

消費税における仕入税額控除の問題点及び展望

石内宏

治

目次

はじめに

第一章 消費税と仕入税額控除

第一節 消費税導入の経緯

第二節 消費税法における仕入税額控除

第二章 法三〇条七項における「保存」についての検討

第一節 帳簿等の「保存」と「不提示」を巡る見解

第二節 最高裁平成一六年一二月一六日判決

第三節 保存すべき帳簿及び請求書等の検討

第三章 帳簿方式とインボイス方式

第一節 帳簿方式の導入

第二節 帳簿方式の問題点

第三節 インボイス方式の導入について

おわりに

はじめに

消費税は平成元年に導入された比較的新しい税であるが、平成九年には税率の引き上げ、平成一六年には免税点の引き下げに伴う納稅義務者数の増加、簡易課稅制度の適用上限の引き下げと大幅な改正があり、今後は更に税率の引き上げが検討されている。また、消費税の国税に占める割合は、導入当時は一割に満たないものであつたが、ここ数年では、所得税、法人税の税収と並び、国税の一割以上を占めるようになっている。

わが国の消費税は、原則としてすべての物品とサービスの消費に広く薄く公平に課稅することを目的とするものであり、事業者に負担を求めるのではなく、消費税相当分が価格に転嫁されて、最終消費者が負担することを予定している。そして消費税は国内において事業者が行う資産の譲渡等（国内取引）、および、保税地域から引き取られる外国貨物（輸入取引）に対して課稅される。納付すべき消費税の税額は、課稅期間中の課稅資産の譲渡等の対価の額の合計額である課稅標準を算出し、それに税率を乗じて計算した税額から、その期間中に国内において行った課稅仕入れに係る消費税額および保税地域から引き取った課稅貨物に係る消費税額の合計額を控除する仕入税額控除をはじめ、各種の控除を行つて計算される。このように消費税は、EU諸国で採用されている附加価値税の場合と同様に、仕入税額控除法が採用されている。

この仕入税額控除の方法は、消費税法三〇条に規定されており、同条七項では帳簿及び請求書等の保存について定めているが、この七項で規定する「保存」は、税務調査の際に税務職員に対する「提示」を含むのか否かについて、見解の相違が見られる。本論文において、第一章として、税制調査会を中心とした消費税導入の経緯を述べるととも

に、消費税法における仕入税額控除の内容を論ずる。統いて第二章において、前述の同条七項の「保存」についての解釈は「提示」を含むのか否かについて多くの見解が生じており、消費税において、その計算上、最も重要な要素の一つである仕入税額控除の要件の問題について、過去の判決例、学説及び平成一六年、一七年に相次いで出された最高裁判決についての整理、検討を行い、同条七項における保存すべき帳簿及び請求書等について検討する。最後に第三章として、わが国の消費税の仕入税額控除で採用されている帳簿方式は、帳簿の記載義務、税の転嫁問題、免税業者の介在が問題視されており、これらの問題点の解消方法として、そして近い将来実施されるであろう税率の引き上げや複数税率の導入に適応するものとして、EU型附加価値税（VAT：Value Added Tax）で採用されているインボイス方式との比較及び日本でのインボイス方式の導入について考察していく。

第一章 消費税と仕入税額控除

第一節 消費税導入の経緯

国が行おうとする施策に必要な費用は、最終的には税という形で国民全員が負担しなければならない。これは近代国家の基本的考え方であり、わが国の場合も憲法三〇条で納税の義務が明記されている。そして、税制には、「公平性」、「中立性」、「簡素性」が求められるが、こうした要請の中で最も重要なものは、負担の公平の確保であると言われる。全体としての負担の公平は、いわゆる「垂直的公平」と「水平的公平」の二つの公平を適切に組み合わせること

により実現できるものと考えられる。いずれの公平を考える場合でも、税負担の能力を何らかの指標によって測定することがその前提となるが、個々人の税負担の能力を示す指標としては、「所得」・「消費」・「資産」といったものが考えられる⁽¹⁾。

わが国の消費税の導入は平成元年であるが、それ以前より附加価値税について税制調査会では度々議論がなされていた。昭和四六年の「長期税制のあり方についての答申」、昭和五二年の「今後の税制のあり方についての答申」では、これまでの所得課税中心の税制から、租税負担の実質的公平を図るために大型間接税の導入について検討された。そして、「今後一般的な税負担の増加を求める方策としては、最終的には、広く一般的に消費支出に負担を求める新税を導入することを考えざるを得ない」として出された昭和五三年の「一般消費税大綱」も、昭和六一年の「税制の抜本的見直しについての答申」により閣議決定された「売上税」も多くの反対にあい実施されなかつた。

しかし、大規模減税、高齢化社会に伴う大幅な歳出増加、公債処理の資金需要などの面から、所得課税を中心とした税制ではなく、弾力的に対応できる税制の構築をすべきとする税制改革の必要性が高まり、財政当局、政界も税制改革の流れを保持していく気運が高まっていた。昭和六二年政府、自民党税制調査会と大蔵省によつて策定された「税制の抜本的改革に関する基本方針」では、国民の税に対する不公平感の払拭、幅広く薄い負担を求める税制の実現を掲げており、政府税制調査会は、売上税に反対した人々を含む参考人聴取、業界ヒアリング、大規模な地方公聴会の開催等、慎重な配慮を積み重ね、与党は、翌六三年所得税・法人税減税と「消費⁽²⁾」の創設を骨子とする「税制の抜本的改革大綱」を取りまとめた。その後、閣議決定、国会審議を経て、同年一二月に消費税法を始めとする税制改革法案が成立し、附加価値税の性質を持つ多段階一般消費税である「消費税」は、翌平成元年四月から実施された。

第二節 消費税法における仕入税額控除

前節で述べたような経緯で創設された、附加価値税の性格をもつ多段階一般消費税である消費税は、生産から最終消費に至るまでの各取引段階で課税されることから、二重、三重に税が課されることのないよう、売上げに係る税額から仕入れに係る税額を控除し、税の累積を排除するために、EU型附加価値税と同様に前段階税額控除である仕入税額控除が採用されている。しかし、仕入税額控除の方法としては、EU型附加価値税のインボイス方式ではなく、帳簿方式である。以下、消費税法（以下、「法」という。）における課税の対象、税額の算定方法及び本論文を取り扱う仕入税額控除の内容について論ずる。

わが国の消費税は、原則として全ての物品やサービスの消費に担税力を認めて、広く薄く課税することを目的とした租税である。その課税の対象は、国内取引と輸入取引に分けられ、国内取引における課税対象は、国内において、事業者が事業として対価を得て行つた資産の譲渡及び貸付け並びに役務の提供であり、事業者は、その課税資産の譲渡等につき消費税を納める義務がある。⁽³⁾ そして、上記の課税資産の譲渡等の対価の額が課税標準額となり、それに税率を乗じて計算した税額から、仕入税額控除を行つた金額が、納付すべき消費税の税額となる。

その仕入税額控除は、その方法として、実額による控除と概算による控除⁽⁵⁾が認められている。この実額による控除について、法三〇条一項では、事業者は、国内において課税仕入れを行つた日又は課税貨物を引き取つた日の属する課税期間における課税標準額に対する消費税額から、その課税期間中に国内において行つた課税仕入れに係る消費税

