

## 地方税の応益原則について ——財政思想史の視点——

池上 岳彦 (立教大学)  
ikegami@rikkyo.ac.jp

### 1. はじめに

- 租税の公平 → 応能原則, 応益原則
  - ・「国税は応能原則, 地方税はそれに応益原則を加味する」原則の系譜
- 理論・思想の史的展開: 欧米の流れ, 日本の展開

### 2. スミスの応益原則とその後の展開

#### (1) スミス『国富論』における租税原則

- 「すべての国の国民は, できるだけ各人の能力に比例して①, すなわち, 各人がそれぞれその国家の保護の下で享受する収入に比例して②, 政府を支えるために拠出すべきである。統治の経費の, 大国民のなかの個々人にたいする関係は, 大領地での管理費の共同借地人にたいする関係に似ていて, すべての共同借地人は, その領地にたいするそれぞれの利害関係に比例して③拠出しなければならないのである。」(Smith 1776 邦訳(4): 132)
- 徴税コスト最少の原則に関する記述において「税が国民の勤労を妨げ, 多数の人びとに生計と仕事を与えたであろうと思われる一定の事業諸部門に彼らが従事するのを阻害する④かもしれない」(同前: 135) ことを懸念している。

#### ○解釈

- ・①から応能原則にもみえるが, ②・③から応益原則といえる。
- ・その他の箇所でも, まず受益者負担により財源を調達して, 足りない分を租税でまかなう, としているのが, 応益原則を重視したといえる。

(例) 司法 → 法廷手数料, 道路 → 通行税, 教化・教育 → 受ける人の自発的寄附

- 具体的には, 不動産収益税 (土地・家屋所有者の不労収益に課税) 及び贅沢品消費税を主張。(応益原則とともに, ④からもわかるように, 経済発展に悪影響を与えない「中立性」を重視した。また, 贅沢品に対する「消費抑制税」的な側面を肯定した。)

#### (2) 理論的展開

##### ①自発的交換の理論

- リンダール: 各人の限界便益の和が限界費用と一致する点で社会的財の量が決まる。  
[社会的財をつくる費用のうち各人が支払いたい割合の合計が100%になる量が均衡産出量となる。] (Lindahl 1919; Musgrave 1959: Ch. 4, Fisher 2016: 42-43)

## ②企業課税における応益原則（1940年前後のアメリカ）

（Twentieth Century Fund 1937 [Research Director: Carl S. Shoup]; Studenski 1940, Treasury Department 1941 等の展開について、関口 1998 の整理による。）

- ・シャープ(編著) → 企業課税の根拠として政府費用による利益（特権）を挙げる。  
超過利潤税（政府サービスに由来する商業活動の利潤を納税）
- ・ステューデンスキー → 連邦の応益課税として付加価値（粗収入－原材料費）課税
- ・財務省租税研究部（シャープ，ヴィックリー参加）→ 応益原則に基づく企業課税としての所得型付加価値税を構想（国防政策による超過利潤の吸収等）。

## ③批判：一部（橋・有料道路・水道等）を除き，応益負担は困難。司法・防衛等のサービスから各人がどの程度の便益を受けるか，測定するのは不可能だ。

（Slemrod and Bakija 2008: 62-64; Stiglitz and Rosengard 2016: Ch.17）

## ④政府の機能配分と税源配分

○マズグレイヴ（Musgrave 1983; Musgrave and Musgrave 1989. 堀場・池上 2005: 51-54 参照）

→ 機能配分論（資源配分，所得再分配，経済安定化）に応じた税源配分論【表 1】

- ・再分配・経済安定化は中央政府（累進的所得税，法人税）← 応益原則，景気対策  
反面，安定性を備える税目（消費課税，固定資産税）は地方政府に適する。
- ・地域公共財供給は地方政府（広域地方政府：居住者への比例所得税，原産地主義  
の企業課税。基礎的地方政府：固定資産税）← 応益原則
- ・移動性の高い税源は中央政府（資本所得税，法人税），低いものは地方政府（広  
域地方政府：売上税，個別消費税。基礎的地方政府：固定資産税，賃金税）。

表 1 マズグレイヴの税源配分論

中央政府	中層の地方政府	下層の地方政府
所得税 相続税	所得税 小売売上税 製造業者売上税	固定資産税 賃金税 (payroll tax) 受益者負担

資料：Musgrave (1983) p.13, Musgrave and Musgrave (1989) p. 470.

