

企業の法人税等負担の計測手法と国際比較

財政金融課 加藤 慶一

目 次

はじめに

I 実効税率

II GDP に占める法人税収の比率

III 税務統計上の課税所得に占める法人税等納税額の比率

IV GDP 統計上の企業所得に占める法人税等の額の比率

V モデル企業に各国の法人税制を適用する手法

VI 個別企業の財務データに基づく計測手法

おわりに

はじめに

日本の法人税率は世界最高水準にあるため、日本企業の国際競争力が阻害され、経済成長にもマイナスの要因となっているとして、法人税率の引下げを求める声は強い。一方で、法人税だけでなく、社会保険料の事業主負担等も考慮に入れば、日本企業の公的負担は決して高くはないとする見解や、法人税だけで比較しても、各種の租税特別措置の恩恵を大きく受ける大企業等についてみれば、その負担は国際水準並みであるといった見解もある⁽¹⁾。そんな中、平成22(2010)年6月18日に閣議決定された「新成長戦略」⁽²⁾には法人実効税率の段階的引下げが盛り込まれ、今後、法人税率のあり方をめぐって議論が活発化することも予想される。

そこで本稿では、企業の法人税等負担の計測手法と国際比較に関する様々な先行研究を紹介するとともに、それぞれのメリットやデメリットを整理し、法人税率をめぐる議論に資することとしたい⁽³⁾。

I 実効税率

実効税率による比較は、法人税率の国際比較をする際に最も一般的に用いられる手法であり、財務省のホームページにも掲載されている(図1)。また、世界146か国の監査法人・税理士法人のネットワークであるKPMGが、1993年以降、世界100か国以上について調査・公表している⁽⁴⁾。

「実効税率」⁽⁵⁾とは、法人の所得にかかる国、地方の税の税率を足し合わせたものである。国税の計算に当たって課税所得から地方税の納税額を損金として差し引くなどの調整が行われる場合には、それも考慮に入れた数値である⁽⁶⁾。日本の場合であれば、国税の法人税率が30%、法人住民税が6.21%⁽⁷⁾、法人事業税が3.26%、地方法人特別税が4.292%⁽⁸⁾(東京23区内に本社があり、かつ資本金1億円超の法人)であるが、法人税の課税所得の計算に当たって、法人事業税および地方法人特別税は損金に算入されるため、それを考慮した実効税率は約40.69%となる。

(1) 法人税率引下げの賛否をめぐる議論については、加藤慶一「法人税率の引下げを巡る議論」[国政の論点] 2008.11.19。(事務用資料)を参照のこと。

(2) 「新成長戦略―「元気な日本」復活のシナリオ―」2010.6.18 閣議決定, p.42. (<<http://www.kantei.go.jp/jp/sinseichousenryaku/sinseichou01.pdf>>)

(3) 企業の法人税等負担に関する計測手法の多様性に触れた文献として、水野忠恒「あるべき税制の構築に向けて―国際比較に見る法人の税負担の実態―」『経済セミナー』579号, 2003.4, pp.32-35; 森信茂樹「抜本的税制改革と法人税引下げ議論」『資本市場』268号, 2007.12, pp.49-58.等がある。なお、本稿では、企業が生産活動によってある期間に獲得した所得がどれだけの税を負担したかを測る「平均税率」についてのみ扱うこととし、投資によって資本が限界的に1単位増加したとき、それが生み出した所得がどれだけ税を負担するかを測る「限界税率」については対象外とする。

(4) KPMG, *KPMG's Corporate and Indirect Tax Rate Survey 2009*. (<<http://www.kpmg.com/Global/en/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/Pages/KPMG's-Corporate-and-Indirect-Tax-Rate-Survey-2009.aspx>>)

(5) 「実効税率」という呼び方については、この指標こそが実質的な税負担を示しているという誤解を与えるおそれもあるため、「表面税率(事業税の損金算入調整後)」という用語を用いるべきであるとの見解もある(税制調査会『法人課税小委員会報告』1996.11, p.6.)。また、「法定税率」や「法定実効税率」と呼ぶ論者もいる。

(6) 「Q&A 法人税の実効税率とは 3種の税を合わせ調整」『読売新聞』2010.6.2.

(7) 正確には、法人税額に対して20.7%の税率である。

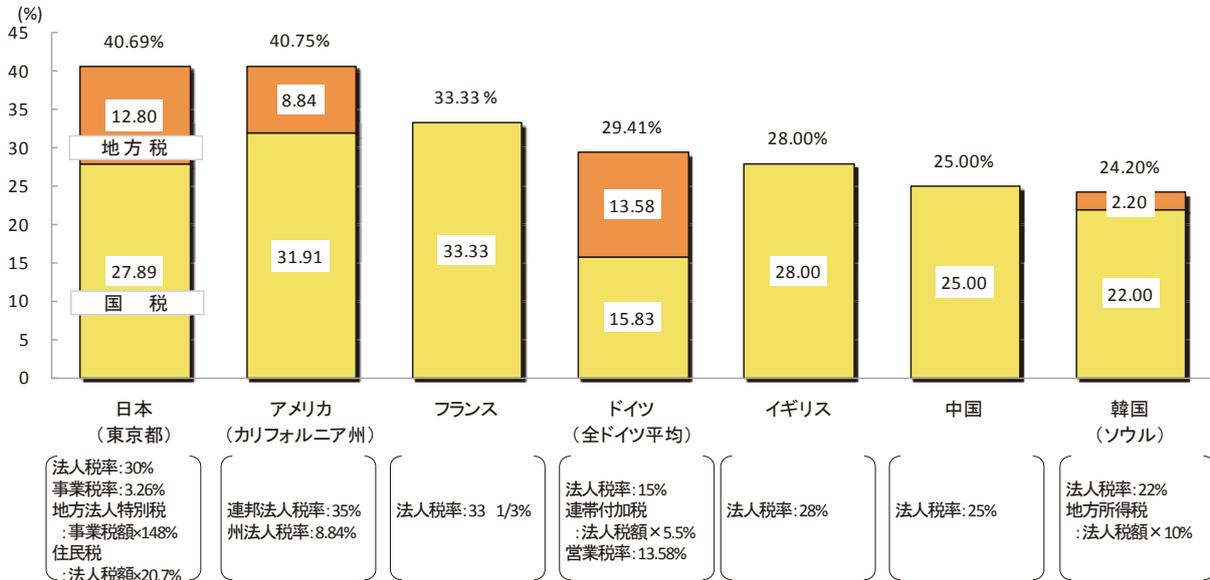
(8) 正確には、課税所得の2.9%の「基準法人所得割額」に対して148%の税率である。

<日本の実効税率>

$$\frac{\text{法人税率} + \text{法人住民税率} + \text{法人事業税率} + \text{地方法人特別税率}}{1 + \text{法人事業税率} + \text{地方法人特別税率}} = \frac{0.3 + 0.0621 + 0.0326 + 0.04292}{1 + 0.0326 + 0.04292} \approx 40.69\%$$

図1 法人所得課税の実効税率の国際比較

(2010年1月現在)



(注)

