

# 消費税がもたらす負担の構造と それを表現する複数の尺度

富永 和人\*

2018年9月18日

## 概要

我が国の消費税制度は、納税義務を負う売手が税額を価格に上乗せして販売することで売手に税負担を転嫁し、その税負担は最終的に全て消費者のものとなることを予定している。間接税の理論では通常、課税による値上がり分を買い手が引き受けると見なす。しかし領収書等に記される消費税分の額は単に価格の8/108（税率8%の場合）を示したものであり、必ずしも課税による値上がり分ではない。このため個々の取引において売手から買い手に転嫁されている税額ははっきりしない。税は国民の財産権に関する制限であり、税負担の額が明らかでないことは人権の観点から問題である。

筆者らはこの問題に対して既に、法的負担と稼得負担という尺度概念を提案し、それらを用いて消費税の負担を整理する予備的な議論を一般向けに行った。本稿ではより学術的かつ精確にそれらの尺度の意味付けを試みる。法的負担とは私的経済主体が課税によって自らの所有から財産を政府に移転させられるという負担を表す。稼得負担とは私的経済主体が市場から金銭を稼ぐために代償（努力など）を払うという負担を表す。消費税の負担についてこれらの尺度を用いて検討することにより、法的負担は売買において取引相手に転嫁されることはなく、納税義務を負う売手が正確に税額を負担する税であること、また課税による価格の変化は当事者に稼得負担を引き起こすことがあり、間接税の理論で負担と見なされる所得の減少はその一面であることを示す。

## 1 序論

我が国に消費税が導入されてからおよそ30年が経過した。消費税は国の税収の約3割を担うものとなり[1, 81ページ]、同じく約3割を担う所得税、約2割を担う法人税とともに我が国の税収の基礎となっている。私達は値札や領収書に「消費税」の文字を日々見ており、消費税は日常生活においても当たり前存在となっている。

にもかかわらず、個々の売買において消費税を取引当事者の誰がいくら負担しているのかは今以て判然としない。経済学の租税論では、間接税による商品価格の値上がり分が買い手の税負担であるとされる。税率8%の消費税がある現在、新たに発売された価格108円のアイスクリームの値札には消費税分として8円と書かれ、消費者はそれを自分の負担額だと考えるだろう。しかしその8円は消費税による値上がり分だと言えるのだろうか。

1990年代後半以降、日本は「失われた20年」と呼ばれるデフレーションの状態にある[2, 9ページ]。デフレーションとは物価が継続的に下がっていく状態である。消費税率が3%から5%に引き上げられたのは1997

年、さらに8%に引き上げられたのは2014年であり、デフレーションの期間にある。消費税率が引き上げられた後に物価が下がっており、それによる商品価格の上昇がないのであれば、買い手は消費税の引き上げ分を負担していないのではないか。

これに対して租税論は、租税負担の帰着は経済分析によって明らかにされるとする[3, 102ページ]。つまり「消費税分」として記された額は必ずしも買い手の負担額ではなく、実際の負担額は分析を待たなければ決まらないということである。裏を返せばこれは、取引当事者には自らが負担する税額が分からないことを意味する。税を負担する者と税額が明らかでない税制は租税法律主義に反するのではないだろうか。

また消費税制度は、納税義務を負う売り手企業が税額を価格に上乗せすることで税負担を買い手に転嫁することを予定する。その転嫁の困難さは制度導入の当初から問題視され[4]、30年を経た現在でも問題となっている[5, 40~49ページ]。税負担の転嫁のための価格への上乗せが困難であれば、価格への上乗せは企業にとって難しいことであり、すなわちそれ自体が企業にとって負担ではないのだろうか。

このような疑問は、消費税における議論で一般に定義なく使われている「負担」という概念の混乱から生じるものと思われる。そこで筆者らは税負担の概念を整理

\* 和（かのう）情報網

する基礎的な考え方といくつかの尺度を示し [6][7]、それを現実の消費税の問題に適用することで一般向けの議論を予備的に行った [8]。本稿ではそれらの尺度についてのより精確な意味付けと、伝統的に用いられてきた負担概念に対する位置付けを試みる。

## 2 消費税の一般的な説明

我が国の消費税は間接税とされる。消費税の納税義務を負うのは事業者であるが、事業者は税額を商品価格に上乗せして販売することで、買い手に税負担を転嫁し、最終的に消費者が税額を負担することが予定されている。この過程は一般に以下のように説明される。

図1は、ボールペン1本を商品の例とし、その製造から販売までにおける各事業者の売上の内訳と、消費者の税負担額を示したものである。消費税率は8%とした。

各事業者が納税する消費税額は、その事業者の売上に含まれる消費税分から仕入に含まれる消費税分を控除した額と定められている [1, 204 ページ]。原材料メーカーが原材料を文具メーカーに販売し、最終的に手元に100円を残したいなら（図における「利益など」の額）、その金額の8%（税額となる）を上乗せして108円で商品（ボールペン1本分の原材料）を販売する。原材料メーカーには仕入がないので、売上に含まれる消費税分が納税額となり、その金額は8円である。これを納税すると手元に100円が残る。この額は元々原材料メーカーが手元に残したかった額であるから、これによって原材料メーカーの税負担はなく、8円の税額分の負担が文具メーカーに転嫁されたことになる。

