

第3回 地方法人課税に関する検討会

議事次第

〔 令和4年10月7日(金)
10時00分～12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) 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
 - (2) 外形標準課税
 - (3) 国際課税
- 4 閉会

配布資料

- (資料1) 中小法人税制と減資 (布袋准教授提出資料)
- (資料2) 外形標準課税 (事務局提出資料)
- (資料3) 国際課税 (事務局提出資料)

中小法人税制と減資

布袋正樹(大東文化大学)

2022年10月7日 地方法人課税に関する検討会
報告資料

中小法人税制の目的

- 多くの先進国では、**中小法人税制(中小法人向け優遇税制)**が提供されている。
 - 中小法人の定義：売上高、従業員数、総資産が一定規模以下の企業
 - 主な優遇税制：軽減税率、特別な費用控除、特別な税額控除、納税義務の免除
- 中小法人税制の根拠
 - ◆**市場の失敗**：外部経済→過小な研究開発、情報の非対称性→資金制約
 - ◆**税制に起因する構造的な不利益**：企業の欠損に対する補助金なし→リスクテイクの誘因低下
 - 特に、中小法人においてこれらの影響が大きい
 - ◆**中小法人税制の目的(経済学的解釈)**：市場の失敗や構造的な不利益による問題を改善し、中小企業の生産性を向上させて、経済全体の生産性を向上させること。

- 日本の中小法人の定義
 - ◆資本金1億円以下を中小法人、資本金1億円超を大法人とする。
 - 資本金は規模の尺度として適切か？

中小法人税制と減資誘因

		大法人 (資本金1億円超)	中小法人 (資本金1億円以下)
法人税	税率	23.2%(全所得)	23.2%(800万円超の所得) 軽減税率15%*1(800万円以下)
住民税法人税割*2 (法人税率×0.173)	税率	4.01%	4.01%(800万超の所得) 軽減税率2.6%*1(800万円以下)
法人事業税 所得割*3 付加価値割 資本割	税率	3.6% 1.2% 0.5%	9.6% 外形標準課税の対象外 赤字もしくは低所得の場合に有利
欠損金の繰越控除	限度額	所得の50%	所得の100%*1 欠損金が多い場合に有利
その他			投資促進税制など

*1 大法人(資本金5億円以上の法人)の100%子会社等には適用されない。

*2 2014年10月から導入された地方法人税は住民税に含めて表示

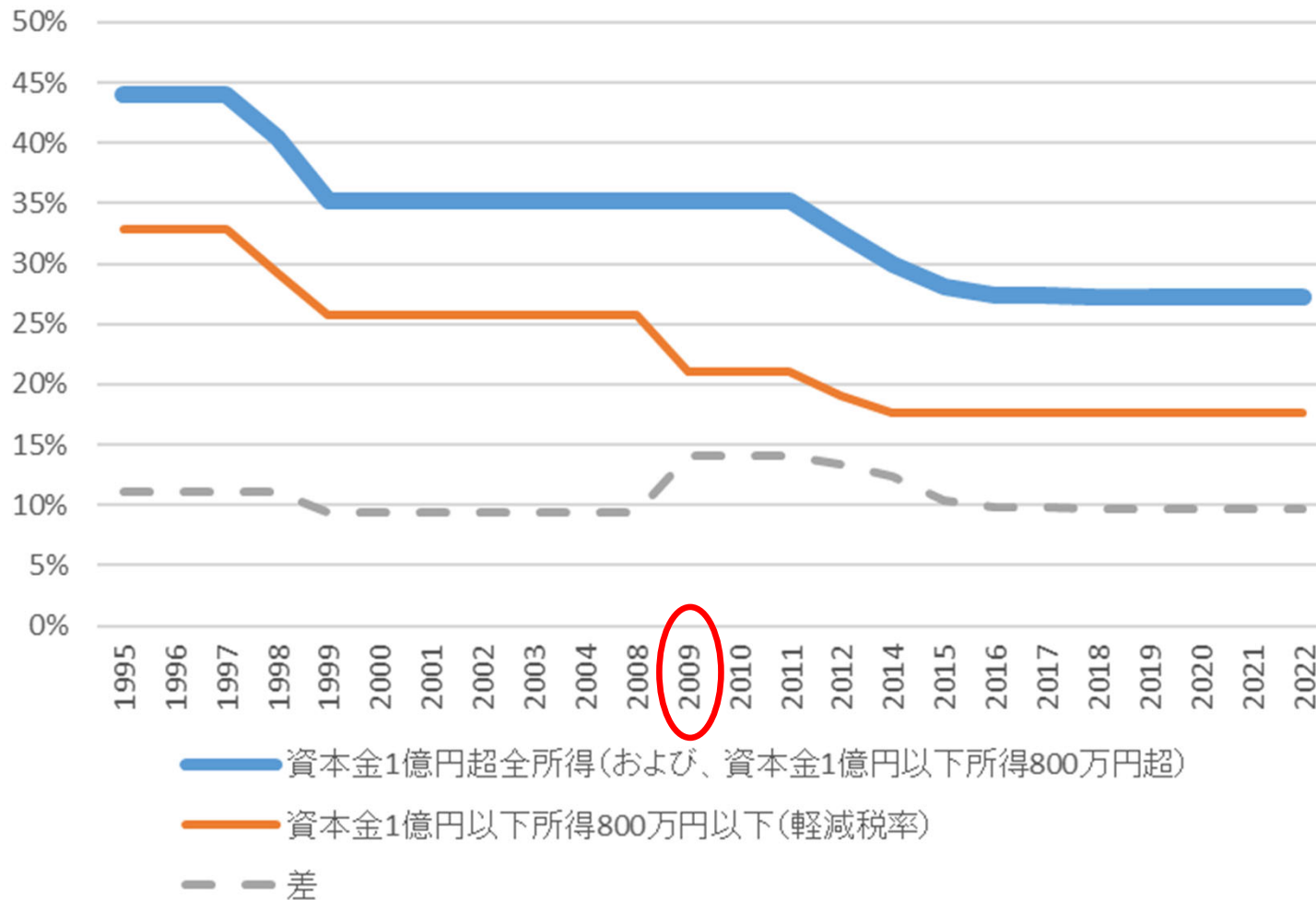
*3 事業税所得割の軽減税率は示していない。また、2008年10月から導入された地方法人特別税は事業税所得割に含めて表示。

【出所】財務省『財政金融統計月報(租税特集)』などに基づき筆者作成。2022年9月現在。

税制改正と減資誘因の高まり

①大法人と中小法人の税率差拡大


法人税・住民税法人税割の税率



2009年度の軽減税率の引き下げ(22%→18%)により、大法人と中小法人の税率差が拡大
↓
減資誘因の高まり

税制改正と減資誘因の高まり

②欠損金の繰越控除限度額の特例

年度		大法人 (資本金1億円超)	中小法人 (資本金1億円以下)
2011年以前	限度額	所得の100%	所得の100%
2012年～2014年		所得の80%	
2015年		所得の65%	
2016年		所得の60%	
2017年		所得の55%	
2018年以降		所得の50%	

【出所】 財務省『財政金融統計月報(租税特集)』などに基づき筆者作成。2022年9月現在。

2012年度以降、大法人の控除限度額が徐々に制限される



減資誘因の高まり

税制改正と減資誘因の高まり

③外形標準課税の対象外

年度	大法人 (資本金1億円超)			中小法人 (資本金1億円以下)	
2003年以前	所得割 9.6%			所得割 9.6%	
2004年～2014年	所得割 7.2%	付加価値割 0.48%	資本割 0.2%	↓	外形標準課税 対象外 ↓
2015年	6%	0.72%	0.3%		
2016年以降	3.6%	1.2%	0.5%		
【出所】 財務省『財政金融統計月報(租税特集)』などに基づき筆者作成。2022年9月現在。					

- 2004年度、外形標準課税の導入により、赤字法人もしくは所得が低い法人の減資誘因が高まる
- 2015年度以降、外形標準課税の強化により、減資誘因がさらに強まる

減資のタイプ

	有償減資*1	無償減資	
		欠損填補	項目振替
会計処理	<ul style="list-style-type: none"> ● 減資金額を資本金から資本剰余金に振り替える。 ● 同時に、資本剰余金の一部を配当する。 	<ul style="list-style-type: none"> ● 減資金額を資本金から資本剰余金に振り替える。 ● 同時に、資本剰余金の一部を利益剰余金の欠損填補に充てる。 	<ul style="list-style-type: none"> ● 減資金額を資本金から資本剰余金に振り替える。
株主資本	● 減少する	● 影響なし	● 影響なし

*1 会社法では有償減資という呼び方はなく、「項目振替＋資本剰余金からの配当」と位置付けられている。

減資タイプの識別方法

	A. 利益剰余金(t-1)	B. 資本剰余金 ^{*1} の変化額(t)／減資額(t)	C. 利益剰余金 ^{*2} の変化額(t)－当期純利益(t)
有償減資	$A \geq 0$ $A < 0$	$B < 1$ $B < 1$	$C \leq 0$
無償減資 (欠損填補)	$A < 0$	$B < 1$	$C > 0$
無償減資 (項目振替)		$B = 1$	
識別不能		$B > 1^{*3}$	

*1 資本剰余金＝資本準備金＋その他資本剰余金

*2 利益剰余金＝利益準備金＋任意積立金＋繰越利益剰余金

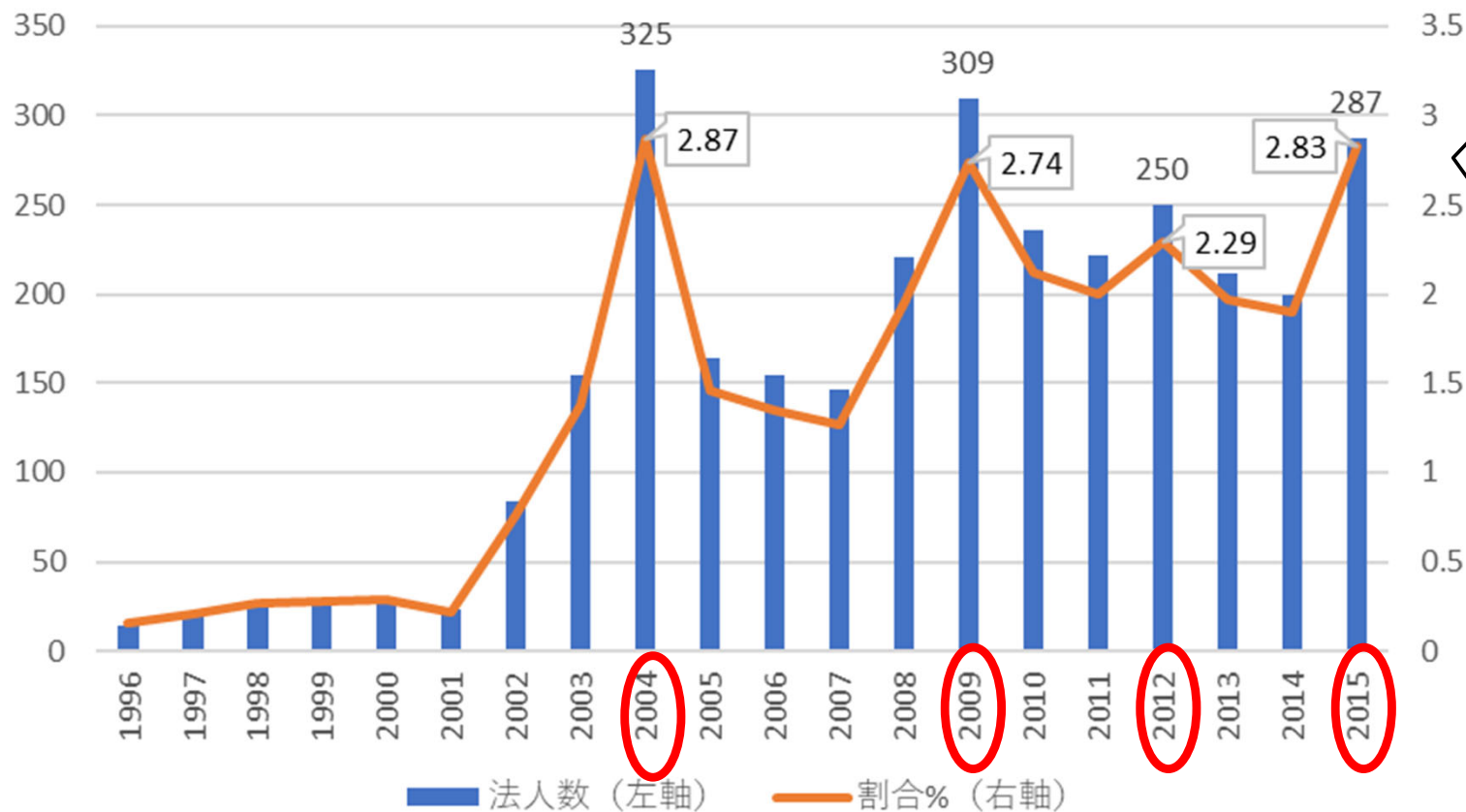
*3 自己株式処分差益により、減資額を上回る資本剰余金の増加が発生したと思われる。

データ

- 東京商工リサーチの「TSR 財務情報ファイル」
 - 規制産業や公益法人を含む産業(電気・ガス・熱供給・水道業、金融業、保険業、学術・開発研究機関、教育・学習支援業、医療・福祉など)を除外
 - 1996年度～2015年度
 - ◆ 例えば、1996年度のサンプルには、1996年4月1日から1997年3月31日までに事業年度を開始した企業が含まれる。
 - 2015年度は約27万社(多くの非上場企業を含む)
 - ◆ 主に、資本金1億円超の法人(約1万社)に着目
- 日経メディアマーケティング「NEEDS-Financial QUEST」
 - 一般事業会社
 - 2001年度～2020年年度
 - 2020年度は約4000社(直近で約90%が上場企業)
- 【参考】国税庁『統計年報(令和2年度)』
 - 申告法人数約280万社、うち資本金1億円超は約1.8万社

