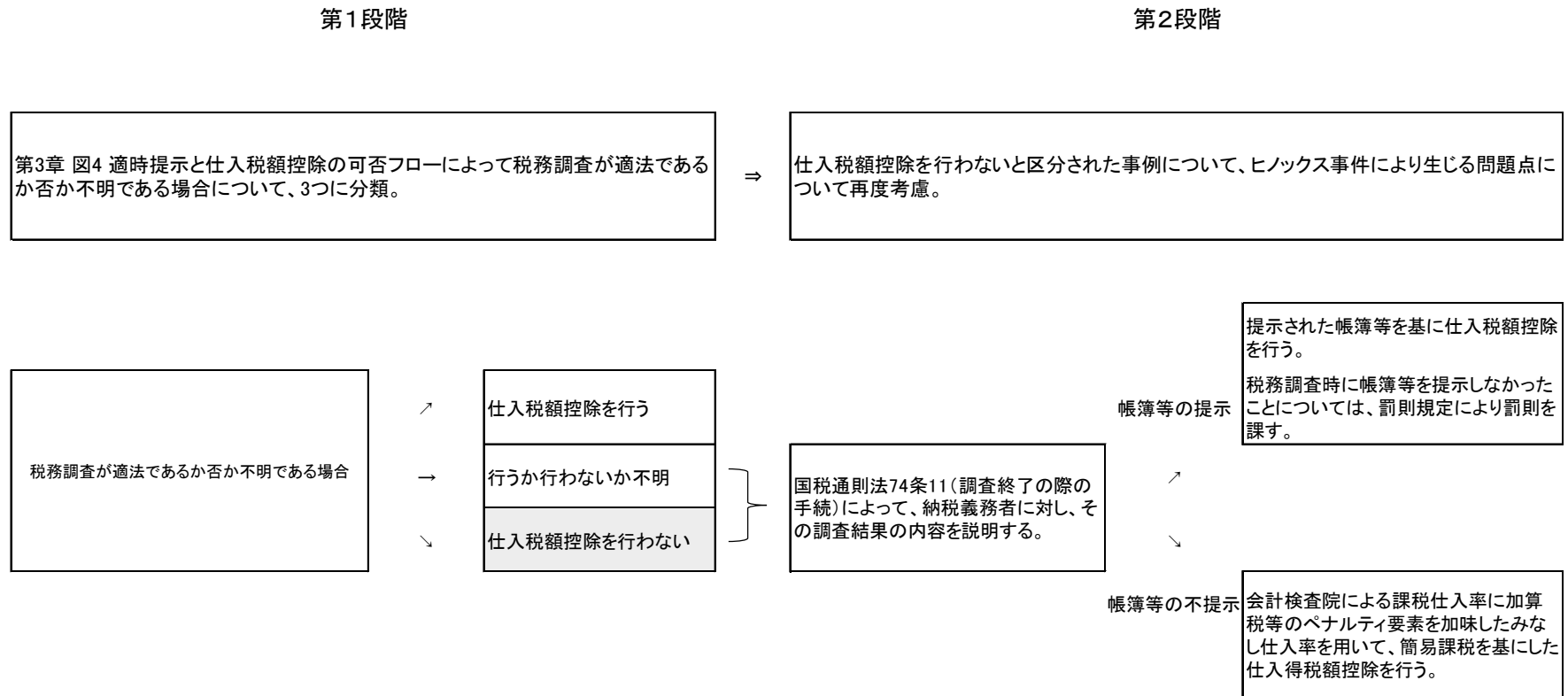
また、仮に強制調査となった場合と比して納税額に極端の差が生じることからも適切な方法であったとは言えず、仕入税額控除が認められないことにより、納税額が 38 億円にもものぼることについては、仕入税額控除の否認が、制裁的に用いられたことについて否めない。

そこで、第 2 段階として、「税務調査が適法であるか否か不明な場合」と「仕入税額控除を行なわない」と判定した事象について、再度検討を行い、帳簿等の提示が行われた場合と、帳簿等の提示が行われなかった場合に分類し、仕入税額控除を納税者の権利として捉えた場合、仕入税額控除をまったく行わないという概念はないものと考え、いずれの場合においても、方策は異なれど、仕入税額控除を行うことが重要であると考ええる。

以下図 6 調査終了の際の手続きを考慮した仕入税額控除の可否によって、各段階ごとのフローを示す。



図6 調査終了の際の手続きを考慮した仕入税額控除の可否（図4適時提示と仕入税額控除の可否フローに調査終了の際の手続きを加味）



出所 筆者作成

第3章において、検討を行った帳簿の不提示に関する事件（ヒノックス事件）において、税務調査の終了の際の手続きにより、納税義務者に対して直接結果が伝えられていた場合、調査拒否について異なった対応が図られていた可能性がある。

消費税法30条7項における仕入税額控除適用停止を求める規定については、仕入税額控除を納税者の権利として捉える場合、極力用いるべきではなく、また、制裁的に取り扱われてはならないと考える。

そこで、国税通則法74条11（調査終了の際の手続き）によって、納税者本人に直接調査結果の内容の説明を実施し、そこで帳簿等の提示が行われた場合には、これをもとに仕入税額控除を行い、税務調査時に帳簿等を提示しなかったことについては、罰則規定により罰則を科す。それでも不提示を続けるのであれば、会計検査院による課税仕入率に加算税等のペナルティ要素を加味したみなし仕入率によって、簡易課税制度を基にした仕入税額控除を行う。

いずれの場合においても、仕入税額控除をすべて否認するのではなく、制裁については罰則で行い、仕入税額控除は納税者の権利として推計による方法も検討するべきであると考ええる。

## (2) 非課税の存在から生じる問題についての解決案

本論文においては、非課税から生じる問題<sup>93</sup>について、販売用に購入した居住用賃貸不動産の仕入税額控除について検討を行った。

本論文で主題として検討したエーディーワークス事件について、東京地方裁判所においては、課税資産の譲渡等によりのみ要する課税仕入に該当するか否かの用途区分の判定において、不動産の販売を行うための手段として不可避免的に生じる副産物として位置付けられた。

そのため、各仕入れ日に賃料収入が見込まれることをもって共通対応に区分することは、事業に係る経済実態から著しく乖離するばかりでなく、課税仕入に係る消費税額につき税負担の累積を招くものとそうでないものとに適正に配分する観点からも相当性を欠く。そのため、課税資産の譲渡等によりのみ要するものに区分するのが妥当であると判示がなされた。

東京地裁による判決は、事業者の経済実態を考慮しており、課税の累積を排除するという観点から判示がなされている。

しかし、納税者の主張が認められたのは東京地方裁判所の判決のみであり、高裁判決、最高裁判決では納税者は敗訴している。

---

<sup>12</sup> 非課税から生じる問題については多岐にわたるものと考えられ、たとえば平成24年に兵庫県の4つの医療法人が、消費税法の仕入税額控除制度は憲法違反であるとして国家賠償を求める裁判が神戸地裁で行われた。医療機関の収入である社会保険診療報酬は、社会政策的な配慮から消費税は非課税とされている。一方、非課税売上のために行われた仕入に係る消費税額は、消費税の計算上控除することは認められていない。仕入から生じた消費税額は、通常売価に価格転嫁を行うことで回収が図られることとなる。しかし医療法人の場合には、課税売上が基本的に存在せず、売上は非課税売上であることから仕入税額控除を行うことができない。これも非課税という措置から生じる問題という意味では同類のものであるのではないかと思われる。

最高裁判所における論点は、帳簿及び請求書等の保存がない場合には原則として当該課税仕入れに係る消費税額の控除を認めないものとする（消費税法 30 条⑦）など、課税の明確性の確保や適正な徴税の実現といった他の目的との調和を図るため、税負担の累積が生じても課税仕入れに係る消費税額の全部又は一部が控除されない場合があることを予定しているものということができるとの判示がなされている。

