

# 青色申告承認取消処分取消しと 帳簿不提示

加瀬昇一

## はじめに

青色申告者は、帳簿の備付け・記録・保存が義務づけられており(所法 148 、法法 126 ) 税務調査に際し正当な理由なく、調査担当者に帳簿等を提示拒否した場合には、青色申告承認の取消事由に該当すると解され、推計課税(所法 156 条)がなされることとなる。

また、消費税法では「保存」としか記載されていない(同法 30 条 7 項)が、この「保存」の意味するところは、消費税法では「提示」を含むと解するのか否か、さらに、調査時に提示されなければ、争訟段階において提出したとしても「保存」がなかったとされるのか否か、下級審では議論の分かれるところでもあった。(注 1)

これに対し、最高裁は、平成 16 年 12 月 16 日(第一小法廷、訟務月報 51 . 10 . 2621)、平成 16 年 12 月 20 日(第二小法廷、判例時報 1889 . 42)、平成 17 年 3 月 10 日(第一小法廷、判例時報 1894 . 8)と相次いで判断を下している。

この最高裁の判断により、法解釈上は一応の決着をみたと解されているところではあるが、平成 16 年 12 月 20 日判決には少数意見ではあるが反対意見も付されており、検討の余地が残されているものと思われる。

本事案は、税務調査において帳簿書類等の提示がなされなかったとして、青色申告承認取消処分、所得税更正処分さらに消費税等更正処分がなされた事案である。

## 事案の概況

### 1 事実と経緯

建築塗装業を営む審査請求人(以下請求人という。)は、平成 12 年分、13 年分、14 年分(以下「各年分」という。)の所得税について、青色による確定申告書をいずれも法定申告期限までに申告した(以下「本件各所得税申告書」という。)

また、各年分所得税と期を一にする課税期間(以下「各課税期間」という。)の消費税及び地方消費税(以下「消費税等」という)についても法定申告期限までに申告した。

なお、請求人は、《中小事業者の仕入れに係る消費税額の控除の特例》の適用を受ける簡易課税制度選択届出書(消法 37 条 )の提出をしていない。

原処分庁所属の調査担当者らは、平成 15 年 9 月 19 日から平成 16 年 1 月 26 日までの間、各年分の所得税及び各課税期間の消費税等に係る調査を行ったが、請求人は、上記の調査期間を通じて、平成 12 年分及び平成 13 年分の現金出納簡易帳簿を提示していない。

原処分庁は、平成 16 年 3 月 5 日付で、平成 12 年分以後の所得税の青色申告承認の取消処分(以下「本件青色取消処分」という。)をし、同日付で各年分の所得税について各更正処分及び過少申告加算税の各賦課決定処分を、各課税期間中の消費税等について

各更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分をした。

本件青色取消処分の通知書には、取消し原因となった事実として、「平成 12 年分及び平成 13 年分については現金の出納等に関する事項を記載した帳簿の提示がないことから、その後も担当職員が青色申告に係る帳簿書類の提示を求めましたが、あなたは、今まで提示した帳簿書類以外はない旨主張され平成 12 年分及び平成 13 年分の現金の出納等に関する事項を記載した帳簿は提示されませんでした。」旨記載している。

請求人は、これらの処分を不服として、平成 16 年 3 月 30 日に異議申立てをしたところ、異議審理庁は、同年 6 月 30 日付でいずれも棄却の異議決定をしたので、同年 7 月 30 日に審査請求を行った。

## 2 請求人の主張

### (1) 本件青色取消処分

調査担当者らから求められた帳簿書類をすべて提示し、提示を求められていない平成 12 年分及び平成 13 年分の現金出納簡易帳簿を保存していた。

平成 15 年 11 月 19 日の税務調査において、帳簿書類を提示する用意があり、提示を求められた帳簿書類等は進んで調査される机の上に提示した。

調査担当者らは、何度も帳簿書類を確認及び検査ができたにもかかわらず、平成 12 年分及び 13 年分の現金出納簡易帳簿の提示を求めず、その確認を怠った。

12 年分及び平成 13 年分の簡易帳簿を集計して作成した平成 12 年及び 13 年分の月別総括集計表を提示されたのであるから、帳簿が存在することを知り得たはずである。

