

わが国の企業規模別法人税負担格差とその要因

——法人税への加算額および税額控除額が及ぼす影響——

三 好 ゆ う

目次

はじめに

1. 分析の方法
2. 法人税負担率の推移
3. 算出税額による負担率
4. 法人税への加算額が負担率に与える影響
5. 税額控除の影響

おわりに

はじめに

わが国の法人税改革は、80年代末から21世紀初頭にかけて3段階（89—90年，98—99年，2000年度）で行われた。その基本方向は「課税ベースの拡大と税率の引き下げ」にある。筆者がこれまでの研究で明らかにしたように、法人税の平均負担率は80年代と比べると今日約10ポイント低下する一方、大法人と中小法人との負担格差は産業全体ならびに個別産業内においても継続している。¹⁾

法人税負担率に格差をもたらす要因について、いくつかの研究がある。それらの多くは、特別償却、引当金、準備金などの利用割合に注目して実質税負担率を算定し、課税ベースに関する税制の変更が負担率に与える影響を検証している。このほかに、留保金課税や投資税額控除などを考慮した負担率が分析され、中小企業への優遇税制の効果が検討されている。しかしこれらの研究は特定年度を対象とし、連続と続く負担格差の構造的要因を明らかにしているとは言えない。

本稿は、企業規模別で長期的に存在する法人税の負担格差の要因を、法人税額の計算過程から解明する。具体的には、第1に1980年から2005年までの26年間について、企業規模別および産業別の法人税負担の推移と格差の所在を確認する。第2に、法人税への加算額および税額控除額を考慮した負担率を計測し、分析する。

本研究によって、法人税負担に与える各租税特別措置の影響が明らかになる。また、この四半世紀の法人に対する税額控除の動向は、わが国企業の多国籍化や金融資産保有状況と深く関わっていることが示される。このことは、今後の法人税課税ベースのあり方を考察する際に重要な視点となる。

1. 分析の方法

法人税負担について、企業規模別および産業別に計測した研究はいくつかある。その代表的なものは、戸谷（1994）、内山（1996）、田近・油井（2000）、跡田（2000）、林田（2004）などである。依拠したデータや税負担率の算定式は異なるものの、企業規模別ならびに産業別で法人税の実質税負担率に差異があることは、上記の先行研究で示されている。三好（2006, 2007）の長期分析においても、次の3点が確認される。第1に、1980年から2005年にかけてわが国の法人全体における税負担水準は、約10ポイント低下した。第2に89—90年、98—99年、2000年初頭の3次の法人税改革により、法人税の負担水準は大幅に引き下げられたが、大法人と中小法人との負担率格差は、産業全体のみならず、個別産業内においても継続している。第3に、外国税額控除分を考慮した法人税負担率においても、企業規模間および産業間において負担格差は存続する。

このような研究結果に基づいて税負担格差の要因分析もいくつかなされているが、そこでは課税ベースからの接近が多い。その理由は、わが国において90年代を通じて行われた法人税改革の方針が「課税ベースの拡大と税率の引き下げ」に置かれたことによる。こうした分析視点は法人税改革を評価するうえで極めて重要であり、その成果も有意義である。しかし企業規模間および産業間での税負担格差の要因分析としては、課税ベースのみの検証は不十分である。課税ベースの大小以外にも負担率に影響を及ぼすものが存在するからである。法人税への各種の加算額および税額控除額がそうである。これらの利用については、企業規模間および産業間で明瞭にその特徴が現れると考えられる。それにもかかわらず先行研究においてこれらを取り上げたものは少なく、負担率に反映させて分析した研究はほとんどない。三好（2006, 2007）では、所得税額控除および外国税額控除を加味した負担率の長期分析がなされているが、他の控除額や法人税の加算額との比較はされていない。そのため負担格差に与えた影響の度合いが不明確であり、格差の要因が十分に考察されているとは言い難い。

本研究では、筆者のこれまでの分析結果を基に、企業規模別における負担格差の要因として、各種の法人税の加算額ならびに税額控除額の影響について分析する²⁾。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）とし、分析の対象期間は1980年から2005年にかけての26年間とする。企業の規模別類型は、次の8分類とする。資本金1,000万円未満の零細法人、資本金1,000万円以上～5,000万円未満および資本金5,000万円以上～1億円未満の中小法人、資本金1億円以上～5億円未満および資本金5億円以上～10億円以上の中堅法人、資本金10億円以上～50億円未満、資本金50億円以上～100億円未満および資本金100億円以上の大法人（とくに資本金100億円以上の法人を巨大法人という）である。

法人税の負担率算定は、分母を利益計上法人の一社当たりの調査所得金額とし、分子を利益計上法人の一社当たりの法人税額として、これに100を乗じた（以下、負担率算定式という）。

$$\text{負担率 (\%)} = \frac{\text{利益計上法人の一社当たりの法人税額}}{\text{利益計上法人の一社当たりの調査所得金額}} \times 100 \quad (\text{負担率算定式})$$

これまでの研究において用いた法人税額とは、益金処分された法人税額であった。これには、

〔図表1〕 法人税額の計算過程

区 分	段 階			ケース
算 出 税 額	第1段階	第2段階		ケース1
+ 法人税加算額				
△ 税 額 控 除 額			第3段階	ケース6 } ケース9
 法 人 税 額				

（出所）筆者作成。

法人税への加算額および税額控除額が含まれている。すなわち、算出税額に加算額分を加え、税額控除分を差し引いた税額であり、以下の式で表される。

$$\text{法人税額} = \text{算出税額} + \text{法人税への加算額} - \text{税額控除額} \quad (1)$$

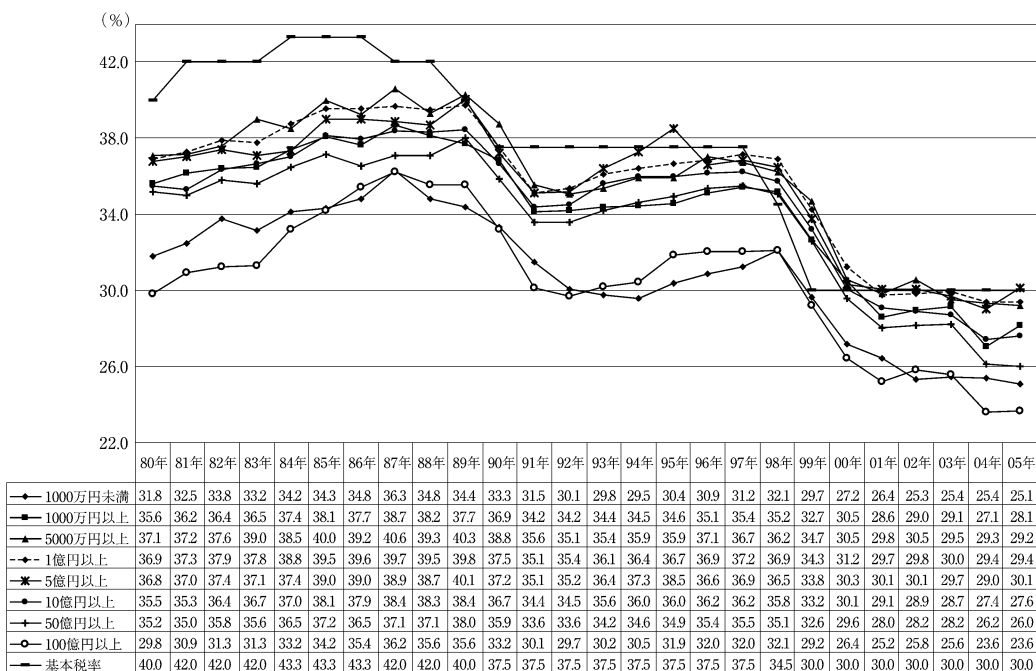
算出税額とは、調査所得金額に所定の税率を乗じて算出した税額である。したがって算出税額を分子にした場合の負担率は、所定の税率つまり各年の基本税率とほぼ同値になると考えられる。しかし法人税額を分子にすると、企業規模間および産業間で法人税負担率に差異が生じる。その要因が法人税への加算額あるいは税額控除額にあるのは上式(1)より明らかであり、本稿の分析視覚を両者におくのは、このためである。

