

# 「地方税原則の立憲的基礎」

平成28年9月20日(火)

横 山 彰

## 地方税原則の立憲的基礎

1. はじめに
2. 地方税原則
3. 立憲的選択
4. 応益原則と負担分任原則
5. 普遍性の原則と自主性の原則
6. 安定性の原則と地域定着性の原則
7. おわりに

1. はじめに

### 【報告の目的と意義】

本報告の目的は、地方税原則を立憲的政治経済学の視点から再考察し、現下の地方税制改革の指針となりうる方向性を示すことである。現実の地方税制改正では、応益原則や普遍性の原則などの地方税原則に照らし種々の議論が展開されているが、そうした地方税原則がそもそも租税原則として地方税制改正の準拠たりえるのかを、「不確実性のヴェール」のもとで最悪の事態に陥ることを避ける合理的個人の立憲的選択から検討することに意義がある。

- 戦後日本の地方税制とシャープ勧告（Shoup Mission 1949）
- 税制は人々がそのもとで行動調整を行う社会基盤
- 既存税制の改正は人々に利害得失をもたらす
- 改正の準拠基準となる地方税原則は立憲的視点からの正当性が求められる

2. 地方税原則

### 【シャープ勧告(1949)の地方税原則】

(1)簡素、(2)課税ベースの地域割当の明確性、(3)各政府レベル間の税源分離、(4)課税自主権として理解できる。

### 【地方財務協会(2008)の地方税原則】

(1)収入が十分なものであり、かつ、普遍性があること、(2)収入に安定性があること、(3)収入に伸張性があること、(4)収入に伸縮性があること、(5)負担分任性があること、(6)地方団体の行政又は施設と関連性（応益性）があること、(7)課税の自主性があること

【米原(1977)等の標準的テキストの地方税原則】

- (1) 応益原則（地方公共財・サービスの受益に応じた税が望ましいとする原則）
- (2) 安定性の原則（地方団体の税収が景気に左右されず安定している税が望ましいとする原則）
- (3) 普遍性の原則（地方団体の税源が地域に偏在せず普遍的に存在する税が望ましいとする原則）
- (4) 負担分任原則（公共財・サービスの負担を分かち合う税が望ましいとする原則）
- (5) 自主性の原則（地方団体が課税を自主的に決められる税が望ましいとする原則）

■齋藤・林・中井（1991）、橋本（1995）、堀場（1999）、神野・小西（2014）も参照

■これらの地方税原則は、国と地方の税源配分のあり方を議論する税源配分論（神野・金子 1998；池上 2004）とともに、地方税制改正の方向性を決める指針となり、現実世界の地方税制改革を正当化する根拠として使われてきている。

### 3. 立憲的選択

【公共選択論・立憲的政治経済学】

■Buchanan and Tullock (1962), Brennan and Buchanan (1980, 1985), 横山 (1995a, 1995b), Buchanan and Congleton (1998)

■立憲的選択（社会の基本構造や基本ルールの集合的選択）と立憲後の選択（基本構造や基本ルールが与えられたもとでの集合的選択）

■基本ルールの選択つまり立憲的選択においては、その基本ルールの中で人々がどのような行動をとり、その帰結として、いかなる社会状態が出現するかを予測する何らかの立憲的理論と同時に、帰結として出現する社会状態を評価する立憲的価値判断が必要になる。公共選択論や立憲的政治経済学では、立憲的価値判断として、最悪の帰結（社会状態）を考えて達成される全員一致ルールが採られる。

■「無知のヴェール」(Rawls 1971) と「不確実性のヴェール」(Brennan and Buchanan 1980)

### 4. 応益原則と負担分任原則

■日本国憲法第 30 条「国民は、法律の定めるところにより、納税の義務を負ふ」

■地方自治法第 10 条第 2 項「住民は、法律の定めるところにより、その属する普通地方公共団体の役務の提供をひとしく受ける権利を有し、その負担を分任する義務を負う」

⇒負担分任原則の根拠

【木下(1967)の主張】

■課税の「存在原理」＝利益説、課税の「配分原理」＝能力説・利益説

「地方自治法第 10 条第 2 項は、ここで改めて利益説の立場を明示したものではない。すべての租税等の費用負担は、行政サービスの受益者である成員がこれを負うべきだからであ