したがって、所法 148 条 に規定する青色申告に係る帳簿書類の備付け、記録又は保存（以下「帳簿書類の備え付け等」という。）がなされていないという理由でした取消処分は違法であり、取り消すべきである。

### (2) 本件所得税各更正処分

本件青色申告取消処分は違法なものとして取り消されるべきものであり、請求人は青色申告者であるから、各更正処分は、所法 155 に規定する理由附記を欠く違法なものとしてその全部を取り消すべきである。

仮に本件青色申告取消処分が違法でないとしても、やむを得ず推計により算定せざるを得なかったとしているが、各年分の帳簿書類等には十分信ぴょう性が認められるから実額により計算することは可能であり、推計により算定するのではなく実額計算を採用すべきである。

各年分の事業所得の金額を過大に算定しているから、全部を取り消すべきである。

### (3) 本件消費税等各更正処分

平成 14 年分現金出納簡易帳簿は、消法 30 条 及び に規定する帳簿及び請求書等に該当しないから、消法 30 条 に規定する「課税仕入れ等の税額の控除に係る帳簿及び請求書を保存しない場合」に該当するとしているが、当該帳簿は、「課税仕入れ等の税額の控除に係る帳簿」該当し、これらの帳簿及び請求書等を保存し、本件調査に際し提示している。

課税仕入れの相手方の略称等の記載があるが、正規の名称、連絡先等が記載されている取引先名簿等の備付けがあり、相手方を特定することができる。

### **3 原処分庁の主張**

#### **(1) 本件青色取消処分**

調査担当者らは、平成 12 年分及び平成 13 年分について現金の出納に関する事項を記載した帳簿が提示されなかったことから、請求人に対しこれらの年分の青色申告に係る帳簿書類の提示を求めたが、請求人は今まで提示した帳簿書類（以下「本件提示書類」という。）以外ない旨主張し、本件調査の終了時まで帳簿書類の提示はなされなかった。

請求人に対し、繰り返し、各年分の帳簿書類をすべて提示するよう求めた上、本件提示書類以外に保存している帳簿書類がないか確認したにもかかわらず、帳簿を提示しなかった。

したがって、請求人は、所法 148 条 の規定に従った青色申告に係る帳簿書類の備付け、記録又は保存をしていないということができ、同法 150 条 一に規定する青色申告の取消事由に該当する。

#### **(2) 本件所得税各更正処分**

平成 14 年分現金出納簡易帳簿は、日々の取引を継続的に記載したものと認められず、備忘録とみとめられること。支払領収書等のなかには、必要経費等に該当するかどうか明らかでないものが含まれていること。また、従業員に対する給料についても支払いの事実が確認できないことからして請求人から提示を受けた帳簿書類は信ぴょう性に欠ける。

このため、やむを得ず請求人の取引先などに対する調査を行い、所法 156 条の規定に基づき、推計により算出した。

#### **(3) 本件消費税等各更正処分**

請求人は、調査担当者らに平成 14 年分現金出納簡易帳簿、各年分月別総括集計表及び領収証等を提示したが、消法 30 条 及び に規定する帳簿及び請求書等には該当しないことが判明した。

このため、調査担当者らは上記条項に該当する帳簿書類の提出を求めたが、請求人は当該帳簿書類を提出しなかった。

したがって、同法 30 条 に規定する「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」に該当し、平成 14 年課税期間の課税仕入れにかかる消費税額を控除することはできない。

平成 12 年分、平成 13 年分の現金出納簡易帳簿並びに消法 30 条 及び に規定する帳簿及び請求書等を提示しなかったため、課税仕入れに係る消費税を控除することはできない。

#### **裁決の要旨**

所得税青色申告取消処分・取消し、所得税更正処分等・全部取消し、消費税等一部取り消し、平成 17 年 7 月 28 日裁決・裁決集未搭載・タインズコード F0-1-195 情報公開法による開示情報

## ( 1 ) 所得税

### 帳簿の保存

各年分の帳簿書類等は、記載内容、筆跡及び汚れの状況からして日々継続して作成されたものであると認められること、各年分の月別総括集計表は現金出納簡易帳簿から転記されたものと認められることからすると、**帳簿書類等はいずれも法定申告期限前に作成され、調査日現在において、これらを保存していたと認めるのが相当である。**

