

DX 投資促進税制の政策効果に関する 事後評価テストの研究

内 山 旭

DX 投資促進税制の政策効果に関する 事後評価テストの研究

内 山 旭

A Study on Ex-post Facto Evaluation of the Policy Effectiveness of the Tax System to Promote Investment in a DX

Akira Uchiyama

Abstract

The tax system to promote investment in a digital transformation (denoted here as the tax system to promote investment in a DX) was created as part of the FY2021 revision of the tax system. The applicable period of the tax system to promote investment in a DX was extended by the FY2023 revision of the tax system; the applicable period was extended two years until March 31, 2025, but the system was abolished once that period ended.

Reports of fact-finding studies on the application of tax systems to achieve policy objectives based on special taxation measures have been published, empirically analyzing the effectiveness of such a system is difficult under current circumstances.

The aim of the current study was to attempt to verify an ex-post facto evaluation of the effectiveness of a tax system to achieve policy objectives by combining published data on the application of the tax system to promote investment in a DX and other publicly available data. Based on an empirical analysis and the results of verification, this study suggests forms of highly effective digital-related policies to create a digital society in Japan.

Keywords: tax system to promote investment in a DX, special taxation measures, tax system to achieve policy objectives, digital transformation, DX, evaluation, ex-post facto evaluation, setting of KPIs, special depreciation system

要 旨

令和3（2021）年度税制改正において、デジタルトランスフォーメーション投資促進税制（以下、「DX投資促進税制」という。）が創設されている。DX投資促進税制は、令和5（2023）年度税制改正により適用期限の延長がなされ、令和7（2025）年3月31日まで2年間延長されたが適用期限をもって廃止されている。

租税特別措置に基づく政策税制の適用成果については、適用実態調査報告書の公表はされているが、有効性を実証的に分析することは難しいのが現状である。

本研究の目的は、DX投資促進税制において公表されている適用実態データ及び他の公表データを組み合わせることにより政策税制の有効性について、事後評価テストの検証を試行するものである。実証的な分析、検証結果を踏まえ、わが国のデジタル社会実現に向けた、政策効果の高いデジタル関連施策のあり方について提言を行っている。

キーワード：DX投資促進税制、租税特別措置、政策税制、デジタルトランスフォーメーション、DX、評価テスト、事後評価、KPI設定、特別償却制度

目 次

- はじめに
1. 本研究の目的
 2. 本論文の構成
- I. わが国のデジタル社会実現に向けた現状
1. 日本の労働生産性
 2. デジタル社会実現に向けた国の動き
 3. DXレポート「2025年の壁」
 4. DXレポート2.2
 5. DX動向2024
- II. DX投資促進税制
1. DX投資促進税制創設の経緯及び趣旨
 2. 令和3（2021）年度税制改正（創設）における制度概要
 3. 令和5（2023）年度税制改正（延長）における制度概要
- III. 租税特別措置法と政策税制
1. 租税特別措置・政策税制の定義
 2. 法人税における政策税制の分類及び手法
 3. 租税特別措置の問題の所在
 4. 租税特別措置の評価テスト
 5. 政策税制の改革の方向性
 6. 租税特別措置適用状況透明化法の制定
- IV. DX投資促進税制の事後評価テストの試行

1. 分析対象データ
 2. DX投資促進税制の事業評価テスト結果
 3. 考察
- 結びに代えて

は じ め に

1. 本研究の目的

令和3（2021）年度税制改正において、デジタルトランスフォーメーション投資促進税制（以下、「DX投資促進税制」という。）が創設されている¹⁾。

DX投資促進税制は、令和5（2023）年度税制改正により適用期限の延長がなされ、令和7（2025）年3月31日まで2年間延長されたが適用期限をもって廃止されている（措法42の12の7①²⁾）。

租税特別措置法については、「租税特別措置は、一定の政策目的を達成するための手段として租税のインセンティブ効果を活用しようとするものであって、経済政策の一環としての意義をもつものであるが、その反面、負担公平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及ぼすなど、多くの短

所がある点にかえりみ、当調査会が従来から答申してきた整理縮減の方向を引き続き推進すべきものとする。」³⁾とされており、租税特別措置は縮減の方向で進められてきた経緯がある。

租税特別措置に基づく政策税制の適用成果については、租税特別措置適用状況透明化法⁴⁾に基づき、「適用実態調査報告書」の公表はされているが、「現状の有効性を実証的に分析することは難しい。適用企業の個別情報はおろか、個々の適用額などミクロの情報は全くと言っていいほど公表されておらず、事後的な開示もなされていないためである。」と指摘されており⁵⁾、適用実態調査の対象である法人税関係の租税特別措置について、有効性を実証的に分析することは困難であるのが現状である。

DX投資促進税制の適用実態については、適用対象となった認定案件一覧及び実施状況結果が公表されている⁶⁾。本研究の目的は、DX投資促進税制において公表されている適用実態データ及び他の公表データを組み合わせることにより政策税制の有効性について、事後評価テストを試行し、実証的な分析、検証結果を踏まえ、わが国のデジタル社会実現に向けた、政策効果の高いデジタル関連施策のあり方について提言を行うことである。

2. 本論文の構成

本研究では、Ⅰ「わが国のデジタル社会実現に向けた現状」では、日本におけるデジタル社会の進展状況、DX投資促進税制の契機となったDXレポートの概要について述べる。Ⅱ「DX投資促進税制」では、令和3（2021）年度税制改正に創設され、令和7（2025）年3月31日をもって廃止されたDX投資促進税制の制度概要と特徴について整理を行い、Ⅲ「租税特別措置法と政策税制」では、租税特別措置法と政策税制の過去経緯や論点について述べる。Ⅳ「DX投資促進税制の事後評価テストの試行」では、租税特別措置適用状況透明化法に基づき公表されているデータや各種公表データを組み合わせることにより政策効果についての実証的分析を

行う。最後の「結びに代えて」では、今後のわが国のデジタル社会実現に向けた政策税制に関する方向性について述べる。

Ⅰ. わが国のデジタル社会実現に向けた現状

本章では、DX投資促進税制創設の背景となったわが国のデジタル社会の現状、企業におけるデジタルトランスフォーメーション（DX）への取組状況について概観する。

1. 日本の労働生産性

日本の労働生産性の国際的なポジションは、2010年代後半まではOECD加盟国中20位前後の状況が続いてきたが、2010年代後半から急激に順位を落としており、2022年は38カ国中30位になっている⁷⁾。

日本の一人当たり労働生産性は、92,663ドル（877万円）で、ハンガリー（92,992ドル／880万円）やスロバキア（92,834ドル／879万円）といった東欧諸国とほぼ同水準であり、主要先進7カ国で最も低くなっていると報告されている⁸⁾。日本の労働生産性が低い要因については、「付加価値創出力」の低さ、つまり、ICT資産当たり付加価値（IT・デジタル化）が課題の一つとして指摘されている⁹⁾。

2. デジタル社会実現に向けた国の動き

令和3（2021）年9月に日本のデジタル社会実現の司令塔としてデジタル庁が発足している。デジタル庁の創設について、「新型コロナウイルス感染症への対応の中、行政サービスや民間におけるデジタル化の遅れが浮き彫りになりました。思い切ってデジタル化を進めなければ、日本を変えることはできない。」と訓示されている¹⁰⁾。

デジタル庁は、目指すべきデジタル社会への羅針盤として、「デジタル社会の実現に向けた重点計画」を公表し、デジタル社会で目指す6つの姿を示しており、その中で「デジタル化による成長戦略」をあげ、「社会全体の生産性・

デジタル競争力を底上げし、成長していく持続可能な社会を目指す」としている¹¹⁾。

3. DXレポート「2025年の壁」

2018（平成30）年に経済産業省「DXレポート～ITシステム「2025年の崖」の克服とDXの本格的な展開～」が公表されて大きな注目を集めた¹²⁾。

「2025年の壁」とは、「多くの経営者が、将来の成長や競争力強化のために、新たなデジタル技術を活用して新たなビジネスモデルを創出・柔軟に改変するデジタル・トランスフォーメーション（＝DX）の必要性について理解しているが……この課題を克服できない場合、DXが実現できないのみではなく、2025年以降、最大12兆円／年（現在の約3倍）の経済損失が生じる可能性（2025年の壁）」との指摘である¹³⁾。

「2025年の壁」の要因として、「既存システムの複雑化・ブラックボックス化」から生じていると指摘し、既存システムが、事業部門ごとに構築されて、全社横断的なデータ活用ができず、過剰なカスタマイズがなされているなどにより、複雑化・ブラックボックス化を招き、「経営者がDXを望んでも、データ活用のため……既存システムの問題を解決し、そのためには業務自体の見直しも求められる中（＝経営改革そのもの）、現場サイドの抵抗も大きく、いかにこれを実行するかが課題」としている¹⁴⁾。

DX実現シナリオとして、「2025年までの間に、複雑化・ブラックボックス化した既存システムについて、廃棄や塩漬けにするもの等を仕分けしながら、必要なものについて刷新しつつ、DXを実現することにより、2030年実質GDP130兆円超の押上げを実現」するとしている¹⁵⁾。

DX推進に向けた対応策として、「「2025年の壁」、DX実現シナリオ」をユーザ企業・ベンダー企業等業界全体で共有し、政府における環境整備を含め、諸課題に対応しつつ、DXシナリオを実現」することが示されている¹⁶⁾。

4. DXレポート2.2

2022（令和4）年7月に経済産業省は「DXレポート2.2」を公表している¹⁷⁾。「DXレポート2.2」では、2018（平成30）年の「DXレポート」を受けて、各種政策ツール（DX推進指標、デジタルガバナンスコード、DX認定など）が発表され、その後のDXの進捗状況について整理している¹⁸⁾。

「DXレポート2.2」では、「DX推進に取り組む重要性は広がる一方で、デジタル投資の内訳はDXレポート発出後も変化がなく、既存ビジネスの維持・運営に約8割が占められている状況が継続」しており、「自己診断結果を提出していない企業が水面下に多数いることを考えると、この状況はさらに深刻な段階にある可能性」を示唆している¹⁹⁾。

また、「DXレポート2.2」では、「ユーザ企業とベンダー企業はともに「低位安定」の關係に固定されてしまっているため、我が国においては、個社単独でのDXが困難な状況にある。」として、産業全体として変革する必要性を指摘し、デジタル産業への変革に向けた具体的な方向性やアクションを提示している²⁰⁾。

5. DX動向2024

情報処理推進機構（IPA）は、2024（令和6）年に「企業等におけるDX推進状況等調査分析」を実施し、その結果を「DX動向2024」として公表している²¹⁾。

DX動向2024では、「日本の企業全体としてはDXの取組が年々増加しているが、サービス業や従業員規模が小さい企業の取組状況は遅れており、課題として捉える必要がある。」との調査結果を示している²²⁾。

DXへの取組は、3つの異なる段階（ステージ）に分解できる。第1段階はデジタイゼーション（Digitization）でアナログ・物理データのデジタルデータ化、第2段階はデジタルライゼーション（Digitalization）で個別の業務・製造プロセスのデジタル化、第3段階はデジタルトランスフォーメーション（Digital Transformation）で

組織横断、つまり、全体の業務・製造プロセスのデジタル化、顧客起点の価値創出のための事業やビジネスモデルの変革である²³⁾。

2024（令和6）年度調査におけるDXの成果は、2022（令和4）年度調査から大きな変化は見られず、「DXの取組をデジタイゼーション、デジタライゼーション、デジタルトランスフォーメーションの3段階（ステージ）で示しているが、企業のデジタルトランスフォーメーション段階での取組は成果が出ていない部分があり、道半ばである」との分析結果が示されている²⁴⁾。

第1段階のデジタイゼーション（アナログ・物理データのデジタル化）には97.0%の企業が取組み、その成果の出ている割合は64.7%、第2段階のデジタライゼーション（業務の効率化による生産性向上）には99.5%の企業が取組み、その成果の出ている割合は56.8%、第3段階のデジタルトランスフォーメーション（新規製品・サービスの創出）には84.4%の企業が取組み、その成果の出ている割合は22.1%にとどまっている（図表1）。

調査結果について、「DXの成果創出には、4～5割強の企業が越えた第1の崖壁（業務の効率化、組織横断/全体の業務・製造プロセスのデジタル化等）と2割の企業しか超えられてい

ない第2の崖壁（ビジネスモデルの根本的変革等）」と指摘しており、日本企業のデジタルトランスフォーメーションの成果創出が2割にとどまる原因や成果創出に向けて求められる取組等を分析している²⁶⁾。

II. DX 投資促進税制

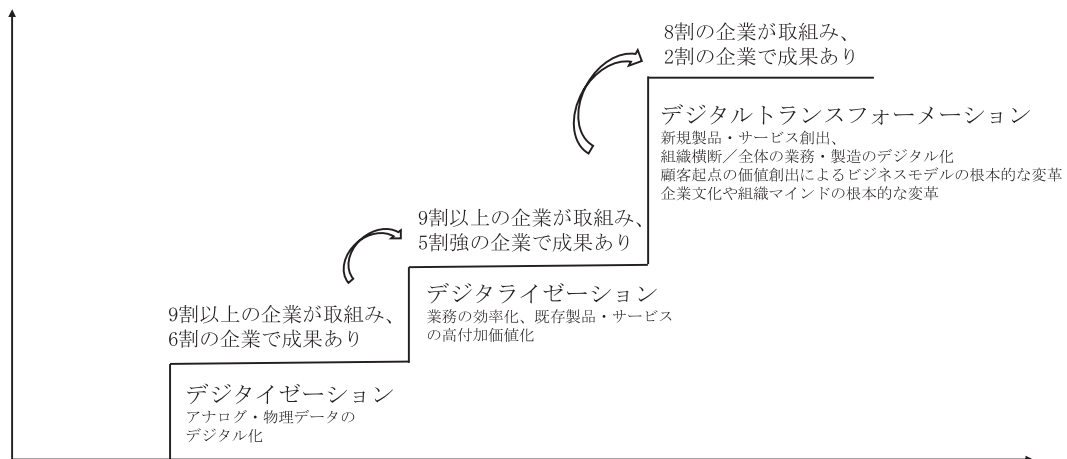
本章では、令和3（2021）年度税制改正に創設され、令和7（2025）年3月31日をもって廃止されたDX投資促進税制の制度概要と特徴について整理を行う。

1. DX 投資促進税制創設の経緯及び趣旨

令和3（2021）年度税制改正において、事業適用設備を取得した場合等の特別償却又は法人税額の特別控除制度（デジタルトランスフォーメーション投資促進税制・カーボンニュートラルに向けた投資促進税制）が創設されている。

制度創設の背景には、令和2（2020）年1月の新型コロナウイルス感染症（COVID-19）の影響により、多くの企業において、事業・財務基盤が毀損し、企業戦略の見直しが迫られるなど、産業構造転換の必要性が高まり、今後、我が国企業が競争力を維持・強化するため、事業

図表1 DX の各段階における取組状況と成果



出所：DX 動向 2024（図表 1-14）より筆者作成²⁵⁾

環境の変化に適応した企業変革が不可欠となったことがあげられている²⁷⁾。

産業構造転換として最も必要性が高いデジタルシフトによる事業再構築，すなわち，デジタル技術を活用した企業改革（デジタルトランスフォーメーション：DX）の推進が重要であり，これをレガシーシステムの温存・拡大につながらない形で，企業の取組を後押ししていくため，税制改正において，DX投資促進税制が創設されている²⁸⁾。

