

アメリカにおける州間の課税権の競合と調和：州個人所得税・小売売上税を対象に

小泉, 和重

<https://doi.org/10.15017/3000088>

出版情報：経済論究. 89, pp.55-84, 1994-07-31. 九州大学大学院経済学会
バージョン：
権利関係：

アメリカにおける州間の課税権の競合と調和

—州個人所得税・小売売上税を対象に—

小 泉 和 重

I. はじめに

本論文は、アメリカの政府間財政関係を州間の租税関係に即して吟味することを課題としている。合衆国憲法の諸規定と連邦法に抵触しない限りにおいて、各州は連邦政府からの管理・監督を離れ、多様な租税制度を編成しえる¹⁾。つまり、州政府は課税権を固有権として保持しているのであって、合衆国憲法から派生する権限として有しているのではない。ゆえに州はその課税権の行使、つまり税種、税率、課税ベース、法人税収入の州間配賦方式の選択においてあたかも国家の如く振るまっているのである。

これはいいかえれば、州間での課税権の衝突、他州への租税負担の輸出、租税誘因による資源配分上の歪みが生じることにもなる。しばしば指摘されているように、ECにおける租税競争 (tax competition) や租税調和 (tax harmonization) と類似した局面が現れることにもなる²⁾。

また、こうした特質は他の先進連邦諸国と比べても特筆すべきことである。例えば、オーストラリアでは、1942年の統一所得税法以降、連邦が事実上、所得税を課税、徴収しており、間接税の分野—卸売売上税など—においても州の課税権が排除されている。ドイツの場合は、所得税、法人税、付加価値税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州、市町村と共有する共通税方式が取られている。このため、この2国では、州間の水平的な租税調和の議論は重要な問題でない。また、カナダでは州が個人所得税、法人税、製造業者売上税について課税権をもつが、1947年の租税レンタル協約

(Tax Rental Agreement), 62年の租税徴収協約 (Tax Collection Agreement) 以降, 個人所得税はケベック州を除く全ての州で, 法人税についてはアルバータ州, オンタリオ州, ケベック州を除く州で連邦政府に租税徴収が一任されている。カナダではなるほど統一的な税制が全州で実施しているわけではないが, アメリカに比して租税調和の度合いが高いと評価されている³⁾。

このような国際的な比較をおこなってみると, アメリカの州税制の独自性がいかに高いか確認できるわけである。もちろん, 1972年の連邦—州租税徴収法に見るように, 他の連邦国家と類似した方向への改革が無いわけではない。しかし改革を一層推進することは, 遷延している状態にあると言えよう。

ともかくも, 独自の課税権が留保されている限り, 州が織りなすところの州間租税関係の検討は, アメリカ政府間財政関係を特徴づけるひとつの視角を与えることになる。以下では, まず州個人所得税の非居住者課税の状況をみ, さらに州小売売上税・利用税の州際通商課税に着目することにより, 州間租税関係の問題を議論していくことにする。

注

- 1) 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10項の第2節の輸出入条項, 同第3節のトン税禁止条項。連邦憲法修正第14条のデュープロセス条項に基づく州政府による恣意な納税者区分の禁止。連邦憲法第1条8項の通商条項 (The Commerce Clause) による州際通商に対する州の課税権の制限がある。また, 州の課税権を一般的に制限する連邦法として, Public law 86-272 があり, 右の法律の制限の枠内にある物品販売業を営む州外法人に対して州・地方団体の所得課税を禁止する旨が定められている。
- 2) アメリカにおける租税競争の評価として, Advisory Commission on Intergovernmental Relations (ACIR), *Interjurisdictional Tax and Policy Competition: Good or Bad for the Federal System*, ACIR, Washington, D. C., 1991. また, 州間の税体系の均一化 (uniformity) の視角から Daniel Shaviro, *Federalism in Taxation The Case for Greater Uniformity*, The American Enterprise Institute, Washington, D. C., 1993. がある。
- 3) こうした国際比較は, Richard M. Bird, "Tax Harmonization in Federations and Common Markets," Manfred Neumann Karl W. Roskamp ed., *Public Finance and Performance of Enterprises (proceedings of the 43rd Congress of the International Institute of Public Finance, Paris, 1987)*, Wayne State University Press, Detroit, 1989. による。

II. アメリカ州税制の概要

本論に立ち入る前に、州税制の概要を論じておく必要がある。表1に示すように戦後、連邦政府、地方政府・団体に比べ、州政府の税収規模は拡大傾向にある。48年度のGNPに対する税収規模の割合は連邦政府14.5%、州政府2.6%、地方政府・団体2.5%が、63年度に14.3%、3.6%、3.6%、78年度12.2%、5.0%、3.6%、88年度11.5%、5.4%、3.5%と推移している。この理由は以下の通りである。第1に、連邦税収については、法人税(53年度5.7%→83年度1.1%→90年度1.7%)、消費税の低下、個人所得税の伸び率の鈍化により比重が低下している。第2に、地方税は消費税、個人所得税の比重がふえつつあるものの、基幹税である財産税の伸び率が低い。第3にところが、州税収においては個人所得税は48年度にGNP比0.2%から90年度1.8%、同期の一般売上税は0.6%から1.8%、法人税は0.2%から0.4%と上昇していることにある。

表1 連邦・州・地方政府のGNP比率で見た税収の推移(1948-90年度, 単位%)

	連邦税	州			州税	州				地方税	州			全税収
		個人所得	法人税	消費税		個人所得	法人税	一般売上	個別消費税		消費税	財産税	所得税	
1948	14.5	7.4	3.7	2.9	2.6	0.2	0.2	0.6	1.0	2.5	0.2	2.2	—	19.6
53	16.9	8.0	5.7	2.8	2.8	0.3	0.2	0.7	1.0	2.8	0.2	2.4	—	22.5
58	14.9	7.6	4.4	2.5	3.3	0.3	0.2	0.8	1.1	3.4	0.2	3.0	—	21.5
63	14.3	7.8	3.6	2.3	3.6	0.5	0.2	0.9	1.2	3.6	0.3	3.2	0.1	21.6
68	13.2	7.7	3.2	1.8	4.1	0.7	0.3	1.2	1.2	3.5	0.2	3.0	0.1	20.7
73	12.1	7.6	2.7	1.5	5.0	1.1	0.4	1.5	1.3	3.9	0.4	3.2	0.2	21.0
78	12.2	8.0	2.7	1.1	5.0	1.3	0.5	1.6	1.0	3.6	0.4	2.8	0.2	20.8
83	11.2	8.5	1.1	1.3	5.0	1.5	0.4	1.6	0.9	3.3	0.5	2.5	0.2	19.5
88	11.5	8.2	1.9	1.1	5.4	1.6	0.4	1.8	0.9	3.5	0.5	2.6	0.2	20.5
90	11.6	8.5	1.7	1.0	5.5	1.8	0.4	1.8	0.9	3.7	0.6	2.7	0.2	20.7

注) 地方所得税は、個人所得税と法人税を合算したものである。連邦政府の消費税には個別消費税、関税を含む。ACIR, *Significant Features of Fiscal Federalism*, vol. 2, 1992. により作成。

こうした州税収の拡大は他方で、連邦政府、地方政府・団体との間の重複課税 (tax overlapping) を強める結果をもたらした。表2に示すように、所得課税 (個人所得税、法人税の合計) の政府間の配分割合は、50年度と90年度では連邦政府95.0%から81.3%、州政府4.8%から17.1%、地方政府・団体0.2%から1.6%となっており、州政府段階での所得課税の比重が高まっている。特に、連邦と州間における法人

表2 所得課税の連邦・州・地方への配分割合の推移 (1950-90年度, %)

	連邦政府	州政府	地方政府
1950	95.0%	4.8%	0.2%
55	95.9	3.8	0.3
60	94.5	5.1	0.4
65	92.5	7.0	0.5
70	89.4	9.4	1.2
75	85.3	13.3	1.4
80	84.8	13.8	1.4
85	81.4	16.9	1.7
90	81.3	17.1	1.6

注) ACIR, *Significant Features of Fiscal Federalism*, Washington, DC., 1993. より作成。

税の配分比を見ると、50年度は93.5% (104億8800万ドル) : 6.5% (5億8600万ドル) であったが、90年度には81.1% (935億700万ドル) : 18.9% (217億5100万ドル) となった。この理由は法人税の州政府段階における「源泉地」課税の強化に求められる。このため連邦政府が所得課税、州政府が消費課税、地方政府が資産課税という税源分離 (tax separation) のパターンも70年代以降、州政府の所得課税の強化、地方政府・団体の税源の多様化により複雑化しつつある。