### 帳簿の提示要求と青色取消事由

請求人は、帳簿を提示しなかった場合における不利益については十分認識し、調査に協力する姿勢を示していたことがうかがえるのであるから、帳簿が作成されていない等の請求人側に不都合な理由がないのに帳簿提示要請があったにもかかわらず、提示しなかったとは考え難く、調査担当者らは**適切な帳簿の提示要求をしていないと認めるのが相当である。**

したがって、所法 150 条 一に規定する**青色申告の承認の取消事由には当たらず、当該帳簿書類を提示しなかったことを理由した、青色取消処分は違法であり、取り消すのが相当。**

### 所得税各更正処分

また、青色取消処分の取消しに伴い、更正通知書にはいずれも更正理由が附記されていないことが認められ、要件(所法 155 条 )を欠く違法な処分であるから、その全部を取り消すのが相当である。

## ( 2 ) 消費税

### 帳簿の保存と適法な質問検査権

調査担当者らは、帳簿及び請求書等は存在していたにもかかわらず、特定できない取引先が存在していたこと及び平成 14 年分現金出納簡易帳簿が法定の記載要件を満たしておらず、仕入税額控除を適用できないと判断できたことから、これ以上の調査は必要ないと即断した。

したがって、**適法な質問検査権の行使が行われたということとはできないから、消法 30 条 に規定する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かったと認めることはできない。**

### 帳簿書類等の信ぴょう性

一部にあて名のない領収証等があるものの、支払先の名称や役務の内容は明らかであること、良好な状態で保存されていること等から全体として信ぴょう性があると認められ、課税仕入れに係る消費税額を実額で計算することは可能である。

## 研究 …… 裁決に賛成

### 1 問題の所在

( 1 ) 本件事案は、審査請求人が原処分庁の調査に際して帳簿を提示しなかったとして行われた、青色取消処分の適否、所得税更正処分の適否及び消費税の課税仕入れに係る税額控除の適否を争点とする事案である。

判決は、請求人提出資料や原処分関係資料、さらには自らの調査したところに基づき、請求人は帳簿書類等を保存しており、調査担当者らは適切な帳簿等の提示要求をしていないと認定したうえで、所得税青色取消事由には当たらない、消費税仕入税額控除を実額で計算することは可能であるとして、原処分庁の主張を斥けた。

(2) 適法な質問検査権の行使がなされたのに、納税者がこれに応じなかった(正当な理由なく)と、調査担当者らが安易に判断した場合、受認義務違反(所法 242 条八、消法 68 条一)の問題として捉えるのではなく、本件事案のごとく青色申告承認取消処分・推計課税、消費税の仕入税額控除否認の問題となる。

我が国では、税務調査手続きが法定化されていない以上、いずれの段階で課税庁が提示拒否と評価し、上記処分の法的効果が発生するのか、非常に不明確ではなからうか。

青色申告承認取消事由や消費税仕入税額控除における帳簿保存、帳簿記載要件の意味するところを踏まえて考察することとする。

## **2 帳簿書類の不提示と青色申告承認取消事由**

### **(1) 青色申告の承認取消事由**

青色申告の承認取消事由は、所法 150 条 各号(法法 127 条 各号 各号)に規定されており、一号は、帳簿書類の備付け、記録又は保存の三点が所法 148 条(法法 126 条)に規定する財務省令で定めるところにしたがっていない場合を、二号は、帳簿書類について税務署長の指示に従わない場合を、そして三号は、取引の隠ぺい又は仮装記載と記載事項の全体が真実性を疑うに足る相当の理由の二点を取消要件としている。

#### **(注2)**

ここでいう「帳簿書類の備付け」につき判例(岡山地裁昭 54.5.30 判決訟務月報 25・10・207)は、「帳簿書類を当該法人の占有管理下に置き、調査に際しては速やかに提示しうる状態にあることを指すのである。」と説明している。

