

# 特別償却制度に関する考察

## — 既得権化と公平性・中立性の観点から —

立教大学経済学部 坂本ゼミナール

三浦弘之 新田真子 野村京佑 松村史朗 操田侑紀 保田一成  
 大塚知樹 奥田有梨亜 宗像亜美 小池惇介 小越里紗 根石大輔  
 森田洋輔 浜田智仁 細江栞勢 菊地花 袴田陽介 荒木遊  
 金川京平 須田美香 都鳥まりな 櫻澤奈那子 大木悠 山田修成

---

### 目 次

- I. 問題提起
- II. 特別償却制度の概要
  - 1. 現行規定の整理
  - 2. 特別償却の目的別分類
    - (1) 項目数ベース
    - (2) 特別償却額ベース
  - 3. 特別償却の効果
    - (1) 特別償却と誘導効果
    - (2) 設例にみる特別償却の効果
      - ① 特別償却率30%と即時償却の比較
      - ② 特別償却と税額控除
- III. 項目数ベースによる分析
  - 1. 項目数の推移
  - 2. 特別償却と既得権益
    - (1) 設置年数にみる特別償却
    - (2) 既得権化の問題と税制調査会の意向
  - 3. 年代項目数の推移
    - (1) バブル崩壊後の経済
      - 平成3(1991)～平成7(1995)年—

- (2) 景気低迷、不況の日本  
—平成8(1996)～平成12(2000)年—
  - (3) デフレからの脱却、景気回復の兆し  
—平成13(2001)～平成17(2005)年—
  - (4) 持続的な経済社会の活性化  
—平成18(2006)～平成22(2010)年—
  - (5) 未曾有の震災、日本再興戦略  
—平成23(2011)～平成27(2015)年—
4. 直近(平成23(2011)～平成28(2016)年)の目的別  
項目数
- IV. 特別償却額ベースによる分析
- 1. 特別償却による減収額の推移
  - 2. 平成23(2011)～平成26(2014)年の適用実態  
～租特透明化法を手掛かりに～
    - (1) 目的別分類
    - (2) 法人区分でみる減価償却
    - (3) 業種別でみる特別減価償却額の割合
- V. むすび
-

## 1. 問題提起

経済の長期にわたる低迷が続いてきた中で、経済を活性化させるための税制改革が昨今重要課題となっている。一方で、国税収入の減少による財政への影響が懸念されていることから、税制について種々の議論が展開されており、その中で租税特別措置法についても議論がなされている。

平成22（2010）年度税制改正において租税特別措置に関し、適用の実態を把握するための調査及びその結果の国会への報告等の措置を定めることにより、適用の状況の透明化を図り、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ことを目的とした「租税特別措置の適用状況の透明化等に関する法律」（以下、「租特透明化法」という。）が制定され、平成22（2010）年3月31日に公布された。この法律は租税特別措置に関し、上述したとおり適用の実態を把握するための調査及びその結果の国会への報告を義務づけており、調査がなされない場合や、調査結果をうけ、効果が薄い租税特別措置については、整理統合の対象となる。

折しも平成23（2011）年3月には租特透明化法に基づき、第183回国会にて租税特別措置の実態に関する報告書が初めて公表された。しかし、提出された租特透明化法の報告書の結果は完結的ではなく、十分な情報が提供されているとは言いがたい。なぜなら、その大部分が租税特別措置のデータの羅列に過ぎず、見直しを推進するために不可欠なデータに関する考察や分析が全く加えられていないからである。したがって、税務上どのような対応をとるべきかを考えるためにも個々の措置を同一の視点から比較し、報告書に関する考察や分析を迅速に行う必要が生じてくる。

租税特別措置の中でも特別償却は、従来の産業の保護や育成という目的にとどまることなく、償却の対象資産は社会・経済的背景に応じて変容

し、充実が図られている。ひいては、平成26（2014）年度税制改正において、産業競争力強化法で事業再建や起業促進のために特別償却が大幅拡充された。これに連携した租税特別措置として、民間投資活性化等のための税制改正大綱の中で事業再編促進税制や生産性向上設備投資促進税制などの投資促進税制が導入されたことから、その重要性や注目度が高いことが窺える。

他方、上記の措置を用いることによって生じる弊害や副作用、さらには運用体制の問題が指摘されている。まず、適用対象業種・地域・資産、計算方法、適用期間が限定的かつ時限立法的に適用されるものであるため企業間の租税負担の公平性・中立性に関する懸念が生じており、租税特別措置は削減・廃止すべきだという指摘<sup>1</sup>がかねてよりなされている。また、措置の多くは、個別政策目的に対応しており、内容が重複するような措置も多く、税制に対する納税者の理解が困難である。そのため、一般的に制度の複雑化といった問題点があるとの見解<sup>2</sup>が述べられている。なおかつ、経済活動への誘導政策という本来の役割が忘却され、ひとたび創設されると個々の納税者や企業及び業界が恩恵に浴するため既得権化される問題が俎上に載せられる<sup>3</sup>。この状況は税務上に限らず様々な論点を提起している。したがって税制支援措置の是非について慎重な検討をした上で例外的に認められるべきであり、政策効果が継続しているか否か、また常に時代に適合するものとすべく見直しを継続させる必要がある。

そこで本稿では、特別償却制度について、多面的に検討を加えていく。具体的には第Ⅱ章で分析していく上での現行規定の整理を行う。そして第Ⅲ章では特別償却の項目数及び構成項目の推移の背景と既得権化の内情をあらわにし、第Ⅳ章では特別償却額の推移や傾向を把握した上で通時分析を行う。これは既得権益の問題に付随して償却額が変動する理由を究明し、項目数との因果関係の有無を検討するためである。その上で、本稿においては平成期以降に絞り分析していきたい。奇しくもバブル経済の崩壊

直後であり、景気変動とわが国税制への影響及び変遷を考察することで今後の税制に関する検討を含んだ精緻な分析が可能になるためである。最後に第V章において論点整理や租税負担の公平の観点からみた特別償却制度への見解を述べる。

## II. 特別償却制度の概要

### 1. 現行規定の整理

特別償却とは、各種の政策的要請から設けられたもので、特定の減価償却資産について通常の減価償却とは別に認められる償却分のことである。取得価額の一定割合を償却する特別償却（以下、「初年度特別償却」という。）と普通償却を割増する特別償却（以下、「割増償却」という。）の二つがあり、租税特別措置法（以下、「措法」という。）及び東日本大震災の被災者等に係る国税関係法律の臨時特例に関する法律（以下、「震災特例法」という。）に規定されている。

特別償却制度とは初年度特別償却額又は割増償却額を損金の額に算入することが認められている優遇措置であり、投下資本の早期回収又は課税繰延による資金利用の面に顕著な効果をもたらす。ただし、初年度特別償却も割増償却もその時々を経済情勢によって適用を受けられる企業や業種、機械・設備の要件が変わるので、恒久措置ではない。もっとも、早期償却によって得られた資金は投資に投下するべく設けられており、事業規模の拡大が見込めるものという前提がある<sup>4</sup>。

そして、初年度特別償却及び割増償却の適用の対象となる法人は、サービス付き高齢者向け優良賃貸住宅の割増償却（措法47）以外は、すべて青色申告法人であることが要件である。償却不足の取扱いとしては、「その事業年度開始の日前1年以内に開始した各事業年度（連続して青色申告書を提出している場合に限る。）において生じた特別償却不足額は、その事

業年度の普通償却限度額に加算することができる。」(措法52の2)と定められている。また、特別償却準備金として積み立てたときは、その積み立てた金額は、当該事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入する(措法52の3②)。これによりある程度その償却時期を幅広くし、企業の利用度を高めるといふ企業財務の流動性に基づいての政策的配慮があるとされている<sup>5</sup>。

申告書への添付書類において、特別償却の適用に当たっては、確定申告書等に償却限度額の計算に関する明細書の添付が必要とされており(措法43②)、平成23(2011)年4月1日以降に終了する事業年度分の申告からは、租特透明化法に基づく適用額明細書の添付も必要となった(租特透明化法3①)。

法人の有する特別償却資産が当該事業年度において複数規定の適用を受けることができるものである場合には、当該特別償却資産については、これらの規定のうちいずれか一つの規定のみの適用とする(措法53)。

取用等の場合の圧縮記帳の特例、又は、特定の資産の買換えの場合の圧縮記帳の特例等の租税特別措置法上の圧縮記帳の特例の適用を受けた資産については、原則として特別償却は適用されない(措法64⑥、65⑦)。

また、平成28(2016)年度の特別償却の項目数は、初年度特別償却が21項目、割増償却が7項目の計28項目あり、それぞれ以下に記した。項目数において、最新のデータが平成28(2016)年のものであるため、平成28(2016)年のデータをみていく。

#### ○初年度特別償却

<1> エネルギー環境負荷低減推進設備等を取得した場合の特別償却(措法42の5)

取得価額の30%(中小企業者又は農業協同組合等には税額控除[7%]との選択適用)

<2> 中小企業者等が機械等を取得した場合の特別償却(措法42の6)

取得価額の100%（即時償却）（特定中小企業者等には税額控除  
[7%]との選択適用）

- < 3 > 国家戦略特別区域で機械等を取得した場合の特別償却（措法42の  
10）

取得価額の100%（建物等・構築物には25%）（建物等・構築物の  
場合、税額控除[8%]との選択適用、その他の場合は税額控除  
[15%]との選択適用）

- < 4 > 国際戦略総合特別区域で機械等を取得した場合の特別償却（措法  
42の11）

取得価額の40%（建物等・構築物には20%）（建物等・構築物の  
場合、税額控除[6%]その他の場合、税額控除[12%]との選  
択適用）

- < 5 > 地方活力向上地域で特定建物等を取得した場合の特別償却（措法  
42の11の2）

取得価額の15%（移転型計画である場合には25%）（税額控除  
[2%]との選択適用）

- < 6 > 特定中小企業者等が経営改善設備を取得した場合の特別償却（措  
法42の12の3）

取得価額の30%（税額控除[7%]との選択適用）

- < 7 > 生産性向上設備等を取得した場合の特別償却（措法42の12の5）

取得価額の50%（建物・建築物には25%）（税額控除[5%]と  
の選択適用）

- < 8 > 特定設備等の特別償却（措法43）

公害防止設備には取得価額の8%、近代化船には取得価額の16%  
（外航船舶又は環境負荷低減内航船舶には18%）

- < 9 > 耐震基準適合建物等の特別償却（措法43の2）

取得価額の25%（技術基準適合施設には20%）

- <10> 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（措法44）  
取得価額の12%（建物・付属設備には6%）
- <11> 共同利用施設の特別償却（措法44の3）  
取得価額の6%
- <12> 特定信頼性向上設備等の特別償却（措法44の5）  
取得価額の10%
- <13> 特定地域（(a) 過疎地域、(b) 産業高度化・事業革新促進地域、(c) 国際物流拠点産業集積地域、(d) 経済金融活性化特別地域、(e) 沖縄の離島地域、(f) 半島・離島振興対策実施地域及び奄美群島、(g) 振興山村）における工業用機械等の特別償却（措法45）  
特別償却：(a) には取得価額の10%（建設・付属設備には6%）、(b) には取得価額の34%（建設・付属設備には20%）、(c) (d) には取得価額の50%（建設・付属備品には25%）、(e) には取得価額の8%
- <14> 医療用機器の特別償却（措法45の2）  
取得価額の12%
- <15> 復興産業集積区域における機械等の特別償却（震災特例法17の2）  
機械・装置は50%、建物等・構築物は25%
- <16> 復興居住区域における被災者向け優良賃貸住宅の特別償却（震災特例法17の2）  
取得価格の25%
- <17> 企業立地促進区域における機械等の特別償却（震災特例法17の2の2）  
機械・装置は100%、建物等・構築物は25%



- <18> 避難解除区域における機械等の特別償却（震災特例法17の2の3）  
 機械・装置は100%、建物等・構築物は25%
- <19> 復興産業集積区域における開発研究用資産の特別償却（震災特例法17の5）  
 認定公共団体の指定を受けた法人は100%、その他の法人は50%
- <20> 被災代替資産等の特別償却（震災特例法18）  
 機械・装置は20%（中小企業者又は農業協同組合は24%）  
 建物・構築物は10%（中小法人又は農業協同組合は12%）  
 船舶・車両・運搬具は20%（中小法人又は農業協同組合は24%）
- <21> 再投資設備等の特別償却（震災特例法18の4）  
 取得価格の100%、又は再投資等準備金のうち益金に算入すべき金額に相当する金額のいずれか少ない金額

○割増償却

- <22> 特定地域（(a) 過疎地域、(b) 産業高度化・事業革新促進地域、(c) 国際物流拠点産業集積地域、(d) 経済金融活性化特別地域、(e) 沖縄の離島地域、(f) 半島・離島振興対策実施地域及び奄美群島、(g) 振興山村）における工業用機械等の割増償却（措法45）  
 5年間割増償却：(f) には普通償却制度の32%（建設・付属設備及び構築物には48%）、(g) には取得価額の24%建設・付属設備及び構築物には36%
- <23> 障害者を雇用する場合の機械等の割増償却（措法46）  
 取得価額の24%（工場用建築物・付属設備には32%）
- <24> 次世代育成支援対策に係る基準適合認定を受けた場合の次世代支援対策資産の割増償却（措法46の2）  
 建物及び建物附属設備：平成23年4月1日から平成30年3月31日