さて、州税収の構成である。1990年度の場合、州税収の構成比は高い順に、一般売上税・粗収益税 (gross receipt tax) 997億ドル (総税収比33.2%)、個人所得税961億ドル (32.0%)、個別消費税 (自動車燃料税、煙草税などの総計) 474億ドル (15.7%)、州法人所得税218億ドル (7.3%)、免許税 (自動車免許税、事業免許税などの総計) 188億ドル (6.3%)、財産税58億ドル (1.9%)、資源採掘税 47 億ドル (1.6%)、遺産・贈与税38億ドル (1.3%)、文書・資産移転税 (document and stock transfer taxes) 22億ドル (0.7%)、その他 2 億ドル (-) である¹⁾。

もちろん、各州が税種の選択権をもっているため、全ての州に同じ税目が採用されているわけではない。例えば一般売上税の採用州は45州、個人所得税43州、州法人所得税46州、資源採掘税34州、財産税42州、文書・資産移転税29州となっている。各税源に対する依存度も州間で大きく異なり、個人所得

税を第1の税源とする州は24州、一般売上税は23州、資源採掘税2州（アラスカ州、ワイオミング州）、法人税は1州（ニューハンプシャー州）である²⁾。基幹税である個人所得税と一般売上税は税源として代替関係にあるのではなく、多くの場合、個人所得税を第1財源とする州は一般売上税も採用しており、両税は補完関係にあるのである。なお、言うまでもなく各税の税率、課税ベース等も州間で多様に設定されている。個人所得税、小売売上税（アメリカの多くの州が採用する一般売上税は、小売売上税である）を例にとり州税制の多様性の状況を見ていく。

a) 州個人所得税

州個人所得税の形態は実に多様な形で各州で実施されており、いわば43州に43の所得税制度がみられるのである。州所得税の算定ベースを、連邦所得税の算定ベースと比較してみよう。連邦所得税の算定方式は次の通りである。まず、総所得額から所得調整項目を控除し、調整後総所得額（adjusted gross income, AGI）を算出する。その調整後総所得額から所得控除額と人的控除額を控除して算出した課税所得額（federal tax income, FTI）に税率を乗じたものが、税額控除前税額である。さらにこの税額控除前税額から税額控除額を差し引いたものが確定税額（federal tax income liability, FTL）となる。

さて、州所得税制度の課税ベースの設定のパターンであるが、連邦所得税の課税ベースである調整後総所得額（AGI）、課税所得額（FTI）、確定税額（FTL）に幾分の修正を施し合致させる場合と全く合致させない場合とがある。AGIを課税ベースとしている州は26州、FTIは8州、FTLが3州である。州独自の課税ベースを設定しているのは5州。制限所得税タイプ（課税対象は利子、配当所得のみ）のものが2州である。AGIを利用するカリフォルニア州の場合の算定式は（連邦税の調整後総所得額±州税上の調整項目－所得控除）×税率となる³⁾。また、FTIを利用するノースカロライナ州の場合、（連邦税の課税所得額±州調整額）×税率となっている。FTLを利用するのはバーモント州、ノースダコタ州、ロードアイランド州である。バーモント州では連邦所得税の納税額に対し28%、31%、34%の3段階の累進税率で課税する、いわば付加税方式を取っている。このように36州が連邦所得税の課税ベースの定義と何等かの協調

関係を示している。課税ベースの協調は、納税者の納税協力費、州当局の徴税コストを引き下げるといふ長所と連邦所得税法の改正に州所得税が自動的に影響を受けるといふ短所を合せ持つ。

なお、制限所得税タイプのニューハンプシャー州とテネシー州では両州の課税対象は受取利息及び配当である。マサチューセッツ州では分類所得課税が取られ、所得はA所得（居住者の受取利息、配当、純キャピタルゲイン）、B所得（A以外の純所得）に分類され、A所得に12%、B所得に5.95%の税率が課されている。

このように、制限所得税、分類所得税を取る州を別にすれば、課税ベースの大まかな構成には州間で類似性がみられるわけであるが、それでも課税ベースの細部については、見過ごしにはできない差異がある。例えば、表3に整理するように、総所得額の構成項目（キャピタル・ゲイン、退職年金、社会保障給付金、失業給付金、懸賞金）や所得調整項目（個人退職年金勘定分担金、転勤費用）で州間での扱いの違いが見られる。また、表4で示すように標準控除（standard deduction）と人的控除（personal exemption）の控除額の水準

表3 州個人所得税の課税ベース

	課税ベースの扱い
総所得項目	
キャピタルゲイン	課税（34州）、一部課税（4州）
退職年金	課税（10州）、一部課税（25州）、免税（3州）
社会保障給付金	一部課税（12州）、免税（26州）
失業給付金	課税（29州）、一部課税（2州）、免税（6州）
懸賞金	課税（28州）、一部課税（2州）、一部免税（7州）
所得調整項目	
転勤費用	課税（7州）、一部課税（6州）、控除（22州）
退職年金勘定分担金	課税（4州）、一部控除（33州）

注) 社会保障給付金の課税額は連邦所得税法に準拠。懸賞金の一部免税は州内の懸賞金のみ免税とする。退職年金勘定分担金の一部控除は30州が連邦所得税法に準拠する。ACIR（1993）により作成。

表4 州個人所得税の税率, 課税ベース (1993年度, 単位ドル)

	税率%	ブラケット		数	人的控除		標準控除		課税ベース
		最低額	最高額		独身	夫婦	独身	夫婦	
アラバマ	2.0-5.0	500	3,000	3	1,500	3,000	2,000	4,000	NO
アリゾナ	3.8-7.0	10,000	150,000	5	2,100	4,200	3,500	7,000	AGI
アーカンソー	1.0-7.0	3,000	25,000	6	20	40	1,000	1,000	NO
カリフォルニア	1.0-11.0	4,552	207,200	8	62	124	2,343	4,686	AGI
コロラド	5.0								FTI
コネチカット	4.5				12,000	24,000	n.a	n.a	AGI
デラウェア	3.2-7.7	2,000	40,000	8	1,250	2,500	1,300	1,600	AGI
ジョージア	1.0-6.0	750	7,000	6	1,500	3,000	2,300	3,000	AGI
ハワイ	2.0-10.0	1,500	20,500	8	1,040	2,080	1,000	1,700	FTI
アイダホ	2.0-8.2	1,000	20,000	8	連邦所得税に準じる				FTI
イリノイ	3.0				1,000	2,000	n.a	n.a	AGI
インディアナ	3.4				1,000	2,000	n.a	n.a	AGI
アイオワ	0.4-9.98	1,060	47,700	9	20	40	1,310	3,220	AGI
カンサス	4.4-7.75	20,000	30,000	3	2,000	4,000	3,000	5,000	AGI
ケンタッキー	2.0-6.0	3,000	8,000	5	20	40	650	650	AGI
ルイジアナ	2.0-6.0	10,000	50,000	3	4,500	9,000	人的控除と結合		AGI
メーン	2.1-9.98	4,150	37,500	5	2,100	4,200	3,600	6,000	AGI
メリーランド	2.0-6.0	1,000	100,000	5	1,200	2,400	2,000	4,000	AGI
マサチューセッツ	利子12.0%, 配当・純キャピタルゲイン5.95%				2,200	4,400	n.a	n.a	AGI
ミシガン	4.6				2,100	4,200	n.a	n.a	AGI
ミネソタ	6.0-8.5	14,340	47,110	3	連邦所得税に準じる				FTI
ミシシッピ	3.0-5.0	5,000	10,000	3	6,000	9,500	2,300	3,400	NO
ミズーリ	1.5-6.0	1,000	9,000	10	1,200	2,400	連邦所得税に準じる		AGI
モンタナ	2.0-11.0	1,700	59,400	10	1,360	2,720	2,540	5,080	AGI
ネブラスカ	2.37-6.92	1,800	27,000	4	1,360	2,720	連邦所得税に準じる		AGI
ニューハンプシャー	利子・配当5%								—
ニュージャージー	2.0-7.0	20,000	75,000	5	1,000	2,000	n.a	n.a	NO
ニューメキシコ	1.8-8.5	5,200	41,600	7	連邦所得税に準じる				AGI
ニューヨーク	4.0-7.875	5,500	13,000	5	0	0	6,000	9,500	AGI
ノースカロライナ	6.0-7.75	12,750	60,000	3	2,000	4,000	3,000	5,000	FTI
ノースダコタ	14.0								FTL
オハイオ	0.743-6.9	5,000	100,000	8	650	1,300	n.a	n.a	AGI
オクラホマ	0.5-7.0	1,000	9,950	8	1,000	2,000	2,000	2,000	AGI
オレゴン	5.0-9.0	2,000	5,000	3	109	218	1,800	3,000	FTI
ペンシルバニア	2.95				n.a	n.a	n.a	n.a	NO
ロードアイランド	27.5								FTL
サウスカロライナ	2.5-7.0	2,120	10,600	6	2,300	4,600	連邦所得税に準じる		FTI
テネシー	利子・配当6%								—
ユタ	2.55-7.2	750	3,750	6	1,725	3,450	連邦所得税に準じる		FTI
バーモント	28.0-34.0	3,400	13,100	3					FTL
バージニア	2.0-5.75	3,000	17,000	4	800	1,600	3,000	5,000	AGI
ウェストバージニア	3.0-6.5	10,000	60,000	5	2,000	4,000	n.a	n.a	AGI
ウイスコンシン	4.9-6.93	7,500	15,000	3	0	0	5,200	8,900	AGI
コロンビア特別区	6.0-9.5	10,000	20,000	3	1,370	2,740	2,000	2,000	AGI