る。けれども課税をそれぞれの納税者にいかに割当てるとかという問題、すなわち課税の『配分原理』は利益説とは別個の準則に立つことが原則的には望ましいであろう。すなわち納税者の負担能力に適合する租税額の割当てが、現代社会では『公平』の要請に最も合致するというべきである。ただ行政サービスのなかには『一般的』にその受益が分かたれる種類のもの、事業や企業形態の活動により『特殊の』利益を『特定の』成員に与えるものがある。この後者の活動による受益の負担については、むしろ利益に対応する費用の徴収が望ましく、ここには利益説が適される分野があるわけである。」(木下 1967, p.26)

■「誰がどれだけ税を負担すべきか」について、「誰が…税を負担すべきか」に関する原理を「存在原理」とし、「どれだけ税を負担すべきか」に関する原理を「配分原理」として考察している。

#### 【「存在原理」としての応益原則】

「存在原理」としての応益原則は、地方団体の行政管轄区域外の住民で当該行政サービスの受益を得ていない者に負担を負わすことを否認すると同時に、地方団体の行政管轄区域外の住民でも当該行政サービスの受益を得ている者には負担を負わすことを是認する。こうした「存在原理」としての応益原則は、「不確実性のヴェール」に包まれた立憲的選択において全員一致で合意されるであろう。立憲後段階において、すべての個人は最悪の場合には、自分が属さない地方団体から行政サービスの受益を何も得てなくとも負担を求められる恐れがあるし、自分が属している地方団体から行政サービスの受益を得ている他の地方団体の住民に負担を求めないと自分の負担が増す恐れがあるからである。こうした最悪の状況を避けるため、立憲段階で「存在原理」としての応益原則が全員一致で合意されることになる。

#### 【「配分原理」としての応益原則】

■「特定の」成員が「特別の」受益を得るような行政サービスについては、「配分原理」としての応益原則が立憲的に合意される。

■純粋公共財的な行政サービスについては、各人の受益の大きさを正しく測定できなければ、「配分原理」としての応益原則に基づく課税は困難になる。純粋公共財的な行政サービスには警察・消防・道路・治山治水などの多種多様な財・サービスがあり、地方団体が住民に供給している一般行政サービスは、これらの複数の公共財・サービスからなるパッケージであるので、一般行政サービスの受益の大きさを正しく測定することは、一層困難になる。こうした一般的事実を知識としてもった個人が、「配分原理」としての応益原則について立憲的に合意する可能性は低い。

#### 【「配分原理」としての応能原則】

■一般的事実＝「各人の一般行政サービスの受益の大きさを正しく測定することは困難であるが、各人の負担能力の大きさを正しく測定することができる。」

■こうした一般的事実を知っている個人は、「不確実性のヴェール」のもと、応能原則に基づく水平的公平と垂直公平からなる公平原則に全員一致で合意する。

■それは Brennan and Buchanan (1980)の(2)課税最低限を持つ均一比例税と(6)水平的公平の原則すなわち同等者に対する同等の取り扱いの租税ルールである。ここで注意すべき点は、応能原則に基づく水平的公平と垂直公平で問題とされる「同等者に対する同等の取り扱い」と「異なる者に対する異なる取り扱い」について、同等をいかなる尺度で判断するかである。この尺度は、一つであるとは限らない。同等の所得を有する者に対する同等の取り扱い、同等の資産を有する者に対する同等の取り扱い、同等の消費をする者に対する同等の取り扱いを、個々の尺度で同時に実施することもあり得る。このことは、所得・資産・消費水準で異なる者に対する異なる取り扱いを同時に実施することもあり得ることを意味する。すると、ある地方団体に所属する人間としては同等である住民に対する同等な取り扱いを求めることは、水平的公平からしておかしくないことではない。所得・資産を有していなくても健常者であれば、同じ地方団体の成員として、所得・資産を有している健常者と、同等の労役につく負担能力を有するので、同等に取り扱うことが、立憲的に合意されよう。この点で、負担分任原則は「存在原理」だけでなく「配分原理」としても、立憲的に合意されることになる。

#### 5. 普遍性の原則と自主性の原則

地方法人特別税・地方法人特別贈与税、地方法人税など一連の地方法人課税に関する税制改正は、税源の偏在性の是正をめざしたもので、まさに「普遍性の原則」が税制改正の準拠基準となったものである。

