

租税支出の概念と公会計上の意義

——租税支出決算書の作成可能性——

古 田 美 保

1 問題の所在

租税制度の主要な機能は、国等公共団体の財政的需要を満たすための財徴収にあり、そのためにも租税制度は租税法律主義および公平・中立・簡素の租税原則を満たすことが要求される。一方で、租税制度はそのプライベートセクターへの影響力等の要素から、種々の経済政策・社会政策を実現するための政策手段としても用いられてきた。⁽¹⁾すなわち租税特別措置とも言われる政策税制であるが、これはなんらかの政策目的の実現のために、特定の要件に該当する場合に、税負担を軽減しあるいは加重することを内容とする措置のことをいう（金子 [2014], 85頁）。このような特別措置は、日本・アメリカを含む多くの先進各国で積極的に採用され、かつ、発展途上国でも経済開発の有用な手段として大きな注目を集めており（Brixi et. al [2004], p. 1）、各国においても増大傾向にある（OCED [2010], pp. 31-34）。しかし、税制の基本機能である財の徴収をその目的とせず、特定の政策目的を実現しようとする規定であるため、政策税制は公平・中立・簡素のすべての租税原則に抵触することとなる。すなわち、“あるべき税制”からの逸脱となるため、例えばシャウプ勧告でもその排除が勧告され、アメリカにおいても、政策税

（１）課税が納税者行動に及ぼす影響への言及について、たとえばスティグリッツ [2004], 590-591頁等。

租税支出の概念と公会計上の意義（古田美保）

制はその機能において直接支出項目である補助金と同様の財政支出（すなわち租税支出 Tax Expenditure）であるにもかかわらず報告が不十分であることが問題視され、基本的には補助金に代替されるべきとの主張がなされた（Surrey [1974], pp. 3-4）。

政策税制の撤廃とその補助金制度への移行については慎重な検討が必要であると考えられるが、政策税制が財政収入を犠牲にして何らかの目的を達成しようとする制度である以上、同様の目的を持つ直接支出である補助金と同様の資源配分手段として、同様の検証過程にさらされるべきとの主張には一理あると考えられる。この目的を達成するため、アメリカをはじめとして多くの国において租税支出レポートの作成が行われ、日本においても「租税特別措置の適用状況の透明化等に関する法律」（以下、「租特透明化法」とする）に基づき一定の政策税制についての適用状況の公表が始まっているが、諸外国でも租税支出レポートによる資源配分効率性評価の有効性については定まった評価となっていない。この点につき、政府の活動の効率性判断指標を提供することを目的とする公会計上において租税支出のどのような表記が可能であるのかについての会計学的検討が必要となると考えられる。すなわち、公会計において企業会計的思考に基づく財務諸表の作成が行われる中、租税支出すなわち租税収入のマイナスないしマイナスの租税支出（重課的増収）をどう表記するか、また、その検証がどのように行われるべきか、検討する必要があると思われる。特に、総額表示による情報提供機能の向上と、発生主義が租税支出概念の整理にどのような意義を持つかについて、租特透明化法に基づく適用額明細書の活用可能性を含めて検討する。

2 諸外国における租税支出概念と租税支出レポートの現状

(1) 租税支出の概念と政策税制の範囲

補助金その他の施策との比較において政策税制の評価を行うにあたり、ま

ず必要となるのはそのコストについての情報開示であると考えられる。諸外国で作成されている租税支出レポートはおおよそこの目的を達成するために作成されているため、政策税制のコスト表示にあたっても租税支出レポート (Tax Expenditure Report あるいは Tax Expenditure Budget) に関する先行研究が参考になると考えられるが、まずは租税支出の概念と政策税制の定義が一致するのか確認する必要がある。公会計における政策税制の表示のあり方を議論するにあたり、まず、諸外国における租税支出の概念について整理する。

租税支出の概念とそのレポート作成の必要性は、アメリカにおいて1974年に法制化されて以来、多くの国で受け入れられ、同種の政策税制に関するレポートの作成が行われているが、租税支出を具体的に導出・決定しうる定義自体は必ずしも定まっていない。すなわち、租税支出の概念としては概念の提唱者である Surrey の基本税制 (“normative” tax structure) からの逸脱 (departures) (Surrey [1976], p. 680) というものでおおよそ合意は得られているが、その具体的な判定のためには基本税制すなわち “あるべき税制” の定義を要する。そして、そのような基本税制の具体的内容については立場や見解によりその具体的な範囲については合意が見いだしにくいことから、理論的な定義すら困難とされる⁽²⁾。しかし、租税支出の詳細な定義が困難であっても、典型的な政策的規定が租税支出であることについては疑いがなく、各国において報告の範囲を限定しながらも租税支出レポートの作成が行われている。

ただし、租税支出と基本税制の区分に関してだけでなく、歳入ロスだけを

(2) たとえば Bittker は、純粹理論としての検討を行うとしても、包括所得税の定義すら論者により様々なだけでなく、実際の税制には反映され得ない定義であるとしている (Bittker [1967], pp. 933-934, 985 および Bittker [1969], p. 538)。OECD でも、基本税制が何であるかについての議論はあえて避けている (OECD [2010], p. 18)。

租税支出の概念と公会計上の意義（古田美保）

対象とするのか否かという、具体的な開示の範囲についても各国様々と言える（OECD [2010], p. 148）。Surrey のそもそもの租税支出の定義である“基本税制からの逸脱”は、日本の税制調査会の政策税制に関する定義「特定の政策目的に資するという租税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」（税制調査会 [1976]）と一致していると考えられる。しかし、Surrey は直接支出である補助金との比較を行うことを重視し、開示すべき租税支出の範囲として、特定の納税者や経済に影響を及ぼす手段として税制内に組み込まれた財政支出プログラム（Surrey and McDaniel [1985], p. 1）と定義し、OECD でも基準となる税制との関連において特定の納税者の負担を軽減しあるいは繰り延べる税制上の規定または実務（OECD [2010], p. 12）と定義している。これらの定義による場合、租税支出とはおおそ政策税制のうちの優遇措置と同義に解釈されるものと考えられる。日本においても、2010年制定の租特透明化法では同様の理解のもとに租税特別措置法上の法人税関係特別措置で所得・税額を減少させるものに限定している（租特透明化法施行令第2条）。一方で、租税支出の定義をより広く、基本税制からの逸脱と観念する立場からは、優遇規定のみならず重課規定も租税支出を構成しうることとなる。アメリカの租税支出レポートにおいても、Joint Committee on Taxation が作成する租税支出レポートにおいては租税補助金 Tax Subsidy として正負両方の租税支出を捉えており（JCT [2010], pp. 4-5）、カナダでも負の租税支出（negative tax expenditure）を開示対象としている⁽³⁾。すなわち、いずれの概念においてもおおそ適正な課税を行う目的以外の政策目的をもつ税制上の規定が租税支出であることは共通するが、報告の範囲

(3) なお、カナダではより広義のアプローチを採用し、正負双方の特別措置のみならず、二重課税調整のための控除のような税制の基本構造上必要となる規定も含めて開示の対象としている（Department of Finance Canada [2010], p. 7）。