【TSR財務情報ファイル】 減資の実態

資本金1億円超から資本金1億円以下への減資



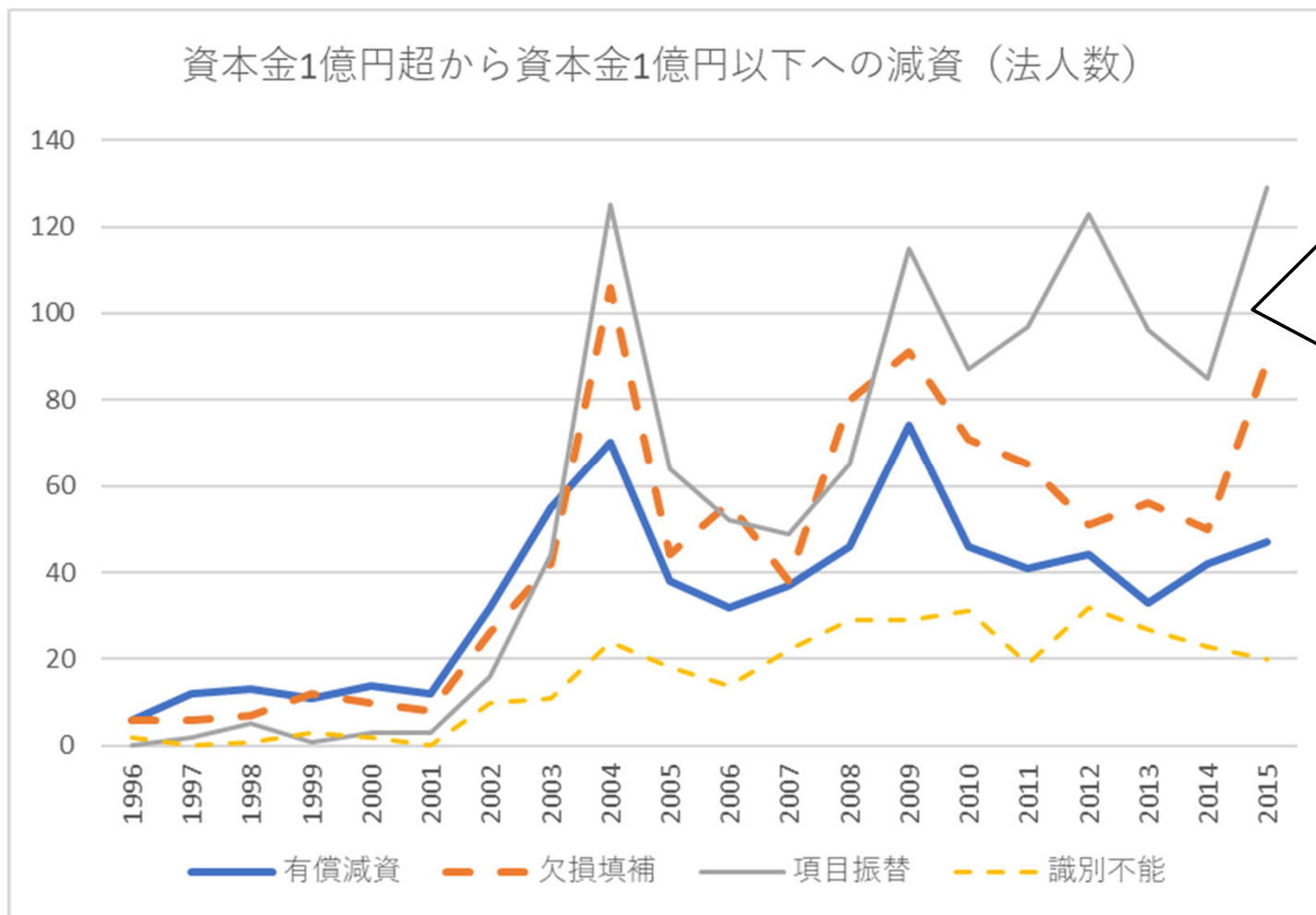
- 4つのスパイクの発生年度は、税制改正のタイミングと一致
- 減資前の資本金額の全期間中央値は約2億円

(注) サンプルは前期資本金1億円超の法人(各年度約1万社)。

割合 = $100 \times (\text{減資法人数} / \text{前期資本金1億円超の法人数})$

【出所】東京商エリサーチ「TSR 財務情報ファイル」を用いて筆者作成

タイプ別減資の実態



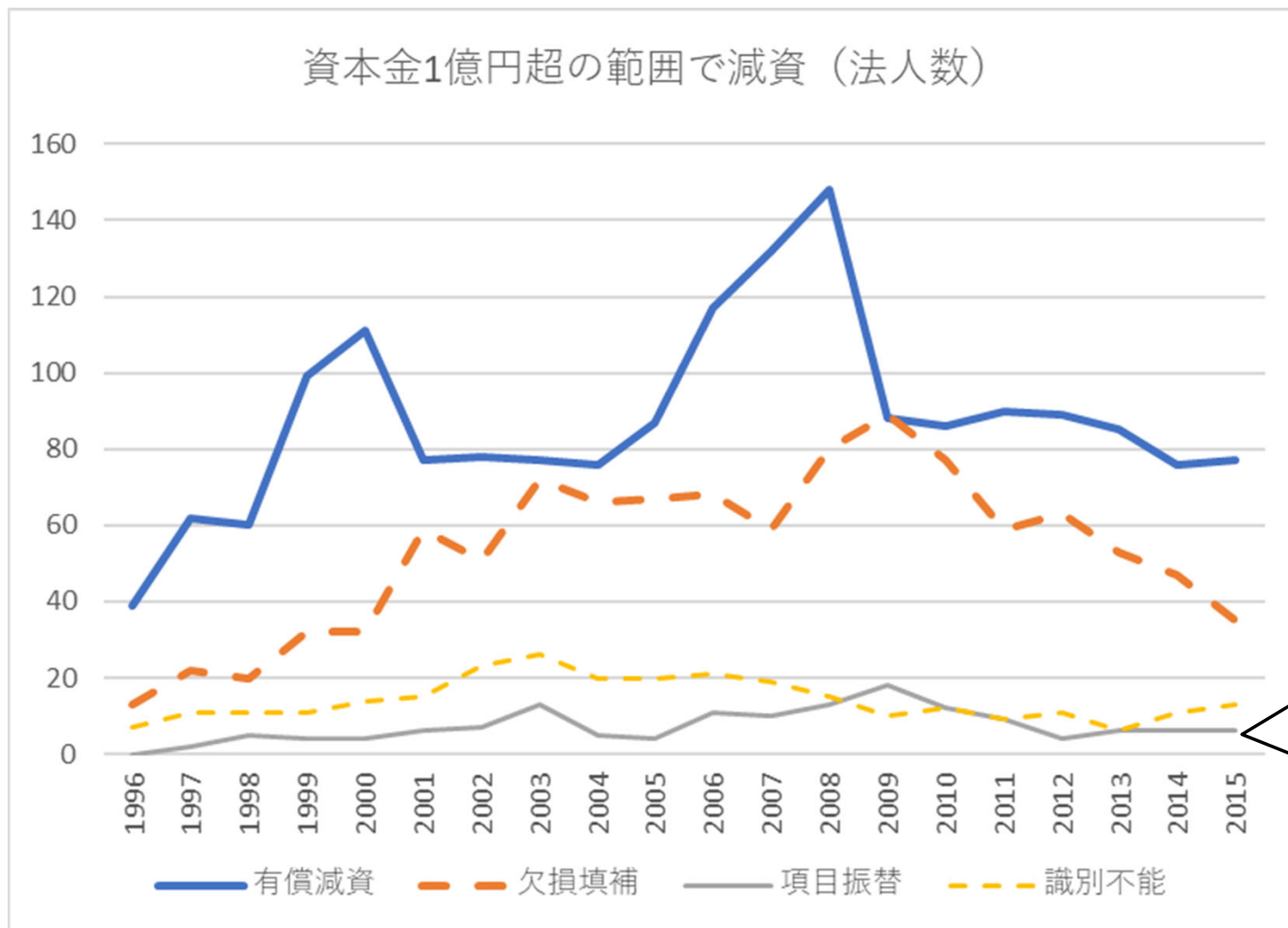
スパイクの発生年度

- 有償減資よりも無償減資の法人数が多い。
- 無償減資のうち、「項目振替」の法人数が多い。

➤ 節税目的の減資では、株主資本（企業実体）に影響を及ぼさない無償減資が好まれる。

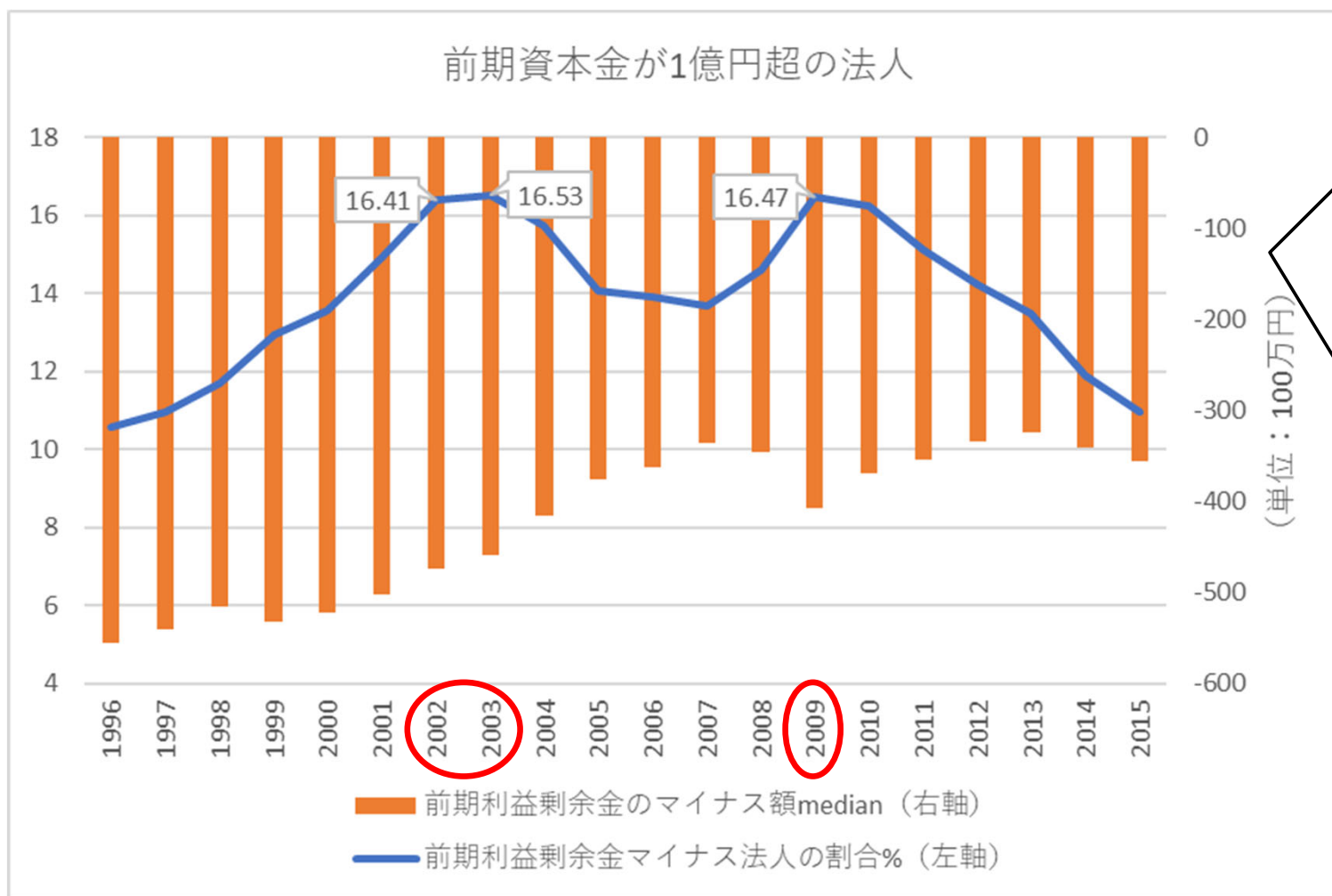
【出所】東京商エリサーチ「TSR 財務情報ファイル」を用いて筆者作成

タイプ別減資の実態(参考)