具体的な分析方法は次のとおりである。上式(1)の計算過程を4つに大別し、各段階における税額を負担率算定式の分子に置いて負担率を計測し、それぞれの格差への影響を分析する。4つとは、第1が算出税額のみで算定した場合、第2が算出税額に加算額を加えた場合、第3が法人税額に税額控除額を加えた場合、第4がすべてを加味した法人税額で算定した場合である。また各段階でさらに税額の種類ごとに分けて、各ケースで負担率を分析する。筆者における先行研究は、本稿の第4段階（ケース10）にあたる（図表1、参照）。

2. 法人税負担率の推移

先述のように、筆者はすでに法人税への加算額と税額控除額を考慮した法人税額ベースの税負担率（以下、法人税負担率という）の計測を行った。1980年から2005年にかけて、わが国における企業規模別の法人税負担率は次のような動向を辿っている³⁾。第1に、すべての資本金階級で実質税負担率が約10ポイント低下している。これは、89—90年改革および98—99年改革において基本税率が42%から30%まで引き下げられたことによる。また負担率の減少の度合いは企業規模間で一定の差があるものの、基本税率と各資本金階級の法人税負担率の推移は照応している。ここか

〔図表2〕 企業規模別にみた法人税の実質負担率の推移



（出所）『税務統計から見た法人企業の実態』の各年分に基づき、筆者作成。

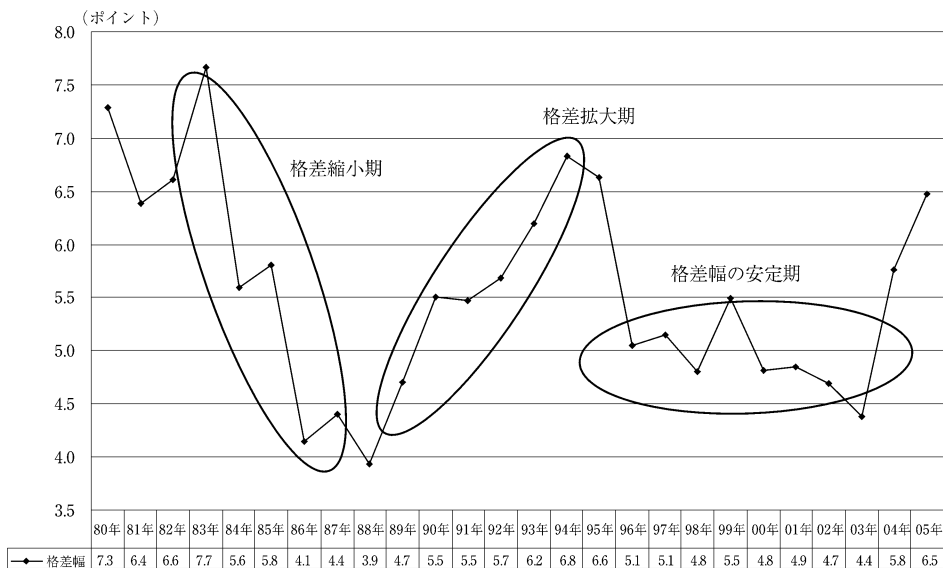
ら、各年の税制改正が、特定規模の企業を優遇あるいは冷遇する変更をもたらすものではなかったことが分かる。

第2に、この四半世紀を通じて巨大大人の税負担率が最も高く、80年代後半35%程度、90年代前半30%前後、90年代後半は約32%、2000年以降は25%程度である（05年、23.6%）。一方、最も高負担にあったのは資本金5,000万円以上～1億円未満の中法人または資本金1億円以上～5億円未満、資本金5億円以上～10億円未満の中堅法人であり、80年代後半40%前後、90年代は約34～37%、2000年代は30%前後であった（05年、各29.2%、29.4%、30.1%）（図表2、参照）。

特徴の第3は、企業規模間で実質税負担率に格差があるという点である。89—90年改革、98—99年改革の税率引き下げにより、各資本金階級で負担水準は大幅に低下しているものの、4～7ポイントほどの負担格差が存続している（05年、6.5ポイント⁴⁾）。各年における最高負担率と巨大大人の負担率との差異をみてみると、89—90年改革の以前は減少傾向にあるが（83年、7.7ポイント。88年、3.9ポイント）、90年代前半は一転して大きく拡大する（95年、6.6ポイント）。90年代後半から2000年初頭にかけては5ポイント前後で推移している（96年、5.1ポイント。02年、4.7ポイント）。2004年ならびに2005年は再び格差が広がりつつあることが伺える（04年、5.8ポイント。05年、6.5ポイント）（図表3、参照）。

90年代以降の税率引き下げにより実質税負担率は全体的に10ポイントほど低下しているものの、この四半世紀を通じて企業規模間に負担率格差が存続しており、近年それは拡大しつつあることが明らかにされている。巨大大人の負担率と最高負担率との格差の変動は、大きく3つの期に区分することができる。1期目は80年代の格差縮小期である。2期目は89—90年改革を境に大きく

【図表3】 巨大法人の負担率と最高負担率との格差



	80年	81年	82年	83年	84年	85年	86年	87年	88年	89年	90年	91年	92年
最高負担率の 資本金階級	5000万円 以上	1億円 以上	1億円 以上	5000万円 以上	1億円 以上	5000万円 以上	1億円 以上	5000万円 以上	1億円 以上	5000万円 以上	5000万円 以上	5000万円 以上	5000万円 以上
	93年	94年	95年	96年	97年	98年	99年	00年	01年	02年	03年	04年	05年
最高負担率の 資本金階級	5億円 以上	5億円 以上	5億円 以上	5000万円 以上	1億円 以上	1億円 以上	5000万円 以上	1億円 以上	5億円 以上	5000万円 以上	1億円 以上	1億円 以上	5億円 以上

