

# 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—

上村 敏之\*\*

(会計検査院特別研究官)  
(関西学院大学経済学部准教授)

### 1. 財政の透明性と租税支出

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。いわゆるコモン・プール問題や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<sup>1)</sup>。IMFのマニュアルや、OECDのガイドラインでは、財政の透明性によって国民のガバナンスを向上させるための手法が羅列されている<sup>2)</sup>。

マニュアルやガイドラインのなかでは、予算書に租税支出予算を盛り込むべきことが推奨されている<sup>3)</sup>。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。後に述べるように、租税支出は財政による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、国民には見えにくい。租税支出によって「隠れた補助金」を資源として配分していることを、租税支出予算の公開によって初めて国民が意識できる。租税支出予算は、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。

このような問題意識から、本稿では租税支出について検討する。多くの先進国では当然のように報告さ

\* 本稿をまとめるにあたって、財務省の租税特別措置の担当者に対してヒアリングをさせていただいた。貴重な情報をいただいたことに感謝したい。

\*\* 1972年生まれ。94年関西学院大学経済学部卒業、96年同大学大学院経済学研究科博士課程前期課程修了、99年同後期課程単位取得退学。98-99年日本学術振興会特別研究員。2000年東洋大学経済学部専任講師、03年助教授、07年准教授を経て08年より関西学院大学経済学部准教授。07年より会計検査院特別研究官。これまでに英国 Warwick 大学客員研究員、参議院企画調整室客員研究員、政府税制調査会専門委員、内閣府経済社会総合研究所客員研究員などに就任。00年関西学院大学博士（経済学）学位取得。主な著書に『財政負担の経済分析：税制改革と年金改革の評価』（関西学院大学出版会、単著、2001年）などがある。E-mail : uemuratoshi@hotmail.com

<sup>1)</sup> コモン・プール問題については、青木・鶴編著(2004)を参照。エージェンシー問題は、エージェント（代理人）である政府が、プリンシパル（依頼人）である国民の意思と異なる行動をとることから発生する。

<sup>2)</sup> 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。

<sup>3)</sup> 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。

れている租税支出であるが、わが国では未だになされていない。本稿では、特に国の所得税における租税支出を計測することで議論に具体性をもたせ、租税支出予算の作成と公表の必要性を強調する。

本稿の構成は次の通りである。2節では租税支出の概念について解説する。3節では租税支出の政策評価する際に考察される視点を掲げる。4節は租税支出の計測方法について解説する。5節ではわが国の国の所得税における租税支出を推計し、6節と7節において分析結果を提示する。8節では本稿の分析結果をまとめ、租税支出予算の必要性について強調することでむすびとする。

## 2. 租税支出とは

租税の最大の目的は、歳出をまかなう財源を確保することにある。その一方で、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。

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、国民の合意を得て予算化される。ところが、租税支出は通常の予算の外（オフ・バジェット）におかれる場合がある。予算に組み込まれる直接支出は租税支出よりも財政の透明性が高い。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。

租税支出の概念は古い。その提唱者である Surrey(1973)は、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。

理想的には、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。

なお、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、予算局に対して、議会への租税支出予算の作成と提出が義務付けられた。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、Surrey は、包括的所得概念を基礎とする租税を基準として、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が多い。

たとえば、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は、租税支出予算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<sup>4)</sup>。また、

<sup>4)</sup> 発展途上国を含む租税支出予算の国際比較はCraig and Allan(2003)を参照。

ある所得控除を租税支出ととらえる立場もあれば、その所得控除をあるべき租税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<sup>5)</sup>。

わが国の場合、財務省が「租税特別措置による減収額試算」を毎年公表し、国会に参考として提出している。租税特別措置も、一種の租税支出ではあるが、その概念は租税支出よりも狭い。租税特別措置は歴史的に産業振興や貯蓄促進のためになされている措置であるから、産業に関わるものが多い。一方、表 1 にあるように、一般的には租税支出は家計に関わる租税も含んでいる。

表 1 租税支出予算の範囲の国際比較

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	連邦政府	予算における分類

備考) Brixi, Valenduc and Swift ed. (2003)より引用。

### 3. 租税支出の政策評価

租税支出の定義の困難さがあるにしても、租税支出が近年に重要性を帯びてくるのは、財政の透明性に加えて、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

<sup>5)</sup> 各国によって租税支出の計算方法や定義がまちまちなため、国際比較は困難である。アメリカの場合、Office of Management and Budget と Joint Committee on Taxation が租税支出予算を作成している。この2つの租税支出の定義が若干異なるため、租税支出の金額は両者で一致しない。なお、GAO(2007)によると、アメリカの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。

