

90年代のアメリカ州税制と 税制改革の選択肢

小 泉 和 重

目 次

- I. はじめに
- II. 政府間財政関係における州歳入
- III. 1930年代の州税制
- IV. 経済・社会環境の変容と州税制の抱える諸問題
- V. 州税制改革の選択肢
- VI. おわりに

I. はじめに

National Conference of State Legislatures (NCSL) と National Governor's Association (NGA) が発行した報告書 "Financing State Government in the 1990s" (以下『報告書』と略す) は、アメリカ州税制の現状と課題について興味深い分析を行っている¹⁾。そこでは、今日の州税制は、1930年代に設計された「重工業国家 (nation of smokestack industries)」時代の産物であり、90年代の経済・社会環境—経済のサービス化・情報化、事業活動の州際化・国際化、住民の移動の拡大と高齢化—には適合しなくなると分析している。そして、この環境変化に対応させて州税制の再設計を行わなければ、州税制は不公平でかつ不効率なものとなり、州財政の管理でさえも危うくさせることになるかと警鐘を鳴らしている。

こうした認識に立って、『報告書』では、次のような税制改革の選択肢を上げている。それは、小売売上税のサービス課税化、州個人所得税の控除規定の見

直し、州法人課税における州間協調、財産税の州の代行徴収、州付加価値税の導入などである。すでに幾つかの州で実施されているものから、全く新しいイノベータータイプな改革案と言えるものまで、様々である。そこで、本論文では、『報告書』に注目し、90年代におけるアメリカ州税制の抱える諸問題とその改革の選択肢について論じていくことにする。

注)

1) Ronald Snell ed., "Financing State Government in the 1990s", National Conference of State Legislatures, National Governor's Association, 1993. この報告書は、発行者であるNational Conference of State Legislatures (NCSL) と National Governor's Association (NGA) の他に、Federation of Tax Administrators (FTA), Multistate Tax Commission (MTC), National Association of State Budget Officers (NASBO) といった組織の協力により作成されている。編者であるRonald Snellは、NGAのメンバーである。

II. 政府間財政関係における州歳入

まず、連邦、州、地方の3政府から構成されるアメリカ連邦制度財政における州歳入の位置づけから見ることにしよう。表1は、1990年度の3政府の歳入構成を、一般歳入 (general revenue), 特定目的歳入 (special-purpose revenue), 外部借入 (external borrowing) の3つに分けて示したものである。この3政府の歳入構成には、次の3つの特徴が見られる。

1つは、一般歳入についてである。連邦政府の一般歳入の構成は、租税収入 (80.7%) が大半を占め、政府間移転収入 (0.4%), 税外収入 (18.9%) の比重が小さい。州政府の一般歳入の構成比は、租税収入58.1%, 政府間移転収入24.4%, 税外収入17.5%である。政府間移転収入の大半は連邦からの移転収入であり、主に福祉目的 (メディケード, AFDC等から構成。移転収入の47.0%を占める), 教育目的 (移転収入の16.8%), ハイウェー目的 (移転収入の11.0%) の連邦補助金から構成されている。また、連邦補助金の中には、連邦から州を経由して地方に交付されるブロック補助金が含まれている。地方政府の一般歳入の構成比は、政府間移転収入 (37.2%) と租税収入 (39.3%) の比重がほぼ等しく、税外収入

(23.5%)の比重が他政府と比べ高い。税外収入は料金収入・雑収入(charges and miscellaneous revenue)から構成され、主に、教育、病院、下水道・公衆衛生関係の収入が多い。

2つは、特定目的歳入についてである。連邦政府は、他政府と比べ、保険・年金基金(insurance and pension funds)収入の割合が高い。3政府の保険・年金基金収入の比率は、連邦政府75.0%：州政府21.9%：地方政府3.1%である。連邦の保険・年金基金の割合の高さは、連邦が社会保障税を徴収していることにあり、保険・年金基金の97%は、社会保障税から調達されているのである¹⁾。一方、公益事業収入・アルコール販売収入(utilities and liquor stores)は収入され

表1 連邦・州・地方政府の歳入構成(1990年度)

(単位：100万ドル)

	連邦政府	州政府	地方政府
一般歳入	783,390	517,430	512,342
政府間移転収入	2,911	126,329	190,723
租 税	632,267	300,489	201,130
その他	148,212	90,612	120,489
特定目的歳入	371,206	114,743	67,871
保険・年金基金	371,206	108,530	15,441
公益事業・酒舗収入	0	6,213	52,430
合 計	1,154,596	632,173	580,213
借入れ	265,896	22,754	39,475
総 計	1,410,492	654,927	619,688

出所) Snell, *op.cit.*, p.13.表2 GNPに占める連邦・州・地方政府の税収の割合の推移
(1970-90年度)

(単位：%)

	連邦政府(A)	連邦政府(B)	州政府	地方政府
1970	17.0	21.3	6.0	5.3
1975	15.1	20.5	6.6	5.7
1980	16.6	22.2	6.7	5.2
1985	14.8	21.1	7.3	5.7
1990	14.9	21.8	7.5	6.1

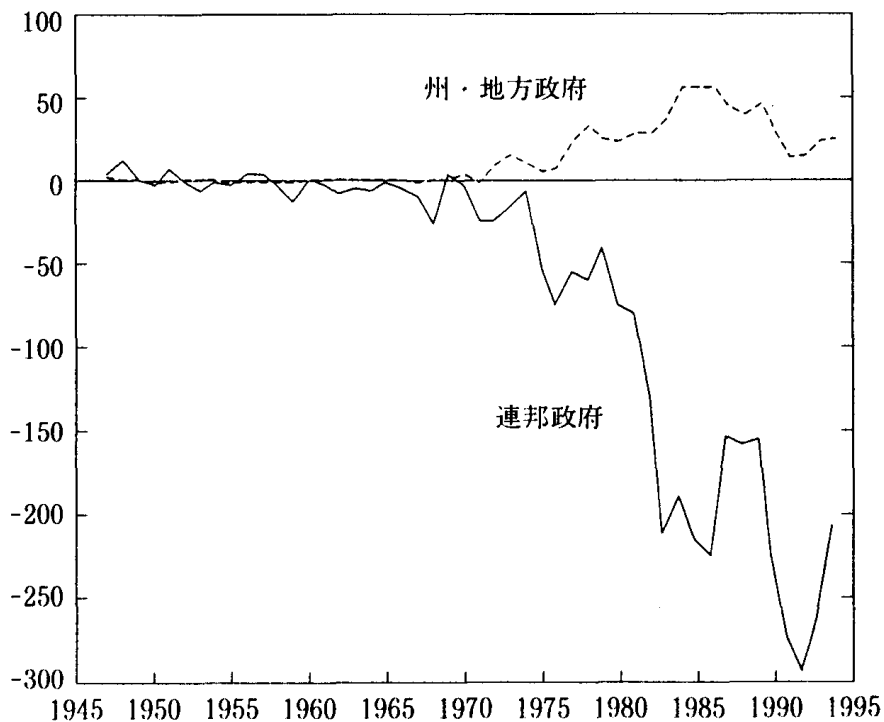
注) 連邦政府は(A)は、OASDHHに関連するメディケアと社会保障税徴収額を含まない。
連邦政府(B)は含む。

出所) Snell, *op.cit.*, p.15.

ていない。州政府は、社会保障税を徴収しておらず、保険・年金基金を退職年金基金、労災基金、失業補償基金から調達している。保険・年金基金の大半は、退職年金基金からの収入で、72.7%を占める²⁾。また、公益事業収入・アルコール販売収入は、さして大きくない。地方政府は、州政府同様、社会保障税は徴収しておらず、その比重も低い。しかし、公益事業収入・アルコール販売収入は、他政府に比べ圧倒的に高い。大半は、アルコール販売収入から構成されており、94.5%を占める³⁾。

3つには、外部借入についてである。他政府に比べ、連邦政府の借入依存度は高い。連邦歳入総額に占める借入れ（社会保障信託基金のような政府内部の借入は除外）の大きさは、23%であるが、州・地方政府のそれは、それぞれ3.5%、6.3%に過ぎない。連邦に比べ州・地方政府の借入の低さは、連邦政府が慢性的に巨額な財政赤字を抱えつつも州・地方政府に対して大規模な政府間移転支出を継続していること、州・地方政府の財政余剰は、80年代後半から縮小傾向にあるとは言え、70年代以降、持続的に黒字を維持していることを反映しているからで

図1 政府の財政黒字・赤字の推移（1947-94年度）（単位：10億ドル）



出所) Office of Management and Budget, *Budget of the U.S. Government*, GPO, 1995p.241.

あろう（図1）⁴⁾。

次に、連邦、州、地方の3政府の税制についてである。表2は、GNPに占める3政府の税収の推移をみたものである。OASDHI（高齢者、遺族、障害者健康保険）に向かう社会保障税徴収分を除いた連邦租税徴収額の割合は、1970年度は、17.0%、80年度16.6%、90年度14.9%と明らかに低下傾向が見られる。社会保障税分を含めた連邦租税徴収額の推移は、70年度21.3%から90年度21.8%とわずかに上昇している程度である。両者の差である社会保障税の推移は、70年度4.3%、80年度5.6%、90年度7.0%である。社会保障税だけが、この間、連邦税の中で唯一上昇しており、連邦税の比重の低下を相殺しているのである。また、地方政府の租税徴収額は、75年度5.7%、80年度5.2%、90年度6.1%と80年代に低下が見られたものの最近は上昇傾向にある。80年代の税収の落ち込みは、納税者の反乱を受け、各地方団体で財産税の税率の引き下げが生じたことによるが、80年代後半からの反転は、資産価値が上昇し、財産税の増収が生じたためである。

一方、州税は一貫して拡大傾向にある。70年度6.0%、80年度6.7%、90年度7.5%と上昇している。州税の上昇傾向の理由はいくつかあるが、連邦、地方との財政関係から言えば、2点指摘できる。1つは、州の一般歳出に占める州補助金の比重が、長期的には減少傾向が見られるものの、比較的の高い水準で維持されている（70年度37.2%、80年度36.3%、90年度33.8%）ことである⁵⁾。この移転財源—特に教育向け—を確保するために州税の水準も高く維持されることになったのである。この反面、州補助金の規模の大きさは、地方税の上昇圧力を緩和させたとも言えよう。2つには、連邦から州に事務責任、財源調達責任が移ったことである。80年代以降、連邦政府は、メディケア、社会保障、メディケードといった所得補償プログラムや医療プログラム以外の国内政策に重点を置かなくなっている。そしてその分、州の役割が増大しているのである。実際、OASDHI（高齢者、遺族、障害者健康保険）に向かう社会保障税徴収分を除いた連邦税額の割合と州税額の割合の推移を見ると、2つの割合の合計は、70年度23%、80年度23.3%、90年度22.4%とほとんど変動がないものの、連邦分が下降傾向、州分が上昇傾向と対照的となっている。すなわち、非福祉政策に向かう税収は固定され、連邦対州の税収配分は、州に重点がシフトしつつあると言えるのである。

最後に、連邦、州、地方の3政府の税源配分についてである。戦後の税源配分

表3 連邦・州・地方政府の税源配分の割合(1957-92年度)

(単位：%)

	1957	1967	1977	1982	1987	1992
連邦政府						
所得課税	81.3	83.0	86.8	85.7	88.3	87.5
消費課税	15.9	13.7	9.5	11.3	9.0	9.8
財産税	-	-	-	-	-	-
その他	2.7	3.3	3.7	3.0	2.7	2.7
州政府						
所得課税	17.5	22.4	34.3	36.7	39.2	38.5
消費課税	58.1	58.2	51.8	48.4	48.5	49.6
財産税	3.3	2.7	2.2	1.9	1.9	2.0
その他	21.1	16.8	11.7	12.9	10.4	10.0
地方政府						
所得課税	1.3	3.2	5.0	5.9	6.1	5.5
消費課税	7.2	6.7	11.1	14.3	15.5	14.7
財産税	86.7	86.6	80.5	76.0	73.7	75.6
その他	4.8	3.5	3.4	3.9	4.7	4.1

注) 所得課税には、個人所得税、法人税が、消費課税には、一般売上税、個別売上税、関税が分類される。

出所) Harold W. Stanley and Richard G. Stanley, *Vital Statistics on American Politics*, A Division of Congressional Quarterly Inc, 1994, p.296より作成。

の変化を見たのが、表3である。1957年度では、連邦政府に所得税、州政府に売上税、地方政府に財産税と、政府間の税源分離が比較的明白である。しかし、70年代、80年代と経るつれ、連邦政府では一層、所得税への比重が高まるものの、州政府では売上税の比重の低下と所得税の上昇、地方政府では、財産税の比重の低下と所得税と売上税の上昇が見られるのである。特に州の所得税の比重の上昇は著しく、67年度22.4%だったものが、92年には38.5%にまで増大している。この増大の理由は、70年代に所得税の採用州が増えたため、71年度から76年度の間、ニュージャージー州、オハイオ州、ペンシルバニア州、ロードアイランド州で採用されている。この4州の所得税の合計額は、州所得税徴収額の約10%を寄与しているのである⁶⁾。政府間の税源配分は、戦後大きな変動はみられないものの、3政府はそれぞれ、税収調達力の高い所得税への依存を強めつつあると言えよう。

注)

- 1) Snell, *op. cit.*, p.12.
- 2) U.S. Department of Commerce, *Statistical Abstract of the United States*, 1995, p.310.
- 3) *ibid.*, p.304.
- 4) 州によっては州法により財政均衡が義務づけられているため、財政の健全性を維持できている。詳しくは、James M. Poterba, "Balanced Budget Rules and Fiscal Policy: Evidence from the State", *National Tax Journal*, Vol. XLV III, No. 3, 1995.
- 5) 80年代の州補助金の低下の要因としては、82年のレベニューシェアリング廃止が上げられる。レベニューシェアリングは、州を經由して地方政府にパス・スルーされていたもので、名目的な州補助金の低下を引き起こした。Henry S. Wulf, *State Aid to Local Governments*, Fiscal 1992, The Council of State Governments, 1994-1995, pp. 601-602.
- 6) Snell, *op. cit.*, p.11.

