

## 地域経済統合における税制の調和の理論と課題

---

山本 盤男

### 目 次

- I はじめに
- II 多管轄間租税関係の基礎理論
- III 連邦国家における税制の調和
- IV 税制の調和の課題

### I はじめに

1997年7月のタイ・パーツの変動相場制移行に始まった東南アジア諸国の通貨・経済危機は、OECD加盟を果たした韓国にまで及んで東アジア危機に拡大するとともに、インドネシアでは政治危機、社会危機へと深化した。また、通貨不安はロシアなど他地域へと伝染病（contagion）のように拡大した。この東アジア危機は、2年を経た1999年に経済成長率で回復の兆しが見られ始めた。この遅い回復過程は、東アジア経済の中心である日本経済の景気回復の遅れも要因の1つであるが、この危機が外的ショックによる経済システムおよび構造の脆弱性の顕在化であったためである。「東アジアの奇跡」と呼ばれた急速な経済成長を達成してきた国民国家（nation state）体制が、内包と外延の両面で脆弱性を露呈したのである。この内包的脆弱性は、インドネシアでの政治・社会危機への深化が顕著に示したように、高経済成長による発展が醸成した経済システムおよび構造での歪と所得分配格差の拡大、

すなわち貧困問題である(注1)。

また、国民国家体制の外延であり、アメリカ・ドルを基軸通貨とする国際金融のセーフティネットである国際通貨基金(IMF)・世界銀行体制も、グローバルな金融ネットワークにおいて発生する短期資金フローの急激な変動に対して限定的な役割しか果たせないことが明らかになった(注2)。資本主義における本源的生産要素である資本と土地と労働力の市場化には本質的な限界が存在することは、金子論文が明確に指摘しているが、市場は、近代国民国家の提供する制度とルールをセーフティネットとしてこれまで大きく破綻することなく安定的に機能してきた(金子 [1997])。しかし、1980年代からの情報通信技術の急速な発展と経済自由化政策は経済ネットワーク、なかでも金融市場を加速的にグローバル化した。この経済構造転換を伴う急速な規制緩和による自由化は、主権国家体系の制度とルールが適応不能となることにより経済システムのセーフティネットを打ち破り、市場原理が機能する経済システムそのものを不安定化させたのである。東アジア危機は、グローバル化した資本主義システムの基本問題を顕在化させたのである(注3)。

そして、グローバル化の政治的影響に関しては、鴨論文が的確に分析しているように、国民国家は、主権国家としてのアイデンティティ・クライシスに直面することになったのである(鴨 [1994])。これは、軍事的安全保障とともに経済的安全保障が市民や国民にとって著しく不十分となったためである。冷戦構造崩壊後の東ヨーロッパの旧社会主義国における民族、宗教対立と分裂、さらにインドネシアにおける通貨・経済危機の政治・社会危機への展開は、主権国家としての国民国家が、不十分な経済的安全保障と経済格差の拡大におけるエスノ・ナショナリズムの台頭によるアイデンティティ・クライシスに直面したことを示している。

表1 3空間共生モデル

空間形態	マクロ・リージョン	ネーション・ステート	ミクロ・リージョン
政治形態	地域(経済)連合(連邦)	国民国家	コミュニティ
アイデンティティ	トランス・ナショナリズム	ナショナリズム	サブ・ナショナリズム

こうしたアイデンティティ・クライシスに直面したネーション・ステート

は、そのシステムにおける2つのベクトルでの構造的変化を経験し始めている。1つは、ネーション・ステートの枠組みを超えるマクロ・リージョンの領域での統合であり、例えば、欧州共同体 (EC) から欧州連合 (EU) へと発展している地域統合である。これは、表1に整理したように、ネーション・ステート同士での「主権の共有」を目指すトランス・ナショナリズムの育成によるアイデンティティの付与が基礎になる。もう1つは、ネーション・ステート内部におけるミクロ・リージョンの領域でのコミュニティないしソサエティの形成であり、地方分権の要求や個人の自立を目指すサブ・ナショナリズムの育成によるアイデンティティの付与が基礎となる。この地域統合への「外部化」と地方分権への「内部化」の2ベクトルをもつ共生空間の創造が、進行しているのである。

こうしたグローバル化による経済と政治システムの構造変化は、アメリカ・ドルを機軸通貨に IMF・世界銀行を中軸とする現行国際金融体制の再構築を不可欠としている。その方向性は、アメリカ、EU とアジアの3極を基盤とするグローバルな経済構造の視点から、マクロ・リージョンでの国民国家の主権の共有により持続的経済発展を可能とする共生的経済システムの構築に見いだすことができる。このマクロ・リージョナルな経済統合による自立的な地域経済圏の形成は、EU が貴重で現実的なモデルである。したがって、東アジアの経済危機からの回復には、まず国民国家レベルでの地方分権化を基礎とする経済構造改革が不可欠であるが、安定的な持続的経済発展にはアジア地域の経済統合への協調体制構築が追求されねばならない。こうした方向性において、東南アジア諸国連合 (ASEAN) による「ASEAN 自由貿易地域 (AFTA)」への取組みは注目すべきイニシアティブと見なすことができる(注4)。

本論は、グローバル化における国民国家体制の外部化ベクトルである地域統合としての EU 形成とその経済統合過程における「税制の調和 (tax harmonization)」に着目した。EU では、政治と経済と社会の3次元で統合が図られているが、経済では、国家主権の中核を成す通貨・金融と財政の領域で統合が推進されてきた。その成果として、財政・税制分野では、共通市場形成のための域内関税統合から共通税制としての付加価値税 (VAT) の導入、

通貨・金融分野では、1999年の「経済通貨同盟 (Economic and Monetary Union, EMU)」の開始と共通通貨「ユーロ (Euro)」の導入による通貨・金融市場の統合が図られてきた。そして、税制の分野では、法人税と所得税に関する共通税制パッケージの導入が協議段階に入っている<sup>(注5)</sup>。これまで国民国家は閉鎖経済を前提に独自の租税制度を形成してきた。しかし、異なる税率と課税ベースをもつ各国税制はグローバル化による課税のスピル・オーバー効果のため、タンチ (Vito Tanzi) の指摘するような国家間での「税制の競合 (tax competition)」が税収減少と租税構造の強制的変更という「税制の退化 (tax degradation)」の過程を生じている。この退化過程に対して税制の調和は、経済システムのグローバル化に適応可能で、経済統合に必要な過程と考えられるようになってきている (Tanzi [1996])<sup>(注6)</sup>。

本論の課題は、地域経済統合の発展に不可欠な税制の調和に関する租税理論を検討し、基準となるべき共通税制モデルを析出するとともに EU における税制の調和の課題を明らかにすることである。わが国でも国際課税分野の研究は、近年発展の顕著な分野である。しかし、その多くは企業活動の多国籍化と資本移動の自由化を税制の競合の視点から研究したものであり、また、本論のような税制の調和の視点による研究は十分に展開されていない<sup>(注7)</sup>。EU やアメリカにおいては、税制の調和に関する研究はかなりの蓄積があるが、それは国民国家の枠組みを前提に財政主権と課税自主権の維持による税制の多様性を最大限に許容する税制の調和もしくは協調ほどの程度まで必要なのが主要な問題とされてきた<sup>(注8)</sup>。しかし、1990年代後半には、EMU の開始とユーロ導入による EU の経済連合への発展は、EU と経済統合の究極形態である連邦国家との類似性が再認識される契機となった。そこで、これまで例外とされてきた連邦国家を EU の連続線上で捉え、なかでもアメリカ合衆国の税制を EU における税制の調和のモデルとして、その経験から教訓を得ようとする研究傾向が明らかになった。本論でも検討するタンチ論文がその代表的な研究と言える。この連邦財政および税制に関しては、アメリカには豊富な研究成果が蓄積されている<sup>(注9)</sup>。本論は、こうした新しい研究動向を踏まえ、連邦国家での税制の調和に経済統合での共通税制モデルを追究することにより課題を果たすことになる。したがって、この研究は、アジア地

域の経済統合の発展に不可欠で望ましい税制の調和と租税政策形成過程の解明を課題とする研究の第1段階となる。

(注1) これには経済構造改革の実行とともに貧困問題の解決が不可欠であり、中央集権から地方分権へ方向性が転換されねばならないであろう。貧困問題の解決のため地方分権化が不可欠との見解は、東アジア危機の原因とアジェンダを提案した世界銀行の研究も指摘している(WB [1998])。

(注2) 東アジア危機については、多くの研究があるが、WB [1998] は、IMFと同様に東アジア危機に直接コミットした国際機関の研究で、興味深い内容である。内容は、拙稿で検討している(山本・木元 [2000])。

