

事件名：消費税の性格について決算検査報告に掲記した見解を確立する根拠となった資料等の不開示決定（不存在）に関する件（平成14年諮問第3号）

諮問日：平成14年 1月28日

答申日：平成14年12月 2日

答申書

第1 審査会の結論

消費税の性格について決算検査報告に掲記した「消費税は消費者からの預り金的な性格を有する税である」との見解を確立する根拠となった資料等（以下「本件対象文書」という。）につき、不存在を理由として不開示とした決定は妥当である。

第2 審査請求人の主張の要旨

1 審査請求の趣旨

本件審査請求の趣旨は、行政機関の保有する情報の公開に関する法律（平成11年法律第42号。以下「法」という。）第3条に基づく本件対象文書の開示請求に対し、平成13年9月6日付け130普第406号により、会計検査院事務総長が行った不開示決定について、その取消しを求めるというものである。

2 審査請求の理由

審査請求人の主張する審査請求の主たる理由は、審査請求書及び意見書の各記載によると、おおむね以下のとおりである。

- (1) 会計検査院の「独自な見解」と行政判断過程を示す文書存在の必然性
会計検査院は、平成10年度決算検査報告に掲記された改善の意見表示「消費税の滞納の防止策について」（平成11年11月17日付け国税庁長官あて。以下「本件意見表示」という。）において、「このように消費税は事業者を納税義務者としているが、」と、税法上の規定を認識しながら、「最終的にはその負担は消費者に転嫁されることとなっている」ことのみを理由として、「こうした仕組みから、事業者が納付すべき消費税相当分の資金は消費者からの預り金的な性格を有するものである」と断言している。

ここで重要なのは、検査又は意見表示の基盤となる消費税の税法上の理解が表面的であり、法律的理解を欠いているのではないかと疑われる点である。すなわち、最終的な負担が消費者に転嫁されることのみを理由として「預り金的な性格を有する」とし、具体的な税法上の根拠を示すことなく、飛躍して断言している点である。

この論法で行けば、所得税であろうと法人税であろうと、税の源泉は結局のところ売上高に帰結し、つまり、売上価額を通じて消費者に転嫁されていることになり、会計検査院の言い方では「消費者から預かったことになる。」のである。

しかし、これらの税は消費者からの預り金的性格を有するとは一般には表現しない。何故なら、税法の規定を具体的に吟味し、納税義務者が誰かを検討すれば、最終的に消費者に転嫁されるという現象的事実があるからとあって、「預り金的」と性格付けたり、表現したりすることには無理があるからである。

消費税の税法上の性格は、次項で述べるように全く「預り金的」なものではない。

したがって、会計検査院が消費税について、税法の規定から離れ、「預り金的性格を有する」という「独自な見解」を導いたにもかかわらず、そのような判断の過程を裏付ける行政文書が全く存在しないとすれば、由々しき問題である。必ず何らかの行政文書が存在するはずである。

なお、会計検査院のホームページの「会計検査の歩み」によれば、少なくとも平成5年ごろから、「平成元年の消費税制度の導入を受けて、検査の着眼点と方法を研究」していたのであるから、消費税の性格に関する判例上の解釈について全く検討していないことなど考えられない。したがって、本件不開示決定は、意図的な隠ぺいの可能性が高い。

(2) 消費税には消費税法上全く預り金的性格がないこと

会計検査院の検査の前提となる税法の理解において、滞納の防止という錦の御旗があるから少々の逸脱は許されるという考えは是認できない。特に税務行政は、生命に次いで重要な国民の財産権に対する国家権力の行使であり、慎重に行わなければならない。消費税には、以下のとおり預かり金的性格はないものであり、会計検査院が意見表示を行う上でも法律的な理解が遵守されなければならない。

ア 明文の規定がないことについて

国税庁長官が消費税法（昭和63年法律第108号）の基本的な取扱いについて定めた消費税法基本通達（平成7年 課消2 - 25ほか4課共同）において、一度たりとも消費税は預り金又は預り金的性格がある旨の言及がないように、税法上、消費税は事業者の売上価額に転嫁された、単なる「物の価額」「賃貸の価額」「役務の価額」であり、いわば物価を構成するものである。

消費税が導入される際、別途その立法目的を定めた税制改革法（昭和63年法律第107号）第10条においても、「消費に広く薄く負

担を求める消費税を創設する。」と規定していて、「消費に」負担を求めるが「消費者から預かる」とは規定していない。

また、同法第11条において「消費に広く薄く負担を求めるという消費税の性格」と規定しているが、ここでも「消費者から預かる」とは規定していない。しかも、この後段で、「事業者は、必要と認めるときは、取引の相手方である他の事業者又は消費者にその取引に課せられる消費税の額が明らかとなる措置を講ずる」と規定している。この規定では、事業者が課せられるその取引にかかる消費税の額を明示し、消費の際に価額に転嫁しやすい環境を作るのを助けることが想定されているのであり、決して消費者から預かる消費税の額を明示せよという趣旨ではない。何故なら、あくまでも消費税法上の納税義務者は事業者であり、事業者には消費税の額の納税義務が具体的に発生するが、消費者には納税義務が発生しないからである。

