

地方法人課税に関する検討会
中間整理

令和4年11月

地方法人課税に関する検討会 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 |
| (ア) 対象法人数の変動について | 4 |
| (イ) 企業経営の変容について | 5 |
| (ウ) 小括 | 6 |
| (3) 課題への対応の必要性と方向性 | 7 |
| 3. 国際課税原則の見直しに伴う対応 | 9 |
| (1) 新たな国際課税ルールの意味 | 9 |
| (2) 第1の柱に関する地方税における対応 | 10 |
| (3) 第2の柱に関する地方税における対応 | 10 |

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く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、外形標準課税の対象法人数は、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（2022年度）の与党税制改正大綱においても、「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、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(2022年度)の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。

本検討会においては、6回にわたって検討を行い、この中間整理をとりまとめた。

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、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

外形標準課税の対象法人数は、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。

(ア) 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の背景としては、平成13年（2001年）の商法改正、平成17年（2005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、外形標準課税の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1億円丁度の法人数の増加割合が大きい(+45.0%)。

対象法人数の減少について、外形標準課税の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。従って、外形標準課税の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1億円丁度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。

(イ) 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。

（ウ）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標準課税の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。

外形標準課税の対象法人の基準として、制度創設以来資本金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、確認が容易で法人・課税庁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。

上記の方向性を踏まえ、対応策の具体化に向けて検討を継続することとする。

3. 国際課税原則の見直しに伴う対応

(1) 新たな国際課税ルールの意義

経済のグローバル化・デジタル化が急速に進展し、時代の変化に対し、モノを中心とした産業時代に形成された国際課税原則（「PE 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顕在化している。

また、経済のグローバル化・デジタル化の進展により、知的財産等の国境を越えた取引が拡大し、各国が低い法人税率や優遇税制によって外国企業を誘致する動きが活発化しており、過度な法人税率の引下げ競争に歯止めをかけることが急務となっている。

国際課税上の課題への対応は喫緊の課題であるとの認識のもと、令和3年（2021年）10月、OECD/G20「BEPS 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、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。

こうした国際合意の成立は、画期的な成果であり、関係者に敬意を表する。

第1の柱は、売上高 200 億ユーロ超、利益率 10%超の大規模・高利益水準のグローバル企業が対象である。大規模な多国籍企業グループの利益率 10%を超える超過利益の 25%を、「売上高」に基づいて市場国に配分するものである。

今後、多国間条約の策定・批准及び各国国内法の改正が行われ、第1の柱が実現する場合には、我が国にも「売上高」に応じて、多国籍企業の利益が配分され、市場国として課税を行うことが可能となる。

第2の柱は、年間総収入額が 7.5 億ユーロ以上の多国籍企業が対象となる。一定の適用除外を除く所得について各国ごとに最低税率 15%以上の課税を確保する仕組みである。

我が国においては、国際的な合意に沿って、所得合算ルール（IIR：Income Inclusion Rule）、軽課税所得ルール（UTPR：Undertaxed Payment Rule）、国内ミニマム課税（QDMTT：Qualified Domestic Minimum Top-up Tax）の3つのルールの導入が検討されている。

- ・ IIR は、軽課税国に所在する子会社等の税負担が国際的に合意された最低税率（15%）に至るまで、親会社の所在する国において課税を行う制度。
- ・ UTPR は、軽課税国に所在する親会社等の税負担が国際的に合意された最低税率（15%）に至るまで、子会社等の所在する国において課税を行う制度。
- ・ QDMTT は、税負担が国際的に合意された最低税率（15%）に至るまで、軽

課税国において課税を行う制度。軽課税国で QDMTT が課税された場合、同一グループ関連企業の所在する国においては、当該軽課税国の所得について IIR・UTPR の課税は行われたい。

(2) 第1の柱に関する地方税における対応

第1の柱は、PEの有無に関わらず、国際合意に基づく新たな課税権を「売上高」に応じて市場国に配分するものである。この国際合意は市場国単位で課税権について定めるものであり、各国における国税・地方税の課税のあり方については、現時点では国際的に確定していない。

多国間条約が策定、批准されれば、「売上高」に基づく課税根拠（ネクサス）が市場国に認められる。仮に、この新たなネクサスが市場国の地方政府にも同様に認められると考えるならば、第1の柱に基づく新たな課税については、我が国の地方団体に対しても一定の課税権を配分しうるのでないかと考えられる。

第1の柱に基づく地方の課税権については、PEが所在する地方団体において課税するという従来の考え方を整理する必要がある。この点については、国際的な課税権の配分の基準となる売上は、地方団体が提供するインフラや公共サービスを基盤として住民が経済活動を行うことで成り立っており、企業もその便益を受けている、との考え方が全国知事会のアンケートで表明されており、こうした観点も踏まえて、地方の課税権のあり方について更に検討を進めたい。

第1の柱に基づく課税が法人課税の一つであるとするならば、我が国の国・地方の法人課税体系を踏まえつつ、税の仕組みを検討することが考えられる。

また、その検討に当たっては、各地方団体における「売上高」に応じて課税権を配分することとした場合、法人・地方団体双方にとっての事務負担や執行可能性等を踏まえつつ、地方税をどのような形で課税・徴収するかについて、今後、更なる検討が必要である。

なお、第1の柱により日本企業が市場国である外国の政府に納税を行う場合、日本において二重課税除去の義務が生じる。地方税における第1の柱に係る二重課税除去のあり方についても、検討が必要と考えられる。

今後、OECDにおいて策定される多国間条約の規定等の議論の進展を踏まえ、第1の柱に関する地方税の対応について引き続き検討していく必要がある。

(3) 第2の柱に関する地方税における対応

第2の柱については、IIR、UTPR、QDMTTの3つのルールがあり、それぞれの制度の性格や課税の対象（対象となる企業の立地状況や課税対象である所

得の性質等) が異なることを踏まえて検討していく必要がある。

IIR は、軽課税国に所在する子会社等が稼得する所得に対して課税する仕組みである。UTPR は、軽課税国に所在する親会社等が稼得する所得に対して課税する仕組みである。この両者は、外国に所在する法人が稼得する国外源泉所得に対して課税する仕組みであり、課税対象と地方団体の行政サービスとの応益性の観点も勘案すると、国税である法人税・地方法人税と異なり、この仕組みの中で地方の課税権が成り立つと考えることは難しいと考えられる。

QDMTT は、国内に所在する法人に対して、実効税率が 15%を下回った場合に、トップアップ税額を課するものであり、国内に所在する法人が稼得する国内源泉所得に対して課税する仕組みであること、また、日本において実効税率を押し下げる要因として国税の租税特別措置の税額控除や地方税の負担軽減措置等が考えられることを踏まえ、地方団体に一定の課税権の配分が認められるのではないかと考えられる。なお、QDMTT に係る地方の課税権のあり方を検討するに当たっては、実効税率が 15%を下回るケースはほとんどなく概ね税収を生じないと見込まれることなどを勘案しつつ、できる限り簡素な徴収・配分制度とすることが適切ではないかと考えられる。

第 2 の柱については、上記のような考え方を踏まえつつ、IIR、UTPR、QDMTT それぞれの制度の具体化に取り組む必要がある。

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准教授

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