判示の内容からも、最高裁平成 16 年判決による仕入税額控除否認の判決を用いた理論であると思われるが、「控除されない場合があることを予定している」とすることは、仕入税額控除を納税者の権利として捉えた場合には考えられないことであり、上記図 7、「裁判の場におけるすがた」のとおり、税制改革法の存在なく、消費税法の解釈が厳格になされており、そのため本来消費税法が企図していなかった解釈がなされる結果となっている。

仕入税額控除について納税者の権利として捉えた場合には、課税の累積は排除することが望まれる。

そのため、非課税売上が介在することによって生じる用途区分の判定については、朝長英樹氏による「副次的な収入は仕入税額控除の区分において考慮しないとするのが最も適切である」とする考え方を主軸とし、副次的な範囲については、「95%ルール」の存在を活用することによって判定を行う方法を提唱したい。

95%ルールは、課税売上高が 5 億円未満の場合において、仕入税額控除を一括控除可能とするか、個別対応方式もしくは一括比例配分方式により控除を行うかの判断基準として用いられる方法であり、その趣旨は、簡素化を図ることであるが、その際の“尺度”として 5% 未満のものについて考慮しなくてもよいとの判断がなされていることから、5%を基準として少額は不追及するものとして捉える方法により回廊をもたせることが企業実態を適切に表す方法であり、課税の累積を排除する方法として適切ではないかと考える。

## 小括

仕入税額控除については、学説上、最も重要な要素であると考えられ、税の累積効果を排除することが最大の目的であり、付加価値税制の核心、本質である。

この税の累積効果を排除する機能について、本論文では帳簿等の保存がないものと判断がなされた場合と、非課税の取扱いから生じる課税の累積について検討を行った。

仕入税額控除について全部、もしくは一部について失われると様々な不合理が生じることとなる。

帳簿等の保存の問題については、税務調査を拒否するなど、納税者の責めに帰する場合も多く存在しているが、この問題については本来罰則にて制裁を行うことが適切であり、仕入税額控除を納税者の権利として捉えた場合には、税務調査拒否の問題と、帳簿不提示による仕入税額控除否認については分離して判断がなされるべきである。

最高裁平成 16 年判決における滝井裁判官による反対意見が示しているように、「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ぬ理由は見いだすことはできず、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り、消費税制度本来の趣旨に反するものとする。との考え方を尊重すべきであり、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拡張解釈することは租税法が侵害規範であることから認めてはならないものである。

この最高裁平成 16 年判決以降、法人税法においても、青色申告制度における「保存」の解釈が、消費税法上の帳簿等の「保存」の意味と同様であることが示されたことによって、青色申告制度と仕入税額控除が同格として取り扱われることにより、仕入税額控除が、納税者の権利ではなく特典として位置付けられる傾向にある。

本論文で検討を行った非課税から生じる事例については、課税庁が平成 12 年に国税庁消費税課で作成していた消費税審理事例検索システムにより、「10-176 譲渡用住宅を一時期賃貸用に供する場合の仕入税額控除」の回答として、課税資産の譲渡等によりのみ要する課税仕入れに該当するものとして取り扱って差し支えないと回答していることから、いわば、課税庁のお墨付きの税額控除であったと思われる。

しかし、時期を同じく平成 17 年以降の裁決事例において、消費税法 30 条の適用において、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に区分するとされた事案が存在していることから、最高裁平成 16 年判決を境として仕入税額控除の取扱いが変更なされたのではないかと疑念が沸く。

いずれの場合においても仕入税額控除を納税者の権利として捉えるのか、特典として捉えるのかによって異なる結果となる問題である。

そのため、税制の抜本的な改革の趣旨、基本理念及び方針を明らかにした税制改革法に定められている「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」との文言について、付加価値税の本質となる中立性、課税の累積を排除することは最も重要な要素であると考えられることから、これを主眼に置くことによって仕入税額控除については、明確に納税者における権利として位置付けることが必要である。

## 終章

消費税法における仕入税額控除について、その必要性と権利性について検討を行った。消費税法における裁判の場において、仕入税額控除について「実態」に反する裁判例について疑問が生じたことを発端として執筆を行った。

執筆を行うにあたり私なりの「租税正義」のあり方として、納税者と課税庁が一つの部屋にいと仮定した場合、双方の中心に位置し、納税者側に片足を置き、もう一方の足については課税庁側に片足を置いた状態で、双方の言い分について耳を傾けて聞くように努力を行って執筆したつもりである。

つまり自分の中で裁判を行ったつもりではあるが、実際に完成した原稿をあらためて読み返すと、基本的には納税者側のスタンスをとっていることが確認できる。あらためて裁判における判断の決着とは難しいものであると感じた。

消費税法は所得税法や法人税法と比して比較的新しい税法であり、また導入にあたって政治的要素の介入もあることから、様々な欠陥を伴った法律であったように思える。

しかし、数々の改正によって、消費税法創設当初に散見された「益税」問題については相当の解消がなされ、2023年においてはインボイス制度の導入も行われることから、税制度としての信頼性、透明性が向上することが期待できる。

仕入税額控除については、理論上最も重要な要素であると考えられているにもかかわらず、課税庁による仕入税額控除否認の事例が生じ、裁判の場においても納税者が敗訴する結果、税の累積が生じることとなっている。

このような状況の中、消費税法における仕入税額控除については、明確に納税者における「権利」として位置付けることが必要である。

第1章では、消費税の創設について、その歴史的な過程から消費税法創設時に伴って成立した税制改革法についてその内容の検討を行った。

「一般消費税」「売上税」については、「消費税法」の導入直前であったこともあり、いずれにおいても、納付額の計算については、売上高の合計額に税率を乗じて算出した税額から、同期間中の仕入高に係る税額を控除するという点では、どちらも課税の累積を排除する付加価値税を基礎としている。

これらに対して「取引高税」については、税率は1%と低い税率ではあるが、間接税としての類型は多段階課税方式のうち累積型に位置付けられ、非課税取引を除く全取引に対し、各段階で課税するため、税率が低くても大きな税収をあげられるという意味では間接税としてのメリットを享受することができるが、事業経営者の間で手続きがわずらわしく、国民の反発をうけたところから、わずか1年4カ月で廃止された法律であった。

「売上税」については、仕入れの際に受領した「税額票」に記載された税額を控除した額とするという点が大きな特徴である。この「税額票」は、いわゆるインボイスであり、仕入税額控除を行うにあたり「税額票」に記載された税額を控除することによって、間接税の転

嫁と帰着を明確にする意図が「売上税」には組み込まれている。

本論文を執筆している令和5年において、10月1日からインボイス制度が開始されることとなるが、消費税法の導入以前からインボイス方式について検討がなされていたことがわかる。インボイス方式については、納税義務者である事業者にと事務負担が増大するという懸念から、消費税法創設時においては導入がなされず、わが国特有の「帳簿方式」によって前段階の税額を控除する方法が採用された。

帳簿方式によれば、事務手続きが簡便であるというメリットがあるが、徴税側からすると、免税事業者からの仕入についても仕入税額控除を行うなど、付加価値税制として不透明さが生じる根源となっている。

消費税法は、税制改革法を伴った上で成立した法律である。税制改革法は、税制改革法第1条によって、税制の抜本的な改革の趣旨、基本理念及び方針を明らかにし、かつ簡潔にその全体像を示すことにより、今次の税制改革が我が国の経済社会に及ぼす影響にかんがみ、国等の配慮すべき事項について定めることを目的とすることが記されている。

