

參考資料

第1部 基本的考え方と経済社会の構造変化

I. 租税の役割と基本的考え方

4. 租税制度の基本原則

（租税原則と租税特別措置等）

こうした租税原則の例外措置として、経済政策、社会政策その他の政策的理由に基づき、租税特別措置等が設けられています。

租税特別措置等は、基本的には「公平・中立・簡素」という租税原則に反しますが、特定の政策目的の実現を目指して、例外的に特定の者の税負担を軽減するものです。政策手段として税制を用いることが妥当なのか、本当に目的に適う効果的かつ効率的なものであるのか、目的が達成されれば、あるいは効果（アウトカム）が現れなければ、速やかに廃止されているかといった観点から不断の点検を行うことを制度の中に組み込む（ビルトインする）必要があります。その際、E B P M（Evidence-based Policy Making; 証拠に基づく政策立案）の考えに基づき、客観的なデータに基づく分析・検証が求められます。

第2部 個別税目の現状と課題

IV. 法人課税

1. 法人税

(4) 法人税制における今後の課題

③ 租税特別措置

(租税特別措置を設けるに当たっての基本的考え方)

法人税の租税特別措置は、一般的に、特定の者の負担を軽減することで、特定の政策目的を達成することを目指し、講じられています。

こうした政策税制は、租税の公平原則や中立原則の大きな例外となっています。例えば、減収額が最大である研究開発税制は、その恩恵を享受するのは全納税法人約109万社のうち1万社程度であり、業種別では適用額の80%が製造業（中でも輸送用機械、化学（製薬含む）、産業用電気機械）に集中し、サービス産業の適用は少なくなっています。

政策税制は、こうした租税原則の歪みを生じさせてなお、必要性や有効性があることが明確に認められるものみに限定し、期限を区切って措置することが原則です。期限到来時には、必要性や有効性を検証の上、廃止を含めてゼロベースで見直す必要があります。

その際、企業の一つの目的が利益の最大化にあるとすれば、政策税制がなかったとしても利益をもたらす経済活動は自ずと行われるはずであり、そういったものを政策税制の対象とすることは、費用対効果の観点からは正当化されません。

また、政策税制の主な効果は投資コストを低減させることにありますが、投資の期待収益率は他のコストや産業の期待成長率に大きく影響されるため、税制による投資コストの低減のみで企業行動を変えることには限界があり、産業の構造的な課題を解決していくべきことにも留意が必要です。

こうしたことを踏まえ、今一度、租税原則の原点に立ち返り、その要否を含め、租税特別措置のあり方を検討する必要があります。

(租税特別措置の効果検証とそれに基づく見直し)

措置された租税特別措置に関しては、E B P Mによる適切なデータを用いた効果検証を踏まえ、制度のあり方を
不断に見直す必要があります。その際、当該措置が存在するために企業が特定の行動に踏み切ったと言える、いわ
ゆる政策インセンティブ効果を従来にも増して厳格に立証する必要があり、政策インセンティブが機能していない措置
については、廃止・縮減すべきです。このためには、検証のために必要なデータセットについて、政策税制の適用を受ける納税者の負担にも配慮しつつ充実を図る必要があります。

<参考>租特透明化法に基づき、各租税特別措置について、適用件数、適用額、業種別の適用状況等が調査・公表されていますが、これ自体は統計情報に過ぎず、租税特別措置の効果や評価そのものを示すものではありません。したがって、税制改正要望に際し、各省において適用実態調査も活用して、有効性・必要性などの分析を行う政策評価が重要となりますが、総務省の点検結果によると、分析・説明の程度が不十分なものが点検後においても一定数みられる状況となっています。

衆・財務金融委員会（令和4年2月21日）

本法律案の狙いである、成長と分配の好循環及びカーボンニュートラルの実現に向け、賃上げ及びオープンイノベーションの促進に係る税制の拡充や住宅ローン控除制度の見直し等の措置がどのように貢献したのかについて、効果を検証し、かつ公表することで政策効果を適切に把握できるように努めること。

参・財政金融委員会（令和4年3月22日）

成長と分配の好循環及びカーボンニュートラルの実現に向け、賃上げ及びオープンイノベーションの促進に係る税制の拡充、住宅ローン控除制度の見直し等の措置がどのように貢献したのか適切に把握することができるよう、政策効果の徹底した検証を行い、その結果を確実に公表すること。