(注3) 金子の最近の研究には、金子 [1997, 1999a, 1999b, 1999c] がある。

(注4) AFTAの概要については、拙稿(山本 [1998])を参照。

(注5) EUは、現在、共通税制パッケージの導入に向け協議中である(朝日 [1999-10])。

(注6) タンチは、別の著書では、経済活動の国際化過程の税制に及ぼす影響において適応、競争、協調と調和がキー概念であり、適応と競争の過程では、すかんぴん (beggar-thy-neighbor) 政策が時たま行われ、そして、「財政の退化 (fiscal degradation)」過程が生じると指摘している(Tanzi [1995])。この財政の退化は、税制の退化と同一内容と理解される。

(注7) 貝塚・石・野口・宮島・本間編 [1990] の論文は、クノッセン論文を除き、税制の調和の視点が欠けており、水野編 [1995] でも、EUを取り上げた論文以外は国家間の税制の競争を前提としている。

(注8) クノッセン論文 [1990] は、こうした視点からのECにおける税制の調和の研究であり、要するに、税制の調和はECの租税管轄の樹立ではないのであり、統合市場の確立に対する税制の調和の最大の貢献は国境管理の廃止と結論づけている。また、1990年代初めの時点でのECにおける税制の調和に関する総括的な研究には、Kopits ed. [1992]がある。

(注9) 連邦制度における財政と税制の研究については、本論が主に依拠するマスグループの業績の他、Wallace E. Oates [1972], Charles McLure Jr. [1983], Allan M. Maslove [1993], Teresa Ter-Minassian [1997] などがある。

## II 多管轄間租税関係の基礎理論

### 1 多管轄間租税関係の諸概念

多管轄 (multiple-jurisdiction) 間の租税関係に関連する重要な概念は、次の4つに分類できる(石 [1990])。

- ① 税制の均等化 (tax equalization)
- ② 税制の調和 (tax harmonization)
- ③ 税制の協調 (tax coordination)
- ④ 税制の競合 (tax competition)

税制の均等化は、関係各国の税制の全てを均一にするもので、理論的な税制統合における1つの極限である。これに対して税制の競合は、各国の税制の独自性を最大限認めるものである。税制の調和では、各国の独自性を認めながら税制の統合化と均一化がかなりの程度要請される。税制の協調は、調和よりも統合の範囲が狭く、各国の税制の独自性を妨げることなくその伸縮性を最大限に認めるものとなる。地域経済統合の過程では、税制の調和ないし協調が重要な概念となる。

税制の調和は、クノッセン (Sijbren Cnossen) によれば、独立国家の政府がその租税制度の水準と構造、すなわち租税の種類、算定ベースおよび適用税率に関して協定を結ぶ過程と定義される (Cnossen [1990])。このため、税制の調和は、協定がない場合よりも租税負担の水準を高く引き上げることが可能となるため、カルテルとの類似性を指摘されることになる。そして、税制の協調は、調和と競合を両極端としており、EC (EU) では加盟国がその租税制度を整えるにあたり、可能な限り伸縮性を確保するような、共同市場形成の租税障壁を取り除くことを目指す過程となる。税制の協調は、調和や競合よりも EC の主要な目的により適合する税制の多様性を許容することになる。したがって、本論では租税協定にいたる調和を目的とする協調が主要な検討課題となる。そこで、多管轄間の租税関係は、租税配分規則がなく関係管轄間の税制が競合する体制と配分規則がある体制に区分して、以下で分析される。

次に、管轄 (国家) 間の水平的租税関係とともに連邦内の多管轄レベル間の垂直的租税関係を分析する必要がある。連邦は、タンチとジー (Howell H. Zee) 論文の指摘するように地域統合の1つの到達形態であると同時に、中央集権的国家の地方分権化により目指される目標の1つでもある (Tanzi and Zee [1998])。地域統合アプローチでは、統合により成立する中央政府と地方政府 (ないし下級政府) の間での税制の協調を超える調和の実現が必要にな

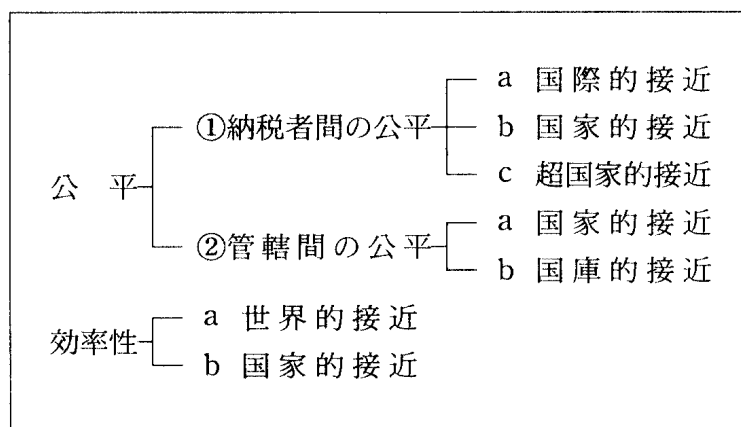
る。地方分権アプローチでは、中央政府と地方政府間での課税権の再配分すなわち中央から地方への税源移譲による垂直的租税配分関係の再構築が目指される。そこで、連邦形態での管轄間の垂直的租税関係は、地域統合と地方分権の両アプローチが目指す税制の調和モデルとして重要な意義を持つことになり、IIIで検討される。

## 2 多管轄間租税関係の分析枠組み

多管轄間、すなわち国家間と連邦内の財政管轄 (fiscal jurisdiction) 間の財政関係については、マスグレイト夫妻 (Richard A. Musgrave and Peggy B. Musgrave) の考察が貴重な理論的基礎を提供している。マスグレイトは、開放経済における公共部門の運営問題を租税と公共支出の両面から検討しているが、本論では租税関係に限定して、多管轄間の租税配分の分析枠組みと適用可能な配分規則を整理・再構成する。また、マスグレイトは、これらの課題を1960年代から最近までの諸論考で個別に考察しており、本論では主に80年代および90年代の論考に拠って再構成する (Musgrave [1969, 1972, 1983, 1993]) (注1)。

開放経済における多管轄間の租税配分の基準は、公平と、租税の要素移動への効果に関する効率性であり、配分規則を考察するため表2のような接近方法が採用されている (注2)。

表2 多管轄間の租税配分の分析枠組み



この分析枠組みでの公平と効率性の基準による租税配分規則は、以下の内容になる。

### 3 公平の基準による租税配分

公平を基準とする多管轄間での課税ベースの配分は、表2のように納税者(個人)間レベルと管轄(国家)間レベルに区分して考察される。管轄の課税権は、次の2つの原則のどちらかに拠って配分される。1つは、納税者が法律により納税義務を有する管轄に課税権を認める「本源的納税義務(primary tax allegiance)」の原則(以下、納税義務原則)であり、他は、管轄に領土内での全課税権を認める「属地課税権(territoriality entitlement)」の原則(属地原則)である。納税義務原則では、納税者の管轄での構成員資格が「国籍(nationality)」か「居住地(residence)」かの区分が問題となるが、居住地が採用される場合は、「居住地原則」と呼ばれる。この居住地原則に対応して、属地原則は「源泉地(source)原則」とも呼ばれる。

#### (1) 納税者間の公平

多管轄での課税は、利益説では納税者間の公平に問題を生じないが、能力説では各租税に関する検討が必要になる(注3)。

##### (a) 個人所得税

個人所得では、海外稼得賃金所得と海外受取資本所得が区別されねばならない。海外稼得賃金所得は、国籍主義がほとんど実行不可能なため居住地主義に基づき、稼得者のグローバル課税ベースに含まれる。居住地管轄(国)による源泉地(source)管轄(国)課税の取扱方法は、表2のように、①国際的見解による税額からの控除(credit)、②国家的見解による課税所得からの控除(deduction)、③超国家的見解による無視がある。この選択は水平的公平の定義次第であるが、所得控除の支持が多い。世界規模での効率性の基準では、税額控除が選択される。しかし、どの方法を選択しても、源泉地課税は居住地管轄(国)に総国民所得の減少による国家的損失を負わせることになる。

海外受取資本所得は、株主のグローバル課税ベースに含まれるべきである。外国投資の効率性基準では、所得控除よりも税額控除が優れている。しかし、この所得には、個人所得税と法人税が源泉地課税されており、個人所得税が税額控除されても、法人税はそうされえないし、外国法人税の統合は不完全である。なお、外国源泉資本所得が国内法人を経て受け取られる場合



