

# 米国租税公平論

## ——租税政策における租税正義の展開と課題——

佐 古 麻 理

目次

はじめに

第1章 公平の普遍的要求

第2章 水平的公平、垂直的公平及び個人的公平

第1節 水平的公平と垂直的公平

第2節 垂直的公平と個人的公平

第3章 累進性と公平性

第1節 累進性の評価

第2節 税負担の配分と再分配の公平性

第4章 課税ベース及び支出ベースの決定と課題

第1節 課税ベース及び支出ベースの決定

第2節 課税ベース及び支出ベースの課題

おわりに

### はじめに

本稿の目的は、現代米国における租税正義の概念に関する展開を検討し、それを基礎として租税の意義あるいは役割を考察することにある。具体的には、貧困と経済的格差<sup>(1)</sup>、家族の構成と価値観<sup>(2)</sup>、婚姻の概念<sup>(3)</sup>、高齢者の不平等

---

(1) Leonard E. Burman, *Taxes and Inequality*, 66 TAX L. REV. 563 (2013); David Kamin, *Reducing Poverty, Not Inequality: What Changes in the Tax System Can Achieve*, 66 TAX L. REV. 593 (2013); Eric M. Zolt, *Inequality in America: Challenges for Tax and*

及び社会保障に対する考え方等の社会的背景の変化が著しい現代の米国において、租税正義の概念をどのように捉えようとしているのか、さらにその概念を基礎として、現行の税制度にはどのような課題が存在し、またそれに対してどのように対処しようとしているのか、について分析し考察する。

租税正義は、租税政策の中核を成す。<sup>(4)</sup> 租税正義とは、租税の「公正」、「公平」あるいは「平等」を包含する総括的な概念である。憲法及び司法は、「法の下での正義」を要求する。したがって、租税正義は、単に租税法が適正に解釈され、また適用された場合に実現するものと解するのではなく、租税正義の下に、法は立法されるべきであるという租税法の法制化における第一順位の原理であると解するべきであろう。<sup>(6)</sup>

ここで、税又は税制の役割を考える上で問題となるのが、租税正義に関する研究の方向性である。税法は、主に税負担の配分を規律する。しかし、税又は税制の役割を考える場合、調達された税が、社会的要請の実現のために、いかに再分配されるのかについても考慮する必要がある。租税正義を検討するにあたっては、税負担の配分と再分配のいずれかに軸足を置くべきか、あるいはその両者に軸足を置くべきか、という研究の方向性における課題が存する。言い換えれば、租税正義に関する研究の方向性は、「税負担の配分→

*Spending Policies*, 66 TAX L. REV. 641 (2013); Lily L. Batchelder, *Taxing Privilege More Effectively: Replacing the Estate Tax with an Inheritance Tax*, 2007 - 07 THE HAMILTON PROJECT DISCUSSION PAPER 1, 50 (2007).

- (2) Anne L. Alstott, *Family Values, Inheritance Law, and Inheritance Taxation*, 63 TAX L. REV. 123, 123-38 (2009).
- (3) Anne L. Alstott, *Updating the Welfare State: Marriage, the Income Tax, and Social Security in the Age of Individualism*, 66 TAX L. REV. 695, 695, 708-727 (2013).
- (4) ANNE L. ALSTOTT, A NEW DEAL FOR OLD AGE: TOWARD PROGRESSIVE RETIREMENT, at 18-27, 141-45 (Harvard University Press 2016).
- (5) C. EUGENE STEUERLE, AND EQUAL (TAX) JUSTICE FOR ALL?, IN: TAX JUSTICE: THE ONGOING DEBATE BY JOSEPH J. THORNDIKE AND DENNIS J. VENTRY, JR., at 260 (The Urban Institute Press 2002); HELMUT P. GAISBAUER, GOTTFRIED SCHWEIGER & CLEMENS SEDMAK, OUTLINING THE FIELD OF TAX JUSTICE, IN: PHILOSOPHICAL EXPLORATIONS OF JUSTICE AND TAXATION, at 1-14 (Springer International Publishing 2015).
- (6) STEUERLE, *supra* note 5, at 257.

再分配→社会的要請の実現」という流れの中で、税負担の配分に軸足を置くべきか、あるいは「税負担の配分⇔再分配→社会的要請の実現」という税負担の配分と再分配とを平衡的關係として捉え、その両者に軸足を置くべきか、ということになる。

前者の視点は税収の調達に重点が置かれ、税の再分配は第二義的に取扱われるであろう。他方、後者の視点では、社会的要請の実現を目標に、再分配の理念、目的及びその金銭的規模の固定化によって必要とされる財源を推定し、そのための税負担の配分のあり方に重点が置かれることになる。租税正義に関する研究は、これらの視点によって、その方向性が異なることになるであろう。

我が国においては、租税正義の要素である公平、中立、<sup>(7)</sup>簡素をめぐ<sup>(8)</sup>る議論の中で、歴史的あるいは理論的にも公平が常にその中心として存在し、公平の原則が税制の基本原則の中で最も大切なものであると位置づけられてきた<sup>(10)</sup>。とはいえ、租税の公平の概念及び租税政策は、経済状況によって影響を受ける。高度経済成長の下では、水平的公平よりも垂直的公平を重視し、逆に、経済的不況の下では垂直的公平よりも水平的公平を嗜好する傾向にあるが、この変化に対する税法上の明確な評価は未だ示されていない。さらに、租税の公平についての評価は、主に経済的状況のみを背景とし、しかも税負担の配分に軸足を置いたものであって、公平の概念としての税の再分配<sup>(11)</sup>についてはほとんど考慮されていないといえよう。首藤教授は、「……公平原則が関係する租税問題があまりにも広いがゆえに、その公平という原則の内容がほとんど法的意味をなさないほどに希薄化されている現実が見える。……立法裁量統制という問題意識のもとで、その問題とされている租税法律が成

(7) 田中治「租税における中立の法理」税研54号66-77頁（2004年）。

(8) 首藤重幸「租税における簡素の法理」税研54号99-102頁（2004年）。

(9) 首藤重幸「租税における公平の法理」税研54号3頁（2004年）。

(10) 税制調査会答申「わが国税制の現状と課題-21世紀に向けた国民の参加と選択-」（2000年）。

(11) 増井良啓「再分配の手法と税制」租税法研究第44号1頁（2016年）。

立する立法過程において、公平に関する議論が、どれほど「正確な資料」にもとづいてなされているかという観点からアプローチする場合ではないだろうか。租税実体法の個々の規定や制度を、その解釈の観点から公平という原則を媒介にして検討することは重要であるが、それのみでは租税法学的な成果を得るといふ観点からは十分なものではないであろう」と述べる。<sup>(12)</sup> 租税における正義や公正に関する日本での学問的蓄積は貧困であると指摘する。<sup>(13)</sup>

米国においては、古典的な租税正義論の枠組みを超えて、実際の社会状況を考慮した新たな租税の公平に関する概念を構築し、さらには現行税制における公平性の問題についての検討が進められている。<sup>(14)</sup> 他方、我が国においても、上述のごとく、租税に関わる公平の概念に関する税法学的な分析が課題として残されている。

本稿は、近代米国における租税公平論の再考について検討を行う。また、社会的背景と公平の観点からみた現行税制の課題についても分析を行う。第1章から第3章は、租税公平論の展開について、「公平の普遍的要求」、「水平的公平、垂直的公平及び個人的公平」及び「累進性と公平性」の3つの類型で、公平の概念を再構築する。公平の原理は、税負担の配分と再分配の双方に適用される必要があることを示す。第4章では、米国における租税公平論の展望として、公平の概念を基礎とした現行税制度の7つの課題、すなわち「帰属所得、現物所得及び現物給与」、「能力と所得」、「支出の必要性」、「個人間移転と税」、「物価水準の地域間格差」、「世帯規模と税」及び「課税ベースの組合せ」について分析を行う。これらの課題は、今まさに、現代の米国が直面する税制度の主要な議論の対象となっている。

---

(12) 首藤・前掲注(9)・38頁。

(13) 首藤重幸「資産税と再分配」租税法研究第44号41頁(2016年)。

(14) STEUERLE, *supra* note 5, at 253–84.

## 第1章 公平の普遍的要求

租税正義論の根幹である税の公平 (equity) あるいは公正 (fairness) に関する概念は、租税政策論 (tax policy) の中核を成す。<sup>(15)</sup> 政治的指導者には、税に関わる立法とそれに関連する全ての法の領域で、それらの概念に対する認識が常に求められる。国民は、そのような租税政策の議論の中で、とりわけ、公平又は公正に関する議論を注視するであろう。

それにもかかわらず、国民に向けた租税政策の提言において、税の公平・公正に関する概念は漠然と示され、またその概念の立法への適用には一貫性がみられない。

公平の概念は、少なくとも以下の3つに特質に区分される。水平的公平 (horizontal equity)、垂直的公平 (vertical equity) 及び個人的公平 (individual equity) である。これら公平の概念を構成する3つの特質の間には緊張関係が存在する。それゆえ、まさに、「公正」な税制を制定することは困難なものとなる。税に関わる政治的な議論は、公平の本質を精査することなく、単に「公平」という用語を用いているに過ぎない。議会において、議論の中心となっているのは、①累進課税 (progressive tax) で議論となる垂直的公平と支出構造 (expenditure structure) との不安定な関係、②個人が自ら選択した取引を自由に行うことを可能とする個人間での公平の要請、の2つであり、これらは緊張関係にある。租税政策に対する垂直的公平の考慮は、国民一般に支持される。しかしながら、適正な累進性の程度を決定することは困難を伴う。<sup>(16)</sup> なぜならば、課税の累進性を支持する根拠は、「富裕層に税を重く課し、低所得層には手厚い再分配を行うこと」となるが、その累進性の程度によっては個人的自由、とりわけ経済活動における個人の自由を阻害する可能性を有するからである。

---

(15) *Id.* at 260.

(16) 佐古麻理『米国における富の移転課税—連邦遺産税・贈与税・世代跳躍移転税の法理—』320頁 (清文社, 2016年)。

さらに、様々な要因が、厳格かつ明確な税の公平性の実現に影響する。課税の累進性は、財政の健全化に関する議論として論じられよう<sup>(17)</sup>。とはいえ、それは、税制度のあり方に関する1つの側面であって、支出に対する課税のあり方に関する議論とは、性格を異にするものである。財政政策の議論は、累進性による税の配分と徴税後の再分配政策が一對となって行われなければならない。また、公正な税制を策定することは、「何を」課税ベースにするのかという議論によって、より複雑なものとなる。所得、支出（消費）及びその他の事象、あるいはそれらを基礎として修正を加えた課税ベース等の議論によって、税の公平性に関する概念が複雑化する。その中で、租税政策のあり方に関する一部の提言では、人の福利または幸福の平等あるいは機会均<sup>(18)</sup>等<sup>(19)</sup>等に焦点を当てた税の公平と不公平を定義付ける試みもある。

このような税の公平に関する議論とその帰結としての複雑さに直面し、多くの租税理論家は、「税の公平」の追究を避けてきた。しかし、そうすることによって、現代の多くの租税理論家は、18世紀のAdam Smith<sup>(20)</sup>、19世紀のJohn Stuart Mill<sup>(21)</sup>、20世紀のRichard Musgrave<sup>(22)</sup>に至るまでの、従前の理論家による租税原則論を、現代の格差社会においても容認してきた<sup>(23)</sup>。

一般に、租税正義あるいは租税原則は、政治的、社会的、あるいは経済的背景等によって変化するといわれている<sup>(24)</sup>。換言するならば、時代的背景の変

(17) Michael J. Graetz, *To Praise the Estate Tax, Not to Bury It*, 93 YALE L. J. 259 (1983).

(18) RONALD DWORIN, *SOVEREIGN VIRTUE, THE THEORY AND PRACTICE OF EQUALITY*, (Harvard University Press 2002), 佐古・前掲注 (16) 327頁。

(19) JENS BECKERT, *INHERITED WEALTH*, 1st EDITION, at 21 – 23. (Princeton University Press 2008), 佐古・前掲注 (16) 326頁。

(20) ADAM SMITH, *AN INQUIRY INTO THE NATURE AND CAUSES OF THE WEALTH OF NATIONS*, EDITED BY S. M. SOARES. Books I, II, III, IV and V. METALIBRI (2007).

(21) JOHN STUART MILL, *PRINCIPLES OF POLITICAL ECONOMY WITH SOME OF THEIR APPLICATIONS TO SOCIAL PHILOSOPHY*, VOL. I AND II, 7th EDITION (1871). LONGMANS, GREEN, READER & DYER, RETRIEVED 5 JUNE 2014, VIA ARCHIVE.ORG.

(22) RICHARD A. MUSGRAVE, *THE THEORY OF PUBLIC FINANCE: A STUDY IN PUBLIC ECONOMY* (McGraw-Hill 1959).

(23) STEUERLE, *supra* note 5, at 254.

(24) Anne L. Alstott, *Updating the Welfare State: Marriage, the Income Tax, and Social*

化に応じて、租税の果たす役割が変わり、租税正義・租税原則も変化することになる。それにもかかわらず、現代の格差社会の下においても、未だ従前の租税正義論・租税原則論の考え方が根強く残されたままである。<sup>(25)</sup>

基本的人権を保護し、また法の下での平等・正義が反映された立法及び国民の司法に対する信頼は、民主主義の成功を決定する基礎的な要因となる。人は生まれながらにして、自由権、生存権及び財産権を有する。その一方で、民主主義の下では、法の下での平等・正義が反映された立法や国民に信頼された司法によって、基本的人権が侵害されることも容認される。人の権利に対する基本的な概念は、マグナ・カルタ (Magna Carta, 英国)、アメリカ合衆国憲法 (U.S. Constitution) あるいはフランス人権宣言 (French Declaration of the Rights of Man) として、それぞれの国民に対し示されてきた。その後、このような国ごとに定められた人の権利に関する概念は、国を越えた包括的な概念に拡大され、広く定義化されることになる。世界人権宣言 (Universal Declaration of Human Rights, United Nations 1948) などのような多くの宣言や協定では、「人の権利は、人間としての条件 (human condition) から生じ、またその権利は、単に一時的、国家的あるいは文化的志向に由来するものではない」とされる。

公平あるいは正義に対する取組は、上記の権利に対する概念や理念を背景として、実際の政治あるいは政策等に反映されることになる。しかし実際には、立法、規則の制定又は公費を用いた象徴化 (symbolic) 等の主要な政府の活動において、正義がどのように考慮されているのか、具体的な正義に対する取組を特定することは困難である。

例えば、法律の制定 (立法) において、正義が十分に考慮されるべきであると仮定する。この場合、平等・公平 (equity)、機会 (opportunity)、公正 (fairness) のような正義を特定することができる用語を条文の中でどのように表現するのだろうか。さらに、規則の制定において、不利益な取扱い

---

*Security, in the Age of Individualism*, 66 TAX L. REV. 695, 699 (2013).

(25) STEUERLE, *supra* note 5, at 254.

に対する請求が生じ、それに対する司法的判断を利用する場合、どのような不利益に対して司法の利用を認めるように規則は制定されるのだろうか。不利益な取扱いに対する訴えについて、法は、どのような判断基準で司法を利用することを認めるのか、ということである。その判断をめぐって、しばしば法の制定が遅延し、あるいは係争が生じる原因ともなる。さらに、公的に行われる英雄（社会的に貢献した者）の象徴化についても正義の判断が問題となる。彫像化された者の選定は、どのような正義に基づいて行われたのであろうか。忘れ去られた過去の軍人、男性と同様に戦争で活躍した女性たち、白人及び黒人の戦争の英雄等、公園などでは様々な彫像が溢れている<sup>(26)</sup>。

政治的原理としての公平の位置づけは特有のものである。しかし、それは、絶えず政治活動を支える原動力になるとは限らない。効率性 (efficiency)、経済的發展性 (growth)、簡素化 (simplicity) 等、他の方針が優先され、公平性は第二義的な位置付けとなることがある。とりわけ、緊急を要する政策は、その実現が優先され公平性への配慮を欠く傾向にある。しかしながら、緊急を要しない基本的な政策は、利益と負担の均等な配分について十分に配慮し、公平性が確保されなければならない。

例えば、政府が、強力で成長する社会の実現を目的とし、教育政策を推進すると仮定する。この政策の実現には、必然的に再分配の考慮が必要となる。政府は、機会均等を根拠とする議論を展開するであろう。このような場合、機会均等がその政策設計に関する方針（基準）として定義され、正義は「教育を受ける平等な権利」となる<sup>(27)</sup>。ここで、その正義の実現のために、再分配に関する議論が展開されることになる。このような政治的原理においては、政策に公平性が主体となって確保され、その下で、具体的な政策の策定が展開される。

とはいえ、公平が政治的原理において常に主体になるとは限らない。例え

---

(26) STEUERLE, *supra* note 5, at 255.

(27) Anne L. Alstott, *Equal Opportunity and Inheritance Taxation*, 121 HARV. L. REV. 469 (2007).



ば、公平と簡素化との関係である。税制法案において、簡素化は主として税負担の配分に関し議論される。税負担をより累進的に配分するのか、あるいはより均等に配分するのか、このような租税政策の策定において、簡素化は絶えず議論され続けているものの実現には至っていない。<sup>(28)</sup>より累進的な配分であろうと、あるいはより均等な配分であろうと、<sup>(30)</sup>いずれも公平の概念に含まれるからである。しかしながら、簡素化のみを目的とする法案は、政治的支援を失うのみならず、極端に不平等な税制に向かう危険性を有する。よって、簡素化が公平より優先されることはない。政府が、自由裁量で簡素化された税を適用することは、行政執行上は容易であるかもしれない。仮に、簡素化のみを目的とするのであれば、公平を配慮しない税は、その目的を達成するために最も効率的な方法となるであろう。しかし、そのような公平を配慮しない税制を制定することは不可能である。

税および支出に関する法が、公正及び正義に影響を受けるということは、不可解に思われるかもしれない。これらの法は、結局のところ、政策立案における国民に対する誘導的手法 (honey pots) であると認識されている。<sup>(31)</sup> 税

(28) Daniel N. Shaviro, *Replacing the Income Tax with a Progressive Consumption Tax*, TAX NOTES April 5 2004, 91.

(29) EDWARD J. McCAFFERY, FAIR NOT FLAT: HOW TO MAKE THE TAX SYSTEM BETTER AND SIMPLER 26, 91, 100-02 (2002).

(30) Michael J. Graetz, *100 Million Unnecessary Returns: A Flesh Start for the U.S. Tax System*, 112 YALE L. J. 261, 299 (2001).

(31) I.R.C. § 32; Treas. Reg. § 1.32-2 and 1.32-3; I.R.S. Publications 17 and 596.

代表的な例として、勤労所得税額控除 (Earned Income Tax Credit, EITC) が挙げられよう。この制度は、連邦所得税において、主に低所得者層を対象とした給付つき税額控除である。当該制度の目的は、低所得者層の勤労意欲を促進させることを意図したものである。しかし、この制度を巡っては、現在においても様々な議論が存在する。以下の文献は、EITC 制度の問題点について詳細に述べられている。BORRIS I. BITTKER AND LAWRENCE LOKKEN, FEDERAL TAXATION OF INCOME, ESTATE AND GIFTS (Current Through 2016) ¶ 37.1; Anne L. Alstott, *Why the EITC Doesn't Make Work Pay*, 73 LAW CONTEMP. PROBL. 285 (2010); Anne L. Alstott, *The Earned Income Tax Credit and the Limitations of Tax-Based Welfare Reform*, 108 HARV. L. REV. 533 (1995); David Weisbach & Jacob Nussim, *The Integration of Tax and Spending Programs*, 113 YALE L. J. 955 (2004); Lawrence Zelenak, *Tax or Welfare? The Administration of the Earned Income Tax Credit*, 52 UCLA L. REV. 1867 (2005).

および支出に関する制度は、立法者にとって、民主的な立法を制定するための手段となる。「公正」な法であると認知された歴史的な立法行為でさえ、立法者の選挙目的のために、しばしば立法趣旨に関連しない条項が (questionable riders) が含まれていた。これらの法は、公正・正義の基準を満たすとは言い難い。

しかしながら、その一方で、貧困層を支援する立法も同時に提案される。政策に関する批評家 (lobbyists) は、その提案に関する公平の基準を批評するのではなく、自らの目的のために公平の基準を変えようとする。批評家は、税および支出政策における優遇措置を主張するのではなく、不平等となる原因について金銭的な補償を受けることを正当化する。批評家の集団は、例えば、過去の立法において彼らが受けた恩恵につき、現行法においても、常にその恩恵が確保されるべきである、と主張するであろう。彼らは、時代が変わり法が改正されたとしても、支出から多くの受取、あるいは少ない税負担となる立場を確保しようとする。批評家の議論は、彼らの意図する最も優遇を受けるべき者を不平等な状況にあると位置づけ、公平の基準を打ち出すところに特徴がある。

公正に関する議論は、公平の基準およびそれに代わる基準に基づき行われる。同じ所得を有する者を等しく取り扱うことは、公平の基準を満たすであろう。しかしながら、特定の者が、たとえ一般の者と同じ所得を有していたとしても、それを税に対する公平の基準として用いることが妥当であるといえるのだろうか。特定の者には、例えば、退役軍人、人種による特定の集団、疾病を有する者、あるいはより少ない機会で人生を出発した者、等が含まれる<sup>(32)</sup>。公平の基準それ自体は否定されない。問題は、公平の基準およびそれに代替する基準の適用である。

公平および平等な取扱いは、全ての者が望むものであり、それは当然のこととして理解されている。神学者である C. S. Lewis 教授は、自然法 (natural

---

(32) Anne L. Alstott, *Is the Family at Odds with Equality? The Legal Implications of Equality for Children*, 82 CAL. L. REV. 1, 11-13 (2009).

law)の問題として、「我々人間は、自らの根拠に基づき行動の正当性を訴える」と主張する<sup>(33)</sup>。そのため、人間は、自己の判断とともに共存することが可能となる。Lewis教授は、個人間の関係について、「当事者それぞれは、自らを正当化する根拠となる規則や法のようなものを念頭に置く」とも述べる。実際に、人は悪行でさえ、自らの基準でそれを公平なものとして正当化する<sup>(34)</sup>。これにより、人は、他者からの公平の基準に基づき異なる取扱いを受けることを拒絶する。

法の支配の下、全ての政府の活動は、合法的でなければならない。このような仕組みの下では、合法性と正義とは同義となる。それゆえ、Lewis教授が主張する公正に関する個人的な要求は、法によって社会全体として要請される公正へと向けられるであろう。法における自由裁量は認められない。自由裁量に関する観念は、壺を盗んだ者の言い訳に関する古典的な例え話で理解されよう。その者は、以下のように述べた。「私は、決してそれを盗んではない。その壺は壊れていた。そもそも、その壺は壊れていたので何の価値もなかった。」この種の議論は、公平の主張の中核をなす。例え話で、「私」は、責任から免除されるべきであるあるいは責任を負わされることは何もない、と主張する。この主張において、窃盗という行為自体、壺を壊した可能性、価値のないものを窃盗したという事実等、いずれを判断の基準とするかによって窃盗という行為の解釈についての結果が異なってくる。例え話は、あらゆる自由裁量による判断を用いて、唯一の公正な結果を導き出そうとする政府の活動を象徴するものである。よって、税と支出に関する法は、常に、あたかも公正な基準を満たしているかのように見えるであろう。

公平は、結果として、憲法および法を適用することにおいて、最も基本的で、かつ第一順位の原理である。憲法と司法は、「法の下での平等な正義」を要求する。その一方で、それらは効率性あるいは簡素化を要求しない。公平の基準は、政府の役割における正義あるいは人の善悪に関する判断力にお

---

(33) C. S. LEWIS, *MERE CHRISTIANITY*, COLLIER BOOKS PAPERBACK EDITION (1943).

(34) *Id.* at 17.

いて、第一義的な位置づけとなる。とはいえ、公平性については対立する考え方が多数存在する。その対立は、主として、公平性の原理をどのように法に適用するのかについて生じる。公平の基準を法に反映させるためには、①誰と誰が平等であるのか、②どのような尺度で平等を測定するのか、③補償又は特別な配慮は、富、必要性、能力の水準が異なる者に対し、どの様な範囲で適用されるべきなのか、等の議論が必要となる。公平は正義と密接に関連し、正義は立法と密接に結び付くものである。

## 第2章 水平的公平、垂直的公平及び個人的公平

公平が、立法と行政の双方の原理において、最優先とされるものではなかったとしても、それは、税負担の配分と支出の配分に関する議論において、重要な役割を果たす。公平の概念は抽象的であるが、立法（税負担の配分）と行政（税の再配分）においては、それを具体的に定義せざるを得ない。公平及び正義は、あらゆる側面で平等を意味するものではない。国家の問題として、これらの概念は、国民それぞれが定義付けるものではなく、政府が国民に対し、それをどのように取り扱うのかを示すことによって、その概念が具体化される。全ての状況が、完全に同じである者は存在しないので、法の下での平等を維持することは容易ではない。従来から、このような公平の原理を適用させるという複雑な政治的役割は、哲学者と政府の役人が担ってきた。とはいえ、公平の原理の適用に関し、それに対する見解は複数存在し、一致させることは困難であった。誰と誰を同等として取り扱うべきなのか、あるいは取り扱うべきではないのか、同じ状況にない者をどのように取り扱うべきなのか、ということが中心的な課題であった。

### 第1節 水平的公平と垂直的公平

公平の評価は、とりわけ水平的公平と垂直的公平を区分することが有用である。<sup>(35)</sup> 水平的公平は、同じ状況にある者を対象とした公平の概念である。こ

の概念の下では、同じ状況にある者は同じに取り扱うことが公平となる<sup>(36)</sup>。他方、垂直的公平は、同じ状況にない者を対象とした公平の概念である<sup>(37)</sup>。この概念の下では、同じ状況でない者を何らかの調整を加え取り扱うことが公平となる。例えば、所得を公平に関する唯一の判断基準とするのなら、水平的公平は、同じ所得を得る2人の者を同等である者として取り扱うことを要求する。他方、垂直的公平は、低い所得を有する者が高い所得を有する者と同額の所得税を納付することは公平ではない、という考え方に基づくものである。

水平的公平及び垂直的公平を的確に概念化するための方法は、測定基準、すなわち公平を判断するための指標を決定することである<sup>(38)</sup>。伝統的な税の研究においては、その測定基準として能力 (ability) が指標とされてきた。その能力は、当初、財産の規模によって測定されていたが、その後、所得により測定されるようになった<sup>(39)</sup>。

水平的公平は、その測定基準が能力、あるいは他の妥当な基準のいずれであっても、同じ状況にある者は、同等に取り扱われるべきであるということ<sup>(40)</sup>を要求する。公平の指標として決定された基準で同等であるとされた者は、同額の税を支払い、同等の利益を受けるべきである。この場合、結果として、政府の行政措置よりも前に同等であるとされた者は、政府の措置を講じた後も、同等の結果となるであろう。例えば、同等にある者を評価するに際し、①能力を指標とする、②その指標を所得として定義する、と仮定する。この

(35) RICHARD AND PEGGY MUSGRAVE, *PUBLIC FINANCE IN THEORY AND PRACTICE* (McGraw-Hill 1976); BITTKER AND LOKKEN, *supra* note 31, ¶ 3.1.4.

(36) Louis Kaplow, *Horizontal Equity: Measures in Search of a Principle*, 42 NATL. TAX J. 139, 139 (1989); David Elkins, *Horizontal Equity as a Principle of Tax Theory*, 24 YALE L. & POLY REV. 43, 43 (2006).

(37) Paul R. McDaniel and James R. Repetti, *Horizontal and Vertical Equity: The Musgrave/Kaplow Exchange*, 1 FLA. TAX REV. 607, 621 (1993).

(38) Michael J. Graetz, *Legal Transitions: The Case of Retroactivity in Income Tax Revision*, 126 U. PA. L. REV. 47, 79–83 (1977); Brian Galle, *Tax Fairness*, 65 WASH. & LEE L. REV. 1323 (2008); McDaniel and Repetti, *supra* note 37, at 607.

(39) MUSGRAVE, *supra* note 22, at 60–61, 91–115.

(40) Kaplow, *supra* note 36, at 139.

場合、税引前の所得が同額である者は、税引後の所得も同額となる。

垂直的公平は、原則として、より小さな能力を持つ者は、より大きな能力を持つ者と比較して、有利に取り扱われるべきことを要求する。累進性は、垂直的公平と同義であると考えられている。しかし、国家財政学を研究する経済学者でさえ、両者を同義として取り扱わないことが多い。

理論家は、水平的公平と垂直的公平は、同じコインの表裏異なる側面であるとする。<sup>(41)</sup> 言い換えれば、より小さな（能力）を持つ者は、より少なく税を支払うべきであり、より大きな（能力）を持つ者は、より多く税を支払うべきであり、これが平等な課税であると主張する。この考え方は、能力という1つの基準に基づき公平を判断するものである。異なる状況にある者に対して、妥当な税負担の配分及び支出の公平性を評価するに際し、1つの基準でそれが判断されることを意味する。妥当な税負担の配分及び妥当な支出の再分配における判断基準は、公平の概念に由来する。例えば、能力を判断基準とし、所得をその指標する場合、水平的公平及び垂直的公平は、異なる概念として位置することとなる。<sup>(42)</sup> 所得のみを判断基準とすると、それだけでは公平に関する指標は満たされず、水平的公平あるいは垂直的公平のいずれかに傾斜することとなる。

水平的公平及び垂直的公平に関し、このような理論的考え方は、公平を理解するための一般的な方法であるとされる。<sup>(43)</sup> しかし、水平的公平と垂直的公平は、同一の原理において異なる2つの帰結としてみなされるべきではない。<sup>(44)</sup> 政府は、特定の判断基準に基づき、個人の状況を調整しようとする。と

---

(41) MUSGRAVE, *supra* note 22, at 160.

(42) Kaplow, *supra* note 36, at 139; Richard A. Musgrave, *Horizontal Equity, Once More*, 43 NATL. TAX J., 113 (1990); Richard A. Musgrave, *Horizontal Equity: A Further Note*, 1 FLA. TAX REV. 354 (1993); Louis Kaplow, *A Note on Horizontal Equity*, 1 FLA. TAX REV. 191 (1992).

(43) Lily L. Batchelder, *Taxing the Poor, Income Averaging Reconsidered*, 40 HARV. J. ON LEGIST. 395, 399 (2003). Batchelder 教授は、所得を課税ベースとする場合、単年度よりも中長期的な期間で測定する方が、より公平性が図られると述べる。EITC においては、2年間の課税期間で判断することを推奨している。

(44) STEUERLE, *supra* note 5, at 258.

はいえ、全ての者が、その判断基準を受け入れるとは限らない。人は、一般に、自らの判断基準により水平的公平を確保することを望むからである。

水平的公平は、政策に多く反映される。例えば、①等しい所得を持つ者は、等しい所得税を支払うべきである、②同一価格の同じ商品を購入する消費者は、同じ売上税を納付すべきである、③同じ水準の貧困層で食糧配給を必要とする者は、同等のフードスタンプが与えられるべきである、等である。このような水平的公平の重要性は、租税政策以外の領域にも拡大する。<sup>(45)</sup>

上記の事例に関する法は、垂直的公平の基準を達成し、あるいは再分配を意図するものではない。汚染防止及び売上税は、その税負担の配分において、逆進的な効果となるであろう。汚染防止を強化すると生産効果が弱まり、また、売上税は貧困層にとって経済的負担が増大する。しかし、逆進的な効果を有したとしても、そのことのみで正義ではない、とは言いがたい。

垂直的公平を目的としない政策を特定することは可能である。とはいえ、垂直的公平を目的としない政策が、必ずしも水平的公平を目的とする政策であるとは限らない。同等の状況にある者であったとしても、1つの判断基準の下では、平等に取り扱われない場合もありうる。平等の判断基準から除外された者は、不平等な取扱いを受けることとなる。1つの判断基準ではなく、あらゆる観点（複数の判断基準）から公平を評価すると、水平的公平と垂直的公平とを明確に区別することはできない。

政策において、水平的公平は、普遍的に容認された原理である。保守主義と自由主義、あるいは小さな政府を主張する者と大きな政府を主張する者においても、その原理は適用される。人が、他者と同じ状況であるということを確認することが可能であるのなら、法の下で、それらの者を平等に

---

(45) *Id.* at 258–59.

租税政策以外の領域として、①同等の罪を犯した者は、同等の罰を受けるべきである、②化学薬品会社と農業を行う者とは、化学物質の環境規制に関し、同じ規制を受けるべきである、③全ての自動車会社は、同一の汚染規制に服するべきである、④全ての国民は、平等な選挙権を持つべきである、等がある。

取り扱うことに関し議論が生じることはないであろう。水平的公平は、人と人との間の平等と同義である。同じ状況が明確に定義されるのなら、政府は、これらの者を平等なものとして取り扱わざるを得ない。水平的公平は、正義に関する社会的な要請である。

他方、政策に関する議論が、垂直的公平と累進性に展開した場合、公平に関する合意は一層困難なものとなる。Herb Stein教授は、1959年の税制改革の公聴会においてこの問題を指摘した<sup>(46)</sup>。それによれば、「水平的公平は、課税に優先されるべき基本的な原則である」とした。その一方で、「垂直的公平は、その価値判断、程度の問題等、主観性にに基づいている」とした。さらに、「仮にAの所得が、Bの2倍であるのなら、Aの税は、Bの2倍、1.5倍、3倍、あるいはそれよりも多くなるべきなのか」とも述べた。Stein教授は、「いくら」Aが税を負担すべきであるかについては、主観性が関与することとなるので、即座に合理的な判断を行うことはできない、とした。Harley Lutz教授は、垂直的公平の主観性を批判し、「公平の正当な基準、あるいは正当な累進税率の基準は存在しない」と主張した<sup>(47)</sup>。「そのような全ての基準は、推量による結果であり、また政治的あるいは国庫歳入のための便宜に基づくものである。そのような便宜的なものが、政策の基本となる場合、不公平な結果に陥ることは、回避することができない」とも述べた<sup>(48)</sup>。全ての者は、政府が行う課税及び支出政策に関し、個々の考え方を有している。すなわち、政府が、異なる富を有する者に対し、どのように課税すべきなのか、あるいは異なる支援を必要とする者をどのように取り扱うべきなのか、等である。垂直的公平の評価の基準となる累進性に関する議論は、その主観的评价が批判されながらも、累進性は税制改革における主要な論点であった。その一方で、貧困層と障害者への累進的な再分配は、福祉国家主義の理念の下、

---

(46) HERB STEIN, "WHAT'S WRONG WITH THE FEDERAL TAX SYSTEM?" U.S. CONGRESS, HOUSE, COMMITTEE ON WAYS AND MEANS, TAX REVISION COMPENDIUM: COMPENDIUM OF PAPERS ON BROADENING THE TAX BASE, VOL. 1, WASHINGTON D.C.: U.S. GOVERNMENT PRINTING OFFICE, at 110,114 (1959).

(47) HARLEY LUTZ, GUIDEPOSTS TO A FREE ECONOMY, at 70 (McGraw-Hill 1945).

