

第2回 地方法人課税に関する検討会

議事次第

〔 令和4年9月16日(金)
16時00分～18時00分
合同庁舎2号館7階 省議室 〕

- 1 開会
- 2 会長挨拶
- 3 議事
 - (1) 個別地方団体ヒアリング
東京都、兵庫県
 - (2) 国際課税
 - (3) 外形標準課税
- 4 閉会

配布資料

- (資料1) 東京都ヒアリング説明資料(東京都提出資料)
- (資料2) 兵庫県ヒアリング説明資料(兵庫県提出資料)
- (資料3-1) 適格国内ミニマムトップアップ税(Qualified Domestic Minimum Top-up Tax) (吉村委員提出資料)
- (資料3-2) 第2の柱は租税競争に底を設けることに成功するのか?—適格国内ミニマムトップアップ税(Qualified Domestic Minimum Top-up Tax)がもたらす変容 (吉村委員提出資料)
- (資料4) 外形標準課税の状況(事務局提出資料)

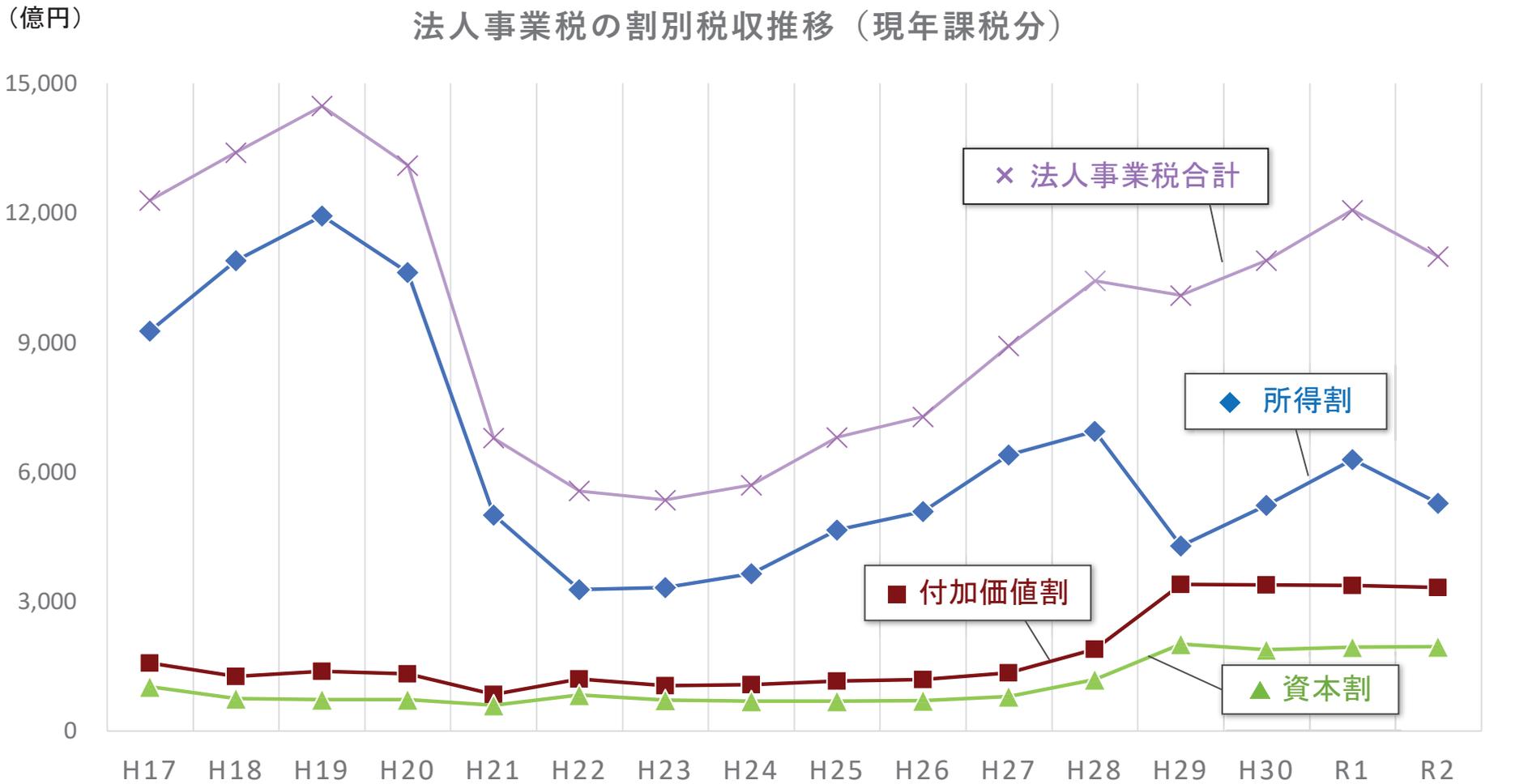
第2回 地方法人課税に関する検討会

地方法人課税のあり方等について

令和4年9月16日

外形標準課税について

- **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。



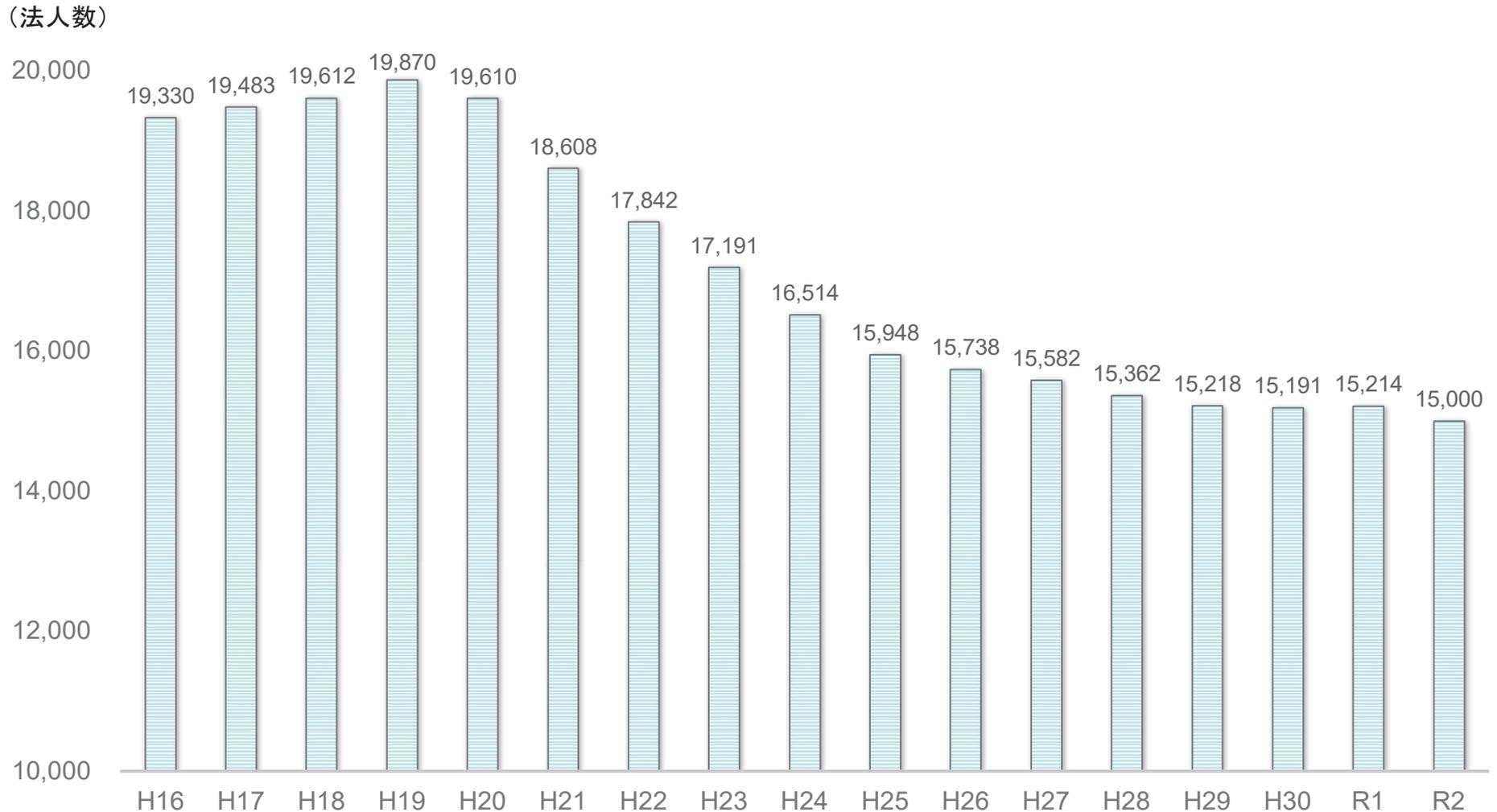
注：地方法人特別税・特別法人事業税を含まない。

※ H27・H28改正で、
外形標準課税の割合が拡大

(年度)

東京都内の外形標準課税対象法人数の推移

- 東京都においても、**外形標準課税の対象法人数は、年々減少傾向**にあり、H19年度と比べると、4,000社以上減少している。



注：東京都内に事務所又は事業所を有する、資本金1億円超の普通法人（相互会社等を含む。）の数（年度）

外形標準課税対象法人数の減少要因

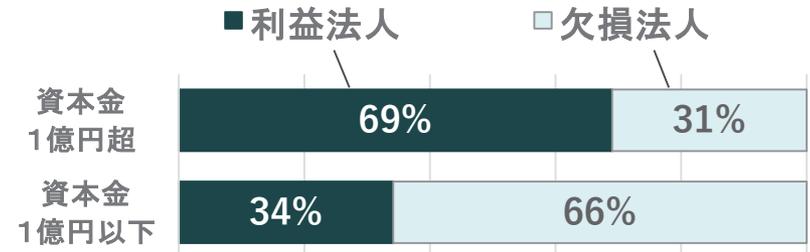
- 外形標準課税対象でなくなった法人から、無作為で100社を抽出し、減少要因を調査

要因の種類	法人数(社)
A 減資によるもの	47
B 他道府県への移転	1
C 合併に伴う解散	27
D 清算終了	20
E 休業	5

注：東京都内に主たる事務所又は事業所を有する法人で、H24年度からR 2年度の間
外形標準課税の対象でなくなった法人（約4,000社）から、無作為で100社を抽出

外形標準課税の対象法人について

資本金区分別の利益法人割合



- 外形標準課税の対象法人のあり方については、**中小企業の経営や地域経済への影響を考慮し、慎重に検討すべき。**
- 他方、法人の事業活動規模に応じて課税するという外形標準課税の趣旨を踏まえると、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。
- 外形標準課税の適用基準については、中小法人の負担に十分に配慮しつつ、法人の規模及び活動実態等を的確に表すものとして、**資本金以外の指標も組み合わせることなどを検討すべき。**
- 外形標準課税の適用基準を検討する場合は、複雑な計算を要する基準とすると納税者や課税庁の事務負担に繋がる懸念があるため、**実務面への影響について配慮いただきたい。**

国際課税について(総論、第1の柱)

国際課税制度の見直しに伴う税収については、**国だけではなく地方分が含まれると考えるべきであり、各地方自治体に適切に帰属させるべき。**

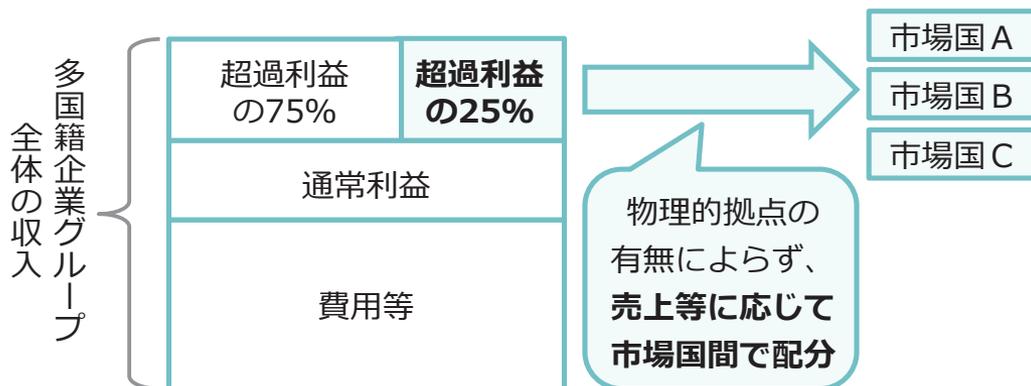
<第1の柱について>

- 配分基準とされる「売上」は、**国及び地方自治体が整備する社会インフラを基盤として成り立っていることを踏まえるべき。**
- 現在法人二税を課されている法人が、第1の柱の適用を受けることとなった場合、**利益の一部が市場国に配分され、個々の地方自治体の減収が見込まれることから、一方的な減収とならないよう、我が国における増収分について適切に取り扱うべき。**

[第1の柱の仕組みのイメージ]

対象：全世界売上が200億ユーロ超、かつ、利益率が10%超の多国籍企業

概要：売上の10%を超える超過利益の25%を売上等に応じて市場国へ配分



[地方自治体への帰属の必要性]

- ✓ 国内法人が対象となる場合、**当該部分に関する地方法人課税は減収**
- ✓ **市場国に配分される利益に対する課税は、増減収のバランスを踏まえ、地方にも帰属させるべき**

国際課税について(第2の柱)

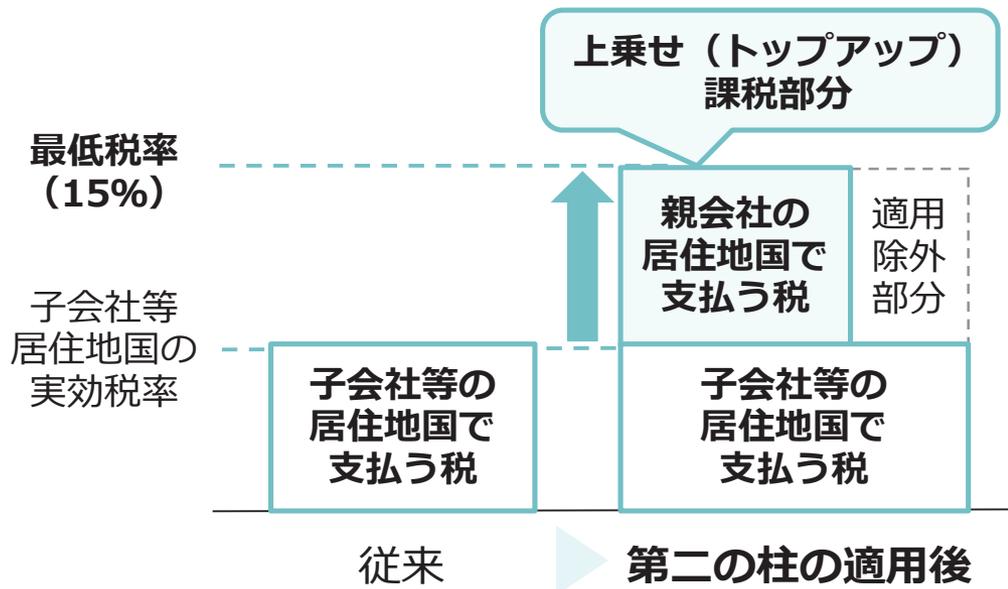
<第2の柱について>

- 軽課税国における地方税分を含む実効税率と最低法人税率15%との差分が課税対象となることを踏まえるべき。
- 軽課税国に子会社や親会社を有する国内企業への課税であり、地方にも税収を帰属させるに当たり、当該企業が所在する地方自治体が対象となるべき。

[第2の柱の仕組みのイメージ]

対象：年間総収入金額が7.5億ユーロ以上の多国籍企業

概要：子会社等の居住地国における地方税分を含む実効税率と最低税率15%との差分を親会社等の居住地国において課税



[地方自治体への帰属の必要性]

