

付注1 マクロデータからみた企業の税負担の国際比較について

第2章第2節のマクロデータからみた企業の税負担の国際比較に関して、「実効税率」及び実効税負担率の具体的計算方法や計算結果は、以下のとおりである。

1. 具体的計算方法

(1) 「実効税率」の具体的計算方法

政府税制調査会等で使用されている「実効税率」は、法人の所得に対して賦課される法人税(国税)、法人住民税及び法人事業税(地方税)に関する税率である。ただし、それらの表面税率を単純に合計したものと異なる。すなわち、法人事業税は翌期の法人税及び事業税の所得計算上損金算入が認められているため、この部分について調整を行っている。

実際の税率は以下の算式によることとなる。なお、地方税の税率は、ある一定の範囲内で地方自治体が設定することができるが、「実効税率」の算定においては標準税率による。また、法人住民税については、法人所得に係る課税として法人税割部分のみを考慮する。

$$\text{実効税率} = \frac{\text{法人税率} + \text{法人住民税率} + \text{法人事業税率}}{1 + \text{前年度法人事業税率}} \quad (1)$$

日本以外の国々についても考え方は同様であるが、実際には各国の法人税制度により算式が異なる。具体的には、下表に示した制度を考慮した上で実効税率を算出する。

アメリカ	州法人税が連邦税の計算上損金に算入される。
イギリス	法人所得に対して国税のみが課税される。
ドイツ	営業税は法人税及び営業税の計算上損金に算入される。 営業税は、各市町村によって税率が異なる。 統一財源確保等のため法人税付加税が課される場合がある。

(2) 実効税負担率の具体的計算方法

実効税負担率は、課税所得に税率を掛け合わせた算出税額に下表に示す税額控除や加算額で調整された額を課税所得で除した割合で求められ、法人の実質的な税負担となる。

具体的には、跡田(2000)において示されているように、

$$\text{実効税負担率} = \frac{\text{法人税額} + \text{法人事業税額} + \text{法人住民税(法人税割)額} \pm \text{税額控除} \cdot \text{加算額}}{\text{課税所得} + \text{前年度法人事業税額}} \quad (2)$$

として算出する。

税額控除項目	加算項目
投資税額控除 増加試験研究費の税額控除 製品輸入の控除税額等 等	土地譲渡益課税 同族会社に対する留保金課税 事業税、法人住民税法人税割の 超過課税 等

土地譲渡益課税については平成 10 年度より適用が停止（超短期については廃止）されている。

（ 3 ） データ

日本の実効税負担率の計算に当たっては、国税庁「税務統計から見た法人企業の実態」、
「国税庁統計年報書」、総務省「地方財政の状況」、「道府県税の課税状況等に関する調」、
「地方税に関する参考計数資料」等を使用した。

なお、データの制約上、実際の課税所得に税率をかけて得られる法人税額に税額控除、加
算税を考慮して得られる税額と実際の法人税額が異なるため、差分を調整項目として扱っ
た。

日本以外の国々については以下のデータを使用した。

アメリカ：IRS「Statistics of Income; Corporation Income Tax Returns」

Bureau of the Census「Government Finances」

California Franchise Tax Board「California Franchise Tax Board; Annual Report」

イギリス：The Stationary Office「Inland Revenue Statistics」

ドイツ：Statistisches Bundesamt「Finanzen und Steuern (Reihe 7.2, Körperschaftsteuer)」、
OECD「Revenue Statistics」

2 . 計算作業及び結果

（ 1 ） 調整前実効税負担率の算出

まず、「実効税率」に該当する税負担率をマクロ統計から導出する。すなわち、上記(1)
式と同じようになるように、(2)式の右辺の分子のうちの最後の項を除いた比率を計算する。
法人税等の税額は、国税庁「税務統計から見た法人企業の実態」に掲載されている課税所得
金額に、税率を乗じることにより算出税額が求められる。

ここでは、こうして計算される比率を調整前実効税負担率と呼ぶこととする。式で表すと、
以下ようになる。

$$\text{調整前実効税負担率} = \frac{\text{法人税額} + \text{法人事業税額} + \text{法人住民税(法人税割)額}}{\text{課税所得} + \text{前年度法人事業税額}} \quad (3)$$

