

## 《税・社会保障改革シリーズ No.15》

2013 年 10 月 07 日  
No.2013-09

# 租税特別措置の実態と分析

## — 租特による減収額は国・地方で最大 1.2 兆円 —

調査部 研究員 立岡健二郎

### 《要 点》

- ◆ 今年 3 月、「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）に基づき、租税特別措置（以下、租特）に関する報告書が初公表された。租特とは、何らかの政策目的を実現するために特定の条件を満たした個人・企業に税負担の軽減・加重を行う措置であり、報告書は、企業向け租特の適用実態を明らかにし、適切な見直しを図るために作成されたものである。もっとも、報告書の内容は、そのほとんどが個別措置に関する原データの羅列で、租特見直しに不可欠な切り口からデータを集計し、分析する作業がほとんど行われていない。そこで、本稿では、租特と租特透明化法について解説した後、これらのデータを主要な切り口として分類、集計、分析し、政策的インプリケーションを導いた。
- ◆ 租特には、統一された定義はないものの、広義には、①租税特別措置法に盛り込まれた措置のうち税負担に係るもの、②国税の本則のなかで①と同じ性質を持つもの、③地方税法に定められた特例措置のうち税負担に係るもの、の 3 つがある。  
租特のメリットは、政策手段としての利便性の高さである。同様の効果が見込まれる補助金と比べ、租特は行政と納税者双方にとって手続き上のコストが少なく、使い勝手がよい。他方、デメリットとしては、第一に、公平・中立・簡素という租税原則から逸脱する、第二に、課税ベースを浸食し、税収減につながる、第三に、実効性を伴う監査制度がなく、廃止も困難である、といった点が指摘できる。
- ◆ 租特透明化法は、租特の適用を受ける法人に適用額明細書の提出、財務省に「租税特別措置の適用実態調査の結果に関する報告書」の作成と国会への報告を義務づけるものである。今回公表された報告書には、(1)適用状況の概要、および総括表、(2)業種別・資本金階級別の適用件数・適用額、(3)業種別・所得階級別の適用件数・適用額、(4)上位 10 法人の適用額、が掲載されている。また、企業が個別に法人税の申告・納税を行う単体法人と完全支配関係にある企業群がグループで申告・納税

を行う連結法人のデータが別々に記載されている。

- ◆ 租特は、どのような政策目的に使われ、どの程度わが国の税収を毀損し、企業に公平に恩恵をもたらしているのか —— こうした観点から、本稿では、(1)政策目的、(2)減収額と1適用件数当たり減税額という切り口で分類、集計、分析した。  
まず、政策目的については、「企業支援」「地域振興」「土地収用、市街地整備等」「育児支援、雇用対策等」「二重課税の調整」「環境保全等」「その他」の7つに整理でき、このうち、研究開発や設備投資の促進、中小企業や特定業界の支援を目的とする「企業支援」が全85項目のうち40項目と最多を占める。
- ◆ 次に、減収額である。減収額は、国税と地方税を合わせて1兆9,300億円(2011年度)になった。内訳としては、「税額を軽減するもの」が4,800億円、「特別償却」「圧縮記帳」が合わせて5,000億円、「準備金等の損金算入」が5,800億円であった。もっとも、このすべてが純粋な減税ではない。「特別償却」「圧縮記帳」は課税のタイミングを遅らせるものであり、「準備金等の損金算入」も使用されなかった準備金については一定期間後に課税される。これらを勘案すると、正味の減税額は、最大1兆2,000億円程度である。
- ◆ 最後に、1適用件数当たりの減税額である。まず、企業規模別では、当然ながら減税額は企業規模に比例して大きくなった。もっとも、減税額を所得対比、すなわち減税率でみると、単体法人は、大企業が3.6%、中小企業が2.7%、中堅企業が1.4%となり、とりわけ大企業と中堅企業の間に大きな開きがあった。次に、業種別では、減税額は、化学工業、鉱業、光学機械器具等が大きかったが、減税率と、業種内でどのくらいの企業が租特の適用を受けているかを示した適用率という2つの観点からは、石油製品、農林水産業などが比較的大きなメリットを享受しているといえる。
- ◆ 以上の結果から、次のようなインプリケーションが導かれる。第一に、しばしば法人税率引き下げの財源として租特廃止による課税ベース拡大に期待が寄せられるものの、あまり大きな期待はできない。正味の減税額は、最大1兆2,000億円程度であり、しかも、そのなかには「土地収用、市街地整備等」といった社会インフラ整備に関わる租特も含まれており、その廃止には議論の余地がある。第二に、企業規模や業種の偏りが大きいという事実を踏まえると、租特は、個別の企業・業種への優遇を超えて、経済・社会全体の発展に資するののかという観点から検証されなければならない。

**本件に関するご照会は、調査部・研究員・立岡健二郎宛にお願いいたします。**

**Tel: 03-6833-5343**

**Mail: tatsuoka.kenjiro@jri.co.jp**

## はじめに

今年3月、平成22年に成立した租税透明化法に基づき、租税特別措置に関する報告書が初めて公表された。租税特別措置（以下、租特）とは、何らかの政策目的の実現のために特定の条件を満たした個人・企業に税負担の軽減・加重を行う措置であり、研究開発税制などがその典型例である。租特透明化法は、租特のなかでも特に問題点が指摘されることの多い企業向けの減税措置に関して、その適用実態を明らかにし、租特の適切な見直しを図ることを目的としたものである。報告書には、どのような業種にどの程度の恩恵が及んでいるのかなど今後の税制を考えていくうえで貴重なデータが多く含まれており、政府・与党内で目下検討が進められている設備投資減税や賃上げ促進税制などの企業減税をはじめとした来年度の税制改正論議においても、こうした報告書の結果が有効に活用されるべきであろう。

もっとも、報告書の結果はそのままで活用することはできない。報告書の結果は、そのほとんどが個々の租特の原データの羅列にすぎず、租特見直しに不可欠な切り口からデータを分類、集計し、分析するといった作業はほとんど行われていないからである。

そこで、本稿では、報告書のデータを主要な視点に絞って分類、集計、分析し、それを通して政策的なインプリケーションを導くこととする。本稿の構成は以下の通りである。まず、1章では、租特について解説する。続く2章では、租特透明化法と報告書について説明する。3章では、報告書のデータを分類、集計、分析する。4章は、それを受けたインプリケーションである。