は、国内法人税に対する税額控除が可能になる。

(b) 法人税

法人税は、絶対法人税か個人所得税の源泉徴収税かによらず、法人設立地を根拠とする納税義務（居住地）原則に基づき、居住地国が関連会社により海外で支払われた法人税の控除を認める。この控除形態は、税額控除が外国法人税の国内親会社の株主の個人所得税との統合を認めるための正確な手続きである。世界規模の効率性の観点からも、税額控除が選択されるべきである。しかし、居住地管轄（国）の観点からは、外国税は国家的損失となる。こうした基本的規則の実行は、低税管轄での利潤保持や移転価格などによる親会社と関連会社間での利潤区分について困難を生じることになる。

(c) 消費・生産物税

消費課税には、個人消費ベース課税（累進的支出税）と対物ベースへのフラット税率課税があるが、対物ベースが実際的である。フラット税率の一般消費税には、原産地（origin）および仕向地（destination）タイプの付加価値税と小売売上税の形態があり、源泉地課税権に関しては重要であるが、納税者間の公平に関して調整の必要はない。

(2) 管轄間の公平

(a) 所得課税

居住地原則では、納税者の公平を根拠に居住者の国内および外国源泉の所得全体が課税されるべきである。源泉地原則での課税権は、利益説と資源（相対的に安価な労働および天然資源など）利用によるレントの分配とが根拠となる。前者は源泉地課税をほとんど正当化できないが、後者は、開発途上国の場合に、法人税、給与税（payroll tax）のような対物課税、いわゆる源泉徴収税の形態を取る。源泉地原則は居住地原則より望ましいが、その実行は所得の管轄間での帰属と適用税率の問題を生じることになる。

(b) 法人税

法人税は、源泉地課税権の実行手段として必要となり、理想的制度は、各管轄の統合された国内法人税に対する税額控除を伴う均一税率法人税となる。具体的事例では、源泉地が単一管轄で、管轄 A（JA）の居住者（株主）が管轄 B（JB）で設立された法人への投資から所得を稼得した場合に、次のよう

な租税配分になる。

株主への個人所得税では、源泉地原則を適用すると JB に課税権があり、居住地原則では JA に課税権があり、国際的見解となる。絶対法人税では、JA に課税権はなく、源泉地と居住地の両原則により JB に課税権がある。しかし、この法人が外国子会社による所得を稼得する場合に問題が生じ、次の 2 つの場合に区分される。

(i) JA で設立された法人で、JB に支店があり、事業収入を得る場合  
源泉地原則では、JA は課税できず、JB に課税権がある。

居住地原則では、法人設立地が法人居住地となり、JA に課税権があり、JB が課税した場合には、JA はこれを税額控除することになる。

(ii) JA で設立された法人で、JB に子会社を設立し、事業収入を得る場合  
源泉地原則では、子会社の法人設立地で源泉地である JB のみに課税権がある。

居住地原則では、解釈が困難であるが、JB を居住地と定義すれば、JB のみに子会社の全利益への課税権があり、JA には親会社へ送金された利益の一部への課税権がある。

そして、この事例は、JB の子会社が JC に孫会社を設立する場合に拡張され、いわゆる、二段階 (two-tier) 問題が発生する。

以上のような場合での法人税課税権の管轄間配分は、表 3 のように整理できる。

表 3 管轄間の公平基準による法人税課税権の配分

	JA：居住者(株主) JB：法人設立	JA：法人設立 JB：支店, 事業収入	JA：法人設立 JB：子会社, 事業収入
居住地原則	JA	JA (JB 課税: 税額控除)	JB (子会社の全利益)
源泉地原則	JB	JB	JB

さらに、事業の複数管轄への拡張による多源泉地の場合には、純粋な居住地原則の適用は困難を生じないが、源泉地原則の適用は、所得をどのように関連管轄間に配分するかの問題が生じる。この解決策は、分配的考慮を加えて、国際課税ベースへの所得課税とそれに続く関連管轄間での課税ベース割当てによる収入の配分となる。

### (c) 消費・生産物税

消費ベース課税では、仕向地原則により管轄内の消費についてその居住者に課税する権利があると一般的に同意されており、最終財の小売上税もしくは仕向地タイプ付加価値税の形態を取る。

### (3) 協調対競合

多管轄枠組みでは、所得規模の増大による資本所得の増加傾向によって管轄間の低税率競争が累進税率を実施する管轄の選択を強く制限する。公平な税制と考えられるものを実行する管轄の能力は、協調が欠如している場合には厳しく制限されるし、国際的要素移動の増加とともに租税の公平の実現と公平基準の定式化はますます国際的問題となる。しかし、低税率競争は、累進課税の超過的拡張による課税ベースの懲罰的損失を妨げる故に、調整装置とみなされ、税制の協調は望ましくなくなる。他方、税制の競合も問題を含みバイアサンの政府を前提としている。国際的秩序が個別の独立的管轄を考慮する限り、各管轄はその公平な課税を実行することを認められ、税額控除による協調は、外国源泉所得の二重課税をそぐために利用されるべきことになる。

## 4 効率性の基準による租税配分

多管轄間での効率性を基準とする租税配分は、いかなる配分規則もない「アナーキー (anarchy) 体制」と配分規則の確立された「税制の協調 (tax coordination) 体制」とに区分して考察される。

### (1) アナーキー体制

アナーキー体制では、開放経済の場合、JA は、JB との輸入と輸出に課税して租税負担の輸出を試みる。この租税政策は、国籍原則 (主義) か居住地原則 (主義) かの基準の選択により異なる評価となる。すなわち、JA 内の JB 国民の消費への JA 課税は、居住地原則では租税負担輸出とならないが、国籍原則では負担輸出になる。JA 内の JB 国民で居住者の所有要素の所得への JA 課税も同様となる<sup>(注4)</sup>。なお、以下では、主に居住地原則により検討する。

## (a) 消費課税

物品貿易での租税負担輸出の実行可能性は、JAの世界価格に及ぼす能力、すなわち、貿易財の需要と供給に依存する。負担輸出により生じる貿易収縮による厚生損失を考慮すれば、最適関税（もしくは輸出税率）は、負担輸出を最大化する税率以下にされるべきである。

一般税では、固定為替レート制度は、原産地タイプの一般生産物税もしくは仕向地タイプの一般消費税によってある程度の租税負担輸出を可能にし、前者の方が比較的大きな貿易効果をもたらす可能性がある。変動為替レート制度では、原産地タイプ一般生産物税あるいは仕向地タイプ一般消費税ともに貿易中立的である。しかし、開放性は、負担輸出の可能性のみならず課税ベースの逃避のリスクを生じ、小さな管轄は消費課税ベースの損失と負担輸入に直面することになる。

選択税では、原産地タイプの生産物税は生産立地の歪みを生じて効率性を下げるが、仕向地タイプの小売上税は中立的である。すなわち、原産地課税は生産立地に歪みを生じ、仕向地課税は消費者選択に歪みを生じることになる。

## (b) 所得課税

JAがJB構成員（JBs）の所有要素のJA内での稼得所得に課税する場合、JAの税率は、JB要素のJAへの供給弾力性に依存し、JAの厚生最大化のためには、JAの収入最大化税率以下となる。対照的に、JA所有要素へのJA課税は、要素移動により制限されており、次のようにJAが外国で活動するJA所有要素の所得に効果的に課税できるか否かに依存している。

## (i) 外国所得に課税できる場合

JA構成員（JAs）の外国所得へのJA税は、JAsにより支払われ、このJA税は輸出されないため、JA所有要素のJAとJBとの立地選択に影響を及ぼさない。そこで、JB税が存在しないときは、JAの収益率（ $r_A$ ）がJBの収益率（ $r_B$ ）に等しくなるまで、JAからJBへの資本フローが続く。しかし、JB税が導入されると、中立性はJB税（ $t_B$ ）がJA税（ $t_A$ ）に対して税額控除されることを必要とし、(1)式が成立するまで資本フローは続くことになる。

$$(1-t_A)r_A = (1-t_B-t_A+t_B)r_B \quad \text{or} \quad r_A = r_B \cdots \cdots (1)$$

しかし、税額控除は、JA には JB に支払われる税を失うため有利ではない。そこで、JA は、(2)式のように  $r_A$  を JB に支払われた税のネットの  $r_B$  に等しくすることを要求する。これは、JB 税の税額控除でなく所得控除により行われることを意味する。

$$(1-t_A)r_A = (1-t_A)(1-t_B)r_B \quad \text{or} \quad r_A = (1-t_B)r_B \cdots \cdots (2)$$

