

平成 20 年度海外行政実態調査報告書

アメリカ連邦政府と地方政府における租税支出レポートの 現状と日本財政への適用に関する考察

特別研究官 上村 敏之（関西学院大学 経済学部 准教授）
上席研究調査官付副長 青木 孝浩

平成 21 年 3 月
上席研究調査官

本報告書の内容は、すべて執筆者の個人的見解であり、会計検査院の公式見解を示すものではない。

はじめに

近年になって、わが国では、租税特別措置に注目が集まるようになってきた。租税特別措置とは、大ざっぱに言えば、税の減免措置である。租税の原則から考えれば、租税特別措置は、中立性や公平性の原則からの逸脱である。そのため、租税特別措置の情報は、財政の透明性の観点からも、政策評価の観点からも重要である。

また、日本の財政は巨額の財政赤字に苦しんでおり、少子高齢化は追加的な財政支出を求めている。仮に、効果の薄い租税特別措置がなされているならば、その租税特別措置を廃止して、税収を高めることができる。もしくは他の重要な施策の財源となる。逆に、効果の高い租税特別措置であれば、それがなぜ、租税特別措置として存在するのかが問われる。なかには、通常の税制として恒久化することが望ましい措置があるかもしれない。

日本では、租税特別措置の制度が存在するが、租税特別措置よりも広い概念として「租税支出」がある。現在の日本では、なじみの薄い考え方もかもしれないが、国際的には重要な概念である。日本の租税特別措置が、主に産業部門への税の減免措置であるのに対し、租税支出とは、家計部門も含めて税による「隠れた補助金」を広くとらえる概念である。

しかも重要なことは、多くの先進国では、租税支出の金額が、「租税支出レポート」として公開されていることである。翻って日本では、広い意味での租税支出レポートは作成されていない。先進国のなかで、租税支出レポートを作成していない国は、日本ぐらいといってもよい。

租税支出レポートの公開は、財政の透明性を高める意味をもつ。政府の信用力を高めるためには、財政の透明性を高める必要がある。財政再建を進める上でも、さらには租税支出と直接支出の政策評価の比較を行う上でも、租税支出レポートの公開は重要性が高い。日本で租税支出レポートが報告されていないことは、日本財政の透明性が低いことを示唆する。また、租税支出は、厳しい運営を強いられている日本財政にとって重要な意味をもってくる。租税支出がどのような効果を持っているかについての評価する方法としては、会計検査院による検査が考えられる。

本報告書では、以上のような問題意識にしたがい、租税支出レポートの現状と活用について調査した結果をまとめる。調査対象としては、アメリカ合衆国（以下、アメリカとする）を選択した。その理由のひとつは、租税支出の考え方が、アメリカから誕生したからである。

アメリカでは、連邦政府はもちろん、多くの地方政府でも、租税支出レポートが作成され、公開されている。彼らは、どのように租税支出レポートを作成し、活かしているのだろうか。さらに、租税支出の問題点や課題は何だろうか。日本財政に対する示唆は何だろうか。

本報告書は、日本ではほとんどなされていない海外の租税支出レポートに関する調査報告書となる。租税特別措置に注目が集まるなか、より広い概念である租税支出についての調査結果を報告しておくことは、日本の今後の財政政策において有益だと考えられる。特に、本報告書では、アメリカの租税支出レポートの技術的側面に着目し、日本財政に適用するための可能性を探っている。

本報告書の構成は次の通りである。第1章では日本ではあまり知られていない租税支出の概念についてまとめる。第2章では、このたびの海外行政実態調査を元にして、アメリカ連邦政府における租税支出レポートの状況について述べる。第3章は、同様に海外行政実態調査から、いくつかのアメリカの地方政府による租税支出レポートの状況を報告する。これらを受けて、第4章では、日本の租税特別措置について述べる。最後の第5章では、租税支出レポートの意義と日本に租税支出レポートを導入する際の課題についてまとめる。

本報告書は、上村敏之特別研究官（関西学院大学経済学部准教授）と青木孝浩上席研究調査官付副長が、平成20年9月7日から14日にかけて、アメリカにおいて実施したヒアリング調査を元にまとめたものである。調査では、連邦政府の3機関と3つの地方政府を訪問し、主に租税支出レポートを作成している当事者たちへのインタビューを行った。調査日程については、本報告書末尾の【付録 調査日程】のとおりである。また、日本においては、租税特別措置について、財務省にてヒアリング調査を行った。国内外の調査に協力していただいた関係者の方々にお礼を申し上げたい。

目次

1．租税支出とは何か	1
1．1．租税支出の概念	1
1．2．租税支出レポートの登場	2
1．3．各国の租税支出レポートの国際比較	4
1．4．租税支出の政策評価	5
1．5．租税支出の計測方法	6
1．6．日本における租税支出の推計例	8
2．アメリカ連邦政府における租税支出レポート	9
2．1．アメリカにおける租税支出の背景	9
2．2．アメリカ連邦政府の租税支出の傾向	13
2．3．租税分析局（OTA）の租税支出レポートについて	15
2．3．1．租税支出レポートの背景	
2．3．2．租税支出の推計方法	
2．3．3．租税支出レポートの特徴	
2．3．4．ベースラインの考え方	
2．3．5．租税支出レポートの利用実態	
2．4．合同税務委員会（JCT）の租税支出レポートについて	21
2．4．1．租税支出レポートの特徴	
2．4．2．ベースラインの考え方（１）	
2．4．3．ベースラインの考え方（２）	
2．4．4．租税支出レポートの利用実態	
2．5．アメリカ会計検査院（GAO）による租税支出の評価と指摘	27
3．アメリカ地方政府における租税支出レポート	31
3．1．アメリカ地方政府における租税支出レポートの公開状況	31
3．2．マサチューセッツ州政府の租税支出レポート	32
3．2．1．租税支出レポートの背景	
3．2．2．租税支出レポートの特徴	
3．2．3．租税支出レポートの利用実態	
3．3．メリーランド州政府の租税支出レポート	35
3．4．ニューヨーク市の租税支出レポート	37

4 . 日本の租税特別措置について	41
4 . 1 . 租税特別措置とは	41
4 . 2 . 「租税特別措置による減収額試算」とは	42
4 . 3 . 租税特別措置をめぐる政治的な状況	46
5 . 租税支出レポートの意義と日本への示唆	49
5 . 1 . アメリカの租税支出レポートの現状について	49
5 . 2 . 租税支出レポートの意義についての考察	50
5 . 3 . 租税支出レポート導入に向けた課題	52
【資料：アメリカ連邦政府の租税支出の項目】	54
【主要参考文献】	57
【付録 調査日程】	59

1 . 租税支出とは何か

1 . 1 . 租税支出の概念

租税の最大の目的は、政府の歳出をまかなう財源を確保することにある。国家における最高の権威を利用し、政府は強制的に租税を徴収する。租税は国民に対する公共サービスの原資となるから、租税と公共サービスには対応関係を見出すこともできる。このような考え方は、応益課税の原理として整理できる。

その一方で租税には、所得再分配の役割も求められている。市場で決定される一次的な所得分配は、一般的には公正な所得分布をもたらすとは考えにくい。そこでは、所得分布の拡大といった社会的な不公正の発生が不可避である。そのため、所得税などが累進的な税率構造をもつことで、所得再分配を実施し、公正な所得分布を実現しようとする。このような考え方は、応能課税の原理として整理される。

これらの租税の基本的な考え方とは別に、政府は租税を用いて、特別の政策を実施することがある。そのなかに位置するのが「租税支出」である。たとえば、特定の人物や地域に対する税の軽減措置は、租税を利用して支出を行うことに他ならない。このことは、租税が応益課税や応能課税の原則を部分的に放棄して、それらを超越した形で、税の軽減による政策が優先されていると考えられる。

現代の租税原則には、中立、公正、簡素の 3 原則がある。中立の原則は租税が経済主体の経済行動に歪みを与えないこと、公正の原則は市場によって一次的に分配された所得が社会的に公正でない場合に、租税によって公正な所得分布に正すべきであること、簡素の原則は租税制度が多額の徴税コストを発生させないこと、これらが要請されている。租税支出は、これらの租税原則からも、逸脱する形でなされることが多い。

まず、中立性の原則は、家計や企業などの経済主体の経済行動に対して経済的なひずみ（資源配分上の超過負担もしくは死荷重的損失）をもたらさないような税制を求めている。この点に関して言えば、租税支出は中立性を損ねるだろう。なぜなら、租税支出は、ある特定の経済主体に対する特別な減免措置であるから、その経済主体だけが優遇されることで、資源配分をゆがめることになる。たとえば、減免措置があるがゆえに、資源が過剰に入り込み、他に使われるべき資源が奪われる恐れもある。

次に、公平性の原則には、水平的公平性と垂直的公平性の二種類がある。一般に、水平的公平とは、同じ所得の経済主体であれば同じ税負担であるべきという公平性である。垂直的公平性については、所得分配の価値判断を必要とするため、何をもって公平かの判断は難しい。とはいえ、租税支出は、特定の経済主体に対して適用されるものであるから、同じ所得の他の経済主体がいる場合には、少なくとも水平的公平を損ねることになる。

最後に、簡素の原則はシンプルな税制を要請するものであるが、租税支出は明らかに税

制を複雑化する。したがって、簡素の原則も租税支出は逸脱するといえる。

ところで、政府の政策は、多くが直接的な支出によってなされる。直接支出は、民主主義的な予算過程に組み込まれ、議会の承認による国民の合意を得て予算化され、執行される。ところが、租税支出は通常の予算の外（オフ・バジェット）におかれる場合が多く、一般の国民には可視化されていない。少なくとも、日本では予算の外に租税支出は位置している。

政策の効果からいえば、直接支出も租税支出も、国民に対して政府が、直接的もしくは間接的に支出を行っていることには変わりはない。それにもかかわらず、予算に組み込まれる直接支出は財政の透明性が高く、予算に組み込まれない租税支出は財政の透明性が低い。財政民主主義の立場からいえば、租税支出についても予算として明確化する必要性が強調されるだろう。

租税支出の登場は古い。その提唱者であるスタンリー・サリー教授は、Surrey(1973)において、租税制度に組み込まれている各種の免除、控除、および特別措置などは、直接支出と同様な効果をもつ「隠れた補助金」であり、これを租税支出として把握する必要があると強調した。公共支出の評価については、直接支出だけでなく、租税支出の経済効果を加えて行う必要があるという認識である。そのためには、租税支出を数量的に把握することが不可欠となる。

理念的には、租税支出を計測するためには、あるべき租税の姿を想定し、そこからの逸脱として租税支出をとらえなければならない。基準となる税制には、税率構造、会計処理、控除の構造、税務処理上の課税の扱い、国際的な課税義務を含む。具体的には、所得控除、税額控除、軽減税率、各種の特別措置が租税支出に含まれる。

1.2. 租税支出レポートの登場

租税支出の実態を数量化し、それをまとめたものが租税支出レポートである。租税支出の概念を誕生させたアメリカでは、1974年の議会予算執行留保法（the Congressional Budget and Impoundment Control Act of 1974）によって、租税支出が明文化された。これにより、連邦議会予算局（Congressional Budget Office）に対して、議会への租税支出レポートの作成と提出が義務付けられた。また、同法により、大統領が議会に提出する予算に、租税支出レポートを付属書類として添付することになり、財務省（The Treasury Department）がこれを作成することとなった。

法律による定義によると、「租税支出とは、連邦税法が定める総収入からの特別の除外、免除または特別の税額控除、特別の税率または課税の繰り延べによって、もたらされる歳入のロス」とされている。

当初、サリー教授は、包括的所得概念を基礎とする租税を基準（ベースライン）として、そこから逸脱する租税制度を租税支出とみなした。ただし、包括的所得税をベースライン

とすべきかという点に、多くの批判が投げかけられた。包括的所得税があるべき租税の姿かどうかは、支出税や最適課税論などとの、租税のあるべき論の論争を紐解くまでもなく、価値判断にゆだねられている。そのため、近年においては、包括的所得概念からの逸脱というとらえ方ではなく、租税制度における各種の免除、控除、特別措置を租税支出として実態的にとらえることも多いようである。

このことを反映してか、どの租税について租税支出を計測するかは、各国によってまちまちである。表１．１は、租税支出レポートを作成して公表している国が、どのような租税の租税支出を報告しているかを示している¹。また、ある所得控除を租税支出ととらえる立場もあれば、その所得控除をベースラインとして租税支出に含めない立場もある。すなわち、何を「特別」な扱いとするかによって、租税支出の項目が変わってくる。そのため、各国によって租税支出の項目にはばらつきがある。

表１．１ 租税支出レポートの範囲の国際比較

国	範 囲		分類方法
	租税の種類	政府のレベル	
オーストラリア	個人所得税、退職金税、フリンジ・ベネフィット税、営業税、物品税	中央政府	経済的機能別、納税者への影響別など
オーストリア	直接税、間接税	すべてのレベルの政府	租税の種類別、受益者別
ベルギー	個人所得税、法人税、物品税、抵当書留料金、付加価値税、保険に対する課税	連邦政府	租税の種類別、意図された目的別など
カナダ	個人所得税、法人所得税、財・サービス税	連邦政府	租税の種類別
フランス	所得税、法人税、書留料金、印紙税、付加価値税、賃金税、石油製品に対する課税	中央政府	租税の種類別、主な目的別、受益者別
ドイツ	所得税、法人税、富裕税、営業税、取引税、営業税、保険税、自動車税、物品税、賭博や宝くじ税、財産税、相続税	連邦政府	産業別、租税の種類別など
イタリア	個人と法人の直接税、付加価値税、物品税、関税、その他の間接税	連邦政府と地方政府	租税の種類別、目的別、受益者別、地域別
オランダ	賃金および所得税、法人税、付加価値税、物品税、エネルギー税、自動車税、不動産および贈与税、社会保険料	中央政府	租税支出の目的別（直接税）租税の種類別（間接税）
イギリス	所得税、キャピタル・ゲイン税、相続税	中央政府	租税支出の補助別、租税支出の構成別
アメリカ	個人と法人の所得税、不動産および贈与税、社会保険料、地方政府においては固定資産税や売上税	連邦政府と多くの地方政府	予算における分類

備考) Bixi, Valenduc and Swift ed. (2003)より引用して一部修正。また、渡瀬（2008）にも各国比較の有益な一覧がある。

¹ 発展途上国を含む租税支出レポートの国際比較は Craig and Allan(2003)を参照。

1.3. 各国の租税支出レポートの国際比較

租税支出の定義の困難さがあることは確かである。とはいえ、租税支出が近年に重要性を帯びてくるのは、第一に政策的な要請である。直接支出がよいのか、租税支出がよいのかは、政策的な選択であり、その選択を行うためには、租税支出の情報が欠かせない。

表1.2には、各国の租税支出レポートの概要をまとめている。租税支出レポートを作成して公表することに対して、さまざまな目的がある。巨額の財政赤字と少子高齢化にともなう財政圧力に苦しむ日本の財政にとっては、オーストラリア「直接支出と租税支出の比較を容易にするため」、ドイツ「補助金や支出の見直しのため」、イタリア「当初の目的に照らして、特定の部門や地域への影響を評価するため」、アメリカ「赤字削減のため」などが参考になるだろう。

表1.2 租税支出レポートの概要の国際比較

国	目 的	法的な義務の程度	予算との関係	頻度	推計方法
オーストラリア	直接支出と租税支出の比較を容易にするため 税制設計や審議のための情報提供	法的に義務付けられている	分離されているが、政府の予算書では要約されている	年1回	増分主義のもとでの歳入損失法
オーストラリア	税制改革と予算過程を容易にするため	法的に義務付けられている	分離され、予算書の一部「補助金」	年1回	現金主義のもとでの歳入損失法
ベルギー	さまざまな租税の歳入への影響を評価するため	法的に義務付けられている	予算とは分離	年1回	現金主義のもとでの歳入損失法
カナダ	連邦所得税と付加課税の分析のため 予算協議のため	法的に義務付けられていない	予算とはリンクしていないが、予算協議のために作成される	年1回	現金主義のもとでの歳入損失法
フランス	予算過程を容易にするため	法的に義務付けられている	予算書に添付	年1回	現金主義のもとでの歳入損失法
ドイツ	補助金や支出の見直しのため	法的に義務付けられている	「補助金レポート」として予算の一部に	2年おき	現金主義のもとでの歳入損失法
イタリア	租税支出のコスト、目的、予算との整合性の評価のため 当初の目的に照らして、特定の部門や地域への影響を評価するため	法的に義務付けられている	予算とはリンクしていないが、予算書の独立した別冊に	不定期	増分主義のもとでの歳入損失法
オランダ	租税支出の予算上のコストの洞察を議会に提供するため	法的ではないが義務付けられている	予算メモとして分離され、予算とはリンクしないが、議会への追加情報となる	年1回	増分主義のもとでの歳入損失法
イギリス	予算審議を容易にするため	法的には義務付けられていないが、支出委員会から推奨されている	予算過程とはリンクせず、予算書の別冊となっているが、補助的統計に	年1回	増分主義のもとでの歳入損失法
アメリカ	税制改革の設計のため 赤字削減のため	法的に義務付けられている	予算書の一部となるが、予算過程には入っていない	年1回	現金主義のもとでの歳入損失法、支出等価法、現在価値法

備考) Brix, Valenduc and Swifft ed. (2003)より引用。また、渡瀬(2008)にも各国比較の有益な一覧がある。

また、法的に租税支出レポートの作成が義務付けられている国が多い。このことも、租税支出レポートが作成されていない日本とは、まったく異なる状況である。予算との関係においては、予算書に添付されていたり、分離されていたり、その扱いはまちまちである。租税支出の推計方法については後述するが、もっとも簡単な歳入口スを推計する方法が多い。

また、租税支出の存在によって、国民のなかで見えない利害対立や再分配効果が発生している可能性もある。租税制度と支出制度を一体として考える視点は、租税支出を実態としてとらえることが第一歩となる。

1.4. 租税支出の政策評価

さて、ある政策目的があり、それを達成するために、租税支出と直接支出の双方が利用可能な場合があるでしょう。本来ならば、租税支出と直接支出のどちらが政策目的に合うかをチェックする必要がある。そのためには、租税支出の肯定的側面と否定的側面について、とらえておくことが有益である²。

まず、租税支出の肯定的側面は、次のような見解がある。(1)政府が主導して民間部門の経済的インセンティブを高める効果、(2)政府の意思決定よりも民間の意思決定が尊重できる点、(3)直接支出を減らす効果、などである。これらがポジティブに評価される場合は、租税支出を積極的に利用するべきであろう。

一方、租税支出の否定的側面には、次のような見解がある。(1)本来のニーズを離れ、既得権益化してしまう点、(2)水平的公平と垂直的公平を阻害する点、(3)経済活動に対して中立的ではない点、(4)税を負担しない低所得者は租税支出の恩恵を受けない点、(5)租税支出は高所得者を優遇し、所得再分配効果を弱める点、(6)税制を複雑にし、徴税コストを引き上げ、脱税や節税を引き起こす点、(7)税収の減収となり、税収の見積もりを困難にする点、(8)政策評価の対象になりにくい点、などである。これらがネックになる場合は、租税支出は利用すべきではないだろう。

以上の肯定的側面と否定的側面を勘案して、租税支出を評価してゆくことが必要である。具体的な評価基準としては、次のような一般的な例がある³。

(1) 応能課税原則と再分配効果

租税支出は多くの場合、高所得者向けが大きくなる。たとえば、扶養所得控除などはその代表である。そのため、租税支出を考慮したとき、租税の応能課税原則は見直される必要がでてくるかもしれない。この視点にたてば、租税支出が誰を優遇しているか、所得階級別の視点は重要である。