- ✓ 子会社等の居住国で支払う税は、地方税を含む所得課税等であり、「上乗せ (トップアップ) 課税」部分にも、地方税相当分が含まれると解すべき
- ✓ そのため、地方にも税収を帰属させるべきであり、当該企業が所在する地方自治体を対象とすべき

税収の帰属方法について

- 地方に帰属すべき税収に関しては、本来、地方自治体が自ら課税すべきであるが、その場合、以下の課題が考えられる。
 - ・ 第1の柱について、対象法人が物理的拠点を有しない場合、課税すべき自治体を特定できないのではないか。また、多国籍企業の超過利益を自治体が確認することは困難なのではないか。
 - ・ 第2の柱について、国と地方分合わせて最低税率15%ちょうどになるように課税することは課題が多いのではないか。
- 以上の点を踏まえると、**地方相当分も含めて国が徴収し、地方に配分する仕組みを構築することも選択肢の一つ**なのではないか。
- その場合、地方分の税収については、以下の理由より、**不交付団体に対する制限や割落としを加えることなく、各地方自治体に適切に帰属させるべき。**

[地方への帰属の考え方]

- ✓ 第1の柱の市場国間の配分基準である「売上」は、**全ての地方自治体（不交付団体も含む）が整備する社会インフラを基盤**としており、増収分は**適切な基準により全ての自治体に帰属させるべき**
- ✓ 第2の柱は**軽課税国に子会社等を有する国内企業への課税**であるため、**当該企業が所在する地方自治体に帰属させるべき**

《 令和元年度東京都税制調査会答申（令和元年10月）〈抜粋〉 》

Ⅱ デジタル経済と地方税財政制度

3 デジタル経済に対応した税制のあり方

(1) 国際課税の新ルールについて

国際課税の新ルールがどのようなものになるにせよ、PE の代わりになるネクサスの存在が国内に認定された場合、当該ネクサスが国内のいずれかに存在することは明らかである。それがマーケティング無形資産であるか、利用者参加であるかは別として、いずれかの地方自治体において事業活動が行われているとみなすことができる。

地方税の応益原則に照らしても、デジタル企業の事業活動が主にインターネット上(サイバー空間)で行われるとはいえ、いずれかの地域(フィジカル空間)における営業活動やデジタルプラットフォーム等の利用行為を通じて付加価値が創出されることに鑑みれば、デジタル企業の受益を一概に否定するべきではない。

《 令和3年度東京都税制調査会答申（令和3年10月）〈抜粋〉 》

Ⅱ 税制改革の方向性

2 時代の変化に対応した税制度の構築

(4) 新たな国際課税ルールへの対応

OECD 案第1の柱により多国籍企業の所得が増加する場合、法人税の増収を通じて地方交付税の原資が拡充することに加え、所得や法人税額の増加に伴い、地方法人課税の課税ベースも拡大する。また、国際課税の新ルールによりPE の代わりになるネクサスの存在が国内に認定された場合、当該ネクサスが国内のいずれかに存在することは明らかであり、いずれかの地方自治体において事業活動が行われているとみなすことができる。

地方法人課税をOECD 案第1の柱に対応させるには、無形資産を基盤とする多国籍企業の収益について、各地方自治体からの受益の程度や収益への寄与度等を把握することが必要となる。代替指標を用いる方法も考えられるが、まずはその実現に向け、基本的な議論の積み重ねや実効性の検証が行われるべきである。

一方、当面の間は、新たな国際課税に伴う地方税増収相当分を国が徴収し、それぞれの地方に配分するという仕組みが必要となる。

いずれにしても、新たな国際課税ルールに対応していく観点から、2023 年からの新たな国際課税の実施を見据えて、税収の適切な地方への配分に向けて議論を重ねていく必要がある。

地方法人課税に関する検討会 兵庫県説明資料

令和4年9月16日
兵庫県

1 外形標準課税について

兵庫県としての基本的な考え方

- ▶ 法人事業税は、法人がその事業活動に比例して、様々な行政サービスを受益している点に着目して課税していることを踏まえれば、法人事業税の応益性を反映した外形標準課税の拡充や、法人事業税が法人の事業活動の経費としての性格を持つことを踏まえた外形標準課税の対象拡大の検討が必要である。
- ▶ 一方で、適用対象法人の検討に当たり、中小法人の適用については、地域経済への影響を踏まえ、慎重に検討すべき。
- ▶ 外形標準課税も平成16年度の導入以来、定着しており、赤字法人であっても一定の負担を頂いている。他方で、資本金1億円以下への減資や子会社の資本金を1億円以下にすることによって外形対象から外れる事例も起きていることをどう考えるか。

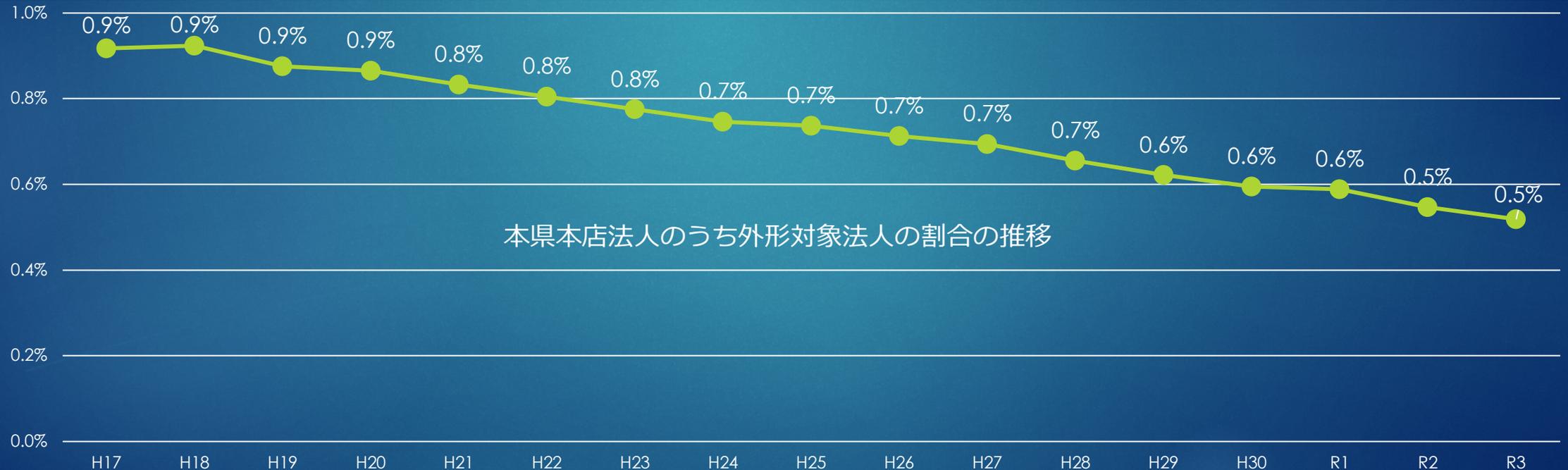
外形標準課税対象法人数の推移

▶ 本県本店法人の状況

本県本店法人の外形対象法人数は年々減少しており、導入時と比べ約4割減

単位：社

区分	H17	H18	H19	H20	H21	H22	H23	H24	H25	H26	H27	H28	H29	H30	R1	R2	R3
全本県本店法人数	83,314	83,936	84,047	83,880	83,351	83,024	82,852	83,054	83,129	84,642	85,411	86,679	87,821	89,038	89,989	91,160	93,531
うち外形標準課税対象法人	764	775	736	726	694	668	642	620	612	603	593	568	546	530	530	498	485



※ 本県本店法人：兵庫県に主たる事務所が所在する法人

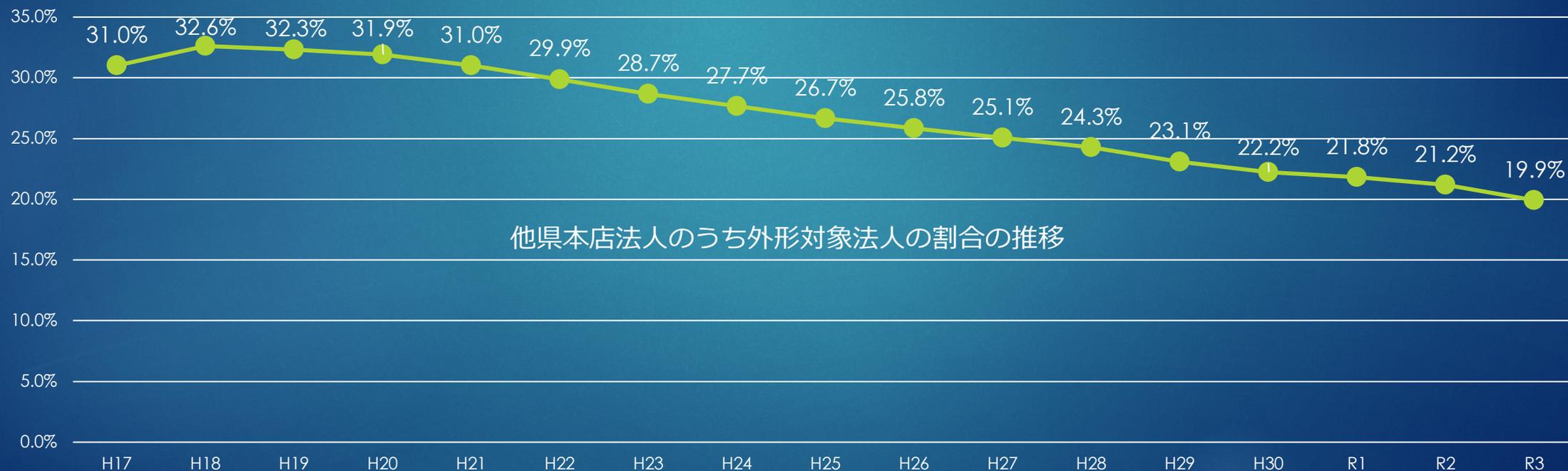
外形標準課税対象法人数の推移

▶ 他県本店法人の状況

他県本店法人も本県本店法人と同じ傾向（導入時比3割減）であり、全国的に外形対象外とする動きが見受けられる。

単位：社

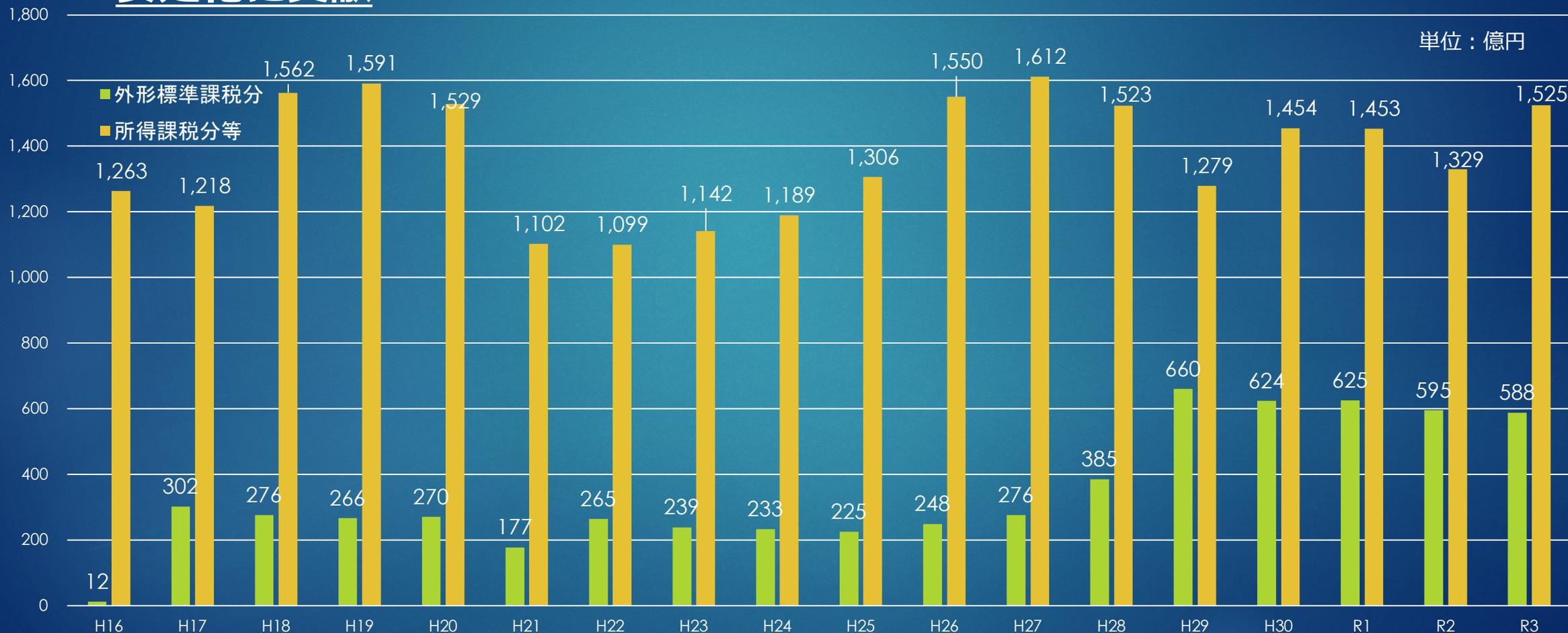
区分	H17	H18	H19	H20	H21	H22	H23	H24	H25	H26	H27	H28	H29	H30	R1	R2	R3
全他県本店法人数	9,677	9,897	10,050	10,120	10,156	10,039	10,111	10,195	10,444	10,652	10,905	11,146	11,431	11,561	11,647	11,730	11,877
うち外形標準課税対象法人	3,000	3,227	3,248	3,229	3,150	2,999	2,900	2,819	2,784	2,752	2,734	2,705	2,637	2,572	2,541	2,484	2,366



※ 他県本店法人：兵庫県外に主たる事務所が所在する法人の数

外形標準課税額の推移

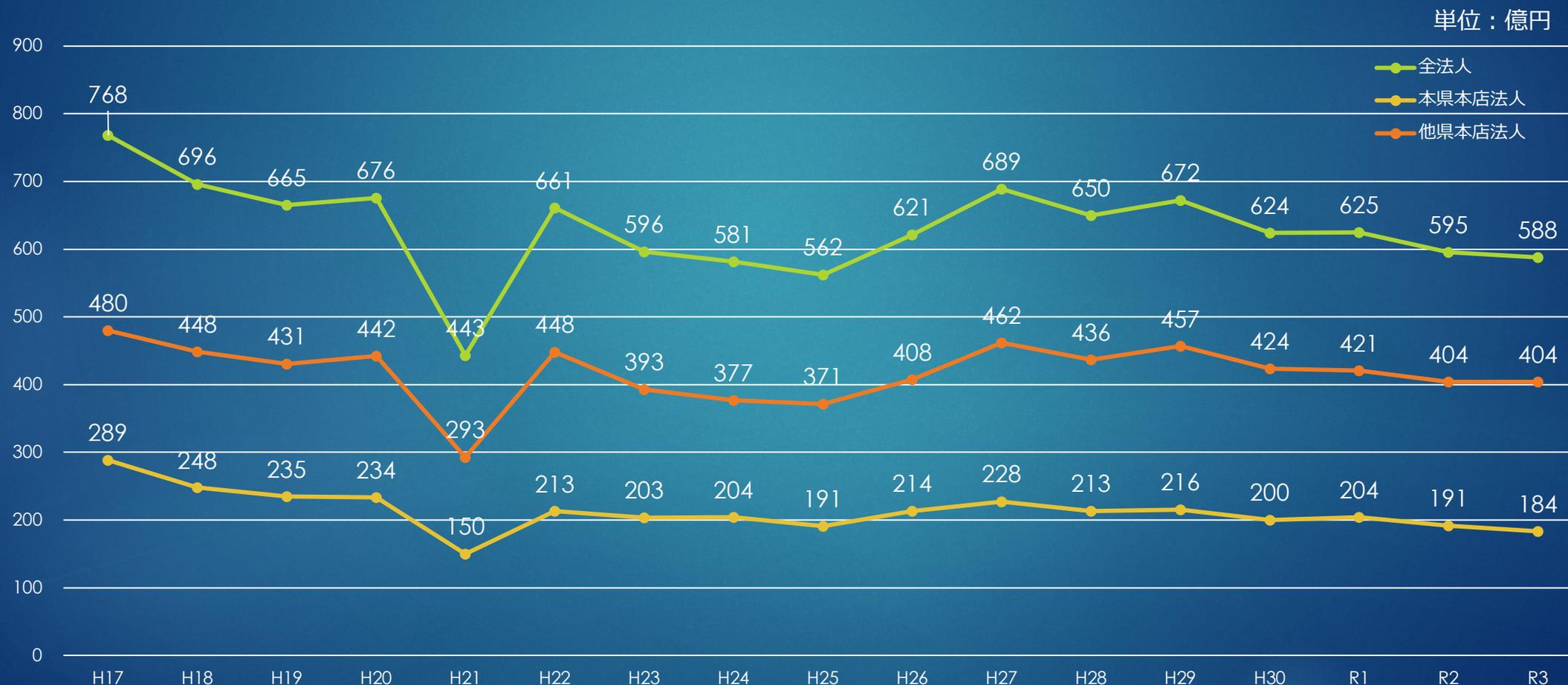
▶ 外形標準課税は、所得課税に比べて安定的に推移しており、本県財政の安定化に貢献