注) 夫婦は夫婦合算申告者を意味する。ACIR (1993) により作成。NO は連邦所得税の課税ベースとの不一致を示す。

(独身者申告者、夫婦合算申告者を対象とした金額のみ例示した)も州間で異なっており、実額控除方式を採用した場合(表5)でも13の控除項目(連邦所得税、連邦社会保障税、財産税、州動産税、州一般売上税、地方一般売上税、州所得税、地方所得税、医療費、モーゲージ利子、その他の利子、寄附金、災害損失控除)について多様な選択がなされているわけである。

さらに税率も多様である。ここでは独身者(single individuals)と夫婦個別申告者(married filing separately)に適用されている

税率とブラケットを対象としたものを取り上げる。表4で示すように、フラット税率を採用している州は9州(コロラド州等)で累進税率の採用州は34州ある。また、一口に累進税率の採用州と言っても幅広く内容が異なる。例えば、最高税率適用ブラケットの金額が低いアラバマ州(3,000ドル)、ユタ州(3,750ドル)のように大部分の納税者にとってはフラット税率州と何ら変わらない州もあれば、他方、カリフォルニア州のように、4,552ドル以下から20万7,200ドル以上の8段階に1.0-11.0%の税率が課されている州もある。しかし、連邦所得税に比べてブラケットのきざみが多い州もあるものの、総じて税率や最低税率適用ブラケット、最高税率適用ブラケットは低く設定されていると言えよう。

なお、こうした州所得税制度の多様性は州間の税負担にどのような影響をもたらしているのであろうか。1989年の州別の州民一人当たりの連邦所得税と州所得税の負担額(州個人所得税がない州は除外する)の変動係数を測定してみ

表5 実額控除の扱い(1993年度)

	控 除	非控除	連邦所得税
連邦所得税	8州	26州	非控除
社会保障税	3	31	非控除
財 産 税	29	5	控 除
州 動 産 税	29	5	控 除
州 売 上 税	0	31	非控除
地方売上税	0	31	非控除
州 所 得 税	6	26	控 除
地方所得税	8	21	控 除
医 療 費	30	2	控 除
モーゲージ利子	28	4	控 除
その他の利子	21	11	控 除
寄 附 金	28	4	控 除
災害損失控除	28	5	控 除

注) ACIR (1993), p. 68-69. より作成。

た。その結果は、連邦所得税の変動係数は0.286、州所得税の変動係数は0.454となった。連邦所得税は言わば州全体に共通の所得税制度を適用したものと解するならば、変動係数の高さは州個人所得税制度の多様性の証左と言えよう。

b) 小売売上税

アメリカの消費税は、1) 州内で発生する居住者の消費に課税する小売売上税、2) 州外で発生する非居住者の消費に課税する利用税 (use tax)、3) 特定物品 (煙草、アルコール飲料、ホテルの宿泊、電話サービスなど) の生産、流通、消費のいずれかの段階で課税する個別消費税がある⁴⁾。

消費税の課税方法には、生産の発生地を基準とし課税する原産地主義と消費の発生地を基準とし課税する仕向地主義がある。小売売上税の場合は最終消費に課税するため仕向地主義を取る。また、仕向地主義は、移出・移入の監視を不要とするため、開放経済の下にあってタックス・フロンティアをもたない州にとっては、とりわけ適切な原則となる⁵⁾。

しかし、仕向地主義を採用した場合、2つの問題が生じる。それは、居住者の州外での消費は課税できないこと及び、州内に臨時的に滞在する非居住者の消費を課税ベースに含めてしまうことである。後者は税務行政上は対応不能で、租税輸出となるが、前者は利用税で部分的に対応されている。利用税とは、有形動産を州または地方政府の行政区域内で、利用、保有、消費する特権に対して課される税である。税率はその州、地方政府で適用されている小売売上税率と同一である。自動車、ボート、飛行機など州の登録が必要な物品や課税州内に課税関係 (nexus) をもつ州際事業者に課されている。

小売売上税の表面税率の幅 (1992年時点) は、3%台の州が3州、4%台が12州、5%台が14州、6%台が14州、7%台が2州である。平均水準は5%である⁶⁾。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無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共有しており、税負担を回避する越境消費 (cross-border-shopping) が激しいとされる⁷⁾。

次に課税ベースをみる。小売売上税には、課税ベースを事業の粗売上ないし

粗収入とし、最終消費者への税の転嫁を必ずしも予定しない売手型 (vendor-tax type)、小売価額を課税ベースとし、最終消費者への転嫁を予定する消費型 (consumer-tax type)、両者の中間タイプの混合型 (hybrid type) の3タイプがある。ここでは、ひとまず個人消費支出と比較しその課税ベースの範囲をみておく。各州の小売上税の表面税率で税収を割り戻して、課税ベースを算定すると、1991年の場合、2兆4,601億となる。これは、同年の全米の個人消費支出3兆8,877億ドルの63.3%を占める。個人消費支出の構成は、耐久消費財11.5%、非耐久消費財32.2%、サービス52.8%からなるが、サービス中の住宅サービス、医療サービス、非耐久消費財中の食料品、衣料などを非課税とする州もあるので消費支出より狭くなっている⁸⁾。

もちろん、州ごとで非課税品目の構成が異なるので、課税ベースの範囲も異なる。州別の非課税品目 (課税団体は45州) とその採用州を示すと、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)、注文用のコンピュータ・プログラム (custom computer programs) (31州)、修繕費 (24州)、据付サービス (29州)、製造業者・生産者への原料販売 (45州) などである⁹⁾。

なお、食料品を非課税としていない州では、代替措置として小売上税を州個人所得税から税額控除している。この小売上税を税額控除する方法と食料品を非課税にする方法とでは差異がある。前者が税額控除の作用を居住者に制約している反面、後者は非課税州で食料品を購入する非居住者の消費にも作用しているからである。

注

- 1) U. S. Department of Commerce, *Government Finances* : 1989-90, U. S. Government Printing Office, p. 45, 参照。
- 2) U. S. Department of Commerce, *State Government Finances* : 1990, U. S. Government Printing Office, pp. 10-13.
- 3) 須田徹『アメリカ税法一連邦税・州税のすべて』(改訂三版), 中央経済社, 1991年, p. 357. p. 542. を参照。
- 4) R. C. Fisher, *State and Local Public Finance*, Scott, Foresman and Compa-

- ny, 1987, pp. 196-197. を参照。
- 5) 佐藤進 伊東弘文『入門租税論』三嶺書房, 1988年, p. 167. 参照。
 - 6) ACIR, *op. cit.*, p. 103.
 - 7) Fisher, *op. cit.*, pp. 179-181. では、越境消費には次の border 効果が作用するとしている。border 効果は税率格差のみでなく a) 住民の移動コスト (transportation cost), b) 潜在的な租税節約 (tax savings), c) 他州で利用可能な財・サービスの多様性, d) 税率格差と財の利用可能性に対する消費者の認識 (consumer awareness), e) 利用税を徴収するための行政的な取決めの実効性といった要素により依存すると述べている。また、租税競争の回避策として、tax clustering と呼ばれるものがある。これは、各州が租税競争の恐れから地域内の売上税率をしばしばクラスタリング (集団化) されて、租税競争を緩和する現象である。東北中央部地域では売上税率は5%台、西北地区は4%台、西南地区は4%台で収束していることを例にあげている。(H. J. Raimond, *Economics of State and Local Government*, Praeger, New York, pp. 171-172.)
 - 8) 数字の出所は U. S. Department of Commerce, *Survey of Current Business*, vol. 73, No. 3, 1993, U. S. Government Printing Office, Washington, D. C., p. 10.
 - 9) ACIR, *op. cit.*, pp. 96-97.