また、第10条においては、消費税の創設について記載がなされている。税体系全体を通ずる税負担の公平を図るとともに、消費に広く薄く負担を求める消費税を創設することが記載されており、高齢化社会が想定されることから、国民福祉の充実に資するため必要な歳入構造の安定化のための抜本的な改革であることがうかがえる。加えて、2項においては、多段階方式で課税し、課税の累積を排除することにより、経済に対する中立性を確保することが記載されている。

消費税法導入以前の「取引高税」については、課税の累積が生じる方式であったこともあり、1年4カ月という短命であったことを踏まえると、付加価値税制であることを本質とし、消費税法を解釈するにあたり、税制改革法における、「課税の累積を排除することにより、経済に対する中立性を確保すること」については、その大前提として考慮されなければならないものであり、これを出発点として捉えることが重要であるとの結論に至る。

第2章では、帳簿の保存に関する裁判事例について検討を行った。消費税法30条7項の規定は、「帳簿及び請求書等の保存」を消費税法30条1項そのものの適用要件として、「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、特定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」と規定していることから、仕入税額控除の要件を極めて厳格なものとして位置付ける方向へ導いている。

その結果として、課税庁が仕入税額控除を否認する事案が生じることとなり、経済に対する中立性を確保し、課税の累積を排除する付加価値税としての最大のメリットが失われることとなる。

帳簿の保存に関して仕入税額控除が否認される事案については、2つの類型に区分されることが確認できた。1つ目の類型については、「記載不備」に関する事例である。消費税法創設後30数年が経過している現在においては、記載不備に関する事案については、納税者の責めに帰することができるものと思われるが、消費税法創設後間もない頃において、「仮

名仕入」や「略称」による仕入について、仕入税額控除を否認するという事案が存在している。

本論文において取り扱った事例においては、消費税法創設後 2～5 年と比較的に間もない期間において仕入税額控除が否認されている。

仕入の事実が実際に存在するものの、記載内用の不備を理由として、仕入税額控除が否認されるという取り扱いは、納税者の立場からすると「酷」なものであったと考えられる。

2 つ目の類型については、「帳簿の保存」に関する事例である。帳簿の保存に関する事例では、①不提示＝不保存とする説、②適法な税務調査における不提示＝不保存とする説、③不提示≠不保存とする説の 3 つの説によって判示がなされた。これら 3 説については、いずれも同時期である平成 10 年における判決であるが、帳簿の保存についての解釈が異なっている。共通点としては、3 例とも調査非協力を発端として仕入税額控除が否認された事例である。

これら 3 例については、解釈が異なっていたが、平成 16 年に最高裁判所より、判決が示された。消費税法 30 条 7 項に規定する帳簿及び請求書等を整理し、これらを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、所定の期間及び場所において態勢を整えて保存していなかった場合は、同項にいう「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」に当たる。つまり、保存には提示をも含むとする考え方による判示がなされた。前述 3 説のうち①不提示＝不保存の説が採用されたことにより、保存の解釈について拡張的な解釈がなされることが判示されたのである。

この判決においては、滝井裁判官によって「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、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り、消費税制度の本来の趣旨に反するものと考えたとの反対意見が表明された。

また、日本弁護士連合会においても意見書が表明された。「仕入税額控除の要件についての意見書」によれば、消費税法 30 条 7 項の規定の解釈については、仕入税額控除の立法趣旨、すなわち、生産・流通の各段階における税の累積を排除する、という消費税の付加価値税たる本質に反し、「課税売上有る事業者には当然に課税仕入がある」（仕入税額の負担事実がある）という前提事実を無視する不当なものであるとしている。

これは、税制改革法により定められている消費税の本質が付加価値税であることに由来し、仕入税額控除は事業者に対して付与される恩典ではなく、消費税の本質的要素であると考えられ、前述滝井裁判官による反対意見と同意であると思われる。

青色申告控除については特典、仕入税額控除は権利として捉えた場合、両者は決して同格として取り扱う項目ではなく、「特典」については規定を満たしていない場合に、剥奪も考えられるが、「権利」として捉えた場合には、剥奪は、より慎重な判断が求められなければならない。つまり「形式的」な理由のみにより、仕入税額控除の権利剥奪は許されるべきこ

とではないと考える。ただし、仕入税額控除についてすべて当然に納税者の権利として保護すべきであるとした場合には、公平性の観点から好ましくない事象も存在することが考えられることから、一定の制限は設けなければならないとの結論に至った。

第3章では、帳簿の保存に関する新たな問題として、ヒノックス事件について検討を行った。帳簿の不提示による訴訟においては、納税者みずから帳簿の提示を行わないことにより、帳簿の保存がなかったものとされ、仕入税額控除の全額について否認されるという事案は存在したが、本件ヒノックス事件については、税務代理権限を有する税理士による帳簿の不提示であり、帳簿の提示を行わなかったのが納税者ではなく、税理士であるという点でいままでの帳簿不提示に関する事件とは異なる。

本件によれば、課税庁により調査が着手してから、約1年3カ月もの期間にわたり、本件調査への対応を拒み続けており、その間調査担当者は、7回にわたり事務センターに臨場し、事前通知なく実施した初回の臨場を除けば、いずれも事前に連絡票を送付しており、調査の目的、内容、対象期間、提示すべき帳簿等が示されていた。なお、初回の事前通知をせず臨場したことについても、国税通則法74条の10に事前通知を要しない場合について記載があり、法的には問題のない行為である。

膠着状態が続けば、帳簿の不提示を認定され、帳簿の保存がないものとされることによって、仕入税額控除の全額否認される可能性が高いことは、過去の裁判例から予測可能なはずである。

帳簿の不提示による帳簿の不保存とされる事例については第2章で述べた裁判例から、最高裁平成16年判決によって一応の決着がついているものと捉えるところ、本事例における事案についても、形式的には不提示＝不保存という理論から仕入税額控除を否認されてもしかたがないものと思われる。

ここまでの検討では、過去における帳簿不提示の事例と同様であり、納税額が巨額となったことがクローズアップされた判例であるとの認識を筆者は行っていた。

しかし、国税通則法第74条11②の規定から、「国税に関する調査の結果、更正決定等をすべきと認める場合には、当該職員は、当該納税義務者に対し、その調査結果の内容を説明するものとする。」とされていることから、「納税者本人」に対して説明することが決められている。

この点について、三木義一氏は国税庁による内部文書「国税庁調査課税務調査手続等に関するFAQ・実施例（シナリオ）【調査課関係】」により取扱い事例について検討を行っており、「このような通知を納税義務者本人にする努力を課税庁がどこまでしたのか問われなければならない」としており、「意図的に本人に通知をせず、そのまま更正処分をすれば、約40億円の仕入税額控除を否認できるので、一罰百戒の意味を込めて更正処分をなしているとすると、それは更正処分の目的を逸脱している。」と評釈している。また、同氏は、脱税の嫌疑がある場合との比較について指摘しており、「本件納税者がもっと悪質で脱税の疑いが強いと、課税庁は内偵の上、査察による強制調査を行うことを優先した場合にはどうな



るだろうか。」との疑問を持たれている。

上記の点について考慮し、再度本件について検討を行ったところ、帳簿の保存の観点から本件は、税務調査が違法であるか否か不明な場合ではあるが、裁判により税務調査について違法性がないと判断されていることから、仕入税額控除は認められないことが適切であると考えられると判断を行っていたが、強制調査が行われた場合において、帳簿の提示により、仕入税額控除が認められることを考えると、本件において、帳簿不提示から帳簿の保存がなかったものとして、仕入税額控除を全額否認することについて問題があるように思われる。

消費税は、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である付加価値税であることを踏まえると、仕入税額控除について「帳簿の保存」がないと認められることにより、まったく認めないとするのは、大きな問題であると捉え、場合によっては、仕入税額控除についての「推計」という概念を採用することも必要なのではないかとの結論に至る。

第4章では、課税の累積を排除する方式である付加価値税としての消費税法にとって、仕入税額控除は最も重要な要素であり、安易にその全額について否認を行うことは適切ではないとの考え方から、消費税法における推計課税の是非について検討を行った。

