

税負担の転嫁とは何か

富永 和人*

2018年12月18日

概要

我が国の消費税は間接税とされ、その法律規定では市場取引における税額分の完全な負担の転嫁が擬制されている。しかしながら、消費税の新規滞納の発生は毎年多額であり、それが新規滞納総額に占める割合は年々増加の傾向にある。この事実は、税制が予定する税負担の転嫁が現実には起きていないことを示していると思われる。この問題を解明するには、そもそも事業者にとって税負担とは何であり、それが転嫁されるとはどのような現象なのかを明らかにする必要がある。本稿では、自由市場における利益と不利益に基づいた検討により、納税義務者の税負担と市場取引によって転嫁されると言われる負担が異なるものであること、そして納税義務者の税負担が同じ種の負担として市場取引によって転嫁されることはない——すなわち間接税というものが存在しない——ことを示す。これにより、消費税は納税額を事業者自身が負担する付加価値税であって、税額が利益の額を超えることがあり、そのため滞納の発生は自然であると言える。

1 はじめに

間接税は税負担が市場取引で転嫁されることを予定する税であるが、実際にどれだけの負担が転嫁されるかは経済的な諸条件によって異なるため[1, p.18]、各経済主体の最終的な税負担（税負担の帰着）は経済分析によって明らかにされると言われる[2, p.102]。我が国の消費税は間接税とされており、その法律規定は税額の完全な転嫁を擬制している*1。

現実に消費税の負担が市場取引によって売り手から買い手に完全に転嫁されるなら、売り手事業者の税負担は皆無であるはずであり、この事業者は全く努力の必要なく消費税を納税できるはずである。しかし国税庁の報道発表資料[4]によれば、消費税の導入以降、国税全体の新規発生滞納額は大きく減少し続けているのに対し、消費税（国税分）の滞納は毎年ほぼ変わりなく発生し続けており、平成29年度においては新規発生滞納総額のうち約59%が消費税によるものとなっている。同時期に所得税や法人税の滞納は大きく減少していることから、この消費税の多額の滞納

の原因を事業者の悪質さ等に帰すことは難しいと思われる。消費税制度が予定する負担の転嫁が行われておらず、納税者である事業者が税を負担している現れではないか。

事業者が税額を価格に上乗せできれば事業者の税負担はないと言われる。ならば事業者は価格への上乗せをしようとするであろう。にもかかわらず価格への上乗せができずに消費税の滞納が発生しているのであれば、価格への上乗せ自体が事業者の負担ではないかということが疑われる。

この問題を解明するには、そもそも税負担とは事業者にとって何であり、それが市場取引でどのように転嫁されると想定されているかを明らかにする必要がある。

2 税負担の転嫁という概念の問題

ある経済主体に税が課され、その主体が市場で売っている商品の価格を引き上げるときに税負担が転嫁される[5, p.23]。いま、ある商品Xの売り手Aに30円の税が課されるとする。この税がない場合の市場均衡（均衡1とする）における商品Xの価格が100円であり、この税がある場合の市場均衡（均衡2とする）における価格が120円であるなら、均衡2においてAが納税後に手にする金額は90円であり、均衡1で手にする金額より10円少ないことから、Aの税負担は10円であるとされる。他方、この取引における買い手Bは、均衡1におけるよりも均衡2において20円を余計

* 和（かのう）情報網

*1 例えば税額計算において控除不足額が事業者に還付されるのは、この事業者の仕入金額に含まれる消費税分を完全にこの事業者が負担することが擬制されているためである。「仕入税額控除は、課税の累積を排除するとともに、取引の過程における事業者につき、全て同じ消費税率で課税することを意味する。このように、仕入税額控除は、税額の完全転嫁を擬制した上での取引の中立性および事業者間の公平な取扱いを保障する重要な仕組みというべきである。」[3, p.48]

に支払っていることから、Bの税負担は20円とされる[6, pp.184-186]。納税義務者であるAが支払う税額である30円のうち、20円がBの負担となっていることから、この額の税負担がAからBに転嫁されたと言われる。

しかし物価（貨幣価値）を考慮するとそうはならない。いま、この経済における財が商品Xのみであると仮定する。均衡2に物価の基準を置くと、均衡1での物価指数は100/120である。この物価指数によれば、均衡1におけるAの名目収入100円は実質（すなわち均衡2の物価を基準として） $100/(100/120) = 120$ 円となる。均衡2における実質収入（=均衡2における名目収入）は納税後に90円であるから、均衡1における実質収入より30円減少しており、この額は正確に税額と等しい。

前述した税負担に転嫁についての一般的な説明は価格のみによるものであり、すなわち主観的価値に基づく交換価値による説明である。均衡1における商品Xの交換価値は100円であるから、売買取引では100円の価値を持つ商品と貨幣が交換されるだけである。他方、均衡2におけるXの価値は120円であり、売買取引で120円の価値が交換された後、Aは納税によって30円の価値を失う。Bが手元に120円の価値を残すのに対し、Aの手元に残るのは90円の価値であり、減少分は正確に税額である。