Ⅲ. 州個人所得税と二重課税

アメリカでは、工業の大規模化、集中化、国内市場の成熟化、交通・通信網の拡張・整備が進展するにつれ、州際移動や州際通商の重要性が高まってきた。しかしその反面で、州間の非整合的な租税制度は課税上の諸問題を生みだしていた。例えば、水平的な関係にある複数の行政区域が同一対象に課税する二重課税 (double taxation) の問題が上げられる¹⁾。個人所得税の場合、居住地州と源泉地州との課税権の配分や州間での居住者の定義の不統一により二重課税の可能性が生じる。逆に、いかなる行政区域も課税権の行使が見送られる「課税の空白」の問題もある。州際小売業者に対する利用税課税の問題がこれに当たる。こうした問題に対し、各州では州相互間の税務協定や連邦政府との税務協定の中で解決の途が探られてきたのである。その具体的な現れが、1969年の多州間租税協定 (The Multistate Tax Compact) や1972年の連邦—州租税徴収法 (The Federal-State Tax Collectin Act) である。本節では、州個人

所得税を対象に二重課税問題の経緯を素描し、州相互間の所得課税の課税権の協調 (tax coordination) について検討する。

今日では、州は通常、州内居住者が獲得した全所得に対して、それがどこで獲得されたかに関わらず課税権を行使しえる。また同時に州内で発生した非居住者の所得に対しても課税権を行使しえる。連邦所得税と同様に、州所得税の課税においても居住地主義課税と源泉地主義課税が併用されているのである²⁾。もちろん、居住地州と源泉地州で課税権が衝突するが、源泉地州での支払税額に対し居住地州が税額控除を認める場合、または源泉地州が非居住者所得を免税とする場合、二重課税は回避される。

しかし、州がその課税原則として居住地主義と源泉地主義の併用型を選択するのはいくつかの歴史的な変遷を経てきた。表6は1929年における各州での

表6 州個人所得税の課税基準 (1929年)

州	a) 居住者. b) 非居住者
アーカンソー	a) 全所得. b) 州内の資産・事業・取引所得
デラウェア	a) 全所得.
ジョージア	a) 全所得.
マサチューセッツ	a) 無形資産・利子・配当所得に6%の税率. a) 資産取引からの利得に3%の税率
ミシシッピ	a) 全所得. 有形資産の評価額の5%未満.
ミズーリ	a) 全所得. b) 州内の資産・事業・取引等の所得.
ニューハンプシャー	a) 利子・配当所得.
ニューヨーク	a) 全所得. b) 州内の資産・事業等の所得.
ノースカロライナ	a) 全所得. b) 州内からの獲得所得.
ノースダコタ	a) 全所得.
オクラホマ	a) 全所得. b) 州内の資産・事業・取引等の所得.
オレゴン	a) b) 州内源泉所得.
サウスカロライナ	a) 全所得. b) 州内からの獲得所得.
テネシー	a) 株式・債券所得.
バージニア	a) 全所得. b) 州内の資産・事業・取引等の所得.
ウイスコンシン	a) 全所得 (但し州外事業所得非課税). b) 州内の資産ないしは事業所得.
全米租税協会	a) 全所得.
連邦政府	a) 合衆国内に居住する市民と外国人の全所得. b) 合衆国内の全源泉所得.

注) National Industrial Conference Board (1930), p. 10より作成。

居住者、非居住者に対する課税原則を整理したものである。課税原則には、1) 源泉地課税の単独利用（ウイスコンシン州、オレゴン州）、2) 居住地課税の単独利用（デラウェア州、ジョージア州、ノースダコタ州）、3) 源泉地課税・居住地課税の併用（ミズーリ州、ニューヨーク州）、4) 居住者の特定源泉に対する差別課税（マサチューセッツ州）の4つが同時的に取られていたのである。なお、源泉地課税・居住地課税の併用型を取る州では居住者の州外での支払税額に対し税額控除が認められていた³⁾。

こうした州間の課税原則の相違は、税額控除制度や免税制度がない場合、次のような問題を生じさせる可能性をもっていた。源泉地課税州と源泉地課税・居住地課税併用州との間では、二重課税が生じる。例えば、ニューヨーク州の居住者がウイスコンシン州に立地する資産から所得を得る場合、その居住者はニューヨーク州とウイスコンシン州の両方から課税される。また、居住地主義をとるデラウェア州と源泉地主義をとるウイスコンシン州の場合、デラウェア州で発生する事業所得を受けるウイスコンシン州の居住者は、デラウェア州からもウイスコンシン州からも課税を免れるのである。課税原則が異なっていた理由は次の通りである。源泉地主義が取られていたウイスコンシン州では州所得税の課税対象は州内で労働している個人、州内で取引を行う事業、州内の資産から派生する所得であった。この理由は同州が州所得税採用の先駆け（1911年に採用）であり、非居住者に対する州の課税権についての税法上の見解が定まっていなかったこと、州内の動産を課税対象とした動産税（personal property tax）を代替する意図を持っていたという点が指摘されている⁴⁾。

居住地主義は、1919年の全米租税協会のモデルプラン(Nation Tax Association Model Plan)で提案されていた。モデルプランは1) 個人所得課税は個人の全所得に関して、その住所(domicile)で課税する。2) 有形資産への財産税はその場所(situs)で課税する。3) 州内で実行された事業の純所得に対する事業税はその事業が関係する幾つかの州に均一方式で配分する、等が示された。個人所得税に対する居住地主義課税の論理は所得税の目的は各市民の義務を自分の住所を有する政府に対して行わせしめることにあるので、この税はその個人が住所を有する州においてのみ課税されなければならないとされた。個

人は居住地における政府にのみ納税義務を負うもので、資産所得への課税が資産の所在地の政府に、企業所得が所得源泉地の政府に納税義務を負うのと区別される。住所と個人課税を関係づける課税根拠は、政治的帰属 (political allegiance) と呼ばれる原則を踏襲したものであった⁵⁾。

他方、ニューヨーク州では居住地主義と源泉地主義が併用されていた。非居住者の源泉所得に対する課税の理由は、モデルプランのような理論的な背景をもっておらず、同州の地理的、経済的性格によるものであった。同州は当時から隣接州との間に中心的な産業地域を形成し隣接州から多くの通勤者を呼び込んでいた。この通勤者にニューヨーク州の所得税が課税されない場合、ニューヨーク州の居住者は課税上不利となるばかりでなく、所得税を回避するために州外に住所を求める誘因をもつ。このため非居住者所得を課税するようになったのである。この時、ニューヨーク州と非居住者の州が互恵的な税額控除に合意していた場合、居住者と非居住者の二重課税は生じないのであった⁶⁾。

しかし、併用型の問題点として、居住者間での税負担の差別が生じる可能性があることが当時指摘されていた⁷⁾。例えば、全所得を州内で獲得するものと、これと同額の所得をその半分を州内で残りを州外で獲得するものとを比べると、複数の州間の累進税率が同じ場合、全所得を州内で獲得する前者の方が適用限界税率が高くなり税負担が重くなる。また、債権州 (例えば、ニューヨーク州) の居住者が債務州から所得を得る場合、債務州は債権州より高い適用税率を課す可能性があるため、債務州からの源泉所得を得る居住者の税負担は重くなるといったものである。しかし、どちらも本質的な批判とは言い難いであろう。

以上、3つの課税原則のうち全州がいずれか一つの原則に統一することに同意すれば二重課税も課税回避の問題も解消されるはずであるが、源泉地主義、居住地主義は課税権者からみて共に、理論上の欠点がある。源泉地主義の場合は、居住者の州外源泉所得、居住地主義の場合は、州内の非居住者の源泉所得に課税権を行使できない。ゆえに、源泉地主義は、州内居住者間の水平的公平の侵害、居住地主義は、州内の課税ベースの脱漏になる。このため、以上の2つの欠点を除去するためには居住地課税、源泉地課税の併用型が採用されることになる。なお、併用型は、1940年には州法上、合憲であることが明確となった。

それは源泉地主義の場合、1920年の *Travis v. Yale & Towne* 社訴訟、*Shaffer v. Carter* 訴訟によって、居住地主義の場合、1920年の *Maguire v. Trefry* 訴訟、1937年の *Lawrence v. State Tax Commn* 訴訟といった裁判を積み重ねた後であった⁸⁾。

しかし、居住地主義、源泉地主義の併用型は、二重課税を伴うため州間で税額控除ないし免税といった調整をおこなうことを必要とする。控除の手段としては、個人の源泉地州での支払税額を居住地州で税額控除する（第1の方式と呼ぼう）方式と個人の居住地州における支払税額を源泉地州で税額控除ないし免税とする方式（第2の方式と呼ぼう）がある⁹⁾。第2の方式は、特にA州がB州居住者のB州での支払税額をA州で控除するのは、B州が、A州居住者に対し同じ扱いをするといった意味での互惠主義（reciprocity）を条件としていた¹⁰⁾。こうした控除方式の違いは州間の税収配分に影響する。州間の個人所得税率が一致していると仮定すれば、第1の方式の場合には、居住者の州外所得に対する納付税額は源泉地州にシフトし、非居住者の当該州内での源泉所得に対する税額は当該州に留保される。逆に、第2の方式の場合は、所得がいかなる源泉から発生しようとも非居住者の納税額の全てはその居住地州に留保されることになる。つまり第1の方式の場合、通勤者は勤務地の州に納税し、後者の場合、居住地の州に納税することになるとも言えよう。

