

1986年税制改革法における財政連邦主義と包括的所得税論

— 財務省の州・地方税控除廃止論の批判的検討 —

赤 石 孝 次

Abstract

This paper reviews issues with analysis put forth in the Treasury I (1984), Treasury II (1985), and in congressional testimony, which has argued for the repeal of the nonbusiness state and local taxes deduction for itemizing taxpayers. In offering several arguments in support of its repeal, the Treasury Department has denied the deductibility on the basis of the two basic rationales; that is, the deduction is not necessary to define the federal income tax base properly under the ideal fiscal federalism, and the deduction cannot be justified on the rate-limiting rationale under the rate reduction proposal.

But, it arrives at the consistency with the proper treatment of the state and local taxes under the comprehensive income tax by substituting the marble cake type federal system with the layer cake type federal system. By identifying issues behind the justification for eliminating the deductibility, this analysis suggests that the Treasury's arguments for repealing the deductibility has several policy implications; reducing the total business tax burden, reducing the size of government at all levels, and using the revenue for the federal income tax rate reduction.

目 次

序. 問題の所在と分析の枠組み

1. 財務省の州・地方税控除廃止論

2. 理想的財政連邦主義モデルと州・地方税控除廃止論
3. 財務省の財政連邦主義と包括的所得税論の問題点
4. むすびにかえて

序・問題の所在と分析の枠組み

1986年税制改革法 (Tax Reform Act of 1986) のたたき台となった「公正, 簡素, ならびに経済成長のための税制改革 — 大統領に対する財務省報告 — (Tax Reform for Fairness, Simplicity, and Economic Growth — The Treasury Department Report to the President — ⁽¹⁾)」(1984年11月) (以下, 財務省Ⅰ) と「公正, 成長, ならびに簡素のための議会に対する大統領提案 (The President's Tax Proposal to the Congress for Fairness, Growth, and Simplicity) ⁽²⁾」(1985年5月) (以下, 財務省Ⅱ) 以降, 1986年税制改革法の審議過程において大きな争点の一つとなったものに, 連邦個人所得税における州・地方の非事業課税控除 (deduction for nonbusiness state and local taxes) (以下, 州・地方税控除) の廃止提案がある。1986年税制改革法以前において, 連邦個人所得税の項目別控除者は, 営業・事業活動や所得を生み出すその他の活動に伴って発生したか否かに関係なく, 州・地方所得税, 州・地方不動産税, 州・地方動産税, 州・地方一般売上税に対する控除を認められていた。これに対して, 財務省Ⅰと財務省Ⅱは, 連邦個人所得税の算定において州・地方所得税, 財産税, 売上税に対する全ての控除を廃止することを提案した。しかし, その後の下院案では, 既存の州・地方税控除の全てが維持され, 上院案では, 所得税, 財産税に対する控除を現行法通り維持し, 売上税控除を州所得税超過額の60%に制限することが盛り込まれた。そして, 最終的に, 1986年税制改革法では, 売上税に対する控除だけが廃止されることになった。

財務省Ⅰから1986年税制改革法にいたる間の州・地方税控除を巡る議論の

対立の直接的原因は、財務省Ⅱ作成段階で、J. A. Baker 財務長官と R. Darman 財務副長官 (Deputy Secretary of the Treasury) が、州・地方税控除の廃止を財務省Ⅰで否認された租税優遇措置の一部を復活させるための財源として位置づけ、財務省Ⅱを可決に導くための議会戦略の一部としたことにある。⁽³⁾ 財務省Ⅰの作成における C. E. McLure, Jr. と R. A. Pearlman (租税政策担当次官補 (Assistant Secretary for Tax Policy)) の強い影響力は、J. A. Baker と R. Darman が政治的現実を反映させるように財務省Ⅰを組み替える段階で削ぎ取られていった。財務省Ⅱ作成に際して、J. A. Baker と R. Darman は、税制改革という体裁をひどく損なうことなく、どの優遇措置を維持でき、圧倒的に強力な利益集団の反対を被らずに、どの優遇措置を廃止できるか、という観点から財務省Ⅰの見直しを図り、財務省Ⅰ全体の精巧な合理性を簡単に無視していった。財務省Ⅱ作成において、彼らは、実質費用回収制度 (Real Cost Recovery System: RCRS) の修正、退役軍人給付非課税措置の存続、キャピタル・ゲイン優遇措置の存続、健康保険給付の免税措置の存続、ならびに石油・ガス関連産業の優遇措置の存続を、Reagan 大統領が強く支持する個人所得税最高限界税率の35%以下への引き下げと両立させる財源の一つとして、州・地方税控除の廃止を位置づけ、そのことによって、歳入見積りの辻褄を合わせることを決定した。そして、州・地方税控除が及ぼす便益の地域間格差を利用して、ニューヨーク州対残りの州の対立に持ち込めば、自分らの税制改革案が議会の承認を得る可能性が高まると考えた。州・地方税控除の廃止に対する J. A. Baker と R. Darman のこうした姿勢が、その後の議会審議過程での州・地方税控除廃止案の命運を政治的に規定したのである。

しかし、租税理論の側面から1986年税制改革法成立過程における州・地方税控除廃止論を巡る意見の対立を捉えようと、財務省Ⅰ、財務省Ⅱ、議会証言で財務省が展開した州・地方税控除廃止論が、その存在をそれまで支持してきた議会や財務省内の主張を十分な形で覆すことができなかった点に対立の

根本的な原因がある、と考えられる。すなわち、究極的には、州・地方税控除廃止論に関する意見の対立は、州・地方税控除に対する基本的な合理性の欠如と、それらを否認する財務省Ⅰや財務省Ⅱの理論的な前提に含まれる問題を反映したものであった、と考えられる。それまで州・地方税控除に対しては、課税所得の適切な算定に不可欠な措置とする考えと、財政調整(fiscal coordination)を容易にするのに必要な措置とする考えの全く異なった2つの根拠が与えられてきた。⁽⁴⁾ 州・地方税控除の第1の根拠は、多段階の政府制度では、ある段階の政府に支払われた税の控除は、少なくとも一つの他のレベルの政府に対する個人の支払い能力の尺度の不可欠な部分であり、個人の課税所得を適切に測定するために必要である、というものである。この考えに基づけば、州・地方税として支払われた額は個人の連邦税支払い能力を低下させるので、その支払いに対する控除を認め、連邦所得税ベースから取り除くことが要求される。したがって、この考えのもとでは、州・地方税控除は租税経費ではなく、課税ベースの適切な算定にとって必要な調整である、ということになる。1977年に公表された「基本的税制改革のための青書(Blueprints for Basic Tax Reform)⁽⁵⁾」(以下、ブループリント)はこの立場をとっており、「州・地方政府への支払いは、支払いと受益の間に合理的な対応関係がある場合を除けば、課税ベースから除外されるのが一般原則となる。……(所得税は — 筆者)支払いを行う者が消費や蓄積に利用できる資源を減ずるので、控除されるのが適切である、⁽⁶⁾」と州・地方所得税控除の維持を提案している。

第2の根拠は、州・地方税控除は、適切な連邦所得税ベースを定義するのに不必要であっても、連邦制における財政調整を容易にするのに必要である、というものである。すなわち、この考えでは、あるレベルの政府に支払われた税額を別の政府の課税所得から控除することは、独立して運営される政府が特定の人に過度に高い税率を課す危険性を緩和し、地域間の税負担の大きな違いによって作り出される経済的非効率を緩和するのに必要な措置と

いうことになる。したがって、この課税制限の根拠 (tax-limiting rationale) に基づけば、連邦個人所得税における州・地方税控除は、個人の連邦個人所得税支払い能力の尺度の一部ではなく、租税経費ということになる。1986年税制改革法以前の内国歳入法第164条 (section 164) の骨格は、1964年歳入法 (Revenue Act of 1964) で規定された。その際、議会は、州・地方所得税控除を提供できなければ、連邦と州・地方を合わせた所得税負担は極度に重いものになるとして、第2の根拠に基づいてその存続を支持した。⁽⁷⁾ このことを反映して、実際に、連邦レベルでの州・地方税控除は公式の連邦租税経費予算に含まれている。

以上のような州・地方税控除に与えられてきたそれまでの根拠に対して、財務省Ⅰ及び財務省Ⅱは、(1)州・地方税控除は連邦所得税ベースを正確に定義するのに必要なく、租税経費を意味し、(2)租税経費と考えられる控除は経済的考慮に基づいても正当化されない、と結論づけた。本稿は、この財務省Ⅰ及び財務省Ⅱの結論を財政連邦主義と包括的所得税論の観点から検討することで、そこに内包されている州・地方税控除廃止論の論理的問題点を抽出し、財務省Ⅰ及び財務省Ⅱの州・地方税控除廃止論に暗示的に含まれている政策的インプリケーションを租税理論の側面から提供しようとするものである。

本稿の構成は以下の通りである。1. では、財務省Ⅰ、財務省Ⅱ、ならびに議会証言で州・地方税控除廃止論を展開した財務省の主張を、R. A. Pearlman 及び C. E. McLure, Jr. の主張で補完しながら検討する。2. では、財務省の主張のモデルとなった R. A. and P. B. Musgrave の理想的財政連邦主義モデル及び所得再分配を目的とした能力税の連邦政府による実施を主張した H. C. Simons の包括的所得税ベースの定義から導き出される州・地方税の取扱いを議論し、それらに基づく限り、州・地方税控除廃止論に必然的に帰結することを指摘する。3. では、2. で議論した財政連邦主義モデルと現実との乖離を検証することで、財務省の州・地方税控除廃止論の問題

点を明らかにする。最後に、理想的な財政連邦主義モデルと包括的所得税論から引き出された財務省の州・地方税控除廃止論には、法人関連税の全体的負担水準の引き下げ、全政府レベルの規模の縮小と財源の連邦への集中、ならびに連邦個人所得税率引き下げのための財源確保、という論理が内包されていることを明らかにすることで、結びとする。

先に指摘したように、財務省Ⅰと財務省Ⅱとでは、それらに与えられた政治的意味合いが大きく異なる。しかし、理論レベルでそれらの州・地方税控除廃止論を捉える場合には、同控除の廃止を正当化するために C. E. McLure, Jr. と R. A. Pearlman によって同じ論理が展開されているので、それらに含まれている財務省の州・地方税控除廃止論を特別に区別して考える必要はない。

(脚注)

- (1) U. S. Department of Treasury, *Tax Reform for Fairness, Simplicity, and Economic Growth—The Treasury Department Report to the President—: Overview*, Vol.1, (1984), (以下, Treasury I, Vol.1とする), pp.77-81 (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 — レーガン大統領に対する財務省報告』, (1985年, 今日社), pp.69-71), *Tax Reform for Fairness, Simplicity, and Economic Growth—The Treasury Department Report to the President—: General Explanation of the Treasury Department Proposals*, Vol.2, (1984), (以下, Treasury I, Vol.2とする), pp.66-71.
- (2) Office of the President, *The President's Tax Proposals to the Congress for Fairness, Growth, and Simplicity*, (1985), (以下, TreasuryⅡとする), pp.62-69.
- (3) J. H. Birnbaum and A. S. Murray, *Showdown at Gucci Gulch—Lawmakers, Lobbyists, and the Unlikely Triumph of Tax Reform—*, (A Division of Random House, 1988), pp.65-95.
- (4) G. F. Break, "Tax Principles in a Federal System," in H. J. Aaron, M. J. Boskin eds., *The Economics of Taxation*, (The Brookings Institution, 1980), (以下, G. F. Break, "Tax Principles"とする), p.317, B. D. Billman, Jr. and N. B. Cunningham, "Nonbusiness State and Local Taxes: The Case for Deductibility," *Tax Notes*,

Vol.28, No.10, p.1108.

