

Michael J. Graetz, *Paint-by-Numbers Tax Lawmaking*,
95 COLUM. L. REV. 609-82 (1995)

I. 負財配分の法技術¹⁾としてとらえた場合、租税法には2つの課題が生ずる。1つは負財の総量を決定することであり、いま1つは負財の人々への割り当てを決めることである。パイの大きさと中身を定めることといってもよい。

もっとも、これらの課題が生のままの形で問われる場面は、実は、まれである。多くの場合増分的な決定がなされるし、かりに大きな改革が争点となった場合でさえ、政策立案者や裁判官を含む諸々のアクターは通例、規範的な中間項を前提としてそこから出発する。近年の日本においても、「人口の高齢化を支える税制」という中間項が税収のサイズや税負担の配分を導く根拠とされ、「所得・消費・資産のバランスのとれた税制」という中間項が税負担の割り当てを導く指針とされている。「包括的所得概念」²⁾もまた、負財の配分パターンを導く中間項の一種に他ならない。

II. ところで、米国の税制改革法案の審議のうえで、負財の総量と配分パターンが、まさに議論の俎上にのる場面がある。一方で、新税制の調達する税収の総量は、「歳入見積もり (revenue estimates)」の予測をもとにこれを決める。他方で、新税制が租税を所得階級の異なる人々の間にどう割り当てるかという分配上の効果は、「分配表 (distributional tables)」の計測に頼って議論する。

歳入見積もりと分配表自体は、実証的なデータにすぎない。しかしそれらは、特に近年、審議の過程で決定的な役割を果たしている。歳入見積もりは、審議が進むにつ

1) 平井宜雄, 法政策学 (第2版), 187頁 (1995).

2) 金子宏, 所得概念の研究, 24頁 (1995, 初出 1966).

れ議論の帰趨を左右する。分配表は、議会が新税制の垂直的公平の側面を評価するにあたっての唯一の判断基準とされる。執行府や議会のスタッフが提出する種々の歳入見積もりや分配表のうちどれを採用すべきかが、政治的抗争の種になる。大統領と議会多数派が異なる政党に属する場合、この争いはさらに激しくなる。

この論文は、歳入見積もりと分配表が米国の租税立法過程において誤用されている様子をあからさまに描き、もっと意味のある使い方をするよう提言するものである。表題を意識すると「数字で塗る租税立法過程」となるのか。筆者は Yale Law School の Graetz 教授である。1944年生まれの Graetz 教授は1970年代から税制改革の政治過程について数々の論文を著し³⁾、1990年から92年までは財務省で租税政策担当の次官補の職にあった。insider としての豊富な経験と academician としての冷徹な眼とが相まって、この論文もなかなか読みごたえがある。

III. 内容にうつろう。論文の構成としては、本体が3部から成り、それに序文と結語が付されている。

1. 第I部は、制度的背景として関係スタッフを紹介する導入部分である(614~617頁)。それによると、米国の政治家は、税収に関する情報や租税の分配に関する情報を、次の3つのスタッフから得ているという。

Joint Committee on Taxation (両院税制協議会、以下 JCT)。JCT は、議会の租税立法を司る委員会を専門的に補佐する集団であり、1926年以來の長い歴史をもつ。ただし1970年代以降、その長が頻繁に交代し、また下院歳入委員会や上院財政委員会がスタッフを大幅増員したこともあって、かつてよりは影響力が低下してきている。

Congressional Budget Office (議会予算局、以下 CBO)。CBO は、1974年予算法によって設立された。上院と下院の予算委員会に対して予算事項の報告を行う部局である。JCT と CBO による歳出・歳入の予測は、特定の法案が予算法の定め反するかどうかを決する基準となり、もし反するという事になれば議事進行に関する問題(point of order)として加重多数決が必要になるという点で重要な意味をもつ。