(48) *Id.* at 82.



課税及び支出に関する重要な政策と位置づけられる。垂直的公平の主観性に関して、歴史的に多くの議論が存在する。しかしながら、貧困層の者が富裕層の者を上回る税を支払うべきである、と主張する者は存在しない。これは、累進性がある水準において、それが不安定で主観的な基準であると主張する者でさえ、累進性が必要不可欠なものとして容認することを示唆するものである。<sup>(50)</sup>

政府が、垂直的不平等を是正しようとする場合、税を通じた再分配政策を回避することはできない。この再分配は、より富裕層の者に対し、より高い税を課すことを生じさせるであろう。再分配は、貧困層の者に現金又は現金と同等の役務、あるいは教育などの機会を与えることにより行われる。このような租税政策は、富裕層から貧困層に対して、利益の移転を生じさせることを意味するであろう。法の下での租税政策は、税を支払う者と便益を受ける者が存在する。これにより、政府は個人の生存権を確保することとなる。とはいえ、そのような租税政策の必要性あるいは有効性については、しばしば議論の対象となり、また対立を生じさせる。すなわち、その対立は、誰が税を支払い、誰が便益を受けることが正当であるのか、という問題に起因する。<sup>(51)</sup>

## 第2節 垂直的公平と個人的公平

垂直的公平は、個人の能力と福利に対する権利及び義務に関係する。垂直的公平は、政策に反映される一方で、その公平の概念は、家族や地域社会にも適用される。例えば、家族内においては、働くことが可能である者が、働くことができない者よりも、より家計に寄与する。扶養されている者は、自

---

(49) 累進性は、課税の側面のみならず、再分配の側面でも用いられる。累進的な再分配とは、累進的な支援を行うことである。貧困者や障害者に対する支援は、他の者に比べ、その支援を手厚くする。これは、再分配の側面から捉えた、垂直的公平とされる。

(50) STEIN, *supra* note 46. Stein 教授は、累進性の主観性を批判するが、貧困層の者よりも富裕層の者に対し、大きな税負担を課すことを主張する。

(51) STEUERLE, *supra* note 5, at 260.

立し、能力を持った勤労世代の成人よりも、少ない義務を負う。したがって、垂直的公平は、一般的な原理として認知されるであろう<sup>(52)</sup>。

垂直的公平は、個人的公平の原理と競合する。個人的公平とは、政府を含む、第三者による干渉がない状況下で、個人が自由に取引できることを公平の概念とするものである<sup>(53)</sup>。一般に、自発的取引は、2人の個人間で行われる。各個人は、裕福になることを期待してその取引を行う。その取引に対する政府の介入は、個人に関する利益のみならず、全体的な利益をも縮小させる。さらに、取引に対する政府の介入は、その本質を歪め、また取引自体を阻止することさえ可能となる。

実際に、垂直的公平を促進しようとする政府の試みは、役務の提供（給与）、資本の運用、あるいは財やサービスの購入につき、これらの取引に基づき、個人に課税することに関係する。したがって、税に関する問題は、政府が、個人的公平を侵害することに起因する。

政府は、個人的公平の原理を侵害せず、あるいは侵害する範囲を最小限にする方法で課税することも可能である。前者の場合、個人と国家との間の取引は任意となる。その取引に関し、国家からその価格に相当する便益を受けない限り、個人は税を支払うことはないであろう。他方、後者の場合、政府の活動は、個人の支払った税、あるいは個人が国家に対して負担した金額と密接に関係し、政府の活動と個人が受ける便益はほぼ等しくなるように策定されるであろう。

財政学の研究においては、「便益」に基づく課税及び「支払能力」に応じた課税を明確に区別する。前者を応益課税（benefit taxation principle<sup>(54)</sup>）といい、後者を応能課税（ability-to-pay taxation principle<sup>(55)</sup>）という。応益課

---

(52) *Id.*

(53) C. EUGENE STEUERLE AND JON M. BAKLJA, *RETOOLING SOCIAL SECURITY FOR THE 21st CENTURY: RIGHT AND WRONG APPROACHES TO REFORM*, at 16–17 (The Urban Institute Press 1994).

(54) Joseph M. Dodge, *Theories of Tax Justice: Ruminations on the Benefit, Partnership, and Ability-to-Pay Principles*, 58 *TAX L. REV.* 399, 401–407 (2005).

(55) *Id.* at 449–461; Stephen Utz, *Ability to Pay*, 23 *WHITTIER L. REV.* 867 (2002).

税では、政府に支払われた税は、市場における価格と等価となる。この場合において、財あるいはサービスは、民間企業ではなく、むしろ政府によって提供される。有料道路の通行料がその一般的な例である。これとは対照的に、応能課税は、個人が有料道路を利用するか否かにかかわらず、税を支払うことを意味する。

Adam Smith は、応益課税と応能課税の原理に関し、それらを混同し論じたため、それがしばしば批判の対象となった。Smith は、「個人は、可能な限り、その能力に応じ（応能課税）、政府を支援するために貢献すべきである。すなわち、国家から保護を受けている個人は、その保護の享受に応じて（応益課税）、歳入に寄与すべきである」と述べた。<sup>(56)</sup> Smith の論理が批判の対象となったのは、応能課税と応益課税とが、あたかも同一であるかのように論じたからである。しかし、その当時における政府の課税について推測した場合、応益課税と応能課税に関する Smith の論理が混同したものであったか否かは明らかではない。18世紀後半における政府の主な活動を推定すると、国家防衛、警察による安全及び治安維持、商取引と産業育成の支援、及び契約に関する法の執行、等である。これら政府の活動によって、個人が受けた便益は、数値として表すことはできない。それゆえ、個人が受けた便益は、その個人の支払能力の大きさを指標とし、その能力と比例しているとさえ論じることが可能であった。公共財および公共サービスに関しては、税負担の配分が、応益課税、応能課税共に同じ結果となる<sup>(57)</sup>ので、両者を厳密に区別する必要はなかったのであろう。

個人の取引に関して、政府がその価格又はその行為等に介入しなければ、個人は自由な取引を行うことができ、個人的公平は確保される。しかしながら、政府と個人との取引は、個人にとって選択の余地がない。個人が政府か

---

(56) ADAM SMITH, AN INEQUALITY INTO THE NATURE AND CAUSES OF THE WEALTH OF NATIONS, EDITED BY EDWIN CANNAN, Vol. II, at 310 (Cambridge University Press 1904).

(57) RICHARD A. MUSGRAVE, 'PROGRESSIVE TAXATION, EQUITY, AND TAX DESIGN.' IN: TAX PROGRESSIVITY AND INCOME INEQUALITY, EDITED BY JOEL B. SLEMROD, at 344 (Cambridge University Press 1996).

ら受ける公共財や公共サービスの価値は、それぞれの個人に帰属させることはできない。例えば、政府の活動の中には、国家防衛などのように、国家として行わなければならないものがある。このような、国家全体として行われる選択の余地のない個人と政府との取引に係る対価が税である。全ての国民は、税の支払の有無にかかわらず、なんらかの形で便益を受けることになる。よって、税を支払う者は、税を支払わない者の便益（free-riders<sup>(58)</sup>）に係る対価も負担せざるを得ない。

上述の国家防衛等の便益とは異なり、政府が特定の個人あるいは特定の集団に対して、より具体的な政策のために税を用いる場合、納税者の支払った税は、さらに、その受ける便益と等価にはならないであろう。仮に、社会的秩序の維持に対し便益が存在し、あるいは多くの国民が貧困を阻止することを望むのなら、政府によるある種の強制的な措置が要求される。国民が、社会秩序の維持や貧困の阻止等を共有の問題として意識していたとしても、個人は、それを自発的に対処しようとはしない。民主主義の下、このような政府による強制的措置の是非は、それに賛同する国民の数によって決定される。

法により規定された便益に基づく課税は、たとえ個人がその制度の下で便益を受けたとしても、個人的公平を侵害する。法に規定された制度の下、1ドルを政府に拠出し、1ドルの便益を取り戻すとしても、個人はその拠出に対して自由を持たない。例えば、この問題は、今日の社会保障制度における個人的な口座の開設に関して生じている<sup>(59)</sup>。この口座開設の制度は、既存の税<sup>(60)</sup>

(58) HARVEY S. ROSEN, PUBLIC FINANCE, 5TH ED., at 69-70, 206-8 (McGraw - Hill 1999).

(59) I.R.C. § § 408, 408A; JAMES J. FREELAND, DANIEL J. LATHROPE ET AL, FUNDAMENTALS OF FEDERAL INCOME TAXATION, CASES AND MATERIALS, 17TH ED., at 628 (foundation press 2013). 米国における、個人年金制度の1つである個人退職勘定 (Individual Retirement Account, IRA) が代表的な例である。この制度は、退職後の老後資金への積立を促進することを目的とし、税制上の優遇を与えるものである。IRAには、1974年に制定されたトラディショナル IRA (§ 408) と1997年に制定されたロス IRA (§ 408A) とがある。トラディショナル IRAは、勤労者個人が、年金のために資金を拠出する制度であり、その金額は拠出時には所得から控除される。退職までの一定期間については、運用益についても課税は生じない。しかし、退職後の年金受取時には、運用益とともに所得税が課される。このように、トラディショナル IRAの特徴は、拠出時の所得控除 (deductible contributions) と課税の繰延べ (taxable

から切り離されているので、個人的公平の観点から、自由主義者に支持される。他方、この自由主義者は、この制度の下、追加的な税が課されることもあるので、<sup>(61)</sup> 個人口座の開設に関わる制度は、政府による干渉の側面も有するとし、それに反対する。なぜならば、追加的な税が生じる場合には、従来の社会保障税よりも、高い税負担を負うことになるからである。

20世紀における社会保障の必要性は、垂直的公平と個人的公平との間のバランスをどのように達成するのかについて新たな問題を提起する。<sup>(62)</sup> 社会が、最低限度の福利の水準を決定することにおいて、誰が便益を受けるべきであるのか、あるいは誰がそのための税を支払うべきであるのか、ということである。高齢者の貧困を阻止しようとする例を仮定する。伝統的な福利主義の手法は、単に、低所得である者に対して便益を与えるだろう。高齢者及び高齢者に近い年齢の者は、彼らの所得を意図的に低くするために、早期に労働から離脱し、あるいは資産を子らに与えることによって、彼らの支払能力を隠ぺいすることが可能である。さらに、生涯所得が同一である2人の者は、

---

distributions) である。他方、ロス IRA は、トラディショナル IRA と逆の効果を有する。ロス IRA では、拠出時には所得控除はない (nondeductible contributions) が、年金受取時には所得税が課されない (nontaxable distributions)。

(60) I.R.C. § 3101. 連邦社会保険法 (Federal Insurance Contributions Act, FICA) は、従業員に支払われた賃金の総額に基づき、雇用主に税を課す制度を規定する。この制度は、社会保障と医療を目的とする。社会保障については、高齢者、寡婦及び障害者を対象とした保険 (the old-age, survivors, and disability insurance, OASDI, § 3101 (a)) と医療保険 (hospital insurance, HI, § 3101 (b)) から構成される。OASDI の税率は、雇用主に対し12.4%であり、その内訳は、従業員・雇用主それぞれが6.2%を負担する。他方、HI における雇用主に対する税率は2.9%であり、その内訳は、従業員・雇用主ともに1.45%である。一定の賃金所得を超える者には、0.9%の追加的な付加税が課税される (I.R.C. § 3101 (b) (2))。例えば、個人申告の場合、その付加税は200,000ドルを超える調整後総所得額につき (I.R.C. § 1411 (b) (3))、その超える部分について、課税される。仮に、その所得が225,000ドルの場合、200,000ドルの部分については、1.45%のHI税が課され、更に200,000ドルを超える25,000ドルについては2.35% (1.45% + 0.9%) の付加税が課される。両者を合算したものが、個人が負担するHI税となる。

(61) I.R.C. § 72 (t). トラディショナル IRA において、59.5歳 (§ 72 (t) (2) (A) (i)) までの間に、個人勘定から引出しを行った場合、10%の追加的な所得税が課される。

(62) STEURELE AND BKJIA, *supra* note 53, Chapter 2.

それぞれの老後のための貯蓄パターンが異なる。消費を抑え貯蓄をした者は、消費をし貯蓄をしなかった者よりも、裕福な老後となるであろう。生涯における労働を通じて、等しい貯蓄能力があるにもかかわらず、貯蓄をした者から貯蓄をしない者へ、便益を移転することを社会保障制度の枠組みで強いることは不公平となる。

社会保障は、退職した高齢者のために、国家が勤労世代に拠出を命ずることにより、その問題に対処しようとするものである。同時に、社会保障政策は、生涯において、より大きな支払能力を有する者から、より少ない支払能力を有する者へ再分配を達成しようとするものである。<sup>(63)</sup>仮に、政府が、富裕な者については、自らの老後の生活に対し、自らの資金で賄うことを命ずる政策をとったならば、国家全体の福祉手当を段階的に減ずることとなり、それは合理的な福祉制度とはいえない。富者から貧者への再分配だけではなく、富者にも便益を与えるような社会福祉制度が、垂直的公平と個人的公平とを調整するための妥当な解決策である。

社会保障制度が、富者および貧者の全てに便益を与えるとしても、富者から貧者への正味の移転は生じることとなる。富者の支払った税は、富者自らにその全てが回収されることはない。このように社会保障は、一種の応益課税の性格を有する。これは、福祉国家の下、国家の補償制度が裏付けられているからである。その一方で、富者から貧者への便益の移転は必然的に生じることとなるので、応能課税の性格をも有する。このように、社会保障は、

---

(63) HI 税の付加税について、賃金所得以外にもキャピタルゲインなどの投資所得 (investment income) を対象とした付加税も存する (I.R.C. § 1411 (a) (1))。調整後総所得において、投資所得あるいは投資所得と賃金所得の合計額が一定の所得水準を超えた場合 (I.R.C. § 1411 (b) (1)~(3))、その超える部分に3.8%の追加的な付加税が課税される。例えば、調整後総所得が280,000ドル、そのうち賃金によるもの220,000ドル、投資所得によるもの60,000であるとする。この場合、80,000ドルが、一定の所得水準 (200,000) を超えることとなる。賃金所得のうち所得水準を超える部分20,000ドルについては、0.9%の税率の付加税が課税される。さらに、60,000ドルの投資所得に対し、3.8%の税率が適用される。この事例で納付すべき HI 税の個人負担分は、 $(200,000 \text{ドル} \times 1.45\%) + (20,000 \text{ドル} \times 0.9\%) + (60,000 \text{ドル} \times 3.8\%) = 5,360 \text{ドル}$ となる。

応益課税と応能課税の2つの側面を有するものと考えられる。

社会保障を支持する者は、垂直的公平あるいは個人的公平の観点から、公平の課題を議論するであろう。シンクタンクは、再分配を促進させるのか、あるいは自由主義を強化するのか、いずれか二者択一の議論を嗜好する。その議論において、再分配の政策は、常に良い、あるいは常に悪い、いずれかの存在として表現される。そのような議論は妥当ではない。垂直的公平と個人的公平の間には、緊張関係が存在する。政府は、政策において、支払能力と保障の必要性が反映された社会保障制度を制定しようとする。とはいえ、その政策により個人の自由が制限されることを回避することはできない。

### 第3章 累進性と公平性

#### 第1節 累進性の評価

累進性に関わる公平の議論は、垂直的公平に関する議論から開始されよう。その議論の中心は、どの程度の累進性が妥当なのかということである。一般に、「累進性」という用語は「垂直的公平」と同義として用いられる。税と支出の双方の研究において、累進性の定義は、明確に一致したものは存在しない。しかしながら、2つの論理的な基準が存在する。1つ目は、個人が負担すべき税額を査定すること、2つ目は課税による個人の効率損失を査定することである。税負担が過重になると、個人の行動や効用に非効率的な変化を生じさせることとなるので、過重負担とならない効率的な負担を査定することになる。重要なことは、個人的負担の査定と効率損失の査定の両側面から累進性を評価することである。

累進性に関する議論は、支出の側面よりも課税の側面が中心であった。とりわけ、経済学の領域では、個人が負うべき犠牲 (sacrifice) の観点から、最適な累進性を定義しようとしてきた。「犠牲」という用語は、支出の側面というよりも、むしろ税負担に関する課題を狭義に重視する。すなわち、便益の享受と犠牲との双方の観点から評価しようとはしない。基本的な犠牲理

論 (sacrifice theory)<sup>(64)</sup> は、福利を求める功利主義であり<sup>(65)</sup>、また、一般に認知された概念である。その概念は、「より多くの資源を有する者は、税を多く負担したとしても、より少ない犠牲を負う」ということである。

功利主義の犠牲理論の下、福利は、所得あるいは富などの個人の能力を限界的に減少させることから得られる満足を指標とする。10万ドルを有する資産家と1万ドルを有する貧困者において1ドルを減少させることから得られる効用は同じではない。これを犠牲の観点からみると、貧困層の1ドルは、資産家にとって10ドルに相当するであろう。このような富者と貧者との比較論は、公平に関し、絶対的、相対的、あるいは限界的犠牲に関する議論へと展開することになる。効用は、所得と消費の関係から導き出される。所得を得ると消費することが可能となる。所得が増えると、消費する能力が高まり、効用が大きくなる。納税者は、所得を得て、それに税が課される。このような課税により、納税者の効用は減少する。さらに、課税後の所得を貯蓄する者と消費する者がいるので、貯蓄により得られる効用と消費により得られる効用の2つが存在することになる。いずれの効用を嗜好するかは、個人の選択によるものである。

効用と犠牲との関係を実際に評価することは困難である。所得、富、あるいは消費による効用を評価することは、可能である。しかしながら、他者のために負う犠牲（課税）が、どの程度、効用を減少させるのかということは、評価することはできない。それと同時に、最適な累進性の程度を評価することもできない。

20世紀の中ごろ、Henry Simons 教授<sup>(66)</sup>、Walter Blum 教授及び Harry

(64) Thomas N. Carver, *The Minimum Sacrifice Theory of Taxation*, 19 POLIT. SCI. QUART., 66 (1904). その他多数の論文がある。

(65) Lily L. Batchelder, *What Should Society Expect from Heirs? The Case for a Comprehensive Inheritance Tax*, 63 TAX L. REV. 1, 11 - 33 (2009); RONALD DWORIN, SOVEREIGN VIRTUE: THE THEORY AND PRACTICE OF EQUALITY, at 48 (Harvard University Press 2000). 福利の平等とは、個人が資源を用いて活動を行った結果として得られる効用に基づき、資源を均等に分配することをいう。

(66) HENRY C. SIMONS, PERSONAL INCOME TAXATION: THE DEFINITION OF INCOME AS A PROBLEM OF FISCAL



Kalven 教授<sup>(67)</sup>らは、累進課税は望ましいが、それは「不安定 (uneasy)」であると示唆した。<sup>(68)</sup> Simons 教授は、「課税は、不平等な状況に基づき、発展させなければならない。所得及び富の不平等な分配は、倫理的又は美的価値において (ethical or aesthetic Judgement), 明らかに悪 (evil) であり、不快 (unlovely) である」と述<sup>(69)</sup>べた。

ここでも、累進性の不安定さを問題とする議論でさえ、富裕者より貧困者の方が多く税を支払うべきであるという主張はなかった。所得あるいは富の分配の不平等を是正する必要はないという事を述べた研究も存在しなかった。応益課税を提唱する理論家でさえ、貧困者には、税の支払が期待できないということを前提としていた。資産を持たない階級の者は、所得も低いので、「最低生活賃金 (subsistence wages)」のみを得ているという考え方に起因する。現代においても、法定貧困水準 (poverty line)<sup>(70)</sup>より下の所得階層に属する者は、所得税の支払を要求されるべきではない、という見解がある。たとえば、累進税率ではなく、所得に一定税率を適用することを提唱する者は、課税から免除される一定額を設定することを提案する。この提案は、事実上、一定税率とはいえないであろう。なぜならば、一定の免除額を設定することは、2つの税率が存在することを意味するからである。1つはゼロ

---

POLICY (University of Chicago Press 1938).

(67) Walter J. Blum and Harry Kalven Jr., *The Uneasy Case for Progressive Taxation*, 19 U. CHI. L. REV. 417 (1952).

(68) Smith D. Throop, *High Progressive Tax Rates: Inequality and Immorality*, 20 U. FLA. L. REV. 451 (1968); Joseph Bankman and Thomas Griffith, *Social Welfare and the Rate Structure: A New Look at Progressive Taxation*, 75 CAL. L. REV. 1905 (1987); Eric M. Zolt, *The Uneasy Case for Uniform Taxation*, 16 VA. TAX REV. 39 (1996).

(69) SIMONS, *supra* note 66, at 18-19.

(70) 42 U.S.C. § 9902 (2); Mollie Orshansky, *Counting The Poor: Another Look at the Poverty Profile*, 28 SOCIAL SECURITY BULLETIN, 3, 9 (1965). 米国で用いられる法定貧困水準において、貧困とは、「農務省 (Department of Agriculture) から公表される糧食計画の食品価格の3倍よりも低い所得を有する者」である。貧困水準には、連邦商務省国勢調査局 (Census Bureau, Department of Commerce) から公表される貧困閾値 (poverty thresholds) と連邦保険福祉省 (Department of Health and Human Services) から公表される貧困ガイドライン (poverty guideline) がある。貧困閾値は、国民のうちどのくらいの人数が貧困であるのかの指標となる。他方、貧困ガイドラインは、貧困水準の相対的な割合の指標となる。

%であり、もう一方は課税が生じる税率である。したがって、提案される税は、累進性の性格を持つものであるといえよう<sup>(71)</sup>。

税の累進性は、人の行動に対しどのように影響するのであろうか。その影響は、平均税率よりもむしろ、最高税率に起因することとなる。所得税の場合、最も低い税率区分が適用される納税者は、それより低い税率は存在しないので、その税は彼らの行動に影響を及ぼさないであろう。それに対し、最も高い税率が適用される所得水準にある納税者は、段階税率の区分によって彼らの行動に影響を及ぼす。例えば、50,000ドルの所得を有する者に、仮に最初の課税段階である10,000ドルに対する税率が適用されるのであれば、その者の行動には影響を及ぼさない。しかしながら、50,000ドルを超える所得に対して適用される最高税率が、40%あるいは20%かどうかに応じて、その者の行動に及ぼす影響は異なる。仮に、40%の税率で課税されるのならば、その者は所得を減らすために労働を抑制し、あるいは貯蓄を少なくしようとするであろう。他方、最高税率が20%であるのなら、その者の行動に及ぼす影響は40%の場合よりも小さくなる<sup>(72)</sup>。

したがって、累進課税に対するサプライサイド経済学 (supply-side attack)<sup>(73)</sup> は、公平について言及しなかった。その議論は、専ら高い所得階層

---

(71) J.B. McCombs, *An Historical Review and Analysis of Early United States Tax Policy Scholarship: Definition of Income and Progressive Rates*, 64 ST. JOHN'S L. REV. 471, 512-25 (1990).

(72) David Gamage, *How Should Governments Promote Distributive Justice?: A Framework for Analyzing the Optimal Choice of Tax Instruments*, 68 TAX L. REV. 1, 5 (2014); David Gamage, *The Case for Taxing (All Of) Labor Income, Consumption Capital Income, and Wealth*, 68 TAX L. REV. 355, 371-75 (2015); Emmanuel Saez, Joel Slemrod and Seth H. Giertz, *The Elasticity of Taxable Income with Respect to Marginal Tax Rates: A Critical Review*, 50 J. ECOM. LITERATURE, 3, 4, 42 (2012).

1970年代から80年代においては、税は貯蓄と労働に影響を及ぼすと考えられていた。しかしながら、最近の研究によれば、税は、貯蓄や労働という人の行動に及ぼす影響は少ないとされる。高所得者の所得税の最高税率に対する関心は、貯蓄や労働というよりもむしろ、税をどのように回避するのかという側面 (tax gaming) に注視する、とされる。よって、近年の最適課税論は、高所得階層の租税回避を重視すべきである、とする。

(73) Martin Feldstein, *The Conceptual Foundations of Supply Side Economics*. In: *Supply Side Economics in the 1980's*, Proceedings of a conference sponsored by the Federal

に適用される最高税率の引下げに関するものであった。

この理論は、人頭税 (head tax) が最も効率的な税であるという論理<sup>(74)</sup>に到達する。人頭税は、人の存在について評価され、子の有無にかかわらず全ての者に課される。よって、人頭税は、所得あるいは消費に関わる行動に影響を及ぼさない<sup>(75)</sup>。なぜならば、人頭税には、税率区分が存在しないからである。とはいえ、このような税は、垂直的公平を完全に考慮しないものとなる。

このように、従来の経済的側面からの公平に関する議論は、その結果として、効率性のみを重視するものとなっていた。しかし、その後、公平に関する新たな見解は、水平的公平と効率性<sup>(76)</sup>、垂直的公平あるいは累進性と効率性との調和を配慮するものとなってきた。たとえ、累進性に対する様々な見解が存在したとしても、水平的公平、同じ状況にある者に対する平等な取扱い、あるいは法の下での正義は、度外視することはできないであろう。したがって、公平への配慮は、経済的側面においても必要不可欠となる。水平的公平、

---

Reserve Bank of Atlanta and the Emory University Law and Economics Center, March 18 (1982); Michael J. Boskin, *The Effects of Taxes on the Supply of Labor: With Special Reference to Income Maintenance Programs*, National Tax Association Papers and Proceedings (1971); VICTOR A. CANTO, DOUGLAS H. JOINES AND ARTHUR B. LAFFER, FOUNDATIONS OF SUPPLY-SIDE ECONOMICS - THEORY AND EVIDENCE (Academic Press 1983). サプライサイド経済学では、生産力の基礎である資本や労働の供給が、税制によって阻害されることを指摘し、所得税などの税率を引き下げることによって、資本や労働力の供給を刺激すべきであるとする理論を展開する。

(74) MICHAEL J. GRAETZ AND DEBORAH H. SCHENK, FEDERAL INCOME TAXATION: PRINCIPLES AND POLICIES 7TH ED., at 34 (Wolters Kluwer 2013).

(75) kamin, *supra* note 1, at 611. 人頭税とは、各人それぞれが、同額を税制のために資金提供を行う税である。これは、たとえ、経済的不平等 (格差) を生じさせるとしても、経済的歪みを生じさせない、典型的な税制の実例である。このような税制の下では、租税債務の減少に応じて、それを考慮し、行動を変更することはない。(よって、経済的歪みを生じさせない) 各人は、(経済的活動の) 意思決定とは無関係に、同額の税を負うこととなる。要するに、これは、分配に関する懸念は完全に側面へと追いやられた極端な制度である。また、このような税制は、「経済的効率性」を最適となるように、その限定された目的において構築される。

(76) Elkins, *supra* note 36, at 47-48, 49-51.

(77) Boris I. Bittker, *Equity, Efficiency, and Income Tax Theory: Do Misallocations Drive Out Inequities?*, 16 SAN DIEGO L. REV. 735 (1979); Richard A. Musgrave, *ET, OT and SBT*, 6 J PUBLIC ECON. 3 (1976).

平等な取扱い及び法の下での正義は、単に主観的なものではない。これらは、累進性の程度を考慮することによって、厳密な公平への配慮が可能となるであろう。最終的に、効率性の基準は、公平あるいは累進性が効果的に促進させるか否かを決定する。例えば、貧困層を援助する政策を行うと仮定する。そのような政策を効率的に行うには、そのような政策が、どの程度の貧困層を対象とし、またそのための金銭が、どのような者から調達されるのかを、効率性の基準で評価することとなる。この効率性の基準を満たすためには、過度の課税を避け、その税負担の基準を決定することとなる。このように策定された政策は、公平性と効率性が調和したものとなる。公平を満たす累進性の水準もまた、効率性の基準により評価することが可能である。

現在、公平に関する新しい見解を主張する者とそれとは異なる見解を有する政策立案者とが存在する。前者は、公平性と効率性との調和という中立な見解を有するにもかかわらず、実際は、公平原理を重視する傾向にある。後者は、政策の発展において、公平性の原理を認めつつも効率性を重視する。例えば、サプライサイドを支持する者は、最高税率の大幅な引下げ、すなわち累進性の緩和が公正な税制であると主張する。他方、累進課税の反対者は、支出政策はより貧困層を対象として行うべきである、と主張する。この事例の前者では、税負担の配分を重視し、再分配において公平性が反映されていない。後者の事例においては、極端な再分配を重視し税負担の配分を考慮しない。租税政策における公平の判断については、税負担の配分と再分配の双方において、公平性と効率性が調和しなければならない。

## 第2節 税負担の配分と再分配の公平性

概して、より裕福な者からより裕福でない者に再分配するのであれば、税負担の配分と再分配の両者は、より累進的な制度となる。しかしながら、その基本的認識にもかかわらず、累進性の意味は人によって異なる。その認識の不一致は、しばしば政策に影響し、学術的な議論が展開される。

認識の不一致は、税負担の配分と再分配における累進性を、それぞれ別箇

なものとして取り扱うことに起因する。議会においては、歳出法案を承認する歳出委員会 (expenditure authorization and appropriation committee) は、租税委員会 (tax committee) から分離されている。議員は、税負担の配分と再分配との調和を保つことを考慮せず、より多くの再分配と低い税負担の配分を強調しようとする。

近年における財政学の研究でさえ、税負担の配分と再分配とを別箇のものとして区別する。これらの研究は、主として、累進性、水平的公平、効率性及び簡素化について行われる。しかしながら、再分配に関する研究は、その費用対効果の分析と、その結果を基とした政策への反映である。このような研究は再分配の側面に傾斜したものである。

税の累進性は、通常、比例税率と対比し定義される。所得税の場合、税率が一定であるのなら、全ての者は所得の大きさにかかわらず、同じ税率により算出した税額を納付する義務を負う。これは、比例税率 (proportional tax rate) の制度として定義される。税率が所得の増加に応じて上昇するのなら、そのような制度は累進的な制度である。他方、税率が所得とともに低下するのなら、それは逆進的となる。累進的な制度であったとしても、一定の範囲の税率区分まではその効果を有するが、最高税率が適用される所得を超える者にとっては、所得の大きさにかかわらず同一の税率が適用されることとなるので、これはある意味での逆進性となる。より高い税額は、比例的、あるいは逆進的であっても、税率にかかわらず、高い所得水準にある者が、納付することとなる。

累進性及び逆進性は支出の側面についても考慮することができる。福祉及び所得控除等の政策に基づく便益は、通常、所得の上昇とともに減少する。中流階級あるいは富裕層の者が、貧困な者よりも多くの便益を受ける場合、そのような制度は逆進的な制度であるといえよう。支出の側面からみた累進性とは、所得あるいは他の福利を指標として、より少ない能力を伴う者に対しより多くの便益を与えるものとして定義される。例えば、教育制度 (公立の教育) あるいは高速道路の制度が、あらゆる者に対して同じ水準で便益を

与えるのであれば、そのような制度は累進的なものではない。他方、支出による便益がより高い水準の所得を伴う者に与えられるのなら、その制度は逆進的である。

立法を起草する際、議会は所得に係る分布を調査し、その分布に基づき、政策を立案あるいは変更する。減税と増税は租税債務の分布に基づいて行われる。支出計画は、どのくらいの便益がそれぞれの所得階層の者に与えられるのかに基づいて立案される。

累進性を税負担の配分と再分配の2つの側面から考慮すると、これらは一致しない。税負担の配分に関する累進性は、一般に税率により評価される。他方、再分配に関する累進性は、分配される便益の金銭的価値で評価される。この評価の不一致は、逆進的な税負担の配分であろうと、あるいは逆進的な再分配であろうとも、累進的であることを意味する。政策は、税負担の配分と再分配を一体として考慮する場合、累進的、比例的あるいは逆進的な税率による税負担の配分を源泉として行われようとも、常により富者から貧者への便益の再分配となる。

例えば、10,000ドル所得を有する納税者Aと50,000ドルの所得を有する納税者Bの場合を仮定する。所得10,000ドルに対して20%、それを超える部分の所得については10%とする逆進的な税率を課すものとする。この場合、納税者Aは20%の税率で課税されるので、税額は2,000ドルとなる（10,000ドル×20%=2,000ドル）。平均税率は20%である（2,000ドル÷10,000ドル=20%）。他方、納税者Bは、平均税率12%で課税されることとなる（10,000ドル×20%=2,000ドル、40,000ドル×10%=4,000ドル、6,000ドル÷50,000ドル=12%）。さらに、逆進的な再分配の下で、以下のことを仮定する。10,000ドルの所得を有する納税者Aが3,000ドルの便益を受け、50,000ドルの所得を有する納税者Bが5,000ドルの便益を受けるものとする。この仮定において、両者合わせた税額は、8,000ドルとなる。したがって、税負担の配分と再分配を一体として考慮した場合、納税者Aは、1,000ドル（3,000ド

(78) STEUERLE, *supra* note 5, at 269.

ル-2,000ドル=1,000ドル)の正味の便益を得ることになる。他方、納税者Bは、1,000ドルの正味の損失(5,000ドル-6,000ドル=△1,000ドル)となる。正味の税負担(税額-便益)、あるいは正味の便益(便益-税額)は、税負担の配分と再分配を一体として考慮したときの累進性を評価することとなる。この事例において、納税者Bは納税者Aよりも裕福である。BはAよりも低い平均税率(12%)で課税され、より多く便益(5,000ドル)を受ける。しかしながら、実際の効果は、BからAに対し再分配(1,000ドル)が行われていることを意味する。

このような税負担の配分と再分配との関係は、目的税において顕著となる。人は、税負担の配分と再分配との関係が逆進的であったとしても、社会保障制度と医療保険制度のための目的税に関しては、それを容認するであろう。それぞれの制度における税率は一定税率であるが、<sup>(79)</sup>上限となる所得を超える者については、その超える部分の所得についてはゼロ%である。とはいえ、これらの制度は、富者から貧者への再分配となることを意図している。このような制度は比例税率であり、更に所得の上限を設定しているにもかかわらず、正味の税負担の配分及び正味の便益の再分配、双方の側面から考慮すると累進的なものになることを意味する。

結論として、①税制における累進性は、税負担の配分と再分配の両側面から定義されること、②必要な歳入をどのように上昇させるのかを考慮することなしに、再分配の累進性を評価することはできない、ということである。税制における累進性と逆進性は、表裏一体の関係にある。

## 第4章 課税ベース及び支出ベースの決定と課題

### 第1節 課税ベース及び支出ベースの決定

公平の理論は、政策立案者に、強い影響を与える。しかしながら、その遂

---

(79) I.R.C. § 415. OASDIの上限課税所得(maximum taxable earning)は、118,500ドルであり、HIの課税所得の上限はなく無制限である。OASDIとHIの税率については、脚注60を参照。

行には困難を伴う。水平的公平あるいは垂直的公平を議論する場合、誰が平等であり、誰が不平等であるかを定義する必要がある。政策プログラムに対する公平の適用は、何等かの基準又は根拠、あるいは複合的な基準が要求される。たとえ、単一の基準が用いられるとしても、現実的な公平の評価方法に従わなければならない。

公平が、人の能力によって決定される場合を仮定する。この場合、何によって、人の能力を測定することが出来るのであろうか。数世紀にわたり、課税の領域における能力は、財産により測定されてきた。中産階級の台頭以前は、資産家階級が税を支払う能力を有すると考えられていた。その他の者は、最低生活水準で生活をしていた。財産は、主に土地として定義されていた。19世紀後半、関税とともに、財産税は政府の主要な歳入源となっていた<sup>(80)</sup>。その当時の米国において、地方財産税は、州税又は地方税あるいは連邦の関税や他の連邦の歳入源よりも、多く徴収されていた<sup>(81)</sup>。

能力の測定手段は、財産に限定されていた。「人的資本 (human capital)」という用語は、比較的、近代において用いられている<sup>(82)</sup>。しかし、その当時、人的資本という概念は、存在しなかったものの、ある者は、他者よりも稼得能力に優れているということが知られていた。また、稼得能力の相違は、財産の所有の違いほど重要ではないとしても、能力の測定手段として、重要であると解されていた。金銭をため込む者 (hoarder) は、より多くの財産を有する。他方、進取の気性に富んだ者 (enterprising worker) は、

---

(80) Richard H. Carlson, *A Brief History of Property Tax*, FAIR & EQUITABLE, 3, 6 (February 2005); John J. Wallis, *A History of a Property Tax in America*, 1, 1-2 (2001), available at <http://econweb.umd.edu/~wallis/mypapers/ptfinal.pdf>

(81) Elliot W. Brownlee, *Historical Perspective on U.S. Tax Policy toward the Rich*, in DOES ATLAS SHURUG? THE ECONOMIC CONSEQUENCES OF TAXING THE RICH, ED. BY JOEL B. SLEMOD, at 29-73 (Harvard University Press 2000).