以上のように、一般的な税負担転嫁の説明には、2つの均衡で物価（貨幣価値）が不変であると暗に前提しつつ、商品価格の上昇分から利益や損失を判断しているという矛盾がある。そのために名目支払額の増加を負担の転嫁であると誤って見定めているものと思われる。

消費税についても、税制が予定する税額の価格への転嫁が正確に起きたとき、物価は正確に消費税率分だけ上昇するが、このとき税額を価格に上乗せして商品売って納税した事業者の手元には税のない場合と名目上で同額の収入があるだけであるから、実質収入は減少しており、その減少分の額は前述と同様の計算を行うと正確に納税額となることが分かる。

3 自由主義経済における不利益

負担とは一般に不利益を被ることであろう。自由主義経済は所有に基礎を置くので、そこにおける不利益はまず第一に財貨を手元から失うことである。租税負担は税金、物納含めてこの種の不利益を被ること

である。

これ以外の不利益として無償労働がある。人が自発的に労働するのは、相当と考える対価を得られるためであり、その対価がなければ不利益でしかない。

これを一般化すると、市場で対価が得られるもの（財・サービス・労働力など；商品と総称することにする）を提供するのは不利益であると言える。その不利益に見合う利益が得られるから人々は市場で商品を自由意志で提供する。

売買は商品と貨幣の交換であるが、利益と不利益の面からは売買は対称である。すなわち、売り手には商品を手放す不利益と価格分の貨幣を手に入れる利益があり、それらが相当すると考えるから取引を行う。買い手には貨幣を手放す不利益と商品を手に入れる利益があり、それらが相当であると考えから取引を行う。これが自由意志に基づく交換すなわち市場での売買である。

4 税負担の転嫁とはどういう現象か

税負担の転嫁と呼ばれる現象をこれらの利益と不利益の点から検討する。

納税義務を負う売り手は、商品を手元から失うという不利益を被り、対価分の貨幣という利益を得て、税額分の貨幣を失うという不利益を被る。一方、買い手は商品価格分の貨幣を失うという不利益を被り、商品を手に入れるという利益を得る。市場での売買は、利益と不利益の対応が相当と両者が考える交換であり、そのため自由意志によって起きる。税による不利益は売り手にしかなく、不利益が売り手から買い手に移ることもない。

このように、売り手や買い手の利益および不利益は実際に行われる売買と納税のみから（2節の例で言えば、均衡2における事象のみから）判断できる。これに対し、一般に買い手に転嫁される負担と呼ばれるものは、比較対象である均衡1を考えて初めて現れる。買い手の負担とは、欲しいと思う商品の価格が均衡1より均衡2において高いということである。裏を返せば、均衡2においても同じ価格で買ったときに買い手の負担はない。しかし均衡2における商品の交換価値はその時点での価格で表されるのだから、自由市場を前提とすれば、その商品が均衡1における価格で買えることにどのような正当性もない。貨幣経済および自由市場の原理によれば、交換価値の大きいものを買うのにそれだけ多く貨幣を支出するのは当然である

から。

売り手について均衡1を考慮して検討を行う。2節の例を利用する。売り手が均衡1において100円である商品価格を20円引き上げて120円とし、税額30円を納税するとき、20円の税負担が買い手に転嫁されると言われる（既述の通り、貨幣価値が一定であることが仮定されている）。市場取引においてこの売り手は、商品を手元から失うという不利益を被り、120円の貨幣を手に入れるという利益を得る。均衡1での売り手の売買取引における不利益は100円の貨幣が対価として得られる商品を提供すること、均衡2においては120円の貨幣が得られる商品を提供することであるから、不利益は20円分増えており、得られる利益（貨幣）も20円増えている。この取引において貨幣の面（売り手にとって利益の面）のみからは売り手は均衡1よりも20円多く財貨を得ているように見えるが、商品の面（売り手にとって不利益の面）も合わせて見れば、いずれの均衡においても利益と不利益は相当している。そして売り手は課税により30円の貨幣を失う。これは純粋に不利益である。

市場取引の本質は自由意志に基づく交換であり、その意味で貨幣と商品は対称である。もしも買い手について、市場取引における不利益の面（貨幣の面）の増加のみを見て20円の負担と見なすなら、売り手についても不利益の面（商品の面）の増加分20円を負担と見なすことが可能であるし、逆に売り手の利益面（貨幣面）のみから20円の利益増（買い手への負担転嫁とはそういうことであろう）と見なすなら、買い手の利益面（商品面）のみから20円分多く財貨を手に入れたとも言うことができる。これに対して納税には反対給付が存在せず、純粋な不利益としか見なし得ない。

以上により、納税義務者である売り手が納税によって財貨を手元から失うことと、売買取引において買い手に転嫁される負担と呼ばれるものは本質的に異なり、課税による負担が同じ形で売り手から買い手に転嫁されることはない。

