

法人税の課税ベース拡大と税負担への影響

——減価償却費，引当金を中心に——

三 好 ゆ う

目次

はじめに

1. 分析の手法
 2. 課税ベース拡大に関する制度の概要
 3. 企業規模別の税負担分析（その1 減価償却）
 - 3-1. 減価償却費の利用実態
 - 3-2. 税負担への影響
 4. 企業規模別の税負担分析（その2 引当金）
 - 4-1. 引当金の種類とその利用実態
 - 4-2. 税負担への影響
 5. 企業規模間の負担格差と課税ベース拡大の関係
- おわりに

はじめに

わが国の1990年以降の法人税改革（89—90年，98—99年）は、「課税ベースの拡大と税率の引き下げ」を基本方針に行われてきた。税率を10ポイント以上大幅に引下げると同時に、利潤でありながら費用認識する措置として認められていた特別償却，引当金・準備金制度を廃止あるいは縮小した。80年代以前の法人税制は，内部資金を蓄積する目的から，減価償却・引当金・準備金による税の減免および繰り延べを促進する内容にあった。したがって90年代を通じて，法人税制は本質的に重要な転換を遂げた。

筆者はこれまでの研究で，法人税の平均負担率が80年代に比べて次第に低下し，21世紀になると約10ポイント低下したこと，および企業規模間の負担格差が継続していることを明らかにした¹⁾。負担率に格差が生じる要因は，次の2つに大別される。1つは法人税額を直接減少させる税額控除，もう1つは課税所得（課税ベース）の圧縮である。前者について筆者はすでに詳細な分析を行い，税額控除の利用割合の差異が負担格差に大きな影響を与えていること，税額控除分を考慮してもなお，これ以外の要因による小さくない格差が存続することを明らかにした²⁾。さらに法人税の実質的な負担水準には，課税所得を圧縮する諸要因が大きな影響を与えている。

課税ベースと法人税負担の関係を分析した従来の研究は，特定年度について減価償却費・引当金・準備金のそれぞれを課税所得に加えて負担率を推計し，課税ベースの圧縮効果および負担率格差への影響を分析している。しかし，これらは98—99年の税制改正の評価に主眼をおいたもの

であり、90年代以降の中期および長期的動向は視野に入っていない。

本稿では、80年代から2000年代前半にかけて、課税ベースの拡大が法人税負担に与えた影響を分析する。法人税の構造変化を的確に把握するためには、単年度だけでなく、中長期的な分析が合わせて求められる。具体的には、第1に80年代以降の課税ベースに関する税制改編の動向を整理する。第2に、1980年から2005年の26年間について、企業規模別に減価償却費、引当金の利用割合ならびに課税ベースへの効果の度合いを明らかにする。第3に、課税ベース圧縮または拡大による税負担率の変化を推計し、評価する。

本研究により、企業規模別でみた負担率格差のもう1つの側面が明らかになる。このことは、法人税の構造変化を理論的に考察する際に重要な基軸となる。

1. 分析の手法

減価償却・引当金・準備金制度の利用による課税ベース圧縮効果についての分析は、いくつかある。

戸谷（1994）では、企業の税負担とは何かという問題について検討している。課税ベースとしての「所得」概念は曖昧であり、企業においてもかなりの程度操作可能な指標であると指摘する。したがって、負担率の問題は「税率」以上に「課税ベース」の問題と位置づける。このような問題意識から、国税庁『税務統計からみた法人企業の実態』および大蔵省『財政金融統計月報』のデータを用いて引当金や租税特別措置の利用度を計測し、それらの負担率への影響が分析されている。対象は、1980年と1983年について、企業規模別（12階級）および産業別（17業種）を取り上げる。負担率の算定については、分子を法人税、法人事業税、法人住民税の合計とし、分母を課税所得のみ（ケース1）、課税所得に特別償却と準備金を加えたもの（ケース2）、さらに引当金を加えたもの（ケース3）の3パターンで行っている。計測の結果、大企業と零細企業の負担率が中小企業に対して低いことが明らかとなり、このことは、1980年と1983年の比較から、1981年の税率引き上げにより特別措置の恩恵を享受できなくなったためであるとされる。税率の引き上げや特別措置の合理化に対し、引当金の繰入れを行うことで企業は実質的な負担増に抵抗してきたと考察している。

田近・油井（2000）は、1998年度の税制改正を、高度成長を支えてきた税制の終焉と評価する。資金調達の変化から、法人税制の役割が内部資金の確保から利潤の確保へと変更したことを示す。また、大蔵省と税制調査会が行った企業のサンプル調査の結果を用いて、1961年9月決算における課税ベースの圧縮の度合いを産業別（20業種）に計測している。申告所得に減価償却費、引当金、準備金の繰入額を加えた額を企業のキャッシュ・フローとし、この控除前所得100に対するそれぞれの利用による圧縮の度合いをみる。その結果、課税所得が70～80%に縮小していることが確認された。高度成長期において、投資の資金供給源の1つとして法人税制が重要な役割を果たしたことを示した点は、きわめて有意義である。

林田（2004）の研究は、1998年度改正を税負担における中立性の観点から評価することを試み

ている。すなわち、引当金の縮減・廃止による課税ベースの拡大により、企業規模間の中立性が改善されたのかを検討している。日経財務データ（全国6証券取引所、約3,800社）に基づき、1997年度と2001年度で企業規模別および産業別（9業種）に分析がなされる。負担率の算定式は、分子を法人税、法人事業税、法人住民税の合計額とし、分母は税引前利益に引当金額を加えたものである。企業規模別分析において、2001年度の引当金比率と税負担率の関係が、1997年度に比べて弱くなっていることから、中立性は改善されたとみている。一方、産業別では引当金の利用状況にそれほど大きな差がないため、業種間の負担率格差は縮小していないことを明らかにした。98年度改正における課税ベース拡大による税負担への影響を明らかにした重要な研究であるといえる。

このように優れた先行研究があるものの、それらは特定年度の分析に限定されており、かつ企業規模別分析がなされていないため、90年代を通じて行われた法人税改革の評価を行うには不十分であるといわざるをえない。また、課税ベースの圧縮効果と税負担の関係および負担格差への影響が必ずしも明確になっていない。

本研究では、課税ベースに関する制度について、変化以前の80年代からその動向を整理し、90年代の税制改編がどのような性格であったかを位置づける。さらに、企業規模間で負担格差が継続していることを重要視するため、企業規模別に分析する。長期分析を行うことで、90年代の法人税を課税ベースの観点から特徴づける。

本稿は、筆者のこれまでの分析結果を基に、課税ベース拡大による税負担への影響について企業規模別に分析するものである。基づくデータは、国税庁『税務統計から見た法人企業の実態』である。取り上げる期間は、1980年から2005年にかけての26年間とする。企業規模の類型については、次のとおりである。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～10億円未満の中堅法人、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）の8分類とする。

法人税負担率の算定式は、以下の5つである。なお、それぞれの分母・分子は一社当たりの金額とする。

$$\begin{aligned} \text{ケース 1} \quad \text{負担率}(\%) &= \frac{\text{法人税額}}{\text{調査所得金額}} \times 100 \\ \text{ケース 2} \quad \text{負担率}(\%) &= \frac{\text{法人税額}}{\text{調査所得金額} + \text{減価償却費}} \times 100 \\ \text{ケース 3} \quad \text{負担率}(\%) &= \frac{\text{法人税額}}{\text{調査所得金額} + \text{貸倒引当金}} \times 100 \\ \text{ケース 4} \quad \text{負担率}(\%) &= \frac{\text{法人税額}}{\text{調査所得金額} + \text{賞与引当金}} \times 100 \\ \text{ケース 5} \quad \text{負担率}(\%) &= \frac{\text{法人税額}}{\text{調査所得金額} + \text{退職給与引当金}} \times 100 \end{aligned}$$

2. 課税ベース拡大に関する制度の概要

税負担に影響を与える要因は、次の3つがある。①税率、②法人税額を増減させて直接的に負担に影響を与えるもの、③課税ベースを圧縮させ、間接的に負担の軽減を導くものである。①については、基本税率のほか、中小企業への軽減税率がある。②には、現行制度において、法人税への加算となる土地譲渡税額、留保税額、逆に法人税額を減少させる税額控除として所得税額控除、外国税額控除等がある。③は、法人の課税所得を算出する際に益金の過少算入ならびに損金の過大認可となるものであり、具体的には受取配当益金不算入制度、減価償却制度、引当金、準備金などがある。筆者における先行研究は、上記①および②に関しての分析である。よって本稿では、③の課税ベースに対し圧縮効果をもたらす措置について、詳しく検討していく。

80年代以降の課税ベースに関する法人税制の概要は、図表1のとおりである。財務省『財政金融統計月報（租税特集）』および『税制改正の要綱』各年度版を参考に、5つの項目に整理した。①税額控除等、②減価償却（普通償却、特別償却）、③特別償却、税額控除等の組み合わせ、④引当金、⑤準備金である。

減価償却費とは、有形もしくは無形減価償却資産の取得原価を、使用年数（耐用年数）に応じて費用配分したものである。つまり減価償却資産の物理的、経済的な減耗額を見積もって毎年一定額を定期的に費用計上するということである。これは普通償却と特別償却に分けられ、後者は租税特別措置として経済状況に応じて政策的に制度化される。

引当金とは、将来の特定の費用または損失に備えて当期に負担すべき金額を合理的に見積もり計上し、当期の費用としたものであり、法人税法において規定されている。具体的には、貸倒引当金、賞与引当金、退職給与引当金、製品保証等引当金、返品調整引当金、特別修繕引当金がある。

準備金とは、引当金と異なり、政策的配慮から特に費用として容認されたものであり、租税特別措置法にて規定される。

80年代から2005年にかけてのわが国の課税ベースに関する法人税制は、次の4点に特徴がある。

第1に、減価償却制度における特別償却に関する事項が圧倒的に多い。田近・油井（2000）によると、「戦後の一時期を除けばわが国では、免税や税額控除によって税のインセンティブ効果を直接的にねらった政策はとられなかった。」³⁾とし、「特定設備や建物の投資促進をねらったというより、免税による税収減を避けつつ税負担をある程度緩和するために特別償却制度が使われたと思われる。」⁴⁾と説明される。

第2に、課税ベースの整理・合理化（いわゆる課税ベースの縮小）は、80年代後半から始まっている。特別償却については、現行制度の多くが90年代以降に創設されているが、それと同時に多くの制度が、とりわけ80年代後半より廃止あるいは償却率を大幅に引下げられている。また、税額控除、引当金・準備金制度に関しては、80年代初頭に比べ現在その数は半減しており、とりわけ税額控除・引当金については89—90年、98—99年改革により廃止されている。内山（1996）は、70年代後半から80年代かけての「既存税制による増税増収措置」を整理し、租税特別措置つまり

図表1 課税ベースに関する法人税制の概要

① 税額控除等に関する制度

項 目	創設、 適用期間	内 容
農業共同組合等の留保所得の特例		
探鉱準備金と新鉱床探鉱費の特別控除		
試験研究費の額が増加した場合の税額控除		
清算所得に係る課税の特例	—1980	
特定の法人が現物出資した場合の課税の特例		
転廃業助成金に係る課税の特例		
農業生産法人の肉用牛の売却に係る所得の課税の特例		
動力炉・核燃料開発事業団に対する出損金の損金算入		
特定機械設備等を取得した場合の法人税額の特例控除		
産業転換設備等を取得した場合の法人税額の特例控除（産業転換投資促進税制）		
技術等海外取引に係る所得の特例控除		対外支払手段を対価とする①工業所有権等の譲渡等による収入金額の28%、②著作権の譲渡等の収入金額の8%、③コンサルティング業務の収入金額の16%相当額の損金算入が認められる →1982年、①、③のみ →1986年、①25%
植林費の特例	1983—	27%の損金算入が認められる →1987年、25% →1997年、30% →2001年、35%
利子・配当等に係る所得税額の控除等の特例（→1993年所得税額控除の控除不足額の還付の特例）	1985—1998	法人が支払を受ける利子・配当及び割引債の償還差益について源泉徴収された所得税額のうち、当該事業年度の法人税額から控除しきれなかった部分について、翌事業年度以降の法人税額から4年間わたり繰り越して控除され、控除しきれなかった金額は、4年目に全額還付される
東京湾横断道路の建設事業を行う会社に対し出資をした場合の特例	1986—1990	特定株式の取得価額の10%相当額の損金算入が認められる
関西文化学術研究都市における文化学術研究交流施設の設置等	1988—1991	特定株式の取得価額の10%相当額の損金算入が認められる
中小企業者等の特定事務用機器の取得等	1989—1990	取得時に一括損金算入

