

# 法人税関係の租税特別措置とその政策評価

## ～政策評価における質の向上が課題～

調査部 主任研究員 中田一良

- 日本の税制における基本原則は「公平・中立・簡素」であるとされる。租税特別措置は、経済政策、社会政策などの政策的な理由に基づき、この基本原則の例外と位置づけられるものである。法人税関係の租税特別措置の中には、経済政策上の目的を実現するために、一定の条件を満たした企業に対して税負担の軽減といったインセンティブを与えることを通じて、企業の行動に影響を与えようとするものがあり、研究開発税制や賃上げ促進税制がそれにあたる。
- 法人税関係の租税特別措置の適用法人数は増加が続いている。2022年度の適用法人数は146万法人であり、資本金が1,000万円以下の法人が全体の8割を占めている。適用件数が多い措置は「中小企業者等の法人税率の特例」であり、全体の半分近くを占める。2022年度の法人税関係の租税特別措置に伴う減収額は2兆3,015億円であり、2011年度以降では最大となっている。
- 各府省は、法人税関係の租税特別措置の新設、拡充または延長を要望する際に、その措置について事前評価を行わなければならないことになっている。総務省は、各府省が実施した事前評価の客観性及び厳格性について、8つの項目を設けて5段階評価により点検を実施している。2023年度の点検結果によると、過去の適用件数など実績に関する項目で評価が高い措置が多い一方、過去の効果や将来の適用件数をはじめとする将来に関する項目で評価が低い措置が一定割合存在している。こうしたことから、各府省が実施している租税特別措置についての事前評価は全体としてみると質的な側面では改善の余地があると言えるだろう。
- 政府は財政分野において、証拠に基づく政策立案であるEBPM(Evidence-Based Policy Making)を活用する方針を示している。今後はEBPMの推進により租税特別措置についての政策評価における質が向上するとともに、政策評価が租税特別措置の見直しに積極的に活用されることが期待される。

## 1. はじめに

日本の税制における基本原則は「公平・中立・簡素」であるとされる。公平には、経済力が同等の人々に等しい負担を求める「水平的公平」と、経済力が大きな人にはより大きな負担を求める「垂直的公平」がある。中立とは、税制が個人や企業の経済活動における選択に歪みを与えないようにすることである。簡素とは、税制をわかりやすいものとするところである。

租税特別措置は、経済政策、社会政策などの政策的な理由に基づき、この基本原則の例外と位置づけられるものである。法人税関係の租税特別措置の中には、経済政策上の目的を実現するために、一定の条件を満たした企業に対して税負担の軽減といったインセンティブを与えることを通じて、企業の経済行動に影響を与えようとするものがある。

法人税関係の租税特別措置の適用件数は増加が続いており、それに伴う減収額は 2022 年度には 2011 年度以降で過去最大となっている。本稿では、法人税関係の租税特別措置の適用状況の現状について概観した後、租税特別措置について実施されている政策評価における課題について述べる。

## 2. 租税特別措置の適用実態調査の結果に関する報告書

租税特別措置のうち所得税関係のものとして、たとえば、住宅ローン残高に応じて所得税額が控除される「住宅借入金等を有する場合の所得税額の特別控除」があり、国土交通省によると 2023 年度の適用件数は 42.6 万件であった。これに伴う同年度の所得税の減収額は 8,000 億円であった。また、法人税関係の租税特別措置としては、企業が研究開発を行った場合に試験研究費の一部を法人税額から控除できる制度（研究開発税制）などがある。

租税特別措置に関してはかつて、その適用実態が不透明であるという批判が行われたから、租税特別措置の適用状況の透明化を図り、適切な見直しを推進することを目的に、「租税特別措置の適用状況等の透明化に関する法律」が民主党政権下の 2010 年に成立した。この法律により、法人税関係の減収効果のある租税特別措置の適用を受ける法人は、その適用額明細書を法人税申告書に添付することになった。そして申告書をもとに財務省が適用状況等を記載した報告書を作成して、国会に毎年提出している。

この報告書では、法人税関係の租税特別措置の適用状況に関して、措置別の適用件数、適用を受けた企業数などがまとめられており、資本金別、産業別の内訳も公表されている。また、措置によって内容は異なるものの、適用額が公表されており、たとえば措置の内容が税額控除であれば、税額控除の金額が示されている。さらに、個別措置について適用額のうち上位 10 社が全体に占める割合も公表されており、この報告書により法人税関係の租税特別措置について適用状況を把握することができるようになった。