## （3）応益原則の州税・地方税論への適用

○ブレック（Break 1980: 62-63, 226-237）

- ・地方政府の企業向けサービスに対する応益課税としては，全生産要素を同等に扱  
う付加価値税が適する。（利潤税，資産税，賃金税，取引高税に比して）  
ただし「事業用資産税＋賃金税」でも付加価値税の代わりになる。
- ・消費者向けサービスに対する応益課税は，比例的所得税もしくは居住用資産税。

○ボードウェイ等 (Boadway and Kitchen 1999, Boadway and Shah 2009) [表 2]

- ・応益負担としての固定資産税・使用料は地方政府に適する。
- ・それに対して、所得課税と賃金税は連邦政府がコントロール、売上税は州政府に適する。[カナダの現実(所得課税・消費課税を連邦と州が共有)とは異なる。]

表 2 ボードウェイの税源配分論

中央政府	州・地方政府
個人所得税 賃金税 法人税・資本税 富裕税・相続税	(個人所得税) (賃金税)  間接税=売上税 固定資産税 受益者負担

注: 1) ( )は、共同課税の方法で徴税する可能性があるが、主たる課税者は他政府であるケース。  
資料: Boadway and Hobson (1993) pp. 103-108, 153-155, Boadway and Kitchen (1999) pp. 467-475.

(4) 付加価値税における応益原則 (池上 2010; 2016 参照)

①所得型付加価値税 (加算法, 原産地課税)

○Pogue 1999; 2007 → 「社会的費用」に応じた課税

- ・事業活動により発生する「社会的費用」に見合った負担を事業者を求める。
  - (a) 市場経済では事業者が無視してしまう外部費用の内部化 [原因者負担?]
  - (b) 政府活動により事業者が得た便益に応じた課税 [応益課税]
- ・「社会的費用」に比例する事業活動の指標は所得型付加価値である。

○所得型付加価値税の主な論者

- ・Oakland and Testa 1996; Testa and Mattoon 2007  
→天然資源・水運のすべて、交通・公園・消防・警察・司法・下水道・廃棄物処理等の半分が事業者の便益(すべての州サービスの14%)と計算する。
- ・Kenyon 1996 → ニューハンプシャー州の“Business Enterprise Tax”を肯定的に評価。
- ・Bird 2003; Bird and Mintz 2000 → カナダの州における所得型付加価値税を提言。[表 3]

表 3 バード=ミンツの税源配分論

連邦政府	州政府	地方政府
(個人所得税) 法人所得税  (消費型付加価値税) (個別消費税) (賃金税)	(個人所得税)  所得型付加価値税 [金融機関税を含む] (消費型付加価値税) (個別消費税) (賃金税)	(所得型付加価値税)   財産税 受益者負担等

注: 1) ( )は、共同課税の方法で徴税する可能性があるが、主たる課税者は他政府であるケース。  
資料: Bird and Mintz (2000) pp. 276-288.

## ②消費型付加価値税

- ・ Papke 1999 → 控除法・原産地課税 事業用資産への財産税を代替する。
- ・ McLure 2000 → 控除法・仕向地課税 州間で課税ベースを統一する。税率は自由。
- ・ Fisher 2016 → 加算法・原産地課税（ミシガン州の“Single Business Tax”）を高く評価。

[広い課税ベース。低税率。税収の安定性。生産要素構成に中立。収支を問わない応益課税]

## (5) 応益の範囲をめぐる議論（池上 2010；2016 参照）

### ①応益の範囲を狭くとらえる議論

- ・ Oakland, Testa → 天然資源・水運のすべて、交通・公園・消防・警察・司法・下水道・廃棄物処理等の半分（教育は家計が[私的または家計税で]負担）。

### ②応益の範囲を広くとらえる議論

- ・ Bird and Mintz 2000; McNicole and Lav 2007 → 「教育には事業者の便益あり」
- ・ Brunori 2011; Pogue 2007 → 交通インフラ（道路、鉄道、空港、港湾）、安全（警察、消防、救急）、司法（契約・知的財産権等の保護）、学校（労働者育成、転入の魅力）⇒ 企業が減税に反対する例。
- ・ Luna, Murray and Yang 2012 → 企業の直接的便益だけでなく、株主（他地域在住者も含む）、訪問者、地域住民、労働者の一般的便益も応益原則

## 3. ドイツにおける税制改革と議論

### (1) プロイセン邦におけるミーケルの改革（1891-93年）[表4] [大島 1959; 横山 1983]

- 邦：所得税（総合課税，累進税率），財産税（補完税）← 内務・法務・教育経費増
- 市町村：地租・営業税・家屋税を邦から移譲され，所得税付加税と並ぶ地位を占めた。3税の税率自主権が認められ，所得税付加税の軽減が進められた。

表4 プロイセンの租税収入 [1907年]（単位：百万マルク）

#### (1) プロイセン邦

所得税	242
補完税	40
流通税(印紙税)	47
その他	7
合計	336

#### (2) 市町村

所得税	245
土地・家屋税	113
営業税	55
土地移転税	32
その他	38
合計	482

注：1) 「市町村」は人口1万人以上の市町村。

資料：加藤榮一・林健久編『ドイツ財政統計 [1872-1913] ライヒとプロイセン』（東京大学出版会，1983年）。

(2) 研究者の議論 (神戸 1910: 附録一 47-62, 1929: 350-354, 佐藤 1993: 151-155 による。)