- (5) U. S. Department of Treasury, *Blueprints for Basic Tax Reform*, (1977), (以下, Blueprints とする), pp.86-88, 92-95.
- (6) *ibid.*, pp.92-93.
- (7) 議会は、財産税控除の否認は持ち家所有者と非所有者の間で連邦所得税の分配の重要なシフトをもたらすという理由から、同控除の存続を支持し、連邦と州・地方所得税を合わせると限界税率が没収的な高さになるという理由から、州・地方所得税控除の存続を支持し、財産税と所得税の控除が存続する中での上税控除の否認は、連邦政府が州・地方政府の歳入源の選択に干渉することを意味するとして、上税控除の存続を支持した。U. S. House of Representatives, Committee on Ways and Means, *Legislative History of H. R. 8363, 88th. Congress, The Revenue Act of 1964, P. L. 88-272, Part 3.*, 89th Congress, 2nd. Session(1964), p.2556, B. D. Billman, Jr. and N. B. Cunningham, *op. cit.*, p.1116.

1. 財務省の州・地方税控除廃止論

財務省Ⅰ, 財務省Ⅱならびに財務省Ⅰ作成で C. E. McLure, Jr. とともに最も中心的な役割を果たした R. A. Pearlman の議会証言で補完しながら、財務省の州・地方税控除廃止論を検証しよう。⁽⁸⁾

(1) 課税ベースの侵食と限界税率引き下げの必要性 — 課税制限の合理性の喪失 —

州・地方税控除廃止の第1の論拠は、州・地方税控除は連邦所得税ベースの最も大きな侵食の一つとなっており、連邦個人所得税の限界税率を不必要に高くしている、ということである。⁽⁹⁾これは、それまで州・地方税控除の存続に対して与えられてきた根拠を否認する論拠となっている。財務省は、その控除を租税経費と看なし、これが課税ベースに含まれれば、1988年度に338億ドルの歳入をもたらすと見込んでいる(1985年4月の連邦租税経費の推計額では、持ち家に対する財産税控除132億ドルとそれ以外の州・地方税

控除312億ドルの計444億ドル⁽¹⁰⁾。このことは、他の課税ベース拡大措置とともに連邦所得税の限界税率の大幅な引き下げを可能にするだけでなく、州レベルでの税率引き下げの余地を作り出す。なぜなら、34州の所得税制は、連邦個人所得税ベースへの付加方式をとっており (piggyback)、法人所得税を持つ46州の多くが、連邦法人税の所得測定規則に依存しているために、課税ベース拡大は、それらの州の個人・法人所得税収を増大させることになるからである⁽¹¹⁾。先に指摘したように、州・地方税控除は、連邦制度における財政調整の役割を演ずるものとして正当化されてきた。しかし、それは、最高税率が90%近くにあった時に、連邦と州の所得税を合わせた限界税率が100%を超えることを防ぐために必要とされたのであり、財務省が提案している現在の税率水準では、もはや税率制限の面からの正当化はできない⁽¹²⁾。企業や個人の意志決定における税の考慮の重要性を減ずることで、成長へのインセンティブを改善し、制度を簡素化することができるか否かは、現在の不必要に高い限界税率を引き下げること大きく依存しており、州・地方税控除の廃止は、限界税率引き下げという税制改革全体の努力において必要不可欠な要素である、と財務省は考えている⁽¹³⁾。

(2) 公正

州・地方税控除廃止の第2の主張は、公正 (Fairness) である⁽¹⁴⁾。この主張には地域間の公正の問題と個人間の公正の問題が含まれている。

地域間の公正。これは、税が高い州・地方政府と税が低い州・地方政府との間の連邦税負担の分配の歪みである⁽¹⁵⁾。R. A. Pearlman によれば、連邦税制の枠内で州・地方税控除が公正か否かを考える場合、無数の州・地方政府の個々の租税政策によって控除水準が統制されていることを認識することが重要である。控除のために、州・地方政府は、それ独自の租税政策を通してその住民が支払う連邦所得税シェアに極めて重大な影響を及ぼすことができる。州・地方政府は、州・地方税によって財源調達されるサービスのタイプ

の点で非常に多様であるので、この控除は、税が高い州から低い州へ、また一つの州内では、税が高い地方政府から低い地方政府に連邦所得税負担をシフトさせる効果をもつ。したがって、連邦税制に公正さを持ち込むには、連邦所得税ベースは、様々な州・地方政府の租税政策に関係なく定義され、個人が支払う州・地方税額とは無関係に、異なった行政区域（jurisdiction）の個人を同様に取り扱いねばならない。このことによって、連邦所得税負担の州間でのより均等な分配を作り出すことが可能になる。財務省は、連邦所得税は個人に対して課されており、地域に対して課されているわけではないので、連邦所得税ベースを正確に測定するのに州・地方税控除は不必要である、と主張しているのである。⁽¹⁷⁾

個人間の公正。財務省Ⅱは、州・地方税に対する現在の控除は、税が高い州に居住している高所得者に偏った便益を与えているので不公平である、と主張している。この主張には2つの側面が含まれている：一つは、項目別控除者（itemizing taxpayers）と非項目別控除者（nonitemizing taxpayers）の間の税負担の不公平であり、今一つは、項目別控除者が居住する州・地方の課税水準による税負担の不公平である。州・地方税控除は、項目別控除を行う納税者だけに便益を与えている。1986年税制改革法の審議において利用可能であった当時の最新データによれば⁽¹⁸⁾、1983年度において全納税者の36.1%しか州・地方税の項目別控除を行っていない。このことは、残りの63.9%の納税者が州・地方税控除を利用できないことを意味している。また、調整粗所得（AGI）3万ドル未満の課税申告書では28%しか項目別控除を行わない一方で、3万ドル以上の課税申告書では85.7%が項目別控除を行っていた。さらに、全課税申告書の74.5%が、AGI 3万ドル未満の階層から提出されたものであるが、州・地方税控除額でみると、それらの階層による州・地方税控除額は、全階層の控除額の15.2%を占めたに過ぎない。したがって、財務省は、全納税者の約3分の1しか利用できず、その利用者の圧倒的多数が高所得層である州・地方税控除を不公平である、と考えている。さらに、項

目別控除者間では、州・地方税控除は、税が低い州に居住する納税者よりも税が高い州に居住する納税者に有利に作用する。たとえば、1982年度に一人当たり所得で6位と7位であったワイオミング州とニューヨーク州を比較すると、ワイオミング州の項目別控除者は平均257ドルの税の節約額しか受け取らなかったが、ニューヨーク州の項目別控除者は平均1,292ドルの税の節約額を受け取った。⁽¹⁹⁾ 州・地方税控除は、全ての個人に対する税率をそれがない場合よりも高くするので、一人当たりの税の節約額の平均（1982年度で106ドル）を上回る15の州に居住する納税者が、他の35の州に居住する納税者を犠牲にして利得を得ていることになる。⁽²⁰⁾

（３）「税の累積（tax on tax）」の誤謬

州・地方税控除廃止の第3の理由は、「税の累積」という考えの誤謬である。⁽²¹⁾ 財務省は、州・地方税は「税の累積」を回避するために控除されるべきであるという主張に対して、3つの理由をあげて反論している。

連邦の課税権の確保。「税の累積」という主張は、州・地方税控除の連邦所得税ベースに対する効果を見逃している。⁽²²⁾ これには、課税ベースの定義に関する統制権と連邦所得税負担の州間の平等性に対する責任の2つの側面が含まれている。州・地方税控除の容認は、連邦の課税ベースの決定を統制する能力を州・地方政府に引き渡すことを意味する。州・地方税控除があれば、州・地方政府は、それらの税を引き上げたり、新税を可決することによって、連邦所得税収を低下させ得るので、連邦所得税ベースを事実上統制していることになる、と財務省は主張している。さらに、公正に関する主張で示したように、連邦政府は連邦個人所得税の負担が州間で均等に分配されるべきであると主張できなければならない、と財務省は考えている。州・地方税控除は連邦所得税の負担を税が高い州から低い州にシフトさせているので、その控除は、連邦所得税負担の州間での均等な分配を連邦政府が主張することを不可能にしている。

支払いの自発性。「税の累積」の主張は、州・地方税の納税は非自発的であり、また、州・地方税納税者は支払いの対価として何も受け取っていないので、州・地方税納税額は連邦課税から控除されるべきである、ということを示唆している。しかし、財務省の主張によれば、どちらの理由づけも誤りであり、州・地方税は、個人消費を示す公共財及び公共サービスと引き替えに特定の行政区域の住民によって行われる自発的な支払いである、ということになる。⁽²³⁾なぜなら、納税者は、選挙過程や自分らにあった租税・財政政策を行う行政区域に移動する能力——「足による投票」——を通して、彼らが支払う税に対する究極的な統制権を持っているからであり、税の見返りに公的教育、上・下水道サービス、ゴミ収集のような重要な個人的サービスを受け取っているからである。この点では、課税と公共サービスの水準に関する州・地方税納税者による決定は、民間財の購入にどれだけ支出するかに関する個人的決定に類似している。また、警察、消防、司法・行政サービス、公共福祉のようなサービスも、直接的か生活の質の向上という間接的な形態で、州・地方税納税者に相当な個人的便益を提供している。⁽²⁴⁾したがって、財務省は、州・地方税の支配的な部分は便益と納税額との間の直接的な相関を含んでいる、という立場をとっていることになる。実際、財務省Ⅰは、大部分の州・地方税は応益税であるという立場を明確にとっており、大部分の州・地方税は、納税者に提供されたサービスの便益を反映させたものであり、その限りでは、民間支出と同様に連邦の補助が州・地方政府の支出に与えられる理由はない、と主張している。⁽²⁵⁾この財務省の州・地方税に対する見方は、それは控除可能な非事業課税の範疇から除外されているサービスに対する使用料である、ということである。財務省Ⅱで、州・地方税を納税者の自発的な支払いと述べる場合、それを民間財の購入のための支出と同じ範疇に含めて考えているのである。

