

租税特別措置の概念について

和田 八 束

はじめに

一九七〇年代において、租税問題の最大の論議は、不公平税制をめぐるものであった。そしてまた、不公平税制の中心としては、租税特別措置であるとみなされていた。しかし、それらの論議において、不公平税制と租税特別措置の関係は、必ずしも明確とはいえなかったし、類似概念として出された tax expenditure (租税支出) や tax erosion などとの関連も不明確さを残していた。

この点は、租税政策上に影響を及ぼすことになり、不公平税制是正において、どの範囲までをとり上げるべきか、また、租税特別措置の整理合理化は、いかなる立場で行われるべきかについての対立を生み出したといえる。

一九七〇年代には、租税特別措置の大幅な整理縮減が行われることになるのであるが、その経過をみるうえで、概念上の問題を予め整理し、論点を明らかにしておく必要があると思われるので、以下、こうした点をかんたんにと

りまとめておくことにする。

一 租税特別措置の意義

租税特別措置の概念としては、税制調査会による定義が一般に認められている。すなわち、「租税特別措置は、基本税制をそのときどきの経済情勢に即して組織的に体系づけるための規定や措置をさすものではなく、同じ経済的地位にある者に対しては同じ負担という、いわゆる負担公平の原則を大なり小なり犠牲にしなから、経済政策的に特定の経済部門ないし国民層に対する租税の軽減免除という誘因手段で達成しようとする目的をもつ規定、ないし措置をさす⁽¹⁾」としている。

ここでいわれていることを整理するとこのような点になろう。

- ① 税制上、基本税制から区別された例外的規定・例外的措置である。
- ② 税負担公平の原則を犠牲にしたものであり、したがって、不公平な制度といえる。
- ③ 経済政策的目的をもつ誘因手段であり、税の軽減免除を内容としている。

この定義は、各期の税制調査会において採用されてきたところであり、筆者はこれをさらに簡単かつ明確にして、次のように意義づけたのであった。

「租税特別措置といわれるものは、特定の政策目的を実現するために、税制上の例外規定・特別規定をもって行われる税の軽減措置・優遇措置である⁽²⁾。」

租税特別措置が、このようなものである以上、『租税特別措置法』に規定されている範囲に限定されるべきでない

ことは、いうまでもない。

『租税特別措置法』は、第一章第一条において、法の趣旨を次のように規定している。

「この法律は、当分の間、所得税、法人税、相続税……を軽減し、若しくは免除し、又はこれらの税に係る納税義務若しくは課税標準若しくは税額の計算若しくは徴収につき、所得税法……の特例を設けることについて規定するものとする。」

しかし、非課税規定、特例規定等は、『租税特別措置法』以外にも、各種個別法等⁽³⁾においても行われている。また、各税法本則⁽⁴⁾においても、特例の規定が含まれている。したがって、法律上の特別措置としては、『租税特別措置法』が中心であるとみることは当然としても、それ以外の規定についても同様のものとみなしうるものについては、特別措置を含めて考えられなければならない。いわば、特別措置を質的規定によって判断すべきであるといわねばならない。この場合、特別措置とはいかなる質的規定なり内容をもつものとせねばならないかが、改めて問題になるのである。

最近において、この問題について論議の提供を行ったのは、東京都新財源構想研究会⁽⁵⁾であった。新財研では、「経済の高度成長政策推進のための租税特別措置制度により、大企業がきわめて優遇されており、国民・市民の立場からは、はなはだしく不公平な税制が行われている⁽⁶⁾」という立場から、不公平税制の実態を明らかにしている。この実態を調査するうえで、「実質所得を構成するもの、すなわち税法上の減免措置をうけている所得⁽⁷⁾」として、①特別措置法適用所得と②法人税法適用所得との二つに区分して、それぞれを次のように分類している。

