

わが国における産業別法人税負担の分析

三 好 ゆ う

目次

はじめに

1. 先行研究の限界と研究の方法
2. 主要産業の地位と産業構造
 - 2-1 法人数と営業収入金額の動向
 - 2-2 利益計上法人数と調査所得金額の動向
 - 2-3 産業構造の変化
3. 法人税の産業別負担の実態
 - 3-1 法人税の産業別負担配分
 - 3-2 産業別法人税負担の水準
 - 3-3 個別産業における企業規模別法人税負担配分
 - 3-4 法人税の負担配分と産業構造

おわりに

はじめに

わが国の法人税の構造は、一連の改革によって根本的に変化した。法人税の改編は89—90年、98—99年、2000年初頭の3次に分けて行われ、その主な特徴は大幅な税率引き下げと課税ベースの拡大、連結法人税の導入などである。この背景には、80年代から90年代にかけて経済のグローバル化が急速に進展したこと、この影響の下に産業構造や企業構造、会計システムなど経済のあらゆる部面が大きく変貌したことがある。こうした改編により、法人税の負担水準および負担配分は変動するとともに、この変化は企業規模ならびに業種間において異なると考えられる。

筆者は前稿で、1980年から2004年までの25年間について、法人全体を対象に企業規模別の負担水準および負担配分を分析した¹⁾。本稿では、この期間における法人税の産業別負担水準および負担配分を分析し、法人税改革の意義を解明することを課題とする。この分析は、法人税改革と産業構造の変化との関わりを析出することになる。具体的には、第1に、主要産業の動向を概観したうえで、法人税の負担配分を明らかにする。第2に、産業ごとに企業規模別の税負担を分析し、税負担格差の実態を浮き彫りにする。

近年、業種間における法人税制の中立性など業種間の法人税負担配分について、いくつかの優れた研究がある。その多くは、税制の投資への影響または資金調達の見点から税負担の度合いを

考察したものであり、特別償却、引当金、準備金などの利用割合から実質税負担の検証がなされたものがほとんどである。また、これらの研究では対象業種が限定されており、かつ、単年度のみ分析となっている。特定年度における法人税改革の効果を検証するうえでは有効的であるが、法人税の特徴付けとするにはやや説得力に欠けると思われる。先行研究において、90年代を通じて行われた一連の法人税改革による税負担への影響について、十分な検討がなされているとはいえない。

本稿における研究は、これまでの研究の限界を克服することになる。

1. 先行研究の限界と研究の方法

法人税に関する議論の中で、税負担率の問題は最大の争点である。とりわけ80年代以降、経済のグローバル化が進捗し海外直接投資が飛躍的に増加し続ける中で、わが国産業における国際競争力の強化や企業活力の維持・向上の観点から、法人税の負担率のあり方に注目が高まった。租税が経営活動の阻害要因になってはならない。法人税負担の実態を産業別ならびに企業規模別に精査することは、法人税研究において重要な意味を持つ。

大蔵省は、法人3税（国税の法人税、地方税の法人事業税、法人住民税）を合計した税率水準を「実効税率」とし、これについて国際水準並みに引き下げることが目標にした。これの実行として、国税の法人税率について1989年から1990年にかけて42%から37.5%へ、さらに1998年から1999年にかけて30%へと大幅な引き下げが行われている。しかしながらこれは税法上で規定された税率であり、表面的なものであるため実質の税負担率とは一致しない。1996年11月の税制調査会による『法人課税小委員会報告』では、「いわゆる『実効税率』は、課税ベースを所与のものとしており、『実質的な税負担』の比較を行うためには適当な指標とは言えない²⁾」と指摘している。大蔵省の実効税率に対し、日本経済団体連合会は、税引前所得に対する法人所得課税の割合である「実質税負担率」を用いて国際比較することを主張した。しかし「実効税率」や「実質税負担率」は、わが国全体を一として捉えているため、税負担の実態を正確に表す数値であるとはいえない。引当金や準備金、租税特別措置の利用割合は業種や企業規模で差があるため、企業の経営活動の多様性に応じて課税ベースにも差異が生じる。また企業規模や所得金額により適用される税率が異なるため、産業別、企業規模別で税負担率に格差があると考えられる。国内外を問わず企業活動の活性化や投資意欲の推進を望むのであれば、法人税の負担率については必然的に法人分類を細分化した分析が必要となる。

80年代以降における産業別法人税負担分析の代表的なものの1つに、戸谷裕之氏の『日本型企業課税の分析と改革』（中央経済社、1994年、第2章）がある。そこでは、次のような分析がなされている。『税務統計から見た法人企業の実態』（国税庁）の1980年と1983年のデータに基づいて、「引当金や準備金を利用する程度は企業ごとに差があり、法人企業の実質的な税負担率をいう場合、何を分母に置くかでそれは全く異なった数値となる³⁾」ことを念頭に、課税ベースについて3つのケースを想定して負担率を計測した。ケース1は現行⁴⁾の課税所得を分母とした場合、ケース2は租税特別措置である特別償却と準備金を含めたものを分母とした場合、ケース3は租税特別

措置に加えて各種引当金を含めた場合である。計測の結果、「税負担の高い産業は、出版印刷、運輸通信、食料品などである。全産業を通じてケース1とケース2についてはあまり差がみられない。ケース3で負担率が他のケースよりも大きく下がる産業、すなわち引当金の利用度の高い産業は、繊維、化学、機械、サービス等であり、反対にケース3でもそれほど負担率が下がらない産業は、農林水産、鉱業、出版印刷、卸売、不動産等である⁵⁾」ことが示されている。また1980年から1983年にかけての税率引き上げや特別措置の合理化に対し、年度間比較により「企業は引当金等への繰入れを多くし、実質的な負担増に抵抗してきた」ことがうかがえるとしている。分析対象が全業種となっており、産業間格差を明確に表している。計測方法は今日においても有効であり、学ぶところが多い。80年代前半における産業別税負担の分析としてきわめて有意義なものであるが、今日的視点からみて不十分さがあることは否めない。

林田吉恵氏は「わが国法人税負担の産業別・企業別分析—日経財務データを用いたケース・スタディー」（『関西学院経済学研究』第35号，2004年）で、1998年度の引当金についての制度変更が税負担に及ぼす影響、ならびに業種間の税負担率格差に影響を与えた要因、および税制改正による業種別税負担率の変化の要因について検討する。「日経財務データ」を用いて、1997年度と2001年度における税負担率を業種ごとに推計しており、取り上げる業種は石油・鉱業、建設、電力・ガス、海運・空運・倉庫・運輸、商社・小売、その他金融、不動産、サービス、製造の9つである。赤字法人は除外される。税負担格差の要因分析については、「『経済的所得』→『課税ベース』→『税額』に至るまでの過程のどこかに業種間格差の要因がある⁶⁾」と考察し、税負担率（＝税額／経済的所得）を引当金比率、税引前利益と繰越欠損金控除前所得金額との関係、繰越欠損金率、実効税率、税額控除率の5つの要因に分解して、それぞれ検証している。その結果、「企業規模と税負担率の関係は薄れた。…1998年度税制改正での『引当金』の廃止と縮減による課税ベースの拡大によって中立性については改善されたといえる⁷⁾」ものの、「業種間および業種内企業間において、税負担率格差が小さくはならなかった⁸⁾」ことが示されている。その理由は、引当金の利用状況における業種間格差がそれほど大きくなかったことによる。分析はきわめて細緻であり、その成果は大きい。1998年度税制改正の効果を明瞭に表しており、業種間の税負担格差ならびにその要因についてもっともよく掘り下げて分析した研究である。しかしながら、法人税の変化は90年代を通じて起こったにもかかわらず、その動向は研究されていない。

本稿では優れた先行研究に学びつつ、法人税負担の特徴について産業別に詳細に分析する。分析するにあたり、基づくデータは『税務統計から見た法人企業の実態』（国税庁）とする。したがって業種分類はこれに従う⁹⁾。分析の対象とするのは、経済規模の大きい機械工業、化学工業、建設業、不動産業、運輸通信公益事業、金融保険業の6業種である。これに製造業として繊維工業、化学工業、鉄鋼金属工業、機械工業、食料品製造業、出版印刷業、その他の製造業を合計したものを加え、計7業種とする。

税負担格差の所在をより明らかにするために、産業ごとに企業規模別で分析を行う。企業規模については、次の5つに類型化する。資本金1,000万円未満の零細法人、資本金1,000万円以上～1億円未満の中小法人、資本金1億円以上～10億円未満の中堅法人、資本金10億円以上の大法人、資本金100億円以上の巨大法人である。本稿では三好（2006）の企業規模別税負担に関する分析結果を踏まえ、この四半世紀でもっとも高い負担にある資本金5,000万円以上～1億円未満の法

人ならびに資本金1億円以上～5億円未満の法人と、もっとも負担が軽い巨大法人を取り上げ、比較検討する。

90年代における法人税の変化は、80年代との対比において明らかとなる。したがって分析の対象期間は、1980年から2004年にかけての25年間とする。この間、法人税制の変革は税制全体の抜本的改革に基づいて3段階で行われているが、本稿では次のように区切って各段階の特徴付けを行う。第1段階が1989年から1990年（以下、89—90年改革という）、第2段階が1998年から1999年（以下、98—99年改革という）、第3段階が2000年から2002年である。また、各段階における改革の主な内容は、次の通りである。第1段階では、税率が42%から37.5%へと引き下げられ、支払配当軽減措置は廃止となった。第2段階では、「課税ベースの拡大と税率の引き下げ」を改革の基本方針とし、課税ベースと税率の両面で大幅な見直しがなされた。具体的には①引当金の廃止、②建物の減価償却方法における選択制の抑制、③役員報酬の損金算入の適正化、④租税特別措置法ならびに非課税等特別措置法の整理・合理化、⑤税率の引き下げ（37.5%→34.5%→30%）などである。第3段階では、企業の柔軟な組織再編に対応可能な法人税制を構築することを改革の目的とし、企業組織再編税制や連結法人税が導入された。

以上より、税率引き下げ効果などを考慮し、産業ごとの企業規模別税負担を分析していく際は1980年、1982年、1988年、1991年、1998年、2001年を取り上げる。

2. 主要産業の地位と産業構造

2-1 法人数と営業収入金額の動向

この四半世紀、日本経済における主要産業の地位をみるために、法人数および営業収入金額の推移を跡付ける。この2つの指標には、産業構造や主要産業の動向が明瞭に表れる。

1980年以降、わが国の法人企業（以下、単に法人と呼ぶ）の数は、大幅に増大した。1980年の法人数は¹⁰⁾144.9万社（指数100）、1990年207.8万社（指数143）、2004年257.2万社（指数177）であり、約1.8倍の増加となっている。

次に、業種別にその構成の変化についてみていく。法人数では、製造業、建設業が圧倒的に多い。両者は80年代から90年代半ばにかけて順調にその数を伸ばしたものの（80年製造業33.9万社、建設業20.2万社、95年44.4万社、41.8万社）、2000年以降は通減的となっている（04年39.8万社、43.7万社）。次いで法人数が多いのは不動産業で、前者2者と異なり、その数は増加し続けている（80年11.2万社、95年23.3万社、04年26.0万社）。全体に占めるウエイトでみると、製造業が1980年23.5%、1995年18.5%、2004年15.5%へと大きく低下してきているのに対し、建設業は1980年14.0%、1995年17.4%、2004年17.0%、不動産業が1980年7.7%、1995年9.7%、2004年10.1%と上昇傾向にある。法人数の伸び率にもこの傾向はみとれる。建設業、不動産業が25年間で2倍以上の増加となっているのに対し、製造業は約1.2倍に過ぎず、産業全体の平均伸び率1.7倍よりも小さい。その他4業種の法人数は、この25年間で逡増している。全体に占めるウエイトについてはほとんど変化がなく、機械工業が4%前後（04年9.2万社、3.6%）、運輸通信公益事業が3%前後（04年8.3万社、3.2%）、化学工業が2%前後（04年3.9万社、1.5%）、金融保険業が1.5%前後（04年3.9万