※ 外形標準課税分は、付加価値割額と資本割額の合計額。
所得課税分等には特別法人事業税及び地方法人特別税を含む。

外形標準課税額の推移

- ▶ しかし、減資等による外形対象法人数の減少に伴い、外形税額は本県本店分、他県本店分とも導入以来減少傾向（導入時比約1/4減）



※ 付加価値割、資本割の税率変更による影響額を調整した額。

外形標準課税対象法人数減少の原因

- ▶ 外形標準課税対象法人数はH30からR3で251社減少
(本県本店法人△45社、他県本店法人△206社)
- ▶ うち223社が減資により外形標準課税対象外となっている
- ▶ そのほとんどが資本金等の額は1億円を超えている
- ▶ それらの法人が外形対象外となったことにより、約13億円事業税額等が減少

減資した法人の事業税額等の増減

区分	H30	R3	増減
減資法人（223社）の事業税額等	25億円	12億円	△13億円
うち本県本店法人（45社）の事業税額等	7億円	4億円	△3億円
うち他県本店法人（206社）の事業税額等	18億円	8億円	△10億円

※ 事業税額等には、特別法人事業税、地方法人特別税を含む。

近年の経済的動きとそれに対する本県の見解

▶ 外形標準課税の対象外となる法人の増加

・減資によるもの

減資した法人がすべていわゆる「外形逃れ」とは断定できないが、減資により外形標準課税の対象外となる法人は本県でも毎年多数見受けられる。

さらに、欠損填補等を行わず、単に会計上資本金から資本剰余金に振り替えただけの法人が多い。

・ホールディングス化による資本金 1 億円以下子法人

本県に本店が所在する主要な法人では近年確認できていないが、ホールディングス化や分社化により、子会社の資本金の額を 1 億円以下とした場合には、外形標準課税対象外となっている。

▶ 本県の見解

もともと外形標準課税の原案は全法人が対象であったが、景気動向を踏まえ、中小法人に配慮する観点から「資本金 1 億円超の法人」に限定されたものと認識。

この趣旨を踏まえると、企業の業績悪化等により欠損填補等を行った法人には配慮が必要だが、単に資本金を資本剰余金に振り替えただけの法人に対する対応は必要ではないか。

▶ 項目変更による減資への対応

外形標準課税対象法人の判定に当たり、単に資本金を資本剰余金に振り替えただけの法人に対する対応としては、資本金1億円という基準だけでは対応できない状況となっていると考えられる。一方で、資本金の額は一定程度社会的に定着しているとも考えられ、対象を大きく見直すことは現実的でなく、制度の連続性や安定性、基準としての明確性も踏まえる必要がある。

そのように考えれば、現行の資本金1億円の基準をベースとしつつ、資本金以外の基準を付け加えるということもあり得るのではないか。

▶ 実質的に大企業と同等である法人への対応

グループ法人税制のように事業活動をグループ全体で捉える動きは既に地方法人課税の世界にも存在している。とりわけ親法人が一定以上の資本金を有している場合には、当該グループ全体としても、その事業活動を行うに当たり相当程度に地方団体の各種の行政サービスの提供を受けていると解することができるのではないか。

そうであるならば、実質的に大企業であるようなグループ内の法人については、大企業と同等と考え、資本金の額にかかわらず外形標準課税の対象とするの方策もあり得るのではないか。

2 国際課税について

- ▶ ・令和3年10月の国際合意の実施に向け、今後、多国間条約の策定・批准や国内法の改正が想定される。(第1の柱) 市場国に新たな課税権が配分されること、(第2の柱) 国際的に合意された最低税率までの課税を行うといったことが想定されるものと認識。
- ▶ ・令和4年度の与党税制改正大綱においては、国際合意に則った法制度の整備を進める際には、「国・地方の法人課税制度を念頭に置いて検討する」との文言が盛り込まれているものであり、今後の検討に当たっては、地方法人課税分についても検討されるべきであると認識。

具体のイメージ

▶ 市場国における課税について（第1の柱）

「PEなくして課税なし」との国際課税原則を見直し、「売上高」に基づいて市場国に配分されるものと承知している。

これまでPEに基づいて課税してきたのは国も地方も同様であることを踏まえれば、PEについての概念を見直し、売上高に基づき配分するとした場合、その額に応じて、国・地方双方に配分がなされるべきものと考える。

ただし、各地方団体への配分に当たっては、本来は売上高に応じた配分が本質的ではあるが、現実的には、地方団体ごとの売上高を企業が把握し、課税庁に対して申告を求めるのは困難である。

▶ IIR、UTPRについて（第2の柱）

IIR、UTPRについては、軽課税国に子会社や親会社を有する国内立地企業への課税であり、本来、トップアップ税額についても国・地方双方に配分がなされるべきものと考える。

しかし、トップアップ税額を国と地方、あるいは地方間で分割することは困難さを極める。

地方団体への配分について

- ▶ 第1の柱、第2の柱については、いずれも、課税実務上の観点から、国において課税を行った上で、その一定割合について、地方団体に配分することとすべき。
- ▶ 地方団体間の配分に当たっては、交付税原資化又は譲与税方式で配分することが考えられるのではないか。
- ▶ なお、譲与税方式を講じる場合、その譲与基準については、税源の偏りが小さく税収が安定的な地方税体系の構築を見据え、例えば現行の特別法人事業譲与税の譲与基準のように、地方団体間の税収の偏りにも配慮した方式であることが望ましい。

適格国内ミニマムトツプアップ税
(Qualified Domestic Minimum Top-up Tax)

2022年9月16日

一橋大学 吉村政穂

1. トップアットップ税の概要

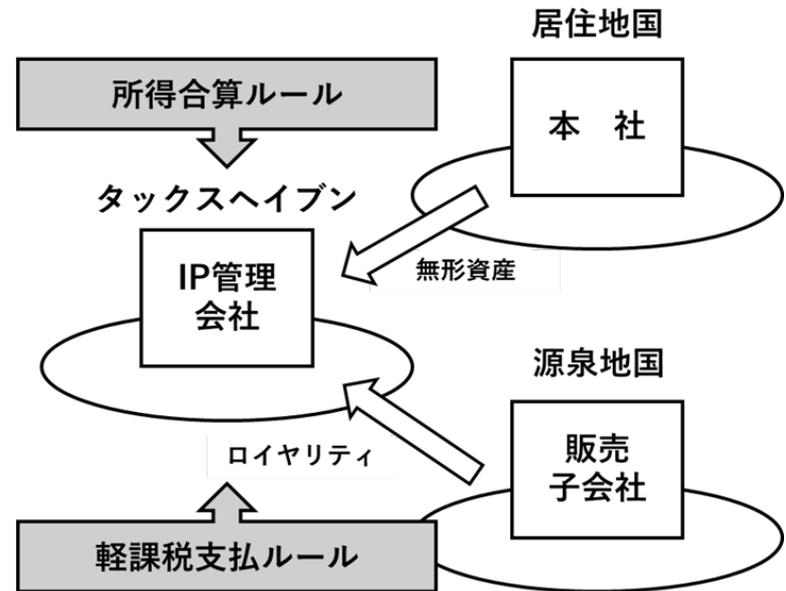
第2の柱（GloBEルール）

- 超過利益に対する
トップアップ税

- ① 居住地国：
所得合算ルール
(IIR)

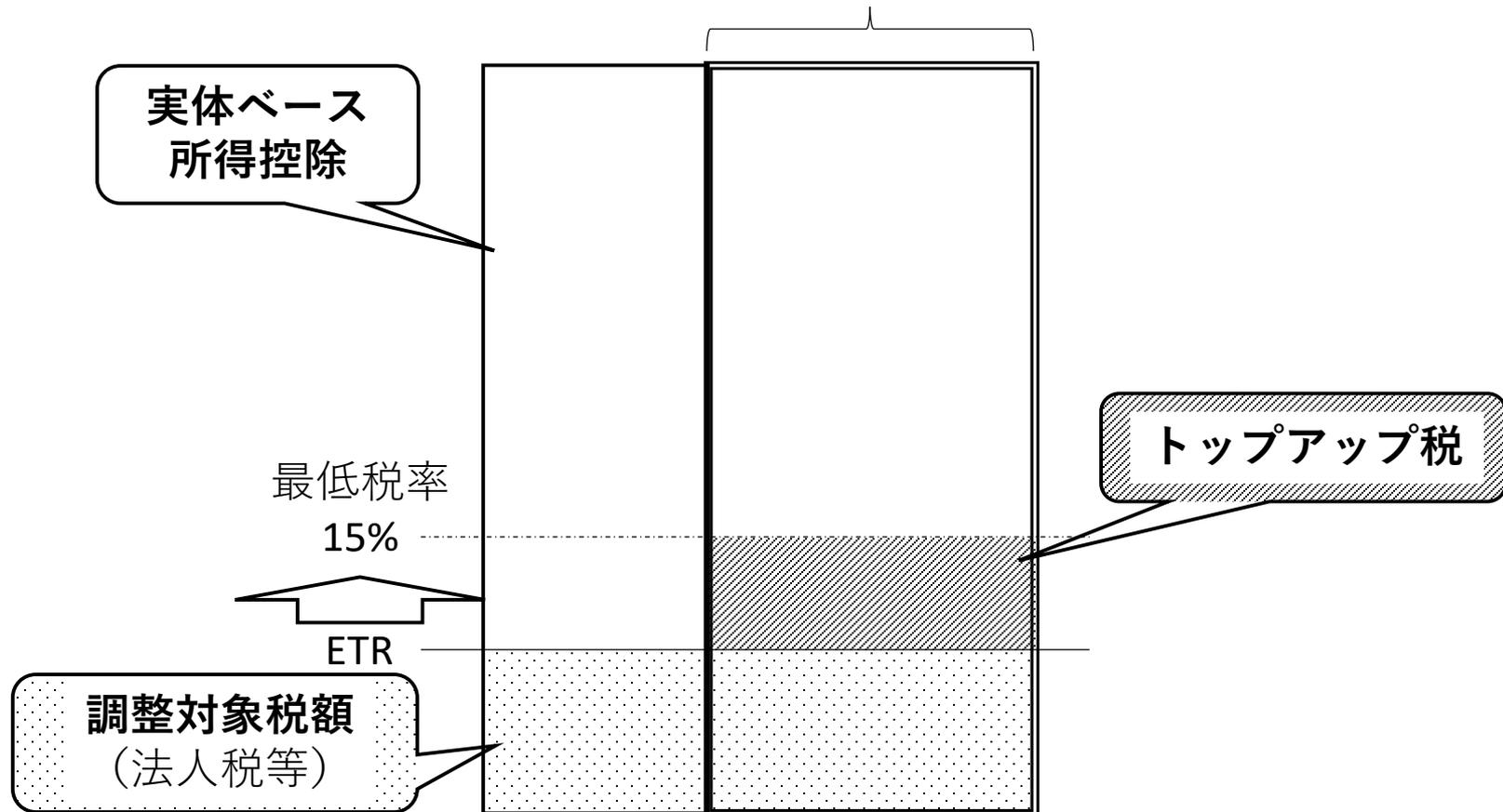
- ② 源泉地国：
軽課税支払ルール
(UTPR)