## 1. 租税特別措置とは

### (1) 租税特別措置の定義と範囲

そもそも租税特別措置（以下、租特）とは何だろうか。租特には統一された定義はないが、簡潔に言えば、何らかの政策目的の実現のために特定の条件を満たした個人・企業に税負担の軽減・加重を行う措置<sup>1</sup>、すなわち政策税制措置といえる。広義には、租特に該当するものとして以下の3つがある。

まず、租税特別措置法という法律が国税における特例措置を定めており、①租税特別措置法に盛り込まれた措置のうち税負担に係るものがある。次に、②国税の本則の中にも、①と同じ意味合いを持つ特例措置も少なからず存在する。①と②は国税における措置だが、地方税においては、③地方税法に定められた特例措置があり、そのうち税負担に係るものがある<sup>2</sup>。政府は、後述する租特透明化法の成文化に際し、①を「租特」、③を「地方税における税負担軽減措置等」という整理をおこなった。本稿では、概念上、①～③のすべてを租特と捉えるものの、分析の対象は①と③に絞る。

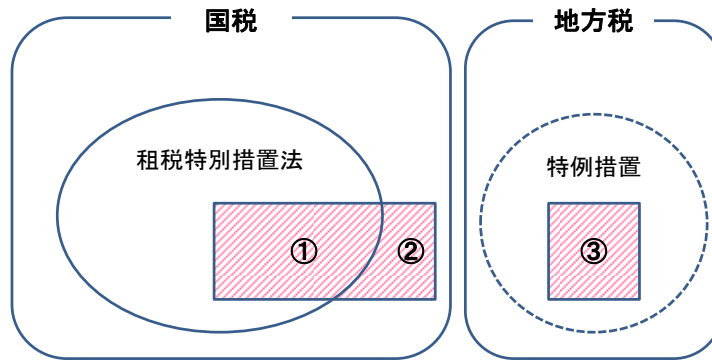
<sup>1</sup> この定義は、主に金子[2012]によっている。ほかに代表的なものとして、政府税制調査会の答申[1960]があり、「同じ経済的地位にある者に対しては同じ負担という、いわゆる負担公平性の原則を大なり小なり犠牲にしなから、経済政策目的を特定の経済部門ないし国民層に対する租税の軽減免除という誘因手段で達成しようとする目的をもつ規定ないし措置」と定義されている。

<sup>2</sup> 財務省や総務省では、租税特別措置法や地方税法に定められた特別措置を以下の4つに類型化した。そのうち、(a)が租特に該当する。

- (a)課税の免除や繰延べなど税負担の軽減等を図るもの
- (b)本則に定める原則と異なる課税方式を定めるもの
- (c)租税回避の防止や課税の適正化を図るもの
- (d)その他



(図表 1) 租税特別措置の範囲のイメージ



(資料)日本総合研究所作成

## (2) 租特のメリット、デメリット

それでは、租特にはどのようなメリット、デメリットがあるのだろうか。

租特のメリットは、政策手段としての利便性の高さという点にほぼ集約できる。例えば、租特と同様の効果が見込まれる補助金と比較すると、補助金では、納税者ごとに申請、審査、承認などの手続きが要るものの、租特では、税務申告という既存の枠組みを利用することができるうえ、条件さえ満たせば誰でも適用を受けることができる。すなわち、租特という政策手段は、政府・税務当局、納税者双方にとって、手続き上のコストが少なく、使い勝手がよい。このメリットは、追求すべき政策目的の是非をそもそも問題とせず、その目的実現のために最適な政策手段は何かを検討する際にとくに強調される。

他方、デメリットについては、租特を用いることによって必然的に生じる弊害や副作用、もしくは運用体制の問題など数多くの指摘があり、それらは、租税原則の逸脱、税収の減少、廃止の困難さ、という3つに整理できる。以下、それぞれについて説明していこう。

### ①租税原則の逸脱

租特は租税原則、すなわち公平、中立、簡素に反する。まず、最大の問題が税負担の不公平である。具体的には、税負担能力が等しい個人・企業同士のなかで特定の条件に当てはまる個人・企業のみが優遇される、あるいは減税の恩恵が、高所得者や大企業に偏る、といった問題がある。

次に、税制は個人・企業の経済活動に対し、中立的であるべきという中立性の原則に反する。租特はある経済活動にインセンティブを与え、その経済活動へ誘導を図るものであるが、それは市場における資源配分を歪めるという副作用を伴う。最後に、租特は税制を複雑にする。税制に対する納税者の理解を困難にし、税務行政の負担も増大させる。

### ②税収の減少

当然ながら、租特は課税ベースを狭め、税収減をもたらす。この問題は、とりわけ法人税分野において政策的に重要な意味を持つ。現在、法人税率の引き下げが議論の俎上に載せられているが、税率引き下げと同時に租特の見直しを行い、それによって生じた財源を引き下げの原資に充てるという意見もある。もっとも、企業向け租特の実態や減収額が掴めないなか<sup>3</sup>、租特見直しでどの程度

<sup>3</sup> 減収規模の比較的大きい租特に関しては、財務省が試算をおこなっている。

の財源を捻出できるのか、といった具体的な議論は見当たらない。

### ③廃止の困難さ

最後に、租特には、実効性を伴う監査制度がなく、廃止も困難である。租特の検査を担っている機関としては会計検査院があるが、会計検査院がまとめた報告書をみる限り、すべての租特を毎年度検査しているわけではないとみられ、租特を抜本的に見直すには力不足である。こうしたなかで、特に企業向け租特については、一度創設されるとそれが既得権益を生み、廃止が困難になりやすい。数十年前に創設された租特が未だに存続しているのは、そのためである。

## 2. 租特透明化法と適用実態調査報告書

租特のこのような弊害や問題点を背景に、2010年の民主党政権下、租特透明化法が成立した<sup>4</sup>。その法律に基づき、今年3月、租特に関する報告書が初めて公表された。

### (1) 租特透明化法

租特透明化法は、正式には「税特別措置の適用状況の透明化等に関する法律」といい、租特の適用実態を明らかにし、その適切な見直しを図ることを目的とした法律である。対象とする租特は、租税特別措置法に規定する措置のうち、法人税に関係し、かつ減収効果のあるものである。

