

アメリカ政府間租税関係と州税制の多様性

—— 連邦所得税の州・地方税所得控除制度の意義と役割 ——

はじめに

- I. 連邦制諸国の政府間の税源配分と政府間租税関係
- II. アメリカにおける政府間の税源配分と州税制の多様性
- III. 連邦所得税の所得控除制の諸効果とそのメカニズム
- IV. 1986年税制改革と所得控除制度の存廃論

おわりに

小 泉 和 重

はじめに

アメリカ州税制を特徴づけるキーワードを1つ上げるとすれば、「多様性 (diversity)」であることに間違いなからう。これは、アメリカを構成する50の州政府が、連邦政府とは別に、それぞれ独自の税法典を有しており、実に多様な租税制度を構築しているためである。このため、州税の内容、すなわち税目、課税客体、課税標準、税率、所得の配賦方式、賦課徴収の方法には、州間で大きなバラツキが見られているのである。日本のように、地方財政法によって地方税の内容が厳しく制約されている国とは、まさに対極にあると言えよう¹⁾。

ところで、多様な州税制を擁することは、アメリカ政府間租税関係 (intergovernmental tax relations) にどのような意味をもたらしているのであろうか。税制の多様性はなるほど、地域住民の選好に応じた課税水準、税体系の決定や個々の

州の経済状況に対応した租税政策の実施といった言わば、多様性の利益 (gain of diversity) を保障することになろう。しかし、税制の多様性が、政府間租税関係にダイレクトに反映するならば、多様性の不利益 (loss of diversity) を生むことにもなる。例えば、同一課税物件に対して複数の課税管轄区域が課税権を行使する「課税の重複 (tax overlapping)」やその逆に、いかなる課税管轄区域も課税権を行使しえない「課税の空白」が発生することになろう。また、天然資源、観光資源のような経済的なレントを有している課税管轄区域では、税負担を域外に転嫁する「租税輸出 (tax exporting)」を行う可能性をもつであろう。さらに、単なる税引き競争 (tax bidding) に墮する恐れのある「租税競争 (tax competition)」を生じさせることにもなる。実際、こうした問題は、様々な課税分野で発生していることが指摘されており、アメリカ政府間租税関係の大きな欠陥として認識されてきているところである²⁾。

もっとも、州税制の多様性から生じる不利益を緩和する制度が全くないわけではない。州間租税関係 (inter-state tax relations) の点から見ると、州所得税の二重課税を回避する居住地州における税額控除制度、州政府間への法人課税所得の適正な配賦を目的とした多州間租税協約 (Multi-State Tax Compact)、利用税徴収の実効性を高めるために各州間で取り交わされている小売売上税・利用税徴収の州間協約—例えば、五大湖州租税条約 (Great Lakes State Tax Compact)、中西部売上税協約 (Midwest Sales Tax Compact)—などがその役割を担っていると見えよう。さらに、州間の税率格差については、租税競争を緩和するために、同一地域にある州の税率—小売売上税—が近似化して、税率のクラスタリング—すなわちタックス・クラスタリング (tax clustering)—が生じるといった現象が見られるとされている³⁾。大胆な言い方をすれば、こうした制度は、国際課税の分野における外国税額控除、租税条約、EUの付加価値税で進められている税率調和化と非常にアナロジーな関係にあると見えよう。

一方、連邦—州間租税関係 (federal-states tax relations) の中でも、多様性の不利益を緩和する制度が組み込まれている。連邦所得税による州・地方税の所得控除制度 (federal income tax deductibility) がそれである。この制度は、標準控除方式 (standard deduction) に替え実額控除方式 (itemized deduction) を選択する納税者 (itemizer) について、連邦所得税の調整後総所得 (adjusted gross inco-

me) から、州・地方税（個人所得税、不動産、動産に対する財産税）の所得控除を認める制度である。所得控除制度の効果として、連邦個人所得税と州・地方所得税の結合税率の引き下げだけでなく、州・地方間の課税水準の格差の是正、州・地方公共サービスの租税価格（tax price）の引き下げなどの効果が指摘されているのである。

そこで、本論文では、アメリカ政府間租税関係の特質を連邦所得税の所得控除制度を軸に考察することにする。議論の手順としては、まず第1節では、連邦制度国家の政府間の税源配分と政府間租税関係について、オーストラリア、カナダ、ドイツ、スイスを例に概観する。第2節では、アメリカの政府間の税源配分と州税制の多様性について検討する。そして、第3節では、本論文の焦点である連邦所得税の州・地方税控除制度を取り上げる。アメリカ政府間租税関係の問題点、すなわち州税制の多様性の不利益を是正する制度として、所得控除制度がどのような役割を担っているのかを検討する。さらに、第4節では86年税制改革時に議論となった控除制度の存廃論を整理し、その議論を通じて明らかにされたアメリカ政府間租税関係における所得控除制度の位置づけについて指摘することにする。

注)

- 1) 持田氏は「日本の地方交付税が最も徹底した制度であるのに対して、一旦導入して途中で廃止したアメリカがその対極にある」（持田信樹『都市財政の研究』東京大学出版会、1993年、p.2.）と財政トランスファーの点で、日本とアメリカの政府間財政関係が両極端にあることを指摘しているが、財政トランスファーと表裏一体の関係にある租税関係も対極の関係にあると言えよう。
- 2) アメリカの政府間租税関係に対して批判的見解をもっているものとして、最近では次のものがある。Robert P. Strauss, "Fiscal Federalism and The Changing Global Economy", *National Tax Journal*, Vol.43, No.3, 1990. Alice Rivlin, *Reviving the American Dream the Economy, the States, and the Federal Government*, The Brookings Institution, 1992. Daniel Shaviro, *Federalism in Taxation the Case for Greater Uniformity*, The American Enterprise Institute, 1993.
- 3) これらの税額控除や租税条約については、拙稿「アメリカにおける州間の課税権の競争と調和—州個人所得税・小売売上税を対象に—」『経済論究』第89号、1994年。「アメリカ政府間租税関係と州法人税—定式配賦方式を対象に—」『アドミニストレーション』

ン』第2巻4号, 1996年を参照。

I. 連邦制諸国の税源配分と政府間租税関係

表1は、オーストラリア、カナダ、ドイツ、スイスの政府間の税源配分について示したものである。連邦政府に税源の集中が進んでいるのは、オーストラリア(76.2%, 連邦税収に占める総税収の割合)、ドイツ(72.7%)で、逆に低いのはカナダ(51.0%)となっている。また、州政府レベルでの税源集中が高いのは、カナダで、地方政府レベルで高いのは、スイスとなっている。連邦制度国家といっても、各国で政府間の税源集中の度合は一様ではない。この相違は、各国における政府間の税源配分(tax assignment)と各政府間で取り交わされている政府間租税関係(intergovernmental tax relations)の違いに基づくものである。以下、アメリカを除く4か国の連邦制度国家の特徴について取り上げていく。

オーストラリア

オーストラリアは所得課税(個人所得税, 会社税から構成)と財・サービスに対する税(内国消費税, 売上税から構成)は中央政府に排他的に配分され, 州・地方政府はこの課税分野(tax field)から排除されている。州政府は, 財・サービスに対する税(自動車税, 免許税等)と資産税を税源とし, 地方政府は資産税(マニユシパル・レイト)のみを税源としている。税源調達力の優れた所得課税(3政府の税収合計の55.1%を占める)と一般消費税(内国消費税, 売上税)が連邦政府レベルに据え置かれていることが, 連邦への税源集中度を高めているのである。こうした税源配分が構築された原因は, オーストラリアの政府間租税関係の特徴に起因するものである。オーストラリアでは, 州政府は憲法によって, 内国消費税への課税は禁じられている。所得税への課税は, 憲法で禁じられていないものの, 1942年の統一所得税法以降, 事実上, 連邦政府により優先的に先取り(preempt)されている¹⁾。

州は主要税源へのアクセスが拒絶されているため, 州歳入に占める税収の割合は低く91-92年度の場合, 州歳入の34%に過ぎない²⁾。この歳入ギャップは, 州歳入の42%を占める連邦政府からの財政トランスファーにより補填されている。

財政トランスファーとして、垂直的でかつ水平的な財政調整機能を備えた財政援助補助金（financial assistance grant）が実施されているのである。このような

表1 連邦制国家の政府間の税源配分（単位：100万¹⁾，%）

税目 ²⁾	所得	社会保障	給与	資産	財・サービス	国際取引	その他	合計
オーストラリア								
連邦	64,040 (72.3)	— (—)	1,350 (1.5)	19 (0.0)	19,680 (22.2)	3,429 (3.9)	— (—)	88,518 (100)
州	— (—)	— (—)	— (—)	6,937 (30.1)	10,297 (44.7)	— (—)	5,807 (25.2)	23,041 (100)
地方	— (—)	— (—)	— (—)	4,641 (100)	— (—)	— (—)	— (—)	4,641 (100)
カナダ ³⁾								
連邦	71,639 (56.0)	26,486 (20.7)	— (—)	— (—)	25,623 (20.0)	4,098 (3.2)	— (—)	127,854 (100)
州	41,238 (42.8)	14,508 (15.0)	— (—)	5,082 (5.3)	35,603 (36.9)	— (—)	— (—)	96,431 (100)
地方	— (—)	— (—)	— (—)	22,565 (84.9)	394 (1.5)	— (—)	3,612 (13.6)	26,571 (100)
ドイツ								
連邦	149,91 (16.0)	462,03 (49.4)	— (—)	0.2 (0.0)	224,75 (26.1)	— (—)	— (—)	935,67 (100)
州	157,21 (59.3)	— (—)	— (—)	16,91 (6.4)	90,74 (34.3)	— (—)	— (—)	264,86 (100)
地方	75,44 (86.7)	— (—)	— (—)	10,81 (12.4)	0.79 (0.0)	— (—)	— (—)	87,04 (100)
スイス								
連邦	9,476 (13.2)	42,601 (59.5)	— (—)	2,251 (3.1)	12,096 (16.9)	5,138 (7.2)	— (—)	71,562 (100)
州	18,695 (77.6)	— (—)	— (—)	3,705 (15.4)	1,682 (7.0)	— (—)	— (—)	24,082 (100)
地方	15,817 (86.9)	— (—)	— (—)	2,307 (12.7)	84 (0.4)	— (—)	— (—)	18,208 (100)

注) 1) 貨幣単位は、オーストラリア、カナダ、アメリカは100万ドル、ドイツは100万マルク、スイスは100万フラン。

2) 所得とは所得・利潤・キャピタルゲインへの税、社会保障とは、社会保障分担金、給与とは、給与もしくは労働に対する税、資産とは資産への税、財・サービスとは、財・サービスに対する内国税、国際取引とは、国際貿易と取引に関する税を示す。

3) カナダは92年度の数値で、残りの国には93年度の数値である。

出所) IMF, *Government Finance Statistics Yearbook*, Vol. X I X, 1995により作成。

事実から、Birdは、オーストラリアは、4つの連邦制度諸国の中で、財政的に最も集権化された連邦制国家であると位置づけている³⁾。

カナダ

カナダでは、連邦政府に所得課税（個人所得税，法人税），社会保障分担金，財・サービスに対する税（付加価値税（goods and service tax, GST）から構成）が割り当てられ，州政府（province）には所得課税（個人所得税，法人税），財・サービスに対する税（小売売上税から構成），地方政府には，専ら資産税が割り当てられている。所得課税を連邦政府に排他的に割り当てていたオーストラリアと異なり，カナダでは連邦政府と州政府の間で税源の競合が見られている。財・サービスに対する税は，連邦政府，州政府ともに一般型の消費税が導入されており，連邦政府は，91年から財・サービス税という前段階控除型の付加価値税を，州政府では，9州が小売売上税を実施している。他の連邦制度国家と比べカナダでは州レベルへの税源配分の比重が高いのは，連邦政府と競合する所得課税と競合しない小売売上税の比重が高いためである。

さて，カナダの政府間租税関係の特徴は，連邦政府と州政府の間で垂直的な税源の競合が生じていることと，州政府の課税権が強力であるため，課税ベースや税率の設定が全州で統一されていないことにある。一見，政府間租税関係は，非調和的に見えるが，租税徴収協定（Tax Collection Act）によって，連邦—州間と州間の租税関係は調和的に保たれていると言えよう。この租税徴収協定とは，協定に参加する州政府は連邦政府の課税ベースの定義を受け入れ，州間共通の租税配分方式に合意することを条件に，連邦政府は，州政府に替わって租税の代行徴収を行うというものである⁴⁾。その際，連邦政府は州政府が裁量的に税率を設定できるように，連邦税額の一定割合を減額して，州政府に課税の余地（tax room）を残すようにしている。租税徴収協定は，現在，個人所得税，法人税の2つの課税分野で成立しているのである。

個人所得税は，9州が租税徴収協定に合意し，1州が独自に課税ベース，税率を設定し，税務行政を行っている。協定合意州は，連邦税額（基本連邦税（basic federal tax））の上に，各州が自由に設定した付加税率を課している。すなわち，Tax on Taxの形をとる。また，個人所得税の課税州（還付州）は，当該課税年度

の12月31日に納税者が居住している州とされる。法人税については、7州が租税徴収協定に合意し、3州が協定から離れて、独自に課税ベース、税率を設定し、税務行政を行っている。協定合意州は、連邦が定義した課税所得の上に、各州が自由に設定した付加税率を課している。すなわち、Tax on Incomeの形をとる。また、法人所得の課税州間の配賦は、法人の恒久的な施設（P.E）が所在する州に対して、粗収益と給与の2要素方式によって配賦している。

