

## 第5章 租税支出の推計と経済的意義

日高政浩

### 1. はじめに

多くの OECD 諸国では政府が租税支出(Tax Expenditure)の推計を行い毎年公表している。OECD(1996)のまとめによると、租税支出の公表義務付けを行っている国にはオーストラリア、オーストリア、ベルギー、フランス、ドイツ、アメリカなどがあり、予算書の一部に組み込まれている国にはアメリカ、イギリス、ドイツなどがある。これらの国では租税支出は「税」の減免による間接的な政府「支出」であり、政策手段のひとつであると認識されている。一般に政策手段としては、公共事業などのように直接支出によるものと、規制や許認可など民間企業や個人の経済活動に対する関与などがあげられる。税制は政府の収入を支える代表的な手段であると同時に、再分配政策の役割も果たしている。同時に税の減免措置をとることによって間接的に便益を与えることもできるのである。

政府の活動の規模は政府の予算・決算あるいは財政統計や国民経済計算などを用いることで支出の総額と構成、税収とその構成を見ることができるが、租税支出である税の減免額は計上されていない。租税支出は実際に決算に計上された税収と、減免措置がない場合の税収(ベンチマーク税収)との差額と定義されるが、後者のベンチマーク税収が決算に計上されないので、推計しなければならないのである。

ベンチマークの設定については、各国で様々な違いがある。日本ではベンチマークと実際の税収との乖離は「租税特別措置」に記載されている項目に限定している。このような扱いは上記の OECD 諸国とは比較すると租税支出を狭い範囲に限定している。このことはわが国では租税支出の全体像をつかんでいないことを意味する。この報告では、OECD 諸国が推計しているような租税支出をわが国についておこない、その政策的な意義を明らかにする。以下では、租税支出についての考え方を整理したうえで、わが国の租税支出の推計結果をまとめる。さらに租税支出の政策意義と課題をまとめる。

### 2. 各国の租税支出の定義と公表

#### (1) 租税支出の範囲と定義

租税支出の定義は国によって異なっている。日本の定義については以下の記述がある。

「租税歳出 (tax expenditures) は、『正規』の税体系からの逸脱(departures from a “normal” tax structure)という点から概ね定義することができる。厳密な定義は、何が『正規』の体系と認識されるかによって、各国毎に若干異なっている。日本では、退職所得控除を含む大部分の諸控除が『特別』ではなく『正規』と考えられていることから、租税歳出はかなり限定されている。1999 年度における、いわゆる租税特別措置(so-called special measure)による減収額は、

約 2 兆円、すなわち GDP の 0.4% 程度にのぼる。<sup>1)</sup>

これによると日本では租税特別措置による減収額を租税支出と定義している。平成 18 年度の租税特別措置による減収額は 3 兆 2790 億円で GDP の 0.6% に相当する。これはオランダの租税支出が GDP の 2.39% (2003 年)、オーストラリアのそれが 4.2% (2001-02 年度) などと比較して小さい規模であるといえる<sup>2)</sup>。規模の違いは各国の租税支出の定義が異なることを反映していると考えられる。

租税支出の基本的な考え方として、2 つを紹介しよう。一つは政府の税収減少ととらえる考え方で、アメリカの「連邦税法で規定された所得控除、税額控除、軽減税率、猶予による税の減収」の定義である。もう一つは政府の間接的な支出ととらえる考え方で、オーストラリアの「特定の活動や特定階級の納税者に便益を与える税の減免」と定義である。これらは租税支出には税の減収と間接支出の 2 つの面があることを示している。実際、アメリカの租税支出の推計結果は間接支出として、政府の機能別支出に関連付けたものと、納税者の所得階級別減免額の 2 通りが提示されており、オーストラリアでも機能別政府支出と租税支出の併記と、税目別の減収額が提示されている。

## (2) 租税支出の推計方法

租税支出の推計方法は、OECD(1996)によって①税収遺失法(The revenue forgone approach)、②税収増加法(The revenue gain approach)、③支出等価法(The outlay equivalent approach)の 3 通りの方法に整理されている。が示されている

税収遺失法(The revenue forgone approach)は、税の減免のない場合の税収をベンチマークと定義し、ベンチマークに比べてどれだけ税収が減少しているかを計測する方法である。現実の税制とベンチマークとで納税者の行動が変化しないものと仮定している。

税収増加法(The revenue gain approach)は、税の減免措置を廃止した時どれだけ税収が増加するかを計測する方法である。正確な推計には、税制の変更によって起きる 2 次的な行動変化を推計する必要がある。

支出等価法(The outlay equivalent approach)は、租税支出と同じ便益を提供するに必要な政府の直接支出額を推計する方法である。このアプローチは、政府の直接支出の給付者が適切な課税の適用を受けるという前提の下で、課税後の租税支出と等価な便益を提供するには、課税前の直接支出でどれだけ必要かを計測する。