特別措置法適用所得

租税特別措置の概念について

- (1) 価格変動準備金など特定業種に適用されるもの。
- (2) 特別償却。

- (3) 技術的海外取引所得の特別控除などの課税上の特例。

法人税法適用所得

- (1) 貸倒引当金などの引当金。
- (2) 受取配当益金不算入。
- (3) 圧縮記帳。

この分類は、特別措置を概念的に規定することを目的としたものではなく、特別措置による軽減額を実証することを直接のねらいとしたものであった。つまり、大蔵省によって発表されている「特別措置による減収額試算」や、国税庁の『法人企業の実態』による範囲に止まらず、法人の実質所得の内容を自ら調査するための方法であった。この方法によって、資本金一〇〇億円以上企業二五社について、昭和四七年分を対象に調査が行われている。その結果による税負担軽減の内訳は、第一表のようであるとされている。つまり、申告所得金額は実質所得の約七割であり、特別措置法適用所得として約一割、法人税法適用所得として約一・三割が「優遇」となっているといえる。ここで、法人税法適用所得が、特別措置法適用所得を上回っていることが注目される点であり、特別措置を、特別措置法に限定して論議することの不十分さが、量的に示されたといえるのである。

この立場に対して、大蔵省サイドからは強い批判がなされた。その考え方は、税制調査会（政府）によって表明されており、昭和五〇年の税調答申が、包括的にとり上げるところとなっている。

第1表 調査25社の税負担軽減の内わけ

項	目	割	合								
実	質 所 得	100.0%									
申	告 所 得 金 額	69.5									
特	別 措 置 法 適 用 所 得	9.6									
法	人 税 適 用 所 得	12.9									
(法 人 事 業 税 額)	8.1									
特	別	措	置	法	適	用	所	得	価	格 変 動 準 備 金	△ 0.0
									海	外 市 場 開 拓 準 備 金	0.3
									海	外 投 資 損 失 準 備 金	1.0
									公	害 防 止 準 備 金	0.2
									原	子 力 発 電 工 事 準 備 金	1.0
									株	式 売 買 損 失 準 備 金	1.6
									証	券 引 受 責 任 準 備 金	0.3
									異	常 危 険 準 備 金	1.0
									特	別 償 却 ・ 同 準 備 金	2.5
									そ	の 他 準 備 金 等	1.9
受	取 配 当 等 の 益 金 算 入 額	△ 0.2									
法	人	税	法	適	用	所	得	貸	倒 引 当 金	0.7	
								退	職 給 与 引 当 金	2.7	
								特	別 修 繕 引 当 金	0.2	
								そ	の 他 の 引 当 金 等	0.2	
								圧	縮 記 帳	1.6	
								受	取 配 当 の 益 金 不 算 入 額	4.4	
責	任 準 備 金	3.1									

(備考) 東京都新財源構想研究会『大都市税制の不公平是正』(昭和50年1月)より

昭和五〇年の答申(以下五〇年答申⁸⁾)では、「租税特別措置の整理合理化」を筆頭にとり上げている。そこではまず、租税特別措置を、「主として租税の誘引的機能を活用することにより、一定の政策目的の実現に資することを目的として、税負担の公平を犠牲にして設けられている課税の減免又は繰延べ措置⁹⁾」と規定している。この規定は従来

の規定(例えば前掲の昭和三五年答申)とほぼ同様である。

ついで、「特別措置の果たす役割りに着目した場合、……それなりの役割りを果たしつつあると思われる。その意味では、一部にみられる租税特別措置といえおよそ大企業優遇であるといった批判や、すべてこれを廃止しなければ公正が確保されないといった意見は適当とは思われない¹⁰⁾」とのべ、さきの東京都新財研等による批判にクギをさし

租税特別措置の概念について

ている。

しかし同時に、「租税特別措置は種々の政策目的の名の下に次々と拡大されがちであり」、弊害の多いことも認めており、特別措置の整理合理化に積極的に取り組む必要性をのべている。この立場から、特別措置の見直しを行う上で
の区分として、次の二つにグループ分けを行っている。

(1) 「特定の政策上の配慮がなかったとすれば、税負担の公平その他の税制の基本的原則からは認め難いと考えられる実質的な意味での特別措置」〔政策税制⁽¹²⁾〕

(2) 「それ以外の制度、すなわち、政策税制とは異なり税制の基本的原則からみて所得税法、法人税法等の本法に規定されて然るべき制度及び現在のところ租税特別措置法に規定されてはいるものいづれは本法に吸収されて然るべきであると考えられる制度」⁽¹³⁾