を正の効果すなわち税負担の軽減や繰延の効果を持つものに限るか否かという点で相違が認められる。

(2) 租税支出の測定と開示の現状

租税支出の重要性は、特に経済政策手段の一つとして認識されているが、一方でその概念規定の不十分さや認識測定の手法が確立されていないことから、その規模や適切性・効率性の検証は十分になされてこなかった (OECD [2010], p. 33)。基本税制すなわちあるべき税制の定義については種々の議論があり、立場や見解によりその具体的な範囲については合意が見いだしにくいのが現状である。⁽⁴⁾しかし、どの規定が租税支出に該当するかの個々の判断はともかく、⁽⁵⁾適正な課税を行う目的以外の経済政策的目的を達成するための特別規定が税制上に存在し、これらにより実際に税額が増減し、結果として財政支出にも制約を及ぼしていることは事実である。その状況について何らかの開示が求められるのはむしろ当然であると考えられる。

この問題意識から、多くの国で法律の規定により政府あるいはそれに準ずる機関で租税支出レポートを作成している。⁽⁶⁾

租税支出の定義や具体的範囲については上述のように各国様々であるが、

(4) 租税支出概念自体を精緻に定義することは、採用する立場や理念に依存することから困難であり、無意味であるとの指摘がある (たとえば, Bittker [1969], p. 538, Burton and Sadiq [2013], p. 15)。これに対応するため、カナダでは基本税制を構成する規定を含めた全ての項目を租税支出レポートの記載対象とし、また、アメリカでも基本税制を“参照税法 (reference tax)”として現行法規を基準として観念している (JCT [2010], p. 4)。

(5) たとえば、日本の法人税法上の受取配当等の益金不算入規定についても、法人擬制説に立脚すれば部分的課税が負の租税支出を構成すると観念しうるし、あるいは法人実在説に基づくのであれば部分的非課税が正の租税支出となる。何を基本税制とし、また租税支出と観念するかは重要な課題ではあるが、本稿では租税支出自体を公会計上にどのように位置づけられるべきかについての検討を行っている。

(6) 諸外国における租税支出レポートの作成の状況については、Bixi, et. al. [2003], OECD [2010], 上村・青木 [2009] 等を参照。

租税支出の概念と公会計上の意義（古田美保）

その測定はおおよそ歳入損失法 revenue forgone method によっている。これは、政府歳入の立場から、各政策税制が施行されていることによる税収減少額（規定がなければ課されていた税額）を租税支出額とする事後計算的な方法であり、他の税法規定や納税者行動の変化は考慮しないことを特徴とする（Brixi, et. al [2003], p. 7 他）。この方法によれば、租税支出額の測定は実際の規定適用額を集計すれば足りることから比較的簡便であると言える。

租税支出額の測定方法には、他に歳入増加法 revenue gain method, 支出等価法 outlay equivalent method などがあげられる。前者は各政策税制を排除した場合に歳入増となりうる額を事前予測し、集計する方法であり、歳入損失法と異なり納税者行動変化を考慮することから租税支出総額を推定することができるが、実務的に信頼性の高い推計は困難である。また、後者は租税支出プログラムと同じ便益を補助金プログラムによって行う場合に必要となる財政支出額を推計するものであり、補助金プログラムに代替可能な政策の実施コストを個別に比較するのには有用であるが、基本的に歳入損失法による測定を基本としており、測定値に実質的な相違がないことや、補助金プログラムと代替が検討されない租税支出についてはそもそも適用がされ得ないとの難点も多い。そのため、測定の信頼性や簡便性の観点から歳入損失法を採用する国がほとんどである。しかし、歳入損失法は簡便である一方、納税者行動変化がないことを前提とすることから、個々の租税支出額がその規

(7) たとえば税率40%において特定の支出100について150%の損金算入を認める租税支出がある場合、租税支出額は歳入損失として20 ($50 \times 40\%$) となり、支出等価法による場合で、当該補助金が課税対象である場合はこれを税引前に割り戻した額33.33 ($20 / (1 - 40\%)$)、課税対象とならない場合は20と計算される。このような課税上の取扱いにより測定値が変動しうることが情報利用者に混乱を招きうる点が、支出等価法の難点との指摘もある（Sunley [2003], p. 164）。また、租税支出の場合は納税者に欠損がある場合には歳入損失法によっても捕捉されないのに対して補助金の場合は欠損の有無にかかわらず対象となりうること、また、租税支出のすべてが必ずしも補助金と代替可能であるとは限らないこと等から、租税支出レポートの全てについて支出等価法を採用する例は見られない。

定を排除すれば増収となる額とは限らず、また、租税支出リストの合計は単純に歳出とみなしうる額ではなく、租税支出プログラムの暦年比較をする際のおおよその目安にしかならないとされる。⁽⁸⁾ そのため、歳入損失法を採用する各国の租税支出レポートでは、租税支出項目の金額は個別に示されるものの、リストの合計値は示されていない。

(表1) 租税支出の測定方法

| | 租税支出の概念 | 納税者行動変化 | 各租税支出の額 | 租税支出額の合計 |
|-------|---------------------------|--------------------|------------------------------|--------------------------|
| 歳入損失法 | 租税支出規定により減収となった額 | 予測しない (変化なしを前提) | 実際適用額 | 行わない |
| 歳入増加法 | 租税支出規定を排除した場合に増収となるであろう額 | 予測する | 各規定を排除した場合の代替行動を予測した上での増収見込額 | 全ての租税支出を廃止した場合に見込まれる増収額 |
| 支出等価法 | 歳入損失と同額の補助金制度を導入した場合の要支出額 | 予測しない (変化なしを前提) | 同じ効果の補助金制度を導入する場合の要支出額 | 同じ効果の補助金制度を導入する場合の要支出額合計 |

(3) 租税支出レポートの活用状況

このように種々の難点を持つ租税支出の測定であるが、それでも租税支出レポートを作成すること自体は、政府の資源配分施策の直接的なものと同接的なものをともに示しうることから有用であると理解され (Burman [2003], p. 626)、多くの国でその状況が報告書の形にまとめられている。その作成目

(8) 例えば、ある固定資産について複数の租税支出プログラムが用意され、納税者がいずれか一つを選択する場合、当該租税支出プログラムが削除されれば納税者は他の租税支出プログラムを採用すると考えられる。すなわち、ある租税支出プログラムの歳入損失額は、その規定を排除したとしても当該額がただちに歳入増加とはなるとは限らず (多くの場合、実際に増収となる額と比較して過大評価されている)、各租税支出額は単純に合計することができない点が歳入損失法の注意点として提示される (Burman [2003], p. 614, Department Finance of Canada [2010], pp. 15-16, Sunley [2003], p. 163, OECD [2010], p. 152 等)

租税支出の概念と公会計上の意義（古田美保）

的は（1）財政の透明性を向上させること，（2）補助金施策へのトレードオフを促進すること，（3）税制改正のきっかけとなること，の3点（Sunley [2003], pp. 165-168）に集約されることとされているが，これらに加え，近年特に租税支出に関心が集まる理由の一つとしてあげられるのが財政赤字の存在とその改善である（OECD [2010], p. 60）。すなわち，直接支出の削減と同時に租税支出の抑制を検討することにより，財政構造の改善を図ることが期待されており，そのために租税支出に関する情報は予算策定にあたり参照されることとされる国がほとんどである（Bixi, et. al [2003], pp. 9-12）。これは，公会計において財政支出を統制するのが予算であるためである。

