

●特集● 「財政危機」と税制のあり方

消費税増税論について

財政欠陥が指摘されるなか、消費税は増税にふさわしい税制といえるだろうか。本稿ではまず消費税の持つ基本的欠陥および不公平性を事実に基づき論ずる。つぎに消費税の租税としての本質的性格を歴史的に分析する。人びとは、消費税を単に「物に課税する間接税」であると認識しているが、それは誤りであることを指摘する。そのうえで、憲法が要請する応能負担原則に適う税制および財源を模索し、安易な消費税増税論に警鐘を鳴らす。



湖東京至

1 滞納税額第一位の消費税

租税に滞納はつきものであるが、消費税の滞納税額は群を抜いて大きい。所得税、法人税、相続税など国税の滞納税額の中で、消費税は常に第一位を占めている（表1参照）。2008年度の新規発生滞納税額は国税全体で約8987億円あるが、そのうち消費税が4118億円を占めており、この額は全滞納税額の45.8%を占めている¹⁾。

消費税が3%から5%に引き上げられた1997年には、新規滞納税額は5394億円、1998年には7249億円にのぼった。

滞納税額だけではなく滞納件数も膨大な数にのぼっている。2008年度における消費税の納税事業者数はおよそ350万であるが、そのうち68万、約19.4%の事業者が滞納していることになる²⁾。滞納件数が最も多かったのは1998年の114万件であり、その割合は、同年の全納税事業者数230万件のおよそ50%にのぼる。これは1997年4月から税率が引き上げられた影響によるものであることは明白である。

● 湖東京至（こうとう・きょうじ）●

1937年生まれ。静岡大学人文学部法学科教授、関東学院大学法学部教授、同大学法科大学院教授を経て現在税理士。租税法。著書：『消費税法の研究』（信山社出版、1999）、『世界の納税者権利憲章』（編著、中小商工業研究所、2002）、『日本税制の総点検』（共著、勁草書房、2008）など。

キーワード：仕入税額控除方式 (input-tax deduction system), 輸出還付金制度 (export pay back system), ゼロ税率 (zero-rating), 不完全非課税 (exemption of non zero-rating), 応能負担原則 (principle of ability to pay)

消費税の滞納発生件数、滞納額は驚くべき数字であり、課税当局は消費税の滞納整理のために職員を増員し、「他の税金はおいても消費税だけは納税せよ」、「消費税は預り金なのだから納めるのは当たり前」などと脅迫的言質を並べながら、徴収に躍起になっている。彼らは、当該事業者の顧客に対する売掛金を回収したり、給与や家賃の支払いに当てるための預金を差し押さえたりする。なかには生命保険の解約を迫ったりする例もみられる。

一方、事業者が滞納するのは「いわば使い込みをしていることになる」として、一定の規模以上の事業者については年1回ないし4回の納期を12回に増やす法改正をおこなった³⁾。しかし、消費税を滞納せざるを得ない事業者は中小零細事業者が多く、例えば2004年4月から、事業者の免税水準がそれまでの3000万円から1000万円に引き下げられた後の、2005年度における新規滞納事業者数は2003年度の49万件から68万件に急増している⁴⁾。

中小事業者に滞納が多いのは、消費税を価格に完全に転嫁できないためであるが、その原因や仕組みについては後に詳述する。ここで指摘したいのは、滞納を招く租税には何らかの欠陥があるということである。もちろん所得税や法人税など、所得の高低に応じて発生する税にも滞納は発生する。しかし所得税や法人税などに滞納が生じる事情は、特殊・個別的な例が多い。

それに比して消費税の滞納発生額、発生件数は

表1 税目別国税新規発生滞納税額

(単位：億円)

税目	年度	2000年度	2001年度	2002年度	2003年度	2004年度	2005年度	2006年度	2007年度	2008年度
消費税		5,979	5,794	5,342	4,735	4,075	4,221	3,963	3,984	4,118
発生件数	(93万件)	(72万件)	(60万件)	(54万件)	(49万件)	(64万件)	(68万件)	(67万件)	(68万件)	
源泉所得	1,466	1,420	1,416	1,329	1,145	1,130	1,065	994	920	
申告所得	2,460	2,116	1,928	1,857	1,754	1,796	1,810	1,735	1,680	
法人税	2,053	1,749	1,593	1,546	1,415	1,598	1,551	1,596	1,834	
相続税	1,413	1,033	698	749	581	528	576	488	418	
その他	42	45	67	40	22	22	29	25	14	
合計	13,414	12,159	11,046	10,258	8,994	9,298	8,998	8,824	8,987	
うち消費税の割合	44.5%	47.6%	48.3%	46.1%	45.3%	45.4%	44.6%	45.1%	45.8%	