##### 【米原(1977)の主張】

普遍性の原則について、「いいかえれば、税源の偏在がない税という原則である。この原則は、現在のわが国のように、すべての地域が全く同様な租税体系を持っている場合には、たしかに重要な原則である。しかし地方税体系は、もともとすべての団体において同じものである必要はない。それぞれの団体で、その地域に適した税目をえらび課税を行えばよい。したがって、普遍性の原則を、1つの普遍的な地方税原則と考える必要はない。」(米原 1977, pp.219-220)

##### ■ 普遍性の原則で問題とされる税源の偏在とは

税収の偏在か、個別税目の税収の偏在か、地方税収全体の税収の偏在か、夜間人口の一人当たりの税収の偏在か、昼間人口の一人当たりの税収の偏在か

##### 【自主性の原則か普遍性の原則か】

■「不確実性のヴェール」のもとにある個人は、最悪の場合には、一人当たり税収の低い財政力の弱い地方団体に所属し十分な行政サービスが得られない恐れもあると考えるが、そうした地方団体から移動する主観的・客観的な費用が低ければ近隣の財政力のより強い地方団体に移動することで、その恐れは軽減される。さらに、地方団体の数や規模や地方団体間の競争についても立憲的選択によって規定できる状況では、Brennan and Buchanan (1980, 邦訳 pp. 220-235)によれば、普遍性の原則について全員一致で合意す

ることはなく、むしろ自主性の原則が合意されることになろう。

■しかし、分権的な連邦主義に基づく政体ではなく中央集権的な政体を所与とした税制に関する立憲的選択を考えると、分権化を含意する自主性の原則に合意すると同時に、中央政府から地方団体への政府間補助金制度がないとすれば普遍性の原則に合意する可能性がある。

#### 【普遍性の原則の立憲的合意】

■普遍性の原則についての立憲的合意は、立憲的選択時に政府間補助金制度をどのように設計するかに依存する。こうした政府間補助金制度を前提にすれば、自主性の原則に基づく課税と政府間補助金による帰結として考えられる、租税 - 移転後の地方団体の一人当たり歳入の均等化を求める事後的な公平原則が、税源の偏在化を避けるための普遍性の原則よりも選好されることになろう。

■立憲的選択に直面する個人は、移動費用が低ければティプーの足による投票からして、地方団体間の財政力の分配の不平等よりも個人の経済力の分配の不平等に関心を持ち、中央政府レベルでの能力説に基づく公平原則すなわち応能原則に合意することになろう。しかしながら、移動費用が高くティプーの足による投票ができないような最悪の事態に直面すると想定する個人は、地方団体間の財政力の違いが個人の享受できる現物給付としての行政サービスの違いになるので、一人当たり税収の低い財政力の弱い地方団体に所属し十分な行政サービスが受けられない事態に陥らないよう、普遍性の原則に立憲的に合意することになる。

## 6. 安定性の原則と地域定着性の原則

### 【安定性の原則】

■地方団体の税収が景気に左右されず安定している税が望ましいとする原則だが、必ずしも景気だけではなく他の要因をも含め、その税収が年度ごとに急激に増減しないような税、すなわち安定的な税収を得る税が望ましいとする原則

■「不確実性のヴェール」のもとにある個人は、最悪の場合、税収が激減して経常的な行政支出が賄えない事態になれば赤字補填の地方債発行を余儀なくされ、その償還時に他の地方団体へ移動する成員が出てくると、移動することのできないような最悪の事態にある個人は、更なる負担増となる恐れがあると考えられる。こうした最悪の事態を避けるためには、安定性の原則に全員一致で合意する。

### 【地域定着性の原則】

安定的な税収を得る税が望ましいとする「安定性の原則」は、税収の予測可能性を高める点で、「税源の地域定着性」(橋本 1995, p.14)にも関係する。税源が地域に定着していれば、その税源が他の地方団体に移動することがなく、その税収を確実に見込むことができ安定的な税収を得やすくなるからである。

■この税源の地域定着性は、「地域定着性の原則」とも呼ぶことができ、シャープ勧告の

地方税原則の(2)課税ベースの地域割当の明確性や(3)各政府レベル間の税源分離にも関係する。税源が地域に定着していれば、課税ベースを特定の地域に明確に帰属させることができ、そうした税源は国ではなく特定の地域の地方団体に配分することができる。