➤ 節税目的以外の減資 (資本金1億円超の範囲での減資)では、「項目振替」はほとんど実施されない。

利益剰余金の状況



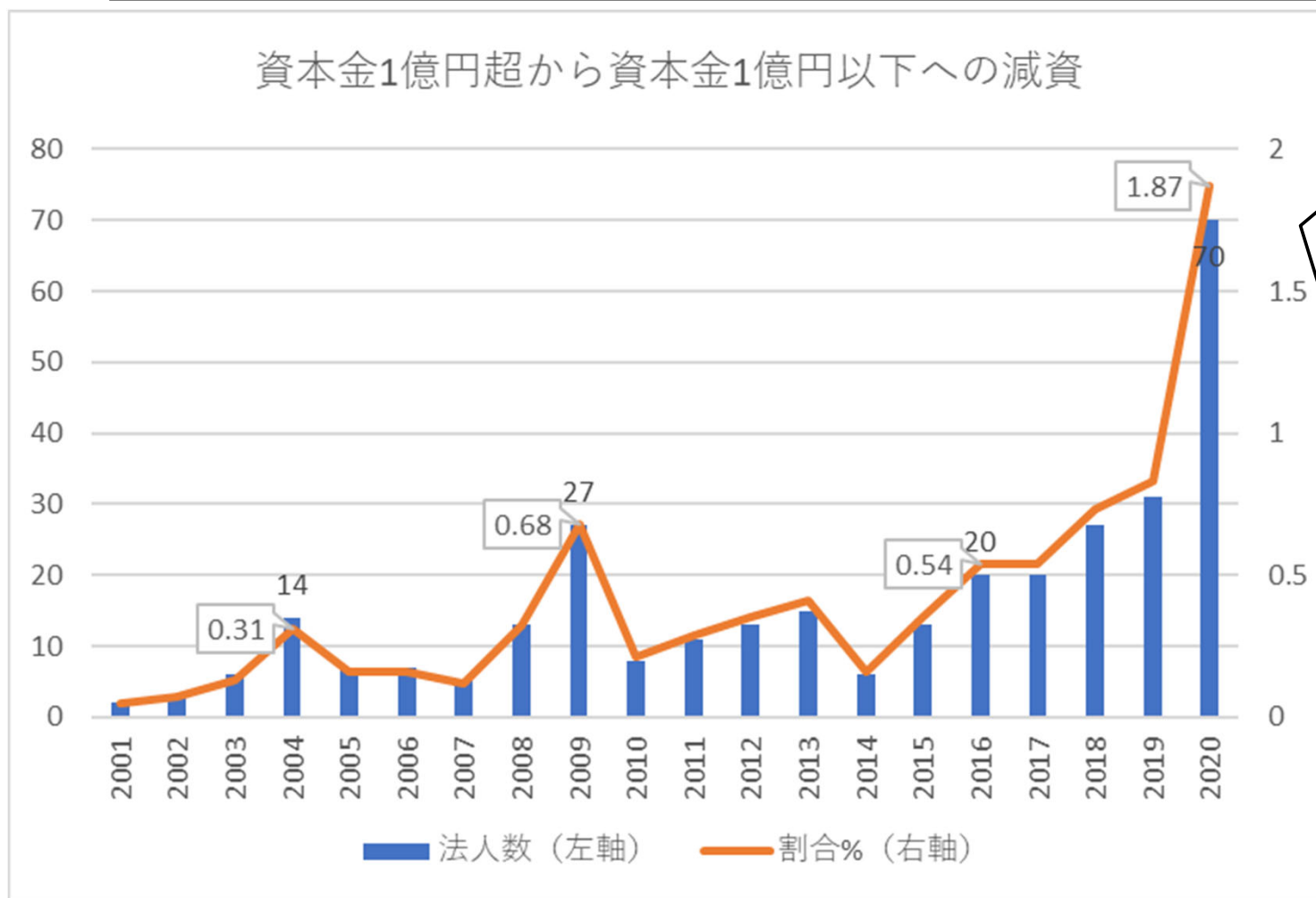
● 2002～2003年度は1990年代末の金融危機や2000年代初頭の不況の影響により、前期利益剰余金マイナス法人の割合と利益剰余金のマイナス額(median)が高水準だった。

● 2009年度は世界金融危機の影響により、前期利益剰余金マイナス法人の割合と利益剰余金のマイナス額(median)が高まった。



その後の「欠損填補」減資を誘発する要因になったと推測される。

【NEEDS Financial QUEST】 減資の実態



- 税制改正のタイミング(2004年度、2009年度、2015-2016年度)で減資法人(割合)が増加した。
➤ 減資法人数はそれほど多くない
- 2018年度以降も減資法人(割合)の増加が続く。特に2020年度は急増した。
- 減資前の資本金額の全期間中央値は約11億円
➤ 大規模法人の減資額はかなり大きい
- 2001～2015年度に減資した法人の約50%は、資本金1億円以下に5年以上留まっている。

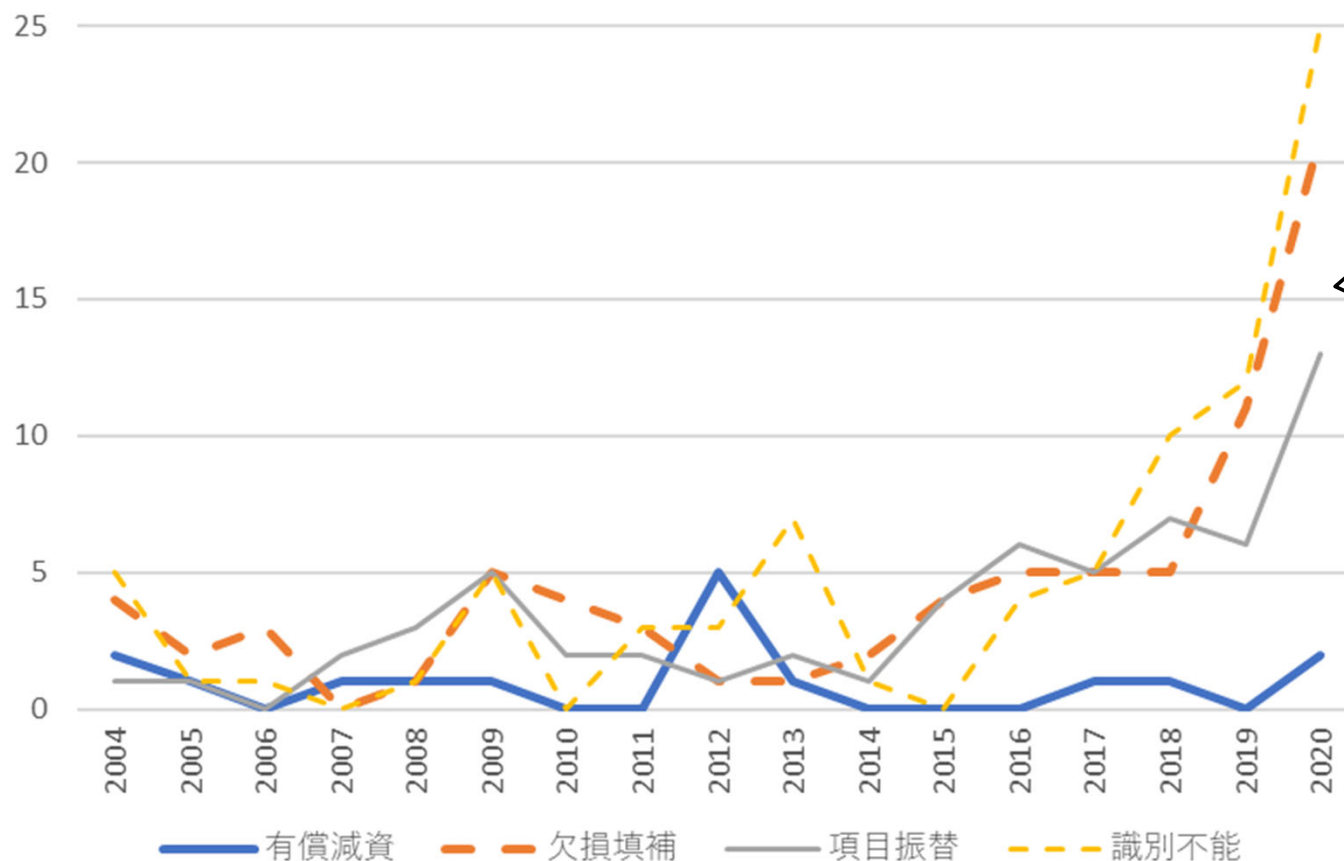
(注) サンプルは前期資本金1億円超の法人(各年度約4000社)。

割合 = $100 \times (\text{減資法人数} / \text{前期資本金1億円超の法人数})$

【出所】日経メディアマーケティング「NEEDS Financial QUEST」を用いて筆者作成

タイプ別減資の実態

資本金1億円超から資本金1億円以下への減資（法人数）

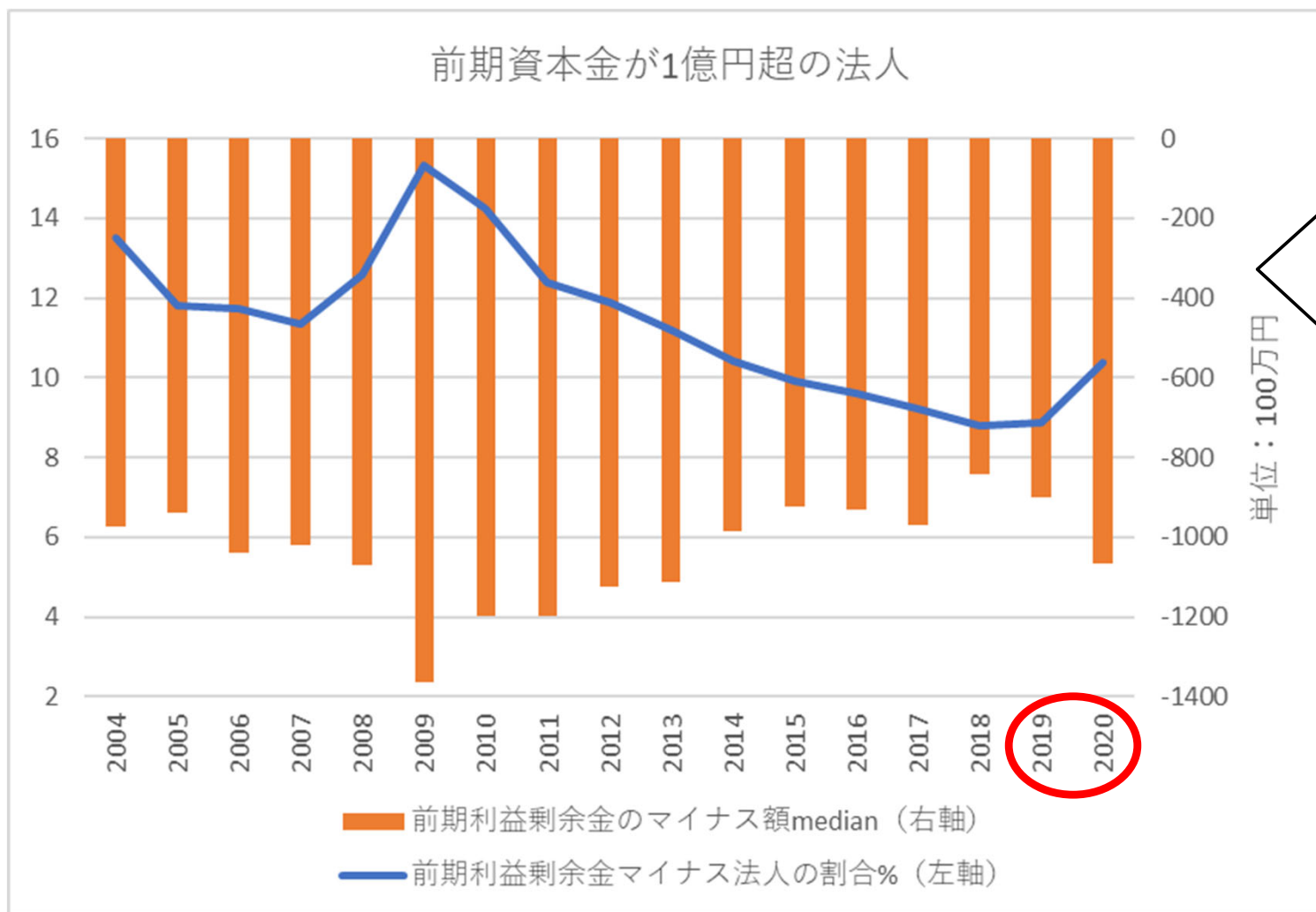


- 税制改正のタイミング（2009年度、2015-16年度）では、有償減資よりも無償減資の法人数が増加した。
- 2018年度以降も、無償減資がさらに増加した。

➤ 節税目的の減資では、株主資本（企業実体）に影響を及ぼさない無償減資が好まれる。

(注)タイプ識別に必要な情報が利用できる2004年度以降を表示
 【出所】日経メディアマーケティング「NEEDS Financial QUEST」を用いて筆者作成