自由貿易地域等において工業用機械等を取得した場合等	1998—2001	次の地域等内において製造業者等が工業用機械等を指定期間内に新規取得した場合 取得価額の15%相当額の税額控除（控除限度超過額については4年間繰り越しが認められる） ①自由貿易地域、②工業等開発地区、③情報通信産業振興地域、④観光振興地域
沖縄の特定中小企業者等が事業化設備を取得した場合	1988—2001	沖縄県内において、中小企業の創造的事業活動の促進に関する臨時措置法の認定事業者が特定研究設備を指定期間内に新規取得した場合 取得価額の15%相当額の税額控除
使途秘匿金の支出がある場合の課税の特例	1995—	法人の使途秘匿金の支出に対しては、通常の法人税に加え、40%の法人税の追加課税を行う
特別自由貿易地域における認定法人の所得の特別控除	1998—2001	特別自由貿易地域内で新たに設立され、その地域内で専ら製造業を営む認定法人は、新設後10年間、その地域内の製造業等からの所得について35%相当額を損金算入することができる
製品輸入額が増加した場合	2001	製造業者が指定期間内の日を含む各事業年度に輸入促進対象製品の輸入を行った場合 税額控除額＝製品輸入増加額×税額控除割合（4%）
沖縄の特定地域において工業用機械等を取得した場合	2002—	製造業者等が一定の期間内に次の地域等において工業用機械等を取得等した場合 取得価額の15%相当額の税額控除（控除限度超過額については4年間繰り越しが認められる） ①観光振興地域、②情報通信産業振興地域、③産業高度化地域、④自由貿易地域及び特別自由貿易地域、⑤金融業務特別地区
沖縄の認定法人の所得控除	2002—	設立後10年間、その地区内での特定情報通信事業等に係る所得の35%相当額を損金算入できる
中小企業者等が取得した少額減価償却資産の特例	2003—	中小企業者等の取得価額30万円未満の少額減価償却資産は、全額損金算入することができる
教育訓練費が増加した場合	2005—	損金の額に算入される教育訓練費の額が比較教育訓練費の額を超える場合 ①法人は、その超える額の25%相当額、②中小企業者等は、増加割合の0.5相当額の税額控除

② 減価償却制度

(i) 普通償却

項目	創設適用期間	内容
減価償却の対象資産		①建物及びその附属設備、②構築物、③機械及び装置、④船舶、⑤航空機、⑥車両及び運搬機、⑦工具、器具及び備品、⑧鉱工業、特許権等16種類の無形固定資産、⑨牛、馬、果樹等
償却方法		①定額法、②定率法、③生産高比例法（鉱業用減価償却資産に限る。）、④取替法、⑤その他税務署長の承認を受けた方法
耐用年数		資産の種類別に法定

(ii) 特別償却, 増償却

項 目	創設, 適用期間	内 容
特定設備等		<p>次の特定設備等について、普通償却に加えて、初年度にそれぞれ掲げる割合の特別償却が認められる。</p> <p>①公害防止用設備 27%</p> <p>→1982年, 25% →1985年, 22% →1988年, 21% →1990年, 20% →1991年, 19% →1992年, 18% (廃棄物処理センターの取得設備 20%) →1993年, (脱特定フロン等対応型設備 21%) →1995年, (脱特定フロン等対応型設備 16%) →1992年, (廃棄物処理センターの取得設備 19%) →1999年, 16% (廃棄物処理センターの取得設備 17%) →2002年, 16% (一般公害防止用設備の構築物 12%) →2005年, 14% (10%)</p> <p>—1986 ②無公害化生産設備 20%</p> <p>→1982年, 18% →1984年, (イオン交換膜法電解装置は16%) →1985年, 16%</p> <p>—1993 ③井戸から工業用水道等へ転換するための機械設備 20%</p> <p>→1984年, 18% →1985年, 16% →1987年, 15%</p> <p>—1995 ④廃棄物再生処理用設備 20%</p> <p>→1982年, 18% →1984年, 16% →1987年, 15% →1990年, 14%</p> <p>—1987 ⑤省エネルギー・代替エネルギー設備 20%</p> <p>→1982年, 18% →1987年, 14%</p> <p>—1982 ⑥重要複合機械システム 13%</p> <p>→1982年, 10%</p> <p>⑦海運業の経営合理化に資する船舶 15%</p> <p>→1985年, 14% →1987年, 12% →1988年, (外航近代化船は18%) →1993年, (二重構造化タンカーは20%) →1995年, 16% →1996年, (船員訓練教育施設は20%) →1998年, (二重構造化タンカーは19%) (船員訓練教育施設は18%)</p> <p>⑧航空運輸業の経営合理化に資する航空機 13%</p> <p>→1983年, 11% →1983年, 10% →1987年, 9% →1998年, 8% →2004年, 5%</p> <p>—1990 ⑨中小小売商業等の近代化のための共同利用施設又は店舗用の建物等及びその附属設備 8%</p> <p>1983—1986 ⑩特定産業の構造改善に資する試算 18% (機械以外は8%)</p> <p>→1986年, 16%</p> <p>⑪電線類地中化設備 16%</p> <p>→1988年, 15% →1990年, 14% →1991年, 12% →1993年, 10% →1996年, 9% →1998年, 7% →2001年, 5%</p> <p>1996—2001 ⑫再資源分別回収設備 14%</p>
低開発地域等工業用機械等		<p>初年度 20% (建物及び附属設備は10%)</p> <p>→1982年, 20%又は18% →1983年, 18% →1984年, 16% (8%) (特定地域等における機械は18%) →1987年, ①低開発地域, 農村地域及び半島地域 16% (建物及び附属設備は8%), ②過疎地域 15% (8%), ③産炭地域 15% (8%), ④特定地域 22% (11%), ⑤沖縄の工業開発地区 34%</p>

産地中小企業者の事業合理化用機械等	—1984	初年度（1／4）（建物及び附属設備は1／8） →1981年，20%（10%） →1983年，18%（8%）
中小企業構造改善計画を実施する商工組合等の構成員の機会等	—1998	5年間 32%の割増償却 →1982年，（中小漁業構造改善計画は30%） →1983年，30% →1984年，（27%） →1983年，27% →1986年，（漁船は24%） →1987年，24% →1988年，（漁船は22%） →1989年，22% →1991年，20% →1997年，18%（漁船は16%）
障害者を雇用する場合の機械等		5年間 20%（工場用建物及びその附属設備は27%）の割増償却 →1983年，18%（25%） →1985年，16%（23%） →1987年，15%（21%） →1989年，14%（19%） →1993年，24%（32%） →1998年，①障害者を雇用する場合の機械等の割増償却 5年間 24%（工場用建物等は32%），②高齢者・障害者対応の施設整備に係る特別償却 エレベーター等15%，バス・タクシー基準取得価額25% →2001年，②リフト付バス，ノンステップバスは基準取得価額 20%，リフト付タクシー，スロープ付タクシー，低床式路面電車の基準取得価額 20%
新築貸家住宅等	—1994	5年間 50%（耐用年数45年以上の貸家住宅は75%，施設建築物は20%）の割増償却 →1982年，（施設建築物は14%） →1983年，47%（貸家住宅は75%） →1984年，（貸家住宅は70%） →1985年，42%（貸家住宅は65%，特定再開発建築物は30%） →1987年，34%（貸家住宅は55%，特定再開発建築物は24%） →1989年，30%（貸家住宅は50%，特定再開発建築物は20%） →1990年，24%（貸家住宅は40%） →1991年，（特定再開発建築物は18%） →1992年，20%（貸家住宅は34%，特定再開発建築物は18%）（3大都市圏の特定の優良貸家住宅は，耐用年数45年以上は70%，45年未満は50%） →1994年，15%（貸家住宅は30%）（特定優良貸家住宅は，耐用年数45年以上は70%，45年未満は50%）
特定備蓄施設等	—1988	5年間 32%（石油所蔵施設は40%）の割増償却 →1981年，（36%） →1982年，30% →1983年，（34%） →1984年，27%（石油ガスは34%） →1985年，（石油ガスは32%） →1986年，24% →1988年，22%（石油ガスは30%）
鉱業用坑道等		初年度全額（又は全期間の16%）の割増償却 →1983年，（14%）
造林費	—1982	初年度 27%（構築物は20%）
中小企業構造改善等事業用共同施設		27%（建物及びその附属設備は，福利厚生施設に該当するものは16%，その他のものは8%） →1982年，25% →1982年，23% →1986年，21% →1988年，19%（15%） →1991年，18%（7%） →1992年，17%
事業を転換する特定の中小企業者等の施設	—1982	
地震防災応急対策用資産	1983—	初年度 18% →1985年，16% →1987年，15% →1988年，（耐震性向上のための建物等の改修に係る資本的支出は8%） →1989年，

		14% →1990年, (7%) →1991年, 13% →1993年, (6%) →1996年, (6%) (耐震改修法の計画に基づき行うものは8%) →1999年, 11% →2001年, 10% →2002年, 9% →2005年, 8%
登録ホテル業等	1983—1996	
高度技術工業集積地域における高度技術工業用設備	1984—1987	初年度 30% (工場用・研究所用建物及びその附属設備は15%) →1989年, (開発計画承認後5年超7年以内の機械等は25%, 建物等は13%。7年超8年以内の機械等は20%, 建物等は10%) →1991年, (8年超10年以内の機械等は15%, 建物等は8%) →1994年, (10年超12年以内の機械等は14%, 建物等は7%) →1996年, (12年超14年以内の機械等は12%, 建物等は6%) →1998年, (14年超15年以内の機械等は10%, 建物等は5%) (15年超16年以内の機械等は9%, 建物等は5%)
民間事業者の能力の活用により整備される特定施設	1986—1997	初年度 13% →1987年, 20% →1988年, (建物及び附属設備・構築物は10%) (特定の事業者は, 機械等は24%, 建物及び附属設備・構築物は12%) →1989年, 13% →1994年, 12% →1996年, 10%
中小事業者の技術開発用機械等	1985—1986	初年度 16% (建物及び附属設備は8%)
特定開発研究用資産	1987—1988	初年度 20% (建物及び附属設備は10%) (特定の事業者は, 機械等は24%, 建物及び附属設備・構築物は12%)
特定の事業者の産業構造転換用設備等	1987—	初年度 15% (特定の地域内で取得するものは22%) →1989年, (21%) →1993年, 14% (20%)
特定余暇利用施設	1987—	初年度 13% →1991年, (基本構想承認後5年超7年以内の取得は20%) →1993年, (5年超7年以内の取得は10%, 7年超8年以内の取得は8%) →1995年, (8年超10年以内の取得は7%) →1998年, (10年超12年以内の取得は6%) →2000年, (12年超14年以内の取得は5%) →2003年, (5年超10年以内の取得は7%) (10年超14年以内の取得は5%)
特定事業集積促進地域における特定事業用資産	1988—2002	初年度 30% (建物及び附属設備は15%) →1990年, (集積促進計画承認後3年超5年以内の機械装置等は24%, 建物等は12%。東京都特別区からの移転に伴う取得の2年以内それぞれ36%, 18%) →1994年, (5年超7年以内の機械装置等は20%, 建物等は10%) →1996年, (7年超9年以内の機械装置等は16%, 建物等は8%) →1998年, (9年超10年以内の機械装置等は14%, 建物等は7%) (10年超11年以内の機械装置等は12%, 建物等は6%) (11年超12年以内の機械装置等は8%, 建物等は5%)
特定中核的民間施設	1989—2004	初年度 10% →1993年, (山村振興法の保全事業等の計画に係る一定の保全事業用資産及び特定農山村地域における農林業等の活性化のための基盤整備の促進に関する法律の事業計画に係る資産は, 建物等は8%, 機械装置は15%) →1994年, (大阪湾臨

		海地域整備法の整備計画に係る中核的施設は12%) →1995年, 9% →1999年, 8% (大阪湾臨海地域整備法の整備計画に係る中核的施設は11%) →2001年, 7% (大阪湾臨海地域整備法の整備計画に係る中核的施設は10%)
倉庫用建物等	1989—	5年間 22% →1990年, 20% →1993年, 18% →1994年, 16% →1996年, 20% →1998年, 18% →2000年, 16% →2002年, 12% →2005年, 10%
特定電気通信設備	1990— 1991—	①電話有効利用設備 初年度 30% (平成3年度取得等は20%, 平成4年度取得等は10%) ②高度電気通信設備 初年度 30% (平成4年度取得等は25%, 平成5年度取得等は20%) →1993年, ①電気通信基盤充実設備 初年度 30% ②電波共同利用設備 初年度 20% ③電気通信役務の安定的な提供に資する設備 初年度 20% →1994年, 20% →1995年, ①電気通信基盤充実設備 初年度 10・9・8% ②電気通信利便性充実設備 初年度 14・12・10% ③電波共同利用設備 初年度 12% →1997年, 11% ④電気通信役務の安定的な提供に資する設備 初年度 12% →1998年, ①電気通信基盤充実設備 初年度 8% ②電気通信利便性充実設備 初年度 10% (デジタル伝送装置, 平成10年度12%, 平成11年度10%) ③電波共同利用設備 初年度 12% →1997年, 11% ④電気通信役務の安定的な提供に資する設備 初年度 12% →1999年, ①7%, ②7%, ③電気通信役務の安定的な提供に資する設備 9%, ④地上放送デジタル化促進設備 9% →2000年, ③8%, ④15%, ⑤不正アクセス対策用設備 20% →2001年, ⑥広帯域加入者網普及促進設備 18% →2002年, ①15%, ③5%, ④15%, ⑤15% →2003年, ①電気通信利便性充実設備 10%, ②広帯域加入者網普及促進設備 15%, ③地上放送デジタル化促進設備 15% →2005年, ②12%
鉱工業技術研究組合等	1990—	初年度 8% (平成4年度取得等は6%, 平成5年度取得等は4%)
店舗用建物等消化設備	1991—1993	①中小小売商業等の近代化のための共同利用施設・店舗用建物等 初年度 8%
商業施設等	1991—1992	→1991年, (特定の共同利用施設は12%) ②民活法の特定施設である高度商業基盤施設と一体的に整備される商業施設 初年度 8% ③中小企業物流効率化計画に基づいて組合が取得する建物等 8%

