

消費税の法的な負担と控除不足額の還付について

富永 和人*

2018年12月4日

概要

税の還付は通常、租税債権債務関係を前提とした納付があった場合にその関係の不存在などを理由にした政府の一種の不当利得の返還とされる。これに対して消費税の税額計算と還付の規定によれば、消費税に関する政府に対する事業者の租税債務の発生なしに還付が起きることがある。このことは一般に、事業者の仕入高に含まれる消費税分を通常の租税負担額と同一視することで正当化されている。本稿はその是非を検討するために、我が国の財産法秩序に基礎を置き、なおかつ常識とも整合する租税負担概念の提案を試みる。そしてそれに基づいて、そのような還付は不当利得の返還ではなく政府から事業者への一方的な給付であることを示す。また、より一般に、自由市場を前提とするならば、租税負担は売買によって取引相手に転嫁されないことを示す。この結果は、そのような還付を与える消費税の税額計算方法に問題があること、また消費税に関する議論の前提となっている間接税の理論に誤謬がある可能性を示唆すると思われる。

1 はじめに

我が国の消費税（国税）について、その税額の計算方法^{*1}の原理は次の数式で表すことができる。

$$\begin{aligned} \text{消費税額} &= \text{課税標準} \times \text{税率} - \text{税額控除} \\ &= \text{税抜き課税売上高} \times 6.3/100 \quad (1) \\ &\quad - \text{税込み課税仕入高} \times 6.3/108 \end{aligned}$$

事業者が納めるべき消費税額がこの式によって計算されるとき、もしも右辺第1項（課税標準×税率）で求まる税額よりも第2項の税額控除の額が大きい（すなわち求まる消費税額が負となる）場合には、控除しきれない分は控除不足額となり、その額の消費税が事業者に戻付される^{*2}。

税の還付とは通常、納付された税額が過大である場合にその過大な分を政府（課税権を持つ国と地方公共団体をこう総称することにする）の一種の不当利得として納税者に返還することであり、この法律関係は、租税債権債務関係が存在することを前提とする納付があった場合にその関係の不存在などを理由にして発生するとされる[1, pp.108, 111]。所得税の源泉徴収税額が確定申告税額を超える場合などはこれに従い還付が行われる。

しかし式(1)において、税抜き課税売上高と税込み課税仕入高は事業活動によってどのような金額にもなり

得るので、中間納付などであらかじめ納付された税額がなくとも、つまり租税債務を前提とする納付がそれまでに存在しなくても還付が発生し得る。仕入れや売上の際の取引は売買契約すなわち自由意志に基づく双務的な債権債務関係によるものである。そこには政府に対する債務関係はもとより売買当事者間における消費税に関する一方的な債権債務関係も発生しない。このような場合に事業者に対して行われる消費税の還付は、当該事業者の租税債務あるいはそれに類する一方的な債務を前提として政府が得た不当利得の返還ではない、政府からその事業者への金銭の給付であり、上述した税還付の通常の説明に当てはまらない。にも関わらず、これが消費税の還付であると一般に認識されている理由は、売買取引によって「税負担が転嫁」されると考えられているためである。

我が国のような民主主義国家において、税に関して、政府から私人への一方的な金銭の給付が税法に定められ（例えばある種の産業の振興を目的として、など）、それが通常の意味での税還付でないならば、それを条文に「還付」「還付金」と記すべきか否かはさておき、国民はそれを通常の税還付でないと認識した上で当該規定の是非を判断すべきであろう。

式(1)に基づく消費税の還付が通常の還付であるためには「税負担の転嫁」が起きている必要があるが、これを検討するにはまず、消費税制度が予定する「税負担の転嫁」における「負担」とはそもそも何であるかを明らかにする必要がある。

* 和（かのう）情報網

^{*1} 消費税法28、29、30条。

^{*2} 同52条。

そこで本稿では、租税負担が我が国の財産法秩序の中でどのように位置づけられるかを検討し、それに基づいて消費税の控除不足額還付の妥当性を論じる。

なお議論を簡潔にするために、以下消費税については中間納付などのあらかじめ納付された税額はないとする。

2 控除不足額の還付についての一般的な説明

消費税において控除不足額の還付が行われる理由は、一般に次のように説明される。仕入高に含まれる消費税分 (P とする) は、この事業者が仕入れによって負担している消費税額である。売上高に含まれる消費税分 (Q とする) は、売り手であるこの事業者が、買い手である別の事業者あるいは消費者に転嫁した消費税額である。消費税制度は消費税の負担を全て消費者に負わせることを予定している。もしも $P > Q$ であれば、消費者に最終的に負担されるべき税額 Q と、この事業者自身が今のところ負担している税額 P の差額である $P - Q$ は、最終的にこの事業者の負担となってしまう。これは消費税制度の予定するところではない。そこで $P - Q$ の額をこの事業者に戻付する。税額 P はこの事業者の仕入れまでの取引に存在する事業者が政府に納付する消費税額の総額なので^{*3}、政府が $P - Q$ の額をこの事業者に戻付することで、この事業者が仕入れにおいて (いわば間接的に) 負担した税額 P の一部を還付するのである。これにより政府の税収額 Q が消費者に負担される税額 Q と一致し、消費者のみが税を負担することとなる。

つまり、仕入れとなる取引において負担した消費税分 P が、所得税における源泉徴収分と同様あらかじめ納付した税額に相当し、売上高から求まる税額 Q がそれよりも少額である場合 (すなわち、仕入れにおいて消費税を「払い過ぎている」場合) に、所得税などと同様に差額 $P - Q$ が還付されると説明できる。

前節で見たように、消費税の控除不足額の還付は、「納税義務者が政府に対して負う租税債務を前提とした政府の不当利得の納税義務者への返還」という通常の意味での税還付ではない。従って上記の説明が妥当であるためには、仕入れにおける「間接的な税負担」が、通常の租税債務による租税負担と同等であることが必要である。

^{*3} 免税事業者や簡易課税の存在のため必ずしもこうはならないが、ここでは全ての事業者が課税事業者であり、なおかつ通常の税額計算によって消費税を納めるとする。

3 負担の多義性

消費税に限らず、租税が論じられる場合、特に民主主義国家においては「負担」という概念は基礎的と思われる。判例も「およそ民主主義国家にあつては、国家の維持及び活動に必要な経費は、主権者たる国民が共同の費用として代表者を通じて定めるところにより自ら負担すべきものであり」とし[2]、民主主義国家においては民主的に決定されるべき租税負担の配分についても、「国家は各人に対して与える利益に応じて租税負担を配分すべき」という応益説と、「国家は各人の担税力 [略] に応じて租税負担を配分すべき」という応能説の対立がある[1, pp.15-16] (以上、強調は本稿筆者による)。これらの言明が意味を持つためには、租税の負担なるものが客観的に存在し、また観察・計量できるものである必要がある。さもなければ、民主的手続きによって何らかの税制を設計したとしても、その制度が各人に実際に課す負担は客観的には不明であることになってしまうだろう。

言葉の意味として、負担には必ず不利益が含まれると考えてよいと思われる。不利益のない事柄は普通、負担と呼ばれない。何かを「負担する」という概念には、その負担に含まれる何らかの不利益を被るという意味が含まれている^{*4}。例えば所得税の負担には、納税義務者が税額分の金銭を手元から失うという不利益が含まれる。

