

論文

税制改革における租税支出論の一考察

ースタンリー・S. サリーの租税支出論の概念整理を中心にー

八木原 大

本論文では、スタンリー・S. サリーの租税支出概念に依拠して、租税特別措置を税制による補助金であり、失われし税収として捉える。財政学においては租税支出の概念はサリーのものとして記述されるが、それ以前にはブラムが公平・簡素の観点から同様の考え方を指摘している。ブラムはあくまで租税原則論の観点から租税特別措置を批判し、その影響を指摘しているのに対し、サリーは、租税特別措置を不公平で非効率、かつ複雑な税制の温床となることを指摘すると同時に、それを定量的に予算として開示し、必要に応じて直接補助金に代替するという視点を加えたところに、新しさがある。

そこで本論文では、これまであまり言及されてこなかった租税特別措置に関するブラムの概念を確認すると同時に、租税支出が米国予算に取り入れられたことが、世界的にどのような影響を及ぼしたのかを確認する（第2節）。次に、予算として租税支出の金額を実際に推計する際の所得概念について、包括的所得概念と実際の運用上の所得概念の差異についてアメリカ財務省の基準に言及する（第3節）。次いで租税支出は公平性を侵害する同時に、費用便益分析の観点からその効率性にも問題があることが明らかになりつつあることから、租税原則と租税支出の関係について Surry and McDaniel (1985) に基づき確認する（第4節）。そして租税支出を直接支出に代替する場合に踏まえるべき欠陥を整理する（第5節）ことで租税支出の基本的問題点を示す。

キーワード：租税支出 包括的所得 課税の公平 課税の効率 租税支出と直接支出

1. はじめに

租税特別措置は、公平・中立・簡素という租税における基本理念の例外として位置付けられる。すなわち、租税体系は税収獲得の側面がある一方で、特定の政策目標の実現を推進するために、種々の諸規定と租税特別措置を設けている。このような方法は各国でも採られており、資本蓄積、社会福祉、所得保障、環境整備等の社会的・経済的諸政策の手段として税制が用いられている。

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)」という概念として捉えたのがスタンレー・サリー (Stanley S. Surry) である。伝統的には主に公平性の観点から指摘されてき

た租税特別措置を、サリーは失われし税収として定量的に把握し、必要な項目を直接の補助金に代替しようと考えた。

サリーは、生涯中、数多くの著書(19冊)と論文等(118本)を発表したが(Bernard 1984:346-350)、とりわけ、日本においてはStanley, S Surry, 1973, "PATHWAYS TO TAX REFORM: THE CONCEPT OF TAX EXPENDITURES" および、Stanley, S Surry and Paul, R McDaniel, 1985, "Tax Expenditures" が著名である¹⁾。

Surry and McDaniel (1985) では「おそらくほとんどの人は、内国歳入法を米国政府の歳入調達手段であると考えているだろう。同時に多くの人が驚いていることは、その内国歳入法によって、政府が毎年何千億ドルもの資金を支出しているという事実である」(Surry and McDaniel 1985:1)という書き出しで始まる。このことから理解できるように、サリーの租税をめぐる分析は、租税が歳入調達手段としての機能だけではなく、経済的なインセンティブ、社会福祉、寄付などの目的で、特定の個人、法人グループ、またはそれらの活動を支援するという機能も併せ持っていることにも着目する。つまり、租税目的として本源的な歳入調達としての機能に、さらに政策の手段としての機能が付加されていることにより、本来であれば徴収可能であった歳入を減額(=犠牲に)して給付をしているという社会的な認識を鮮明にする。

サリーは、このように歳入の減額を通じて給付を実施するという財政支援を租税支出として位置づける。そして、租税支出項目を定量的に明示した租税支出予算を公表することで、財政政策的な目的を達成する方法として、税制を利用する(=租税支出)としても、制度的にその成立プロセスが明示的、すなわち、予算として立案、審査、決定され、支出の執行状況、事後評価が可能な直接支出(=補助金)と同じように扱うべきとする。このことは、租税の公平性の改善、簡素化、行政の効率化に寄与することになるから、不必要で効果が曖昧な政府による支援を廃止するという要請に繋がると主張する。サリーたちが「租税支出予算」を主張した最終的な目的は、財政民主主義を租税支出論の論拠を構成する要素と位置付け、財政・租税政策決定過程に透明性と説明責任を持たせることであろう。