(『国税庁統計年報書』をもとに湖東京至作成)

慢性的に高く、消費税が存続する限りこの現象は続く。もし消費税の税率を引き上げたなら、滞納件数・滞納税額とも急増するおそれがあることは明らかである。その意味でも消費税を増税することには慎重が上にも慎重でなければならない。

2 消費税の不公平性

消費税が典型的な不公平税制であることは何人も否定しえない。2007年12月26日に出された民主党政権改正大綱においても、「多くの国民が消費税に対して不満を抱いている」とし、その理由として、「低所得者に対してより大きな負担を求めることがある逆進性」が問題であるとしている⁵⁾。

消費税に対する不公平性は、民主党の指摘にあるように、生活必需品を含むほとんどの物品・サービスに同一税率で課税する、いわゆる逆進性が問題視される。筆者も、消費税の逆進性について否定するものではないが、この不公平性は消費税を負担する消費者の側から捉えたものである。

だが消費税には、一般には知られていない事業者間の不公平が存在する。すなわち、消費税を実際に納税する事業者の側から見た不公平性である。しばしば、消費税は価格に転嫁され、最終的には消費者が負担する税であるから、事業者は「預るだけ」と説明される。なるほど、事業者の中には、とりわけ経済取引上強者である事業者の中には、消費税分を完全に転嫁することができる企業もある。

しかし、経済取引上弱者である多くの中小零細事業者は、消費税分を価格に完全に転嫁できない。消費税法は、価格への転嫁を法律上なんら保証していないばかりか、取引価格は力関係で決まる。簡単にいえば、親会社または取引上の強者、あるいは消費者から、「高い、消費税込みで○○円なら買う」といわれれば、それが取引価格になり、消費税はその価格から割り込んで別記ないし総額で表示されるに過ぎない。

つまり消費税を間接税と定義したとしても、事業者にとっては、価格への転嫁の保証がない不透明で不公平な弱肉強食税ということができる。

3 輸出企業に補助金をもたらす不公平

消費税にある輸出還付金制度⁶⁾は、その存在さえあまり知られていない。中小零細事業者は、消費税を完全に転嫁できなくても（顧客・取引先から消費税を預らなくても）、納税額が発生し、そのため納税資金の確保に苦慮している。一方、輸出企業（とりわけトヨタ自動車などの巨大最終輸出事業者）は、消費税を納税しないばかりか、巨額の還付金をもらっている（表2参照）。なぜ輸出企業に消費税が還付されるのであろうか。ごく簡単にその仕組みを見てみよう。

輸出企業に対する還付金制度は、国際取引を正味の価格で競争するために必要であるといわれている。すなわち、相手国には相手国の消費税があるか

表2 2009年分、消費税還付金上位10社

(各社の有価証券報告書により湖東推算) (単位: 億円)

順位	企業名	年間還付税額 (国税4%, 地方消費 税1%の合計, 5%分)	年間売上高	左のうち輸出売上高 ()内は輸出売上割合 (%)
1	トヨタ自動車(株)	△ 2106	8兆 5978	5兆 0746 (59.3)
2	ソニー(株)	△ 1060	2兆 9360	2兆 0813 (70.9) ^{※3}
3	日産自動車(株)	△ 758	2兆 8991	1兆 7654 (60.9)
4	キヤノン(株) ^{※1}	△ 722	2兆 0255	1兆 7492 (86.0)
5	(株)東芝	△ 721	3兆 3828	1兆 8571 (54.9) ^{※3}
6	本田技研工業(株)	△ 656	2兆 7177	1兆 5649 (57.6)
7	パナソニック(株) ^{※2}	△ 648	3兆 9266	1兆 5858 (40.3)
8	マツダ(株)	△ 592	1兆 6515	1兆 2842 (77.7)
9	三菱自動車(株)	△ 412	1兆 1488	8743 (76.1) ^{※3}
10	新日本製鉄(株)	△ 339	2兆 1521	6822 (31.7) ^{※3}
合計		△ 8014 ^{※4}		