The Treasury's Office of Tax Analysis (財務省主税局、以下 OTA)。財務省における租税政策上の助言は租税政策次官補のスタッフが担当するが、その中で税制改革案の経済的側面を分析するエコノミストの集団が OTA である。OTA は、執行府において歳入・歳出を見積もる正式の担当部局である。1990年および1993年予算法上、OTA の見積もりが自動的支出削減(sequestration)の要否を決することとされているため、OTA の歳入見積もりは重要である。他方、OTA の作成する分配表の立法

3) Graetz 教授の議論については、J. Mark Ramseyer & Minoru Nakazato, *Tax Transitions and the Protection Racket: A Reply to Professors Graetz and Kaplow*, 75 VA. L. REV.1155 (1989).

過程における重要性は、近年 JCT のそれに凌駕されてきている。

このように、歳入見積もりと分配表は、立法府と執行府のそれぞれに属する複数のスタッフが競い合ってこれを提出する。これは、議院内閣制の下での日本の大蔵省の統一的権限と対照的であり、米国の状況を把握する上で肝要な点である。

2. さて、これらのスタッフが、税制改革によりさまざまな所得階層がどれだけの税金を負担することになるかを報告するわけである。これを一覧表にしたものが「分配表」であり、これについて論ずる第 II 部が本論文の中心部分をなす。

一般に分配表は、租税政策上の分配をめぐる争点について継続的に分析を試みるものと、法案審議の期間中に政策決定者が用いるものの二つに分かれる。このうち問題の多いのは後者であり、この論文の分析は後者に集中する⁴⁾。

それでは、時間の制約やデータの不足、理論上の難点を前提としたとき、スタッフが政策決定者に提供すべき情報として、現在の立法過程における分配表ははたして適当なものといえるであろうか。Graetz 教授の答えは、否である。これを 4 点に敷衍する。

(1) まず根本的には、政府の政策が所得と富の分配にどのような効果を及ぼすかを正確に評価することは不可能である。そのような効果を計測するためには政府の存在しない状態との比較が必要になるところ、政府の存在しない状態における富の分配を知ることはできないからである。分配表を作成する各スタッフの現在の仕事は、こ

4) 分配表の具体例として、JCT が 1993 年法について作成したものを、本論文の 627 頁 table 1 から転載しておく。右の 2 列が改正法の分配上の効果を数字で示したものである。

DISTRIBUTIONAL EFFECTS OF THE REVENUE PROVISIONS CONTAINED IN THE
OMNIBUS BUDGET RECONCILIATION ACT OF 1993 AS PASSED BY CONGRESS

Expanded Income Class	Present- Law Federal Taxes (Billions)	Present- Law Avg. Tax Rate (Percent)	Proposed Change in Tax Burden (Millions) ⁴	Burden Change as a Share of Income (Percent)
Less than \$10,000	9	10.4%	-1,152	-1.28%
\$10,000 to \$20,000	39	11.9%	-993	-0.30%
\$20,000 to \$30,000	72	17.0%	94	0.02%
\$30,000 to \$40,000	86	19.1%	949	0.21%
\$40,000 to \$50,000	93	20.9%	1,271	0.29%
\$50,000 to \$75,000	201	22.3%	3,517	0.39%
\$75,000 to \$100,000	120	24.6%	2,653	0.54%
\$100,000 to \$200,000	142	26.6%	4,598	0.86%
\$200,000 and over	168	30.2%	29,683	5.39%
Total, all Taxpayers	\$930	22.1%	40,800	0.97%

の到達不可能な数値を定量化するという無理な難題に他ならない(619-20頁)。

(2) エコノミストの間では伝統的に、租税法改正の分配上の効果を計測する方策として、各ユニットの税引き後の所得が改正の前後でどう変化するかをみてその結果を比較することが適当であるとされてきた。これが、ジニ係数の基礎にあたる考え方である。ジニ係数を分配問題の唯一の判断基準とすることについては批判があるけれども、経済学上これを用いることについては一定の合意がある。しかしながら、OTA と JCT がかつてジニ係数を発表したことはない(620-24頁)。

