

地方法人課税に関する検討会  
第2次中間整理

令和5年11月



## 地方法人課税に関する検討会 第2次中間整理 目次

1. はじめに	2
2. 外形標準課税の対象法人のあり方	4
(1) 制度の意義、経緯、役割	4
(2) 外形標準課税の対象法人の数・態様に関する分析	4
(3) 課題への対応の必要性と方向性	7
(4) 具体的な対応策	8
①減資に対応するための追加的な基準	8
②組織再編に対応するための追加的な基準	13
③地域経済・企業経営への配慮	15
④新制度への円滑な移行	17
(5) まとめ	17

## 1. はじめに

産業構造自体が従来の製造業中心の構造から、サービス産業へシフトしていること、また、グローバル化の進展や ICT 技術の進展による電子商取引も拡大していること、グループ経営の拡大をはじめ企業の組織再編が進行していることなど、近年、企業活動は大きく様変わりしている。そのような状況に対応して、地方法人課税も時代に適合したものにしていこうことが求められている。地方法人課税の様々な課題の中から、本検討会では、特に、外形標準課税の対象法人（以下「外形対象法人」という。）のあり方と国際課税の見直しに伴う地方税の対応の2点について検討する。

外形標準課税は、税負担の公平性の確保、応益課税としての税の性格の明確化、税収の安定化、経済活性化の促進等を図るため、資本金<sup>1</sup> 1 億円超の法人を対象として、平成 16 年度（2004 年度）に導入された。その後、平成 27、28 年度（2015、2016 年度）税制改正では、成長志向の法人税改革の一環として、法人事業税所得割の税率引下げと併せて、段階的に外形標準課税の割合を拡大してきた経緯がある。

一方で、外形対象法人数は、平成 18 年度（2006 年度）をピークとして減少傾向が継続し、令和 2 年度（2020 年度）はピーク時の 3 分の 2 に減少している。また、持株会社化・分社化等の企業の組織再編が進むなど、経済情勢の変化に伴い、企業経営のあり方も変容してきている。

この点に関連し、令和 4 年度与党税制改正大綱（令和 3 年（2021 年）12 月）においても、「経済社会の構造変化に伴い、外形標準課税の対象法人の数や態様は大きく変化しており、今後、こうした原因・課題の分析を進めるとともに、外形標準課税の適用対象法人のあり方について、地域経済・企業経営への影響も踏まえながら引き続き慎重に検討を行う。」こととされている。

国際課税については、経済のグローバル化・デジタル化の進展により、国際課税原則（「恒久的施設（PE：Permanent Establishment）なければ課税なし」等）が適切に機能せず、市場国で公平な課税を行えないといった問題が生じている。また、過度な法人税の引下げ競争により各国の法人税収基盤が弱体化するとともに、企業間の公平な競争条件が阻害されるといった状況が生じている。

こうした国際課税上の課題へ対応するため、令和 3 年（2021 年）10 月、OECD/G20「BEPS（注）包摂的枠組み」において、国際的な合意がまとめられた。その合意内容としては、第 1 の柱として、従来の国際課税原則を見直し、売上高に応じて市場国に対して新たな課税権を配分するものである。また、第 2 の柱として、「底辺への競争」といわれる法人税の引下げ競争を防止するため、

---

<sup>1</sup> 資本金の額又は出資金の額をいう。以下同じ。

各国に対してグローバル・ミニマム課税の導入を認めるものである。

(注) Base Erosion and Profit Shifting：税源浸食と利益移転

こうした国際合意があったことを受けて、令和4年度与党税制改正大綱において、「今後、本国際合意の実施に向け、多国間条約の策定・批准や、国内法の改正が必要となる。(略) その際、わが国企業等への過度な負担とならないように既存制度との関係などにも配慮しつつ、国・地方の法人課税制度を念頭に置いて検討する。」こととされている。

上記を踏まえ、本検討会においては、令和4年度(2022年度)に6回にわたって検討を行い、令和4年(2022年)11月に中間整理(以下「令和4年中間整理」という。)をとりまとめた。

その後、外形標準課税については、令和5年度与党税制改正大綱(令和4年(2022年)12月)において、「減資や組織再編による対象法人数の減少や対象範囲の縮小は、上記の法人税改革の趣旨や、地方税収の安定化・税負担の公平性といった制度導入の趣旨を損なうおそれがあり、外形標準課税の対象から外れている実質的に大規模な法人を対象に、制度的な見直しを検討する。その上で、今後の外形標準課税の適用対象法人のあり方については、地域経済・企業経営への影響も踏まえながら引き続き慎重に検討を行う。」とされている。

国際課税については、令和5年度(2023年度)税制改正において、第2の柱に関して、令和4年中間整理に沿った整理が行われた。他方、第1の柱に関しては、令和5年度与党税制改正大綱において「今後策定される多数国間条約等の規定を基に、わが国が市場国として新たに配分される課税権に係る課税のあり方、地方公共団体に対して課税権が認められることとなる場合の課税のあり方、条約上求められる二重課税除去のあり方等について、国・地方の法人課税制度を念頭に置いて検討する。」とされている。