- 上記の実効税率は、法人所得に対する租税負担の一部が損金算入されることを調整した上で、それぞれの税率を合計したものである。
- 日本の地方税には、地方法人特別税（都道府県により国税として徴収され、一旦国庫に払い込まれた後に、地方法人特別譲与税として都道府県に譲与される）を含む。また、法人事業税及び地方法人特別税については、外形標準課税の対象となる資本金1億円超の法人に適用される税率を用いている。なお、このほか、付加価値割及び資本割が課される。
- アメリカでは、州税に加えて、一部の市で市法人税が課される場合があり、例えばニューヨーク市では連邦税・州税（7.1%、付加税 [税額の17%]）・市税（8.85%）を合わせた実効税率は45.67%となる。また、一部の州では、法人所得課税が課されない場合もあり、例えばネバダ州では実効税率は連邦法人税率の35%となる。
- フランスでは、別途法人利益社会税（法人税額の3.3%）が課され、法人利益社会税を含めた実効税率は34.43%となる（ただし、法人利益社会税の算定においては、法人税額から76.3万ユーロの控除が行われるが、前記実効税率の計算にあたり当該控除は勘案されていない）。なお、法人所得課税のほか、法人概算課税及び国土経済税（地方税）等が課される。
- ドイツの法人税は連邦と州の共有税（50:50）、連帯付加税は連邦税である。なお、営業税は市町村税であり、営業収益の3.5%に対し、市町村ごとに異なる賦課率を乗じて税額が算出される。本資料では、連邦統計庁の発表内容に従い、賦課率388%（2008年の全ドイツ平均値）に基づいた場合の計数を表示している。
- 中国の法人税は中央政府と地方政府の共有税（原則として60:40）である。
- 韓国の地方税においては、上記の地方所得税のほかに資本金額及び従業員数に応じた住民税（均等割）等が課される。

(出典) 財務省ホームページ <<http://www.mof.go.jp/jouhou/syuzei/siryuu/084.htm>>

実効税率で国際比較すると、上述のKPMGによる調査の全対象国の平均は25.51%（2009年）、EU諸国では23.22%（同）、アジア太平洋諸国では27.48%（同）であり⁽⁹⁾、日本はアメリカ（40.75%）と並んで世界で最も高い水準にあることが分かる。

実効税率を用いることのメリットは、基本的に法律上の税率のみを見ればよく、各種の統計や企業の財務データ等を駆使する必要がないため、比較的簡便に、多くの国について負担率を計測できるという点が挙げられよう。

しかしデメリットもある。ひとつは、各国の

(9) KPMG, *op.cit.* (4), pp.15-16.

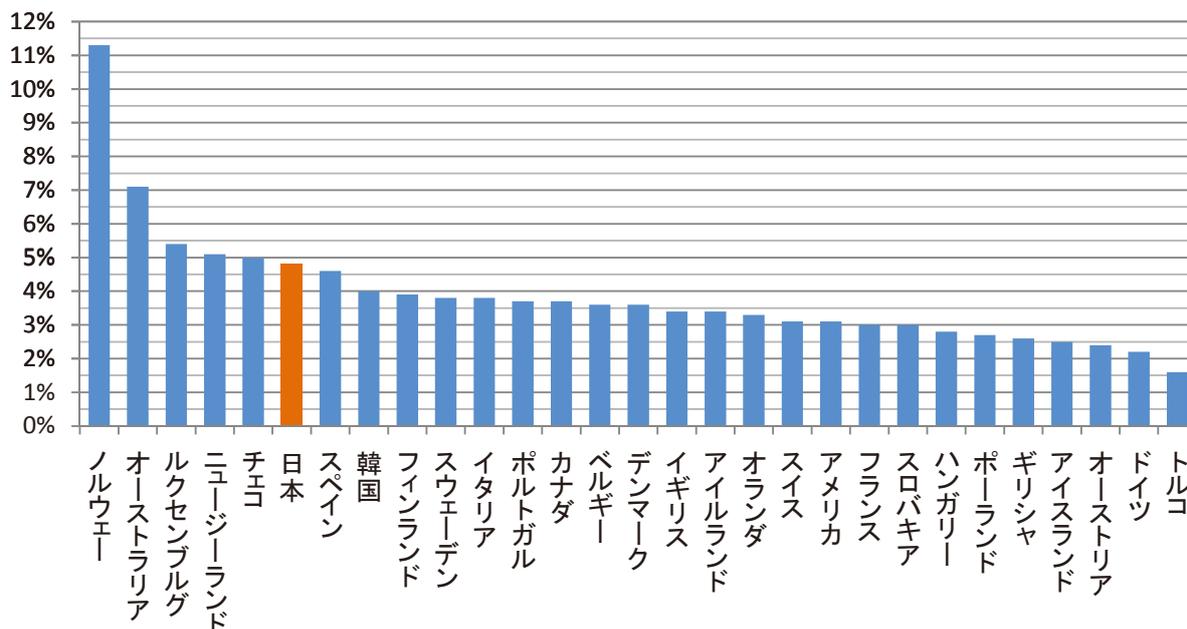
課税ベースの違いを所与のものとした負担率しか表れてこないことである⁽¹⁰⁾。すなわち、法人税負担は、「(課税ベース×税率) - 税額控除等」で決まるところ、この方法では、各国における税務上の益金・損金の扱い(受取配当や交際費等の処理)の違いに伴う課税ベースの広狭が考慮されていないのである。また、各国とも研究開発や設備投資を促進するために税額控除等の優遇措置を設けているが、これによる税負担の軽減も反映されていない⁽¹¹⁾。さらに、国によっては、上乗せ課税等の影響で課税地によって税率が異なったり、中小法人に対して軽減税率が設けられていたりするが、実効税率による比較では標準税率しか考慮できない⁽¹²⁾。

II GDP に占める法人税収の比率

次に紹介するのは、GDP(国内総生産)に占める法人税収の比率による国際比較である。これには、OECDの「歳入統計」⁽¹³⁾を用いることが多い。国際機関の統計を利用することにより、比較的簡便に、多くの国について負担率の計測が行える。また、分子が実際の法人税収であるため、軽減税率や上乗せ課税、税額控除などの影響がすべて考慮されているといえる。

OECDの分類における「法人所得に対する税」(taxes on corporate income)による歳入の対GDP比は、最新の統計(2007年)で図2のとおりとなっている。日本の負担率は4.8%で

図2 OECD各国の法人所得課税の税収の対GDP比(2007年)



(出典) OECD, *Revenue Statistics 1965-2008*, 2009, p.83. から筆者作成。

(10) 税制調査会 前掲注(5), p.6.

(11) この点に関して、経済団体連合会『先進各国の企業税制と税負担』(1984)のように、実際の法人税納税額と租税特別措置による法人税減収額の比率を用いて実効税率を補正するという試みもある(跡田直澄ほか「第1章 企業税制と法人の税負担の国際比較」跡田直澄編著『企業税制改革—実証分析と対策提言—』(政策研究シリーズ)日本評論社, 2000, p.5.)。企業活力研究所『法人の税負担の国際比較—企業活力と税負担—』1984, pp.51-56, 71-76. は、経団連の手法にさらに修正を加えたものである。

(12) 荒井晴仁「マクロで見た法人税率の日米比較について」『レファレンス』684号, 2008.1, p.34. <http://www.ndl.go.jp/jp/data/publication/refer/200801_684/068403.pdf>

(13) OECD, *Revenue Statistics 1965-2008*, 2009.