利益剰余金の状況

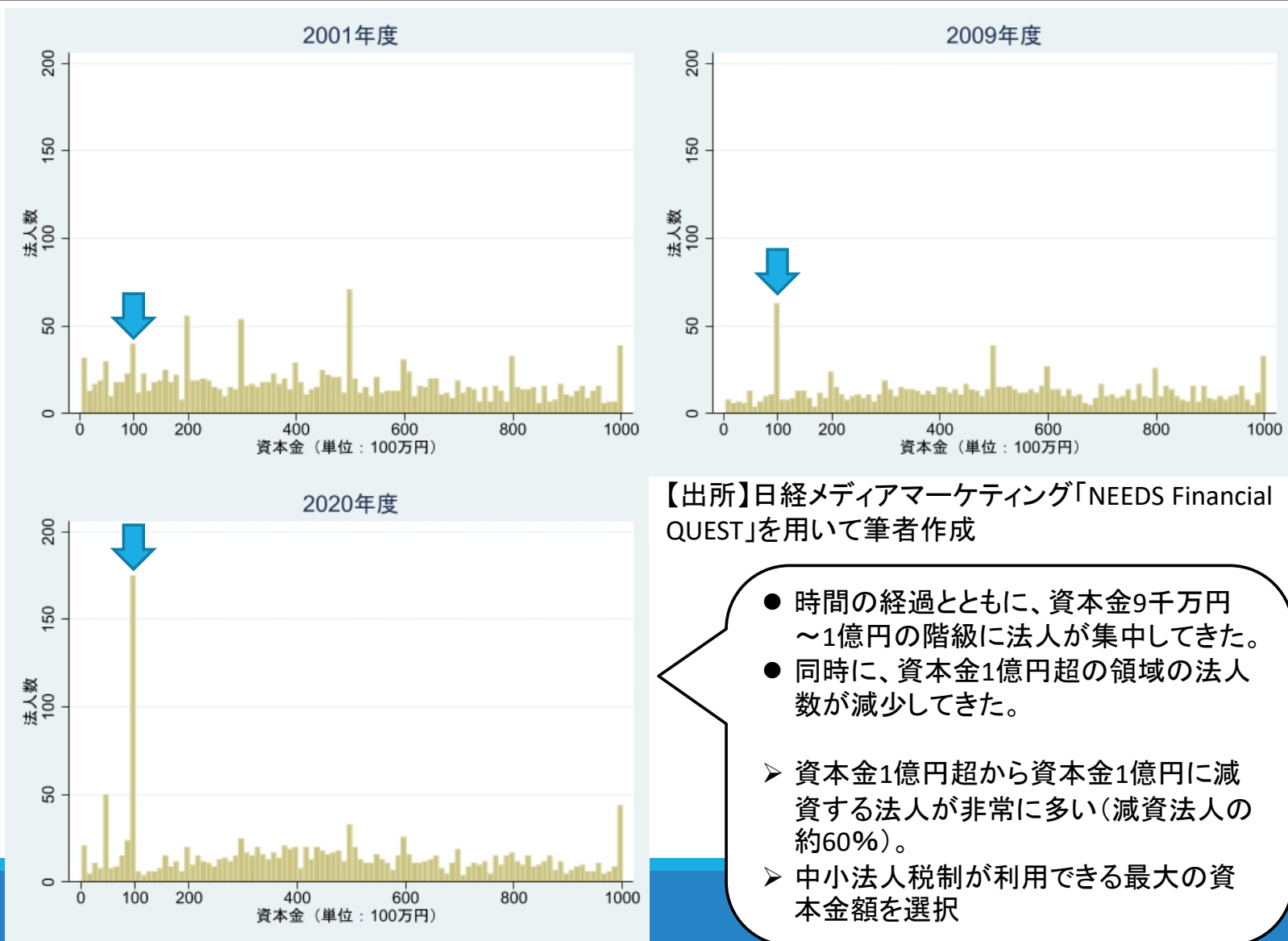


● 2019年度以降はコロナ不況の影響により、前期利益剰余金マイナス法人の割合と利益剰余金のマイナス額(median)が徐々に増加しつつある。

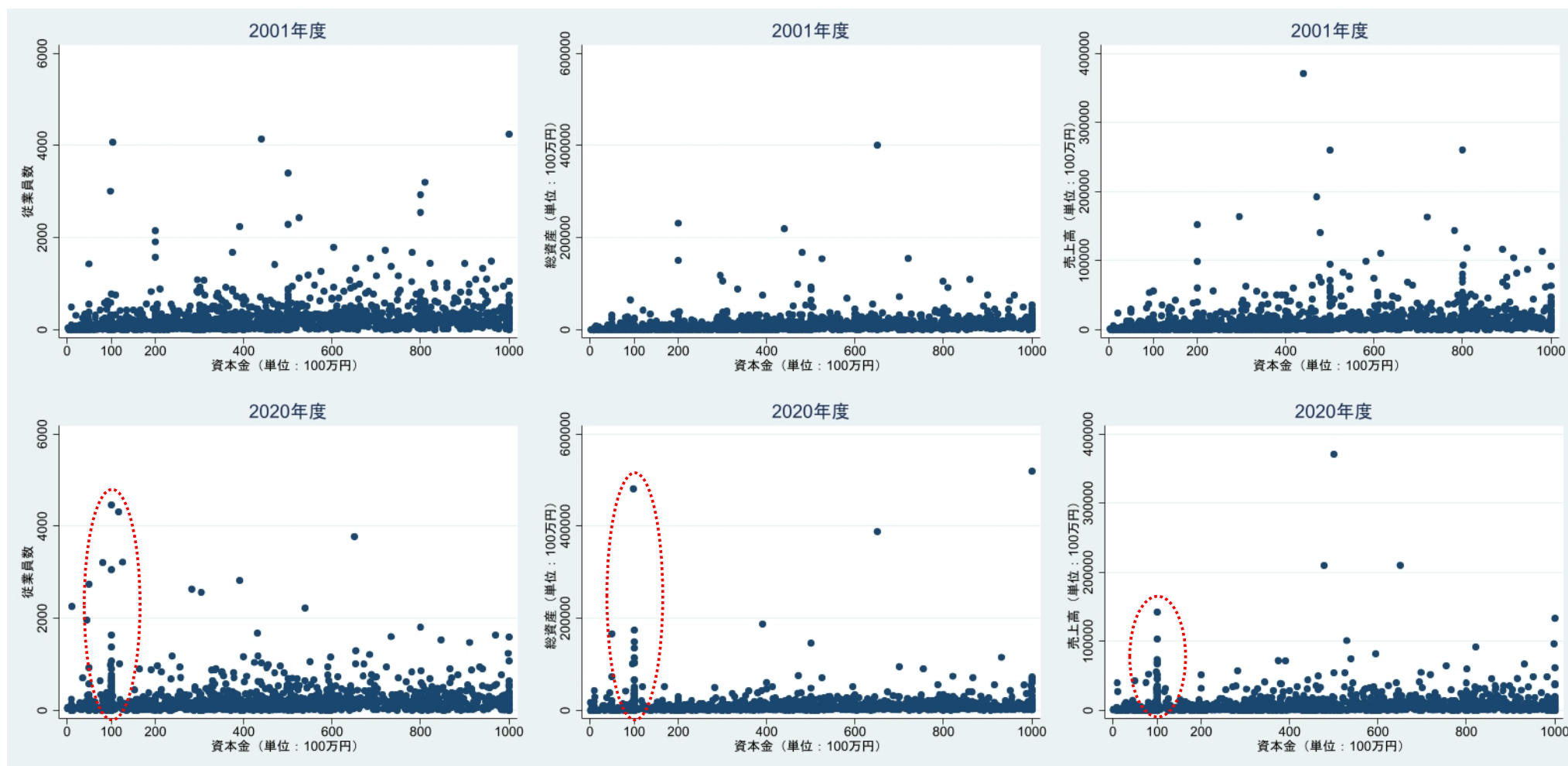


2019年度以降の「欠損填補」減資を誘発する要因になったと推測される。

資本金分布の変化



資本金と法人規模



(注)親会社が資本金5億円以上で100%出資する場合を含む。これらを除いても結果はほとんど変わらない
【出所】日経メディアマーケティング「NEEDS Financial QUEST」を用いて筆者作成

- 2020年度は資本金1億円付近の法人の中に、2001年度よりも従業員数、総資産、売上高(規模)が大きな法人が多く含まれるようになった。
- 減資により、以前よりも規模が大きな法人が中小法人税制を利用していることを示唆

まとめ

- 外形標準課税が導入された2004年度以降、資本金1億円超から資本金1億円以下への減資(節税目的の減資)が増えている。
- これらの減資は、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。
- 不況によって利益剰余金マイナス法人の割合や利益剰余金マイナス額が増加すると、「欠損填補」減資が誘発される傾向がある。
- 上場企業のような大法人は、コロナ不況の影響で利益剰余金のマイナス額が増加する中、「欠損填補」を中心に減資を急増させている。
- 資本金1億円超から資本金1億円以下への減資では、資本金をちょうど1億円にするケースが多い。
- 資本金1億の法人の中に、以前よりも法人規模(従業員数、総資産、売上高)が大きな法人が多く含まれるようになってきた。
 - 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を示唆している。

外形標準課税

税制と企業行動(減資)について

税制と企業行動に関する調査分析

- 資本金9,000万円超～1億円以下の階層の、企業が多くなっている。
- 資本金を減資した又は増資を見送ったことがあると回答した企業は約3割存在するが、その理由の一つとして「法人税法・租税特別措置法の中小法人に該当させるため」を挙げた企業は半数程度存在する。

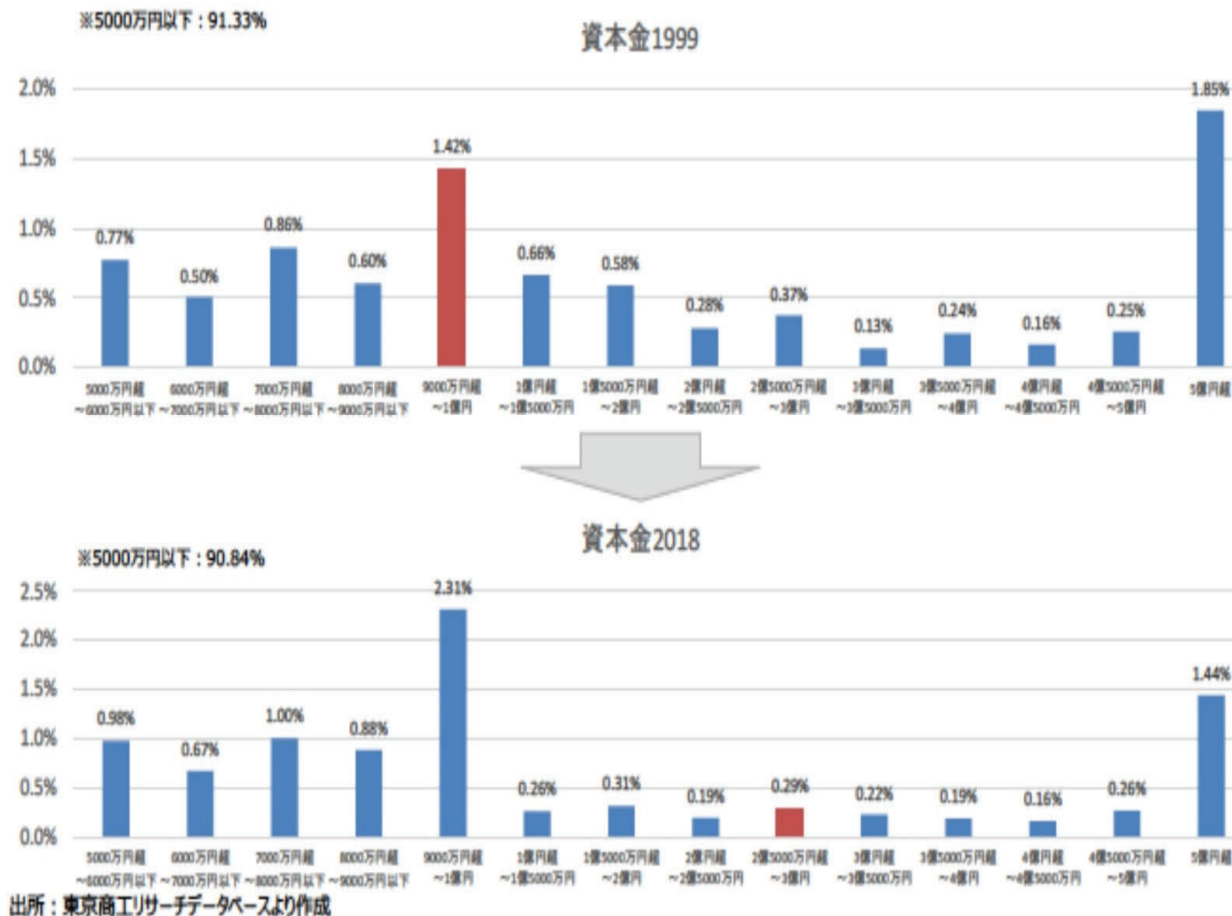
2.2 中小企業の基準が成長の阻害要因となっていないか

(1) 資本金と従業員数におけるバンチング状況

中小企業基本法における中小企業の基準が改正される前(1999年)と改正後(2018年)の企業データを比較し、資本金の分布について確認したところ、資本金では相対的に改正後の閾値において、各業種とも小さなバンチングがみられることがわかった。一方で、どの業種でも従業員規模において大きなバンチングは確認されなかった。

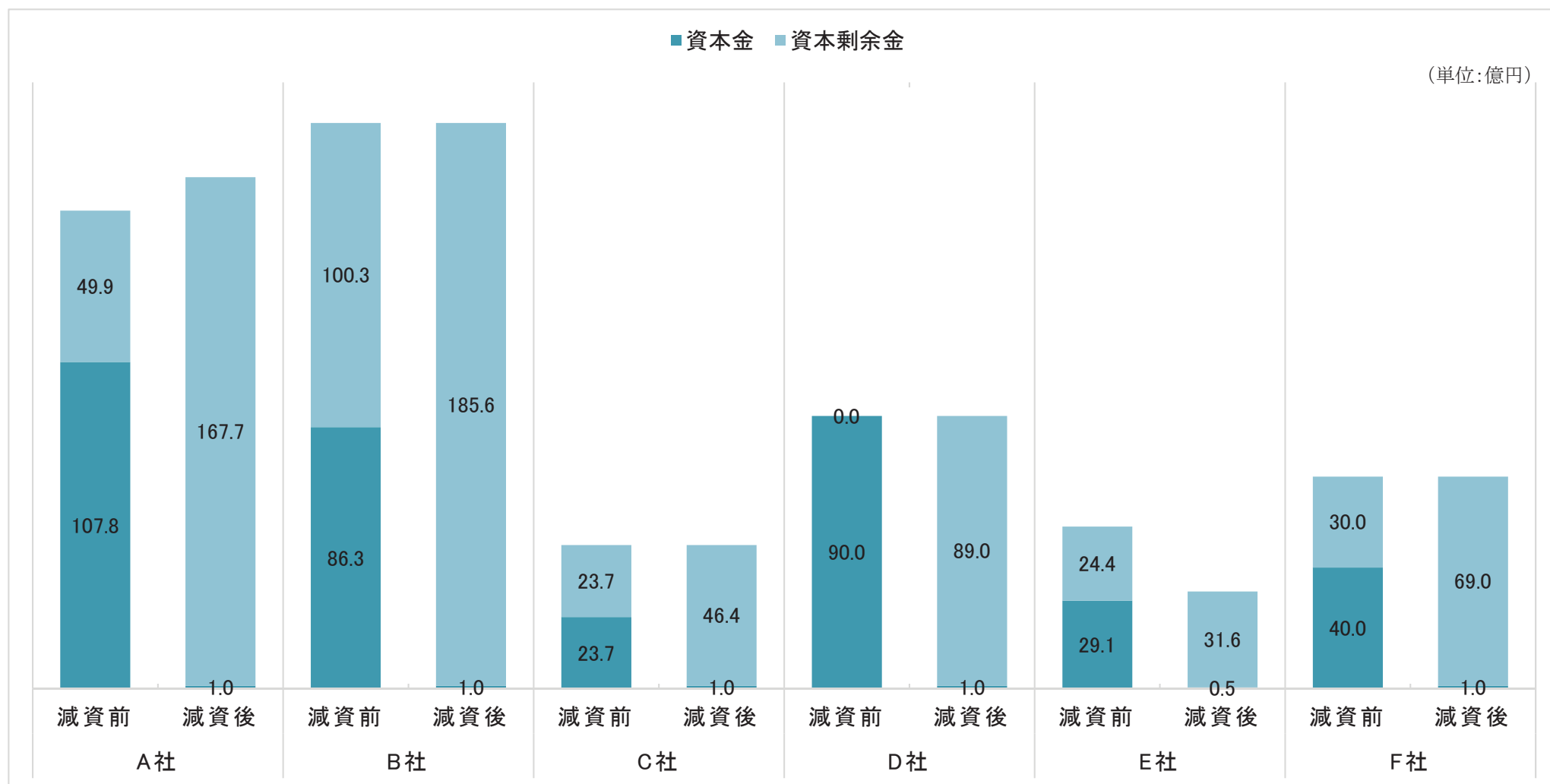
また、本事業で行ったアンケート調査において、「企業戦略として、資本金の減資又は定額以上への資本金の減資又は定額以上への資本金の増資を見送る判断を行ったことはあるか」と質問したところ、「資本金を減資もしくは増資を見送ったことがある」が29.4%となった。さらに、資本金を減資した又は資本金の増資を見送った理由について、「法人税法・租税特別措置法の中小法人に該当させるため」が48.6%、「中小企業基本法の中小企業に該当させるため」が32.3%となった。