租特透明化法は、主に二つのことを規定しており、一つは、租特の適用を受ける法人に対して適用額明細書の提出を求め、もう一つは、財務省に対して「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）の作成、および国会への報告、を義務付けている。

### (2) 適用実態調査の結果に関する報告書

では、この報告書とは具体的にどのようなものなのだろうか。今回公表された報告書を例にその概要を説明しよう。

まず、調査の対象は、2011年4月1日から2012年3月31日までの間に終了した事業年度において適用を受けた法人税関係租特である。その数は、「措置名」ごとに数えると全部で85項目ある。

次に、内容について報告書は以下の4部で構成されている。

第1部 適用状況の概要、および総括表

第2部 業種別・資本金階級別の適用件数・適用額

第3部 業種別・所得階級別の適用件数・適用額

第4部 上位10法人の適用額（個社名は未公表）

このうち、第1部が全体のまとめになっており、措置ごとに適用件数、適用法人数、適用総額、主な適用業種とその割合、および上位10社の適用額合計などのデータが一覧表になっている。第2部から第4部に関しては、上記のデータが措置ごとに並んでおり、そこには単体法人、連結法人という二種類のデータがある。単体法人とは、個別に申告・納税を行っている企業であり、連結法人とは、グループで申告・納税を行っている、完全支配関係にある企業群のことである。

ただし、ここで留意が必要なのは、適用額は、全てが減税額を意味するわけではないということ

<sup>4</sup> その際、地方税法も改正され、「地方税における税負担軽減措置等について適用状況等に関する報告書」の作成と国会への提出が義務付けられた。

である。法人税率を軽減する措置（軽減税率）であれば、軽減対象となる所得金額であり、減価償却費を前倒しで損金に算入できる措置（特別償却）であれば、前倒しで損金算入できる金額の限度額である。

以上が報告書の概要だが、報告書の内容は、租特見直しという所期の目的に照らして、十分な情報が提供されているとはいいがたい。たしかに、個々の措置に関する業種別適用額、高額適用額といったデータは有益な情報ではあるものの、それだけでは租特の存廃は議論できない。個別の租特の正当性を判定する絶対的基準は存在しないため、個々の措置を見直すうえでは、個々の措置について掘り下げるだけでなく、すべての措置に横串を通し、同一の切り口から比較・評価する必要がある。にもかかわらず、報告書の結果にはそうした視点での情報が乏しい。そこで、次章では、租特見直しに不可欠な切り口のうち、主要なものに絞って租特全体をみていくことにする。

### 3. 租特の分類、集計、分析

租特は、どのような政策目的に使われ、どの程度わが国の税収を毀損し、企業に公平に恩恵をもたらしているのだろうか。これらはいずれも、租特の正当性や有効性を評価するうえで極めて重要なポイントである。こうした観点から、以下では、報告書のデータを(1)政策目的、(2)減収額と1適用件数当たり減税額という切り口で分類、集計、分析する。

#### (1) 政策目的別分類

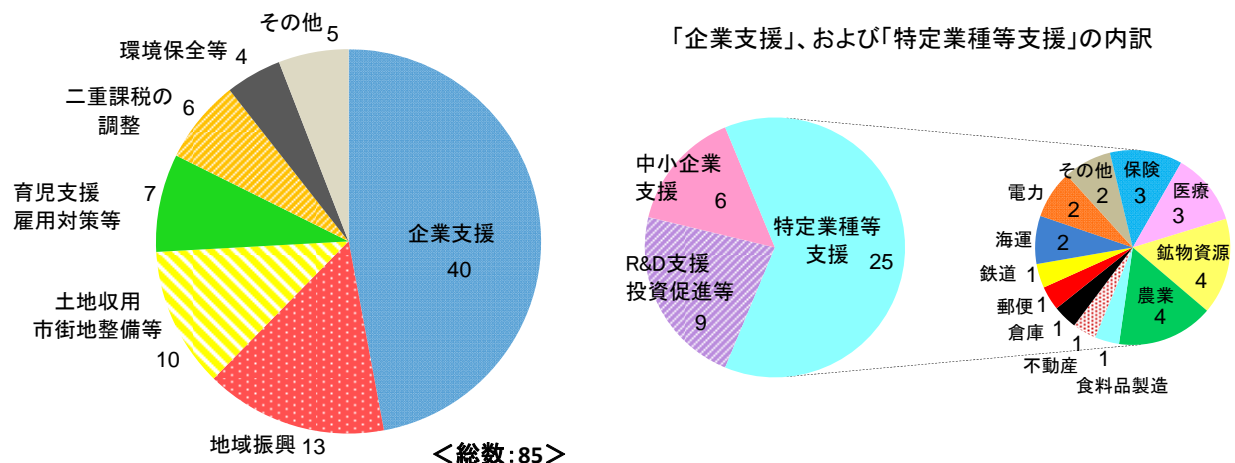
まず、租特を政策目的別に分類する。報告書には、措置名、措置の概要といった情報はあるものの、租特の政策目的については明示されておらず、一見しただけでは租特が何のために使われているのかが把握できない。そこで、措置ごとにその内容を吟味したうえで政策目的を特定し、その政策目的によって租特を分類した。その結果は、以下の通りである<sup>5</sup>（図表2）。

- ①「企業支援」（研究開発や設備投資の促進、中小企業や特定業界の支援）：40項目
- ②「地域振興」（沖縄や過疎地域などの振興）：13項目
- ③「土地収用、市街地整備等」（公共の利益となる事業のために国が強制的に土地の所有権などを取得した場合の補償など）：10項目
- ④「育児支援・雇用対策等」（育児・障害者の支援や雇用・高齢化対策）：7項目
- ⑤「二重課税の調整」（支払配当の損金算入を認め、同一の所得への法人税と所得税の二重課税の防止）：6項目
- ⑥「環境保全等」（公害や特定災害などの防止）：4項目
- ⑦「その他」：5項目

このうち、最多だったのが、85項目のうち、40項目を占めた「企業支援」である。その内訳をみると、「特定業種等支援」（25項目）が全体の半数以上を占め、残りが「R&D支援・投資促進等」（9項目）、「中小企業支援」（6項目）である。さらに、「特定業種等支援」の内訳を詳しくみると、「農業」（4項目）、「鉱物資源」（4項目）、「医療」（3項目）、保険（3項目）の4つで半数以上を占めた。