² 租税支出の肯定的側面と否定的側面については、Commonwealth of Australia(2006)にもまとめられている。

³ 個々の租税支出の評価については、Howard(1997)や Datta and Grasso(1998)を参照。

企業に対する租税支出の場合、帰着をどうとらえるか、実態の把握は困難である。企業への租税支出は、企業が直面する市場の状況によって、消費者、従業員、株主、債権者に影響を与える。本来は、企業への租税支出の家計への帰着を考慮しなければ、租税支出を所得階級別に分析することはできない。ただし、株主への帰着の割合が相対的に大きいと仮定するならば、株主は高所得者に多いだろうから、やはり租税支出は高所得者を優遇している可能性が高い。

(2) 経済主体の経済行動への影響の分析

租税支出は家計や企業などの経済主体の経済行動を変化させている。租税支出による経済行動の変化が、租税の中立性や公正性に照らして、望ましいのかどうか、分析する必要がある。

(3) 直接支出と租税支出の比較

直接支出がよいのか、租税支出がよいのか、分析して評価する必要がある。このとき、租税支出は租税を支払う経済主体にしか影響を与えることがないことに留意しなければならない。税を負担しない低所得者には租税支出の恩恵は向かわない。したがって、所得再分配政策は、租税支出よりもむしろ直接支出の方が望ましいかもしれない。このように、直接支出と租税支出の再分配効果を正しく把握するためにも、租税支出の概念は重要である。

(4) 租税支出の効率性

租税支出がなければ、それだけ課税ベースが広くなり、他の税率が低くなる。また、租税支出がなければ、租税支出があることによって生じる経済行動のゆがみが少なくなる。このように租税支出は効率性を阻害する可能性が高い。効率性の観点から、租税支出を評価することが必要である。

1.5 租税支出の計測方法

租税支出は実際の支出ではないため、データから計測する必要がある。租税支出の計測方法には、おもに次の3つの手法があるとされている⁴。

(1) 歳入損失法 (The revenue forgone approach)

基準となる税制と比較して、課税された状態よりも、どれだけ税収が減ったのかを計測することによって、租税支出の金額を計測する方法。この場合、課税前後において、納税

⁴ Commonwealth of Australia(2006)に租税支出の3つの計測方法がまとめられている。

者の経済行動は変化しないと仮定する。たとえば、税額控除の金額をそのまま租税支出の金額とする方法である。または、所得控除の金額に直面する限界税率を掛け合わせた金額を租税支出の金額とする方法である。

(2) 歳入増加法 (The revenue gain approach)

特定の税制を取り除いたとき、どれだけ税収が増えるかを計測することによって、租税支出の金額を計測する方法。この場合、納税者の経済行動の変化も考慮される。この方法には、納税者の経済行動に関する弾力性のデータが必要になる。たとえば、欧州では一般的な付加価値税の食料品に対する軽減税率については、軽減税率がない場合に、どのように納税者が行動するかを考慮して税収の増加を計測する。ただし、このような推計方法は容易ではない。

(3) 支出等価法 (The outlay equivalence approach)

納税者に対して租税支出の便益と同じだけの「仮の」直接支出がいくら必要かを測定することによって租税支出の金額を計測する方法。この方法を適用した租税支出を計測すれば、直接支出との比較分析が容易となる。

以上の異なる方法を採用することで、金額が変わってくる可能性が高い。一般的には、歳入損失法の金額に課税による減少分を考慮すれば、支出等価法による租税支出の金額となる。

計測においては、政府がどれだけのデータベースをもっているかが問題となる。現時点で、最も望ましい方法は、現実の納税申告書などの個票データにもとづき、マイクロシミュレーション・モデルを利用することである。この方法によれば、高い精度で租税支出を計測することができる。マイクロシミュレーション・モデルを構築するためには、家計や企業を含めた納税者のデータベースが必要となる。

日本でいえば、国税庁が保有する納税申告書を電子媒体でデータベース化し、租税支出の計測に活用することが考えられる。ただし、個票データであるから、プライバシーには配慮しなければならない。また、ハッカーなどに安易に狙われるようなシステムにはできない。とはいえ、公的年金においては緻密な年金財政モデルを厚生労働省が構築していることを考えれば、歳入と同時に租税支出を計測するモデルを財務省が構築することは可能性としてゼロではないであろう。

それでも、日本全国の家計や企業のデータを網羅することは困難である。そのため、偏りのないサンプルから租税支出の金額を予測し、それをマクロの数字に修正することが必要となる。したがって、租税支出の金額は、確定的なものではなく、ある程度の誤差が含まれることを認識すべきであろう。

１．６．日本における租税支出の推計例

財政再建の途上にある日本の財政において、税収ロスは重要な視点であるにも関わらず、減収額を推計した既存研究は多くない。

橋本(2002)は、消費税の非課税措置や軽減措置によって生じる益税の金額を産業連関表によって推計している。益税は「隠れた補助金」であり、租税支出の一種といえる。橋本(2002)によると、1999年の消費税がもつ益税の最大の金額は、約1.75兆円とされている。益税の金額は、すなわち消費税のもつ租税支出の金額に相当する。

また、森信・前川(2001)は所得課税における課税ベースの侵食の程度を推計している。しかしながら、マクロ統計からの接近であるがゆえに、納税者一人当たりの租税支出を提示できてない。

さらに、上村(2008b)は、国の所得税に限定された租税支出を推計し、給与所得者と申告納税者の所得階級別に、その金額を示している。所得階級別に租税支出を示すことで、所得税による租税支出（各種の控除）が、低所得者層よりも高所得者層に対して厚くなっていることが指摘されている。

研究者のレベルでは、散発的には租税支出の推計がなされているが、いまだ政府が公式に実施する段階にはないのが日本の現状である。このような状況を踏まえて、次章からはアメリカの租税支出レポートの実態について報告する。

２．アメリカ連邦政府における租税支出レポート

２．１．アメリカにおける租税支出の背景

租税支出の発祥の地はアメリカであるが、租税支出というアイディアが生まれた背景を知るには、歴史的経緯について抑えておく必要がある。背景を考察することで、いまの日本財政への政策的な示唆をつかむことができるかもしれない。

アメリカにおける租税支出レポートの経緯は次のようになっている⁵。ベトナム戦争が続いていた 1960 年代後半、戦費調達のための連邦政府の赤字の増加が問題となり、財政再建が議会の課題となった。このとき、税制上の特別措置が、政策的な目的を達成する上で、直接的な財政支出と実質的には同じような意味をもつにもかかわらず、予算書に計上されない「隠れた補助金」となっていることが問題視された。

財政赤字が租税支出のきっかけになったことは、現在の日本の財政にとっては極めて示唆的である。先の表 1．2 にもあるように、アメリカにおける租税支出レポートの目的のひとつは、「赤字削減のため」であった。

さて、アメリカの財政学者で、当時の財務省租税政策担当次官補であったスタンリー・サリー教授は、直接支出と租税支出を双方とも計上する予算の必要性を訴えた。なお、租税支出（Tax Expenditure）を命名したのもサリー教授であった。

結果として、1968 年に世界ではじめての租税支出レポートが公表される。その後、1974 年の議会予算執行留保法において、租税支出が明文化され、大統領と議会に対して、作成された租税支出レポートの提出が義務付けられた。

なお、法律においては、どの措置が具体的に「特別」であり、租税支出に該当するかは明示されていない。そのため、包括的所得税からの逸脱、もしくは現行税制の一般原則からの逸脱、といった形で実務的に判定されることになった。

租税支出レポートは、現実の税制改革に影響を与えてきた。たとえば 1986 年のレーガン税制改革では、「公正、簡素、経済成長」が政策的理念に掲げられ、所得税と法人税の改革がなされ、累進構造のフラット化と課税ベースの拡大がなされた。その結果として、14 の租税支出の項目が廃止、16 の租税支出の項目の規模が縮小された。

具体的には、所得税ではキャピタル・ゲイン控除と共稼ぎ控除が廃止され、医療費控除の最低限度額が引き上げられた。法人税では、投資税額控除制度の原則廃止、加速償却制度の縮小、貸倒引当金の原則損金不算入が決められた。

課税ベースの拡大は、租税支出の縮小化によって達成された。レーガン政権による法人税ならびに所得税の税制改革の方向性は、他の先進国にも大きな影響を与えた。すなわち、

⁵ アメリカでは、租税支出レポートは、政府機関によって“Tax Expenditure Report”もしくは“Tax Expenditure Budget”と呼ばれている。

課税ベースの拡大と税率の引き下げによって特徴づけられる税制改革である。

レーガン政権の税制改革のみならず、その後の税制改革でも、租税支出をどうするかが議論となってきた。租税支出レポートが、当初の目的である「赤字削減のため」を達成できているかは評価が難しい。とはいえ、国民が税制改革を評価する上での情報を提供してきた面での貢献は大きい。

以下では、アメリカ連邦政府の作成している租税支出レポートの内容を簡単に紹介しよう。アメリカ連邦政府の場合、財務省にある租税分析局 OTA (the Office of Tax Analysis) と、議会にある合同税務委員会 JCT (Joint Committee on Taxation) という 2 つの機関が租税支出レポートを作成している。なお、この両者において、租税支出の定義が若干異なっているため、租税支出の金額は両者で一致しない⁶。

租税支出を推計する上で、何をベースライン（基準）とすべきかについては、しばしば議論される点である。連邦政府が採用してきたベースラインについて整理すると、概ね表 2 . 1 のようになる。

表 2 . 1 OTA 及び JCT が採用してきたベースライン

	租税分析局 OTA	合同税務委員会 JCT
1974 年 ~	普通税基準 (Normal Tax Baseline) : 基本的にはサリー教授が提唱した租税支出の概念に基づいていたため、ベースラインは誰もが同意するような理想的な普通税 (Ideal Normal Tax) であり仮説的なものであった。	
1983 年 ~	参照税基準 (Reference Tax law) を導入 : 実務的には何をベースラインとするかについては困難を伴うため、参照税基準を導入した。租税支出の範囲は、それ以前より狭まった。ただし、租税支出レポートでは、普通税基準も採用しており、その旨個別に注記している。	普通税基準 (Normal Tax Baseline)
2008 年現在		明確に特定できる現行の内国歳入法 (Internal Revenue Code) の一般原則をベースラインとして、正の租税支出と負の租税支出 (合わせて租税補助金 (Tax Subsidies) と定義する) としてとらえ、租税に起因する構造的な歪み (Tax-induced Structural Distortions) を租税支出としてとらえる。

備考) 筆者による作成。

1974 年に租税支出レポートが作成されるようになってから 10 年間程度は、普通税基準 (Normal Tax Baseline) に依拠していたが、1983 年に OTA が独自の参照税基準 (Reference Tax Law) を定めて現在に至るまでそれに依拠している。Office of Management and Budget(2008)および Carrol, Joulfaian and Mackie(2008)によると、参照税基準は、一般的に有効な税のルールからの逸脱をとらえようとするもので、より現行法に近く実践的なベースラインといえる。詳細は後に述べる。

⁶ 本報告書の【資料：アメリカ連邦政府の租税支出の項目】では、OTA による租税支出の項目の一覧を示している。

図 2 . 1 所得税申告書用紙の抜粋

Form **1040** Department of the Treasury—Internal Revenue Service **2008** (99) IRS Use Only—Do not write or staple

For the year Jan. 1–Dec. 31, 2008, or other tax year beginning , 2008, ending , 20

Label (See instructions on page 14.) Use the IRS label. Otherwise, please print or type.

OMB No. 1545-0047

Your social security number _____

Spouse's social security number _____

Home address (number and street). If you have a P.O. box, see page 14. _____ **Apt. no.** _____

City, town or post office, state, and ZIP code. If you have a foreign address, see page 14. _____

Presidential Election Campaign Check here if you, or your spouse if filing jointly, want \$3 to go to this fund (see page 14) ☐ **You may check this box only if you are not claiming the refund on this return.**

Filing Status

1 ☐ Single

2 ☐ Married filing jointly (even if only one had income) **Enter spouse's SSN above**

3 ☐ Head of household (with qualifying person) **Enter this child's name here.**

4 ☐ Qualifying widow(er) with dependent child

Exemptions

a ☐ Yourself. If someone can claim you as a dependent, do not check box 6a

b ☐ Spouse

c **Dependents:**

(1) First name	Last name	(2) Dependent's social security number	(3) Dependent's relationship to you	(4) <input checked="" type="checkbox"/> if qualifying child for child tax credit (see page 17)

d **Total number of exemptions claimed** _____

Income

7 **Wages, salaries, tips, etc.** Attach Form(s) W-2 _____ **7**

8a **Taxable interest.** Attach Schedule B if required _____ **8a**

Form 1040 (2008)

Tax and Credits

38 **Adjusted gross income** _____ **38**

39a **Check if:** ☐ You were born before January 2, 1944, ☐ Blind. ☐ Spouse was born before January 2, 1944, ☐ Blind. **Total boxes checked** **39a**

b If your spouse itemizes on a separate return or you were a dual-status alien, see page 34 and check here **39b**

c Check if standard deduction includes real estate taxes or disaster loss (see page 34) **39c**

40 **Itemized deductions (from Schedule A) or your standard deduction (see left margin)** _____ **40**

41 **Subtract line 40 from line 38** _____ **41**

42 **If line 38 is over \$119,975, or you provided housing to a Midwestern displaced individual, see page 36. Otherwise, multiply \$3,500 by the total number of exemptions claimed on line 6d** _____ **42**

43 **Taxable income.** Subtract line 42 from line 41. If line 42 is more than line 41, enter -0- _____ **43**

44 **Tax (see instructions)** ☐ Form(s) 8814 ☐ Form 4972 _____ **44**

45 **Alternative minimum tax (see page 39). Attach Form 6251** _____ **45**

71 **Add lines 62 through 70. These are your total payments** _____ **71**

Refund

72 **If line 71 is more than line 61, subtract line 61 from line 71. This is the amount you overpaid** _____ **72**

73a **Amount of line 72 you want refunded to you. If Form 8888 is attached, check here** ☐ **73a**

b **Routing number** _____ **c Type:** ☐ Checking ☐ Savings

d **Account number** _____

74 **Amount of line 72 you want applied to your 2009 estimated tax** _____ **74**

Amount You Owe

75 **Amount you owe.** Subtract line 71 from line 61. For details on how to pay, see page 65 _____ **75**

76 **Estimated tax penalty (see page 65)** _____ **76**

Third Party Designee

Do you want to allow another person to discuss this return with the IRS (see page 66)? ☐ Yes. Complete the following

Designee's name _____ Phone no. _____ Personal identification number (PIN) _____

Sign

Under penalties of perjury, I declare that I have examined this return and accompanying schedules and statements, and to the best of my knowledge and belief, they are true, correct, and complete. Declaration of preparer (other than tax agent) is based on all information of which preparer has any knowledge.

備考) Internal Revenue Service のホームページより引用。

(http://upload.wikimedia.org/wikipedia/commons/f/f3/Form_1040A%2C_2005.jpg)

他方、JCT は 1983 年の後も普通税基準を採用していたが、2008 年に、従来のベースラインに変えて、正の租税支出（Positive Tax Expenditure）をとらえるだけでなく、負の租税支出（Negative Tax Expenditure）をとらえ、さらに、現行税法によって作り出される経済的な歪みを捕捉する租税支出レポートを導入した。詳細は後に述べる。

ところで、アメリカでは、給与所得者を含めて国民の多くが所得税の申告をしており、図 2 . 1 にあるように、所得税納税申告書の書式には、所得控除のほか、税額控除、税の還付を記入する欄が設けられていて、この書式の所得控除や税額控除の欄に記入して申告することにより所得控除や税額控除を受けることができる。

一般的に、納税申告をすれば、税の還付を受けることができる場合が多い。これが多くの国民が納税申告をしている理由となっており、納税申告書そのものも“Tax Return”と呼ばれている。このような状況から、アメリカでは、個人でも租税支出の恩恵を受けることができることが比較的普及している状況にある。

また、最近では、オンラインでの申告納税もできるようになってきており、オンラインで申告をすれば、紙ベースの申告用紙で申告するより早く税の還付を受けることができる。オンラインによる納税申告が普及しつつあることは、政府によるデータベースの作成を容易にしているといえる。

租税支出の推定に当たっては、納税申告書に記載されたデータを使用している。図 2 . 1 にあるように、「所得控除」「税額控除」といった項目を利用することになる。

連邦政府では、OTA、JCT とともに、内国歳入庁の納税申告書の膨大な個票のデータベースから取得したサンプル・データを使用している。他方、地方政府では、ほぼ 100 パーセントの住民の納税申告書のデータを使用していると回答した地方政府もあった。いずれの地方政府でも、住民の納税申告書データに加え、連邦政府のサンプル・データを併せて推定に使用している。

租税支出を推定する担当職員は、連邦政府においても地方政府においても、博士号を取得したエコノミストが配置されていることが多い。彼らは、一定の手続きの下に、個人情報が含まれた納税申告書のデータを必要に応じて閲覧することが許可されている。ただし、閲覧に当たっては必要書類へ署名することが必要であり、個人情報を漏らしたなど、法律に違反した場合には、服役などの厳しい罰則規定がある。

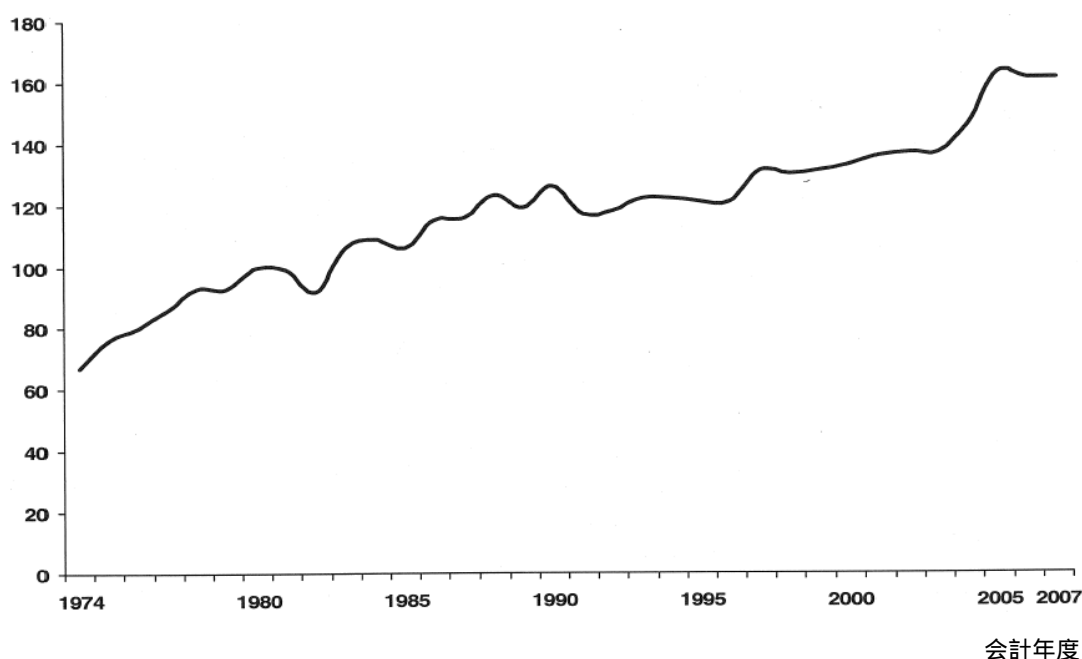
今回の海外行政実態調査では、租税支出の推定に要する金銭的なコストについての回答は得られなかった。その理由としては、租税支出の推定は、歳入額の推定をする過程での副産物として得られるので、租税支出レポートのみを作成するコストを算出することはいきないとされている。また、サンプリングからデータセットを作成する部署が異なっていることや、電子計算機を様々な目的に使用するために、租税支出レポート作成だけのコストを算出することができないと説明する政府もあった。

２．２．アメリカ連邦政府の租税支出の傾向

アメリカ会計検査院 GAO (General Accounting Office) によれば、アメリカ連邦政府の租税支出は、1974 年議会予算及び執行留保統制法 (Congressional Budget and Impoundment Control Act of 1974) によって租税支出レポート作成を始めた 1974 年度以降、項目、金額ともに増加傾向にある。

