論文

租税政策における租税支出概念の検討

―スタンリー・S. サリーの所説を中心に―

八木原　大

本論文の目的は、スタンリー・S. サリーの租税支出概念を特に課税標準、課税期間、課税単位、税率構造の観点から考察することである。租税支出予算の作成上、その課税標準として規範となる所得概念を決定する上での包括的所得概念との比較（第２節）、会計上の償却期間と税務上の償却期間に差異が生じる加速度償却制度と研究開発費の償却における減価償却方法の違い（第３節）、個人所得税と法人所得税の課税単位（第４節）、ゼロ税率や税率ブラケットのインフレ調整（第５節）に関して整理することで租税支出の測定上の基本的問題点を考察する。

キーワード：租税支出　包括的所得概念　課税期間　課税単位　税率表

１．はじめに

わが国では2013年３月、「租税特別措置の適用状況の透明化等に関する法律」（以下、租特透明化法）に基づき、「租税特別措置の適用実態調査の結果に関する報告書」が初めて公表された。これにより、租税特別措置の適用の実態を把握するための調査を行うことが規定され、法人税関係の特別措置のうち、税額又は所得の金額を減少させるような規定等を適用する場合には、その法人が提出する法人税申告書に「適用明細書」を添付することが義務付けられた。このような租税減免規定は特定の社会目的および経済目的の達成を税制で推進しようとする意図で設定されている。そのため、租税特別措置は政府が何らかの政策目的を実現するために特定の条件を満たした個人や企業、およびその活動に対して、租税負担の軽減・加重を行う措置であると言える。租税特別措置の情報開示の必要性は財政再建という課題を抱える日本の財政において、今後ますます強調されるようになるであろう。

このように日本においては租税特別措置として位置付けられている税法上の特別規定による税収の増減を政府からの間接的な補助金などとしてとらえ、「租税支出（Tax Expenditure）[1)]」という概念として整理したのがハーバード大学の教授であったスタンレー・サリー（Stanley S. Surrey）である。アメリカ財務省はサリーの指摘に基づき、1968年に初めてアニュアルレポート内で租税支出予算を公表した。その背景には、特定の項目に対する減免措置は税収を減じることになり、同時に納税者間の公平性を著しく阻害するというサリーの問題意識がある。このような減免措置による減収を租税支出

として把握して、情報開示し、直接支出に代替すべきとサリーは主張する。

租税支出の概念、その推計・公表等についてはアメリカが先導的役割を果たしており、アメリカでは租税支出の透明性を向上させるため、租税支出のリストや減収見込額を報告する制度が1964年より導入されている。この動きに追随するように世界各国で租税支出の情報を公表している。公表の方法は予算書の一部ないし付属文書として公表する国が多いが、オーストラリア、カナダ、イタリア等は予算書とは別に報告書を作成している。とりわけオーストラリアは租税支出の推計対象としている税目が多岐にわたっており、情報開示に積極的である。

先進国の租税支出に関する日本における最近の研究としては上村(2008)、渡瀬(2008)、日高(2010)、佐藤（2020）などがある。これらの先行研究では各国の租税支出の公表、報告形式を比較し、特にアメリカ連邦政府、州政府の租税支出レポートの背景、推計方法、利用実態を中心に検討している。しかし、これらの論文では所得概念との関連について、その概要に言及されてはいるものの、包括的所得概念と実務的に租税支出を推計する際の基準となる具体的な個別論点における所得概念との関係やその課題といったテーマは残っている。

そこで本論文の構成は以下のとおりである。まず第２節においては課税標準としての租税支出概念と包括的所得概念の関係性を整理する。次に第３節においては、会計上の償却期間と税務上の償却期間に差異が生じる、加速度償却制度と研究開発費の償却について確認する。次いで第４節では個人所得税と法人所得税における課税単位について言及する。さらに第５節では税率構造について、課税最低限やインフレ調整について言及する。そして最後に論稿を締めくくることとする。

以上の考察を通じて、財政理論において理想的と位置付けられている包括的所得概念が実務上の租税支出を計算する際には退けられ、ローカル化した独自の所得概念が生み出されていった過程について個別論点を整理する同時に、サリーが考える租税支出の分析上の留意点を明示する。

２．租税支出概念と所得概念との関係

本節ではサリーの租税支出概念とシャンツ - ヘイグ - サイモンズの包括的所得概念の関係性について検討する。サリーは租税支出予算の作成を進めるうえでその課税標準として包括的所得概念を出発点としつつも、経済環境や評価上の困難性などを考慮し、現実的な規範的所得概念を決定している。

2-1　租税支出の概念

サリーの租税支出概念は所得税が２つの異なる要素から構成されていることを前提としている。この２つの異なる要素とは所得税の①構造的規定と②所得税に必ず存在する特別優遇措置である。①の構造的規定は純所得の定義、会計規則の規定、課税対象となる課税単位の決定、税率表および免税水準等を定める規定である。構造的規定は税収確保のための原則的規定である。