までの期間 取得価額の24%

平成27年4月1日から平成30年3月31日

までの期間 取得価額の15%

車両及び運搬具並びに器具及び備品：平成23年4月1日から平成30年3月31日までの期間

取得価額の18%

平成27年4月1日から平成30年3月31日までの期間

取得価額の12%

<25> サービス付き高齢者向け優良賃貸住宅の5年間割増償却（措法47）

取得価額の28%（耐用年数が35年以上である資産には40%）

<26> 特定都市再生建築物等の5年間の割増償却（措法47の2）

取得価額の50%

<27> 倉庫用建築物の5年間割増償却（措法48）

取得価額の10%

<28> 被災者向け優良賃貸住宅の割増償却（震災特例法18の2）

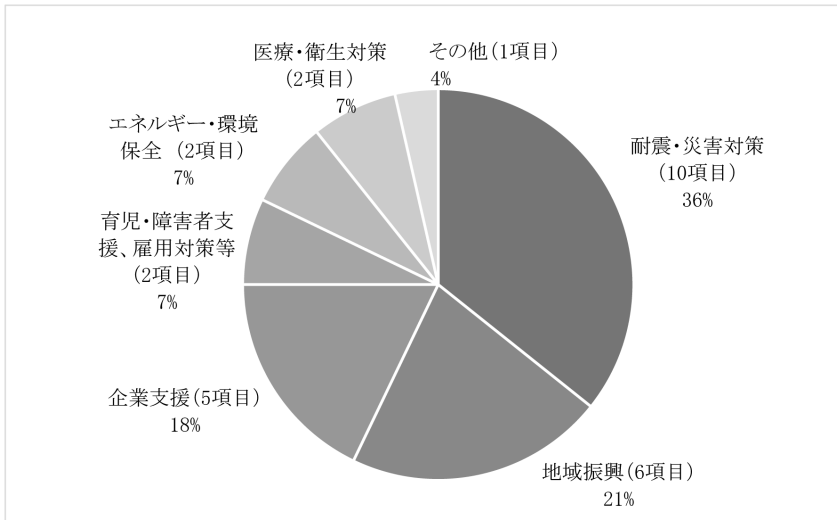
取得価額の50%

## 2. 特別償却の目的別分類

### （1）項目数ベース

これらの項目を目的別に分類すると、耐震・災害対策が<9><12><15><16><17><18><19><20><21><28>、地域振興が<3><4><5><13><22><26>、企業支援が<2><6><7><24><27>、育児・障害者支援、雇用対策等が<23><25>、エネルギー・環境保全が<1><8>、医療・衛生対策が<11><14>、その他が<10>と分類することができ、以下の図表1のようになる。

図表1 項目数の目的別分類（全28項目）



図表1より、耐震・災害対策の項目が10項目と最も多く、次いで、地域振興や企業支援の項目が多くなっていることがわかる。

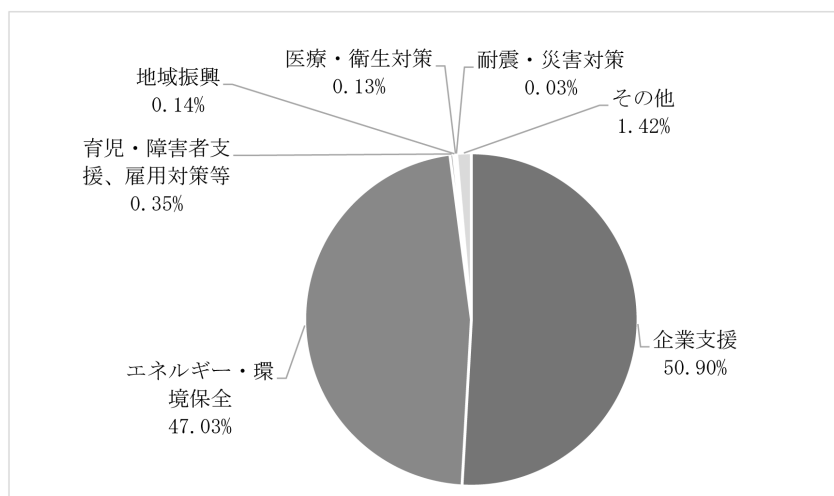
## （2）特別償却額ベース

続いて、特別償却額で分類する。金額における最新データが平成26（2014）年のものであるため、平成26（2014）年のデータを用いてみていくと図表2-1、図表2-2のようになる。

図表2-1 特別償却額の目的別分類

		(千円)	
耐震・災害対策	耐震基準適合建物等の特別償却	513,863	513,863
地域振興	特定地域における工業用機械等の特別償却	2,223,476	2,580,288
	国家戦略特別区域において機械等を取得した場合の特別償却	-	
	国際戦略総合特別区域において機械等を取得した場合の特別償却	270,900	
	沖縄の産業高度化・事業革新促進地域において工業用機械等を取得した場合の特別償却	85,912	
	沖縄の国際物流拠点産業集積地域において工業用機械等を取得した場合の特別償却	-	
	沖縄の経済金融活性化特別地区において工業用機械等を取得した場合の特別償却	-	
企業支援	沖縄の離島地域における旅館業用建物等の特別償却	-	919,741,338
	中小企業者等が機械等を取得した場合の特別償却	327,212,783	
	国内の設備投資額が増加した場合の機械等の特別償却	6,707,531	
	特定中小企業者等が経営改善設備を取得した場合の特別償却	5,830,599	
	生産性向上設備等を取得した場合の特別償却	573,068,024	
	集積区域における集積産業用資産の特別償却	2,827,274	
	支援事業所取引金額が増加した場合の三年以内取得資産の割増償却	100,799	
	特定再開発建築物等の割増償却	3,886,678	
	倉庫用建物等の割増償却	107,650	
特定信頼性向上設備等の特別償却	-		
育児・障害者支援、雇用対策等	障害者を雇用する場合の機械等の割増償却	1,419,540	6,318,189
	次世代育成支援対策に係る基準適合認定を受けた場合の建物等の割増償却	4,453,394	
	サービス付き高齢者向け賃貸住宅の割増償却	445,255	
エネルギー・環境保全	エネルギー環境負荷低減推進設備等を取得した場合の特別償却	849,894,708	849,914,262
	公害防止用設備の特別償却	19,554	
医療・衛生対策	医療用機械等の特別償却	2,405,167	2,405,167
その他	船舶の特別償却	25,557,783	25,575,764
	共同利用施設の特別償却	-	
	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	14,231	
	特定農産加工品生産設備等の特別償却	3,750	

図表2-2 特別償却額の目的別分類



出所：『租税特別措置の適用実態調査に関する報告書』（財務省、2016）をもとに作成。

図表2より、企業支援とエネルギー・環境保全の占める割合が90%以上と大きく、図表1と比較すると、項目数と特別償却額とは関係がないと考えられる。しかし、震災特例法の最新データは平成25（2013）年であるため、図表2には震災特例法による耐震・災害対策の特別償却額は加味されていない。そのため図表3で震災特例法の金額を示し、再分析していく。

図表3 震災特例法にみる金額別分類

		(千円)
耐震・災害対策	復興産業集積区域等において機械等を取得した場合の特別償却(復興産業集積区域)	1,128,000
	復興産業集積区域等において機械等を取得した場合の特別償却(復興移住区域)	-
	企業立地促進区域において機械等を使用した場合の特別償却	-
	避難解除区域等において機械等を取得した場合の特別償却	283,000
	復興産業集積区域における開発研究用資産の特別償却等	21,000
	被災代替資産等の特別償却	50,000
	被災者向け優良賃貸住宅の割増償却	-
	再投資設備等の特別償却	-
		1,482,000

出所：『会計検査院第30条の2の規定に基づく報告書 租税特別措置（法人税関連適用状況等について）』（会計検査院、2015）をもとに作成。

図表3からわかるように、震災特例法の総額はおよそ15億円となっており図表2と照らし合わせた場合でも特別償却額の全体の0.1%に過ぎない。このため、上述したとおり項目数と特別償却額には関係がないことがわかる。

図表1から平成26（2014）年では項目数は28項目と多く、目的別にみても多岐にわたる。また、条件さえ満たせば誰でも適用できるため<sup>6</sup>、課税庁、納税者双方にとって手続き上のコストが少なく、使い勝手がよい<sup>7</sup>。この二つの点から、震災特例法を始めとしてその時々政策目的を達するための政策手段として利便性が高いことがわかる。

その反面、様々な政策目的に対し多くの人々が利用することができるよう、現行の特別償却制度は種類と型が多く、極めて複雑な傾向にあるという面もある<sup>8</sup>。特別償却制度の適用を受けるための判定要件や手続きは、

特に中小企業者にとって煩雑なものであり、手続きが複雑なことが特別償却制度のデメリットでもある<sup>9</sup>。

### 3. 特別償却の効果

#### (1) 特別償却と誘導効果

前項までは現行規定における項目数や目的に分類し特別償却制度のメリット・デメリットについて触れてきた。そこで、メリット・デメリットを踏まえた上で現行規定における特別償却制度の特徴について分析していきたい。

特別償却は経済活動を活性化させるという目的があり、その主な特徴は誘導効果にあると考えられ、行政の立場からは政策手段としての利便性が高い。また、企業に対して経済的誘因を促しその時々政策課題を達成する政策的措置の一つとして活用されている。そこで、政府は特別償却と税額控除の選択適用を認める項目を増やし、償却率を高く設定することなどにより誘導効果をあげようとする。実際に条文を追っていくと、平成28(2016)年の初年度特別償却において税額控除との選択適用が認められているのは以下のとおりである。

- <1>エネルギー環境負荷低減促進設備等を取得した場合の特別償却（措法42の5）
- <2>中小企業者等が機械等を取得した場合の特別償却（措法42の6）
- <3>国家戦略特別区域で機械等を取得した場合の特別償却（措法42の10）
- <4>国際戦略総合特別区域において機械等を取得した場合の特別償却（措法42の11）
- <5>地方活力向上地域において特定建物等を取得した場合の特別償却（措法42の12）

- <6>特定中小企業者等が経営改善設備を取得した場合の特別償却（措法42の12③）
- <7>生産性向上設備等を取得した場合の特別償却（措法42の12⑤）
- <15>復興産業集積区域等において機械等を取得した場合の特別償却（震災特例法17の2）
- <16>復興居住区域等において機械等を取得した場合の特別償却（震災特例法17の2）
- <17>企業立地促進区域において機械等を取得した場合の特別償却（震災特例法17の2②）
- <18>避難解除区域等において機械等を取得した場合の特別償却（震災特例法17の2の③）

以上の11項目は特別償却に税額控除との選択適用を認めることにより、特別償却制度の誘導効果としての機能の高まりを期待するものであったが、措法及び震災特例法の条文上では11項目のうち全ての項目が導入初年度から税額控除との選択適用を認めており、控除率の変化も全くみられなかった。そして以上の11項目の導入年度とそれぞれの償却率と控除率を示したものが図表4である。

図表4 特別償却と税額控除の選択適用の導入年度と償却率、控除率

	項目名	導入年度	特別償却償却率	税額控除率
<1>	エネルギー環境負荷低減推進設備等取得した場合の特別償却(措法42の6)	2011	30%	7%
<2>	中小企業者等が機械等取得した場合の特別償却(措法42の6)	1998	100%	7%
<3>	国家戦略特別区域で機械等取得した場合の特別償却(措法42の10)	2014	100%	15%
<4>	国際戦略総合特別区域で機械等取得した場合の特別償却(措法42の11)	2011	40%	12%
<5>	地方活力向上地域で特定建物等取得した場合の特別償却(措法42の12)	2015	15%	2%
<6>	特定中小企業者等が経営改善設備を取得した場合の特別償却(措法42の12の3)	2013	30%	7%
<7>	生産性向上設備等取得した場合の特別償却(措法42の12の5)	2014	50%	5%
<15>	復興産業区域における機械等の特別償却(震災特例法17の2)	2012	50%→100%	15%
<16>	復興居住区域における被災者向け優良賃貸住宅の特別償却(震災特例法17の2)	2012	25%	15%
<17>	企業立地促進区域における機械等の特別償却(震災特例法17の2の2)	2013	100%	15%
<18>	避難解除区域における機械等の特別償却(震災特例法17の2の3)	2012	100%	15%

これに対し、償却率の変化をみてみると、平成28（2016）年において償却率が100%の項目は先にあげた11項目のうち、＜2＞＜3＞＜15＞＜17＞＜18＞の5項目に、以下の2項目を加えたものである。

＜19＞復興産業集積区域における機械等の特別償却（震災特例法17の5）  
＜21＞再投資設備等の特別償却（震災特例法18の4）

以上の計7項目の中で償却率に変化がみられたのは、＜17＞であり、平成25（2013）年における償却率が取得価額の50%であった。しかし、平成26（2014）年は即時償却に変更されていることがわかった。

特別償却と税額控除の選択適用と、償却率の上昇を比較すると、大半の項目が過去5年以内に導入されており、東日本大震災や日本再興戦略に影響を受け、各項目の積極的な導入により、誘導効果の高まりを期待されていることがわかる。二つの誘導措置は異なる性質を持ち、関連性は無いように見えるが、特別償却と税額控除の選択適用と償却率の上昇という措置の両方を導入している項目が6項目みられ、二つのうち企業にとってより効果的な措置を選択できるという点において誘導効果を高めているといえる。こうした制度の導入が企業の税額控除を選択した場合や初年度の税負担の軽減、さらには税負担の繰り延べにつながり設備投資促進に寄与される。

そこで、償却率の増加、または税額控除の選択適用を認めることにより企業にとってどのような効果が得られるのか設例を用いてみていきたい。

## （2）設例にみる特別償却の効果

### ①特別償却率30%と即時償却の比較

本項では、企業等が実際に特別償却を活用する場合、どのような効果が生じるのかを以下の設例を用いて考察していく。この説例では、普通償却



と特別償却における費用配分のパターンから、「普通償却と特別償却の償却差額」、「税負担軽減額」、「無利子借入相当額」、「利子相当額の便益」<sup>10</sup>を利益処分方式<sup>11</sup>により求め、図表6-1 償却率が30%のケースと図表6-2 即時償却のケースを比較する。

【設例】

取得原価：50,000,000円（残存価額1円）

対象資産の減価償却を考慮しない場合の所得金額：60,000,000円

法定耐用年数10年

定率法 償却率20%

法人基本税率（2016）：23.4%

利子率（政策金融公庫）：2%

保証率：6.552%<sup>12</sup>

改定償却率：25%

図表6-1 特別償却率30%の場合

年度	通常の減価償却			特別償却		償却方法の対比							特別償却時の法		普通償却時の法	
	普通償却額	未償却残高	普通償却額	特別償却額	合計	償却差額	税負担軽減額	無利子借入相当額	利子率2%	利子率5%	利子率7%	利子率10%	人税額	人税額		
0		50,000,000				50,000,000										
1	10,000,000	40,000,000	10,000,000	15,000,000	25,000,000	15,000,000	3,510,000	3,510,000	70,200	175,500	245,700	351,000	8,190,000	8,190,000	11,700,000	
2	8,000,000	32,000,000	8,000,000	▲2,142,857	5,857,143	19,142,857	▲501,429	3,008,571	61,575	159,204	227,799	335,957	12,669,429	12,669,429	12,168,000	
3	6,400,000	25,600,000	6,400,000	▲2,142,857	4,257,143	14,885,714	▲501,429	2,507,143	52,778	142,092	208,645	319,410	13,043,829	13,043,829	12,942,400	
4	5,120,000	20,480,000	5,120,000	▲2,142,857	2,977,143	11,908,571	▲501,429	2,005,714	43,805	124,125	188,150	301,208	13,343,349	13,343,349	12,841,920	
5	4,096,000	16,384,000	4,096,000	▲2,142,857	1,953,143	9,855,428	▲501,429	1,504,286	34,653	105,260	166,221	281,186	13,582,965	13,582,965	13,081,536	
6	3,276,800	13,107,200	3,276,800	▲2,142,857	1,133,943	8,821,485	▲501,429	1,002,857	25,317	50,143	142,756	259,162	13,774,657	13,774,657	13,273,229	
7	3,276,800	9,830,400	3,276,800	▲2,142,857	1,133,943	7,687,542	▲501,429	501,429	15,795	62,888	117,649	234,935	13,774,657	13,774,657	13,273,229	
8	3,276,800	6,553,600	3,276,800	▲2,142,857	1,133,943	6,553,599	▲501,429	0	0	0	0	0	13,774,657	13,774,657	13,273,229	
9	3,276,800	3,276,800	3,276,800	▲2,142,857	1,133,943	3,276,800	▲501,429	0	0	0	0	0	13,273,229	13,273,229	13,273,229	
10	3,276,799	1	3,276,799	0	3,276,799	1	0	0	0	0	0	0	13,273,229	13,273,229	13,273,229	
計	49,999,999	0	49,999,999	0	49,999,999	0	0	0	304,125	819,212	1,296,920	2,082,858	128,700,000	128,700,000	128,700,000	