DX投資促進税制は，ウィズコロナ・ポストコロナの新たな日常に対応した，企業における事業再構築を早急に進めていくために，デジタル技術を活用した企業変革（DX）が重要であり，こうしたDXを企業ごとのレガシーシステムの温存・拡大につながらない形で進めていく必要がある，税制においても，こうした企業の取組を後押ししていくため，産業競争力の強化を目的としている²⁹⁾。

2. 令和3（2021）年度税制改正（創設）における制度概要

デジタル技術を活用した企業変革（DX）を進める観点から，「つながる」デジタル環境の構築（クラウド化等）による企業変革に向けた投資について，税額控除（5%・3%）又は特別償却（30%）ができる措置が創設されている（2年間の時限措置）³⁰⁾。

本制度の適用を受けるためには，産業競争力強化法の認定事業適用事業者が，事業適用計画の認定要件を満たした上で主務大臣から確認を受けることが必要となる。

（1）適用対象法人

適用対象となる法人は，青色申告書を提出する法人で認定事業適応事業者とされている³¹⁾。

（2）適用期間

適用期間は，産業競争力強化法等の改正法の施行の日から令和5（2023）年3月31日までの期間とされている。

（3）事業適応計画の内容

事業適用計画には，事業適用要件としてデジ

タル（D）要件と企業変革（X）要件の2つの要件を満たす必要があることが本制度の特徴的な点である。

（a）デジタル（D）要件

デジタル（D）要件（データ連携・共有，レガシー回避，サイバーセキュリティ）として以下の要件を満たす必要がある。

- ①他の法人等が有するデータ又は事業者がセンサー等を利用して新たに取得するデータと既存内部データとを合わせて連携すること
- ②クラウド技術を活用すること
- ③情報処理推進機構が審査を行う認定（DX認定）³²⁾

（b）企業変革（X）要件

企業変革（X）要件（ビジネスモデルの変革，アウトプット，全社戦略）として以下の要件を満たす必要がある。

- ①商品の製造原価が8.8%以上削減されること等
- ②生産性向上や売上高の上昇の目標を定めること
 - ・計画期間内で，ROAが2014年～2018年平均を基準値として1.5%ポイント向上
 - ・計画期間内で，売上高伸び率 \geq 過去5年度の業種売上高伸び率+5%ポイント
- ③投資総額が売上高比0.1%以上であること

（4）対象とする設備

認定された事業適用計画に基づいて行う設備投資に対して，税額控除又は特別償却ができるものとされている。適用対象資産となるソフトウェアは「特定ソフトウェアの新設もしくは増設し，又は情報技術事業適応を実施するために利用するソフトウェアのその利用に係る費用（繰延資産となるものに限ります。）」とされている（図表2）。

適用対象資産（減価償却資産）のソフトウェアとは，「電子計算機に対する指令であって一の結果を得ることができるように組み合わせられたもの（これに関連する財務省令で定める書類を

図表 2 DX 投資促進税制の措置内容（令和 3（2021）年度創設時）

対象設備	税額控除	特別償却
ソフトウェア	3%	30%
繰延資産		
機械装置	【他社とのデータ連携に係るもの】	
器具備品	5%	

※設備投資総額の上限：300 億円

（注 1）クラウド技術を活用したシステムへの移行に係る初期費用（繰延資産）

（注 2）機械装置及び器具備品にあつては、ソフトウェア又は繰延資産と連携して使用するものに限る

（注 3）税額控除の控除上限は、カーボンニュートラルに向けた投資促進税制と合わせて当期の法人税額の 20% を上限

出所：財務省より作成³⁴⁾

含むものとし、複写して販売するための原本を除く。）」とされている（措令 27 の 12 の 7 ①）³³⁾。

なお、適用対象資産（繰延資産）については「本制度は、レガシーシステムの温存・拡大につながらない形でデジタルトランスフォーメーションを進めていくための政策の一つであり、したがってソフトウェアはクラウドを通じて利用するものの方が政策目的に適合」としており、クラウド利用が前提となっている。

クラウド利用にあたり、利用料となる期間費用、利用のための初期費用（法人税法施行令第 14 条第 1 項第 6 号口の「資産を賃貸し又は利用するために支出する権利金、立ちのき料その他の費用」）が繰延資産とされる。

（5）適用対象事業

適用対象となる事業は、特に業種の限定はなく、「国内にある……事業の用」とされていることから、適用対象法人の国内で行われる事業に限り対象となる。

（6）税制改正による増減収見込額

令和 3（2021）年度の税制改正における増減収見込額は、初年度（令和 3（2021）年度）▲70 億円、平年度▲110 億円と試算されている³⁵⁾。

3. 令和 5（2023）年度税制改正（延長）における制度概要

DX 投資促進税制の適用期間が令和 5（2023）年 3 月 31 日とされているため、令和 5（2023）

年度税制改正において、適用期限の 2 年間延長及び要件の見直しがされている。

（1）改正の経緯

施策の必要性について、令和 5（2023）年度税制改正要望事項において次の 2 点を挙げている³⁶⁾。

1 点目は、DX 投資促進税制の支援の結果、通常の企業変革に比べても難易度の高い DX に取り組む企業の大胆な投資を後押しして好事例を創出したとしているが、依然として企業においては「ランザビジネス（現行ビジネスの維持・運営）」の予算が多く、「バリューアップ（ビジネスの新しい施策展開）」の予算に移行できていないとしている。

2 点目は、現行制度では投資意思決定日から事業供用日（期限）が約 2 年程度であることから、大規模なシステム投資の実態と適用期間が合わないことが課題であるとしている。

DX 投資促進税制の期限を令和 7（2025）年 3 月 31 日まで延長するとともに、より一層効果的な DX につながるデジタル投資を支援するため税制認定要件等の見直しを図るとしている。税負担軽減措置等の適用実績と今後の見込みを図表 3 に示す。

（2）改正の内容

改正内容は、①適用期限の延長（令和 7（2025）年 3 月 31 日まで 2 年延長）、②従前の認定に基づく資産の除外、③認定要件の見直しの 3 点で

図表3 税負担軽減措置等の事業適用計画数

	令和3 (2021) 年度	令和4 (2022) 年度	令和5 (2023) 年度	令和6 (2024) 年度
事業適用計画数	20件	34件 (見込み)	34件 (見込み)	34件 (見込み)
減収額	79億円の内数	118億円の内数		

注：事業適用計画数の見込みは、税制改正当時の計画値

出所：経済産業省『令和5年度地方税制改正（税負担軽減措置等）要望事項』より作成

図表4 令和3（2021）年度（創設）と令和5（2023）年度（延長）の認定要件

	令和3（2021）年度（創設）	令和5（2023）年度（延長）
デジタル（D）要件	①データ連携 ②クラウド技術の活用 ③DX 認定の取得	①データ連携 ②クラウド技術の活用 ③DX 認定の取得、 <u>デジタル人材の 育成・確保</u>
企業変革（X）要件	①全社の意思決定に基づく ものであること ②一定以上の生産性向上な どが見込まれること等	① <u>全社レベルで売上上昇が見込ま れる</u> ② <u>成長性の高い海外市場の確保を 図ること</u> ③全社の意思決定に基づくもの

注：下線は筆者

出所：経済産業省資料より作成^{38) 39)}

ある。

改正では、国際的な競争力の強化に資するDXを促し、成長性の高い海外市場を獲得する取組に重点化するため、生産性の向上又は需要の開拓に特に資する基準及び事業対応計画の認定要件の見直しがされていることが特筆すべき点である（図表4）³⁷⁾。

Ⅲ. 租税特別措置法と政策税制

本章では、次章でDX投資促進税制の事後評価テストを行うにあたり、これまでの租税特別措置法及び政策税制の過去経緯や論点について整理する。

1. 租税特別措置・政策税制の定義

租税特別措置法は、第1章第1条において「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……の特例を設けることについて規定するものとする。」と法の趣旨を規定している⁴⁰⁾。

租税特別措置法・政策税制の定義については、「いかなるものを政策税制あるいは租税特別措置にかかる税制として理解するかはかならずしも見解は一致しているとはいえない」とされている⁴¹⁾。

租税特別措置について、「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・優遇措置である」と定義しつつも、「わが国の場合、この例

外規定・特別規定は、主として『租税特別措置法』によっているが、そのほかの基本税制においても類似の例外規定・特別規定がみられる。したがって、特別措置の範囲を厳密に定めることはきわめて困難である」との見解が示されている⁴²⁾。

また、「租税特別措置というのは、租税類別措置（differential tax）とは異なり、担税力その他の点では同様な状況にあるにもかかわらず、なんらかの政策目的のために、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（preferential tax treatments）といい、税負担を加重する租税特別措置を租税重課措置という」との定義が示されている⁴³⁾。

租税特別措置法と政策税制の関係については、「租税政策とは、租税制度に関する国家の政策であるが、それは、租税政策以外の国家の様々な政策と密接な関係を有する。これは、租税法・租税制度が、財政目的（すなわち、収入を得るという租税本来の目的）以外の、国家の様々な政策実現のための手法として用いられているかである。これを政策税制と呼ぶ。」との見解が示されている⁴⁴⁾。

つまり、租税特別措置は、特定の政策目的を実現するための政策手段の一つであり、「税負担の公平・中立・簡素」という税制の基本原則⁴⁵⁾の例外措置として位置づけられるものである。

2. 法人税における政策税制の分類及び手法

本項では、政策税制のうち、法人税法における分類及び手法の体系について整理を行う。

法人税法における政策税制は、①法人税を永久に免除し、または軽減する性質を有するもの、②一時的にその課税を猶予し、その延期を行うもの、③重課、損金不算入の3形態に分類される（図表5）⁴⁶⁾。

上記①の分類には、税率の軽減、損金算入（特別控除）、②の分類には、特別償却、準備金、圧縮記帳、③の分類には、税率による重課、損金不算入などが該当する⁴⁷⁾。

DX投資促進税制は、②一時的にその課税を猶予し、その延期を行うものに該当する。本項では②の特別償却、準備金、圧縮記帳の概要を述べる。

（1）特別償却

特別償却は、減価償却資産について通常の減価償却額以上の超過償却を行わせるものであり、投下資本の早期回収または資金繰り緩和を図るため、主に産業基盤の強化、設備近代化等の見地から認められ、狭義の特別償却⁴⁸⁾と割増償却⁴⁹⁾が該当する。特別償却は措置法上の減価償却の特例として、普通償却と同様に位置づけられており、商法上の「相当の償却」に当たるとどうかについて疑義が生ずることから、このような償却方法にかえて特別償却準備金として積み立てることを認めている⁵⁰⁾。

特別償却は、減価償却制度を利用した課税繰延措置であるが、企業としては課税猶予額を資

図表5 法人税における政策税制の手法による分類

分類	手法
①法人税を永久に免除し、または軽減する性質を有するもの	税率の軽減
	損金算入（特別控除）
②一時的にその課税を猶予し、その延期を行うもの	特別償却
	準備金
	圧縮記帳
③重課、損金不算入	税率による重課
	損金不算入

金として運用することができることから、国庫から無利息融資を受けるのと同等の経済効果を享受できるものとされ、特定の設備投資等を誘導する政策的な誘導措置として位置づけられている。しかしながら、特別償却制度は租税負担の公平性や租税の中立性を阻害するとの指摘がされている⁵¹⁾。

(2) 圧縮記帳

圧縮記帳は、租税政策的目的から、一定の場合に課税を繰り延べるものである。国庫から助成し、他方で課税を通じてその一部を直ちに国庫に吸収することは、国庫補助金の支給による政策効果を実現できなくなるため、当該支給額を益金の額に算入するとともに、同額を固定資産の価額から差し引き損金の額により、取得時点での課税を中和化し、固定資産の耐用年数にわたり繰延課税する方法であり、減価償却と同様な効果を持つものとされる⁵²⁾。

(3) 税額控除

税額控除は、政策減税等の手段として多用されており、支出した費用について、一定額を法人税から控除するものである。しかしながら、「税額控除なので、赤字などでもともとと法人税が発生しない企業においては意味がない」とされている⁵³⁾。

3. 租税特別措置の問題の所在

租税特別措置に対しては、「一定の政策目的を達成するための手段として租税のインセンティブ効果を活用しようとするものであって、経済政策の一環として意義をもつものであるが、その反面、負担の公平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及ぼすなど、多くの短所がある」と指摘されている⁵⁴⁾。

この租税特別措置の短所に対し、「租税特別措置が認められるのは、まず、税制以外の措置で有効な手段がないかどうかを検討し、他に適当な方法が見出せない場合に限られるべきである。」との考えが示されている⁵⁵⁾。

平成22(2010)年度税制改正大綱において、

「現状では、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目を終えているもの、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」という指摘がされている⁵⁶⁾。

また、租税特別措置の短所として、「租税特別措置は納税者を当然の対象とするが、全法人の約7割が欠損法人であるといった状況のもとでは租税特別措置等の政策効果は限定的となる。」と指摘されている⁵⁷⁾。

4. 租税特別措置の評価テスト

前項で述べたとおり、「租税特別措置が認められるのは、税制以外の措置で有効な手段がないかどうかを検討し、他に適用な方法が見出し得ない場合に限られるべきである。」ことから、税制調査会において評価テストの検討がなされている。

(1) 3つのテスト

昭和39(1964)年度の税制調査会の答申⁵⁸⁾において、租税特別措置の評価について次のテスト項目が示されている。

- (イ) 政策目的自体の合理性の判定
- (ロ) 政策手段としての有効性の判定
- (ハ) 附随して生ずる弊害と特別措置の効果との比較衡量

上記は「3つのテスト」と呼ばれ、租税特別措置に対する判断の規律とされたものである⁵⁹⁾。

(イ) 直接の政策目的の合理性の判定とは、「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持つものであるかどうか、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になっているかどうかを検討されるべきである。」であり、(ロ) 政策手段としての有効性の判定とは、「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。」

であり、(ハ) 附随して生ずる弊害と特別措置の効果との比較衡量とは、「特別措置には……負担公平の原則や租税の中立性を阻害し、総合累進課税を弱め、納税道義に悪影響をおよぼす等の弊害が生ずる。……特別措置については、この附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べきである。」との考えが示されている⁶⁰⁾。

(2) 6つのテスト

平成21(2009)年12月22日の「平成22年度税制改正大綱～納税者主権の確立に向けて～」において、「政策税制措置の見直しの指針(6つのテスト)」が示されている⁶¹⁾。「政策税制措置の見直しの指針(6つのテスト)」は、「租税特別措置をゼロベースから見直すための具体的な方策を策定する」との諮問に基づき、租税特別措置及び非課税等特別措置の見直しのための論点整理に関するプロジェクトチームにおける検討結果を反映したものである⁶²⁾。

○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、税收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的確であり、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

上記の「合理性」、「有効性」、「相当性」の検証について、「存続期間が比較的長期にわたっている措置(10年超)や適用者数が比較的少ない措置(2桁台以下)等については、特に厳格に判断する。」との方針が示されている。

この見直しのため「ふるい」として、「租税特別措置の見直しに関する基本方針」と「地方税における税負担軽減措置等の見直しに関する基本方針」を定め、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」を抜本的に見直しするとした⁶³⁾。

