

日本の法人税の税収構造の分析

伊藤潤平*

企業のボーダーレスな活動が活発化するに従い、各国において法人税率は引き下げの傾向にあり、日本においても引き下げが段階的に行われてきた。その一方で、税率引き下げによる税収減を補完すべく、各国政府は課税ベースの拡大を政策的に行ってきた。こうした政策的な変化は企業行動に変化を与えるインセンティブともなり得ることから、法人税の税収調達構造は税制の変化および企業行動の変化を通じて変容を遂げてきたものと考えられる。

そこで本稿では、日本における法人税の税収調達構造にどのような変化が生じてきたかについて観察するため、国民経済計算や法人企業統計、会社標本調査等のマクロデータを用いて法人税収の構成要素を洗い出し、それら要素それぞれの変化を観察する。その結果、1990年代後半以降、税率の引き下げ傾向に対して法人部門の所得の増加傾向が確認され、課税ベースの拡大傾向が見られた。

キーワード：法人税率、法人税収、実効税率、課税ベース

1. はじめに

1980年代以降、企業が国境を越えたグローバルな活動を活発化させてきた。企業による国際的な資本移動が容易に行えるようになってきた結果、各国政府は法人税率の引き下げによる企業誘致を意図した国際的な租税競争に参加するようになる。こうした租税競争は「底辺への競争」と呼ばれ、将来的に法人税収の存続可能性が危ぶまれることが示唆されてきた。しかしながら OECD 諸国では、法人税率の引き下げに反して法人税収の減少傾向が確認されない「法人税のパラドックス」という現象が確認されており、法人税の税収構造に変化が起きていることが指摘されている。

日本においても、法人税率は段階的に引き下げられてきているが、他の OECD 諸国のような「法人税のパラドックス」は確認されないとされている。本稿では、日本の法人税収がどのような要因で構成されており、どのような構造的な変化が起きているかを観察することで、日本の法人税制の在り方について検討する。その結果、1990年代後半以降において法人税収対 GDP 比は大き

* 淑徳大学コミュニティ政策学部助教

く減少傾向になく、また、税率引き下げに対して法人所得の増加傾向が確認されたことから、観察期間において課税ベースの拡大が法人税収の財源調達能力の維持に大きく寄与しているといえる。

次節では、日本の法人税率および法人税収についてOECD諸国と比較しながら特徴を確認する。第3節では法人税収対GDP比を要因分解し、それぞれの特徴について観察する。第4節では税額控除等の税額調整項目によって法人税収がどの程度縮小されてきたか、その変遷を観察する。第5節では、企業の経済活動によって得られる所得と、課税目的で定められる課税所得との差異を観察することで、租税政策において課税ベースがどの程度拡大したかを確認する。第6節では、前節までの分析を基に考察を加える。

2. 日本の法人税負担の実際（国際比較）

2.1. 高い法定法人税率

図2-1で確認される通り、日本の法人税の法定税率（国税+地方税）は、1984年度の税制改正において所得税減税による減収の補填を目的とした法人税率引き上げが行われて以降、企業の国際競争力の強化を目的として段階的な引き下げが行われてきた。1981年において法定税率は54.7%であったが、2019年においては29.83%まで引き下がり、およそ40年間で25%ポイント程度の引き下げが行われている¹⁾。こうした法人税率の引き下げ傾向は他の先進諸国においても顕著に観察されており、OECD加盟国において、法人税率の値が利用可能であった20か国の平均値では、1981年において法定税率が48.09%であったのに対し、2019年では24.09%であり、24%ポイントの引き下げが確認できる。

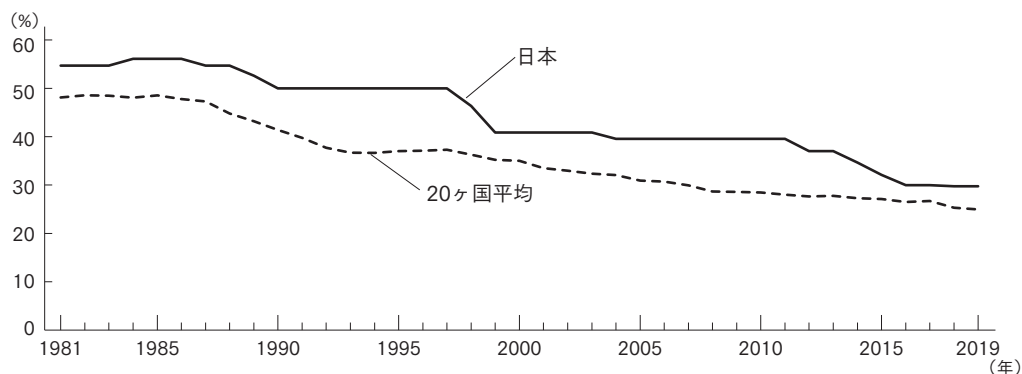


図2-1 法定税率の推移[※]

