

投資促進税制としての租税特別措置法の課題

—投資誘因としての租税特別措置とパテントボックス税制の検証—

新垣 厚

「投資促進税制としての租税特別措置法の課題 ～投資誘因としての租税特別措置とパテントボックス税制の検証～」要約

論文の構成

第1章「租税特別措置の概要」では、租税特別措置法の特質と変遷の歴史を振り返ることによって、租税特別措置が果たしている役割や意義、効果について考察を進めたい。その後、多くの租税特別措置で構成されている沖縄経済特区を、個別具体的に研究することによって、租税特別措置の理解を進めると同時に、投資の誘因措置として現在の制度設計がどのように機能しているのを明らかにしたい。

第2章「投資促進税制としての租税特別措置法の課題」では、租税特別措置が投資誘因の手法として採用している特別償却と税額控除の概要と効果を研究する。その後、沖縄経済特区の活用実績を概観する。その結果、活用実績が伸び悩んでいることが明らかになるのだが、本論文ではその要因は①制度設計の複雑さ、②時限立法であること、③設備投資を対象とする限界、の3点であると考えているので、その根拠を示したい。

第3章「投資誘因としてのパテントボックス税制」では、第2章3節「租税特別措置の活用促進に向けた課題」で挙げた要因の解決策のひとつとして、パテントボックス税制の日本への導入を提言及び沖縄において先行実施することを提言したい。それに先立ち、パテントボックス税制の概要と導入国の先行事例、導入の効果についての検証を図る。

第4章「パテントボックス税制の日本への導入の必要性及び沖縄への誘致」では、パテントボックス税制の日本への導入に向けた経済界、学界、政府の動向を探る。また、関連税制として研究開発税制とCFC税制の研究を行ったのち、パテントボックス税制を日本へ導入する際の制度設計のあり方に言及する。その後、パテントボックス税制を沖縄で先行実施するにあたり、沖縄の持つポテンシャルの高さを明らかにする。

結論

本論文では、沖縄経済特区の活用実績が低迷している要因は制度設計が投資誘因に欠けているとの仮説を立てている。具体的な要因と解決策は次の3点である。

- ① 制度設計の複雑さ：主因は借用概念の多用にあると考え、包括的な法整備が望ましいと考えている。
- ② 時限立法であること：恒久法への転換が解決の糸口になる。
- ③ 設備投資を対象とする限界：時代の変化に対応した「設備投資依存から無形資産投資を追加した投資の多様化」を提言したい。本論文では海外で導入が進んでいるパテントボックス税制をわが国にも導入することを提言したい。

上記のうち、本論文では解決策③のパテントボックス税制を日本に導入するための研究を中心に展開していく。パテントボックス税制とは、多国籍企業の無形資産を諸外国から招き入れ、自国内に維持し、法的保護を与え、パテントを保有し、これを商業化・市場化することを促進するため、特別な軽減税率又は実効税率を軽減する

ための所得控除を認める税制をいう。

その後、沖縄の持つポテンシャルの高さに注目し、まずは沖縄でパテントボックス税制を実施することを提言するものである。租税誘因措置たるパテントボックス税制は、市場としての人口が少ない小国も、R&D・イノベーションの重要な拠点になることが可能であると言われており、まさに沖縄のような小さな島の産業振興策としても期待ができる税制なのである。

尚、現行の沖振法の実効税率は約20%まで圧縮されており、更に拡充するとタックスヘイブンのトリガー税率に抵触してしまう可能性がある。そのためパテントボックス税制を沖縄で実施することが望ましいのだが、導入にあたっては税の公平の原則を考慮しつつ高い投資誘因効果を期待できる制度設計としなければならない。

目次

序論	1
第1章 租税特別措置の概要	10
第1節 租税特別措置の特質	11
1. 租税の基本原則	11
2. 租税特別措置の定義	12
3. 租税特別措置の態様	14
4. 租税特別措置の本質	16
5. 租税特別措置の効果	19
6. 補助金との相違点	21
小括	23
第2節 租税特別措置の変遷	25
1. 戦前（1945年以前）	25
2. 終戦直後（1945年）	25
3. シャウプ勧告後（1951年）	25
4. 租税特別措置の整理（1957年）	27
5. 3つのテスト（1964年）	27
6. 低成長期以降（1975年）	29
小括	30
第3節 沖縄における経済特区	32
1. 沖縄経済特区の概要	32
2. 経済金融活性化特別地区	34
3. 国際物流拠点産業集積地域	37
4. 情報通信産業特別地区	39
5. 情報通信産業振興地域	41
6. 観光地形成促進地域	42
7. 産業高度化・事業革新促進地域	44
8. 離島の旅館業に係る特例措置	46
小括	48
第2章 投資促進税制としての租税特別措置法の課題	49
第1節 投資誘因としての租税特別措置	51
1. 投資促進税制の概要	51
2. 特別償却	53
3. 税額控除	55
小括	57
第2節 租税特別措置の活用実態	58

1. 租特透明化法の制定	58
2. 租特透明化法の概要	60
3. 沖縄経済特区における適用状況	62
小括	77
第3節 租税特別措置の活用促進に向けた課題	78
1. 制度設計の複雑さ	78
2. 時限立法であること	79
3. 設備投資を対象とする限界	80
小括	82
第4節 租税法と行政法の相違点	83
小括	87
第3章 投資誘因としてのパテントボックス税制	88
第1節 投資誘因効果を高めるための解決策	89
小括	90
第2節 パテントボックス税制の概要	91
1. パテントボックス税制の定義	91
2. BEPS	91
3. BEPS行動計画5	92
4. BEPS行動計画8と無形資産	94
小括	97
第3節 海外における導入事例	98
1. 各国の制度設計	98
2. アイルランド	102
3. イギリス	103
4. パテントボックス税制の効果	104
小括	107
第4章 パテントボックス税制の日本への導入の必要性及び沖縄への誘致	108
第1節 日本におけるパテントボックス税制の導入に向けて	109
1. 経団連によるパテントボックス税制の導入提言	109
2. 関西経済連合会によるパテントボックス税制の導入提言	110
3. 研究開発税制との相違点	111
4. 知的財産促進の観点	114
5. パテントボックス税制の導入論	116
6. 外国子会社合算制度との関係	119
小括	121
第2節 沖縄法の制度設計変更に向けて	123
1. 沖縄が持つポテンシャル	123

2. 制度設計のあり方.....	127
小括.....	131
結論.....	132
参考文献.....	136

凡例

- ・法法 法人税法
- ・租特法 租税特別措置法
- ・租特透明化法 租税特別措置の適用状況の透明化等に関する法律
- ・沖振法 沖縄振興特別措置法
- ・経金特区 経済金融活性化特別地区
- ・物流特区 国際物流拠点産業集積地域
- ・情報特区 情報通信産業特別地区
- ・情報地域 情報通信産業振興地域
- ・観光地域 観光地形成促進地域
- ・産業イノベ 産業高度化・事業革新促進地域
- ・離島特例 離島の旅館業に係る特例措置
- ・経団連 一般社団法人日本経済団体連合会
- ・工技センター 沖縄県工業技術センター
- ・琉大 琉球大学
- ・沖縄高専 国立沖縄工業高等専門学校
- ・B E P S Base Erosion and Profit Shifting : 税源浸食と利益移転
- ・C F C Controlled Foreign Company : 外国子会社合算税制
- ・I P Intellectual property : 知的所有権
- ・O E C D Organization for Economic Co-operation and Development : 経済協力開発機構
- ・O H M I C Okinawa Health Medical Innovation Center : 沖縄医療イノベーション事業
- ・O I S T Okinawa Institute of Science and Technology Graduate University : 沖縄科学技術大学院大学
- ・R & D Research and Development : 研究開発
- ・T E Tax Expenditures : 租税支出

序論

はじめに

租税は、凡そ人間が社会的生活を営む上で必然的に生じざるを得ないことから、人類の社会的営みに伴って発展してきた。古代律令制のもとでは租庸調が定められ、荘園は不輸の権を守るために武士の発生を招いた。戦国時代には検地が行われ、江戸時代の農民は四公六民、六公四民の年貢を納めた。商人は冥加金を上納し、旅人は関所で通行税を納めた。明治の地租改正はそれまでの物納から金銭納付へと転換を図ることによって国庫の収入を天候から切り離した。

それとともに過重な税負担に耐えかねて一揆や逃散が起き、身売りや飢餓も生じた。かように租税を巡る問題は社会に大きな影響を及ぼす。海外に目を向けると、史上初の農民反乱とされている陳勝・呉広の乱は紀元前209年に秦の重税に耐え兼ねておき、秦が滅亡する一因となった。1775年にはじまったアメリカの独立戦争はイギリスによる重税に耐えかねた植民地でおき、そのスローガンは「代表なくして課税なし」であった。尤も古代ローマ帝国のように植民地が重税を負い、市民は「パンとサーカス」政策のもとで税負担が軽減されていた例もあり、為政者は必ずしも重税を課すだけではない。しかし、租税を政治（政策）に利用する点に変わりなく、その結果、国が富み、あるいは滅びていった。

租税のあり方は、国の運命をも左右する問題なのである。

思うに租税は、納税者個人にとっては負担し得る範囲にとどめなければならず、社会全体においては社会コストをまかなう必要がある。その上で国民に公平な負担を課してモチベーションを高めるものでなければならず、それはまた富の再分配を通じた公平な社会を実現するために機能するものでなければならない。それは現代を生きる私たちのためだけではなく、次世代の社会を整備する観点も必要である。租税が果たすべき役割は多様化しているのである。

本論文は、租税の基本原則のひとつである公平の原則を下地に、租税の制度設計で産業振興を図るにはどうすれば良いのか、という大きなテーマを背景としている。即ち、外部環境（租税の制度設計）の変化によって、国民はどのように行動し、どのような社会になっていくのか。逆に社会のあり方からアプローチをして、どのような租税の制度設計にすれば良いのか、それを考察するのが本論文のテーマである。

研究動機

筆者は沖縄県出身である。沖縄が戦後27年に及ぶ米軍統治下からようやく祖国復帰を果たしたのが1972年であり、筆者が生まれた年でもある。筆者はいわゆる“復帰っ子”として育った。

米軍統治下で遅れていた政治・経済等の諸問題を解決するために設けられた国の機関がかつての沖縄開発庁であり、現在の内閣府沖縄総合事務局である。その長は内閣

府特命担当大臣（沖縄及び北方対策担当）であり、いまだに沖縄の諸問題を担当する専任の大臣がいるほどに沖縄を巡る問題は根が深い。

ことさら経済問題に限ると、復帰直後から実施された3次にわたる沖縄振興開発計画を経て、現在も国による予算措置は沖縄振興予算として年額 3,150 億円（2017 年度）にも上る。しかし、その予算は県外企業が受注し、沖縄の企業はその恩恵に預かることができず、いわゆる”ザル経済“が続いてきた。近年、用途を限定しない国の予算、いわゆる一括交付金の運用によって改善傾向にある。この紐つき予算ではない一括交付金そのものが、全国でも沖縄だけに講じられた措置である。

同様に沖縄だけに講じられた措置として、沖縄経済特区がある。沖縄経済特区は、厚遇された税率のもとで沖縄への投資を誘因するための措置である。筆者は現在、沖縄の産業振興、ことさらに沖縄経済特区に関する業務に携わっている。

本論文で述べるように沖縄経済特区の活用実績は低迷している。せっかく設けられた経済振興策が十分に活用されていない現状に危機感を抱き、本来の沖縄の産業振興に結び付けていくためにはどのようにすれば良いのかを思考したのが、本論文におけるテーマ設定のきっかけである。

尚、本論文は筆者の独自の研究であり、所属元とは一切関係ないことを明記しておく。

問題の所在

沖縄県には7つの経済特区が展開されている。即ち、経済金融活性化特別地域、国際物流拠点産業集積地域、情報通信産業特別地域、情報通信産業振興地域、観光地形成促進地域、産業高度化・事業革新促進地域、離島地域税制である。

沖縄経済特区の目的は沖縄への企業進出や県内企業の産業集積・振興を図るためであり、設備投資に係る税制優遇によって沖縄への投資を誘因しようとする措置である。

それにも関わらず、2011年から2015年の沖縄経済特区に係る租税特別措置の利用状況を分析したところ、全く活用されていない制度が多くある等、厚遇された優遇税制であるにも関わらず、活用実績が伸び悩んでいることが明らかになった。

この沖縄経済特区は、租税の基本原則のひとつである公平の原則を犠牲にしてまで施行されている制度であるため、活用されていない、あるいは活用できない制度設計になっているのは問題であると認識している。

研究目的及び研究の範囲

本論文は、沖縄経済特区の活用実績を国の公表資料を用いて分析し、活用実績が低迷していることを問題点として指摘している。その上で要因分析に基づいて課題を設定し、解決策を見出すことを研究目的としている。

その前提として、沖縄経済特区が租税特別措置のひとつであることを踏まえ、租税特別措置の定義や本質、効果、歴史等の研究から着手している。投資促進税制として

の租税特別措置の効果を考察するにあたっては、沖縄経済特区が主に採用している特別償却と税額控除について投資の誘因効果を検証する。

設定された課題に対する解決策のひとつとして、本論文ではパテントボックス税制の日本への導入を提言している。その実現可能性を検証するために、パテントボックス税制の先行研究と日本へ導入する際に留意すべき点を挙げている。

沖縄はパテントボックス税制による投資を活かすにふさわしい高いポテンシャルを有していることを明らかにするところまでを本論文の研究範囲とする。

先行研究

①租税特別措置

- ・山内進『租税特別措置法と産業成長 -租税特別措置の効果分析-』（税務経理協会, 1999年）

同書は、わが国の産業政策及びその手段としての租税特別措置の独自性に焦点をあて、定義、性質、効果、限界につき、総括的・体系的に租税特別措置を研究している。特に鉄鋼産業、自動車産業、繊維産業、コンピュータ産業について租税特別措置が及ぼした効果について具体的に比較研究しているのが特徴である。本論文では第1章「租税特別措置の概要」における先行研究として位置づけており、特に第1章1節「租税特別措置の特質」は同書に拠るところが大きい。

- ・和田八束『租税特別措置-歴史と構造-』（有斐閣, 1992年）

同書は、戦後の日本税制において最も特徴的な地位を占めた租税特別措置の歴史と構造の分析を行っている。和田教授は財政学研究からアプローチをはじめ、税制論、税制史、税法学、会計学へと研究対象を広げて広げている。同書は、第1章で租税特別措置とは何か、という概念上の整理を行い、第2章から第6章までは主として歴史的な推移をほぼ10年ごとに一区分として叙述している。その後第7章から第9章において特徴的な問題点をとり上げて論じている。本論文では第1章「租税特別措置の概要」における先行研究として位置づけており、特に第1章2節「租税特別措置の変遷」は同書に拠るところが大きい。

- ・末永英男『「租税特別措置の総合分析」-租税法、租税論、会計学の視点から』（中央経済社, 2012年）

同書は、主として租税法、租税論、会計学の立場から租税特別措置に関する歴史、理論、政策を総合的に扱っており、マクロ的な視点もととりいれつつ、ミクロ的な視点で租税特別措置の総論研究と個別問題研究を行っている。同書の「第5章税務減価償却の理論」、「第6章特別償却制度」、「第13章税額控除」は、本論文の第2章「投資誘因措置としての租税特別措置法の課題」の先行研究として位置付けている。筆者は下地として簿記会計の知識があったため、租税特別措置による具体的な効果、即ち投資誘因措置としての特別償却や税額控除の魅力を考察する上で大いに参考にさせていただいた。

② パテントボックス税制

・本庄資、田井良夫ほか共著『国際租税法概論第3版』（大蔵財務協会, 2017年）

本書は、現行国際租税法の最新の理論、政策、制度及び執行や課税紛争の解決に関する重要課題を扱っており、外国子会社合算税制の改正、BEPS関係の最新情報、国際課税に関する裁判例等を掲載した論文集である。同書に掲載されている、田井良夫「国内法における外国法人課税」、本庄資「OECD/G20BEPSプロジェクトによる国際課税ルールへの改革」、本庄資「タックス・ヘイブン対策税制（外国子会社合算税制）」を本論文では第3章2節「パテントボックス税制の概要」の先行研究として位置付けている。

・本庄資著『オフショア・タックス・ヘイブンをめぐる国際課税』（日本租税研究協会, 2013年）

同書は、オフショア・タックス・ヘイブンに関する極めて広範囲にわたる課題を取り上げ、歴史、現状、比較研究、今後の対応、どうあるべきかを含め、体系的にまとめている。本書に掲載されている本庄資「パテント・ボックスはタックス・ヘイブンか」と本庄資「日本におけるタックス・ヘイブン特性の検出」は、本論文における第3章「投資誘因としてのパテントボックス税制」の先行研究として位置付け、結論に向けた論点の整理として大いに参考にさせていただいた。

・相川雅樹「欧州5か国におけるパテントボックス税制の現状-我が国への導入に向けた課題-」RESEARCH BUREAU 論究第11号(2014年)

相川氏は衆議院調査局調査員（財務金融調査室）所属の立場から、パテントボックス税制に関する論文を執筆されている。欧州5ヶ国（イギリス、フランス、オランダ、ベルギー、アイルランド）のパテントボックス税制を比較研究した結果、「Ⅱ我が国への導入に向けた課題」と題して、内外の特許出願状況、パテントボックス税制導入の目的、今後の課題をまとめている。特に、今後の課題では、制度設計上の課題、導入効果、執行上の課題、日本企業の課題、研究開発税制とパテントボックス税制との関連、CFC税制とパテントボックス税制との関連、国際的な税制の調査との関連について調査研究がなされている。本論文では第4章「パテントボックス税制の日本への導入の必要性及び沖縄への誘致」の先行研究として位置付けている。

研究方法

- ① 租税特別措置及びパテントボックス税制に関する文献・論文を調査することにより、論点を明確にする。
- ② 租税特別措置の変遷の歴史を研究することにより、その意義と役割について考察する。
- ③ 沖縄経済特区の活用実績を一次資料（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」）を用いて調査・分析することにより、効果の検証と問題点と課題を抽出する。
- ④ パテントボックス税制の先行事例を複数調査した上で比較研究し、わが国で導入

する場合の制度設計を考察する。

- ⑤ 沖縄の社会基盤を文献調査することにより、沖縄が持つポテンシャルを明らかにする。

論文の構成

第1章 租税特別措置の概要

第1章「租税特別措置の概要」では、租税特別措置法の特質と変遷の歴史を振り返ることによって、租税特別措置が果たしている役割や意義、効果について考察を進めたい。その後、多くの租税特別措置で構成されている沖縄経済特区を、個別具体的に研究することによって、租税特別措置の理解を進めると同時に、投資誘因措置として現在の制度設計がどのように機能しているのを明らかにしたい。

(第1節 租税特別措置の特質)

本節では、租税特別措置法を特定の政策目的を実現するために、税制上の例外規定・特別規定をもって行われる税の軽減措置・優遇措置と定義した上で、租税特別措置が公平の原則を犠牲にして施行されている背景を明らかにする。また、OECDの国々との違いを明らかにすることによって、わが国において租税特別措置がどのような役割を果たしているのかを考察する。

また、租税特別措置と補助金の相違点を明らかにし、租税特別措置が隠れた補助金として機能している本質に迫る。その上で、租税支出理論による財政コントロールの必要性を検討する一方で、租税特別措置の効果測定という観点からもアプローチを図り、租特透明化法の必要性に言及する。

(第2節 租税特別措置の変遷)

本節では租税特別措置が経済政策の変化に応じて変遷してきた歴史を振り返ることにより、租税特別措置が果たしてきた役割と意義について考えていきたい。

租税特別措置はシャープ勧告で大部分が廃止されたものの、すぐさま膨張し、1950年～1956年度には法人税に対する減収割合は18.2%にも達している。1964年には「3つのテスト」（直接の政策目的の合理性の判定、政策手段としての有効性の判定、付随して生じる弊害と特別措置との比較較量）が提言され、1970年代後半に大幅な整理が進められた。しかしそれは高度経済成長期から低成長期に移行したことに伴って企業側のメリットが薄れてきたという経済界側の事情が大いに影響していた。

(第3節 沖縄における経済特区)

沖縄県には7つの経済特区が展開されている。即ち、経済金融活性化特別地域、国際物流拠点産業集積地域、情報通信産業特別地域、情報通信産業振興地域、観光地形成促進地域、産業高度化・事業革新促進地域、離島地域税制である。

沖縄経済特区の目的は沖縄への企業進出や県内企業の産業集積・振興を図るためである。これはまさに本論文のテーマである設備投資に係る税制優遇によって沖縄への投資を誘因しようとする措置である。そして多様な租税特別措置で構成されているの

が特徴である。

現在は、法人所得の40%を最大10年間控除する、あるいは設備投資額の最大15%を税額控除する、繰越税額控除期間は4年間とする、といった全国にも類をみない制度設計となっており、投資税額控除についていえば、控除率・繰越期間ともに国内の投資税額控除制度の中で最も優遇されている制度設計となっている。

第2章 投資促進税制としての租税特別措置法の課題

第2章「投資促進税制としての租税特別措置法の課題」では、租税特別措置が投資誘因の手法として採用している特別償却と税額控除の概要と効果を研究する。その後、沖縄経済特区の活用実績を概観する。その結果、活用実績が伸び悩んでいることが明らかになるのだが、本論文ではその要因は①制度設計の複雑さ、②時限立法であること、③設備投資を対象とする限界、の3点であると考えているので、その根拠を示したい。尚、本論文では、租税法と行政法が交角していることがあるので、両者の違いについて考察を加えておきたい。

(第1節 投資誘因としての租税特別措置)

本節では、投資促進税制の理論的根拠を明らかにし、投資促進税制として租税特別措置がどのような手法で実施されているのかを概観する。その後、最も多く採用されている手法である特別償却と即効性が高い投資誘因効果を発揮する手法である税額控除を取り上げ、どのような条件下で発現するのかを究明する。その上で課税の繰り延べ措置である特別償却と完全免除措置である税額控除の投資への誘因効果を検証していきたい。

(第2節 租税特別措置の活用実態)

本節では、膨張する租税特別措置に歯止めをかけるため、税制調査会が発表した「3つのテスト(合理性、有効性、相当性の観点から政策評価を行う)」による点検結果を概観した後に、2010年に制定された「租特透明化法」の目的と概要を把握する。

その後、租特透明化法によって発表されている2011年から2015年における沖縄経済特区に係る租税特別措置の利用状況を分析し、投資の誘因効果として機能しているかを検証したい。

(第3節 租税特別措置の活用促進に向けた課題)

第2章2節「租税特別措置の活用実態」において沖縄経済特区の租税特別措置の活用実績が伸び悩んでいることが明らかになった。本論文ではその要因を①制度設計の複雑さ、②時限立法であること、③設備投資を対象とする限界、の3点であると考えている。本節ではこの3つの要因について考察を進めたい。

(第4節 租税法と行政法の相違点)

租税特別措置法は租税法の一分野であるのに対して、沖振法による県知事認定は行政法の一分野である。租税法は租税法律主義に基づいて厳密に運用されるのに対して、行政法は現実のあらゆる課題を解決する必要から広範な裁量権によって運用されている。

ここで県知事認定の前提となっている沖振法（行政法）が、租税特別措置法（租税法）からの借用概念なしでは処理できない実態により問題が生じている。たしかに沖振法は実体法として機能し、租税特別措置法は手続法として機能することによって両輪の関係にあるが、一方は厳密な法解釈を求め、もう一方は柔軟に課題を解決しようとするために噛み合わないのである。思うに、県知事認定（行政法）にあたっては、租税法からの借用概念なしでも運用できるように法整備をする必要があるのではなかろうか。

第3章 投資誘因としてのパテントボックス税制

第3章「投資誘因としてのパテントボックス税制」では、第2章3節「租税特別措置の活用促進に向けた課題」で挙げた要因の解決策のひとつとして、パテントボックス税制の日本への導入を提言及び沖縄における先行実施を提言したい。それに先立ち、パテントボックス税制の概要と導入国の先行事例、導入の効果についての検証を図る。

（第1節 投資誘因効果を高めるための解決策）

沖縄経済特区の活用促進に向けた解決策は次のとおりである。①制度設計の複雑さについては、包括的な法整備が望ましいと考えている。詳細は第2章4節「租税法と行政法の相違点」として検討している。②時限立法であることについては、恒久法への転換が解決の糸口になると考えている。詳細は第4章2節2「制度設計のあり方」として検討したい。③設備投資を対象とする限界については、時代の変化に対応した「設備投資依存から無形資産投資を追加した投資の多様化」を提言したい。本論文では海外で導入が進んでいるパテントボックス税制をわが国にも導入することを提言したい。第4章「パテントボックス税制の日本への導入の必要性及び沖縄への誘致」として取り上げていきたい。

（第2節 パテントボックス税制の概要）

パテントボックス税制の導入は「底辺への競争」を招く懸念があることからBEP S行動計画5として国際的な問題提起がなされており、近年ではネクサス・アプローチの導入による適正化を図っている。本節では、パテントボックス税制の定義を図り、導入によるメリットを明らかにした上で、BEP S行動計画5の動向及び無形資産の特徴を中心に研究を進めたい。

（第3節 海外における導入事例）

パテントボックス税制は、アイルランドを皮切りに各国で導入が進んでおり、対象となるIPの種類も知的財産権から知的資産へと拡がりをみせている。本節では各国の制度設計の傾向を分析した後に、最初にパテントボックス税制を導入したアイルランドと当初からネクサス・アプローチを取り入れているイギリスの事例を取り上げる。その後、パテントボックス税制の導入効果について考察をすすめたい。

第4章 パテントボックス税制の日本への導入の必要性及び沖縄への誘致

第4章「パテントボックス税制の日本への導入の必要性及び沖縄への誘致」では、パテントボックス税制の日本への導入に向けた経済界、学界、政府の動向を探る。また、関連する税制として研究開発税制とCFC税制の研究を行ったのち、パテントボックス税制を日本へ導入する際の制度設計のあり方に言及する。その後、パテントボックス税制を沖縄で先行実施するにあたり、沖縄の持つポテンシャルの高さを明らかにする。

(第1節 日本におけるパテントボックス税制の導入に向けて)

本節では、経済界（経団連、関西経済連合会）や学会から相次ぐ、パテントボックス税制の日本への導入提言を紹介した上で、政府が「既存の枠組みで対応」と回答していることを批判する。また、研究開発税制とCFC税制を取り上げ、今後日本でパテントボックス税制を導入するにあたり、既存の税制とどのようにバランスをとるべきなのかを考察していきたい。

(第2節 沖縄法の制度設計変更に向けて)

パテントボックス税制を沖縄に導入するにあたっては、高い投資誘因効果を期待できる制度設計としなければならない。そのためには税の公平の原則を考慮した上で可能な限りシンプルな制度設計とした上で恒久法として制定されることが望ましい。併せて効果測定のために租特透明化法の改正も必要である。少子化による人手不足が深刻化するわが国にパテントボックス税制を導入すれば、雇用拡大から所得拡大への転換に繋がる可能性がある。その上で、まずは知的資産形成の基盤整備が進んでいる沖縄で先行実施することにより、高い投資効果が期待できる。パテントボックス税制は何らかを規制しようとする税制ではなく、国内外の企業の「モチベーション」を引き出すための制度設計としなければならない難しさがある。重要なことは他国に有害な効果を及ぼさず、本来の投資誘因効果に優れた制度設計にしなければならない、ということである。

結論の方向性

本論文では、沖縄経済特区の活用実績が低迷している要因は制度設計が投資誘因に欠けているとの仮説を立てている。具体的な要因と解決策は次の3点である。

- ① 制度設計の複雑さ：主因は借用概念の多用にあると考え、包括的な法整備が望ましいと考えている。
- ② 時限立法であること：恒久法への転換が解決の糸口になる。
- ③ 設備投資を対象とする限界：時代の変化に対応した「設備投資依存から無形資産投資を追加した投資の多様化」を提言したい。本論文では海外で導入が進んでいるパテントボックス税制をわが国にも導入することを提言したい。

上記のうち、本論文では解決策③のパテントボックス税制を日本に導入するための研究を中心に展開していく。パテントボックス税制とは、多国籍企業の無形資産を諸外国から招き入れ、自国内に維持し、法的保護を与え、パテントを保有し、これを

商業化・市場化することを促進するため、特別な軽減税率又は実効税率を軽減するための所得控除を認める税制をいう。

その後、沖縄の持つポテンシャルの高さに注目し、まずは沖縄でパテントボックス税制を実施することを提言するものである。租税誘因措置たるパテントボックス税制は、市場としての人口が少ない小国も、R&D・イノベーションの重要な拠点になることが可能であると言われており、まさに沖縄のような小さな島の産業振興策としても期待ができる税制なのである。税の公平の原則を考慮しつつどのような点に留意した制度設計をしていかなければならないのかを提言するものである。

第1章 租税特別措置の概要

第1章「租税特別措置の概要」では、租税特別措置法の特質と変遷の歴史を振り返ることによって、租税特別措置が果たしている役割や意義、効果について考察を進めたい。その後、多くの租税特別措置で構成されている沖縄経済特区を、個別具体的に研究することによって、租税特別措置の理解を進めると同時に、投資誘因措置として現在の制度設計がどのように機能しているのを明らかにしたい。

第1節 租税特別措置の特質

本節では、租税特別措置法を特定の政策目的を実現するために、税制上の例外規定・特別規定をもって行われる税の軽減措置・優遇措置と定義した上で、租税特別措置が公平の原則を犠牲にして施行されている背景を明らかにする。また、OECDの国々との違いを明らかにすることによって、わが国において租税特別措置がどのような役割を果たしているのかを考察する。

また、租税特別措置と補助金の相違点を明らかにし、租税特別措置が隠れた補助金として機能している本質に迫る。その上で、租税支出理論による財政コントロールの必要性を検討する一方で、租税特別措置の効果測定という観点からもアプローチを図り、租特透明化法の必要性に言及する。

第2節 租税特別措置の変遷

本節では租税特別措置が経済政策の変化に応じて変遷してきた歴史を振り返ることにより、租税特別措置が果たしてきた役割と意義について考えていきたい。

租税特別措置はシャープ勧告で大部分が廃止されたものの、すぐさま膨張し、1950年～1956年度には法人税に対する減収割合は18.2%にも達している。1964年には「3つのテスト」（直接の政策目的の合理性の判定、政策手段としての有効性の判定、付随して生じる弊害と特別措置との比較較量）が提言され、1970年代後半に大幅な整理が進められた。しかしそれは高度経済成長期から低成長期に移行したことに伴って企業側のメリットが薄れてきたという経済界側の事情が大いに影響していた。

第3節 沖縄における経済特区

沖縄県には7つの経済特区が展開されており、その目的は沖縄への企業進出や県内企業の振興を通じた産業集積・振興を図る。これはまさに本論文のテーマである設備投資に係る税制優遇によって沖縄への投資を誘因しようとする措置である。

沖縄経済特区は沖縄振興特別措置法に基づいて実施されており、その本質は租税特別措置であり、実際の手続きは租税特別措置法を準用している。

本節では第1章1節「租税特別措置の本質」を踏まえながら、1972年の復帰直後にはじまり、経済政策の変化に対応しながら現在も続く沖縄経済特区の概要を掴み、投資誘因措置の内容を研究する。

第1節 租税特別措置の特質

本節では、租税特別措置法を特定の政策目的を実現するために、税制上の例外規定・特別規定をもって行われる税の軽減措置・優遇措置と定義した上で、租税特別措置が公平の原則を犠牲にして施行されている背景を明らかにする。また、OECDの国々との違いを明らかにすることによって、わが国において租税特別措置がどのような役割を果たしているのかを考察する。

また、租税特別措置と補助金の相違点を明らかにし、租税特別措置が隠れた補助金として機能している本質に迫る。その上で、租税支出理論による財政コントロールの必要性を検討する一方で、租税特別措置の効果測定という観点からもアプローチを図り、租特透明化法の必要性に言及する。

1. 租税の基本原則

租税の基本原則は「公平・中立・簡素」である。

公平・中立とは、課税のうえで、同様の状況にあるものは同様に、異なる状況にあるものは状況に応じて異なって取り扱われるべきことを要求するものである。簡素とは、租税制度は公平や中立の要請に適合するのみでなく、同時に簡素（効率）の要請にも適合しなければならないことをいう。公平と簡素（効率）が両立する場合には問題はないが、この両者は、しばしばトレード・オフの関係に立つことがある。その場合には、簡素（効率）を優先しなければならないこともあり得るが、原則として公平を優先させるべきであろう¹。

憲法14条1項は「すべて国民は、法の下に平等であつて、人種、信条、性別、社会的身分又は門地により、政治的、経済的又は社会的関係において、差別されない。」と定めている。これを課税の観点で捉えるならば、税負担は国民の間で担税力に即して公平に分配されなければならないと、各種租税法律関係において国民は平等に取り扱われなければならないという租税公平主義（租税平等主義）となり、近代法の基本原理である平等原則の現れであると説明されている。

担税力とは、各人の経済的負担能力のことであるが、担税力の基準としては、所得・財産および消費の3つをあげることができ、実際の制度においては、所得税を中心としながら、財産税および消費税を適度に組み合わせたタックス・ミックスとなっている。金子教授は「所得・財産および消費の間でバランスのとれた税制を構築することが、担税力に即した税負担の配分のために好ましい²」と述べている。思うにこれは特定の税目に過度に依存しないことによって、徴税側にとっては、特定の節税スキームによる極端な収税減のリスクを低減し、国民側にとっては、負担感を緩和する効果があると考えられる。

尚、この憲法14条1項は、特定の者を不利益に取り扱うことを禁止するのみでは

¹ 金子宏『租税法第二十二版』85頁（弘文堂, 2017年）。

² 金子・前掲注(1), 85頁。

なく、特定の者に合理的な理由なしに特別の利益を与えることをも禁止する趣旨であると解されている。本論文のテーマである租税特別措置は特定の政策目的を実現するために公平の原則を犠牲にして施行されているのだが、これがかかる禁止に反して違憲ではないかという疑問が生じる。

金子教授は、「租税優遇措置が憲法 14 条 1 項に反して無効となるかどうかは、それが不合理な優遇といえるかどうかにかかっており、その判断は、個別の租税優遇措置ごとになされるべきであるが、この判断にあたって主として問題となるのは、①その措置の政策目的が合目的であるかどうか、②その目的を達成するのにその措置が有効であるかどうか、③それによって公平負担がどの程度に害されるか、等の諸点である³」と指摘しており、不合理な優遇制度である場合には違憲性が問われる可能性を示唆している。しかし実際に違憲性を問うことは難しそうである。

伊藤教授は「租税の公平な負担という、近代租税法の基本原則を破るものであるが、その財政政策が特定産業の振興のような合理的な理由があり、租税特別措置法のような国会の議決された法律をもって行われるときは、これを違憲とすることはできない。しかし、十分な理由がなくなってもそれを存続させたり、圧力団体の力などで不合理な差別となって、他の納税者の負担を増やすようなことになれば、政策として妥当でないのみならず、憲法十四条からみて問題が生じ、さらに実質上租税法律主義を空洞化するおそれがある。ただ租税については立法部の裁量の余地が広いから、その裁量権を逸脱するものとして違憲とされることは少ないであろう⁴」と述べており、金子教授も「租税優遇措置の違憲性を訴訟において争点とすることは、訴訟技術的に見て容易ではない⁵」と述べているところである。

筆者は、違憲性を問うハードルが高いということと、違憲性を問えないということには天と地ほどの開きがあると考えている。租税特別措置を考えるときには常に公平の原則を考慮した制度設計がなされるべきである。著しく公平性を失する政策が許容できないのは当然として、例え施行時に合理性があったとしても、時代の変化とともに変わるべき政策が見直しに至らないケースにあっても同様である。これは司法がチェックできない場合であっても、立法・行政が自覚を持って推し進める課題であると考えている。

2. 租税特別措置の定義

さて、租税の基本原則である公平の原則を犠牲にして「特定の政策目的を実現するために、税制上の例外規定・特別規定をもって行われる税の軽減措置・優遇措置⁶」が

³ 金子・前掲注(1), 89 頁。

⁴ 伊藤正己『憲法[第 3 版]』479 頁(弘文堂, 1995 年)。

⁵ 金子・前掲注(1), 90 頁。金子教授は、大牟田市が国を被告として出訴した国家賠償請求事件について、特別措置の違憲性を判示せず他の理由に基づいて請求が棄却された裁判例を紹介している。

⁶ 和田八東『租税特別措置-歴史と構造-』6 頁(有斐閣, 1992 年)。

採られることがあり、これを「租税特別措置」と呼ぶ。

ここでいう特定の政策とは、経済政策、社会政策、財政政策、産業政策等の多岐にわたり、学者によって表現は様々である。例えば、山内教授は「経済政策とは、国民経済を対象としたマクロの視点から取り組むものであるのに対して、産業政策とは個々の産業活動を対象としたミクロの視点から取り組む政策であるとも思える。例えば、法人税率の軽減はすべての産業に影響を与えるため経済政策と考えられる。しかし反面、研究開発補助金や特定産業を優遇する租税特別措置は、産業政策の手段といえる⁷⁾と述べ、産業政策は産業に視点をおき、経済政策は国民経済に視点をおくとし、両者を区別している。しかし、本論文では、政策そのものと租税特別措置の関係性を明らかにすることを目的としていることから、敢えて細かく政策を区別することなく、主に経済政策論として捉えて議論を進めていくことにしたい。