消費税については、連邦で付加価値税が、9州で小売売上税が実施されているが、租税徴収協定が成立していない。このため、州間で独自に、税率、課税ベースが設定されている状態である。この連邦政府の付加価値税と州政府の小売売上税は、租税調和していないが、ケベック州は例外である。ケベック州が92年に導入した付加価値税（税率が8%で輸出品をゼロ税率）は、連邦付加価値税と大幅に調和している（顕著な相違として、連邦付加価値税は金融機関の取引を免税とするが、小売売上税はゼロ税率）。ニュー・ファンドランド州とプリンス・エドワード島州は、92年に連邦付加価値税と小売売上税の完全調和に乗り出したものの、その後、停止状態にある。連邦付加価値税と小売売上税の調和、小売売上税の州間調和は、今後の課題とされている⁵⁾。

ドイツ

ドイツでは、連邦政府に所得課税（個人所得税、法人税）、社会保障分担金、財・サービスに対する税（売上税（法律の名称は売上税で、付加価値税に分類される））が、州政府には、所得課税（個人所得税、法人税）、財サービス（売上税）に対する税が、地方政府には、所得課税、資産課税がそれぞれ割り当てられている。圧倒的に比重が大きい税目は社会保障分担金であり、これが連邦政府の税収の49.4%、全税収の35.9%を占めている。このため、連邦政府レベルでの税源の集中が高くなっているのである。同じく連邦政府の比重が高いオーストラリアとは原因が異なる。所得課税は、カナダよりさらに進んで、連邦、州、地方の3政府で税源の競合が行われている。財・サービスに対する税の中にある売上税は、連邦と州の間で税源の競合が生じている。

この税源の競合を政府間で調整しているのが、ドイツの政府間租税関係の特徴である共同税である⁶⁾。共同税とは、個人所得税、法人税、売上税、営業税納付

金について、州政府が主、連邦政府が従たる役割で租税徴収を行い、財源を連邦、州、市町村で共有する方式である。94年の3税の配分比率は、個人所得税が、連邦42.5%：州42.5%：地方15%、法人税が、連邦50%：州50%、売上税が、連邦63%：州37%である。この配分比率は、個人所得税、法人税については基本法で固定され改定は容易でないが、売上税は、基本法により弾力的に改定することが定められており、連邦政府と州政府の政治的な交渉により決定されてきた。70年から95年までの3税の改定の推移を見ると、所得税は70年（配分比率は、連邦43%：州43%：市町村14%）と80年（配分比率は、連邦42.5%：州42.5%：市町村15%）に2度の改定を、法人税は70年に1度（配分比率は、連邦50%：州50%）の改定を行っただけであるが、売上税はその間、11度の改定を経験しているのである。

この共同税は、単に連邦、州、市町村の垂直的な税源保障だけの機能でなく、州間の水平的な財政調整の機能も備えている。これは、共同税を構成する売上税の部分で行われている。連邦に割り当てられる売上税の一部（1.5%）は、財政力の弱体州に交付される連邦補充交付金の財源を構成している。州に割り当てられる売上税の部分は、その75%は、住民数を基準に州間に配分されよう仕組まれている。このため、一人当たりの消費額が高い富裕州から消費額が低い貧困州に税収が再配分されることになっている。また、残りの25%は、売上税補充部分と呼ばれており、租税調達力の弱体州、すなわち州固有税（財産税、相続税、自動車税等）プラス共同税3税（所得税、法人税、営業税市町村納付金）の住民1人当たりの金額が州平均の92%に満たない州に対して優先的に配分されようになっているのである（なお、共同税を構成する所得税の部分は、州間の税収の平衡化を意図しておらず、州に割り当てられる個人所得税は、納税者の住所地（domicile）を基準に配分されている）。

スイス

スイスでは、連邦政府に社会保障分担金、財・サービスに対する税（商品売上税）、所得課税（防衛税（defense tax）等、法人税）が、州政府には、所得課税（個人所得税、法人税）、資産課税、財・サービスに対する税（自動車税等）が、地方政府には、所得課税（個人所得税、法人税）、資産課税が割り当てられてい

る。他の連邦制度諸国と大きく異なる点は、所得課税の主要な割り当て先が連邦政府でなく州政府と地方政府であること、州政府、地方政府の主要財源は、所得課税であること、財・サービスに対する税は専ら連邦政府に割り当てられていることである。地方政府への所得課税の配分割合が高いことが、地方政府の税源集中度を高めているのである。第1次大戦中に、連邦政府が「緊急税（emergency taxes）」として所得税を導入しその後、経常税として定着させたものの、元来、スイスの憲法では、政府間の垂直的な税源配分を明確に規定しており、連邦政府に間接税、州政府に直接税と税源を分離している。こうした歴史的な経緯が政府間の税源配分に影響していることが窺える。

また、垂直的な税源配分の特徴をPaul Bernd Spahnは次のように整理している⁷⁾。

- ・支出に対する間接税、内国消費税、関税は連邦政府に排他的に割り当てられている。
- ・個人所得並びに資産、事業所得並びに資産に対する直接税の課税ベースは、州に優先権を与える形で、市町村を含む全てのレベルの政府によって利用されている。
- ・原則的には、各階層の政府は単一でなく複数の税に対する完全なもしくは部分的な課税自主権（tax authority）が付与されている。州、市町村は、サービスに対する使用料・手数料に対する課徴権をもつ。
- ・州は、自動車税に対して排他的な課税権をもつ。

なお、スイスの政府間租税関係を見ると、政府間で課税権が競合し、州間では課税ベースや税率が多様化しているため、租税競争や租税調和が課題となっている。州間の二重課税の排除は憲法により命じられているところであるが、立法措置による対応は鈍く、専ら水平的な租税協調を律する原則は、連邦裁判所の判例の積み上げを通じて発展してきている⁸⁾。

以上4つの連邦制度国家の特徴を、整理すると次のようになる。オーストラリアでは連邦政府に所得課税、一般消費税を排他的に割り当てる税源分離（tax separation）をとり、カナダでは、連邦政府と州政府の間での税源競合の調整と州政府間の課税ベースの調和を連邦政府による税の代行徴収（piggy-backing system）を通じて行っている。ドイツでは共同税を通じて政府間の税源共有（tax sh-

aring) を図っている。さらに、スイスでは、一般消費税を連邦政府に、所得課税を州・地方政府へとオーストラリアと逆の形で税源分離を行い、所得課税分野においては、立法措置や裁判所の判例を通じて租税調和 (tax harmonization) への道が模索されているのである。まさに、一口に連邦制と言っても、その政府間税源配分や政府間租税関係は非常に多様であることがわかっていよう。それぞれの国家は、それがもつ歴史的背景、統治形態、経済社会的状況に応じて制度設計を図っているのである。この点、政府間の税源配分のあるべき姿を理論的に追究した R. A. Musgrave の議論と現実の各国制度の間には大きな隔たりがあると言えよう⁹⁾。

注)

- 1) オーストラリアの政府間租税関係の特徴については、Paul Bernd Spahn and Anwar Shah, "Intergovernmental Fiscal Relations in Australia", in Jayanta Roy ed., *Macroeconomic Management and Fiscal Decentralization*, Economic Development Institute of The World Bank, 1995. を参照。
- 2) 数字の出所は、*Ibid*, p.57.
- 3) Richard M. Bird, "Tax Harmonization in Federations and Common Markets", in Manfred Neumann Karl W Roskamp ed., *Public Finance and Performance of Enterprises*, Wayne State University Press, 1989, p. 141.
- 4) カナダの租税徴収協定については、Anwar Shah, "Intergovernmental Fiscal Relations in Canada", in Jayanta Roy, *op. cit.*, と Ontario Fair Tax Commission, *Fair Taxation in a Changing World*, University of Toronto Press, 1994 を参照。
- 5) 連邦政府と州政府の付加価値税を巡る統合問題については、池上岳彦「カナダにおける連邦・州間の税源配分論争」『経済学論纂』(中央大学) 第36巻, 第4号, 1995年が詳しい。
- 6) ドイツの共同税については、伊東弘文「統一ドイツと財政調整—連邦制財政システムは生き残れるのか—」『クレアレポート』83号, 自治体国際化協会, 1995年を参照。
- 7) Paul Bernd Spahn, "China's Reform of Intergovernmental Fiscal Relations in the Light of European Experiences", in Jayanta Roy, *op. cit.*, p. 130.
- 8) *ibid*, p. 130. 世利洋介「スイスの地域問題と財政」『日本財政学会第53回大会報告要旨』, 1996年では、「スイスでは、これは1990年に成立した「カントン・自治体の直接課税の調和に関する法律」及び「連邦直接税に関する連邦法律」において、税制の統一を強

めることが意図された。しかし、実際上の調和は遅れている」と指摘している。

- 9) マスグレイブの提示する政府間の税源配分のモデルでは、連邦政府に統合所得税、支出税、天然資源税、使用料、州政府に個人所得税、仕向地主義の生産物税、天然資源税、使用料、地方政府に財産税、給与税、使用料を割り当てている。モデルでは、中央政府にのみ所得配分機能、経済安定機能を割り当てることを前提としているため、こうした配分になる。Musgrave, R. A., "Who should Tax, Where and What,?" in Mclure, C. E. ed., *Tax Assignment in Federal Countries*, Canberra : Center for Research on Federal Financial Relations and International Seminar on Public Economics, Australian National University Press, 1983. この議論をサーベイしたものとして持田信樹「中央・地方政府間の税源配分」和田八束他編著『現代の財政と税制－21世紀への税財政構想－』1994年がある。

II. アメリカにおける政府間の税源配分と州税制の多様性

政府間の税源配分とその変遷

さて、アメリカにおける政府間の税源配分の特徴について見ていく。表2は、連邦・州・地方の3政府間の税源配分を示したものである。簡単にその特徴を述べておく。連邦政府は所得課税が中心で、個人所得税と法人税の合計は1992年度の場合連邦税収の87.5%を占めている。州政府は消費課税と所得課税が中心で、所得税（個人所得税、法人税）と売上税・粗収益税の合計は税収の88.2%を占めている。地方政府は、資産課税が中心で、財産税は税収の75.6%を占めている。3政府間の主要税源は、連邦政府が所得課税、州政府が消費課税と所得課税、地方政府が資産課税となっている。税源の競合は、個人所得税、法人税が連邦、州、地方の3政府間で競合し、一般消費税である小売売上税は州と地方の2政府間で競合している。

こうした政府間の税源配分は、歴史的に大きく変遷してきた。1902年度の連邦政府の主要税源は、個別消費税、関税、州政府は個別消費税、財産税、地方政府は財産税となっていた。まず、この税源配分の構造を変えたのは、第1次世界大戦へのアメリカの参戦とそれに伴う戦時増税であった。この時、連邦政府は、1913年に既に導入していた個人所得税の累進度の引き上げと法人税（1909年に導

入)の限界税率の引き上げにより、膨大な戦費の調達を図ったのである。平時への復帰後は、メロン減税が実施されたものの、個人所得税、法人税は連邦税制の根幹に据え置かれることになったのである。この所得税が導入され中心財源に成長する過程で、消費税及び関税の割合と個人所得税、法人税の割合は不可逆的な逆転を遂げることになったのである。

次に、やってきた変化は1930年代の大恐慌によりもたらされた。州政府は、1902年度の段階では財産税が中心財源であったものの、1930年代の大恐慌を契機に財産税を地方政府に引き渡し、新たに小売売上税を導入したのであった。30年代に小売売上税を導入した州は実に24州を数えた。小売売上税が急激に普及した理由は、恐慌による財産税減収の補填、財政危機に見舞われていた地方財政への

表2 アメリカの政府間税源配分の推移(1902-1992年度) (単位:%)

	1902	1922	1932	1942	1952	1962	1972	1982	1992
連邦所得税									
所得税	—	57.5*	22.3	26.1	47.5	55.4	61.6	73.6	72.3
法人税	—		33.0	38.5	33.8	24.9	20.9	12.1	15.2
消費税・関税	94.9	34.2	40.4	27.9	16.5	16.3	13.1	11.3	9.7
相続税・贈与税		4.1	2.3	3.4	1.4	2.5	3.5	2.0	1.7
その他	4.1	4.2	2.0	4.1	0.8	0.9	0.9	1.0	1.1
合計	100	100	100	100	100	100	100	100	100
州政府									
所得税	—	4.5	3.9	6.4	9.3	13.3	21.7	28.1	31.9
法人税	—	6.1	4.2	6.9	8.5	6.4	7.4	8.6	6.7
売上税	17.9	14.1	38.4	56.8	58.1	58.5	55.5	48.4	49.6
固定資産税	52.6	36.7	17.4	6.8	3.8	3.1	2.1	1.9	2.0
自動車税等	—	16.1	17.7	11.0	9.4	8.1	5.6	3.7	3.6
その他	29.5	22.5	18.4	12.1	10.9	10.6	7.7	9.3	6.4
合計	100	100	100	100	100	100	100	100	100
地方政府									
所得税	—	—	—	0.6	0.9	1.5	4.5	5.9	5.5
売上税	—	0.7	0.6	2.9	6.6	6.9	8.6	14.3	14.7
固定資産税	88.6	96.9	97.3	92.4	87.5	87.5	83.7	76.0	75.6
その他	11.4	2.4	2.1	4.2	5.0	5.0	3.2	3.8	5.1
合計	100	100	100	100	100	100	100	100	100

注) *は、個人所得税と法人税は区分できない。地方所得税は、個人所得税と法人税を合算した数字である。

出所) 合衆国商務省編『アメリカ歴史統計 植民地時代～1970 II』原書房、1986年、p. 1122, p. 1129, p. 1132. ACIR, *Significant Features of Fiscal Federalism*, vol. 2, 1992, pp. 74-75.