租税支出の項目数は、図 2 . 2 にあるように、1974 年度の 67 から 1986 年度には 115、2004 年度には 146、2007 年度には 161 と当初の 2 倍以上に増加した⁷。

図 2 . 2 1974 年度から 2007 年度までの OTA による租税支出の項目数



備考) General Accounting Office からの収集資料より引用。

また、租税支出の金額の推移を、図 2 . 3 に図示している。租税支出による税収ロスの金額 (歳入損失額) は、1974 年度の約 2,600 億ドルから 1986 年度にかけて 7,000 億ドル近くまで増加した。しかしながら、その後のレーガン税制改革によって税率が下がったことに加え、租税支出の資格要件が厳しくなったために、租税支出の金額も 1988 年度にかけて減少した。なお、税率が下がれば、税収ロスとして計算される租税支出の金額は、その部分だけ減少することになる。

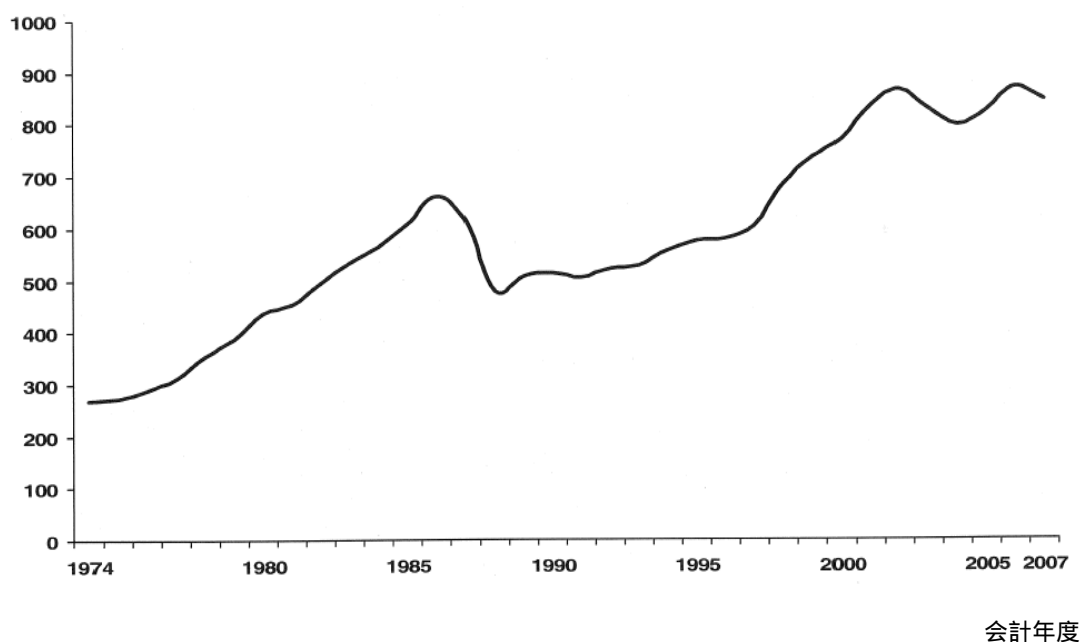
⁷ また、JCT による租税支出レポートでも、項目数は 1972 年の 60 余から 2007 年には 170 となり、2 倍以上も増加している。租税支出の項目については、本報告書の【資料：アメリカ連邦政府の租税支出の項目】にまとめている。

引き続き 1990 年代のアメリカ連邦政府の財政は、引き締め政策を継続したために、租税支出の金額は大幅には増加しなかった。しかしながら、1990 年代後半の財政は黒字になり、租税支出の項目数が増えた。さらに、内容においても資格要件の緩和や資格を持つ人の数も増え、租税支出の金額は大きく増加し、2002 年度にピークを記録した。

2005 年度以降は減税政策が進められたため、租税支出の項目数は増えたものの、租税支出の金額は増えていない。図 2 . 3 にあるように 2007 年度の租税支出額は、OTA の租税支出の推計では 8,442 億ドルとなっている。一方、JCT の推計では 1 兆ドル近くとなっている。両者の相違は、先の表 2 . 1 でみたように、租税支出として把握するリストの相違と計測方法の相違などによる。

図 2 . 3 1974 年度から 2007 年度までの歳入損失法による租税支出額

(単位：10 億ドル、2007 年度の現在価値)



備考) General Accounting Office からの収集資料より引用。

2.3. 租税分析局（OTA）の租税支出レポートについて

アメリカ連邦政府の租税支出レポートは、行政管理予算局 OMB が報告している Office of Management and Budget (2008)にまとめられている。実際に租税支出を推計しているのは、財務省の一部局である租税分析局 OTA (the Office of Tax Analysis) である。ここでは、OTA へのヒアリング内容を報告する。

2.3.1. 租税支出レポートの背景

OTA は、租税政策およびプログラムの立案、分析、実行に関して財務次官補や副次官補を補助する。OTA は、行政府による租税の提案のために、経済分析や政策分析を実施し、議会による租税の提案の評価をしている。また、行政府として、連邦政府の歳入見積もりの責任を担っている。OTA では、約 40 人の専門分野のエコノミストを擁している。

OTA の租税支出レポートに対する認識は次のとおりである。租税支出レポートは、サリー教授が財務省の税制担当次官の時に 1968 年度の財務報告において初めて作成されたものであるが、当時の租税支出レポートを作成する意義は、租税支出という税制による政策プログラムと通常の支出予算による政策プログラムとの類似性を喚起させようとするものであった。

租税支出が政策プログラムである限り、政府が助成しようとする業界や納税者に対してどのようなインセンティブを与えようとしているか明確にすることが大切である。また、政府の財政が赤字の時には、租税支出レポートは、どの租税支出がどの程度の歳入ロスとなっているか把握するのに役立てることができる。つまり、租税支出は、税制による政策プログラムという側面と歳入ロスという側面からの分析することができる。

2.3.2. 租税支出の推計方法

租税支出の推計においては、納税申告書の個票データを利用している。データのサンプリングに際しては、階層抽出法を採用している。すなわち、高所得者及び大企業からは 100% のサンプルを抽出し、低所得者からは低い抽出率でランダム・サンプルを抽出している（層化ランダム・サンプリング：Stratified Random Sampling）。これらは個人および企業の納税申告書から抽出された約 10 万～20 万程度のサンプルであり、データには個人の家族構成、年齢、収入源、税額控除、所得控除など多くの情報が含まれている。

分析には、常に 2 年から 3 年前のデータを利用する。例えば、2007 年時点で分析に使用するデータは 2005 年のもので、そのデータをもとに 2008 年から 2018 年までの 10 年間の歳入額の推計を行う。

2005 年のデータから個人や企業の行動を分析し、データを補正して 2010 年、2015 年、

2018 年といった将来のサンプル・データを作成する。基本的に OTA では、個人所得や年齢のクロス・セッション・データから母集団を推計しているが、税法の改正に対する納税者の反応を分析できるように、個人および企業のパネル・データを作成している。ただし、パネル・データは常時使用しているわけではない。

OTA の推計方法では、例えば現在 30 歳の個人について、その個人の年齢を変えたサンプルを作成する訳ではない。2010 年には、30 歳の個人は、こういった行動をとるかを予測する。そして、所得の分布や全ての所得の項目、年齢の分布、GDP、インフレーション、賃金などの項目について、将来を予測する。このようにして、例えば 2005 年の様々なデータから 2015 年の状況を予測するのである。

これらのモデルは、政府の歳入額の推計値として使われるだけでなく、税法改正の際の参考にもなり、いわば副産物として租税支出の推定にも使われる。このように、OTA では、歳入額の推定と租税支出の推定は、作業として一体となっている。

なお、租税支出の推計に使用しているサンプル・データは、外部の研究者でも有償で内国歳入庁から入手でき、研究のために使用することができる。その場合のデータは、個人が特定されないようにデータが加工されている。

租税支出の金額の推計方法として、現在の OTA では、基本的には、歳入損失法を採用していて、現在価値による評価も部分的に採用している。かつては、支出等価法も採用していたが、現在は支出等価法による租税支出の推計は採用していない。

また、歳入損失法を採用するに際しても、個人ごとの限界税率を考慮する必要があるため、OTA では、ほとんどのシミュレーション・モデルのなかで、限界税率を考慮している。そのために、納税申告書を何度も見返す作業を繰り返している。

なお、ひとつの項目の租税歳出に対し、ひとつのシミュレーション・モデルを構築している。例えば、児童手当の税還付が 1,000 ドルだとすると、歳入口スは税還付だけをゼロにして、シミュレーションすることで推計される。そのため、ある個人の税控除額が増減することにより、限界税率が変わっても、他の租税支出のシミュレーションに影響を与えない。また、OTA では、税制改革の議論をする時には個人や企業の経済行動の変化を考慮するが、租税支出の推計に当たっては、経済行動の変化は考慮に入れていない。

OTA では、支出等価法による推計には、2 つの問題があるとしている。租税支出で個人に 100 ドルの税額控除を与えるケースを考えてみると、一般的にその個人の 100 ドルの支出にも税金が課税される。仮に、その個人の支出への税額が 20 ドルだった場合、租税支出で 100 ドルの政策プログラムは、直接支出プログラムでは税金 20 ドルを含めて 120 ドル支出しなければならない。

このように、一般的に支出等価法による租税支出の推計額は、歳入損失法のものよりも高くなる。問題は、税法上、非常に多くの変更があるので、支出等価法による租税支出の推計には、その税制の変更を常に把握している専門スタッフが必要となり、推計に時間を要することである。

また、直接支出プログラムの補助の方法次第で、推定が困難になるケースも考えられる。例えば、食料費を補助する政策の場合、フード・スタンプによって 100 ドル補助する場合には、直接支出は 100 ドルである。一方、租税支出プログラムにより、100 ドルを税額控除する場合にも、同じ 100 ドルとなるから、両者は比較可能である⁸。

しかし、例えば、育児を助成する政策プログラムとして、個人にミルク代を補助金として直接支出する場合には、支出等価法による租税支出の推定はそれほど困難でないが、同じ目的の政策であっても、ミルクの生産農家に補助金を直接支出してミルクの価格を下げるような政策の場合には、租税支出の推計は困難となる。

以上のように、支出等価法による租税支出の推計は、税制を常に把握する専門スタッフが必要なことと、直接支出プログラムによっては租税支出の推計が困難であることから、OTA では数年前に支出等価法による租税支出の推計は廃止した。

2.3.3. 租税支出レポートの特徴

表 2.2 は、OTA が 2008 年に作成した租税支出レポートの一部で、2007 年度から 2013 年度までの租税支出の推定を行っている。租税支出による歳入損失額の推計によれば、2007 年度から 2013 年度までの間に、8,442 億ドルから 1 兆 2,585 億ドルに増加することが見込まれている。

OTA が推計している租税支出は 161 項目で、租税支出レポートでは、各年の項目ごと、個人、法人別に推定結果を公表している。また、項目の各々について具体例や金額の規模、最近の変更点、廃止が決まっている場合はその時期などが説明されている。

なお、OTA では、所得階層別の租税支出は作成していない⁹。その理由は、租税支出の恩恵を受けるのが、誰なのか特定しにくいケースがあるからとしている。例えば、個人が慈善団体に寄付をして税額控除を受けた場合、その歳入口は寄付をした個人に帰属するべきか、それとも慈善団体から便益を受けた人に帰属させるべきか、という問題がある。

また、企業に 100 ドルを新たに課税する場合に、企業は課税分を商品やサービスの価格に転嫁できれば、最終的に課税分の 100 ドルを負担するのは消費者である。このようなことから、租税支出から便益を受けるのは誰なのかを特定することには議論の余地があり、所得階層ごとに租税支出を作成することには懐疑的である。

さらに、OTA では、消費課税の租税支出は推計していない。アメリカでは、タバコ、アルコール、タイヤ、航空券などに消費課税が国税として導入されていて、これらの消費税に対する軽減措置はない。仮に軽減措置があったとしても、消費課税について、何をベースラインにしてそこからどのくらい乖離があるかということを考えるのは難しく、租税支

⁸ 租税支出と直接支出との比較は、概念的には両者を合計することにより可能である。例えば、住宅関連の直接支出が 100 ドルで、住宅関連の租税支出が 100 ドルであった場合、概念的にはその両方を足して 200 ドルということになる。

⁹ この点は、合同税務委員会 JCT (Joint Committee on Taxation) とは立場が異なることが興味深い。

出の対象とはなり難いとしている¹⁰。

表 2 . 2 OTA による租税支出レポートからの抜粋 (単位：百万ドル)

年度	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
国防	3,220	3,350	3,480	3,620	3,780	3,930	4,090
国際取引	20,270	21,430	21,070	21,110	22,260	23,480	24,770
科学、宇宙、技術	15,510	9,380	7,090	5,390	4,680	4,470	4,420
エネルギー	7,060	5,370	3,670	3,140	2,620	2,145	1,970
天然資源及び環境	1,650	1,770	1,860	1,920	1,920	1,940	2,000
農業	1,280	1,330	1,330	1,410	1,390	1,090	1,130
商業及び住宅	315,100	348,373	373,529	402,104	445,053	460,533	496,274
運輸	3,440	3,620	3,690	3,840	3,960	4,100	4,200
コミュニティ及び 地域開発	3,530	3,690	3,740	3,090	2,300	2,370	2,300
教育、研修、雇用、 社会事業	96,930	100,763	104,188	108,932	108,749	104,630	108,540
健康	151,490	171,710	190,630	209,510	238,270	264,370	288,050
所得保障	132,190	137,200	141,360	146,280	161,710	173,890	180,320
社会保障	26,010	27,340	27,690	29,210	30,750	33,360	35,620
退役軍人	4,220	4,360	4,440	4,640	5,000	5,430	5,840
地方政府債等への 利子補給	61,040	57,870	59,100	61,120	81,940	94,330	97,540
利払い	1,290	1,310	1,320	1,330	1,380	1,470	1,490
合計	844,230	898,866	948,187	1,006,646	1,115,762	1,181,538	1,258,554
補遺：地方政府への 補助	88,610	83,240	85,040	87,500	120,030	139,020	143,340

備考) Office of Management and Budget(2008), p.288-291 から著者が集計して作成。

2 . 3 . 4 . ベースラインの考え方

租税支出を推計するためには、何をベースライン（基準）とするかが問題になる。普通税基準（Normal Tax Baseline）を基準としても、具体的には何を租税支出とするかなど事務的には様々な困難が伴うため、OTA では 1983 年に参照税基準（Reference Tax Law）を定め、そこから外れているものを租税支出として推計の対象としている。

所得税に関しては、参照税基準も普通税基準と同様に、原則として包括的所得概念を基礎とするベースラインであることには相違はない。また、普通税基準と参照税基準では、租税支出の対象となるものは多くの場合同じである。しかしながら、参照税基準によるベースラインは、より現行法に近いものである。参照税基準で租税支出に該当するもの、普通税基準でも租税支出に該当するが、その反対は常にそうであるわけではない。Office of

¹⁰ この点は、地方政府が消費課税の租税支出を計測していることをあわせれば、興味深い。

Management and Budget (2008)より、両者の相違点についていくつか例を次に示そう。

(1) 法人税率

参照税基準では、それぞれの納税者に応じた税率表をベースラインとして適用する。普通税基準でも同様ではあるが、法人税に関しては最高税率をベースラインとして適用する。収入の少ない法人には低い税率が適用されるので、その分を租税支出としてとらえる。

(2) 政府から個人への支給金

参照税基準では、現金や資産の贈与 (Gift) は総所得には含めない。普通税基準でも個人の贈与については同様であるが、政府から個人への現金の支給については総所得に含めた上で、所得控除として租税支出としてとらえる。

(3) 減価償却引当金

参照税法基準では、加速償却については租税支出としてとらえない。普通税基準では、資産の減価償却引当金には経済的減耗 (Economic Depreciation) を適用する。

(4) 外国子会社からの送金

海外からの所得については、二重課税を避けるための税還付が認められている。参照税法基準では、外国子会社からの所得はアメリカに送金されない限りは未実現利益であるので、これを租税支出としてはとらえない。しかし、普通税基準では支配関係にある外国子会社については、アメリカの株主からの支配から分離しているとは認めないので、子会社からの所得についての税還付を租税支出としてとらえる。

OTA による実際の租税支出レポートでは、ベースラインとして基本的には参照税基準を採用しているものの、図 2 . 4 にあるように普通税基準を採用しているものがあり、それらについては”Normal Tax Method”と特別に表記されている。

図 2 . 4 OTA による租税支出レポートからの抜粋

International affairs:		
2	Exclusion of income earned abroad by U.S. citizens	0
3	Exclusion of certain allowances for Federal employees abroad	0
4	Inventory property sales source rules exception	1,940 2,180
5	Deferral of income from controlled foreign corporations (normal tax method)	12,490 13,120
6	Deferred taxes for financial firms on certain income earned overseas	2,370 2,490
General science, space, and technology:		
7	Expensing of research and experimentation expenditures (normal tax method)	5,190 4,720
8	Credit for increasing research activities	10,320 4,660

普通税基準採用

備考) Office of Management and Budget(2008), p288 より引用。

2.3.5. 租税支出レポートの利用実態

以上のようにして作成される OTA による租税支出レポートは、どのように利用されているのだろうか。

租税支出の分析結果は、政府が過去に実施してきた様々な税制上の政策を強調したい時や、税制改革を行おうとする時に使用される。さらには、政府が歳入を増やしたいときには、租税支出が最初に槍玉にあがる。アメリカでは、政治家が自分の実施したい政策を推進するために租税支出の仕組みを利用しているため、租税支出は膨らんでいく可能性があるとしている。

また、租税支出レポートは、オンラインで公開されていることもあり、政府や議会だけでなく、報道関係や研究者によっても使用されている。研究者などは、租税支出プログラムが時間の経過とともに変化していくことを調査し、どのような税制の規定が最も利用されているかを分析している。例えば、過去から現在までの租税支出の変化を経年で見ていけば、租税支出が当初は企業を対象としていたものが、やがて扶養控除などの個人や社会的なプログラムが対象とするようになってきたことが分かる¹¹。

¹¹ たとえ租税支出のベースラインの考え方が同じだとしても、基準となる税率が変わると限界利率も変わるので、租税支出の金額は大きく変わる。そのため、租税支出の金額を歴史的に見ていくことは余り意味がないという考え方もある。

2.4. 合同税務委員会 (JCT) の租税支出レポートについて

OTA とは別に、合同税務委員会 JCT (Joint Committee on Taxation) も、独自にアメリカ連邦政府の租税支出レポートを作成している。

2.4.1. 租税支出レポートの特徴

JCT とは、1926 年に議会内に無党派の委員会として設置された機関であり、税制やその変更の分析に関して、上下両院の与野党の議員を補助することを任務としている。JCT は、マクロ経済学や財政学の専門分野の博士号を持つ 25 人のエコノミストのほか、法律家や会計士を含む計 60 人の専門スタッフを擁している。JCT では、税収の推計や、租税に係る法律の立法経緯の作成、連邦税に関する様々な視点からの調査を行っている。

租税支出の推計に使用するデータは、納税申告書の個票データから、ランダム・サンプリングによって約 20 万件のサンプルを抽出したものである。ただし、非常に富裕な層は、それぞれ独自の経済行動をとるために、ランダム・サンプリングは使用していない。

JCT が歳入額の推定に使用しているモデルと OTA が使用しているモデルは、元々同じモデルから派生したものであり、いまでも似ているモデルである。歳入予算の推計をする際は、個人の経済行動の変化を考慮して分析しているが、租税支出の推計を行う際には、個人の経済行動の影響は考慮せずに分析している。

表 2.3 2007 年度における JCT の所得階層別の租税支出

(単位：件数は(千件) 金額は(百万ドル))