租税支出に関する日本における1980年代前後の研究には、木村(1975)、小林(1983)、(1984)、(1986)、吉牟田(1985)などがある。これらの先行研究ではサリーの租税支出概念の生成過程とその特徴、アメリカ連邦政府、州政府の租税支出予算の概要、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や、その概要に言及されてはいるものの、実務的に租税支出を推計する際の基準となる規範的所得概念の特徴や公平、効率、簡素といった基本原理との関係については小林(1984)がSurry(1973)に基づき言及しているのみであり、Surry and McDaniel(1985)に基づく言及はされていない。

そこで本論文はSurry and McDaniel(1985)を中心に以下のとおり構成する。まず第2節においては、財政学では、一般的に租税支出概念はサリーがまとめたものとされているが、サリー以前の指摘としてBlum(1955)の概念に言及する。このとき小林(1984)の指摘にも留意する。次に第3節においては、実務上、租税支出を推計する際に利用される規範的所得概念と包括的所得概念の関係について確認する。次いで第4節では租税の基本原則である公平・効率の側面から租税支出について言及する。さらに第5節では租税支出と直接支出の比較について言及する。そして最後に論稿を締めくくることとする。

本論文の目的は、サリーが考える租税支出の分析上の留意点を所得概念と租税原則の関係、租税支

出の欠陥を明示することである。この議論によって、税制における公平と効率の改善を目的とした税制改革を志向するとき、サリーの租税支出論がそれに対応しうるものであるのかどうかを見極めるための一助となろう。

2. 租税支出概念の本質と発展過程

所得税を例にとれば、所得税の納税義務者は、基本的には個人である（所得税法5条）。課税対象となる所得の範囲は、非永住者以外の居住者、非永住者、非居住者の区分によって異なるが（所得税法7条1項～3項）、非永住者以外の居住者の税額を算出する過程は、概ね次のとおりである。まず、各種所得金額は、利子所得、配当所得、不動産所得、事業所得、給与所得、退職所得、山林所得、譲渡所得、一時所得、雑所得の10種類に分類され、所得が計算される（所得税法23条から35条）。次いで、各種の所得を損益通算した後（所得税法69条）、純損失・雑損失の繰越控除（所得税法70条および71条）を適用して、課税標準が算出される（所得税法22条）。その後、当該課税標準から各種の所得控除（所得税法72条から86条）を差し引いた課税総所得金額に対し、累進税率を適用して所得税額が算出される（所得税法89条）。そして、その産出税額から税額控除を差し引き、申告納税額が計算される。

この申告納税額が計算される過程において、租税特別措置の規定は、特定の政策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。この租税特別措置の規定を基に税制上の例外規定、特別規定として、税の軽減や優遇が実施されてきている。この例外規定、もしくは特定規定による所得に対する減免措置は、税収を減じる上に納税者間の公平をも侵害する。サリーはこのような税制上の減免措置による減収を租税支出として定量的に把握し、これを直接支出（補助金）に代替すべきであると、主張した。

彼は租税支出という術語について次のように言う。

政府は、特別に優遇されている活動や団体に対して、税制を使って特別な課税除外、所得控除などを適用することによって、通常であれば適用されているはずの納税義務を軽減することができる。所得税の下での例として、投資税額控除、特定の所得の除外、加速度償却控除、特定の種類の消費に関する控除、特定の活動に対する低税率がある。このような減税は、事実上、政府が提供する金銭的支援を意味している。（Surry and McDaniel 1985=1985:3）

すなわち、税制の特別措置は諸控除、非課税、課税猶予および軽減税率を規定することで政府の直接支出と同じ目的を果たすということである。

租税特別措置は税制の公平性を侵害するとして批判を受けてきたが、これを特定の受益者への補助金であると指摘したのはブラムである²⁾。彼はまず租税特別措置の原理を次のように述べる。

完全に優遇措置を受けていない納税者とは、すべてを完全に課税対象となる形で受け取り、個人消費を満たし、控除不可能な方法で貯蓄を達成し、それ以外に特別控除や控除の資格を持たな

い人である。この基準より優れている納税者がいれば、その人は優遇されていることになる。この意味で、今日の納税者は、ほとんどとは言わないまでも、ある程度の優遇措置を享受している。(Blum 1955 :251)

