

Title	スタンリィ・ S・ サリー著 『税制改革への小径：租税支出の概念』
Sub Title	Stanley S. Surry, "Pathways to tax reform : the concept of tax expenditures"
Author	木村, 弘之亮(Kimura, Konosuke)
Publisher	慶應義塾大学法学研究会
Publication year	1975
Jtitle	法學研究：法律・政治・社会 (Journal of law, politics, and sociology). Vol.48, No.3 (1975. 3) ,p.81- 88
JaLC DOI	
Abstract	
Notes	紹介と批評
Genre	Journal Article
URL	https://koara.lib.keio.ac.jp/xoonips/modules/xoonips/detail.php?koara_id=AN00224504-19750315-0081

慶應義塾大学学術情報リポジトリ(KOARA)に掲載されているコンテンツの著作権は、それぞれの著作者、学会または出版社/発行者に帰属し、その権利は著作権法によって保護されています。引用にあたっては、著作権法を遵守してご利用ください。

The copyrights of content available on the Keio Associated Repository of Academic resources (KOARA) belong to the respective authors, academic societies, or publishers/issuers, and these rights are protected by the Japanese Copyright Act. When quoting the content, please follow the Japanese copyright act.

紹介と批評

Stanley S. Surrey,

Pathways to Tax Reform:

The Concept of Tax Expenditures

Harvard University Press Cambridge,
Massachusetts, 1973, xi+418 pp.

スタンリー・S・サリー著

『税制改革への小径——租税支出の概念』

一 著者のサリー教授は、一九六一年から一九六九年のあいだケネディ、ジョンソン両大統領のもとで租税政策の財務次官補であり、民主党顧問であつたが、現在ハーバード・ロー・スクールのスタッフである。わが国においても、つとに租税法学者、租税政策学者として著名である。

本書の注目すべき点は、著者が、「租税支出予算」(Tax Expenditure Budget)「租税支出」(tax expenditures)というアプローチを考案し、アメリカ合衆国の連邦所得税の租税体系が、特別の免除もしくは控除等の形で政府支出のうち巨額を人目に触れずに支出させている事実を理論的かつ実証的に摘示し、しかもこのようにな

「租税支出」が、連邦議会の監視下でない政府援助を生じさせる装置となつてゐることを明らかにしたことである。敷衍すると、通常のいわゆる予算は直接の政府収支に関するものであるのに比し、ここにいう租税支出は租税特別規定——これはいわゆる租税特別措置法にはば該当するものであるが——をとおして消費される間接的な政府支出であり、租税支出予算はそのような租税支出に関するものである。

まず、本書の構成をあげるとつぎのとおりである。

序

- I 租税支出予算 一頁
- II 租税支出予算の効用 三〇頁
- III 人および法人の支払う租税に対する租税支出の影響 五〇頁
- IV 租税支出の会計処理面——租税繰延べと租税避難所 九二頁
- V 政府の政策を実現するための用具としての租税誘因措置——政府直接支出との比較 一二六頁
- VI 租税支出を政府直接支出にきりかえるのに必要な種々のアプローチ 一七五頁
- VII 租税支出の三項目——州および地方自治体への援助、博愛事業への援助、住宅供給への援助 二〇九頁
- VIII 租税支出の弊害を是正する矯正的改革措置——租税支出にかわる直接プログラムの代替案 二四七頁

註

右のうち、「政府の政策を実現するための用具としての租税誘因

措置」という論説は、*Harv. L. Rev.* 705 (1970) に公表され、金子宏教授と田島裕氏によつてそれぞれ日米法学会編・「一九七三—」アメリカ法および租税法学会編・租税法研究一号において紹介・翻訳されている。

二さて、サリー教授は、何故、「租税支出予算」、「租税支出」を本書で力説するのか。著者は本書成立の社会的背景[※]とりわけ財政史のエピソードを次のように語っている。

大統領の Great Society 計画に要する国内消費の拡大とベトナム戦費の増大が、予算上の赤字を大きくくみだし、そのためさらにインフレーションの状況をつくりだしていた。このような赤字の抑制を意図して、ジョンソン大統領は、一九六七年九月に、個人所得税と法人所得税に特別付加税 (surcharge) を課すよう連邦議会に勧告した。