その一方で、②の目的は特定の産業や活動あるいは特定の階層の納税者を優遇し、経済的インセンティブを与えることである。さらに、②は租税の及ぼす効果が補助金や融資等の政府の直接支出と同等の効果をもたらすような措置でもある。具体的には②の租税支出を構成する規定は所得に対する免除、税額控除、課税の繰延、投資税額控除、加速度減価償却、ある特定の活動に対する低税率等とい

った措置のことであり、政府が財政的な援助を与えるものである。

ここで問題となるのが税法規定のなかに存在する①構造的規定と②租税支出規定を判定する基準である。サリーは税法上のどの規定が租税支出となるのかを判定する基準の出発点をシャンツ－ヘイグ－サイモンズの所得定義(以下、S-H-S 所得定義とする)に求めた。財政学の中で規範的であると言われているこの所得概念の特徴はあらゆる所得を合算して課税し、税率の体系は累進税率を採用する。

しかしサリーはこの包括的所得概念に対して、「包括的所得概念を適用することはあまりにも厳格であり、かつ苛酷である」と評価し（Surry and McDaniel 1985=1985: 188)、租税支出を分析する際の税法規定の判定基準として S-H-S 所得定義が抱える課題を修正したサリー独自の所得概念(以下、規範的所得概念とする)を用いている。このサリーの規範的所得概念では広く一般に認められている所得税の構造（the generally accepted structure of an income tax）であるかどうかに重点が置かれ、そこから乖離している項目を一覧表にしたものを租税支出と判定している。そこで以下では S-H-S 定義とサリーの規範的所得概念の違いについて主に課税標準、課税期間、課税単位、税率表について確認する。

2-2　課税標準

租税支出分析はそれぞれの税目の規範的な租税概念が基礎となり行われる。すなわち、租税支出分析をある特定の税目に対して実施する場合、その税目の規定が「基本的な構造をなす項目」に該当するのか、あるいは「特別規定としての租税支出項目」であるかを判断するために、分析の対象となった税目の「規範的な標準モデル」を把握する必要がある。つまり、規範的な標準モデルを「基本的な構造をなす項目」と「特別規定としての租税支出項目」に分類するための判断基準として位置付けるのである。

アメリカにおける所得税の租税支出分析では、純所得の規範的な標準モデルとなった所得概念の出発点が前述した S-H-S 所得定義であった。その定義によれば所得は２時点間のネットの経済上の富の増加にその期間の消費を加えたものとされる。ここで消費は所得を獲得する、もしくは所得を生み出すための費用として生じた支出は除くすべての支出を含めることになり、財・サービスの購入による貨幣による支出に加えて現物所得や帰属所得も含む概念である（Goode 1964: 24-25)。

しかし、サリーはこの S-H-S 所得定義が「所得税の規範的な規定を認識するのには有用な出発点ではあるが、基本構造をなす規定と租税支出規定とを区別するためには、それをそのまま使用することはできない」(Surry and McDaniel 1985=1985: 187)としている。その理由の一つとして、サリーは「サイモンズ（Simons, H C）が多くの収入（たとえば、政府からの移転支出、個人的な損害賠償、奨学金など）や、多くの支出や損失（医療費、災害損失、慈善寄付金など）の適切な技術的処理についても議論していない」(Surry and McDaniel 1985=1985： 187-188）と指摘している。

さらに二つ目の理由として、「S-H-S の定義がその定義を適用する際に使用する課税期間など、通常の所得税を構築するためのすべての問題に対処していない」(Surry and McDaniel 1985=1985: 188)ことに言及し、三つ目の理由として「所得の定義に限定して言えば、S-H-S の定義は理論的には正しいが、連邦の所得税に包括的に適用するにはあまりにも厳格でかつ過酷な要求である」(Surry and McDaniel 1985=1985: 188)として、S-H-S 所得定義はあくまでも「理想」であると位置づけ、租税支出分析を行う上で、実務上、現実的な所得概念を模索していく。

1968 年に財務省は租税支出予算を作成するにあたって S-H-S 所得定義を緩和して、「現行の所得税

の課税標準が広く認められている所得定義と企業会計基準および一般に認められている所得税の構造から逸脱している主要な箇所」(Surry and McDaniel 1985=1985: 184)に言及している。この S-H-S 所得定義を緩和することについては、現実的には全ての項目を網羅することは不可能であるので、以下の四点を租税支出の計算上、除外している。まず一つ目として、暗黙的補助金 (implicit subsidy) の正確な規模を示す利用可能な指標が無い場合が挙げられる。たとえば、機械設備の減価償却費において加速度償却が採用された場合、所得の計算上、減価償却費が真の経済的劣化や陳腐化の状況を反映した適正な減価償却額を超過する可能性があるが、その際、便宜的に計算された減価償却費と経済的劣化等を反映した減価償却費の差額を測定することは困難である(Surry and McDaniel 1985=1985: 184)。二つ目として、理論的にも技術的にも所得税の課税標準に取り込むことが困難な項目である。たとえば、持ち家の帰属家賃のように、概念的な問題だけでなく測定方法などの実務的に難しい問題を含んでいる場合がある。三つ目として、金額的な重要性が低い項目が指摘されている。そして四つ目としては人的控除、個人所得税の税率表、夫婦で共同申告を行う場合の所得分割などを採り上げ、これらを税の優遇措置としてではなく支払い能力に基づく所得税構造の一部として考え(Surry and McDaniel 1985=1985: 185)、租税支出の計算上除外している。