そして、租税優遇措置の賛否は、所得税負担の公平性に影響を与えるか否かで判断されるべきであるとして次のように言う。

ある経済活動を優遇することは、優遇されない経済活動に対するペナルティになるのは当然である。このような理由から、税金の立法化においては、特定の活動だけに注目するのではなく、経済システム全体を考慮することが特に重要なのである。そして、ある活動を助成することになったとしても、その助成を優遇税制という形で行うことには躊躇せざるを得ない。このような形の補助金は、受給者の税率階層によって直接的に金額が変わるためである。また、必ず税法の技術的な問題に隠れてしまい、予算には計上されない。このような理由もあって、簡単に取り外すことのできない備品になりがちなのだ。(Blum 1955 :251)

すなわち、たとえば医療費をその負担者に対して直接補助するのが補助金であるが、医療費を所得控除の対象として所得税を減額することは、税法を用いて間接的に補助金を支出するのと同じであり、それは歳出予算として認識されないのである。

また、租税特別措置が富裕層に偏りがちであり、キャピタル・ゲインに関する特別規定などについて、一般的に高所得者が支払う税額を大きく減額させる可能性があるとして指摘して (Blum 1955 :254)、公平性の観点からも批判する。

さらに、優遇税制の存在が、より税制を複雑化しているとして、次のように述べる。

所得税の簡素化は、我々が目指すべき目標であることは、一般的に合意されているところである。しかし、優遇措置は、長期的には税金の複雑さを増大させることになることは明らかである。逆に言えば、真の意味での税制の簡素化は、現在税法で定められている優遇措置を排除することでしか達成できないのである。(Blum 1955 :252)

このように、ブラムは租税特別措置を基本的には公平、簡素の観点から批判している。

サラリーはこの間接的な補助金を予算として開示し、その金額の推計に取って代わった。彼によると、「所得税の一般に認められている」(Surry and McDaniel 1985=1985:2)純所得概念からの除外、または各種控除の存在は、政府支出として捕えられずに、歳入法に記載される。したがって、租税支出に対する検討は税制改革であって、政府支出の予算管理とはならない。

そこで、「予算の開発と予算提示の2つの観点から租税支出と直接支出プログラムの統合」(Surry and McDaniel 1985=1985:32)が主張される。かくして、「標準的な所得税 (normal income tax) を実行するために必要な構造的規定(structural provisions)」(Surry and McDaniel 1985=1985:3)と、「どの所得税にもみられる特別優遇措置 (special preferences) の規定」(Surry and McDaniel 1985=1985:3)とを分類する作業が必要とされる。このとき、この2番目の要素に分類される項目について政府支出

相当分を推計しなければならない。おそらくその第2の要素が失われし税金として租税特別措置に基づき支出された額であろうからである。これらを経て、1968年に財務省は、米国で初めての租税支出予算を公表した。

租税支出の概念は国際的にも注目を集め始めた。1976年と1977年に、2つの主要な国際租税の研究機関である、国際租税協会と国際財政学会は、租税支出概念をそれぞれの年次総会の主要な議題とした。また、1979年にカナダ政府は、連邦所得税と物品税における税制上の優遇措置の概念分析と包括的なリストを公表した。同年、イギリス政府は、『支出計画書』に租税支出のリストを含めた。1980年から1982年の間に他の多くの国が、正式な租税支出予算を採用し、いくつかの国は、政府の内外で予備調査を開始した。1984年には経済協力開発機構（OECD）加盟国のうち、6か国の財政学者が彼らの国の租税支出に関する比較研究を初めて完成させた（Surry and McDaniel 1985=1985:2）。

3. サリーの租税支出概念と所得概念との関係

サリーは租税支出概念の運用に関して、規範的な所得税構造から逸脱した項目をリストアップした。その際、純所得課税標準の規範的概念は、シャンツ・ヘイグ・サイモンズ（S-H-S）による所得定義に基づいており、その背景には経済力増加説による所得概念が存在する。

サリーは、このように一応のベースラインを定めたものの、実際にすべての項目を網羅することは不可能である。そこでサリーやアメリカ財務省は、シャンツ・ヘイグ・サイモンズによる純所得課税標準の定義を緩和している。本節ではまずシャンツ・ヘイグ・サイモンズによる純所得課税標準の定義を確認した後、サリーやアメリカ財務省が、租税支出概念の運用の際にどのような項目をサイモンズらの純所得課税標準から除外したのかを確認する。