<sup>5</sup> 政策目的が複数あると考えられるものに関しては、そのなかで最も重要と思われるものに分類した。こうした政策目的別の分類に関しては、恣意性は免れない。

(図表2) 政策目的別にみた租税特別措置数



(資料) 財務省「租税特別措置の適用実態調査の結果に関する報告書」をもとに日本総研作成

## (2) 減収額の試算

次に、減収額である。前述のように報告書に書かれている適用額は、そのすべてが減収額ではない。加えて、租特は、国だけでなく、地方の税収も減らすことになるが<sup>6</sup>、報告書には地方税分は含まれていない。そのため、減収額の試算には、すべての適用額を減収額に置き換えた後、それに地方税の減収分を加算するという作業を行った。

試算方法は、以下の通りである。国税分は、租特の種類ごとに算出し、それらを集計した。具体的には、「軽減税率」の租特は、報告書に記載されている適用額、すなわち所得金額に軽減税率分を乗じて算出し、「税額控除」の租特は、適用額がそのまま減収額である。それ以外の「課税所得を減算するもの」に関しては、適用額に法人税率 30%を一律で乗じた。また、地方税における減収額に関しては、「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」における推計結果をそのまま用いた<sup>7</sup>。

それでは、試算結果をみてみよう。租特による減収額は、国が 1 兆 4,700 億円、地方が 4,600 億円となり、国・地方合わせて 1 兆 9,300 億円になった (図表 3)。国税については、「軽減税率、および税額控除」(4,600 億円)が全体の 30%超のシェアとなった。以下、「準備金<sup>8</sup>等の損金算入」(4,100 億円)、「圧縮記帳<sup>9</sup>」(2,300 億円)、「特別償却」(1,200 億円)と続いた。

もっとも、このすべてが純粋な減税ではない。このうち、「準備金等の損金算入」は、使用されなかった準備金について、一定期間後に益金に算入し課税するものであり、「圧縮記帳」「特別償却」も、課税のタイミングを遅らせるものにすぎない。これらを踏まえると、正味の減収額は、多めに

<sup>6</sup> 租税特別措置法は、国税における特例だが、地方税の法人事業税、法人住民税は、それぞれ法人税の課税所得、法人税額をベースに算出されるためである。

<sup>7</sup> 詳細な推計方法は、同報告書の「2. 適用実態調査情報に基づき推計した租税特別措置等の影響額（道府県民税、事業税、市町村民税、地方法人特別税）の状況」の注釈部分を参照。

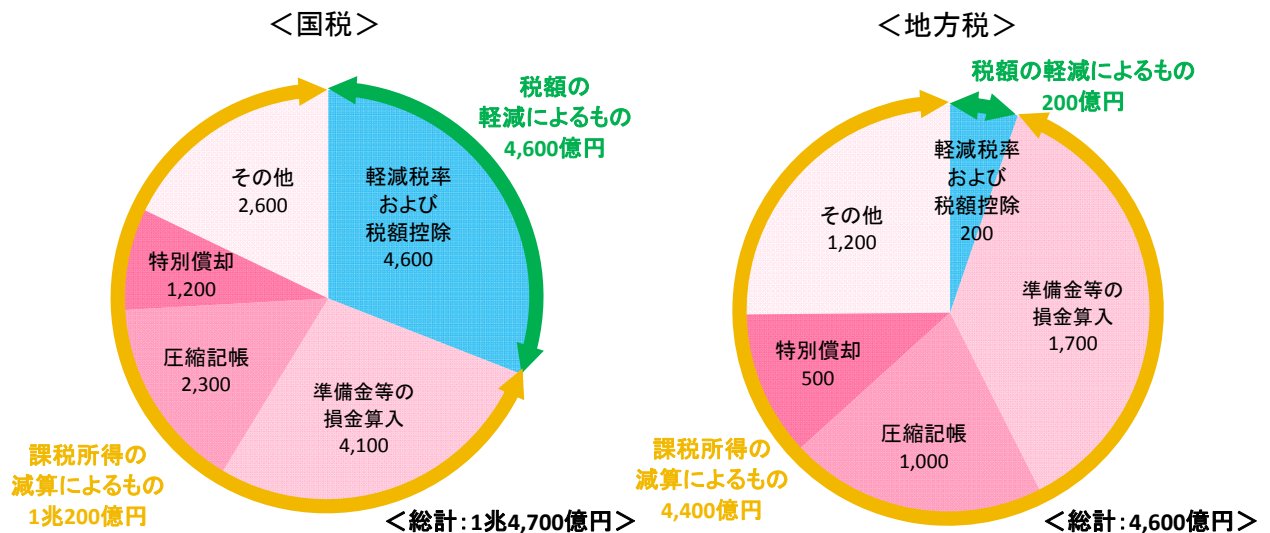
<sup>8</sup> 準備金とは、将来における多額の支出または損失の準備として準備金勘定に積み立てる金額のこと。引当金との相違は、引当金が当年度の収益に対応するのに対し、準備金は当年度の収益とは対応せず、将来の年度の収益に対応することである。

<sup>9</sup> 圧縮記帳とは、固定資産が収用され、その補償金で代替資産を取得した場合などに、その資産に、実際の取得価額よりもその補償金の額に相当する金額（またはその範囲内の金額）だけ減額した低い帳簿価額をうけ、この減額した金額を損金算入することである。

見積もって1兆2,000億円程度である。

ちなみに、政策目的別の減収額をみると、「企業支援」(1兆3,800億円)が全体の70%超と大部分を占め、その内訳は、「中小企業支援」(5,400億円)、「特定業界等支援」(4,400億円)、「R&D支援、投資促進等」(4,000億円)である(図表4)。「企業支援」の減収額の中身をみると、「軽減税率、および税額控除」(4,700億円)、「準備金等の損金算入」(5,800億円)が全体の75%超を占めている(図表5)。