(ii) 外国所得に課税できない場合

前記の場合は、国家間レベルでは現実的であるが、連邦内の管轄間レベルでは非現実的となる。すなわち、JA が、JB 内の JAs の所有要素の所得に課税できないならば、資本フローは、 $(1-t_A)r_A = (1-t_B)r_B$  のようになる。管轄間の資本フローは、もし  $t_A = t_B$  でないならば歪められ、JA 内の要素に課税する JA の能力は、JB での課税レベルにより制限されることになる。この流出制約は、土地や天然資源のような固定要素と不動産のような相対的な固定要素の課税が地方もしくは小さな管轄でより一般的な優先的税源である理由を説明する。

(2) 税制の協調体制

多管轄では、アナーキー体制での租税負担輸出と課税ベース逃避という租税戦争よりも管轄間の租税配分規則の確立、すなわち、税制の協調が有利になる。この協調は、管轄間の貿易と要素のフローを歪めない「租税の中立性」、すなわち、効率性を基準とする課税ベースの配分制度であり、この配分は、納税義務（居住地）原則によるか属地（源泉地）原則によるか選択されねばならない。また、自主課税ベースのみへの課税による最小の負担輸出という「良い租税マナー (good tax manners)」制度では、互惠主義（各管轄が自主財源でそれ自体の便益（スピルオーバーなし）を支払うこと）に基づかねばならず、自主財源の定義が必要になる。そこで、税制の協調における効率性を基準とする所得税、消費税に関する分配規則は、行政的実行可能性も基準として、次のようになる(注5)。

(a) 所得税

納税義務と属地の両原則は、JA 所有要素の JA での稼得所得に JB が課税するのを抑制する。しかし、納税義務原則では、JB 所有要素の JA での稼得所得への課税権は JB へ、JA 所有要素の JB での稼得所得への課税権は JA

へ配分されるが、属地原則では反対になる。したがって、資源豊富で資本を輸入する管轄は、属地原則が有利であり、資本を輸出する管轄は納税義務原則が有利となる。先進国と低所得国との間では、属地原則は、地域均等化に役立つが、連邦内の管轄間では、財政不均衡を拡大する傾向がある。そして、納税義務原則は、同一の税が稼得場所にかかわらず適用されるならば、管轄間の資源移動に中立的である。対照的に、属地原則では、租税の相違は立地選択を歪める。しかし、属地原則は、納税義務国による外国稼得所得の課税の調整により容易に効率的とされうる。

両原則の行政的実行可能性に関して、納税義務原則は、連邦内の管轄間ではほとんど実行できないし、国家間レベルでは、個人課税には利用可能であるが、法人課税の場合にはその場所が容易に操作できるために不満足となる。属地原則でも同様の困難がある。しかし、属地原則は、少なくとも法人課税の場合には納税義務原則より恣意的でなく、また、共通課税ベースでの取り分を関連管轄に割り当てるユニタリー課税ベースアプローチは、分離法人アプローチよりも実行可能と考えられる(注6)。

#### (b) 消費税

納税義務原則では、JAはその居住者の消費への課税権を与えられ、これは売上税か支出税のような仕向地タイプ生産物税により行われる。この原則では、JAの一時的なJB居住者の消費への課税をJAに認めるかJBに配分すべきかの問題が生じるが、このような区分は実際には実行不可能で、JAはJB居住者の消費を課税ベースに含めている。属地原則では、JAは発生場所での消費財生産への課税権を与えられ、これは原産地タイプ生産物税により行われる。

属地原則では、JAは、輸出を課税ベースに含めることによりJB消費者への課税権を与えられるが、JAの課税能力は世界価格への影響力に依存する。同様に、納税義務原則では、JAは、売上税の課税ベースにJBからの輸入を含めることによりJB生産者に負担の一部を負わせるが、その能力は市場状態に依存する。そこで、JAが消費財を輸出し、資本財もしくは資源を輸入するならば属地原則が有利であり、反対ならば、納税義務原則が有利になり、両原則の選択は明白ではない。低開発の管轄は属地原則を選択すると予測される。

以上は表4のように整理できるが、課税ベースの配分では、納税義務と属地の両原則は、二者択一ではなく、事実上、共存しているのである。

表4 効率性の基準による多管轄間での租税配分規則

適用原則	所得税			消費税	
	資本輸出入	資源移動	生産物税	消費財輸出入	資本財(資源)輸出入
納税義務(居住地)	輸出管轄	中立的	仕向地タイプ	輸入管轄	輸出管轄
属地(源泉地)	輸入管轄	非中立的	原産地タイプ	輸出管轄	輸入管轄

(注1) R. A. マスグレーブの著書 [1969] の第3部は、開放経済における公共部門について税制の協調、公共支出の協調と財政政策の側面から考察されており、税制の協調に関する包括的な理論的検討が行われている。なお、邦訳書では、'tax coordination'には「租税整合」、'jurisdiction'には「行政区域」、'primary tax allegiance'には「主要納税義務」という訳語が当てられるなど、本論で使用する訳語とは異なることを指摘しておきたい。そして、この考察を基礎に内容が整理され発展された論文 [1983] は、効率性を基準とする分析であり、マスグレーブ夫妻の論文 [1993] は、公平を基準とする多管轄枠組みでの租税関係を分析しており、本論は、両論文を利用している。また、本論は、R. A. マスグレーブとマスグレーブ夫妻の研究業績を特別に区別して取り扱わないことと、「国家」よりも「管轄」を慣用的な表現を除き使用することをことわっておきたい。なお、藤田論文 [1992] は、国際所得課税に関してマスグレーブ夫妻の業績 [1969, 1972] により簡潔に整理している。

(注2) 石弘光 [1989]。

(注3) 分配的正義(ロールズの正義)の問題では、明白な選択理由は存在しないが、公正は個人の取扱いに関係しており、多管轄枠組み(multiple-jurisdiction setting)における諸社会的秩序化の間での公平無私な選択は、両原則について実行されうる。

そこで、納税義務(国籍もしくは居住地)原則に一致する課税ベース割当ては、グローバル所得税に関するヘイグーサイモンズの主張に一致する。JB所有要素にJAでの活動の利益の享受を認めることへの保障として源泉地国に賦課を許すと解釈するならば、この租税は対物課徴金(in rem charge)、すなわち、JB所有要素がJAに立地する資源の利用から享受する利益への賃貸料(rental)とみなされる。この解釈では、JAがJB所有資源のJAでの所得に課税する税率は、JAがその所有資源の所得に適用する税率と同一である必要はない。そして、個人税のアプローチに一致する代替的解釈は、JB構成員がJAで稼得した所得への課税における取分を源泉地国へ与える。この場合に、JAはJB構成員の所得にJA構成員のそれと同一の税率を適用し、JBはJAに支払われた税に控除を与えると予測される。しかし、これは、JAがJB所得をJAで稼得された所得に適用される税率で課税すべきか、グローバルベースが適用される

べきかの問題を生じることになる。

上記のロールズの正義の租税制度での累進性における意味について、スティグリッツ (Joseph E. Stiglitz) は次のように説明している (Stiglitz [1995])。ロールズ (John Rawls) は、その著書『正義論』において、他人よりも一所懸命に働く人々や生産性の高い人々がより高い所得を得ることは、その人の基本的権利であるという主張に対して、人々が利己心を捨てて「無知のベール」の下で正義の問題を考えるならば、社会の貧困者層の窮状を改善することに全力を傾けるべきであると主張している。なお、ロールズの正義論の問題点に関しては、金子 [1999a] が明晰に分析している。

(注4) 構成員資格の居住地か国籍かの選択は、秩序ある制度 (orderly system) の形成に関してのみならず、アナーキー体制での租税負担輸出概念と最適税制デザインについても問題になると指摘している。負担輸出政策をデザインする管轄は、他の管轄による報復措置の責任を負わねばならず、負担輸出は管轄間でのマイナスサム・ゲームとなる。また、支出もしくは便益に関して、課税ベースの逃避に寄与する便益の流出は、無視されるか負の価値が与えられ、JA は JA 内の JB 所有要素への便益の最小化を図ることになる。したがって、財政政策の重商主義的課題は、ネットの負担輸出の最大化となり、租税側が重要な手段を提供することになるのである。

(注5) 所得税と消費税とともに支出便益についても検討されている。

支出便益が考慮されるならば、両説の適格性が問われることになる。利益説に基づく税制では、公共サービスは受益者への課徴金 (charges) もしくは準課徴金により資金調達され、管轄間の課税ベースへの権利の問題はなくなる。しかし、厳格な個人間便益制度は、実行不可能であり、利益説の集合的な再解釈によって現実的となる。ここで、納税義務原則と属地原則との区別の問題が再び生じることになる。