(注) 1) 格差幅とは、巨大法人の負担率と各年における最高負担の企業規模階級の負担率との差異を指す。

2) 負担格差を算出するにあたり、資本金1,000万円未満の零細法人は除外している。

(出所) 【図表2】に基づき、筆者作成。

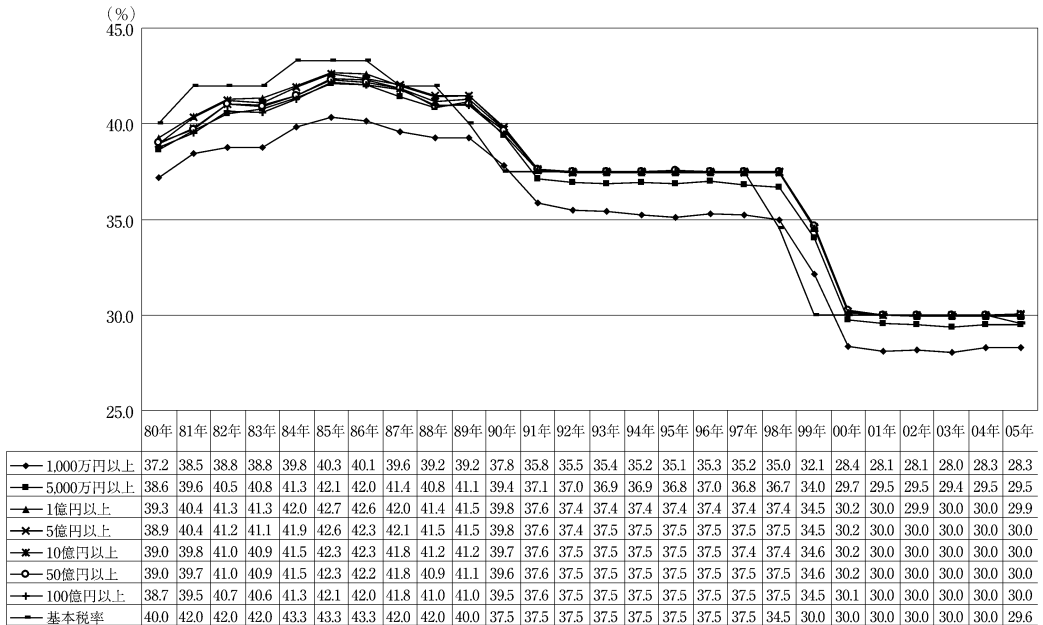
拡大に転じることになった90年代前半の格差拡大期、3期目は90年代後半以降で格差幅が一定となる安定期である。加えて、2004年以降は拡大傾向にあると推測されることに留意する必要がある。以上のことは、負担率算定式の分母を調査所得金額とし、法人税加算額および税額控除額を考慮した法人税額を分子においた場合の分析、つまり法人税額の計算過程の第4段階についての計測結果である。

3. 算出税額による負担率

法人税の税額計算における第4段階で生じた企業規模間の負担率格差の要因を明らかにするために、計算過程の順に沿って検証していく。本節では、計算過程の第1段階についてみることにする。

負担率算定式の分子に算出税額を⁵⁾おいて企業規模別に税負担を計測すると、次のことが明らかになった。第1に、1980年から2005年にかけて、資本金1,000万円以上～5,000万円未満の小法人が他の資本金階級に比べて圧倒的に低い負担率にある。80年代は基本税率42%に対し小法人の負担率は38～40%で推移しており、89—90年改革以降の基本税率37.5%の期間では35%台、98—99

【図表4】 算出税額に基づいた法人税負担率の推移



（出所）「税務統計から見た法人企業の実態」の各年分に基づき、筆者作成。

年改革後の2000年代は基本税率30%に比べて28%台となっている（05年、28.3%）。これは調査所得金額のうち軽減税率適用所得金額の占める割合が大きいためである。資本金5,000万以上～1億円未満の中法人についても、同様のことが言える。80年代は基本税率とほぼ近似しているものの、90年代は37.0%程度、2000年代以降は29.5%程度と、基本税率と比較して若干低い負担率を示している（05年、29.5%）（図表4、参照）。

第2に、資本金1億円以上の法人については、1980年から1990年までは企業規模間の負担率に多少の差異があるものの、1991年以降はほぼ同値となっている。その理由として次の2点が考えられる。1つは、算出税額が単純に調査所得金額に各年の基本税率を乗じたものであるということである。もう1つは89—90年改革で支払配当軽減制度が廃止され、税率が一本化されたことが挙げられる。

以上のように、税負担率において第1段階である算出税額の場合では、税負担格差は軽減税率の分だけ生じることが明らかになった。軽減税率の適用対象となる資本金1,000万円以上～5,000万円未満ならびに資本金5,000万円以上～1億円未満の中小法人が、その影響を受けて低負担となっている。これ以外の資本金階級については、89—90年改革において留保分と配当分とで分かれていた税率が一本化されたことにより、ほぼ同値の負担率にある。資本金5,000万円以上～1億円未満の中法人は、計算過程の第4段階で最も高い負担率を示していたが、第1段階では相対的に低負担にあった。

4. 法人税への加算額が負担率に与える影響

法人税額の計算過程（すなわち(1)式）を参考にすると、企業規模間の税負担率に差異を生じさせる要因の1つとして法人税への加算額がある。わが国の法人税制には、1980年から今日までいくつかの加算税額項目があり、2005年時点では特別同族会社に対する留保金課税額、リース税額控除戻税額、使途秘匿金に対する課税額などがある。データの制約上、本研究ではそれらを次の3つに分類する。1つめは土地譲渡税額（ケース2）、2つめは留保税額（ケース3）、そしてその他の法人税への加算額である⁶⁾。

本節では3種類の加算額をそれぞれ算出税額に加えて計測し、各ケースで税負担格差にどの程度の影響がみられるかを明らかにする。ケースごとの負担率算定式は、以下のとおりである。

$$\text{ケース1} : \frac{\text{算出税額}}{\text{調査所得金額}^{7)}$$

$$\text{ケース2} : \frac{\text{算出税額} + \text{土地譲渡税額}^{8})}{\text{調査所得金額}}$$

$$\text{ケース3} : \frac{\text{算出税額} + \text{留保税額}^{9})}{\text{調査所得金額}}$$

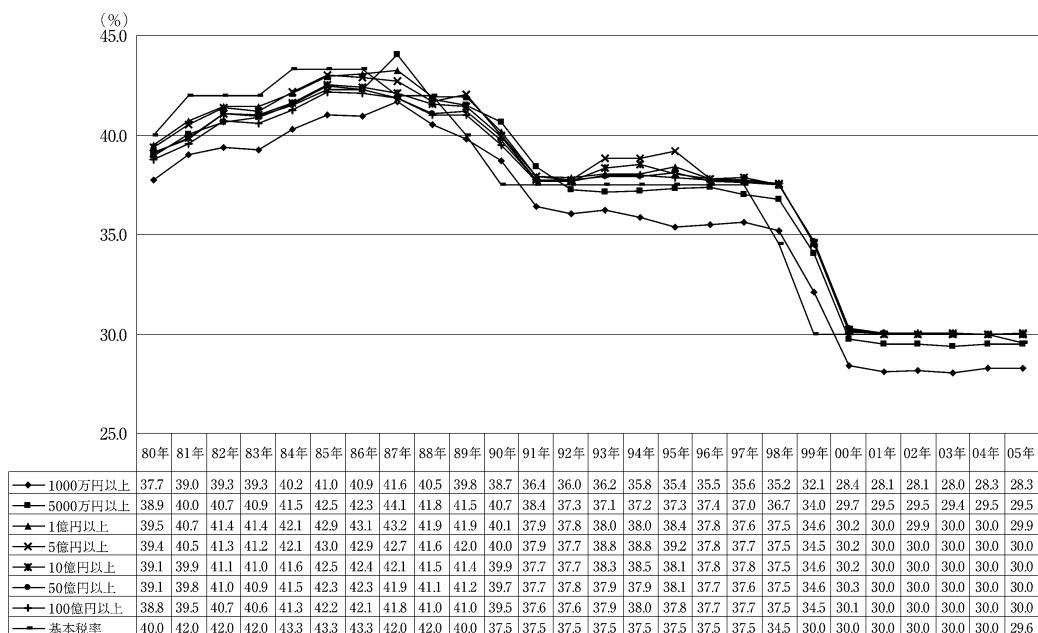
$$\text{ケース4} : \frac{\text{算出税額} + \text{土地譲渡税額} + \text{留保税額}}{\text{調査所得金額}}$$

$$\text{ケース5} : \frac{\text{算出税額} + (\text{土地譲渡税額} + \text{留保税額} + \text{その他の加算額})^{10})}{\text{調査所得金額}}$$