(82) Lewis Kaplow, *Human Capital Under an Ideal Income Tax*, 80 VA. L. REV. 1477, 1500 (1994); Jennifer J.S. Brooks, *Taxation and Human Capital*, 13 AM J. TAX POLY 189 (Fall 1966); John A. Litwinski, *Human Capital Economics and Income*, 21 VA. TAX REV. 183 (2001); Paul B. Stephan III, *Federal Income Taxation and Human Capital*, 70 VA. L. REV. 1357 (1984); David S. Davenport, *The 'Proper' Taxation of Human Capital*, 52 TAX NOTES,



所得と消費の双方を、高い水準で享受するであろう。<sup>(83)</sup>

中産階級の台頭は、ストック概念である資産よりもフロー概念に基づく能力の測定手段である所得に着目することになる。商業及び製造業が発展し、それらに従事する労働者の増加、経済的重要性が高まるにつれ、技能あるいは人的資本が、所得の重要な源泉として認識されることとなった。しかし、それは、企業や事業団体の助力を受けたものであった。それらの事業体は、賃金の支払、利潤の獲得、あるいは他の所得を的確かつ十分に計上することができた。このような社会状況の変化は、財産税に代えて、所得税を税制の発展における中心へと位置づけるようになった。とはいえ、南北戦争時代における所得税のように、所得課税が試みられたときも<sup>(84)</sup>あったが、その試みは、未だ不適切な所得会計制度によるものであった。

19世紀中ごろ、多くの人々は、農業で生計を立てており、彼らの所得は、しばしば収穫量に基づく現物支給 (in-kind) であった。市場は、金銭による取引ではなく、物々交換が主要な取引手段であった。例えば、農産物の分配、食肉又は農産物の交換、あるいは、農業従事者間の役務と農産物との交換、等である。農業従事者が、取引に関する帳簿を保存するか否かにかかわらず、課税徴収官は、その取引についての詳細を把握することはできなかった。すなわち、そのような取引は、課税の測定手段とはなり得なかった。とはいえ、今日においても、農業従事者あるいは個人事業者 (sole proprietor) に

---

1401 (1991); David S. Davenport, *Education and Human Capital: Pursuing an Ideal Income Tax and a Sensible Tax Policy*, 42 CASE. W. RES. L. REV. 793 (1992); Brian E. Lebowitz, *The MisTaxation of Investment in Human Capital*, 52 TAX NOTES, 825 (1991).

(83) STEUERLE, *supra* note 5, at 270.

(84) Sheldon D. Pollack, *The First National Income Tax, 1862-1872*, 67 TAX LAW., 311 (2014); Act of Aug. 5, 1861, ch. 45, § 49, 12 Stat. 292, 309 (1861). 本法律によって、米国における最初の連邦所得税制度が制定された。従来の国家の歳入は、関税及び土地を主体とした財産税が主であったが、本法律の制定により、所得が初めて課税ベースとなった。しかし、この制度は、戦費調達を目的としていたため、戦争終了後、その必要性についての議論によって、10年後の1871年末をもって、廃止された。この廃止の背景には、州間の所得格差があった。当時の所得税は、一定税率が採用されていた。しかし、南部及び東部の州に居住する者の所得は、北東部や中西部の者のそれと比べ低かった。一定税率制度を採用する所得税制は、州間における不平等を生じさせていた。

よって申告される正味所得は、実際のそれよりも少ないと、推定されている<sup>(85)</sup>。

他方、法人は、従業員に対する給与の支払義務を負い、また、企業活動における利益を把握するため、それらを正確に記載した帳簿が必要であった。たとえ、課税徴収官に対して、所得を隠べいすることができなかったとしても、その帳簿は雇用と投資の決定等の企業活動において、必要不可欠であった。従業員に支払われた賃金は、絶えず記録された。大規模な企業ほど、多くの従業員及び取引先が関与するので、帳簿の隠べいは、必然的に困難なものとなる。20世紀における所得税の急速な発展は、帳簿が企業活動のために求められることとなる会計制度の発展と密接に関係するものであった。

所得は、課税ベースとしての測定手段以外に、別の利点も有していた。すなわち、単に税を支払う能力を測定する手段としてのみならず、政府からの支出を受け取る者の測定手段としても適用された<sup>(86)</sup>。多くの国において、所得は、福利及び再分配のための指標として用いられる<sup>(87)</sup>。この指標は、社会的扶

(85) Susan C. Nelson, *Tax Policy and Sole Proprietorships: A Closer Look*, 61 NATL TAX J. 412, 423-24 (2008). 無申告、過少申告及び申告後の未払等の Tax Gap については、以下の論文が詳しい。Eric J. Toder, *Wat's Is the Tax Gap?*, 117 TAX NOTES 367, 367 (2007).

(86) 主に、勤労所得税額控除 (I.R.C. § 32, Earned Income Tax Credit · EITC) や子ども税額控除 (I.R.C. § 24, Child Tax Credit · CTC) などの給付つき税額控除 (refundable tax credit) が相当する。勤労所得税額控除については、脚注31を参照。子ども税額控除については、以下の文献が詳しい。BITTKER AND LOKKEN, *supra* note 31, ¶ 37.2.1; Jonathan B. Forman, *Beyond President Bush's Child Tax Credit Proposal: Towards A Comprehensive System of Tax Credits to Help Low - Income Families with Children*, 38 EMORY L. J. 661, 684-96 (1989); Pamela Loprest and Sheila Zedlewski, *The Changing Rule of Welfare in the Lives of Low - Income Families with Children*, 1, 34-41, Occasional Paper Number 73, The Urban Institute (2006); Mary L. Heen, *Welfare Reform, Child Care Costs, and Taxes: Delivering Increased Work-Related Child Care Benefits to Low Income Families*, 13 YALE L. & POLY REV. 173, 189-90 (1995).

(87) Richard M. Bind & Eric M. Zolt, *Redistribution via Taxation: The limited Role of the Personal Income Tax in Developing Countries*, 52 UCLA L. REV. 1627 (2005); Isabelle Joumard, Mauro Pisu and Debra Bloch, *Less Income Inequality and More Growth-Are They Compatible?* Part 3. Income Redistribution via Taxes Transfers across OECD Countries, OECD Economics Department Working Papers, No. 926, OECD Publishing (2012).

助を必要とする者の測定手段となり、また、支出あるいは補助金の条件を決定するための測定手段となる<sup>(88)</sup>。

しかしながら、所得は、税の平等とその累進性を評価することについて、十分な指標とはなり得ていない<sup>(89)</sup>。現に、州及び地方は、不動産税としての固定資産税の制度を継続している。また、自動車などを含む動産に対しても税を課している。さらに、財産が移転するときの価値を捉えて課税する遺産税及び相続税も存在する。このように、課税における能力の測定方法として、現在においても、所得のみならず財産もその指標となっている<sup>(90)</sup>。

所得に関し、賃金もまた課税の測定方法としての指標とされる。理論的には、賃金税は、人的資本および勤労からの成果に対する利益に課税される。とはいえ、実際には、法人が労働者の賃金から切り離して、株の利益を計上する場合のような具体的な計算方法が存在しない限り、資本所得から賃金を切り離すことは不可能である。他方、小規模な企業においては、その事業に係る利益が、資本あるいは労働に起因するのかを容易に区別することはできない。また、個人事業者は、自らの勤労所得と資本所得を含めて、社会保障

---

(88) 例えば、メディケイド制度がそれに相当する。

(89) Borris I. Bittker, "A Comprehensive Tax Base" As a Goal of Income Tax Reform, 80 HARV. L. REV. 925 (1967); William D. Andrews, *A Consumption-Type or Cash Flow Personal Income Tax*, 87 HARV. L. REV. 1113 (1974); Noel B. Cunningham, *The Taxation of Capital Income and Choice of Tax Base*, 52 TAX L. REV. 17, 43 - 44 (1996); Michael J. Boskin, *Taxation, Saving, and the Rate of Interest*, 86 J. POLITICAL ECON. S3 (1978); Martin S. Feldstein, *The Welfare Cost of Capital Income Taxation*, 86 J. POLITICAL ECON. S29, S37 - 39 (1978); David F. Bradford and Eric J. Toder, *Consumption vs. Income Base Taxes: The Argument on Grounds of Equity and Simplicity*, 69 NAT'L TAX A. PROC. 25 (1976); Michael J. Graetz, *Implementing a Progressive Consumption Tax*, 92 HARV. L. REV. 1575 (1979)。これらの論文は、所得よりも消費の方が、課税ベースとして公正であると論じる。他方、以下の論文は、消費よりも所得の方が、課税ベースとしてより公正であると論じる。Alven Warren, *Would a Consumption Tax Be Fairer than an Income Tax?*, 89 YALE L. J. 1081 (1980)。課税ベースの議論は、近年においても継続されているが、1970年代から盛んに議論が開始されたといえよう。

(90) State and Local Taxes, U.S. Department of Treasury, available at <https://www.treasury.gov/resource-center/faqs/Taxes/Pages/state-local.aspx>。主要な州及び地方税は、個人所得税、売上税及び財産税の3つである。その他、相続・遺産税あるいは法人所得税を課す州も存在する。個人所得税と売上税は、1930年代から1940年代に導入された。

税などの賃金税を支払う。

通常、賃金税は、社会保障と密接に関連する。失業手当、労災補償、年金あるいは医療などの社会保障に関わる特定の便益は、直接的あるいは間接的に税と結び付けられる。失業手当や労災補償は、現役世代に直接的な便益を与える。他方、年金及び医療などは、相互扶助として間接的に便益を与える。このような場合、税の公平は、それぞれの政策において定義されるであろう。仮に、通常の個人保険以外に、これら政策で再分配が存在しなかったのなら、税は、自らのために保険を購入することを義務化する形式で、応益課税とみなされるであろう。さらに、この応益課税に関わる公平の問題は、義務化それ自体が、公正な制度であるか否かである。しかしながら、それらの政策もまた、能力に応じて税と便益を決定し、再分配を行う。再分配の機能は、保険機能の内部に隠されることとなる。<sup>(91)</sup>そのような事実は、社会保障政策が、公正であるのか否かの判断に影響を及ぼす。公正の判断は、①同じ状況にある世帯を公平に取り扱うこと（水平的公平）、②税あるいは保険料の支払に応じた保障を与えること（個人的公平）、③より必要性を有する者に再分配を行うこと（累進性）など、多様な側面から行われる。よって、このような場合の公正の判断は、複雑となる。

近年における税の議論は、所得ではなく消費に基づき課税するという意見が中心的なものである。この概念は、所得ではなく消費が、課税ベースとして、重要な基準になるという考えである。米国における州では、物品及び役務の購入に対して、物品税（excise tax）が課される。世界各国では、附加価値税（VAT）を主要な歳入源としている。また、附加価値税は、投資は消費ではないという概念の下、それに関する非課税を認めている。附加価値税は、所得税と競合するものとして議論される一方で、現在まで、所得税が消費税に置き換えられることはない。最近の消費税（consumption tax）の提

---

(91) 私的医療保険であろうが、公的医療保険であろうが、保険料は疾病以前に支払うこととなる。その時点では、表面上、再分配の機能は現れない。しかし、疾病で医療保険を用いる場合には、その補償（便益）の度合いにかかわらず、再分配機能が働くこととなる。

案は、比例的な税率の消費税よりも、むしろ累進的な消費税の提案である<sup>(92)</sup>。これは、累進的所得税の完全な代用として提案される。累進的消費税に関わる議論の焦点は、累進性の程度そのものよりも、むしろ消費に累進性を適用する基準、あるいはその測定方法の妥当性である。

消費税に関する議論は、消費又は所得のいずれに税を課すことが、より公平であるか、というものである。また、以下の議論も重要となる。例えば、勤労による生涯所得と、相続による生涯所得が同じ場合、どのように課税す

(92) 累進的消費税には、①個人支出税 (personal expenditure tax)、あるいは消費型所得税 (consumed income tax)、②ブラッドフォードX税 (Bradford X tax)、の2つの種類がある。いずれの税も、ヘイグ・サイモンズの理論 (Income = Saving + Consumption) を基礎とするものである。①の支出税は、世帯所得を申告することになるが、その際、全ての貯蓄を控除し、また、過去の貯蓄を取り崩した場合は、加算し行う。これは、ヘイグ・サイモンズの公式から、消費 = 所得 - 財産 (貯蓄) という原理に基づき導き出されたものである。この申告方式においては、通常の所得税申告と類似した計算方法が採用されることとなるので、適用される税率は、税率区分を設定した累進的課税を行うことが可能となる。よって、累進的消費税と称されることとなる。②の Bradford X 税は、世帯単位で測定され、賃金のみ課税が生じる。この税は、ヘイグ・サイモンズの公式を修正した理論に基づくものである。すなわち、所得は、賃金とその他の源泉から構成される。その源泉は、財産とみなすこととなる。これをヘイグ・サイモンズの公式で当てはめると、(賃金 + 他の源泉による所得) = 財産 + 消費、となる。ここで、他の源泉による所得は、財産を構成すると仮定すると、賃金以外の他の源泉による所得と財産は相殺され、ゼロとなる。よって、最終的に、賃金と消費は、等しいこととなる。すなわち、消費は、賃金と等しくなるので、賃金のみ課税を行うことは、消費に課税するのと同じである、という論理である。賃金も、所得税と同様に、税率区分を設定し、累進課税を行うことが可能となる。よって、X 税は、賃金のみ課税することで、消費に累進的に課税を行う、累進的消費税であると称される。累進的消費税については、以下の文献が詳しい。①についての論文等。Graetz, *supra* note 89, at 1578-580; Andrews, *supra* note 89, at 1113; Warren, *supra* note 89, at 1093-94; LAURENCE S. SEIDMAN, *THE USA TAX: A PROGRESSIVE CONSUMPTION TAX*, 1, 1-9 (MIT Press 1997); Edward J. McCaffrey, *Tax Policy under a Hybrid Income-Consumption Tax*, 70 TEX. L. REV. 1145, 1170-73 (1992); Alan Gunn, *The Case an Income Tax*, 46 U. CHI. L. REV. 370, 370-78 (1979); DANIEL S. GOLDBERG, *THE DEATH OF THE INCOME TAX: A PROGRESSIVE CONSUMPTION TAX AND THE PATH TO FISCAL REFORM*, at 147-71 (Oxford University Press 2013). ②についての論文等。Shaviro, *supra* note 28, at 93-95; David F. Bradford, *Blueprint for International Tax Reform*, 26 BROOK. J. INTL. L., 1449, 1450-452 (2001); David F. Bradford, *Addressing the Transfer Pricing Problem in an Origin Bases X Tax*, NATIONAL BUREAU OF ECONOMIC RESEARCH, Working Paper 9843, 1, 3-5 (July 2000); GOLDBERG, *id.* at 189-98; David A. Weisbach, *Does the X-Tax Mark the Spot?*, 56 S.M.U. L. REV. 201, 204-08 (2003); David A. Weisbach, *Ironing Out the Flat Tax*, 52 STAN. L. REV. 599, 603-09 (2000).

ることが公平であるのか、である。また、勤労による生涯所得が同じで、貯蓄を嗜好する者と消費を嗜好する者に対し、どのように課税することが公平となるのか、等である。消費税を支持する者は、直接税についての議論、すなわち憲法上の議論行うことなく、公平の議論をすすめている。消費税を支持する者は、税と支出政策において、どのように能力を矛盾なく測定することができるのかを説明していない。また、消費が所得課税の代用として、正しい課税ベースであるのなら、それは支出政策の便益を段階的に減らすために用いることを暗黙的に意図する税として、正しい課税ベースではない。例えば、全ての課税と再分配が消費に基づいて評価されるのなら、低い消費水準を伴う富者は、その低い消費に基づき評価され、社会保障に係る便益を受けの対象となるであろう。これらの社会保障の便益が、所得に基づき段階的に減らそうとする場合、たとえ、消費税であったとしても、部分的に所得税を考慮することになる。

政府は、課税ベースあるいは支出政策の恩恵を与える資格を得ることを決定するため、財産、所得、賃金、消費など、様々な測定基準を用いてきた。この基準の多様性は、公平が重要ではないということの意味するものではない。仮に、そうであるのなら、いかなる課税ベースも、理由あるいは論拠なしで課税ベースとしての資格を得ることとなるであろう。とはいえ、公平の見解を一致させることには困難が伴う。立法に先立ち、どのような者を平等として取り扱うのか、どのような者が多くの税を支払い、あるいは便益を受けるのか、という税と再分配の両者の理念を確立することが求められる。

## 第2節 課税ベース及び支出ベースの課題

課税及び支出政策に適用される公平原理は、同等なものを平等に、また不平等なものを累進的に取り扱うことである。誰と誰とが平等であるかの測定は、課税ベースの決定に基づく。所得、消費、財産、賃金あるいはその他何が課税あるいは支出ベースとして妥当であるのかが問題となる。

たとえ、どのような課税ベースが選択されたとしても、それに対する調整

が必要となる。調整には、検討されるべき以下の7項目が存在する<sup>(93)</sup>。①帰属所得 (imputed income)、現物所得 (income in kind) 及び現物給与 (fringe benefit)、②能力と所得 (potential income)、③支出の必要性、④個人間移転と税、⑤物価水準の地域間格差、⑥世帯規模と税、⑦課税ベースの組合せ、等である。所得は、税の査定及び支出の受取に関する適格性を判断するための有力な測定手段となる。他の課税ベースを測定基準として用いた場合においても、同様の調整が必要となる。これらの調整は、現代の米国税制における主要な論点となっている。課税ベースの選択に際しては、税負担の配分とそれに基づく再分配のみならず、これらの課題と税目についても総合的に考慮する必要がある。

## I 帰属所得、現物所得及び現物給与

通常、税と支出の測定には、金銭を媒介とした市場取引記録が用いられる。金銭を媒介としない取引 (barter transactions) は、そこから除外される<sup>(94)</sup>。例えば、世帯内部に生じる帰属所得等の経済的利益についてである<sup>(95)</sup>。帰属所得とは、①納税者による財 (goods) の所有と使用、②納税者自らの支配に基づく世帯内の他者からの役務の提供等の内発的動機による充足度 (a flow of satisfaction) と定義される<sup>(96)</sup>。このように、帰属所得は、財の所有、使用 (消費) 及び役務の提供から生じる利益であると解される<sup>(97)</sup>。

財の所有から生じる利益には、帰属家賃等がある。例えば、持ち家の世帯と、借家の世帯とがあり、所得が同じであると仮定する。この場合、持ち家の世帯は、家賃を支払う必要がないので、借家の世帯が支払う家賃相当の金銭が所得としてみなされる。したがって、両者の世帯が、課税ベースの測定

---

(93) STEUERLE, *supra* note 5, at 273-74.

(94) MARTIN J. MCMAHON, JR. AND LAWRENCE A. ZELENAK, *FEDERAL INCOME TAXATION OF INDIVIDUALS* (Current Through 2016) ¶ 3. 03.

(95) BITTKER AND LOKKEN, *supra* note 31, ¶ 5. 3.

(96) Notes, *Taxation of Imputed Income*, 1959 DUKE L. J. 476, 476 (1959).

(97) 帰属所得の概念は、企業における雇用主と従業員との間においても適用される。

において、同じ担税力を有するの否かという調整が必要となる。財の自家消費から生じる利益は様々である。例えば、家庭菜園における農産物の自家消費や、家庭内で調理される食物の自家消費（パンやクッキーなど）、等である。これらの自家消費されるものは、市場からの購入を避けることができるので、その分の価値は所得として世帯内に蓄積されることとなる。世帯内の役務の提供には、帰属家事等がある。例えば、家政婦を雇用し家事に対する報酬を支払ったものとする。この場合、家事に専念する配偶者からの役務の提供は、家政婦に対する報酬と同じ経済的利益を生じさせることとなる。

世帯内において、このような財や役務提供の提供を基礎とした所得が生じたとしても、<sup>(98)</sup> 金銭に基づく税と支出の測定は、これらの成果を考慮しない。すなわち、役務の提供や財の形成は、所得とはみなされないことになる。<sup>(99)</sup> これは、世帯間の平等に影響を及ぼす。<sup>(100)</sup> 近年、共稼ぎの夫婦が増加し、そのため2名の稼得者で構成される世帯と1名の所得稼得者で構成される伝統的な世帯とが混在する。このような状況の下、正味の課税所得又は消費の測定上、労働や子の扶養に伴う消費に関して、両者をどのように取り扱うのが問題となる。たとえ、これらの消費が、市場価格で適切に調整されているか否かにかかわらず、<sup>(101)</sup> 課税ベースの測定において問題となり、その調整が必要となる。

帰属所得は、金銭によらない所得（non-cash income）、あるいは現物所得<sup>(102)</sup>である。しかしながら、金銭によらない所得、あるいは現物所得の全ては、

(98) Richard F. Muth, *Household Production and Consumer Demand Functions*, 34 *ECONOMETRICA* 699, 699 (1966); GARY S. BECKER, *A TREATISE ON THE FAMILY: ENLARGED EDITION*, at 20-79 (Harvard University Press 1993).

(99) Notes, *supra* note 96, at 476; Donald B. Marsh, *The Taxation of Imputed Income*, 58 *POLIT. SCI. Q.* 514, 514 (1943).

(100) Donald L. Lerman and Robert I. Lerman, *Imputed Income from Owner-Occupied Housing and Income Inequality*, 23 *URBAN STUD.* 323, 323 (1986).

(101) JACOB MINCER, MARKET PRICES, OPPORTUNITY COSTS, AND INCOME EFFECTS, IN: *MEASUREMENT IN ECONOMICS: STUDIES IN MATHEMATICAL ECONOMICS AND ECONOMETRICS IN MEMORY OF YEHUDA GRUNFELD*, EDITED BY CARL F. CHRIST ET AL., at 67-82 (Stanford University Press 1963).

(102) Marsh, *supra* note 99, at 514.



帰属所得概念の範囲に含まれない。例えば、現物所得が、役務の提供の対価として受け取られた場合、それは税の目的のために、直接的に金銭的な評価を暗示するものである。しかし、現物所得は、金銭の移転を伴わない通常の市場取引となる。同様の理由で、所有権から生ずる現物所得は、帰属所得ではない。例えば、土地の所有権から生ずる地代を、金銭ではなく生産物により受け取る場合などである。したがって、帰属所得は、現物所得の一種とみなすことができる。とはいえ、帰属所得は、通常の市場取引以外から生ずるものであり、その特性により両者は区別される<sup>(103)</sup>。

金銭によらない所得のうち、給与所得の場合の現物収入を、現物給与とい<sup>(104)</sup>う。米国において、現物給与は総所得に含まれ、課税対象とすることが原則<sup>(105)</sup>である。例えば、雇用主から従業員に提供される自動車、航空券、ゴルフ・テニス会員権、演劇等のチケットは、現物給与として従業員に課税される<sup>(106)</sup>。これらの課税対象となる現物給与は、賃金として取り扱われる<sup>(107)</sup>。その一方で、<sup>(108)</sup>特定の様々な便益に関しては、課税除外等の税法上の優遇措置が規定されて

---

(103) *Id.*

(104) 金子宏『租税法（第21版）』227頁（弘文堂、2016年）、谷口勢津夫『税法基本講義（第5版）』276頁（弘文堂、2016年）。現物給与は、勤務の対価としての性質を持っている限り、基本的に給与所得に含まれる。

(105) I.R.C. § 61 (a) (1); *Commissioner v. Glenshaw Glass Co.* 348 U.S. 426 (1955). この最高裁判決において、法廷は、内国歳入法典61条の総所得に関する解釈について、「議会は、一定の除外される項目を除き、全ての利益に税を課すことを意図していた」と判示した。この判決を引用し、1984年の財政赤字抑制法案（Deficit Deduction Act of 1984, Pub. L. 98-369）で、現物給与に関する内国歳入法典の条項が加えられた。

(106) *Treas. Reg. § 1.61-21 (a) (1)*.

(107) I.R.C. § 132 (a). 現物給与として総所得に含まれないものは、8項目が列挙されている。例えば、①雇用主が従業員に対して財や役務を無償で提供すること（I.R.C. § 132 (b) no-additional-cost service）、②通常の消費者に対する利益率を下回らない場合の従業員割引（I.R.C. § 132 (c) (1) qualified employee discount）あるいは役務提供でそのサービスの20%を下回らない場合、③通勤費などの交通費（I.R.C. § 132 (f) (1) qualified transportation fringe）、④引っ越し費用などの払戻し（I.R.C. § 132 (a) (6) qualified moving expense reimbursement）などである。

(108) GENERAL EXPLANATION OF THE REVENUE PROVISIONS OF THE DEFICIT DEDUCTION ACT OF 1984, at 843 (1984).

<sup>(109)</sup>。このように、現物給与には、課税対象となるものと、課税除外になるものが混在している。課税除外となる項目には、団体定期生命保険(group-term life insurance)に係る保険料、<sup>(110)</sup>家族のための扶養手当及び食品・貸間に係る費用等規定されている。<sup>(113)</sup>

現物所得あるいは現物給与は、共に広範囲に及ぶ。そのため、法の下で課税対象とすることには困難を伴う。また、それを特定し、具体的に金銭的に評価することにも限界がある。公平性の観点から、帰属所得のみならず、現物所得あるいは現物給与の課税についても、検討すべき課題となるであろう。

## II 能力と所得

所得のみならず、他の課税ベースを用いて平等を評価した場合においても、能力の測定(potential income)は現在のものであり、<sup>(114)</sup>将来の可能性を含むものではない。<sup>(115)</sup>これは、平等の評価において、重要な問題となる。仮に、等しい能力を有する者が、互いに同じ状況として取り扱われるのならば、そこには公平の根拠は存在せず、行政執行上の根拠のみが存在する。たとえ、等しい能力を有していたとしても、より勤勉に働き、それが退職まで持続する

(109) BITTKER AND LOKKEN, *supra* note 31, ¶ 14. 1. and 63. 1.

(110) I.R.C. § 79. 団体定期生命保険とは、遺族補償のために雇用主が保険契約者となり従業員が加入する保険である。保険料は雇用主が支払うが、従業員はその保険料については課税除外となる。

(111) I.R.C. § 129. 扶養家族の養育介護支援プログラム(dependent care assistance program)において、その基金に従業員が加入する場合、夫婦合算申告で年間5,000ドル、夫婦個別申告においては2,500ドルまでが控除の対象となる。雇用主が負担する場合においても、総所得には含まれない。

(112) I.R.C. § 119. 雇用主の事業の目的で、従業員に食事あるいは一時的な住居を提供する場合、それらの費用は、従業員の総所得には含まれない(I.R.C. § 119 (a))。

(113) その他、聖職者のための住宅手当(I.R.C. § 107)、従業員その配偶者及び扶養家族のための弁護士費用(I.R.C. § 120)、従業員が医療費や子の保育料に利用される支出口座へ移転される金銭(I.R.C. § 125)、従業員の教育費用(I.R.C. § 127)及び養子縁組のための支援費(I.R.C. § 137)等がある。

(114) James A. Mirrlees, *An Exploration in the Theory of Optimum Income Taxation*, 38 REV. ECON. STUD. 175, 175 (1971).

(115) Daniel N. Shaviro, *Inequality, Wealth, and Endowment*, 53 TAX L. REV. 397, 416 (2000).

者は、そうではない者に比べ、行政執行上、税の負担が重くなる。平等の評価の測定基準に、将来の可能性を用いること、あるいはそれを認識することを避ける場合、この問題は、より深刻なものとなる。福祉及び社会保障としての年金制度等を策定する場合、低所得者に対する補助金や、低い課税の決定は困難となる。なぜならば、現に有する所得稼得能力の相違と実現するその能力との相違を区別することは困難となるためである。例えば、40,000ドルを獲得する能力を有する2人の者がいるとする。1人は労働し税を支払い、もう一方の者は働かずまた税も支払わず政府からの補助金を受ける、とする。この場合、能力を平等の測定基準とし、この両者が等しい能力を持つのであれば、その政府からの恩恵と税の支払は同じとなる。

法は、年齢、身体的あるいは精神的障害等、所得以外の明確な区分に依存することによって、能力を識別しようとする。<sup>(116)</sup>しかしながら、その識別の基準でさえも荒削りなものである。例えば、近年において、成人の3分の1以上が早期に退職する。そのため、単に年齢が高齢者（例えば62歳）<sup>(117)</sup>に到達したという理由だけでは、誰が実際にどの程度の能力を有するのかという評価はできない。したがって、上記のような法の区分に基づく能力の識別は、必ずしも妥当であるとはいえないであろう。

課税ベースが、所得、財産、消費、あるいはいかなる形式であろうと、能力の測定には困難を伴う。<sup>(118)</sup>したがって、個人が、能力に関する上述のような政府の恣意的な仮定に基づき、税を支払うべきであるということは示唆されないであろう。仮に、全ての個人が同じ能力を持つとするのなら、その能力

---

(116) 社会保障制度における、高齢者、遺族及び障害者保険（Old-Age, Survivors, Disability Insurance, OASDI）に関する規定が、その代表的なものである。例えば、年金受給資格は、最低10年間の社会保障税の支払が規定され（45 U.S.C. § 231 (a) (1)）、また、年金の受給年齢は標準的な退職年齢（normal retirement age）である66歳（出生年によって67歳の場合もある）と規定されている（5 U.S.C. § 8421）。このように、法は、年齢、あるいは具体的な期間等の条件を示し、能力に基づく条件を考慮しない。

(117) 公的年金制度において、62歳から年金の支給を受けることが可能である。この62歳は、早期退職者（early retirement）と称される（5 U.S.C. § 8421 (3) (A)）。

(118) Eric Rakowski, *Can Wealth Taxes Be Justified?*, 53 TAX L. REV. 263, 285-86 (2000)。

に対する適切な課税は人頭税となるであろう。それは、個人の存在について、等しく税を課すからである。とはいえ、人の存在ということのみで能力を測定し、あるいは富裕者が他の者より税を支払う能力を有しないと考える者はいないであろう。

フルタイムで働く者の能力を評価することは容易である。人による賃金率の相違は、能力の相違に関連する。とはいえ、人によっては、能力があってもより簡単な仕事を嗜好することもあれば、労働よりも余暇を重視し、少ない報酬でも満足する者がいることも事実である。<sup>(119)</sup>

租税の応能原則は、納税義務者の経済的能力に相応して課税がなされるべきであるという概念を基礎として、課税の累進性を支持するとともに、税の公平性を達成すると考えられている。しかし、その能力の測定は、現時点で発現した能力を指標としたものであり、将来的に実現する能力は含まれない。真に能力を評価指標とするのであれば、潜在的な能力についてもその評価指標に含めるべきであり、どのようにそれを課税ベースとして評価するのかについては、未解決な課題として残されているといえよう。

### Ⅲ 支出の必要性

同じ所得稼得能力を有し、あるいは同額の所得を実現させていたとしても、それらの者は、必ずしも同じ水準による政府からの支出の必要性 (expenditure needs)<sup>(120)</sup> を有するとは限らない。<sup>(121)</sup> 教育、医療、福利の実現等の人の要求に対する支出・再分配の公平化 (equalization) は、中央政府から

---

(119) DANIEL SHAVIRO, ENDOWMENT AND INEQUALITY, in: TAX JUSTICE: THE ONGOING DEBATE, EDITED BY JOSEPH J. THRONDIKE AND DENNIS J. VENTRY JR., at 123 - 24 (The Urban Institute Press 2002); Shaviro, *supra* note 115, at 403-06.

(120) ANDREW RESCHOVSKY, COMPENSATING LOCAL GOVERNMENTS FOR DIFFERENCES IN EXPENDITURE NEEDS IN A HORIZONTAL FISCAL EQUALIZATION PROGRAM, at 400, IN: INTERGOVERNMENTAL FISCAL TRANSFERS: PRINCIPLES AND PRACTICE, ED. BY ROBIN BOADWAY AND ANWAR SHAH (The World Bank 2007). 「支出の必要性」あるいは「必要となる支出」(expenditure needs) は、公共サービスを提供するために、政府が必要とする最小限の金銭の額を測定することと定義される。

(121) STEUERLE, *supra* note 5, at 275.