この分類にしたがって、答申では次のような結論を出している。

「不公平是正の観点から全面的な見直しを行うに際しては、まず政策税制をとりあげることが適当であると考えた。したがって、配当軽減制度、法人受取配当の益金不算入制度及び配当控除制度は、法人税の基本的仕組みに関する制度であり、また各種の引当金は、課税所得の計算方法を合理的なものとするために認められている制度であることから、これらについては、政策税制以外の制度として取扱うこととした」⁽¹⁴⁾

ここでは、租税特別措置を不公平な税制であることを認め、その弊害も是認しつつ、それを「政策税制」の範囲に限定し、新財研のような「拡大解釈」に歯どめをかける考え方が出されている。しかし、従来「政策税制」に積極的な評価を行ってきた当局・税調が、否定的な見方を出し、さらに「基本的仕組み」に属する引当金についても、その

ご縮減の方向をとるに至ったことは、大きな変化とみななければならぬ。⁽¹⁵⁾

また、税法学者である北野弘久氏は、「租税特別措置というのは、租税負担公平原則を犠牲にしてもつばら産業経済政策の観点から大資本や高額所得層の租税を減免する措置をいう」と提言している。⁽¹⁶⁾ここでは、税の軽減措置が、もつばら「産業経済政策」として行われているとしており、いわゆる「政策税制」をさしているともみられ、また、税調等による「経済政策的な特定の経済部門ないし国民層に……」という定義とも一致している。さらに、北野氏は、特別措置を「社会政策的な観点からの軽減措置」と「産業経済政策の観点からの軽減措置」とに区別し、前者は「憲法の応能負担原則の要請に合致する」ので「特別措置を構成しない」し、「不公平税制ではない」ので、後者だけが「不公平税制を構成」し、特別措置にあたるものであるという論理を展開している。⁽¹⁷⁾そして、「産業経済政策的観点」による特別措置の範囲も、「租税特別措置法」に止まらず、受取配当益金不算入や引当金等、本則についても含まれるものとしている。⁽¹⁸⁾

しかしながら、「社会政策」と「産業経済政策」を、特別措置において区分することはそれほど容易ではない。たとえば、住宅・都市・公害政策をねらいとしている特別政策が増大しているが、これらは、一種の社会的政策であるが、同時に経済政策でもある。むしろ最近では、産業経済政策への批判を避ける意味からも、社会政策的色彩を強めているのが実情である。したがって、このような形で両者を区分してしまうことには慎重でなければならぬ。たとえば北野氏は、「医業所得の優遇措置」を特別措置としてあげているが、これをいずれの範疇とみているのであろうか。また同氏は、「中小零細業者や低所得層の租税負担を社会政策的な観点から軽減」⁽¹⁹⁾とのべているところから「社会政策」を「中小零細業者や低所得者層」への軽減措置に限るものとしているようにも読みとれる。ただ、「中小零

細業者や低所得層」というのも、かなり漠然としており、中規模企業と零細業者では相当の格差もあるし、「中小零細業者」必ずしも「低所得層」でもなければ「低所得層」と同様に同情されるべきものばかりでなく、これが同一に「社会政策」の対象になりうるとも思えない。むしろ「中小零細業者」に対しては「産業経済政策」が該当するといふべきである。このように北野氏の定義は、さきの東京都新財研と同様に、特別措置を広く「不公平税制」と同一にみならず一方で、「社会政策」的な不公平措置は特別措置ではないという独自の見解を示している。

II 租税支出 Tax Expenditures

租税上の優遇措置、あるいは優遇税制を、一種の補助金としてとらえ、これを「Tax Expenditures (以下TEという)」として扱うことがアメリカ等で行われている。

各種の租税誘因措置 (Tax Incentives) を租税支出 (租税歳出ともいう) という概念で、政府の直接支出との比較を提起したのは、スタンレー・S・サリー (Stanley S. Surrey) であった。サリーは、租税誘因措置の性質と範囲について次のようにのべる。

「租税支出」という言葉は、種々の社会的・経済的目的を達成するために連邦所得税制度を通じてなされる政府支出を示す連邦所得税の特別規定を記述するために使用されてきた。これらの特別規定は、所得控除、税額控除、除外、免除、繰延、および特惠的な税率を規定するものであり、またその性質上、政府の直接支出または融資計画によって達成される目的と同じ目的に役立つものである。いかなる特定の機能領域においても、政府は、直接支出、利子補給、直接連邦融資、および連邦保険または私的融資の保証を租税特別規定が達成しようとしている、あるいは奨励