- 導入の波及（ドミノ効果）

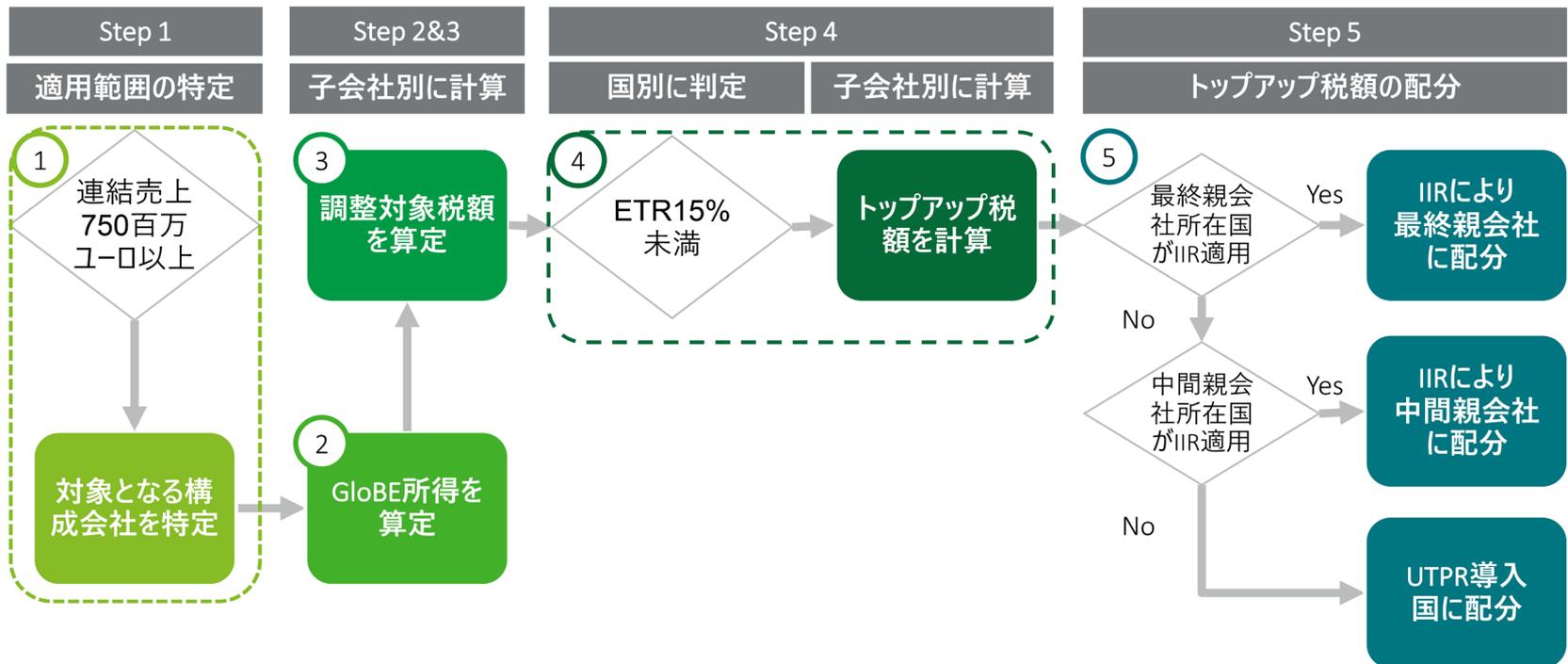


トップアップ税のイメージ

GloBE純所得 - 実体ベース所得控除
= 超過利益

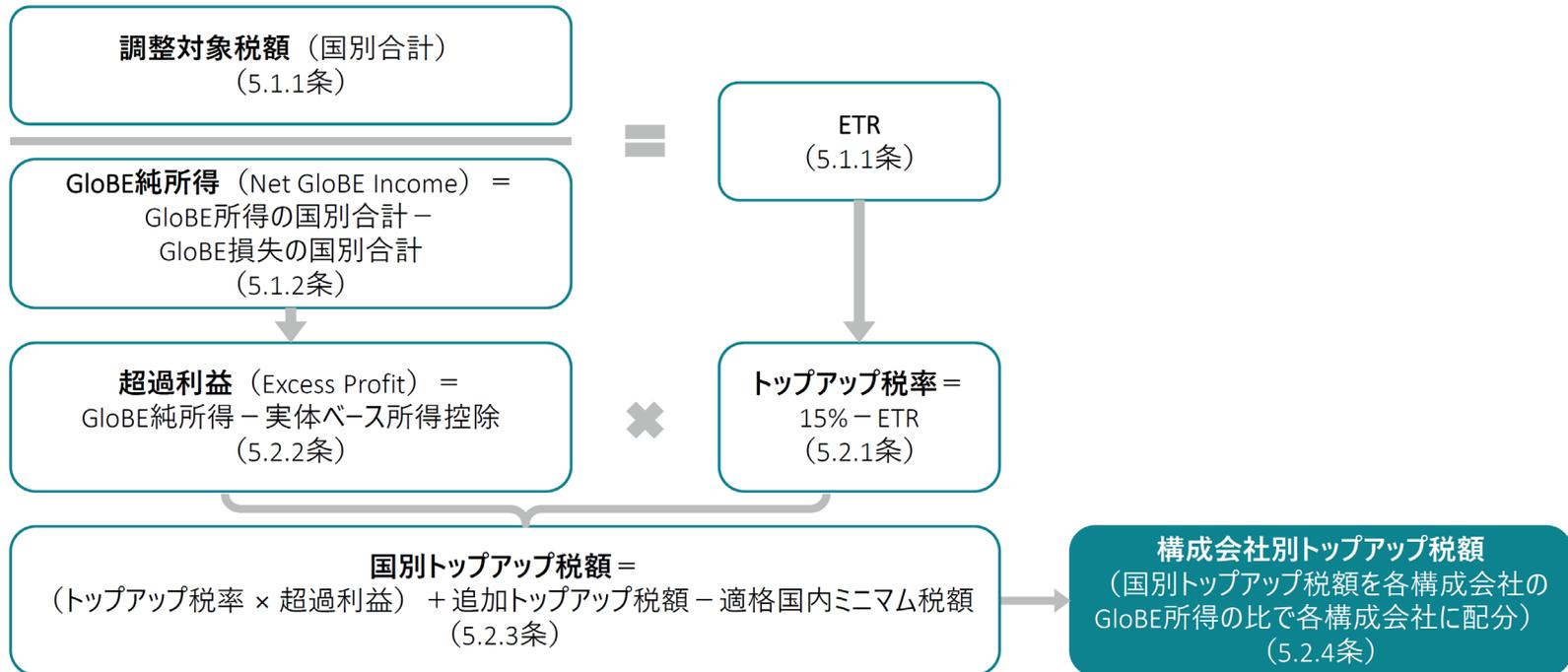


GloBEルールへの適用



出所：デロイトトーマツ・経済産業省委託調査（2022）

トップアップ税額の算定



出所：デロイトトーマツ・経済産業省委託調査（2022）

ETR計算

[分子] 調整対象税額：

各構成会社の会計上の税金費用を出発点として、一定の調整を行う

- 対象税額の調整
 - 一時差異（会計上の利益と課税所得のタイミングの差異）の調整
-

[分母] GloBE所得：

各構成会社の会計上の利益を出発点として、一定の調整を行う

- 税金費用
- 除外配当金
- 除外株式譲渡損益
- 算入再評価損益
- 6.3条GloBE組織再編（GloBE Reorganisation）により除外される移転資産・負債の譲渡損益
- 非対称的な為替差損益
- 政策的に否認される費用
- 過年度の誤謬および会計原則の変更
- 未払年金費用

実体ベース所得控除

- 実体ベース所得控除
= 給与カーブアウト + 有形資産カーブアウト
 - 給与カーブアウト：適格従業員に対する適格給与コスト5%相当額

 - 有形資産カーブアウト：適格有形資産の帳簿価額5%相当額

- 実体ある経済活動に由来する所得を適用除外
- BEPSリスクの高い「超過収益」の把握
- なお、移行期間として、最初の10年間は経過措置が適用される。

2. QDMTTの概要

モデルルール（2021年12月）

- Art. 5.2.3

- 国別トップアップ税額

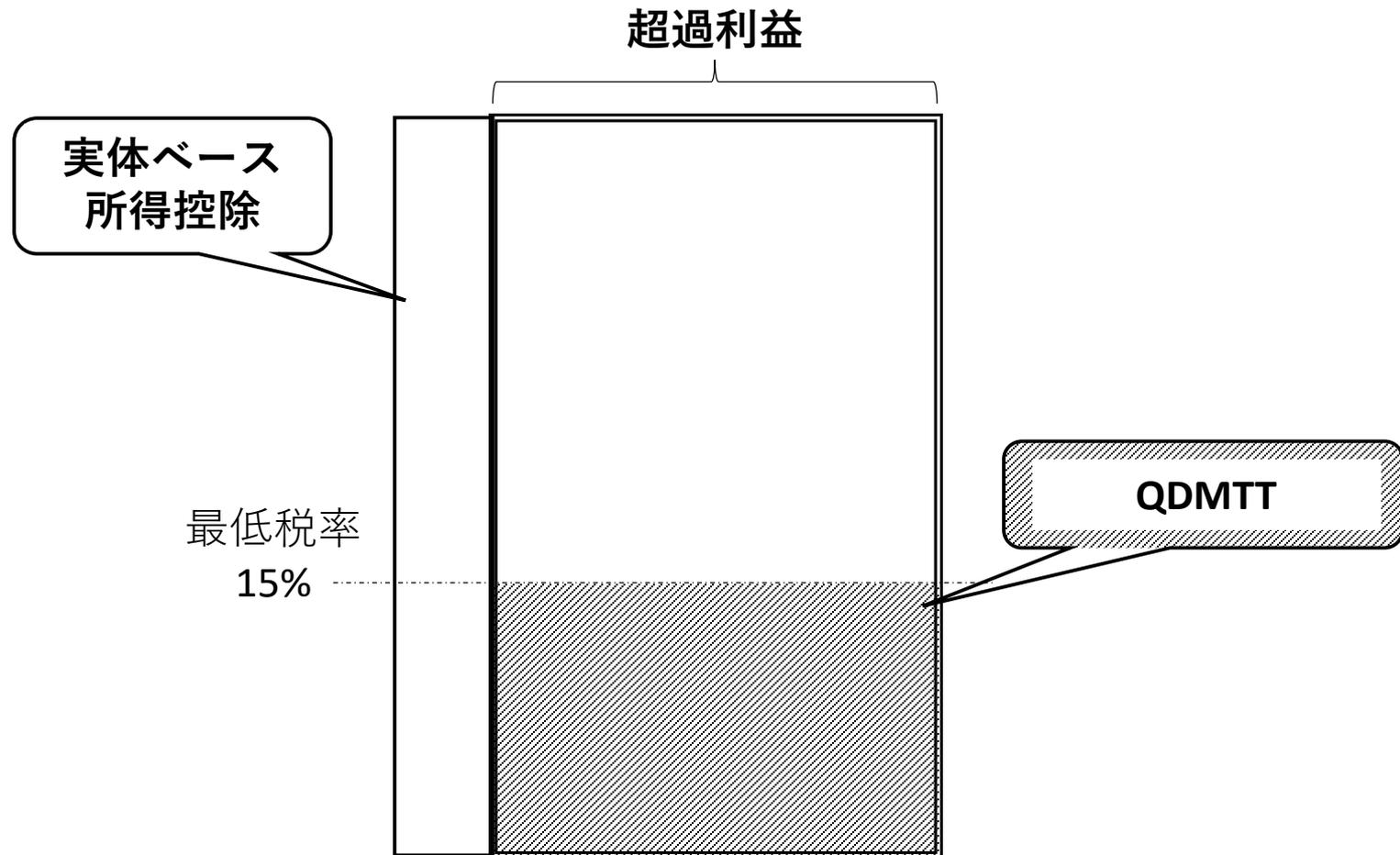
= (トップアップ税率 × 超過利益) + 追加当期トップアップ税額 - **国内トップアップ税額**

- 国内トップアップ税は、ETR計算で対象税額から除外される（4.2.2(b)）代わりに、トップアップ税からの税額控除が認められている。

モデルルール

- Art. 10 適格国内ミニマムトップアップ税 (Qualified Domestic Minimum Top-up Tax) は、ある法域の国内法に含まれるミニマム税であって、かつ：
 - (a) GloBE Rulesと同等の方法で、当該法域に所在する構成事業体の超過利益 (国内超過利益) を決定し、
 - (b) 国内**超過利益**に関する国内租税債務を、任意の事業年度の当該法域および構成事業体の最低税率まで引き上げるよう作用し、
 - (c) 当該法域が当該ルールに関連したいかなる利益も提供しないという条件の下、GloBE RulesおよびCommentaryで定められている結果と整合する方法で実施および執行されている
- 適格国内ミニマムトップアップ税は、連結財務諸表で使用される財務会計基準ではなく、重要な競争上の歪みを防ぐために調整済みの、公認会計機関が許可する公正妥当と認められた財務会計基準 (Acceptable Financial Accounting Standard) または公認財務会計基準に基づいて国内超過利益を計算することができる。

タックスヘイブンの対応例



制度設計上の論点

- QDMTT導入により他国UTPRを排除
 - ※導入国がセーフハーバー対象になることが不可欠
(GloBEルールから乖離した取扱いが納税者の有利となる)
- 既存の法人税制との乖離
 - 「グループ」範囲の相違 (例、別系統のグループ子会社が一国内に存在するケース)
 - 採用会計基準の選択 (究極の親会社／現地法人) ※セーフハーバーの対象となるかによってコンプライアンスコストが左右される

論 壇

第2の柱は租税競争に「底」を設けることに成功するのか？ ——適格国内ミニマムトップアップ税 (Qualified Domestic Minimum Top-up Tax) がもたらす変容

一橋大学大学院法学研究科教授 吉村政穂

1. 最低税率の合意

2021年10月、BEPSに関するOECD/G20包摂的枠組み（以下、「包摂的枠組み」という）の合意に基づいて公表された「経済のデジタル化に伴う課税上の課題に対応する2つの柱の解決策に関する声明(2021年10月8日)」⁽¹⁾（以下、「10月声明」という）は、その目論見通り実現すれば、各国の税制をめぐる環境を大きく変えるものである。既存の国際課税原則に修正を加える第1の柱と並び、第2の柱は国際的に合意された最低税率を多国籍企業グループに課し、租税競争を制限するという野心的な取組みであり、法人税率の引下げ余地の乏しい先進国にとって福音をもたらすプロジェクトである。

第2の柱は、①国別の実効税率が最低税率(15%)を下回ることを防ぐミニマム課税ルール(Global anti-Base Erosion Rules, GloBEルール)と、②受領国で9%以下の軽課税となる利子、ロイヤルティ等の関係者間支払に

対して、租税条約に基づく制限税率の特典を否定し、支払地による源泉税の賦課を許容する条約ルール(Subject to Tax Rule, STTR)とにより構成されている。特にGloBEルールは、多国籍企業の(国別)実効税率を最低税率まで引き上げ、いわゆるタックスヘイブンが提供する非課税・軽課税の効果を打ち消す制度として設計されたのである。すなわち、企業の親会社所在地国の課税権を拡張する所得合算ルール(Income Inclusion Rules, IIR)と、子会社所在地国による軽課税支払ルール(Undertaxed Payment Rules, UTPR)を共通アプローチとして用意し、それらの国に関係する多国籍企業のある国・地域における実効税率が15%を下回った場合には、その下回った分だけの税率を当該国・地域における所得(GloBE所得)に乗じた上乘せ税(トップアップ税)を算定し、これを追加的に徴収することで最低税率賦課という目的は達成される。

タックスヘイブンを含めた世界の国々が法人税率を最低税率まで引き上げる必要はな

(1) OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, *Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy* (Oct. 8, 2021) [hereinafter, October 2021 statement].

く、親会社所在地国または（無視できない市場規模の）子会社所在地国がGloBEルールを導入することで、自ずと多国籍企業の活動範囲における実効税率は最低税率まで引き上げられることになる。かつて1990年代に掲げられたタックスヘイブンの戦いにおいては、それらの国・法域を抑え込むために対抗的な手段が検討され、当該国・法域の主権を侵害するという批判の声も上がった。これに対して、10月声明は、タックスヘイブンに一定の施策（法人税率の引上げ）を強要するものではなく、課税範囲の拡張という主要国の取組みによって世界を最低税率で覆うことを目指すものであった。

ところが、各国が国内での最低税率賦課を目的として導入する適格国内ミニマムトップアップ税(Qualified Domestic Minimum Top-up Tax, QDMTT)をトップアップ税から税額控除するように位置付けられたことによって、ここまで述べたGloBEルールの基本的な作用には大きな変更が加えられた。その結果、租税競争に底を設けるといふ当初の目的にも疑問が投げかけられる状況となっている。本稿では、GloBEルールの作用機序を説明した上で、QDMTTがどういった変質を生じさせたのかを紹介していく⁽²⁾。

2. GloBEルール導入のドミノ効果

GloBEルールは、7億5000万ユーロ以上の売上高を有する多国籍企業に適用される。まず、対象となる多国籍企業は、連結財務諸表作成におけるグループ構成事業体の情報を用いて、国ごとに所得および税を割り当て、グループが展開している国ごとの実効税率(ETR)を計算する⁽³⁾。次に、計算された域内ETRに最低税率(15%)を下回るものがあつた場合に、15%に届かない不足分がその国に関する上乘せ税率(トップアップ税率)として確定される⁽⁴⁾。最後に、その国に割り当てられた超過利益(Excess Profit)にトップアップ税率を乗じて、当該国のトップアップ税額が算定されることになる(当該国に所在する軽課税構成事業体(Low-Taxed Constituent Entity)に割り当てられる)⁽⁵⁾。

算定された軽課税構成事業体のトップアップ税額について、IIRの下では、当該軽課税構成事業体のGloBE所得が連結財務諸表に取り込まれる割合に応じて、究極の親会社が納税義務を負う。もし究極の親会社が適格IIR⁽⁶⁾に服するものでない場合には、UTPRの下で、その多国籍企業グループの子会社が所在する国々において、トップアップ税額の合計からその国に配分される税額の範囲で、子会社の損金算入を否認して当該子会社の負担する法

(2) 第2の柱の紹介については、さしあたり吉村政穂「法人税最低税率一五%」のインパクト：国際課税のグローバルガバナンスをめぐって」外交70巻74頁(2021年)、吉村政穂「法人税の最低税率：GloBEルールの概要および課題」ジュリスト1567号29頁(2022年)参照。

(3) OECD, *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two) : Inclusive Framework on BEPS*, art. 5.1 (2021) [hereinafter, GloBE model rules].

(4) *Id.* art. 5.2.1.

(5) *Id.* art. 5.2.2-5.2.4.

(6) 適格所得合算ルールとして認められるためには、GloBEルールとして定められた内容と同等の規定を有し、GloBEルールで予定される結果と整合的な実施・執行が行われていることが必要である。*Id.* art. 10.1.