二重課税の誤謬。州・地方税控除の廃止は税の累積を作り出すことになるので、控除は廃止すべきではないという主張に対して、個人所得税を課して

いる43の州とコロンビア特別区のうち、28の行政区域が連邦所得税控除を否認し、法人所得税を課している46州のうち、39の州が連邦所得税控除を否認しているという現実の州の慣行と矛盾している、と反論している⁽²⁶⁾。そして、大部分の州が連邦所得税控除を否認しているという事実を用いて、州・地方税控除の廃止は外国税額控除の容認と矛盾するという主張は、不適切なアナロジーとして反論している⁽²⁷⁾。外国税額控除は、主たる課税権（primary taxing authority）が所得が稼得される国に認められる源泉地原則を基本とする国際課税制度の一部である。しかし、主たる課税権が一国に認められている国際課税制度とは対照的に、アメリカの連邦制度は、同じ納税者と同じ所得に税を適用する異なったレベルの政府から構成されている。したがって、重複する国内の行政区域に支払われた税の控除は、二重課税の問題ではなく、レベルの異なるそれぞれの行政区域がどの程度までそれ自身の課税ベースを定義し得るかに関する問題である。この主張によれば、大部分の州は、まさに連邦所得税控除を否認することによって自らこの権限を主張しているのであり、連邦政府がこの権限を主張し得ない理由はない、ということになる。

（４） 非効率な補助金

州・地方税控除は州・地方政府に対する非効率な補助金である、と財務省は主張している⁽²⁸⁾。

スピルオーバー効果。州・地方サービスの相当な便益が行政区域外に溢れ出す場合にのみ、州・地方政府に対する一般的補助金が正当化されるが、大部分の州・地方政府支出は、州・地方税控除がなければ大幅に過小供給されるほど大きなスピルオーバー（溢れ出し）効果を持っていると考える理由は全くない。したがって、高い連邦税率を維持し、州・地方税控除を容認することによって、州・地方政府に隠れた補助金（implicit subsidies）を提供する理由はない⁽²⁹⁾。また、特定のスピルオーバー効果が大部分の州・地方政府に存在することを認めたとしても、州・地方税控除は、スピルオーバー効果を

伴う州・地方支出とそうでないものとの間を区別しておらず、州・地方政府に対する無差別な補助金となる⁽³⁰⁾。

非効率で不公正な補助。たとえ、州・地方支出に対する追加的な補助が望ましくても、州・地方税控除を通した補助の提供は、費用効率的 (cost effective) でも公正でもない⁽³¹⁾。平均して、州・地方政府は、控除のために失われた連邦歳入の各1ドルにつき50セント以下しか得ていないし、さらに、州・地方税控除は、高所得地域に低所得地域よりも高い水準の補助を提供している。また、州・地方税控除は、使用料 (user charges) の賦課に不利で、より一般的な税の利用に有利なバイアスを作り出すことによって、州・地方政府の歳入構成を歪めている。

州・地方支出に対する効果。州・地方税控除を支持する人は、その廃止によって州・地方政府が必要な歳入を調達することが困難になる、と主張しているが、財務省は、州・地方支出に対する州・地方税控除廃止の効果は極めて小さい、と反論している⁽³²⁾。事実上、州・地方支出総額の約5分の1が、項目別控除を請求されている税によって賄われているに過ぎない。全米都市連盟 (National League of Cities) は、州・地方税控除の存在によって州・地方支出は2%高くなっていると推計し、議会調査局 (Congressional Research Service) は、州・地方税控除の廃止によって州・地方支出総額は1.5%低下するに過ぎない、と推計している⁽³³⁾。これらの推計は、非項目別控除者が州・地方の支出と課税の決定に対して統制権を行使しないと想定しているので、このことを考慮に入れば、州・地方税控除の効果はより小さなものになる。

これまで財務省の州・地方税控除廃止論を概観したが、そこにはその主張を引き出すための重大な想定が存在していることがわかる。すなわち、その提案は理想的な財政連邦主義モデルに基づく連邦制度を前提している、ということである。第1に、課税ベースの拡大とそれによる税率の引き下げによって、それまで州・地方税控除の根拠となっていた課税制限の根拠が失われ

ることをまず主張している。第2に、公正の主張では、連邦所得税は地域ではなく個人に課されるので、課税所得の定義には、地域間の税負担の公平性への考慮は不必要であることを主張し、税負担の個人間の公正な分配に対する連邦政府の責任への州・地方政府の侵害を強調することで、政府の所得再分配機能が、連邦政府によって分担されるべきことを示している。第3に、連邦政府が果たす所得再分配機能は、能力税の課税ベースを連邦政府が統制することによって確保されることを主張した上で、財務省は、二重課税論への反論と州・地方税の自発性を強調することで、それらの応益税としての位置づけを行い、包括的所得税ベースにおける州・地方税の控除否認を正当化している。第4に、州・地方支出による便益のスピルオーバー効果を基本的に否認し、仮にその効果を否定し得ない場合でも、州・地方税控除の提供はそれらに対処する非効率な手段であると結論づけることで、応益課税の立場から引き出される州・地方税控除の論拠を否定している。財務省は、理想的な財政連邦主義と包括的所得税論を組み合わせることで、それまで州・地方税控除に対して与えられてきた先の2つの論拠を否定し、州・地方税控除否認に対する一義的な根拠を提出しようとしているのである。

- (8) Treasury I, Vol.1, *op. cit.*, pp.78-81, Treasury I, Vol.2, *op. cit.*, pp.62-68, Treasury II, *op. cit.*, pp.62-69, Statement of R. A. Pearlman, Assistant Secretary (Tax Policy), Department of the Treasury, *Hearing before the Subcommittee on Intergovernmental Relations of the Committee on Governmental Affairs United States Senate*, 99th Cong., 1st. Sess. (June 26, 1985), (以下, R. A. Pearlmanとする), pp.36-56. R. A. Pearlman は、財務省Ⅰ、財務省Ⅱの作成において C. E. McLure, Jr. とともに中心的な役割を果たしており、彼の議会証言を財務省の州・地方税控除廃止論を補完するものとして扱っても問題はない。
- (9) Treasury I, Vol.1, *op. cit.*, pp.78, 81, Treasury I, Vol.2, *op. cit.*, p.63, Treasury II, *op. cit.*, p.63, R. A. Pearlman, *op. cit.*, pp.36-37, 50.
- (10) The Staff of the Joint Committee on Taxation, *Estimates of Federal Tax Expenditures for Fiscal Years 1986-1990*, (April 12, 1985), (以下, JC Tax Expenditureとする), pp.

13, 21.

(11) Treasury I, Vol.1, *op. cit.*, p.81.

(12) *ibid.*, p.78.

(13) R. A. Pearlman, *op. cit.*, pp.36-37.

(14) Treasury I, Vol.1, *op. cit.*, p.80, Treasury I, Vol.2, *op. cit.*, p.63, Treasury II, *op. cit.*, pp.62-63, R. A. Pearlman, *op. cit.*, pp.36-37, 50.

(15) Treasury II, *op. cit.*, p.63.

(16) R. A. Pearlman, *op. cit.*, pp.36-37, 50.

(17) B. D. Billman, Jr. and N. B. Cunningham, *op. cit.*, p.1115.

(18) R. A. Pearlman, *op. cit.*, tables 1, 2.

(19) Treasury II, *op. cit.*, p.63.

(20) 一人当たりの税の節約額の平均を上回る15の州は以下の通りである：ニューヨーク州（233ドル）、コロンビア特別区（198ドル）、メリーランド州（185ドル）、ニュージャージー州（167ドル）、デラウェア州（162ドル）、カリフォルニア州（155ドル）、マサチューセッツ州（155ドル）、ミネソタ州（150ドル）、ミシガン州（144ドル）、ウィスコンシン州（137ドル）、コネティカット州（135ドル）、オレゴン州（117ドル）、ハワイ州（116ドル）、ロードアイランド州（116ドル）、ヴァージニア州（113ドル）、コロラド州（110ドル）。*ibid.*, pp.65, 68.

(21) Treasury I, Vol.1, *op. cit.*, p.78, Treasury I, Vol.2, *op. cit.*, pp.62-63, Treasury II, *op. cit.*, pp.63-64, R. A. Pearlman, *op. cit.*, pp.37-39, 50-51.

(22) Treasury II, *op. cit.*, p.63, R. A. Pearlman, *op. cit.*, pp.36-37, 50.

(23) Treasury II, *op. cit.*, pp.63-64.

(24) *ibid.*

(25) Treasury I, Vol.1, *op. cit.*, p.78, Treasury I, Vol.2, *op. cit.*, p.62-63.

(26) Treasury II, *op. cit.*, p.64, R. A. Pearlman, *op. cit.*, p.51.

(27) R. A. Pearlman, *op. cit.*, p.51.

(28) Treasury I, Vol.1, *op. cit.*, p.78, Treasury II, *op. cit.*, p.64, R. A. Pearlman, *op. cit.*, pp.51-52.

(29) Treasury I, Vol.1, *op. cit.*, p.78.

(30) Treasury II, *op. cit.*, p.64.

(31) *ibid.*

(32) R. A. Pearlman, *op. cit.*, pp.51.

(33) *ibid.*

2. 理想的財政連邦主義モデルと州・地方税控除

理想的な財政連邦主義のもとでは州・地方税控除は必要ない、という財務省の結論は極めて明快である。しかし、そこでは、各レベルの政府の機能分担に関して融合型 (marble cake type) の色彩が強いアメリカの連邦制の現状⁽³⁴⁾を分離型 (layer cake type) の理想的な財政連邦主義モデルと置き換えることで、包括的所得税論のもとでの州・地方税控除の取扱いとの整合性が図られている。そこで、この章では、まず財務省が念頭に置いていると考えられる R. A. and P. B. Musgrave の財政連邦主義を中心に検討し、そこから要請される税制を H. C. Simons の包括的所得税論の枠組みの中で捉え直す。なぜなら、財務省 I・II 作成の責任者の一人である C. E. McLure, Jr. が包括的所得税のもとでの州・地方税控除廃止を主張する場合、分離型財政連邦主義モデルにおいて州・地方政府は応益税タイプの歳入調達手段を用いるべきであり、大部分の州・地方税は受益と密接に関係しているので、州・地方税に対していかなる控除も認めるべきではない、という論法をとっているからである。⁽³⁵⁾

(1) R. A. and P. B. Musgrave の財政連邦主義モデル⁽³⁶⁾

R. A. and P. B. Musgrave の理論では、政府は、配分機能 (allocation function)、分配機能 (distribution function)、安定化機能 (stabilization function) の 3 つの機能を果たす。⁽³⁷⁾ そのうち州・地方税控除と関連して問題となるのは、配分機能と分配機能をどのレベルの政府が分担するかである。理想的な財政連邦主義モデルでは、⁽³⁸⁾ 行政区域を分ける境界が全くなく、私的財の利用可能性が空間的に中立的である財政帝国 (Fiscalia) において、社会財の便益が空間的に限定されているとすれば、個人は自分の社会財に対する選好に従い、混雑がないようにその配置を決定する。そして、等しい選好をもつ共同体からなる財政的行政区域の組み合わせは、「足による投票」の

過程からもたらされる。したがって、見えざる手は、それぞれのサービスの財源を負担する各行政区域の住民をもつ最適な複数主体財政制度 (optimal multi-unit fiscal system) に導くことになる。