地方政府への再分配も含め、政策的な課題となる。例えば、同じ50,000ドルの所得を有する2人の者を仮定する。1人の者は病弱であり、25,000ドルの医療費を必要とし、他方は健康であり医療費を必要しない、とする。この場合、医療費を必要とする者は、他者と同じ税の支払能力を有するとはいえない。また、政府からの支出による補助金の必要性も、両者が同じであるとは考えられない。

この事例は、課税と再分配の2つの側面を有する。1つは、所得を課税ベースとしたときの支払能力、すなわち担税力の測定である。一般に、所得税の納税額は、所得区分に税率を適用して算出する。税負担の評価は、単に所得の規模がその指標となり、本事例で示される稼得所得以外の要素は配慮されない。よって、支払能力の測定には調整が必要となるであろう。もう1つは、所得を支出（再分配）ベースの指標としたときの調整である。上記の事例で示されるように、同一の所得稼得者に対して、同一の再分配は要求されない。再分配は、一定の所得水準で画一的に測定されるのではなく、必要とされる者に応じた測定がなされるべきであろう。

政府による支出は、政府予算の執行による直接的な支出と「租税支出 (tax expenditure)」の2種類が存在し、とりわけ後者の支出についてはその意義が問われている。長年の間、税法学者は、連邦所得税法における課税除外、控除、税額控除あるいは税の優遇的な手当等が、連邦政府からの支出と同様の機能を有するものとしてきた。この見解を否定することは、租税支出が、議会や国民による政府基金の適格性に関する判断を曖昧にさせる手段となっている、と主張してきた。<sup>(122)</sup>

---

(122) Borris I. Bittker, *Accounting for Federal "Tax Subsidies" in the National Budget*, 22 NATL TAX J. 244, 260 (1969); Steven A. Dean, *The Tax Expenditure Budget Is a Zombie Accountant*, 46 U.C. DAVIS L. REV. 265, 283 (2012); Douglas A. Kahn and Jeffrey S. Lehman, *Tax Expenditure Budgets: A Critical View*, 54 TAX NOTES, 1661, 1661 – 665 (1992); C. Eugene Steuerle, *The Tax Expenditure Budget: Use With Care*, 78 TAX NOTES 1051, 1051 (1998); J. Clifton Fleming, Jr. and Robert J. Peroni, *Can Tax Expenditure Analysis Be Divorced from a Normative Tax Base?: A Critique of the "New Paradigm" and its Denouement*, 30 VA. TAX REV. 135, 154 – 71 (2010); Rush Mason, *Tax Expenditures and*

「租税支出予算 (tax expenditure budget)」理論の主唱者である Stanley Surrey 教授らは、租税支出の概念を以下のように述べる。<sup>(123)</sup>連邦所得税法は、2つの部分で構成される。1つ目は、所得税を執行するために必要な条項の構造である。2つ目は、政府による資金援助政策 (governmental financial assistance program) が、政府の直接的な支出ではなく、特定の租税条項を通じて行われる租税支出の構造である。2つ目の税法的構造は、所得税の本質的な構造と関係するものではなく、またそれが機能するために必要不可欠なものでもない。それは単に所得税法の体系の中に包含されているに過ぎない。租税支出は、広範囲に及ぶ「補助」を規定する。これは、「補助金」を実際に支払う方法の代替として、所得税法の機能を利用するものである。租税支出の分析は、政府からの直接的な支出と税法を通じた支出の2つの支払が生じることを示す。

所得税法の租税支出条項は、「税の支払」と同時に「支出の支払」を生じさせる。したがって、租税支出は、特定の条項によって恩恵を受ける者に対して、直接的に「補助金」を与えるように取り扱われる。その仮説論理的な補助金を与えること、それ自体が「所得」を意味する。それゆえ、この「所得」に対する税も、同様に租税支出の一部として考えることができる。

租税支出には、課税免除、課税除外、控除、税額控除、優遇税率あるいは課税の繰延べ等、様々な形式がある。例えば、州債及び地方債の利息は課税除外の手法が用いられる。慈善団体への寄附に関する控除は、課税所得から

---

*Global Labor Mobility*, 84 N.Y.U. L. REV. 1540, 1550 (2009); Jason S. Oh, *The Social Cost of Tax Expenditure Reform*, 66 TAX L. REV. 63, 86 - 88 (2012); Victor Thuronyi, *Tax Expenditures: A Reassessment*, 1988 DUKE L. J. 1155, 1163 - 170 (1988); Maureen B. Cavanaugh, *On the Road to Incoherence: Congress, Economics, and Taxes*, 49 UCLA L. REV. 685, 711 - 14 (2002); Conor Clarke and Edward Fox, *Perceptions of Taxing and Spending: A Survey Experiment*, 124 YALE L. J. 1252, 1257 - 266 (2015); Gregg D. Polsky, *Rationally Cutting Tax Expenditures*, 50 U. LUISVILLE L. REV. 643, 657 (2012); David A. Weisbach, *Tax Expenditures, Principal-Agent Problems, and Redundancy*, 84 WASH. U. L. REV. 1823, 1830 - 836 (2006).

(123) STANLEY S. SURREY, PAUL R. MCDANIEL, HUGH J. AULT, AND STANLEY A. KOPPELMAN, *FEDERAL INCOME TAXATION*, at 232 - 33 (Foundation Press 1986).

控除する形式での租税支出である。投資あるいは特定の研究費等に係る控除は、税額控除の形式をとる租税支出である。キャピタルゲインに対する税制上の優遇は、事実上、特別の税率を規定することによる租税支出である。控除の時期を早め、あるいは課税のための所得の計上を遅らせることも租税支出となる。加速減価償却費、無形掘削費及び開発費等の控除は、控除を早める形式の租税支出であり、他方、適格年金制度や利益分配制度などは、所得の繰延べによる形式の租税支出となる。

1913年の累進的所得税の制定と同時に、課税除外、課税免除及び控除等についても、条項として規定された。その後、100以上もの控除、課税免除及び税額控除等が内国歳入法典に加えられてきた。第二次世界大戦後、連邦所得税による税収は国民総生産額の15%以上に達した。所得税の税収規模の拡大に伴い、「租税交付金 (tax subsidy)」との認識であった控除等の取扱いが問題視されるようになった。<sup>(124)</sup> 1960年代の中頃、米国財務省はこれら租税交付金の追跡とその説明について調査を開始した。<sup>(125)</sup> 「租税支出」という用語が用いられはじめたのもこの時期である。<sup>(126)</sup> 1974年の予算及び歳入管理法で、租税支出は法的に以下のように定義された。連邦税法で規定する特定の課税除外、課税免除、控除、税額控除、優遇税率及び課税の繰延べに関わる条項は、歳入損失を生じさせるのである。<sup>(128)</sup>

財務省及び両議院税制委員会 (Joint Committee on Taxation, JCT) は、租税支出の項目とその推定額を毎年算出する。<sup>(129)</sup> 2015年度において、租税支出額は1.2 trillion ドルであり、政府支出予算額は3.8 trillion ドルであった。したがって、租税支出は、連邦支出全体の24%を占める。さらに、租税支出

(124) Thomas L. Hungerford, *Tax Expenditures and the Federal Budget*, at 6, CRS Report RL34622 (Congressional Research Service 2011).

(125) Jonathan B. Forman, *Origins of the Tax Expenditure Budget*, 30 TAX NOTES 537, 537-545 (1986).

(126) STANLEY S. SURREY & PAUL R. McDANIEL, *TAX EXPENDITURES*, (Harvard University Press 1985).

(127) Congressional Budget and Impoundment Control Act of 1974 (Pub. L. No. 93-344).

(128) 2 U.S.C. § 622 (3).

(129) Hungerford, *supra* note 124, at 6.

項目の3分の2以上は、税法の条項に由来する。直接的な支出は、年度単位で決定されるのに対し、税法を通じて行われる租税支出は、その法の改正がない限り、継続される支出である。このように、租税支出は、連邦全体の支出において重要な位置づけとなるものの、その項目の評価及びその評価ベースについては様々な議論が存する。<sup>(130)</sup>

課税免除、課税除外、控除及び税額控除等の税法上の意義については、租税支出、租税上の恩恵 (tax incentive)、あるいは課税からの回避の手段 (tax loophole) 等、様々な見解が存在する。また、租税支出に関して、それを歳入の減少とみるのか、あるいは歳出とみるのかについても一致した見解は存在しない。租税支出は、必ずしも必要とする者に便益が分配されるとはいえず、それは一般に、不公平であるとの見解も存在する。<sup>(131)</sup> よって、控除制度等の意義については、今後、調整すべき課題であるといえよう。

租税の応能原則に関する基本概念は、課税の測定指標である支払能力のみならず、支出の測定もその指標として考慮する必要がある。このことは、再分配の測定指標に社会的要請の実現を反映した支出の必要性を含むことを意味する。支出の必要性は、納税者それぞれの状況により異なる。したがって、公平性の観点から、再分配は累進的な支出として行われるであろう。このように、租税の応能原則は、課税 (ability to pay) のみならず、再分配 (possibility to receive)<sup>(132)</sup> の両者を考慮した概念であると考えられる。再分配は、それを受け取る個人の個々の状況に応じた必要性を配慮すべきこととなり、それをいかに税あるいは税制に反映させるのかという課題が残されているといえよう。

(130) BITTKER AND LOKKEN, *supra* note 31, ¶ 3.6.

(131) Stanley S. Surrey, *Federal Income Tax Reform: The Varied Approaches Necessary to Replace Tax Expenditures with Direct Governmental Assistance*, 84 HARV. L. REV. 352, 352 (1970).

(132) STUERLE, *supra* note 5, at 267–70; Burman, *supra* note 1, at 592; Zolt, *supra* note 1, at 693; Kamin, *supra* note 1, at 605–06.



#### IV 個人間移転と税

個人間の経済的利益の移転 (interpersonal transfer) に関して、税の調整を考慮する必要がある。<sup>(133)</sup> 経済的利益の移転 (assignment) には、世帯内、世帯外及び単一の経済単位内での所得の移転、移転概念と類似した取引、移転を意図する試み、税の控除を目的とする移転、あるいは適用される税の変更を目的とした移転、等が含まれる。<sup>(134)</sup> 公益団体に対する寄附行為も、経済的利益の移転とみなすことができる。また、州税及び地方税の連邦所得税に対する控除も、経済的利益の個人間移転理論に基づく<sup>(135)</sup>と考えることができる。現行の税及び支出の制度は、いずれの経済的価値の移転及びその享受について調整を行っている。しかしながら、問題は、移転が行われる前後いずれの時期において、個人又は世帯としての税を支払う能力を測定するのだからである。

##### 1 所得の世帯内移転

個人間移転を伴う所得分割 (income shifting) は、租税回避の意図を示すものであり、世帯全体としての租税債務を減少させることを目的とする。所得分割を行うことによって、適用される税率の低い所得区分に所得を減少させ、その結果、世帯全体としての税負担が軽減するというものである。仮に、

---

(133) STUERLE, *supra* note 5, at 275–76.

(134) BITTKER AND LOKKEN, *supra* note 31, ¶ 75.1; James S. Eustice, *Contract Rights, Capital Gain, and Assignment of Income the Ferrer Case*, 20 TAX L. REV. 1 (1964); Jerry A. Kasner, *Income Shifting Planning and Pitfalls After Tax Reform*, 45 NYU INST. ON FED. TAXN, ¶ 25 (1987); Charles S. Lyon and James S. Eustice, *Assignment of Income: Fruit and Tree as Irrigated by the P. G. Lake Case*, 17 TAX L. REV. 293 (1962); Ralph S. Rice, *Judicial Trends in Gratuitous Assignments to Avoid Federal Income Taxes*, 64 YALE L. J. 991 (1955); Lloyd G. Soll, *Intra-Family Assignments: Attribution and Realization of Income*, 7 TAX L. REV. 61 (1951); Stanley S. Surrey, *Assignments of Income and Related Devices: Choice of the Taxable Person*, 33 COLUM. L. REV. 791 (1933); Stanley S. Surrey, *The Supreme Court and the Federal Income Tax: Some Implications of the Recent Decision*, 35 ILL. L. REV. 779 (1941); Lester B. Snyder, *Taxation with an Attitude: Can We Rationalize the Distinction Between “Earned” and “Unearned” Income?*, 18 VA. TAX REV. 241 (1998).

(135) STEUERLE, *supra* note 5, at 276.

世帯の各個人の所得ではなく、世帯全体の所得に対して課税されるのならば、世帯内の所得移転に関する税負担上の利点は生じないであろう。1948年、婚姻関係にある夫婦に対して、所得税の夫婦合算申告制度が制定された。<sup>(136)</sup>これにより、配偶者から配偶者への所得分割による所得税の優遇措置は、實質的に排除されたことになる。<sup>(137)</sup>

とはいえ、世帯内の所得移転に関し、現行の所得税制度には一般に、所得稼得者である配偶者の所得の一部は課税されることなく、非就労の配偶者に移転されるべきであるという見解が反映されている。非就労の配偶者が、専ら家庭内で子の養育や老いた親の世話に専念していたとしても、その配偶者に対する直接的な控除（いわゆる配偶者控除）は存在しない。その一方で、就労の配偶者が所得税を申告するに際し、夫婦合算申告は夫婦個別申告よりも、課税上、有利に働くことがある。このように、婚姻している夫婦に対して認められる申告身分の選択は、世帯内所得移転が容認されることを背景とするものである。婚姻している夫婦は、夫婦共働き、あるいは1人所得稼得世帯であろうと、申告身分に応じた控除制度の機能を適用することができる。このような控除制度は、とりわけ、非就労の配偶者を有する世帯における、

(136) The Revenue Act of 1948, Pub. L. No. 471, 80th Cong., 2d Sess. (April 2, 1948); Comment, *Joint Income Tax Returns Under the Revenue Act of 1948*, 36 CAL. L. REV. 289, 289-91 (1948); Stanley S. Surrey, *Federal Taxation of the Family — The Revenue Act of 1948*, 61 HARV. L. REV. 1097, 1103-16 (1948). 1948年に導入された所得税の夫婦合算申告制度の特徴は、夫婦共有財産法が適用されている州（community property state）と適用されていない州（common law state）との間における税の公平性を達成しようとしたところにある。夫婦合算申告では、夫婦の正味所得や課税免除を均等に2分割した上で、各人の基本的な所得税額を算出し、その額を2倍することによって、最終の税額を求めるものである。この税額の算出方法により、夫婦共有財産法が適用されていない州に居住する夫婦とそれが適用されている州に居住する夫婦との間で、税負担が均等化することになる。また、夫婦合算申告における標準控除額は、5,000ドル以上の申告所得に対して1,000ドルと規定し、他方、夫婦個別申告時における各人の標準控除額をそれぞれ500ドルと設定したことで、夫婦合算申告と夫婦個別申告との公平性を図ろうとした。

(137) I.R.C. § 1041; BITTKER AND LOKKEN, *supra* note 31, ¶ 111.3.2.

(138) I.R.C. § 1 (a).

(139) I.R.C. § 1 (d).

税制上の優遇措置のあり方が問われることとなる<sup>(140)</sup>。

例えば、非就労の配偶者を対象とした所得控除には、標準控除 (standard deduction)<sup>(141)</sup>、項目別控除 (itemized deduction)<sup>(142)</sup>、教育に関する控除、配偶者 IRA (配偶者個人退職年金口座, spousal IRA, spousal individual retirement account) 等がある。

標準控除と項目別控除とは、いずれか有利な方を選択することができる<sup>(143)</sup>。夫婦合算申告時の標準控除は、夫婦個別申告の2倍となる<sup>(144)</sup>。2016年度の婚姻関係にある夫婦の合算申告における標準控除額は12,600ドルであり、夫婦個別申告の各配偶者における標準控除額は6,300ドルである<sup>(145)</sup>。項目別控除は、課税年度に生じた様々な家庭内支出・経費等に関する控除である。例えば、

---

(140) STEUERLE, *supra* note 5, at 275–76.

(141) I.R.C. § 63 (c). 標準控除の制度は、1944年に制定された (Individual Income Tax Act of 1944, § 9, 58 Stat. 231, 236)。この控除制度は、納税者の所得税申告を簡便化する目的で導入された。当時、調整後総所得の10%に相当する控除が認められていたが、申告に際し多種多様な項目別控除の代わりに、均一な標準控除を設定することで、納税者による申告を容易なものとした。

(142) I.R.C. § 63 (d).

(143) I.R.C. § 63 (b) (1); IRS Publication – 17, Part Five, Standard Deduction and Itemized Deductions, at 138 (2015), *available* at <https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p17.pdf>. 所得税の標準控除は、我が国の基礎控除とは異なり、全ての納税義務者が無条件で利用できる控除ではない。標準控除と項目別控除の両者を申告することはできず、そのいずれかにより申告されることになる。通常、両者を計算した上で、納税者にとって有利な控除が選択される。

(144) I.R.C. § 63 (c) (2) (A) (i).

(145) Revenue Procedure 2015–53, 13, *available* at <https://www.irs.gov/pub/irs-drop/rp-15-53.pdf>.

(146) I.R.C. § 67 (b). 項目別控除には、①適格な住宅借入金に係る利子、投資関連利子及び事業に関連する利子等の特定の支払利子 (I.R.C. § 163, interest), ②州所得税、州一般売上税、地方税等の特定の税 (I.R.C. § 164, taxes), ③災害・盗難損失 (I.R.C. § 165, casualty or theft loss), ④米国内の適格な団体への寄附 (I.R.C. § § 170 and 642 (c), charitable), ⑤医療費及び歯科医療費 (I.R.C. § 213, medical and dental expenses), ⑥障害者が就労のために必要な経費 (Treas. Reg. § 404.1576, impairment-related work expenses), ⑦故人に関連する所得に起因する遺産税 (I.R.C. § 691 (c); Treas. Reg. § 1.691 (c)–1, deduction for estate tax), ⑧ショートセールに利用された個人資産の売却経費 (I.R.C. § 163 (d) (3) (C), personal property used in short sale. 例えば、住宅ローンの支払が困難となり、完済前に住宅を売却するような場合など), ⑨請求権原則の下で適用された税の払戻額 (I.R.C. § 1341, repayment made under the claim of right), ⑩死亡により、年金投資の回収前にその支払

夫婦合算申告では、就労の配偶者のみならず、非就労の配偶者によって生じた医療費を控除することができる<sup>(147)</sup>。ただし、この控除は、医療費が調整後総所得 (adjusted gross income, AGI) の10%を超える額に対してのみ適用される<sup>(149)</sup>。とはいえ、このような項目別控除は、標準控除と同様に、非就労の配偶者を有する夫婦世帯にとっては、共働きの夫婦に比べて、調整後の総所得を軽減させる効果を有することになる。また、夫婦2人世帯で総所得を有しない非就労の配偶者がいる場合、夫婦合算申告では2人分の人的控除 (personal exemption)<sup>(150)</sup> で申告することができる。2016年度における配偶者1人当たりの人的控除額は4,050ドルである<sup>(151)</sup>。したがって、夫婦2人の人的控除額は8,100ドルとなる。このように、標準控除、項目別控除及び人的控除は、非就労の配偶者にも適用され、それらには世帯としての租税債務を軽減させる効果がある。所得税の租税債務の軽減は、課税対象となる所得の軽減であるともいえる。すなわち、就労している配偶者の所得の一部が、非就

---

が終了した場合における未回収部分の拠出金 (I.R.C. § 72 (b) (3), annuity cease before investment recovered), ①社債発行差金償却 (I.R.C. § 171, amortizable bond premium), ②共同所有家屋運営会社に関する控除 (I.R.C. § 216, cooperative housing corporation), 等があり、これら以外を「その他の項目別控除 (miscellaneous itemized deduction)」として取り扱う (I.R.C. § 67 (b))。その他の項目別控除は、調整後総所得の2%を超える額が控除の対象となる (I.R.C. § 67 (a))。その他の項目別控除については、租税裁判となる場合が多い。

(147) I.R.C. § 213 (a), 213 (d) (8).

(148) I.R.C. § 62. 調整後総所得とは、個人の総所得から各種の項目を控除した額である。総所得には、賃金、事業所得、財産からの所得等がある (I.R.C. § 61)。控除項目には、営業、事業のために直接要した費用、従業員が役務の提供のために要した費用、財産の売却による損失等が含まれる (I.R.C. § 62)。このようにもとめた調整後総所得は、必ずしも正確な総所得を反映するとは限らない。そのため、更に一定の調整を加え、修正調整後総所得 (modified adjusted gross income, MAGI) を算出する場合もある (I.R.C. § 135 (c) (4))。調整後総所得と修正調整後総所得は、特定の控除を受けるための基準となる。修正調整後総所得の算出については、以下を参照すること。available at <https://www.irs.gov/businesses/small-businesses-self-employed/passive-activity-loss-atg-exhibit-2-2-modified-adjusted-gross-income-computation>.

(149) たとえば、調整後総所得が70,000ドルであり、課税年度の医療費が8,000ドルであったとする。この場合、控除可能な医療費は、1,000ドル (8,000 - 70,000 × 10%) となる。

(150) I.R.C. § 151 (b); Treas. Reg. § 1.151-1 (b).

(151) I.R.C. § 151 (d); IRS Publication, *supra* note 143, at 16.

労の配偶者に移転され、就労している配偶者の所得が減少したために、適用される税率区分が低下したという効果と同様の論理を導くことになる。

非就労の配偶者が学生として就学している場合、就労の配偶者には様々な教育に関する所得控除 (deduction) あるいは税額控除 (tax credit) を受けることができる。主な教育費控除には、授業料及び関連費用控除 (tuition and fees deduction)<sup>(152)</sup>、米国機会税額控除 (American opportunity credit)<sup>(153)</sup> あるいは生涯学習税額控除 (lifetime learning credit)<sup>(154)</sup> 等がある。授業料及び関連費用控除は夫婦合算申告の場合に認められ、夫婦個別申告では認められない<sup>(155)</sup>。当該控除では、課税年度内で納税者が支払った授業料及びその関連費用が控除の対象となるが<sup>(156)</sup>、夫婦合算申告時の調整後総所得が160,000ドルを超える場合には適用されない<sup>(157)</sup>。調整後総所得額が130,000ドル以下の場合、最大で4,000ドルが控除可能となる<sup>(158)</sup>。調整後総所得額が130,000ドルから160,000ドルでは、最大2,000ドルが控除可能となる<sup>(159)</sup>。米国機会税額控除についても、夫婦合算申告が控除の対象となり、夫婦個別申告では認められない<sup>(160)</sup>。当該税額控除は、学位取得を目的として4年間の大学授業料に対して、毎年適用される控除制度である<sup>(161)</sup>。課税年度内に納税者が支払った授業料及び関連経費で2,000ドルを上限として控除される<sup>(162)</sup>。また、その費用が2,000ドルを超える場合、4,000ドルを上限として、その超える額の25%が追加的に控除される<sup>(163)</sup>。したがって、最大で2,500ドルの税額控除が認められることになる<sup>(164)</sup>。生涯学

---

(152) I.R.C. § 222.

(153) I.R.C. § 25A (i).

(154) I.R.C. § 25A (a) (2).

(155) I.R.C. § 222 (d) (4).

(156) I.R.C. § 222 (a).

(157) I.R.C. § 222 (b) (1).

(158) I.R.C. § 222 (b) (2) (B) (i).

(159) I.R.C. § 222 (b) (2) (B) (ii).

(160) I.R.C. § 25A (g) (6).

(161) I.R.C. § 25A (i) (2).

(162) I.R.C. § 25A (i) (1) (A).

(163) I.R.C. § 25A (i) (1) (B).

習税額控除は、学位や年数に関係なく専門学校、大学及び大学院の学費について、年間2,000ドルを上限として認められる税額控除<sup>(165)</sup>である。教育に関する税額控除は、税額から直接控除することができるので、課税所得に対する控除よりも租税債務の軽減効果が大きくなる。このように、教育関連控除についても、就労配偶者の所得の一部が、非就労の配偶者に移転したものと考えることができる。

配偶者 IRA 制度についても、勤労所得を有する就労の配偶者から、非就労の配偶者への所得の個人間移転が生じると考えることができる。個人退職年金口座 (IRA)<sup>(166)</sup> への金銭の拠出は、原則、就労による勤労所得を得ていることが条件となるが、例外として、税法は、婚姻関係にある非就労の配偶者に対してもその口座の開設と金銭の拠出を容認する<sup>(167)</sup>。口座の開設と拠出金は就労の配偶者が行う<sup>(168)</sup>。ただし、就労配偶者の勤労所得は、夫婦両者の IRA 合算額と等しいか、あるいはそれを超えるものでなければならない<sup>(169)</sup>。これを配偶者 IRA という。基本的に配偶者 IRA は、通常の勤労所得を伴う就労者が加入する IRA と同じに取り扱われる。しかし、配偶者 IRA に拠出金を提供するためには、所得税申告において夫婦合算申告を選択しなければならず<sup>(170)</sup>、夫婦個別申告では認められていない<sup>(171)</sup>。IRA には様々な種類があるが、税法上、配偶者 IRA に適用されるのは基本的に traditional IRA と Roth IRA の<sup>(172)</sup> <sup>(173)</sup>

(164) 授業及び関連費用が年間で4,000ドルの場合、年間の税額控除額は、2,000ドル + (4,000ドル - 2,000ドル) × 0.25% = 2,500ドルとなる。米国機会税額控除制度では、4年間毎年の控除が認められるので、4年間の税額控除額の総額は、最大で10,000ドルとなる。

(165) I.R.C. § 25A (c) (1). 授業料及び関連費用について、年間10,000ドルを上限として、その費用の20% に相当する額が当該税額控除の対象となる。年間の最大控除額は、2,000ドルとなる。

(166) I.R.C. § 408 (a).

(167) Kay Bailey Hutchison Spousal IRA; THE STAFF OF THE JOINT COMMITTEE ON TAXATION, GENERAL EXPLANATION OF TAX LEGISLATION ENACTED IN THE 113TH CONGRESS, 5 (MARCH 2015).

(168) I.R.C. § 219 (c).

(169) I.R.C. § 219 (c) (2) (B).

(170) I.R.C. § 219 (c) (2) (A).

(171) I.R.C. § 219 (g) (4) (A).

(172) Employee Retirement Income Security Act of 1974 (ERISA), Pub. L. 93-406, 88 Stat. 829

2種類である<sup>(174)</sup>。IRAには、年間拠出金の限度額、所得制限及び catch-up 拠出金の優遇等<sup>(175)</sup>、様々な規定が適用されるが、配偶者 IRA についても同様の規定が適用されることとなる。また、配偶者 IRA において、個人退職年金口座は夫婦個別に開設され、夫婦共有名義の口座を開設することはできない<sup>(176)</sup>。すなわち、このことは、非就労の配偶者は、IRA に自らの資産を有することを意味する。

IRA には、税制上の優遇措置が与えられ、また配偶者 IRA では、就労の配偶者と同じ経済的利益が非就労の配偶者に提供される。Traditional IRA において、所得税の納税者の年齢が50歳未満の場合、年間拠出額のうち最大で5,500ドル（2016年度）までが、修正調整後総所得（modified AGI）に対する控除の対象となる<sup>(177)</sup>。50歳以上では、さらに1,000ドルが追加され<sup>(178)</sup>、控除額は6,500ドルとなる。退職年金口座の名義は、夫婦共有ではなく各個人名となるので、婚姻関係にある夫婦は2つの IRA を有すこととなり、両者を

---

(September, 1974) の年金改正で創設された。その後、数次にわたる改正を経て、現在の制度に至る。Traditional IRA は、勤労者個人が退職年金口座に資金を拠出する制度であり、拠出した金額は所得税申告に際して控除される（拠出時非課税）。口座に拠出された資金は、運用によって増加し、それが退職後の年金の基礎となる。運用時の収益は非課税となる（運用時非課税）。ただし、年金受給時には、受給を受けた金額に対して通常の所得税が課せられる（受給時課税）。

(173) Taxpayer Relief Act of 1997, Pub. L. 105, 111 Stat. 787 (August, 1997) で創設された。Roth IRA の特徴は、拠出金の課税所得からの控除は認められていないが<sup>5</sup>（拠出時課税）、年金受給時には非課税として取り扱われる点にある（受給時非課税）。運用時の収益は非課税であり（運用時非課税）、これは traditional IRA と同様である。

(174) THE STAFF OF THE JOINT COMMITTEE, *supra* note 167, at 5.

(175) 50歳を超えても、新たに年金拠出を行うことができる制度である。

(176) I.R.C. § 408 (a); Treas. Reg. § 1.408-2 (b).

(177) I.R.C. § 219 (b) (5) (A).

(178) I.R.C. § 219 (b) (5) (B) (ii); Economic Growth and Tax Relief Reconciliation Act of 2001 (EGTRRA), Pub. L. 107-16, 115 Stat. 38 (June, 2001). EGTRRA によって Catch-up 拠出金制度が創設された。本制度により、50歳以上の納税者は、IRA に対する拠出金限度額が引き上げられ、また traditional IRA における所得控除額も拡大した。EGTRRA による Catch-up 拠出金制度は、2011年で終結することになっていたが、Pension Protection Act of 2006, Pub. L. 109-280, 120 Stat. 780 (August, 2006) で、当該制度は恒久的な制度となった。

合わせた11,000ドル（50歳未満）または13,000ドル（50歳以上）が、就労配偶者における所得控除の最高額となる。Roth IRA では、拠出金の所得控除は認められないが<sup>(179)</sup>、非就労の配偶者に対して IRA 口座の創設と拠出金の提供が可能となる<sup>(180)</sup>。しかも、年金の受給に所得税は課されない<sup>(181)</sup>。このような配偶者 IRA における非就労の配偶者に対する経済的利益の移転は、同性婚のパートナーにも容認される<sup>(182)</sup>。このように、Traditional IRA 及び Roth IRA ともに、配偶者 IRA 制度は、夫婦間の所得移転として捉えることができる。

離婚した配偶者は、その婚姻が10年以上継続していたのなら、たとえ非就労の配偶者であっても、社会保障制度（Old-Age, Survivors, and Disability Insurance）の恩恵が与えられる。その恩恵は、勤労所得を伴う元配偶者のその50%に相当する<sup>(183)</sup>。例えば、元夫の Abner は66歳で退職し、一月あたり平均で1,300ドルの社会保障が与えられる権利を有するとする。この場合、勤労所得のない非就労の元妻である Betty は、その金額の50%、すなわち650ドルを社会保障として要求する資格が与えられる。仮に、Betty が婚姻期間中に勤労所得を得ていたのなら、離婚後においてもその勤労所得に対す

(179) I.R.C. § 408A (c)(1).

(180) I.R.C. § 408A (a), (c)(3)(B)(ii). 2016年度の夫婦合算申告において、修正調整後総所得（modified AGI）が184,000ドル未満の場合、拠出金の限度額は、配偶者1名につき5,500ドル（50歳以上の場合には6,500ドル）、夫婦合計の拠出額は11,000ドル（50歳以上の場合には13,000ドル）となる。この拠出金の限度額とそれに影響する修正調整後総所得額の制限は、traditional IRA と同様である。

(181) I.R.C. § 408A (d)(1).

(182) *United States v. Windsor*, 570 U.S., 133 S. Ct. 2675 (2013); Rev. Rul. 2013-17 (2013); Internal Revenue Notice 2014-19 (2014). Windsor 事件において、最高裁は、「Defense of Marriage Act, Pub. L. 104-199, 110 Stat. 2419の §3は、修正憲法5条のデュー・プロセス条項に違反する」と判示した。§3では、「婚姻」及び「配偶者」は、「異なる性」のみによって成立すると規定していた。しかし、当該最高裁判決によって同性婚が認められることになる。本判決の下、内国歳入庁は、内国歳入法典で用いられている「配偶者 (spouse)」、「夫及び妻 (husband and wife)」、「夫 (husband)」及び「妻 (wife)」という用語は、個人が州法の下で法的に婚姻関係にある場合に限り、同性 (same sex) を含むと通知した。

(183) U.S. Soc. Sec. Admin., Annual Statistical Supplement, 2012, Social Security (Old-Age, Survivors, and Disability Insurance) Program Description and Legislative History, Spouses and Children of Workers, available at <http://secure.ssa.gov/policy/docs/statcomps/supplement/2012/oasdi.html>.



る社会保障の恩恵を得ることができる。その金額が650ドル未満であったとしても、元配偶者としての恩恵に基づき、一月あたり650ドルの社会保障が与えられることになる。このような事例も、個人間の所得移転として捉えることができる。

世帯内の所得移転は、配偶者間のみならず親から子への移転も存在する。その移転は、一定の条件で、親の課税所得を減少させ、世帯内での税を軽減する効果を有する。その軽減は、内国歳入法典1条 (g) を基とする。<sup>(185)</sup> 内国歳入法典1条 (g) の下、<sup>(186)</sup> 18歳未満である子の不労所得は、親の課税所得に応じ、親に適用される最高税率 (highest marginal rate) で課税される。この税は、一般に kiddie tax と称され、<sup>(187)</sup> 親から子への世帯内における所得の移転を阻止することを意図したものである。財産から生じる所得について、子の親は、その所得を子に移転することによって、自らの所得を減少させ、それに適用される最高税率を引き下げようとする。内国歳入法典1条 (g) は、このような親から子への所得を生じさせる財産 (income-producing property) の贈与を抑制するものである。<sup>(188)</sup>

Kiddie Tax の税額は、正味の不労所得 (net unearned income) <sup>(189)</sup> に税率を適用して算出する。正味の不労所得とは、調整後総所得である。この場合の調整後総所得は、賃金、給料、その他の役務提供に係る稼得所得を除くものである。この調整後総所得から、標準控除の性格と類似する額を控除する。さらに、項目別控除あるいは標準控除とのいずれか大きい額を控除する。こ

(184) Alstott, *supra* note 3, at 707.

(185) BITTKER AND LOKKEN, *supra* note 31, ¶ 75. 1. 内国歳入法典1条 (g) は、1987年に内国歳入法典1 (i) として制定された。その後、1990年、現行の条項である内国歳入法典1条 (g) へと変更された。

(186) 制定当初は、14歳未満であったが2006年の法令 (Act) で、18歳未満に変更された (Pub. L. No. 109-222, § 510, 120 Stat. 345)。

(187) *Carlton v. U.S.*, 789 F. Supp. 746, 748 (ND Miss. 1991). この事例により、kiddie tax 制度の合憲性が示された。Samuel D. Brunson, *Grown-Up Income Shifting: Yesterday's Kiddie Tax Is Not Enough*, 59 U. KAN. L. REV. 457 (2011).

(188) BITTKER AND LOKKEN, *supra* note 31, ¶ 75.3.

(189) I.R.C. § 1 (g) (4) (A).

れにより、正味の不労所得を求めることができる<sup>(190)</sup>。例えば、13歳の子が正味不労所得3,000ドルを有し、親は、最高税率が39.6%の所得区分に属すると仮定する。この場合、子の正味不労所得は900ドル(3,000ドル-2,100ドル)であり、これが内国歳入法典1条(g)の課税対象となる。この正味不労所得に親の最高税率(39.6%)を乗じて計算した額356ドルが子の納付すべき税額となる。

このように、親から子への所得移転については、内国歳入法典1条(g)により制限する方策がとられているものの、年間2,100ドルは親から子へ非課税で移転されることとなる。

## 2 公益寄附控除

所得あるいは資産を公益団体に寄附する行為は、それらの世帯外への移転であり、個人間移転の1つの形態として捉えることができる。寄附された所得は、公益団体を介して、政府による手当が困難な多くの者へ分配される。公益団体は、いわば政府あるいは行政機関の代替として機能することになる<sup>(191)</sup>。この一連の所得移転の構造には、寄附の提供者、寄附の直接的な受贈者及び直接的な受贈者から恩恵を受ける受贈者が関与し、また税も関わる。しかし、そこには税制上、多くの課題が存在し、その調整が求められる<sup>(192)</sup>。寄附行為は、その提供者の動機が起因となるが、多くの場合、世帯内所得移転と同様に租税回避を目的とした動機がその中心となる。一般に、寄附金は、あ

(190) 例えば、不労調整後総所得が20,000ドルであり、不労所得のために直接要した経費は、1,950ドルである、と仮定する。2016年度、標準控除に類似する額は1,050ドルである。したがって、正味の不労所得は、17,000ドルとなる(20,000-1,050-1,950=17,000ドル)。項目別控除がない場合は、17,900ドル(20,000-2,100=17,900ドル)となる。

(191) Revenue Act of 1938, House Report No. 1860, 75th Cong., 3d. Sess., reprinted in 1939-1 CB (pt. 2) 728, 742. 公益寄附控除の目的について、下院歳入委員会は以下のように報告する、「公益及び他の目的のための金銭あるいは財産を課税から免除することは、政府が、公的資金から充当すること、あるいは一般福祉を促進させることから生じる便益を満たさなければならない財政負担を軽減することになり、政府の歳入の損失(公益寄附控除)と相殺される」。

(192) STEUERLE, *supra* note 5, at 276.

