

参議院常任委員会調査室・特別調査室

論題	租税特別措置の現状と課題
著者 / 所属	伊田 賢司 / 財政金融委員会調査室
雑誌名 / ISSN	立法と調査 / 0915-1338
編集・発行	参議院事務局企画調整室
通号	480 号
刊行日	2025-12-2
頁	58-70
URL	https://www.sangiin.go.jp/japanese/annai/chousa/ripou_chousa/backnumber/20251202.html

※ 本文中の意見にわたる部分は、執筆者個人の見解です。

※ 本稿を転載する場合には、事前に参議院事務局企画調整室までご連絡ください（TEL 03-3581-3111（内線 75020）／ 03-5521-7686（直通））。

租税特別措置の現状と課題

伊田 賢司

(財政金融委員会調査室)

1. はじめに
2. 租税特別措置の概要
3. 租税特別措置の現状
4. 主な課題
5. おわりに

1. はじめに¹

令和7年10月、高市新政権が発足した。高市総理大臣は、第219回国会（臨時会）の所信表明演説において、「強い経済」を構築するため、「責任ある積極財政」の考え方の下、戦略的に財政出動を行うとの方針を示した²。政権の枠組みが自公連立から自維連立へと変わり、今後の経済財政政策の行方に注目が集まっている。

一方、我が国の厳しい財政状況においては、政策の実現に必要な財源を手当てすることも重要となるが、その一部に租税特別措置の見直しにより財源を確保すべきとの指摘もみられる。10月20日に結ばれた自由民主党・日本維新の会の連立政権合意書（以下「連立政権合意書」という。）において「租税特別措置及び高額補助金について総点検を行い、政策効果の低いものは廃止する。」ことが盛り込まれた。また、片山財務大臣が「租税特別措置・補助金見直し担当」に指名されたことから、租税特別措置の抜本的見直しへの政権の姿勢を示すものとなった。これまで租税特別措置の整理合理化等に向けた取組は進められてきたが、措置の規模は大きくなる一方、期待するような効果が上がったとは言い難い。租税特別措置の抜本改革には、全ての措置をゼロベースで見直すとの決意の下、租税特別措置の実態等を検証する諸制度を更に活用するなど、実効性の確保が極めて重要となる。

このような問題意識の下で、本稿は、今後の国会審議において焦点の一つとなる租税特別措置の現状と課題の一端について取り上げようとするものである。

¹ 本稿は執筆時点（令和7年11月11日）の情報等に基づき取りまとめたもので、最終アクセス日も同日である。

² 第219回国会衆議院本会議録第2号（令7.10.24）

2. 租税特別措置の概要

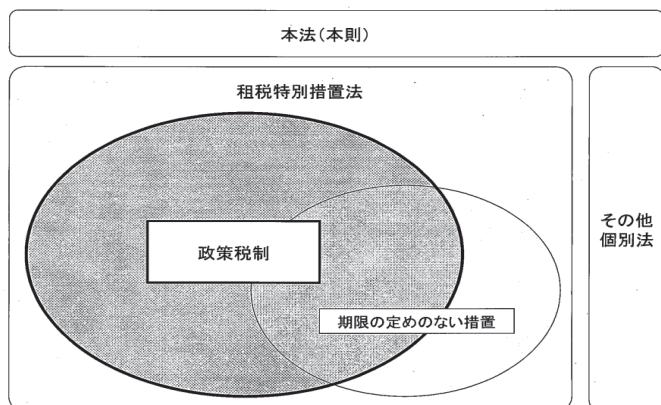
(1) 租税特別措置の定義等

租税特別措置には様々な定義が見られる中で、金子宏東京大学名誉教授は、「担税力その他の点で同様の状況にあるにもかかわらず、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で、税負担の軽減を内容とする租税特別措置を租税優遇措置（略）といい、税負担を加重する租税特別措置を租税重課措置という。」³と定義している。このうち「租税優遇措置」は、納税者の経済活動を一定の方向に誘導することを目的とするためのものであるため、「租税誘因措置」とも呼ばれ⁴、また「政策税制」と称されることもある⁵（図表1）。

このように、租税特別措置は政策目的実現のための負担軽減及び負担増の措置を示すものであるが、政策税制としての租税特別措置は負担軽減措置を示すものが一般的と言える。具体的な租税特別措置の規定の多くは租税特別措置法（昭和32年法律第26号）にある。同法が定める特例措置⁶には、主に、①課税の免除や繰延べなど税負担の軽減等を図るもの、②本則に定める原則と異なる課税方法を定めるもの、③租税回避の防止や課税の適正化を図るもの、④徴収方法の特例などに分類される⁷。このうち①が政策税制を示す租税特別措置となる⁸。

なお、租税特別措置法だけでなく、所得税・法人税等の本法（本則）で定められている措置の中にも、租税優遇措置の性質を有するものが少なくないとの指摘もある。例えば、所得税の生命保険料控除⁹、非課税所得（一定の

図表1 租税特別措置法と政策税制（イメージ）



（出所）内閣府「税制調査会資料」（平21.10.20）
「租税特別措置」2頁

³ 金子宏『租税法 第24版』（弘文堂、2021年）93～94頁

⁴ 同上 94頁

⁵ 平成21年度第2回税制調査会議事録10頁（平21.10.20）。会計検査院の「国会及び内閣に対する報告（随時報告）」の「租税特別措置（中小企業等の貸倒引当金の特例）の適用状況及び検証状況について」（平成30年11月）においては、政策税制について「産業政策等の特定の政策目的のために税負担の軽減等を図るもの」とされている。〈https://report.jbaudit.go.jp/org/h30/ZUIJI1/2018-h30-Z1001-0.htm#1001_1_1〉