※ 利率率2%の場合の利子相当額の便益

初年度利子相当額の便益70,200 = 無利子借入相当額3,510,000 × 利率率0.02

2年目利子相当額の便益61,575 = (無利子借入相当額3,008,571 + 前年度の利子相当額の便益70,200) × 利率率0.02

図表 6-2 特別償却率100%の場合

年度	通常の減価償却			特別償却		償却差額	負債担保額	無利子借入相当額	償却方法の対比						特別償却時の法普通償却時の法	
	普通償却額	未償却残高	特別償却額	合計	未償却残高				利子相当額の便益		利子率5%	利子率7%	利子率10%	人権額	人権額	
									利子率5%	利子率7%						
0		5000000				5000000										
1	10,000,000	40,000,000	10,000,000	40,000,000	50,000,000	0	9,360,000	9,360,000	187,200	468,000	655,200	936,000	2,340,000	11,700,000		
2	8,000,000	32,000,000	8,000,000	▲5,714,286	2,285,714	▲2,285,714	▲1,337,143	8,022,857	164,201	424,543	607,464	895,886	13,505,143	12,168,000		
3	6,400,000	25,600,000	6,400,000	▲5,714,286	685,714	▲2,971,428	▲1,337,143	6,885,714	140,742	378,913	556,386	851,760	13,878,543	12,542,400		
4	5,120,000	20,480,000	5,120,000	▲5,714,286	▲594,286	▲2,377,142	▲1,337,143	5,348,571	116,814	331,001	501,734	803,222	14,179,063	12,841,920		
5	4,096,000	16,384,000	4,096,000	▲5,714,286	▲1,618,286	▲758,856	▲1,337,143	4,011,428	92,408	280,694	443,255	749,830	14,416,679	13,081,536		
6	3,276,800	13,107,200	3,276,800	▲5,714,286	▲2,437,486	1,678,630	▲1,337,143	2,674,285	67,513	227,872	380,683	483,769	14,610,372	13,273,229		
7	3,276,800	9,830,400	3,276,800	▲5,714,286	▲2,437,486	4,116,116	▲1,337,143	1,337,143	42,120	172,408	313,731	424,033	14,610,372	13,273,229		
8	3,276,800	6,553,600	3,276,800	▲5,714,284	▲2,437,484	6,553,600	▲1,337,142	0	0	0	0	0	14,610,371	13,273,229		
9	3,276,800	3,276,800	3,276,800	0	3,276,800	3,276,800	0	0	0	0	0	0	13,273,229	13,273,229		
10	3,276,799	1	3,276,799	0	3,276,799	1	0	0	0	0	0	0	13,273,229	13,273,229		
計	49,999,999	0	49,999,999	0	49,999,999	0	0	0	810,999	2,283,431	3,458,452	5,144,498	128,700,000	128,700,000		

※ 利子率 2% の場合の利子相当額の便益

初年度利子相当額の便益 187,200 = 無利子借入相当額 9,360,000 × 利子率 0.02

2 年目利子相当額の便益 164,201 = (無利子借入相当額 8,022,857 + 前年度の利子相当額の便益 187,200) × 利子率 0.02

以上の図表6-1・6-2を用いて、特別償却の場合と普通償却の場合における初年度法人税額を比較してみる。それぞれの法人税額の初年度の値をみると、特別償却率30%では8,190,000円、特別償却率100%では2,340,000円であるのに対し、普通償却では11,700,000円であることが確認できる。双方の特別償却率ともに普通償却の場合より、初年度の法人税額が減少している。しかし、10年合計での法人税額をみるといずれの場合も128,700,000円と等しくなっている。これらは、特別償却が費用の前倒しによる課税の繰延措置であることを示している。

また、特別償却率が図表6-1の30%の場合と図表6-2の100%の場合における10年合計の利子相当額の便益を比較すると、利子率2%の場合、特別償却率30%の際は304,125円であり、即時償却の際は810,999円となる。つまり、特別償却率は高い方が利子相当額の便益が大きくなり企業にとっては誘導効果が高くなるということがわかる<sup>13</sup>。それに加え、利子率が上昇すると100%の場合と30%いずれにおいても利子相当額の便益が増加しているのが確認できる。

## ②特別償却と税額控除

次に、税額控除との比較をしていきたい。税額控除、特別償却どちらかを選択することによって、企業はどれほど効果が得られるのかを先程の設例を使って考察していく。なお、ここでは税額控除率が3%と7%の場合をみていく。以下の図表7-1・7-2は、税額控除率が3%と7%における税額控除前の法人税額と税額控除後の法人税額を比較したものである。

図表7-1 税額控除率3%

年数	普通償却	普通償却後の所得金	税額控除前の法人税額	税額控除額	税額控除後の法人税額
1	10,000,000	50,000,000	11,700,000	1,500,000	10,200,000
2	8,000,000	52,000,000	12,168,000		12,168,000
3	6,400,000	53,600,000	12,542,400		12,542,400
4	5,120,000	54,880,000	12,841,920		12,841,920
5	4,096,000	55,904,000	13,081,536		13,081,536
6	3,276,800	56,723,200	13,273,229		13,273,229
7	3,276,800	56,723,200	13,273,229		13,273,229
8	3,276,800	56,723,200	13,273,229		13,273,229
9	3,276,800	56,723,200	13,273,229		13,273,229
10	3,276,800	56,723,200	13,273,229		13,273,229
合計	50,000,000		128,700,000	1,500,000	127,200,000

図表7-2 税額控除率7%

年数	普通償却	普通償却後の所得金	税額控除前の法人税額	税額控除額	税額控除後の法人税額
1	10,000,000	50,000,000	11,700,000	3,500,000	8,200,000
2	8,000,000	52,000,000	12,168,000		12,168,000
3	6,400,000	53,600,000	12,542,400		12,542,400
4	5,120,000	54,880,000	12,841,920		12,841,920
5	4,096,000	55,904,000	13,081,536		13,081,536
6	3,276,800	56,723,200	13,273,229		13,273,229
7	3,276,800	56,723,200	13,273,229		13,273,229
8	3,276,800	56,723,200	13,273,229		13,273,229
9	3,276,800	56,723,200	13,273,229		13,273,229
10	3,276,800	56,723,200	13,273,229		13,273,229
合計	50,000,000		128,700,000	3,500,000	125,200,000

特別償却率において即時償却の方が有利であるため、図表6-2 特別償却100%と図表7-1 税額控除3%を比較していく。初年度の法人税額では、特別償却の場合は2,340,000円であるのに対し、税額控除の場合は10,200,000円となり、圧倒的に特別償却の方が有利であることがわかる。一方で、10年合計の法人税額を比較すると、特別償却が128,700,000円、税額控除は127,200,000円となり、税額控除の場合の方が法人税額は少ないと

いう初年度の法人税額だけではみられなかった異なる結果が生じる。一般的にも、短期的にみると特別償却、長期的にみると税額控除がそれぞれ有利であるといわれている<sup>14</sup>。

よって、税額の負担という観点からは特別償却よりも税額控除の方が有利であると確認できる。しかし、企業の負担という観点から考えてみると一概にそうとは言いがたい。特別償却は10年合計の法人税額は変わらないが無利子借入と同等の効果があるため、図表6-1・6-2の特別償却の効果の図表でふれた10年合計の利子相当額の便益の分だけ企業にとって負担が軽くなったと考えることができる。そこで、図表7-1・7-2の税額控除額と比較すると長期的にみても特別償却の方が有利なケースが出てくる。したがって、特別償却と税額控除を比較する際に企業の負担感という観点を念頭に置いた上で、税額控除では発生しえない利子相当額の便益と利子率を加味すると、あながち税額控除のほうが負担が小さいとはいえない。

このことから、以下のことが考察できる。特別償却制度の目的は特定の産業を活性化させるために誘導措置として制定されている。しかし、これまでの設例をみると特別償却及び税額控除の効果は利子率、償却率、税額控除率などによって様々な差異が出てくる。また、税額控除は欠損金が出た場合に繰越が認められていないが特別償却は繰越が認められているため（措法52の2）、会社の経営状況などにも左右される。そのため、政府は特別償却制度を制定するに当たって、現在及び将来の景気動向を踏まえて制定していかなければならない。そのためには普段から制度の見直しや効果の分析などを行い、逐一整理・検討を行う必要がある。

そこで、第Ⅲ章以降はそれらの整理・検討が行われているかを考察するために、過去に遡り時代背景や経済状況を加味して項目数と金額に分けて分析していく。

### Ⅲ. 項目数ベースによる分析

前述したように、第Ⅱ章では特別償却に係る現行規定の整理を行ってきた。また、第Ⅰ章でも述べたように、特別償却制度はその政策効果が継続しているか否か、また常に時代に適合しているか見直しを継続させる必要がある。そのため第Ⅲ章では平成元年から平成28（2016）年の間において施行されてきた特別償却を、初年度特別償却、割増償却の項目数及び構成項目の推移の通時分析を行い、多面的な検討を加えていく。

第1項では、初年度特別償却と割増償却それぞれの項目数の推移を分析し、第2項では特別償却制度の継続年数を分析する。また、第3項は平成元年から平成28（2016）年の範囲を5年ごとに分類し、年代別の分析をし、第4項では租特透明化法が施行された平成23年（2011）年以降に焦点を当てて分析を行っていく。これらの分析をしていくことで、当時の背景を考察するとともに、現行規定が整理統合されているか否か、特別償却制度における既得権化の問題が実際に存在するのか否かを検討し、また特定の政策を達成するために施行されていた項目及びその推移を分析していく。

#### 1. 項目数の推移

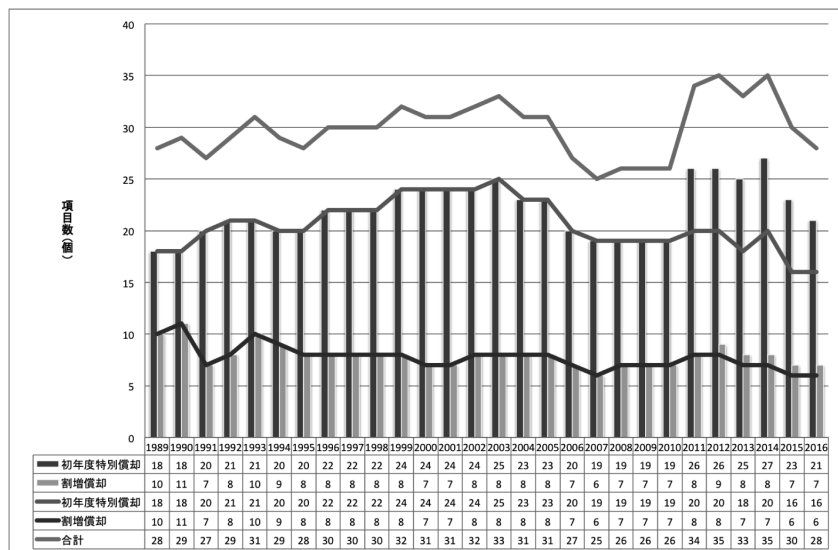
図表8は、平成元年から平成28（2016）年までの初年度特別償却と割増償却の項目数を表したものであり、折れ線グラフは初年度特別償却と割増償却から震災特例法をそれぞれから除いたものである。

初年度特別償却の数は平成期に入って以降増大し、平成20（2008）年に19項目と一時的に減少しているが平成23（2011）年以降は再び項目数は増えている。割増償却に関しては平成2（1990）年に11項目となりそれ以降は6～10の間で推移し現在は7項目となっている。

年代別の総数としてみていくと、東日本大震災により震災特例法が適用

され平成23（2011）年に34項目と増大し、平成24（2012）年と平成26（2014）年には35項目と過去最高となっている。現在では28項目となり、平成元年の頃の項目数に戻りつつあるが、震災特例法を除くと現在の項目数は21項目と減少している。つまり長期的に見ると特別償却制度は整理統合が進められていることがいえる。また初年度特別償却が特別償却制度の大半を占め、それらを中心に展開されていることも確認できる。

図表8 項目数の推移



出所：『図解法人税』（1991～2016）、平成元年、平成2（1990）年は租税特別措置法条文をもとに作成。

## 2. 特別償却と既得権益

### （1）設置年数にみる特別償却

前項では各年度における初年度特別償却及び割増償却における項目数の推移、増減についての考察を行い、現状として項目の整理統合が進められ



ていると結論づけた。そのため本項では、どのように項目が推移していったのか具体的に各項目の継続年数を分析し、既得権化の問題について実証していく。

平成3（1991）年から平成27（2015）年までの初年度特別償却及び割増償却の項目と設置年数をまとめたものが以下の図表9である。初年度特別償却は60項目、割増償却は15項目となっている。このデータを用いて、これらの項目の継続性を検討していく。