<1999年と2018年での資本金規模別分布【製造業】>



減資前後で資本金・資本剰余金の合計額の変化が小さい例

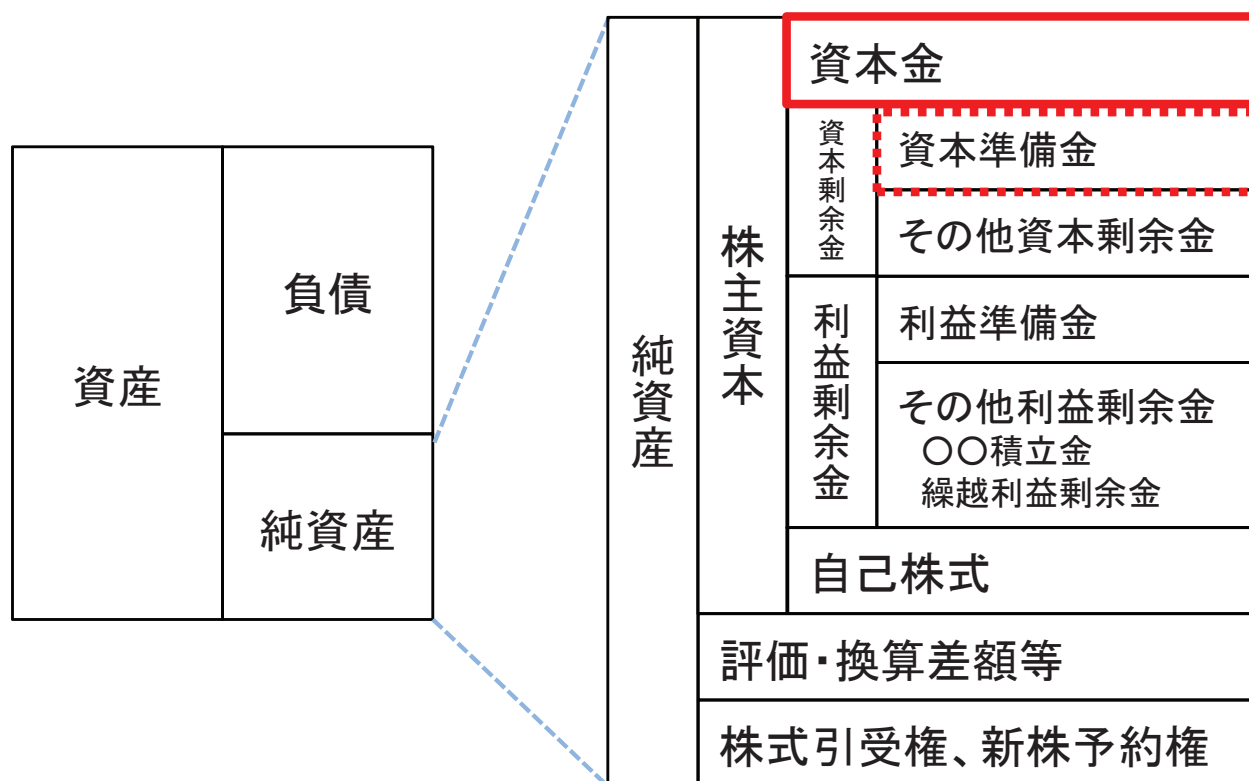
- 下図は、令和元年から令和3年の間に資本金1億円以下に減資した企業で、減資前後における資本金・資本剰余金の合計額の変化が小さい事例の一部である。
- 減資により資本金を1億円以下に減らしているものの、その大部分を資本剰余金に組み換えていることが分かる。



(出典) 各社ホームページ、有価証券報告書等を基に作成。

- 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)

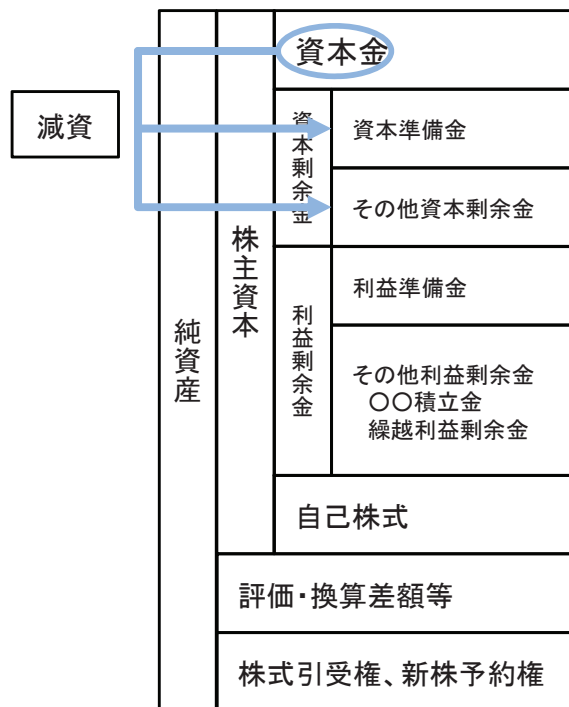
資本金等の額	資本金の額
	資本金の額以外
利益積立金額	

(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。

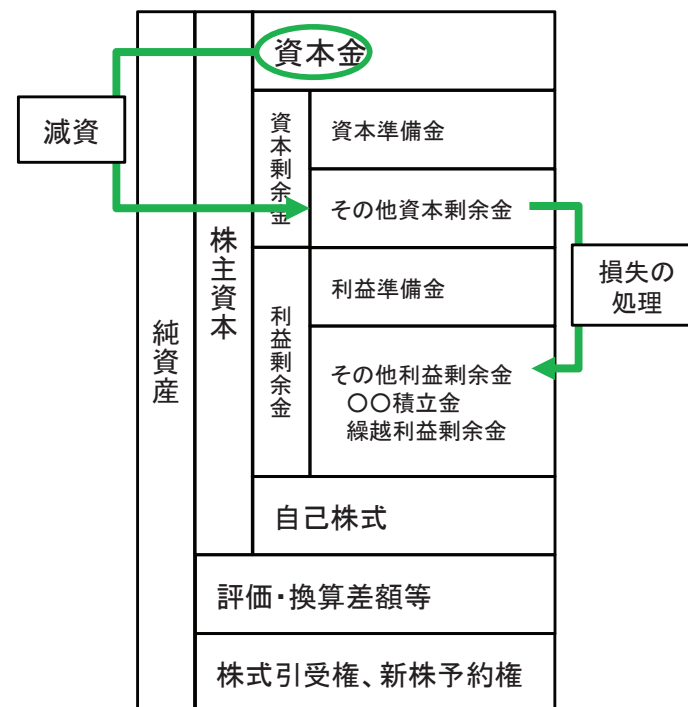
- 減資の主なパターンとして、①項目変更、②損失の処理、③株主への払戻しがある。

【株式会社の貸借対照表における減資とその後】

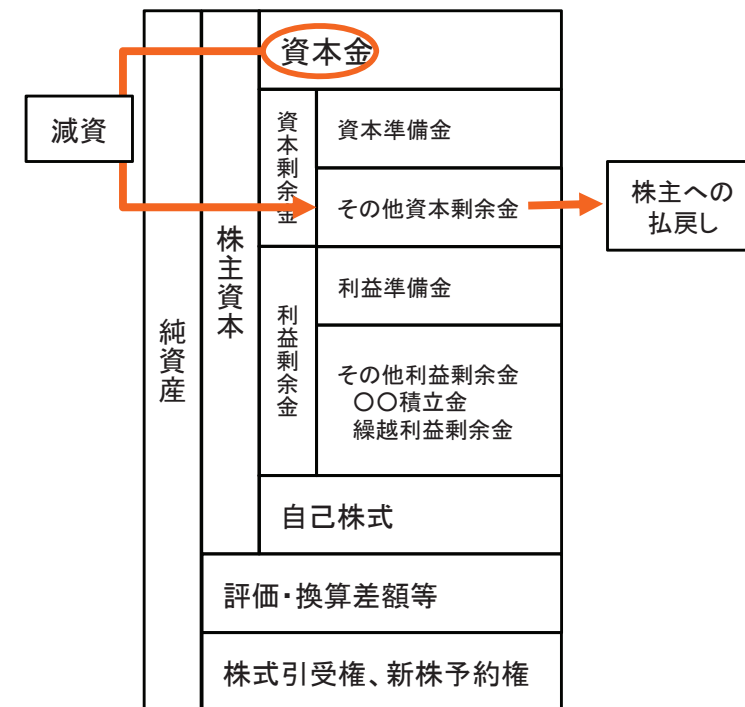
① 項目変更



② 損失の処理



③ 株主への払戻し



法人規模を表す指標について

地方団体ヒアリングにおける意見(抜粋)

- 第2回検討会（令和4年9月16日開催）の地方団体ヒアリングにおける、東京都及び兵庫県からの、外形標準課税の適用基準に関する意見は以下の通り。

東京都意見

- 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。

兵庫県意見

- 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。

法人規模の指標①

○ 法人の規模を表すと考えられ得る指標としては、以下のようなものがある。

	指標の特徴	参考
資本金	<ul style="list-style-type: none"> ・ 設立又は株式の発行に際して、株主が会社に対して払込み又は給付した財産の額 ・ 登記の必須事項の1つ 	<ul style="list-style-type: none"> ・ 法人税で大法人・中小法人を区分するための原則的な基準 ・ 法人事業税における外形標準課税の適用基準 等
資本金等の額	<ul style="list-style-type: none"> ・ 税法上での株主の払込資本に対応する概念。 ・ 資本金から資本剰余金への項目変更を行った場合にも数値が変動しない。 ・ 自己株式の取得によって金額が減少する。 	<ul style="list-style-type: none"> ・ 法人住民税均等割の指標、法人事業税資本割の課税標準 等
資本金＋資本準備金	<ul style="list-style-type: none"> ・ 会計上での株主の払込資本に対応する概念であり、資本金よりは広い。 ・ 資本金から資本準備金への項目変更を行った場合にも数値は変動しない。 ・ 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た場合への対応ができない。 ・ 貸借対照表の記載事項 	
資本金＋資本剰余金	<ul style="list-style-type: none"> ・ 会計上での株主の払込資本に対応する概念であり、資本金＋資本準備金より広い。 ・ 資本金から資本剰余金への項目変更を行った場合にも数値は変動しない。 ・ 自己株式の取得では数値は変動しない。 ・ 貸借対照表の記載事項 	
純資産	<ul style="list-style-type: none"> ・ 株主の払込資本と内部留保の積重ねに対応する概念であり、利益剰余金を含む。 ・ 所得や配当・自己株式取得等により金額が変動する。 ・ 貸借対照表の記載事項 	
総資産	<ul style="list-style-type: none"> ・ 企業規模の程度を表すが、負債比率が高い企業では金額が大きくなる。 ・ 負債が大きくなりやすい業種や多額の負債を抱えた企業等は大きくなり得る。 ・ 貸借対照表の記載事項 	
所得	<ul style="list-style-type: none"> ・ 法人課税で課税標準等として用いてきたもので、担税力の程度を表す。 	<ul style="list-style-type: none"> ・ 法人課税の課税標準 等

法人規模の指標②

	指標の特徴	参考
売上高	<ul style="list-style-type: none"> ・ 商品・製品の販売又は役務の給付による収益 ・ 損益通算書の記載事項 	
付加価値額 (法人事業税)	<ul style="list-style-type: none"> ・ 収益配分額(報酬給与額、純支払利子及び純支払賃借料)に単年度損益を加えたもの ・ 法人の人的・物的活動量を客観的かつ公平に示す ・ 各生産手段の選択に対して中立的 	<ul style="list-style-type: none"> ・ 法人事業税付加価値割の課税標準
従業者数	<ul style="list-style-type: none"> ・ 生産要素の一つ(役員を含む。) 	<ul style="list-style-type: none"> ・ 法人住民税均等割の指標 等
常時使用する従業員	<ul style="list-style-type: none"> ・ 生産要素の一つ(役員を含まない。) 	<ul style="list-style-type: none"> ・ 租税特別措置の適用基準 等