他方、この勧告を最初に立法上判断しなければならぬ合衆国下院の Ways and Means 委員会は、増税に手をやいており、そのほとんどの委員達は、インフレ傾向は政府支出の削減によつて抑制されるであらうし、少なくとも増税は政府支出の縮小によつて釣合わせられなければならないと考えていた。

しかし、多くの議論を経たのち、結局、一九六八年歳入支出規制法 (The Revenue and Expenditure Control Act of 1968) が一九六八年六月に制定された。この法律は、十パーセントの特別付加税とともに、一九六九会計年度の支出について六〇億ドルの予算削除と同年度の新規消費権限 (new spending authority) について百億

ドルの予算削除を定めている。これらの項目に関して特定の最高限度をとおして規制がくわえられている。換言すれば、大統領は、この最高限度内において必要な削減をなさなければならない。このような「予算」の最高限度は、予算上の項目にのみ関係しており、租税特別規定をとおして「消費される」金員に影響をおよぼさないため、大統領は右の金員に触れることができなかったのである。

そして、著者はこの盲点を発掘し、本書における問題の提起と分析をはじめたのである。

※ 予算制度について、安沢喜一郎「アメリカ合衆国の予算制度」(一九五六年) 法律論叢三〇巻一頁とくに六頁以下を参照。

右論説によれば、各消費機関は、翌年度に必要とする経費を、見積金 (estimate) という名において予算局 (…大統領の直屬機関) に要求し、これに基づいて大統領は見積金を国会に送達する。これに対応して、国会の下院は、みずから支出金法案を作成し、これを審議、議決し、さらに上院においても議決がおこなわれ、これが支出金法として成立する。そのさい注意するべきは、執行機関はこの立法手続に対し何らの関与もできず、執行機関たる大統領から送達された予算は、単に国会が収入法案を作成する参考資料にすぎず、そのまま立法化されるものではない、大統領および各省はこの支出金法に基づいて政府資金を支出しうるのである。収入法案についても同様である。

なお、著者は一九六七年一月一五日に財務次官補としてニューヨーク金融グループを前にはじめて「租税支出」「租税支出予算」の理論をあきらかにしている。本書は、その講演内容の精緻化、理論展開、検証および提言であるとおもわれるので、その講演のポイ

ントを略述しておく。

《予算上の政府直接》支出によつて通常なされていると同じように、われわれの租税体系は、承認されている純所得概念から故意に逸脱することをとおして、そして種々の特別な免除、所得控除および税額控除をとおして、私経済に影響を与えて作用している。

連邦支出の削減と抑制について議会での討議および世論が関心を寄せていたときにさえ、これらの租税支出はいままで言及されたことがなかつた。しかし、仮にこれらの租税総額が予算の支出項目として扱われるならば、それらは自動的に合衆国会および予算局の周到な考察の対象となるであろうことは、あきらかである。しかしながら、租税支出は、そのように扱われておらず、したがつて自動的に先の考察の対象となつていない。そのかわりに、租税支出が税務用語で表現され内国歳入法典のなかで定められているので、租税支出に対してくわえられる検討は、「税制改革」という名のもとでおこなわれ、「支出規制」の分類に該当しない。

それゆゑ、以上のことは、租税体系上の租税支出の効果を知るためには全体的会計 (full accounting) を必要とするということを示唆しているのである。このアプローチは、租税恩典規定の支出等価額 (expenditure equivalents) を連邦予算のなかに計上する可能性を明らかにしうるであらう。この場合に問題となる解釈もしくは算定の難しさは、もちろん見落されるべきではない。す

なわち、いかなる租税措置が租税支出のカテゴリーに該当するか。換言すれば、いかなる租税ルールが、均衡租税構造 (balanced tax structure) および純所得の適正算定をもたらすために租税体系に絶対必要であるか、またいかなる租税ルールが、救済、援助、誘因措置あるいはその他の恩典を与えるための、純所得概念および均衡〔租税〕構造からの逸脱を示すであらうか。そして、いったんある税目が租税支出のカテゴリーに該当するものとみなされるならば、その場合その支出等価額は算定されなければならない。それは、租税特別措置のもとで失われた、「消費」された歳入の総額であらう。多くの場合、歳入統計表は、このような情報の人々に与えよう改善されなければならないであらう。』