3-1 サイモンズの包括的所得概念

サリーは、租税支出分析を進めるうえでは、ある規定が①構造的規定（structural provisions）なのか、②特別優遇措置である租税支出規定なのかを判断するために、規範的構造を理解する必要があるとする（Surry and McDaniel 1985=1985:4）。この規範的構造とは、所得税の根幹を支える理念と解することができる。サリーはこの規範的構造の所得税モデルとしてシャンツ＝ヘイグ³⁾＝サイモンズの包括的所得の定義が出発点としている（Surry and McDaniel 1985=1985:4）。租税支出項目を抽出するためには、所得の定義と所得税の基本構造を明確に定めなければならないのであって、租税支出はそれとの対比の上での例外的規定であり、もしくは逸脱だからである。

包括的所得の定義が近代財政学の中で一般にS-H-S概念と呼称されているものの、その中心は常にサイモンズの所得概念である。この点において、サリー（1985）も同様にサイモンズの所得概念を意識している。サイモンズは、1930年代の世界的大不況期を契機としたフィスカル・ポリシーに対する強い要求を受け、古典的な自由主義観に立脚し、租税論を提供した。サイモンズが特に強調したのが公平性であり、その目的を達成させる手段として急激な累進度をもつ所得税を考えていた。そのためサイモンズは、客観的で包括的な所得の定義をそれらの機能を保証するものとして、明確に示す必要があった。サイモンズは、支配力又は権利の増加を所得として捉え、「個人所得は（1）消費にお

いて行使される権利の市場価値及び(2)当該期首と期末の間の保有財産権価値の変化の代数和として定義される。言い換えると、それは単に期末の資産から期首資産を差し引き、消費を加えることによって得られたものである」と定義したのである(Simons 1938:50)。この定義こそが今日一般的に包括的所得の定義と呼ばれ、 $Y=C+\Delta W$ (C ;消費に費やされた権利、 ΔW ;富の純増)と定式化されているものである。これをさらに具体的に書き直すと、 $Y=G-E+S-K+A$ となる。つまり、 G は資本資産売却額以外の粗稼得額で帰属収入、現物収入、遺贈を含む。そして E は G を得るための費用であり、支払利子、減価償却費、修繕維持費、資産税が当てはまる。 S は資産の売却収入で贈与、遺贈等の取得額も含む。そして K は売却資産の原価または基準額、つまり資本資産の取得費用である。そして A は一年間の保有資本資産価値の変化であり、未実現のキャピタル・ゲインを表す(Simons 1938:50)。

しかし、キャピタル・ゲインあるいはキャピタル・ロスが実現したときのみ課税されると、 A は、この式から除かれることになる。サイモンズの所得は給料などの稼得所得、家賃などの資産所得、持ち家の帰属家賃、自家消費などの現物所得、資産の値上がり益のキャピタル・ゲイン、遺産、贈与をも含むきわめて包括的な定義である。そのため、特にサイモンズは、キャピタル・ゲインを所得に含めて課税し、資産の値上がり益である発生所得に対しても課税することを要求している。

3-2 租税支出計測のための所得概念

サリーは租税支出分析においては、この規範的構造であるシャンツ＝ヘイグ＝サイモンズの包括的所得の定義を緩和し、より現実に即した標準的構造(normal structure)を規範にすることを提案している(Surry and McDaniel 1985=1985:4)。その理由として、米国では「所得税の一般に認められている構造」(Surry and McDaniel 1985=1985:4)は、帰属所得や未実現のキャピタル・ゲインなどを除外した所得の課税標準であるためとしている(Surry and McDaniel 1985=1985:4)。サリーにとっては、租税支出分析を実行に移すことが何より重要であり、一般的に認められている標準的構造こそが規範として一定の客観性を持つような「実務家的な判断」に依拠している。この点において、サリーのリアリストとしての一面を垣間見ることができる。サリーはこの点について次のように言う。

S-H-S 定義は、所得税における規範的規定を特定するための出発点としては有用であるが、規範的規定と租税支出規定を区別するためには単独で使用することはできない。その理由の一つは、ヘンリー サイモンズが所得の定義をわずかな項目にしか適用していないことである。(Surry and McDaniel 1985=1985:188)

次に、1968年に財務省が租税支出予算を作成するにあたっては、具体的には大別して次の3点は除外された。

- a 暗黙のうちに生じる補助金の正確な規模を示す利用可能な指標が無い場合、一部の租税支出項目を除外する。たとえば、機械設備の減価償却費に関して加速度償却を選択した場合、純所得の計算上、減価償却費が妥当な控除を超過する可能性があるが、真の経済的劣化や陳腐化の数値化を簡単に決定できないために、その差額を測定することが困難な場合がある。