救済、恐慌対策事業への参画の必要からであった。

また、税収上は構成比が低いものの、個人所得税、法人税もこの間、多くの州で導入されたのである。30年代に個人所得税を実施した州は17州、法人税を導入した州は15州に上った。こうして恐慌を機に、州政府は小売売上税、所得税を中心とした現代的な税体系の転換点を迎えたのであった¹⁾。なお同時にこの過程で—さらに言うとは戦時体制へと突入する中で—、連邦政府は、ニューディール財政を支える財源として所得税への増税—最高税率の引き上げ、税率構造の累進化、人的控除の引き下げ—を図ると共に、地方政府も財産税への特化を限界的にまで高めたのであった。

このように戦前段階に連邦政府は所得課税、州政府は消費課税、地方政府は資産課税といったおおよその税源分離—他段階の政府の課税権を完全に排除できないという意味で—が完成することになったのである。しかし、戦後この構造は緩やかに変化していくことになった。まず、連邦政府レベルで起こった変化としては、86年税制改革まで戦後一貫して、法人税の比率が著しく低下していったことである。このため、個人所得税が連邦政府の唯一の有力財源となっていった。また、表2中には現れないが、社会保障税が所得税に次ぐ税目として大きく拡大したのであった。総税収に占める社会保障税の割合は、60年度は12.4%であるが、80年度27.7%、93年度36.5%と急増しているのである²⁾。

州政府レベルで起こった変化は、60年代以降、個人所得税の拡大が顕著となり、小売売上税と並ぶ州税源となったことである。個人所得課税の増加の要因は、60年代に7州、70年代に4州が所得税を新たに導入したことと、この間のインフレーションの進行により発生したブラケット・クリーピングによるものである。また、地方政府レベルでは、戦後も財産税が中心財源であることは変らないものの、70年代以降、地方税に占める財産税の比重ははっきりとした低下傾向を辿ることになった。これは、78年のカリフォルニア州のプロポジション13を契機として各州で起こった納税者の反乱によるものである。この納税者の反乱は、財産税の減税圧力を高めたため、税源の多様化とそれらの租税—所得税、小売売上税—に対する増税圧力を高めることになった。70年度から90年度にかけての地方政府の財産税以外の税への依存度は、15.1%から25.6%へと引き上がることになった³⁾。

このように、戦前に一旦は、おおよその形で完成したかに見えた税源分離は、

戦後、州、地方政府が財源調達力の高い所得税、小売売上税への依存を強める過程で、緩やかに変化してきていると言えるのである。

州税制の多様性

次に、アメリカの政府間租税関係についてであるが、これは先に見た連邦制度国家と異なり、税源分離、連邦政府による代行徴収（piggy-backing system）、税収分与といったシステムは実施されていない。代行徴収については、歳入法に規定もあって制度的には準備されているものの、連邦政府に代行徴収を委任する州はこれまでのところ存在しない。また、税収分与については、導入を主張する見解 — 例えばOMB（Office of Management and Budget）のAlice Rivlin⁴¹ — もあるが、実現の見通しについては全くない。後に詳しく述べるように、アメリカでは連邦—州間の政府間租税関係を形づくっているのは、連邦所得税による州・地方税の所得控除制度である。この所得控除制度は他の制度と大きく異なる。

税源分離の場合、州政府は連邦政府への課税権の譲渡を強制される。代行徴収の場合は、連邦政府との課税ベースの統一が要請される。さらに、税収分与の場合は、他政府への税収の移転を黙って見過ごさなければならない。しかし、所得控除制度の場合、州政府の課税権は何ら制約されることはない。連邦政府の方が課税権の譲歩を求められるのである。このため、アメリカでは他の連邦制度には見られない程、州の課税権が強力で多様な州税制が維持されることになっている。所得控除制度の議論に入る前に、この州間の多様な租税制度について見ていくことにしよう。

まず、表3の各州の採用税目を見てもわかるように、アメリカでは全ての州が同一の税目を採用しているわけではない。主要税目である個人所得税の採用州は43州、法人税は46州、一般売上税は45州である。個人所得税の非採用州は、アラスカ州、フロリダ州、ネバタ州、サウスダコタ州、テキサス州、ワイオミング州。法人税の非採用州は、ネバタ州、テキサス州、ワシントン州、ワイオミング州、一般売上税の非採用州は、アラスカ州、デラウェア州、モンタナ州、ニューハンプシャー州、オレゴン州である。

このため、各州のタックス・ミックスは大きく異なる。表4はこれを示すものである。特徴的な州を上げると、ネバタ州、テキサス州は所得課税系統（個人所

得税，法人税）を実施しておらず，消費課税系統（一般売上税，個別売上税）のシェアが高い。同じくワイオミング州も所得課税系統（個人所得税，法人税）を実施していないが，資源採掘税，一般売上税のシェアが高い。逆に，オレゴン州，マサチューセッツ州では所得課税系統（個人所得税，法人税）のシェアが高く，消費課税系統（一般売上税，個別売上税）のシェアが低い。アラスカ州は，家計課税系統（個人所得税，小売売上税，個別売上税）のシェアが著しく低く，企業課税系統（法人税，資源採掘税）のシェアが高い。ニューハンプシャー州は課税ベースの広い税である個人所得税，小売売上税のシェアは低く，課税ベースの狭い個別売上税のシェアが高い。こうしたタックス・ミックスの相違は，各州の置かれた歴史的背景，経済環境－資源採掘地，観光地－，住民の租税選好といった相違を反映したものと思われる。

表3 各税の採用州（1992年度）

税目	採用州数
個人所得税	43
法人税	46
一般売上税	45
個別売上税	50
燃料	50
公益事業	41
たばこ	50
保険	50
アルコール	50
賞金	35
娯楽	31
免許税	50
自動車	50
自動車運転者	48
法人一般	48
職業・営業	50
狩猟・漁労	50
アルコール販売	49
公益事業	30
娯楽	37
資源採掘税	34
財産税	42
遺産税・贈与税	50
登記税	30

表4 各州の税収構成(1992年度)

	税目	所得税(%)	法人税(%)	一般売上税(%)	個別売上税(%)	免許税(%)	財産税(%)	その他(%)
ニューイングランド	コネチカット	30.8	9.8	34.5	16.2	4.7	0.0	4.0
	メー	35.5	4.2	34.5	16.8	5.9	2.1	1.0
	マサチューセッツ	53.9	7.6	20.0	11.3	4.2	0.0	3.0
	ニューハンプシャー	8.1	11.2	0.0	62.0	12.5	0.0	6.3
	ロードアイランド	37.5	3.8	30.5	19.4	5.8	1.4	1.7
	バーモント	35.6	4.1	20.6	27.6	7.3	1.3	3.6
中部大西洋	ニュージャージー	32.0	6.6	31.6	23.1	4.5	0.1	2.0
	ニューヨーク	49.5	8.4	19.9	15.5	3.1	0.0	3.6
	ペンシルバニア	28.8	10.0	27.7	17.0	10.9	1.3	4.4
東北中央部	イリノイ	34.0	7.2	31.5	18.6	5.9	1.7	1.1
	インディアナ	34.0	6.0	42.9	12.5	3.2	0.1	1.4
	ミシガン	28.7	15.3	32.5	11.7	6.5	2.8	0.4
	オハイオ	36.4	5.3	31.0	19.1	7.4	0.1	0.7
	ウイスコンシン	42.5	5.9	28.8	15.1	5.7	0.7	1.2
西北中央部	ミネソタ	40.3	5.7	29.4	15.7	7.7	0.1	1.2
	アイオワ	39.2	5.4	28.0	15.6	9.5	0.0	2.3
	ミズーリ	35.9	4.5	37.4	13.1	7.9	0.3	0.9
	ノースダコタ	15.8	5.1	34.0	24.5	9.0	0.3	11.4
	サウスダコタ	0.0	6.2	51.2	28.3	9.9	0.0	4.4
	ネブラスカ	34.5	5.5	35.1	17.8	6.5	0.0	0.6
	カンサス	29.8	7.1	34.2	16.4	6.2	1.2	5.0
南部大西洋	デラウェア	37.1	9.3	0.0	14.6	33.5	0.0	5.3
	メリーランド	44.7	3.3	24.3	17.8	4.1	3.0	2.7
	バージニア	47.5	3.9	22.5	18.4	5.6	0.2	1.9
	ウエストバージニア	26.0	7.7	33.9	18.1	6.0	0.1	8.2
	ノースカロライナ	39.8	7.1	24.1	20.0	6.7	1.2	1.1
	サウスカロライナ	35.9	3.6	36.9	15.2	7.1	0.3	1.0
	フロリダ	0.0	4.6	57.8	20.5	6.9	3.4	6.8
東南中央部	ジョージア	42.4	5.2	37.0	11.2	2.9	0.4	0.9
	ケンタッキー	33.0	5.3	26.9	16.9	5.5	6.7	5.6
	テネシー	2.1	6.5	55.6	22.1	11.1	0.0	2.7
	アラバマ	29.3	3.9	26.4	26.2	9.4	2.3	2.5
	ミシシッピ	17.6	5.9	47.4	19.8	6.2	0.9	2.2
西南中央部	アーカンソー	30.9	4.6	34.6	17.7	7.1	0.4	1.8
	ルイジアナ	20.4	5.5	29.8	21.0	9.7	1.0	12.6
	オクラホマ	30.5	3.7	24.3	18.1	12.7	0.0	10.6
	テキサス	0.0	0.0	50.4	29.6	13.3	0.0	6.8
山岳地区	モンタナ	33.8	6.1	0.0	21.3	12.6	10.3	15.9
	アイダホ	38.5	4.9	31.6	15.0	8.3	0.0	1.7
	ワイオミング	0.0	0.0	28.3	8.7	10.3	13.6	39.1
	コロラド	45.8	3.5	25.9	15.9	6.8	0.2	1.8
	ニューメキシコ	19.9	3.5	43.9	14.5	6.1	1.0	11.2
	アリゾナ	25.7	4.4	43.3	14.4	5.8	6.0	0.5
	ユタ	39.3	3.8	40.4	10.8	4.1	0.0	1.5
太平洋地区	ネバダ	0.0	0.0	49.1	35.2	12.0	2.3	1.4
	カリフォルニア	36.9	9.8	32.4	10.0	5.0	4.9	1.0
	ワシントン	0.0	0.0	59.4	15.2	5.1	16.4	4.0
	オレゴン	67.0	4.6	0.0	13.2	12.1	0.0	3.0
	アラスカ	0.0	12.5	0.0	6.3	5.0	4.3	71.9
	ハワイ	33.5	2.5	47.8	13.5	2.0	0.0	0.8

注) 出所は、Council of State Governments, *op. cit.*, pp. 380-385.

また、このようにタックス・ミックスの多様性も然る事ながら、税率、課税ベースなど租税構造も州間で多様に構築されている。個人所得税、小売売上税、法人税についてこれを見ていくことにしよう。

個人所得税

個人所得税の課税ベースの構造は、全州で統一しておらず次の4つのパターンに分けられる。1つは、連邦個人所得税の付加税の形態を取る方式、2つは、連邦個人所得税の課税所得（taxable income）を州の課税ベースとする方式、3つは、連邦個人所得税の調整後総所得（adjusted gross income, AGI）を州の課税ベースとする方式、4つは、連邦個人所得税と何の関係ももたない方式である。表5に示すように、1つ目のパターンに分類される州は3州で、2つ目めのパターンが8州、3つ目のパターンが25州、4つ目のパターンは5州である。このように、連邦個人所得税と州個人所得税の課税ベースの協調性が高いために、連邦所得税の税制改革に対する州所得税の感応性は小さくない。86年税制改革の際には、連邦の課税ベースの拡大により一部の州では、税のウインド・フォールズが発生したのであった。

税率構造は、フラット税率を取る州は6州、残りの州は累進税率を取る。累進税率の採用州と言っても、税率、課税ブラケットは州間で多様である。例えばユタ州では、2.55%から7.2%の6段階の課税ブラケットを設定しているものの、最高税率の課税ブラケットは3,750ドルに過ぎない。このため、ほとんどの納税者は最高税率が適用されるため、実質的にはフラット税率をとっていると変らない状態である。他方、カリフォルニア州では、1.0%（最低ブラケット4,666ドル）から11.0%（最高ブラケット21万2,380ドル）の8段階の課税ブラケットが設定されており、累進度が高くなっている。

法人税

法人税の課税ベースの構造も個人所得税同様、連邦法人税の課税ベースと協調性が見られる。表6に示すように、アラバマ州、アーカンソー州、ミシシッピ州の3州を除き、大半の州で課税ベースの協調が見られる。税率構造については、32州がフラット税率を採用している。累進税率は11州で採用されているが、オハイオ州のように、課税ブラケットが2段階のものから、アラスカ州のように、最低税率1.0%から最高税率9.4%の間に課税ブラケットが10段階も設定されている

表5 州個人所得税の税率, 課税ベース (1994年度) (単位, ドル, %)

	税率 (%)	ブ ラ ケ ッ ト			課税ベース
		最低額	最高額	数	
アラバマ	2.0-5.0	500	3,000	3	-
アラスカ	-	-	-	-	-
アリゾナ	3.8-7.0	10,000	150,000	5	AGI
アーカンソー	1.0-7.0	3,000	25,000	6	-
カリフォルニア	1.0-1.0	4,666	207,200	8	AGI
コロラド	5.0	-	-	1	FTI
コネチカット	4.5	-	-	1	AGI
デラウェア	0.0-7.7	2,000	40,000	8	AGI
フロリダ	-	-	-	-	-
ジョージア	1.0-6.0	750	7,000	6	AGI
ハワイ	2.0-0.0	1,500	20,500	8	FTI
アイダホ	2.0-8.2	1,000	20,000	8	FTI
イリノイ	3.0	-	-	1	AGI
インディアナ	3.4	-	-	1	AGI
アイオワ	0.4-9.98	1,060	47,700	9	AGI
カンサス	4.4-7.75	20,000	30,000	3	AGI
ケンタッキー	2.0-6.0	3,000	8,000	5	AGI
ルイジアナ	2.0-6.0	10,000	50,000	3	AGI
メーン	2.0-8.5	4,150	16,500	5	AGI
メリーランド	2.0-6.0	1,000	100,000	5	AGI
マサチューセッツ	5.95	-	-	1	AGI
ミシガン	4.6	-	-	1	AGI
ミネソタ	6.0-8.5	14,780	48,550	3	FTI
ミシシッピ	3.0-5.0	5,000	10,000	3	-
ミズーリ	1.5-6.0	1,000	9,000	10	AGI
モンタナ	2.0-11.0	1,700	61,100	10	AGI
ネブラスカ	2.62-6.99	2,400	26,500	4	AGI
ネバダ	-	-	-	-	-
ニューハンプシャー	-	-	-	-	-
ニュージャージー	2.0-7.0	20,000	75,000	5	-
ニューメキシコ	1.8-8.5	5,200	41,600	7	AGI
ニューヨーク	4.0-7.875	5,500	13,000	5	AGI
ノースカロライナ	6.0-7.75	12,750	60,000	3	FTI
ノースダコタ	2.67-12.0	3,000	50,000	8	FL
オハイオ	0.743-7.5	5,000	200,000	9	AGI
オクラホマ	0.5-7.0	1,000	10,000	8	AGI
オレゴン	5.0-9.0	2,050	5,150	3	FTI
ペンシルバニア	2.8	-	-	1	-
ロードアイランド	-	27.5%	-	-	FL
サウスカロライナ	2.5-7.0	2,170	10,850	6	FTI
サウスダコタ	-	-	-	-	-
テネシー	-	-	-	-	-
テキサス	-	-	-	-	-
ユタ	2.25-7.2	750	3,750	6	FTI
バーモント	-	28%-34%	-	-	FL
バージニア	2.0-5.75	3,000	17,000	4	AGI
ワシントン	-	-	-	-	-
ウエストバージニア	3.0-6.5	10,000	60,000	5	AGI
ウイスコンシン	4.9-6.93	7,500	15,000	3	AGI
ワイオミング	-	-	-	-	-

注) AGI-連邦税の調整後総所得, FTI-連邦税の課税所得, FL-連邦税の納付税額を示す。
出所) Council of State Governments, "The Book of the States", Vol. 30, pp. 380-385.