「租税特別措置法の見直しに関する基本方針」では、「原則として3年以下の期限を付して存続させることを検討する」としたうえで、「実質的に同じ内容の措置を20年を超えて存続させることとなる場合には、原則として、期限の定めのない措置とすることを検討」とした見直し方針(「ふるい」)を示している。

見直し方針(「ふるい」)では、「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、その費用対効果の見通しと検証可能性に留意しつつ、別添の「指針」を踏まえてその緊要性を厳格に判断し、原則として、3年以下の期限を付すものとする。」とされた⁶⁴⁾。

(3) 事前評価及び事後評価のガイドライン

租税特別措置等の事前評価及び事後評価の政策評価の内容、手順等について、「租税特別措置等に係る政策評価の実施に関するガイドライン」(平成22(2010)年5月28日政策評価各府省連絡会議了承)において指針が示されている⁶⁵⁾。

(a) 事前評価

事前評価は、租税特別措置等の新設、拡充又は延長を要望しようとする行政機関が実施し、

同一の租税特別措置等について、複数の行政機関が要望を行う場合は、各行政機関が評価の実施主体であることを前提として、必要に応じて、各行政機関が相互に連携・協力して評価に取り組むこととしている。

事前評価の項目は、租税特別措置等の①必要性等（租税特別措置等により実現しようとする政策目的、租税特別措置等により達成しようとする目標）、②有効性等（適用数、適用額、減収額及び効果の予測・把握）、③相当性（政策目的の実現のための手段としての、租税特別措置等の手段を取ることが必要であり、適切であるかの説明）である。

(b) 事後評価

事後評価は、評価の対象となる租税特別措置等に係る政策について、過去に当該租税特別措置等の要望を行った行政機関が実施し、複数の行政機関が関係する場合は、各行政機関が評価の実施主体であることを前提として、必要に応じて、各行政機関が相互に連携・協力して評価に取り組むことができる、としている。

事後評価の項目は、事前評価と同じく、租税特別措置等の①必要性等、②有効性等、③相当性である。

5. 政策税制の改革の方向性

税制調査会は平成26（2014）年の「法人税の改革について」において、「租税特別措置は、一度創設されると長期にわたって存続するという問題があるため、その必要性や効果を常にゼロベースで検証する必要がある。」と指摘している⁶⁶⁾。

税制調査会は、具体的な改革の方向性として「政策税制については、経済社会環境の変化に応じて必要性和効果を検証し、真に必要なものに限定する必要がある。」とし、具体的に下記の3つの基準に沿って、ゼロベースで見直しを行うこととしている⁶⁷⁾。

- | | |
|-----|--|
| 基準1 | 期限の定めのある政策税制は、原則、期限到来時に廃止する |
| 基準2 | 期限の定めのない政策税制は、期限を設定するとともに、対象の重点化などの見直しを行う |
| 基準3 | 利用実態が特定の企業に集中している政策税制や、適用者数が極端に少ない政策税制は、廃止を含めた抜本的な見直しを行う |

6. 租税特別措置適用状況透明化法の制定

平成21（2009）年度から政権交代に伴う税制改革の動きを受け、政治主導の考え方のもとに、政府に財務大臣を会長とし、大臣および各府省副大臣を構成員とする新しい税制調査会、そのもとに税財政の専門家によって構成される専門委員会が設置され、税制改革に関する検討がされている⁶⁸⁾。

平成21（2009）年12月22日に「平成22年度税制改正大綱～納税者主権の確立に向けて～」において、税制の抜本的改革の基本方針として「公正・透明・納得」の3つの原則を税制改革の基本とすることが示されている。新しい税制改革の仕組みとして、①政府の責任で一元的に税制改革を策定するための新しい税制調査会の設置意義について述べ、②租税特別措置を「ふるい」にかけて整理合理化を行うとともに、租税特別措置の適用状況を明らかにするために、平成22（2010）年度に租税特別措置適用状況透明化法の制定を目指すことを明らかにしている⁶⁹⁾。

現行の租税特別措置の中に、その適用実績の把握や効果の検証が十分なされていないものが少なからず存し、特定の者に税負担の軽減という経済的な利益を与えるという意味で補助金と同じ機能を果たすものであり、こうした租税特別措置がどのように利用され、どのような効果を生じているかは、補助金と併せて透明でなければならないという問題が生じていることについて指摘がされている⁷⁰⁾。

租税特別措置の適用実態を明らかにし、その効果を検証できる仕組みとして、「租税特別措置の適用状況の透明化等に関する法律（平成22年法律第8号）」（以下、「租特透明化法」という。）が制定され、関係政省令とともに、平成22（2010）年3月21日に公布されている。

租特透明化法第1条において、「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。」としている。目的にある適用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として、租特透明化法には次の三つの仕組みが規定されている⁷¹⁾。

- (イ) 適用額明細書に記載されている事項の集計等による適用件数、適用額その他の事項を把握する適用実態調査
- (ロ) 適用実態調査により明らかとなった適用件数、適用額その他の事項等その結果の国会への報告
- (ハ) 適用実態調査により得た適用状況に関する情報の各特例措置に係る各府省への提供

なお、交際費等の損金不算入（措法61の4）や使途秘匿金の支出がある場合の課税の特例（措法62）等の法人税の負担を増加させる措置は報告から除かれている⁷²⁾。

租税特別措置の適用状況は、平成23（2011）年度以降、財務省から公表された報告書によれば、特別償却は平成15（2003）年度を境に大きく減少しているが、税額控除は傾向としては減少したと判断するにはまだ難しい状況であるとされている⁷³⁾。

IV. DX 投資促進税制の事後評価テストの試行

DX投資促進税制の適用実態については、適用対象となった認定案件一覧及び実施状況報告が公表されている。本章では、適用対象となった認定案件一覧及び実施状況結果の公表データに加え、他の公表データを組み合わせることにより政策税制の有効性について、ミクロ的な事後評価テストの検証を試行する。

1. 分析対象データ

DX投資促進税制の実証的分析においては、経済産業省のウェブサイト公表されている「DX投資促進税制認定一覧」及び「事業適用計画のポイント」、「認定事業適用計画の概要の公表」、「実施状況報告」の記載事項に基づき分析データの整理を行っている。

なお、経済産業省のウェブサイトにある「DX投資促進税制認定一覧」には過去に掲載されていた一部の資料が最新のウェブサイトには掲載されていないものもあり、国会図書館インターネット資料収集保存事業⁷⁴⁾に保存されているアーカイブ文書を参照することによりデータ補完をしている。また、認定事業適用事業者の属性情報のうち、日本標準産業分類コード（大分類）は「実施状況報告」の記載内容から、資本金及び資本金の区分並びに売上高、営業利益は各認定事業適用事業者の有価証券報告書、決算公告及びディスクロージャー誌等の公表データを基に補完している。

2. DX 投資促進税制の事業評価テスト結果

本節では、令和3（2021）年度税制改正及び令和5（2023）税制改正の事業適用計画認定案件（情報技術事業適応）の公表データに基づきDX投資促進税制の事後評価分析を試みる。

(1) 認定事業適用事業者数

令和3（2021）年度税制改正（令和3（2021）年8月～令和5（2023）年3月）の認定事業適

用事業者は43社、令和5（2023）年度税制改正（令和5（2023）年4月～令和7（2025）年3月）の認定事業適用事業者は2社の計45社となっている。

DX投資促進税制（令和3（2021）年度税制改正及び令和5（2023）年度税制改正）の認定事業適用事業者一覧を図表6に示す。

(2) 年度別の認定事業適用事業者数

DX投資促進税制の年度別の認定事業適用事業者数の分析結果を図表7に示す。

令和3（2021）年度は上期1社、下期19社の計20社、令和4（2022）年度は上期13社、下期10社の計23社となっており、令和3（2021）年度税制改正の認定事業適用事業者数は合計43社となっている。

令和5（2023）年度は上期1社、下期1社の計2社、令和6（2024）年度は0社であり、令和5（2023）税制改正の認定事業適用事業者数は2社にとどまっている⁷⁵⁾。

令和5（2023）年度以降、認定事業適用事業者数が大幅に減少している理由については所管官庁からは公表されていない。令和5（2023）年度税制改正において、新たに要件として追加されたのは、デジタル（D）要件の「デジタル人材の育成・確保」と企業変革（X）要件の「全社レベルでの売上上昇が見込まれる」、「成長性の高い海外市場の確保を図ること」である（図表4）。

デジタル（D）要件の新たな要件として追加された「デジタル人材の育成・確保」については、多くの企業においてDX人材の育成・採用活動を積極的に行っており、事業計画としては実施可能な目標と考えられる。一方、企業変革（X）要件の新たな要件として「成長性の高い海外市場の確保を図ること」が追加設定されたことにより、海外市場に展開している企業のみが対象となったことも大幅な減少の一因になったものと考えられる。

(3) 産業分類別の認定事業適用事業者数

DX投資促進税制の産業分類別の認定事業適用事業者の傾向について分析を行う。分析結果

を図表8に示す。

産業分類別で最も多いのは「I 卸売業、小売業」の14社、次いで「J 金融業、保険業」の10社、「E 製造業」の9社となっている。「G 情報通信業」は5社、「M 宿泊業、飲食サービス業」は3社である。

デジタル活用が期待される「A 農業、林業」、「P 医療、福祉」など認定事業適用事業者がない産業分類も存在している。産業分類別の分析結果から、DX税制が一部の産業セクターにおける活用となっている。

(4) 産業分類別・資本金区分別の認定事業適用事業者数

DX投資促進税制の産業分類別・資本金区分別の認定事業適用事業者の傾向について分析を行う。分析結果を図表9に示す。

認定事業適用事業者45社中、資本金の区分が「100億円以上」が33社、「50億円～100億円未満」が4社となっており、認定事業適用事業者は大企業のみである。資本金の区分1億円未満の中小企業は0社となっている。

DX投資促進税制Q&A⁷⁶⁾において、税制措置の対象となる事業者に関する質問に対し、「青色申告書を提出する法人又は個人であって、認定事業適応事業者であるものであれば、業種・資本金規模を問わず対象になり得ます。」との回答が示されているが、結果的に大企業中心の制度となっており、中小企業において事実上、制度利用しにくい政策税制となっている。

(5) デジタル要件（D）における取組内容の類型

令和3（2021）年度税制改正及び令和5（2023）年度税制改正に共通するデジタル（D）要件は、「データ連携」、「クラウド技術の活用」、「DX認定の取得」の3要件である。

前述したとおり、「本制度は、レガシーシステムの温存・拡大につながらない形でデジタルトランスフォーメーションを進めていくための政策の一つであり、したがってソフトウェアはクラウドを通じて利用するものの方が政策目的に適合」としていることから、全ての認定事業適用計画において、クラウド利用が前提となっ

図表 6 DX 投資促進税制の認定事業適用事業者一覧 (1/5)

No	適用制度	事業者名	認定番号	計画概要	認定年月	開始時期	終了時期	2021(R3)	2022(R4)	2023(R5)	2024(R6)	2025(R7)	2026(R8)	2027(R9)	2028(R10)	2029(R11)	2030(R12)	2031(R13)	2032(R14)	財務内容の健全性の向上目標
101	令和3年度 税制改正	森ビ株式会社	国土交通省	都田区、ワラウド上の会員データ分析	2021/8	2021/8	2025/3	◆	◆	◆	■	■								有利子負債／キャッシュフロー-18.8倍 経常収支比率150%
102	令和3年度 税制改正	富士フイルムビジネスソリューション株式会社	経済産業省	課題解決型リユースソリューションサービス、顧客のビジネス改革	2021/11	2022/3	2024/3	◆			■									有利子負債／キャッシュフロー-4.2倍 経常収支比率106.1%
103	令和3年度 税制改正	株式会社九電工	国土交通省	建物の賃貸調換設備データのAI分析・既存のインフラ設備などのビジネスモデルを革新	2021/12	2021/12	2024/3	◆			■	■								有利子負債／キャッシュフロー-▲1.4倍 経常収支比率は112.6%
104	令和3年度 税制改正	京都中央信用金庫	金融庁	高齢化、事業先に對してWEB上へ多様なサービスを提供	2021/12	2022/1	2025/3	◆			■	■								有利子負債／キャッシュフロー-6.4倍 経常収支比率134.7%
105	令和3年度 税制改正	株式会社ライフコーポレーション	経済産業省	デジタルとオンラインで従業員負担軽減 ファン、オンラインで買入物価の増供と従業員負担軽減に買い物ができる環境を構築	2021/12	2021/12	2026/11	◆			■	■								有利子負債／キャッシュフロー-1.1倍 経常収支比率100%
106	令和3年度 税制改正	株式会社アールファバーチエス	経済産業省	食料持家のリアルタイム/ニアリアルタイム流通・取引可能な食材流通・店舗に関する情報付加価値を増大させるプラットフォームサービスの革新、小売業、小売業	2021/12	2021/12	2023/12	◆	◆	◆										有利子負債／キャッシュフロー-▲1.9倍 経常収支比率103.9%
107	令和3年度 税制改正	JFEスチール株式会社	経済産業省	鋼板形状予測システムや設備監視を監視するシステム導入、全製造ラインのOCSサイバーセキュリティ対策、製造ラインのシステムの刷新による生産効率化	2022/1	2022/1	2026/3	◆	◆	◆		■								新たな機能性高強度鋼板の売上高伸び率が増え、業績的売上高伸び率が15%ポイント以上
108	令和3年度 税制改正	株式会社FOOD & LIFE COMPANIES	農林水産省	消費者向けで算出した長期・短期需要予測、物流センターへの在庫管理強化、配送タイミングを最適化する各メーカーと連携して在庫・配達最適化	2022/1	2022/1	2025/9	◆	◆	◆										有利子負債／キャッシュフロー-0.7倍 経常収支比率118.5%
109	令和3年度 税制改正	株式会社JERA	経済産業省	クラウドSaaS技術を活用し、電力利用効率改善と燃料費削減を実現した発電所運営コスト削減と自動分析、最速かつ効率的な火力発電所の運転	2022/1	2022/1	2026/3	◆	◆	◆	■	■								有利子負債／キャッシュフロー-▲4.8倍 経常収支比率101.4%
110	令和3年度 税制改正	株式会社スズヤ薬局	経済産業省	スマートフォンアプリ起点、店舗内・店舗外での顧客とのデジタル接点を拡充、店舗に新規設けするIPカメラ等による顧客の行動データの取得・分析	2022/1	2022/2	2026/2	◆	◆	◆	■	■								新サービスの売上高伸び率は約5%（ドラッグストア）売上高は約10%ポイント向上

注1 「事業者名」，「認定省庁」，「計画概要」：経済産業省のウェブサイト公表されている「事業適応計画認定案件（情報技術事業適応）DX投資促進税制」より記載している。

注2 「日本標準産業分類コード（大分類）」、「認定年月」、「開始時期」、「終了時期」、「生産性向上目標・新需要開発目標」、「財務内容の健全性の向上目標」：詳細資料の「認定事業対応計画の概要の記載事項」から作成している。なお、表中の◆は開始年度、■は実施年度を示す。

注3 「資本金の区分：認定事業適用事業者の有価証券報告書、決算短信、ディスクロージャー誌等の公表データから記載している。資本金の区分は経済産業省「企業活動基本調査」の区分に準拠している。