何を不利益と見なすか、それをどのくらいの大きさの不利益と見なすかは人それぞれである。自分の家の前に大きな幹線道路が新たに通るとき、利便性が上がるから利益だと考える者もいれば、騒音が大きくなるので不利益だと考える者もいるだろう。税についても、税額の多少の違いよりも税務署に確定申告に行くことが不利益だと考える者もいるかも知れないし、消費税の額そのものより税率の引き上げで商品の値段が上がるという事実のほうが不快で精神的に不利益だと感じる者もいるかも知れない。

このような考えられる限りの全ての不利益を税法が読み込むことは不可能であろう。仮にタクシー事業に規制がなく、その役務の提供と利用が完全に自由であるとする。そしてタクシー事業者に、売上高に対して一定率のタクシー税という税を課す。事業者は毎月の

^{*4} 負担すなわち不利益という見方も可能だろうが、例えば所有している高価な壺を自ら過失で割ることなどは、不利益ではあるが負担とは通常呼ばれない。このため本稿では負担と不利益を区別する。

売上高に対する税額を翌月に申告し納税する。ただしその事業者の1年間の売上高が一定額以下なら免税となり、年度中に納付した税額全てが還付される。この課税がタクシー代の値上げを引き起こし、バスの利用を促し、それによってバス会社が値上げしやすくなったために、実際にバス代の値上げを引き起こしたとする。あるタクシー会社の売上高が、1年を終えてみると免税点以下であった。そこでこの会社はそれまで納めた全額の還付を受けるが、その分の納付がなければ運賃は安くできたはずだった。このタクシー会社の役務を利用した者はその分だけ余計に支出したので、それはタクシー税による不利益と言える。それだけでなく、このタクシー会社の運賃がもっと安ければ、周辺のバス会社の運賃も安かったかも知れない。それらのバスの利用者も余計な支出という不利益を被ったことになる。もしも税法がこのようなあり得る全ての不利益を勘案すべきであるなら、政府はこのタクシー会社に税を還付するだけでなく、タクシー利用者やバス利用者にも何らかの補償をすべきということになりかねない。こういった不利益の範囲は、国の経済活動の中で事実上無限に広がるだろう。よってそのような補償は現実には不可能であろうし、金銭的補償を行うとすると、当該タクシー会社からの納税と還付で政府の収支はゼロとなるので、それ以外の利用者などへの補償によって政府の収支は負となる。私人からの一方的給付によって政府の経費を賄う租税の制度としてこれは不適當と言えよう。

よって税法は、何を不利益とするかを限定せざるを得ない、少なくとも区別して扱わねばならないと思われる。前述のタクシー税によるタクシー代の値上がり、バス利用の促進、バス代の値上がりは租税の私人誘導機能[1, p.7]の働きと言える。タクシー税を課されたタクシー会社が運賃を値上げし、それによってタクシーよりバスを利用する人が増え、そのためにバス会社がバス代を値上げする。このような私人誘導によって、私人が何らかの不利益を被り（タクシーとバスの利用者にとっての運賃の値上がり）、または何らかの利益を受ける（バス会社にとっての運賃値上げ）ことがあるだろう。これらは確かに私人にとってはある種の利益・不利益と言えるが、このような不利益と納税という不利益を同じものとして扱うことはできないと考えられる。もしも同じものとして扱うなら、前述のように税の還付と同時に、その原因となった課税によって起きた私人誘導が私人に引き起こした全ての不利益を補填する義務を政府が負うことになるだろうからである。

4 法的不利益と租税負担

一般に、私人にとって不利益と呼べるものは様々であるが、法秩序が許さず、（何らかの意味での）回復を図る不利益は限られる。例えばタクシー事業で自由競争が前提とされているなら、タクシー会社間の違法なカルテルで運賃の値上げを被った利用者の不利益は損害賠償責任がタクシー会社に生ずることで法秩序によって回復が図られるだろう。それに対して、燃料費の高騰によってタクシー会社が運賃を値上げするなら、これもタクシー利用者にとって不利益であるが、自由主義を基礎とする法秩序においてはこの不利益は法によって回復されるべきものとはならないだろう。

法は恣意的でないはずなので、法秩序が許す不利益と許さない不利益は明確に（少なくとも最終的には裁判によって）区別されるはずである。そこで、法秩序が許さず、何らかの回復を図る不利益を法的な不利益と呼ぶことにする。民法には不当利得の返還義務や不法行為に対する損害賠償が定められている。そのような手段によって回復が図られるのがここで言う法的な不利益である。

租税は私人から政府への金銭の給付とされる。一般に、金銭の給付が我が国の法秩序において許されない場合には、その給付を受けることは民法に定められた不当利得となるだろう。逆に金銭の給付が我が国の法秩序において許される場合には、その給付を受けることは不当利得とならないだろう。民法703条は不当利得を「法律上の原因なく他人の財産又は労務によって利益を受け、そのために他人に損失を及ぼした者（[略]）は、その利益の存する限度において、これを返還する義務を負う。」と定める。この条文に言う「損失」が、金銭の給付が我が国の法秩序において許されない不利益すなわち法的な不利益をもたらす場合のその不利益を表すと考えてよいと思われる。

ところで、税として政府がXから給付を受けることは、もしその税の根拠となる税法がなければ政府の不当利得となり、よってそれは同時にXの法的な不利益となるだろう。すなわち、ある税法が定める課税要件が成立して、ある額の金銭の給付を政府がXから受けるとき、もしこの税法なくば、同じ条件が成立して同じ額の金銭の給付を政府がXから受けることは不当利得となり、法秩序が許さないXの不利益となるだろう。よって税法は、本来は（つまりその税法がなかったなら）法秩序において許されない（政府の）利得と（Xの）不利益を許すことによって、Xの財産を政府に移転す

ることを可能にする。このことから、税法によって正当化される私人の法的不利益をもって、その税によって私人が被る第一義的な不利益とし、またその不利益を被ることをもって第一義的な租税負担（法的な租税負担ということにする）と呼んでよいものと思われる。

この考え方は税還付の通常の説明と整合する。税の還付は、納付された税額のうち法律上の原因がなくなった分を一種の不当利得として返還することである。納税者側から見るとこれは、税によって被った、本来ならば法秩序において許されない不利益であった法的負担が、それを正当化する原因がなくなったために法秩序が許さない不利益となり、それが回復されることである。

ただし、法的租税負担は必ずしも政府に直接金銭を給付（納税）した者だけに生ずるとは限らない。消費税などの間接税においては税負担が転嫁され最終的には消費者が税を負担することとされている。その場合でも、その消費者の負担が直接の納税の場合と同じ第一義的な租税負担であれば、その負担に含まれる不利益は税法がなければ法秩序が許さない、税法によって初めて正当化される法的不利益のはずである。

以上の議論から、法的租税負担の有無は次の基準で判断できると思われる。なおこの基準が、政府に直接金銭等を給付したのが誰であるかと無関係に、法的不利益の有無だけで負担の有無を判断することに注意されたい。