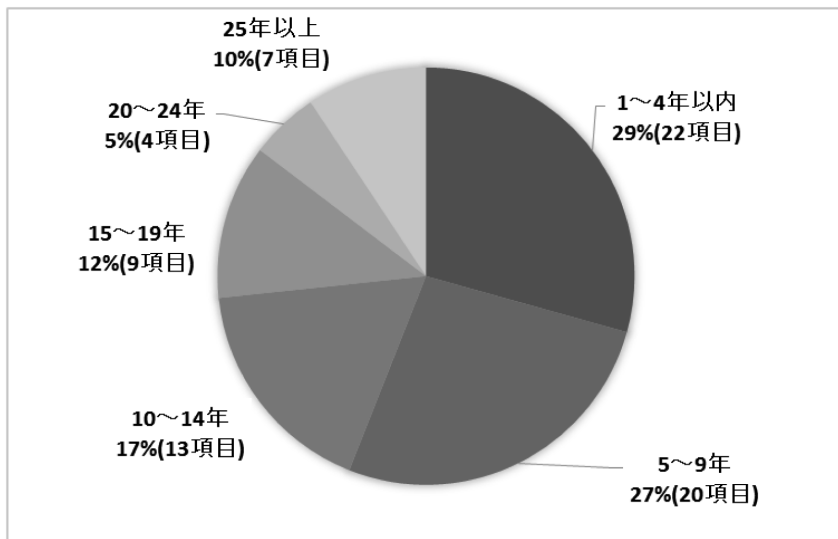


割増償却の項目名	条文	91	92	93	94	95	96	97	98	99	00	01	02	03	04	05	06	07	08	09	10	11	12	13	14	15	16
61 製品輸入額が増加した場合の製造用機械の割増償却	(措法42の11)																										
62 特定医療用建物の割増償却	(措法45の2②)																										
63 経営基盤強化計画を実施する指定中小企業者の機械等の割増償却	(旧措法46、平24改正法期間24④⑤)																										
64 漁業経営改善計画を実施する法人の漁船の割増償却	(措法46の4)																										
65 障害者を雇用する場合の機械等の割増償却	(措法46)																										
66 農業経営改善計画を実施する法人の機械等の割増償却	(措法46の3)																										
67 支援事業所取引金額が増加した場合の三年以内取得資産の割増償却	(措法46の3、旧措法46の2)																										
68 次世代育成支援対策に係る基準適合認定を受けた場合の次世代育成支援対策支援の割増償却	(措法46の2)																										
69 事業所内託児施設等の割増償却	(旧措法46の4、平23改正法期間53①)																										
70 特定対内投資事業用資産の割増償却	(措法46の3)																										
71 優良賃貸住宅の割増償却	(措法47)																										
72 特定都市再生建築物等の割増償却	(措法47の2)																										
73 倉庫用建物等の割増償却	(措法48)																										
74 被災者向け優良賃貸住宅の割増償却	(被災者援法18の2)																										
75 特定地域における工業用機械等の割増償却	(措法45)																										

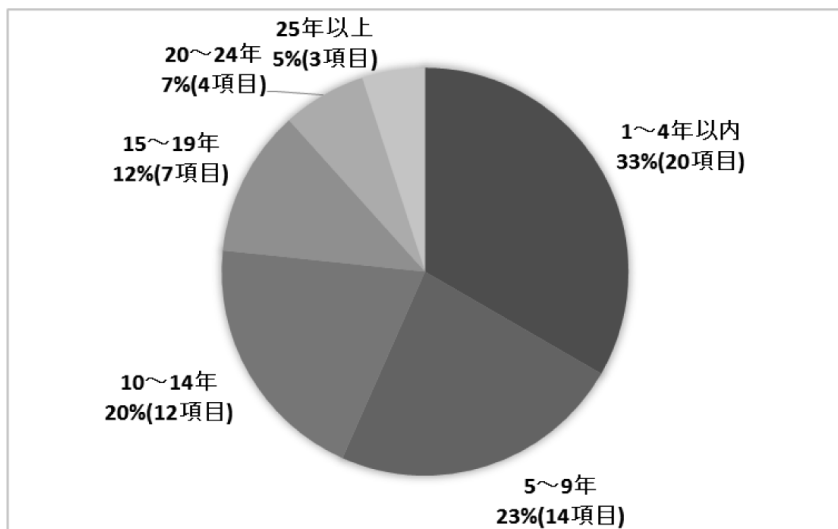
出所：『図解法人税』（1991～2015年）、2016年は租税特別措置法条文をもとに作成<sup>15</sup>。

また、図表9のデータをもとに特別償却の継続年数を1～4年、5～9年、10～14年、15～19年、20～24年、25年以上続いている項目に分け、まとめたものが以下の図表10である。初年度特別償却及び割増償却の項目を総計して分析し、5年以上の項目を合計すると53項目あり、全体の68%となった。さらに二つの償却を分けてみても、初年度特別償却が40項目で67%、割増償却が13項目で87%となった。

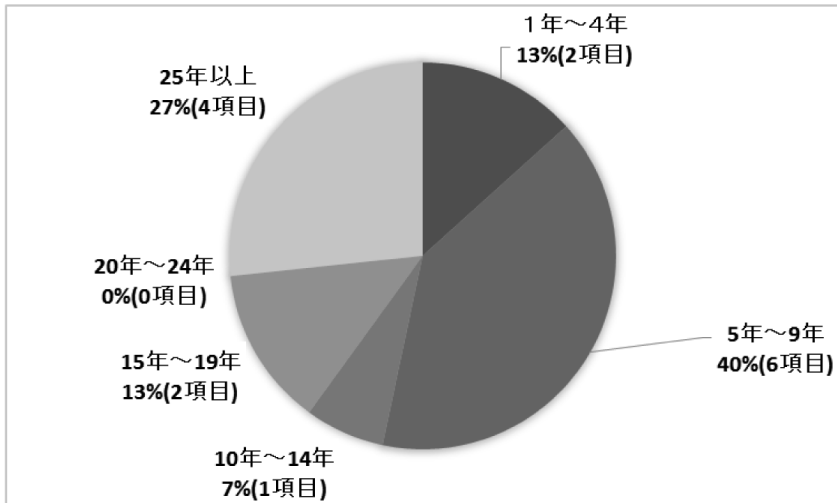
図表10-1 初年度特別償却および割増償却の継続年数の割合



図表10-2 初年度特別償却継続年数の割合



図表10-3 割増償却継続年数の割合



## (2) 既得権化の問題と税制調査会の意向

さらに、平成28（2016）年における特別償却項目の継続年数について限定的にみると、28項目のうち20項目が5年以上続く項目となっており、現段階に特定しても全体の71%を占める結果となった。この71%に当たる項目のうち、震災特例法であげられている復興産業集積区域における機械等の特別償却（震災特例法17の2）、復興居住区域における被災者向け優良賃貸住宅の特別償却（震災特例法17の2）、避難駆除区域における機械等の特別償却（震災特例法17の2の3）、復興産業集積区域における開発研究用資産の特別償却（震災特例法17の5）、被災代替資産等の特別償却（震災特例法17の5）、再投資設備等の特別償却（震災特例法18の4）、被災者向け優良賃貸住宅の割増償却（震災特例法18の2）の七つの項目が東日本大震災に際し設置されたものであり、平成23（2011）年から現在までの5年間継続中で、5年以上続く20項目のうちの35%を占めている。

このような現状に対し、既得権化を防ぐために削減・廃止すべきだとい

う意見も多くあるが、震災特例法における特別償却のように、必要性を保ちながら継続している項目も含まれていることを考慮すれば、これらの全ての項目が企業への誘導措置といった機能を失い慣習的に継続しているとは言いがたい。また、5年以上続く項目ではないが、現段階において4年間継続中の項目が4項目、3年間継続中の項目が3項目あげられる。これらの項目についても、政策の効果が継続しているか否か今後も適宜分析する必要があるといえよう。

なお、この様な現状について税制調査会は、税制改革との方向性として経済社会環境の変化に応じて必要性と効果を検証した上で、政策を限定すべきであり、特定の産業を集中的に支援する優遇措置は可能な限り廃止・縮減し、新産業が興りやすい環境を整備する必要があると主張している。具体的に、「期限の定めのある政策税制は、原則、期限到来時に廃止する」、「期限の定めのない政策税制は、期限を設定するとともに、対象の重点化などの見直しを行う」（税制調査会2014、4『法人税の改革について』）といった基準を設けている。

また、前項で述べたとおり長期的な視点で分析することで、全体としては項目数の整理統合が進められているということが明らかとなった。図表8に関して、震災特例法が施行される平成23（2011）年以前に、項目数が最高値になっている平成15（2003）年の33項目のうち26項目が当時5年以上続くものであり、全体の78%を占めていたことがわかった。対して、前述したように現在では28項目中20項目が継続中であり71%を占めているが、平成15（2003）年の値と公平に対比するため、震災特例法の項目を除いた項目数で比較した。結果、震災特例法の8項目を除いた20項目のうち14項目が5年以上継続中であり70%を占めていることが判明した。さらに、継続年数の基準を10年に設定すると、平成15（2003）年は21項目が10年以上継続しており63%、平成28（2016）年は10項目継続中で50%となった。5年間を継続年数の基準とした場合、それほど大きな差は見受け

られなかったが、10年間というより長期的な基準で判断した場合、項目数の整理統合に伴い、一般的に指摘されている既得権益の問題も徐々に解消されている傾向にあると考えられる。

### 3. 年代別項目数の推移

前項では初年度特別償却と割増償却について継続年数を確認した。しかしながら、継続年数を調べたとしても、前項で述べた特別償却が当時の経済状況・政策の効果を反映しているのかどうかについては検証できていない。そのため本項では前項の図表9を異なる視点、新しく創設された項目から各年代の構成項目を調べ、年代ごとにおける特徴について考察する。また年代の区分として、各年代の大まかな特徴を掴むために、平成3（1991）年から平成28（2016）年を5年ごとに（2011~2016のみ都合上6年分）5つに分類した。また以下の各時代に列挙されている項目の番号と名称は図表9にもとづいている。

#### （1）バブル崩壊後の経済 —平成3（1991）～平成7（1995）年—

この時代は昭和61（1986）年から続いてきた安定成長期、いわゆるバブル景気が終焉を迎えた時代であり、平成3（1991）年頃からは「失われた20年」と呼ばれる低成長期に入り、日本の景気は後退していくこととなった。そのような背景の中創設されたのが以下の7項目である。

- 21 特定の拠点地区における産業業務施設の特別償却
- 22 事業化設備等を取得した場合等の特別償却
- 25 高度化機械等の取得等をした場合の特別償却
- 26 事業革新設備等の特別償却
- 62 特定医療用建物の割増償却
- 70 特定対内投資事業用資産の割増償却
- 71 優良賃貸住宅の割増償却

「事業」という言葉が目立つが、後退していた日本の景気に対し底上げを目的とした企業支援に関する項目であるのかどうか、内容を確認しながら考察する。22, 26に関しては「我が国の事業活動を行う場としての環境条件の悪化・・・内外の経済的環境変化の影響を受けて、製造業等の国内における生産、投資等が停滞し、産業空洞化の懸念が生じていることにかんがみ、これまで我が国に蓄積されてきた知識及び技能、技術、設備等を有効に活用しつつ・・・発展を図ることを目的として・・・成立したものの」（改正税法のすべて1995, 220頁）との記述があり、やはり事業における環境条件の悪化を懸念した政府が政策として打ち出したものと推察される。また上記の文章は22, 26のみではなく21, 70においても同様の考えのもと創設された。あえて項目を分類するならば、設備投資や企業支援が妥当だと考えられる。

これに関しては、吉田税制第三課長（当時）も「活性化の観点では設備投資というのは非常に重要・・・設備投資につきましては、ちょうどバブルのピーク、1991年を目指して、若干の浮き沈みはありましたが、一貫して伸びてきており・・・それがバブルの崩壊とともに下がって、景気低迷期を迎えていると、それが2002年を底に・・・急速にまた設備投資の盛り上がりが見て取れます」（税制調査会議事録平成18（2006）年11月21日グループディスカッションより <http://www.cao.go.jp/zeicho/gijiroku/gd3kaia.html>）と述べており、設備投資が重要視され、特別償却の項目としてもその結果が表れていることがわかる。

以上のことよりこの年代の傾向は、昭和61（1986）年からのバブル景気により企業の成長とともに設備投資が増加し、これを受け特別償却制度にも項目の追加が行われた。そしてバブル景気が去った後も企業は成長を続けようとするため、企業支援に関する項目は現在まで継続していると考えられる。



## （２）景気低迷、企業活力の低下 —平成8（1996）～平成12（2000）年—

この時代は「失われた10年」と呼ばれることもあり、（１）でも述べたようにバブル崩壊の影響による経済低迷、景気低迷が続いていた。景気低迷、不況による影響のためか企業投資が落ち込み、企業はバブル期ほどの活力がなくなっていた。

23 再商品化設備等の特別償却

24 特定集積地区における輸入関連事業用資産の特別償却

27 障害者対応設備等の特別償却

28 中小企業者等が機械等を取得した場合等の特別償却

29 特定情報通信機器の即時償却

平成8（1996）年から一見関連のなさそうな項目が五つ創設されているが、28、29に関しては景気の低迷が背景にあったといえる。28、29に関しては「現在の厳しい経済情勢を踏まえ、景気に最大限配慮し・・・住宅建設及び民間設備投資の促進、経済・金融情勢の変化への対応などの観点から適切な措置を講ずる・・・今回の改正において・・・更なる民間投資の促進に資するため、この中小企業投資促進税制の拡充・延長の措置とあわせ、パソコンなどの情報通信機器について・・・最大限の措置を時限的に講ずることとされた」（改正税法のすべて1999、287頁）と記述されている。

23に関しては「廃棄物の発生量は年々増加する傾向にあり・・・廃棄物の処分は大きな社会問題になっています。こうした問題を解決するためには、廃棄物の再資源化の促進により廃棄物の最終処分の減少を図ることが喫緊の課題」（改正税法のすべて1997、167頁）とあるように、リサイクル設備に関しての支援措置が取られていたことがわかる。

また27に関しては「高齢者・障害者の自立と社会参加の実現等のためには・・・移動手段である公共交通機関を負担の少ない方法で利用することができるように施設整備を行うことは重要な課題です・・・障害者対応の

施設整備は・・・社会的必要性が高いにもかかわらず整備が進まない現状にあります」(改正税法のすべて2000, 393頁)とある。

このように景気の低迷による項目もみられたが、高齢者・障害者のバリアフリー化、リサイクルの必要性また、上述してないが29の項目についてはパソコン、インターネットなどの普及に向けた政策などがあげられ、これらの項目からは21世紀に向けた新しい時代への投資が覗えた。