社、1.5%）となっている。（図表1、参照）

産業の経済規模をみるために、営業収入金額の動向を概観する。全産業合計では、1980年762.1兆円（指数100）あり、その後は増加の一途を辿って1990年1,403.9兆円（指数188）に達している。90年代以降はほぼ横ばいとなり、2004年1,449.4兆円（指数190）となっている。

業種別にみると、80年代前半は機械工業、化学工業、建設業の金額およびウエイトが高いものの、80年代半ば以降は機械工業、建設業が飛躍的な増加を見せる一方で、化学工業は若干低下している。90年代では機械工業、建設業が圧倒的に高く、他の業種においてはほぼ横ばいとなっている。90年代の特徴は、収入金額の階級ならびに全体に占める割合について、明確に3つのグループに分けられる点である。機械工業、建設業が150兆円前後で全体の10%程度、化学工業、運輸通信公益事業、金融保険業が70～100兆円で5%前後、不動産業が2%程度となっており、業種間で一定の開きがみられる。2000年以降はそれらの階級別グループが分散化し、業種間における格差の幅は均一化している。2004年は、上位から機械工業（152.4兆円、全体の10.5%）、建設業（118.9兆円、8.2%）、運輸通信公益事業（94.7兆円、6.5%）、化学工業（70.8兆円、4.9%）、金融保険業（60.7兆円、4.2%）、不動産業（53.1兆円、3.7%）となっている。（図表2、参照）

2-2 利益計上法人数と調査所得金額の動向

本稿は、業種別税負担の実態を明らかにすることを目的とする。それには、法人税負担配分における産業構造から把握する必要がある。法人税において実際に税を納めているのは利益計上法人であり、欠損法人は当該年度の納税額がゼロとなるため税負担が発生しない。また、営業収入金額はその産業の活動規模を示すものの1つではあるが、法人税の課税ベースとなるのは課税所得である。よって法人税における産業構造をみるためには、利益計上法人数ならびに調査所得金額の動向を整理しなければならない。

利益計上法人数ならびにその割合については、次のような特徴がある。産業全体では、80年代45～50%程度、90年代前半37～50%程度、90年代後半以降は30～35%程度となっており、低下傾向にある。

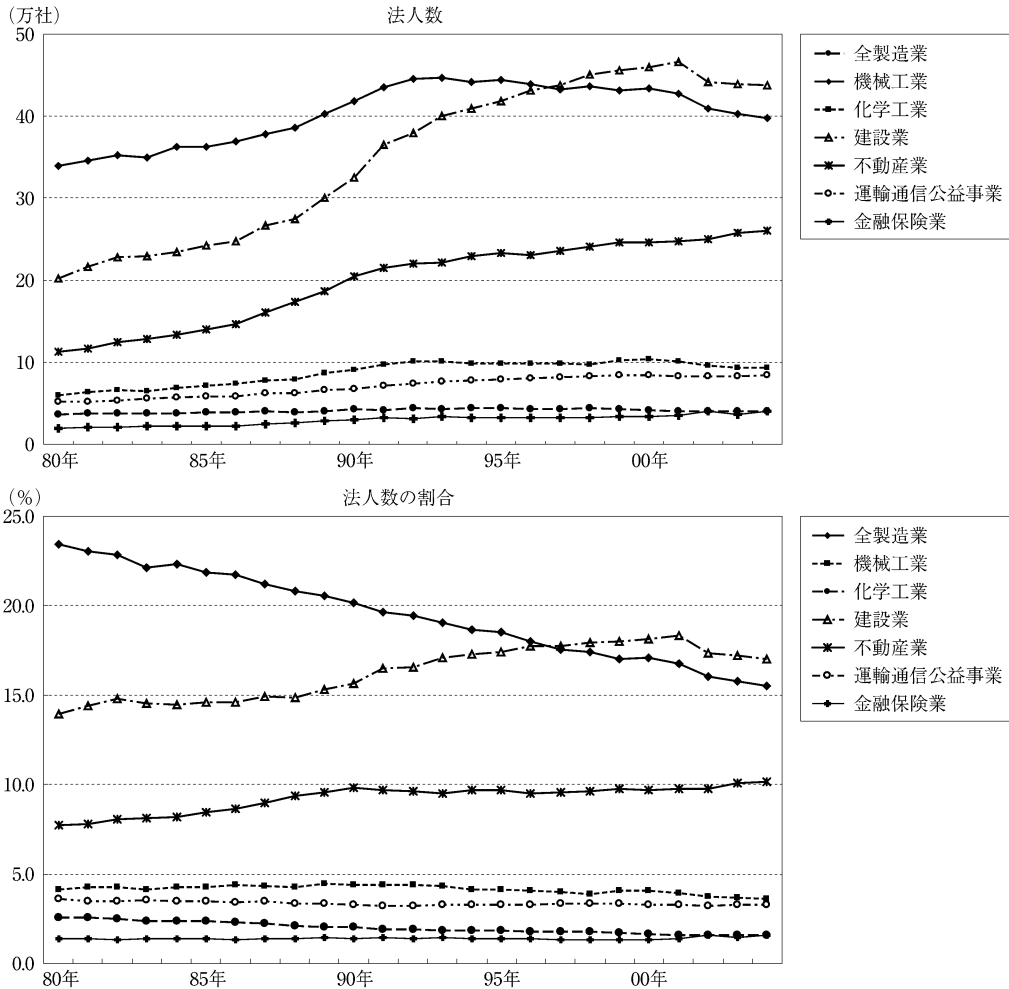
業種別にみてもみると、この25年間を通して建設業、化学工業の利益計上法人割合は高く、不動産業、金融保険業は比較的低い。機械工業は80年代前半と90年代前半に大きく落ち込んでおり、その動向は激しくきわめて不安定である。

利益計上法人の割合は、景気に大きく左右される。バブル期は全ての業種で上昇しているものの、バブル崩壊後は全業種で大幅に低下している。80年代後半から90年代前半にかけてこの割合の格差が広がっていることから、バブル経済が与えた影響の度合いが業種間で大きく異なることがみてとれる。（図表3、参照）

調査所得金額の動向については、次のことがいえる。産業全体における金額は、1980年22.3兆円（指数100）あり、1990年50.3兆円（指数226）を頂点に、2004年38.6兆円（指数173）と減少している。

業種別では、80年代は機械工業と金融保険業の金額ならびにウエイトがもっとも高く、不動産業がもっとも小さい。とりわけ80年代後半は建設業の伸び率がきわめて大きく、90年代前半は機械工業、金融保険業に建設業を加えた3者が高い地位にある。90年代半ば頃まで全業種で減少傾

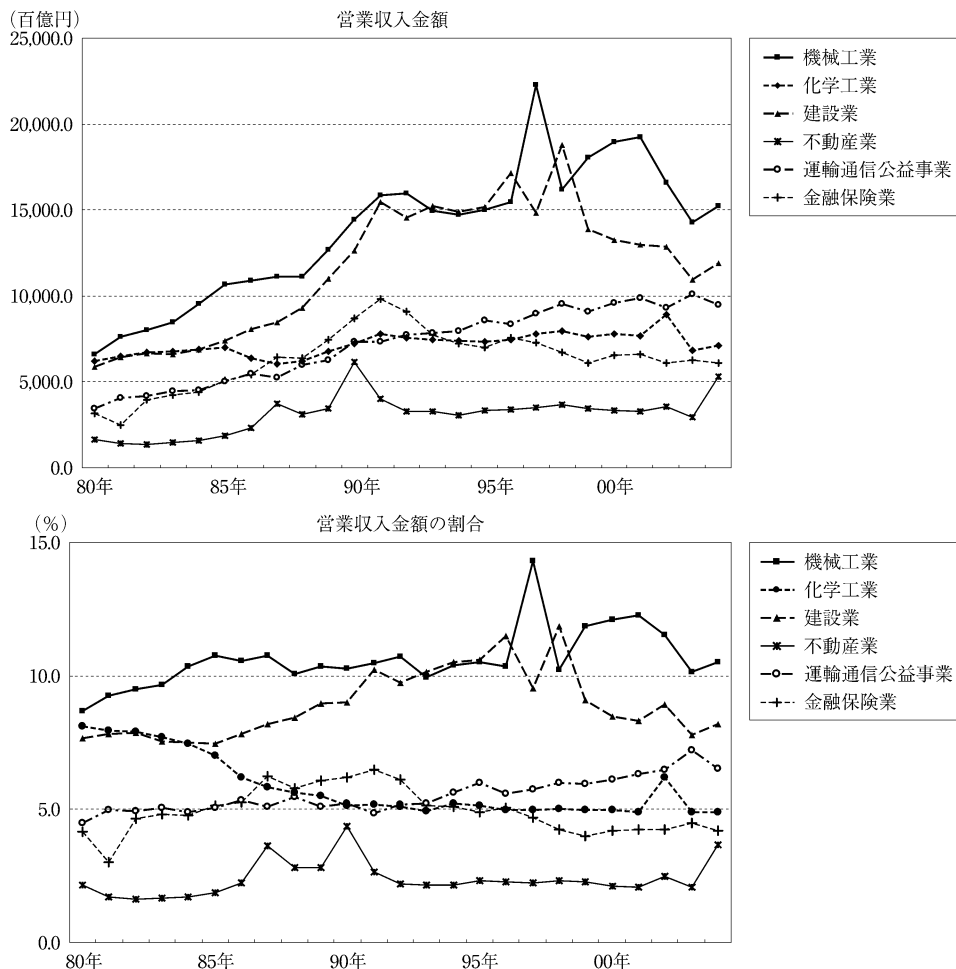
図表1 産業別法人数の動向



区分	全製造業						建設業		不動産業		運輸通信公益事業		金融保険業		合計	
	法人数	指数	法人数	指数	法人数	指数	法人数	指数	法人数	指数	法人数	指数	法人数	指数	法人数	指数
80年 (構成比)	(社) 339,951 23.5%	100	(社) 60,224 4.2%	100	(社) 36,799 2.5%	100	(社) 202,488 14.0%	100	(社) 112,175 7.7%	100	(社) 52,449 3.6%	100	(社) 19,540 1.3%	100	(社) 1,449,549 100%	100
85年 (構成比)	362,786 21.9%	107	70,618 4.3%	117	39,001 2.3%	106	241,962 14.6%	119	140,130 8.4%	125	57,704 3.5%	110	22,630 1.4%	116	1,660,010 100%	115
90年 (構成比)	418,245 20.1%	123	90,863 4.4%	151	42,280 2.0%	115	325,674 15.7%	161	204,515 9.8%	182	67,372 3.2%	128	29,170 1.4%	149	2,078,270 100%	143
95年 (構成比)	444,503 18.5%	131	98,744 4.1%	164	44,411 1.8%	121	418,722 17.4%	207	233,221 9.7%	208	78,612 3.3%	150	32,428 1.3%	166	2,404,027 100%	166
00年 (構成比)	433,462 17.1%	128	103,103 4.1%	171	41,864 1.7%	114	459,539 18.1%	227	246,155 9.9%	219	83,834 3.3%	160	33,841 1.3%	173	2,536,878 100%	175
04年 (構成比)	398,165 15.5%	117	92,678 3.6%	154	39,647 1.5%	108	437,928 17.0%	216	260,918 10.1%	233	83,583 3.2%	159	39,681 1.5%	203	2,572,088 100%	177