納税義務原則では、JA は JAs の享受する便益となる支出についてはその課税ベースを、また、JBs の便益となる JA 支出については JB の課税ベースを利用 (小売売上税か輸出税) するが、この実行可能性は JA の市場状態次第である。より直接的で効果的な実施は、社会財の便益がスピルオーバーする場合のような直接的な政府間保障を必要とする。属地原則では、JA は JA での経済活動と定義される課税ベースへの売上税の賦課により実施する。利益説の下では、納税義務原則が賢明で、事実上よく適用される。

(注6) 絶対法人税との関係においては、法人利潤への課税権と株主の法人源泉所得への課税権とが区別される必要がある。これに関連する多くの問題は、資本の国際移動の増加によりますます重要になっている。



### III 連邦国家における税制の調和

#### 1 効率性の基準による租税デザイン

税制の協調体制での納税義務と属地の両原則による租税配分規則は、国家間と同様に連邦内の管轄間でも適用されるが、2つの相違がある。

- ① 連邦での下級管轄の場合、構成員資格の定義は国籍よりも居住地によっており、国籍は中央政府の課税レベルで適用される。
- ② 下級管轄は、構成員の外国源泉所得を把握する能力がそれほどなく、結果として、構成員の課税に納税義務原則を適用する能力が限定されている。消費課税においても同様に、売上税によるアプローチでは、構成員の外国支出には課税できず、非構成員の国内支出の除外もできない。

そして、連邦内での租税配分問題は、支出配分と独立して解決されないが、支出機能区分が公共サービスの地域的便益範囲に一致し、所得分配の調整の本源的責任が中央レベルにあると仮定して考察される。連邦での管轄レベルを中央、州と地方管轄とすると、租税配分に利用可能な税は、個人所得税、法人利潤税、仕向地タイプ消費税（小売売上税もしくはVAT）、財産税である。そこで、効率性の基準による租税配分の原則は、次の6つとなる。

- ① 中間と、とくに低レベル管轄には、管轄間の移動性の低い課税ベースに課税すべきである。(土地税と天然資源税と不動産税は中間もしくは地方レベル、仕向地タイプ消費税は中間レベルに適合し、一般所得税は地方レベルに最も不適切となる。)
- ② 累進税率の個人税は、グローバル課税ベースを最も効率的に実施できる管轄（外国源泉所得課税に必要な行政的資源が利用可能な中央レベル）により利用されるべきである。
- ③ 再分配目的を保障するために設計された累進課税は、本来中央レベルとすべきである。
- ④ 安定化政策の目的に適切な税は中央レベルとすべきで、低レベル管轄の税は循環的に収入安定的であるべきである。(所得税と法人利潤税が中央レベルに、消費税と不動産税は中間と低レベルに適合している。)
- ⑤ 下級管轄間で非常に不均等に分配されている課税ベースは、中央レベ

ルで利用されるべきである。(天然資源の課税に関して①の原則と矛盾するため、下級レベルには平均課税ベース、中央レベルには超過課税ベースのみを適用すべきである。)

⑥ 利益税 (benefit taxes) と利用者課徴金 (user charges) は、全レベルで適切である。

そこで、連邦国家での3管轄レベル間の租税配分は、表5のように整理できる(注1)。

表5 連邦国家の3管轄レベル間の効率性基準による租税配分

中央レベル	統合所得税, 支出税, 天然資源税, 課徴金
中間レベル	居住者所得税, 非居住者所得税, 仕向地タイプ生産物税, 天然資源税, 課徴金
地方レベル	財産税, 給与税, 課徴金

そして、これら6原則は、低レベル管轄へ狭い制約を課しており、低レベル管轄に適切な税の優先権が与えられると指摘されている。この点に関して、オーツ (Wallis E.Oates) は、効率性を基準に中央レベルへの租税配分が大きく、低管轄レベルへ収入の一部の補助金形態での移転を主張している。これは、管轄が小さくなればなるほど利益課税形態に、また、不動的経済単位の課税に大きく依存することが望ましく、このため効果的な税制は同一課税ベースへの異なる政府レベルの課税が有益との考えが基礎にある。しかし、この主張は、分析枠組みとされたティボー (Charles Tiebout) の世界では有効であるが、実際の連邦制度の形成過程を前提とするならば、実行可能性が低く、マスグレーブの提案する租税配分原則が相対的に高い実行可能性を有すると言える(注2)。

## 2 公平な租税デザイン

連邦国家の管轄は、能力説に基づき課税調整するが、管轄間の調整は本質的に利益説により行われ、「空間的利益課税 (spatial benefit taxation) モデル」が、連邦内の支出責任と租税要求の公平で効率的配分に理論的根拠を提供する。このモデルでは、連邦規模の利益のあるサービスは中央により供給され、連邦規模で資金調達され、空間的に制限されたサービスはより小さな

単位により供給される。また、各コストは受益者に分配される。各受益者グループは必要な最良のものの供給を決定することを認められ、こうした取決めは公正で効率的となる。しかし、現実の連邦は、こうした規則にしたがって構成されるのではなく、歴史的過程で形成されるのであり、この空間モデルは、管轄間よりも管轄内での支出と収入の機能の配分に適用可能になる。管轄による居住者へのサービス供給の費用は、効率性と公平の考慮により居住者に負担が求められ、便益のスピルオーバーがないため、租税負担輸出は不適當となる。そして、租税の公平は、課税ベースが1つの政府かその他の排他的利用のため区別されることを必要としないのであり、累進的所得課税は中央で、財産課税は地方レベルで適切となる。同時に、適切な協調を条件に、所得税か広い課税ベースの消費税は中央および下級の両管轄で利用されてよい。また、管轄間で均一課税パターンを採用する必要はないが、租税の公平と経済的選択への租税の相違による歪み効果は避けられるべきであり、それは低税率競争による下方均等化によるよりも税制の調和によるべきである(注3)。そこで、連邦内の管轄間での公平を基準とする租税配分は、以下のようになる。

(a) 個人所得税

下級管轄間で個人所得税は大きく異なっているが、異なる税率を選択する自由は、税制の競合により制限されている。問題は、IIの3で指摘されたように他の管轄に支払われた所得税が、無視されるか、所得控除されるか、税額控除されるべきかであるが、これは公平な取扱いを目的とする租税負担の定義に依存している。効率性の観点からは、歪み効果を避けながら、税率の多様性を認める調和の手段として税額控除が強く支持されており、これが通常の慣行である。

中央の下級管轄税の取扱い方法には、税額控除と所得控除がある。前者では、下級管轄は中央税レベルまで税率を引き上げることでよりコストのかからない収入を得る。後者では、この効果は大きく減るが、高所得納税者には高い価値がある。また、フラット税率の下級管轄税の控除可能性は、制度全体の累進性を下げると同時に、下級管轄間の実効税率の相違を減らす効果がある。他方、下級管轄の中央税の取扱いでは、税額控除は、中央税率が高い

ために財源としての所得税を消却してしまい、所得控除は累進性を下げる。このため下級管轄税は、通常、中央税を無視することになる。

(b) 法人税

下級管轄は、居住者である法人の世界所得に課税できるよう法人税を運用することが不可能である。また、完全な課税ベースの決定が困難であるのみならず、法人設立の容易な立地選択のため極端な税制の競合が生じる結果になる。しかし、国際的枠組みでは支持論もある絶対法人税は、下級管轄でも適用可能であり、源泉地ベース税かフラット税率を適用する対物課税の形態を取る。源泉地帰属の問題は国際間よりも厳しく、外国源泉所得を課税ベースに含めるべきかという問題も発生する。

(c) 給与税

外国居住者の労働所得に源泉地原則を拡張すると、賃金所得の源泉地課税が、非居住者の下級管轄内の稼得所得に対物形態で、とくに、フラット税率で適用される。これは、通勤者の給与税と呼ばれ、源泉地原則に基づく管轄間の公平の正当な特徴とみなされる。

(d) 消費税

消費税は、個人支出税が下級管轄レベルでは実行可能でないため、消費財への対物生産物税に依存しなければならない。形態は、多管轄から構成される連邦では財政境界での租税調整が大変複雑になるため、付加価値税よりも小売上税が強く支持されている。また、仕向地原則に基づく生産物税は、下級管轄レベルでは十分な根拠がない。利益説に基づく課税の地方分権化は、租税と便益との直接的関係が壊される時、効率性と公平を根拠とする租税デザインを複雑にし、下級管轄の異なる税率の原産地税は、立地選択で非効率性を生じる。