額及びその課税期間中に保税地域から引き取った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としている。これは、累積課税を排除するための措置であり、消費税の計算の基本をなすものであるということができる。

そして、法二〇条七項においては、事業者が当該課税期間の課税仕入れの税額控除に係る帳簿及び請求書等を保存しない場合には、災害その他やむを得ない事情により、当該保存を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を除き、当該保存がない課税仕入れに係る税額について同条一項の規定を適用しない旨規定し、課税標準額に対する消費税額から仕入税額を控除する要件として、事業者に帳簿及び請求書等の保存を義務付けている。⁽⁶⁾また、この保存すべき帳簿及び請求書等について、法二〇条八項及び九項では、事業者が課税仕入の相手方の氏名・名称、課税仕入の年月日、課税仕入に係る資産または役務の内容、課税仕入に係る支払対価の額等を記載した帳簿、及び前段階の事業者から交付される請求書等で、その作成者の氏名・名称、課税資産の譲渡等の年月日、課税資産の譲渡等に係る資産または役務の内容、課税資産の譲渡等の対価の額、その交付を受ける事業者の氏名・名称等を記載したものと規定している。

第二章 法三〇条七項における「保存」についての検討

第一節 帳簿等の「保存」と「不提示」を巡る見解

法三〇条一項及び七項は、前章のように規定されており⁽⁷⁾、法三〇条一項が定める仕入税額控除は、同条七項の限度で制限を受けている。ここでは、消費税の税務調査の際に税務職員が事業者に対し帳簿及び請求書等を提示するよう求めたが、事業者がこれに応じなかつた場合、いわゆる帳簿等の「不提示」は、法三〇条七項にいう「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」に該当するか否か、この解釈について以下のように学説が対立しており、それぞれの立場を採る裁判所の判断を加えて検討していく。また、本節で挙げる三件の判決例は、平成一〇年に相次いで言い渡されたものであり、いずれも、税務調査の際に税務職員から帳簿又は請求書等の提示を求められた事業者が、これを拒否した場合のものであり、平成六年改正以前の法三〇条七項の適用について争われたものである。

(二) 肯定説

申告納税制度の下における納税者の帳簿書類の保存義務には税務調査に際して税務職員に帳簿書類を提示する義務が当然に含まれるとして、帳簿等の提示拒否ないし不提示は法三〇条七項にいう「帳簿及び請求書等を保存しない場合」に含まれるとする見解。

① 裁判所の判断及び学説

この説を採る裁判例として、津地裁平成一〇年九月一〇日判決（判例時報一六六一号四〇頁、訴訟月報四六巻二号八二五頁）があり、以下のように判断している。

「帳簿等の保存」とは、単なる客観的な帳簿等の保存と解すべきではなく、税務職員による適法な提示要求に対し、帳簿等の保存の有無及びその記載内容を確認しうる状態におくことを含むと解するのが相当である。・・・したがって、納税者が税務職員による適法な提示要求に対し、正当な理由なくして帳簿等の提示を拒否したときは、後に不服申立手続又は訴訟手続において帳簿等を提示しても、これによつて仕入税額の控除を認めることはできないと「べきである」。ただし、「提示拒否を理由として法三二〇条七項を適用するためには、税務調査の全過程を通じて、税務職員が、帳簿等の提示を得るために社会通念上当然に要求される程度の努力を行つたにもかかわらず、納税者から帳簿等の提示を受けることができなかつたと客観的に認められることが必要である」とした。

大渕博義教授は、この津地裁の判断は、大量反復性を有している消費税の申告納税制度について、大量の納税者の申告に対し、税務職員が効果的に調査を行わなければならないため、簡単に調査しうる確実な証拠を帳簿等に限定して、税務署長等が仕入税額を確認できるようにしているための「保存」と解したものであり、青色申告承認取消処分の要件である「帳簿の保存がない場合」と同義に解したものであるとされている。⁽⁸⁾ そして帳簿不提示については、「申告納税制度は、納税者の協力義務とその申告内容の説明義務が制度自体に内在するものであり、課税庁の適法な帳簿提出要求に対して、正当な理由もなく拒否した場合には、帳簿等の保存がない場合に該当し、仕入税額控除を否定せざるを得ないと考える」と述べられている。⁽⁹⁾

そして石島弘教授は、所得税法及び法人税法における青色申告制度は、帳簿書類の備付け、記録、保存の状況が稅務職員の質問検査に基づく調査により確認できる状態にあることを不可欠当然の前提であることをあげ、消費税の仕入税額控除においても、「適正な稅務調査がなされる際には帳簿確認の保存が正しく行われていたことが処分時において確認できるよう提示され、これに基づいて課稅仕入れ等に係る消費稅額が算出されることが予定され、かかる確實な帳簿が保存されていない場合に仕入稅額の控除は認められないことになると解される」とされている。ただし、仕入税額控除については、仕入稅額を推計しないことにふれ、「稅務當局が、ある程度の時間をかけて冷静な態度で調査を継続していれば、帳簿書類の保存が正しく行われているか否かを確認することが可能な状況があつたのではないとかとの疑いを否定できない場合には帳簿書類の不提示は違法とはならないと思える」と述べられている。^[10]

② 検討

この肯定説は、法三〇条七項の「保存」には、稅務調査に際して稅務職員に帳簿等を提示する義務が当然に含まれているため、帳簿等の提示拒否や不提示は、「帳簿及び請求書等を保存しない場合」となる。よって、正当な理由がなければ、後の不服申立又は訴訟手続において、帳簿等を提示しても、仕入税額控除は認められないとするものである。また、仕入税額控除の要件として「調査時の帳簿不提示」を明記するべきであるとする見解もあるが、現行の法三〇条七項を解釈しても、稅務職員の適法な稅務調査における帳簿等の提示要求に対し、正当な理由もなく提示しなかつた場合は、帳簿等の保存の有無及びその記載内容を確認することができないため、帳簿及び請求書等を保存しているとは認められず、仕入税額控除が認められなくなるのは当然であるといえる。

しかし、大渕教授や石島教授のように所得税法及び法人税法における青色申告承認の取消理由である帳簿備付不備

と法三〇条七項の保存しない場合を同義に扱うことについて、品川芳宣教授は、「確かに、税務調査の段階においては、両者における帳簿等の不提示と帳簿等の保存の否定をいう点では共通性が認められるところであるが、一方が青色申告の承認という行政行為に対する違背行為であるということ（承認取消が行えない）と、推計課税等の次段階の措置が不能になる。」に対し、「他方が本来控除すべきものを手続上の不備から税額控除を否認する」という納税義務に直接影響を及ぼすことに鑑みれば、後者の方を文理に沿つて厳格に解釈する方が理があるように考えられる⁽¹²⁾」と述べられており、両者を同一に論ずることはできないとする見解にも留意しなければならない。

(一) 否定説

法三〇条七項が「帳簿及び請求書等を保存しない場合」と規定している文言を重視し、この文言は現実に（客観的に）帳簿等を保存しない場合を意味すると解する見解。

① 裁判所の判断及び学説

この説を採る裁判例としては、大阪地裁平成一〇年八月一〇日判決（判例時報一六六二号二二二頁）があり、以下のようくに判断している。

法三〇条七項は、仕入税額控除の不適用要件を定めたものであって、課税仕入れがあつた事実に加えて、同条八項、九項所定の記載事項の要件を充たした帳簿又は請求書等を保存していた事実を事業者が主張・立証したときに限り、仕入税額控除をすべきことになると解すべきであるとし、しかも法三〇条七項の趣旨は、「課税庁が課税仕入れに係る消費税額をこれらの書面から確認するためであり、課税庁としては、税務調査をした際に事業者から帳簿又は請求書