(注) 2004年度の合計には、連結法人の分(294社)は除かれる。
 (出所) 『税務統計から見た法人企業の実態』各年分より筆者作成。

図表2 営業収入金額の動向



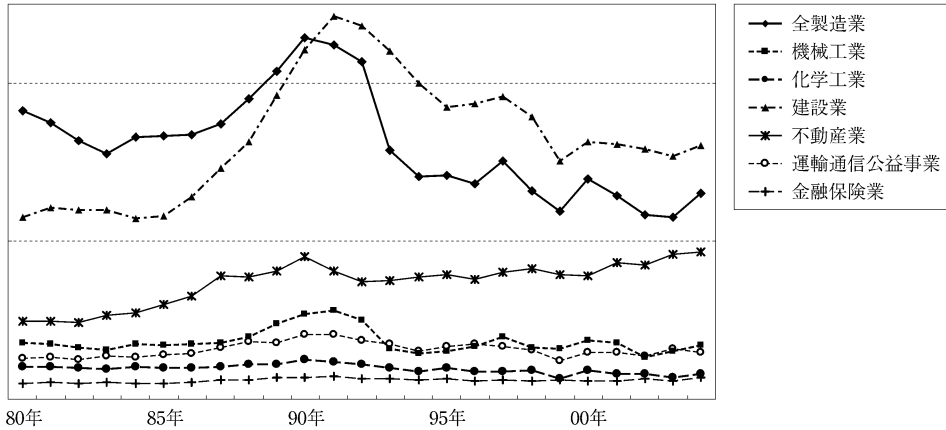
区分	全製造業						建設業		不動産業		運輸通信 公益事業		金融保険業		合計	
	金額	指数	金額	指数	金額	指数	金額	指数	金額	指数	金額	指数	金額	指数	金額	指数
80年 (構成比)	(百億円) 23,869.9 31.3%	100	(百億円) 6,625.9 8.7%	100	(百億円) 6,189.5 8.1%	100	(百億円) 5,853.6 7.7%	100	(百億円) 1,661.5 2.2%	100	(百億円) 3,422.0 4.5%	100	(百億円) 3,165.9 4.2%	100	(百億円) 76,210.0 100%	100
85年 (構成比)	31,197.7 31.4%	131	10,687.1 10.8%	161	6,971.2 7.0%	113	7,388.7 7.4%	126	1,844.3 1.9%	111	4,997.0 5.0%	146	5,083.4 5.1%	161	99,226.4 100%	130
90年 (構成比)	37,839.1 27.0%	159	14,441.2 10.3%	218	7,217.4 5.1%	117	12,650.1 9.0%	216	6,128.3 4.4%	369	7,318.3 5.2%	214	8,709.0 6.2%	275	140,397.3 100%	184
95年(構成比)	38,266.6 26.8%	160	15,036.3 10.5%	227	7,350.4 5.1%	119	15,164.5 10.6%	259	3,331.6 2.3%	201	8,559.2 6.0%	250	7,005.1 4.9%	221	143,030.0 100%	188
00年(構成比)	44,257.4 28.3%	185	18,948.7 12.1%	286	7,776.5 5.0%	126	13,281.7 8.5%	227	3,315.3 2.1%	200	9,567.4 6.1%	280	6,553.2 4.2%	207	156,531.3 100%	205
04年(構成比)	36,101.4 24.9%	151	15,248.9 10.5%	230	7,088.1 4.9%	115	11,895.9 8.2%	203	5,318.8 3.7%	320	9,475.7 6.5%	277	6,077.0 4.2%	192	144,948.7 100%	190

(注) 1. 営業収入金額は、利益計上法人ならびに欠損法人をあわせたものである。
 2. 2004年度の合計には、連結法人の分(約6,680.4百億円)は除かれる。
 (出所) 『税務統計から見た法人企業の実態』各年分より筆者作成。

図表3 利益計上法人数の動向

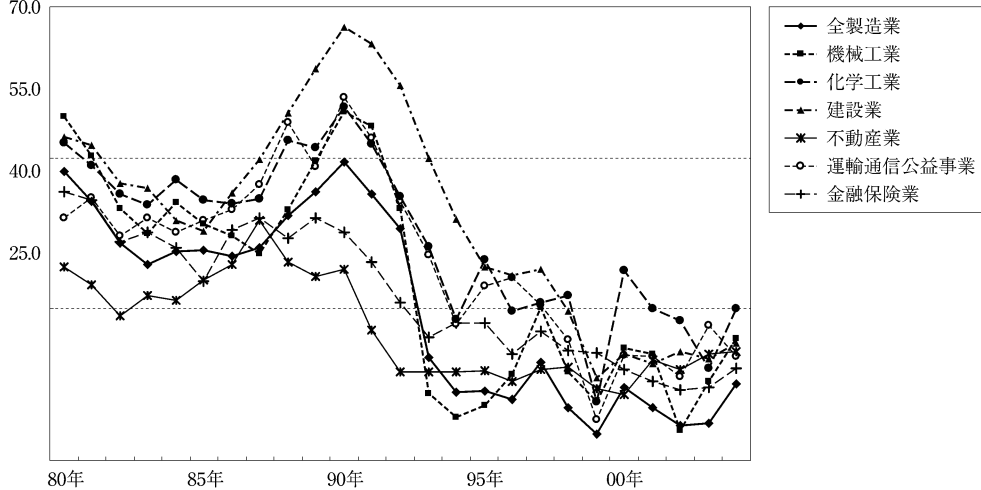
(万社)

利益計上法人数



(%)

利益計上法人の割合

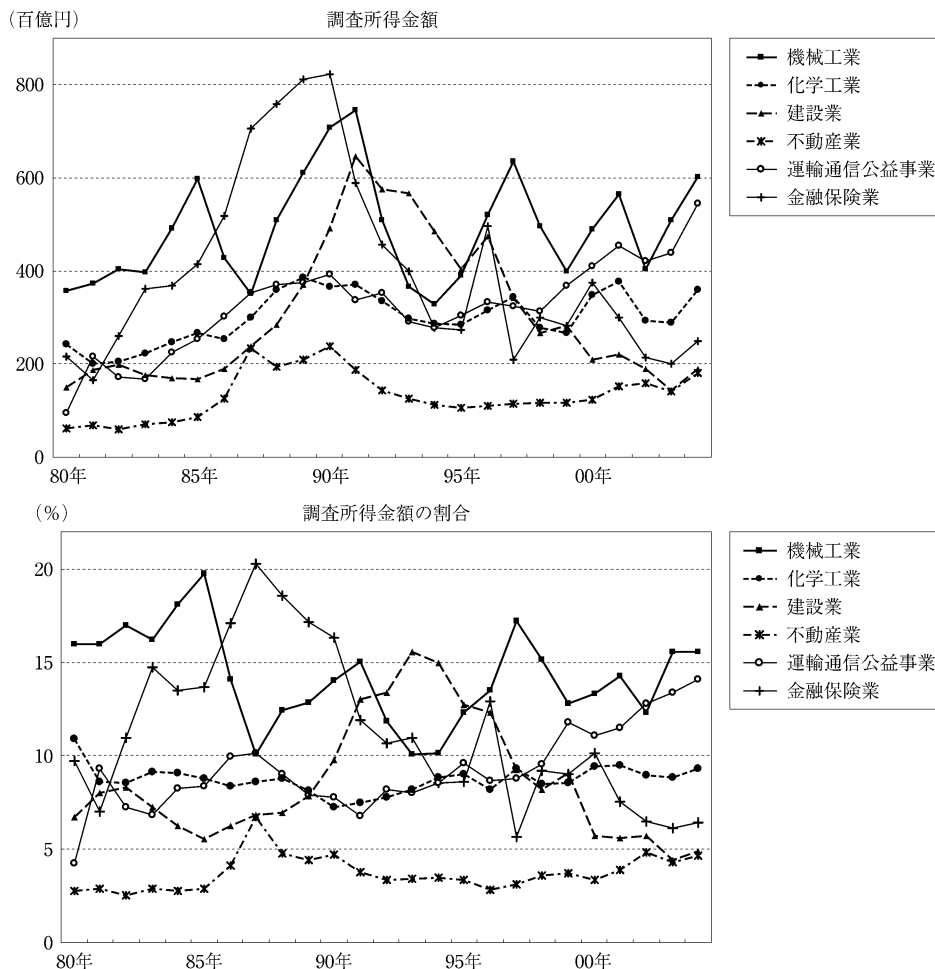


区分	全製造業						建設業	不動産業	運輸通信公益事業		金融保険業		合計			
	法人数	利益計上法人数	法人数	利益計上法人数	法人数	利益計上法人数			法人数	利益計上法人数	法人数	利益計上法人数	法人数	利益計上法人数		
80年 (構成比)	(社) 339,951	182,485 53.7%	(社) 60,224	35,588 59.1%	(社) 36,799	20,782 56.5%	(社) 202,488	115,526 57.1%	(社) 112,175	49,549 44.2%	(社) 52,449	25,746 49.1%	(社) 19,540	10,097 51.7%	(社) 1,449,549	750,017 52%
85年 (構成比)	362,786	166,292 45.8%	70,618	34,176 48.4%	39,001	19,822 50.8%	241,962	115,641 47.8%	140,130	60,068 42.9%	57,704	28,137 48.8%	22,630	9,670 42.7%	1,660,010	739,205 45%
90年 (構成比)	418,245	228,503 54.6%	90,863	54,103 59.5%	42,280	25,377 60.0%	325,674	221,397 68.0%	204,515	89,985 44.0%	67,372	41,076 61.0%	29,170	13,897 47.6%	2,078,270	1,072,334 52%
95年 (構成比)	444,503	141,749 31.9%	98,744	30,044 30.4%	44,411	19,944 44.9%	418,722	185,017 44.2%	233,221	79,114 33.9%	78,612	33,283 42.3%	32,428	12,535 38.7%	2,404,027	853,980 36%
00年 (構成比)	433,462	139,431 32.2%	103,103	37,289 36.2%	41,864	18,368 43.9%	459,539	163,222 35.5%	246,155	77,702 31.6%	83,834	29,701 35.4%	33,841	11,498 34.0%	2,536,878	802,434 32%
04年 (構成比)	398,165	129,943 32.6%	92,678	34,317 37.0%	39,647	15,896 40.1%	437,928	160,511 36.7%	260,918	93,411 35.8%	83,583	29,518 35.3%	39,681	13,525 34.1%	2,572,088	813,146 32%

(注) 2004年度の合計には、連結法人の分(法人数294社、利益計上法人数75社)は除かれる。

(出所) 『税務統計から見た法人企業の実態』各年分より筆者作成。

図表4 調査所得金額の動向



区分	全製造業						建設業		不動産業		運輸通信公益事業		金融保険業		合計	
	金額	指数	金額	指数	金額	指数	金額	指数	金額	指数	金額	指数	金額	指数	金額	指数
80年 (構成比)	(百億円) 1,017.9 45.6%	100	(百億円) 357.1 16.0%	100	(百億円) 243.5 10.9%	100	(百億円) 149.8 6.7%	100	(百億円) 62.0 2.8%	100	(百億円) 95.3 4.3%	100	(百億円) 216.9 9.7%	100	(百億円) 2,233.0 100%	100
85年 (構成比)	1,303.0 43.0%	128	598.7 19.8%	168	266.8 8.8%	110	167.9 5.5%	112	86.6 2.9%	140	253.5 8.4%	266	414.5 13.7%	191	3,028.6 100%	136
90年 (構成比)	1,785.4 35.4%	175	707.9 14.1%	198	366.5 7.3%	151	492.0 9.8%	328	239.2 4.7%	386	392.7 7.8%	412	821.8 16.3%	379	5,038.1 100%	226
95年 (構成比)	1,077.3 34.1%	106	390.2 12.3%	109	285.4 9.0%	117	402.6 12.7%	269	105.7 3.3%	170	303.5 9.6%	319	272.8 8.6%	126	3,163.3 100%	142
00年 (構成比)	1,277.0 34.7%	125	490.7 13.3%	137	348.3 9.5%	143	210.0 5.7%	140	123.0 3.3%	198	409.41 1.1%	430	374.3 10.2%	173	3,682.8 100%	165
04年 (構成比)	1,357.1 35.1%	133	601.9 15.6%	169	359.0 9.3%	147	188.9 4.9%	126	180.7 4.7%	291	544.5 14.1%	572	249.0 6.4%	115	3,864.2 100%	173

(注) 1. 数値は利益計上法人のみの調査所得金額である。
 2. 2004年度の合計には、連結法人の分(約30.8百億円)は除かれる。
 (出所) 『税務統計から見た法人企業の実態』各年分より筆者作成。

向にあったものの、90年代後半は業種間で増減にバラツキがみられる。2000年以降はとりわけ運輸通信公益事業の増加が目立っており、90年代を通じて約1.5兆円も増大している。2004年では機械工業、運輸通信公益事業が全体の15%前後で比較的に高く、化学工業が9%台、不動産業、建設業、金融保険業が5%程度と低い地位にある。（図表4、参照）