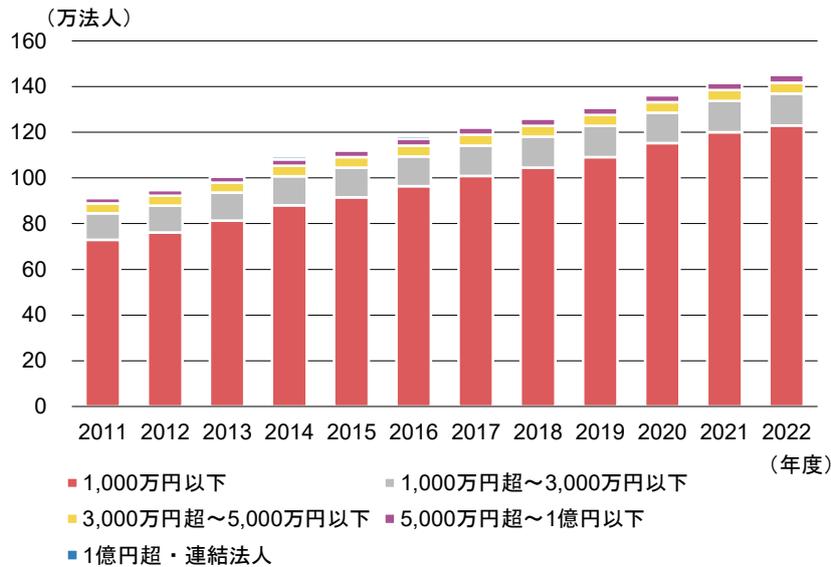
なお、地方税に関する税負担軽減措置（法人税の租税特別措置の直接の影響を受ける地方税の負担軽減措置も含む）については、総務省が適用額等をまとめたものを国会に毎年提出している。

以下で、財務省が国会に提出している「租税特別措置の適用実態調査の結果に関する報告書」に基づき、法人税関係の租税特別措置の適用状況等についてみていく。

### 3. 法人税関係の租税特別措置における適用の現状

法人税関係の租税特別措置の適用法人数は増加が続いており、2022年度には146万法人となっている(図表1)。資本金別の内訳をみると、いずれの規模でも増加傾向にあるが、資本金が1,000万円以下の法人が全体の8割を占めており、資本金が3,000万円以下の法人で9割以上を占める。法人税関係の租税特別措置を利用しているのは主として中小企業であることがわかる。

図表1 法人税関係の租税特別措置の適用法人数

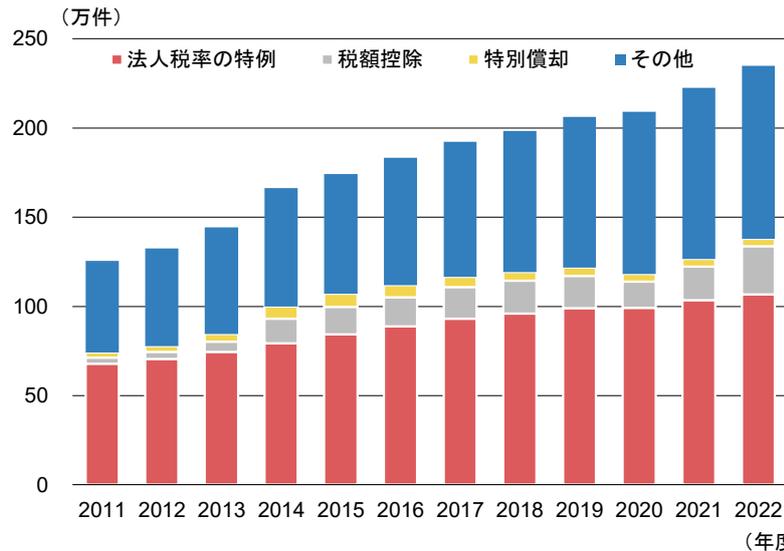


(出所)財務省「租税特別措置の適用実態調査の結果に関する報告書」より作成

法人税関係の租税特別措置の主なものは、法人税率の特例、税額控除、特別償却、準備金の損金算入などである。法人税率の特例は、中小企業や特定の医療法人に通常よりも低い法人税率を適用する措置のことである。税額控除には、先に述べた研究開発税制や、給与等支給額を一定以上増加させた企業がその増加分の一部を法人税額から控除できるもの(賃上げ促進税制)などが含まれる。税額控除は、税制上のインセンティブを設けることにより企業に研究開発投資や賃上げを促そうとするものである。