令和5年度(2023年度)の本検討会においては、外形標準課税について、令和4年中間整理に沿って、具体的な対応策の基本的な考え方や枠組みを検討・整理した。本第2次中間整理は、今後も国際課税に係る検討が継続することから、形式的には「中間整理」としているが、外形対象法人のあり方について、本検討会における2か年にわたる検討の成果をとりまとめたものである。本第2次中間整理の内容が、今後の外形標準課税の制度的な見直しに活かされることを期待したい。

## 2. 外形標準課税の対象法人のあり方

### (1) 制度の意義、経緯、役割

法人事業税は、都道府県の基幹税であり、法人の行う事業そのものを課税客体として課する税である。その課税標準について、外形標準課税導入以前は、法人の所得額が用いられてきた。

法人事業税の外形標準課税は、税負担の公平性の確保、応益課税としての税の性格の明確化、税収の安定化、経済活性化の促進等を図るため、所得への課税の一部を振り替える形で、平成16年度（2004年度）に導入された。

制度対象は「資本金1億円超」の法人（以下「大法人」という。）となっている。外形標準課税については、所得の多寡に関わらず事業活動の大きさに応じた税負担を求める仕組みであって、小規模な企業の経営に与える影響等に配慮し、法人税の軽減税率等の対象法人の範囲を参考として、資本金1億円以下の法人を適用対象に含めず、大法人に対して適用することとしたものである。

その後、平成27、28年度（2015、2016年度）税制改正においては、外形対象法人の基準を維持しつつ、企業の稼ぐ力を高める法人税改革の一環として、所得割の税率引下げと併せて、外形標準課税を段階的に拡大してきた。

外形標準課税の各割の税収推移を見ると、所得割に比べ、付加価値割・資本割は安定的に推移していることから、外形標準課税は、地方税収の安定化に寄与しているといえる。さらに、個々の都道府県で見た場合でも、大法人が負担する事業税額は、各都道府県の事業税収の一定割合を占めることから、各都道府県の税収の安定化に貢献しているといえる。

### (2) 外形標準課税の対象法人の数・態様に関する分析

外形対象法人数は、平成18年度（2006年度）をピークとして減少傾向が継続し、令和2年度（2020年度）は3分の2に減少している。また、持株会社化・分社化等の企業の組織再編が進むなど、経済情勢の変化に伴い、企業経営のあり方も変容してきている。

#### ① 外形標準課税の対象法人の数の変動について

このような現況となっていること背景としては、平成13年（2001年）の商法（明治32年法律第48号）改正、平成17年（2005年）の会社法（平成17年法律第86号）制定を経て、資本金制度の柔軟化、減資手続の緩和が進んでいることも挙げられる。そうした制度の下で、各法人が従来より柔軟に資本金を変更・決定する動きが強まってきていると考えられる。

平成18年度（2006年度）と令和2年度（2020年度）の法人数を資本金区分別で見ると、外形対象法人数は全ての資本金区分で減少しているが、特に、資

本金1億円超10億円未満の減少割合が大きい(▲37.1%)。一方、外形標準課税対象外法人数は増加傾向にあり、中でも資本金1億円ちょうどの法人数の増加割合が大きい(+45.0%)。

外形対象法人数の減少について、外形対象法人数の増減に係る要因をサンプル調査したところ、様々な減少要因のうち、「減資によるもの」が59.4%と最も多く、「合併に伴う解散」が19.0%と2番目に多いとの結果であった。

また、このサンプル調査からは、増加要因のうちの「増資以外の要因」(新設、他都道府県からの移転)と、減少要因のうちの「減資以外の要因」(他都道府県への移転、合併に伴う解散、清算結了・破産、休業)は、概ね同数程度と認められる一方、増加要因のうち資本金1億円超への「増資」に比べて、減少要因のうち資本金1億円以下への「減資」が2倍以上多くなっている。したがって、外形対象法人数の減少は、資本金1億円以下への減資を行う法人が多いこと及び資本金1億円超への増資を見送ることが主な原因ではないかと推測できる。

検討会に招いた有識者からは、法人の減資行動について、以下の分析結果等が提示された。

- ・ 外形標準課税が導入された平成16年度(2004年度)以降、資本金1億円超から資本金1億円以下へ減資する法人が増加する傾向にある。また、平成21年度(2009年度)の中小企業者等の軽減税率の引下げなどの主要な税制改正のタイミングで、減資する法人が増加する傾向にある。
- ・ 資本金1億円超から資本金1億円以下への減資では、資本金を1億円ちょうどのにするケースが多い。
- ・ 資本金1億円の法人の中には、法人規模(従業員数、総資産、売上高)が大きな法人が含まれるようになってきており、減資により規模の大きな法人が中小法人税制を利用するようになったことが示唆される。
- ・ そうした減資は、株主資本(企業実体)に影響を及ぼさない無償減資の形で行われることが多い。無償減資の中でも、特に、財務会計上、資本金から資本剰余金へ項目振替を行う事例が多い。一方で、減資してもなお資本金が1億円超にとどまる場合には、項目振替のみの減資は、ほとんど行われていない。