基準 1（法的租税負担の有無） 税として政府が金銭等の給付を受けたとする。もしその給付に法律上の原因がないと仮定した場合^{*5}に、法的不利益（法秩序が許さず、何らかの回復を図る不利益）をXが被ったことになるとき、またそのときに限って、Xはその税を法的に負担する。

以下、この基準の妥当性を検討する。

税率20%の所得税の下でXが、会社Yと雇用契約を結び、賃金を得て所得税を納める。政府が受ける税額分の給付に法律上の原因がないと仮定すると、それは政府の不当利得となり、Xはそれによる損失を被ったとして利益の返還を受けるだろう。これは法秩序がXの不利益を許さないことを示す。よって基準1により、Xはこの所得税を法的に負担している。

この所得税の存在によって、それが無い場合よりも

高い賃金でYがXを雇うことになったとしよう。この余計な支払いはある意味で所得税によってYが被る不利益であるが、Yはこの税を法的に負担しているだろうか。政府の利得に法律上の原因がなかったと仮定したとき、法秩序が許さない不利益をYが被る可能性は以下の4つであろうと思われる。

- Xの不当利得がYに損失を与える
- 政府の不当利得がYに損失を与える
- Xの不法行為がYに損害を与える
- 政府の不法行為がYに損害を与える

以下、このそれぞれについて検討する。

■Xの不当利得の可能性 YはXの不当利得による損失を被るか。政府の利得に法律上の原因がないとしても、XがYから受けた利益は契約に基づくものであり、Xの不当利得とはならない。よってYはそれによる損失を被らず、法的不利益はない。

■政府の不当利得の可能性 Yは政府の不当利得による損失を被るか。政府はYの財産によって利益を受けていないので、もし政府の利得に法律上の原因がないとしても、それによる直接の損失はYにはない。よってここでは不当利得は成立せず、Yに法的不利益はない。では政府の利得とYの損失に、不当利得が成立するような法律上の因果関係はあるだろうか。利得者の関知するところではない第三者の自由な選択決定の結果として生じた利得と損失の間に、民法703条が予定する法律上の因果関係がないとした判例がある[3]。これに従って考えるに、XとYの間の雇用契約は互いの自由意志に基づくものであるから、政府の利得となった金銭の受領と賃金の上昇には法律上の因果関係はないとしてよいと思われる。例えばYが所得税の存否と無関係に同額の賃金をXに提示し、Xがそれを受け入れることは十分にあり得る。よって直接にも間接にもYは政府の利得によって法的不利益を被らないとしてよいと思われる。

■Xの不法行為の可能性 政府の利得に法律上の原因がなくても、Xによる政府への金銭の給付と、Yとの売買契約及びその履行は、誰の権利も利益も侵害しないと思われる。ならばXに不法行為はないので、Yもその損害を被らず、Yに法的不利益はない。

■政府の不法行為の可能性 政府の利得に法律上の原因がないとして、その利得がYに対する不法行為となるためには、政府の故意または過失が必要である。もしもそこに故意または過失があれば、その利得によって直接に損失を与えたXに対する不法行為ともなるだ

^{*5} 納税が起きる以上、現実にはその税を定める規定が存在するので法律上の原因は必ずあるが、その規定が存在しないあるいは効力がないなどを仮定して法的負担の有無を判断する。

ろう。しかし税還付は通常、不当利得の返還の一種とされており、損害の賠償とはされない。このことは我が国において、税として金銭を受領することが法律上の原因を欠いたとしても、それが政府の故意または過失による行為とはならないことを示していると思われる。よって政府による税としての金銭の受領には故意または過失がないとしてよく、従ってYに対する政府の不法行為はないとしてよいと思われる。なお不法行為との関係については10節で再度検討する。

以上4つの可能性の検討から、法秩序はYが被る賃金の上昇という不利益を許すと思われる。よって基準1に照らし、Yはこの所得税を法的に負担していない。

このように基準1によれば所得税を法的に負担しているのはXでありYではない。これは、我が国の税法において所得税が還付される先がXであり、会社Yには補償などを与えないことと調和する。

我が国では相続税について物納が認められている。Xが相続税としてある物を政府に物納したとする。この物納に法律上の原因がなかったなら、法秩序はXの不利益を回復するために、その物の返還を請求する権利をXに与えるだろう。よって基準1により、この物納によって相続税を法的に負担するのはXである。

以上のように、基準1による法的な租税負担者の見定めは、我が国の所得税や相続税の物納における担税者が誰であるかについての我々の通常の認識と一致する。

続いて、前節で挙げたタクシー税の例に基準1を適用する。

まずタクシー会社について考える。年度が終わるまでにタクシー会社が納付したタクシー税は、もしタクシー税による政府の利得に法律上の原因がなかったとすればそれは不当利得となり、損失を被ったのはタクシー会社となるだろうから、その納税はタクシー会社の法的負担である。年度が終わり、タクシー会社の売上が免税点以下であるとき、この会社から政府に給付された利得は法律上の原因を失うので一種の不当利得となり、タクシー会社への税の還付が起きる^{*6}。これはタクシー税を法的に負担した者への利益の返還である。

次にタクシー利用者について、前述の4つの可能性を考える。タクシー会社の運賃値上げによってタクシー利用者が発生する余計な支出は、タクシー会社の利得となるだろう。タクシー会社と利用者においては、この利得は契約によるものなので、仮にタクシー

税による政府の利得に法律上の原因がなかったとしても、タクシー会社の不当利得にはならず、それによる利用者の損失はない。また、タクシー利用者の財産による利益を政府は受けていないから、この点では利用者は政府の不当利得によって損失を被ったことにはならない。そして利用者から値上げ分として得たタクシー会社の利得は自由意志に基づく役務提供契約によるものであり、政府の利得と利用者の損失の間には法律上の因果関係はないとしてよいだろうから、政府の不当利得による損失を利用者が被ったことにはならない。不法行為については既述のように、タクシー会社と政府いずれの不法行為にもならないだろうから、タクシー利用者は損害を被ることにならない。以上からタクシー利用者は法的な不利益を被らず、よって基準1に従い、タクシー利用者はタクシー税を法的に負担しないと言える。

バス利用者についても同様である。タクシー税の存在によってバス会社が運賃を値上げしやすくなり、実際に値上げをすると、バス利用者は値上がり分を余計に支出することとなる。これはバス会社の利得となるだろう。もしタクシー税による政府の利得に法律上の原因がないとしても、政府の利得はバス利用者の財産によるものではなく、またタクシー運賃の値上げもバス運賃の値上げも自由意志に基づくものであり、政府の利得とバス利用者の損失には法律上の因果関係はないとしてよいだろうから、政府の利得によってバス利用者は法的な不利益を被らない。さらに、バス会社にも政府にもバス利用者に対する不法行為はないとしてよいだろうから、これらによる法的な不利益もバス利用者にはない。よって基準1により、バス利用者が運賃の値上がり分を支払うことはタクシー税の法的負担ではないと言える。

このように基準1は、前節で税が還付されるべきとした場合と税による不利益が補償されるべきでないとした場合を、法的な租税負担であるかそうでないかとして区別する。このことは同時に、一般に税の還付が、個別の税法に明示的な規定がなくとも、税による法的な不利益の回復（具体的には、税が政府の不当利得となる場合の利益の返還）として法秩序に組み込まれていることを示していると思われる。