州まで多様である。

法人が複数州で事業活動を行っている場合、定式配賦方式（formula apportionment）を通じて複数州間で事業所得の配賦が行われている。この定式配賦方式は、各州の租税政策を反映して複数存在しており、現在、3要素均等ウエイト方式、3要素ダブルウエイト方式、2要素方式、1要素方式の4つがある。採用州数は、3要素均等ウエイト方式が29州、3要素ダブルウエイト方式が16州、2要素方式が5州、1要素方式が8州である。配賦方式の不統一は、州間における二重課税またその逆の課税の空白を潜在的に生じさせている。

小売売上税

小売売上税の課税ベースの範囲は、各州で免税措置が異なるため、大きく異なる。州別の非課税品目とその採用州数を示すと、食料品（26州）、医薬品（44州）、電気・ガス料金（29州）、衣料品（6州）、電話料金（8州）、市販コンピューターソフトウェア（31州）、修繕（24州）、据付サービス（29州）、製造業者、生産者への原材料販売（45州）などである（表7参照）。26の州は小売売上税の負担の逆進性を緩和するために食料品を免税としている。一方、食料品を課税して州（ハワイ州、アイダホ州、カンサス州、サウスダコタ州、バーモント州、ワイオミング州）では、この代わりに、所得税を通じて小売売上税の税額控除を行っている。

税率は、3%台が2州、4%台が13州、5%台14州、6%台が14州、7%台が1州である。平均税率は、5.125%である。税率格差は穏健なものであるが、ワシントン州、マサチューセッツ州、ペンシルバニア州はそれぞれが小売売上税の非課税州であるオレゴン州、ニューハンプシャー州、デラウェア州と州境を接しており、税負担を回避する越境消費（cross-border-shopping）が激しいとされる。

以上、所得税、法人税、小売売上税の租税構造は州間で一定のパターンが見られつつも、多様性が見られることを示した。さて、最後に、こうした州税制の多様性の程度を数量的に捉えてみることにしよう。この試みとして、すでにVaillancoutの実証分析がある⁵⁾。彼は、州政府レベルの租税調和（tax harmonization）を実証的に検討するために、税制の調和の程度を州間の実効税率のばらつきとして捉え分析している。実効税率のばらつきが大きければ大きほど一すなわち変動

表6 州法人所得税の税率, 課税ベース (1994年度) (単位, ドル, %)

	税率 (%)	ブ ラ ケ ッ ト			課税ベース の協調	配賦方式
		最低額	最高額	数		
アラバマ	5.0	-	-	1	N	3要素
アラスカ	1.0-9.4	10,000	90,000	10	Y	3要素
アリゾナ	9.3	-	-	1	Y	ダブル
アーカンソー	1.0-6.5	3,000	100,000	6	N	3要素
カリフォルニア	9.3	-	-	1	Y	3要素
コロラド	5.0	-	-	1	Y	3要素・2要素
コネチカット	11.5	-	-	1	Y	ダブル
デラウェア	8.7	-	-	1	Y	3要素
フロリダ	5.5	-	-	1	Y	ダブル
ジョージア	6.0	-	-	1	Y	3要素
ハワイ	4.4-6.4	25,000	100,000	3	Y	3要素・2要素
アイダホ	8.0	-	-	1	Y	3要素
イリノイ	7.3	-	-	1	Y	ダブル
インディアナ	7.9	-	-	1	Y	3要素
アイオワ	6.0-12.0	25,000	25,000	4	Y	売上高
カンサス	4.0	-	-	1	Y	3要素
ケンタッキー	4.0-8.25	25,000	250,000	5	Y	ダブル
ルイジアナ	4.0-8.0	25,000	200,000	5	Y	3要素・2要素
メーン	3.5-8.93	25,000	250,000	4	Y	3要素・ダブル
メリーランド	7.0	-	-	1	Y	ダブル・2要素・売上高
マサチューセッツ	9.5	-	-	1	Y	ダブル
ミシガン	-	-	-	1	Y	ダブル
ミネソタ	9.8	-	-	1	Y	ダブル・売上高
ミシシッピ	3.0-5.0	5,000	10,000	3	N	3要素・売上高
ミズーリ	6.52	-	-	5	Y	3要素
モンタナ	6.75	-	-	1	Y	3要素
ネブラスカ	5.58-7.81	5,000	-	2	Y	売上高
ネバダ	-	-	-	1	Y	-
ニューハンプシャー	7.5	-	-	1	Y	3要素
ニュージャージー	9	-	-	1	Y	3要素
ニューメキシコ	4.8-7.6	500,000	1,000,000	3	Y	3要素
ニューヨーク	9.0	-	-	1	Y	3要素・ダブル
ノースカロライナ	7.75	-	-	1	Y	ダブル・売上高
ノースダコタ	3.0-10.5	3,000	50,000	6	Y	3要素
オハイオ	5.1-8.9	50,000	-	2	Y	ダブル
オクラホマ	6.0	-	-	1	Y	3要素
オレゴン	6.6	-	-	1	Y	ダブル
ペンシルバニア	12.25	-	-	1	Y	3要素
ロードアイランド	9.0	-	-	1	Y	3要素
サウスカロライナ	5.0	-	-	1	Y	3要素・売上高
サウスダコタ	-	-	-	-	Y	-
テネシー	6.0	-	-	1	Y	3要素
テキサス	-	-	-	-	Y	-
ユタ	5.0	-	-	-	Y	3要素
バーモント	5.5-8.25	10,000	250,000	4	Y	3要素
バージニア	6.0	-	-	1	Y	3要素
ワシントン	-	-	-	-	Y	-
ウエストバージニア	9.0	-	-	1	Y	ダブル
ウイスコンシン	7.9	-	-	1	Y	ダブル
ワイオミング	-	-	-	-	Y	-

注) 課税ベースの協調性はYが連邦税との協調を, Nが非協調を示す。配賦方式は, 3要素-3要素均等ウェイト方式, ダブル-3要素ダブルウェイト方式, 売上高-売上高1要素方式, 2要素-2要素(給与, 売上高)方式を意味する。

出所) 税率, ブラケットについては, Council of State Governments, *op. cit.*, pp. 370-371. 連邦法人税の課税ベースの協調性については, CCH, *Handbook of State Tax*, 1995, p. 255. 配賦方式については, ACIR, *Significant Features of Features of Fiscal Federalism*, Vol. 1, 1992, pp. 92-93より作成。

表7 州小売売上税の税率，課税ベース（1994年度）

	税率（％）	食料品	医薬品
アラバマ	4.0	N	Y
アラスカ	-	N	N
アリゾナ	5.0	Y	Y
アーカンソー	4.5	N	Y
カリフォルニア	6.0	Y	Y
コロラド	3.0	Y	Y
コネチカット	6.0	Y	Y
デラウェア	-	N	N
フロリダ	6.0	Y	Y
ジョージア	4.0	N	Y
ハワイ	4.0	N	Y
アイダホ	5.0	N	Y
イリノイ	6.25	Y*	Y*
インディアナ	5.0	Y	Y
アイオワ	5.0	Y	Y
カンサス	4.9	N	Y
ケンタッキー	6.0	Y	Y
ルイジアナ	4.0	N	Y
メーン	6.0	Y	Y
メリーランド	5.0	Y	Y
マサチューセッツ	5.0	Y	Y
ミシガン	4.0	Y	Y
ミネソタ	6.5	Y	Y
ミシシッピ	7.0	N	Y
ミズーリ	4.225	N	Y
モンタナ	-	N	N
ネブラスカ	5.0	Y	Y
ネバダ	6.5	Y	Y
ニューハンプシャー	-	N	N
ニュージャージー	6.0	Y	Y
ニューメキシコ	5.0	N	N
ニューヨーク	4.0	Y	Y
ノースカロライナ	4.0	N	Y
ノースダコタ	5.0	Y	Y
オハイオ	5.0	Y	Y
オクラホマ	4.5	N	Y
オレゴン	-	N	N
ペンシルバニア	6.0	Y	Y
ロードアイランド	7.0	Y	Y
サウスカロライナ	5.0	N	Y
サウスダコタ	4.0	N	Y
テネシー	6.0	N	Y
テキサス	6.25	Y	Y
ユタ	5.0	N	Y
バーモント	5.0	Y	Y
バージニア	3.5	N	Y
ワシントン	6.5	Y	Y
ウエストバージニア	6.0	N	Y
ウイコンシン	5.0	Y	Y
ワイオミング	4.0	N	Y

注) Y-免税, N-課税, Y*-一部課税
 出所) Council of State Governments, *op. cit.*, p. 366.

係数の値が1に近い程一税制の調和度が低く、小さければ小さい程一変動係数の値が0に近い程一、税制の調和の程度が大きいとしている。また、このように租税調和を捉えると租税調和の意味は、「同一の経済環境下にいる納税者は、課税管轄区域間で同一の課税環境に直面する」ことになろうとしている⁶⁾。

ここでも、この手法を使い分析を行ってみた。対象とする税目は、個人所得税、法人税、小売売上税である。測定の結果は表8に整理した。各税の実効税率の変動係数は、個人所得税（実効税率は、州個人所得税収／州別個人所得額で算出）0.647、小売売上税（実効税率は州小売売上税／州別小売額で算出）0.436、法人税（実効税率は、州法人税／州別の配賦利潤で算出）0.490である。地域別で見ると、個人所得税の実効税率のばらつきが低いのは、東北中央部（0.222）であ

表8 主要州税の実効税率の地域間格差（1991年度）

	個人所得税	小売売上税	法人税	自動車燃料税
平均実効税率（％）	2.3	6.0	7.7	17.4
変動係数	0.647	0.436	0.490	0.218
地域別変動係数				
ニューイングランド地区	0.698	0.615	0.286	0.107
中部大西洋地区	0.484	0.268	0.260	0.451
東北中央部地区	0.222	0.124	0.567	0.156
西北中央部地区	0.844	0.094	0.233	0.209
南部大西洋地区	0.462	0.467	0.442	0.204
東南中央部地区	0.811	0.177	0.254	0.269
西南中央部地区	0.756	0.140	0.618	0.166
山岳地区	0.860	0.507	0.799	0.237
太平洋地区	0.940	0.883	0.667	0.293

注) 1) 各税の実効税率は、税収／課税ベースで算出した。課税ベースはあくまで理論値であり、その定義はACIR, *RTS 1991 State Revenue Capacity and Effort*, 1993, AppendixBによる。

2) 各地区は以下のように分類される。ニューイングランド地区－メイン州、ニューハンプシャー州、バーモント州、マサチューセッツ州、ロードアイランド州、コネチカット州、中部大西洋地区－ニューヨーク州、ニュージャージー州、ペンシルバニア州、東北中央部地区－オハイオ州、インディアナ州、イリノイ州、ミシガン州、ウィスコンシン州、西北中央部地区－ミネソタ州、アイオワ州、ミズーリ州、ノースダコタ州、サウスダコタ州、ネブラスカ州、カンサス州、南部大西洋地区－デラウェア州、メリーランド州、バージニア州、ウエストバージニア州、ノースカロライナ州、サウスカロライナ州、ジョージア州、フロリダ州、東南中央部－ケンタッキー州、テネシー州、アラバマ州、ミシシッピ州、西南中央部－アーカンソー州、ルイジアナ州、オクラホマ州、テキサス州、山岳地区－モンタナ州、アイダホ州、ワイオミング州、コロラド州、ニューメキシコ州、アリゾナ州、ユタ州、ネバタ州、太平洋地区－ワシントン州、オレゴン州、カリフォルニア州、アラスカ州、ハワイ州。

出所) ACIR, *RTS 1991 State Revenue Capacity and Effort*, 1993, p.78, p.81, p.99のデータに基づき算出。

る。小売売上税は、東北中央部（0.124）、西北中央部（0.233）、東南中央部（0.177）、西南中央部（0.140）といった5つの隣接地区で比較的に低い。法人税は、ニューイングランド地区（0.286）、中部大西洋地区（0.260）、西北中央部（0.233）、東南中央部地区（0.254）で比較に低い。実効税率のばらつきから、全国水準での税制の調和度は低いものの、上で挙げた地区については、地域的な税制の調和が計られていることが推測しえる。

注)

