

# 租税特別措置の実態と分析

—法人税関連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

## 目 次

1. はじめに
  2. 租税特別措置とは
    - (1) 租税特別措置の定義と範囲
    - (2) 租特のメリット・デメリット
  3. 租特透明化法と適用実態調査報告書
    - (1) 租特透明化法
    - (2) 適用実態調査の結果に関する報告書
  4. 租特の分類、集計、分析
    - (1) 政策目的別分類
    - (2) 減収額の試算
    - (3) 適用件数1件当たり減税額（企業規模別、業種別）
  5. インプリケーション—今後の議論に向けて—
  6. おわりに
- 【補論1】 地方税における税負担軽減措置等による減収額試算  
【補論2】 減収額の試算方法

## 要 約

1. 2013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。
2. 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かかわるもの、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やそれに類するもののうち税負担にかかわるもの、の三つがある。

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1に、公平・中立・簡素という租税原則から逸脱する、第2に、課税ベースを浸食し、税収減につながる、第3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。
3. 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付けるものである。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。
4. 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、(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」の七つに整理でき、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。
5. 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。

6. 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る。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二つの観点からは、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。
7. 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1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、すべて廃止して引き下げられる税率は3%程度である。第2に、租特見直しについては、①租特が単なる産業保護政策になっていないか、②租特を残すとしても租特の対象を一段と絞り込み、重点的かつ時限的に適用するべきではないか、という二つの点から検証が求められる。第3に、企業規模別にみると、政府の企業支援策において、中堅企業がエアポケットのように漏れている可能性がある。企業の成長段階に応じた切れ目のない支援になっているかという観点から、政策を再点検する必要があるだろう。第4に、租特に関する議論を深めるためには、調査結果の開示内容の改善や租特による減収見込額の透明性向上が必要である。
8. 以上、本論では法人税関連の租特について扱ったが、補論2では地方税における税負担軽減措置等による減収額の試算を行った。減収額はトータルで1兆1,200億円となり、これは企業向け租特によるネットの減収額に匹敵する規模になった。内容としては、住宅の取得や保有に関する負担軽減措置や運輸や電気・ガスなどインフラ業種への支援が中心である。

## 1. はじめに

安倍政権の掲げる成長戦略において法人税制改革が重要課題の一つになっている。なかでも経済界から要望が強く、国内外の関心を集めているのが諸外国と比して高いとされる法人実効税率の引き下げである。2014年度の税制改正大綱では復興特別法人税が前倒しで廃止されることになったが、ベースとなる税率は依然高い水準にあり、立地競争力の向上などの観点から更なる引き下げが検討される見込みである。その代替財源確保策として租税特別措置の見直しを含めた課税ベースの拡大余地についても議論が展開されることとなろう。

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。折しも2013年3月、2010年に成立した租特透明化法に基づき、租税特別措置に関する報告書が初めて公表された。租特透明化法とは、租特のなかでも企業向けの減税措置を対象として、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り、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といったデータが記載される。

企業向け租特に関しては、公平、中立、簡素という租税原則に反し、税収を損なうにもかかわらず、その効果が十分に検証されていないという指摘がかねてよりなされてきた。企業向け租特を見直すことは、税率引き下げの財源を確保するという観点から不可欠であるものの、本質的には、公平、中立、簡素という租税原則により忠実な法人税制を構築するという観点から追求されるべきであり、極めて重要な課題である。報告書が公表されたことによって租特の政策効果が定量的に示されれば、租特の抜本的な見直しにつながり、税制として望ましい方向性に向かうとともに、更なる法人税率の引き下げへの道筋がみえてくる。

もっとも、こうした期待とは裏腹に報告書の結果はそのままでは活用することができない。なぜなら、そのほとんどが個々の租特の原データの羅列に過ぎず、見直しに不可欠なデータに関する考察や分析が全くと言っていいほど加えら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、2章では、租特について解説する。続く3章では、租特透明化法と報告書について説明し、4章では、報告書のデータを分類、集計、分析する。5章は、それを受けたインプリケーションである。

## 2. 租税特別措置とは

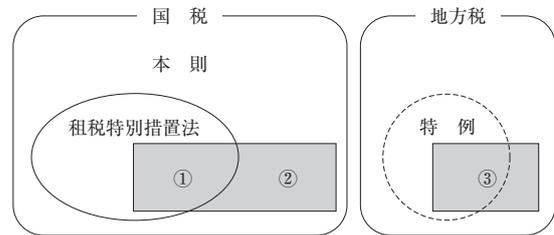
### (1) 租税特別措置の定義と範囲

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（注1）、すなわち政策税制措置といえる。具体的には、租特に該当するものとして以下の三つがある。

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かかわるものがある。次に、②国税の本則のなかにも、①と同じ意味合いを

持つ特例措置が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やそれに類するものうち、税負担にかかわるものがある（図表1、注2）。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、②については何を租特と解釈するか判断が非常に難しいため、分析の対象は①と③に絞る。

（図表1）広義の租税特別措置の範囲イメージ



（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（注3）。

メリットは、政策手段としての利便性の高さという点にはほぼ集約できる。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、それらは以下の3つに整理できる。

### 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ふ副作用を伴う。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。1章で述べたように、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。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べきという意見があるためである。もっとも、企業向け租特の実態や減収額が掴めないなか（注4）、租特見直しでどの程度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、とく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。