第2表 連邦租税歳出予算

(単位:100万ドル)

租税特別措置の概念について

項 目	法 人			個 人		
	1971	1976	1980	1971	1976	1980
国防対策	—	—	—	500	735	1,600
国際事情対策	440	1,425	1,710	45	100	555
科学一般・宇宙・技術	540	660	1,745	—	—	35
エネルギー対策	1,310	3,845	2,825	—	575	995
天然資源・環境対策	195	180	640	—	60	355
農村対策	820	180	625	—	835	670
産業及び住宅対策	9,674	10,245	28,110	11,880	21,655	44,755
運輸対策	115	95	30	—	—	—
地域開発対策	—	35	5	—	60	10
教育・訓練・雇用・社会サービス	—	450	1,925	4,530	6,595	11,050
保健対策	—	—	220	3,150	6,375	13,910
社会保障対策	—	—	680	8,720	19,490	35,020
老兵便益・サービス	—	—	—	650	835	1,070
統治機構対策	—	—	—	90	50	100
金融助成	2,390	3,855	4,245	5,600	11,215	14,815
利子の対策	—	—	—	—	—	625
その他	—	—	—	3,000	1,420	—
合 計	15,520	20,970	42,760	31,165	70,850	126,230

(備考) The Budes of the U.S. Government.

しようとしている諸目的をなしとげる代
替的手段として使用することができる。⁽²⁰⁾
ここで「特別規定」とし、「租税支出」
とみなすものの範囲について、減価償却
(繰上償却を含む)、帰属家賃、その他量
的に小さい若干の項目を除いて、純所得
から逸脱する項目のすべてを含むものと
している。

この提言にそって、アメリカでは、一
九七四年の予算審議法 (Congressional
Budget Act) で、租税歳出予算 (tax
expenditure budget) が義務づけられ、
一九七六会計年度から毎年度、大統領か
ら議会に対して、租税歳出の計数と説明
が提出されている。第二表は、これを機
能別に区分したものであるが、法人所得
税では投資税額控除や特別償却など産業

対策が中心であり、個人所得税では、住宅対策、社会保障対策などが大きな項目となっている。合計額では、法人に比べて、個人がはるかに大きくなっている。それは、やはり、住宅関連の控除と各種人的控除（社会保障控除、勤労控除、老年者控除など）によるものである。

アメリカの連邦税収入は、一九八〇年において約三六四〇億ドルであり、これに対し、同年のT・Eは一六八九億ドルであり、約四六％に相当している。あるいは、連邦所得税収入（個人・法人）の約三二〇〇億ドルに対しては、五四％になる。いずれにしても、かなり高い比率である。わが国の租税特別措置の場合は、国税収入額全体に対して、約五％とされており、かなりの開きがある。これは、わが国の租税特別措置が、租税特別措置法によるものを中心に扱われていて、その範囲が限られているのに対して、アメリカの場合には、所得税の基本的構造（*normative structure*）あるいは正常的構造（*normal structure*）⁽²²⁾に対する例外的措置とみなされており、粗所得（*gross income*）からのあらゆる控除項目が含まれている。

J・R・M・ウイリスとP・J・W・ハードウィクは、イギリスの所得税及びキャピタルゲイン税について、T・Eの計測を行っている⁽²²⁾。そこでは、T・Eの項目を次のように区分している。

- A 人的控除（妻の勤労控除など）
- B 社会保障控除（失業・医療関係など）
- C 貯蓄控除
- D 自営業控除
- E 借入利子控除

F 寄付控除等

G 海外所得控除・非居住者所得控除

H その他の所得税の控除

I その他のキャピタルゲイン税の控除

J 事業控除(加速度償却等)

この範囲も、わが国における特別措置よりも相当に広いものになっている。項目別金額では人的控除によるものが最も大きく、ついで社会保障関係となっている。ここでは所得階級別・家庭状況別に所得(収入)に対する控除額を算出しているが、独身者収入よりも夫婦者の控除割合が概して高く、低所得度の控除割合が概して高く、住宅ローンの利子を支払っている世帯が概して高い、などの結果となっている。夫婦者の場合で、平均して約三〇六%、独身者で二〇四%という数値があらわれている。