なお、本稿では特に断りがない限り、租税特別措置は租税優遇措置（政策税制）を念頭に論じていく。

⁶ 租税特別措置法の趣旨（第1条）については、当分の間、所得税、法人税、地方法人税、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、地方揮発油税、石油石炭税、航空機燃料税、自動車重量税、国際観光旅客税、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、所得税法等の特例を設けることについて規定するものとされている。

⁷ ①には研究開発税制、住宅ローン減税、ナフサ免税、②には利子所得等の源泉分離課税、③には移転価格税制、④には支払調書の特例などがある（内閣府「税制調査会資料」（平21.10.20）「租税特別措置」3頁）。

⁸ ②の分離課税について財務省は、納税者によっては税負担が増える場合も減る場合もあるため、政策税制とは別である旨の見解が示されている（平成21年度第2回税制調査会議事録10頁（平21.10.20））。

⁹ 「（略）生命保険料控除は所得税法の本則だが、政策的に活用されるものとして租税特別措置の中に入れられている」と指摘している（石弘光『現代税制改革史』（東洋経済新報社、2008年）229頁）。

年金又は金品)、障害者等の少額預金の利子所得等の非課税¹⁰、引当金¹¹等が挙げられた。

(2) 租税特別措置の性質

租税特別措置は、特定の者の税負担を軽減することにより、特定の政策目的の実現に向けて経済社会を誘導しようとするものであるため、租税原則の公平・中立・簡素に反するものとされる¹²。また、本来の時限で終了せず延長が繰り返されるのが常態となるなど長期化・既得権益化・慢性化等の性質を持つとの指摘もある¹³。租税特別措置は戦後のシャープ勧告¹⁴を受け大部分は廃止されたが、その後増加したとされる¹⁵。

また、租税特別措置は、補助金など直接支出と同様の機能を果たし得るとされるが、毎年度の予算に計上して議会の承認を得る補助金等とは異なり、立法された後には、議会の承認が必要とされないことなどから「隠れ補助金」との批判もある¹⁶。

このように、租税原則の例外を定める租税特別措置については、長期化・既得権益化等しないよう機動的な運用を図ることが必要であり、議会の果たす役割は極めて重要となる。

3. 租税特別措置の現状

(1) 減収規模等

図表2は、近年の租税特別措置の減収(見込)額(以下「減収額」¹⁷という。)と項目数を示したものである。令和5年度の租税特別措置の減収額は9.5兆円で、一般会計税収(決

¹⁰ 金子宏『租税法 第24版』(弘文堂、2021年)94頁

¹¹ 「特別措置とみなされる範囲は、(中略)、引当金なども含めて広くとらえるべき」と指摘している(和田八束『税制改革の理論と現実』(世界書院、1997年)56頁)。

¹² 「特別措置は、特定の納税者または特定の所得を優遇するものである(中略)から、もともと公平負担の原則や税制の中立性の要請に反するが、そのみでなく、税制を複雑にし、さらに私的意思決定に種々のゆがみやひずみを生じさせる原因ともなる。」と指摘している(金子宏『租税法 第24版』(弘文堂、2021年)64頁)。また、租税特別措置の問題については、「(略)租税制度が全体として公平な課税という理想を追求しているところに、投資促進のような異なる目的を追求するための制度(すなわち、通常いわれるところの租税特別措置)が継ぎ接ぎされるために生ずるといってよい」と指摘している(中里実ほか「租税特別措置と法人税制」『租税法研究』第19号(1991年9月)37頁)。

¹³ こうした指摘は租税特別措置が積極的に用いられた1950年代からあり、例えば、租税特別措置の本格的な見直しが行われた昭和32年度税制改正においても、「租税特別措置はその弾力的な運用が重要であるにもかかわらず、いったん導入されると「臨時異例」という当初の位置づけが直ちに常態的既得権に転化し、縮小または廃止の際には強い抵抗を惹起する(略)」と指摘し、これを「硬直性」などと評した(佐藤進、宮島洋『戦後税制史』(税務経理協会、平成2年)79頁)。

¹⁴ シャープ勧告とは、昭和24年に来日したシャープ税制使節団の「シャープ使節団日本税制報告書」の通称であり、国と地方を通ずる我が国の税制全体の長期的な在り方を勧告したものである(金子宏『租税法 第24版』(弘文堂、2021年)57～58頁)。

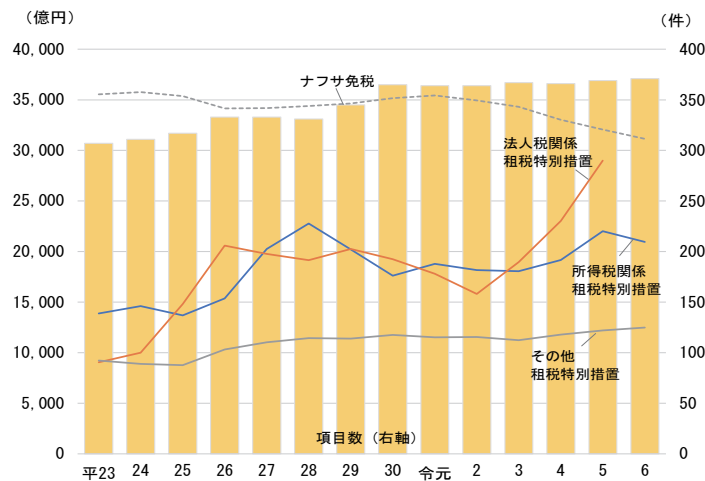
¹⁵ 金子宏『租税法 第24版』(弘文堂、2021年)60頁、63頁。石弘光『現代税制改革史』(東洋経済新報社、2008年)では、1950(昭和25)年度から1973(昭和48)年度までの租税特別措置による減収規模がまとめられているが、「減収額の経済的規模をみるかぎり、租税特別措置はほぼ一貫して増加しつづけている」と指摘している(232～233頁)。