Ⅲ. 1930年代の州税制

現行の州税制のフレームワークは1930年代に形成されたものであるが、現在、進行しつつある社会経済上の諸変化は、この州税制のフレームワークの根本的な見直しを迫っている。『報告書』では、このことを次のように述べている。

「州税制は時代遅れで、不公平で、経済的な変化に対して非感応的になりつつある。深刻な経済的な停滞に見回れていた重工業国家（Nation of Smokestack Industries）のために、主に1930年代に設計された州税制は90年代には、不十分なものとなっている。90年代は、サービスが経済的なくさびとして、製造業に取って代わり、経済は徐々にグローバル化し、新しい情報基盤産業がほぼ日常的なものとなっているのである」¹⁾。さて、ここでは、州財政の抱える諸問題を議論する前提として、現行の州税制の原点とも言うべき、1930年代の州税制の変化について見ていくことにする。

周知の通り、1930年代は、29年10月に始まる大恐慌の嵐が吹き荒れた時代である。29年から33年までの実質GNP（58年価格）の推移は、29年2,036億ドル（100）、30年1,835億ドル（90.1）、31年度1,693億ドル（83.2）、32年度1,442億ド

ル(70.8)、33年度1,415ドル(69.5)と4年連続で減少している。景気のボトムにあった32年、33年は、29年のほぼ7割の水準にまで低落したのであり、39年(2,094億ドル)にようやく29年の水準が回復できたのである²⁾。また、この間の民間国内総投資(実質値、58年価格)の落ち込みも顕著で、29年の404億ドルが33年にはその1割程度の47億ドルまでに引き下がっている³⁾。一方、失業率は、29年は3.2%であったが、33年には史上最悪の24.9%にまで悪化し、2桁台の失業率が41年まで続いたのであった⁴⁾。いずれにせよ、経済諸指標が、恐慌以前の水準に回復するのは40年代の戦時経済の突入と戦後のブームまで待たれるのであった。

この大恐慌の間に、政府間財政関係は、大きな変化を見せた⁵⁾。まず、連邦政府の規模が拡大したことである。GNPに占める全政府支出の割合は、22年12.6%、27年11.8%、32年21.4%、38年20.9%、40年20.5%と推移している⁶⁾。中でも、連邦政府の規模の拡大が顕著であり、連邦・州・地方の3政府の支出構成比は、27年連邦32%：州17%：地方52%が、32年連邦34%：州21%：地方45%、36年連邦55%：州19%：地方27%、40年連邦49%、州22%、地方29%と変化している⁷⁾。州の支出割合の変化は小さいものの、30年代に連邦と地方の支出割合は全く逆転し、連邦政府の割合が大きく拡大している。

また、この政府支出における連邦政府の拡大と地方政府の縮小は、同時に、政府間移転支出の拡大を伴った。連邦政府の移転支出額は、27年は1億2,300万ドル(総歳出額(直接歳出+政府間支出)の3.5%)であったが、36年9億800万ドル(9.9%)、40年8億8,400万ドル(8.8%)と拡大した⁸⁾。移転支出の内訳は、福祉、道路、教育目的の補助金が中心であった。一方、移転先の州では、一般歳入に占める移転収入の割合は、27年7.8%、36年20.6%、40年16.5%と拡大した。また、連邦と州の2つの上位政府から財政移転を受ける地方では、27年10.5%、36年26.6%、40年27.8%と更に移転収入への依存性を高めた⁹⁾。

さて、大恐慌は、州税制の構成にどのような影響を与えたのであろうか。表4の州税の構成比の変化から見ていこう。売上税(一般売上税+個別売上税)は、32年度38.4%、36年度53.2%、40年度55.9%と構成比の半分以上を占めるまでに増大している。売上税の構成比を押し上げたのは、一般売上税であり、32年度はわずか0.4%に過ぎなかったものが、36年度には13.9%、40年度には15.0%へと急

激に増大している。また、所得税の比重は、32年度3.9%、36年度5.8%、40年度6.2%と推移しており、増加傾向を示している。一方、財産税と免許税の比重の低下は顕著であり、財産税は、32年度17.4%であったものが、40年度には7.8%に、免許税も32年度17.7%から40年度11.7%に低下している。このように30年代は、それまでの財産税、免許税中心の税体系から所得税、小売売上税中心の税体系への転換期であったのである。

まず、注目すべきことは、30年代に各州で、一般売上税の本格的な導入が開始され、州の主要税収に成長したことである。表5に示すように30年代に一般売上税を採用した州は、現在（92年度46州が採用）のほぼ半分の24州を数える。採用州と採用年度を上げると、ミシシッピ州（1930年度）、アリゾナ州（1933年度）、カリフォルニア州（1933年度）、イリノイ州（1933年度）、インディアナ州（1933年度）、アイオワ州（1933年度）、ミシガン州（1933年度）、ニューメキシコ

表4 1930年代の州税の構成比（1927-40年度）

（単位：100万ドル、%）

	1927	1932	1934	1936	1938	1940
所得税	70(4.4)	74(3.9)	80(4.0)	153(5.8)	218(7.0)	206(6.2)
法人税	92(5.7)	79(4.2)	49(2.5)	113(4.3)	165(5.3)	155(4.7)
一般売上税	—	7(0.4)	173(8.7)	364(13.9)	447(14.3)	499(15.0)
個別売上税	445(27.7)	971(51.4)	805(40.7)	1,030(39.3)	1,227(39.2)	1,353(40.8)
財産税	370(23.0)	328(17.4)	273(13.8)	228(8.7)	244(7.8)	260(7.8)
免許税	301(18.7)	335(17.7)	305(15.4)	360(13.8)	359(11.5)	387(11.7)
その他	330(20.5)	348(18.4)	294(14.9)	370(14.1)	472(15.1)	453(13.7)
合計	1,608(100)	1,890(100)	1,979(100)	2,618(100)	3,132(100)	3,313(100)

出所) U.S. Department of Commerce, *op.cit.*, pp.1129-1130より作成。

表5 各税の採用州の推移（1900-70年代）

	1900年代	1910年代	1920年代	1930年代	1940年代	1950年代	1960年代	1970年代
所得税	1州	9	5	17	2	0	7	4
法人税	1州	8	8	15	3	2	6	3
一般売上税	0州	0	0	24	6	5	11	0
ガソリン税	0州	4	45	1	1	0	0	0
たばこ税	0州	0	8	19	16	4	4	0

出所) ACIR, Significant Features of Fiscal Federalism, Vol. 1, 1992, pp.34-35より作成。

州（1933年度）、ノースカロライナ州（1933年度）、オクラホマ州（1933年度）、サウスダコタ州（1933年度）、ユタ州（1933年度）、ワシントン州（1933年度）、ウエストバージニア州（1933年度）、ミズーリ州（1934年度）、オハイオ州（1934年度）、アーカンソー州（1934年度）、コロラド州（1935年度）、ハワイ州（1935年度）、ノースダコタ州（1935年度）、ワイオミング州（1935年度）、アラバマ州（1936年度）、カンサス州（1937年度）、ルイジアナ州（1938年度）である。なお、これ以外にも5州（ニューヨーク州、ケンタッキー州、ニュージャージー州、アイダホ州、メリーランド州）がこの間、一般売上税を採用したが、1ないし2年後に廃止をしている（廃止年は、ニューヨーク州（1934年度）、ケンタッキー州（1936年度）、ニュージャージー州（1935年度）、アイダホ州（1936年度）、メリーランド州（1936年度）である。もっとこれらの州は後に一般売上税の再導入を実現している)¹⁰⁾。

33年度に実に13もの州で一般売上税の採用を行っているのである。このように同時的に各州で一般売上税が普及していった理由は、大恐慌の発生という経済環境の急激な変化に求められる。大恐慌は、専ら不動産への財産課税—特に農業資産—に税収を依拠した州に打撃を与えた。幾つかの州では、財産税の滞納額が財産税収の $1/3$ を超える事態を迎えたのである¹¹⁾。その一方、州は、多くの連邦プログラムへの参画を目的とした財政支出の拡大が要請されると同時に、恐慌により深刻な財政危機に見舞われていた地方財政を救済するために、州補助金—特に教育補助金—の拡大と地方への財産税の引き渡しを求められたのである。このため、財産税の減収と財政需要の拡大を埋め合わせる財源として、一般売上税が注目され、各州で相次いで採用されるようになったのである。

Robert Murray HaigとCarl Shoupは、一般売上税を採用した要因を州別に整理している¹²⁾。その要因として、主に州の税収上の変化、州の経費構造の変化が上げられている。まず、税収上の変化である。アリゾナ州、アラスカ州、インディアナ州、イリノイ州、ミシガン州、サウスダコタ州、ウエストバージニア州（程度は低いものの、ジョージア州、ミシシッピ州、ノースダコタ州、テキサス州）では、大恐慌による州の財産税の依存度の低下が見られたが、当時の売上税採用州の $2/3$ 程度は「恐慌期の収入源としての財産税の低迷は、売上税の出現において重要な影響をもった」¹³⁾とされた。また、ニューヨーク州、ミシシッ

ピー州、マサチューセッツ州（程度が低いものの）では、大恐慌による所得税の減収が、一般売上税採用の要因として上げられている。

一方、州の経費上の変化も一般売上税の登場に影響した。教育費の拡大は、一般売上税と関係が深い。地方の教育財源は財産税とリンクしていたが、この財産税が低下したので、州が地方に代って、教育財源を調達することが必要となった。教育費と売上税の関係が最も密接に見られたのは、ノースカロライナ州で、教育財源の調達を目的に高率の一般売上税を導入している。また、カリフォルニア州、イリノイ州、インディアナ州、ミシガン州、ウエストバージニア州では、州の追加的な学校教育向け財政援助と一般売上税の採用が関係をもっていた。オクラホマ州、サウスダコタ州、ユタ州、ワシントン州は、一般売上税収の一部を教育財源に振り向けていた。教育費と売上税の導入が関係を持たないのは、アリゾナ州、ジョージア州、ケンタッキー州、ミシシッピ州、ニューヨーク州、ペンシルバニア州の6州だけであった。また、教育費以外の財源としては、失業救済事業費の調達の問題がある。アリゾナ州、イリノイ州、ミシガン州、オレゴン州、ペンシルバニア州では、恐慌対策として現れた失業救済事業費に売上税が財源として使われたとしている。