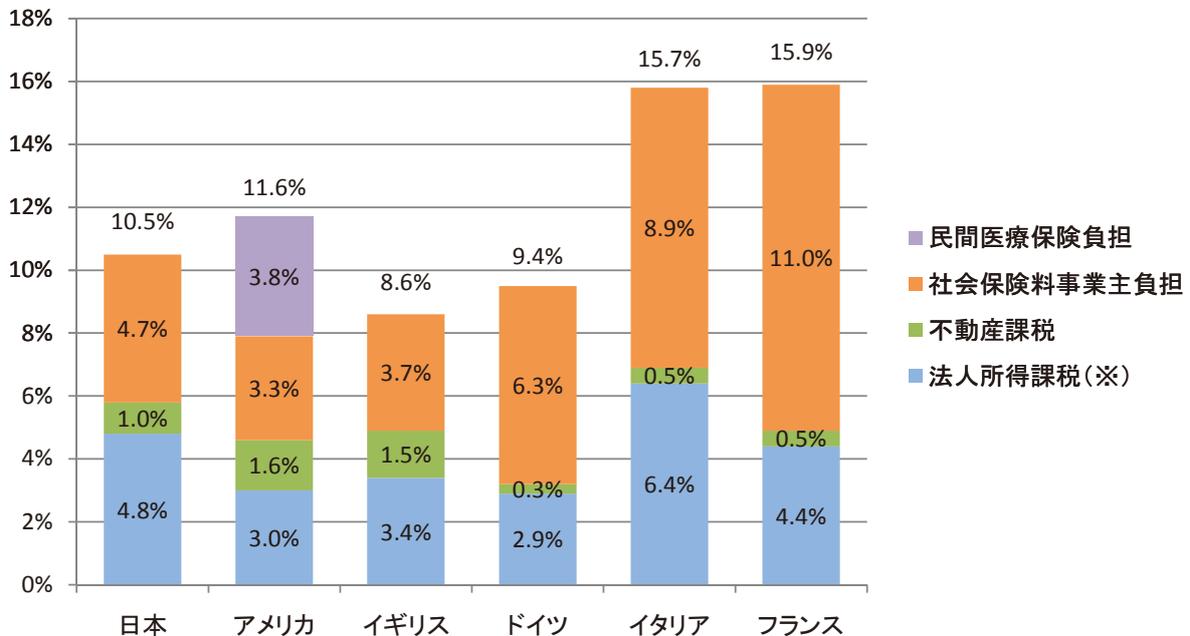
あり、負担の重い順でかなり上位に位置することが分かる。

この方法で比較を行う際には、社会保険料の事業主負担分など、法人税以外の要素も合わせて考えることが多い⁽¹⁴⁾。中でも、井立 (2007)⁽¹⁵⁾は、社会保険料事業主負担に加えて、事業・営業に対する地方税⁽¹⁶⁾と法人に対する不動産課税をも考慮して (アメリカについては、公的医療保険が高齢者向け等を除いて存在しないことから、企業が従業員のために負担している民間医療保険料も考慮して)、国際比較を行っており (2004年)、その結果、日本の企業の公的負担はむしろ先進諸国

中で低いと言えらしている。図3は井立氏による負担率の計測を、OECDの最新の統計を用いて更新したものである。いずれの国も2004年と比べて負担率がやや上昇しているものの、日本は、イギリスとドイツよりは高く、イタリアとフランスよりは低いという傾向は変わらない。アメリカについて民間医療保健負担を考慮すれば、日本より負担率が高くなるという点も同じである。

ただし、社会保障支出の水準に対する事業主負担で比較すれば、日本はすでにフランスやスウェーデン並みに高いとする見解もある⁽¹⁷⁾。

図3 法人課税の負担に関する GDP 対比による国際比較 (2007年)



(注) ・「法人所得課税」は、地方の事業課税等を含む数値である。

・日本、アメリカ、イタリアの不動産課税を法人分と個人分に配分するに当たっては、井立 (2007) で用いられている比率をそのまま適用した。

(出典) OECD, *Revenue Statistics 1965-2008*, 2009; OECD のデータベース“OECD.Stat”; “Chapter2 Table 2.2 Employer Spending for Benefits,” (UPDATED September 2009) Employee Benefit Research Institute, *EBRI Databook on Employee Benefits*, 2010.3. <<http://www.ebri.org/pdf/publications/books/databook/DB.Chapter%2002.pdf>> から筆者作成。

(14) 東京都税制調査会「平成21年度東京都税制調査会 中間報告」2009.11.17, pp.17-18. <http://www.tax.metro.tokyo.jp/report/tzc21_chuho.pdf>; 同「参考資料2」p.6. <http://www.tax.metro.tokyo.jp/report/tzc21_chuho_s2.pdf>; 神野直彦ほか「税制の構想 座談会 有効で公平な税制とは何か」『世界』752号, 2006.5, pp.112-114. など。

(15) 井立雅之「第8章 法人課税の負担水準に関する国際比較について」『地方税源の充実と地方法人課税 神奈川県地方税制等研究会ワーキンググループ報告書』2007, pp.88-100. <<http://www.pref.kanagawa.jp/kenzei/kaikaku/working-houkoku0706-9.pdf>>

(16) ドイツの営業税、イタリアの生産活動税、フランスの職業税 (現在は「地域経済貢献税」) など。

(17) 経済産業省「資料3(1) 日本の産業を支える横断的施策について (第一部) (産業構造審議会産業競争力部会 (第5回) 配布資料) 2010.5.18, p.39. <<http://www.meti.go.jp/committee/materials2/downloadfiles/g100518a03j.pdf>>

また、社会保険料事業主負担は現時点では欧州諸国よりも小さいものの、今後少子高齢化が進展し、社会保険料負担の大幅な増加が懸念される状況に鑑みれば、20年後には現在の欧州先進国並みに上昇するとの推計もある⁽¹⁸⁾。

いずれにしても、この方法も法人の真の公的負担を測ることはできない。なぜなら、

$$\frac{\text{法人所得税収}}{\text{GDP}} = \frac{\text{法人所得税収}}{\text{法人所得}} \times \frac{\text{法人所得}}{\text{GDP}} \quad \text{である}$$

ところ、もし各国で $\frac{\text{法人所得}}{\text{GDP}}$ が同一水準であ

るならば（すなわち、法人の経済活動が国民経済に占めるウェイトが同程度であるならば）、

$$\frac{\text{法人所得税収}}{\text{GDP}} \text{ の相対的大きさは } \frac{\text{法人所得税収}}{\text{法人所得}}$$

の相対的大きさを代替できる指標といえるが、実際にはそのような保証はないからである⁽¹⁹⁾。

Ⅲ 税務統計上の課税所得に占める法人税等納税額の比率

Ⅱと同じくマクロ統計を用いて法人税負担を計測しようとする試みとして、各国の税務統計上の課税所得に占める法人税等の納税額の比率を求める手法がある。この方法で初めて国際比較を行ったのは、跡田ほか（2000）⁽²⁰⁾である。

具体的には、税務統計（国税庁長官官房企画課『税務統計から見た法人企業の実態—会社標本調査結果報告—』や総務省自治税務局『地方税に関する

参考係数資料』等）から法人税の算出税額⁽²¹⁾、法人住民税（法人税割）および事業税の税収額を取りだして合計し、それが課税所得に占める比率を「税額調整前実効税率」として算出する。分母に「前年度の事業税額」を加算しているのは、Iで述べたように、法人税の計算にあたって前年度の事業税額が損金算入されるからである。分子の算出税額等は、中小企業に対する軽減税率を適用して求められているため、Iで述べた実効税率による計測のデメリットの一部を解消することができる。

ただし、この段階では、試験研究費の税額控除等の優遇税制や、同族会社に対する留保金課税等の加算税の影響は加味されていない。税額調整前実効税率は、基本的税制度における負担率を見ようとするものである。そこで、企業が実際に負担する税額を計測するために、上式の分子に加算税による納税額を加えるとともに、税額控除額を減算したものが「税額調整後実効税率」である。

吉田（2008）⁽²²⁾は、以上のような跡田ほか（2000）の手法を用いて、日本、アメリカ、イギリスについての計測結果を最近年まで拡張している⁽²³⁾。吉田氏は税額調整後実効税率のことを単に「実効税率」と呼んでいるが、2004年時点の「実効税率」は、日本が43.56%であり、アメリカの36.03%、イギリスの28.10%よりも高い（図4）。その原因として、吉田氏は、地方税のみの「実効税率」を算出してアメリカと比

$$\text{税額調整前実効税率（日本）} = \frac{\text{法人税の算出税額} + \text{法人住民税額} + \text{事業税額}}{\text{課税所得} + \text{前年度の事業税額}}$$

$$\text{税額調整後実効税率（日本）} = \frac{\text{法人税の算出税額} + \text{法人住民税額} + \text{事業税額} + \text{加算税額} - \text{税額控除額}}{\text{課税所得} + \text{前年度の事業税額}}$$

(18) 経済社会の持続的発展のための企業税制改革に関する研究会「中間論点整理」2005.8, p.35. <<http://www.meti.go.jp/press/20050823001/3-zeisei-set.pdf>>; 同「中間論点整理 参考資料」2005.8, p.60. <<http://www.meti.go.jp/press/20050823001/4-zeisei-set.pdf>>

(19) 企業活力研究所 前掲注(11), pp.49-50.