※20ヶ国平均についてはOECD諸国において1981年以降の法人税率および法人税収の値が入手可能な20ヶ国（オーストラリア、オーストリア、ベルギー、カナダ、デンマーク、フィンランド、フランス、ドイツ、ギリシャ、アイルランド、イタリア、日本、オランダ、ニュージーランド、ノルウェー、スペイン、スウェーデン、スイス、イギリス、アメリカ）の法定税率の平均値を示す。

出所：OECD Tax Database, CBT Tax Database.

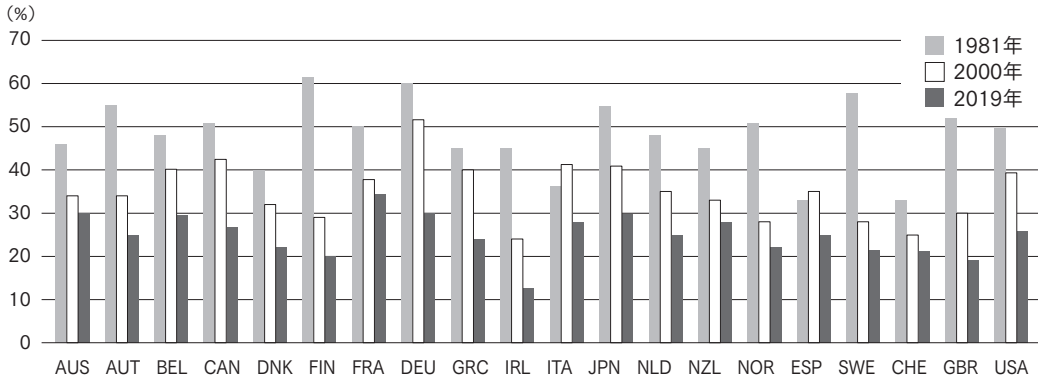


図 2-2 OECD 諸国の法定法人税率

出所：OECD Tax Database, CBT Tax Database.

図中の観測期間において、日本の法定税率はOECD20か国平均の値よりも期間を通じて高い水準で推移している。図 2-2 においては20か国のそれぞれの法定税率が示されており、1981年において税率の高さが20か国中5位、2000年および2019年において4位であり、高い水準を維持している。

以上の通り、日本の法定法人税率は他の先進諸国と同様に引き下げ傾向にあるが、相対的に高い税率を維持して推移していることが見て取れる。

2.2. 税収の減少傾向と OECD 諸国の「法人税のパラドックス」

図 2-3 は日本と OECD20か国平均の法人税収対 GDP 比の推移を示している。OECD20か国平均については、観測期間のおよそ40年間を通じて増加傾向にある。1980年代において法人税収対 GDP 比は平均で2.4%であったが、2000年代には3.4%まで増加し、2010年代には3.0%で推移している。その一方で日本の法人税収は減少傾向にあり、1980年代には平均で5.7%と OECD20か国平均のおよそ倍以上の収入を確保していたが、2000年代、2010年代には3.6%と減少し、OECD

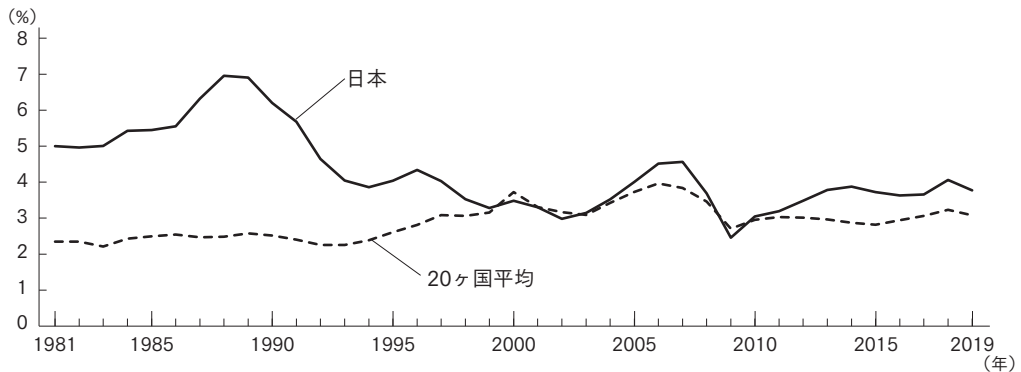


図 2-3 法人税収対 GDP 比の推移※

※20ヶ国平均については図 2-1 と同様の20か国から平均を求めた。

出所：OECD Revenue Statistics.

