

## はじめに

消費税等の申告において、仕入税額控除の要件は重要である。それは消費税法の条文の多さからも、はっきりとしている点である。そして、仕入税額控除を受けるための要件である帳簿等の「保存」について、3件の最高裁（最判平成16年12月16日（民集58巻9号2458頁）、同平成16年12月20日（判例時報1889号42頁）、同平成17年3月10日（民集59号2号379頁））では税務調査時の「提示」を含まれるものと判断されている。換言すれば、税務調査時に「提示」することが「保存」の要件を満たし、仕入税額控除を受けることができるのである。この判決後「保存」の意義について、税務調査時の「提示」が含まれるか否かはいまだ疑問が残る点ではあるが、実務はこの疑問が残ったまま始動している。3件の最高裁ではいずれも税務調査時に帳簿等を「提示」していないとし、消費税法の「保存」の要件を満たしていないため仕入税額控除を否認された。この点について、増田英敏教授は「納税者が何らかの事情で調査に非協力であった場合の制裁措置として、仕入税額控除否認が代用されかねないという危惧が顕在化」（増田英敏「税法学555」清文社156頁）していると問題を提起されている。その後において、それらの判決の影響をどう受けているのか、じっくり研究してみたい。

本件は、調査業を営む審査請求人（以下「請求人」という。）が、消費税法第30条《仕入れに係る消費税額の控除》第1項の控除（以下「仕入税額控除」という。）を適用して消費税及び地方消費税（以下「消費税等」という。）の申告をしたところ、税務調査において請求人が課税仕入れ等の税額の控除に係る帳簿及び請求書等を提示しなかったことから、原処分庁が同条第7項に規定する帳簿及び請求書等（以下「帳簿等」という。）を保存しない場合に該当するとして仕入税額控除の適用を認めないとする更正処分をしたのに対し、請求人が調査手続の違法及び帳簿を保存していたことを理由として同処分の全部の取消しを求めた事案である。

## 事実の概要

### 1 事実関係の整理

以下の事実は、請求人と原処分庁の間に争いがなく、当審判所の調査の結果によってもその事実が認められる。

イ 請求人は、関東一円の現場に出張して、調査し、調査依頼者に対して、その調査結果の報告書を作成することを業務としている。

ロ 原処分庁所属の調査担当者（以下「調査担当者」という。）は、請求人の平成14年分、平成15年分及び平成16年分（以下、これらを併せて「各年分」という。）の所得税及び平成14年1月1日から平成14年12月31日までの課税期間、平成15年1月1日から平成15年12月31日までの課税期間及び平成16年1月1日から平成16年12月31日までの課税期間（以下、これらを併せて「各課税期間」という。）の消費税等について、平成17年10月17日に税務調査（以下、本件更正処分に至るまでの一連の税務調査を「本件調査」という。）を行った。請求人は、団体Aで請求人の税務に関する相談窓口をしていた事務員Bを立ち合わせるよう主張したが、調査担当者は第三者

の立会いの下では調査はできない旨伝えて、同日の調査を打ち切った。

- ハ 原処分庁は、本件調査において、調査担当者に対し本件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（以下「本件帳簿等」という。）の提示がなかったことが、消費税法第 30 条第 7 項にいう帳簿等を保存しない場合に当たるとして、仕入税額控除の適用を認めない旨の本件更正処分を行った。

## 2 当事者の主張

### (1) 原処分庁の主張

#### イ 本件調査の違法性について

本件調査において、請求人が本件帳簿等を一切提示しなかったため、請求人の取引先及び取引銀行等（以下「取引先等」という。）に対する調査を行い、消費税等の課税標準額及び納付すべき税額を算定したところ、請求人が消費税等の確定申告書に記載した課税標準額及び納付すべき税額と異なったため更正したもので、調査手続に何ら違法な点はない。

調査に際し第三者の立会いを認めなければならない旨を定めた法令上の規定はないので、立会いを認めないで調査をしても何ら違法ではない。

#### ロ 仕入税額控除について（帳簿等の保存）

消費税法第 30 条第 7 項の規定により仕入税額控除は帳簿等の保存があった場合のみ適用されること、本件調査の際に調査担当者が請求人に対し本件帳簿等の提示を求め、提示がない場合には仕入税額控除の適用を受けられなくなる旨を再三説明したにもかかわらず、請求人は本件帳簿等を提示しなかった。このことは同項に規定する帳簿等を保存しない場合に該当することとなるので、請求人は本件課税期間において仕入税額控除を受けることはできない。