(注1) 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がら、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。

(注2) 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。

(注3) ここでの議論は、北野 [1972]、佐藤 [1997]、畠山 [1990] などを参考にした。

(注4) 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。

## 3. 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(注5)。その法律に基づき、2013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「租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2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、すべてが減税額を意味するわけではないということである。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、その内容は、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えない。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是非は議論できない。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、個々の措置について掘り下げるだけではなく、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。

（注5）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。

## 4. 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

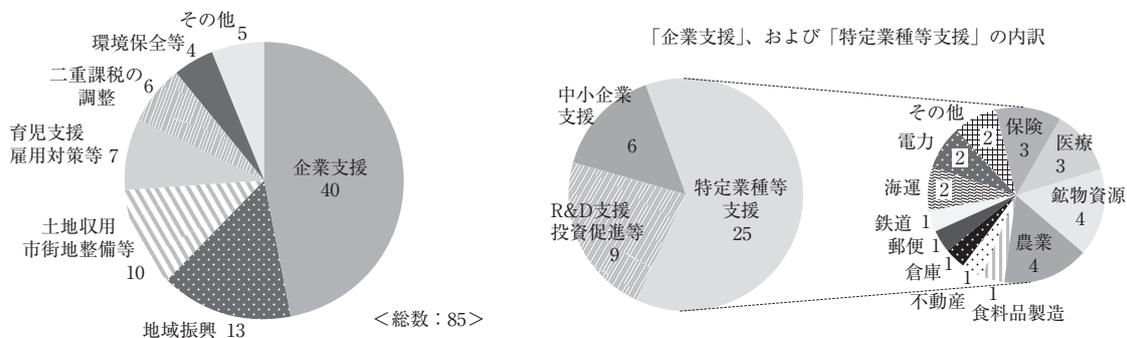
まず、租特を政策目的別に分類する。報告書には、措置名、措置の概要といった情報はあっても、租特の政策目的については明示されておらず、一見しただけでは租特が何のために使われているのかが把握できない。そこで、措置ごとにその内容を吟味したうえで政策目的を特定し、その政策目的に基づいて租特を分類した。その結果は、以下の通りである（注6、図表2）。

- 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）の四つで半数以上を占めた。

（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」をもとに日本総合研究所作成

## （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（注7）、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、適用額をそのまま減収額とした。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、総務省が発表した「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（注8）。

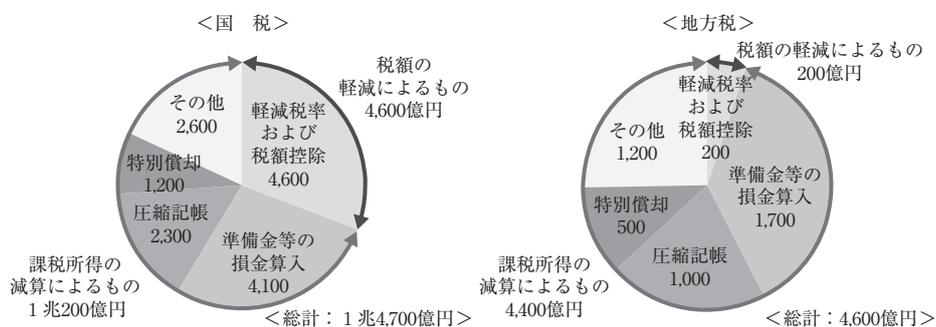
それでは、試算結果をみてみよう。租特による減収額は、国が1兆4,700億円、地方が4,600億円となり、国・地方合わせて1兆9,300億円になった（図表3）。国税については、「軽減税率、および税額控除」（4,600億円）が全体の30%超のシェアとなった。以下、「準備金（注9）等の損金算入」（4,100億円）、「圧縮記帳（注10）」（2,300億円）、「特別償却」（1,200億円）と続いた。

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、正味の減税額は、多めに見積もっても1兆2,000億円程度である（注11）。

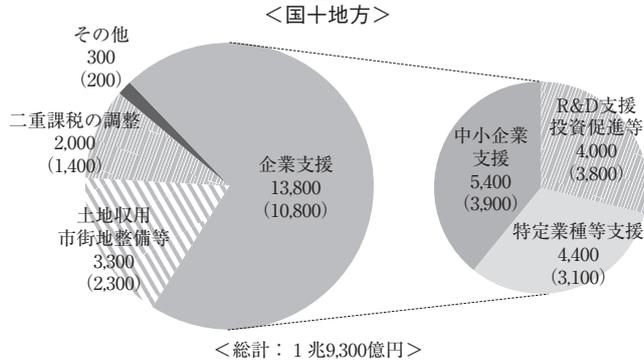
ちなみに、政策目的別の減収額をみると、「企業支援」（1兆3,800億円）が全体の70%超と大部分を占め、その内訳は、「中小企業支援」（5,400億円）、「特定業種等支援」（4,400億円）、「R&D支援、投資促進等」（4,000億円）である（図表4）。「企業支援」の減収額の中身をみると、「軽減税率、および税額控除」（4,700億円）、「積立準備金等の損金算入」（5,800億円）が全体の75%超を占めている（図表5）。