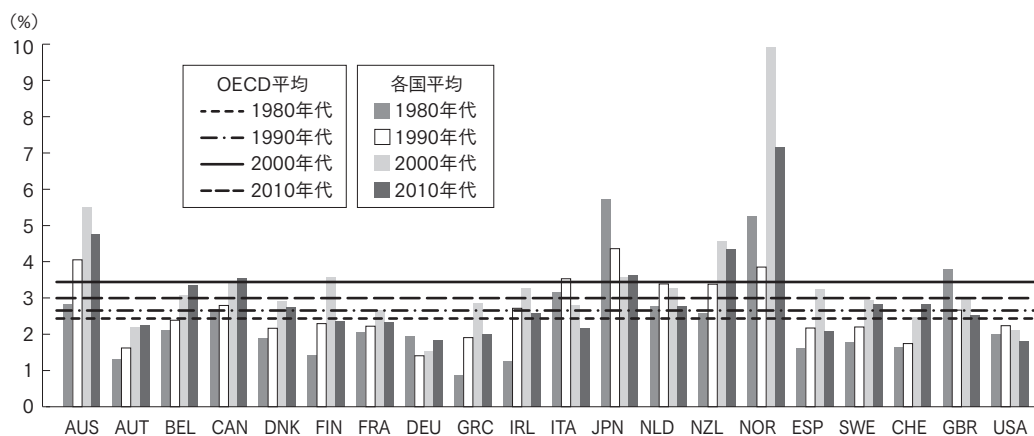


図2-4 年代ごとの法人税収対GDP比

出所：OECD Revenue Statistics.

平均の値と近づいてきていることが見て取れる。

他のOECD諸国においては、段階的な法定税率の引き下げを行っている一方で法人税収が低下傾向にない国が存在し、こうした事象は法人税のパラドックスとして認識されている。図2-4では、各国の法人税収対GDP比の年代ごとの平均値を示しており、2010年代の値が1980年代よりも低い値である国は日本を含めた5か国に留まっている一方、他の15か国については税収の増加、すなわち法人税のパラドックスが確認される。

法人税のパラドックスは、①税率引き下げによる税収減を補填するための課税ベースの拡大、②個人事業者の「法人成り」による法人部門が計上する利益の増加、③産業構造の変化を通じた収益性の向上の3つの要因によって実現される。日本で法人税のパラドックスが確認されない理由としては、他国のような「法人成り」が日本において確認されないことが挙げられる。このことから、日本の法人税収構造は国際的な潮流とは異なるトレンドで変化していることが見受けられる。

3. 法人税収の決定要因

本節では、Sørensen (2007), Piotrowska and Vanborren (2008) および大野他 (2014) の手法に倣い、法人税収対GDP比を次式のように3つの要素に分解して考察する。各要素の推移は図3-1の通りである。

$$\frac{\text{法人税収}}{\text{GDP}} = \frac{\text{法人税収}}{\text{法人所得}} \times \frac{\text{法人所得}}{\text{事業所得}} \times \frac{\text{事業所得}}{\text{GDP}} \quad (1)$$

各要素について、法人税収についてはOECD Revenue Statisticsより地方税を含めた法人課税収入額 (“Tax on corporate profits”) の値を採用している。その他の要素について、法人所得は上田・石川・筒井 (2010) および上田 (2012) の「企業所得」と同様の計算方法から算出した。

具体的には国民経済計算（2008SNA）に記載の「営業余剰」に「財産所得」の受取から支払の差額および「在庫品評価調整額」を加えた上で、法人企業統計を用いて支払利子を修正した値を採用している²⁾。この値は企業会計ベースの「経常利益」に相当するものとして計算されており、企業の経済的な所得と次節以降の分析における課税所得との違いをより正確に把握するために採用した。事業所得は一国経済が生み出した利益に相当し、法人格を有しない個人企業の利益についても含まれており、2008SNAから「営業余剰・混合所得（純）」の値を採用している。

(1)式の右辺第1項は法人税の実質的な負担率（実効税率）を示しており、右辺第2項は一国が稼得した利益において法人部門がどれだけ稼いでいるか（法人部門比率），右辺第3項は経済規模に対する事業利益の規模（事業規模）を示す。

図3-1の各要素の推移を観察すると、観測期間において法定税率が幾度となく引き下げられているにも関わらず、1994年度以降の法人税収対GDP比は大きく減少傾向にない。3つの構成要素についても観測期間中の推移は大きく減少傾向にないことが見て取れるが、法人部門比率については比較的大きな変動が観察され、1990年代後半から2000年代後半にかけて60%以下の水準に落