法人税関係の租税特別措置の適用件数について、措置別の内訳をみると、法人税率の特例が全体の半数近くを占めており、その適用件数は増加傾向にある(図表2)。また、税額控除の適用件数も長期的にみると増加傾向にある。なお、「その他」には、特定の基金に対する負担金等の損金算入の特例などが含まれる。

図表 2 法人税関係の租税特別措置の適用件数の内訳



(出所)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」より作成

2022 年度に適用された措置のうち件数が多いものを個別にみると、「中小企業者等の法人税率の特例」が 100 万件を超えており、全体の半分近くを占める(図表 3)。これは中小企業者等に係る法人税について、所得金額が年 800 万円以下の場合、通常は 19%の法人税率がかかるところを 15%に軽減するものである。次に適用件数が多い措置が「中小企業者等の少額減価償却資産の取得価額の損金算入の特例」であり、65.4 万件となっている。これは、中小企業が、取得価額が 30 万円未満である減価償却資産を取得して事業に用いた場合に、一定の要件の下でその取得額を損金算入できるものである。その次に適用件数が多い措置が「特定の基金に対する負担金等の損金算入の特例」で 27.6 万件、「給与等の支給額が増加した場合の法人税額の特例控除」(賃上げ促進税制)が 21.5 万件となっている。これら 4 つの措置で全体の適用数の 94%を占めている。

図表 3 2022 年度に適用された件数が多かった措置

措置名	適用件数	適用額 (億円)	主な適用業種及び業種別割合			
			1位		2位	
中小企業者等の法人税率の特例	1,068,172	44,020	サービス業	27.8%	建設業	17.9%
中小企業者等の少額減価償却資産の取得価額の損金算入の特例	653,858	3,636	サービス業	32.9%	建設業	16.1%
特定の基金に対する負担金等の損金算入の特例	275,691	2,937	サービス業	26.7%	建設業	21.7%
給与等の支給額が増加した場合の法人税額の特例控除	215,294	5,150	サービス業	27.5%	卸売業	10.7%
中小企業者等が機械等を取得した場合の法人税額の特例控除	29,254	189	運輸通信公益事業	17.9%	サービス業	13.5%
認定特定非営利活動法人等に対する寄附金の損金算入の特例	22,302	139	サービス業	22.3%	食料品製造業	13.9%
中小企業者等が機械等を取得した場合の特例償却	21,339	1,814	運輸通信公益事業	23.2%	建設業	12.4%
試験研究を行った場合の法人税額の特例控除	16,402	7,636	輸送用機械器具製造業	20.3%	化学工業	17.0%
(1) 一般試験研究費の額に係る税額控除	8,014	7,255	輸送用機械器具製造業	21.2%	化学工業	16.4%
(2) 中小企業技術基盤強化税制	5,636	241	卸売業	15.0%	化学工業	14.3%
(3) 特別試験研究費の額に係る税額控除	2,752	141	化学工業	48.7%	その他の製造業	10.4%
(4) 調整対象金額が当初申告税額控除可能額を超える場合の税額控除	0	-	-	-	-	-
中小企業者等が特定経営力向上設備等を取得した場合の特例償却	14,973	5,005	建設業	25.2%	金属製品製造業	12.7%