しかし、今日では第1の方式が主流で、1987年では41州で利用されている。他方、第2の方式は8州（アリゾナ州、カリフォルニア州、インディアナ州、メリーランド州、ニューメキシコ州、オハイオ州、バージニア州、ウエストバージニア州）で見られる¹¹⁾。後者の方式は、1956年の段階では19州とコロンビア特別区（当時の所得税採用州は31州）で実施されていたが、源泉徴収制度の普及により前者の方式に移っていったのであった¹²⁾。

源泉徴収制度は1948年にオレゴン州で最初に採用され1965年には30州で実施をみていた。源泉地州が非居住者に税額控除を与える第2の方式の場合、当該非居住者が居住する州はその州外所得を申告納税に頼って課税せねばならないことになり、源泉徴収における税務行政上の利益—収入調達、徴税コストの最小化—は失われることになる¹³⁾。このため、多くの州では源泉徴収制度を採用

して以降、第2の方式を廃止したのである。しかし、居住地州における税額控除制度の場合も、問題がすべて解決する訳ではない。例えば、控除対象や控除限度額などで州間で扱いが異なっているため、納税者の課税上の差別も生じるのである¹⁴⁾。

注

- 1) この場合生じる二重課税を、特に overlapping taxation と呼ぶ場合がある。Shultz and Harriss, *American Public Finance*, Prentice-Hall, Inc., 1959, p. 477.
- 2) Walter Hellerstein, "Some Reflections on the State Taxation of a Non-residents Personal Income," *Michigan Law Review*, vol. 72, 1972, pp. 1309-1310.
- 3) National Industrial Conference Board, *State Income Taxes, Vol. II Analysis in State Fiscal Systems*, National Industrial Conference Board, Inc., New York, 1930, p. 98.
- 4) Edwin R. A. Seligman, *The Income Tax*, The Macmillan Company, New York, 1921, p. 422.
- 5) National Industrial Conference Board, *op. cit.*, p. 104.
- 6) *Ibid.*, pp. 101-102. また、Edwin R. A. Seligman, *Studies in Public Finance*, Augustus M. Kelley. Publishers, New York, 1969. もニューヨーク州の非居住者に対する源泉地課税について詳しい。
- 7) *Ibid.*, p. 102.
- 8) Walter Hellerstein, *op. cit.*, p. 1310.
- 9) ACIR, *Federal-State Coordination of Personal Income Taxes*, Washington, D. C., Government Printing Office, 1965, pp. 142-143.
- 10) カリフォルニア州では、カリフォルニア州居住者の他州内源泉から生じた所得について当該州が課税せず、または、カリフォルニア州居住者にカリフォルニア州が課す税を当該州が当該所得に対して課す税から税額控除を認める場合のみ、税額控除を認めるとしている。本庄資『アメリカの州税』財経詳報社、1987年、p. 878-879。またペンシルバニア州居住者が、インディアナ、メリーランド、ニュージャージ、オハイオ、バージニア及びウエストバージニアの各州内で労働することにより得た給与などの労働所得は、それらの州では非課税である。逆に、それらの州の居住者がペンシルバニア州内で労働することにより得た給与等の労働所得も、ペンシルバニア州では非課税である。須田前掲書、p. 576。
- 11) Commerce Clearing House, *State Tax Handbook*, Commerce Clearing House, Inc., Chicago, 1987, p. 667.
- 12) ACIR (1965), *op. cit.*, pp. 146-148.

- 13) 居住地での税額控除は、1920年当時は工業州で好まれる事情もあった。それは、工業州は州外へ向かう通勤者より州内に呼び込む通勤者の方が多いため、非居住者課税の方が収入調達上の利益があった。
- 14) Jerome R. Hellerstein and Walter Hellerstein, *State and Local Taxation cases and materials*, West Publishing Co., Minnesota, 1988, pp. 968-971.

IV. 居住者の定義の統一と連邦—州租税徴収法

以上、述べた州相互間の税額控除と免税によって二重課税は回避できるが、「居住者」、「非居住者」の州法上の定義の相違や税務当局者の解釈の相違があると、二重課税の可能性は残る。反対に、居住者の定義の不統一は、居住地を操作することによる課税回避も可能にする¹⁾。1954年の Tax Institute の調査では、各州の居住者の定義には、以下の6つのパターンが確認できるとしていた²⁾。

- 1) 居住者とは、州内に住所 (domicile) を定める個人、もしくは、課税年度内にそこで相当の期間 (for any length of time) 恒久の居所 (permanent place of abode) を維持する個人。
- 2) 居住者とは、州内に住所 (domicile) を定める個人もしくは、課税年度内の特定の期間 (a specified portion) に恒久の居所を維持する個人。
- 3) 居住者とは、課税年度の最後の日に州内に住居を定める個人、もしくは課税年度の特定の期間、州内に恒久の居所を維持する個人。
- 4) 居住者とは州内に住所を定めるかもしくは州内に居所を維持する個人、もしくは合計して課税年度の特定の期間、州内で過ごす個人。
- 5) 居住者とは、臨時的な目的以外で州にいる個人と「州内で合計して課税年度の特定の期間、過ごしている個人は居住者である」と仮定をしている州内で居住する全ての個人。
- 6) 州法で居住者について特別な諸定義があるか、州法の中で別段定義されていない場合。

これらの定義上の違いは、個人が州内に居住した時間の長さ、住所 (domicile)・居所 (place of abode) の定義、一時的不在 (temporary absence) の

扱いにあった。ACIRでも定義を州間で統一することは、ほとんど困難であるとしつつも、次の2つの要件のどちらかを満たすものを居住者とするように勧告している。勧告によれば、a) 当該州でなくどこか別の場所で恒久の居所を維持した場合で、当該州での滞在期間が課税年度において合計して30日に満たない場合を除いて、当該州で住所を定めている個人は、居住者である。もしくは、b) 当該州で住所を定めていない場合でも、当該州で恒久の居所を維持し、当該州で課税年度において合計して184日以上過ごす個人は居住者であるというも

表7 居住者の定義の基準

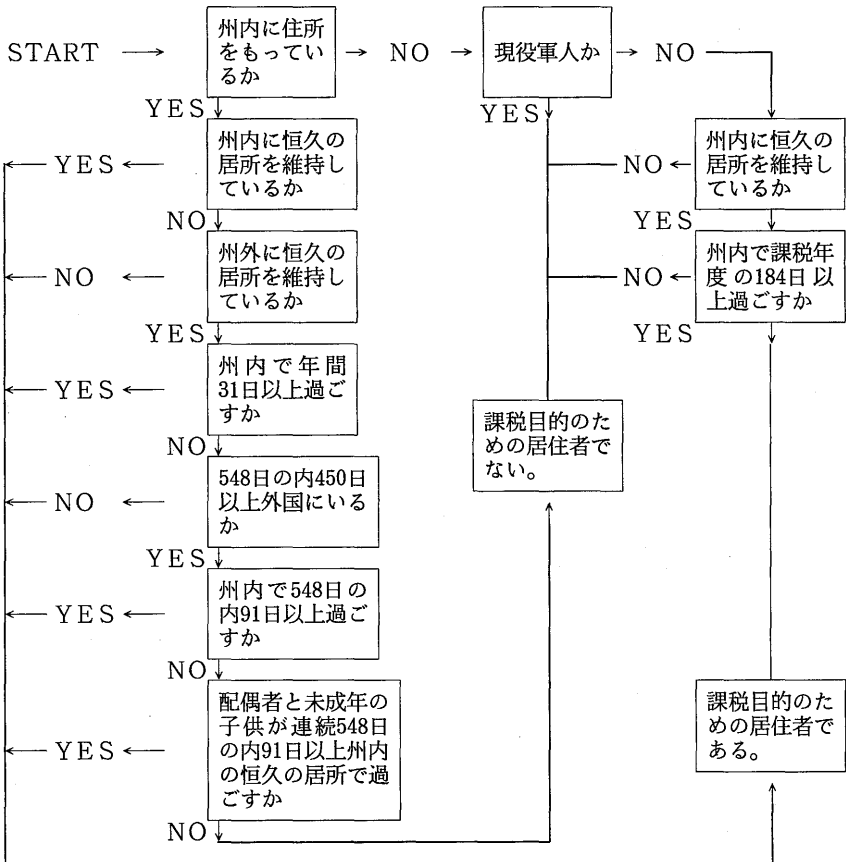
州	住所テスト	恒久の居所	6カ月テスト	州	住所テスト	恒久の居所	6カ月テスト
アラバマ	○	○	○	ミシシッピー	○	—	○
アラスカ	○	—	1)	ミズーリ	9)	5)	—
アリゾナ	○	—	2) 3)	モンタナ	○	○	—
アーカンソー	○	5)	—	ネブラスカ	○	5)	—
カリフォルニア	4)	—	2)	ニュージャージー	9)	5)	—
コロラド	○	5)	—	ニューメキシコ	○	—	—
デラウェア	○	—	○	ニューヨーク	9)	5)	—
ジョージア	○	○	○	ノースカロライナ	○	—	—10)
ハワイ	○	—	7)	ノースダコタ	○	11)	—
アイダホ	○	—	1)	オハイオ	○	12)	—
イリノイ	4)	—	2)	オクラホマ	○	—	7)
インディアナ	○	5)	—	オレゴン	9)	7)	—
アイオワ	○	○	—	ペンシルバニア	9)	5)	—
カンサス	○	—	10)	ロードアイランド	9)	5)	—
ケンタッキー	○	—	○	サウスカロライナ	○	—	—
ルイジアナ	○	○	—	ユタ	○	5)	—
メイン	9)	5)	—	バーモント	9)	5)	—
メリーランド	○6)	—	○	バージニア	○	—	○10)
マサチューセッツ	○	—	—	ウエストバージニア	9)	5)	—
ミシガン	○	—	○	ウイスコンシン	○	—	—
ミネソタ	○	—	8)	コロンビア特別区	6)	—	11)