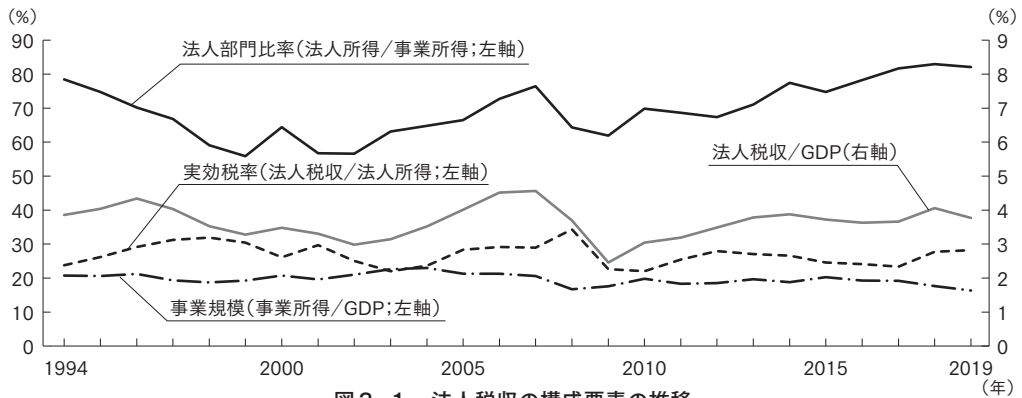


図3-1 法人税収の構成要素の推移

出所：OECD Revenue Statistics, 国税庁「会社標本調査」, 財務省「財政金融統計月報」, 内閣府「国民経済計算」.

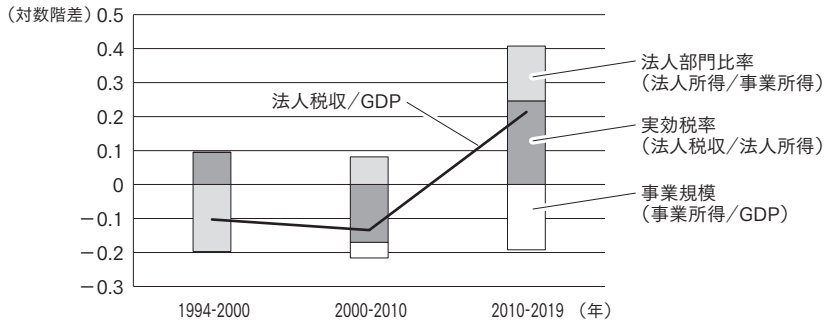


図3-2 法人税収の変化に対する構成要素別寄与度[※]

※横軸の各項目については変化率を求める始点と終点を「(始点) — (終点)」の通り示している。

出所：OECD Revenue Statistics, 国税庁「会社標本調査」, 財務省「財政金融統計月報」, 内閣府「国民経済計算」.

ち込むが、以降は増加傾向にあり、2019年度には80%以上の値まで上昇している。

法人税収対GDP比は3つの構成要素の中で実効税率および法人部門比率と似通った変動で推移していることが観察できる。また、各年代の法人税収対GDP比の変化について、構成要素ごとの寄与度を図3-2に示しているが、1990年代の法人税収対GDP比が減少傾向にある期間については法人部門比率が最も大きいが、2000年代以降は実効税率が最も大きくなっている³⁾。

1994年度以降の推移をみて実効税率が大きく減少傾向にないことは、法定税率の引き下げが行われている一方で課税ベースの拡大が実現されており、法人税収の税源確保に大きく寄与している可能性が考えられる。そこで第4節および第5節では、実効税率の変化の要因である法人税の調整項目および課税ベースそれぞれの変化について考察していく。

4. 税額控除等の調整項目の変動

4.1. 税率と負担率の乖離：税額控除等

以降の分析は、上田・石川・筒井(2010)、上田(2012)および田近(2010)の手法に依拠しながら、法人税収構造の実態について、国税分の法人税を対象に考察していく。図4-1は、法人税率および企業が実際に支払った負担率の推移を示している。負担率には会社標本調査に記載のある算出税額および法人税額の2種類について示しているが、これらは田近(2010)で説明されている通り、次の関係にある。

$$\begin{aligned} \text{法人税額} &= \text{算出税額} + \text{留保金税額} - \text{所得税額} \\ &\quad - \text{外国税額} - \text{試験研究費控除} + \text{その他税額} \end{aligned} \quad (2)$$