	1993— —2001, 2004— —1997 —2002 1998—	→1993年, ①中小小売商業振興法の高度化計画により設置される共同利用施設・店舗用建物等 初年度 8% (特定の共同利用施設は12%) ②環衛法の振興計画により設置される共同利用施設 初年度 8% ③特定商業集積法の基本構想に係る店舗用建物等 初年度 8% →1997年, 6% ④食品流通法の認定計画により設置される共同利用施設・店舗用建物等 初年度 8% ⑤流通効率化法の認定計画により設置される共同利用施設 初年度 8% ⑥中心市街地活性化法の認定計画により設置される共同利用施設・店舗用建物等, 地域共同物流施設, 電気通信機能支援中核施設 初年度 8%
特定対内投資事業用資産	1993—1994	5年間 20%の割増償却
農業経営改善計画等を実施する法人の機械等	1993—	5年間 20%の割増償却 →1996年, (又は15%) →2001年, (14%又は12%) →2002年, (又は12%)
特定再開発建築物等	1993—	5年間 17%の割増償却 →1996年, 15% →1998年, 12% (高齢者・身体障害者対応建築物は14%) →2003年, 11% (沿道地区計画区域内の緩衝建築物は9%, 認定民間都市再生事業により整備される建築物及び都市基盤整備公団等が整備した敷地に建設される建築物は50%)
地方拠点都市地域法の基本計画において定められた拠点地区内における産業業務施設に該当する事務所又は研究所用の建物等	1993—2001	初年度 12% →1996年, (基本計画承認後3年超の取得は11%) →1998年, (5年超7年以内の取得は10%) →2000年, (7年超8年以内の取得は8%) (8年超9年以内の取得は6%)
事業革新設備等	1995 1998—2002 2003—	初年度 25% (特定農産加工業者が取得する経営改善用設備は14%) 初年度 25% (高度化等計画の承認を受けた中堅企業者又は中小企業者が取得する技術革新設備は15%, 20%, 又は25%) (食品の製造過程の管理の高度化に関する法律に係る認定事業者が取得する一定の建物は7%, 機械装置は14%) →1999年, 18% →2002年, (一定の場合は24%)(6%, 12%) ①産業活力再生特別措置法の革新設備を導入する旨の記載がある計画の認定事業者 24% ②産業活力再生特別措置法の事業再構築計画又は経営資源再活用計画の認定事業者 30% ③産業活力再生特別措置法の共同事業再編計画の認定事業者 40%
優良賃貸住宅	1995—	5年間 50% (耐用年数45年以上の優良賃貸住宅は70%) の割増償却 →1996年, ①特定優良賃貸住宅の供給の促進に関する特別措置法の都心共同住宅 50% (耐用年数45年以上は65%)

		<p>②大都市地域における住宅及び住宅地の供給の促進に関する特別措置法の都心共同住宅 50%（耐用年数45年以上は70%）</p> <p>→1997年, ①47% →1998年, ①40%（35年以上は55%）, ②40% →1999年, ②（55%）</p> <p>→2000年, ①32%（44%）, ②32%（44%） →2001年, ③高齢者の居住の安定確保に関する法律の高齢者向け優良賃貸住宅 40%（55%）</p> <p>→2003年, ①30%（40%）, ②30%（40%）, ③36%（50%）, ④既存建築ストックを賃貸住宅にリフォームする場合の改良工事費 10%</p> <p>→2004年, ①21%（28%） →2005年, ①15%（20%）</p>
再商品化設備等	1996—	<p>①新規リサイクル設備 25%</p> <p>②廃棄物処理・製造用設備 14%</p> <p>→1999年, ①再商品化設備・特定再生資源利用製品製造設備基準取得価額の25%</p> <p>②再生資源利用製品製造設備 14%</p> <p>→2002年, ①23%</p>
輸入促進地域内の特定集積地区における輸入関連事業用資産	1996—	<p>初年度 建物等は12%, 機械装置は25%</p> <p>→2000年, 建物等は10% →2002年, 機械装置は20%</p>
特定情報通信機器	1999—	即時償却
経営基盤強化計画を実施する特定組合等の構成員の機械等	1999—	5年間 27%（中小漁業構造改善計画を実施する漁業協同組合等の構成員の漁船は16%）
特定高度技術産業集積地域における高度技術産業用設備	2001—	<p>15%（建物等は8%）</p> <p>→2005年, 14%（7%）</p>
中小企業者等の機械	2001—2002	11%の特別償却
医療用機器等	2001—	<p>①医療用機器等 14%（特定民間施設の機能の発揮に資する特定の設備は8%）（看護業務の省力化に資する機械は16%）（一定の救急用医療機器は20%）</p> <p>②特定医療用建物の5年間（老人保健施設用建物は10%）（療養型病床群用建物及び老人性痴呆疾患療養棟用建物は8%）</p> <p>③建替え病院用建物について、基準取得価額 15%</p>
漁業経営改善計画を実施する法人の漁船	2002—	5年間 14%
開発研究用設備	2003—	50%の特別償却
飼料製造設備等	2003—	<p>①牛海綿状脳症対策特別措置法に伴い定められる飼料安全法に基づく新たな製造基準に即した飼料製造設備等 18%</p> <p>②食品の製造過程の管理の高度化に関する法律に係る認定事業者が取得する一定の機械装置 12%（建物等は6%）</p> <p>→2005年, ②10%</p>
山村振興法の保全事業等の計画に係る一定の保全事業用資産	2004—	13%（建物等は6%）

③特別償却，税額控除等を組み合わせた制度

項 目	創設， 適用期間	内 容
エネルギー対策促進税制 (→1984年エネルギー利用 効率化等投資促進税制 → 1988年経済社会エネルギー 基盤投資促進税制 →1990 年エネルギー環境変化対応 投資促進税制 →1992年エ ネルギー需給構造改革投資 促進税制)	1981—	エネルギー対策に資する減価償却資産（エネルギー関連設備 等）を指定した期間内に新規取得した場合 初年度 30%の特別償却 or 取得価額の7%相当額の税額控除
中小企業新技術体投資促進 税制	1984—	中小企業者等が電子機器利用設備を指定期間内に新規取得した 場合 初年度 30%の特別償却 or 取得価額の7%相当額の税額控除
中小企業等基盤強化税制	1987—1993	特定の中小企業者等及び流通・サービス業を営む者がその事業 の基盤強化に資する特定の設備を指定期間内に新規取得した場 合 初年度 30%の特別償却 or 取得価額の7%相当額の税額控除
製品輸入額が増加した場合 の製造用機械	1990—2000	製品輸入増加額の5%相当額の税額控除 or 当期及び前2年間 10%の割増償却
事業基盤強化設備を取得し た場合等	1994—	①中小企業等基盤強化税制 初年度 30%の特別償却 or 取得価額の7%相当額の税額控除 ②高度省力化都市促進税制及び中小企業機械投資促進税制 初年度 30%の特別償却 or 取得価額の7%相当額の税額控除 →1995年，特定の中小企業者等並びに卸売業，小売業，飲食 店業及びサービス業を営む者がその事業の基盤強化に資する 特定の設備を指定期間内に新規取得した場合 初年度 30%の特別償却 or 取得価額の7%相当額の税額控除
事業化設備等と取得した場 合	1994—2002	中小企業の創造的事業活動の促進に関する臨時措置法の中小企 業者又は中小企業者で一定の要件を満たすものが特定事業化設 備等を指定期間内に新規取得した場合 初年度 30%の特別償却 or 取得価額の7%相当額の税額控除
中小企業投資促進税制	1999—	中小企業者等が指定期間内に特定機械措置等を取得した場合 基準取得価額の30%の特別償却 or 7%の税額控除
沖縄の特定中小企業者が経 営革新設備等を取得した場 合	2002—	中小企業経営革新支援法の承認経営革新計画に従って沖縄振興 特別措置法の経営革新のための事業を行う特定中小企業者が指 定期間内に沖縄県内において特定経営革新設備等を取得した場 合 初年度 30%の特別償却 or 取得価額の7%相当額の税額控除
IT 投資促進税制	2003—	一定期間内に一定の IT 関連設備等の取得等をした場合 取得価額の50%の特別償却 or 取得価額の10%の税額控除

④引当金制度

項 目	創設, 適用期間	内 容
貸倒引当金		金銭債権の貸倒れによる損失の見込額 →1998年, 法廷繰入れ率の廃止(中小法人を除く) →2002年, 法廷繰入れ率と実績率の選択制の廃止
退職給与引当金	—2001	期末に在職する従業員などが退職するものと仮定して計算した退職給与の一定の金額 →1998年, 累積限度額の削減(40%→20%)
特別修繕引当金	—1997	船舶・溶鉱炉等の特定の固定資産について行う特別の修繕に要する費用に充てるための金額
賞与引当金	—1997	前年及び当期末までに従業員などに支給した賞与額を基礎に計算された一定の金額
返品調整引当金		出版業や医薬品・化粧品等の製造業及び卸売業などの特定の事業を営む法人及び特約を結んでいる場合に限り, 買戻しによる損失の見込額として返品率等を基礎に計算された金額
製品保証等引当金	—1997	自己負担により無償で行う補修の費用に充てるために, 最近の補修実績を基礎に計算された見積額

⑤準備金制度

項 目	創設, 適用期間	項 目	創設, 適用期間
価格変動準備金	—1986	自由貿易地域投資損失準備金	—2002
異常危険準備金		プログラム準備金	
湯水準備金		金属鉱業等鉱害防止準備金	
中小企業等海外市場開拓準備金	—1990	使用済燃料再処理準備金	1983—
海外投資等損失準備金		関西国際空港整備準備金・中部国際空港整備準備金	1984—
探鉱準備金又は海外探鉱準備金		都市鉄道整備促進準備金	1986—2005
計画造林準備金		海洋油田・ガス田廃鉱準備金	1986—
証券取引責任準備金	—1996	原子力発電施設解体準備金	1990—
株式売買損失準備金	—1985	回収財源調整準備金	1990—
商品取引責任準備金	—1996	特定災害防止準備金	1991—
中小企業構造改革改善準備金	—1994	農用地利用集積準備金	1993—2007
下請中小企業振興準備金	—1995	創業中小企業投資損失準備金	1994—2002
伝統的工芸品産業振興準備金	—1995	ガス熱量変更準備金	1994—
特定鉄道工事償却準備金	—1986	世界都市博覧会出展準備金	1994—1996
原子力発電工事償却準備金	—1990	特別修繕準備金	1998—
特定ガス導管工事償却準備金	—1994	日本国際博覧会出展準備金	2002—2005
計画造林準備金		新幹線鉄道大規模改修準備金	2002—
電子計算機買戻損失準備金			

(注) 2005年, 現在。

(出所) 財務省【財政金融統計月報(租税特集)】各年度分より筆者作成。

政策税制の整理・合理化は選択的増税手段の1つであると位置づける⁵⁾。法人税におけるこれらの変更は、その一部であると考えることができる。また、本間（1998）では、「戦後日本の租税政策は、経済成長と資本蓄積の促進を第一目標にかかげ、そのために多くの租税特別措置を設けてきた。…（中略）…租税特別措置についても、七十三年度に合理化機械の特別償却制度を廃止したのをはじめとして、整理合理化への機運が高まった。」⁶⁾と述べられている。課税ベースの拡大は、すでに80年代から着手されており、90年代の改革によって全面的に行われたといえる。

第3に、適用対象が限定的になり始めたことである。それは、①中小企業、②農村や過疎および沖縄をはじめとする特定地域、③農業・漁業、製造業、医業を営むものである。田近・油井（2000）でも同様のことが示されているが、「1980年以降になると特別償却や引当金・準備金以外にも…（中略）…税額控除、圧縮記帳、準備金、特別償却を組み合わせたさまざまな制度がつくられていった。しかし、それらはエネルギーの効率利用、中小企業の構造改革などの限定的な目的のためであり、特別措置が次第に影を薄めていく様子をうかがうことができる。」⁷⁾との指摘にとどまる。

第4に、年代別の特徴は次のとおりである。80年代は、先に記したように、後半からすでに課税ベースは拡大傾向にあった。89—90年の改革を経て90年代になると、制度自体の廃止や償却率の大幅引下げが行われる。償却率については、80年代初頭に比べてほぼ半減しており、90年代に創設されたものも同様、現行では半分程度にまで引き下げられている。また、多くの特別償却が新設されているものの、利用者が限定される内容のものが多い。98—99年の改革後の2000年以降は、中小企業への税制支援は継続する一方、経済システムの変化に応じた内容の制度が導入される。例えば、環境保全やIT機器の購入に関するものである。課税ベースの拡大を第一義的な目標としつつ、企業経営を取り巻く環境の変化から生まれる新たな課題に、法人税制は対応してきたといえる。

90年代を通じて行われてきた課税ベースの拡大は、減価償却制度における適用対象を限定した特別償却を創設する一方、特別償却の廃止あるいは償却率の大幅引下げ、税額控除・引当金・準備金制度の廃止により行ってきた。しかし課税ベースの整理・合理化は80年代後半よりすでに着手されており、このことは重厚長大型の企業（産業）を税制面から手厚くする必要性が薄まってきたことの表れといえる。とりわけ1998年度の税制改正に対し、田近・油井（2000）は「わが国の法人税制もようやく高度成長時代の仕組みから脱し、新しい時代にふさわしい制度へと変質を始めた。」⁸⁾と称する。90年代の一連の改革は、法人税の構造を全面的に転換させるものであったといえる。