文具メーカーは原材料からボールペンを1本製造して卸売業者に販売することにより、手元に150円（図中の「利益など」の額）を残したいと考える。ボールペンを270円で販売すれば、売上に含まれる消費税分は20円、仕入に含まれる消費税分は8円であり、納税額は12円となる。売上の270円から、仕入で支払った税込みの金額である108円と、納税額である12円を引くと、150円となり、これが手元に残る。これによって、文具メーカーは税負担がなく、原材料メーカーが納税した税額8円と、文具メーカーが納税した税額12円の合計である20円の税負担が卸売業者に転嫁されたことになる。

以降、卸売業者も文具店も同様に税額を価格に上乗せして販売することにより、全ての事業者は手元に残したかった「利益など」の金額を手に入れる。そしてこれらの事業者が支払った税額の合計（40円）は、価格に上乗せされることによって消費者が支払うことになるので、事業者の税負担はなく、消費者は購入した商品の価格（540円）に含まれる消費税分（40円）を全て負担する

こととなる。

以上が消費税について一般的に行われる説明である。

## 3 ミクロ経済学による説明

ミクロ経済学では、売り手に対する課税による負担は、以下のように需要と供給によって売り手と買い手に割り振られるとする [9, 184~192 ページ]。それぞれの税負担は、税がない場合の市場の均衡状態における価格と、税がある場合の均衡状態における価格の違いから、以下のように見定められる。

前節のボールペン生産の例において、消費税がない場合に、原材料メーカーと文具メーカーの間で、ボールペン1本分の原材料が100円で取引されていたとする。これが税がない場合の均衡である（均衡1とする）。税率8%の消費税が導入され、売り手である原材料メーカーがその税額分だけ多い金額を取引によって手に入れようとするなら、供給曲線がシフトして別の均衡に移行する（均衡2とする）。価格の変化は供給と需要の弾力性に依存するが、需要が完全に非弾力的である場合以外は、均衡2における価格と均衡1における価格の差は一般に税額よりも小さくなる、すなわち均衡2において価格は108円とはならない。

仮に均衡2における価格を102円とする。このとき、原材料メーカーは約7.6円の消費税を納め<sup>\*1</sup>、手元には約94.4円が残る。この額は均衡1において原材料メーカーの手元に残る金額である100円よりも約5.6円少ない。このため原材料メーカーの税負担は約5.6円となる。他方、文具メーカーは原材料を102円を支払って原材料を手に入れるため、税による負担は2円となる。原材料メーカーの負担額である約5.6円と、文具メーカーの負担額2円の合計が、原材料メーカーが納めた消費税額である約7.6円となる。このように税負担は売り手である原材料メーカーと買い手である文具メーカーに割り振られる。

以上がミクロ経済学による税負担の割り振りの一般的な説明である。このとき税負担は、課税によって生じる（税引き後の）所得の減少を指す。所得は「手元に残る金額」として次のように定義される。

$$\text{所得} = \text{収入} - \text{支出} - \text{納税額}$$

均衡1における原材料メーカーの所得は100円、均衡2において約94.4円なので、所得の減少は約5.6円であ

<sup>\*1</sup> 消費税は実際には事業者の年間の売上高と仕入高から計算されるので、このような小数点以下の端数は実務では現れないが、ここでは一般的な説明に従い、商品1単位についての税額を用いて論じるために、小数点以下の数字を示した。

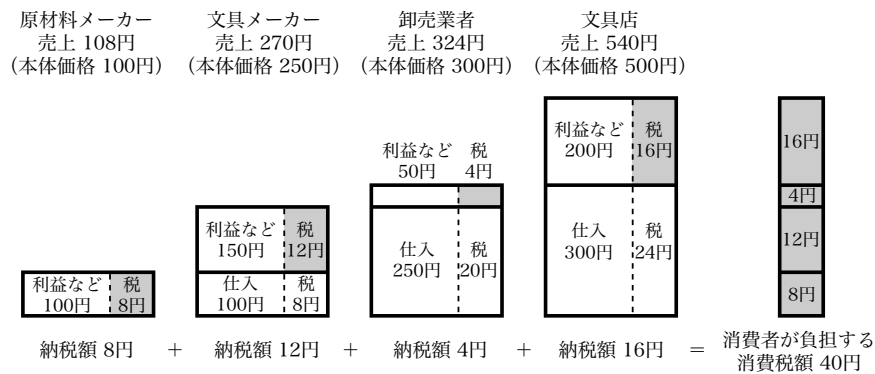


図1 消費税制度が予定する事業者の納税額と消費者の税負担額

り、これが税負担額である。文具メーカーについては、均衡1と均衡2で収入（売上額）が変わらないと仮定すれば、支出が2円増えるため、所得は2円減少し、それが税負担額である。

前節で示した消費税の一般的な説明においても、所得の減少を税負担としていわれる。各事業者について、消費税がない場合の仕入額（があるならばそれ）を図1において「仕入」で示した額、売上額を「本体価格」で示した額とすれば、その事業者の所得は「利益など」の額となる。例えば文具メーカーについて、消費税がない場合の売上額を「本体価格」である250円、仕入額を100円とすれば、所得はその差額（「利益など」の額）である150円である。消費税がある場合には、売上額（270円）から仕入額（108円）と納税額（12円）を引いた150円が所得である。この額はやはり「利益など」の額であり、消費税がない場合と等しい。よって消費税による所得の減少はなく、消費税の負担はない。

