慶應義塾大学学術情報リポジトリ

Keio Associated Repository of Academic resouces

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	1975
year	
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 Massachusetts, 1973, xi+418 pp. Harvard University Press Cambridge,

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』

ディ、ジョンス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 して著名である。 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 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

diture Budget) 「租税支出」 (tax expenditures) というアプロー 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 ような 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 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 本書の注目すべき点は、著者が、「租税支出 予 算」(Tax Expen-

紹

介と批

である。 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 法にほぼ該当するものであるが――をとおして消費される間接的な 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 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 置となつていることを明らかにしたことである。 敷衍すると、通常 「租税支出」が、連邦議会の監視下にない政府援助を生じさせる装

まず、本書の構成をあげるとつぎのとおりである。

租税支出予算

I I

 \mathbb{I}

٧

府直接支出との比較

一二六頁

租税支出予算の効用 租税支出の会計処理面――租税繰延べと租税避難所 人および法人の支払う租税に対する租税支出の影響 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

五〇頁 三〇頁

Ŋ 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 一七五百

VI 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

VII 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 二〇九頁

二四七頁

わる直接プログラムの代替案

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 二八三頁乃至四〇八頁

(三八七)

九七三—一〕アメリカ法および租税法学会編・租税法研究一号におされ、金子宏教授と田島裕氏によつてそれぞれ日米法学会編・〔一措置〕という論説は、さきに 83 Harv. L. Rev. 705 (1970) に公表

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二 さて、サリー教授は、何故、「租税支出予算」、「租税 支 出」を

いて紹介・翻訳されている。

大統領の Great Society 計画に要する国内消費の拡大とベトナのエピソードを次のように語つている。

合わせられなければならないと考えていた。 されうるであろうし、少なくとも増税は政府支出の縮小によつて釣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院の Ways and Means 委員会は、増税に手をやいており、その院の であり この勧告を最初に立法上判断しなければならない合衆国下

と同年度の新規消費権限(new spending authority)について百憶とともに、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法(the Revenue and Expenditure Control Act of 1968)が一九法(the Revenue and Expenditure Control Act of 1968)が一九法(the Revenue and Expenditure Control Act of 1968)が一九

め、大統領は右の金員に触れることができなかつたのである。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りな「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、こだか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

析をはじめたのである。
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

※ 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)法律論叢三〇巻一号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 にまいたも当によっても同様である。収入法案についても同様である。収入法案についても同様である。収入法案についても同様である。収入法案についても同様である。収入法案についても同様である。収入法案についても同様である。収入法案についても同様である。収入法案についても同様である。収入法案についても同様である。収入法案についても同様である。収入法案についても同様である。収入法案についても同様である。

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、理コ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」なお、著者は一九六七年一一月一五日に財務次官補としてニュー

控除および税額控除をとおして、 故意に逸脱することをとおして、 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 《〔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 私経済に影響を与えて作用して そして種々の特別な免除、所得

いる。

る。 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 項目として扱われるならば、それらは自動的に合衆国議会および 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 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 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 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 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 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 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 しかしながら、租税支出は、そのように扱われておらず、し

右を敷衍して著者は第一章において次のように述べる。

る可能性を明らかにしうるであろう。この場合に問題となる解釈 出等価額 (expenditure equivalents) を連邦予算のなかに計上す 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 ためには全体的会計(full accounting)を必要とするということ もしくは算定の難しさは、 それゆえ、以上のことは、租税体系上の租税支出の効果を知る もちろん見落されるべきではない。す

介 ٢

裈

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、 tax structure) および純所得の適正算定をもたらすために租税体 か。換言すれば、いかなる租税ルールが、均衡租税構造(balanced 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 を人々に与えうるよう改善されなければならないであろう。》 入の総額であろう。多くの場合、歳入統計表は、このような情報 い。それは、租税特別措置のもとで失われた、「消費」された歳 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 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 び均衡【租税】構造からの逸脱を示すであろうか。そして、いつ 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

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 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 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 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 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 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 補助金装置(vast subsidy apparatus)を提供している。この 補 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 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 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 《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。

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いるの形での政府直接支出が達成すると性質上類似している目的を、の形での政府直接支出が達成すると性質上類似している目的を、の形での政府直接支出が達成すると性質上類似している。そして、助成らの除外、免除、控除、税額控除(credits against tax)、特惠税的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

