

# 地方税における租税支出の問題

日 高 政 浩

## 1. はじめに

本稿では日本ではなじみの薄い租税支出について、その概念と政策的な意義をまとめ、日本の地方税において租税支出を政策の指標として利用する意義について言及する。多くの OECD 諸国では租税支出の推計および公表が政府によっておこなわれ、指標として活用されている。具体的な活用としては、予算書の一部として公表されている国にはアメリカ、イギリス、ドイツなどがあり、予算書とは別に公表している国としてオーストラリアやカナダなどがある。租税支出についての定義は国によって異なっており、集計方法も異なっている。以下では、租税支出の定義について OECD 諸国の事例を紹介し、租税支出の政策的な意義について整理を行う。最後に、日本における租税支出の研究を紹介し、地方税についての租税支出を推計する意義について言及する。

## 2. 租税支出の定義

日本における租税支出の定義については政府税制調査会の資料に記載がある<sup>1)</sup>。このなかで、「租税歳出は正規の税体系からの逸脱という点から定義することができる」と示されている。さらに、「厳密な定義としては、何が正規の体系と認識されるかによって各国ごとに異なっている」という認識で、「日本では、退職所得控除を含む大部分の控除が特別ではなくて正規と考えられているということから、租税歳出は租税特別措置による減

収額である」として、租税支出の範囲を租税特別措置法に規定された項目による減収額に特定している。

日本の定義は、OECD 諸国の定義と比べると租税支出を狭い範囲に限定している。他の国の例としてアメリカとオーストラリアの例をあげておく。アメリカでは連邦政府の税法に記載されている税の減収分であると記されている。これは税収の減少という定義である。オーストラリアでは、租税支出を「特定の活動や特定の納税者に便益を与えるような税の減免」とであると記されている。これは租税支出が政府からの便益の側面を強調した定義になっているといえる。

租税支出の範囲をめぐる各国の違いの例として人的控除の扱いをあげておこう。アメリカでは人的控除は租税支出に入れないとされているのに対し、フランスでは世帯の税負担の格差を考慮するためのN分N乗法が租税支出の項目であると示されている。

日本の租税支出の範囲は租税特別措置による減収額に限定されているので、その金額は、平成18年度では3兆2000億円程度、平成20年度では5兆860億円程度である（図表1、図表2）。これは、年度が異なるもののオーストラリアの租税支出規模がGDPの4.2%、オランダのそれが2.39%と比べると規模が小さい<sup>2)</sup>。このことは、日本の租税支出の定義が狭い事を示していると考えられる。

日本において、租税特別措置以外のものまで租税支出に含める解釈をしている資料が存在する。

1) 政府税制調査会資料(平13.10.2基礎小2-1)参照

2) The World Bank (2003) *Tax Expenditures ? Shedding Light on Government Spending through the Tax System, Lessons from Developed and Transition Economies* 参照

図表1 租税特別措置による減収額  
租税特別措置による減収額（平成18年度ベース）億円

所得税	17,550
住宅ローン控除	8,060
生命保険料・損害保険料	2,780
配当所得の課税の特例	2,120
公的年金等控除の最低控除額等の特例	1,620
老人等の少額預金の利子の非課税等	730
その他	2,240
法人税	10,880
試験研究費の総額に係る税額控除等	5,970
中小企業投資促進税制	2,110
情報基盤強化税制	1,000
その他	1,800
その他	4,360
合計	32,790