¹⁶ 佐藤英明「租税優遇措置」『現代の法8 政府と企業』(岩波書店、平成9年)159～160頁。また、「租税優遇措置には財政の膨張等を現実化することなく、また、一々の議会のコントロールを受けることなく政策が実行できるという行政当局にとってのメリットがあり、他方、それを利用する企業等の側では、受益者たることや受益の程度が不明確であり、受益の事実が一般に公表されないことがメリットとなる(略)」とも指摘している(161頁)。

¹⁷ 本稿では、減収額など税収等の額や割合等は四捨五入した値で表記している。

算) 72兆円と比べるとその規模は13%にも及ぶ¹⁸。また、財務省の減収額試算は、データ上の制約など減収額を見込むことが困難なものや、減収額が僅少(10億円未満)と見込まれるもの等は当該試算に含まれていないため、減収額は更に増えた可能性もある。このため、租税特別措置がなければ税収は80兆円を越える可能性があったとも言える。

図表2 租税特別措置の減収額と項目数の推移



注1) 法人税関係は実績推計、所得税関係・その他は減収見込額(平年度)
 注2) 項目数は令和2年度までは年度改正後、令和3年度以降は翌年1月1日現在のもの
 (出所) 財務省資料及び租税特別措置の適用実態調査の結果に関する報告書を基に作成

具体的に租税特別措置の減収額の推移を見ると、平成23年度から令和5年度にかけて6.8兆円から9.5兆円へと2.8兆円増加(1.4倍)した。その主な要因は法人税関係租税特別措置で2.0兆円増と、この間に3倍以上増加した(令和4年度比では26%増)。これは、研究開発税制や賃上げ促進税制の減税が大きく作用したことによるものである。この間、所得税関係租税特別措置は1.4兆円から2.2兆円に増え(1.6倍)、その他租税特別措置(ナフサ免税含む。)は横ばいとなった。

租税特別措置の減収額で留意が必要なのはナフサ免税¹⁹である。ナフサ免税は昭和32年に創設された適用期限の定めのない措置で、減収額は近年3兆円強と租税特別措置の中で最大の項目である。このような大規模かつ恒久的な減税措置であるナフサ免税は租税特別措置の中でも特殊な措置であるため、これを除いて規模感を、上記と同様に見てみると、租税特別措置の減収額は3.2兆円から6.3兆円へと3.1兆円増加(2.0倍増)した²⁰。

また、租税特別措置の項目数²¹は、平成23年度の307から令和6年1月に369まで増えた²²。

¹⁸ 平成23年度から令和5年度までの間では12%から16%の間で推移した。

¹⁹ 石油化学製品の製造のために消費される揮発油の免税等(租税特別措置法第89条の2)

²⁰ 平成23年度から令和5年度までの間では7%から10%の間で推移した。

²¹ 項目数は、①基本的に、条ごとに1項目としてカウント、②個人、法人で共通の措置は1項目とし、主として想定される適用対象者に応じて、所得税関係、法人税関係のいずれかでカウントしている等の基本的な考え方で整理されている(財務省資料)。

²² 図表2には表記していないが令和7年1月に371項目となっている。なお、令和7年4月1日時点の租税特別措置は373項目あるとされる(『日本経済新聞』(令7.10.31))。

（２）増収規模

増収となる租税特別措置（租税重課措置）には、①交際費等の損金不算入²³、②（地方）揮発油税の税率の特例、③地球温暖化対策のための石油石炭税の税率の特例、④自動車重量税率の特例、⑤利子税の割合の特例等がある。①交際費等の損金算入の特例による増収額は、「租税特別措置の適用状況の透明化等に関する法律」（平成22年法律第8号）（以下「租特透明化法」という。）の適用実態調査（以下「適用実態調査」という。）の対象が減税効果のあるものに限定されているため明らかにされていない²⁴。この特例を除く令和6年度（②から⑤の合計）の増収見込額（平年度）は1兆5,480億円に達している。以下、②1兆420億円、③2,210億円、④2,320億円、⑤530億円である。

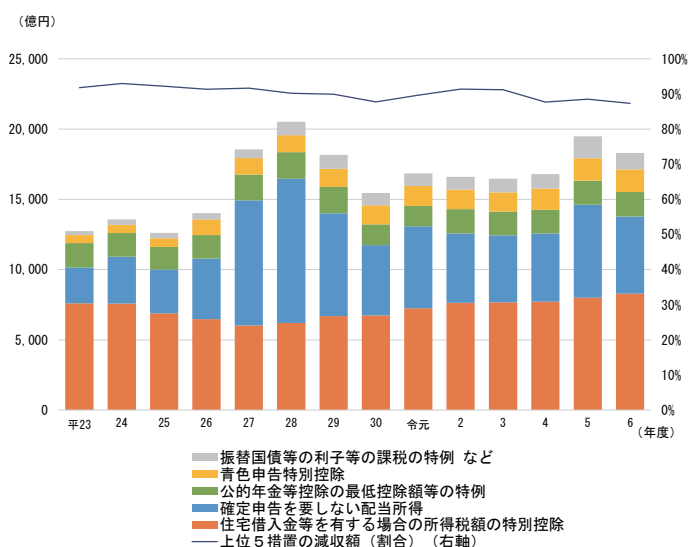
（３）減収規模の大きい租税特別措置（別表参照）

ア 所得税関係租税特別措置

図表3は、平成23年度から令和6年度までの間における所得税関係租税特別措置について、減収額が大きい措置を示したものである。住宅ローン減税、配当の確定申告不要制度、公的年金等控除の最低控除額等の特例、青色申告特別控除、振替国債等の利子等の課税の特例等の減収額は所得税関係租税特別措置の9割前後で推移している。

住宅ローン減税を除く措置は、いずれも期限の定めのない措置であり恒久的措置の側面がある。そして、少なくともこの十数年間、減収規模の大きな措置として存置されていた。また、住宅ローン減税は、期限の定めのある措置として、昭和61年に創設され、累次の改正を経ている。バブル崩壊後の平成11年度及び平成13年度の税制改正においては景気対策の中心として大規模減税が講じられ²⁵、その後、2008（平成20）年以降の世界金融危機や平成26年以降の消費税率の段階的な引上げの際にも積極的に活用された²⁶。