2-3 課税期間

S-H-S 所得定義では、所得を計算する際に場合の課税期間を明確には指定していない。とりわけ、サイモンズにおいてはその所得概念を定義する場合、課税期間を「特定の期間 (specified time interval)」(Simons 1936: 50)と表現するにとどめており、明確に 1 年という基準を示していない[2)]。

「規範的」な租税構造は期間内の収入や期間内の経費等を決定するため、課税期間を明確に定めなければならない。たとえば、現金主義と発生主義の適用、損益取引と資本取引の区別、資本支出の数年間にわたる適切な配分などがある。このことを受け、1968 年の財務省の租税支出分析では適切な会計期間を決定する際に、一般に広く受け入れられている企業会計の原則を使用している(Surry and McDaniel 1985=1985: 189)。

一方でサリーは、企業会計の原則を完全に適用することはできないとも指摘する(Surry and McDaniel 1985=1985: 189)。その理由として彼は企業会計原則における保守主義の原則に注目する。ここで企業会計原則における保守主義の原則とは、予測される将来の危険に備えて慎重な判断に基づく会計処理を行うことを要請する原則であり、たとえば収益の認識基準として検収基準を採用して収益を遅めに認識したり、固定資産の減価償却費の方法について定率法を選択して費用を計上したり、貸倒引当金を多めに計上して貸し倒れに備えるといったことが該当する。これは、収益はなるべく遅く少なめに、費用は早く多めに見積もる保守主義の原則に基づいた会計処理であるが、これにより税務会計で費用化が認められている期間よりも早い期間に企業会計上、費用を割り当てることや、逆に、ある収益項目を企業会計上の収益の認識を遅くすることが認められる場合がある。企業会計では最終利益は配当の原資となるため、特に収益はできるだけ保守的に見積もる必要があり、同時に多くの場合、将来発生する費用に関しては、早めに当年度に引当金や準備金として計上することが求められる。つまり、納税者は保守主義の原則に基づいて収益は慎重に、費用は過度な引当金や準備金を早期に計上し、費用化しようとする。その一方で、税務会計では課税の公平の観点からそのような引当金や準備金として計上した金額に制限を課している。

企業会計と税務会計はその目的が異なり、それゆえ企業会計に基づく損益計算と税務会計に基づく所得計算には乖離が生まれるが、その乖離自体が租税支出を構成するものではないとサリーは指摘する(Surry and McDaniel 1985=1985: 190)。さらに言えば、税法上、年次会計期間の概念の厳格な適用の影響を改善するために設計された規則である平均課税や繰越欠損金に関する規定も租税支出を構成しないとしている(Surry and McDaniel 1985=1985: 190)。

このように2つの会計上にはその目的を源泉とした差異はあるものの、それは租税支出を構成するものではないことを指摘し、租税支出の分析においては企業会計の慣習に従い1年を基準としている(Surry and McDaniel 1985=1985: 189)[3)]。

2-4 課税単位

課税単位の問題はS-H-S所得定義において明確には定義されていない。また、同時に規範的な概念も存在していない。サリーは課税単位の問題をどのように捉えるのかは独身者と既婚者、結婚はしていないが扶養家族がいる独身者と独身者、また、共働き世帯か否か、どちらかが働いている子供がいる家族への課税をどうするかなどの問題があり、これらの選択は結婚観や女性の働き方に対する国の考え方、その他の社会的・経済的な考慮事項などに大きく左右されるとし(Surry and McDaniel 1985=1985: 190)、租税政策の問題というより、より広義に公共政策的な問題として捉えている。したがって、課税単位の問題において租税支出となるのは、特定の個人に対してインセンティブを与えたり、その他の理由で政策的に決定された課税単位を逸脱すると租税支出となると指摘している(Surry and McDaniel 1985=1985: 191)。

またサリーは、課税単位の問題は家族間の信託に関する問題にも関連すると指摘する(Surry and McDaniel 1985=1985: 191)。そのなかで、具体的にグランター・トラスト信託を例に挙げて家族間の信託についての租税支出に言及している。グランター・トラストとは信託の委託者が信託財産の元本および収益又はその両方について、所得税法上その財産及びその収益の所有者とみなすことができるほどに実質的な支配権を留保している信託のことをいい、この状況では、委託者は信託の所得に所得税が課されるとするものである。サリーはこの事例を踏まえて、課税単位について租税支出分析が提起する問題を下記の2点にまとめている。

(1) 信託は、委託者と受益者は納税者として別々に扱われるべきかどうか
(2) 採用された信託の規則が家族単位の扱いに関する基本的な政策決定と一致しているかどうか
(Surry and McDaniel 1985=1985: 191)。