らゆる欲求を満たすために支出された所得の余剰から<sup>(193)</sup> 抛出される。

公益寄附に関わる税のあり方についての主要な議論は、所得税における控除制度の取扱いについてである。所得税法で規定する公益寄附控除制度は、<sup>(194)</sup> 提供者が、本来は自らの消費のために利用することが可能である正味所得は課税されるべきであるという基本的な論理を背景とする。換言するならば、自らの消費のために利用することができない所得を源泉とする公益寄附は、課税されるべきではないということになる。そのため、法が要求する公益<sup>(195)</sup> な移転部分については、その控除が認められる。

### (1) 公益寄附控除制度の正当化

所得税の公益寄附控除制度は、連邦所得税法が制定された4年後の1917年<sup>(196)</sup> に制定された。本制度が制定された当時、議会は、第一次世界大戦の下での高い所得税率<sup>(197)</sup> は、個人の寄附行為に失望感を与えないと強調した。議会は、寄附による個人の所得移転が、税を支払うための所得を低下させる効果を意図した。この公益寄附控除制度に関する議会の立法趣旨にもかかわらず、現代において、その控除制度は、主に「政府からの交付金理論 (subsidy theory)」あるいは「税の応能原則または所得の測定理論 (ability-to-pay or income measurement theory)」により調整されるという認識の下で<sup>(198)</sup> 取り扱われる。

(193) BITTKER AND LOKKEN, *supra* note 31, ¶ 35.1.1; Remarks of Senator Hollis, 55 Cong. Rec. 6728-29 (1917).

(194) 公益寄附控除は、連邦所得税のみならず連邦贈与税及び連邦遺産税においても規定される (I.R.C. § 2055, 2522)。本稿では、連邦所得税で規定される公益寄附控除を中心に検討する。

(195) STEUERLE, *supra* note 5, at 276.

(196) War Revenue Act of 1917, ch. 63, § 1201 (2), 40 Stat. 300, 330 (1917).

(197) War Revenue Act of 1917では、戦費の調達目的のため、所得税率が大幅に引き上げられた。その前年の Act (Revenue Act of 1916, ch. 463, 39 Stat. 756, 1916) では、20,000ドル未満の所得に対して2%の所得税率が適用されていた。これに対して、War Revenue Act では、2,000ドル未満の所得に対して2%の所得税率が適用され、また最高税率も15%から67%に引き上げられた。

(198) Brian D. Galle, Roger Colinvaux & E. Eugene Steuerle, *Evaluating the Charitable*

交付金理論では、公益寄附控除が、受益者に対して広く合意された社会財 (social goods) を達成することの方法として正当化される。この理論の多くは、自由市場によって十分に供給されない財やサービスについて、その支援を行う役割があるとされる。例えば、多くの者が共同で消費することができ、非排除性と非競争性の特徴を有する公共財 (public goods) がその例となる。公益寄附は、公害・汚染防止、基礎科学研究又は公園の整備などのように、市場経済の対象とならない公共財を充実させるので、それに対する控除は正当化することができるという論理となる<sup>(199)</sup>。

他方、税の応能原則を基礎とする理論は、公益寄附控除が、適正で公平な課税ベースの測定に必要不可欠であるというものである。税法の下、租税正義は、同じ状況にある者は同じ税の取扱いを受けることを要求する。したがって、同じ税の支払能力を有する者は、実際に同じ税を支払うことができるように、課税ベースは確立されなければならない。所得税において、所得は課税ベースの決定において主要な指標となる。税の目的において、所得の概念は、それを稼得するために消費した金銭等の費用は除かれる。同じ論理の下、納税者の消費する能力を低下させる費用は、課税ベースから除かれることとなる。例えば、100,000ドルの所得を有する者が、医療費として20,000ドルを支払ったとする。この場合、医療費を支払った者の生活水準は、80,000ドルの所得を稼得する医療費を必要としない健康な者と同じとなる<sup>(200)</sup>。このような税の応能原則の下、公益団体に対する寄附行為も消費として捉えることができ、その控除が正当化される<sup>(201)</sup>。

公益寄附控除は、宗教団体に対する寄附を中心として、「支配権の譲渡 (ceding of sovereignty)」の観点からも正当化される。時に、連邦政府が、

---

*Deduction and Proposed Reforms*, Urban Institute Tax Policy and Charities Project, 5-7 (2012).

(199) *Id.* at 5.

(200) C. Eugene Steuerle & Martin A. Sullivan, *Toward More Simple and Effective Giving: Reforming the Tax Rules for Charitable Contributions and Charitable Organizations*, 12 AM. J. TAX POLY 1, 1-46 (1995).

(201) Galle *et al.*, *supra* note 198, at 6-7.

州政府や地方政府あるいはインディアン部族に支配権を譲渡するのと同じに、同じ支配権の譲渡は、教会と州の分離に基づいて、教会にも適用される<sup>(202)</sup>。したがって、連邦政府の支配権が及ばない宗教団体への寄附には、税が課されないという論理の下、公益寄附控除は正当化される。とはいえ、公益寄附控除は、これら個々の論理に従って調整されるものではなく、融合した全ての論理の下で調整されるであろう<sup>(203)</sup>。

## (2) 公益寄附控除の適格性

納税者が金銭や資産を提供し、また公益寄附控除を受けることができる受贈団体は多種多様である。それらの団体は、社会の向上を促進させると考えられており、したがって一般に租税債務は軽減される<sup>(205)</sup>。このような課税免除が適用される公益団体への寄附は、内国歳入法典170条の下、控除の対象と<sup>(206)</sup>

---

(202) Evelyn Brody, *Of Sovereignty and Subsidy: Conceptualizing the Charity Tax Exemption*, 23 J. CORP. L. 585, 585-629 (1998).

(203) Galle *et al.*, *supra* note 198, at 7.

(204) 例えば、1997年度の所得税申告において、Microsoft社のBill Gate夫妻は、Gates Library Foundation, Cambridge University, Lakeside School, Johns Hopkins University, Access to Voluntary and Safe Contraception, Friends of Mandela Children's Fund 及び Catholic Archdiocese of Seattle に、それぞれ200 million (M) ドル, 20 M ドル, 10 M ドル, 2.3 M ドル, 1.8 M ドル, 1.1 M ドル及び1 M ドルの寄附を行った。THE ANNUAL REPORT ON PHILANTHROPY FOR THE YEAR 1997, at 138, edited by Ann E. Kaplan (1998).

(205) I.R.C. § 501.

(206) Vada W. Lindsey, *The Charitable Contribution Deduction: A Historical Review and a Look to the Future*, 81 NEB. L. REV. 1056, 1057 (2003). 1917年の制定当初、本条項は、公益寄附を行う富裕層の納税者のみが、その控除の恩恵を受けることができるよう設計されたため、条項の内容も比較的簡便なものであった。その後、度重なる改正を経て、内国歳入法典170条は、極めて複雑な規定となり現代に至っている。そのため、本条項の簡素化を求める提案が多数ある。以下に、その代表的な論文を示す。Daniel J. Mitchell, *Perspective: The Inevitability of the Flat Tax*, 48 EMORY L. J. 829 (1999); Sidney I. Roberts, Wilbur H. Friedman, Martin D. Ginsburg, Carter T. Louthan, Donald C. Lubick, Milton Young and George E. Zeitlin, *A Report on Complexity and the Income Tax*, 27 TAX L. REV. 325, 334 (1972); Richard P. Davies, Note, *A Flat Tax Without Bumpy Philanthropy: Decreasing the Impact of a 'Low, Single Rate' on Individual Charitable Contributions*, 70 S. CAL. L. REV. 1749, 1797 (1997); C. Eugene Steuerle & Martin A. Sullivan, *Toward More Simple and Effective Giving: Reforming the Tax Rules for Charitable Contributions and Charitable*

<sup>(207)</sup>なる。原則として、公益団体への寄附は、次の要件を満たす場合にのみ、所得税の控除が適用される。①適格な受贈者 (qualified recipient) への寄附であること、②財やサービスのための支払ではなく、「寄贈 (contribution)」であること、③「支払 (payment)」要件を満たすこと、④寄附が、金銭<sup>(208)</sup>あるいは適格な資産で行われること、⑤他の要件を満たすこと、等である。

### 1) 受贈者の適格性

適格受贈者の要件は、内国歳入法典170条 (c) で規定される。ここで、公益寄附とは、以下に示す2つの区分のうち1つを満たす団体への寄附又は贈与、あるいはそれらの団体が利用するための寄附又は贈与である。①州、アメリカ合衆国が所管する機関、又は州及び合衆国の行政関連機関、アメリカ合衆国及びコロンビア特別区、に対するものであり、その贈与が、専ら公益の目的のために行われる場合<sup>(209)</sup>、②一定の要件を満たす企業、信託、共同基金<sup>(210)</sup>あるいは財団法人<sup>(211)</sup>、等である。これらの要件を満たす公益団体は、内国歳入<sup>(212)</sup>

*Organizations*, 12 AMER. J. TAX POLY 399 (1995).

(207) I.R.C. § 170 (a) (1).

(208) I.R.C. § 170; BITTKER AND LOKKEN, *supra* note 31, ¶ 35.1.1.

(209) I.R.C. § 170 (c) (1). この基準を満たす典型的な贈与は、公園、道路、博物館、国公立の記念館、等である。これらの機関等に対する贈与の適格性については、財務省通達によって詳細に規定される。例えば、Rev. Rul. 81-307, 1981-2 CB 78, Rev. Rul. 81-219, 1981-2, CB 77, Rev. Rul. 77-283, 1977-2 CB 72, Rev. Rul. 73-297, 1973-2 CB 67, Rev. Rul. 69-90, 1969-1 CB 63, 等がある。

(210) I.R.C. § 170 (c) (2). 一定の要件とは、①アメリカ合衆国、コロンビア特別区及び州の法律の下で創設・組織化された団体 (I.R.C. § 170 (c) (2) (A)), ②宗教、慈善、科学、文学あるいは教育の目的のために専ら設立され、また機能していること。子や動物の虐待阻止あるいは国内外のアマチュアスポーツ競技の促進を目的とするもの (I.R.C. § 170 (c) (2) (B)), ③寄附により稼得したものが、私的な株主あるいは個人に利益の効力を生じさせることが全くないこと (I.R.C. § 170 (c) (2) (C)), ④立法に影響するような行為を行う非課税団体 (I.R.C. § 501 (c) (3)), 及び将来の公人候補者に代わって政治的活動に参加し又は介入した団体の場合、課税上の免除は剥奪される (I.R.C. § 170 (c) (2) (D))。

(211) 寄附を行う納税者の私的な宗教団体、又はユニバーサルライフ教会 (universal life church, ULC) 等の宗教団体は、受贈者としての適格要件を満たさないことがある。例えば、① *Davis v. CIR*, 81 T.C. 806 (1983), *aff'd*, without opinion, 767 F.2d 931 (9th Cir. 1985), ② *Miedaner v. CIR*, 81 T.C. 272 (1983), ③ *Stephenson v. CIR*, 79 T.C. 995 (1982), *aff'd*, 748

入法典501条(c)(3)の下、自らの所得に対する税が免除される非課税団体<sup>(213)</sup>である。とはいえ、寄附は、内国歳入法典170条(c)の下、単に受贈者が非課税団体であるという理由だけで、控除が認められるものではない。例えば、社会福祉団体、商工会議所、社交クラブなどは非課税団体<sup>(214)</sup>であるが、それらの団体への贈与は、内国歳入法典170条(c)の下、控除の対象とはならない。むしろ、それらの団体への支払は、内国歳入法典162条の下、事業上の経費として控除の対象となる。また、適格な公益団体が<sup>(215)</sup>、上記の適格要件を満たす他の公益団体に資金を提供する場合、自らの公益活動に利用する基金と他の公益団体に提供する基金とを分離することによって、その公益団体の所得に対する控除が認められる<sup>(215)</sup>。

上述の様に、内国歳入法典170条で規定する公益寄附控除制度は、米国国内の公益団体に対する国内で行われた寄附に限定される。そのため、国内の公益団体が、外国の慈善プロジェクトの基金に資金を拠出する場合には困難を伴うであろう<sup>(216)</sup>。米国の公益団体が、外国の公益団体に対して単なる導管で

F2d 331 (6th Cir. 1984), ULC に関して、④ Hess v. U.S., 785 F. Supp. 137, 140 (ED Wash. 1991), Dew v. CIR, 91 T.C. 615, 624 (1988), ⑤ Svedahl v. CIR, 89 T.C. 245, 253 (1987), ⑥ Wedvik v. CIR, 87 T.C. 1458, 1467 (1986), ⑦ Carter v. U.S., 973 F.2d 1479 (9th Cir. 1992), 等の事例がある。また、人種差別を行う私立学校に対する寄附も適格要件を満たさない、Bob Jones Univ. v. U.S., 461 U.S. 574 (1983)。共産系団体に対する寄附控除は、1950年の国内保安法11条(a) (Internal Security Act of 1950, § 11 (a), 50 U.S.C. § 790) で否定されていたが、1993年の公法 (Pub. L. No. 103-199, § 803 (1), 107 Stat. 2329) でその条項が廃止された。

(212) 内国歳入庁は、内国歳入法典170条(c)の下、適格な公益団体として認められた組織及び団体を、Publication 78として公開している。Available at <https://www.irs.gov/charities-non-profits/search-for-charities>.

(213) 遺産税控除及び贈与税控除の対象となる公益団体に関しては、それぞれ内国歳入法典2055条(a)(2)及び2522条(a)(2)で規定する。

(214) I.R.C. § 501 (c)(4), 501 (c)(6), 501 (c)(7).

(215) Rev. Rul. 54-243, 1954-1 CB 92. アメリカ法曹協会 (American Bar Association) の公的な教育のための基金 (Fund for Public Education) は、Rev. Rul. 54-243に従って設立された基金 (分離基金) であると判示された。American Bar Ass'n v. U.S., 84-1 T.C. ¶ 9179 (ND Ill. 1984).

(216) Harvey P. Dale, *Foreign Charities*, 48 TAX LAW. 655 (1995); Milton Cerny & Michele A.W. McKinnon, *The Globalization of Philanthropy: International Charitable Giving in the*

あるのなら、外国の公益団体は真の受贈者として取り扱われるが、その団体に対する寄附は米国内法の条件を満たさない。しかしながら、仮に、国内の公益団体が、外国の公益団体に対して自らの裁量権を与えられ、また自らの活動を促進する外国子会社を組織化する独立した機関であるのなら、その国内の公益団体は受贈者であるとみなされよう。<sup>(217)</sup>なお、内国歳入法典170条(c)(2)は、企業が公益信託や公益基金等の団体に寄附する場合、その寄附が米国内で利用される場合に限り控除が認められることを追加的に規定し、その制限を設けている。<sup>(218)</sup>

公益寄附控除の対象となる適格要件を満たす受贈者であり、その公益団体が寄附を渡す役割を果たしていたとしても、その受贈者から受益者に対する慈善行為が特定の個人的なもの、あるいは受贈者と受益者とが密接に関連する場合は、内国歳入法典170条の下、寄附控除は認められない。<sup>(219)</sup>例えば、*Thomason v. CIR* 事件において、租税裁判所は、「公的な慈善団体が法的後見人となっている子の通学する学校への寄附は、公益寄附控除の対象とはならない」と判示した。裁判所は、その学校に寄附を行った提供者（納税者）が、「親のような、また寄附を行うことによる個人的な利益を強く感じていた」とした上で、「その慈善行為は、受益者の結果を確実にするところから生じた……その受益者が指名され、その受益者単独の利益になると考えられる場

---

*Twenty-First Century*, 45 REAL PROP. TR. & EST. L. J. 1 (2010); Eric M. Zolt, *Tax Deductions for Charitable Contributions: Domestic Activities, Foreign Activities or None of the above*, 63 HASTINGS L. J. 361 (2012).

(217) Revenue Act of 1938 (52 Stat. 447), House Report No. 1860, 75th Cong., 3d Sess. (1938), reprinted in 1939-1 CB (pt. 2) 728, 742; *Bilingual Montessori Sch. of Paris, Inc. v. CIR*, 75 T.C. 480 (1981) (*acq.*). 本事例では、フランスのパリで私立学校を運営している米国内の非営利法人が受贈者として適格であると判示された。米国内と外国との間の寄附に関わる関係については、以下の財務省通達で規定する。① Rev. Rul. 63-252, 1963-2 CB 101, ② Rev. Rule. 66-79, 1966-1 CB 48.

(218) I.R.C. § 170 (c) (2), penultimate sentence.

(219) 退役軍人の諸団体 (I.R.C. § 170 (c) (3)), 友愛会の慈善事業 (I.R.C. § 170 (c) (4)), 非営利の墓地管理企業 (I.R.C. § 170 (c) (5)) 等の公益団体は、困窮する特定の受益者に支援する機会が多いため、それらの団体に対する公益寄附控除の適用をめぐることは、様々な制約が規定されている。



合、その遺贈は、公共ではなく私的なものであり、また慈善特有の利点を有することを終了させる」との見解を示す。<sup>(220)</sup> 対照的に、公益団体に所属する特定の職員や従業員を指名し、その活動を支援する目的で用いられる寄附は、通常、控除のための適格要件を満たすとされる。<sup>(221)</sup>

寄附の提供者（納税者）において、慈善に係る役務の提供の際に発生した払戻しされない経費（unreimbursed expense）、制服を調達するための費用、交通費及び出張時の食費や宿泊費などは、慈善に対する贈与としてその控除が考慮される。<sup>(222)</sup> 例えば、適格な公益団体の会議への参加において、その団体によって指名され、又その会議において公益団体の代理として業務を行う権限を与えられているのならば、それに伴う費用は公益寄附控除として控除が可能となる。<sup>(223)</sup> とはいえ、食費や宿泊費を含む出張旅費は、「その出張において、個人的な満足、娯楽あるいは休暇としての要素が全くない場合」を除き、公

---

(220) *Thomason v. CIR*, 2 T.C. 441, 443–444 (1943).

(221) *Winn v. CIR*, 595 F.2d 1060 (5th Cir. 1979). 特定の外国人布教者の活動を支援するための寄附は、控除のための適格要件を満たすとした事例である。*Peace v. CIR*, 43 T.C. 1 (1964) (*acq.*). 指名された布教者の活動を支援するために行われた寄附は、宗教団体に贈与され、またその団体に利用される贈与であるとして、控除の対象になると判示された事例である。他方、*Callaghan's Est. v. CIR*, 33 T.C. 870 (1960) の事例では、清貧の誓いによって束縛されたキリスト教修道会の一員に対する遺贈は、遺産税における公益寄附控除の適格性を欠くと判示された。

(222) *Treas. Reg. § 1.170A-1 (g)*; *Van Dusen v. CIR*, 136 T.C. No. 25 (2011). 納税者私有の住居で行われた「フォスター・キャッツ（foster cats）」のための介護費用が、公益寄附控除の対象とされた事例である。納税者は、適格な受贈者からその介護人として指名され、又その受贈者に代わって介護の業務を行うことをその理由とする。*McCullum v. CIR*, 37 TCM (CCH) 1817 (1978) は、たとえ納税者が、スキーを楽しみ、またパトロールの他のメンバーとの友情を楽しんだとしても、全米スキーパトロール協会にボランティアで提供した役務に係る費用は、公益寄附控除の対象になると判示した事例である。*Smith v. CIR*, 60 T.C. 988 (1973) (*acq.*) は、宗教の福音伝道のための出張旅費は、寄附控除の対象になると判示した事例である。伝道のための活動に対して管理・指導はなかったが、出張を委託し、又報告を受けた地方教会の「利用のため」という理由（その旅費は、公益団体が利用する寄附金とみなすことができる）であった。

(223) *Rev. Rul. 58-240, 1958-1 CB 141*. とはいえ、会議ではない追悼式の参加に関わる費用は、公益寄附控除の対象とはならない（*Wood v. CIR*, 462 F.2d 691 (5th Cir. 1972)）。また、公益団体に支援されたプログラムではあるが、公益団体としての組織的な機能がない海外への出張旅費は、公益寄附控除として認められていない（*Rev. Rul. 71-135, 1971-1 CB 94*）。

益寄附控除の対象とはならない。<sup>(224)</sup>さらに、公益団体の活動に参加するための費用に関して、納税者がその活動に参加する場合、納税者がその活動の受益者となるのであれば、その参加に係る費用は公益寄附控除の対象とはならない。<sup>(225)</sup>

仮に、適格な公益団体に「対し (“to”）」、あるいはその団体に「利用されるために (“for the use of”）」、寄附が行われるのであれば、その寄附は適格とみなされる。<sup>(226)</sup>後者の「利用のため」には、公益団体の便益のための信託による贈与、あるいは蓄積した寄附金を保護するための費用等が含まれる。<sup>(227)</sup>このように、適格な提供者による寄附は、慈善を目的とした公益団体への寄附、あるいは公益団体が目的とするところの利用のための寄附、のいずれかに区分される。この区分は、各提供者における控除の限度（上限）に影響を与える。<sup>(228)</sup>慈善目的の公益団体への寄附又は政府機関への贈与は、提供者の調整後総所得の50%までの拠出金ベース（contribution base）が控除の上限となる。<sup>(230)</sup>例えば、調整後総所得が50,000ドルで、そのうち30,000ドルを適格な

(224) I.R.C. § 170 (j). ただし、実際の運賃に代わり、公益寄附の提供者には、1マイルあたり14セント、駐車料金及び通行料金の寄附控除が認められる (I.R.C. § 170 (i)).

(225) *Churukian v. CIR*, 40 TCM (CCH) 475 (1980). 聖歌隊の練習のために教会へ通うことは、個人的な礼拝であるという理由にて、その交通費は寄附控除の対象ではないと判示した事例である。 *Babilonia v. CIR*, 40 TCM (CCH) 485 (1980), *aff'd per curiam*, 681 F2d 678 (9th Cir. 1982). 旅費とスケートレッスンのための費用は、合衆国オリンピック委員会に対する拠出ではないと判示した事例である。 *Hamilton v. CIR*, 38 TCM (CCH) 1225 (1979). 基本的に、子のガールスカウトに関わる交通費は、慈善の目的ではなく、むしろ子の利益であると判示した事例である。

(226) I.R.C. § 170 (c). 本条項は、「…… the term “charitable contribution” means a contribution or gift to or for the use of ……」とあり、「to」と「for the use of」とは区別されている。

(227) *Archbold v. U.S.*, 444 F2d 1120 (Ct. Cl. 1971). 30年以上にわたり、高速道路のために公園の敷地を政府に提供した時の、その建造物の保守保全のために費やされた公費が公益控除の対象となった事例である。他方、*Doty v. CIR*, 62 T.C. 587 (1974) は、政党の代表者選に関わる費用が、連邦政府あるいは州政府に対する贈与ではないと判示した事例である。

(228) *Harvey P. Dale & Roger Colinvaux, The Charitable Contributions Deduction: Federal Tax Rules*, 68 TAX LAW. 331, 337 (2015).

(229) *Treas. Reg. § 1.170A-8 (b)*.

(230) I.R.C. § 170 (b) (1) (A). 個人の拠出金ベースは、正味の営業損出の繰戻し (net operating loss carryback) を含まない調整後総所得となる (I.R.C. § 170 (b) (1) (G)). 法

公益団体に寄附したとする。この場合、25,000ドルまでが課税期間内で控除の申告を行うことができる。控除の上限を超える5,000ドルは、翌年の所得税申告で申請することになる。<sup>(231)</sup>他方、公益団体が「利用するため」の寄附は、調整後総所得の30%までの拠出金ベースが控除の上限となる。<sup>(232)</sup>

*Davis v. United States* 事件において、最高裁判所は、「(……の利用のため)の費用という条文上の文言は、子が教会の布教者としての役務の提供を行うことについて、たとえ教会が布教活動における寄附金の推奨額を設定し、また基金の利用のためのガイドライを策定していたとしても、親が子の活動を支援するための控除を正当化しない」と判示した。また裁判所は、適格な団体のための法的に有効な信託あるいは同様の協定は、その適格な団体が利用するための贈与あるいは拠出であると述べた。信託であろうとなかろうと、財産上の所得利益及び権利 (income interest in property) の贈与は、受益者である公益団体の「利用のため」に行われたものとして取り扱われる。<sup>(234)</sup>その一方で、適格な残余権上の利益及び権利 (remainder interest) の贈与は、一般に、公益団体に「対して」行われたものとして取り扱われる。<sup>(235)</sup>本判決では信託契約を特徴付ける定義についても言及し、「受益者が信託の条件とする受託者の義務を実行することへの法的権限を有することである」とした。内国歳入法典は、適格な団体が実際に基金を保有しなければならないことを要求しない。それにもかかわらず、本判決の趣旨は、受益者が寄附金の運用に関して法的な権限を持たなければならないことを意味する。<sup>(236)</sup>適格な団体が、拠出された基金の利用を管理するための妥当な能力を有しているだけでは十

---

人の公益寄附控除は、課税所得の10%が限度となる (I.R.C. § 170 (b) (2) (A))。

(231) I.R.C. § 170 (b) (1) (B). 控除の上限を超えた金額については、翌年以降5年間にわたり繰越することができる。

(232) I.R.C. § 170 (b) (1) (B) (i).

(233) *Davis v. U.S.*, 495 U.S. 472 (1990); *Davis v. U.S.*, 861 F.2d 558 (9th Cir. 1988); Julie A. Roin, *Unmasking the Matching Principle in Tax Law*, 79 VA. L. REV. 813, 852-56 (1993).

(234) Treas. Reg. § 1.170A-8 (a) (2).

(235) *Id.*

(236) *Davis v. U.S.*, 495 U.S. 472, 482-83 (1990).

分とは言えないであろう。

## 2) 贈与の意思

慈善の取得者に対する移転は、それが財やサービスの支払ではなく、「寄附又は贈与」の場合にのみ、内国歳入法典170条の下、控除が可能となる。<sup>(237)</sup>  
*U.S. v. American Bar Endowment* 事件において、最高裁判所は、「慈善への寄附の必要要件は、妥当な対価を伴わない財産あるいは金銭の移転である」とする。<sup>(238)</sup> また、「寄附あるいは贈与」という文言は、「適切な受取人に対する一方的な支払と、財やサービスの見返りとして行われる支払との間を区別することを意図するものである」とも述べる。<sup>(239)</sup> 慈善への寄附に関して、金銭的な便益と相殺されるという理由で不適格とされる支払は、通常、必要な事業経費であるとして、内国歳入法典162条の下での控除が可能となる。とはいえ、内国歳入法典170条 (b) で規定する制限された割合を超過した控除可能な贈与は、事業経費としての控除から除かれる。<sup>(240)</sup>

財務省規則によれば、納税者が、財やサービスの公正市場価額を超える金額で支払うことを意図し、あるいは実際に支払ったものでない限り、<sup>(241)</sup> 財やサービスの対価に対する慈善活動への支払は控除可能ではない。「財」あるいは<sup>(242)</sup>

(237) I.R.C. § 170 (c); James W. Colliton, *The Meaning of "Contribution or Gift" for Charitable Contribution Deduction Purposes*, 41 OHIO ST. L. J. 973 (1990); Richard D. Hobbet, *Charitable Contributions How Charitable Must They Be?* 11 SETON HALL L. REV. 1 (1980); Joseph V. Sliskovich, *Charitable Contributions or Gifts: A Contemporaneous Look Back to the Future*, 57 U.M.K.C. L. REV. 437 (1989).

(238) *U.S. v. American Bar Endowment*, 477 U.S. 105, 118 (1986).

(239) *Hernandez v. CIR*, 490 U.S. 680, 690 (1989).

(240) I.R.C. § 162 (b).

(241) *Treas. Reg. § 1.170A-1 (h) (2) (i)*; *Rev. Rul. 76-185, 1976-1 CB 60*. 財やサービスに対する支払が公正市場価額を超える場合、その超えた部分に対して公益寄附控除が認められる。例えば、慈善興行のチケットが公正市場価額で50ドルであるとする。しかし観客は、その興行が慈善目的であったため、そのチケットを80ドルで購入したとする。この場合、公正市場価額を超える30ドルが、公益寄附控除の対象となる。

(242) *Treas. Reg. § 1.170A-1 (h) (1)*. この規則は、*U.S. v. American Bar Endowment*, 477 U.S. 105 (1986) 事件における裁判所の見解に由来する。

は「サービス」という用語には、現金、財産、役務、利益及び享受の特権が含まれる。<sup>(243)</sup> 支払に関して、「納税者が支払と交換に財やサービスを実際に取得し、あるいは取得することを期待する」ものであった場合、その支払は、財やサービスの対価となる。<sup>(244)</sup> 提供者に享受する資格が与えられた全ての財やサービスは、提供者が、最終的にそれを受ける権利を行使するか否かにかかわらず、対価とみなされる。したがって、そのような状況において、提供者が贈与の時に、その財やサービスを受けることを拒否したとしても、そのような対価性を帯びた贈与には公益寄附控除は認められないこととなる。<sup>(245)</sup>

*Hernandez v. CIR* 事件において、最高裁判所は、宗教を背景とした対価あるいは見返り (quid pro quo) に関わる規範の適用について言及した。<sup>(246)</sup> 納税者は、サイエントロジー教会の支部に、教会職員との個別講習のために受講料を支払った。その講習料には、一定の額が定められており、割引は認められていなかった。講習に対する価額の厳格性は、「人が何かを得る時は、その者は見返りとして、それに対する支払を行わなければならない」という交換原則を信念とする教会の一側面でもあった。<sup>(247)</sup> 裁判所は、「これらの慣行は、本質的に交換の相互関係を明らかにする」と判示した。<sup>(248)</sup> 対価あるいは見返りの判断基準を適用することにおいて、議会が宗教的な便益と他の便益とを区別することを意図したという経緯は存在しない。宗教とは何かという宗教を定義することの困難さに加え、真に信念を保持することが宗教であるという主張は、裁判所にとって受け入れ難いものであったと考えられる。裁判所は、「そのような区別は、教会と州との間の容認することが難しい関係に、内国歳入庁を巻き込むであろう」と結論した。裁判所はまた、「対価あるいは見返りとしての判断基準は、修正憲法1条の国教樹立禁止条項 (Establishment

---

(243) Treas. Reg. § 1. 170A-13 (f) (5).

(244) Treas. Reg. § 1. 170A-13 (f) (6).

(245) T.D. (Department of the Treasury) 8690, 1997-1 CB 68, 69; Rev. Rul. 67-246, 1967-2 CB 104.

(246) *Hernandez v. CIR*, 490 U.S. 680 (1989).

(247) *Id.* at 685.

(248) *Id.* at 692.

Clause) のみならず宗教の自由実践条項 (Free Exercise Clause) にも違反するものではない」と判示した。

本事例は、宗教団体であるか否かにかかわらず、対価あるいは見返りが明確な支払は、寄附又は贈与とみなされず、公益寄附控除の対象とはならないことを示す。とはいえ、見返りのない寄附は有り得るのであるだろうか。寄附は、直接的あるいは間接的に何らかの見返りを期待して行われるのではないだろうか。例えば、妻が癌に罹患したとする。それを契機として、癌治療一般の進展を希望する意図の下、癌の治療法を研究する機関に寄附を行ったとする。この場合、妻の癌治療を直接的に目的とした寄附でなくても、癌治療が一般的に進展することによって、最終的に妻の治療法も確立するであろうというその寄附に対する見返りの意図があるのではないだろうか。しかし、税法が取扱う対価又は見返りは、寄附の意図ではなく、明確で現実的な支払となるであろう。

### (3) 拠出金ベースの評価

ここで問題となるのが、公益寄附に関わる拠出金ベースの評価である。従来から、公益寄附控除は、公益寄附に関わる拠出金の絶対額 (ベース) 又は交付金として考えられてきた。所得税の適正な課税ベースに関する定義については、Haig-Simons の定義が広く受け入れられている。その定義によれば、一定の期間における所得は、その期間に個人が消費した額とその期間に蓄積した個人の正味財産の合算額となる。<sup>(249)</sup> 公益団体に拠出した金銭は、もはや納税者の正味財産を生じさせないので、問題は、そのような寄附が個人の消費として考えるべきか否かである。仮に、寄附行為が消費でないのであれば、公益寄附に対する控除は、税を前提とした正味所得を定義するための適正な政策的対応 (policy response) となり、また、その控除は交付金として考えるべきではないということになる。<sup>(250)</sup>

(249) SIMONS, *supra* note 66, at 50.

(250) William D. Andrews, *Personal Deductions in an Ideal Income Tax*, 86 HARV. L. REV. 309,

公益寄附控除の決定に関して、拠出金ベースを根拠とする見解は、少数派に留まるであろう。一般に、公益寄附は、提供者による一種の消費の形態であり、又公益寄附控除は、寄附を促進させる意図を持った連邦政府の交付金<sup>(251)</sup>であると考えられている。交付金理論の下、公益寄附控除は、政府のマッチングプログラムとしてみる<sup>(252)</sup>ことができる。例えば、最高税率区分35%の提供者が、項目別控除を選択した上で、100ドルを公益団体に寄附し、所得からその寄附に対する控除を行う場合、寄附の正味費用又は価額は65ドルとなる。この観点から、政府は、提供者によって行われた寄附に対して35ドルのマッチング交付金を生じさせることになる。マッチング交付金の大きさは、寄附提供者の所得税率区分に応じて直接的に変化することになる。したがって、政府は、低所得階層の納税者よりも高所得階層の納税者に対してより高いマッチング交付金を与えることになる。このようなマッチング交付金理論では、所得が大きい者ほど交付金の価額が大きくなるという逆進性を示す。この逆進性は、適正な租税政策として反対する意見もある一方、その擁護者は、それは単に適正な拠出金ベースの規則に過ぎないとしてその理論を支持<sup>(253)</sup>する。

---

365–66 (1972); John K. McNulty, *Public Policy and Private Charity: A Tax Policy Perspective*, 3 VA. TAX REV. 229, 241 (1984); Peter J. Wiedenbeck, *Charitable Contributions: A Policy Perspective*, 50 MO. L. REV. 85, 94–95, 135 (1985); Mark P. Gergen, *The Case for a Charitable Contributions Deduction*, 74 VA. L. REV. 1393 (1988).

(251) Mark G. Kelman, *Personal Deductions Revisited: Why They Fit Poorly in an “Ideal” Income Tax and Why They fit Worse in a Far From Ideal World*, 31 STAN. L. REV. 831, 834–35 (1979); Stanley A. Koppelman, *Personal Deductions Under an Ideal Income Tax*, 43 TAX L. REV. 679, 707 (1988); Rob Atkinson, *Altruism in Nonprofit Organizations*, 31 B. C. L. REV. 501 (1990); Miranda P. Fleischer, *Theorizing the Charitable Tax Subsidies: The Role of Distribution Justice*, 87 WASH. U. L. REV. 505 (2010).