- b. 所得税の課税標準に含めるべき項目が、技術的または理論的な論点に立脚している場合には、いくつかの項目を除外する。たとえばこれには、持ち家の帰属家賃があり、それは、概念的な問題だけでなく、その測定に関する問題のように実務上、困難な問題を含んでいる場合がある。
- c. 量的な重要性が相対的に小さいことから、一部の項目を省略している。(Surry and McDaniel 1985=1985:184-185)

これらの項目の除外はある程度、恣意的にならざるを得ない。しかし租税支出の完全な推計には限界があることをサリーたちは十分に承知したうえで、次のように指摘する。

10年以上にわたる租税支出概念の議論は、財務省の最初のアプローチが健全であったことを示している。その基本的な概念の枠組みによって、その後の租税支出リストを作成する税務担当者は、驚くほど一貫性を保つことができ、また、深刻な難点もなく、それ以降の租税立法で生じる追加の租税支出を取り込むことができた。財務省の最初のアプローチと、その後作成された矛盾のない精緻な仕上げにより、他の国々も独自の租税支出リストを作成するための有用な枠組みを得ることができた。各国のリストは財務省のアプローチからほとんど逸脱しておらず、存在する違いは、各国の租税史の違いである。(Surry and McDaniel 1985=1985:186)

このように、租税支出予算の作成に当たっては包括的所得概念を基礎として、現実の社会状況や実施の困難等を勘案して、財務省によるベースラインが決定されたのである。

4. 租税支出と租税原則の接点

4-1 課税の公平性との関係

財政学において累進税率構造をもつ所得税は、担税力に応じた課税として認容されている。所得税が累進税率構造である場合、そこには所得再分配機能が内蔵されている。今日、高所得層から低所得層への所得の再分配が当然視されているが、租税政策目的の一つがこの意味における所得再分配であるならば、所得税が累進的であることは、ある程度までその機能を果たしているといえよう。しかしながら、所得税法に内在する租税支出はこの政策目的と乖離している。すなわち租税支出は、納税者間の水平的公平と垂直的公平を侵害する。この点、サリーは「一部の超高額所得者は、ほとんど、もしくは全く直接的に納税していない。より正確に言えば、彼らは非常に高額な租税支出の受益者である」(Surry and McDaniel 1985=1985:71)として、租税支出が反転的 (upside-down) という言葉を用いて指摘している。さらに、「所得税の累進課税の下では個人の税負担は所得に応じて増加するが、政府の支援も所得に応じて増加するべきである、とはならない」(Surry and McDaniel 1985=1985:80)と述べ、租税支出が所得再分配とは真逆の性質をもち、高所得層がより多くの租税支出を利用している実態を明確に批判している。

この事例としてサリーは、住宅補助プログラムに注意を向ける。

住宅プログラムはその大部分が高所得世帯向けのプログラムであり、おおよそ上位4分の1のみを対象としていると言える。したがって、貧困層の個人は、個人が納税額のない限り控除による恩恵を受けないため、プログラムの申告をする必要がまったくない。(Surry and McDaniel 1985=1985:77)

このような租税支出の反転効果への対策、および租税支出はそもそも納税している者のみに有効であるが、それらへの対策としてサリーは次のように述べる。

反転効果に加えて、租税支出による支援を実施するために所得控除、除外、免除を利用することは、課税最低限に満たない個人、赤字の事業主や欠損法人、非課税団体、政府機関などの非課税者が自動的に対象外になる。非課税者の排除は免除や控除の代わりに税額控除を用いることで反転効果が緩和されるような場合にも存在する。(Surry and McDaniel 1985=1985:72)

この方法によれば、税額控除分は課税所得を構成し、使用できなかった税額控除額は還付されることになる。今日の給付付き税額控除に類似した方法と言えよう。

以上述べてきたように、租税支出は高所得層の可処分所得をさらに増加させることになっている。これらを踏まえてサリーは、租税支出から直接支出に代替することが公平には望ましいとする。

4-2 課税の効率性との関係

租税支出を検討するための他の方法は、支出プログラムとして実際にその目的を達成しているか否か、および利益がコストを上回っているのか否かといったことを検討する、効率性を評価することがある。サリーは直接支出については費用便益分析の手法によりその効率性の分析が積極的に実施されているものの、租税支出についてはほとんど実施されていないことを批判する (Surry and McDaniel 1985=1985:82)。