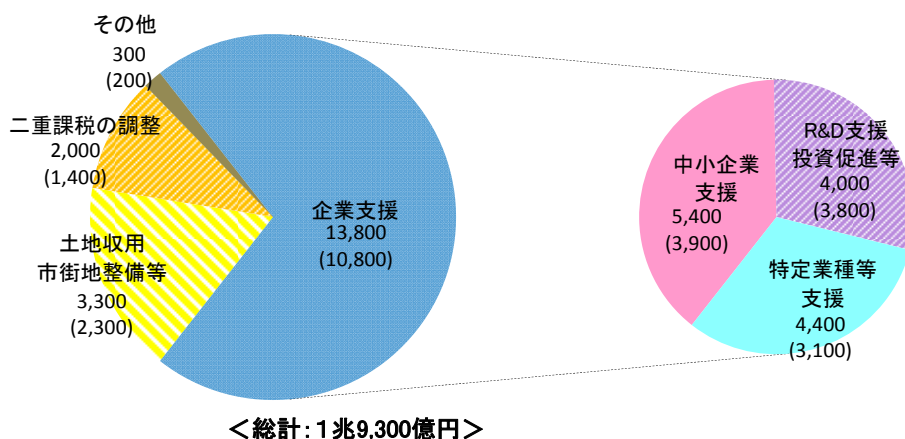
(図表3) 税効果別にみた租特による減収額(試算、億円)



(資料) 財務省「租税特別措置の適用実態調査の結果に関する報告書」、および、総務省「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」をもとに日本総合研究所作成

(図表4) 政策目的別にみた租特による減収額(試算、億円)

<国+地方>



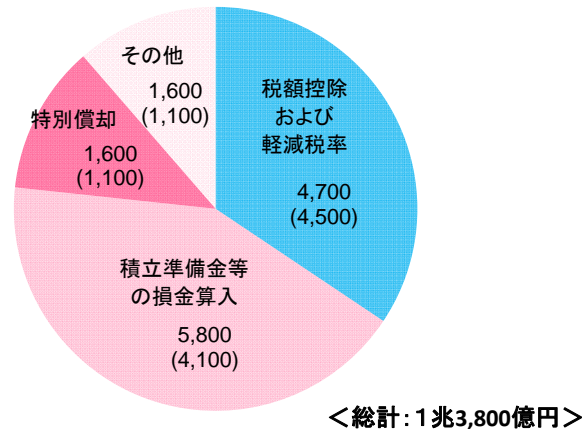
(資料) 財務省「租税特別措置の適用実態調査の結果に関する報告書」、および、総務省「地方税における税負担軽減措置等の適用状況等に関する報告書」をもとに日本総合研究所作成

(注1) 括弧内の数値は、国税における減収額。

(注2) 左グラフの「その他」には、「環境保全等」、「育児支援、雇用対策等」、「地域振興」も含まれる。



(図表5) 税効果別にみた「企業支援」の減収額(試算、億円)  
 <国+地方>



(資料) 財務省「租税特別措置の適用実態調査の結果に関する報告書」、総務省「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」をもとに日本総合研究所作成  
 (注) 括弧内の数値は、国税における減収額。

### (3) 適用件数1件当たり減税額(企業規模別、業種別)

最後に、適用件数1件当たりの減税額である。これを企業規模別、業種別という一般的な2つの切り口で試算する。なお、試算は、公平性の観点で問題が大きいと考えられる「企業支援」の租特のみを対象とし、企業規模別、業種別のデータがない地方税分については含めない。

#### ① 企業規模別(中小・中堅・大企業)

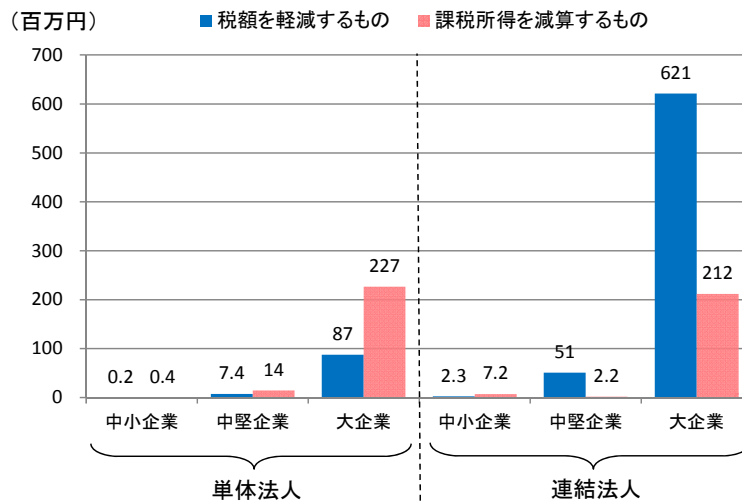
それでは、企業規模別の結果をみていこう。資本金を基準に、単体・連結法人をそれぞれ中小・中堅・大企業の三つに分けると、当然ながら、減税額は、総じて企業規模に比例して大きくなった(図表6)。次に、減税額を税負担能力の基準の1つである所得<sup>10</sup>と対比させ、減税率という形に置き換えた(図表7)。単体法人では、減税率が最も大きかった大企業(3.6%)と最も小さかった中堅企業(1.4%)の間で約2.5倍の開きがでた。連結法人<sup>11</sup>は、単体法人の大企業と比べると、減税率はやや低かったものの、税額軽減による減税効果だけを見れば、単体法人の大企業の約2倍だった。

#### ② 業種別

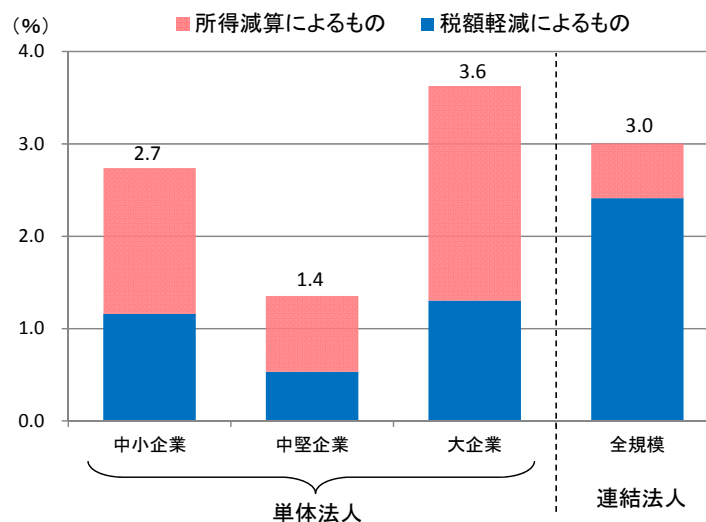
単体法人を対象を絞り、業種別の1件当たり減税額を試算した(図表8)。これをみると、業種ごとの減税額の開きが著しく大きいことがわかる。化学工業(1,490万円)、鋳業(1,430万円)、光学機械器具等製造業(1,040万円)、金融保険業(940万円)、石油製品製造業(720万円)、ゴム製品(460万円)、輸送用機械器具(330万円)、理化学機械器具等(300万円)の9業種では全業種平均(260万円)を上回った一方、その他の26業種では平均を下回った。ただし、減税額がとりわけ大きい業種のなかでも、業種によって適用を受けている租特の種類が異なる。例

