

2023年4月11日

第629回地方財政研究会

租税特別措置と軽減措置・特例措置の再考察

横山彰（日本社会事業大学）

1. はじめに

租税特別措置法（昭和32年3月31日法律第26号）第一条では、「この法律は、当分の間、所得税、法人税、地方法人税、・・・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（昭和四十年法律第三十三号）、法人税法（昭和四十年法律第三十四号）、地方法人税法（平成二十六年法律第十一号）、・・・及び国税徴収法（昭和三十四年法律第四百七十七号）の特例を設けることについて規定するものとする。」と記されている。

本報告の目的は、租税特別措置と軽減措置・特例措置について、税制における「位置づけ・意味づけ・秩序づけ」の視点から、再考察することである。ここでいう位置づけ・意味づけ・秩序づけとは、以下の通りである（横山，2009：6）。位置づけとは、ある事柄を類型化した範疇の中で特定化しその位置関係を同定することである。意味づけとは、その事柄に特定の視座から物語としての意味を与えることである。秩序づけとは、その事柄の位置づけと意味づけに基づき、その事柄について取り組むべき活動の優先順位を決めることである。

2. 租税特別措置と租税支出¹

租税特別措置と関係する概念に、租税支出（tax expenditures）がある。これは、「経済的・社会的目的を達成するために税制を通じてなされる政府支出」（OECD，1984：16）で、直接的に歳出として支出される直接支出（direct expenditures）と対比される。租税特別措置も租税支出も、「基準となる税制」（benchmark tax system）における所得控除（deductions）、税額控除（credits）、除外（exclusions）、免除（exemptions）、繰延（deferrals）、および特恵的な税率（preferential rates）などの特別規定に係るもので、租税特別措置はそうした特別規定で定められた措置を意味し、租税支出はそうした特別規定による歳入損失を意味する。

租税特別措置も租税支出も、「基準となる税制」の座標軸の中で「特別」な取り扱いとして定められた規定に係るものとして位置づけることができるが、「基準となる税制」をどう認識するかで「特別」な規定かどうか異なる。その特別

¹ 本節の考察は、別添資料1の横山（2017）に依拠している。

規定は、何らかの経済的・社会的目的を達成するために必要な措置であると意味づけられて存在する。例えば、景気対策や経済成長や社会福祉や被災者支援や環境保全などのためにという言説で、ある特別規定の意義が語られ法制化され存在するのが租税特別措置である²。他方、そうした特別規定の意義に対して異議申し立てをし、特別規定は「基準となる税制」からの逸脱として認識し本則へ戻すべく税制改正の対象として租税特別措置を意味づけすることもできる³。租税支出は、税制を通じてなされる政府支出であるので、租税特別措置による歳入損失を可視化して、議会の予算審議過程に完全に組み込むことで歳出管理の手段とするものとして、租税支出の多くの議論では意味づけられている。

租税特別措置については、「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3月31日法律第8号）に基づき、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がなされ、適宜、適切な見直しを行うこととされている。但し、ここでいう租税特別措置は、租税特別措置法に規定されている特例のうち税負担に係るもので、国税本則で定められている軽減措置や地方税法に定められている特例措置等のうち税負担に係るものは含めていない。

さらに、「租税特別措置等に係る政策評価の実施に関するガイドライン」も定められ、地方税における税負担軽減措置等も含めた租税特別措置等の政策評価を円滑かつ効率的に実施するために、政策評価の内容や手順等の標準的な指針が示され、必要性等・有効性等・相当性の点から事前・事後に政策評価を行うことになった（総務省2013）。こうした法律やガイドラインの背景には、租税特別措置等は、「その多くが特定の者の税負担を軽減することなどにより産業政策等の特定の政策目的の実現に向けて経済活動を誘導する手段となっています。こうした租税特別措置等は、『公平・透明・納得』の原則から見れば、税負担の公平の原則の例外であり、これが正当化されるためには、その適用の実態や効果が透明で分かりやすく、納税者が納得できるものでなくてはなりません」（首相官邸2009:9）といった考え方があった。

上記の法律、地方税法第758条、行政機関が行う政策の評価に関する法律施行令第3条7号及び8号に基づき、租税特別措置について、財務省の「租税特別措置の適用実態調査の結果に関する報告書」国会提出（財務省,2023）、総務省の「地方税における税負担軽減措置等の適用状況等に関する報告書」国会提出（総務省,2023）、行政機関の政策評価の義務付けがなされている。