一方で，レポート記載の租税支出測定額は，その租税支出を廃止することによる租税収入の増加を下回る可能性が高く，したがって予算統制の目標としては不完全なものでしかないとの指摘がある（OECD [2010], p. 61）。実際，Surrey は租税支出レポートを作成することによりその非合理性を明らかにし，もって租税支出規定の削減を図ったが，租税支出レポートを作成後において租税支出規定はむしろ増加しており，初期の目標は達成されていないとの指摘もある（JCT Staff [2008], p. 4⁽⁹⁾）。また，歳入損失法で測定される

（9） なお，1986年のレーガン政権における税制改正では，課税ベースの拡大による税率引下げが行われ，その財源として租税支出の廃止や縮減が行われたことから，租税支出レポートが税制改正に有用な影響を与えたとの指摘もある（Burman [2003], p. 621, 上村・青木 [2009], 9 頁等）。しかし，この税制改正に先立つ1983年から，アメリカ財務省租税分析局（OTA）は租税支出の定義を理論上の概念から参照税法基準 reference tax law（現行税法規定に含まれるものを基本税法とする基準）に変更し，加速度償却を含む所得税法上に規定する多くの規定を租税支出レポートから削除した（OMB [1983], p. 6-18）。これらの多くは，それまでの定義によれば当然に租税支出を構成する規定であったが，租税支出の定義を変更することにより租税支出の範囲自体を狭めたわけである。この改訂により，政府の規模を小さく見せることを試みたものであるとの指摘もあり（藤谷 [2014], 75-76頁），かつ，その後は同様の基準で租税支出レポートを作成しているが，ほぼ一貫してその規模は増大傾向にある（GAO [2009], p. 19）。これらを鑑みれば，租税支出レポートによって租税支出の削減を主とする改正のエンジンとなっているとは評価しがたいと

(表2) G7 諸国における租税支出レポートの位置づけ

| | 目的 | 作成義務 | 予算との関係 | 対象税法 | 租税支出の測定 |
|------|------------------|------------------|---------------------|---------------------------|---------------------|
| フランス | 予算案策定のため | 法的義務あり | 予算書の別冊として添付 | 所得税, 法人税, 付加価値税 等 | 歳入損失法 |
| アメリカ | 税制改革および財政赤字削減のため | 法的義務あり | 予算書の別冊として添付 | 所得税 (個人・法人), 贈与税, 社会保険料 等 | 歳入損失法 (一部現在価値法等も併用) |
| イギリス | 予算案策定のため | 法的義務なし (ただし毎年作成) | 予算書の別冊として添付 | 所得税, 法人税, 相続税, 付加価値税 等 | 歳入損失法 |
| ドイツ | 補助金・租税支出見直しのため | 法的義務あり | 予算案に補助金レポートの一部として添付 | 所得税, 法人税, 営業税, 相続税 等 | 歳入損失法 |
| イタリア | 租税支出の評価のため | 法的義務あり | 予算書の別冊として添付 | 所得税 (個人・法人), 付加価値税 等 | 歳入損失法 |
| カナダ | 予算案策定のため | 法的義務なし (ただし毎年作成) | 予算協議の資料として提出 | 所得税, 法人税, 付加価値税 等 | 歳入損失法 |

(出典) Brixi, et. al [2003], OECD [2010], 各国財務省 HP より筆者作成

租税支出額は、各規定を排除したとしても直ちに増収となりうる額ではなく、財政の均衡を達成するにあたりどの租税支出を排除すればどれだけ達成できるかの判断には用いることができない。こういった意味では、現行の租税支出レポートの情報価値は高いとはいいがたいと思われる。そして、その原因の多くは、測定値が個々には信頼性のある事実に基づくものであったとしても合計することができない旨の注釈が付される点に求められると考えられる。

考えられる。

3 日本における租税支出の開示状況 ～租特透明化法に基づく適用額明細書

日本における租税支出すなわち政策税制の適用状況については、これまで会計検査院の検査や国税庁の会社標本調査調査で限定的ながらデータの公表があったが、現在では租特透明化法に基づくデータの収集と公表が始まっている。

租特透明化法は2010年3月31日に公布されたものであり、「租税特別措置に関し、適用の実態を把握するための調査及びその結果の国会への報告等の措置を定めることにより、適用の状況の透明化を図るとともに、適宜、適切な見直しを推進し、もって国民が納得できる公平で透明性の高い税制の確立に寄与することを目的」（租特透明化法第1条）としている。すなわち、租特透明化法とは、租税特別措置の適用状況を調査し、これにより国民の評価に耐えうる税制へと改正を促そうとするものであり、日本における租税支出レポートの基礎となりうると考えられる。本章では、諸外国の租税支出レポートの概念との異同および特徴について確認し、その活用可能性について考察を行う。

（1）同法における租税支出概念

租特透明化法では、租税特別措置を所得税、法人税、地方法人税その他の内国税を軽減・免除・還付する措置等の各税法上の特例で租税特別措置法に定めるものと定義している（同法第2条1号）。ただし、実際にこの法律における適用額明細書の提出義務を負うのは法人に限られ、報告の範囲も租税特別措置法の規定のうち法人税関係のものに限定されている（同法第2条3号、第3条）。財務大臣はこの法律に基づき法人が提出した適用額明細書を集計して租税特別措置の適用実態調査を作成し、内閣はこの報告書「租税特

別措置の適用実態調査の結果に関する報告書」(以下、「報告書」)を国会に提出する義務を負う(同法第5条)。すなわち、日本において報告の対象となる租税支出とは、租税特別措置法に規定される政策税制のうち優遇・軽課に関するものをいい、かつ、対象税法は法人税法のみであり、諸外国と比較してかなり限定されているといえることができる。

また、租税支出を定義する際に議論となる基本税制については、特に論ずることなく、法人税法の規定を想定していると考えられる。すなわち、別段の定めを含む法人税法本法・同施行令はすべて「正常な基本税制」と観念している⁽¹⁰⁾と整理しうる。この点については、本法上の規定で租税支出と観念すべき規定、あるいは租税法上に適正な課税計算上の規定が紛れ込んでいないか等が検討すべき課題となる。

(2) 租税支出の項目と測定

租特透明化法に基づき法人が提出を義務づけられる適用額明細書に記載すべき額は、基本的に法人税申告書記載欄からの転記を要求している。その額は特別措置の種類ごとに次のとおりとなっている。まず、租税支出すなわち特別措置は軽減税率、税額控除、特別償却、準備金等の4種類に分類される。このうち、税額控除措置については実際の税額控除額すなわち税収喪失額が「適用額」として記載対象となり、歳入損失法による測定に分類しうると考えられる。しかし、他の3種類の措置は所得への影響額が「適用額」として収集される。すなわち、軽減税率措置については当該軽減税率が適用される