所得階層 (ドル)	医療税額控除		固定資産税額控除		寄 付 行 為		児童扶養税還付	
	件数	金額	件数	金額	件数	金額	件数	金額
10,000 未満	9	50万ドル未満	2	0	2	50万ドル未満	1	0
10,000 ~ 20,000	210	38	252	29	252	23	112	26
20,000 ~ 30,000	642	186	938	128	938	141	455	228
30,000 ~ 40,000	1,007	364	1,871	324	1,871	371	553	302
40,000 ~ 50,000	1,223	586	2,711	625	2,711	664	603	370
50,000 ~ 75,000	2,542	1,822	8,122	2,859	8,122	2,956	1,193	636
75,000 ~ 100,000	1,747	1,608	7,837	3,592	7,837	3,676	1,011	534
100,000 ~ 200,000	1,434	2,595	14,120	11,529	14,120	11,826	1,866	984
200,000 以上	110	711	4,567	5,449	4,567	19,365	362	188
合計	8,924	7,911	40,420	24,536	40,420	39,022	6,157	3,268

所得階層 (ドル)	所得税還付		教育費税還付		非課税扱い 社会保障費等		住宅ローン 利子税額控除	
	件数	金額	件数	金額	件数	金額	件数	金額
10,000 未満	5,747	6,650	2	50万ドル未満	151	4	12	1
10,000 ~ 20,000	6,407	16,349	556	119	8,295	2,939	237	65
20,000 ~ 30,000	4,808	11,353	941	404	2,698	2,555	733	330
30,000 ~ 40,000	4,067	6,446	967	531	2,263	2,774	1,515	814
40,000 ~ 50,000	1,815	1,987	932	531	2,255	2,919	2,261	1,523
50,000 ~ 75,000	534	475	1,492	972	5,392	6,554	6,929	6,827
75,000 ~ 100,000	9	5	1,343	1,002	3,356	2,652	6,957	8,360
100,000 ~ 200,000	3	5	866	589	3,122	842	12,888	27,936
200,000 以上	0	0	500件未満	50万ドル未満	948	348	3,759	19,663
合計	23,391	43,270	7,100	4,148	28,479	21,587	35,292	65,518

備考) Joint Committee on Taxation(2007), p.38-42 より引用。

JCT の租税支出レポートで特徴的なのは、表 2 . 3 のように所得階層別の租税支出を公表していることである。これは、OTA が租税支出の恩恵が最終的に誰に帰属するのか懷疑的で、所得階層別の租税支出を公表していないのとは対照的であるといえよう。

2 . 4 . 2 . ベースラインの考え方 (1)

JCT によれば、租税支出を巡る一つの議論は、租税支出がそのプログラムの対象として
いる人々に届いていて、その人たちが恩恵を受けているか、ひいては社会全体にとって利
益があるかという論点である。いまひとつは、財政的な透明性という論点で、この 2 つは
関連しているが別々の論点である。しかし、租税支出レポートを作成している JCT にとっ
て、最も現実的で差し迫った問題は、租税支出を推定する際のベースラインを何にするか
という問題であるという。

1960 年代に租税支出という概念を構築したサリー教授は、租税支出レポートを作成する
ことによって透明性を高めることができるという前提に立っていた。

初めての租税支出の分析は、財務省の 1968 年度の財務報告で行われた。その当時は、租
税支出レポートによって、租税支出プログラムがそれぞれのターゲットとしている人々
にはそれほど届いていないこと、あるいは租税支出によってそれほど価値が得られないこ
とがわかれば、租税支出の抑制と税制改革をうながすこととなり、いずれ租税支出は廃止さ
れていくだろうと考えられていた。

しかし、1974 年の議会予算及び執行留保統制法には、租税支出の一般的な定義はされて
いたが、Joint Committee on Taxation(2008a)によると、具体的に何をベースラインとして
租税支出をとらえるかについては定められていなかった。実際には、租税支出はプログラ
ムの項目数においても金額においても増えてきている。考えられる理由としては、以下の

ことが挙げられるという。

第一に、サリー教授は、租税支出の議論の前提として、誰もが同意するような理想的な普通税 (Ideal Normal Tax) があり、それをベースラインとして比較することによって租税支出を推計できるとしていた。しかし、過去 30 年間も租税支出レポートを作成して議論してきたのに、租税支出が増えてきたという現実を踏まえると、果たして、租税支出の前提となっている誰もが同意できるような理想的な普通税はなかったのではないかという疑問がある。

租税支出に関する質問は、「人々が租税支出に見合う価値を得ているか」または「この税法の規定は人々が恩恵を受けるための最良の方法か」ではなく、実際には、租税支出のベースラインとなるべき誰もが同意するような理想的な普通税がなかったため、「この項目は果たして、租税支出に該当するのか」というものであった。

第二に、サリー教授が望んだようにならなかった理由として、租税支出は一般の税項目変更と同様に、一度設定されれば恒久的なものであるのに対して、直接支出プログラムは毎年度予算審議を経なければならないことがある。このような議会の制度的な理由から、議会は、政策プログラムを導入する際、直接支出よりも租税支出の方を好んだ。また、立法過程において、租税委員会は直接支出プログラムには権限がないが、租税支出プログラムについては権限があるので、租税委員会に所属する議員は租税支出プログラムを通じて政策を実行しようとする。

JCT のスタッフは、サリー教授が租税支出の前提とした「理想的な租税」は租税についての意見であって租税の論理ではないので、研究者の間では、理想的な租税にもとづいていた租税支出という概念についての評判は決して良くはないと評価している。

2.4.3. ベースラインの考え方 (2)

上述のように、Joint Committee on Taxation(2008a)は、租税支出の分析の前提となっている普通税基準 (Normal Tax Baseline) という考え方が一般に受け入れられないので、政治家に公平性、効率性などに関する信頼できる情報を提供できないとしている。

従来の JCT における租税支出の推定では、主に所得控除、税額控除、税の還付など、税法上の措置のためベースラインよりも納税額が少なくなっており、歳入ロスが生じているものをとらえてきた。反対に、税法上の措置のためにベースラインよりも多く課税して税収額が多くなっているものについては、ほとんどとらえていない¹²。

JCT では、ベースラインよりも納税額が少なくなっているものを正の租税支出 (Positive Tax Expenditure)、ベースラインよりも納税額が多くなっているものを負の租税支出 (Negative Tax Expenditure) と定義している。

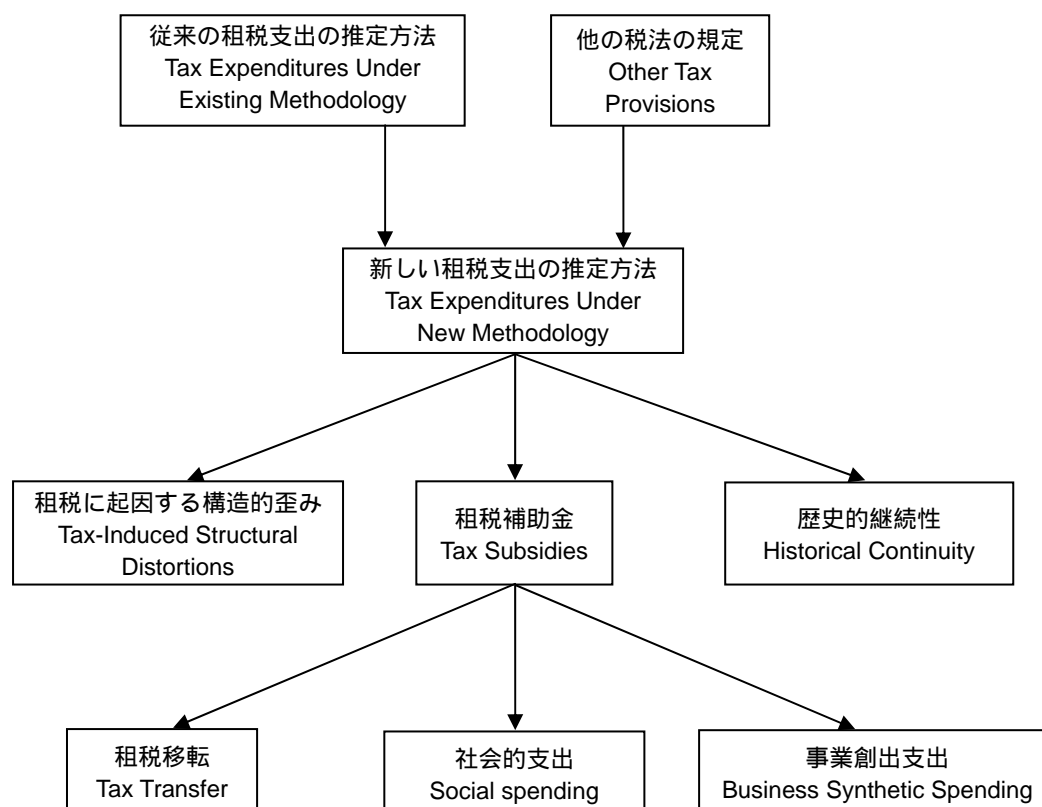
さらに、現行の税法の規定のなかには、非効率な経済行動をうながすものがある。例え

¹² Joint Committee on Taxation (2007)の租税支出レポートでは、マイナス項目がいくつか見られる。

ば、JTC(2008b)によると、従来の税法の規定では、外国子会社からの収入が、直接投資の場合と間接的な投資の場合とでは異なる取扱いとなっている。このために、海外からの収入をアメリカの本社に送金しないようにインセンティブが働くことになる。JCT では、このような歪みについて、租税に起因する構造的な歪み(Tax-Induced Structural Distortions)と定義している。

以上のように、JCT が従来に租税支出の推定方法で採用してきた普通税基準は、仮説的なものであり、現実には存在しない。正の租税支出をとらえているものの、負の租税支出はとらえていない。さらに、税法の措置によって非効率な経済行動をもたらす影響があっても、その歪みをとらえていないと結論づけている。

図 2 . 5 従来の租税支出の推定方法と JCT が導入した新しい租税支出の考え方



備考) Joint Committee on Taxation(2008a), p.17 より引用。

そこで、Joint Committee on Taxation(2008c)では、図 2 . 5 のように、租税支出の新しい推定方法を提案している。

まず、第一カテゴリーとして、正の租税支出と負の租税支出の両者を包含する概念とし

て租税補助金 (Tax Subsidies) という考え方を導入する。この租税補助金とは、明確に特定できる現行の内国歳入法 (Internal Revenue Code) の一般原則をベースラインとして、そのベースラインに一致しない税の規定によって生じるベースラインからの乖離である。

第一の租税補助金は、明確に特定できる現行の内国歳入法の一般原則からの逸脱をとらえるもので、正の租税支出と負の租税支出が含まれる。つまり、仮説的な普通税基準を参照するのではなく、内国歳入法の条文そのものを一般原則として、何が例外を構成するかを問うのである。これはこの租税補助金 (Tax Subsidies) は、さらに三つのサブカテゴリーに分類される。

(1) 租税移転 (Tax Transfer)

所得控除、扶養控除など所得税の納税義務を負っているかどうかに関わらずに税を還付するもの。

(2) 社会的支出 (Social Spending)

個人退職年金、給与所得以外の諸手当、住宅金利の控除など事業収入に関係ないものと労働に関係するもの。これは、しばしば事業収入の増加に関係のないものに助成しようとしたり行動を誘発させようとしたりするもの。

(3) 事業創出支出 (Business Synthetic Spending)

エネルギー助成金、土壌と水質の保全に対する支払いなど事業又は投資所得の増加に直接関係するものに助成しようとしたり行動を誘発させようとしたりするもの。

このように、第一のカテゴリーである租税補助金という考え方で整理しても、内国歳入法の一般原則が必ずしも明確でないこともあり、従来は租税支出の対象として推定しているものが排除されてしまう部分が出てくる。

そこで、JCT では、第二のカテゴリーである租税に起因する構造的歪み (Tax-Induced Structural Distortions) という考え方を導入する。Joint Committee on Taxation(2008a) および Joint Committee on Taxation(2008b)によると、租税に起因する構造的歪みとは、租税を賦課することによって、経済行動の決定に影響を及ぼす現行税法の構造的な要素をとらえるものである。

例として、Joint Committee on Taxation(2008b)では、アメリカの法人が海外投資から得られる収入の取扱いについて検討している。現在の税法の規定では、アメリカの法人が外国に子会社を設立して直接支配権を持っている場合は、外国にある子会社に利益が生じると時価主義の評価が高まり、直ちにアメリカにある親会社に課税される規定となっている。他方、アメリカ法人が、外国にある子会社を通じて間接的に投資している場合には、実際に収入が配当金等で支払われるまで課税されることはない。

このため、アメリカが外国に投資しようとするときに、その投資先や事業に影響を与えたり、外国にある子会社から親会社への送金しないようにインセンティブが働いたりして、経済的な効率性が阻害されている。

租税に起因する構造的歪みについては、将来的には定量的な推計をして、租税支出の一覧表を作成することを念頭に入れているが、当面は、定性的な分析の試行に留め、定量的な分析は試行しないとのことである。それでも、この新しい推定方法による租税支出レポートが、議員に説明するために使用されることを念頭に置くと、定量的な分析よりも定性的な分析のほうがわかりやすいのではないかとしている。

JCT では、Joint Committee on Taxation(2008a)で提唱したこの新しい推計方法を採用した租税支出レポート”Estimates of Federal Tax Expenditures for Fiscal Years 2008-2012”を公表している。この租税支出レポートでは、第 1 章で租税補助金とその 3 つのサブカテゴリーである(1)租税移転、(2)社会的支出、(3)事業創出支出を取り上げ、第 2 章で租税に起因する構造的歪みを取り上げている。

そして、従来の租税支出と同様の様式で個人・法人別、分野別の租税補助金の一覧表を付すと同時に従来の推定方法では租税支出の対象となったが租税補助金には該当しないものを一覧表として付している。

2 . 4 . 4 . 租税支出レポートの利用実態

市民グループは、大企業を批判するための材料として租税支出レポートを使用している。また、租税支出プログラムは歳入ロスに繋がるので、新たに租税支出プログラムを策定するためには、その分の財源を確保しなければならない。そこで、議員は、既存の租税支出プログラムを廃止して、自分の推奨する政策プログラムできないか、検討するために租税支出レポートを使用している。現実問題として、ある政策を直接支出プログラムで実施するか租税支出プログラムで実施するかという選択は、その政策目的を実現するためにどちらのほうが適しているかではなく、どの議員がどの委員会に属しているかに左右されてしまうという現状がある。

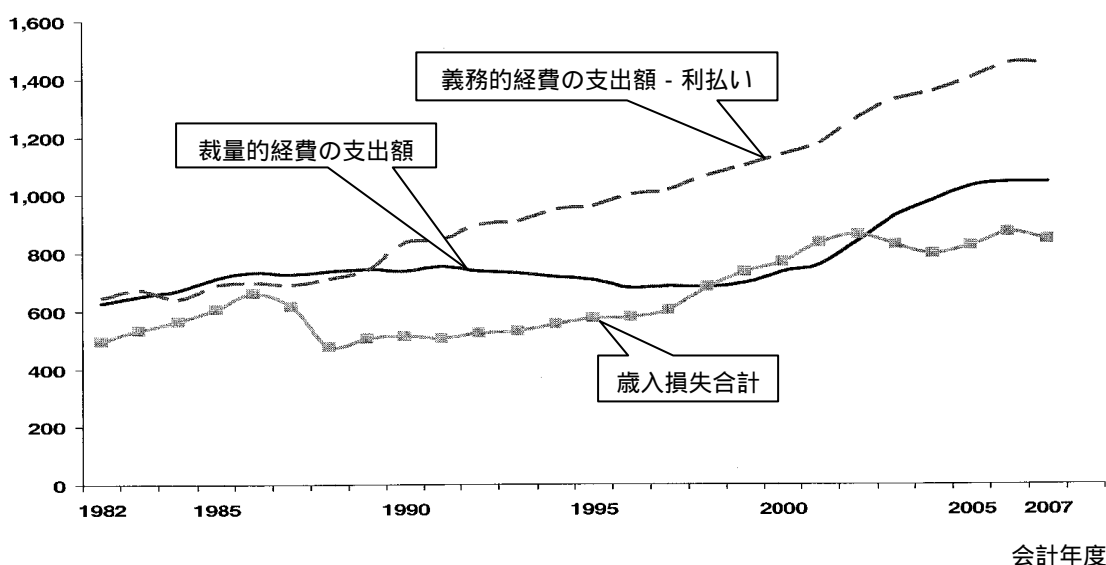
2.5. アメリカ会計検査院（GAO）による租税支出の評価と指摘

アメリカ会計検査院 GAO (General Accounting Office) では、OTA によるアメリカ連邦政府の租税支出レポートを使って、その規模や傾向を分析している。

たとえば、図 2.6 のように、1982 年度から 2007 年度までの連邦政府の歳出額を、義務的経費の支出と、議会の判断で決定できる裁量的経費の支出に分け、歳入損失による租税支出の金額との比較を行っている。

これによると、歳入損失額は裁量的経費の支出額に匹敵する規模となっており、1998 年から 2002 年の間は、裁量的経費を上回っていた。General Accounting Office(2007)によると、アメリカ連邦政府の租税支出の金額は増加傾向にあり、この 30 年で 2 倍に膨れ上がったことが報告されている。

図 2.6 租税支出の直接支出の金額の比較（単位：10 億ドル、2007 年度現在価値）



備考) General Accounting Office からの収集資料より引用。

また、GAO では、表 2.4 のように、政策プログラムを、医療、住宅、教育などといった分野ごとに分類し、租税支出と直接支出の金額の比較を行っている。分野別では、エネルギー、住宅、教育の分野では、租税支出の方が直接支出よりも上回っている。このように、分野ごとに区分することで、租税支出と直接支出の比較が可能となる。

さらに、図 2.7 のように、家計と企業といった租税支出の受益者について区分することもできる。租税支出レポートが作成されるようになった 1970 年代以降、企業を対象とした租税支出はあまり変化していないが、個人を対象とした租税支出は増加傾向にあり、金額ベースでは 8,440 億ドルの約 90% が個人を対象とした租税支出となっている。このことは、租税支出の役割が、企業を対象としたものから個人を対象としたものに、その重心が

移ってきていることを示している。

表 2 . 4 2007 年度における歳入損失による租税支出と直接支出との比較

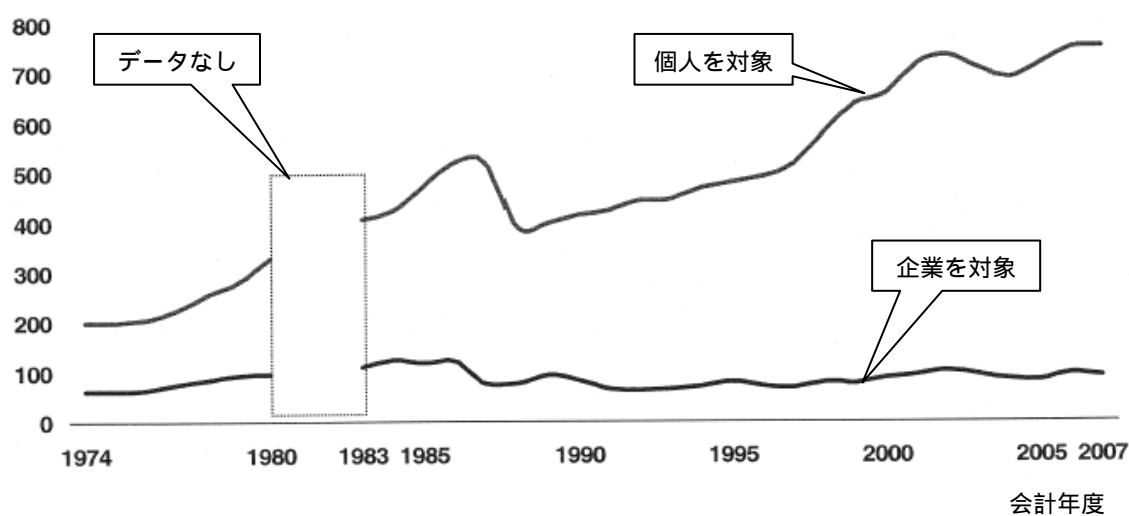
(単位：10 億ドル)