選択を行うためには、租税支出の情報が欠かせない。また、租税支出によって、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。特に、租税と社会保障の一体改革が必要なわが国において、租税支出は重要な鍵を握っているといえよう<sup>6)</sup>。

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適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<sup>7)</sup>。

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。

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ろう。具体的な評価として、次のような一般的な例を掲げておく<sup>8)</sup>。

### (1) 応能課税原則と再分配効果

租税支出は多くの場合、高所得者を優遇する。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。

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、企業への租税支出を考慮しなければ、租税支出を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といえる。

### (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

<sup>6)</sup> この点については上村(2008)を参照。

<sup>7)</sup> 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。

<sup>8)</sup> 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。

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。

## 4. 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<sup>9)</sup>。

### ・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。

### ・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。

### ・支出同等法 (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もある。また、多くの場合に歳入損失法が採用されるのは、比較的容易に計算できるからである。

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

<sup>9)</sup> 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。

い方法は、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。マイクロシミュレーションは、現実の個票データをもとにしたモデルであるから、高い精度で税収のロス、すなわち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。

わが国でいえば、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、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不可能であろう。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。

ところで、税収のロスを計測する既存研究はわが国では少ない。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)は所得課税の控除などが課税ベースを侵食している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。次節以降では、国の所得税における租税支出を、マクロ面とミクロ面からとらえてみよう。

## 5. 所得税における租税支出の推計

すべての税に関して、租税支出を計測することは、一人の研究者の能力を超える作業である。しかしながら、現在に公開されている統計を利用すれば、一部の租税支出を推計することができる。本節では、国の所得税の所得控除による租税支出を推計する<sup>10)</sup>。

本稿の租税支出の計測には、先で紹介した歳入損失法を利用する。したがって、所得税の課税前後において、納税者の経済行動は変化しないと仮定する。

推計に用いた資料は、国税庁の税務統計『民間給与実態統計調査(税務統計から見た民間給与の実態)』および『申告所得標本調査結果(税務統計から見た申告所得税の実態)』である。前者は、源泉徴収ができる企業などで働く民間給与所得者(サラリーマン)が対象であり、後者は申告納税を必要とする者(営業等所得者、農業所得者、その他所得者)が対象となっている<sup>11)</sup>。

これらの税務統計には、給与階級別もしくは合計所得階級別に所得控除の金額とその所得控除を利用した人員などのデータが掲載されている。そこで、本節では、業種別かつ所得階級別に、所得税の所得控除による租税支出を推計する。また、分析対象年は2001年から2006年の6カ年である。以下では、2006年の税務統計を前提にして、所得税の所得控除における租税支出の推計方法を記述する。

<sup>10)</sup> 所得税の税額控除(たとえば配当税額控除や住宅借入金等特別控除)については、財務省「租税特別措置による減収額試算」において租税支出が計算されているため、ここでは推計の対象としない。

<sup>11)</sup> 両者の統計において、双方で重複している人も存在すると思われるが、それを排除することはデータ処理上、不可能であり、ここでは重複を無視している。

まず、『民間給与実態統計調査』には、年間100万円以下から2,000万円超まで、12の給与階級の給与所得者数が示されている。給与階級は給与所得控除前の給与所得である。12の給与階級区分のそれぞれの中央値を、その給与階級を代表する給与収入だと想定する<sup>12)</sup>。

それぞれの給与収入をもとにして、所得税制にしたがって給与所得控除を計算する。配偶者控除などについては、「第17表 給与階級別の諸控除」に控除対象者数が掲載されている。社会保険料控除などについても、金額と利用した人員の数が示されている。これらのデータを利用して、その給与階級を代表する給与収入のもとでの、一人当たり所得控除の金額を計算する。なお、本節で租税支出として考慮された所得控除は、表2のとおりである。

表2 租税支出として考慮された所得控除<sup>13)</sup>

(基礎控除)	障害者控除	特別障害者控除	寡婦控除	特別寡婦控除	勤労学生控除	社会保険料控除
一般配偶者控除	同居特別障害配偶者控除	老人配偶者控除	同居特別障害老人配偶者控除	一般扶養控除	特定扶養控除	同居老人扶養控除
その他老人扶養控除	同居障害者扶養控除	非同居障害者扶養控除	小規模企業共済等掛金控除	生命保険料控除	損害保険料控除	配偶者特別控除
医療費控除(申告納税者のみ)	寄付金控除(申告納税者のみ)					