- ワグナー → [
  - ・ (租税全体として応能原則をとるが) 地方団体 (とくに市町村) については応益原則もとる (土地・家屋・営業税, 不動産取得税など)。
  - ・ 地方の特別的経費 (学校費, 道路, 灌水・排水, 上下水, 燈火等) は手数料・分担金・応益課税により充足すべきだ。[神戸は批判的。]
- 論争 [
  - シヤンツ → 公共サービスの利益は負担能力に表れるから応能原則で十分。
  - ヘンゼル → 地方税には応益原則が適合する。

4. 日本の応益課税論

(1) 福沢諭吉『民間経済録』 (1877年) 「第10章 租税の事」

- ・ 「今の世界中の政府は畢竟悪人の悪業 (火附, 盗賊, 追剥等——引用者) を防ぐ為に設けたるものにして, その悪業の禍を被らんとするの恐は貧民に少なくして富人に多し。」 「元来政治の仕組は国民一般の為に設るものなりと云うと雖も, 実にその徳沢を蒙ること大なる者は中以上身代のある人のみなるが故に, 政治の入用も専らこの種類の人より払うを以て事の宜しきに叶うものと云うべし。」 (139-140) (奢侈品 [馬車・乗馬], 無用品 [酒・煙草], 無益事 [芝居・見世物] 課税も正当化)

(2) 臨時財政経済調査会「税制整理案」 (1922年7月20日) [表5] [池上 1986 参照]

- [
  - 国税: 一般所得税を直接国税の中核とし, 財産税を創設してそれを補完する。  
(地租・営業税を地方税に「委譲」[当面は半額, 財産税増収に応じて全額]。)
  - 地方税 [
    - 道府県税: 地租・営業税・家屋税を中軸とし, 所得税付加税を配する。
    - 市町村税: 地租・営業税・家屋税の付加税を中核とし, 戸数割を配する。
- 「地方税制の体系を確立するに当たり, 之が大宗たる税種は応能主義に適合し, 而かも応益主義を加味し得る租税を以てするを至当とす。」 (第三 地方税整理案)
- 地方税制整理 (家屋税の全国的賦課, 戸数割の改革と軽減,

表5 臨時財政経済調査会の税制整理案(1922年)による税収予定額 (単位: 百万円)

(1) 国		(2) 道府県		(3) 市町村	
所得税	192	地租付加税	74	地租付加税	56
財産税	65	営業税付加税	26	営業税付加税	50
地租	41	家屋税	15	家屋税付加税	7
営業税	36	所得税付加税	39	戸数割	153
酒税	176	雑種税	32	雑種税付加税	17
砂糖消費税	44	その他	9	その他	22
織物消費税	45	合計	196	合計	305
登録税	69				
その他	60				
合計	728				

注: 1) 「酒税」は酒造税, 酒精及酒精含有飲料税および麦酒税の合計。  
 2) 「営業税付加税」は国税営業税付加税, 府県税営業税および同付加税の合計。  
 3) 関税, 狩猟免許税, 専売益金等は, この表からは除かれている。  
 資料: 大蔵省編『明治大正財政史』第6巻 (財政経済学会, 1937年)。

○税制整理特別委員会における発言（臨時財政経済調査会 1922b より）

- ・松本重威（大蔵省主税局長）「国税ハ納税者ノ負担能力ニ適応セシムルヲ原則トシ地方税ハ其ノ地方ノ施設等ニ依リ利益ヲ受クル分量ニ応セシムルヲ可トス而シテ土地及営業ハ地方ノ施設経営ニ依リ其ノ収益ニ影響ヲ及スモニト認メラルルヲ以テ土地及営業ニ対スル課税ハ後者即チ地方税ト為スヲ適当ト信ス」（1921年7月21日）
- ・神戸正雄（京都帝国大学）「土地家屋営業等ハ其ノ地方ト密接ナル關係ヲ有シ地方ノ施設ニ依リ多クノ利益ヲ受クルカ故ニ地方税トシテ適当ナリトス」（同日）

●財産税への批判（動産〔金融資産・家財・商品〕の捕捉困難，無収益財産課税への批判，資産重課自体への批判地方税整理重視への批判）は強く，答申は「参考案」とされた。

### （3）1910～30年代の議論

○神戸正雄 → 地方税は応益原則を加味する。 [金澤 1986 参照]