等の提示を受けることによってはじめてその内容を確認できるもので、これらの帳簿又は請求書等が直接課税庁の判断資料となり得るのは、更正処分をする前の段階においては税務調査の機会以外あり得ない。…しかしながら、保存という文言の通常の意味からしても、また、法全体の解釈からしても、税務調査の際に事業者が帳簿又は請求書等の提示を拒否したことを、法三〇条七項の保存がない場合に該当する、あるいはそれと同視した結果に結び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。そして、後に帳簿又は請求書等を所持・保管していたことを事業者が証明した場合には、「異議庁、裁決庁それに裁判所は、提示を拒否したとの一事をもつて仕入税額控除を否定するのではなく、提出された請求書等に該当するとされる書面を慎重に検討し、果たして法三〇条八項、九項所定の事項が記載されているのか、それを事業者が保存期間の始期から継続的に所持・保管していたのかどうか、そもそも、課税仕入れの事実があつたのかどうかについて審理し、そのいずれもが肯定される場合には、仕入税額控除を認め、これを認めなかつた更正処分を取り消す判断をすることになる」としている。

この判決は、帳簿等の保存について、税務調査段階での不提示は、客観的意味での保存の不存在を事実上推定させれる。しかし、その時点において正当な理由もない帳簿不提示であつても、異議申立て、審査請求又は課税処分取消訴訟において、帳簿が提示され、処分當時に帳簿等を事業者が所持・保管していたことを証明した場合には、異議庁、裁決庁又は裁判所が、当該帳簿の保存及びその記載内容を確認して仕入税額控除を認める余地があることを明確に示したものである。⁽¹³⁾

この説を採用している裁判例は、上記大阪地裁判決以外に見当たらないと思われるが、最高裁平成一六年一二月二〇日判決（判例時報一八八九号四二頁）において、滝井裁判官は、「法三〇条七項における『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つてゐる意味を超えて、税務調査における提示の求めに応ずることまで含ませなければならぬ根拠を見出すことはできない」と反対意見を述べられている。

また、三木教授は、帳簿等の保存について、調査段階で帳簿を提示しない場合は「保存」を証明し得ないため、保存していないことを推認されてもやむを得ないが、これはあくまでも不保存を推定させるにすぎないものであつて、「納稅者が帳簿を提示せずその『保存』を確認できないときは仕入税額控除を否認し、更正期間内に帳簿が提示され、その帳簿が処分時に保存されていたことが客観的に証明された場合には更正すればよいだけである」とされ、法が要求しているのはあくまでも、客観的意味での「保存」であり、消費税法が「保存」を要件としたのは申告納稅制度と結びついているからであると述べられている。その根拠として、消費税法は確定申告に際して申告書の提出は要求しているものの、帳簿の提示まで要求していないこと、仕入税額控除を認める要件としては納稅者が申告時に帳簿を客観的に「保存」していることに求めざるを得ないことを挙げている。「したがつて、消費税法における仕入税額控除の要件はあくまでも申告時における帳簿の客観的意味での保存であり、調査段階での不提示は客観的意味での保存の不存在を事実上推定させる要因になるが、あくまでも推定にすぎないのであり、事後であれその客観的保存が証明されれば仕入税額控除の要件は充足されていることになる」とされ、また、調査に対しても正当な理由なく応じない場合は、刑罰による制裁措置が用意されていることを述べ、「これらを総合勘案すると、『保存』という法律概念を『調査段階での提示』にまで拡大するがごとき課税庁の解釈は法治国家の解釈としての限界を超えており、現行消費税法の解釈としても誤っているといわざるを得ない」とされている。⁽¹⁴⁾

② 検討

否定説は、税務調査に際して、税務職員に対し、帳簿等の提示の拒否は「保存しない場合」に該当しないとする見解であり、調査段階での不提示は客観的意味での保存の不存在を事実上推定させるが、事後的であっても、客観的に保存がされていた事実が証明されれば、法三〇条一項の要件が充たされたとするものである。

しかし、「消費税は、所得税や法人税と同様に、申告納税制度を採用しているのであり、法は、課税仕入があれば仕入税額控除をすると規定するのではなく、請求書等の保存を要件として仕入税額控除を適用することとしているのである」⁽¹⁵⁾と池本征男氏が述べられているように、これは、消費税が採用している申告納税制度においては、納税者自らが課税標準等を把握し、法定期限までにその課税標準と税額を記載した申告書を提出し、納税することが前提であり、計算の基礎となる経済取引の実態を最もよく知っている納税者は、その申告内容の説明義務を負っているのである。また、税務職員が税務調査によって、その申告書の記載内容を帳簿等によつて確認することを予定していることからすれば、税務調査時における納税者による帳簿等の不提示の場合は、申告内容が適切であつたかどうかの帳簿等の検査ができないから、調査段階において帳簿等を保存さえしていれば仕入税額控除が認められるというような解釈は成り立たないと思われる。

(二) 条件付肯定説

法三〇条七項及び消費税法施行令（以下、「令」という。）五〇条一項は、主として課税仕入れに係る消費税の調査、確認を行うための資料として法三〇条七項にいう帳簿又は請求書等の保存を義務付け、その保存を欠く課税仕入れに

係る消費税額については仕入税額控除をしないこととしていると解した上で、同項に規定する「保存」とは、上記帳簿又は請求書等が単に存在しているということだけではなく、令五〇条一項の規定する期間を通じ、定められた場所において、税務職員の質問検査権に基づく適法な調査によりその内容を確認することができる状態での保存を継続していることを意味すると解する見解。

① 裁判所の判断及び学説

この説を採る裁判例としては、東京地裁平成一〇年九月二〇日判決（判例時報一六六一号五四頁、訴訟月報四六巻二号八六五頁）があり、以下のように判断している。

「法三〇条七項に規定する保存とは、適法な提示要請に応じて提示することができる状態での保存をいうものと解すべきであるから、消費税に関する課税処分の取消しを求める訴訟において、法定帳簿又は法定請求書等が提出されている場合には、これらを『保存しない場合』には該当しないものと推認することができるが、その場合であっても、法定帳簿又は法定請求書等の保存期間における税務職員の質問検査権に基づく調査における適法な法定帳簿、法定請求書等の提示要請に対し、納税者が正当な理由なくその提示を拒否し、そのため、税務職員がその内容を確認することができなかつたという事情が認められるときには、逆に、その当時において法定の要件を満たした状態での法定帳簿、法定請求書等を保存しなかつたことを推認できるから、法三〇条七項の『保存しない場合』に該当するものとしては仕入税額控除は認められないことになる」としている。

この判決は、税務調査の際に帳簿等の提示がなかつた場合であつても、事後の訴訟等の手続において帳簿等を提出して、その保存を主張、立証することが認められる。しかし、この場合であつても、課税庁において帳簿等の保存が

ない場合であると推認することは許され、納税者が正当な理由のない帳簿等の提示拒否でないことを立証し、法所定の事項を記載した帳簿等の保存が認められた場合を除き、上記推認は認められるとするものである。