それぞれの給与収入から給与所得控除を差し引けば、給与所得が得られる。どんな納税者でも適用される基礎控除と社会保険料控除を給与所得から控除し、ある所得控除をさらに差し引いた所得に対して、所得税制を適用すれば、ある所得控除を利用した場合に適用される限界税率を得ることができる。基本的には、下記の式にしたがって、一人当たりの租税支出を計算することになる。

ある所得控除の一人当たり租税支出＝一人当たり所得控除額×ある所得控除を利用した場合に適用される限界税率

さらに、租税支出は、一人当たりの租税支出に対して、納税者数もしくは当該控除の利用者数を乗じることで得られる。これら所得控除に関する租税支出を合計すれば、租税支出の総額を得ることができる。

ある所得控除の租税支出＝ある所得控除の一人当たり租税支出×納税者数(もしくは当該控除の利用者数)

なお、『申告所得標本調査結果』におけるデータ処理方法も給与所得者と同様であるが、この場合は営業等所得者、農業所得者、その他所得者の業種別に租税支出を推計することになる。申告所得者の場合、所得控除データの記載がある合計所得金額は、年間35万円から5,000万円超までの18所得階級となっており、給与所得者の所得階級の区分よりも多い。ここで、合計所得金額とは経費を差し引いた概念であり、

<sup>12)</sup> たとえば、500万円超600万円以下の給与階級であれば、便宜的に550万円の給与収入とする。

<sup>13)</sup> 雑損控除は金額も利用者数も少ないため省略した。基礎控除については、納税者全員が対象となる控除であるから、租税支出として含むべきか判断が難しいため、ここでは含む場合と含まない場合を考える。

給与所得者にとっての給与所得（＝給与収入－給与所得控除）に対応している<sup>14)</sup>。また、先の表にあるように、申告所得者の場合は医療費控除や寄付控除が考慮される。

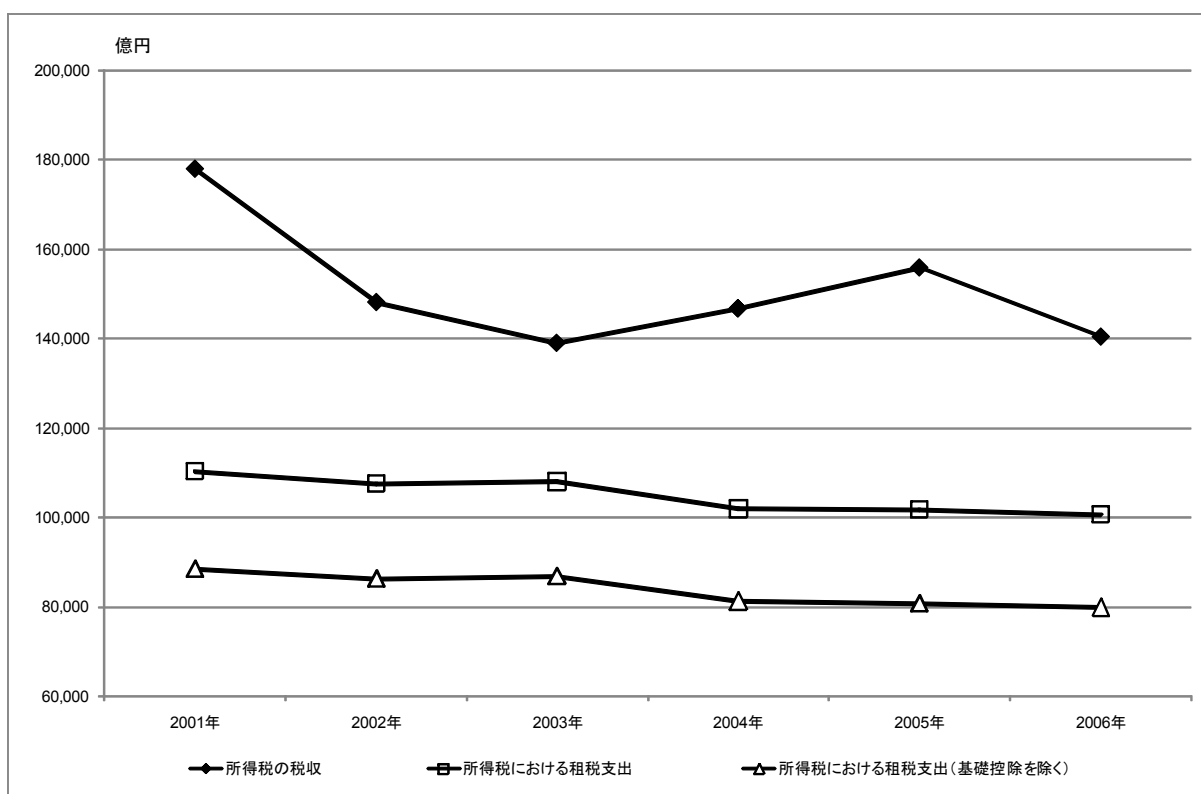
以上によって得られたそれぞれの所得控除に関する租税支出を合計することで、所得税における租税支出の合計を得ることができる。