- ①「地方団体に在りては其施設と之により受くる人民の利益との間に多少指示すべき干係あるが故に利益原則を少くとも斟酌すべし」（神戸 1910: 285）  
[具体的には，財産税，土地家屋営業税，不動産交通税（同上：附録一 55）]
- ②「地方税に於て如何にして此の利益原則を加味するか。其は一般には租税の選択に於てすべしとせられる。其租税としても普通には土地家屋営業に対する収益税が認められ，其外，往々にして不動産交通税，更に財産税を挙げたものもあるが，財産税となると，利益原則加味の税としては聊か適切でない。」（神戸 1929: 351）  
「利益原則斟酌税は，単純に能力原則に依るものに先立つべし」（同上：351）  
[地方経費はまず土地家屋営業税で，残りを応能原則の税でまかなう，との発想。]
- ③ a 「地方税も本来，統治団体の収入として，能力原則に依るべきものだということを見逃してはならぬ。……利益原則を加味するといふのは税本来のものではなく，手数料元素の混在に外ならぬ。」（神戸 1931: 104-105）  
b 「地方団体が国家と私経済との中間性を持ち，其施設，従って収支に，多少，特別利益考慮の必要を感ずることはあるが，併し彼も公共団体たる以上，特に統治団体たる以上は，特別利益を超越して一般的利益の為に尽くさなくてはならず，従ふては其税として利益原則を全く考慮せずして，純然たる能力原則に依るものの存するといふのが，其本質上は当然であり，利益原則加味税の之に存するは，むしろ変態であり例外事であるのである。」（同上：104-105）  
c 「地方には道路、公園、上下水費の如く、土地家屋営業の持主に特別利益を与ふというものがあ、従って之が為めに利益原則加味税の入り来るの余地はある」（同上：106）  
[応益原則について，範囲を限定し，適用を例外とする，以前より慎重な論調。]
- d 地方税としての人税は「国家自ら直接に取って，其にて得たる収入を一定標準に従ひて地方に分与するとした方が，一層，人民にとりての負担の公平ともなり，地

方間の収入の分配の公平をも齎らし、其他、財政上、経済上、社会上、政治上、制度上も一層宜しき結果を持来たすと思われる。(同上: 107-127)

[総合課税、税率の累進性と統一、高い免税点が可能だ、戸数割のような重複課税の回避、徴収費が少ない、貧弱地方に有利な配当ができる、他地方への財源・住所の移動が生じない点が有利。これは、ドイツ・イギリスの財政調整制度導入と昭和恐慌下の地方税減少をうけて、国税を一定基準(半分は人口=公費必要度、半分は各管内収税額=経済力)に応じて地方団体に分与する「人税集中制」の発想である。]

○小川郷太郎(京都帝国大学) → すべて租税は応能原則との見地から、地方税に応益原則を加味することを批判。ただし、財産税を支持し、国税として地租・営業税が不要になるので地方税移譲してもよい、とした。(小川 1923: 214-221)

○田中廣太郎(内務省) → 「地方団体の経営施設にの如く地域狭小なる公共経済主体の活動は一般的に云って其の及ぼす利益が土地家屋営業に直接密接にして明瞭であるから、此等物の所有者其他の権利者は此の地方団体の経費に対し相当の犠牲を提供すべきものである。……地方税制構成上の正義の原則として応能原則の外に利益原則を認めることが、我々の犠牲提供の衡平と信ずる状態を説明するに適當である」(田中 1930: 38-39)

○大内兵衛(東京帝国大学) → 「租税の地方的性質の判断の基準になっているものはその物件の所在及びその税源の由来とそれに対して地方の政治が与えるところの利益との相関である。……国税については利益説を排撃するに急な現代の租税学説も、地方税についてのみは特別利益報償の原則が或程度に行われねばならぬと主張するのである。……税源の存在はある程度に地方的であり、従って税制の地方特殊性は何人もこれを認めざるを得ない……それと同時にこの特殊性は漸次に死滅しつつある……従って所謂特別利益報償の原則を高調しようとするならば、それは寧ろより多く特種な利潤——独占利潤等々に向けて然るべきものである」(大内 1930: 348)

[通常を超える企業利潤を「特別利益報償」とみる → 超過利潤税との共通点]

(4) シャウプ勸告の地方税論 (シャウプ使節団 1949. 大蔵省財政史室編 1978: 第3章参照) [表6]

① Shoup Mission: Carl S. Shoup (Director), Howard R. Bowen, Jerome B. Cohen, Rolland F. Hatfield, Stanley S. Surrey, William Vickrey, William C. Warren

② 事業税改革としての「附加価値税」について

a 「都道府県が企業にある種の税を課することは正当である。というのは、事業および労働者がその地方に存在するために必要になって来る都道府県施策の経費支払を事業とその顧客が、援助することは当然だからである。たとえば、工場とその労働者がある地域で発展増加してくれば、公衆衛生費は当然増大して来るのである。」(巻一 201)

b 「われわれは事業税の存続を勧告するものではあるが、それは次の二つの目的を達成するように改革すべきものであると考える。即ち、第一に、純益を課税標準として累積的に圧迫することを幾分緩和すること、第二に、賦課徴税方法を一層簡易化し、原則として国税の賦課徴収の結果に依存しないようにすること。の二つである。」(同)

c 「最善の解決方法は、単に利益だけでなく、利益と利子、賃貸料および給与支払額の合計に課税標準を拡張してこれに税率を適用することである。右の課税標準を別な方法で定義すると、それは全収入額から、資本設備、土地、建物等他の企業からの購入の金額を差引いたものがそれである。この差引額は、原料等、他の事業から購入したものの価値に、その企業が付加したところの額である。」(同)

・ 応益原則の解釈

- a 具体的な収益が発生した者が負担する。[スミスのな解釈] (遠藤 1950: 51-52)。
- b サービスを受けることへの反対給付。[赤字企業や顧客も負担] (吉田 1961:93-97)