また、算出税額は課税所得に法定税率を乗じて算出されるが、中小法人に適用される軽減税率

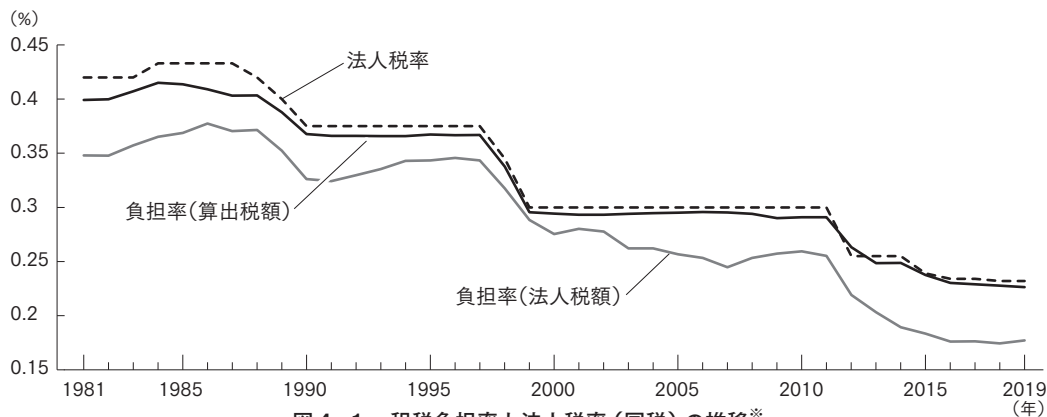


図4-1 租税負担率と法人税率(国税)の推移*

※データの制約から、2005年度までについては年度データの掲載がないため、会社標本調査記載の当該年度の値については翌年次の値を用いている。また、負担率の計算に用いた所得は2005年度までにおいて会社標本調査記載の「調査所得金額」を用いているが、2006年度以降は当該項目の記載がないため、「申告所得金額」を用いている。

出所：国税庁「会社標本調査」、財務省「財政金融統計月報」。

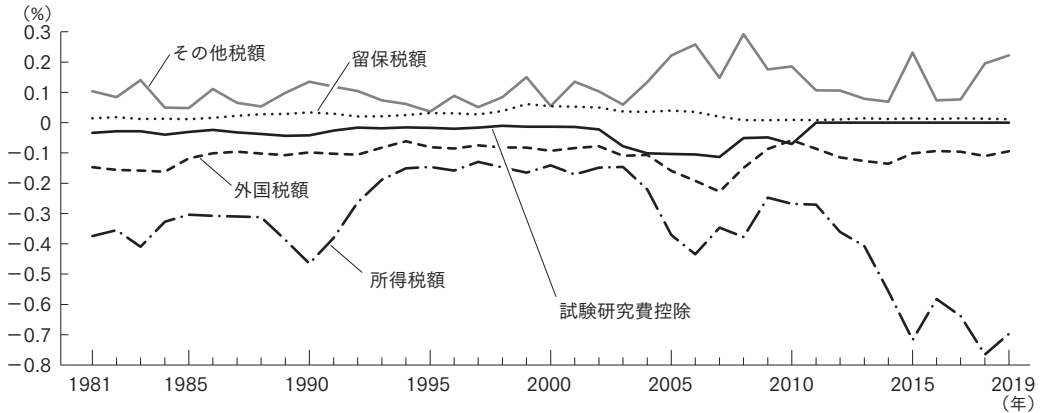


図4-2 調整項目（税額控除等）の推移（対GDP比）

出所：国税庁「会社標本調査」、財務省「財政金融統計月報」

によって、負担率（法人税額）は法人税率より下回ることとなる⁴⁾。

負担率の推移における法人税額と算出税額の乖離は、1990年代後半において縮小しているが、以降において拡大傾向にある。2019年度において負担率（算出税額）は22.6%、負担率（法人税額）は17.7%であることから、4.9%ポイントの差が確認される。

4.2. 調整項目の構成要素

法人税額は算出税額から課税留保金課税や税額控除等による調整を加えた値であり、法人税額と算出税額との乖離をもたらし要因について示しているのが図4-2である。これらの調整項目の中で最も大きな割合を占めるのが所得税額控除であり、1980年代から1990年代前半にかけて、所得税額控除額は対GDP比で0.3%を超えて推移しているが、以降から2000年代前半にかけて0.2%程度の水準に低下し、その後大きく拡大傾向にあり2019年度では0.7%まで増加している。