## ② 企業経営の変容について

企業の経済活動が複雑化・多様化する中、企業の経営判断により持株会社化・分社化は増加傾向にある。具体的には、純粋持株会社の数は266社(平成21年度(2009年度))から756社(令和2年度(2020年度))まで増加しており、国内の100%子会社の総数は29,405社(平成21年度(2009年度))から31,055

社（令和2年度（2020年度））まで増加している。

会社法は、100%子会社を完全子会社等と呼んでいる。会社法上、完全子会社等は、親法人から同意の意思表示があれば、株主総会への事業報告等の省略が可能であり、企業グループとしての迅速な意思決定が可能となっている。また、完全子会社等として事業活動を行う場合、親会社の信用力を背景とした資金調達も可能である。これにより、完全子会社等の親会社が大きな資本力を有する場合、企業グループ全体として大規模な事業活動を展開することが可能となっている。

複数の事業部門を有する大法人が、各事業部門を分社化する、あるいは持株会社化する過程で、子会社の資本金を1億円以下に設定すると、企業活動の実態が変わらない一方で、外形標準課税の対象となる部分が大幅に縮小することとなる。

さらに、大規模の企業グループが外部の企業を子会社化する際に当該企業が資本金を1億円以下に減資した場合や、大規模の企業グループ内の子会社が資本金を1億円以下に減資した場合などでも、企業グループにおける外形標準課税の対象となる部分が縮小することとなる。本検討会においては、次のような事例が確認された。

- ・ 企業が持株会社化し、新規設立した100%子会社に事業の一部を承継。当該100%子会社は、設立当初資本金1億円超であったが、後に資本金を1億円に減資。
- ・ 企業が持株会社化に併せて、既存の100%子会社の資本金を1億円に減資。
- ・ 企業が持株会社化し、新規設立した資本金1億円の100%子会社に事業の一部を承継。

### ③ 小括

以上の分析により、資本金1億円以下への減資や、持株会社化・分社化により資本金を1億円以下に設定する事例が把握された。こうした動きについては、課税方式の選択を意図して資本金の額を設定するといった企業行動につながっている場合もあるとの指摘があった。

なお、全国知事会及びヒアリング対象とした地方団体からも、以上の分析や評価と概ね同様の意見や見解の表明があった。具体的には、以下のとおりである。

- ・ 外形標準課税は、法人の事業規模に応じた薄く広い課税により、公平性を確保できるとともに、景気変動に左右されにくく、税収の安定化に寄与しているが、減資等による外形対象法人数の減少に伴い、その税額は、減少傾向にある。



- ・ 減資した額を損失の処理ではなく、単に会計上、資本金から資本剰余金への振替に充てる法人が見受けられる。
- ・ 減資する法人が増えており、個別の事例として、多数の店舗を展開しているような法人であっても減資により外形標準課税の適用対象外となることがある。
- ・ 大法人の組織再編に当たり、事業部門を資本金1億円以下の法人とし、グループ内に複数設立する例や、減資を行い資本金1億円以下となったが企業規模が変わっていない例が見られるなど、必ずしも資本金が法人の活動規模を表していない例もある。
- ・ 全国各地に事務所等を有し、売上高が数千億円にもなる法人の子会社として、実質的に生産を担っている法人が、減資により資本金1億円以下の法人となって、赤字のため、事業税の負担が生じない事例がある。

### (3) 課題への対応の必要性和方向性

上記(2)の分析で把握されたような減資・組織再編の事例が今後も生じることは、外形標準課税制度の意義、経緯、役割から見て、公平性・税収の安定性が損なわれる事態が懸念され、制度的な対応を検討することが必要である。

これまで大法人を対象として外形標準課税を適用してきており、さらに成長志向の法人税改革の中で外形標準課税の割合が拡大されてきた経緯を踏まえれば、現在生じている課題への対応は、実質的に大規模といえる法人が外形対象法人に含まれないという問題に対応するための仕組みを検討することが適当である。

外形対象法人の基準として、制度創設以来「資本金1億円超」が用いられてきていることも踏まえ、この問題への対応策としては、小規模な企業への影響に配慮するとともに、必要以上に多くの法人に制度見直しの影響が及ばないように、現行基準（「資本金1億円超」の法人）を基本的に維持しつつ、公平性等の観点から、減資・組織再編の動きに対応するための追加的な基準を付け加えることが考えられる。

その際の着眼点として、まず減資については、資本金を資本剰余金（資本準備金及びその他資本剰余金）に振り替える項目振替型減資への対応を中心として検討することが考えられる。現行制度においては、項目振替型減資で資本金を1億円以下とした場合、企業の規模が非常に大きく、あるいは企業実体が従前と同様であるときであっても、外形標準課税の対象外となるため、この問題に対する対応は重要性が高いと考えられる。