消費者については、消費税がある場合とない場合で収入が等しいと仮定すれば、ボールペンの価格が500円から540円になることによって支出が40円増え、所得は40円減少するので、この40円が税負担となる。

#### 4 所得の分配から見た税負担の問題

税負担が誰にどのように割り振られるかは税の帰着と呼ばれ、帰着は所得の分配にもたらされる変化とされる[3, 102ページ]。前節で見たように、売り手への課税は一般に商品の価格を上昇させる[10, 255ページ]。課税がそのような商品価格の上昇を引き起こすならば、経済主体の税負担は、物価水準の変化（上昇）を考慮した実質所得で見る必要があり[11, 327～332ページ]、名目所得による判断では不十分であろう。前々節で見た消費税の一般的な説明と、前節で見たミクロ経済学における基本的な説明は、いずれも物価水準の変化を考慮せず、名目所得の減少を経済主体の税負担と見なしてい

る\*2。

消費税制度が予定するように全ての事業者が税額を全ての商品の価格に上乗せしたならば、物価水準は消費税率分だけ上昇することになる。消費税がない場合の均衡状態を均衡1、税率8%の消費税がある場合の均衡状態を均衡2とする。均衡2では全ての商品の価格が8%だけ均衡1よりも高い。ここで物価指数の基準を均衡2におくと、均衡1における物価指数は1/1.08（およそ0.926）となる。原材料メーカーの名目所得は均衡1において100円、均衡2においても（納税後に）100円であるが、名目所得を物価指数で除して得られる実質所得は均衡1において100/(1/1.08) = 108円、均衡2においては100円であり、均衡2における貨幣価値で8円の実質所得の減少すなわち税負担があることになる。均衡1における他の事業者の実質所得はそれぞれ、文具メーカーが162円、卸売業者が54円、文具店が216円、均衡2においては文具メーカーが150円、卸売業者が50円、文具店が200円であるから、いずれも均衡2において実質所得の減少すなわち税負担がある。

消費者については、同じボールペンに対する実質支出は変わらない（均衡1で名目支出500円、均衡2で名目支出540円、いずれも実質支出額は540円）ため、均衡1と均衡2で実質収入に変化がないと仮定すれば、実質所得に変化はなく、税負担はない\*3。名目収入が不変であると仮定すれば、名目支出が40円増えることにより、均衡2における貨幣価値で40円だけ実質所得が減少するので、これが税負担となる。

ボールペン1本の生産過程について、各事業者の所得

\*2 筆者らは[6]及び[7]において、この名目所得の減少として見定められる負担を「損益負担」と呼んだが、重要性が低い概念であると思われるため本稿ではこの語を用いない。

\*3 名目支出と実質所得に合わせて、金額で表された収入を名目収入、それを物価指数で除したものを実質収入とし、支出についても同様に、金額で表された支出を名目支出、それを物価指数で除したものを実質支出とした。

を合計してみると、均衡1における名目所得の総額はボールペン1本について500円、よって実質所得の総額は540円である。均衡2における名目所得（＝実質所得）の総額は500円である。均衡1に比べ均衡2では実質所得の総額が（均衡2の貨幣価値において）40円減少している。ボールペン1本が生産され消費者に購入されるというこの過程で政府が得る税収額は40円である。この金額は通常、最終的に消費者が購入した商品の価格に含まれる消費税分であると説明される。前述したように、消費者の実質収入に変化がないなら消費者の税負担はないはずであるから、この説明においては消費者の名目収入が不変だと仮定されていると考えられる。しかしながら事業者の実質所得には40円の減少がある。このことから、消費者の負担額（実質所得の減少）である40円が政府の税収額である40円に一致していることは、消費者だけが税を負担していることを必ずしも意味しない。よって、一般的な消費税の説明において、消費者の税負担額が政府の税収額に一致していることをもって消費者が消費税を最終的に負担すると言うとき、事業者の税負担は見落とされている。

では、実質所得の減少が各経済主体について正しく見定められたとして、それは税負担を適切に表すのであろうか。

次のような売上税を考える。この売上税は事業者の売上を課税標準とし、その10%を税額とする。他の税はないとする。売上税がないとき、ある事業者の年間売上高は100万円、仕入を含む全ての費用の支出が80万円、利益が20万円であるとする。売上税が課されたとき、年間売上高は同じく100万円、納税以外の費用の支出が70万円、この税として10万円を納税し、利益が20万円であるとする。物価水準に変化がないと仮定すると、売上税の導入前後でこの事業者の所得（名目、実質とも）は20万円で不変であり、よって税負担はない。しかし、売上税がないときにこの事業者は、売上として手に入れた100万円という金銭の効用を全て享受するのに対し、売上税があるときには90万円分しか享受しない。別の見方をすると、売上税がない場合には80万円を利用して100万円の売上を手に入れたが、売上税がある場合には70万円を利用して100万円の売上を手に入れなければならなかった。この違いを実質所得の減少によって見ることはできない。このことは、所得の減少では見定められない税負担が存在する可能性を示唆している。

## 5 価格への税額の上乗せ

消費税の一般的な説明では、事業者は自らが納税義務を負う税額を価格に上乗せすることで負担を売り手に転嫁するとされる（2節）。負担が完全に売り手に転嫁されるなら、自らの負担はなくなるであろう。しかしながらミクロ経済学は、売り手への課税は一般に、ちょうど税額分の価格上昇を引き起こさないことを教える（3節）。