5. 課税ベースの変化

5.1. 黒字法人所得と法人所得の関係

課税目的から算出される課税所得は経済活動から得られる所得との乖離が存在する。図5-1は非金融法人企業の黒字法人所得と法人所得および、これら所得間の乖離を生み出す諸要因の推移（対GDP比）を示している。ここでの推計は上田・石川・筒井（2010）および大野他（2014）に倣い計算しており、黒字法人所得と法人所得の関係は次式の通りとなる。

$$\begin{aligned} \text{黒字法人所得} &= \text{法人所得} + \text{海外源泉所得} + \text{赤字法人所得} \\ &\quad - \text{繰越欠損金控除} + \text{特別損益} (+ \text{誤差}) \end{aligned} \quad (3)$$

ここで黒字法人所得は法人企業統計の法人税収から会社標本調査の税額控除額等を加算してか

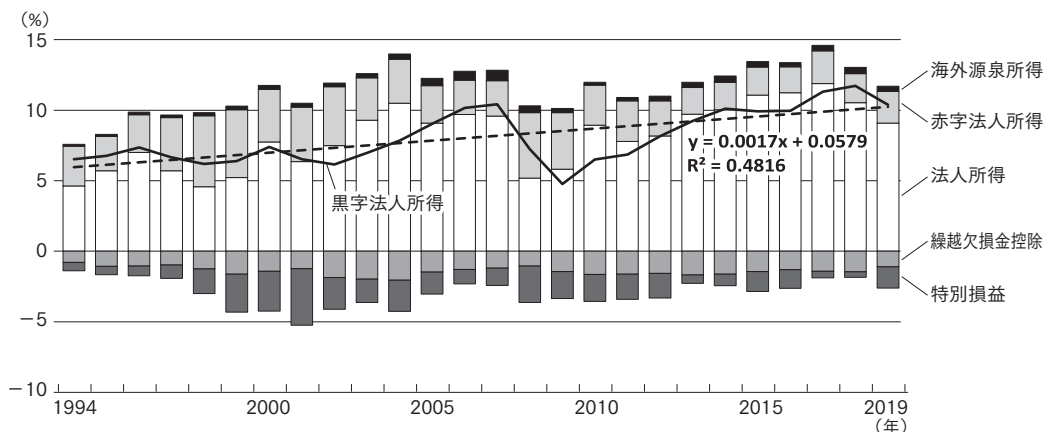


図5-1 黒字法人所得の構成要素(対GDP比)

出所：国税庁「会社標本調査」，財務省「財政金融統計月報」，内閣府「国民経済計算」。

ら，負担率（算出税額）で割り戻した値を用いている。法人所得については前節と同様に計算した値を用いる⁵⁾。

黒字法人所得について，リーマンショックによる景気減退期であった2009年において大きく落ち込みが見られるものの，観測期間を通じて増加傾向にある。法人所得についても黒字法人所得の変動と似たような推移をしているが，1990年代には黒字法人所得を下回っており，以降は黒字法人所得を上回る年がしばしば見られるようになっている。

5.2. 黒字法人所得と法人所得の乖離

黒字法人所得と法人所得の乖離を生み出す要因においてシェアが最も大きい項目は赤字法人所得であり，景気後退期には法人所得の減少と併せて赤字法人所得の増加が見られると考えられることから，景気後退期において黒字法人所得額を法人所得に比して大きく押し上げる要因となっている。

その他の要因で2つの所得間における乖離を生み出す主要な要因として，繰越欠損金控除と特別損益が挙げられる。特別利益および特別損失の推移は図5-2の通り，それぞれの絶対額は1990年代後半から大きく増加傾向にあり，2000年度をピークに緩やかに減少傾向に転じている。

繰越欠損金控除については，図5-3の通り繰越欠損金控除額，前期繰越欠損金額，繰越欠損金の期限切れ額それぞれの推移（対GDP比）を示している。前期繰越欠損金額は1990年代から大きく増加傾向にあり，2000年度をピークとして，以降は10%から14%の範囲で変動している。繰越欠損金控除額も1990年代を通じて増加傾向にある。繰越欠損金の期限切れ額は1990年代後半から2000年代にかけて額が大きくなっており，2010年代には減少している。繰越欠損金税制は，2008年度から段階的に繰越期限の延長と控除限度額の縮小を併せた制度変更を繰り返してきている。