(10) この点につき、OECD [2010] では日本の基本税制を「公平・中立・簡素という租税の基本原理の観点からのみその基準を表現している」と説明し、日本の租税支出の範囲が諸外国と比較してより後半である可能性を指摘している(OECD [2010], p. 150) が、これは税制調査会の政策税制の定義から導かれたものと思われる。租特透明化法の定義によれば、定義は諸外国とほぼ変わることはなく、報告範囲はむしろ著しく狭いといえることができる。

租税支出の概念と公会計上の意義（古田美保）

所得額が「適用額」となり、準備金等については損金算入額すなわち所得控除の額が「適用額」となる。さらに、特別償却措置の場合には実際適用額（特別償却費の額）ではなく、特別償却限度額が「適用額」となる。

このように、各法人が申告書上に記載した金額を収集していることから見積もりの要素はなく金額の信頼性は高いものの、諸外国と同じ意味で租税支出額といえるのは税額控除額のみであり、その他の金額はあくまでも「租税支出規定に基づき計算される所得への影響額（最大額）」であり、諸外国の租税支出レポートとは異なる意味で単純な合計をすることはできないと考えられる。これらの額を税収喪失額にそろえるのであれば、それぞれに適切な税率を乗じる必要があり、所得への影響額でそろえるのであれば税額控除額を適宜割り戻す必要がある。

また、準備金や特別償却措置による損金算入額の拡大は課税の繰延であり、最終的には税額の取戻しが発生する。しかし、例えば準備金の取崩による益金算入であるが、これらの取戻しは適用額明細書には記載されない。すなわち、所得控除や軽減税率のような恒久的減税措置と、特別償却や圧縮記帳、準備金等の課税繰延措置の初年度適用額を等しく特別措置適用額として扱い、結果として、後者に限界税率を乗じる等の考慮を行ったとしてもなお税収喪失額を過大に表現していると考えられる。

（表3）法人関係租税特別措置の種類と適用額（2012年度）

| 種類 | 措置数 | 「適用額」の内容 | 適用額 |
|------|-----|---------------------|----------|
| 軽減税率 | 2 | 対象となる所得金額 | 25,573億円 |
| 税額控除 | 16 | 税額控除額 | 4,203億円 |
| 特別償却 | 33 | 特別償却限度額 | 5,167億円 |
| 準備金等 | 13 | 準備金・所得控除・圧縮額等の損金算入額 | 9,100億円 |

（出典）国税庁 [2014]

(3) 租税支出レポートとしての位置づけと有用性

以上のように、租特透明化法に基づく「報告書」には次のような特徴が指摘できる。

第一に、諸外国の租税支出レポートと比較して報告範囲がきわめて狭く、法人税関連の優遇措置に限定している点が挙げられる。租税支出の有効性を判断するにあたり、プログラムごとに分割し、特に法人税関連の租税支出を独立して報告書を作成すること自体には意義が認められるが、⁽¹¹⁾ 所得税関連の租税支出の収集を除外する例はきわめて特殊である。

第二に、測定額の特殊性が指摘される。諸外国の租税支出レポートでは歳入への影響額を測る観点から税額ベースでの測定が行われる。たとえば歳入損失法では、所得控除の租税支出については所得控除額に限界税率を乗じて租税支出額を算出し、この額をレポートに記載している。租特透明化法の「報告書」では、限界税率に関する考察や指摘を行わず所得控除額を記載し、また、軽減税率措置についてもその適用による税軽減額ではなく適用対象所得額を記載している。一方、税額控除措置では税軽減額に相当する税額控除額であり、個々の金額は見積もりの要素のいっさいない信頼性のある額であるが、措置の種類ごとに金額の性質が異なっているものの集計・列挙となっており、租税支出の合計額を示すことを目的としていない。

第三に、予算との関連が薄いことが指摘できる。諸外国において歳入すなわち租税収入への影響額が論じられるのは、予算審議において参照する必要があるからと考えられる。一方、租特透明化法では、報告書を作成し国会に提出することが義務づけられているものの、国会における活用については明

(11) 法人税関連の政策税制はおおよそ経済政策の観点から評価を行うことが可能であり、個人所得税等他の政策税制とは区分して租税支出レポートを作成することはきわめて有用であると考えられる。法人税関連の政策税制の租税支出レポート整備の必要性については古田〔2011〕等を参照。

確な定めがない。無論、租税特別措置の見直し等税制改正にあたっては参照されるものと思われるが、予算審議にあたってこの「報告書」を参照することは必ずしも予定されていないと考えられる。このことが、「報告書」の測定額の不統一を許容する一因になっていると考えられる。すなわち、予算との連携が強調されないことから、歳入への影響額で統一する必要がなく、特別措置の規模を列挙する内容となっていると考えられる。このことはすなわち、租税支出の改廃を財政への影響額ではなく特別措置の規模でのみ議論する必要があることを示している。このようなレポートが加工なしに税制改正の有効な資料となり、もって資源配分効率性評価に資するののかについては、⁽¹²⁾ 若干の疑問を呈さざるを得ない。

第四に、「報告書」が租税支出措置の適用初年度の適用額の集計のみを行い、課税繰延措置の取戻し等の複数年の追跡ないし予測等を行っていない点指摘できる。すなわち、永久的租税支出（税額控除・所得控除）と繰延租税支出（特別償却・準備金）を同列に記載し、かつ、後者についての取崩額をマイナスの租税支出として記載する欄がないため、租税支出額が過大に表示されている可能性がある。

このように、現行の租特透明化法に基づく「報告書」は租税支出の検証にそのまま用いるには不十分な点が多く、改善が必要であると考えられる。同法「報告書」は、諸外国の租税支出レポートと同種のものというよりは、租税支出分析の基礎的資料の一部として理解する必要があると考えられる。したがって、現行の同法適用額明細書をどのように用いれば有効な租税支出分析が可能となり、資源配分効率性の評価につながるのかについて、検討が必要

(12) たとえば、利用状況の低い特別措置を廃止する資料としては有用であるが、元々利用状況がない特別措置の改廃は財政へのインパクトはなく、資源配分効率性の向上には直ちにつながらないと考えられる。一方、利用状況の高い特別措置については、その改廃が財政にどのような影響があるかについての推定はこの「報告書」から直ちに行うことはできない。

（表4）日本における租税支出レポートの位置づけ

| 報告書名 | 「租税特別措置の適用実態調査の結果に関する報告書」 |
|----------|--|
| 目的 | 税制改正の資料 |
| 作成義務 | 法的義務あり（財務大臣が適用実態調査の結果に関する報告書を作成し、内閣が通常国会に提出（租特透明化法第5条）） |
| 予算との関係 | 明示なし |
| 対象税法 | 法人税法（法人税関係特別措置）のみ |
| 租税支出額の測定 | 実際実施額　ただし、所得ベースでの集計を含む 軽減税率：適用対象所得額 税額控除：歳入損失法 特別償却：特別償却限度額 準備金等：損金算入額 |