ところで、租税特別措置そのものの定義も学者によって多様である。

和田教授（再掲）

特定の政策目的を実現するために、税制上の例外規定・特別規定をもって行われる税の軽減措置・優遇措置である⁸⁾。

北野教授

租税負担公平原則を犠牲にしてもつばら産業経済政策の観点から大資本や高額所得層の租税を減免する措置である⁹⁾。

金子教授

担税力その他の点で同様の状況にあるにもかかわらず、なんらかの政策目的実現のために、特定の要件に該当する場合に、税負担を軽減しあるいは加重することを内容とする措置のことで、税負担の軽減を内容とする租税特別措置を租税優遇措置といい、租税優遇措置は、納税者の経済活動を一定の方向に誘導することを目的とするものであるため、租税誘因措置とも呼ばれる¹⁰⁾。

税制調査会

租税特別措置は、このような基本税制をその時々々の経済情勢に即して組織的に体系づけるための規定や措置をさすものではなく、同じ経済的地にある者に対しては同じ負担という、いわゆる負担公平の原則を大なり小なり犠牲にしなが、経済政策的目的を特定の経済部門ないし国民層に対する租税の軽減免除という誘因手段で達成しようとする目的をもつ規定、ないし措置をさす¹¹⁾。

⁷⁾ 山内進『租税特別措置法と産業成長 -租税特別措置の効果分析-』19頁(税務経理協会, 1999年)。

⁸⁾ 和田・前掲注(6), 6頁。

⁹⁾ 北野久弘『新財政法学・自治体財政権』142頁(頸草書房, 1977年)。

¹⁰⁾ 金子・前掲注(1), 88頁。

¹¹⁾ 税制調査会『当面実施すべき税制改正に関する答申(税制調査会第一次答申)及びその審議の内容と経過の説明』231頁(税制調査会, 1960年)。

以上のように表現は様々であるが、経済政策を目的として公平の原則を犠牲にした税制である、という観点は概ね共通していると言えよう。

ところで税制調査会では、租税特別措置を「政策税制」と「それ以外の制度」に区分している。即ち、「(イ)特定の政策上の配慮がなかったとすれば、税負担の公平その他の税制の基本税制からは認め難いと考えられる実質的な意味での特別措置(以下便宜「政策税制」という。)、(ロ)それ以外の税制とは、政策税制とは異なり税制の基本原則からみて所得税法、法人税法の本法に規定されて然るべき制度及び現在のところ租税特別措置法に規定されているもののいずれは本法に吸収されて然るべきであると考えられる制度¹²⁾」であると説明した上で、政策税制は見直しの対象と位置づけ、政策税制以外は見直しの対象外としている。

これを受けて末永教授は、政策税制として、特別償却(公平の視点)、交際費(税込確保の観点)、準備金(公平の視点)、タックスヘイブン(公平及び税込確保の視点)、移転価格税制(公平及び税込確保の視点)、税率引下げ(税込確保の視点)、税額控除(税込確保の視点)を挙げている。一方、政策税制以外として、交際費(包括的所得概念及び公正処理基準の視点)と引当金(権利確定主義の視点及び公正処理基準の視点)を挙げている¹³⁾。

思うに税制調査会が主張するように政策税制は見直しの対象であり、政策税制以外は見直しの対象外としてしまうと、交際費や引当金は見直しの対象外となってしまふ。筆者は、租税特別措置は公平の原則を犠牲にして施行されている以上は、すべての項目について常に見直しの対象とすべきであると考えている。

3. 租税特別措置の態様

わが国において租税特別措置は、租税特別措置法として、所得税法や法人税法の「特例」(租税法1条)として位置づけられていることが特徴である。

租税特別措置法第1条

この法律は、当分の間、所得税、法人税、地方法人税、相続税、贈与税、地価税、登録免許税、消費税、酒税、たばこ税、揮発油税、地方揮発油税、石油石炭税、航空機燃料税、自動車重量税、印紙税その他の内国税を軽減し、若しくは免除し、若しくは還付し、又はこれらの税に係る納税義務、課税標準若しくは税額の計算、申告書の提出期限若しくは徴収につき、所得税法(昭和四十年法律第三十三号)、法人税法(昭和四十年法律第三十四号)、地方法人税法(平成二十六年法律

¹²⁾ 税制調査会『昭和51年度(1976年)の税制改正に関する答申』3-4頁(税制調査会, 1975年)。

¹³⁾ 末永英男『「租税特別措置の総合分析」-租税法、租税論、会計学の視点から』288頁(中央経済社, 2012年)。

第十一号)、相続税法(昭和二十五年法律第七十三号)、地価税法(平成三年法律第六十九号)、登録免許税法(昭和四十二年法律第三十五号)、消費税法(昭和六十三年法律第百八号)、酒税法(昭和二十八年法律第六号)、たばこ税法(昭和五十九年法律第七十二号)、揮発油税法(昭和三十三年法律第五十五号)、地方揮発油税法(昭和三十年法律第百四号)、石油石炭税法(昭和五十三年法律第二十五号)、航空機燃料税法(昭和四十七年法律第七号)、自動車重量税法(昭和四十六年法律第八十九号)、印紙税法(昭和四十二年法律第二十三号)、国税通則法(昭和三十七年法律第六十六号)及び国税徴収法(昭和三十四年法律第百四十七号)の特例を設けることについて規定するものとする。

ここで条文には「当分の間」と明記されていることから、いずれは廃止を含めて見直されるべき一時的な措置である、との見解を見出すことができるのではなからうか。

このように租税特別措置は、例外・特別な規定として租税特別措置法によって施行されているのだが、本法(基本税制)で定められることもある。これには当初から法人税法において軽減税率を定めたり、あるいは貸倒引当金や退職給与引当金のように、元々は租税特別措置法で規定されていたが、やがて本法に取り込まれたケースがある。とはいえ、本法そのものも、特定の経済政策の実現のためにしばしば改正されているのも事実である。

ところで、わが国の租税特別措置の定め方は、他国の態様とはやや異なっているようである。例えば、わが国の特別償却は財務省告示で明示され、特定の産業名と特別償却の対象となる機械の種類や名称を挙げて特定しているのだが、OECDの国々ではそのような例がない。山内教授が「わが国の租税特別措置とは、独自の産業政策のもとで、産業政策と連携して、特定産業的に実施されたわが国独自の税制¹⁴⁾」であると述べているように、わが国の租税特別措置は特定の産業振興のために機能してきた。これに対し、OECDの国々では産業全般に適用されてきたのである。なお、韓国、台湾等の東アジアの国々は租税特別措置を特定の産業振興に利用していることから、何らかの意味でわが国の租税特別措置の影響を受けているようである¹⁵⁾。

また、租税特別措置は次の4つの観点で分類することができる¹⁶⁾。

- ① 目的の細分化による分類：経済政策を目的とするものであるが、さらにその内容はいくつか具体的に具体化される。資本の蓄積、中小企業育成、IT産業育成といった抽象的な政策目的による傾向がある(政策目的の具体化)。
- ② 手法による分類：目的とその手法は密接に関連することからその手法は目的達成

¹⁴⁾ 山内・前掲注(7), 41頁。

¹⁵⁾ 山内・前掲注(7), 42-43頁。

¹⁶⁾ 占部裕典「法人税における政策税制-その機能と法的限界-」日税研論集 58号『政策税制の法的限界の検討』133頁(2008年, 日本税務研究センター)。

のために合理的なものでなければならないが、具体的な達成目標や税制以外による効果との関連性（達成する効果との関係）で3つに分類する。法人税を永久的に免除または軽減する性質を有するもの、一時的にその課税を猶予しその延期を行うもの、重課等のその他特別措置に分類される。

- ③ 期間による分類：恒久的な特別措置、単年度の租税措置、期間的な租税措置に分類される。
- ④ 対象（適用範囲）による分類：租税特別措置を人的、物的、場所的区分により分類する。

本論文では、①目的の細分化による分類については第1章2節「租税特別措置の変遷」としてわが国において経済政策の変化とともに租税特別措置の内容が変遷していく様子を捉える。②手法による分類については、第2章1節「投資誘因としての租税特別措置」として特別償却と税額控除を中心に引き上げ、税の繰り延べと税の免除という観点から租税特別措置が果たす設備投資への誘因効果を捉えていきたい。③期間による分類については、第2章3節2「時限立法であること」として投資促進税制の誘因として時限立法が適切なのかを検討したい。④対象による分類については、第1章3節「沖縄における経済特区」として沖縄で実施されている7つの租税特別措置を比較して概要を掴むとことしたい。

4. 租税特別措置の本質

租税特別措置を巡っては次のような学説が展開されてきた¹⁷。

- ・租税義務説：特定産業の育成が国家のためとなれば租税特別措置は認められる。
- ・租税配分根拠論の能力説：戦後、当初はキャッチ・アップしておらず、どうしても、国として成長して欲しい特定産業に対して、課税することは成長を抑制することにもなりかねない。その意味では租税負担能力のない特定企業、特定産業を育成・保護するための租税特別措置は認められる。しかし、キャッチ・アップ後は特定企業・特定産業も力をつけ、租税負担能力があるため、租税特別措置は廃止されるべきであろう。
- ・租税を収入の調達と考える古典的租税原則の立場：原則として収入の減少となる租税特別措置は否認されると考える。しかし、長期的に見て、特定産業の税を軽減することが特定産業を成長させ、最終的に国家の収入増を及ぼすと考えるならば、これも認められよう。
- ・租税を経済成長をもたらすための経済政策的に考える現代的租税原則の立場：産業を成長させ、結果的には経済成長の効果を高める租税特別措置は許容されることになるであろう。しかし、矯正後は直ちに租税特別措置を廃止すべきである。

主要な学説は、租税特別措置を隠れた補助金として捉え、負担の公平と税制の簡

¹⁷ 山内・前掲注(7), 96-98頁。

素化の立場から廃止すべきであり、経済政策目的は補助金等により直接行われるべきであるとの論調で展開されてきた¹⁸。租税特別措置が、公平の原則を犠牲にしていることを鑑みると、妥当な論調なのではなからうか。

租税特別措置は、租税収入の減少を犠牲にして実施されており、租税の減免ないしは繰り延べによって、一種の補助金ないし貸付金に類する財政行為として捉えることができる。財政の原則は、必要な収入は租税で調達した上で、政策目的のために補助金等の財政支出を行うことになっている。ところが、租税特別措置は収入を減少させることによって給付類似行為を行っていることになる。この給付類似行為は、そもそも歳入として捉えて良いのか、あるいは歳出として捉えるべきなのか、曖昧さが生じている。仮りに歳出であるならば、憲法 85 条「国費を支出し、又は国が債務を負担するには、国会の議決に基くことを必要とする」という、財政民主主義の観点から問題が生じる。

そもそも租税特別措置は「理論的には投資決定を歪めるという理由、実務的には非効果・非効率、濫用・腐敗の原因となるという理由で不公平な税制¹⁹」であるとの指摘があり、これだけみると租税特別措置はすべて廃止すべきであるようにも思える。しかし実際には多くの租税特別措置が施行されていることを鑑みると、それ以上のメリットを見い出さざるを得ない。首藤教授によれば租税特別措置のメリットは次のとおりである²⁰。

- ① 様々な抵抗が予想される財政規模の膨張や税負担の増加に頼ることなく特定の政策を遂行できる。
- ② 具体的な助成対象者や補助金額が、国会の審議対象になりにくいことで、政策的意図が実現しやすい。
- ③ 同じ効果を有する補助金の交付に関連して発生する書類作成や審査作業等のコストを考えると、法律上の要件に合致すれば容易に適用される租税特別措置が行政にとっても民間にとってもコスト負担が少ない。
- ④ 課税所得（企業利潤）の発生があつて初めて減税の特典が利用できることから、政策目的実現に効果的である。
- ⑤ 納税者側としては、具体的な受益者名や受益額が公表されず、しかも補助金に付着する行政の指導・監督がなく、補助金と異なり軽減税額分の用途を制限されることがない。

以上のように「同様な政策目的を補助金で達成できるとしても、上記の意味での補助金に比して制約の緩さをもつ租税特別措置法の方が政策実現手法として採用されてき

¹⁸ 末永・前掲注(13), 283 頁。

¹⁹ 本庄資「パテント・ボックスはタックス・ヘイブンか」本庄資著『オフショア・タックス・ヘイブンをめぐる国際課税』544 頁(日本租税研究協会, 2013 年)。

²⁰ 首藤重幸「政策税制の法的限界の検討」の研究について(総論) 日税研論集 58 号『政策税制の法的限界の検討』7 頁(日本税務研究センター, 2008 年)。

た²¹」のであった。その他にも補助金は予算措置による裏付けが必要となるが、租税特別措置は新たな支出行為がないため容認しやすいというメリットもある。

また山内教授は、租税特別措置のメリットとして、未公表性と無干渉性を挙げている。未公表性とは、政策当局側にとっては、個々の助成対象、補助金額等が国会審議の対象にならず、政治的に目立たないために政治的意図の実現が容易となり、企業側にとっても具体的な受益者や受益の内容が公表されないことから利害関係者に好まれることをいう。また無干渉性として、企業が自らの意思と納税申告によって、特別措置の適用を受けるかどうかを判断するので自主的であり、助成対象となっても政府による指導、監督等の干渉を受けないことを指摘している²²。

こうした動きは財政民主主義の観点からは問題がないわけではない。ここに租税特別措置を「隠れた補助金」として把握し、政策目的と軽減税額を予算とともに租税支出として国会の承認を受けるべきだという「租税支出」理論が登場することになる。これは既にアメリカ等において租税上の優遇措置、あるいは優遇税制を、一種の補助金とみなして、租税支出 (Tax Expenditures 以下「TE」という。) として捉えていることに端を発している。

アメリカでは1974年の予算審議法 (Congressional Budget Act) で、租税支出予算 (tax expenditure budget) が義務づけられ、1976会計年度から毎年度、大統領が議会に対して、租税支出の計数と説明を提出しているのである。

スタンレー・S・サリー教授は、租税誘因措置の性質と範囲について、「“租税支出”という言葉は、種々の社会的・経済的目的を達成するために連邦所得税制度を通じてなされる政府支出を示す連邦所得税の特別規定を記述するために使用されてきた。これらの特別規定は、所得控除、税額控除、除外、免除、繰延、および特恵的な税率を規定するものであり、またその性質上、政府の直接支出または融資計画によって達成される目的と同じ目的に役立つものである。いかなる特定の機能領域においても、政府は、直接支出、利子補給、直接連邦融資、および連邦保険または私的融資の保証を租税特別規定が達成しようとしている、あるいは奨励しようとしている諸目的をなしとどける代替的手段として使用することができる²³」と述べている。

サリー教授らによる租税支出の長所と短所は次のとおりである²⁴。

「長所」

- ① 政府資金の浪費が生じない

²¹ 首藤・前掲注(20), 7頁。

²² 山内・前掲注(7), 66頁。山内教授は、企業側のもうひとつのメリットとして、特別措置による減免税額が、企業経理に基づく税務計算を基礎として誘導されるので、弾力的な減免繰り延べが巧妙にできるという恣意性を挙げている。

²³ 和田・前掲注(6), 15-16頁。原文はS. S. Surrey, "Tax Incentives as a Device for Implementing Government Policy - A Comparison with Direct Government Expenditure" *Harvard Law Review* vol. 83. No4. 1970.

²⁴ 和田・前掲注(6), 17頁。

- ② 私企業の意志決定を奨励する
- ③ 直接の補助金支出よりも手続きが簡単
- ④ 一定の行動を行った者のみに支出される
- ⑤ 資源配分市場の選択をゆがめない
- ⑥ 高税率の維持が可能
- ⑦ 方法が多様で要件により活用可能
- ⑧ 適格性を納税者が選べる

「短所」

- ① 高所得者に有利になる（逆転効果）
- ② 課税失格者には効果が及ばない
- ③ 効果が税率構造に依存する
- ④ 不透明でありいくら支出かがわからない
- ⑤ 利用制限が困難で、要件を満たせば利用を認めざるをえない
- ⑥ 税務行政上の複雑さ
- ⑦ 行政責任が不明確となる
- ⑧ 租税上の不公平を容認することになる
- ⑨ 資本主義経済における政府の企業活動への干渉となる
- ⑩ 行政による規制が強くなる 等

こうした動きにもかかわらず、その後のアメリカでは租税支出の増大が続き、レーガンの税制改革によって優遇措置は大幅に整理されるに至ってようやく縮小された。このことから予算審議法は実質的に機能して租税支出が減少したかどうかという効果については疑問が呈されている²⁵。

尚、海外における租税支出項目の報告・公開の制度は、アメリカのほか、イギリス（1978年）、フランス（1980年）、オーストラリア（1981年）、西ドイツ（1959年）、カナダ（1979年）、スペイン（1978年）等で行われている。

5. 租税特別措置の効果

現代に繋がる税制はシャウプ勧告にまで遡る。ドッチ・ラインとシャウプ勧告にはじまる戦後の経済復興と成長には租税政策が大いなる役割を果たした。そのなかにおいて租税特別措置は、資本蓄積と投資促進という重要な役割を担ってきたと言われている。

しかしその効果測定にあたっては、厳密な測定は困難であり、立場によっても相違があり、効果そのものも、掲げられている政策目的から評価するのか、個々の企業利

²⁵ 和田・前掲注(6), 18-19頁。和田教授は、租税支出の減少は、租税優遇措置自体の変更によるよりも、限界税率の大幅な引き下げ等の税制の基本構造の変更が主因であると主張する渋谷博史氏の説を紹介している。

益の立場から評価するので大きく分かれ、政策的効果と企業的效果、あるいは形式的な効果と実質的な効果が一致していないため困難である²⁶。

しかし、数値による効果測定は難しいにしても、租税特別措置が企業の意思決定に与える影響という観点では、上松税理士の指摘には耳を傾けたい。即ち、租税特別措置は、企業の経済活動の過程に組み込まれることによって、ある特定の経営意思決定を誘引する機能を果たしており、「難易度の高い経営意思決定の対象事項について、その難易度を下げることに意義が存する²⁷」というものである。ボーダーラインにある意思決定時においては背中を押す役割は十分に担えるということであろう。

本庄教授は租税誘因措置の特徴を解説するなかで、「このような措置によるタックス・ベネフィットがなければ期待できない投資を引き付ける有用な手段であるが、一般的な投資優遇措置はその効果としての新規投資を推計することは容易ではない。特定プロジェクトや特定の投資家を引き付ける狭いターゲットに対する租税誘因措置は狙いどおりの効果を得るうえでより有効であり、その効果を測定しやすい²⁸」と述べ、ターゲットを絞り込むことによって租税特別措置はより高い効果を期待できることを明らかにしている。尤もそのためには、政府は税収ロス、資源配分の歪み、税務行政コストとコンプライアンス・コストの増加、腐敗・汚職の可能性という4つのコストを負担しなければならないとも述べている。

尚、これまでに数値で租税特別措置の効果に関する調査がなされなかったわけではなく、旧大蔵省は「財政金融統計月報」にて租税特別措置に係る減収額を公表していた。しかしこの数字の算出根拠について、和田教授は「減収額であげられている数値は、いうまでもなく大蔵省発表によるものであるが、かなり問題の多い数字である。第1に、これはいうまでもなく、当初予算ベースでの減収額試算であり、実績値ではない。税収全体においても、当初予算と実績とではかなりのくいちがいがあり、実績が見込みを上回るのが通常である。したがって、実績では、この数値を上回っていると考えられる。しかし、国会において実績値を示すように要求されても、数値の把握が困難なことを理由に、当局は発表をしていない。それに対し、民間では有価証券報告書を分析したり、東京都のように独自の実態調査をしたりして、正確な数値をとらえようとする試みが行われている。国が法人税申告書を分析すれば容易に明らかにできるものである。このように、正確な数値がかくされているということが、特別措置の特質であり、利用する個人、企業にとって有利な点でもある²⁹」と指摘している。このような為政者にとって都合のよい数値が並んでいて

²⁶ 和田・前掲注(6), 10-11 頁。

²⁷ 上松公雄「経営意思決定支援税制-課税の中立性から-」日税研論集 66 号『企業支援税制』259 頁(日本税務研究センター, 2015 年)。

²⁸ 本庄・前掲注(19), 546 頁。

²⁹ 和田・前掲注(6), 91 頁。和田教授は、第2として、交際費課税がマイナス値になっているため減収額が小さく表されている点、第3として、キャピタル・ゲインの非課税措置の扱い方について問題がある、と指摘している。

も意味がない。かように租税特別措置の効果測定は容易なことではないのである。

しかし、効果測定の必要性は高いことから、アメリカの租税歳出予算（Tax expenditure budget）の制度にならって、わが国では2010年度税制改正において、「租税特別措置の適用状況の透明化等に関する法律（租特透明化法）」が制定され、租税特別措置に係る効果が公表されるようになっている。詳細は第2章2節「租税特別措置の活用実態」にて言及したい。

6. 補助金との相違点

第1章1節4「租税特別措置の本質」において、租税特別措置と補助金は、同様の経済的インセンティブ付与機能を果たしていることが明らかになった。ではここで両者の相違点について考察しておきたい。

租税特別措置と補助金の差異³⁰

	租税特別措置	補助金
対応範囲	一般的政策に対応	個別政策に対応
国会のコントロール	なし (恒久化する傾向)	あり (可変的)
行政内部のコントロール	なし (機械的に適用)	会計検査院 (政策官庁の裁量的判断)
受領者のコントロール	なし	条件を付し、取り消しができる、交付後も政策目標実現のために監視できる
技術的差異	赤字企業には適用なし(相対的に高額所得者に手厚くなる) 数年間にわたる	年度ごと
不服審査	国税不服審判	行政不服審判

補助金と比較した租税特別措置の特徴は次のとおりである³¹。

- ① 租税特別措置は一般的政策に対応しているため機械的に適用されることから行政コストが安価で済む。補助金は個別政策に対応しているため行政コストが高価になりがちである。
- ② 租税特別措置は要件審査であるため省庁の恣意性が介入する余地は低い。補助金は実質審査を経ることがあり、省庁の恣意性の介入を招くことがある。

³⁰ 西谷剛『実定行政計画法-プランニングと法-』238-239頁(有斐閣, 2003年)。

³¹ 次の文献を参考に筆者が加筆の上でまとめた。末永・前掲注(13), 33頁、末永・前掲注(13), 285頁、山内・前掲注(7), 376頁。

- ③ 租税特別措置法の優遇措置のほとんどが適正な帳組織の採用を前提とした青色申告法人のみに利用可能な制度として立法化されていることから、補助金に比べて手続きコストが低い。
- ④ 租税特別措置は赤字企業にとってはメリットがないが、補助金は赤字企業であっても一定の収入が期待できる。
- ⑤ 租税特別措置は、対象となっている資産が具体的に取得され、かつ事業の用に供されている事実により適用されることから、設備投資という企業行動の結果、つまり使途の結果として税額を軽減され、行政上の手続きが簡単である。これは租税特別措置は成果と密接に結びついているが、補助金は成果との関連性が希薄化している傾向とも言える。
- ⑥ 租税特別措置のメリットを享受できるのは、決算時に伴う納税のタイミングであるが、補助金は一定精算日に精算できる。一般的に物品購入時からのメリットを享受できるまでのキャッシュサイクルが短いのは補助金である。
- ⑦ 企業側にとって、租税特別措置で得る経済的効果と補助金による補助率を比較すると補助金が有利な傾向がある。
- ⑧ 租税特別措置は国税不服審判、即ち租税法の範疇であるのに対し、補助金は行政不服審判、即ち行政法の範疇である、ということである。この両者の違いは第2章4節「租税法と行政法の相違点」として詳しく触れたい。
- ⑨ 租税特別措置は、税の公平の原則を歪めてしまう。
- ⑩ 租税特別措置は業界として既得権化する傾向が強い。

政策実現にあたっては、租税特別措置で実施するか、補助金で実施すべきか悩ましい面もあろうが、その政策目的に応じて適切に選択していくことが大切であろう。

小括

1. 租税の基本原則

租税の基本原則は「公平・中立・簡素」であり、憲法 14 条 1 項からは租税公平主義が導き出される。租税特別措置はこの公平の原則を犠牲にして施行されているが、直ちに違憲性を問うことは訴訟技術的に難しい。租税特別措置は常に公平の原則を考慮した制度設計とするべきであり、著しく公平性を失する政策は許容されない。また、時代の変化とともに租税特別措置は常に見直しをする必要がある。

2. 租税特別措置の定義

租税特別措置とは、特定の政策目的を実現するために、税制上の例外規定・特別規定をもって行われる税の軽減措置・優遇措置のことである。税制調査会では、租税特別措置を「政策税制」と「それ以外の制度」に区分し、前者は見直しの対象であり、後者は見直しの対象外であるとしているが、租税特別措置が公平の原則を犠牲にしている以上は、すべての項目について常に見直しの対象とすべきである。

3. 租税特別措置の態様

租税特別措置は、①基本税制の特例法として位置づけられた租税特別措置法で規定、②当初から基本税制で規定、③租税特別措置法から基本税制に取り込まれて（転換して）規定されたという 3 パターンがある。租税特別措置は、OECD の国々では産業全般に適用されるように規定しているが、わが国では特定の産業振興のために機能しており、産業や機械を特定していることが特徴である。

4. 租税特別措置の本質

租税特別措置は、租税収入の減少を犠牲にして実施されており、租税の減免ないしは繰り延べによって、一種の補助金ないし貸付金に類する財政行為として捉えることができる。

そのメリットは、具体的な氏名や金額が国会審議の対象となりにくい、補助金交付と比較して行政コストが安価である、課税所得の発生があつて初めて減税の特典が利用できるため政策目的実現に効果的である、補助金のように行政による指導・監督がなく、用途の制限も受けない、財政支出に伴う予算の裏付けを必要としない等が挙げられる。

しかし財政民主主義の観点からは問題があり、租税特別措置を隠れた補助金として把握し、政策目的と軽減税額を予算とともに租税支出として国会の承認を受けるべきだという租税支出理論が登場した。アメリカをはじめとする欧米では既に法制化が進んでいる。

5. 租税特別措置の効果

租税特別措置の効果測定は、立場の相違や効果に対する考え方等によって異なる

ため困難を極めるが、2010年に租特透明化法が制定されて租税特別措置に係る一定の効果として公表されるようになった。一方、数値には表れないが、租税特別措置は、ときとして経営者の意思決定に関与することもある。それはターゲットを絞り込んだ制度設計によってより高い効果を期待することができる。

6. 補助金との相違点

租税特別措置と補助金は、同様の経済的インセンティブ付与機能を果たしているが、政策実現にあたっては、政策目的に応じて租税特別措置もしくは補助金を適切に選択していくことが大切である。補助金と比較して租税特別措置のメリットは、行政コストが安価、行政の介入度が低い、成果と密接に結びついている点である。デメリットは、赤字企業は享受できない、メリットを享受できるまでの期間が長いことである。

第2節 租税特別措置の変遷

本節では租税特別措置が経済政策の変化に応じて変遷してきた歴史を振り返ることにより、租税特別措置が果たしてきた役割と意義について考えていきたい。

租税特別措置はシャープ勧告で大部分が廃止されたものの、すぐさま膨張し、1950年～1956年度には法人税に対する減収割合は18.2%にも達している。1964年には「3つのテスト」（直接の政策目的の合理性の判定、政策手段としての有効性の判定、付随して生じる弊害と特別措置との比較較量）が提言され、1970年代後半に大幅な整理が進められた。しかしそれは高度経済成長期から低成長期に移行したことに伴って企業側のメリットが薄れてきたという経済界側の事情が大いに影響していた。

1.戦前（1945年以前）

日本において租税特別措置が租税政策として本格的に成立するのは、1951年のシャープ勧告以降のことである。それ以前においては、1905年に日露戦争中に限って、国債及び貯蓄債券の利子を免除する措置がとられるなど、いくつかの租税特別措置とみられるような制度はあったが、数も範囲も限られていた。

租税特別措置が、統一ある形で立法化されたのは1938年の「臨時租税措置法」によってであり、地租、営業収益税、鉱産税、特別鉱産税、織物消費税、地租不課税、営業税不課税が免税となった。この租税特別措置は、何らかの誘因を目的とした刺激的課税というよりも、支那事変特別税などによる大幅増税に対する自作農、自営業への影響を若干緩和する目的が大きかった。

その後、租税特別措置は毎年改正され、1940年度以降は戦争の拡大とともに軍需生産に対する刺激的課税の性格を強めていき、増税施策と相俟って貯蓄・資本蓄積の促進に貢献していた。

2.終戦直後（1945年）

終戦とともに戦時目的の租税特別措置は大部分が廃止もしくは本法に統合されたものの、利子所得の源泉選択、配当所得の源泉徴収、生命保険料控除、国民貯蓄組合のあっせん貯蓄の利子の非課税、評価減制度、重要物産免除などの数件は、1947年に租税特別措置法と改称されて存続した。その後は、配当控除制度の創設、国庫補助金益金不算入、寄付金一部損金不算入などの改正があった。

この時期は生産力の全面的な破壊と極度のインフレーションによって、個人・企業の貯蓄を図ることで投資を促進するということがほとんど不可能であったことから、投資の刺激策としての位置付けではなかった。

3.シャープ勧告後（1951年）

1949年のドッチ・ライン、1951年のシャープ勧告を経て、日本経済はようやく正常な再生軌道に乗ることができた。シャープ勧告は、租税特別措置を公平の原則に反す

るものとしてきびしく排撃し、重要物産製造業免税、貸倒準備金、船舶修繕引当金などを残して、大部分の租税特別措置は廃止された。しかし早くも同年にはシャープ勧告の修正として急速に租税特別措置が増加していった。

その現象について、和田教授は「シャープ勧告は、それ自体としては決して特別措置の拡大も認めていなければ奨励もしていない。むしろ外面的には「公平の原則」にのっとりきわめて否定的な論理を展開している。しかしながら、勧告の実際の意図とは別に、企業の内部蓄積の強化と直接投資の増大を通じての資本蓄積を可能にする論理があったのであり、これが近代会計理論の導入とともに特別措置拡大への基礎を作り上げたというべきである。したがって、昭和 26 年（1951 年）以降の特別措置拡大の過程は、シャープ勧告の「修正」であるとはいえ、それは勧告の論理の実現というべきパラドックスにほかならない³²」と解説している。

一方、ドッジライン実施のために企業の投資意欲が減少していたことを受け、1951 年 2 月に産業合理化審議会が「わが国産業合理化方策」を答申し、「産業政策手段として租税特別措置法が誕生した³³」のであった。その骨子は、(1) 産業機械設備の合理化・近代化を促進するために企業優遇税制を導入すること、(2) 国家資金が産業資金として優先的に配分されるための新機構をつくること、(3) 電力、石炭、鉄鋼、造船などの基幹産業に重点的に資金を配分し、一定期間、重点的施策を実施するべきこと等であった。1951 年以降は各種の租税特別措置が次々と導入されていった。

1952 年 3 月、企業合理化促進法が制定され、設備の近代化と技術開発の促進を目的として、特定産業の近代化機械設備等について初年度の 2 分の 1 償却を認める特別償却制度、及び特定の試験研究用の機械設備についての特別償却制度が創設された。適用業種は、電力、石炭、鉱業、海運、鉄鋼、肥料、造船等であった。

1957 年には租税特別措置法が全面改正され、多くの特別措置が本法に取り込まれていった。そのなかには、目的や性質の異なる種々のものが含まれていたが、その大部分は、資本の蓄積と経済の発展（具体的には、貯蓄の奨励、内部留保の充実、設備の近代化、輸出の振興等）を図ることを目的とするものであった³⁴。

その後も租税特別措置は広範囲にわたって実施されるようになり、1950 年～1956 年度は、次第に特別措置の適用項目・金額ともに増加し、租税特別措置の法人税に対する減収割合は 18.2%に達した³⁵。

³² 和田・前掲注(6), 33-34 頁。

³³ 山内・前掲注(7), 54 頁。

³⁴ 金子・前掲注(1), 61 頁。

³⁵ 鶴田俊正「企業の税負担と日本経済-投資、輸出入、物価、賃金、成長率などへの影響-」国民税制調査会編『企業課税 不公平税制改革への提言』18 頁（学陽書房, 1977 年）。鶴田研究員は、租税特別措置の法人税に対する減収割合は、1950 年～1954 年は 18.2%、1955 年～1959 年の 30.2%をピークに、1960 年～1964 年は 22.3%、1965 年～1969 年は 18.4%、1970 年～1974 年は 11.9%であるとしている。

4. 租税特別措置の整理（1957年）

租税特別措置は、その適用を受ける企業ないし産業にとっては特権的な優遇となる。そのため、あらゆる企業・産業が利益団体・圧力団体として政治的圧力によってこれを獲得しようとした結果、租税特別措置は次々と設けられることになる。租税特別措置がもつ経済政策的な側面は大きい、その成立過程は政治的要素が強いのである。種類の増加、適用分野の拡大に伴い、租税特別措置の再検討・再編成が必要となってきた。1956年の臨時税制調査会では、①内容、沿革、利用状況、経済情勢の推移、今後における政策の必要性等を吟味して存廃を決める、②減免の性質を有するものは整理圧縮し、繰り延べの性質を有するものは行過ぎを是正する、③適用期限のあるものはその延長を行わないことが提言された。これを受けて実施された1957年の租税特別措置の整理は、「混乱を深めた租税体系に一定の統一性を回復させようとする意図があったことは否定できないにしても、それとともに、新しい経済情勢に適応したものと再編成する目的が大きい³⁶⁾」ものであった。

1960年代に入ると、租税特別措置は本法に採り入れられるようになっていった。そのメカニズムについて和田教授は「特別減税が一般減税化するということは、特別減税の宿命でもある。つまり、ある特定の目的で特定の産業・業種に適用するために設けても、他の産業・業種による「平等化」の要求によって同様の特別措置が新設されたり従来の適用範囲が拡大されたりする結果、そのインセンティブ効果が希薄化する。そのため、常に特別措置の整理と再編成を行わざるをえない³⁷⁾」と述べている。かくして租税特別措置は、租税特別措置法として実施され、やがてその一部は本法に取り込まれて恒久法に転換されていったのである。

5. 3つのテスト（1964年）

1960年代後半に入り租税特別措置は、技術の発展と設備の近代化を目的として、量的に益々拡大し、多様な政策手段として質的發展を遂げていった。しかし、和田教授は、経済界の要求によって租税特別措置が導入決定し、合理性はあとづけで説明されたと指摘し、「従前言われていた「政策目的の合理性」ということが著しく歪められた³⁸⁾」と述べ、経済政策の手段としての有効性に疑問を呈している。

この頃は不況を背景に戦後19年ぶりに本格的な国債が発行され、経済政策は、公共投資の拡大、財政投融资計画の拡大などによる企業の救済と成長促進を目的とした企

る。減少傾向に転じているのは、1964年に引当金が法人税法の本法に採り入れられ、この統計からはずれているためであるとしている。

³⁶⁾ 和田・前掲注(6), 39頁。

³⁷⁾ 和田・前掲注(6), 66頁。

³⁸⁾ 和田・前掲注(6), 89-91頁。

業減税が積極的に展開された。そのため租税特別措置の重点は、企業所得に対する優遇措置と輸出拡大におかれていたが、同時に、公害や都市・土地対策なども加わって、きわめて多角化していった³⁹。

そのような背景のなか、1964年の税制調査会答申では、いわゆる「3つのテスト」を提言された⁴⁰。

特別措置が存置または新設されるためには、まず、税制以外の措置で有効な手段（補助金ないし財政投融资の交付等）がないかどうかを検討し、他に適切な方法が見出しえない場合に限られるべきであり、さらに、この場合にも少なくとも次の3つのテストを厳格に経たうえでなければならない。

(イ) 直接の政策目的の合理性の判定 その特別措置の目的が総合的な経済政策の観点から考えて合理的な意義をもつものかどうか、また、掲げられている政策目的が他の政策目的と抵触することはないか、つまり、経済政策全体として首尾一貫し調和のとれているものとなっているかどうかを検討されるべきである。

(ロ) 政策手段としての有効性の判定 第2の判定は、政策目的に対してその措置が果して有効であるかどうかの検討である。政策手段の有効性が十分確保されなければ、これを導入する意義に乏しいことはいうまでもない。

(ハ) 付随して生じる弊害と特別措置との比較較量 特別措置には、さきにも述べたように、負担公平の原則や租税の中立性を阻害し、総合累進構造を弱め、納税道義に悪影響をおよぼすなどの弊害が生じる。にもかかわらず特別措置の存在が是認されるのは、それによって弊害をカバーしてなお余りあるほどの政策的効果が期待される場合に限られることはいうまでもない。したがって特別措置については、この付随して生ずる弊害の程度を十分検討し、政策手段としての有効性とのバランスにおいて評価するべきである。

この3つのテストについて、和田教授は「この基準はたしかに、特別措置に一定の条件を要求し、その無原則な拡大を制限したものであるといえる。しかし、この基準は、それが満たされれば認めてもよい、ということになっている。しかも、この基準は、「有効性」とか「合理性」とかといった抽象的な表現になっていて、そうした基準に合致していると説明されれば、存続できることにもなっている。したがって、実際には、現存する特別措置は「合理的」であると認知されることになりかねない⁴¹」と指摘している。たしかに3つのテストは現状追認の面が強いが、無制約に増加する租税特別措置に歯止めをかけようとする試みとして評価しても良いのではなかろうか。

³⁹ 和田・前掲注(6), 71頁。

⁴⁰ 税制調査会『今後におけるわが国の社会、経済の進展に即応する基本的な租税制度のあり方についての答申』211-212頁, (税制調査会, 1964年)。

⁴¹ 和田・前掲注(6), 76頁。

その後 1968 年度答申では、「4 つのテスト」（①政策目的の合理性、②政策手段としての有効性の判定、③付随して生じる弊害と政策効果とのバランスの判定、④他の対策との整合性）が示されたが、本論文では基本的に 3 つのテストを基準として扱う。