² 「租税特別措置の戦後的意義は、資本蓄積と投資促進によって経済成長を一層高めるところにあった」といった和田（1992:7）の指摘は、経済成長が歴史的にみて人々の生活水準の向上、技術革新、雇用の創出、貧困削減などの望ましい変化をもたらすという物語を支えるものとして租税特別措置が意味づけられていることを含意している。

³ 公共選択論におけるレントシーキングの視点からの詳しい考察は、加藤・横山（1994）と横山（2017）を参照されたい。

租税特別措置や租税支出についての秩序づけとしては、以下のような秩序づけが考えられる。

- (1) その特別規定を特定の経済的・社会的目的との関係で、いかに順序づけるかである。特定の経済的・社会的目的間の順序づけに応じて、つまり景気対策や経済成長や社会福祉や被災者支援や環境保全などの目的の優先順位に応じて、その特定規定の重要度や優先度が決まり租税特別措置や租税支出についての秩序づけがなされる。
- (2) 租税支出の視点から租税特別措置について費用便益分析や費用対効果から順序づけることで、租税特別措置や租税支出についての秩序づけがなされる。
- (3) 租税支出でなく直接支出として予算措置をした方が透明度を高めることができるのであれば、その透明度から租税特別措置や租税支出についての秩序づけがなされる。
- (4) 租税特別措置法第一条には「当分の間」という文言があり、その特定規定がどれほど長く継続しているかの時間で、租税特別措置や租税支出についての秩序づけがなされる。

租税特別措置や租税支出についての上記のような秩序づけは、その特別規定の改廃の順位付けにもなり、税制改正の指針を提供することになる。

3. 軽減措置・特例措置

租税特別措置は、税負担の軽減となる特別規定であるので軽減措置になるが、日本の法律上の「租税特別措置」は、上述したように、租税特別措置法に規定されている特例のうち税負担に係るもので、国税本則で定められている軽減措置や地方税法に定められている特例措置等のうち税負担に係るものは含めていない。

すなわち、広義の租税特別措置＝法律上の租税特別措置＋国税本則で定められている軽減措置＋地方税法等に定められている特例措置となる。さらに、地方税法等に定められている特例措置＝「地方税における税負担軽減措置等の適用状況等に関する報告書」に列挙されている特例措置＋地方税本則等で定められている軽減措置・特例措置と理解できる。

総務省（2023）によれば、地方税における令和3年度分として把握した種類ごとの税負担軽減措置等の数は243であり、税目別の数では固定資産税が94（課税標準81＋税額13）次いで不動産取得税が42（課税標準30＋税額12）と多く、適用額の総額では不動産取得税が80,345億円（課税標準79,462億円＋税額883億円）次いで固定資産税が64,501億円（課税標準63,170億円＋税額1,331億

円) と多いことが分かる⁴。固定資産税の「措置又は特例名」をみると、新築住宅に係る税額の減額措置、再生可能エネルギー発電設備に係る課税標準の特例措置、社会福祉法人等が認定生活困窮者就労訓練事業の用に供する固定資産に係る課税標準の特例措置など、経済成長・環境・福祉などの経済的・社会的目的を達成するために必要な措置が列挙されている(総務省, 2023)。

この固定資産税の「措置又は特例名」一覧には記載されていない固定資産税の課税標準に関する特例措置に、(1)課税標準に関する住宅用地特例、(2)土地に係る負担調整措置がある。以下では、この特例措置を事例に取り上げ、軽減措置・特例措置の位置づけ・意味づけ・秩序づけを考察する。

(1)課税標準に関する住宅用地特例は、小規模住宅用地(200 m²以下の部分)については固定資産税評価額(地価公示地価の70%)の1/6を本則課税標準額とし、一般住宅用地(200 m²を超える部分:家屋の床面積の10倍まで)については固定資産税評価額の1/3を本則課税標準額とするものである。

(2)土地に係る負担調整措置は、納税者の負担感に配慮し、評価額に対し税負担が低かった土地や、評価額が急激に上昇した土地の場合にも、税負担をゆるやかに上昇させるため課税標準額を調整する措置である。

固定資産税においては、土地・家屋について、3年に1回、「評価替え」を行い、価格の変化を反映している。土地については、評価額(本来の課税標準額、地価公示地価の70%)を目標に課税標準額の引き上げが負担水準に応じて、評価替えの年から3年間段階的に行われる。ここで、負担水準とは個々の土地の前年度課税標準額が今年度の評価額に対してどの程度まで達しているかを示すもので、前年度課税標準額/今年度の評価額(×住宅用地特例率(1/6又は1/3))の算式で求められるものである⁵。