図表3 所得税関係租税特別措置の減収額
—上位5措置の推移—



（出所）財務省資料を基に作成

²³ 交際費は経費として認められていたが、昭和29年に損金算入が制限されることとなった（平田敬一郎、忠佐市、泉美之松『昭和税制の回顧と展望 下巻』（昭和54年、大蔵財務協会）270頁）。

²⁴ なお、平成24年度の交際費等の損金不算入の増収見込額（平年度）は1,832億円である。

²⁵ 平成11年度税制改正前の特例は控除期間6年間、控除額合計180万円（最大控除額年25万円、35万円）に対し、平成11年度税制改正では控除期間15年間、控除額合計587.5万円（最大控除額25万円、37.5万円、50万円）と規模は大きく拡大した。平成13年度税制改正では、制度の簡素化・適正化を図りつつ住宅投資の促進に資するという名目で見直された（控除期間10年間、控除額合計500万円（最大控除額年50万円））。

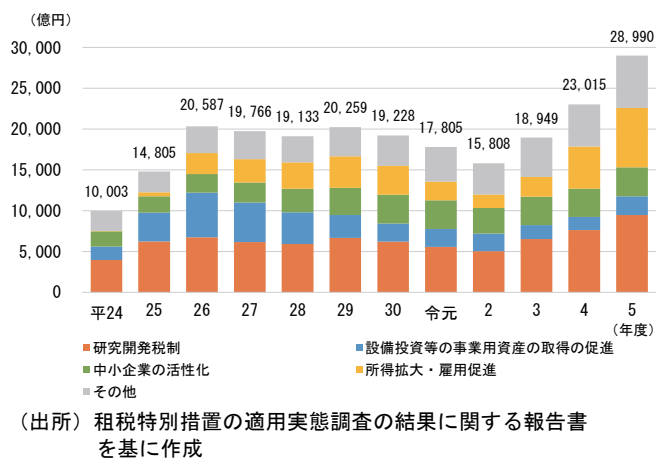
²⁶ 現行の住宅ローン減税は、新築住宅等のほか、認定住宅等（認定長期優良住宅、ZEH水準省エネ住宅等）

イ 法人税関係租税特別措置

図表4は、平成24年度から令和5年度までの間における法人税関係租税特別措置について、5分野の減収額の推移を示したものである。主な特徴としては、研究開発税制と賃上げ促進税制（図表4の所得拡大・雇用促進の部分）の減収額が大きく伸びていることにある。この2措置の令和5年度における減収額は1.6兆円で法人税関係租税特別措置の6割弱を占めている。

研究開発税制は、平成15年度税制改正において、企業の競争力強化や産業構造の改革を進めるため研究開発等の減税措置に集中・重点化を図るとの方針の下、大規模減税が講じられた²⁷。その際、研究開発の制度の基幹的部分には期限を区切らない措置とされ、集中的に政策効果を高める措置は時限措置として上乗せする部分も設けられた²⁸。こうした仕組みは現行制度でも変わらず、基礎的部分とインセンティブ措置等が組み合わされて研究開発税制が措置されている²⁹。また、賃上げ促進税制については、平成30年度税制改正において、賃上げや生産性向上に向けて所得拡大促進税制を改組し、創設された。賃上げ促進税制に対しては、企業の業績や給与の支払能力に応じて企業が賃上げを行うもので、国の関与には否定的な意見もあるが、特例措置は継続されている。

図表4 法人税関係租税特別措置の減収額
— 5分野の推移 —



ウ その他租税特別措置

その他租税特別措置についてはナフサ免税が大きな減収項目となっていることは前述のとおりであるが、それを除くと令和4年度以降は1.2兆円前後で推移している。主な措置は、地価税の課税の停止、小規模宅地等の特例（相続税）、非上場株式等の贈与税等の納税猶予等（事業承継税制）、引取りに係る特定石炭の免税等であり、これらの措置の減収額は、その他租税特別措置（ナフサ免税除く。）の4割程度で推移している。

このように、特定の租税特別措置で減収額の大宗を占めている状況にあり、租税特別措置の項目数が370程度であることを踏まえると、減収額が偏在・集中していると言える。

が対象となるなど措置の内容を変えつつ、事実上、特例措置は続けられている。

²⁷ 平年度減収額は5,880億円（「平成15年版改正税法のすべて」（大蔵財務協会、平成15年6月）6頁、11頁）。

²⁸ 同上 324～325頁

²⁹ 現行の研究開発税制には、①一般試験研究費の額に係る措置（一般型）、②中小企業向け措置（中小企業技術基盤強化税制）、③特別試験研究費の額に係る措置（O I 型）があり、期限の定めのない措置である。また研究開発税制に係る税額控除割合の特例や税額控除額の上限の特例等は期限の定めのある措置である。

4. 主な課題

(1) 租税特別措置の見直しによる政策財源の確保

最近の租税特別措置における焦点は、政策実現に必要な財源の一部を租税特別措置の見直しにより確保することである。臨時会の所信表明演説で高市総理大臣は、「責任ある積極財政」の考え方の下、戦略的に財政出動を行うとした。この責任と戦略的の意味するところの一端には、無駄な財政出動を改め、必要な施策に財源を振り向けることにある。

連立政権合意書においては、「租税特別措置及び高額補助金について総点検を行い、政策効果の低いものは廃止する。」と明記され、片山財務大臣が「租税特別措置・補助金見直し担当」に指名されたことは、高市政権の意欲の表れともとれる。しかし、長期化・既得権益化等の性質を有する租税特別措置は、税負担軽減という強い政策的な粘着性を持つことから、その見直しは簡単なことではない。今回の連立政権合意を含めて³⁰、租税特別措置の抜本的見直しに対する高市政権の姿勢が問われていると言える³¹。