6. 低成長期以降（1975 年）

1970 年代後半に入ると、ようやく租税特別措置の整理が大幅に進められるようになった。しかし 3 つのテストによる歯止めだけでなく、租税特別措置の実施を求めてきた経済界側のメリットが薄れてきたことが要因であると和田教授は指摘している。即ち、「特別措置は高度経済成長の時期に拡大されたものであるが、それは企業利潤が増大し、投資意欲が大きく、インフレ傾向が強い、という条件の下でメリットがあった。とくに、特別償却では、利潤率が高く、持続的な投資が行われることで税の軽減がはかられるわけであり、投資が沈滞すれば、かえって税負担が増大することになる。準備金等も、納税の延期であるから、低成長下ではメリットがうすれることになる⁴²」のである。この考察は本論文にとっては極めて重要であり、第 2 章 1 節「投資誘因としての租税特別措置」のなかで深掘りするが、設備投資を対象とした租税誘因措置の限界がきたのではないかと考えるきっかけになっている。

その後も政府税調調査会は租税特別措置の整理合理化を打ち出したが、それが本格的に実を結ぶのは 2010 年の「租税特別措置の適用状況の透明化等に関する法律（租特透明化法）」まで待たなければならない。租特透明化法は第 2 章 2 節 1 「租特透明化法の制定」で詳しく取り上げたい。

⁴² 和田・前掲注(6), 97-98 頁。和田教授は、特別措置が大幅に整理されたその他の背景として、ジャーナリズム等における税の不公平さに対する批判が台頭したこと、財政収支の不均衡拡大に伴う税収増加の必要性、一般消費税導入に向けた増税の条件づくりを挙げている。

小括

1. 戦前（1945年以前）

戦前において租税特別措置が統一ある形で立法化されたのは1938年の「臨時租税措置法」であり、何らかの誘因を目的とした刺激的課税というよりも、支那事変特別税などによる大幅増税に対する自作農、自営業への影響を若干緩和する目的が大きかった。

2. 終戦直後（1945年）

終戦とともに戦時目的の租税特別措置は大部分が廃止されたが、一部は1947年「租税特別措置法」と改称されて存続した。この時期は生産力の全面的な破壊と極度のインフレーションによって、個人・企業の貯蓄を図ることで投資を促進するということがほとんど不可能であったことから、投資の刺激策としての位置付けではなかった。

3. シャウプ勧告後（1951年）

1951年のシャウプ勧告は、租税特別措置を公平の原則に反するものとしてきびしく排撃し、大部分の租税特別措置は廃止された。一方、ドッジライン実施のために企業の投資意欲が減少していたことを受け、1951年以降は各種の租税特別措置が次々と導入されていった。1957年に租税特別措置法が全面改正され、多くの特別措置が本法に取り込まれ、資本の蓄積と経済の発展に繋がっていった。1950年～1956年度の租税特別措置の法人税に対する減収割合は18.2%にも達した。

4. 租税特別措置の整理（1957年）

租税特別措置は、利益団体・圧力団体による政治的圧力によって次々と設けられていった。種類の増加、適用分野の拡大に伴い、租税特別措置の再検討・再編成が必要となった。1956年の臨時税制調査会では租税特別措置の整理が提言され、1957年に実施された。租税特別措置は、租税特別措置法として実施され、やがてその一部は本法に取り込まれて恒久法に転換していった。

5. 3つのテスト（1964年）

1960年代後半に入りと租税特別措置は、技術の発展と設備の近代化を目的として、量的に益々拡大し、多様な政策手段として質的発展を遂げていった。1964年の税制調査会答申では、いわゆる「3つのテスト」（直接の政策目的の合理性の判定、政策手段としての有効性の判定、付随して生じる弊害と特別措置との比較較量）が提言された。3つのテストは現状追認の面が強いが、無制約に増加する租税特別措置に歯止めをかけようとする試みとして評価できる。

6. 低成長期以降（1975年）

1970年代後半に入ると3つのテストにより租税特別措置の整理が大幅に進められた。しかしその背景には、高度経済成長期から低成長期に移行したことによって、それまで租税特別措置の中心を占めていた特別償却による企業側のメリットが薄れてきたという経済界側の事情も大いに関係していた。

山内教授は、租税特別措置の歴史を次のように振り返っている。「1957年では政策の必要性を強調した。1961年には政策でも経済政策性を強調した。さらに1964年からは政策の合理性・有効性を条件とした。1968年には税収の範囲が限定され、政策減税とするならばその財源は、特別措置整理により浮いた財源の枠内という限定をした。1970年にはさらに真の緊急性が条件として必要とされた。この変遷をみてわかるように租税特別措置は同じ経済政策手段として現代的租税原則に考えられているものの、政策手段としての条件、制約が段々と厳しくなり範囲が縮小されてきていることがわかる⁴³」のである。

⁴³ 山内・前掲注(7), 95-97頁。

第3節 沖縄における経済特区

沖縄県には7つの経済特区が展開されており、その目的は沖縄への企業進出や県内企業の産業集積・振興を図ることである。これはまさに本論文のテーマである設備投資に係る税制優遇によって沖縄への投資を誘因しようとする措置である。

沖縄経済特区は沖縄振興特別措置法に基づいて実施されており、その本質は租税特別措置であり、実際の手続きは租税特別措置法を準用している。

本節では第1章1節4「租税特別措置の本質」を踏まえながら、1972年の復帰直後にはじまり、経済政策の変化に対応しながら現在も続く沖縄経済特区の概要を掴み、投資誘因措置の内容を研究する。

1. 沖縄経済特区の概要

沖縄県には7つの経済特区が展開されている。即ち、経済金融活性化特別地域、国際物流拠点産業集積地域、情報通信産業特別地域、情報通信産業振興地域、観光地形成促進地域、産業高度化・事業革新促進地域、離島地域税制である⁴⁴。

沖縄における経済特区は、沖縄への企業進出や県内企業の産業集積・振興を図るため、1972年の復帰直後にはじまり、経済政策の変化に対応しながら現在も続く税制優遇措置である。

沖縄における経済特区は沖縄振興特別措置法(以下「沖振法」という。)に基づいて実施されており、その本質は租税特別措置であり、実際の手続きは租税特別措置法を準用しているのである。これはまさに本論文のテーマである設備投資に係る税制優遇によって沖縄への投資を誘因しようとする措置である。

現在は、法人所得の40%を最大10年間控除する、あるいは設備投資額の最大15%を税額控除する、繰越税額控除期間は4年間とする、といった全国にも類をみない制度設計となっており、投資税額控除についていえば、控除率・繰越期間ともに国内の投資税額控除制度の中で最も優遇されている。ちなみに2017年8月時点での全国の標準実効税率は29.9%であるが、沖縄経済特区で所得控除を活用した場合の法人実効税率は約20%まで圧縮されるのである。この20%という税率は、第4章1節6「外国子会社合算制度との関係」で述べるように、タックスヘイブン扱いとされるトリガー税率に抵触しないギリギリの水準であることからその厚遇ぶりが伺える。

そもそも経済特区とは、一定の地域を指定してその地域において他地域とは異なる税制(優遇税制)、規制(規制緩和)等の定めを設けて、地域経済の発展、ひいては国民経済の発展に寄与しようとするものである⁴⁵。

占部教授は経済特区を、①税制を用いて、原則とは違ったインセンティブを一定の地域に与えようとする「保税特区(税制緩和特区)」、②税制以外の規制のあり方を一

⁴⁴ 沖縄県産業振興公社「設備投資に係る税の優遇制度」2-3頁(2017年7月)。

⁴⁵ 占部裕典「経済特区税制-沖縄振興特別措置法における「地域優遇税制」-」日税研論集58『政策税制の法的限界の検討』151頁(日本税務研究センター,2008年)。

定の地域に与えて規制緩和の効果を発揮させようとする「規制緩和特区（構造改革特区）」、③両者の効果を併せ持っている「税制・規制緩和特区」に分類している。その上で、諸外国で用いられている経済特区は③税制・規制緩和特区が多いが、日本では①税制緩和特区と②規制緩和特区が明確に切り離されているのが特徴であり、特に②規制緩和特区は、「構造改革特別区域法」にもとづいて積極的な導入・設立が進められていると述べている⁴⁶。このうち沖縄経済特区は、税制緩和特区あるいは税制・規制緩和特区に分類される。

特区の実現方法は3つあり、①沖振法のように地方特別法によるもの、②条例によるもの、③構造改革特別区域法のように国が地域を指定して行うものがある。

特区の効果について占部教授は、「一般には開かれた部分の貿易が経済発展を促進し、あるいは国際投資はそこに集まるということで、特区の部分の活動が盛んになって国全体の発展に繋がると考えられている。経済学はこのような輸出加工区・貿易自由地域について貿易で保護された地域に外国資本が流入すると、その資本が資本集約的な産業に入ってくる限り、国内から一定の補助金を得るような形になり、結局のところ資本の収益に関税の保護効果が働いて、国際投資が超過利潤を外に持って行ってしまっていて、国民経済はマイナスになる可能性がある。しかし、もちろん多くの場合、輸出加工区を開設する地域には失業も存在するので、失業を考えたときには、以上のような効果が働いても、輸出加工区がプラスになる公算が大きい。失業その他を考えに入れたとしても、自由貿易地域は有益な効果を持っていると結論付けられるとあってよい⁴⁷」と述べ、特区が一定の経済効果をもたらすことを示唆している。

⁴⁶ 占部・前掲注(45), 152 頁。

⁴⁷ 占部・前掲注(45), 154-155 頁。占部教授は、その他の効果として、ショーウィンドウ効果と政治的に比較的受け入れやすいという2点を挙げ、既得権益の抵抗を和らげることができる、と述べている。

2.経済金融活性化特別地区

ここで沖縄経済特区のひとつである経済金融活性化特別地域（以下「経金特区」という。）を例として租税特別措置の成立過程を概観しておこう。

経済産業省は、2002年に特定地域を指定して優遇税制などで企業を誘致する経済特区設立の検討に入ったが、財務省は、これを認めると一国二制度の税体系となり公平の原則が崩れるとして否定的な立場をとっていた。この考え方は、1990年代後半に沖縄で盛んに議論されていた全県フリートレードゾーン構想（沖縄全域を自由貿易地域にしようという議論）の挫折の主因でもあった。

しかし同年4月に沖縄県名護市が「金融業務特別特区」に指定され、金融業を営む企業に対して税制優遇が実施されることになった。その内容は、法人税を2013年までの10年間免除し、または地方税の減免、20億円を限度とした投資税額控除等であった。占部教授は「通常の法人税に比べて格段に安く、実質、沖縄がタックス・ヘイブンになっているとの見方がある⁴⁸」との懸念を示していた。

そもそも経金特区がモデルとするのはアイルランドのダブリン金融特区における税制優遇措置であり、そこでは軽減法人税率10%、固定資産税10年間免除、利子および配当についての源泉非課税が採られていた。アイルランド政府は発展分野のターゲットを情報通信サービス、金融、IT、厚生に絞り、そのうち、ITと金融分野での企業誘致を打ち出して、海外からの投資促進および雇用創出に繋げようとして実施したのがダブリン金融特区であった。

ダブリン金融特区と沖縄の経金特区を比べると、「他国は法人税が非課税なしいし、10%程度であるのに対し、沖縄の場合、35%の所得控除という点が違う。実効税率26%の仕上がりになるように考えられた措置であり、制度としては他国のそれに比べて必ずしも十分ではない。（中略）しかしながら、国内企業はタックス・ヘイブン対策税制により、（中略）海外の金融特区のメリットは享受できない。そうであるならば、国内企業にとっては26%の実効税率でも魅力に富んだ制度といえる⁴⁹」との指摘があったが、第2章2節「租税特別措置の活用実態」で明らかになるように、優遇税制はほとんど活用されておらず、全くの期待はずれであった。これは制度設計に問題があったと考えている。

⁴⁸ 占部・前掲注(45), 157頁。

⁴⁹ 占部・前掲注(45), 160頁。

経金特区の概要は次のとおりである。

背景 ⁵⁰	<p>「増加する I T 関連企業立地と新規雇用」</p> <p>従前の金融業務特別地区を抜本的に見直して、これまでに集積されたバックオフィス業務を主とした金融関連産業の更なる集積を図る。また、情報通信産業をはじめとする多用な産業を対象とすることで、広く企業・ヒト・投資を呼び込む枠組みとする。</p>
目指す姿 ⁵¹	<p>「多様な産業の集積を促進する」</p> <p>沖縄の経済金融を活性化させること。I T 関連産業や観光関連産業、農業、水産養殖業、製造業など「実体経済の基盤となる産業」とそれを支える「金融関連産業」の集積の促進を目指す。</p>
国税	<p>① 所得控除：経金特区において新設された法人で、常時雇用する従業員数が 5 名以上等の要件を満たすものとして沖縄県知事から認定を受けた法人は、最長で新設以後 10 年間、所得の最大 40% を法人税の課税所得から控除する。</p> <p>② 投資税額控除：対象事業の用に供する施設の新設又は増設に係る設備の取得価額が 100 万円超（建物等は 1,000 万円超）の場合、一定割合（建物・建物附属設備 8%、機械・装置・器具・備品は 15%）を法人税額から控除する。但し、控除額は法人税額の 20% 以内、対象となる投資額は 20 億円が上限。繰越 4 年。</p> <p>③ 特別償却：対象事業の用に供する施設の新設又は増設に係る設備の取得価額が 100 万円超（建物等は 1,000 万円超）の場合、普通償却限度額に加えて、取得価額に一定割合（建物・建物附属設備は 25%、機械・装置・器具は 50%）を乗じた額を償却できる。但し、対象となる投資額は 20 億円が上限。繰越 1 年。</p> <p>④ エンジェル税制：所得控除に関する認定法人のうち、中小企業であって設立から 10 年以内等の要件を満たすものとして、沖縄県知事の指定を受けた法人に対して投資を行った個人はその投資額から 2000 円を引いた額を総所得金額から控除できる等、投資時点及び売却時点において優遇措置を受けることができる。</p> <p>*①②③は選択制</p>
地方税	<p>① 事業税：事業の用に供する施設の新設又は増設に係る設備の</p>

⁵⁰ 沖縄県企画部企画調整課「沖縄の税制優遇制度-ビジネスをひろげるチカラに。」8 頁(2017 年)。

⁵¹ 沖縄県企画部企画調整課・前掲注(50), 8 頁。

	<p>取得価額の合計額が1,000万円超の場合、その取得した年の翌年度以降5年間、課税を免除する。</p> <p>② 不動産取得税：対象施設である家屋及びその敷地である土地（取得の日の翌日から1年以内に当該家屋の建設に着手があった場合に限る。）の取得価額が1,000万円超の場合、課税を免除する。</p> <p>③ 固定資産税：事業の用に供する施設の新設又は増設に係る設備の取得価額の合計額が1,000万円超又は及び機械・装置等の合計額が100万円超の場合、その取得した年の翌年度以降5年間、課税を免除する。</p>
対象地域	名護市
対象事業	<p>金融関連産業、情報通信関連産業、宿泊業、娯楽業、農業、水産養殖業、製造業、自然科学研究所、法律事務所、特許事務所、公認会計士事務所、税理士事務所、経営コンサルタント業</p> <p>（但し、風俗営業及び性風俗関連特殊営業、並びに公序良俗を害するおそれのある事業を除く）</p>
対象事業者	<p>特別償却：青色申告を行う法人又は個人</p> <p>その他：青色申告法人</p>
事業者の認定	所得控除又はエンジェル税制を活用する場合は県知事の認定が必要

3.国際物流拠点産業集積地域

国際物流拠点産業集積地域（以下「物流特区」という。）の概要は次のとおりである。

背景 ⁵²	<p>「東アジアの中心に位置する物流ハブとしてのポテンシャル」</p> <p>沖縄は、ソウル、上海、香港、マニラ等の発展著しいアジアの主要都市と飛行機で4時間以内という地理的優位性に加え、国内では数少ない24時間運用可能な那覇空港を有すること、空港と港が10分以内に近接していることなどから国際物流ハブとして高いポテンシャルを有している。今後、那覇空港の滑走路増設（2019年供用開始予定）により、新たなビジネスに求められる輸送ニーズに対応する。</p>
目指す姿 ⁵³	<p>「新たなビジネスを展開する臨空・臨港型産業を支援する」</p> <p>物流ハブとしての優位性を活かしたビジネスを展開する企業を集積する。例えば、各地方名産品の組み合わせで商品力をアップさせるような「高付加価値型のものづくり企業」や、アジア向けリペアパーツ在庫拠点、通販、eコマース拠点など新たな「高機能型の物流企業」の創出を図る。そのような臨空・臨海型産業を集積することで、日本とアジアの架け橋となる国際物流拠点の形成を目指す。</p>
国税	<p>① 所得控除：物流特区において新設され、国の認定を受けた法人で、常時雇用する従業員数が15名以上等の要件を満たすものとして沖縄県知事から認定を受けた法人は、最長で新設以後10年間、所得の最大40%を法人税の課税所得から控除する。</p> <p>② 投資税額控除：対象事業の用に供する施設の新設又は増設に係る設備の取得価額が100万円超（建物等は1,000万円超）の場合、一定割合（建物・建物附属設備8%、機械・装置・器具・備品は15%）を法人税額から控除する。但し、控除額は法人税額の20%以内、対象となる投資額は20億円が上限。繰越4年。</p> <p>③ 特別償却：対象事業の用に供する施設の新設又は増設に係る設備の取得価額が100万円超（建物等は1,000万円超）の場合、普通償却限度額に加えて、取得価額に一定割合（建物・建物附属設備は25%、機械・装置・器具は50%）を乗じた額</p>

⁵² 沖縄県企画部企画調整課・前掲注(50),7頁。

⁵³ 沖縄県企画部企画調整課・前掲注(50),7頁。

	<p>を償却できる。但し、対象となる投資額は 20 億円が上限。繰越 1 年。</p> <p>④ 関税：国による認定を受けた事業者で、税関長による保税許可を受けた者は、特定の品目を除き、原料課税か製品課税かを選択できる。また、保税蔵置場等の許可手数料が 1/2 に軽減される。</p> <p>*①②③は選択制</p>
地方税	<p>① 事業税：事業の用に供する施設の新設又は増設に係る設備の取得価額の合計額が 1,000 万円超の場合、その取得した年の翌年度以降 5 年間、課税を免除する。</p> <p>② 不動産取得税：対象施設である家屋及びその敷地である土地（取得の日の翌日から 1 年以内に当該家屋の建設に着手があった場合に限る。）の取得価額が 1,000 万円超の場合、課税を免除する。</p> <p>③ 固定資産税：事業の用に供する施設の新設又は増設に係る設備の取得価額の合計額が 1,000 万円超又は及び機械・装置等の合計額が 100 万円超の場合、その取得した年の翌年度以降 5 年間、課税を免除する。</p> <p>④ 事業所税：那覇市において対象施設に設置される機械、器具・備品の取得価額が 1,000 万円以上（建物等は 1 億円以上）の場合、資産割の課税標準の対象床面積を 5 年間 1/2 控除する。</p>
対象地域	糸満市、浦添市、うるま市、沖縄市、宜野湾市、豊見城市、那覇市
対象事業	<ul style="list-style-type: none"> ・所得控除、投資税額控除、特別償却（製造業、倉庫業、こん包業、特定の無店舗小売業、特定の機械等修理業、航空機整備業） ・投資税額控除、特別償却（道路貨物運送業、卸売業、特定の倉庫を賃貸する不動産賃貸業）
対象事業者	<p>特別償却：青色申告を行う法人又は個人</p> <p>その他：青色申告法人</p>
事業者の認定	所得控除を活用する場合は県知事の認定が必要

4.情報通信産業特別地区

情報通信産業特別地区（以下「情報特区」という。）の概要は次のとおりである。

背景 ⁵⁴	<p>「増加する I T 関連企業立地と新規雇用」</p> <p>戦略産業として情報通信関連産業の振興に力を入れてきた結果、沖縄には県外から多くの I T 関連企業が立地し（2001 年 41 社→2016 年 427 社）、県内で新規雇用を生み出している（2001 年 4,186 人→2016 年 28,045 人）。その背景には本土被災時などのバックアップセンターとしての特性や I T 人材育成のための研修制度・施設の充実が挙げられる。</p>
目指す姿 ⁵⁵	<p>「 I T 関連企業の集積を促進する」</p> <p>アジアにおける国際情報通信拠点「 I T ブリッジ」として日本とアジアの架け橋となる。国内外からより多くの企業立地を促進し、県内立地企業の I T 分野での高度化・多様化を目指す。</p>
国税	<p>① 所得控除：情報特区において新設された法人で、常時雇用する従業員数が 5 名以上等の要件を満たすものとして沖縄県知事から認定を受けた法人は、最長で新設以後 10 年間、所得の最大 40% を法人税の課税所得から控除する。</p> <p>② 投資税額控除：対象事業の用に供する施設の新設又は増設に係る設備の取得価額が 100 万円超（建物等は 1,000 万円超）の場合、一定割合（建物・建物附属設備 8%、機械・装置・器具・備品は 15%）を法人税額から控除する。但し、控除額は法人税額の 20% 以内、対象となる投資額は 20 億円が上限。繰越 4 年。</p> <p>*①②は選択制</p>
地方税	<p>① 事業税：事業の用に供する施設の新設又は増設に係る設備の取得価額の合計額が 1,000 万円超の場合、その取得した年の翌年度以降 5 年間、課税を免除する。</p> <p>② 不動産取得税：対象施設である家屋及びその敷地である土地（取得の日の翌日から 1 年以内に当該家屋の建設に着手があった場合に限る。）の取得価額が 1,000 万円超の場合、課税を免除する。</p> <p>③ 固定資産税：事業の用に供する施設の新設又は増設に係る設備の取得価額の合計額が 1,000 万円超又は及び機械・装置等の合計額が 100 万円超の場合、その取得した年の翌年度以降</p>

⁵⁴ 沖縄県企画部企画調整課・前掲注(50), 6 頁。

⁵⁵ 沖縄県企画部企画調整課・前掲注(50), 6 頁。

	<p>5年間、課税を免除する。</p> <p>④ 事業所税：那覇市において対象施設に設置される機械、器具・備品の取得価額が1,000万円以上（建物等は1億円以上）の場合、資産割の課税標準の対象床面積を5年間1/2控除する。</p>
対象地域	浦添市、うるま市、宜野座村、名護市、那覇市
対象事業	データセンター、インターネットサービスプロバイダ、インターネットエクスチェンジ、バックアップセンター、セキュリティデータセンター、情報通信機器相互接続検証事業
対象事業者	青色申告法人
事業者の認定	県知事の認定が必要

5.情報通信産業振興地域

情報通信産業振興地域（以下「情報地域」という。）の概要は次のとおりである。

背景	情報特区に同じ
目指す姿	情報特区に同じ
国税	・投資税額控除：対象事業の用に供する施設の新設又は増設に係る設備の取得価額が100万円超（建物等は1,000万円超）の場合、一定割合（建物・建物附属設備8％、機械・装置・器具・備品は15％）を法人税額から控除する。但し、控除額は法人税額の20％以内、対象となる投資額は20億円が上限。繰越4年。
地方税	情報特区に同じ
対象地域	石垣市、糸満市、浦添市、うるま市、沖縄市、恩納村、嘉手納町、北中城村、宜野座村、宜野湾市、北谷町、豊見城市、中城村、名護市、那覇市、南城市、西原町、南風原町、宮古島市、本部町、八重瀬町、与那原町、読谷村
対象事業	情報記録物の製造業、電気通信業、映画・放送番組その他映像又は音声その他の音響により構成される作品であって録画され、又は録音されるものの制作の事業、放送業（有線放送業を含む）、ソフトウェア業、情報処理・提供サービス業、インターネット付随サービス業、情報通信技術利用事業
対象事業者	青色申告法人
事業者の認定	不要

6.観光地形成促進地域

観光地形成促進地域（以下「観光地域」という。）の概要は次のとおりである。

背景 ⁵⁶	<p>「リゾート地として活性化する沖縄のポテンシャル」</p> <p>沖縄の観光地としてのポテンシャルは非常に高い。とくに近年、沖縄エリアへの観光客数、外国人観光客数、クルーズ船寄港回数はいずれも増加しており、観光地として著しく活性化している。</p> <ul style="list-style-type: none"> ・観光客数：2011年 548万人→2016年 861万人 ・外国人観光客：2011年 28万人→2016年 208万人 ・クルーズ船寄港回数 2011年 112回→2016年 388回
目指す姿 ⁵⁷	<p>「観光関連施設の新・増設企業を支援する」</p> <p>世界に誇れる「沖縄観光ブランド」を確立し、世界的にも広く認知・評価される観光リゾートを形成する。沖縄を世界に誇れるリゾートブランドへと成長させることを目指す。</p>
国税	<ul style="list-style-type: none"> ・投資税額控除：対象事業の用に供する施設の新設又は増設に係る設備の取得価額が100万円超（建物等は1,000万円超）の場合、一定割合（建物・建物附属設備8%、機械・装置・器具・備品は15%）を法人税額から控除する。但し、控除額は法人税額の20%以内、対象となる投資額は20億円が上限。繰越4年。
地方税	<ol style="list-style-type: none"> ① 事業税：事業の用に供する施設の新設又は増設に係る設備の取得価額の合計額が1,000万円超の場合、その取得した年の翌年度以降5年間、課税を免除する。 ② 不動産取得税：対象施設である家屋及びその敷地である土地（取得の日の翌日から1年以内に当該家屋の建設に着手があった場合に限る。）の取得価額が1,000万円超の場合、課税を免除する。 ③ 固定資産税：事業の用に供する施設の新設又は増設に係る設備の取得価額の合計額が1,000万円超又は及び機械・装置等の合計額が100万円超の場合、その取得した年の翌年度以降5年間、課税を免除する。 ④ 事業所税：那覇市において対象施設に設置される機械、器具・備品の取得価額が1,000万円以上（建物等は1億円以上）の場合、資産割の課税標準の対象床面積を5年間1/2控除する。
対象地域	県内の全市町村

⁵⁶ 沖縄県企画部企画調整課・前掲注(50), 4頁。

⁵⁷ 沖縄県企画部企画調整課・前掲注(50), 4頁。

対象事業	スポーツ・レクリエーション施設、教養文化施設、休養施設（宿泊施設に附属する温泉保養施設、国際健康管理・増進施設を含む）、集会施設（宿泊施設に附属する会議場施設、研修施設を含む）、政令で定める要件を備え県知事指定が指定する販売施設
対象事業者	法人（国税は青色申告法人に限定）又は個人
事業者の認定	販売施設のみ県知事の認定が必要

7.産業高度化・事業革新促進地域

産業高度化・事業革新促進地域（以下「産業イノベ」という。）の概要は次のとおりである。

背景 ⁵⁸	<p>「活発な産学官連携と充実したソフトパワー」</p> <p>沖縄では、沖縄科学技術大学院大学（OIST）や琉球大学、沖縄高専などを核とした産学官連携が活発なほか、共同研究施設の活用促進とあわせてインキュベーション施設、リサーチパークを整備しており、企業が新規事業開発をしやすい環境にある。また研究対象となる自然環境や、伝統文化、スポーツ、健康・長寿などのソフトパワーが将来的な産業資源として充実している。</p>
目指す姿 ⁵⁹	<p>「新しいものづくり産業の創出を支援する」</p> <p>沖縄の新しいものづくり産業が県外・国外で認められ、活性化すること。そして、産学官連携による新しい事業・産業や、環境関連産業の集積、海洋資源調査・開発の支援拠点を創っていくことを目指す。</p>
国税	<p>① 投資税額控除：対象事業の用に供する施設の新設又は増設に係る設備の取得価額が100万円超（建物等は1,000万円超）の場合、一定割合（建物・建物附属設備8%、機械・装置・器具・備品は15%）を法人税額から控除する。但し、控除額は法人税額の20%以内、対象となる投資額は20億円が上限。繰越4年。</p> <p>② 特別償却：対象事業の用に供する施設の新設又は増設に係る設備の取得価額が100万円超（建物等は1,000万円超）の場合、普通償却限度額に加えて、取得価額に一定割合（建物・建物附属設備は20%、機械・装置・器具は34%）を乗じた額を償却できる。但し、対象となる投資額は20億円が上限。繰越1年。</p> <p>*①②は選択制</p>
地方税	<p>① 事業税：事業の用に供する施設の新設又は増設に係る設備の取得価額の合計額が1,000万円超の場合、その取得した年の翌年度以降5年間、課税を免除する。</p> <p>② 不動産取得税：対象施設である家屋及びその敷地である土地（取得の日の翌日から1年以内に当該家屋の建設に着手があった場合に限る。）の取得価額が1,000万円超の場合、課税を</p>

⁵⁸ 沖縄県企画部企画調整課・前掲注(50), 5頁。

⁵⁹ 沖縄県企画部企画調整課・前掲注(50), 5頁。

	<p>免除する。</p> <p>③ 固定資産税：事業の用に供する施設の新設又は増設に係る設備の取得価額の合計額が1,000万円超又は及び機械・装置等の合計額が100万円超の場合、その取得した年の翌年度以降5年間、課税を免除する。</p> <p>④ 事業所税：那覇市において対象施設に設置される機械、器具・備品の取得価額が1,000万円以上（建物等は1億円以上）の場合、資産割の課税標準の対象床面積を5年間1/2控除する。</p>
対象地域	県内の全市町村
対象事業	製造業、道路貨物運送業、倉庫業、こん包業、卸売業、デザイン業、機械設計業、経営コンサルタント業、エンジニア業、自然科学研究所、電気業、商品検査業、計量証明業、研究開発支援検査分析業
対象事業者	特別償却：青色申告を行う法人又は個人 その他：青色申告法人
事業者の認定	沖縄県知事の認定が必要

8.離島の旅館業に係る特例措置

離島の旅館業に係る特例措置（以下「離島特例」という。）の概要は次のとおりである。

背景 ⁶⁰	「沖縄の島々は魅力的な観光資源」 沖縄の離島地域は、島々で異なる個性豊かな自然環境、文化、歴史的遺産などの魅力ある観光資源を有している。沖縄の好調な観光業を背景に、離島における観光客数も大きく増加しており、宿泊施設のニーズも高まっている。
目指す姿 ⁶¹	「離島における宿泊施設の新・増設企業を支援する」 観光業の発展により、離島地域の雇用創出を図り、地域経済を活性化すること。観光客受け入れの基盤となる宿泊施設を増やすため離島で宿泊業を営む企業を支援する。
国税	・特別償却：離島の地域内において、旅館業の用に供する設備の新設又は増設に係る建物・建物附属設備の取得価額が1,000万円超の場合、当該設備を事業の用に供した年度において、普通償却限度額に加えて、取得価額に8%を乗じた額を償却できる。但し、対象となる投資額は10億円が上限。
地方税	① 事業税：旅館業の用に供する設備の新設又は増設に係る建物・建物附属設備の取得価額が1,000万円超の場合、その取得した年の翌年度以降5年間、課税を免除する。 ② 不動産取得税：旅館業の用に供する設備の新設又は増設に係る家屋及びその敷地である土地（取得の日の翌日から1年以内に当該家屋の建設に着手があった場合に限る。）の取得価額が1,000万円超の場合、課税を免除する。 ③ 固定資産税：旅館業の用に供する設備の新設又は増設に係る建物・建物附属設備の取得価額が1,000万円超の場合、その取得した年の翌年度以降5年間、課税を免除する。
対象地域	粟国島、伊江島、石垣島、伊是名島、伊平屋島、野甫島、津堅島、北大東島、久米島、奥武島、座間味島、阿嘉島、慶良間島、竹富島、西表島、鳩間島、由布島、小浜島、黒島、新城島、波照間島、嘉弥真島、外離島、多良間島、水納島（多良間村）、渡嘉敷島、前島、久高島、南大東島、宮古島、池間島、大神島、来間島、伊良部島、下地島、水納島（本部町）与那国島
対象事業	旅館業用の建物及びその附属設備（店舗型性風俗特殊営業に該当

⁶⁰ 沖縄県企画部企画調整課・前掲注(50),9頁。

⁶¹ 沖縄県企画部企画調整課・前掲注(50),9頁。

	する事業、又は下宿営業を除く)
対象事業者	青色申告を行う法人又は個人
事業者の認定	不要

小括

沖縄県には7つの経済特区が展開されている。即ち、経済金融活性化特別地域、国際物流拠点産業集積地域、情報通信産業特別地域、情報通信産業振興地域、観光地形成促進地域、産業高度化・事業革新促進地域、離島地域税制である。

沖縄経済特区の目的は沖縄への企業進出や県内企業の振興を通じた産業集積・振興を図るためである。これはまさに本論文のテーマである設備投資に係る税制優遇によって沖縄への投資を誘因しようとする措置である。そして多様な租税特別措置で構成されているのが特徴である。

現在は、法人所得の40%を最大10年間控除する、あるいは設備投資額の最大15%を税額控除する、繰越税額控除期間は4年間とする、といった全国にも類をみない制度設計となっており、投資税額控除についていえば、控除率・繰越期間ともに国内の投資税額控除制度の中で最も優遇されている制度設計となっている。

第2章 投資促進税制としての租税特別措置法の課題

第2章「投資促進税制としての租税特別措置法の課題」では、租税特別措置が投資誘因の手法として採用している特別償却と税額控除の概要と効果を研究する。その後、沖縄経済特区の活用実績を概観する。その結果、活用実績が伸び悩んでいることが明らかになるのだが、本論文ではその要因は①制度設計の複雑さ、②時限立法であること、③設備投資を対象とする限界、の3点であると考えているので、その根拠を示したい。尚、本論文では、租税法と行政法が交角していることがあるので、両者の違いについて考察を加えておきたい。

第1節 投資誘因としての租税特別措置

本節では、投資促進税制の理論的根拠を明らかにし、投資促進税制として租税特別措置がどのような手法で実施されているのかを概観する。その後、最も多く採用されている手法である特別償却と即効性が高い投資誘因効果を発揮する手法である税額控除を取り上げ、どのような条件下で発現するのかを究明する。その上で課税の繰り延べ措置である特別償却と完全免除措置である税額控除の投資への誘因効果を検証していきたい。

第2節 租税特別措置の活用実態

本節では、膨張する租税特別措置に歯止めをかけるため、税制調査会が発表した「3つのテスト（合理性、有効性、相当性の観点から政策評価を行う）」による点検結果を概観した後に、2010年に制定された「租特透明化法」の目的と概要を把握する。

その後、租特透明化法によって発表されている2011年から2015年における沖縄経済特区に係る租税特別措置の利用状況を分析し、投資の誘因効果として機能しているかを検証したい。

第3節 租税特別措置の活用促進に向けた課題

第2章2節「租税特別措置の活用実態」において沖縄経済特区の租税特別措置の活用実績が伸び悩んでいることが明らかになった。本論文ではその要因を①制度設計の複雑さ、②時限立法であること、③設備投資を対象とする限界、の3点であると考えている。本節ではこの3つの要因について考察を進めたい。

第4節 租税法と行政法の相違点

租税特別措置法は租税法の一分野であるのに対して、沖振法による県知事認定は行政法の一分野である。租税法は租税法律主義に基づいて厳密に運用されるのに対して、行政法は現実のあらゆる課題を解決する必要から広範な裁量権によって運用されている。ここで県知事認定の前提となっている沖振法（行政法）が、租税特別措置法（租税法）からの借用概念なしでは処理できない実態により問題が生じている。たしかに沖振法は

実体法として機能し、租税特別措置法は手続法として機能することによって両輪の関係にあるが、一方は厳密な法解釈を求め、もう一方は柔軟に課題を解決しようとするために噛み合わないのである。思うに、県知事認定（行政法）にあたっては、租税法からの借用概念なしでも運用できるように法整備をする必要があるのではなかろうか。

第1節 投資誘因としての租税特別措置

本節では、投資促進税制の理論的根拠を明らかにし、投資促進税制として租税特別措置がどのような手法で実施されているのかを概観する。その後、最も多く採用されている手法である特別償却と即効性が高い資誘因効果を発揮する手法である税額控除を取り上げ、どのような条件下で発現するのかを究明する。その上で課税の繰り延べ措置である特別償却と完全免除措置である税額控除の投資への誘因効果を検証していきたい。

1. 投資促進税制の概要

投資促進税制の理論的根拠は、「設備投資の促進が技術進歩を促し、国際競争力を高めるといった直感的説明のほかにも、経済理論的根拠として、①法人税率引き下げよりも投資促進効果に優れ、財政負担も小さく、しかも他の資本ストックへの課税を変更させないこと、②住宅や無形資産（研究開発や職業訓練）等に対する課税と比較して設備ストックへの課税が過大であるため、このバランスを図る必要があること、③誘発された設備投資に体化された技術・知識が周辺企業や社会全体に波及する効果（spill-over 効果）をもたらすこと⁶²」が挙げられる。特にスピルオーバー効果は、本論文で多用される概念であるので留意が必要である。

さて、租税特別措置によって税を軽減する方法は、大きくわけて完全免除の措置と課税繰り延べの措置がある。完全免除の措置は、免税、非課税、特別控除のように所得の全部または一部を非課税とするものや税率の軽減措置等が該当し、この減免の効果は永久的に及ぶことになる。課税の繰り延べ措置とは、各種準備金や引当金、特別償却のように一時的には減税となるが、課税庁側にとっては将来その軽減額を取り戻すことができる措置である。