図表 6 DX 投資促進税制の認定事業適用事業者一覧 (2/5)

No	適用制度	事業者名	認定省庁	計画概要	日本標準産業分類コード(大分類)	資本金の区分	認定年月	開始時期	終了時期	2021 (R3)	2022 (R4)	2023 (R5)	2024 (R6)	2025 (R7)	2026 (R8)	2027 (R9)	2028 (R10)	2029 (R11)	2030 (R12)	2031 (R13)	2032 (R14)	生産性向上目標・新需要開拓目標	財務内容の健全性の向上目標
111	令和3年度 税制改正	株式会社山平和堂	経済産業省	固有の決済手段「MP+マネー」を軸に、ネット通販と店舗営業と顧客利用促進の向上、顧客の利用データの最大限活用	I 卸売業、小売業	100億円以上	2022/1	2022/2	2024/2	◆	■	■	■									自社通販でマネーによる売上高の伸び率が、小売業に属する業種売上高伸び率を7%ポイント以上回る	有利子負債／キャッシュフロー-0.9倍 経常収支比率106.5%
112	令和3年度 税制改正	株式会社山善	経済産業省	基幹システムの導入による情報の一元化、顧客情報のAIによる分析等により、マンパワー中心のオペレーションから、データを活用した生産性の高いオペレーションへの変革	I 卸売業、小売業	50億円～100億円未満	2022/2	2022/2	2026/3	◆	■	■	■	■								ROAを1.75 %ポイント以上向上 経常収支比率105.1%	
113	令和3年度 税制改正	株式会社武蔵野銀行	金融庁	デジタルチャネルを通じた顧客接点の拡大、多様なデータの収集・蓄積・分析、パーソナライズされた非金融の情報提供	J 金融業、保険業	100億円以上	2022/2	2022/2	2026/3	◆	■	■	■	■								貸出金利および貸付取引等収益の伸び率の業種売上高伸び率を5.0%ポイント以上 有利子負債／キャッシュフロー-▲6.5倍 経常収支比率148.1%	
114	令和3年度 税制改正	株式会社QUICK	経済産業省	クラウド技術を活用した次世代サービス基盤に刷新、国内外の市場データやニュース等を蓄積・加工・分析、投資判断に必要な情報をリアルタイムに可視化	G 情報通信業	50億円～100億円未満	2022/2	2022/2	2025/12	◆	■	■	■	■								ROAを1.5 %ポイント以上 有利子負債／キャッシュフロー-有利子負債なし 経常収支比率137%	
115	令和3年度 税制改正	株式会社千葉銀行	金融庁	個人アプリ及び法人ポータルでのデジタルチャネルを通じて多様な顧客ニーズの把握・蓄積、マーケティングツールによる分析	J 金融業、保険業	100億円以上	2022/3	2022/3	2026/3	◆	■	■	■	■								貸出金利および貸付取引等収益の伸び率の業種売上高伸び率を5.0%ポイント以上 有利子負債／キャッシュフロー-▲6.7倍 経常収支比率171.4%	
116	令和3年度 税制改正	KDDI株式会社	総務省	KDDIグループ外法人と営業状況や利用情報を連携し、顧客別の属性・利用状況・嗜好等を分析すること、サービス・メニューを拡充	G 情報通信業	100億円以上	2022/3	2022/3	2025/3	◆	■	■	■	■								業種別売上高伸び率を25%ポイント以上 有利子負債／キャッシュフロー-▲1.2倍 経常収支比率146.7%	
117	令和3年度 税制改正	株式会社クボタ	経済産業省	小型建設機械に搭載したIoT機器から得られるデータを基にしたアフターサービス領域での機能拡張、品質検査共通プラットフォーム構築によるデータの活用した品質強化、基幹システム刷新	E 製造業	100億円以上	2022/3	2022/3	2025/12	◆	■	■	■	■								当事業における業種別売上高伸び率を12%ポイント以上 経常収支比率114.7%	
118	令和3年度 税制改正	日本通運株式会社	国土交通省	基幹システムの導入により「グローバルレベル」での情報一元化を実現、オープン化を図り、工数削減やタイムリーな経営判断を実現	H 運輸業、郵便業	100億円以上	2022/4	2026/12	◆	調査中断												ROAを1.5 %ポイント以上 有利子負債／キャッシュフロー-3.6倍 経常収支比率109%	
119	令和3年度 税制改正	株式会社東海理化	経済産業省	3Dデータを軸としたものづくりに係る情報生成～伝達の自動化および可視化、業務プロセス効率化を大幅向上	E 製造業	100億円以上	2022/3	2022/3	2026/3	◆	■	■	■	■								有利子負債／キャッシュフロー10倍以上 経常収支比率100%以上	
120	令和3年度 税制改正	長瀬産業株式会社	経済産業省	顧客・製品引情報等のデータ連携やサプライヤーとの顧客取引業務のED（電子データ交換）化による取引情報等のデータ収集、将来の商品嗜好等を予測	I 卸売業、小売業	50億円～100億円未満	2022/3	2022/3	2026/3	◆	■	■	■	■								各種商品新着率にかかると売上高伸び率を5%ポイント以上 経常収支比率103%	

注 1 「事業者名」、「認定省庁」、「計画概要」：経済産業省のウェブサイト公表されている「事業適応計画認定案件 (情報技術事業適応) DX 投資促進税制」より記載している。

注 2 「日本標準産業分類コード (大分類)」、「認定年月」、「開始時期」、「終了時期」、「生産性向上目標・新需要開拓目標」、「財務内容の健全性の向上目標」：詳細資料の「認定事業対応計画の概要の公表の記載事項」から作成している。なお、表中の◆は開始年度、■は実施年度を示す。

注 3 「資本金の区分」：認定事業適用事業者の有価証券報告書、決算短信、ディスクロージャー誌等の公表データから記載している。資本金の区分は経済産業省「企業活動基本調査」の区分に準拠している。

図表 6 DX 投資促進税制の認定事業適用事業者一覧 (3/5)

N0	適用制度	事業者名	認定省庁	計画概要	業分類コード (大分類)	資本金の区分	認定年月	開始時期 (終了時期)	2021 (R3)	2022 (R4)	2023 (R5)	2024 (R6)	2025 (R7)	2026 (R8)	2027 (R9)	2028 (R10)	2029 (R11)	2030 (R12)	2031 (R13)	2032 (R14)	生産性向上目標・新需要開拓目標	財務内容の健全性の向上目標
121	令和3年度 税制改正	株式会社日本経済新聞社	経済産業省	日経 ID の活用等、AI によるビッグデータ解析等により、企業のニーズに適した情報を提供	G 情報通信業	10億円～50億円未満	2022/4	2022/4 2024/12	◆	◆	■	■									業務売上伸び率を3%ポイント以上 経常収支比率117.2%	有利子負債／キャッシュフロー▲17.4倍 経常収支比率117.2%
122	令和3年度 税制改正	阪和興業株式会社	経済産業省	有事時態勢の社会活動データや県は県情報等の活用等と、市場動向や顧客ニーズ等の把握により高度な需要予測、外部サービス連携システム内の社内データを連携	I 卸売業、小売業	100億円以上	2022/4	2022/4 2025/3	◆	◆	■	■									ROAを1.5%ポイント以上 経常収支比率101.9%	有利子負債／キャッシュフロー▲11.0倍 経常収支比率101.9%
123	令和3年度 税制改正	株式会社アスタリア	経済産業省	おセーリアル店舗とBtoB双方でのシステム連携による顧客向けサービス向上、物流などの物流課題・生産性向上	I 卸売業、小売業	10億円～50億円未満	2022/4	2022/4 2026/2	◆	◆	■	■	■								建物・衣服・身の回り品小売業に比べ売上伸び率を3%ポイント以上 経常収支比率109.4%	有利子負債／キャッシュフロー▲2.8倍 経常収支比率109.4%
124	令和3年度 税制改正	株式会社かいらいー 株式会社すかいー くレストランツ	農林産業省	画社の会員基盤で管理している顧客IDの統合、顧客データ基盤を基点としてお客様に関するツールを用いたデータ分析を実施	M 畜泊業、飲食サービス業	100億円以上	2022/4	2022/4 2026/12	◆	◆	■	■	■								業務売上高伸び率を3%ポイント以上 経常収支比率104.8%	有利子負債／キャッシュフロー▲0.7倍 経常収支比率104.8%
125	令和3年度 税制改正	日本調剤株式会社	厚生労働省	クラウドを活用した基幹システム刷新、オンライン薬局サービス拡大、お薬手帳プログラムの外部データ連携	I 卸売業、小売業	10億円～50億円未満	2022/5	2022/5 2024/3	◆	◆	■	■									ROAを1.5%ポイント以上 経常収支比率104.5%	有利子負債／キャッシュフロー▲2.8倍 経常収支比率104.5%
126	令和3年度 税制改正	オムロン株式会社 オムロンヘルスケア株式会社	経済産業省	オムロン株式会社、総務情報や警備情報等を収集 オムロンヘルスケア株式会社、利用者のバイタルデータや行動データを取得・連携し、クラウド上で一貫管理	G 情報通信業	100億円以上	2022/5	2022/5 2027/3	◆	◆	■	■	■								業務売上高伸び率を3%ポイント以上 経常収支比率111%	オムロン 有利子負債ゼロ、経常収支比率111% オムロンヘルスケア 有利子負債ゼロ、経常収支比率119%
127	令和3年度 税制改正	ソニー生命保険株式会社	金融庁	クラウド技術を活用したシステム導入、顧客向けスマホアプリ等から個人情報及び属性情報を自動で収集し、社内のライフプランニングに関する過去実績データと自動で連携・分析	J 金融業、保険業	100億円以上	2022/6	2022/6 2027/3	◆	◆	■	■	■								生命保険業の業務売上高伸び率を5.0%ポイント 経常収支比率105.8%	有利子負債／キャッシュフロー▲138.3倍 経常収支比率105.8%
128	令和3年度 税制改正	株式会社村田製作所	経済産業省	倉庫に設置する各種マテハン機器・設備等と、クラウド環境に構築する倉庫システムにて処理される各種情報を連携することにより自動倉庫を構築	E 製造業	100億円以上	2022/6	2022/6 2024/3	◆	◆	■	■									業務売上高伸び率を5%ポイント以上 経常収支比率107.2%	有利子負債／キャッシュフロー▲0.3倍 経常収支比率107.2%
129	令和3年度 税制改正	株式会社アイシン	経済産業省	設計面や設備評価結果等の開発成果物及び生産・物流関連情報のアニーと行動ログをセットで導入し設計開発、製造、生産は前工程等と連携	E 製造業	100億円以上	2022/8	2022/8 2026/3	◆	◆	■	■	■								業務売上高伸び率を5%ポイント以上 経常収支比率100%	有利子負債／キャッシュフロー▲10倍以下 経常収支比率100%
130	令和3年度 税制改正	株式会社セブンイレブン・ジャパン	経済産業省	グループの共通IDを基軸に、オンライン・オフラインの両方で商品の購入・販売の履歴を連携し、顧客の購買履歴や店舗の商品購入データをクラウドサーバ上で収集	I 卸売業、小売業	100億円以上	2022/8	2022/8 2026/2	◆	◆	■	■	■								新サービスに連る加盟店からのチャージ収入の売上高伸び率を3%ポイント以上の売上高伸び率を5%ポイント以上 経常収支比率161.8%	有利子負債／キャッシュフロー▲0.5倍 経常収支比率161.8%

注 1 「事業者名」、「認定省庁」、「計画概要」：経済産業省のウェブサイトに公表されている「事業適応計画認定案件（情報技術事業適応）DX 投資促進税制」より記載している。

注 2 「日本標準業分類コード（大分類）」、「認定年月」、「開始時期」、「終了時期」、「生産性向上目標・新需要開発目標」、「財務内容の健全性の向上目標」：詳細資料の「認定事業対応計画の概要の公表の記載事項」から作成している。なお、表中の◆は開始年度、■は実施年度を示す。

注 3 「資本金の区分」：認定事業適用事業者の有限証券報告書、決算短信、ディスクロージャー誌等の公表データから記載している。資本金の区分は経済産業省「企業活動基本調査」の区分に準拠している。

図表 6 DX 投資促進税制の認定事業適用事業者一覧 (4/5)

No	適用制度	事業者名	認定省庁	計画概要	日本標準産業分類コード(大分類)	資本金の区分	認定年月	開始時期	終了時期	2021 (R3)	2022 (R4)	2023 (R5)	2024 (R6)	2025 (R7)	2026 (R8)	2027 (R9)	2028 (R10)	2029 (R11)	2030 (R12)	2031 (R13)	2032 (R14)	生産性向上目標・新需要開拓目標	財務内容の健全性の向上目標
131	令和3年度 税制改正	株式会社ゼンショーホールディングス株式会社すき家株式会社はま寿司株式会社	農林水産省	先端技術活用による店内作業の自動化や、クラウド技術を活用した店舗/本部/製造/物流部門とのシームレスな情報連携による店舗管理の省人化/自動化	M 宿泊業、飲食サービス業	100億円以上	2022/8	2022/9	2025/3	◆	◆	◆	◆	◆	◆	◆	◆	◆	◆	◆	◆	すき家の有利子負債／キャッシュフロー-0.06倍 税収収支比率108.5% はま寿司の有利子負債／キャッシュフロー-1.7倍 税収収支比率112.4%	
132	令和3年度 税制改正	コナミデジタルエンタテインメント・バーン・インターナショナル・ホールディングス株式会社 株式会社セルエツ	経済産業省	顧客・販路データをグループ内で連携、自動発注・配膳・配膳員による機動的な店舗運営に活用した在庫計測及び商品レコメンダを行う仕組みを構築	I 卸売業、小売業	100億円以上	2022/9	2022/9	2027/2	◆	◆	◆	◆	◆	◆	◆	◆	◆	◆	◆	◆	ROA が、1.5 ポイント以上 有利子負債／キャッシュフロー-1.8倍 税収収支比率292.0%	
133	令和3年度 税制改正	株式会社静岡銀行	金融庁	新営業支援システムやデータ分析・活用プラットフォーム構築してデータ蓄積し、グループ会社間でのシームレスな情報共有を実現、AI等による分析	J 金融業、保険業	100億円以上	2022/9	2022/10	2027/3	◆	◆	◆	◆	◆	◆	◆	◆	◆	◆	◆	◆	地方銀行の業種売上高伸び率を5.0%ポイント以上 有利子負債／キャッシュフロー-1.8倍 税収収支比率136.0%	
134	令和3年度 税制改正	城南信用金庫	金融庁	クラウド技術を活用することにより、スマホアプリ等から収集したデータを過去業績データと連携・分析、データを活用した事務プロセスの改善を実現	J 金融業、保険業	100億円以上	2022/10	2022/12	2027/3	◆	◆	◆	◆	◆	◆	◆	◆	◆	◆	◆	◆	信用金融の業種売上高伸び率に準じて5.0 %ポイント以上 有利子負債／キャッシュフロー-▲43倍 税収収支比率132.4%	
135	令和3年度 税制改正	日本新薬株式会社	厚生労働省	運輸や近距離性向上に資するクラウド技術を活用したシステムを構築、社内外情報の一元管理や解析といった各種データの利活用ができる環境を整備	E 製造業	50億円～100億円未満	2022/10	2022/11	2027/3	◆	◆	◆	◆	◆	◆	◆	◆	◆	◆	◆	◆	ROAを1.5%以上 有利子負債／キャッシュフロー-なし 税収収支比率100%を上回る	
136	令和3年度 税制改正	伊藤忠食品株式会社	農林水産省	社内の業務システムを全てクラウド上に構築及びSaaS化し新業務システムをR&Dとして取引先や各システム間でデータ連携	I 卸売業、小売業	10億円～50億円未満	2022/10	2022/11	2026/12	◆	◆	◆	◆	◆	◆	◆	◆	◆	◆	◆	◆	ROAを1.5%ポイント以上 有利子負債／キャッシュフロー-▲1.8倍 税収収支比率101.7%	
137	令和3年度 税制改正	小林製薬株式会社	厚生労働省	生産管理・原価管理システム等の刷新、取引先とのデータ共有をweb構築、データ分析ツール導入、設備やプラットフォームから生産管理システムへのリアルタイムにデータ連携を実現	E 製造業	10億円～50億円未満	2022/12	2023/1	2026/12	◆	◆	◆	◆	◆	◆	◆	◆	◆	◆	◆	◆	ROAを1.52%ポイント以上 有利子負債／キャッシュフロー-1% 税収収支比率129.1%	
138	令和3年度 税制改正	ヤフー株式会社	経済産業省	ジョーピングサービスのUIを顧客ごとやニーズに沿って構築する機能、関連会社から最新のトレンド情報を収集し連携	I 卸売業、小売業	100億円以上	2023/1	2023/1	2027/3	◆	◆	◆	◆	◆	◆	◆	◆	◆	◆	◆	◆	コマース事業に係る業種別売上高伸び率を5%ポイント以上 有利子負債／キャッシュフロー-10倍以下 税収収支比率100%を上回る	
139	令和3年度 税制改正	株式会社池田屋銀行	金融庁	顧客向けシステム、M&M、や顧客管理システム、個人ローンWeb受付・契約サービス等を構築し「新CRM」を導入、データを新設グループ内外のデータと連携して顧客行動の分析	J 金融業、保険業	100億円以上	2023/1	2023/2	2027/3	◆	◆	◆	◆	◆	◆	◆	◆	◆	◆	◆	◆	地方銀行の業種売上高伸び率を5.0%ポイント以上 有利子負債／キャッシュフロー-▲59.0倍 税収収支比率270.9%	
140	令和3年度 税制改正	株式会社百十四銀行	金融庁	クラウド技術を活用したバンキングアプリ導入、個人ローンWeb受付・契約サービス等を構築し「新CRM」を導入、データを新設グループ内外のデータと連携して顧客行動の分析	J 金融業、保険業	100億円以上	2023/1	2023/2	2027/3	◆	◆	◆	◆	◆	◆	◆	◆	◆	◆	◆	◆	地方銀行の業種売上高伸び率を5.0%ポイント以上 有利子負債／キャッシュフロー-▲29倍 税収収支比率186.1%	