本節での検討の結果をまとめると次のようになる。

- 一般に、金銭の給付によって発生する、法秩序が許さない不利益は、不当利得による損失である。
- 税法はそれなくば法秩序が許さない政府の利得と

^{*6} タクシー税法における還付の規定か、それがなければ国税通則法56条に基づく還付を想定している。

私人の不利益を正当化する。よって私人のその法的な不利益（具体的には、税に法律上の原因がないと仮定した場合の不当利得による損失）をもって法的な租税負担としてよいと思われる。

- 税の還付は、政府による税の受領が実際に不当利得となった場合の不利益の返還、つまり法的な不利益の返還であり、個別の税法に明示的な規定がなくとも法秩序に組み込まれている。

これに基づいて次節では消費税について検討する。

5 消費税の法的負担

これ以降、消費税（国税）と地方消費税を合わせて1つの税率8%の消費税として考える。税額の計算方法は原理的に次の式で表される。

$$\begin{aligned} \text{消費税額} &= \text{課税標準} \times \text{税率} - \text{税額控除} \\ &= \text{税抜き課税売上高} \times 8/100 \quad (2) \\ &\quad - \text{税込み課税仕入高} \times 8/108 \end{aligned}$$

いま、Xが商品を税込み108円でYに販売し、8円を消費税として納税する（Xには仕入れがない）とする。このとき誰がこの税を法的に負担するか。

Xによる8円の納税は、もしそれに法律上の原因がなければ政府の不当利得であり、それによってXは損失を被ったことになるだろう。よって基準1により、この納税はXの法的負担である。

買い手であるYは消費税を法的に負担するか。政府による税の受領に法律上の原因がないとしても、政府はYの財産によって利益を受けないので、Yには政府の不当利得による損失はない。YからXへの商品の対価としての金銭の給付は売買契約に基づくものであるから、Xの不当利得とならず、それによるYの損失とはならない*7。この売買契約はXとYの間の自由意志に基づくものであるから、政府の利得とYの損失との間に法律上の因果関係はないとしてよく*8、政府の不当利得によってYが損失を被ったことにはならない。また、売買取引を行うXと、金銭の給付を受ける政府には、Yに対する不法行為はない。よって基準1により、

Yは消費税を法的に負担しない。

以上から、より一般に、政府に消費税を納める者はそれが政府の不当利得となったときに法的な不利益（その不当利得による損失）を被るので消費税を法的に負担しており、そうでない売買取引をするだけの者（納税しない買い手）は政府による税の受領が不当利得となっても法的な不利益を被ることにならないので消費税を法的に負担しない。よって、消費税を法的に負担するのは納税義務を負う事業者であり、消費者は消費税を法的に負担しない。

式(2)による消費税額の計算によって、事業者Xに控除不足額が発生したとする。Xは消費税を納めないのので、Xの損失となるような消費税としての政府の利得はない。よってXは消費税を法的に負担していない。従って、控除不足額分の金銭が政府からXに給付されることは、法的負担が法律上の理由を失って法的な不利益となったときの法秩序による回復すなわち政府の不当利得の返還ではなく、つまり通常の税の還付ではない。

この給付は、消費税を定める法律に当該還付についての規定がなければ、Xの不当利得となるだろう。これは通常の税還付が個別の税法に明示的な規定がなくとも法秩序に組み込まれているのと対照的である。以上から、消費税における控除不足額を還付する規定は、不当利得の返還としての通常の税還付とは異なり、本来であれば私人の不当利得となるような政府からの無償の給付を正当化する規定であると見ることができる。

6 交換価値による意味づけ

ここまでは債権債務関係に基づいて法的な租税負担とは何であるかを考察した。本節では交換価値に基づいた検討により、ここまでの考察の妥当性を確認する。

我が国の債権債務関係の法において、債務不履行や不法行為に対する損害賠償額は、目的となる物または権利の時価（市場価格）が基準となる[4, pp.173-175]。税法においても、所得税における現物所得の収入金額は時価相当額であり*9[1, p.312]、固定資産税や相続税、贈与税は対象となる資産の時価に基づいて課税され*10、相続税における物納の場合の収納価額も時価に基づく*11。例えば時価100万円の物での物納が認められれば、税としての収納価額は原則として100万円と

*7 消費税の存在が契約条件に明示的に含まれているような特別な場合は別であるが、商品の引き渡しと対価の支払いが双務的であるだけの一般の売買についてはこのように言うてよいと思われる。なお対価については6節で議論する。

*8 消費税制度そのものは税額分の価格への上乗せを予定するが、それを義務づけるものではない。8節で見ると、正確な税額分の上乗せを事業者が行わないことは実際に問題となっている。このことは、売り手Xによる売値の提示が現実には自由であり、課税と値上がりによるYの損失との間に法律上の因果関係を認めるべきでないことを示していると思われる。

*9 所得税法36条2項。

*10 固定資産税については地方税法341条5号及び349条、相続税と贈与税については国税庁法令通達解釈『財産評価』。

*11 相続税法43条及び前掲『財産評価』。

なる。

これらのことは我が国における税法を含む債権債務関係の法秩序が一貫して市場価格で表される交換価値を基礎としている現れであろうと思われる。

国税庁法令通達解釈は時価を次のように定める^{*12}。

時価とは [略]、不特定多数の当事者間で自由な取引が行われる場合に通常成立すると認められる価額をいい、[略]

自由な取引であるから、個々の売買取引で対価は異なるだろう。よって時価とは「通常の対価の額」を意味している。

いま売り手Xと買い手Yの間で「消費税込み」108円で売買取引が成立したとする。このときの対価の額はいくらか。「税込み」の108円か、「税抜き」の100円か。売買契約は財産権と代金とが対価的關係にある双務契約[5, p.122]であり、買い手が財産権を取得するために支払う金額が対価である。「税抜き」の100円をYが支払ってもXは商品を引き渡さず、「税込み」の108円の支払いがあることで初めて引き渡すのだから、対価とは「税込み」の金額(108円)のことである。消費税法に関する裁判例でも以下のように判示されている([6]、強調は筆者)。

先に述べたように、消費税の納税義務者が消費者、徴収義務者が事業者であるとは解されない。したがって、消費者が事業者に対して支払う消費税分はあくまで商品や役務の提供に対する対価の一部としての性格しか有しないから、事業者が、当該消費税分につき過不足なく国庫に納付する義務を、消費者に対する関係で負うものではない。

以上を基にして、消費税が関わる売買取引を価値の観点から検討する。Xが「税込み」108円でYに商品を売り、8円を消費税として納税する。対価が108円であったので、交換価値に基づけば商品の価値は108円である。それだけの価値の財産をXは手放し、108円という金銭を得る。そして租税債務によって8円のコインという財産を手元から失う。他方、Yは108円のコインを手放し、108円の価値を持つ商品を手に入れる。よって消費税によって税額である8円に相当する価値の財産を手元から失ったのはXであり、Yではない。

