

## ⇒ 修士論文要旨 ⇐

## 消費税仕入税額控除における「保存」の解釈

— 請求書等保存方式とインボイス方式における解釈の在り方を中心として —

西 山 久 恵

消費税法は28条1項において「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する。」と、売上高を課税標準とすることを規定し、そして消費税法30条1項は、「課税期間の課税標準に対する消費税額から、当該課税期間中に行った課税仕入れに係る消費税額を控除する。」と同売上高に対する算出税額から、仕入れの際に負担した税額相当分を「仕入税額控除」として控除することを規定している。これらの規定から、消費税は法的に付加価値税であることが確認できる。

課税仕入れに係る消費税額の控除の要件として消費税法30条7項では、帳簿及び請求書等の保存を規定している。条文に規定されている「保存」の解釈は、仕入税額控除の射程を左右する。最高裁が平成16年12月から平成17年3月の間に「税務調査時の不提示」は「保存しない場合」にあたり、仕入税額控除が適用できないと、相次いで3件の判決を下し、実質上の決着をみた。

最高裁の解釈につき、その判断の理由から導かれる目的の優先順位は、現行消費税制度が所得税・法人税の帳簿制度に依存していることを勘案すれば、合理的であるが、解釈論の原則である優先順位とは異なり、それが解釈の歪みとなって現れた。その歪みを生じさせている原因は、仕入税額控除の方法の採用にあたり、所得税・法人税の帳簿制度を消費税の帳簿方式に適用したことに起因していた。

本稿では、消費税法30条7項の「保存」の解釈を題材にとり、本来の解釈の優先順位とは異なる解釈は現行制度の固有の特徴と考え、最高裁判決における解釈を明らかにした上で、その解釈が導かれた現行消費税制度の成立の経緯と特徴を論じ、そして、新たにインボイス方式が導入された場合を仮定し、本来の解釈の在り方について検討し、解釈の歪みが生じないと思われる新制度と、その場合における「保存」の意義を提示することが目的であった。

第一章において、消費税法30条7項の「保存」の解釈を争った最高裁での判断の整理分析より、わが国の消費税はインボイス方式を採用しない為、税額計算の基礎や収税の正確性の担保を、所得税・法人税の帳簿等に依る為に、消費税法30条7項における帳簿等の「保存」の解釈を、申告納税制度の青色申告制度における「保存」の解釈と同一に捉えていることがわかった。

付加価値税である消費税の税額は課税売上げに係る消費税額から課税仕入れに係る消費税額

を控除することによって求められる。消費税の性質から言って、仕入税額控除は消費税の本質である。EU諸国の採用するインボイス方式と異なり我が国の採用する消費税の請求書等保存方式は、所得税・法人税と同一の帳簿等を基にする。それゆえ、所得税・法人税の解釈の基調となる申告納税制度の趣旨に基づく解釈に重点が置かれ、消費税法30条7項をはじめ、消費税法の規定の解釈について、所得税・法人税の帳簿制度に関する規定の法理が消費税法の帳簿等に関する規定の解釈に大きく影響を与えていることが問題として明確になった。

第二章においては、現行消費税制度の特徴を考察する上で重要になる法30条7項の立法趣旨と仕入税額控除の方法として「帳簿方式」が採用された経緯から、昭和61年の売上税法導入にあたり仕入税額控除の方法として、EU加盟各国で採用されているインボイスに近いかたちの「税額票」の採用が検討されたが、批判の多さから、廃案に至った経緯もあり、申告納税制度の普及によりすでに所得課・法人課の基となる帳簿等が各企業に備え付けられている点に着目し、仕入税額控除の方法についてはインボイスを採用しない形で検討され、採用されるに至ったことがわかった。

他国に例を見なかった「帳簿方式」は、非課税、不課税対象取引を極力設けない単一税率であったことや、申告納税制度の普及によりすでに所得税・法人税の基となる帳簿等が各企業に備え付けられていたことの、以上2点が現行消費税制度の前提条件考えられる。