となる。

4 公会計改革と租税支出の開示

以上のように、租税支出が財政上の支出と同視しうるものと観念され（Sugin [1999], p. 408, GAO [2005]）、かつ、その規模が増大傾向にありながら（GAO [2005], p. 19, OECD [2010], p. 32）、その評価を行うためのコスト情報が他の支出項目と比較して不足しているという問題意識（OECD [2010], p. 33）から租税支出の開示は多くの国で試みられてきた。しかし、情報利用者の意思決定に資する有用な情報の提供については十分ではなかったと考えられる。その原因は、租税支出の定義すなわち基本税制の定義が合意困難である（Bittker [1967], p. 933, JCT Staff [2008], p. 7 等）ことがまず根本的な問題としてあげられるものの、この点についてはどの規定を租税支出として取り上げているかを宣言し、リストとすることで回避しうるし、実際に、多くの国で基本税制に関する理論的定義の合意はされていないものの租税支出レポートが作成されている。⁽¹³⁾ すなわち、租税支出レポートの有用性を損なう

租税支出の概念と公会計上の意義（古田美保）

原因は、むしろ測定にあると考えられる。前述のとおり、歳入損失法による測定は、実際の適用額を基礎とすることから簡便性と信頼性を備えるが、一方で、各項目は規定を排除した場合の増収目安とはならず、また、租税支出項目の安易な加算はすべきでないことが注意点として提示される。そのために、租税支出レポートの作成目的でもある、租税支出項目により犠牲となった財政収入すなわち租税支出を排除することにより生まれる財政収入の余裕あるいは財政支出規模の全体的把握が可能とならないのである。⁽¹⁴⁾

租税支出の測定につき歳入増加法や支出等価法を採用することは、信頼性やコストの観点から困難である。しかし、財政規律を改善するために租税支出レポートを作成し、利用しようとしても、その個別の測定値に信頼性があつたとしても意思決定を行うにあたり合計してはならないとの注釈がある数値が利用しづらいものであることは間違いない。この点につき、意思決定の有用性を目的に据える公会計において、租税支出はどのように理解されるべき

(13) 無論、どの規定を租税支出リストに計上するか否かについての理論的議論は重要であるが、Bittker [1967] の指摘にあるようにその合意は困難であり、アメリカでも現行税法を基礎においた上で、特に政策的な要素を持つ税規定を租税支出とする定義を用いている。これを OMB では参照税法基準とよび、JCT では租税支出を「租税補助金 Tax Subsidies」と「構造上の歪み Tax-induced Structural Distortions」に区分する方法として定義している（OBM [1983], p. 6-18, JCT Staff [2008], p. 9）。なお、いずれも現行規定を基礎においている点でベースラインの議論を回避している点で一致しているが、具体的な租税支出の数については両報告書で必ずしも一致しない。

(14) この問題意識から、アメリカ OMB は、1983年の租税支出レポート作成からそれまでの歳入損失法による測定をやめ、支出等価法を採用した。具体的には、租税支出は補助金制度と代替可能なものであるとの視点に立ち、歳入損失法による測定額は多くの場合同じ便益を補助金により行った場合よりも過少に評価されることからレポートの作成目的にあわないとされ、支出等価法による測定に変更したのである（OMB [1983], p. 6-19, 6-20）。これは結局、歳入損失法では租税支出額を合計できないことから導かれる問題と言える。ただし、支出等価法による測定は税制改正や補助金支出を行った場合の課税上の取扱い等、種々の推定が必要となり、測定の信頼性や簡便性の観点から問題が提起され、OMB でも現在は歳入損失法による測定に戻っている。

であろうか。

(1) 公会計における発生主義・総額主義の要請

公会計の目的は、情報利用者の意思決定への有用性に資することにある（日本公認会計士協会 [2003b], 17頁）、すなわち網羅的・体系的なフロー・ストック情報を提供することにより情報利用者が政策の評価を行うのに必要なコスト情報を提供する（東 [2000], 64頁）ものでなければならない。この観点から、従来の現金主義・単式簿記に基づく公会計制度を発生主義・複式簿記に基づく公会計制度に変更する公会計制度改革が近年議論されており、具体的には負債の測定や固定資産に関する減価償却費の把握などの必要性が議論されている。

公会計における現金主義の問題点は、財政支出の抑制すなわち財政規律の改善を図ろうとする場合に単年度主義に陥りやすい点にあると指摘される。すなわち、固定資産等の複数会計年度にわたって費消される資本に関するコストを把握するためには発生主義に基づく資産計上と減価償却手続が不可欠であり、現金主義による公会計では行政活動におけるフル・コストが把握されないため、これらが行政活動の評価や分析の対象に含まなくなるという問題である（岸 [1999], 41-42頁）。そのため、公会計改革にあたっての発生主義会計の導入は、程度の差こそあれ、ほとんどの論者が主張するところとなっている（土居 [2003], 73頁）。すなわち、発生主義の採用は政府財政におけるコスト構造を明示する必要性から主張されていると考えられる。また、総額主義については、日本公認会計士協会が公表した公会計原則（試案）では、貸借対照表と企業会計における損益計算書に相当する財務業績計算書の作成原則において、相殺することによる除去を禁じている（日本公認会計士協会 [2003a], 13および23頁）。これは、相殺消去することによる情報提供機能の低下を抑止する観点から当然に求められると考えられる。

コストの定義をいわゆる費用ではなく行政サービス提供におけるいっさいのマイナス要因とするのであれば、⁽¹⁵⁾ 租税支出も政府の政策手段であり、それによる税収の増減は政策評価に必要なコスト情報として意思決定に必要な情報であると考えられる。では、公会計の目的を達成する観点からは租税支出についてはどのように把握され、また開示されるべきであろうか。

（2）発生主義・総額主義に基づく公会計における租税支出の認識

租税支出は現金収支を伴わないため、従来の現金主義的公会計においては測定されえず、単に収納済の税額が純額で表示されるのみであった。そして、租税支出が補助金よりも政策担当者にしばしば好まれる理由として、実質的に正負の補助金と同様の効果を生むにもかかわらず、現金主義的公会計においては会計書類上に明示的に示されないことから政府を小さく見せる効果がある（「隠れた補助金」）ことがあげられる（OECD [2010], pp. 61-62, 片桐 [2012], 223頁）。しかし、租税支出すなわち租税収入のマイナスは結局のところその実施にあたり何らかの財源を要求するという点では補助金と同様である。⁽¹⁶⁾ 他の財政手段との比較において報告や審議の対象となり得なかったこ

(15) 公会計に関する先行研究では、行政コスト計算書のタイトルをはじめ、その会計目的においても「コスト」の語が多用されるが、コストが何を含意するものであるか明確な定義は必ずしもなされていない。総務省 [2001] では「行政サービス提供に要する費用」としているが「費用」の定義は示していない。日本公認会計士協会 [2003a] では、行政コスト計算書に記載される「コスト」は「成果（アウトカム）・産出（アウトプット）」と対応する業績評価の指標であり、「出資者に対する払戻または配当、債務の減少以外で、ある会計年度の純資産の減少をもたらす資産の流出または減耗あるいは債務の発生をもたらす経済的便益の減少」である費用とは異なる概念として整理している。