項 目	歳入損失による租税支出	直接支出	合計
国 防	3	553	556
国際取引	20	29	49
科学、宇宙、技術	16	26	42
エネルギー	7	-1	6
天然資源及び環境	2	32	34
農 業	1	18	19
商業及び住宅	315	0	315
運 輸	3	73	76
コミュニティ及び地域開発	4	30	34
教育、研修、雇用、社会事業	96	92	188
医 療	151	266	417
所得保障	132	366	498
社会保障	26	586	612
退役軍人	4	73	77
地方政府債等への利子補給	61	17	78
利払い	1	237	238
合 計	844	2,397	3,239

備考) 端数処理のため合計は一致しない。General Accounting Office からの収集資料より著者が作成。

図 2 . 7 個人を対象とした租税支出と企業を対象とした租税支出との比較

(単位：10 億ドル 2007 年度現在価値)



備考) General Accounting Office(2007)からの収集資料より引用。

表 2 . 5 は、2007 年度における 5 つの主な歳入損失の租税支出の金額を示したものである。この 5 項目で、歳入損失額のかなりの部分を占めている。最も大きいものは、企業が負担した医療保険料及び医療費にかかる控除である。次に、雇用主負担の年金拠出金、住宅ローンの利払いにかかるものであり、個人を対象とした租税支出プログラムが上位を占めている。

表 2 . 5 2007 年度における主な歳入損失による租税支出 (単位: 10 億ドル)

租税支出の項目	歳入損失による租税支出の金額
医療保険料及び医療費の雇用主負担にかかる控除	133.8
雇用主が負担する年金拠出金にかかる控除	93.1
住宅ローンの利払いにかかる控除	84.9
資本利得(農業、木材、鉄鉱石、石炭を除く)	53.2
寄付行為に係る控除	46.8

備考) General Accounting Office からの収集資料より筆者が作成。

上記のように、租税支出のなかでも個人を対象としたプログラムは、歳入損失額の大部分を占めている。しかも、財務省が租税支出レポートを作成して以来、その規模は増加傾向にある。歳入損失はかなりの額に上っており、なかには租税支出の額が同種の直接支出プログラムの額を上回っているものがある。

それにもかかわらず、租税支出レポートは、政府の財務諸表の一部又は統合した財務諸表として公表することは求められていない。また、直接支出予算は、毎年、慎重な予算審議を経ているにもかかわらず、租税支出の多くは、恒久法によって定められているので定期的に見直しが行われているわけではない。

General Accounting Office(1994)では、1994 年に議員の要請に基づいて租税支出について調査を実施し、租税支出について精査をするように政府に勧告をしたことがある。しかしながら、未だに勧告に従った精査は行われていないとしている。

また、1993 年に制定された政府業績成果法 (The Government Performance and Result Act : GPRA)では、連邦政府の政策及び支出の効果と効率性について評価を行うこととなっているが、現在のところ、各省庁は、租税支出の効果について評価を行っていない。

GAO では、2005 年及び 2007 年に再び General Accounting Office(2005, 2007)において租税支出に関する報告を行い、直接支出とともに租税支出を提示することが、租税支出の相対的大きさに焦点を当てる第一歩であるとしている。同時に、GAO では、租税支出については、政策目的を達成しているか、最も効果的、効率的な制度になっているか見直しをするべきとしている。現在及び将来の財政状況を考えると、租税支出の見直しや再評価は、連邦政府にとって重要な課題である。

そして、租税支出は、関連する直接支出プログラムの予算と統合して表示し、租税支出の効果を評価するための枠組みを開発し実行するべきであるとしている。

GAO が、租税支出を検査している理由の一つは、議会や国民に情報を提供して透明性を増すことにあるが、必ずしもすべての議員や国民が正確に租税支出を理解しているわけではない。租税支出に対する評価がはっきりしない理由は、税に関する情報が保護されており、一般国民には入手しにくいからである。そのため、租税支出の評価ができる組織も非常に限られている。

結果として、租税プログラムについても議員や国民が正確に理解しているとは限らない。GAO の 2005 年の報告書に対する議員の反応は、租税支出に対して否定的な議員や肯定的な議員がいて、一様ではなかった。しかしながら、租税支出レポートによって租税支出の規模についてかなり吟味することが多くなっているとしている。

また、GAO でも、租税支出の個々のプログラムに政策の目的があるので、実際に政策がターゲットとした人たちが租税支出の恩恵を受けているかについて、GAO では調査をしたこともある。

３．アメリカ地方政府における租税支出レポート

３．１．アメリカ地方政府における租税支出レポートの公開状況

アメリカ連邦政府に続いて、アメリカの地方政府における租税支出レポートについて報告する。すべての地方政府について調査することはできなかったため、今回の海外行政実態調査では、マサチューセッツ州、メリーランド州、ニューヨーク市の状況について調査した。以下では、調査内容について解説してゆく。

表３．１ アメリカ州政府における租税支出レポートの作成とウェブサイトの公表の状況

州政府	租税支出レポートの作成	ウェブサイトでの公表	州政府	租税支出レポートの作成	ウェブサイトでの公表
アラバマ州	×	×	モンタナ州		
アラスカ州	×	×	ネブラスカ州		×
アリゾナ州			ネバダ州	×	×
アーカンソー州	×	×	ニューハンプシャー州		×
カリフォルニア州			ニュージャージー州	×	×
コロラド州	×	×	ニューメキシコ州	×	×
コネチカット州			ニューヨーク州		
デラウェア州			ノースカロライナ州		
コロンビア特別区			ノースダコタ州	×	×
フロリダ州	×	×	オハイオ州		
ジョージア州	×	×	オクラホマ州		×
ハワイ州	×	×	オレゴン州		
アイダホ州			ペンシルベニア州		
イリノイ州			ロードアイランド州		×
インディアナ州	×	×	サウスカロライナ州	×	×
アイオワ州	×	×	サウスダコタ州	×	×
カンサス州		×	テネシー州		
ケンタッキー州			テキサス州		
ルイジアナ州			ユタ州	×	×
メイン州			バーモント州		
メリーランド州		2008 年から開始	バージニア州	×	×
マサチューセッツ州			ワシントン州		
ミシガン州			ウェストバージニア州		
ミネソタ州			ウィスコンシン州		
ミシSSIPPI州		×	ワイオミング州	×	×
ミズーリ州					

備考) CFED(2007)より引用。メリーランド州はヒアリングによる情報を反映している。

なお、アメリカでは、すべての地方政府が租税支出レポートを作成し、公表しているわけではない。表３．１にあるように、州政府のレベルでも、租税支出レポートを作成している地方政府もあれば、作成していない地方政府もある。また、作成していても、ウェブ

サイトで公表していない地方政府もある。

3.2. マサチューセッツ州政府の租税支出レポート

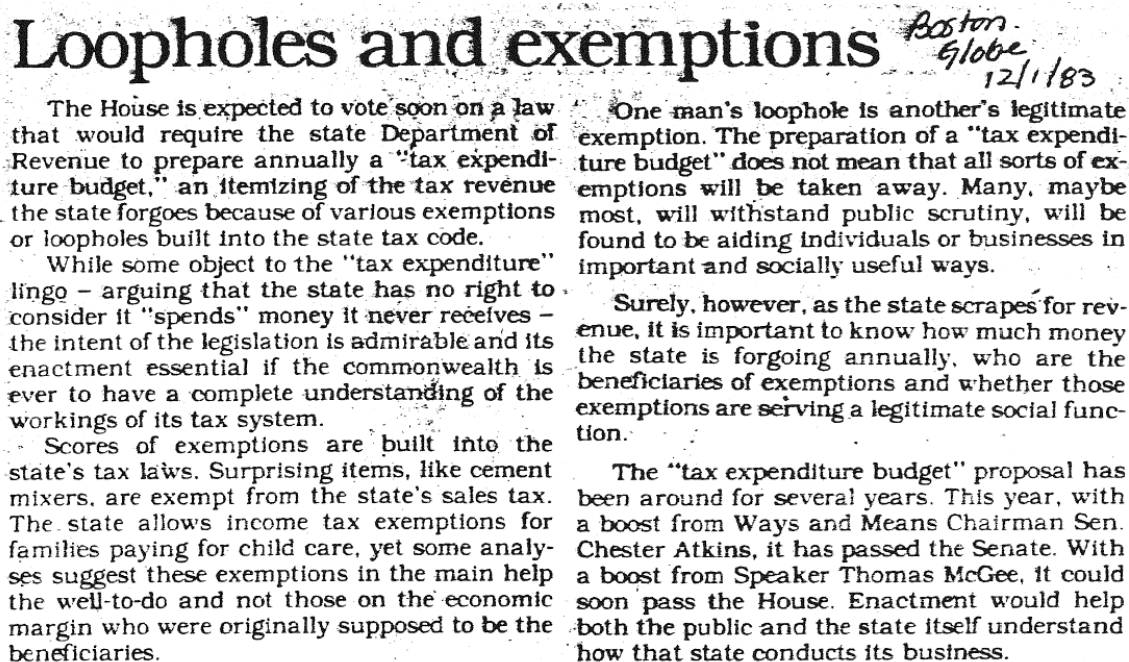
3.2.1. 租税支出レポートの背景

マサチューセッツ州政府で租税支出レポートを作成するようになった背景には、1980年代前半、州の経済状況があまり良くなかったことが挙げられる。州政府としては財源の確保をしなければならなかったことから、当時、州内にあるハーバード大学で教鞭を執っていたサリー教授とともに、租税支出の推計に取り組むこととなった。

1983年に州法（Acts of 1983, Chap. 611）が制定され、租税支出レポートの作成が義務づけられ、その翌年から租税支出レポートが作成された。この州法において、租税支出は、いかなる一般法または特別法の規定に定められた所得税、法人税、売上税に係る所得控除、免税、税額控除などの直接的な結果としての歳入ロスとして定義されている。

このように、マサチューセッツ州は、租税支出レポートを最も早い時期に導入した州のうちのひとつである。そのため、作成当時のスタッフは、現在も歳入局（Department of Revenue）に勤務して租税支出レポートの作成に携わっており、租税支出レポートについては経験と蓄積を有する州である。

図3.1 当時の様子を伝える地元新聞（1983年12月1日付 Boston Globe 紙）の記事



備考）マサチューセッツ州政府からの収集資料より引用。

図3.1は、マサチューセッツ州政府が、租税支出レポート作成が州法によって制定された当時の様子を伝えている地元新聞の記事の抜粋である。記事では、租税支出がどのようなものかについて、児童の養育費がかかる家族には、所得控除(Income Tax Exemption)が認められている例を示して説明している。他方で、このような所得税控除は、本来、恩恵を受けるべき人たちよりも、裕福な人たちを助けることとなっているという分析を紹介している。そして、州政府にとって年間どれだけの歳入ロスがあり、誰が恩恵を受けていて、それが正当な社会的機能を果たしているかを知ることが大切であるとしている。

なお、マサチューセッツ州歳入局では、法人および個人からの納税額のうち、いくらの払戻し額があったかなどの履歴データが数百万件蓄積されている。そのため、租税支出の推計に使用するデータの95～99.5%は、実数値を捕捉している。データの捕捉率が100%にならない理由は、企業の決算期が会社によって異なるため、同じ期間で区切ってもなかなかデータが揃わないなどの例外的なものである。また、必要に応じてアメリカ連邦政府の歳入庁のサンプル・データも使用している。

マサチューセッツ州歳入局のなかでも、データを取り扱うエコノミストや統計学者は、氏名や社会保障番号などの個人情報を見ることが許されている。明らかに間違っているものや確定申告上の誤りの修正を経て、データのクリーン・アップが行われ、担当部署内部用のデータベースが完成する。それから、シミュレーション・ソフトや統計ソフトで使えるように、読み込み可能なフォーマットに変換し、一般に市販されているソフトウェアをカスタマイズして推計を行っている。

租税支出の推計には、主としてパネル・データを使用しているが、クロス・セクション・データを使用することもある。マサチューセッツ州では、確定申告を行っている300万人程度の個人が、毎月、納税申告書にもとづいて納税する。これらの情報をクロス・セクション・データにまとめ、前年度と比較して変化があったか、どのような傾向があるかを分析し、租税収入の傾向を把握する。例えば、同じ社会保障番号の個人の今年の確定申告での納税額から、2年前や3年前の納税額を追跡することもできる。

租税支出の推計には、3年前から4年前のデータが使用される。例えば、2009年7月から始まる2010会計年度に合わせて作成される租税支出レポートは、2005年または2006年のデータが使用される。最終的なシミュレーション分析の結果は、個人が特定できないように編纂され、公開資料として歳入局の内部や議会へ提出される。

なお、歳入局では、租税支出レポートの作成以外の他の業務も実施しており、租税支出レポートの作成に要する純粋な費用を算出することはできない。

3.2.2. 租税支出レポートの特徴

表3.2は、2008年1月にマサチューセッツ州政府が公表した租税支出レポートからの抜粋である。2007年度から2009年度にかけて、所得税、法人税、売上税および使用税の

租税支出額は増加傾向にある。

表 3 . 2 マサチューセッツ州の租税支出レポートからの抜粋 (単位: 百万ドル)

	2007 年度	2008 年度	2009 年度
所得税 Personal Income tax			
Exclusions from Gross Income	2,955.3	3,105.8	3,188.9
Deferrals of Gross Income	941.3	993.7	1,042.4
Deductions from Gross Income	4.1	4.2	4.4
Accelerated Deductions from Gross Income	106.3	105.1	107.8
Deductions from Adjusted Gross Income	748.6	753.1	769.5
Credit Against Tax	186.8	192.9	198.0
所得税計	4,942.3	5,154.3	5,311.0
法人税 Corporate Excise			
Exclusions from Gross Income	80.6	74.7	71.3
Deferrals of Gross Income	0.1	0.1	0.1
Deductions from Gross Income	147.7	144.9	142.8
Accelerated Deductions from Gross Income	336.9	338.1	341.4
Adjustment to Apportionment Formula	293.6	298.0	306.7
Exclusions from Property Component	150.1	161.9	170.0
Credit Against Tax	215.5	246.0	244.5
Entity Exempt from Taxation	4.7	4.9	5.2
法人税計	1,229.4	1,268.7	1,281.8
売上税および使用税 Sales and Use Tax			
Exempt Entities	194.5	199.4	203.8
Exempt Products/Services	1,036.3	1,066.2	1,086.6
Exempt, Taxed Under Another Excise	622.4	673.7	683.9
Exempt Component of a Product or Consumed in Production	232.2	238.6	236.9
Exemptions for Specified Uses of Production/Services	833.5	859.9	881.4
Exempt, Not Taxable as Tangible Personal Property	10,418.9	10,611.9	10,831.2
Miscellaneous Exemptions	98.0	103.4	105.5
売上及び使用税計 Sales and Use Tax	13,435.9	13,752.8	14,029.0
総合計 Grand Total	19,607.6	20,175.9	20,621.8

備考) Commonwealth of Massachusetts(2008a), p.8-51 ~ 8-60 より引用。合計の端数は合わない。

アメリカの州政府は、それぞれの州が売上税を課税しており、租税支出も計測されているのが特徴である。売上税および使用税にかかる租税支出には、暖房目的燃料の所得額控除 (Exemption for Fuel Used for Heating Purpose) 葬式用品の所得控除 (Exemption for Funeral Item) 教科書代の所得控除 (Exemption for Textbook) など様々な項目がある。

3 . 2 . 3 . 租税支出レポートの利用実態

租税支出レポートは、州知事による予算審議のために、予算関係資料の一部として提出され、議員によって検討されたり、税法改正の参考にされたりする。議会、行政、住民、マスメディアが、租税支出の廃止や見直しを検討しようとするときには、租税支出レポー

トに依拠して議論が展開される。

例えば、租税支出が雇用促進のための税制上の企業への優遇措置が実際に雇用の促進に寄与しているかどうかなどといった議論の参考資料として使われる。かつて、議会の審議において、航空機及び航空機部品に係る税額控除について、その便益とコストを議員が評価した上で、当該税額控除を廃止しようという提案がなされたこともある。

租税支出は、税の還付を通じて景気対策としても使われる。また、企業誘致は州と州との間の競争であり、議会としては企業に州内にいてもらいたい、あるいは新たに企業を州内に誘致できるよう、常に新しいことを考えて法案の中に盛り込もうとしている。

様々な地元の団体の中には、マサチューセッツの納税者連盟、マサチューセッツの納税制限連盟、マサチューセッツの業界団体・産業団体などが、租税支出レポートに関心を持っている。これらの団体の中には、課税に反対している団体や小さな政府を志向している団体もある。しかし、租税支出は、何らかの政策的な勧告をしたり用意したりするものではないし、歳入局としては、このような議論には中立であるよう努めている。

3.3. メリーランド州政府の租税支出レポート

メリーランド州の租税支出レポートは、1970年代の後半から作成されるようになったが、議会の予算審議には提出されてはいない。インターネットによる公開もなされていなかった¹³。そのため、議会も市民も租税支出の存在を必ずしも把握できていない。

メリーランド州の租税支出額は、直接支出に比べれば、租税支出の方が増加し続けている。その一方で、最近では、以前より多くの税額控除が、一定の期間の経過後に効力が消滅するサンセット条項に変わってきている。

メリーランド州における租税支出の内訳についてみると表3.3のとおりである。売上及び使用税が半分を占め、次が個人の所得税であり、これらで全体の8割を占める。売上税の基準税率は6%である。例えば、所得額に比べて住居の賃借料が高い個人への税額控除が租税支出となっている。

メリーランド州政府において、租税支出レポートの作成を担当しているエコノミストは、現在は1人だけである。税額控除のデータとその支出のデータについては、納税申告書と政策プログラムを担当している各々の省庁のデータを使用している。

¹³ 2008年より、ウェブサイトにて公開するとのことであった。

表 3 . 3 メリーランド州の項目別の租税支出の全体に対する割合

租 税 支 出 項 目	全体に対する割合 (%)
売上及び使用税	52
個人の所得税	34
法人税	5
固定資産税	4
生命保険料控除	2
自動車保有税	2
その他	1

出所) Maryland State(2008)より筆者が作成。

メリーランド州の納税申告書には、個人の控除及び免税の欄があり、それが税額控除となっている。州の歳入庁の納税申告書を生データとして、サンプリングをしてデータを作成している。租税支出の推定には、歳入損失法を採用し、実際の納税額と租税支出が無かった場合の納税額を比較して租税支出を推定している。

また、メリーランド州では、租税支出を次の三つの機能に分けて整理していることが特徴的である。これらの機能別の租税支出の推移は、表 3 . 4 にまとめている。

(1)構造的な租税支出 (Structural Tax Expenditures)

税構造の一部となっていて税法の変更無しに廃止にならないもので、一般的には全ての人に適用される。例として、個人の所得税の定額控除がある。

(2)カテゴリー的な租税支出 (Categorical Tax Expenditures)

特定の政策目標のためにかなり狭い規定が設けられていて受益者が特定されるもの。例としては、学校や生徒を助成するための資金調達をする目的で行う販売にかかる売上税がある。

(3)偶発的な租税支出 (Incidental Tax Expenditures)

行政上の問題や二重課税を解決するためのもの。

なお、メリーランド州では、租税支出レポートをより良いものにしようと望んでおり、Joint Committee on Taxation(2008a)が提唱している推計方法に関心を抱いているようである。

表 3 . 4 メリーランド州の機能別租税支出の最近の推移 (単位: 100 万ドル)