まず、ケース2についてみる。80年代前半はケース1とほぼ変わりなく、資本金1,000万円以上～5,000万円未満の小法人と資本金5,000万円以上～1億円未満の中法人が若干低い負担率を示している。しかし80年代後半はケース1とは異なり、とりわけ1987年における資本金1,000万円以上～5,000万円未満、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率は、前年より大きく上昇している。この理由として次の2つが考えられる。第1に、1987年に土地譲渡益特別課税についての制度改正が行われたことである。第2に、これらの資本金階級に不動産業が多いことである。法人における土地の譲渡益に対する特別課税は、1973年に設けられた。その背景は、戸谷（1994）で次のように説明される。「1950年後半以降、経済の高度成長と人口の都市集中によって、地価の上昇が著しくなったことがある。…当時の金融緩和を背景に、法人の土地投機が活発化し個人が放出した土地を法人が買い占め、地価の高騰に拍車をかけるという現象が生じた。そこで、これらを規制するため1973年度の税制改正において、法人に関する土地譲渡益特別課税制度が創設される運びとなったのである。¹¹⁾」とする。しかし1985年頃から地価の高騰がさらに顕著になり始めたため、1987年度改正で課税対象となる土地の保有期間が10年から5年に短縮され、加えて2年以下における超短期所有の土地に対しての税率が引き下げられた。

1989年から1991年にかけては、負担格差が縮小している。これは、土地譲渡税額が全体的に急

【図表5】 算出税額に土地譲渡税額を加味した場合の負担率の推移（ケース2）



（出所）「税務統計から見た法人企業の実態」の各年分に基づき、筆者作成。

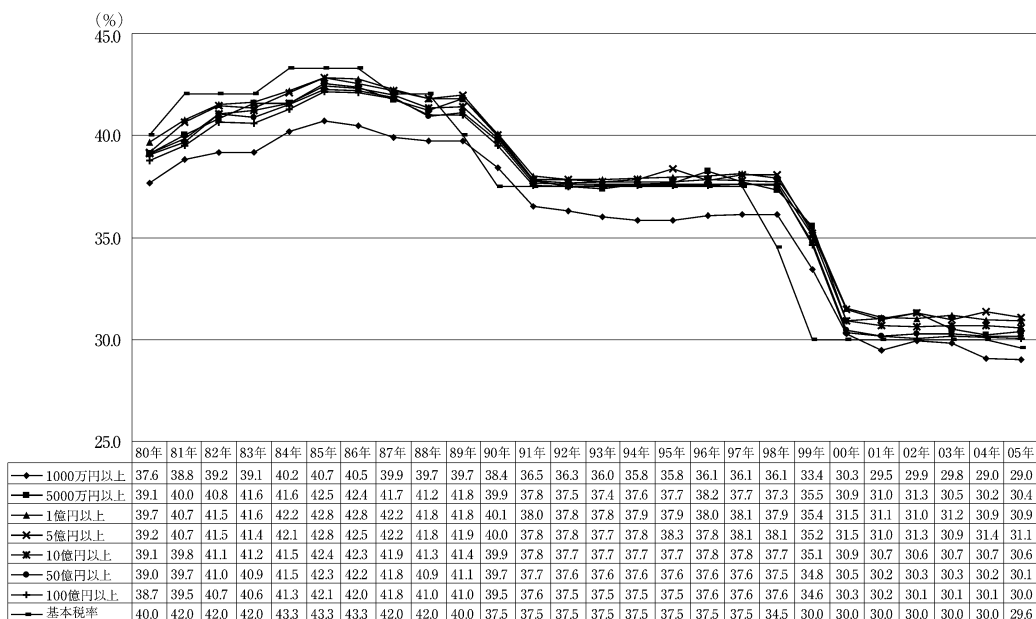
激に減少していることと関係していると考えられる。1988年以降の土地譲渡税額の減少について、戸谷は、「土地譲渡益特別課税は、法人の土地投機に対する社会的批判の強まりを背景に、土地取引が著しく不利なものであるとして、転売を目的とした不必要な需要を抑制する効果を期待したものであった。ところが、この政策は『土地の売り控え』あるいは『売り惜しみ』を引き起こし、その結果土地の供給は減退¹²⁾した」と説明する。こうして土地譲渡税額の総額が著しく減少した結果、各資本金階級で算出税額に加算される額もわずかになったため、税負担率に及ぼす影響も小さくなったと考えられる。

1993年から1995年は資本金5億円以上～10億円以上の中堅法人の高負担が目立つが、その後1998年1月1日より土地譲渡益特別課税が廃止されたため、負担率はケース1と同様、軽減税率の影響のみを受けた負担格差が生じる程度になっている（図表5、参照）。

ケース2における巨大法人の負担率と最高負担率との差異について、ケース1の動向と併せて考えると、次のことが言える。80年代の格差縮小期においてケース2では拡大がみられることから、土地譲渡税額によって生じる負担率の差を相殺あるいはそれを上回るほどの税額控除額が、中小法人および中堅法人に存在したと考えられる。90年代前半の格差拡大期では、ケース2でも拡大している。したがって土地譲渡税額は90年代前半における負担率格差の一要因になった。

次に、ケース3の特徴の第1は、資本金1,000万円以上～5,000万円未満の小法人が他の階級に比べて圧倒的に低い負担にある点である。とりわけ90年代まではケース1の構造とほとんど変わらない。留保金課税とは、同族会社の留保金額について、留保控除額を超える部分に対し累進税率¹³⁾が課される制度であり、法人形態と個人形態における税負担の差を調整する目的にある。企業規模別に同族会社数をみると、資本金1,000万円以上～5,000万円未満の小法人では約9割が同族

【図表6】 算出税額に留保税額を加味した場合の負担率の推移（ケース3）



（出所）『税務統計から見た法人企業の実態』の各年分に基づき、筆者作成。

会社であり、その割合は極めて大きい。次いで資本金5,000万円以上～1億円未満の中法人が約7割程度となっている。小法人における低負担の原因は、軽減税率に加え、同族会社が多いため留保金課税の効果が大きいことにあると言える（図表7、参照）。

第2の特徴は、2000年代において小法人以外の全階級が基本税率を超える負担率を示している点である。また負担の構造をみると、中法人および中堅法人の負担率が大法人のそれよりも高い水準にある。このことから、留保金課税は中小法人および中堅法人に対して、税率の軽減措置の効果を相殺もしくはそれを上回るほどの影響を与えていることが分かる（図表6、参照）。

巨大法人の負担率と最高負担率との差を見てみると、ケース3ではほぼ一定幅にある。したがって近年の実質税負担率における格差拡大傾向との関係性は、あまりないと考えられる。

ケース2とケース3の結果から、ケース4については次のように説明できる。80年代から90年代までに現れた負担率格差は、土地譲渡税額の加算によるものであり、2000年代は留保税額の加算分によってのみ生じている（図表8、参照）。

ケース5は、加算税額の総額を算出税額に加味した場合である。90年代まではケース4と同様の負担構造になっている。注意すべきことは、2000年以降において資本金50億円以上の大法人の負担が相対的に高い点である（図表9、参照）。