(252) Paul R. McDaniel, *Federal Matching Grants for Charitable Contributions: A Substitute for the Income Tax Deduction*, 27 TAX L. REV. 377 (1972).

(253) Roger Colinvaux, *Rationale and Changing the Charitable Deduction*, 138 TAX NOTES 1453 (2013).

#### (4) 公益寄附控除制度の課題

公益寄附控除制度については、創設後100年を経過した現代においても、その制度の公平性や租税回避の観点から問題視されている。第一に、公益寄附控除は、項目別控除に含まれる1つの控除に過ぎず、標準控除を選択する納税者（nonitemizer）にとっては、公益寄附控除の恩恵を受けることができない。第二に、所得税の最高税率が適用され、項目別控除を選択する納税者（itemizer）間において、同じ寄附金の額であるにもかかわらず、公益寄附控除額が異なることがある。第三に、公益寄附控除は、所得税の累進性を弱める効果を有し、そのため垂直的公平に影響を及ぼす。第四に、公益寄附の受益者に関して、自らが行った寄附を自らがそれを享受することによる租税回避の問題が生じる。

公益寄附を行った者は、個人所得税額の計算過程において、公益寄附控除を含む項目別控除<sup>(254)</sup>又は一定額の標準控除のいずれかを選択することができる。したがって、標準控除を選択した者は、たとえ公益寄附を行ったとしても税制上の恩恵を受けることができない。

2014年度の個人所得税申告において、標準控除を選択した納税者は全体の70.2%であり、項目別控除を選択した納税者は29.8%であった。項目別控除を選択した者のうち、公益寄附控除を申告した者の割合は82.6%であり、項目別控除を選択した者のほとんどが公益寄附控除を申告した。しかし、公益寄附控除を申告した者は、申告全体の24.7%に留まり、公益寄附控除の税制上の恩恵を受ける者は多くはない<sup>(255)</sup>。その一方で、標準控除を選択しながらも、公益寄附を行う者も存在する。2017年度の推計で、標準控除を選択する者及び項目別控除を選択する者による公益寄附の総額は、それぞれ53

---

(254) I.R.C. § 63 (e).

(255) Michael Parisi, *Individual Income Tax Returns, Preliminary Data, 2014*, IRS Statistics of Income Bulletin, 3 (Figure A), (Spring 2016), available at <https://www.irs.gov/pub/irs-soi/soi-a-inpd-id1606.pdf>. 2014年度のIRS統計において、標準控除の総申告数は102,965,820件であり、項目別控除の総申告数は43,785,415件であった。また、公益寄附控除の申告数は36,175,176件であった。



billions ドル及び239 billions ドルであるとされ、標準控除を選択する者による公益寄附は、公益寄附全体の18%を占めるとされる。<sup>(256)</sup>すなわち、公益寄附総額の18%は、租税上の恩恵を受けずに個人間移転した所得であるといえる。

標準控除は、主に低所得階層及び中間所得階層の世帯で選択される。他方、公益寄附控除を含む項目別控除は、主に高所得階層の世帯で選択される。<sup>(257)</sup>一般に、標準控除は、低所得階層及び中間所得階層の世帯を公益寄附控除の恩恵から排除するといわれている。しかし、項目別控除の合算額が標準控除の一定額よりも低ければ、納税者は標準控除を選択することになる。また、所得と項目別控除の申告、換言するならば、所得と公益寄附から得られる税制上の恩恵は累進性を示すと考えられる。所得とそれに適用される税率は累進的構造が採用されている。その一方で、所得と公益寄附の拠出額もまた累進的構造であるが、税負担の観点からは所得と公益寄附控除は逆進性を示すことになる。すなわち、所得税制度全般からみれば、公益寄附控除は、垂直的公平性を弱める効果があるといえよう。公益寄附控除の問題は、高所得者自らがその公平性を歪める特権を有していることである。したがって、標準控除と公益寄附控除を含む項目別控除の公平性は、税率を含めた租税システム全体の中で調整されるであろう。

### 3 州税・地方税の控除

連邦所得税の申告において項目別控除を選択した納税者は、特定の州及び地方税（state and local tax, SALT）を調整後総所得から控除することがで

---

(256) Joseph Rosenberg, C. Eugene Steuerle, Joycelyn Ovalle and Philip Stallworth, *The New Debate over a Charitable Deduction for Nonitemizers*, 5 (Table 3), Tax Policy and Charities Initiative, Urban Institute (October 2016).

(257) Parisi, *supra* note 255, at 9–10. 調整後総所得が15,000ドル未満、15,000ドル以上30,000ドル未満、30,000ドル以上50,000ドル未満、50,000ドル以上100,000ドル未満、100,000ドル以上200,000ドル未満、200,000ドル以上250,000ドル未満及び250,000ドル以上の7区分において、項目別控除の申告割合は、全体のそれぞれ3.8%, 9.5%, 21.6%, 45.6%, 76.8%, 91.7%, 93.6%であった。

きる。これらの控除可能な税には、所得税又は一般売上税（general sales tax）のいずれか、不動産税（real property tax）<sup>(258)</sup>及び動産税（personal property tax）<sup>(259)</sup>等が含まれる。項目別控除を選択した納税者のほぼ全てが、州及び地方税の控除を申告する。その申告において、州及び地方所得税及び不動産税がそれぞれ全体の60%及び35%を占める。一般売上税及び動産税の申告は、合わせて5%程度となっている。<sup>(260)</sup><sup>(261)</sup><sup>(262)</sup>

連邦所得税における州税及び地方税の控除は、上記の公益寄附控除と同様の個人間移転理論に基づくと考えられる。仮に、州税及び地方税が、その支払った税額と同じ経済的利益をその納税者に生じさせなかったとしても、その差額は、行政サービスを通じて、最終的に受益を受けるその納税者と同じ地域に居住する他者へと移転される。<sup>(263)</sup>このように、連邦税から州税及び地方税が控除されることは、連邦が、州や地方などに居住する者の間で、個人間の移転を生じさせることを意図するものであろう。<sup>(264)</sup>とはいえ、このような連邦所得税における州税及び地方税の控除制度は、税の公平性、連邦政府の歳入及び州や地方政府の行政執行に影響を及ぼすとされる。<sup>(265)</sup>控除の対象となる州及び地方税のいくつかは、特に自己所有の住居に関する不動産税を中心として、<sup>(266)</sup>それらの税が個人消費の支出（personal consumption expenditure）<sup>(267)</sup>

(258) I.R.C. § 164 (a) (3).

(259) I.R.C. § 164 (b) (5) (A).

(260) I.R.C. § 164 (a) (1).

(261) I.R.C. § 164 (a) (2).

(262) Frank Sammartino & Kim Rueben, *Revisiting the State and Local Tax Deduction*, at 4, Tax Policy Center, Urban Institute & Brookings Institution (March 31, 2016).

(263) Louis Kaplow, *Fiscal Federalism and the Deductibility of State and Local Taxes under the Federal Income Tax*, 82 VA. L. REV. 413, 419, 471–80 (1996). 納税者の支払う州税及び地方税が、その者の取得する利益と等しくない場合、そこには絶えず所得の再分配が生じているとされる。

(264) STEUERLE, *supra* note 5, at 276.

(265) Sammartino, *supra* note 262, at 7–8.

(266) Kaplow, *supra* note 263, at 416.

(267) Department of the Treasury, *Blueprints for Basic Tax Reform*, 86–88, 92–94 (January 17, 1977). 州税及び地方所得税の控除は容認するものの、一般売上税及び自己所有の住居を中心とする不動産税の控除は否定的である。

として捉えることができることから、その控除制度に否定的な見解が多数存在する。<sup>(268)</sup> その一方で、その控除制度を正当化する見解もあり、<sup>(269)</sup> 調整すべき課題が残されている。

### (1) 歴史的展開

内国歳入法典164条は、連邦所得税における州税及び地方税についての控除を規定する。<sup>(270)</sup> 本控除制度は、1913年の連邦所得税制度の創設と同時に制定された。<sup>(271)</sup> その後、一般売上税を中心に、控除の対象となる税目は度重なる改正を経て、現在に至っている。控除制度の歴史は、164条の歴史であるともいえる。ここでは、その控除制度の歴史的変遷について検討する。<sup>(272)</sup>

---

(268) BITTKER AND LOKKEN, *supra* note 31, ¶ 32.1.1.; Kaplow, *supra* note 263, at 413; RICHARD B. GOODE, *INDIVIDUAL INCOME TAX*, at 168–71 (Brookings, revised ed. 1976); C. HARRY KAHN, *PERSONAL DEDUCTIONS IN THE FEDERAL INCOME TAX*, at 92–108 (Princeton Univ. Press 1960); STANLEY S. SURREY, *PATHWAYS TO TAX REFORM: THE CONCEPT OF TAX EXPENDITURES*, at 222 (Harvard Univ. Press 1973) Boris I. Bittker, *Income Tax Deductions, Credits, and Subsidies for Personal Expenditures*, 16 J. L. & ECON. 193, 200–01 (1973); Benjamin Bridges, Jr., *Deductibility of State and Local Nonbusiness Taxes under the Federal Individual Income Tax*, 19 NAT'L TAX J. 1 (1966); David F. Bradford & the U.S. Treasury Tax Policy Staff, *Blueprints for Basic Tax Reform*, 1, 83–86 (2nd. ed., 1984); The Treasury Department Report to the President, *Tax Reform for Fairness, Simplicity, and Economic Growth*, 63, 78–81 (November 1984); *The President's Tax Proposals to the Congress for Fairness, Growth, and Simplicity*, 62–69 (May 1985); Bruce Bartlett, *The Case for Eliminating Deductibility of State and Local Taxes*, 28 TAX NOTES 1121 (1985).

(269) Sammartino, *supra* note 262; Brookes D. Billman, Jr. & Noel B. Cunningham, *Nonbusiness State and Local Taxes: The Case for Deductibility*, 28 TAX NOTES 1107 (1985); Edward A. Zelinsky, *The Deductibility of State and Local Taxes: Income Measurement, Tax Expenditures and Partial, Functional Deductibility*, 6 AM. J. TAX POL. 9 (1987); WILLIAM S. VICKREY, *AGENDA FOR PROGRESSIVE TAXATION*, at 18–24 (Ronald Press 1947); Henry J. Aaron, *What is a Comprehensive Tax Base Anyway?*, 22 NAT'L TAX J. 543, 543–44 (1969); Linda M. Beale, *Congress Fiddles While Middle America Burns: Amending the AMT (and Regular Tax)*, 6 FLA. TAX REV. 811, 861–66 (2004); Kim Rueben, *The impact of Repealing State and Local Tax Deductibility*, 37 ST. TAX NOTES 497, 498 (2005).

(270) I.R.C. § 164.

(271) Revenue Act of 1913 (Known as the Underwood Tariff Act, 38 Stat. 114). 連邦所得税は、修正憲法16条の制定に基づいて創設され、廃止されることなく現行に至っている。

(272) Rueben, *supra* note 269, at 498; Steven Maguire and Jeffrey M. Stupak, *Federal*

控除制度制定時の条項は、地域独自の税を除き、その年度に支払われた全国、州、群、学校及び自治区の税に対して控除を認めていた。全国で最初にミシシッピ州において、州の売上税が導入された1932年当時、及び内国歳入法典として条項がコード化された1942年当時<sup>(273)</sup>においても、明確な控除に関する税目は規定されていなかった。また、項目別控除との選択として標準控除制度が導入された1944年当時<sup>(274)</sup>においても、控除の対象となる税目は明確に示されていなかった。その後、1964年において、その税目が規定されることとなった<sup>(275)</sup>。

1964年の改正により、州税及び地方税で控除の対象となる税目が明確に規定された。その控除税目は、不動産税、動産税、所得税、一般売上税、ガソリン売上税、ディーゼル燃料税及び他の自動車燃料税であった。この改正により、控除対象となる「一般売上税」の定義が明確に示された。第一に、その税は小売上税でなければならない。第二に、その税は多種多様な売上に一定税率で課されるものでなければならない。売上の対象となる項目は、日用品あるいは役務の提供等を含むものである。1964年の改正では、州及び地方所得税と一般売上税の双方が控除の対象となっていた。

1986年の改正において、その控除対象税目の見直しが行われた<sup>(276)</sup>。この改正の主な目的は、連邦所得税の課税ベースの拡大であった。そのため、財務省は、州税及び地方税の控除制度を廃止しようとした。しかしながら、本改正において、一般売上税の控除は廃止されたものの、財産税及び所得税は控除の対象として残された。その理由として、第一に、一般売上税は、タバコ税及びアルコール税などのような特定された物品の売上税とは異なる。特定の物品売上税は、納税者の消費パターンを変更させることができる。例えば、健康に留意し、タバコを控える指標にもなりうるであろう。他方、一般売上

---

*Deductibility of State and Local Taxes*, CRS Report RL32781 (September 18, 2015).

(273) Revenue Act of 1942 (Pub. L. No. 77-753, 56 Stat. 798).

(274) Individual Income Tax Act of 1944 (Pub. L. No. 315, 58 Stat. 231).

(275) Revenue Act of 1964 (Tax Reduction Act, Pub. L. No. 88-272).

(276) Tax Reform Act of 1986 (TRA 1986, Pub. L. No. 99-514, 100 Stat. 2085).

税は、全ての物品及び役務の提供等に対し一定税率で課税されるので、消費者である納税者の嗜好あるいは消費について選択の余地はない。第二に、一般売上税は、小売売上のみが対象となり、卸売上には課されない。したがって、それによる不公平と非効率性が生じる。第三に、一般売上税の控除は、申告手続において困難を生じさせる。申告に際し、納税者はその暦年で消費した領収書を収集しそれを集計しなければならない。第四に、内国歳入庁によって提示されている概算売上税控除表は、納税者の消費パターンを正確には反映したものではないため、租税政策の公平性が損なわれる<sup>(277)</sup>。このように、1986年の改正で、一般売上税が控除項目から除外されたのは、その控除が、不公平、非効率적であり、また申告の際の複雑さによるものであった。

2004年アメリカ雇用促進法<sup>(278)</sup>により、州及び地方所得税との選択として、一般売上税の控除が復活した。1964年の改正では、州及び地方所得税と一般売上税の双方が控除の対象となっていたが、2004年の改正では、そのいずれかが控除の対象となり、両者が控除の対象とはならなかった。とはいえ、選択という形で一般売上税が控除の対象となったものの、上述のような4つの懸念事項は残されたままである。その後、この控除制度は、改正のたびに延長され<sup>(279)</sup>、2014年の改正で恒久化された<sup>(280)</sup>。

このように、連邦所得税における州税及び地方税の控除制度については、州及び地方所得税と一般売上税との関係が、常に議論の対象となり、未だ調整すべき課題として残されているといえよう。

---

(277) U.S. Congress, Joint Committee on Taxation, General Explanation of the Tax Reform Act of 1986 (House Report 3838), 100th Cong., 1st Sess., JCS-10-87 (Washington: GPO, 1987), at 47-48.

(278) American Job Creation Act of 2004 (Pub. L. No. 108-357, 118 Stat. 1418).

(279) Tax Relief and Health Care Act of 2006 (Pub. L. No. 109-432); Emergency Economic Stabilization Act of 2008 (Pub. L. No. 110-343); Tax Relief, Unemployment Insurance Reauthorization, and Job Creation Act of 2010 (Pub. L. No. 111-312).

(280) Tax Increase Prevention Act of 2014 (Pub. L. No. 113-295).

## (2) 納税者の特定

内国歳入法典164条 (a) の下、州税及び地方税に関する控除が適用されるためには、税が課された者による税の支払が要求される。それは贈与、貸付、財や役務の提供に関わる支払、あるいは他の取引による支払ではない<sup>(281)</sup>。例えば、借家人の賃料に、家主の不動産税の負担が反映されていたとしても、その借家人は、自らの連邦所得税の申告に際し、家主が課されたそのような地方不動産税を控除することはできない<sup>(282)</sup>。たとえ、家主の地方不動産税が上昇し、そのためその地方の家賃統制法 (local rent control law) の下で、その「付加税 (tax surcharge)」を毎月の家賃に転嫁したとしても、借家人はその付加税を地方税の支払として控除することはできない<sup>(283)</sup>。さらに、仮に家屋を対象とした不動産税が、家主ではなく借家人に直接課されたとしても、「その税は、借家人に対する不動産税に相当しない」という理由で、借家人の控除は認められないであろう<sup>(284)</sup>。このような、連邦所得税における地方税控除の問題は、借家人と家主との間の税の不平等を生じさせる。家賃の支払の必要性がない家主の不動産税は、連邦所得税の控除の対象となる。他方、借

(281) BITTKER AND LOKKEN, *supra* note 31, ¶ 32.1.2.

(282) *Howlett v. CIR*, 56 T.C. 951 (1971). 家主との間で、家屋の物件を購入することを前提に定期的に不動産税や他の経費が上乗せされた家賃を支払うことに合意したその家屋を占有する者は、これらの「購入の権利」に付随する所有者として支払については、控除することができない、と判示した事例である。不動産購入の権利のみでは、所有権が完全に移転するまでは、たとえ、その経費や不動産税を借家人が事実上負担していたとしても、控除は認められない。

(283) 各自治体によって、賃借料の上限が設定されており、家主等はこの範囲で賃貸料を随時値上げすることができる。例えば Washington D.C. の場合、消費者物価指数 (Consumer Price Index, CPI) の2% 上乗せを上限として、なおかつ家賃の10% を超えて料金を上げることはできないとされている。

(284) Rev. Rul. 75-301, 1975-2 CB 66.

(285) Rev. Rul. 75-558, 1975-2 CB 67. 借家人に関わる地方税は財産税ではないと通達する。その理由として、その地方税は、借家人による不動産の利用あるいはその占有に関わるものであって、財産の価値に起因するものではないとする。とはいえ、借家人の連邦所得税における地方税の控除可能性について、借家人に税を課すことを目的とした地方不動産税法を改正する試み、あるいは新たな税制への提言がある。Rev. Rul. 79-180, 1979-1 CB 95; GCM 37912 (Mar. 30, 1979); James E. Kee & Terrence A. Moan, *The Property Tax and Tenant Equality*, HARV. L. REV. 531 (1976).

家人が支払う家賃にその控除は認められない。両者におけるこのような税負担の不平等に対する是正は、今後、調整すべき課題となっている。

上述のごとく、連邦所得税の申告において、州税及び地方税を控除することが可能である者は、それを課された者である<sup>(286)</sup>。しかしながら、その者は、必ずしも税を支払った者、あるいは最終的な税の経済的負担を負った者ではない<sup>(287)</sup>。この単純に示された原理を売上税に適用させる場合、意外にも困難を伴うこととなる。例えば、売上税が州あるいは地方自治体で個別に規定され、それが消費者に転嫁されるとしても、その税は小売業者に対して課される。これとは逆に、消費者から売上税を徴収することを怠った小売業者によって売上税が支払われたとしても、その税は消費者に対して課されるかもしれない。このような売上税の性格に関わる論議は、1942年の制定法によって解決されることとなる。すなわち、議会は、各州が個別に規定する一般売上税に関して、消費者をその納税者として取り扱うことを規定した<sup>(288)</sup>。現在においても、一般売上税の納税義務者は消費者である<sup>(289)</sup>。また、消費者の取引や事業に関連した支払は、一般消費税の対象とはならなかった<sup>(290)</sup>。

(286) Treas. Reg. § 1.164-1 (a); *Magruder v. Supplee*, 316 U.S. 394, 396 (1942). 「税法は、……税が課される者に適用される」と判示した。

(287) 納税義務あるいは納税義務者の帰着に関する問題は、以下の文献が詳しい。「偶発的な納税者 (accidental taxpayer)」、 「税と手数料の違い、税ではない税の原則 (non-tax tax doctrine)」、 「外国あるいは外国人に対する米国税法の及ぶ範囲、忠実な納税者原則 (loyal taxpayer doctrine)」等について論じられている。Boris I. Bittker, *The Case of the Fictitious Taxpayer: The Federal Taxpayer's Suit Twenty Years After Flast v. Cohen*, 36 U. CHI. L. REV. 364 (1969).

(288) I.R.C. § 164 (b) (5) (1986年以前の条項); S. Rep. No. 1631, 77th Cong., 2d Sess., reprinted in 1942-2 CB 504, 571. § 164 (b) (5) の前身法では、「……such amount shall be treated as a tax imposed on, and paid by, such consumer.」と規定され、一般売上税の納税義務者は消費者であると規定されていた。Rev. Rul. 80-1, 1980-1 CB 45; *Bailey v. CIR*, 88 T.C. 900 (1987). カリフォルニア州の売上税は、§ 164 (b) (5) の前身法に従ったものであり、又関連の裁判事例は、「カリフォルニア州の売上税は、消費者に課されると判断される」と判示した。

(289) I.R.C. § 164 (b) (5) (G).

(290) *Rogers v. CIR*, 281 F.2d 233 (4th Cir. 1960). 消費税の適格性が問題となった事例である。賃貸不動産の建造物に利用される材料の販売人に課される売上税は、それを購入した者(消費者)の控除の対象とはならないと判示した事例である。裁判所は、その際の消費税は、

仮に、税が課された者以外の者によって支払われた場合、税を支払った者は、通常、その支払に対する控除は認められない。例えば、法人税を支払った支配株主は、内国歳入法典164条 (a) の下、それを控除することは認められない<sup>(291)</sup>。家主の税を支払った借家人<sup>(292)</sup>、あるいは父親の財産に対する税を支払った子<sup>(293)</sup>も、それぞれ支払った税に対する控除は認められないであろう。この種の税の支払は一種の取引とみなされる。すなわち、支払われた税という資金は、租税債務の支払によって消滅する債務を有する者に移転され、その後、その者によって租税徴収官に支払われたという解釈に基づく。税の支払という資金の取引が、第三者から納税義務者へ、納税義務者から課税庁へと、段階的に行われたという取引理論を基礎とする<sup>(294)</sup>。第一の取引は、非課税の貸付、賃料の支払、あるいは贈与であり、第二の取引は、いずれも税の支払であるとの解釈になる。

財産の所有者が、それに対する税を支払うことができない場合、その財産に所有者と同等の権利を有する者は、財産に対する担保権が執行されるのを回避するために、租税先取特権を消滅させるであろう。よって、その者は、租税債務を引き継ぐことになる。仮に、その税の支払者が、真の所有者から払戻しを受ける権利を有していた場合、その支払は、控除の対象となる税の支払ではなく、むしろ本来の所有者に対する貸付として考慮すべきである。しかしながら、財産に部分的な権利を有する者については、その税の全体に控除が認められてきた。その支払が、他の共同所有者の部分的な権利に帰属する部分に関し、払戻の権利が生じる可能性があったとしても、全体的な控

---

適切に事業の費用として含まれると判断した。

(291) *Rink v. CIR*, 51 T.C. 746, 751-752 (1969) (*acq.*).

(292) *Rev. Rul.* 75-301, 1975-2 CB 66.

(293) *Tuer v. CIR*, T.C.M. (CCH) 870 (1983).

(294) *Treas. Reg.* § 1.162-11 (a). 借家人によって支払われた税は、追加的な賃料と判断され、控除は、借家人ではなく、家主に対し認められる。*Peters v. CIR*, 29 T.C.M. (CCH) 1440 (1970). 不動産の所有者が、企業及び抵当権者という導管を通じて支払われた税は、控除可能であるとされた事例である。



除が認められた<sup>(295)</sup>。仮に、共同所有者の一方が<sup>3</sup>、所有権を放棄した場合は、変則的なものとなる。なぜならば、その権利を放棄することによって、財産の所有権及び払戻しの権利が消滅することとなるからである。よって、権利を放棄した者は、控除が認められない<sup>(296)</sup>。共同所有者が、全体的な税を連帯して義務を負う場合でさえ、その納税者が、自らの税を超過して負担した部分につき、払い戻す権利を有していたとしても、その納税者の持分を超える部分についての支払は、他方の共同所有者に対する貸付金としての性格を有する。したがって、その超えた部分については、控除は認められない。

以上、内国歳入法典164条(a)の下での、控除可能な税の基本的な原理は、その税が課される者に対するものによってのみ適用されることになる。

### (3) 課税単位と控除

連邦所得税の申告に際し、夫婦合算申告を行った婚姻関係にある納税者は、州及び地方所得税の支払が個別申告あるいは合算申告のいずれで行った場合であっても、その年に支払われた全ての州所得税及び地方所得税を控除することができる。他方、連邦所得税の申告で夫婦個別申告を選択した納税者は、各配偶者が支払った州及び地方所得税のみが、各配偶者の連邦所得税控除の対象となる。内国歳入庁は以下のように通知する。「配偶者が個別に州所得税、地方所得税及び連邦所得税を申告した場合、各配偶者は、課税年度の間自ら支払った州所得税及び地方所得税のみを連邦税申告の際に控除することができる<sup>(297)</sup>」。

州所得税及び地方所得税を夫婦合算申告で行い、他方、連邦所得税の申告を夫婦個別申告で行う場合には特別な規定がある。すなわち、配偶者個々の

(295) Powell v. CIR, 26 T.C.M. (CCH) 161 (1967). 6分の1の未分割権利を所有する納税者に、税全体の控除が認められた事例である。Cramer v. CIR, 55 T.C. 1125 (1971) (acq.). 財産の買手の不履行により、財産の売手が税を支払ったことについて、売手に対する控除が認められた事例である。

(296) Willamette Valley Lumber Co. v. U.S., 252 F. Supp. 199 (D. Or. 1966); Steinert v. CIR, 33 T.C. 447 (1959); Movius' Est. v. CIR, 22 T.C. 391 (1954).

(297) Publication 17, 148 (2015).

総所得を合算した上で、その所得の各配偶者における比率を算出する。次いで、支払われた州及び地方所得税の合算額にその比率を乗じることによって、各配偶者の控除額を算出することになる。<sup>(298)</sup>このような申告を選択した場合、州・地方税及び連邦税の全てに関し、個別申告を行った場合に比し、納税負担が不利になることがある。このように、連邦所得税における州及び地方所得税控除制度は、課税単位の制度においても調整すべき課題が残されている。

#### (4) 代替ミニマム税と控除

代替ミニマム税 (alternative minimum tax, AMT) とは、連邦所得税の計算において、一定の課税所得を有する者に適用される税制度である。<sup>(299)</sup>この制度が適用される納税者は、通常の所得税 (regular income tax) の計算と並行し、代替ミニマム税も計算することとなる。<sup>(300)</sup>両者の計算の結果、通常の所得税で計算した税額が、代替ミニマム税よりも高い場合、通常の所得税を支払うこととなる。他方、代替ミニマム税が通常の所得税額を上回る場合には、その差額に通常の所得税額を加算したものが、その者の納税額となる。<sup>(301)</sup>すなわち、代替にミニマム税により計算した額が、納付税額として優先される。

1969年当時、高額所得者は、あらゆる控除制度を利用し、租税回避を図ろうとしていた。そこで、同年、議会は特定の所得項目に対し、ミニマム税を課す連邦所得税法の改正を行った。<sup>(302)</sup>その代表的な所得項目は、キャピタルゲインであった。通常の所得税に代わり課される現行の代替ミニマム税制度とは異なり、1969年のミニマム税は、通常の税に加えて課される付加税 (add-on tax) であった。当初、その追加的なミニマム税は、全ての納税者を対象とした。しかし、30,000ドルの免除が同時に設定されたので、実質上、調整後総所得が30,000ドルを超える納税者が対象となった。その納税者は、

---

(298) *Id.*

(299) I.R.C. § 55.

(300) I.R.C. § 55 (a) (1), (a) (2).

(301) *Id.*

(302) Tax Reform Act of 1969 (Pub. L. No. 91-172, 83 Stat. 487).

通常の所得税額に加え、30,000ドルを超える部分の所得につき、一律10%の税額が付加された。<sup>(303)</sup>この改正において、①30,000ドルという課税免除を設定したこと、②通常の税に追加的に税を加算するという考え方は、現行の代替ミニマム税制度の原型であるといえるであろう。1978年、この追加的ミニマム税制度は、選択的（代替）ミニマム税制度（AMT）に改正され<sup>(304)</sup>た。この改正によって、通常の所得税と調整後総所得から一定額の課税免除<sup>(305)</sup>を用いて算出した所得税額を比較することによって、その税額が大きい方が納税額とされることとなった。その後、課税免除額の改正並びにミニマム税率の改正が行われた。2012年、代替ミニマム税の課税免除額はインフレーションにより調整されることが恒久化され、<sup>(306)</sup>現行に至っている。

代替ミニマム税制度の下では、標準控除あるいは項目別控除による通常の所得税計算及び、代替ミニマム税の計算という3つの計算構造が存在することとなる。<sup>(307)</sup>代替ミニマム税の計算は、調整後総所得（AGI）から開始される。この所得に一定の調整を加え、さらに特定の所得項目を加算し代替ミニマム税所得を算出する。その所得から代替ミニマム税課税免除額を差し引くことにより、代替ミニマム税課税所得を求めることができる。この課税所得に代替ミニマム税率を乗じることによって税額が算出される。代替ミニマム課税制度は、いわば控除項目を最低限とし、納税者が控除を利用して租税回避を行うことを阻止するための税額計算となる。

代替ミニマム課税免除額は、申告身分により異なる。2016年度の独身者申告及び世帯主申告の場合は53,900ドル、夫婦合算申告及び夫婦個別申告

(303) BITTKER AND LOKKEN, *supra* note 31, ¶ 112.1.

(304) Revenue Act of 1978 (Pub. L. No. 95-600, 92 Stat. 2763). 一定の課税免除に加え、AMT税率も設定された。調整後総所得から20,000ドルの課税免除額を差し引いた課税所得がゼロから40,000ドルの範囲については10%、40,000ドル超から80,000ドルまでが20%、80,000ドル超は25%の税率によりAMT税が算出される。

(305) 独身者申告及び夫婦合算申告ともに、20,000ドルの課税免除額であった。

(306) American Taxpayer Relief Act of 2012 (Pub. L. No. 112-240, 126 Stat. 2313).

(307) Donald J. Marples, *The Alternative Minimum Tax for Individuals: In Brief*, CRS REPORT, R44494 (May, 2016).

ではそれぞれ83,800ドル及び41,900ドルである<sup>(308)</sup>。基本的に、納税者の課税所得がこの課税免除額に満たない場合は、代替ミニマム税制度は適用されないことになる。したがって、代替ミニマム税制度は、中所得階層から高所得階層の納税者に適用されることとなる。課税免除の適用は、一定の高所得階層の納税者には適用されない。独身者申告及び世帯主申告の場合は119,700ドル、夫婦合算申告及び夫婦個別申告ではそれぞれ159,700ドル及び79,850ドルである<sup>(309)</sup>。税率は、26%及び28%の2段階である。2016年度において、独身者申告及び夫婦合算申告で186,300ドル、夫婦個別申告で93,150ドル以下の場合には26%の税率が適用され、それらを超える課税所得の場合には28%の税率が超過累進により適用される<sup>(310)</sup>。

代替ミニマム課税所得の計算では、人的控除、項目別控除に含まれる州税及び地方税、その他の項目別控除等のうち一定の項目につきその控除が認められない。すなわち、通常の所得税の計算において、控除された一定の項目に関して、その控除を加算することになる。このような控除項目のうち州税及び地方税の占める割合は全体のおよそ62%である<sup>(311)</sup>。したがって、代替ミニマム課税制度では、州税及び地方税が控除されないこととなり、その影響が大きいこととなる。とりわけ、州及び地方税が高い州に居住する納税者は、これらが低い州に居住する者に比し、代替ミニマム課税の負担がより大きくなる。

#### (5) 公平性

州税及び地方税は、連邦所得税において項目別控除に含まれる。項目別控除は、標準控除との選択適用となるため、公益寄附控除と同様に、標準控除を選択する低所得者層の納税者には、その控除の恩恵がない。とはいえ、標準控除を選択する納税者は、標準控除という形式で政府からの支出による恩

(308) I.R.C. § 55 (d) (1); Rev. Proc. 2015-53.

(309) I.R.C. § 55 (d) (3); Rev. Proc. 2015-53.

(310) I.R.C. § 55 (b) (1); Rev. Proc. 2015-53.

(311) 2012年度の財務省統計による。

恵を受けることとなる。他方、項目別控除を選択する納税者は、自らの所得からの支出により控除の恩恵を受け、政府支出に依存するものではない。<sup>(312)</sup>

州税及び地方税の控除制度に関わる不平等の原因は、主に地域的な格差に基づくものである。そこには、州所得税、地方所得税、財産税、一般売上税等の税目、及びその税率の相違が存する。例えば、州所得税においては、その税が存在しない州がある。<sup>(313)</sup>また、州所得税が存する州における最高税率も2.9%から13.3%とその開きがある。<sup>(314)</sup>一般売上税についても、その税が存在しない州がある。<sup>(315)</sup>また、一般売上税の存する州の税率は、州及び地方売上税合わせて1.78%から9.46%とその開きがある。<sup>(316)</sup>このように、州及び地方における所得税及び一般売上税は統一されていないので、納税者は居住する州によってそれらの税負担が異なり、地域間の税に対する不公平が存在する。連邦所得税において、州税及び地方税が控除の対象となっている根拠は、このような税の地域間格差を連邦水準で調整しようとするものであろう。項目別控除において、州所得税と州一般売上税は選択によりいずれかが控除される。これについても、地域間の格差を連邦水準で調整するものであろう。

とはいえ、州及び地方税の控除制度については、賛否両論がある。<sup>(317)</sup>この控除制度を否定する論拠は、主として以下の2つである。第一に、仮に、州税及び地方税が、その地方政府が提供する公共サービスのための支払であると

---

(312) Rueben, *supra* note 269, at 498.

(313) 2016年度現在, Alaska, Florida, Nevada, South Dakota, Texas, Washington 及び Wyoming 州において、州所得税は課されない。Available at <http://taxfoundation.org/article/state-individual-income-tax-rates-and-brackets-2016>.

(314) *Id.* 2016年度現在, 最高税率が最も低い州は North Dakota 州の2.9%であり、最高税率が最も高い州は California 州の13.3%である。

(315) 2016年度現在, Delaware, Montana, New Hampshire 及び Oregon 州において、一般売上税は課されない。Available at <http://taxfoundation.org/article/state-and-local-sales-tax-rates-2016>.

(316) *Id.* 2016年度現在, 一般売上税率が最も低い州は Alaska 州の1.78%である。Alaska 州では、州一般売上税がなく地方一般売上税のみが存在する。他方、最も税率が高い州は Tennessee 州であり、その税率は州及び地方合わせて9.46%である。なお、州及び地方所得税と一般売上税の双方とも課税されない州は存しない。

(317) Rueben, *supra* note 269, at 498.