2-5 税率表

税率については税率を適用する所得区分と課税最低限の決定、累進的か逆進的か、についてが主な問題になるが、税率自体の規範的な概念は存在しない。したがって、サリーはこれらの問題を財政政策や政治的な目的によって選択すべき問題と位置付けている(Surry and McDaniel 1985=1985: 191-192)。さらに、サリーは「政策立案者が一般的な税率を選択した場合に、特定の活動や団体に特別税率を導入することで租税優遇措置もしくは租税補助金となり、それが租税支出となる。また適用されている税率を全体的に引き下げたり、引き上げたりするような政策決定は租税支出にはならない」(Surry and McDaniel 1985=1985: 192)としている。

さらにサリーは特別税率が設定されている項目としてキャピタル・ゲインに対する特別税率を採り上げ、特定の活動や団体に対してのみ異なる税率が設定されている場合には租税支出になると指摘している(Surry and McDaniel 1985=1985: 192)。

３．会計期間と課税期間

サリーは減価償却における加速度償却制度と研究開発費を会計期間と税務上の課税期間の違いとして捉えている。そこで本節では、サリーが加速度償却制度において租税支出として捉えている種類別資産減価償却範囲制度と加速原価回収制度、および研究開発費においては即時費用化を資本化について確認する。

3-1　加速度償却

1981年の経済再生計画を踏まえて制定された1981年経済再建税法(Economic Recovery Act of 1981)には、法人税に対して加速度減価償却制度の導入が盛り込まれた(Surry and McDaniel 1985=1985: 210)。この制度を導入した背景には、1970 年代の高インフレを通じて、機械設備の減価償却額の実質的な価値が下がり、法人税の実質的な負担が増加していたことから、景気回復のためには投資インセンティブの回復が欠かせないということ、および既存の減価償却計算の複雑性を軽減するという目的があった(Surry and McDaniel 1985=1985: 210)。

このことから、サリーはまず1971年に導入された種類別資産減価償却範囲制度(Asset depreciation Range、以下ADRとする）を採り上げて、この制度が機械設備に関して減価償却費を計上する法人が、財務省が設定したガイドラインの耐用年数よりも 20%短い耐用年数を選択することを可能にするため、事実上、納税者が資産の耐用年数にわたって定率減価償却の基準よりも早く減価償却を行うことが可能であることを理由に、租税支出と位置付けている。また同時に、建物の減価償却方法として定率法を認めている規定も、定額償却の基準よりも早く控除できるため、租税支出としている(Surry and McDaniel 1985=1985: 210)。

さらにサリーは1981年に導入された加速原価回収制度（Accelerated Cost Recovery System、以下ACRS とする）にも言及し、この制度についても租税支出として扱っている。すなわち、このACRS制度が実際の経済的耐用年数よりも短い期間での償却を可能とする制度であり、ADR 制度で機械設備に認められていた減価償却方法や、建物に関して認められていた減価償却方法よりも早い減価償却を認めものであることを踏まえ、具体的には、①動産については償却年数を3年、5年、10年に分け、法人が該当期間内に定率法で資産のコストを償却することが認められていること、②不動産については、15 年の償却年数が設定され定率法が採用されていることを理由に租税支出して認識している(Surry and McDaniel 1985=1985: 210)。そして最後に、行政管理予算局（OMB）がACRSを租税支出項目として扱っていないことを批判している(Surry and McDaniel 1985=1985: 211)。

3-2　研究開発費

この研究開発費に対する税額控除も加速度償却と同様に 1981 年の経済再生計画を踏まえて制定さ

れた1981年経済再建税法のもとで導入された制度である。サリーはまず研究開発費における税務上と会計上の取り扱いの違いについて言及する。具体的には税務上は研究開発費が発生年度に即時費用化することも、研究開発費を資本化し5年間で償却することも、その双方が認められており、即時費用化を選択した場合には租税支出として扱うこととしている(Surry and McDaniel 1985=1985: 211)[4]。

一方で会計上は大企業については研究開発費を資本化して一定期間で償却するのではなく、当該費用が発生した年度に費用化する方法を採用している。しかし会計上、大企業の研究開発費が即時償却であったとしても、この項目については租税支出として扱うことが適切であると指摘している。その理由として、この財務報告基準（financial reporting standard）が、毎年、経常的に多額の研究開発費を計上している大企業に適用される基準であって、この基準を多くの研究開発費を負担している企業が利用できないこと、および、即時費用化の選択を通じてとりわけ国内の研究開発活動を奨励するという目的であることから、この項目には引き続き税金支出と位置付けることが適切であると指摘している(Surry and McDaniel 1985=1985: 212)。

４．課税単位の決定

各国の個人所得税における課税単位の考え方はさまざまであり、課税単位についての規範的な理論はない。なぜなら個人所得税において課税単位の決定に関する問題は公平、効率、簡素という基準に照らして検討されなければならず、サリーも言及しているように男女両性の公平、単身者と夫婦間の公平、夫婦であっても就業形態が異なる夫婦間の公平（たとえば片稼ぎ世帯と共稼ぎ世帯）、労働阻害要因の緩和という効率の基準、法人所得の位置づけ、など多様な側面を持つため、解決法を明示することが困難であるからと言える。

サリーは前述のように課税単位に関する租税支出として個人所得税を採り上げる他、法人所得税における海外子会社をもつ国内の親会社の外国税額控除も検討を加え、国外に子会社がある場合の法人の課税単位にも言及している。