租税特別措置の適用状況の透明化等に関する法律（租特透明化法）（平成22年成立）

目的

租税特別措置について、その適用状況の透明化を図るとともに、適宜、適切な見直しを推進し、もって国民が納得できる公平で透明性の高い税制の確立に寄与する。

対象とする租税特別措置

租税特別措置法に規定する措置のうち、特定の行政目的の実現のために設けられたものとする。

適用実態調査の実施等

- (1) 法人税関係特別措置（減収効果のあるもの）の適用を受ける法人は、適用額明細書を法人税申告書に添付しなければならない（平成23年4月1日以後終了する事業年度の申告から適用）。
- (2) 財務大臣は、法人税関係特別措置について、適用額明細書の記載事項を集計し、措置ごとの適用法人数、適用額の総額等を調査する（国税庁長官に委任）。
- (3) 上記のほか、財務大臣は、租税特別措置の適用実態を調査する必要があるときは、税務署長に提出される調書等を利用できるほか、行政機関等に対し資料の提出及び説明を求めることができる。

報告書の作成と国会への提出等

- (1) 財務大臣は、毎会計年度、租税特別措置の適用状況等を記載した報告書を作成。内閣は、これを国会に提出する（翌年1月に開会される国会の常会に提出することを常例とする）。
- (2) 行政機関の長等は、政策評価を行うため、財務大臣に対し、適用実態調査により得られた情報の提供を求めることができる。

（参考）平成30年度分（第8回）の報告書は令和2年1月31日、令和元年度分（第9回）の報告書は令和3年1月26日、令和2年度分（第10回）の報告書は令和4年1月25日、令和3年度分（第11回）の報告書は令和5年2月3日にそれぞれ国会提出（いずれも、税法の提出と同日）。

令和3年度 租税特別措置の適用実態調査報告書(令和5年通常国会提出)のポイント

対象措置数: 81措置(注1)(令和2年度81措置)、適用法人数: 142.4万法人(令和2年度137.0万法人)

措置の種類 (措置数)	適用件数 (前年度比)	適用額 (前年度比)	(参考) 増減要因となる 主な措置	適用額	減収額試算	制度改正の状況
				(前年度比)		
法人税率の特例 (2措置)	103.5万件 (+4.3万件)	4兆2,937億円 (+3,412億円)	中小法人等の軽減税率	4兆2,533億円 (+3,357億円)	1,701億円	—
税額控除 (19措置)	18.7万件 (+4.1万件)	9,437億円 (+2,309億円)	研究開発税制	6,527億円 (+1,474億円)	6,527億円	令和2年度改正:縮減 令和3年度改正:縮減・拡充
			人材確保等促進税制 (所得拡大促進税制等を含む)	2,430億円 (+780億円)	2,430億円	令和2年度改正:縮減 令和3年度改正:改組・縮減
			国際戦略総合特区設備 投資促進税制(一部)	36億円 (+34億円)	36億円	令和2年度改正:縮減
			中小企業投資促進税制 (一部)	186億円 (+23億円)	186億円	令和3年度改正:縮減・拡充
			中小企業経営強化税制 (一部)	115億円 (+19億円)	115億円	令和3年度改正:縮減・拡充
特別償却 (28措置)	4.3万件 (+0.02万件)	8,299億円 (+165億円)	特定船舶の特別償却	653億円 (+165億円)	44億円	令和3年度改正:縮減
			中小企業経営強化税制 (一部)	4,885億円 (+143億円)	799億円	令和3年度改正:縮減・拡充
			中小企業投資促進税制 (一部)	1,934億円 (▲64億円)	315億円	令和3年度改正:縮減・拡充
準備金 (11措置)	0.4万件 (▲0.01万件)	5,506億円 (▲1,203億円)	特定原子力施設炉心等除去 準備金	— 億円 (▲1,689億円)	— 億円	—

(注1) 対象措置数81措置は、上記の合計60措置に上記の種類に該当しない措置(土地税制等)34措置を加え、税額控除と特別償却の選択制の13措置を除いたもの。

(注2) 本報告書における法人税関係特別措置の適用実態調査結果を基に、一定の前提を置いて試算した全体の減収額は、1兆8,949億円程度。

租税特別措置の適用実態（3年度適用実態調査）

1. 研究開発税制

	適用件数			減収額		
	元年度	2年度	3年度	元年度	2年度	3年度
全 体	9,726件	9,230件	9,707件	5,574億円	5,053億円	6,527億円
① 一般試験研究費の額に係る税額控除	3,598件	3,504件	3,556件	5,192億円	4,737億円	6,120億円
② 中小企業技術基盤強化税制	5,478件	5,164件	5,558件	287億円	208億円	256億円
③ オープンイノベーション型	554件	562件	593件	88億円	108億円	151億円
④ 高水準型*	96件	- 件	- 件	7億円	- 億円	- 億円
大 法 人	2,905件	2,761件	2,857件	5,182億円	4,708億円	6,106億円
中小法人等	6,821件	6,469件	6,850件	392億円	344億円	421億円