3節の例のように、税率8%の消費税の課税によって、原材料の市場価格が100円から102円になったとする。完全競争的な市場を仮定するなら、そこでは売り手も買い手も価格受容者である[9, 102ページ]から、売り手は税額を全て上乗せして価格を108円にすることはできない。108円を手に入れるには別の商品（よりよい原材料など）を売るしかない。このことは負担ではないのだろうか。

消費税制度は、売り手が税額を価格に完全に上乗せすることを予定する。いま、市場で決まる価格に対して、任意の額だけ高く商品売ることが、売り手にとって何の負担もなくできると仮定する。政府以外の経済主体が金銭を得る方法は、自由主義経済においては、原則として市場で商品か労働力売るしかない\*4。国民にとって課税とは実質的に、その額の金銭を手元から失うか、それが嫌ならその額の金銭を市場から余分に手に入れよという意味である。仮定により、市場で商品あるいは労働力売る経済主体は、課税された税額分を販売価格に何の負担もなく上乗せできる。よって、どのような税額が課されようと、課税された経済主体には何の負担もない。

これは現実とは相容れない。課税は経済主体にとって間違いなく負担である。よって仮定は誤りであり、売値の引き上げ自体が負担であるはずである。

消費税制度において、売り手が税額を売値に上乗せして負担を買い手に転嫁と言われるとき、この負担が見落とされていると考えられる。

## 6 税負担とは

間接税においては税負担の転嫁が予定されている[1, 18ページ]。税負担の転嫁は単に「税の転嫁」ともいわれる。消費税法[12]には「負担」及び「転嫁」という文言はいずれも現れない。これらは消費税転嫁対策特別措置法[13]に定義なく現れる。前節で見たように、もし

\*4 納税のための金銭について論じるため、本稿では財・サービスの市場と労働力市場のみを考え、金融市場は考えないこととする。

も所得の減少を税負担とするならば、名目所得に基づくか実質所得に基づくかで負担の存否やその大きさは変わってくる。租税は言うまでもなく国民の権利に関わる重大事である。間接税の基礎となっている「負担」概念が曖昧なままで税制を運用するなら、知らない間に人権が危機に晒される恐れがある。

租税における議論で負担を問題にする目的は主に、その税が誰にどのくらいの不利益を与えるかを見るため、そしてその税によって経済主体がどのような経済行動に向けて動機付けられるかを見るためであると思われる。前者の目的のためには、経済主体にとっての不利益を負担と見なす必要があり、後者の目的のためには、経済主体にとって避けたいものを負担と見なす必要があろう。前節で見たように、名目所得の減少を負担と見なすなら、消費税による事業者の不利益が見落とされる。また、実質所得の減少を負担と見なしても、売上税の例で見た通り、より少ない金銭の効用を利用して利益を上げねばならないという、事業者にとって避けたい状況を見ることができない。

よって、所得の減少以外に、経済主体の税負担を見定める尺度が必要であると思われる。

## 7 法的負担

租税とは、国民<sup>\*5</sup>から政府への金銭の所有の移転であり、その主目的は政府の経費の調達である[14, 1ページ][15, 7ページ]。我が国では相続税に物納が認められているため、徴税によって所有が移転するのは金銭に限らず一般に財産であるとしてよいだろう。国民の財産権に含まれる所有権が絶対不可侵であれば、徴税は人権の侵害であり許されない。徴税は所有権を制限して初めて可能になる。この所有権の制限を被って財産を政府に強制的に移転されることは、徴税される国民個人にとっては明らかに不利益であり、避けたいものであるから、その国民の税負担と呼んでよいはずである。この負担を法的負担と呼ぶことにする。

民法は所有権の内容を「自由にその所有物の使用、収益及び処分をする権利」と規定する（第206条）。いま8%の消費税の下で、原材料メーカー（売り手）が原材料（商品）を108円で文具メーカー（買い手）に販売するとする。売り手は8円を消費税として納税する義務を負う。このとき、両者の所有の内容は次のように変遷する。

1. 売り手は商品を所有し、買い手は108円の金銭を所有する

2. 売買取引によってそれらが交換される
3. 売り手は108円の金銭を所有し、8円の納税義務（政府に対する租税債務）を負う；買い手は商品を所有する

取引前後において、各々の手元にある商品あるいは金銭について、両者は民法が定める使用、収益及び処分をする完全な所有権を持つ。所有権の制限を受けて税額分の租税債務を負うのは売り手であり、買い手にはそれがない。従って、消費税を法的に負担するのは売り手であり、買い手は消費税を法的に負担しない。

このことは次のように経済学によっても裏付けられる。我が国の経済は自由主義経済に基づく自由競争市場を基本としている（憲法第29条、独占禁止法第1条）。自由競争が完全に行われる市場を、経済学は「完全競争的な市場」としてモデル化する[9, 102ページ]。完全競争的な市場では、売り手は市場価格において商品を好きだけ売ることができ、買い手は市場価格において商品を好きだけ買うことができる。文具メーカーが原材料メーカーから原材料を108円で購入した後で、市場でその原材料を（例えば別の文具メーカーに）売るなら、市場価格は108円であるから、108円という金銭を手元に取り戻すことができる。他方、原材料メーカーは、商品を販売して得た108円から8円を納税して手元に残る100円で、同じ商品を市場において買うことはできない。このことから、原材料メーカーと文具メーカーの間の売買取引及び納税によって財産を失ったのは売り手である原材料メーカーであり、買い手である文具メーカーではないことが分かる。