3で見たとおり、租税特別措置（政策税制）は全体で9.5兆円の減収要因となり、このうち特定の租税特別措置に減収額が偏在・集中している状況にある。財源確保だけを優先させるのであれば、減収額の大きな措置の見直しが重要となる。ナフサ免税、研究開発税制、賃上げ促進税制、住宅ローン減税、配当の確定申告不要制度の5措置で6兆円強の減収となっており、これらの措置の抜本的な見直しがなければ相応の財源確保にはならない。特に、令和8年度税制改正においては、研究開発税制及び住宅ローン減税の適用期限が到来するため、その見直しの行方が注目される。一方、前述の5措置を除く租税特別措置は370項目程度の特別措置の大半であり減収額は3兆円強にも及ぶ。これらの措置をゼロベースで見直しを行うことができるのかも大きな焦点となる。

また、租税特別措置の見直しによる増収額が、安定財源となるのかについて整理が必要となる。本則の見直しを行う制度改正は安定財源につながるとされるが、本則の特例である租税特別措置の見直しは、基本的に一時的な財源とみられている。しかし、租税特別措置には期限の定めのない措置や、期限の定めのある措置の中には恒久的措置も多く、安定財源と変わらない。租税重課措置であるガソリン等の旧暫定税率の廃止の検討で安定財源が議論されたように、租税優遇措置の見直しの財源の性格について明らかにすべきである。

租税特別措置は不断に見直しが行われるべきであり、これにより財源が確保されることは望ましいことである。一方、租税特別措置が政策税制である点を踏まえると、他の政策との比較衡量で、必要な財源の優先順位が決定されるべきである。租税特別措置の見直しが、単に財源確保の議論に終始することなく、財源を充てるものとしてふさわしい政策が何なのかという側面から政策決定がなされるべきであろう。

³⁰ 連立政権合意書では、租税特別措置等の総点検等を行う事務の主体は「政府効率化局（仮称）」が担うとされている。

³¹ 石破政権時の自由民主党・公明党の令和7年度税制改正大綱（令和6年12月20日）においては、「租税特別措置等の創設や拡充を行う場合は、財源の確保に加え、全体の項目数の抑制に配慮すべき」とし、「毎年度、期限が到来するものを中心に、各措置の適用実態を検証し、政策効果や必要性を見極めた上で、廃止を含めたゼロベースで見直す。また、存置するものも、各措置の政策意義、効果、性質等に応じて適切な適用期間を設定する。」との基本的な考え方が示されていた。

（２）財政規律

租税特別措置の減収規模等が増加する背景には、減税の財源を確保することを規律する仕組みが設けられていないことがある。一度設けられると廃止等が難しい租税特別措置の性質を踏まえると、財源確保のルールは、減収規模等の増加に少しでも対応する手段として重要となる。このような取組が我が国でなかったわけではない。例えば、小泉政権時の平成15年度税制改正においては、1兆円を超える規模を目指した減税を先行させるとの方針を掲げ³²、その財源は多年度税収中立の下で³³、新たな研究開発税制の創設や設備投資減税など法人関連税制だけで1.4兆円の減税（平年度）が行われた。また、民主党政権においては、「ペイ・アズ・ユー・ゴー原則」を税制改正要望にも適用し、減税要望には見合いの財源案を併せて提出するとの方針が掲げられた³⁴。

こうした中で、自由民主党・公明党の令和7年度税制改正大綱においては、「租税特別措置等の創設や拡充を行う場合は、財源の確保に加え、全体の項目数の抑制に配慮すべき」と財源確保が明記された。税制改正の決定に大きく関わる与党の税制調査会がこのような姿勢を示したことは租税特別措置の整理合理化等を進める上で極めて重要である。これを実効性のある仕組みの導入につなげ、財政規律が確保できるかが課題となる。

（３）政策評価等

租税特別措置に対する政策評価について、現行の租特透明化法に基づく適用実態調査³⁵や、「行政機関が行う政策の評価に関する法律」（平成13年法律第86号）（以下「政策評価法」という。）等に基づく各府省による政策評価等の仕組みが設けられている。また、会計検査院の検査報告においても、租税特別措置が検査対象となるなど、それぞれの目的に応じて、租税特別措置の適用実態や効果等の検証等が行われている。

このような政策評価等の仕組みが租税特別措置の政策決定過程でどのように反映されているのかについては、更に透明性を高めていくことが必要となる。法人税関係租税特別措置には、創設されてから数十年以上経過している措置や、中には50年以上経過しているものもある。このような長年延長等を繰り返した租税特別措置を含め、措置の新設、拡充、延長等を要望する場合、政策評価法等に基づき、各府省が政策評価等を行い、それに対して総務省行政評価局が点検結果を公表している³⁶。過去の点検結果によれば、達成目標の設

³² 第155回国会衆議院本会議録第1号3頁（平14.10.18）

³³ 多年度税収中立の枠組みについて財務省は、「今回の改正の影響を機械的に計算をいたしますと、減税は基本的に15年度から直ちに適用となるというのに対しまして、増収項目については15年度から17年度にかけて段階的に実は適用になるということから、当初3年間は減収超過ということで、おおむね6、7年で当初の減収超過分を後年度の増収超過で埋めるという、そういう機械的試算ではありますけれども、多年度中立になっているということでもあります。」と答弁した（第156回国会参議院財政金融委員会会議録第4号18～19頁（平15.3.25））。

³⁴ 内閣府「税制調査会資料」（平成21年10月8日）「税制改正要望の見直しについて（留意点）」

³⁵ 現在、我が国では租税特別措置の政策評価等が制度化されているが、平成22年に租特透明化法が成立したことについては、「従来になかった法律に基づく措置を義務付けるものであり、画期的な取組みと評価できる。」と指摘している（田中秀明「租特透明化法等の意義と限界—租税特別措置の透明性はどこまで高まったのか—」『会計検査研究』No.55（2017.3）58頁）。