2-3 産業構造の変化

わが国における産業構造の特徴とその変化は、法人数、営業収入金額、利益計上法人数、調査所得金額の動向からうかがえる。

法人数ならびに利益計上法人数をみると、80年代から現在にかけて、産業全体では建設業と不動産業が他の業種に比べて圧倒的に多く、全体に占めるウエイトもきわめて高い。両者の法人数はとりわけ80年代後半から大きく伸び始め、その後も通増的といえる（建設業は85年24.1万社で全体の14.6%、95年41.8万社で17.4%、04年43.7万社で17.0%、不動産業は85年14.0万社で8.4%、95年23.3万社で9.7%、04年26.0万社で10.1%）。しかし利益計上法人数をみると、不動産業が増加傾向にあるのに対し、建設業については1990年頃を境に大きく減少している（建設業は85年11.5万社、90年22.1万社、04年16.0万社、不動産業は85年6.0万社、90年8.9万社、04年9.3万社）。また80年代に法人数、そのウエイト、利益計上法人数の指標においてもっとも高い地位にあった製造業が、90年代以降は一貫して低下しており、90年代後半からは建設業にその地位を譲っている（製造業、85年21.9%、95年18.5%、04年15.5%）。

業種別にその経済規模をみると、営業収入金額においては機械工業がもっとも高く、次いで建設業となっており、両者は90年代以降に大きく成長している（機械工業は85年106.8兆円で全体の10.8%、04年152.4兆円で10.5%、建設業は85年73.8兆円で7.4%、04年118.9兆円で8.2%）。また、運輸通信公益事業が90年代を通じて徐々に規模を拡大している（85年49.9兆円で5.0%、95年85.5兆円で6.0%、04年94.7兆円で6.5%）。近年、機械工業、建設業が大きく低下しているのに対し、運輸通信公益事業は順調な伸びを示す。調査所得金額では、80年代に高い地位にあったのは機械工業と金融保険業である（85年、機械工業5.9兆円で19.8%、金融保険業4.1兆円で13.7%）。90年代に入りバブル経済が崩壊すると、景気政策に支えられた建設業が機械工業に並んで大きなウエイトを示したが（95年、機械工業3.9兆円で12.3%、建設業4.0兆円で12.7%）、90年代後半から現在にかけては機械工業、運輸通信公益事業がきわめて大きい（04年、機械工業6.0兆円で15.6%、運輸通信公益事業5.4兆円で14.1%）。80年代から現在にかけて、もっとも低い経済規模にあるのは不動産業であるが、2000年以降は建設業もこれに加わる（04年、建設業1.8兆円で4.9%、不動産業1.8兆円で4.7%）。

わが国における産業構造は、90年代を通じて大きく変化した。80年代の基幹産業は製造業ならびに建設業であったが、バブル景気後にそれらが伸び悩む一方、運輸通信公益事業が大きな成長を遂げ、現在は重厚長大型産業と並んで運輸通信公益事業が産業全体においてきわめて重要な位置付けにある。また、法人数と経済規模との関係のみをみると、わが国においては建設業ならびに不動産業を営む法人が多いものの経済規模は小さく、一社当たりの活動規模はきわめて小さい。一方、機械工業ならびに運輸通信公益事業は産業全体に占める経済的ウエイトが高く、一社当たりの営業活動規模も大きいといえる。

3. 法人税の産業別負担の実態

3-1 法人税の産業別負担配分

業種別税負担の特徴を分析する前に、産業別の法人税納付額の動向について簡単に概観しておく。

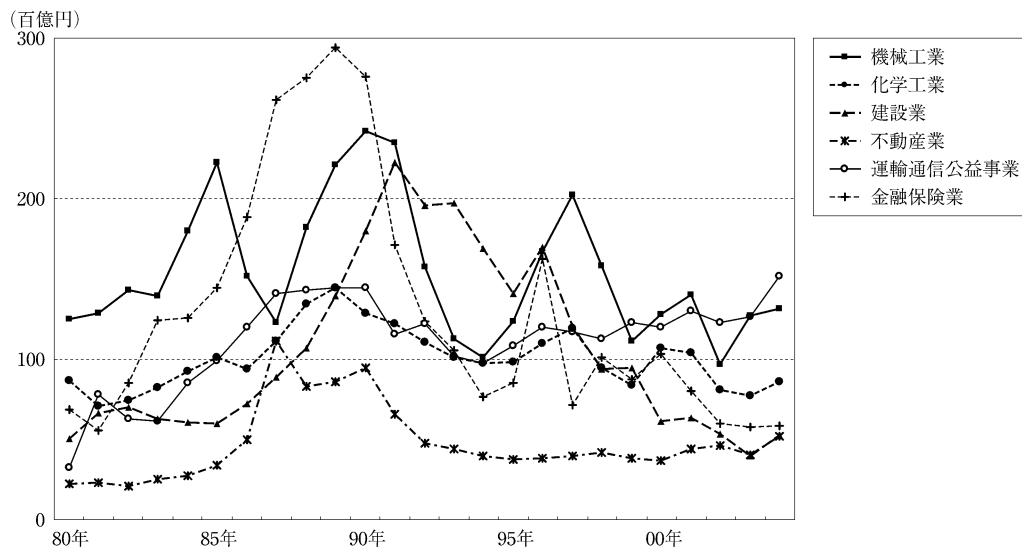
わが国における産業全体の法人税納付額は、1980年7.5兆円（指数100）から、1990年17.7兆円（指数235）へと2倍以上に増加しているものの、その後は減少しており、2004年は10.1兆円（指数134）である。このうち主要産業である6業種による納付額は、全体の50～60%を占める（80年51.2%、90年60.2%、04年52.6%）。

法人税納付額の産業別負担配分については、次のような動向がある。80年代前半において金額ならびにウエイトがもっとも高いのは機械工業であり、次いで金融保険業である。80年代後半は、両者の順位が入れ替わり、金融保険業が他の業種に比べて圧倒的に高い。また1988年からは、建設業において著しい増加がみられる（90年の上位3業種は、金融保険業8.2兆円で全体の16.3%、機械工業2.4兆円で13.7%、建設業1.7兆円で10.2%）。89—90年改革の後には、機械工業、金融保険業の金額が大幅に減少しているのに対し、建設業はやや遅れて下降傾向となっている。建設業は減少率がそれほど大きくはないため、全体に占めるウエイトで見ると、機械工業と金融保険業が他の産業とほぼ同水準になった一方で、建設業のウエイトは上昇し、90年代前半は最上位となった（95年の上位3業種は、建設業1.4兆円で13.1%、機械工業1.2兆円で11.5%、運輸通信公益事業1.0兆円で10.1%）。90年代半ば以降は金融保険業、建設業において金額・ウエイトともに大きく落ち込んでいるのに対し、機械工業と運輸通信公益事業は増大している（00年、機械工業1.2兆円で12.1%、運輸通信公益事業1.2兆円で11.3%）。98—99年改革後は機械工業と運輸通信公益事業がさらに増加傾向となり、他の産業に比べてきわめて高い地位にある（04年、運輸通信公益事業1.5兆円で15.0%、機械工業1.3兆円で13.0%）。この四半世紀を通して、金額ならびにウエイトがもっとも低いのは不動産業であるが、2000年以降はこれに加えて建設業、金融保険業も低位となっている（04年の下位3業種は、不動産業0.51兆円で5.1%、建設業0.52兆円で5.2%、金融保険業0.58兆円で5.8%）。（図表5、参照）

三好（2006）の企業規模別における法人税負担配分の分析では、大法人（巨大法人を含む）による法人税収への貢献がきわめて大きいことを示している。この四半世紀について、大法人の法人税納付額が総額に占める割合は50%前後で推移し、中でも巨大法人が約7割を占める。そこで、2004年において法人税額およびウエイトが最上位にあった機械工業ならびに運輸通信公益事業の大法人についてみると、両産業の法人税額に占める割合は、それぞれ67.0%、80.0%であった。産業全体に対しては8.6%、11.9%となっている。（図表6、参照）

2000年以降、わが国における法人税収入は、その約3割を機械工業および運輸通信公益事業から得ており、このうち大法人（巨大法人を含む）が占める納付割合はきわめて大きい。

図表5 産業別法人税納付額



区分	全 製 造 業						建 設 業		不 動 産 業		運 輸 通 信 公 益 事 業		金 融 保 険 業		合 計	
	金 額	指 数	金 額	指 数	金 額	指 数	金 額	指 数	金 額	指 数	金 額	指 数	金 額	指 数	金 額	指 数
80年 (構成比)	(百億円) 360.0 47.8%	100	(百億円) 125.1 16.6%	100	(百億円) 86.5 11.5%	100	(百億円) 50.8 6.7%	100	(百億円) 22.5 3.0%	100	(百億円) 32.7 4.3%	100	(百億円) 68.5 9.1%	100	(百億円) 753.8 100%	100
85年 (構成比)	488.7 44.3%	136	222.9 20.2%	178	100.8 9.1%	117	60.2 5.5%	119	33.8 3.1%	150	99.3 9.0%	304	144.4 13.1%	211	1,103.7 100%	146
90年 (構成比)	627.7 35.4%	174	242.5 13.7%	194	128.7 7.3%	149	179.9 10.2%	354	94.5 5.3%	419	144.3 8.1%	442	276.5 15.6%	404	1,771.2 100%	235
95年 (構成比)	362.7 33.7%	101	123.8 11.5%	99	98.3 9.1%	114	140.9 13.1%	278	37.8 3.5%	168	108.4 10.1%	332	85.6 8.0%	125	1,075.7 100%	143
00年 (構成比)	360.6 34.0%	100	128.3 12.1%	103	106.7 10.1%	123	61.5 5.8%	121	36.8 3.5%	163	120.2 11.3%	368	103.2 9.7%	151	1,059.6 100%	141
04年 (構成比)	324.6 32.1%	90	131.4 13.0%	105	85.9 8.5%	99	52.8 5.2%	104	51.8 5.1%	230	151.6 15.0%	464	58.5 5.8%	85	1,011.2 100%	134

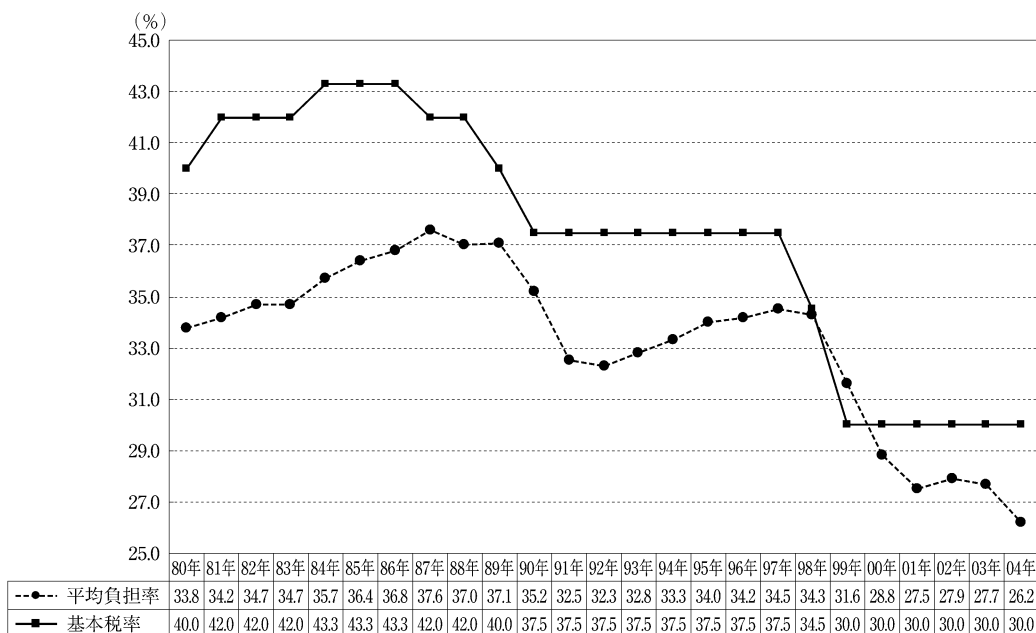
(注) 1. 数値は、利益計上法人において益金処分された法人税額である。
 2. 2004年度の合計には、連結法人の分(約7.5百億円)は除かれる。
 (出所) 『税務統計から見た法人企業の実態』各年分より筆者作成。