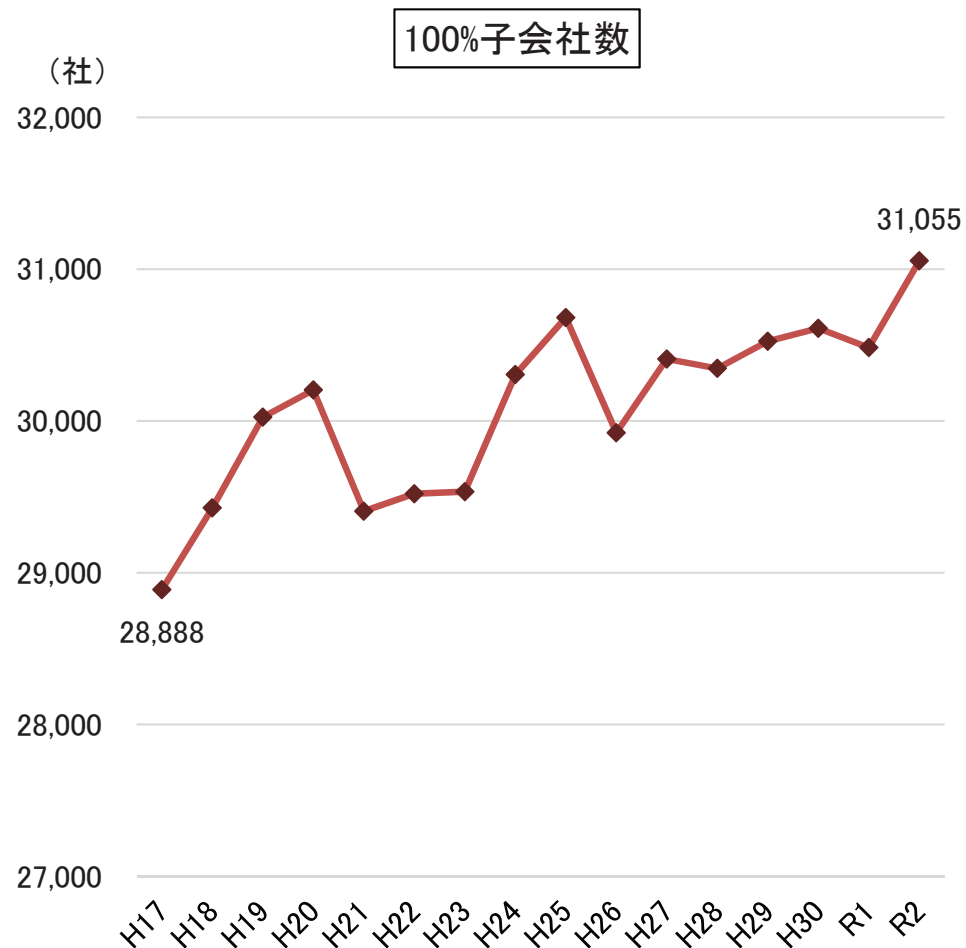
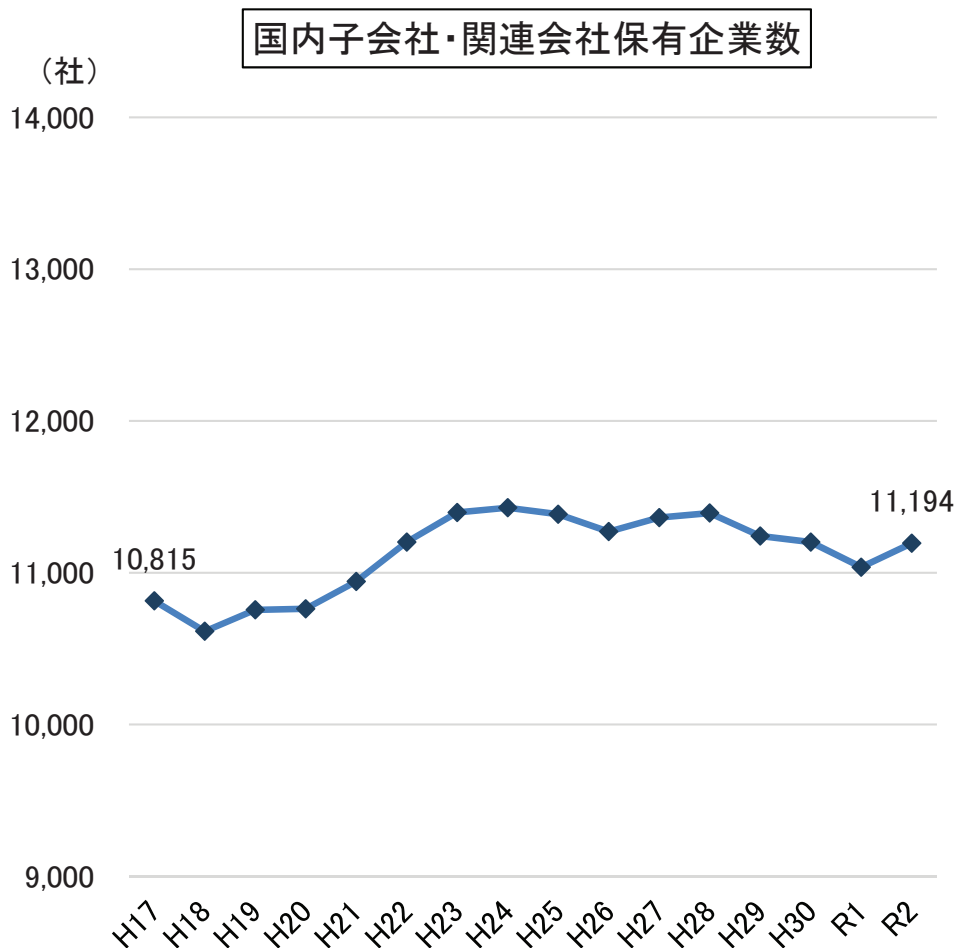
分社化・ホールディングス化について

国内子会社・関連会社保有企業数及び国内の100%子会社数の推移

令和4年8月2日
第1回検討会資料

- 国内に子会社・関連会社を保有する企業数は、平成23年度以降ほぼ横ばいで推移。
- 一方、国内の100%子会社数は、増加傾向。

(注)「子会社」とは、ある会社(親会社)が50%超の議決権を所有する当該会社をいう。また、その子会社又はその親会社とその子会社合計で50%超の議決権を所有する当該会社(みなし子会社)を含む。ただし50%以下であっても経営を実質的に支配している場合も含む。「関連会社」とは、ある会社が20%以上～50%以下の議決権を所有する当該会社をいう。



※ 全国の従業員50人以上、資本金3000万円以上の企業。

※ 企業活動基本調査は全数調査であり、2021年調査の調査対象数は36,294社、回収率86.0%。

(出典)経済産業省・企業活動基本調査を基に作成

100%子会社の特徴

- 会社法では、いわゆる100%子会社(=発行済株式のすべてを親会社に保有されている法人)を「完全子会社等」と定義。
- 完全子会社等は、親法人から同意の意思表示があれば、株主総会の決議や株主総会への報告の省略等が可能。これにより、企業グループとしての迅速な意思決定が可能。
- 法人税法では、100%グループ内の法人間の関係を「完全支配関係」と定義。
- 完全支配関係のある法人に対しては、グループ内で一体的運営が行なわれていることを踏まえ、単体法人とは異なる税制(グループ法人税制)が適用される。

<会社法>

(株主総会の決議の省略)

第三百十九条 取締役又は株主が株主総会の目的である事項について提案をした場合において、当該提案につき株主(当該事項について議決権を行使することができるものに限る。)の全員が書面又は電磁的記録により同意の意思表示をしたときは、当該提案を可決する旨の株主総会の決議があったものとみなす。

2~4 略

5 第一項の規定により定時株主総会の目的である事項のすべてについての提案を可決する旨の株主総会の決議があったものとみなされた場合には、その時に当該定時株主総会が終結したものとみなす。

(株主総会への報告の省略)

第三百二十条 取締役が株主の全員に対して株主総会に報告すべき事項を通知した場合において、当該事項を株主総会に報告することを要しないことにつき株主の全員が書面又は電磁的記録により同意の意思表示をしたときは、当該事項の株主総会への報告があったものとみなす。

(最終完全親会社等の株主による特定責任追及の訴え)

第四百四十七条の三 略

2 前項に規定する「完全親会社等」とは、次に掲げる株式会社をいう。

一 略

二 株式会社の発行済株式の全部を他の株式会社及びその完全子会社等(株式会社がその株式又は持分の全部を有する法人をいう。以下この条及び第四百四十九条第三項において同じ。)又は他の株式会社の完全子会社等が有する場合における当該他の株式会社(完全親会社を除く。)

3~10 略

<法人税法>

(定義)

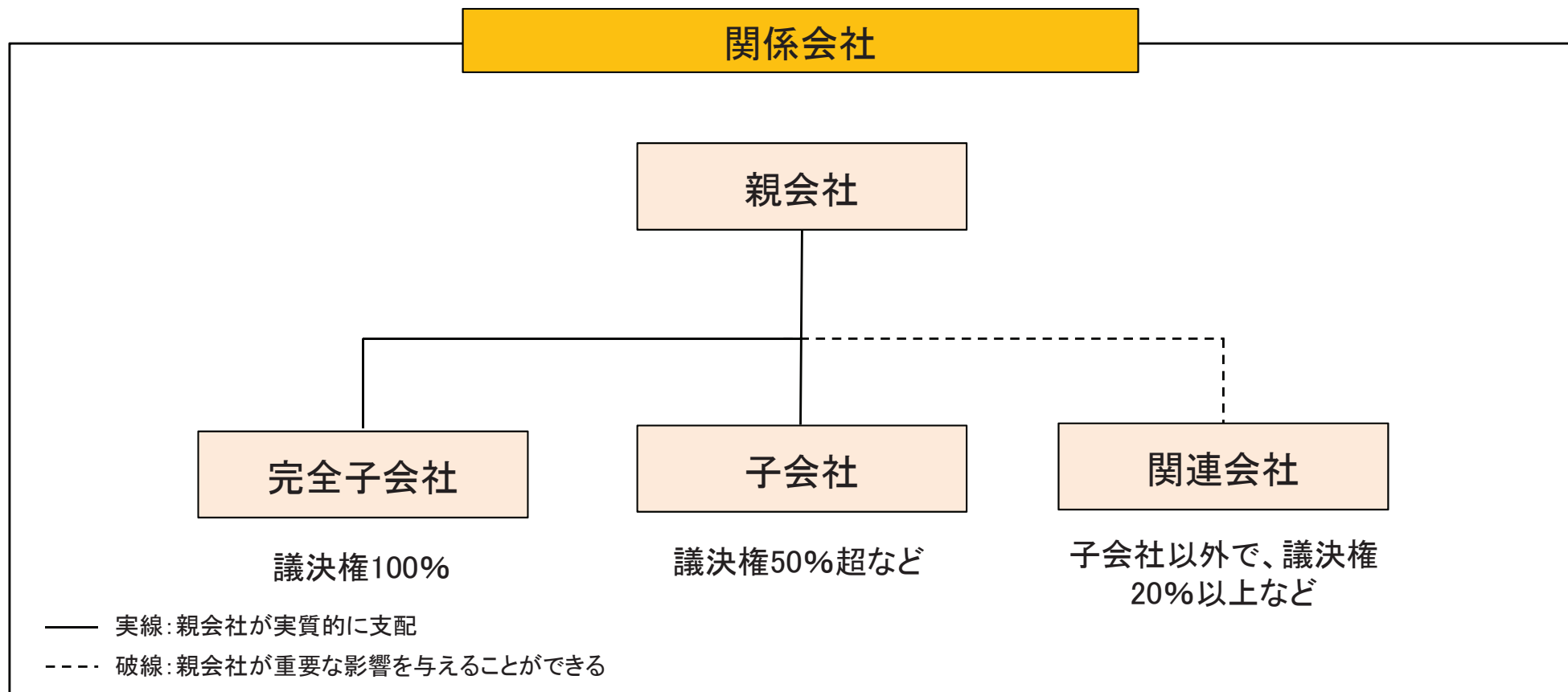
第二条 この法律において、次の各号に掲げる用語の意義は、当該各号に定めるところによる。

一 ~ 十二の七の五 略

十二の七の六 完全支配関係 一の者が法人の発行済株式等の全部を直接若しくは間接に保有する関係として政令で定める関係(以下この号において「当事者間の完全支配の関係」という。)又は一の者との間に当事者間の完全支配の関係がある法人相互の関係をいう。

十二の七の七 ~ 四十四 略

(参考)企業グループのイメージ

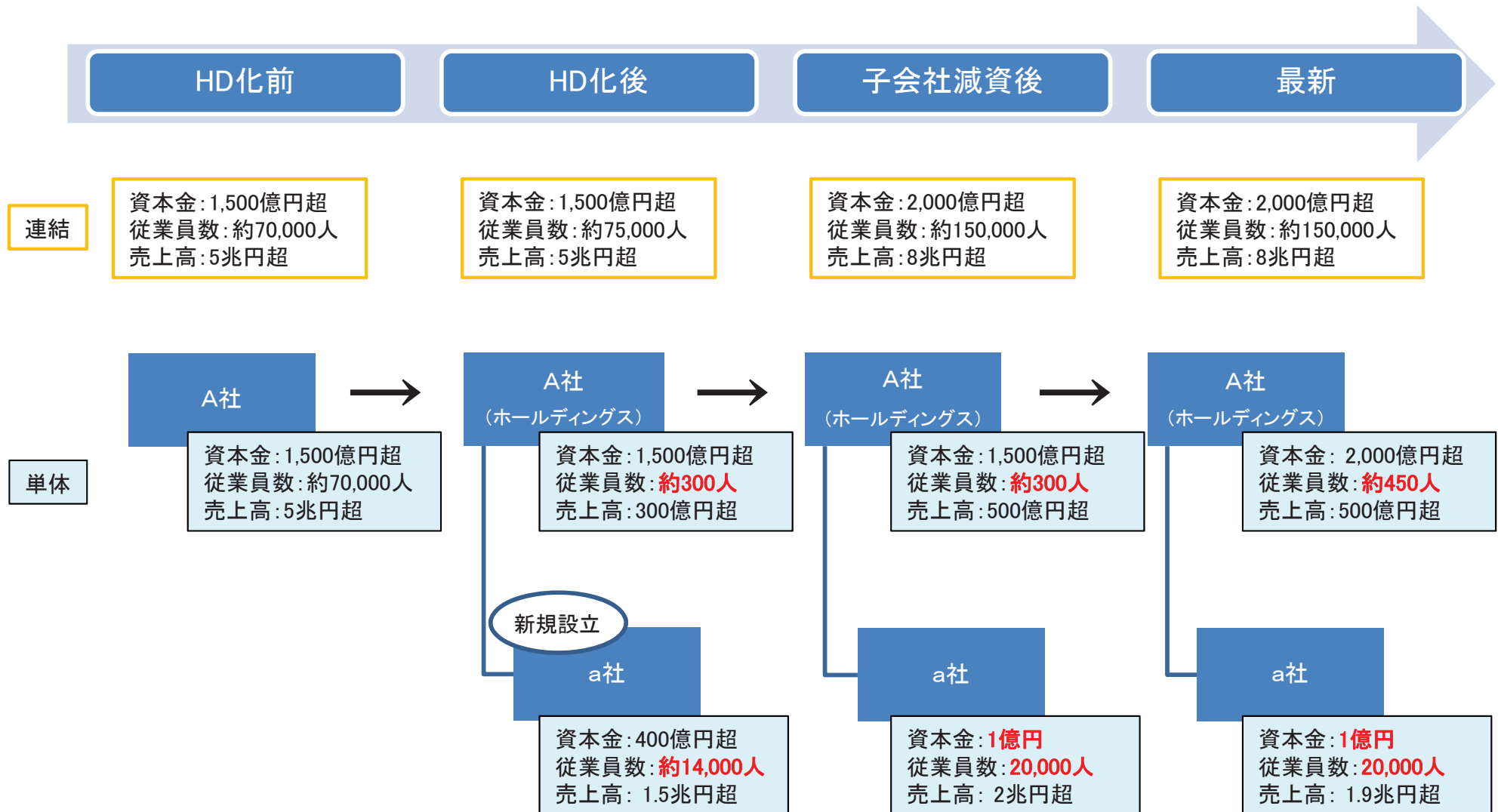


会社法などを参考に作成

用語	定義
子会社	親会社が50%超の議決権を有する株式会社、親会社が財務及び事業の方針の決定を支配している会社等(会社法第2条第3号、会社法施行規則第3条第1項)
完全子会社	親会社が100%の議決権を有する法人(会社法第847条の3第2項第2号)
関連会社	会社が財務及び事業の方針の決定に対して重要な影響を与えることができる会社等(会社計算規則第2条第3項第21号)
関係会社	親会社、子会社及び関連会社等(会社計算規則第2条第3項第25号)。