	年 度			
租税支出の項目	2005	2006	2007	2008
構造的な租税支出				
個人所得税控除 Income Tax Personal Exemption	509.0	513.9	518.9	523.9
個人所得税定額控除 Income Tax Standard Deduction	133.3	132.1	115.9	114.8
小計	642.3	646.0	634.8	638.7
カテゴリー的な租税支出				
事業 Business	265.2	280.0	272.5	291.7
寄付 Charity	224.7	242.5	261.4	274.0
老人 Elderly	211.9	222.6	235.8	252.1
家族 Families	1,365.1	1,447.7	1,568.5	1,862.9
住宅 Housing	510.7	517.0	518.1	521.8
医療及び健康 Medical and Health	186.2	168.7	135.8	152.0
貧困 Poverty	151.8	165.9	180.2	196.5
その他	682.6	723.7	742.3	789.6
カテゴリー分類不能	187.3	186.1	186.8	203.4
小計	3,785.5	3,954.2	4,101.4	4,544.0
偶発的な租税支出				
二重課税 Double Taxation	1,224.1	1,230.8	1,243.0	1,387.4
その他	638.8	662.6	625.0	674.0
小計	1,862.9	1,893.4	1,868.0	2,061.4
総合計	6,290.7	6,493.6	6,604.2	7,244.1

注) 「カテゴリー的な租税支出」の「その他」には、農業、教育、雇用関係、環境、火災及び救助、身体障害者、州間取引、宗教、退役軍人等、ボランティア等が含まれる。

備考) Maryland State(2008)より筆者が作成。

3 . 4 . ニューヨーク市の租税支出レポート

ニューヨーク市では、予算の透明性の観点から 1989 年に租税支出レポートを公表することが条例 (New York City Charter Section 240) で決められた。現在、租税支出の分析を担当している部署には 17 人の職員がいるが、他の業務も担当していて租税支出レポートの作成だけをしているわけではない。

租税支出レポートを作成するときは、コンピュータ・システムを維持する職員以外に 6 人の職員が所得税担当、固定資産税担当というように、各々の担当を決めて業務を進める。データを処理する過程において、個人情報扱うこととなるが、データを扱う職員はすべて市当局の許可手続きを経ている。

租税支出の推計に使用するデータのうち、固定資産税については詳細なデータを保有しており、控除額のデータを毎年更新している。所得税のデータについては、収集してから 2、3 年遅れで更新している。税の還付については全てのデータを集計している。租税支出の推

定は、租税支出の項目によって、全てのデータを使用したり、サンプルを使用したりしている。

分析に使用するデータは、一般的にはクロス・セクションである。租税支出が個人や企業の経済活動に与える影響については、租税支出レポートを作成するときには考慮していない。しかしながら、租税支出そのものを評価しようとするときには、経済モデルに弾力性向を加味している。租税支出を推定するモデルに乗数効果を折り込むべきかどうかなど、議論の余地がある。

租税支出のベースラインは、「法律そのもの」によっている。例えば、集合住宅の固定資産税に関して、住宅を改装すれば一定額の租税支出の恩恵を受けることができるが、改装をしなかった同じ階に住む隣の住民は高い税金を払わなければならない。このように、税制上の優遇を与えることによってある行動をうながすようなものが租税支出であると定義している。

表 3 . 5 ニューヨーク市の 2007 年度の目的別の租税支出

租税支出の目的	金額（百万ドル）	割合（％）
住宅 Residential (housing benefit)	1,556.6	47.8
商業 Commercial	974.9	29.9
個人 Individual Assistance	726.8	22.3
合計	3,258.3	100.0

備考）The City of New York(2007)より引用。

ニューヨーク市の租税支出を目的別に見ると、表 3 . 5 のように住宅向けが全体の半数を占める。これは、一戸建て及び集合住宅の新築や改装をうながすプログラムである。ニューヨーク市には、世界でも有数の商業地域であるマンハッタンがあることもあり、租税支出の目的別の分類では、29.9%がホテル、小売店、オフィスビル、流通業、工場、倉庫などの経済開発をうながすためのものである。これは、連邦政府の租税支出において、個人を対象としたものが、年々増加してきて 90%程度を占めるのとは対比的である。

ニューヨーク市には、マンハッタン（Manhattan）、ブロンクス（the Bronx）、ブルックリン（Brooklyn）、クイーンズ（Queens）、スタテン島（State Island）の 5 つの区がある。ニューヨーク市では、表 3 . 6 のように 5 つの区別に租税支出を推計して公表している。

表3.6 ニューヨーク市の2007年度の固定資産税にかかる自治区別の租税支出

件数(上段)及び租税支出額(下段(単位:百万ドル))(市のプログラム)

自治区	住宅関連プログラム	個人補助プログラム	経済開発プログラム	その他	合計
マンハッタン	29,203	311,752	1,551	1	342,507
	519	327	184	14	1,043
ブロンクス	121,213	80,908	767	0	202,888
	102	43	42	0	187
ブルックリン	22,503	240,853	1,878	0	265,234
	127	125	81	0	332
ウィーンズ	15,937	394,079	1,857	0	411,873
	76	189	109	0	374
スタテン島	10,378	103,058	505	0	113,941
	23	44	18	0	84

備考) The City of New York(2007)より引用。

表3.7 ニューヨーク市の2007年度の高齢者所有の住居にかかる固定資産税の控除

控除される割合(%)	所得階層(ドル)	控除件数	全体に占める割合(%)	控除された評価額(百万ドル)
50	0 - 26,000	24,263	74.3	235.0
45	26,001 - 26,999	693	2.1	6.2
40	27,000 - 27,999	699	2.1	5.6
35	28,000 - 28,999	603	1.8	4.3
30	29,000 - 29,899	442	1.4	2.6
25	29,900 - 30,799	400	1.2	2.1
20	30,800 - 31,699	292	0.9	1.2
15	31,700 - 32,599	273	0.8	0.9
10	32,600 - 33,499	203	0.6	0.5
5	33,500 - 34,399	181	0.6	0.3
	所得階層の特定不能*	4,624	14.2	42.3
合 計		32,673	100.0	301.1

*共同所有の建物については、所得階層が特定できない場合がある。

備考) The City of New York(2007)より引用。

また、ニューヨーク市では、所得階層別の租税支出レポートも発表している。表3.7は、住宅を所有していて所得額が一定額以下の65歳以上の高齢者を対象とした租税支出プログラムであり、所得額に応じて固定資産の評価額の控除が受けられるものである。

ニューヨーク市というとマンハッタン区が注目されがちであるが、市議は5つの区から選出されている。市議は租税支出レポートを参照することで、租税支出による地元への利益を他の区、特にマンハッタン区と比較している。租税支出レポートについて、市議によってはこういう税制プログラムが必要であると主張したり、自分の地域の租税支出に注意を

払ったりしている¹⁴。

また、マンハッタンのビジネス街から、他の区に事業所が移転した場合の租税減免措置がある。企業の経理・人事・購買などの事務管理部門は、マンハッタンにある必要はなく、ニュージャージー州やコネチカット州などのニューヨークの外に移転する場合がある。そこで、マンハッタンから移転するにしても、クィーンズ区などのニューヨーク市内での移転に留めてもらいたいという政策である。

そもそも、ニューヨーク市は、商業の立地条件としてはアメリカ国内でも他のどこの地域よりも優位な地域である。それにもかかわらず、地域開発を目的として、企業誘致のための租税支出が設けられている。

しかし、企業がマンハッタンに進出しようとするときに、企業誘致の租税支出がインセンティブとして機能するだろうか。このような租税支出は、限られた特定の企業が恩恵を受けることによって市場経済に歪みをもたらす可能性がある。この点については、例えば固定資産税の租税支出プログラムの必要性について、市の関係者の間でも様々な意見があるようである。

¹⁴ なお、ニューヨーク市が租税支出を導入しようとするときには、原則として州政府の許可を得ることが必要である。

４．日本の租税特別措置について

前節まで、アメリカの連邦政府といくつかの地方政府における租税支出レポートの実態について報告してきた。アメリカにおいては、当初、あるべき税法の姿からの逸脱を租税支出としてとらえようとしたが、現実的にはさまざまな困難がともなう。そのため、OTA、JCT の両機関ともに現行の税法規定の原則からの逸脱を租税支出としてとらえるようになってきている。

このようなアメリカの経験を踏まえると、日本で租税支出を考えるときには、租税特別措置を足がかりとして分析を始めるのが現実的であると思われる。そこで、本章では、日本の租税特別措置について、その現状を把握しておく。

４．１．租税特別措置とは

第２章の GAO の報告にもあったように、アメリカ連邦政府の租税支出は、企業向けから家計向けにシフトしてきている。しかしながら、日本の租税特別措置は、ほとんどが企業向けの項目であることが特徴となっている。逆にいえば、家計向けの租税支出がほとんどとらえられていないことになる。

租税特別措置法によると、表４．１のように、租税特別措置の趣旨が示されている。

表４．１ 租税特別措置法 第一章 総則 第一条

<p>この法律は、当分の間、所得税、法人税、相続税、贈与税、地価税、登録免許税、消費税、酒税、たばこ税、揮発油税、地方道路税、石油石炭税、航空機燃料税、自動車重量税、印紙税その他の内国税を軽減し、若しくは免除し、若しくは還付し、又はこれらの税に係る納税義務、課税標準若しくは税額の計算、申告書の提出期限若しくは徴収につき、所得税法（昭和四十年法律第三十三号）法人税法（昭和四十年法律第三十四号）相続税法（昭和二十五年法律第七十三号）地価税法（平成三年法律第六十九号）登録免許税法（昭和四十二年法律第三十五号）消費税法（昭和六十三年法律第百八号）酒税法（昭和二十八年法律第六号）たばこ税法（昭和五十九年法律第七十二号）揮発油税法（昭和三十三年法律第五十五号）地方道路税法（昭和三十年法律第百四号）石油石炭税法（昭和五十三年法律第二十五号）航空機燃料税法（昭和四十七年法律第七号）自動車重量税法（昭和四十六年法律第八十九号）印紙税法（昭和四十二年法律第二十三号）国税通則法（昭和三十七年法律第六十六号）及び国税徴収法（昭和三十四年法律第百四十七号）の特例を設けることについて規定するものとする。</p>

重要な部分は、「・・・当分の間、・・・(中略)・・・を軽減し、若しくは免除し、若しくは還付し、又はこれらの税に係る納税義務、課税標準若しくは税額の計算、申告書の提出期限若しくは徴収につき、・・・(中略)・・・の特例を設けることについて規定するものとする。」である。ただし、税の減免措置が所得税法に規定されていて、租税特別措置法に規定されていないものもある。

結局、多くの税制の本則とは別に、「特例」として規定することで、「軽減」や「免除」、または「還付」などを行うことが主な目的となっている。いわば、政府が必要に応じて、「当分の間」、本則とは別の税制を創り出すことができるのが、租税特別措置だといえる。

したがって、租税特別措置の設定には、恣意性が介入せざるを得ない。「当分の間」とあるが、適用される期間は個別に決められている。そのため、期限切れとなる租税特別措置については、その期限切れの前に国会で法案を通す必要がある。

租税支出と同様に、租税特別措置も、租税の中立性および公平性の原則からの逸脱である。そのため、原則に照らしていえば、望ましいとはいえない。とはいえ、政策上、どうしても必要な措置であるならば、租税特別措置として認める必要性が出てくる場合がある。問題は、その必要性について、どこまで検討されているか、という点にある。

4.2. 「租税特別措置による減収額試算」とは

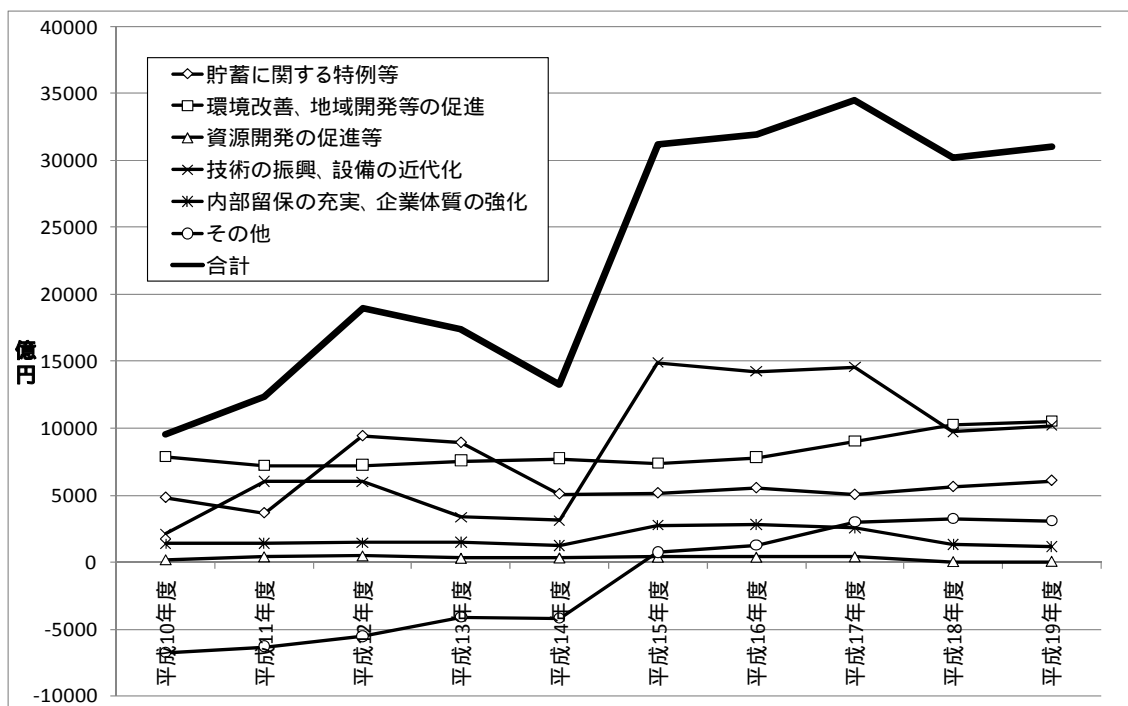
日本では先進国で公表されている租税支出レポートは作成されていない。租税支出よりも狭い概念である租税特別措置については、財務省が「租税特別措置による減収額試算」を毎年公表し、国会に参考資料として提出している。一般には、経済産業省編『産業税制ハンドブック』において、「租税特別措置による減収額試算」を参照することができる。

図4.1は、2007年度の「租税特別措置による減収額試算」の推移を掲げている。この図は「項目別分類」となっており、租税特別措置の性質によって、「貯蓄に関する特例等」、「環境改善、地域開発等の促進」、「資源開発の促進等」、「技術の振興、設備の近代化」、「内部留保の充実、企業体質の強化」、「その他」のように区分されている。

以上のように、租税特別措置は歴史的に産業振興や貯蓄促進のために設けられている措置であるから、産業に関わるものが多い。租税特別措置も租税支出の一種ではあるが、その概念は租税支出よりも狭いことがわかる。

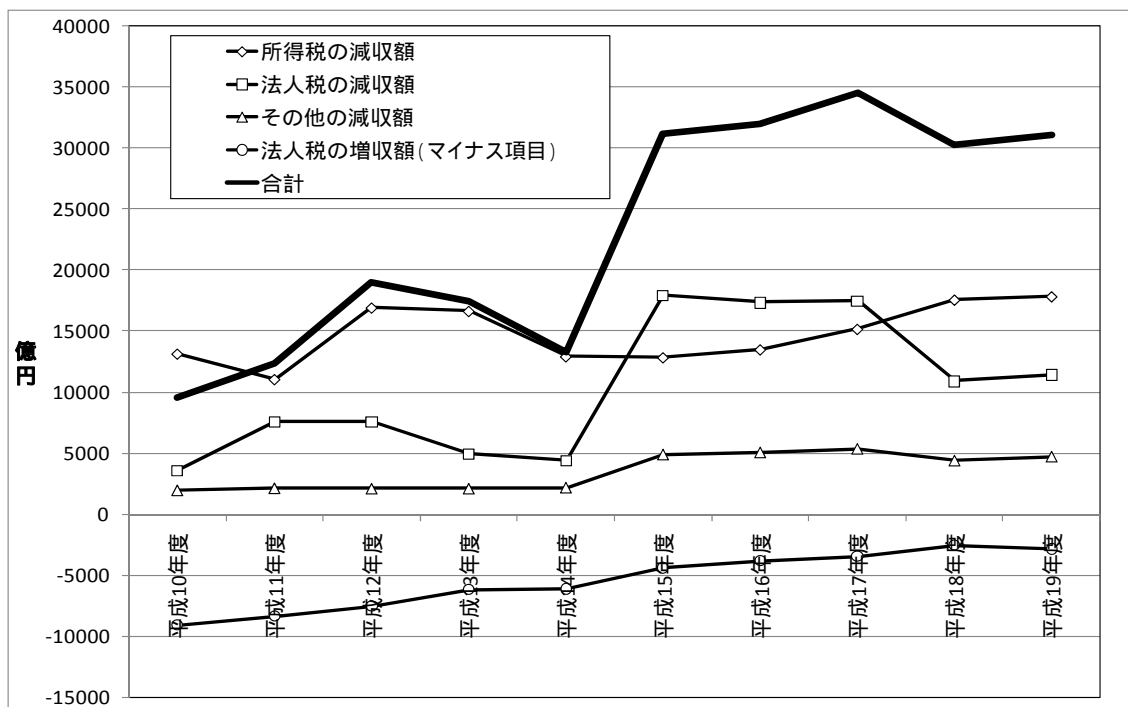
図によると、平成14年度までは1兆5千億円から2兆円の規模であった租税特別措置による減収額であるが、平成15年度以降には3兆円から3兆5千億円にまで膨れ上がっている。この背景は、「技術の振興、設備の近代化」にともなう租税特別措置の増加に加えて、「その他」の租税特別措置に区分されている「交際費課税の特例」に変動があるためである。なお、「交際費課税の特例」はマイナスの租税特別措置となっている。

図 4 . 1 租税特別措置による減収額試算（項目別分類）の推移



備考)『産業税制ハンドブック』(各年度版)より作成。

図 4 . 2 租税特別措置による減収額試算（税目別分類）の推移



備考)『産業税制ハンドブック』(各年度版)より作成。

次に、図４．２は、「租税特別措置による減収額試算」の税目別分類の推移が示されている。近年においては、法人税の租税特別措置による減収額が減少し、所得税の租税特別措置の減収額との金額の逆転がみられている。

表４．２ 所得税関係の主な「租税特別措置の減収額」の試算方法（金額は平成 20 年度）

<p>・確定申告を要しない配当所得（措 8 の 5）(▲3360 億円)</p> <p>特例の対象となる配当等の見込額×（税率 - 配当控除率 - 源泉徴収率）= 減収見込額</p>
<p>・青色申告特別控除（措 25 の 2）(▲710 億円)</p> <p>1 人当たり控除額×適用見込人員×税率 = 減収見込額</p>
<p>・住宅借入金等を有する場合の所得税額の特別控除（措 41～41 の 3）(▲8240 億円)</p> <p>平成 11 年～18 年居住分：住宅借入金等を有する場合の特別税額控除額</p> <p>平成 19 年・20 年住居分：適用見込人員×一人当たり控除額</p>
<p>・公的年金等控除の最低控除額等の特例（措 41 の 15 の 3）(▲1530 億円)</p> <p>（特例適用前税額 - 特例運用後税額）+（対象見込人員×扶養控除額×税率）+（対象見込人員×配偶者控除額×税率）= (1)年金受給者本人分 + (2)年金受給者である扶養親族を有する者に係る分 + (3)年金受給者である控除対象配偶者を有する者に係る分</p>