したがって、同法同条第2項は、国に対し「消費税の円滑かつ適正な転嫁に寄与する」施策を講ずる義務を課し、納税義務者である事業者を援護すべき義務を規定したのであるが、消費者が事業者に預け金を渡すべき義務を課しているものではない。

また、当然に、「預り金」でないものを「預り金的」と騙り、消費者をだまして円滑に転嫁するために寄与すべしと国に義務づけているわけではない。

イ 通達上は経理上の仮勘定と規定

このことを別の角度から裏付けるような国税庁自身の取扱いが存在する。

すなわち、「消費税法等の施行に伴う所得税の取扱いについて」(平成元年 直所3-8ほか1課共同)及び「消費税法等の施行に伴う法人税の取扱いについて」(平成元年 直法2-1)の内容がそれである。上記両通達では、消費税の経理処理は、税抜経理方式又は税込経理方式のいずれでも差し支えないとしているが、これが債務である「預り金」であれば、いずれでもよいはずはなく、税抜経理に限定されたであろう。すなわち、別段勘定での「預り金」勘定経理以外ありえないということである。

また、税抜経理方式の場合の消費税の勘定科目は、単なる経過勘定としての仮勘定名である「仮受消費税」「仮払消費税」と表現されており、決して債務としての「預り金」とは表現されていない。ゆえに、「預り金的性格」と表現できる余地は全くない。

ウ まとめ

少なくとも、会計検査院が本件意見表示を行う前までは、国税庁は、税法上の規定を認識し、滞納防止のためとはいえ、やや慎重に広報していたのではないだろうか。その実情が、会計検査院にとっては、事業者に預り金的な性格の認識が希薄で浸透していないと映ったのであろうが、むしろその方が正常だったのである。

以上から明らかなおり、税法上「預り金」又は「預り金的」でない消費税を、会計検査院が「預り金的な性格を有する税」であると認識し、これを検査の前提としたことには重大な問題がある。

その根拠を万人に納得させうる行政文書が会計検査院内部にないまま、すなわち、事前に内部において検討しないまま、本件意見表示が行われたとは到底考えられない。

(3) 本件意見表示について

本件意見表示の内容は、その後の税務行政に大きな影響を及ぼしている。滞納の防止策という大義名分があるとはいえ、その前提として、消費税を「預り金的な性格を有する」としたことは誤りであり、会計検査院の検査及び本件意見表示が、税法を遵守すべき税務行政を一層違法な方向へ追い込んだ点で、許し難いことである。

最近、税務行政の長である国税庁長官は新聞紙上において、消費税は「預り金」であると公言するまでに至っているが、これは、本件意見表示を受けた国税庁の行き過ぎた対応であり、このような言動を誘発する責任の一端が、会計検査院にないわけではない。

会計検査院が、本件意見表示をするにつき、消費税の性格付けを全く検討、吟味していないという言い逃れは通用しない。何ら行政文書が存在しないとごまかすことなく、真摯に開示すべきである。

第3 諮問庁の説明の要旨

1 消費税の性格に関する見解

本件意見表示においては、「消費税は消費者からの預り金的な性格を有する税である」と記述されている。しかし、消費税の性格に関するこのような受け止め方又は見解（以下、単に「見解」という。）は、以下のとおり、内閣総理大臣の諮問に応じて租税制度に関する基本的事項を調査審議する税制調査会の答申、国会質疑における政府委員の答弁等に基づく一般的な見解であったものであり、会計検査院において確立した「独自な見解」ではない。

(1) 消費税制度に関する税制調査会の検討・審議

ア 消費税導入に当たっての税制調査会における検討・審議

税制調査会は、昭和62年11月12日に内閣総理大臣から行われ

た諮問に基づき、消費税制度の導入等に関する検討を行ったうえ、63年4月28日、「税制改革についての中間答申」(以下「中間答申」という。)を取りまとめている。

この中間答申では、「望ましい間接税のあり方としては、多段階課税、すなわち、事業者による財貨の販売やサービスの提供の各段階の売上に対して課税を行い、各事業者がその税額を財貨・サービスの価格に上乗せすることとし、最終的には消費者に負担を求めるという方式が適当である」とされている。そして、「新しい方式の間接税の具体的な仕組み等についての検討」において、「消費税は取引先からの預り金的な性格を有するものであること」から、課税期間を「あまり長くすることは適当でない」とされていて、当時検討されていた「新しい方式の間接税」が、「取引先からの預り金的な性格を有するものである」ことが明記されている。