・ 「純益課税 (税率 15~18%) ⇒ 附加価値税 (同 4~8%)」は個人企業負担を軽減し、法人企業負担を増やすはずだった。(←法人利益は費用化, 個人の自家労力賃金は利益化) (吉田 1960: 119-129; 1962: 105-107)

・ また、1950 年当時は不況で、附加価値税を消費者へ転嫁することは困難だった。[経済団体の抵抗が強く、附加価値税の実施は延期され、結局実施されなかった。]

③ 不動産税 (地租・家屋税) の改革 → 償却資産へも課税

「本税にはまた商業及び工業用施設に対する租税として、地方税としての注目すべき長所がある。本税は、事業主または (本税が高い売価の形で転嫁されるならば) その製品の消費者をして、警察、消防およびその事業がその地方から得るその他の保護の代価を払わしめる。本税は、非居住者が所有し、且つその製品を非居住者に売却するような事業に対して地方政府が手を触れることのできる殆んど唯一の方法である。」(同上)

表 6 シャープ勧告が示した税源配分 [1950年度の推定額]

(単位: 十億円)

(1) 国		(2) 都道府県		(3) 市町村	
個人所得税	290	事業税 (附加価値税)	44	市町村民税	62
法人税	35	入場税	10	地租, 家屋税	50
相続税	2	遊興飲食税	12	その他	7
たばこ専売益金	120	その他	5	合 計	119
酒税	80	合 計	71		
物品税	27				
その他	22				
合 計	576				

資料: シャープ使節団 (1949) 第 1 編第 3 章。

## (5) 戦後の議論

○井藤半彌 → a 租税原則＝国家歳入原則として「歳入取得にともなふ社会的犠牲即ち  
(1956年) 人民が国家に財を提供することにもなふ社会価値喪失の量を，社会全体として考へて，最小ならしめる」最小社会犠牲説をとる。(井藤 1956: 76)  
「利益説といつて，租税は各個人にたいして国家政務が与へる利益の程度，またはこの実費の大小に応じて賦課すべしといふ学説がある。この説は，十九世紀流の旧自由主義に立脚し国家政務と租税との間に給付対反対給付といふ報償関係をみとめるのであるが，……個々人は個我の完成をはかると同時に，社会全体のために活動するものであるから，課税については，個人が国家から受ける利益の程度の大小は直接問題とはならない。」(同上: 77-78)

b 「地方団体の施設により受ける利益の程度を比較的明確に決定し得る場合が多いので，地方団体の施設から受ける利益にたいする反対給付という意味で利益主義にもとづいて徴収される収入，例えば手数料，公営事業収入，財産収入等が比較的が多い。地方税を賦課する場合でも，負担能力または社会価値によるほかに，利益報償といふことを加味して課せられるものが多い。随つてこれは名称は租税であるが，学問上の性質は租税と手数料の混合物である。」(同上: 218-219)

[租税原則として利益説(応益原則)をとらないと述べつつも，地方税については実質的に応益原則を認める。]

c 附加価値税の「論拠には，事業乃至事業活動が国家または地方団体の政務乃至施設によつて受ける利益の代償という利益主義原則をも包含する。故に欠損のある場合でも，企業は公共給付によつて利益をうけてゐるといふので，課税されるわけである。取引高税と営業税の混合物である。……事業が国家等から受ける利益は，その事業活動の量に比例するものである。」附加価値税は取引高税よりも「事業の純粹の事業活動の量を，より正確にとらへることとなる。」(同上: 233-234)

「企業にたいする利益原則課税に重点をおくときは，附加価値を外形標準とする営業税に接近せしむるべきであらう。……この方が事業にたいする利益の報償といふ本税本来の趣旨にも適する。」(同上: 236-237)

[応益原則による企業課税としての附加価値税を積極的に支持している。]

○米原淳七郎 → ・地方税原則は，安定性，応益性，負担分任，地域性。

(1977年) ・応益原則は，公共サービスからの便益量を租税負担配分の基準とする。  
・「再分配政策は，本来中央政府の役割として実行されるべきものである。したがつて応能原則を，地方税に持ち込むのは適當ではない。このため

地方税に関しては、応能原則と代替的な関係にある、応益原則が重要視されることになる。」(米原 1977: 217)

- ・「地方政府が供給するサービスは、一般的にみて狭い地域の人びとに便益を与えるものであり、また日常生活に直接的に関連したものが多い。……公共サービスの便益の認識が容易であるし、また便益を基準とする負担の配分が、人々の納得を得やすい状況にある」(同上: 218)

[地方財政には応能原則は向かないからもう1つの原則を、という見地と、地方公共サービスの地域限定性、という見地を合わせた。]

- ・「住民税は、公共サービスがもたらす便益に応じて、広く人民にその負担を分任させようとする、応益課税の色彩を強くもっている。」  
→ 課税最低限が低い、均等割がある、累進性が弱い。(同上: 236)

- ・事業税は「もともとライセンスタックス(免許税)の性格をもっていた。今日では、事業税は応益課税であり、事業活動の遂行に際して受ける公共サービスの代価支払いといった性格をもつといわれている。」