※『図説日本の税制 平成20年度版』より作成

図表2 租税特別措置の規定による増減収額（平成20年度ベース） 億円

所得税関係	15,400
住宅借入金等を有する場合の所得税額の特別控除	8,240
確定申告を要しない配当所得	3,360
公的年金等控除の最低控除額等の特例	1,530
青色申告特別控除	710
上記以外の減収項目	1,560
法人税関係	9,740
試験研究を行った場合の法人税額の特別控除	6,510
中小企業者等が機械等を取得した場合の特別償却又は法人税額の特別控除	2,560
退職年金等積立金に対する法人税の課税の停止	1,560
情報基盤強化設備等を取得した場合の特別償却又は法人税額の特別控除	900
中小企業者等の少額減価償却資産の取得価額の損金算入の特例	520
上記以外の減収項目	1,640
交際費等の損金不算入	(増収額) 3,950
その他	25,720
石油化学製品の製造のため消費される揮発油の免税等	37,890
地価税の課税の停止	1,730
土地の売買による所有権の移転登記等の税率の軽減	1,540
小規模宅地等についての相続税の課税価格の計算の特例	970
住宅取得等資金の贈与に係る相続時清算課税制度の特例	790
引取に係る特定石炭の免税	520
石油化学製品の原料用特定揮発油等に係る石油石炭税の還付	510
上記以外の減収項目	2,070
揮発油税及び地方道路税の税率の特例	(増収額) 14,300
自動車重量税率の特例	(増収額) 6,000
合計	50,860

※『図説日本の税制 平成20年度版』より作成

ひとつは、横浜市のホームページで示されているもので、緑関連施策事業として、固定資産税の減免措置に「租税支出」の語を与えている<sup>3)</sup>。また、

内閣府は「平成16年度 社会全体の子育て費用に関する調査研究」の中で、子どもの扶養控除を租税支出とみなしている。これらは、租税支出を

3) <http://www.city.yokohama.jp/me/gyousei/citytax/kenkyukai/pdf/05-07zigyohi.pdf> 参照

OECD 諸国でとらえているような、税の減免による間接的な政府支出という定義に沿った整理であるといえる。

### 3. アメリカ、オーストラリアの租税支出の公表

租税支出の公表方法についてアメリカとオーストラリアを紹介しよう。まず、アメリカでは租税支出を間接支出としてとらえたもので、政府支出に関連付けてまとめている。この表には 2007 年から 2011 年までの期間、すなわち現時点から将来にわたっての推計値が示されている。もともと租税支出は決算値ではなく推計値であり、このような提示の仕方ができるのである。

もう 1 つの提示方法は、租税支出を税の減免額的面からとらえたもので、所得階級別に整理したものである。税の減免項目ごとにどの所得階層がどれくらいの税の減免を受けているのか表にまとめてある。このように租税支出を、政府の目的別の間接支出としての整理と、税の減免の受益者についての整理の 2 つが行われている。

オーストラリアの租税支出はまず、間接支出として、直接支出と金額を対比させながらまとめて

いる（図表 3）。直接支出の総額が 206,096（10 億ドル）であるのに対し、租税支出が 42,144（10 億ドル）であり、直接支出の 5 分の 1 程度の間接的支出があることが示されているのである。

この提示による政策的な意義は、税の減免を通じた間接的な支出を加算することにより、政府の活動についての情報が追加されていることである。例えば、直接支出の中で最大のものは社会保障・福祉であるが、租税支出としても最大の項目になっていることが示されている。このことは、社会保障への政府の関与を直接支出だけで測る場合には、その果たしている役割を過小評価することを意味している。

もう 1 つの例として、経済業務への支出がある。「その他の経済業務」の直接支出は 840（10 億ドル）にすぎないが、税の減免による間接支出は直接支出の約 10 倍の 8,300（10 億ドル）に達する。この直接支出には各種の産業への補助金が含まれているが、この表によると補助金は直接支出によるのではなく、税の減免を通じて間接的に行われているのが主であることがうかがえるのである。

このように、直接支出の構成と間接支出の構成が異なることは、直接支出のみで政府活動を測る

図表 3 直接支出と間接支出（オーストラリア）

	Tax expenditures(a) \$m	Direct expenditures(b) \$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	15,683
<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.