次に、持株会社化・分社化については、親会社の信用力等を背景に企業グループで一体的に事業活動を行っている点に着目して、こうした場合における

個々の子会社に係る対応を中心に検討すべきである。

こうした観点から追加的な基準を検討するに当たっては、法人による操作可能性が小さい基準とすること、課税実務上、確認が容易で納税者（法人）及び課税庁（都道府県）にとって執行面で過度な負担とならない基準とすることなどが必要である。

与党税制調査会においても、令和4年中間整理をもとに議論が行われ、令和5年度与党税制改正大綱では、「減資や組織再編による対象法人数の減少や対象範囲の縮小は、上記の法人税改革の趣旨や、地方税収の安定化・税負担の公平性といった制度導入の趣旨を損なうおそれがあり、外形標準課税の対象から外れている実質的に大規模な法人を対象に、制度的な見直しを検討する。その上で、今後の外形標準課税の適用対象法人のあり方については、地域経済・企業経営への影響も踏まえながら引き続き慎重に検討を行う。」とされた。

本検討会においては、上記の方向性や令和5年度与党税制改正大綱を踏まえ、次のとおり具体的な対応策の検討を行った。

#### （４）具体的な対応策

##### ① 減資に対応するための追加的な基準

###### ア 追加基準を検討する上での視点

まず、減資による外形対象法人数の減少に対しては、上記対応の方向性に沿って、項目振替型減資への対応を中心に、現行基準（「資本金1億円超」の法人）を基本的に維持しつつ、減資の動きに対応するための追加的な基準を検討することとし、この追加的な基準に用いる指標について、次の三つの視点から検討を行った。

（ア）項目振替型減資への対応として妥当であること

（イ）法人の事業規模を測る上で適正な指標であること

（ウ）課税実務上、確認が容易で納税者（法人）及び課税庁（都道府県）にとって執行面で過度な負担とならないこと

###### イ 三つの視点に沿った検討

###### （ア）項目振替型減資への対応として妥当であること

項目振替型減資は、資本金を資本剰余金（資本準備金及びその他資本剰余金）に振り替えるものである。これに対応するためには、資本金の振替先に着目し、新たな指標として「資本金と資本準備金の合計額」、「資本金と資本剰余金の合計額」、「資本金等の額」、「株主資本」、「純資産」等を採用することが考えられる。

このうち、「資本金と資本準備金の合計額」は、資本金から資本準備金への振替では数値に変動がないが、資本金又は資本準備金からその他資本剰余金に振り替えることで数値を減少させることが可能なため、項目振替型減資への対応として不十分な指標といえる。また、「株主資本」及び「純資産」は、利益剰余金等を含む概念である。これらを指標として採用した場合、資本金や資本剰余金が小さく利益剰余金が多い法人が新たな外形対象法人となり得るなど、制度改正の影響が広範に及ぶ可能性があり、必要以上に多くの法人に制度見直しの影響を及ぼさない観点からは不相当と考えられる。

「資本金と資本剰余金の合計額」は、純資産のうち株主又は出資者が払い込んだ部分（払込資本）を表す会計上の概念である。資本金を資本剰余金（資本準備金及びその他資本剰余金）に振り替えたとしても、資本金と資本剰余金の合計額には変動がない。一方、その他資本剰余金を損失の処理に充てる場合（欠損填補）<sup>2</sup>や、その他資本剰余金から配当を行う場合など株主への払戻しに充てる場合（有償減資）には、経済上の実態を反映して数値が減少する。

「資本金等の額」は、税法上の払込資本の概念である。法人税法（昭和40年法律第34号）上の「資本金等の額」に一定の調整を加えた地方税法（昭和25年法律第226号）上の「資本金等の額」<sup>3</sup>についても「資本金と資本剰余金の合計額」と同様に、項目振替型減資では数値が変動せず、欠損填補や有償減資の場合に減少する。

このため、「資本金と資本剰余金の合計額」及び地方税法上の「資本金等の額」（以下単に「資本金等の額」という。）は、項目振替型減資に対応す

---

<sup>2</sup> 従来、資本性の剰余金と利益性の剰余金は、払込資本と払込資本を利用して得られた成果（留保利益）を区分する考えから、原則的に混同しないようにされてきたが、その他資本剰余金を損失の処理に充てること（欠損填補）が認められているのは、これが、払込資本に生じている毀損を事実として認識するものであり、払込資本と留保利益の区分の問題にはあたらないとの考えからである（企業会計基準第1号：自己株式及び準備金の額の減少等に関する会計基準60、61（企業会計基準委員会））。

<sup>3</sup> 法人税法上は、欠損填補を行った場合でも「資本金等の額」を変動させないこととしている。これは、法人税が法人の所得を課税標準とするものであり、株主の所得計算のためには、資本等取引と損益取引を厳格に区別する必要があるためであると考えられる。一方、地方税法においては、法人住民税均等割等において、法人の事業規模を測る指標として用いており、欠損填補等を反映するために法人税法上の「資本金等の額」に一定の調整を加えている。