図表6 産業別の企業規模別に見た法人税納付割合

	機 械 工 業			運 輸 通 信 公 益 事 業		
		うち大法人		うち大法人		
		うち巨大大人		うち巨大大人		
個別産業におけるウエイト	100.0%	67.0%	52.1%	100.0%	80.0%	72.9%
産業全体におけるウエイト	13.0%	8.6%	6.7%	15.0%	11.9%	10.8%

(出所) 『税務統計から見た法人企業の実態』平成16年分より筆者作成。

図表7 基本税率と平均負担率の動向



（出所）『税務統計から見た法人企業の実態』各年分より筆者作成。

3—2 産業別法人税負担の水準

産業全体について、一社当たりの調査所得金額と一社当たりの法人税額から法人税負担率¹³⁾を算出すると、次のことが明らかになった（以下、産業全体における法人税負担率を平均負担率という）。

法人税改革の第1段階である89—90年改革の前後をみると、基本税率（表面税率）は43.3%を頂点に40%台にあったのが37%へと大きく引き下げられた。これに伴い、産業全体の平均負担率（以下、単に平均負担率と呼ぶ）は1989年から1992年にかけて37%台から32%台まで低下した。その後は基本税率が一定であったにもかかわらず、平均負担率は34%台まで上昇している。第2段階の98—99年改革では、基本税率が30%へと引き下げられたことにより、改革後の平均負担率は30%台を切っている。改革前の上昇傾向から一転して、第2段階の改革後は低下し続けており、法人税改革の第3段階以降も平均負担率は下降傾向にある。2004年は26.2%となっており、この四半世紀の中で過去最低である。

90年代から行われた税率の引き下げ戦略により、法人税の負担水準そのものが低下してきていることが示された。（図表7、参照）

業種別にみる法人税負担率の動向については、次のことが分かる。第1に、グラフの横軸を「年度」にして業種間格差についてみると、89—90年改革前では2.5～4.0ポイントの幅¹⁴⁾であったが、改革後は4～5ポイント幅¹⁵⁾となっている。機械工業のみ他の産業に比べて2.5ポイント程度も負担が低い。機械工業を除く他の業種間での格差は、90年代を通じて2ポイント幅で横ばいである¹⁶⁾。98—99年改革後の業種間格差は拡大傾向にあり、2000年で4.5ポイント、2002年5.3ポイント、2004年6.9ポイントとなっている。また2004年をみると、上位と下位のグループ分けが明瞭

である（上位グループは不動産業、運輸通信公益事業、建設業。下位グループは化学工業、金融保険業、機械工業）。

第2に、この25年間でもっとも高い負担率にあったのは、89—90年改革前では不動産業、運輸通信公益事業であり、改革後はこれに建設業が加わる（不動産業は40%超、運輸通信公益事業は39—40%程度、建設業は35%前後）。98—99年改革以降は、不動産業、運輸通信公益事業、建設業の順で上位となっている（28—29%前後）。

第3に、もっとも負担が軽い業種は、89—90年改革前では金融保険業、機械工業であったといえるが、改革後は金融保険業、機械工業が圧倒的な低位となった。90年代前半をみると金融保険業が27%前後、機械工業が30%台にあり、90年代後半は機械工業のみが他に比べてきわめて低く32%前後となっている。98—99年改革以降も引き続き機械工業が25%前後でもっとも低い負担率にあるが、化学工業、金融保険業が大幅に下降したことにより、2004年は機械工業、金融保険業、化学工業の3業種が22—24%前後で下位グループを形成している。（図表8、参照）

第4に、グラフの横軸を「業種」にして税負担率の推移をみると、構造変化が明らかに分かる。80年代初頭の負担率は業種別においてほぼフラットであったが、80年代後半から90年代にかけて機械工業、化学工業、製造業全体の負担が相対的に低下し、2001年は不動産業、運輸通信公益事業、建設業が高く、機械工業、製造業全体がとりわけ低位にある。（図表9、参照）

第5に、平均負担率との乖離については次のようなことがいえる。この四半世紀で平均負担率よりも低い負担にあるのは、金融保険業と機械工業である。機械工業のみ平均との乖離が下方へと開いていく傾向にあり、他の業種においては平均負担率と比べて±2ポイントの幅で推移している。とくに運輸通信公益事業の負担については、平均より約+2で一定しているといえる。80年代後半以降、化学工業は限りなく平均に近い負担率にあったが、2000年以降は平均負担率よりも下回る傾向にある。（図表10、参照）

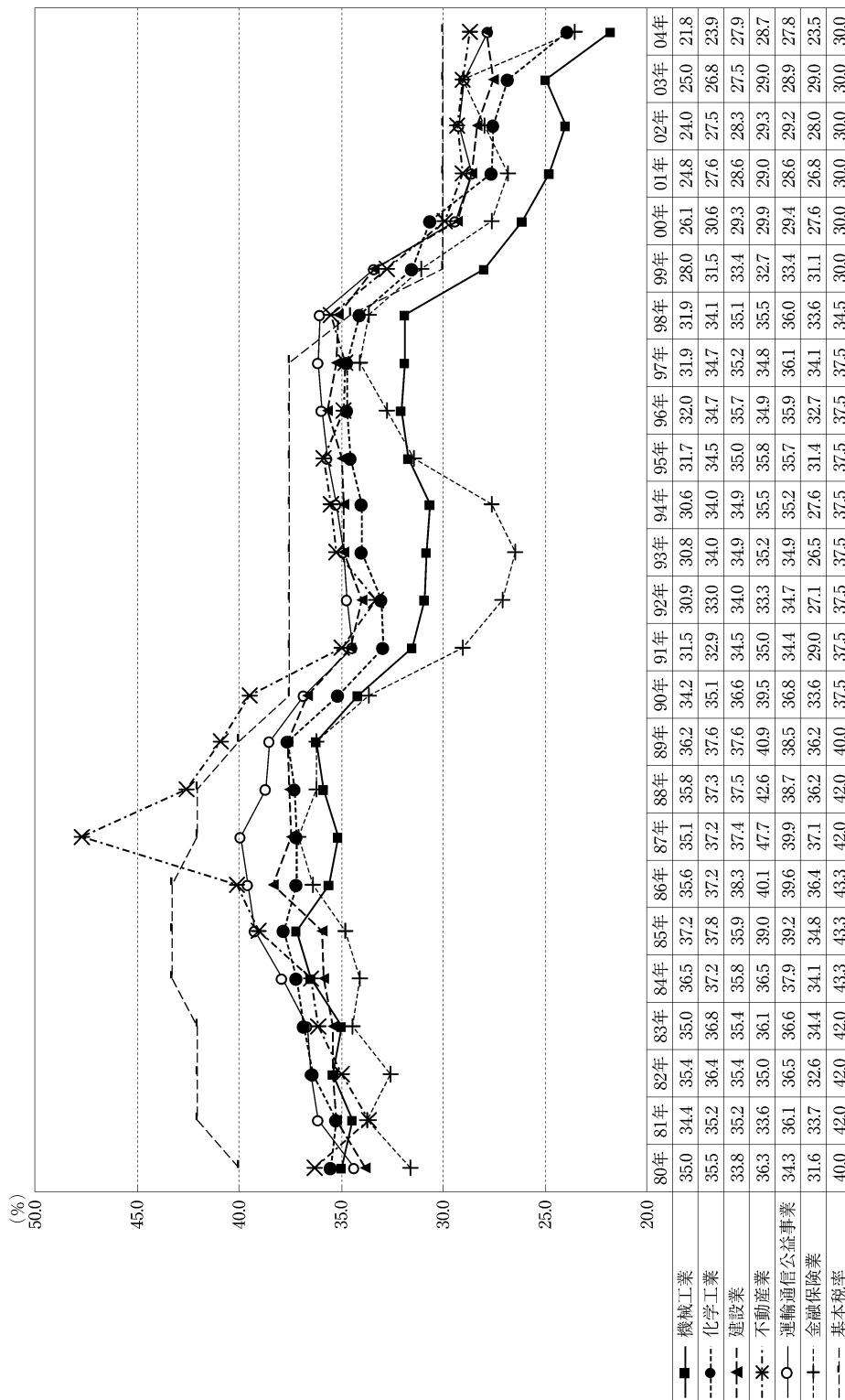
90年代より行われてきた法人税改革により、産業全体および個別産業の税負担率は低下している。しかしながら税負担には業種間格差があり、近年それは拡大傾向にある。

業種間の税負担率に格差が生じるということは、課税所得に対する支払った法人税額の比率が産業別に異なるということである。これは、税額計算システムにおいて、何らかの要因で法人税納付額が圧縮されたことを意味する。法人税額は課税ベースに税率を乗じて計算されるが、圧縮要因となるのは乗じた税率が基本税率より小さいか（すなわち軽減税率が用いられたか）、算出された法人税額から直接差し引かれる税額控除額が大きいのか、のいずれかである。軽減税率とは、資本金1億円以下の法人のみ、課税所得800万円以下の部分に対して基本税率よりも低い税率を適用することができるというものであり、業種間における税負担格差の要因との関係性は薄いと考えられる。したがって本稿では、税額控除の影響についてみていくことにする。

税額控除にはいくつか種類があるが、主に所得税額控除、外国税額控除、試験研究費の控除等がある。以下では、税額控除額の約9割を占める外国税額控除と所得税額控除を取り上げる。

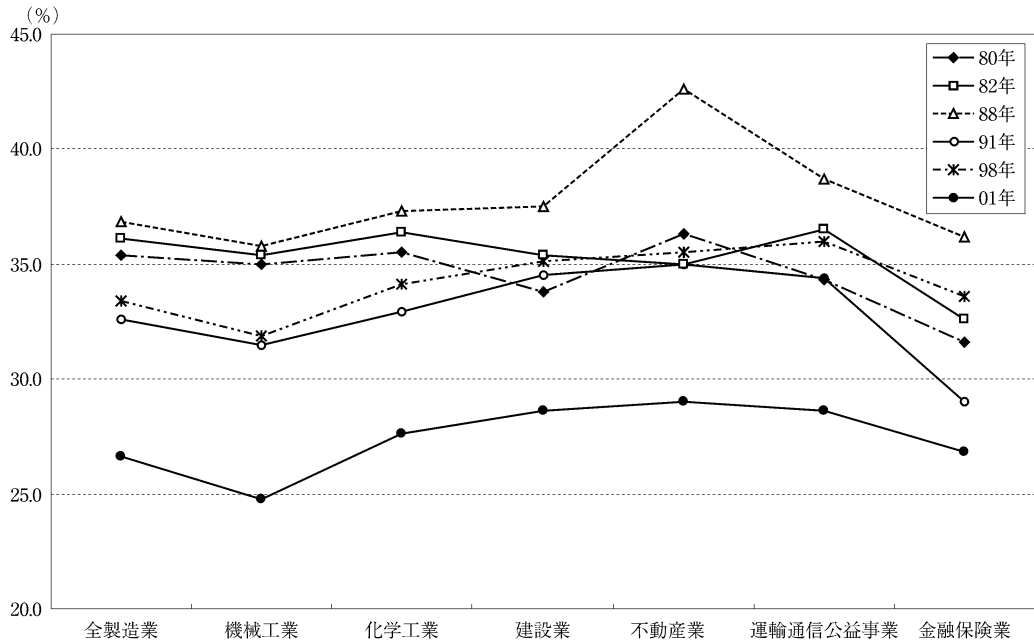
まず、外国税額控除における税負担率への影響をみる。外国税額控除とは、外国にて支払われた法人税額が国内にて二重課税になるのを避けるために設けられた制度である。国内では控除されるものの、それは企業活動によって得られた収益に対して課された税である。外国税額控除額も企業が負担した税であることから、これを業種別に法人税額に上乘せして負担率を算定し直す