末永教授は、「完全免除の措置は負担公平の原則を害する程度が大きいので、特にその創設には慎重でなければならない。また、課税繰り延べの措置は、例えば特別償却のように一定の機械装置を取得した事実が客観的に確認できるような場合に限るといって、いわゆる実績主義を貫くことが必要であって、将来の偶発的な損失や不確実な支出に備える単純な利益の留保のようなものは減免と同じような性格をもつものと考えられる⁶³」と指摘している。即ち課税庁側にとっては課税の繰り延べを愛好しようとするが、投資者側にとっては完全免除を愛好するため利害が対立する。これが本来の目的である投資の誘因効果を考える上で重要な論点となる。結局、投資者側が魅力を感じなければ誘因にはならないからである。

⁶² 内閣府政策統括官「海外諸国における経済活性化税制の事例について」27-28頁（2002年8月）（<http://www5.cao.go.jp/keizai3/2002/0809seisakukoka12.pdf> , 2018年1月1日閲覧）。

⁶³ 末永・前掲注(13), 281頁。

さて、設備投資に係る税の優遇措置は、主に次のような方法で実施されてきた。

- ① 特別償却（割増償却を含む）：従来の租税特別措置の手法として最も多く利用され、外国でも同様である。例えば、設備投資を促進する目的で実施する場合、この特別償却が認められる期間においては法人税や所得税の軽減がなされることになるが、期間が終了したのちは普通の償却になるので、当該資産の残余の耐用年数のなかで租税特別措置による減税分が取り戻されることになり、租税の不公平という結果を緩和する効果を有している。
- ② 準備金の損金算入：準備金が積み立てられた事業年度において損金算入が認められるが、それが一定期間後に益金に戻されることで、租税特別措置分による減税分が取り戻されることになるため、多く利用されている。ただし、経済実態にそぐわない過大な準備金への計上基準が設定される傾向が指摘されている。
- ③ 免税・税額控除：この措置が適用される者にとっては大きな利益を受けるが、課税当局は永久に課税の機会を失うものであることから、この手法を採用するについては、他の手法よりも厳格なテストが必要となると考えられる。
- ④ 課税強化：税額軽減による誘導を通して政策目的を実現しようとするのが通常であるなかで極めて例外的な手法である。代表例は、交際費の損金算入を強く制限する交際費課税である。この手法の採用にあたっては、免税・税額控除の手法よりもさらに厳格なテストがなされるべきである。

これを個別の租税特別措置における機能の観点から整理すると次のようになる。

個別租税特別措置の機能別分類⁶⁴

	重 課	軽 課	無利息 貸付	補助 金	課徴 金	繰り 延べ	税 源	租税回 避防止
特別償却		○	○			○		
交際費	○				○		○	
引当金・準備金		○	○			○		
タックスヘイブン	○							○
移転価格税制	○							○
税率（引下げ）＊		○		○				
税額控除＊		○		○				

*利益がないと活用できない

本論文では沖振法で主に採用されている、特別償却と税額控除を取り上げ、租税誘因としての魅力について掘り下げていきたい。

⁶⁴ 末永・前掲注(13), 287頁。

2. 特別償却

特別償却は、1951年に租税特別措置法に特定機械等の特別割増償却制度が設けられたことにはじまる。特別償却は、通常の減価償却とは異なり、政策として特定産業の特定資産等に対する恩恵的な減税効果をもたらす措置であり、投下資本の早期回収または資金繰り緩和を図ることができるため、主として産業基盤の強化、設備近代化等の見地から認められてきた。このような特別償却は、産業政策の必要性から生じた税法上の特例であり、会計理論上は認められる根拠をもちうるものではないとする見解もある⁶⁵。

そもそも特別償却は、戦後における資本蓄積として最も有力な形態として機能してきた歴史的経緯がある。普通償却そのものが、しだいに加速されて弾力的に運用されるなか、「特別償却は、一般的に償却を早めるという目的ではなく、特定産業に対する特定の目的をもった差別的な償却制度である⁶⁶」との指摘がある。

特別償却の具体的な処理は、通常の減価償却額以上の超過償却を行わせるもので、狭義の特別償却は資産の取得時に一時にその取得価額の一定割合を乗じて計算した金額を加算して必要経費または損金の額に算入するものである。また、その年度または事業年度の普通償却費の額または普通償却限度額に一定割合を乗じて計算した金額を加えて必要経費または損金の額に算入するものを割増償却という。

特別償却が行われる年度は、過大な費用の計上になされ、その後は過少に計上される。そのため、特別償却は税金相当額の無利息融資の性格を持ち、耐用年数の期間にわたり償却額の過少計上を通じて自動的に返済されていくように機能する。特別償却は将来償却されるべき金額が単に加速的に償却されたに過ぎないのであるから、免税ではなく、課税の繰延べとなる⁶⁷。これは租税の不正という結果を緩和しているとも言える。

課税の繰り延べに過ぎないため課税庁側としては制度設計しやすいことから、特別償却は、従来の租税特別措置の手法として最も多く活用され、外国でも同様である。

特別償却が有効に機能するための条件について、和田教授は「特別措置は高度経済成長の時期に拡大されたものであるが、それは企業利潤が増大し、投資意欲が大きく、インフレ傾向が強い、という条件の下でメリットがあった。とくに、特別償却では、利潤率が高く、持続的な投資が行われることで税の軽減がはかられるわけであり、投資が沈滞すれば、かえって税負担が増大することになる。準備金等も、納税の延期であるか

⁶⁵ 山下勝治「特別償却と損益計算の歪み-その調整方法についての試み-」産業経理 第21巻1号21頁(1961年)。

⁶⁶ 和田・前掲注(6), 134頁。

⁶⁷ 山内・前掲注(7), 115頁。

ら、低成長下ではメリットがうすれることになる⁶⁸」と指摘し、高度成長期において特別償却はもっともよく効果が発揮されることを明らかにしている。そうであるならば、現在のような低成長期且つマイナス金利の時代にあっても特別償却は魅力を失わずにいられるであろうか。第2章2節「租税特別措置の活用実態」でみるように、本論文では特別償却の活用実績が低迷している要因のひとつであると考えている。

ここで山内教授の産業別の特別償却の効果に関する研究成果をもとに、特別償却の特徴について解明しておきたい。

まず、山内教授は、戦後における鉄鋼業（1951年～1965年）、自動車産業（同）、繊維産業（同）、コンピュータ産業（1961年～1975年）の4つの産業について租税特別措置の効果を分析した上で、特別償却が効果を発揮する条件を見いだしている。即ち「①資本集約型産業であること、②産業のライフ・サイクルが成長段階にあること、③しかも、製品のライフ・サイクルも成長段階にあること、④技術集積度が高いため、生産ラインの変化が大きく設備投資の機会に恵まれていること、⑤需要や輸出が伸びていること、⑥企業家精神をもった企業家が存在していること、⑦利益が確保されていること⁶⁹」である。

その上で、特別償却の産業間比較において、資本集約型産業である鉄鋼産業や自動車産業では特別償却が投資誘因として効果があり、労働集約型産業である繊維産業や知識集約型産業であるサービス産業・ソフト産業では投資誘因の効果は出にくくとしている⁷⁰。このことから、特別償却は効果がやすい産業とそうでない産業があることがわかる。

次に山内教授は、租税特別措置の効果と「産業のライフ・サイクル」との因果関係を直接的には認めていない。間接的に、租税特別措置のうち大きな割合を占める特別償却は、元々、企業の自主性、産業の自主性を重んじた政策であり、その視点からみれば、産業のライフ・サイクルの初期の成長段階において企業家精神が盛んに発揮されれば、その効果は大きいといえたと述べている⁷¹。

一方で、租税特別措置の効果と「製品のライフ・サイクル」との因果関係については肯定している。即ち、鉄鋼業や繊維産業では、技術の変化も、製品の変化も少ないため、設備投資は使用による陳腐化のための取り換えあるいは、修理等の場合に限られ、多額な設備投資を必要としない。一方、自動車産業では、モデル・チェンジに伴って設備も更新することから連続した多額な投資が必要となる。コンピュ

⁶⁸ 和田・前掲注(6), 97-98頁。和田教授は、投資が継続的に行われれば、課税の繰り延べである特別償却制度も、実質的には半永久的な非課税として機能するとし、この制度が1950年代における過剰投資現象に対して刺激的に作用したと指摘している。

⁶⁹ 山内・前掲注(7), 375頁。

⁷⁰ 山内・前掲注(7), 366頁。

⁷¹ 山内・前掲注(7), 367頁。

一タ産業も、製品変化・技術変化が激しいため、次々と、機械設備が陳腐化し、全面的な設備投資の入れ替えが必要となると分析しているところである⁷²。

また山内教授は、租税特別措置が効果をもたらす前提として、企業家精神が必要であり、企業家精神を図る指標として、新製品を開発する努力（プロセス）である研究開発費を挙げている。即ち、研究開発費の伸び率と売上高に対する研究開発費比率の分析を通して、企業家精神を多く発揮した産業（自動車産業やコンピュータ産業）では特別償却の効果が大きく発揮されている、と述べている⁷³。

3. 税額控除

税額控除とは、対象設備の取得費用やリース費用総額の一定割合を法人税額から控除するものであり、所得控除と異なり税額から控除額をそのまま差し引くため、即効性が高く、投資者側のメリットは大きい。しかし課税庁側にとっては永久に税額を失うことになり、課税における公平性の観点からも慎重に採用される傾向にある。しかし、投資者側の所得が低かったり、赤字だった場合には全ての税額を控除しきれず、十分な効果が発揮できないケースも少なくない。

租税特別措置について、末永教授は「一般的には税額控除は補助金と同じであり、免税と同様に負担公平の原則に抵触するので、その利用には慎重にあるべきだ。しかし、特別措置のなかでも、租税が基本的に維持すべきこの公平の原則を取り戻す措置が、国際課税におけるタックスヘイブン税制と移転価格税制であるといえる。つまり、税率の差異を利用した国際間の所得移転を通常の取引に引き戻して公平を維持しようとする措置である⁷⁴」と述べ、国内取引にあつては課税の公平性に問題があるものの、国際取引にあつては公平性のために必要であるという。

税額控除の方法には2類型があり、①納税義務者がそのみしか選択できない限定誘因措置と②選択可能な措置としての選択誘因措置がある⁷⁵。例えば、沖縄の特定地域において工業用機械等を取得した場合の法人税額の特別控除（租特法 42 の 9）は限定誘因措置であり、沖縄の特定中小企業者が経営革新設備等を所得した場合の特別償却又は法人税額の特別控除（租特法 42 の 10）は選択誘因措置である。

限定誘因措置は、選択の余地がなく、その点では政策評価に関する透明性の観点については明確であるから問題は生じないが、選択誘因措置の場合については、納税義務者の選択によってはどの規定を採用しているかによって政策評価も異なってくる

⁷² 山内・前掲注(7), 369 頁。

⁷³ 山内・前掲注(7), 374 頁。

⁷⁴ 末永・前掲注(13), 287-288 頁。末永教授は続けて、重課措置としての交際費課税について、濫費を抑制し資本蓄積を図るとする創設時の目的は達せられており、必要経費性に着目した改正が望まれると付記している。

⁷⁵ 末永・前掲注(13), 266 頁。

から、透明性の観点については難点を生じることになる⁷⁶。

ところで税額控除は納税する法人税額から直接免除する完全免税措置であるから、欠損企業の場合は活用できないということになる。全法人に占める欠損法人の割合は64.3%にも及ぶことから⁷⁷、大規模の法人企業に有利に機能し、中小の法人企業はほとんど適用できないことが課題である。これに対して、税額控除が大規模な法人企業における優遇措置と揶揄されないために設けられているのが、選択誘因措置である。

末永教授は、「選択誘因措置は、政策税制として、その時代の経済事情に即して、一部の法人企業・業種について優遇税制措置として設けられたとしても、限定誘因措置よりも、一部の法人企業のみだけでなく、多様な法人企業に対処している意味では、政策効果が万遍なく有効に機能していることになるという点では合理性がある⁷⁸」と述べ、さらに「限定誘因措置よりも選択誘因措置の場合が、採算・不採算の法人企業の実態に照らしても政策効果は時機に叶い、迅速に対処するという点では、他の政策手段である課税繰延措置よりはその政策効果は高い⁷⁹」とさえ述べている。これは課税繰り延べ措置、即ち特別償却よりも税額控除の投資誘因効果が高いことを示している。

⁷⁶ 末永・前掲注(13), 271 頁。

⁷⁷ 国税庁「平成 27 年(2015 年)度分会社標本調査-調査結果報告-税務統計から見た法人企業の実態」11 頁(2017 年 3 月)

(<https://www.nta.go.jp/kohyo/tokei/kokuzeicho/kaishahyohon2015/pdf/h27.pdf>, 2018 年 1 月 1 日閲覧)。

⁷⁸ 末永・前掲注(13), 277 頁。末永教授は、法人企業別の特別償却の全償却額に占める比率を分析し、規模が大きい法人が特別償却の活用比率が下がっており、大規模な法人企業より中小の法人企業が選択誘因措置のうち特別償却の全償却額に占める比率が高いと分析した。これを欠損法人企業の傾向と照らし合わせ、欠損法人企業の割合が高ければ高いほど、特別償却を活用する法人企業数は少ないと推察している。

⁷⁹ 末永・前掲注(13), 278 頁。末永教授は、誘因措置の適用に当たっては、①合理性、②有効性、③負担公平による阻害について十分に勘案し、その利用には慎重であらねばならないと指摘している。

小括

1. 投資促進税制の概要

投資促進税制の理論的根拠のひとつとして spill-over 効果への期待が挙げられる。これは誘発された設備投資に体化された技術・知識が周辺企業や社会全体に波及する効果のことであり、特定の投資に対して租税特別措置を適用することにより、いずれは社会的な波及効果が期待できるというものである。

投資促進税制としての租税特別措置は、特別償却、準備金の損金算入、免税・税額控除、課税強化等の手法を用いて具体化されている。これらは税額控除のように永久的に課税を免除する完全免除措置と、特別償却のように課税を繰り延べる措置の2つに分けられる。課税庁側は公平の原則と相俟って課税の繰り延べ措置を嗜好するが、投資者は完全免除を希望する傾向がある。制度設計を考える上で、いずれの手法を採用するかは投資の誘因効果を考える上で重要である。

2. 特別償却

特別償却は、将来償却されるべき金額を加速的に償却するため、課税を繰り延べる効果を発揮する。免税ではないため課税庁側は制度設計しやすく、租税特別措置の手法として最も多く活用されてきた。特別償却は企業の資金繰りを助け、多額の減価償却費は内部留保されて次の投資の原資になった。そのため連続した投資を必要とした高度成長期にもっともよく投資の誘因効果が発揮され、戦後の資本蓄積に貢献してきた。しかし、現在のような低成長期かつマイナス金利の時代にあっては投資者側からみたメリットは薄れてきており、投資の誘因効果も急激に低下している。

3. 税額控除

税額控除は、対象設備の取得費用やリース費用総額の一定割合を法人税額から控除するものであり、即効性が高く、投資者側のメリットは大きい。しかし課税庁側にとっては永久に税額を失うことになり、課税における公平性の観点からも慎重に採用される傾向にある。課税繰り延べ措置(特別償却)よりも税額控除が投資誘因効果は高い。

税額控除の方法には①限定誘因措置と②選択誘因措置がある。限定誘因措置は政策評価の透明性の観点から好ましい。ところでわが国の法人の64.3%を占める赤字企業は納めるべき税額がないため税額控除が使えない。赤字企業でも活用できるように工夫したのが選択誘因措置である。むしろ黒字企業は税額控除を選択する傾向にある。

第2節 租税特別措置の活用実態

本節では、膨張する租税特別措置に歯止めをかけるため、税制調査会が発表した「3つのテスト（合理性、有効性、相当性の観点から政策評価を行う）」による点検結果を概観した後に、2010年に制定された「租特透明化法」の目的と概要を把握する。

その後、租特透明化法によって発表されている2011年から2015年における沖縄経済特区に係る租税特別措置の利用状況を分析し、投資の誘因効果として機能しているかを検証したい。

1. 租特透明化法の制定

租税特別措置は、租税負担の公平を実現するという観点から租税特別措置を整理・統合することによって不公平税制を是正するという方向性と、財政民主主義を実現する観点から租税特別措置による優遇措置（隠れた補助金）を把握し、歳出に対する議会のコントロールを確保するという方向性の2つの議論がある。

最高裁は、大島訴訟で特定の経済部門ないし国民層に対し財政上の優遇措置を講じる必要のある場合でも、税制以外の措置で有効な手段がないか否かを予め検討し、例えば補助金や財政投融資の交付等によって目的を達成しうる場合にはこれらの手段によるべきであると説示している（京都地裁昭49.5.30判決）⁸⁰。これに従うのならば、政策目的達成の手段として租税特別措置を採用するのであれば、目的が達成したあとはすみやかに廃止されるべきであろう。しかし、実際には租税特別措置は既得権化してしまい、廃止はままならないようである。末永教授も「租税特別措置の政策効果の評価の結果は、効果ありと評価されれば継続し、効果が認められなければ、廃止すべきであって、既得権化されたり、放置されることは許されない⁸¹」と述べている。

廃止すべきかどうかを政策評価する指標としては、2010年度の税制改正大綱で示された「租税特別措置の見直しに関する基本方針」いわゆる3つのテストによる検証が考えられる。即ち、

- 背景にある政策に今日的な「合理性」が認められるか
 1. 法律に規定されるなど、所管官庁の政策体系の中で優先度や緊要性の高いものとして明確に位置付けられているか。
 2. 当初の政策目標が既に達成されていないか。
- 政策目的に向けた手段としての「有効性」が認められるか
 3. 適用数が想定外に僅少であったり、想定外に特定の者に偏っていないか。
 4. 政策評価法に基づく所管官庁の事後評価等において、税収減を是認するような有効性（費用対効果）が客観的に確認されているか。
- 補助金等他の政策手段と比して「相当性」が認められるか
 5. 同様の政策目的に係る他の支援措置や義務付け等がある場合に、適切かつ明

⁸⁰ 末永・前掲注(13), 282頁。

⁸¹ 末永・前掲注(13), 283頁。

確に役割分担がなされているか。

6. 適用実態などからみて、その政策目的を達成するための政策手段としての確であり、かつ、課税の公平原則に照らし、国民の納得できる必要最小限の特例措置となっているか。

である。これに沿って 2010 年に実際に点検した結果が「租税特別措置等に係る政策評価の点検結果」である。

この報告書は、「平成 22 年(2010 年)度税制改正大綱(平成 21 年(2009 年)12 月 22 日閣議決定。以下「22 年度大綱」という。)」では、「「公平・透明・納得」の原則から見れば、税負担の公平の原則の例外」である租税特別措置については、「適用実態がはっきりしないものや、適用件数が非常に少ないもの、導入から相当期間が経過し役割を終えているもの、特定の業界や一部の企業のみが恩恵を受けていると思われるものが散見されることから、「税制における既得権益を一掃し、納税者の視点に立って公平で分かりやすい仕組みとするためには、租税特別措置をゼロベースから見直し、整理合理化を進めることが必要」であり、「租税特別措置のうち、産業政策等の特定の政策目的により税負担の軽減等を行う「政策税制措置」は、「全てを「ふるい」にかけて、平成 22 年(2010 年)度税制改正から始まる今後 4 年間で抜本的に見直し」を行うとされている⁸²⁾」ことから実施されてものである。

その結果は、点検対象となった全 219 項目について、政策目的に向けた手段としての「有効性」についての分析・説明は、すべての評価において不十分であったと評価されている点は特筆すべきであろう。具体的には次のとおりであった⁸³⁾。

- ① 分析・説明の内容が十分と認められる なし
- ② 分析・説明の内容が不十分と認められる 213 項目
 - ・うち合理性の分析・説明の内容が不十分 12 項目
 - ・うち有効性の分析・説明の内容が不十分 213 項目
 - ・うち相当性の分析・説明の内容が不十分 119 項目
 - ・うちその他の分析・説明の内容が不十分 18 項目
- ③ 評価の主要な項目で分析・説明が実施されていない 6 項目

翌年の「平成 23 年(2011 年)度税制改正大綱(平成 22(2010 年)年 12 月 16 日)」では「租税特別措置(国税)の見直し:法人実効税率引下げに伴う課税ベースの拡大措置に加え、平成 22 年度税制改正大綱にもあるように、税制を納税者の視点に立って公平で分かりやすい仕組みとするとの観点から、租税特別措置については引き続き徹底した見直しを進めます。平成 23 年度税制改正においては、政策税制措置について

⁸²⁾ 総務省「租税特別措置等に係る政策評価の点検結果」前文(2015 年 10 月 27 日)(http://www.soumu.go.jp/menu_news/s-news/99058.html, 2018 年 1 月 1 日閲覧)。

⁸³⁾ 総務省・前掲注(82), 5 頁。

109 項目の見直しを行い、その結果として、50 項目を廃止又は縮減します」と記載されるに至った⁸⁴。

このような背景のもと、2010 年度税制改正において、「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。）」が制定された。同法第 1 条は「この法律は、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るとともに、適宜、適切な見直しを推進し、もって国民が納得できる公平で透明性の高い税制の確立に寄与することを目的とする」と定めている。

2. 租特透明化法の概要

租特透明化法は、租税特別措置の適用の実態を把握するための調査を行うことが規定されており、2011 年 4 月 1 日以後に終了する事業年度、又は連結事業年度から、法人税関係特別措置を適用する場合には、その法人が提出する法人税申告書に「適用額明細書」を添付し、税務署に提出する必要がある（租特透明化法附則第 2 条第 1 項、第 3 条第 1 項）。「適用額明細書」に記載された租税特別措置の適用額等を集計するなどにより、措置ごとの適用実態を調査（租特透明化法第 4 条第 1 項）することにより、その効果が検証され、適宜、適切な見直しが行われることになっている（租特透明化法第 1 条）。

租特透明化法の対象となる租税特別措置は、内国税の負担を軽減し、若しくは免除し、若しくは還付する措置又は、内国税に係る納税義務、課税標準若しくは税額の計算、申告書の提出期限若しくは徴収につき設けられた内国税に関する法律の特例で、租税特別措置法の規定により規定されたものである（租特透明化法第 2 条第 1 項第二号）。このうち、申告書への適用額明細書の添付が必要となる「法人税関係特別措置」とは、例えば、中小企業者等の法人税率の特例、試験研究を行った場合の法人税額の特別控除といった法人税に関する租税特別措置のうち、税額又は所得の金額を減少させるものをいう（租特透明化法施行令第 2 条に掲げる各租税特別措置）。租税特別措置のうち、期限が到来するものは原則として廃止、存続の必要性があるものについては原則 3 年以下の期間で存続させることとしている。また、政策税制措置を新設又は拡充する場合には、スクラップ・アンド・ビルドを基本としており、これまでのように徒らに租税特別措置が増えることへの歯止めとしている。

末永教授は、税額控除等の租税特別措置の適用対象を「青色申告法人を対象としている点、確定申告書にその控除を受けるべき金額等の明細に関する書類等の添付が適用要件とされている点であるが、これは、添付の明細事項を集計し、実態調査

⁸⁴ 財務省「平成 23 年(2011 年)度税制改正大綱」19-20 頁(2010 年 12 月 16 日) (<https://www.kantei.go.jp/jp/kakugikettei/2010/h23zeiseitaikou.pdf> , 2018 年 1 月 1 日閲覧)。

を行うことにより適用状況、政策評価等を踏まえて存続の必要性を判断する、それをもって、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とした「租特透明化法」の目的に適ったものといえる」と評価している⁸⁵。

占部教授は、「租特透明化により、これまで以上により立法による厳格な見直しが可能となるためには、予算に完全にフルアカウントすることによって、議会の審議過程に取り込む（租税支出制度の導入）、あるいはサンセット法（期間延長の必要性についての具体的立証責任を課税庁に）をおくことにより期間的（たとえば、最長1年を超える）組成による補助金は原則認めない、といった手続的制約をおくことも今後検討されうる。ちなみに、アメリカ等で採用されている租税支出分析の対象は、わが国の租税特別措置（あるいは政策税制）よりも広範囲なものであるとはいえ、租税特別措置にかかる規定と租税基本原則にかかる規定との区別（租税特別措置の定義）、租税支出分析における整理合理化基準と司法統制にかかる審査基準との関係などを今後どのように位置づけていくか検討すべき課題は多い⁸⁶」と指摘している。

尚、租特透明化法の集計範囲は租特透明化法第3条により「法人税関係特別措置」となっているため次のような2つの問題が生じている。

租特透明化法第3条

法人税申告書を提出する法人で、当該法人税申告書に係る事業年度又は連結事業年度において法人税関係特別措置（税額又は所得の金額を減少させる規定その他の政令で定める規定によるものに限る。以下第五条までにおいて同じ。）の適用を受けようとするものは、当該法人税関係特別措置につき記載した適用額明細書を当該法人税申告書に添付しなければならない。

まず、法人税関係特別措置ということは、地方税の活用状況は集計・公表されないということである。例えば、法人税（国税）の税額控除と固定資産税（地方税）の課税免除が併用して活用できるとき、赤字企業であれば、法人税の税額控除は活用できないが、固定資産税の課税免除は活用できることになる。しかし租特透明化法では全く活用されていない、という評価になってしまい、見直しの対象となってしまう懸念が残る。国税が活用されずに地方税だけが活用されている租税特別措置は、活用されていないことを理由として廃止されてしまっても良いのか疑問である。

また、法人税関係特別措置とは、租特透明化法第2条1項2号によって「法人税

⁸⁵ 末永・前掲注(13), 271-272頁。

⁸⁶ 占部裕典「租税特別措置に対する立法的・司法的統制-租税特別措置の適用状況の透明化等に関する法律の制定を受けて-」記念論文集刊行委員会編『租税の複合的構成:村井正先生喜寿記念論文集』53頁(清文社, 2012年)。

関係特別措置 租税特別措置のうち租税特別措置法第三章の規定によるものをいう」と定義されており、租税特別措置のうち、租税特別措置法に定められた税制に限定されており、本法（基本税制）に定められた租税特別措置は対象外となっている。しかし第1章1節2「租税特別措置の定義」で述べたように租税特別措置は、①租税特別措置法で規定、②当初から基本税制で規定、③租税特別措置法から基本税制に取り込まれて（転換して）規定されたという3パターンがあり、本論文ではいずれも税の公平性を犠牲にしている点を鑑みて常に見直しの対象とすべきであると考えている。その意味では、②当初から基本税制で規定と③租税特別措置法から基本税制に取り込まれて（転換して）規定されたという2パターンが租特透明化法の対象外になってしまうことは問題である。

3. 沖縄経済特区における適用状況

ではここで、租特透明化法に基づいて公表されている租税特別措置の活用状況のうち、2011年から2015年の沖縄経済特区に係る利用状況を抽出すると次のとおりである⁸⁷。

⁸⁷ 次の5つの資料をもとに筆者がまとめた。

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(平成25年(2013年)3月国会提出分)」

(http://www.mof.go.jp/tax_policy/reference/stm_report/fy2012/index.htm , 2018年1月1日閲覧)、

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(平成26年(2014年)2月国会提出分)」

(http://www.mof.go.jp/tax_policy/reference/stm_report/fy2013/index.htm , 2018年1月1日閲覧)、

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(平成27年(2015年)2月国会提出分)」

(http://www.mof.go.jp/tax_policy/reference/stm_report/fy2014/index.htm , 2018年1月1日閲覧)、

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(平成28年(2016年)2月国会提出分)」

(http://www.mof.go.jp/tax_policy/reference/stm_report/fy2015/index.htm , 2018年1月1日閲覧)、

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(平成29年(2017年)2月国会提出分)」

(http://www.mof.go.jp/tax_policy/reference/stm_report/fy2016/index.htm , 2018年1月1日閲覧)。

① 沖縄の観光振興地域において工業用機械等を取得した場合の法人税額の特別控除

根拠条文	租特法旧 42 の 9、旧 68 の 13					
概要	沖縄の観光振興地域において、工業用機械等の取得等をした場合には、取得価額の 15%（建物等は 8%）の税額控除（当期の法人税額の 20%を限度）ができる。 *2012 年 4 月 1 日前取得分について適用					
適用期限	廃止					
特区名	観光地域					
税の方法	税額控除					
年度	2011	2012	2013	2014	2015	合計
適用件数(単体)	2	-	-	-	-	2
適用法人数	2	-	-	-	-	2
適用総額(千円)	3,364	-	-	-	-	3,364
適用件数(連結)	-	-	-	-	-	-
適用法人数	-	-	-	-	-	-
適用総額(千円)	-	-	-	-	-	-

② 沖縄の観光地形成促進地域において工業用機械等を取得した場合の法人税額の特別控除

根拠条文	租特法 42 の 9、68 の 13					
概要	沖縄の観光地形成促進地域において、工業用機械等の取得等をした場合には、取得価額の 15%（建物等は 8%）の税額控除（当期の法人税額の 20%を限度とし、控除限度超過額は 4 年間の繰越し）ができる。					
適用期限	2019 年 3 月 31 日					
特区名	観光地域					
税の方法	税額控除					
年度	2011	2012	2013	2014	2015	合計
適用件数(単体)	-	-	-	-	-	-
適用法人数	-	-	-	-	-	-
適用総額(千円)	-	-	-	-	-	-
適用件数(連結)	-	-	-	-	-	-
適用法人数	-	-	-	-	-	-
適用総額(千円)	-	-	-	-	-	-

③ 沖縄の情報通信産業振興地域において工業用機械等を取得した場合の法人税額の特別控除

根拠条文	租特法 42 の 9、68 の 13					
概要	沖縄の情報通信産業振興地域において、工業用機械等の取得等をした場合には、取得価額の 15%（建物等は 8%）の税額控除（当期の法人税額の 20%を限度とし、控除限度超過額は 4 年間の繰越し）ができる。					
適用期限	2019 年 3 月 31 日					
特区名	情報地域					
税の方法	税額控除					
年度	2011	2012	2013	2014	2015	合計
適用件数(単体)	5	9	9	11	14	48
適用法人数	5	9	9	11	14	48
適用総額(千円)	293,258	557,707	417,165	435,625	718,527	2,422,282
適用件数(連結)	3	2	2	2	1	10
適用法人数	3	2	2	2	1	10
適用総額(千円)	298,694	294,926	262,984	257,629	141,187	1,255,420

④ 沖縄の産業高度化地域において工業用機械等を取得した場合の特別償却又は法人税額の特別控除

根拠条文	租特法旧 42 の 9、旧 45、旧 68 の 13、旧 68 の 27					
概要	沖縄の産業高度化地域において、工業用機械等の取得等をした場合には、取得価額の①34%（建物等は 20%）の特別償却又は②15%（建物等は 8%）の税額控除（当期の法人税額の 20%を限度とし、控除限度超過額は 4 年間の繰越し）ができる。 *2012 年 4 月 1 日前取得分について適用					
適用期限	廃止					
特区名	産業イノベ					
税の方法	特別償却					
年度	2011	2012	2013	2014	2015	合計
適用件数(単体)	3	2	-	-	-	5
適用法人数	3	2	-	-	-	5
適用総額(千円)	50,877	14,743	-	-	-	65,620
適用件数(連結)	-	-	-	-	-	-
適用法人数	-	-	-	-	-	-
適用総額(千円)	-	-	-	-	-	-

⑤ 沖縄の産業高度化地域において工業用機械等を取得した場合の特別償却又は法人税額の特別控除

根拠条文	④に同じ					
概要	④に同じ					
適用期限	廃止					
特区名	産業イノベ					
税の方法	税額控除					
年度	2011	2012	2013	2014	2015	合計
適用件数(単体)	16	7	-	-	-	23
適用法人数	16	7	-	-	-	23
適用総額(千円)	341,057	19,882	-	-	-	360,939
適用件数(連結)	-	-	-	-	-	-
適用法人数	-	-	-	-	-	-
適用総額(千円)	-	-	-	-	-	-

⑥ 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又は法人税額の特別控除

根拠条文	租特法 42 の 9、45、68 の 13、68 の 27					
概要	沖縄の産業高度化・事業革新促進地域において、工業用機械等の取得等をした場合には、取得価額の①34%（建物等は 20%）の特別償却又は②15%（建物等は 8%）の税額控除（当期の法人税額の 20%を限度とし、控除限度超過額は 4 年間の繰越し）ができる。					
適用期限	2019 年 3 月 31 日					
特区名	産業イノベ					
税の方法	特別償却					
年度	2011	2012	2013	2014	2015	合計
適用件数(単体)		2	5	4	4	15
適用法人数		2	5	4	4	15
適用総額(千円)		28,918	145,616	85,912	45,698	306,144
適用件数(連結)		-	-	-	-	-
適用法人数		-	-	-	-	-
適用総額(千円)		-	-	-	-	-

⑦ 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又は法人税額の特別控除

根拠条文	⑥に同じ					
概要	⑥に同じ					
適用期限	2019 年 3 月 31 日					
特区名	産業イノベ					
税の方法	税額控除					
年度	2011	2012	2013	2014	2015	合計
適用件数(単体)		6	25	31	27	89
適用法人数		6	25	31	27	89
適用総額(千円)		200,608	561,083	353,897	391,853	1,507,441
適用件数(連結)		-	-	-	-	-
適用法人数		-	-	-	-	-
適用総額(千円)		-	-	-	-	-

- ⑧ 沖縄の自由貿易地域及び特別自由貿易地域において工業用機械等を取得した場合の特別償却又は法人税額の特別控除

根拠条文	租特法旧 42 の 9、旧 45、旧 68 の 13、旧 68 の 27					
概要	沖縄の自由貿易地域及び特別自由貿易地域において、工業用機械等の取得等をした場合には、取得価額の①50%（建物等は25%）の特別償却又は②15%（建物等は8%）の税額控除（当期の法人税額の20%を限度）ができる。 *2012年4月1日前取得分について適用					
適用期限	廃止					
特区名	物流特区					
税の方法	特別償却					
年度	2011	2012	2013	2014	2015	合計
適用件数(単体)	1	-	-	-	-	1
適用法人数	1	-	-	-	-	1
適用総額(千円)	6,893	-	-	-	-	6,893
適用件数(連結)	-	-	-	-	-	-
適用法人数	-	-	-	-	-	-
適用総額(千円)	-	-	-	-	-	-

- ⑨ 沖縄の自由貿易地域及び特別自由貿易地域において工業用機械等を取得した場合の特別償却又は法人税額の特別控除

根拠条文	⑧に同じ					
概要	⑧に同じ					
適用期限	廃止					
特区名	物流特区					
税の方法	税額控除					
年度	2011	2012	2013	2014	2015	合計
適用件数(単体)	2	-	-	-	-	2
適用法人数	2	-	-	-	-	2
適用総額(千円)	6,230	-	-	-	-	6,230
適用件数(連結)	-	-	-	-	-	-
適用法人数	-	-	-	-	-	-
適用総額(千円)	-	-	-	-	-	-

⑩ 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又は法人税額の特別控除

根拠条文	租特法 42 の 9、45、68 の 13、68 の 27					
概要	沖縄の国際物流拠点産業集積地域において、工業用機械等の取得等をした場合には、取得価額の①50%（建物等は 25%）の特別償却又は②15%（建物等は 8%）の税額控除（当期の法人税額の 20%を限度とし、控除限度超過額は 4 年間の繰越し）ができる。					
適用期限	2019 年 3 月 31 日					
特区名	物流特区					
税の方法	特別償却					
年度	2011	2012	2013	2014	2015	合計
適用件数(単体)		-	-	-	2	2
適用法人数		-	-	-	2	2
適用総額(千円)		-	-	-	41,379	41,379
適用件数(連結)		-	-	-	-	-
適用法人数		-	-	-	-	-
適用総額(千円)		-	-	-	-	-

⑪ 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又は法人税額の特別控除

根拠条文	⑩に同じ					
概要	⑩に同じ					
適用期限	2019 年 3 月 31 日					
特区名	物流特区					
税の方法	税額控除					
年度	2011	2012	2013	2014	2015	合計
適用件数(単体)		1	2	3	3	9
適用法人数		1	2	3	3	9
適用総額(千円)		11,505	12,740	4,779	22,592	51,616
適用件数(連結)		-	-	-	-	-
適用法人数		-	-	-	-	-
適用総額(千円)		-	-	-	-	-

⑫ 沖縄の金融業務特別地区において工業用機械等を取得した場合の法人税額の特別控除

根拠条文	租特法旧 42 の 9、旧 68 の 13					
概要	<p>沖縄の金融業務特別地区において、工業用機械等の取得等をした場合には、取得価額の 15%（建物等は 8%）の税額控除（当期の法人税額の 20%を限度とし、控除限度超過額は 4 年間の繰越し）ができる。</p> <p>※2014 年改正：本措置は、「沖縄の経済金融活性化特別地区に係る措置」に改組</p>					
適用期限	廃止					
特区名	経金特区					
税の方法	税額控除					
年度	2011	2012	2013	2014	2015	合計
適用件数(単体)	1	-	-	-	-	1
適用法人数	1	-	-	-	-	1
適用総額(千円)	451	-	-	-	-	451
適用件数(連結)	-	-	-	-	-	-
適用法人数	-	-	-	-	-	-
適用総額(千円)	-	-	-	-	-	-

⑬ 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
又は法人税額の特別控除

根拠条文	租特法 42 の 9、45、68 の 13、68 の 27					
概要	沖縄の経済金融活性化特別地区において、工業用機械等の取得等をした場合には、取得価額の①50%（建物等は25%）の特別償却又は②15%（建物等は8%）の税額控除（当期の法人税額の20%を限度とし、控除限度超過額は4年間の繰越し）ができる。					
適用期限	2019年3月31日					
特区名	経金特区					
税の方法	特別償却					
年度	2011	2012	2013	2014	2015	合計
適用件数(単体)				-	-	-
適用法人数				-	-	-
適用総額(千円)				-	-	-
適用件数(連結)				-	-	-
適用法人数				-	-	-
適用総額(千円)				-	-	-