III tax erosion への comprehensive income tax

T・Eの範囲は、正常な所得から漏れ落ちたものとみなされる。これは、いいかえれば、本来ありうべき(normative)課税ベースからの所得の脱落であり漏れであるとする、tax erosionの問題につながっていく。

Tax erosionには、課税ベースの算定の段階ですでに漏れているもの(課税ベースのイロージョン)と課税ベースから税額を算定する場合の漏れ(税収のイロージョン)の二種類があるとされるが、この課税漏れが修正されて、あるべき課税ベースによって課税が行われる状態が comprehensive income tax(包括的所得税、以下CIT)と考

租税特別措置の概念について

えられる。いいかえると、CITから課税上の特例措置等で脱漏している税収が税のイロージョンである。

わが国におけるCITを所得税について計測しているのは、石弘光氏である⁽²⁴⁾。石氏は、CITを、所得控除前課税所得に除外項目（利子・配当の非課税分、譲渡所得の優遇措置、各種の特別控除など）を加えることで求めている。いいかえると、所得控除と除外項目の合計がイロージョンとなる⁽²⁵⁾。

ここで、同じイロージョンでも、所得控除と除外項目とは区別されるべきものがあり、たとえば、基礎控除や給与所得控除などは経費とみなされるべきであるともいわれるが、他の控除との区別は必ずしも容易ではない。石氏は、「所得控除のうち、どの項目を除外するかは、ある程度恣意的な判断をまたねばならない。この問題を解決するためには、結局公平の視点より税制はいかにあるべきかを検討せねばならない⁽²⁶⁾」という。除外項目については、「税法上の特別な優遇措置によって、本来課税所得に包含されるべきであるのに脱落しているもの⁽²⁷⁾」であるとす。これには、①利子所得の非課税分、②配当所得の非課税分、③総合譲渡所得および一時所得の優遇措置、④山林所得、一時所得および譲渡所得の特別控除、⑤退職所得控除が含まれるとしている。

石氏は、イロージョンの範囲は、「租税誘因、優遇措置といわれるものがこれに該当すると考えられるが、これらを所得税制にとって必要不可欠な構造上の要素と明確に一線を画することは不可能⁽²⁸⁾」としており、国税当局による「租税特別措置による減収額試算」の範囲では狭すぎるとし、右のように、所得控除等も含む、広い範囲でイロージョンを考えている。

むすび

以上みてきたように、特別措置の問題は、税の不公平の問題として、また、直接支出と並ぶものとしての「租税支出」の問題として、さらに税源のあり方の問題（CIT）として、論議されるようになってきている。

わが国において、租税特別措置といわれているものは、大蔵省による「減収額試算」に含まれる範囲（主として「租税特別措置法」が直接対象とされており、概ね「政策税制」であるとみてよい。この場合の「政策」とはたんに産業・経済政策だけでなく、今日では広く社会政策等も含めて考えてよからう。しかし、税制における政策目的はどこにあるかを限定することは必ずしも容易ではない。たとえば、「資本蓄積」、「経済成長」、「物価安定」という政策目標は、税制のすべてにおいて追求されているものであり、特別措置によるものだけではない。

また、不公平税制という視点でとらえるならば、東京都新財研のように、本則においても、相当程度の優遇税制があるとせねばならない。この点では、国税当局も、「引当金」を特別措置による「不公平税制」とは認めないにしても、「実情に応じて見直しをはかる」必要性は認め、是正を行ってきているところであり、事実上、「不公平」であることを認めてきたものといえる。

租税優遇措置が、いかなる政策目的で設けられているかを広く整理することは必要であり、アメリカのTEは、この点で参考にならう。わが国においても、こうした観点からの研究が行われるようになっており、特別措置の問題にも、新しい展開が予想される。同時に税における「政策目的」や、「公平」の問題が、改めて論議される必要性があるろう。