### (2) 請求人の主張

#### イ 本件調査の違法性について

請求人は、初めて税務調査を受けることに不安を抱き、調査への対応の仕方が分からなかったことから、立会人の同席を依頼しただけであるのに、調査担当者が税務職員の守秘義務を根拠に立会人を排除して調査を開始しようとしたのは違法である。仮に、調査担当者に守秘義務があるとしても、（守秘義務による保護の対象である）請求人自身が立会人の同席を認めていたので、調査担当者の守秘義務は解除されていたはずであるから、守秘義務違反を理由に第三者の立会いを排除しようとした調査担当者の行為は違法である。

調査担当者は、平成 17 年 10 月 17 日に請求人を一度調査しただけで、請求人に対して何らの予告をせずに、請求人宅に臨場した翌日の同月 18 日から早々と取引先等を調査した。このような取引先等に対する調査は違法であり、不当な調査により、売上げの最も大きい取引先から仕事を断られて収入が減少し、請求人の生活と権利が奪われた。

調査担当者は、平成 17 年 10 月 17 日の調査では、立会人の排除を求めただけで帳簿の内容すら確認せず、その後は、請求人に対して調査及び課税の根拠となる条文を示しての納得のいくような説明をせず、威圧的態度で請求人が求めた調査日の変更を拒むなどし、結局、請求人に対する調査を一度も行わず処分をしているから、このような一方的な調査に基づいて行われた本件更正処分は違法である。

#### ロ 仕入税額控除について（帳簿等の保存）

請求人は本件帳簿等を保存していたのに、調査担当者は本件帳簿等を確認していない。それにもかかわらず仕入税額控除の適用を否認したのは違法である。

## 審判所の判断

### 1 裁決の要旨

< 請求棄却、平成 19 年 10 月 3 日裁決 裁決事例集 No.74 450 頁 >

請求人は、帳簿を保存していたのに、調査担当者が第三者の立会い排除要求に請求人が応じないことを理由に帳簿を確認せず仕入税額控除を否認したのは違法である旨主張する。

しかしながら、消費税法第 58 条は事業者に課税仕入れ等に関する帳簿等の保存を義務付け、同法第 62 条は税務職員にこれらの帳簿等を検査することを認めている。このように課税仕入れ等に係る帳簿等が税務職員による検査の対象となることを前提に、同法第 30 条第 7 項は、事業者が課税仕入れ額に係る帳簿等の保存をしている場合において、税務職員がこれらの帳簿等を検査することができることに限り、同条第 1 項の仕入税額控除を適用できる旨明らかにしたものである。

この趣旨からすれば、事業者が仕入税額控除の適用を受けるには、法が定める帳簿等を整理し、これらを所定の期間及び場所において、税務職員による検査に当たり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い場合には、仕入税額控除は適用されないというべきである。

これを本件についてみると、調査担当者は再三にわたって、帳簿等の提示がない場合には仕入税額控除の適用が認められない旨の説明をした上で、第三者を退席させた上で帳簿等を提示することを求めていたところ、これらの提示要求に違法な点は認められない。そして、請求人が専ら立会いなしでは調査に応じられないという理由で帳簿等の提示を拒んでいたことに照らすと、請求人は、帳簿等の提示要求に応じ難いとする格別な理由がなかったにもかかわらず提示しなかったというべきである。

これらから判断すると、本件は同法第 30 条第 7 項に規定する「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」に当たり、原処分庁が同条第 1 項の規定を適用せず仕入税額控除を否認した更正処分は適法である。

### 2 審判所の判断理由

#### (1) 本件調査の違法性について

イ 消費税法第 62 条、所得税法第 234 条に規定する質問検査権に基づいて行う税務調査は、質問検査の範囲、程度、時期、場所など実定法に特段の定めのない実施の細目については、質問検査の必要があり、かつ、相手方の私的利益との比較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判断にゆだねられていると解される。

ロ これを本件についてみると、次のとおりである。

#### (イ) 事務員 B の立会いについて

税務調査において第三者の立会いを認めるか否かは、実定法に特段の定めのないものである。そして、上記(1)のイのとおり、調査担当者は、本件調査に税理士でない第三者の立会いを認めることは税務職員の守秘義務に違反し、かつ、税理士法違反にもなることを理由に事務員 B を退席させた上での帳簿等の提示を請求人に求めたものであるから、