法人税法131条では、「課税標準」を推計できるものと規定し、所得税法156条については、「各種所得の金額又は損失の金額」を推計してこれを行うことができるものと規定している。法人税法では「課税標準」、所得税法では「所得」と規定されており、文言が異なっているが、法人税法第21条に「内国法人に対して課する各事業年度の所得に対する法人税の課税標準は、各事業年度の所得の金額とする」と規定されていることから、法人税法における課税標準は所得であることからすると、法人税法、所得税法いずれの場合においても、「所得」について推計することができるものと捉えることができる。

吉良実氏は、消費税法においても推計の必要性を述べており、「法制上すべての納税義務者に申告義務と記帳義務等を負担せしめても、現実にはそれ等の義務を履行しない納税義務者が出てきて、実額申告・実額課税のできない場合がどうしても事実として生ずるが、そのような場合に課税をあきらめることはできないので、やむを得ず推計課税が必要になってくるのだ、すなわち推計課税の必要性の理論的根拠はそこにあるのだ、ということになるのではないだろうか」と推計課税の必要性について問われている。

やむを得ず推計による方法が必要となることは、所得税法や法人税法に限らないと考えられ、消費税に係る裁判例においても、推計課税を認めている事例が存在する。ただし、この事例については、事業者が簡易課税制度を採用している場合であり、課税売上高の推計からみなし仕入率を適用することによって、仕入税額控除の推計も行われている事例である。

消費税法においては、「課税標準」については、「課税売上高」であり、仕入税額については課税標準を構成する要素ではない。

消費税法における仕入税額については、第2章で述べたとおり、消費税法30条7項において、帳簿及び請求書等の保存をしない場合には、仕入税額控除を適用しないと規定さ

れている。つまり、消費税法において「仕入税額控除」についての推計は行うことができないものと解されている。

しかし、事業者が簡易課税制度を選択適用していれば、帳簿および請求書等の保存がなくても、簡易課税制度におけるみなし仕入率によって、仕入税額控除を行うことができる。

このように事業者の選択する方法により結果が異なることについては、課税の累積が生じ、経済に対する中立性に反することから認めがたいことである。

そこで、選択する課税方式によることなく、仕入税額控除の推計を行う方法を検討したところ、簡易課税制度を利用し、仕入税額控除を行う方式が制度的に実現可能ではないかとの仮定から検討を行った。

仕入税額控除を推計に行うにあたっては、みなし仕入率による方法では、推計値が過大に算出されることから適切ではないため、会計検査院による課税仕入率を参考として補正する必要があるものと思われる。

また、推計を行うという状況については、税務調査に対して協力を行わない、実際に帳簿の存在がない等、ペナルティ的な要素が存在することから、加算税による割合を加味するなどの要素についても考慮されなければならないこととなるであろうとの結論に至る。

第5章では、インボイス制度について、わが国消費税法の「仕入税額控除」についてどのような影響を及ぼすのかについて考察を行った。

インボイス方式の導入により、仕入税額控除の「厳格化」がさらに進むことは論をまたず、納税者の事務手続きが煩雑となるうえ、形式的な要件をみださず、仕入税額控除が否認される可能性が生じる。インボイス方式による請求書によって、明確に各税率ごとの消費税額が付記されることについては、納税者が取引に係る消費税額を認識し、適正に転嫁を行う、という意味においては、転嫁の問題について一部解消が図られることもある。

しかし、消費税という租税制度上の「転嫁」の問題については、価格の決定から転嫁にわたるまでの根本的には解決にはいたらない問題であると思われる。

そうするとインボイス方式の導入は、納税義務者である事業者にとってメリットは少なく、仕入税額控除が一部否認されるだけでなく、場合によっては適格請求書の要件を充たさず、仕入税額控除がその請求書につき全額控除できないという可能性も十分にありうる。

国税庁が公表しているインボイス制度開始後の税務調査の運用の内容については、これまでも軽微な記載不備を目的とした調査は実施しておらず、仮にインボイスの記載事項の不足等の軽微なミスを把握しても必要な記載事項を他の書類で確認する。もしくは、修正インボイスを交付することにより事業者間でその不足等を改める対応を行うということであるようである。また、まずは制度の定着を図ることが重要であり、柔軟に対応していくとの説明がなされている。

これらの説明については、消費税創設時における数々の事業者に対する特例を与えることにより、消費税の導入を急いだ状況と似ており、柔軟な対応について期待しすぎることは

禁物であると考える。

第2章で述べた記載不備に関する事例では、「仮名仕入」、「氏等」のみの略称による記載が「氏名又は名称」にあたらないうして、当該部分にかかる仕入税額控除が認められなかった事例につき、新しい税法である消費税法の導入からまだ定着していたとは思われない時期に記載内容について「厳格」な判断が裁判の場においてなされていることから、「インボイス制度後の税務調査の運用について」に記載のとおり「柔軟に対応」がなされるかについて不明である。「軽微なミス」という文言の「軽微」とはどこまでの範囲となるかについても不明であり、いつまで柔軟に対応するかについては不明である。

つまり第2章で述べた帳簿の保存の問題のうち、消費税法設立当初に生じた記載不備に関する仕入税額控除の否認の問題が、再燃する可能性が高いのではないと思われる。

記載不備の事例については、消費税法制定当初に多く存在した事例であるが、消費税法が導入されて30年以上が経過した現在ではあまりみかけない問題であったと思われる。

しかし、消費税法に係る訴訟事例では「形式的要件」を重んじる傾向が強いことから、インボイス方式の導入により、上記不安材料は現実のものとなる可能性が高いと考えられる。

加えて、令和6年1月1日から開始される「電子帳簿保存法」により、さらに帳簿の保存の要件が厳格なものとなり、仕入税額控除を否認する裁判事例が増加するのではないだろうかと推測する。

水野忠恒氏によれば、「インボイスの交付を通じて、取引事業者にくさり(chain)をつくり、それにより相互牽制作用(Self-policing)を働かせることができるということである。つまり、取引において、売り上げ事業者は仕入れ業者から税額を取り立てようとするであろうし、これに対して、仕入れ業者はインボイスを発行して相手方に税額を移転しようとするから、取引当事者は互いに税負担を相手に帰せしめようとするために、いわゆる相互牽制作用が働くのである」としており、相互牽制作用により適切に消費税の転嫁が行われることに大きな期待を持ちたい。

消費税制度については「転嫁」から「帰着」までが適正に行われていることが前提として成立する税制度であり、出発点として「転嫁」が行われなければ、その後の「益税」、問題についても意味をなさないこととなり、「損税」が発生する場合もある。

仕入税額控除についての透明性が高まる方面についての改正が行われるのであれば、その対比として「仕入税額控除」を納税者の権利として捉える側面についても同時に考慮されなければならないとの結論に至る。

第6章では、販売用に購入した居住用賃貸不動産の仕入税額控除について検討を行った。

問題とする事例では、居住用マンションを購入後、住宅として賃貸している状態が発生する場合において、売却までに得る賃料収入が存在することから、課税売上のみ要するものとするのか、課税売上と非課税売上の両方に共通するものに区分するのかを巡り、解釈が分かれることとなる。

この判決について検討を行ったところ、物件を適切な賃料で貸し付けて空室を可能な限

り減らす手法は、収益力を向上させることを目的としており、仕入れた不動産の価値を高め販売を行うことは、利益を得ることを目的とする法人にとって自然な行動であり、賃料収入は総収入の5%未満にとどまっていることから、「95%ルール」を例に5%未満の賃料収入は少額な副産物であると捉え、仕入税額控除の区分判定に影響を及ぼすことは適切ではないとの結論に至った。