### **(2) 帳簿書類の不提示と青色申告承認取消事由**

本件事案は、帳簿書類の不提示(所法 150 条 一)を取消事由としてあげており、提示要求との関係についての裁判例からこれを検討する。

#### **承認取消事由に該当するとされた裁判例**

帳簿書類の不提示が取消事由にあるとされた裁判例として、岡山地裁(60.6.19 判決、税資 145.898)は、「青色申告制度は、税務署長が質問検査権を行使することを前提にして、その調査によって帳簿書類の備付け、記録又は保存が大蔵省令の定めるところに従い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青色申告承認の特典を付与するとの趣旨であり、その帳簿書類の調査に正当な理由がなく応じないため、その備え付け、記録又は保存について確認することができないときは、青色申告承認の取り消し事由に該当するのが相当である。」として、積極的に解している。

また、提示の程度についても、帳簿書類を机の上に積み上げたりあるいはパラパラ見せたというだけで、任意に閲覧できない状態においていたような場合には、帳簿書類を提示したものであるということとはできないとした裁判例もある。(津地裁 55.6.19 判決、税

資 113 . 792)

最高裁（第二小法廷平 8 . 9 . 13 判決、税資 220・657）においても、「所得税法は青色申告者に特典を付与すると同時に帳簿書類の備付け、記録及び保存の義務を課し、申告の適格性、更正の必要性などの調査を行う場合には、青色申告者は記帳書類の検査に必ずべきものとし、調査に際しその備付け記録、保存が正しく行われていることが確認できない場合には、青色承認の取消しをすることができるとするものと解される～所定の帳簿等の義務（所法 148 条）とは、単に帳簿等が存すればよいものではなく、調査がされた場合税務職員がこれを閲覧検討し、帳簿等が青色申告の基礎として適格性の存否を判断しうる状態におくことを意味し、これを確認できないときは、承認取消事由（所法 150 条 一）に該当する。右解釈は、制度の趣旨に照らし右法条が税務職員によるその確認ができない場合を当然に含む。」とする原審の認定判断を正当とした。（注 3）

#### 帳簿書類不提示の事実の判断基準

帳簿書類等の不提示の事実の判断基準として、東京高裁（平 5 . 2 . 9 判決、訟務月報 39 . 10 . 2070）は、正当な理由がないのに当該帳簿書類の提示を拒否をしたことは、青色申告承認取消事由に該当するとしたうえで、「備付帳簿書類の不提示に基づく青色承認取消事由が法規上明文をもっては規定されていないこと、青色承認取消処分が納税者に対して一定の不利益を課する処分であること等を理由として、取消事実の認定に当たっては一定の慎重さが要求されるものというべきところ、納税者の提示拒否の事実の有無を一定の時点においてのみ判断するのではなく、税務調査の全過程を通じて、税務当局側が帳簿の確認をするために社会通念上、当然に要求される程度の努力を行ったにも拘わらず、その確認を行うことが客観的にみてできなかったと考えられる場合に、取消事由の存在が肯定される。」との判断基準を示している。

本件事案においても審判所は、原処分庁の調査担当者らは、通常の注意力を払っていれば、平成 12 年分及び平成 13 年分の現金出納簡易帳簿が保存されており、その内容を確認することができたにもかかわらず、具体的に特定して当該帳簿の提示を求めることを怠ったことは、帳簿書類の備え付け状況等の確認を行うために社会通念上当然要求される程度の努力を尽くしたものであるということとはできないと、その判断理由を述べている。

#### 異議申立調査手続きにおける帳簿書類の提示と取消処分の効力

税務調査の際には帳簿書類の提示がなされず、その後の異議申立段階においてなされた場合について、東京高裁（昭 59 . 11 . 20 判決、税資 140・230）は、調査段階で帳簿書類の提示を拒否し、その後の異議申立てに係る調査手続きで、帳簿書類を提示して調査に応じたとしても、青色申告承認取消処分の効力には何ら影響を及ぼさないと、判示している。

原審の浦和地裁（昭 58 . 1 . 21 判決、税資 140・237）は「調査拒否により帳簿書類の備付け、記録、保存がなされていないとの事実の推認は、処分時にそれが存在すれば足り、真実の事実の推認ではなく、その事実の擬制にすぎず、このことは国税通則法 97 条 からも類推されるところである。」としている。