注 1 「事業者名」、「認定省庁」、「計画概要」：経済産業省のウェブサイト公表されている「事業適応計画認定案件（情報技術事業適応）DX 投資促進税制」より記載している。

注 2 「日本標準産業分類コード（大分類）」、「認定年月」、「開始時期」、「終了時期」、「生産性向上目標・新需要開発目標」、「財務内容の健全性の向上目標」：詳細資料の「認定事業対応計画の概要の公表の記載事項」から作成している。なお、表中の◆は開始年度、■は実施年度を示す。

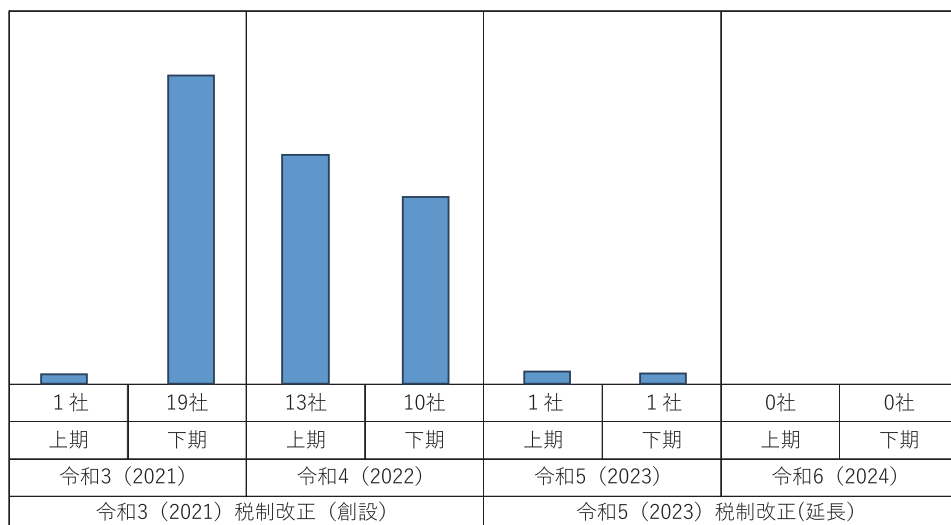
注 3 「資本金の区分」：認定事業適用事業者の有価証券報告書、決算短信、ディスクロージャー誌等の公表データから記載している。資本金の区分は経済産業省「企業活動基本調査」の区分に準拠している。

図表 6 DX 投資促進税制の認定事業適用事業者一覧 (5/5)

N0	適用制度	事業者名	認定省庁	計画概要	日本標準産業分類コード（大分類）	資本金の区分	認定年月	開始時期（終了時期）	2021 (R3)	2022 (R4)	2023 (R5)	2024 (R6)	2025 (R7)	2026 (R8)	2027 (R9)	2028 (R10)	2029 (R11)	2030 (R12)	2031 (R13)	2032 (R14)	生産性向上目標・新需要開拓目標	財務内容の健全性の向上目標
141	令和3年度税制改正	株式会社イヌミ	経済産業省	カスタマーデータプラットフォームの活用による個別販促の高度化、スピードアップ実現。スマートフォンに対応したセルフレジの設置によるレジ業務の効率化	I 卸売業、小売業	100億円以上	2023/2	2023/2 2026/2	◆	◆	◆	◆	■								小売業に係る販売売上高伸び率を5%ポイント以上	有利子負債／キャッシュフロー10倍以上 経常収支比率100%以上
142	令和3年度税制改正	株式会社横浜銀行三井住友カード株式会社	金融庁	クラウド技術を活用したスマートフォンアプリやマナーケイインリ取換機能、データを収集・湖類、既存データや外部企業データを組み合わせ分析	J 金融業、保険業	100億円以上	2023/2	2023/3 2025/3	◆	◆	◆	◆	■								地方銀行の業種売上高伸び率を5.0%ポイント以上	有利子負債／キャッシュフロー▲14.3倍 経常収支比率175.0%
143	令和3年度税制改正	株式会社三井住友銀行	金融庁	クラウド技術を活用してグループ各社・親衛先企業が抱える情報セキュリティリスクをグローバル連携	J 金融業、保険業	100億円以上	2023/3	2023/3 2028/2	◆	◆	◆	◆	■								都市銀行の業種売上高伸び率を5.0%ポイント以上 日本クレジットカード業務所風サービス及びカード会社との信用供与額の業種伸び率を5.0%ポイント以上	三井住友銀行の有利子負債／キャッシュフロー▲2.8倍 経常収支比率189.7% 金利及びカードサービス収入等に対する営業利益の比率が1.4倍 経常収支比率100.1%
201	令和5年度税制改正	関西ペイント株式会社	経済産業省	一元化されたデータをクラウド上でシームレスにデータ連携・集約の高度な分析・解析、市場トレンドを把握・察知	E 製造業	100億円以上	2023/7	2023/23 2032/3		◆	◆	◆	■	■	■			■			新商品・新サービスに係る一事業年度の売上高の額が、売上高の額の平均額の10%以上	有利子負債／キャッシュフロー10倍以上 経常収支比率100%以上
202	令和5年度税制改正	江崎グリコ株式会社	農林水産省	業務システムの統合・標準化、全社レベルでのデータ可視化、顧客から研究開発、調達までデータと業務連携	E 製造業	50億円～100億円未満	2024/3	2024/4 2029/3				◆	◆	■	■						当該事業業種に計画に係る平均連結売上高の額が、全事業の売上高の額の21%を占めること	有利子負債／キャッシュフロー4.5倍 経常収支比率108.4%

- 注 1 「事業者名」、「認定省庁」、「計画概要」：経済産業省のウェブサイト公表されている『事業適応計画認定案件（情報技術事業適応）DX 投資促進税制』より記載している。
- 注 2 「日本標準産業分類コード（大分類）」、「認定年月」、「開始時期」、「終了時期」、「生産性向上目標・新需要開発目標」、「財務内容の健全性の向上目標」：詳細資料の「認定事業対応計画の概要の公表の記載事項」から作成している。なお、表中の◆は開始年度、■は実施年度を示す。
- 注 3 「資本金の区分」：認定事業適用事業者の有価証券報告書、決算短信、ディスクロージャー誌等の公表データから記載している。資本金の区分は経済産業省「企業活動基本調査」の区分に準拠している。

図表7 DX投資促進税制の年度別認定事業適用事業者数



図表8 DX投資促進税制の産業分類別認定事業適用事業者

日本標準産業分類(大分類)	令和3(2021) 税制改正(創設)		令和5(2023) 税制改正(延長)		大分類計
	令和3(2021)	令和4(2022)	令和5(2023)	令和6(2024)	
A 農業、林業					0
B 漁業					0
C 鉱業、採石業、砂利採取業					0
D 建設業	1				1
E 製造業	3	4	2		9
F 電気・ガス・熱供給・水道業	1				1
G 情報通信業	3	2			5
H 運輸業、郵便業	1				1
I 卸売業、小売業	6	8			14
J 金融業、保険業	3	7			10
K 不動産業、物品賃貸業	1				1
L 学術研究、専門・技術サービス業					0
M 宿泊業、飲食サービス業	1	2			3
N 生活関連サービス業、娯楽業					0
O 教育、学習支援業					0
P 医療、福祉					0
Q 複合サービス事業					0
R サービス業(他に分類されないもの)					0
S 公務(他に分類されるものを除く)					0
T 分類不能の産業					0
小計	20	23	2	0	45
中計	43		2		45

図表 9 DX 投資促進税制の産業分類別・資本金区分別認定事業適用事業者

日本標準産業分類（大分類）	資本金の区分								大分類計
	3千万円 ～5千万 円未満	5千万円 ～1億円 未満	1億円～3 億円未満	3億円～5 億円未満	5億円～ 10億円未 満	10億円～ 50億円未 満	50億円～ 100億円 未満	100億円 以上	
A 農業、林業									0
B 漁業									0
C 鉱業、採石業、砂利採取業									0
D 建設業								1	1
E 製造業						1	2	6	9
F 電気・ガス・熱供給・水道業								1	1
G 情報通信業					1	1		3	5
H 運輸業、郵便業								1	1
I 卸売業、小売業					1	3	2	8	14
J 金融業、保険業								10	10
K 不動産業、物品賃貸業								1	1
L 学術研究、専門・技術サービス業									0
M 宿泊業、飲食サービス業			1					2	3
N 生活関連サービス業、娯楽業									0
O 教育、学習支援業									0
P 医療、福祉									0
Q 複合サービス事業									0
R サービス業（他に分類されないもの）									0
S 公務（他に分類されるものを除く）									0
T 分類不能の産業									0
中計	0	0	1	0	2	5	4	33	45

ている。

令和3（2021）年度税制改正43社、令和5（2023）年度税制改正2社のデジタル要件の取組内容については、各社毎に詳細資料「事業適用計画のポイント」に実施概要が公表されている。各社におけるDX実現に向けた取組内容は、図表10に示すとおり「顧客の利便性向上・サービス提供」と「生産性向上・リードタイム短縮」を目指す2つの類型に分類することができる。

「顧客の利便性向上・サービス提供」の取組内容は、企業と顧客との関係（リレーション）を強化することを主な目的とするものである。スマホアプリを活用し、クラウド経由で顧客の行動履歴を取得し、新たに構築した顧客データベース（顧客DB）に収集したデータを蓄積し、蓄積された顧客データを自社内、フィンテック企業及び外部企業と連携することにより、パーソナライズ化したサービス提供を実現しようと

するものである。この類型は主に、「I 卸売業、小売業」、「J 金融業、保険業」の産業分類に該当する事業者において取組みがなされている。

「生産性向上・リードタイム短縮」の取組内容は、主に「E 製造業」の産業分類の事業者が中心となる。この類型は、自社内、取引先、販社といったサプライチェーンの関係者間で、クラウドを活用してデータ共有（共有DB）を実現することにより、設計～調達～製造～物流～販売～サービスの一連のプロセスを連結し、生産性向上とリードタイム短縮を実現しようとするものである。

図表10に示した「顧客の利便性向上・サービス提供」と「生産性向上・リードタイム短縮」のいずれ類型においても、DX実現のためには、自社のみならず、取引先、外部企業等の利害関係者を含めたサプライチェーン全体のDX化を実現できなければ、非DX化の箇所がボトルネックとなり、全体最適化されたDX実現はで

きないことになる。

わが国のデジタル社会の実現に向けて、ショーケースとなる先進的な取り組みを行う企業におけるDX導入を支援もしつつ、サプライチェーン全体のDX推進、つまり、点と点から面的なDX実現へシフトしていかないと、期待する成果は得られないと考えられる。

(6) DX投資促進税制の実施期間

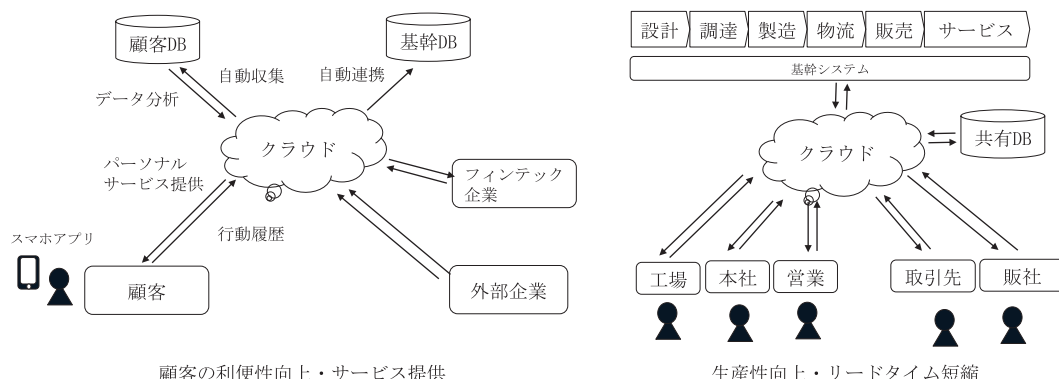
認定事業適応計画の実施期間は最長10年間でされている。令和6（2024）年度までに計画

認定された事業者は、計画の終了まで実施状況を報告する義務がある。

各社の実施期間については、詳細資料「認定事業適応計画の概要の公表」において開示されている。図表11にDX投資促進税制の実施期間の分布を示す。なお、認定事業適用事業者45社のうち、開発中断及び認定取り消しとなっている3社を集計対象から除いている。