### (3) デフレからの脱却、景気回復の兆し

#### —平成13(2001)～平成17(2005)年—

この時代は不況が続いていた日本経済に政府が公的資金を投資することにより、金融機関の不良債権が解消され民間企業にも活力が出てきた。また、当時中国経済の発展により最大の貿易国がアメリカから中国へと移り、この外需によりデフレからの脱却、景気回復を果たした。

30 建替え病院用建物の割増償却

31 特定地域における工業用機械等の特別償却

32 情報通信機器等を取得した場合等の特別償却

33 開発研究用設備の特別償却

34 飼料製造設備等の特別償却

35 優良賃貸住宅に改良をした場合等の特別償却

36 沖縄の特定中小企業者が経営革新設備等を取得した場合等の特別償却

37 保全事業等資産の特別償却

64 漁業経営改善計画を実施する法人の漁船の割増償却

この年度については全体的にみて、各項目が何かしらの要因で繋がっているというようなことはなく、独立した項目が多くみられる。しかし、吉田(2001, 8頁)によると「租税特別措置による政策は税制に特例を与えることによって特定の分野・地域への投資に偏りを作ることで一定の政策

目的を達成しようとする、いわば供給側の政策であった。ところが、バブルの崩壊とともに、日本経済は長期の不況となり、毎年、巨額の公共事業や減税政策が行われ、その一環として、租税特別措置法も景気対策の手段とされる」とあるように、項目間の繋がりを考えるときの一つの要因として、景気の対策が推察される。

さらに、個々の項目について考察をしていくと、この時代の事件として有名なのはBSE（狂牛病）事件があり、34に関してはこの影響により創設されたと考えられる。32、33はIT、バイオ、環境、ナノテク等の新規事業、研究への投資促進の項目であることが推察される。これについて佐藤（2004、112頁）によると「森喜朗政権の時以来、IT立国を標榜してきたわが国ではあるが、不況が長引くご時世ではなかなかIT関連投資が伸びなかった・・・今回の投資減税制度の適用対象資産をみると・・・最先端の情報通信にかかわるものが中心であって、世の中のITの進歩にできるだけ近づこうという努力は認められる」との記述があり、IT関連の投資を促進する動きがみてとれる。

次に、64に関しては水産基本法による漁業経営の育成によるものであり、「国際的な200海里体制の定着、水産資源の悪化等、我が国漁業を取り巻く環境も・・・大きな変化が生じ・・・効率的かつ安定的な漁業経営の育成を図る」（農林水産省 平成17（2005）年7月1日「漁業経営の改善及び再建整備に関する特別措置法の運用について」[http://www.maff.go.jp/j/kokuji\\_tuti/tuti/t0000615.html](http://www.maff.go.jp/j/kokuji_tuti/tuti/t0000615.html)）と記述されている。

以上のように、景気回復を目指し従来の産業、新規産業への投資促進を図り様々な項目が創設されたことが、この時代の特徴だといえる。

#### （4）持続的な経済社会の活性化

—平成18（2006）～平成22（2010）年—

この時代は、少子高齢化等がわが国経済に与える影響を鑑み、持続的な

経済社会の活性化を目指し、それに関連する項目が多く創設された。

38 集積区域における集積産業用資産の特別償却

39 共同利用施設の特別償却

40 特定増改築施設の特別償却

41 資源再生化設備等の特別償却

42 新用途米穀加工品等製造設備の特別償却

67 支援事業所取引金額が増加した場合の三年以内取得資産の割増償却

69 事業所内託児施設等の割増償却

この区分について、「現下の経済・財政状況を踏まえ、持続的な経済社会の活性化を実現するためのあるべき税制の構築に向け、我が国経済の成長基盤を整備する観点から減価償却制度の抜本的な見直しを行う」（改正税法のすべて2007、379頁）上で、「地域によって景気回復の足取りに差が生じていることに加え少子高齢化の発展、国の財政制約の高まりなどの構造的な変化が進む中、地域経済の活性化を図るためには、地域が自立的・持続的に成長できるような基盤を確立することが喫緊の課題」（改正税法のすべて2007、393頁）であると記述されている。

以上のように、経済・財政状況の冷え込みに加え進展していく少子高齢化による人口構造の変化がわが国に与える影響を考慮し、上述した、持続的な経済社会の活性化を実現するべく、その助けとなる項目が新たに創設されたことが特徴だといえる。

## （5）未曾有の震災、日本再興戦略

### —平成23（2011）～平成28（2016）年—

この時代は、東日本大震災に加え、安倍晋三内閣誕生による経済政策の転換による復興支援、経済活性化に関する項目が多く創設された。

43 エネルギー環境負荷低減推進設備等を取得した場合の特別償却

- 44 国際戦略総合特別区域において機械等を取得した場合の特別償却
  - 45 特定高度通信設備の特別償却
  - 46 特定農産加工品生産設備の特別償却
  - 47 国内の設備投資額が増加した場合の機械等の特別償却
  - 48 特定中小企業者等が経営改善設備を取得した場合の特別償却
  - 49 特定信頼性向上設備の特別償却
  - 50 国家戦略特別区域において機械等を取得した場合の特別償却
  - 51 生産性向上設備等を取得した場合の特別償却
  - 52 耐震基準適合建物等の特別償却
  - 53 地方活力向上地域において特定建物等を取得した場合の特別償却
  - 68 次世代育成支援対策に係る基準適合認定を受けた場合の次世代育成支援対策支援の割増償却
  - 75 特定地域における工業用機械等の割増償却
- 以下震災特例法
- 54 復興産業集積区域等において機械等を取得した場合の特別償却（復興産業集積区域における機械装置等）
  - 55 企業立地促進区域において機械等を取得した場合の特別償却
  - 56 避難解除区域等において機械等を取得した場合の特別償却
  - 57 復興住居区域における被災者向け優良賃貸住宅の特別償却
  - 58 復興産業集積区域における開発研究用資産の特別償却等
  - 59 被災代替資産等の特別償却
  - 60 再投資設備等の特別償却
  - 74 被災者向け優良賃貸住宅の割増償却

この区分に関しては、平成23（2011）年に起きた東日本大震災に伴い、震災関係の項目が増えている。この震災は巨大な地震に加え、大規模な津波によって建物の損壊、滅失、それに伴う設備等の消失、原発事故等、甚大で広範囲な被害をもたらした。原子力発電所等が被害を受けたことによ

る電力供給能力の低下、サプライチェーンの寸断に伴う生産活動の低下など、震災が日本経済に与える影響もまた多大なものであった。以上のことから、被災地域企業の早期復興による経済状態の回復を目指すために、企業の負担軽減措置として震災特例法が創設されたといえる。

また、平成24（2012）年12月に発足した安倍晋三内閣により打ち出された経済政策もこの区分の特徴として捉えることができる。この政策は、金融政策、財政政策、成長戦略の三つを柱としたものである。三つ目の、成長戦略である「日本再興戦略」に影響を受けた平成26（2014）年度税制改正において、「生産性向上設備投資促進税制」、「中小企業投資促進税制」、「耐震改修投資促進税制」等が導入された。「止まっていた経済が再び動き出す中で、新陳代謝を促し、成長分野への投資や人材の移動を加速することができれば、企業の収益も改善し、それが従業員の給与アップ、雇用の増大という形で国民に還元されることとなる。そうすれば、消費が増え、新たな投資を誘発するという好循環が実現し、地域や中小企業・小規模事業者にも波及していくこととなる。」（平成25（2013）年6月14日閣議決定）とあるように、「生産性向上設備投資促進税制」、「中小企業投資促進税制」は、企業の競争産業力を強化し経済活性化を図るために打ち出されたものであるといえる。また、「耐震改修投資促進税制」は上述した、東日本大震災に際し建物の更なる安全性の向上を目的として打ち出されたものといえる。

以上のことから、やはりこの区分は未曾有の災害に関連する復興支援項目、また日本再興戦略のもと、わが国経済の活性化を図るために、それに関連する項目が多く創設されたことが特徴だといえる。

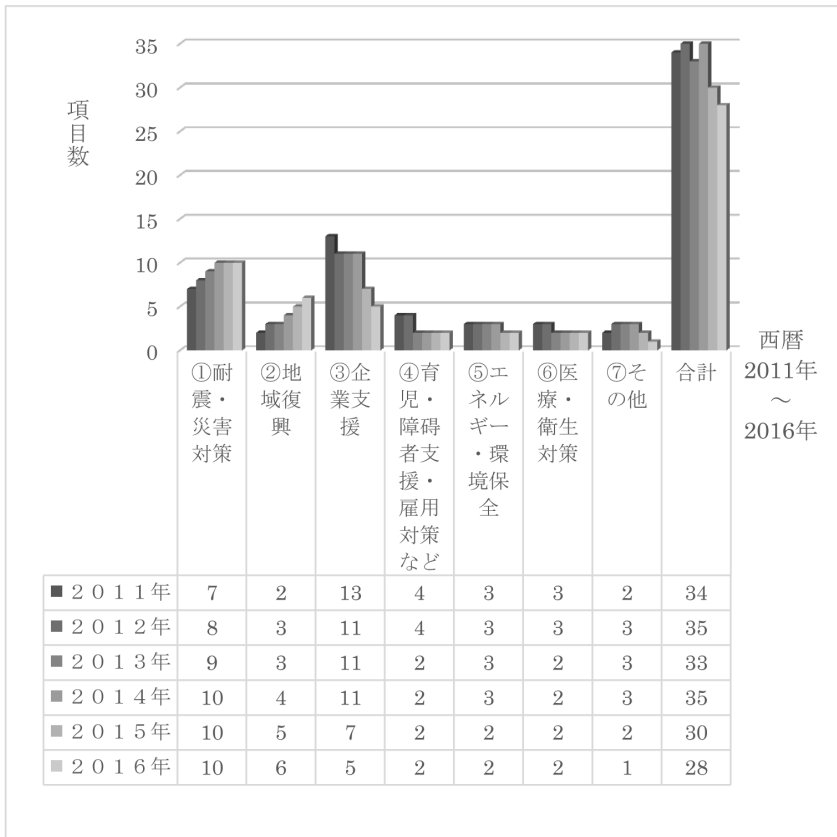
#### 4. 直近（平成23（2011）～平成28（2016））の目的別項目数

本章第3項では、平成23（2011）から平成28（2016）年度の初年度特別償却及び割増償却の構成項目について、平成23（2011）年度に発生した

東日本大震災、そして平成24（2012）年度に発足した安倍晋三内閣による日本再興戦略が大きく関連しているという結論に至った。

そこで本章第3項（5）の区分をより深く考察するという目的の下、初年度特別償却及び割増償却の構成項目を前章で検討した方法に則って考察を進める。項目名については、図表9の番号を用いて記載していく。図表11は、特別償却及びに割増償却の項目数を七つに分類し、項目の増減を表したものである。

図表11 平成23（2011）～平成28（2016）年の分類別項目数推移



まず、①の耐震・災害対策の項目数が増加していることがわかる。また、同様に②の地域振興も項目数が増加している。一方で、③の企業支援から⑥の医療・衛生対策については項目数が減少しており、③の企業支援は大幅に項目数が減少している。⑦のその他については大きな変化はないと読み取れる。

次に東日本大震災が項目数の増減にどのように関与したのか考察していく。平成23（2011）年に東日本大震災の影響を受け、同年4月27日、東日本大震災に係る法人税の特別措置が施行された<sup>16</sup>。その結果、耐震・災害対策の平成23（2011）年度の7項目のうち前年度から既存の項目は8のみの1項目となっており、新規に創設された6項目である54、56、57、58、59、60が中心となっている。そして平成24（2012）年には74が、平成25（2013）年には55が新設されている。この2項目も震災関係で新設されたものである。また、七つの分類上では耐震・災害対策に属していないが、東日本大震災によって新設された項目が一つ存在する。その項目は43で、エネルギー・環境保全に分類される。この項目が新設された背景には、震災によって原発事故が発生し、他の安全な発電方法に切り替えていくとする政府の意図が込められていると推察される。実際に原発事故により平成22（2010）年では国内電源構成の28.6%を占めていた原子力発電が震災後の平成25（2013）年では僅か1%に減少し、他の割合が増加しているというデータが存在する<sup>17</sup>。この43は再生可能エネルギーを利用する風力発電、太陽光発電などのために設備を取得した場合、特別償却を認めるものである。以上から前項の推測の一つである東日本大震災が項目数に及ぼす影響というのは確かなものであるといえよう。

続いて、日本再興戦略がどのような項目に影響を与えているかをみていく。まず、成長戦略において、リーマンショックで落ち込んだ設備投資を回復させるという目的の下、生産性向上設備投資促進税制が創設された。そのため、図表11③の企業支援に分類される51は日本再興戦略の影響を受



け創設された項目だといえるだろう。また、生産性向上設備投資促進税制には中小企業者等に関する措置も含まれており、同じく、企業支援に分類されている48も同様の影響を受け創設されたと推測される。上記の2項目は企業支援に関する項目であったが、平成25（2013）年に耐震改修促進法が改正され、耐震改修を税制面から支援する耐震改修投資促進税制が創設されたことによって図表11①の耐震・災害対策の項目も増加していることが明らかになった。増加した項目は52であり、耐震改修投資促進税制は成長戦略に内包されている税制であるため、日本再興戦略は企業支援項目数だけでなく、耐震・災害対策項目数にも影響を与えていることが判明した。更に、日本再興戦略は図表11②の地域復興の項目数にも影響を与えている。それは、成長戦略の中身に国家戦略特区の推進、地域創生が内包されているためである。つまり、44、50、53も同様の影響により創設された項目といえるだろう。

次に第二章・現行規定の整理で述べた図表1の考察を平成23（2011）年まで遡る。第二章では耐震・災害対策が最も多く、次いで地域振興、企業支援の順に多くなっていると述べたが、平成23（2011）年を分析すると、一番項目数が多いのは企業支援であり、次いで耐震・災害対策となっている。また、図表11の④育児・障害者支援・雇用対策などから、⑦その他の項目数はここ数年で大きな変化はないことがわかる。また、①の耐震・災害対策の項目数はここ数年増加していて、③の企業支援の項目数はここ数年減少しているが、全体に占める割合で分析をすると、大きな変化はないと読み取れる。つまり、ここ数年の趨勢は第二章で述べた現行規定の特徴と類似していることが明らかとなった。

最後に、以上を踏まえての結論を述べていく。平成23（2011）年から平成28（2016）年の分類別項目数推移において、増加傾向がみられるのは、耐震・災害対策と地域振興の項目数である。しかし、耐震・災害対策の項目数増加は東日本大震災の影響によるためやむを得ないと推測される。ま