(e) 財産税

財産課税の地方レベルでの利用では、地方サービスの種類と受益人口の経済的基礎の結合により利益説が本源的役割を担う。さらに、土地は、地方管轄に残される傾向があり、容易に外へ移動できないし、地方税務行政は地方財産価値に精通している。この対物税としての財産課税の地方的役割は、中央レベルでの適切な富の課税と区別されねばならない。

### 3 連邦国家における租税配分

以上のマスグレーブの諸論考の再構成より明らかなように、連邦国家での3管轄レベル間の租税配分は第1次接近として効率性の基準により可能であり、表5のようになる。

公平の基準では、累進的所得課税は中央、財産課税は地方、そして、適切な協調を条件に、所得税と広い課税ベースの消費税を中央と下級管轄で利用するという概括的な配分のみが可能とされている。これは、効率性の基準がカテゴリー別に考察可能であるのに対して、公平が利益説によっても能力説によっても価値判断に依存するためである。また、利益説による「空間的利益課税モデル」は、管轄間よりも管轄内の支出と収入の機能配分に適用可能であるためである。

効率性による各租税の3管轄レベル間への配分は、公平による概括的配分とほぼ一致している。しかし、一部の租税については、主な相違として次の2点が見いだされる。第1に、公平による絶対法人税の下級管轄での適用可能性が指摘されながら、効率性による配分では法人税は中央レベルの統合所得税に包含されている。第2に、消費税について、効率性による配分では、中間レベルに仕向地タイプ生産物税が配分されるが、公平による配分では、下級管轄レベルでの課税は十分な根拠がないとされている。

表6 連邦国家の3管轄レベル間の租税配分

<p>中央レベル</p> <p>統合所得税：下級管轄税は税額控除もしくは所得控除される。</p> <p>支出税</p> <p>天然資源税，課徴金</p>
<p>中間レベル</p> <p>居住者所得税・非居住者所得税：中央税は，通常，無視される。</p> <p>*絶対法人税（源泉地ベース税かフラット税率対物税）</p> <p>仕向地タイプ生産物税：十分な課税根拠がない。小売売上税が支持されている。</p> <p>天然資源税，課徴金</p>
<p>地方レベル</p> <p>財産税：中央での富の課税と区別</p> <p>給与税：非居住者所得へのフラット税率対物税</p> <p>課徴金</p>

そこで、効率性の基準による配分と概括的に一致している公平の基準によ

る租税配分は、前掲の表5を基礎に表6のように公平の実現に必要な課税のタイプや形態の選択についての条件をつけることで整理できる。表5との相違は、法人税は、統合所得税として中央レベルに配分されると同時に、絶対法人税は中間レベルに配分されている点に見いだされる。

(注1) 連邦での税制の協調に関するその他の問題として、次の諸点が検討されている。

多重利用 (multiple use) と源泉分離 (separation of sources) : 健全な租税デザインは、特定の税の国と下級管轄による多重利用と源泉分離利用に関する選択では、その他の税の取扱いに依存している。すなわち、中央税と下級管轄税との間での所得控除と税額控除の方法がある。所得控除は、利益説では租税支出とみなされるが、能力説では合理的となる。しかし、累進性を減退させると考えられる。そして、税額控除は、中央税を下級管轄税の共通基盤とすると、下級管轄間での水平的適用に有意義な手段となる。また、それは、立地への歪み効果を中立化し、属地原則に基づく権利と、効率性と矛盾しない非均一税率を課す自由とを与えるために必要とされる。

源泉地による配分と均一税率 : 下級管轄の異なる税率により生じる歪みは、連邦レベルの均一所得税の適用により解決される。それによる連邦制度の複雑さと非効率性は、コストなしではないが、多様性の削減とユニタリー制度 (unitary system) への移行により容易に解決される。なお、生産物税でのユニタリー制度への移行は、魅力的な解決策であるが、原産地の定義の問題を解決する必要がある。

その他の問題として、個別管轄の税制に必要な協調の代替は、連邦もしくは中央制度が州の協調の欠如を保障することである。この制度は、州課税を上昇させて均等化するが、連邦制度の利点はユニタリー制度への移行により失われることになる。

(注2) オーツは、マズグレーブと同時期から連邦制度での財政と税制の調和を考察しており、以下のような主張を展開している (Oates [1997])。

税制評価の基準は、超過負担の回避、すなわち、効率性で、4つの基準が設定される。第1は中立性で、税制は可能な限り中立的であるべきである。第2に、税制は効果的な集団的意思決定を導くべきで、潜在的支出プログラムに関する正しい決定を奨励すべきである。第3に、税制は公平な負担パターンを持つべきである。第4は、低コストの税務行政と納税である。

そして、消費者がその公共財の好みに従い居住コミュニティを選択するティボーの世界を分析枠組みとして、効率的な地方財政モデルを分析している。高度に地方分権化された政府レベルでの非利益税 (比例所得税、従価売上税、純事業所得税、財産税) の採用は、超過負担に関して高いコストなる。そこで、個別経済単位が立地決定に関して地方の財政的取扱いに敏感である場合には、地方政府は少なくとも利益課税形態に近似の税からあまり離れないことが賢明である。

また、管轄間の移動性の程度は、管轄の地理的規模と速くて安い輸送方法の利用可能性に依存しており、小さな管轄になればなるほど、利益課税形態への依存を増すことが重要になる。さらに、資本の移動性に関して、地方（地域）生産税は租税の輸出を生じ、地方（地域）資本税は税制の競争を生じる。課税ベースの移動可能性は管轄の規模に依存するため、小さな管轄は地価への税以外になくなる。

管轄間の税制の調和は、個別の管轄の経済的目標を条件に、効率的財源利用と公平な負担パターンを促進するために役立つ税制の発展と定義され、次のガイドラインが設定されている。①経済単位の管轄間移動性が高い場合、これら単位の課税は、管轄間で類似の形態であるべきである。税率は、税率の相違が供給されるサービスによるこれら単位への利益における相違により少なくとも補填される程度を除き、管轄間で大きく異なるべきでない。②分配目的に一致可能な場合、管轄間での財政的相違に相対的に敏感でない不動的経済単位の課税に大きく依存することは望ましい。さらに、異なる政府レベルでの租税の選択に関する税制の垂直的調和について、財源の分離は、経済的には支持されない。同一課税ベースへの異なる政府レベルによる協調的課税は、効果的で安価な手続きであり、この手続きは、高度に地方分権化された政府レベルが利用するにはあまりにコストのかかる一定の税を利用するのを許す。

そこで、連邦政府形態で最も効果的税制は、異なる政府レベルが同一課税ベースに課税することが有益とわかるような、水平的と同様に垂直的な課税の協調を十分に伴う。課税責任のより大きな部分は、より中央集権化された政府レベルに配分されうるし、その政府は収入の一部を地方分権化された公共単位へ補助金形態で移転する。

さらに、政府間補助金の一層の役割に関して、収入配分については、地方分権化した政府レベルによる非利益税の採用は、深刻な非効率性を伴う。最も魅力的な解決策は、中央政府が分配問題を解決し、地方分権化された政府レベルが利益税により資金調達した公共サービスを供給することを認めることである。選択的解決策は、公共サービスの産出レベルによる決定の責任と収入調達の責任の分離である。このタイプの財政構造は、効果的な集団的決定を妨げる傾向があるが、適切にデザインされた無条件の政府間補助金制度により解決されうるものであり、収入と支出の機能の部分的分離となる。

(注3) 管轄間の公平の拡張について、次のように整理されている。

公平基準による管轄間の移転、すなわち、補助金は、伝統的に財政力均等化もしくは財政不均衡の低減を目的としてきたが、最近のカナダの事例では、居住と無関係に等しい租税取扱いを保証するための個人間の水平的公平の連邦規模での拡張と再解釈されている。

伝統的な財政力均等化の目的は、異なる一人当たり課税ベースの管轄に同一の一人当たり収入を得ることを可能にし、均一の明記された税率を適用する時に公共サービスの同一の一人当たりレベルを供給することである。そして、管轄全体に個人間の水

平的公平を拡張する原則は、①租税負担のみの均等化、②純財政便益全体の均等化、③管轄での高い平均所得レベルから生じる純便益のみの均等化と解釈される。

租税負担均等化：この均等化は、平均税率レベルにかかわらず、移転フローを低税率から高税率の管轄へ向ける。もし貧困な管轄が必要な民間支出を認めるために低税率とするならば、移転方向は財政力均等化とは反対になる。このために生じる税率競争を避けるには、相互に受入れ可能な共通の税率を管轄間で決めることになるが、これは税率を決める自由を奪い、財政連邦主義の精神と両立しない。