(20) 跡田ほか 前掲注(11), pp.3-28.

(21) 留保金課税や各種の税額控除を適用した後の実際の納税額である「法人税額」とは異なる。

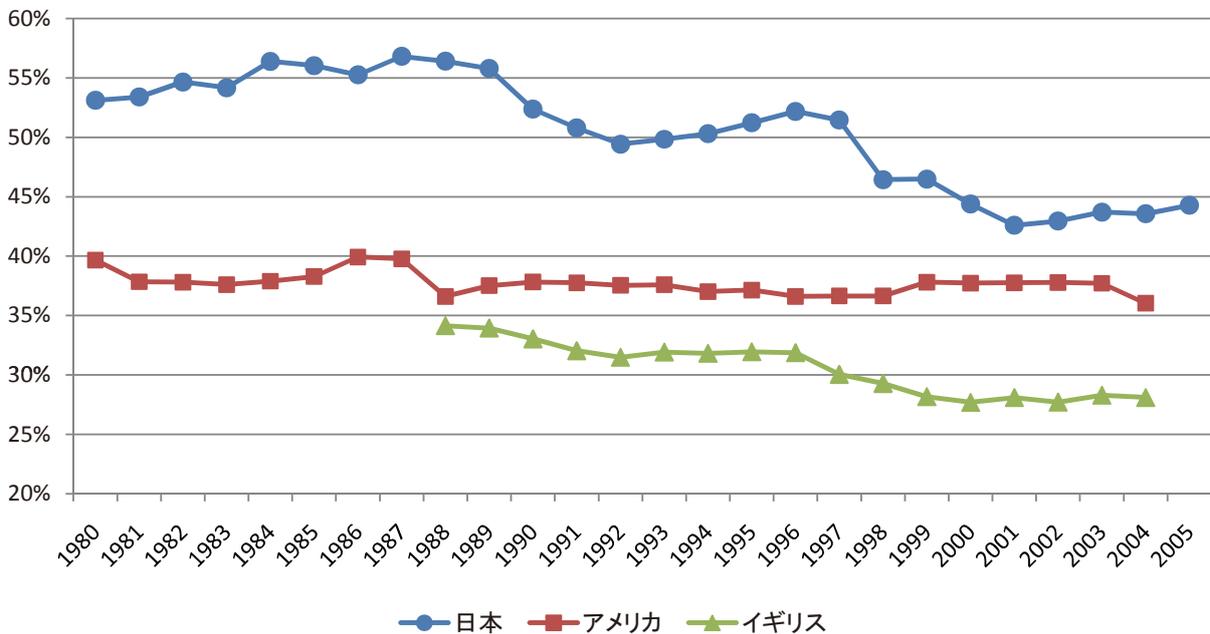
(22) 吉田有里「法人課税の実効税率による国際比較」『税務弘報』56巻9号, 2008.9, pp.105-114.

較することにより、日本における事業税と法人住民税の負担が重いことを挙げている。

この方法には、上記のように、軽減税率や税額控除等の影響を含めた負担率が計測できるというメリットがある一方、分母である課税所得を所与のものとしているため、国ごとの課税ベースの広狭は勘案されていない。また、法人所得課税のみの負担率を計測しており、法人の負担する資産課税や社会保険料の事業主負担が考慮されていないので、企業の公的負担全体を測るには十分でないとの批判もありうる。

なお、吉田氏は、「実効税率」を計測するにあたり、分子から、所得税額控除⁽²⁴⁾と外国税額控除⁽²⁵⁾を減算していない。その理由ははっきりとは書かれていないが、荒井(2008)⁽²⁶⁾が明確に指摘するように、利子・配当等にかかる源泉所得税や国外所得にかかる外国税も法人の税負担の一部と考えられるため、これらを控除すると、法人の負担を過少評価してしまうおそれがあるからだと考えられる。とはいえ、跡田ほか(2000)および荒井(2008)は、一応、外国税額控除後の税額による「国内税負担率」で

図4 吉田(2008)による日・米・英の法人税負担の推移



(出典) 吉田有里「法人課税の実効税率による国際比較」『税務弘報』56巻9号, 2008.9, pp.109-111. の表2～表4を筆者によりグラフ化。

23) このほか、同様の先行研究としては、荒井 前掲注(12), pp.34-38; 「3 企業の法人所得課税負担の現状 (国際比較)」内閣府『平成14年度 年次経済財政報告書 一改革なくして成長なしⅡ一』2002.11, pp.138-141. <<http://www5.cao.go.jp/j-j/wp/wp-je02/pdf/wp-je02-00202-02.pdf>>; 内閣府政策統括官(経済財政-景気判断・政策分析担当)「我が国企業の法人所得税負担の実態について」『政策効果分析レポート』No.13, 2002.8. <<http://www5.cao.go.jp/keizai3/seisakukoka.html>> 等がある。また、三好ゆう「わが国の法人税改革と税負担の動向」『立命館経済学』324号, 2006.11, pp.422-446; 同「わが国における産業別法人税負担の分析」『立命館経済学』328号, 2007.7, pp.278-302. は、1980～2004年までについて、企業規模別・主要産業別の法人税負担(国税の法人税のみ)を計測し、比較を行っている。

24) 法人が利子や配当等を受け取る際には所得税の源泉徴収が行われるため、二重課税を排除するため、当該源泉所得税額を納付すべき法人税額から控除するもの。

25) 日本やアメリカでは、内国法人が外国で得た国外源泉所得にも法人税が課されるが、海外支店等が現地国で法人税を支払っている場合、二重課税が生じてしまう。外国税額控除は、これを回避するため、国外源泉所得にかかる外国税を納付すべき法人税額から控除するもの。なお、日本の場合、平成21年度税制改正において、外国子会社からの受取配当に関しては国外所得免除方式が導入され、その95%が益金不算入となった。

26) 荒井 前掲注(12), pp.38-40.

も国際比較を行っている。荒井氏によれば、外国税額控除による国内税負担率の引下げ効果は日本よりもアメリカの方が大きく⁽²⁷⁾、その結果、両国の税率格差は、国内税負担率で見た方が税額調整後実効税率で見た場合よりも大きい。ただし、繰り返しになるが、国内税負担率は法人所得にかかる税負担率を過少評価するおそれがあり、外国税額控除の適用の程度に差がある国同士を比較すれば、税率格差を過大評価してしまうことに注意する必要がある。

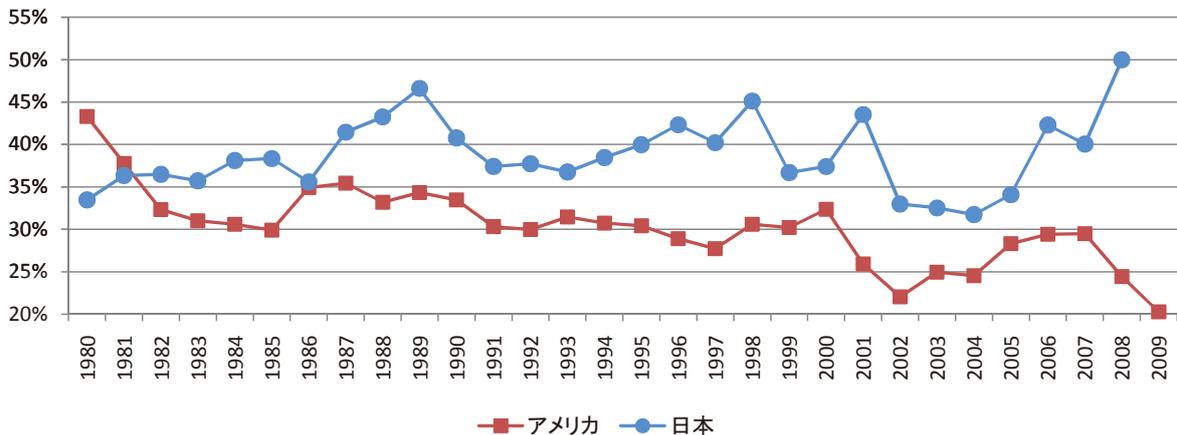
IV GDP 統計上の企業所得に占める法人税等の額の比率

上述のように、Ⅲの方法では、課税ベースの広狹が勘案されていない。そこで、経済産業省の「経済社会の持続的発展のための企業税制改革に関する研究会」の「報告書」⁽²⁸⁾（以下、「報告書」）では、分母にGDP統計上の企業所得を用いて日本とアメリカについて比較を行っている。具体的には、日本の場合、「国民経済計算⁽²⁹⁾」