⑭ 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
又は法人税額の特別控除

根拠条文	⑬に同じ					
概要	⑬に同じ					
適用期限	2019年3月31日					
特区名	経金特区					
税の方法	税額控除					
年度	2011	2012	2013	2014	2015	合計
適用件数(単体)				-	3	3
適用法人数				-	3	3
適用総額(千円)				-	91,729	91,729
適用件数(連結)				-	-	-
適用法人数				-	-	-
適用総額(千円)				-	-	-

⑮ 沖縄の特定地域において工業用機械等を取得した場合の法人税額の特別控除

根拠条文	租特法 42 の 9、68 の 13					
概要	上記「沖縄の観光地形成促進地域」から「沖縄の経済金融活性化特別地区」までの税額控除制度における繰越税額控除限度超過額がある場合には、その繰越税額控除限度超過額の税額控除（当期の法人税額の 20%を限度）ができる。					
適用期限	2019 年 3 月 31 日					
特区名	観光地域、情報地域、産業イノベ、物流特区、経金特区					
税の方法	税額控除					
年度	2011	2012	2013	2014	2015	合計
適用件数(単体)		8	7	15	17	47
適用法人数		8	7	14	17	46
適用総額(千円)		14,291	19,033	54,706	51,095	139,125
適用件数(連結)		1	-	-	-	1
適用法人数		1	-	-	-	1
適用総額(千円)		3,696	-	-	-	3,696

⑯ 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又は法人税額の特別控除

根拠条文	租特法旧 42 の 10、旧 68 の 14					
概要	承認経営革新計画に従って経営革新のための事業を行う特定中小企業者が、経営革新設備等の取得等をした場合には、取得価額の①34%（建物等は 20%）の特別償却又は②15%（建物等は 8%）の税額控除（当期の法人税額の 20%を限度とし、控除限度超過額は 4 年間の繰越し）ができる。 ※2012 年 4 月 1 日前に承認経営革新計画に係る承認を受けた法人の 2013 年 3 月 31 日以前に取得等をしたものについて適用					
適用期限	廃止					
特区名	経営革新					
税の方法	特別償却					
年度	2011	2012	2013	2014	2015	合計
適用件数(単体)	-	1	-	-	-	1
適用法人数	-	1	-	-	-	1
適用総額(千円)	-	106,180	-	-	-	106,180
適用件数(連結)	-	-	-	-	-	-
適用法人数	-	-	-	-	-	-
適用総額(千円)	-	-	-	-	-	-

⑰ 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又は法人税額の特別控除

根拠条文	⑰に同じ					
概要	⑰に同じ					
適用期限	廃止					
特区名	経営革新					
税の方法	税額控除					
年度	2011	2012	2013	2014	2015	合計
適用件数(単体)	4	2	6	1	-	13
適用法人数	4	2	6	1	-	13
適用総額(千円)	16,336	1,663	15,802	10	-	33,811
適用件数(連結)	-	-	-	-	-	-
適用法人数	-	-	-	-	-	-
適用総額(千円)	-	-	-	-	-	-

⑱ 沖縄の離島地域における旅館業用建物等の特別償却

根拠条文	租特法 45、68 の 27					
概要	沖縄の離島地域において、旅館業用建物等の取得等をした場合には、取得価額の 8% の特別償却ができる。					
適用期限	2019 年 3 月 31 日					
特区名	離島特例					
税の方法	特別償却					
年度	2011	2012	2013	2014	2015	合計
適用件数(単体)	-	-	-	-	-	-
適用法人数	-	-	-	-	-	-
適用総額(千円)	-	-	-	-	-	-
適用件数(連結)	-	1	1	-	-	2
適用法人数	-	1	1	-	-	2
適用総額(千円)	-	7,632	71,112	-	-	78,744

⑱ 沖縄の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

根拠条文	租特法 60、68 の 63					
概要	沖縄の情報通信産業特別地区において、専ら特定情報通信事業を営むこと等の要件を満たすものとして認定を受けた法人は、設立後 10 年間、特定情報通信事業に係る所得金額の 40% の特別控除ができる。					
適用期限	2019 年 3 月 31 日					
特区名	情報特区					
税の方法	所得控除					
年度	2011	2012	2013	2014	2015	合計
適用件数(単体)	1	1	-	-	-	2
適用法人数	1	1	-	-	-	2
適用総額(千円)	2,303	672	-	-	-	2,975
適用件数(連結)	-	-	-	-	-	-
適用法人数	-	-	-	-	-	-
適用総額(千円)	-	-	-	-	-	-

⑳ 沖縄の国際物流拠点産業集積地域における認定法人の所得の特別控除

根拠条文	租特法 60、68 の 63					
概要	沖縄の国際物流拠点産業集積地域において、専ら特定国際物流拠点事業を営むこと等の要件を満たすものとして認定を受けた法人は、設立後 10 年間、特定国際物流拠点事業に係る所得金額の 40% の特別控除ができる。					
適用期限	2019 年 3 月 31 日					
特区名	物流特区					
税の方法	所得控除					
年度	2011	2012	2013	2014	2015	合計
適用件数(単体)		1	-	2	3	6
適用法人数		1	-	2	3	6
適用総額(千円)		16,111	-	18,405	71,926	106,442
適用件数(連結)		-	-	-	-	-
適用法人数		-	-	-	-	-
適用総額(千円)		-	-	-	-	-

21 法人の所得の特別控除沖縄の経済金融活性化特別地区における認定

根拠条文	租特法 60、68 の 63					
概要	沖縄の経済金融活性化特別地区において、主として特定経済金融活性化産業に属する事業を営むこと等の要件を満たすものとして認定を受けた法人は、設立後 10 年間、所得金額の 40%相当額に特区内従業員数割合を乗じて計算した金額の特別控除ができる。					
適用期限	2019 年 3 月 31 日					
特区名	経金特区					
税の方法	所得控除					
年度	2011	2012	2013	2014	2015	合計
適用件数(単体)				-	-	-
適用法人数				-	-	-
適用総額(千円)				-	-	-
適用件数(連結)				-	1	1
適用法人数				-	1	1
適用総額(千円)				-	7,090	7,090

22 沖縄の金融業務特別地区における認定法人の所得の特別控除

根拠条文	租特法旧 60、旧 68 の 63					
概要	沖縄の金融業務特別地区において、専ら金融業務に係る事業を営むこと等の要件を満たすものとして認定を受けた法人は、設立後 10 年間、特定事業から得た所得金額の 40%の特別控除ができる。 ※2014 年改正：本措置を上記「沖縄の経済金融活性化特別地区における認定法人の所得の特別控除」に改組					
適用期限	廃止					
特区名	経金特区					
税の方法	所得控除					
年度	2011	2012	2013	2014	2015	合計
適用件数(単体)	-	-	-	-	-	-
適用法人数	-	-	-	-	-	-
適用総額(千円)	-	-	-	-	-	-
適用件数(連結)	-	-	-	-	-	-
適用法人数	-	-	-	-	-	-
適用総額(千円)	-	-	-	-	-	-

⑩⑪沖繩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又は法人税額の特別控除はこれまで紹介してきた沖縄経済特区ではないが、沖縄のみを対象とした優遇税制であるため便宜上追記した。また、⑮沖繩の特定地域において工業用機械等を取得した場合の法人税額の特別控除は複数の特区を含んでいるので留意が必要である。

①乃至 22 の表から単体企業の適用件数を抜き出したのが下表である。便宜上、旧法と現行法を合算してある。厳密には旧法では税額控除の繰り越しがなく、新法で繰り越しできるようになる等、税の誘因効果は異なるが、ここでは税の方法別の誘因効果を概観することが目的であるため合算したものである。

表 特區別税の方法別活用実績（単体企業）

特区名	税の方法	2011年	2012年	2013年	2014年	2015年
経金特区	所得控除	0	0	0	0	0
	税額控除	1	0	0	0	3
	特別償却	-	-	-	0	0
物流特区	所得控除	-	1	0	2	3
	税額控除	2	1	2	3	3
	特別償却	1	0	0	0	2
情報特区・ 情報地域	所得控除	1	1	0	0	0
	税額控除	5	9	9	11	14
観光地域	税額控除	2	0	0	0	0
産業イノベ	税額控除	16	13	25	31	27
	特別償却	3	4	5	4	4
離島地域	特別償却	0	1	1	0	0
複数	税額控除の 繰り延べ	-	8	7	15	17
経営革新	税額控除	4	2	6	1	0
	特別償却	0	1	0	0	0

「-」は、制度がなかったことを表している

上表から次のような考察をおこなった。

- ① 産業イノベの活用実績が高いのは、沖縄県が申請サポート窓口を設置しているため、制度の周知が図られており、且つ申請書の書き方をサポートしているためである。
- ② 産業イノベ以外の制度は 2017 年 4 月から申請サポート窓口が開設しているため、今後は活用実績の増加が見込まれる。

- ③ 所得控除、税額控除、特別償却は選択誘因措置にあたるため、第2章1節3「税額控除」でみたとおりに、永久減税効果をもたらす税額控除を選択する傾向がある。それに比べて税の繰り延べである特別償却の選択率は低い。
- ④ 税額控除は4年間の繰り延べができるため、設備投資後に収益性の改善が見込まれれば、積極的に税額控除を選択するものと推察される。翌年以降に黒字転換しても税金が免除されるとなれば、企業のモチベーション向上にもプラスの影響が働いていると思われる。その意味ではこの制度設計は誘因効果を高めたと推察される。
- ⑤ 公表されているのは国税のみであり、赤字企業でもメリットがある固定資産税等の地方税のみを活用している企業も相当数あると推察される。従って、公表されている国税の活用実績が少ないからといって、企業にとってメリットがない租税特別措置とはいいい切れない。
- ⑥ ⑮「沖縄の特定地域において工業用機械等を取得した場合の法人税額の特別控除」のとおり、税額控除の繰り越しを活用している企業が多いことから、今回の設備投資により赤字から黒字への転換を見込む企業、あるいは黒字幅の拡大を見込む企業が相当数あると推察できる。

このように手厚い優遇税制であるにもかかわらず、活用実績が伸び悩んでいるのは、制度設計が投資誘因に欠けているためであると考察する。

小括

1. 租特透明化法の制定

膨張する租税特別措置に歯止めをかけるため、税制調査会は「3つのテスト」を発表し、合理性、有効性、相当性の観点から政策評価を行うとした。また、2010年に「租特透明化法」が制定された。その目的は「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るとともに、適宜、適切な見直しを推進し、もって国民が納得できる公平で透明性の高い税制の確立に寄与すること」である。

2. 租特透明化法の概要

租特透明化法により、2011年年4月1日以後に終了する事業年度、又は連結事業年度から、法人税関係特別措置を適用する場合に適用額明細書を税務署に提出する必要がある。対象となる租税特別措置は、租税特別措置法の規定により規定されたものである。このとき地方税の活用状況は把握されないため、赤字企業が利用している固定資産税の課税免除は、法人税が活用されていないことを理由に見直しの対象とされてしまう懸念が残る。また、租税特別措置法による租税特別措置が対象となっているため、本法（基本税制）による租税特別措置は把握できない。この2点は改正の余地がある。

3. 沖縄経済特区における適用状況

2011年から2015年の沖縄経済特区に係る租税特別措置の利用状況を分析したところ、全く活用されていない制度が多くある一方で、申請サポート窓口を設置している制度の活用実績は高いことがわかった。また、所得控除、税額控除、特別償却は選択誘因措置にあたるため、永久減税効果をもたらす税額控除を選択する傾向があることがわかった。公表されているのは国税のみであり、赤字企業でもメリットがある固定資産税等の活用実績は集計されていないことがわかった。手厚い優遇税制であるにも関わらず、活用実績が伸び悩んでいるのは、制度設計が投資誘因に欠けるためである。

第3節 租税特別措置の活用促進に向けた課題

第2章2節「租税特別措置の活用実態」において沖縄経済特区の租税特別措置の活用実績が伸び悩んでいることが明らかになった。本論文ではその要因を①制度設計の複雑さ、②時限立法であること、③設備投資を対象とする限界、の3点であると考えている。本節ではこの3つの要因について考察を進めたい。

1. 制度設計の複雑さ

沖縄経済特区の活用が進まない第一の要因は「制度設計の複雑さ」が挙げられる。第1章3節「沖縄における経済特区」及び第2章2節「租税特別措置の活用実態」で概観したように、とかく制度設計が複雑でわかりづらいのである。

沖縄経済特区は、各特区によって適用される業種や地域が複雑に指定されており、適用される税目やクリップレベルも異なる。さらには県知事認定が必要な場合と不要な場合が混在し、申請のタイミングもまちまちである。資産取得要件も新設に限る場合と、中古品でも対象となる場合がある。県知事認定の申請にあたっては、申請の締め切り日が設定されている場合があり、期日を徒過してしまった場合には、永久に優遇税制が受けられなく場合がある一方で、県知事認定が不要な制度のなかには遡及適用できないものの、将来効は享受できる制度もある。さらに県知事認定を受けたのちには、各課税当局による審査が別途行われるため、申請者は、税務署、県税事務所、市町村税務課に対して、各々適用申請をすることになり、その結果、県税は適用できたが、市町村税は適用できなかった、という事態も想定されるのである。これは県税、市町村税は、各条例に適用を委ねていることに起因し、そもそも条例を定めておらず、せっかくの税制優遇が地方税においては活用できない市町村もある。この点については占部教授も「租税優遇措置は地方税法における規定を用いて、地方自治体が個別に判断することとしている。地方税との関係（自治体が独自の課税免除等を講じることの可否）が今後検討すべき問題として残ろう⁸⁸」と指摘しているところである。

「同じ」沖縄経済特区でありながら、あまりにも細かい違いは活用しようとする者にとってわかりにくいため活用が進まない要因になっている。これでは所期の目的である投資の誘因効果が薄れてしまう結果になっている。課税の公平性の観点から微調整を繰り返してきた結果だと推察できるが、それにしても行き過ぎである。

このような事態は、沖縄経済特区が実体法として沖振法に基づいて実施されているなか、手続法は租税特別措置法が担っていることに端を発しているように思う。即ち、租税特別措置法は租税特別措置全般を規定しているのであって、沖振法のために制度設計されておらず、必ずしも噛み合っているとは言えないのである。いわゆる借用概念が多く、十分に定義されずに解釈に至らざるを得ないことがあり、矛盾やグレ

⁸⁸ 占部・前掲注(45), 163-164頁。

一部分が生じたり、法の趣旨に沿わない解釈に陥ってしまうことがある。

このような事態を解消のためには、一時的な法として位置づけられた租税特別措置法による借用概念の多用ではなく、わかりやすく使いやすい恒久法としての整備が望まれる。憲法 84 条「あらたに租税を課し、又は現行の租税を変更するには、法律又は法律の定める条件によることを必要とする」とあるように租税法律主義のもとでは法の瑕疵は最小限度に留めるよう努めるべきである。

尚、租税の優遇措置を受けるためには税法に則って処理する必要があるのに対して、それに先立って県知事認定を得るための手続きは行政法に則って処理されることになる。租税法律主義に基づく厳密な法解釈を要求する租税法と、裁量権を有する行政法とでは法解釈を巡る矛盾が生じる余地があり、結局は国民が不利益を被る可能性がある。例えば、県知事認定は受けたが租税の優遇措置は受けられない、あるいは租税の優遇措置を受けたいのに県知事認定が受けられない、という事態も想定される。この点については第 2 章 4 節「租税法と行政法の相違点」において詳しく触れておきたい。

かように沖縄経済特区は恵まれた優遇税制でありながら、制度設計の複雑さから、企業のみならず、税理士さえも適用申請を避ける傾向があり、活用実績が伸び悩む要因になっている。

2. 時限立法であること

第二に投資誘因策であるのにも関わらず、租税特別措置法という時限立法に依拠していることにより投資誘因効果を弱めている点が挙げられる。

投資は、企画、調査、決定を経て実施され、その期間は複数年に及ぶことが多い。それにも関わらず、租税優遇措置は 2 年乃至 5 年の時限立法であり、期限延長があるかどうかわからない状況にあつては新規の投資を誘因する魅力としては弱くなってしまう。元々投資をしようとしていた者のスケジュールを早める効果はあるかも知れない。あるいは投資の誘因を受けずに、たまたま投資をしたら要件に該当していたという場合も考えられ、それでは課税の公平性を犠牲にしてまで採られている租税特別措置の目的としては、十分であると言い難い。

また、設備投資の更新にあたっては、一般的に更新のサイクルが 5 年乃至 15 年であることを考えると、たまたま設備投資のタイミングに当たった企業は優遇されるが、そうでない企業は優遇措置を享受できない。これは租税特別措置が課税の公平性を犠牲にしているとはいえ、「著しく」公平性を欠くのは問題である。

投資を誘引するための措置としては、租税特別措置法による一時的な対応ではなく、恒久法へと転換し、企業に計画的投資を促すことが必要であると考え。但し、恒久法に転換した場合には、いつでもできると考え、逆に投資のタイミングを先延ばししてしまうケースも想定されるが、タイムベースの国際競争が著しい現代にあつては、先延ばしは必ずしもプラスではない。どちらかという、投資を徒らに煽るので

はなく、適切な時期に投資を誘導することに繋がると考えれば、課税庁側にとっても投資者側にとっても Win-Win なのではなからうか。

特に現行の沖縄経済特区は、これまで5年更新で延長されてきたのに対して2年（2017年度から2018年度）のみの延長措置となっていることから、上記のような傾向は著しく、投資誘因効果としては低下しているように思われる。むろん、恒久法に転換したからといって直ちに見直しの対象から外れるということにはならない。租税特別措置は、常に見直しの対象とされるべきである。

3. 設備投資を対象とする限界

第三の要因としては、投資誘因の対象を設備投資に限定していることによる限界が挙げられる。

第2章1節「投資誘因としての租税特別措置」でみたように投資誘因を設備投資に限定し、課税庁にとって導入への抵抗感が低い特別償却は、高度成長期にあつては投資誘因効果が最大限発揮できていた。しかし現在のような低成長期且つマイナス金利時代には投資誘因効果は低下しているのである。もう一方の税額控除は投資誘因効果が高く優れているが、投資した企業内の別事業で生じた利益からも相殺可能となってしまうため、投資の結果として生じた利益との因果関係が不透明になりがちである。

そこで本論文では、第4章「パテントボックス税制の日本への導入の必要性及び沖縄への誘致」において、パテントボックス税制の日本への導入を提言及び沖縄において先行実施することを提言したい。パテントボックス税制は、知的財産への投資後に生じた利益を優遇することから、投資との因果関係が明確となる。さらに、設備投資ではなく、知的財産を対象とした優遇措置であることから、低成長期且つマイナス金利時代にあつても誘因効果は高いと考えている。

尚、わが国においては、租税特別措置は設備投資に係る優遇税制として展開されてきたことを踏まえ、第1章「租税特別措置の概要」及び第2章「投資促進税制としての租税特別措置法の課題」では、「投資＝設備投資」と捉えて議論を進めてきた。しかし、ここでパテントボックス税制の導入を提言したことにより、「設備投資依存から無形資産投資の追加した多様化」を提示することになるので、投資の概念に無形資産への投資を追加して捉えていきたい。即ち、「投資＝（設備投資＋無形資産投資）」である。

租税誘因措置は、支出ベース、資産ベース、所得ベースに分類できるのだが⁸⁹、設備投資は資産ベースであるのに対して、パテントボックス税制は所得ベースとなる。ファブレス経営のように持たざる経営も増える中、付加価値の高い知的産業を優遇することは時代の変化に対応することにも繋がると考える。

尚、設備投資は主に製造分野で活用されてきており、製造分野は多くの雇用を吸

⁸⁹ 本庄・前掲注(19), 524頁。

収する能力に優れていることから、設備投資を優遇することは雇用の創出に貢献している点は追記しておきたい。山内教授は「租税特別措置は、不公平な課税手段であり、その実施にあたっては納税者の犠牲を支払うことになる。そのため結果として雇用を促進するのならば納税者に恩恵を齎すことになり、租税特別措置の実施も認められよう⁹⁰」と述べている。社会全体への波及効果を考えるとき、特定の産業（製造業）を育成するために優遇措置を講ずることは正当性を持ちやすいのはたしかである。しかし沖縄では製造業は育ちにくい事実もある。モノづくりをしても沖縄県内の市場規模では限界があるため、どうしても県外・海外への販路開拓が必要となる。それに伴って生じる輸送コストによって、市場における価格競争で不利となってしまうのである。その点、無形資産は地理的・時間的不利を補うのに適しており、沖縄には付加価値を高めた無形資産の振興が望まれると筆者は考えていることが背景にある。

⁹⁰ 山内・前掲注(7), 377 頁。

小括

1. 制度設計の複雑さ

沖縄経済特区は、第1章3節「沖縄における経済特区」及び第2章2節「租税特別措置の活用実態」で概観したように、とかく制度設計が複雑でわかりづらい制度設計になっている。「同じ」沖縄経済特区でありながら、あまりにも細かい制度間の違いは、活用が進まない要因であり、投資の誘因効果を薄めてしまっている。制度設計の複雑さから、企業のみならず、税理士さえも適用申請を避ける傾向があり、活用実績が伸び悩む要因になっている。

2. 時限立法であること

第二に投資誘因策であるのにも関わらず、租税特別措置法という時限立法に依拠していることにより投資誘因効果が弱まっている。投資は、企画、調査、決定を経て実施され、その期間は複数年に及ぶことが多い。それにも関わらず、租税優遇措置は2年乃至5年の時限立法であり、期限延長があるかどうかわからない状況にあつては新規の投資を誘因する魅力としては弱いのである。租税特別措置法による一時的な対応ではなく、恒久法へ転換し、企業に計画的投資を促すことが必要である。

3. 設備投資を対象とする限界

第三の要因としては、投資誘因の対象を設備投資に限定していることによる限界が挙げられる。第2章1節「投資誘因としての租税特別措置」でみたように設備投資の特別償却は高度成長期にあつては投資誘因効果が最大限発揮できていた。しかし現在のような低成長期且つマイナス金利時代には投資誘因効果は低下しているのである。本論文では、パテントボックス税制の日本への導入を提言及び沖縄における先行実施を提言したい。パテントボックス税制は、パテントボックス税制は、知的財産への投資後に生じた利益を優遇することから、投資との因果関係が明確となる。さらに、設備投資ではなく、知的財産を対象とした優遇措置であることから、低成長期且つマイナス金利時代にあつても誘因効果は高いと考えている。付加価値の高い知的産業を優遇することは時代の変化に対応することにも繋がると考える。尚、この提言は「設備投資依存から無形資産投資の追加した多様化」であり、設備投資からの転換ではない。

第4節 租税法と行政法の相違点

ところで租税特別措置法は租税法の一分野であるのに対して、沖振法による県知事認定は行政法の一分野である。ここで租税法と行政法を同じように取り扱っても良いのかという疑問が生じる。第2章3節1「制度設計の複雑さ」でみたように、租税特別措置法と県知事認定の齟齬によって生じる不利益を国民にしわ寄せすることは避けなければならないのである。例えば、県知事認定は受けたが租税の優遇措置は受けられない、あるいは租税の優遇措置を受けたいのに県知事認定が受けられない、という事態が想定される。

まず租税法は、憲法84条「あらたに租税を課し、又は現行の租税を変更するには、法律又は法律の定める条件によることを必要とする」を源泉としている。国民の権利義務に関わることを定めるには、国会が制定する法律を要するものであり、租税が国民から強制的に財産権を奪うものであって、国の唯一の立法機関である国会の承認を得なければならないということである。「租税について法律でそれを定めるとは、租税の種類や課税の根拠のような基本的事項のみでなく、納税義務者、課税物件、課税標準、税率などの課税の実体的要件はもとより、賦課、納付、徴税の手続きもまた、国会の制定する法律によって定められることを要求する⁹¹⁾」ものである。これは「代表なくして課税なし」という近代憲法の基礎となった租税民主制の原則が現代国家においてもなお重要であることの現れであろう。

金子教授は「特に、租税法は、納税者の財産の一部を直接の反対給付なし強制的に国家の手に移すことを根拠づける法として、侵害規範であり、そこでは法的安定性と予測可能性の確保の要請が強く働くから、その解釈は、文理に即して、あるいは用語の意義にしたがって、厳格に行うべきであって、みだりに拡大解釈や類推解釈を行うことは許されない、と解すべきである⁹²⁾」と述べ、次のとおり解釈論を整理している。

- ・文理解釈：租税法律主義のそもそもの目的である法的安定性の維持と予測可能性の確保のためには、租税法の規定は文理に即して、またそこで用いられている用語や概念はその通常の意味にしたがって解釈しなければならない。しかし、規定の文理ないし用いられている用語の意味が不明確な場合には、規定の趣旨・目的にしたがって解釈すべきであるが、その場合にもできるだけ厳格かつ厳密な解釈を行うべきである
- ・類推解釈：納税者間の公平を害さないため、納税者の利益になる場合であっても不利益になる場合であっても認められるべきではない
- ・拡大解釈：概念や用語の通常の意味を超える部分については、法令上の根拠な

⁹¹⁾ 伊藤・前掲注(4), 476頁。伊藤教授は租税法律主義の本質を損なわない程度の委任立法は認めている。

⁹²⁾ 金子宏「租税法解釈論序説-若干の最高裁判決を通して見た租税法の解釈のあり方」金子宏編『租税法と市場』3頁(有斐閣, 2014年)

しに課税するのと同じことになるので、原則として認められない（法令上の用語や概念が通常の意義よりも広い意味で用いられている場合は、別途厳密な検討が必要）

- ・縮小解釈：拡大解釈に同じ
- ・反対解釈：拡大解釈に同じ
- ・趣旨解釈：規定の文理の正確な理解に合わせて、その規定に関する立法資料の収集・参照、さらには関連する租税理論の調査・研究等をできる限り広く行う必要がある

また、増井教授は「租税法令の解釈にあたっては、文理解釈を基本とすべきである。ただし、文理の内容を確定するために、法令の趣旨・目的を考慮することが必要になることは、いうまでもない⁹³」と述べ、文理解釈は、租税法律主義の民主主義的側面と自由主義的側面に関わると指摘している。

民主主義的側面とは、租税に関するルールの決定権限は、国会にあり、国会のつくった法令について解釈の幅を広げると、解釈する主体、とりわけ課税庁や裁判所が決める範囲が広がる。そのさい、文理からあまりにも離れた自由な解釈をみとめると、国会の決めたことを改変する権限を課税庁や裁判所に与えることになってしまうことを指している。また自由主義的な側面とは、課税するという作用は、私人の財布に公権力が手をつっこむことである。それゆえ、事前に明確に定めたルールを定立しておかないと、経済活動に悪影響が及ぶ。悪影響を避けるためには、事前に与えられた規定の文理に即して解釈することが望ましいことをいう⁹⁴。

このように租税法は厳密な法解釈を求めているのに対して、行政法はやや柔軟な法解釈を必要とする場合がある。

行政原理の一つに侵害留保の原則（通説）があり、「行政のあらゆる活動が法律の根拠を要する、というのではなく、行政の一定分野、つまり行政が私人の自由と財産を侵害する行為についてのみ法律の根拠を必要とする、…（中略）…財産と自由の侵害でない限りは、行政は法律の根拠がなくとも活動することができる⁹⁵」とされているのである。つまり、税金を徴収する等の自由と財産を侵害する行為は個別の法律の制定が必要であるが、補助金を交付する等の給付活動は法律がなくとも予算措置のみで自由にできるというのである。そもそも行政法でいう行政の定義も「行政の内容を積極的に定義するのを諦め、立法とは国民の権利義務について一般的な定めをする国家作用であり、司法とは国民の権利義務に関して生じた具体的な争いを法に基づいて裁断する国家作用であるとする。そしてそのうえで、行政とは国家作用のうち立法と司法

⁹³ 増井良啓『租税法入門』310頁（有斐閣，2014年）。

⁹⁴ 増井・前掲注(93)，310頁。

⁹⁵ 塩野宏『行政法 I [第六版]行政法総論』80-81頁（有斐閣，2015年）。

を除いたものと消極的に定義する⁹⁶」という控除説が通説となっているくらいなのである。租税法では立法なくば課税しなければ良いが、行政法は実際に生じるあらゆる事態に対処していかなければならない。しかしすべての事態を想定して立法することは難しいため、行政庁に一定の範囲で判断の自由を認めた上で、事後的に司法が審査できるようにしているのである。いわゆる行政裁量の問題であり、原田教授によると次のように整理される⁹⁷。

- ・ 羈束行為：法律の規定が明確であって法の機械的執行として行われる行政行為
- ・ 裁量行為：法律の規定が不明瞭なため行政庁が独自の判断を加味して行う行政行為
- ・ 羈束裁量：裁量行為の一つであり、法律で許容されている裁量判断の内容に着目し、その判断が通常人の共有する一般的な価値法則ないし日常的な経験則に基づいてなされ得る行政行為
- ・ 自由裁量：裁量行為の一つであり、行政庁の高度な技術的知識に基づく専門的判断や政治的責任をともなった政策的判断により、最終決定の選択・決断は責任ある行政庁の公益判断に委ねられている行政行為

通説では、羈束行為及び羈束裁量は司法審査が及ぶが、自由裁量は当不当の問題にすぎず、司法審査は及ばないとされてきた。しかし、行政事件訴訟法 30 条は「行政庁の裁量処分については、裁量権の範囲をこえ又はその濫用があつた場合に限り、裁判所は、その処分を取り消すことができる」と規定しており、羈束裁量か自由裁量かを問題にしていない。これは自由裁量であっても裁量権の逸脱・濫用の有無については司法審査が及ぶことを意味している⁹⁸。そのため今日では羈束裁量か自由裁量かを区別する意味は薄れてきており、論点は司法審査における逸脱・濫用の認定に係る司法審査の進め方や裁量の広狭といった審査密度の問題に移ってきているとの指摘もある⁹⁹。

以上のように、租税法は行政法に比べて厳密な法解釈で運用されているのである。ここで県知事認定の前提となっている沖振法（行政法）が、租税特別措置法（租税法）からの借用概念なしでは処理できない実態に問題がある。たしかに沖振法は実体法として機能し、租税特別措置法は手続法として機能することによって両輪の関係にあるが、一方は厳密な法解釈を求め、もう一方は柔軟に課題を解決しようとするために噛み合わないのである。思うに、県知事認定（行政法）にあたっては、租税法からの借用概念なしでも運用できるように法整備をする必要があるのではなからうか。沖振法による県知事認定の透明化を図ることによって、これまで不透明感がぬぐえずに沖縄経済特区の活用に踏み出せなかった層の活用促進が見込まれるのではなからうか。

⁹⁶ 原田尚彦『行政法要論[全訂第七版補訂二版]』5頁(学陽書房, 2012年)。

⁹⁷ 原田・前掲注(96), 147-151頁。

⁹⁸ 逸脱・濫用の統制手段については、塩野・前掲注(95), 147-149頁を参照のこと。

⁹⁹ 原田・前掲注(96), 151-155頁。

小括

租税特別措置法は租税法の一分野であるのに対して、沖振法による県知事認定は行政法の一分野である。租税法は租税法律主義に基づいて厳密に運用されるのに対して、行政法は現実のあらゆる課題を解決する必要から広範な裁量権によって運用されている。ここで県知事認定の前提となっている沖振法（行政法）が、租税特別措置法（租税法）からの借用概念なしでは処理できない実態により問題が生じている。たしかに沖振法は実体法として機能し、租税特別措置法は手続法として機能することによって両輪の関係にあるが、一方は厳密な法解釈を求め、もう一方は柔軟に課題を解決しようとするために噛み合わないのである。思うに、県知事認定（行政法）にあたっては、租税法からの借用概念なしでも運用できるように法整備をする必要があるのではなかろうか。

第3章 投資誘因としてのパテントボックス税制

第3章「投資誘因としてのパテントボックス税制」では、第2章3節「租税特別措置の活用促進に向けた課題」で挙げた要因の解決策のひとつとして、パテントボックス税制の日本への導入を提言及び沖縄における先行実施を提言したい。それに先立ち、パテントボックス税制の概要と導入国の先行事例、導入の効果についての検証を図る。

第1節 投資誘因効果を高めるための解決策

沖縄経済特区の活用促進に向けた解決策は次のとおりである。①制度設計の複雑さについては、包括的な法整備が望ましいと考えている。詳細は第2章4節「租税法と行政法の相違点」として検討している。②時限立法であることについては、恒久法への転換が解決の糸口になると考えている。詳細は第4章2節2「制度設計のあり方」として検討したい。③設備投資を対象とする限界については、時代の変化に対応した「設備投資依存から無形資産投資を追加した投資の多様化」を提言したい。本論文では海外で導入が進んでいるパテントボックス税制をわが国にも導入することを提言したい。第4章「パテントボックス税制の日本への導入の必要性及び沖縄への誘致」として取り上げていきたい。

第2節 パテントボックス税制の概要

パテントボックス税制の導入は「底辺への競争」を招く懸念があることからB E P S行動計画5として国際的な問題提起がなされており、近年ではネクサス・アプローチの導入による適正化を図っている。本節では、パテントボックス税制の定義を図り、導入によるメリットを明らかにした上で、B E P S行動計画5の動向及び無形資産の特徴を中心に研究を進めたい。

第3節 海外における導入事例

パテントボックス税制は、アイルランドを皮切りに各国で導入が進んでおり、対象となるI Pの種類も知的財産権から知的資産へと拡がりをみせている。本節では各国の制度設計の傾向を分析した後に、最初にパテントボックス税制を導入したアイルランドと当初からネクサス・アプローチを取り入れているイギリスの事例を取り上げる。その後、パテントボックス税制の導入効果について考察をすすめたい。

第1節 投資誘因効果を高めるための解決策

沖縄経済特区の活用促進の課題は、第2章3節「租税特別措置の活用促進に向けた課題」で挙げたように①制度設計の複雑さ、②時限立法であること、③設備投資を対象とする限界の3つがある。その解決に向けた私案は次のとおりである。

①制度設計の複雑さについては、主因は借用概念の多用にあると考えられることから包括的な法整備が望ましいと考えている。詳細は第2章4節「租税法と行政法の相違点」として検討している。

②時限立法であることについては、恒久法への転換が解決の糸口になる。詳細は第4章2節2「制度設計のあり方」として検討したい。

③設備投資を対象とする限界については、時代の変化に対応した「設備投資依存から無形資産投資を追加した投資の多様化」を提言したい。本論文では海外で導入が進んでいるパテントボックス税制をわが国にも導入することを提言したい。第4章「パテントボックス税制の日本への導入の必要性及び沖縄への誘致」として取り上げていきたい。

特に③については、末永教授も「特別償却の対象は減価償却資産であるため、戦後の復興期から今日まで有形固定資産に限定されてきた。しかし、産業構造はプロダクト型からファイナンス型へ、さらにはナレッジ型推移している。そのため、産業構造の変化に伴い無形資産の重要性が高まる一方、償却のためには経済的価値やその効果の及ぶ期間を適切に見積もる必要があることから、有形固定資産以上に客観性の担保に困難が伴うと予想される¹⁰⁰。それゆえ、今日の産業構造の下で特別償却制度を考える場合、対象を有形固定資産のみに限定しておくことの意義と、無形資産を対象とすることの問題点について議論しなければならない¹⁰¹」と指摘しており、筆者もそのように考えているところである。

そもそも設備投資時における減価償却の自己金融作用は、収益が減価償却費を上回らなければ発現されないが、法人税では欠損金の繰越控除が認められているため、赤字決算が見込まれる場合でも特別償却制度が活用されている。和田教授は、「特別措置は高度経済成長の時代に拡大されたものであるが、それは企業利潤が増大し、投資意欲が大きく、インフレ傾向が強い、といった条件にメリットがあった¹⁰²」と分析していることから低成長期且つマイナス金利の現代にあっては、企業側のメリットが薄らいできているのである。

¹⁰⁰ 末永教授によると、「客観性の担保に困難が伴う」とは、IAS第38号では、耐用年数を確定できない無形資産は償却できないことや、耐用年数を確定できるものも事業年度において毎期見直す必要があり、耐用年数を確定できない場合には減損の対象とされていることなどを挙げている。

¹⁰¹ 末永・前掲注(13), 128頁。

¹⁰² 和田・前掲注(6), 97-98頁。

小括

沖縄経済特区の活用促進に向けた解決策は次のとおりである。①制度設計の複雑さについては、包括的な法整備が望ましいと考えている。詳細は第2章4節「租税法と行政法の相違点」として検討している。②時限立法であることについては、恒久法への転換が解決の糸口になると考えている。詳細は第4章2節2「制度設計のあり方」として検討したい。③設備投資を対象とする限界については、時代の変化に対応した「設備投資依存から無形資産投資を追加した投資の多様化」を提言したい。本論文では海外で導入が進んでいるパテントボックス税制をわが国にも導入することを提言したい。第4章「パテントボックス税制の日本への導入の必要性及び沖縄への誘致」として取り上げていきたい。

第2節 パテントボックス税制の概要

パテントボックス税制の導入は「底辺への競争」を招く懸念があることからB E P S 行動計画5として国際的な問題提起がなされており、近年ではネクサス・アプローチの導入による適正化を図っている。本節では、パテントボックス税制の定義を図り、導入によるメリットを明らかにした上で、B E P S 行動計画5の動向及び無形資産の特徴を中心に研究を進めたい。

1.パテントボックス税制の定義

投資は国内に限らず広く海外からも呼び込むことが有効である。国際税制で高い投資誘因効果を生じている事例としてパテントボックス税制が挙げられる。

パテントボックス(Patent Box)とは、多国籍企業の無形資産(知的財産や知的財産権、ノウハウなど)を諸外国から招き入れ、自国内に維持し、法的保護を与え、パテントを保有し、これを商業化・市場化することを促進するため、特別な軽減税率又は実効税率を軽減するための所得控除を認める税制をいう¹⁰³。