純財政便益均等化：水平的公平の原則は、能力説に適合しており、課税と支出とを区別している。しかし、厳密な利益課税はないが、純支出便益は所得規模により正か負になり、等しい人の等しい取扱いという水平的公平は純便益で言い換えられると主張されている。しかし、この包括的均等化は、租税負担均等化と同一の困難に直面し、連邦の精神と両立しない。

水平的公平均等化：純便益均等化の適切な範囲に関して、管轄の平均所得の相違から生じる相違は不当とみなされ、税率の相違から生じる相違は不当ではないとの見解が取られるべきである。個人の純財政便益は、居住する管轄での平均所得から独立しているべきである。したがって、財政力均等化では、平均税率の利用は均等化が実行されるべき程度を決めるための賢明な基準を提供するが、水平的公平均等化では、その目的に有効ではない。水平的公平均等化は、異なる管轄に居住する等しい人の水平的に等しい取扱いに関心があり、財政力均等化は、管轄間の公共サービス能力の均等化に関心がある。

## IV 税制の調和の課題

### 1 グローバル化と税制の退化

経済のグローバル化は、国民国家を枠組みとする財政、とくに租税政策の分野に大きな影響を及ぼしており、税制の競合を発生させている。グローバル化と競合の影響について、タンチは次のように指摘している (Tanzi [1996])。

グローバル化は、国家政策が国境を越える効果を持つことにより伝統的な国家政策および制度との摩擦を発生させる。この摩擦は、多くの政策分野、とくに課税において強く、課税の国境を越えるスピルオーバー効果は、国家が世界の課税ベースのより大きな取分を引き付け、租税負担の輸出を可能にしたのである。そこで、グローバル化は税制の競合の範囲を増大し、次の3



つの困難を創出する。①低い税収，②政策策定者による望ましくない方向への税制構造の変更と，③税制の累進性の低減と公平の低下である。これが、「税制の退化」である。そして，OECD 加盟国の税制について，グローバル化と税制の競合の総税収への効果は限定的で，租税構造への効果はより明白と検証されている。

こうしたグローバル化と経済統合により拡大する税制の競合が惹起する税制の退化という「負の効果」に対して，EU における税制の調和への取組みでは，「正の効果」が目指されている。EU における地域経済統合の重要な過程である EMU の導入と共通通貨ユーロの採用は，これまで遠い存在もしくは例外と考えられてきた連邦制度と EU の類似性を増したのである。具体的にはアメリカ合衆国の税制が，EU における税制の調和に関して，協調なしの深い統合の「水準基標」と見なされることになったのである。

## 2 連邦税制の教訓

そこで，EU の税制とアメリカ合衆国（USA）税制との比較分析により，タンチとジー論文は主要税について次のような教訓を導き出している（Tanzi and Zee [1998]）。

### (1) 個人所得税

USA の経験は，EU が連邦当局に相当する当局を持たないが，経済統合と要素移動により生じる競合が EU 加盟国の異なる税率設定を抑制しており，所得税の税率を協調する必要のないことを示す。これは，既に EU でも裏付けられており，明示的な調和の試みもないが，変差係数 (coefficient of variation)<sup>(注2)</sup> はかなり低いレベルに達している。

### (2) 法人所得税

EU での法人所得税は，税率については個人所得税と同様に協調の必要はない。しかし，課税ベースは法定税率の相違に対して脆弱であり，この脆弱性は EMU 開始後に多管轄で活動する法人による利益移転 (profit-shifting) により増加するであろう。USA では，所得を州間に配分する割当てフォーミュラ (formula apportionment) により利益移転を処理してきた。これは EU でも解決策の 1 つであるが，十分に機能するためには法人所得課税ベースの

定義でのある程度の調和が必要になる。したがって、法人所得税の課税ベースの調和は、今後の租税政策の焦点とすべきである。

### (3) 消費税

USAでの小売売上税 (retail sales tax, RST) の経験は、EUの付加価値税 (VAT) と RST との課税メカニズムが異なるため VAT にはそれほど適用できない。EUでは VAT 税率の格差は収入の大きなスピルオーバー効果があるため、VAT 体制に関する EU (EC) の提案は、高い調和と総消費統計に基づく税収配分メカニズムを求めている。しかし、USAでの RST 税率の分散は、EUで許容される VAT 税率の格差の程度を示している(注3)。

以上の教訓は、USA税制のユニークな3つの特徴により修正される必要がある。第1の特徴は、連邦税制の圧倒的重要性である。連邦は総税収の2/3以上を徴収しており、州税は調和されているか否にかかわらず、経済的影響では二次的である。第2に、連邦所得税制は、州所得税が明示的な協調を生じなくとも相互に協調する傾向へ自然な基礎を提供している。第3に、連邦税務行政は、州間での納税者情報の交換を容易にし、連邦レベルで脱税がない限り州レベルでの所得税の脱税を困難にしている。しかし、EUには連邦税制は存在せず、加盟国間の文化と言語の相違も有害な税制の競合を最小化するために決定的な情報交換の追加的障害となる。これらの要素は、USAよりもEUにおいて明示的な税制の協調の必要がより強いと結論されている。

## 3 今後の課題

本論のまとめとして、以上のEUにおける税制の調和に関する新たな視点からの研究結果をIIIで考察された連邦国家の3管轄レベル間の租税配分モデルを基準に評価し、今後の税制の調和の課題を明らかにしたい。

まず、EUでの税制の調和にとって有益なUSAの連邦税制の経験は次の3点に整理できる。第1に、法人の利益移転のため法人税の課税ベースの定義での調和が重要な課題である。第2に、VATの加盟国間の税率は、提案されている高い調和よりも大きな格差が許容される。第3は、納税者に関する情報の容易な交換を含む税務行政での協調の必要性である。これは、合衆国にあってEUにはないが、将来構築可能であり、最も重要な教訓と言える。

そこで、EUの税制と連邦国家の租税配分モデルとを比較すると、最も大きな相違は、EU税制が連邦税制を基本的に持たないことである。EUがUSAをモデルに連邦もしくは中央レベルの税制と税務行政組織の樹立を目指すか否かが、租税政策の選択に関する第1の基本的な課題となる。しかし、タンチとジー論文は、この選択問題を看過してEU加盟国とUSAの州の個人所得税および法人税を比較検討しており、EUの目指すべき経済連合が究極形態である連邦であるかどうかは、EMU開始による論理的帰結とは別に、明示的ではない。そこで、EUでの国境のない共通市場の確立を目的として税制の調和を考えるならば、多くの加盟国が個人所得税と法人税との部分統合所得税を課税している現状において、租税配分モデルでの中央レベルの統合所得税と中間レベルの居住者・非居住者所得税および絶対法人税とのどちらのタイプを選択するのが第2の現実的な課題となる。タンチとジーは、個人所得税に関して、税制の競合により税率の協調の必要がなくなっていると評価している。しかし、グローバル化はサイモンの包括的所得税の存続を困難にし、北欧諸国で採用された賃金と給与への累進税率課税と資本所得への比例ないし低率課税とによる分類所得税への発展が予測されている(注4)。こうした所得税制度の展開において、EU加盟国の個人所得税と法人税をどのようなタイプするかは、重要な課題である。その上で、個人所得税と法人税の統合問題を含め、とくにグローバル化による資本移動の強い影響を受ける資本所得税と法人税の税率および課税ベースをどの程度まで調和するかが第3の課題となる。そして、消費税に関しては、USAのRSTは連邦税制でなく州税制であるため、EUのVATと直接比較可能である。しかし、RSTとVATは課税メカニズムが異なるため、RSTの経験はVATにはそれほど適用できない。EUでの税制の調和で最も注目すべき唯一の成果と評価されるVATに関する課題は、財政国境廃止後の域内税収清算メカニズムの確立である(注5)。なお、税率の調和については、効率性の基準とUSAの経験から完全な均一化ではなくある程度の弾力性を許容することが望ましく、喫緊の課題とはなっていない。第4の課題は、USAの連邦税制の経験が教える納税者情報の交換システムの構築である。この課題は、財政主権の維持と多様性の許容を前提とする現状ではかなり困難であるが、加盟国間の税務行政の協調から