(16) 政策立案者が効果がほぼ同様でありながら補助金制度よりも租税支出を好む理由として、租税支出が減税という形をとって財源を確保するものであることから、正負の規模を小さく見せる、あるいは納税者に好意的に受け取られやすいという効果が指摘される（OECD [2010], pp. 61-62, 片桐 [2012], 222-223頁）。しかし、減税を行う財源は別途手当てする必要がある点でも本質が補助金と同等であり、比較

とが政策税制とくに正の租税支出の増大傾向を招き、結果として政策評価を有効に行うことができなかつたとすれば、総コスト情報の充実の観点から要請される発生主義的公会計において、租税支出項目についてもその認識と明示が求められると考えられる。⁽¹⁷⁾

同時に、表示の問題としては、発生主義により捕捉した租税支出について総額と純額のどちらで表示すべきかという問題が提起される。すなわち、租税支出を発生主義により捕捉したとしても、租税収入と相殺することにより純額で表示するのであれば、結局租税支出の規模は表示されないこととなる。上述のように、公会計上に表示されない租税支出の規模が政府の財政規模を過少に表示しうる要因となりうることが指摘されるが、この点も発生主義による認識と総額主義表示に基づき相殺を禁止することにより解消しうると考えられる。

また、この観点からすれば、租税支出は税目はもちろん、租税支出の正負を問わず把握する必要性が提示されることが考えられる。特に、負の租税支出（政策的重課制度）を排除するべき論理は、発生主義と総額主義の観点からは提示され得ないものと考えられる。

(3) 租税支出の表示

ただし、発生主義と総額主義により租税支出を捕捉したとしても、これをどのように政府財務諸表に計上するかについてはなお検討を要すると考えられる。すなわち、租税支出額を発生主義的に捕捉し、これを広義の政府支出と捉えて他の現金支出項目と同様に行政コスト計算書等に表記するためには、

ができるような表示が必要であると考えられる。

- (17) 公会計における発生主義の導入目的を、非現金支出である租税支出を財政支出に捉える概念の拡大と捉え、歳出予算に直接支出項目と同列に租税支出を表示する手段と指摘する先行研究として、権〔2014〕がある。

租税支出の概念と公会計上の意義（古田美保）

租税収入の擬制が同時に必要となる。この点につき，簡単な数値例を用いて検討を行う。

（前提）1,000の機械装置（耐用年数10年定額法償却）につき，初年度特別償却30％の特別償却を行う。残存価額は0，この取引以外の所得は500，法人税率は30％とする。

この場合に，法人側の会計処理は次のとおりとなる。

特別償却がない場合

| | | | |
|---------|-------|---------|-------|
| （借）機械装置 | 1,000 | （貸）現金等 | 1,000 |
| 減価償却費 | 100 | 減価償却累計額 | 100 |

特別償却を適用する場合

| | | | |
|---------|-------|---------|-------|
| （借）機械装置 | 1,000 | （借）現金等 | 1,000 |
| 減価償却費 | 100 | 減価償却累計額 | 400 |
| 特別償却費 | 300 | | |

すなわち，特別償却制度を利用することにより，法人には300の資金効果（内部留保）が利用可能となり，その他の活動からの利益の額が300以上あれば当該期間の税負担の削減（正確には繰延）が可能となる。具体的には，

法人税： $(500 - 300) \times 30\% = 60$

特別償却規定による租税支出（租税繰延効果）： $300 \times 30\% = 90$

となる。この事例の場合に，法人側の企業会計処理では一時差異として税効果会計の対象となり，公会計において租税収入を現金主義かつ純額で表示する観点からは租税収入についてのみ認識され，経済政策支出についてはいっ

さい認識されないこととなる。

| | | | |
|----------|----|----------|----|
| (租税収入) | | | |
| (借) 現金等 | 60 | (貸) 法人税収 | 60 |
| (経済政策支出) | | | |
| なし | | | |

一方、発生主義的かつ総額で表示する観点からは、租税支出を歳出と同様に取扱うこととなる。そして、そのためには租税支出分について何らかの相手勘定が必要となるが、最も単純には税収を擬制した上で経済政策支出を行ったものとして認識すること考えられる⁽¹⁹⁾。この場合の法人税収は、租税支出控除前の税収、あるいは租税支出がなかったと仮定した場合の税収と理解されるだろう。

| | | | |
|-----------------------|----|------------|-----|
| (租税支出を歳出と同等に取扱う場合) | | | |
| (借) 現金等 | 60 | (貸) 法人税収 ※ | 150 |
| 租税支出 | 90 | | |
| ※ 租税支出がなかったと仮定した場合の税収 | | | |

このように、租税支出部分を相殺せずに表示することにより、税収の潜在的規模を明示するとともに経済政策支出の規模も示されることとなり、資源配分の効率性判断にあたり情報量は増加すると考えられる。しかし、この租税支出を費用として経理するためには同額の租税収入を擬制する必要がある。この場合の租税支出額は歳入損失法による測定額となると考えられるが、前

(18) なお、所得控除措置等の永久差異に該当する場合、企業会計においても税効果会計の対象とならない。このような租税支出による税負担削減効果についてもなんらかの把握を行い、分析可能とすることに意義があると考えられる。

(19) 実際、韓国では租税支出額相当額を歳入の増加と観念しているようである（権[2014]、290頁）。

租税支出の概念と公会計上の意義（古田美保）

述のように、歳入損失法による測定額は必ずしも当該規定排除により得られる租税収入とは一致せず、また、複数の租税支出項目の合算は慎重であるべきことが指摘されている。その額を、純額で見れば問題ないとは言え、税収の増加として表示することは、むしろ財政規模の過大表示につながりかねない。

また、この表示が許容される場合にも、特別償却額はあくまでも課税繰延の租税支出項目であり、その計上を発生額ないし適用額で計上するのであればその取戻しについての認識方法についても別途検討する必要がある。

（4）公会計における予算の重要性和決算情報～合計可能な租税支出の測定

公会計において、予算が重視されるのに対して決算は軽視される傾向にある⁽²⁰⁾り、改善されるべきであるとの指摘が多くなされる（例えば岸 [1999], 42頁, 日本公認会計士協会 [2003b], 16頁）。すなわち、公会計において財政支出を統制する予算策定の重要性は引き続きあり続けるものの、より良い予算統制のためには決算報告を次年度以降の予算に反映させるような公会計改革の必要性が唱えられているのである（岸 [1999], 57頁, 土居 [2003], 81頁）。この公会計改革は租税支出の開示にも大きな示唆を持つと考えられる。

そもそも租税支出レポートの作成目的は、租税支出項目がどれだけ財政上のコストとなっているかを明示すること、すなわち、どれだけの財政収入をどんな経済政策に費やしているのかを示すことにより、その『支出』が資源

(20) 日本の法制上、予算は国会・自治体議会の議決を要するが決算は要しない。すなわち、予算審議において行政活動計画の了承がなされ、また、ある年度の決算報告の公表の前にすでに次年度予算案の審議を行う必要があることから、決算報告が予算審議において参照されることはほぼなく、したがって決算は単なる確認にすぎず、重要性を持ち得ないことが資源配分効率性の改善を妨げていたと指摘される（日本公認会計士協会 [2003b], 16頁他）。そのため、多くの公会計改革に関する先行研究で、決算情報の予算案策定における活用の必要性（予算と決算の連携）が提示される（たとえば土居 [2003], 81頁他）。