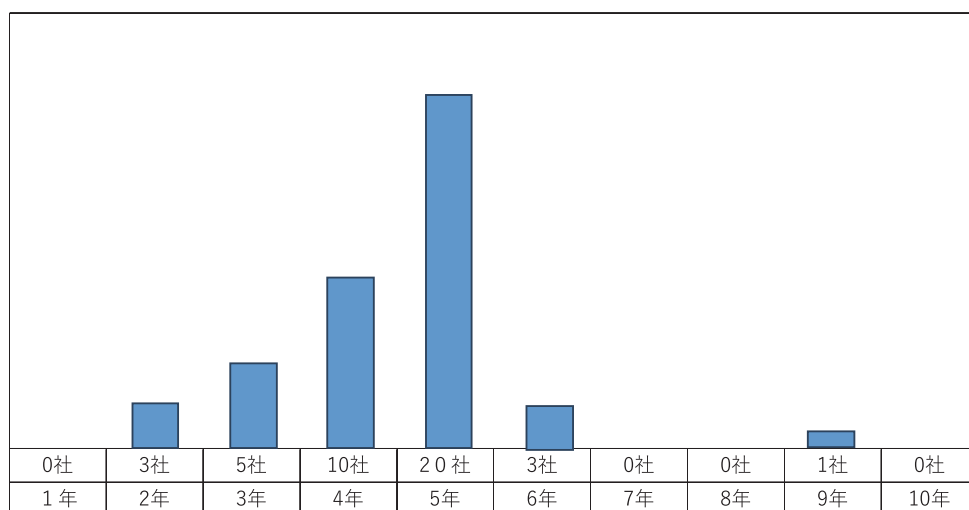
実施期間で最も多いのは「5年」の20社、次いで「4年」の10社、「3年」の5社となっている。

図表 10 認定事業適用計画の取組内容の類型



出所：事業適用計画のポイントより筆者作成

図表 11 DX投資促進税制の実施期間



注) 認定事業適用事業者45社のうち、開発中断及び認定取り消し3社を集計対象から除いている

令和5（2023）年度税制改正の経緯として、「現行制度では投資意思決定日から事業供用日（期限）が約2年程度であることから、大規模なシステム投資の実態と適用期間が合わないことが課題である」とされているとおり、デジタル（D）と企業変革（X）を実現するためには、2年間という短期間で実現することは難しいことを裏付けている。

一方で、「2年」が3社、「3年」が5社、存在しており、短期でDX実現を目指すという事業者の取組みも存在する。事業環境や情報技術の進展は早く、早期にDX実現により目的を達成しようとする試みもあることは着目すべきである。

図表12にDX投資促進税制の産業分類別・実施期間の分布を示す。産業分類別での傾向の違いはなく、実施期間の「5年」が最も多い。

（7）事業適応計画に係る事業の目標の達成状況

計画期間中は、認定事業適用事業者は、毎事業年度、計画の実施状況について所定様式⁷⁷⁾による報告が義務づけられている。報告事項は、「認定の日付」、「認定事業適応事業者の名

称」、「認定事業適応計画の実施期間」、「認定事業適応計画の実施状況」の4項目である。

認定事業適応計画の実施期間は最長10年間であり、令和6（2024）年度までに計画認定された事業者は、計画の終了まで実施状況を報告する義務がある。報告書の提出時期は原則、認定事業適用事業者の事業年度終了後3ヶ月以内で、毎年度公表される。なお、事業適応期間中に目標を達成した場合は、翌年度以降の報告は不要とされている。

本項では、事業適用計画に係る事業の目標の達成状況について、経済産業省のウェブサイトにある「DX投資促進税制認定一覧」の実施状況報告の公表データを基に、各認定事業適用事業者の達成状況について分析を行う。なお、海外要件など新要件が追加された令和5（2023）年度税制改正については認定事業適用事業者が2社と少数であることから本分析からは除くこととした。

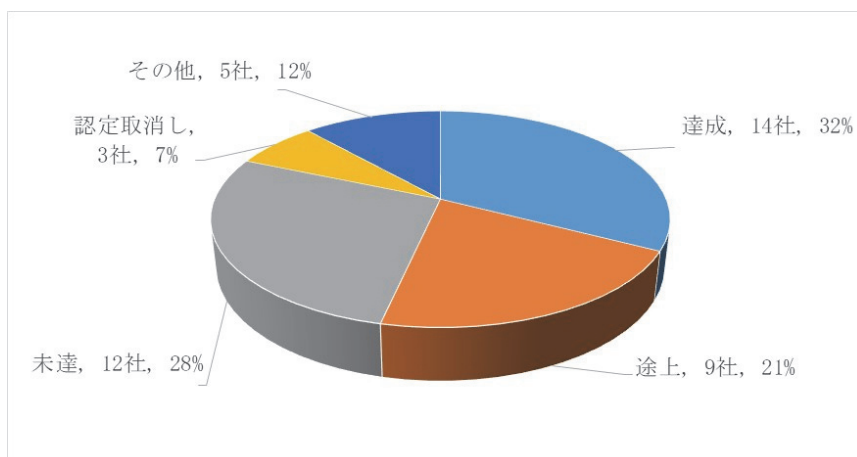
令和5（2023）年度における事業適用計画に係る事業の目標の達成状況の分析結果を図表13に示す。認定事業適用事業者43社の自己評

図表 12 DX 投資促進税制の産業分類別・実施期間

日本標準産業分類（大分類）	実施期間										大分類計
	1年	2年	3年	4年	5年	6年	7年	8年	9年	10年	
A 農業、林業											0
B 漁業											0
C 鉱業、採石業、砂利採取業											0
D 建設業				1							1
E 製造業		1		1	5	1			1		9
F 電気・ガス・熱供給・水道業					1						1
G 情報通信業			1	2	1						4
H 運輸業、郵便業											0
I 卸売業、小売業		2	2	3	5	1					13
J 金融業、保険業			1		8	1					10
K 不動産業、物品賃貸業				1							1
L 学術研究、専門・技術サービス業											0
M 宿泊業、飲食サービス業			1	2							3
N 生活関連サービス業、娯楽業											0
O 教育、学習支援業											0
P 医療、福祉											0
Q 複合サービス事業											0
R サービス業（他に分類されないもの）											0
S 公務（他に分類されるものを除く）											0
T 分類不能の産業											0
中計	0	3	5	10	20	3	0	0	1	0	42

注）認定事業適用事業者 45 社のうち、開発中断及び認定取り消し 3 社を集計対象から除いている

図表 13 事業適用計画に係る事業の目標の達成状況（令和5（2023）年度）



注）令和5（2023）年度税制改正の認定事業適用事業者は2社と少数であり分析からは除いている。

価として、「達成」は14社、「未達」は12社となっている。達成見込みであるが計画期間中のため効果は発現していないとする「途上」は9社、「認定取消し」は3社である。なお、「その他」の5社は、直接的な売上高の伸び率を計測することは困難であると記載のあるもの又は目標の達成状況について直接的な記載がない認定事業適用事業者が該当する。認定事業計画における第3段階のデジタルトランスフォーメーションの成果創出を実現している割合は3割となる。

DX投資促進税制の事業適用計画の認定にあたっては、「生産性向上目標・新需要開拓目標」及び「財務内容の健全性の向上目標」の2つのKPIを設定する必要がある。令和5（2023）年度における各社の事業適用計画に係る事業の目標の達成状況を整理した結果を図表14に示す。

「財務内容の健全性の向上目標」のKPIは、「有利子負債／キャッシュフロー」及び「経常収支比率」の会計情報から測定可能なKPIであり、全て認定事業適用事業者が状況報告を行っている。一方、「生産性向上目標・新需要開拓目標」のKPIは、「業種売上高伸び率と比較して〇〇%ポイント以上」というKPI設定がなされている。認定事業適用事業者からの回答の中

には、「直接的な売上高の伸び率を計測することは困難」とする回答も見受けられる。

DX投資促進税制の関連投資は、事業者におけるデジタル投資総額の一部のみを対象としていることから、本税制による直接的な効果を測定することは難しいものと考えられる。会計情報から測定可能なKPIである「有利子負債／キャッシュフロー」及び「経常収支比率」についても、本税制措置の適用のみで直接的に達成できるものではないと考えられる。

DX投資促進税制の適用におけるKPI設定のあり方については、直接的な効果を測定できる指標にすべきではないかと考えられる。

DX投資促進税制の達成状況について、産業分類別及び資本金区分別の認定事業適用事業者の傾向について分析を行う。分析結果を図表15及び図表16に示す。

サンプル数が少ないため有意な差があるとは言えないが、産業分類別では「G 情報通信業」では「未達」とする割合が多く、「J 金融業、保険業」では「達成」とする回答傾向が見受けられる。資本金区分別についてはサンプル数も少なく比較することができなかった。

事業適用計画に係る事業の目標の売上高営業利益率区分別達成状況（令和5（2023）年度）

図表 14 事業適用計画に係る事業の目標の達成状況一覧（令和 5（2023）年度）（1/2）

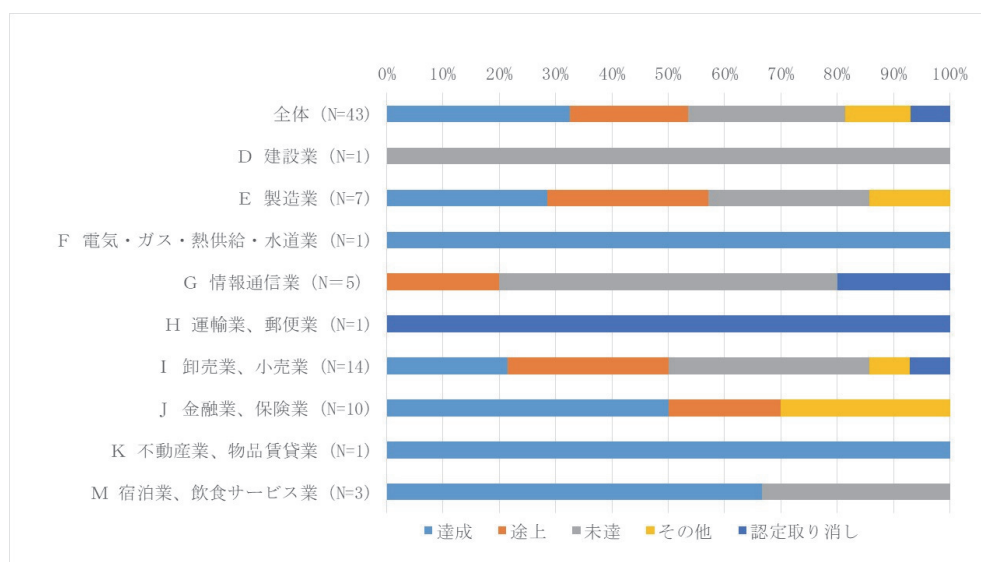
N0	適用制度	事業者名	日本標準産業 分類コード (大分類)	生産性向上目標・新需要開拓目標の達成状況	財務内容の健全性の向上目標の達成状況
101	令和3年度 税制改正	森ビル株式会社	K 不動産業、 物品賃貸業	当初見込みを上回る増加	有利子負債／キャッシュフロー18.6倍 経常収支比率136.1%
102	令和3年度 税制改正	富士フイルムビジネスイノ ベーション 株式会社	G 情報通信業	ROAが50.6%ポイント向上 目標の9.0%ポイントの減は未達	有利子負債／キャッシュフロー▲0.3倍 経常収支比率160.7%
103	令和3年度 税制改正	株式会社九電工	D 建設業	当初計画の投資額の10倍には至っていない	有利子負債／キャッシュフロー▲9.0倍 経常収支比率115.6%
104	令和3年度 税制改正	京都市中央信用金庫	J 金融業、保 険業	業種売上高伸び率を22.63%ポイント上回った	有利子負債／キャッシュフロー7.2倍 経常収支比率134.9%
105	令和3年度 税制改正	株式会社ライフコーポレー ション	I 卸売業、小 売業	ROAは、8.22%	有利子負債／キャッシュフロー1.2倍 経常収支比率134.9%
106	令和3年度 税制改正	株式会社アルファバーチェス	I 卸売業、小 売業	ROAは、2.15%	有利子負債／キャッシュフロー▲2.7倍 経常収支比率103.0%
107	令和3年度 税制改正	JFEスチール株式会社	E 製造業	2024年度から設備の本格的な運用を開始し、成果 目標の達成を図る計画	有利子負債／キャッシュフロー2.7倍 経常収支比率108.0%
108	令和3年度 税制改正	株式会社FOOD & LIFE COMPANIES	M 宿泊業、飲 食サービス業	ROAは、6.98%	有利子負債／キャッシュフロー3.4倍 経常収支比率119.0%
109	令和3年度 税制改正	株式会社JERA	F 電気・ガ ス・熱供給・ 水道業	ROAは、5.2%増	有利子負債／キャッシュフロー8.2倍 経常収支比率118.2%
110	令和3年度 税制改正	株式会社スギ薬局	I 卸売業、小 売業	実証実験フェーズ	有利子負債／キャッシュフロー▲2.4倍 経常収支比率102.8%
111	令和3年度 税制改正	株式会社平和堂	I 卸売業、小 売業	当初見込みは未達	有利子負債／キャッシュフロー0.5倍 経常収支比率106.4%
112	令和3年度 税制改正	株式会社山善	I 卸売業、小 売業	当初見込みは未達	有利子負債／キャッシュフロー13.7倍 経常収支比率102.7%
113	令和3年度 税制改正	株式会社武蔵野銀行	J 金融業、保 険業	今回のサービスによる直接的な売上高の伸び率を 計測することは困難 販管費を売上高で除した値を5.8%以上削減	有利子負債／キャッシュフロー6.7倍 経常収支比率134.6%
114	令和3年度 税制改正	株式会社QUICK	G 情報通信業	ROAは、▲2.3%	有利子負債／キャッシュフロー▲3.2倍 経常収支比率124.3%
115	令和3年度 税制改正	株式会社千葉銀行	J 金融業、保 険業	DX 投資による効果額 10,179 百万円 投資額で除した値は7.2倍	有利子負債／キャッシュフロー0.4倍 経常収支比率159.0%
116	令和3年度 税制改正	KDDI株式会社	G 情報通信業	当初見込みは未達	有利子負債／キャッシュフロー▲0.7倍 経常収支比率139.6%
117	令和3年度 税制改正	株式会社クボタ	E 製造業	売上高伸び率、売上高ともに目標を上回る実績	有利子負債／キャッシュフロー0.4倍 経常収支比率98.5%
118	令和3年度 税制改正	日本通運株式会社	H 運輸業、郵 便業	開発中断R5年3月	開発中断R5年3月
119	令和3年度 税制改正	株式会社東海理化	E 製造業	ROAは、▲4.1%	有利子負債／キャッシュフロー▲2.8倍 経常収支比率114.7%
120	令和3年度 税制改正	長瀬産業株式会社	I 卸売業、小 売業	準備期間であり、本格的な稼働は2024年度から開 始	有利子負債／キャッシュフロー 概ね返済予定 経常収支比率108.3%
121	令和3年度 税制改正	株式会社日本経済新聞社	G 情報通信業	順調に推移	有利子負債／キャッシュフロー▲9.5倍 経常収支比率108.4%
122	令和3年度 税制改正	阪和興業株式会社	I 卸売業、小 売業	ROAは1.1%向上	有利子負債／キャッシュフロー▲7.4倍 経常収支比率99.7%
123	令和3年度 税制改正	株式会社アダストリア	I 卸売業、小 売業	売上高伸び率139.1%	有利子負債／キャッシュフロー▲2.3倍 経常収支比率109.0%
124	令和3年度 税制改正	株式会社すかいらくホール ディングス 株式会社すかいらくレスト ランツ	M 宿泊業、飲 食サービス業	当初計画を下回る結果	有利子負債／キャッシュフロー5.5倍 経常収支比率114.1%
125	令和3年度 税制改正	日本調剤株式会社	I 卸売業、小 売業	ROAを▲0.8%減で未達	有利子負債／キャッシュフロー なし 経常収支比率105.8%
126	令和3年度 税制改正	オムロン株式会社 オムロンヘルスケア株式会社	G 情報通信業	認定取り消し	認定取り消し
127	令和3年度 税制改正	ソニー生命保険株式会社	J 金融業、保 険業	生命保険業に係る業種売上高伸び率を197.8%ポイ ント上回る	有利子負債／キャッシュフロー 6.8倍 経常収支比率100.6%
128	令和3年度 税制改正	株式会社村田製作所	E 製造業	当初計画を下回っている状況	有利子負債／キャッシュフロー0.0倍 経常収支比率112.9%
129	令和3年度 税制改正	株式会社アイシン	E 製造業	業種売上高伸び率を100%上回る実績	有利子負債／キャッシュフロー▲4.3倍 経常収支比率108.7%
130	令和3年度 税制改正	株式会社セブンーイレブン・ ジャパン	I 卸売業、小 売業	収入合計8,862百万円	有利子負債／キャッシュフロー0.5倍 経常収支比率163.3%