人税額を増額することが認められる。簡単に言えば、親会社所在地国によって課されるトップアップ課税（IIR）が優先し、究極の親会社が所在する国が適格IIRを実施していない場合に、子会社所在地国によるUTPRが適用され、トップアップ税額に相当する負担増を多国籍企業グループにもたらすことになる⁽⁷⁾。

この結果、主要国においてGloBEルールが実施された場合、無税・軽課税国に無形資産を移転するといった手法で租税回避を図ってきた多国籍企業には大きな牽制となることが期待される。さらに最低税率を下回る水準まで優遇を与える税制上の措置は無効化され、加熱する租税競争に底が設けられることになる。

しかしながら、これは別の含意も有している。10月声明はGloBEルールの導入国が従うべき共通アプローチについて合意するものであるが、包摂的枠組みに参加する国がGloBEルール導入を義務付けられたわけではない。GloBEルール導入そのものは各国の判断に委ねられている以上、GloBEルールの実効性は、それを実際に導入した国がどれだけ多国籍企業をカバーしているかに依存している。それだけに、親会社所在地国として多国籍企業を多数抱える国の実施が決定的な役割を果たすものの、他国がGloBEルールを実施していない段階でIIRを導入することは、自国に拠点を有する多国籍企業の税負担を増大させ、他国に拠点を有する多国籍企業との競争上のバ

ランスを損ねることにもなりかねない。そのため、国内の政治環境が整わない限り、GloBEルールの実施に踏み切る国は現れず、最低税率によって租税競争が制限された世界という構想は画餅に帰することになる。

その構造的な問題に対処する方策が、実施スケジュールへの政治的コミットメントとバックストップとしてのUTPRであった。まず、第1の柱および第2の柱ともに野心的な実施スケジュールが掲げられ、10月声明の一部を成している。第2の柱については、2022年中にIIR国内法を制定し、2023年に施行する（UTPRは2024年施行）という計画が示されている。そのために、2021年12月末にGloBEルールのモデルルールが策定され、2022年3月にはコメントリーが公表されている。また、2022年末までにはGloBEルールの調和的实施を促すための実施枠組みが立ち上げられる。こうした矢継ぎ早のルール策定は、政治的モメンタムを失わず、実施局面に円滑に移行することを目指したからにほかならない⁽⁸⁾。

次に、2024年施行を見込むUTPRの役割が重要である。仮にある多国籍企業に関係する国の1つがGloBEルールを先駆けて導入した場合には、他国は当該多国籍企業に対するトップアップ課税の機会を失うことになる。逆に複数国の課税ルールの調整が図られなければ、トップアップ税の二重課税・重複課税が生じるのであり、合意にあたっては、IIRを第1次ルールとし、UTPRはIIRに対するバックストップとして位置付けることとされ

(7) 所得合算ルールが軽課税支払ルールに優先する理由として、支払国が域外に課税権を拡張する根拠が薄弱であることに加え、実務上、所得合算ルールの方がより正確にミニマム課税を実現でき、またコンプライアンス・執行コストを低くとどめることができる点が挙げられる。Joachim Englisch and Johannes Becker, *International Effective Minimum Taxation – The GLOBE Proposal*, World Tax Journal 11.4, 483, 514-515 (2019).

(8) 10月声明に至る政治的背景については、吉村・前掲注(2)に掲げた論文参照。

た。つまり、多国籍企業の（究極の）親会社所在地国が主導権を持ち、親会社所在地国がGloBEルール導入に動かなかった場合には、子会社所在地国で導入されたUTPRが、（その国に割り当てられるトップ税額の範囲で）親会社所在地国から潜在的な税収を奪うことになる。

そしてその観点からは、UTPRの内容に修正が加えられている点にも留意が必要である。発案時には、トップアップ税に対応する関連者間支払額の損金算入を否認するものとして構想された（それゆえに軽課税支払ルールと名付けられた）UTPRは、トップアップ税の総額を従業員数と有形資産の簿価に応じて関係国に配分し、その徴収に必要な分だけ損金算入を否認するルールとして規定されるに至った⁽⁹⁾。

仮にIIR導入を躊躇する国があった場合、例えば世界的に重要な市場を有する国でUTPRが導入されたときには、自国に拠点を有する多国籍企業に係るトップアップ税の徴収をそのUTPR導入国に認めることとなる。たとえIIR導入を拒んだとしても、自国多国籍企業の税負担増という状況に直面した親会社所在地国としては、IIR実施によってそのトップアップ税収を自国の国庫に確保しようと行動するであろう。

GloBEルールには、こうして他国のGloBEルール導入を招くドミノ効果が埋め込まれて

いるのである⁽¹⁰⁾。もっとも、IIR導入国の税制が最低税率を下回る実効税率を許容している場合には、自国内で計上される所得であっても他国のトップアップ税の対象となり得る。これは、それがまさしくタックスヘイブンに対する対抗措置として機能する理由でありながらも、改めて優遇税制の意義が問われ、国内における強い政治的反発を招く要因ともなっている⁽¹¹⁾。

他国のトップアップ税に対抗する単純な方策は法人税の実効税率を引き上げることであるが、より簡便な対応として、GloBEルール（トップアップ税）の計算に依拠して国内でトップアップ税を実施する（適格）国内ミニマムトップアップ税（QDMTT）が選択肢として認められた。そして、このQDMTTのモデルルール上の取扱いは、GloBEルールに変容をもたらしたのではないかと議論を呼んでいる。

3. QDMTT

QDMTTに関する記述を追うことで、第2の柱に関する議論の中でどのような位置付けが与えられてきたかを検証する。まずOECD事務局が2020年に公表したブループリントにおいては、次のように、UTPRルールとの関係でGloBEルールと同じ課税標準を用いた国内ミニマム税を導入する可能性に言及してい

(9) Stephanie Soong Johnston, *Names of OECD Pillar 2 Charging Provisions Get Slight Makeover*, Tax Notes Today International (Jan. 26, 2022).

(10) Elodie Lamer, *Pillar 2 Needs a First Mover, Saint-Amans Says*, Tax Notes Today International (Jun. 14, 2022).

(11) 例えば、米国では、米国親会社が利用する研究開発税制によるインセンティブがUTPRに基づく他国のトップアップ税の対象となり得ることを懸念している声が上がっている。See, e.g., *Finance Committee Republicans Voice Concerns with Recent OECD Developments, Stress Need for Additional Engagement* (Feb. 17, 2022).

た。

「UTPRを導入した法域であっても、特定の多国籍企業グループおよび特定の年度について見ると、ある期間においてその法域での多国籍企業の事業が合意された最低税率を下回る実効税率（ETR）に服する結果をもたらすような税制優遇措置その他の税制上の特徴の作用によって、多国籍企業の域内ETRが合意された最低税率を下回る法域となることがある。しかしながら、〔筆者注：ETRが合意された最低税率を下回る法域にはトップアップ税が配分されないことを回避するために〕UTPRを毎年確実に適用したい国は、GloBEルールと同じ課税標準と税率を用いて、所得に対する国内ミニマム税を導入することによって、その法域で活動する多国籍企業すべての域内ETRが少なくとも合意した最低税率になるようにすることができるだろう。〕⁽¹²⁾

さらに、UTPRが適用されない場面として（IIRの適用がない多国籍企業であっても）域内ETRが最低税率以上となる一例として、GloBEルールと課税標準を同じくする国内ミニマム税に服している場合には、「当該法域における多国籍企業の域内ETRは合意された最低税率であり、当該法域に関してUTPRの下で配分対象となるトップアップ税は存在しないことになる」ケースを挙げている⁽¹³⁾。

このように、ブループリントの検討段階で最低税率以上の域内ETRを確保する手段として国内ミニマム税が想定されていたことがわかる。その一方で、ブループリントにおいては、課税標準となる調整後GloBE所得の計

算にあたり、実体活動に基づく定式的カーブアウトを控除することが提案されていた点に留意する必要がある。給与や有形固定資産への支出に基づいて概算される固定リターンを除外することで、GloBE課税が無形資産所得のようなBEPSリスクの高い超過利益に焦点を当てることに資すると説明されている⁽¹⁴⁾。

これに対して、域内ETRは、その法域に割り当てられた調整後対象租税の総額を当該法域に割り当てられた税引前利益（または損失）の総額で除することによって計算される。つまり、GloBEルールと同一の課税標準といっても、定式的カーブアウトを控除した後の金額であった場合、それに最低税率を乗じた国内ミニマム税を課したとしても対象租税の総額が域内ETRが最低税率以上となることを保証するわけではない。上記の記述を整合的に読もうとすれば、（定式的カーブアウト控除前の）当該法域に割り当てられた税引前利益を課税標準とする国内ミニマム税を念頭に置いたものと考えることになる。

その後、10月声明では国内ミニマム税に関する特段の記述はなかった。定式的カーブアウトは維持され、有形資産（の簿価）と支払給与の5%に相当する額が課税ベースから控除されることが規定され⁽¹⁵⁾、実体ある経済活動に由来する所得が適用除外とされるという構造は変わらなかった。

国内ミニマム税が大いに注目を集めたのは、2021年12月に公表されたモデルルールにおいて、QDMTTが税額控除を認められる税と位置付けられたからである。すなわち、各法域のトップアップ税を算出するにあつ

(12) OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint*, para. 491 (2020).

(13) *Id.* chap. 7, note 32.

(14) *Id.* para. 332.

て、国内トップアップ税が（税額）控除されることが明示された⁽¹⁶⁾。そしてその反面、対象租税から国内トップアップ税は除外されている⁽¹⁷⁾。

$$\begin{aligned} & \text{法域トップアップ税} \\ & = (\text{トップアップ税率} \times \text{超過利益}) + \text{追} \\ & \quad \text{加的当期トップアップ税} - \text{国内トップ} \\ & \quad \text{アップ税} \end{aligned}$$

税額控除として位置付けられることによって、源泉地国による課税（QDMTT）がトップアップ税配分における第1順位に立つことを意味する。2022年3月に公表されたコメントリーにおいては、各国は共通アプローチの下でQDMTT導入を義務付けられないものの、もし採用したならば、QDMTTは多くの場合、第5.2.3条に基づくトップアップ税をゼロにすると注釈が加えられている⁽¹⁸⁾。

ブループリント段階においては、その法域に割り当てられる税引前利益の額を課税標準とすることで、国内ミニマム税が当該法域のETRを最低税率以上まで引き上げ、結果として当該法域に係るトップアップ税が発生し

ないことが想定されていたのではないかと思われる。こうした源泉地国の課税権に優先性を認める姿勢が制度的に位置付けられた結果が、QDMTTにトップアップからの税額控除を認めるルールの採用であったといえる。

しかしながら、トップアップ税の配分に第1順位で参画することを源泉地国（QDMTT）に認めたと同等の意義を有するルールが設定されたことで、第2の柱の適用秩序が事実上変化したとする見方が提示されている⁽¹⁹⁾。すなわち、10月声明では、UTPRはIIRのバックアップという位置付けであって、トップアップ税の配分においてIIRがUTPRに優先することが明らかにされていた。翻って、モデルルールによって、QDMTTがIIRおよびUTPRに対して優位に立つことが示された。結果として、低税率国が税率を引き上げ、GloBEルールによる追加的課税を吸収する（soak-up）動きを一層強めることになるのではないかと予想される。従来タックスヘイブンと捉えられることの多い国・地域が相次いでQDMTTの導入を宣言していること⁽²⁰⁾は、これを裏付けているように思われる。

(15) 最低税率の設定とあわせ、適用除外の水準については、新興国・途上国から強い不満が表明された。そのため、経過措置として、適用除外の水準は、導入当初は有形資産（簿価）の8%および支払給与の10%に相当する額とすることで合意が成立した。その上で、有形資産（簿価）については、当初5年間は0.2パーセントポイント、その後5年間は0.4パーセントポイントの割合で遞減し、支払給与については、当初5年間は0.2パーセントポイント、その後5年間は0.8パーセントポイントの割合で遞減することが定められている。October 2021 statement, *supra* note 1, at 4.

(16) GloBE model rules, *supra* note 3, art. 5.2.3.

(17) *Id.* art. 4.2.2 (b).

(18) OECD, *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two)* art. 5, para. 20 (2022). ただし、第10.1条の適格国内ミニマムトップアップ税額の定義において許容されているように、適用される会計基準が異なる結果、QDMTTの額がGloBEルールの下で計算される税額と異なるケースはあり得る。

(19) Michael P. Devereux, John Vella, and Heydon Wardell-Burrus, *Pillar 2: Rule Order, Incentives, and Tax Competition*, Policy Brief (Jan. 14, 2022).

(20) 例えば、アイルランド、シンガポール、香港、スイス、シンガポール、モーリシャスといった国・地域である。

ただし、ブループリントにおいて国内ミニマム税の存在に言及していたことを考えると、国内ミニマム税が各法域で導入されることは想定内であったと思われる。さらに重要な課題として、EU加盟国が実施するにあたって、EU条約、特に自由移動の権利を阻害するという法的論点を克服するためには⁽²¹⁾、純粹に国内に完結した企業グループにもミニマム税を課す必要があると考えられていたことも影響していたように思われる⁽²²⁾。

QDMTT導入の広がりや、第2の柱によって各法域が自発的に最低税率まで法人税を引き上げ、租税競争に底を設けるといった目標をサポートする事実として評価することもできる。これに対して、QDMTTにトップアップ税からの税額控除を認めたことから、法人税引下げの新たな競争が生み出されるという強い批判が存在する⁽²³⁾。

たしかにGloBEルールは、超過利益の15%という水準で企業が支払う総税額に底を設ける機能を有している。そして、QDMTT導入という選択肢は、この競争上の底に接近する(税負担を引き上げる)インセンティブを与える。ところが重要なのは、一般的な法人税とQDMTTの課税標準の差異である。すなわち、GloBEルールの課税標準(超過利益)は、実体活動に基づく定式的カーブアウト(実体ベースの所得控除(Substance-Based Income Exclusion, SBIE))を控除し、超過利

益を概算する構造となっているため、源泉地国が賦課する法人税については競争上の底は設定されないという結果を生じる。GloBEルール導入後も、QDMTTを導入して税収を確保する傍ら、各国は企業に課す法人税の負担を減らすことで競争するインセンティブは残るのである⁽²⁴⁾。

4. 結語

以上、簡単に見てきたように、第2の柱による最低税率の設定という目標にとって、その期待されるルールの働きが大きく変化したことがわかる。従来はIIRを基軸として、多国籍企業の親会社所在地国による一元的なトップアップ税を基礎とした最低税率賦課の実現が構想されていたのに対して、QDMTTが想定される世界では、各国が自主的に導入するQDMTTによって分権的に最低税率が達成されることになろう。ただし、一般的な法人税の課税標準とGloBEルールとの相違から、租税競争に底を設けるといったそもそもの目的に沿うようなインセンティブが低税率国に生じるかは不明である。そうであっても、各国の課税主権を尊重するという観点からは、より望ましい形で租税競争の底が設定されたと評価する余地があるのかもしれない。

あわせて、IIRによる一元的な課税が実現した状態に比べて、各国のQDMTTが共通ア

(21) EUの機能に関する条約49条は設立自由の原則、63条は資本移動の自由を規定している。

(22) Joachim Englisch, *Designing a Harmonized EU-GloBE in Compliance with Fundamental Freedoms*, EC Tax Review 2021. 3, 136-142 (2021); Joachim Englisch, *Is an METR Compatible with EU/EEA Free Movement Guarantees?*, 102 Tax Notes International 219-232 (2021).

(23) Devereux et al., *supra* note 19, at 8. 渡辺智之「いわゆるBEPS 2.0をどう捉えるか?」JMC Journal 2022年4月号1頁(2022年)。

(24) もっとも、高税率国・中税率国の税率引上げによって発生する波及効果(spillback impact)によって低税率国の相対的地位は変わらないかもしれない。Shafik Hebous and Michael Keen, *Should low tax countries learn to love a minimum tax rate?* (Nov. 1, 2021).