この最適配分機能に基づく最適な複数主体財政制度の基礎となっているのは、社会財の「便益の帰着の空間的制約 (spatial limitation of benefit incidence)⁽³⁹⁾」であり、この前提が、各政府主体への配分機能の割当てに中心的な役割を果たしている。国防のような一部の社会財の便益の帰着は全国的なものであるが、街灯のような一部の社会財の便益の帰着は地理的に限定されているので、便益を共有する「グループ」のメンバーは地理上の特定地域の住民に限られることになる。この場合、地方財 (local goods) は地方で、地域財 (regional goods) は地域で、国家的財 (national goods) は中央で供給される財政構造が要求されることになる。

また、社会的欲求の充足に関する選好が、同じ所得を有する全ての人の間で同じとすると、ある所与の所得を持つ納税者は、どの行政区域に居住しようと同じ連邦税を支払うと考えられる。他方、同じ所得を持つ納税者は、どの行政区域に居住するかに応じてその行政区域に異なった税額を納める。なぜなら、平均所得が行政区域間で異なっているだけでなく、異なった行政区域の個人は、異なった水準や異なったパターンの公共サービスの提供を選択するかもしれないからである。したがって、「等しい者の等しい取扱い」という原則は、一行政区域内での等しい者の課税に関しては妥当するが、全国レベルの全ての税負担に関しては当てはまらない。財政連邦主義の目的それ自体は、様々な州 (地域単位の代わりに用いられている) に生活する様々なグループに公共サービスへの様々な選好を顯示させることであり、このことから必然的に課税及び公共サービス水準に差が出てくることになる。⁽⁴¹⁾したがって、全国レベルでの税負担の差は、このモデルでは誤りではなく、そうなるのが当然なのである。そして、公共財に対する選好を明らかにする基本的な方法は、政治過程 (多数決投票) を通したものである。政治過程を通して

公共財に対する消費者の選好が決定される方法を所与として、理想的な複数主体財政制度は、投票及び便益に対する自発的支払いの双方を行う政治的有権者と、便益が及ぶ地域を相関させるべきである、とそのモデルは想定しているのである⁽⁴²⁾。

配分機能に関する分析は、便益の帰着が空間的に限定された社会財の多様な提供が可能になるように、国家的財は中央で、地方財は地方で、地域財は地域で提供する複数主体財政制度を要求したが、同じ主張が分配機能にも適用可能であろうか⁽⁴³⁾。配分機能のモデルをそのまま適用すれば、複数主体財政制度は、所得の平等もしくは不平等に関する様々な選好に合わせるのに役立つ。すなわち、再分配を支持する人は、累進所得税と移転支出制度を持つ地域に居住することを選好し、再分配を支持しない人は、公共サービスの財源に応益税や人頭税を利用する地域に居住することを選好する。

しかし、地域間の移動可能性を考慮に入れると、このアナロジーは成り立たない⁽⁴⁴⁾。個人間の所得分配の調整が極めて僅かなものでない限り、地域的差異は、個人の居住地や企業の立地の選定に影響を及ぼすことで、立地上の非効率（locational inefficiencies）を作り出す。また、富裕者は平等志向の地域を去り、貧困者がそこに流入してくるので、地域による再分配政策は自己崩壊（self-defeating）する。したがって、所得の刻みの上端における累進所得税と下端における移転支出は、資本と労働の高度の移動可能性がある全ての地域で均一でなくてはならず、それは、財政的再分配が中央政府の機能でなければならないことを意味している。

さらに、所得分配の調整には、個人間の分配の調整だけでなく、地域間の所得分配の調整の問題が含まれている。換言すれば、貧困地域の存在は、個人間の平等化策とは別個の地域間の平等化策を要求するか否か、ということである⁽⁴⁵⁾。所得の利用は地域ではなく個人によって享受されるので、分配の問題は、地域間ではなく個人間の分配に関係している。したがって、中央の政策による高所得者から低所得者への直接的な所得移転政策を通して、個人間

の望ましい分配状態が実現されている場合には、地域間の再分配政策が要求されることはない。しかし、全国ベースに基づいて個人間の分配を調整する中央の政策が適切に行われていない場合には、下位行政区域（州・地方）の財政当局が、福祉、保健、その他の公共サービスのような再分配機能に対する責任を負わなければならない。⁽⁴⁶⁾これらのニーズは地域の平均所得、したがって、財政力が低下するにつれて増大するので、財政力とニーズとの間の不均衡は地域間で拡大し、着実に悪化していく。そして、貧困地域の低所得者は、低い公共サービス水準に直面する一方で、その地域の高所得者は裕福な地域の高所得者よりも重い負担を負うことになるので、彼らはその地域を去り、課税ベースは一層縮小する。したがって、この場合には、財政力の対財政ニーズ比が高い管轄地域から低い管轄地域への歳入移転を含む地域間の財政平等化策は、後者がその地域内の低所得者に追加的公共サービスを提供する能力を高めるよう作用することで、次善的な意味で個人間の平等化に寄与する。⁽⁴⁷⁾

これまでの検討によって示されたように、理想的な財政連邦主義モデルでは、配分機能は、様々な計画によって生み出される便益の帰着の空間的制約に応じて、異なった政府レベル間に割り振られる。この理想的なモデルでは、特定の社会財が便益のスビルオーバーを伴う限り、中央政府は、地方政府への特定定率補助金（conditional categorical matching grant）を通してそのような財の提供を補助することで、それによって生み出される便益のスビルオーバー効果を最小化する。この場合、全員が個々の受益に応じた財源を賄えるだけの受容可能な所得分配の存在を前提としているが、そうした理想的な状態は自然に出現するわけではないので、中央政府による個人間の再分配政策が要求されることになる。したがって、中央政府は、国家的な便益を持つ財の供給と同時に所得再分配に従事する一方で、下位政府は、その行政区域の範囲内に便益が帰着する社会財を提供するに過ぎない。そして、このことは、財政連邦主義モデルにおいて各レベルの政府が利用可能な税に制約を

課すことになる。

(2) 財政連邦主義モデルにおける税源配分と H. C. Simons の包括的所得税論⁽⁴⁸⁾

便益が帰着する地域に応じて財政構造を調整するという論理は、各個人は、自分の選好に合う公共サービスの水準と組み合わせを、政治過程、究極的には、「足による投票」を通して設定し、各地域のメンバーは、その地域が提供するサービスの財源を賄うべきである、ということである。このことは、下位政府によって提供されるサービスの財源には地域的に限定された税が要求されることを意味しており、下位政府レベルの全ての税は、受益に基づくべきであるということを示している。なぜなら、個人が容易に移動でき、下位政府が地方財もしくは地域財だけを提供するという理想的な世界では、便益提供水準（課税水準）が、公共財や公共サービスに対する個人の選好水準とその組み合わせに対応していなければ、個人は、その選好に合った資源配分を行う地域に移動できるからである。

他方、連邦政府は、その便益が全国に及ぶサービスの財源として全国的なベースの税を課すが、理想的な財政連邦主義モデルでは、このレベルの政府だけが再分配機能に対する責任を負っているのが、応益税に限定される必要はない。所得再分配に関与する決定を行えば、個人が受け取る便益とかかわりなく、各人の支払い能力に基づく税を課すことができ、納税者がそれと引き替えに受け取るサービスや財の水準に基づいてその税が査定される必要はない。⁽⁵⁰⁾したがって、理想的な財政連邦主義モデルでは、連邦政府だけが所得再分配の責任を負うので、支払い能力に基づく税を課す唯一の政府になり、下位レベルの行政区域の政府は所得分配に従事せずに、資源配分機能だけに責任を持つので、応益税だけを課すことになる。

理想的な財政連邦主義モデルから引き出されるこの結論は、再分配的な能力税の連邦政府による実施と応益税の州政府による実施を主張した H. C.

Simons の包括的所得税論と結果的に一致しており、財政連邦主義モデルの中で連邦政府に要求される再分配的な税制を考える上で一つの方向性を示してくれる。便益の信頼できる推計が可能で、徴税の便宜が維持され得る税が利用可能な場合には、応益的な課税に対して明確な支持が与えられる。しかし、この根拠に基づいて正当化できない全ての税は、経済的不平等に対する効果と等しい経済状況にある個人間の公正の観点から評価されねばならない。こうした考えから、H. C. Simons は、彼の個人所得概念に基づく累進所得税をすぐれた税制の中心に据えることを主張しているのである⁽⁵¹⁾。そして、H. C. Simons は、垂直的公平と水平的公平を実現する所得税の実施は州によって効果的に実施されることはないと考え、広範な行政区域を持つ連邦政府によって実施されねばならない、と主張している⁽⁵²⁾。なぜなら、行政区域の広さから、州では効果的な管理と執行ができず、もし出来たとしても、管理機構と管理活動の途方もない重複を伴い、裕福な個人を維持し、惹き付けるための州間での激しい競争の危険性があるからである⁽⁵³⁾。他方、州には不動産税、特別課徴金 (special assessment)、高速道路税、免許税の課税権が付与されており、応益的な課税については基本的に州が課税することが適切と考えられている⁽⁵⁴⁾。したがって、資源配分機能と所得再分配機能に関して R. A. and P. B. Musgrave が考える財政連邦主義モデルから要請される税源配分と基本的に同じものが H. C. Simons の所得税論では考えられているのである。

この場合、州・地方税との関連から見た場合、連邦政府が実施する所得税の課税ベースはどのように定義されるべきであろうか。H. C. Simons によれば、課税ベースとなる「個人所得は、当該期間における期首と期末の間に、

(1) 消費に行使された権利の市場価値と (2) 財産権の保有価値の増加との代数的総和、として定義される。⁽⁵⁵⁾」しかし、H. C. Simons は、その所得定義において州・地方税をいかに扱うかを明示的に展開していない — 彼の枠組みでは州・地方税控除の余地はない —。したがって、この問題を理想的な

財政連邦主義モデルの中で解釈し直すことが要求される。

実際の連邦所得税における課税所得の測定において、課税所得は納税者の毎年の所得源泉によって測定されるが、H. C. Simons の所得定義のもとでは、以下のような基本的な等価性を想定した上で、源泉ではなく所得の利用によって測定される：⁽⁵⁶⁾もし、納税者が市場で財貨・サービスを購入もしくは消費するならば、受け取った価値は財貨・サービスに対して支払われた価格に等しいので、所得の利用は所得の源泉に等しくなるはずであり、源泉と利用のどちらのサイドでも、ある一定期間の所得尺度として利用できる。また、H. C. Simons の所得定義における所得は、帰属所得を含み、当該期間に消費されるかそうでないものは必ず純資産を増加させる。

受け取った財貨・サービスの価値とそれらに対して支払われた価格の等価性という H. C. Simons の所得定義の意味を前提すれば、彼が想定している州・地方税が、包括的所得税ベースのもとでいかに取り扱われるべきかが必然的に導出される。⁽⁵⁷⁾先に指摘したように、彼が考えるどんな州・地方税取引においても、納税者は税を支払い、同じ納税者はそうした支払いに対して特定の財貨・サービスを受け取る。すなわち、そこでは、租税と政府支出の関係を自発的交換と全く同じように考えて、政府支出の便益をそれぞれの個人に帰属させ、そうした個別利益に対応させて税負担が決定される、という租税原則論における個別利益説が前提されている。この場合、税の支払いは、消費や純資産の増加を意味するものではないので、課税ベースから差し引かれるべきであるが、納税者によって受け取られた政府支出の便益の価値は、消費を意味し、課税ベースに含まれるべきである。したがって、支払い税額が受け取った政府支出の便益に等しい個別利益説が妥当するケースでは、H. C. Simons の所得定義においてネットで州・地方税控除が認められることはない。同様に、R. A. and P. B. Musgrave の理想的な財政連邦主義モデルにおいては、連邦所得税の課税ベースから税を控除することは否認されるべきである。⁽⁵⁸⁾なぜなら、このモデルでは、税は社会的欲求の充足を目的とし