- 1) 詳しくは、拙稿「90年代のアメリカ州税制と税制改革の選択肢」『アドミニストレーション』（熊本県立大学）、第3巻第2号、1996年参照。
- 2) 数字の出所は、Tax Foundation, *Fact & Figures on Intergovernmental Finance*, 1993, p.113.
- 3) 数字の出所は、Snell ed., *Financing State Government in the 1990s*, National Conference of State Legislatures, National Governors' Association, 1993, p.59.
- 4) Alice Rivlin, *op. cit.*, pp.142-52では、租税競争を緩和する目的で共通分与税（common shared tax）の導入を提案している。
- 5) Francois Vaillancourt, "Subnational Tax Harmonization in Australia and Comparisons with Canada and the United States, *Australian Tax Forum*, Vol. 9, 1992. Francois Vaillancourt, "Subnational Tax Harmonization, Canada and the United States", in J. Shoven and J. Whalley, eds, *Canada-US Tax Comparison*, The University of Chicago Press, 1993. この数量的な把握の方法は、操作性の点で優れているが、租税調和の理解を単純化させすぎるといった問題が残される。
- 6) *Ibid*, p.324. ちなみに、国際課税の研究では、租税調和に関心が高まっているが、用語法は論者によって異なる。岩本康志「国際資本移動と租税協調」岩本一政、深尾光洋編『経済制度の国際的調整』日本経済新聞社、1995年では、各国間で租税制度と税率を共通化することを「租税調和（tax harmonization）」とし、各国の税務当局が自国の利益のみ考えて、税体系を設計するのを「租税競争（tax competition）」とし、各国の税務当局が共通の目的のもとで、税制の設計を共通して行うことを「租税協調（tax coordination）」と整理している。

Ⅲ. 連邦所得税の所得控除制度の諸効果とそのメカニズム

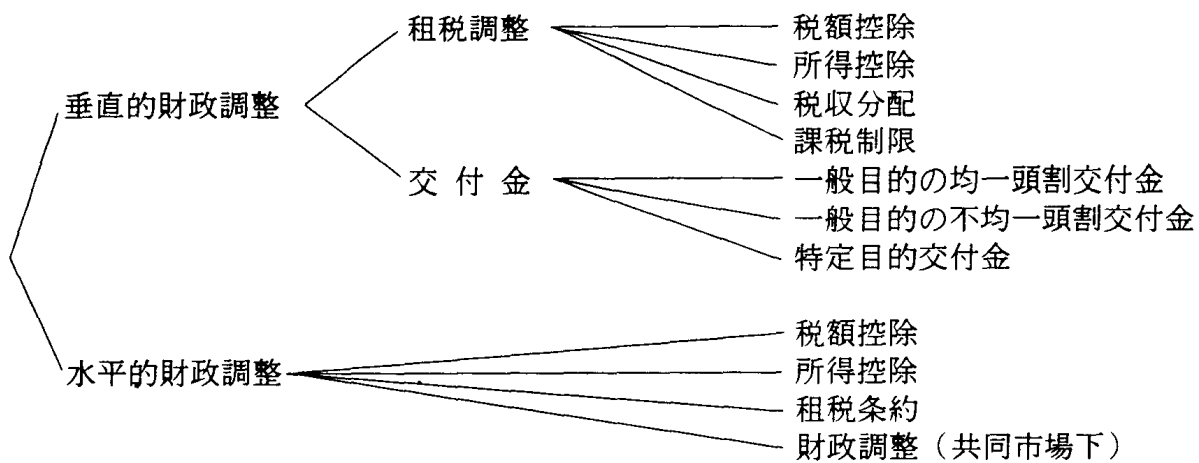
所得控除制度の概要

さて、本題である連邦所得税の所得控除制度の議論に入ろう。連邦個人所得税の所得控除には、所得額に関係なく一定額（96年度の場合、夫婦合算申告者6,700ドル、特定世帯主5,900ドル、独身者4,000ドル、夫婦個別申告者3,350ドル）を調整後総所得から控除する標準控除方式と税法上所得控除項目として認められている項目（医療費、租税公課、支払利息、慈善寄付金、盗難・災害損失、転勤費用、雑控除）を合計して、調整後総所得から控除する実額控除方式の2つがある¹⁾。

このような仕組み自体は、他の国の所得税でも類似した方式が取られており珍しいものではない。しかし、政府間の租税調整を目的に、実額控除方式の申告者（*itemizer*）に対して連邦所得税を通じて州・地方税を所得控除するといった仕組みは取られておらず、馴染みの薄い制度であると言えよう。だが、アメリカでは、この仕組みは歴史的にも古く、アメリカ租税制度の中にしっかりと定着している。グード著『個人所得税』では、所得控除制度の目的の1つとして「連邦制度における政府間の友好関係を推し進めること」²⁾を挙げており、その目的のために「州税と地方税の控除は、連邦制度におけるいざこざを少なくする1つの手段」³⁾であると述べている。また、シャープ著『財政学』の中でも、垂直的な行政区域間の租税調整の手段として、税額控除、税収分配、課税制限と並びこの所得控除方式を挙げており、租税競争の緩和装置としての評価を与えているのである（図1）⁴⁾。

まず、内国歳入法における租税公課の所得控除の定義から見ていこう⁵⁾。内国歳入法の164条では、実額控除可能な租税公課についての規定を置いている。所得控除の要件は1) 納税者の所得もしくは財産に対して課された税であること、2) 所得控除が申請されている課税年度において納税者が支払ったかあるいは負担したかの税であることとしている。この要件に該当する税として、1. 州、地方及び外国の不動産税、2. 州、地方の動産税、3. 州、地方及び外国の所得税、戦時利潤税、超過利潤税、4. 世代飛び越しの移転税（*generationskipping transfer tax*）がある。しかしこの要件に該当したとしても、必ずしも控除されない税もある。控除対象とされない税を挙げると、連邦税では1. 連邦所得税、2. 社会保障税な

図1 行政区域間相互の財政調整



注) シャウプ『財政学』(2)より作成.

いし鉄道退職税の従業員負担分, 3. 連邦支出税ないし関税, 連邦遺産税, 贈与税である。州・地方税では, 1. 自動車税, 2. 相続, 遺贈, 継承ないし遺産に対する税, 3. 贈与税, 4. 人頭税, 5. タバコ, アルコール, ビール, ワイン等に対する税, 6. 売上税が挙げられている。

これらの税の控除の有無は, その時代時代の連邦政府の租税政策を反映している。そもそも租税公課の所得控除制度は, 1861年の連邦所得税法の中にも既に認められており, 当時は連邦, 州, 地方の3政府の税が控除の対象であった。これは, 憲法修正第16条の承認によって再導入された1913年の連邦所得税法の中にも継承されていたのである。しかし, その後、控除対象税目は, 一貫して縮小の方向を辿ってきている。1917年には第1次大戦の戦時増税を目的に連邦所得税が控除対象から外され, 43年には連邦内国消費税の控除が廃止された。戦後では, 64年に州税であるタバコとアルコール飲料, 自動車と運転免許に対する州, 地方税, ガソリン税を除く他の州と地方の特別消費税が対象から外された。78年にはガソリン税に対する所得控除が連邦政府の省エネルギー政策と対立するといった理由から廃止されている。最近では, 包括的な課税ベースへの拡大と税率のフラット化を目指した86年税制改革法において, 州, 地方の小売売上税に対する所得控除が廃止されることになったのである。

また、所得控除額の規模についてである。表9に示すように、92年度の実額控除項目中の州・地方所得税の申告者数は、2,722万人、申告額が969億4,600万ドル、財産税の申告者数は、2,874万人、申告額が572億4,300万ドルである。州、地方所得税と財産税の合計申告額は、1,543億6,600万ドルで実額控除額全体の32%を占める。これは同年度の調整後総所得額の4.3%を占める規模である⁶⁾。

表9 個人所得税の実額控除項目（1992年度）

	申告数 (千人)	総額 (百万ドル)	総額の 構成比
医療費	5,508	25,746	5.3%
租税	31,960	154,366	32.0%
所得税	27,222	96,946	20.1%
財産税	28,784	57,243	11.9%
支払利子	27,347	208,656	43.3%
保険料	29,603	63,844	13.2%
合計	32,541	481,946	100%

出所) 合衆国商務省『現代アメリカデータ総覧』原書房、1995年度、p. 346より作成。

所得控除制度の諸効果

さて、州・地方税の所得控除制度の効果について述べよう。これは、次の5点に整理できる⁷⁾。

第1に、所得控除制度は、納税者の支払い能力の正しい尺度（true measure of ability to pay）を得るために必要な手段である。州・地方税の所得控除は、雑損控除、医療費控除と同様、課税所得を納税者の支払い能力により密接に関わらせることができるため、課税の公平を高めることができる。

第2に、所得控除制度は、没収税率（confiscation rate）を緩和する効果をもつ。各段階の政府が共通の課税ベースを利用することにより、その結合税率は100%を超える没収的な税率にまで引き上がる場合がある。80年代以前は、連邦所得税の最高限界税率が70%であり、州・地方所得税の最高税率が10-15%であったため、没収税率に近い状態にあった。こうした中、所得控除制度は、結合税率を引き下げ納税者の負担軽減を計ると共に州、地方政府の課税の余地を生み出すことができる。

第3に、所得控除制度は、州・地方公共サービスの租税価格（tax price）を引き下げる効果をもつ。控除対象税目に対する納税者の税負担を引き下げると共に、その税で調達される地方公共サービスの租税価格を引き下げることになる。

第4に、所得控除制度は、隠れた補助金（expenditure tax）の役割を果たすことになる。租税価格の引き下げは州・地方政府にとっては、地域住民に対する課税を容易にする。所得控除制度がない時に比べ、増税や累進税化が実施される可能性が高まり、州、地方政府に増収効果を生む。

第5に、所得控除制度は、州、地方政府の租税競争を緩和する効果をもつ。所得控除制度がない場合、高税率州居住者—特に高額所得者—は低税率州に移住するインセンティブを持つことになる。この時、控除制度の導入は、高税率州の居住者の税負担を引き下げのために、税率差を通じた住民移動は弱められることになる。

以上の効果うち、結合税率の緩和、租税価格の引き下げ、租税競争の緩和の3つの効果について詳しく見ていくことにしよう。まず、結合税率の緩和についてである。どのような仕組みであるのか、数値例により説明する。連邦所得税率（ f ）と州所得税率（ s ）の結合税率は、税率の和である $f+s$ で示される。連邦税による州税の所得控除を認めた場合、結合税率は $f+s-fs$ となる⁸⁾。数式上、結合税率は、連邦限界税率と州限界税率を乗じた値すなわち、 fs 分引き下がる。表10の数値例を見てもわかるように、控除制度のない場合の結合税率は33%（州税が5%の場合）であり、連邦所得税による控除制度がある場合は32%となる。また、州税率が高い場合にはさらにこの効果を強めることになる。州税率が10%の

表10 数値例に見る結合税率の割合

	税率	数値例 1	数値例 2
連邦所得税の税率	f	28%	28%
州所得税の税率	s	5%	10%
結合税率	$f+s$	33%	38%
連邦所得控除による税率	$f+s(1-f)$	32%	35%
連邦所得控除による税率	$\frac{f+s(1-2f)}{1-fs}$	31%	33%

注) Ronld Fisher, *State and local Public Finance*, Irwin, 1996, p.425.

場合は、結合税率は38%になるが、所得控除がある場合の結合税率は35%に引き下がる。このため、低税率州（5%）と高税率州（10%）との結合税率の格差も狭まることになり、租税競争の緩和にも効果を発揮することになる。

ところで、一部の州（アラバマ州、アイオワ州、ルイジアナ州、ミズーリ州、ノースダコタ州、オクラホマ州、ユタ州）では、州所得税において連邦所得税を所得控除している。この場合、連邦所得税からの州所得税の所得控除と州所得税からの連邦所得税の所得控除が同時的に行なわれることになる。これは互恵的所得控除（reciprocal deductibility）と呼ばれている。互恵的所得控除では、結合税率は、 $f+s(1-2f)/1-fs$ となる⁹⁾。控除制度がない場合の結合税率 $f+s$ に比べ、連邦所得税による州所得税の控除により sf 分、州所得税による連邦所得税の控除により fs 分引き下がることになる。しかし、同時に両税額は所得控除によって低くなるため、州税は f^2s 分、連邦税は sf^2 分税率が引きあがることになる。いずれにせよ、連邦所得税だけの片務的所得控除に比べその効果は一層大きくなる。表10の数値例では、33%の結合税率が31%に引き下がることが示されている。しかし、互恵的所得控除は、州の課税ベースを狭めることになるため、所与の税収を確保するためには、その分、限界税率の引き上げを余儀なくさせるという問題もある。

第2に、地方公共サービスの租税価格の引き下げ効果である。納税者が地方公共サービスを州・地方税によって調達する場合、その州・地方税が連邦所得税の控除対象税目であれば、所得控除を通じて、州・地方税の実質負担額、すなわち地方公共サービスの租税価格は引き下がることになる。これを数式で示すと、所得控除制度がある場合の公共サービス価格は、 $(1-f)E$ で示される¹⁰⁾（ f —連邦所得税の限界税率、 E —公共サービスの価格）。限界税率が、14%の納税者の場合、公共サービス価格は1ドル当たりの低下額は14セントになり、公共サービス価格は1ドル当たり86セントになるのである。もっとも、控除対象税目でない場合（例えば、使用料）は、この効果は現れないので租税価格は E のままである。このため、州・地方政府により、控除対象の税が対象外の税に比べ優先させる効果が生じる。

また、課税ブラケットごとの地方公共サービスの租税価格の引き下げ効果は、 $(1-f)I+(1-I)$ で示される（ f —過重平均された連邦限界税率、 I —州・地