■「地域定着性の原則」は、Brennan and Buchanan (1980) が立憲的合意から導出した立憲的租税ルールの一つと整合する。それは、(7)価格弾力性が低い財・サービスほど重課すべきとするラムゼー・ルールの最適課税に合致する課税、すなわち、税逃れができないような課税はティブーの足のよる投票メカニズムが働く地方政府レベルであるほど望ましい、という立憲的租税ルールである。

■地域に定着している税源や課税ベースは、いわゆる「逃げ足の速い」ものではなく、税逃れができないような課税になるので、地方団体間の財政競争が担保されれば中央政府や連邦政府に課税権を与えるより地方団体に課税権を与える方が望ましい、という税源配分論になる。

■ただし、この税源配分論は、「逃げ足の速い」税源や課税ベースを地方団体に配分すべきではないということを含意しない。国と地方団体との間の垂直的な課税権の重複問題と制度設計を検討した横山 (2007) では、(1) 死荷重ロスを最小にする税が望ましいとする伝統的な効率基準、(2) 最大税収を最小にする税が望ましいとする Brennan and Buchanan (1980) のリヴァイアサン統制基準 (3) 負担税額と死荷重ロスの合計で測られた納税者が課税によって被る絶対犠牲を最小にする税が望ましいとする絶対犠牲基準のいずれの立憲的価値判断からしても、国と地方団体の制限税率を課した垂直的租税競争システムの優位性が示された。

■国と地方団体とが同じ税源や課税ベースに対して課税すること (課税権の重複) を認め、国と各レベルの地方団体に同じ課税ベースの課税権を与えるが各政府レベルに同一の制限税率を課すことが望ましくなる点が示唆され、完全な税源分離が必ずしも立憲的に合意されないことを意味する。

## 7. おわりに

地方税原則は、現実の地方税制改正の議論において、改正を正当化する根拠つまり準拠基準として取り上げられている。地方税原則は、地方税だけでなく租税そのもの望ましさを判断する公平・中立・簡素といった伝統的な租税原則を補完する原則として理解されている。しかしながら、こうした伝統的な租税原則も地方税原則も、なぜ租税原則となり得るのかについてはほとんど考察されていない。

■これまで多くの先行研究で取り上げられてきた地方税原則が本当に地方税原則となり得るのかについて、「不確実性のヴェール」のもとで最悪の事態に陥ることを避ける合理的個人を想定する立憲的政治経済学から再考察し、地方税原則の立憲的基礎を明らかにした。

【地方税原則の立憲的基礎】

■応益原則は、地方団体の行政サービスから受益を得た者が負担すべきという原則つまり「存在原理」としては立憲的基礎を持つが、どれだけ税なり費用を負担すべきかに関する「配分原理」としては、純粹公共財的な一般行政サービスについては立憲的基礎が与えられず、受益者が特定できる公営事業のような行政サービスについてのみ立憲的基礎をもつものである。

■負担分任原則は、応益原則と同じく「存在原理」としての立憲的基礎を有するだけでなく、応能原理に基づく水平的公平の立憲的合意からして「配分原理」としての立憲的基礎をもつものである。つまり、地方団体に所属する人間としては同等である住民に対して同等な取り扱いを求めることは、水平的公平からしておかしくないことではない。この同等の労役を求める負担分任原則は、貨幣による租税支払いが原則となった近代税制における人頭税なり住民税の均等割を正当化する負担分任原則の源泉とも考えられる。

■中央集権的な政体を所与とした税制に関する立憲的選択を考えると、分権化を含意する自主性の原則に合意すると同時に、中央政府から地方団体への政府間補助金制度がないとすれば普遍性の原則に合意する可能性がある。但し、普遍性の原則についての立憲的合意は、立憲的選択時に政府間補助金制度をどのように設計するか依存することになる。こうした政府間補助金制度を前提にすれば、自主性の原則に基づく課税と政府間補助金による帰結として考えられる租税・移転後の地方団体の一人当たり歳入の均等化を求める事後的な公平原則が、税源の偏在化を避けるための普遍性の原則よりも選好される。