本件調査において第三者の退席を求めた行為は、違法な結果が生ずることを防止するために必要な措置であったといえることができる。その方法も、口頭で事務員 B を退席させるよう請求人に求めたものにとどまり、たとえ請求人が単独で税務調査を受けることに不安があったとしても、税務に関する専門家である税理士を税務代理人に選任することができたことを考慮すれば、社会通念上相当な方法であったといえることができる。したがって、事務員 B の立会いを認めなかった措置に何らの違法も認められない。

なお、請求人は、請求人が事務員 B の立会いを求めていたのであるから、調査担当者の守秘義務は解除されていたと主張する。しかし、消費税法第 62 条第 1 項等が取引先等の第三者への質問検査を認め、税務調査が納税者のみならず、第三者の秘密に広く及ばざるを得ないことなどを踏まえて、国家公務員法上の一般的な守秘義務に加重して消費税法第 69 条等が守秘義務を税務職員に課していることからすれば、守秘義務の対象となる秘密には、納税者自身の秘密のほか納税者の取引先等の第三者の秘密も含まれると解される。そうすると、たとえ請求人が事務員 B の立会いを希望していたとしても、取引先等の第三者に関する秘密はなお保護しなければならなかったのであるから、調査担当者が守秘義務を理由に事務員 B の立会いを認めなかった措置は適法であったといえるべきである。

#### (ロ) 請求人の取引先等に対する調査について

消費税法第 62 条第 1 項第 2 号に規定する納税義務者以外の取引先等の第三者に対する調査に関して、その時期、納税者への予告の要否などの実施の細目についても実定法に特段の定めはないものである。そして、上記(1)のイ及びロのとおり、調査担当者が、平成 17 年 10 月 17 日の約 45 分に及び調査において、繰り返し事務員 B を退席させた上で帳簿等を提示するよう請求人に求めたが、請求人が事務員 B の立会いを求める意思が固く、帳簿等を提示しなかったため、調査担当者は帳簿等の検査が困難であると判断して、取引先等の調査をすることがある旨告げて、同年 10 月 28 日に取引先等に対して書面を発送して取引先等の調査を開始したことが認められる。これらの事情に照らせば、取引先等に対する調査によって申告の正確性を確認する必要性があったといえることができる。また、調査担当者が、取引先等の調査によらずに申告の正確性を確認できるよう申告の基となった帳簿等の提示を求め、これに請求人が応じなかったことから、法令上必要とされていない予告までした上で取引先等の調査を開始しているため、その方法も社会通念上相当なものであったと認められ、取引先等に対する調査に違法があったとは認められない。

なお、以上のような必要性に基づき相当な方法によって取引先等に対する調査が行われていることからすれば、請求人の主張する調査後の取引先等の対応により損害を被ったという事情の有無は、取引先等への調査の適否を左右するものとはいえない。

(ハ) さらに、請求人は、本件調査の際に根拠条文を示した納得のいく説明がなく、調査日程の変更を電話で依頼しても調査担当者が威圧的態度で請求人の要望を認めず、請求人に一度しか面会せず、本件帳簿等の調査をしないまま本件更正処分をしており、調査が一方的である旨主張する。

しかしながら、調査担当者は、上記(1)のイ、ハ及び二のとおり、守秘義務違反及び税理士法違反を防止するために第三者の立会いは認められないこと、本件帳簿等の提示がなければ消費税等に係る仕入税額控除の適用が否認される旨を口頭及び文書で再三にわたり説明して、調査への協力を求めていたと認められる。また、請求人から臨場予定日の都合が悪い旨の連絡があった場合に、調査担当者が日程変更に応じていたことからすれば、調査担当者が威圧的態度で日程変更に応じなかったとも認められない。

かえって、調査担当者が平成 17 年 10 月 17 日以降請求人に直接面会して質問せず、か

つ、本件帳簿等の調査をしなかったのは、調査担当者が請求人に直接質問し、本件帳簿等を含めた帳簿等の検査を行うべく、再三にわたり連絡票又は電話により請求人に対して帳簿等を提示し、調査に応じるよう求めたにもかかわらず、請求人が自らの都合を理由に日程変更を依頼し、又は当該連絡に何の応答もしなかった結果と認められる。このような経緯に照らせば、請求人と一度しか面接せず、かつ、本件帳簿等を検査しなかったことについて、調査担当者に与えられた質問検査の範囲、程度に関する裁量権の範囲の逸脱があったとは認められず、これらの点について何らの違法又は不当は認められない。