前掲高裁判決の考え方を基礎に、課税庁では、消費税でも同様に保存は提示を含むのであると解している。

### (3) 青色申告承認取消通知書の記載事項

また、取消処分をする場合、税務署長は取消処分の基因となった事実等を記載した書面により通知することを義務づけている（所法 150 条 2 項、法法 127 条）。

この通知書には、取消しの基因となった具体的事実の記載を要するのか、それとも単に承認取消しを規定する該当条項のみの記載で足りるとするのか、見解が対立していたのであるが、最高裁（昭 49 . 4 . 25 判決）が、「青色承認取消通知書には、その基因となった具体的事実の明示を要する。」とする原審（大阪高裁昭 44.12.16 判決）の判断を維持したことに依り、解釈は確定している。

松澤智教授は、「本判決で注目すべき点は青色申告承認取消処分の理由附記と青色申告の更正における理由附記（所法 150 条、法法 127）も、ともに、法が理由附記を要求している趣旨目的を同じくすると判示したことである。」と評価している。

さらに、松澤智教授は「通知書に記載すべき程度は処分の相手方に具体的に知り得る程度に特定し、いかなる態様、程度の事実によって取り消しがなされたかを必要とする」とされた以上は単に一号と記載されただけでは備付、記録、保存のいずれの態様に依って処分がされたのか妥当でないといわねばならない。備付義務、記録義務、保存義務はそれぞれ性質が異なり、また根拠も法令も別個の条文に基づく義務であるからである。」と、厳格さを求めている。（注 4）

### (5) 青色申告者の帳簿記載要件と簡易帳簿

#### 青色申告者の帳簿書類及び取引記録

(ア)青色申告者は、帳簿書類を備え付け、これにその取引を記録し、かつ保存しなければならないと規定されており、さらに所得の金額が正確に計算できるように資産、負債及び資本に影響を及ぼす一切の取引を正規の簿記の原則に従い、整然かつ明瞭に記録することを義務づけられている（所法 148 条、規則 56、57）。

その記録に基づき貸借対照表及び損益計算書を作成する（規則 57）ことを前提とし、仕訳帳及び総勘定元帳の備え付け、その記載事項並びに記載方法（規則 58 条、59 条）棚卸表の作成（規則 60 条）貸借対照表及び損益計算書（規則 61 条）帳簿書類の保存（規則 63 条）業種、業態に応ずる記載事項の省略、変更の承認（規則 64 条）等について規定している

(イ)ここでいう、正規の簿記の原則とは、複式簿記は当然であるが、日々の継続記録の結果に、たな卸資産のたな卸その他若干の決算整理を行うことによって貸借対照表および損益計算書を作成できる程度の組織的な簿記も該当する（昭 26 基本通達（463））。

#### 簡易簿記による青色申告

青色申告者は、前掲の規則第 57 条から第 59 条まで、第 61 条、第 64 条の規定に定めるところに代えて、財務大臣の定める簡易な記録の方法及び記載事項（昭 42 . 8 . 31 付大蔵省告示第 112 号）いわゆる簡易簿記によることもできるとされている（規則 56 条ただし書）。

簡易帳簿による青色申告者は、毎年 12 月 31 日において損益計算書の作成を義務づけ

られている（前掲告示 二）が、貸借対照表の添付は要しない（規則 65 条 ）。

正規の簿記による青色申告者と比すると、帳簿記載要件等は緩和されているが、青色申告特別控除額が異なる（措法 25 の 2 、 、措規 9 の 4、）ことにより、所得税負担額は増加することとなる。

#### 簡易帳簿と消費税の仕入税額控除の記載要件

請求人が提示した平成 14 年分現金出納簡易帳簿に対し、原処分庁の調査担当者らは、「消費税法が要求する帳簿及び請求書等には該当しない」としたうえで、同法に該当する帳簿書類等の提示を求めている。

たしかに、簡易帳簿は所得税法での青色申告要件を充たしているものの、必ずしも消費税法に規定する仕入税額控除の記載要件を充たしている帳簿とはいえない。

消法（30 条 一）では、イ課税仕入れの相手方の氏名又は名称、ロ課税仕入れを行った年月日、ハ課税仕入れに係る資産又は役務の内容、ニ課税仕入れに係る支払対価の額を記載要件としているが、簡易帳簿にはロの課税仕入れを行った年月日を記載する欄が予定されていないのである。