右を敷衍して著者は第一章において次のように述べる。

《連邦所得税の租税体系は大別してふたつの部分からなる。第一のものは、個人および法人の純所得に対する所得税に必要な権限を与えるのに不可欠な構造規定である。第二の部分は、租税支出の体系からなり、この体系のもとでの政府財政援助プログラムは、直接の政府支出をとおしてよりむしろ、租税特別規定をとおして実施される。言いかえると、所得税プロパーの構造にこの第二の体系は接木されているのである、すなわち、この第二の体系は、所得税固有の構造に基本的な関係をもつていないし、後者の作用に必要でもない。事実、租税支出のシステムは、補助金を支払う方法として所得税のメカニズムを用いているところの巨大な補助金装置 (vast subsidy apparatus) を提供している。この補

助金装置は特別規定に基づき機能し、またその特別規定は所得からの除外、免除、控除、税額控除 (Credits against tax)、特惠税率、租税繰延べのような種々の形態をとつてゐる。そして、助成金、融資、利子補給金および、民間融資の連邦保険もしくは保証の形で政府直接支出が達成すると性質上類似してゐる目的を、租税特別規定はおなじ領域または他の領域において達成してゐるのである。

著者のこのような理論は、たんなる机上の論にとどまらず、実際に財務省および連邦議会による資料作製に應用されてゐる。たとえば、財務省は、一九六八会計年度の財務省長官年報において当該年度の租税支出予算を公表し、これに基づき経済合同委員会、予算カテゴリーによつて調整されたこれら租税支出の体系的記録を利用することができるようになった。さらに、下院の Ways and Means 委員会は、一九七二年十月に一九六七乃至一九七一年の「連邦租税支出の概算」を、一九七三年六月に一九六七乃至一九七二年の概算をそれぞれ公表してゐる。最近の租税支出予算のリストによれば、その租税支出項目の合計は六〇〇億乃至六五〇億ドルであり、これは通常予算の四分の一に相等する。

しかも、従来、これらの項目の大部分は独自の冷静な検討をくわえられてゐない。どの機関も本当にそれらを研究も規制もしてゐない。管理・予算課 (Office of Management and Budget) はほとんどそれらに注目してゐない。というわけは、そのような項目はその課の予算のなかにみられないからである。同様に、執行部門も通常

無関心である。租税支出の項目が執行部門のプログラムのなかにないからである。財務省もまた、租税支出を評価しておらず、むしろ新規のかつ弁護の余地のない項目を追加してゐる。このことは、しかし、租税体系に通じる道ではなく、また予算政策に通じる道でもない。

著者によれば、租税支出予算理論の有用性はまさに右のような事態を解明・分析することにあらわれる。

つぎに、第二章において租税支出予算の効用がどのように述べられる。所得税体系が異なる機能を果たすふたつの構造からなることと関連して、著者は、税制改革のアプローチに相違のあることを指摘する。税制改革の一は、所得税の固有の構造のうち、うまく作用してゐない部分を検討することであり、租税専門家がそのような部分をつくるにあつてどこで不手際をしたかを調べることである。提出された問題および説明されるべき回答は、所得税の諸前提 (Premises) の枠内で考えられ、その前提に基づいて判断される。

しかし、第二に、税制改革が次のようなものであるとき、事情は異なる。すなわち、特定グループに財政援助が与えられるべきかどうか、どの程度の額で与えられるべきか、いかなる条件で与えられるべきか。このような問題を定める財政援助プログラムを検討する税制改革は、最初の税制改革とは全く異種である。それは、実際には、税制改革 (Tax reform) でなく、「支出改革」 (expenditure reform) である。したがつて、問題と説明されるべき回答はともに異

なる諸前提を含んでおり、異なる専門家を必要とする。

ところで、著者によれば、所得税の税制改革の第一次的目的は、連邦租税体系においてより大きな公平性を実現することであり、それによつて租税体系における公衆の信頼を回復させることである。

さらに、所得税の税制改革の第二の目的は、政府資金の支出に関する能率と経済を回復することである。税制改革の文脈においてこれらの支出目標について論じることは、一見奇妙なようにおもわれるかもしれない。しかし、租税支出予算は、政府資金の無駄な非能率の支出が租税回避の裏面であることを明らかにさせるのである。

(その検証は第五・六・七章を参照のこと。)