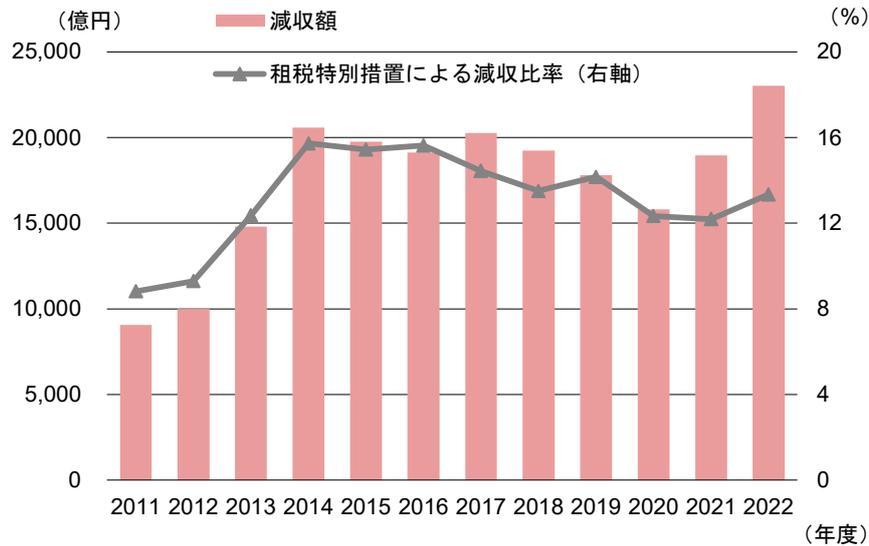
(注)適用額は措置の種類によって異なる。法人税率の特例については対象となる所得金額、税額控除については税額控除額、特別償却については特別償却限度額等、損金算入の特例については損金算入額を示している。

(出所)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」より作成

このほか、適用件数は前述の 4 つの措置と比較すると少ないが、適用金額が大きいものとして「試験研究を行った場合の法人税額の特別控除」(研究開発税制)がある。多くの租税特別措置の適用業種はサービス業をはじめ第 3 次産業が多い中、日本では製造業で研究開発投資が活発に行われていることを反映して、研究開発税制の適用業種は製造業(特に輸送用機械器具製造業と化学工業)が多いという特徴がある。

法人税関係の租税特別措置の適用件数が増加傾向にある中、それに伴う法人税の減収額も近年は増加している。租税特別措置の適用を受ける企業が提出する適用額明細書の記載上、明らかとならない金額があることなどのため、適用状況からただちに減収額を把握することはできないものの、財務省が一定の前提を置いたうえで減収額を試算している。その減収額の推移をみると、2011 年度以降、2014 年度にかけて増加した後は 2017 年度までは横ばい圏で推移した(図表 4)。その後、2020 年度にかけて、税額控除に伴う減収額が減少したため減収額全体も減少したものの、2021 年度に増加に転じた。2022 年度の減収額は 2 兆 3,015 億円であり、2011 年度以降では最大となった。その要因の一つとして、賃上げ促進税制による税額控除額の増加があげられる。

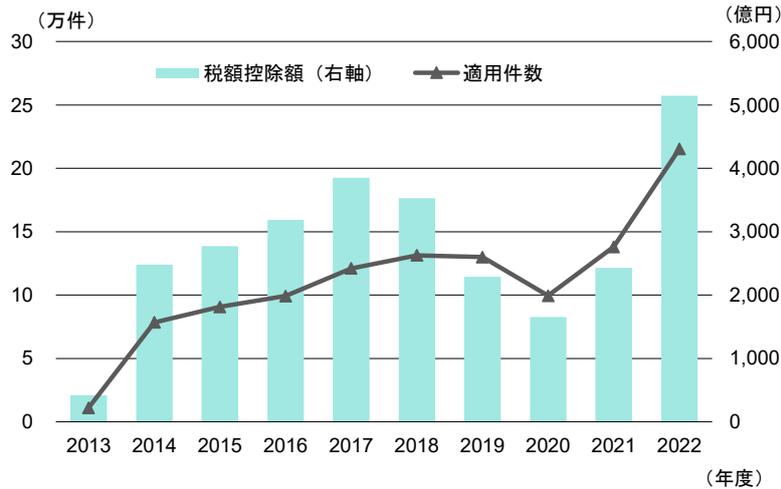
図表 4 法人税関係の租税特別措置による減収額



(注) 租税特別措置による減収比率は減収額/(法人税+減収額)により算出  
(出所) 財務省資料より作成

賃上げ促進税制は、2021 年度以降、税額控除額だけでなく、適用件数も増加しており、控除率が引き上げられるなど制度が拡充された 2022 年度に両者とも大きく増加した(図表 5)。この増加が、制度の拡充によるものなのか、あるいは労働市場のひっ迫を背景とする賃上げが結果として措置の適用条件を満たすことになったことによるものなのかは現時点では不明であるものの、賃上げ促進税制の制度そのものは以前から存在していたことを考慮すると、適用件数と税額控除額の増加は、税制によるインセンティブによるものだけではなさそうである。