## 6. 所得税における租税支出の分析結果

本節では、前節での推計による分析結果を示し、その解釈を与えよう。

まず、図1は国の所得税の税収と、所得税の租税支出の総額の推移を示している。基礎控除については、租税支出に含む場合と含まない場合を示している。図1では2001年から2006年までの推移が示されているが、所得税制は配偶者特別控除を除き、この間に税率構造や所得控除の金額などについて、大きく変更されていない。配偶者特別控除については、2004年から給与所得が1,000万円を超える場合には廃止された。

図1 所得税の税収と所得税における租税支出の推移



備考) 所得税の税収は国税庁『国税庁統計年報書』における源泉所得税と申告所得税の税収の合計である。

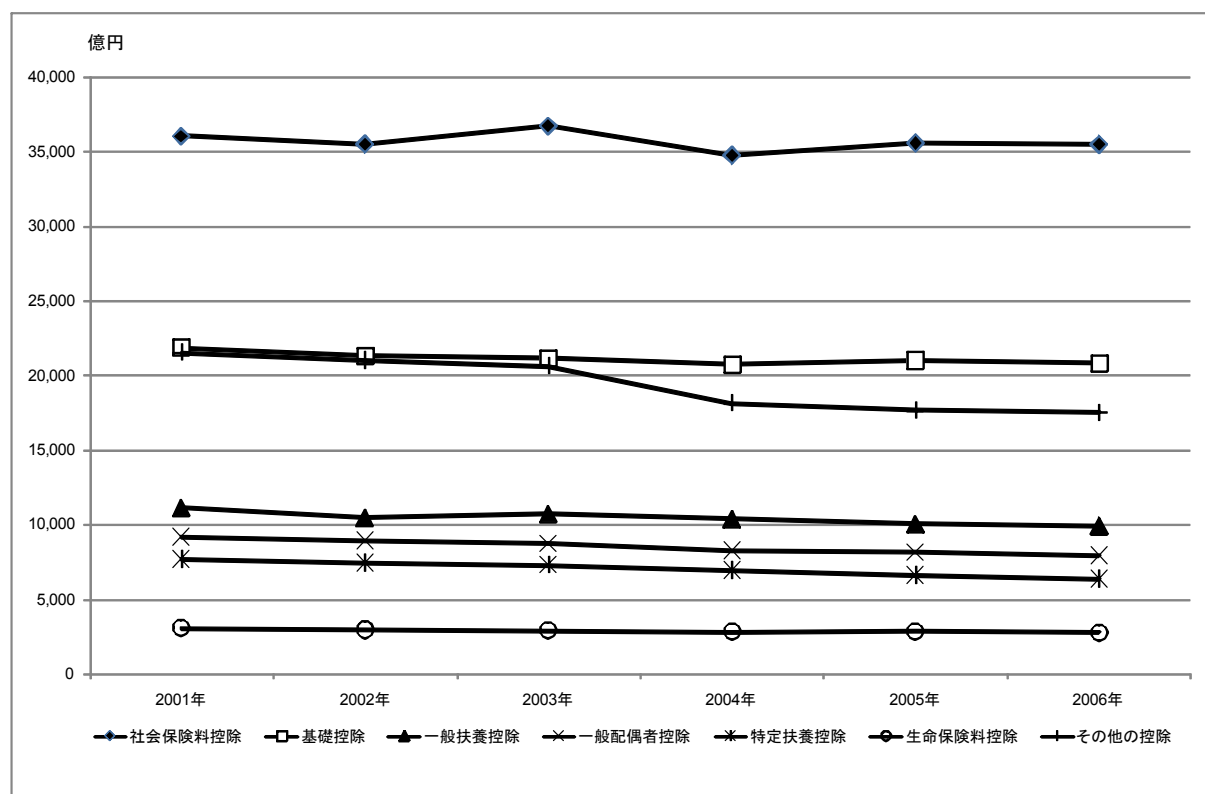
<sup>14)</sup> 本稿では、給与所得控除を租税支出とはみなさない立場をとる。その理由は、自営業者の合計所得金額が必要経費を差し引いた所得概念であり、給与所得者についても給与収入から給与所得控除を差し引いた給与所得を基準とすることで、両者の所得概念を合わせるためである。