> ない。 お見心である。租税支出の項目を追加している。このことは、し新規のかつ弁護の余地のない項目を追加している。このことは、しいからである。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

態を解明・分析することにあらわれる。 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

う。 う。 のぎに、第二章において租税支出予算の効用がつぎのように述べ つぎに、第二章において租税支出予算の効用がつぎのように述べ つぎに、第二章において租税支出予算の効用がつぎのように述べ のするにあたつてどこで不手際をしたかを調べることを がをつくるにあたつてどこで不手際をしたかを調べることであ が表のような 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 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 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 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 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 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

form)である。したがつて、問題と説明さるべき回答はともに異なる。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異なる。すなわち、特定グループに財政援助プログラムを検討するるべきか。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るべきか、と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ど異なる。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回答はともに異なる。

なる諸前提を含んでおり、異なる専門家を必要とする。

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 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 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、 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。 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 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 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。 (その検証は第五・六・七章を参照のこと。) 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、 そ

出は、 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 程を合理的にコントロールしうる新らしいアプローチを探している 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 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、 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 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 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 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 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 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 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 資金の受領者―租税特別規定に基づく受益者――から一定の 他方でこれら租税補助金は全く考慮されないのである。 予算 租

> 例いままで言及されたことがないのである。 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诵 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

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。 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

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 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 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影響 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、 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 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 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 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 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 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 第三章において、著者は、租税支出装置の一側面は、 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 それが認め

る。

ものは税額控除の方法等である。 の除外のテクニックを、 ックを有していることを指摘する。 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 他のものは控除という用具を、さらに別の 租税支出のある項目は租税から

たらく。

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

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。これが検討されるべる。仮にかわりの政府財政援助を必要とする場合、どのような授 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 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 うみだす租税特別規定が廃止されさえずればよい。他方、その租税 が、かわりの政府財政援助を必要とするかを、議論すべきであ 動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 助が政府直接支出として容易にプログラム化されるか、表 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。

著者は、最後の章において具体的な改善策を提言する。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。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。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

三、本書の副題が「租税支出の概念」であることからも知れるよう。 本書の副題が「租税支出の概念」であることからも知れるように、「租税支出」理論、「租税支出予算」理論が本書の第一、二章にに、「租税支出」

《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

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 またその所得の定義は本質的に「利得」(gain) または れている Haig-Simons のアプローチを非常に参考にしており、 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 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 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 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 存することになろう。オリジナルな財務省の分析は、この問題を 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 は、所得税構造の標準モデル(normative model)である。 さら 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 造をなしているか、したがつてそのような租税にとつて絶対必要 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 所得税体系をとおしてつくられた政府支出を表わす特別規定であ 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、 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 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 「増加」

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、右の所得定義に対したがつて、右のような財務省の分析は、「一般的に承認されてしたがつて、右のような財務省の分析は、「一般的に承認されて

(accretion) に基づいている。

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 く、「担税力(ability to pay)に基づく所得税体系の構造の一部」 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

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 税支出予算」は、筆者の知るかぎりでは、大蔵省、 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 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 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 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 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。 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 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 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 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。 右にみられるように、「租税支出」概念は「所得税構造の標準 外のものとして考えられたのである。》 経済企画庁のみならず専 -E

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 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 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 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 ·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 門の研究者によつても公表されていない。)

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 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 かの判断基準は不明瞭な幅をある程度もつことになる。

実際上の有効性をも肯定的に評価すべきであろう。 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 税法学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 とはいえ、右の難点の改善の可能性は、会計学、財政学および租

論(一九七〇年)九頁以下参照。 三巻九・十号一頁、八五巻九号二九頁および、武田隆二・所得会計の理 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

%% cf Gasser, Elsa F., Steuern ohne Steuerbudget? (Zur öffentlichen Finanzen und der Wahrung, Festgabe fur Problematik der Preisausgleichskassen) in: Probleme der

四

Eugen Grossmann, Zürich 1949, S. 59

れるとき、とりわけ日本国憲法第七三条五号、八六条、八三条、財 理論」が、現行の租税特別措置法を含めたわが租税法体糸に適用さ 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 cost-benefit analysis cost-effectivenss analysisを援用して提 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 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 財政法上の法律問題が露呈、提起されるのではなかろうか。さらに、 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、 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 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) 租

紹

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 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、 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

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、 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。

開けてくる。

木村弘之亮

(一九七四年一二月稿)