(二)以上によれば、本件調査に違法又は不当があるとはいえない。

## (2) 仕入税額控除について(帳簿等の保存)

イ 消費税等に係る申告が適正になされることを確保するため、消費税法第 58 条が事業者課税仕入れ等に関する帳簿の保存を義務付け、同法第 62 条が税務職員にこれらの帳簿書類を検査することを認めている。このように課税仕入れ等に係る帳簿等が税務職員による検査の対象となることを前提として、同法第 30 条第 7 項は、事業者が課税仕入れ等の税額に係る帳簿等の保存をしている場合において、税務職員がこれらの帳簿等を検査することができることに限り、同条第 1 項の仕入税額控除を適用できることを明らかにしたものであると解される。

このような趣旨からすれば、事業者が消費税法第 30 条第 1 項に規定する仕入税額控除の適用を受けるには、消費税法施行令第 50 条第 1 項の定めるとおり、消費税法第 30 条第 7 項に規定する帳簿等を整理し、これらを所定の期間及び場所において、同法第 62 条の規定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し、事業者がこれを行っていなかった場合には、同法第 30 条第 7 項により、事業者が災害その他やむを得ない事情によりこれを行うことができなかったことを証明しない限り(同項ただし書)、同条第 1 項の規定は適用されないというべきである。

ロ これを本件についてみると、上記(1)のイ、八及び二のとおり、調査担当者は平成 17 年 10 月 17 日から平成 18 年 2 月まで、再三にわたって、帳簿等の提示がない場合には仕入税額控除の適用が認められない旨の説明をした上で、税理士でない第三者である事務員 B を退席させた上で各課税期間の帳簿等を提示することを求め、同年 4 月 11 日から同年 5 月 26 日まで、同様の方法により、本件帳簿等を含めた帳簿等の提示を求めていたところ、これらの提示要求に違法な点が認められないのは前記(2)のとおりである。そして、請求人が専ら事務員 B の立会いなしでは調査に応じられないという理由で各課税期間に係る帳簿等の提示を拒んでいたこと、平成 18 年 4 月 11 日以降の本件帳簿等を含めた提示要求に対しても、同様の理由で提示を拒むか、応答しなかったことに照らすと、請求人は、本件帳簿等の提示の要求に応じ難いとする理由が格別なかったにもかかわらず、本件帳簿等を提示しなかったというべきである。これらによると、請求人が、消費税法第 62 条の規定に基づく調査担当者の本件帳簿等の検査に当たり、適時に提示することが可能なように態勢を整えてこれらを保存していたということはできず、本件は同法第 30 条第 7 項に規定する「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」に当たる。

したがって、原処分庁が同条第 1 項の規定を適用せず仕入税額控除は認められないとして行った本件更正処分は適法である。

## 研究…裁決に反対

本裁決の争点は、 第三者立会いによる税務調査の違法性、 帳簿等の保存の有無による仕入税額控除の否認の可否である。

今日の税務調査の問題点と消費税法における帳簿等の保存の意義について、研究する。

### 1 税務調査の本質

#### (1) 税務調査の法的性格(条文、学説、判例)

消費税法第 62 条第 1 条において、「国税庁の当該職員又は事業者の納税地を所轄する税務署若しくは国税局の当該職員は、消費税に関する調査について必要があるときは、次に掲げる者に質問し、又はその者の事業に関する帳簿書類(…略)その他の物件を検査することができる」と規定し、調査に必要があるときは、帳簿書類を検査できる権限を課税庁に認めており、いわゆる質問検査権を規定している。

この質問検査権につき、金子宏教授は「更正・決定および賦課決定を行うためには、課税要件事実に関する資料の入手が必要である。しかし、資料の入手について納税者の任意の協力が得られるとは限らないから、各個別租税法は、必要な資料の取得収集を可能ならしめるため、租税職員に質問検査権、すなわち課税要件事実について関係者に質問し、関係の物件を検査する権限を認めている」と説明されている(金子宏「租税法第十三版」弘文堂 663 頁)。

そして、消費税法第 68 条において、同法第 62 条第 1 項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を拒み、妨げ、若しくは忌避した者は、10 万円以下の罰金に処する旨規定されている。この規定により、課税庁の調査に応じない場合、納税者には刑罰が科される仕組みとなっている。

これらの質問検査権の条文から、質問検査権の法的性格は、「間接強制を伴う任意調査」であるといえる。この点、「これらの規定は、いわゆる行政調査を認めるものであって、強制調査(…略)を認めるものではない(…略)が、質問に対する不答弁ならびに検査の拒否・妨害に対しては刑罰が科されることになっている(…略)から、直接の強制力はないが、質問・検査の相手方には、それが適法な質問・検査である限り、質問に答え検査を受忍する義務がある。その意味で、質問・検査は公権力の行使を内容とする事実行為である(金子宏「租税法第十三版」弘文堂 664 頁)」と説明されている。