住宅用地の課税標準額は、評価額の1/6(=16.7%)又は1/3(=33.3%)が引き上げの到達目標になる。負担水準が100%(つまり前年度課税標準額が評価額の16.7%又は33.3%)を超える場合には、評価替え初年度に課税標準額は、評価額の16.7%又は33.3%に引き下げられる。そして、[A] = 前年度課税標準額 + 評価額 × 住宅用地特例率(1/6又は1/3) × 調整率5%が評価額 × 住宅用地特例率(1/6又は1/3) × 20%すなわち評価額の3.3%又は6.7%を下回る場合には、課税標準額は評価額 × 住宅用地特例率(1/6又は1/3) × 20%すなわち3.3%又は6.7%(= [B])に引き上げられる。前年度課税標準額が評価額の16.7%(又は33.3%)以下と3.3%(又は6.7%)以上のレンジにある場合には、課税

⁴ 別添資料2を参照されたい。

⁵ 前田(2020)、総務省ホームページ「固定資産税の令和3年度評価替えへの対応」(https://www.soumu.go.jp/main_sosiki/jichi_zeisei/czaisei/czaisei_seido/149767_09.html 閲覧2023.4.8)及び別添資料3を参照されたい。

標準額は評価額×住宅用地特例率（1/6 又は 1/3）と [A] のいずれか低い方となる。

商業地等の宅地の課税標準額は、評価額の 70% が引き上げの到達目標になる。負担水準が 70% を超える場合には、課税標準額は評価額の 70% に引き下げられる。負担水準が 60% 以上 70% 以下のレンジにある場合には、課税標準額は 3 年間据え置かれることになる。これが、「据置特例（据置ゾーン）」といわれる特例措置である。負担水準が 20% 未満の場合には、課税標準額は評価額×20% に引き上げられる。そして、負担水準が 20% 以上 60% 以下のレンジにある場合には、課税標準額は、前年度課税標準額+評価額×調整率 5% となり 3 年間をかけて段階的評価額の 60% に引き上げていく。

但し、令和 3 年度に限りの措置として、新型コロナウイルス感染症により社会経済活動や国民生活全般を取り巻く状況が大きく変化したことを踏まえ、納税者の負担感に配慮する観点から、負担調整措置等により課税標準額が増加する土地について前年度の課税標準額に据置く特別な措置を講ずることとされた。さらに、令和 4 年度に限りの措置として、商業地等（負担水準が 60% 未満の土地）の令和 4 年度の課税標準額は、令和 3 年度の課税標準額に令和 4 年度の評価額の 2.5% を加算した額とされた。つまり、調整率が半減されたことになった（総務省, 2022a : 269）。

ここで上記の(1)住宅用地特例率と(2)据置特例の位置づけを見れば、両者とも土地に係る固定資産税の課税標準額に係る特例で、納税者の税負担軽減を目的としたものである。しかし、住宅用地特例率は固定資産税評価額の 1/6 又は 1/3 を本則課税標準額とする点で、固定資産税評価額を本則課税標準額とする商業地等とは異なる。これは、商業地等は収益を生み出す土地利用であるのに対し、住宅用地は収益を生み出さない土地利用である点に、住宅用地と商業地等との本則課税標準額の差異を意味づけている、とも解せるのである。他方、据置特例を見れば、住宅用地と商業地等との負担調整措置としての据置特例の違いで両者を位置づけることができる。住宅用地の負担調整措置としての据置特例が段階的に廃止され平成 26 年度以降に完全に廃止されたことを踏まえれば、商業地等に係る据置特例も段階的に廃止すべきである、と意味づけできる。

では、商業地等に係る据置特例をいかに段階的に廃止していくのかに係る順序づけ、すなわち秩序づけはどう考えられるか。据置特例は、本則課税標準額（地価公示地価格の 70%）に課税することが原則であるところ、平成 6 年度以降、段階的に引上げていくという経過措置としての負担調整措置の一部である点を確認しておく必要がある。

このとき、こうした負担調整措置を国が判断し、特定の属性の納税義務者に対

して特定の軽減措置を採ってきたのが、負担調整措置である⁶。したがって、現状の負担調整措置を見直し本則課税標準額にいかにか近づけるかは、社会的受容（public acceptance）などを考慮しつつ、特定の属性の納税義務者に対して軽減措置をどのように縮減していくことが望ましいのかを国の判断で行うことができるかと考える。負担調整措置は、納税者の負担感という主観的な感覚に配慮した措置でもある。そのとき、商業地等の宅地課税の納税義務者を法人と自然人（個人）とに分けると、負担感を感じるのは自然人であるから、土地所有者が法人か自然人かの違いで、商業地等に係る負担調整措置について異なる取り扱いをしていない点は問題である、とも考えられる。