図1からわかることは、所得税の税収の変動に比べて、租税支出の総額の変動が小さいことである。所得税の税収の変動のうち、2004年に上昇傾向となるのは、配偶者特別控除の改革による影響である。他にも、景気循環や少子高齢化といった要因が考えられるが、租税支出はこれらの要因に対して安定的である。

続いて、図2は、所得税における租税支出の内訳の推移である。すべての所得控除の内訳を図に示すことは困難であったため、金額の大きいものを抽出している。租税支出の内訳についても、先の総額と同様に、時系列的な変動はほとんどみられない。唯一、その他の控除の租税支出が2004年に落ちているのは、配偶者特別控除の改革による影響である。

図2 所得税における租税支出の内訳の推移



所得税における租税支出の内訳に関して、2006年における構成割合を示したのが図3である。所得税の租税支出のうち、最大のシェアを占めるのが社会保険料控除である。続いて、基礎控除、一般扶養控除、特定扶養控除、生命保険料控除となっている。

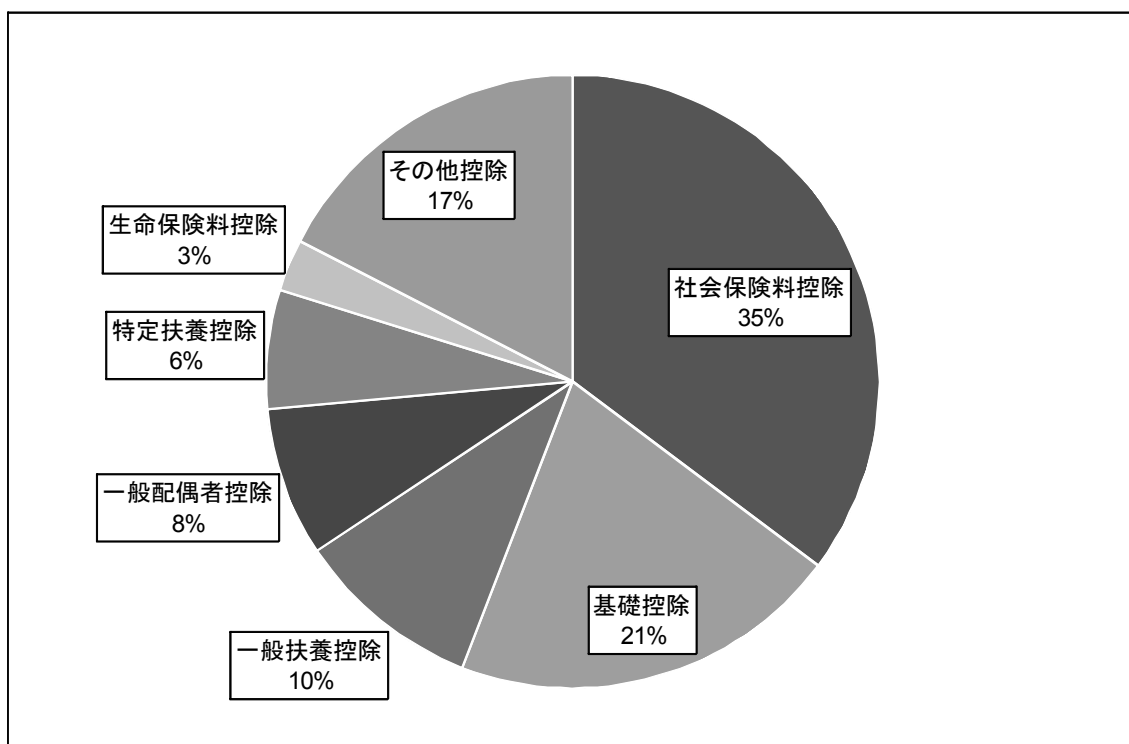
このなかで、社会保険料控除や扶養控除、配偶者控除と生命保険料控除は、社会政策上の「隠れた補助金」として機能している。したがって、通常の直接支出による社会政策との関係において、これらの租税支出の水準が妥当なのか、周到に検討すべきである。

特に、少子高齢化が進展することになれば、扶養控除における租税支出は縮小傾向に向かうであろう。少子化対策との関連において、今後の扶養控除による租税支出の縮小化の傾向をどうとらえるか、検討することが必要である。また、配偶者控除における租税支出は、専業主婦などに対する「隠れた補助金」である。今後の人口減少にともなう労働不足に対する女性労働の活用を考えると、配偶者控除による租税