我が国の債権債務関係についての法制度は、所有する物の価値は市場価格で表されるとし[16]、債務不履行や不法行為に対する損害賠償の額はそれを基礎とする[17, 173～175ページ]。また相続税の物納の場合の収納価額も市場価格を基礎とする（相続税法第43条及び国税庁法令解釈通達『財産評価』）。これらの事実は、租税債務を含む我が国の債権債務関係の法制度が一貫して財産の市場価格をその価値と見なしている現れであると思われる。

それに従うと、前述の所有の遷移は次のように書き改められる。なお、最終的な状態が分かりやすいように、租税債務は納税に書き換えた。

1. 売り手は108円の価値を持つ商品を所有し、買い手は108円の金銭を所有する
2. 売買取引によってそれらが交換される
3. 売り手は108円の金銭を所有し、買い手は108円の価値を持つ商品を所有する

<sup>\*5</sup> ここでは私的な経済主体をまとめて国民と呼ぶ。

4. 売り手は消費税として8円を政府に納税する
5. 売り手は100円の金銭を所有し、買い手は108円の価値を持つ商品を所有する

段階1と段階5を比較すると、所有から8円分の財産を失ったのは売り手である。このことから、最終的に税額に相当する財産を所有から失う、すなわち消費税を法的に負担するのは売り手であり、買い手の法的負担は全くないと言える。

文具メーカー（売り手）と卸売業者（買い手）の間の取引については以下ようになる。

1. 売り手は270円の価値を持つ商品を所有し、買い手は270円の金銭を所有する
2. 売買取引によってそれらが交換される
3. 売り手は270円の金銭を所有し、買い手は270円の価値を持つ商品を所有する
4. 売り手は消費税として12円を政府に納税する
5. 売り手は258円の金銭を所有し、買い手は270円の価値を持つ商品を所有する

ここでも売り手が税額を法的に負担し、買い手には負担がない。市場価格を商品の価値と見なすなら、売買取引は必ず金銭と商品の等価な交換である。経済主体は売買取引によって一方的に財産を失うことはない。よって法的負担が売買取引によって取引相手に転嫁されることはない。

以上から次のように結論できる。消費税を法的に負担するのは納税義務者である事業者であり、その負担額は正確に納税額である。また、消費者が消費税を法的に負担することはない。

## 8 稼得負担

消費者は消費税の納税義務を負わず、商品を購入するだけであるため、消費者は等価交換しか行わず、従って消費税の法的負担はない。しかしながら、消費税によって物価が上昇するなら、それは消費者にとって望ましくない、避けたいことであろう。もしその物価上昇に合わせて収入も上昇するなら困らないだろう。以上のことは、実質所得の減少が負担であることを意味している。よって実質所得の減少による負担は法的負担とは異なるものである。

実質所得は名目所得を物価指数で除することで求められる。物価指数は、対象となる経済主体が平均的に購入する商品の組合せ（バスケット）の価格から計算される。しかしそれによって求めた実質所得の減少を、各経済主体の税負担と見なすことには問題がある。バ

スケットは平均的な購入を表し、個々の経済主体の購入を必ずしも正確に表さないためである。バスケットが異なれば物価指数も異なり、同じ名目所得の額が実質所得では異なってくる。徴税が人権に関する制限である以上、税負担と見なされる額の1円の多寡も疎かにできないはずである。

ところで、所得の減少は本当に負担そのものなのであろうか。それ自体が不利益、避けたいものなのだろうか。

買いたい商品が値上がりし、買い手がそれを買うとき、値上がり前に買った場合よりは所得（収入引く支出）が減少する。議論を簡単にするために、値上がり前後で物価水準に変化がなく、名目所得と実質所得が一致していると仮定する。商品の価格が100円から108円になれば、所得の減少は8円である。商品はアイスクリームだとする。

もしも買い手が、そのアイスクリームを食べた直後に死ぬことが決まっているなら、手元にアイスクリームを買えるだけの金銭（108円）がありさえすれば、アイスクリームの価格が100円だろうが108円だろうが変わりはないであろう。あるいは、アイスクリームを食べた後に莫大な遺産を相続することになっていれば、8円多い支出を負担とは感じないだろう。

もしもそうでなく、8円を余分に支出したとき、他に買いたい商品が買えなくなるならば、それは避けたいことであるから、間違いなく負担である。他に買いたい商品を買うために8円不足するなら、8円の金銭をどこかで手に入れる必要がある。

アイスクリームを買って食べる子供と、収入を得るために働く親から成る家計を考える。アイスクリームが100円から108円に値上がりするとき、それを買えるだけの金銭を親からもらえれば、子供には何の負担もない。他方、親は、その余分な支出が家計に影響を与えるなら、そうならないようにより多くの収入を得てこななければならない。

以上から、買いたい商品が値上がりするときの負担は、それを買うときに発生するのではなく、それを買うために、あるいは他の商品を買うために、金銭を稼ぐ際に発生すると考えられる。アイスクリームを食べた直後に死ぬなら稼ぐ負担はなく、莫大な遺産を相続するなら稼ぐ負担はない。楽な生活を表現するのによく「遊んで暮らす」という言葉を使う。暮らすとは消費することである。消費は、そのための金銭があれば負担ではない。働いて稼ぐことが負担であるからこのように言われるのであろう。できれば働きたくない、という考えは経済主体に共通であると思われる。働くことは避けた