また、形式的な観点と実質的な観点から類似事例として国税不服審判所令和元年7月17日裁決、調剤薬局事例を例として検討を行った。調剤薬局事例は、調剤薬品等の販売に係る課税資産の譲渡等の金額がその他資産の譲渡等の金額に比して僅かであるとしても、課税資産の譲渡等に使用されることも予定されていたことを理由に、共通売上対応分に区分すべきとされた裁決事例である。

マンション事例と調剤薬局事例の比較検討を行ったところ、マンション事例の場合には、販売目的で購入したものであり、そのほとんどが課税売上となる譲渡であったとしても、非課税売上分である居住用賃貸収入がある以上、販売用マンション仕入は、課税売上と非課税売上に共通するものに区分されることとなる。

調剤薬局事例では、たとえ僅かな課税売上であったとしても必ず存在することにより、課税売上と非課税売上の両方に共通するものに区分される。

マンション事例と調剤薬局事例で異なった問題点が生じることとなるのは、仕入税額控除の仕組み上、課税売上割合が乗じられることにあることが考えられる。

法を遵守するときは、形式による判定も客観性という見地から要請されるものと考えられるが、真逆の問題が生じることから中立性の観点からも形式基準に依拠することが法解釈として正しいのか吟味する必要がある。

仕入税額控除については、制度上非課税取引にはこの前段階税額控除制度が適用されないため、検証を行った東京地裁令和2年判決においても、取引実態が転売を目的としたマンションの取得であったとしても、不動産賃貸収入による非課税取引の存在により、最終的には課税売上として転売されるマンションに係る仕入部分について、全額の仕入税額控除を行うべきか、課税売上と非課税売上の双方に係る共通対応として、課税売上割合に応じて仕入税額控除を行うべきかという問題が生じているのである。

本事例においては、東京地方裁判所においては納税者の主張が認められ、全面的に納税者の主張が認められたが、高裁、最高裁について納税者の主張は認められず、逆転敗訴となっている。

最高裁判所における論点では、「帳簿及び請求書等の保存がない場合には原則として当該課税仕入れに係る消費税額の控除を認めないものとする（消費税法30条⑦）など、課税の明確性の確保や適正な徴税の実現といった他の目的との調和を図るため、税負担の累積が生じて課税仕入れに係る消費税額の全部又は一部が控除されない場合があることを予定しているものということができる。」との判示がなされている。

この判示については、第2章で取り扱った帳簿の不提示による仕入税額控除の否認の判

例をベースとして構築された理論であると思われるが、前提条件として、納税者の責めに帰する帳簿不保存については、消費税額の全部又は一部が控除されない場合があったとしてもいたしかたないと思われるが、課税庁に非があるケースもしくは納税者と課税庁どちらに非があるのかわからないケースなどについても、ひとくくりとして消費税法が「控除されない場合があることを予定している」とすることは拡張解釈であり、消費税法は、課税の累積を排除する方式であることからすると、消費税法が予定していることは限定的であるものと捉えることが適当であると思われる。

また、一律に課税売上割合を用いることは、課税の明確性の確保の観点から一般に合理的といえるのであり、課税売上割合を用いることが当該事業者の事業の状況に照らして合理的といえない場合には、課税売上割合に準ずる割合を適切に用いることにより個別に是正を図ることが予定されていると解されることにも鑑みれば、共通対応課税仕入れに該当すると解するのが消費税法の趣旨に沿うものというべきであるとの判断がなされている。

一律に課税売上割合を用いることは、制度上公平性を帰する観点から望ましく思える。しかし一律に課税売上割合を用いた場合には中立性の観点から好ましくなく、消費税法の予定していないすきまに生じた問題によって不公平があってはならないと考えられる。この点最高裁判示では、「課税売上割合に準ずる割合を適切に用いることにより個別に是正を図ることが予定されていると解される」としているが、そのためには、「課税売上割合に準ずる割合」についての適用要件が明示され、要件を充たした場合には適切に承認を受けられることが前提条件として必須であると考えられる。

消費税法は「消費」に担税力を見出して課税される税金であり、事業者は納税義務者ではあるが「負担者」ではないはずである。しかし、本章にて検証を行ったムゲンエステート事件とエーディーワークス事件のように法律の欠落したスポットにより、実質的に事業者が消費税を負担させてしまう事象が生じることになる。

法解釈上、消費税は付加価値税としての性質を持つものであれば、やはり課税の累積は排除すべきであり、形式を強制してしまうことは、付加価値税制としての「本質」となる税の累積を排除することに影響を与えてしまうことは問題であると考え、仕入税額控除は納税者の権利として捉え、いまいちど法解釈の議論がなされるべきであるとの結論に至る。

第7章では、仕入税額控除について、特典程度に位置するものではなく、明確に、仕入税額控除を行う「権利」を有するべきであることについて検討を行った。

仕入税額控除については、学説上、最も重要な要素であると考えられ、税の累積効果を排除することが最大の目的であり、付加価値税制の核心、本質である。この税の累積効果を排除する機能について、本論文では帳簿等の保存がないものと判断がなされた場合と、非課税の取扱いから生じる課税の累積について検討を行った。

仕入税額控除について全部、もしくは一部について、控除できなくなると様々な不合理が生じることとなる。帳簿等の保存の問題については、税務調査を拒否するなど、納税者の責めに帰する場合も多く存在しているが、この問題については、本来罰則にて制裁を行うこと

が適切であり、仕入税額控除を納税者の権利として捉えた場合には、税務調査拒否の問題と、帳簿不提示による仕入税額控除否認については分離して判断がなされるべきである。

最高裁平成 16 年判決における滝井裁判官による反対意見が示しているように、「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、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り、消費税制度本来の趣旨に反するものと考え。」との考え方を尊重すべきであり、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拡張解釈することは租税法が侵害規範であることから認めてはならないものである。

この最高裁平成 16 年判決以降、法人税法においても、青色申告制度における「保存」の解釈が、消費税法上の帳簿等の「保存」の意味と同様であることが示されたことによって、青色申告制度と仕入税額控除が同格として取り扱われることにより、仕入税額控除が、納税者の権利ではなく特典として位置付けられる傾向にある。

本論文で検討を行った非課税から生じる事例については、課税庁が平成 12 年に国税庁消費税法課で作成していた消費税法審理事例検索システムにより、「10-176 譲渡用住宅を一時期賃貸用に供する場合の仕入税額控除」の回答として、課税資産の譲渡等にのみ要する課税仕入れに該当するものとして取り扱って差し支えないと回答していることから、いわば、課税庁のお墨付きの税額控除であったと思われる。

しかし、時期を同じく平成 17 年以降の裁判事例において、消費税法 30 条の適用において、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に区分するとされた事案が存在していることから、最高裁平成 16 年判決を境として仕入税額控除の取扱いが変更なされたのではないかと疑念が沸く。

いずれの場合においても仕入税額控除を納税者の権利として捉えるのか、特典として捉えるのかによって異なる結果となる問題であることから、仕入税額控除については、明確に納税者における権利として位置付けることが必要であるとの結論に至った。

消費税法は、税制改革法を伴って創設された法律である。税制改革法は、多段階方式で課税し、課税の累積を排除することにより、経済に対する中立性を確保することが記されており、この基本理念については、消費税法を解釈するにあたって考慮されなければならない。

本論文においては、「帳簿の保存」に起因するものと、「非課税から生じる問題」に起因するものの 2 つの論点から、仕入税額控除についての権利性について論じた。

本論文作成にあたり先行研究としては、〔黒川功「消費税法仕入税額控除否認の法的限界—法三十条七項の解釈にみる税法学説の性格と問題—」北野弘久先生古希記念論文集刊行会編『納税者権利論の展開』(勁草書房、2001)〕によるところが大きく、消費税法 30 条 7 項の解釈における租税法学説の性格と問題点について検討する場合、消費税法における仕入税額控除は、講学上の前段階控除であり、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 30 条 7 項における帳簿及び請