るための指標として妥当である。そのため、次の（イ）及び（ウ）では、この二つに絞って検討を行った。

#### （イ）法人の事業規模を測る上で適正な指標であること

外形標準課税の対象から外れている実質的に大規模な法人を対象とするため、新たな指標は、法人の事業規模を測る上で適正な指標であることが求められる。この点、払込資本である資本金と資本剰余金の合計額及び資本金等の額はいずれも、資本金の額と同様に、法人の事業規模を一定程度表す指標であると考えられる。その上で、

- ・ 自己株式の取得等により資本金と資本剰余金の合計額及び資本金等の額が増減することをどのように考えるか
- ・ それぞれの算出方法に係る法令の規律の違いが、法人の事業規模を測る上での適正性に影響を与えるか（算出方法に係る法人による操作可能性）

について検討を行った。

#### ＜自己株式の取得等＞

株式会社は、株主総会等の決議により、自己株式の取得、処分、消却が可能である。近年、国内企業の自己株式の保有残高が増加傾向にあることが確認できる。

自己株式を取得した場合、会計上は株主資本全体からの控除項目とされる一方、税法上は資本金等の額からの控除項目とされる。このため、資本金と資本剰余金の合計額が自己株式の取得では変動しないのに対し、資本金等の額は自己株式の取得により減少する<sup>4</sup>。企業が自己株式を取得する背景には、様々な要因があると考えられるが、株主還元や資本効率の向上を目的とすることが多いとの指摘もあり、また、自己株式を取得したのみで

---

<sup>4</sup> これは、会計上は、自己株式を取得したのみでは発行済株式総数が減少するわけではなく、取得後の処分もあり得る点に着目し、自己株式の保有は処分又は消却までの暫定的な状態であると考え、株主資本全体の控除項目とする方法が適切であると考えられている

（企業会計基準第 1 号：自己株式及び準備金の額の減少等に関する会計基準 32（企業会計基準委員会））のに対し、法人税法上は、課税標準である法人の所得を計算するためには、資本と利益を厳格に区別する必要があるため、自己株式の取得という形で、株主に対して資本の払戻しが行われた場合には、適切にそれを反映する必要があるためと考えられる。なお、資本金と資本剰余金の合計額は、自己株式を処分した時点でその処分差益損分だけ増減し、消却した時点で減少する。

は事業規模は縮小していないと考えられる。従来、法人事業税の資本割の課税標準や法人税における寄附金の損金算入限度額の算定などにおいては、法人の事業規模を一定程度表す指標として「資本金等の額」を使用してきた。これについて、自己株式の取得により、事業規模は縮小していないと考えられるにもかかわらず「資本金等の額」が大幅に減少している法人が見受けられたことから、制度的な対応が行われてきた<sup>5</sup>。

また、法人税法上の「資本金等の額」は、法人税の課税標準である法人の所得の計算の必要性から規定されているものであり、結果的に法人の事業規模を一定程度表すと考えられるものの、法人の事業規模を測るために規定されているものではないことに留意が必要である。

以上から、資本金と資本剰余金の合計額と資本金等の額は、いずれも払込資本を表す類似の概念であるが、自己株式を取得した場合にも資本金と資本剰余金の合計額に変動がないことを踏まえると、法人の事業規模を測る指標としては、資本金と資本剰余金の合計額の方がより適切である。

#### <算出方法に係る法令上の規定>

法人税法において、「資本金等の額」は、「法人が株主等から出資を受けた金額として政令で定める金額をいう。」とされている。会社法に基づく増減資や組織再編等に応じた払込資本の変動を法人税法上の観点から明確にするため、加減算項目及びその額の算出方法が法人税法施行令（昭和40年政令第97号）に規定されている。また、法人税法上の「資本金等の額」を出発点に、地方税法において一定の調整が行われており、その計算方法は法令に定められている。

資本金と資本剰余金の合計額は、企業会計上の数値である。会社法において、株式会社等の会計は、一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行に従うとされている。会社の計算に関する規律は、会計処理の原則及び方法を定める会社計算規則（平成18年法務省令第13号）と「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行」によって明らかになるという構造が採用されているとされる。その中で、株式会社等の資本金と資本剰余金は、会

---

<sup>5</sup> 法人事業税資本割の課税標準及び法人住民税均等割の税率区分について、従前どおり資本金等の額を用いることとしつつ、資本金等の額が資本金と資本準備金の合計額を下回る場合には、資本金と資本準備金の合計額を用いることとされた（平成27年度（2015年度）税制改正）。また、法人税の寄附金の損金算入限度額について、法人税法上の「資本金等の額」を用いて計算していたものを、資本金と資本準備金の合計額を用いて計算することとされた（令和2年度（2020年度）税制改正）。