その後、税制調査会は、63年6月15日に取りまとめた「税制改革についての答申」において、中間答申をもって「今回の税制改革についての最終答申とする」こととしており、消費税を「取引先からの預り金的な性格を有する」制度として構築することが最終的に提言されている。

イ 消費税導入後の税制調査会における検討・審議

税制調査会は、平成5年11月19日、「今後の税制のあり方についての答申」を取りまとめている。

この答申においては、消費税の申告・納付に関し、「中間申告・納付については、消費税の預り金的な性格を考慮してその回数を増やすべきと考えられる一方で、逆に回数を増加すると納税者、国税当局双方の事務負担が大きくなることにも留意する必要がある・・・」などとされている。

このように、税制調査会では、消費税導入後においても、消費税が「預り金的な性格を有する」制度であることを前提として、検討・審議が行われている。

(2) 国会審議における政府答弁

ア 第140回国会の参議院予算委員会における質疑(9年3月14日)において、政府委員である国税庁次長は「この税は預かり金的な性格を持っているものでございますから、私どもは、この消費税の滞納を未然に防止する、あるいは一たん滞納になりましたものの整理を進めるということで、そこを今重点施策として推進しているところでございます。」との答弁をしている。

イ 第142回国会の衆議院大蔵委員会における質疑（10年3月17日）において、政府委員である大蔵省（当時）主税局長は、消費税の還付の課税期間を短縮するべきではないかとの質問に対し、「消費税の持ちます預かり金的性格にかんがみまして、また益税をできる限り発生させないという考え方から、消費税の申告納付回数の方は原則年4回というふうになっているわけでございます。」との答弁をしている。

(3) まとめ

税制調査会が上記(1)で述べたような答申を取りまとめていること（これらの答申は刊行されている。）、政府委員である大蔵省（当時）主税局長・国税庁次長が税制調査会の答申と同様の国会答弁をしていることからすれば、本件意見表示における「消費税は消費者からの預り金的な性格を有する税である」との見解は、会計検査院の独自の見解であるはずがない。

なお、一般社会人、学生向けの租税（税金）に関する書籍、刊行物類においても、税制調査会の答申と同様に「消費税は預り金的性格を有する」との趣旨の説明がなされているものがある。

2 本件意見表示に関する検査の実施状況

(1) 検査の実施状況

本件意見表示に係る消費税の滞納防止策については、国税全体の滞納額に占める消費税の割合が増加していたことなどから、11年次の検査において、特にこれに着眼し、重点をおいて検査を行うこととしていた。

会計検査院の検査では、広範多岐にわたる検査対象機関の行政や業務の内容、法律・財政等に関する幅広い知識が必要となるため、検査を担当する調査官等は、日頃から、その担当する分野に関し各種の情報を入手しており、これを検査実務に反映させている。

そして、本件意見表示に関する検査の実施に当たっては、税制調査会の各種答申はもとより、前記のような国会における政府答弁等をも念頭において鋭意取り組んでいた。

(2) 検査結果の分析と意見表示の取りまとめ

会計検査院では、11国税局等及び139税務署において、9年度に消費税を滞納していた事業者のうち808事業者について、滞納整理に関する書類などにより滞納に至った原因を検査するとともに、国税庁における滞納防止策の実施状況を検査している。そして、これを分析のうえ、その結果を本件意見表示に取りまとめている。

そして、本件意見表示の「1 事態の概要」の（消費税の仕組み）に

おいては、次のような記述がなされている。

「消費税は、製造、卸売、小売等の各段階の売上げに課税され、その税額が順次価格に上乗せされていくことにより最終的には消費者が負担することとなっている。そして、各段階の事業者は、売上げに係る消費税額から仕入れに係る消費税額を控除した額を納付することとなっている。このように、消費税は事業者を納税義務者としているが、最終的にはその負担は消費者に転嫁されることとなっている。こうした仕組みから、事業者が納付すべき消費税相当分の資金は消費者からの預り金的な性格を有するものである。」

会計検査院は、この記述を前提としたうえで、「消費税は消費者からの預り金的な性格を有する税である」との記述を、「2 検査の結果」の（検査の結果）、（発生原因）の各項及び「3 本院が表示する改善の意見」に、いずれも特段の説明を加えることなく行っている。