学説も同様の見解を示している。つまり、課税庁は、調査に必要がある場合には、納税者の協力の下、質問検査権を行使しようという建前からは単なる任意調査といえる。しかし、税務調査の真の法的性格は、その税務調査に対し非協力的にある場合には、刑罰が科されることから「間接強制を伴う任意調査」であるというのが通説である。

判例(最判昭和 58 年 7 月 14 日月報 30 巻 1 号 151 頁)においても、所得税法「旧法 63 条(法 234 条)は「所得税に関する調査について必要があるときは」調査することができる」と規定するが、質問検査権の行使はそれ自体として納税者の営業や生活に対して影響を及ぼすものであり、任意調査であつても調査に応じないときは処罰の対象となる(この意味では純粋な任意とは明らかに異なる)ものである」と「間接強制を伴う任意調査」であるということを裏付けている。

#### (2) 税務調査の要件である「必要があるとき」とは

先に述べた通り、税務調査は「必要があるとき」に、課税庁は質問検査権を行使することができる。「必要があるとき」に「検査することができる」と規定されている。つま

り、質問検査権の条文である消費税法 62 条は、「できる」規定である。「必要があるとき」に「検査する」と規定されているわけではない。ここに「必要があるとき」「検査することができる」という重要な要件が規定されていることに注意を要する。

「必要があるとき」について、金子宏教授は「客観的な必要性が認められるときという意味であって、必要性の認定は、税務職員の自由な裁量に委ねられているわけではない。客観的な必要性の認められない場合に質問・検査を行うことは違法であり、それに対しては答弁義務ないし受忍義務は生じない。しかし、調査の必要があるかどうか、あるとして、いつ誰に対していかなる質問をし、またいついかなる物件を検査すべきかは、専門技術的な判断を必要とする問題であるから、租税職員の必要性の認定が違法とされる事例は実務問題としては少なからう」と説明されている（金子宏「租税法第十三版」弘文堂 665 頁）。

判例（最判昭和 58 年 7 月 14 日月報 30 卷 1 号 151 頁）において質問検査権の法的限界は、「質問検査権は確定申告がないか、あるいは申告が適正でない客観的合理的疑いのある場合であって、それによらなければ調査を全うしえないという高度の必要性がある場合においてのみ行使することが許されるのであり、税務当局の恣意的な判断によってこれが行使されてはならない」とし、「申告納税制度のもとでは、納付すべき税額は、納税者の自主申告によって確定するのが原則であり、税務署長による更正・決定は第二次的・補完的な地位しか与えられていないからである」と解釈すべきでるとしている。後段の趣旨は、申告納税制度を規定している国税通則法 16 条 1 項から裏付けられている。

調査の客観的必要性について、松沢智教授は「何故調査が必要なのかということが、通常一般人の見地において何人も肯認し得る程度の理由の存することが当然に要求されるということの意味する」とし、「客観的必要性」の具体的事情の存在がある場合に限って調査の必要性が認められるとし、課税庁の主観的裁量で必要性を判断するものではないと主張されている（松沢智「租税手続法」189 頁）。

### （3）租税職員の守秘義務と第三者立会いによる税務調査の適法性

国家公務員法第 100 条は、「職員は、職務上知ることのできた秘密を漏らしてはならない。その職を退いた後といえども同様とする」と規定しており、国家公務員に守秘義務を課している。この規定が、租税職員にも適用されることはいうまでもない（金子租税法 480 頁）。そして、ここに規定されている「職務上知ることのできた秘密」とは、「同条項にいう「秘密」であるためには、国家機関が単にある事項につき形式的に秘扱の指定をただけでは足りず、右「秘密」とは、非公知の事実であって、実質的にもそれを秘密として保護するに値すると認められるものをいう」（最判昭和 52 年 12 月 19 日刑集 31 卷 7 号 1053 頁）とされ、「非公知性」と「秘匿の必要性」の二要素を具備している（「コンメンタール所得税法」9392 頁）。