を用いて、民間法人企業部門の「営業余剰（純）」に占める「所得・富等に課される経常税」の比率として求めたものであり、アメリカの場合、“National Income and Products Accounts Table”⁽³⁰⁾を用いて、「税引前企業収益」（Corporate profits with IVA and CCAdj: 企業収益（在庫品評価調整・資本減耗調整済））に占める「法人所得税」（Taxes on corporate income）の比率として求めたものである。「報告書」によれば、2004年時点で、日本の法人の税負担率が32.8%であるのに対してアメリカは23.3%であり、分母に課税所得を用いたⅢの場合よりも差が大きくなっている。図5は最近年まで計測を拡張したものであるが、これを見ると、日米の格差はさらに大きく開いている。

しかし、「報告書」の方法にも難点があり、それを鋭く指摘したのが前出の荒井（2008）⁽³¹⁾である。すなわち、「報告書」では、アメリカについては金融業の「利子・貸付料収支」を含む「税引前企業収益」を分母に用いる一方、日本については「利子・貸付料収支」を含まない「営業

図5 GDP 統計上の企業所得に占める法人税等の額の比率



（出典）「平成20年度国民経済計算（平成12年基準・93SNA）」内閣府・国民経済計算SNAホームページ〈<http://www.esri.cao.go.jp/jp/sna/h20-kaku/22annual-report-j.html>〉；“National Economic Accounts”アメリカ商務省経済分析局ホームページ〈<http://www.bea.gov/national/index.htm>〉から筆者作成。

(27) 跡田氏は、その理由を、企業の海外展開の進展の度合いによるものと考えている。

(28) 経済社会の持続的発展のための企業税制改革に関する研究会「報告書」2006.5, pp.23-24. 〈<http://www.meti.go.jp/report/downloadfiles/g60524a01j.pdf>〉

(29) 「平成20年度国民経済計算（平成12年基準・93SNA）」内閣府・国民経済計算SNAホームページ〈<http://www.esri.cao.go.jp/jp/sna/h20-kaku/22annual-report-j.html>〉

(30) “National Economic Accounts”アメリカ商務省経済分析局ホームページ〈<http://www.bea.gov/national/index.htm>〉

(31) 荒井 前掲注(12), pp.40-44.

余剰（純）」を用いており、比較に整合性を欠くというのである。荒井氏は、日本についても「利子・賃貸料収支」を含む形で計測を行い、その結果、1990年代以降、日本の負担率は大幅に低下し、近年は20%台前半で推移しているとの結論に達している。

以上のほか、分子に用いたGDP統計上の法人税等の額が外国税額控除後のものである点は、Ⅲと同様の指摘が当てはまる。また、これは「報告書」自身も認識していることであるが、GDP統計上の企業所得は黒字企業の所得と赤字企業の欠損とを通算した結果であるため、赤字企業の欠損額が多い国ほど分母が小さくなり、したがって負担率が高く算出されてしまうという難点もある⁽³²⁾。

V モデル企業に各国の法人税制を適用する手法

ミクロ的な観点から、個別企業に着目して法人税等負担を比較する手法がある。そのひとつがここで説明する手法であり、モデルとなる仮想の企業を設定した上で、それに各国の法人税

制を機械的に当てはめて納税額を算出するというものである。

たとえば、財務省の委託に基づいてKPMG税理士法人が行った試算（図6）⁽³³⁾がある。ここでは、自動車製造業、エレクトロニクス製造業、情報サービス業、金融（銀行）業の各業種について、日本の売上げ上位4～5社の2005年度財務諸表をベースとしてモデル企業の財務諸表を作成し、それに日本、アメリカ、イギリス、ドイツ、フランスの税制（国税および地方税）、社会保険料制度を一定の前提の下で適用して、各国における企業の負担額を計算している。そして、このようにして求めた負担額を、「税引前当期利益+社会保障負担」で割った比率を各国の法人負担として示している。これによれば、業種ごとにばらつきはあるものの、日本の企業負担はアメリカ、イギリスよりは高く、ドイツ、フランスよりは低いという傾向が見てとれる。

この手法に属するものとしては、経済産業省の委託に基づきKPMG税理士法人が行った調査⁽³⁴⁾も挙げることができる⁽³⁵⁾。選択された業種や国、モデル企業作成のベースとなる企業の範囲等は若干異なるものの、上記の財務省によ

(32) 経済社会の持続的発展のための企業税制改革に関する研究会 前掲注(28), p.24. もっとも、この点について「報告書」は、欠損法人の比率は日本、アメリカともに概ね7割前後であることから、比較条件に大差はないと考えられるとしている。

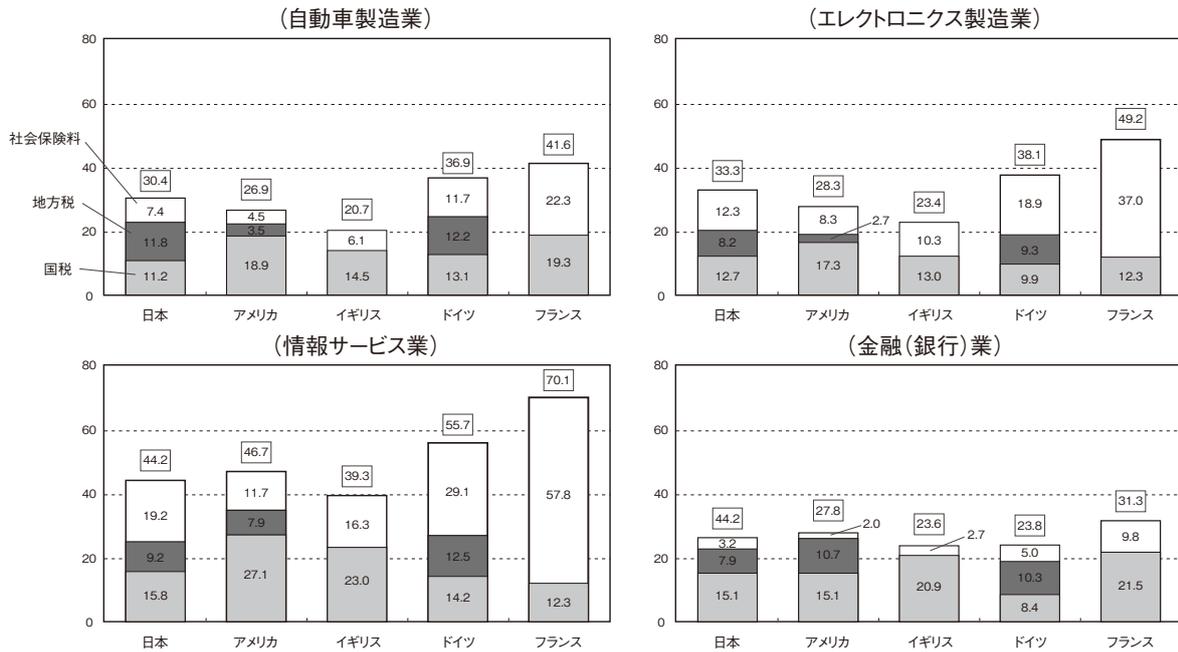
しかし、図5のとおり、2008年の時点では日本の負担率が大きく跳ね上がり、アメリカとの格差が大きく広がっている。これが、両国における赤字法人比率に変化が生じたからなのかどうかは、アメリカの赤字法人比率の統計が見当たらなかったため、確定的なことは分からないが、分母の企業所得が赤字法人の欠損によって侵食された影響を受けているのは確かであろう。というのも、2007年と2008年を比べた場合、日本の企業所得は約52兆円から37兆円に29%も低下しており、明らかに負担率の急上昇の一因となっているからである。欠損の増加の要因は、サブプライム・ローン問題に端を発する世界的な景気後退であると考えられ、もちろんアメリカにおいても企業所得は大幅に低下したが（約1.51兆ドルから1.26兆ドルに17%低下）、その程度は日本より小さく、また、分子の法人税等の額も大幅に減少した（約446億ドルから約308億ドルに31%低下）ため、アメリカにおいては、むしろ負担率は下がっている。