これらの方法のうち、実際の推計には①の税収遺失法が採用されている。したがって各国ともベンチマークを設定しているのであるが、この設定が国によって異なっている。具体例として、所得税の人的控除を取り上げよう。アメリカは人的控除を租税支出に含めないのに対して、フランスでは、世帯人員の違いを考慮した担税力の調整である  $n$  分  $n$  乗方式による税の減額を租税支出とみなしている。このような各国の違いは、言い換えると租

<sup>1)</sup> 政府税制調査会(平成 13 年資料 基礎小 2-1 より引用)

<sup>2)</sup> World Bank(2003) を参照。

税支出は定義の仕方によってその大きさが変化する恣意的な指標になる可能性があることを意味している。日本の定義のように、租税支出を租税特別措置法で規定されているものだけに限定することは一つの基準ではあるが、他の OECD 諸国とは大きく異なっている。

ただし、日本において租税支出を拡大定義している例も存在する。例えば横浜市では緑関連施策として固定資産税の減額措置を「租税支出」と位置づけている。また、内閣府の「平成 16 年度社会全体の子育て費用に関する調査研究」では、子育て費用の公費負担の内訳に「子どもの扶養控除」を「租税支出」と位置づけている。したがって、租税支出を租税特別措置に限定しない一般的な解釈が一部にはあるといえるが、包括的な議論はわが国では存在しない。そこで、日本の租税支出を推計する前に、租税支出を国税全体について推計しているオーストラリアの例をまとめておこう。

### (3) オーストラリアの租税支出

オーストラリア政府は 1998 年以降、毎年租税支出を推計し *Tax Expenditure Statement* を発行している。さらに、予算書にも租税支出に一章を割いている。租税支出は間接支出とみなされ、表 1 のように、政府の機能別支出と併記されている。

表 1 によると、政府の直接支出の総額は 2060 億ドルであり、租税支出の総額は 420 億ドルである。両者はいずれも政府の役割を果たすためのものであると考えると、合計 2480 億ドルが経済に対する政府の活動の大きさであるといえる。政府活動のうち租税支出の占める割合は 17% である。

機能別に租税支出を比較すると、社会保障・福祉、燃料・エネルギー、住宅・地域、農林漁業、およびその他の経済事情の割合が大きい。特に社会保障・福祉は直接支出の最大項目(820 億ドル、直接支出総額の 40%)だけでなく、租税支出の最大項目(270 億ドル、租税支出総額の 65%)でもある。このことは租税支出を考慮しない場合には、社会保障・福祉に対する政府活動を相対的に過小評価することを意味する。

租税支出の推計の詳細は、各税目について、所得控除や軽減税率などの減免項目別に示されている(表 2)。具体的に記載されているのは、①支出の機能別分類、②減免のタイプ、③減免制定年・終了年、④関連法条項、⑤解説などとともに、過去 3 年度分と該当年度の推計結果および将来 4 年度分の予測値を掲載している。これらの時系列の数値には過去の税制改革による租税支出の変化と今後の税制改革による影響を織り込んでいる。

表 1 機能別総租税支出と直接支出層租税支出 (2005-06)

	Tax expenditures(a)	Direct expenditures(b)
	\$m	\$m
<b>General public services</b>		
A. Legislative and executive affairs	3	768
B. Financial and fiscal affairs	0	3,958
C. Foreign affairs and economic aid	431	2,955
D. General research	0	2,346
E. General services	11	560
F. Government superannuation benefits	0	2,203
<b>Defence</b>	102	16,194
<b>Public order and safety</b>	0	2,558
<b>Education</b>	-2	15,883
<b>Health</b>	425	37,549
<b>Social security and welfare</b>	27,408	86,219
<b>Housing and community amenities</b>	570	2,248
<b>Recreation and culture</b>	60	2,585
<b>Fuel and energy</b>	1,680	4,046
<b>Agriculture, forestry and fishing</b>	475	2,780
<b>Mining, manufacturing and construction</b>	-560	1,905
<b>Transport and communications</b>	250	3,075
<b>Other economic affairs</b>		
A. Tourism and area promotion	15	209
B. Labour and employment affairs	450	3,825
C. Other economic affairs, nec(c)	8,372	840
<b>Other purposes</b>		
A. Public debt interest	0	3,628
B. Nominal superannuation interest	0	5,582
C. General purpose inter-governmental transactions	0	3,936
D. Natural disaster relief	0	211
E. Contingency reserve	0	36
<b>Not allocated to function</b>	2,454	
<b>Total(d)</b>	<b>42,144</b>	<b>206,096</b>

(a) Total measured tax expenditures by functional category are derived by summing individual tax expenditure estimates, excluding estimates that are rounded to zero (..) or unquantifiable (\*).