た、地域振興の増加は前述のとおり日本再興戦略によるものである。そこで耐震・災害対策を除いて考察すると、合計項目数には減少傾向がみられ、本章第1項と同じ結論が検証された。

また第Ⅲ章の結論として、第1項では本章と同じ結論が、第2項では、整理統合が進むとともに、既得権益の問題も長期的な目でみれば解消されている傾向にあるという結論に至り、第3項では、各時代の背景に応じて新たな項目が創設され、時代の政策目的を達成しているという結論に至った。

#### IV. 特別償却額ベースによる分析

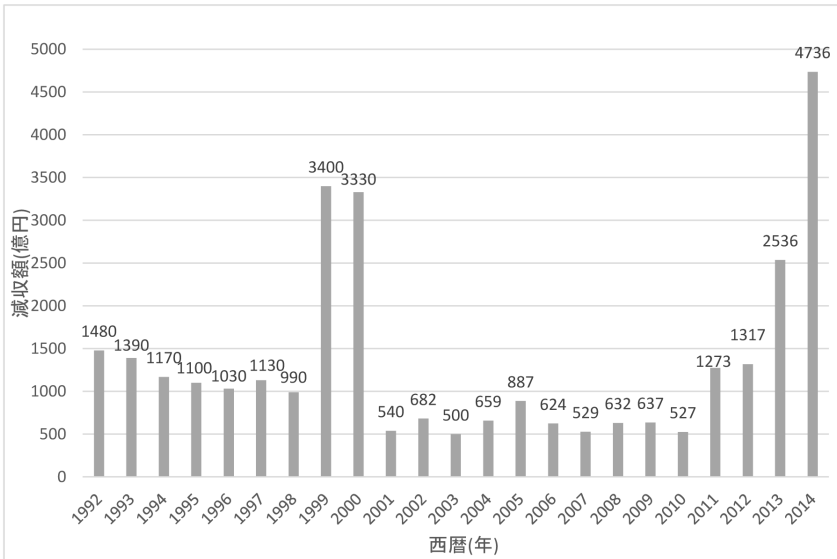
第Ⅳ章では特別償却額の推移や傾向を把握した上で通時分析を行う。既得権益の問題に付随し、項目数との因果関係を検討していくとともに、租税負担の公平性の観点についても触れていく。

第1項では、平成4（1992）年から平成26（2014）年までの特別償却による減収額の推移を分析する。第2項では、租特透明化法によって明らかになった特別償却の適用実態を分析し、さらに特別償却額に関して、法人区分別・業種別にそれぞれ焦点を当て分析をする。

##### 1. 特別償却による減収額の推移

平成21（2009）年までは特別償却による減収額が公表されているのに対し、租特透明化法が制定された平成22（2010）年以降は特別償却額が公表されている。通時分析では同一指標を用いるべきだと考え、平成22（2010）年以降の特別償却額に各年度の基本税率を乗じた減収額を用いて算出した<sup>18</sup>。図表12は特別償却による減収額の推移を表したものである。

図表12 特別償却による減収額の推移



出所：『改正税法のすべて』（大蔵財務協会、1986、1990、1992～2002）、『会社標本調査』（国税庁、2007～2010）、「租税特別措置の適用実態調査の結果に関する報告書」（財務省、2011～2013）をもとに作成。

次に分析に移る。図表12をみると二つの特徴があげられる。一つ目は平成11（1999）年、平成12（2000）年の減収額が異常に多いことである。この背景には五十畑（1999、9-10頁）によると平成9（1997）年に山一証券が経営破綻し、北海道拓殖銀行、三洋証券の破綻など他の金融機関に多大な影響を及ぼしたことがあげられる。この経営破綻がインフレを誘発したため、政府は財政の危機的状況を踏まえ、公共事業中心の対策から民間活力の活用を中心に据えた経済政策を行うことで景気回復を図った。第Ⅲ章でも触れたとおり、政府はそのために設備投資促進税制を創設した。さらに、平成11（1999）年から特定情報通信機器の即時償却制度と中小法人投資促進税制を設けた。中尾（2001、11頁）によると平成11（1999）年の特別償却制度の全体の減収額は3,400億円であり、そのうち特定情報

通信機器の即時償却制度では88%にあたる3,000億円を計上している。減収額の増加がみられるのはその影響であるだろう。また、この制度は平成12（2000）年で廃止されており翌年以降の減収額の減少はこれに起因する。

図表12のもう一つの特徴は平成23（2011）年から特別償却額の総額が増加していることである。この背景は租特透明化法によって公表されたデータを用いて次項でみていく。

## 2. 平成23（2011）～平成26（2014）年の適用実態 ～租特透明化法を手掛かりに～

### （1）目的別による分析

本項では租特透明化法によって明らかになった特別償却の適用実態を、震災特例による特別償却も含め、適用件数と適用額に焦点を合わせて分析をしていく。図表13は、項目ごとの適用件数と適用額について平成23（2011）年から平成26（2014）年までまとめたものである<sup>19</sup>。

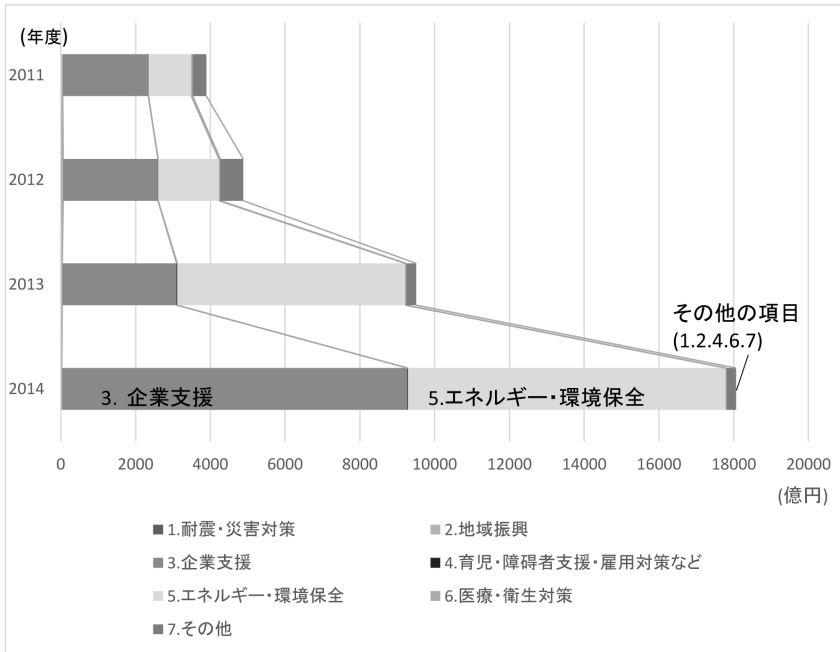
図表13 平成23(2011)～平成26(2014)年の項目別適用件数及び適用額

措置名	適用件数				適用額(千円)			
	2011	2012	2013	2014	2011	2012	2013	2014
1 エネルギー供給構造改革推進設備等を取 得した場合の特別償却	3,299	1,941	1,540		112,805,220	46,750,775	56,718,027	
2 エネルギー環境負荷低減推進設備等を取 得した場合の特別償却	120	2,834	10,125	14,252	768,204	115,953,507	552,452,158	849,894,708
3 中小企業者等が機械等を取 得した場合の特別償却	21,132	24,342	27,847	31,728	199,548,834	228,168,754	264,189,721	327,212,783
4 事業基盤強化設備等を取 得した場合等の特別償却	506	136			2,009,106	658,945		
5 沖縄の産業高度化・事業革新促進地域にお いて工業用機械等を取 得した場合の特別償却		2	5	4		28,918	145,616	85,912
6 沖縄の国際物流拠点産業集積地域にお いて工業用機械等を取 得した場合の特別償却		0	0	0				
7 沖縄の特定中小企業者が経営革新設備等を取 得した場合の特別償却	0	1	0			106,180		
8 沖縄の経済金融活性化特別地区にお いて工業用機械等を取 得した場合の特別償却				0				
9 国際戦略総合特別区域にお いて機械等を取 得した場合の特別償却	2	5	8	6	81,492	279,860	545,236	270,900
10 国家戦略特別区域にお いて機械等を取 得した場合の特別償却				0				
11 国内の設備投資額が増加した 場合の機械等の 特別償却			156	197			27,366,879	6,707,531
12 特定中小企業者等が経営改善設備を取 得した場合の特別償却			873	1,173			3,381,747	5,830,599
13 生産性向上設備等を取 得した場合の特別償却				15,398				573,068,024
14 公害防止用設備の特別償却	11	2	3	3	782,045	2,140	51,814	19,554
15 船舶の特別償却	40	57	41	38	36,937,749	60,955,023	26,702,499	25,557,783
16 耐震基準適合建物等の特別償却				16				513,863
17 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	3	2	2	2	2,726	1,587	3,023	14,231
18 集積区域における集積産業用資産の特別償却	49	50	35	26	17,175,140	9,932,705	4,057,339	2,827,274
19 共同利用施設の特別償却	1	0	0	0	1,073			
20 特定農産加工品生産設備等の特別償却	1	1	2	1	21,270	748	916	3,750
21 特定高度通信設備の特別償却	0	0	0					
22 特定信頼性向上設備等の特別償却			1	0			236,809	
23 特定地域における工業用機械等の特別償却	155	128	124	127	3,412,595	3,399,691	1,328,981	2,223,476
24 沖縄の離島地域における旅館業用建物等の 特別償却	0	1	1	0		7,632	71,112	
25 医療用機械等の特別償却	1,137	1,167	1,075	893	4,058,626	3,795,405	3,363,286	2,405,167
26 障害者を雇用する場合の機械等の割増償却	45	40	43	37	395,773	539,818	1,748,834	1,419,540
27 支援事業所取引金額が増加した場合の三年以 内取得資産の割増償却	44	50	62	57	245,371	301,972	337,383	100,799
28 次世代育成支援対策に係る基準適合認定を受 けた場合の割増償却	18	35	33	26	2,253,877	7,385,081	1,060,315	4,453,394
29 サービス付き高齢者向け賃貸住宅の割増償却	14	30	103	146	32,444	77,004	348,683	445,255
30 特定再開発建築物等の割増償却	53	48	33	30	7,436,275	5,968,642	5,098,395	3,886,678
31 倉庫用建物等の割増償却	19	24	19	20	187,176	90,7428	96,328	107,650
32 復興産業集積区域等において機械等を取 得した場合の特別償却(復興産業集積区域にお ける機械装置等)	0	13	9			1,687,000	1,128,000	
33 復興産業集積区域等において機械等を取 得した場合の特別償却(復興居住区域にお ける被災者向け優良賃貸住宅)	0	0	0					
34 企業立地促進区域において機械等を取 得した場合の特別償却			0					
35 避難解除区域等において機械等を取 得した場合の特別償却	0	1	3			7,000	283,000	
36 復興産業集積区域における開発研究費用資 産の特別償却等	0	1	2			5,000	21,000	
37 被災代替資産等の特別償却	60	37	5		1,440,000	705,000	50,000	
38 被災者向け優良賃貸住宅の割増償却		0	0					
39 再投資設備等の特別償却	0	0	0					

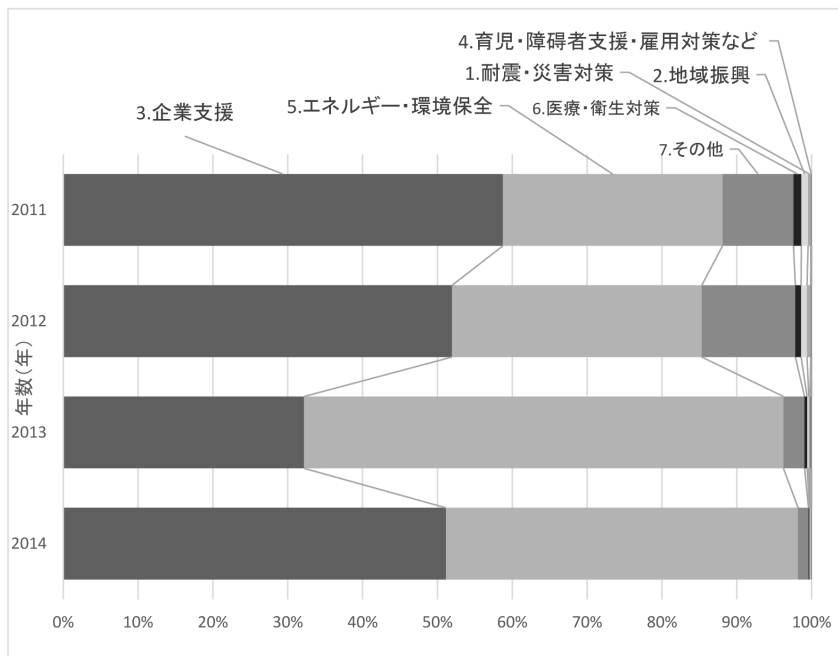
前章で5年以上継続している項目が68%あると述べた。しかし図表13をみると、15年以上継続している、「関西文化学術研究都市の文化学術研究地区における文化学術研究施設の特別償却」の適用件数は10件にも満たない。このほかにも長期継続しているが適用件数が10件にも満たない項目が多くあり、継続年数の長さとは適用件数には関係がないと考えられる。

また、エネルギー需給構造改革推進設備等を取得した場合の特別償却、エネルギー環境負荷低減推進設備等を取得した場合の特別償却、中小企業者等が機械等を取得した場合の特別償却、生産性向上設備を取得した場合の特別償却、この4項目に適用件数・適用額が集中しており、これらが大幅に増加している。この4項目を前章のように目的別に七つに分類するとエネルギー・環境保全及び企業支援であり、図表14-1、14-2はこれらが各年の特別償却額に占める割合を表したものである。

図表14-1 目的別分類でみる適用額



図表14-2 目的別分類でみる適用額割合



出所：「租税特別措置の適用実態調査の結果に関する報告書」（財務省、2013～2016）「会計検査院法第30条の2の規定に基づく報告書」（会計検査院、2015）をもとに作成。

エネルギー・環境保全及び企業支援で総額の大半を占めていることがわかる。この二つの合計金額についてみると、平成23（2011）年が3,431（2,288+1,143）億円、平成24（2012）年が4,160（2,533+1,627）億円、平成25（2013）年が9,150（3,058+6,092）億円、平成26（2014）年が17,741（9,241+8,499）億円と年々大幅に上昇している。この点について窪澤（2013, 19項）は、平成23（2011）年の環境関連投資促進税制は東日本大震災後の電力の不安定な供給状態などへの対抗措置としての役割を担うものと指摘しており、エネルギー・環境保全の項目の増加は、東日本大震災の影響だと考えられる。また、村田（2015, 18項）が「『生産性向