(33) 「参考資料5」『平成22年度税制改正大綱—納税者主権の確立に向けて—』2009.12.22. <<http://www.mof.go.jp/genan22/zei001.htm>>

(34) 『法人所得課税負担に関する国際比較調査 平成18年度総合調査研究 調査報告書』経済産業省経済産業政策局企業行動課, 2007.

(35) このほか、同様の先行研究としては、内閣府 前掲注(23); 内閣府政策統括官（経済財政—景気判断・政策分析担当）前掲注(23); 企業活力研究所（委託先：野村総合研究所）『企業の税負担の国際比較—日・米・英・独・仏における企業税制—』1994, pp.69-87. 等がある。内閣府政策統括官（経済財政—景気判断・政策分析担当）前掲注(23), pp.66-67. では、法人の所得に対する税に加えて、固定資産税を考慮した場合の国際比較も行っている。

図6 法人所得課税及び社会保険料の法人負担の国際比較に関する調査（平成18年3月）
（未定稿）



※ なお、アメリカの企業が負担する民間医療費は、自動車製造業15.4%、情報サービス業1.8%、エレクトロニクス製造業2.1%、金融業0.7%であると推計されている。

【調査手法について】

- 財務省の委託により KPMG 税理士法人が試算した。
- 上記グラフは、法人所得課税負担及び社会保障負担の〔税引前当期利益+社会保障負担〕（総売上から社会保障負担以外の費用を引いた額に等しい値）に対する比率を国際比較したもの。法人所得課税負担は、法人所得を課税標準とする諸税を対象としており、また、外国当局による課税は対象としていない。
- モデル企業の立地場所は、日本は東京、アメリカはカリフォルニア州及びテネシー州（自動車製造業）、カリフォルニア州及びニュージャージー州（エレクトロニクス製造業）、カリフォルニア州（情報サービス業）、カリフォルニア州及びニューヨーク市（金融業）、イギリスはロンドン、ドイツはデュッセルドルフ、フランスはパリと仮定した。
- 各業種における我が国の売上げ上位4～5社の2005年度財務諸表をベースとして、業種毎のモデル企業の財務諸表を作成。各国の税制（国税、地方税）、社会保険料制度を一定の前提の下で適用し、各国における企業の負担額を計算。
- 課税ベースの計算においては、恒久的な影響を与える永久差異項目（試験研究費等の税額控除、受取配当益金不算入、交際費・寄付金等の損金算入、外国税額控除、地方税額控除等）のみを試算に反映し、税負担の前払いまたは先送りともみなせる一時差異項目（貸倒引当金及び減価償却等）の影響は反映していない。
- 四捨五入の関係上、各項目の計数の和が合計値と一致しないことがある。
- * 前提条件の置き方によって負担は変わりうるため、試算結果についてはある程度の幅をもって解釈する必要がある。

（出典）「参考資料5」『平成22年度税制改正大綱—納税者主権の確立に向けて—』2009.12.22. <<http://www.mof.go.jp/genan22/zei001.htm>>

る委託調査と同様の方法によるものである。この調査によれば、国税・連邦税と地方税を合わせた税負担率は、いずれの業種においても、日本、アメリカ、ドイツが高く、イギリス、フランス、韓国が相対的に低い水準となっていると結論付けられている。また、研究開発税制や情報基盤強化税制等の政策税制がなければ、日本の法人所得課税の負担率は、すべての業種において最も高い水準にあると推測されるとしてい

る⁽³⁶⁾。この方法によれば、同一の企業が各国に進出した場合の税負担率の比較が可能である。特定の企業が海外展開するにあたって最も有利な道を判断するような場面では、有効な手法といえよう。その反面、モデル企業のベースがごく一部の大企業に限定されており、また、各国の税制を機械的に適用するに当たってかなり強い仮定を置かなければならない。そのため、前提条

件の置き方によっては結果が変わり得るため、計測結果についてはある程度の幅をもって解釈する必要がある⁽³⁷⁾。

VI 個別企業の財務データに基づく計測手法

Vと同じくミクロ的な観点から、個別企業の財務データに基づいて企業の公的負担率を計測しようという試みがある。この手法に属するものとして、経済産業省が税理士法人プライスウォーターハウスクーパース (PwC) に委託して行った調査⁽³⁸⁾が最近公表された。ここでは、PwCが企業の公的負担や納税コストを多面的に把握するために独自に開発した、国際的に標準化された調査手法である「総合的財政貢献」(Total Tax Contribution)⁽³⁹⁾という指標で国際比較を行っている。具体的には、各国の大企業⁽⁴⁰⁾を対象としてアンケート調査を実施し、固定資産税、印紙税、関税等も含む税負担と社会保険

料事業主負担の合計が、負担税目の総和を調整した税引前純損益に占める割合を「総合的な公的負担率」として求めている(ただし、赤字法人を除く)。また、税引前純損益に対する法人税等(法人税、法人事業税所得割、法人住民税など法人所得に課税される負担額の合計額)の割合として「法人税実負担率」、および、これに社会保険料事業主負担を加味したものとして「狭義の公的負担率」も計測している。

この方法によれば、日本の総合的な公的負担率は50.4%であり、経済産業省は、国際的に非常に高水準にあると結論付けている。そして、日本の負担率を押し上げる要因として、法人税実負担率が高いこと、国と地方に分けて見た場合に地方税の負担が大ききことを挙げている。⁽⁴¹⁾

以上のPwC調査はアンケートにより納税額等のデータを得て行ったものであるが、主要企業の財務諸表を集計して負担率を計測したものとして、日本経済新聞社による企業の会計上の税負担率調査⁽⁴²⁾が挙げられる。これは、日経

$$\text{総合的な公的負担率} = \frac{\text{企業が負担する税金の総額} + \text{社会保険料事業主負担}}{\text{税引前純損益} + \text{企業が負担する税金の総額} + \text{社会保険料事業主負担} - \text{法人税} - \text{住民税} - \text{事業税所得割}}$$

$$\text{法人税実負担率} = \frac{\text{法人税等}}{\text{税引前純損益}}$$

$$\text{狭義の公的負担率} = \frac{\text{法人税等} + \text{社会保険料事業主負担}}{\text{税引前純損益} + \text{社会保険料事業主負担}}$$

(36) なお、経済産業省は平成16年度にもKPMG税理士法人に調査を委託しており、こちらについてはホームページ上で報告書が公表されている(「法人所得課税負担に関する国際比較調査報告書」2005.4.28。〈<http://www.meti.go.jp/press/20050428007/050428tax.pdf>〉)。ここでは、研究開発促進税制およびIT投資促進税制による税負担軽減の寄与度が明確に示されており、これらの租税特別措置の効果で、自動車産業、鉄鋼業、情報サービス業において税負担率が大幅に低下し、先進各国と比べても遜色のない水準となっているとされている。もっとも、IT投資促進税制は平成21年度末をもって廃止された。

(37) 内閣府 前掲注(23), p.143.