着手されねばならないであろう。

最後に、本論と今後の研究との関連と意義について明らかにしておきたい。本論では EU を地域経済統合のモデルと設定し、経済連合の究極形態である連邦国家における税制の調和の税制モデルを基準に EU での税制の調和の課題を明らかにした。この課題は、アジア地域での経済統合の発展に不可欠な税制の調和に関する研究の第 1 段階であるが、本論で得られた成果は、連邦国家と EU における税制の調和の考察により貴重な意義を有することになる。すなわち、経済統合過程を推進している EU が EMU 開始とユーロ導入により経済連合の究極形態である連邦と連続線上に位置づけ可能となり、財政および税制の研究分野においても両経済連合が同次元で比較研究することが可能になった。そして、グローバル化の下で、アメリカ、EU とアジアの 3 地域における異なる歴史と経済的、社会的条件での異なる経済統合過程が同時代に並存している。今後、EU における税制の調和の過程、ことに各税別の調和過程と課題について詳細な検討が加えられねばならないが、連邦と EU という複眼的視点からアジア地域での地域経済統合における望ましい税制の調和のあり方と過程を考察する手がかりを得ることができたと言える。

(注 1) タンチは、別の論文では次の 4 つの教訓を指摘している (Tanzi [1995])。第 1 に、USA では、州を越える財の移動は、境界を越える財のフローへの割当て、関税率、衛生および環境規制と、多くの明示的およびより重要な暗黙の障害により遅らされないか停止されないことである。これら障害がないために、税の相違はより大きな役割を果たす潜在力を持つが、世界は USA の状況には程遠く、USA 国内よりも大きな税の相違は、過度の鞆取り (arbitrage) 圧力を生じないであろう。第 2 に、USA では、銀行の秘密厳守および、情報への相対的に容易なアクセスへのその他の障害の欠如と、会計および法的基準の類似性は、外国人が他の国に投資する場合よりも、投資家が居住州よりも他の州へかなり少ないリスクで投資することを保証する。世界全般の資本移動への環境は、USA 国内と同一ではなく、為替レートリスクも USA 国内にはない追加的障害となり、これは、関係国間の税率の相違が USA 国内の場合よりも鞆取り圧力を生じないことを含意する。第 3 に、最も重要な点であるが、USA では、総税の 2/3 以上が連邦政府により徴収されている。これら連邦税は、国全体で全ての個人と法人に対して同一法、同一規則と、同一行政により課されている。地方税は、原則的には、世界で進行中の統合過程により生じるのと類似の問題を生じるが、国内

総生産の相対的に少ない割合となり、その実効税率での相違は国家よりも低くなる傾向である。そして、連邦政府により収集される納税者に関する情報は、州に利用可能であり、連邦政府と同一の課税ベースを利用する傾向になる。これは、税務行政での相違が納税者により税負担を減らすために利用されないことを含意する。第4に、USAでは、消費への税が少数の財への消費税 (excises) または一般売上税 (general retail taxes) である。消費税は連邦政府と州により課され、小売税は州により課される。小売税が最終消費財へ課される限り、それらは国家間または州間での生産または取引コストを歪めないため、中立性の条件である生産効率性を維持する。この条件は、他の世界では一般的でなく、消費への税はUSAよりかなり高く、多段階の付加価値税 (VAT) である。このVATでは、深い統合は協調の問題を生じるため、小売売上税による代替が主張されうる。しかし、小売売上税は1段階のみで徴収される故に、高い税率を利用することが行政的に困難である。VATは、多段階税であり、自制的特長を持つため、かなり高税率が利用されるが、高税率は大きな税率の相違を生じる。深い統合の過程が進行している世界では、境界が消滅し、EUが直面している困難を生じることになる。

(注2) タンチとジー論文は、州間および加盟国間の税率変差の程度の相違を示す尺度である税率の標準偏差が平均税率の大きな相違によりバイアスがあるため、その代替として相対的変差指標である変差係数を利用している。これは平均税率に相関する標準偏差の大きさを示すと定義されている (Tanzi and Zee [1998])。

(注3) ボニス [1997] は、物品課税の調和に関して、効率性の基準から税率の均一化が厚生を最大化とならず、ある程度の弾力性の維持が必要と指摘している (Bonis [1997])。

(注4) タンチは、北欧諸国で採用された所得税改革が今後の最もありうる発展と指摘している (Tanzi [1996])。馬場 [1998] も、所得税改革における総合所得課税方式の原則的廃止と、資産所得と勤労所得との分離に言及している。

(注5) EC委員会は、1987年に域内取引に対する国境管理の廃止と「手形交換所制度 (clearing house system)」をVAT清算方式として提案したが、91年理事会指令により、93年に国境管理が廃止され、VATを仕向地原則に基づいて実施する4年の移行期間が認められ、新統計報告制度によるモニタリングが実施されている (Kopits [1992], Bonis [1997])。

### [引用文献]

朝日新聞 [1999-10]: 「英が反旗、決裂の危機: EU 共通税制パッケージ」。

石 弘光 [1989]: 「国際課税の現状と問題点」(総合研究開発機構『長期的な税制のあり方に関する研究 (第4段階報告)』所収)。

貝塚啓明・石弘光・野口悠紀雄・宮島洋・本間正明編 [1990]: 『シリーズ現在財政・4

- グローバル化と財政』有斐閣。
- 金子 勝 [1997]: 『市場と制度の政治経済学』 東京大学出版会。
- [1999a]: 『反経済学』 新書館。
- [1999b]: 『反グローバリズム』 岩波書店。
- [1999c]: 『セーフティーネットの政治経済学』 筑摩書房。
- 鴨 武彦 [1994]: 「国家のアイデンティティ・クライシス」(『岩波講座・社会科学の方法 [XI] グローバル・ネットワーク』 岩波書店)。
- 水野忠恒編 [1995]: 『21世紀を支える税制の論理・第4巻 国際課税の理論と課題』 税務経理協会。
- 馬場義久 [1998]: 『所得課税の理論と政策』 税務経理協会。
- 藤田 晴 [1992]: 『所得税の基礎理論』 中央経済社。
- 山本盤男 [1998]: 「東アジアの地域経済圏と税制の調和」(九州産業大学『エコノミクス』 第3巻第1号)。
- 山本盤男・木元富夫 [2000]: 「AFTA における税制の調和と日系企業—インドネシア経済を中心に—」(九州産業大学『産業経営研究所報』 第32号)。
- Bonis, Valeria De [1997]: *Regional Integration and Commodity Tax Harmonization, Policy Research Working Paper, World Bank.*
- Cnossen, Sijibren [1990]: 「EC における税制の調和」(貝塚啓明・石弘光・野口悠紀雄・宮島洋・本間正明編 [1990] 所収)。
- Kopitts, George ed. [1992]: *Tax Harmonization in the European Community: Policy Issues and Analysis, Occasional Paper, International Monetary Fund.*
- Maslove, Allan M. ed. [1993]: *Taxation in a Sub-National Jurisdiction, University of Toronto Press.*
- Mclure Jr., Charles ed. [1983]: *Tax Assignment in Federal Countries, Australian National University.*
- Musgrave, Richard A. [1969]: *Fiscal System, Yale University.* (木下和夫監修, 大阪大学財政研究会訳『マスグレイヴ 財政組織論』 有斐閣, 1972年)。
- Musgrave, Richard A. and Peggy B. Musgrave [1972]: “Inter-nation Equity,” in Richard M. Bird and John G. Head eds. *Modern Fiscal Issues: Essays in Honor of Carl S. Shoup*, University of Toronto Press.
- Musgrave, Richard A. [1983]: “Who should Tax, Where, and What?” in Mclure Jr., Charles ed. [1983].
- Musgrave, Richard A. and Peggy B. Musgrave [1993]: “Tax Equity with Multiple Jurisdiction,” in Maslove, Allan M. ed. [1993].
- Oates, Wallace E. [1972]: *Fiscal Federalism, Gregg Revivals.*
- Stiglitz, Joseph E. [1993]: *Economics, W.W. Norton & Company.* (藪下史郎・秋山

太郎・金子能宏・木立力・清野一治訳『スティグリッツ・ミクロ経済学』東洋経済新報社, 1995年)。

Tanzi, Vito [1995]: *Taxation in an Integrating World*, The Brookings Institute.  
— [1996]: *Globalization, Tax Competition and the Future of Tax System*, IMF Working Paper, International Monetary Fund.

Tanzi, Vito and Howell H. Zee [1998]: *Consequences of the Economic and Monetary Union for the Coordination of Tax System in the European Union: Lessons from the U.S. Experience*, IMF Working Paper, International Monetary Fund.

Ter-Minassian, Teresa ed. [1997]: *Fiscal Federalism in Theory and Practice*, International Monetary Fund.

World Bank (WB) [1998]: *East Asia: The Road to Recovery*, World Bank.

(付記) 本論は,平成11年度文部省科学研究費補助金基盤研究(C) (2)研究課題「アジアの地域経済統合における税制の調和の役割に関する研究」(課題番号11630070) の研究成果である。