この説を支持する見解として、金子宏教授は、帳簿等の不提示について、「質問・検査の際に、事業者が、これらの帳簿および請求書等を正当な理由なしに提示しなかつた場合には、不服申立てまたは訴訟において、(1)質問・検査の時点でいつでも提示ができる状態で適式な帳簿および請求書等を保存していたこと、および、(2)提示を拒否したことには正当な理由があつたこと、を立証しない限り、適式な帳簿等の保存はなかつたものとみなされ仕入税額控除は認められないと解すべきであろう」と述べられている。⁽¹⁷⁾

また、品川教授は、法三〇条七項の文言を前提とする場合には、不提示と保存を別異に解しようとする上記大阪地裁及び東京地裁判決の考え方は合理性があり、「税務調査において帳簿等の提示が拒否されたときには、税務署長としては、帳簿等の保存が確認できないので、当該保存がなかつたものと推認して、仕入税額控除を否認した課税処分を行わざるを得ないであろう。しかしながら、当該課税処分の後に帳簿等の保存が確認できた場合には、税務署長の前記推認が覆されることになるので、仕入税額控除を認めざるを得ないものと考えられる」と述べられている。⁽¹⁸⁾しかし、この場合であつても、条件付肯定説の立場であれば、正当な理由のある帳簿不提示であつたこと、令五〇条一項の規定する期間を通じ税務調査当时において保存していたことを納税者が立証しなければならないであろう。

② 検討

この条件付肯定説は、「保存」という文言に提示は含まれないとするものであり、不服申立及び訴訟手続において帳簿等の後出しが認められるとする見解であるため、否定説に近いとも考えられる。しかし、条件付肯定説にいう「保

存」とは、令五〇条一項の規定する期間を通じて、税務職員の質問検査権に基づく適法な提示要請があれば提示することができる状態での保存を意味し、税務調査当时において、帳簿等の確認ができないければ、ここでいう保存がされなかつたと推認され、「保存しない場合」に該当する。そして、この意味での保存の有無を後の段階で主張立証することが許されるとするものであるが、それを納税者において、不提示について正当な理由があつたことを立証しなければならない。

そして、肯定説のように「保存」には提示を含む、提示する義務が当然に含まれるとはしないまでも、提示できる状態での保存であつて、帳簿等の後出しの可否においても、肯定説においても認められる災害その他やむを得ない事情により当該保存ができなかつたことを証明した場合、又は、税務調査において社会通念上要求される程度の努力義務を怠つたことを証明した場合以外は、保存の有無を主張立証することはできないであろう。⁽¹⁹⁾

第二節 最高裁平成一六年一二月一六日判決

法三〇条七項における帳簿等の「保存」について、最高裁が判断を下したものであり、以下のとおりである。

課税処分取消等請求事件

前橋地裁平成一六年五月三一日判決、東京高裁平成一三年一月二〇日判決、

最高裁第一小法廷平成一六年一二月一六日判決（民集五八巻九号二四五八頁、判例時報一八八四号二〇頁）

(二) 事実の概要

X（原告、控訴人、上告人）は大工工事業を営む個人事業者であるが、平成二年分の消費税について確定申告をしなかった。また、原告は、昭和六三年分、平成元年分及び同二年分の所得税についてそれぞれ確定申告をしたが、その申告書には事業所得に係る総収入金額及び必要経費を記載せず、その内訳を記載した書類も添付しなかった。

Y（被告、被控訴人、被上告人）の職員は、Xが納めるべき消費税の税額を算出するため、また、右記の所得税に係る申告内容が適正であるかどうかを検討するため、原告の事業に関する帳簿書類を調査することとした。当該職員は、電話で数回話をしたとして調査の日程の調整に努めた上、その了承を得て、Xの自宅を訪れ、帳簿書類を全部提示して調査に協力するよう求めた。しかし、Xは、その求めに特に違法な点はなく、これに応じ難いとする理由も格別なかったにもかかわらず、接待交際費に関する領収書を提示しただけで、その余の帳簿書類を提示せず、それ以上調査に協力しなかった。Yの職員は、提示された領収書についてはこれをその場で書き写したが、その余の帳簿書類については、Xが提示を拒絶したため、内容を確認することができず、その後の調査もXの協力が得られなかった。

そこで、YはXの本件課税期間に係る消費税につき消費税額を算出した上で、提示された領収書によつて確認された費目に係る消費税額だけを法三〇条一項により控除される課税仕入れに係る消費税額と認め、その余の仕入れについては、同条七項が規定する「事業者が当該課税期間の課税仕入れ等の税額の控除に係る帳簿又は請求書等を保存しない場合」に該当するとして、同条一項が定める課税仕入れに係る消費税額の控除を行わずに消費税額を算出し、消費税の決定処分及び無申告加算税賦課決定処分をした。

(一) 第一審及び原審における判断

第一審、原審ともに原告の請求は棄却されている。そして、第一審及び原審において、法三〇条七項にいう「帳簿又は請求書等の保存」について、以下のように判断している。

第一審では、「消費税法三〇条七項にいう『帳簿又は請求書等の保存』とは、単なる客観的な帳簿又は請求書等の保存と解すべきではなく、税務職員による適法な提示要求に対し、帳簿又は請求書等の保存の有無及びその記載内容を確認しうる状態におくことを含むと解するのが相当である。…納税者が税務職員による適法な提示要求に対し、正当な理由なくして帳簿又は請求書等の提示を拒否したときは、後に不服申立手続または訴訟手続において帳簿又は請求書等を提示しても、これによつて仕入税額の控除を認めるることはできないというべきである」と判示した。

そして、原審においては、「消費税法三〇条七項にいう『帳簿等の保存』とは、単なる物理的な帳簿等の保存にとどまるものではなく、税務職員による適法な帳簿等の提示要求に対し、当該事業者がその保存の有無及びその記載内容を確認し得る状態に置くことをも意味する趣旨であると解するのが相当である」と判示している。

(二) 最高裁判決要旨

本件上告のうち、取消請求に関する部分は棄却、その余の部分は却下されている。

「法三〇条七項は、法五八条の場合と同様に、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に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、法三〇条八項一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九項一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、同条一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。」

「法三〇条七項の規定の反面として、事業者が上記帳簿又は請求書等を保存していない場合には同条一項が適用されないことになるが、このような法的不利益が特に定められたのは、資産の譲渡等が連鎖的に行われる中で、広く、かつ、薄く資産の譲渡等に課税するという消費税により適正な税収を確保するには、上記帳簿又は請求書等という確實な資料を保存させることが必要不可欠であると判断されたためであると考えられる。」

「以上によれば、事業者が、消費税法施行令五〇条一項の定めるとおり、法三〇条七項に規定する帳簿又は請求書等を整理し、これらを所定の期間及び場所において、法六二条に基づく税務職員による検査に当たつて適時にこれを提示することが可能なよう態勢を整えて保存していかなかった場合は、法三〇条七項にいう『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又は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つたことを証明しない限り（同項ただし書）、同条一項の規定は、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。」

（四）本判決における法三〇条七項の「保存」の意味

本判決は、前節における条件付肯定説に該当するものと考えられる。そして法三〇条七項については、仕入税額控除に係る帳簿等が税務職員による検査の対象となり得ることを前提にしているものであるとし、「税務職員がそのいづ