なお、地方税については、標準税率を適用して算出税額を計算している。

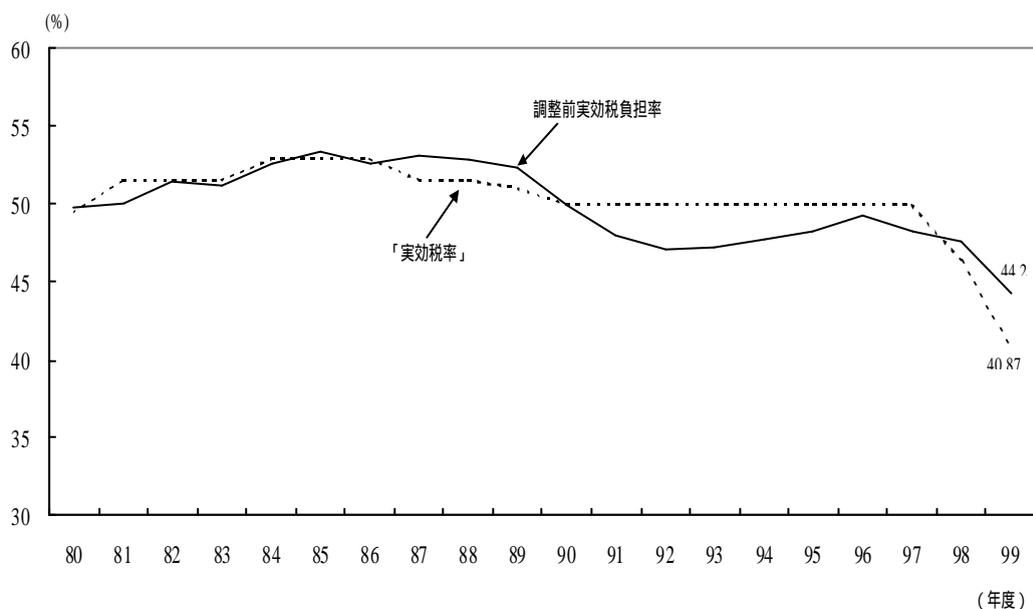
この調整前実効税負担率は、定義上まさに「実効税率」と同じ形となるが、いくつかの理由で数値が異なることが予想される。まず、第 1 に、「実効税率」の計算においては、前年度の課税所得が今年度と同じであることが仮定されているが、ここでは課税所得の実績値が使用されることである。第 2 に、調整前実効税負担率では、国税庁及び総務省が計算した法人税算出額を用いているため、中小企業に対する軽減税率の適用等の影響もすべて捉えていることになる。

こうして計算される調整前実効税負担率は、いわばマクロ統計から得られた、我が国企業の平均的な「実効税率」といえる。

下図は、このようにして求められた調整前実効税負担率の推移を示している。

一般的に「実効税率」と同様の動きを示しているものの、軽減税率の適用を受ける法人の存在、実態調査の期間と税法の改正時期とがずれる結果前々事業年度の影響を受けている等の理由により、「実効税率」と異なる税率が算出されるものと考えられる。