(38) 『企業の公的負担に関する国際比較調査 平成21年度』経済産業省企業行動課, 2010.6.7。〈<http://www.meti.go.jp/press/20100607004/20100607004-2.pdf>〉

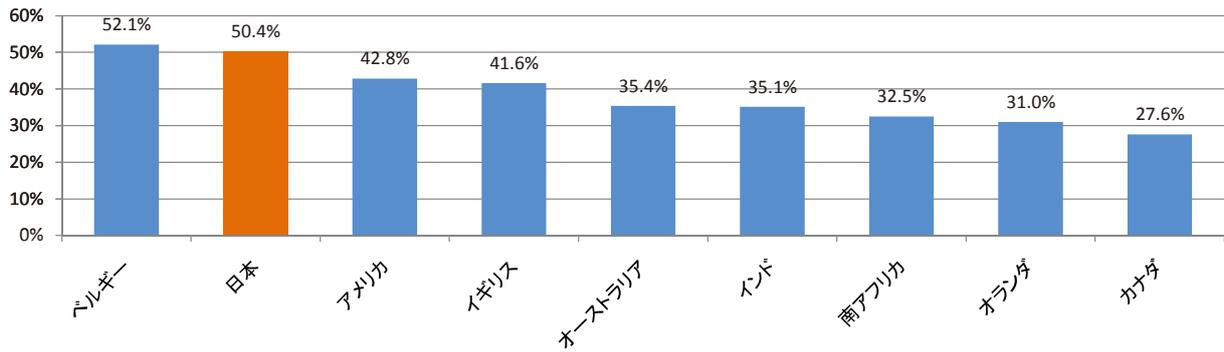
(39) 「Total Tax Contribution (総合的財政貢献) とは」税理士法人プライスウォーターハウスクーパース・ホームページ 〈<http://www.pwc.com/jp/ja/tax-global-report/total-tax-contribution/index.jhtml>〉

(40) 日本については、自動車、鉄鋼、電機・電子、情報サービス、商社・卸、小売、石油・ガス等の主要業種の代表企業3社程度以上(38企業グループ95社)を対象としている。

(41) 「企業の公的負担に関する国際比較調査の結果を公表—日本の高水準な公的負担の実態が浮き彫りに—」経済産業省ホームページ 〈<http://www.meti.go.jp/press/20100607004/20100607004-1.pdf>〉

(42) 「日本企業の税負担率 突出」『日本経済新聞』2010.5.29。なお、日本経済新聞社では毎年同様の調査を行っているが、対象企業は時々で異なっているようである(たとえば、「企業の税負担率、最高に」『日本経済新聞』2009.6.25; 「製造業の税負担率 最低」『日本経済新聞』2008.7.17)。

図7 総合的な公的負担率の国際比較



(注) 調査年は国ごとに異なる。カナダは2007年度、オランダは2006年12月期、南アフリカは2009年3月期、インドは2008年3月期、オーストラリアは2008年9月期、イギリスは2009年3月期、アメリカは2007年12月期、日本は2008年度と09年度を平準化したデータ、ベルギーは2006年12月期のデータを用いている。

(出典) 『企業の公的負担に関する国際比較調査 平成21年度』経済産業省企業行動課2010.6.7, p.35. <<http://www.meti.go.jp/press/20100607004/20100607004-2.pdf>>; PwC, *Total Tax Contribution: How much do large U.S. companies pay in taxes?*, 2009. <http://www.pwc.com/en_US/us/national-economic-statistics/assets/total_tax_contribution.pdf>; PwC, *Total Tax Contribution: PricewaterhouseCoopers LLP 2009 survey for The Hundred Group*, 2010. <http://pwc.co.uk/pdf/TTC_survey_2009.pdf>; PwC, *Total Tax Contribution 2008: Canada's tax regime: complexity and competitiveness in difficult times*, 2009.5. <<http://www.pwc.com/ca/en/tax/publications/tax-contribution-2009-05-07-en.pdf>>; PwC, *What Is Your Company's Total Tax Contribution?: 2008 survey results*, 2009. <<http://www.pwc.com.au/tax/assets/Tax-Contribution-08.pdf>>; PwC, *Paying Taxes 2010: The global picture*. <<http://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/pdf/paytax-2010.pdf>>; PwC, *Total Tax Contribution: PricewaterhouseCoopers and the Federation of Enterprises in Belgium 2007 Survey*. <http://www.pwc.com/en_BE/be/publications/total-tax-contribution-pwc-07.pdf>; PwC, a South African firm, *Total Tax Contribution 2009: What is the actual contribution of large companies to the fiscus?*, 2010.5. <<http://www.pwc.com/za/en/assets/pdf/Total-Tax-Contribution2009.pdf>> から筆者作成。

株価指数300の構成企業（銀行・証券・保険を除く）の連結決算をもとに、法人税、事業税、住民税などの企業の税負担を、税引前利益で割ることによって税負担率を求めたものであり、その結果は49.1%とされている。アメリカ、イギリスおよびドイツについても同様の方法で集計した結果が示されており（表1）、これによれば、日本の税負担率が最も高い。

また、経済産業省の「法人課税負担率実績」⁽⁴³⁾（図8）も、対象企業がやや異なることと、2006～2008会計年度分を平均している点で相違があるものの、上記の日本経済新聞社による調査と同様の手法に属するものと考えられる。ここでも、日本の法人税負担率は比較対象国の中で最も高くなっている。なお、経済産業省の「経済社会の持続的発展のための企業税制改革に関する研究会」は、社会保険料の事業主負担をも考慮に

表1 各国企業の会計上の税負担率

(09年度、%、指数構成企業の平均)

日経300	49.1
英FTSE100種	36.0
ドイツ株式指数	34.4
米S&P500種	29.9

(出典) 「日本企業の税負担率 突出」『日本経済新聞』2010.5.29.

入れて国際比較を行っており、日本企業の公的負担率は、アメリカ、イギリス、アジア各国より高く、ドイツとほぼ同水準であり、フランス、スウェーデンより低いとしている⁽⁴⁴⁾。

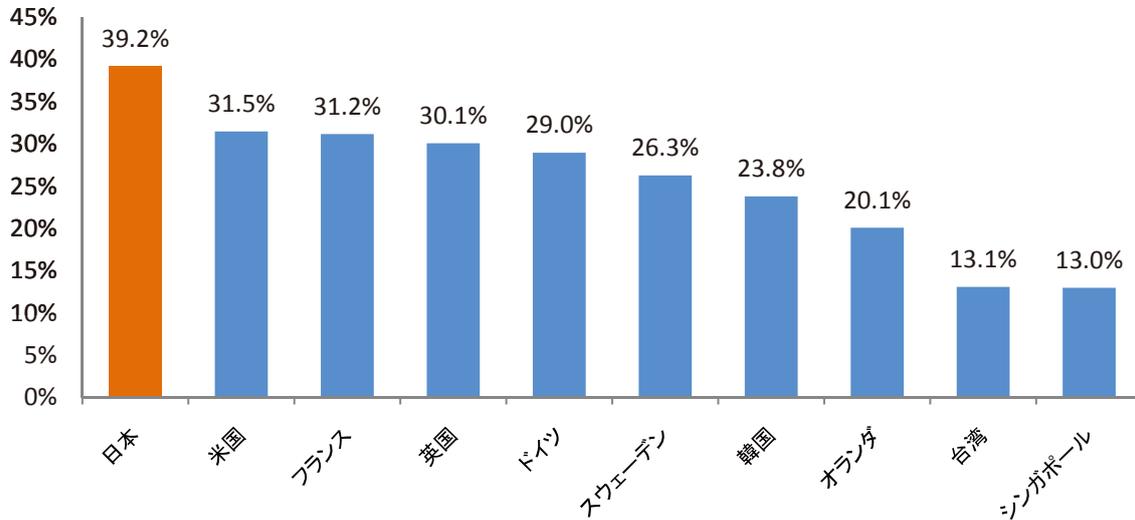
以上のように、個別企業の財務データに基づく企業負担の計測は多くあるが、これらに共通するメリットは、ミクロデータを利用することにより、赤字法人を除いた負担率を計測できることである。すなわち、マクロベースによるIVの税負担率と異なり、赤字法人の欠損額によっ

(43) 経済産業省 前掲注(17), p.31.