（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）

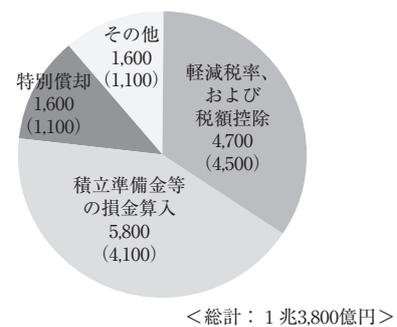


（資料）財務省「租税特別措置の適用実態調査の結果に関する報告書」、および、総務省「地方税における税負担軽減措置等の適用状況等に関する報告書」をもとに日本総合研究所作成

（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。

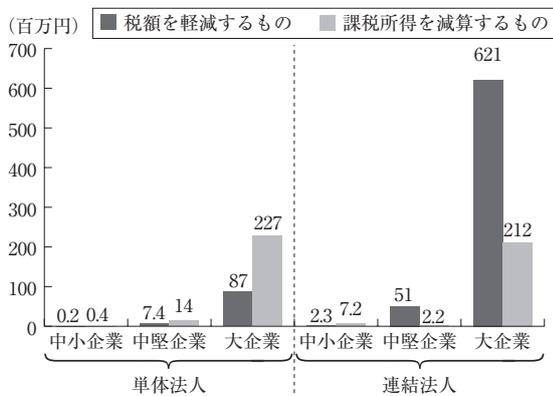
### （3）適用件数1件当たり減税額（企業規模別、業種別）

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二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）

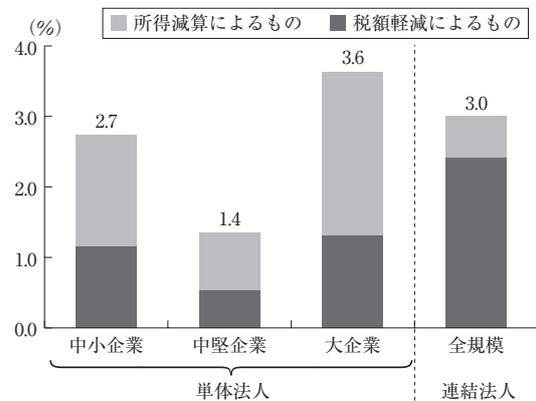
資本金を基準に、単体・連結法人をそれぞれ中小・中堅・大企業の三つに分けると、当然ながら、減税額は、総じて企業規模に比例して大きくなった（図表6）。次に、減税額を税負担能力の基準の一つである所得（注12）と対比させ、減税率という形に置き換えた（図表7）。単体法人では、減税率が最も大きかった大企業（3.6%）と最も小さかった中堅企業（1.4%）の間で約2.5倍の開きがでた。連結法人（注13）は、単体法人の大企業と比べると、減税率はやや低かったものの、税額軽減による減税効果だけをみれば、単体法人の大企業の約2倍だった。

（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）



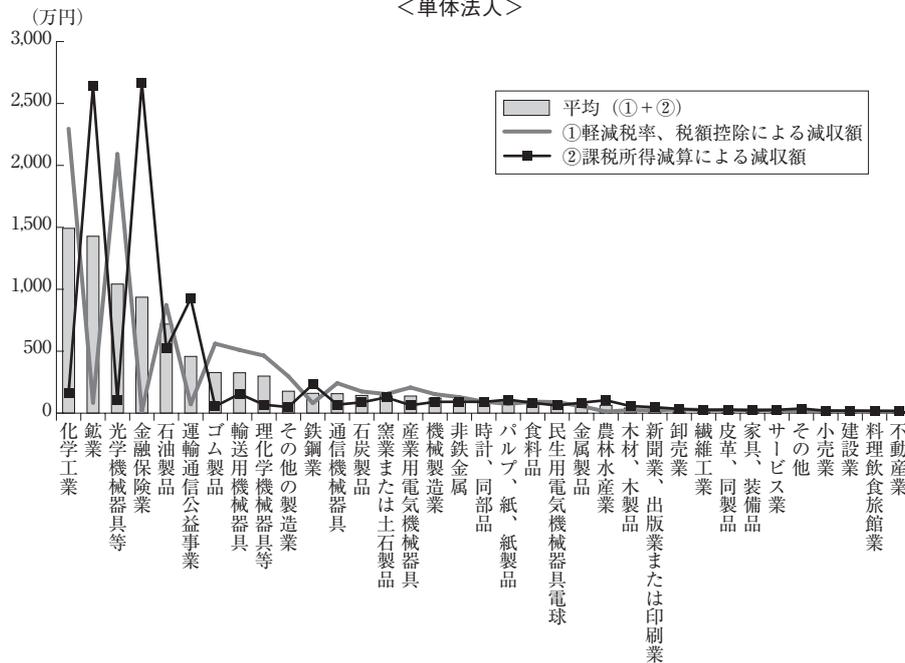
（資料）財務省「租税特別措置の適用実態調査の結果に関する報告書」、国税庁「会社標本調査」をもとに日本総合研究所作成  
 （注1）減税率=租特による減税額÷(利益計上法人の申告所得+租特による所得減算額)×100  
 ただし、利益計上法人のみが租特の適用を受けたと仮定した。  
 （注2）企業規模は資本金基準。中小は1億円以下、中堅は1億円超～10億円以下、大企業は10億円超。

### ②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）、鉱業（1,430万円）、光学機械器具等（1,040万円）、金融保険業（940万円）、石油製品（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においても、業種によって適用を受けている租特の種類が異なる。例えば、化学工業や光学機械器具等では、「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、光学機械器具等については、「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2,651億円と、「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