※元改正で廃止

・ 減収額上位1社、10社

	元年度	2年度	3年度
上位1社	854億円 (15.3%)	714億円 (14.1%)	666億円 (10.2%)
上位10社	1,741億円 (31.2%)	1,587億円 (31.4%)	1,890億円 (29.0%)

・ 減収額上位3業種

	元年度	2年度	3年度
第1位	輸送用機械 1,241億円 (22.3%)	化学工業 949億円 (18.8%)	化学工業 1,324億円 (20.3%)
第2位	化学工業 1,024億円 (18.4%)	輸送用機械 936億円 (18.5%)	輸送用機械 1,133億円 (17.4%)
第3位	機械 478億円 (8.6%)	産業用電気機械 492億円 (9.7%)	機械 590億円 (9.0%)

2. 人材確保等促進税制（所得拡大促進税制）

	適用件数			減収額		
	元年度	2年度	3年度	元年度	2年度	3年度
全 体	129,831件	99,355件	138,063件	2,289億円	1,650億円	2,430億円
大 法 人	1,802件	1,114件	1,986件	923億円	620億円	711億円
中小法人等	128,029件	98,241件	136,077件	1,366億円	1,031億円	1,719億円

3. 中小企業投資促進税制等

・ 中小企業投資促進税制

	適用件数			減収額		
	元年度	2年度	3年度	元年度	2年度	3年度
全 体	53,930件	49,060件	51,857件	551億円	462億円	501億円
特別償却	25,591件	22,894件	23,201件	367億円	300億円	315億円
税額控除	28,339件	26,166件	28,656件	183億円	163億円	186億円

・ 中小企業経営強化税制

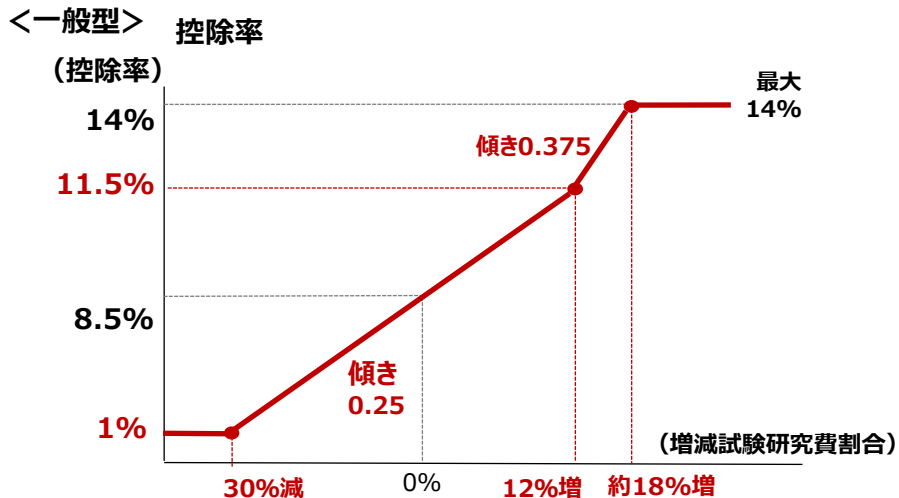
	適用件数			減収額		
	元年度	2年度	3年度	元年度	2年度	3年度
全 体	26,159件	23,079件	23,919件	975億円	768億円	914億円
特別償却	17,325件	15,742件	16,266件	836億円	672億円	799億円
税額控除	8,834件	7,337件	7,653件	139億円	96億円	115億円

(注1) 減収額は、「租税特別措置の適用実態調査の結果に関する報告書」における法人税関係特別措置の適用実態調査結果を基に、一定の前提を置いて試算を行っている。

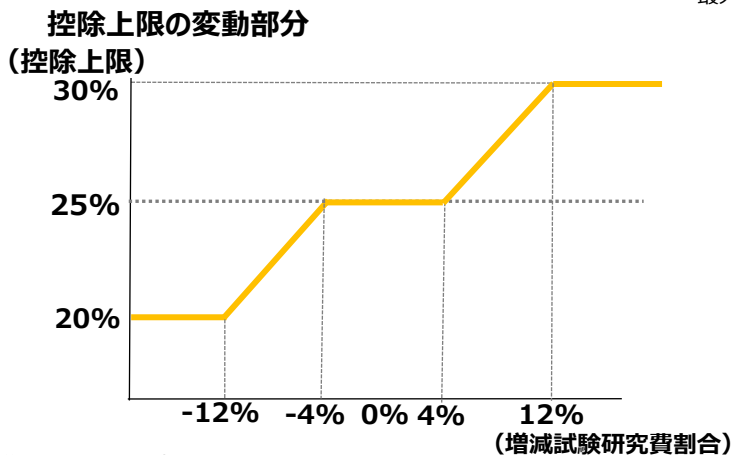
(注2) 計数については、それぞれ四捨五入によっているため、端数において合計とは一致しないものがある。