(44) 経済社会の持続的発展のための企業税制改革に関する研究会「研究会中間論点整理 参考資料集」2008.9, p.23. <<http://www.meti.go.jp/press/20080916010/20080916010-5.pdf>>

図8 法人課税負担率実績(※)
(2006～2008会計年度平均/連結ベース)

(※) 表面税率から政策減税等の調整を行った後の財務諸表ベースの数値。
法人課税負担率実績 = 法人税等(税効果会計適用後) / 税金等調整前当期利益



(注) 対象企業は、Nikkei225(日経平均)、スタンダード・アンド・プアーズ(S&P)社が株価指数として利用・公表しているS&P500(米)(本社が米国以外にある企業を除く。)、Europe350、S&P ASIA、PACIFIC100に採用されている企業のうち、財務データが取得可能な企業。(金融・保険業及び税金等調整前当期利益がマイナスの事業年度を除く。)

(出所) 実質税負担率については、Nikkei225、S&P社のCompustat(企業財務の開示情報を収録したデータベース)により集計。

(出典) 経済産業省「資料3(1)日本の産業を支える横断的施策について(第一部)」(産業構造審議会産業競争力部会(第5回)配布資料)2010.5.18, p.31. <<http://www.meti.go.jp/committee/materials2/data/g100518aj.html>>

て税引前利益が通算されてしまうことがない。その代わりに、すべての企業について負担率を計測するのは現実的ではないため、対象が大企業のみとなってしまう、金融業も含まれないという制約がある。⁽⁴⁵⁾

おわりに

以上のように、企業の法人税等負担の計測と国際比較は、これまで多くの手法が試みられてきた。その結果、どちらかといえば、日本の法人税率は諸外国と比べて高いとするものが多いように見受けられるが、そうではないと

する見方も根強い。いずれの手法にもメリット、デメリットがあり(巻末表も参照)、企業の公的負担を完全に正確に計測することは、個別企業ごとには可能でも⁽⁴⁶⁾、一国全体について行うことは困難である。このような現状に鑑みれば、どちらかの見方が正解であるということではなく、計測手法の違いによって結果は変わってくるものと捉えるべきである。少なくとも、実効税率だけをみて比較するのではなく、課税ベースの広狭や税額控除等の優遇措置をどうするかといったことも併せて検討しなければならない。

今後、法人税のあり方を議論するに当たって

(45) 林田吉恵「わが国の法人企業の税負担率について—日経財務データによる分析—」『関西学院経済学研究』33号, 2002, pp.244-247.

(46) 個々の企業ごとの法人税負担率を計測したものとして、たとえば、風間直樹ほか「税負担率ランキング200社「税」に勝つ企業 負ける企業」『週刊東洋経済』5964号, 2005.6.25, pp.80-86; 「企業負担率は正味割高 脚光浴びる「税務戦略」」『週刊東洋経済』5937号, 2005.2.5, pp.37-39; 「法人税率 実は高い! 法人税負担率」『日経ビジネス』1216号, 2003.11.10, pp.114-117. など。

は、日本企業の負担が諸外国と比べて高いのか否かということばかりを争っていたのでは、延々決着がつかないということにもなりかねない。国際比較における日本の位置づけをにらみつつも、最終的には、外資誘致や国内産業の空

洞化阻止のために税率を引き下げるのか、あるいは、厳しい財政事情に鑑みて税率を維持するのかといった、戦略的・政治的判断が求められているといえよう。

(かとう けいいち)

巻末表 企業の法人税等負担の計測手法のメリットとデメリット

	メリット	デメリット	国際比較における日本の位置づけ
I 実効税率	<ul style="list-style-type: none"> 基本的に法律上の税率のみを見ればよいので、比較的簡便に、多くの国について負担率を計測できる。 	<ul style="list-style-type: none"> 課税ベースの広狭が考慮されない。 研究開発促進などのための税額控除の影響が考慮されない。 上乗せ課税や軽減税率が考慮されない。 	<ul style="list-style-type: none"> 日本(40.69%)はアメリカ(40.75%)と並んで世界で最も高い水準にある。
II GDPに占める法人税収の比率	<ul style="list-style-type: none"> 国際機関の統計を利用することにより、比較的簡便に、多くの国について負担率を計測できる。 分子が実際の法人税収であるため、軽減税率や上乗せ課税、税額控除等の影響が考慮されているといえる。 社会保険料の事業主負担等も含めた企業の公的負担全体を計測できる。 	<ul style="list-style-type: none"> 「法人所得/GDP」が各国で一定である保証がないので、「法人税収/GDP」は「法人税収/法人所得」の代理指標とはなりえない。 	<ul style="list-style-type: none"> 法人所得課税のみの負担率で見れば、OECD加盟国中、日本は負担が重い順でかなり上位に位置する。 社会保険料事業主負担や法人の負担する不動産課税等も考慮すれば、日本は、イギリスとドイツよりは高く、イタリアとフランスよりは低い。アメリカについて企業の民間医療保険負担も考慮すれば、日本よりも負担率が高くなる。
III 税務統計上の課税所得に占める法人税納税額の比率	<ul style="list-style-type: none"> 軽減税率や上乗せ課税、税額控除等の影響を考慮することができる。 	<ul style="list-style-type: none"> 分母の課税所得を所与のものとしているため、各国における課税ベースの広狭が考慮されていない。 法人所得課税のみの負担率であり、社会保険料の事業主負担等が考慮されない。 	<ul style="list-style-type: none"> アメリカ、イギリスと比較した場合、日本の負担率は高い。
IV GDP統計上の企業所得に占める法人税等の額の比率	<ul style="list-style-type: none"> 分子が支払われた法人税等の額であるため、軽減税率や上乗せ課税、税額控除等の影響が反映されている。 各国における課税ベースの違いが考慮されている。 	<ul style="list-style-type: none"> 分子に用いた法人税等の額は外国税額控除後の値であり、法人の負担率を過少評価するおそれがある。 分母のGDP統計上の企業所得は、赤字法人の欠損金も通算されてしまっている。 法人所得課税のみの負担率であり、社会保険料の事業主負担等が考慮されない。 	<ul style="list-style-type: none"> アメリカと比較した場合、日本の方が高い。その差は、IIIでの比較よりも大きい。
V モデル企業に各国の法人税制を適用する手法	<ul style="list-style-type: none"> 同一の企業について、各国における税負担率の国際比較ができる。 	<ul style="list-style-type: none"> モデル企業のベースとしてごく一部の大企業の財務諸表のみを使っている。 各国の税制を機械的に適用するに当たり、上乗せ課税や軽減税率、税額控除の適用の有無などについてかなり強い仮定を置かなければならない。 	<ul style="list-style-type: none"> 日本の負担率は、アメリカ、イギリスよりは高く、ドイツ、フランスよりは低い(財務省の委託に基づくKPMG税理士法人調査の場合)。 日本、アメリカ、ドイツの負担率が高く、イギリス、フランス、韓国が低い(経済産業省の委託に基づく平成18年度KPMG税理士法人調査の場合)。
VI 個別企業の財務データに基づく計測手法	<ul style="list-style-type: none"> 赤字法人を除いた負担率を計測できる。 分子が実際の法人税収であるため、軽減税率や上乗せ課税、税額控除等の影響が考慮されているといえる。 	<ul style="list-style-type: none"> 対象企業が大企業など、一部の企業に絞られてしまう。 	<ul style="list-style-type: none"> 日本の負担率は、アメリカ、イギリス、ドイツ、フランス等の主要国と比べて高い。

(出典) 筆者作成。