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、同条一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」と判示した。つまり、本判決は法二〇条七項にいう「帳簿等を保存しない場合」について、帳簿等を整理して所定の期間及び場所において「適時にこれを提示することが可能なよう態勢を整えて保存していなかつた場合」、すなわち、「税務調査の際に適時に提示しないこと（不提示）」と解釈している。⁽²⁰⁾そして、訴訟中に提出された請求書等について、法令が規定する帳簿又は請求書等を所定の期間及び場所において、税務調査の際に適時に提示することが可能な態勢を整えて保存しない場合は、それらを保存しない場合に該当するとして、いわゆる請求書等の後出しを認めなかつた。

また、この後に、本判決を引用した最高裁判決⁽²¹⁾が出ており、法二〇条七項における「保存」については、「税務職員による検査に当たつて適時に提示することが可能なよう態勢を整えて保存すること」とし、帳簿等の不提示についても「法二〇条七項にいう帳簿等を保存しない場合に当たる」と判示していることによつて、法二〇条七項にいう「保存」についての解釈に一応の決着がついたように考えられる。

第三節 保存すべき帳簿及び請求書等の検討

法二〇条七項における「保存」について一定の解釈ができるが、保存すべき帳簿等については以下に挙げるような問題点があるため、さらに検討を加えるべきではないだろうか。

前節の否定説の立場を採る滝井裁判官は、最高裁平成一六年一二月二〇日判決の反対意見で、「保存」について、消

費税は消費に広く薄く課税することを目的としており、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つて、「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」とされ、前段階控除方式を採用していることをあげ、「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つて、かえつて消費税制度の本来の趣旨に反するものと考える」と述べられている。つまり、前段階税額控除である仕入税額控除の要件において、帳簿等を「保存」すべきとするところを、その「保存」に提示を含める解釈はできないものとするのである。

しかしながら、仕入税額控除の要件とされるのは、帳簿等の「保存」であるが、消費税が採用している申告納税制度においては、納税義務者の行う申告が真実に基づいて適正に行われなければならず、課税庁としてはその点を確認できなければならない。そして、仕入税額控除について、わが国では事務の負担の増加を義務付けないためにインボイス方式ではなく、帳簿方式を採用していることからすると、税務調査において、仕入税額控除を行うこととなつた根拠としては、その帳簿等に求めざるを得ず、帳簿等の不提示の場合には、その内容を確認することができず、仕入税額控除を認めることはできない。以上より、帳簿等の「保存」について、「提示できる状態での保存」と解釈するのは当然であるといえよう。よって、適法な税務調査において、帳簿等の不提示の場合は、法三〇条七項にいう「保存しない場合」に該当し、仕入税額控除は認められないことになる。

また、帳簿の保存、提示がない場合は、仕入税額控除を認めないとする解釈の根拠として、前述の石島教授のいわ

れるように、所得税法や法人税法の青色申告の承認取消しを挙げる見解があり、東京高裁昭和五九年一月二〇日判決（行集三五巻一一号一八二一頁）では「青色申告承認の取消理由につき、所得税法一四八条一項の『帳簿書類の備え付け』の意味は、税務職員の提示要求に応じて、当該職員がその帳簿を確認できる状態に置くべきことを当然に含むものと解されている」と判示している。このことは、消費税の仕入税額控除の要件として、帳簿等の「保存」が、適法な税務調査において、「提示できる状態での保存」を意味することからすれば妥当であると考える。一方、批判的な見解として、「青色申告者の特典の喪失となる青色申告承認取消しと、消費税システムにとって極めて重要な仕入税額控除の否認とを同一に論じることはできない」という反論も成り立ち得る⁽²²⁾という見解や、前述の品川教授の見解⁽²³⁾もある。

本章で述べたように、法三〇条七項における帳簿等の保存について様々な見解の相違が生じている。これは帳簿方式においては、消費税の最も重要な要素である仕入税額控除の要件をその帳簿等の保存に求めていることに問題があるのではないだろうか。帳簿は、事業者本人により記載されるものであり、客觀性が確保されず、恣意性の介在する余地があることも考えられるのである。その帳簿等の保存、提示があれば、仕入税額控除が認められることに多少の疑惑を抱かざるを得ないのである。この解決策として、諸外国の例に倣い、インボイス方式の導入について検討を行うことも有益ではないだろうか。

第三章 帳簿方式とインボイス方式

第一節 帳簿方式の導入

わが国の消費税のような附加価値税の性格をもつ多段階一般消費税の場合、仕入れに係る税額を売上げに係る税額から控除することにより累積課税の確実な排除が可能であるが、この仕入税額控除法が採用されるのは、主として次の四つの理由からである。第一は、それが控除法または加算法に比して、税額算定の仕組として簡単なこと。第二は、これまでヨーロッパ諸国で採用していた取引高税では税負担の累積に問題があつたが、中立的で公平な消費税の確立のためには、前段階税額控除が可能な仕入税額控除方式が有効であったこと。第三は、税負担の累積が排除されるため、物品の仕入価額に含まれている税負担の金額を正確に算定でき、国際競争秩序の維持・促進に役立つこと。第四は、法人及び個人事業の所得把握水準の向上にも役立つため、租税行政上のメリットが大きいことである。⁽²⁴⁾

そして日本では、消費税の導入に際して、その仕入れに係る税額の算定方法としてインボイス方式と帳簿方式とが検討された。ここで、インボイス⁽²⁵⁾とは、EU諸国で使われている税額票であり、附加価値税の前段階税額控除方式として「インボイス方式」が採用されている。この方式によれば、事業者は発行したインボイスの合計額から回収したインボイスの合計額を控除することによって税額を計算するため、簡便でしかも正確に税額が把握でき、免税事業者はインボイスの発行、又は、税額の記載ができないこととなっている。

消費税導入以前に検討された売上税は、税額票（インボイス）を利用する仕入税額控除の方式であった。この税額

票方式とは、EU型附加価値税と同様、仕入税額控除の際に税額票を使用するものであった。この税額票には、売手と買手が誰か、売買した物品やサービスが何か、売買の数量・価額がいくらか、そこで課されている附加価値税額がいくらか等が示され、税額票に記載された税額を自己の売上げに係る税額から引いて差額を納税することとされたた。また、税額票が事務を繁雑にし、納税コストを高めるとの批判もあつたため、請求書や納品書で代用できるようにしたり、継続的な取引相手には一定期間分をまとめて発行できることや、不特定多数の者を取引相手とする場合に、相手方の名前や税額を記入する必要がない簡易税額票の発行を可能にしたりとわが国の商取引の実態に合わせたものであつた。²⁶⁾

しかし、「消費税」において、仕入税額控除の方法として、事業者自身が記入している帳簿に基づいて、仕入れに課せられている税額を計算する帳簿方式を採用し、インボイス方式を採用しなかつたのは、①日本の事業取引においてインボイスを発行する習慣が一般的でないこと、②インボイスの発行を新たに義務付けることは事業者にとって大きな負担となること、等の理由によるものであった。また、インボイス方式に対しては、産業界、特に中小企業の間で反対論が極めて強かつたとされている。²⁷⁾

第二節 帳簿方式の問題点

まず、帳簿方式の利点として挙げられるのは、新たな書類等を作成せず、現行で使用されている帳簿だけで済むことから制度が簡便であるため、納税者の事務負担が少ない事である。そのため、「消費税」の導入の際には、帳簿方式