5 買い手の負担

売り手の税負担と買い手の負担が別種のものであっても、買い手がより多くの貨幣を支出することは（それに見合った商品を手に入れるとはいえ）常識的に考えて何らかの負担ではあるだろう。この負担について検討する。

誰かが何かを負担するとき、その人は何らかの不利益を被るが、それは単なる不利益とは異なる。所有している高価な壺を誤って落として割ることは不利益ではあるが、負担とは普通言わない。負担には通常、何らかの目的がある。子の生活費を親が負担すると言う場合、子の生活を支えるという目的のために親は金銭を支出するという不利益を被る。租税においては、政府の収入のために私人が財貨を手元から失う不利益を被り、これを私人の税負担と呼ぶ。政府の収入が税負担の目的である。目的となる物事についての利益とするため（あるいは不利益を防ぐため）に不利益を被ることが負担であるとしてよいと思われる。

ところで、負担という言葉は多義的である。一般に「経済状況の悪化が負担になる」という言い方をしますが、これを「経済状況の悪化を負担する」とは普通言わない。租税については「税が負担になる」とも「税を負担する」とも言う。経済状況に関しては不利益を被る目的がない（あるいは明らかでない）が、租税に関しては目的が明らか（政府の収入）という違いがある。

生活のために働く事業者がいる。事業自体は不利益である（3節）。よってこの事業者にとって事業は負担であり、その目的は貨幣の入手、ひいては自身の生活である。これを「自身の生活を負担している」と言ってよいだろう。この事業者が仕事をしている時に、他人の壺を誤って割ってしまった。壺の所有者にとってこれは不利益である*2。このとき壺の所有者が事業者の生活を負担したとは言えないだろう。その理由は、壺を失うという不利益の目的が事業者の生活ではないからと言える。

ある事業者は客に宴会場や飲食物を提供している。この事業者も生活のために事業を行っている。客が飲食をし宴会を楽しんで代金を支払う。このとき、客は事業者の生活を負担したとは言えないだろう。客は自らが飲食をし宴会を楽しむのに相当する対価を支払ったに過ぎない。事業者の生活を負担したのは事業者自身である。客の支払という不利益は、客自身の利益（宴会）を目的としたものであり、客が負担したのは自身が享受した効用である。

この事業者に税が課され、事業者が税額分だけ料金を値上げしたとする。この事業者の納税という不利益は政府の収入が目的である。値上げによってより大

*2 現実には損害賠償責任などが発生するが、ここでは壺が割れた時点での不利益のみに注目する。

きい価格分の貨幣を手に入れるための事業を行う（という不利益を被る）のは、事業者自身の生活のためである。なぜなら生活しなくてよいのであれば値上げして利益を維持する必要はないからである。よって事業者の不利益の目的は政府の収入と自身の生活であり、事業者はそれらを負担している。

他方、客の支払という不利益の目的は、客自身が飲食をし宴会を楽しむことである。宴会をしなくてよいなら支払の必要はない。客が負担しているのは、値上がりがあってもなくても自身が享受する効用である。

以上から、課税での価格上昇による買い手の支払額増加による負担とは、税を負担するのではなく、自らが享受する効用のための負担が増加するという現象であると言える。

6 おわりに

本稿では、税負担の転嫁と呼ばれる概念の矛盾を実質価格および交換価値の観点から指摘し、そう呼ばれる現象が実際には何であるか明らかにすることを試みた。

本稿の考察によれば、自由市場において税負担が売り手から買い手に移ることはなく、価格上昇によって税負担が買い手に転嫁される（税負担が「前転」する）ように見えるのは、実際には買い手が自身が欲する効用を享受するための不利益の増加であり、すなわち買い手が負担するのは税ではなく自身が享受する効用である。同様の議論によって、価格下落によって税負担が買い手から売り手に転嫁される（税負担が「後転」する）こともないと示される。一般に、市場取引は交換価値において等価な交換であり、また自由意志によって行われることから両者にとって利益と不利益が相当する交換であるためである。

以上から、自由市場を前提とするならば、税負担が市場取引によって転嫁される間接税というものは存在しないと結論される。

消費税の負担も市場取引で転嫁されることがない。消費税はその全額を納税義務者である事業者が負担する税である。税率8%の消費税は、事業者が創出した付加価値に対して税率8/108でその事業者に課される付加価値税であり、その税額は利益の額^{*3}を超えることがある。その場合に事業者が納税できないのは自然であろう。これが消費税の滞納が常に多く発生

している理由であると思われる。

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] 林正寿『租税論』有斐閣（2008）
- [3] 田中治、インボイス方式の導入に伴う法的課題、税研、(197)：47-53、2018、
- [4] 国税庁、『平成29年度租税滞納状況について』（2018年8月）http://www.nta.go.jp/information/release/kokuzeicho/2018/sozei_taino/index.htm、2018年12月17日閲覧
- [5] 高木勝一（編著）『租税論』八千代出版（2011）
- [6] 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）

*3 例えば売上高から仕入高と、人件費、利払いや地代などの各種経費を差し引いて企業の手元に残る額として定義される。