配分行動として適切であるか否かを判断する材料とすることを可能とすることに意義があると思われる。しかし、現在諸外国で作成されている租税支出レポートは各租税支出項目が税収を犠牲にしていると予測される額を個別に列挙しているにすぎず、合計してはならないとされる。これは、租税支出額の測定にあたり、歳入損失法を採用していることから導かれるとされるが、同種の経済政策あるいは同種の納税主体に対する複数の租税支出が個々独立に評価されているだけではこれらの租税支出の公会計上の重要性を判断できない。少なくとも、各税法の税収犠牲額が総計でどれだけなのか、同種の経済政策に対する租税支出が合計でどれだけでそのうち各租税支出の金額的重要性はどの程度であるのか等、合計が可能でなければ租税支出レポートは資源配分効率性判断に資することはないと言わざるを得ないであろう。では、合計可能性を重視して歳入増加法により租税支出レポートの作成を模索するべきであろうか。実際の困難が無いものと仮定するのであれば、租税支出の測定・評価はこの方法により行われるべきとも考えられる。しかし、歳入増加法を採用した場合には納税者行動変化の予測制度の信頼性について常に疑問が呈されることとなり、結果として租税支出の合計額にも信頼性の低い単なる予測値としての価値しか与えられないこととなると考えられる。また、支出等価法による租税支出測定は税額控除項目等測定不能の租税支出が考えられることから租税支出合計を示すことは考えられず、補助金と代替可能な特定の租税支出項目について比較検討を行うために用いるという利用のされ方が適当であろうと考えられる。すなわち、租税支出の測定方法として一般に提唱されている3つの方法は、いずれも租税支出合計を示し得ないため、資源配分効率性判断にあたっては大きな問題を持つと考えられる。

これらの問題は、すべて、既存の租税支出研究が予測や仮定に基づく「ありうべき税収」とその犠牲を示そうとしていることに原因が求められる。すなわち、公会計が予算作成を重視していることから、租税支出についても予

租税支出の概念と公会計上の意義（古田美保）

算額への影響の観点から測定を行おうとするため、「各租税支出規定がなかったとした場合の納税者行動変化予測に基づく租税支出額の評価」が必要となっているのである。公会計において財政上の行動を規律するのが予算であり、すなわち支出規模の見積もりが欠かせない。諸外国における予算書に関連して作成される租税支出レポートは、租税支出の見積もりすなわち予測を行っているものであり、その意味で納税者行動変化の予測は不可欠となる。すなわち、予算案策定の一貫として作成される租税支出レポートにおいては、その測定を簡便性の観点から歳入損失法によっていたとしても、その測定額の時制は将来にあるのである。

しかし、予算が決算情報をふまえた上で策定されるべきとする公会計改革の論理にたてば、租税支出についても「結果としてどれだけの規模の租税支出が実施されたのか」という租税支出決算情報がまず求められ、その結果を踏まえた予算策定が行われるべきこととなる。そして、決算にあたっては「その規定がなかったとすれば起こるであろう納税者行動変化の予測」は不要であり、「当該租税支出規定が存在した結果としてとられた納税者行動」としての適用額である歳入損失法測定額が合計可能な金額として利用できることとなる。租税支出額が合計可能となれば、全体でどれだけの租税支出が行われているのか、そのうちどれだけがどういった政策の租税支出に振り向けられているのか、その規模は同趣旨の補助金制度と比較してどうか等、さまざまな資源配分効率性判断の材料となりうると考えられる。その有用性は、租税収入の内訳として補助金支出とは異なる場所に記載されていたとしてもなお損なわれることはなく、むしろそれぞれ合計可能であるような状態にすることで合理的な比較が可能となると考えられる。⁽²¹⁾

(21) OECD [2010] では、補助金支出と租税支出とはできるだけ近い場所で記載され、比較が容易であることが望ましいとしているが、支出等価法による測定ではなく歳入損失法を採用するのであれば、同趣旨の政策目的を持つとしても金額の性質

(4) 小括

以上のように、発生主義と総額主義を重視する公会計改革の観点からすれば、租税支出の把握は重要であり、また、決算書として租税支出レポートを作成することをまず思考する必要があると考えられる。この視点から租税支出レポートを作成する場合、測定にあたっては当然に歳入損失法が採用され、かつ、その合計値は実際に適用された過年度における租税支出の合計額すなわち納税者に付与された税制上の特別措置を含んだ実質的税負担の詳細を示すものとなりうる。また、全体における各租税支出の金額的重要性も、合計額に占める各租税支出額の割合により明確に算出できると考えられる。租特透明化法適用額明細書はその基礎資料として有用性が認められうる。ただし、その場合にも租税支出相当額を収入と擬制するというよりは、租税収入の減少額として、歳出である補助金とは区分した表示とすることが肝要だろう。

また、この決算書から予算案を策定する場合、補助金は予算額そのままの実施が予定されるのに対し、租税支出はその規定が存在していてもその通りに実施すなわち支出が行われるとは限らない。支出規模の推定に基づく予算額の策定と同時に、実際の実施額⁽²²⁾すなわち活用⁽²²⁾の程度を示すことにより、租税支出制度の有効性、効率性を評価する必要があると考えられる。

5 総括～決算書における租税支出の発生主義・ 総額主義的表示の必要性和意義

以上の検討から、租税支出の開示について次のような結論を得た。

第一に、公会計改革においては、種々の問題意識から発生主義と総額主義

として収入のマイナスと支出のプラスという相異なる二つの項目を同列にせず、分けて記載することの意義があると考えられる。

(22) なお、この観点からすれば、特別償却制度の租税支出額は、特別償却限度額ではなく特別償却額（実際償却額）を基礎に算定されるべきと考えられる。

租税支出の概念と公会計上の意義（古田美保）

によるコスト情報提供の改善の必要性が提示されており、現金主義では捕捉し得なかった租税支出も、発生主義の観点からは認識・開示されるべきこととなる。

第二に、公会計において租税支出情報を開示することの目的は、財政規模の適正表示と、租税支出規定自体の是非を判断するための基礎情報の提供に求められると考えられる。そのためには、租税支出の額は相互に合算可能であることが求められる。この要請にも関わらず、諸外国で合算不能な租税支出レポートの作成が行われる理由は、予算書に関連してレポートを作成する必要がある、したがって将来思考で租税支出を検討しようとするためであると考えられる。この点につき、決算重視とそれに基づく予算案の策定という公会計改革から考えれば、予算視点ではなく決算ベースすなわち支出実績額ベースでの租税支出額にこそ意義が求められることになる。すなわち、「実際に付与された租税支出額」であれば納税者行動の変化を想定する必要もなく、集計可能であり、かつ効率性判断の指標としての財政規模も判断できるようになるだろう。その集計には、租特透明化法適用額明細書を改善の上で利用することが考えられる。このような決算視点における租税支出レポートにより、税額がどのような修正をへて決定されたのかについて明細が示されることとなり、また、各項目が相互に合計可能であることから財政規模の推定や租税支出の実施の程度を考察する基礎情報の開示が可能となる。このような情報開示の結果、例えば法人税について、法定税率と実際の租税負担率との乖離がどれだけあるのか、その乖離が主にどのような租税支出規定に起因しているのか等についても、情報利用者の判断にあたって有用な基礎を提供しうると考えられる。