<sup>10</sup> 所得は、国税庁「会社標本調査」の利益計上法人の申告総所得に租特による課税所得減算額を加算した。

<sup>11</sup> 「会社標本調査」には連結法人の企業規模別申告所得がないため、全規模のデータである。

**(図表6) 企業規模別にみた1件当たり減税額(試算)**


(資料) 財務省「租税特別措置の適用実態調査の結果に関する報告書」をもとに日本総合研究所作成  
 (注) 企業規模は資本金基準。中小は1億円以下、中堅は1億円超～10億円以下、大企業は10億円超。

**(図表7) 企業規模別にみた減税率(試算)**


(資料) 財務省「租税特別措置の適用実態調査の結果に関する報告書」、国税庁「会社標本調査」をもとに日本総合研究所作成

(注1) 減税率 = 租特による減税額 ÷ (利益計上法人の申告所得 + 租特による所得減算額) × 100  
 ただし、利益計上法人のみが租特の適用を受けたと仮定した。

(注2) 企業規模は資本金基準。中小は1億円以下、中堅は1億円超～10億円以下、大企業は10億円超。

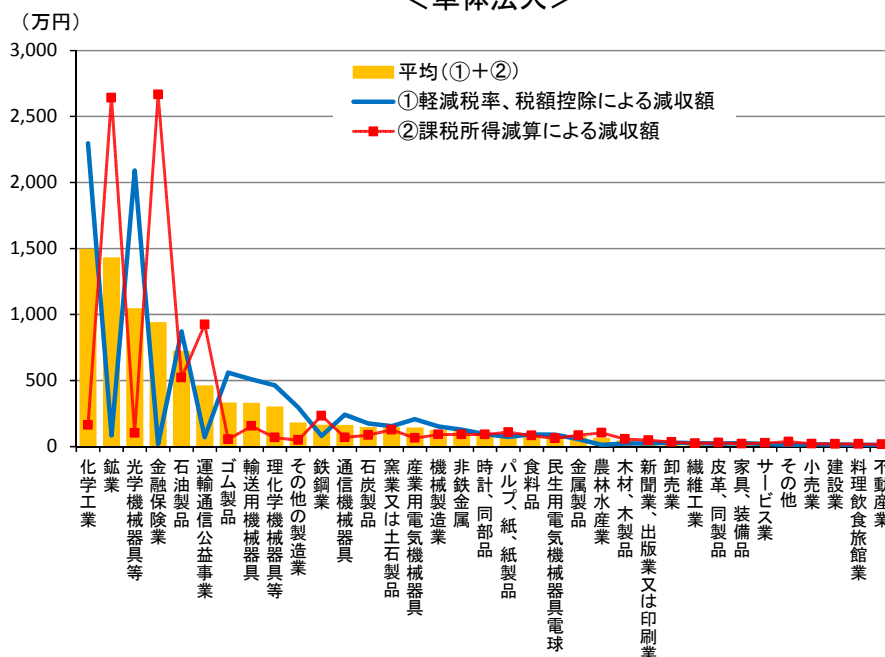
例えば、化学工業や光学機械器具などでは、「税額を軽減するもの」が中心である一方、鉱業、金融保険業などでは、「課税所得を減算させるもの」が中心である。

では、これらの業種は具体的にどのような租特の適用を受けているのだろうか。まず、化学工業、光学機械器具については、「試験研究を行った場合の法人税額の特別控除」、いわゆる研究開発税制である。その減税額は2,650億円と、「税額を絶対的に軽減するもの」による減税額(3,800億円)のうち、7割を占めており、業種別の減税額ランキングは、化学工業(958億円)、その他製造業(338億円)、輸送用機械器具(215億円)、光学機械器具等(153億円)となっている(図表9)。次に、

鉱業、金融保険業については、政策目的が「特定業種等支援」に分類される租特が減税額を押し上げている。例えば、鉱業では、「探鉱準備金又は海外探鉱準備金」（150 億円）、「海外投資等損失準備金<sup>12</sup>」（114 億円）、金融保険業では、「保険会社等の異常危険準備金<sup>13</sup>」（388 億円）、「特定の基金に対する負担金等の損金算入の特例<sup>14</sup>」（208 億円）などがある（図表 10）。ちなみに、「特定業種等支援」の租特には、古くに創設されたものが多いことを付け加えておく。

もともと、上記で示した 1 適用法人当たり減税額の数字は、優遇されている業種を示唆するものではあるが、企業規模別にみた場合と同様、減税の効果を絶対額でなく税負担能力との対比で測る必要がある。さらに、減税のインパクトとは別に、租特が業種内の法人の間でどの程度広範に適用されているのかという観点も重要である。そこで、減税率と適用法人数を法人数で除した適用率という 2 つの観点から比較をおこなった（図表 11）。グラフを見ると、減税率も適用率も業種によるバラつきが著しく大きいことがわかる。詳しくみていくと、家具、装備品、料理飲食旅館業、小売業などの多くの業種は、適用率 40%以下、かつ減税率 4%以下の範囲に収まっており、減税の恩恵は狭く、薄い。他方、石油製品、農林水産業は、適用率、減税率ともに高く、比較的大きなメリットを享受していると考えられる。なお、石炭製品は、適用率が 70%と業種のなかで最も高かったものの、減税率はかなり低かった。また、光学機械器具等に関しては、減税率が異常に高くなったが、これは研究開発税制で多額の減税を受けた会社が 1 社あったためである。