(b) Direct expenses by function, as reported in the 2005-06 Final Budget Outcome.

(c) 'nec' means not elsewhere classified.

(d) Totals may not sum due to rounding.

\*出所; Table 2.5 in *Tax Expenditure Statement 2006*

表 2 項目別租税支出の推計(例)

### C1 Concessional taxation of funded superannuation

Social security and welfare (\$m)

	2002-03	2003-04	2004-05	2005-06	2006-07	2007-08	2008-09	2009-10
	9,940	13,400	16,440	17,930	17,110	19,770	21,720	23,400
<i>Tax expenditure type:</i>	Exemption, reduction in taxable value						<i>2005 TES code:</i> C1	
<i>Commencement date:</i>	Introduced before 1985							
<i>Expiry date:</i>								
<i>Legislative reference:</i>	Part III, Division 2, Subdivision AA ITAA36 Part III, Division 3, Subdivisions AA and AB ITAA36 Part III, Division 14 ITAA36 Part III, Division 17, Subdivisions AAA, AAB, AAC and AACA ITAA36 Part IX ITAA36 Section 26-80 ITAA97 Section 115-10 and Paragraph 115-100(b) ITAA97 Section 320-135 ITAA97 Superannuation contributions tax acts (surcharge acts)							

The concessional taxation treatment of superannuation is the largest single tax expenditure. This treatment of superannuation comprises several related components. These components are described in Appendix B, along with estimates of their contribution to the concessional taxation of superannuation.

### 3. 租税支出の推計結果

日本の租税支出の推計には、オーストラリアのように間接支出として全体像を示したものはない。個別の税について分析したものとして上村(2008)の所得税の所得控除による租税支出の推計が存在する。上村(2008)は、税負担の軽減を所得階級別に比較し、垂直的公平性の観点から税負担の軽減の実態について言及している。この研究は、所得税の所得控除に限定されていたが、以下では租税支出を国税全体について推計し、目的別支出に関連付けて提示する<sup>3</sup>。

推計方法は各国で採用されている税収遺失法を採用する。この手法には減免措置がなかった場合の税収であるベンチマークを設定する必要がある。租税支出はベンチマーク税収と実際の税収の差額である。

表3は国税の租税支出を税目別に集計したものである。2006年のベンチマーク税収は66兆5340億円で、租税支出総額は17兆4650億円と推計された。ベンチマーク税収の26.2%が租税支出によって減少していることを示している。同年の租税特別措置による減収額は3兆2790億円とは5倍以上の開きがある。税目別に見ると、最大の租税支出は所得税の9.1兆円である。これはベンチマークの税収を39.2%減少させている。減収率で見ると揮発油税・航空機燃料税・石油石炭税の41.5%が最も大きい。

租税支出を一般政府の目的別支出と対応させたのが表4である。一般政府の支出総額は178.4兆円であり、国税の租税支出は17.5兆円である<sup>4</sup>。両者の合計195.9兆円が直接・間接支出の両方を見た政府活動規模と位置づけられる。国税の租税支出を加えることによって支出総額は8.9%増加している。このことは、租税支出を政府の活動に加えるかどうかで、政府規模が8.9%変化することを意味する。

表4によると、租税支出の中で最大の項目は経済業務である。租税支出を加えることによって経済業務の支出は27.3%増加することによって経済業務に含まれる直接支出の主なものに公共投資や社会資本の帰属便益とともに政府から民間部門への補助金1.6兆円がある。経済業務の租税支出9.6兆円は民間への間接的な補助金である。経済業務関連の補助金は直接支出によるものよりも、税の減免による間接支出のほうが5倍以上の大きさなのである。

また、政府支出の形態で見ると、租税支出17.5兆円はすべて税の減免という間接補助金の形態をとっているとみなすことができる。直接政府の補助金は経済業務以外のものも含めると総額で3.2兆円なので、間接補助金のほうが約5倍の大きさであるといえる。

---

<sup>3</sup> ここでの推計結果は日高(2009)を利用したものである。具体的な推計手順はこれを参照されたい。

<sup>4</sup> 一般政府は『国民経済経計算』で定義される政府部門で、中央政府だけでなく地方政府と社会保障基金が含まれる。これに対して租税支出は国税のみを取り上げているので、直接支出よりも範囲が狭い。このような扱いをしたのは、直接支出の多くの部分を占める医療保険や公的年金が社会保障基金に含まれているので、中央政府だけでは社会保障への政府の支出が過小に提示されるからである。