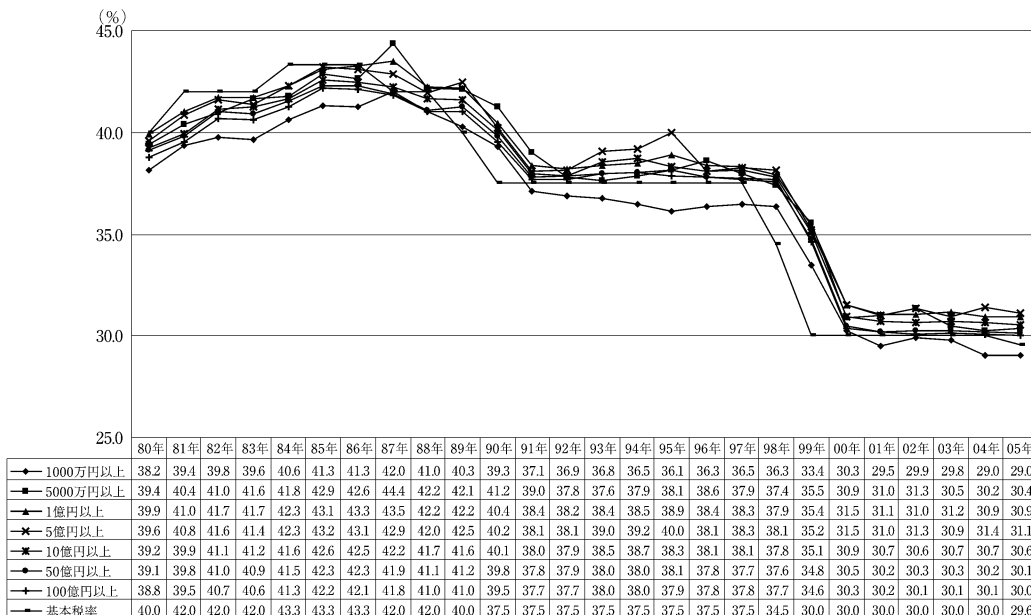
加算税額を土地譲渡税額、留保税額、その他に分類し、算出税額に各項目を加算していくと次のことが明らかになった。80年代ならびに90年代は土地譲渡税額が企業規模間の負担率格差に大きな影響を与えている。2000年以降に生じる差異は留保税額の影響のみであるが、法人税額を基礎とした実質税負担率に見られる格差拡大傾向との関係性は小さいと考えられる。

【図表7】 企業規模別にみた同族会社数とその割合

区 分	1000万円以上～		5000万円以上～		1 億円以上～		5 億円以上～		10億円以上～		50億円以上～		100億円以上～	
	(社)	同族会社数(社)	(社)	同族会社数(社)	(社)	同族会社数(社)	(社)	同族会社数(社)	(社)	同族会社数(社)	(社)	同族会社数(社)	(社)	同族会社数(社)
1980年	216,400	190,052 87.8%	17,547	11,020 62.8%	12,240	4,590 37.5%	1,826	248 13.6%	1,661	99 6.0%	325	5 1.5%	296	5 1.7%
1985年	284,600	257,020 90.3%	24,349	16,443 67.5%	15,521	6,091 39.2%	1,566	254 16.2%	2,023	163 8.1%	408	15 3.7%	439	7 1.6%
1990年	417,357	380,487 91.2%	36,559	25,476 69.7%	22,088	9,790 44.3%	2,055	520 25.3%	2,717	426 15.7%	623	44 7.1%	855	33 3.9%
1995年	825,737	768,265 93.0%	44,372	25,882 58.3%	25,624	10,513 41.0%	2,420	552 22.8%	3,989	536 13.4%	791	47 5.9%	1,052	37 3.5%
2000年	1,095,090	1,019,146 93.1%	50,992	34,560 67.8%	27,849	11,648 41.8%	2,779	768 27.6%	4,559	746 16.4%	975	71 7.3%	1,337	56 4.2%
2005年	1,054,845	986,145 93.5%	55,075	39,490 71.7%	27,926	11,603 41.5%	3,013	855 28.4%	4,434	675 15.2%	965	60 6.2%	1,281	36 2.8%