図表 調整前実効税負担率の推移



(2) 実効税負担率の算出

(1) では、課税所得に税率を乗じた算出税額から税負担率を計算したが、実際の法人の税負担はこの算出税額ではなく、税額控除や加算等の税額調整を行った額となる。

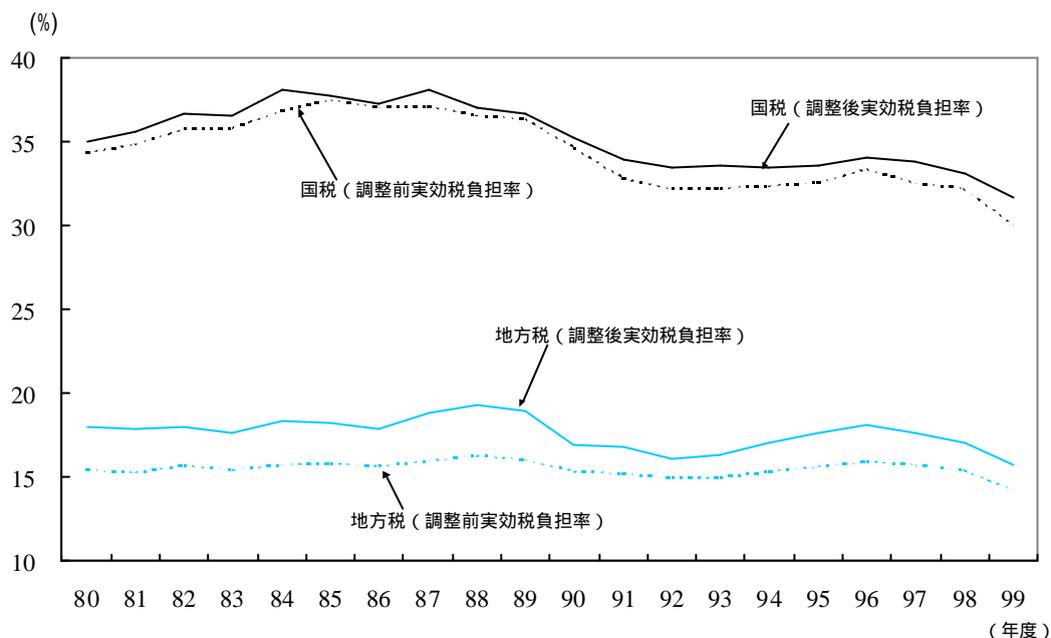
このため、上記(3)式の分子について税額控除や加算等の税額調整の項を付加し、上記(2)式により実効税負担率を計算する。

この実効税負担率の結果は本文のとおりであり、実効税負担率の推移は図表 2 - 3 及び図表 2 - 4 で示されている。

日本以外の国々についても、同様の考え方で計算を行ったが、ドイツに関してはデータ制約上3年毎の計算結果となっている。

さて、ここではさらに、我が国におけるこの調整後の実効税負担率について、国税と地方税とがそれぞれどのように推移しているのかをみてみよう。

図表 国税及び地方税の実効税負担率の推移



この結果をみると、国税に関しては、税額控除よりも短期の土地譲渡益への重課分等加算される税額の影響が大きいことがわかる。一方、地方税に関しては、80年代は事業税、法人住民税(法人税割)の超過課税等の加算額の影響が大きかったものの、近年はその影響が小さくなってきている。

(3) 資本金階級別の実効税負担率(国税分)の算出

資本金階級別の実効税負担率は、地方税に関する資本金階級別のデータが公表されていないため、国税分のみ計算した。計算方法は、前述のマクロでの実効税負担率(上記(2)式)と同じであるが、2000年度における資本金50億円以上100億円未満の法人の実効税負担率の推計値が異常値となりマイナスを示したため、図表2-5では当該データを割愛した。

付注2 個別企業の税負担の国際比較について

第2章第3節の個別企業の税負担の国際比較に関する具体的計算方法や計算結果は、以下のとおりである。

1. 推計方法

(1) 推計方法

公表されている財務諸表をベースにして、特定の業種の典型的な「モデル企業」の財務諸表等を作成し、当該財務諸表等の財務データから、一事業年度の税務調整項目を推測して課税所得を算定し、税額を計算する。

(2) データ

エレクトロニクス、自動車、鉄鋼、情報処理サービス及び小売の5業種各上位5社(欠損法人は除く)の財務諸表等から、業種毎にモデル企業の財務データを作成する。

なお、モデル企業の財務データを作成するに当たり、わが国の株式を公開している企業の単体財務諸表(原則として2000年3月期及び2001年3月期)を使用した。

(3) モデル企業の作成方法

業種毎に5社の公表財務諸表の貸借対照表・損益計算書等の2期分(2000年3月期・2001年3月期)の平均を求め、モデル企業各業種1社計5社の貸借対照表・損益計算書を作成する。ただし、税引前当期純利益が欠損の事業年度は除く。

また、税務調整項目の推定の参考資料とするため、各社の税効果会計の資料から、法定実効税率と税効果適用後の法人税等の負担率との差異に該当する項目につき、各々平均値を求める。

(4) 調査対象国

上記モデル企業の財務諸表等を下に、日本・アメリカ・イギリス・フランスにおいて、モデル企業が事業活動を行ったという前提で、各国税法の下でモデル企業の課税所得を計算し税負担割合を算出する。