が採用された。ただし、上記の利点は、日本のように単一税率であり、非課税項目が少ないことが条件となつてゐる。それに対し、帳簿方式の問題点として、第一章で取り上げた帳簿等の保存の他に、帳簿等の記載義務、転嫁問題と免税業者の介在が挙げられる。

（二） 帳簿等の記載義務

第二章において、法三〇条七項における帳簿等の保存について論じたが、その保存すべき帳簿等には、同条八項、九項所定の事項が記載されていなければならない。ここでは、仮名で記載された帳簿等が、同条八項、九項所定の事項に該当するか否かについて争われた事例（東京地裁平成九年八月二八日判決、税務訴訟資料二一八号二三八五頁及び東京高裁平成一〇年九月三〇日判決、税務訴訟資料二一八二号四五〇頁）を挙げ、以下検討する。

東京地裁は、「法三〇条八項が『前項に規定する帳簿とは、次に掲げる帳簿をいう。』と規定していることからすれば、同条七項で保存を要求されている帳簿とは同条八項に列記された事項が記載されたものを意味することは明らかであり、また、同条七項の趣旨からすれば、右記載は眞実の記載であることが当然に要求されているというべきである。・・・すなわち、法は、仕入税額控除の要件として保存すべき法定帳簿には、課税仕入れの年月日、課税仕入れに係る資産又は役務の内容卸売支払対価の額とともに眞実の仕入先の氏名又は名称を記載することを要求しているとすべきである」と判示した。

この東京地裁の判断を批判するものとして、課税仕入れの事実さえ認められれば、仕入税額控除を認めるべきであるとする見解がある。品川教授は、「所轄税務署長としては、当該仕入の存在が眞実であることを認めながら（用途不

明金ではない。）、本件仕入帳が消費税法上の形式要件の充足に疑義があるということで、仕入税額控除を否認したことになる。しかしながら、現行の帳簿方式による仕入税額控除は、事業者の納税の事務負担を軽減するためであるとともに、課税庁側の徴税コストを低減し、かつ、法人税の所得計算と消費税の税額計算を有機的に結合させることによって法人税の所得捕捉の向上にも役立つものであるから、両者の関係を分断することなく、本件のように仕入れの真実性が認められるときには、適用要件の特例を認めるべきであると考えられる。その方が課税庁からみても、徴税の効率化が図られるわけであり望ましいものと考えられる」と述べられている。⁽²⁸⁾

ただし、控訴審では、この法人税の所得計算と仕入税額控除について、「法人税と消費税とは別個の制度であり、その課税要件や税額控除の要件が異なるのは明らかであつて、前記のとおり、このことから法三〇条七項及び八項の規定が仕入税額控除の要件規定でないと解することはできない」と判示した。

しかし、このような見解が発生するのも、法が仕入税額控除の方法として採用している帳簿方式が抱えている問題に起因すると考えられる。帳簿方式が採用されているのは、事務手続の負担を軽減するためではあるが、取引相手の発行する請求書等だけではなく、帳簿等の記入は事業者本人によつて行われるため恣意性の介在する余地がある。また、課税仕入れの事実関係を正確に捕捉するためには客觀性、正確性が確保されなければならず、帳簿及び請求書等の記載要件は厳格に解さるべきであるが、真実の氏名、名称等を把握するためには、事務の負担が増加すること、また、相手方の真実の氏名等を調査できず限界があること等の問題が生ずる。また、法人税では損金経理された課税仕入れの金額が、消費税では仕入税額控除できないことに対する批判も多い。⁽²⁹⁾ これらの帳簿方式に対する批判は、取引相手の発行するインボイスが、帳簿方式に比べて客觀性、正確性を有することから、インボイス方式に

変更することで解消できると考える。

そして、平成九年に保存の要件が「帳簿及び請求書等」に変更されたことからすると、自己で作成した帳簿だけではなく、取引相手の発行する請求書等も保存することで客觀性、正確性を求めることができ、それをインボイスへの移行と考えるとする見解もある。⁽³⁰⁾

(二) 転嫁問題

消費税は消費に広く薄く課税することを目的とする租税であつて、その消費税の負担は最終消費者に帰着することが予定されているが、その納稅義務者は事業者であるため、税の転嫁がスムーズに行われることが要求される。林教授は、「転嫁問題について、事業者による消費税分の価格の上乗せが容易に行われることが問題であり、日本型附加価値税の弱点がある」とする。そして、「インボイス方式のもとでは売り手と買い手の双方にとって税の意識は明確であり、販売価格の引上げは容易である。というよりむしろ、意識的に販売価格を引き下げるという行動をとらない限り、税負担は前転されるのである」とされ、また、納稅事務の簡素化のために採用した帳簿方式では、一定期間の帳簿上の売上げと仕入れに基づき計算された納稅額を納稅するため、所得税や法人税のような所得課税と錯覚しかねない。ただし、「外税方式」を採用することで、この意識は緩和されると述べられている。⁽³¹⁾

また、わが国の消費税は、免税事業者からの仕入れに対しても、仕入稅額控除の対象とされており、税の転嫁が行われた場合には、過大に転嫁が行われるという問題も生じる。

以上より、事業者は外税方式を採用しないかぎりは自動的に消費税が転嫁されるわけではなく、容易性と確實性で

インボイス方式に劣る。また、現在は小売段階では内税方式が採用されているため、税率の上昇に伴う価格への転嫁が大きな問題となるであろう。

(三) 免税事業者の介在

免税事業者とは、基準期間における課税売上高が一定額以下の事業者をいう。消費税導入当初は課税売上高が三〇〇〇万円以下の事業者が納稅義務を免除されていたが、平成一六年改正により、課税売上高が一〇〇〇万円以下の事業者が免税事業者に該当する。

インボイス方式であれば、免税事業者はインボイスを発行できないため、課税事業者と免税事業者の区別は明確であるが、帳簿方式の場合には、仕入れが課税事業者からのものなのか免税事業者からのもののかは明らかにはならない。そのため、免税事業者からの仕入れも課税事業者からの仕入れと同様に仕入税額控除を認めざるを得ないため、帳簿方式と免税事業者からの仕入れに係る税額の控除を継続するかぎり、取引の中間段階にある事業者にとっては免税事業者となることへのインセンティブはなくならない。⁽³²⁾

しかし、インボイス方式の採用については、「免税事業者等からの課税仕入れは、その取引に係るインボイスが発行されないため、免税事業者等から課税仕入れを行つた事業者はその課税仕入れに係る仕入税額控除ができない。そのため事業者は免税事業者等からの仕入れをなくそうとする。その結果、免税事業者が取引から排除されかねない」⁽³³⁾という問題がある。EUでは、この問題に対し、免税事業者は納稅コストが減少するため、その価格の引き下げが可能であり、取引から排除されないとする見解や課税事業者を選択することで、取引からの排除のおそれはなくなる

とする見解もある。しかしながら、我が国において、インボイス方式の導入に際して、最も重要な課題として検討せねばならないであろう。

第三節 インボイス方式の導入について

日本の消費税制度は、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つており、インボイス方式で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り、制度上益税の余地が残されている。それが消費税に対する不信感の大きな原因となつておらず、これをどのように改革するかは、今後の日本の消費税制度の課題である。平成一七年度より課税事業者の拡大、簡易課税制度の適用上限の引き下げが行われたが、この後の改革は、インボイス方式への切り換えであると考える。そして、前節の三つの問題点からも、帳簿方式からインボイス方式への移行を考えていいくことができる。帳簿等の記載については、前述の通りその客觀性、正確性が問題視されるが、取引相手が発行するインボイスであれば、客觀性、正確性は担保されるのであるし、転嫁問題、免税事業者の介在についても、インボイスの導入によつて解決されるであろう。