総務省の『令和3年度固定資産の価格等の概要調書』⁷「納税義務者区分による土地に関する調（法定免税点以上のもの）」に基づけば、商業地等の宅地（住宅用地以外の宅地）の課税標準は、全国計で個人48兆9434億円（1067万円/個人納税義務者）・法人91兆9575億円（9863万円/法人納税義務者）、大都市計で個人19兆9391億円（2887万円/個人納税義務者）・法人51兆2408億円（2億62万円/法人納税義務者）である。法人が納税義務者となる商業地等の宅地に係る負担調整措置については、個人とは異なる取り扱いをすることを検討しておく必要もある。

この考え方に基づけば、平成3～5年度の負担調整措置において、バブル期における地価の異常な上昇を踏まえ、法人の非住宅用地（事業用地）については保有課税の強化を図る観点から、評価額課税に早く到達するような負担調整措置となるよう考慮し、「法人非住宅用地」と「個人非住宅用地」とで負担調整率を分けて設定した事例（総務省, 2022b）は、一定の合理性をもつものである。

しかしながら、「固定資産税の税率を個人所有分と法人所有分とで区分すべきであるとか、住宅用地等一定の小規模資産について税率を引き下げるべきであるといった意見もあるが、いずれも、資産の保有と市町村の行政サービスとの間に存在する受益関係に着目し、資産価値に応じて毎年経常的に課税する物税であるという固定資産税の性格に鑑みれば、資産の所有者が個人か法人であるか等によって税率に差を設けることは基本的に適当でないと考えている。（平成4年度 改正地方税制詳解）」（総務省, 2022b）。この見解から、「法人非住宅用地」と「個人非住宅用地」とで負担調整率を分けて設定した区分措置は、平成6年に廃止された。

他方、東京都でも、非住宅用地の過重な税負担を緩和するとともに、厳しい経

⁶ 小規模住宅用地・一般住宅用地・非住宅用地といった土地の面積・利用用途の違いや、負担水準の違いで異なる納税義務者に対して、異なる負担軽減措置を採ってきた。

⁷ https://www.soumu.go.jp/main_sosiki/jichi_zeisei/czaisei/czaisei_seido/ichiran08_r03_00.html（閲覧 2023.4.8）

営状況にある中小企業の支援を目的として、平成 14 年度から一定の要件を満たす非住宅用地に対する固定資産税及び都市計画税の税額の 2 割を減免している。令和 5 年 1 月 1 日時点で、土地の要件は一画地における非住宅用地の面積が 400m² 以下であるもの、所有者の要件は個人・資本金の額又は出資金の額が 1 億円以下の法人・資本又は出資を有しない法人（保険業法に規定する相互会社を除く）で、対象となる土地のうち 200m² までの部分の固定資産税・都市計画税の 2 割を減免する措置である⁸。

現状の負担調整措置を見直し本則課税標準額にいかに近づけるか、商業地等に係る据置特例をいかに段階的に廃止していくのかについては、まずは特定の属性の納税義務者に対してのみ軽減措置を縮減していくことを検討することが考えられる。上記の「(平成 4 年度改正地方税制詳解)」(総務省, 2022b) の見解も勘案すると、据置特例の廃止に向けての道筋では、納税者を個人・中小法人と大法人とを区別せず一律に取り扱うことを前提にする。小規模住宅用地の課税標準に関する住宅用地特例 (1/6) を踏まえ、商業地等についても一定面積 (例えば 200m²) 以下の小規模商業地 (個人・中小法人・大法人を区別せず) については据置特例を残し、それを超える面積の商業地等には据置特例を廃止して段階的に評価額の 70% に引き上げるような負担調整措置をめざす秩序づけが考えられる。

但し、商業地等に係る固定資産税額等が特例税額 (評価額×60~70%の範囲で条例で定める率×税率) を上回るときは当該上回る税額を減額する「商業地等に係る条例減額制度」(平成 16 年度導入、東京都特別区のみで導入・条例で定める率 65%) の適用期限が令和 5 年度までなので、据置特例を廃止して段階的に評価額の 70% に引き上げるような負担調整措置との整合性を図る必要がある。

これまで、固定資産税の課税標準に関する特例措置である (1) 課税標準に関する住宅用地特例と (2) 土地に係る負担調整措置を事例に取り上げ、軽減措置・特例措置の位置づけ・意味づけ・秩序づけを考察した。この他にも、「地方税における税負担軽減措置等の適用状況等に関する報告書」に列挙されている軽減措置・特例措置の中に、固定資産税の課税標準に関する特例措置がある。これらの特例措置についても、位置づけ (固定資産税における位置関係を同定) し、その正当性を意味づけし、類似の多数ある特別規定の優先度・重要度を順位づけて当該類似特別規定について秩序づけを行うことが、税制改正で求められることになる。