求書等の「保存」を30条1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ており、安易に否認する傾向が小さくないことから、このような30条7項の運用を可能としている税法解釈については、法的に問題があるのではないか、との黒川功氏の論文見解について参考とし、本論文における論理の出発点としている。

本論文の執筆を行っている令和5年10月1日からは、インボイス制度が導入される。インボイス方式は、消費税の創設以前から、導入の検討が行われていた方式であるが、事業者にとって、事務的手続きが煩雑になること、免税事業者が取引の中間から排除されてしまう可能性が生じることから導入に至らなかった方式である。

インボイス方式によれば、消費税法の制度における信頼性、透明性が向上することが期待できること、インボイス方式導入を契機として、国民全体で消費税法に対する議論が活性化される機会となることに期待を持ちたい。

そして、本論文の主題としている「仕入税額控除」については、明確に権利であるということについて理解が深まる一助となれば幸いである。

## 参考文献等

### 【著書】

1. 岩崎健久『消費税の政治力学』（中央経済社、2013）。
2. 占部裕典『租税法における文理解釈と限界』（慈学社出版、2013）。
3. 加藤寛監修『わが国税制の現状と課題 21世紀に向けた国民の参加と選択』（財団法人大蔵財務協会、2000）。
4. 金子宏編『租税法の基本問題』（有斐閣、2007）。
5. \_\_\_\_\_『租税法の発展』（有斐閣、2010）。
6. 金子宏『租税法第19版』（弘文堂、2014）。
7. \_\_\_\_\_『租税法第24版』（弘文堂、2021）。
8. 北野弘久『税法問題事例研究』（勁草書房、2005）。
9. 北野弘久（著）、黒川功（補訂）『税法学原論第8版』（勁草書房、2020）。
10. 北野弘久、谷山治雄『日本税制の総点検』（勁草書房、2008）。
11. 北野弘久先生古希記念論文集刊行会編『納税者権利論の展開』（勁草書房、2001）。
12. 木下和夫『税制調査会〔戦後税制改革の軌跡〕』（税務経理協会、1992）。
13. 吉良実 法学博士中川一郎生誕80年記念税法学論文集『消費税の推計課税』（税法研究所編、1989）。
14. 湖東京至『消費税法の研究』（信山社、1999）。
15. 品川芳宜『傍流の正論』（一般財団法人大蔵財務協会、2023）。
16. 清永敬次『税法第5版』（ミネルヴァ書房、1998）。
17. 田中治・金子宏編『租税法の発展』（有斐閣、2010）。
18. 田中治『田中治税法著作集第4巻、租税実態法の諸相と論点—相続税、消費税、地方税』（清文社、2021）。
19. \_\_\_\_\_『田中治税法著作集第5巻、租税手続法と諸相と論点』（清文社、2021）。
20. 水野忠恒『租税法第5版』（有斐閣、2011）。
21. 水野忠恒『大系租税法』（中央経済社、2015）。
22. 松沢智『税務訴訟の基礎知識』（中央経済社、1973）。
23. 森信茂樹『抜本的税制改革と消費税』財団法人大蔵財務協会（2007）。

### 【論文】

1. 青山倫子「消費税法の立法行為及びその制度の違憲性の存否」『税務弘報』（2007. 4）144-145頁。
2. 阿部泰隆「税務調査における課税庁と租税代理人の間の話合いの齟齬と消費税の仕入税額控除額40億円の否認（上）」『税務事例』53巻7号（2021. 7）35-44頁。
3. 岩崎政明「消費税の特例計算法—中小事業者に係る特例措置」『日税研論集』（1995. 3）293-327頁。
4. 上松公雄「消費税前史（わが国における一般消費税に関する調査、検討の沿革）」『税務調査会』（2002）103-120頁。



5. 梅田和良「帳簿書類等の提示拒否と仕入税額控除否認の関係」『税務弘報』44 卷 7 号(1996. 7) 177-184 頁。
6. 占部裕典「付加価値税における納税義務者の意義～消費税法 5 条の納税義務者とは～(上)」『税務弘報』(2017. 3) 173-179 頁。
7. \_\_\_\_\_「付加価値税における納税義務者の意義～消費税法 5 条の納税義務者とは～(下)」『税務弘報』(2017. 4) 158-167 頁。
8. 岡根秀根「消費税法 30 条に規定する仕入税額控除の本質に関する考察」『経済集志 第 92(第 1)』(2022. 5) 1-16 頁。
9. 加島康宏「仕入税額控除における帳簿等の「保存」の意義(1)」『税理』43 卷 9 号 (2000. 8) 204-213 頁。
10. \_\_\_\_\_「仕入税額控除における帳簿等の「保存」の意義(2)」『税理』43 卷 10 号 (2000. 9) 268-275 頁。
11. \_\_\_\_\_「仕入税額控除における帳簿等の「保存」の意義(3)」『税理』43 卷 12 号 (2000. 10) 196-203 頁。
12. 霞晴久「ADW 事件・ムゲン事件、最高裁判決下るから加算税賦課決定処分含め納税者全面敗訴～【第 1 回】」  
(<https://professionnet.com/professionjournal/consumption-article-201/>)  
最終閲覧 2023. 3. 8
13. \_\_\_\_\_「ムゲン・ADW 事件が残したもの～最高裁の判示は、納税者の納得が得られるものか～【第 2 回】」(<https://profession-net.com/professionjournal/consumption-article-202/>) 最終閲覧 2023. 5. 11
14. \_\_\_\_\_「ムゲン・ADW 事件が残したもの～最高裁の判示は、納税者の納得が得られるものか～【第 3 回】」(<https://profession-net.com/professionjournal/consumption-article-204/>)  
最終閲覧 2023. 5. 25
15. \_\_\_\_\_「ムゲン・ADW 事件が残したもの～最高裁の判示は、納税者の納得が得られるものか～【第 4 回】」(<https://profession-net.com/professionjournal/consumption-article-208/>)  
最終閲覧 2023. 6. 8
16. \_\_\_\_\_「ムゲン・ADW 事件が残したもの～最高裁の判示は、納税者の納得が得られるものか～【第 5 回】」(<https://profession-net.com/professionjournal/consumption-article-210/>)  
最終閲覧 2023. 6. 22
17. 金井恵美子「消基通 11-2-19 合理的な基準による区分と関係」『税務弘報』(2002. 8) 20-25 頁。
18. \_\_\_\_\_「Consider Again 軽減税率 抜本的税制改革③」『税務弘報』(2020. 3) 148 - 149 頁。
19. \_\_\_\_\_「軽減税率第 3 回」『税務弘報』(2020. 3) 148-149 頁。
20. \_\_\_\_\_「軽減税率第 4 回」『税務弘報』(2020. 4) 134-136 頁。