組織再編前後の企業形態の変化①

○ 下図は、企業がホールディングス化し、新規設立した子会社に事業の一部を承継した例である。当該子会社は、設立当初は資本金が1億円超であったが、後に資本金1億円に減資した。

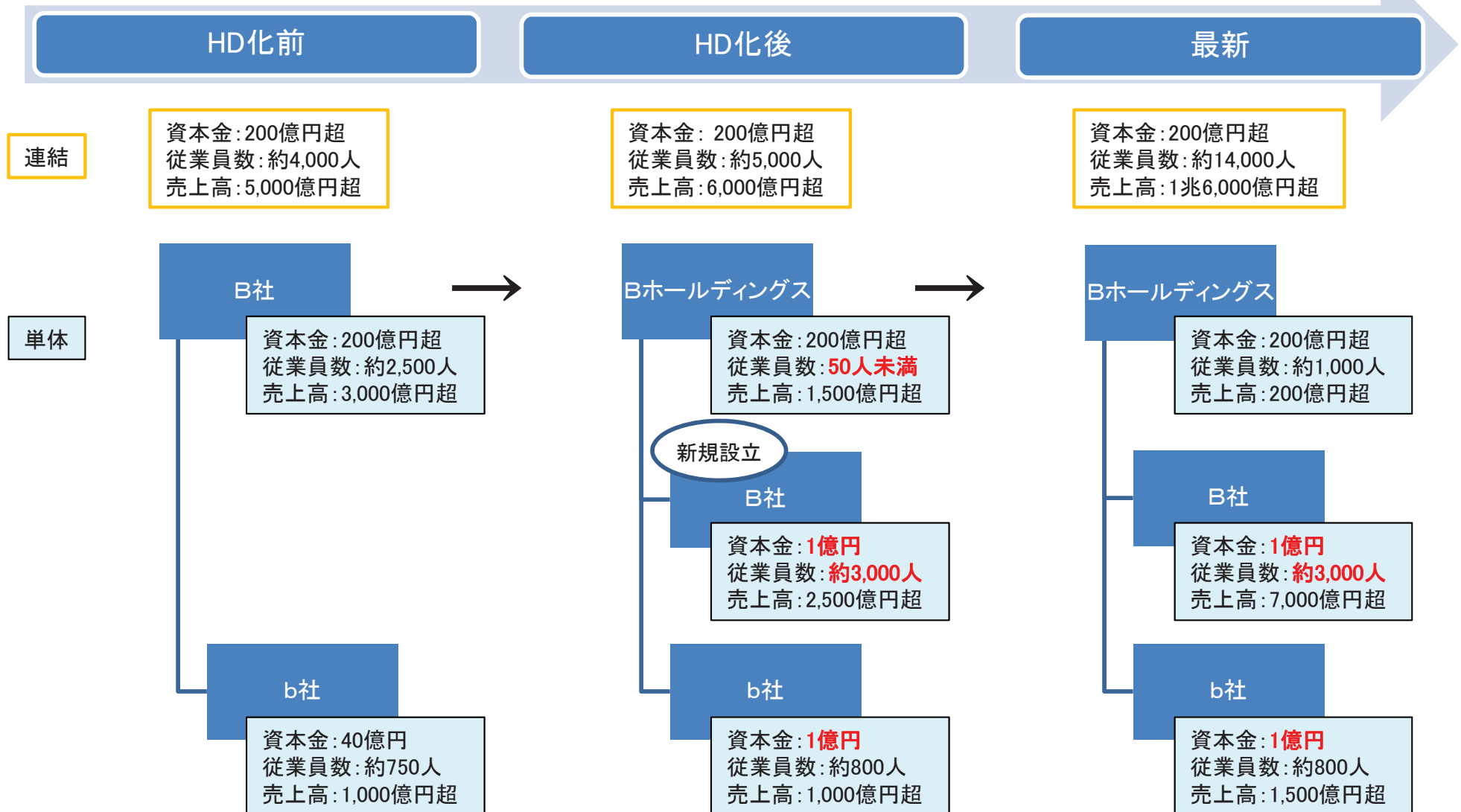


※ 上記は連結対象法人のうち、100%子会社の典型例について抜粋し、模式的に示したものである。

(出典) 東洋経済新報社「会社四季報」及び「会社四季報未上場会社版」並びに有価証券報告書を元に総務省作成

組織再編前後の企業形態の変化②

○ 下図は、企業がホールディングス化し、資本金1億円で新規設立した子会社に事業の一部を承継した例である。同企業は、ホールディングス化に併せて、既存の子会社の資本金も1億円で減資した。

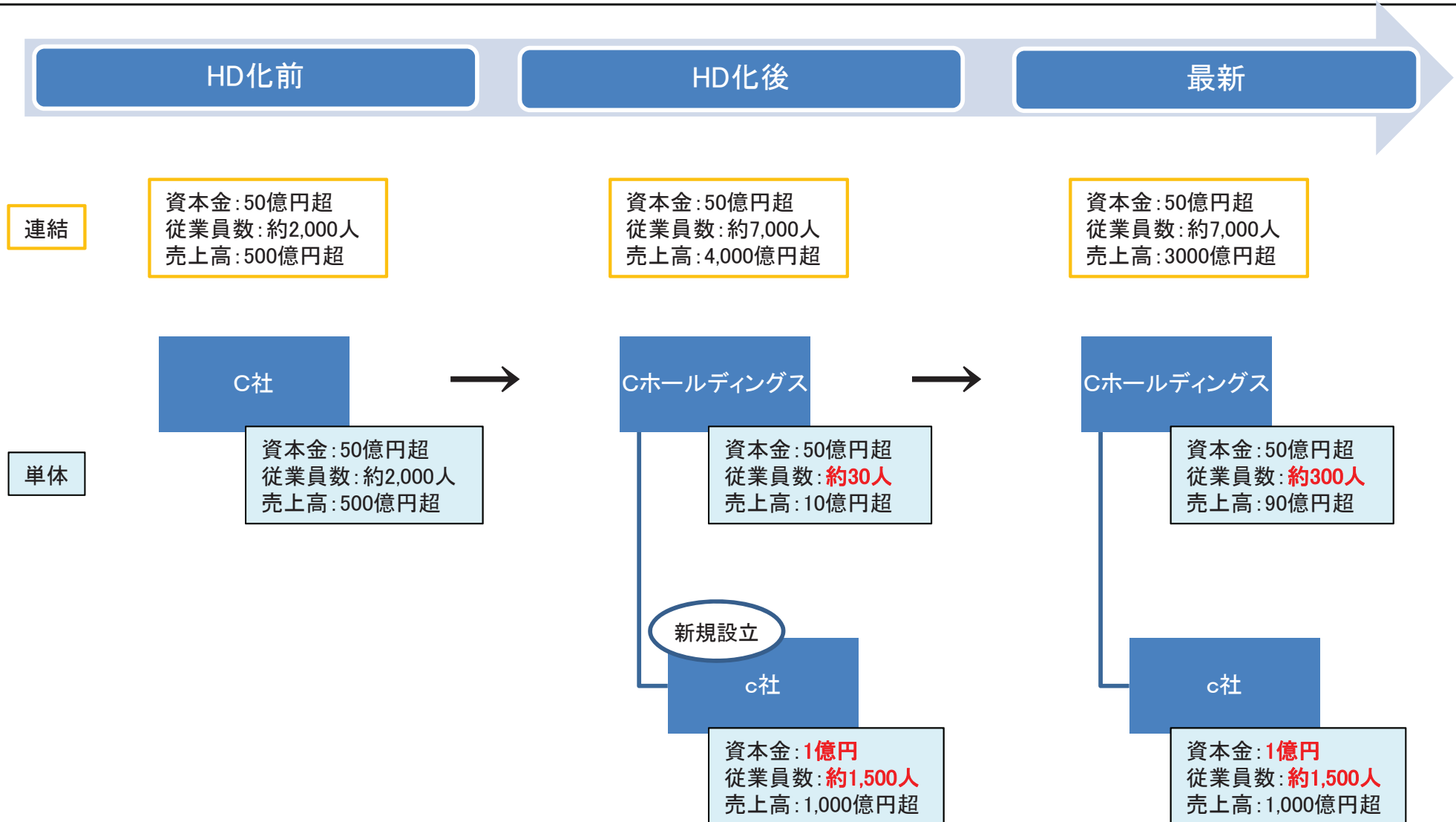


※ 上記は連結対象法人のうち、100%子会社の典型例について抜粋し、模式的に示したものである。

(出典) 東洋経済新報社「会社四季報」及び「会社四季報未上場会社版」並びに有価証券報告書を元に総務省作成

組織再編前後の企業形態の変化③

○ 下図は、企業がホールディングス化し、資本金1億円で新規設立した子会社に事業の一部を承継した例である。



※ 上記は連結対象法人のうち、100%子会社の典型例について抜粋し、模式的に示したものである。

(出典) 東洋経済新報社「会社四季報」及び「会社四季報未上場会社版」並びに有価証券報告書を元に総務省作成

国際課税

第二 令和時代の税制のあり方

3. 経済のグローバル化やデジタル化等への対応

(2) 国際的な租税回避への対応

従来の国際課税に関する議論は、各国の課税権が重複する場合の二重課税の調整が中心であった。これに対して、2012年(平成24年)にOECD租税委員会で立ち上げられたBEPS(Base Erosion and Profit Shifting: 税源浸食・利益移転)プロジェクトは、多国籍企業による税制の隙間や抜け穴を利用した租税回避あるいは二重非課税の問題に対する積極的な国際協調へ移行したという点において、極めて画期的な取組であった。

2015年(平成27年)の最終報告書の公表以後、BEPSプロジェクトは各国による実施段階に入っている。プロジェクトの立上げ時より主導的役割を果たしてきた我が国は、その合意事項を着実に実施し、企業間の公正な競争条件を整えるべく、累次の国内法改正や租税条約への反映を進めてきた。近年、クロスボーダーの組織再編や資本取引など、企業の国際的な経済活動はますます活発となっており、これに伴い国際課税制度の重要性も高まっている。引き続き、税源浸食・利益移転に適切に対処するため、租税回避の態様に応じた個別的な対応策を丁寧かつ迅速に整備していくことが重要である。

また、いわゆるパナマ文書の流出などにより、脱税や租税回避等のための税務・金融情報の秘匿に対する国際的な批判が高まったこともあり、税務当局間の情報交換を通じた「税の透明性」に関する取組が大きく進んでいる。我が国では、2018年(平成30年)から、OECDが策定した共通報告基準(CRS: Common Reporting Standard)に基づく非居住者の金融口座情報の自動的情報交換及び多国籍企業情報に関する国別報告事項(CbCR: Country-by-Country Report)の自動的情報交換を開始した。今後、このような交換により取得した情報の効果的な活用が求められる。制度面においても、国際的な議論を踏まえながら、適正・公平な課税の実現に向けて必要な見直しを行っていくべきである。

令和3年11月12日
税制調査会(第5回総会)資料
財務省作成

第二 令和時代の税制のあり方

3. 経済のグローバル化やデジタル化等への対応

(3) 経済のデジタル化に伴う国際課税上の課題への対応

経済のデジタル化の進展に伴い、大量のデータや知的財産等の無形財産が新たな付加価値を創出し、生産性を高め、グローバルな経済の成長をもたらす要素となっている。一方、物理的な拠点なく事業を行う外国企業に対して市場国が適切な法人課税を行えないといった、現行の国際課税原則の問題が顕在化している。「恒久的施設（P E：Permanent Establishment）なければ課税なし」との考え方は、国家間の課税権配分を決定するための基本原則であるが、物理的拠点を有さずに市場国で経済活動を行うビジネスモデルに対応しきれていない。また、企業グループ内取引の国際課税上の利益配分を定める独立企業原則においても、多国籍企業が移転の容易な無形資産によって超過利益を得ている場合や、市場国における活動に係る機能・リスクを限定することで課税される利益が抑えられているような場合、課税権の配分が適切になされるよう機能しているのかについて疑義が生じている。

こうした問題に対して各国が協調せずに個別に対応策をとれば、企業のビジネス展開上の不確実性を増加させ経済活動に負の影響をもたらす。国際的な合意に基づく協調した対応策が採用されることが重要である。こうした観点から、現在、OECDを中心に、以下の二本の柱に基づく解決策が模索されている。