なお、多くの国の税制でその国内の立地場所により地方税負担に差異が生じるため、各国の税制を適用するに当たっては、モデル企業が以下の場所に立地するものと仮定する。

米国：カリフォルニア州及びテネシー州(エレクトロニクス・自動車・鉄鋼の製造業)
カリフォルニア州及びニューヨーク州(情報処理サービス・小売の非製造業)

英国：ロンドン

フランス：パリ

特に米国については、地方税(州税)が州毎に大きく異なるため、しばしば比較の対象として取り上げられるカリフォルニア州とともに、製造業については日本企業の自動車産業等の生産拠点の展開がみられるテネシー州を、非製造業ではニューヨーク州を仮定した。

(5) 前提条件

本試算においては、国税及び地方税の法人所得税負担の算出が目的であり、かつ同一法人が海外で同じ事業活動を行った場合の税負担を比較することが趣旨であることから、これらの目的から外れるその他の要因は仮定から除外する。

適用税制

各国における税負担額の算出の際には、2002年4月1日現在の税制を適用する。

単体申告

モデル企業は単独の会社として事業運営を行うものとする。したがって、各国において連結納税申告を考慮しない。

事業範囲

モデル企業は支店等を通じ国外において事業を行っていない内国法人を仮定する。ただし、国外関連会社等からの配当等の受取はあるものとする。

留保金課税の不適用

株主はすべて国内居住者であると仮定する。また、いずれの株主の株式保有も発行済株式の5%以下であり、日本における同族会社の留保金課税(法人税法第67条)が適用されないものと想定する。

法人所得税

法人所得を課税標準とする法人課税のみ試算の対象とする。したがって、例えば日本の法人住民税の均等割やフランスの職業税(taxe professionnelle)等は考慮しない。

一時差異

会計上の利益計算と税務上の課税所得計算とで処理が異なる項目のうち、その差異が将来解消される項目(減価償却費・各種引当金等の一時差異)は、課税所得の計算上考慮しない。ただし、一時差異を考慮した数値についても、参考として後述する。

会計制度

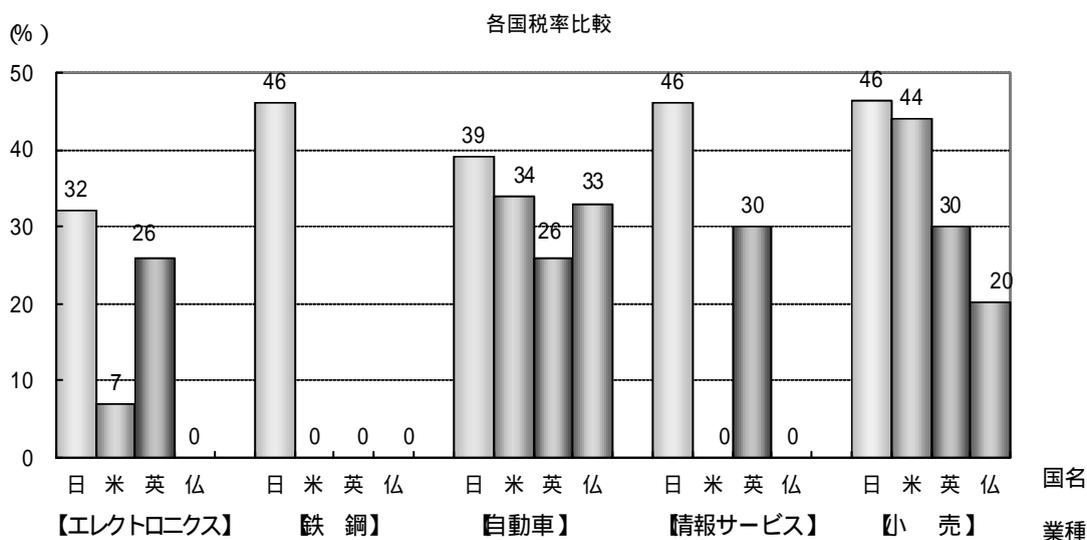
各国の税制の相違による企業の税負担の国際比較が目的であるため、本試算では、各国の企業会計制度は同じであると仮定し、試算のベースとなる税引前当期純利益は各国とも同じになるものとする。