21. \_\_\_\_\_ 「わが国の仕入税額控除方式の検証」『税研 197』33 巻 5 号 (2018. 1) 40-46 頁。
22. 金子友裕 「消費税の現状と課題—消費税法の性質からの検討—」『税法学 579』(2018) 45-65 頁。
23. \_\_\_\_\_ 「消費税法における仕入税額控除の考察」『税法学 585』(2021. 5) 3-25 頁。
24. 金子宏 「総論-消費税制度の基本的問題点」『日税研論集』30 巻 (1995. 3) 1-28 頁。
25. 北野弘久 「消費税法 30 条 7 項の仕入税額控除の否認」『税理』39 巻 4 号 (1996. 4) 188-94 頁。
26. \_\_\_\_\_ 「消費税法 30 条 7 項の仕入税額控除の否認」『税理』39 巻 4 号 (1996. 4) 190 頁。
27. 吉良実 「消費税推計課税の必要性和その許否」『税務弘報』37 巻 5 号 (1989. 5) 6-12 頁。
28. \_\_\_\_\_ 「税制改正法の性格とその効力」『税務弘報』38 巻 9 号 (1990. 9) 6-12 頁。
29. 黒川功 「消費税仕入税額控除否認の法的限界—法三十条七項の解釈に見る税法学説の性格と問題—」『税経新報』(2006. 5)。
30. 熊王征秀 「準ずる割合の適用手続きと留意点」『税務弘報』(2002. 8) 10-19 頁。
31. 小池敏範 「仕入税額控除における帳簿及び請求書等」『税務弘報』44 巻 3 号 (1996. 3) 32-36 頁。
32. 品川芳宜 「国税通則法の改正案の問題点とあるべき方向(上)、(下)」税務事例 43 巻 11 号 (2011. 11)、43 巻 12 号 (2011. 12)
33. \_\_\_\_\_ 「傍流の正論 課税の論理」『税のしるべ』(2022. 8)
34. \_\_\_\_\_ 「顧問税理士が事前通知のない調査を拒否し消費税の仕入税額控除を否認された場合の損害賠償責任—千葉地裁令和 3 年 12 月 24 日判決—」『TKC 税研情報 Vol. 31 No. 6』(2022. 12) 121 頁。
35. 嶋協 「仕入税額控除における帳簿・請求書渡等の保存・提示」『税理』(2002. 2) 74-79 頁。
36. 白井一馬 「歴史と立法趣旨から理解する消費税」『税務弘報』64 巻 13 号 (2016. 12) 105-111 頁。
37. 高須要子 「平成 11 年度主要民事判例解説」『判例タイムズ臨時増刊 1036』(2000. 9) 319 頁。
38. 高野裕 「仕入税額控除における帳簿等の保存義務」『税務弘報』44 巻 4 号 (1996. 4) 71-78 頁。
39. 高橋祐介 「判例研究 消費税法(平成 6 年法律第 109 条による改正前のもの)30 条 7 項の「帳簿又は請求書等を保存しない場合」の意義 1. 小出事件(大阪地裁平成 10. 8. 10 判決)2. オリジナルコーヒー事件(津地裁平成 10. 9. 10 判決)3. 山崎事件(東京地裁平成 10. 9. 30 判決)」『岡山大学法学会雑誌』49 巻 1 号 (1999. 12)。
40. 高橋貴美子 「販売用賃貸マンションの取得に係る仕入れ税額控除の用途区分」『税務弘報』(2018. 10) 153-159 頁。
41. \_\_\_\_\_ 「東京地判令和元年 10 月 11 日ムゲンエステート事件判決の検証」『税務弘報』(2020. 2) 116-122 頁。
42. \_\_\_\_\_ 「転売目的の居住用賃貸建物の取得と仕入税額控除 最高裁令和 5 年 3 月 6 日判決をうけて」『税務弘報』(2023. 10) 63-70 頁。
43. 高正臣 「仕入税額控除等をめぐる事例研究」『税経通信』57 巻 2 号 (2002. 1) 87 頁。

44. 辰巳浩一「帳簿不提示と仕入税額控除」『税研 106』172 頁。
45. 田中治「現行消費税の問題点と改正の方向性」『税務弘報』(2001. 7) 16-24 頁。
46. \_\_\_\_\_「インボイス方式の導入に伴う法的課題」『税研 197』(2018. 1) 47-53 頁。
47. \_\_\_\_\_「転売用不動産に係る消費税課税仕入れの区分」『ジュリスト』第 1555 号(2021)、10 頁。
48. 千葉隆史「インボイス制度導入後の是正に関する一考察—適格請求書類等書類等の交付禁止・罰則規定を踏まえて—」『税務大学校論叢第』103 号(2021. 6) 125-202 頁。
49. 土屋栄悦「帳簿等の記載事項と仕入税額控除」『税務弘報』45 卷 3 号(1997. 3) 125-133 頁。
50. 中里実「金融取引(銀行取引・保険取引)・不動産取引に対する消費税の課税」『日税研論集』(1995. 3) 227-291 頁。
51. 西山由美「消費税における推計課税の可否」『税研』(2009. 11) 213-215 頁。
52. \_\_\_\_\_「第 9 章 仕入税額控除」『日税研論集 70 号』(2017. 1) 465-514 頁。
53. \_\_\_\_\_「インボイスの機能と必須記載事項」『税研 197』(2018. 1) 54-67 頁。
54. 沼田博幸「仕入税額控除方式の機能と役割」『税研 197』(2018. 1) 34-39 頁。
55. \_\_\_\_\_「仕入税額控除の計算に課税売上割合を用いることの問題点」『会計・監査ジャーナル』(2019) 59-61 頁。
56. 林訓「仕入税額控除の要件における「帳簿」の記載内容」『税理』39 卷 15 号(1996. 12) 113-117 頁。
57. \_\_\_\_\_「消費税法施工令の一部改正に伴う消費税の取扱いについて」『税理』40 卷 1 号(1997. 1) 111-117 頁。
58. 平石雄一郎「消費税の本格運営と推計課税をめぐる問題」『税理』32 卷 12 号(1989. 9) 6 頁。
59. 福家俊朗「帳簿不提示と仕入税額控除」『租税判例百選 第 4 版』(2005)168-169 頁。
60. 本田望「仕入税額控除の要否」『税経通信』57 卷 2 号(2002. 1) 101 頁。
61. 増井良啓「消費税法 30 条 7 項にいう「保存」の意義」『ジュリスト 1161 号』(1999. 8) 204 頁。
62. 増田英敏「事前通知のない調査における帳簿等の不提示と仕入税額控除の可否」『ジュリスト』第 1562 号(2021)、137 頁。
63. 三木義一「非課税取引とゼロ税率」『日税研論集』30 卷(1995. 3) 197-226 頁。
64. \_\_\_\_\_「帳簿不提示と消費税の仕入れ税額控除否認の関係」『税理』39 卷 13 号(1996. 10) 19-27 頁。
65. \_\_\_\_\_「消費税仕入税額控除における帳簿等の『保存』の意義—裁判決の批判を中心として—」『税理』第 48 卷 6 号(2005) 19 頁。
66. \_\_\_\_\_「ヒノックス事件判決は適正だったのだろうか? ~検討されるべき論点が抜けていなかったか?」『税務事例』53 卷 7 号(2021. 7) 31 頁。
67. 水野忠恒「消費税の構造」『日税研論集』(1995. 3) 85-113 頁。
68. 水野正一「改正消費税における「帳簿及び請求書等」の保存と実務問題」『税理』39 卷 13 号(1996. 10) 2-9 頁。

69. 矢澤富太郎「付加価値税と税務行政—欧州諸国の経験に学ぶ」『税務弘報』36 卷 7 号(1988. 5) 12-18 頁。
70. 山田敏也「適格請求書等保存方式（いわゆるインボイス方式）の導入後における仕入税額控除方式「—欧州等のインボイス制度を参考に—」『税務大学校論叢第 98 号』（2019. 6）1-107 頁。
71. 山本守之「課税対象取引と課税対象外取引」『日税研論集』（1995. 3）115-195 頁。
72. \_\_\_\_\_「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』44 卷 3 号（1996. 3）105-115 頁。
73. \_\_\_\_\_「租税法の解釈手法と訴訟における判決の受取り方」『公益社団法人日本税務研究所センター税務事例研究 vol. 163 [法人税]』（2018. 5）1-26 頁。
74. 山口敬三郎「帳簿等の提示がない場合の仕入税額控除の可否に関する一考察」『税務事例』54 卷 12 号（2002. 12）18-34 頁。
75. 吉牟田勲「仕入税額控除の諸問題」『日税研論集』（1995. 3）29-84 頁。
76. 脇博人「課税処分取り消し訴訟の審理上の問題点—4 立証活動と判決の効力」『税理』39 卷 4 号（1996. 4）195 頁。