ところで、税収構成上もう一つ注目すべきことは、個人所得税と法人税の2つの所得税がこの間、緩やかに伸びていることである。40年度には、両税の合計は、20年代には主要財源であった財産税を凌ぎ、免許税に迫る勢いであった。30年代の個人所得税の採用数は、16州を数える。採用州と採用年度を上げると、アイダホ州（1931年度）、テネシー州（1931年度）、ユタ州（1931年度）、バーモント州（1931年度）、アラバマ州（1931年度）、アリゾナ州（1933年度）、カンサス州（1933年度）、ミネソタ州（1933年度）、モンタナ州（1933年度）、ニューメキシコ州（1933年度）、アイオワ州（1934年度）、ルイジアナ州（1934年度）、カリフォルニア州（1935年度）、ケンタッキー州（1936年度）、コロラド州（1937年度）、メリーランド州（1937年度）である（ワシントン州とイリノイ州も同時期に導入されるが、違憲とされた）。表5を見ても分かるように、30年代に個人所得税の採用州が最も集中しているのである。

このことは、法人所得税についても当てはまる。30年代に州法人税も採用が集中し、次の15州が採用しているのである。採用州と採用年度を上げると、アイダ

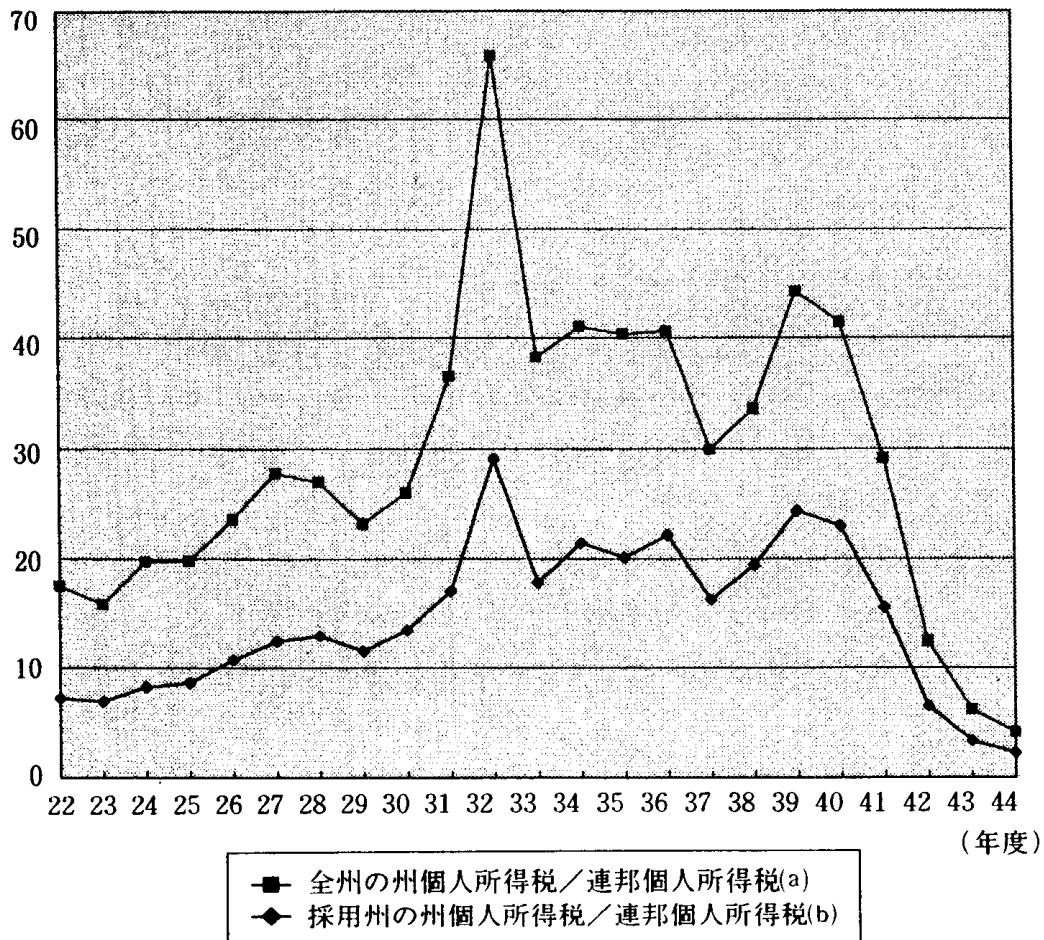
ホ州 (1931年度), オクラホマ州 (1931年度), ユタ州 (1931年度), バーモント州 (1931年度), アラバマ州 (1933年度), アリゾナ州 (1933年度), カンサス州 (1933年度), ミネソタ州 (1933年度), ニューメキシコ (1933年度), アイオワ州 (1934年度), ルイジアナ州 (1934年度), ペンシルバニア州 (1935年度), ケンタッキー州 (1936年度), コロラド州 (1936年度), メリーランド州 (1937年度) である。

表6 総税収に占める個人所得税の割合
(1929-42年度) (単位: %)

	1929	1934	1939	1944
アラバマ	-	0.8	2.6	5.7
アリゾナ	-	1.4	2.9	6.3
アーカンソー	2.4	0.5	1.2	3.4
カリフォルニア	-	-	9.4	12.5
コロラド	-	-	4.5	10.0
デラウェア	17.4	9.9	11.1	8.8
ワシントンD.C	-	-	-	6.4
ジョージア	0.8	2.0	5.4	9.5
ハワイ	na	na	na	na
アイダホ	-	1.6	5.9	19.8
アイオワ	-	-	5.7	9.8
カンサス	-	2.8	4.2	10.4
ケンタッキー	-	-	4.8	9.3
ルイジアナ	-	-	3.6	5.4
メリーランド	-	-	1.6	14.0
マサチューセッツ	57.2	28.7	22.6	19.0
ミネソタ	-	2.6	10.8	12.6
ミシシッピ	4.7	1.3	3.3	10.1
ミズーリ	6.7	6.2	6.0	8.8
モンタナ	-	1.9	4.0	9.7
ニューハンプシャー	7.6	6.5	6.8	5.9
ニューメキシコ	-	0.5	2.0	2.6
ニューヨーク	34.8	18.1	25.1	19.4
ノースカロライナ	7.8	2.9	4.0	10.3
ノースダコタ	3.7	1.3	2.9	7.6
オクラホマ	3.3	2.9	4.6	7.5
オレゴン	-	7.8	16.4	21.1
サウスカロライナ	2.4	3.1	4.6	10.1
サウスダコタ	-	-	2.9	-
テネシー	-	2.0	3.5	3.2
ユタ	-	2.5	4.4	10.8
バーモント	-	6.1	5.7	9.1
バージニア	5.7	1.9	4.8	9.5
ウエストバージニア	-	-	3.0	-
ウイコンシン	20.7	16.2	12.3	15.1

出所) Melichar, *op.cit.*, pp.91-92.

図2 連邦個人所得税に占める個人所得税の推移（1922-44年度）



個人所得税が各州に普及した理由は、売上税同様、財産税の減収の補填財源として注目されたためである¹⁴⁾。もっとも、30年代は州個人所得税の課税ベースである個人所得が低迷していたこともあり、小売売上税のような税収調達力はなかった。表6は、この間の各州の州税に占める個人所得税の構成比を示したものである。29年度に個人所得税が州税の8%以上を占める州は、8州（うち4州が10%以上）、34年度が8州（うち3州が10%以上）、39年度が13州（うち6州が10%以上）、44年度が29州（うち14州が10%以上）と個人所得税への依存度が高まっていることが確認できる。その一方で、デラウェア州、マサチューセッツ州、ニューヨーク州、ウイコンシン州といった恐慌以前に、個人所得税の依存度が高かった州では、売上税が採用されたこともあり構成比の低下が見られた。

ところで、個人所得税は、一般売上税と異なり、上位団体である連邦政府と競合して課税している租税である。同一税源に2つの政府がどのように課税してい

たのかを、図2の連邦所得税収に占める州所得税収の割合（図2中の(a)）から見ておく。図2が示すように、20年代以降、緩やかに州所得税の割合の上昇が見られ、30年代は、変動性を伴いつつも、20年代の水準を大きく上回っていることが分かる。25年度から29年度の連邦所得税に占める州所得税の平均割合は、11.3%で、30年度から34年度が、19.7%、35年度から39年度20.2%と推移しているのである。こうした傾向は、州所得税採用州だけを取り出して算出した連邦所得税に占める州所得税の割合（図2中の(b)）を見ると、一層、顕著に現れる。州所得税採用州だけの割合の推移は、州所得税非採用州も加えた割合の推移を上方にシフトした形を取っているのである。特に、32年度は、州所得税は連邦所得税の65.7%にまで上昇しているのである¹⁵⁾。

もっとも、所得税への課税強化は州レベルでのみ進んだわけではない。連邦レベルでも、30年代は、20年代と一転して所得税の課税強化が進んだのである¹⁶⁾ 連邦所得税の最高税率は20年代の25%から、32年度歳入法で63%、35年歳入法で79%と引き上げられ、それに伴って税率構造の累進化、人的控除の引き下げもなされたのである。恐慌の影響によって、納税人員は33年度までは減少傾向をたどるが、景気が回復に向かうにつれ上昇していったのである。つまり、30年代は、連邦所得税も課税強化がなされたものの、州所得税の課税強化はそれにも増して進んだと言えるのである。

また、30年代の連邦所得税に対する州所得税の割合の高さは、歴史的に見ても顕著である。42年歳入法以降、所得税課税における連邦の位置は圧倒的なものになる。連邦所得税に対する州所得税の割合は、44年度にはわずか2.2%にまで低下している。しかし、40年度以降は、これが緩やかに反転し、50年度4.6%、60年度5.4%、70年度12.2%、80年度15.2%、85年度19.3%、90年度20.8%と推移しているのである¹⁷⁾。この推移を見ると、近年ようやく、30年代の水準に復位しているとさえ言える。こうした点からすると、30年代の州所得税は、小売売上税ほどには税収調達力はなく目立たない存在であったものの、所得課税の重心を州レベルに引き寄せ、州レベルでの課税強化を進めたという点では、重要な意味をもったと言えよう。

以上、30年代の小売売上税と個人所得税の普及過程を見てきた。大恐慌を契機に個人所得税、小売売上税は、財産税の代替財源として、また教育費、失業対策

費、地方政府への補助といった財政需要に対応しうる財源として、州税の舞台に登場してきた。そしてその登場は、20年代の財産税、免許税、個別売上税（燃料税）を中心としたタックス・ミックスの終焉と、現代の小売売上税と所得税を中心としたタックス・ミックスへの転換点をもたらしたのである。

注)

- 1) Snell, *op. cit.*, p.5.
- 2) U.S.Department of Commerce, *Historical Statistics of the United States*, Vol. I, 1989, p.224.
- 3) *Ibid*, p.229.
- 4) 秋元栄一『アメリカ経済の歴史 1492-1993』東京大学出版会, 1995年, p.175.
- 5) 恐慌期の州・地方財政については, 林健久『ニュー・ディールと州・地方財政』御茶の水書房, 1969年. 土生芳人『大恐慌とニュー・ディール財政』東京大学出版会, 1989年を参照.
- 6) U.S.Department of Commerce, *Historical Statistics of the United States*, Vol. II, 1989, p.1120.
- 7) Tax Foundation, *Facts & Figures on Governmental Finance*, 1993, Tax Foundation, p.11.
- 8) U.S.Department of Commerce, *op. cit.*, p.1123.
- 9) *Ibid*, p.1129, p.1133.
- 10) John F.Due and John L.Mikesell, *Sales Taxation*, The Johns Hopkins University Press, 1983, pp.2-3.
- 11) H.Dewey Anderson, *Our California State Taxes*, Stanford University Press, 1937, p.127.
- 12) Robert Murray Haig & Carl Shoup, *The Sales Tax in the American States*, Columbia University Press, 1934, pp.7-16.
- 13) *Ibid*, p.10.
- 14) 恐慌期の州所得税の動向については, Emanuel Otto Melichar, *State Individual Income Tax*, William S.Hein & Co., Inc., 1994, p.57-61.
- 15) こうした連邦税と州税の結合税率の高さは没収的な税率となるので, 連邦税による州税の所得控除, または州税による連邦税の所得控除により, 税負担が緩和されていた。詳しくは, Committee on Intergovernmental Fiscal Relations U.S.Treasury Department, *Federal, State, and Local Government Fiscal Relations*, Arno Press, 1978, p.437-448.
- 16) この間の連邦所得税の動向については, 渋谷博史『現代アメリカ連邦税制史』丸善株