本節では扶養者控除、共働き世帯、法人犠牲説と法人実在説に関連した会社と株主の関係、海外子会社からの配当の繰延の問題を中心に課税単位における租税支出の問題を検討する。

4-1　扶養者控除(Exemption for dependents)

サリーは当時のアメリカの所得税が課税単位について個人単位方式と世帯（夫婦）単位方式を納税者が選択できることを前提に、所得税が所得を子供との間で分割することで軽減できることに言及している。すなわち、家族間での所得の贈与は一般的には受贈者の所得が贈与者よりも少額であるため、受贈者（たとえば子供）の税率ブラケットが贈与者（たとえば親）の税率ブラケットよりも低い場合には家族全体で支払う所得税の総額は減少させることが可能となる(Goode 1964: 267)。

このような所得分割の仕組みを踏まえて、サリーは、「扶養者控除は両親が扶養している子ども 1 人につき 1,000 ドルの人的控除が適用される制度である。しかしその一方で、子供が得た所得は、家族単位の課税所得の合計額を決定する際に、両親の所得とは合算して計算されない」とし(Surry and McDaniel 1985=1985: 212)、さらに「祖父母が孫のために信託を設定し、その収入が孫に分配された

場合、受益者である孫は個別の申告書で信託所得に対する税金を計算するが、孫の両親は子供の生活費の 50％以上を支払っている場合は、扶養者控除を受ける権利がある」(Surry and McDaniel 1985=1985: 212)として、このような場合には、扶養者控除の対象となった子供の所得は世帯所得を構成すべきであり、扶養家族の所得を家族単位の総所得に含めないことは租税支出であると指摘している。つまり、扶養者控除を家族が最低生活の維持に必要な所得と捉え、それに課税しないとするのであれば課税最低限としての扶養者控除は租税支出とはならないが、その際には子供の所得も親の所得に合算すべきであり、子供の所得を独立した課税単位とした場合には租税支出と位置付けるのである。

一方でサリーは、扶養者控除は児童手当に類似するとも説明する。アメリカ以外の国では児童手当を直接支給しており児童手当と扶養者控除を選択することも可能であるとし、この観点から考えれば扶養控除は租税支出に分類されるべきであるとしている。この時、子供を独立した課税単位として扱うことは、租税支出の発生を伴わない政策判断として検討すべきとしている(Surry and McDaniel 1985=1985: 213)。

このように、サリーは扶養者控除を課税最低限として捉えるのか、児童手当に類似したものと捉えるのかの双方に説明を加え、最終的には扶養家族を課税単位に含めるかどうかの判断はあくまでも家族観や親子関係など、社会政策上の幅広い根拠に基づいて行われていることを踏まえ、子供を独立した課税単位として扱ったとしても、租税支出を構成しないとして不問にしている。

4-2　片稼ぎ世帯と共働き世帯

サリーは課税単位の問題として主に夫婦世帯における夫がフルタイムで就業し、妻が専業主婦であるようないわゆる片稼ぎ世帯と夫も妻もフルタイムで就業しているいわゆる共働き世帯にも言及している(Surry and McDaniel 1985=1985: 213)。

1981 年経済再建税法では、合算申告をする夫婦は収入の少ない方の配偶者の収入から 3 万ドルを限度として 10％の控除する制度を採用した。これはマリッジペナルティを生み出しているという意見に対応したものである。サリーはこのマリッジペナルティが共働き世帯に存在することを前提とし、結婚によって夫婦間で所得を合算することで税率が上昇することに着目している。また同時に、専業主婦の家事サービスによる帰属所得が課税の困難さから所得税の課税標準に算入されないことにも言及し、片働き世帯は共働き世帯と比べて、貨幣的所得の合計が同じであっても、税負担が少なくなると指摘する(Surry and McDaniel 1985=1985: 214)。このように、とりわけ共稼ぎ世帯に対して重い課税となり、マリッジペナルティになるという批判を考慮して、連邦政府は結婚を先延ばしにするカップルも少なくないことから、マリッジペナルティを解消するためにこの共稼ぎ控除を認めたのである(Surry and McDaniel 1985=1985: 214)。

サリーはこの規定が世帯単位の課税方式を前提として、特に妻の就労阻害要因が軽減されることを指摘し、同時に共働き夫婦の税負担を片働き夫婦に比べて軽減することで、就労形態が異なる夫婦間の公平性を高めることになると一定の評価をしている。

しかし、その控除が租税支出に該当しないと主張することについては否定的な立場をとり、この共働き世帯に対する控除を租税支出としている(Surry and McDaniel 1985=1985: 214)。

4-3　会社と株主の関係

法人税を支払った後の税引後当期純利益を原資に株主に配当という形で利潤が分配される。その際、配当金は株主の個人所得として所得税が課税されるため二重課税となる。サリーは個人株主が内国法人から受け取る配当のうち200ドルを課税所得から除外することが認められていること、および合同申告書を提出する夫婦は400ドルを課税所得から除外できることについて、そのような課税所得から除外される配当を租税支出と位置付けている。