#### 【裁判例、裁判事例】

1. 大阪地裁平成 7 年（行ウ）第 25 号賦課決定処分取消等請求事件（TAINS：Z237-8223）  
大阪地裁平成 10 年 8 月 10 日、小出電業立会人事件
2. 東京地裁平成 9 年 8 月 28 日判決、アーム薬品(株)仮名仕入事件（TAINS：Z228-7973）  
東京地裁平成 7 年（行ウ）第 232 号消費税更正処分取消請求事件
3. 東京地裁平成 10 年 3 月 27 日判決、(株)ニッコー薬品仮名仕入事件（TAINS：Z231-8128）  
東京地裁平成 8 年（行ウ）第 230 号消費税更正不処分通知処分取消請求事件
4. 津地裁平成 10 年 9 月 10 日判決、(株)オリジナルコーヒー身分証事件（TAINS：Z238-8234）  
津地裁平成 6 年（行ウ）第 9 号消費税更正処分等取消請求事件
5. 高松地裁平成 10 年 9 月 28 日判決、(有)瀬戸内海産略称仕入事件（TAINS：Z238-8244）  
高松地裁平成 8 年（行ウ）第 1 号消費税課税処分取消請求事件
6. 東京地裁平成 10 年 9 月 30 日判決、山崎工務店推計課税事件（TAINS：Z238-8251）  
東京地裁平成 6 年（行ウ）第 229 号所得税更正処分等取消請求事件
7. 最高裁平成 16 年 12 月 16 日判決（TAINS：Z254-9860）  
（平成 13 年（行ヒ）第 116 号課税処分取消請求事件）
8. 最高裁平成 16 年 12 月 20 日判決（TAINS：Z254-9870）  
（平成 16 年（行ヒ）第 37 号法人税更正処分等取消請求上告事件）
9. 最高裁平成 17 年 3 月 10 日判決（TAINS：Z255-09954）  
（平成 16 年（行ヒ）第 278 号：消費税更正処分等取消請求事件）
10. 東京地裁令和元年 11 月 21 日判決、ヒノックス事件（TAINS：Z269-13343）  
（平成 29 年（行ウ）第 179 号消費税更正処分等取消請求事件）
11. 東京地裁令和 2 年 9 月 3 日判決、エーディーワークス事件

(平成 30 年 (行ウ) 第 559 号)

12. 千葉地裁令和 3 年 12 月 24 日判決 (TAINS:Z999-0179)

(平成 30 年 (ワ) 第 768 号損害賠償請求事件)

13. 最高裁判所第一小法廷令和 4 年 (行ヒ) 第 10 号消費税及び地方消費税更正処分等取消請求上告事件 (TAINS : Z888-2480)

#### 【その他参考資料】

1. 朝長英樹「熊本学園大学大学院会計専門職研究科講演説明資料『研究科生の質問に答えるⅢ消費税』」(2021. 12. 11)
2. 会計検査院「会計検査院法第 30 条の 2 の規定に基づく報告『消費税の簡易課税制度について』」(2012. 10)
3. 株式会社エーディーワークス <https://www.adwg.co.jp/company/strength.html>  
最終閲覧 2021. 10. 25
4. 株式会社エーディーワークス「2020 年 3 月連結業績計画における 課税売上割合に準ずる割合の適用に関するおしらせ」(2016)
5. 国税庁「簡易課税制度の事業区分」  
(<https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/taxanswer/shohi/6509.htm>)  
最終閲覧 2023. 9. 16
6. 国税庁「インボイス制度の周知広報の取組方針等について」  
([https://www.cas.go.jp/jp/seisaku/tekikaku\\_seikyusyo/dai3/siryuu.pdf](https://www.cas.go.jp/jp/seisaku/tekikaku_seikyusyo/dai3/siryuu.pdf))  
最終閲覧 2023. 8. 25
7. 国税庁消費税室「平成 23 年 6 月の消費税法の一部改正関係『95%ルール』の適用要件の見直しを踏まえた仕入控除税額の計算方法等に関する Q&A[ I ] 【基本的な考え方編】」(<https://www.nta.go.jp/publication/pamph/shohi/kaisei/pdf/kihon.pdf>)
8. 財務省「法人税の課税ベース」  
([https://www.mof.go.jp/tax\\_policy/summary/corporation/c01.htm](https://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/corporation/c01.htm))  
最終閲覧 2023. 8. 2
9. 財務省「所得税の税率構造」  
([https://www.mof.go.jp/tax\\_policy/summary/income/b02.htm](https://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/income/b02.htm)) 最終閲覧 2023. 8. 2
10. 消費税法 (基礎編) 令和 5 年度版 税務大学校講本 (2023)、1 頁。
11. 消費税法 (基礎編) 令和 5 年度版 税務大学校講本 (2023)、2 頁。
12. 訟務月報 46 卷 2 号 (2000. 2)、825 頁。
13. 訟務月報 46 卷 2 号 (2000. 2)、865 頁。
14. 税制調査会「昭和 54 年度の税制改正に関する答申」(1979)。
15. 税制調査会「税制の抜本的見直しについての答申」(1986) 1-13 頁。
16. 税制調査会「昭和 62 年度の税制改正に関する答申」(1987)。
17. 税制調査会「税制の抜本的見直しについての答申 (抜粋)」「税法学 445 号」(1987) 7-12 頁。
18. 税務弘報「令和 4 年 11 月改訂+令和 5 年 4 月改訂 消費税のインボイス Q&A」(2023. 7)

9-151 頁。

19. 内閣官房「適格請求書等保存方式の円滑な導入等に係る関係府省庁会議」  
([https://www.cas.go.jp/jp/seisaku/tekikaku\\_seikyusyo/index.html](https://www.cas.go.jp/jp/seisaku/tekikaku_seikyusyo/index.html)) 最終確認  
2023. 9. 20
20. 日本経済新聞「インボイス登録、免税事業者の1割のみ迫る10月導入混乱招かぬ対策重  
要に課税事業者は8割完了」(2013. 6. 27)
21. 『TKC LEX/DB インターネット TKC 法律情報データベース』文献番号 25571090。
22. 『TKC LEX/DB インターネット TKC 法律情報データベース』文献番号 26011980。
23. 『TKC LEX/DB インターネット TKC 法律情報データベース』文献番号 26013038。
24. 『TKC LEX/DB インターネット TKC 法律情報データベース』文献番号 28100110
25. 東京法人連合会「実務目線で見えたインボイス制度の問題点 4」  
(<https://www.tohoren.or.jp/taxinfo/2022060115549.html>) 最終閲覧 2023. 7. 27
26. 日本税制研究所「消費税における『租税回避』」  
([https://www.zeiseiken.or.jp/faq/syouthizei/sonota\\_a005.html](https://www.zeiseiken.or.jp/faq/syouthizei/sonota_a005.html))
27. 日本税法学会運営委員会「消費税法案に対する当学会各地区意見書」『税法学 452 号』(1988)  
11-30 頁。
28. 日本弁護士連合「仕入税額控除の要件についての意見書」  
([https://www.nichibenren.or.jp/document/opinion/year/2004/2004\\_70.html](https://www.nichibenren.or.jp/document/opinion/year/2004/2004_70.html))  
最終閲覧 2023. 08. 11
29. 判例時報刊行会「判例時報」1661号(1999)、40頁。
30. 判例時報刊行会「判例時報」1661号(1999)、54頁。
31. 判例時報刊行会「判例時報」1889号(2005)、42-45頁。
32. 大蔵財務協会編「裁決事例集」116集(2020)、169頁。
33. 大蔵財務協会編「裁決事例集」70集(2005)、369頁。
34. 税務調査手続等 (TAINS : FAQ241200 調査 06)