(3) 分配表に書き込む数字に決定的な差異をもたらす要因であるにもかかわらず、各スタッフの間で合意の得られていない点がかなりある(624-47頁)。

租税法の変更に伴う人々の行動の変化を考慮に入れるかどうか。OTA の分配表は、そのような行動の変化を考慮に入れている。これに対し、JCT と CBO は、租税法が変更されても人々の行動に何らの変化もなかったものとして分配表を作成している。これは人々の行動の変化を無視し「静的歳入変化 (static revenue change)」を計測するにとどめる方法である。JCT と CBO がこの計測方法を採用する根拠は人々の自発的な行動の変化は必ず反対給付を伴うから無視してよいというものである。しかし、静的歳入変化のみをみていたのでは、増税に伴う経済的福祉の損失を過大に見積もり、減税に伴う経済的福祉の改善を過少に予測することになってしまう。実際にも、キャピタル・ゲインに対する税率軽減の効果、タバコ税増税の効果、弾薬に対する課税の効果をめぐる、この点が問題となった。JCT の方法にも OTA の方法にもそれぞれ一長一短があるので、税制変更の分配上の効果について正確な計測ではなく定性的な説明を行うことにすべきである。

所得の測定基準。年度所得の計測の基準も、各スタッフによって異なる。OTA の基準は、より広く理論的であるがデータの信頼性に欠ける。逆に JCT の基準はデータの信頼性は高いが理論的には劣る。このトレード・オフの中でどういう基準を採用すべきかは、難問である。

測定単位のおきかた。どのスタッフも、分配上の効果の測定の単位として、個人でなく家庭ないし世帯を採用している。しかし、JCT は申告書の提出資格に依拠し、他方 OTA と CBO は家庭の所得を統計的手法で割り出しさらに家庭内で所得を分割する、といった具合に測定のやり方はまちまちである。

計測時間の幅。分配上の効果を計測する時間幅についても、合意がない。OTA は新法律の移行措置の完了時までを視野にいれ、JCT は5年分の平均効果をみている。帰着に関する前提。誰が租税を負担しているかを議論する上で、租税の帰着 (incidence) はきわめて重要である。しかしたとえば、法人所得税の帰着については議論が分かれる。そこで JCT は1992年まで分配表の作成にあたり法人所得税の効果を一切度外視していた。その後 JCT は法人所得税と関係法人税を資本所有者一般に帰着

するものとして計算をはじめた。OTA も同様の前提をとっている。これと対照的に CBO は3種類の帰着モデルを使い分ける。このような帰着のあいまいさは分配表の作成に大きな差異をもたらす。同様のあいまいさは、付加価値税や豪華船舶税の分配上の効果について論議されたときにも現れた。

(4) 分配表を作成する各スタッフの間で合意が得られていても、なお計測方法として問題の残る点が多々存在する(647-66頁)。

黙示の税 (implicit tax). 租税の分配上の効果を知るために市場の反応を考慮に入れる必要があるということになると、市場の反応は無限に連鎖するものであるから、どこで分析を止めるかが難問となる。この点が最も鮮明にあらわれたのが、1986年法によるタックス・シェルター (tax shelter) 規制条項についての議論である⁵⁾。たとえば地方債の利子が非課税であったので、非課税の恩恵が誘因となって多くの投資家が市場で地方債を購入する。すると需要供給の関係により、当該地方債の税引き前の利率は、同様の満期とリスクを有する他の債券の税引き前の利率より低くなる。この現象を「黙示の税」というが、これは結局市場による調整の結果であり、帰結として新規の投資家に対しては地方債利子非課税措置の恩恵が及ばないことになる。ところが、このような税引き前の収益率の変化までも考慮に入れるには一般均衡分析を行うよりないところ、その現実性はまず存在しない。