また、わが国で採用されている帳簿方式は、前述のように、平成六年の税制改正により、取引実態を尊重しつつ制度の信頼性を高めるために、帳簿だけではなく、客觀的な証拠書類である請求書等の保存も仕入税額控除の要件とする「請求書等保存方式^{〔35〕}」が採用された。このことは、将来のインボイス方式への移行を見据えていると考えられよう。そして、近年における社会保障費の増大、巨額の国債残高等を考えても、税収の増大を図らねばならないことは明

らかである。どの税目を増税するかについては議論されているところではあるが、国際競争力からの法人税の減税について検討されていることからも、消費税の税率の引き上げは避けられなくなってきた。

しかし、「消費税は、消費一般に広く負担を求めるこ⁽³⁶⁾とによって、水平的公平の確保に資するという特長を有しているが、消費税と所得との関係に着目すれば、所得が多い家計ほど消費税の負担割合は低くなり、逆に所得の少ない家計ほど所得に対する負担割合が高いという逆進性の問題が生じる・・・消費税の持つ逆進的側面に対する反発は強く、これへの対処としての食料品等に対する非課税・軽減税率の採用が大きな議論となることもまた容易に予想される」と森信茂樹教授が述べられるように、このような逆進性の問題を考えた場合、現行の単一税率では対応できずに、EU諸国で採用されている軽減税率の導入にともない、複数税率への移行も考えられる。

現行の帳簿方式は、消費税が单一税率であり、非課税取引が少ないとから、帳簿による仕入税額控除の計算が可能であるという点に合理性がある。しかし、将来の税率の引き上げ、それに反発が予想されることに伴う非課税、軽減税率の採用の場合は、個々の取引ごとに消費税額を把握しなければならないため、現行の帳簿方式では複雑な表記を伴う帳簿が必要となる。また、平成九年四月から採用されている請求書等保存方式であるが、請求書等に仕入れに係る消費税額が記載されていない場合でも、仕入先が免税業者であって、消費税の納税がされない場合でも仕入税額控除できるという欠点は解消されていない。⁽³⁷⁾

そして、わが国と同様に附加価値税を採用している諸外国の例をみると、韓国の附加価値税は、財政収入の安定的確保と複雑化した間接税の簡素化、中立化を図る目的で、一九七七年に施行されている。税率は一律一〇%であるが、逆進性緩和を目的として生活必需品は非課税とされている。また、韓国附加価値税では、仕入税額控除についてイン

ボイスとしての税金計算書を採用している。この税金計算書は、事業者登録した事業者が、財貨または用益を供給するときに交付しなければならない。また、税額の計算において、仕入税額控除を行うためには、税金計算書の提出ではなく、仕入先別税金計算書合計表を提出しなければならない。このように韓国の税金計算書は、EU型附加価値税のインボイス方式と同様であり、わが国においてもインボイス方式を導入すべきものと考える。⁽³⁸⁾

なぜなら、インボイス方式を導入すれば、前節の帳簿方式の問題、上記の非課税取引、複数税率の問題、そして免税事業者による益税の問題は解消できると考えるからである。まず非課税取引については、インボイスが発行されないため、仕入税額控除の計算上対象とならない。次に複数税率については、取引の都度、あるいは一定期間の取引の都度、請求書とインボイスが発行されるため、帳簿への複雑な表記は必要がなく、仕入税額控除の計算が容易に行われる。そして、免税事業者による益税の問題であるが、EU諸国や韓国のように課税事業者を登録制にし、インボイスに登録番号を記載することを義務付ければ、免税事業者はインボイスの発行ができないため、益税の問題は解消されるであろう。

そして、インボイス方式への切り換えについて、金子教授は、①事業取引において、請求書・納品書等の発行が一般的であるから、それに取引対価の額に加えて消費税額を記載することとすれば、それはインボイス方式に他ならぬいため、インボイス方式は決して複雑ではなく、また事業者に過大な負担を課する制度ではないこと。②インボイス方式の方が、事業者にとって、仕入税額の計算をより簡便にしかも正確に行え、税率が大幅に引上げられて複数税率が採用された場合には、インボイス方式の方がはるかに正確に仕入税額控除を行いうること。③EU諸国をはじめ多くの国々がインボイス方式を採用していることにかんがみると、税制の国際的統一の観点からも、インボイス方式へ

の切り換えが好ましいこと。⁽³⁹⁾ ④インボイス方式では、前後の二つの段階の取引に伴うインボイスをクロス・チェックすることにより仕入れの過大計上や売上の過小計上を発見しやすく、法人および個人事業の所得の把握水準が向上する⁽⁴⁰⁾ こと述べられている。

しかし、インボイスを発行できない免税事業者が、取引から排除されるおそれがあること、それまで免税事業者であつた小規模事業者が課税事業者となつた場合、取引の都度のインボイスの発行やインボイスの長期間の保存も負担増となること等といったインボイス導入に対する批判についても留意しなければならないであろう。

終わりに

本論文では、わが国の消費税において、最も重要な要素とされる仕入税額控除の要件としての、法三〇条七項における帳簿及び請求書等の保存についての検討を行つてきた。そして、現行の帳簿方式の問題点を検証し、わが国の消費税において、将来への展望としてEU型附加価値税と同様なインボイス方式の導入の検討を行つた。

わが国の消費税の仕入税額控除は、帳簿方式によつて計算する方法を採用しており、その帳簿についての保存や記載要件が法により厳格に規定されている。平成一六年度の法改正によつて、免税点の引き下げによる事業者数の増加、これまで簡易課税制度を選択していた事業者が、その改正によつて、簡易課税が適用できる課税売上高が減額されたために簡易課税不適用となつたことから、保存や記載要件の不備が懸念される。また、消費税課税事業者であれば、白色申告でも青色申告事業者のみの厳格な記載内容を満たした帳簿の保存が必要とされるため、事務の負担増となる

であろう。

また、現行の制度では益税の問題も生じている。免税業者は、仕入段階では消費税を負担しているが、本体価格に税率を乗じた金額を上乗せすることが認められており、課税事業者であれば国庫に納入されるべきものが、免税業者であるため事業者に留保されることとなる。また、簡易課税制度を選択している事業者は、事務負担の軽減を図るために、売上に係る税額にみなし仕入率を乗じて仕入れに係る税額を計算することが認められており、実際の仕入れに伴う消費税額との差額が益税となっている。ただし、この制度は消費税導入当初の二区分のみなし仕入率から、五区分のみなし仕入率に分けられており、平成一六年の改正ではその適用課税売上高が大幅に引き下げられているため、益税の幅は少なくなっていると考えられる。また、一方で、将来予想される税率の引き上げに伴って、益税の金額も増加するのではないかという懸念も生じる。