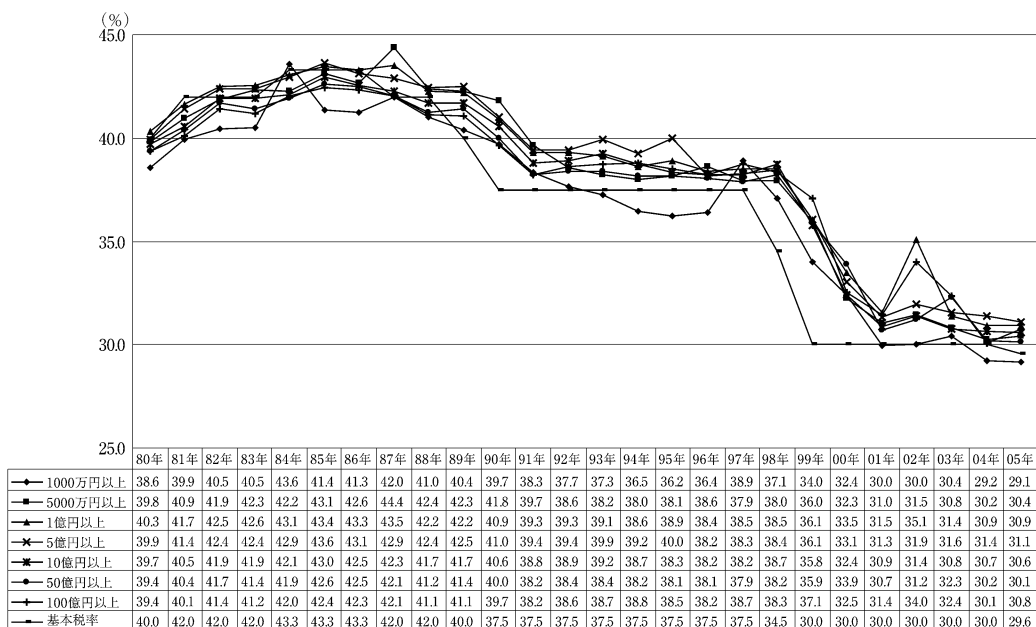
(出所) 「税務統計から見た法人企業の実態」の各年分に基づき、筆者作成。

【図表8】 算出税額に土地譲渡税額と留保税額を加味した場合の負担率の推移（ケース4）



(出所) 「税務統計から見た法人企業の実態」の各年分に基づき、筆者作成。

【図表9】 算出税額に加算税額総額を加味した場合の負担率の推移（ケース5）



（出所）『税務統計から見た法人企業の実態』の各年分に基づき、筆者作成。

5. 税額控除の影響

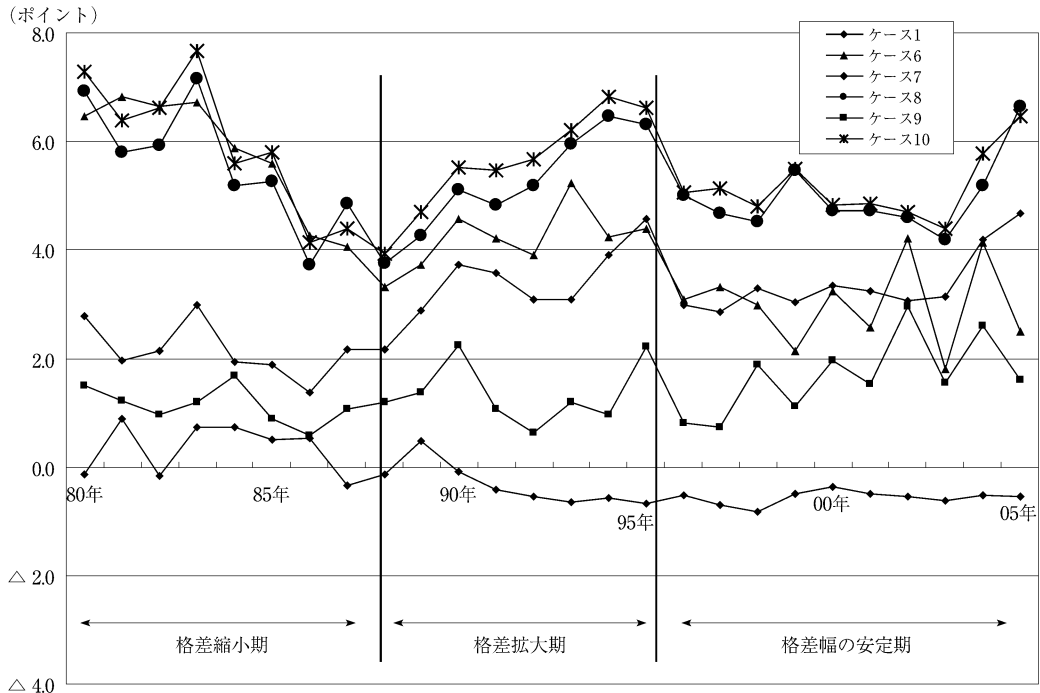
企業規模間で生じる負担率格差の要因として、法人税への加算額の他に、法人税額から直接差し引くことのできる税額控除が挙げられる。ここでは各種の税額控除が負担率に与える影響について分析していく。このことは、法人税額の計算過程における第3段階について検討することを意味する。

税額控除制度は、政策目的により租税特別措置法において設けられている。このため各年度によってその種類は異なる。2005年における主な控除税額には、所得税額、外国税額、試験研究費の総額等、エネルギーの控除額等、中小企業者等の特定機械装置の控除額などがある。本稿では控除税額の規模やその性格（設置理由）を考慮し、各税額控除を次の3つに分類して、ケースごとに負担率を分析する。1つは所得税額（ケース6）、2つめは外国税額（ケース7）、3つめはその他の控除税額¹⁴⁾（ケース8）である。これらが負担格差に及ぼす影響は、計算過程の第4段階となる法人税額との格差がどの程度縮小しているかで見ることができる。各ケースの負担率算定式は、以下のとおりである。

$$\text{ケース6} : \frac{\text{法人税額} + \text{所得税額}^{15)}}{\text{調査所得金額}^{16)}}$$

$$\text{ケース7} : \frac{\text{法人税額} + \text{外国税額}^{17)}}{\text{調査所得金額}}$$

〔図表10〕 巨大法人の負担率と最高負担率との格差



- (注) 1) 折れ線は、ケースごとの巨大法人の負担率と最高負担の資本金階級の負担率との差異を表す。
 2) 各年度の最高負担率は、図表3に示した資本金階級のものである。
 3) 格差縮小期、格差拡大期、格差幅の安定期とは、実質負担率における特徴を示したものである（図表3を参照）。
 (出所) 『税務統計から見た法人企業の実態』の各年分に基づき、筆者作成。

$$\text{ケース8} : \frac{\text{法人税額} + \text{その他の税額控除額}^{18)}}{\text{調査所得金額}}$$

$$\text{ケース9} : \frac{\text{法人税額} + (\text{所得税額} + \text{外国税額} + \text{その他の税額控除額})^{19)}}{\text{調査所得金額}}$$

$$\text{ケース10} : \frac{\text{法人税額}}{\text{調査所得金額}}$$

ケース6では、一貫して巨大法人が最も低い負担率となっている。一方、最高負担にあるのは、資本金5,000万円～1億円未満、資本金1億円以上～5億円未満、資本金5億円以上～10億円未満のいずれかの法人であり、この負担構造は法人税額を基にした実質負担率（ケース10）と同じである。

ケース6における巨大法人の負担率と最高負担率との差は、この四半世紀で見ると縮小傾向にある。80年代を通じて大きく縮まったが、89—90年改革を境に90年代前半はやや上昇し、90年代後半は再び低下している。ケース10の動向と平行して推移しているものの、影響の度合いを見ると、80年代の格差縮小期では所得税額控除はこの縮小にほとんど寄与していない。90年代前半の格差拡大期においては、徐々にその寄与度を高めており、とりわけ1994年および1995年に大きな影響を与えていることが見てとれる。90年代後半以降の格差幅の安定期では、外国税額控除（ケース7）よりも負担率格差に与える影響は大きくなっている（図表10、参照）。

ケース7については、90年代以降において巨大法人の低負担が顕著に見られる。最高負担率にあるのは、ケース6と同様、3つの資本金階級の法人である。

この四半世紀における外国税額控除の負担率格差への影響は、次のとおりである。80年代は極めて大きい影響を与えており、外国税額控除を考慮すると負担率の差異は2ポイント前後へと縮まる。このことは、巨大法人において外国での企業活動が飛躍的に増加した現れである。しかし89—90年改革以降は負担格差への寄与度が徐々に小さくなっていき、90年代後半から2000年代は所得税額控除（ケース6）の方が若干上回っている。各年度でみると、とりわけ1987年から1988年にかけての上昇、1991年から1993年にかけての低下、および2004年から2005年の大幅な低下は、ケース10の推移に影響を与えたと言える（図表10、参照）。

ケース8における負担率の差異をみると、ケース10の値とほとんど差がなく、両ケースの動向はほぼ同じである。つまり企業規模間の実質税負担率に与える影響は極めて小さいと言える（図表10、参照）。

ケース9は、全ての税額控除項目を考慮した負担率である。負担率の高低差については、この26年間で一貫して1.0～2.0ポイント程度で推移している。それは、ケース10に見られる動向（格差縮小期、格差拡大期、格差幅の安定期）とは大きく異なる（図表10、参照）。

この四半世紀における巨大法人の負担率と最高負担率との差異は、実質税負担率では4～7ポイントあったが、全ての税額控除を考慮すると1.0～2.0ポイントまで縮小した。各種の税額控除が企業規模間における負担率格差にもたらす影響は、次のように整理される。80年代の格差縮小期では外国税額控除が圧倒的な影響を及ぼしており、90年代前半の格差拡大期においても外国税額が最も影響を与えているものの、その効果は小さくなってきている。90年代後半以降の格差幅の安定期では、相対的に所得税額控除が要因となっている。その他の税額控除の負担格差への寄与度は、わずかである。

おわりに

わが国では90年代の税率引下げの影響を受けて法人税の負担率が大幅に低下する一方、企業規模別負担率には格差が継続している。本稿では負担格差の要因について、法人税への加算額および税額控除額を考慮した企業規模別の税負担率を計測し、格差への影響を分析した。

わが国の法人税負担率において、1980年から2005年までの26年間を通じて巨大法人が一貫して最も低い負担水準にある（05年、23.6%）。これに対して最高負担率にあるのは、資本金5,000万円以上～1億円未満の中法人または資本金1億円以上～5億円未満、資本金5億円以上～10億円未満の中堅法人のいずれかであった（05年、各29.2%、29.4%、30.1%）。巨大法人の負担率と最高負担率との格差は約4～7ポイント存在する（05年、6.5ポイント）。