³⁶ 各府省が税制改正要望の際に行う政策評価について、総務省が当該政策評価の点検を行い、その結果を公表している。令和7年度税制改正要望に係る政策評価のうち、点検対象となったのは法人税、法人住民税・法

定や、過去・将来の効果を中心に分析や説明の程度が不十分なものが見られるとの指摘もなされている。その中には、海外投資等損失準備金（昭和39年創設）の延長のように過去の指摘が十分に活かされていない措置³⁷がある一方、保険会社等の異常危険準備金（昭和28年創設）の延長のように改善された措置³⁸もある。

政策税制である以上、要望する各官庁が政策評価に関して説明責任を果たすことは言うまでもない。しかし、政策評価の中で、十分な結果が得られなかったような措置の延長等が判断された理由等について明らかにはならない³⁹。政策の決定過程において政策評価等がどのように反映されたのかを明確にすることが租税特別措置の透明性確保においても必要となる。また、最近ではE B P M（証拠に基づく政策立案）によるデータ分析などの手法も政策評価において浸透しつつある⁴⁰。こうした取組が政策税制全体に広がり、これまでの政策評価の仕組みを補完しつつ、効果が及ぶような政策の決定が求められよう。

（４）租税特別措置の全体像の把握

租税特別措置の全体像を把握するためには、ベースとなるデータの統一を図ることが重要となる。これにより、適用件数や減収額等について当初見込みと実績の乖離が明らかになり、政策効果の検証にも有用となる⁴¹。

租特透明化法施行前には、租税特別措置は予算積算をベースに増減収額が見込まれていた。その後、法人税関係租税特別措置は、租特透明化法の「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「適用実態調査報告書」という。）で実績値が推計されることとなり、予算積算ベースでの公表は行われなくなった。このため、法人税関係は減収額の実績推計、所得税関係・その他の租税特別措置は予算積算ベースとなったことで、租税特別措置全体のデータの統一性が失われ、全体像の把握に制約が及んでいる⁴²。

人事業税に係る措置の31件（事前評価）である。その政策評価は①達成目標、②過去の適用数、③将来の適用数、④過去の減収額、⑤将来の減収額、⑥過去の効果、⑦将来の効果、⑧他の政策手段の8つの区分で、5段階評価が行われている。

³⁷ 令和4年度税制改正における当該措置の延長要望（経済産業省）に対する点検結果では、①達成目標、④過去の減収額、⑥過去の効果で十分な積算根拠等がなしとされ、⑦将来の効果は定性的な説明だけで定量化が不十分とされた。令和6年度税制改正における当該措置の延長要望に対する点検結果では、①、⑥では令和4年度改正の延長要望時の点検結果と同様の指摘が、⑦では分析・説明がされていないとの指摘がなされた。

³⁸ 令和4年度税制改正における当該措置の延長要望（経済産業省）に対する点検結果では、①達成目標、⑦将来の効果について十分な積算根拠等がなしとされたが、令和7年度税制改正における当該措置の延長要望に対する点検結果においては、全ての項目に最も高い評価が付された。

³⁹ 法改正においては、税制改正要望では盛り込まれていない改正が行われているなど、一定の適正化が図られている場合もあるため、機械的に延長が判断されたものではないことには留意が必要となる。

⁴⁰ 自由民主党、公明党の令和7年度税制改正大綱では、要望省庁及び税制当局に対し、政策効果の検証におけるE B P Mの不断の取組が求められる旨指摘している。

⁴¹ 法人税関係租税特別措置の減収額については、平成23年度及び平成24年度において、予算積算と実績推計の両方が示されていた。このため、両方を比較することで乖離の実態を見ることができた。例えば、中小企業者等の法人税率の特例については、平成23年度の予算積算では▲895億円と試算されていたが、実績推計では▲942億円と乖離率は5％程度（同様に平成24年度は▲1,044億円に対し▲999億円、乖離率4％程度）と比較的手堅く見積もられていた。一方、雇用促進税制については、平成23年度の予算積算では▲346億円と試算されていたが、実績推計では▲21億円と乖離率は9割を超えた（同様に平成24年度は▲320億円に対し▲65億円、乖離率8割）。一例に過ぎないが、予算積算が想定通りでないことは実績と比べて把握できる。租税特別措置の新設や拡充だけでなく、期限の定めのない措置にも有効であり、政策形成において有用と言える。

⁴² 租税重課措置（交際費等の損金不算入）は適用実態調査の対象ではないため実績推計されず、予算積算から

この対応策としては、法人税関係租税特別措置については租特透明化法施行前のように予算積算ベースの増減収見込みの公表が考えられる。問題は、所得税及びその他租税特別措置を実績ベースの対象とすることの是非である。この点については、所得税等の租税優遇措置を適用実態調査の対象範囲としていた参議院の議員立法⁴³の審議においても、執行面を中心に問題点が指摘されていた⁴⁴。仮に、適用実態調査の対象を個人にも広げることとなれば、確定申告等を通じて、納税者に何らかの協力を求めることになり、納税者とともに課税当局における事務等の負担が増すだけでなく、納税者との信頼関係の面でも懸念材料とされた。このような納税者への働きかけではなく、税務情報は課税当局が全て有していることから、その情報を活用して、より実績ベースに近いデータを抽出できないか、検討が求められる。

また、予算積算においては、全ての措置を積算し、その根拠についても明らかにすべきである。所得税及びその他租税特別措置の増減収見込額については、データ上の制約など減収額を見込むことが困難なものや、減収額が僅少（10億円未満）と見込まれるもの等は含まれていない。10億円未満を僅少とする価値判断は財務省によるものであって、国民目線からすれば僅少という理由では説明がつかない。減税額を見込むことが困難な理由については、画一的な説明ではなく、具体的な要因等を挙げる必要がある。