2. 推計結果

(1) 一時差異を考慮したケース

本文中においては、一時差異を除いた税額及び課税所得を用いて推計を行った(図2-6～図2-8)。これは、例えば減価償却費を取り上げてみると、各事業年度において計上する減価償却費は、同一資産で取得価額が同じであっても、償却方法・耐用年数等が税務と企業会計とで異なることにより差異が生じ得るが、最終的に当該資産を除却または売却すれば、各事業年度に計上した減価償却費等(除却・売却損益を含む)の金額は税務と企業会計とで一致するといった理由のほか、任意の事業年度の所得・利益をもとに税負担割合を求める場合には、一時差異の項目はどの事業年度を採ったかにより大きく変動し得るという点で問題があるためである。

しかしながら、企業が投資を行うに当たっては、実際の減価償却にかかる優遇制度等を考慮しつつ計画を進めるものと考えられることから、財務諸表上推測可能な一時差異の項目のうち、減価償却および引当金について検討を加えた。その結果が下図である。



(備考) 1. 各国の法人所得税の表面税率(地方税含む)は、

日: 40.87%、米(カリフォルニア州): 40.75%、英: 30%、仏: 34.3%

2. 負担率 = 支払税額 / 課税所得

(分子・分母ともに各種引当金等一時的な税額支払の先送り(一時差異)を含む)

この結果をみると、一時差異を考慮した場合であっても、日本の租税負担が概ね最も重いという傾向に変化はなく、むしろ我が国の税負担の高さが際立った形になっている。

一時差異を考慮した場合としない場合の税負担率の違いは、主に減価償却であり、我が国の税務上の減価償却費と比較して各国の減価償却制度は寛大であり、それだけ課税所得を

減少させている(結果として課税所得がマイナスとなる)ことが原因として考えられる。

具体的には、日本の減価償却費の計算上残存価格が10%であるのに対し、他の国ではゼロで計算するため、その分だけ各年度の減価償却率が大きくなること、日本の方が一般に耐用年数が高いこと、日本の場合ソフトウェアは一般に5年で償却するが、米国・フランスでは原則として一時償却を行うこと、などがその主な理由として考えられる。

(2) 固定資産税を考慮した場合

本試算では、原則として法人所得課税に係る税負担の計測が目的であるが、我が国では企業が事業活動を行う際に固定資産税の負担が小さくないことがしばしば指摘されていることから、ここでは参考までに固定資産税の負担を含めた企業の税負担率を試算した。

ただし、留意すべき点は、固定資産税は、法人所得税とは異なり企業の利益や課税所得とは関係なく不動産や償却資産の保有状況により負担水準が決定される。したがって、その税負担率自体はその年々の課税所得に左右されるため、あまり意味を持たない。むしろ、相対的にどれくらいの負担を企業に追加しているか国際比較することに意味があることに注意する必要がある。

なお、固定資産税を加えるに当たって考慮した前提は以下のとおりである。

固定資産税の課税標準である固定資産税評価額は次のような仮定の下で算定した。

) 土地については、地価税の課税標準が固定資産税の課税標準と一致すると仮定し、1996年度の地価税申告実績及び財務諸表計上簿価につき、各業種の比率の平均値を算定して、モデル企業の財務諸表計上簿価に各業種の比率を乗じて固定資産税評価額とした。