するのなら、それらの税はそのサービスのために地方政府が支出すると考えられる。したがって、州税及び地方税は、この地方政府の支出と相殺されるはずであり、連邦所得税にその税を控除という形式で反映させてみても、州間の格差を是正することの効果は期待できない。第二に、連邦所得税における州税及び地方税の控除制度は、連邦政府を通じて行われる州間の格差是正のための曖昧な手法である。このような手法を用いるよりは、むしろ控除制度ではなく、連邦政府から地方政府への直接的な支援、例えば交付金等の手法がより効果的である、と主張する。

他方、州税及び地方税の控除制度を支持する論拠は、以下のとおりである。<sup>(318)</sup> 第一に、仮に、連邦所得税で州税及び地方税の控除制度が存在しなければ、とりわけ、州所得税を有する州に居住している納税者は、同じ所得を基とし、州税及び連邦所得税の双方が課されることとなる。同一の課税対象となる所得につき、二重に課税されることとなり、さらに州間の納税者の租税債務が異なり、不公平を生じさせる。第二に、控除制度は、州の内部において、高所得者から低所得あるいは中間所得階層への再分配を促進させる。高所得の納税者は、たとえ州税の納税負担が大きくなったとしても、連邦所得税の計算においては、その負担は軽減されるので、その納税者が居住する地方政府の政策プログラムを支持することとなるであろう。このように、連邦における州税及び地方税の控除については、調整すべき課題が残されている。

個人間移転と課税に関する課題は、移転が行われる前後いずれの時期において、個人あるいは世帯としての税を支払う能力を測定するのからである。その能力を測定する時期に関しては、様々な個人間移転の場面において、公平性の観点から確定したものはなく、課題として残されているといえよう。

## V 物価水準の地域間格差

内国歳入法典及び連邦政府の社会保障あるいは福祉政策は、地域間の物価

---

(318) *Id.*

水準 (cost of living) の差異に基づく調整を考慮していない<sup>(319)</sup>。物価は労働者の賃金、すなわち所得に影響を及ぼす。相対的に、物価の低い地域の労働者の所得は低く、物価の高い地域の労働者の所得は高い。連邦所得税は、このような所得の地域間格差を考慮せず、統一的に課される。それゆえ、物価の地域間格差及びそれを起因とした所得の格差を考慮した課税及び支出ベースの調整を行う必要がある<sup>(320)</sup>。

米国国内の地域において、物価水準は異なる。1990年代から現在までの間、地域によって約40%の物価水準の開きがみられている<sup>(321)</sup>。地域における物価水準の違いは、その地域に居住する労働者の賃金にも影響する。とりわけ、最低労働賃金と物価水準は相関し、最低労働賃金の低い地域は物価水準も低い。例えば、30,000ドルの所得の価値は、ニューヨーク市とアラスカ州の地方とで異なることが、例示される<sup>(323)</sup>。それにもかかわらず、連邦政府は、社会福祉政策と同様に、連邦所得税もそのような物価水準を考慮しない。

連邦所得税は、名目上の所得 (nominal income) に基づいているので、同じ実際の所得を得ている労働者に関して、低い物価水準の地域に居住する者に比べ、高い物価水準の地域に居住する者は、付加的な便益を得ることなく、より大きな税負担を負うこととなる<sup>(324)</sup>。米国税財団 (Tax Foundation) は、「国家は、富者から貧者のみならず、物価水準の高い州に居住する中間

(319) Louis Kaplow, *Regional Cost-of-Living Adjustments in Tax/Transfer Schemes*, 51 *Tax L. Rev.* 175 (1996); David Albouy, *The Unequal Geographic Burden of Federal Taxation*, 117 *J. POLIT. ECON.* 635 (2009).

(320) STEUERLE, *supra* note 5, at 276.

(321) Kaplow, *supra* note 319, at 175; Walter W. McMahon & Shao-Chung Chang, *Geographical Cost of Living Differences: Interstate and Intrastate, Update 1991, MacArthur Spencer Series, Number 20*, 1, 11 (1991).

(322) NUMBEO, *America: Cost of Living Index 2015*, available at [https://numbeo.com/cost-of-living/region\\_rankings.jsp?title=2015&region=019](https://numbeo.com/cost-of-living/region_rankings.jsp?title=2015&region=019). 2015年において、New York City (NY) の物価指数を100とした場合、Honolulu (HI) の物価指数は104.23、他方、Omaha (NE) 及び Boise (ID) の物価指数は、それぞれ63.37及び68.87であり、それらの都市間で約40%の開きがある。

(323) Kaplow, *supra* note 319, at 175.

(324) Albouy, *supra* note 319, at 636.

所得階層の者から物価水準の低い州に居住する中間所得階層の者への所得再配分を行っている」と述べる。<sup>(325)</sup>それゆえ、米国租税財団は、物価と税の調整において、一定税率による連邦所得税を提案する。<sup>(326)</sup>

労働者が居住し、あるいは就労する地域を選択することを歪めないための連邦税制は、労働者が居住する地域とは無関係に考慮されるべきである。<sup>(327)</sup>現行の制度は、高い賃金を支払う地域の労働者に対し、より高い税を課す。しかし、高い経済的生産性及び低い生活の質を特徴とする地域に居住し、高い税負担を負っていたとしても、それに対する国家からの便益の享受は希薄である。例えば、ニューヨーク市において、賃金の水準は、全国平均の21%超である。そのため、これに対して支払う連邦所得税は、適用される税率区分を上昇させ、他の地域に比し、おおよそ7%の追加的な税を課されるのと同じことである。地方税とは異なり、連邦税は高い税負担の地域から歳入した税を低い税負担の地域へと再分配されることになる。そのため、このような税制度は、労働者の居住地や就労の地域の選択に影響を及ぼすであろう。<sup>(328)</sup>

連邦税は、地方の賃金水準を指標とはしないので、労働者が高い賃金の地域から低い賃金の地域へと移動することを生じさせる。<sup>(329)</sup>その結果、連邦税は高い賃金の地域における雇用水準及びその地域の資産を減少させる。これとは対照的に、低い賃金の地域では雇用水準及びその地域の資産価値が増加する。このような地域間の雇用水準と資産価値の平準化において、地域間の物価の相違は、連邦税の価値の相違に対しても労働者を平準化させる。とはいえ、このような雇用に関する地域的分布の変化は、効果のないものであり、

---

(325) Curtis S. Dubay, *Federal Tax Burdens and Expenditures by State: Which States Gain Most from Federal Fiscal Operations*, Special Reports No. 139, (Tax Found. 2006).

(326) J. Scott Moody and David K. Hoffman, *Federal Income Taxes and the Cost of Living: States with Lower Cost of Living Enjoy Great Federal Tax Advantage*, Special Reports No. 125, 1, 7 (Tax Found. 2003).

(327) Albouy, *supra* note 319, at 636.

(328) *Id.*

(329) David E. Wildasin, *Locational Efficiency in a Federal System*, 10 REG. SCI. URBAN ECON. 453, 453-71 (1980).



国家全体の福祉を減少させる。なぜならば、賃金の高い地域からの歳入が減少し、そのため福祉への国家による支出が減少するからである。<sup>(330)</sup>

地域間の賃金の差異から生じる連邦税負担の不公平な配分は、税の累進性に起因するものではなく、また、一定税率で課税することによっても排除することはできない。同じ所得を有する労働者は、同じ税を支払うべきであるという見解は、単に所得が地域間における物価の相違を反映するに過ぎないので、経済的生産性の異なる地域を通じても妥当する。<sup>(331)</sup>しかしながら、この見解は、生活の質に関しては妥当であるとはいえないであろう。なぜならば、一般に、良い地域とは、より低い賃金でより高い生活水準を維持し、かつ、連邦税負担も低い地域である。仮に、物価水準の高い地域における連邦所得税の負担を低くし、他方、物価水準の低い地域における税負担を高くするのなら、これらの地域間における連邦税負担の相違は解消されるであろう。とはいえ、この地域間における生活の質には悪影響を及ぼす。なぜならば、物価水準の低い地域における連邦税が重課されることとなるからである。<sup>(332)</sup>

同じスキルを有する労働者において、高い賃金の地域に居住する労働者は、低い賃金の地域に居住する労働者に比べ、連邦税を27%以上多く支払っていると考えられている。<sup>(333)</sup>連邦政府は、大都市部に居住する労働者に対して効果的に課税を行い、その一方で、歳入したそのような税を地方の地域に再分配を行っている。連邦税は、米国の北東部地域、太平洋沿岸地域、及び五大湖周辺地域に対して重課となっている一方、南部地域ではむしろ税負担が小さい。このような社会経済的な格差是正のため、毎年約270 billionドルもの政府支出が、高い賃金の地域から低い賃金の地域へと行われている。<sup>(334)</sup>この状況

---

(330) Albouy, *supra* note 319, at 636.

(331) Michael S. Knoll & Thomas D. Griffith, *Taxing Sunny Days: Adjusting Taxes for Regional Living Costs and Amenities*, 116 HARV. L. REV. 987, 987–1023 (2003). 経済的生産性の相違は、地方の賃金や物価に影響を及ぼし、地方地域の賃金に対する連邦税の影響を生じさせる原因となる。

(332) Albouy, *supra* note 319, at 636.

(333) *Id.*

(334) *Id.* at 637.

に関して、議会関係者は、「地域間において、連邦による均衡のとれた支払は、極めて不公平である」と述べる。<sup>(335)</sup>このような連邦政府による支出は、高い賃金の地域における雇用、住宅価格及び土地の価値をそれぞれ13%、5%及び21%低下させ、対照的に、低い賃金の地域ではそれぞれ上昇させてきたとされる。<sup>(336)</sup>全般的に、連邦税は、雇用を北部地域から南部地域へ配分し、また都市部から地方地域へと移動させてきた。その結果、国家全体の福祉の損失を生じさせ、その額は国家全体の所得の0.23%に相当する28 billion ドル（2008年）に達するとされる。<sup>(337)</sup>

物価の変動が、税制に反映されるべきであるということは一般に認められている。また、連邦所得税の税率構造は、1981年以來、インフレーションにより調整されてきた。インフレーションを、連邦所得税の調整に係る指標として用いることは容認されてきた。<sup>(338)</sup>しかし、地域間のインフレーションを用いた調整の妥当性については、政府の福祉政策を中心とした支出政策を含め、<sup>(339)</sup>未だ解決されていない。<sup>(340)</sup>現在用いられているインフレーションによる調整は、全米を対象とした統一的なものであり、地域を考慮した調整ではない。そこで、地域間の物価の相違に基づく税負担の配分と再配分は、その地域の消費者物価指数等の指標を用いることも可能となろう。<sup>(342)</sup>

(335) Daniel P. Moynihan, *The Federal Budget and the States: Fiscal Year 1999*, Taubman Center for State and Local Government, John F. Kennedy School of Government (U.S. Senate Printing Office 2000).

(336) Albouy, *supra* note 319, at 637.

(337) *Id.*

(338) Economic Recovery Act of 1981 (Pub. L. No.97-34, § 104, 95 Stat. 172). この改正で、I.R.C. § 1 (f) として、インフレーションによる調整が導入された。現在は、I.R.C. § 1 (i) (3) (C) となっている。

(339) Kaplow, *supra* note 317, at 176; Reed Shuldiner, *Indexing the Tax Code*, 48 TAX L. REV. 537, 617-21 (1993).

(340) 42 U.S.C. § 415. 1996年以降、社会保障給付金及びそれに関わる税負担に対する、賃金の上限もまた、インフレーションにより調整されている。

(341) Kaplow, *supra* note 319, at 176; Louis Kaplow, *Fiscal Federalism and Deductibility of State and Local Taxes Under the Federal Income Tax*, 82 VA. L. REV. 413, 435 (1996).

(342) Kaplow, *supra* note 319, at 194-95.

既述のごとく、物価水準の高い地域と低い地域に居住する者の同じ所得に対する担税力は異なる。とはいえ、所得と物価の調整は容易ではない。様々な物価の指標が存在するので、所得と物価との関係を明確にすることは困難である。個人は、どこに居住するかを決定するに際し、賃金水準、物価指数及び居住環境の水準等を総合的に判断する。<sup>(343)</sup>第一に、経済的に安定した職業、地方政府から提供される財及びサービス及び居住環境の快適さ間における個人の嗜好は、それぞれ異なる。第二に、個人は、自らが歩んできた経歴に基づき、嗜好する地域が異なる。第三に、個人の居住地の選択は、配偶者や親族に影響される。

例えば、ニューヨーク市では、家賃、食糧、衣料の全ての価格が、他の都市に比べ2倍高いものとする。しかし、ニューヨーク市のみが、ブロードウェイの公演を楽しむことができるとする。この場合、演劇に興味のない者にとっては、ニューヨーク市の物価が高いと思われるであろう。その一方で、その公演を嗜好する者にとっては、ニューヨーク市の物価は必ずしも高いといえないであろう。さらに、物価の相違は、州間のみならず同一州内の地域間でも生じる。このように、物価の指標は多種多様である。単なる価格の比較のみならず、個人の価値観も影響する。したがって、州内及び州間の物価を税及び支出制度に反映させる必要はあるものの困難を伴う。<sup>(344)</sup>

物価水準の地域間格差とそれに対する課税のあり方についても、考慮すべき課題が残されているといえよう。

## VI 世帯規模と税

税及び支出制度の理論における主要な課題は、「世帯単位 (household unit)」についてである。税の目的が、等しい状況にある全ての世帯に等しく課税することであるのなら、1人の家族と2人の家族の世帯はどのように

---

(343) Kaplow, *supra* note 319, at 193.

(344) STEUERLE, *supra* note 5, at 276.

比較されるべきなのか、ということである<sup>(345)</sup>。

平等の測定は、「同等の尺度 (equivalence scale)」を用い、家族の人数に応じて行われる。その「同等」という言葉の意味するところは曖昧であるが、多くの場合、この「同等」という尺度を用いる。とりわけ、貧困に対処しようとするときに、この尺度が用いられる。貧困とは、金銭に対する支配の欠如、及び物質的な福利を満たすための有形の資源の欠如である<sup>(347)</sup>。政府が、貧困者の数を調査報告する場合、その「同等の尺度」として、所得が測定される。1人世帯の場合、年間所得が11,880ドル以下の者を貧困 (poverty level) として取り扱うであろう。また、婚姻関係にある夫婦のみの世帯では、16,020ドル以下の所得を貧困と位置づける。さらに、婚姻関係にある夫婦で子が2人の場合、24,300ドル以下が貧困な世帯とされるであろう<sup>(348)</sup>。この貧困の測定においては、家族の人数と世帯所得とは比例しない。1人世帯の貧困水準が11,880ドルであり、それが比例的に評価されるのであれば、2人世帯の貧困水準は23,760ドルとなる。しかし、実際の測定においては、16,020ドルとなっており、1人世帯を基準とした場合の2倍とはなっていない。2人の世帯と4人の世帯も同様である。家族は、個人の資源を改善する世帯規模の利益 (economies of scale)<sup>(349)</sup> を生じさせる。このように、家族の人数の増加に伴う費用と世帯所得とは、比例関係とはならないという仮定の下、貧困水準の調整が行われる。

この同等の尺度は、共同生活における経済的尺度という概念に基づいている。しかし、経済的尺度の適用は、荒削りなものである。成人の共同生活に

---

(345) *Id.*

(346) Theo Goedhart, Victory Halbersthdtd, Arie Kapteyn and Bernard von Praag, *The Poverty Line: Concept and Measurement*, 12 J. HUM. RESOUR. 503, 503 (1977).

(347) Alstott, *supra* note 3, at 738.

(348) ここで示した貧困水準の年間所得額は、2016年度において、連邦保健福祉省が公表する貧困ガイドラインに基づくものである。Available at <https://aspe.hhs.gov/poverty-guidelines>.

(349) Alstott, *supra* note 3, at 739. 例えば、リビングルーム、冷蔵庫あるいは自動車等が、複数の家族で共有されるのならば、それらの価値は単独で利用する場合に比し、拡大する。

は、寮で生活する学生、老人ホームで居住する高齢者、婚姻関係にないカップルの共同生活、友人同士の共同生活、婚姻関係にある夫婦で生活費が別会計である者等、様々な形態が存在する。<sup>(350)</sup> 税と支出制度は、このような様々な共同生活の形態を考慮せず、婚姻関係にある夫婦を主体として、その親族のみで構成される家族を世帯として取り扱う。<sup>(351)</sup>

連邦所得税は、効用に関して2つの効果を有する。<sup>(352)</sup> 第一に、累進的所得税は、限界効用の低い者から高い者に対し再分配を行うことによって、国家全体の福利を高めることが可能となる。第二に、連邦所得税は、相対的な価格を歪めることによって効用を減少させる。例えば、課税がない場合、個人はそのような状況で設定された市場価格により消費し、福利を増大させるであろう。福祉国家主義の下での所得税は、これら2つの効用の効果を考慮し、国家全体の福利を増大させなければならない。<sup>(353)</sup> この論理は、家族内部においても妥当するであろう。

福祉国家主義の下において、連邦所得税は、家族の関係が以下のいずれかに該当する場合には、租税債務を調整する必要がある。第一に、家族関係が、そのメンバーに対して金銭の限界効用を変更させる場合、第二に、家族関係が、個人の認識する財や活動の相対的価格に影響を及ぼす場合、である。しかし、家族関係は、上記のいずれか1つではなく、両者に影響を及ぼすであろう。多種多様な共同生活の形態を有する今日において、婚姻関係は、もはやこのような福祉国家主義の下での所得税に関し、家族に対する課税の判断基準とはならないであろう。<sup>(354)</sup>

1人独身者世帯と2人夫婦世帯との間において、連邦所得税の調整が必要

(350) I.R.C. § 152; BITTKER AND LOKKEN, *supra* note 31, ¶¶ 30.3.1, 30.3.2 and 30.3.4. 扶養家族の定義及びその範囲について示されている。

(351) 本稿・脚注182を参照。

(352) Alstott, *supra* note 3, at 737.

(353) Alstott, *supra* note 3, at 738; J. A. Mirrlees, *An Exploration in the Theory of Optimal Income Taxation*, 38 REV. ECON. STUD. 175 (1971); Thomas Piketty and Emanuel Saez, *Optimal Labor Income Taxation*, NBER Working Paper No. 18521 (2012).

(354) Alstott, *supra* note 3, at 738.

となるであろう。現行における累進的所得税制度の下、これらの世帯において、「婚姻ボーナス (marriage bonus)」あるいは「婚姻ペナルティー (marriage penalty)」という税の不平等が存在する。この税の不平等の問題は、連邦所得税の課税単位に起因する。

米国の連邦所得税申告においては、(1) 夫婦合算申告及び寡婦 (夫) 申告 (married individuals filing joint returns and surviving spouses)<sup>(355)</sup>、(2) 世帯主申告 (heads of households)<sup>(356)</sup>、(3) 寡婦 (夫) 及び世帯主を除く独身者申告 (unmarried individuals)<sup>(357)</sup> 及び (4) 夫婦個別申告 (married individuals filing separate returns)<sup>(358)</sup>、の4種類の課税単位が存在する。各課税単位は個別に税率が規定され、それぞれの税率は課税所得に対して累進的である。2016年度現在、10%、15%、25%、28%、33%、35%及び39.6%の7段階の税率区分となっている。2001年に導入された10%の税率区分<sup>(359)</sup>は、夫婦合算申告、世帯主申告、独身者及び夫婦個別申告について、それぞれ最初の課税所得14,000ドル<sup>(360)</sup>、10,000ドル<sup>(361)</sup>及び7,000ドル<sup>(362)</sup>に適用される。夫婦個別申告を除く他の申告において、35%の税率は、250,000ドルを超過する課税所得に適用され、夫婦個別申告では125,000ドルを超過する課税所得<sup>(363)</sup>に適用される。これらの課税所得はインフレーションで調整される。2016年度の課税所得は、夫婦個別申告及びその他の申告で、それぞれ206,675ドル及び413,350ドルとなっている。2016年度において、最高税率である39.6%の税率は、夫婦合算申告、世帯主申告、独身者申告及び夫婦個別申告で、それぞれ466,950ドル、441,000ドル、415,050ドル及び233,475ドルを超過

---

(355) I.R.C. § 1 (a).

(356) I.R.C. § 1 (b).

(357) I.R.C. § 1 (c).

(358) I.R.C. § 1 (d).

(359) I.R.C. § 1 (i)(1)(A)(i).

(360) I.R.C. § 1 (i)(1)(B)(i).

(361) I.R.C. § 1 (i)(1)(B)(ii).

(362) I.R.C. § 1 (i)(1)(B)(iii).

(363) I.R.C. § 1 (a), (b), (c), (d).

する課税所得に適用される<sup>(364)</sup>。

婚姻ペナルティーは、内国歳入法典1条(c)の下、夫婦合算申告の税率区分から生じる。7段階の税率区分のうち、15%の税率が適用される区分までは、独身者申告の課税所得に比し、夫婦合算申告の課税所得は2倍となっている<sup>(365)</sup>。しかし、25%以上の税率が適用される区分の課税所得は、独身者申告に比べ夫婦合算申告では2倍未満である<sup>(366)</sup>。例えば、2016年度において<sup>(367)</sup>、JohnとMarthaが、それぞれ90,000ドルの所得を有していたとする。婚姻前の税額すなわち独身者申告では、それぞれの所得税額は18,271.25ドル<sup>(368)</sup>である。よって、双方の税額の合計は、36,542.50ドルとなる。仮に、彼らが婚姻し夫婦合算申告を行った場合、彼らの税額の合計は37,385.50ドルとなり<sup>(369)</sup>、婚姻前と比べ843ドル上昇する。ここで、夫婦合算申告ではなく、夫婦個別申告を選択した場合、夫婦それぞれの税額は18,692.75ドルとなる<sup>(370)</sup>。この個別申告時の合計税額は、夫婦合算申告の税額と同額となる。この事例の場合、独身者申告では25%の税率が適用され、夫婦合算申告及び夫婦個別申告ともに28%の税率が適用されるために、このような納税額の相違が生じ、

(364) I.R.C. § 1 (i) (3).

(365) 10%の税率が適用される区分において、独身者申告及び夫婦合算申告の課税所得上限はそれぞれ9,275ドル及び18,550ドルであり、両者の課税所得は2倍となっている。15%の税率の場合、独身者申告及び夫婦合算申告の課税所得は、それぞれ9,276から37,650ドル、及び18,551ドルから75,300ドルとなっており、両者は2倍となっている。

(366) 25%の税率が適用される区分において、独身者申告及び夫婦合算申告の課税所得は、それぞれ37,651から91,150ドル及び75,301から151,900ドルとなっており、区分の下限の所得は2倍となっているが、上限の課税所得は2倍未満である。税率が28%以上の場合は、全て2倍未満である。

(367) Projected U. S. Tax Rates for 201: Forecast of Individual Income Tax Rates, *available at* <https://www.irs.com/articles/projected-us-tax-rates-2016>. インフレーションで調整された2016年度の税率表が示されている。

(368) 独身者申告において、90,000ドルの課税所得には25%の税率が適用される。

$$(90,000 - 37,650) \times 25\% + 5,183.75 = 18,271.25 \text{ ドル}$$

(369) 夫婦合算申告において、180,000ドルの課税所得には28%の税率が適用される。

$$(180,000 - 151,900) \times 28\% + 29,517.50 = 37,385.50 \text{ ドル}$$

(370) 夫婦個別申告において、90,000ドルの課税所得には28%の税率が適用される。

$$(90,000 - 75,950) \times 28\% + 14,758.75 = 18,692.75 \text{ ドル}$$

「婚姻ペナルティー」の原因となる。<sup>(371)</sup>

「婚姻ペナルティー」は、先の事例で示したように、夫婦それぞれが同じ所得を有している場合に生じる。他方、夫婦間でそれぞれの所得に相違がある場合、「婚姻ボーナス」が生じる。例えば、上記の事例で、婚姻前の John と Martha の所得がそれぞれゼロ及び180,000ドルであったと仮定する。婚姻前の税額は、John はゼロ、Martha は43,436.75<sup>(372)</sup>ドルである。婚姻後、夫婦合算申告を行った場合の税額は37,385.50ドルとなる。夫婦個別申告を行った時の税額は、John がゼロで Martha は47,106.50<sup>(373)</sup>ドルとなる。このように、夫婦合算申告において全ての所得が、Martha によって稼得された場合、その夫婦は独身者申告に比べ6,051.25ドルの「婚姻ボーナス」を得ることとなる。他方、仮に、夫婦個別申告を選択した場合には、9,721ドルの「婚姻ペナルティー」<sup>(374)</sup>となる。婚姻関係にある夫婦の所得が一方の配偶者に起因したとしても、夫婦合算申告及び夫婦個別申告のいずれも選択することができる。夫婦合算申告の適格要件において、税法は夫婦の両者が所得を稼得することを条件とはしていないため、たとえ配偶者の一方に所得が無かったとしても夫婦合算申告を行うことができる。したがって、先の事例における同一の所得に対して、独身者申告と夫婦合算申告とで税の不平等が存在し、さらに夫婦合算申告と夫婦個別申告との間においても税の不平等が生じることとなる。

税率を背景とした独身者申告と夫婦合算申告との間における税の不平等の問題は、夫婦合算申告制度が制定された1948年まで遡る。<sup>(375)</sup>当時、一定額の

(371) BITTKER AND LOKKEN, *supra* note 31, ¶ 111.5.5.

(372) 独身者申告において、180,000ドルの課税所得には28%の税率が適用される。

$(180,000 - 91,150) \times 28\% + 18,558.75 = 43,436.75$ ドル

(373) 夫婦個別申告を行った場合において、180,000ドルの課税所得には33%の税率が適用される。

$(180,000 - 115,725) \times 33\% + 25,895.75 = 47,106.50$ ドル

(374) BITTKER AND LOKKEN, *supra* note 31, ¶ 111.5.5.

(375) Revenue Act of 1948 (Pub. L. No. 471, 80th Cong. 2d Sess.); Comment, *Joint Income Tax Returns under the Revenue Act of 1948*, 36 CAL. L. REV. 289, 289 (1948).



所得を伴う夫婦に対する所得税は、その所得の半分を有する独身者の納付する所得税の2倍となるように設定された。したがって、同じ所得を有する独身者が婚姻関係となった場合、既に婚姻関係にある他の夫婦との間における所得税の租税債務は同じとなり、税の不平等は生じなかった。しかし、異なる所得を有する独身者が婚姻関係になると、「婚姻ボーナス」や「婚姻ペナルティー」などの税の不平等が生じた。特に、1948年から1969年の間、婚姻から生じる税制上の優遇は、課税所得の上昇とともに、一方の配偶者によって所得が稼得される場合、より多くの優遇を生じさせ、そのような課税単位による税制は独身者を罰するものと考えられていた。<sup>(376)</sup>そこで議会は、以下の3つの根拠に基づき、同じ所得を有する既婚者と独身者との間の税の格差を減少させようと試みた。<sup>(377)</sup>第一に、税のあり方は、婚姻という状況とは無関係にすべきであり、税に対する婚姻の中立性を確保する必要がある。<sup>(378)</sup>第二に、婚姻による主たる所得の稼得者が、一方の配偶者を扶養する費用であるとしてそれが、部分的に増大するということを正当化されたとしても、独身者と既婚者との間の税の格差は過度である。とりわけ、その扶養に係る費用が、所得の低い配偶者による世帯内の役務提供の経済的価値であると考えたとしても、その費用としての見積りは過大である。第三に、婚姻と同様の税制上の優遇は、独身であるが1人以上の扶養する者を有する個人、例えば、子を有する世帯主などについても考慮されるべきである、という事が示唆されていた。<sup>(379)</sup>

このように、課税単位制度に関わる税の公平性については、その改善が図られてきたものの、現在に至っても婚姻ペナルティーや婚姻ボーナス等の税の不平等が存在する。同じ状況にある者は、同じ税を支払うべきであるという

(376) *Kellems v. CIR*, 58 T.C. 556 (1972), *aff'd per curiam*, 474 F.2d 1399 (2d. Cir. 1973).

独身者申告におけるペナルティーは違憲ではない、と判示された。

(377) Tax Act of 1969 (Pub. L. No. 91-172).

(378) Borris I. Bittker, *Federal Income Taxation and the Family*, 27 STAN. L. REV. 1389, 1395-396 (1975).

(379) *Id.* at 1416-429.

課税の基本理念を考慮すると、婚姻ペナルティーあるいはボーナスが存在するということは、同じ状況（所得）において異なる租税債務を生じさせること意味する。よって、課税単位制度のあり方と税率構造について考慮すべき課題が存するといえよう。

## Ⅶ 課税ベースの組合せ

### 1 素質と課税

公平な税及び支出制度を実現する場合、人の生涯にわたる素質（endowment）を背景とした、課税ベースの組合せを考慮する必要がある<sup>(380)</sup>。素質には、生まれながらの才能、能力、家庭環境等があり、所得、消費及び財産の形成に影響を及ぼす。とりわけ、財産の承継は、税及び支出制度において、考慮すべき重要な要因となる。この素質は、富の移転がある場合、生涯にわたり測定することが、平等を反映したものとなる。現行税制は、課税と支出を決定するために、課税期間を行政執行上、意図的に設定する。通常、行政機関による税の執行は、1年という期間に基づき行われる。しかしながら、財産の移転あるいは承継に課税が生じるのであれば、人の平等の測定は、5年、10年あるいは生涯という期間で行われることが妥当であろう<sup>(381)</sup>。

素質を課税に反映させる場合、賃金の現在価値に相続財産の受取についての現在価値を加算した価値が、消費の現在価値と相続財産の提供についての現在価値を加算した価値とが等しくなると考えられる<sup>(382)</sup>。この考え方によれば、人は、生涯にわたる資本所得に対する課税を望まないであろう。資本所得に対する課税は、蓄積した財産を減少させ、移転あるいは消費を可能とする財産を減少させるからである。賃金を稼得する能力や才能及び財産を受取るとも、人の素質である。また、所得を消費する能力及び財産を提供することも、人の素質となる。富の移転がある場合、この素質の測定は、生涯にわた

(380) STEUERLE, *supra* note 5, at 277.

(381) Alstott, *supra* note 27, at 521–31; Batchelder, *supra* note 43, at 399.

(382) C. Eugene Steuerle, *Equity and the Taxation of Wealth Transfer*, 10 TAX NOTES, 459, 459–64 (1980).

ものでなければならず、現行制度のような、短期的な期間の測定では不十分であるといえよう。<sup>(383)</sup>

仮に、富の移転が存在しない場合、素質は、賃金所得の現在価値と消費の現在価値を反映することとなる。この原理に従えば、素質は、年間の所得に対する税を正当化すると同時に、年間の消費に対する課税もまた、正当化することができる。同じ所得を有する者の間では同じ課税が行われ、同様に、同じ消費を有する者の間でも同じ課税が適用される、という論理に基づくものである。しかしながら、富の移転を考慮すると、以下のような2つの見解が存することとなる。第一に、賃金に対する課税は、財産の受取に対し生涯累積で課税する相続税（accession tax）によって、裏付けられることになる。第二に、消費に対する課税は、財産の提供に課税する遺産税・贈与税によって、裏付けられることとなる。すなわち、公平な課税ベースの組合せは、所得税と相続税、あるいは消費税と遺産税となる。現行の課税ベースの組合せは、所得税と遺産税となっているが、この組合せは、生涯にわたる人の素質を反映するものではないといえよう。<sup>(384)</sup>

## 2 所得課税と消費課税

現代、米国において、租税法学者は所得課税及び消費課税の利点について議論する。<sup>(385)</sup>所得に対する課税よりも消費に対する課税を推奨する議論が多い。

---

(383) STEUERLE, *supra* note 5, at 278.

(384) *Id.*

(385) BITTKER AND LOKKEN, *supra* note 31, ¶ 3.7; Joseph M. Doge, *Taxing Gratuitous Transfers Under a Consumption tax*, 51 TAX L. REV. 529 (1996); Jane G. Gravelle, *The Distributional Effects of Fundamental Tax Revisions*, 33 SAN DIEGO L. REV. 1419 (1996); Alan Schenk, *The Plethora of Consumption Tax Proposals: Putting the Value Added Tax, Flat Tax, Retail Sales Tax, and USA Tax Into Perspective*, 33 SAN DIEGO L. REV. 1281 (1996); George K. Yin, *Accommodating the "Low-Income" in a Cash-Flow Consumed Income Tax World*, 2 FLA. TAX REV. 445 (1995); John K. McNulty, *Flat Tax, Consumption Tax, Consumption-Type Income Tax Proposals in the United States: A Tax Policy Discussion of Fundamental Tax Reform*, 88 CAL. L. REV. 2095 (2000); Laurence J. Kotlikoff, *Consumption Taxation — The A, B, C's That Every Politician Should Know*, 48 EMORY L. J. 823 (1999); Michael J. Graetz, *Revisiting the Income Tax vs. Consumption Tax Debate*, 57 TAX NOTES 1437

上記のように、所得と相続の受取の合計価値は、消費と遺産の提供の合計価値と等しくなる。ここで、富の移転である相続あるいは遺産を考慮しなければ、所得と消費の価値が等しくなる。課税ベースとしての所得課税と消費課税の2つの課税について議論が多いのは、このような考え方を背景とするものである。

消費課税を推奨する主張の根拠は、現在の消費と将来の消費（貯蓄）との間においてより中立である、というものである。例えば、それぞれ100ドルを稼得するA及びBを仮定する。Aは、即座に消費するために100ドルを支出する。他方、Bは、100ドルを年間10%の利率で投資し、1年後にその投資を消費のために支出する。税の存在しない世界において、Bの投資に対する利益率（利回り）は、彼女が消費を遅らせたとしても確保されるので、現在に消費し、あるいは後に消費することについても、その動機に影響を及ぼさない。仮に、30%の税が課税される場合、税が消費に対して課されるのなら、現在の消費と将来の消費との間の優劣には、影響がないであろう。なぜならば、稼得された所得が即座に消費されようと、あるいは将来の消費のために貯蓄されるか否かにかかわらず、税は、それぞれ消費に応じて、30%を減少させるからである。Aは、70ドル（100ドル-30ドル）のみを消費することができ、1年後Bは77ドルを消費することができる（110ドル-（110ドル×30%））。これとは対照的に、税が所得に対し30%で課税されるとする。この場合、Aは70ドルを消費することが可能である。他方、Bは70ドルのみを投資することが可能となる。そのときの1年後における消費することができる額は、74.90ドルのみである（最初の投資70ドル+70ドルの10%の利息7ドル-7ドル×30%の所得税：70ドル+7ドル-2.1ドル）。このように30%の所得に対する課税は、32%までBの消費を減少させる（ $1 - 74.9 \text{ドル} \div 110 \text{ドル}$ ）。このような現象は、貯蓄期間が長期にわたるほどより大き

---

(1992); Edward J. McCaffery, *Tax Policy under a Hybrid Income-Consumption Tax*, 70 TEX. L. REV. 1145 (1992); Mark Aguiar and Mark Bilal, *Has Consumption Inequality Mirrored Income Inequality?*, AM. ECON. REV. 1 (2015).