3. 企業規模別の税負担分析（その1 減価償却）

3—1. 減価償却費の利用実態

本節では、前章でみた減価償却制度が、実際、企業規模別にどの程度利用されているのか、加えて課税所得への圧縮の度合いを確認する。

減価償却費の利用割合を図表2にて企業規模別にみると、大法人における利用が全体の約

図表2 減価償却費の利用実態と課税所得圧縮の度合い

単位：百億円

区分	零細法人		中小法人				中堅法人			
	1000万円未満		1000万円以上～		5000万円以上～		1億円以上～		5億円以上～	
	損金算入額	「所得」*1に占める課税所得の割合	損金算入額	「所得」*1に占める課税所得の割合	損金算入額	「所得」*1に占める課税所得の割合	損金算入額	「所得」*1に占める課税所得の割合	損金算入額	「所得」*1に占める課税所得の割合
80年 (構成比)	256.3 19.4%	63.0%	228.7 17.3%	68.6%	63.0 4.8%	70.6%	134.4 10.2%	68.6%	54.2 4.1%	70.2%
85年 (構成比)	296.9 14.8%	63.5%	299.9 14.9%	66.0%	110.1 5.5%	68.2%	205.8 10.2%	64.7%	90.0 4.5%	54.5%
90年 (構成比)	472.0 14.4%	65.3%	489.1 14.9%	66.9%	201.9 6.2%	67.7%	330.8 10.1%	62.6%	86.1 2.6%	62.0%
95年 (構成比)	380.4 9.8%	52.3%	648.2 16.7%	62.0%	219.9 5.7%	61.1%	381.6 9.9%	55.3%	78.2 2.0%	61.5%
00年 (構成比)	362.5 8.5%	52.6%	704.9 16.5%	64.3%	254.4 5.9%	52.5%	412.3 9.6%	61.4%	190.6 4.4%	45.3%
05年 (構成比)	374.4 10.0%	45.5%	639.2 17.0%	65.1%	170.8 4.5%	71.1%	301.6 8.0%	71.3%	88.9 2.4%	64.6%

区分	大法人						平均			
	損金算入額	「所得」*1に占める課税所得の割合	うち10億円以上～		うち50億円以上～		うち100億円以上～			
			損金算入額	「所得」*1に占める課税所得の割合	損金算入額	「所得」*1に占める課税所得の割合	損金算入額	「所得」*1に占める課税所得の割合		
80年 (構成比)	583.6 44.2%	66.0%	136.6 10.3%	68.6%	75.0 5.7%	70.4%	372.0 28.2%	64.7%	1,320.2 100%	67.0%
85年 (構成比)	1,006.3 50.1%	64.2%	234.4 11.7%	59.5%	105.2 5.2%	67.8%	666.7 33.2%	63.9%	2,009.1 100%	64.5%
90年 (構成比)	1,700.7 51.8%	62.2%	321.5 9.8%	56.9%	172.4 5.3%	56.9%	1,206.8 36.8%	63.6%	3,280.6 100%	63.9%
95年 (構成比)	2,165.9 55.9%	45.9%	424.5 11.0%	47.5%	228.8 5.9%	48.1%	1,512.6 39.0%	45.3%	3,874.0 100%	52.8%
00年 (構成比)	2,358.9 55.1%	55.2%	437.6 10.2%	57.0%	295.6 6.9%	53.1%	1,625.7 38.0%	55.5%	4,283.6 100%	57.2%
05年 (構成比)	1,839.7 48.9%	60.9%	337.2 9.0%	62.4%	198.5 5.3%	56.6%	1,303.9 34.7%	61.6%	3,760.2 100%	60.2%

(注) *1 「所得」とは、調査所得金額に減価償却費を加えたものをいう。

(出所) 国税庁「税務統計からみた法人企業の実態」各年分に基づき、筆者計算。

50%を占める。とりわけ巨大法人は3割強と圧倒的に多い(05年、大法人48.9%、うち巨大法人34.7%)。

そこで、減価償却費を課税所得(調査所得金額)に加えた「所得」を100とした場合、課税所得はその「所得」に対しどのくらい圧縮されたのか(課税所得圧縮の度合い)を企業規模別に計測す

ると、次のような特徴が明らかとなった。

第1に、80年代～90年代、全階級において圧縮度は大きくなってきている。1980年と1995年との間でみると、資本金5,000万円以上～1億円未満の中小法人で9.5ポイント、資本金1億円～5億円未満の中堅法人で13.3ポイント、資本金5億円～10億円未満の法人で8.7ポイントであった。大法人については、資本金10億円以上～50億円未満で21.1ポイント、資本金50億円以上～100億円未満で22.3ポイント、資本金100億円以上の巨大法人で19.4ポイントである。課税ベースの整理・合理化に伴い、制度自体は縮小しているものの（廃止や償却率の大幅引下げ）、利用金額が増加していることが要因と考えられる。また、大法人を中心に、減価償却資産が経営活動において積極的に活用されてきたといえる。

第2に、89—90年改革以降、90年代における改正は、大法人に対して著しい圧縮効果をもたらした。80年代初頭、全階級において課税所得の圧縮割合は同程度であったのが、1990年には大法人と中小法人との間に約5ポイント、1995年には中小・中堅法人との間で約10～15ポイント、2000年には約5～10ポイントの開きが生じている。大法人は経営活動の規模が大きく、抱える減価償却資産も高額であるためと考えられる。また、中小企業のみを対象とした特別償却がいくつか創設され、既存制度を含め多くの中小企業優遇措置が設けられたが、それらの有効性が低かったと判断できる。一方で、新設された制度が大法人にとって有用であったことの表れとみることができる。

第3に、1995—2005年をみると、全階級で約10～15%ほど課税ベースは拡大している。大法人と中小・中堅法人との間で圧縮の程度に差があるものの、全階級が98—99年改革の影響を受けたことがわかる。注意すべき点は、2005年の課税ベース圧縮度が、1980年のそれより大きいことである。これは、現行制度において課税ベース拡大の余地があることを示唆している。

3—2. 税負担への影響

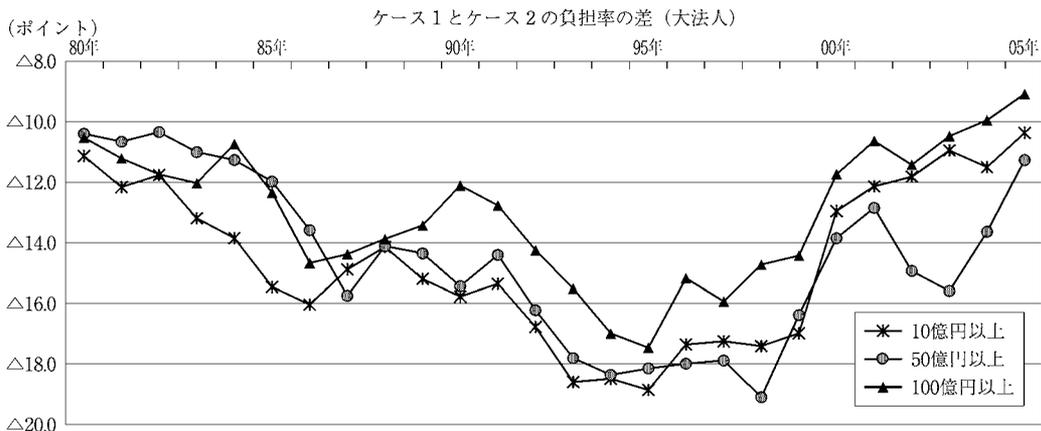
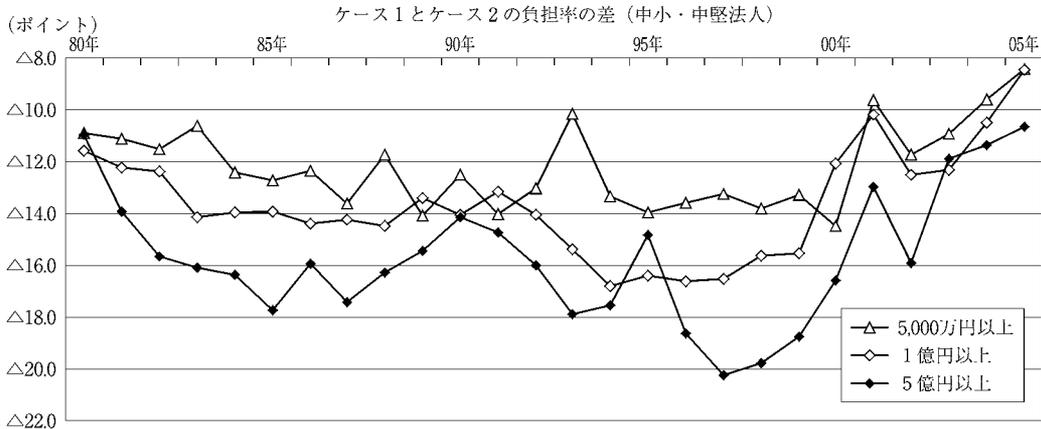
ここでは、ケース1とケース2の負担率を比較して、減価償却制度を通じて行われた課税ベースの拡大（課税ベースの圧縮）が法人税負担率にどの程度の影響を与えたのかをみる。ケース1は課税ベースを調査所得金額のみとおいた場合であり、ケース2は調査所得金額に減価償却費を企業規模別に加算した場合の負担率である。したがって、ケース2における負担率の方が、ケース1に比べて低い結果が得られると予想される。

図表3は、両ケースの負担率の差を示したものである。両ケースの負担率の差が拡大傾向にある場合は、課税ベースの圧縮が進んでいるときであり、逆に差が縮小傾向にある場合は課税ベースの拡大が行われているとみることができる。

中小・中堅法人については、資本金5,000万円以上の法人は80年代後半から90年代にかけて△12～14ポイント、2000年以降は△8ポイント程度、資本金1億円以上の法人では、80年代は△14ポイント、90年代が△16ポイント、2000年は△8ポイント程度に推移している。資本金5億円以上の法人においては、△16ポイント、△20ポイント、△10ポイント程度である。98—99年改革の影響による約10～15%の課税ベースにおける拡大は、負担率に対し6～10ポイント程度の変化をもたらした。

大法人は次のような動向を辿る。80年代は△10～16ポイント、90年代は△14～18ポイント、

図表3 課税ベースに調査所得金額のみをおいた場合（ケース1）と減価償却費を加味した場合（ケース2）の負担率の差



（出所） 国税庁『税務統計からみた法人企業の実態』各年分に基づき、筆者計算。

2000年以降は△10～11ポイントである。80年代から90年代にかけて大法人の課税ベース圧縮は増幅し続けており、このことがケース1とケース2の負担率の差において一貫した拡大傾向として表れた。しかし2000年を境に、課税ベースの拡大に応じて負担率は6～8ポイント増加している。

90年代を通じて行われた一連の改革により、減価償却制度による課税ベースの圧縮効果は弱まった（課税ベースが拡大した）ものの、1980年と2005年を比べると、後者の方がその効果が大きいことが分かった。また、このことは大法人において顕著である。現行の減価償却制度は、大法人を中心に1980年よりも過大な損金算入を認めている。

課税ベースの圧縮と負担水準の関係では、1995—2005年をみると全階級で約10～15%ほど課税ベースは拡大しており、この影響を受けて負担率は中小・中堅法人で6～10ポイント、大法人で6～8ポイント上昇している。

図表4 貸倒引当金・賞与引当金・退職給与引当金の利用実態と課税ベース圧縮の度合い

貸倒引当金

単位：社、百億円

区分	零細法人 1000万円未満						中小法人 1000万円以上～						中堅法人 1億円以上～						大法人 50億円以上～						平均					
	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～			平均								
	利用会社数	金額	「所得」*1に占める課税所得の割合	利用会社数	金額	「所得」*1に占める課税所得の割合	利用会社数	金額	「所得」*1に占める課税所得の割合	利用会社数	金額	「所得」*1に占める課税所得の割合	利用会社数	金額	「所得」*1に占める課税所得の割合	利用会社数	金額	「所得」*1に占める課税所得の割合	利用会社数	金額	「所得」*1に占める課税所得の割合	平均	利用会社数	金額	「所得」*1に占める課税所得の割合					
80年 (構成比)	365,588 72.3%	30.5 9.0%	86.2%	116,608 23.0%	49.3 14.5%	87.2%	11,574 2.3%	17.3 5.1%	87.6%	8,835 1.7%	36.0 10.6%	87.7%	1,421 0.3%	12.9 3.8%	90.5%	277,725 61.6%	233.8 12.2%	69.5%	24,863 5.5%	57.3 3.0%	78.0%	16,704 3.7%	165.5 8.6%	74.6%	2,116 0.5%	262.3 13.7%	38.4%			
85年 (構成比)	293,909 64.9%	22.5 7.2%	89.1%	129,412 28.6%	38.4 12.3%	89.9%	14,928 3.3%	17.9 5.7%	90.9%	10,683 2.4%	31.8 10.2%	91.1%	1,338 0.3%	10.1 3.2%	91.8%	227,984 59.9%	79.7 7.1%	84.8%	24,987 6.6%	27.6 2.5%	90.3%	24,987 6.6%	27.6 2.5%	96.6%	1,342 0.4%	8.3 0.7%	91.4%			
90年 (構成比)	362,041 62.1%	30.0 6.6%	91.1%	181,539 31.2%	49.3 10.8%	91.8%	20,151 3.5%	23.4 5.1%	93.0%	13,734 2.4%	55.3 12.1%	89.0%	1,603 0.3%	11.0 2.4%	92.6%	227,984 59.9%	79.7 7.1%	84.8%	24,987 6.6%	27.6 2.5%	90.3%	24,987 6.6%	27.6 2.5%	96.6%	1,342 0.4%	8.3 0.7%	91.4%			
95年 (構成比)	190,601 38.7%	25.6 5.2%	79.1%	254,530 51.7%	44.8 9.0%	91.5%	24,242 4.9%	26.1 5.3%	90.0%	15,794 3.2%	58.9 11.9%	87.5%	1,867 0.4%	10.9 2.2%	92.5%	124,286 27.5%	10.0 0.5%	84.9%	277,725 61.6%	233.8 12.2%	69.5%	16,704 3.7%	165.5 8.6%	74.6%	2,116 0.5%	262.3 13.7%	38.4%			
00年 (構成比)	112,065 29.4%	5.3 0.5%	89.2%	227,984 59.9%	79.7 7.1%	84.8%	24,987 6.6%	27.6 2.5%	90.3%	24,987 6.6%	27.6 2.5%	90.3%	24,987 6.6%	27.6 2.5%	96.6%	112,065 29.4%	5.3 0.5%	89.2%	227,984 59.9%	79.7 7.1%	84.8%	24,987 6.6%	27.6 2.5%	90.3%	24,987 6.6%	27.6 2.5%	96.6%	8.3 0.7%	91.4%	