租税特別規定は、所得税の本質と無関係であり、所得税を作用させるに必要な構造枠組みを形づくることにも無関係である。これらの特別規定は、事実上、政府資金を資やす方法であり、そのうえ、その支出は、資金の受領者―租税特別規定に基づく受益者―から一定の反応を引きおこしあるいは獲得しようとするものである。(その検証はとくに第五章を参照のこと。)しかしながら、既述のように、通常予算ができるだけ節約されるように注意深く細密に吟味されているにもかかわらず、しかも、租税特別規定をとおして生じる租税補助金が租税体系のなかに埋れているにもかかわらず、租税補助金は綿密な検討がくわえられていないのである。すなわち、一方で、予算の最高限度が論議されているときに、合衆国議会が支出と支出の過程を合理的にコントロールしうる新しいアプローチを探しているときに、他方でこれら租税補助金は全く考慮されないのである。租

税補助金は連邦予算のなかに現われず、そのためそれらは、異なるプログラムの分野から毎年つくられる特別予算分析においてさえ通例いままで言及されたことがないのである。

さらに、著者は、租税支出予算のアプローチは租税の簡素化の問題を考えやすくすると主張する、全体とすれば、租税支出装置は、租税体系全体において複雑化の元凶であるからである。

第三章において、著者は、租税支出装置の一面は、それが認められた租税債務の回避であることを指摘する。ある人にとつて、これらの租税支出は、所得税をまつたく支払う必要のないことを意味する。他の人にとつては、支払つた租税は、受領された現実の所得と比較すれば申し訳け程度のものであろう。おなじことは法人についてもみられる。次に、租税支出の租税債務に対する影響の他の側面は、人々が影響をうける様々な態様を含んでいる。たとえば、人は、消費者として、給与生活者として、投資家等として、租税支出体系によつて影響をうける。しかしながら、人々は異つた仕方でも影響をうけ、その結果、現実の所得税債務は地位身分に応じて著しく異なることがありうる。さらに、第三の側面は、メカニズムであり、このメカニズムをとおして租税支出は租税の回避を付与するようはたらく。

第四章において、著者は、租税特別規定が多様な租税軽減のテクニックを有していることを指摘する。租税支出のある項目は租税からの除外のテクニックを、他のものは控除という用具を、さらに別のものは税額控除の方法等である。

第五章において、著者は、租税誘因措置が、助成金、融資、利子補給および融資の保証等のような政府直接支出と同じように、社会政策を実現する用具として有効であり、かつ能率的であるかどうかを検討する。

第六章において、著者は、租税支出に分析をくわえたりえて、税制改革を具体的に検討する。まず、著者によれば、ある租税支出項目が、かわりの政府財政援助を必要とするか否かを、議論すべきである。仮にかわりの政府財政援助が必要でない場合には、租税支出をうみだす租税特別規定が廃止されさえすればよい。他方、その租税支出項目がかわりの政府財政援助を必要とする場合、どのような援助が政府直接支出として容易にプログラム化されるか、あるいは特別の構造からなるプログラムを必要とするか。これが検討されるべき問題である。

第七章は、右の問題を、州および地方自治体に対する援助、博愛事業に対する援助および住宅供給に対する援助について詳論する。著者は、既述の仮説を本章において個別具体的に検証する。

著者は、最後の章において具体的な改善策を提言する。

三 本書の副題が「租税支出の概念」であることから知られるように、「租税支出」理論、「租税支出予算」理論が本書の第一、二章においてある程度まで成功裡に基礎づけられている。著者は租税支出のリストを作製するに際しとくに問題となる点を次のように述べる。

「租税支出の分析および租税支出予算の構成はいくつかの重要

な構造上の側面を含んでいる。それらのうち第一のものは、定義という基本的な問題である。すなわち、いかなる所得税ルールが、「固有の」所得税から逸脱した種々の目的を達成するために、所得税体系とおしてつくられた政府支出を表わす特別規定であるか、そしていかなる所得税ルールが、所得税そのものの基本構造をなしているか、したがってそのような租税にとつて絶対必要であるか。このような定義の中心問題に答えるのに必要なものは、所得税構造の標準モデル (normative model) である。さらに、この標準モデルは、所得税目的にとつての「所得」の定義に依存することになる。オリジナルな財務省の分析は、この問題を相当に詳しく論じており、「現行の所得税の課税ベースが、広く承認されている所得概念と企業会計基準から逸れ、そして一般的に承認されている所得税の構造から逸れているところの重要なもの」を租税支出としてあげている。しかもその際、租税支出予算および基礎分析は、「所得」概念について一般にうけいれられている Haig-Simons のアプローチを非常に参考にしており、またその所得の定義は本質的に「利得」(gain) または「増加」(accretion) に基づいている。