次のことからこれも確認できる。通常の対価の額が時価であるから、Yが商品を108円で買うとき、それ

は時価と考えていいだろう。時価とは不特定多数の間で自由な取引が行われる場合の価格であるから、Yはいま手に入れた商品を別の誰かに時価で売ることができよう。これによってYは売り手に支払った108円を手元に取り戻せる。これに対してXは、納税後に手元に残った100円で、先ほど自分が手放した商品と同種の商品を市場で買うことはできないであろう。なぜなら時価は108円だからである。よって消費税によって何らかの不利益を被ったのは、市場での交換という観点からはXであり、Yではない。

Yが、Xから買った商品を相続税の納税のために物納に充てるのが認められたとしよう。時価は108円であるからそれが収納価額となる。108円のコインでの納税の代わりにこの商品で納税できるのであるから、Yはこの商品の購入によって8円という価値を手元から失ったとは言えない。

消費税の控除不足額の還付について考える。ある事業者Xの年間の税込み課税仕入高が216万円、税抜き課税売上高が100万円であれば、税額計算において8万円が控除不足額となる。この8万円は消費税の還付金として政府からXに給付される。Xは仕入れで商品を買って対価を支払うが、交換価値に基づけば商品とその対価の額のコインは等価である。売上においても同じである。よってXはどちらの売買取引においても等価交換を行うだけである。そして8万円という金銭が政府の所有からXの所有に移転する。これにより、交換価値に基づくXの財産総額は8万円だけ純粋に増える。

ところで税は私人から政府への無償のコインの給付であるから、課税によって私人の財産総額は純粋に減るはずである。通常の税還付は政府が税として受けた金銭の給付が不当利得と見なされる場合の利益の返還であるので、還付においては納税によって財産総額が減った分の一部あるいは全部が私人に返還されるだけで、それによって財産総額が納税前より増えることはないはずである。しかし消費税の控除不足額の還付では、還付を受けた者の財産総額が増加する。従ってこれは通常の税の還付ではなく、政府からXへの無償のコイン給付である。

以上から、我が国の税法を含む債権債務関係の法秩序が基礎としていると思われる交換価値に基づく考察によっても、前節での検討の結果と同じく、消費税を負担しているのは納税義務者である売り手であり、買い手は消費税を負担していないこと、また式(2)で控除不足額が発生する場合にその額が「還付」されることは、通常の税の還付(法的不利益からの回復)ではな

*12 前掲『財産評価』1章1(2)。

く無償の給付（法的不利益のない受益）であることが示される。

7 法的租税負担の大きさ

租税負担については、その有無だけでなく大きさが重要であろう。租税法律主義は私人に自己の租税負担を予測し活動することを可能にする[1, p.10]とされるが、負担の大きさが不明であれば（例えば税額が1円なのか100万円なのか分からなければ）現実に役に立つ予測は不可能である。租税負担の公平も負担の大きさによってしか論じられない。私人が租税負担を軽減あるいは排除しようとする私人誘導の効果についても、より大きい負担を私人は回避しようとするだろうから、負担の大きさを抜きにして語ることはできないと思われる。

基準1は法的租税負担の有無を、税に法律上の原因がないと仮定した場合に法秩序が許さない不利益の有無で見定める。このことから自然に、法的租税負担の大きさを次のように、その不利益の大きさに定めることができる。

基準2（法的租税負担の大きさ） ある租税負担が基準1によって存在すると見定められるとき、法秩序が許さないとされる不利益の大きさがその租税負担の大きさである。

Xが政府に税を納めるなら、その税に法律上の原因がないと仮定すれば政府の不当利得となりXに法的不利益があるので、基準1によってXには法的負担がある。このとき法秩序が許さない不利益は、政府の不当利得によるXの損失であり、その大きさは税額で表されるとしてよいだろう*13。よって基準2により、税額が法的租税負担の大きさとなる。これは我々の税負担の大きさについての常識的な感覚と一致する。

この尺度の妥当性について検討する。税額10万円の所得税をXが政府に納める。もしこの税に法律上の原因がないとすればこれは政府の不当利得となり、政府が受けた利益がXの不利益であり、その大きさは10万円であると言える。よってこの課税によるXの租税負

担の大きさは10万円と言ってよいと思われる。これは、もしも後で所得税が全額還付になる場合には、納付した額である10万円が返還されることも一致する。

Xが相続税を土地で物納する。もしこの税に法律上の原因がないとすれば政府は土地を返還する義務を負うだろうが、すでに土地を譲渡しているなど何らかの理由で返還できなければ、損害賠償責任が発生するだろう。この賠償は、法秩序が許さないXの不利益に対する救済であるので、賠償額が不利益の大きさを表すと考えてよいと思われる。その額は土地の時価となるだろう。すなわち、この場合のXの租税負担の大きさは土地の時価で表されると考えられる。このことは、物納された物の時価が相続税の収納価額となることと一致する。

Xが税込み108円で商品をYに販売し、8円を消費税として納める場合を考える。売買取引においては法的不利益が両者いずれにも発生しないことは既に見た通りである。消費税の課税によるXの租税負担の大きさは、税に法律上の原因がないと仮定した場合に政府の不当利得となって返還されるべき利益の額で表され、それはこの場合8円である。よってXの租税負担の大きさは納税額に等しい8円となり、前節の交換価値に基づく検討において売り手が失ったとした財産価額と一致する。

8 税額分の価格引き上げによる負担

消費税制度は、事業者が納める税額が価格に転嫁され、最終的にその税を消費者が負担することを予定している[7, p.192]。このとき仕入税額控除の仕組みによって、事業者には税負担が生じないとされる[8, p.36-37]。

ここで問題となるのが、事業者が税額を価格に上乗せせず、自らが負担することである。なぜなら事業者が税を負担してしまえば、「消費に広く薄く負担を求める」*14という消費税の目的が果たせないからである。消費税転嫁対策特別措置法は、この転嫁を円滑にするための法律であり、売り手が「消費税を転嫁していない」「消費税を自分が負担する」などと表示することを禁じている*15

ところで、ここで疑問が1つ生じる。もしも消費税制度が予定する通り、売り手が売値を正確に税額分だけ引き上げて商品を売ったとき、売り手に負担がないのであれば、売り手が敢えて「消費税を転嫁しない」あ

*13 民法703条は利益の返還を規定するものであり損失の大きさについて何かを定めるものではないが、不当利得による損失は通常、財産の減少として捉えられるので[5, p.371]、金銭の給付による不当利得の場合に利益の額をそのままそれによる損失の額とするのは自然だと思われる。判例も不当利得について損失の有無をそのように見定める（最小一昭和37年11月1日集民63号1頁、最小三昭和38年12月24日民集17巻12号1720頁、最小二平成18年1月23日民集60巻1号228頁）。

*14 税制改革法10条1項。

*15 消費税転嫁対策特別措置法8条。

るいは「消費税を自分が負担する」という選択、すなわち税額分まで売値を引き上げない選択をどうしてするだろうか。現実にはそれが起きるために消費税転嫁対策特別措置法にそのような行為を意味する表示の禁止規定が存在するはずである。