アプローチから乖離することで生じる複雑さへの懸念は大きくなった。前述の通り、モデルルールに規定された定義では、共通アプローチとの整合性が要求されている一方、GloBEルールで採用される連結財務諸表作成目的での会計基準によらず、一定の調整を加えた国内基準の採用も許容している。こうした相違が過度なコンプライアンスコストを企業に課すものとなる可能性は否めない。情報交換を含めた執行上の配慮を含め、国際的な協調体制の確立が重要である。

また、既存制度との関係でもいくつかの論点をはらんでいる⁽²⁵⁾。例えば、一定の子会社所得について自国の課税範囲を拡張するCFC税制との関係が挙げられる。もし被支配会社の居住地国（S国）がQDMTT導入国である場合、本国（P国）におけるCFC税制に基づく税額の当該被支配会社に対する割当額は、S国によって課されるQDMTT額から

控除されるのだろうか。適切な調整を欠くならば、CFC税制に伴う負担について、QDMTTとの二重課税の可能性が生じる⁽²⁶⁾。

連結納税制度やグループリリーフ制度といった既存のグループ納税制度との関係も問題となることも指摘されている。GloBEルールは法域ごとに連結での税負担計算を要求しているが、その範囲は既存のグループ納税制度の範囲とは異なることが多いであろう。その場合に、発生したトップアップ税をグループ内でどのように配分するかは今後解決すべき問題である⁽²⁷⁾。

こうした実施上の問題を含め、QDMTTを構成要素とするGloBEルールがどのように機能するかはこれからの実証の問題である。複雑さを抑制しつつ、租税競争を制限するという目的をよりよく達成するものとなることを期待する。

(25) Mindy Herzfeld, *How Does the Qualified Domestic Minimum Top-Up Tax Fit Into Pillar 2?*, 106 Tax Notes International 316 (Apr. 18, 2022).

(26) 未だ包摂的枠組みとしての共通見解は公表されていない。Stephanie Soong Johnston, *Pillar 2 and CFC Tax Credit Issue Needs Work*, U.K. Official Says, 106 Tax Notes International 947 (May 16, 2022).

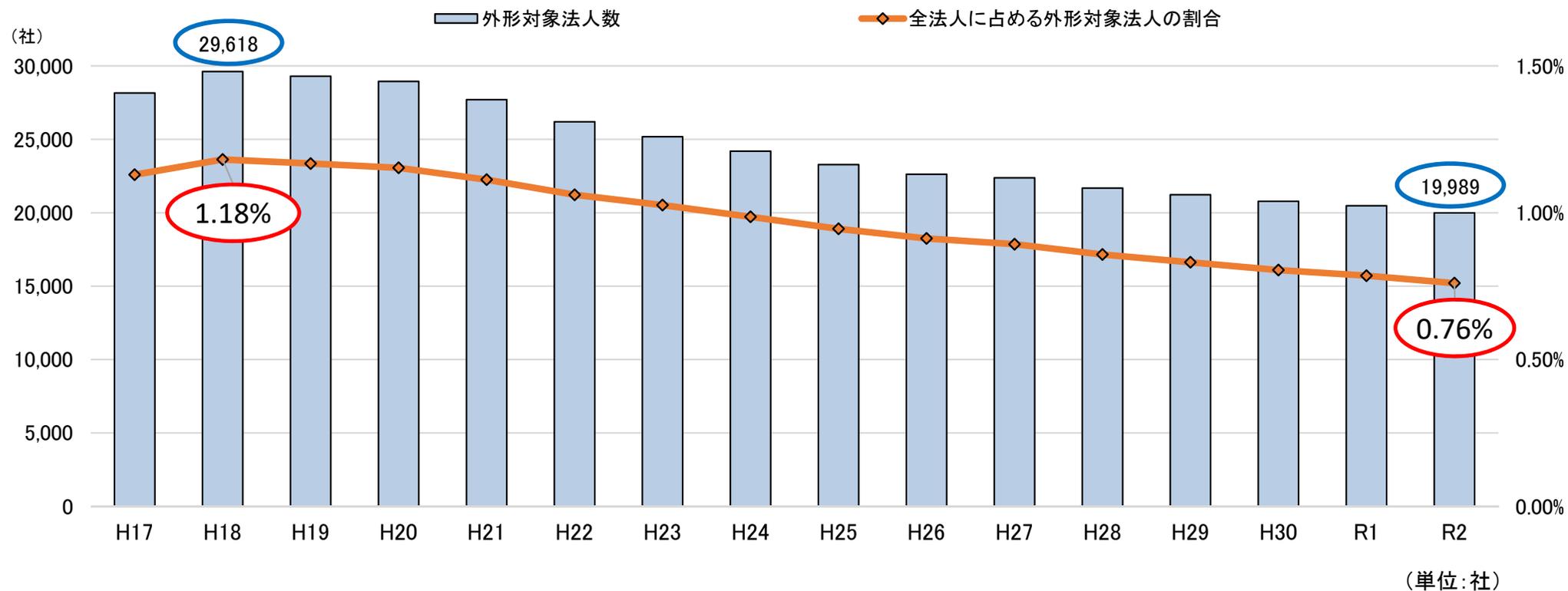
(27) HM Treasury, *OECD Pillar 2 – Consultation on Implementation* para. 12.28 (Jan. 11, 2022).

外形標準課税に関する状況

外形標準課税対象法人数の増減に係る 要因分析

外形標準課税対象法人数・割合の推移(全国)

- 外形標準課税の対象法人数、その割合とも、平成18年度をピークとして減少傾向が継続。
- 平成18年度と比べて令和2年度は、数では約1万社の減少、割合では2/3に減少。



	H17	H18	H19	H20	H21	H22	H23	H24	H25	H26	H27	H28	H29	H30	R1	R2
全法人数	2,492,935	2,507,171	2,509,668	2,510,465	2,489,828	2,468,869	2,453,772	2,453,748	2,462,474	2,479,271	2,506,528	2,527,342	2,553,409	2,582,032	2,605,974	2,629,728
うち外形対象法人数	28,158	29,618	29,301	28,943	27,702	26,196	25,176	24,194	23,275	22,624	22,380	21,681	21,225	20,780	20,474	19,989
外形対象法人数の割合	1.13%	1.18%	1.17%	1.15%	1.11%	1.06%	1.03%	0.99%	0.95%	0.91%	0.89%	0.86%	0.83%	0.80%	0.79%	0.76%

※ 「道府県の課税状況に関する調」による。

資本金別法人数の推移(全国)(課税状況調より)

- 外形標準課税対象法人は、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は、資本金1億円の法人の増加が大きい(+45.0%)。

【外形対象法人】

(単位:社)

区分	H18	R2	R2-H18	増加率
50億円以上	2,441	2,224	▲ 217	▲ 8.9%
10億円以上50億円未満	4,584	3,562	▲ 1,022	▲ 22.3%
1億円超10億円未満	22,593	14,203	▲ 8,390	▲ 37.1%
合計	29,618	19,989	▲ 9,629	▲ 32.5%

【外形対象外法人】

区分	H18	R2	R2-H18	増加率
1億円	9,022	13,086	4,064	45.0%
5,000万円以上1億円未満	57,883	63,211	5,328	9.2%
1,000万円以上5,000万円未満	1,001,386	789,863	▲ 211,523	▲ 21.1%
300万円以上1,000万円未満	1,348,840	1,221,168	▲ 127,672	▲ 9.5%
300万円未満	59,828	521,520	461,692	771.7%
合計(※)	2,477,553	2,609,739	132,186	5.3%

【全法人】

区分	H18	R2	R2-H18	増加率
全法人計	2,507,171	2,629,728	122,557	4.9%

※外形対象外法人の合計には、資本金1億円以下の普通法人に加えて、所得割のみ課されている法人(例:投資法人、特定目的会社等)についても含んでいる。

都道府県別外形標準課税対象法人数の減少(確定申告ベース)

○ 外形標準課税対象法人数は全団体で減少しており、全都道府県合計で3割減。

	H18	R2	増減率
北海道	762	455	▲ 40.3%
青森県	123	77	▲ 37.4%
岩手県	165	91	▲ 44.8%
宮城県	324	198	▲ 38.9%
秋田県	123	59	▲ 52.0%
山形県	152	98	▲ 35.5%
福島県	218	149	▲ 31.7%
茨城県	297	155	▲ 47.8%
栃木県	217	128	▲ 41.0%
群馬県	251	157	▲ 37.5%
埼玉県	668	364	▲ 45.5%
千葉県	527	359	▲ 31.9%
東京都	13,366	9,891	▲ 26.0%
神奈川県	1,453	911	▲ 37.3%
新潟県	324	201	▲ 38.0%
富山県	233	160	▲ 31.3%
石川県	223	155	▲ 30.5%
福井県	120	93	▲ 22.5%
山梨県	96	61	▲ 36.5%
長野県	348	203	▲ 41.7%
岐阜県	237	141	▲ 40.5%
静岡県	519	324	▲ 37.6%
愛知県	1,432	963	▲ 32.8%
三重県	212	134	▲ 36.8%

	H18	R2	増減率
滋賀県	148	87	▲ 41.2%
京都府	460	295	▲ 35.9%
大阪府	2,628	1,531	▲ 41.7%
兵庫県	773	498	▲ 35.6%
奈良県	91	40	▲ 56.0%
和歌山県	75	43	▲ 42.7%
鳥取県	73	43	▲ 41.1%
島根県	79	54	▲ 31.6%
岡山県	246	150	▲ 39.0%
広島県	370	239	▲ 35.4%
山口県	167	112	▲ 32.9%
徳島県	81	53	▲ 34.6%
香川県	153	99	▲ 35.3%
愛媛県	142	112	▲ 21.1%
高知県	85	31	▲ 63.5%
福岡県	731	474	▲ 35.2%
佐賀県	73	49	▲ 32.9%
長崎県	125	76	▲ 39.2%
熊本県	157	106	▲ 32.5%
大分県	126	71	▲ 43.7%
宮崎県	91	61	▲ 33.0%
鹿児島県	150	85	▲ 43.3%
沖縄県	204	153	▲ 25.0%
合計	29,618	19,989	▲ 32.5%

※ 「道府県の課税状況に関する調」を基に本店所在の都道府県で作成。

※ 上記の法人数は、地方税法第72条の2第1項第2号、第3号及び第4号の事業を営む法人は含まれていない。

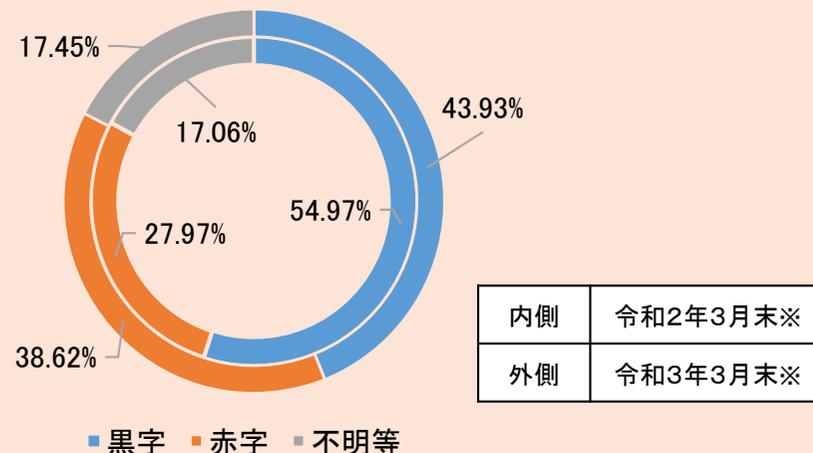
民間調査会社の分析

- 資本金の額により税制が決まるため、大手企業の資本金1億円以下への減資事例が相次いでいると指摘する民間調査会社の分析もある。

【資本金1億円以下に減資した企業の産業別の数・構成比】

	令和2年3月末※		令和3年3月末※		
	社数	構成比	社数	構成比	前年比
農・林・漁・鉱業	6	0.84%	7	0.70%	16.67%
建設業	22	3.08%	36	3.61%	63.64%
製造業	146	20.42%	191	19.16%	30.82%
卸売業	80	11.19%	101	10.13%	26.25%
小売業	70	9.79%	70	7.02%	0.00%
金融・保険業	29	4.06%	45	4.51%	55.17%
不動産業	53	7.41%	68	6.82%	28.30%
運輸業	23	3.22%	25	2.51%	8.70%
情報通信業	126	17.62%	182	18.25%	44.44%
サービス業他	160	22.38%	272	27.28%	70.00%
合計	715	100.00%	997	100.00%	39.44%

【資本金1億円以下に減資した企業の損益別の構成比】



※ それぞれ東京商工リサーチ企業データベースにおける令和2年3月末時点及び令和3年3月末時点のデータと各前年3月末時点のデータとの比較。

(出典)東京商工リサーチホームページ「減資企業」動向調査(令和3年6月9日付け)を総務省において一部加工 https://www.tsr-net.co.jp/news/analysis/20210609_01.html

【東京商工リサーチ「2021年度上半期「減資企業」動向調査」(令和3年11月12日付け)より抜粋】(下線は総務省)

新型コロナウイルスの影響が長期化し、業績悪化に対して財務内容を改善する動きが出始めた。上場企業の不動産売却などの資産売却のほか、資本金の減資も柱になっている。

さらに、外形標準課税の対象から外れるなど中小企業向けの税制の優遇措置を狙った大企業の中小企業化も進み、減資企業の増加ペースが強まっている。

資本金は、これまで企業の規模や実力を測る目安だった。だが、業績が悪化した大手企業の減資で、資本金額のスーティラスも薄まっている。特に、著名企業の1億円以下への減資が相次いだことで、減資に対する足かせが外れた風潮もある。また、資本金を1億円以下に減資するメリットも認知され、節税などを目的に減資する動きも広まっている。

資本金額だけで税制が決まる現行制度の問題点も指摘される。ただ、減資へのハードルが下がったとはいえ、信用力の乏しい中小企業は減資の官報公告だけで信用が左右されることもある。一方、大企業や大手資本系列の企業は、減資だけでは信用に影響を受けにくい。

現行の中小企業向け税制優遇措置を生かしながら、中小企業の定義見直しも必要かもしれない。コロナ禍で財務内容が悪化し、過剰債務に陥った企業も多いだけに、今後も資本金の減資動向が注目される。

(出典)東京商工リサーチホームページ「2021年度上半期「減資企業」動向調査」(令和3年11月12日付け) https://www.tsr-net.co.jp/news/analysis/20211112_01.html

外形標準課税対象法人数の増減に係る要因分析調査概要

□ 調査趣旨・目的:

中長期で、外形対象法人の数が具体的にどのような要因で減少しているのかを分析するため。

□ 調査方式:

総務省都道府県税課から都道府県に照会

□ 調査対象:

H24年度及びR2年度の各年度において、当該都道府県に本店を有する外形標準課税対象法人

□ 調査内容:

(1) H24年度からR2年度の外形対象法人数の増減内訳

H24年度からR2年度の間において外形標準課税の対象外となった法人数と、新たに対象となった法人数を調査。

(2) 増減数の要因分析

H24年度からR2年度間において外形標準課税対象外となった法人及び新たに対象となった法人からサンプルとなる法人を無作為に抽出。サンプル数は、各都道府県におけるH24年度からR2年度間の増減数計に応じて、あらかじめ都道府県ごとに10～100社と設定。

□ 有効回答数:

42団体（H24年度の法人情報を統計的に集計できない等の理由により一部団体で回答不可。）

集計結果

- 外形標準課税対象法人数の減少要因としては、「減資によるもの」が最も多い（59.4%）。
- 減資の理由としては、資本金から資本剰余金への項目変更による減資、欠損填補のための減資、株主への払い戻しのための減資、100%子会社化などの組織再編に伴う減資などが考えられる。
- 一方、増加要因としては、「増資によるもの」（46.7%）及び「新設」（36.7%）となっている。

○ 外形標準課税対象法人数の増減内訳

（単位：社）

H24	R2	R2-H24	うち減少分	うち増加分
22,367	18,597	▲3,770	▲8,224	4,454

○ 減少及び増加した法人の要因

【外形標準課税対象法人数の減少要因】

サンプル数：789社

減資によるもの	59.4%
本店の他都道府県への移転	6.5%
合併に伴う解散	19.0%
清算終了（通常の解散）・破産	12.5%
休業	2.0%
その他	0.3%
不明	0.3%