費与引当金 単位：社、百億円

区分	中小法人						中堅法人								
	1000万円未満			1000万円以上～			5000万円以上～			1億円以上～			5億円以上～		
	利用会社数	金額	「所得」*2に占める課税所得の割合	利用会社数	金額	「所得」*2に占める課税所得の割合	利用会社数	金額	「所得」*2に占める課税所得の割合	利用会社数	金額	「所得」*2に占める課税所得の割合	利用会社数	金額	「所得」*2に占める課税所得の割合
80年 (構成比)	0	0	—	0	0	—	0	0	—	0	0	—	0	0	—
85年 (構成比)	138,137 56.9%	42.9 8.6%	66.7%	80,187 33.0%	65.2 13.1%	76.5%	11,679 4.8%	36.7 7.4%	79.3%	9179 3.8%	71.5 14.4%	79.7%	1238 0.5%	23.3 4.7%	81.7%
90年 (構成比)	176,064 54.1%	65.6 8.6%	69.4%	115,709 35.6%	102.5 13.5%	77.3%	15,841 4.9%	51.9 6.8%	82.4%	12681 3.9%	110.7 14.6%	79.0%	1548 0.5%	29.9 3.9%	81.6%
95年 (構成比)	95,384 32.3%	43.2 4.9%	52.8%	158,162 53.6%	109.8 12.4%	73.1%	20,251 6.9%	70.6 8.0%	73.6%	14739 5.0%	130.3 14.7%	74.8%	1818 0.6%	33.2 3.7%	79.7%
00年 (構成比)	50,853 20.6%	8.8 1.4%	72.4%	155,720 63.0%	71.7 11.6%	80.6%	18,307 7.4%	36.0 5.8%	80.6%	15111 6.1%	152.3 24.6%	74.2%	1996 0.8%	22.1 3.6%	87.5%
05年 (構成比)	0	0	—	0	0	—	0	0	—	0	0	—	0	0	—

区分	大法人						平均								
	うち10億円以上～			うち50億円以上～			うち100億円以上～			平均					
	利用会社数	金額	「所得」*2に占める課税所得の割合	利用会社数	金額	「所得」*2に占める課税所得の割合	利用会社数	金額	「所得」*2に占める課税所得の割合	利用会社数	金額	「所得」*2に占める課税所得の割合			
80年 (構成比)	0	0	—	0	0	—	0	0	—	0	0	—			
85年 (構成比)	2,406 1.0%	258.1 51.9%	87.9%	1,676 0.7%	67.3 13.5%	82.8%	335 0.1%	34.3 6.9%	85.9%	395 0.2%	156.5 31.4%	88.6%	242,826 100%	497.7 100%	66.7%
90年 (構成比)	3,502 1.1%	398.4 52.5%	87.3%	2,175 0.7%	75.7 10.0%	84.7%	537 0.2%	42.7 5.6%	84.1%	790 0.2%	280.0 36.9%	88.0%	325,345 100%	759.2 100%	66.8%
95年 (構成比)	4,784 1.6%	499.8 56.4%	81.0%	3,148 1.1%	99.5 11.2%	81.4%	669 0.2%	53.4 6.0%	81.2%	967 0.3%	346.9 39.1%	80.9%	295,138 100%	887.0 100%	55.2%
00年 (構成比)	5,268 2.1%	327.4 52.9%	90.1%	3,402 1.4%	71.9 11.6%	87.2%	756 0.3%	32.8 5.3%	88.8%	1110 0.4%	222.6 36.0%	90.6%	247,255 100%	618.3 100%	64.7%
05年 (構成比)	0	0	—	0	0	—	0	0	—	0	0	—	0	0	—

退職給与引当金

単位：社、百億円

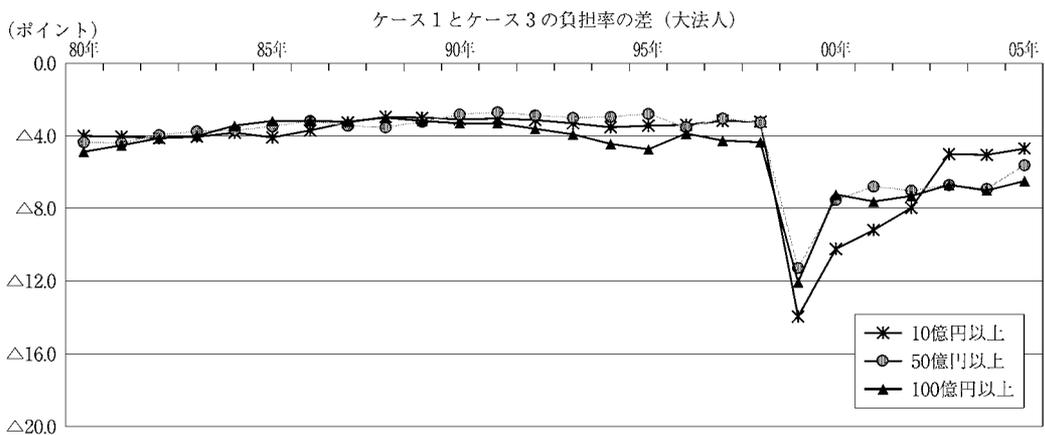
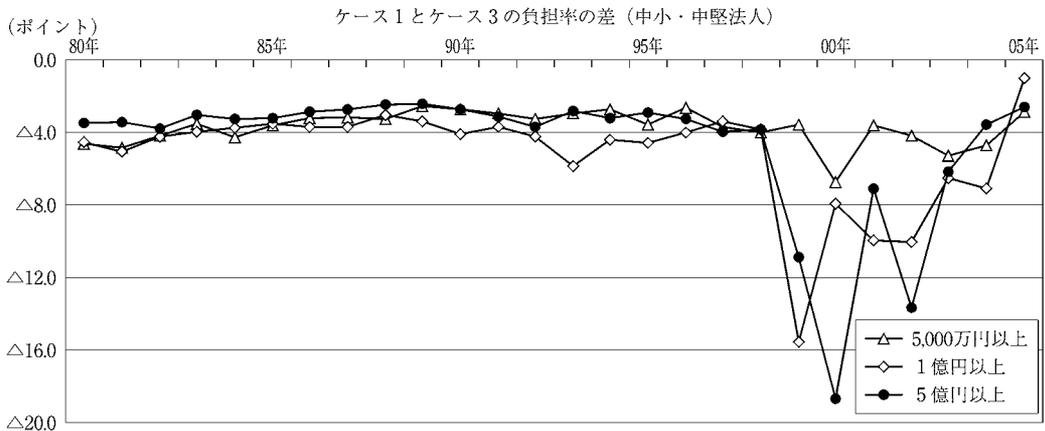
区分	中 小 法 人				中 堅 法 人										
	1000万円未満		5000万円以上～		1億円以上～		5億円以上～								
	利用会社数	金額	「所得」*3に占める課税所得の割合	利用会社数	金額	「所得」*3に占める課税所得の割合	利用会社数	金額							
80年 (構成比)	41,353 38.0%	34.5 4.8%	38.5%	47,721 43.8%	53.2 7.5%	72.1%	8,470 7.8%	29.2 4.1%	75.3%	7,992 7.3%	84.6 11.9%	73.3%	1,425 1.3%	43.5 6.1%	74.0%
85年 (構成比)	39,052 33.8%	41.4 4.8%	37.0%	53,059 45.9%	62.3 7.3%	69.3%	10,585 9.2%	38.4 4.5%	76.8%	9,301 8.0%	110.2 12.8%	72.1%	1,231 1.1%	37.9 4.4%	73.2%
90年 (構成比)	36,147 30.1%	50.1 4.2%	37.9%	55,520 46.3%	83.4 7.0%	66.8%	12,784 10.7%	53.3 4.5%	78.7%	10,907 9.1%	126.3 10.6%	73.9%	1,392 1.2%	42.4 3.6%	73.7%
95年 (構成比)	14,245 12.8%	46.2 3.4%	13.5%	64,902 58.1%	80.6 5.9%	60.3%	14,810 13.3%	65.8 4.8%	68.6%	12,215 10.9%	139.2 10.2%	69.7%	1,453 1.3%	45.8 3.4%	69.4%
00年 (構成比)	5,152 5.0%	6.3 0.6%	26.9%	65,532 63.9%	94.2 8.5%	57.1%	13,641 13.3%	40.4 3.6%	73.3%	12,186 11.9%	112.6 10.1%	75.8%	1,633 1.6%	42.7 3.8%	74.7%
05年 (構成比)	4,606 6.2%	3.6 1.3%	32.9%	43,194 58.5%	28.3 9.9%	74.9%	10,761 14.6%	28.5 10.0%	79.5%	10,761 14.6%	28.5 10.0%	92.2%	1,576 2.1%	9.8 3.4%	91.3%

(787)

区分	大 法 人				平 均										
	うち10億円以上～		うち50億円以上～		うち100億円以上～		平均								
	利用会社数	金額	「所得」*3に占める課税所得の割合	利用会社数	金額	「所得」*3に占める課税所得の割合	利用会社数	金額							
80年 (構成比)	1,954 1.8%	468.6 65.7%	70.5%	1,388 1.3%	105.4 14.8%	74.3%	1,425 1.3%	63.8 8.9%	74.7%	292 0.3%	299.4 42.0%	69.1%	108,915 100%	713.5 100%	31.2%
85年 (構成比)	2,378 2.1%	567.8 66.2%	76.1%	1,635 1.4%	113.9 13.3%	73.6%	1,231 1.1%	66.6 7.8%	76.1%	340 0.3%	387.3 45.1%	76.3%	115,606 100%	858.0 100%	35.6%
90年 (構成比)	3,155 2.6%	839.4 70.2%	75.1%	1,912 1.6%	113.4 9.5%	76.4%	1,392 1.2%	67.4 5.6%	75.2%	484 0.4%	658.6 55.1%	75.0%	119,905 100%	1,194.9 100%	32.0%
95年 (構成比)	4,035 3.6%	984.1 72.3%	64.6%	2,612 2.3%	135.8 10.0%	72.6%	1,453 1.3%	79.8 5.9%	71.3%	576 0.5%	768.4 56.4%	62.6%	111,660 100%	1,361.8 100%	23.3%
00年 (構成比)	4,343 4.2%	815.1 73.3%	75.0%	2,753 2.7%	102.8 9.3%	79.4%	1,633 1.6%	61.1 5.5%	77.6%	616 0.6%	651.2 58.6%	74.2%	102,487 100%	1,111.5 100%	29.7%
05年 (構成比)	3,638 4.9%	135.0 47.4%	94.2%	2,324 3.1%	20.9 7.3%	94.6%	1,576 2.1%	7.6 2.7%	96.0%	524 0.7%	106.4 37.3%	93.9%	73,835 100%	284.9 100%	55.5%

(注) *1 調査所得金額に貸倒引当金を加えたものをいう。
 *2 〃に賞与引当金を加えたものをいう。
 *3 〃に退職給与引当金を加えたものをいう。
 (出所) 国税庁「税務統計からみた法人企業の実態」各年分に基づき、筆者が計算のうえ作成。