→ 事業経費として所得税・法人税の計算で控除。

事業税の外形標準化論は「基本的には、所得を課税標準とすることが、応益課税である事業税の本質に合致しないのではないかという反省にもとづいている。(同上: 238-240)

[「地域性」原則(サービスの地域限定性、税源の非移動性)との関係は不明]

○佐藤進 → a 「応益原則の加味といっても、それはあくまでも加味であって、課税の原則はあくまでも給付能力課税の原則に基づくものでなければならぬと思われるのである。」(佐藤 1993: 153)

b シャウプ勧告が事業税(附加価値税。本報告4-(4)-②)と商工業用施設に対する固定資産税(同4-(4)-③)について応益主義的根拠から説明したのは「シャウプ勧告が国税改正について主張した応能原則と明らかに矛盾するものであった。」(同上: 156)

c ・事業税が所得課税である場合、法人税算定における損金算入の合理性は少ない。また、課税対象の地域限定性、普遍性、安定性を見出すことも困難である。「ここから現行事業税はむしろはっきりした外形標準課税に切り換えよという提案がでてくるのである。」(同上: 169-170)

- ・シャウプ勧告の事業税論は「事業および地域住民から地方団体サービスに応じた負担を求めるという考え方」「事業税を事業活動の規模を適確にあらわす課税標準に即してとるという提案であり、こうした考え方は

現在もなお積極的意義をもっていると考えられる」(同上: 172-174)

[実質的には、応益原則的な外形標準課税論を支持している。]

d 「固定資産税を収益税とみ、土地・家屋・償却資産と市町村のサービスとの間に強い関連性があるとするのが伝統的立場である。固定資産税は応益原則をもっとも強く体現した税とされる所以であるが、同税が固定資産の所有者により直接負担されるかどうかは疑問であり、そこには所有者から占有者への転嫁がありうると同時に、税の資本還元の可能性もある。」(同上: 176)

・人税化・応能原則適用の提言を紹介(基礎控除制, 居住用資産軽減, 企業規模による不均一課税[東京都新財源構想研究会])(同上: 181-182)

○林正寿 → 事業税について「地方公共団体の提供するさまざまな財・サービスが、企業(1999年)の事業活動にとって不可欠のいわば第4の生産要素であるならば、所得という課税標準はきわめて不適切な課税標準である。……所得課税から資本金額、売上高、付加価値等の外形課税標準に代替するならば赤字企業も事業税の納税義務を負い、赤字企業も享受しているさまざまな地方公共財・サービスの便益に対応した応益税と考えることができる。」(林正寿 1999: 144, 197-202)

○金子宏 → 「事業税を応益税として仕組み直すのが適当である」(金子 2010: 482-485)

(1999年) a 「住民自治の素審の観点から地方住民(個人・法人)の自治意識の涵養を図るためには、受益と負担の関係を明確にすることが望ましい。事業税は、道府県税の中では最もよく受益に応じて負担を求めうる租税である。」

b 「税制を通じた再分配は、道府県ごとに実現すべき政策目標ではなく、国全体を単位として実現すべき政策目標である。その意味で、事業税は、能力ではなく受益に応じた課税に仕組み直すべきである。」

c 住民税は担税力に着目し、事業税は公共サービスの受益に着目するが、「目的はちがっても同じ所得に対して住民税と事業税を課すことはやはり所得に対する税負担を累増させることになる。それを避けるためにも、事業税の課税標準を外形標準に切り換える必要がある。」

○片桐正俊 → 応益原則の限界を強調[固定資産税, 事業税について](片桐 2003: 119-120)

(2003年) ・「住民の受ける便益は確定するのが困難であり、便益のおよぶ範囲もスピルオーバーが発生すれば確定するのが困難である。……便益に応じた負担を具現する課税標準がみつからなければ、正確に負担を求めることができない。……応益課税原則は、個人の負担能力を顧慮しないわけであるから、逆進的課税となる欠点をもつ。……今日の福祉国家においては、応能原則が一国全体としては要求されており、それを応益原則でど

う補完していくかが問われているのである。」

## 5. むすびにかえて——応益原則論の経路

○地方税における「応益原則の加味」は考え方として定着している。

(固定資産税, 事業税としての附加価値税, 住民税)

○経路

①スミス ⇒ ヨーロッパ・アメリカ ⇒ 

[	(a)シャウプ勧告 ⇒ それを評価する見解
	(b)マスグレイヴ ⇒ それを受け継ぐ見解

②ドイツ (19世紀末～) ⇒ 1910～30年代の研究 ⇒ それを受け継ぐ見解

○日本では、スミスから応益原則論を直接取り入れたというよりは、ドイツの経験と財政学の影響をうけたこと、そして1920年代に研究者の政策論議参加機会が増大したことにより「国税は応能原則、地方税はそこに応益原則を加味」との考え方が現実の政策論の中に導入された(②の経路)。そして、シャウプ勧告の評価(①-(a)の経路)とマスグレイヴ財政学の影響(①-(b)の経路)により、応益原則論が戦後も広まり、定着したといえるのではないか。