※1 キヤノン(株)の事業年度にかぎり2009年1月1日～21年12月31日、他の会社はすべて2009年4月1日～2010年3月31日事業年度による。

※2 パナソニック(株)の貸借対照表関係注記に未収消費税等が51億3千万円あると書いてある。この数字は1ヶ月分の還付金額と思われる、これを12倍すればおよそ615億円となり、筆者の推算したパナソニックの年間還付金648億円と大差がないことがわかる。

※3 ソニー(株)、(株)東芝、新日本製鉄(株)の輸出売上割合は各社単独の輸出売上割合の開示がないため、連結財務諸表に記載のある割合を用いた。

※4 本表に掲げた上位10社の還付金合計は8,014億円であるが、2010年度歳入予算によれば、消費税の還付金額は国税4%，地方消費税1%の合計5%で3兆3,762億円にのぼっている。これは消費税全収入の28%に相当する。

ら、日本の消費税を相手国の顧客からもらうことはできない。そこで、海外売上高にゼロ税率⁷⁾をかける。答えはゼロとなる。消費税の年間納稅額は、事業者の年間売上高に5%を乗じた金額から、年間仕入額に5%を乗じた金額を控除して算出する仕組みである。これを仕入税額控除方式⁸⁾といい、消費税に特徴的な仕組みである。

仕入税額控除は、輸出売上げに対する仕入れも控除の対象となるため、売上げにかかる税額=ゼロから仕入れに含まれているとみなされる5%分を控除する。答えはマイナスとなり、還付金が発生するのである。

具体的に例をあげて説明しよう。ある輸出大企業の年間売上高が1兆円で、そのうち5000億円が輸出販売、5000億円が国内販売とする。これに対する仕入れは輸出分・国内分あわせて8000億円とする。売上げに対する税額は輸出販売分がゼロ(5000億円×0% = 0)と国内販売分が250億円(5000億円×5% = 250億円)で合計250億円。仕入税額控

除額は400億円(8000億円×5% = 400億円)となり、差し引き還付金は150億円となる。

政府の歳入予算によると2010年度の還付金額は国4%と地方消費税の1%を合わせて3兆3762億円にのぼる。この額は、消費税収入(国4%と地方消費税の1%の合計)12兆475億円の28%に相当する⁹⁾。

筆者が2009年分の有価証券報告書に基づき輸出大企業の年間還付金額(税率5%，上位10社)を推算したところ、トヨタ自動車(株)が2106億円、ソニー(株)が1060億円、日産自動車(株)が758億円、キヤノン(株)が722億円、(株)東芝が721億円、本田技研工業(株)が656億円、パナソニック(株)が648億円、マツダ(株)が592億円、三菱自動車(株)が412億円、新日本製鉄(株)が339億円などとなっており、これらの10社に対する還付金だけで合計額はおよそ8000億円にのぼる(表2参照)。

問題なのは、これらの企業が仕入先や下請先などに消費税分を確実に支払っているかどうかであ

る。たしかに請求書の上では消費税が5%と記載されているかもしれない。しかし、すでに指摘したように消費税は法的・経済的に価格への転嫁が保証されておらず、経済取引上の強者に消費税込みの価格決定権があるから、下請業者が確実に消費税分を転嫁しているとは限らない。

たとえば、下請業者が「本体価格の単価を1000円、他に消費税50円を乗せて1050円で納入したい」と申し出たとする。ところが親会社は「税込み1000円でやらなければ他の業者に出す」と値下げをせまる。下請業者はやむを得ず本体価格952円、消費税48円、合計1000円で請けることになる。親会社が輸出企業であれば、ここで計算された48円が還付の対象になるのである。

もし輸出還付金制度が必要であるというなら、還付金をトヨタ自動車などの最終輸出企業だけではなく、下請先にも還付すべきである。だが、それは技術的にできないというのである。そうであれば結局、国家が消費税制を通じて巨大企業に輸出補助金を支給していることと実質的には変わりがないこととなる。