租税支出が、その措置に起因して発生した活動の規模に基づく金額を大幅に上回るため、非効率的であることの例として、次のように述べる。

法人分野の事例としては、プエルトリコで事業を行う企業に対する免税措置がある。この免税措置の目的はプエルトリコ人の雇用創出であったが、企業への租税負担軽減枠 (tax saving) は、すなわち財務省の負担でもあるが、創出した雇用の規模に基づく金額をはるかに上回った。(Surry and McDaniel 1985=1985:83)

さらに1980年代初頭のアメリカは、投資税額控除、加速減価償却制度の景気刺激策の利用実績を踏まえて、租税支出制度を積極的に活用した時期であり、景気刺激策としては一定の成功を収めたが、そのような仕組みを生み出した租税制度の不条理さが広く一般に認識された時期でもある。とりわけ租税リースの範疇において、セーフ・ハーバー・リース、すなわち、課税所得もしくは納税額が十分ではないために利用することができない租税支出額を収益力のある企業に売却することができるという架空の租税リースをもたら売買形式が開発されて、リース対象物件が飛躍的に拡大した。このよう

な本来の目的が意図しないタックスシェルターの発生に対して、サリーは「これらの租税支出を利用するより高い所得ブラケットに属する投資家に対して継続的に棚ぼた的恩恵を与えているのである」(Surry and McDaniel 1985=1985:86)と痛烈に批判している。

このことから、サリーの租税インセンティブに対しては以下のように結論付ける。

このような事実の積み重ねから導き出される結論は、多くの租税インセンティブまたはそれに対応する直接プログラムがほとんど正当化されないということである。(Surry and McDaniel 1985=1985:87)

租税支出と直接支出とを代替する際の効率性の比較は、現在でも残される大きな課題である。

5. 租税支出への誤解と欠陥

直接支出と租税支出による間接支出とのどちらが経済的・社会的政策目的を達成するのにより効率的なのだろうか。サリーは政策決定者が「直接支出プログラムと租税支出プログラムのどちらかを選択する前に、彼らは、提案された目的を達成するための政府支援プログラムの必要性が実際に十分にあるか否かを決定しなければならない」(Surry and McDaniel 1985=1985:112)と述べ、まず、その政策目的の優先順位やそのプログラムの効果を検討する必要があるとする。さらに「そのプログラムは、どれくらいのコストがかかるのか？そのコストは予算全体の目的と優先順位と一致しているか？コストを管理するための仕組みがプログラムに組み込まれているか？」(Surry and McDaniel 1985=1985:112)についても追加的に検討する必要があるとしている。

そのうえでサリーは、租税支出を説明する上での誤りについて、以下を挙げている。

①租税支出は、政府資金を使用しない

この点については、直接支出プログラムに関連する費用は通常予算項目として表示されるのに対し、租税支出に関連する項目は歳入全体の数字に吸収されることになるが、いずれも政府資金を使用している、として、「このような事実を無視することは現実に目を向けていない」(Surry and McDaniel 1985=1985:100)と指摘する。

②租税支出は、私企業部門や私企業の意味決定を奨励する

この点については、「このような考え方はまったくの幻想である。政府が、直接支出プログラム、あるいは租税支出プログラムを通じて、そのどちらの方法で民間の手に資金を委ねるか否かにかかわらず、資金が政府から提供されているという事実には変わりはないのである。直接支出プログラムと租税支出プログラムのどちらを選択しても、民間の自発的行動や民間の意味決定の奨励であることに他ならない」(Surry and McDaniel 1985=1985:100)として、租税支出のみが民間部門の意味決定に寄与するという意見を否定している。

③租税支出は、直接支出よりも手続きが簡単である

この点については、年金計画、慈善寄付控除、投資税額控除などの租税支出に関する規定の複雑性を例に挙げ、「租税支出プログラムでも直接支出プログラムのいずれであっても、必要な数だけの管

理・規制を置くことができる」(Surry and McDaniel 1985=1985:101)とし、租税支出プログラムであっても政府による厳格な管理は可能であると指摘している。

④租税支出は、何らかの行動を行う予定の者に支出される

租税支出は、納税者がいずれ実行することになる活動を始めるために支払われることから、それは偶発的利益であるという主張については、直接支出プログラムであってもそれは同じことであり、制度設計の問題であると指摘する (Surry and McDaniel 1985=1985:102)。

⑤租税支出は、資源配分や市場の選択を歪める

この点については、「どちらのプログラムも、受給者の行動の変化をもたらすことが目的的政策である。プログラムを通じて提供される政府支援は、受益者の行動の変化を生み出すための手段なのである」(Surry and McDaniel 1985=1985:102)として、いずれのプログラムであっても、受益者の行動に変化をもたらすことから、資源配分や市場の選択を歪めることになることを指摘する (Surry and McDaniel 1985=1985:102)。