アメリカでは配当に対するこのような措置は1954年に法人所得の分配分に対する二重課税を軽減し、法人が借り入れよりも株式発行によって資金を調達することを促進することを目的に導入された(Goode 1964: 154)。これらの目的の他にサリーは企業投資を促進し、成長を図る観点から、個人部門での貯蓄を増加させる目的にも言及している(Surry and McDaniel 1985=1985: 215)。

サリーはこの目的を踏まえて、所得税は個人にのみ課せられるべきであり、法人には法人所得税は適用されるべきではないという法人犠牲説の見解に言及する。この考え方では法人は課税単位ではなく、法人の所得は留保、配当を問わず、法人所得を株主に帰属する所得とみなし、株主間で所得を配分しなければならないと説明している。

同時にサリーは、法人はそれ自体が課税単位であるという見解である法人実在説にも言及しながら、法人実在説と法人擬制説は古典的な問題であるが、同一の所得を会社の段階で法人税を課し、利益処分として株主が配当を受け取る段階でさらに所得税が課される二重課税の調整、すなわち法人・個人所得税の統合（integration）は法人税にとっての課題であると認識し、いずれの説を用いるべきかという租税理論としての規範的な概念は存在しないが、ある国の社会的・政治的な力によって、法人の性質と社会における役割から、法人はそれ自体が所得税の対象となるべきか否かが判断され、いずれかのアプローチがその国の基本方針であれば、それが規範となるとしている(Surry and McDaniel 1985=1985: 215)。

4-4　アメリカ企業の外国子会社の所得に対する税金の繰り延べ

所得税を課税している国は、個人または法人の国内で発生した所得のみならず国外所得も含めた所得への課税および非居住者の取り扱い、または国内外の親会社と子会社との取り扱いなどが含まれる国際取引に対して所得税をどのように関係させるのかを決定しなければならない。すなわち、法人の海外支店の所得、本店が海外投資を行う際に生じる配当、使用料、およびコンサルタントフィーなどの国外で生じた所得についても国内で得た所得と同様に課税される(Surry and McDaniel 1985=1985: 158-159)。

その一方、それらの所得が生じた源泉地である外国の政府も課税権を行使し課税をすることから、国家間で課税権の競合が生じる。この解決方法としてアメリカは外国税額控除制度を採用している。この方法は国内で生じた所得の他に、内国法人の海外で生じた所得にも課税するが、その所得が発生した国（源泉地）でも課税されることから、このような国際的二重課税を排除するために居住地国において外国で支払った税金の控除を認める制度である。

サリーは外国税額控除のうち間接税額控除方式を念頭に置き、外国子会社の所得に対する課税の繰延べは外国税額控除の目的上、これらの子会社が米国の親会社と同一の課税単位の一部とみなされるため租税支出と位置付けている。この点では具体的には外国子会社からアメリカの親会社への配当と

して還流されるまでは、原則的に非課税である一方、アメリカの親会社は子会社が負担した外国税額を控除しているため、2 つの会社が実質的に 1 つの課税単位を構成していると考えられることから、外国子会社の所得に現段階で課税しないことは租税支出であると指摘している(Surry and McDaniel 1985=1985: 159)。

この国際取引の租税支出についてサリーは政府によって基本となるアプローチが決められた場合には、そのアプローチを「規範」と位置づけ、そこからインセンティブとして定められた特別規定やその規範的概念から逸脱した場合には租税支出になるとしている(Surry and McDaniel 1985=1985: 193)。

５．税率構造

5-1　基礎的人的控除とゼロ税率ブラケット枠（Zero Bracket Amount）

個人所得税において設定されている各種控除のうち、人的控除はとりわけ重要な地位を占めている。これは課税単位の人的構成に応じて認められる控除である。この人的控除は大きく 4 つの主要な機能がある(Goode 1964: 242-243)。

① 申告書の総数を処理可能な程度に保ち、すなわち納税人員を減少させ、課税件数を徴税費より低く抑えること
② 課税最低限の設定により最低生活水準の維持に必要な所得に課税しないようにすること
③ 税率表の下方の実効税率がなだらかな累進性をもうようにすること
④ 家族の規模に応じて税額に差異を設けること

サリーはこのように課税単位ごとに認められている人的控除（personal exemption）は、ゼロ税率で課税される所得水準を決定することであり、言い換えれば、ゼロ税率の適用により一定額までの所得に対しては税負担を課さないということであるから、ゼロ税率ブラケットが全ての種類の所得に適用される限り、それは一般的な税率構造として適切なものであり、租税支出にならないとしている(Surry and McDaniel 1985=1985: 220)。

また同様に、ゼロ税率ブラケット枠（Zero Bracket Amount）はすべての課税単位が利用することができる追加枠的所得を提供し、その増分に対してはゼロ税率で課税されるため租税支出とはならないとしている(Surry and McDaniel 1985=1985: 220)。

5-2　税率ブラケットと基礎控除のインフレ調整

インフレーションはブラケットクリープという問題を発生させ、それは所得税制における課題となった。この課題に対して連邦政府は 1981 年経済再建税法で本格的に対策をすることになる(Surry and McDaniel 1985=1985: 220)。具体的には税率のブラケット、人的控除、およびゼロ税率ブラケット枠をインフレの状況に合わせてインデックスが適用されて、インフレーションによる実質的な税負担が過大にならないように対策が実施された[5)]。