直観的には次のように答えられるだろう。私人が税を課される時、税額分の金銭を手元から失うか、それが嫌ならどこかから税額分の金銭を手に入れてきて支払うしかない。私人が金銭を手に入れることができるのは基本的に市場においてのみである。具体的には、市場で商品やサービス、労働力を売る対価として金銭を手に入れる。いま、私人が税を課されたとき、自分が売る商品・サービス・労働力の価格に税額を上乗せして売ることが、その私人にとって何の負担もなく可能だと仮定する。すると、どのような額の税が課されても、その額だけ売値を負担なく上げて税額分の金銭を手に入れて納税することができる。すなわち、私人にとって実質的に税負担というものが存在しないことになる。これは現実とは相容れない。課税は私人にとって間違いなく負担である。よって仮定は誤りである。つまり売値への税額分の上乗せとは、税を負担することそのものである。

法的不利性をを用いて詳しく検討する。消費税法、地方税法、消費税転嫁対策特別措置法は、消費税額に相当する額の価格への上乗せを売り手に義務づけないが、法的不利性を検討するために、仮にそれが法律によって義務づけられたとする。

いま、税率8%の消費税の下で企業Xが生産活動を自由に行っており、消費税による商品価格への上乗せ額が消費税制度の予定する額よりも小さい状況であるとする。例えば、消費税がない場合に売値が1,000円であった商品を、消費税制度が予定する1,080円ではなく1,000円のままで売っていると*16。仕入れがないとすると、Xがこの商品を買って納める消費税額は約74円である。

仮定された法律に従い、Xが売値を1,080円まで引き

上げて商品を買ったとしよう。納税額は80円となる。基準1と同様の方法で、価格への上乗せを義務づける法律による法的な負担を考えてみる。もしも価格への上乗せという義務に法律上の原因がなければ、Xには経済的自由権として売値を自由に決める権利があるので、売値を1,000円とただだろう。よって、この場合に政府が得る税額である約74円と、法律上の原因のない義務によって得る税額80円の差額である約6円は、政府の不当利得となるだろう*17。よって、納税のためにXが売値を引き上げるとき、Xには仮定した法律による法的負担がある。簡単に言えば、8%の消費税という制度の下で売値の引き上げをXに法律で強制することは、X自身が望まない不利益を政府の税収のために強制することである。

売値の引き上げがこのように売り手の法的負担になるなら、売り手は売値を引き上げないこともあるだろう。このことは以下のように説明できると思われる。

私人が市場で自由に売買取引を行うとき、売り手は商品・サービス・労働力（以下「商品等」と呼ぶ）を提供し、買い手は商品等の対価となる価額の金銭を提供し、それらが交換される。もしも買い手が金銭を提供したのに、売り手が商品等を提供しなければ、買い手の不利益になる。法秩序はこの不利益を許さず、履行請求権や原状回復請求権などを買い手に与えるだろう。よってここで生じた買い手の不利益は法的不利性である。逆にもし、売り手が商品等を提供したのに買い手が対価を支払わなかったら、売り手の不利益となる。この不利益も法秩序は許さず、履行請求権や商品等の返還請求権、損害賠償請求権などを売り手に与えるだろう。よって売り手に生じるこの不利益も法的不利性である。つまり、商品等の反対給付なしに金銭を提供することが法的不利性であるのと同様に、対価である金銭の反対給付なしに商品等を提供することも法的不利性である。

人は、市場で商品等を得られるから金銭を手放すという法的不利性を自発的に被ろうとする。この意味で、商品等を得られることは法的利益であると言える*18。同じように、企業が商品等を手放すという法的不利性を自ら選択するのは、それに見合う金銭を得られると

*16 消費税がない場合の価格に対してその8%増しの金額が「税額分が正確に上乗せされ」「税負担が正確に買い手に転嫁される」商品価格であるかどうかには議論の余地がある。例えば消費税の存在する状況で発売された新製品について「消費税がない場合の価格」はいくらであるか、またそうでない商品についても、消費税がない場合と消費税がある場合で貨幣価値は等しいのか、などの問題がある。ここではこの問題に踏み込まず、「消費税がない場合の価格」が明らかであるとし、また単純に金額でその価格に対し税率8%として求まる税額を上乗せした額を「税額分を正確に上乗せした価格」と見なすこととする。

*17 この不当利得の返還以外に、経済的自由権の侵害そのものに対する損害賠償も考えられる。本稿の議論はまだ基礎的なものであるため、この詳細の検討は省略する。

*18 法的利益は法的不利性と対称な（数学で言う「双対な」）概念として「法秩序が許さず、回復を図る利益」と定義できる。一方的に商品や金銭を得るならば、物権に基づく返還請求や不当利得の返還請求の対象となり回復が図られるだろう。

いう法的利益があるためである。これらの利益と不利益の大きさが一致すると見なされるのが市場価格である。我が国の法秩序において、市場価格での売買によって当事者どちらにも法的不利益が生じないことになるのはそのためであると考えることができる。

自由な市場において私人は、法的利益とそれに対応する法的不利益を自由に選択する。その対応が不満であれば取引を行わないだけである。消費税があるとき、売り手は消費税を課されるという法的不利益を考慮した上で、法的利益と法的不利益の対が自分が望むようなものとなる取引を選択するだろう。これは消費税による私人誘導効果の一種である。その選択において、ある者は税額分を正確に売値に乘せようとするかも知れないが、別のある者は、商品1単位の取引において、より小さい法的不利益と法的利益の対——すなわち低い売値とすること——を選ぶかも知れない。例えば、消費税分を全く売値に上乘せせずに売れば、商品がより多く売れて利益がむしろ増えるという薄利多売の可能性を選ぶのも売り手の自由である。

税法は課税要件が満たされた場合に私人に税を課すものであるが、特定の課税要件を満たさせるため（ここでは74円ではなく消費税制度が予定する80円が税額となるような課税標準とさせるため、効果としては6円多い税を納付させるため）に税法が私人に何らかの経済活動を強制するとすれば、それは自由主義の観点から問題であるように思われる。

9 税額及び還付額の計算方法の問題

通常の税還付ではない給付が消費税の還付として発生することを、法的不利益という概念を用いて検討してきた。本節では税額及び還付額の計算方法そのものを検討することでその原因を考察する。

租税の課税要件には通常、納税義務者、課税物件、帰属、課税標準及び税率の5つが含まれるとされ[1, p.87]、比例税率の従価税の場合、金額として表される課税標準の一定率が税額となる[1, p.92]。この計算方法は次の式で表せる。

$$\text{税額} = \text{課税標準 (金額)} \times \text{税率} \quad (3)$$

消費税の計算方法を表す式(2)はこれと似ているが、税額控除の項があるという違いがある。

消費税は、課税物件を何と見るかで主に2つの異なったモデルで捉えることができる[9, p.49]。取引高税としてのモデルと付加価値税としてのモデルである。各モデルにおいて、式(2)によって発生する控除不足額の

還付がどう意味づけられるかを検討する。

1つ目の取引高税としてのモデルでは、課税物件を各事業者の売上とする。その計算方法は、課税標準を税抜き課税売上高とし^{*19}、税率を8%とした式(3)に、税額控除の項を付け加えて表現できる。

しかしこのモデルでは、控除不足額の発生によって消費税の還付が起きることを説明できない。ある事業者に対する消費税の還付は、消費税としてその事業者が負った租税債務の存在が前提となる。よって還付額は元々税額として計算されたもの、あるいはその一部のはずである。例えば一定税率20%の所得税があり、課税標準である所得金額を100万円として20万円を納税したところ、所得が90万円と確定したために2万円が還付されるとき、その2万円は課税物件であるこの者の所得に対して計算された税額の一部である。具体的には、還付されるのは、課税標準である所得金額とされた額の一部である10万円に対する税額である。