第三に、以上の観点からすれば、報告すべき租税支出の範囲には重課項目が含まれるべきと考えられる。租税支出の報告の範囲を軽課・優遇に限定するのが諸外国では一般的であるが、各種の重課規定は税収以外の特定の

政策目的に資する目的で設定されていることに変わりはなく、税収への影響を図ろうとするときにマイナスの租税支出を考慮が意図することは予算および決算審議上網羅性を欠くと言えるためである。

ただし、その上で、これらをどのように表示するか、すなわち補助金等の他の直接支出項目と同様に取扱うべきかは別の検討を要すると考えられる。直接支出との機能的類似性の観点から会計処理も同様に取扱うべきとする考え方からは、租税支出額相当の財政収入を擬制する必要があるが、収入のマイナスを表示するために収入のプラスと支出のプラスという二重の擬制を行うことには種々の問題が考えられるためである。この点につき、日本公認会計士協会の公会計概念フレームワークでは租税収入を持分法により観念し、収益ではなく納税者拠出金すなわち持分としている（日本公認会計士協会[2003b], 49頁）。その上で、税収および補助金・交付金等の拠出も収益的支出すなわち費用ではなく非対価性支出として、行政コスト計算書ではなく財源措置・納税者持分増減計算書に記載すべきことを提言している（日本公認会計士協会[2003b], 40頁）。この論理に基づけば、租税支出も同計算書上に税収減少要因としての記載が検討されうると考えられるが、この点については今後の検討課題とする。また、複数年にわたる租税支出規定はどのように認識し帰属を決定するか、特別償却不足額あるいは期限切れ失効額等はどのように取扱うか、課税繰延効果のある租税支出はどのように区分・表示するか等、複数年度に影響の及ぶ租税支出の年次帰属とその継続や資源配分効率性の評価への活用等についても今後の検討課題としたい。

（謝辞）本研究はJSPS 科研費24530573, 26380640の助成を受けたものです。

（参考文献）

- ・ Burman, Leonard E. [2003] “Is the Tax Expenditure Concept Still Relevant?” *National Tax Journal* Vol. 56, No. 3, pp. 613-627
- ・ Burton, Mark and Sadiq, Kerrie [2013] *Tax Expenditure Management – A Critical*

租税支出の概念と公会計上の意義（古田美保）

- Assesment*, Cambridge University Press
- ・ Bittker, Boris [1967] ““A Comprehensive Tax Base” as a Goal of Income Tax Reform,” *Harvard Law Review* Vol. 80, No. 5, pp. 925-985
 - ・ ——— [1969] “The Tax Expenditure Budget – A Reply to Professors Surrey & Hellmuth,” *National Tax Journal* Vol. 22, No. 4, pp. 538-542
 - ・ Brixi, Hana Polackova et. al [2004] *Tax Expenditures-Shedding Light on Government Spending Through the Tax Systems*, The World Bank
 - ・ Century Foundation Working Group on Tax Expenditures [2009], *Bad Breaks All Around*, Century Foundation Press
 - ・ Department of Finance Canada [2010] *Tax Expenditures: Notes to the Estimates/Projections 2010*
 - ・ ——— [2012] *Tax Expenditures and Evaluations 2011*
 - ・ GAO [2005] *Tax Expenditures Represent a Substantial Federal Commitment and Need to be Reexamined*
 - ・ ——— [2007] *21st Century Challenges: How Performance Budgeting Can Help*
 - ・ JCT Staff [2008] *A Reconsideration of Tax Expenditure Analysis* (May12, 2008)
 - ・ JCT [2010] *Estimates of Federal Tax Expenditures for Fiscal Years 2009-2013*
 - ・ OECD [2010] *Tax Expenditures in OECD countries*
 - ・ OMB [1983] *Budget of the United States Government Fiscal Year 1983*
 - ・ Sugin, Linda [1999] “Tax Expenditure Analysis and Constitutional Decisions,” *Hastings Law Journal* Vol 50, pp. 408-474
 - ・ Sunley, Emil [2004] “Tax Expenditures in United States,” Brixi [2004], pp. 155-172.
 - ・ Surrey, Stanley S. [1974] *Pathway to Tax Reform: The Concept of Tax Expenditures*, Harvard University Press
 - ・ Surrey and McDaniel [1976] “The Tax Expenditure Concept and the Budget Reform Act of 1974,” *Boston College Industrial and Commercial Law Review* Vol. 27, No. 5, pp. 679-737
 - ・ ——— [1985] *Tax Expenditures*, Harvard University Press
 - ・ 上村敏之・青木孝浩 [2009] 「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」（会計検査院平成20年度海外行政実態調査報告書）
 - ・ 片桐正俊 [2012] 「アメリカの租税支出の実態と改革の方向」『経済学論纂（中央大学）』第52巻第4号，203-237頁
 - ・ 金子宏 [1995] 『所得概念の研究』有斐閣
 - ・ ——— [2014] 『租税法（第19版）』弘文堂
 - ・ 亀井孝文 [2013] 『公会計の概念と計算構造』森山書店
 - ・ 岸道雄 [1999] 「公会計改革の方向性」『FRI 研究レポート』No. 59, 38-67頁
 - ・ 権大煥 [2014] 「会計的手法に基づく国家財務諸表——租税支出予算の可視化」『明

治大学社会科学研究所紀要』第52巻第2号, 281-295頁

- ・ 国税庁 [2014]「租特透明化法に基づく適用額明細書記載の手引き」
- ・ ステイグリッツ [2004]『公共経済学第2版 下巻』藪下史郎訳, 東洋経済新報社
- ・ 税制調査会 [1976]『昭和51年度税制改正に関する答申』
- ・ 総務省 [2001]「地方公共団体の総合的な財務分析に関する調査研究会報告書」
- ・ 土居丈朗 [2003]「公会計・予算制度改革過程：対立点と改革の方向性」『会計検査研究』第28巻, 69-83頁
- ・ 日本公認会計士協会 [2003a]「公会計原則（試案）（公会計委員会研究報告第7号）」
- ・ —— [2003b]「公会計概念フレームワーク」
- ・ 東信男 [2000]「国の公会計制度改革の課題と展望」『会計検査研究』第22巻, 63-79頁。
- ・ 藤谷武史 [2014]「アメリカ 主要先進国における政策税制の研究」海外住宅・不動産税制研究会編著『欧米4か国における政策税制の研究』日本住宅総合センター, 57-161頁
- ・ 古田美保 [2011]「法人関連政策税制の効果分析手段としての租税支出レポートの有用性の検討」『甲南経営研究』第51巻第3号, 47-69頁
- ・ 吉田寛 [2003]『公会計の理論』東洋経済新報社