加えて、輸出還付金制度は同じ非課税といつても、社会保険診療報酬など還付金のない非課税との間に不公平を招いている。病院や診療所も、患者から消費税をもらえないことには変わりないが、彼らは診療材料や薬などに含まれている消費税分を還付してもらえない。したがって、彼らは消費者と同様、消費税分を負担させられているのである。医師会や医療機関が、社会保険診療報酬を輸出販売と同じゼロ税率にしてほしいと運動しているのはこのためである。

このように消費税には還付のない不完全非課税¹⁰⁾(筆者はこれをニセ非課税といっている)と還付のある完全非課税があり、両者の間にも不公平が存在している。

4 消費税にある直接税的性格を検証する

消費税の持つ不公平性の原因を探るために、現行消費税がどのような性質の税であるか検証しなければならない。人びとは、消費税を「物やサー

ビスに課税する間接税」と単純に定義している向きがある。だが消費税法は、課税対象を「国内において事業者が行った資産の譲渡等」(消費税法4条1項)と規定している。すなわち事業者がおこなった資産の譲渡=売上高に課税するとしており、物やサービスに課税するとは書いてないのである。つづめていえば「売上税」であるといつてはいるに等しい。売上税とは事業者の売上高を外形標準として課税する直接税である。

たしかに消費税には「物やサービスに課税する間接税」と捉えられる側面もある。とりわけ転嫁能力のある大企業の商品はそのようにいえるかもしれない。しかし筆者は、単純に、あるいは一面的に間接税としてだけ捉えることは誤りだと考える。むしろ消費税の本質的性質は直接税であるといいたい。それは消費税タイプの税制の生い立ちを振り返れば歴然とする。

消費税タイプの税を世に紹介したのはカール・S・シャウプ博士であるといわれる¹¹⁾。シャウプは、1943年に「附加価値税」という名称の税を採用するよう提唱し、実際に日本で実施しようとしたが、1950年のシャウプ勧告書に盛り込んだ¹²⁾。シャウプは、当時、わが国で実施されていた事業税にかえて「附加価値税」の導入を提言し、1950年、政府は国会に「付加価値税法」を提出・成立させた。だがついに実施されることなく1954年廃止されている¹³⁾。

シャウプの「附加価値税」の特徴は、間接税ではなく、企業に課税する直接税であったことである。課税標準は、税名のとおり企業の付加価値であり、税額算定方式は、控除法と加算法の選択制となっていた。控除法は(総売上高-特定の支出額)×税率¹⁴⁾で求められ、加算法は(利益+人件費+支払利息+支払賃料)×税率で求められる。

原則的には控除法によるとしたが¹⁵⁾、第2次勧告で中小事業者に配慮し、加算法によることも認められた¹⁶⁾。シャウプの「附加価値税」における控除法ないし加算法によって算出される納税額は、原則として現行消費税=ヨーロッパ諸国の付加価値税と同額になる。

シャウプの「附加価値税」は直接税として提案

されたため、価格への転嫁関係は配慮する必要がなく、また直接税であるため輸出販売に対する還付金制度がなかった。これに対し、フランスで採用されたのが輸出還付制度のある付加価値税である。当時のフランスの大蔵大臣モーリス・ローレ (Maurice Lauré) は、シャウプの提唱した「附加価値税」が直接税に区分され、そのため輸出還付金制度がないことに批判的であった¹⁷⁾。

そこで1954年、フランスは、付加価値税を導入する際、輸出還付金制度を設ける必要から、本来直接税である付加価値税を定義上「物に課税する間接税」に区分し、形式的に価格への転嫁を認めたのである。つまり消費税=付加価値税の本來的性格は付加価値という外形標準に着目して課税する直接税であるにもかかわらず、輸出企業に補助金を与えるため間接税と定義したのである¹⁸⁾。

消費税が間接税でない証拠をもう一つあげよう。わが国の国税犯則取締法施行規則第1条は「国税犯則取締法ニ於テ間接国税ト証スルハ左ノ国税トス」として、酒税、たばこ税、石油ガス税等をあげているが、消費税については課税貨物を保税地域から引き取る場合、すなわち輸入の場合だけに限り間接国税扱いにしているに過ぎず、国内における消費税は法律上間接税から除外されているのである。

とりわけ消費税に発生する膨大な滞納税額・滞納件数は、消費税がいわれているような間接税ではなく、直接税の性格を持つ不透明きわまる欠陥税制だからである。課税庁がいくら「消費税は預り金である」とか「預り金的な税である」と説得しようとしても、中小事業者が納得できないのはこの理由による。