図表8 業種別に見た法人税負担率の動向 I



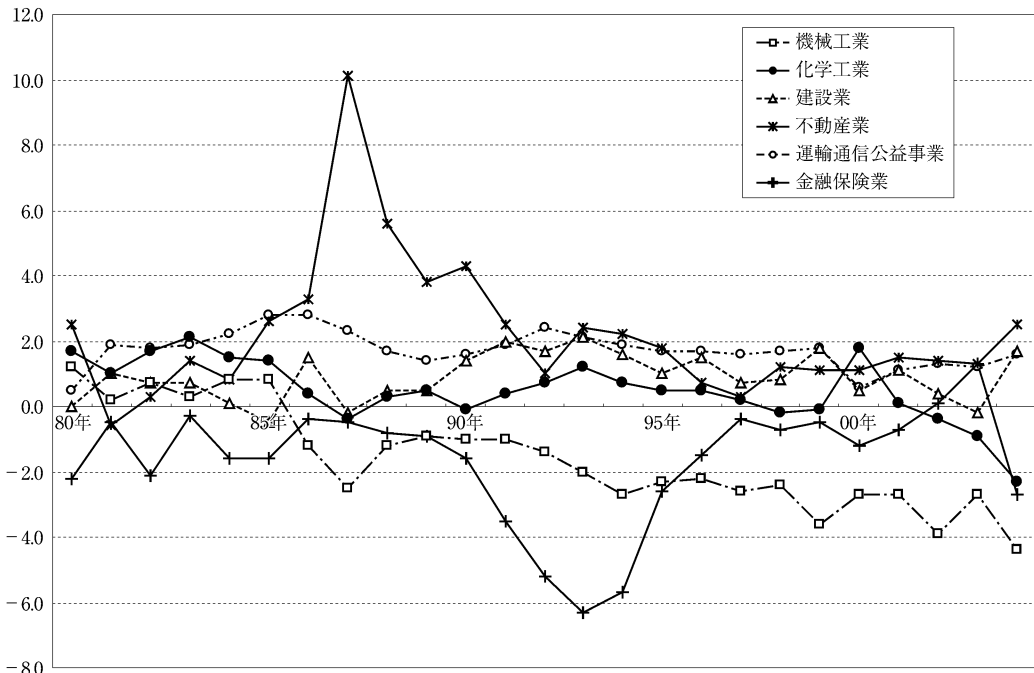
(出所) 『税務統計から見た法人企業の実態』各年分より筆者作成。

図表9 業種別に見た法人税負担率の動向Ⅱ



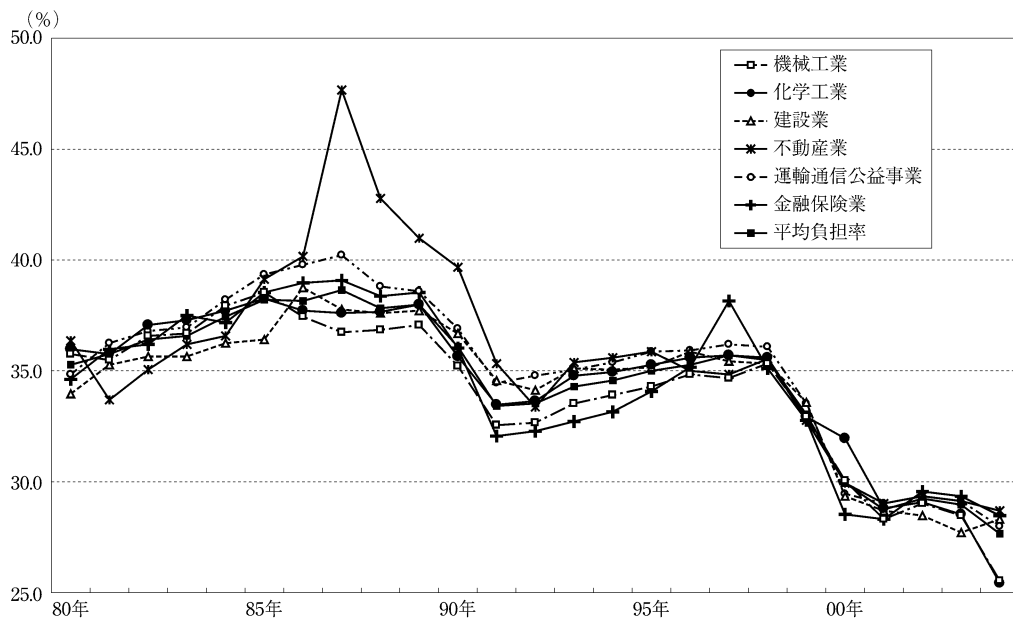
(出所) 図表8より筆者作成。

図表10 平均負担率との乖離幅



(出所) 図表7, 図表8より筆者作成。

図表11 業種別に見た法人税負担率の動向Ⅲ

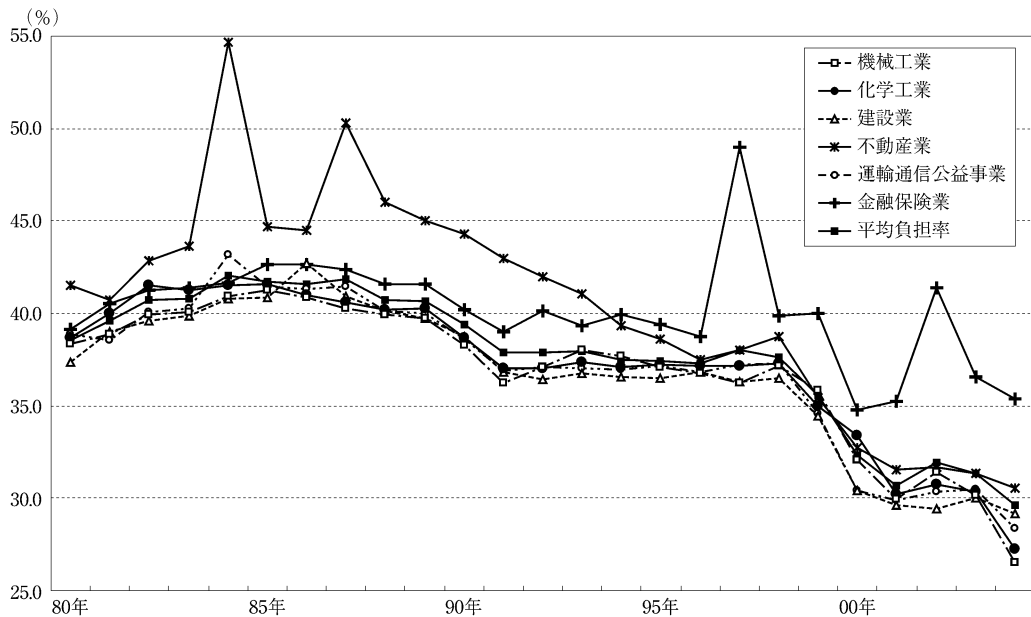


（出所）『税務統計から見た法人企業の実態』各年分より筆者作成。

と、次のような結果が得られた。先に示した法人税額のみの場合と比べて業種間格差は縮小し、とりわけ法人税改革の第1段階と第2段階の期間は格差がほとんど存在しない。90年代に著しく低負担にあった金融保険業および機械工業の負担率が、他の業種と同水準まで引き上げられたからである。しかしながら、なお、金融保険業と機械工業はもっとも低い負担率を示している。2000年以降は、顕著にみられた格差の拡大傾向が確認されない。2004年に化学工業と機械工業が極端な低負担にあるものの、他の4業種における負担率は1ポイント未満の差である。外国税額控除を考慮した法人税負担においては、法人税額のみで見た場合よりも業種間格差は小さいといえる。（図表11、参照）

次に、所得税額控除の影響についてみていく。所得税額控除額とは、法人が受け取る利子や配当等について源泉徴収された所得税額を、法人税の前払いとして捉えて法人税額から控除された金額である。外国税額控除が二重課税の排除のためにあるのと同じく、所得税額控除は法人税と所得税の重複課税を避けることを目的としている¹⁷⁾。したがってこれもまた、企業の税負担に他ならない。そこで法人税額に外国税額控除と所得税額控除を加えて業種別税負担率を計算すると、次のことがいえる。80年代から90年代にかけて、不動産業と金融保険業の負担がきわめて高く、その変動は激しい。不動産業に関しては、80年代から90年代前半に圧倒的な高負担を示し、90年代半ば以降は平均負担率より高い位置にあるものの、他の業種に近い負担水準となっている。金融保険業の負担率については、90年代以降に他の業種と乖離し始め、2000年以降は大きく突出した状態にある。不動産業と金融保険業を除く他の4業種では、この四半世紀、ほぼ同水準となっているが、2000年以降、業種間の格差に拡大傾向がみられる。（図表12、参照）

図表12 業種別に見た法人税負担率の動向Ⅳ



(出所) 『税務統計から見た法人企業の実態』各年分より筆者作成。

税額控除を考慮した場合の業種間における税負担格差をみると、法人税のみの場合と比べて産業間格差は縮小した。とりわけ80年代から90年代にかけては中立的であったといえる。しかしながら2000年以降は、外国税額控除を考慮すると化学工業と機械工業において低負担が顕著となり、さらに所得税額控除を加味すると金融保険業の圧倒的な高負担が浮き彫りとなる。法人税制における税負担について、産業間の中立性に問題が生じてきている。

3-3 個別産業における企業規模別法人税負担配分

負担配分についてより詳細に分析するために、個別産業ごとに企業規模別でどの程度の税負担格差が存在するのかを検証する。

・機械工業

機械工業全体では、この四半世紀においてその負担率をもっとも低位にあった。しかしながら企業規模別にみると、産業全体の平均値よりも低いのは巨大法人となっている。巨大法人における90年代以降の乖離幅はきわめて大きく、平均負担率に比べて3ポイントから5ポイント超へと拡大傾向にある。負担率の高低順にはほぼ変化はなく、資本金5,000万円以上～1億円未満および資本金1億円以上～5億円未満の法人の負担が高く、大法人の負担は低い。89—90年改革以降、企業規模間格差は開きつつあり、2001年で7.5ポイント差となっている。

・化学工業

化学工業については、機械工業と同様に巨大法人の負担のみが産業平均を下回っており、それは90年代以降に1ポイント程度増幅している。また負担率の高低順においても、機械工業と同様の特徴がみられるが、企業規模間の格差は機械工業に比べて小さく、2001年で3.5ポイント差で

ある。

- 建設業

建設業の負担率は、全ての企業規模で産業平均を上回っているが、乖離幅が小さいため建設業全体で見るとそれほど高い負担になっていない。企業規模別で最高負担率にあったのは資本金1億円以上～5億円未満の法人であり、平均負担率と比べて3ポイント前後の乖離となっている。これに対して、資本金50億円以上～100億円未満、資本金100億円以上の巨大法人がもっとも低い負担水準にある。企業規模間格差は、89—90年改革により一旦縮小したものの、90年代を通じて拡大し、98—99年改革によって解消されている。

- 不動産業

不動産業における企業規模別負担の動向は激しく、順位の入替わりも目まぐるしい。法人税改革第1段階の前後をみると、資本金5,000万円以上～1億円未満、資本金1億円以上～5億円未満、資本金10億円以上～50億円未満の法人の負担変化が大きいことが分かる。これに対して、資本金50億円以上～100億円未満、資本金100億円以上の巨大法人の負担率推移に、大きな変動はみられない。90年代後半は資本金5,000万円以上～1億円未満、資本金1億円以上～5億円未満の法人の負担が増大した一方、大法人の負担は若干軽減している。90年代を通じて企業規模間の格差は縮小しており、改革の第2段階でより一層縮まっている。2001年は1.1ポイント差である。

- 運輸通信公益事業

運輸通信公益事業の税負担は、この25年間、他の業種と比べて高い水準にあった。企業規模別にみても、全ての階級で平均負担率を上回っている。80年代から90年代にかけてとりわけ資本金1億円以上～5億円未満の法人が、平均との差3ポイント前後でもっとも高い負担率を示している。98—99年改革以降、資本金5,000万円以上～1億円未満、資本金1億円以上～5億円未満の法人の負担が大きく低下したため、大法人の負担の方が高い状態にある。企業規模別格差が全業種の中でもっとも小さく、2001年で1.0ポイント差となっている。2000年以降は、全体的に平均負担率へと近づく傾向にある。