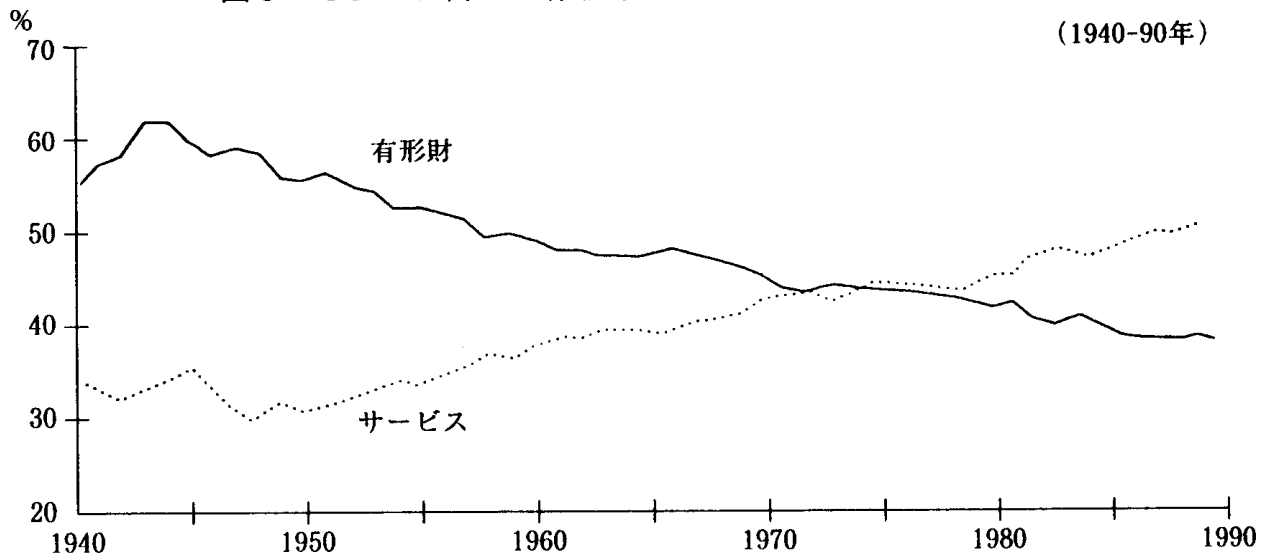
式会社, 1995年を参照。

17) ACIR, *Significant Features of Fiscal Federalism*, Vol.2, 1992, p.74.

IV. 経済・社会環境の変容と州税制の抱える諸問題

さて、『報告書』では現代アメリカの州税制を「時代遅れで、不公平で、経済的な変化に対して非感応的」だと表現していたが、ここでは、州税制がどのような問題を抱えているのかについて述べていこう。『報告書』は、州税制の構造を揺さぶる要因として、以下の諸点を指摘している。それは、1) 経済のサービス化、2) 経済の州際化、国際化、3) 高齢化と住民移動、4) 州間租税競争、5) 連邦政府による州税の先取り (pre-emption)、6) 地方財産税の役割の低下の6点である。1) から 3) は、経済・社会構造上の変化、4) から 5) は、政府間の租税政策上の変化について述べたものである。これらの要因が、どういった影響を州税制に与えているのかを順次、検討していく。

図3 GNPに占める有形財とサービス生産の割合の推移



出所) Snell, *op.cit.*, p.21.

1. 経済のサービス化

まず、経済のサービス化である。戦後のアメリカの経済活動は、有形財の生産からサービスの生産に安定的にシフトしている。図3は、1940年から90年までの

表7 産業部門ごとの実質収益率の伸び率

項 目	1975-80	1980-90
非農業部門の総収益率	3.4%	2.7%
財生産部門	3.9	0.2
鉱業	7.8	-3.6
建設業	4.4	1.4
製造業全体	3.5	0.1
非耐久財製造業	2.5	0.8
耐久財製造業	4.1	-0.3
サービス生産部門	3.1	3.8
輸送・公益事業	3.7	1.3
卸売業	3.8	2.1
小売業	1.7	2.0
消費者サービス業	3.8	4.6
宿泊・娯楽業	4.4	5.4
生産者サービス部門	5.8	3.8
金融・保険・不動産業	4.4	4.7
事業サービス業	9.7	6.0
厚生サービス業	4.1	5.9
ヘルスサービス業	5.1	6.1
教育サービス業	1.2	4.7
政府	0.9	2.8

出所) Snell, *op.cit.*, p.22.

GNPに占める有形財生産とサービス生産の割合を示したものである。サービス生産の割合は1940年代には3割程度であったが、戦後増大し70年代中盤には有形財生産の割合と逆転し、90年はGNPの52%を占めるようになっている。また、どういった分野でサービス化が進行しているのかを見たのが表7の産業部門ごとの実質収益率の伸び率である。80年代の財生産部門（鉱業、建設業、製造業、非耐久財生産業、耐久財生産業）の伸び率は、わずか0.2%で、70年代後半の3.9%と比べると落ち込みが著しい。一方、80年代のサービス生産部門（輸送・公益事業、卸売業、小売業、消費者サービス、宿泊・娯楽業）と生産者サービス部門（金融業・保険業・不動産業、事業サービス業、厚生サービス業、ヘルスサービス業、教育サービス業、政府）の伸びは高く、共に伸び率は3.8%となっている。このように、経済活動の中心が財生産からサービス生産にシフトしたわけである

が、このことは、州税制に次のような問題をもたらしている。

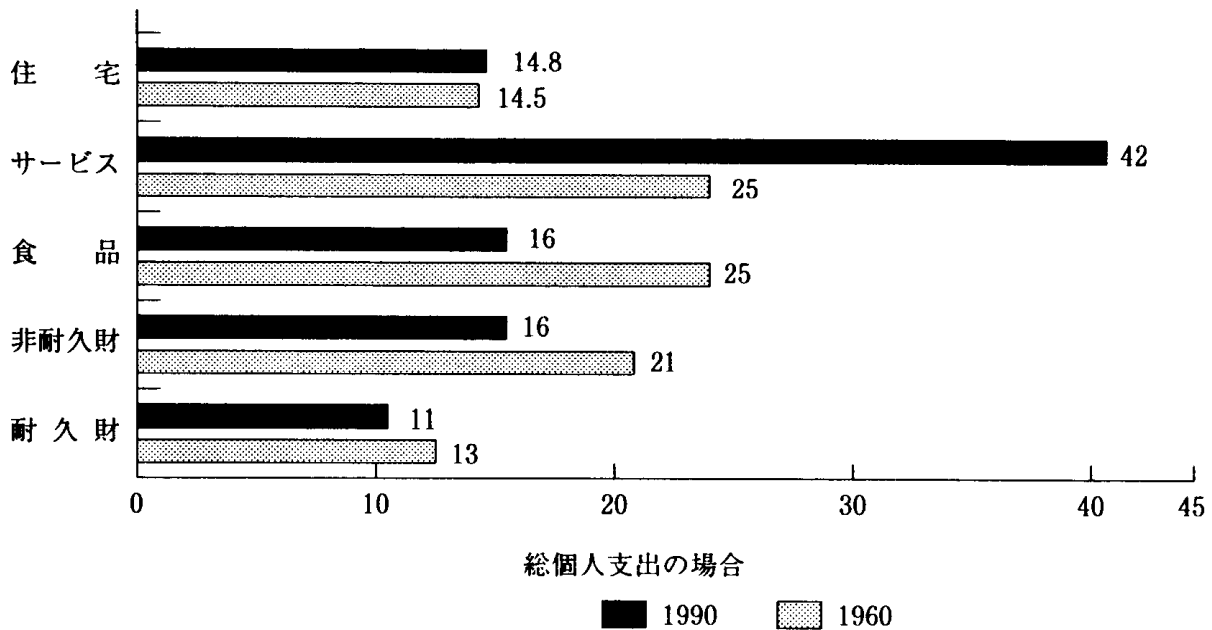
第1に、小売売上税に対する影響である。小売売上税の課税ベースは、大部分は有形資産の購入である。サービスを課税ベースに含めないのは、小売売上税が採用され始めた1930年代当時の個人消費の中心が有形財の購入にあり、現在の売上税法もそのことを反映しているからである。しかし、経済のサービス化の進行は、個人消費に対する小売売上税の課税ベースを相対的に狭め、税収調達力を引き下げることになる。図4は60年と91年の個人消費支出の構成の違いを示したものである。サービスに対する個人消費支出の割合は、60年の25%から91年の42%に引き上がる一方で、有形資産（食料品、非耐久消費財、耐久消費財）の購入は、59%から43%に低下しているのである。これによる税収のロスと正確に測定することは困難であるが、60年の個人消費の構成を基準に90年の課税ベースを測定すれば、90年度の税収ロスは360億ドル（90年度の小売売上税は999億ドル）になる¹⁾。

また、サービスの経済化による課税ベースの縮小は、所与の税収を確保する場合、税率の引き上げを結果とすることになる。例えば、70年度と90年度の小売売上税のGNPに対する割合は、共に2.7%であるが、70年度の平均税率は3.54%、92年度は5.07%と引き上がっているのである²⁾。ここから税率の引き上げは、サービス化による課税ベースの縮小によるものであることが伺える。

第2に、州法人税に対する影響である。サービス生産の多くは、非営利組織と非法人組織で行われている。非営利組織とは例えば、非営利病院、保育所、劇場やバレエ劇団である。非法人組織とは、自営業の形態で行われている個人サービス業（例 ドライクリーニング、自動車修理業、レストランなど）、パートナーシップの形態で行われる専門サービス業（例 法律事務所、会計事務所、設計事務所）などである。産業構造がサービス生産にシフトする過程で、非営利組織、非法人組織にサービス生産が集中する場合、州法人税の課税ベースは、小売売上税同様、狭まることになる。

また、サービス経済化は、州法人税の定式配賦方式の在り方にも影響する³⁾。定式配賦方式とは、複数州で事業展開を行っている州際法人又はその関連グループの法人所得を一括して一定の定式に従い、課税関係を持つ州に割当てする方法である。定式としては3要素方式（売上高、給与支払い額、資産額）が最も普及し

図4 個人消費支出の変化（1960-1990年）



出所) Snell, *op.cit.*, p.34.

ており、この方式によって法人所得を財の生産地州である原産地と財の消費地である仕向地州に配分しているのである。

ところで、今日、州境を越えたサービス販売—データベースサービス、通信衛星サービス、全国ネットのクレジットカードの発行—が経済活動において重要な意味を持っているが、サービスの販売の場合は、仕向地基準で定義された売上高要素は利用できなくなる。なぜならば、サービスの販売とは、サービスが生産ないし提供された場所、つまり原産地で生じるからである。しかし、定式配賦方式を原産地基準の売上高要素に修正することは、それほど単純な問題ではない。まず、販売地である市場州の所得生産における貢献を無視することになるからである。また、法人所得の軽課州、非課税州に立地するサービス業に便益を与えるとともに、州内サービス業に対して州際サービス業を競争上有利に扱うことにもなるからである。一方、サービス産業は原産地基準を使っても適切に所得の配賦ができない場合がある。例えば、複数州で生産活動が行われるサービス業の場合である⁵⁾。この場合、州間の取引関係が複雑化すればするほど法人所得の配賦が恣意的となり、重複課税の可能性をもたらすことが指摘されている。

第3に、財産税に対する影響である。多くのサービス産業は、製造業、鉱業と比べその販売額に比例して有形資産を保有していない。サービス産業の資産価値

は有形資産でなく、従業員の専門性、データベースやフィルムのような無形資産に依存している。こうした無形資産に適正に課税しない場合、経済のサービス化の進展は、事業資産の課税ベースのイロージョンをもたらすことになる。

2. 経済の州際化・国際化

次の問題は、経済の州際化、国際化の州税への影響である。州経済は、ますます州際化、国際化している。1970年はGNPに占める輸入の割合は5.5%、輸出の割合は5.6%であったが、1991年にはそれぞれ10.9%と10.5%になっている。また、外国企業により保有されている国内法人資産の割合は1970年は、1.7%であったものが、88年には7.8%に伸びている⁶⁾。経済のサービス生産へのシフトと同様に、州際的、国際的事業取引の拡大によって、今や州税制は大きな挑戦を受けている。