(図表8) 業種別にみた1適用法人当たり減税額(試算)  
＜単体法人＞



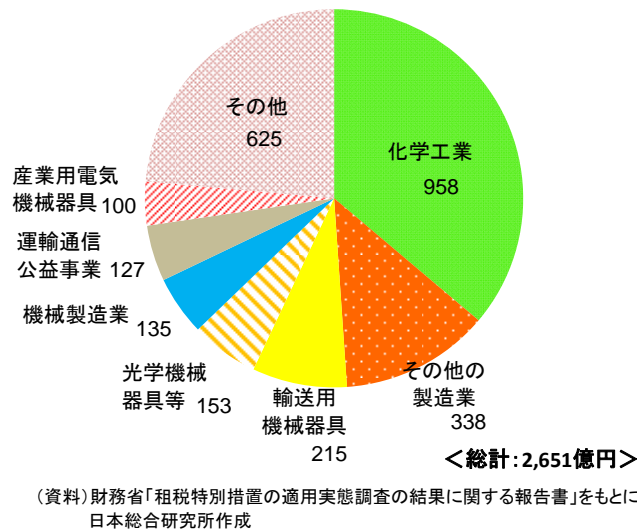
(資料) 財務省「租税特別措置の適用実態調査の結果に関する報告書」をもとに日本総研研究所作成

<sup>12</sup> 資源開発投資法人や資源探鉱事業法人などの株式等を取得した場合に、その取得額の 30%又は 90%を限度に準備金積立額の損金算入を認めるもの。

<sup>13</sup> 法律の規定による積立義務のある責任準備金のうち異常災害損失に備えるのものについて、正味収入保険料等に一定割合を乗じた金額を限度に準備金積立額の損金算入を認めるもの。

<sup>14</sup> 長期間にわたって使用される特定の基金等に係る負担金等を支出した場合に、支出時に全額損金算入を認めるもの。

(図表9) 研究開発税制の業種別減税額  
 <単体法人>

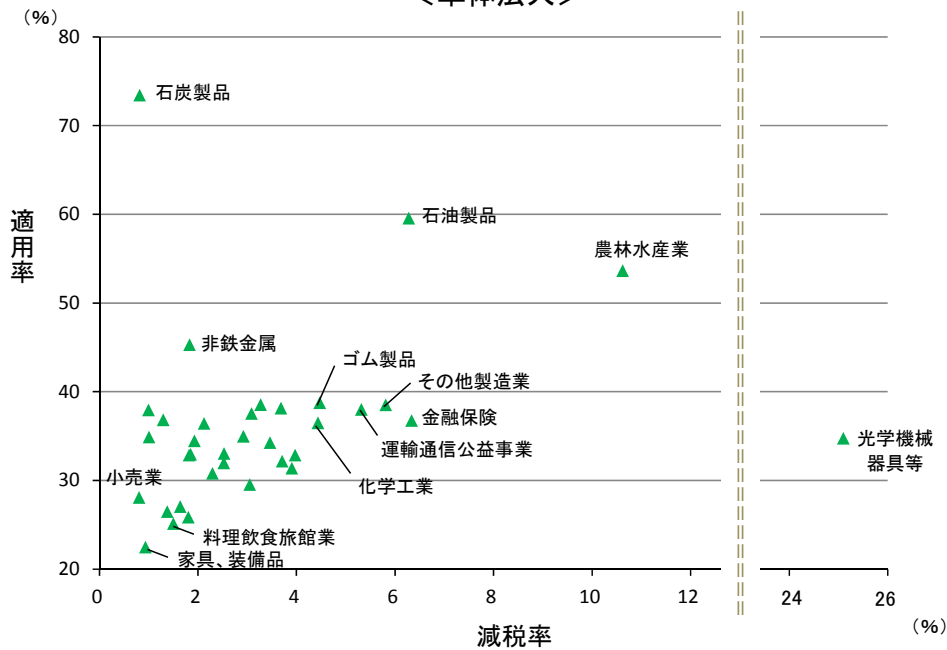


(図表 10) 「特定業種等支援」の租特とその創設年度、および減収額(億円)

主な適用業種	措置名	創設年度	減収額 (単体)
農業	農業生産法人の肉用牛の売却に係る所得の課税の特例	1967	50
	農業経営基盤強化準備金	2007	29
	農用地等を取得した場合の課税の特例	2007	14
	農地保有の合理化のために農地等を譲渡した場合の所得の特別控除	1971	0
鉱業	探鉱準備金又は海外探鉱準備金	1965	150
	海外投資等損失準備金	1964	114
	新鉱床探鉱費又は海外新鉱床探鉱費の特別控除	1965	51
	金属鉱業等鉱害防止準備金	1974	0
医療	特定の医療法人の法人税率の特例	1964	39
	医療用機器等の特別償却	1973	12
	社会保険診療報酬の所得計算の特例	1954	1
保険	保険会社等の異常危険準備金	1953	388
	特定の基金に対する負担金等の損金算入の特例	1998	208
	原子力保険又は地震保険に係る異常危険準備金	1961	190
電力	使用済燃料再処理準備金	1983	1,377
	原子力発電施設解体準備金	1990	55
海運	船舶の特別償却	1951	107
	対外船舶運航事業を営む法人の日本船舶による収入金額の課税の特例	2008	42
鉄道	新幹線鉄道大規模改修準備金	2002	100
その他	特別修繕準備金	1998	82
郵便	社会・地域貢献準備金	2006	0

(資料) 財務省「租税特別措置の適用実態調査の結果に関する報告書」、末永編(2012)などをもとに日本総合研究所作成

(図表11) 業種別の適用率、および減税率(試算)  
＜単体法人＞



(資料)財務省「租税特別措置の適用実態調査の結果に関する報告書」、国税庁「税務統計」をもとに日本総合研究所作成  
 (注1)適用率は、業種内で租特の適用を受けている法人の割合を示した。業種別の適用法人数を業種別の法人数で除した。  
 (注2)減税率については、図表7と同様に算出した。  
 (注3)「その他」業種は割愛した。