■さらに、安定性の原則は、最悪の事態を考える合理的個人の立憲的選択からして、立憲的基礎をもつと同時に、地域定着性の原則にも通じ、最適課税論が望ましい課税とする非弾力的な税源や課税ベースをより下位レベルの地方団体に配分することを示唆する。但し、弾力的な税源や課税ベースについては、制限税率を課すものの、国と各レベルの地方団体がともに課税権を持ち自由に税率設定をするようなシステムが立憲的基礎をもちうる。

#### 【地方税制改革の指針となりうる方向性】

以上のような立憲的基礎をもつ地方税原則に照らすと、固定資産税や住民税や地方消費税などの地方税としての正当性は、受益の大きさに応じた負担をすべしとする「配分原則」としての応益原則に基づくよりも、普遍性の原則や安定性の原則ないし地域定着性の原則から支持されるが、それらの原則に加え、所得・消費・資産などの負担能力尺度ごとの水平的公平を要求する応能原則に基づくといえる。

■その応能原則に基づく垂直的公平は、課税最低限を持つ均一比例税で達成される「異なる者に対する異なる取り扱い」を満たすものであり、課税ベースが何であれ、課税ベースが大きくなるほど、その平均税率（課税ベースに対する課税額の割合）が高くなり税額も大きくなるような異なる取り扱いである。

■こうした地方税原則の立憲的基礎の考察からは、現実の税源や課税ベースが個人の負担能力尺度を反映しているかどうか、現実の個別税制が課税最低限を有しているかどうか



か、負担能力尺度ごとの水平的公平を満たしているかどうか、さらに普遍性の原則や安定性の原則ないし地域定着性の原則を満たしているかどうかを洗い直すことが、現下の地方税制改革の指針となりうる方向性であると結論できる。

<参考文献>

- 池上岳彦 (2004) 『分権化と地方財政』 岩波書店。
- 木下和夫 (1967) 「負担分任と地方自治：地方税原則の再検討」『都市問題』第 58 巻第 3 号、25-33 頁。
- 齋藤愼・林宜嗣・中井英雄 (1991) 『地方財政論』 新世社。
- 神野直彦・金子勝 (1998) 『地方に税源を』 東洋経済新報社。
- 神野直彦・小西砂千夫 (2014) 『日本の地方財政』 有斐閣。
- 地方財務協会 (2008) 『地方税制の現状とその運営実態』。
- 橋本徹編 (1995) 『地方税の理論と課題』 税務経理協会。
- 堀場勇夫 (1999) 『地方分権の経済分析』 東洋経済新報社。
- 横山彰 (1995a) 『財政の公共選択分析』 東洋経済新報社。
- 横山彰 (1995b) 「地方税制の公共選択」『地方税』第 46 巻第 5 号、4-13 頁。
- 横山彰 (2007) 「国と地方政府の制限的租税競争システムの優位性」、片桐正俊・御船洋・横山彰編著『分権化財政の新展開』、3-19 頁、中央大学出版部。
- 米原淳七郎 (1977) 『地方財政学』 有斐閣。
- Brennan, G. and J.M. Buchanan (1980), *The Power to Tax: Analytical Foundations of a Fiscal Constitution*, Cambridge: Cambridge University Press. 深沢実・菊池威・平澤典男訳『公共選択の租税理論：課税権の制限』文眞堂、1984 年。
- Brennan, G. and J.M. Buchanan (1985), *The Reason of Rules: Constitutional Political Economy*, Cambridge: Cambridge University Press. 深沢実監訳『立憲的政治経済学の方法論：ルールの根拠』文眞堂、1989 年。
- Buchanan, J. M. and D. Congleton (1998), *Politics by Principle, Not Interest: Toward to Nondiscriminatory Democracy*, Cambridge: Cambridge University Press.
- Buchanan, J. M. and G. Tullock (1962), *The Calculus of Consent: Logical Foundations of Constitutional Democracy*, Ann Arbor: University of Michigan Press. 宇田川璋仁監訳『公共選択の理論：合意の経済論理』東洋経済新報社、1979 年。
- Rawls, J. (1971), *A Theory of Justice*, Cambridge, Mass.: Harvard University Press. 矢島鈞次監訳『正義論』紀伊國屋書店、1979 年。
- Shoup Mission (1949), *Report on Japanese Taxation*, General Headquarters, Supreme Commander for the Allied Powers. 神戸都市問題研究所地方行政財政制度資料刊行会編『戦後地方行政資料別巻一 シャウプ使節団日本税制報告書』勁草書房、1983 年。