図表5 課税ベースに調査所得金額のみをおいた場合（ケース1）と貸倒引当金を加味した場合（ケース3）の負担率の差



（出所） 国税庁「税務統計からみた法人企業の実態」各年分に基づき、筆者計算。

4. 企業規模別の税負担分析（その2 引当金）

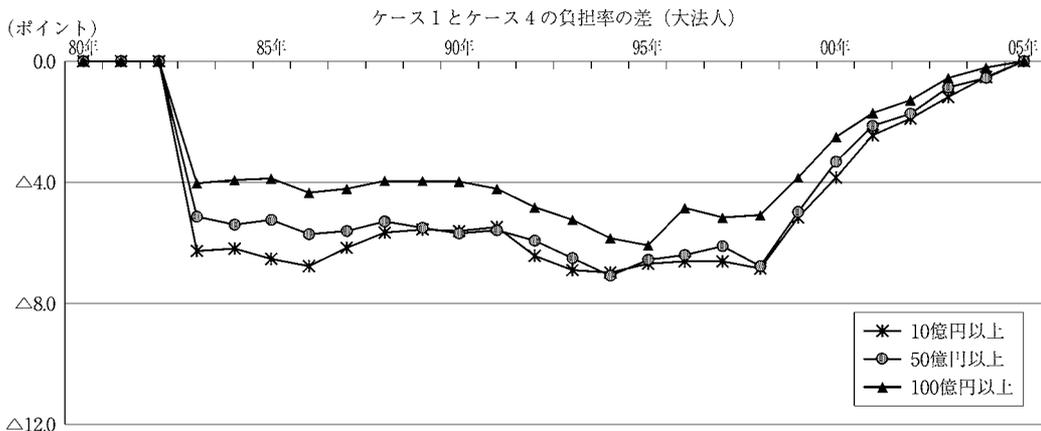
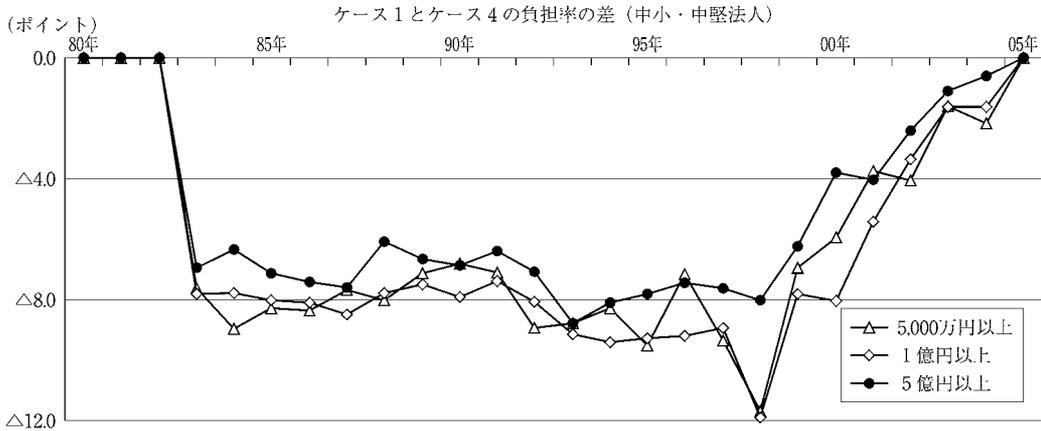
4-1. 引当金の種類とその利用実態

本節の目的は、各種の引当金が、企業規模別にどの程度利用されているのかを確認したうえで、各種の引当金額を課税所得（調査所得金額）に加えた「所得」を100とした場合に、課税所得がどのくらい圧縮されたのかを明らかにすることにある。

1980年以降、引当金は6種ある。貸倒引当金、退職給与引当金、特別修繕引当金、賞与引当金、返品調整引当金、製品保証等引当金である（図表1を参照）。基づくデータの制約上、本研究では貸倒、賞与、退職給与の3つについて検討する。

図表4では、各資本金階級における利用会社数と利用金額の全体に占める割合が示されている。利用会社数の割合は、零細・小法人で8～9割となっている。ただし、退職給与に関しては、90

図表6 課税ベースに調査所得金額のみをおいた場合（ケース1）と賞与引当金を加味した場合（ケース4）の負担率の差



（出所） 国税庁「税務統計からみた法人企業の実態」各年分に基づき、筆者計算。

年代後半以降、零細法人における利用が激減する。利用金額でみると、多くの部分を大法人が占めており、貸倒引当金で全体の約6割強、賞与引当金で過半、退職給与引当金で約7割となっている。そのほとんどは巨大法人で占められる。

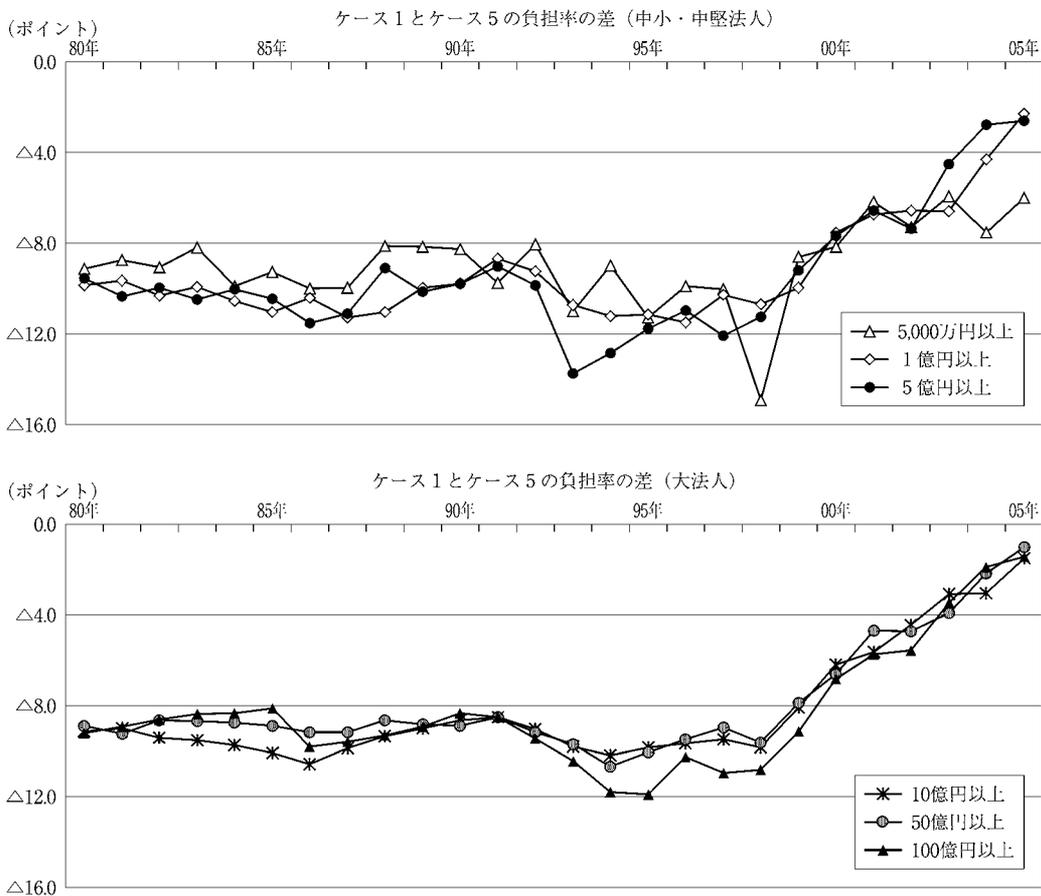
前章と同様、各種引当金を課税所得（調査所得金額）に加えた「所得」を100とした場合の課税所得の圧縮の度合いを企業規模別に計測した。特徴は次の3点に整理される。

第1に、90年代は、各引当金の利用により、若干ではあるものの課税ベースは圧縮されていく傾向にあった。

第2に、98—99年改革で賞与引当金・退職給与引当金が廃止されたことにより、この2種については2000年以降経過措置期間となったため、課税ベースの拡大は2000年段階で確認される。しかし貸倒引当金については、2000年においてもなお圧縮傾向にあり、2000年代を通して徐々にその効果を弱めてきている。

第3に、個別的特徴は、次のとおりである。貸倒引当金による課税所得の圧縮は、90年代から一貫して進んできていたが、2000年代に入ると一転する。その際、中小・中堅法人においては

図表7 課税ベースに調査所得金額のみをおいた場合（ケース1）と退職給与引当金を加味した場合（ケース5）の負担率の差



（出所） 国税庁『税務統計からみた法人企業の実態』各年分に基づき、筆者計算。

1980年以上に圧縮効果は薄まったが、大法人とりわけ資本金50億円以上の法人と巨大法人については、1980年よりも10ポイント程度まだ圧縮効果がある。賞与引当金については、26年間を通じて、大法人よりも中小・中堅法人の圧縮効果の方が大きい。退職給与引当金においては、2000年までは零細・小法人を除く階級で約7割程度に課税ベースは縮小されている。しかし2000年代に入り圧縮効果は大幅に減少し、中堅法人以上の階級で15～20ポイントも課税所得は拡大している。

4-2. 税負担への影響

本節では引当金による課税ベースの圧縮が、税負担率にどのような影響を与えているかをみるために、ケース1とケース3・ケース4・ケース5の負担率を比較する。ケース3は調査所得金額に貸倒引当金を、ケース4は賞与引当金を、ケース5は退職給与引当金を加算した場合の負担率である。

ケースごとの各資本金階級における負担率の推移は、図表5、図表6、図表7のとおりである。ケース1とケース3との比較においては、中小・中堅・大法人ともに90年代までは△4ポイント

前後であったのが、1999年以降は、10ポイント以上の差が開くなど激しい変動を毎年繰り返して、2004年、2005年は中小・中堅法人が $\Delta 3 \sim 4$ ポイント、大法人で $\Delta 5 \sim 8$ ポイントほどに落ち着いている。

ケース1とケース4を比較すると、中小・中堅法人については98—99年改革が行われる以前は $\Delta 8$ ポイント前後にあり、改革後は短期間で一気に0ポイントにまで到達している。一方、大法人では、改革前は $\Delta 4 \sim 7$ ポイントの幅で変動し、改革後は緩いカーブを描きながら負担率の差は0に行き着いた。

ケース1とケース5では、中小・中堅・大法人において90年代 $\Delta 8 \sim 12$ ポイントであったが、改革を経て大法人は $\Delta 1$ ポイント前半台まで負担率の差は急速に収縮、中堅法人は徐々に差を縮め2005年で $\Delta 2$ ポイント台、中小法人については $\Delta 6$ ポイント前後で推移している。課税ベース圧縮の度合いの部分でもいえたことであるが、このような負担率の差異は、中小法人の方が中堅法人よりもさらに人件費のウエイトが大きいことの表れである。しかし負担率においては、課税ベースにみられるほどの変動は生じていない。

この四半世紀における課税ベース圧縮の効果を企業規模別にみると、貸倒引当金については事業規模が大きい大法人においてその効果が大きく、賞与引当金ならびに退職給与引当金は人件費のウエイトが高い中小法人および中堅法人に大きな効果がある。このことは、そのまま負担水準の動向にも表れる。しかし課税ベースにおける変動と負担率の差の動向はあまり一致しない。

5. 企業規模間の負担格差と課税ベース拡大の関係

企業規模間における負担格差は、最高負担率から最低負担率との差で求められる。最高負担率にある資本金階級は各ケースでバラつきがあるが、本章は課税ベースの広狭による負担率の変化を明らかにすることに主眼があるため、ケース2～ケース5における最高負担率の抽出はケース1で最も高い負担水準にあった資本金階級をそのまま用いることとする（図表8 参照）。

各ケースの企業規模別負担率格差の推計から、次のことがわかる（図表9を参照）。賞与引当金を課税ベースに取り込んだ場合の負担率（ケース4）から算出された負担格差の推移をみると80年代後半以降、0から最大4ポイントの幅となっている。他のケースと比べると、圧倒的に負担格差の解消がみられる。先にも述べたように、賞与引当金は中小・中堅法人において利用割合が高く、この分を課税ベースに加えると負担率は大法人の場合よりも大きく押し下げられ、その結果、巨大法人との間の負担格差が縮小したといえる。

ケース2、ケース3、ケース5では、98—99年改革以前はケース1より ± 2 ポイントの範囲で推移していた。しかし改革後は、ケース1において約5～6ポイントあった格差が、ケース2およびケース5では確実にそれを下回る。課税ベースの拡大による負担水準の変化幅が、大法人に比べて中小・中堅法人の方が若干大きかったために、格差は縮小されたのである。

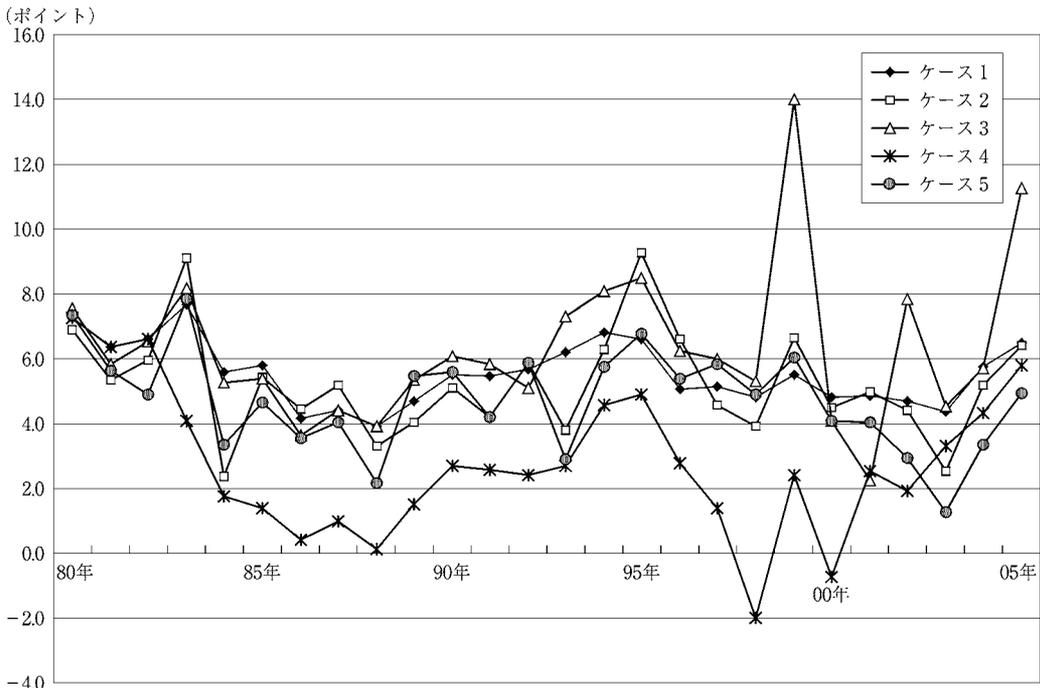
98—99年の改革以降、課税ベースに関するさまざまな措置が、中小・中堅法人への優遇政策として効果的になりつつある。しかし減価償却費および各種引当金額を考慮しても、企業規模間における負担格差は解消されたとはいえず、巨大法人の軽課は継続したままである。