青色申告の帳簿記載要件を充たしたとしても、消費税法の記載要件を充たさなことから、記載方法には検討が求められる。

### 3 帳簿書類の不提示と消費税の仕入税額控除（消法 30 ）

#### （ 1 ）帳簿書類等の保存と税務調査時の提示

課税庁は、「税務調査の際には調査拒否により帳簿提示がなされず、その後の異議申立段階においてなされた場合でも、青色承認取消処分の効力には何ら影響を及ぼさない。」また、「調査拒否により帳簿書類の備え付け、記録、保存がなされていないとの事実の推認は、処分時にそれが存在すれば足り、真実の事実の推認ではなく、その事実の擬制に過ぎない。」とする前掲 2 の（ 2 ）の の東京高判・その原審である浦和地裁の考え方を、消費税においても同様であると解し、仕入れ税額控除は認められないとしている。

これについて、下級審の判例は分かれていたが、最高裁が、平成 16 年 12 月 16 日（第一小法廷、訟務月報 51 . 10 . 2621）、平成 16 年 12 月 20 日（第二小法廷、判例時報 1889 ・ 42）、平成 17 年 3 月 10 日（第一小法廷、判例時報 1894 ・ 8）と相次いで判断を下した。

その判断内容（平成 16 年 12 月 20 日）は、「事業者は、消法 30 条 の適用を受けるには、同法 30 条 に規定する帳簿又は請求書等を整理し、所定の期間及び場所において、同法 62 条に基づく税務職員による検査に当たって適時に提示することが可能なように態勢を整えて保存することを要するのであり、事業者がやむを得ない事情によりこれを証明しない限り、同条 の規定は適用されない。」というものであり、まさに「保存は提示を含むとする」課税庁の主張を、そのまま受け入れており、その余の最高裁判決も同様の判断である。

この 3 件の最高裁判断により、「保存は提示を含むのか」、とする法解釈上の問題は、一応の決着をみたと解されているところではある。



しかしながら、12月20日の最高裁判決には、少数意見ではあるが、次のような滝井繁男裁判官の反対意見も付されており、なお検討の余地が残されているものとする。

滝井繁男裁判官は、「帳簿の提示を拒み続けたというだけの理由で、消法30条 所定の帳簿を保管していたのに、同項にいう『保存しない場合』に当たるとして同条 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はないと考える。多数意見は結局そのような解釈を採るに帰着するものであるから、これに賛成することはできない。」として反対意見を述べている。

その理由として、(ア) 「税制改革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、消法30条 は～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。～一定の要件を備えた帳簿等の保存がないときは控除しないと、限定を設けたのは、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 ) 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 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。」

(イ) さらに、「正当な理由のない帳簿書類等の提示の拒否は、帳簿等を保存していないことを、推認させる有力な事情となるかも知れないが、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。」と主張している。

もとより、消費税法における「仕入れ税額控除」は、税額計算上の控除項目であり、租税債務の負担にあたっては「利益の主張」であって、単なる反証ではない。したがって、後の訴訟段階において帳簿等を提出すれば、当初より継続して保存していたことを立証すれば、仕入れ税額控除を認めるべきである。(注5)

#### **4 提示拒否による青色申告承認取消し・消費税仕入税額控除**

##### **(1) 青色承認取消しと仕入れ税額控除との異同**

大阪地裁(平10.8.10判決、税資237・1007)は、「帳簿書類の提示拒否の場合に、青色申告承認の取消によりその特典がなくなるという法律効果と、仕入税額控除の適用の有無とでは、法律効果が異なる。帳簿提示拒否が青色申告承認の取消事由に当たらないとすると、課税庁は、帳簿の内容を認識できないために更正処分をすることも推計課税をすることもできなくなるという不合理な結果になるのに対し、事業者が課税仕入れに係る帳簿又請求書等を税務調査の際に提示しない場合には、課税庁は仕入れ税額控除を否認して更正処分をせざるを得なくなるだけであって、両者を同一に論じることはできず、したがって、その提示拒否を保存がないことと同視することはできない。」と両者の違いを論じている。