第三章では、現行消費税制度の前提である企業帳簿の普及と法30条7項における「保存」の解釈の重要な論拠となった申告納税制度の帳簿制度と青色申告の法理と白色申告の法理を検証から、消費税に与えている影響として、帳簿方式の採用についてはシャープ勧告により帳簿制度が普及し、すでに所得税・法人税の基調となる企業帳簿が充実していたことに起因し、消費税法30条7項の「保存」の解釈を争った判例では、提示拒否が保存しない場合にあたるという理由付けに、青色申告承認取消の判例が引用されていることから、提示拒否という態度をとった場合に、仕入税額控除が否認されることにより納税額の計算に影響を与える論拠を、帳簿等の提示拒否により与えられた数々の「特典」が取り消されるという、青色申告承認の取消の法効果を一緒に論じ、「保存」規定に上記の法理を持ち込んでしまう要因は帳簿制度にあることがわかった。

第四章では、消費税と同一の帳簿等を基とする所得税・法人税の規定の検証から、消費税は所得税・法人税と同じ帳簿等を基調とするために、課税物件の帰属や年度帰属の基本は発生主義のうちいわゆる発生主義を採用し、売上げについては共通の問題を抱えることになる。そのため、各法文に類似した規定が設けられている。一方、仕入について消費税は所得税・法人税とは異なり、費用収益対応の原則を用いないことから、法上で異なる取扱をされている部分があった。

また、消費税の本質は付加価値税であることからして、前段階に累積された税額を控除する仕組みとして採用されている仕入税額控除は、付加価値税の本質である。取引高税の発展型であるEU加盟各国のVATは、売上げにより発生した取引高税と仕入により負担した前段階の

「税額の払戻し」という2つのシステムが、取引の帰属により、1つのシステムに統合されているように思われる。しかしながら、わが国の現消費税制度においては、所得税・法人税と同じ帳簿等を用いる帳簿等保存方式を採用しており、税額計算のシステムにおいて、所得概念の影響を強く受け、売上げと仕入れは別のシステムとして切り離して考えることは困難であり、現在のわが国の消費税制度の構成が帳簿制度に依存した法規定をとることから、本来の仕入税額控除の意義目的を果たせずにいることを論じた。

第五章では第一章から第四章までの検討・考察を基に、現行消費税制度の成立前提を提示し、先んじて複数税率を採用するEU加盟各国のVAT（付加価値税）制度を検証し、わが国で複数税率が採用された場合の新制度を仮定し、「保存」規定の解釈のありかたを論じた。

消費税法30条7項の「保存」の解釈に影響を与えていたのは、所得税・法人税の帳簿制度であったが、仕入税額控除の方法としてインボイス方式を採用する新制度の下では、税額計算に直接的な影響を与えることはなくなり、副次的な資料となる。帳簿等の保存規定は、税額計算にあたり帳簿制度の信憑性という弱点を補う目的で設けられたものであり、この「保存」に「税務調査時の提示」という解釈を持たせる必要はなくなる。

本来の目的意義に沿って解釈の階層を定めれば、仕入税額控除は消費税が付加価値税であるために前段階の税額を控除する本質であり、その前段階の税額を計算するのがインボイスであり、インボイスは申告納税による税額を説明するためにももちろん「保存」の必要があるが、ここで重要なのは、インボイスはあくまで前段階の税額を計算する手段であり、一次的目的の仕入税額控除を侵害するものであってはいけないということである。

インボイス方式の導入には多くの障壁があると思うが、消費税の構造や仕入税額控除の意義を考えると、仕入税額控除の方法はインボイス方式が適していると思われる。仕入税額控除の適用要件としてインボイスの保存や税務調査時における提示をどのように定めるかは今後の政策論議に委ねられるが、どのような要件が定められるにせよ、解釈上の混乱を招かないためにも、課税要件明確主義の観点から納税者の予測可能性や法的安定性の確保に配慮した規定の創設が望まれる。