た自発的な所得の利用と考えられねばならないからである。したがって、原則的には、それらは私的欲求の充足のための他の自発的な所得の利用と同じであり、私的支出を控除する理由がないのと同様に、税についても控除する理由はないことになる。

しかしながら、所得再分配機能が連邦政府に限定されることがなく、州・地方政府が支払い能力に基づく税を課している場合には、連邦所得税の課税ベース算定における州・地方税控除の完全な否認は、個人を過大に課税する結果に導く。⁽⁵⁹⁾なぜなら、州・地方税として支払った額の一部しか政府支出の便益として受け取らないために、支払い税額と受け取った政府支出の便益の価値との間の等価性が崩れるからである。したがって、この場合には、州・地方税控除は、州・地方政府から受け取った便益の範囲内に限って否認されるべきであり、H. C. Simons の所得定義のもとでは、支払い能力に基づく州・地方税部分に対する控除は認められるべきである。

(34) R. A. Musgrave and P. B. Musgrave, *Public Finance in Theory and Practice* (Fourth Edition), (McGraw-Hill, Inc., 1984), p.567. 本書の訳書としては、原書第3版に基づいた木下和夫監修、大阪大学財政研究会訳、『マスメグレイブ財政学 — 理論・制度・政治 —』Ⅰ、Ⅱ、Ⅲ、(有斐閣、1982年)があるが、第4版は第3版に加筆修正が行われているので、第4版に対する正確な対訳とはなっていない。

(35) C. E. McLure, Jr., "Comments," in J. A. Pechman ed., *Comprehensive Income Taxation*, (The Brookings Institution, 1977), (以下, C. E. McLure, Jr., "Comments"とする), p.71, G. F. Break, "Federal Income Tax Reform: Two Intergovernmental Issues," 1985 *Proceedings of the Seventy-Eighth Annual Conference on Taxation held under the auspices of the National Tax Association-Tax Institute of America*, (以下, G. F. Break, "Two Intergovernmental Issues"とする), p.4.

(36) R. A. Musgrave and P. B. Musgrave, *op. cit.*, pp.6-16, 226-246, 345-346, 501-522, R. A. Musgrave, "Who Should Tax, Where, and Who?" in C. E. McLure, Jr. *Tax Assignment in Federal Countries*, (ANU Press, 1983), (以下, R. A. Musgrave, "Who Should Tax"とする), pp.1-25, R. A. Musgrave, *Public Finance in a Democratic Society*,

Vol. II, (Wheatsheaf Books Ltd., 1986), (以下, R. A. Musgrave, Public Financeとする), pp.3-64. 邦語文献としては, 貝塚啓明, 「地方財政分析のフレーム・ワーク」, 『経済学論集』, 第41巻第3号, pp.21-37, 井掘利宏, 「国と地方の分担システム: 理論的分析」, 『フィナンシャル・レビュー』, 第40号, pp.1-18参照。

- (37) *ibid.*, pp.6-16.
- (38) R. A. Musgrave, "Who Should Tax," *op. cit.*, p.2.
- (39) R. A. and P. B. Musgrave, *op. cit.*, p.502.
- (40) *ibid.*, p.73.
- (41) R. A. Musgrave, Public Finance, *op. cit.*, p.4.
- (42) B. D. Billman, Jr. and N. B. Cunningham, *op. cit.*, p.1110.
- (43) R. A. Musgrave, Public Finance, *op. cit.*, pp.36-38, R. A. and P. B. Musgrave, *op. cit.*, pp.513-515.
- (44) R. A. Musgrave, Public Finance, *op. cit.*, pp.36-37.
- (45) *ibid.*, pp.37-38.
- (46) *ibid.*
- (47) *ibid.*, p.38, R. A. and P. B. Musgrave, *op. cit.*, p.515.
- (48) R. A. and P. B. Musgrave, *op. cit.*, pp.517-520, R. A. Musgrave, "Who Should Tax," *op. cit.*, pp.1-25 (なお, 本論文のⅢ, Nに基づく中央・地方の税源配分の議論については, 持田信樹, 「中央・地方政府間の税源配分」, 和田八東, 鷗川多加志, 星野泉, 青木宗明編著, 『現代の財政と税制 — 21世紀への税財政構想 — 』, (文眞堂, 1994年), pp.204-215を参照), H. C. Simons, *Personal Income Taxation—The Definition of Income as a Problem of Fiscal Policy—*, (The University of Chicago Press, 1938), (以下, H. C. Simons, *Personal Income Taxation*, とする), pp.214-218, (H. C. Simonsの租税論全体の思想源泉をその権利論から解き起こしたものに, 馬場義久, 「包括的所得税論と自由主義 — サイモンズの所説再考 — 」, 『経営と経済』, 第72巻第2号, pp.1-22がある)。
- (49) R. A. and P. B. Musgrave, *op. cit.*, pp.228-232, 517.
- (50) *ibid.*, pp.232, 516-518.
- (51) H. C. Simons, *Personal Income Taxation*, *op. cit.*, p.202.
- (52) *ibid.* p.214.
- (53) *ibid.*
- (54) *ibid.*

(55) *ibid.* p.50.

(56) B. D. Billman, Jr. and N. B. Cunningham, *op. cit.*, p.1111.

(57) *ibid.*

(58) R. A. Musgrave, Public Finance, *op. cit.*, p.4, C. R. Hulten and R. M. Schwab, "A Haig—Simons—Tiebout Comprehensive Income Tax," *National Tax Journal*, Vol.43, No.4, pp.67-74.

(59) B. D. Billman, Jr. and N. B. Cunningham, *op. cit.*, p.1112.

3. 財務省の財政連邦主義と包括的所得税論の問題点

(1) 財務省モデルと現実との乖離

理想的な財政連邦主義モデルのもとでは、州・地方政府は応益課税以外の税を課すことはないので、州・地方税が個人の支払い能力を減少させることはなく、支払われた税額は常に受け取った便益によって相殺され、そのネットの効果は州・地方税控除が存在しないのと同じになる。しかし、財務省が想定した財政連邦主義モデルにおける州・地方税控除廃止論は、財政連邦主義モデルと現実との間にある大きなズレを具体的に検討することなく単に無視することで、包括的所得税における州・地方税控除の否認を租税論の立場から正当化する根拠を提供する役割を果たしている。そこで財務省が念頭においた理想的な財政連邦主義モデルと現実との間の論理整合性の観点から州・地方税控除の問題を検討した B. D. Billman, Jr. and N. B. Cunningham の分析を中心に、現実と理想的な財政連邦主義モデルとの違いを考察しよう。⁽⁶⁰⁾

第1に、実際の州・地方政府は、公的福祉移転支出のような国家的性格を持つ公共財及び公共サービスを提供することを余儀なくされている。⁽⁶¹⁾例えば、州によって格差はあるが、平均で40%の資金を州が負担している児童扶養世帯補助 (Aid to Families with Dependent Children: AFDC) が挙げられる。R. A. and P. B. Musgrave の理想的財政連邦主義モデルでは、低所得支援策を含む再分配的計画は、連邦によって全額資金調達され、均一に提供さ

れねばならない。⁽⁶²⁾なぜなら、同モデルでは、分配に関する選好が全国民の需要関数であるならば、所得分配に対する要求は全国的に動機づけられた要求でなくてはならないからである。ところが、実際には連邦政府と州・地方政府は、AFDCの供給・財政責任の役割を分担している。また、実現はしなかったが、1983年度予算教書で、Reagan 大統領は、メディケイドの全責任を連邦政府が引き受け、AFDCと食糧券配布計画の全ての責任を州に割り当てることを提案した。⁽⁶³⁾この福祉計画の責任の連邦レベルから州レベルへの責任の転換は、再分配の問題は国家的な問題として最もうまく取り扱われるという理想的財政連邦主義の論理だけでなく、財務省 I 以降課税サイドで展開された論理とも矛盾している。ここで指摘しておかねばならない重要な点は、理想的な財政連邦主義と現実との乖離という状況が、州・地方政府の住民によって自発的に作り出されたものではない、ということである。AFDCにみられるような公的福祉移転支出では、州・地方政府は少なくとも部分的に国家的目標に応じてこれらの計画を設立したのであり、1983年度予算教書におけるAFDCと食糧配布計画の全責任の州政府への割当て案に、福祉移転支出計画の非自発性が明確に現れている。⁽⁶⁴⁾

第2に、R. A. and P. B. Musgrave の理想的な財政連邦主義モデルでは、特定の公共サービスの便益は、それを提供する行政区域の特定の空間に帰着すると考えられている。しかし、州・地方政府は、その住民だけに公共サービスの便益を及ぼす地方財を提供するのではなく、その便益が当該行政区域を超えて流出する (spill over) 公共サービスを提供する。⁽⁶⁵⁾これらの公共サービスを提供する行政区域にとっては、それは外部性を意味し、社会全体としての資源の効率的な配分のためには、他の全ての外部性と同様に是正されねばならない。自発的な交渉が行われ得る場合には、双務的な基準 (bilateral basis) に基づく調整によって是正が図られればよい。しかし、スピルオーバーが、多くの行政区域に関係し、便益の流入・流出が相互に生ずる場合には、特定の行政区域の活動に結びつけられた連邦政府による特定定

率補助金を通して、そのような外部性の内部化が図られねばならない。その場合の補助率は、ネットの流出便益と地域内部に留まる便益との比率となる。⁽⁶⁶⁾しかし、州・地方政府は、連邦の補助金なしにこうしたスピルオーバーを伴う公共サービスを提供しており、1983年度予算教書で提案されたReaganの補助金見直し計画は、相当な整理を伴った条件付き補助金から一般的定額補助金への移行を打ち出した。⁽⁶⁷⁾このことは、理想的財政連邦主義におけるスピルオーバーの連邦による是正機能を放棄することを意味している。したがって、連邦が財政連邦主義モデルで果たす適切な役割を引き受けることなしに、州・地方政府がそのモデルで想定されている役割を演じると考えることは、非現実的であり、不適切である。

第3に、州・地方政府は、その財源の一部を応益税ではなく、能力税に依存しているということである。⁽⁶⁸⁾このことは、第1で指摘した点とパラレルな関係にある。州・地方政府が、福祉移転支出のような国家的性格を持つ公共サービスの提供を余儀なくされている場合、これらのレベルの政府は税制を通した所得再分配への関与を余儀なくされる。福祉移転支出が所得再分配を達成する手段である以上、それらは、応益税を通して最も効果的に提供されるものではない。⁽⁶⁹⁾したがって、州・地方政府は、それらの便益が及ぶ地域内で公共財を提供するために応益税と能力税の双方に関係している、⁽⁷⁰⁾というのが現実となっている。