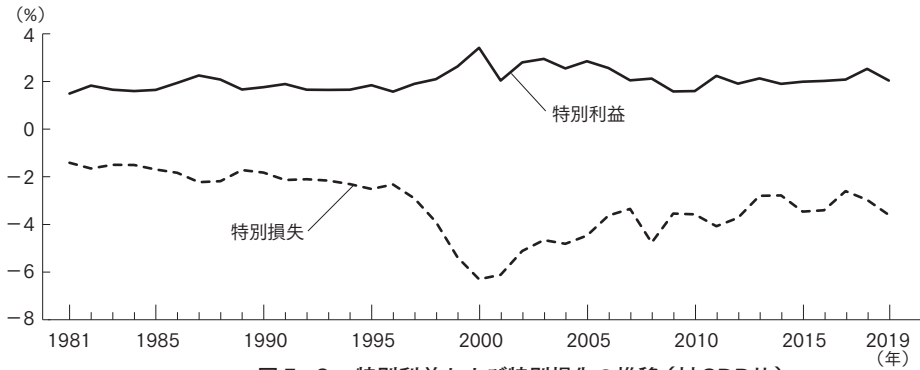


図5-2 特別利益および特別損失の推移(対GDP比)

出所：財務省「財政金融統計月報」。

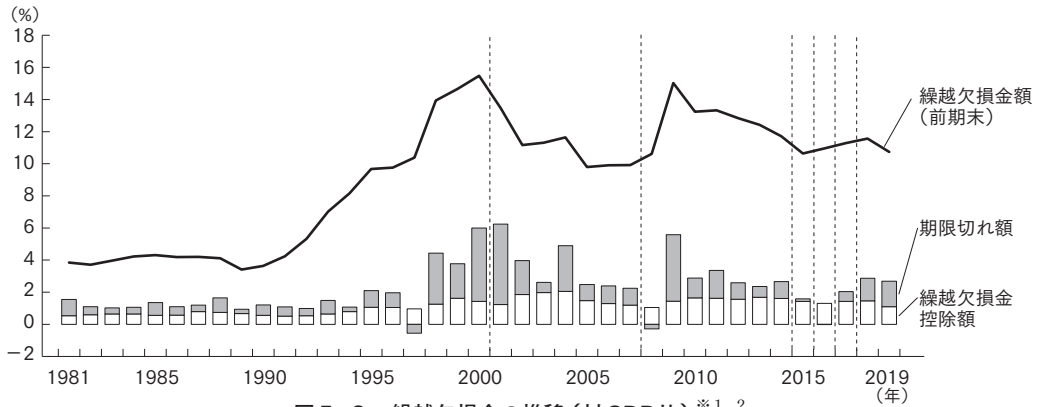


図5-3 繰越欠損金の推移(対GDP比)^{※1, 2}

※1 図中の破線は、繰越欠損金税制において繰越期間または控除限度額が改変された時期を示す。

※2 期限切れ額は概念上、正の値をとるが、計算の結果、負の値を計上している年度が確認された。

出所：国税庁「会社標本調査」。

これら税制改正は課税ベースの拡大を企図したものであるが、税制改正を通じて繰越欠損金控除額が大きく減少傾向にあることが確認されないことから、繰越欠損金税制の改正による課税ベース拡大の効果については観察できなかった。

6. おわりに：考察

本稿では、主に1994年度以降の法人税の税収構造を明らかにするため、法人税収の要因分解を行った。日本は他のOECD諸国で見られる「法人税パラドックス」が観察されないとされることから、日本特有の変遷を遂げている法人税構造の特徴を探るべく、日本の法人税収対GDP比を3つの要因に分解して、それぞれの要因の推移を観察した。結果、これら3つの要因において安定した推移を見せていることが観察された。特に、1994年度以降において法定税率の引き下げが段

階的に行われている状況にも関わらず、実効税率（法人税収／法人所得）の値について大きく減少傾向が見られないことは、課税ベースの拡大によって法人税の税収調達機能が補完されていることを示していると考えられる。税額控除等の税額調整や課税所得と会計上の所得との乖離が法人税収の財源調達能力に影響を及ぼしているかどうかについて考察を行ったが、その結果、税額調整項目によって税収が一定額減少されていることが確認されたものの、黒字法人所得が増加傾向にあることが確認された。このことから課税ベースは拡大傾向にあることが見て取れるが、課税上の所得と企業利益との間に存在する差異が課税ベースを押し広げる要因であるという事実は確認されなかった。

参考文献

- 上田淳二・石川大輔・筒井忠（2010）、「法人税の税収変動要因と構造的な税収調達能力の分析」, *KIER Discussion Paper*, No. 0906.
- 上田淳二（2012）、「税収の変動要因の分析と政府収入の将来展望」, 『動学的コントロール下の財政政策—社会保障の将来展望—』岩波書店, 149-199頁.
- 大野太郎・布袋正樹・佐藤栄一郎・梅崎知恵（2014）, 「法人税における税収変動の要因分解～法人税パラドックスの考察を踏まえて～」, 財務省財務総合政策研究所『フィナンシャルレビュー』第120号, 201-222頁.
- 田近栄治（2010）, 「日本の法人税改革：課税の実態と改革の道筋」, 税務経理協会『税経通信』, Vol. 65, No. 5, 17-34頁.
- Piotrowska, J. and W. Vanborren (2008), “The Corporate Income Tax Revenue Paradox: Evidence in the EU,” *Taxation Papers*, No.12, European commission.
- Sørensen, P. B. (2007), “Can Capital Income Taxes Survive? And Should They?,” *CESifo Economic Studies*, 53(2), pp.178-228.