次に消費税法 69 条は、「消費税の調査に関する事務に従事している者又は従事していた者が、その事務に関して知ることのできた秘密を漏らし、又は盗用したときは、これを二年以下の懲役又は三十万円以下の罰金に処する」と規定しており、国家公務員法よりも重い処罰を科している。同様の規定が所得税において規定されており、「所得税がこのように特に重い罰則を定めているのは税務職員がその職務の性質から納税者の財産上、一身上の秘密に広く接する立場にあり、その際知り得た秘密を他に漏らすことがあれば、納税者との間の信頼関係がそこなわれ、ひいては、適正公平な課税の実現が阻害されることに対処するためのものである」といわれている（「コンメンタール所得税法」9391 頁）。

「事務に関して知ることのできた秘密」とは、「もっぱら、税務調査に関連して得られた納税者その他の私人の秘密を意味している」と解される（金子宏「租税法第十三版」

弘文堂 620 頁)。

この守秘義務の「秘密」について、三木義一教授は次の 3 つに整理されている。

納税者自身の個人的秘密

取引先の秘密

行政上の秘密

そして について、「調査過程で調査に関連して判明する納税者自身の事柄は秘密に値しないと納税者自身が認めているので、この部分については税務職員の守秘義務は解除されていることになる」と説明され、納税者の同意により納税者に不利益な事柄であっても守秘義務は対象外となる。

次に については、「被調査者の税額と直接関係のある取引内容に関する相手側の事情であり、このような事情は適切な税務調査に必要不可欠なものであり、その事情の開示は第三者が立会により知ったとしても守秘義務違反の問題は生じないし、納税者がその事情を知った以上第三者の立会を排除しても、秘密を守ることにならないことにも留意すべきものである」とし、守秘義務の対象とならない事情を第三者が立会により知ったとしても、守秘義務違反とはならない。

最後に であるが、「行政上の秘密は、第三者にはもちろん、被調査者に対しても開示できないので、第三者の立会を拒否する理由にはなり得ない」とし、税務職員が調査時に守秘義務に反し行政上の秘密を漏らすこと自体が違法である。

よって、守秘義務を理由に第三者の立会を拒否しなければならないのは、被調査者自信が第三者の立会を拒否している場合に限定されている。被調査者が第三者の立会を求めている場合には、税務職員は守秘義務を理由に第三者の立会を拒否する理由はないと説明されている(三木義一「税務調査における第三者立会と守秘義務」立命館法学 2000 年 3・4 号下巻(271・272 号 928 頁以下)。

#### (4) 税理士法と第三者立会による税務調査の適法性

税理士法第 34 条は「税務官公署の当該職員は、租税の課税標準等を記載した申告書を提出した者について、当該申告書に係る租税に関しあらかじめその者に日時場所を通知してその帳簿書類(…略)を調査する場合において、当該租税に関し第三十条の規定による書面を提出している税理士があるときは、あわせて当該税理士に対しその調査の日時場所を通知しなければならない」と規定している。さらに同法第 2 条において、税理士業務の「税務代理」が規定されており、「税務官公署に対してする主張若しくは陳述につき、代理し、又は代行すること」が規定されている。

これらの規定に関し、「調査に際し、関与税理士が立ち会うことになるので「立会権」といえる」と松沢智教授は説明されており、「この権利は、納税者との間において契約によって生ずるのではなくて、当然に第 34 条等の規定から生じてくるわけであるから税理士でない第三者には立会権はありえない」とし、立会権は他に代えられない税理士固有の権利であることを強調されている。

よって「立会権」というのは、税理士が納税者の単なる代理人ではなくして、保護者という性格があるからなのである。そうだとすれば、たとえ納税者が「立会いは要らない」とか、税務署員から税理士を立会わせずに調査したいということがあっても、制度上からはそういうことはできない」のであると説明されている。(松沢智「税理士の職務と責任」中央経済社 246 頁以下)。すなわち、「立会権」は税理士の固有権であり、税理士法第 2 条の独占業務の一つであると考えられる。このため、被調査者の承認があったとしても、税理士以外の第三者が立ち会うことは違法である。



## 2 消費税法第 30 条第 7 項について

### (1) 仕入税額控除の要件 - いわゆる帳簿等の「保存」の問題

消費税法第 30 条第 7 項によれば、「事業者が当該課税期間の課税仕入れ等の税額の控除に係る帳簿及び請求書等(…略)」を保存しない場合には、当該保存がない課税仕入れ又は課税貨物に係る課税仕入れ等の税額については、適用しない」とし、帳簿等の「保存」が仕入税額控除の要件となっている。この「保存」に関しては、「保存」がどの範囲までに影響を及ぼすか、すなわち、税務調査時の「提示」を含むか、もし含まないと解した場合には訴訟段階での後出しは「保存」になるのか、と様々な解釈が存在し、地裁レベルでの判決も同様に見解は分かれていた。