即ち、事業所得のうち、パテントボックス税制適用となるパテント所得を切り出してパテントボックス税制適格所得を算定し、それに基本税率よりも低い税利率を課すことで事業者の税負担を軽減する。

一方、課税する国にとっては税務上の優遇措置と引き換えにハイテク産業や研究開発拠点、知的財産の海外流出を防止し、外資系企業の誘致とともに、高価値な雇用を確保することによって、国際競争力を強化することができる。そのためパテントボックス税制は租税誘因措置として海外で導入が進んでいる。

対象となるパテント所得は、パテントのライセンス又はパテントされた製品の販売益であるが、近年は法的保護を得るパテントのみならず、より広範な知的財産であるデザイン、著作、模型、一定の情報、ノウハウを含める傾向にある。

パテントボックス税制が正当化される理由について、本庄教授は、「(i) イノベーション・プロセスは「市場の失敗」(イノベーションに投資しない企業にもベネフィットがスピルオーバーされる)に晒されるが、租税優遇措置によって是正する必要があること、(ii) イノベーション・プロセスがグローバル化し、自由であることを挙げている¹⁰⁴。

2. B E P S

ところでパテントボックス税制を含む優遇税制は、「底辺への競争」をもたらし、税源を浸食する可能性を孕んでいる。底辺への競争が生じて、それが研究開発の促進という目標に資する限りは一概に否定できない。即ち、研究開発の促進による便益

¹⁰³ 田井良夫「国内法における外国法人課税」本庄資ほか共著『国際租税法 概論 第3版』大蔵財務協会、2016年、218頁。

¹⁰⁴ 本庄・前掲注(19), 519頁。

が優遇を与えることによる費用を上回っている限りはさほど問題にはならないであろう。しかし、便益が費用（税収の減少分）を下回るほどに過熱するに至った場合は、いずれの国にとっても望ましくない事態（いわゆる囚人のジレンマ）に陥ることが懸念される。このような問題に対応するのがB E P S 行動計画である。

O E C Dは、2013年に「税源浸食と利益移転（Base Erosion and Profit Shifting: B E P S）」に各国が協力して対処していくプロジェクトを発足させ、各国が優遇税制を競って設けることによって各国の税収が極めて低い水準にまで落ち込むという底辺への競争も、税源浸食の問題として対処することを目的としている¹⁰⁵。

B E P Sは、明確な定義こそないが、その意味するところは、多国籍企業等が、グループ関連者間における国際取引により、その所得を高課税の法的管轄から無税又は低課税の法的管轄に移転させることで、国際的¹⁰⁶二重非課税を生じさせるものとおおよそ理解されている¹⁰⁶。

3. B E P S 行動計画 5

行動計画 5：透明性と実質性に考慮して有害な税の慣行へのより効果的な対抗

有害な税の慣行の懸念は、恣意的な利益移転のために利用される優遇税制やルーリングの透明性の欠如である。優遇税制について、実質的活動があったか否かを審査するための合意された手法に基づくミニマム・スタンダードを勧告する。パテントボックス税制等の I P 優遇税制について、ネクサス・アプローチにより、その国における支出を実質的活動測定の代理指標として用いる。ネクサス・アプローチにより、I P 優遇税制から便益を得る納税者は、研究開発に実際に従事し、実際に支出することを求められる。この原則は、他の優遇税制にも適用される。透明性の分野について、情報交換がなされない場合にはB E P S 懸念を引き起こすルーリングに係る自動的情報交換を義務づける枠組みが合意された¹⁰⁷。

税の競争は国際競争のために行われているが、有害税制や有害な税の慣行に対しては、O E C Dは透明性と実質の実効性を重視している。本庄教授も、「他国の税源浸食と他国から自国又は低税管轄への利益移転を促す税制や税の慣行は、B E P S プロジェクトでは許容できないというコンセンサがある¹⁰⁸」と述べているところである。

1998年4月9日、O E C Dは「有害な税の競争-生じつつあるグローバルな問題」

¹⁰⁵ 仲谷栄一郎「「優遇」か「有害」かパテントボックスとB E P S プロジェクトの緊張関係」税務弘報 63号 33頁(2015)。

¹⁰⁶ 仲谷・前掲注(105), 35頁。

¹⁰⁷ 本庄資「OECD/G20 B E P S プロジェクトによる国際課税ルールの改革」本庄資ほか共著『国際租税法概論第3版』713頁(大蔵財務協会, 2017年)。

¹⁰⁸ 本庄資「B E P S Action5 (有害税制) の主要論点をめぐるビジネス界・主な租税実務家の意見とO E C D勧告に係る今後の展開」本庄資著『国際課税における重要な課税原則の再検討中巻』484頁(日本租税研究協会, 2016年)。

と題する報告書を公表した。そこでは、税の引き下げ競争によって極めて低い水準にまで引き下げることを余儀なくされる「有害な税の競争」や「底辺への競争」が問題とされ、有害な税の競争を識別する要素として、①ゼロ又は極めて低い実効税率、②リングフェンシング（優遇税制が国内市場と隔絶されていること）、③透明性の欠如、④実効的な情報交換の欠如、が指摘されていた。

その15年後の2013年7月にOECDは、BEPS報告書の行動計画5を公表するに至った。その前文では、底辺の競争の問題がいまだに重要な課題であり、そういった問題をもたらす可能性のある優遇税制は、引き続き重要な問題分野であると指摘されている。また、透明性や情報交換の重要性を確認し、優遇税制が有害税制とされないためには、その優遇税制において実質的な活動が恩恵付与のための要件とされなければならないとしたのである。

続く2014年報告書では、無形資産に関する優遇税制について、行動計画5にいう実質的な活動を判定するための基準を提言している。即ち、無形資産に関する優遇税制が、その恩恵を受ける納税者の研究開発活動と条件つけて恩恵を提供しているか否かによって、その優遇税制が恩恵の付与の要件として実質的な活動を求めているかを判定するネクサス・アプローチの採用である。その意味は、実質的な活動の有無と程度を研究開発費の支出で測定し、優遇税制の下で恩恵を与えられる所得がその研究開発費とつながりがある限度であれば、その優遇税制は有害税制とは評価されないのである。

このネクサス・アプローチは本論文にとっては非常に重要である。第2章3節3「設備投資を対象とする限界」及び第3章1節「投資誘因効果を高めるための解決策」で述べたように、本論文では「設備投資依存から無形資産投資を追加した投資の多様化」を提言しているところである。このとき、無形資産は設備投資（有形固定資産）に比べて意思決定が早いため、投資誘因効果は高いと期待しているところだが、その足の速さは、無形資産の海外移転リスクも同時に抱え込むことになるのである。しかしネクサス・アプローチを制約として課すことによってこのリスクを回避することができるのである。

OECDは、2015年2月6日「行動計画5：無形資産に関する修正ネクサス・アプローチについて合意」と題する報告書を公表し、これまでのパテントボックス税制を有害税制として廃止することを勧告した。パテントボックス税制保有国は、新基準（修正ネクサス・アプローチにより自国において実質的活動要件を満たす制度を認める）に沿った改正を2015年中に開始し、2016年6月末日までに完了することとした。すでに恩恵を受けている納税者に対しては2021年6月末日まで適用可とされた。

ネクサス・アプローチ（経済活動の実質性の新基準）により、IP優遇税制は、実質的活動要件の下に国内で開発活動を行う割合に応じて比例的に適用することを認めることになったのである。

尚、ネクサス・アプローチは、次の算式によりタックス・ベネフィットを決定することになっている。

「IP資産の開発のために生じた適格支出（関連者への外注費、他社のIPの取得費を除く）÷IP資産の開発のために生じた支出総額」×IP資産からの所得の総額＝タックス・ベネフィットを受ける所得」

これは、IP開発費用総額に占める国内での自社開発支出（関連者への外注費、他社のIPの取得費を除く。）の割合に応じて、優遇税率を適用する所得の額を算定するものである。企業負担増加を配慮し、関連者への外注費等について、自社開発支出の30%を上限として自社開発支出に含めることを認容している¹⁰⁹。

重要なことは他国に有害な効果を及ぼさない制度設計にしていなければならないということである。

4. BEPS 行動計画 8 と無形資産

BEPS 5の関連事項としてBEPS 8があるが、BEPS 8の本質は移転価格税制である。移転価格税制はそれだけでひとつの大きなテーマであることから、本論文では概要に触れるにとどめ、議論は別の機会に行いたい。併せてパテントボックス税制を理解する上で必要な範囲で無形資産の性質にも触れておきたい。

行動計画 8：価値創造と一致する移転価格算定結果の確保（無形資産）

無形資産はその性質上足が速く評価が困難であるので、無形資産に係る関係者間取引に関する移転価格算定の論点を検討したが、評価の高い無形資産から生じた利益の不適切な配分がBEPSの原因となっている¹¹⁰。

OECDは、特許等の無形資産の譲渡は、比較対象が存在しないことが多いため、適正な移転価格が困難となり、無形資産を用いたBEPSスキームに対処する必要があるとする。その主な課題は、広範かつ明確な無形資産の定義、無形資産の移転及び使用に関する利益の価値創造に応じた配分、評価困難な無形資産（HTVI）に関する移転価格ルール（所得相応性基準）の策定、費用分担契約（CCAorCSA）、等である¹¹¹。無形資産はその性質上足が速く評価が困難であるので、無形資産に係る関係者間取引に関する移転価格算定の論点を検討したが、価値の高い無形資産から生じた利益の不適切な配分がBEPSの原因となっているのである。

次に無形資産の定義や範囲について概観しておこう。

¹⁰⁹ 本庄資「タックス・ヘイブン対策税制（外国子会社合算税制）」本庄資ほか共著『国際租税法概論第3版』496頁（大蔵財務協会，2017年）。

¹¹⁰ 本庄・前掲注(107)，714頁。

¹¹¹ 本庄資「濫用的国際租税回避の防止規定の必要性～BEPSプロジェクト勧告に伴う国内法改正とGAAR導入の是否認議論を中心に～」本庄資著『国際課税における重要な課税原則の再検討中巻』543頁（日本租税研究協会，2016年）。

OECD移転価格ガイドライン第6章<A.序>によると、無形資産には、特許、商標、商号、デザイン、形式等の産業上の資産を使用する権利が含まれる。更に、文学上、学術上の財産権、及びノウハウ、企業秘密等の無形資産も含まれると定義されている。

また、<B.商業上の無形資産>においては商業上の無形資産及びマーケティング上の無形資産に区分して解説されている。「商業上の無形資産」には、顧客に譲渡され、あるいは事業活動に使用される事業資産（例えば、コンピュータソフトウェア）である無形資産の権利と同様、製品の製造あるいは、役務の提供のために使用される特許、ノウハウ、デザイン及び形式が含まれる。また「マーケティング上の無形資産」には、製品あるいはサービスの宣伝に役立つ商標及び商号、顧客リスト、販売網、更に関連製品に対して重要な宣伝価値を有するユニークな名称、記号、写真が含まれるのである。

ところで日本の租税法には「無形資産」の定義はなく、国際的にも、無形資産の定義については、いまだ国際的コンセンサスはないが、現実には世界経済・各国経済と国際課税・各国課税の多くの問題が無形資産の定義、法的所有と経済的所有、価値の評価、開発・費用分担、所在地・保有形態・使用方法、譲渡などを巡って生じている状況である¹¹²。この状況について、無形資産に含まれる権利を規定しているが、法人税法において各々の権利の内容について定義しているわけではない。基本通達で定義されていれば十分であるとの意見もあるが、法令上の定義が必要なのではないだろうか¹¹³。

ちなみに国際会計基準（International Accounting Standard:IAS）[財務諸表の作成及び表示に関するフレームワーク]パラ49では、「資産とは、過去の事象の結果として、当該企業が支配し、かつ、将来の経済的便益が当該企業に流入することが期待される資源をいう¹¹⁴」と定義されているので参考にしたい。

そもそも無形資産のような観念的な存在を評価してオンバランスすることは、ステークホルダーに不利益になるのではないかという議論がある。岩崎教授は、「確かにブランド価値が高額になることから生じる危険性の大きさは傾聴に値する。しかし、だからといって、ブランドを資産として認識したり、オンバランスすることが不合理であるとはいえないであろう。なぜなら、リスク性の大きい資産は、ブランドだけでなく、有価証券などほかにもあるにもかかわらず、オンバランスされているからである。オンバランスされているリスク資産と、ブランドとの最も大きな違いは、ブランドが無対物ないしインタンジブルであるということであろう。ブランドがかりそめにも有体物であれば、このような批判は起こらないのではなかろうか。

¹¹² 本庄・前掲注(19), 524頁。

¹¹³ 高久隆太『知的財産をめぐる国際税務』38-39頁(大蔵財務協会, 2008年)。

¹¹⁴ 国際会計基準審議会『国際会計基準書2001』32頁(同文館, 2001年)。

このことは、我々が口ではインタンジブルの経済価値を声高に主張しながらも、その実、無意識にその経済性を確信していないことを示している、あるいはそうまでいわぬにせよ、「物とは有体物をいう」という民法の原則が極めて根深く浸透していることを意味しているといえないだろうか¹¹⁵」と指摘している。

資産が有形であるか否かは、実は、資産の概念にとって本質的ではない。無形資産は、目に見えない何らかの存在であるが、現在の支出が将来のキャッシュ・フローを産み出すという点で、有形資産と何ら異なるところはないのである¹¹⁶。

知的財産はある日突然姿を現し、永久に存続するものではない。知的財産は開発、所有（使用）、消滅のライフサイクルを有する。知的財産のライフサイクルはその内容により数年から数十年まで千差万別である。知的財産の開発に要する期間は、1年～2年の短期間のものから医薬品開発のように十数年を必要とするものまで幅がある¹¹⁷。

¹¹⁵ 岩崎政昭「ブランド価値評価・使用料と租税法の対応」ジュリストNo.1242, 126頁(2003年)。

¹¹⁶ 中里実『金融取引と課税-金融革命下の租税法-』106-107頁(有斐閣, 1998年)。

¹¹⁷ 高久・前掲注(113), 37頁。

小括

1. パテントボックス税制の定義

パテントボックス税制とは、多国籍企業の無形資産を諸外国から招き入れ、自国内に維持し、法的保護を与え、パテントを保有し、これを商業化・市場化することを促進するため、特別な軽減税率又は実効税率を軽減するための所得控除を認める税制をいう。導入国にとってはハイテク産業や研究開発拠点、知的財産の海外流出を防止し、外資系企業の誘致とともに、高価値な雇用を確保することによって、国際競争力を強化することができる。パテントボックス税制は租税誘因措置として海外で導入が進んでいる。

2. B E P S

パテントボックス税制を含む優遇税制は、「底辺への競争」をもたらし、税源を浸食する可能性を孕んでいる。2013年、OECDは「税源浸食と利益移転（Base Erosion and Profit Shifting: B E P S）」に各国が協力して対処していくプロジェクトを発足させ、各国が優遇税制を競って設けることによって税収が極めて低い水準にまで落ち込むという「底辺への競争」にも対処することを目的としている。

3. B E P S 行動計画 5

「行動計画 5：透明性と実質性に考慮して有害な税の慣行へのより効果的な対抗」
税の競争は国際競争のために行われているが、有害税制や有害な税の慣行に対しては、OECDは透明性と実質の実効性を重視している。2014年にネクサス・アプローチが採用され、実質的活動要件の下に国内で開発活動を行う割合に応じて比例的に適用することを認めることになった。無形資産は設備投資に比べて意思決定が早いため、投資誘因効果は高いと期待できるが、その足の速さは、無形資産の海外移転リスクも同時に抱え込むことになる。しかしネクサス・アプローチを制約として課すことによってこのリスクを回避することができるのである。

4. B E P S 行動計画 8 と無形資産

「行動計画 8：価値創造と一致する移転価格算定結果の確保（無形資産）」
無形資産はその性質上足が速く評価が困難であり、価値の高い無形資産から生じた利益の不適切な配分が B E P S の原因となっている。日本の租税法には「無形資産」の定義はなく、国際的な定義もコンセンサスを得るに至っていない。資産が有形であるか否かは、資産の概念にとって本質的ではない。無形資産は、目に見えない何らかの存在であるが、現在の支出が将来のキャッシュ・フローを産み出すという点で、有形資産と何ら異なるところはないのである。知的財産はある日突然姿を現し、永久に存続するものではない。知的財産は開発、所有（使用）、消滅のライフサイクルを有し、そのライフサイクルは数年から数十年まで千差万別である。

第3節 海外における導入事例

パテントボックス税制は、アイルランドを皮切りに各国で導入が進んでおり、対象となるIPの種類も知的財産権から知的資産へと拡がりをみせている。本節では各国の制度設計の傾向を分析した後に、最初にパテントボックス税制を導入したアイルランドと当初からネクサス・アプローチを取り入れているイギリスの事例を取り上げる。その後、パテントボックス税制の導入効果について考察をすすめたい。

1.各国の制度設計

パテントボックス税制は、アイルランド(1973年)を皮切りに、フランス(2001年)、ハンガリー(2003年)、オランダ(2007年)、ベルギー(2007年)、ルクセンブルク(2008年)、スペイン(2008年)、中国(2008年)、イギリス(2013年)等での導入が進んでいる¹¹⁸。

特にEU領域でパテントボックス税制が導入された背景には、2000年3月23日及び24日に欧州理事会でリスボン戦略が決定されたことがある。その5項において、「EUにおいて「世界で最もダイナミックで競争力ある、知識を基盤とする経済」を実現するという目標を掲げ、そのための戦略の1つとして、「情報社会と研究開発のためのよりよい政策をとることによって、知識を基盤とする経済と社会への転換に備えること」を挙げていた。そして、13項は、「理事会及び欧州委員会に対し、加盟国とともに、「租税政策」、ベンチャーキャピタル及びヨーロッパ投資銀行による補助制度を活用して、民間による研究投資、研究開発パートナーシップ及び高等技術に係る起業のための環境を改善することを求めている。「パテントボックスは、ここにいう「租税政策」、つまり税制上の優遇によって研究開発への投資の促進を図るための施策の1つとしてみるることができる¹¹⁹」のである。

優遇措置の内容は、IP関連の所得に軽減税率を適用するのが一般的であるが、アイルランドのように、IP取得費用の損金算入を認め、所得を圧縮するという形で恩恵を付与するものもある。

優遇対象となるIPの種類は、特許権が主流であるが、著作権や商標、意匠、工程、ノウハウ、種苗等のほか、法的な権利を取得していない研究開発段階のIP等も対象とする国もあり、その範囲は様々である。

IPの取得形態については、自らが開発し権利取得したものに加え、他者から取得されたものや、委託で研究開発が行われたIPも一定の要件の下、適用対象となる場合がある。

優遇対象となる所得については、特許権等をライセンス供与することによって得られた使用料は原則として各国の制度上対象所得とされる。これに加え、当該特許権等

¹¹⁸ 次の論文等を参考にしてまとめた。田井・前掲注(103), 218頁、仲谷・前掲注(105), 34頁、村岡・後掲注(124), 311頁。

¹¹⁹ 仲谷・前掲注(105), 35頁。

を利用して製造した自社製品の売上に係る所得や開発した IP そのものを譲渡することによって得た所得も対象とする国もある。

尚、田井教授は、「パテント・ボックス税制を有しない我が国やアメリカ、カナダ、オーストラリアなどは、この種の制度を導入するか、知的財産のオフショアへの流出を防止し、新しいパテントの国内保有を奨励するために法人税制の競争力の改善に努めるよう、租税政策の検討の必要性がある¹²⁰」と指摘しているところであるが、本論文では第4章「パテントボックス税制の日本への導入の必要性及び沖縄への誘致」にて日本への導入に向けた提言を図りたい。

¹²⁰ 田井・前掲注(103), 318 頁。

欧州諸国のパテントボックス税制の概要¹²¹①

	ベルギー	オランダ	ルクセンブルク
軽減税率か所得控除か	所得控除 (80%)	所得控除 (80%)	所得控除 (80%)
最高実効税率	6.8%	5.0%	5.72%
パテント以外のIPへの適用	パテントに密接に関連するノウハウ	個別に認定された R&D から生じた無形資産	商標、意匠、模型、インターネーム、ソフトウェア著作、サービスマーク
誰が認めたパテントに適用されるか	ベルギー、欧州の機関、国際パテント	すべての機関	ルクセンブルク、欧州又は国際パテント
適用所得・収益	所得（使用料）	所得、収益	所得、収益、IP 違反の損害賠償
自己開発パテントか取得パテントか	自己開発パテント、第三者から取得したパテント	原則として自己開発パテント、オランダ納税者のリスクのためぬさらに開発される取得パテント	自己開発パテント・取得パテント（直接関連会社から取得を除く）
パテントボックス損失の取扱い	通常損失として扱われ、繰り越される。未使用パテントボックス控除は繰り越されない。グループ税制はない。	一般法人税率（20～25%）で当期に控除され、9年の繰越が認められる。Fiscal unit の場合、振り替えができる。	28.8 パーセントで当期に控除できるが、BS に資本化されるか、又はキャピタルゲイン実現時に取り戻される。無期限の繰越が認められ、Fiscal unit も可能。
適用所得・収益の限度	なし	なし	なし
選択か自動適用か	自動適用	選択制	自動適用

本庄・前掲注(19), 514-515 頁より引用

¹²¹ 本庄・前掲注(19), 514-515 頁

欧州諸国のパテントボックス税制の概要¹²²②

	アイルランド	スイス	フランス
軽減税率か所得控除か	資本支出に関し会計処理又は IP 控除という所得控除の選択	ミックスドカンパニー所得控除(80%)、又は IP ボックス (軽減税率)	軽減税率 15%+ Social tax contributions
最高実効税率	12.5%	8.0~12.0%	15.5%
パテント以外の IP への適用	著作権、商標商号、ブランド、ブランドネーム、ドメインネームサービスマーク、意匠、ソフトウェア、秘密工程、秘密方式、ノウハウ、薬品販売権、IP ライセンス	ミックスドカンパニー、他の IP (外国源泉所得) IP ボックス、他の IP (OECDモデル租税条約の使用料の定義)	Vegetal grant certificates、発明、製造工程
誰が認めたパテントに適用されるか	すべての機関	すべての機関	フランス、EU、EU 以外のパテント
適用所得・収益	IP 利用による取引から生じる所得、IP の処分益	所得 (使用料)、収益	所得、収益
自己開発パテントか取得パテントか	自己開発パテント、取得パテント (関連会社間取得は独立企業原則の適用)	自己開発パテント、取得パテント	自己開発パテント、取得パテント
パテントボックス損失の取扱い	当期の他の所得と相殺できず、無期限に繰り越される。損失のグループ救済が認められる。	ミックスドカンパニー外国源泉損失 (80%減額) が、他の利得、将来の外国源泉 IP 利得と相殺できる。IP ボックス減額せず、他の利得と相殺され、7 年間繰越が認められる。グループ税制はない。	他のグループ会社のパテントボックス利得との相殺又は 10 年の繰越が認められる
適用所得・収益の限度	IP 控除は IP 利得の 80%を限度として認められる。	なし	なし
選択か自動適用か	選択制	選択制	自動適用

本庄・前掲注(19), 514-515 頁より引用

¹²² 本庄・前掲注(19), 514-515 頁

欧州諸国のパテントボックス税制の概要¹²³③

	ハンガリー	スペイン	イギリス
軽減税率か所得控除か	所得控除 (50%)	所得控除 (50%)	所得控除 (58.3%)
最高実効税率	9.5%	15.0%	10.0%
パテント以外の IP への適用	すべての IP の権利	一定の IP (秘密方式、秘密工程、意匠、模型、図面、産業上・商業上・学術上の情報)	R&D やハイテクに関連する発明、パテントの範囲を拡大する補足証書
誰が認めたパテントに適用されるか	すべての機関	スペインパテント法の要件に概要するパテント	英国 IPO、欧州 EPO
適用所得・収益	所得 (使用料)、収益	所得 (使用料)	所得、収益、欧州 EPO
自己開発パテントか取得パテントか	自己開発パテント、取得パテント	自己開発パテント	自己開発パテント、取得パテント (法的所有権、排他的ライセンス)
パテントボックス損失の取扱い	他の利得と相殺され、繰越が認められる。グループ税制はない。	他の利得と相殺され、繰越が認められる。他のグループ会社の利得と相殺される。	繰越が認められる。他のグループ会社のパテントボックス利得との相殺も検討中。
適用所得・収益の限度	税引前利益の 50%	パテント開発費用の 6 倍	なし
選択か自動適用か	自動適用	選択制	選択制

本庄・前掲注(19), 514-515 頁より引用

2. アイルランド

アイルランドでは、他国に先駆けて 1973 年にパテントボックス税制を導入したが、効率性への疑問が生じ、2009 年に IP 取得費用を損金算入する制度に移行している。ほとんどの学者はアイルランドもパテントボックス税制のひとつとして扱っているが、村岡氏は中国とともにパテントボックス税制とは区別した IP 優遇税制と位置付けている¹²⁴。

この IP 優遇税制は、2009 年 5 月 7 日以降に発生した IP 取得費用を損金に算入

¹²³ 本庄・前掲注(19), 514-515 頁

¹²⁴ 村岡欣潤「The Patent Box: 各国のパテントボックス税制の概要」租税研究 2013・5, 359 頁(2013 年)

することができるもので、関連 I P 所得の 80%を限度としている。超過額が翌年に繰り越すことができるが、繰越額も 80%制限が適用される。関連 I P 所得とは、I P を利用して発生する所得、または商品の売上または役務提供で大きな部分の価値が I P によって得られるものをいう。関連 I P 所得に対する実効税率は 2.5%（法定税率 12.5%×20%）である。

損金の算入方法は、会計と同じ耐用年数で減価償却されるが、選択により 15 年で償却することも可能である（最初の 14 年間は 7%、最後の 1 年は 2%）。

取得 10 年以内に当該 I P が売却されると累計損金算入額が足し戻される。尚、適格 I P の譲渡時には印紙税が免除される。

優遇措置は関連会社からの I P 取得にも適用されるが、グループ税制を利用してキャピタルゲインを免税にはできない。

次の I P の取得に係る費用が適格 I P とされている。パテント、登録された意匠とその権利、商標、ドメイン名、著作権、サービスマーク、出版権、ソフトウェア、ノウハウ、特定の製薬関連認可と権利、特定のライセンス、以上の I P に直接関連するのれん、である。

3.イギリス

イギリスでは、2011 年 11 月 16 日パテントボックス税制に関する法案を公表し、企業がイノベーション活動と機能をイギリスに所在するよう租税誘因措置（パテント所得に 10%の税率を適用する）を 2013 年 4 月から適用する方針を明らかにしている。尚、イギリスの制度設計は当初からネクサス・アプローチを取り入れており、革新的であると言われている。

イギリスのパテントボックス税制の主な特徴は次のとおりである。

- ・適格 I P 所得：パテントされた製品の販売、使用料および製造工程で使用されるパテントからの所得
- ・10%のパテントボックス税率を適用される「適格所得」の計算方法は、次の 7 段階で行われる。

（ステップ 1）総所得合計の計算：営業収入と I P 販売、ライセンス及び使用料等の合計（利子・配当は含まれない）

（ステップ 2）関連 I P 所得が総所得合計に占める割合の計算：関連 I P 所得とは、パテントされた製品の販売および I P の売却、ライセンスフィー、パテント違反の損害賠償金をいう。サービス提供や工程に I P を使用する企業は、独立企業間価格の原則に基づき想定使用料（みなし使用料）に基づいて関連 I P 所得を計算する。

（ステップ 3）：課税利得は R & D 控除と金融所得を加算するよう調整される。その後、ステップ 2 で計算された関連 I P 所得が総所得合計に占める割合を調整

課税利得に乗じる。その結果は残余利得という。

(ステップ4)：ルーチンリターンを計算する。これは、I P所得に帰せられるコストベースの10%である。施設、資本控除、人件費、機械設備等の合計額に関連I P所得が総所得合計に占める割合を乗じて算出された金額の10%をステップ3で算出された残余利得から控除する。

(ステップ5)：独立企業原則を用いてブランド価値を計算する。ブランド価値を残余利得から除外する。このステップは、多くの企業の10%デミニミスの対策となる。その結果が、10%の税率を適用される関連I P利得である。

(ステップ6)：このステップは一営業の企業の簡易手続きである。その関連I P利得はステップ4の残余利得の75%または100万ポンドのいずれか小さい額とする。

(ステップ7)：6年間のパテントペンディング状態からの利得に10%税率を適用される。

ここでいう「適格」の意味は次のとおりである。「適格企業・適格法人」とは、パテント/I Pを保有し、技術を含む新製品・イノベーティブ製品の開発および商業化にアクティブに従事する企業・法人をいう。「適格パテント」とは、EUまたはイギリスによって認められたパテントをいう。「適格I P権」とは、開発がパテントまたはパテントを含む製品を開発するために行われる場合に認められる。「I P所有権」とは、イギリス企業内の法的所有権の要件はなく、排他的ライセンスおよびコストシェアリングの参加は適用を受けることができるのである¹²⁵。

4.パテントボックス税制の効果

パテントボックス税制の導入効果については、制度発足から年数が浅いこと、現行制度が最適構造であるかどうかを検証できないことなどから、コンセンサスが得られるだけの経済分析には至っていないようである。

しかし、パテントボックス税制の活用のされ方として、米国では研究開発段階で研究開発控除を受け、IP取得後は海外にIPを移転してパテントボックス税制の適用を受ける事例や、本国の研究開発拠点は温存したまま形式的にイギリスに開発拠点を設置し、本国の研究開発拠点に委託研究としてコア部分の開発を引き続き行わせ、イギリスには費用負担を割り振るとともに、IP所得もイギリスに移転するというスキームがあるとの報告がある¹²⁶。これに対応しようとしているのがネクサス・アプローチである。

学術的には、短期研究の成果ではあるが、パテントボックス税制は、研究、パテン

¹²⁵ 本庄・前掲注(19), 533-534頁。

¹²⁶ 相川雅樹「欧州5か国におけるパテントボックス税制の現状-我が国への導入に向けた課題-」RESEARCH BUREAU 論究第11号213頁(2014年)。

ト、パテントされた製品の販売を増加させ、雇用創出と法人税の増加をもたらすという成果発表が紹介されている¹²⁷。

本庄教授は、パテントボックス税制を TJN の視点からみたとき、「R&D 支出・R&D 投資の増加を目的とする R&D 税額控除と同様に自国の R&D の促進とその成果であるパテントの国内保有、自己開発パテントの商業化に留まる場合には海外流出を食い止めるという防衛措置として、たとえ税収減少となるとしても、少なくとも他国への悪影響のない租税政策として容認されるが、他国の歳入ロスによる優遇税制の適用の下に得られる R&D・イノベーションのアテンドなどの成果を自国におびき寄せ、その IP から生じる所得を自国に帰属させる点で、パテント・ボックスは「略奪的税制」という非難を受けるおそれがある¹²⁸」と指摘している。

ちなみにパテントボックス税制に先立つ R&D 租税誘因措置の効果については、短期的なインプット追加に顕著な効果を持つとされるが、その効果は国ごと、種類ごとに異なるようである¹²⁹。本庄教授は、「政府は民間企業の R&D を支援する政策手段として R&D 租税誘因措置を講じている。その正当化の理由は、知識スピルオーバーによる民間 R&D の専有制限を補償することであり、企業の R&D 支出の金額または増加分による減税によって政府は民間 R&D に資金供給することである。R&D 租税誘因措置の主目的は、企業 R&D 支出を増加させることであり、研究者はインプット増加分をみて各国税制の有効性を評価してきた¹³⁰」と述べている。また、本庄教授は「市場がイノベーションのインセンティブを十分に与えられないという市場の失敗が指摘されるように、R&D にカネ、労働、時間を使う企業がイノベーションのベネフィットを僅かしか得られず、先行 R&D にコストをかけずに他の企業がイノベーションのスピルオーバーの恩恵を受ける社会であるとする、R&D 支出が少ないとき、公共政策がイノベーションの促進に動く必要がある¹³¹」と指摘しており、今後のパテントボックス税制のあり方を考える上で重要な示唆を含んでいるように考える。

また、相川氏は、「パテントボックス税制の先行導入国においては、パテントボックス税制が研究開発拠点の数や雇用の増加、あるいは特許出願件数の増加等ほどの程度貢献しているかは明白ではない¹³²」と指摘し、その根拠としてマイケル・グレート (Michael J. Graetz) 教授らによる技術革新と租税政策に関する論文及びその紹介論文を挙げている。即ち、「パテントボックス税制は比較的新しい制度であり、有効性を判定するには、既存のデータはあまりに限られていることを指摘しつつ、既存文献やパテントボックス税制の経済効果に関する実証研究を挙げ、パテントボックス税制導入の目的が国内での技術革新に置かれている場合には、その有効性が疑われるとしている。そ

¹²⁷ 本庄・前掲注(19), 520-521 頁。

¹²⁸ 本庄資「日本におけるタックス・ヘイブン特性の検出」657 頁

¹²⁹ 各国における R&D の効果については、本庄・前掲注(19), 525-526 頁に詳しい。

¹³⁰ 本庄・前掲注(19), 526-527 頁。

¹³¹ 本庄・前掲注(19), 525 頁。

¹³² 相川・前掲注(126), 210 頁。

の理由は、パテントボックス税制は IP 所有と IP 所得の立地に影響するよう見えはするものの、IP 所有権が容易に移転可能であることから、IP 創出の基になる研究開発が同じ国で行われるとは限らず、パテントボックス税制導入国における技術革新活動の有意な増加を伴わないかもしれないからである。(中略) 国内の研究開発に基づく IP 所得の発生場所とその因果関係を維持しようとする制度設計をすれば、上述のような懸念を軽減できる可能性はあると思われる。しかし、既に研究開発地を問わないパテントボックス税制が存在することを踏まえると、そのような制度設計のパテントボックス税制がどの程度選択され、国内でのイノベーションやそのスピルオーバー効果をもたらすのかは不透明である¹³³」との分析結果を根拠としている。

いずれにせよパテントボックス税制の効果測定にあたってはまだ十分な検証が行えていないところであるが、対象となる無形資産は足が速く瞬く間に国境を越えることから、タイムベース競争に陥っている現在の国際競争にあっては、悠長に構える余裕はなさそうである。とはいえ、十分な議論を尽くさずに安易にわが国にパテントボックス税制を導入するべきではない。誤ったメッセージにより、望ましくない投資を誘因してしまつては他産業への影響が大きすぎるのである。

¹³³ 相川・前掲注(126), 210 頁。

小括

1. 各国の制度設計

パテントボックス税制は、アイルランドを皮切りに、フランス、ハンガリー、オランダ、ベルギー、ルクセンブルク、スペイン、中国、イギリス等での導入が進んでいる。IP 関連の所得に軽減税率を適用するのが一般的である。IP の種類は、特許権が主流であるが、法的な権利を取得していない研究開発段階の IP 等も含めた拡大傾向にある。

2. アイルランド

アイルランドでは、1973 年に世界に先駆けてパテントボックス税制を導入したが、効率性への疑問が生じ、2009 年に IP 取得費用を損金算入する制度に移行している。その骨格は IP 取得費用を損金に算入することができるもので、関連 IP 所得の 80% を限度としている。関連 IP 所得に対する実効税率は 2.5% (法定税率 12.5% × 20%) である。

3. イギリス

イギリスでは、2011 年 11 月 16 日パテントボックス税制に関する法案を公表し、企業がイノベーション活動と機能をイギリスに所在するよう租税誘因措置 (パテント所得に 10% の税率を適用する) を 2013 年 4 月から適用する方針を明らかにしている。その骨格は 10% のパテントボックス税率を適用するもので、総所得合計の計算、関連 IP 所得が総所得合計に占める割合の計算、R & D 控除と金融所得の調整、ルーチンリターンを計算、ブランド価値の計算、簡易手続を経て税額が計算される。

4. パテントボックス税制の効果

パテントボックス税制の導入効果については、制度発足から年数が浅いこと、現行制度が最適構造であるかどうかを検証できないことなどから、コンセンサスが得られるだけの経済分析には至っていない。しかし対象となる無形資産は足が速く瞬く間に国境を越えることから、タイムベース競争に陥っている現在の国際競争にあっては、悠長に構える余裕はなさそうである。とはいえ、十分な議論を尽くさずに安易にわが国にパテントボックス税制を導入するべきではない。誤ったメッセージにより、望ましくない投資を誘因してしまつては他産業への影響が大きすぎるのである。

第4章 パテントボックス税制の日本への導入の必要性及び沖縄への誘致

第4章「パテントボックス税制の日本への導入の必要性及び沖縄への誘致」では、パテントボックス税制の日本への導入に向けた経済界、学界、政府の動向を探る。また、関連する税制として研究開発税制とCFC税制の研究を行ったのち、パテントボックス税制を日本へ導入する際の制度設計のあり方に言及する。その後、パテントボックス税制を沖縄に誘致するにあたり、沖縄の持つポテンシャルの高さを明らかにする。

第1節 日本におけるパテントボックス税制の導入に向けて

本節では、経済界（経団連、関西経済連合会）や学会から相次ぐ、パテントボックス税制の日本への導入提言を紹介した上で、政府が「既存の枠組みで対応」と回答していることを批判する。また、研究開発税制とCFC税制を取り上げ、今後日本でパテントボックス税制を導入するにあたり、既存の税制とどのようにバランスをとるべきなのかを考察していきたい。