## 参考文献

- Bird, Richard M. (2003) "A New Look at Local Business Taxes," *Tax Notes International*, May 19, pp. 695-728.
- Bird, Richard M., and Jack M. Mintz (2000) "Tax Assignment in Canada: A Modest Proposal," in Harvey Lazar (ed.) *Canada: The State of the Federation 1999/2000*. Kingston: Institute of Intergovernmental Relations, Queen's University, pp. 263-292.
- Boadway, Robin W., and Paul A.R. Hobson (1993) *Intergovernmental Fiscal Relations in Canada*. Toronto: Canadian Tax Foundation.
- Boadway, Robin W., and Harry M. Kitchen (1999) *Canadian Tax Policy, Third Edition*. Toronto: Canadian Tax Foundation.
- Boadway, Robin W., and Anwar Shah (2009) *Fiscal Federalism: Principles and Practices in Multiorder Governance*. New York and Cambridge: Cambridge University Press.
- Break, George F. (1980) *Financing Government in a Federal System*. Washington, D.C.: The Brookings Institution.
- Brunori, David (2011) *State Tax Policy: A Political Perspective, Third Edition*. Washington, D.C.: The Urban Institute Press.
- Fisher, Ronald C. (2015) *State and Local Public Finance, Fourth Edition*. London and New York: Routledge.
- Kenyon, Daphne A. (1996) "A New State VAT? Lessons from New Hampshire," *National Tax Journal*, Vol. 49, No. 3, pp. 381-399.
- Lindahl, Eric (1919) *Die Gerechtigkeit der Besteuerung*, Lund (租税原則に関する主要部分の英訳は"Just Taxation: A Positive Solution," in Richard A. Musgrave and Alan T. Peacock (eds.) *Classics in the Theory of Public Finance*. Basingstoke and London, Macmillan, pp. 168-176.

- Luna, LeAnn, Matthew N. Murray, and Zhou Yang (2012) "Entity Taxation of Business Enterprises," in Robert D. Ebel and John E. Petersen (eds.) *The Oxford Handbook of State and Local Government Finance*. New York: Oxford University Press, pp. 352-379.
- McIntyre, Michael J. and Richard D. Pomp (2007) "A Policy Analysis of Michigan's Mislabeled Gross Receipts Tax," *The Wayne Law Review*, Vol. 53, No. 4, pp. 1275-1319.
- McLure, Charles E., Jr. (2000) "Implementing Subnational Value Added Taxes on Internal Trade: The Compensating VAT (CVAT)," *International Tax and Public Finance*, Vol. 7, No. 6, pp. 723-740.
- McNichol, Elizabeth C., and Iris Lav (2007) *Illinois' Proposed Gross Receipts Tax: A Modified GRT Could Be Paired with Other Tax Changes*. Washington, D.C.: Center on Budget and Policy Priorities (May 3).
- Musgrave, Richard A. (1959) *The Theory of Public Finance*. New York: McGraw-Hill. 木下和夫監修・大阪大学財政研究会訳『財政理論 I～III』有斐閣, 1961年。
- Musgrave, Richard A. (1983) "Who Should Tax, Where, and What?" in Charles McLure, Jr. (ed.) *Tax Assignment in Federal Countries*, Canberra: Centre for Research on Federal Financial Relations, Australian National University, pp. 111-155.
- Musgrave, Richard A., and Peggy B. Musgrave (1989) *Public Finance in Theory and Practice, Fifth Edition*. New York: McGraw-Hill.
- Oakland, William H. (1992) "How Should Businesses Be Taxed?" in Thomas F. Pogue (ed.) *State Taxation of Business: Issues and Policy Options*, New York: Praeger, pp. 17-34.
- Oakland, William H., and William A. Testa (1996) "State-Local Business Taxation and the Benefit Principle," *Economic Perspective* (Federal Reserve Bank of Chicago), No. 20, pp. 2-19.
- Papke, James A. (1999) "Rethinking Local Business Taxation: Substituting a State Value Added Tax for the Local Ad Valorem Tax on Business Personal Property," *Proceeding: 92nd Annual Conference on Taxation, Atlanta, Georgia, October 24-26, 1999*, Washington, D.C.: National Tax Association, pp. 310-317.
- Pogue, Thomas F. (1992) "State and Local Business Taxation: Principles and Prospects," in David Brunori (ed.) *The Future of State Taxation*, Washington, D.C.: The Urban Institute Press, pp. 89-110.
- Pogue, Thomas F. (2007) "The Gross Receipts Tax: A New Approach to Business Taxation?" *National Tax Journal*, Vol. 60, No. 4, pp. 799-819.
- Slemrod, Joel, and Jon Bakija (2008) *Taxing Ourselves: A Citizen's Guide to the Debate over Taxes, Fourth Edition*. Cambridge: The MIT Press.
- Smith, Adam (1776) *An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations, Books I-IV*. 水田洋監訳・杉山忠平訳『国富論』(1)～(4), 岩波書店, 2001年。
- Stiglitz, Joseph E., and Jay K. Rosengard (2015) *Economics of the Public Sector, Fourth Edition*. Cambridge: The MIT Press.
- Studenski, Paul (1940) "Toward a Theory of Business Taxation," *The Journal of Political Economy*, Vol.48, No. 5, pp. 621-654.
- Testa, William A., and Richard H. Mattoon (2007) "Is There a Role for Gross Receipts Taxation?" *National Tax Journal*, Vol. 60, No. 4, pp. 821-840.
- Treasury Department, Division of Tax Research (1941) *Federal Tax on Net Value Added*. Washington, D.C.: Treasury Department (April 29).
- Twentieth Century Fund, Committee on Taxation (1937) *Facing the Tax Problems* [Research