消費税の還付も消費税として事業者が負った租税債務の価額（またはその一部）を返還するもののはずである。消費税が取引高税であるなら、消費税の課税標準は売上高である。しかし税額控除の額は、この事業者の売上高に依らず、税込み課税仕入高によって決まる。売上はこの事業者に売上として帰属し、仕入れは仕入れとして帰属する、異なる物件である。事業者の売上高と仕入高はそれぞれ独立に任意の金額になり得る。このため、控除不足によって発生するとされる還付の額は、売上高からだけ求まるはずの税額と関係がなく、すなわち税額ではない。これは売上高が0の場合を考えれば明らかである。よって控除不足による消費税の還付は通常の税還付ではない。裏返せば、もしも控除不足による還付を通常の税還付であるとするなら、消費税の課税物件は売上ではない。

もう1つの付加価値税としてのモデルでは、課税物件を事業者が創出した付加価値とする。付加価値の額は一般に、売上高と仕入高の差額で表される。次の式は、付加価値額を課税標準とする税率8/108の従価税として消費税額を表した式であり、式(2)と等しい税額を与える。

$$\begin{aligned} \text{消費税額} &= \text{付加価値額} \times \text{税率} \\ &= (\text{税込み課税売上高} - \text{税込み課税仕入高}) \times 8/108 \end{aligned} \quad (4)$$

ところで、課税要件が成立して、ある税額が納税義務者に課されるとき、その税額がどのような計算方法や

^{*19} 消費税法も課税標準を税抜き課税売上高としている(28条)。

数式で計算されたかは、発生する租税債権債務関係に影響を与えない。消費税額が式(2)で計算されようが式(4)で計算されようが、課税要件は同じように成立（あるいは不成立）し、その結果として租税債務を負うのは同じ事業者であり、債務の価額も同じである。そして法的租税負担すなわち税に法律上の原因がないと仮定した場合の法的不利益も、計算方法や数式の形に関わりなく、租税債権債務関係が定まることで法秩序において一意に決まる。従って、消費税を法的に負担している者とその負担の大きさは、消費税が複数のモデルで捉えられるとしても、それに依らずに決まる。既に見たように、消費税を法的に負担するのは売り手事業者であり、その負担の大きさは正確に税額である。

ここで通常の比例税率の従価税についての税額計算方法をもう一度確認する。一定税率10%の法人所得税を考える。何らかの方法で求められたその企業の益金と損金の差を所得とし、所得の額を課税標準とする。このとき単純に

$$\begin{aligned} \text{税額} &= \text{課税標準} \times \text{税率} \\ &= (\text{益金} - \text{損金}) \times 0.1 \end{aligned}$$

とすることはできない。なぜなら益金の額よりも損金の額が大きい場合に、この式で求まる税額が負になってしまうからである。この負の金額は還付されるべき税額を意味するものではない。その前に、益金よりも損金が多いことで、課税物件である所得がそもそも存在せず、課税要件が満たされないと考えるべきである。

もしここで、計算上求まった負の金額を還付と称して当該企業に給付したらどうなるか。この企業には、この税の法的負担がなく、回復されるべき法的不利益がないにもかかわらず、政府から金銭の給付を受けることになる。つまりこのような給付は通常の税還付ではない。

さて、消費税を式(3)に従う比例税率の従価税であるとするなら、それは式(4)で表される付加価値税となるだろう（付録A参照）。課税標準は付加価値額であり、よって課税物件は事業者が創出した付加価値である。ならば法人所得税の例と同様に、付加価値額が計算上負となるときには課税物件である付加価値は存在せず、課税要件が満たされないと考える必要があろう。しかし法が定める税額計算の方法と還付の規定はそうっておらず、付加価値額が計算上負の場合には還付（という名の給付）が発生する。

以上から、消費税額及び還付額の計算方法について、

消費税のモデルを取引高税に求めるなら、税額控除の項が課税物件である売上高と無関係の金額であるのに還付すべき控除不足額を構成すると見なすことに問題があり、付加価値税をモデルとするなら、課税物件が存在しない場合に計算上税額が負となることを還付すべき控除不足と見なすことに問題があると思われる。これら計算方法の瑕疵と、それによって求まる控除不足額を還付する規定が、5節で明らかにした消費税還付の問題、すなわち消費税を定める税法が、法律上の原因のない私人の利得となる政府からの給付を正当化するという問題の具体的な原因であろうと考える。

10 転嫁カルテル

消費税の導入当初、税負担を転嫁するためのある種のカルテルが独占禁止法違反とならない措置がとられていた[10, p.65-66]。本節では、税額を価格に上乗せするような価格カルテルを売り手が行うことと法的租税負担との関係を検討する。

価格カルテルによる損害について判例は次のように示す[11]: 違法な価格カルテルにより買い手が被る損害はそのカルテルのために余儀なくされた余計な支出であるから、買い手がその賠償を求め得るためには、カルテルがなければ現実よりも安い価格が形成されていたと言えることが必要である、ただしその想定される価格は現実には存在しなかった価格なので、様々な要因を検討して推計されなければならない。

税率8%の消費税の下で、事業者Xが他の事業者と価格カルテルを結び、価格を108円としてYに商品を売り、8円を消費税として納めたとする。このカルテルがなければより安い価格（仮に100円とする）が形成されていたなら、Yはその差額分（8円）の損害を被ったとしてXに賠償を求めることができるだろう。よってこの場合のYの法的不利益は8円であると言える。もし価格カルテルが合法であれば、この8円は価格カルテルによるYの法的負担と言える。

このときXの（法秩序において許されない）法的利益は、回復が図られる（回復によってXの手元から失われる）利益で表されるとしてよいだろうから、その大きさは賠償額となるであろう8円であると言える。Xは消費税の納付によって8円の法的負担を負い、カルテルによって8円の法的利益を得るから、これらは相殺される。よって価格カルテルが合法であるなら、Xには法的負担がないと言える。

以上から、価格カルテルの下では、法的租税負担は売り手から買い手に転嫁されるとしてよいと思われる。

ただし、転嫁される負担の額（すなわち価格カルテルが違法であったならYが被る損害の額）は、上記の判例に従えば、現実には存在しない価格と実際の価格との差額となるから、それが正確に消費税額と等しいかどうかを言うことは難しいであろう。

交換価値に基づいてこれを確認する。商品の交換価値は市場価格であるが、違法な価格カルテルによって市場における価格形成が阻害された場合の商品の交換価値は、そのカルテルがなかった場合に市場で形成されたであろう価格によって表されると考えてよいだろう。上述の例ではこの価格を100円とした。Xは交換価値が100円である商品をYに提供し、108円の金銭を手に入れ、8円を納税した。よってXの財産総額は不変である。Yは交換価値が100円である商品をXから受け取り、108円の金銭を支払った。よってYの財産総額は8円減少する。このことから、8円という税額を負担したのはYであり、税負担は買い手に転嫁されたとしてよいだろう。