- 金融保険業

金融保険業は産業全体で見るともっとも低い負担率にあったものの、企業規模別で見ると巨大法人以外は平均負担率を最大2ポイント前後の幅で上回っている。89—90年改革前後で資本金5,000万円以上～1億円未満の法人においてもきわめて低い負担となっていることから、90年代前半の金融保険業全体における税負担率の異常値は、これと巨大法人によるものであると考えられる。（図表13、図表14、参照）

企業規模別の税負担格差は産業ごとに異なるが、その程度の違いは2つのグループに大別できる。規模別格差が比較的大きいのは機械工業、金融保険業、化学工業においてであり、建設業、不動産業、運輸通信公益事業ではきわめて小さいといえる（01年、機械工業7.5ポイント、金融保険業3.8ポイント、化学工業3.5ポイント、建設業1.2ポイント、不動産業1.1ポイント、運輸通信公益事業1.0ポイント）。また、90年代を通して、機械工業、化学工業、建設業が一定の格差幅を維持し続けているのに対し、不動産業、運輸通信公益事業、金融保険業では縮小傾向を示している。格差構造については、機械工業、化学工業、建設業では大法人の負担が低く、中小法人の負担が高いといった特徴があるが、不動産業、運輸通信公益事業では大法人の方が中小法人に比べて若干高い負

図表13 個別産業における企業規模別法人税負担率

機械工業

区分	5,000万円以上～ 1億円未満		1億円以上～ 5億円未満		大 法 人									機械工業の 平均負担率
	負担率	乖離幅	負担率	乖離幅	10億円以上～		50億円以上～		100億円以上～		負担率	乖離幅		
					負担率	乖離幅	負担率	乖離幅	負担率	乖離幅				
80年	(%) 37.2	3.4	(%) 37.8	4.0	(%) 34.5	0.7	(%) 35.3	1.5	(%) 34.2	0.4	(%) 34.2	0.4	(%) 35.0	
82年	37.6	2.9	38.9	4.2	34.5	-0.2	37.2	2.5	35.9	1.2	33.3	-1.4	35.4	
88年	39.2	2.2	39.8	2.8	34.7	-2.3	37.5	0.5	36.1	-0.9	34.1	-2.9	35.8	
91年	35.4	2.9	36.1	3.6	29.9	-2.6	34.4	1.9	33.1	0.6	29.0	-3.5	31.5	
98年	36.3	2.0	36.3	2.0	31.0	-3.3	33.5	-0.8	34.4	0.1	30.3	-4.0	31.9	
01年	29.8	2.3	29.6	2.1	23.4	-4.1	27.8	0.3	25.9	-1.6	22.3	-5.2	24.8	

化学工業

区分	5,000万円以上～ 1億円未満		1億円以上～ 5億円未満		大 法 人									化学工業の 平均負担率
	負担率	乖離幅	負担率	乖離幅	10億円以上～		50億円以上～		100億円以上～		負担率	乖離幅		
					負担率	乖離幅	負担率	乖離幅	負担率	乖離幅				
80年	(%) 38.1	4.3	(%) 37.8	4.0	(%) 35.0	1.2	(%) 36.8	3.0	(%) 35.3	1.5	(%) 33.7	-0.1	(%) 35.5	
82年	38.8	4.1	39.1	4.4	35.4	0.7	36.9	2.2	35.4	0.7	34.5	-0.2	36.4	
88年	37.1	0.1	39.2	2.2	36.9	-0.1	38.1	1.1	37.4	0.4	36.6	-0.4	37.3	
91年	36.4	3.9	35.7	3.2	31.9	-0.6	34.2	1.7	33.1	0.6	31.4	-1.1	32.9	
98年	36.9	2.6	37.3	3.0	33.3	-1.0	36.1	1.8	35.7	1.4	32.6	-1.7	34.1	
01年	29.9	2.4	29.4	1.9	27.0	-0.5	29.3	1.8	28.6	1.1	26.4	-1.1	27.6	

建設業

区分	5,000万円以上～ 1億円未満		1億円以上～ 5億円未満		大 法 人									建設業の 平均負担率
	負担率	乖離幅	負担率	乖離幅	10億円以上～		50億円以上～		100億円以上～		負担率	乖離幅		
					負担率	乖離幅	負担率	乖離幅	負担率	乖離幅				
80年	(%) 36.3	2.5	(%) 36.3	2.5	(%) 34.8	1.0	(%) 35.9	2.1	(%) 34.2	0.4	(%) 34.1	0.3	(%) 33.8	
82年	37.3	2.6	37.7	3.0	36.5	1.8	37.5	2.8	35.7	1.0	36.2	1.5	35.4	
88年	39.2	2.2	39.7	2.7	38.0	1.0	38.7	1.7	38.4	1.4	37.4	0.4	37.5	
91年	35.2	2.7	35.6	3.1	34.7	2.2	35.1	2.6	34.8	2.3	34.6	2.1	34.5	
98年	36.5	2.2	37.6	3.3	35.7	1.4	36.7	2.4	36.2	1.9	35.0	0.7	35.1	
01年	29.6	2.1	30.1	2.6	29.2	1.7	29.7	2.2	29.0	1.5	28.9	1.4	28.6	

不動産業

区分	5,000万円以上～ 1億円未満		1億円以上～ 5億円未満		大 法 人									不動産業の 平均負担率
	負担率	乖離幅	負担率	乖離幅	10億円以上～		50億円以上～		100億円以上～		負担率	乖離幅		
					負担率	乖離幅	負担率	乖離幅	負担率	乖離幅				
80年	(%) 38.7	4.9	(%) 36.3	2.5	(%) 31.3	-2.5	(%) 30.5	-3.3	(%) 31.3	-2.5	(%) 32.1	-1.7	(%) 36.3	
82年	33.5	-1.2	34.5	-0.2	33.2	-1.5	31.5	-3.2	35.0	0.3	35.1	0.4	35.0	
88年	47.1	10.1	41.9	4.9	32.3	-4.7	42.5	5.5	40.3	3.3	39.3	2.3	42.6	
91年	33.3	0.8	33.0	0.5	34.4	1.9	31.1	-1.4	35.0	2.5	36.0	3.5	35.0	
98年	37.1	2.8	36.5	2.2	36.1	1.8	36.2	1.9	36.1	1.8	35.6	1.3	35.5	
01年	29.3	1.8	30.3	2.8	29.8	2.3	29.5	2.0	30.4	2.9	30.1	2.6	29.0	

運輸通信公益事業

区分	5,000万円以上～ 1億円未満		1億円以上～ 5億円未満		大 法 人									運輸通信公 益事業の 平均負担率
	負担率	乖離幅	負担率	乖離幅	10億円以上～		50億円以上～		100億円以上～		負担率	乖離幅		
					負担率	乖離幅	負担率	乖離幅	負担率	乖離幅				
80年	(%) 36.3	2.5	(%) 37.2	3.4	(%) 32.6	-1.2	(%) 36.1	2.3	(%) 34.9	1.1	(%) 29.1	-4.7	(%) 34.3	
82年	36.6	1.9	38.6	3.9	36.4	1.7	37.3	2.6	35.9	1.2	36.3	1.6	36.5	
88年	39.7	2.7	39.9	2.9	38.7	1.7	38.4	1.4	38.0	1.0	38.8	1.8	38.7	
91年	33.3	0.8	35.3	2.8	34.6	2.1	34.8	2.3	33.9	1.4	34.6	2.1	34.4	
98年	36.3	2.0	36.4	2.1	36.2	1.9	36.6	2.3	36.2	1.9	36.1	1.8	36.0	
01年	28.2	0.7	28.3	0.8	28.7	1.2	28.4	0.9	29.2	1.7	28.7	1.2	28.6	

金融保険業

区分	5,000万円以上～ 1億円未満		1億円以上～ 5億円未満		大 法 人									金融保険業の 平均負担率
	負担率	乖離幅	負担率	乖離幅	10億円以上～		50億円以上～		100億円以上～		負担率	乖離幅		
					負担率	乖離幅	負担率	乖離幅	負担率	乖離幅				
80年	(%) 35.5	1.7	(%) 35.2	1.4	(%) 30.8	-3.0	(%) 35.3	1.5	(%) 35.5	1.7	(%) 29.0	-4.8	(%) 31.6	
82年	36.8	2.1	36.1	1.4	32.0	-2.7	36.0	1.3	36.8	2.1	30.7	-4.0	32.6	
88年	34.6	-2.4	38.3	1.3	36.1	-0.9	38.1	1.1	36.6	-0.4	35.9	-1.1	36.2	
91年	28.0	-4.5	31.8	-0.7	26.5	-6.0	33.3	0.8	34.1	1.6	28.2	-4.3	29.0	
98年	36.2	1.9	35.9	1.6	33.1	-1.2	35.0	0.7	35.5	1.2	32.8	-1.5	33.6	
01年	28.3	0.8	29.4	1.9	26.4	-1.1	29.7	2.2	29.2	1.7	25.9	-1.6	26.8	

（注）乖離幅とは、全産業の平均負担率との乖離をさす。各年の平均負担率については、図表7を参照。

（出所）『税務統計から見た法人企業の実態』各年分より筆者作成。

担率にある。

産業ごとの企業規模間における負担の公平性は、産業全体でみた場合と同様に、確保されているとはいえない。このことは、この四半世紀に一貫して生じている問題である。

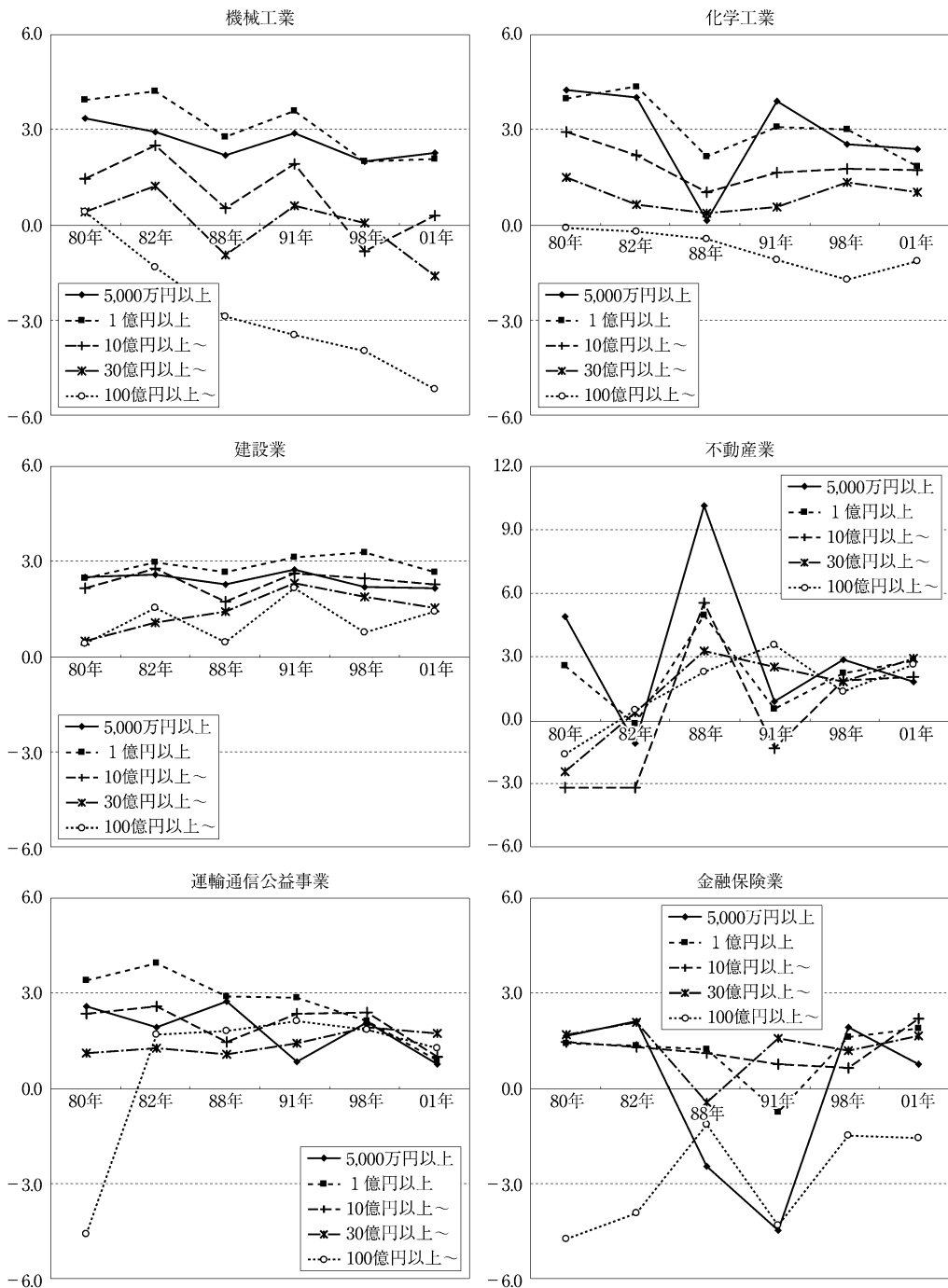
3-4 法人税の負担配分と産業構造

これまで明らかにした法人税負担の産業別配分および各産業の企業規模別配分の特徴から、次の2つのことがいえる。

1つは、産業構造の変化との関係である。産業構造の変化は、法人数や営業収入金額、調査所得金額の各産業のウエイトからうかがえたように、法人税額の割合や負担率の動向からも読み取ることができる。