第2節 沖縄法の制度設計変更に向けて

本節では、まず沖縄が持つポテンシャルを概観する。沖縄県は他地域にはみられない優位性とともに環境整備が進められてきた経緯があり、これまでの資産をより一層活かしていくためには、どのような制度設計にした上で沖縄にパテントボックス税制を適用すれば良いのか、あるいは事業化を促す投資誘因となりうるのかを検討したい。

第1節 日本におけるパテントボックス税制の導入に向けて

本節では、経済界（経団連、関西経済連合会）や学会から相次ぐ、パテントボックス税制の日本への導入提言を紹介した上で、政府が「既存の枠組みで対応」と回答していることを批判する。また、研究開発税制とCFC税制を取り上げ、今後日本でパテントボックス税制を導入するにあたり、既存の税制とどのようにバランスをとるべきなのかを考察していきたい。

1. 経団連によるパテントボックス税制の導入提言

一般社団法人日本経済団体連合会（以下「経団連」という。）は、平成25年(2013年)度税制改正への要望事項としてパテントボックス・イノベーションボックス税制（以下、「パテントボックス税制」という。）の導入を提言している。

「現行のわが国の研究開発促進税制は研究開発段階の投資活動に着目した制度設計となっているが、研究開発が成功を収めた後の段階において、その成果物である知的財産権等の無形資産を国内に保有し、商業化するインセンティブは乏しい。一方で、欧州諸国においては近年、知的財産権に起因する所得（ロイヤリティ、知的財産権の譲渡益、知的財産権を利用して製造した商品の販売益で一定のもの）について低税率または所得控除を適用する、いわゆるパテント・ボックス、あるいはその概念を知的財産権以外にも拡大したイノベーション・ボックスを相次いで導入している。英国も来年度から適用の予定である。こうした中で、わが国が現状を放置するならば、かねてからの6重苦もあいまって、日本企業の研究開発拠点、あるいは企業の超過収益力の源泉である無形資産が当該制度の導入国に移転しかねない。従って、わが国においては、既存の研究開発促進税制の拡充・恒久化を行うこともさることながら、わが国の研究開発拠点としての立地競争力を維持・強化するためにも、欧州諸国ですでに導入されている当該制度の創設を急ぐべきである¹³⁴」と主張している。

この提言の背景について矢内教授は、①当面法人税減税が見込めない日本の現状と②知的財産権に基づく収入への依存度を高めるであろう日本企業の今後の状況があると解説している。即ち、「前者①については、これまでの日本の税制において、法人税率の引下げの代替効果を狙った政策として連結納税制度の導入（や）外国子会社配当益金不算入制度等があり、パテントボックス税制が仮に導入されるとすれば、特定の領域における減税措置ともいえるのである。また、後者②については、円高基調、電力不足等が続く経済状況下において、日本企業の海外への事業拠点の移転傾向が強まるなか、日本企業にとってモノづくりによる利益以外に、知的財産権等に係る利益

¹³⁴ 日本経済団体連合会「平成25年(2013年)度税制改正に関する提言」2012年10月5日(http://www.keidanren.or.jp/policy/2012/069_honbun.html#part2 , 2018年1月1日閲覧)。

が重視される傾向にあることを示しているといえよう¹³⁵」と述べているところである。

本庄教授は、「日本では、経団連からパテントボックス税制の要望が出ているが、BEP Sプロジェクト前の IP 優遇制度の導入は無理であるが、ネクサス・アプローチによる IP 優遇制度の導入については、国際競争の視点から、検討をすべきであろう」と述べている¹³⁶。

2. 関西経済連合会によるパテントボックス税制の導入提言

公益社団法人関西経済連合会は 2015 年 6 月 10 日付けで「国家戦略特区における新たな措置に係る提案募集に対する提案の提出について」を発表した¹³⁷。

関西圏では、2014 年 3 月に「医療・健康分野における国際的イノベーション拠点の形成」に係る国家戦略特区の指定（大阪府、兵庫県および京都府）を受けている。今回の提案は、国家戦略特区をより実効的なものとするために政府が講ずべき新たな措置の提案として内閣府の求めに応じたものであった。関西経済連合会は、産業振興委員会内の健康・医療専門委員会において意見を収集し、13 項目にまとめたが、その 1 項目としてパテントボックス税制を提案するに至ったものである。

以下、該当箇所を抜粋する。

「国際戦略総合特区との相乗効果により、健康・医療分野をはじめとする成長分野のイノベーション促進が図れるよう健康・医療専門委員会等において積極的に取り組んでまいります。

【税制改正】

iv) 研究開発税制控除の更なる拡大

v) 特区版パテントボックス制度の創設

③ ②の事業の実施を不可能又は困難とさせている規制等の内容

【税制制度】

iv) 控除上限や繰越期間などを欧米並みに拡大する。特に特区内での革新的医薬品・医療機器、再生医療等製品に関する先進的な研究開発については、更なる控除を行う。

v) 革新的医薬品・医療機器、再生医療等製品に関する特区内での研究開発の成果として取得した特許権から生じる所得に対し、軽減法人税率を適用する制度を創設す

¹³⁵ 矢内一好「パテントボックス税制の概要と移転価格課税の関係」経理情報No. 1332, 31 頁(2012 年)。

¹³⁶ 本庄・前掲注(111), 542 頁。

¹³⁷ 関西経済連合会「国家戦略特区における新たな措置に係る提案募集に対する提案の提出について」2015 年 6 月 10 日 (<http://www.kankeiren.or.jp/material/150610release.pdf>, 2018 年 1 月 1 日閲覧)。

る。」

これに対して、2017年7月2日に筆者がメールにて関西経済連合会に対して、その後の顛末を問い合わせたところ、7月4日に同会参事の石川紘次氏より丁寧なお返事をいただいた。その要点は次のとおりである。

・「国家戦略特区における新たな措置に係る提案募集（平成15年(2003年)6月10日付け、※公表されていないが、平成16年(2004年)7月29日にも同様に提案を実施している）」の中でパテントボックス税制の創出を提案したが、実は、本提案募集は税制に関する提案募集は対象としていない（規制緩和項目のみ）ため、現在のところ明確な回答はない。当方で会員企業の皆様のご意見をとりまとめた結果、税制も含めてのご意見をいただいたので、本機会にあわせて提案を行った。

・また、国家特区とは関係なく、別途提言した「名目GDP600兆円経済達成に向けて～関西の役割と成長戦略～（2016年10月19日）¹³⁸」の中でも、パテントボックス税制についての要望を行っているが、こちらも特段の回答はない。

【特区版パテントボックス制度の創設】革新的医薬品・医療機器、再生医療等製品に関する特区内での研究開発の成果として取得した特許権から生じる所得に対し、低税率または所得控除を適用する制度の創設

・今後も様々な機会を通じて、要望・提言を行っていく予定である。

上記メールのとおり、関西経済連合会は何度かパテントボックス税制の導入提言を行っているが、いまだ政府からの回答は得られていない状況のようである。

3.研究開発税制との相違点

パテントボックス税制は、研究開発の成果としての無形資産から生じる所得に対する優遇税制であって、その前段階である研究開発の費用を所得や税額の控除で優遇する研究開発費に係る控除とは区別される。

研究開発税制は、わが国の技術開発を促進し、経済発展をさらに進めるために重要な政策であり、研究開発の支出に対する税制上の基本的な考え方は、「企業が行う研究開発の成果は広く経済全体に恩恵を及ぼすものである。しかし、投資リスクが高いため、市場原理に任せるだけでは十分な活動が行われない可能性がある。このような外部効果を有する研究開発に対し、政策税制で支援することは一定の合理性が認められる¹³⁹」とされている。そのため、わが国における研究開発税制は、アメ

¹³⁸ 関西経済連合会「名目GDP600兆円経済達成に向けて～関西の役割と成長戦略～」2016年10月19日（<http://www.kankeiren.or.jp/material/161019release.pdf>）、2018年1月1日閲覧）

¹³⁹ 野田秀三「租税特別措置-研究開発・投資促進支援税制を中心に-」日税研論集66号『企業支援税制』202-203頁（日本税務研究センター、2015年）。

リカの税制を参考にし、売上高に占める研究開発支出の比率が高い企業にインセンティブを与えるために、研究開発支出の総額の一定割合を税額控除する総額型と試験研究費の増加額に係る税額控除又は平均売上金額の10%を超える試験研究費の額に係る税額控除の増加型を設け、どちらかの選択適用となっている。これは租税特別措置法における時限的な措置として税額控除が設けられているところである。

研究開発税制は、研究開発の成功・失敗にかかわらず研究開発コストを減少せしめ、イノベーションの入口段階で恩典を与える。それに対してパテントボックス税制は研究開発の失敗のリスクを補填しない代わりに、成功した場合にはその出口（活用）段階で恩典を与えるものであり、パテントボックス税制は研究開発の誘因効果をもたらす。尤も研究開発税制が研究開発支出や関連従業員の増加に対し費用効率的であるかどうかは未確定のようである¹⁴⁰。

イノベーション促進の観点では、R&Dはインプット・サイドのものであったが、パテントボックス税制は、R&Dの成果の商業化の促進を優遇し、経済成長の促進を図るアウトプット・サイドのものといえる。イノベーション・ベースのグローバル経済においてR&Dとイノベーションは生産要素コスト削減以外の要素について競争する先進諸国の経済を左右する。R&D・イノベーションの可動性が高まっている。この10年、各国は内外企業のイノベーション・ベースの活動を誘致する政策を競ってきた。その政策手段としてR&D・イノベーション租税誘因措置が重視され、その代表例としてR&D税額控除があるのである¹⁴¹。

本庄教授によると、「イノベーションまたは新しい製品・工程・サービスモデル・事業モデルの創造は無形資産とされるが、いわゆる市場の失敗または市場の不完全性といわれるスピルオーバーにより無形資産の価値が他の企業や社会に流出するので、R&Dに投資した企業がイノベーションの商業ベネフィットのすべてを回収することは困難である。スピルオーバーは、社会にとってプラスになるが、イノベーション投資企業のインセンティブを弱める理由になっている。また、R&D投資とその成果の商業化・製品化とのタイムラグがあるためイノベーションには実質的なリスクがある。民間部門のリスクと社会のスピルオーバーによるベネフィットには逆の相関関係がある。R&D税額控除は、民間部門のリターンが社会のリターンに対応するようR&D（ハイリスク研究を含む）のコストを引き下げ、民間部門のリターンと社会のリターンを最大化するよう企業のR&D支出・R&D投資を刺激する一手段として広く受け入れられてきたが、パテント・ボックスがR&D税額控除と同様の機能を持ち、市場の失敗に対する同様の対応策となるか否かが理論課題である¹⁴²」と述べている。

思うに研究開発段階ではリスクが大きい、パテントボックス段階になるとリスクは軽減され、減税効果による社会への成果の還元がより確かなものとなると期待でき

¹⁴⁰ 野田・前掲注(139), 202-203頁。

¹⁴¹ 本庄・前掲注(19), 518頁。

¹⁴² 本庄・前掲注(19), 519頁。

るのではなからうか。徒らに研究開発をするのではなく、明確に成果を意識したニアズアプローチでの研究開発をより優遇するのは理にかなっている。しかし、成果がでやすい応用研究に力を入れすぎ、成果がみえにくい基礎研究を疎かにするのは将来に禍根を残すであろう。基礎研究と応用研究をバランスよく発展させていくために、研究開発税制、パテントボックス税制、補助金等の最適解を求めていかねばならないと筆者は考える。

本庄教授は、「R&D 投資の前に企業は成功した場合のリターンと失敗した場合のリスクを推計する。R&D 税額控除は、R&D コストを減少させ、失敗した場合のリスクを推計する。R&D 税額控除は、R&D コストを減少させ、失敗した場合に企業の損失が大きくなるように作用するが、パテント・ボックスは、R&D コストを減少させる代わりに成功した場合のベネフィットを増加させ、他の投資に比ベイノベーション（初期の R&D を含む）投資を魅力的なものにする。新しいイノベーションからの利益が既存の製品からの利益に対する税率の半分の税率で課税させる場合、企業はイノベーションに対する投資の増加を選択すると考え、その意味で、パテント・ボックスは、民間部門のイノベーションの市場の失敗の克服に役立つと考えられる。R&D は、各国の国際競争に必要であるが、十分ではない。商業化は、R&D を経済成長に繋げるリンクであるが、企業は R&D の成功を市場に繋げるとき総合調整の失敗、集団行動の諸問題などの障害に直面するので、商業化率は低くなる。この状況を是正するため、パテント・ボックスは有効に作用する¹⁴³」と述べているところである。

また、企業がどこで R&D 税制を行うかにかかわらず、企業はサプライチェーンを通じてイノベーションの価値を生じることができるので、革命的企業がイノベーションの商業化や生産の一部であっても国内で行う場合、その国は利益を受ける。しかし、パテントボックスが海外の R&D にも適用されることを許容する場合、企業が先進技術や特定の外国労働・技能を求めて海外に移動する可能性がある（オフショア化）。オフショアで生じる利益の一部は本拠地に戻るから、R&D の実施場所は重要でないという見解がある一方、知識のスピルオーバーが起こり、知識のシェアが進むと、企業の価値のチェーンの製造その他の重要部分も海外の R&D に従い、技術革新が行われた R&D の源泉に近い外国に製造場所も移転する。一方、先進諸国の経済は、そのドライバーとして特にイノベーションと IP への依存度を高めている。多国籍企業は世界各国のどこかで R&D を行いどこにパテントを保有するか、そのロケーションを自由に選択することができるので、R&D のロケーション、パテントや IP のロケーションの可動性は高く、イノベーション・ベースの事業の成長と誘致を望む各国は、R&D の実施とその商業化を促進する税制を構築する必要があるのである¹⁴⁴。

各国は、R&D 租税誘因措置の下に R&D 支出・R&D 投資の増加を進めてきたが、R&D の成果である無形資産が他国のパテントボックスに誘われて海外に流出する国、例えば

¹⁴³ 本庄・前掲注(19), 520 頁。

¹⁴⁴ 本庄・前掲注(19), 513 頁。

米国からみると、パテントボックスを採用して他国の開発した IP を誘引し、IP 商業化によって IP 所得（使用料）と IP の売却益（キャピタル・ゲイン）の帰属国となる国のパテントボックス制度は、タックス・ヘイブン（租税逃避制度）のようにみえるであろう¹⁴⁵。即ち、アメリカの現行制度下におけるアウトソーシング・サイクルは、①政府機関が基礎研究に補助金を付与し、②米国企業が政府資金援助による基礎研究に基づく製品化の奨励のため政府は租税支出等の補助金を付与するが、③企業は費用分担その他の契約を通じて R&D の成果である IP をタックスヘイブン等の軽課税国に移転し、④外国の IP 奨励措置に惹かれ、米国税負担を減少させるため、企業は海外で製造し、米国雇用機会を減少させ、米国税収を最小化する結果となっている¹⁴⁶。これに対応するのがネクサス・アプローチであり、ネクサス・アプローチの導入によって、パテントボックス税制は健全な効果を発揮することが期待されている。

ところで、研究開発税制は、法人関係租税特別措置として最も減収額が大きい。一方で、課税ベースを拡大し法人実効税率を引き下げるという法人税改革が進行中であり、研究開発税制も見直しの対象となっている。相川氏は、「このような状況下でパテントボックス税制を導入する場合には、研究開発税制を縮小して減収額を抑えるとともに、高い収益性が期待できるイノベーションへの投資促進とその成果の商業化を重視することに政策目的を変更するなど、費用対効果のバランスと目的の明確化が重要になると思われる。この他、パテントボックス税制の課題として、研究開発から生じるスピルオーバー効果の規模や範囲にかかわらず、研究開発に成功した企業のみがパテントボックス税制の恩恵を享受すること、研究開発税制とパテントボックス税制を併用すると実効税率がマイナスになる可能性があることが指摘されている。前者については、グレーツ教授らは、事後的に見れば、研究開発が成功した結果として獲得された IP の収益性が高いものであるほどパテントボックス税制の恩典の必要性は乏しいものとなっている。後者の指摘を踏まえると、研究開発税制とパテントボックス税制との相互作用も考慮しながら恩典付与の程度（優遇の対象範囲、軽減度合や適用要件の厳格性等）を判断することが重要であることが強く意識される¹⁴⁷」と述べているおり、日本でのパテントボックス税制導入に向けた制度設計にあたっては考慮すべき事項を含んでいる。

4. 知的財産促進の観点

2013 年 6 月 7 日に知的財産戦略本部が決定した「知的財産政策ビジョン」では、今後 10 年間を見据えた長期ビジョンとして「産業競争力強化のためのグローバル知財システムの構築」に取り組むことが示されている。具体的には、「国際的な知財の制度間競争を勝ち抜くための基盤整備」の 1 項目として、イノベーションの加速を通じた

¹⁴⁵ 本庄・前掲注(19), 513 頁。

¹⁴⁶ 本庄・前掲注(19), 516 頁。

¹⁴⁷ 相川・前掲注(126), 212 頁。

我が国の成長力・国際競争力を強化するため、海外の制度を参考にしつつ、民間企業における研究開発の成果物である知的財産の創出・活用促進のための支援策の在り方について検討を深める必要があり、取り組むべき施策として、「産業界の協力も得ながら、パテントボックス制度などの諸外国での実施例などについて調査・研究しつつ、導入効果、導入の際の企業の負担などの様々な要素から、我が国における知的財産の創出・活用促進のための支援策の在り方を検討する」ことが示されているのである¹⁴⁸。

以下は、知的財産促進の観点からパテントボックス税制を研究している相川氏の研究成果を抜粋しておきたい¹⁴⁹。

- ・知的財産権をめぐる環境変化について、企業活動のグローバル化の加速を上げ、グローバルな IP 活動の重要性の認識の高まりに比例して、研究開発税制やパテントボックス税制が、研究開発拠点の立地、成果としての IP の管理や IP 関連所得の帰属先などの選択に与える影響も大きくなる。

- ・グローバルイノベーションサイクルや我が国企業の知的収益の構造改革という考え方に対し、IP 関連収益に優遇措置を与えるパテントボックス税制の導入は、税負担軽減を通じて研究開発へ再投資する資金を増やしたり、第三者からの IP 収益を獲得する収益構造への転換を促進したりする措置としての意義を見出すことが可能であろう。

- ・我が国企業等における知的財産権の利用率（利用件数/所有件数）が 50%前後で推移している点については、パテントボックス税制はこうした未利用分を活用し、新たな収益源確保へのインセンティブを与えることでグローバルイノベーションサイクルに貢献できる可能性がある。

- ・パテントボックス税制が導入され、ライセンス供与収入の税負担が軽減されれば、費用対効果も改善すると見込めることから積極的なライセンス供与活動を行う意思を醸成する一助になる可能性がある。

- ・パテントボックス税制を有する欧州の国々に研究開発拠点を有する日系企業は一定数存在するが、そのうちパテントボックス税制を利用している法人は現地で長年製造や開発活動を行っている企業や買収先が研究開発を行っていたという事例が多いようである。一方、日系企業の現地製造工場がパテントボックス税制を一つの契機として研究開発拠点に成長し、本社で一元管理していた特許所有権の一部を現地に移転したという事例もある。

- ・国内製造業や情報通信業を中心とした上場企業及び海外進出企業から抽出した企業の経営企画部門へのアンケート調査によれば、パテントボックス税制を知らないと回答した企業が 42%あり、全体として認知度はあま高いとはいえない。しかし、

¹⁴⁸ 知的財産戦略本部「知的財産戦略ビジョン」33-35 頁, 2013 年 6 月 7 日 (<https://www.kantei.go.jp/jp/singi/titeki2/kettei/vision2013.pdf> , 2018 年 1 月 1 日閲覧)。

¹⁴⁹ 相川・前掲注(126), 205-209 頁。

既に海外に進出している企業やこれから投資計画がある企業においては認知度が高い。

・日系企業は海外のпатентボックス税制についてある程度関心があるものの、利用に至るケースは少ないようである。その理由については、①外国企業に比べ節税利益を享受するために海外進出することを経営者に促すほど株主の利益追求圧力が強くないこと、②事業部制が強く、組織構造を大幅に変更してまで国外で税メリットを享受しようとするインセンティブに乏しいこと、③日本企業は中央集権的でIPの創出や管理に関しても日本国内で行いたいという意識や企業風土、納税は美德であるという経営者気質が残っていること、④その他様々なコストを考慮するとメリットが少ないと考えること等が指摘された。

・патентボックス税制の導入目的をあえて分けるとすれば、消極的な動機と積極的な動機に分けられよう。前者は、研究開発拠点を海外に移転するなど自国企業の移転やIPの国外流出を防止し、国内での開発や雇用を維持・創出するといった、いわば防衛的な意義を重視するものである。後者は、патентボックス税制を高付加価値産業を誘致し、雇用創出や研究開発の成果物であるIPの創出・活用による経済成長につなげるためのツールの一つとしての意義を重視するものである。内外の特許出願状況や我が国企業の国内外におけるIP活動の現状に係る特徴を踏まえると、我が国のпатентボックス税制は、保有するIPやIPを創造する企業が国外に流出することを防止し、国内の雇用やイノベーションを促進することを主眼とする防衛面に重点を置いた制度としての導入を念頭に構築する方が我が国の現状と馴染むのではなかろうか。海外からの直接投資の増加も目的の一つとすべきであろうが、諸外国に比べ法人税率に格差があることや、税以外のビジネス環境等がпатентボックス税制の先行導入国との間で格差があることを考慮すると、海外からの直接投資の増加をпатентボックス税制のみに期待するというのは副次的な効果と位置づけるべきである。

以上である。патентボックス税制を投資誘因と位置付けて日本に導入しようとするとき、その対象である無形資産はそれまでの目に見えてわかりやすい設備投資ではなく、目にみえず評価が難しい性質を有していることを、どのように理解し、制度設計に活かしていくべきか、第4章2節2「制度設計のあり方」を検討する上で、示唆に富む研究成果であると評価したい。思うにпатентボックス税制の導入は、知財立国を目指すわが国にとって有意な税制となるであろう。

5. патентボックス税制の導入論

多国籍企業は、厳しい国際競争のなかで、コストを最小化するため、インターナショナル・タックス・プランニングに取り組み、グローバルでの税負担（実効税率）の削減に努めており、その一手段としてпатентボックス税制を活用している。このような経済環境にあつて、投資決定において各国の租税誘因措置が比較検討

されることを考慮し、各国は他国より有利なオファーをしなければ、共同市場全域で活動する企業のホスト国になることはできないのである¹⁵⁰。

田井教授は、「無形資産の所在地国に利益とリスクを可能な限り配賦するため、我が国において形成し、保有してきた R&D・イノベーションの成果をパテントボックスに移転し、IP 及び IPR から生じる所得並びに IP 及び IPR の譲渡益をパテントボックスの所在地国に集約することが考えられる。我が国が個別的否認規定によりこれに対処するか、上記①、②（筆者注：①自らパテントボックス税制の競争に加わるか、②(i)移転価格税制の強化や(ii)CFC ルールの強化) いずれかの方向性を選択するか、租税政策の検討の必要がある¹⁵¹」と指摘している。

本庄教授は、「日本では、経団連からパテントボックス税制の要望が出ているが、B E P S プロジェクト前の IP 優遇制度の導入は無理であるが、ネクサス・アプローチによる IP 優遇制度の導入については、国際競争の観点から、検討をすべきであろう¹⁵²」と述べている。

矢内教授は、「国内的には法人税率の引き下げがなんらかの効果を生み出す可能性もあろうが、外国企業からすれば、日本への投資の魅力がこれで増加するとは思えないのである。（中略）法人税率の引下げのほかに、パテントボックス税制を導入することで、パテントボックス所得に課される税負担を 25%以下にするということも考慮してもよいのではないかと思われる。したがって、パテントボックス税制の検討は、国内向けと外国企業の日本への投資という両面から行うべきであろう¹⁵³」と述べている。

相川氏は、「我が国の知的財産活動の現状を踏まえると、パテントボックス税制の導入は、知的財産の流出を防止するとともに、未利用特許の活用促進や知的財産からの収益構造の転換を通じてグローバルイノベーションサイクル推進に貢献する可能性がある。一方、導入にあたっては、導入目的の明確化、制度の簡素化、執行体制の整備、導入効果の評価等様々な課題がある。また、我が国と欧州諸国の法人税率の格差を踏まえると、法人税率と合わせた実効税率ベースでのパテントボックス税制の租税誘因措置としての競争力は低いことや、課税ベースを拡大して法人税率を下げるという法人税改革が進行中であることとの整合性の観点から、パテントボックス税制の導入は慎重に検討すべきである¹⁵⁴」と述べている。

このように相次ぐパテントボックス税制導入論に対して、財務省の対応は導入検討に至っていない。2014 年 9 月 29 日に開催された税制調査会では、「B E P S プロジ

¹⁵⁰ 本庄・前掲注(19), 545 頁。

¹⁵¹ 田井・前掲注(103), 218 頁。

¹⁵² 本庄・前掲注(111), 542 頁。

¹⁵³ 矢内一好「パテントボックス税制導入の可否」税理 2014. 11, 128 頁(2014 年)

¹⁵⁴ 相川・前掲注(126), 191 頁。

ェクトの進捗状況」が報告されている。行動計画5について抜粋する¹⁵⁵。

行動5 有害税制への対抗

【背景及び行動計画の概要】

・OECDは、1998年の「有害な税の競争報告書」の公表以降、国外から足の速い所得を狙い撃ちして誘致する各国の税制を有害なものとして改廃を慫慂してきた。

(注) 足の速い所得(金融・サービス業等の経済活動から生じる所得)に対して無税又は低税率を適用し、かつ外国企業のみを対象にする優遇税制等を有害と認定。

・金融所得・無形資産関連所得等に対する優遇税制であっても、その適用が内外無差別な場合、従来の審査基準では有害性の判定が困難であるところ、制度の透明性及び経済活動の実体性の観点から審査基準を強化・拡張すべく、検討。

【報告書の概要】

・制度の透明性の観点からは、個別の納税者との間で優遇税制適用状況に関する事前確認を行っている税務当局に対して、関連する他国の当局に当該事前確認の内容に関する情報の自発的交換を義務付けるフレームワークを策定。

・経済活動の実体性の観点からは、知的財産優遇税制に関し、知的財産の開発の実体に関する新たな審査基準を提示。

・OECD非加盟国の税制を含め、30の税制の有害性審査状況を公表。

【今後の対応】

・OECD：知的財産優遇税制以外の税制に関する実体性基準を含む審査基準の追加・改定を検討。(2015年12月に成果を報告)

・OECD：制度の透明性の観点に係る自発的情報交換義務付けのフレームワークの詳細を検討するとともに2014年秋以降、適用開始。(2015年進捗報告書にて実施状況を報告)

・OECD：非加盟国の税制への審査対象を拡大。(2015年9月に成果を報告)

と報告されているのである。

続く2013年10月8日の税制調査会資料「国際課税関係」でも、行動計画5への対応が示されたが、“既存の枠組みで対応”とされ、パテントボックス税制導入の検討には至っていない¹⁵⁶。

OECD租税委員会 BEPS行動計画(概要)

有害税制への対抗 OECDの定義する「有害税制」について

¹⁵⁵ 税制調査会『参考資料(BEPPSプロジェクトの進捗状況)』(税制調査会, 2014年)。

¹⁵⁶ 税制調査会『税制調査会資料[国際課税関係]』2013年10月(税制調査会, 2013年)。

- ① 現在の枠組みを十分に活かして（透明性や実質的活動等に焦点）、加盟国の優遇税制を審査する。
- ② 現在の枠組みに基づきOECD非加盟国を関与させる。
- ③ 現在の枠組みの改定・追加を検討

本節「パテントボックス税制の導入論」でみたように学界からはパテントボックス税制の日本への導入提言が相次いでいる。また、第4章1節1「経団連によるパテントボックス税制の導入提言」及び第4章1節2「関西経済連合会によるパテントボックス税制の導入提言」でみたように経済界からも導入提言がある。政府は素っ気なく「既存の枠組みで対応」と回答するだけでなく、導入に向けた検討をはじめめるべき時期にきているのではなからうか。

6. 外国子会社合算制度との関係

パテントボックス税制を日本へ導入するにあたり、留意すべき他の税制措置として外国子会社合算税制（以下「CFC税制」という。）がある。

CFC税制は、外国子会社の現地での税負担が著しく低い場合に発動され、トリガー税率は20%以下と規定されている。20%以下であるか否かの税負担割合は、当該対象となる外国子会社に対して課された外国法人税額が同子会社の所得金額に占める割合として計算される。この分母の所得金額には、非課税所得を加算することとされているが、パテントボックス税制により課税を受けない所得部分がこれに含まれるか否かについては明確ではない¹⁵⁷。

相川氏は、「パテントボックス税制は国内への租税誘因措置として働き、CFC税制は海外の租税誘因措置の利用を制限する措置として働く。それぞれの制度の政策目的的要請や企業行動に与える影響等を勘案しながら、最終的には我が国の国益をいかに確保するかという点を踏まえて両制度のバランスをとることが重要となろう¹⁵⁸」と述べている。

かつて日本では、外国子会社から日本の親会社への配当については、日本で課税となり、所定の配当については間接税額控除により国際的三重課税を排除する方式を採用していた。しかし、実効税率が高い日本への資金の還流は進まず、外国子会社等に利益が留保されていた。これを受けて平成21年(2009年)度税制改正において、外国子会社配当益金不算入制度が創設された。この制度以前は、外国子会社等から受け取る配当について間接税額控除という外国税額控除の方式を採用していたところ、日本親会社における実効税率が高いことから、外国子会社は、海外で取得した利益を日本親会社に配当せずに留保する傾向があった。そのため、間接税額控除に代えて外国子会社配当益金不算入制度を導入したものである。この制度の導入により、持株割合

¹⁵⁷ 相川・前掲注(126), 213頁。

¹⁵⁸ 相川・前掲注(126), 213頁。

25%以上を6ヶ月以上継続保有する外国子会社からの受取配当について、配当受取法人において、所定金額が非課税となった。そのため、低税率国の海外子会社が稼得した所得を日本親会社へ配当を通じて還流させた場合であっても、日本ではほぼ課税されないといった状況が生じており、日本で無形資産を維持形成する場合と比較して、税負担が低下することが考えられる。但し、海外子会社から日本への配当について外国子会社配当益金不算入の適用を受けた場合、その配当に対する外国源泉所得税は日本で外国税額控除の対象にならず、源泉税負担分のキャッシュアウトが生じる可能性がある。

この制度の導入効果については、外国子会社から利益が還元しているというメリットはあるが、デメリットとしては、外国子会社からの所定の配当が日本で非課税となるということである。たとえば、外国子会社が配当を受けるスキームにすれば、節税の効果がでることは明らかである。また、これ以外にも、非課税という特例を設けると、これを利用した租税回避が起こることはこれまでの多くの事例からすでに学習済みのことである。外国子会社配当益金不算入制度は、日本の法人税の重い税負担を緩和する政策としては成功したという評価をすることができようが、税制自体としてはある種の歪が生じたということもいえるとの指摘がある¹⁵⁹。

その一方で、矢内教授の研究によると、海外現地法人の内部留保残高は2003年度が6.4兆円、2007年度は20.3兆円であった。それにより日本親会社において、配当資金あるいは試験研究費の不足等が生じていた。外国子会社配当益金不算入制度の導入後の2012年7月調査では、日本側法人からの支払は、2.7兆円、前年度比7.6%と上昇し、過去最大となり、一定の効果を果たとしている。また、日本でパテントボックス税制を導入すれば、日本親会社の受取使用料等に課される税率が法人税率よりも大幅に軽減されることになり、同様の効果が期待できると述べている¹⁶⁰。

¹⁵⁹ 矢内・前掲注(135), 31頁。

¹⁶⁰ 矢内・前掲注(153), 123頁。

小括

1. 経団連によるパテントボックス税制の導入提言

経団連は、2013年度税制改正への要望事項としてパテントボックス税制の導入提言を行っている。その要旨は、①現在の研究開発促進税制は研究開発段階の投資活動に着目した制度設計であり、研究開発が成功を収めた後の段階において、その成果物である知的財産権等の無形資産を国内に保有し、商業化するインセンティブは乏しい。②欧州諸国においては近年、知的財産権に起因する所得について低税率または所得控除を適用する、いわゆるパテント・ボックス、あるいはその概念を知的財産権以外にも拡大したイノベーション・ボックスを相次いで導入している。③わが国が現状を放置するならば、日本企業の研究開発拠点、あるいは企業の超過収益力の源泉である無形資産が当該制度の導入国に移転しかねない。④わが国においては、既存の研究開発促進税制の拡充・恒久化を行うこともさることながら、わが国の研究開発拠点としての立地競争力を維持・強化するためにも、欧州諸国ですでに導入されている当該制度の創設を急ぐべきである。

2. 関西経済連合会によるパテントボックス税制の導入提言

関西経済連合会は2015年6月10日付けで「国家戦略特区における新たな措置に係る提案募集に対する提案の提出について」を発表した。その要旨は、①税制改正として、研究開発税制控除の更なる拡大と特区版パテントボックス制度の創設を求めたい。②革新的医薬品・医療機器、再生医療等製品に関する特区内での研究開発の成果として取得した特許権から生じる所得に対し、軽減法人税率を適用する制度の創設を求めたい、との提言を行っている。

3. 研究開発税制との相違点

パテントボックス税制は、研究開発の成果としての無形資産から生じる所得に対する優遇税制であって、その前段階である研究開発の費用を所得や税額の控除で優遇する研究開発費に係る控除とは区別される。研究開発段階ではリスクが大きいのが、パテントボックス段階になるとリスクは軽減され、減税効果による社会への成果の還元がより確かなものとなると期待できる。基礎研究と応用研究をバランスよく発展させていくために、研究開発税制、パテントボックス税制、補助金等の最適解を求めていかなければならないと筆者は考える。

4. 知的財産促進の観点

2013年6月7日に知的財産戦略本部が決定した「知的財産政策ビジョン」では、産業界の協力も得ながら、パテントボックス制度などの諸外国での実施例などについて調査・研究しつつ、導入効果、導入の際の企業の負担などの様々な要素から、我が国における知的財産の創出・活用促進のための支援策の在り方を検討することが示され

ている。知的財産促進の観点からパテントボックス税制を研究している相川氏の研究成果は、パテントボックス税制を投資誘因と位置付けて日本に導入しようとするとき、無形資産をどのように理解し、制度設計に活かしていくべきか、第4章2節2「制度設計のあり方」を検討する上で、示唆に富む研究成果である。思うにパテントボックス税制の導入は、知財立国を目指すわが国にとって有意な税制となるであろう。

5. パテントボックス税制の導入論

海外でのパテントボックス税制導入の動きに対するわが国の対応として、田井教授は、個別的否認規定による対応、パテントボックス税制の導入、移転価格税制の強化、CFC ルールの強化のいずれかをすべきだと指摘している。本庄教授はネクサス・アプローチによるパテントボックス税制の導入検討を述べており、学界からはパテントボックス税制の日本への導入提言が相次いでいる。また、第4章1節1「経団連によるパテントボックス税制の導入提言」及び第4章1節2「関西経済連合会によるパテントボックス税制の導入提言」でみたように経済界からも導入提言がある。政府は素っ気なく「既存の枠組みで対応」と回答するだけではなく、導入に向けた検討をはじめべき時期にきているのではなかろうか。

6. 外国子会社合算制度との関係

パテントボックス税制を日本へ導入するにあたり、留意すべき他の税制措置として外国子会社合算税制（CFC 税制）がある。相川氏は、パテントボックス税制は国内への租税誘因措置として働き、CFC 税制は海外の租税誘因措置の利用を制限する措置として働く。それぞれの制度の政策目的の要請や企業行動に与える影響等を勘案しながら、最終的には我が国の国益をいかに確保するかという点を踏まえて両制度のバランスをとることが重要となろうと述べている。

第2節 沖縄法の制度設計変更に向けて

本節では、まず沖縄が持つポテンシャルの高さを概観する。沖縄県が他地域にはみられない優位性ととも知的資産形成の基盤が整備されてきた経緯を踏まえて、沖縄でパテントボックス税制を先行実施すれば高い投資誘因効果が期待できることを確認する。その上で、税の公平の原則を考慮しつつどのような点に留意して制度設計をしていかなければならないのかを考察する。

1. 沖縄が持つポテンシャル

沖縄振興の一案として以前から OHMIC (Okinawa Health Medical Innovation Center) 構想が取り出されることがある。これは沖縄医療イノベーション事業と呼ばれるもので、日本の優れた医療関連分野の革新的技術の実用化を図ることにより、沖縄県を国際医療都市にするというものである。その概要は、主に①臨床研究及び疫学研究 Data の解析をコアとする医薬研究支援機関、②日米両国の頭脳とアセットを活用する日米協力の象徴、③沖縄でのみ実現可能な医療イノベーション事業とされている。事業目的は、①既存及び新規臨床研究 Data を活用した新薬の承認開発研究支援、②医薬分野における国際標準の人材育成、③沖縄の医療産業振興（雇用創出）や健康増進への寄与、である。このうち①は新薬研究開発事業であり、具体的には、臨床研究／疫学研究 Data による新薬開発、同 Data による個別化医療 R&D 支援、新たな新薬開発戦略の立案、医薬品の安全性に関する検証・情報発信、新たな医薬品研究開発モデルの確立を目指すとされている¹⁶¹。