<sup>(386)</sup>くなる。この現象は、貯蓄に対する二重課税と称されている。所得税の下、貯蓄として蓄えたものについても稼得の時に課税され、さらに、それらの貯蓄から得た投資利益についてもまた課税されるからである。<sup>(387)</sup>

上記の事例は、主に議論が行われている根拠を中心に示したものである。その他の議論としては、所得税が過度に貯蓄を不公平に取り扱うという結論を導き出す前に、税が利益率に対してどのように取り扱われるべきかという点にある。<sup>(388)</sup>さらに、所得税が貯蓄に対し、不適切な負担を課すので、公平の根拠に基づき、消費に対する課税の優位性を主張する見解がある。<sup>(389)</sup>他方、担税力の測定は、消費により測定される納税者の資源の利用よりも、所得により測定される納税者の経済的資源に対する支配の方がより公平とする見解もある。

現行の税制度においては、連邦所得税が規定され、また州小売売上税も規定されている。一般に所得税は、累進税率により年間で課される税であり、他方、消費税は、一定税率で取引活動に応じその取引に課されるものとして

(386) 例えば、2年後の場合、 $74.9\text{ドル} + 7.49 - (7.49 \times 30\%) = 80.143\text{ドル}$ 、 $(1 - 80.143 \div (110 + 11)) = 0.337$ となり、Bの消費するための総額は34%まで減少させられる。

(387) Andrew A. Samwick, *Tax Reform and Target Savings*, 51 NAT'L TAX J. 621 (1998); Laurence S. Seidman & Kenneth A. Lewis, *The Consumption Tax and the Saving Elasticity*, 52 NAT'L TAX J. 67 (1999).

(388) Noel B. Cunningham, *The Taxation of Capital Income and Choice of Tax Base*, 52 TAX L. REV. 17 (1996); Alvin C. Warren, Jr., *How Much Capital Income Taxed Is Exempt Under a Cash Flow Tax?* 52 TAX L. REV. 1 (1996).

(389) Kaplow, *supra* note 82, at 1500-505; Lawrence A. Zelenak, *The Reification of Metaphor: Income Taxes, Consumption Taxes and Human Capital*, 51 TAX L. REV. 1 (1995); Louis Kaplow, *The Income Tax Versus the Consumption Tax and the Tax Treatment of Human Capital*, 51 TAX L. REV. 35 (1995); Barbara H. Fried, *Fairness and the Consumption Tax*, 44 STAN. L. REV. 961 (1992). Kaplow 教授は、公平の根拠に基づき、消費に対する課税を主張してきた。Kaplow 教授は、人的資本の観点から見解を以下のように述べる。生涯で発生する所得に厳格に課税するなら、全て者は、生まれた時点において、その人的資本に対して課税されるであろう。その人的資本は、労働から生ずる将来の所得の現在価値として測定される。また、生まれた時点ではなく、実際に労働所得に課税を行う現行の所得税制度は、その稼得所得により消費が可能となる時点まで、課税を延期している、と解することができる。よって、勤労所得に課税する現行の所得税制度は、人的資本に課税するという観点からは、本質的に、消費に対する課税であるとも考えられる。

理解されている。とはいえ、所得税が一定税率で課される可能性もあり、また、経済活動に応じ、取引に基づき徴収される可能性もある<sup>(390)</sup>。例えば、非居住外国人あるいは外国企業の事業とは関係のない投資所得は、30%の税率に服することとなる。これらの税は、支払者（例えば銀行）によって、その項目に応じ、30%の源泉徴収を行うことにより課税されている<sup>(391)</sup>。

他方、消費に対する課税を、年間単位において累進税率で課することも可能である<sup>(392)</sup>。「経済的所得 (economic income)」は、納税者の消費とその年を超えて納税者の富の価値に変更されたものとの合計額であると定義される<sup>(393)</sup>。この定義において、消費税は、消費に影響し、富の価値には影響を及ぼさない。課税所得は、様々な受取と増加及び様々な支払と債務を差引くことによって計算される。年間の消費は、納税者の貯蓄の正味増加分を差し引き、あるいは正味の貯蓄の取崩しを加えることによって計算される。年間の消費税は、その定義として、まさに現行の所得税と同様に、累進税率で課することも可能である。

一般に、所得税と消費税とは、相反するものとして考えられている。しかし、議会は、現行の連邦所得税制度の中に、年間における消費税の要素を導入している<sup>(394)</sup>。例えば、退職後の貯蓄の取扱いである。雇用主は、適格年金 (qualified pension) あるいは利益分配信託 (profit-sharing trust) への拠出金に関しては控除が認められ、またその信託における利益は非課税である。従業員は、拠出金及び信託に蓄積した利益も、分配されるまでの間、それら

---

(390) David A. Weisbach, *The (Non) Taxation of Risk*, 58 *Tax L. Rev.* 1, 36–42 (2004).

(391) I.R.C. § 871 (a) (1), 881 (a).

(392) Shaviro, *supra* note 28, at 93–97; Edith Brashares and Laura T. J. Kalambokidis, *Assessing the Equivalence of Different Form of a Consumption Tax*, *Nat'l Tax Ass'n Proc.* of 88th Ann. Conf. 248, 253 (1996).

(393) BITTKER AND LOKKEN, *supra* note 31, ¶ 3.1.1.

(394) Andrews, *supra* note 89, at 1120; Michael S. Knoll, *Designing a Hybrid Income-Consumption Tax*, 41 *UCLA L. Rev.* 1791, 1792 (1994); Daniel S. Goldberg, *The U.S. Consumption Tax: Evolution, Not Evolution*, 57 *Tax Law.* 1, 8–16 (2004); HENRY J. AARON, *INTRODUCTION TO UNEASY COMPROMISE: PROBLEMS OF A HYBRID INCOME-CONSUMPTION TAX*, at 1 (Brookings 1988).

には課税されず、それを受け取ったときに所得税が課税される。分配が、消費のために支出される場合、この制度は消費税の形式と同様となる。消費税は、貯蓄を課税ベースから除外し、消費のための支出が貯蓄から行われた場合に課税が生じる。例えば、個人退職年金勘定 (Traditional IRA) が、その一例である。<sup>(395)</sup> Traditional IRA は、拠出時非課税、運用時非課税、受給時課税である。この場合の消費とは、年金受給時における支出を意味するものである。延期された消費に対して課税するという側面での、消費に対する課税の概念となる。

賃金及び役務の対価に課税し、投資からの所得に課税しないことも、消費に対する課税といえる。所得を稼得したときに投資されるものも含めて課税し、投資からの所得、投資からの支出に課税しないことは、所得稼得時に将来の消費のための投資に対し課税したのと同様である。現行の所得課税は、賃金と投資所得の双方に課税し、投資の引出しに課税しない。他方、このような概念に基づく消費課税は、賃金のみ課税を生じさせるという相違がある。例えば、Roth IRA は、拠出時課税、運用時非課税、受給時非課税である。この場合の消費とは、賃金所得から IRA 勘定に拠出することを消費と考えるものである。IRA 勘定に消費するものも含めて賃金所得に対し課税するので、将来消費のための支出を課税するという消費概念である。消費の観点から課税を考慮すると、Traditional IRA は、消費に対する後払いの課税であり、Roth IRA は将来の消費のための前払いの課税であるといえる。<sup>(396)</sup> このような概念の消費税には、様々な形式があり、以下に代表的なものを示す。

#### (1) 個人キャッシュフロー税

個人のキャッシュフローを課税ベースとする消費に対する課税が、提案されている。<sup>(397)</sup> これは、現行の所得税制度と同様に、年間で、課税ベースに基づき

(395) Eric M. Engen, William G. Gale and John K. Scholz, *The Effects of Tax-Based Saving Incentives on Saving and Wealth*, Working Paper 5759, 1, at 45 (NBER Report 1996).

(396) BITTKER AND LOKKEN, *supra* note 31, ¶ 3.7.

(397) Andrews, *supra* note 89, at 1113–123, 1148–65; Graetz, *supra* note 89, at 1578–197;

課される。課税ベースは、課税対象となる受入れ (taxable receipts) から控除可能な支出 (deductible expenditures) を差し引き計算される。課税対象となる受入れは、消費するために支出することが可能となる全ての受入れを含む。これには、借入れによる資金、資産を売却した場合の全ての売上、給料や投資利益等、を含む。控除は、消費のための費用以外の全ての支出に認められる。株式、債券への投資、及びその他の投資の総額は控除可能となる。借入金の返済も元本及び利子を含み、控除可能となる。課税価格に適用される税率は、一定税率あるいは累進税率いずれも可能である。累進的キャッシュフロー税は、貯蓄が課税ベースから除かれ、また、それは、所得を超えた消費など、負の貯蓄 (negative savings) を課税ベースに含むことを除き、累進的所得税と同様の機能を有する。例えば、特定の年において、個人が、50,000ドルの給料、1,000ドルの配当、20,000ドルの借入れ、30,000ドル分の株式を購入し、他の株式を5,000ドルで売却したとする。また、税率は20%の一定税率であるとする。この場合、課税対象となる受入れは、76,000ドルとなる<sup>(398)</sup>。また、消費以外の控除可能な支出は株式購入の30,000<sup>(399)</sup>である。したがって、課税ベースは46,000ドルとなり、税額は9,200ドルとなる。

純粹キャッシュフロー税は、実行不可能であろう<sup>(400)</sup>。なぜなら、課税ベースには、持ち主が所有している家屋の帰属所得や、個人的な利用のために保有している他の長期的な財産の帰属所得も含まなければならないからである<sup>(401)</sup>。それゆえ、累進的消費税の提案は、Roth IRAのような税の前払方式の考え

---

Warren, *supra* note 89, at 1093–121; Peter Mieszkowski, *The Cash Flow Version of an Expenditure Tax*, Treasury Dep't, OTA Paper 26, at 9–58 (1977); Theodore S. Sims, *Capital Income, Risky Investments, and Income and Cash Flow Taxation*, 67 TAX L. REV. 3, 7–12 (2013); Alvin C. Warren Jr., *Fairness and a Consumption-Type or Cash Flow Personal Income Tax*, 88 HARV. L. REV. 931, 932–41 (1975).

(398) 50,000ドル (給料) + 1,000ドル (配当) + 20,000ドル (借入金) + 5,000ドル (株式売却) = 76,000ドル

(399) 76,000ドル (受入総額) - 30,000ドル (控除可能額) = 46,000ドル

(400) BITTKER AND LOKKEN, *supra* note 31, ¶ 3. 7.

(401) 第4章第2節Iを参照。



方を具体化したものである。この課税の下では、投資は控除可能ではないが、投資に対する所得及び投資を清算したことにより受入れた総額は課税されないこととなる。例えば、帰属所得に関する問題は、住宅の購入のために支払った価格、あるいは個人的利用のための財産に支払った価格の総額に関しては、控除を認めないことによって解決されるであろう。このことは、財産からの帰属所得とその結果として生ずる売却による受入れの双方を課税ベースから除外する。しかしながら、この解決策は、別の問題を生じさせる。仮に、税率が累進的である場合、前払方式は納税者をしばしば高い税率区分に置くこととなるであろう。納税者が家を購入し、また、大量の消費を行った場合等である。なぜなら、購入した年の課税ベースには、購入のために貯蓄から引き出した総額や、あらゆる住宅ローンの総額が含まれ、税負担が極めて重くなるからである。さらに、住宅ローンの借入額を課税ベースに含むことは、住宅を購入する者に、キャッシュフローの不足を生じさせることとなるであろう。<sup>(402)</sup>

修正キャッシュフロー税は、純粹キャッシュフロー税の問題を解決するであろう。修正キャッシュフロー税の下、キャッシュフローの手法は、適格な預金口座への投資と閉鎖会社に対する投資のみに適用される。適格預金口座への投資と閉鎖会社に対する投資は控除可能となる。その口座や事業に蓄積された所得は課税されず、その口座や事業への投資から引き出すときに課税されることとなる。これらの手法は、Traditional IRAと同様の原理となる後払い方式によるものである。

他方、上記以外の投資については、前払方式が採用される。投資が行われたときは、控除は認められない。投資からの所得や消費のために引き出された額は、いずれも課税されない。負債に関しては、適格口座を通じた後払い方式と前払方式の選択を認めるものとする。この場合、適格口座内における借入れによる受入れは課税対象となり、その返済は控除可能となる。他方、適格口座以外からの借入れは、その借入れを獲得したとき、あるいは、返済

---

(402) BITTKER AND LOKKEN, *supra* note 31, ¶ 3.7.

したときについて課税されない。適格口座を設定する手法は、全ての投資に関し利用可能であり、また、前払方法は閉鎖会社以外のための投資に用いられことが可能である。よって、修正キャッシュフロー税は、租税債務の時期についてきわめて柔軟となるであろう。これは、納税者の生涯にわたる相対的な水準で課税を維持し、最小限の租税債務とすることを認めることとなるであろう。<sup>(403)</sup>

## (2) 貯蓄非課税型所得税

現行の個人所得税に代わり、「貯蓄を非課税とする所得税 (savings-exempt income tax, SEIT)」<sup>(404)</sup>が提案されている。この税は、所得を構成する課税ベースに基づき課税される。課税ベースは、所得から貯蓄へ移転された所得を無制限に控除し、貯蓄からの引出しは課税ベースに加算される。正味の貯蓄には、株式、債券、銀行預金、所有権及びパートナーシップの利益、生命保険、年金、退職年金口座を含む。しかし、土地、絵画・骨董品等収集品及び通貨は含まない。貯蓄非課税型所得税の課税ベースは、キャッシュフロー税と同様である。融資による受入れは、課税ベースに含まれないが、正味の貯蓄に関し控除される。例えば、個人が800ドルを借り入れ、1,000ドルの投資資産を購入したとする。この場合、正味の貯蓄は200ドル増大することとなる。個人がその年中において、投資を超えて借入れを行った場合、その超過部分は投資として課税されない。しかし、融資が返済された場合、借入資金からの消費は、その返済の時に課税されることとなる。なぜならば、元本あるいは利子の支払は、いずれも控除が認められないからである。このように、貯蓄非課税型所得税は、消費税の類型となる。

---

(403) *Id.*

(404) JOINT COMM. ON TAX'N, 104TH CONG. 1ST SESS., Description and Analysis of Proposals to Replace the Federal Income Tax, at 38-41 (1995); Martin D. Ginsburg, *Life Under a Personal Consumption Tax: Some Thoughts on Working, Saving, and Consuming in Nunn-Domenici's Tax World*, 48 NAT'L TAX J. 585 (1995); Pete V. Domenici, *The Unamerican Spirit of the Federal Income Tax*, 31 HARV. J. ON LEGIS. 273 (1994).

## (3) 附加価値税と小売売上税

附加価値税 (value added tax, VAT)<sup>(405)</sup> あるいは小売売上税 (retail sales tax)<sup>(406)</sup> によっても、消費に課税することは可能である。附加価値税には、税額控除方式 (credit-invoice method VAT)、控除方式 (deduction method VAT) 及び加算方式 (addition method VAT) の3つの類型がある。

税額控除方式による附加価値税は、小売の有無にかかわらず、事業単位の全てに課税が生じる。全ての販売及び財やサービスの提供からの受取の総額に、税率が適用される。控除は存しないが、売主から買主に発行されたインボイスを下に、売主によって支払われた税に対して税額控除が認められる。

---

(405) ALAN SCHENK, VALUE ADDED TAX: A MODEL STATUTE AND COMMENTARY: A REPORT OF THE COMMITTEE ON VALUE ADDED TAX OF THE AMERICAN BAR ASSOCIATION, SECTION OF TAXATION (American Bar Association 1989); Alan Schenk and Oliver Oldman, *Analysis of Tax Treatment of Financial Services Under a Consumption-Style VAT: A Report of the American Bar Association Section of Taxation Committee on Value Added Tax*, 44 TAX LAW. 181 (1990); Sijbren Cnossen, *A Vat Primer for Lawyers, Economists, and Accountants*, 124 TAX NOTES 687 (2009); James W. Wetzler, *The Value-Added Tax: The Relevance of State's Sales Tax Experience*, 52 TAX NOTES 719 (1991); Itai Grinberg, *Where Credit is Due: Advantages of the Credit-Invoice Method for a Partial Replacement VAT*, 63 TAX L. REV. 309 (2010); Michael Keen and Walter Hellerstein, *Interjurisdictional Issues in the Design of a VAT*, 63 TAX L. REV. 359 (2010); Alan Schenk, *Taxation of Financial Services (Including Insurance) Under a U.S. Value-Added Tax*, 63 TAX L. REV. 409 (2010); Satya Poddar, *Taxation of Housing Under a VAT*, 63 TAX L. REV. 443 (2010); Pierre-Pascal Gendron, *How Should the United States Treat Government Entities, Nonprofit Organizations, and Other Tax-Exempt Bodies Under a VAT?*, 63 TAX L. REV. 477 (2010); Sijbren Cnossen, *VAT Coordination in Common Markets and Federations: Lessons from the European Experience*, 63 TAX L. REV. 583 (2010); Charles E. McLure, Jr., *How to Coordinate State and Local Sales Taxes with a Federal Value Added Tax*, 63 TAX L. REV. 639 (2010).

(406) John Buckley and Diane L. Rogers, *Is A National Retail Sales Tax in Our Future?*, 104 TAX NOTES 1277 (2004); John L. Mikesell, *The American Retail Sales Tax: Considerations on Their Structure, Operations, and Potential As a Foundation for a Federal Sales Tax*, 50 NAT'L TAX J., 149 (1997); William G. Gale, Evan Koenig, Dian L. Rogers, and John Sabelhause, *Taxing Government in a National Retail Sales Tax*, 80 TAX NOTES 97 (1998); William G. Gale, *The Required Tax Rate in a National Retail Sales Tax*, THE BROOKINGS INSTITUTION (May 1999); Malcolm Gillis, Peter Mieszkowski, and George R. Zodrow, *Indirect Consumption Taxes: Common Issues and Differences Among the Alternative Approaches*, 51 TAX L. REV. 725, 731-34 (1996).

例えば、農業経営者が小麦を生産し、それを製粉業者に売却したとする。さらに製粉業者は製造した小麦粉をパン屋に売却し、パン屋は消費者に製造したパンを販売したとする。税抜き価格は、小麦、小麦粉、パンでそれぞれ40セント、60セント及び1ドルであり、附加価値税の税率は10%であると仮定する。この場合、農業経営者は4セント<sup>(407)</sup>の税を支払い、製粉業者に対しては44セントを請求する。製粉業者は2セント<sup>(408)</sup>の税を支払い、パン屋に対しては66セント<sup>(409)</sup>を請求する。パン屋は、インボイスにより、農業経営者と製粉業者がそれぞれ支払った税の総額である6セントを税額控除することができる。したがって、パン屋は自らの税として4セント<sup>(410)</sup>を支払い、消費者には1ドル10セント<sup>(411)</sup>でパンを販売することになる。この一連の消費で、政府は10セント<sup>(412)</sup>の附加価値税を得ることになる。また消費者は、税抜き価格<sup>(413)</sup>の1ドルに10セントの税を加算した価格でパンを購入することになる。

税額控除方式による附加価値税のインボイスの役割は、税の執行を促進するための取引の記録であると位置づけられる。附加価値税の税額控除は、課税期間で行われた購入についてのインボイスで証明された全ての税に関して容認される。したがって、仕入れに続く販売が、後の期間まで遅延したとしても、その年の税額控除は認められることになる。このような附加価値税における即座の税額控除は、消費税としての附加価値税の基本的本質によって要求される。

控除方式による附加価値税に関しては、米国における連邦附加価値税とし

(407)  $40\text{セント} \times 10\% = 4\text{セント}$ 。

(408)  $60\text{セント} \times 10\% - 4\text{セント} = 2\text{セント}$ 。税として農業経営者に支払われた4セントを差し引く。

(409) 農業経営者に支払った44セント、製粉業者の支払った2セントの税及び製粉業者の附加価値20セント（60セント-40セント）の合計額。

(410)  $1\text{ドル} \times 10\% - 6\text{セント} = 4\text{セント}$ 。

(411) 製粉業者に支払った66セント+パン屋の附加価値40セント+パン屋の支払った附加価値税4セント=1ドル10セント。

(412)  $4\text{セント} + 2\text{セント} + 4\text{セント} = 10\text{セント}$ 。

(413) BITTKER AND LOKKEN, *supra* note 31, ¶ 3.7.

で多くの提案がなされてきた<sup>(414)</sup>。控除方式の下、各事業者の課税ベースは、財やサービスの販売あるいは提供から仕入れに生じた全ての費用を控除した受取額となる。例えば、パンの事例において、製粉業者の課税ベースは22セントとなる。これは、小麦粉を売却してパン屋から受取った66セントから農業経営者から購入した小麦の価格44セントを差し引いたものである。とはいえ、従業員に支払った賃金、あるいは借入金に係る利子は控除することができない。なぜならば、従業員も貸付人のいずれもが、課税対象となる事業者ではないからである。この控除方式による附加価値税は、課税ベースに支払われた税を含むので、税込ベースに基づき機能する。これに対して、税額控除方式の附加価値税は、通常、税抜きベースに基づいて機能する。控除方式の10%税率は、<sup>(415)</sup>税額控除方式10%税率の9.10%に相当する。<sup>(416)</sup>

加算方式による附加価値税の課税ベースは、控除方式の計算の下で対象とならなかった損益計算書からの全ての項目の合計である。すなわち、正味利益 (net profit, NP) は、総受取額 (gross receipt, GR) から次の金額の合計額を差し引くことによって求めることができる。(1) 売上原価 (期首在庫 (beginning inventory, BI) + 仕入額 (purchase, P) - 期末在庫 (ending inventory, EI)), (2) 給与及び賃金の合計額 (W), (3) 減価償却費 (depreciation, D), (4) 支払利子 (interest expense, I)。これを算式で表わすと、 $NP = GR - (BI + P - EI) - W - D - I = GR - BI - P + EI - W - D - I$  となる。後者の式は、以下のように変換され、 $GR - P = NP + BI - EI + W + D + I$  となる。ここで、この式の左辺は、(総売上高 - 事業者から仕入れた額) であるので、控除方式による附加価値税の課税ベースと同じになる。また、この式の右辺が加算方式による課税ベースとなる。

(414) JOINT COMM., *supra* note 404, at 41-46; Jack M. Mintz, *The Business Transfer Tax as a Consumption Tax*, 10 TAX NOTES INT'L 75 (1995); Oliver Oldman and Alan Schenk, *The Business Activities Tax: Have Senators Dan Forth and Boren Created a Better Value Added Tax?*, 65 TAX NOTES 1547 (1994); Reuven Avi-Yonah, *Summary and Recommendations*, 63 TAX L. REV. 285, 289-91 (2010).

(415) 課税ベース22セント,  $22\text{セント} \times 10\% = 2.2\text{セント}$ ,  $2.2\text{セント} \div 22\text{セント} = 10\%$ 。

(416)  $6\text{セント} - 4\text{セント} = 2\text{セント}$ ,  $2\text{セント} \div 22\text{セント} = 9.10\%$ 。

加算方式による課税ベースは、正味利益、賃金給料、減価償却費及び支払利息の合計額から在庫の増加分（期末棚卸高－期首棚卸高）を差し引いたものである。なお、期末棚卸高から期首棚卸高を差し引いたものが負となる場合には、その合計額に棚卸資産の減少分を加算することになる。このように、加算方式による附加価値税の課税ベースは、控除方式による課税ベースと等しくなる。<sup>(417)</sup>

控除方式あるいは加算方式による附加価値税は、税額控除方式の下での条件であるインボイスの記録の書面を必要としない。そのため、いずれの方式とも、行政執行上の困難さを伴うであろう。とはいえ、両方式による附加価値税は、事業者が保有する帳簿から税を計算することができるという利点を有する。したがって、控除方式及び加算方式とも、納税者にとっては税務処理の負担が少ない方式であるといえるであろう。また、仮に所得税と附加価値税の双方が適用されているのなら、同じ会計帳簿に基づき、双方の租税債務を求めることができるという利点を有する。

国際間の取引について、附加価値税は多くの場合、仕向地で課税される。財やサービスが国から国に移転された場合、それらは輸出国の課税から免除され、輸入国において課税される。<sup>(418)</sup>パン屋の事例において、農業経営者と製粉業者はX国に所在しており、パン屋と消費者はY国に所在し、また双方の国の附加価値税の税率は10%であると仮定する。農業経営者が製粉業者への売上（40セント）に対しX国に支払われる税は4セントである。この4セントは、製粉業者が小麦粉を輸出したときに、製粉業者に対し還付される。また、製粉業者のY国のパン屋への売上げについてはX国で課税されない。それゆえ、パン屋に対する小麦粉の売上価格は、税抜きで60セントとなる。<sup>(419)</sup>しかしながら、小麦粉は輸入されたときに、Y国において6セントの税を支払われなければならない。そのパン屋は、10セントの税を含む1ドル10セ

(417) BITTKER AND LOKKEN, *supra* note 31, ¶ 3.7.

(418) JOINT COMM., *supra* note 404, at 68–71.

(419) 44セント（農家からの請求額）－4セント（製粉業者への還付額）＋20セント（製粉業者の附加価値）＝60セント

ントで消費者にパンを販売する。輸入した小麦粉に係る6セントの附加価値税については、Y国で税額控除を受けることとなる。

仕向地主義は、消費税としての附加価値税の役割に一致する。なぜならば、パンは、Y国において消費されるためである。そのため、Y国は、10セントの税を徴収することが、論理的であろう。また、X国は小麦が成長し小麦粉に加工されるが、消費という観点からは、実質的に税は生じない。とはいえ、附加価値税は、源泉地国においても課税することが可能である。パン屋の事例において、X国は、製粉業者の売上に対し、6セントを課税することが可能である。<sup>(420)</sup> また、パン屋の売上げに係る税は、Y国が4セントのみを課すことも可能である。<sup>(421)</sup> 国際間の取引に係る附加価値税は、仕向地主義及び源泉主義のいずれであっても、重要ではないであろう。なぜならば、為替レートの調整が、むしろ重要となるからである。<sup>(422)</sup>

小売売上税は、消費の最終段階である小売業者から消費者に販売された時点で課税が生じる。上述の事例で、パン屋は消費者にパンを1ドル10セント<sup>(423)</sup>で販売し、小売売上税額は10セントとなる。したがって、政府が歳入する税額は、附加価値税及び小売売上税ともに同じ結果となる。

#### (4) 一定税率による課税

1985年、Robert E. Hall 教授及び Alvin Rabushka 教授は、連邦個人所得税及び法人所得税の代替として、「一定税率」による新たな課税制度を提案した。<sup>(424)</sup> 一定税率による課税制度は、広範に議論されている。<sup>(425)</sup> 提案される課税

(420) 農業経営者の売上に対する税4セント及び製粉業者の税2セント（6セント－4セント）の合計額である。

(421) 10セント（Y国におけるパンの価格1ドルに対する税額）－6セント（X国において課せられた税）＝4セント。

(422) BITTKER AND LOKKEN, *supra* note 31, ¶ 3.7.

(423) パンの税抜き価格1ドル×小売売上税率10%＋パンの税抜き価格1ドル＝1ドル10セント。

(424) ROBERT E. HALL AND ALVIN RABUSHKA, *THE FLAT TAX SECOND EDITION* (Hoover Institution Press 1995).

(425) JOINT COMM., *supra* note 404, at 30–38.

制度は、2つの税率構造を有する。この課税制度における課税ベースは、個人所得税の場合には賃金給与 (compensation) であり、また事業体では事業上の課税所得 (business taxable income) となる。しかし、この課税制度の特徴は、所得税ではなく、消費に対する課税の概念となる。

個人あるいは夫婦の個人課税の場合は、課税最低限 (private allowance) を超過する賃金給与につき、それを超える部分に19%で課税される。この課税最低限は、夫婦合算申告の場合16,500ドルであり、扶養家族1人につき4,500ドルを加算するものである<sup>(426)</sup>。それゆえ、個人に対する「一定税率」の課税制度は、ゼロ%と19%の2つの税率を有する累進的税率構造となる。子を2人有する夫婦について、ゼロ%が適用される賃金給与は25,500ドル以下<sup>(427)</sup>であり、それを超過する部分の賃金給与については19%の税率が適用される。この夫婦の実効税率は、夫婦の賃金給与が20,000ドルの場合はゼロ%である。賃金給与が30,000ドル<sup>(428)</sup>、40,000ドル、60,000ドル、90,000ドル、120,000ドル及び150,000ドルの場合、実効税率はそれぞれ2.9%、6.9%、10.90%、13.60%、14.90%及び16%となる<sup>(429)</sup>。

個人事業者、パートナーシップ、法人を含む、あらゆる事業体の課税ベースは、事業上の課税所得であり、それに対し19%の税率が適用される。この課税所得には、物品の販売、財や役務の提供に関する全ての売上げを含み、事業に用いられた機械、装置、土地などの売上げも含む。また、米国から輸出された財やサービスの市場価格も含む。控除は、「事業目的 (business purpose) のために投下されたもの (business inputs)」、例えば、商品の購

(426) HALL AND RABUSHKA, *surpa* note 424, at 141-45; Weisbach, *supra* note 92, at 603-09; David F. Bradford, *Tax Reform: Waiting for a New Consensus of the Experts*, 79 TAX NOTES 899 (1998); Stephen B. Cohen, *Vanishing Case for the Flat Tax: Growth, Inequality, Saving, and Simplification*, 86 TAX NOTES 675 (2000); William G. Gale, *Tax Simplification: Issues and Options*, 92 TAX NOTES 1463, 1478-481 (2001); Lawrence S. Seadman, *A Progressive Value Added Tax: Has Its Time Finally Come?*, 103 TAX NOTES 1255 (2004); Daniel S. Goldberg, *E Tax: The Flat Tax as an Electronic Credit VAT*, 108 TAX NOTES 1168 (2005).

(427)  $16,500 \text{ドル} + (4,500 \text{ドル} \times 2 \text{人}) = 25,500 \text{ドル}$ 。

(428)  $(30,000 \text{ドル} - 25,500 \text{ドル}) \times 19\% = 855 \text{ドル}$ ,  $855 \text{ドル} \div 30000 \text{ドル} = 2.9\%$ 。

(429) BITTKER AND LOKKEN, *supra* note 31, ¶ 3.7.



入原価、購入した役務の価値、従業員に対する対価、事業の為に用いられた機械、装置、土地等の費用について認められる。支払利子は、控除の対象とはならない。<sup>(430)</sup>

この一定税率による課税制度は、所得よりもむしろ消費に対する課税であるとみなすことができる。なぜならば、貯蓄が、課税ベースから除外されているからである。事業体課税は、資本的な購入の全てに関し、即座に控除が認められる。他方、個人課税は、利子所得や配当に対し課税は生じない。

提案される個人及び事業体に対する課税制度は、附加価値税の形式と同様に考えられる。控除方式による附加価値税において、控除は、課税対象となる他の事業者からの全ての財や役務の購入に関し認められる。しかし、賃金、給料、利子及び投資家に支払った配当金は、控除の対象とはならない。また、従業員は、附加価値税の納税者とはならない。それに対し、提案される一定税率による課税制度の下、事業体の課税ベースは、給料及び賃金が控除可能であることを除き、附加価値税と同様である。給与所得者である従業員は、給料及び賃金に対してのみ、課税対象となる。それゆえ、賃金及び給料は、附加価値税の下では、控除することができないので事業体の課税ベースに含まれる。他方、提案される一定税率による課税制度の下では、従業員に対し課税が生じる。従業員への賃金給料は、ゼロ%及び19%の累進税率で課税される。提案される一定税率の課税制度は、附加価値税制度の類型ではあるが、上記のように賃金給料の取扱いが異なる。この相違は、消費者の購買力などの経済活動に影響を及ぼすといえよう。附加価値税の下では、課税ベースに含まれた賃金給料相当分は、商品価格を通じて消費者に対して転嫁されることとなる。他方、提案されている一定税率の課税制度の下では、そのような転嫁は生じない。附加価値税の下では賃金給料は事業体の課税ベースに含まれ、提案されている一定税率の課税制度の下では、従業員の課税ベースとなる。したがって、消費者の経済活動を両者で同様の水準に維持するためには、

---

(430) *Id.*

賃金給料を調整する必要がある<sup>(431)</sup>。

公平な税及び支出制度を実現する場合、人の生涯にわたる素質 (endowment) を背景とした、課税ベースの組合せを考慮する必要がある。現在、連邦所得税が基幹税となっているが、所得税を消費税に代える議論が展開されている。この場合の消費税は、必ずしも附加価値税ではなく、様々な種類の消費に対する課税が提案されている。また、連邦所得税に消費に対する課税を加える提案もなされている。しかし、最適な課税ベースの組合せについては、今後の議論の展開を待つ必要があるであろう。

## おわりに

米国における租税正義論の展開と租税の公平性を背景とした現行税制度の課題について検討し、以下の結論を得た。

第一に、租税正義は租税政策の中核を成す。租税正義に関する研究の方向性は、税負担の配分と再分配とを平衡的關係として捉えた上で、いずれかに偏ることなく両者を一体として検討すべきである。

第二に、水平的公平と垂直的公平の評価について、能力がその測定基準の指標とされ、現在、その指標には所得が用いられている。水平的公平は、同じ状況にある者、すなわち同じ能力あるいは同じ所得の者は、税負担及び再分配とも、同じに取り扱われることを要求する。他方、垂直的公平は、小さな能力 (所得) を有する者は、より大きな能力 (所得) を有する者と比較して、税負担の配分と再分配が有利に取り扱われることを要求する。能力あるいは所得という1つの測定基準のみで公平性を評価すると、適格な公平の評価は満たされず、水平的公平あるいは垂直的公平のいずれかに傾斜することとなる。

第三に、垂直的公平は個人的公平と緊張関係にある。個人的公平は、立法や行政による介入を最小限とした下での自由な取引を実現する公平の概念で

---

(431) *Id.*

ある。垂直的公平と同義である税の累進性は、そのような個人的公平の本質を歪め、また取引自体を阻害することさえ可能となる。垂直的公平は個人的公平を犠牲にする可能性もあり、両者間の調整が求められる。

第四に、累進性は、個人的税の負担（個人が負うべき犠牲）の査定と効率損失の査定から評価される。通常、累進性の評価は、主に税負担の配分について行われ、再分配の観点からは行われない。しかし、累進性の目的が、富裕者から貧者への再分配であり、それが垂直的公平に繋がるのであれば、累進性は再分配にも考慮される。

第五に、課税ベース及び支出ベースの決定は、財産、所得、賃金あるいは消費などいかなる測定基準を用いたとしても、公平性を考慮し行われなければならない。租税立法に先立ち、誰と誰が平等であり、また誰が税を支払う能力を有するのか、あるいは誰が便益を受けるべきか、という観点から課税ベース及び支出ベースの測定基準を決定しなければならない。

第六に、どのような課税ベースあるいは支出ベースが選択されたとしても、それに対し考慮すべき課題が存在する。検討すべき主要な課題は、帰属所得、現物所得及び現物給与、能力と所得、支出の必要性、個人間移転と税、物価水準の地域間格差、世帯規模と税、課税ベースの組合せ、の7つである。これらの検討すべき課題は、米国における現行税制の主要な課題となっている。

本稿は、現代米国において議論されている租税正義の概念及びその研究方法について検討した。また、租税正義を達成するための米国税制上の課題となる7つの項目の概要を示した。とはいえ、これら現代米国における税又は税制上の個別の課題については、十分に検討するに至らなかった。この点に関しては、今後の研究課題として詳細に検討するものとする。