課税所得に所定の税率を乗じて算出された算出税額に対する負担率では、資本金1,000万円以上～5,000万円未満の小法人ならびに資本金5,000万円以上～1億円未満の中法人において、最も低位の負担である。その理由は、中小法人への軽減税率の効果にある。他の資本金階級では、89—90年改革における留保分、配当分への税率の一本化により、基本税率とほぼ同値である。した

がってここで生じた負担率の差異は、軽減税率を原因とする。

法人税負担率の格差の要因は、法人税への加算額および税額控除額が与える影響の分析によって明らかにされた。

第1に、法人税への加算額が与える影響は、80年代ならびに90年代、土地譲渡税額が負担格差に大きく寄与している。2000年以降は留保税額の影響のみとなり、軽減税率の効果はこれによってほとんど相殺される。

第2に、全ての税額控除を加味した負担率でみると、巨大法人の負担率と最高負担率との差異は1.0～2.0ポイントまで縮小した。項目別では次のような特徴がある。外国税額控除は80年代に他の税額控除と比べて圧倒的な影響を及ぼしているが、90年代前半からはその効果を小さくしていく傾向にあり、90年代後半以降は負担格差をもたらす最大の要因ではなくなっている。所得税額控除は、80年代の格差にほとんど影響を与えていないが、80年代後半から90年代前半にかけて徐々に寄与し始め、90年代後半以降は外国税額控除に変わって税額控除の中で最大の格差要因となっている。この26年間で、その他の税額控除の負担格差への寄与度はわずかである。

法人税の企業規模別負担率格差の分析は、その背後に次のような企業行動があることを示している。すなわち、80年代は巨大法人を中心にわが国企業の多国籍化が進行したこと、80年代後半はそれが中堅法人ならびに中小法人において飛躍的に高まり、企業規模を問わず企業活動が全体的にグローバル化したこと、90年代後半から2000年にかけては巨大法人の金融資産の保有が増大していることである。

近年、中小企業支援を目的とした租税特別措置による税額控除が幾つか創設されているが、それらが負担格差の解消に効果を発揮していない。中小法人と大法人との間に生じている負担率格差の是正は、今後の法人税改革において重要な焦点の1つである。それは個別産業間においても同じである。したがって産業別負担格差の要因分析は、次稿の課題とする。

注

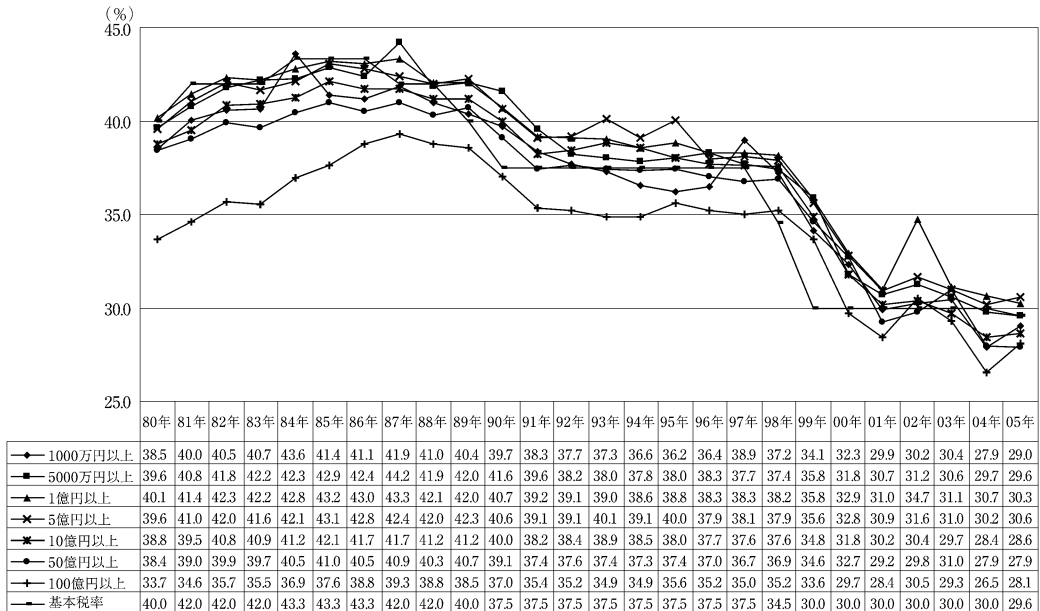
- 1) 拙稿「わが国の法人税改革と税負担の動向」『立命館経済学』第55巻第4号（2006年11月）、「わが国における産業別法人税負担の分析」『立命館経済学』第56巻第2号（2007年7月）を参照。
- 2) 産業別分析については、別稿にて行うこととする。
- 3) 2005年分については、本稿にて追加した。
- 4) 負担格差を算出するにあたって、資本金1,000万円未満の零細法人は除外する。その理由は、次のとおりである。1981年以降、資本金1億円以下の法人については、年間所得が800万円以下の部分に対し軽減税率（99年以降、22%）が適用される。80年代から2005年までの零細法人（利益計上法人のみ）の一社当たり調査所得金額の平均は400～800万円となっており（05年、約388万円）、ほとんどの零細法人が軽減税率の適用を受けていると考えられる。加えて、零細法人においては個人企業に近いところが多いということも考慮する必要がある。これらの点から負担率は全体的に低いものとなるため、負担格差の検証において零細法人は除くこととする。
- 5) 資本金1,000万円未満の零細法人については、分析の対象から除外している。その理由は、注4に同じ。
- 6) 申告・納付義務の不履行によって課される過少申告加算税、無申告加算税、不納付加算税、重加算税の4種類については、本稿では取り扱わない。
- 7) 調査所得金額とは、利益計上法人の一社当たりの金額を指す。

- 8) 『税務統計から見た法人企業の実態』では、利益計上法人ならびに欠損法人の合計額が記されている。その中から利益計上法人の金額を算出するために、本稿では次の方法によって抽出した。営業収入金額の総額に占める利益計上法人の営業収入金額の割合を乗じたものを、利益計上法人の金額とする。したがって推計値を用いることになる。
- 9) 注8に同じ。
- 10) 加算税額の総額を指す。算出方法については、注8に同じ。
- 11) 戸谷（1994），p. 108
- 12) 同上，p. 110
- 13) 星野次彦編著『図説 日本の税制 平成19年度版』財経詳報社，p. 128
- 14) その他の控除税額（あるいは、その他の税額控除額）とは、製品輸入の控除額や試験研究費の控除額等である。
- 15) 注8に同じ。
- 16) 法人税への加算額の場合と同様、調査所得金額は利益計上法人の一社当たりの金額を指す。
- 17) 注8に同じ。
- 18) 注8に同じ。
- 19) 税額控除額の総額を指す。算出方法については、注8に同じ。