【外形標準課税対象法人数の増加要因】

サンプル数：739社

増資によるもの	46.7%
新設	36.7%
本店の他都道府県からの移転	16.2%
その他	0.3%
不明	0.1%

※ 減少及び増加の要因において、「その他」の主なものは次のとおり。

減少要因：課税方式の変更に伴い外形標準課税の対象でなくなった

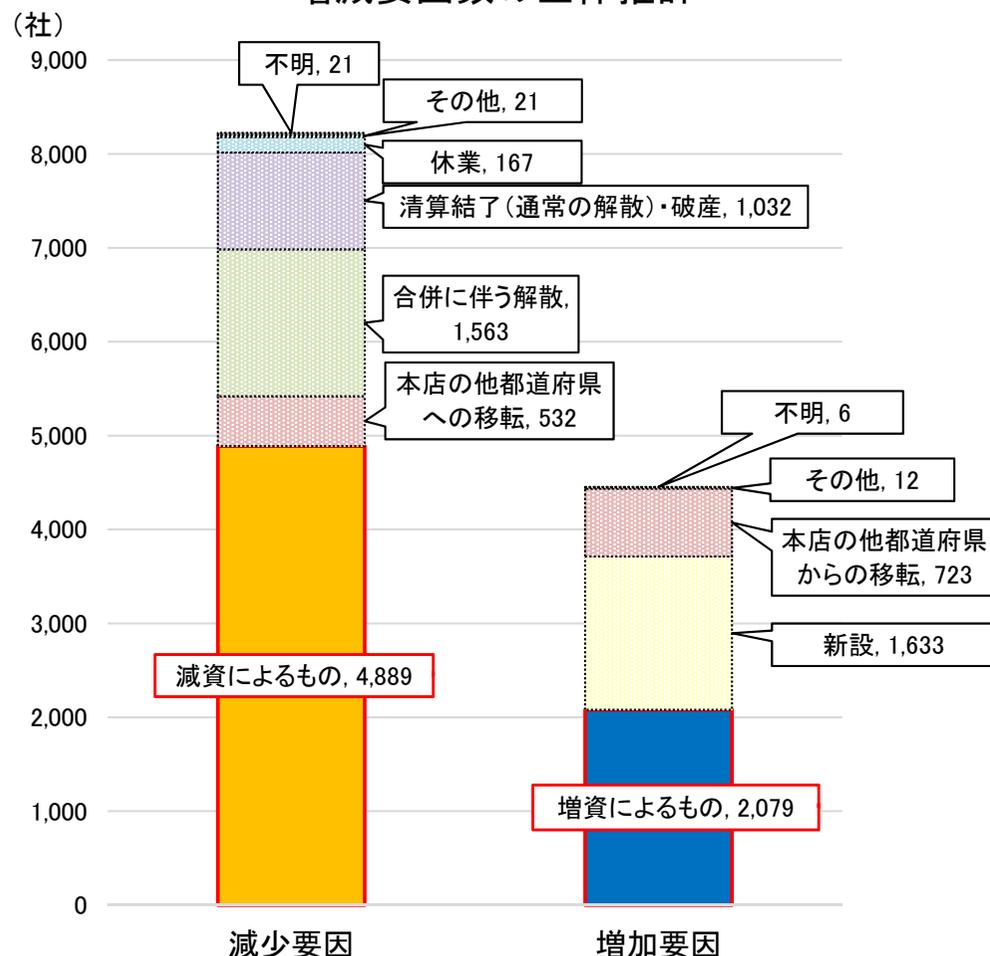
増加要因：課税方式の変更に伴い外形標準課税の対象となった、休業中の法人が事業を再開した など

※ 減少及び増加の要因において「不明」とは、H24年度からR2年度間において外形標準課税対象外となったことは把握出来るものの、過去のデータ等が消去されたことにより要因が不明なもの。

集計結果からの試算

- 増加要因のうち増資以外の要因（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、清算終了・破産、休業）は、おおむね同数と考えることができる。
- 一方で、増加要因のうち「増資」と、減少要因のうち「減資」との差は、2,819社と大きい。このことから、外形標準課税対象法人の主な減少要因は、「減資」ではないかと考えられる。

増減要因数の全体推計



【外形標準課税対象法人数の減少要因】

	割合	全体推計(社)
減資によるもの	59.4%	4,889
本店の他都道府県への移転	6.5%	532
合併に伴う解散	19.0%	1,563
清算終了(通常解散)・破産	12.5%	1,032
休業	2.0%	167
その他	0.3%	21
不明	0.3%	21
計	100.0%	8,224

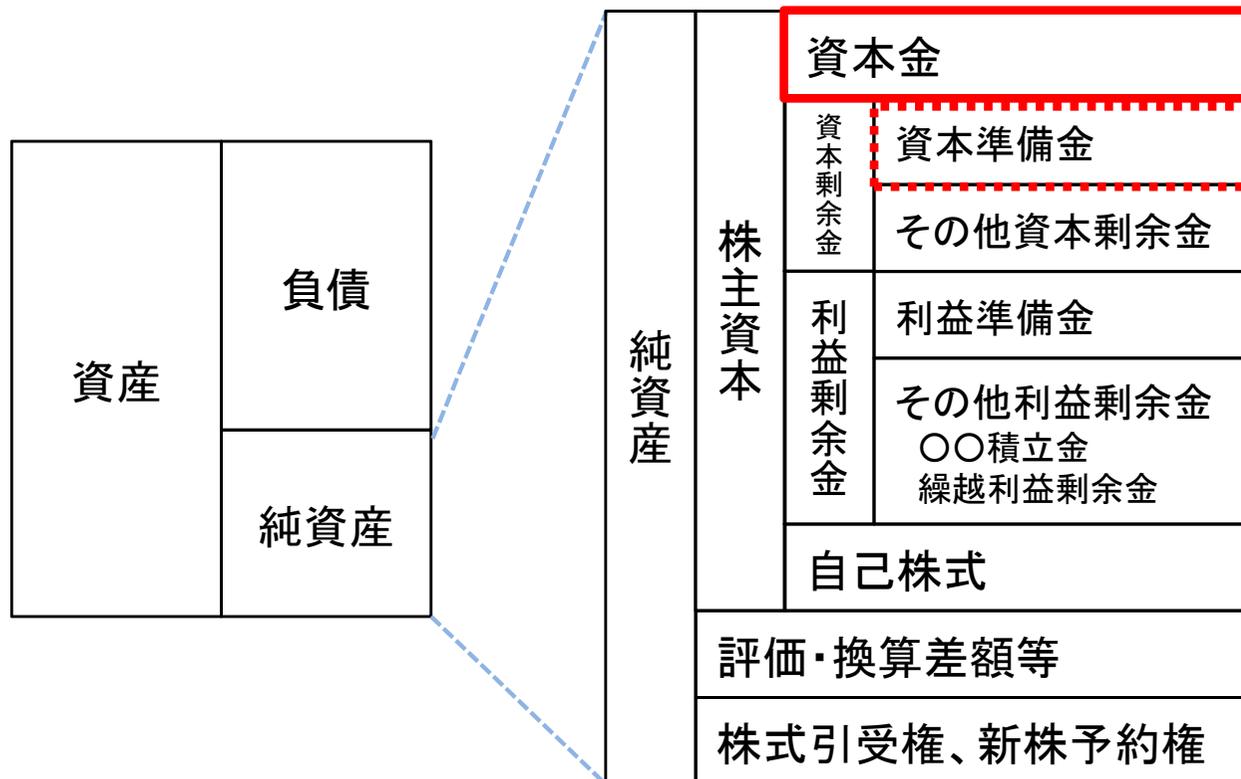
【外形標準課税対象法人数の増加要因】

	割合	全体推計(社)
増資によるもの	46.7%	2,079
新設	36.7%	1,633
本店の他都道府県からの移転	16.2%	723
その他	0.3%	12
不明	0.1%	6
計	100.0%	4,454

資本金制度の変遷(会社法)

- 資本金は、設立又は株式発行に際して、株主が会社に対して払込み又は給付をした財産の額（会社法第445条第1項）。
- また、そのうちの2分の1を超えない額は、資本金としないことが認められ（同条第2項）、その場合には、資本準備金としなければならない（同条第3項）。
- なお、これらは、貸借対照表において、純資産の部の中の株主資本を構成（会社計算規則第76条第2項、第4項）。

【株式会社の貸借対照表における資本金】



(参考:税法上)

資本金等の額	資本金の額
	資本金の額以外
利益積立金額	

(注) 資本金の額は、株主総会特別決議等の手続きを経ることにより、減少させることができる。

資本制度に係るこれまでの主な改正(旧商法・会社法)

○ 平成13年の商法改正、平成17年の会社法制定を経て、資本金制度の柔軟化、減資手続の緩和が進んでいる。

平成2(1990)年 商法改正

- 利益配当以外の利益処分額の10%以上の利益準備金への積立て
- 最低資本金制度(株式会社1,000万円)の導入

平成13(2001)年 商法改正

- 額面株式の廃止、払込資本の資本金と資本準備金への配分に関する規制の緩和
- 自己株式の取得・保有に関する規制緩和と種類株式の多様化
- 法定準備金の積立てに関する規制の緩和
- 減資差益の資本準備金への繰入規制の廃止
- 法定準備金による資本の欠損てん補における順序規制の廃止
- 法定準備金の使途に関する規制の緩和

平成17(2005)年 会社法成立(平成18(2006)年施行)

- 最低資本金制度の廃止
- 法定準備金の減少・積立額に関する規制の緩和
- 資本金・法定準備金の減少手続の緩和
- 会社財産の払戻しに対する横断的規制の導入
- 資本の部の計数の変動に関する規制の緩和
- 自己株式の取得に関する統一規制の整備

減資の主なパターン

- 減資の主なパターンとして、①項目変更、②損失の処理、③株主への払戻しがある。

【株式会社の貸借対照表における減資とその後】

① 項目変更

減資	純資産	株主資本	資本金			
			資本剰余金	資本準備金		
				その他資本剰余金		
			利益剰余金	利益準備金		
				その他利益剰余金	〇〇積立金	
					繰越利益剰余金	
			自己株式			
			評価・換算差額等			
			株式引受権、新株予約権			

② 損失の処理

減資	純資産	株主資本	資本金			
			資本剰余金	資本準備金		
				その他資本剰余金	損失の処理	
			利益剰余金	利益準備金		
				その他利益剰余金	〇〇積立金	
					繰越利益剰余金	
			自己株式			
			評価・換算差額等			
			株式引受権、新株予約権			

③ 株主への払戻し

減資	純資産	株主資本	資本金			
			資本剰余金	資本準備金		
				その他資本剰余金	株主への払戻し	
			利益剰余金	利益準備金		
				その他利益剰余金	〇〇積立金	
					繰越利益剰余金	
			自己株式			
			評価・換算差額等			
			株式引受権、新株予約権			

法人課税における大法人/中小法人の区分

法人税法・租税特別措置法における中小法人(中小企業者)の範囲

- 法人税では、大法人・中小法人を区分するため「資本金1億円」を原則的な基準としている。
- 中小法人については法人税の軽減税率等の措置が講じられているが、その中小法人から資本金が5億円以上である法人等との間にその法人等による完全支配関係がある法人等を除くこととしている。
- また、中小法人向けの租税特別措置(中小企業技術基盤強化税制等)も講じられているが、その中小法人からは同一の大規模法人に発行済株式等の2分の1以上を所有されている法人等を除くこととしているほか、定義上は中小法人であっても平均所得金額(前3事業年度の所得金額の平均)が年15億円を超える法人等にあつては、中小法人向けの租税特別措置の適用はできないこととしている。

法人税法の中小法人 (法人税の軽減税率等)

- 資本金が1億円以下の法人又は資本等を有しない法人のうち、次の法人以外の法人

- ・ **大法人(資本金5億円以上の法人、相互会社・外国相互会社、受託法人)との間に当該大法人による完全支配関係がある法人**
- ・ **100%グループ内の複数の大法人に発行済株式等の全部を保有されている法人**
- ・ 相互会社
- ・ 投資法人
- ・ 特定目的会社
- ・ 受託法人
- ・ 他の通算法人のうちいずれかの法人が資本金1億円超である法人に該当する場合等における通算法人

中小法人(中小企業者)から除かれる法人

中小法人向けの租税特別措置の適用ができない法人

租税特別措置法の中小企業者 (中小企業技術基盤強化税制等)

- 資本金が1億円以下の法人のうち次の法人以外の法人又は資本等を有しない法人のうち常時使用従業員数が1,000人以下の法人

- ・ **同一の大規模法人(※)に発行済株式等の2分の1以上を所有されている法人(①)**
- ・ **複数の大規模法人(※)に発行済株式等の3分の2以上を所有されている法人(②)**
- ※ 以下のいずれかに該当する法人
 - ・ 資本金1億円超の法人
 - ・ 資本等を有しない法人のうち常時使用従業員数が1,000人超の法人
 - ・ 大法人(資本金5億円以上の法人、相互会社・外国相互会社のうち常時使用従業員数が1,000人超の法人、受託法人)との間に当該大法人による完全支配関係がある法人
 - ・ 100%グループ内の複数の大法人に発行済株式等の全部を保有されている法人
- ・ 他の通算法人のうちいずれかの法人が次に掲げる法人に該当しない場合における通算法人
 - ・ 資本金1億円以下の法人のうち、上記(①)(②)以外の法人
 - ・ 資本等を有しない法人のうち常時使用従業員数が1,000人以下の法人
- ・ 受託法人

- ・ **適用除外事業者(課税所得(過去3年間平均)15億円超の法人)**
- ・ **通算適用除外事業者(他の通算法人のうちいずれかの法人が適用除外事業者)に該当する場合における通算法人)**

地方法人課税における法人区分

- 法人事業税の外形標準課税の適用対象基準として、制度導入以来、「資本金」を用いている。
- 法人住民税の均等割では、均等割額（定額）を決めるための尺度として「資本金等の額」及び「従業者数」を用いている。

項 目	基準の内容
外形標準課税の適用対象 (法人事業税)	<p>「資本金」</p> <p>※ 資本金1億円超の法人を外形標準課税対象法人として、資本金1億円以下の法人を所得課税法人とする。</p> <p>(当該基準を用いている理由)</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 平成15年度税制改正時の景気状況を勘案し、法人税において軽減税率を適用される法人が資本金1億円以下の法人であることを参考にしたもの。 ・ 資本金が法人の登記事項であり、当該法人のみならず、第三者から見ても明確なものであるため。
均等割の税率区分 (法人住民税)	<p>「資本金等の額※」及び「従業者数」</p> <p>※1 「法人税法上の資本金等の額」に無償増減資等を加減算したもの</p> <p>※2 自己株式の取得等により「資本金等の額」<「資本金+資本準備金」となった場合は、「資本金+資本準備金」</p> <p>※3 「法人税法上の資本金等の額」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い、いわゆる払込資本を指す概念である。</p> <p>(当該基準を用いている理由)</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 資本金等の額を用いるのは、その多寡によって法人等の税負担能力に差があること、あるいは、中小法人等に対して負担の軽減を図る必要があること等の趣旨による。 ・ 従業者数を用いるのは、資本金等の額が同一のランクの法人であっても、従業者数が少ない出張所などと従業者数が多い本店・支店とに同様の税負担を求めることは適当ではないと考えられるため。

(参考)法人住民税均等割の概要

- 法人住民税は、地域社会の費用について、その構成員である法人にも、個人と同様、幅広く負担を求めるもの。
- 道府県民税均等割は法人の資本金等の額、市町村民税均等割は法人の資本金等の額と従業者数により税率を設定。

		道府県民税	市町村民税	
			市町村内に有する事務所等の従業者数の合計数	
			50人超	50人以下
資本金等の額	1千万円以下	2万円	12万円	5万円
	1千万円超 1億円以下	5万円	15万円	13万円
	1億円超 10億円以下	13万円	40万円	16万円
	10億円超 50億円以下	54万円	175万円	41万円
	50億円超	80万円	300万円	