) 建物(家屋)については、財務諸表の期末未償却残高を課税標準と仮定した。

) 償却資産(構築物・機械及び装置・工具器具備品が該当する)については、財務諸表の期末未償却残高を課税標準と仮定した。

税率

標準税率1.4%で課税されているものと仮定する。

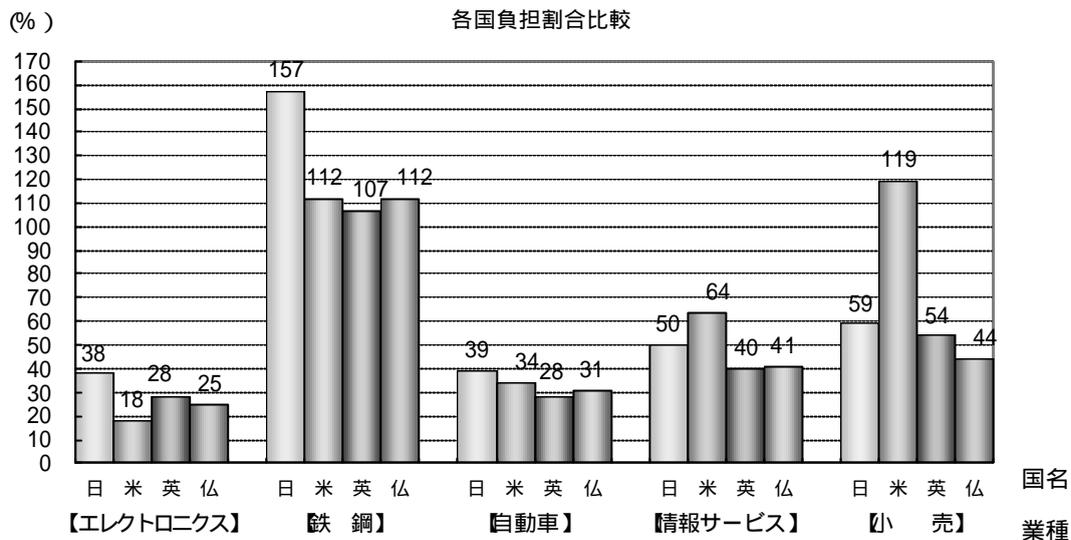
都市計画税

土地及び建物の固定資産税評価額を課税標準に、原則として税率0.3%で課税される。

各国の課税標準

各国の固定資産税に該当する保有税の課税標準は、上記のように仮定した日本の固定資産税評価額と同一であると仮定する。

以上の仮定を前提として、固定資産税を含む企業の税負担率を国際比較したのが、下図である。



(備考) 1. 各国の法人所得税の表面税率(地方税含む)は、

日: 40.87%、米(カリフォルニア州): 40.75%、英: 30%、仏: 34.3%

2. 負担割合 = 一時差異を除去した税額 + 固定資産税純額 / 税引前当期純利益

図 2 - 6 と比べ、鉄鋼の負担割合が他業種と比較してかなり高く出ている。これは、鉄鋼は装置産業であり固定資産税の課税対象となる資産を大量に保有していること、税引前当期純利益の金額が比較的低いこと等が挙げられる。また、国際的な比較をしてみると、米国を除き、日本と他国の固定資産税の負担水準はそれほど差がないため、法人所得税の負担割合のケースと概ね順位に変動はない²。

3. その他の留意点

今回の推計に当たっては、ドイツを検討の対象から除外した。今回のモデル企業選定のために元にした 2000 年 3 月期及び 2001 年 3 月期が日本企業において大規模なリストラが進められていた時期と重なり、決算上、特別損益項目である有価証券評価損が計上され、また、多額の有価証券売却益を計上した時期でもある。一方、ドイツ国内においては、2000 年の税制改正により株式売却損益が原則非課税とされ、また、有価証券評価損の損金算入が認められないこととなった。

このため、今回の調査対象となった業種の内、鉄鋼においては、株式売却益の影響が大きく出て支払い税額がゼロとなった反面、エレクトロニクスにおいては、株式売却益の影響よりも有価証券評価損の影響の方が大きいため、調査対象国の中で最も税負担が重いとい