社計算規則に定める場合に限りその額が変動するとされ、資本金及び資本剰余金の算定については、会社計算規則にとりわけ詳細な定めが設けられているとされている<sup>6</sup>。また、「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行」とされる企業会計基準<sup>7</sup>においても詳細な計算方法が定められている。このため、資本金と資本剰余金の合計額についても、その算出方法に関し、法人による操作可能性は小さいと考えられる。

#### (ウ) 課税実務上、確認が容易で納税者（法人）及び課税庁（都道府県）にとって執行面で過度な負担とならないこと

新たな仕組みを検討する際には、課税実務上の観点も重要である。

課税庁（都道府県）からは、資本金と資本剰余金の合計額については、

- ・ 貸借対照表で確認が可能
- ・ 事業年度中においても、その金額が変動する際には、臨時株主総会等の会社法上の手続や、会計上の仕訳を行う必要があるため、その時点で外形標準課税の対象か否かを認識できる

との意見がある一方、資本金等の額については、

- ・ 納税者である法人にとっては、貸借対照表などの決算書類を作成した後に、税務申告のための準備段階で初めて計算・判明するもの
- ・ 過去の資本等取引の積み上げで金額を算出するものであるため、課税庁（都道府県）にとって調査の負担が大きいと考える
- ・ 仮に申告誤りがあった場合、課税方式の変更による納税者（法人）の負担が大きくなるおそれ。特に、非外形対象法人から外形対象法人とな

---

<sup>6</sup> 法人税法上の「資本金等の額」の算定に対応する内容は、基本的には会社法及び会社計算規則に定められており、全ての株式会社及び持分会社に適用される。

<sup>7</sup> 公益財団法人財務会計基準機構が設置した企業会計基準委員会において作成が行われた企業会計の基準をいう。

企業会計基準のほか、「中小企業の会計に関する指針」（日本公認会計士協会、日本税理士会連合会、日本商工会議所及び企業会計基準委員会）及び「中小企業の会計に関する基本要領」（中小企業の会計に関する検討会）についても、中小企業についての「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行」の一つを明らかにしようとする文書であるとされている。「中小企業の会計に関する指針」及び「中小企業の会計に関する基本要領」には、資本剰余金の会計処理についてほとんど記載がないものの、これらに記載のない内容については会社計算規則、企業会計基準等を参照することとされており、資本剰余金の会計処理については中小企業を含め、事実上、企業会計基準に従うものと考えられる。

る場合に、付加価値割額を新たに算定することは負担が大きいのではないか

といった実務上の懸念が表明されている。

## ウ 小括

以上を踏まえると、減資による外形対象法人数の減少への対応策として現行基準に追加する指標は、資本金と資本剰余金の合計額とすることが適当であると考えられる。具体的には、資本金が1億円以下の法人であっても、資本金と資本剰余金の合計額が一定水準を上回る法人を外形標準課税の対象として追加することが適当である。

## ② 組織再編に対応するための追加的な基準

### ア 追加基準を検討する際の視点

組織再編への対応については、上記2（3）のとおり、親会社の信用力等を背景に企業グループで一体的に事業活動を行っている点に着目して検討すべきであり、同様の趣旨から講じられた法人税の制度を参考とすることが考えられる。

また、①で検討した減資に対応するための追加的な基準との整合性にも配慮が必要である。

### （ア）法人税法における中小法人の範囲

法人税法においては、資本金1億円以下の法人は中小法人とされ、軽減税率の適用や繰越欠損金の所得全額までの損金算入等が認められている。ただし、資本金が1億円以下であっても、資本金が5億円以上の法人等<sup>8</sup>との間にその法人による完全支配関係がある法人等については、中小法人から除かれる。

これは、大規模な法人の100%子会社等については、親会社の信用力等を背景として資金調達や事業規模の拡大等が可能であると考えられるほか、大規模な法人は分社化により100%子会社を自由に設立することが可能であると考えられる中、グループとして活動しながら、その100%子会社等が単体課税による中小特例のメリットを享受することができるという問題点に対応するため、平成22年度（2010年度）税制改正において、

---

<sup>8</sup> 資本金5億円以上の法人、相互会社・外国相互会社及び受託法人。

資本金 5 億円以上<sup>9</sup>の法人等の 100%子会社等については中小特例を適用しないこととされたものである<sup>10</sup>。

このように法人税法において、会社法の大会社等の 100%子会社等が中小法人から除かれていること及びその趣旨等を参考に、外形標準課税の対象として、資本金が 1 億円以下であっても、一定規模以上の法人（親会社）の 100%子会社等を追加することが考えられる。

#### （イ）減資に対応するための追加的な基準との整合性

その際、親会社の事業規模を測る指標については、制度の分かりやすさの観点からも、減資に対応するための追加的な基準との整合性への配慮が必要である。

減資に対応するための追加的な基準においては、前述のとおり、資本金と資本剰余金の合計額を指標とすることが適当である。こうした中、仮に、組織再編に対応するための追加的な基準の指標として資本金を用いることとした場合、子会社の課税方式の選択を意図して親会社の資本金の額を設定するといった企業行動につながる可能性もあり、地方税収の安定化・税負担の公平性の点で留意が必要である。また、一定規模以上の法人（親会社）の 100%子会社等を外形標準課税の対象とする場合、課税方式の判定に当たり、申告法人（子会社）とは別法人（親会社）の情報を用いることになるが、資本金と資本剰余金の合計額については、会社法等により作成が義務付けられている貸借対照表で確認可能で、株式会社においては貸借対照表を公告することとされている一方、資本金等の額が一般的に公にされていない課税情報であることも考慮する必要がある。