注

- 1) ここでの議論はOECDおよびCBT (Oxford University Centre for Business Taxation) 掲載の法定法人税率の値を基にしている。
- 2) 支払利子については国民経済計算に記載の金利を法人企業統計記載の借入金利子に置き換え、再計算した。
- 3) 大野他（2014）同様、寄与度の計算においては各要素の対数階差で変化を測っている。また、寄与度の計測は変化の始点と終点をどの時点に置くかによって結果が変わるため、補遺において、前年度比の寄与度についても掲載しているが、実効税率の寄与度のシェアは比較的大きい。また大野他（2014）でも1980年から2008年までの推移について、実効税率の寄与

が大きいという結論が得られている。なお、本節の分析においては2008SNAのデータ制約から、1980年代の値は得られず、1994年から2020年までの値について観察している。

- 4) 2012年度の値については、負担率（法人税額）が法人税率を上回っているが、この原因については、会社標本調査が全数調査ではなく標本調査である点と、2005年度以降の負担率の計算において会社標本調査の「申告所得金額」を分母に用いていることにあると考えられる。「申告所得金額」は税務署に提出された申告書に基づいた所得であり、税務調査を終了した後の所得である「調査所得金額」よりも過少に推計される傾向にある。会社標本調査において「申告所得金額」および「調査所得金額」の両項目の記載のある1963年から2005年において、「申告所得金額」は「調査所得金額」を平均で2.2%下回っている。
- 5) 支払利子については国民経済計算に記載の金利を法人企業統計記載の借入金利子に置き換え、再計算した。

補遺

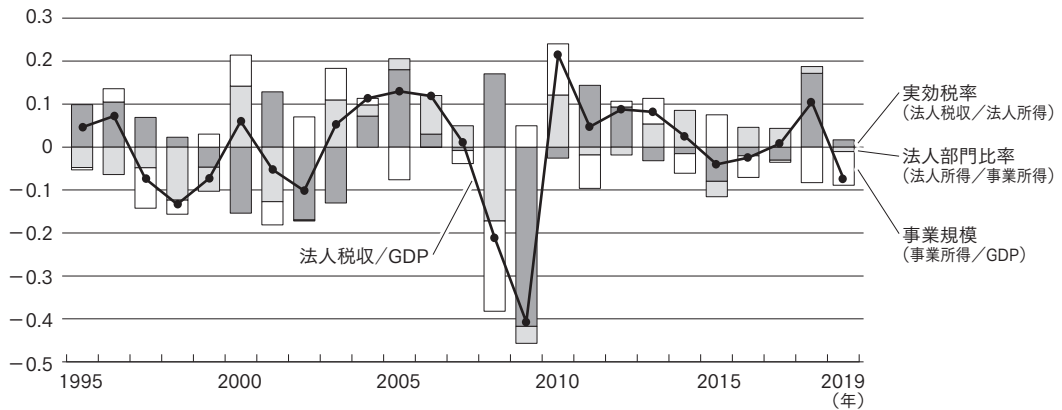


図0-1 法人税収の変化に対する構成要素別寄与度（前年度比）

出所：OECD Revenue Statistics, 国税庁「会社標本調査」, 財務省「財政金融統計月報」, 内閣府「国民経済計算」.

Corporate Tax Structure in Japan

Jumpei ITO

With the increase in international capital movements, national governments have been reducing corporate tax rates. In recent decades, it has been argued that corporate taxation's viability is doubtful because tax rate reduction will lead to the disappearance of tax sources. Contrary to these concerns, tax revenues have not declined in some countries because of changes in the revenue components, such as the expansion of the tax base by the government and the increase in corporate profits.

This study observes how the components of corporate tax revenue have changed in Japan using aggregated data such as national accounts and tax revenue statistics. The results show that corporate tax revenues have not decreased since the mid-1990s, even though tax rates have been reduced as in other countries. This is largely because of tax base expansion. Unlike other countries, the fact that an individual's conversion to a corporate entity that brought about an increase in tax revenue, was not explicitly confirmed.

Keywords: Corporate Tax Rate, Corporate Tax Revenue, Effective Tax Rate, Tax Base