生涯所得 (lifetime income). 租税負担の分配は年度所得ではなく生涯所得を基礎にして計測すべきであるとするのが近年の経済理論であるが、どのスタッフも年度所得のみしかみていない。生涯所得を分配表の基礎にするには、人格の継続性に関する哲学的疑問⁶⁾、測定の困難さ、単年度主義の制度との整合性、などの問題が残る。

外在的要因の無視。政府活動の分配上の効果を全体的に測定するためには、本来ならば、歳出面の措置や使用料、租税以外の規制(環境課徴金等)、州税、外国所得税等の分配上の効果を考慮に入れる必要がある。しかし、どのスタッフもこれらの要素を度外視して分配表を作成している。

(5) 以上の点からすると、現行の分配表には限界があり、その数字としての精密性にこだわることはミスリーディングである、ということになる(666-68頁)。

3. 第 III 部は、歳入見積もりについて次のように論ずる(668-77頁)。

歳入予測にあたっては何を変数とするかが難しいいうえ、税制変更なしの状態ですら税収予測にあいまいな点がある。近年の議会は予算法の要求につじつまをあわせるための数字あわせの手段として、前倒し、後倒し、スピード・アップ、国有財産の売却、臨時措置等を多用するに至っている。このような数字が租税立法過程において硬

5) 詳しくは、岡村忠生「タックス・シェルターの構造とその規制」法学論叢 136 巻 4・5・6 号 269 頁 (1995)。

6) この点については、森村進、権利と人格 (1989)。

直的に結果を左右するのは、健全なことではない。

4. 以上の分析をふまえ、次の提言がなされる(678-81頁)。

現行の歳入見積もりと分配表は、真相を知りえないことについて精密な計測を試みるものであり、まともな租税政策の形成にとってあまりに高価につく。政治家に長期的な視野をもたせるためには、現在の短期的な歳入見積もりを長期的な効果を示すものに改変し、同時に議会と執行府に対して歳入見積もりからの一定の誤差を許容すべきである。また、審議過程中的議会への分配表提出を廃止し、それにかえて、新法がどのような分配上の効果をもたらすかについての定性的な説明を行い、かつ、いくつかの標準家庭に即した例を付することにすべきである。

IV. Graetz 教授の提言は要するに、定量的な数字にかえて定性的な説明を立法過程に注入せよというものである。たしかに、経済学の知見からみて基礎を欠く数字について、厳密な意味があるものと錯覚し、それにこだわることは、愚劣である。

重要なのは、この論文が、数字の使用には意味がないとか、しょせん政治過程から改革がでてくるわけがないといった類の悲観論とは一線を画していることである。数字の使用には利点もあり限界もある。それをわきまえたうえで数字を賢く利用することによってこそ、公平・効率・簡素の要請をみたす望ましい税制の実現にむけて一步をふみだすことができる、というスタンスをとっている。その際、経済モデルの理論的な純粹さとデータの信頼性とがトレード・オフの関係にある中でバランスをとり、しかも議員や選挙民の理解能力を勘案した情報を政治過程に入力すべきだと主張している。このような現実的な接近方法にこの論文の特色がある。

以上の議論は、数多くのエコノミストが複数のチャネルから租税立法過程に参加する米国ならではのものといえよう。米国では精密な数字が直接に法的政治的效果をもつような制度配置があったために、一種の反動としてこのような提言がでてきているものと読めなくもない。他山の石といえよう。ただし一步離れてふりかえったとき、多種多様な実証データの利用という点で米国の租税立法過程は日本のそれよりも競技場のトラックを1周先行しているように思える。だとすると、現在の日本においては、数字を用いた「科学」への信仰がもたらす問題点をわきまえつつも、立法過程における実証的な議論の入力を増加させることがむしろ課題ではないか。

なお、この論文の依拠する租税論は、政府作用に対する市場の反応を広く考慮に入れている(たとえば implicit tax の概念など)。特に第 II 部では、人々に対する租税の分配状況を正確に認識する上での方法論上の困難が見事に析出されており、本格的な租税法研究への恰好の入門にもなっている。近年の学識の標準を示すものといえよう。

(増井 良啓)