¹ 固定資産税は損金算入できるため、法人所得税を軽減する効果があり、その点を考慮した実質負担税額を指している。

² 米国の固定資産税については、ニューヨーク市の税率を用いた。

う結果が出た。こうした日本企業の特殊事情とドイツにおける税制改正が相乗的に現れた結果でもあるため、今回の検討の対象から除外した。

参考図表 企業関係租税特別措置一覧（76項目）

（税額控除・所得控除）

- ・ 増加試験研究費等の税額控除
- ・ エネルギー需給構造改革推進投資促進税制
- ・ 中小企業等基盤強化税制
- ・ 事業化設備等の税額控除又は特別償却
- ・ 沖縄の観光振興地域における工業用機械等の税額控除
- ・ 沖縄の情報通信産業振興地域における工業用機械等の税額控除
- ・ 沖縄の産業高度化地域における工業用機械等の税額控除又は特別償却
- ・ 沖縄の自由貿易地域等における工業用機械等の税額控除又は特別償却
- ・ 沖縄の金融業務特別地区における金融業等用の建物等の税額控除
- ・ 沖縄の特定中小企業者の経営革新設備等の税額控除又は特別償却
- ・ 技術等海外所得の特別控除
- ・ 新鋳床探鉱費又は海外新鋳床探鉱費の特別控除
- ・ 情報通信産業特別地区における認定法人の所得の特別控除
- ・ 特別自由貿易地域における認定法人の所得の特別控除
- ・ 金融業務特別地区における認定法人の所得の特別控除
- ・ 農業協同組合等の留保所得の特別控除

（特別償却）

- ・ 公害防止用設備の特別償却
- ・ 電線類地中化設備の特別償却
- ・ 船舶等の特別償却
- ・ 航空機の特別償却
- ・ 関西文化学術研究都市の文化学術研究地区における文化学術研究施設の特別償却
- ・ 特定中核的民間施設等の特別償却
- ・ 地震防災対策用資産の特別償却
- ・ 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の特別償却
- ・ 事業革新設備等の特別償却
- ・ 特定余暇利用施設の特別償却
- ・ 特定電気通信設備等の特別償却
- ・ 商業施設等の特別償却
- ・ 再商品化設備等の特別償却
- ・ 特定集積地区における輸入関連事業用資産の特別償却
- ・ 農村地域工業等導入地区における工業用機械等の特別償却
- ・ 半島振興対策実施地域における工業用機械等の特別償却
- ・ 過疎地域等における工業用機械等の特別償却
- ・ 離島振興対策実施地域における工業用機械等の特別償却
- ・ 沖縄の離島におけるホテル業等用の建物等の特別償却
- ・ 中小企業者等の機械の特別償却
- ・ 医療用機器等の特別償却
- ・ 経営基盤強化計画を実施する特定組合等の構成員等の機械等の割増償却
- ・ 障害者を雇用する場合の機械等の割増償却等
- ・ 農業経営改善計画等を実施する法人の機械等の割増償却
- ・ 漁業経営改善計画を実施する法人の漁船の割増償却

- ・優良賃貸住宅等の割増償却
- ・特定再開発建築物等の割増償却
- ・倉庫用建物等の割増償却
- ・鉱業用坑道等の特別償却
- ・植林費の損金算入の特例
- ・鉱工業技術研究組合等に対する支出金の特別償却
- ・特別償却不足額がある場合の償却限度額の計算の特例
- ・準備金方式による特別償却

(準備金)

- ・海外投資等損失準備金
- ・金属鉱業等鉱害防止準備金
- ・特定災害防止準備金
- ・特定都市鉄道整備準備金
- ・新幹線鉄道大規模改修準備金
- ・ガス熱量変更準備金
- ・電子計算機買戻損失準備金
- ・プログラム等準備金
- ・日本国際博覧会出展準備金
- ・使用済核燃料再処理準備金
- ・原子力発電施設解体準備金
- ・保険会社等の異常危険準備金
- ・原子力保険又は地震保険に係る異常危険準備金
- ・関西国際空港整備準備金又は中部国際空港整備準備金
- ・特別修繕準備金
- ・中小企業等の貸倒引当金の特例
- ・探鉱準備金又は海外探鉱準備金
- ・農用地利用集積準備金

(その他)

- ・農用地等を取得した場合の課税の特例
- ・共同で現物出資をした場合の課税の特例
- ・鉱工業技術研究組合等の所得計算の特例
- ・特定の基金に対する負担金等の損金算入の特例
- ・欠損金の繰越期間の特例
- ・転廃業助成金等に係る課税の特例
- ・銀行持株会社等の受取配当等の益金不算入等の特例
- ・農林中央金庫等の合併に係る課税の特例
- ・同族会社の留保金課税の特例

(注) 1. 企業関係租税特別措置のうち減収効果のあるものについて記載。

2. 上記のほか、経済対策として中小企業投資促進税制がある。

(出所) 政府税制調査会資料