図表 5 賃上げ促進税制の適用件数と税額控除額



(注)賃上げ促進税制の詳細は年度によって異なる

(出所)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」より作成

#### 4. 租税特別措置についての政策評価に対する総務省の点検結果

各府省は、法人税、法人住民税または法人事業税関係の租税特別措置の新設、拡充または延長を要望する際に、その措置について事前評価を行わなければならないことになっている。なお、他の税目関係の租税特別措置を要望する際には、積極的かつ自主的に事前評価を行うように努めるとされている。

事前評価を行うにあたり、その内容、手順等の標準的な指針を示す「租税特別措置等に係る政策評価の実施に関するガイドライン」(平成 22 年 5 月 28 日政策評価各府省連絡会議了承)が策定されており、各府省はガイドラインに基づき租税特別措置等についての政策評価を実施している。要望される措置が拡充や延長の場合は、その措置の事前評価を実施する際に過去の適用実績などが記述されることから、実質的には事後評価も兼ねていると考えられる。

租税特別措置について各府省が実施している事前評価の例を紹介しておく。2024 年 8 月に各府省から 2025 年度税制改正要望として提出されたものの中に、経済産業省による「中小企業等々の法人税率の特例」の延長がある。この措置は、先に述べたとおり 2022 年度に適用件数が最も多かったものであり、所得金額が 800 万円以下の中小企業に対する法人税率を軽減するものである。税率は 2012 年度に 15%になった後は適用期限の延長が繰り返されており、現時点では 2025 年 3 月で終了する予定であるが、今回、2 年間の延長が要望されている。

この措置についての経済産業省による事前評価をみると、措置の必要性として、「中小企業はわが国経済の基盤であり、地域経済の柱として、多くの雇用を担う存在であることから、中小企業者等に係る法人税の軽減税率の引き下げにより、キャッシュフローの改善と財務基盤の安定・強化を通じ、その活性化や競争力の維持・向上を図ることが必要である」とされている。政策の達成目標は、必要性とほぼ同じ記述であり、「中小企業の経営基盤を強化し、その成長力を高め、地域経済の活性化を図り、日本経済の自立的な経済成長に貢献する」ことである。この措置の適用見込み件数については具体的な数の記述はないものの、この制度により見込まれる効果として、「税負担軽減効果は、国税・地方税あわせて最大で 34 万円」と記述されており、資金繰りの改善等の効果が期待

されるとしている。

総務省は、各府省が実施した租税特別措置についての事前評価に対して、客観性及び厳格性の観点から点検を毎年実施し、その結果を公表している。点検にあたっては、政策目的の実現に向けた手段として「有効性」と「相当性」に重点が置かれており、点検項目は「達成目標」、「過去の適用数」、「将来の適用数」、「過去の減収額」、「将来の減収額」、「過去の効果」、「将来の効果」、「他の政策手段」の8つである。「他の政策手段」とは、政策目的を実現するにあたって租税特別措置を用いるべき理由を、他の政策手段との比較を踏まえて具体的に説明しているかを点検する項目である。

点検は、政府が推進する EBPM (Evidence-Based Policy Making)<sup>1</sup>の取り組みも踏まえ、8つの項目について適切な論理関係と客観的なデータに基づいて分析や説明が行われているかを中心に行われる。各府省が作成した事前評価書の説明等が不十分である場合には総務省が各府省に補足説明を求めたうえで、各項目に対する評価がA～Eの5段階で行われている。各段階の考え方は以下のとおりである(図表6)。

図表6 点検にあたっての考え方

段階	考え方	分析・説明	定量化	十分な算定根拠等	十分な分析・説明(注)
A	一定の分析・説明はされており、今後も評価水準の維持向上を図っていくべきもの	あり	あり	あり	あり
B	データが算定根拠とともに示されてはいるが、それらを用いた分析・説明が十分ではないもの(外部要因が勘案されていない、想定と実態がかい離しているが原因分析が不十分など)	あり	あり	あり	なし
C	定量的なデータによって分析・説明されているが、その算定根拠等が不足しているもの	あり	あり	なし	
D	定性的な説明はされているが、定量化が不十分なもの	あり	なし		
E	分析・説明されていないもの	なし			