第1に、小売売上税・利用税に対する影響である。州は、原則的には州境を越えて課税権を行使することはできない。行使しえる場合は、課税対象となる事業者と州が何等かの課税関係をもつ場合か、何等かの形で、州が供給するサービスから便益を受けている場合である。こうした合理的なルールがありつつも、州の課税権は不合理に制約されている。例えば、通信販売事業者に対する小売売上税の課税を規制する判決に、1967年のNational Bellas Hess判決（この判決の結果は、92年4月に判決が下されたQuill事件でも確認された）がある。この判決では、州は、州外の通信販売業者の州内における会社の存在が、郵便と小包による発送・取引業務に限定される場合、利用税の徴収はできないとしたものである。この判決以降、州・地方政府は、州際通信販売取引に消極的となっている⁷⁾。A CIRの推計では1990年における州・地方政府の州際通信販売事業に対する税収のロスは30億ドルになるとしている⁸⁾。また、州と事業者との間の課税関係を図る基準として、「物的な存在基準（physical presence standard）」がある。この基準は、当該州内に州外の通信販売業者が事務所、倉庫、エージェント、電話登録、広告といった物的な存在をもつ場合、課税関係を認める基準である。しかし、この基準のままでは、コンピューターや情報通信の発達により、ますます多くのサービスが州境を越えて販売されていく状況に対応しえず、課税ベースのイロージョンが進むことになる。

第2に、州法人税への影響である。半数を超える法人所得税の課税州が、独立

実体配賦（separate entity apportionment）方式の選択を留保している。この方式では、定式配賦方式と異なり、グループ内の企業の法人所得は結合されず、それぞれ企業は個別に所得を申告し課税される。このため、国際課税同様、トランスファー・プライシングを利用して州税を最小化させるタックス・セービングの可能性がもたれている⁹⁾。

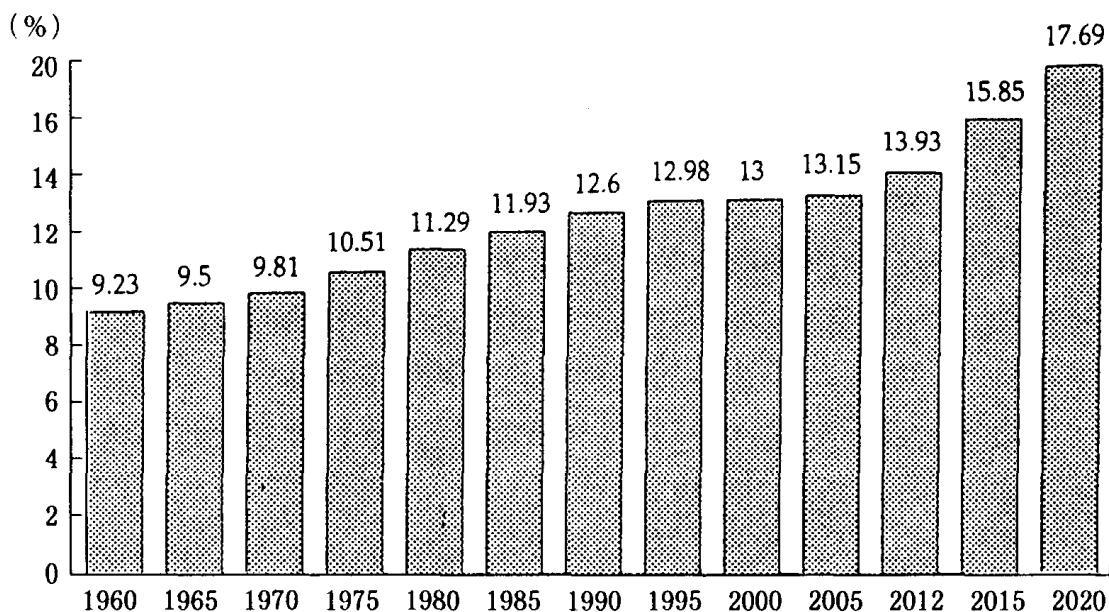
また、州間の税務行政の調整が図られない場合に、nowhere incomeが生じることもある。nowhere incomeとは、いかなる州からも課税されない国内源泉の法人所得のことであり、いわば「課税の空白」の発生を意味している。これは、州の課税管轄権の制約、州間の配賦ルールの調整の失敗、州間の所得の合算の失敗、さらにあるタイプの所得に人為的な「タックス・ヘイブン」を設定する州税法が存在することにより生じる。例えば、80年代に、ニューヨーク州とカリフォルニア州は自州に本社を置くテレビネットワークの広告収入を放送の届く全ての州に対して、その視聴者の規模に応じて配分するように法人所得の配賦ルールを変更したことがあった。このとき、他の州では、こうした変更があった後も、広告収入は本社があるニューヨーク州ないしカリフォルニア州で生じたものとし税務行政の協調を行わなかったために、どの州からも課税されないnowhere incomeが生じることになった¹⁰⁾。

さらに、国際的なトランスファー・プライシングの利用は、連邦法人税ばかりでなく州法人税の課税ベースのイロージョンも生じさせることにもなる。アメリカに所在する外国法人の源泉所得の捕捉については、州は連邦に依存しており、外国の関連会社との間の取引価格が適正であるかどうかの調査も連邦の内国歳入庁に任せられているのである。このため、内国歳入庁が適正な取引価格を把握できない場合、連邦税だけでなく州税も影響を受ける。クリントン大統領は、92年の大統領選挙期間中にトランスファー・プライシングによる連邦税収のロスは、100億ドルにも上っていることを指摘している¹¹⁾。多州間租税委員会（multistate tax commission）のスタッフによれば、この数字をベースに、州税のロスを推計すれば一過重平均された州税率は連邦税率の1/4から1/5であるので一州税収のロスは20億ドルから25億ドルの間になろうと推定している¹²⁾。

3. 高齢化と住民移動

さて、3番目の問題である人口上の変化、即ち高齢化と住民移動が州税に与え

図5 総人口に占める高齢者人口の割合の推移（1960—2020年）



出所) Snell, *op.cit.*, p.24.

る影響について述べる。図5が示すように、アメリカでは人口の高齢化は着実に進行している。1960年の高齢化率は、9%程度であったが、90年は12.6%になっている。これが、2015年に15.95%、2020年には17.69%と推定されており、2000年に入ってから急速に高齢化率が高まるものとされている。こうした高齢化の進展は、州個人所得税、小売売上税に影響を与えることが予想されている。

第1に、州個人所得税の影響である。65才以上の高齢者の平均所得は、24才から64才までの生産人口の平均所得の半分には過ぎない¹³⁾。また、高齢者は、他の年齢階層に比べ、多くの租税優遇措置を受けている。高齢化による所得減少と多くの高齢者向けの租税優遇措置の結び付きは、州所得税の停滞を予想させる。全米よりも高齢化のテンポの早いアリゾナ州では、この結び付きによる税収の停滞を州議会合同委員会のスタッフがすでに認めているところでもある。

第2に、小売売上税の影響である。人口の高齢化は消費パターンの変更をもたらす。例えば、退職者家計は、医療、食料品、公益サービスといった消費が増える傾向がある。これらの品目は小売売上税の免税品目である。このため、高齢化の進展は、小売売上税の伸びも停滞させることになる。

また、住民移動については、個人所得税に次の2つの問題をもたらす。1つには、居住地州でない複数の州で定期的に働いている個人の納税問題である。こう

した個人は、複数の州に対して納税申告書を提出しなければならないので、コンプライアンス・コストが高まることになる。2つに、退職年金所得の受領者が、在職時の州とは別の州に退職後、移住する場合である。この受領者の移住する州が、個人所得税の非課税州（ネバダ州、テキサス州）であれば、退職年金所得は非課税となる。しかし、退職年金所得は、退職時まで支払いが繰り延べられている給与であるとする、個人所得税の一部も、退職時まで延納されていることになる。よって、退職後の移住は、退職時に清算して支払うべきであった税を回避することになるのである。例えば、カリフォルニア州では、このような移住者にも在職時に受けた公共サービスの見返りとして納税を求めているが、他州に移住した住民を捕捉するという点で、税務行政上の困難が生じている。

4. 州間租税競争

さて、これから述べる3点は、政府間の租税政策、すなわち州間、連邦-州間、州-地方間の租税政策が州政府の課税ベースに影響している問題である。州間で生じる租税競争、連邦-州間で生じる連邦による州の課税ベースの先取り（preemption）、州-地方間で生じる地方財産税の役割低下と税源重複は、どれも州の課税ベースの侵食という問題を生じさせているのである。

まず、州間の租税競争の問題からみていこう。州間租税競争は、プラス・マイナス両面の効果を併せ持っている。プラス面としては、租税競争は、州に最低コストで公共サービスを提供することを促す。また、各種の租税優遇制度を設けることにより、自州への投資の誘導、雇用の創出といった経済効果をもたらすとされる。他方、マイナス面は、こうした意図した効果を生まず、租税優遇措置を仕組むことによる課税ベースのイロージョンと税収調達力の低下を引き起こすとされる。例えば、ウエストバージニア州では、企業への租税優遇措置により、税収のほぼ4.5%の減収が生じ、この減収を相殺するために増税ないしサービス水準の引き下げが余儀なくされたとしている⁴⁾。また、租税競争は、租税優遇措置を享受できた企業とそうでできなかった企業との間で、税負担の格差を生み、水平的な公平を侵すこともなる。さらに、州間租税競争は、州の税制改革に対して凍結効果（chilling effect）を持つことにもなる。例えば州が新たに非課税取引への課税や課税ベースの拡大を図るような改革を行う場合、他州との協調が得られなかったならば、税制改革は進展しないとされている。

5. 連邦政府による州税の先取り

次に、連邦政府による州税の先取り（preemption）の問題である。合衆国憲法は州際通商や外国通商に対する州の課税権の行使に制限を設けている¹⁵⁾。しかし、連邦政府は、この憲法上の制限の枠を越えて、州の課税権に制限をもたらすことがある。『報告書』の表現を使えば、州税を連邦が優先して「先取り（preemption）」しているのである。この連邦による先取りは、1) 複数州で生じる差別課税に対する連邦の救済、2) 州間の課税権を巡る対立、3) 連邦の税収基盤の獲得といった問題から生じている。第1の例としては、1976年の鉄道活性化並びに規制改革法（Railroad Revitalization and Regulatory Reform Act）がある。同法（306節4-R（4-R法））は、それまでの鉄道資産にとって差別的であった州の財産税課税に対して、鉄道業者が連邦議会に救済の途を求めた結果、生まれた法律である。同法では、鉄道業者は州の財産税課税に対する意義申し立てを州裁判所を飛び越え、連邦裁判所に直接、申し立てできること、州財産税が鉄道資産を他の事業資産よりも高い実効税率で課税することを禁じること、鉄道資産に対する差別的な取扱いを生む財産税以外の「他のいずれかの税」の賦課を禁じることが定めている。このため、鉄道業者は、彼らが嫌う州・地方税法に対しては、州裁判所を飛び越えて連邦裁判所で争うことが生じ「鉄道業者は4-R法を他の納税者よりも、総税負担を低めるために利用できる」¹⁶⁾とさえ指摘されている。つまり、4-R法の制定の問題点とは、特定の事業者のために、本来は州の課税分野である財産税の問題に対して、財産税の課税経験もなく州の課税基準と異なるにも関わらず、連邦に判断を委ねさせていることである¹⁷⁾。このことは、州税務当局にとっては、連邦による州の課税権の制約、つまり先取りに他ならないと言えよう。

第2の問題の例としては、通勤者税（commuter tax）の問題が上げられている¹⁸⁾。通勤者税の論争は、メイン州とニューハンシャー州、ニューヨーク州とニュージャージー州の間で起き、雇用地州（メイン州、ニューヨーク州）が、州内で雇用されている非居住者の所得に課税する際に、雇用地州での源泉所得のみならず、居住地州の所得や配偶者の所得もカウントして課税することが認められるべきかを論じたものである。連邦裁判所はこの課税方法を支持したが、ニューハンプシャー州とニュージャージー州の選出の議員は、こうした課税方法を禁じる立法措置を