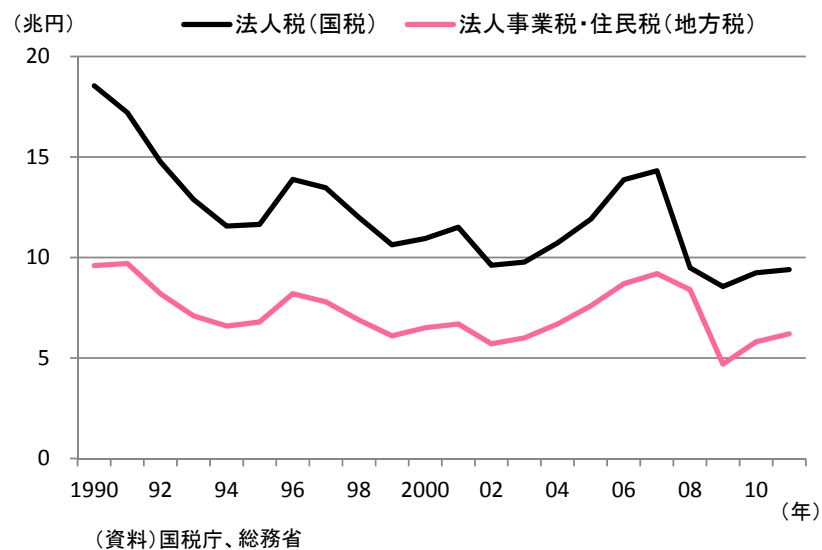
#### 4. インプリケーション

以上の結果より、直面する政策課題に対し、どのようなインプリケーションを得られるだろうか。

第一に、法人税率引き下げの財源としての企業向け租特見直しにあまり大きな期待はできない。企業向け租特による正味の減収額は、国、地方で最大1兆2,000億円である。しかも、このなかには、「土地収用、市街地整備等」(3,300億円)など社会インフラ整備に関わる租特も含まれており、その廃止には議論の余地がある。1兆2,000億円という数字は、2011年度の法人税収のおよそ7.7%に相当するが(図表12)、法人税率を1%引き下げた場合、国、地方で年間3,000~4,000億円の減収になるとされている。よって、企業向け租特を全て廃止して引き下げられる税率は3%程度であり、社会インフラ整備に関わる租特を残した場合、引き下げられる税率は2%程度であろう。

第二に、企業向け租特は、それが個別の企業・業種への優遇を超えて、経済・社会全体の発展に資するののかという観点から検証されなければならない。これまでみてきたように、租特は企業規模や特定業種への偏りが大きく、元来、不公平な性格を持つものである。本来、税制は公平、中立が原則であり、租特を存在させるならば、その恩恵が個別企業・業種を超えて、経済・社会に広範に及ぶということが条件になってくるといえよう。

(図表12)法人税収の推移



## おわりに

租特透明化法は、租特の抜本の見直しに向けて大きな一歩になるものである。租特の公表・報告という面でわが国のこれまでの取り組みは、諸外国と比べやや見劣りする感が否めなかったが<sup>15</sup>、租特透明化法に基づく報告書の作成・公表により、企業向け租特とその適用状況を網羅的かつ正確に把握することができ、企業向け租特に関して客観的データに基づいた議論ができるようになった。この意味で租特透明化法の意義は非常に大きい。他方、今後に向けてさらなる課題や改善点もみえてきた。

第一に、報告書の内容を充実させるべきである。報告書には、本稿で扱った視点や切り口はもとより、政策目的の検証を可能にするためには、租特を適用した企業とそうでない企業のそれぞれにおいて研究開発費、設備投資額といった追加的なデータが不可欠である。そうした観点から、現状公表されていない適用額上位10社の会社名は公開するべきではないか。

第二に、租特に関する中期的な増減収額を明らかにすべきである。租特には、課税のタイミングを遅らせるものなど、目先と将来の減収効果にギャップがあるものが含まれているにもかかわらず、現状、翌年度の増減収額しか公表されていない。これでは国民の誤解を招く恐れがある。租特の中期的な増減収額が公表され、税収見通しの透明性が増すことは、わが国の財政再建にとってもプラスになるはずである。

政府は、10月1日、与党税制改正大綱を発表した。その柱は、先端設備への投資を促す税制の創設、研究開発税制の拡充といった企業減税であり、法人税率に関しても、復興特別法人税の前倒しでの廃止について年内までに結論を下し、さらなる引き下げも「速やかに検討を開始する」と書かれている。

今回の税制改正大綱において、与党が法人実効税率引き下げに前向きな姿勢を示したことは評価

<sup>15</sup> 渡瀬[2008]を参照。

できよう。わが国の法人実効税率は諸外国と比して高い水準にあり、税率引き下げによってグローバル経済におけるわが国の立地としての魅力が高まり、結果として、雇用が生まれ、経済全体が活性化するという効果を期待できる。

もっとも、法人実効税率の引き下げは、課税ベースの拡大とセットで行われてきたのが欧州諸国のケースである。この観点からすれば、投資促進・研究開発税制などの租特のあり方についても同時に議論する必要があるだろう。租特は、業種・企業間で税負担の不公平が生じるほか、やや長い目でみて、資源配分に歪み生まれ、経済成長が阻害される恐れがあり、租特透明化法や企業向け租特に関する報告書は、本来、そうした租特の政策効果を検証し、適切な見直しを図る目的で作成されたものである。今回報告書の結果が十分に活用されないままに、消費増税による景気腰折れを回避するという観点から租特が大幅に拡充される形であり、中長期を見据えた法人税制全体の議論がおろそかになっていないかという疑問が残る。

今夏の参院選で自民党が大勝を収め、衆参における与野党のねじれ状態は三年ぶりに解消した。今こそ、政府は、法人実効税率引き下げや租特見直しなどの課税ベース拡大といった法人税制全体について腰をすえた議論をおこない、あるべき方向性を示すべきであろう。

## 参考文献

- [1] 石弘光 [2008] 『現代税制改革史』東洋経済
- [2] 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」（平成 20 年度海外行政実態調査報告書）
- [3] 金子宏 [2012] 『租税法 第 17 版』弘文堂
- [4] 北野弘久 [1972] 『現代税法の構造』勁草書房
- [5] 近藤俊之 [2009] 「租税特別措置の見直し・透明化に向けた今後の課題 ―国税の租税特別措置を中心に―」『経済のプリズム』
- [6] 佐藤英明 [1997] 「租税優遇措置」『現代の法 8 政府と企業』岩波書店
- [7] 末永英男編著 [2012] 『「租税特別措置」の総合分析』中央経済社
- [8] 畠山武道 [1990] 「租税特別措置とその統計 ―日米比較―」『租税法研究（租税特別措置と土地税制）』18 号
- [9] 渡瀬義男 [2008] 「租税優遇措置 ―米国におけるその実態と統制を中心として―」『リファレンス』