80年代までは、重厚長大型の産業が経済の中心であった。それは、建設業における圧倒的な法人数やその飛躍的な伸び率、建設業、機械工業の営業収入金額が総額に占める割合の高さに示される。法人税制はこのような産業に対して、高収益に高税率を課す一方、大規模設備における減価償却費や様々な引当金を損金として認めることで、税負担を緩和した。この間の建設業と機械工業の法人税負担配分をみると、上位を推移しているものの、営業収入金額の圧倒的な占有率に比べて他の業種との差異はそれほど大きくはない。すなわちわが国の法人税制は、課税ベースの圧縮により産業間の負担格差を調整してきたのである。

図表14 個別産業の企業規模別法人税負担率における平均負担率との乖離幅



(注) 平均負担率との乖離幅については、図表13の注に同じ。
 (出所) 『税務統計から見た法人企業の実態』各年分より筆者作成。

しかし90年代を通して全ての産業にハイテクノロジー化が進み、近年は産業の中心そのものが軽薄短小なハイテク産業へと移行している。これまでの課税ベースではハイテク産業に認められる損金枠が小さく高収益に高税率が課せられるため、重化学工業などの重厚長大型の産業に比べてハイテクノロジーが多く取り入れられている産業の税負担は重くなる。90年代後半以降をみると、製造業と建設業の法人税納付額およびそのウエイトが低下している一方、運輸通信公益事業のウエイトが上昇しており、機械工業と並んで最上位に位置している。これまでのわが国法人税収入は機械工業を中心に支えられてきたといえたが、近年はこれに加えて運輸通信公益事業が果たす役割がきわめて大きい。これらの産業はメガ・コンペティションの中にあり、国際競争力に打ち勝つ強さが企業経営に求められる。租税はこれの阻害要因になってはならない。このため、90年代を通じて税率引き下げと課税ベースの拡大が行われてきた。

もう1つは、産業別負担配分ならびに産業ごとの企業規模別負担配分についての評価である。6つの主要産業間の法人税負担は、外見上負担率に格差があるものの、外国税額、所得税額の両控除を考慮すると、その差異は大幅に縮小する。とはいえ、90年代までは産業間での負担の中立性が確保されていたが、2000年以降は格差の違いが目立ち始めており、これは無視できない問題である。他方で、法人税改革の以前、以後で、機械工業、化学工業、金融保険業の巨大法人における負担がきわめて低位にあり、企業規模間の公平性が法人税改革によって改善されていない。一方、6産業において資本金5,000万円以上～1億円未満、資本金1億円以上～5億円未満の法人の負担が相対的に高いことが確認された。さらに企業規模別負担格差の程度には、産業間で大きな差がある。機械工業、金融保険業、化学工業における企業規模間格差は大きいのに対し、建設業、不動産業、運輸通信公益事業についてきわめて小さい。今後の法人税改革は、産業間格差の拡大を解消して中立性を確保するとともに、企業規模間における負担の公平性を改善していく必要がある。

おわりに

80年代末から十余年にわたる改編を通じて、わが国法人税の構造と負担のありようは、根本的に変化した。本稿では、日本経済において支配的地位にある主要6産業について、法人税の負担水準および負担配分の動向を分析し、以下の点を明らかにした。

第1に、この四半世紀における産業別の法人税負担配分は、次の特徴を持つ。機械工業は一貫して上位にあるとともに、2000年以降は運輸通信公益事業がその地位を高め、両者で全納付額の約3割を占める（04年、機械工業13.0%、運輸通信公益事業15.0%）。また、この両産業における資本金10億円以上の大法人の納付割合はきわめて大きく、それぞれ67.0%、80.0%に及ぶ。産業別法人税負担配分の動向には、産業構造の変化すなわち重化学工業のウエイトの低下、全産業でのハイテクノロジー化の進行とハイテク産業の高成長が反映されている。

第2に、6業種の法人税負担は大きく低下し、産業間には顕著な格差がある。90年代を通じた大幅な税率引き下げにより、産業全体と同様、6業種においても負担水準は約10%低下した。これは、グローバル化下におけるメガ・コンペティションとそれに伴う租税競争に対応す

るためである。産業間の税負担格差は、80年代から90年代にかけて4～5ポイント程度であったが、98—99年の法人税改革以降は拡大傾向にある（00年4.5ポイント、02年5.3ポイント、04年6.9ポイント）。また1980年から2004年までの25年間に、負担率が相対的に高いのは不動産業、運輸通信公益事業、建設業であり、機械工業と金融保険業はきわめて低いといえる。しかし外国税額控除と所得税額控除を納付額に加えた場合、産業別の税負担格差は、法人税のみの場合と比べて大幅に縮小する。それは、機械工業における大法人のほとんどが多国籍企業であるために外国税額および金融保険業において有価証券取引に係る所得税額が大きいことによる。この意味で、法人税制は産業間においてかなり中立的である。これに対して、近年における税負担格差の拡大傾向は、業種間の中立性が損なわれつつあることを示す。

第3に、個別産業内の企業規模別税負担には大きな格差がある。前稿で産業全体について法人税負担の格差構造を明らかにしたが、6つの個別産業分析の結果、いずれにおいても資本金100億円以上の巨大法人の負担率が低いことが確認される。とりわけ法人税改革の以前、以後とも、機械工業、化学工業、金融保険業における巨大法人の負担は、きわめて低位にある。一方、6産業ともこの期間を通じて、資本金5,000万円以上～1億円未満、資本金1億円以上～5億円未満の法人の負担が相対的に高い。格差の程度は業種ごとに差異があるが、機械工業、化学工業、金融保険業が3.5～7.5ポイントと大きいのに対し、建設業、不動産業、運輸通信公益事業は1ポイント前後である。

以上の分析結果は、3次にわたる法人税改革が法人全体ならびに個別産業における負担水準を引き下げるとともに、大法人と中小法人との負担格差は存続させたことを示している。法人税制は産業構造の変化に対応してきたといえるが、企業規模間における公平性には課題を残す。このことは、巨大法人に対する若干の割増税率、および中小法人や零細法人への軽減税率を拡充する可能性があることを示唆する。それがどの程度であるかは、今後、企業会計を含む企業システムとの関わりにおいて分析していく必要がある。

注

- 1) 拙稿「わが国の法人税改革と税負担の動向」『立命館経済学』、第55巻第4号（2006年11月）を参照。
- 2) 税制調査会『法人課税小委員会報告』第1章一の2、1996年11月
- 3) 戸谷裕之『日本型企業課税の分析と改革』中央経済社、1994年、57頁
- 4) 1980年と1983年をさす。
- 5) 戸谷（1994）、59—60頁
- 6) 林田吉恵「わが国法人税負担の産業別・企業別分析—日経財務データを用いたケース・スタディ—」『関西学院経済学研究』第35号、2004年、80頁
- 7) 林田（2004）、84頁
- 8) 林田（2004）、84頁
- 9) 『税務統計から見た法人企業の実態』における業種分類は、「日本標準産業分類」（総務省）を基に、17分類されている。農林水産業、鉱業、建設業、繊維工業、化学工業、鉄鋼金属工業、機械工業、食料品製造業、出版印刷業、その他の製造業、卸売業、小売業、料理飲食旅館業、金融保険業、不動産業、運輸通信公益事業、サービス業である。また、これに企業組合、相互会社および医療法人をその他の法人として、合わせて18分類されている。
- 10) 『税務統計から見た法人企業の実態』（国税庁）における法人数とは、休眠会社を除いた活動会社す

なわち納税申告会社の数を示している。本稿では、この数値を法人数として用いる。

- 11) 利益計上法人において益金処分された法人税額をさす。よって、法人税収入の総額と異なることに留意する必要がある。
- 12) 三好（2006）の分析における法人税額とは、本稿と同様に、利益計上法人において益金処分された法人税額をさしている。
- 13) 法人税負担率の算出式は、次の通りである。

$$\text{法人税負担率} = (\text{一社当たりの調査所得金額} \div \text{一社当たりの法人税額}) \times 100$$
- 14) 80年代後半の不動産業における負担率の高さは、バブル景気に大きく影響された結果と考えられる。この間の所得水準および法人税納付額の高さは極めて例外的な現象であり、負担率が高いのは事実ではあるものの、本稿においては税制改革の影響を検証することを目的としているため、この値は捨象する。
- 15) 90年代前半における金融保険業が最も低率にあるのは、税制改革の効果よりもバブル崩壊の影響の方が大きいと考えられるため、この間の格差の検証においては異常値として取り扱い、捨象している。
- 16) 90年代後半における金融保険業の負担率は、他の産業と同水準となり、極端な乖離はみられない。そのため検証対象とみなして差し支えないと考える。
- 17) 外国税額控除ならびに所得税額控除についての叙述は、中村利雄、岡田至康共著『法人税法要論（平成18年度版）』（税務研究会出版局、2006年）を参考にした。

参考文献

- ・跡田直澄編（2000）『企業税制改革—実証分析と政策提言』日本評論社
- ・内山昭（1996）『「会社主義」と税制改革』大月書店
- ・内山昭編（2006）『現代の財政』税務経理協会
- ・島田晴雄（1998）『法人課税改革』東洋経済新報社
- ・税制調査会『税制改正に関する答申』各年度
- ・政府税制調査会（1986）『税制の抜本的見直しについての答申』
 ——（1987）『税制改革についての中間答申』
 ——（1987）『税制改革大綱』
 ——（1996）『法人課税小委員会報告』
 ——（2002）『あるべき税制の構築に向けた基本方針』
- ・武田昌輔編（2000）『企業課税の理論と課題』税務経理協会
- ・田近栄治、油井雄二（2000）『日本の企業課税—中立性の視点による分析』東洋経済
- ・戸谷裕之（1994）『日本型企业課税の分析と改革』中央経済社
- ・中村利雄、岡田至康共著『法人税法要論（平成18年度版）』税務研究会出版社
- ・西野万里（1998）『法人税の経済分析—租税回避と転嫁・帰着』東洋経済新報社
- ・日本租税理論学会編（1997）『法人税改革の諸問題』谷沢書房
 ——（1998）『法人税改革の論点』
 ——（2002）『連結納税制度の検証』
- ・林田吉恵（2004）「わが国法人税負担の産業別・企業別分析—日経財務データを用いたケース・スタディ—」『関西学院経済学研究』第35号
- ・三好ゆう（2006）「わが国の法人税改革と税負担の動向」『立命館経済学』第55巻第4号
- ・国税庁企画課編『税務統計から見た法人企業の実態』各年分
- ・財務省『財政金融統計月報』（租税特集）各号