図表4 税目別租税支出（オーストラリア）

Year	Income tax					Other	
	Personal income	Business income	Retirement income	Fringe benefits	Capital gains	Commodity	Natural resources
2002-03 (est)	9,714	3,647	10,865	2,028	3,150	-137	180
2003-04 (est)	10,896	3,105	14,271	2,175	3,314	-356	150
2004-05 (est)	11,494	3,242	17,388	2,547	4,619	-327	330
2005-06 (est)	12,064	2,886	18,835	2,650	5,575	-116	250
2006-07 (proj)	12,609	2,787	17,940	2,607	5,562	-436	250
2007-08 (proj)	14,724	2,903	21,025	2,691	5,447	-370	250
2008-09 (proj)	15,333	3,088	22,970	2,829	5,712	-260	250
2009-10 (proj)	15,849	3,215	24,685	2,962	5,995	-260	250

(a) Measured tax expenditures by benchmark are derived by summing the individual tax expenditure estimates, excluding estimates that are rounded to zero (.) or unquantifiable (\*).

ことは、実態を見誤る可能性があることを示唆する。政府活動の実態を把握するには、直接支出の規模や構成を見るだけでなく、税の減免を通じた間接的な関与の大きさにも注目することが必要である。

オーストラリアの租税支出の第2の提示方法は、税目別租税支出としての整理である（図表4）。この表では2005-2006年度までの過去分と、2006-2007年度以降の将来予測値が示されている。

#### 4. 日本の租税支出の推計

日本における近年の租税支出の研究として、上村（2008）の所得税の所得控除による租税支出の推計がある。この中で、垂直的公平の観点から租税支出の実態をつかむことが必要であるという問題意識に基づいて、所得階級別の所得税軽減額を提示している。所得控除の大きさについて研究したものとしては、森信・前川（2000）がある。また、租税支出という観点ではないが、上村（2008）が指摘しているように、消費税の益税を推計したものに橋本（2002）がある。そのほかには、税の減免措置の実態を精査した報告として、会計検査院が租税特別措置について平成16年から18年にかけて行ったものがある。

#### 5. 租税支出の推計方法

租税支出の推計方法には、3つの方法がある。第1は、税の減免による減収額をとらえる方法で、税の減免がなかった場合をベンチマークの税収と定義、実際の税収との差額を推計する方法である。

第2は税の減免措置を廃止した場合にどれだけの税収が増加するのかを推計する方法である。第3は、間接的な支出である租税支出を廃止し、同様の便益が得られるような直接支出を行う場合に必要な税収を求める方法である。これらの方法のうち、第2、第3の方法では政策変更による個人や企業の行動の変化を考慮することが必要であるとされている。

各国の実際の推計には、これらの方法のうち、第1の方法がとられている。以下で紹介する日高（2009）の推計結果も第1の方法を採用している。この方法では、税の減免措置がない場合のベンチマークを設定することが必要になる。以下では、ベンチマーク設定についてのポイントをまとめておく。

まず、租税支出の、「特定の個人や特定の行動に対する税の減免」の定義からの設定である。これは、特定の個人に対する間接的な政府支出、或いは特定の行動についての税の減免によるサポートを指すので、すべての納税者に共通の基礎控除は「特定の個人」への減免にあたらないと判断される。これに対して、人的控除のうち配偶者控除や扶養者控除は、配偶者の有無や、扶養者の有無は個人によって異なっている。したがってこれらは「特定の個人」への減額と解釈することができる。もちろん、この分類は絶対的なものではないことに注意が必要である。前述のように、アメリカでは人的控除を租税支出項目とみなしていないのに対しフランスでは租税支出に含めているように、国によって範囲が異なっている。

次に、軽減税率による租税支出については2通りが考えられる。まず、中小企業の軽減税率は法

人所得が同一であっても資本金が小さい場合には低い税率が適用されて税負担が軽減されるので、「特定の」減免措置であるとみなすことができる。これに対して、所得税の累進構造による税率の違いは租税支出には含まれない。結果的に、高所得者は高い限界税率、低所得者は低い限界税率が適用されるが、すべての人が共通の税率表に直面しているからである。

租税支出の定義には、間接的な政府支出からのアプローチもある。すなわち、税の減免措置を直接の政府支出に置き換えられるものは租税支出とみなし、置き換えることのできないものは租税支出に含めないという基準である。