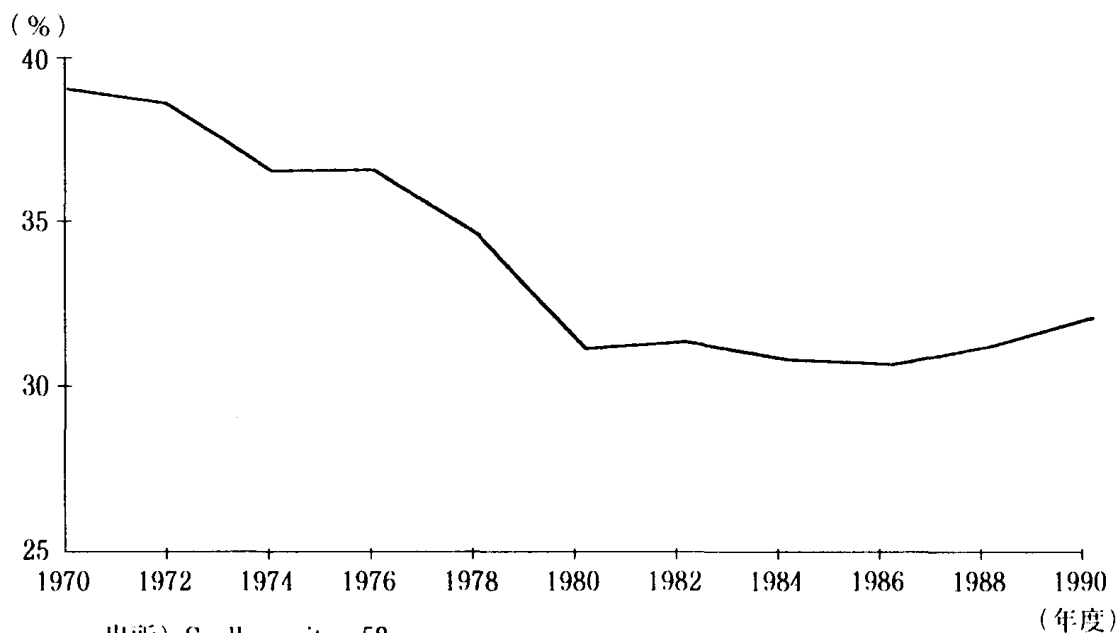
求めた。この場合も、州間の課税調整が図られない場合、州の課税分野に、連邦が登場し、州の課税権を制約することになるのである。

第3の問題の例としては、あくまで可能性であるが、連邦付加価値税の導入の問題が上げられる。昨今、医療費の財源として、連邦付加価値税の導入が注目されている。連邦の付加価値税は、州の小売上税と理論上は課税ベースが同一である。このため、小売上税の上にさらに連邦付加価値税が課税されることになるため、民間部門の負担感が高まることになる。これを緩和するために、連邦は州に対して、これまで州の裁量で多様に設定されていた課税ベースや税率を統一させようとする圧力を加えることが予想されている。またその場合、連邦に州税の徴収を委託し、徴収額の一部を州に還付するピギーバックシステムの導入も必要となってくるとされている。いずれにせよ、連邦付加価値税の導入は、小売上税に関する州税政策の変更を余儀なくさせるため、連邦が州の課税権を制約することにもつながるのである。

6. 財産税の役割の低下

最後に、財産税の役割の低下に伴う州・地方間の税源重複の問題が上げられる。近年、州・地方財政における財産税の役割は低下傾向にある。図6で見るように、州・地方税収に占める財産税の比率は、1970年度の39.2%から86年度の29.9%にまで低下し、その後わずかに反転し90年度には、31%となっている。このように財産税の役割が低下した直接的な原因は、カリフォルニア州のプロポジション13、マサチューセッツ州のプロポジション21/2に代表される納税者の反乱にある。

図6 州・地方税収に占める財産税収の割合の推移（1970-1990年度）



この納税者の反乱は、財産税の減税圧力を高めたため、地方政府は財産税以外の租税に財源調達の手を求めることになった。70年度から90年度にかけて、地方政府の財産税以外の税に対する依存度は、15.1%から25.6%に引き上がることになったのである。

この財産税以外の税の1つに、地方小売上税がある。地方小売上税への依存は、州小売上税との結合税率を引き上げることになった。表8に示すように、8州で州と市の結合税率が8%を越える状態になっている（同年の州の平均税率

表8 州—地方の小売上税の結合税率（1992年度）

州	市	地方税率	州・地方結合税率
税率9%以上		4.5%	9.5%
アラバマ州	モービル市	5.0	9.0
ルイジアナ州	ニューオリンズ市 バトンルージュ市	6.0	10.0
税率8%以上			
カリフォルニア州	ロスアンジェルス市 サンフランシスコ市 サンディエゴ市	2.25 2.25 2.25	8.25 8.25 8.25
イリノイ州	シカゴ市	2.50	8.75
ニューヨーク州	ニューヨーク市 バッファロー市 ヨンカーズ市	4.25 4.0 4.25	8.25 8.0 8.25
テネシー州	メンフィス市 ナッシュビル市	2.25 2.25	8.25 8.25
テキサス州	オースティン市 ダラス市	1.75 2.0	8.0 8.25
ワシントン州	ヒューストン市 シアトル市	2.0 1.7	8.25 8.2

出所) ACIR, Vol. I, *op. cit.*, pp. 98-101.

は5%)。例えば、ルイジアナ州のバトンルージュ市では州と市の結合税率は10%に、アラバマ州のモービル市では9.5%になっているのである。もっとも結合税率の高さは税負担を高めただけでない。より重要なことは、州の税率引き上げに歯止めをもたらしたことである。高い結合税率は、いわば州税率に「キャップ」を被せることになり、州の課税権—税率操作—を制約することになっているのである。また、所得税も小売上税ほどに普及していないが、11の州で地方政府が地方所得税を導入している。オハイオ州とペンシルバニア州は学区が、ケンタッキー州ではカウンティーが所得税を課税しているが、結合税率は全国水準に比べ

まだ低い状態である。このように、財産税依存度の低下は、州と地方政府に課税ベースの競争を強めさせ、州の税制上の選択—税率設定—を狭める可能性を孕んでいるのである。

注)

- 1) Snell, *op. cit.*, p.35.
- 2) *Ibid*, p.34.
- 3) 定式配賦方式の仕組みと問題点については、拙稿「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』（熊本県立大学）第2巻4号，1996年。
- 4) オンライン情報サービスを行っている会社が、法人税非課税州であるA州で資産の100%を保有し、給与の95%を支払っているとする。また、給与の残りを法人税課税州であるB州で支払っているとする。サービスの売上の購入者は全てB州の居住者とする。売上高要素を原産地基準で定義すると、A州への法人所得の配賦は、98% $((100\% + 95\% + 100\%) / 3)$ となり、B州への法人所得の配賦は、2% $((5\% / 3))$ となる。一方、売上高要素を仕向地基準で定義すると、A州への法人所得の配賦は、65% $((100\% + 95\% + 0\%) / 3)$ 、B州への配賦は、35%となる。つまり、サービス売上が仕向地基準よりも原産地基準で定義された場合の方が、サービス業は、法人税非課税州ないし軽課州に立地する誘因を強める。
- 5) 『報告書』では次のような例を上げている。ニューヨーク州の広告会社がシカゴの会社のテレビコマーシャルを制作する。この時、コマーシャルは、マサチューセッツ州にあるコンピューターにプログラム、保管されているマーケット・リサーチのデータに基づいて、コネチカット州にあるデザイン・オフィスとフィルム・スタジオで制作される。プレゼンテーションは、コネチカット州のスタジオと衛星回線を結び行われる場合である。
- 6) Snell, *op. cit.*, p.41.
- 7) 州際課税と利用税の問題点については、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」『経済論究』（九州大学），1994年。
- 8) ACIR, *State Taxation of Interstate Mail-Order Sales: Revenue Estimates, 1990-1992*, 1992.
- 9) 例えば、チェーン・ストアが、1州に購入センターを置き、別の5州に5つの小売店舗を置くとする。この5つの小売店舗を子会社とするならば、独立実体配賦方式の下では、5つの店舗の所得は合算されない。もし、購入センターを低税率州に立地させ小売店舗を高税率州に立地させた場合、購入センターから子会社への取引価格を人為的に高く操作すると、高税率州に立地する子会社の利潤を圧縮できる。

- 10) Snell, *op. cit.*, p.44.
- 11) 88年の外国製品を扱う卸売業者の仕入率は、85.6%であるが、国内製品を扱う卸売業者の仕入率は、76.0%である。外国製品を扱う業者の仕入率が国内製品を扱う業者と同一であれば、課税所得はほぼ300億ドルで、追加納税額は100億ドルとなる。
- 12) *Ibid*, p.46.
- 13) *Ibid*, p.23.
- 14) *Ibid*, p.32.
- 15) 州政府の課税権を制約する連邦憲法の規定には、連邦憲法第1条第8項の通商条項、同10項の第2節の輸出入条項、同第3節のトン税禁止条項、修正第14条のデュープロセス条項に基づく州政府による恣意的な納税者区分の禁止がある。
- 16) *Ibid*, p.53.
- 17) 連邦議会は、4-R法と同様な特権を自動車貨物、バス、航空といった業者にも認めている。

V. 州税制改革の選択肢

前節では州税制の抱える諸問題を、主に経済社会的な変化と政府間の租税政策上の変化に分けて論じてきた。ここでは、こうした諸変化に対応させて、どのように州税制の再設計を図るべきかといった『報告書』の処方箋を示すことにする。以下では、小売売上税、法人税、所得税、財産税といった既存の州・地方税の税制改革の方向性、州付加価値税といった新税の導入の可能性、州間、連邦-州間の政府間租税関係の在り方について順次取り上げていく。

1. 小売売上税

まず、小売売上税についてである。報告書では「小売売上税が、今後とも、州-地方歳入システムにおける動力源として伝統的な役割を果たしていくのであれば、大幅なオーバーホールが必要がある。小売売上税に州税収における歴史的な役割を与え続けていくなれば、州は真に、小売売上税の課税ベースの拡大を検討しなければならない¹⁾」と強い調子で述べている。前節でも見たように、小売売上税は、課税ベースからサービスが抜け落ちている、多くの免税措置が設定されている、州際取引に対して十分に利用税が徴収できないといった理由から税収の伸びは経済成長に対して非弾力的となっている。課税ベースの拡大を図るためには、

これらの問題にメスを入れなければならない。

小売売上税のサービス取引への課税については、すでにハワイ州、ニューメキシコ州、サウスダコタ州で実行され、多くの州でも検討課題となっている。しかし、サービス課税を実行に移すには、幾つかの政策上、税務行政上の困難を含む。

1つは、事業者提供されるサービス、例えば、データの加工、広告にまで課税ベースが広げられた場合、課税の累積（tax pyramiding）が生じるということである。課税の累積は、もちろん、事業者が有形財を購入する場合にも生じているが、これを最小化する手段もとられている。例えば、資本設備、包装、再販目的の財、中間投入される財は免税扱いとなっている。しかし、サービスの場合は、このような免税規定を適用することは困難である。

2つは、サービスに対して利用税を課す場合である。利用税とは、消費者が州外に財を越境して購入（cross border shopping）し、その財を州内に持ち込み利用する場合、課される税である。利用税の目的は、州内販売業者と州外販売業者の競争条件の均等化と州内購入者と州外購入者の負担の公平の確保にある。このサービスに対する利用税の場合、財に対する場合と異なり、税と結び付く有形資産がないので、どの州でサービスが利用され、消費され、享受されているのか特定化するのが困難である。また、幾つかのサービス—例えば、会計、コンサルタント、法律相談など—は、複数州で事業活動を行っている企業に提供されており、課税州の所在、課税対象となる事業の割合の確定は容易でない。さらに、テレビ放送、オンライン・コンピューターのようにテレコミュニケーションを通じて供給される家計サービスの場合は、課税州の範囲の確定は不明確となる。

こうした問題が指摘されつつも、報告書では「売上税のサービス課税を評価する際に、木を見て森を見ないことに注意すべきである」²⁾としている。多くの州では、事業サービスの問題にまでいかなくても、個人サービスなどについては、多くの課税機会が残されているのである。サービス課税の検討に値する分野としては、個人サービス（散髪、ヘルス・クラブ）、公益サービス、入場料、アミューズメント、修理、据え付けといったサービスが上られており、これらは、ほとんど税務行政上の問題はなく実行される分野であるとしている。

次いで、小売売上税の課税ベースを拡大するには、免税品の見直しが必要である。多くの州では、税の逆進性を緩和するために、生活必需品、食料品を免税と

している。こうした免税措置は課税ベースのイロージョンに重要な影響を与えている。92年の調査では、食料品を免税とする22州では、小売売上税徴収額の16.5%が失われていると推計されている。これら州は食料品を課税する州よりも課税ベースが狭くなるため、結果的に平均して1%程、税率が高くなっている³⁾。