※ 道府県民税均等割については制限税率なし。市町村民税均等割については、制限税率は標準税率の1.2倍。

外形標準課税制度の変遷

法人事業税の改革(外形標準課税の導入)の趣旨

- 外形標準課税の導入の趣旨は、①税負担の公平性の確保、②応益課税としての税の性格の明確化、③地方分権を支える基幹税の安定化、④経済の活性化、経済構造改革の促進とされていた。

(参考)わが国税制の現状と課題－21世紀に向けた国民の参加と選択－ (抄)
(平成12年7月 政府税制調査会答申)

2. 法人事業税

(4) 法人事業税の概要

① 法人事業税の性格

地方公共団体が供給する行政サービスは、法人の事業活動に様々な形で寄与しています。その受益を定量的に捉えることは難しいことですが、企業に対する直接のサービスのみならず、福祉、教育、環境保全、産業・都市基盤整備、警察や消防・防災など、極めて広範に及んでいます。

法人事業税は、法人が行う事業そのものに課される税であり、法人がその事業活動を行うに当たっては地方公共団体の各種の行政サービスの提供を受けていることから、これに必要な経費を分担すべきであるという考え方に基づいて課税されるものです。昭和24年のシャープ勧告においても、「事業及び労働者がその地方に存在するために必要となってくる都道府県施策の経費」を負担する税とされています。法人事業税の負担額が法人所得計算において損金に算入されていることも、こうした法人事業税の性格を反映したものです。

このように、法人事業税は、法人に対し、その企業活動により得られる利益を基礎にして税負担を求める法人税とは、課税の根拠、課税客体などを異にしているものです。

現在、法人事業税は、都道府県の税収に対し24%を占めており(平成12年度地方財政計画ベース。なお、昭和35、36年度には50%)、昭和23年に創設されて以来、都道府県の基幹税目として一貫して重要な地位を占めています

(参考)わが国税制の現状と課題－21世紀に向けた国民の参加と選択－ (抄)
(平成12年7月 政府税制調査会答申)

2. 法人事業税

(4) 法人事業税の概要

② 外形標準課税の意義

イ. 地方分権を支える安定的な地方税源の確保

地方公共団体が提供する住民の日常生活や産業活動を支える幅広い行政サービスは安定的に供給されることが必要であり、地方公共団体の自主財源の根幹をなす地方税は、できるだけ安定的で、変動の少ない税であることが望まれます。外形標準課税の導入は、税収の安定性を向上させるとともに、地方税としての自主性を高めることとなり、地方分権を支える地方税体系を構築する上で重要な役割を果たすことになると思います。

また、都道府県においては、自らの課税努力により確保する税目が少ないことから、外形標準課税の導入は、実質的な意味でも都道府県独自の基幹税を持つことにつながり、地方自治のあり方として望ましいものであると考えます。

なお、応益課税の負担を求めるという観点からは、地方公共団体は、より一層の情報公開と説明努力を必要とすることから、外形標準課税の導入は、責任のある地方自治の構築に資するという指摘もなされています。

ロ. 応益課税としての税の性格の明確化

法人事業税本来の性格を踏まえれば、その課税標準は、法人の事業活動の規模をできるだけ適切に表すものであることが望ましいところです。

しかしながら、現行の法人事業税は、原則として法人の所得を課税標準としているため、事業活動の規模との関係が適切に反映されず、本来の応益課税の性格から見て、望ましいあり方になっていないところです。

法人事業税への外形標準課税の導入は、事業税本来の性格の明確化を図るという観点からも、大きな意義を有する改革になるものと考えます。

(参考)わが国税制の現状と課題－21世紀に向けた国民の参加と選択－ (抄)
(平成12年7月 政府税制調査会答申)

ハ. 税負担の公平性の確保

我が国の法人の状況を見ると、約3分の2にも及ぶ法人が欠損法人となっており、法人事業税を負担していない状況にあります。事業活動を行っている法人は、その事業活動の規模に応じて、地方の行政サービスから一定の受益を得ているものと考えられ、事業税の性格を踏まえれば負担の公平という観点から見て適当でないという指摘があります。また、欠損法人をはじめ、事業活動規模に比して所得が少ない法人は、その事業活動規模にふさわしい事業税を負担しておらず、事業活動規模に比して所得が大きい法人の負担が大きくなっています。また、同一法人でも、特別損益の影響も含めて、年度間での納税額が大きく変動し、事業活動規模を反映したものとなりにくい状況にあります。

外形標準課税の導入により、地方公共団体の行政サービスから受益を得ている法人が、その受益に応じて、薄く広く税負担を分担する仕組みに改革していくことは、税負担の公平の観点からも重要です。

さらに、事業活動規模に応じて税を負担することとなり、応益原則による地方税の負担をより公平に分担する税制の構築につながるものと考えます。

このような観点から外形基準による課税の例外は極力少なくすることが求められます。

二. 経済の活性化、経済構造改革の促進

外形標準課税の導入は、所得に係る税負担を相対的に緩和することとなり、法人全体で薄く広く税負担を分かち合うこととなります。このため、所得に比例して税負担が増加する現行の所得基準による課税よりも、外形基準による課税の方が、より多くの利益をあげることを目指した事業活動を促し、企業経営の効率化や収益性の向上に資するものと考えられます。したがって、その導入は、そのような効果を通じて、経済の活性化、経済構造改革の促進に資することが期待できます。なお、外形基準の採り方によっては、経済の活性化を妨げるのではないかという意見もありました。

また、外形標準課税により税負担が薄く広く、かつ、安定的なものとなることは、企業にとって計画的な経営を行いやすくする面もあるのではないかと考えられます。

外形標準課税導入時に適用対象を「資本金1億円超」とした理由

- 平成15年度税制改正における党税調での議論により、「現下の景気の状態等も勘案」し、法人税の軽減税率等の対象法人の範囲を踏まえ、資本金1億円超の法人を外形対象法人とすることとされた。

平成15年度税制改正大綱(平成14年12月13日 自由民主党・公明党・保守党)〈抜粋〉

第一 基本的考え方

6 外形標準課税

法人事業税への外形標準課税の導入は、すべての法人が、その事業活動規模に応じて薄く広く、かつ、公平に地方公共団体の幅広い行政サービスの対価を負担するものである。このことは、応益課税としての事業税の性格を明確にし、地方公共団体には、地方分権を支える安定的な地方税源を保障するものとなる等、地方税として望ましい方向の改革である。

今回、これまでの議論を踏まえ検討を行った結果、現下の景気の状態等も勘案し、平成15年度に、資本金1億円超の法人を対象として、外形基準の割合を4分の1とする外形標準課税制度を創設し、平成16年度から適用する。

なお、制度創設に当たっては、雇用の安定と資本の充実について十分な配慮措置を講ずるものとする。

〈平成15年3月6日〉衆・総務委 黄川田徹君に対する答弁

○若松総務副大臣

法人税におきまず軽減税率が適用される法人、これは資本金一億円以下の法人に限られている、こういういわゆる税法上の取り扱いをもとに、今回、資本金一億円を外形標準課税の対象範囲の基準としたものでございます。

そこで、委員が、中小企業基本法の三億円を適用されたらどうか、こういうお考えでございますが、この中小企業基本法は、中小企業の範囲が業種ごとに異なりまして、また、資本金の要件だけではなくて従業員数の要件等の定義もございまして、これは非常に複雑にもなっておりますので、私どもといたしましては、税法上の対象法人の範囲を定める基準にはなじまないということで、先ほどの法人税の一億円、これを適用させていただいた次第です。

(参考)法人税法上の区分、中小企業基本法上の中小企業者の定義

【法人税法上の区分(平成15年当時)】

区分		税率
資本金1億円超		30%
資本金1億円以下	800万円超の所得	30%
	800万円以下の所得	22%

【中小企業基本法上の「中小企業者」(平成15年当時)】

業種(会社)	資本金の額又は	常時使用する従業員の数
	出資の総額	
製造業、建設業、運輸業、 その他の業種 (以下の業種を除く)	3億円以下	300人以下
卸売業	1億円以下	100人以下
サービス業	5千万円以下	100人以下
小売業	5千万円以下	50人以下

法人実効税率の引下げ

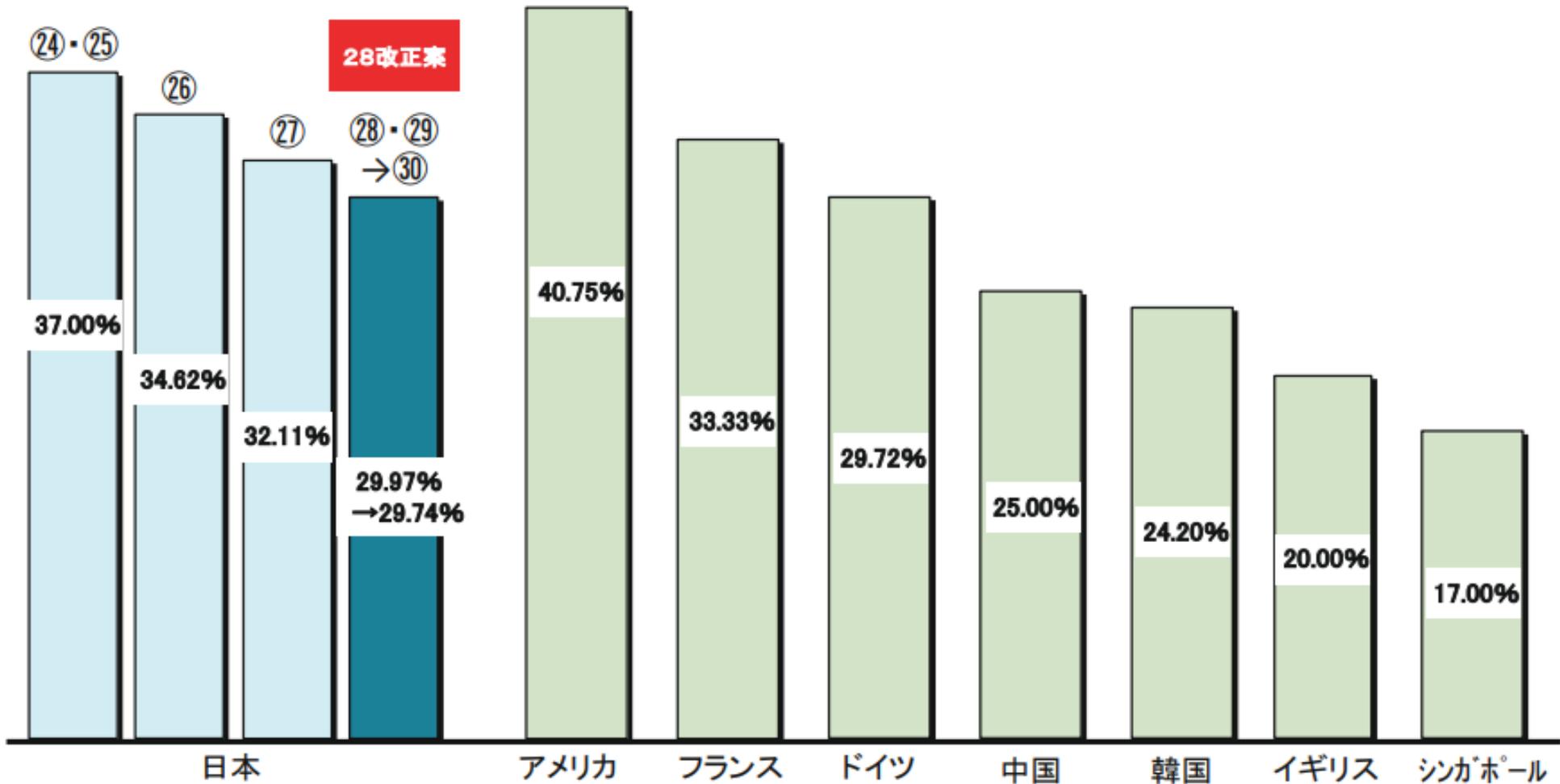
H28.1.28政府税調資料

○ 制度改正を通じた課税ベースの拡大等により財源をしっかりと確保して、税率を引き下げる。

⇒ 国・地方の法人実効税率は、28年度において「20%台」となる。

	26年度 (改革前)	27年度 (27年度改正)	28年度 (28年度改正)	30年度
法人税率	25.5%	23.9%	23.4%	23.2%
大法人向け法人事業税所得割 * 28年度までは、地方法人特別税を含む * 年800万円超所得分の標準税率 * 税率は特別法人事業税を含めた税率	7.2%	6.0%	3.6%	3.6%
国・地方の法人実効税率	34.62%	32.11%	29.97%	29.74%

(2015年12月現在)



(注) 法人所得に対する税率(国税・地方税)。地方税は、日本は標準税率、アメリカはカリフォルニア州、ドイツは全国平均、韓国はソウル市。なお、法人所得に対する税負担の一部が損金算入される場合は、その調整後の税率を表示。

(出典) OECD、各国政府資料等

平成28年度税制改正大綱（外形標準課税関係部分抜粋）

- 平成28年度税制改正大綱において、成長志向の法人税改革の一環として、大法人向けの外形標準課税を8分の5へ拡大することとされた。

第一 平成28年度税制改正の基本的考え方

平成27年12月16日
自由民主党
公明党

1 デフレ脱却・日本経済再生に向けた税制措置

(1) 成長志向の法人税改革

① 法人実効税率「20%台」の実現

「課税ベースを拡大しつつ税率を引き下げる」という考え方の下、平成27年度に着手した成長志向の法人税改革を、更に大胆に推進する。法人課税をより広く負担を分かち合う構造へと改革し、「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。

改革初年度の平成27年度税制改正においては、欠損金繰越控除の段階的見直し、受取配当等益金不算入の見直し、法人事業税の外形標準課税の段階的拡大及び租税特別措置の見直しにより財源を確保しつつ、税率を引き下げ、法人実効税率（従前34.62%）を平成27年度に32.11%とした。
（中略）

地方法人課税においては、大法人向けの法人事業税の外形標準課税について、平成27年度税制改正において平成28年度に8分の4とすることとしたが、地域で雇用を支える中堅企業への影響に十分配慮しつつ、平成28年度に8分の5へと拡大する。これとあわせて、所得割（地方法人特別税を含む。）の標準税率（平成27年度6.0%）を、平成28年度に3.6%に引き下げる。（後略）

(参考)平成27年度税制改正大綱(外形標準課税関係部分抜粋)

平成26年12月30日
自由民主党
公明党

第一 平成27年度税制改正の基本的考え方

I デフレ脱却・経済再生に向けた税制措置

1 成長志向に重点を置いた法人税改革

(2) 改革の枠組み

平成27年度を初年度とし、以後数年で、法人実効税率を20%台まで引き下げることを目指す。その際、2020年度の基礎的財政収支黒字化目標との整合性を確保するため、制度改正を通じた課税ベースの拡大等により、恒久財源をしっかりと確保する。

税率引下げと課税ベースの拡大等の改革は、大きく分けて2段階で進めることとし、以下のとおり取り組む。

① 第1段階として、平成27年度税制改正において、欠損金繰越控除の見直し、受取配当等益金不算入の見直し、法人事業税の外形標準課税の拡大、租税特別措置の見直しを行う。これらの改革に当たっては、地域経済を支える中小法人への影響に配慮して、大法人を中心に改革を行う。また、賃上げへの配慮措置や地域で雇用を支える中堅企業の負担増の軽減措置、改革を段階的に実施する等の激変緩和措置も講ずる。(後段略)

② 第2段階として、平成28年度税制改正においても、課税ベースの拡大等により財源を確保して、平成28年度における税率引下げ幅の更なる上乗せを図る。さらに、その後の年度の税制改正においても、引き続き、法人実効税率を20%台まで引き下げることを目指して、改革を継続する。このため、以下をはじめとして、幅広く検討を行う。

イ 大法人向けの法人事業税の外形標準課税の更なる拡大に向けて、平成27年度税制改正の実施状況も踏まえつつ、引き続き検討を行う。その際、分割基準や資本割の課税標準のあり方等について検討する。あわせて、外形標準課税の適用対象法人のあり方についても、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。

(以下略)