注) ○は、基準の適合を意味し、—は非適合。1) 全課税年度、州にいる個人。2) 臨時的、一時的目的以外で州にいる個人。3) 臨時的、一時的目的以外で推定9カ月を超えている個人。4) 臨時的、一時的目的以外で州を不在とする場合、州内に住所のある個人は居住者でない。5) 恒久の居所を有し課税年度内に合計で6カ月を超えて過ごす個人。6) 年度の最後の日に行政区域に住所をもつ個人。7) 課税年度内に201日以上州にいる個人。8) 州外に住所を持たない場合で、相当の期間、州に住所をもつ個人。9) 州内に住所、恒久の居所(州外にもたず)をもち、31日以上州内にいる個人。10) 184日以上州にいる個人。11) 州内に恒久の居所を持ち、7ヶ月を超えて過ごす個人。12) 州内に恒久の居所を維持し、居住し、州外に恒久の居所がない。ACIR, *Significant Features of Federalism 1976-77*, p. 208を元に作成。

のであった³⁾。しかし、その後も、表7に示すように居住者の定義は住所、恒久の居所、滞在期間を基準に一定のパターン化が見られつつも定義の統一は進んでいない状況である。

ちなみに1987年のニューヨーク州の居住者の定義を図1のフローチャートにより確認しておく。これによると、次の7つの条件のうち1つでも満たせば居住者と定義される。a) 州内に住所を定め、州内に恒久の居所を有するもの。b)

図1 ニューヨーク州の居住地ルールのフローチャート



注) Leonard Goodman and Paul J. Miranti, "The California Method of Taxing Non Residents in New York," *Journal of State Taxation*, vol. 9, No. 2, 1990.

州内に住所を定め、州内、外に恒久の居所を有しないもの。c) 州内に住所を定め、州内に持たないが州外に恒久の居所を有し31日以上ニューヨーク州で過ごすもの。d) 州内に住所を定め、c) に該当しないが、連続548日の内450日以上、外国にいないもの。e) 州内に住所を定め、d) に該当しないが連続548日の内91日以上、ニューヨーク州で過ごすもの。f) 州内に住所を定め、e) に該当しないが配偶者と未成年の子供が連続548日の内91日以上、ニューヨーク州の恒久の居所で過ごすもの。g) 州内に住所を定めていないが、現役軍人でなく、州内に恒久の居所を有し、184日以上、ニューヨーク州で過ごすものである。

上記の定義は、ACIR の勧告のものより複雑で、居住者を広く定義している。このため、納税者自身、ニューヨーク州から別の州に離れる場合でも、弁護士の助けなしには自分が居住者のままか非居住者であるか分からず、移住した後もニューヨーク州で居住者扱いされることが指摘されている⁴⁾。いずれにせよ、州所得税における二重課税、課税回避の問題の完全な解決は州法を全米的に統一することしかない。しかしこれには、各州の課税当局の思惑の違いから多くの困難が予想される。

さて、この問題に対する一つの解決策として1972年の連邦—州租税徴収法(The Federal-State Tax Collection Act)がある。同法によれば内国歳入庁が内国歳入法(歳入法の第64章のサブチャプター E)に沿って、州所得税の管理、徴収を行い、州はいかなる徴税コストも連邦の内国歳入庁に支払うことなく、徴収額の移転を受ける。つまり、州所得税の租税徴収権を連邦に委譲し、いわば均一的な税法体系の下で租税徴収を行うため、同法はPiggybacking(肩車)制度とも呼ばれている⁵⁾。

同制度では居住者とは次のように定義される。少なくとも連続135日の間、個人の主要な居住地(principal place of residence)が州内にあり、135日の内30日が当該課税年度であるならば、居住者とされる。また、いずれの州の居住者でなくとも、当該課税年度で最低30日間、州に住所を定めるならば、居住者資格(residency requirement)を満たす。連邦議会の議員や軍人の場合は例外で、地元の州(home States)の居住者となる。

この定義に沿って次の3種類の所得税が徴収される。1) 居住者資格所得税

(qualified residence income tax), 2) 非居住者資格所得税 (qualified non-residence income tax), 3) 利子・配当所得税である。1) の税は居住者を対象としたもので、課税ベースには次の2つが選択できる。a) 連邦課税所得額 (FTI) — 連邦債利子+州、地方所得税の連邦所得税からの控除額+州・地方債利子収入の場合。b) 確定税額 (FTL) — 連邦政府債収入の一定比率である。この2つの課税ベースに対して州税率を適用する。a) の場合、税率は累進税率かフラット税率かの選択でき、連邦所得税の税額控除制度を受け入れなくともよい。b) を選択した場合には、州は自動的に連邦所得税制度に盛り込まれている全ての控除制度 (所得控除、人的控除、税額控除) と連邦政府の累進税率表を受け入れざるをえない。州の裁量が働くのは税率だけとなる。

2) の税は非居住者を対象としたもので、非居住者が源泉地州で賃金とその他の事業所得の25%以上を獲得している場合、源泉地州は州内で派生した賃金とその他の事業所得に対して課税できるとしたものである。3) は、州に住所を持つが、居住者でない個人の受取利子・配当所得に対する税である。

確かに、Piggybacking の採用は州税法があたかも統一化されたのと同じ事態を結果させ、これまで述べてきた州における個人所得課税の諸問題を解消させうる。しかし、この改革のもつ意義を総合的に見るとどういった評価が与えられるであろうか。まず、長所として、第1に、納税者の納税手続きの簡素化が上げられる。納税申告が連邦所得税のみで足るようになり、また、税務調査 (audit)、納税協力 (compliance) に関しても納税者は連邦政府に対してのみ求められることになる。第2に州の徴税コストの節約にも役立つ。例えば、税務調査、税務訴訟といった連邦と州との間で重複している業務の解消や納税申告書の印刷、送付、租税還付、申告書の保管、納税者援助 (taxpayer assistance) といった事務コストは節減できる。

反面、欠点としては、第1に、Piggybacking は州の行政権を連邦議会に委譲するもので州法上違憲であり実施できない (アイダホ州) 場合がある。

第2に、Piggybacking の予定する課税ベースに修正した場合、連邦所得税法の修正に州個人所得税収入を委ねることになる。1981年の経済復興法 (Economic Recovery Tax Act) による連邦所得税の減税は、連邦の課税ベースと

整合的である州に減収をもたらしたが、Piggybackingを採用していた場合、州税収の減収は一層ストレートに作用していたことが予想されている。連邦所得税の変化に合わせて州税率を即時的に変化させることは容易でない。大半の州は均衡予算主義を取るの、それだけ重要な問題となる。

第3に税務調査 (audit) は事実上、現在でも内国歳入庁と州との相互補完的な協力関係において実施されている⁶⁾。例えば、多くの州では所得線に沿った税務調査の分担関係が見られる。コロラド州とミネソタ州では、州が低所得申告者の税務調査を、内国歳入庁が同州内の高所得申告者の調査を分担していた。またニューヨーク州でも、内国歳入庁と協力的になされた税務調査により、双方に満足しうる増収効果を生んでいることが指摘されている。ここから、先に上げた長所は形式からみた場合であって、税務行政の現実をみると、背理であることがわかる。つまり、内国歳入庁に税務調査を一本化させるPiggybackingの実施は内国歳入庁の行政的、財政的負担を増やすとともに、全体的な税務行政の低下にも繋がってくるのである。以上の理由もあって、多くの州当局者からPiggybackingの実施は事実上、州の課税権を掘り崩す楔であると見なされており、どの州も導入には至っていない。しかしながら、インディアナ州、メリーランド州、ニューヨーク州では地方所得税の徴収にPiggybackingが実施されている。またカナダでは1962年の租税徴収協約 (Tax Collection Agreement) の下で、州間の租税競争の弊害を是正するためにケベック州を除く諸州で同様の制度が実施をみている。