支出の水準の妥当性が議論の俎上に上ってくる。

その一方で、社会保険料控除における租税支出は将来的に増加する可能性が高い。なぜなら、2004年の公的年金改革により、年金保険料率は2017年まで引き上げられることが決まっており、このことが社会保険料控除における租税支出を引き上げるからである<sup>15)</sup>。社会保険料控除による租税支出は、社会保険を維持するための「隠れた補助金」であるにとらえるのであれば、社会保険制度と租税支出は切り離させないことがわかる。

図3 所得税における租税支出の構成割合（2006年）



## 7. 納税者一人当たりの租税支出の分析結果

前節では、マクロの側面から所得税の租税支出について考察した。本節では、ミクロの側面から所得税における租税支出の分析結果を示し、解釈を与えてみよう。租税支出をミクロの側面から分析するために、経済主体を特定の属性で分解することになる。家計にかかわる租税支出であれば、所得階級別、世代別、地域別といった属性で分解できる。企業にかかわる租税支出であれば、資本金階級別、産業別、地域別などである。ミクロの側面から眺めることで、租税支出を政策論として考察できる材料が増える<sup>16)</sup>。

本節では、所得階級別および業種別に所得税における租税支出の分析結果を示す。国税庁の税務統計は、所得階級別かつ業種別にデータが示されており、容易に所得階級別または業種別の租税支出を推計できる。

<sup>15)</sup> ただし、労働者数が少子化によって減るならば、社会保険料控除における租税支出は減少する可能性もある。

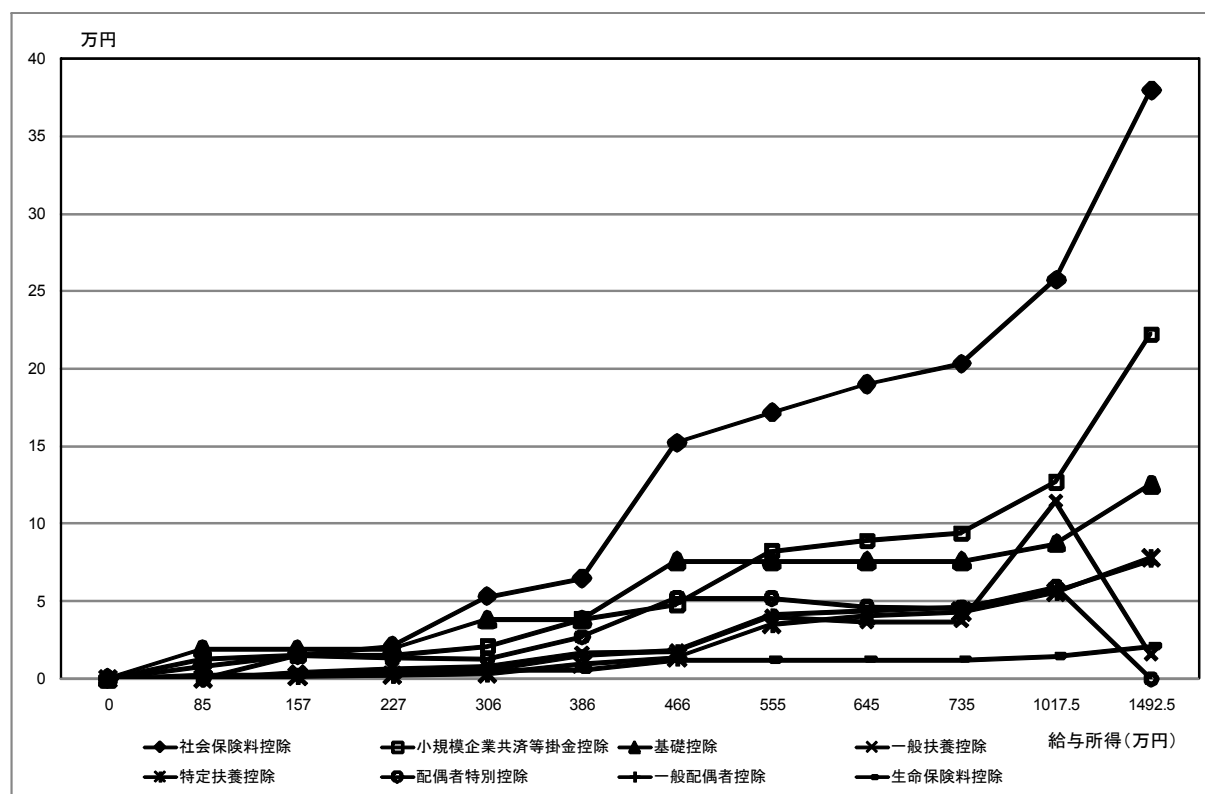
<sup>16)</sup> なお、アメリカの租税支出レポートでは、納税者のタイプ別（たとえば、被用者、雇用者、病院、退職者、地主、学生などといった区分）で租税支出が計測されている。