(図表8) 業種別にみた1適用法人当たり減収額 (試算)  
 <単体法人>



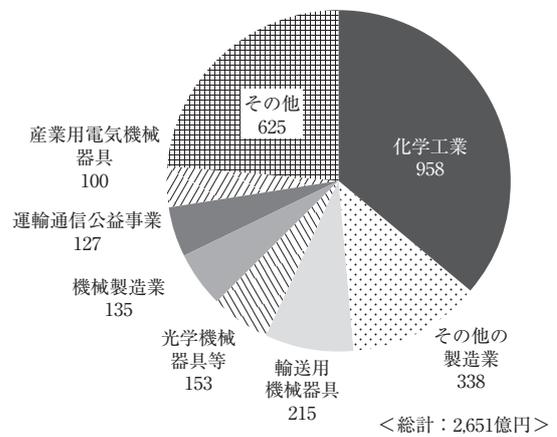
(資料) 財務省「租税特別措置の適用実態調査の結果に関する報告書」をもとに日本総合研究所作成

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(注14)」(114億円)、金融保険業では、「保険会社等の異常危険準備金(注15)」(388億円)、「特定の基金に対する負担金等の損金算入の特例(注16)」(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。

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

(図表9) 研究開発税制の業種別減税額  
 <単体法人>



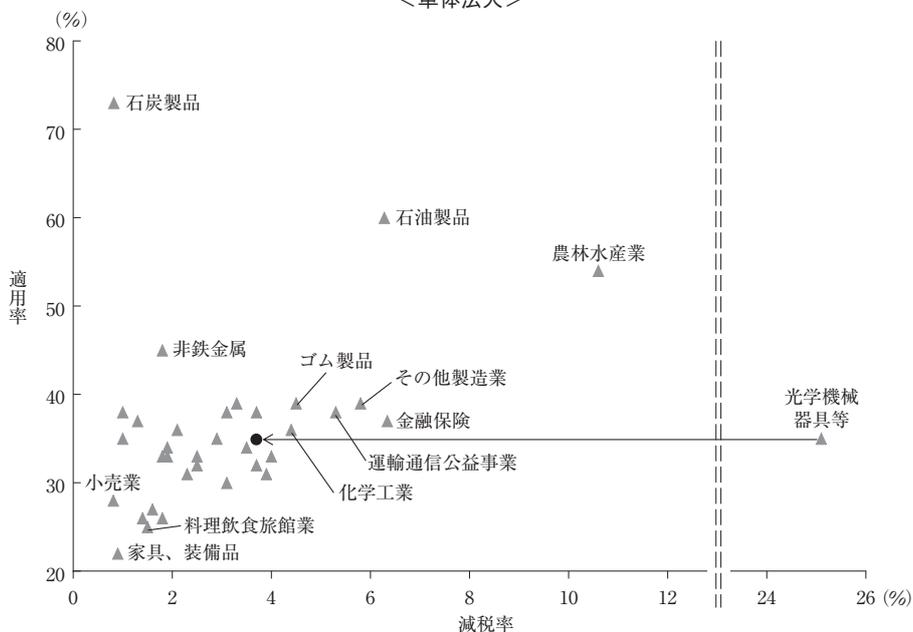
(資料) 財務省「租税特別措置の適用実態調査の結果に関する報告書」をもとに日本総合研究所作成

(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かかわ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	探鉱準備金または海外探鉱準備金	1965	150
	海外投資等損失準備金	1964	114
	新鉱床探鉱費また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算入の特例	1998	208
	原子力保険または地震保険にかかわる異常危険準備金	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もの。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」の業種は割愛した。

(注4) 光学機械器具等の丸印は、研究開発減税の高額適用があった1件を除いた場合。

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ているが、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（注17）。

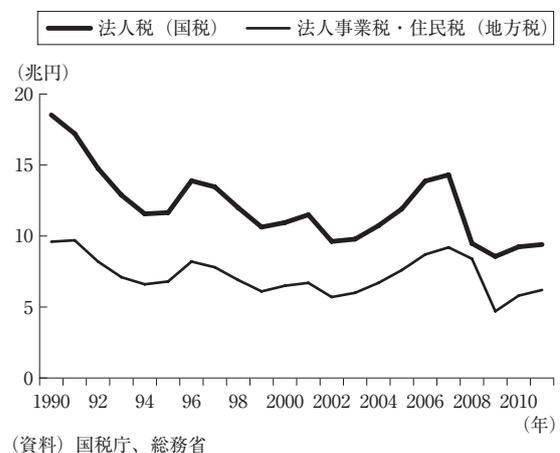
- (注6) 政策目的が複数あると考えられるものに関しては、そのなかで最も重要と思われるものに分類した。こうした政策目的別の分類に関しては、恣意性は免れない。
- (注7) 租税特別措置法は、国税における特例だが、地方税の法人事業税、法人住民税は、それぞれ法人税の課税所得、法人税額をベースに算出されるためである。
- (注8) 詳細な推計方法は、同報告書の「2. 適用実態調査情報に基づき推計した租税特別措置等の影響額（道府県民税、事業税、市町村民税、地方法人特別税）の状況」の注釈部分を参照。
- (注9) 準備金とは、将来における多額の支出または損失の準備として準備金勘定に積み立てる金額のこと。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。
- (注10) 圧縮記帳とは、固定資産が取用され、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。
- (注11) ここで控除したものは、「圧縮記帳」（3,300億円）、「特別償却」（1,700億円）、および「準備金等の損金算入」に含まれる「中小企業の貸倒引当金」（2,200億円）である。「準備金等の損金算入」をすべて差し引いた場合、正味の減収額は8,500億円程度になる。
- (注12) 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。
- (注13) 「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。
- (注14) 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%または90%を限度に準備金積立額の損金算入を認めるもの。
- (注15) 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。
- (注16) 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。
- (注17) 以上の分析には一つ留意点がある。この分析は国税庁の統計年報の業種別分類と適用実態調査の報告書の業種別分類とに相違がないことを前提としており、これは、法人税申告書と適用額明細書を一緒に提出する形になっていることなどを踏まえると妥当であろう。しかし、実際には、両者の分類が異なると考えられる業種があり、例えば、農林水産業は、統計年報における利益計上法人はわずか6,485（事業年度数）だが、「中小企業等の法人税率の特例」の適用件数は9,165件ある。その原因は不明であるが、整合性の観点で問題があり、解明されるべきである。