研究開発税制の概要

- 一般型： 研究開発の促進のため、試験研究費につき、増減試験研究費割合に応じて、控除率カーブに基づき、税額控除を行う。
- オープンイノベーション型： オープンイノベーションの促進のため、共同試験研究・委託試験研究等を実施した際に、特別試験研究費につき税額控除を行う。



・ 試験研究費の額が平均売上金額の10%超の場合：控除率 × $(\text{試験研究費割合} - 10\%) \times 0.5$ を加算
最大0.1



(注1) 増減試験研究費割合

増減試験研究費の額（試験研究費の額から比較試験研究費の額(※)を減算した金額）の比較試験研究費の額に対する割合。

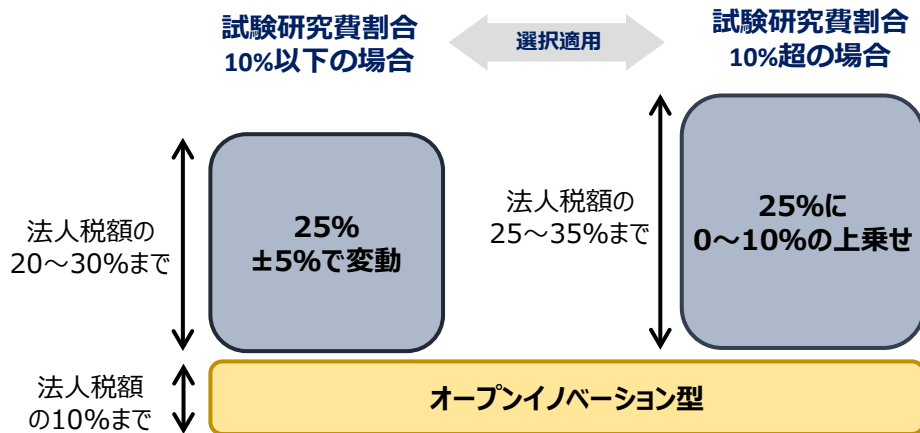
※前3年以内に開始した各事業年度の試験研究費の額を平均した額。

(注2) 試験研究費割合

平均売上金額(※)に占める試験研究費の額の割合

※その事業年度および前3年以内に開始した各事業年度における売上金額の平均額

控除上限



- ・ 研究開発を行う一定のベンチャーは一般型の控除上限が40%
- ・ 上乗措置については、 $(\text{試験研究費割合} - 10\%) \times 2$ （最大10%）を加算

＜オープンイノベーション型＞

対象となる特別試験研究費	相手方	税額控除率
共同試験研究 ・ 委託試験研究	大学・特別研究機関	30%
	スタートアップ等	25%
知的財産権の使用料	民間企業、技術研究組合	20%
知的財産権の使用料	中小企業者	20%
希少疾病用医薬品・特定用途医薬品等に関する試験研究		20%
高度研究人材の活用に関する試験研究		20%

(注3) 特別研究機関とは、以下の①又は②

①科学技術・イノベーション創出の活性化に関する法律第2条第8項に規定する試験研究機関等

②国立研究開発法人

具体的には、感染症研究所、日本医療研究開発機構、量子科学技術研究開発機構等

賃上げ促進税制

		大企業向け		中小企業向け	
【適用要件】					
■ 給与総額の増加率		※1 継続雇用者の給与総額: 対前年度増加率3%以上		雇用者全体の給与総額: 対前年度増加率1.5%以上	
■ マルチステークホルダーへの配慮※2		従業員への還元や取引先への配慮を行うことを宣言していること			
【税額控除】		〔控除率最大30%〕		〔控除率最大40%〕	
■ 控除率を乗ずる対象		雇用者全体の給与総額の対前年度増加額		雇用者全体の給与総額の対前年度増加額	
■ 控除率	基本	15%		15%	
	上乗せ (賃上げ)	+10%	継続雇用者の給与総額: 対前年度増加率4%以上	+15%	雇用者全体の給与総額: 対前年度増加率2.5%以上
	上乗せ (教育訓練費)	+5%※3	教育訓練費の対前年度増加率20%以上	+10%※4	教育訓練費の対前年度増加率10%以上
■ 控除上限額		当期の法人税額×20%		当期の法人税額×20%	

※1 「継続雇用者」とは、当期及び前期の全期間の各月分の給与等の支給がある一定の雇用者をいう。

※2 資本金10億円以上、かつ、常時使用従業員数1,000人以上の大企業に対する要件とし、自社のウェブサイトの方針内容を公表したことを経済産業大臣に届出。

※3 控除率10%の上乗せ措置の適用を受けない場合は、合計20%

※4 控除率15%の上乗せ措置の適用を受けない場合は、合計25%