（５）租税特別措置の適用状況の公表

租特透明化法に基づき適用実態調査報告書が平成25年の国会（常会）に提出されてから本年で13回目となるが、報告書をめぐり課題とされているのが、租税特別措置の適用を受けている企業名の公表である⁴⁵。

租税特別措置の適用を受けている企業名を明らかにしなければ、租税特別措置の実態等の検証ができないとは必ずしも言えない。しかし、この問題の背景には、企業名が公表される補助金に対して、補助金と基本的な効果が同じである租税特別措置において企業名の公表が行われない合理的な理由が乏しいことにある⁴⁶。上記の議員立法の審議で政府から、諸外国で企業名公表をしている例はないことや、国際競争上不利益となることなどの懸念

の対象からも外れた。

⁴³ 第169回国会（平成20年常会）及び第171回国会（平成21年常会）にそれぞれ提出された「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」。

⁴⁴ 上記の議員立法において、納税者が適用実態調査に協力しなければならないとの規定について問われた当時の財務省主税局長は、「私ども、法案を拝見して、まさに納税者の協力によってすべての申告、報告が出るということで制度が構築されておるわけですが、ただ実際には、協力されない方の分も含めて政府に対しては実態調査を行ってその報告をするということになるので、実際のところは、その部分のずれの部分をどうするかということはかなり行政的には大きな問題があるのではないかと考えております。」と答弁した（第171回国会参議院財政金融委員会会議録第16号11頁（平21.4.23））。

⁴⁵ 脚注43の議員立法では、企業名のほか、減税額等の公表も想定されていた。

⁴⁶ なお、租税特別措置と補助金については次の指摘もある。「これまでの租税優遇措置の問題として語られてきたことの多くは、租税優遇措置と直接支出との機能的代替性を前提としながらも、租税優遇措置を具体的に補助金によって代替させることを念頭に置いた議論ではなく、また、補助金による代替を考える場合でも補助金についての実態を念頭に置いて主張されたものではなく、しかも、奇妙なことに、その立論の根本には、租税は公平な税収の確保を目的とし、経済政策等は補助金等によって直接に行われる方が簡明だ、という素朴な筋論があったように思われるのである。」（佐藤英明「租税優遇措置」『現代の法 8 政府と企業』（岩波書店、平成9年）167頁）。

が示された⁴⁷。このため、租税透明化法では、「法人税関係特別措置ごとの高額適用額等」として、業種別・資本金階級別に適用数や適用額の総額とともに、上位10社の適用額の順位が公表されることとなった。高額適用額等の開示により、有価証券報告書等から適用企業を類推する試みも見られるが限界もある。

現在、諸外国ではEUや米国の一部州政府で企業名の公表が行われているとされるが⁴⁸、企業名公表に対する政府の基本的な立場は今も変わっていない⁴⁹。租税特別措置の更なる透明化に向けた制度の在り方とともに、企業の社会的責任についての認識も問われている。

5. おわりに

以上、本稿では、政策税制である租税特別措置を中心に現状と課題について論じてきたが、本稿の脱稿直前の11月10日、高市総理大臣は日本成長戦略会議において、即時償却を念頭に置いた投資促進税制の創設に意欲を示したとされる⁵⁰。賃上げと投資が牽引する成長型経済に向けて更に政策を推し進めるものであるが、投資促進税制創設については政策評価と財源について徹底した議論が必要となる。さらに、租税特別措置法の特例は政策税制だけではない。金融所得課税のいわゆる「1億円の壁」が問題となっている分離課税の特例など課題は多い。租税特別措置については政策実現のための財源の一つとして注目されているが、本則の特例として長きにわたり様々な問題点が浮き彫りとなっている。こうした租税特別措置の見直しから、税制抜本改革につなげていくことが今後重要となる。

【参考文献】

金子宏『租税法 第24版』（弘文堂、2021年）

（いだ けんじ）

⁴⁷ 経済産業省は、「個別の租税特別措置の適用状況の個別企業別の公表というのは、主要国では実施されておられません。私どもの平成20年の調査では、英米独仏、中国、韓国、台湾、シンガポールにおいては、個別企業名の公表も減税額の公表もしておりません。我が国において、我が国のみが個別企業別の公表を行いますと、個別企業の研究開発投資、IT投資の投資額等につきまして、必ずしも財務諸表で開示されていないものも含めて国内外の企業が知るところとなるわけでございます。国際競争にさらされている我が国企業にとって不利となるおそれがあるといった懸念があるかと存じます。」と答弁した。また、「企業の適用実績のみ公表するのは、平成18年度に所得税、法人税等の公示制度が廃止されているということとも逆行するおそれがある」とも答弁した（第171回国会参議院財政金融委員会会議録第16号15頁（平21.4.23））。

⁴⁸ EUでは加盟国に一定額以上の租税特別措置の適用がある企業名の公表が義務付けられ、米国では州政府から一定の税優遇を受けている企業名が公表されている（第219回国会衆議院予算委員会会議録第2号（令7.11.7））。

⁴⁹ 高市総理大臣は、「この公表なんですけれども、個別企業の租税特別措置の適用状況を開示するということになりますと、企業がこういった分野でどの程度の規模の設備投資を行っているかといった経営戦略上の情報が明らかになり得ることから、こうした情報を国が一方的に明らかにすることは、当該企業に競争上の不利益が及ぶおそれがあります。そうした課題を上回る公益上の必要性があるかどうかといった観点も含めて検討する必要があると考えております。」と答弁した（第219回国会衆議院予算委員会会議録第2号（令7.11.7））。

⁵⁰ 『日本経済新聞』（令7.11.11）

別表 1 所得税関係租税特別措置の減収額

(単位：億円)