滝井繁男裁判官は、「青色申告の承認を受けた者は、帳簿書類に基づくことなしに

は申告に対して更正を受けないという制度上の特典を与えられているのであるから、税務調査に際して、帳簿等の提示を拒否する者に対してもその特典を維持するというのは背理である。～したがって、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（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）も是認されるのである。

これに対し、消費税法における仕入税額控除の規定は、課税要件を定めているといっても過言ではなく、青色申告承認のような申告手続上の特典ではないと解すべきものである。」と、両者の違いを説明している。

## （２）質問検査権の行使と提示拒否

保存が提示を含むかどうかの問題は、納税者との確執において質問検査権を行使することができず、結果として、帳簿等の保存が確認できないことが挙げられる。これらは質問検査権行使の問題として検討し、必要であるならば、罰則の適用を検討すべきである。（注６）

簡易課税制度選択適用事業者（消法 37 条 以下同じ）に対する税務調査に際し、帳簿書類等の提示を求めたにもかかわらず、提示がなされなかったのは、事業の種類ごとの区分をしていないものに該当（消法令 57 条 四）するとして、すべてを第五種事業とした原処分庁の主張を取り消した裁決例（平 13 . 12 . 17 タイズ F 0 - 5 - 064 情報公開法による）もある。

もとより、原処分庁の主張には無理があると考えるが、不提示の簡易課税選択事業者には、消費税法上は本則課税事業者と比し、何らの不利益も存在しないということになり、公平性の観点からも問題が残ろう。まさに租税正義に反するのではなからうか。

むしろ、提示を拒否する行為については、罰則を科す（法 68 条）べきであり、法 30 条 を根拠に仕入税額控除を否認することは、法の予定するところではないと考える。

税務調査の手続きを実体法の仕入税額控除の適用の要件に取り込むことは、手続要件と課税要件事実とを混同するものであり、容認できない。

滝井繁男裁判官も「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うるところであるが、法は提示を拒否する行為については、罰即を用意しているのであって、～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。」としている。

立法にあたり、帳簿又は請求書等の保存を事業者に要求したのは、課税仕入れに係る消費税額の確認を行うためであるが、その確認の主体は、課税庁に限られるわけではなく、裁判庁や裁判所も当然に予定されるところである。もとより、租税法規は、納税者にとっては納税規範であると同時に、課税庁にとっては行政規範、そして司法にとっては裁判規範たる性格をも具備しているのもである。

納税者にとっての司法は、まさに最後の砦ではなからうか。

おわりに

- (注1) 保存は提示を含むとする代表的な判決として、津地裁(平10.9.10判決、税資238・74)、仙台高裁(平12.9.28判決、税資248・888)等がある、不提示に正当な理由がある場合には、保存には提示は含まないとする判決として(東京地裁平.10.9.30判決、税資238・450)これに対し、含まないとする判決として東京地裁(平11.3.30判決)、大阪地裁(平成10.8.10判決、税資237・1007)等がある。
- (注2) 法人税法では、これ以外にも確定申告書又は清算中の所得に係る予納申告書とその提出期限までに提出しなかったこと等も取消し要件としている。  
(127条 四、五、同条 )
- (注3) 同趣旨の最高裁判決として、第一小法廷(平10.6.11判決、税資232・541)、第一小法廷(平17.3.10判決、判例時報1894・8)
- (注4) 松澤智著 「租税実体法」 74頁以下 中央経済社
- (注5) 松澤智著 「新版租税争訟法」393頁以下「仕入税額控除」の主張・立証責任  
中央経済社
- (注6) 船本洋子著「消費税における仕入税額控除の要件としての帳簿等の保存の意義」  
税務弘報 VO 1 49 / NO 9 中央経済社

#### 参考文献

- 松澤智 著 「租税実体法」 中央経済社  
松澤智 著 「新版租税争訟法」 中央経済社  
船本洋子著「消費税における仕入税額控除の要件としての帳簿等の保存の意義」  
税務弘報 VO 1 49 / NO 9 中央経済社  
村瀬次郎著 「青色申告の承認の取り消し」  
租税事実認定 693頁 税務経理協会