したがって、右のような財務省の分析は、「一般的に承認されている所得税の構造」を参照することによつて、右の所得定義に対する依存を和らげている。たとえば、人的免除、税率一覧表、夫婦所得の二分二乗方式は、「一般的に承認されている純所得の尺度からの逸脱もしくは租税特典」として考えられているのではな

く、「担税力 (ability to pay) に基づく所得税体系の構造の一部」として考えられている。それゆえ、人的免除などは、租税支出として取扱われるのではなく、租税支出に関する財務省の研究の枠外のものとして考えられたのである。』

右にみられるように、「租税支出」概念は「所得税構造の標準モデル」および「所得」概念に大きく依存するが、後者のモデルおよび概念は著者によつても必ずしも一義的に明確にされていない。この関連において、基礎理論たる「租税支出」理論はなお十分には堅固でない。この問題点はさておくとして、著者およびかれの指導下にある財務省および関係委員会が、プラグマティズムに則つて、租税支出予算を具体的に算出したことは、特筆に値する。著者は。この概算に基づいて租税特別規定の機能を具体的に実証し、かつ租税特別規定、租税支出にかわる直接プログラム、政府直接支出を提言することができたのであるから、このことは、何にもまして租税支出理論の有用性を物語るものと評しえよう。(わが国においては、「租税支出予算」は、筆者の知るかぎりでは、大蔵省、経済企画庁のみならず専門の研究者によつても公表されていない。)

しかし、本書にみられる理論上の不十分な点を放置しておくことは好ましくない。まず、「所得税構造の標準モデル」あるいは、「固有の所得税構造」について見解の一致が果たしてみられるかどうか。また、所得税における「所得」概念は本書においてもいわゆる「純資産増加説」にしたがつて定義されているようであるが、しかし純資産増加説にも周知のようにニュアンスの異なる種々の見解が

みられる。[※]これらの事情があるため、租税支出理論はおのずと曖昧さをのこし、したがつてある項目が租税支出項目に該当するかどうかの判断基準は不明瞭な幅がある程度もつことになる。

とはいえ、右の難点の改善の可能性は、会计学、財政学および租税法の基礎理論に負うところが少なくないから、サリー教授の樹立した「租税支出」理論[※]は、現在の段階では最高レベルにありかつ実際上の有効性をも肯定的に評価すべきであろう。

※ 金子宏「租税法における所得概念の構成」(一)(二)法学協会雑誌八三巻九・十号一頁、八五巻九号二九頁および、武田隆二・所得税の理論(一九七〇年)九頁以下参照。

※※ cf Gasser, Elisa F., Steuern ohne Steuerbudget? (Zur Problematik der Preisausgleichskassen) in: Probleme der öffentlichen Finanzen und der Wahrung, Festgabe für Eugen Grossmann, Zürich 1949, S. 59.

四 本書は現在のわが国においても意義をもつ。「租税支出(予算)理論」が、現行の租税特別措置法を含めたわが租税法体系に適用されるべき、とりわけ日本国憲法第七三条五号、八六条、八三条、財政法第一四条、一四条の二の諸規定との関連において、憲法および財政法上の法律問題が露呈、提起されるのではなからうか。さらに、現行の租税特別規定の多くがどの程度に非能率的、非経済的かつ不合理であるかを租税支出理論が明確にしうるとも予想される。また、租税特別規定にかわる政府直接支出の援助プログラムが、cost-benefit analysis cost-effectiveness analysis を援用して提言されえよう。最後に、著者の樹立した理論を採用して日本の「租

「税支出予算」が具体的に概算されるならば、従来の財政学および財政統計学の領域において用いられていた「予算」の数字は当然に再検討を迫られるであろう。かくして、所得税のシステムの全体像およびその機能が従来と異つてあらたに認識・理解されうる可能性が、開けてくる。

このような意味において、本書は、——かの国の予算制度と異なる——わが国においても租税法研究者をはじめ租税政策学、財政学、財政統計学、会計学等の研究者にとつても必読文献の一である。

(一九七四年二月稿)

木村弘之亮