第4に、個人の完全な移動可能性を想定することは非現実的である。⁽⁷¹⁾R. A. and P. B. Musgrave が再分配機能を連邦の責任に割り当てた理由の一つは、先に指摘したように、個人の移動可能性であった。理想的財政連邦主義モデルでは、全ての個人は当初、政治過程を通して公共財に対する自らの選好を表明し、自分の選好と違った便益を供給する行政区域に居住することになっても、「足による投票」メカニズムを通して、自分の選好に適合した行政区域に自由に移動することが可能である、ということが想定されている。しかし、現実には、自分の選好からみれば過剰な公共サービスの便益を提供

している行政区域に居住しても、完全に自由に「足による投票」を行えずに、その地域に留まることを余儀なくされる。このことは、過剰な公共サービスの財源を賄うために、当該行政区域の政府に高い税を課すことを要求する。

「足による投票」メカニズムが完全に機能しない世界では、一部の個人にとっては、その行政区域の全ての税は非自発的な性質を帯びることになる。⁽⁷²⁾

また、そうした税は、少数派を不満足な状態にしておく多数決投票ルールによって決定されるので、他の政府に支払われた税の控除を否認することは、少数派に課される困難を増幅し、100%を超える税率を生み出す可能性がある。⁽⁷³⁾

しかし、個人が、特定の場所の多数決に従うよりも、その財政社会（fiscal community）を去り、別の社会に移る選択肢を持つ場合（足による投票が行われる場合）には、ある特定の個人が、その人の選好と違った公共財の便益と費用負担を強いる行政区域に居住していても、個人は、自分の選好に合致する行政区域に自由に移動できるので、少数派が過重な負担を強いられる可能性はなくなる。⁽⁷⁴⁾ もっとも、この足による投票の可能性は、移転費、住宅事情、就職機会といった他の要因が入ることで弱まり、財政的考慮だけが決定要因になる場合に機能するという意味では、少数派に対する過重負担の問題を完全に排除くわけではない。すなわち、多数決による意志決定ルールと移動可能性が低いことを前提とすれば、当該行政区域の公共財の供給パターンやその水準と税負担に満足していない一部の住民は、便益を受けない公共財や公共サービスに対する納税を余儀なくされる。こうした状況は、住民が支払った州・地方税と公共財や公共サービスから受け取った便益との間の理論的等価性という財政連邦主義の想定と矛盾していることになる。⁽⁷⁵⁾ したがって、完全な住民の移動可能性の前提が崩れると、州・地方税の一部は、支払い能力税の形態を取らざるを得なくなる。このことを H. C. Simons の包括的所得定義から捉えれば、州・地方税の支払い税額と州・地方政府の財貨・サービスから個人が受け取る消費タイプの便益の価値の等価性はなくなり、州・地方税控除否認と受益の課税ベースへの包含との間の論理的繋がりが

は断ち切られることになる。

納税額と受益額との間の等価性の欠如は、納税額のうち受益に相当する部分の正確な確定ができないことを意味している。この問題に対して政府が採り得る解決策は、次の3つである：⁽⁷⁶⁾ (1) 納税額と受益との間の関係が確認できるケースを除いて、州・地方税控除を容認すること、(2) 州・地方政府の財貨・サービスから個人が受け取る消費タイプの便益に対する対価として州・地方税の一定割合を位置づけ、その部分の控除を否認すること、(3) 州・地方税の支配的部分は応益関係によって規定されていると想定して、完全に控除を否認すること。しかし、これらのどれも完全な解決策ではない。ブループリントで採用された第1の解決策では、州・地方政府が提供する公共財や公共サービスの個別利益が確定し得ない部分を全て、課税ベースから除外することを意味し、個人の私的消費と比較して公共財や公共サービスの消費を優遇することになる。⁽⁷⁷⁾ 第2の解決策を提案しているJ. F. Due は、売上税と所得税納税額のうち調整粗所得の2%以下の部分を応益税部分として、控除を否認することを主張しているが、それは、州・地方税の応益部分の確定における恣意性を解決するものではなく、単に第1と第3の解決策の折衷策に終わっている。1986年税制改革法の成立過程で上院案に採用されたものは、この解決策の変形である。財務省Ⅰ及び財務省Ⅱで採用された第3の解決策のもとでは、個人の支払い能力を低下させる税の支払い部分を連邦所得税の課税ベースに包含することで、連邦政府は個人を不当に重課することになる。また、理想的財政連邦主義モデルからの乖離を議論した先の論点を前提とすれば、この解決策のもとでは、目的の上で再分配的で、性質の上で非自発的な州・地方税部分が無視することになる。⁽⁷⁹⁾

(2) 財務省の州・地方税控除廃止論の問題点

財務省Ⅰから議会審議の過程で、財務省は、州・地方税控除を完全に否認する第3の解決策を採用した。しかし、その背後には、R. A. and P. B.

Musgrave の理想的財政連邦主義モデルが前提されており、所得再分配機能に対する責任の連邦政府への配分を強調し、州・地方税を応益税として特徴づけることで、財務省は、州・地方税控除廃止論を正当化している。もし、現実が理想的財政連邦主義モデルを反映したものであるならば、財務省の州・地方税控除廃止論には問題がない。しかし、この結論は、現実を具体的に検証することなく、州・地方税が当該行政区域の住民が受け取る公共財や公共サービスの便益以外のものにも基づいていることを単に否認し、行政区域間の住民の移動可能性を想定することによって、引き出されたものに過ぎない。

(1) での議論を踏まえた場合、州・地方税の性質を応益税だけで説明し、所得再分配機能に対する責任を連邦政府だけが負うものとする論理には無理がある。所得再分配機能に対する責任を複数のレベルの政府が共有しているとすれば、州・地方税控除の否認ではなく、支払い能力に基づく州・地方税の全額控除を支持する逆の主張が成り立つことになる。実際に、財務省 I を公表する 7 年前のブループリントで、財務省はそうした主張を展開している。⁽⁸⁰⁾ その主張は、特定の個人が受け取った政府サービスの価値と彼によって支払われた税額との間に十分な対応関係がない、という事実に基づいている。州・地方政府を自発的な集合体 (voluntary collective units) とみなし、租税と政府支出との関係を自発的交換と全く同様に考えることが可能ならば、受け取った政府サービスの価値を各個人に帰属させ、その個別利益に対応させて税負担が決定されている — すなわち、自発的な集合体へのメンバーによる支払いは、彼らによって受け取られた消費を測定している — とみなされる。したがって、州・地方税に対するあらゆる控除を否認することが正当化される。しかし、州政府のようなより大きな集合組織になると、受け取ったサービスの個別利益と税負担との対応関係は希薄になる。この状況のもとでは、受け取ったサービスの価値を個人に帰属させる実際的な方法がなく、完全な所得測定を行えなくなるので、集散的に提供される大部分のサービスの価値は課税ベースから除外されることになる。「一般原則は、州・地方政

府への支払いと受け取られたサービスの価値の間に合理的な対応関係がある場合を除けば、それらの支払いは課税ベースから除外されるべきである、ということである。⁽⁸¹⁾」このように、所得再分配機能を複数の政府主体が共有していると考えられる場合、どの政府レベルが控除を提供するのが論理的に適切かという問題と、課税ベースから除外されるべき州・地方政府への支払いは何か、という2つの問題が提起される。

先に指摘したように、財務省Ⅱは、個人所得税を課している43の州とコロンビア特別区のうち、28の行政区域が連邦所得税控除を否認し、法人所得税を課している46州のうち、39の州が連邦所得税控除を否認しているという現実の州の慣行は、「税の累積」という批判と矛盾している、と主張している。この財務省の批判を読み換えれば、大部分の州はそのような控除を持たないので、州・地方税は実際には支払い能力に基づいたものではなく、州が支払い能力に基づいて税を課しているのならば、連邦所得税控除後の課税ベースに基づいて課税が行われているはずである、ということになる。⁽⁸²⁾

納税者の支払い能力の純粋な測定という観点からすれば、財務省が主張するように、連邦と州・地方の双方のレベルで能力税の控除を認めることが要求される。しかし、連邦税制全体の公平性には連邦レベルでの控除だけで十分であり、連邦での控除が存在しない場合にのみ州レベルでの控除が要求される。⁽⁸³⁾連邦と州の法定所得税率をそれぞれ f と s とすると、連邦レベルでの控除の場合、連邦と州を合わせた実効税率は、 $f(1-s)+s$ であり、州レベルでの控除の場合、 $s(1-f)+f$ である。また、控除が連邦と州の双方のレベルで行われる場合の税率は、 $[f(1-s)+s(1-f)]/(1-sf)$ となる。⁽⁸⁴⁾ $s=0.1$ 、 $f=0.5$ とすると、連邦レベルで控除が行われた場合の連邦と州を合わせた実効税率は0.55、州レベルで控除が行われた場合の実効税率は0.55、連邦と州の双方で控除が行われた場合の実効税率は0.53となる。このことは、控除が連邦と州のどちらのレベルで行われようと実効税率には違いがないが、双方で控除が行われる場合には、所得1ドル当たり2セント

だけネットの税が低下することを示している。また、州の歳入は、連邦での控除の場合所得1ドル当たり10セント、州での控除の場合5セント、双方のレベルでの控除の場合5セントとなる。したがって、連邦と州の双方が控除を認めることの納税者にとっての利得は僅かであるが、州にとっての歳入損失は相当なものになる。また、州レベルでの連邦の能力税の控除は、州の歳入に重大なコストを課すだけでなく、所得と富の全国的な分配の最終的な調停者としての連邦政府の責任を想定する理想的な財政連邦主義モデルと矛盾することになる。⁽⁸⁵⁾したがって、これらの連邦政府の責任を前提とすれば、連邦所得税課税ベースの算定において州・地方の全ての能力税を控除することが、公平な多段階税制 (equitable multi-level tax system) の基本的な要件となる。⁽⁸⁶⁾

したがって、どの州・地方税が能力税であり、包括的所得税ベースから控除されるべきかを検討することが重大な政策上の問題となる。財務省Ⅰ及び財務省Ⅱがこの問題を無視して、理想的な財政連邦主義モデルとの整合性を優先させたことは、それが依拠している包括的所得税論からの大きな逸脱を意味している。その場合、州・地方税控除の妥当性は、そのような税の支払いが他の私的利用と同様な自発的な所得利用と考えられるか、納税者自身の所得の強制的な削減と考えられるかに依存している。前者のケースでは、控除は不適切であり、後者のケースでは、控除は適切となる。この基準からすれば、応益税的な性質を持つ税の控除は正当化されない。実際、連邦所得税の始めから、州・地方政府によって提供される特定のサービスと直接関連づけられる使用料 (user charges) — 上・下水道サービスに対する料金やレクリエーション及び文化施設の利用率 — や特別課徴金 (special assessments) — 歩道や下水施設の建設のような財産の改善に対する課徴金 — は一貫して控除を否認されてきた。戦後、1964年歳入法 (Revenue Act of 1964) で、アルコール税 (alcohol taxes)、タバコ税 (tobacco taxes)、自動車免許料 (motor vehicle license fees)、自動車保有料 (motor vehicle operator's

license fees)をはじめとするガソリン税以外の州・地方個別消費税に対する控除が廃止され、1978年歳入法(Revenue Act of 1978)でガソリン税(non-business gasoline taxes)に対する控除が廃止された⁽⁸⁷⁾。そして、こうした州・地方個別消費税控除の廃止の背後にあった論拠は、主として、応益税的な性質を持つ税の控除否認という原則と納税協力及び税務行政上の困難に基づくものであった⁽⁸⁸⁾。