このことに対してサリーは「これらの項目のインデックスが実施されても租税支出とはならない。税率構造の項目に対してインデックスを適用することは、インフレ経済における実質的な税率引き下げを意味する」(Surry and McDaniel 1985=1985: 220)とし、さらに同様に、ゼロ税率ブラケット枠の

みをインデックスしたとしても、それは租税支出にはならないとしている(Surry and McDaniel 1985=1985: 220)。

5-3 租税加算措置（tax penalty）

一般的に交通反則金などの罰則規定に基づく反則金などは会社や個人として控除することはできない。租税支出が規範的な租税構造からの逸脱によって直接支出と同等の機能を持たせる税制を通じた規定であるのに対して、租税加算措置は規範的租税構造から逸脱することによって租税にある種の規制もしくは抑制的な機能を持たせる、税制を通じた規定である。そのため租税支出分析においては租税加算措置も検討する必要がある。すなわち租税支出は所得税の規範的な純所得課税標準で生じるはずの租税負担額よりも少ない租税負担を納税者に要求することで政府が特定の政策を実施しようとするものであるのに対して、租税加算措置は所得税の規範的な純所得課税標準で生じるはずの租税負担額よりも多くの租税負担を納税者に与えるのである。それは納税者に罰金を科すのと同等の効果を与えることで、政府が特定の政策を実施しようとするものであるからである。

このような租税加算措置は政府による直接的な規制（または抑制）もしくは懲罰的な規定と同等である。そのため、租税加算措置の効果は納税者が特定の活動や行動をした場合に発生する租税負担を増加させることになる。この租税加算措置の例としてサリーは、仮にギャンブルを「営利目的」で行っていたとしても、ギャンブルによって得た収入を超えるギャンブルの損失があっても、その控除は認められないといったことがある。その他にも、ロビー活動や賄賂、罰金に関するような特定の事業経費が損金不算入になるさまざまな「公の秩序または善良の風俗（public policy)」に関する規定を挙げている。これらは租税支出として認識されることになる。

このような罰則的な規定と混同しがちであるものとして採り上げられているのが、納税者にとっては不利に働く別の規定がある。それはたとえば、キャピタル・ロスの損金算入制限がある。表面的に見れば、そのような制限は租税罰金と類似しているが、現行の租税支出の制限に関する規定は租税罰金の規定とは機能的に全く異なる点に留意が必要であるとサリーは述べている(Surry and McDaniel 1985=1985: 28-29)。

６．おわりに

本論文ではサリーによる租税支出概念について検討してきた。第２章では租税支出概念と包括的所得概念の比較をした。その中で、租税支出予算の作成にあたり、課税標準についてはS-H-S所得定義に基づく包括的所得概念を出発点としながらも、現実的には、①減価償却費と経済的劣化等を反映した減価償却費の差額を測定することは困難である項目、②持ち家の帰属家賃のように測定方法などの実務的に難しい問題を含んでいる項目、③金額的な重要性が低い項目、④所得税構造の一部と考えられる項目たとえば人的控除、個人所得税の税率表、夫婦で共同申告を行う場合の所得分割などの項目を租税支出の計算上除外している点を指摘した。

次いでサリーは課税期間の問題については、租税支出の分析においては企業会計の慣習に従い１年を基準としていること、そして課税単位については、その選択は結婚観や、女性の働き方に対する国

の考え方、その他の社会的・経済的な考慮事項などに大きく左右されるとし、租税政策の問題というよりより広義に公共政策的な問題として捉えていること、最後に税率については特定の活動や団体に対してのみ異なる税率が設定されている場合には租税支出になることを指摘していることを確認した。

第3章では会計期間と課税期間については機械、設備の加速度償却については現実に認められている既存の方法と定額法等による減価償却費との差額として租税支出を認識することを指摘した。第2章で言及したように、経済的劣化を踏まえた租税支出の認識とはなっていない点で租税支出の計算は恣意的である。同様に、研究開発費についても資本化した場合の償却額と即時費用化の場合の比較において租税支出を認識していることから、こちらも恣意的にならざるを得ない。

第4章では課税単位の租税支出に言及した。サリーは扶養者控除を所得分割の観点から捉え、当該控除を租税支出と位置付けるのかについてはこれを課税最低限としての機能を持たせるのか、児童手当と類似した機能を持たせるのかによって異なることを説明し、課税最低限としての機能を持たせる場合には租税支出にはあたらないと指摘している。次いで片稼ぎ世帯と共働き世帯については、それぞれの世帯の公平性と労働阻害要因の緩和という効率性という双方の観点から述べ、共働き世帯控除については租税支出になることを指摘している。さらに法人と個人、そして法人の国際間取引における二重課税の問題に言及し、とりわけ外国税額控除に関連して、外国子会社の所得における課税の繰延は租税支出であると指摘している。第5章ではサリーは特に租税加算措置についてはマイナスの租税支出であると指摘している。