## 5. インプリケーション—今後の議論に向けて—

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1に、法人税率引き下げの財源として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。1兆2,000億円は、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3,000億～4,000億円の減収になるとされる。よって、企業向け租特をすべて廃止して引き下げられる税率は3%程度である。

（図表12）法人税収の推移



ただし、租特を見直して課税ベースを拡大する、税率を引き下げるといふこと自体は不断に追求されなければならない。租特に代わり税率を引き下げること、すべての法人が税負担軽減のメリットを享受できるほか、公平・中立（効率）・簡素という租税原則により忠実な税体系になるためである。

第2に、租特見直しについては、以下の二つのポイントから検証する必要がある。まず、租特が単なる産業保護政策になっていないかという点である。図表10が示すように、とりわけ「特定業種等支援」の租特は、農業、鉱業、医療、保険、インフラなど公共的な業種を対象としており、それゆえに正当化されやすく、既得権益化しやすい。こうした租特は古くに創設されたものも多く、政策目的の今日的意義に立ち返って租特の是非を検証する必要がある。次に、租特を残すとしても、その対象を一段と絞り込むべきではないかという点である。図表11をみると、程度の差こそあれ、幅広い業種が租特の適用を受けている。例えば、租特の目的を経済成長の追求のみとしたうえで、対象業種や企業を絞り込み、重点的に時限を区切って適用するというのも一つの戦略になろう。

第3に、企業規模別にみた際、政府の企業支援策において、中堅企業がエアポケットのように漏れている可能性がある（注18）。図表7で示したように、租特による減税率は、大企業3.6%、中小企業2.7%に対し、中堅企業1.4%である。これは単年度の結果であり、確定的なことは言いにくいものの、中小企業には軽減税率があり、大企業には研究開発税制がある一方、中堅企業を対象を絞った租特が見当たらないことを反映していると推測できる。これは、企業の成長段階に対する切れ目ない支援という観点から問題があるといえる。租特をはじめとし、切れ目ない支援という観点から政策を再点検する必要がある（注19）。

こうした議論を今後深めるためには、第4に、調査結果の開示内容の改善や租特による減収見込額の透明性向上などが必要である。まず、企業支援を目的とする租特については効果が定量的に示される必要があるが、現状、報告書にはそれに足る情報が無い。租特の適用企業と未適用企業、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り、そうした観点から少なくとも報告書で個別の適用額が開示されている上位10社については併せて会社名の公開を検討すべきであろう（注20）。

次に、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。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り、租特の中期的な増減収額を公表すべきである。

（注18）「中堅企業」に明確な定義はないが、ここでは資本金1億円超～10億円以下の企業を念頭に置いている。なお、日銀の短観などでは中堅企業を1億円以上10億円未満として区分している。

（注19）その際、企業の税負担についても併せてみる必要がある。租税特別措置法や法人税法においては、資本金1億円以下の企業を中小企業、1億円超を大企業と定義しており、大企業になった途端に税負担が重くなるというケースが起こり得る。例えば、本則の法人税率は、中小企業19%に対し、大企業25.5%。さらに大企業は法人事業税における外形標準課税の対象でもある。

（注20）個社名が公表されていない最大の理由は、個社名が公になれば、その企業が例えば研究開発にどれだけ投じたのかが推測できるため、企業が租特の利用に二の足を踏むのではないかと懸念されたためである。もっとも、研究開発費については財務諸表等で公表されている場合がほとんどである。

## 6. おわりに

本文でも述べてきたように、租特は、業種・企業間で税負担の不公平が生じるほか、長い目でみて資源配分に歪みをもたらし、経済成長を阻害する恐れがある。にもかかわらず、いったん創設されると廃止が困難であり、十分な検証なしに長期間存続している租特は少なくない。租特透明化法や企業向け租特に関する報告書の主要な目的は、租特の政策効果を検証し、適切な見直しを図ることを通して、こうした構図にメスを入れることにあった。