方税の実額控除の申告割合)¹¹⁾。これは、公共サービス1ドル当たりの引き下げ額を示したもので、連邦限界税率の変化と各ブラケット内の実額控除者の割合に応じて引き下げ額がどのように異なるか見たものである。ブラケット内に実額控除者がいない場合には、公共サービスの租税価格は1ドルとなるように仮定され、ブラケット内の実額控除者の割合が増加するほど、公共サービスの租税価格が引き下がるように仮定されている。後に、この数式を使い、租税価格の引き下げ効果を示すことにする。

第3に、租税競争の緩和についての効果である。納税者の移動可能性が前提とされていれば、居住地区の課税水準、サービス水準の違いは、納税者に移住へのインセンティブを与える。控除制度はこのインセンティブに対しどのような影響を与えているのか数式により示していく¹²⁾。都市aの税額を T_a 、都市bの税額を T_b とし、両都市での支払い税額に対する受取便益の割合をBRとする。この時、 $T_a > T_b$ で $0 < BR < 1$ とすると、都市bへの移動の便益を示す数式 $(T_a - T_b)(1 - BR)$ は正となる。よって、住民移動に対するインセンティブが生じることになる。すなわち、納税者に低負担地区への移動誘因が生じることを意味する。一方、所得控除制度を考慮に入れると次のようになる。所得控除を考慮した場合の都市aでの税額 T_a は、 $T_{na} = T_a(1 - f)$ となる(f —連邦税の限界税率)。同じく、都市bの税額 T_b は、 $T_{nb} = T_b(1 - f)$ となる。この場合、住民移動の便益を示す数式は、 $(T_a - T_b)(1 - BR - f)$ となる。 $BR + f > 1$ ならば、数式は負となるので、所得控除制度は都市aへの移動のインセンティブをもたらすことになる。逆に、 $BR + f < 1$ ならば、数式は正となるので、所得控除制度は、都市bへの移動のインセンティブを持つことになる。すなわち、連邦所得税の限界税率が高い納税者は、高負担地区へ移動する誘因が生じることを意味するのである。ここから、所得控除制度は、租税競争の緩和に役立つことが想定できるのである。

以上示してきたように、所得控除は複合的な効果を併せ持っていたことがわかる。実額控除方式の申告者にとっては、結合税率の緩和、租税価格の引き下げによる負担軽減といった便益を得ることが約束される。他方、州、地方政府にとっては、結合税率の緩和による課税余地の発生、租税価格の引き下げによる隠れた補助金の交付、租税競争の緩和による高い課税水準の維持、累進税制の導入といった便益がもたらされるのである。もっとも、これらの便益は、次節で詳しく述べ

るように、あらゆる個人に、あらゆる州・地方政府に平等に帰着するものでなかった。より高額な所得者に、またそれらが居住するより富裕な団体に差別的に帰着したのであった。

注)

- 1) 制度の説明については、須田徹『アメリカの税法』（改訂5版）中央経済社、1996年。
- 2) R. グード著（塩崎潤訳）『個人所得税』日本租税研究協会、1966年、p.166.
- 3) 前掲書、p.167.
- 4) カール S.シャープ（塩崎潤監訳）『財政学』（2）有斐閣、1974年。
- 5) James W. Pratt, Jane O. Burns, William N Kulsrud, *Federal Taxation*, Irwin, 1990, pp. 11-14~11-16.
- 6) 数字の出所は、U.S. Department of Commerce, *Statistical Abstract of the United States*, 1995, p. 346.
- 7) 論点の整理は、ACIR, "Federal Income Tax Deductibility of State and Local Taxes : What Are Its Effect? Should It Be Modified or Eliminated?" in *Strengthening the Federal Revenue System : Implications for State and Local Taxing and Borrowing*, A-97, 1984.
- 8) 結合税率 α 、課税ベース T とすると、 $T\alpha = f(T - sT) + Ts$ 。 $\alpha = f + s(1 - f)$ と示される。
- 9) $AT = f(T - BT)$ 、 $BT = s(T - AT)$ の連立方程式（ AT は、連邦税額、 BT は、州税額、 T は課税ベース、 A は州所得税の所得控除を行った後の連邦限界税率、 B は連邦所得税の所得控除を行った後の州限界税率）を解いて、 A と B の和が互恵的所得控除の税率となる。
- 10) 公共サービスの価格＝州・地方税額とすると、所得控除後の連邦所得税額は、 $f(T - E) + E$ となる。この式は $fT + E(1 - f)$ に書き直すことができる。 fT は連邦所得税の納税額、 $E(1 - f)$ は減額された州所得税の納税額、すなわち、引き下げられた地方公共サービスの価格を意味する。
- 11) *Ibid*, p.40.
- 12) *Ibid*, p.66.

IV. 1986年税制改革法と州・地方税の所得控除制の存廃論

86年税制改革法を巡る経緯

さて、州・地方税の所得控除制度の存在意義が大きく問われた86年税制改革法について話を移そう。86年税制改革法は、税制の公平、成長、簡素を目的に、従来、聖域と考えられていた課税の抜け穴や租税優遇措置を縮小させ、課税ベースを拡大させ、その税収をもって税率の引き下げを行うという改革であった。未完の課題は残されたものの、86年税制改革法は、包括的課税ベースへの「大きな一歩を踏み出すもの」であり、これまで、積み重ねられてきた「個人所得税のイロージョンを逆転するのに良いスタート」であった¹⁾。この86年税制改革法を巡る審議過程では、州・地方税の所得控除制度も課税ベースをイロージョンさせる制度として、改革の俎上に上り、制度の存廃が吟味されたのであった。

所得控除制度を中心に審議過程の流れを追うと、こうである²⁾。まず、CBO (congressional budget office) は、83年と84年の両年に *Reducing the Deficit : Spending and Revenue Option* と題する報告書の中で、財政収入調達の選択肢として小売売上税の所得控除制度の廃止を挙げている。CBOは、この理由として、次の2点を挙げている。

第1に、税法は一般に、納税者の経済的環境に影響する相対的に巨額でかつ予測不可能な支出 (large and unpredictable expenses) の所得控除を認めている。しかし、売上税の控除は、標準課税表による計算方法と（ほとんど全ての実額控除選択者によって請求される）所得控除の対象範囲という点で、この一般的基準を満たしていない。第2に、貯蓄の増大が国家の成長に役立つとするならば、売上税の所得控除は、消費コストを削減することによって、貯蓄でなく消費の拡大を刺激するので廃止すべきであるといったものである。

またこの間、2つの議員提案による税制改革案にも州・地方税の所得控除制度の廃止が盛り込まれた。これは、83年の上院議員B. Bradleyと下院議員R.A. Gephardt提出のBradley-Gephardt案と84年の下院議員J. F. Kempと上院議員B. Kasten提案のKemp-Kasten案である。前者の案では、一般売上税、動産に対する財産税については所得控除を廃止する。不動産に対する財産税と所得税の所得控除については、全納税者の80%は、14%のフラット税率の適用対象者となるので、

その控除額を減額するといったものであった。また、後者の案では、さらに控除対象税目の幅が縮小し、不動産に対する財産税以外には所得控除は認めないとしたのであった。

しかし最もドラステックな改革は、84年11月にリーガン財務長官からレーガン大統領宛てに提出された財務省報告書*Tax Reform for Fairness, Simplicity, and Economic Growth*（『公平、簡素、経済成長のための税制改革』）であった³⁾。この財務省報告書は、一切の州・地方税の所得控除を認めないという立場をとった。控除制度の廃止の趣旨は、州・地方税の所得控除は、結合税率が引き下がった現在、課税所得の正確な算定には必要とされない。所得控除の州・地方政府への隠れた補助金としての役割は、不必要であり、不公平、不効率を生むだけであるといったものであった。またなぜ、全廃なのかについては、控除対象税目に対する依存度は州間でばらつきが大きく、特定の税のみ廃止すれば特定の州の居住者を差別するし、特定の州・地方政府の租税政策にも歪みをもたらすことになると述べていた。そして報告書では混乱と不公平を最小限に抑えるために、所得控除を2年間にわたって段階的に廃止するとしたのであった。

この財務省報告書は、大統領に提出された後に、大統領はこの報告書を基礎に*The President Tax Proposal to The Congress for Fairness, Growth, and Simplicity*（『公平・成長及び簡素化のための大統領の議会に対する租税提案』）を85年5月に国民に提案したのであった。この提案でも、州・地方税の所得控除の扱いは財務省報告の結論を踏襲し、所得控除の全廃を提案したのであった。大統領案は下院に送られたが、下院では全く逆の立場が取られた。州・地方税の全てを所得控除項目として保留するH.R.3838を85年12月に可決したのであった。一方、上院では、H.R.3838を修正し86年6月に可決している。ここでの州・地方税所得控除の扱いは、次の場合を除き、州・地方売上税の控除を認めないというものであった。その場合とは、州・地方売上税の納税額が所得税の納税額を超える個人は、州・地方売上税の控除を留保し、所得税納税額に対して売上税納税額の超過額の60%を控除するというものであった。そして、下院では、この上院案をわずかに修正し、州・地方売上税の控除を認めないとした。これは、86年9月に上院、下院で、税制改革法案の一部として合意されることになった。こうして、86年税制改革法では、州・地方売上税が所得控除項目から除外されることになっ

たのである。

所得控除制度に対する廃止論

このように、86年税制改革法の成立過程では、州・地方税の所得控除制度の扱いは、全廃か一部廃止か大きく揺れたわけである。この所得控除制度に対する廃止論とはどういったものであるのか、財務省報告書を中心に整理を行うことにする。だがその議論に進む前に、80年代以前からあった所得控除制度の廃止論についてビックリー著『累進課税の今後』の中から示しておくことにする⁴⁾。ビックリーは、1940年代に既に次のような議論を展開していたのであった。すなわち、「現行法では、真の所得の決定に関係の薄い諸項目に対して差引きが認められている。納税額に対して認められている差引は極めて寛大で、かつ少なからず恣意的である。事業税はもち論所得生産の経費として差引くのが正当である。しかし、所得課税の場合でも支出課税の場合でも人税または消費税の差引きを正当とする理由は、州及び地方所得税を除き、見い出しがたい⁵⁾」と所得税以外の控除について批判を展開している。この「見い出しがたい」理由について次の点を指摘している。

第1に「差引し得る税と差引し得ない税との間に設けられた区別は、極度に技術的な恣意的なものである⁶⁾」からである。42年歳入法まで、ガソリン税と消費税はそれを賦課する法律の技術的な字句によって控除の有無が決められていた。また、連邦娯楽税は、直接消費者に課税されるので控除されたが、酒税、たばこ税は、製造業者の営業消費税であって「法律にはこれを価格中區別して消費者に転嫁することを認める規定がない⁷⁾」ということで控除されていなかった。

第2に、受益を基準に課税する税（ガソリン税と自動車税）の場合は、税額は州が供給する用役または便宜の消費または使用とある程度一致する。よって、税額は個人の消費した資金を示す目安として、所得から控除すべきでない。

第3に、所得控除は、「所得税の見かけの累進性と真の累進性との間の開きを大きくする⁸⁾」。理論上は所得控除の効果を相殺できるほど税率を累進化させることも可能であるが、実際には不可能である。また、「所得税に今のように多くの抜け穴がある限り、名目的税率を引き上げることは、同じ程度の累進が他の手段で実現できる限り、それは浪費的な脱税技術を助長する点で好ましくない⁹⁾」

としたのである。

一方、州・地方所得税を例外として認める理由については、「主としてそれが同一課税標準に課税され、その課税標準は納税資金を含んでいるからである。・・・従ってかかる差引きがなされなければ合算税率は100%を超え、没収同様になる可能性がある」¹⁰⁾ からである。もっとも、所得税以外の税について控除を廃止し、所得税についてのみ控除を存続する場合、所得税採用州の住民と非採用州の住人との間に負担の格差が生じる。この点については、「全租税体系の累進性を増す手段として州の所得税採用を奨励することが望ましいといたい。富裕な住民が税制の累進性がそれほど高くない他州に逃げることを恐れて、州が高度の累進課税を避ける傾向はかなりある。・・・(所得控除は)この傾向を若干打消す働きがあるから、どちらかと言えば結局望ましいと言えよう」¹¹⁾ と述べている。

本書は財務省報告書のように所得税の廃止にまで議論は進まなかったが、所得控除が与える課税ベースのイロージョン、控除項目の定義の曖昧さ、租税利益説に基づく控除制度の廃止論など、控除制度に対する主要な批判点が網羅されており、まさに正鵠を射く議論であると言えよう。また、所得税の控除についても、当時の連邦所得税の最高税率は、94%（1944～45年度）であり、結合税率の軽減を勘案しなければならなかったのは致し方なかったことであろう。

さて、財務省報告書の論点について見ていこう。ここでの所得税控除制度の廃止の論拠は、次の7点に整理しえる¹²⁾。

第1に、州税と地方税に対する所得控除制度は、所得の正確な算定には必要とされない。なぜならば、最高税率が90%に達していた時には、所得控除制度は、没収税率を緩和するために必要とされたが現在の税率水準からは必要性はない。

第2に、州・地方税は納税者の自発的な支払い（voluntary pay）であるので、控除する必要はない。連邦税に比べ、州・地方税の課税水準はサービス水準に照応するように納税者側の統制－納税者の反乱、足による投票－が働き易い。

第3に、州・地方政府の公共サービスはスピルオーバー効果をもっており、州・地方政府の課税とサービスの水準が照応しない。このため、所得控除制度がなければ州・地方政府は財源不足に陥る。こういった論理があるものの、これは信じるべき理由はない。

第4に、州・地方税の所得控除は効果的な補助金ではない。なぜなら、所得控

除の利益を享受するのは、全世帯の約1／3を占める実額控除申請者であるが、これらの者が州・地方政府のサービスレベルの向上に大きく寄与しているかどうか疑わしい。また、補助金の利益は主として、実額控除申告者の割合の高い高額所得者と所得の高い自治体を潤すことになる。