以上のようにサリーが示した租税支出概念は本論文で指摘したように、理論上の不十分な点はあるものの、その理論は租税システム全体の公平と効率を改善するために肯定的に評価できる。我が国の租税特別措置の効果を検討する上で考慮すべき有用な概念であると思われる。

＜注＞

1) 日本においては「Tax Expenditure」は租税支出，租税歳出，タックス・エクスペンディチャ等で使用されている。本論文では租税支出を使用する。またサリーが租税支出を論じている著書はSurrey (1973) , Surrey, S. S., and McDaniel, P. R.(1985)が代表的である。
2) ただし、サイモンズも課税期間として明示的ではないものの1年間を意識している。
3) 納税者の年間の課税期間を変更した場合、たとえば12ヶ月未満の期間が生じる場合には、暦年、会計年度、または短年を使用することもできる。
4) この増加試験研究費税額控除制度は、1981年6月30日以降、1986年以前に営業又は事業のために支払い又は発生した額について、当該課税年度の適格研究費(qualified research expenses)のうち、直前3課税年度の平均基準期間研究費を超える部分の25%に相当する金額を所得税額から税額控除する制度である。サリーはアメリカ財務会計基準審議会が研究開発費の資産計上による償却する方法から即時費用化に変更した理由が、企業が毎年経常的に多額の研究開発費を負担している場合、研究開発の成果の実現には不確実性が伴い、その費用が当該年度以降に利益をもたらさない可能性が高いということについても批判的に論じている。
5) 小林（1986）では1981年の経済再建税法においては従来の所得税率が14～70%と25段階に区分されていたものを11～50%へと11段階に改訂して、全ての税率ブラケットで平均して23%引き下げ、このような対策を実施することで、ブラケットクリープによる実質的な租税負担増を緩和するため、控除によってではなく税率の引き下げによって対応したが、1985年からはインデックスが採用されていることが指摘されている。

＜参考文献＞

藤田晴，1992,『所得税の基礎理論』中央経済社.
小林威，1974,「包括的所得課税標準の検討」『経営と経済』53（4）： 11-32.
小林威，1986,「公平課税と米国税制改革案-タックス・エックスペンディチャ-によるアプローチ」『経済研究年報』

11： 85-101.
Richard, Goode, 1964, *The Individual Income Tax*, Washington: Brookings institution.(＝1966. 塩崎潤訳『個人所得税』日本租税研究協会 1964).
佐藤良, 2020,「諸外国の租税支出をめぐる動向」『レファレンス』833： 75-102.
Simons, H.C.,1938, *Personal Income Taxation*, Chicago: The University of Chicago Press.
Stanley, S Surry and Paul, R McDaniel ,1985, *Tax Expenditures*, Massachusetts: Harvard Law Review.
上村敏之, 2008,「所得税における租税支出の推計：財政の透明性の観点から」『会計検査研究』38： 1-14.
渡瀬義男, 2008,「租税優遇措置：米国におけるその実態と統制を中心として」『レファレンス』695: 1-27.
吉牟田勲, 1985,「スタンリー Ｓ.サリー, パウル R マクダニエル『租税支出』(Tax Expenditure)」『税務弘報』33 (7)： 129-144.

An Examination of Stanley S. Surrey's Concept of Tax Expenditure

YAGIHARA, Dai

The aim of this study is to identify the late Stanley S. Surrey's concept of tax expenditure. In 1973 his book *Pathways* to *Tax Reform* provided a comprehensive exposition and summary of developments to that date. In 1985 Stanley S. Surrey and Paul R. McDaniel 's book *Tax Expenditure* traces the development since 1973 of uses of the tax expenditure concept. This paper mainly refers to their book.

The spending programs embedded in the Internal Revenue Code are termed "tax expenditures." Because the tax expenditure provisions look like other parts of the code, many have traditionally viewed them as weaknesses of the tax system-as "loopholes" or "escapes from tax"-and as objects of needed tax reform. The tax expenditure concept posits that an income tax is composed of two distinct elements. The first element consists of structural provisions necessary to implement a normal income tax. such as the definition of net income, the specification of accounting rules, the determination of the entities subject to tax. the determination of the rate schedule and exemption levels, and the application of the tax to international transactions. These provisions compose the revenue-raising aspects of the tax. The second element consists of the special preferences found in every income tax. These provisions, often called tax incentives or tax subsidies. are departures from the normal tax structure and are designed to favor a particular industry. activity, or class of persons. Tax expenditure analysis, as applied to a particular tax, requires an understanding of the normative structure of that tax in order to determine whether a provision is a part of the structural or the tax expenditure component. In the U.S. analysis of income tax expenditures, the normative concept of net income is based on the Schanz-Haig-Simons (S-H-S) economic definition of income. Since the inception of the income tax, its widespread application and changes in patterns of employment, business, government, and many other activities have produced numerous questions of detail, some of them involving quite difficult classification questions. Bringing the application of the S-H-S definition up to date involves determining the normative base of the income tax in the light of more recent developments.

This paper examines tax units, tax base, tax rate tables, and accounting periods in income tax.

Key words : Tax Expenditure, Tax Unit, Tax base, Tax rate table, accounting periods