また、免税は低所得者の税負担を軽減するにはコストのかかる手段である。食料品などの必需品の免税は、低所得者のみを対象としたものでないため、高額所得者にもその便益が及んでいる。コネチカット州を対象とした推計では、食料品、衣料品の免税の1家計当たりの税負担の軽減額は500ドルであるが、低所得者家計に向かうのは、免税額全体の4.6%に過ぎないとしている⁴⁾。このため、7州（ハワイ州、アイダホ州、カンサス州、ニューメキシコ州、サウスダコタ州、バーモント州、ワイオミング州）では、免税の代わりに、所得税を通じた小売売上税の税額控除を採用している。しかし、税額控除は低所得者家計のみを対象にしえるという利点があるものの、小売売上税の支払いと税額控除による税の還付にはラグが生じる—免税は購入時点で税負担の軽減を与えるので—、納税申告が必要であるなど欠点もある。このように、免税の設定は、結果的に税率の引き上げをもたらすだけでなく、免税の存在理由である逆進性の緩和にも十分な効果を上げていない。このため、免税措置を見直し、課税ベースの拡大を図ることが求められている。

さらに、小売売上税の課税ベースを拡大するためには、州際通信販売業に対する利用税の徴収が必要である。先にも述べたように、州際通信販売業者に対する利用税の未徴収額は、年30億ドルに上っている。この税のループホールを埋めるために以下のような手段が提示されている。1つは、連邦の介入である。連邦法によって、州が州内に搬送された財に対して利用税を徴収しえるように規定することである。1989年に、テキサス州選出の下院議員 Jack Brooksがこうした提案（101議会のH.R.2230）を行ったが、通信販売業者による反対を受けた。2つには、州間協調を中心とした州税務行政の強化である。これには、例えば、1) 州間で互恵的な合意を取り交わし、州内に搬送された財の情報を交換する⁵⁾。2) 個人所得税制度によって個々の消費者からの自発的な利用税の徴収を進める。3) 業者と利用税徴収を目的とした任意の取り決め合意するの3点が上げられている。

2. 州法人所得税

次に、州法人所得税の改革の方向性を見ていこう。州が、企業の税負担の公平化や課税ベースのイロージョンに対処する場合、企業課税政策における州間協調（interstate cooperation）の改善が必要である。特に、企業の活動がますます州際的、国際的になるにつれて、自州のみの努力では、こうした問題に対処できなくなっている。

州間協調の税務行政上の利点を上げていくと、次のようになる。まず、州間協調は、企業の課税回避もしくは二重課税を防ぐことができる。また、州間協調は、公法86-272やBellas Hess判決による州の課税権の制限、州税収の減収を緩和できる。例えば、公法86-272では、nowhere incomeを生じさせる場合があるが、この場合、州間でsale throwout ルールを採用することで協調すれば nowhere incomeを回避しえるのである⁶⁾。さらに、州間協調は、税務行政上の労力の節約となり州政府と納税者に便益を与える。例えば、州税法の策定における州間協調の達成は、州税務行政機能—合同検査、事業者登録・納税申告業務の集中など—の強化につながるのである。

一方、州間協調を推進することは、これらの税務行政上の理由以外に租税政策上の理由も背景にある。州の租税当局者にとって、州間租税競争はもはや「制御不能」な状態であり、課税ベースのイロージョンの危険さえ伴うと認識されている。このような中、州間協調は、租税競争を緩和するいわば一種の「軍縮フォーラム」を提供してくれる。確かに、いかなる州も経済開発の目的で装備している租税優遇措置という武器を放棄し「非武装条約」の交渉を行いそうにはない。しかし「経済開発の武器庫にある兵器の規模や数量について制限する軍備の縮小」⁷⁾には期待できる。差し当たり必要となるのは、租税競争の武器を税率と税額控除に限定し、州法人所得税の定式配賦方式と減価償却制度については、州間で協調すべきであるとしている。州間協調を通じて、こうした「軍縮問題」を交渉するフォーラムが形成されるならば、「租税競争のもつ近隣窮乏化政策的な面の幾つかは回避されうるであろう」⁸⁾としている。

また、州法人税の個別的分野においても州間協調が必要とされる。例えば、前節でみたサービス産業に対する州間の所得配賦方式の問題である。放送局、銀行、州間輸送業など特定のサービス業に対しては、UDITPAで規定している3要素方

式による所得配賦は十分機能しない。このため、各州では、3要素方式とはかけ離れた特定の配賦方式の採用を行っている⁹⁾。しかし、こうした個別的な州の行動は、課税の空白、二重課税、さらには連邦による課税ベースの先取りといった問題を生む危険がある。そこで、州のほとんど全てが合意可能な配賦方式の開発を行うために、州間協調が求められることになる。その際、法人所得の市場州と生産地州の間でのバランスのとれた帰属が考慮されなくてはならない。UDITPAの下では、サービスと無形資産からの所得は、生産地州にバイアスして帰属されているが、サービス業を対象とした特定の配賦方式は、消費地州にバイアスを与えている。所得配賦の一般的なルールの確立が必要とされる。

3. 州所得税

州所得税は、税収の弾力性、負担の累進性を維持しており、先にみた小売売上税や州法人税ほどには、問題は少ない。このため、今後ますます、多くの州が個人所得税への依存度を高めることが予想されている。もちろん、現行の州所得税が完全というわけではない。『報告書』では、州と連邦政府との課税ベースの協調、所得控除の見直し、納税者の州間移動の問題について検討している。

まず、連邦と州の課税ベースの協調であるが、課税ベースを協調する方法として3つのタイプがある。1つは連邦所得税の課税額を基準とするタイプ、2つは連邦所得税の課税所得額を基準とするタイプ、3つは連邦所得税の調整総所得(AGI)を基準とするタイプである。1つめのタイプには3州が、2つめのタイプには8州が、3つめのタイプには25州が分類されている。全く、連邦所得税の課税ベースの定義と関連を持たない州は5州に過ぎない¹⁰⁾。

課税ベースの協調は、州にとってプラス・マイナスの両面がある。プラス面としては、課税ベースを独自に定義する手間を省くと共に、納税者の納税協力を簡素化させ、税務当局の徴税コストを引き下げることである。マイナス面としては、州の租税政策上の独自性を制限する、州から所得税に対するコントロールを奪うことである。しかし、結果的には、州所得税の課税ベースの定義を連邦の課税ベースの定義から分離することは、実際的な選択ではない。分離している州は、協調することを考慮すべきであるし、分離を考えている州は、それに伴う行政コストや納税者の負担を勘案すべきであるとしている。

次いで、問題になるのは、州所得税で独自に定められている免税措置や所得控

除の規定についてである。これらの規定は、課税ベースを狭め、公平の概念を侵し、さらに税収の弾力性を弱めるため、見直しの必要性がある。この規定の1つに、連邦所得税を州所得税の課税ベースから所得控除する規定があるが、これは擁護しがたい制度とされる。所得控除の設定は、税収不変を前提とすれば、名目税率の引き上げを余儀なくさせ、結果的には潜在的な経済発展の阻害を生むことにもなる。また、高額所得者ほど州所得税の所得控除による負担軽減の効果が大きくなるので、垂直的公平の概念にも反することになる¹¹⁾。

一方、高齢者や退職年金受給者に対する所得税の優遇措置も再検討すべきであるとされる。「なぜ、所得税の優遇措置が所得水準を斟酌することなしに年齢を基準に与えられるべきであるのかを問うことは不合理なことではない¹²⁾」とし、課税ベース拡大のためには高齢者の租税優遇措置も不可侵の領域でないとしている。

さらに、問題点として上げられるものに、州間移動を行う納税者（mobil tax payer）に対する課税問題がある。この問題は、居住地州とは別に、勤務地州が複数州ある納税者の場合や勤務地州で退職所得を受取るものの、受取りの後すぐに所得税非課税州に移住する納税者の場合である。理論的には、所得の源泉地州が、州外居住者に対して課税権を行使するのは何等ら問題はない。問題は、複数州で納税申告を行わなければならない納税者の納税協力の困難さや効率的かつ公平な税務行政の執行の問題である。この問題に対しては州間協調が求められるが、具体的な政策的対応として、次のようなものがある。それは、1) 影響を受ける納税者数を引き下げるために、免税点を引き上げる、2) 二重課税を回避する共通の配分ルールを設定する、3) 単一の申告書で足るような「複合申告書」（composite returns）を作成する、4) 単一の申告書で複数州の申告要件を満たすようなメカニズムを作るが上げられている。

4. 付加価値税

州レベルでの付加価値税の採用は、これまで指摘してきた州税制の問題点の幾つか—小売売上税のサービス課税、小売売上税の累積の回避、既存の企業関係税の整理など—をブレイク・スルーすることができる。このため、その採用についてしばしば議論に上るが、既存の税体系の枠内に限定された改革にプレファレンスを与えている国民や政策当局者にとって必ずしも人気があるわけではない。

『報告書』では、州レベルでの付加価値税の導入の得失について論じている。

まず、州付加価値税の形態であるが、これには事業型付加価値税（operational VAT）と取引型付加価値税（transaction-based VAT）に分けられる。前者は、付加価値が発生した州が付加価値税を徴収するもので、納税者の全事業の結果に基づく税とされる。後者は、最終消費が生じた州が税を徴収するもので、売上と仕入れの双方の個々の取引きの記録に基づいた税とされる。こうしたそれぞれの性格から、事業型付加価値税が法人税の代替税として、取引型付加価値税が小売売上税の代替税として認識されている。また、双方の違いは、州際取引きに現れる。後者の税は、最終的な消費が発生する州が税を徴収するため、州際業者は中間投入に課税された税の還付を受けることができるのである。

事業型付加価値税について見ていこう。事業型付加価値税は、すでに、ミシガン州で利用されている税である。課税ベースは納税者の総収入から中間財購入を差引いたもので、控除法ないし加算法の2つで計算される（ミシガン州の単一事業税（single business tax）の場合、加算法で計算）¹³⁾。州際企業では、法人税の場合と異なり所得でなく付加価値を定式配賦方式により割当てる。法人税と比べて、この事業型付加価値税の長所は、1) 利潤ベースの税でないので、税収の変動性が低い、2) 赤字企業も課税しえるので、利益原則に適う、3) 付加価値税1税をもって、事業の形態に合わせて作られている複数の企業課税と代替しえる¹⁴⁾、4) 他の企業課税に比べて、企業的意思決定に対して中立である、5) 課税ベースが広く、税収調達に優れているが上げられている。一方、事業型付加価値税の欠点は、他の消費税と同様に、価格に織り込まれ転嫁するので負担構造が逆進的であると認識されている¹⁵⁾。また、付加価値税は、財・サービスの価格に転嫁されるので、納税者には、課されている税額が分かりにくい、付加価値税の課税ベースは利潤に加え給与も入るので、収益性の低い事業には好まれないという議論もある。

次に、取引型付加価値税の特徴であるが、これは、EU諸国で採用されているタイプの税で、いかなる州も今まで実施していない。税額算定方式としてインボイス方式を取る。この取引型付加価値税を小売売上税と代替した場合の利点としては2つある。1つは、包括的なサービス課税が可能であるということである。取引型付加価値税は、性格上あらゆる取引きに課税できるのである。2つには、

インボイスを利用することにより、課税の累積の排除が可能であるということである。この2つは、どちらも小売売上税の重大なウイーク・ポイントであった。

一方、小売売上税と比べた場合の取引型付加価値税の欠点である。1つは、取引型付加価値税を全州が同時的に採用せずに、小売売上税と付加価値税が並存する場合である。中間投入物の生産地、最終消費地といった取引の全段階が、付加価値税の採用州であれば、税の還付が円滑に行えるが、生産地が小売売上税の採用州の場合、税の還付は行えない。この場合、課税の累積とともに、小売売上税採用州の事業者を差別することが生じるため、州際通商の自由を侵すことにもなる。2つには、税務行政上の負担が重くなるということである。小売売上税の検査は専ら小売業者が対象で、製造業者、卸売業者への検査は限定されていた。付加価値税は、あらゆる業者を検査の対象に置き、それらの納税申告について検査しなければならない。また、納税協力が複雑となり、採用の合意を得にくいという問題も生じる。

5. 財産税

70年代以降、財産税への依存度は低下傾向にある。財産税への依存の低下と所得税へのシフトは、州・地方税の負担構造の累進性を高めるものの、次のような問題点も生じさせている。それは、州と地方間で所得税、小売売上税を共有するため税源競合を高める、州・地方の結合税率を引き上げ、州政府の税率設定に制約を加える、さらに、所得税、小売売上税といった競合税源以外の税収一例、使用料・手数料—に対しても課税強化を進めるといった点である。一方、財産税も税収の安定性、課税物件の捕捉の容易さ、上位政府との税源の非競合性といった長所もある。財産税は最も不人気な税であるが、税務行政の改善を始めとした多様な制度改革を通じて、財産税を強化していく必要がある。「多分、財産税に対する国民の嫌悪を覆すことはできないが、財産税は依然、財政にとっては不可欠である」¹⁶⁾ のである。