図表8 最高負担にあった資本金階級

	80年	81年	82年	83年	84年	85年	86年	87年	88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
	89年	90年	91年	92年	93年	94年	95年	96年	97年
最高負担率の 資本金階級	5000万円 以上	5000万円 以上	5000万円 以上	1億円 以上	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
	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	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	

（出所）付表1に基づき、筆者作成。

図表9 各ケースの企業規模別にみた負担格差



（出所）国税庁「税務統計からみた法人企業の実態」各年分に基づき、筆者が計算のうえ作成。

おわりに

わが国において法人税の負担格差をもたらす要因には、法人税額を直接減少させる税額控除（直接的要因）と課税所得の圧縮（間接的要因）があるが、本稿では後者について検討した。

90年代を通じて行われた課税ベースの拡大は、次の特徴を有する。減価償却制度における適用

対象を限定した特別償却を数多く創設する一方、既存の特別償却の廃止あるいは償却率の大幅引下げ、税額控除・引当金・準備金制度の廃止を行い、特別措置の対象を狭めてきた。このような改編は80年代後半より着手されていたが、90年代の一連の改革は、課税ベースのあり方を全面的に転換させるものであった。

減価償却費および引当金による課税ベースの圧縮効果および税負担の水準への影響を推計した結果、次のことが明らかになった。

第1に、減価償却に関して98—99年の改革の前後で重要な違いがあった。80年代～90年代は、5年ごとの区切りでは一定の幅があるものの、全資本金階級において課税ベースの圧縮度は拡大傾向にあった。1980—1995年の間をみると、資本金5,000万円以上～1億円未満の中小法人で9.5ポイント、資本金1億円～5億円未満の中堅法人で13.3ポイント、資本金5億円～10億円未満の法人で8.7ポイントであった。大法人については、資本金10億円以上～50億円未満で21.1ポイント、資本金50億円以上～100億円未満で22.3ポイント、資本金100億円以上の巨大法人で19.4ポイント拡大している。大法人の圧縮度は、中小・中堅法人の2倍前後である。1995—2005年は、大法人と中小・中堅法人との間で差異があるものの、全階級で約10～15%ほど課税ベースは拡大し、負担率は中小・中堅法人で6～10ポイント、大法人で6～8ポイント上昇した。注意すべき点は、大法人において2005年の課税ベース圧縮度が1980年のそれより大きく、結果として負担率の上昇も他の階級に比べて小さいということである。

第2に、90年代より各引当金の利用による課税ベースの圧縮は、若干ではあるものの大きくなる傾向にあったが、98—99年改革で賞与引当金・退職給与引当金が廃止され、2000年以降、課税ベースは一気に拡大している。とくに貸倒引当金による課税所得の圧縮は、2000年代に入り中小・中堅法人においては1980年以上に圧縮効果を小さくしたが、大法人とりわけ資本金50億円以上の法人と巨大法人については、1980年よりも10ポイント程度の大きな圧縮効果がある。賞与引当金ならびに退職給与引当金については、26年間を通じて、大法人よりも中小・中堅法人の圧縮効果の方が大きい。このことは税負担率においても反映される。貸倒引当金の取り扱いの変更は大法人の負担率を、賞与引当金、退職給与引当金については中小・中堅法人の負担率を引下げることに寄与した。しかし、課税ベースの広狭と負担率の動向に密接な関連は見出されなかった。

第3に、企業規模別の負担格差は、98—99年改革以前は減価償却費、貸倒・退職給与引当金を加味した負担率において±2ポイントの範囲で、賞与引当金については0から最大4ポイントの幅で推移していた。改革後は、調査所得金額のみを課税ベースとした場合の格差よりも幅は狭まる。課税ベース拡大の影響が、大法人に比べて中小・中堅法人の方に若干大きく効いていることがわかる。それでもなお、企業規模間における負担格差は解消されず、巨大法人の軽減は存続する。

課税ベース拡大に関する制度改革は法人全体に対して行われたが、依然として企業規模間に負担率格差が継続している。課税ベースを狭くする制度自体は縮小しているものの、大法人とりわけ巨大法人を中心にそれらの利用金額の増加が主要な要因である。つまり大法人が減価償却資産および引当金を経営活動において積極的に活用しているからである。他方、中小法人のみを対象とした特別償却が90年代以降もいくつか創設され、中小企業への税制措置が数多く追加されたものの、その有効性が低いためである。このことは、大法人に対して課税ベース拡大の余地がなお

存在すること、さらに中小企業経営に対する税制面からの効果的な支援措置の必要性を示唆する。

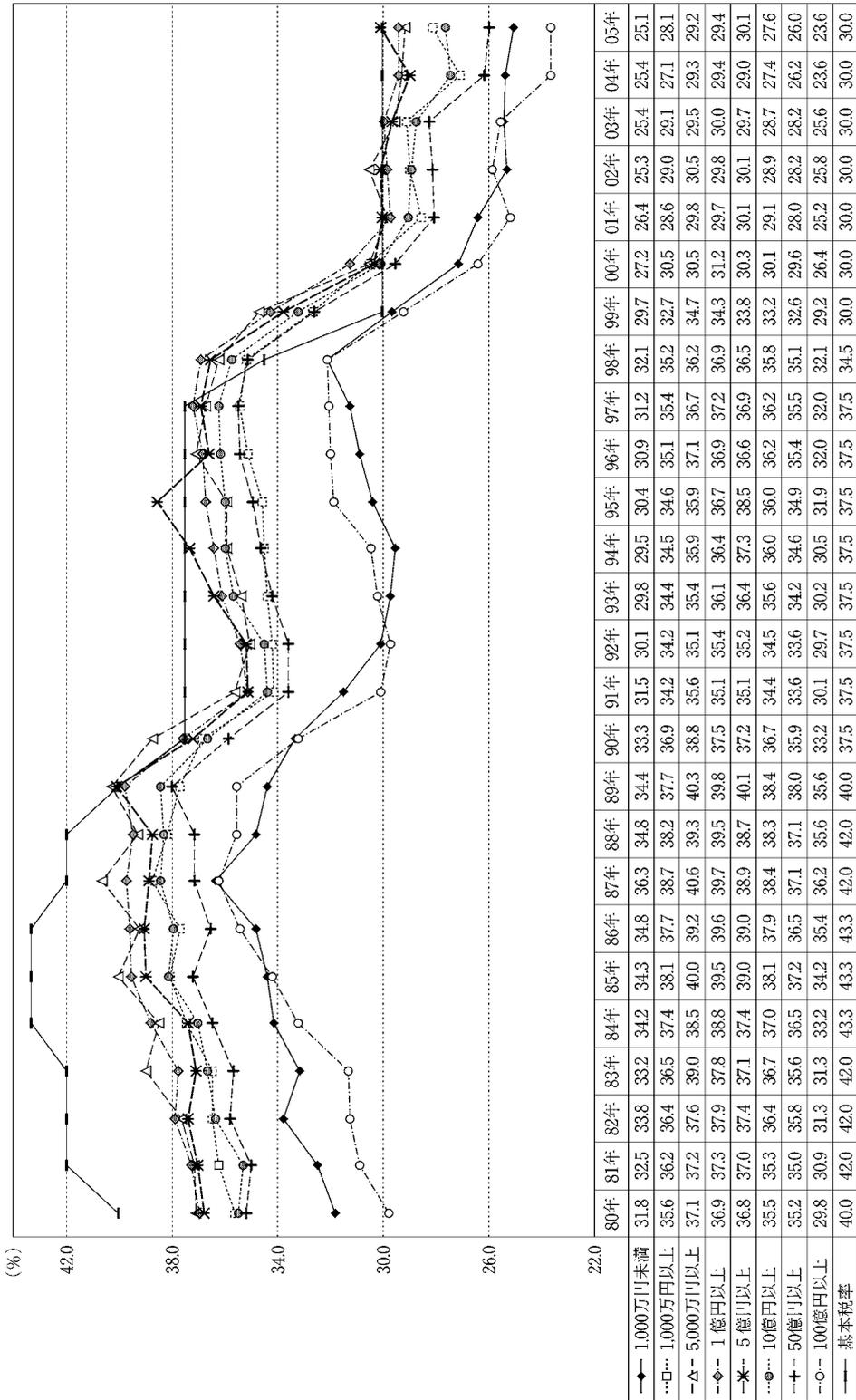
注

- 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）を参照。
- 2) 拙稿「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—」『立命館経済学』第57巻・第2号（2008年7月）を参照。
- 3) 田近・油井（2000），p. p. 24-25
- 4) 同上，p. 25
- 5) 内山（1996），p. p. 81-94
- 6) 本間（1998），p. p. 298-299
- 7) 前傾注2，p. 26
- 8) 同上

参考文献

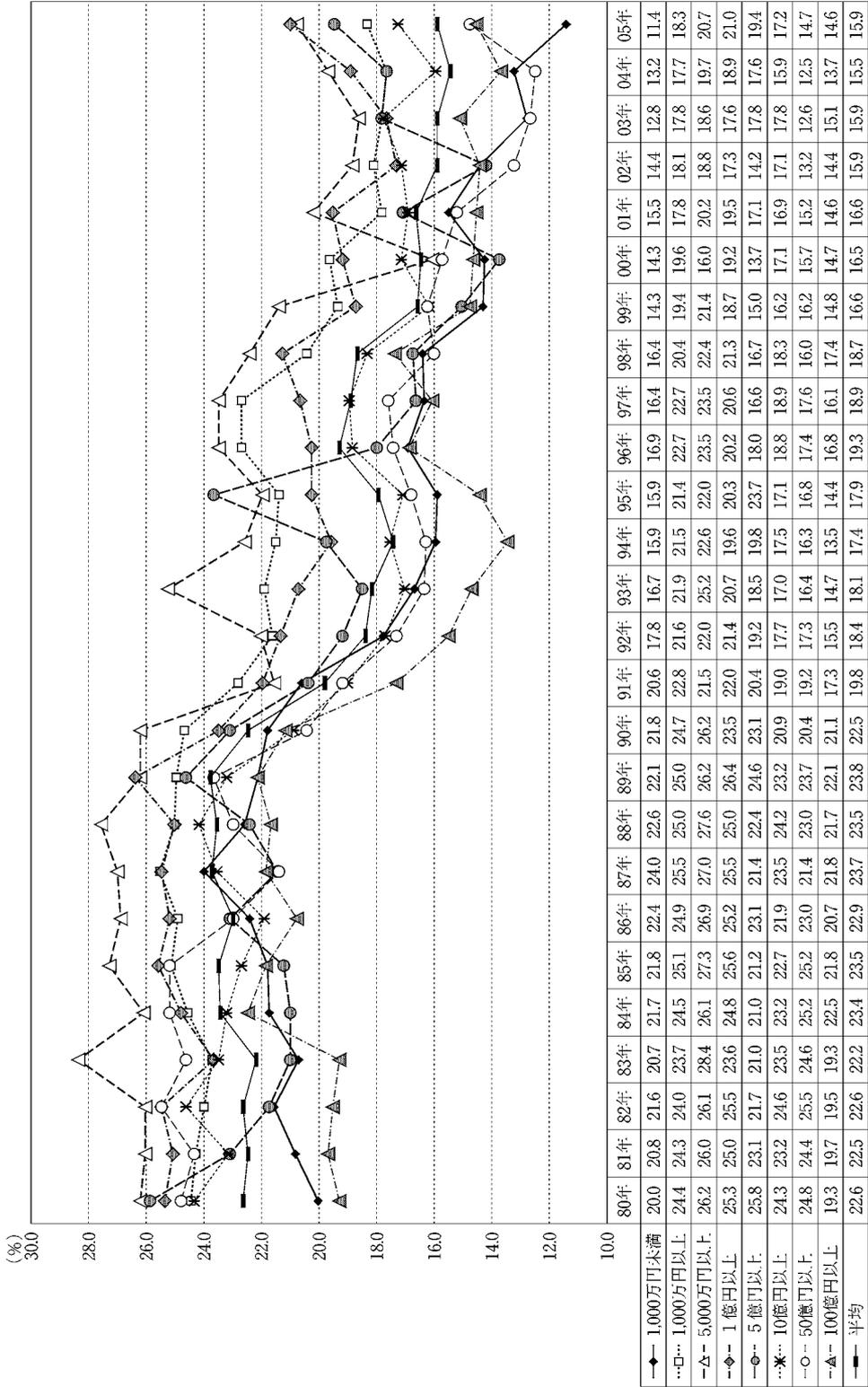
- 内山昭（1996）『「会社主義」と税制改革』大月書店
- 田近栄治，油井雄二（2000）『日本の企業課税—中立性の視点による分析』東洋経済
- 戸谷裕之（1994）『日本型企业課税の分析と改革』中央経済社
- 林田吉恵（2004）「わが国法人税負担の産業別・企業別分析—日経財務データを用いたケース・スタディ—」『関西学院経済学研究』第35号
- 本間正明（1998）『ゼミナール現代財政入門』日本経済新聞社
- 三好ゆう（2006）「わが国の法人税改革と税負担の動向」『立命館経済学』第55巻第4号
——（2008）「わが国の企業規模別法人税負担格差とその要因—法人税への加算額および税額控除額が及ぼす影響—」『立命館経済学』第57巻第2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
——『税制改正の要綱』各年度
- 『図説日本の税制』各年度版，財経詳報社