(注) 外部要因を考慮した租税特別措置等の直接的効果の分析等  
(出所) 総務省「租税特別措置等に係る政策評価の点検結果」(2023年11月)

2023年度における点検の対象となった租税特別措置(36件、このうち8件は新設であり、過去に関する項目に対する評価はなし)<sup>2</sup>について、点検結果を項目別にみると、多くの項目でAと評価された措置の割合が高い(図表7)。特に過去の適用件数、過去の減収額といった適用実績に関する項目については、「租税特別措置の適用実態調査の結果に関する報告書」で実績がまとめられていることもあり、Aと評価された措置の割合が高い。こうした中、租税特別措置の有効性をみるうえで重要な項目である、過去の効果については、Aと評価された措置の割合が低い一方、Bと評価された措置の割合が他の項目と比較すると高いが、これは他の政策手段や経済情勢等などの影響を除いた、租税特別措置の直接的な効果が把握されていないと判断されたものが多かったためである。このほか、Eと評価された措置が一定程度存在しており、こうした点検結果から租税特別措置の過去の

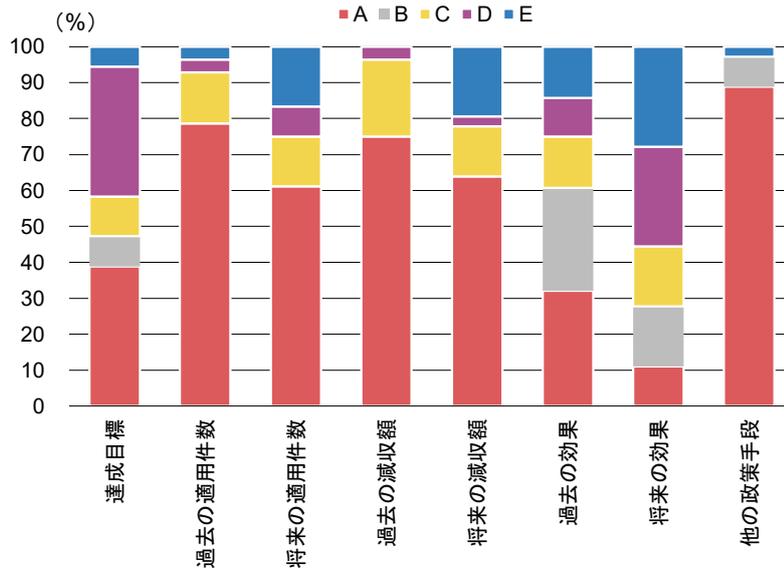
<sup>1</sup> EBPMとは証拠に基づく政策立案のことであり、政策の目的を明確にしたうえで合理的な証拠(エビデンス)に基づいて政策を立案しようとするものである。

<sup>2</sup> 点検の対象となっている租税特別措置は各府省から税制改正要望として提出されたものであり、これらのすべてが税制改正において認められるとは限らない。

効果に関する分析については改善の余地があると考えられる。

また、将来の適用件数、将来の減収額、将来の効果といった項目については E と評価された措置の割合が他の項目と比較すると高い。E と評価された措置の中には、税制改正要望にあたり事前評価が実施された時点では制度設計が調整中であり、将来に関する項目についての説明が不十分なものも含まれていることに留意する必要があるものの、将来の適用件数などについての説明がない措置が一定程度存在していることがわかる。