図表 14 事業適用計画に係る事業の目標の達成状況一覧（令和5（2023）年度）（2/2）

N0	適用制度	事業者名	日本標準産業分類コード（大分類）	生産性向上目標・新需要開拓目標の達成状況	財務内容の健全性の向上目標の達成状況
131	令和3年度 税制改正	株式会社ゼンショーホールディングス 株式会社すき家 株式会社はま寿司	M 宿泊業、飲食サービス業	ROAが、すき家は計画より12.9%ポイント以上、はま寿司は計画5.8%ポイント以上	すき家の有利子負債／キャッシュフロー0.0倍 経常収支比率115.8% はま寿司の有利子負債／キャッシュフロー1.3倍 経常収支比率108.8%
132	令和3年度 税制改正	ユナイテッド・スーパーマーケット・ホールディングス株式会社 株式会社マルエツ 株式会社カスミ	I 卸売業、小売業	当初計画を下回っている状況	有利子負債／キャッシュフロー8.3倍 経常収支比率193.2%
133	令和3年度 税制改正	株式会社静岡銀行	J 金融業、保険業	地方銀行の業種売上高伸び率を144%ポイント上回る	有利子負債／キャッシュフロー▲4.1倍 経常収支比率156.4%
134	令和3年度 税制改正	城南信用金庫	J 金融業、保険業	売上高伸び率は1.5%	有利子負債／キャッシュフロー▲16.5倍 経常収支比率131.0%
135	令和3年度 税制改正	日本新薬株式会社	E 製造業	ROAは、2023年度の計画を上回る実績	有利子負債／キャッシュフロー なし 経常収支比率100%を上回る
136	令和3年度 税制改正	伊藤忠食品株式会社	I 卸売業、小売業	ROAは0.9%向上	有利子負債／キャッシュフロー▲0.9倍 経常収支比率101.5%
137	令和3年度 税制改正	小林製薬株式会社	E 製造業	一単位当たり製造原価は基準年度比削減率▲5.4%	有利子負債／キャッシュフロー なし 経常収支比率118.6%
138	令和3年度 税制改正	ヤフー株式会社	I 卸売業、小売業	認定取り消し	認定取り消し
139	令和3年度 税制改正	株式会社肥後銀行	J 金融業、保険業	直接的な売上高の伸び率を計測することは困難 貸出金利息収入と役務取引等収益の合計額は8,398百万円を計上	有利子負債／キャッシュフロー▲53.3倍 経常収支比率363.1%
140	令和3年度 税制改正	株式会社百十四銀行	J 金融業、保険業	貸出金利息と役務取引等収益の合計額は43.8百万円、売上高伸び率は目標を大きく上回る	有利子負債／キャッシュフロー▲45倍 経常収支比率4.3%
141	令和3年度 税制改正	株式会社イズミ	I 卸売業、小売業	当初計画を下回っている状況	有利子負債／キャッシュフロー10倍以内 経常収支比率100%以上
142	令和3年度 税制改正	株式会社横浜銀行 三井住友カード株式会社	J 金融業、保険業	貸出金利息と役務取引等収益の合計額は2,060百万円を計上	有利子負債／キャッシュフロー▲22.2倍 経常収支比率129.2%
143	令和3年度 税制改正	株式会社三井住友銀行	J 金融業、保険業	三井住友銀行の売上高伸び率266.8% 三井住友カードの売上高伸び率1,467.0%	三井住友銀行の有利子負債／キャッシュフロー▲4.8倍 経常収支比率142.1% 三井住友カードの有利子負債／キャッシュフロー13.6倍 経常収支比率▲356.7%

注）令和5（2023）年度税制改正の認定事業適用事業者は2社と少数であり分析からは除いている

図表 15 事業適用計画に係る事業の目標の産業分類別達成状況（令和5（2023）年度）



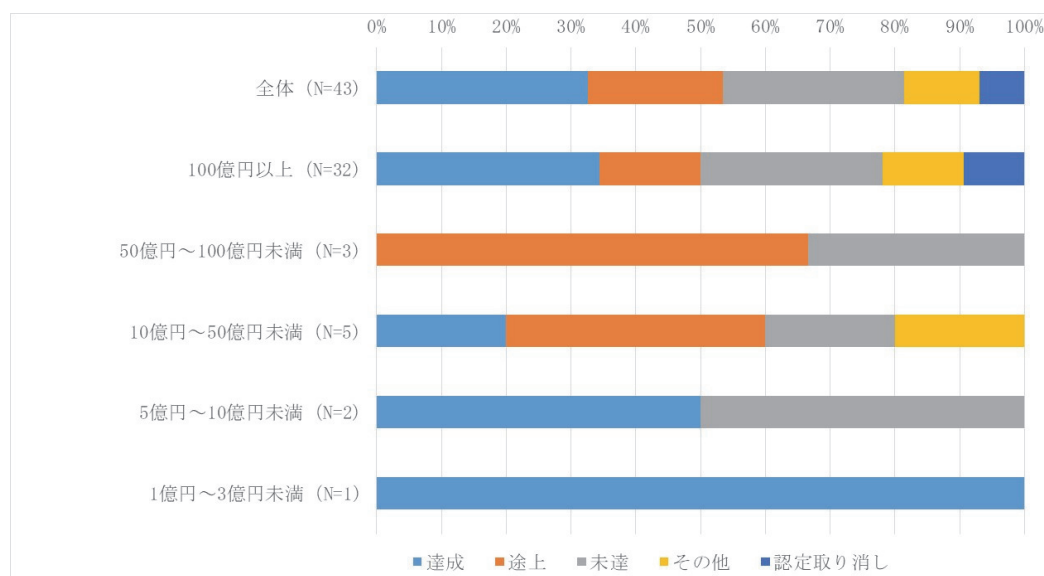
注）令和5（2023）年度税制改正の認定事業適用事業者は2社と少数であり分析からは除いている

の分析結果を図表 17 に示す。本業の営業成績を示す売上高営業利益率を指標として用いることにした。事業年度毎の変動影響を考慮するため、売上高営業利益率は直近3事業年度（令和4（2022）年～令和6（2024）年）における売上高と営業利益の平均値から算出している。なお、単体の売上高、営業利益が公表されていない認定事業適用事業者については、連結決算の

売上高と営業利益の数値を用いている。また、銀行業・保険業の場合は、決算報告の経常収益、経常収入の値を用いている。

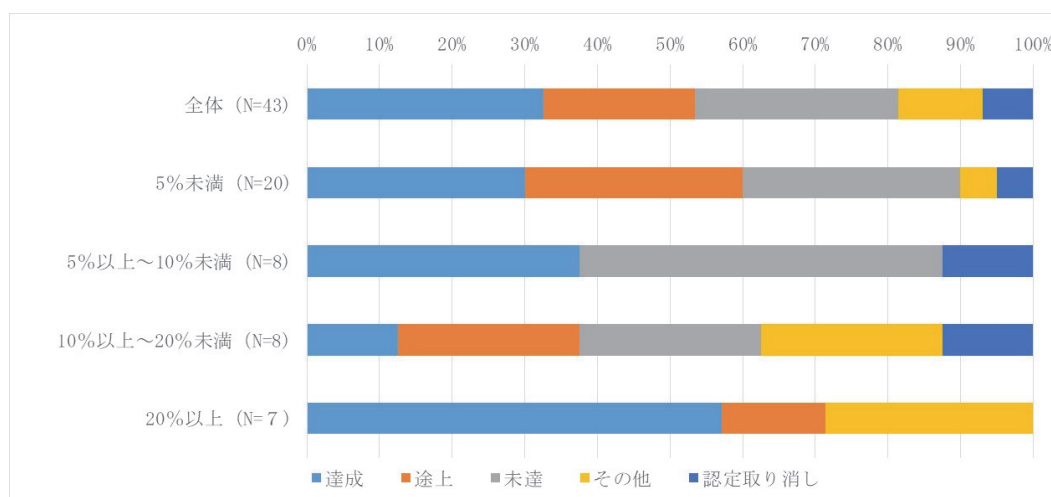
売上高営業利益率が高くなるにつれ、「達成」の割合が増加する傾向にあるが、サンプル数が少ないため有意な差があるとは言えない。一般的に売上高営業利益率の高い企業ほど、高い生産性を実現しており、デジタル投資も進んでい

図表 16 事業適用計画に係る事業の目標の資本金区分別達成状況（令和5（2023）年度）



注）令和5（2023）年度税制改正の認定事業適用事業者は2社と少数であり分析からは除いている

図表 17 事業適用計画に係る事業の目標の売上高営業利益率区分別達成状況（令和5（2023）年度）



注）令和5（2023）年度税制改正の認定事業適用事業者は2社と少数であり分析からは除いている

るものと想定され、更なるDX実現によるレベルアップを図ろうとしているものと考えられる。

3. 考察

本章では、令和3（2021）年度税制改正及び令和5（2023）税制改正の事業適用計画認定案件（情報技術事業適応）の公表データを基つきDX投資促進税制の政策効果に関する事後評価テストを試行した。

租税特別措置に基づく政策税制の適用成果については、租特透明化法に基づき、適用実態に関する報告書は公表されているものの、ミクロの情報は公開されておらず、現状の有効性を実証的に分析することは難しいとされているが、本研究で取り上げた、DX投資促進税制については、認定事業適用計画の概要、事業計画のポイント、各事業年度の目標の達成状況などが公表されており、各社におけるDX実現に向けた実施状況や成果について概要把握することは可能であると評価できる。しかしながら、認定事業適用事業者におけるDX投資金額及び税額控除額など、事業上の秘密に該当する部分は、公表の対象外とされており、具体的に確認することはできなかった。先進的なDX投資を図った認定事業適用事業者の取組みは、同じ悩みを持つ多くの企業において参考となるものであり、ベストプラクティスとして、具体的な取組内容について、取組成果の成果報告会や成果報告書のような形態で、その取組成果を併せて公表されることを期待したい。ただし、認定事業適用事業者の事後報告への負担軽減も配慮する必要がある。

次に、DX投資促進税制の制度利用について触れたい。令和3（2021）年度に創設され、令和7（2025）年3月末までの期間において、DX投資促進税制を利用した企業は45社（開発中断及び認定取り消しの3社を含む。）となったが、図表3の事業適用計画数の見込みを下回る認定事業適用事業者数という結果になった。

DX投資促進税制は、事業適用要件としてデジタル（D）要件と企業変革（X）要件の2つ

の要件を満たす必要があることが本制度の特徴的な点であることについて前述したが、申請しようとする多くの企業において事業適用要件が厳しい条件であったのではないかと考えている。DX投資促進税制を申請するためには、まず、産業競争力強化法の認定事業適用事業者であることが必須条件であり、その上で、デジタル（D）要件として、DX認定制度（情報処理の促進に関する法律第三十一条に基づく認定制度）の認定を受けている事業者でなければならないという要件が設定されている⁷⁸⁾。令和7（2025）年5月時点におけるDX認定制度の認定事業適用事業者数は全体で1,448者（うち、大企業732者、中小企業等716者）であるが、DX投資促進税制を活用するためには、産業競争力強化法の認定事業適用事業者、かつ、DX認定制度の認定事業適用事業者であるという2要件を同時に満たす必要があり、DX投資促進税制を利用した事業者は、DX認定事業適用事業者のうち約3%程度にとどまる。

また、認定事業適用事業者の産業分類別は「I 卸売業、小売業」、「J 金融業、保険業」、「E 製造業」などが多く、一方で、デジタル活用が期待される「A 農業、林業」、「P 医療、福祉」の産業分野ではDX投資促進税制の適用はない結果となっている。認定事業適用事業者45社中、資本金の区分が「100億円以上」、「50億円～100億円未満」の大企業が占めている。業種・資本金規模を問わず適用対象としていたが、結果的に特定の産業分野及び大企業中心の制度となっており、中小企業において事実上、制度利用しにくい政策税制となっている。

DX投資促進税制創設の背景には、令和2（2020）年1月の新型コロナウイルス感染症（COVID-19）の影響もあり、我が国企業が競争力を維持・強化するため、DXによる企業変革を加速しようとする本制度の方向性は望ましいものであるが、本制度を利用できる事業者が少数、かつ、限定的な結果となった。我が国全体のDXを加速していくためには、より多くの事業者が利用できるようなDX投資促進税制の要

件に見直すべきではないだろうか。

最後に、事業適用計画に係る事業の目標の達成状況について考察を述べる。目標を達成したとする認定事業適用事業者は3割程度となっている（図表13）。DX動向2024の調査結果によれば、各段階における取組状況と成果（図表1）において、第3段階のデジタルトランスフォーメーションの「崖壁（ビジネスモデルの根本的変革等）」を超えたのは2割とされているが、本税制の認定事業適用事業者の達成状況は3割を超えており、また、高度な活用を目標とした難易度の高い取組みであったことを加味すると、各事業者において認定事業計画に基づき、着実に事業遂行されたものと評価できる。

結びに代えて

本論文では、令和7（2025）年3月31日をもって廃止されたDX投資促進税制について、公表データを基に、政策税制の有効性について、ミクロ的な事業評価テストの検証を試みた。その検証過程において、DX投資促進税制の制度設計上の課題について、いくつか見直し論点があると考えている。

1点目は、認定要件のあり方である。令和5（2023）年度税制改正において、企業変革（X）要件の新たな要件として「成長性の高い海外市場の確保を図ること」が追加設定されたことにより、海外市場に展開している企業のみが対象となり、認定事業適用事業者数が大幅な減少の一因になったものと考えられる。令和3（2021）年度税制改正の制度下では43社の認定事業適用事業者の採択があったが、令和5（2023）年税制改正の制度については2社に激減している。海外事業展開を進め、同時にDX実現という次のステージに進もうとする意欲的な企業に対する制度改正であるが、新要件によりハードルが上がり過ぎたものと考えられる。