---

<sup>9</sup> この「5 億円以上」の水準について、中小法人の中には資本のつながりはあるもののグループの各法人の経営が独立して行われているという実態も一部にある一方、会社法上の大会社である資本金 5 億円以上の法人については企業集団における業務の適正性を確保するための体制を確立することが義務付けられている、すなわち、グループの一体経営が必然となっていることなどを勘案して設けられたものとされている。（平成 22 年度 税制改正の解説（財務省））

<sup>10</sup> なお、グループ法人の一体性に着目した他の税制として、法人税のグループ法人税制（100%グループ内部で行われる一定の取引について、課税関係を生じさせない制度）においては、100%グループ内法人に対して一律適用することとされている。また、租税特別措置法（昭和 32 年法律第 26 号）においては、資本金 1 億円超の法人の子会社等について、中小企業者から除くこととされており、それぞれの制度趣旨に応じて対象範囲が定められているものと考えられる。



## イ 小括

組織再編への対応策として、②ア（ア）の法人税法における中小法人の取扱いを参考に、一定規模以上の法人（親会社）の100%子会社等を外形標準課税の対象とすることが考えられ、対象となる親会社の基準の指標は、減資への対応策と同様、資本金と資本剰余金の合計額を用いることが適当である。具体的には、資本金が1億円以下の法人であっても、資本金と資本剰余金の合計額が一定水準を上回る法人との間にその法人による完全支配関係がある法人等を外形標準課税の対象として追加することが適当である。

### ③ 地域経済・企業経営への配慮

#### ア 地域経済・企業経営への配慮の必要性

①及び②の追加的な基準の設定に際しては、事業形態が異なる法人間の税負担の公平性や企業行動への中立性等の観点に加え、小規模な企業への影響に配慮するとともに、必要以上に多くの法人に制度見直しの影響が及ばないようにすることも重要である。

この点、関係省庁や経済団体からは、中小企業の賃上げやスタートアップの成長を阻害しないような配慮が必要であること、中小企業への外形標準課税の適用拡大には反対することなどの意見が表明されている。また、政府においては、「経済財政運営と改革の基本方針2023」（令和5年（2023年）6月）等において、賃上げによる所得の拡大、スタートアップの推進、中堅・中小企業の活力向上等に向けて取り組むこととされている。

本検討会では、地域経済・企業経営への配慮のあり方を検討するに当たり、外形標準課税の意義等について、再度、次のとおり確認を行った。

## イ 外形標準課税の意義等

### （ア）意義等

外形対象法人については、所得割のみが課税される法人と比べて所得割の税率が低い。このため、業績が好調な企業には減税のメリットが及ぶこととなり、外形標準課税は企業の「稼ぐ力」を高める税制であるとされる。平成27、28年度（2015、2016年度）税制改正においては、「稼ぐ力」のある企業等の税負担を軽減することにより、企業に対して、収益力拡大に向けた前向きな投資や、継続的・積極的な賃上げが可能な体質への転換を促すこととされ、成長志向の法人税改革の一環として、外形標準課税の割合が拡大されている。

### (イ) 税収動向

外形標準課税は、都道府県が安定的に行政サービスを提供していくため、法人事業税の税収を安定化させることがその導入の目的の一つとされ、実際、付加価値割及び資本割の税収は、所得割と比べ安定的に推移している。

外形対象法人に係る税収は、全てが所得割で課税されたと想定した税収と比べ、中長期的に見れば概ね税収中立で推移しているが、近年は、企業業績が好調であることなどから、単年度ごとの都道府県にとっての「減収幅」が大きい、すなわち法人にとっての税負担が小さくなる傾向にある。

### (ウ) 賃上げへの配慮

付加価値割は、各事業年度の付加価値額（報酬給与額、純支払利子及び純支払賃借料の合計額と単年度損益との合計額）を課税標準として課税するものである。付加価値額は、他の条件が同じであれば、報酬給与額が増加した場合にはその分単年度損益が減少するため、報酬給与額が増加しても税額が増加しない仕組みとなっている。加えて、雇用に配慮する観点から、報酬給与額の比率が高い法人については、付加価値額から一定額を控除する雇用安定控除が設けられている。また、法人税における賃上げ促進税制に合わせ、継続雇用者の給与総額を一定割合以上増加させた法人に対して、雇用者全体の給与総額の増加額を付加価値額から控除する特例措置が講じられており、現行制度において、賃上げを行う企業への配慮が行われている。