しかし、最高裁判所平成 16 年 12 月 16 日判決を皮切りにした一連の最高裁判決により、帳簿等の「保存」の意義の解釈に一応の終止符を打った。最高裁の判決では、「消費税法 30 条 7 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て、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。これを納税者側から見ると、税務調査において帳簿又は請求書等の提示を拒否した納税者は、仕入税額控除を受けることができないこととなるが、帳簿又は請求書等を適正に保存さえしていれば、納税者が税務調査においてそれを提示することは極めて容易であり、その機会も十分に与えられるのであるから、敢えて課税処分がなされた後に帳簿又は請求書等の提出権を認めなければならない合理的理由はない。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て、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、これによって仕入税額の控除を認めることはできないというべきである」(最判平成 16 年 12 月 16 日(民集 58 巻 9 号 2458 頁))という判断を下したのである。

### (2) 帳簿等の「保存」に関する判例の動向

帳簿等の「保存」に関し、いくつかの地裁の判決から次の通り分類できる。

「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

は、津地裁平成 10 年 9 月 10 日判決(訟務月報 46 巻 2 号 825 頁)が代表判例である。この説によれば、帳簿等が不提示の場合は、帳簿等を不保存と同視できると解する説である。

は、東京地裁平成 10 年 9 月 30 日判決(訟務月報 46 巻 2 号 865 頁)をはじめ多くの判例が採用している。のように不提示 = 不保存とはいえないが、税務調査が適法に行われた場合、帳簿等が不提示で、その不提示に正当な理由がない場合は、帳簿等を不保存と同視できると解する説である。

は、大阪地裁平成 10 年 8 月 10 日判決(税務訴訟資料第 237 号 1007 頁)が代表判例である。とは異なり、「提示」と「保存」は明確に異なり、帳簿等の「不保存」は推認できるが、訴訟段階において納税者が立証できれば、仕入税額控除を認めるべきであるとする説である。

上記の通り、地裁段階では見解が分かれていたが、その後に最高裁判所の判断が相次いでなされた。最判平成 16 年 12 月 16 日(民集 58 巻 9 号 2458 頁)、同平成 16 年 12 月 20 日(判例時報 1889 号 42 頁)、同平成 17 年 3 月 10 日(民集 59 号 2 号 379 頁)を挙げることができる。

上記の最高裁判所の判断等をまとめると、基本的に の説を採用してる。そうなる  
と、帳簿等の「保存」は「提示」を含むかという問題点は、解決されたかのように思  
える。しかしながら、同平成 16 年 12 月 20 日判決の少数派意見では、帳簿の提示拒否  
を理由に保存していないと解するのは相当でないとする意見もある（裁判官滝井繁男  
の反対意見「判例時報」1889 号 43 頁）。

### （3）一連の最高裁の判断からの問題点

増田英敏教授は 3 件の最高裁の判決を評釈され、「租税職員が租税調査に対する協力が  
得られなかったと判断した場合は、消費税の転嫁を認めないという形で制裁を加えるこ  
とが可能になったともいえる。仕入税額控除否認 = 調査非協力の制裁という構図が顕在  
化した」と問題点を提起されている。「一連の最高裁の「保存」も意義の解釈は、租税調  
査が適法に行われていることを前提にしているが、そもそも、従来の租税調査をめぐる  
紛争は、租税調査の適法性を争点として過去数十年にわたり延々と繰り返されてきたの  
である」とし、そもそも問題の所存である税務調査については、予測可能性の確保の観  
点から、いまだ何も解決していないことを述べておられる（増田英敏「申告納税制度に  
おける租税調査の現状と課題」税法学 156 頁）。

帳簿等の「保存」の拡大解釈自体が、租税法律主義に抵触するのはいうまでもない。  
その結果を受けてなされる仕入税額控除否認も、当然に租税法律主義に抵触すること  
になる。この点、松沢智教授は、「納税者主権主義に立脚し、申告納税制度のもとにおい  
ては、法の解釈の第一次責任者は納税者であって租税行政庁ではない。もし、何人におい  
ても、通常租税法上許される解釈方法を施しても法規の意味内容を明らかにできないよ  
うな規定が存するときは、国民のすべてにとって理解しやすい明確な法規たることが要  
請される納税者主権主義の理念に反し、かつ、租税法律主義の課税要件明確主義に反す  
ることとなるから、その規定は無効であるといわなければならない」と説明されている  
（松沢智「租税法の基本原則」123 頁）。まさに、消費税法第 30 条第 7 項の「保存」の解  
釈は、一般の国民の解釈の範囲を超え、租税法律主義に抵触するといえる。