平24'	住宅借入金等を有する場合の所得税額の特別控除	7,577	確定申告を要しない配当所得	3,341	公的年金等控除の最低控除額等の特例	1,681	青色申告特別控除	590	振替国債等の利子等の課税の特例	382
平25'	"	6,890	"	3,110	"	1,610	"	620	"	380
平26'	"	6,480	"	4,300	"	1,670	"	1,120	"	450
平27'	確定申告を要しない配当所得	8,910	住宅借入金等を有する場合の所得税額の特別控除	6,020	"	1,830	"	1,180	"	620
平28'	"	10,260	"	6,210	"	1,890	"	1,210	非課税口座内の少額上場株式等に係る配当所得の非課税	960
平29'	"	7,320	"	6,690	"	1,880	"	1,280	"	1,000
平30'	住宅借入金等を有する場合の所得税額の特別控除	6,740	確定申告を要しない配当所得	5,000	"	1,480	"	1,350	"	880
令元'	"	7,250	"	5,830	"	1,450	"	1,430	振替国債等の利子等の課税の特例	880
令2'	"	7,630	"	4,940	"	1,730	"	1,390	"	910
令3'	"	7,670	"	4,760	"	1,700	"	1,370	"	970
令4'	"	7,710	"	4,860	"	1,690	"	1,510	"	1,030
令5'	"	8,000	"	6,620	"	1,710	"	1,600	"	1,560
令6'	"	8,280	"	5,500	"	1,740	"	1,610	"	1,170

(出所) 財務省資料を基に作成

別表 2 法人税関係租税特別措置の減収額

(単位：億円)

平24'	試験研究費の総額に係る税額控除	3,017	中小企業者等の法人税率の特例	999	特定の資産の買換えの場合等の課税の特例	643	特定目的会社に係る課税の特例	552	中小企業者等が機会等を取得した場合の特別償却・法人税額の特別控除	551
平25'	"	4,796	換地処分等に伴い資産を取得した場合の課税の特例	1,121	中小企業者等の法人税率の特例	1,084	エネルギー環境負荷低減推進設備等を取得した場合の特別償却・法人税額の特別控除	736	特定の資産の買換えの場合等の課税の特例	700
平26'	"	5,281	雇用者給与等支給額が増加した場合の法人税額の特別控除	2,478	生産性向上設備等を取得した場合の特別償却・法人税額の特別控除	1,773	中小企業者等の法人税率の特例	1,176	特定目的会社に係る課税の特例	1,161
平27'	"	4,848	"	2,774	"	2,569	"	1,274	"	1,215
平28'	"	4,939	"	3,184	"	1,858	"	1,361	特定の資産の買換えの場合等の課税の特例	993
平29'	"	6,102	"	3,849	中小企業者等の法人税率の特例	1,447	特定目的会社に係る課税の特例	1,398	換地処分等に伴い資産を取得した場合の課税の特例	979
平30'	"	5,751	給与等の引上げ及び設備投資を行った場合等の法人税額の特別控除	3,525	"	1,506	特定の資産の買換えの場合等の課税の特例	1,133	特定目的会社に係る課税の特例	1,123
令元'	"	5,192	"	2,289	"	1,569	"	1,481	投資法人に係る課税の特例	1,102
令2'	"	4,737	"	1,650	"	1,567	"	1,182	特定の資産の買換えの場合等の課税の特例	1,103
令3'	一般試験研究費の額に係る税額控除	6,120	給与等の支給額が増加した場合の法人税額の特別控除	2,430	"	1,701	投資法人に係る課税の特例	1,440	特定目的会社に係る課税の特例	1,294
令4'	"	7,255	"	5,150	"	1,761	特定目的会社に係る課税の特例	1,443	投資法人に係る課税の特例	1,254
令5'	"	8,994	"	7,278	特定目的会社に係る課税の特例	2,145	中小企業者等の法人税率の特例	1,811	"	1,201

(出所) 「租税特別措置の適用実態調査の結果に関する報告書」を基に作成

別表3 その他租税特別措置の減収額

(単位：億円)

平24'	石油化学製品の製造のため消費される揮発油の免税等	35,773	地価税の課税の停止	1,669	直系尊属から住宅取得等資金の贈与を受けた場合の贈与税の非課税等	1,154	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	898	土地の売買による所有権の移転登記等の税率の軽減	638
平25'	"	35,370	"	1,610	"	860	"	720	"	670
平26'	"	34,160	"	1,570	引取りに係る特定石炭の免税	860	直系尊属から住宅取得等資金の贈与を受けた場合の贈与税の非課税等	780	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	740
平27'	"	34,180	"	1,550	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	1,280	直系尊属からの教育資金の一括贈与を受けた場合の贈与税の非課税	840	引取りに係る特定石炭の免税	800
平28'	"	34,380	"	1,550	"	1,350	引取りに係る特定石炭の免税	1,000	引取りに係る石油製品等の免税	790
平29'	"	34,630	"	1,550	"	1,350	"	920	直系尊属から住宅取得等資金の贈与を受けた場合の贈与税の非課税等	810
平30'	"	35,160	"	1,560	"	1,350	"	930	非上場株式等についての贈与税（相続税）の納税猶予及び免除等	830
令元'	"	35,430	"	1,570	"	1,410	"	870	土地の売買による所有権の移転登記等の税率の軽減	750
令2'	"	34,950	"	1,600	"	1,470	"	870	"	750
令3'	"	34,310	"	1,630	"	1,420	"	890	"	710
令4'	"	33,020	"	1,620	"	1,530	非上場株式等についての贈与税（相続税）の納税猶予及び免除等	1,230	引取りに係る特定石炭の免税	780
令5'	"	32,060	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	1,660	地価税の課税の停止	1,630	"	1,190	"	840
令6'	"	31,140	"	1,860	"	1,670	"	1,510	"	800

(出所) 財務省資料を基に作成

注1) 別表1及び別表2は、図表3及び図表4に合わせて配色した。

注2) 別表3は別表1及び別表2に準じて配色した。