Director: Carl S. Shoup].

- 池上岳彦（1986）「第一次大戦後日本における税制整理問題の発生——臨時財政経済調査会の財産税創設論争を中心に」研究年報『経済学』〔東北大学〕第48巻第4号，39～59ページ。
- 池上岳彦（2010）「事業税の課税ベースについて」『地方税』第61巻第5号，2～14ページ。
- 池上岳彦（2016）「アメリカにおける州企業課税の動向——課税ベースの選択を中心に」第574回地方財政研究会（地方財務協会，4月19日）報告用配付資料。
- 井藤半彌（1956）『財政学〔四訂版〕』千倉書房。
- 遠藤湘吉（1950）「シャウプ勧告における理想と現実」『経済学論集』〔東京大学〕第19巻第6・7号，36～53ページ。
- 大内兵衛（1930）『財政学大綱 中巻 租税論』岩波書店。（『大内兵衛著作集 第1巻』岩波書店，1971年，所収。）
- 大蔵省財政史室編（1978）『昭和財政史——終戦から講和まで 第16巻 地方財政』（林健久執筆）東洋経済新報社。
- 大島通義（1959）「1891-3年のプロイセン税制改革」『三田学会雑誌』〔慶應義塾大学〕第52巻第7号，35～52ページ。
- 小川郷太郎（1923）『税制整理論』内外出版。
- 片桐正俊（2003）「地方税と住民負担」林健久編『地方財政読本〔第5版〕』東洋経済新報社，111～163ページ。
- 金澤史男（1986）「正統派財政学体系の確立——神戸正雄」佐藤進編『日本の財政学——その先駆者の群像』ぎょうせい，56～69ページ。
- 金子宏（2010）「事業税の改革（外形標準化）を考える」同著『租税法理論の形成と解明 下巻』有斐閣，第50章，473～491ページ。（初出：1999年）
- 神戸正雄（1910）『財政概論』隆文館。
- 神戸正雄（1929）『租税論』改造社。
- 神戸正雄（1931）『最近地方税問題』日本評論社。
- 佐藤進（1993）『地方財政総論〔改訂版〕』税務経理協会。
- シャウプ使節団（1949）『日本税制報告書（全4巻）』連合国最高司令官総司令部。
- 関口智（1998）「シャウプ勧告の附加価値税の源流——アメリカ財務省報告書の政策意図と現実」『地方税』第49巻第10号，107～145ページ。
- 関口智（2015）「事業税の分割基準とシャウプ勧告の附加価値税」『地方税』第66巻第10号，2～15ページ。
- 田中廣太郎（1930）『地方税研究 第2巻』帝国地方行政学会。
- 林健久（1974）「シャウプ勧告と税制改革」東京大学社会科学研究所編『戦後改革 第7巻 経済改革』東京大学出版会，205～259ページ。
- 林正寿（1999）『地方財政論——理論・制度・実証』ぎょうせい。
- 福澤諭吉（1877）『民間経済録』慶應義塾出版社。（『福澤諭吉著作集 第6巻』慶應義塾大学出版会，2003年，所収。）
- 堀場勇夫・池上岳彦（2005）「税源配分論の展開」日本地方財政学会編『地方財政のパラダイム転換〔日本地方財政学会研究叢書 第9号〕』勁草書房，47～66ページ。
- 横山純一（1983）「ミーケルの改革以後のプロイセン地方財政」研究年報『経済学』〔東

- 北大学] 第45巻第3号, 63~81ページ。
- 吉田震太郎 (1960) 「シャウプ地方税制の成立」研究年報『経済学』〔東北大学〕第22巻第2号, 104~162ページ。
- 吉田震太郎 (1961) 『戦後地方税制史序説』東北大学 (博士論文)。
- 吉田震太郎 (1962) 「シャウプ勸告の再評価について」鈴木武雄先生還暦記念論集『経済政策と財政金融』至誠堂, 98~110 ページ。
- 米原淳七郎 (1977) 『地方財政学』有斐閣。
- 臨時財政経済調査会 (1922a) 『諮問第五号答申 税制整理案』7月20日。
- 臨時財政経済調査会 (1922b) 『諮問第五号税制整理特別委員会議事録』 (全30回)。