ここでは2006年の税務統計データによる分析結果を示そう。以下の図で示される租税支出は、その納税者が当該控除を利用した場合に受け取ることができる「隠れた補助金」を、一人当たりの租税支出として把握している。

まず、図4は、給与所得者一人当たりの租税支出である。横軸は給与所得であり、縦軸は租税支出を示している。図4からわかることは、所得が大きくなればなるほど、所得控除にかかわる租税支出も、大きくなることである。もっとも所得が低い所得層は、租税支出がゼロとなっている。

すなわち、所得税における租税支出は、高所得者に対して相対的に大きな「隠れた補助金」を支出していることになる<sup>17)</sup>。特に、社会保険料控除における租税支出は、所得に応じて急激に大きくなっている。また、扶養控除についても、高所得者ほど相対的に優遇されていることが、図4からは読み取れる。

図4 給与所得者一人当たりの所得税における租税支出（2006年）



一般的に、子どもをもつ世代は若い世代であり、彼らの所得はそれほど大きくないと考えられる。少子化対策を考えたとき、扶養控除における租税支出のこのような現状をどうとらえるべきか、検討する必要がある。加えて、扶養控除における租税支出と、現行の児童手当との関連についても、整合性をとる必要がある<sup>18)</sup>。すなわち、児童手当という直接的な財政支出と、扶養控除という間接的な租税支出とのバランスの問題であり、どちらの支出がどれだけ効果的かを分析する視点が不可欠である。

<sup>17)</sup> 生命保険料控除が高所得者を相対的に優遇していることは、会計検査院(2007)『平成18年度決算検査報告』「第3節 特定検査対象に関する検査状況」も指摘している。

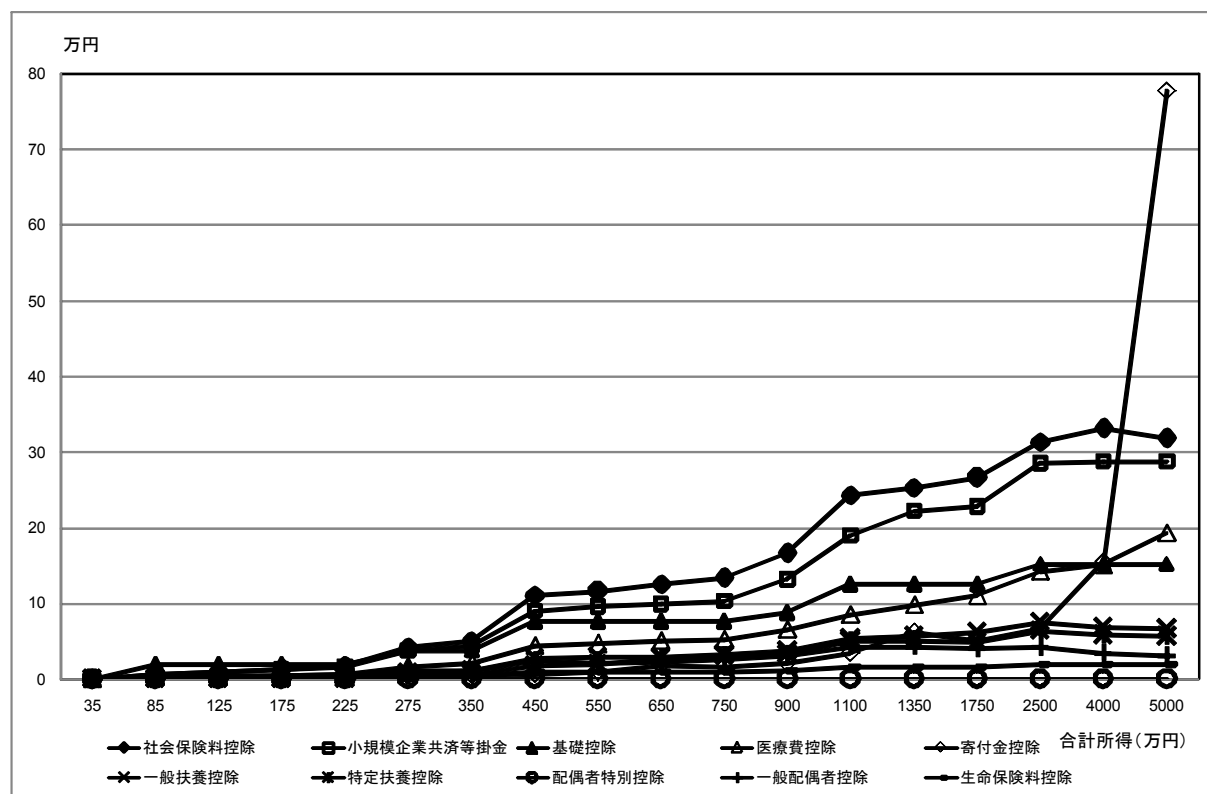
<sup>18)</sup> その意味では、本稿の分析をさらに進めて、児童手当や生活保護といった現金給付の社会保障政策を加味した分析は必要かもしれない。