2点目は、点と点から面へのDX実現への展開、つまり、政策税制の適用対象範囲の取扱いである。図表10に示した「顧客の利便性向上・

サービス提供」と「生産性向上・リードタイム短縮」のいずれ類型においても、DX実現に向け自社のみならず、取引先、外部企業等の利害関係者を含めたサプライチェーン全体のDX化を実現できなければ、非DX化の箇所がボトルネックとなり、全体最適化されたDX実現はできないことになる。中小企業においても制度利用が可能な政策税制の導入が望まれる。

3点目はDX投資促進税制の適用期間のあり方である。令和5（2023）年度税制改正の経緯として、「現行制度では投資意思決定日から事業供用日（期限）が約2年程度であることから、大規模なシステム投資の実態と適用期間が合わないことが課題である」とされているとおり、デジタル（D）と企業変革（X）を実現するためには、2年間という短期間で実現することは難しいことを裏付けている。残念ながら、DX投資促進税制は、令和7（2025）年3月31日まで2年間延長されたが適用期限をもって廃止されている。個別最適化されたDX実現から、もう1つ上のステージである全体最適化されたDX実現するためには相応の時間を要することも多く、制度設計においては中長期的な期間設定をすべきではないだろうか。

4点目は、KPI設定のあり方である。「財務内容の健全性の向上目標」については、「有利子負債／キャッシュフロー」及び「経常収支比率」の会計情報から測定可能なKPIであり、全て認定事業適用事業者が結果を公表している。一方、「生産性向上目標・新需要開拓目標」のKPIとして、「業種売上高伸び率と比較して〇〇%ポイント以上」という目標設定がなされているが、認定事業適用事業者からの回答の中には、「直接的な売上高の伸び率を計測することは困難」とする回答も見受けられる。KPI設定については、KGI的な目標設定ではなく、DX投資効果を直接測定できるような指標を設定したほうが、政策効果を把握しやすいものと考えられる。

最後に、わが国のDX実現に向けた私見を述べたい。わが国の将来の成長や競争力強化のた

めに、新たなデジタル技術を活用したDXの必要性は理解されているが、この課題を克服できない状況が続いている。DX投資促進税制は令和7（2025）年3月31日をもって廃止されているが、引き続き社会全体のDX実現に向けた政策的な誘導策は必要であると考えている。DX実現にあたっては、トップランナーを支援する政策税制も重要であるが、点と点の個別最適化

から、面的な全体最適化を実現するために、産業全体でのデジタル投資を促進するような多くの企業に適用可能な、特別償却制度を時限的に導入することを提案したい。「2025年の壁」で指摘されたレガシーな状況から脱却し、社会全体でDX実現に向けた政策税制が必要ではないだろうか。

注

- 1) 大蔵財務協会（2021）p. 82
- 2) 大蔵財務協会（2023）p. 352
- 3) 税制調査会（1964）p. 23
- 4) 平成二十二年法律第八号『租税特別措置の適用状況の透明化等に関する法律』
- 5) 立岡健二郎（2022）p. 43
- 6) 経済産業省（2025a）
- 7) 木内康裕（2024）
- 8) 労働生産性のドル建て・円貨の換算値は生産性研究レポートに記載された数値を完全引用。日本生産性本部（2024）p. 1
- 9) 「IT・デジタル化」のスコアは56.6（46カ国中19位）であり、日本はデジタル化に後れをとっているといわれるが、今回の指標でみると米国や英国、ドイツといった主要先進国より低いものの、イタリアよりは高い水準となっている。デジタル化の基盤となる指標は優れているものの、サービス輸出に占めるICT サービス比率などデジタルをどのくらい産業化しているかといった観点では46カ国平均程度となっている。日本生産性本部（2023）p. 10
- 10) デジタル庁（2021）
- 11) デジタル庁（2024）
- 12) デジタルトランスフォーメーションに向けた研究会（2018）
- 13) デジタルトランスフォーメーションに向けた研究会（2018）p. 2
- 14) デジタルトランスフォーメーションに向けた研究会（2018）p. 2
- 15) デジタルトランスフォーメーションに向けた研究会（2018）p. 3
- 16) デジタルトランスフォーメーションに向けた研究会（2018）p. 4
- 17) デジタル産業への変革に向けた研究会（2022）
- 18) デジタル産業への変革に向けた研究会（2022）p. 2
- 19) デジタル産業への変革に向けた研究会（2022）p. 4
- 20) デジタル産業への変革に向けた研究会（2022）p. 2
- 21) 情報処理推進機構（IPA）（2024）
- 22) 情報処理推進機構（IPA）（2024）p. 1
- 23) DXを3つの異なる段階に分解しているが、「これらは必ずしも下から順に実施を検討するものではない」としている。デジタルトランスフォーメーションの加速に向けた研究会（2020）p. 25
- 24) 情報処理推進機構（IPA）（2024）p. 1
- 25) 「成果あり」とは、「すでに十分な成果がでている」及び「すでにある程度成果がでている」の計。情報処理推進機構（IPA）（2024）p. 10
- 26) 河野浩二・大出真理子（2024）p. 14
- 27) 大蔵財務協会（2021）p. 552
- 28) 大蔵財務協会（2021）p. 552
- 29) 大蔵財務協会（2021）p. 80
- 30) 財務省（2021）3法人課税（1）
- 31) 産業競争力強化法第21条の28第2項に規定する認定事業対応事業者。認定事業適用計画に従って事業適用で生産性の向上又は需要の開拓に特に資するものとして主務大臣が定める基準に適合することについて主務大臣の確認を受けることが必要となる。大蔵財務協会（2021）p. 554
- 32) 2025年5月時点における認定事業者の法人数は1,448者。情報処理推進機構（IPA）デジタル基盤センター（2025）
- 33) 大蔵財務協会（2021）p. 555
- 34) 財務省（2021）3 法人課税
- 35) 大蔵財務協会（2021）p. 80
- 36) 経済産業省（2023c）No. 31
- 37) 大蔵財務協会（2023）p. 352

- 38) 経済産業省 (2021) p. 6
- 39) 経済産業省 (2023a) p. 24
- 40) 和田八東 (1992) p. 12
- 41) 占部裕典 (2008) pp. 126-127
- 42) 和田八東 (1992) p. 6
- 43) 金子 宏 (2021) pp. 93-94
- 44) 中里 実 (2017) p. 1
- 45) 「公正・中立・簡素」は、常にすべてが同時に満たされるものではなく、一つの原則を重視すれば他の原則をある程度損なうことにならざるを得ないというトレード・オフの関係に立つ場合もある。税制調査会 (2000) pp. 15-21
- 46) 占部裕典 (2008) p. 133
- 47) 個別租税特別措置の機能別分類には、重課、軽課、無利息貸付、補助金、課徴金、繰延、税源、租税回避防止がある。末永英男 (2012) pp. 287-289
- 48) 狭義の特別償却とは、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。占部裕典 (2008) p. 138
- 49) 割増償却とは、その年度または事業年度の普通償却額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である。占部裕典 (2008) pp. 138-139
- 50) 占部裕典 (2008) p. 139
- 51) 坂本雅士 (2016) p. 119
- 52) 占部裕典 (2008) pp. 135-136
- 53) 占部裕典 (2008) p. 142
- 54) 税制調査会 (1964) p. 23
- 55) 税制調査会 (1964) p. 23
- 56) 財務省 (2009)
- 57) 占部裕典 (2008) p. 145
- 58) 税制調査会 (1964) p. 23
- 59) 和田八東 (1992) p. 7
- 60) 和田八東 (1992) p. 73
- 61) 『平成22年度税制改正大綱～納税者主権の確立へ向けて～』(平成21 (2009) 年12月22日閣議決定) p. 91
- 62) 税制調査会 租税特別措置及び非課税等特別措置の見直しのための論点整理に関するプロジェクトチーム (2009) p. 1
- 63) 国税で241項目、地方税で286項目あり、これらをすべて「ふるい」にかけて、平成22年度税制改正から始まる今後4年間で抜本的に見直すとした。見直しの初年度となる平成22年度税制改正では平成21年度末までに適用期限が到来する措置を中心に、各府省から拡充や見直しの要望があった項目等を含め、国税で82項目、地方税で90項目の見直しを行っている。結果として、国税で41項目、地方税で57項目を廃止または縮減している。『平成22年度税制改正大綱～納税者主権の確立へ向けて～』(平成21 (2009) 年12月22日閣議決定) p. 9
- 64) 財務省 (2009) pp. 89-90
- 65) 総務省 (2010) pp. 486-492
- 66) 税制調査会 (2014) p. 2
- 67) 税制調査会 (2014) p. 4
- 68) 金子 宏 (2021) p. 68
- 69) 金子 宏 (2021) p. 68
- 70) 大蔵財務協会 (2010) p. 645
- 71) 大蔵財務協会 (2010) pp. 645-646
- 72) 大蔵財務協会 (2010) p. 684
- 73) 租税特別措置法の適用状況について、2011 (平成23) 年度から2020 (令和2) 年度までの適用状況や適用総額の集計分析結果が示されている。神尾篤史 (2022) pp. 96-101
- 74) インターネット上の情報は更新・改廃、かつ、ウェブサイト自体が消滅することも多く、分析にあたり国会図書館インターネット資料収集保存事業によりアーカイブされている過去文書を参照してデータ補完を行っている。国会図書館インターネット資料収集保存事業 <https://warp.da.ndl.go.jp/> (閲覧日 2025.4.2)
- 75) 令和5年度税制改正の計画認定を受けた事業者は、関西ペイント株式会社及び江崎グリコ株式会社の2社である。
- 76) 経済産業省 (2023b)
- 77) 様式第四十七 (第48条第1項関係)「年度における認定事業適応計画の実施状況報告書」及び様式第五十の二 (第48条第6項関係)「認定事業適応計画の (中間) 実施状況の概要の公表」の文書を計画年度中は提出する必要がある。認定事業適応事業者の事業上の秘密に該当する部分については、公表の対象外として記載しないこととされている。
- 78) 経済産業省 (2025b)

参考文献

【書籍論文等】

1. 占部裕典 (2008) 「法人税法における政策税制 ——その機能と法的限界——」『政策税制の法的限界の検討』日税研論集第58号日本税務研究センター
2. 河野浩二・大出真理子 (2024) 『DX 動向 2024 ——日本企業が直面するDXの2つの崖壁と課題』情報処理推進機構 (IPA)
3. 金子 宏 (2021) 『租税法 (第24版)』有斐閣
4. 神尾篤史 (2022) 『最近の租税特別措置の運用状況』税研第224号日本税務研究センター
5. 木内康裕 (2024) 『国際比較からみた日本の労働生産性』2024年10-11月号日本経済研究所 https://www.jeri.or.jp/survey/202410-11_09/ (閲覧日 2025.4.2)
6. 坂本雅士 (2016) 「特別償却制度」『減価償却課税制度』日税研論集第69号日本税務研究センター
7. 末永英男 (2012) 「総括」末永英男編著『「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
8. 立岡健二郎 (2022) 「租税特別措置の実態把握を試みる」『租税特別措置の現状と課題』税研第221号日本税務研究センター
9. 中里 実 (2017) 「租税法と政策税制」金子宏監修『現代租税法講義 第1巻 理論, 歴史』日本評論社
10. 和田八束 (1992) 『租税特別措置——歴史と構造』有斐閣

【参考資料等】

1. 大蔵財務協会 (2010) 『改正税法のすべて 平成22年度』大蔵財務協会
2. 大蔵財務協会 (2021) 『改正税法のすべて 令和3年度』大蔵財務協会
3. 大蔵財務協会 (2023) 『改正税法のすべて 令和5年度』大蔵財務協会
4. 経済産業省 (2021) 『令和3年度 (2021年度) 経済産業関係 税制改正について』
5. 経済産業省 (2023a) 『令和5年度 (2023年度) 経済産業関係 税制改正について』
6. 経済産業省 (2023b) 『DX投資促進税制Q & A』 https://www.meti.go.jp/policy/economy/kyosoryoku_kyoka/QA_2023.pdf (閲覧日 2025.4.2)
7. 経済産業省 (2023c) 『令和5年度地方税制改正 (税負担軽減措置等) 要望事項』No31

8. 経済産業省 (2025a) 『事業適応計画認定案件 (情報技術事業適応) DX投資促進税制』 https://www.meti.go.jp/policy/economy/kyosoryoku_kyoka/nintei_dx.html (閲覧日 2025.4.2)
9. 経済産業省 (2025b) 『DX認定制度 (情報処理の促進に関する法律第三十一条に基づく認定制度)』 https://www.meti.go.jp/policy/it_policy/investment/dx-nintei/dx-nintei.html (閲覧日 2025.7.1)
10. 財務省 (2009) 『平成22年度税制改正大綱』(平成21年12月22日閣議決定)
11. 財務省 (2021) 『令和3年度税制改正』 https://www.mof.go.jp/tax_policy/publication/brochure/zeisei21/03.htm (閲覧日 2025.4.2)
12. 情報処理推進機構 (IPA) (2024) 『DX動向 2024 進む取組, 求められる成果と変革』
13. 情報処理推進機構 (IPA) デジタル基盤センター (2025) 『DX認定制度のご案内』 <https://www.ipa.go.jp/digital/dx-nintei/about.html> (閲覧日 2025.4.2)
14. 税制調査会 (1964) 『「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』(昭和39 (1964) 年12月)
15. 税制調査会 (2000) 『わが国の現状と課題——21世紀に向けた国民の参加と選択』(平成12 (2000) 年7月)
16. 税制調査会 租税特別措置及び非課税等特別措置の見直しのための論点整理に関するプロジェクトチーム (2009) 『報告』(平成21 (2009) 年11月17日)
17. 税制調査会 (2014) 『法人税の改革について』(平成26 (2014) 年6月)
18. 総務省 (2010) 『平成22年度税制大綱』【資料5】租税特別措置等に係る政策評価の実施に関するガイドライン (平成22年5月28日政策評価各府省連絡会議了承)
19. デジタル庁 (2021) 菅義偉 内閣総理大臣挨拶要旨 <https://www.digital.go.jp/news/uWAA9Dcp> (閲覧日 2025.4.2)
20. デジタル庁 (2024) 『デジタル社会の実現に向けた重点計画』(最終更新日: 2024年6月21日) <https://www.digital.go.jp/policies/priority-policy-program> (閲覧日 2025.4.2)
21. デジタルトランスフォーメーションに向けた研究会 (2018) 『DXレポート～ITシステム

- 「2025年の崖」の克服とDXの本格的な展開～
（サマリー）』経済産業省
22. デジタルトランスフォーメーションの加速に
向けた研究会（2020）『DXレポート2 中間
とりまとめ』経済産業省
23. デジタル産業への変革に向けた研究会（2022）
『DXレポート2.2（概要）』経済産業省
24. 日本生産性本部（2023）『生産性評価要因の
国際比較』生産性研究レポート058日本生産
性本部
25. 日本生産性本部（2024）『労働生産性の国際
比較2024』日本生産性本部
26. 『平成22年度税制改正大綱～納税者主権の確
立へ向けて～』（平成21（2009）年12月22日
閣議決定）