消費税のように性格があいまいな税制を増税し基幹税制とすれば、国民生活にさらなる混乱と矛盾を惹起することは想像に難くない。

5 提言、消費税を直接税にかえ大企業に限定して課税する

筆者は、消費税にあるさまざまな問題点を一挙に解決し、しかも一定の財源を確保することができる税制を提言したい。その税制はすでに示唆したように間接税ではなく直接税として位置づけな

くてはならない。幸い、消費税は直接税としての属性を内包していることが明らかであるから、この際、消費税を直接税としてリニューアルすればよい。リニューアルした税制を仮に「新付加価値税」としよう。「新付加価値税」の課税標準は、シャウプの加算型附加価値税をモデルとし、次の4要素の合計額とする。なお、連結決算をおこなっている企業については、連結決算額によることとする。

- ① 税引前単年度当期利益
- ② 報酬、給与、人件費（派遣人件費を含む）
- ③ 純支払利息（支払利息から受取利息を差し引いた額）
- ④ 純支払賃借料（支払賃借料から受取賃借料を差し引いた額）

「新付加価値税」は直接税であるから所得税のように納税義務者を一定の大企業に限定することが可能となる。たとえば、資本金1億円以上の法人、従業員300人以上の企業、売上高100億円以上の企業に限定する。これらの三つの基準のいずれかに該当した場合、「新付加価値税」の納税義務者となる。筆者の推定するところによれば、納税義務者数はおよそ4万社程度¹⁹⁾になる。この数は現行消費税の納税義務者およそ350万社²⁰⁾の1.1%にしか過ぎない。すなわち98.9%の中小零細事業者が消費税の納税義務者から解放されるのであり、その結果、滞納問題はほとんど解決する。

また「新付加価値税」は、法人税と同様、企業の利益等を課税標準とするから、消費税のように価格への直接的な転嫁関係は発生しない。したがって、消費税にある逆進性の問題も消散する。さらに「新付加価値税」は直接税であるから、ガット協定により輸出還付金制度が認められない。もつとも、仕入税額控除方式をとらないから還付税額の計算をおこなうこともできない。

ところで、「新付加価値税」の税収はどのくらいになるであろうか。筆者の推算によれば、課税標準となる付加価値総額はおよそ128兆円と見込まれる²¹⁾。したがって、128兆円に現行消費税率の5%を乗ずれば6兆4000億円となる。仮に税率を10%にすれば12兆8000億円の税収となり、この額は

現行消費税の税収とほぼ同額となる。それでも財源が不足するというのであれば、税率をヨーロッパ並み(15~25%)に引き上げればよい。

以上のように、「新付加価値税」は憲法の要請する公平原則・応能負担原則²²⁾に適う税制であるばかりか、消費者・中小零細事業者を消費税の呪縛から解放する理想的な税制であるといえよう。