もっとも、2014年度の税制改正大綱をみると、消費増税による景気腰折れ回避という観点から、先端設備への投資を促す設備投資税制の創設や研究開発税制、所得拡大促進税制の拡充など企業向けの租特が大幅に拡充された。今次の改正大綱には、今回の租特に関する報告書の結果が活用された形跡はほとんど見当たらないほか、中長期を見据えた議論が十分に行われないうまに与党の税制調査会主導で決定された印象を受ける。政府が企業の新陳代謝の促進、経済の活性化を本気で掲げるのであれば、租特の抜本的な見直しに着手することは避けて通れないといえよう。

### 【補論1】 地方税における税負担軽減措置等による減収額試算

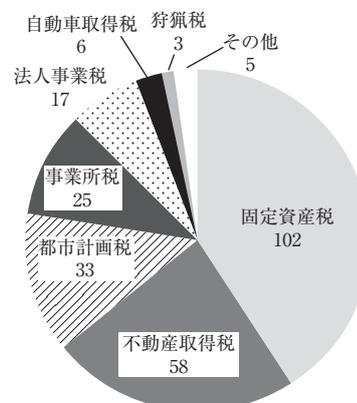
本論では、国税における企業向け租税特別措置がどれだけ税収を毀損しているのかについてみた。ここでは、地方税法における租特、より正確に言えば税負担軽減措置等について、どれだけ地方税の減収をもたらしているのかを試算した。

2013年3月、租特の適用実態調査報告書が公表されると同時に、総務省から「地方税における税負担軽減措置等の適用状況に関する報告書」（以下、報告書）が公表された。これは、2010年に租特透明化法の成立にあわせて地方税法が改正され、地方税における税負担軽減措置等についても、その適用額を国会に報告することが義務付けられたためである。

まず、報告書の内容について簡単に紹介しよう。報告書は2011年度に関する調査で、税目別に「特例名」、「制度の概要」、「適用期限」、および「適用総額」などの情報が記載されている。税負担軽減措置等は全部で249項目あり、税目別にみると、固定資産税、不動産取得税、都市計画税、事業所税、法人事業税などの軽減措置等が大半を占める（図表13）。

ただし、この報告書は、租特の適用実態調査報告書と異なり、税負担軽減措置等の適用を受ける個人・企業から適用額の情報に直接集めて作成されたわけではなく、税負担軽減措置等の適用額以外の情報、すなわち、どのような個人・企業がどの程度適用を受けているのかといった情報は盛り込まれていない。さらに、租特の報告書と同じく、適用額はそのすべてが減税額を意味するわけではなく、軽減措置等による減収額は一目ではわからない。ちなみに、以前は総務省から「非課税等特別措置」の減収見込

(図表13) 税負担軽減措置等の数 (税目別)



(資料) 「地方税における税負担軽減措置等の適用状況に関する報告書」

(注) 「その他」は、個人事業税、軽油引取税、自動車税、鉦区税、個人住民税。

額が公表されていたが、最近では公表されていない。

それでは、減収額の試算に移ろう。まず、試算方法としては、税目とその適用額の内容に応じて措置ごとに減収額を算出し、積み上げるといった形をとった。基本的には、適用額が課税対象となる金額であるものについては適用額に標準税率を乗じ、適用額が税額であるものについては、それを減収額として用いた。

次に、試算結果だが、減収額はトータルで1兆1,210億円になった(図表14)。税目別の内訳をみると、不動産取得税が3,889億円、固定資産税、自動車取得税がともに2,409億円である。個別の措置についてみると、減収額の大きい順に「宅地評価土地の取得にかかわる特例」が2,639億円、「自動車取得税の時限的な税率軽減措置」が1,603億円、「新築住宅にかかわる特例措置」が1,274億円、「社会保険診療報酬の益金・損金不算入措置」が1,070億円となっている(図表15)。

1兆1,210億円という規模は、企業向け租特によるネットの減収額(最大1兆2,000億円)に匹敵し、地方税収全体の3.1%(2011年度決算ベース)にあたる。

なお、こうした地方税における税負担軽減措置等の見直しは、国税の租特よりも難しいと言える。

なぜなら、税負担軽減措置等は、住宅の取得や保有に関する負担軽減など個人向けの措置が多いほか、運輸や電気・ガスなどインフラ業種への支援も多い。その意味で企業向け租特よりも税負担軽減措置等の縮減・廃止は容易ではないからである。加えて、税負担軽減措置等は地方の税収を毀損するにもかかわらず、地方自身がそれを決められるわけではないからである。地方税法は国が地方税について定めた法律であり、税負担軽減措置等も国主導で策定される。したがって、税負担軽減措置等については、適用者に関する情報を明らかにするなどにより透明性を高め、租特と一体的に見直す必要があることは言うまでもないが、より根本的には国と地方の在り方そのものから議論を掘り起こすことが求められよう。

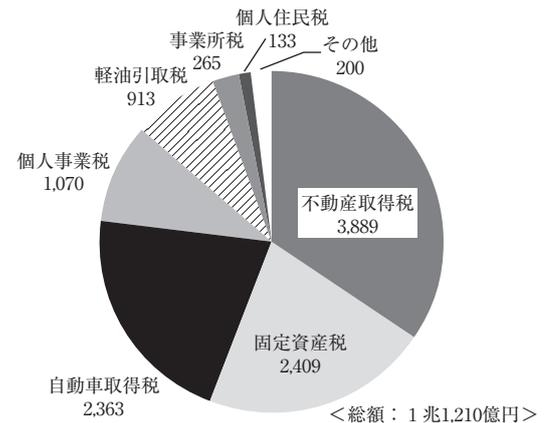
## 【補論2】減収額の試算方法

ここでは、本論で扱った企業向け租特、および補論で扱った税負担軽減措置等の試算方法に関して、より詳細に解説する。

### 1. 企業向け租特

租特によって税負担を軽減する方法が異なるため、それに応じて適用実態調査報告書に記載されている「適用額」が何を意味するのかも異なってくる。そのため、租特を下記の種類ごとに分類し、それぞれ