## 3 本判決の評価

### （1）税務調査の違法性について

本判決の税務調査では、納税者は第三者の立会を求めていたにもかかわらず、課税庁  
側はその立会を拒否し、税務調査に臨んだ。そして審判所は、「請求人が事務員 B の立会  
いを希望していたとしても、取引先等の第三者に関する秘密はなお保護しなければなら  
なかったのであるから、調査担当者が守秘義務を理由に事務員 B の立会いを認めなか  
った措置は適法であったというべきである」と理由を付している。

先に述べた通り、納税者が同意している場合には、課税庁が第三者の立会を拒む理由  
が無く、取引先の秘密については、そもそも守秘義務の対象とはならず、理由にはなら  
ない。所得税法第 243 条の「秘密」に該当しないことから、所得税法には抵触しない。

しかしながら、税務調査に立ち会うこと自体が、税理士の独占業務である。そして、  
松沢教授が「立会権」と称し説明されている通り、税務調査において税理士以外が立ち  
会うことができないと解すれば、本判決の判断理由は誤りである。その点、原処分庁の  
一部の意見が記載されている程度である。

判決は、本件調査に関して違法性はないと判断しているが、「調査担当者が、平成 17  
年 10 月 17 日の約 45 分に及ぶ調査において、繰り返し事務員 B を退席させた上で帳簿等  
を提示するよう請求人に求めたが、請求人が事務員 B の立会いを求める意思が固く、帳

簿等を提示しなかったため、調査担当者は帳簿等の検査が困難であると判断して、取引先等の調査をすることがある旨告げて、同年 10 月 28 日に取引先等に対して書面を発送して取引先等の調査を開始したことが認められる」との事情は、調査に着手してから、10 日余りで、調査の応じないことを判断するに足りるとは思えない。

この点、本来あるべき税務調査とは、「調査について必要があるとき」に限られる。そして、通常一般人が解釈できる程度の理由が必要であることからすれば、本件調査にいかなる理由があったのかは、裁決していない。また、税務調査に非協力ではあったかもしれないが、一般人が 10 日余りで調査に応じないと解釈できるかも甚だ疑問である。

よって、調査に応じないことの判断ミスにより、勇み足による片面調査開始は違法であると解することができる。

## (2) 仕入税額控除について(帳簿等の保存)

帳簿等の「保存」については、税務調査時の「提示」が含まれるか否かの問題は、最大の焦点ある。しかしながら、現段階での判例によれば、帳簿等の「保存」は適正調査時の「提示」は含まれると解釈されている。この見解から、本件は税務調査が適正に行われていないことから、仕入税額控除を否認する理由が無く、本件の処分は不当である。

また、「保存」に仕入税額控除の要件である税務調査時の「提示」が含まれるかという問題については、適法な質問検査権の行使がなされたかという点にも着目する必要がある。すなわち、税務調査が適法に行われた限りにおいては、課税庁職員は納税者の帳簿等を検査し、仕入税額控除の要件を満たしているか否かを確認していくこととなるので問題は生じない。

基本的に消費税法第 30 条第 7 項の「保存」は納税者の義務であり、「保存」していない場合は仕入税額控除が受けられないのは当然である。そして「保存」していたにもかかわらず、適正な税務調査に非協力であれば、10 万円以下の過料を科せばよい(消費税法第 68 条)。適正な税務調査でない場合、あるいは適正な税務調査に非協力である場合に、即仕入税額控除の否認というのは本末転倒である。税務調査に非協力である場合には、仕入税額控除の否認という過料以上の制裁が待っているといても過言ではない。

順序良く整理すると、まずは税務調査が適法か否かが基本的事項であり、適法である場合に限り、「保存」について言及すべきである。換言すれば、適法な調査でない場合には、「保存」を論及すべきではなく、当然に仕入税額控除を否認するなどのもつての外である。

## おわりに

### 参考文献

- ・金子宏「租税法(第十三版)」(弘文堂 平成 17 年)
- ・松澤智「税理士の職務と責任(第三版)」(中央経済社 平成 7 年)
- ・松澤智「租税手続法」(中央経済社 平成 9 年)
- ・増田英敏「租税憲法学(第三版)」(成文堂 平成 18 年)
- ・増田英敏「リーガルマインド租税法」(成文堂 平成 20 年)