また、上と同じ基準に基づけば、ブループリントが主張しているように、所得税の場合に控除を支持する主張は最も強くなる。所得税は、個人の利用可能な所得を減ずる一般税であり、個人が公共サービスから受けた受益の対価という直接的な関係はほとんどない。個人は公共サービスの便益を受け取るが、その支払いに所得の私的支出への利用ほど裁量の性質は見い出せない。納税者は、納税義務を負っており、投票権(a vote)を持っているが、拒否権(a veto)は持たない⁽⁸⁹⁾。したがって、州・地方所得税に対する控除は適切と考えられる。課税ベースの尺度に基づく州・地方所得税控除のこうした正当化に対して、J. A. Pechman, R. Goode, J. F. Due は、課税制限の合理性の面から州・地方所得税控除を正当化している。すなわち、連邦、州、地方の所得税を合わせた限界税率が100%を超えるかそれに近づく危険性を減らし、行政区域間の税負担の格差によって作り出される経済的非効率を緩和する手段として、連邦所得税ベースの算定における州・地方所得税の控除を根拠づけている⁽⁹⁰⁾。しかし、財務省Ⅰや財務省Ⅱが主張しているように、連邦限界所得税率の引き下げとともに、没収的税率を根拠とした州・地方所得税控除の正当性は弱まった。この事実と州間租税競争の論理によって、財務省は、従来州・地方所得税控除に対して与えられてきた根拠を否定しているが、その際、理想的な財政連邦主義の論理にすり替えることによって、個人所得税の適切な課税ベースの定義から見た州・地方所得税控除の妥当性の検討を回避している。

個人所得税ベースの定義から見た州・地方税控除の妥当性に関して評価が

困難なものが、売上税と財産税に対する控除である。売上税の場合、消費者は課税対象となる商品の購入を強制されていないという根拠に基づけば、同税の控除を否認することが正当化される。しかし、課税対象が一般的である場合には個人の選択に依存する度合いが低いと考えると、同税の控除は正当化される。C. E. McLure, Jr., J. F. Due は前者の立場をとり、R. Goode, R. A. and P. B. Musgrave は後者の立場に立っている⁽⁹¹⁾。また、財産税はほぼ応益税であるので控除は否認されるべきであるとする J. A. Pechman を除けば⁽⁹²⁾、ほとんどの研究者は財産税を能力税と考え、能力税としての連邦個人所得税ベースの定義の面から現行の財産税控除を評価している。たとえば、R. A. and P. B. Musgrave は、財産税の大部分は教育やその他の支出に利用されているので、その控除を応益税を根拠に否認することは困難である、と主張している⁽⁹³⁾。また、G. F. Break, B. Bridges, Jr., ブループリント、R. Goode, J. F. Due, C. E. McLure, Jr. は、持ち家や動産の帰属所得が課税ベースに含まれるならば、同税の控除は正当化されるが、含まなければ、負担の公平の観点から控除を否認することが適切である、と主張している⁽⁹⁴⁾。

個人所得税ベースの適切な定義という観点から引き出される結論は、政府サービスの個別利益と負担との1対1の対応に帰することができる場合には、控除は否認されるべきであり、控除は所得税、売上税、財産税のうちの所得税に限定されるべきである、ということになる。実際、ブループリントはこの考えに厳格に沿ってモデル的な包括的所得税案を構築している⁽⁹⁵⁾。しかし、大部分の論者は、州・地方政府による税源選択における中央政府の中立性という根拠からブループリント的な主張を退け、所得税、売上税、財産税の全てに対する控除を認めるか否認するかのいずれかの立場をとるべきである、と主張している。たとえば、R. Goode は所得税と売上税に対する控除の存続を主張しているが、所得税の控除だけを存続させることは州政府の税源選択を攪乱するということをその根拠の一つとしている⁽⁹⁶⁾。さらに、G. F. Break や C. E. McLure, Jr. も、州・地方政府の税源選択における中央政府

の中立性という観点から州・地方税控除の一貫した取扱いを主張しているが、前者は州・地方税控除の存続を、後者は州・地方税控除の廃止を主張している点で異なっている。⁽⁹⁷⁾

G. F. Break と C. E. McLure, Jr. の結論の違いは、州・地方税が応益課税か応能課税かに依存しており、究極的には租税原則論から引き出される応益原則と応能原則に基づく課税方法の違いの曖昧さの結果である、と考えることができる。政府サービスの個別利益と税負担との1対1の対応に帰すことができない場合、政府支出による便益を一般的利益と解釈せざるを得ず、各人が所有する資産、所得、消費支出を政府支出からのその個人の便益を表象するものとみなして課税せざるを得ない。他方、能力説でも、個人の支払い能力を測定可能な方法で定義することは難しく、個人が所有している資産なのか、個人が稼得する所得なのか、個人が消費する支出なのかを一意的に確定することは困難である。このことは租税原則における応益原則と応能原則の相違が本質的に解消し、課税方法が近似することを意味している。このことは所得税、売上税、財産税といった一般税を応益原則と応能原則の双方から解釈することを可能とし、一意的な結論を理論的に引き出すことが不可能であることを示している。したがって、州・地方の行政区域間の納税者の極めて自由な移動可能性という前提に基づいて、理想的な財政連邦主義モデルを利用した財務省Ⅰや財務省Ⅱが、州・地方税が当該行政区域の納税者が受け取る便益以外のものにも基づいているという主張を現実的根拠を議論することなく単純に退けた根本的原因も租税原則論が持つ曖昧さに起因するものであると主張し得る。この結果、財務省Ⅰ、財務省Ⅱは、個人所得の適切な定義から州・地方税控除の問題を正面から取り上げるのではなく、それまで州・地方税控除の根拠の一つとされてきた財政調整における州・地方税控除の役割を否認する論理的帰結として、個人所得の適切な定義における州・地方税控除否認の正当性を引き出すことで、それまで州・地方税控除に与えられてきた2つの根拠を否定する、という論法をとっているのである。

- (60) B. D. Billman, Jr. and N. B. Cunningham, *op. cit.*, pp.1112-1115.
- (61) *ibid.* p.1112., D. L. Rubinfeld, "Tax Assignment and Revenue Sharing in the United States," in C. E. McLure, Jr., Tax Assignment in Federal Countries, (ANU Press, 1983), pp.212-213, 217-219.
- (62) R. A. and P. B. Musgrave, *op. cit.*, pp.569-570.
- (63) *ibid.*, pp.567-572.
- (64) B. D. Billman, Jr. and N. B. Cunningham, *op. cit.*, pp.1112.
- (65) *ibid.*, R. A. and P. B. Musgrave, *op. cit.*, pp.509, 513.
- (66) R. A. and P. B. Musgrave, *op. cit.*, pp.509, 513.
- (67) B. D. Billman, Jr. and N. B. Cunningham, *op. cit.*, pp.1112, D. L. Rubinfeld, *op. cit.*, p.217.
- (68) B. D. Billman, Jr. and N. B. Cunningham, *op. cit.*, pp.1112-1113.
- (69) *ibid.*, R. A. and P. B. Musgrave, *op. cit.*, pp.228-232.
- (70) B. D. Billman, Jr. and N. B. Cunningham, *op. cit.*, p.1113.
- (71) *ibid.*
- (72) *ibid.*
- (73) R. A. Musgrave, Public Finance, *op. cit.*, pp.36-37.
- (74) *ibid.*, p.6.
- (75) B. D. Billman, Jr. and N. B. Cunningham, *op. cit.*, p.1113, R. A. and P. B. Musgrave, *op. cit.*, p.346.
- (76) B. D. Billman, Jr. and N. B. Cunningham, *op. cit.*, p.1113, J. F. Due, "Chapter Two Personal Deductions," in J. A. Pechman ed., *Comprehensive Income Taxation*, (The Brookings Institution, 1977), pp.50-52.
- (77) B. D. Billman, Jr. and N. B. Cunningham, *op. cit.*, p.1113.
- (78) J. F. Due, *op. cit.*, pp.51-52.
- (79) B. D. Billman, Jr. and N. B. Cunningham, *op. cit.*, p.1113.
- (80) Blueprints, *op. cit.*, pp.92-94.
- (81) *ibid.*, p.92.
- (82) R. A. Pearlman, *op. cit.*, p.39.
- (83) G. F. Break, "Tax Principles," *op. cit.*, pp.321-325, R. A. and P. B. Musgrave, *op. cit.*, p.379.
- (84) R. A. and P. B. Musgrave, *op. cit.*, p.379.

- (85) *ibid.*, G. F. Break, "Tax Principles," *op. cit.*, pp.319-320, B. D. Billman, Jr. and N. B. Cunningham, *op. cit.*, pp.1114, 1119-1120.
- (86) G. F. Break, "Tax Principles," *op. cit.*, p.320.
- (87) N. A. Noto and D. Zimmerman, *Limiting State-Local Tax Deductibility in Exchange for Increased General Revenue Sharing: An Analysis of the Economic Effect, Prepared at the Request of the Senate Committee on Governmental Affairs Subcommittee on Intergovernmental Relations*, 98th Congress, 1st. Session(1983), pp.23-27.
- (88) アルコール税やタバコ税の控除否認には規制的な税 (sumptuary tax) に対する控除の不適切さ, ガソリン税の控除否認にはエネルギー危機下でのガソリン消費への補助金の不適切さという根拠がそれぞれ与えられたが, 一貫してその底流に流れていたのは応益税的性格をもつ州・地方税の控除の不適切さと納税協力及び税務行政の困難性を根拠とした控除否認の論理であった。*ibid.*, B. Bridges, Jr., "Allowances for State and Local Nonbusiness Taxes," in R. A. Musgrave ed., *Essays in Fiscal Federalism*, (The Brookings Institution, 1965), pp.191-192, G. F. Break, "Tax Principles," *op. cit.*, p.323, R. A. and P. B. Musgrave, *op. cit.*, pp.345-346.
- (89) R. A. and P. B. Musgrave, *op. cit.*, p.346, Blueprints, *op. cit.*, p.93.
- (90) J. A. Pechman, *Federal Tax Policy*, 5th. ed., (The Brookings Institution, 1987), (以下, J. A. Pechman, *Federal Tax Policy*とする), p.267, J. A. Pechman, "The Future of the Individual Income Tax," *American Economic Review*, (以下, J. A. Pechman, "The Future"とする), p.13, R. Goode, *The Individual Income Taxation, Revised edition*, (The Brookings Institution, 1976), p.170, (塩崎潤訳, 『個人所得税・改訂版ー「最良の租税」の研究ー』, (今日社, 昭和51年), pp.185-186), J. F. Due, *op. cit.*, pp.50-51.
- (91) C. E. McLure, Jr., "Comments," *op. cit.*, pp.71-72, J. F. Due, *op. cit.*, pp.51-52, R. Goode, *op. cit.*, p.170, R. A. and P. B. Musgrave, *op. cit.*, p.346.
- (92) J. A. Pechman, "The Future," *op. cit.*, p.13.
- (93) R. A. and P. B. Musgrave, *op. cit.*, p.346.
- (94) G. F. Break, "Tax Principles," *op. cit.*, p.323, B. Bridges, Jr., *op. cit.*, p.191, Blueprints, *op. cit.*, p.87, R. Goode, *op. cit.*, p.171, J. F. Due, *op. cit.*, p.52, C. E. McLure, Jr., "Comments," *op. cit.*, p.72.
- (95) Blueprints, *op. cit.*, p.86-88, 92-95.
- (96) 但し, R. Goodeは帰属所得を課税ベースに含まないことによって生ずる不公平が税源選択の中立性の攪乱の不利益を上回るとして, 財産税控除を否認している。R.