## ウ 小括

上記イのとおり、外形標準課税が成長志向の法人税改革の一環として拡大された経緯があり、賃上げの促進のために様々な工夫が講じられているなど、現行制度においても地域経済・企業経営への一定の配慮がなされているものと考えられる。

## エ 地域経済・企業経営への配慮

今回の見直しは実質的に大規模といえる法人を対象とするものであり、新たに外形標準課税の対象となる法人の範囲（追加基準の水準等）については、政府の経済施策や経済団体等の意見を踏まえた検討が必要である。減資や組織再編に対応するための追加的な基準の設定に当たっては、その水準を適切に設定することなどにより、小規模な企業への影響に配慮する

とともに、必要以上に多くの法人に制度見直しの影響が及ばないよう配慮することが考えられる。

#### ④ 新制度への円滑な移行

減資及び組織再編に対応するための追加的な基準の指標で用いるべきとした法人の資本金と資本剰余金の合計額は、貸借対照表から確認が可能なものであるが、現行の法人事業税の課税実務においては使用していない指標でもある。また、特に、大規模な法人の100%子会社等については、これまで外形標準課税の対象となっていなかったことも踏まえ、納税者（法人）及び課税庁（都道府県）の準備期間を確保するため、制度の施行まで一定の期間を確保することが適当である。

#### (5) まとめ

平成16年度（2004年度）に外形標準課税が導入されてから、間もなく20年を迎える。この間、経済情勢の変化等により、企業経営のあり方も変容してきた。

本検討会においては、外形対象法人数やその態様に関する分析を行い、減資や組織再編により、実質的に大規模といえる法人が外形標準課税に含まれないという問題があることを明らかにした上で、それに対する具体的な対応策を検討してきた。

本第2次中間整理の内容が、外形標準課税の制度的な見直しに活かされ、税負担の公平性の確保、地方税収の安定化などに資するとともに、外形標準課税制度が安定的に運用されることを期待する。

# 参 考

## 「地方法人課税に関する検討会」開催要綱

### 1. 趣 旨

与党税制改正大綱等を踏まえ、地方財政審議会に「地方法人課税に関する検討会」を設置し、地方法人課税に関する諸課題について検討を行う。

### 2. 名 称

本検討会は、「地方法人課税に関する検討会」(以下「検討会」という。)と称する。

### 3. 構 成

地方財政審議会委員、別紙に掲げる地方財政審議会特別委員(関連する分野の学識経験者として、地方財政審議会令第2条第2項に基づき総務大臣が任命)及び地方公共団体関係者をもって、検討会を構成する。

### 4. 運 営

- (1) 検討会に座長を置き、地方財政審議会会長がこれを務める。
- (2) 検討会は、座長が運営する。
- (3) 検討会は、必要に応じ、関係者の出席を求めることができる。
- (4) 検討会の会議は、原則として公開しないが、会議終了後、配布資料を公表するとともに、必要に応じブリーフィングを行う。また、速やかに会議の議事概要を作成し、これを公表するものとする。
- (5) この要綱に定めるもののほか、検討会の運営に関し必要な事項は、座長が決定する。

地方法人課税に関する検討会委員

(敬称略)

(地方財政審議会委員)

◎小西 砂千夫 会長

西野 範彦

野坂 雅一

星野 菜穂子

宗田 友子

(地方財政審議会特別委員)

齊藤 由里恵 中京大学経済学部准教授

佐藤 英明 慶應義塾大学大学院法務研究科教授

塩津 ゆりか 京都産業大学経済学部教授

関口 智 立教大学経済学部・大学院経済学研究科教授

吉村 政穂 一橋大学大学院法学研究科ビジネスロー専攻教授

渡辺 徹也 早稲田大学法学学術院教授

(地方公共団体関係者)

河野 俊嗣 宮崎県知事 (全国知事会)

富田 成輝 岐阜県可児市長 (全国市長会)

太田 康雄 静岡県森町長 (全国町村会)

(◎は座長)

## 地方法人課税に関する検討会 開催実績等

- <第1回> 令和4年8月2日（火） 14時～
- 地方法人課税の現状
  - 自由討議
- <第2回> 令和4年9月16日（金） 16時～
- 個別地方団体ヒアリング  
東京都、兵庫県
  - 国際課税
  - 外形標準課税
- <第3回> 令和4年10月7日（金） 10時～
- 有識者プレゼンテーション  
布袋 正樹 大東文化大学経済学部准教授
  - 外形標準課税
  - 国際課税
- <第4回> 令和4年10月25日（火） 14時～
- 全国知事会ヒアリング
- <第5回> 令和4年11月1日（火） 15時～
- 中間整理に向けて
- <第6回> 令和4年11月11日（金） 10時～
- 中間整理とりまとめに向けて
- <第7回> 令和5年10月12日（木） 10時～
- 中間整理後の状況等について
  - 今年度の検討の方向性
  - 各論点の検討
- <第8回> 令和5年11月6日（月） 14時～
- とりまとめに向けた方向性
  - 組織再編に対応するための追加的な基準
  - 中間整理とりまとめに向けて