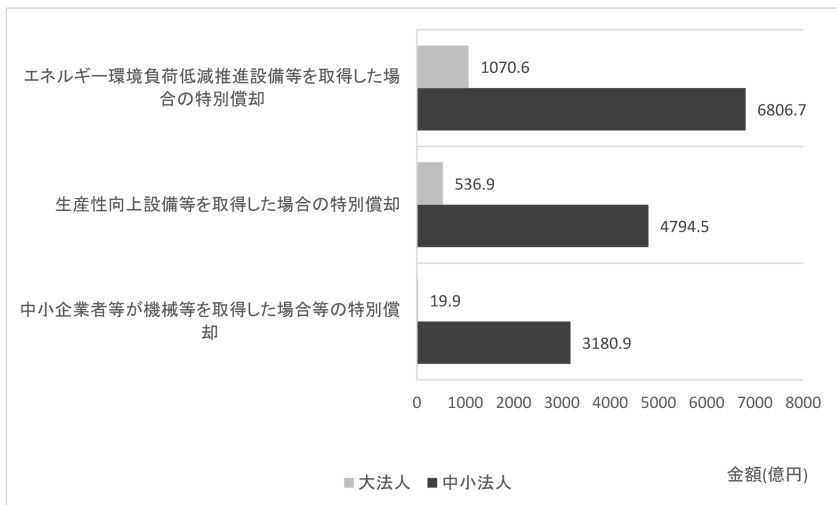
上設備投資促進税制』（本税制）は、・・・『民間投資を喚起する成長戦略』のもと、生産設備の新陳代謝（老朽化した生産設備から生産性・エネルギー効率の高い最先端設備への入替え等）を促進する取組みを強力に推進するため、企業への税制支援対策として、平成26年度改正によって創設されたもの」だと述べているように、企業支援の項目については安倍政権による経済政策によって誘導されたものだろう。以上の理由により、平成23（2011）年から特別償却の総額が増加したと考えられる。

## （2）法人区分別（大法人・中小法人）による分析

第1項では特別償却額の推移に重点を置き分析を行ってきたが、（2）（3）では租特透明化法が施行された平成23（2011）年以降の特別償却額に関して、法人区分別・業種別に焦点を当て分析を行っていく<sup>20</sup>。また、特別償却額の構成項目において上位の項目が全体の9割以上の金額を占めているためここでは上位の項目に絞って分析していく。

図表15-1、15-2では、最新のデータである平成26（2014）年の特別償却額に関して中小法人と大法人に分け分析をしていく。

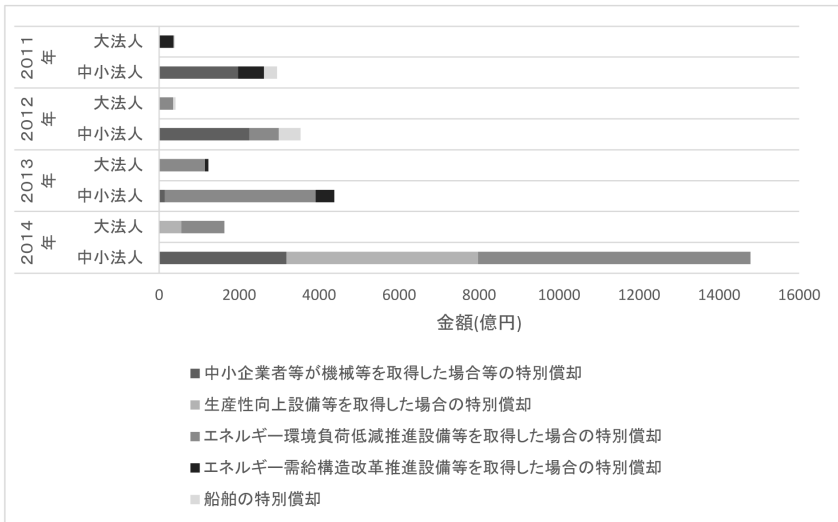
図表15-1 平成26(2014)年 法人区分別特別償却額



出所：「租税特別措置の適用実態調査の結果に関する報告書」(財務省、2011～2013)をもとに作成。

図表15-1をみると、どの項目においても明らかに中小法人のほうが多くの特別償却を行っている。次に、平成23(2011)年から平成26(2014)年の特別償却額の推移をみていく。図表15-2は平成23(2011)年から平成26(2014)年の法人区分特別償却額の推移を表したものである。

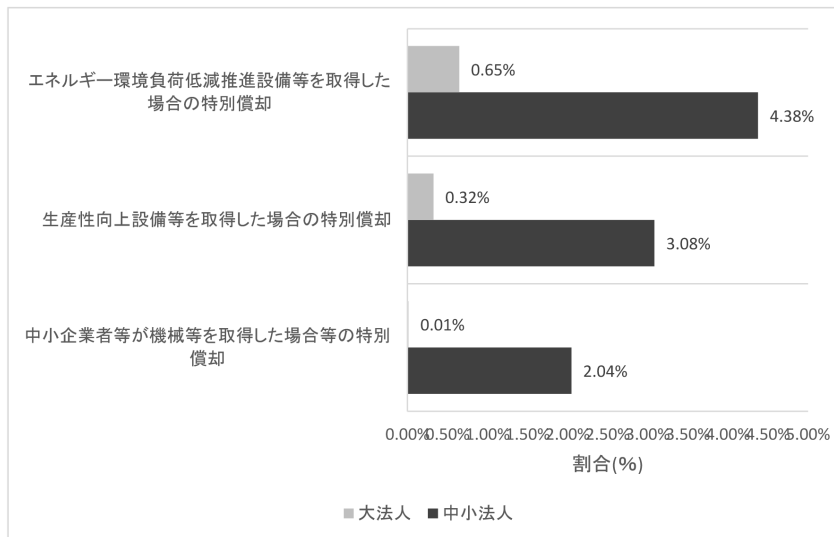
図表15-2 平成23(2011)～平成26(2014)年 法人区分別特別償却額の推移



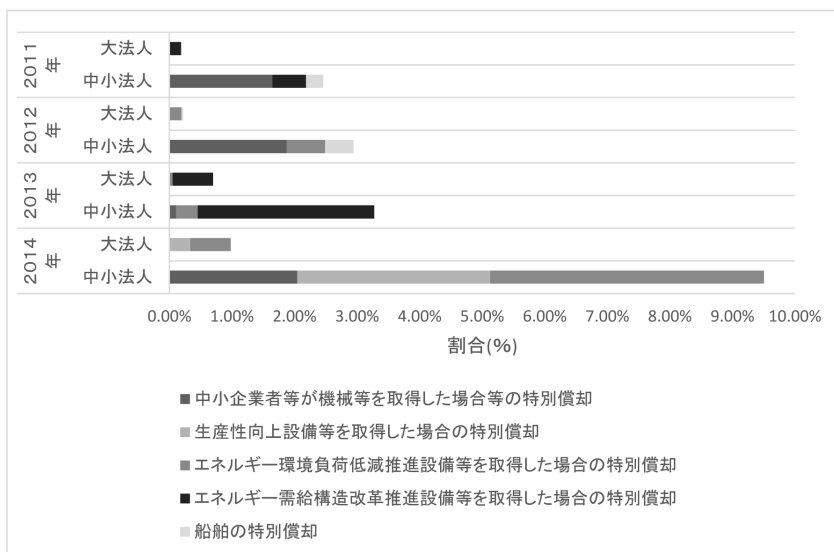
出所：「租税特別措置の適用実態調査の結果に関する報告書」(財務省、2011～2013)をもとに作成。

平成23(2011)年から平成26(2014)年をみても図表15と同様に中小法人に大きく偏っていることがわかる。しかし、中小法人と大法人では所有資産において大きな違いがあるため特別償却額の総額のみからでは、公平な比較をすることが困難であると考えられる。そこで、図表16-1、16-2では法人区分別の減価償却額における特別償却額の割合を用いて再度分析する<sup>21</sup>。

図表16-1 平成26(2014)年 減価償却額における特別償却の割合



図表16-2 平成23(2011)年～平成26(2014)年 減価償却額における特別償却の割合



出所：『会社標本調査』（国税庁、2011～2014）、「租税特別措置の適用実態調査の結果に関する報告書」（財務省、2011～2013）をもとに作成。

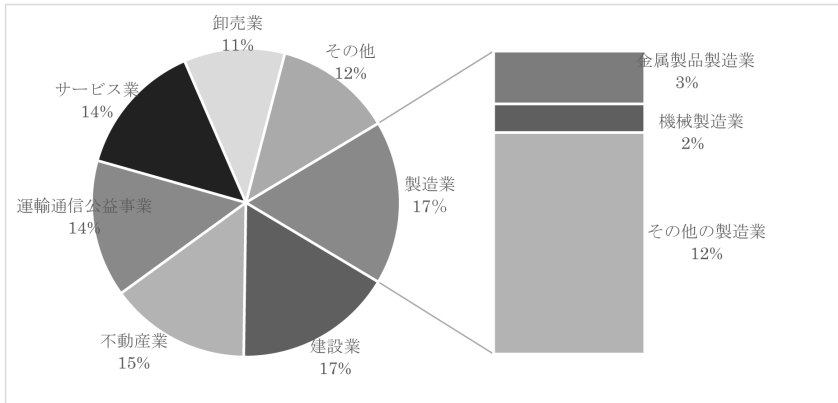
図表16-1、16-2でも特別償却額で比較した場合と同じくどの項目においても中小法人のほうが大きな割合になっている。

このように法人区分別に分け分析した結果、大きく中小法人に偏っていることがわかった。このため、租税公平性の観点から公平性を阻害していると考えられる。

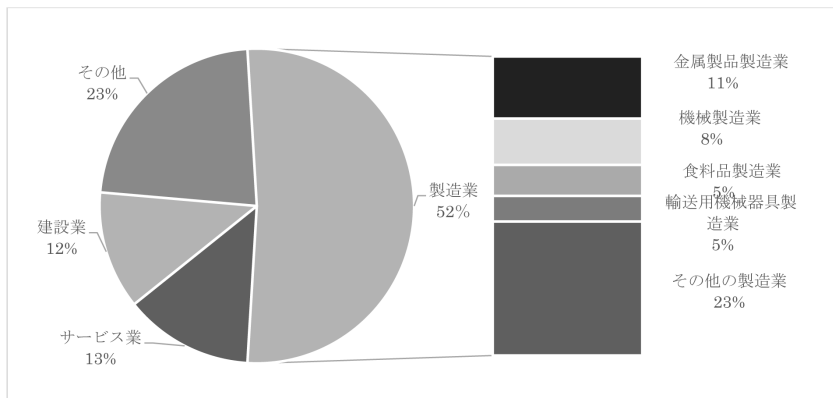
### (3) 業種別による分析

第2項では各年度上位三つの項目を法人区分別で検証していった。本項では業種別で偏りがあるか検証をしていく。まず、図表17-1、17-2、17-3で平成26(2014)年について調べた。

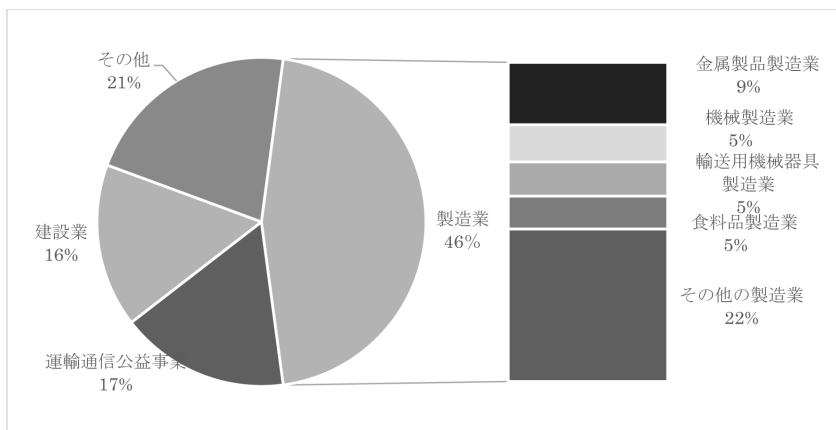
図表17-1 エネルギー環境負荷低減推進設備等を取得した場合の特別償却



図表17-2 生産性向上設備等を取得した場合の特別償却



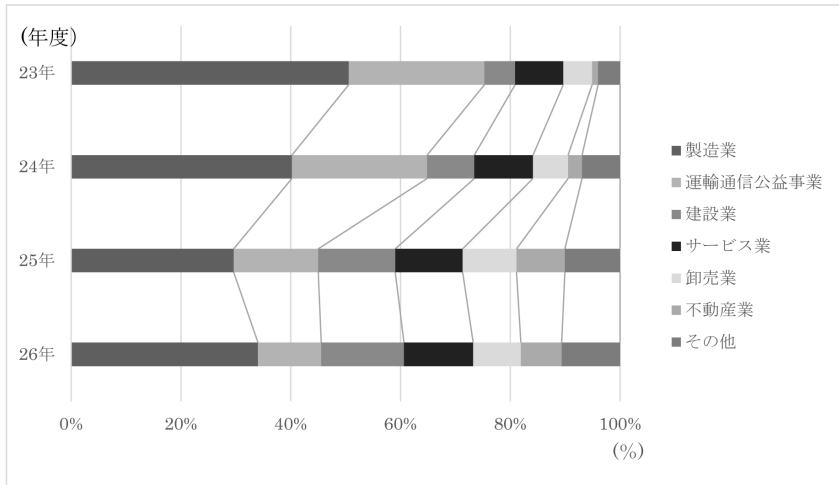
図表17-3 中小企業者等が機械等を取得した場合の特別償却



図表17-1をみると上位6業種の割合はすべて10%代であり、大きな偏りはない。しかし図表17-2と図表17-3をみると、製造業の割合が圧倒的に大きくなっている。また、製造業の内訳をみると、大きな偏りはないが、金属商品製造業がすべての項目で最も多い。図表18では他の年度でも同じ傾向にあるかを平成23（2011）年から平成26（2014）年までを分析

していく。

図表18 平成23（2011）年から平成26（2014）年の業種別の特別償却金額割合



出所：財務省ホームページ：「[租税特別措置の適用実態調査の結果に関する報告書] 2015, 2016 [https://www.mof.go.jp/tax\\_policy/reference/stm\\_report/index.htm](https://www.mof.go.jp/tax_policy/reference/stm_report/index.htm)）をもとに作成。