図表 7 各府省の政策評価についての総務省の点検結果

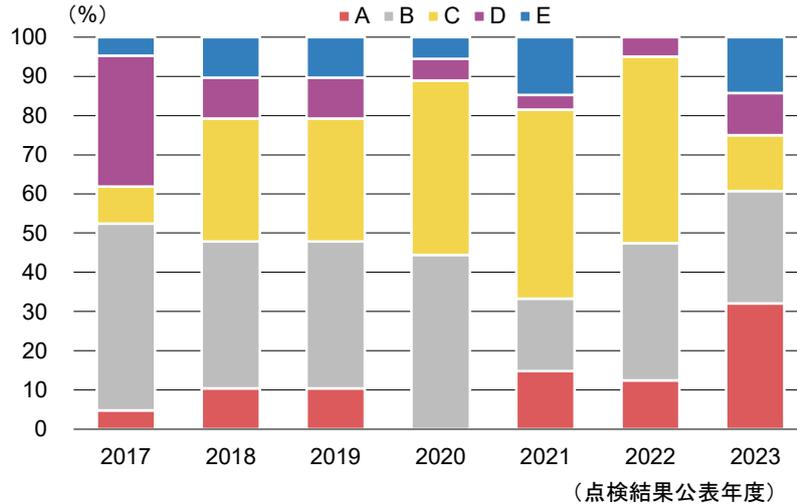


(出所)総務省「租税特別措置等に係る政策評価の点検結果」(2023年11月)より作成

点検の対象となる租税特別措置は年度によってその内容が異なることから、過年度の点検における過去の効果についての評価をみると、年度によって変動はあるものの、平均をとると約 8 割の措置の評価は A、B、C のいずれかであり、少なくとも何らかの形で効果が定量化されていると判断されている(図表 8)。他方、残りの 2 割は不十分と評価されている。

以上の総務省の点検結果に基づくと、各府省が実施している租税特別措置に関する事前評価は、全体としてみると質的な側面では改善の余地があると言えるだろう。

図表 8 過去の効果についての総務省の点検結果



(出所) 総務省「租税特別措置等に係る政策評価の点検結果」より作成

## 5. 今後の課題

政府は「経済財政運営と改革の基本方針 2024」(2024年6月)において、財政についてはEBPMによるワイスペンディング(効果的・効率的な支出)を徹底する方針を示しており、税制についてもEBPMの取り組みを強化しながら、税体系全般の見直しを推進するとしている。

政府の税制調査会では、政府においてEBPMの取り組みが進む中、税制について客観的なデータに基づいて、その有効性等の検証を行う必要性が高まっていることを踏まえ、「税制のEBPMに関する専門家会合」を立ち上げて、2024年6月に第1回会合を開催した。その会合には、総務省が中心となり、関係府省の協力を得て実施した、いくつかの租税特別措置の効果に関する検証結果の概要をまとめた資料が提出されている。それによると、租税特別措置の効果について、利用できるデータの制約等のため頑健な分析結果が得られたものはごく一部にとどまっており、租税特別措置の効果の検証にあたっては、定量的な分析だけでなく、定性的な情報の収集も有意義であるとの指摘がなされている。

租税特別措置の内容や適用件数は個々の措置によってさまざまであり、効果の検証方法も一様ではないだろうが、「租税特別措置の適用実態調査の結果に関する報告書」で得られるデータは限られており、効果の検証にあたってはデータが制約となることは少なくないと考えられる。租税特別措置の効果进行分析のためにデータが整備されることが望ましいが、それが難しい場合でも定性的な情報を収集して活用することにより、政策評価の質が向上する可能性がある。

租税特別措置の適用件数は増加が続いており、それに伴う減収額も拡大する中、何らかの政策目的を実現するために実施される租税特別措置によってその目的が達成されているかどうかを確認することは、政府の方針であるEBPMの推進という観点からも必要なことであると考えられる。各府省は租税特別措置について政策評価を実施しているものの、総務省の点検結果に基づくと、評価内容が質的な側面では十分とは言えないものも見受けられる。今後はEBPMの推進により租税特別措置についての政策評価における質が向上するとともに、政策評価が租税特別措置の見直しに積極的に活用されることが期待される。

－ ご利用に際して －

- 本資料は、執筆時点で信頼できると思われる各種データに基づいて作成されていますが、当社はその正確性、完全性を保証するものではありません。
- また、本資料は、執筆者の見解に基づき作成されたものであり、当社の統一的な見解を示すものではありません。
- 本資料に基づくお客さまの決定、行為、およびその結果について、当社は一切の責任を負いません。ご利用にあたっては、お客さまご自身でご判断くださいますようお願い申し上げます。
- 本資料は、著作物であり、著作権法に基づき保護されています。著作権法の定めに従い、引用する際は、必ず出所:三菱 UFJリサーチ&コンサルティングと明記してください。
- 本資料の全文または一部を転載・複製する際は著作権者の許諾が必要ですので、当社までご連絡ください。