なお、図5には、申告納税者一人当たりの租税支出を示している<sup>19)</sup>。分析結果の傾向は先の給与所得者の場合と変わりはないが、給与所得者には登場しなかった所得控除に注目する必要がある。

たとえば、医療費控除による租税支出であるが、こちらも相対的に高所得者に対して多くの「隠れた補助金」が支出されていることがわかる。この点に関しても、医療政策との関連で、検討されるべきであろう。

また、申告納税者の場合は、非常に高額な納税者に対する租税支出についてもカバーされていることが興味深い。特に、合計所得が5,000万円の申告納税者は、寄付控除による租税支出がきわめて高くなってきている。この点に関しては、わが国の寄付税制のあり方、もしくは節税行動との関連を調査すべきかもしれない。

図5 申告納税者一人当たりの所得税における租税支出（2006年）



## 8. むすび

本稿では、財政の透明性の観点から、租税支出に注目し、その具体例として、所得税の所得控除における租税支出を推計した。本稿は税務統計を基礎データとして利用することで、納税者一人当たりの租税支出を示したことが大きな特徴である。

<sup>19)</sup> 申告納税者は、営業等所得者、農業所得者、その他所得者の3つに分解でき、それぞれの一人当たり租税支出も計算できるが、分析結果に明確な違いを見出すことができなかったため、ここでは申告納税者として一括にとらえている。なお、2006年の申告納税者に対する租税支出は、営業等所得者は2,971億円、農業所得者は283億円、その他所得者は13,360億円として推計された。

マクロで租税支出をとらえることも大事であるが、むしろ所得階級別や世代別といった形で、ミクロ的な観点から租税支出をとらえてゆくことが、租税支出と他の政策との関連を検討する上で、租税支出に政策的な意味をもたせることができる。この視点に立てば、直接的な財政支出と、間接的な租税支出のどちらが政策的に有効なのかという発想に到達し、租税支出を含めた政策論が展開されることになる。

本稿の租税支出の分析から、次のような政策的な示唆を得ることができる。第一は年金課税の強化である。相対的に高い年金収入の家計は、現役時代に社会保険料控除による租税支出で優遇されてきた家計でもあるから、彼らに対して年金課税を強化することを検討すべきではないだろうか。第二は子ども税額控除の導入である。扶養控除による租税支出は高所得者を優遇しており、子どもの多い世代への子育て支援につながっておらず、扶養控除は税を負担しない家計に恩恵をもたらさない。少子化対策と社会政策の観点から、扶養控除を廃止し、代わりに子どもの数に応じた税額控除の導入を検討すべきではないか<sup>20)</sup>。

現在の財政政策は、どうしても財政再建を念頭に置かざるを得なくなっている。単純な視点から考えれば、直接的な財政政策、たとえば公共事業や社会保障給付などを、いかにして縮減するかという考え方にとらわれがちである。しかしながら、租税支出が「隠れた補助金」であることを想起すれば、租税支出を整理し、税収を増やすことで財政再建を目指す方向性を模索できる。もちろん、単純な増税にならないように、租税支出の経済効果を見極めたうえで、政策を検討することが不可欠である。

しかしながら残念なことに、わが国の予算においては、多くの先進国では当然のように作成されている租税支出予算が作成されていない。他国では、中央政府のみならず、地方政府においても、租税支出予算が作成されている場合がある。わが国の財政の透明性を高め、財政の信頼性を回復し、さらには租税支出を政策論の俎上に載せるためにも、租税支出予算の作成と公表は欠かせないであろう。

## 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.
- Commonwealth of Australia (2006) *International Comparison of Australia's Taxes*.
- 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 (2007) "21<sup>st</sup> 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*.

<sup>20)</sup> この場合、児童手当は子ども税額控除に統合されるべきである。

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 (2007) *Analytical Perspectives*, Budget of the United States Government.

Surrey, S.S. (1973) *Pathways to Tax Reform: the Concept of Tax Expenditure*, Harvard University Press.

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(2008)「「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。

会計検査院(2007)『平成18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）。

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。