表４．３ 法人税関係の主な「租税特別措置の減収額」の試算方法（金額は平成 20 年度）

<p>・試験研究を行った場合の法人税額の特別控除（措 10、42 の 4、689）(▲6510 億円)</p> <p>大企業分：対象となる試験研究費見込額×税額控除割合×税額控除実施割合×利益法人割合</p> <p>中小企業分：対象となる試験研究費見込額×税額控除割合×税額控除実施割合×利益法人割合</p>
<p>・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償却（措 10 の 3、42 の 6、58 の 11）(▲2560 億円)</p> <p>（対象資産の見込取得価額×特別償却割合×償却実施割合×利益法人割合×税率）+（対象資産の見込取得価額×税額控除割合×償却実施割合×利益法人割合）</p>
<p>・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（措 10 の 6、42 の 11、68 の 15）(▲900 億円)</p> <p>（対象資産の見込取得価額×特別償却割合×償却実施割合×利益法人割合×税率）+（対象資産の見込取得価額×税額控除割合×償却実施割合×利益法人割合）</p>
<p>・交際費等の損金不算入（措 61 の 4、68 の 66）(+ 3080 億円)</p> <p>交際費の損金不算入見込額（支出交際費 - 損金算入額）×利益法人割合×税額</p>
<p>・退職年金等積立金に対する法人税の課税の禁止（措 68 の 4）(▲1560 億円)</p> <p>退職年金等積立金の見込額×税率</p>

「租税特別措置の減収額試算」は、あくまで推計結果であって、申告書の個票データを積み上げた金額ではない。この点は、租税支出レポートの作成に、個票データを利用してアメリカの状況とは異なる。推計については、個々の項目について、試算方法が決められている。表４．２～表４．４では、主な租税特別措置について、その減収額の試算方法についてまとめている¹⁵。一見してわかるように、様々なデータを組み合わせて、租税特別措置の減収額が推計されているのである。

表４．４ その他の国税の主な「租税特別措置の減収額」の試算方法(金額は平成 20 年度)

・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(措 69 の 4)(▲970 億円) 小規模宅地等の課税価格の減少見込額×税率×(100% - 税額控除割合)
・住宅取得等資金の贈与に係る相続時精算課税制度の特例(措 70 の 3、70 の 3 の 2)(▲790 億円) 1 件当たり減収見込額×適用見込件数
・地価税の課税の停止(措 71)(▲1730 億円) (見込課税価格の合計 - 基礎控除見込額の合計)×税率
・土地の売買による所有権の移転登記等の税率の軽減(措 72)(▲1540 億円) 本則課税見込×軽減税率
・揮発油税及び地方道路税の税率の特例(措 89)(+14300 億円) 揮発油税・地方道路税見込額×(暫定税率 - 本則税率)÷暫定税率
・石油化学製品の製造のため消費される揮発油税の免税等(措 89 の 2)(▲37890 億円) 免税対象見込数量×税率
・引き取りに係る特定石炭の免税(措 90 の 4 の 2)(▲520 億円) 免税対象見込数量×税率
・石油化学製品の原料用特定揮発油税等に係る石油石炭税の還付(措 90 の 5)(▲510 億円) 還付対象見込数量×税率
・自動車重量税率の特例(措 90 の 11)(+6000 億円) 自動車重量税見込額×暫定税率割合

ところで、表４．２～表４．４の金額は、平成 20 年度の資料より抽出している。『産業税制ハンドブック』に示されている「租税特別措置の減収額試算」であるが、平成 19 年度以前のもの、平成 20 年度のものでは、項目の分類方法が異なっている。そのため、時系列的に評価をすることが難しくなっている。データ標記の連続性が保てていないことは、財政の透明性という観点からは望ましいとは言えないであろう¹⁶。

¹⁵ 租税特別措置の減収額の試算方法は、東京都税理士政治連盟のウェブサイトに資料が掲載されている。

¹⁶ また、同様のことは地方税についても該当する。『産業税制ハンドブック』では、平成 10 年度版まで、地方税に関する租税特別措置の減収額も報告されていたが、平成 11 年度版以降は報告されなくなった。

4.3. 租税特別措置をめぐる政治的な状況

近年になって、租税特別措置をめぐる政治的な状況に動きがみられるようになってきた。平成 20 年の第 169 回通常国会（平成 20 年 1 月 23 日）において、中川正春議員（民主党）が「租税特別措置の政策効果等に関する質問主意書」を提出した。質問の内容は以下のとおりである。

租税特別措置は、租税制度上、特定の個人や企業の税負担を軽減することなどにより、国による経済政策や社会政策等の特定の政策目的を実現するための特別な政策手段であり、公平・中立・簡素という税制の基本理念の例外措置として設けられている。

このため、租税特別措置については、厳しい財政状況下、これまでの政策効果や必要性などの政策評価を十分に実施した上で、その期限の延長や新設の合理性を判断することが極めて重要である。

租税特別措置を行政上の政策に導入している省庁（以下「関係省庁」という。）では、毎年行われる税制改正の審議に当たり、各政策の目的に基づき、租税特別措置の新設、拡充及び延長を希望する旨を記載した要望書を財務省に提出している。

会計検査院の検査報告等によると、関係省庁においては、租税特別措置について、その拡充、延長等の改正の要望をする際に、財務省に対して租税特別措置による減収見込額を提示することなどによりその効果等の検証を行っているとされている。また、平成十四年から「行政機関が行う政策の評価に関する法律」（いわゆる「政策評価法」）が施行されたことに伴い、行政機関の長は、政策評価に関する基本計画や事後評価の実施に関する計画を定め、これらに基づき事前評価や事後評価を実施しており、租税特別措置についてもその効果等の検証を行っているものとされている。

そこで、以下質問する。

- 一 平成二十年度税制改正の対象項目となっている租税特別措置（以下「改正対象項目」という。）について、関係省庁及び財務省は、改正対象項目ごとに、その政策効果や必要性などの政策評価の具体的内容を明らかにされたい。
- 二 改正対象項目が国庫補助金等（いわゆる補助金適正化法上の補助金等）の支援を受けている場合は、その所要額及びその支援効果を踏まえた政策評価の具体的内容を明らかにされたい。

備考）http://www.shugiin.go.jp/itdb_shitsumon.nsf/html/shitsumon/a169016.htm より引用

すなわち、既存の租税特別措置の政策評価がなされているのか、なされているなら、その具体的な内容について明らかにすべきだ、という質問となっている。この質問に対して、福田康夫内閣総理大臣（当時）は、文字数にして 15,000 字を超える長い答弁を行った¹⁷。そこでは、個々の租税特別措置について、必要性和効果が述べられたものの、ほぼすべてについて、現実のデータにもとづく数量的な検証がなされていなかった。

これを受けて、民主党は「租税特別措置の整理及び合理化を推進するための適用実態調査及び正当性の検証等に関する法律案」（租税透明化法案）を参議院に提出し、2008 年 5 月 23 日に可決された。租税透明化法案の概要は、表 4.5 の以下のとおりである。

¹⁷ http://www.shugiin.go.jp/itdb_shitsumon.nsf/html/shitsumon/b169016.htm に答弁の内容を参照できる。

表 4 . 5 民主党「租特透明化法案」の概要

法律の目的	租税特別措置に関し、 基本理念、 国の責務等、 適用実態調査、 正当性の検証等について定め、整理合理化を推進し、もって「公平・透明・納得」の税制の確立に寄与することを目的とする。
基本理念	<ol style="list-style-type: none"> 1 租特については、その属性にかんがみ、絶えずその廃止を含めた見直しが行われるものとし、かつ、その見直しは、その適用の実態が明らかにされ、正当性の検証が実施されることにより、行われるものとする。 2 租特の新設又は変更は、新たな租特の適用数の見込数、その増減収額の見込額等についてできる限り合理的な推計が行われ、行政目的を実現する手段として相当なものか、有効なものか及び公平原則に対する例外として合理的なものかが十分に検討された上で、行われるものとする。
国の責務・納税者の責務	<ol style="list-style-type: none"> 1 国は、基本理念にのっとり、整理合理化を推進する責務を有する。 2 国は、納税者の理解を得よう努めなければならない。 3 納税者は、適用実態調査に協力しなければならない。
適用実態調査	<ol style="list-style-type: none"> 1 財務大臣（国税庁長官等）は、租特ごとに、適用実態調査を行う。 2 財務大臣（国税庁長官等）は、税額の確定の手続きにおける申告、調査又は処分の機会を利用して、租特の適用の実態に関する調査を行うことができ、納税申告書に「増減額明細書」を添付するよう求めることができる。 3 2のほか、財務大臣（国税庁長官等）は、支払調書その他の法定資料を利用し、納税者その他の関係者又は行政機関その他の関係機関に対し資料の提出及び説明を求めることができる。
適用実態調査の結果の国会への報告等	<ol style="list-style-type: none"> 1 財務大臣は、毎会計年度終了後 7 月以内に、当該会計年度に係る適用実態調査の結果に関し、正当性に関する事項についての財務大臣の意見を付けて、適用数及び見込数との差、増減収額及び見込額との差、作成した統計、法人税減免措置の適用を受ける法人等の名称、減免額等を記載した報告書を国会に提出する。 2 財務大臣は、会計検査院、行政機関の長等から求めがあったときは、必要な限度で、適用実態調査の結果等を提供することができる。
適用実態調査の結果を踏まえた財務大臣による検討	財務大臣は、適用実態調査の結果を踏まえ、租特ごとに、租特を手段とする政策に係る事務を所掌する行政機関の長から正当性に関する事項についての意見を聴き、租特の整理合理化についての検討を行い、その結果に基づき、必要な措置を講ずる。
会計検査院における租特の実施状況に関する検査	<ol style="list-style-type: none"> 1 会計検査院においては、租特の整理合理化に資するため、毎年、租特の実施状況に関する検査が行われるものとし、会計検査院は、検査方針、検査状況、所見等を国会に提出される検査報告書に掲載する。 2 租特の実施状況に関する検査は、特に効率性及び有効性の観点から、補助金の交付等の措置との関係に留意して行われるものとする。
事後評価等における正当性の検証の実施等	<ol style="list-style-type: none"> 1 租特を手段とする政策についての事後評価は、継続的に行わなければならない。また、租特を手段とする政策の決定に当たっては、事前評価を効果的に実施するようにしなければならない。 2 租特を手段とする政策についての事後評価においては、正当性の検証が行われなければならないものとし、行政機関の評価書及び国会に提出する政府の報告書に、正当性の検証に関する事項を記載しなければならない。 3 租特を手段とする政策についての事後評価等は、補助金の交付等の措置との関係に留意して行わなければならない。

備考) <http://www.dpj.or.jp/news/files/080321sotoku2.pdf> より引用。

租特透明化法案は、租税特別措置の整理合理化を目標とし、そのために租税特別措置の効果について検証することが必要であると主張している。検証がなされない場合や、検証した結果として効果が薄い租税特別措置については、整理合理化の対象とすると考えている。なお、この法案は衆議院にて否決され、廃案となった。

他の先進国における租税支出レポートの公開の動向を考えれば、租特透明化法案の目的、基本理念等が的外れであるとは思わない。租税特別措置の効果についても、「隠れた補助金」という性格に鑑みれば、政府としては政策評価の一環として当然検証していく必要があるのではないか。

また、租特透明化法案は、租税特別措置の政策評価を行政機関に報告書として提出させ、租税特別措置の実施状況に関する検査を会計検査院で行うように要請している。行政機関が、自身が担当する租税特別措置の政策評価を行うことは当然であるが、会計検査院はどこまで検査ができるだろうか。

確かに租税特別措置を「隠れた補助金」としてとらえるならば、会計検査院の検査対象と考えることも無理はない。実際に、近年の会計検査院では、表４．６にあるように、平成１４年度以降の決算検査報告では、特定検査対象として租税特別措置の検査を行っている。

したがって現実には、租特透明化法案は部分的に実現しているといえよう。とはいえ、表４．６にあるように、毎年、１つの租税特別措置をピックアップして検査がなされているに過ぎない。租特透明化法案が、毎年、すべての租税特別措置の検査を求めているのであれば、次元が違ってくる。すべての租税特別措置を毎年検査するのであれば、会計検査院での検査のマンパワーの確保が課題となる。

なお、会計検査院による租税特別措置の検査方法は、税務署から申告書などの個票データを提出してもらい、そのデータをプライバシーに配慮しつつ手入力することで分析している。

表４．６ 会計検査院による租税特別措置の検査状況

平成 14 年度決算検査報告	租税特別措置法（法人税関係）の実施状況について
平成 15 年度決算検査報告	租税特別措置（社会保険診療報酬の所得計算の特例）の実施状況について
平成 16 年度決算検査報告	租税特別措置（肉用牛売却所得の課税の特例及び農地等についての相続税の納税猶予の特例）の実施状況について
平成 17 年度決算検査報告	租税特別措置（小規模宅地等について相続税の課税価格の計算の特例）の適用状況について
平成 18 年度決算検査報告	租税特別措置等（生命保険関係）の適用状況等について
平成 19 年度決算検査報告	租税特別措置（青色申告特別控除）等の適用状況等について

備考）会計検査院（2003, 2004, 2005, 2006, 2007, 2008）より作成。

５．租税支出レポートの意義と日本への示唆

本報告書では、前章まで、アメリカの租税支出レポートの実態とわが国の租税特別措置の現状を報告してきた。最後の本章では、海外行政実態調査を踏まえたアメリカの租税支出レポートの現状、さらには租税支出レポートの意義と日本に導入する際の課題について考察してむすびとしたい。

５．１．アメリカの租税支出レポートの現状について

アメリカで租税支出レポートが作成されるようになって以来、租税支出の項目数ならびに金額も増加傾向にある。このことは、連邦政府だけでなく、今回の調査対象となった地方政府においても、同様の傾向が見受けられた。

財政再建を背景としてアメリカで租税支出レポートが導入された当時は、租税支出の効率性を示すことによって、いずれ租税支出はなくなるだろうという考えのもとに作成されたが、実際には租税支出はなくなるどころか増え続けてきた。

現在では、租税支出レポートの意義について、Joint Committee on Taxation (2008c)が、「租税支出の分析は、現行法を批判するものではないし税法の代替案を示すものでもなく、単なる一つの分析ツールであり、また、そうあるべきである」としているように、租税支出レポートが誕生した当時とはその位置付けも変わってきている。

租税支出レポートの当初の目的は、租税支出の項目数および金額の抑制を目的にしていたはずである。なぜ、逆の現象が発生してしまったのだろうか。

一旦、租税支出が税法の規定として制定されれば、直接支出のように議会の議決を毎年経ることなく半恒久的に歳入口スが発生する。また、直接支出プログラムのように議会の厳格な審議を経る必要がないので、連邦議員、地方議員ともに自分たちの政策を実行するために租税支出を活用しようとする傾向がある。そのために、租税支出は増加していく傾向にあるということを、行政府の担当者は認識しているようであった。

他方、今回の調査でインタビューを行った租税支出の担当者によると、租税支出レポートは、一般国民の間ではそれほど普及しているわけではないと感じているようである。その一方で、租税支出レポートを利用して大企業に対する優遇税制を廃止すべきであるという主張を展開する民間団体もある。

前章の冒頭でも述べたように、州政府の租税支出レポートの作成・公開状況はまちまちである。作成・公開している州政府においても、詳細な租税支出レポートを作成している州政府もあれば、とても簡単なレポートにとどまっている州政府もある。なぜ、このように、州政府でかなりの温度差が生じているのだろうか。

この件についてインタビューで尋ねたところ、ある担当者からは、一般論としては州の

財源規模が大きいほうが租税政策を維持しやすいだろうし、税制の複雑さは州の文化と関係しているだろうという回答をいただいた。

例えば、企業誘致に成功するような財政規模の大きな地方自治体では、住民への恩恵を考えていて、租税支出レポートの作成に積極的だろう。反対に、税収が少ない州では、租税支出レポートもないだろう。財政が豊かであれば、学生や老人に税制上の優遇措置をとれるが、財政が苦しければ他に収入源はないために、租税支出を削減しようということになる。税制についても、州によっては租税負担をなるべく低くしようというところもある。これらの要素が絡み合って、租税支出レポートの作成に熱心な地方政府やそうでない地方政府、租税支出レポートを作成してない地方政府があると考えられるとのことであった。

また、連邦政府についても、地方政府についても、租税支出レポートの形態には、かなりのバラエティが存在していることがわかった。国によっても、租税支出レポートは様々であるが、同じアメリカの中でも、統一性がとれていないことになる。

これは、租税支出の概念自体が、曖昧にとらえられがちなことに関因していると考えられる。とはいえ、租税支出レポートを作成して公表することの重要性については、今回の実態調査で訪れた行政機関は、共通して感じていることは理解できた。

5.2. 租税支出レポートの意義についての考察

以上のように、アメリカの連邦政府といくつかの地方政府について、租税支出レポートの実態を報告してきた。ここでは、租税支出レポートの意義について、若干の考察を加えたい。

近年、財政の健全化、安定した経済とその成長、国民による政府のガバナンスの向上を図るうえで、財政の透明性の向上が重要だという認識が一般化してきた。国民感情を逆なでするような財政の無駄遣いは問題外であるが、そのような無駄遣いをチェックするには、財政の透明性が不可欠である。無駄という観点だけでなく、効果的な政策がなされているかを検討するためにも、政府の予算の透明性を高めることが、その国の経済のパフォーマンスにも影響するのである。

良好な政府と国民の関係においては、政府は国民によってうまく統治（ガバナンス）されなければならない。しかしながら、現実はずしもそのようにならない。国民は、必ずしも行政に関して多くの情報をもっているわけではない。行政についての情報を握っているのは、国民よりも政府である。

したがって、どうしても政府には、自身に都合の悪い情報は開示しないようなインセンティブが発生する。このことは、しかし、これは国民にとっては望ましいことではない。情報の偏りがあっても、慈悲深い全知全能の神のごとく、政府が行動するならば問題はないが、現実はずしも限らないからである。

企業の不祥事が多く発生するなかで、企業の経営者と株主の関係において、情報の非対称性の問題が横たわり、企業統治（コーポレート・ガバナンス）が関心を呼んでいる。同様に、政府への不信が高まるなかで、政府と国民の関係も、同じような視点から眺めることができる。

情報の非対称性が存在する場合、依頼人（プリンシパル）たる国民は、代理人（エージェント）である政府をうまく統治できない可能性が高い。そうであれば、国民にとって望ましくない行動を政府がとることもありえる。

このようなエージェンシー問題を軽減し、国民が政府をよく統治するためには、財政情報の公開が担保されなければならない。その政策的な目標が、財政の透明性の向上である。財政の透明性は、近代民主主義国家であれば当然に確保されるべき条件といえる。国家が国民の社会契約にもとづいて設立されたのであれば、財政の透明性を高め、主権者たる国民への説明責任は当然である。

現実には、IMFのマニュアルや、OECDのガイドラインでは、財政の透明性が経済の発展に重要であることが示されるとともに、国民によるガバナンスを向上の側面からも支持されることが強調されている。これらには、財政の透明性を高めるための具体的な手法が羅列されている¹⁸。

その手法には、さまざまなものがあるが、これらのマニュアルやガイドラインのなかでは、租税支出レポートを公表すべきことが推奨されている¹⁹。ただし、特に IMF のマニュアルは、先進国向けというよりはむしろ、途上国向けであることに注意したい。途上国では、財政の透明性が確保されないことが、政治家や官僚の汚職や腐敗を生みだし、一国経済のパフォーマンスにまで悪影響をもたらしているという。

すでに本報告書でも指摘してきたとおり、ほとんどの先進国では、租税支出レポートが公開されているにも関わらず、日本では十分な形ではなされていない。租税支出の領域では、日本の政府はかなり後れをとっていると考えられることができる。

単に財政の透明性の向上という視点のみならず、租税支出の考え方は、今後のわが国の財政においても重要だと考えられる。租税支出は直接支出と同様の効果をもつ可能性がある。しかしながら、租税支出は通常の予算には登場せず、国民に対して可視化されていない。