## 6. 日本の租税支出の推計

租税支出の推計について日高（2009）の一部を紹介しておく。これは平成18年の国税について、国税庁統計年報書をベースに推計したものである

（図表5）。これによると平成18年の税収49兆円に対して、租税支出は約17兆円であると推計されている。減免措置がない場合のベンチマーク税収が約66兆円に対して租税支出は26%に該当する。また、これはGDPに対して約3%であり、前述のオーストラリア、オランダの水準に近い。

次に、国民経済計算の分類に従って租税支出を政府の目的別支出に対応させたのが図表6である。これによると、社会保護と経済業務に租税支出が集中している。経済業務には民間産業に対する補助金が含まれているが、直接の補助金だけでなく、税の減免による間接的な補助金が占める割合が大きいことを示している。

## 7. 経済的意義

租税支出の推計を行うことの意義としては、先行研究でいくつかの点が指摘されている。まず、租税支出の長所として、税の減免を通じて民間部

図表5 税目別租税支出の推計 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%

日高（2009）より引用

図表6 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 a	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) b	0.0	0.0	0.0	11.9	0.0	0.2	2.0	0.0	0.1	4.8	19.0
合計 c=a+b	10.0	4.8	6.9	37.3	8.2	3.9	37.9	0.8	20.9	66.8	197.4
租税支出による増加率 b/c	0.0%	0.0%	0.0%	31.9%	0.0%	5.2%	5.2%	0.0%	0.5%	7.2%	9.6%

日高（2009）より引用

4) 日高(2009)では相続税の配偶者控除は推計結果を示しているが、租税支出には含めない方がよいのではないかとの見解を付している。



門の特定の行動を高める誘導を図ること、直接支出を決定するよりも決定の時間が短い、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、政府支出の規模を小さくできるなどが挙げられている。

短所としては、税負担をしていない低所得者に恩恵がない、税制が複雑になる、政策評価の対象になりにくい、既得権益化の可能性などがあげられる。

租税支出の推計結果を提示することによって得られる重要な情報として、間接支出としての租税支出の規模と構成を把握できることを指摘しておく。前述のように、オーストラリアの租税支出では直接支出のみの支出シェアと租税支出を含めた支出シェアでは異なる形が現れることは、政策的に重要である。政府の果たすべき役割を議論する際に、政府活動の実態をとらえなければならないが、直接支出だけを見ているのでは見誤る可能性がある。

さらに、直接的な関与と間接的な関与のどちらが有効であるのかについても精査しなければならない。経済業務の支出のうち、補助金に分類されるのは1.5兆円である。これに対して租税支出は9.6兆円であり、補助金としては税による減免の方がはるかに多いのである。

人的控除による租税支出は、政府の目的別支出の中では社会保護に分類してあるが、項目別に直接支出と対応させておくことが、それぞれの税の減免の経済的な意義を考察するのに有効である。例えば、「配偶者控除」は所得税と相続税にあり、それによる税の減免額は所得税が7800億円、相続税・贈与税が5200億円であると推計されているが、その意義は大きく異なる。所得税の配偶者控除は人的控除を租税支出に含めるべきかどうかの判断と同列に置くことができるので、直接支出としては「家族手当」のような支出の代替とみなすことが適当かどうか判断基準となろう。相続税の場合には、配偶者の相続財産の形成への関与が他の相続人とは一般に異なると考えられる。相続税の配偶者控除による税の減免を代替する直接支出を想定することは困難であろう<sup>4)</sup>。

社会保護に含まれるものとして、障害者につい

ての控除があげられる。間接的な支出として、所得税で障害者関係の控除が1600億円、相続税について20億円程度である。これは社会保障の全体像を考える際に、この規模と手段が適切であるかを判断する際の追加情報である。

政府支出の対GDP規模は、国際比較の指標として使われるが、政府の活動としては、これ以外に民間の経済活動への規制など金額では表されないものもある。間接的な租税支出も国民経済計算には記されていないが、多くの国ではこれを政府が推計している。租税支出の推計は、したがって政府の活動規模を補足する役割を果たすと考えることができる。ただし、これはその範囲の設定によっては、恣意的な計算結果になる可能性があることに注意しなければならない。