図表18をみると各年度とも平成26（2014）年度同様に製造業の割合が最も大きく、特定の業種に偏っていると考えられる。

これまでの分析で特別償却の継続年数と適用件数の相関関係から特別償却額と項目数との因果関係はないと考えられる。

また適用額、適用件数の総数の大半は、特定の項目で占められていることが分かった。さらに法人区分別・業種別で分析していった結果、やはり偏りが表れていた。この点について税制調査会（2014, 4頁）は、「利用実態が特定の企業に集中している政策税制や、適用者数が極端に少ない政策税制は、廃止を含めた抜本的な見直しを行う。例えば、不特定多数の適用を想定しながら、上位10社の適用が8割超の場合や適用が10件未満の場合は、必要性や効果の検証を徹底する」と主張している。特定の業種に偏

っているということは、他の項目はほぼ使われていないということである。この点において租税負担の公平性を阻害しているといえる。

## V. まとめ

法人税制改革が重要課題の一つとなり法人税率の引き下げが検討されている中で、財源確保のための代替案として租税特別措置の見直しを含めた課税ベースの拡大について議論が展開されている。本稿では租税特別措置のうち特別償却について視座を示すにあたり、租税の公平性・中立性の観点から分析及び論及した。

特別償却の利用状況としては、特定の項目に多寡が認められている。これまで、その適用実態はごく特定の企業階層の巨大企業によって傾斜して使われ、税負担を著しく軽減しているとされてきた。しかし、中小法人・大法人間において法人数・所有資産の大きな違いがあるため、問題の所在が埋没してしまうと考えた。そこで、適用状況を明確にするために減価償却額に占める特別償却額の割合を用いて分析をした結果、中小法人のほうが占める割合がより大きいことが判明した。さらに業種別でみると、償却額の開きは著しく、特に製造業に偏りがみられ、租税の公平性・中立性を阻害していることは自明である。

特別償却に係る議論は政策手段としての利点はあるものの、前述のように業種・企業間の租税負担の公平性・中立性の阻害や複雑化、さらには既得権化といった問題など、様々な論点が提起されている。そのため、租税特別措置については、政策目的に国民の合意があるか、政策手段として税制を用いることが適当か否かについて十分吟味していく必要があり、創設後長期間にわたっていないか、利用実態が低調になっていないか等の観点から、大胆に統廃合を進めるべきであると政府税制調査会は見解を述べていた<sup>22</sup>。これに対し、平成22（2010）年に租税特別措置の政策効果を定量



的に検証し、適切な検討を行うことを目的とした租特透明化法が制定された。しかし、報告書には目的に照らした十分な情報がなく、租税特別措置の是非について議論しがたいのが現状である。

そこで我々は次のように推論した。まず、一つ目に、特別償却を含めた租税特別措置の是非を検討するにあたって、政策目標を見極めるためにも期限を区切って行うことが望ましい。特別償却は時限立法的であるにも関わらず何十年にもわたって存続しているものもあり、既得権維持の見えざる温床になっている。そのため、課税ベースの侵食を明らかにしつつ原理原則に立ち返るべきである。また、幅広い業種に適用されその種類も多種多様であるにも関わらず、特定の業種や項目に利用の偏りがある。この状況を踏まえて、目的を経済成長の追求に、また対象業種・企業をより一層絞り込むなど重点的な適用が求められる。しかし、項目には全体として減少傾向がみられ、時代の趨勢を見極めつつ整理統合が進められてきたことが分析の結果判明した。したがって、税務行政が特別償却制度に関して積極的な見直しをする姿勢が窺える。しかし、5年以上存続している項目が全体の約7割存在し、既得権の問題は未だ根深い。しかし、震災特例法のように状況に即し必要不可欠なものであれば、存続していくべきであり、一緒にくたに既得権とみなすべきではない。

二つ目に、減価償却額に占める特別償却額の割合は微々たるものであり、法人税収を多大に毀損しているとは言いがたい。たとえ特別償却制度の見直しを行ったとしても、初期財源としては意味があるかもしれないが、あくまでも課税の繰延措置であるため中長期的には寄与せず、法人税率引き下げの財源としての役割は期待できないであろう。しかし、誘導措置として税額控除との選択適用が認められている項目があり、少なからず減収をもたらすことは明らかである。また、得られる利息相当額の便益に企業・業種間の差異が存在し、税負担の不公平が生じる。このことから、税制の基本的なあり方として、租税特別措置の見直しを図り課税ベースを

拡大するほか、法人税率を引き下げるということ自体は不断に追求されるべきである。そうすることで、全法人が税負担軽減の恩恵を享受できるほか、公平性・中立性なおかつ簡素化が保たれた税制になると考えられるからである。

最後に、これらの点は今後も議論される余地があるため、租特透明化法の一層の適用状況の透明化が求められる。税制上の実態を鮮明にし、定量的に示された効果をもとに、改革すべき問題がどこに存在するかを明らかにする必要がある。それを踏まえて継続及び検討の判断を行い、諸要因を加味してバランスの取れた施策が可能となるであろう。しかし、制度設計をするにしても、報告書には十分な情報が無いのが現状である。今後は措置の適用企業もしくは非適用企業、個別企業ベースでの適用額、そして企業名を開示すべきではないだろうか。

経済活性化を主眼に置く政府にとって、租税特別措置の抜本的な見直しは余儀なくされ、今後の行方が注目される。常に正当性を追求し、公平性や中立性の観点から永遠のテーマにも敷衍して論じられていくべきである。

#### 【脚 注】

- 1 この点については、富岡（2003, 1371-1372頁）、和田（1992, 134頁）、山本（2015, 656頁）を参照。
- 2 この点については、和田（1992, 59-62頁）を参照。
- 3 この点については富岡（1997, 42-43頁）を参照。
- 4 この点については新井（1980, 75頁）、富岡（2003, 1374頁）を参照。
- 5 この点については、中島（2002, 346頁）、木村（2013, 161頁）を参照。
- 6 特別償却制度では税務申告という既存の枠組みを利用することができるため。
- 7 この点については、立岡（2014, 77-78頁）を参照。
- 8 一例として、<13>のように地域が異なると特別償却額も異なる項目がある。
- 9 この点については、前掲注2を参照。
- 10 利子相当額の便益 = 無利子相当額の便益 × 利子率0.02

特別償却と普通償却を比較し、負担せずに済んだ税額を算出し、無利子で借り入れることのできる値に利率を乗ずる額である。つまり、特別償却の際に支払う必要のない利子相当額分を利益としている。

- 11 特別償却の経理方法には、大きく分けて償却方式と準備金方式があり、償却方式には普通償却と同様償却計算の範囲において捉えられる評価勘定方式、準備金方式には損金経理の方法による損金経理方式、利益又は剰余金の処分の方法による利益処分方式がある。評価勘定方式は特別償却における初期の方式であるが、商法上の「相当の償却」に関する解釈から見て妥当性を有していないため、新たに損金経理方式が導入された。この方式の場合、特別償却準備金繰入が費用科目になり、実際には支払われてない費用が計上されるとして、現在使用されている利益処分方式が導入された。この方式は、商法上は特別償却費の処理を損金経理から引き離し、利益処分の一項目として処理する方式である。未処分利益は損金科目として計上されるため、会社の資産、費用に影響を及ぼさない。現在では税法規定の中に各種の考え方はそのまま生きているものの、利益処分方式以外は認められなくなっている（武田2005, 452-462頁）。

- 12 平成19（2007）年の税制改正により減価償却制度の大幅改訂により導入された。それまでの減価償却制度では毎年一定の割合で減価償却費が逡減していった。しかし、改訂後は取得価額に保証率を乗じた値よりも減価償却費が小さくなった年度からは期首帳簿価額に改訂償却率を乗じて出た減価償却費を毎年同一で償却していく。

調整前償却額 $\geq$ 償却補償額の場合、償却限度額＝期首帳簿価格 $\times$ 定率法の償却率

調整前償却率 $<$ 償却補償率の場合、償却限度額＝改定取得価格 $\times$ 改定償却率

調整前償却額が償却保証額（取得価額50,000,000円 $\times$ 保証率0.06552=3,276,000）に満たない7年目以降の各年は6年目の償却額を用いる。

- 13 この点については、首藤（2008, 144頁）を参照。  
 14 この点については、森（2014, 162-163頁）、成松（2012, 384-385頁）、成道（1987, 169-171頁）を参照。  
 15 図表9において設置年数は網掛けで表し、年度については西暦の下二桁で表す。  
 16 以下、記載番号の項目名一覧を文面の記載順に列挙したものである（番号は図表9を用いる）。

- 8・地震防災対策用資産の特別償却
- 54・復興産業集積地区における機械等の特別償却
- 56・避難解除区域における機械等の特別償却
- 57・復興住居区域における被災者向け優良住宅の特別償却
- 58・復興産業集積区域における開発研究用資産の特別償却
- 59・被災者代替資産等の特別償却
- 60・再投資設備等の特別償却
- 74・被災者向け優良賃貸住宅の割増償却
- 55・企業立地促進区域における機械等の特別償却
- 43・エネルギー環境負担低減推進設備等を取得した場合の特別償却

- 51・生産性向上設備等を取得した場合の特別償却
- 48・特定中小企業者等が経営改善設備を取得した場合の特別償却
- 52・耐震基準適合建物等の特別償却
- 44・国際戦略総合特別区域において機械等を取得した場合の特別償却
- 50・国家戦略特別区域において機械等を取得した場合の特別償却
- 53・地方活力向上地域において特定建物等を取得した場合の特別償却
- 17 資源エネルギー庁「我が国のエネルギー情勢①」(<http://www.enecho.meti.go.jp/about/faq/001/>)を参照。
- 18 2011～2014年までは報告書に記載されている適用額にその年の基本税率を乗じて減収額を算出した。なお、小数点以下切り捨てた。
  - 平成23 (2011)年：4,244億円×30% = 1,273億円
  - 平成24 (2012)年：5,167億円×25.5% = 1,317億円
  - 平成25 (2013)年：9,948億円×25.5% = 2,536億円
  - 平成26 (2014)年：18,576億円×25.5% = 4,736億円
- 19 財務省及び会計検査院によって公表されたデータを基に作成したため、ここでの項目は条文上の項目とは一致していない。また、震災特例法については平成25 (2013)年のものが最新であるため、平成26 (2014)年の特別償却額は表記していない。
- 20 ここでは、企業規模により使われている項目に偏りがあるか検証するために、資産階級別に中小法人・大法人に分けて考察していく。
- 21 特別償却額／(減価償却総額+特別償却総額)で算出した。
- 22 この点に関しては、政府税制調査会「平成15年度における税制改革についての答申」(平成14年11月)を参照。

### 【参考文献一覧】

- 新井益太郎 (1980)『減価償却の理論』同文館
- 大蔵財務協会編『改正税法のすべて』『図解法人税法』
- 五十畑隆 (1999)「放棄された財政再建」『税務弘報』47巻第2号、7-12頁
- 菊谷正人 (2015)「特別償却と税額控除の現状と課題」『税研』第183号、45-52頁
- 木村聡子 (2013)「どんな制度があるか総覧してみる」『税務弘報』61巻第8号、161-165頁
- 窪澤朋子 (2013)「グリーン投資減税」『税務弘報』61巻第6号、19-24頁
- 佐藤尚弘 (2004)「IT投資促進税制のしくみと利用上の注意点は？」『税務弘報』第8号、112-117頁
- 首藤重幸 (2008)「環境関連税制」『日税研論文集』第58号、85-101頁
- 武田隆二 (2005)『法人税法精説』森山書店
- 立岡健二郎 (2014)「租税特別措置の実態と分析」『JRIレビュー』第4号、73-91頁

- 富岡幸雄 (1997) 「課税所得の本質」『税務会計研究』第8号、1-48頁
- 富岡幸雄 (2003) 『税務会計学原理』中央大学出版部
- 中島照雄 (2002) 『税務会計学辞典』中央経済社
- 成松洋一 (2012) 『新原価償却の法人税務 (第3版)』大蔵財務協会
- 成道秀雄 (1987) 「特別償却制度」『日税研論集』第5号、153-172項
- 松尾隆信 (2015) 『知っておきたい法人税の常識 (第15版)』税務経理協会
- 村田美雪 (2015) 「生産性向上設備投資促進税制の趣旨と制度概要」『税務通信』第1号、18-30頁
- 森忠順 (2008) 『いまさら人に聞けない「減価償却」の会計・税務 Q & A』創英社
- 柳裕治編 (2015) 『税務会計論 [改訂版]』創成社
- 山本守之 (2015) 『体系法人税法 [32訂版]』税務経理協会
- 吉田和男 (2001) 「財政政策としての租税特別措置の見直し」『税務弘報』第9号、6-10頁
- 和田八東 (1992) 『租税特別措置』有斐閣

#### 国税庁「会社標本調査」

<https://www.nta.go.jp/kohyo/tokei/kokuzeicho/kaishahyohon/top.htm>

会計検査院「会計検査院法30条の2の規定に基づく報告書租税特別措置、2015」

[http://www.jbaudit.go.jp/pr/kensa/result/27/h271008\\_1.html](http://www.jbaudit.go.jp/pr/kensa/result/27/h271008_1.html)

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」

[http://www.mof.go.jp/tax\\_policy/reference/stm\\_report/index.htm](http://www.mof.go.jp/tax_policy/reference/stm_report/index.htm)

資源エネルギー庁「我が国のエネルギー情勢①」

<http://www.enecho.meti.go.jp/about/faq/001/>

衆議院「第174回国会制定法律の一覧」

<http://www.shugiin.go.jp/internet/index.nsf/html/index.htm>

税制調査会「法人税の改革について (案)」

<http://www.cao.go.jp/zei-cho/gijiroku/zeicho/2014/26zen10kai.html>

税制調査会「平成15年度における税制改革についての答申」

<http://www.cao.go.jp/zeicho/tosin/15top.html>

税制調査会「税制調査会議事録平成18 (2006) 年11月21日グループディスカッション」

<http://www.cao.go.jp/zeicho/gijiroku/gijiroku.html>

農林水産省「漁業経営の改善及び再建整備に関する特別措置法の運用について」

[http://www.maff.go.jp/j/kokuji\\_tuti/tuti/t0000615.html](http://www.maff.go.jp/j/kokuji_tuti/tuti/t0000615.html)