4. おわりに

⁸ 東京都「小規模非住宅用地に対する固定資産税・都市計画税の減免 (23 区内) について」(<https://www.tax.metro.tokyo.lg.jp/shisan/info/hijyuul.html> 閲覧 2023.4.9)

本報告では、租税特別措置と軽減措置・特例措置について、税制における「位置づけ・意味づけ・秩序づけ」の視点から、再考察した。地方税法に定められている特例措置は、「地方税における税負担軽減措置等の適用状況等に関する報告書」に列挙されている特例措置だけではなく地方税本則等で定められている軽減措置・特例措置がある。ここで注意すべきは税負担軽減措置ではない特例措置もある点で、例えば重課措置や特定財源化（税収用途特定化）などは地方税本則等で定められた特例措置となる。さらには、通達などの地方税本則等の条文解釈で暫定的あるいは例外的に特例措置を行うこともある。

地方税制だけではなく交付税交付金制度など地方財政制度には、一般法と特別法、本則課税と特例課税、原則と例外がある。そして、法令は法律・政令（施行令）・省令（施行規則）から成り、例えば地方税の法令は地方税法（法律）・地方税法施行令（政令）、地方税法施行規則（総務省令）で構成されているので、政令・省令での特例措置がある。

特定の租税特別措置と軽減措置・特例措置について、一般の人々は地方税財政制度全体の中で位置づけを行うことが難しく、その位置づけができないときには、その意味づけや秩序づけもできない。納税者主権の視点から租税特別措置と軽減措置・特例措置を位置づけ・意味づけ・秩序づけすることのできるように、地方税財政制度を「簡素」の原則から洗い直すことが重要になろう。

参考文献

OECD (1984) *Tax Expenditures: A Review of Issues and Country Practices*, Paris: OECD.

加藤寛・横山彰（1994）『税制と税政：改革かくあるべし』読売新聞社。

財務省（2023）「租税特別措置の適用実態調査の結果に関する報告書」（第 211 回国会提出）

(https://www.mof.go.jp/tax_policy/reference/stm_report/fy2022/gaiyou.pdf 閲覧 2023. 4. 1)。

首相官邸（2009）「平成 22 年度税制改正大綱～納税者主権の確立へ向けて～」（平成 21 年 12 月 22 日）

(<http://www.kantei.go.jp/jp/kakugikettei/2009/1222zeiseitaikou.pdf> 閲覧 2023. 4. 10)。

総務省（2013）「租税特別措置等に係る政策評価の実施に関するガイドライン」（平成 22 年 5 月 22 日政策評価各府省連絡会議了承、平成 25 年 8 月 5 日一部改正）

- (http://www.soumu.go.jp/main_content/000067742.pdf 閲覧 2023. 4. 9)。
- 総務省 (2022a) 『地方税制関係資料』 (令和 4 年 6 月)、総務省自治税務局。
- 総務省 (2022b) 「納税者の区分による負担軽減措置の例について」 (令和 4 年 7 月 12 日)、一般財団法人資産評価システム研究センター「令和 4 年度 第 1 回地方税における資産課税のあり方に関する調査研究」資料 5
(<https://www.recpas.or.jp/new/jigyo/chousa/ch/r04/data1/ch-r04-1-s5.pdf> 閲覧 2023. 4. 1)。
- 総務省 (2023) 「地方税における税負担軽減措置等の適用状況等に関する報告書」 (第 211 回国会提出) (令和 5 年 2 月 7 日)
(https://www.soumu.go.jp/main_content/000859392.pdf 閲覧 2023. 4. 1)。
- 前田高志 (2020) 「宅地に係る固定資産税の負担調整措置について」『経済学論究』第 74 巻第 1 号、1-30 頁、関西学院大学。
- 横山彰 (2009) 「総合政策の新たな地平」中央大学総合政策学部編『新たな「政策と文化の融合」：総合政策の挑戦』1-14 頁、中央大学出版部。
- 横山彰 (2017) 「租税支出の政治的要素と政策的含意」『会計検査研究』、第 55 号、5-12 頁、会計検査院
(<https://www.jbaudit.go.jp/koryu/study/mag/pdf/j55d01.pdf> 閲覧 2023. 4. 1) 。
- 和田八束 (1992) 『租税特別措置：歴史と構造』有斐閣。