推計の誤差は範囲を過大に設定する場合と過小に限定する場合の両方に発生する。前述の人的控除のようにこれを含めるのか、含めないのかの判断が分かれるものも存在している。日本においては租税支出をめぐる議論はほとんど行われておらず、その範囲についての合意もないといえる。現時点では、租税特別措置による減収額という限定された範囲を出発点にしている。したがって、今後の議論を行うためには、なるべく広く租税支出を採用し、採用すべきかどうかの精査の材料を提供することに意義があると考えられる。

## 8. 地方税における租税支出推計の意義

海外では地方政府によって租税支出が推計され公表されている例が存在する。図表7のように、オーストラリアのビクトリア州の予算書には、租税支出が将来にわたって税目別に推計され、ダウンロード可能な資料として提供されている。

日本においては、地方自治体によっては個人住民税や法人住民税などの税目について、減免措置を設けている理由とそれによる減収額をまとめたものが存在する。ただし、この資料が公開されているとは限らず、また全体の集計が行われているのではない。

日本の地方税について租税支出を推計することについての関心事として、2つの点があげられる。

図表7 ビクトリア州の税目別租税支出

Table 4.1: Aggregate tax expenditures (excluding thresholds) by type of tax

Description	(\$ million)				
	2006-07 Estimate	2007-08 Estimate	2008-09 Estimate	2009-10 Estimate	2010-11 Estimate
Land tax	1 549	1 285	1 337	1 310	1 291
Payroll tax	697	716	735	762	793
Gambling tax	75	71	75	80	84
Motor vehicle taxes	68	71	74	77	79
Other stamp duties	134	197	197	245	248
Congestion levy	42	43	44	45	46
<b>Total estimated tax expenditures</b>	<b>2 565</b>	<b>2 383</b>	<b>2 463</b>	<b>2 519</b>	<b>2 542</b>

Source: Department of Treasury and Finance

1つは、国と地方の財政関係を前提にしたときの、地方税の減免措置による減収の経済的な位置づけが国税とは異なる点である。日本の地方税は、各地方団体が独自に設定しているのではなく、地方税法として統一されている部分が多い。このため、減免措置を間接支出としてとらえる場合、その目的が地方政府の政策目的による間接支出ではなく、本来国の政策目的による間接支出であるべきものが地方税の減収を通じて行われている場合が存在することが考えられる。例えば、耐震構造に関する固定資産税の特例措置は、国が定めたものであるが地方税の減収になる<sup>5)</sup>。したがって、わが国の地方税の租税支出については、国の定めによるものと、地方独自のものに整理をすることが政策的にも重要な意味を持つ。

もう一つは、税の減免を、近年の公共経済学の注目される分野の一つである、租税競争ととらえるアプローチである。地方自治体の経済政策としての税優遇による企業誘致はこれに含まれる。租税支出は間接的な補助金としてとらえられるものであり、この間接補助金が財政規模に対してどれくらい規模であるのかということは、直接支出に追加すべき重要な情報であると考えられる。

これらの点は、地方分権の流れの中で重要性を増すといえる。地方自治体が収入と支出の両方に対して責任を持つ比重が高くなるほど、地方税の減収は大きな意味を持つことになる。租税支出の観点からは、税収の減少は間接的な支出なので、その間接支出の必要性についての説明責任が、地方分権の進展とともに増すと考えられる。

5) この例は、地方税研究会の議論の場で前田高志教授（関西学院大）、林宏昭教授（関西大学）をはじめとする出席者の方々から指摘された例である。前田教授は2月に行われた同研究会の報告と関連付けながら、国が地方税の特例措置を定めることは地方の課税自主権を侵すことにはならないとの見解を示された。

参考文献

上村敏之(2008)「所得税における租税支出の推計」『会計検査研究』、会計検査院、第38号 pp.11-24  
 橋本恭之(2002)「消費税の益税とその対策」『税研』Vol.18 No.2  
 日高政浩(2009)「わが国国税の租税支出の推計」(mimeo)  
 森信茂樹・前川聡子(2000)「アメリカとの所得税額比較—課税ベース比較分析—」『税研』Vol.15 No.4  
 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*,