第5に、全廃でなく一部の租税については控除項目として残すべきであるという意見があるが、この見解を斥ける。なぜなら、所得税、小売売上税、財産税の依存度が州・地方政府ごとで大いに異なるからである。ある税は所得控除を認め、ある税は認めないならば、控除対象税目を課税されている住民は、控除対象から外された租税を課税されている住民に比べ不当に優遇されることになる。また、控除対象から外された租税を歳入源として利用しないようにと、州・地方政府の租税政策を不当に歪めることになる。

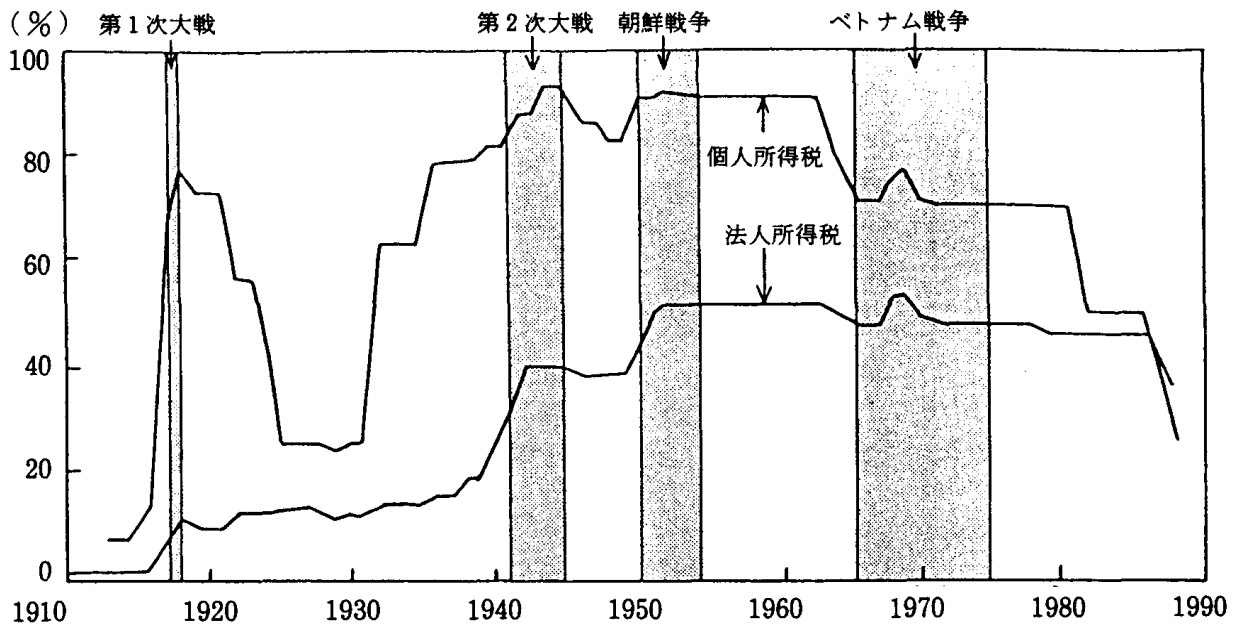
第6に、州税と地方税の所得控除が連邦税の課税ベースのイロージョンを生じさせているため、すべての納税者に対する連邦所得税の税率をより高くしている。このため、課税水準が高い州は正味の利益が生じ、低い州は不利益を被る。

第7に、連邦政府は、実額控除の申告者に対してのみその州税と地方税の一部を負担し、かつその申告者の所得が高ければ高いほど、州税と地方税のより高い割合を負担している結果となっている。また、連邦政府は低所得州よりも高所得州において、州・地方支出のより高い割合を引き受ける勘定となっている。

所得控除の諸効果の検討

このように、財務省報告書では、州・地方税の所得控除制度がもつとされる負担軽減効果や補助金効果について全面的な批判を投げかけたわけである。ここでは、以上の論点を補強する実証データを示しておくことにする。まず、連邦所得税と州所得税の結合税率についてである。図2は、連邦所得税の最高税率の推移である。1960年度の連邦所得税の最高税率（合算申告者の適用税率）は、91%（最高実効税率制限87%）である。この時、州所得税の最高税率は、アラスカ州（12.74%）、ミネソタ州（11.55%）、ニューヨーク州（10.0%）、ノースダコタ州（11.0%）、ウイソコンシン州（10.2%）で10%を超えており、まさに連邦と州の結合税率は没収的な税率となっていた。また、79年度は、連邦所得税の最高税率は70%にまで下がっているが、一部の州所得税の最高税率（アラスカ州（14.5%）、

図2 連邦所得税の最高税率の推移



出所) 渋谷博史『現代アメリカ連邦税制史』丸善, 1995. p. 24

デラウェア州 (19.8%), ミネソタ州 (17.0%), ニューヨーク州 (15.0%)) が引き上がっており, 控除制度の必要は少なくなかったと言えよう。しかし, 86年税制改革法以降, 連邦所得税の最高税率は大きく引き下がる結果となり88年度の場合, 最高税率は28%となった。州所得税の最高税率が高い州 (オクラホマ州 (17%), アイオワ州 (13%), カリフォルニア州 (11.0%)) の税率と結合しても, 没収的とは言い難い水準にまで下がっているのである。

次に, 所得控除制度の所得階層別に見た効果である。表11に示されているように, 所得控除制度は, 高額所得階層に有利に働いていることがわかる。全家計の33%が実額控除方式を選択しているが, 家計所得 (family economic income) が1万ドル以上1万5千ドル未満の階層はわずか9%しか選択していない。その反面, 10万ドル以上の階層では95%が選択しているのである。また, 1家計当たりの平均所得控除額も所得階層が上昇するほど大きくなり, 1万ドル以上1万5千ドル未満の階層が901ドルに対し, 10万ドル以上20万ドル未満の階層にとっては, 2万1,338ドルになっているのである。

一方, 地方公共サービスの租税価格の引き下げ効果も, 高額所得階層ほど, その効果が大きくなっている。表12は, 前節で示した公式に基づき推計された数字である。5千ドル以上1万ドル未満の課税ブラケットの間には, 過重平均された

表11 州・地方税の所得控除の所得階層別効果（1983年度）

所得階層	家計数 (千単位)	控除者割合 (%)	控除額 (100万ドル)	平均控除額 (ドル)
1万ドル未満	337	2	233	691
1万～1.5万ドル	516	4	465	901
1.5万～2万ドル	1,009	9	1,009	1,089
2万～3万ドル	3,894	22	5,307	1,363
3万～5万ドル	10,820	51	22,012	2,034
5万～10万ドル	11,298	80	36,408	3,223
10万～20万ドル	1,793	95	12,150	6,776
20万ドル以上	426	97	9,090	21,338
合計	30,093	33	86,762	2,883

出所) Bernard D.Reams Jr.and Margaret H.McDermott, *Tax Reform 1986: A Legislative History of the Tax Reform Act of 1986: The Law, Reports, Hearings, Debates And Related Documents*, William S.Hein & Company, Vol.63, Doc. No.239, p.66.

表12 所得控除制度の州・地方公共サービス価格への影響（1982年）

調整後総所得	実額控除者に対する 連邦税率（過重平均）	実額控除者の割合	州・地方公共サービスの 平均価格
合計	28.4%	40.8%	0.88ドル
5千ドル未満	12.8	3.0	1.00
5千～1万ドル	13.6	10.6	0.99
1万～1.5万ドル	16.0	20.5	0.97
1.5万～2万ドル	18.9	31.5	0.94
2万～2.5万ドル	22.1	48.0	0.89
2.5万～3万ドル	24.8	61.9	0.85
3万～5万ドル	31.4	81.8	0.74
5万～10万ドル	42.3	94.6	0.60
10万～20万ドル	49.2	97.4	0.52
20万～50万ドル	49.8	98.5	0.51
50万～100万ドル	49.9	98.9	0.51
100万ドル以上	49.9	99.3	0.50

出所) Daphen Kenyon, "Federal Income Tax Deductibility of State and Local Taxes, in *Federal-State-Local Fiscal Relations*" Technical Papers, Vol.1, Office of Local Finance Department of the Treasury, 1986, p. 445.

表13 州・地方税の所得控除制度の州別効果（1982年度）

州	1人当たりの控除額	所得に占める控除額の割合	ランク	1人当たりの所得	ランク	実額控除者の割合	ランク	
上位10州	ニューヨーク	1,422ドル	11.7%	1	12,204ドル	10	43.9%	4
	ワイオミング	1,375	11.3	2	12,222	9	31.4	31
	マサチューセッツ	1,066	8.7	9	12,287	6	34.1	22
	カリフォルニア	1,018	8.1	16	12,617	5	37.2	10
	メリーランド	992	8.1	14	12,280	7	44.7	3
	ニュージャージー	948	7.2	26	13,164	4	35.1	15
	アラスカ	925	5.5	45	16,854	2	30.2	33
	コネチカット	917	6.6	35	13,939	3	33.8	24
	コロラド	917	7.5	20	12,239	8	44.7	2
	イリノイ	899	7.5	21	12,027	11	33.8	25
平均	1,048	—	—	—	—	36.9	—	
下位10州	ユタ	797	9.2	6	8,693	47	45.0	1
	ウエストバージニア	718	8.0	17	8,966	46	17.7	51
	アイダホ	609	6.8	32	9,012	45	32.1	28
	サウスカロライナ	598	6.9	29	8,613	49	31.0	32
	ニューメキシコ	576	6.2	37	9,285	40	29.7	35
	ケンタッキー	555	6.1	39	9,122	43	33.8	23
	ミシシッピ	525	6.8	31	7,733	51	23.8	44
	テネシー	516	5.7	43	9,029	44	21.6	46
	アーカンソー	496	5.9	40	8,444	50	28.9	36
	アラバマ	443	5.1	51	8,684	48	31.8	30
平均	587	—	—	—	—	29.3	—	

注) 一人当たりの所得のランク1位はコロンビア特別区である。
出所) 表11と同じ。p.67のデータに基づき作成した。

限界税率が13.6%と低いことと実額控除の申告割合が10.6%にすぎないことによって、公共サービスの1ドル当たりの引き下げ額は1セントにしか過ぎない。しかし、課税ブラケットが上がる程、連邦税率も実額控除の申告割合も高まるので、2万5千ドル以上3万ドル未満のブラケットで15セント、20万ドル以上50万ドル未満のブラケットで49セントも引き下がることが示されている。

そして、表13はこうした所得控除を通じて生じた効果が、地域間でばらつきがあることを示したものである。一人当たりの個人所得額の高い上位10州（アラス

カ州、コネチカット州、ニュージャージー州、カリフォルニア州、マサチューセッツ州、メリーランド州、コロラド州、ワイオミング州、ニューヨーク州、イリノイ州）と低い下位10州（メイン州、ノースカロライナ州、ケンタッキー州、テネシー州、アイダホ州、ウエストバージニア州、ユタ州、アラバマ州、サウスカロライナ州、アーカンソー州、ミシシッピ州）の一人当り平均控除税額を比較すると、上位10州は1,048ドル（実額控除申告者の割合は36.9%）に対し下位10州は、587ドル（実額控除申告者の割合は29.3%）に過ぎないのである。高所得州ほど、実額控除申告者の割合が高く、実額控除の恩恵も大きいのである。

最後に、所得控除の租税支出としての大きさである。表14がこれを示す。84年度の場合、州・地方税の所得控除による租税支出額は、297億ドルに上る。この金額は、全租税支出の約9%を占めており、最大の租税支出項目であると目されている。また、76年度に比べ、約2.5倍も拡大しているが、同期間の補助金総額の伸び率（1.7倍）を大きく上回っているのである。こうした租税支出はもちろん、連邦所得税の課税ベースのイロージョン、連邦税率の名目的な引き上げをもたらし、さらに、論理的には、その負担を連邦所得税の全納税者に転嫁していると結論することができよう。

以上、所得控除制度が内在する諸効果について批判的に検討してきたわけである。こうした分析からすると、租税優遇措置の廃止による課税ベースの拡大と税率引き下げを最大の目的に掲げた86年税制改革法の論理の中に、所得控除制度が生き残れる余地がなかったと言わざるをえないのである。

表14 州・地方税の所得控除制度による租税支出（単位：10億ドル）

	76年度	84年度	86年度	88年度
州・地方税の所得控除額	12.0 (100)	29.7 (248)	32.6 (272)	22.1 (184)
連邦補助金額	59.1 (100)	97.6 (165)	112.4 (190)	106.3 (180)

注) ()は、伸び率を示す。

出所) OMB, Special Analysis, *Budget of the United States Government*
の各年度版により作成。

所得控除制度存続の意味するもの

さて、財務省報告書の否定論と前節で見た所得控除制度の肯定論と照らし合わせてみると、次のような対照性が現れることになる。

第1に、税に対する認識である。肯定論では、租税は強制徴収されたもので、個人の支払い能力を算定するためには、控除は必要であるとした。否定論の場合、税は自発的な支払いで、市場での財・サービスに対する支払いと同じで控除の必要がないとした。

第2に、結合税率についてである。肯定論では結合税率が高いので、所得控除は必要とし、否定論は最高限界税率は十分に低いので、その役割は終わったとした。

第3に、補助金効果についてである。肯定論は、所得控除は住民に負担軽減を州・地方政府に租税価格の引き下げに伴う収入増加をもたらすとした。否定論は、負担の軽減の効果は、高額所得者層に強く現れ不平等である。またそれらの階層が多数居住する州・地方政府に不均一に補助金効果が現れることになるとした。

第4に、租税競争についてである。肯定論は所得控除は租税競争の緩和に役立つとし、否定論は、高課税州に対する所得控除は連邦税の課税ベースのイロージョンと税率の引き上げを生じさせる。結局、租税競争を緩和することは、高課税州の税を連邦所得税を通じて、全国の納税者に租税輸出していることに過ぎないとした。

こうした対照性からすると、議論の対立が連邦政府と高所得階層ないし高所得団体（州・地方政府）の対立に展開することは当然のことであった。85年の6月17日に開かれた下院歳入委員会の公聴会では、この対立の構図が政治過程においても成立していることが示されており、大統領案に対する都市からの反発が読み取れるのである。ここでは、ニューヨーク州の関係者の証言をピックアップしてみた。