税目別租税支出の推計(平成18年度) 億円

	税収	租税支出(推計)	租税支出による減収率
所得税	140,541	90,648	39.2%
法人税	149,179	10,012	6.3%
相続税・贈与税	15,186	5,432	26.3%
消費税	104,633	11,062	9.6%
その他	81,152	57,498	41.5%
合計	490,691	174,652	26.2%

一般政府目的別支出と目的別租税支出(国税分)

兆円

	一般公共サービス	防衛	公共の秩序・安定	経済業務	環境保護	住宅・地域アメニティ	保健	娯楽・文化・宗教	教育	社会保護	合計
一般政府支出額	10.0	4.8	6.9	25.4	8.2	3.7	35.9	0.8	20.7	62.0	178.4
租税支出(国税)	0.0	0.0	0.0	9.6	0.0	1.0	1.9	0.0	0.1	4.9	17.5
合計	10.0	4.8	6.9	35.0	8.2	4.7	37.9	0.8	20.9	66.8	195.9
租税支出による増加率	0.0%	0.0%	0.0%	27.3%	0.0%	21.0%	5.1%	0.0%	0.5%	7.3%	8.9%

#### 4. 租税支出の政策的意義

租税支出の意義として、World Bank(2003)は①民間部門のインセンティブを高めることができる、②直接支出を決定するより決定までの時間が短い、③集権的な意思決定になじまない政府の補助を分権的に決定できる、④直接支出を減らすことができる、などをあげている。また、租税支出の短所として⑤税負担をしていない低所得者に恩恵がない、⑥税制が複雑になる、⑦政策評価の対象になりにくい、⑧既得権益化しやすい、⑨経済活動に中立的でない、をあげている。これらの論点は、政策手段として税の減免という租税支出が必要なのか、あるいは直接支出などの手段よりも有効なのかを問うものである。個別の租税支出について有効性を検討するには、他の租税支出の有効性との比較や直接支出との比較をしなければならないので、租税支出の全体像をとらえておくことが必要不可欠である。前節で国税についての租税支出の全体像を明らかにしたので、ここではその政策的意義について検討をしよう。

まず、租税支出の規模については、政府の活動を表す指標の一つと位置付けられる。政府規模を表す指標としては、支出総額や国民負担率などが代表的なものである。巨額の累積債務を抱えるわが国では、今後の財政収支の推移や国民負担率の推移に政策的関心が集まっている。税制改革は税収確保と公平な負担、経済への影響などの検討課題をもっている。しかしながら、租税支出である税の減免措置に対する認識はほとんどなかったといえる。前節で明らかにしたように、租税支出の規模は税収面で無視できるものでない。

租税支出を目的別にみると、経済業務、社会保護、保健などが大きく、これらを追加することで直接支出のシェアとは異なる姿が見られた。これは政府が経済に対する関与の実態を直接支出のみで見ることに問題がある可能性を示唆している。

租税支出を個別にみる場合には、どのようなタイプの納税者あるいは行動に減免の便益が与えられているのかに注目する必要がある。所得税の人的控除として、配偶者、扶養者、老年者、障害者への減免措置がある。これらは正規の税体系の中にあるものとして租税支出に含めないのか、あるいは特定の恩恵として租税支出に含めるべきなのかについて検討しなければならないが、その際、福祉施策の直接支出として代替できるのかどうかの一つの判断基準となる。所得税で配偶者控除による税の減免が 7800 億円、障害者控除による税の減免が 1600 億円ある。また相続・贈与税では配偶者控除による減免が 5200 億円、障害者の減免が 20 億円である。これらの減免措置の性格はまったく異なる。

企業への減免措置については、中小企業を対象にしたものがある。中小企業に対しては租税特別措置に規定された減価償却を通じた減額以外に、法人税の軽減税率や消費税のみなし課税による益税を租税支出として計上している。減額規模では法人税率の軽減によるものは少なく、益税のほうが大きい。みなし課税は事務負担の軽減を目的に導入されたものであるが、それによる益税の問題点は指摘されてきた。これを租税支出としてとらえることは、他の租税支出項目と比較しながら意義を検討することができるのである。

#### 参考文献

- 上村敏之(2008) 「所得税における租税支出の推計」『会計監査研究』、会計検査院、第 38 号 pp.11-24
- 日高政浩(2009) 「わが国国税の租税支出の推計」関西堺経済研究所ディスカッションペーパー (近刊)
- Aoki, T (2002) “Tax Expenditures in Japan” *The Otemon Journal Australian Studies*, Vol. 28, pp. 209-235
- Commonwealth of Australia (2006) *International Comparison of Australia’s Taxes*
- Commonwealth of Australia (2007) *Tax Expenditure Statement 2005-06*
- The World Bank (2003) *Tax Expenditures — Shedding Light on Government Spending through the Tax System, Lessons from Developed and Transition Economies*,