⑥租税支出は、高税率を維持できる

この点については、直接支出と租税支出の双方に同じように当てはまるとして、どちらの場合であっても政府の支出を伴うことになるため、それを賄う費用の増加によって税率は高くなることを指摘する (Surry and McDaniel 1985=1985:102)。

⑦租税支出は、適格基準を満たせば、誰でも利用できる

この点についても、直接支出と租税支出の双方に同じように当てはまるとして、どちらの場合であっても適格基準を満たした納税者であれば、誰でも利用できることを指摘している (Surry and McDaniel 1985=1985:102)。

⑧租税支出は、適格性を納税者自身で決定することができる

この点についても、直接支出と租税支出の双方に同じように当てはまるとしているが、どちらかと言えば、租税支出は私的な意思決定を伴っており、納税者は彼ら自身で除外もしくは各種控除に関して適格であることの意味表示が可能であるとして、「この適格性の自己申告は、個人が直接的に政府資金を申請する必要がないという点で、重要な心理的効果があるかもしれない」(Surry and McDaniel 1985=1985:103)と述べ、暗に租税支出の長所を指摘している。

租税支出の短所については、以下を挙げている (Surry and McDaniel 1985=1985:103-106)。

①反転 (upside-down) 効果：同額の所得控除は高所得者ほど有利になり、所得再分配効果を逆転させる。また、高所得者ほど租税優遇措置を利用している。

②適格要件：税金を納めてない者には効果が及ばない。

③税率効果：税率構造に依存する。

④予算の編成・執行・決算過程への効果：可視化しにくい。金額が明示されないので、いくら支出したかがよくわからない。

⑤社会的効果：租税支出に関連する、タックスシェルターが存在する。

⑥税務行政効果：規定も申告書も複雑になることから、申告者も税務当局もその理解に膨大な時間を費やすことになる。

⑦行政管理責任効果：産業行政の責任まで財務省がもつことになる

⑧租税原則への効果：税制において不公平を容認することになる

これらの租税支出の短所について、所得が課税最低限に達しない者は所得税の枠外に存在するために、間接補助の特典をなんら享受できない場合には、直接の経費支出である社会保険給付をするか、あるいは税額控除についての還付制度の利用（給付付き税額控除の利用）によって、自動的に所得保障する必要がある。また、この社会目的を租税支出の形で遂行しようと企てると真に救済が必要な者よりも富裕な者が大きな利益を受けるような場合には、課税対象税額控除 (taxable credit against tax) のような方法、または租税支出を利用するが、特定の所得階層以上でその租税支出を利用できなくすることによって、その水準未満の納税者のみに利益を与えるような方法を提案している (Surry and McDaniel 1985=1985:108)⁴⁾。

このような租税支出の短所を踏まえると、租税支出が浪費的で、非効率で、不公平であることは否定できない。しかし、これを直接支出プログラムで代替することで効率的で公平な補助金となり得るかと言えば、そう単純ではなさそうである。補助金の申請にも煩雑な手続きが必要であり、サリーが指摘しているように補助金の決定が客観的に社会的な優先順位の高いものから順々に行われていれば別であるが、現実には補助金も費用便益分析を考慮しないプログラムも多く存在している。したがって、租税支出と直接支出との代替を考えると、補助金のあり方も当然、問題とされなければならない。

6. おわりに

現行税制の不備を改善することは税制改革において重要なことである。国民の多くが租税を負担する現状を踏まえれば、公平な税制体系が要求され、その使途が厳しく管理され、開示されることは当然のことである。

租税特別措置が税制を歪めるのは、第1にそれが税制の不公平を醸成するからである。すなわち、高所得者に多く利用される優遇措置は、累進所得税が内蔵する所得再分配の逆方向への補助金と言える。第2に租税支出は効率性を侵害する。すなわち、租税特別措置により失う政府の歳入と租税特別措置の受益者が受領する金額の規模にギャップが生じる場合である。

現行税制にこのような欠陥がある場合、それを是正することが喫緊の課題となる。税制の欠陥を推計・開示し、租税支出による税制改革を進めることは現実的な解決策である。

アメリカでは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、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 (八木原 2021)。このことを踏まえれば、所得税を中心とした税制改革を着想するとき、サリーの租税支出論は有力な道標となろう。