租税支出によって「隠れた補助金」の資源が配分されていることを、租税支出レポートの公開によって、初めて国民が意識できる。租税支出レポートは、予算編成過程を通して、財政の資源配分機能を効率化させ、租税支出による所得再分配機能を浮き彫りにする手段でもある。

また、目下、わが国の政府は、財政再建のプロセスのさなかにいる。財政再建の手法と

¹⁸ 財政の透明性、IMF マニュアルや OECD ガイドラインについては Allen and Tommasi(2001)や財務省財務総合政策研究所(2002)を参照。OECD(2002)によると、政府のガバナンスに必要な原則は、「財政責任」「透明性」「公開性」とある。

¹⁹ 特に OECD(2004)を参照。「租税支出」を「租税歳出」と呼ぶ場合もある。英訳は Tax Expenditure である。

しては、歳出削減が王道である。たとえば、公共投資の規模を示す行政投資はピーク時に比較して、約半分にまで抑制されてきた。財政再建のために、歳出削減を実施してきたのが、今日の政府部門の姿だといえる。

とはいえ、歳出削減は、あまりに度が過ぎると、国民生活に影響がでてくる。租税支出レポートが公表され、租税支出のなかで、効果の薄いものを廃止できれば、税収の確保につながってゆく。このことは、財政再建を進める上では望ましいことである。

ただし、先にも報告したように、アメリカの経験によると、租税支出レポートは財政悪化を防ぐ目的であったにも関わらず、租税支出の項目と金額は期待に反して膨れ上がってきた。この背景は、アメリカの国会議員が租税支出を一種の利権としてとらえ、議員立法によって租税支出を増やしてきた経緯がある。

日本でも同じように、租税支出レポートは挫折するのだろうか。日本では、同じような状態には陥らないと思われる。むしろ、民主党の租特透明化法案にみられるように、租税特別措置を見直すような動きもある。したがって、租税支出レポートが公表されるなら、財政再建の進展に効果をもつと考えられるのではないか。

さらに、近年になって「税と社会保障の一体改革」の必要性が強調されている日本において、租税支出は重要な鍵を握っている²⁰。なぜなら、租税支出が世代間や世代内への所得分配に影響を与えているからである。たとえば、児童に対する扶養控除と児童手当は、所得を増やすという意味で同じ効果をもっている。前者は所得税の所得控除であり、後者は社会保障給付である。両者の政策が、どのように分配され、経済効果をもっているかは、租税支出レポートをベースとした分析が必要となっている。その基礎的な資料として、租税支出レポートは有益だといえる。

5.3. 租税支出レポート導入に向けた課題

それでは、租税支出レポートを日本に導入する際に、どのような課題があるだろうか。

第一に、租税支出の金額を推計する際のデータベースの利用が課題だといえる。本報告書でも触れてきたように、アメリカでは連邦政府でも地方政府でも、納税申告書による個票データをもとにして、租税支出の金額が推計され、租税支出レポートが作成されている。

その一方で、日本の「租税特別措置の減収額」は、納税申告書による個票データではなく、集計された別のデータを組み合わせて推計されている。歳入口スの金額の推計としては、日本の手法では大きな誤差が発生していることは間違いない。

正確な租税支出の把握という側面からいえば、納税申告書のデータベースが利用できることがもっとも望ましいことは間違いない。国税庁は納税申告書をデータベース化し、それを集計したデータを公開しているが、個票データのレベルでも、利用することができるようにすべきであろう。

²⁰ この点については上村（2008）を参照。

もちろん、プライバシーの配慮は不可欠である。アメリカでは、行政機関の担当者に対して、厳格な罰則規定を設けることで対応している。日本でも、情報の漏洩に対して、厳格な体制を整えることができれば、より正確に租税支出レポートの作成ができるだろう。

第二に、作成された租税支出レポートを、どのように評価するのか、という面も重要である。租税支出が当初の目的を達成しているかどうかのチェック、租税支出と直接支出の比較や、租税支出の分配状況の分析といった評価については、多くの研究機関でも調査されるべきなのはもちろんであるが、行政機関では会計検査院の役割とするのが妥当だろう。本報告書でも紹介したように、アメリカ会計検査院では、連邦政府の租税支出についての評価を行っている。

本報告書の文脈でいえば、会計検査院は直接的な補助金についての検査を主に行ってきたと考えられる。しかしながら、租税支出が「隠れた補助金」であることを踏まえれば、会計検査院が租税支出を検査する可能性も考えられるであろう。

民主党の租特透明化法案でも、会計検査院が租税特別措置を検査することが想定されている。実際に、会計検査院の租税検査課では、租税特別措置を検査対象としてとらえてきた経緯がある。これを、より広い租税支出に拡大することで、広い意味での「隠れた補助金」を検査することになる。その際には、会計検査院も、国税庁のデータベースにアクセスできる権限があれば、より効果的な租税支出の検査が可能となるだろう。

第三は、租税支出レポートの作成と評価に関して、専門的なスタッフが必要なことである。アメリカの場合、連邦政府はもちろん、規模の大きな地方政府では、エコノミストが租税支出レポートの作成を行っている。租税支出のみならず、歳入を分析するためでもあるが、専門知識をもつスタッフによる人的資源は、租税支出レポートの作成と評価のために不可欠である。

日本において、他の先進国が公表しているような租税支出レポートは、いまだに作成されていないが、租税支出レポートは今後の日本にとって、有益な情報をもたらしてくれると期待できる。中央政府と同様に、地方自治体も租税支出レポートを作成することが望ましいと思われるが、まずは中央政府が手本を示すべきであろう。

日本でも、政府のバランスシートの作成や、公会計の議論は大きく発展し、現実的にも国から地方自治体まで、バランスシートは作成されてきた。公会計については、様々な議論がありつつも、理論と実態が同時に進行してきているといえる。

租税支出についても、公会計と同じように、他の先進国を見習って、まずは中央政府から作成してゆくべきだろう。まずは作成することで、理論が洗練され、やがて地方自治体へ波及すると思われる。そうすることが、納税者への説明責任であり、財政の透明性の確保であり、政策の選択肢を増やすことにもつながると期待できるのである。

【資料：アメリカ連邦政府の租税支出の項目】

OTA による租税支出レポートの項目

国防 National Defense	
1	Exclusion of benefits and allowances to armed forces personnel
国際取引 International affairs	
2	Exclusion of income earned abroad by U.S. citizens
3	Exclusion of certain allowances for Federal employees abroad
4	Inventory property sales source rules exception
5	Deferral of income from controlled foreign corporations (normal tax method)
6	Deferred taxes for financial firms on certain income earned overseas
科学、宇宙、技術 General science, space, and technology	
7	Expensing of research and experimentation expenditures (normal tax method)
8	Credit for increasing research activities
エネルギー Energy	
9	Expensing of exploration and development costs, fuels
10	Excess of percentage over cost depletion, fuels
11	Alternative fuel production credit
12	Exception from passive loss limitation for working interests in oil and gas properties
13	Capital gains treatment of royalties on coal
14	Exclusion of interest on energy facility bonds
15	New technology credit
16	Alcohol fuel credits 1
17	Bio-Diesel and small agri-biodiesel producer tax credits
18	Tax credit and deduction for clean-fuel burning vehicles
19	Exclusion of utility conservation subsidies
20	Credit for holding clean renewable energy bonds
21	Deferral of gain from dispositions of transmission property to implement FERC restructuring policy
22	Credit for investment in clean coal facilities
23	Temporary 50% expensing for equipment used in the refining of liquid fuels
24	Natural gas distribution pipelines treated as 15-year property
25	Amortize all geological and geophysical expenditures over 2 years
26	Allowance of deduction for certain energy efficient commercial building property
27	Credit for construction of new energy efficient homes
28	Credit for energy efficiency improvements to existing homes
29	Credit for energy efficient appliances
30	30% credit for residential purchases/installations of solar and fuel cells.
31	Credit for business installation of qualified fuel cells and stationary microturbine power plants
32	Partial expensing for advanced mine safety equipment
天然資源及び環境 Natural resources and environment	
33	Expensing of exploration and development costs, nonfuel minerals
34	Excess of percentage over cost depletion, nonfuel minerals
35	Exclusion of interest on bonds for water, sewage, and hazardous waste facilities
36	Capital gains treatment of certain timber income
37	Expensing of multiperiod timber growing costs
38	Tax incentives for preservation of historic structures
39	Expensing of capital costs with respect to complying with EPA sulfur regulations
40	Exclusion of gain or loss on sale or exchange of certain brownfield sites
農業 Agriculture	
41	Expensing of certain capital outlays
42	Expensing of certain multiperiod production costs
43	Treatment of loans forgiven for solvent farmers
44	Capital gains treatment of certain income
45	Income averaging for farmers
46	Deferral of gain on sale of farm refiners
商業及び住宅 Commerce and housing	
47	Exemption of credit union income
48	Excess bad debt reserves of financial institutions
49	Exclusion of interest on life insurance savings
50	Special alternative tax on small property and casualty insurance companies
51	Tax exemption of certain insurance companies owned by tax-exempt organizations
52	Small life insurance company deduction
53	Exclusion of interest spread of financial institutions
54	Exclusion of interest on owner-occupied mortgage subsidy bonds

55	Exclusion of interest on rental housing bonds
56	Deductibility of mortgage interest on owner-occupied homes
57	Deductibility of State and local property tax on owner-occupied homes
58	Deferral of income from installment sales
59	Capital gains exclusion on home sales
60	Exclusion of net imputed rental income
61	Exception from passive loss rules for \$25,000 of rental loss
62	Credit for low-income housing investments
63	Accelerated depreciation on rental housing (normal tax method)
64	Discharge of mortgage indebtedness
65	Cancellation of indebtedness
66	Exceptions from imputed interest rules
67	Capital gains (except agriculture, timber, iron ore, and coal)
68	Capital gains exclusion of small corporation stock
69	Step-up basis of capital gains at death
70	Carryover basis of capital gains on gifts
71	Ordinary income treatment of loss from small business corporation stock sale
72	Accelerated depreciation of buildings other than rental housing (normal tax method)
73	Accelerated depreciation of machinery and equipment (normal tax method)
74	Expensing of certain small investments (normal tax method)
75	Graduated corporation income tax rate (normal tax method)
76	Exclusion of interest on small issue bonds
77	Deduction for US production activities
78	Special rules for certain film and TV production
運輸 Transportation	
79	Deferral of tax on shipping companies
80	Exclusion of reimbursed employee parking expenses
81	Exclusion for employer-provided transit passes
82	Tax credit for certain expenditures for maintaining railroad tracks
83	Exclusion of interest on bonds for Financing of Highway Projects and rail-truck transfer facilities
コミュニティ及び地域開発 Community and regional development	
84	Investment credit for rehabilitation of structures (other than historic)
85	Exclusion of interest for airport, dock, and similar bonds
86	Exemption of certain mutuals · and cooperatives · income
87	Empowerment zones and renewal communities
88	New markets tax credit
89	Expensing of environmental remediation costs
90	Credit to holders of Gulf Tax Credit Bonds
教育、研修、雇用、社会事業 Education, training, employment, and social services	
91	Exclusion of scholarship and fellowship income (normal tax method)
92	HOPE tax credit
93	Lifetime Learning tax credit
94	Education Individual Retirement Accounts
95	Deductibility of student-loan interest.
96	Deduction for higher education expenses
97	State prepaid tuition plans
98	Exclusion of interest on student-loan bonds
99	Exclusion of interest on bonds for private nonprofit educational facilities
100	Credit for holders of zone academy bonds
101	Exclusion of interest on savings bonds redeemed to finance educational expenses
102	Parental personal exemption for students age 19 or over
103	Deductibility of charitable contributions (education)
104	Exclusion of employer-provided educational assistance
105	Special deduction for teacher expenses
106	Discharge of student loan indebtedness
107	Work opportunity tax credit
108	Welfare-to-work tax credit
109	Employer provided child care exclusion
110	Employer-provided child care credit
111	Assistance for adopted foster children
112	Adoption credit and exclusion
113	Exclusion of employee meals and lodging (other than military)
114	Child credit 2
115	Credit for child and dependent care expenses
116	Credit for disabled access expenditures
117	Deductibility of charitable contributions, other than education and health
118	Exclusion of certain foster care payments
119	Exclusion of parsonage allowances
120	Employee retention credit for employers affected by Hurricane Katrina, Rita, and Wilma
121	Exclusion for benefits provided to volunteer EMS and firefighters

医療 Health	
122	Exclusion of employer contributions for medical insurance premiums and medical care
123	Self-employed medical insurance premiums
124	Medical Savings Accounts / Health Savings Accounts
125	Deductibility of medical expenses
126	Exclusion of interest on hospital construction bonds
127	Deductibility of charitable contributions (health)
128	Tax credit for orphan drug research
129	Special Blue Cross/Blue Shield deduction
130	Tax credit for health insurance purchased by certain displaced and retired individuals 3
131	Distributions from retirement plans for premiums for health and long-term care insurance
所得保障 Income security	
132	Exclusion of railroad retirement system benefits
133	Exclusion of workers' compensation benefits
134	Exclusion of public assistance benefits (normal tax method)
135	Exclusion of special benefits for disabled coal miners
136	Exclusion of military disability pensions
137	Employer plans
138	401(k) plans
139	Individual Retirement Accounts
140	Low and moderate income savers credit
141	Keogh plans
142	Premiums on group term life insurance
143	Premiums on accident and disability insurance
144	Income of trusts to finance supplementary unemployment benefits
145	Special ESOP rules
146	Additional deduction for the blind
147	Additional deduction for the elderly
148	Tax credit for the elderly and disabled
149	Deductibility of casualty losses
150	Earned income tax credit 4
151	Additional exemption for housing Hurricane Katrina displaced individuals
社会保障 Social Security	
152	Social Security benefits for retired workers
153	Social Security benefits for disabled
154	Social Security benefits for dependents and survivors
退役軍人 Veterans benefits and services	
155	Exclusion of veterans death benefits and disability compensation
156	Exclusion of veterans pensions
157	Exclusion of GI bill benefits
158	Exclusion of interest on veterans housing bonds
政府地方債等への利子補給 General purpose fiscal assistance	
159	Exclusion of interest on public purpose State and local bonds
160	Deductibility of nonbusiness state and local taxes other than on owner-occupied homes
利払い Interest	
161	Deferral of interest on U.S. savings bonds

備考) Office of Management and Budget(2008), p.288-291 より引用。

【主要参考文献】

- Allen, R. and D. Tommasi ed. (2001) *Managing Public Expenditure: A Reference Book for Transition Countries*, OECD.
- Brix, H. P., C. M.A. Valenduc and Z. L. Swift ed. (2004) *Tax Expenditures: Shedding Light on Government Spending through the Tax System*, the World Bank.
- Carroll, R., D. Joulfaian and J. Mackie(2008) “Income versus Consumption Tax Baselines for Tax Expenditures,” Chapter in forthcoming NBER book *Incentive and Distributional Consequences of Tax Expenditures*.
- CFED(2007)“Tax Expenditure Reports,” Resource Guide, Corporation for Enterprise Development.
- Commonwealth of Australia(2006) *International Comparison of Australia’s Taxes*.
- Commonwealth of Massachusetts(2008a) *Tax Expenditure Budget Fiscal Year 2000*.
- Craig, J. and A. William (2004) “Fiscal Transparency, Tax Expenditures, and Budget Processes: An International Perspective,” IMF paper.
- Datta, L. and P. G. Grasso(1998) *Evaluating Tax Expenditures: Tools and Techniques for Assessing Outcomes*, Jossey-Bass Publishers.
- General Accounting Office(1994) “Tax Policy: Tax Expenditures Deserve More Scrutiny,” GGD/AIMD-94-122.
- General Accounting Office(2005) “T Government Performance and Accountability Tax Expenditures Represent a Substantial Federal Commitment and Need to Be Reexamined,” GAO-05-690.
- General Accounting Office(2007) “21st Century Challenges: How Performance Budgeting Can Help,” GAO-07-1194T.
- Howard, C. (1997) *The Hidden Welfare State: Tax Expenditures and Social Policy in the United States*, Princeton University Press.
- Joint Committee on Taxation (2007) *Estimates of Federal Tax Expenditures for Fiscal Years 2007-2011*.
- Joint Committee on Taxation (2008a) *A Reconsideration of Tax Expenditure Analysis*.
- Joint Committee on Taxation (2008b) *Economic efficiency and Structural Analyses of Alternative U.S. Tax Policies for Foreign Direct Investment*.
- Joint Committee on Taxation (2008c) *Estimates of Federal Tax Expenditures for Fiscal Years 2008-2012*.
- OECD (2002) *Public Sector Transparency and Accountability: Making it Happen*, OECD.

- OECD (2004) *Best Practice Guidelines: Off Budget and Tax Expenditures*, OECD.
- Office of Management and Budget (2008) *Analytical Perspectives Budget of the United States Government*.
- Surrey, S.S. (1973) *Pathways to Tax Reform: the Concept of Tax Expenditure*, Harvard University Press.
- The City of New York (2007) *Annual Report on Tax Expenditure*.
- 青木昌彦・鶴光太郎編著 (2004) 『日本の財政改革：「国のかたち」をどう変えるか』東洋経済新報社。
- 上村敏之 (2008a) 「「税と社会保障の一体改革」に不可欠な視点」『税務弘報』4月号、中央経済社。
- 上村敏之 (2008b) 「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』第38号。
- 会計検査院 (2003) 『平成14年度決算検査報告』会計検査院。
- 会計検査院 (2004) 『平成15年度決算検査報告』会計検査院。
- 会計検査院 (2005) 『平成16年度決算検査報告』会計検査院。
- 会計検査院 (2006) 『平成17年度決算検査報告』会計検査院。
- 会計検査院 (2007) 『平成18年度決算検査報告』会計検査院。
- 会計検査院 (2008) 『平成19年度決算検査報告』会計検査院。
- 財務省「租税特別措置による減収額試算」(経済産業省編『産業税制ハンドブック』に掲載) 各年度版。
- 財務省財務総合政策研究所 (2002) 『我が国の予算・財政システムの透明性：諸外国との比較の観点から』。
- 橋本恭之 (2002) 「消費税の益税とその対策」『税研』Vol.18, No.2.
- 森信茂樹・前川聡子 (2001) 「わが国所得課税ベースのマクロ推計」『フィナンシャル・レビュー』第57号。
- 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』第695号。

【付録 調査日程】

平成 20 年

9 月 8 日 (月)

租税分析局 (OTA : Office of Tax Analysis)

OTA における租税支出レポートについて

Mr. David Joulfainan, Ph.D. (Department of the Treasury)

9 月 9 日 (火) 午前

会計検査院 (GAO : Government Accountability Office)

連邦政府における租税支出レポートの評価について

Mr. Ed Nannenhorn (Senior Economist)

Mr. Michael Brostek (Director, Tax Issues)

Ms. MaryLynn Sergent (Assistant Director)

9 月 9 日 (火) 午後

合同税務委員会 (JCT : Joint Committee on Taxation)

JCT における租税支出レポートについて

Mr. Michael J. Hauswirth (Legislation Counsel)

Mr. David L. Lenter (Legislation Counsel)

Mr. Thomas A. Barthold (Deputy Chief of Staff)

Ms. Emily S. McMahon (Deputy Chief of Staff)

Mr. Edward D. Kleinbard (Chief of Staff)

9 月 10 日 (水)

メリーランド州政府

メリーランド州政府における租税支出レポートについて

Mr. George Manev (Economist and Budget Analyst)

9 月 11 日 (木)

マサチューセッツ州政府

マサチューセッツ州政府における租税支出レポートについて

Mr. Kazem P. Özyurt, Ph.D. (Supervising Economist)

Mr. John Paul Murphy (Senior Economist)

9 月 12 日 (金)

ニューヨーク市

ニューヨーク市における租税支出レポートについて

Mr. Michael Hyman (Assistant Commissioner for Tax Policy, DOF)

Mr. Richard Carroll (Director, Revenue Accounting, DOF)

海外行政実態調査報告書