注

- 1) 租税回避の可能性として、7か月を超えて住所を定めることを居住者の要件としている州から6か月を超えて住所を定めることを居住者の要件としている州に移住する方法。納税者がA州に居住するときは、B州を居住地州と申請し、B州で居住するとき、A州を居住地州と申請する方法が述べられている。Otto G. Stolz and George A. Purdy, "Federal Collection of State Individual Income Tax," *Duke Law Journal*, Vol. 59, 1977. pp. 84-85.
- 2) 1) の定義はケンタッキー州、ルイジアナ州、テネシー州で採用され、2) の定義は、アイオワ州、モンタナ州、ミシシッピ州、3) はコロンビア特別区、メリーランド州、バージニア州、4) はアラバマ州、アーカンソー州、コロラド州、デラウェア州、

- カンサス州, ニューヨーク州, ノースダコタ州, オクラホマ州, オレゴン州, ユタ州, 5) はカリフォルニア州, ジョージア州, ノースカロライナ州, 6) はアイダホ州, ミズーリ州, ニューハンプシャー州, サウスカロライナ州, バーモント州である。(Tax Institute, *Federal-State-Local Tax Corelation*, Tax Institute, Princeton, 1954, p. 144.)
- 3) ACIR (1965), *op. cit.*, pp. 30-31.
 - 4) E. Parker Brown 11 and Robert J. Hughes, Jr., "New Yorks Concept of Residency Under Its Personal Income Tax Law : an Overview for Florida Attorney," *The Florida Bar Journal*, november 1987.
 - 5) Piggybacking については以下の文献を参照。Otto G. Stolz and George A. Purdy, *op. cit.*, Robert M. Kozub, "State and Federal Unified Tax Collection : The Piggybacking Concept," *Journal of State Taxation*, vol. 3 : 3, Fall, 1984. James P. Angelini and Jerome S. Horvitz, "Federal-State Tax Policy Differentials : Why Piggybacking will Nerver Work", *Journal of State Taxation*, Vol. 4: 2, Summer 1985.
 - 6) Clara Penniman, *State Income Taxation*, The John Hopkins University Press, Balimore and London, 1980, p. 343.

V. 小売売上税・利用税と州際事業

小売売上税の課税対象をここで、再度整理しておく、それは州内で事業者が、再販売等を目的とすることなく、事業として対価を得て行う有体動産の譲渡、貸付け及び役務の提供とされる。つまり、州内の最終取引のみが課税対象であるので、本来、最終消費者として売上税を負担すべきはずであった居住者が越境消費を行う場合、また通信販売業者からの購入を行う場合には州は課税権を行使できないのであった。これは、州の売上税収入の脱漏となるばかりでなく、州内業者を犠牲に州際通商業者を補助するといった競争条件の歪みにも繋がるのである。

こうした問題に直面し、1935年にカリフォルニア州とウイスコンシン州は利用税を導入している。利用税とは、州外で購入されるが、州内で利用する目的のために搬入された財が初めて利用される (the initial use) 場合にのみ課される租税である。この税は、州際通商条項に反すると疑いをもたれた。しかし、1940年の *Henneford v. Silas Mason* 社訴訟では合衆国最高裁は、利用税は州

際通商に対して課される税でなく、州際通商が完了した後の利用特権に課す税であるとし、その合憲性を示している¹⁾。

さて、利用税の徴収であるが、州が利用税徴収業者として登録した州外事業者（強制的に登録される業者と自発的に登録する業者に分かれる）から税の徴収を行う。利用税徴収業者として登録される要件は、課税州と州外事業者との間に課税関係（nexus）が存在することにある。それには、州間で評価が異なるが、州外の事業者が1）課税州内に何等かの事業の場（places of business）、つまり店舗、事務所、倉庫、展示場をもつ場合。2）課税州で業務代表、セールスマン、エージェントを介して勧誘事業（solicit business）を行う場合。3）定期的に課税州内に財の搬送を行う場合がある。

また、ほとんどの州は、州外購入を行った個人から直接、利用税の徴収を行うことはしていない。しかし、次の財は例外に置かれる。それは、登録を要する物品（自動車、ボート、飛行機、スノーモービルなど）、事業設備など州税務当局にとって容易に捕捉されうる物品である。例えば、自動車の場合、利用税の支払証明がなされるまで、登録を禁ずる州もある。

利用税の難題は、通信販売業者に対して利用税を適用することにある。1967年のNational Bellas Hess社 v. イリノイ州歳入局訴訟では、合衆国最高裁は同社の州内での唯一の活動が郵便もしくは運送業者による財の搬送を伴ったカタログ、ピラによる勧誘販売である場合には、イリノイ州の居住者に対してなされる販売に対し、同州は利用税の徴収はできないとした²⁾。判決の大要を示すと次の通り。National Bellas Hess社はカンサスシティーに本社を置く衣料専門の小売業者（1961年の純売上高6000万ドル）であった。イリノイ州での販売活動（訴訟で問題となった15カ月のイリノイ州での売上は217万ドル）において、同社は、第1に事務所、倉庫、エージェント、他の有形資産、電話登録、広告もなく、課税関係（nexus）を意味する物的な存在（physical presence）をもっていなかった。このため、イリノイ州により何等の公共サービスの便益を得ていないとされ、同州には課税根拠がないとした。第2に、もし売上税の課税団体である各州と数千の地方団体が通信販売業に課税を行った場合、各社は徴税代行業務において、その団体全てにおける税率、非課税品目、税務行政

上の扱いが多様であることを考慮しなくてはならなくなる。このための納税協力費は、州際事業を圧迫するほど莫大となるため、州際通商条項などに反するとしたのであった。

この判決以降、各州での通信販売業に対する課税は消極的である。例えば、アラバマ州では州との関係がカタログの送付のみであるならば、課税できない。カリフォルニア州、メリーランド州、ノースカロライナ州、ミシシッピ州、サウスカロライナ州では小売業者が州内で事業に従事しているならば課税できる。コロラド州では郵便や配達業者による課税関係だけであれば、課税できない。メイン州では小売業者が州内に被雇用者もしくはエージェントをもつならば、課税できる。ネブラスカ州では、関係が郵便、広告などだけであれば課税できない。ロードアイランド州では小売業者が恒久の事業の場合もしくはエージェントを維持する場合、課税できる。ニューヨーク州は、小売業者が同州への配達で30万ドル以上の粗収益を上げ、12月から翌年の11月の間に同州に100以上の配達をし、そして勧誘販売が課税関係資格 (nexus requirment) を満たすならば、課税しうるとした。つまり、多くの州では、課税関係がないならば、州際事業は課税困難であるという立場をとっているのである³⁾。

ACIRの推計では、1990年の通信販売業者に対する利用税の課税ベースは655億3000万ドルで、州売上税における税収の推定損失額は、29億600万ドルになるとしている⁴⁾。この金額自体は、同年の州売上税額(997億200万ドル)の3%に過ぎないが、通信販売業の成長性と州の売上税に対する将来的な依存度が高まることを考慮に入れれば、通信販売業への課税問題は重要であるとし、次のような勧告を行っている⁵⁾。まず、課税関係 (nexus) の概念を物的存在 (physical presence) から経済的存在 (economic presence) に切り替え、その場合の定義として、1) 課税州内における定期的もしくは組織的な勧誘販売。2) 課税州内における勧誘販売は大幅でかつ繰り返しなされている。3) 通信販売業者は州サービスもしくは州設備の利用から便益をうける、を与えている。

しかし、納税協力費の問題はネックとなる。これは、各州、各地方自治体の税率構造や課税ベースの定義が多様であることに由来する。したがって、州、地方で税率が統一されると、問題の主要な部分が解決される。例えば、カリ

フォルニア州やデラウエア州のように地方税率が統一されている州（カリフォルニア州のカウンティー段階での税率は1.25%で統一）では納税協力は容易である。しかし、地方税率がまちまちである州（ニューヨーク州では、29のカウンティーが1.75%から4.25%の6種類の税率を選択）では困難であろうとされている。また、事業規模が一定以下の事業者を免税業者とすることも検討されていた。このため、本質的な解決としては、ACIRは連邦政府が介入し、その解決を図るという途を求めていた。

連邦の介入の在り方としては、通信販売業者に対する課税権を連邦政府に移管し、連邦政府が均一税率で課税し、税金を州の売上高、所得、人口などを基準に按分し譲与することも指摘されたが、ACIRでは連邦議会によるPublic Law 272の修正と州間販売業者に課税を可能とする連邦法を可決する途を選択している。例えば連邦法により課税関係（nexus）を州内売上高が50万ドルを越える通信販売業者に切り替えることである。つまり、会計能力が高く納税協力費の増高にも対処できる大手の通信販売業者を対象としたもので、こうした法案を連邦議会で通過させ各州で統一的に実施すると、本質的な解決になるという訳である。