いもので、すなわち負担である。

稼ぐことが負担であり避けたいものであるのに、人は法律などで義務付けられなくても稼ぐ。その理由は明らかで、稼がなければ暮らせないためである。人は何かを消費しなければ生きていけず、消費するものを手に入れるには（貨幣経済においては）市場で金銭を手に入れる必要がある。金銭を手に入れるという利益のために、そのための代償（努力など）という不利益を負担するのである。

そこでこの負担の大きさを、対価として手に入れる金銭の額で表現することにし、この尺度を稼得負担と呼ぶこととする。例えば10万円を稼ぐときの稼得負担の大きさを10万円という金額で表す。稼得負担は市場で金銭を稼ぐために何らかの代償を払うという負担であり、具体的には、企業にとっては「買い手がその額の金銭を手放そうと思うだけの価値の商品を提供する」負担、労働者にとっては「雇い主がその額の金銭を支払おうと思うだけの労働力を提供する」負担である。これらをまとめて「買い手がその額の金銭を手放そうと思うだけの価値を創り出して市場で提供する」負担と言ってよいだろう。

アイスクリームが100円から108円になったとき、買い手に引き起こされる稼得負担の大きさは、経済主体によって違う。それが買えるだけの金銭を持ち、食べてすぐ死ぬ経済主体には、この値上がりは稼得負担を引き起こさない。8円多い支出が自らの他の経済活動に影響を与え、8円多く稼がなければなくなる経済主体には、この値上がりは8円の稼得負担を引き起こす。

消費税に適用する。原材料メーカーと文具メーカーの間で、消費税がないとき（第1期とする）の原材料の市場価格が100円であり、税率8%の消費税が導入されたとき（第2期とする）に市場価格が102円になったとする。第2期において、ボールペン1本分の原材料を売ることによって生じる原材料メーカーの稼得負担は、市場から稼いだ金額である102円である。ここで原材料メーカーが原材料の価格を108円に引き上げることができたとする、その稼得負担は108円となり、価格引き上げ前より6円大きい。ちなみに法的負担は納税額であるから8円である。他の事業者についても、消費税導入によって定まる市場価格からさらに引き上げを行うなら、その分が稼得負担の増加分となる。

第2期に新製品として108円の商品を新たに販売する場合には、その商品を売ることによる稼得負担は108円、法的負担は納税額であるから8円である。稼得負担の増加分は比較の対象による。旧製品の価格が第2期に102円だとし、それを1つ売るときの稼得負担と比較す

るのであれば、稼得負担は6円増加したと言える。

商品を購入する消費者の稼得負担は以下のようなになる。なお消費者は消費税の納税義務を負わないので、どのような場合でも法的負担はない。

第1期におけるボールペンの市場価格が500円、第2期における同じボールペンの市場価格が510円とする。これらの商品を購入するとき、消費者に稼得負担は生じない。なぜなら稼得負担は市場から金銭を稼ぐときに生じるものだからである。もしも消費者が、第1期においてこのボールペンを買うために500円を稼ぐなら、そのときの稼得負担は500円である。また第2期においてこのボールペンを買うために510円を稼ぐなら、そのときの稼得負担は510円である。第1期と第2期で貨幣価値が等しければ、これらの差の10円を、消費税の導入による稼得負担の増加と言うことは可能だろう。そうでなければ、稼得負担は金額で表されるので、何らかの補整が必要であろう\*6。

稼得負担は、一般的に負担と見なされてきた所得の減少を包摂する負担概念であると思われる。ある人の所得が10万円減少したという負担の状態は、10万円を市場から稼ぐという稼得負担によって脱することができるので、その負担の状態を10万円の稼得負担（「10万円を稼がなければいけない」負担の状態）として表現できる。

逆に、所得の減少では見ることができない稼得負担が存在する。ある人の前年の所得が200万円で、同じ仕事をして今年も今年も所得が180万円であると見込まれるとき、さらに20万円を稼がなければ前年と同じ所得にならない。このとき実際に仕事を増やすか仕事の内容を変えることで収入を20万円増やし、前年と同じ200万円の所得を得たとき、前年と比較して所得の減少はないので、所得の減少という視点からは、実際に20万円多く稼いだという負担は見えない。これに対して稼得負担を用いれば、同じ仕事による今年も所得が180万円であると分かるなら、さらに20万円を稼ぐのはその額の稼得負担の増加であると言うことができる。

稼得負担は課税によって引き起こされることがあるが、義務として強制されることは基本的にない。例えばあるボールペンの価格が消費税がないときに500円、8%の消費税の下では510円であるとして、このボールペンを売る文具店が利益を維持するために別のボールペンを540円で売るなら、稼得負担は30円増える。このとき消費税という制度が30円の稼得負担増加を強制

\*6 物価指数や賃金指数などによる補整が考えられるが、本稿での議論の範囲外とする。



したとは言えない。文具店が利益を維持しようとするのは自由な選択であるし、540円の商品を販売しようとするのも自由な選択である。文具店は自由意志で稼得負担の増加を選び取ったのであり、税法が強制したわけではない。

経済主体がある額の稼得負担を負うときには同時に市場からその額の金銭を手に入れる。ある額の金銭を手に入れよう（その額で取引をしよう）と決めるのは最終的には経済主体の自由意志であるので、一般に稼得負担は経済主体の自由意志で選択されるものと言ってよいと思われる\*7。