以上に示されるように、消費税が予定する「税負担の転嫁」を法的租税負担の転嫁として実現することは価格カルテルによって可能である。しかしながら前節までの議論で明らかになった通り、自由市場では法的租税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。従って、消費税が予定する「税負担の転嫁」を法的租税負担の転嫁として実現するには、価格カルテルのように自由市場の原理と相反する何らかの規制等が常に必要となるように思われる。

11 おわりに

本稿では、通常はっきりした定義なく使われていると思われる租税負担という概念を明確にするために、我が国の財産法秩序及び常識的な感覚と矛盾のない租税負担概念を探し当てることを試みた。そのためにまず、法秩序が許さず回復を図る不利益を法的不利益とし、それを用いて第一義的な租税負担を見定め、それを法的租税負担とした。また、我が国の税法を含む債権債務関係の法秩序が一貫して基礎を置いていると思われる交換価値に基づいて、法的不利益及び法的租税負担の大きさを表す尺度を定めた。

次にこれらの概念に基づき、消費税の負担について考察した。それにより、価格カルテルなどのない自由市場を前提とするならば、消費税の負担は正確に売り手である納税者のものとなり、市場での売買において価格をどれだけ引き上げようとも、租税負担は取引相手に全く転嫁されないことを示した。より一般に、間

接税の理論において、「売値の引き上げによって売り手から買い手に転嫁される」と言われる負担が、少なくとも本稿で第一義的とした租税負担ではないことが示されたと考える。

さらにこの観点から、消費税の税額計算において控除不足額が発生するときに行われる消費税の還付が通常の税の還付ではなく一方的な給付であることを示した。一般に消費税の還付は通常の税還付と認識されているが、その認識と法律の規定は食い違っていると言える。

課された税額分を売値に上乗せすることで、売り手は税負担を買い手に転嫁すると一般に言われる。これについて本稿では、自由市場においてはこの上乗せ自体が売り手の法的負担となること、そしてこのような上乗せを仮に強制するならば自由主義に反する恐れがあることを示した。

これらの結果から考えるに、我が国の消費税制度には以下の2つの大きな問題があるように思われる。

まず第1に、消費税は課税の限界を超えているのではないか。課税の限界については次のように言われる。

私人に財産の効用を享受させることも、私有財産制の中核的内容をなす。[略] 私人による効用の享受を全面的に否定する租税法律は、憲法29条に違反する、と考えられる。[1, pp.21-22]

本稿の検討によれば、自由市場において、消費税の法的負担は、どのような価格の変化があろうとも、消費税制度が予定するところとは異なって納税義務者が負い、その大きさは正確に税額である。その税額は、事業者が年間の事業活動で得た利益を超えることがある。消費税額は売上高と仕入高から計算され、売上と仕入れは事業活動によって発生する。すなわち消費税は、事業活動を前提として事業者に課される税である。事業者が事業活動を行う目的となる効用は利益の獲得、より正確に言えば、交換価値に基づく財産価額の増加であろう。消費税額が利益を上回るとき、事業者は事業活動を行う（そして消費税を納める）ことによって、何もしないよりも財産価額を減らす。このような課税は、事業活動による財産の効用を私人が享受することを完全に否定するもののように思われる。

第2に、消費税は消費者が負担し、事業者は原則として負担しないものと一般に認識されているようであるが、本稿の検討によれば、自由市場を前提とするならば、売買取引で消費税の法的不利益が売り手から買い手に移ることはなく、従って最終的な買い手である消

費者は消費税の法的負担を負わない。この齟齬は、消費税を含む我が国の税制に関する民主的な意思決定を誤らせないか。つまり、一般的な認識に基づいて、課税の限界は正しく見定められるのか、担税力原則は果たして守られているのか、負担の公平性は担保されているのか。消費税に基づいている付加価値税の方式は経済活動に中立と言われる [8, p.35] が、その認識は正しいのか。

これらは重要な問題であり、これらに正しく答えるためにも、まず租税負担というものが客観的に存在し、それが観察・計量可能であること、また加えて、議論の際に我々がその概念を共有していることが必要だと思われる。本稿はそのための一歩として、我が国の財産法秩序と（願わくば）矛盾のない租税負担概念の提案を試みたものである。

付録A 消費税の課税標準と税率

消費税を比例税率の従価税と仮定した場合の課税標準と税率を求める。消費税額を T 、税込み課税仕入高を X 、税込み課税売上高を Y 、そして定数 $c = 8/108$ とする*20と、消費税額を求める式 (2) は次のように書ける。

$$T = cY - cX \quad (5)$$

消費税が比例税率の従価税であれば、税率を定数 r 、課税標準を Z とし、税額は次の式で表せるはずである。

$$T = rZ \quad (6)$$

よって次式が成り立ち

$$rZ = cY - cX \quad (7)$$

これを Z について解くと次のようになる。

$$Z = (Y - X)c/r \quad (8)$$

ところで売上高と仕入高の差 $(Y - X)$ は付加価値額と呼ばれるので、これを V とおく。

$$Z = cV/r \quad (9)$$

式 (9) を満たす Z と r の組合せが消費税の課税標準及び税率である。それらは無限に存在する。仮に $r = 8/108$ とすると、 $c/r = 1$ であるので、式 (9) は

$$Z = V \quad (10)$$

となり、課税標準 Z は V すなわち付加価値額、税率 r は $8/108$ となる。すなわち消費税は付加価値額を課税標準とし、税率 $8/108$ の付加価値税となる。

もし式 (9) において $r = 8/100$ すなわち税率を（消費税と同じ）8% とすると、課税標準 Z は

$$\begin{aligned} Z &= cV/r \\ &= \frac{8}{108} \cdot \frac{100}{8} V \\ &= \frac{100}{108} V \end{aligned} \quad (11)$$

となるので、消費税は付加価値額の $100/108$ を課税標準とし、税率を8%とする従価税となる。

これら以外の組合せについては、税率10%の所得税を「所得の2倍を課税標準とし、税率が5%の従価税である」と言うことが無意味なのと同様、考える必要はないであろう。

よって、消費税を比例税率の従価税と見る場合には、課税標準を付加価値額とした税率 $8/108$ の付加価値税と見るか、税率が8%で課税標準を付加価値額の $100/108$ とする税と見るかのいずれかで十分であると思われる。

参考文献

- [1] 谷口勢津夫『税法基本講義』弘文堂、第5版 (2016)
- [2] 最大判昭和60年3月27日。民集39巻2号247頁 (大嶋訴訟)
- [3] 最小三判昭和53年5月2日。集民124号23頁
- [4] 中田裕康『債権総論』岩波書店、第3版 (2013)
- [5] 川井健『民法概論4 債権各論』有斐閣、補訂版 (2010)
- [6] 東京地判平成2年3月26日。判時1344号115頁 (消費税法の立法行為と国家賠償責任等)
- [7] 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)
- [8] 沼田博幸。仕入税額控除方式の機能と役割。税研、(197): 34-39, 2018.
- [9] 金子友裕。消費税の現状と課題。税法学、(579): 45-61, 2018.
- [10] 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.
- [11] 最小一判昭和62年7月2日。民集41巻5号785頁

*20 数式を簡潔にするためであり、特に意味はない。