注および引用文献

- 1) 国税庁編:『第134回国税庁統計年報書』(2008年,p.316.)
- 2) 前掲1)『国税庁統計年報書』p.316.
- 3) 2004年4月から年間消費税および地方消費税の納税額が6千万円以上の事業者については、確定申告を含め年12回納税する仕組みに改正された。
- 4) 前掲1)『国税庁統計年報書』によれば、税率引き上げ前の2003年度の新規滞納件数が54万件、同じく2004年度が49万件であった。
- 5) 2007年12月26日発表、「民主党税制改正大綱」p.6. なお、自民党が与党時代に出された政府税制調査会の答申においても消費税の逆進性について否定することはできなかつた。たとえば2000年7月に発表された中期答申において、「消費課税については、その負担が所得に対して逆進的であるという指摘があります。消費課税には、消費を租税負担能力の尺度とし、消費に比例した負担を求めているのですが、所得が多いほど消費に回す平均的な割合(平均消費性向)が低下することから、所得に対してみれば、負担割合が高額所得者ほど低くなるという傾向があると言ることができます。」(『わが国税制の現状と課題—21世紀に向けた国民の参加と選択』2000年, p.227)と述べている。
- 6) 輸出還付金制度とは、消費税に特異な制度で企業が輸出版売を行った場合、単に非課税とするのではなく、仕入に含まれる消費税分を最終輸出企業に還付する制度。
- 7) ゼロ税率とは、消費税の輸出版売に対し、通常の5%税率にかえて適用される税率。ゼロ税率が適用されることにより仕入に含まれている消費税分が還付されることになる。わが国の消費税では輸出版売に限って適用されるが、英国などでは基礎的食料品、書籍、医薬品などにも適用されている。
- 8) 仕入税額控除方式とは、消費税の納税義務者である事業者が年間の納税額を算出する際に用いる方式で、仕入れに含まれる消費税を控除することにより税の累積を排除するために採用されているとされる制度。
- 9) 財務省主税局:『平成22年度租税及び印紙収入予算の説明』平成22年1月, p.12をもとに筆者が算出。
- 10) 消費税の仕入税額控除が適用され仕入れに含まれるとされる消費税分が還付される完全非課税=輸出免税に対し、病院など仕入れ税額控除が適用されない非課税をいう。還付がないため、病院などは消費税法上消費者と同じ立場に置かれる。
- 11) シャウプが1943年に「附加価値税」という名称の税を紹介する以前に、1937年フランスの税務職員であったジュリアン・ロジェ(Julien Roger)が「増税(La taxe sur les plus-values)」という企業の付加価値を課税標準とする税を論文として発表していたという記録があるという(Georges Egret『LA TVA』1978年, Presses universitaires de France, p.17)。ロジェの「増税」は企業に対する直接税として把握されていた。
- 12) シャウプ勧告II・p.202には「単に事業利益だけでなく、事業利益と利子、賃借料および給与支払額の合計額に税率を適用することである。」とあり、さらに「附加価値を課税標準とする事業税は、すべてこれを都道府県の所管とし、その全税収を都道府県の歳入とするように勧告する」(同p.204)との記載がある。
- 13) シャウプの「附加価値税法」が廃止された理由は、「(1)記帳が複雑となること、(2)赤字企業にも課税することは課税の本質に反すること、(3)二重課税や脱漏が行われ、課税の公平が期し難いこと、(4)労働集約的企業が重課され、人員整理や倒産がおこることなどであった」といわれる(佐藤進著:『附加価値税論』1973, 稅務経理協会, pp.260-261)。
- 14) 昭和25(1950)年7月31日法律第226号、附加価値税法32条によれば、第1種事業の標準税率は4%, 第2種事業および第3種事業の標準税率は3%, 制限税率はそれぞれ8%, 6%と規定されていた。
- 15) 前掲14)付加価値税法30条4項の規定による。
- 16) 前掲13)佐藤進『附加価値税論』p.253.
- 17) 前掲11)Georges Egret『La TVA』p.17.
- 18) 直接税では輸出還付金制度が認められず、間接税であれば認められるという点についてはガット協定が根拠になっていいるといわれる。すなわちガット協定第16条Aに、「締約国は、補助金(何らかの形式による所得又は価格の指示を含む)で、直接又は間接に自国の領域からの產品の輸出を増加させるときは、当該補助金の交付の範囲及び性格、その必要とする事情について書面により締約国側に通告しなければならない。」と規定されているからである。
- 19) 『平成20年度分、第134回国税庁統計年報書』p.24によれば、資本金1億円以上の法人は3万7千社、また総務省統計局編:『日本の統計2009』p.74によれば、従業員300人以上の企業数は約1万社、また前掲『国税庁統計年報書』によれば、売上高100億円以上の企業数は約1万9千社となっており、複数の基準を満たしている企業もあるところから、4万社程度と推定した。
- 20) 国税庁長官官房企画課発表『税務統計一消費税関係一』によれば、2008年度の消費税課税事業者は納税申告のあるものが337万社、還付申告のものが16万社、合計353万社となっている。
- 21) 前掲19)『日本の統計2009』p.79によれば、2007年度におけるわが国の全産業の付加価値額は285兆円となっている。うち従業員300人以上の企業の付加価値額を45%と推定して課税事業者となる大企業の付加価値額を128兆円と推算した。
- 22) 応能負担原則は憲法13条、14条、25条、29条などから導かれる近代租税の公平負担原則。超過累進税率や特定の高額所得者・大企業等により高い税負担を求める。所得再分配原則に寄与するため欠くことのできない租税原則。しばしば応益負担原則(受益者負担原則と同義)と対比されるが、租税負担原則は応能負担原則以外にないといわれている。