このような記述を行った理由は以下のとおりである。

このような見解は税制調査会の答申等を踏まえた一般的なものであったこと

本件意見表示に関する検査は、このような一般的な見解を当然の前提として行われたものであったこと

消費税における税額の転嫁の過程及び消費者が最終的な負担者となっている状況を簡明でわかりやすく表現できること

(3) まとめ

以上のとおり、「消費税は消費者からの預り金的な性格を有する税である」との見解は、本件意見表示に係る検査の実施及び検査結果の分析、取りまとめの過程を通じ、会計検査院において当然の前提とされていたものである。

3 本件不開示決定（不存在）の妥当性

上記のとおり、本件意見表示において、消費税の性格について「消費税は消費者からの預り金的な性格を有する税である」との表現を用いているのは上記1及び2のような理由によるものであり、会計検査院独自の見解の表明として用いたものではない。

そして、この見解は、本件意見表示に関する検査において当然の前提とされたほど一般的な見解であるがゆえに、会計検査院では、この点に関し、特に本件意見表示に係る検査においてその根拠となる資料等を収集しなかったものである。

したがって、処分庁が本件対象文書を保有していないのは相当であり、不存在を理由として不開示決定を行ったのは妥当である。

第4 調査審議の経過

当審査会は、本件諮問事件について、以下のとおり、調査審議を行った。

平成14年	1月28日	諮問書の收受
同年	4月30日	諮問庁から意見書を收受
同年	6月27日	審査請求人から意見書を收受
同年	9月4日	諮問庁の職員（会計検査院第1局租税検査第1課長）からの口頭説明の聴取及び審議
同年	10月11日	審議
同年	11月29日	審議

第5 審査会の判断の理由

1 本件対象文書について

本件開示請求書の記載から、審査請求人は、「消費税は消費者からの預り金的な性格を有する税である」との見解が会計検査院が独自に確立した見解であるとの主張又は理解を前提に、会計検査院としてこのような見解を確立するに至った調査、検討等の資料、見解確立にむけた協議等の経過、内容を記録した文書の開示を求めたものと認められる。

2 本件対象文書の不存在について

諮問庁は、会計検査院において「消費税は消費者からの預り金的な性格を有する税である」との見解の根拠となる調査、検討等の資料並びに見解確立にむけた協議等の経過、内容等を記録した文書について収集又は作成しておらず、当該文書を保有していないとしている。

そして、これについての諮問庁の説明を要約すれば次のとおりである。

ア 本件意見表示では、「1 事態の概要」、「2 検査の結果」の（検査の結果）、（発生原因）の各項及び「3 本院が表示する改善の意見」において、「消費税は消費者からの預り金的な性格を有する税である」との記述が、特段の説明を加えることなく行われている。

これは、本件意見表示の記述は、当該見解が一般的なものであるということを前提としているからである。

イ 「消費税は消費者からの預り金的な性格を有する税である」という見解が一般的なものであることは、以下の 、 などの事由により明らかである。

消費税の導入前及び導入後の税制調査会の答申において、消費税が預り金的な性格をもつことが明記され又は当該見解を前提に提言が行われていること。

国会審議においても、 と同様の見解を示す政府答弁が行われていること。

このため、会計検査院としては「消費税は消費者からの預り金的な性格を有する税である」という見解を確立するための調査、検討、協議等を行う必要性はなかったものであり、実際にもそのための文書の収集又は作成は行っておらず、その結果、会計検査院ではこれらの文書を保有していない。

これに対し、審査請求人は、「消費税は消費者からの預り金的な性格を有する税である」という見解は、会計検査院が独自に確立したものであって、税法の理解を誤ったものであるとし、このため、本件意見表示を行うに当たっては、当該見解を確立するために何らかの調査、検討、協議等が行われているはずであると主張している。

しかし、諮問庁の説明から判断すると、会計検査院において、前記の見解を消費税に関する一般的な見解であると認めていたことは明らかである。また、本件意見表示の目的は、その記述内容からすると、消費税の滞納防止の観点から一定の意見を表示することであって、消費税の性格それ自体についての意見を表示することではないことも明らかである。

したがって、前記の見解の当否は別として、会計検査院においてこれを一般的なものと認めていたとすれば、本件意見表示において、特段の調査、検討、協議等を行わずにこれを採用することは不自然ではない。また、前記のような本件意見表示の目的を考慮すれば、会計検査院がこれらの調査等を行う客観的必要性があったとも認められない。よって、審査請求人の主張には理由がない。

以上のことから、会計検査院では、前記の見解を確立するための文書の収集又は作成は行っていないため、本件対象文書を保有していないとする諮問庁の説明は妥当なものと認められ、十分納得することができる。

3 本件不開示決定の妥当性

以上のことから本件開示請求に係る行政文書が会計検査院において存在すると認める理由はないので、不存在を理由とした本件不開示決定は妥当であると判断した。

会計検査院情報公開審査会

委員 碓井 光明

委員 隅田 一豊

委員 五代利矢子