実際に沖縄では、2012年9月に沖縄科学技術大学院大学（以下「OIST」という。）が恩納村に開学し、ノーベル賞（生理学・医学賞）受賞者のシドニー・ブレナーを始めとする多くの外国人研究者（約40の国・地域から約240名）が所属し、世界最先端の研究に取り組んでいる。バイオ分野では高等生物も含めて先端的なゲノム解析研究を行い、創薬シーズ探索、研究についても高い可能性を有している。また、名護市にある沖縄工業高等専門学校では、全国的にもまれな生物資源工学科が設置され、実践的な教育が行われている。2013年5月には沖縄ライフサイエンス研究センターがうるま市に開所し、ベンチャー企業や研究機関等が研究開発やビジネス化を目指して利用できるP2レベル対応のレンタルラボとして運用されている¹⁶²。さらに琉球大学医学部が宜野湾市に移転する構想が持ち上がっているのである。実は、恩納村（OIST）、うるま市（沖縄ライフサイエンス研究センター）、宜野湾市（琉球大学医

¹⁶¹ 自由民主党「OHMICについて（概要）」

（<https://www.jimin.jp/news/policy/125479.html> , 2018年1月1日閲覧）。

¹⁶² P2レベルとは、世界共通のバイオセーフティレベルの4段階のうち、上から3番目のレベルである。実験室の扉には、バイオハザードの警告が表示されなければならない、許可された人物のみが入室できる、実験中は窓・扉を閉め、施錠されなければならない、生物学用安全キャビネット（クラスIIA以上）の設置等が義務づけられている。

学部)の予定)は地理的に密接しており、まさに最先端医療の産学連携を図るには利便性の高い産業集積が見込まれる環境が整備されつつある。

ここで琉球大学医学部の移転について、触れておきたい。

沖縄県では駐留軍用地の返還が相次いでおり、その跡地利用についての議論が続けられてきた。そのようななか、西普天間住宅地区における国際医療拠点の形成に関する協議会から、2017年4月26日に「国際性・離島の特性を踏まえた沖縄健康医療拠点について」(西普天間住宅地区における国際医療拠点の形成に関する協議会報告)が公表された。その前文には、「2017年3月末に返還された西普天間住宅地区の跡地利用については、いわゆる OHMIC (Okinawa Health Medical Innovation Center) 構想を端緒に議論がなされ、「経済財政運営と改革の基本方針 2015」(平成27年(2015年)6月30日閣議決定)において、「西普天間住宅地区について、関係府省庁の連携体制を確立し、国際医療拠点構想の具体的な検討を進めた上で、同地区への琉球大学医学部及び同附属病院の移設など高度な医療機能の導入をはじめとする駐留軍用地跡地の利用の推進を図る。」とされた。本閣議決定を受け、内閣府を中心に内閣官房、文部科学省、厚生労働省、独立行政法人医薬品医療機器総合機構、沖縄県、宜野湾市、日本製薬工業協会、琉球大学、宜野湾市軍用地等地主会からなる「西普天間住宅地区における国際医療拠点の形成に関する協議会」において、国際医療拠点構想の具体的な検討が進められてきた。平成27年(2015年)12月には「国際医療拠点構想の検討の方向性」が公表された。本報告は、これまでの検討に基づき、日本や沖縄の健康医療の動向などを踏まえ、西普天間住宅地区跡地における医療拠点の概要を示すこととする¹⁶³⁾とまとめられている。

同報告書によると、「沖縄健康医療拠点の整備を進める効果としては、第一に、沖縄におけるバイオ産業の基盤となるバイオバンクや生物資源ライブラリが整備され、創薬や診断技術の開発が進む等、沖縄の振興に寄与することが期待される。第二に、沖縄独特の希少疾患の治療法の解明や疾病予防システムの構築等を通じた沖縄の公衆衛生の向上や、離島・へき地への医師派遣機能の強化等を通じた地域医療水準の向上によって、かつての「長寿県沖縄」の復活に貢献することが期待される。第三に、感染症対策の積極的な推進等を通じて、国際保健(グローバル・ヘルス)への貢献も期待される¹⁶⁴⁾とされている。

また、「高度医療・研究機能の拡充については、バイオバンク及び生物資源ライブラリの整備と、感染症対策の推進の2点を核として行う。ゲノム情報や生物資源と沖縄で発展してきた住民の医療情報システムをリンクしたバイオバンクを整備すること

¹⁶³⁾ 西普天間住宅地区における国際医療拠点の形成に関する協議会報告「国際性・離島の特性を踏まえた沖縄健康医療拠点について」1頁、2017年4月26日(http://www8.cao.go.jp/okinawa/7/74_siryuu/170426_iryuuhoukoku.pdf , 2018年1月1日閲覧)。

¹⁶⁴⁾ 西普天間住宅地区における国際医療拠点の形成に関する協議会報告・前掲注(163), 4頁。

により、希少疾患、生活習慣病、感染症などの病態解明及び革新的な治療法の開発等を目指す。感染症対策については、国内外の大学・研究機関と連携しながら、高度医療・研究機能の拡充を図り、企業と連携してワクチンの開発等も目指す。また、国内外の関係機関・企業との連携を通じて、創薬開発や医工連携等を進めることが期待される。さらに、これまでの取組を踏まえ、再生医療や先進的リハビリテーション等に関する拠点となることが求められる¹⁶⁵とされている。

以下は、同報告書による高度医療・研究機能の拡充の具体的施策案である¹⁶⁶。

(1) 沖縄バイオインフォメーションバンク

バイオバンクは、ヒトの血液や組織、細胞及びゲノム情報を体系的に収集・保管・提供する機能を有する機関である。現在、遺伝要因や環境要因による個人ごとの違いを考慮した医療（Precision Medicine）について研究が活発に進められており、多数のサンプルやゲノム情報から最適な投薬、治療方法を見出すため、バイオバンクへのニーズが高まってきている。沖縄バイオインフォメーションバンクは、沖縄県民のゲノムなどの生体情報と、既に発展している住民の医療情報システムを融合したものであり、これにより先端的な研究開発を行う。沖縄には、沖縄独特の環境や遺伝的背景による希少疾患などの領域において特徴的な疾病構造を有する疾患群が存在する。沖縄バイオインフォメーションバンクによって原因遺伝子の同定や治療法の解明ができれば、沖縄の公衆衛生に大きく寄与するだけでなく、希少疾患の原因解明から生まれた治療法を広く一般的な疾患へ展開できる可能性もある。さらに、沖縄バイオインフォメーションバンクが構築する大規模医療情報を基盤として、ウェアラブル端末等を活用して入手した住民からの日々の健康情報を人工知能により解析し、住民や医療関係者にリアルタイムで情報提供する仕組みを導入し、生活習慣病等の予防に貢献することも考えられる。琉球大学医学部は既に宮古島等において試料および健診情報の収集を開始しており、今後も積極的に関連した研究を推進していく。さらに、先行的に遺伝子検査のパイロットスタディを実施し、遺伝子情報データの収集と人工知能による解析、住民への情報提供を行うことで、生活習慣病等の疾患予防の取組を進めることも考えられる。

(2) 生物資源ライブラリ

天然物由来の新規物質は、創薬や健康食品、化粧品の原料など、産業利用への可能性を秘めている。一方、生物多様性条約により各国が自国の生物資源（微生物、薬草等）に主権的権利を有することとされ、さらに法的拘束力を持つ枠組みとして名古屋

¹⁶⁵ 西普天間住宅地区における国際医療拠点の形成に関する協議会報告・前掲注(163), 5頁。

¹⁶⁶ 西普天間住宅地区における国際医療拠点の形成に関する協議会報告・前掲注(163), 5-8頁。

議定書が 2014 年 10 月に発効している。各国で生物資源へのアクセスに法的・行政的手続きが要求されるようになりつつある。沖縄は、国内で唯一亜熱帯地域に所在する県で、南北 400 キロ、東西 1000 キロに渡る広大な海域を有することから、生物の多様性が高く、生物資源が豊富に存在する。名古屋議定書の発効等により海外の遺伝資源へのアクセスが困難化する中、沖縄の生物資源に対する期待が大きくなっている。沖縄における生物資源は、世界的課題である感染症や希少疾患の克服に繋がるシーズであり、地域振興の核となり得ることから、沖縄の生物資源について創薬研究等への橋渡しとなるライブラリを整備し、学術面及び産業面での利用を促進する。

(3) 感染症対策

省略

(4) 創薬開発、医工連携

創薬産業は我が国で発展が期待される次世代産業の一つと捉えられているが、創薬研究開発のプロセス（例えば、シーズ探索、スクリーニング、物質同定、動物実験、臨床試験、許認可など）は非常に多くの時間と費用を要し、従来のように製薬企業が単独で行うことが困難になってきている。大学、研究機関、バイオベンチャーが相互に連携するオープンイノベーションによる創薬開発が進んでおり、それぞれの関係機関が近接した地域においてイノベーションエコシステムを形成することが必要である。これまで琉球大学においては、沖縄の地域特性を踏まえた感染症の研究成果の蓄積があり、生活習慣病についてはゲノム領域、再生医学領域、薬理学領域での基礎研究や患者レジストリによる臨床研究の成果がある。また、精神疾患については、精神疾患の病態解明のためのゲノム解析や再生医療技術を用いた研究が推進されている。さらに沖縄においては、医薬品、機能的食品等の研究開発を推進し、事業化を促進するための学術的、人材育成の基礎的インフラは整備されつつある。沖縄健康医療拠点においては、これらの成果やインフラを活用し、他の研究機関や民間企業との連携による創薬や診断技術の開発を促進する。新規創薬等の医療イノベーションを推進するため、知的財産権の扱い等にも留意しながら、国内外の研究機関、教育機関等と連携を進める。海外の機関で蓄積・保管された疫学データや生体サンプル等を活用しつつ、沖縄において新規創薬、臨床研究を行うことも期待される。また琉球大学医学部附属病院においては、国内の医療機器メーカー等と共同研究を行って、最先端の医療工学技術を用いた画像診断装置（CT、MRI 等）や低侵襲治療デバイスの開発に取り組んでいる。沖縄健康医療拠点においても、こうした医工連携（産学共同研究）活動を積極的に推進することで、新たな医療工学技術の開発に取り組むとともに、こうした技術を東南アジア等の海外に展開していくことも考えられる、とある。

このように沖縄県は他地域にはみられないバイオ研究に関する優位性ととも環境整備が進められてきた経緯がある。こうした資産をより一層活かしていくためには、沖縄でパテントボックス税制を先行実施し、実際の事業化を促すことが望ましいと考える。

我が国へのパテントボックス税制導入にあたっては、OECDやEUの動きに注視し、税制の国際調和の観点から有害税制と批判されるような制度設計は避けなければならないだろう。その意味では、日本全国を対象としたパテントボックス税制の試金石として期待できる。関西経済連合会の例にみられるように国家戦略特区としての導入は難しいようだが、現在の沖振法の枠組みで実施することは可能ではなかろうか。

尚、第1章3節1「沖縄経済特区の概要」で述べたように、現行の沖縄経済特区で所得控除を活用した場合の法人実効税率は約20%まで圧縮されており、この20%という税率は、第4章1節6「外国子会社合算制度との関係」で述べたように、既にタックスヘイブン扱いとされるトリガー税率に抵触しないギリギリの水準である。即ち現行の沖振法を拡充するとタックスヘイブンに抵触する可能性がある点には留意が必要である。

R&D 促進税制の有効性について本庄教授は「各国は、国際競争力の原動力の要となる R&D 支出・R&D 投資の増加を狙う R&D 税額控除を採用しているが、R&D 租税誘因措置は小企業・ベンチャー企業の支援、産学連携の強化、特定分野の R&D 促進など複合的な政策目的（国内産業の競争力、イノベーション誘致のために立地国となる魅力の強化）のための手段として用いられる。多国籍企業は、グローバルな最適地を選択して R&D・イノベーションを行い、R&D 活動の成果を R&D 租税誘因措置の特典を受けた国に留めず、グローバルに移転し、最高のリターンを得られる場所でこれを商業化することを企画する。この点を考慮に入れて、防御（既存の R&D 活動を国内に留める政策）や攻撃（外国の新しい R&D 活動を国内に誘致する政策）の両面で「R&D・イノベーションセンター」となる国としての魅力を備える政策手段として R&D 税額控除を位置づける国が出現する。このような租税誘因措置により生産要素としてのスペースがなく、市場としての人口が少ない小国も、R&D・イノベーションの重要な拠点になることが可能になる¹⁶⁷」と述べている。その意味では、パテントボックス税制を沖縄県に導入することは、小さな島の産業振興策として期待できるのではなかろうか。

2.制度設計のあり方

第4章2節1「沖縄が持つポテンシャル」では沖縄でパテントボックス税制を先行実施することによって、高い投資誘因効果を期待できることがわかった。

実際に沖縄で先行実施しようとするときは、第2章3節「租税特別措置の活用促進に向けた課題」で挙げた3点に留意しなければならない。即ち、①制度設計の複

¹⁶⁷ 本庄・前掲注(109), 497 頁。

雑さ、②時限立法であること、③設備投資を対象とする限界、である。

その解決策は第3章1節「投資誘因効果を高めるための解決策」として提言したとおりであり、そのひとつである「③設備投資を対象とする限界については、時代の変化に対応した“設備投資依存から無形資産投資を追加した投資の多様化”を提言したい」に基づいて本論文は第3章「投資誘因としてのパテントボックス税制」及び第4章「パテントボックス税制の日本への導入の必要性及び沖縄への誘致」として展開してきた。

パテントボックス税制の制度設計については、他国での導入事例をみる限り、対象とする無形資産の範囲や無形資産所得の抽出等は複雑になりがちである。それにつき相川氏は、「租税制度において、簡素性は基本的に要素の1つとして重要である。パテントボックス税制においても同様であり、租税回避を防止しつつ、徴税コストを抑え、納税者の納税手続の負担を軽減し、使い勝手の良い制度を構築する必要がある¹⁶⁸」と指摘している。また、相川氏はマイケル・グレーツ (Michael J. Graetz) 教授らによる技術革新と租税政策に関する論文を引用し、「パテントボックス税制設計の課題の一つとして、IPに帰すべき所得を特定するために通常の所得を控除する必要があるが、IP所得の範囲が各国で異なることは意味ある国際比較を困難とし、課税の空白や二重課税を引き起こす可能性があることが指摘されている。国際的なパテントボックス税制の相違に基づく課税の空白や二重課税を我が国の努力だけで解消することには限界がある。対象となるIPを法的所有権のある特許に絞り込んだり、対象所得を使用料のみに限定したりするなど適用範囲を最小限度にする制度設計により、制度の複雑化を緩和するとともに、租税回避の防止がある程度可能となろう。ただし、制度の利便性との均衡にも留意が必要と思われる¹⁶⁹」と述べている。

第2章3節1「制度設計の複雑さ」で指摘したように、複雑な制度設計では制度の活用実績が伸び悩む傾向がある。「活用される税制」とするためには、複雑な制度設計は避けるべきである。とはいえ制度が複雑になってしまうのには理由がある。パテントボックス税制をはじめとする租税特別措置は、租税の基本原則である公平の原則を犠牲にして施行されている。その上で著しく不公平な税制にならないよう犠牲を最小限度に留めようと努力した結果、複雑化してしまう。しかし活用されないことには（活用できないことには）制度の存在意義そのものが問われかねないことから、公平の原則とバランスをとりながら可能な限りシンプルな制度設計にすべきである。

シンプルな制度設計にするというポイントは、第3章1節「投資誘因効果を高めるための解決策」として提言したひとつである「①制度設計の複雑さについては、主因は借用概念の多用にあると考えられることから包括的な法整備が望ましいと考えている」のとおりである。即ち現在の沖振法と租税特別措置法の関係のように借用概念を多用するのではなく、可能な限り包括的な立法化を目指すべきであろう。ましてや租

¹⁶⁸ 相川・前掲注(126), 209頁。

¹⁶⁹ 相川・前掲注(126), 209頁。

税法と行政法という異なった法理を跨るのは、第2章4節「租税法と行政法の相違点」でみたように国民に不利益が生じる余地があり、極力避けるべきである。また第3章2節4「BEPS 行動計画8と無形資産」でみたようにわが国の租税法には無形資産が定義されておらず特許法等の概念を借用している。パテントボックス税制の導入にあたっては租税法上の無形資産の定義付けからはじめるべきであろう。

従ってパテントボックス税制の導入にあたっては、租税特別措置法による制度化ではなく、本法（基本税制）による制度化が望ましい。その結果、第3章1節「投資誘因効果を高めるための解決策」として提言した最後のひとつである「時限立法であることについては、恒久法への転換が解決の糸口になる」という解決策もおのずと達成できることになる。恒久法に転換すれば企業は中長期の事業計画に基づいて投資をすることができ、まさに投資の誘因効果を高めることができる。現在の沖振法の2年という時限立法は、投資を決断させるための誘因としては短期に過ぎるのである。しかし、第2章2節2「租特透明化法の概要」で指摘したように、現行の租特透明化法は租税特別措置法上の租税特別措置を対象としており、本法における租税特別措置は対象外としている。これではパテントボックス税制の活用状況がわからない。租特透明化は本法（基本税制）における租税特別措置も集計・公表できるように改正し、租税特別措置の有効性を検証できるようにすべきである。併せて国税だけではなく、地方税も検証できるようにすべきであろう。

次に制度設計に必要なファクターは、計算根拠（ボリュームベースか増加分ベースか）、適用対象の定義、税額控除の寛大さ（最高限度額）、適用対象者、適用期間等の多岐にわたる¹⁷⁰。本論文では、ネクサス・アプローチに対応したイギリスの制度設計を第3章3節3「イギリス」として取り上げているので参考にしたい。併せて第3章3節1「各国の制度設計」も参考になるであろう。また、第4章1節6「外国子会社合算制度との関係」も重要である。海外でのパテントボックス税制導入の動きに対するわが国の対応として、田井教授は、個別的否認規定による対応、パテントボックス税制の導入、移転価格税制の強化、CFC ルールの強化のいずれかをすべきだと指摘しているところであり、パテントボックス税制と CFC 税制の強化はリンクしているのである。矢内教授も「仮に、パテントボックス税制が日本で導入された場合、その程度の軽減税率を適用するのにかにもよるが、外国子会社配当益金不算入制度における移転価格課税と同様の状況が生じる可能性がある。（中略）その場合、外国における移転価格課税リスクを考慮しなければならないものと思われる。特に、移転価格税制としての執行を強化しつつあるアジア諸国は要注意であろう¹⁷¹」と指摘しているとお

¹⁷⁰ 本庄・前掲注(19), 525 頁。

¹⁷¹ 矢内・前掲注(135), 32 頁。矢内教授は次のような想定をしている。例えば、日本親会社の受け取る使用料に係る税率が大幅に軽減された場合、外国子会社からの受取使用料が増加することが見込まれる。このような状況は、使用料を支払う外国子会社所在地国における移転価格課税（過大支払使用料）の問題が生じる場合である。

りである。パテントボックス税制の導入にあたっては海外との競争だけではなく、CFC税制や第4章1節3「研究開発税制との相違点」等の国内既存の税制とのバランスも考慮しなければ活用される税制にはならないのである。

従来の設備投資を中心とした税制優遇は、製造業を中心に展開してきた。製造業は雇用吸収能力に優れているため、この政策が高度経済成長期を支えてきたのはひとつの事実であろう。一方、パテントボックス税制の対象となる無形資産を優遇しても、製造業ほどの雇用創出は期待できない。そのため「設備投資依存から無形資産投資を追加した投資の多様化」を図ることによって産業波及効果は落ちるのではないかという危惧も生じかねない。しかし、少子化により人手不足が深刻化しているわが国においては、雇用拡大よりも所得拡大に舵をとりつつある。その延長線上にパテントボックス税制の導入による産業振興を位置づけると、パテントボックス税制の日本への導入は現実味を帯びてくるのではなかろうか。その上で、まずは知的資産形成の基盤整備が進んでいる沖縄で先行実施することにより、高い投資効果が期待できるのである。

パテントボックス税制は何らかを規制しようとする税制ではなく、国内外の企業の「モチベーション」を引き出すための制度設計としなければならない難しさがある。重要なことは他国に有害な効果を及ぼさず、本来の投資誘因効果に優れた制度設計にしなければならない、ということである。

小括

1. 沖縄が持つポテンシャル

沖縄県は他地域にはみられない優位性ととも知的資産形成の基盤が整備されてきた経緯がある。その意味では、沖縄はパテントボックス税制による高い投資誘因効果を期待するにふさわしいポテンシャルを有していると言えよう。それはこれまで積み上げてきた資産をより活かすことにも繋がり、政策の継続性の観点からも望ましい。本庄教授もパテントボックス税制のような租税誘因措置により生産要素としてのスペースがなく、市場としての人口が少ない小国も、R&D・イノベーションの重要な拠点になることが可能になると述べており、まさに沖縄県のような小さな島の産業振興策として期待できる。

2. 制度設計のあり方

現行の沖振法の実効税率は約 20%まで圧縮されており、更に拡充するとタックスヘイブンのトリガー税率に抵触してしまう可能性がある。

そのためパテントボックス税制を沖縄で実施することが望ましいのだが、導入にあたっては高い投資誘因効果を期待できる制度設計としなければならない。そのためには税の公平の原則を考慮した上で可能な限りシンプルな制度設計とした上で恒久法として制定されることが望ましい。併せて効果測定のために租特透明化法の改正も必要である。少子化による人手不足が深刻化するわが国にパテントボックス税制を導入すれば、雇用拡大から所得拡大への転換に繋がる可能性がある。その上で、まずは知的資産形成の基盤整備が進んでいる沖縄で先行実施することにより、高い投資効果が期待できる。パテントボックス税制は何らかを規制しようとする税制ではなく、国内外の企業の「モチベーション」を引き出すための制度設計としなければならない難しさがある。重要なことは他国に有害な効果を及ぼさず、本来の投資誘因効果に優れた制度設計にしなければならない、ということである。

結論

本論文は、投資誘因措置として実施されている沖縄経済特区の活用実績が低迷していることを明らかにし、その解決策のひとつとしてパテントボックス税制を沖縄に導入することを提言するものである。

まず租税特別措置が特定の政策目的を実現するために、税制上の例外規定・特別規定をもって行われる税の軽減措置・優遇措置のことであり、公平の原則を犠牲にして施行されていることを明らかにした。そのため常に公平の原則を考慮した制度設計とすべきであり、著しく公平性を失する政策は許容されず、時代の変化とともに常に見直しをする必要がある。

現行の租税特別措置が投資誘因の手法として多用しているのが特別償却である。特別償却は高度成長期に最もよく投資の誘因効果を発揮し、戦後の資本蓄積に貢献してきたが、現在のような低成長期且つマイナス金利の時代にあっては、投資の誘因効果が急激に低下している。また即効性が高い税額控除は、特別償却よりも投資の誘因効果に優れているが、わが国の法人の64.3%は赤字企業であるため、活用できる法人は限定的である。

一方、租税特別措置を隠れた補助金として把握し、政策目的と軽減税額を予算とともに租税支出として国会の承認を受けるべきだという租税支出理論が登場した。この租税支出理論に基づいて、膨張する租税特別措置に歯止めをかけるべく、2010年に「租特透明化法」が制定された。しかし、同法では地方税の活用実績は把握できず、また基本税制による租税特別措置も把握できないことから改正が望まれる。

多くの租税特別措置で構成されている沖縄経済特区は、沖縄への企業進出や県内企業の振興を通じた産業集積・振興を図る目的で実施されており、まさに設備投資に係る投資の誘因措置である。全国にも類をみない優遇された制度設計となっている。

租特透明化法に基づいて、2011年から2015年の沖縄経済特区に係る租税特別措置の活用状況を分析したところ、全く活用されていない制度が多くある等、活用実績が伸び悩んでいることが明らかになった。その要因と解決策は次のとおりである。

まず、①制度設計が複雑である点であるが、この解決には包括的な法整備が望ましい。現行法制上、沖縄経済特区の一部では優遇税制の適用に先立って県知事認定が必要とされているが、その前提となっている沖振法（行政法）は、租税特別措置法（租税法）からの借用概念なしでは処理できない実態がある。租税法は租税法律主義に基づいて厳密に運用されるのに対して、行政法は現実のあらゆる課題を解決する必要から広範な裁量権によって運用されているために両者が噛み合わないことがある。県知事認定（行政法）は、租税法からの借用概念なしでも運用できるように法整備を進める必要があるのではなかろうか。

また、本論文ではパテントボックス税制の導入、即ち無形資産の税制優遇を提言しているが、そもそも日本の租税法には「無形資産」の定義がなく、現行は特許法等から

の借用概念を準用している。制度設計の複雑さを解消したパテントボックス税制の導入を目指すのであれば、まずは無形資産の定義からはじめるべきであろう。パテントボックス税制は、租税特別措置法による租税特別措置ではなく、本法（基本税制）による租税特別措置とすることで借用概念の多用を回避することができるであろう。

次に②時限立法であることについての解決策は、恒久法への転換が解決の糸口になる。上記①のとおり複雑さを解消するために借用概念の多用を回避するために本法（基本税制）による立法化を図るのであれば、それはおのずから時限立法から恒久法への転換となる。恒久法への転換にあたっては租税特別透明化法の改正も必要である。租税特別措置は税の公平の原則を犠牲にしている以上、常に見直しされるべきであるところ、現行の租税特別透明化法は本法（基本税制）を対象としていないためである。地方税も同様に対象とされておらず、改正が必要である。

そもそも投資は、企画、調査、決定を経て実施され、その期間は複数年に及ぶことが多い。それにも関わらず、租税優遇措置は2年乃至5年の時限立法であり、期限延長があるかどうかかわからない状況にあっては新規の投資を誘因する魅力としては弱い。租税特別措置法による一時的な対応ではなく、恒久法へと転換することにより、計画的投資を誘因することが可能となり、投資の誘因効果を高めることになる。

最後に③設備投資を対象とする限界については、時代の変化に対応した「設備投資依存から無形資産投資を追加した投資の多様化」を提言したい。本論文では租税誘因措置として海外で導入が進んでいるパテントボックス税制をわが国に導入することを提言したい。

これまでの租税特別措置は、設備投資の特別償却が中心であったが、特別償却は高度成長期にあっては投資の誘因効果に優れていた。しかし低成長期且つマイナス金利時代において誘因効果は低下している。パテントボックス税制は、知的財産への投資後に生じた利益を優遇することから、投資との因果関係が明確となるメリットもある。さらに、設備投資ではなく、知的財産を対象とした優遇措置であることから、低成長期且つマイナス金利時代にあっても誘因効果は高いと期待できるのである。

パテントボックス税制の導入は「底辺への競争」を招く懸念があることからBEP S行動計画5として国際的な問題提起がなされている。税の競争は国際競争のために行われているが、有害税制や有害な税の慣行に対しては、OECDは透明性と実質の実効性を重視している。2014年にネクサス・アプローチが採用され、実質的活動要件の下に国内で開発活動を行う割合に応じて比例的に適用することを認めることになった。

無形資産は、現在の支出が将来のキャッシュ・フローを産み出すという点で、有形資産と何ら異なる点ではなく、ある日突然姿を現し、永久に存続するものではない。知的財産は開発、所有（使用）、消滅のライフサイクルを有し、そのライフサイクルは数年から数十年まで千差万別なのである。無形資産は足が速く瞬く間に国境を越えることから、タイムベース競争に陥っている現在の国際競争にあっては、悠長に構える余

裕はなさそうである。とはいえ、十分な議論を尽くさずに安易にわが国にパテントボックス税制を導入するべきではない。誤ったメッセージにより、望ましくない投資を誘因してしまつては本末転倒となつてしまう恐れがある。

パテントボックス税制は、アイルランドを皮切りに各国で導入が進んでおり、対象も知的財産権から知的資産へと拡がりをみせている。本論文では各国の制度設計の傾向を分析した後に、最初にパテントボックス税制を導入したアイルランドと当初からネクサス・アプローチを取り入れているイギリスの事例を研究した。

海外でのパテントボックス税制導入の動きに対するわが国の対応は、個別的否認規定による対応、パテントボックス税制の導入、移転価格税制の強化、CFC ルールの強化のいずれかを選択することになる。その意味ではパテントボックス税制の導入もあつては、研究開発税制や CFC 税制など、既存の税制とのバランスも大切である。

わが国の経済界や学会からはパテントボックス税制の導入提言が相次いでいるが、政府は既存の枠組み内で対応するとして検討が進んでいない。知財立国を目指すわが国にとってパテントボックス税制の導入は、その後押しになることが期待できよう。

沖縄県は他地域にはみられない優位性とともなひ知的資産形成の基盤が整備されてきた経緯がある。そのため沖縄はパテントボックス税制による投資を活かすにふさわしい高いポテンシャルを有している。それはこれまでに整備してきた基盤をより活かすことにも繋がり、政策の継続性の観点からも望ましいといえるであろう。本庄教授はパテントボックス税制のような租税誘因措置は、生産要素としてのスペースがなく、市場としての人口が少ない小国であっても、R&D・イノベーションの重要な拠点になることが可能になると述べており、まさに沖縄県のような小さな島国の産業振興策として期待できる。

現行の沖縄振興法の実効税率は約 20%まで圧縮されており、更に拡充するとタックスヘイブンのトリガー税率に抵触してしまう可能性がある。

そのためパテントボックス税制を沖縄で実施することが望ましいのだが、導入にあつては高い投資誘因効果を期待できる制度設計としなければならない。そのためには税の公平の原則を考慮した上で可能な限りシンプルな制度設計とした上で恒久法として制定されることが望ましい。併せて効果測定のために租特透明化法の改正も必要である。少子化による人手不足が深刻化するわが国にパテントボックス税制を導入すれば、雇用拡大から所得拡大への転換に繋がる可能性がある。その上で、まずは知的資産形成の基盤整備が進んでいる沖縄で先行実施することにより、高い投資効果が期待できる。パテントボックス税制は何らかを規制しようとする税制ではなく、国内外の企業の「モチベーション」を引き出すための制度設計としなければならない難しさがある。重要なことは他国に有害な効果を及ぼさず、本来の投資誘因効果に優れた制度設計にしなければならない、ということである。

参考文献

書籍

- ・伊藤正己『憲法[第3版]』(弘文堂, 1995年)
- ・居波邦泰『国際的な課税権の確保と税源浸食への対応』(中央経済社, 2014年)
- ・占部裕典『租税法と行政法の交覚』(慈学社出版, 2015年)
- ・沖縄振興開発特別措置法編『沖縄振興開発特別措置法の解説』(第一法規, 1974年)
- ・金子宏『租税法第二十二版』(弘文堂, 2017年)
- ・北野久弘『新財政法学・自治体財政権』(頸草書房, 1977年)
- ・木下和夫編『21世紀を支える税制の理論 第1巻 租税構造の理論と課題』(税務経理協会, 2011年)
- ・財団法人都市経済研究所『沖縄への財政移転や租税特別措置法における減税措置等に関する分析調査報告書』(財団法人都市経済研究所, 2010年)
- ・塩野宏『行政法I[第六版]行政法総論』(有斐閣, 2015年)
- ・末永英男『「租税特別措置の総合分析」-租税法、租税論、会計学の視点から』(中央経済社, 2012年)
- ・田井良夫『国際的二重課税の排除の研究-外国子会社配当免除制度への転換の検討を中心として-』(税務経理協会, 2010年)
- ・高久隆太『知的財産をめぐる国際税務』(大蔵財務協会, 2008年)
- ・谷口勢津夫『税法基本講義』(弘文堂, 2010年)
- ・内閣府『沖縄振興特別措置法のあらまし』(内閣府沖縄担当部局, 2002年)
- ・中里実『金融取引と課税-金融革命下の租税法-』(有斐閣, 1998年)
- ・西谷剛『実定行政計画法-プランニングと法-』(有斐閣, 2003年)。
- ・原田尚彦『行政法要論[全訂第七版補訂二版]』(学陽書房, 2012年)
- ・増井良啓『租税法入門』(有斐閣, 2014年)
- ・山内進『租税特別措置法と産業成長 -租税特別措置の効果分析-』(税務経理協会, 1999年)
- ・琉球政府『経済振興第一次五ヶ年計画書』(中丸印刷書, 1955年)
- ・和田八束『租税特別措置-歴史と構造-』(有斐閣, 1992年)

雑誌論文

- ・相川雅樹「欧州5か国におけるパテントボックス税制の現状-我が国への導入に向けた課題-」RESEARCH BUREAU 論究第11号(2014年)
- ・居波邦泰「無形資産取引の国際課税の理論と執行上の問題点」本庄資編『国際課税の理論と実務73の重要課題』大蔵財務協会、2011年
- ・岩崎政昭「ブランド価値評価・使用料と租税法の対応」ジュリストNo.1242(2003年)
- ・岩崎政昭「パテントボックス税制の法人所得概念への影響」金子宏編『租税法と市場』

(有斐閣, 2014 年)

- ・上松公雄「経営意思決定支援税制-課税の中立性から-」日税研論集 66 号『企業支援税制』(日本税務研究センター, 2015 年)
- ・占部裕典「法人税における政策税制-その機能と法的限界-」日税研論集 58 号『政策税制の法的限界の検討』(2008 年, 日本税務研究センター)
- ・占部裕典「経済特区税制-沖縄振興特別措置法における「地域優遇税制」-」日税研論集 58『政策税制の法的限界の検討』(日本税務研究センター, 2008 年)
- ・占部裕典「租税特別措置に対する立法的・司法的統制-租税特別措置の適用状況の透明化等に関する法律の制定を受けて-」記念論文集刊行委員会編『租税の複合法的構成: 村井正先生喜寿記念論文集』(清文社, 2012 年)
- ・金子宏「租税法解釈論序説-若干の最高裁判決を通して見た租税法の解釈のあり方」金子宏編『租税法と市場』(有斐閣, 2014 年)
- ・佐藤英明「租税優遇措置」岩波講座現代の法 8『政府と企業』(岩波書店, 1997 年)
- ・首藤重幸「「政策税制の法的限界の検討」の研究について(総論)」日税研論集 58 号『政策税制の法的限界の検討』(日本税務研究センター, 2008 年)
- ・田井良夫「国内法における外国法人課税」本庄資ほか共著『国際租税法概論第 3 版』(大蔵財務協会, 2017 年)
- ・武田昌輔「租税特別措置の廃止と簡素化の必要性」税務弘報第 58 巻第 1 号(2010 年)
- ・鶴田俊正「企業の税負担と日本経済-投資、輸出入、物価、賃金、成長率などへの影響-」国民税制調査会編『企業課税 不公平税制改革への提言』(学陽書房, 1977 年)
- ・仲谷栄一郎「「優遇」か「有害」かパテントボックスと BEPS プロジェクトの緊張関係」税務弘報 63 号(2015)
- ・西田宏之「日本企業における無形資産の海外での管理とパテントボックス税制について」国際財務 31 号(2011 年)
- ・日本国際知的財産保護協会「知的財産関連の動向 イノベーション推進政策の国際競争とパテント・ボックス税制の広がり」日本国際知的財産保護協会月報第 60 巻 10 号(2015 年)
- ・野田秀三「租税特別措置-研究開発・投資促進支援税制を中心に-」日税研論集 66 号『企業支援税制』(日本税務研究センター, 2015 年)
- ・伴忠彦「有害な税の競争及び有害税制の排除」本庄資編『国際課税の理論と実務 73 の重要課題』(大蔵財務協会, 2011 年)
- ・本庄資「パテント・ボックスはタックス・ヘイブンか」本庄資著『オフショア・タックス・ヘイブンをめぐる国際課税』(日本租税研究協会, 2013 年)
- ・本庄資「日本におけるタックス・ヘイブン特性の検出」本庄資著『オフショア・タックス・ヘイブンをめぐる国際課税』(日本租税研究協会, 2013 年)
- ・本庄資「BEPS Action5 (有害税制) の主要論点をめぐるビジネス界・主な租税実務家の意見と OECD 勧告に係る今後の展開」本庄資著『国際課税における重要な課税原

則の再検討中巻』(日本租税研究協会, 2016年)

- ・本庄資「濫用的国際租税回避の防止規定の必要性～BEPSプロジェクト勧告に伴う国内法改正とGAAR導入の是非認議論を中心に～」本庄資著『国際課税における重要な課税原則の再検討中巻』(日本租税研究協会, 2016年)
- ・本庄資「OECD/G20BEPSプロジェクトによる国際課税ルールの改革」本庄資ほか共著『国際租税法概論第3版』(大蔵財務協会, 2017年)
- ・本庄資「タックス・ヘイブン対策税制(外国子会社合算税制)」本庄資ほか共著『国際租税法概論第3版』(大蔵財務協会, 2017年)
- ・村岡欣潤「The Patent Box:各国の Patentボックス税制の概要」租税研究 2013・5(2013年)
- ・矢内一好「Patentボックス税制の概要と移転価格課税の関係」経理情報No.1332(2012年)
- ・矢内一好「Patentボックス税制導入の可否」税理 2014. 11(2014年)
- ・矢内一好『ホットイシュー 法人税減税の政策として導入されるか!? Patentボックス税制の概要と移転価格課税の関係』旬刊経理情報 1332号, (2012年)
- ・山下勝治「特別償却と損益計算の歪み-その調整方法についての試み-」産業経理第 21 卷 1 号 21 頁 (1961年)

海外文献

- ・ IFA Seminar A “Patent boxes” in IFA69 Congress in Basel Aug. 31. 2015.
- ・ Ivan Zammit Centralised IP business models-tax considerations and EU Patent box regimes European Social Fund (ESF).
- ・ KPMG OECD Recommendations to counter harmful tax practices (BEPS Action5) Sep. 18. 2015.
- ・ OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project Countering Harmful Tax Practices More Effectively Taking into Account Transparency and Substance ACTION5:2014 Deliverable, sep 2014.
- ・ PwC Luxembourg Tax Technical Group The OECD BEPS action Plan-status and potential implications for Luxembourg May 28. 2014.
- ・ S. S. Surrey, “Tax Incentives as a Device for Implementing Government Policy -A Comparison with Direct Government Expenditure” Harvard Law Review vol. 83. No4. 1970.