このように、上記のような現行制度による問題点を考えてみても、帳簿方式を改正することよつていくらかの解決ができるのではないか。よつて、本論文では、インボイス方式の導入を検討すべきであると考えるのである。その理由として、①EU諸国が採用しているように免税業者はインボイスが発行できないため、現在消費税で問題となっている免税業者の益税は解消されること。②EU諸国をはじめ多くの国がインボイス方式を採用しているため、税制の国際的統一の観点からも、インボイス方式への移行は有効であること。③近い将来、消費税率の引き上げや軽減税率の適用のように、複数の税率が採用された場合において、「帳簿方式」では複数税率に伴う事務の煩雑さが予想され事業者に負担がかかりすぎることをあげるものである。ただし、インボイス方式を採用することによる新たな事務手続きの増加について、考慮する必要があると思われる。

(注)

- (1) 尾崎謙『消費税法詳解「改訂版」』税務経理協会 五〇六頁
- (2) 「税制の抜本的改革大綱」(昭和六三年)において、消費税は間接税の抜本的見直しと消費全般に広く薄く負担を求めることが目的としていた。
- (3) 本論文では、輸入取引に係る消費税については検討を行わないため、以下、国内取引に係る消費税についてのみを扱っていく。
- (4) 仕入税額控除の他に売上対価等返還控除、貸倒控除がある。
- (5) 法三七条は、基準期間における課税売上高が五〇〇〇万円以下の事業者について、選択により、課税売上税額の一定割合(みなし仕入率)を仕入税額とみなすことができるとする簡易課税制度を設けている。
- (6) ただし、この制度は導入当時の基準期間における課税売上高は五億円以下であったが、平成二年の改正により四億円となり、平成九年からは二億円、平成一六年からは五〇〇〇万円と引き下げられている。
- (7) 平成九年三月三一日までは、「帳簿又は請求書等」の保存が義務付けられていたが、平成六年の税制改正において、制度に対する信頼性を高める観点から、仕入税額控除の適用要件が課税仕入れ等の事実を記載した「帳簿及び請求書等」のいずれも保存することに改められた(平成六年 法律第一〇九号)。
- (8) 本論文中において、平成九年四月一日以降開始された事業年度より前に開始された事業年度においては、法三〇条七項の「帳簿及び請求書等」を「帳簿又は請求書等」として論じていく。注(6)を参照。
- (9) 大淵博義 前掲論文 一三頁
- (10) 石島弘「消費税における帳簿保存の不備等の場合の課税上の問題」『税理』三八巻八号一五〇一六頁
- (11) 三木義一「消費税仕入税額控除の要件についての再論」「納稅権利者論の展開」北野弘久先生古稀記念論文集刊行会編 五六四頁(五六五頁)
- (12) 品川芳宣「帳簿の不提示と仕入税額控除の可否」『TKC税研情報』第八巻第三号 一二頁
- (13) 大渕 前掲論文 一二頁

消費税における仕入税額控除の問題点及び展望（石内）

(14) 三木義一「帳簿不提示と消費税の仕入税額控除否認の関係～ドイツ売上税法の判例を素材として」『税理』第三九巻一三号
一九頁～二六頁。

その他否定説の立場からの見解として、山本守之「消費税の担税者と仕入税額控除」『租税理論研究叢書10 消費税法施行一〇年』日本租税論学会編 七三頁。水野武夫「仕入税額控除と法定帳簿等の保存」『納税権利者論の展開』北野弘久先生古稀記念論文集刊行会編 五五三頁～五四四頁がある。

(15) 池本征男「国税裁決事例と判決の解説(16)」税協一七年七号 財団法人日本税務協会 九頁

(16) 令五〇条一項では、仕入税額控除の適用を受けようとする事業者は、法三〇条七項に規定する帳簿及び請求書等を整理し、当該帳簿、請求書等についてはその課税期間の末日の翌日から二月を経過した日から七年間、これを納税地又は事務所、事業所等の所在地に保存しなければならないと規定している。

(17) 金子宏「租税法」第八版増補版 四八一頁

それまでは、「質問検査の際に、事業者が、これらの帳簿および請求書等を正当な理由なしに提示しなかつた場合には、その事業者は、必要な帳簿および請求書等を保存しているとは認められず、したがつて仕入税額控除は認められない」としていた。『租税法』第七版 四五〇頁～四五一頁

(18) 品川芳宣 前掲論文 二二一頁

(19) 三木教授は、この条件付肯定説を採用した東京地裁判決を仕入税額控除の要件を実質的に「保存」から「提示」にすり替えるものであると批判している。三木義一 前掲論文 五七〇頁

(20) 福家俊朗「帳簿不提示と仕入税額控除」『租税判例百選第四版』有斐閣 一六八頁

(21) 平成一六年一二月二〇日判決（判例時報一八八九号四二一頁）及び平成一七年三月一〇日判決（判例タイムズ一七九号一七一页）

(22) 西山由美「仕入税額控除と法定帳簿等の保存」『税務事例』三三一巻九号五頁

(23) 品川 前掲論文 二二一頁（第二章第一節（二）を参照）

(24) 金子 前掲論文 四五四頁

(25) インボイスには、①インボイス番号、②氏名又は名称、住所及び附加価値税登録番号、③インボイスの発行日、④売上げを

- 率、税額等が記載されなければならない。
- (26) 尾崎謙「売上税独り語り」『ファイナンス』昭和六三年九月一月 大蔵財務協会
- (27) 金子宏「総論－消費税制度の基本的問題点－」『日税研論集V0-130』財團法人日本税務研究センター一六頁
- (28) 品川芳宣「重要租税判決の実務研究」財團法人大蔵財務協会 四三三頁～四五五頁
- (29) 品川 前掲書。他に、山元俊一「仕入帳への仮名記載と仕入税額控除の可否」『税務事例』V0-130 No.五 一四頁
- (30) 金子教授は、平成九年改正後の法三〇条七項について、「インボイス方式への切り換えるの第一歩として注目に値する」と述べている。金子宏「総論 消費税制度の基本的問題点」『日税研論集』第三〇巻一七頁
- (31) 林宜嗣「帳簿方式及び簡易課税制度の検討」『消費税の理論と課題』二訂版 宮島洋編著 九八一九九頁
- (32) 林宜嗣 前掲論文 一〇〇～一〇二頁
- (33) 望月俊浩「消費税の複数税率化を巡る諸問題」『税務大学校論叢四二』財團法人 大蔵財務協会 一二三二頁
- (34) 消費税創設当時から平成九年まで採用されていた限界控除であり、現行の簡易課税制度及び基準期間における課税免税点である。
- (35) 税制調査会「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－」平成一二年七月一四日
- (36) 森信茂樹「中期答申から読む消費税改革」『税研』財團法人 日本税務研究センター 九三号 二九頁
- (37) 杉田宗久「インボイス方式の導入と益税対策－中小事業者の特例措置のあり方について考える」『税研』財團法人 日本税務研究センター 九三号 四七頁～五二頁
- (38) 税金計算書には、①供給事業者の登録番号および姓名または名称、②供給を受ける者の登録番号、③供給価額と附加価値税の額、④作成年月日、⑤①～④以外で大統領令が定める事項、この全てを記載しなければならない。高正臣「韓国附加価値税の仕組みと問題点」『租税理論研究叢書10 消費税法施行一〇年』日本租税理論学会編 一六五頁
- (39) 金子宏「総論－消費税制度の基本的問題点－」『日税研論集V0-130』財團法人日本税務研究センター 一六頁～一九頁
- (40) 金子宏「租税法 第八版増補版」四六〇頁