(図表14) 税負担軽減措置等による減収額(税目別)



(資料) 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」、総務省「事業税における社会保険診療等に係る特例措置について」をもとに日本総合研究所作成

(注1) 「その他」には、法人事業税、自動車税、都市計画税、鉦区税、狩猟税が含まれる。

(注2) 税率は標準税率を使用。

(注3) 個人事業税には、法人事業税による減収額が一部含まれる。

(図表15) 主な税負担軽減措置等とその減収額

税目	特例名	概要	減収額 (億円)
不動産取得税	宅地評価土地の取得にかかわる特例措置	宅地評価土地（宅地および宅地比準土地をいう。）を取得した場合には、不動産取得税の課税標準を1/2とする。	2,639
自動車取得税	自動車取得税の時限的な税率軽減措置	一定の排ガス性能および燃費性能を有する自動車（新車に限る。）について、税率を75%または50%軽減する。	1,603
固定資産税	新築住宅にかかわる特例措置	新築住宅に対する固定資産税について、次の割合を減額する。 最初の3年度分 1/2	1,274
個人・法人事業税	社会保険診療報酬の益金・損金不算入措置	医療等を行う個人・法人については、社会保険診療につき支払を受けた金額は益金の額に算入せず、社会保険診療にかかわる経費は損金の額に算入しない。	1,070 (注)
軽油引取税	軽油引取税の課税免除の特例措置	船舶・鉄道・軌道車両・農業・林業等の動力源等の用に供する軽油の引取りに対して、免税証の交付等があった場合に限り、軽油引取税を課さないものとする。	913
自動車取得税	自動車取得税の時限的な非課税措置	一定の排ガス性能および燃費性能を有する自動車（新車に限る。）について、非課税とする。	735
不動産取得税	住宅および土地の取得にかかわる税率の特例措置	住宅および土地の取得が行われた場合には、不動産取得税の標準税率を3%とする。	679
不動産取得税	一定の住宅用地にかかわる税額の減額措置の期間要件を緩和する特例措置	新築住宅用の土地にかかわる減額措置の適用がある期間について、土地の取得から住宅の新築までの期間を3年以内とする。	420
個人住民税	分離課税にかかわる所得割の額等の特例措置	源泉分離課税とされている退職所得にかかわる個人住民税の税額については、その10%の税額控除をする。	133
事業所税	倉庫業法に基づく倉庫業者の事業用倉庫にかかわる資産割の特例措置	倉庫業者が事業の用に供する倉庫について、事業所税の資産割の課税標準を4分の3控除する。	104
固定資産税	公共の危害防止のために設置された施設または設備にかかわる特例措置	公害防止施設に対する固定資産税の課税標準額を、それぞれ次の通りとする。 ①水質汚濁防止法に規定する特定施設等を設置する工場、事業場の汚水または廃液の処理施設等 価格の1/3 ②大気汚染防止法に規定する指定物質排出施設から排出、飛散する指定物質の排出、飛散の抑制に資する施設 価格の1/3 ③ごみ処理施設および一般廃棄物の最終処分場 価格の1/2 ④産業廃棄物処理施設 価格の1/3 ⑤公共下水道の使用者が設置した除害施設 価格の3/4	91
固定資産税	鉄道事業者等が敷設した新規営業路線の線路設備等にかかわる特例措置	鉄道事業者、軌道経営者、(独) 鉄道建設・運輸施設整備支援機構が新たに敷設した鉄軌道にかかわる線路設備、電路設備等に対する固定資産税の課税標準額を次の通りとする。 最初の5年度分 価格の1/3、その後の5年度分 2/3	90
固定資産税	国際路線に就航する航空機にかかわる特例措置	国際路線に就航する一定の航空機で航空法の許可を受けた者が運航するものに対する固定資産税の課税標準額を次の通りとする。 価格の1/5	90
固定資産税	一般電気事業者等が新設した変電所または送電施設にかかわる特例措置	一般電気事業者等が新たに建設した変電所または送電施設の用に供する一定の償却資産に対する固定資産税の課税標準額を次の通りとする。 ・変電所 最初の5年度分 価格の3/5、その後の5年度分価格の3/4 ・送電施設 最初の5年度分 価格の1/3、その後の5年度分価格の2/3	85
固定資産税	日本郵政公社から承継された一定の固定資産にかかわる特例措置	郵便事業株式会社および郵便局株式会社が所有する固定資産のうち、日本郵政公社の出資にかかわるものに対する固定資産税の課税標準額を次の通りとする。 価格の1/2	80

(資料) 「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」、「事業税における社会保険診療等にかかわる特例措置について」、「道府県税の課税状況等に関する調」(いずれも総務省) などをもとに日本総合研究所作成