ニューヨーク州選出の下院議員のFrank Hortonは、次のように述べている¹⁴⁾。控除制度の廃止論者は、控除制度を貧困州から富裕州に資金を移転させる逆歳入分与税（reverse robin hood）であると主張する。確かに、控除制度によってニューヨーク州やミシガン州のような高税州の納税者は他の州の納税者よりも控除額が大きいというのは正しいが、これを以って、高税州の納税者が他の州の納税者か

ら補助されているとは言えない。というのは、高税州では徴収される連邦税額は、支出される連邦支出より多いからである。ニューヨーク州の場合、連邦税1ドルに対して連邦支出は92セントに過ぎないのである。また、控除制度は、貧困州を犠牲にして富裕州を補助するものでない。ACIRのデータに基づくと、控除額の大きい上位10州のうち、全国平均よりも財政力は高い州は4州だけであるが、下位10州では全国平均より高い州は8州もあると指摘している。

同じく、ニューヨーク州選出の下院議員のBill Greenも次のように述べている¹⁵⁾。控除制度の廃止論者は、控除制度が高課税州に居住する高額納税者により多くの便益をもたらすために、課税水準とサービスの給付水準が照応しなくなると批判する。しかし、高課税州は、貧困者やホームレスの多くを抱える高支出地域であるのは偶然ではない。ニューヨーク州はコントロールが困難であるこうした多くの問題に直面しており、そのことが、ニューヨーク州を高課税州にさせているのである。よって高課税州が控除制度の恩恵に浴したとしても問題ないとする。また、控除制度の廃止は、長期的な経済成長を低めると指摘している。これは、高課税州から中所得家計と企業が逃避し、州経済に打撃を与えるからである。このため、高課税州と低課税州で経済的な格差が広がり、北東部地区と中西部地区で成長率の低下、失業率の上昇が予想されると述べている。

また、ニューヨーク州選出元上院議員のJacob K Javitsは、所得控除制度の廃止は、都市に大打撃を与えるとし、次のような例を挙げている¹⁶⁾。オクラホマ州のポートランド市に居住する稼得所得1万ドルの夫婦の場合、ワシントン州のシアトル市に居住する同一所得の夫婦に比べ、約3,800ドル多く課税されている。控除制度が廃止されれば、この金額は2倍に跳ね上がる。これにより「人々は、州から州だけでなく、市からカウntyへ、市から郊外へ移住し、足による投票を行う。市はそれに抵抗できない」¹⁷⁾と述べている。

さらに、ニューヨーク州知事のMario M. Cuomoは、「所得控除は、金持ちのニューヨーカーのための特別なループホールであると描こうする者もいる。しかし、これは、事実を皮相的に歪めるものである」¹⁸⁾と批判している。所得控除を失うことは、全米の州・地方政府にネガティブな影響を与えている。低税率州のアリゾナ州では、48%の納税者が控除制度を利用しているし、ユタ州（58%）やバージニア州（41%）でも利用率が高い。また、控除制度の廃止によって新たに

生じる財源の半分以上は、15の高課税州から引き出されるものである。こうした州は既に連邦所得税の約44.3%を負担しているものの、連邦補助金の交付額は負担に見合わず低い。このため控除制度の廃止は、一層この15の州の負担を重くすることになると述べている。

これらの見解に共通する認識は、控除制度の受益者は都市だけでないこと、都市はむしろ連邦税の負担者であり連邦補助金の交付者（subsidizer）であって、都市の役割によって、連邦制度財政の基盤が担われているというものであった。もっとも、都市からの反発に加え、地方団体—例えば市長会（Conference of Mayors）、全国カウンティ協会（National Association of Counties）も控除制度廃止に対して反対の姿勢をとったのであった。こうして結局のところ、所得控除制度は、州・地方売上税については廃止はされたものの、86年税制改革の中に生き残ったのであった。

なお、こうした都市からの論理とは別に、控除制度をアメリカ連邦制財政システムの中に留め置こうとする見解もあった。1つはジョセフ・ペックマンの議論でもう1つは、ロナルド・フィッシャーの議論である。この2つの議論は全く観点が異なるものであるが、アメリカ連邦制度財政に対して示唆するものが多い見解であるので、紹介しておくことにする。

ペックマンの議論は、その遺稿である*The Future of the Income Tax*の中に見受けられる。この中で、ペックマンは、86年税制改革法の成立を回顧し、所得控除について次のように述べている。「私は州間の課税格差を適正化するために、州所得税の控除は保持するであろう。しかし、財産税は主として利益税であり、それゆえ控除可能にされるべきでない」¹⁹⁾と。同論文では、86年税制改革法の課題としてキャピタル・ゲイン、フリッジ・ベネフィット、モーゲージ利子の控除、慈善的寄贈、財産税の所得控除の課税ベースからの脱漏を挙げ、「連邦所得税は包括的所得目標にまだまだ足りない」²⁰⁾としている。しかし、こと州所得税の所得控除については一種の聖域に置いているのである。レーガン税制以降、連邦補助金の削減、州への権限移譲、州間租税競争の激化といったfend-oneself federalism的な様相が深まっていったが、こうした中、所得控除制度を維持することで、州間の租税競争を緩和し「州間の課税格差の適正化」をすることが期待されたのである。いかに、州・地方所得控除制度の根拠が色あせようとも、「連邦制度に

おける政府間の友好関係を押し進めること」といった所得控除の論理は、ペックマンの脳裏に刻みこまれていたのである。

一方、ロナルド・フィッシャーの議論はこうである²¹⁾。各州は、公共サービスの経費を調達するために、居住者に次のような「最低コストの税」を課税するよう配慮するとしている。この「最低のコストの税」は、1つは、居住者の超過負担コストを最小化しえる税。2つは、徴収コストを最小しえる税。3つは、居住者に対して収入コストを最小化しえる、すなわち非居住者に租税輸出を通じて負担を最大化しえる税の3つであるとする。そして、3番めの税を実現する手段として、連邦所得税の所得控除制度を挙げるのである。

そして、フィッシャーは、所得控除制度を通じた租税輸出の効果だけでなく、これが州税構造における多くの違いを説明することに役立つ点に注目している。なぜなら、所得控除制度を通じた租税輸出が可能で居住者の負担が最小化しえるなら、州税制を均一化させるよりもむしろ多様化に任せた方が、州にとって、コスト最小の最適な税制を組立て得るからである。すなわち、「少なくとも居住者にとってコストを最小化するという意味で、多様な州にとっては、多様な租税構造の方が最適に違いない²²⁾」と指摘しているのである。こうした論理の検証は今後の実証的な研究に待たれるところであるが、フィッシャーの州税制に対する認識に基づくと、所得控除制度があるがゆえに、州税制の多様性が保持しえる、さらに言うと、他の連邦制度に類例がない強固な課税権を有する州財政を維持しえると言えるわけである。

所得控除制度は、確かに、連邦財政の立場からすれば、課税ベースのイロージョンをもたらすものとして、廃止すべき存在であると言えよう。特に、巨額な財政赤字の縮小が急務となっている今日、消え去るべき存在とみなされても当然であろう²³⁾。しかし、アメリカ連邦制度財政の立場から見るとどうであろうか。他の連邦制度国家と異なり、政府間の財政調整や課税調整システムが不十分で、多様な州税制度を抱えている状態では、容易に所得控除制度の存在を消し去ることはできないのである。このため、所得控除制度の存続は、それがもつ欠陥とは別に、多くの州、地方関係者の支持を得ていたのである。こう言えるとすれば、所得税控除制度は、その役割は後退ぎみではあるが、アメリカ連邦制度財政の性格そのものに深く根ざした制度であると評価できよう。

注)

- 1) J・A・ペックマン (梅原英治訳「所得税の未来」『鹿児島経済大論集』第32巻第3号, 1991年10号 (原文は, J. A. Pechman, "The Future of the Income Tax", *American Economic Review*, Vol.80, No.1, 1990), p.123.
- 2) 概要については, Daphen Kenyon, "Federal Income Tax Deductibility of State and Local Taxes, in Federal-State-Local Fiscal Relations" *Technical Papers*, Vol. 1, Office of Local Finance Department of the Treasury, 1986.
- 3) アメリカ財務省編 (塩崎潤訳)『公平・簡素および経済成長のための“税制改革”』(第1巻概観) 今日社, 1985年。
- 4) 「ビッカリの所得税及び法人税論」『大蔵省調査月報』第38巻特別第2号。
- 5) 前掲書, pp.67-68.
- 6) 前掲書, p.68.
- 7) 前掲書, p.68.
- 8) 前掲書, p.69.
- 9) 前掲書, p.69.
- 10) 前掲書, p.68.
- 11) 前掲書, p.69.
- 12) 財務省, pp. 69-71を参照。
- 13) 渋谷博士『レーガン財政の研究』東京大学出版会, 1992年でも, この議論を紹介している。同書では, 所得控除制度の存続を, 「レーガン政権の廃止提案を非白人向けの福祉を徹底的に削減するために州・地方政府の財源を締め付けようとするものとみるならば, それが維持されたという事実は, その福祉の削減が, 連邦補助金は削減されたがその分のいくつかは州・地方政府が補って福祉レベルの維持に努めるという程度にトーン・ダウンしたことのあらわれと言えよう」(p.137-138)と福祉国家への「健全な制約」といった論点を指摘している。
- 14) Brenard D. Reams, Jr. and Margaret H. McDermott, *Tax Reform 1986: A Legislative History of the Tax Reform Act of 1986: The Law, Reports, Hearings, Debates, And Related Documents*, Vol. 29, William S. Hein & Company Buffalo New York, 1987, pp.5458-5459を参照。
- 15) *ibid*, pp.5579-5582を参照。
- 16) *ibid*, pp.5450-5452を参照。
- 17) *ibid*, p.5452.
- 18) *ibid*, p.5503.

- 19) 梅原, p.126.
 20) 前掲書, p.124.
 21) Ronald C Fisher, *State and Local Public Finance*, Irwin, 1996.
 22) *ibid*, p.435.
 23) CBO, *Reducing the Deficit: Spending and Revenue Option*, 1992 でも, 財政赤字削減策として, 所得控除制度の廃止が掲げられている。

おわりに

最後にこれまで述べてきた議論を整理しておくことにする。

第1に, 連邦制度国家間の政府間租税関係の特徴についてである。オーストラリアでは税源分離, カナダでは租税徴収協定による租税代行徴収 (piggy-backing system), ドイツでは共同税が実施され, スイスでは税源分離と立法措置や司法過程を通じた租税調和化が志向されていた。そして, アメリカでは, 連邦所得税による州・地方税の所得控除制度が実施されていた。政府間の財政移転関係と同様に, 政府間租税関係も各国で多様に実施されており, この制度の多様性が税源配分の在り方にも大きく影響していたのである¹⁾。

第2に, 連邦所得税による州・地方税の所得控除制度の特質についてである。所得控除制度の起源は1861年の所得税法にまで遡るものであるが, 2つの大戦を経て連邦所得税が高税率化していく過程で, 連邦制度財政システムにとって不可分な役割を果たすようになった。この役割とは, 具体的には, 連邦, 州, 地方政府間の二重課税の解消と没収税率の回避, 州政府間の租税競争の緩和, 州・地方政府の課税余地の創出, さらに州・地方政府への隠れた補助金の交付であった。

第3に, 連邦所得税による州・地方税の所得控除は, 州・地方政府の課税権を何ら制約せずに, 連邦が州・地方政府に対して, 課税権の一部を譲歩するものであった。しかし, この「譲歩」は, 連邦に財政的な余力があるときにのみ, 州・地方政府が引き出したものであった。80年代に連邦の財政赤字の削減問題が顕在化する過程では, 所得控除は, 連邦所得税の課税ベースのイロージョンを生み出す, 租税支出と観念されたのであった。このため, 84年の財務省報告では控除制度の廃止が課題となったのであった。

第4に、所得控除制度への批判は、その租税負担への差別的な影響にも向けられることになった。控除制度の負担軽減効果や公共サービス引き下げ効果は、高額所得階層になる程、顕著に現れること。控除制度の隠れた補助金効果も、こうした納税者が多数居住する団体に厚く配分されることが実証的に明らかにされた。さらに、所得控除が連邦所得税の課税ベースのイロージョンをもたらすことで、連邦税率の引き下げに歯止めをかけていることから、所得控除制度は、高所得地区の負担を低所得地区に租税輸出する制度であるとする論理が展開された。

第5に、所得控除制度が86年税制改革以降も存続した論理を検討した。控除制度の差別的効果についての認識を巡って、連邦政府対高所得団体、すなわち都市との政治的な対立にまで発展することになった。公聴会におけるニューヨーク州関係者の証言では、都市は、控除制度の一方的な「受益者」でなく、都市の連邦税「負担者」としての役割、連邦補助金財源の「供給者」としての役割が強調された。こうした都市からの反発が控除制度を存続させた1つの要因であろう論じた。また、アメリカ連邦制度財政システムの論理の中にも控除制度を存置させる論理を見出すことができた。第II節でも見たように、アメリカでは他の連邦制度には見られない程、連邦政府と州政府の租税関係が緩やかで、州政府間の財政制度も実に多様であった。ペックマンやフィッシャーが論じたように、所得控除制度は州間の租税競争を緩和し、多様な州税制の並存を保障するためには不可欠な制度であった。このため、たとえ、連邦税制改革の論理とは矛盾しつつも、控除制度の存続が図れたのではないかと論じた。

注)

- 1) この点では、なにゆえ、このような制度的な違いが生じたのかといった原因については、本論では言及できなかった。ビックリーは、戦前、カナダにアメリカのような所得控除制度がなかったために、連邦所得税が州所得税の税源を完全に先取 (preemption) することになったと述べている。これが、カナダ連邦制度で、租税徴収協定を生み出される下地となったのであろう。

(本研究は、平成8年度科学研究費補助金基盤研究(B)(1)による研究成果の一部である。)