<注>

- 1) Lawrence and Ajay (2022) において編集され公開に至った原稿は、ハーバード大学の Daniel Halperin 教授が2015年に自分のオフィスを片付けている際に発見したルーブリーフバインダーの文書が基礎となっている。
- 2) ブラムが、租税特別措置を特定受益者に対する補助金として指摘したことに言及しているのは小林 (1984) である。サリーが租税支出概念を構築する過程で、どの程度ブラムから影響を受けているのかについては今後の

研究課題となる。

- 3) 1933年にサリーはロースクールの Roswell Magill に1年間のフルタイムリサーチアシスタントとして採用される。この時、シャウプ (Carl Shoup) やヘイグ (Robert Murray Haig) らと連邦所得税の調査を担当している。サリーはこの仕事が、のちの彼の仕事の原点となったと述べている。「私は、所得税の構造を支えている理論的な支柱を見つけることに注力しなければならなかった。このことにより、私は早い段階で所得税の全体構造を把握し、その構造を論理的に分析することができると自負するまでになり、貴重な機会を得ることができた。所得税の構造に対して合理的 (rational) なフレームワークが考え出され、その結果、構造的な齟齬を認識できるようになった。私は、所得税を規則や施行令がランダムに並んだ集合体ではなく、内部的に一貫性のあるフレームワークとして捉えた。その後の私の仕事は、すべてこのアプローチが支配してきた」(Lawrence and Ajay 2022:xvii)。サリーは所得税の課税標準についてはサイモンズから包括的所得概念の影響を受けていると同時に、シャウプやヘイグからは所得税の基本的な体系と実務的な観点に基づく運用の実態からの乖離といった、租税支出概念の規範と標準の違いについての影響を受けているのかも知れない。
- 4) 給付付き税額控除については、予算提示の問題として、給付付き税額控除の還付部分を直接支出予算に含めるべきかそれとも給付付き税額控除の全体を租税支出予算とし、納税額と相殺する部分と還付される部分を別々に推計するかについての言及をしている (Surry and McDaniel 1985=1985:39)。そして、その具体的な事例として勤労所得税額控除を採り上げている (Surry and McDaniel 1985=1985:39)。

〈参考文献〉

- Bernard Wolfman, 1984, "Stateman, Scholar, Mentor", *Harvard Law Review*, 98:343-350.
- Blum, Walter J., 1955, "The Effects of the Special Provisions in the Income Tax on Tax Payer's Morale", in Joint Committee on the Economic Report, *Federal Tax Policy for Economic Growth and Stability*, Washington D.C: UNITED STATES GOVERNMENT PRINTING OFFICE, 251-260.
- 藤田晴, 1992, 『所得税の基礎理論』中央経済社。
- 木村弘之亮, 1973, 「税制改革への小径～租税支出の概念～」『法学研究』48 (3) : 81-88.
- 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, 1983, 「転換期を迎えたタックス・エクスペンディチャ」『経済論集』9 (1) : 155-162.
- 小林威, 1984, 「タックス・エクスペンディチャの生成と動向」大川政三編『準公共財の財政論』多賀出版, 231-257.
- 小林威, 1986, 「公平課税と米国税制改革案-タックス・エ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.
- Lawrence A. Zelenak and Ajay K. Mehrotra, 2022, *A Half-Century with the Internal Revenue Code The Memoirs of Stanley S. Surrey* : Carolina Academic Press.,2022.
- 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 University Press.
- 八木原大, 2021, 「租税政策における租税支出概念の検討ースタンリー・S.サリーの所説を中心にー」『社会学研究所紀要』3 : 27-40.
- 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.

A Study of Stanley S. Surrey's Tax Expenditure Theory in Tax Reform

YAGIHARA, Dai

This paper relies on Stanley S. Surrey's concept of tax expenditures to view special tax measures as subsidies by the tax system and as lost tax revenue. In public finance, the concept of tax expenditures is described as Surrey's, but earlier, Blum pointed out a similar idea from the perspective of fairness and simplicity. While Blum criticizes special tax measures solely from the perspective of tax theory and points out their effects, the novelty lies in the fact that Surrey points to special tax measures as a hotbed of inequity, inefficiency, and complexity in the tax system, and then Surrey adds the perspective of disclosing them quantitatively as budgets and replacing them with direct subsidies as needed.

Key words : Tax Expenditure, Comprehensive Income Tax, Tax equity, Tax efficiency, Tax Expenditure and Direct Spending