Goode, *op. cit.*, p.171.

- (97) G. F. Break, "Tax Principles," *op. cit.*, p.323, C. E. McLure, Jr., "Tax Competition: Is What's Good for the Private Goose Also Good for the Public Gander," *National Tax Journal*, Vol.39, No.3, (以下, C. E. McLure, Jr., "Tax Competition" とする), p.348.

4. むすびにかえて

財務省Ⅰ及び財務省Ⅱが理想的な財政連邦主義モデルに基づく税源配分から引き出した州・地方税控除廃止論は、結論だけみれば、H. C. Simons の包括的所得税論と整合性を持つが、それぞれが想定している政府機能の配分にはズレがある。最後に、この問題を検討することで財務省Ⅰ及び財務省Ⅰに暗示的に含まれている政策意図——法人関連税負担の全体的引き下げ、再分配的支出責任の削減による政府の全体的規模の縮小、個人所得税率引き下げのための財源確保——を検討しておこう。

R. A. Musgrave and P. B. Musgrave の理想的な財政連邦主義は、再分配的歳入調達と支出責任の双方を連邦政府が果たすべき機能として割当てているが、H. C. Simons は再分配的な支出責任の連邦政府への割当てを必ずしも主張していない。H. C. Simons は、応益課税の州への配分だけでは現在それらに割り当てられている支出責任を果たすことはできず、財政の深刻な混乱なしに既存の所得税や相続税を州政府が放棄することはないとして、連邦政府に集中される支払い能力に基づく個人税収の州政府との寛大な共有を提案している⁽⁹⁸⁾。再分配的支出責任の連邦と州・地方との分担という現実を前提しているのである。この前提に立って、所得税と相続税を除けば、連邦政府は分配を通して州政府の政策に影響を及ぼすべきではないので、個人税収は無条件に共有されるべきであり、相対的な共有額を決定する規則は、管理上の裁量的操作と将来の連邦議会による頻繁で大幅な変更を防ぐように提案されるべきである、と H. C. Simons は主張している⁽⁹⁹⁾。具体的には、支払い能力に基づく税は、純粋に個人課税であるので、納税者が居住する住所に

基づいて、各州は行政区域内の納税者数に応じて同税収の分配を受けることになる。そして、各州に分配される所得税収を普通税と付加税の総額ではなく、普通税収に限定することで、州財源の変動を減じながら連邦歳入の伸縮性を維持することを提案している。⁽¹⁰⁰⁾

H. C. Simons がこうした提案を行った目的は、各州が同じ人的控除、同じ税率の刻みを持つ税を課した場合に得られるのと同じ歳入の相対的分配を実現し、州間で必要な均一性を強めることに加え、税の技術的な管理と執行に関してのみ実質的な中央集権化を伴う取り決めを行う、ということである。⁽¹⁰¹⁾ 支出活動に対する完全な統制権を州政府に委ね、その歳入の大部分をそれ自身の税から賄う義務を事実上負わせることで、州政府の自律性と責任を確保し、徴税の効率性から要請される集権化と分権化された支出の効率性との間のトレード・オフを解決しようとしているのである。

以上検討してきたように、H. C. Simons は管理と執行の面から再分配的な税の連邦政府への集中を主張しているが、このことが連邦政府への財源の集中を通して連邦への集権化の危険な手段—州を犠牲にした連邦の権限の危険な増大—となることを認識していた。このことは、「州・地方政府の極めて重要な性質の維持とより小さな行政区域に大きな自由と責任を残しておくことは、代議制政治 (representative political institutions) を維持するのに不可欠である⁽¹⁰²⁾」という彼の言葉に端的に現れている。支出活動に対する完全な統制権を州政府に持たせ、連邦政府によって調達された所得税収を、彼の包括的所得定義と整合性をもつ居住地課税原則によって、納税者が居住する州政府に帰属させることで、意志決定、財源調達、執行を州政府に一元化し、彼の課税案が持つ財源の集権化の危険性を回避しているのである。

これに対して、R. A. and P. B. Musgrave の理想的な財政連邦主義の観点から州・地方税控除廃止論を提案した財務省Ⅰや財務省Ⅱでは、様々な支出機能に対する責任の資金調達は各政府レベル間でいかに配分されるべきかという問題を飛ばし、支出機能の配分は様々な公共サービスの地域的便益の帰

着に応じて決定され、所得分配の調整に対する主要な責任は中央レベルになくてはならないと想定されている。⁽¹⁰³⁾ この想定の後には、州・地方税控除の問題を個人所得の適切な定義を精緻化するという観点から検討するのではなく、それ自身の財源から歳入を調達しようとする州・地方政府の努力に対する補助という観点から州・地方税控除を捉えることを優先させるという意図が含まれている、と考えられる。

州・地方政府への補助という観点から州・地方税控除を捉えた場合、州・地方税控除維持 — 租税競争緩和論と州・地方税控除廃止 — 租税競争肯定論の2つの対立する主張が引き出される。⁽¹⁰⁴⁾ 下位政府の支出は当該行政区域の住民に影響を及ぼしているが、地理的に可動的な要素（資本、労働）によって賄われているという状況では、各行政区域はその地域の労働生産性や雇用もしくはその双方を低下させる企業の流出を防ぎ、高所得者を惹き付けようとするので租税競争をもたらす。そして、このことは、下位行政区域による支出を最適以下に抑制する。したがって、租税競争は回避されるべきであり、租税競争を減ずる手段として州・地方税控除は適切である、ということになる。他方、州・地方政府の公共サービスの財源調達がそのサービスの便益を正確に反映しているならば、州・地方税控除による租税競争の緩和という主張は根拠を失う。なぜなら、そのような州・地方税控除の存在は、控除可能な税を通して賄われた財貨・サービスの受益者/納税者にとってのコストを引き下げることで、それらの過剰生産・供給を引き起こし、公共部門による財貨・サービスの提供を促すからである。

この場合、州・地方税控除廃止 — 租税競争肯定論の立場を主張し得るには、州・地方政府によって提供される財貨・サービスの財源の多くが使用料や応益税によって占められている、という前提が必要となる。C. E. McLure, Jr. は、持ち家所有者に対する財産税が商業・産業用財産に対して課される財産税よりも密接に公的教育の便益を反映しており、個人所得税と売上税は州法人所得税よりも公共サービスの便益に密接に対応しているとし

て、財産税，州個人所得税，売上税の応益税的性格を強調している。⁽¹⁰⁵⁾ すなわち、彼は、企業関連の州・地方税との対比で非事業関連の州・地方税の応益性を強調し、理想的な財政連邦主義モデルによる政府機能配分との整合性を想定しているのである。しかし、C. E. McLure, Jr. による課税ベースが広い個人税の応益税的性質の強調は、州・地方税の応益性が様々な税の間の相対的概念として考えられており、州・地方税控除の是非論が、州・地方政府の財政制度が重大な所得分配を含み続けるべきか、応益説的な財政基準に接近すべきかの価値判断に依存していることを示している。そして、課税ベースが広い個人税の応益的性質の強調を連邦全体の企業関連税負担の側面から捉えると、財務省の州・地方税控除廃止論の裏には、州・地方政府による課税ベースが広い個人税への依存を促し、企業関連の州・地方税への依存を低下させるという意図が隠されていた、と見る事が可能となる。

さらに、支出サイドでは所得再分配機能の州・地方政府との責任の分担を志向してきた Reagan 政権が、課税サイドでは連邦政府の再分配機能に対する責任への州・地方政府の侵害を強調したことの背後には、連邦レベルでの赤字削減と政府規模全体の縮小という意図が隠されていた。再分配的な租税の連邦への集中と連邦政府の再分配的支出政策のスリム化は、連邦の財政赤字削減に貢献する。他方、州・地方税控除の廃止による州間租税競争は、州・地方政府による再分配的政策の実施を困難にし、再分配政策の縮小の責任を州・地方政府に転嫁しながら、全政府レベルの政府規模の縮小を実現することを可能にする。それらを理論的に正当化するために必要とされたのが、理想的な財政連邦主義モデルに基づく各政府レベルの機能配分だったのである。

このように 個人所得の適切な定義という観点から税法を抜本的に見直すという財務省Ⅰ，財務省Ⅱの大枠とは別に、財務省が財政連邦主義の枠組みの論理的帰結として州・地方税控除の否認を提案したことは、州・地方税控除廃止案を巡る争点を包括的所得税のもとでの所得の適切な定義とは無関係

な州間での連邦所得税負担の分配に集中させることになった。財務省は、州・地方税控除が税負担が重い行政区域に有利に税負担を歪めており、連邦所得税は個人に課されているので、連邦個人所得税ベースの正確な測定には、各納税者が支払う州・地方税は関係なく、異なった行政区域の個人の支払い能力に基づいて税を負担するのが適切である、と主張している。しかし、連邦所得税が個人の支払い能力に基づいて課税されるべきならば、先に指摘したように、州・地方税が支払い能力に基づく限り、その控除が正当化されねばならない。しかし、このことは、その分だけ連邦所得税ベースを縮小させ、限界税率の引き下げ幅に制約を課すことを意味する。財務省は、限界税率引き下げの財源として州・地方税控除の廃止を正当化するために、理想的な財政連邦主義と包括的所得定義を課税ベースの拡大という点で一致させる論理を用いたのである。財務省が、財務省Ⅰ及び財務省Ⅱ作成に際して理想的な財政連邦主義モデルと矛盾するとはいえ、支払い能力に基づく州・地方税は包括的所得税ベースの一部ではないという事実を無視した理由も、この点にあると言わねばならない。

(98) H. C. Simons, *Personal Income Taxation*, *op. cit.*, p.215.

(99) *ibid.*, p.216.

(100) *ibid.*, pp.216-217.

(101) *ibid.*, pp.217-218.

(102) *ibid.*, p.215.

(103) R. A. Musgrave, "Who Should Tax," *op. cit.*, p.10.

(104) C. E. McLure, Jr., "Tax Competition," *op. cit.*, pp.341-343, N. A. Noto and D. Zimmerman, *op. cit.*, pp.30-37.

(105) C. E. McLure, Jr., "Tax Competition," *op. cit.*, pp.342-343.

(本研究は、平成9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。)