（付表1） 企業規模別にみた法人税の実質負担率（ケース1）



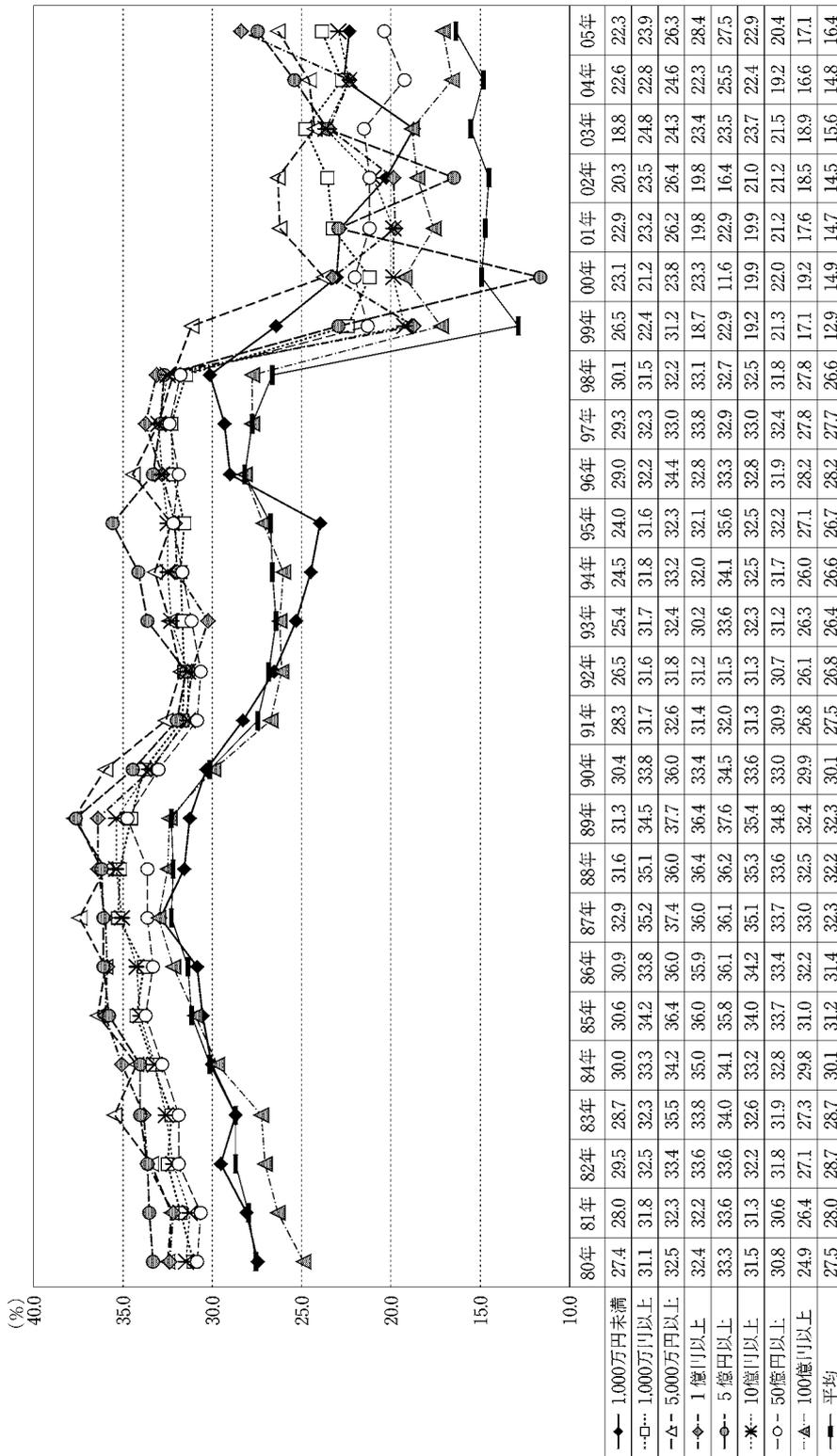
（出所）『税務統計から見た法人企業の実態』の各年分に基づき、筆者計算。

(付表2) 減価償却費を加味した場合の負担率(ケース2)



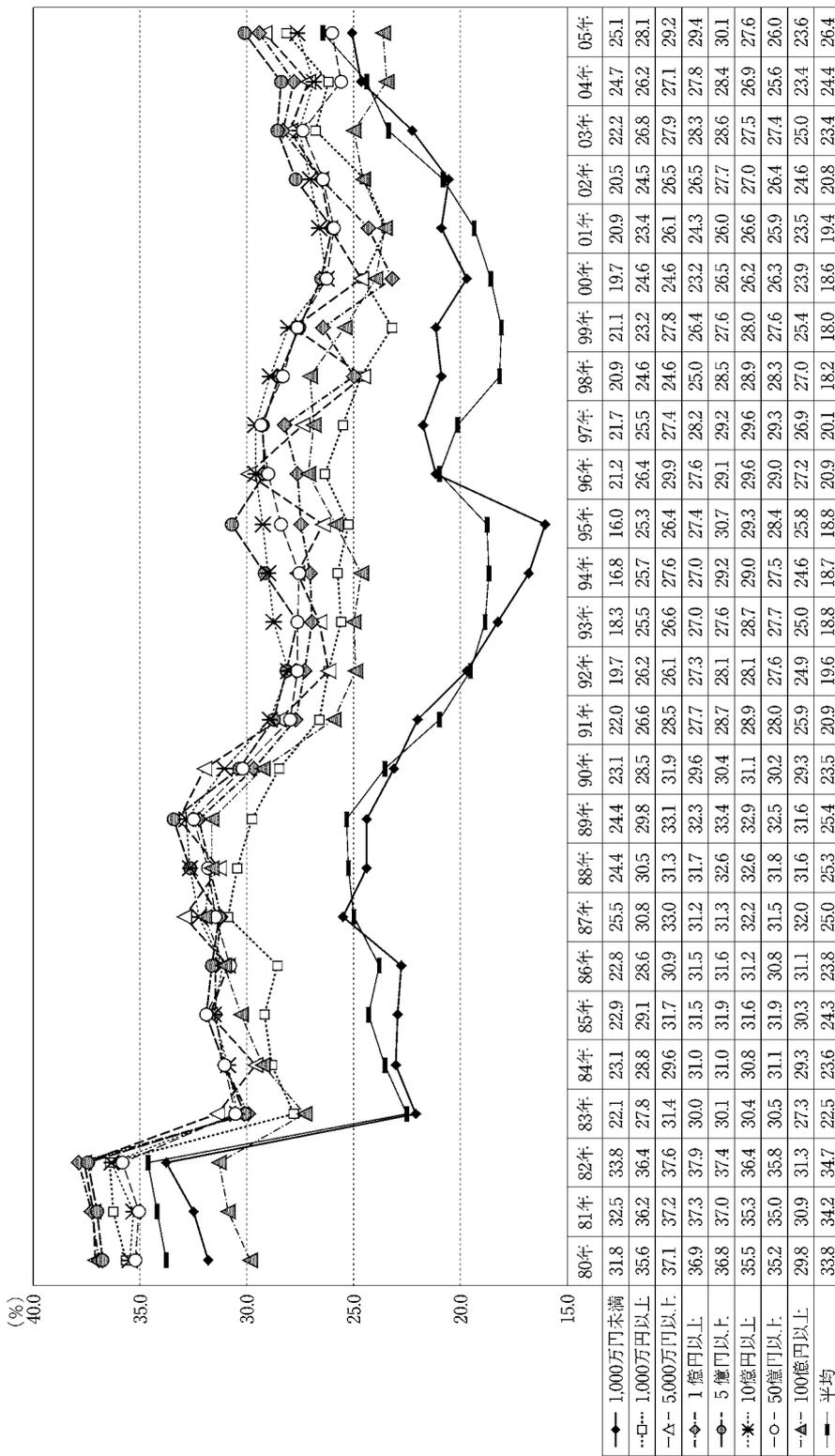
(出所) 『税務統計から見た法人企業の実態』の各年分に基づき、筆者計算。

（付表3） 貸倒引当金を加味した場合の負担率（ケース3）



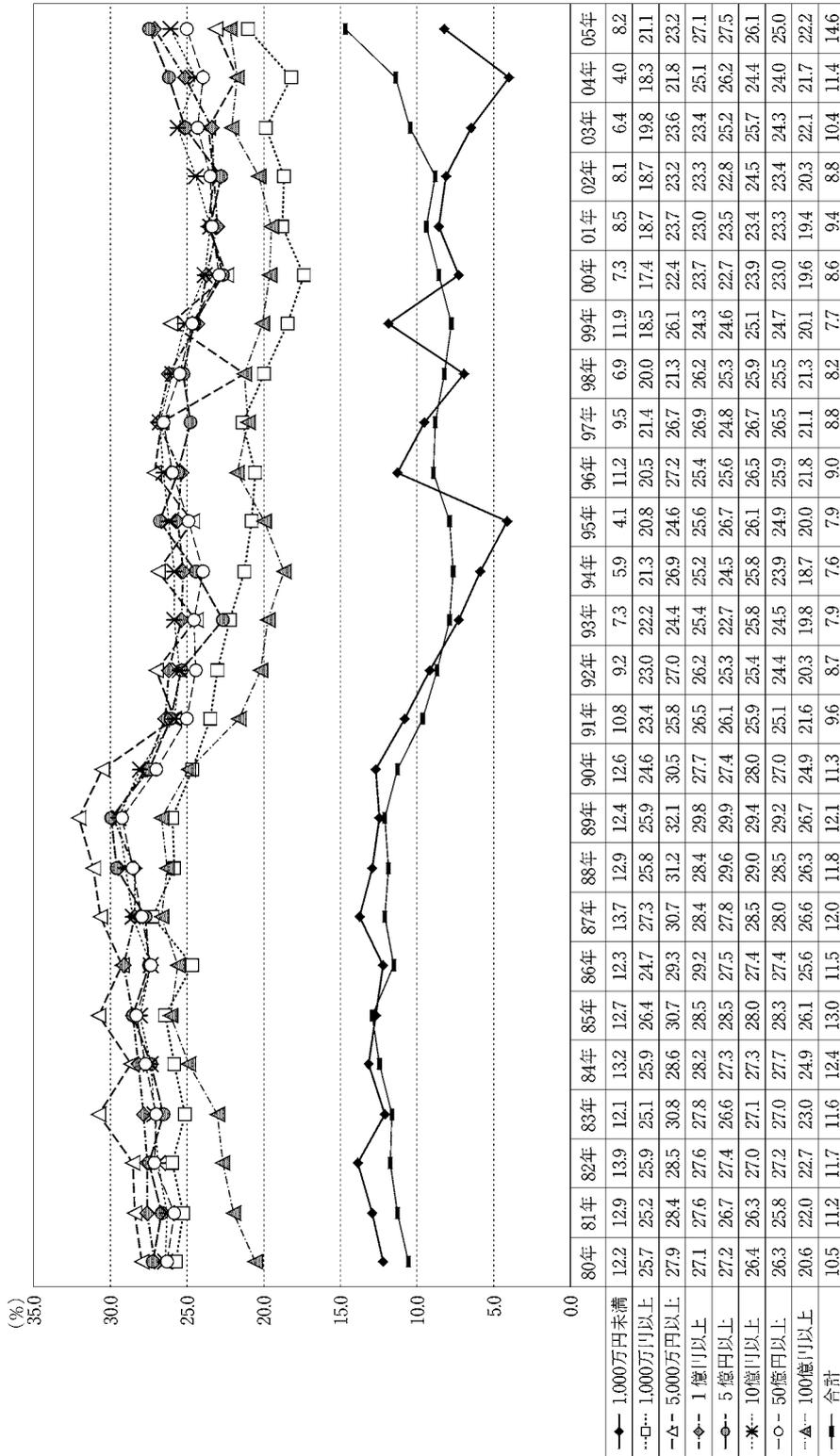
（出所）『税務統計から見た法人企業の実態』の各年分に基づき、筆者計算。

(付表4) 賞与引当金を加味した場合の負担率(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、筆者計算。

(付表5) 退職給与引当金を加味した場合の負担率（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、筆者計算。