## 9 消費税制度の予定と負担

消費税制度が予定する状態を法的負担と稼得負担を用いて検討する。

原材料メーカーが消費税がないとき（第1期）に100円で商品（原材料）を売っているなら、税率8%の下（第2期）でそれを108円で売ることが消費税制度は予定する。

完全競争的な市場を仮定し、消費税の導入によって、需給関係から第2期における商品の市場価格が102円に決まったとする。同じ商品を売るならば、価格受容者である原材料メーカーはこれより価格を引き上げることはできない。もし102円で売ったとすると、納税すべき消費税額は約7.6円であり、これが原材料メーカーの法的負担である。稼得負担の大きさは102円であるが、第1期と第2期で同じ商品を市場に提供したので、第1期と比較した稼得負担の増加はないと考えることにする\*8。

原材料メーカーがこれによって得られる所得で満足するなら、この約7.6円の法的負担を負うだけでよい。しかし消費税額が約7.6円という状態は、消費税制度の予定するものではない。本来の予定（図1のような状態）に沿うためには、原材料メーカーは108円で売れる別の商品を売る必要がある。例えば、より高品質の原材料が108円で売れたとする。消費税額は8円であり、これが法的負担である。稼得負担は6円増えたと考えてよいだろう。

すなわち消費税制度が予定する状態とは、消費税がない場合の価格の8%の金銭を政府に税として納めるために（それは事業者にとってその額の法的負担となる）、必要なだけの稼得負担の増加（価格への上乗せ）を各事

業者が負う状態である。

4節で見たように、消費税の一般的な説明において消費者が負担する消費税分とされている額は、消費者の名目所得が不変だと仮定した場合の実質所得の減少額であると思われる。その金額を消費者が市場で稼ぐならばそれは稼得負担となるが法的負担にはならない。政府が税収として手に入れる消費税額は、企業の所有から移転した金銭の額つまり企業の法的負担の額である。消費税が消費者に引き起こす負担は（あるとしても）稼得負担であり、消費者は消費税を法的に負担しない。

前節での検討に従えば、市場取引において生じる稼得負担は基本的に強制されないため、税法によって（引き起こされる負担と呼べても）強制される負担とは言えないだろう。よって、財産権における制限たる法的負担の方を第一義的な税負担と見なすべきであると筆者らは考える。

## 10 法的負担と稼得負担の関係

法的負担とは、所有する財産を失う負担であり、その大きさは失う財産の価額で表される。稼得負担とは、市場で金銭を稼ぐための負担であり、その大きさは稼ぐ金額で表される。これらの負担の関係を検討する。

同じ額の法的負担と稼得負担はどちらが大きい負担であろうか。

より大きい負担とは、より避けたい負担である。例えば1万円の課税（法的負担）と10万円の課税とでは、誰にとっても後者の方がより避けたいだろうと考えられるので、後者の方が負担として大きい。また1万円稼ぐのと10万円稼ぐのとでは、それに必要な代償は後者の方が一般に大きいだろうから、後者の方が負担として大きいと言ってよいだろう。これは1万円相当の無償労働と10万円相当の無償労働の比較と考えると分かりやすい。

同じ1万円の大きさの法的負担と稼得負担のどちらを避けたいかは人によるだろう。莫大な財産を持っている人ならば、1万円を稼ぐくらいなら1万円を手元から失った方がいいと考えそうである。その場合、この人にとって稼得負担の方が避けたいもの、つまり負担が大きい。わずかな財産しか持たない人なら、1万円を手放すくらいなら1万円を稼いだ方がいいと考えるかも知れない。そうであればこの人にとっては法的負担の方が避けたいものであり、負担が大きい。よって、同じ額の法的負担と稼得負担は、どちらが大きい負担であるかは一概に言えないと思われる。

法的負担と稼得負担は別個の負担として扱うべきであろうか。例えば、1万円の法的負担と1万円の稼得負

\*7 例外としては、法律によって義務付けられる無償の社会奉仕などがある。この負担の大きさは、それが市場で取引された場合の価格の稼得負担として表現できるだろう。

\*8 前節で範囲外とした補整の一種をここでやっている。



担がある経済主体の負担全体が、1万円の稼得負担だけがある経済主体の負担全体と何らかの意味で等しいならば、前者の2つの負担は別個の独立した負担として扱うべきではない可能性がある。

しかしこれらは以下のように別個の負担と考えられる。ある経済主体が3万円の金銭という財産を持っているとする。この経済主体は、1万円の法的負担と1万円の稼得負担を合わせた負担と、1万円の稼得負担のみという負担のどちらを避けたいか。当然前者であろう。前者の場合は1万円を稼ぐ代償（例えば1万円相当の無償労働）と、財産が1万円減って2万円になるという不利益を被る。後者の場合は1万円を稼ぐ代償という不利益だけで済む。よって、法的負担と稼得負担は独立した別個の負担であると言えよう。

4節に示した売上税の例において、売上税がないときに事業者の年間売上高が100万円、支出が80万円、利益が20万円、売上税があるときに年間売上高が同じく100万円、支出が70万円、納税額10万円、利益が20万円とした。所得の減少によっては、これらの間の負担の違いを見ることはできなかった。前者の場合、この事業者の年間の稼得負担は100万円、法的負担は0円、後者の場合、稼得負担は100万円、法的負担は10万円であり、稼得負担は同額で、法的負担については後者の方が10万円大きい。よって後者の方が事業者の負担が大きいことが分かる。