(注) 「社会保険診療報酬の益金・損金不算入措置」による減収額は、総務省による試算値。

れについて減収額を算出する (図表15、16、17)。

<税率を軽減するもの (軽減税率)>

⇒適用額は軽減税率の対象所得金額。減収額は、適用額に本則税率と軽減税率の差を乗じて算出。

<税額を控除するもの (税額控除)>

⇒適用額は税額が控除される額。減収額は、適用額そのものである。

<課税所得を減算するもの (特別償却、圧縮記帳、準備金、貸倒引当金、その他)>

⇒適用額は損金に算入される（算入できる）額。減収額は、適用額に法人税率30%を乗じて算出。

※中小企業者等については、所得金額のうち年800万円以下の金額には本則22%の税率が適用されるものの、正確に試算するのは難しいため、今回は一律30%で計算した。それにより、試算値は過大

(図表16) 租特の種類ごとの適用額、減収額、および試算方法

(億円)

租特の種類	適用額/内容		減収額/試算方法	
軽減税率 中小企業向け 特定医療法人向け	24,028 (23,540) (488)	軽減対象所得金額	981 (942) (39)	適用額×軽減税率分 軽減税率分：4% (22%-18%) 軽減税率分：8% (30%-22%)
税額控除	3,574	税額控除額	3,574	適用額=減収額
特別償却 <sup>(注)</sup>	3,952	特別償却限度額	1,186	適用額×法人税率30%
圧縮記帳	7,548	損金算入額	2,264	
準備金	8,627	積立額のうち損金算入額	2,588	
貸倒引当金	4,989	繰入限度額	1,497	
その他	8,758	損金算入額など	2,627	

(資料) 適用額は、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」の数値。減収額は、上記報告書をもとに日本総合研究所試算

(注) 特別償却については、実際の償却額が償却限度額に達しないこともあり、減収額がその分過大に試算される可能性がある。ただし、限度額まで償却しなかった場合、その不足分について翌年度への繰越を認める租特があり、今回の試算では、その租特の適用額、すなわち前年度からの繰越額については試算対象から除いた。

(図表17) 税負担軽減措置等の適用額、減収額、および試算方法

(億円)

税目	適用額/内容		減収額/試算方法	
個人事業税	13,360	課税標準 (所得)	1,070	総務省資料より引用 (注1) 法人事業税の課税標準 (所得) との合算
法人事業税	-		60	(特例適用前の税額) - (特例適用後の税額) (注2)
	38,270	課税標準 (資本金等の額)	(25)	適用額×標準税率0.7%×1.81 (地方法人特別税率81%)
	259	課税標準 (収入金額)	(3)	総務省資料より引用 (注1) 個人事業税に合算
	7,533	課税標準 (所得)	(0)	適用額×1.81 (地方法人特別税率81%)
	18	税額	(32)	
不動産取得税	-		3,889	
	69,141	課税標準 (不動産の価格)	(2,766)	適用額×標準税率4%
	1,123	税額	(1,123)	適用額=減収額
自動車取得税	-		2,363	
	473	課税標準 (自動車の取得価額)	(20)	(適用額のうち自家用自動車分)×税率5% (注3) +(適用額のうち営業用自動車・軽自動車分)×税率3%
	2,343	税額	(2,343)	適用額=減収額
軽油引取税	913	税額	913	適用額=減収額
自動車税	75	税額	75	適用額=減収額
鉱区税	1	税額	1	適用額=減収額
狩猟税	0	税額	0.1	適用額=減収額
個人住民税	133	税額	133	適用額=減収額
固定資産税	-		2,409	
	75,392	課税標準 (固定資産の価格)	(1,056)	適用額×標準税率1.4%
	1,354	税額	(1,354)	適用額=減収額
事業所税	-		265	
	4,150	課税標準 (事業所床面積 (m <sup>2</sup> ))	(249)	適用額×標準税率600円
	6,230	課税標準 (従業者給与総額 (千円))	(16)	適用額×標準税率0.25%
都市計画税	-		32	
	10,490	課税標準 (固定資産の価格)	(32)	適用額×標準税率0.3%
	0	税額	(0)	適用額=減収額

(資料) 適用額は、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」の数値。減収額は、上記報告書、「事業税における社会保険診療等に係る特例措置について」、「道府県税の課税状況等に関する調」(いずれも総務省) などをもとに日本総合研究所試算

(注1) 「事業税における社会保険診療等に係る特例措置について」から引用。

(注2) 課税標準である資本金等の額は、「道府県税の課税状況等に関する調」における数値を用いた。税率は0.2%。

(注3) 標準税率は3%であるが、特例により当分の間5%となっている。

に推計されている可能性がある。

※特別償却については、実際の償却額が償却限度額に達しないケースもある。ただし、限度額まで償却しなかった場合、その不足分について翌年度への繰越を認める租特があり、今回の試算では、その租特の適用額、すなわち前年度からの繰越額については試算対象から除いた。

## 2. 地方税における税負担軽減措置

税負担軽減措置等の適用状況に関する報告書に記載されている「適用額」は、主に、課税対象となる金額、もしくは税額である。そのため、適用額が課税対象となる金額であるものについては標準税率を乗じて減収額を算出し、適用額が税額であるものについては適用額をそのまま減収額とした。詳細は図表17に示した通りである。ただし、「社会保険診療報酬の益金・損金不算入措置」（個人事業税、法人事業税）については、入手可能な情報からは減収額を試算できなかったため、総務省が別資料で発表している試算値を用いた。

(2014. 1. 9)

## 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』