参考文献

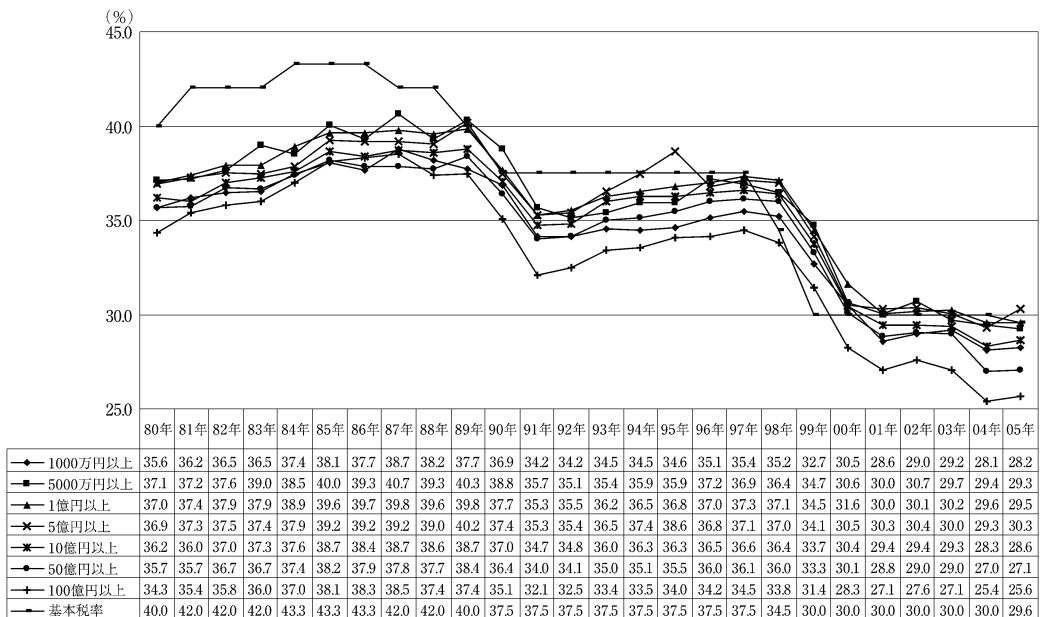
- 跡田直澄編（2000）『企業税制改革—実証分析と政策提言』日本評論社
- 税制調査会『税制改正に関する答申』各年度
- 田近栄治，油井雄二（2000）『日本の企業課税—中立性の視点による分析』東洋経済
- 戸谷裕之（1994）『日本型企业課税の分析と改革』中央経済社
- 林田吉恵（2004）「わが国法人税負担の産業別・企業別分析—日経財務データを用いたケース・スタディ—」『関西学院経済学研究』第35号
- 三好ゆう（2006）「わが国の法人税改革と税負担の動向」『立命館経済学』第55巻第4号
———（2007）「わが国における産業別法人税負担の分析」『立命館経済学』第56巻第2号（2007年7月）
- 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
- 『図説日本の税制』各年度版，財経詳報社

〔付表1〕 法人税額に所得税額控除額を加味した場合の負担率の推移（ケース6）



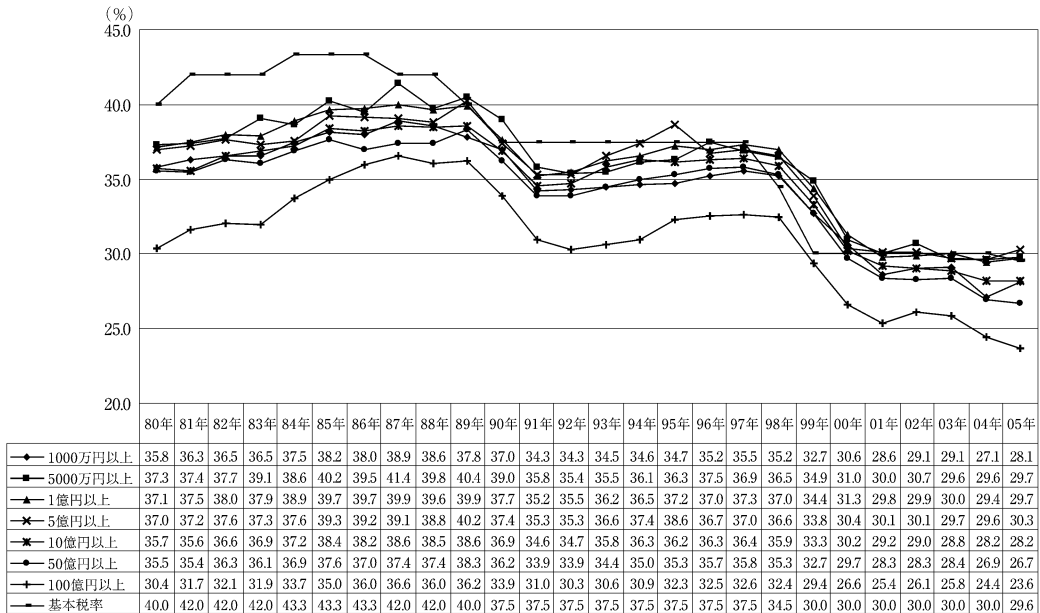
（出所）「税務統計から見た法人企業の実態」の各年分に基づき、筆者作成。

〔付表2〕 法人税額に外国税額控除額を加味した場合の負担率の推移（ケース7）



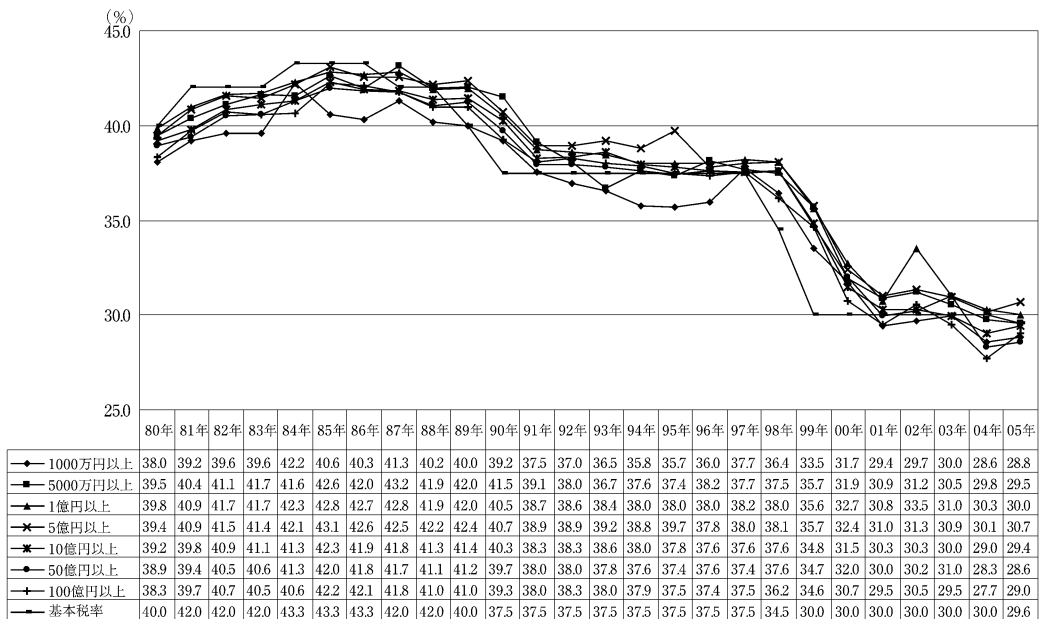
（出所）「税務統計から見た法人企業の実態」の各年分に基づき、筆者作成。

〔付表3〕 法人税額にその他の税額控除額を加味した場合の負担率の推移（ケース8）



（出所）『税務統計から見た法人企業の実態』の各年分に基づき、筆者作成。

〔付表4〕 法人税額に税額控除の総額を加味した場合の負担率の推移（ケース9）



（出所）『税務統計から見た法人企業の実態』の各年分に基づき、筆者作成。