以上の点から、狭義の政策税制としての租税特別措置と不公平税制の問題、さらに、広義の政策目的をもつものとしてのTEあるいは税のイロージョンとを区別しておくことが、論議の進展にとって必要なことであるといえよう。なお、本稿は、かつて筆者が行った租税特別措置の概念規定を、その論議にもとづいて補足するという意味をもつものとして、とりあえず覚書風にまとめたにすぎない。また、同時に、筆者の租税特別措置の時期別分析の続きとして、昭和五〇年代の分析を予定しているが、そのための予備的な問題整理でもある。

- (1) 税制調査会『当面の税制改正に関する答申』（昭和三五年）、答申別冊二二一ページ。
- (2) 拙著『現代租税論』（日本評論社、一九七〇年）一七〇ページ。
- (3) 国税庁『直税関係法規集Ⅱ』によると、「所得税・法人税の非課税に関する法令」として「利子・年金・給付金等に関する非課税措置の規定がまとめられている。たとえば、保険給付金の非課税（国民健康保険法）、児童手当の非課税（児童手当法）、当せん金の非課税（当せん金附証票法）などであり、その性格上、課税することが不適当な収入等が対象となっている。また同じく「所得法人税の課税上の特例に関する法令」としては、地域開発関係（沖縄振興開発特別措置法など）、国の経済政策等による減免措置がみられる。
- (4) 有価証券の譲渡所得の非課税（所得税法第九条）、少額預金の利子所得等の非課税（同第一〇条）などがある。
- (5) 東京都新財源構想研究会は、一九七二年八月から一九七九年二月まで、東京都参与及び専門委員による研究グループであり、第一次から第七次までの報告を出している。
- (6) 東京都新財源構想研究会第四次答申「大都市における不公平税制の現実」（以下引用は山本正確編『都市財政改革の構想』により、同書のページ数を示す）八四ページ。
- (7) 同右、八五ページ。
- (8) 税制調査会『昭和五一年度の税制改正に関する答申』（昭和五〇年十二月）
- (9) 同右二ページ。
- (10) 同右三ページ。

- (11) (12)(13)(14) 同右。
- (15) 東京都新財源構想研究会は、昭和五一年度における税制改正に対し、その不十分性を指摘し、「政策税制」に限定するにとり強い不満を表明した(東京都新財源構想研究会専門委員意見『昭和五一年度新税制改正案について』昭和五一年二月)。
- (16) 北野弘久『新財政法学・自治体財政論』(勤草書房)一四二ページ。
- (17) 北野弘久『納税者の権利』(岩波書店)六五ページ。
- (18)(19) 同右、六五ページ。
- (20) Stanley S. Surrey, 'Tax Incentives as a Device for Implementing Government Policy—A Comparison with Direct Government Expenditure', *Harvard Law Review* 705-738 (1970) 田島裕護『政府の政策目的の実現のための手段としての租税誘因措置』(租税法学会『租税法研究』第一号、有斐閣)四ページ。
- (21) S.S. Surrey ed., *Federal Income Taxation, Cases and Materials*, vol. 1972
- (22) J.R.M. Willis and P.J.W. Hardwick, *Tax Expenditures in the United Kingdom*, 1978, London.
- (23) 石弘光「所得税の tax erosion」『一橋論叢』第七五巻第一〇号)及び石弘光「租税政策の効果」(東洋経済新報社)また、T.日を最初にとりあげたものとして J.A. Pechman, 'Erosion of the Individual Income Tax', *National Tax Journal*, March 1957.
- (24) 石弘光、前掲書。
- (25) 同右、三一ページ。
- (26) 同右、三六ページ。
- (27) 同右、三七ページ。
- (28) 同右、二七ページ。
- (29) わが国における、関連的な研究としては、右のほか次のようなものがある。
- 貝塚啓明「所得税制のタックス・ベース」(林健久・貝塚啓明『日本の財政』東大出版)
- 小林威「包括的所得課税の検討」(長崎大学『経営と経済』第五三巻第四号)
- 西野萬里「租税政策の有効性に関する一考察」(『明大商学論叢』第六一巻、第四、五号)

租税特別措置の概念について

同「法人課税における税負担配分の公平」(『経済評論』一九七四年六月)
石弘光「所得税の tax evasion」(日本財政学会第三八回大会報告要旨)

鈴木守「わが国の所得税制におけるタックス・エクスベンディチャー」(同右)

(30) 拙著『現代租税論』(日本評論社) 及び『新訂 租税政策の再検討』(文真堂)