財産税の税務行政を改善するために、以下の点が上げられている。それは、1) 財産税評価人に、最低限のトレーニングの要件を満たすことを求める、2) 全資産の評価を市場価値で評価する、3) 財産税評価人による資産の過小評価を修正するために平衡化措置を取る、4) 評価を市場価値に一致させていない団体にペナルティーを課す¹⁷⁾、5) 市場の状態に合わせて、頻繁に資産再評価を行うである。

また、州は、地域間の財産税収の不均衡にも対処しなくてはならない。財産税の富裕団体と貧困団体との間の財政力—例えば、教育財源—の平衡化措置として、州補助金プログラムを用意しているが、財産税制度を通じて、不均衡問題に対応できる。例えば、アリゾナ州、カンサス州、ワシントン州、ワイオミング州では州全体の教育財源の平衡化を助けるために、州による財産税の代行徴収 (state wide property tax) を実施している。これは、州が州内の財産税の納税者全体に一定の税率で財産税を課し、その徴収額を学区に再分配するというものである。ワシントン州では財産税の1/3を州が徴収している。一方、ミネソタ州のミネアポリス・セントポール地区では、70代の中頃から地域課税ベース分与調整制度 (regional tax base sharing arrangement) を実施している。これは居住用資産に対する財産税は、ミニシュパリティで徴収する一方で、商業資産、産業資産の課税ベースの一定割合を7つのカウンティーで共有するというものである。このプログラムは、事業者や産業に対する地域間競争を緩和させ、都市中心地区と郊外地区との間の財政力の不均衡を緩和させるのに役立っているとされる。

6. 州間、連邦—州間の租税関係

最後に、州間の租税競争、連邦—州間で生じている州税の先取りの問題を取り上げる。州間租税競争は、課税ベースの拡大と行政の効率化を促進する場合もあれば、州の課税ベースの縮小と租税制度の改革を遅らせる面もある。だが、「租税競争と経済発展の関係については明確なコンセンサスがない」¹⁸⁾、「租税競争と租税優遇措置が州の課税ベースを侵食する可能性が高い」¹⁹⁾ と『報告書』では租税競争のマイナス面が強調されている。しかし現実には、州は租税優遇措置を廃止する方向には向かわず、ますます多くの租税優遇措置を導入する可能性がもたれている。Council of State Governmentsの調査では、70%の州が事業開発を促すために租税優遇措置は重要であると考え、64%の州が他州よりも寛大な租税優遇措置を供与しなくてはならないという圧力を感じていると答えている²⁰⁾。

このため租税競争のマイナス面をいかに最小化させるかが重要となる。そのためには、州は租税優遇措置のそれぞれにサンセット・デートを設けて、租税優遇措置が雇用や税収に及ぼす影響についての正確な評価を行い、こうした評価について州間で共通の認識をもつことが必要とされている。州間で租税優遇措置の正確な評価を共有することは、課税水準の「値引き競争」の範囲を制限しえるとし

ている。

一方、租税競争は、州租税制度の改革の障害になるので、これを解消するためには、州税政策上の一層の協調と均一化が要求される。このために『報告書』では導入されるべき制度として共通分与税（common shared tax）に着目している。これは、OMB(Office of Management and Budget)のAlice Rivlinのアイデアで、租税競争を緩和させる目的で、州は課税ベースを全ての州で均一に定義する共通分与税を採用すべきであるとしている²¹⁾。この共通分与税は、法人税、付加価値税、小売売上税、自動車燃料税の分野で適用可能であり、執行の方法については、連邦が税を代行徴収し州に配分する方法、州間で州間協定を結び州自身で行う方法、連邦が州の徴収した共通分与税を税額控除する方法の3つが上げられている。

ところで、先にも示したように、連邦政府による州課税分野の介入の恐れに対しては、個々の州では対抗できない。州間で共同して、州間協定（interstate compact）を結ぶ必要がある。この州間協定の締結は、連邦の権限を侵害ないし干渉する場合を除き、連邦議会の合意が必要としない。実際、州間協定は州の課税分野への連邦の介入を防いだ事例もあった。多州間租税協定がそれで、「1960年代後半、議会がウイルス委員会の活動を通じて、州の課税権に広範に介入する恐れをもった時、いくつかの州は多州間租税協定を生み出した。その多州間租税協定は見事にウイルス勧告の出鼻を挫いた」²²⁾と評価されている。

今後、州間協定が利用される分野として、州際通信販売業に対する州際課税の強化、4-R法のインパクトの抑制、通勤者に対する課税権の調整、移住退職者の年金所得への課税という分野が上げられている。また、州間協定は、州付加価値税の導入といった問題に対しても重要な意味をもち、州間協定を通じた均一的な州付加価値税の実施は、連邦付加価値税の導入に伴う問題を克服しえるであろうとしている。

しかし、州は州間協定を十分活用していないのが現状である。過去の実例がありつつも「州は非常にしばしば、合同活動を通じて連邦による州の課税権の先取りを克服しえる自らの潜在力を忘れている」²³⁾のである。協定の調印は困難であるし時間も要する作業であるが、州間協定は、州の伝統的な課税権を守り、連邦の介入を排除するためには、最も有効な手段である。また、州間協定がたとえ成

立しない場合でさえも、統一州法 (uniform state law) を結ぶことで、現在問題となっている州の課税問題—例えば、州際通信販売業に対する小売売上税の課税強化—の幾つかは対応しえると述べている。

注)

- 1) Snell, *op. cit.*, p.76.
- 2) *Ibid*, p.74.
- 3) *Ibid*, p.75.
- 4) *Ibid*, p.78.
- 5) 例えば、こうした地域協定には、次のものがある。五大湖州租税協定 (The Great Lakes State Tax Compact, 加盟州は、イリノイ州, ミシガン州, ミネソタ州, オハイオ州, ウィスコンシン州), 中西部売上税協定 (The Midwest Sales Tax Compact, 加盟州は、イリノイ州, アイオワ州, カンサス州, ミシガン州, ミネソタ州, ネブラスカ州, サウスダコタ州) などがある。
- 6) この場合、throwbackルールでも対処しえるが、throwoutルールの方が利潤を広く割当てて公平であるとされる。throwoutルールは、公法86-272により法人が課税できない州で生じた売上高を、配賦要素の分母、分子から差引く方法である。throwoutルールの利用は、残りの配賦要素に応じて、法人が課税可能な州に利潤を割当てて結果とする。throwbackルールは、財の仕向地州で課税されない場合、原産地州に利潤を割当ててことになるが、throwoutルールは法人が課税可能な州に利潤を割当ててになっている。
- 7) *Ibid*, p.85.
- 8) *Ibid*, p.85.
- 9) 例えば、国内航空は距離数、トン数、離着陸数など。自動車輸送業は距離数、金融機関は預金額など独自の配賦要素を利用している。詳しくは、William A. Paabe, Karen J. Boucher, Judith A. Shanley, *Multistate Corporate Tax Guide*, Vol.1.1991. pp.398-410.
- 10) Ronald C. Fisher, *State and Local Public Finance*, Irwin, 1996, pp.418-420.
- 11) 92年は、アラバマ州, アイオワ州, ルイジアナ州, ミズーリ州, モンタナ州, ノースダコタ州, オクラホマ州, オレゴン州の8州で連邦所得税を州所得税から控除している。Tax Foundation, *op. cit.*, pp.246-247.
- 12) Snell, *op. cit.*, p.87.
- 13) ミシガン州の単一事業税 (single business tax) は加算法型付加価値税に分類される。詳しくは、拙稿「アメリカにおける州付加価値税の可能性と限界」日本地方財政学会編『税制改革の国際比較』勁草書房、1996年。

- 14) ミシガン州では76年に単一事業税を導入する際に、法人所得税、金融機関所得税、貯蓄・貸付組合認可税、内国保険会社認可税、投資資産収益税、棚卸資産への地方財産税、フランチャイズタックス等の8つの企業関係税を廃止した。
- 15) この点、ミシガン州の単一事業税の場合、逆進的でないとは認識されている。*Ibid*,p.94.
- 16) *Ibid*,pp.100-101.
- 17) 実際、バーモント州では、資産を時価の最低80%で評価していない自治体に対しては、学校補助金の支出を抑制している。*Ibid*,p.99.
- 18) *Ibid*,p.69.
- 19) *Ibid*,p.71.
- 20) *Ibid*,p.71.
- 21) *Ibid*,p.70. Alice Rivlinの議論については、Alice Rivlin,*Reviving the American Dream : The Economy, the States, & the Federal Government*, Brookings Institution,1992.pp.142-52.
- 22) Snell,*op. cit.*,p.52.
- 23) *Ibid*,p.52.

VI. おわりに

以上、『報告書』に注目して、90年代のアメリカ州税制の現状と課題について論じてきた。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。

まず第1に、州税制の問題点に対する認識である。『報告書』では、州税を取り巻く状況として、経済のサービス化、州際化・国際化、高齢化・人口移動の増大といった経済社会的な諸変化に加え、80年代以降クローズアップされてきた政府間関係の諸変化—連邦政府の介入、州間租税競争、州・地方間の税源競合—にまで射程に置き議論を展開していた。そして、『報告書』では、こうした諸変化と州の基幹税である個人所得税、小売売上税、法人税とが非常に密接な関連をもっていること示すと共に、州税制の根本的な問題点を、経済社会構造の変化をキャッチ・アップできない税制の欠陥と政府間の非協調的な課税関係の2点にあることを明らかにしている。

第2に、『報告書』の示す税制改革の方向性である。冒頭でも述べたように、この『報告書』は、NCSL (National Conference of State Legislatures), NGA (National Governor's Association), FTA (Federation of Tax

Administrators), MTC (Multistate Tax Commission), NASBO (National Association of State Budget Officers) といった組織の協力の下, 作成されたものである。こうした州政府の関連組織の手により作成されたこともあって, 税制改革の方向性は非常に現実性が高いものになっている。改革の方向性は明快で, 経済社会構造上の変化に合わせて, いかに課税ベースの拡大をはかるかにある。個々の税の改革案のメニューを上げると, 小売売上税は, サービス課税化, 食料品等の免税点の見直し, 州間協調を通じた利用税の徴収, 法人税は, 州間協調による税務行政の強化, 配賦方式の統一の利用, 課税ベースのイロージョンをもたらす租税競争の緩和, 所得税については, 連邦所得税の控除規定や高齢者優遇措置などの免税規定の見直し, 州間協調を通じた退職年金所得受領者への課税強化, 財産税については, 地方財産税の税務行政に対する州のコントロールの強化, 州による地方財産税の代行徴収などが上げられている。

第3に, 州税制改革には, 州間協調が決定的に不可欠であるという認識である。州間協調は, 企業の事業展開や住民の移動がますます州際化するにつれて, また, 連邦政府による州課税分野への介入と州間の租税競争が高まるにつれて, 一層重要な意味を持ってきている。その反面, 州間協調は, 多州間租税協定といった成功例があるものの, 各州は州間協調を十分に進めていない。州際課税におけるループホールを埋め, 連邦による州税の先取りを防ぐためには, 各税の分野における州間協定ないし統一州法の締結が求められている。

第4に, 州付加価値税の導入に対する期待である。州付加価値税は, 現行州税制が抱える問題点の幾つかをブレイク・スルーするものとして高く評価している。州レベルで導入可能な付加価値税の形態として, 事業型付加価値税 (operational VAT) と取引型付加価値税 (transaction-based VAT) の2つを上げ, 前者を法人税の代替税として, 後者を小売売上税の代替税として認識していた。どちらが, アメリカ連邦制財政に適合的かという点については, 取引型付加価値税は州際取引における税の還付を行うためには全州が同時的に導入しなくてはならないという条件が付されていた。一方, 事業型付加価値税は, ミシガン州でも実施されているように, たとえ1州でも実施可能な方式であり, それだけ導入が容易であるとされた。しかしながら, 取引型付加価値税は, 連邦レベルで導入の可能性が幾度となく指摘されており, これがもし導入され, さらに連邦付加価値税との

税務協力一税の徴収，国境税調整一が得られるとするならば，取引型付加価値税の導入の可能性も一気に高まるものと思われる。