

## 政策税制の効果分析とそのディスクロージャーに関する研究

### Study on disclosure and analysis of Tax Expenditures

BI 研究所 兼務研究員、経営学部教授 古田美保<sup>\*1)</sup>

#### 1. 研究の目的

本研究の目的は、租税制度のみならず社会制度においても重要性を増大させている租税支出効果の評価・分析のための枠組みを検討し、もって租税支出項目の統廃合を含めた改善の可能性について明らかにするために、その評価と報告書の体系のあり方について会計学の観点から検討を行うことにある。経済その他の政策目的の達成手段として、課税の優遇（軽課）あるいは重課といった正負の租税支出はごく一般的に用いられるが、そのディスクロージャー、そして評価・分析の枠組みについての先行研究の成果はごく限られている。本研究は、その評価・分析について会計学理論を用いることにより、新たな理論的枠組み構築に資することを目的とするものである。

#### 2. 研究の背景とその必要性

研究課題として取り上げるべき学術的背景については次の4点を指摘することができる。

##### (1) 租税支出項目の重要性の増加

租税支出、すなわち租税制度を通じた経済政策目的の達成を意図した優遇や抑止は、近年その規模を拡大させている。租税支出の実質的な効果は補助金等と同様の資源配分であり、適用を受ける側にとっては実質的な減税措置あるいは増税措置と同様になる。合理的な経済主体であれば、自らに適用される全租税支出を考慮し、行動を決定すると考えられる（鈴木一水『税務会計分析』森山書店、2013年）。すなわち、租税支出項目はその制度構築にあたり、本来、経済主体の租税回避行動の程度や規模についての詳細な検討を必要とする。また、租税支出項目は理論的税収を変動させるため、税収確保の観点から改廃や整理統合の要請もなされる。いずれにせよ、租税支出規模についての検証と推定の枠組みが必要であり、同時に租税支出概念の整理とその意義・限界についての検討が必要である。

##### (2) 租税支出項目に関するディスクロージャー体制の不足

このように租税支出項目の重要性と実施額はともに増加しているにも関わらず、そのディスクロージャーに関する合意された理論的枠組みは諸外国においても未だ存在しない（Brix, Valenduc and Swift ed, *Tax Expenditures-Shedding Light on Government Spending through the Tax System*, the World Bank, 2004）。また、諸外国の事例を参照しても、予算策定時の補助資料として個別の租税支出の推定額が列挙されるのみであり、その有用性に疑問がもたれる。日本における租税支出項目のディスクロージャーはさらに遅れており、租税特別措置透明化法に基づく適用実態調査も法人対象の軽課措置のみの限定された内容となっている。すなわち、どれだけの租税支出が実施されているのかについて把握・分析

する手段が現状存在しない。

### (3) 租税支出の評価・分析枠組み構築の必要性

本来、その効果分析をふまえた上で特別措置たる租税支出が措置されるべきであるが、諸外国においても租税支出額の測定・表示・報告形式についての理論は確立されておらず、その評価・分析や租税支出レポートの活用についても限定的なものとなっている(OECD, *Tax Expenditures in OECD Countries*, 2010)。また、その理論的枠組みに関する先行研究は専ら財政学的観点からのものであり、会計学的視座に基づくディスクロージャーのあり方については先行研究がない。業績表示や効果分析に優れた会計理論の応用可能性が検討されてしかるべきである。特に、公会計における総コスト計算という点での公会計学的検討、および、営利企業における税務計画に関連して税務会計学的検討が不可欠であると考えられる。

### (4) 組織体の租税支出をふまえた実質的公的支援の規模の推定の重要性

近年、営利組織体においてはその法律上の租税負担割合である法定実効税率の国際的有利性を根拠とした法人税率引下げが税制改正論議の俎上にあがる。しかし、租税支出項目が営利法人向けの優遇措置だけでも120項目ある現状において、かつ、合理的な経済主体であれば租税支出を含めた総合的な租税負担を考慮するであろうことを考えれば、その実質的な租税負担割合、すなわちしかるべき租税支出の法定実効税率への影響を検討することにより、実質的な支援の規模を推定することが重要となる(古田美保「法人関連政策税制に関する租税支出レポートの意義と必要性」甲南大学経営学会編『経営学の伝統と革新』千倉書房、2011年、237-254頁)。この検討により、実質的な租税負担に基づく国際的有利性比較の基礎を得ることにつながり、また、営利法人経営の効率性判断に活用しうると考えられる。

## 3. 研究の意義および期待される知見

租税支出のディスクロージャーに関する合意された理論的体系が不在である現状を鑑みれば、租税支出について有用なディスクロージャー体系およびその効果分析の枠組みのために、規範的かつ実証的な会計学的研究が必要となる。特に、総額主義の採用や、加算可能な租税支出項目のリストによる純額の考察等の会計学的検討により、租税特別措置を含む各種政策税制の有効性評価が可能となり、公会計システムに新しい視点を導入しうることが考えられるほか、財務会計分野においては営利・非営利組織体における業績報告内容の改善、税務会計分野においては税務計画等企業行動分析の基礎の提供等、種々の租税支出レポートの活用の方向性が提示可能となると考えられる。

\*1) 2003年3月青山学院大学大学院経営学研究科博士後期課程単位取得退学、同年4月よ



り甲南大学経営学部専任講師に着任。2012年4月より現職。専門は税務会計，法人税法。最近の研究業績としては，「欠損繰越控除規定および法人税率改正の欠損計上法人への影響」『産業経理』第72巻第1号（2012年4月），76～87頁，「法人企業におけるイノベーション支援の政策税制の日韓比較」ビジネス・イノベーション研究所編『ビジネス・イノベーションのプラットフォーム』同文館（第8章所収），「欠損金に係る課題-事業再生の観点から」『税務会計研究』第24号（2013年9月），33～50頁，等。