これと類似した問題の解決は煙草税において実施された⁶⁾。かつて、煙草税の税率格差に伴う密輸は州税務行政では対応不能な問題であった。煙草税の税率の幅（一箱当たり）は、1960年は0から0.8ドル、70年は0.02から0.18ドル、80年は0.02ドルから0.21ドルと開きつつあった。これは健康問題に敏感な州ほど煙草の消費を抑制するために税率を引き上げたためである。ACIRの推計では、75年の州境間の煙草の密輸による煙草消費税の潜在的な税金のロス約10%に達するとしたが、州単位では密輸を防止する州境管理は困難であった。このため、1978年に連邦議会は密輸煙草法（Contraband Cigarette Act）を採択した。同法では、生産者、流通業者、購入者について6万本以上煙草を課税州で税金を納付せずに、輸送、受取、船積み、所有、流通、もしくは購入した場合、処罰の対象とされ、執行はアメリカ財務省のアルコール・煙草・小火器税局（The Bureau of Alcohol, Tobacco, and Firearms）が担当した。これにより、ACIRの推計では83年の税金ロスに5%に引き下げる程に効を奏

したとされる。この例から、煙草税の税率が州間で多様に維持できるのは、連邦政府の援助によって州税法の実施における実効性の侵害が食い止められているからであるということが示されたのである。

もちろん通信販売事業への課税問題としては、州間の税務協定によって解決の方向を探ることもできる⁷⁾。例えば、州相互間での統一州税法の実施である。多州間租税委員会 (Multistate Tax Commission) は統一州際売上税・利用税法 (Uniform Interstate Sales and Use Tax Act) の草案を作成している。同法では、まず、通信販売業者はその立地している州からいわば仮の税が課され、次に財の購入者がその居住地州で利用税を納付したことの証明をもって、納付した仮の税の控除を受けるというものである。統一州際売上税・利用税法は多数の州が合意に基づき採用した場合はうまくいくであろうが、同法の採用により売上税収入の減収を招く州も予想される。このため、統一法の採用は決して容易ではない。

しかし、統一法を実施するといった整合的、徹底的な方法ではないが、実際は自然発生的に幾つかの州で地域協定の形で合意が進展している⁸⁾。例えば、イリノイ州、ミシガン州、ミネソタ州、オハイオ州、ウイスコンシン州による86年の五大湖州租税協定 (The Great Lakes State Tax Compact)。87年のコネチカット州、マサチューセッツ州、ロードアイランド州の売上税・利用税執行に関わる3州協定 (Tri-State Compact on Sales and Use Tax Enforcement)。88年のイリノイ州、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、サウスダコタ州による中西部売上税協定 (The Midwest Sales Tax Compact)。87年から88年にかけて合意されたアラスカ州、ミシシッピ州、サウスカロライナ州、テネシー州、ウエストバージニア州の売上税・利用税の情報交換南西部税務行政協会取決め (The Southeastern Association of Tax Administrators Agreement to Exchange Sales and Use Tax Information)。ニューヨーク州—ニュージャージー州売上税・利用税取決め (New York—New Jersey Sales and Use Tax Agreement) がある。

これらの広域協定の特徴は次の点にある。各州が共同して、他州で売上げを出している自州の小売業者に自発的な登録 (voluntary registration) を促す

ことにある。登録が、登録業者と利用税が課されない非登録業者との間の不正な競争を妨げるという意味をもつからである。次に自発的に登録がない場合、非登録業者に対して住所地の州が税務調査を行う。主要な州間小売業者 (interstate retailers) の場合は、数州により共同税務調査 (joint audit) が実施される。州は、税務調査により顧客リストを収集し、これを州間で交換し、購入者から直接、利用税を徴収する。この他、協定加盟州が交換する情報は、課税関係質問書 (nexus questionnaires) である。これは事業者に対し、様々な州での事業活動の水準など調査するもので、このリストにより各州は課税関係 (nexus) のある事業を確認するのである。

相次ぐ協定批准による効果は登録業者の増加と州・地方税収に現れている。五大湖州租税協定の結果として、8州でほぼ1万4000の事業者の追加登録がなされ、3州協定ではロードアイランド州で1500の事業者が登録されることになった。また、増収効果は、ニューヨーク州とニュージャージー州では2年間で4500万ドルを、3州協定によりロードアイランド州は88年までに300万ドルを収入したとされた。このように多州間協定は、州の課税強化に効を奏したものの、全米で統一された課税協力が組まれたものではない。その意味で、連邦法による解決策とは、必ずしも代替的關係にはないと言えよう。

注

- 1) 利用税の概要については、John F. Due and J. L. Mikesell, *Sale Taxation*, Johns Hopkins University Press, 1983, pp. 245-265 を参照。邦文献としては、青木寅男「大型間接税—アメリカ諸州の売上税」『日税研論集』第3巻, 1986年。石村耕治「アメリカの州小売税法の研究」(上)(下)『朝日法学論集』第2号, 第3号, 1988年, 1989年。前田高志『現代アメリカ経済と財政』東洋経済新報社, 1992年。
- 2) 訴訟の概要と問題点については、Jerome R. Hellerstein and Walter Hellenstein, *op. cit.*, pp. 812-820.
- 3) 各州の利用税法については ACIR (1993), *op. cit.*, pp. 101-102.
- 4) 税収入の推計については、ACIR, *State Taxation of Interstate Mail-Order Sales: Revenue Estimates, 1990-1992*, 1992.
- 5) Henry A. Coleman, *Taxation of Interstate Mail-Order Sales, Intergovernmental Perspective*, Vol. 18, No. 1, ACIR, Winter, 1992.
- 6) 煙草税の経緯については、Fisher, *op. cit.*, pp. 182-183.

- 7) James John Jurinski, *Taxing Mail-Order Sales After Quill : Possible Solutions*, *Journal of State Taxation*, vol. 2 No. 1, 1993, pp. 64-65.
- 8) 州間の税務協定については, Harley T. Duncan, *Interstate Cooperative Efforts to Enforce State Sales and Use Taxes*, National Tax Association, *Proceedings of the Annual Conference on Taxation*, National Tax Association, Tax Institute of America, 1988.

VI. むすびにかえて

以上、見てきたように、アメリカ州税制の特質は地方財政論の問題ではあるが、同時に国際課税論の枠組みで議論すべき問題でもあると言えよう。無論、これはかつては他の連邦制国家にも当てはまっていた特質である。多くの連邦制度国家は州の課税権の競合と調和の問題に呻吟していた時代もあった¹⁾。州間の租税調和への対応としては、冒頭でもふれたように、オーストラリアでは州の課税権を連邦に委譲し、カナダでは租税徴収のみを連邦に委ねる Piggy-backing 制度を取った。アメリカの場合、確かに、こうした方向を取ることも提案されはした。しかし、現状では課税権の調整は、個人所得税の場合、国際課税ルールと同じく居住地主義、源泉地主義の併用型で居住地税額控除を行う方式を取り、小売売上税・利用税の場合、多州間の税務協定がその役割を演じているのである。しかしながら、こうした州レベルでの対応は国際税制がそうであると同様、租税調和における限界は明らかである。居住者の定義を一致させ、課税関係 (nexus) の概念を統一することは困難であり、その分だけ、二重課税、課税回避の可能性は残らざるを得ないのである。さらに、これは、個人と企業の納税協力費も高めることにも帰結する。

他方、こうした限界にも関わらず、連邦政府による解決が進展しないことに、アメリカの政府間租税関係の特質が見出だせよう。連邦の介入を遷延させ、州間の租税制度の多様性を維持させる作用として、ひとまず、連邦政府の財政トランスファー機能、なかんずく財政平衡化機能の低さ、戦後の州レベルにおける支出圧力—特に学区への教育補助金—の上昇といった点が背景にあると思われる。しかし、この点は、連邦補助金の問題も含め、アメリカ政府間財政関係

を総合的に検討する際に、議論することとしよう。

なお最近では、ECにおける租税調和に刺激され州間の租税制度の均一化 (tax uniformity) を志向すべしとする論調も見られる²⁾。これは、州・地方間の財政制度、課税水準の相違が、国内市場における資本の自由な展開の足枷となり、ECへの資本逃避の可能性に影響するという議論である。この問題を言及するには州法人税の議論に立ち入らなくてはならない。稿を改めて、州法人税と多州間租税協定 (The Muiltistate Tax Compact)、課税上所得統一分配法 (The Uniform Division of Income for Tax Purposes Act, UDITPA) を検討し、州間租税関係の制度的な特質をさらに明らかにしていきたい。

注

- 1) 他の連邦国家の状況として, Edwin R. A. Seligman, *Double Taxation and International Fiscal Cooperation*, Macmillan Company, 1928, pp. 38-44.
- 2) Robert P. Strauss, "Fiscal Federalism and The Changing Global Economy", *National Tax Journal*, Vol. 43. No. 3, 1990.