## 11 結論

消費税を含む間接税の議論においては一般に、税による所得の減少額が税負担の大きさであると見なされる。これに対して本稿では、より税負担を的確に測られる2つの尺度である法的負担及び稼得負担を提案した。法的負担は経済主体が税によって所有から財産を失う負担である。稼得負担は経済主体が市場から金銭を稼ぐために代償を払う負担である。所得の減少は金銭を稼ぐことで相殺できるため、ある額の所得の減少として表される税負担は、同額の稼得負担として表現することが可能だろう。

消費税制度が予定する状態における各経済主体の負担を、これらの尺度を用いて検討したところ、以下のよう結論を得た。

- 消費税は法的には納税義務を負う売り手の企業が負担する税であり、その負担の大きさは正確に納税額である
- 消費税による価格の変化は取引の当事者に稼得負担を生じさせることがある

- 消費税制度が予定する売り手による価格の引き上げは売り手の稼得負担となり得る

そして一般に、法的負担は売買取引によって取引相手に転嫁されないことを示した。

直接税とは、納税義務者が負担することを立法者が予定している税であり、間接税とは、納税義務者が税負担を商品価格に転嫁することによって最終的な購入者がその税を負担することを立法者が予定している税であるとされる[1, 18ページ]。これらの税が論じられるときには一見、統一して所得の減少が負担とされているように見える。しかし本稿の考察で明らかになったように、直接税が論じられるときには納税義務者が納める税額（つまり法的負担）が負担であり、間接税が論じられるときには価格上昇分（稼得負担が引き起こされることがある）が買い手の負担であると一般には見なされている。これに照らすに、通常の議論では、立法者の予定に応じて、直接税とされる税であれば法的負担を負担と見なして稼得負担は度外視し、間接税とされる税であれば稼得負担に注目して法的負担を考慮外としていていると思われる。税そのものの性質に依らず、立法者の意志に基づいて尺度を変えるこの方法で、税負担を客観的に評価できるかどうかは疑わしい。

これに対して、本稿で提案する法的負担と稼得負担を用いれば、立法者の予定がどうにかに依らず、また直接税と間接税を区別することなく税負担を論じることができると筆者らは考える。

稼得負担は経済主体が自由意志で選び取る負担であり、税法が強制する負担ではないと言える。法的負担は、税法によって強制される、経済主体から政府への財産の移転である。租税が財産権における制限であることを考え合わせるに、稼得負担でなく法的負担が第一義的な税負担と言えよう。法的負担を考えると、直接税とされる所得税については、納税義務者が担税者であり税額が負担の大きさであるのと同じく、間接税とされる消費税についても、納税義務者が担税者、税額が負担の大きさである。真の担税者も、負担の大きさである税額も消費税法で定められていることから、この面で消費税は（形式的）租税法律主義に則っていると言える。

ただし、本稿の検討によれば消費税の担税者は納税義務者たる事業者であるので、消費税は事業活動に対して事業者に課される税である。事業者に課される法人税及び所得税は原則として事業活動による利益に課され、税額が利益の額を超えることはない。また赤字であれば課税されない。このことは、これらの税制が原則として、事業によって事業者が手にする経済的自由権に基

づく成果は事業による利益であって、その利益があるから納税できると前提している証拠のように思われる。にもかかわらず消費税は、事業者の利益に関係なく課され、その額は利益分を超えることもある。これは先の前提に基づけば、事業から得られる利益という私人による財産の効用の完全な否定であり、この面で実質的租税法主義に反しており違憲の恐れがあると思われる [15, 21～22 ページ]。

## 参考文献

- [1] 吉野維一郎（編著）『図説 日本の税制』財経詳報社，平成29年度版（2017）
- [2] 船橋洋一『検証 日本の「失われた20年」』東洋経済新報社（2015）
- [3] 林正寿『租税論』有斐閣（2008）
- [4] 高橋祥次，消費税の転嫁と独占禁止法についての概略，ジュリスト，(931):64-67，1989.
- [5] 斎藤貴男『消費税のカラクリ』講談社（2010）講談社現代新書
- [6] 富永和人，『消費税の負担に関する一考察』（2018年3月）和情報網デジタル書庫 TK 1
- [7] 富永和人，『税負担を測るいくつかの尺度について』（2018年4月）和情報網デジタル書庫 TK 2
- [8] 富永和人『消費税を本当に負担しているのは誰か？』和情報網（2018）
- [9] N・グレゴリー・マンキュー，足立英之ほか（訳）『マンキュー経済学I ミクロ編』東洋経済新報社，第3版（2013）
- [10] リカードウ『経済学および課税の原理（上）』岩波文庫（1987）
- [11] R. A. マスグレイヴ（木下和夫 監修，大阪大学財政研究会 訳）『財政理論II』有斐閣（1962）
- [12] 消費税法，平成三十年四月一日施行
- [13] 消費税の円滑かつ適正な転嫁の確保のための消費税の転嫁を阻害する行為の是正等に関する特別措置法，平成二十五年法律第四十一号
- [14] 高木勝一（編著）『租税論』八千代出版（2011）
- [15] 谷口勢津夫『税法基本講義』弘文堂，第5版（2016）
- [16] 富喜丸事件大審院判決，大連判大15・5・22，民集5巻386頁
- [17] 中田裕康『債権総論』岩波書店，第3版（2013）