解決策の「第一の柱」として、多国籍企業の経済活動に関して、市場国において創造される価値を勘案し、新しい課税根拠（いわゆるネクサス）や利益配分ルールを通じて市場国に適切な課税権を与える方向での検討が進められている。我が国としては、デジタル・プラットフォーマーの新たなビジネスモデル等に適切に課税できるようにすると同時に、製造業を中心とする投資輸出国であることを踏まえ、市場国に与えられる新たな課税権の対象を適切に設定することが重要である。

解決策の「第二の柱」として、多国籍企業が経済活動の拠点をいかなる国・地域に置くかにかかわらず、最低限の租税を負担することを確保する方策が検討されている。経済のデジタル化により、無形資産等に関連する利益の軽課税国への移転がますます容易になる中、企業の公平な競争環境を整備するとともに、「底辺への競争」とも言われる法人税の引下げ競争に歯止めをかけるべく、国際協調を進めていくことが重要である。

また、新しいルールの導入に当たっては、企業活動における予見可能性を確保することや、コンプライアンス上の過度な負担を課さないように配慮することが必要である。さらに、二重課税が生じないよう、紛争防止・解決メカニズムを強化するべきである。

本年のG20議長国である我が国は、経済のデジタル化に伴う課税上の課題について、国際的な合意に基づく解決策を2020年（令和2年）までにとりまとめるべく、引き続き積極的な役割を果たしていくべきである。また、国内においても、国際的な議論を踏まえながら、適正な課税を確保するための方策について引き続き検討していく必要がある。

第1の柱(市場国への新たな課税権の配分)

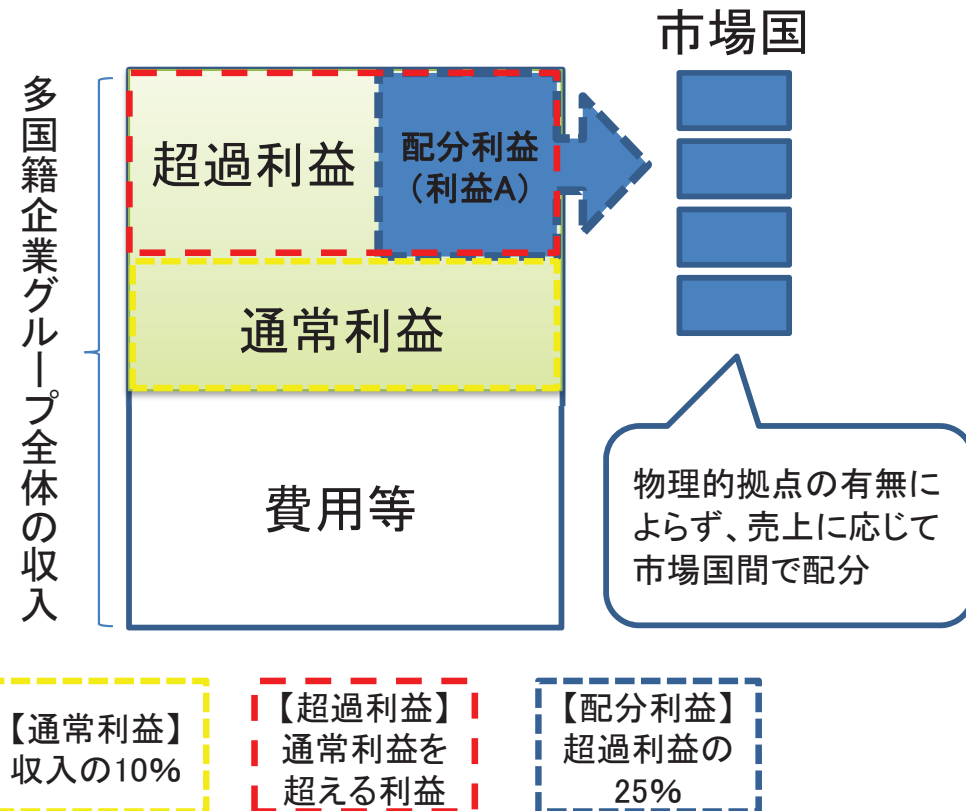
令和3年11月12日
税制調査会(第5回総会)資料を
一部修正 財務省作成

《市場国》

《企業所在地国》



- 「課税対象(scope)」は、売上高200億ユーロ(約2.6兆円)超、利益率10%超の大規模・高利益水準のグローバル企業(全世界で100社程度)
- 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%を市場国に配分



外国法人に対する課税

- 現行の国際課税原則では、恒久的施設(PE)があれば、当該恒久的施設に帰属する事業利得に対して源泉地で課税できる。

【恒久的施設（PE）の意義】

- 恒久的施設(Permanent Establishment。いわゆる「PE」)は、国際課税において、国家間の課税権の調整のための基準となるもの。
- 租税条約の国際標準であるOECDモデル租税条約では、企業の国際的な事業活動から生じる利得について、本店所在国(居住地国)とPE所在地国(源泉地国)との課税権配分を、次のとおり規律。
 - (1) PEがない限り、その国で企業の事業利得が生じても、その国には課税権なし(PEなければ課税なし)
 - (2) PEがある場合、事業利得のうちPEに帰属する部分だけが源泉地国に配分される課税権となる(PEに帰属する事業利得の算定)

「恒久的施設(= Permanent Establishment)」について

- 事業を行う一定の場所であって企業がその事業の全部又は一部を行っている場所をいう。
(OECDモデル租税条約(2017年版)第5条第1項)
- 日本国内に恒久的施設(PE)を有している外国法人は、法人住民税及び事業税の課税対象となる。
※ 外国法人に対する規定の適用については恒久的施設(PE)をもって事務所又は事業所とされている。

恒久的施設の3類型

<p>① 支店、工場その他事業を行う一定の場所</p>	<p>I 事業の管理を行う場所、支店、事務所、工場又は作業場 II 鉱山、石油又は天然ガスの坑井、採石場その他の天然資源を採取する場所 III その他事業を行う一定の場所</p>
<p>② 建設若しくは据付けの工事又はこれらの指揮監督の役務の提供を行う場所その他これに準ずるもの</p>	<p>長期建設工事現場等(外国法人が国内において長期建設工事等[※]を行う場所をいい、外国法人の国内における長期建設工事等[※]を含む。) ※ 建設若しくは据付けの工事又はこれらの指揮監督の役務の提供で1年を超えて行われるもの。</p>
<p>③ 自己のために契約を締結する権限のある者その他これに準ずる者</p>	<p>外国法人に代わって、その事業に関し、反復して契約[※]を締結し、又は当該外国法人により重要な修正が行われることなく日常的に締結される契約[※]の締結のために反復して主要な役割を果たす者 ※ 当該外国法人の名において締結される契約、当該外国法人が所有し、若しくは使用の権利を有する財産について、所有権を移転し、若しくは使用の権利を与えるための契約又は当該外国法人による役務の提供のための契約。</p>

※ 日本が締結した租税条約において、国内法上の恒久的施設と異なる定めがある場合には、その租税条約の適用を受ける外国法人については、その租税条約上の恒久的施設を国内法上の恒久的施設とする。

※ 保管・展示・引渡しなどの活動が外国法人の事業の遂行にとって準備的又は補助的な機能を有する場合において、当該活動を行うことのみを目的として使用する事業を行う一定の場所等については、恒久的施設に含まれない(一定の場合を除く)。

第2の柱(グローバル・ミニマム課税)

財務省作成資料

- 年間総収入金額が7.5億ユーロ(約1,000億円)以上の多国籍企業が対象。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。
- 日本においては、国際的な合意に沿って、以下の3つのルールを導入する方向で検討。

《日本(通常の税率)》

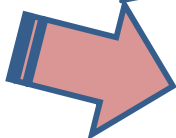
《X国(軽課税国)》

所得合算ルール(IIR)

子会社等の税負担が
最低税率(15%)に至るまで課税



日本
税務当局



親会社

同一グループ関連企業



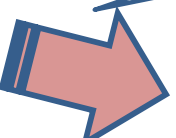
子会社等

軽課税所得ルール(UTPR)

親会社等の税負担が
最低税率(15%)に至るまで課税

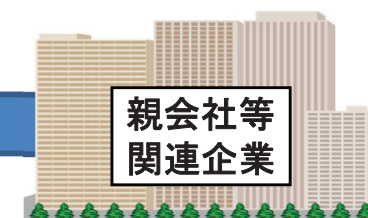


日本
税務当局



子会社等

同一グループ関連企業



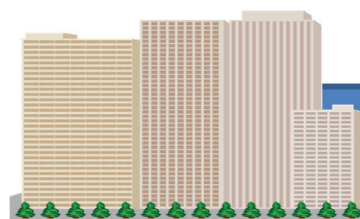
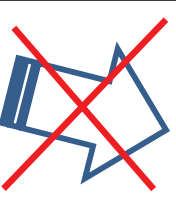
親会社等
関連企業

国内ミニマム課税(QDMTT)

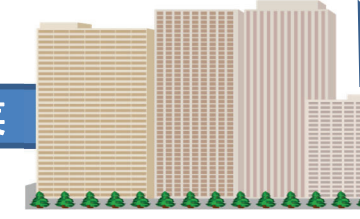
自国に所在する事業体の税負担が
最低税率(15%)に至るまで課税



日本
税務当局



同一グループ関連企業



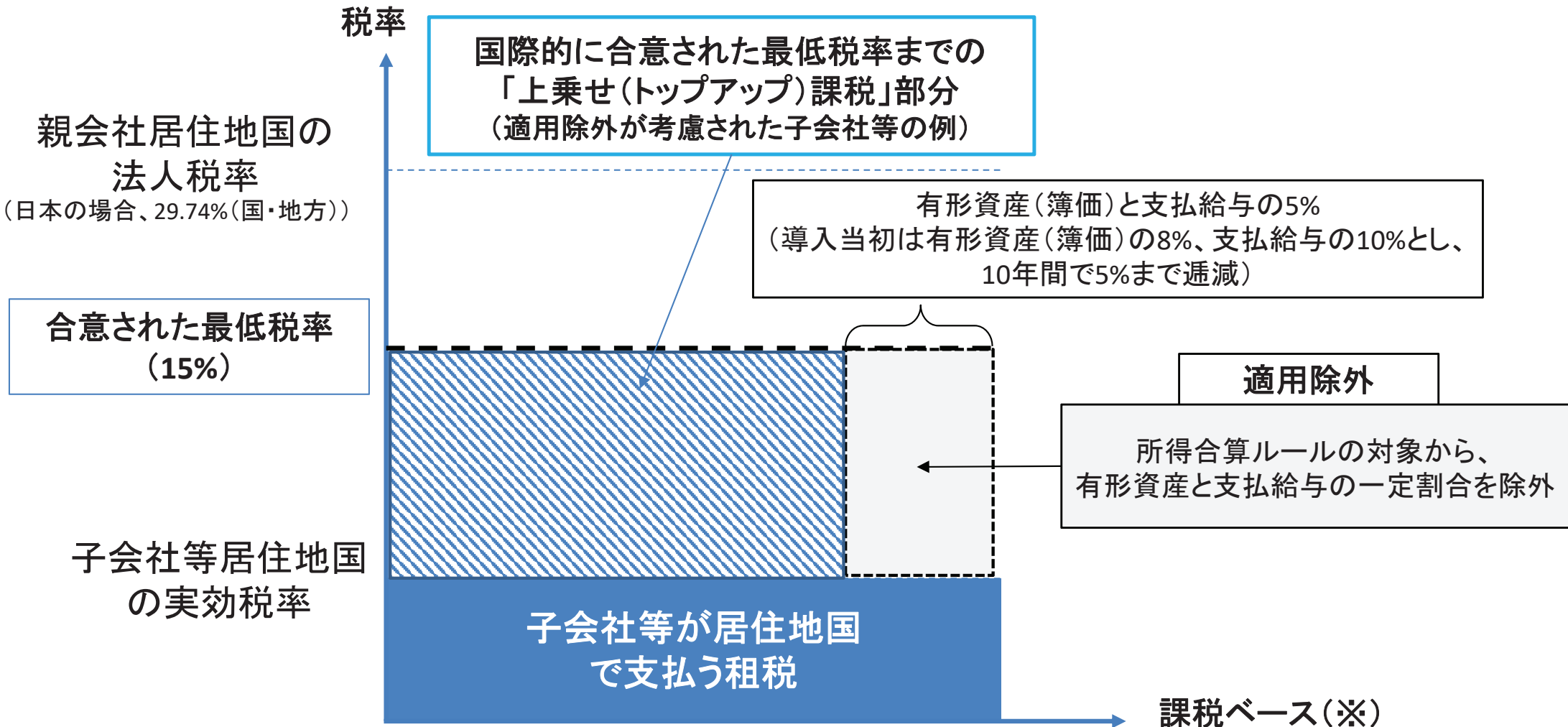
X国
税務当局

※軽課税国でQDMTTが課税された場合、
IIR・UTPRの課税は行われない。

第2の柱(所得合算ルール of イメージ)

令和3年11月12日
税制調査会(第5回総会)
財務省作成資料

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



(※) 所得合算ルールの課税ベースは、調整された財務諸表の税引前利益を使用

第2の柱の最低税率の意義について

○ 第2の柱は、多国籍企業の国別実効税率が国際最低税率(15%)を下回る場合に、追加税を課す制度。

OECD、国際的な最低法人税率15%の国内実施に向けたBEPS第2の柱のモデル規則を発表 (OECD東京センターHP、2021年12月20日掲載記事より抜粋)

OECDは本日、国際税制に対する画期的な改革の実施を支援するための詳細な規則を発表しました。これによって、多国籍企業(MNE)には2023年から最低15%の法人税が課せられます。

(略)

この規則は、範囲を定義し、第2の柱の下にあるいわゆるグローバル税源浸食防止(GloBE)規則のメカニズムを定めています。これにより、15%と設定された国際的な最低法人税率が導入されます。最低税率は、7億5,000万ユーロを超える収入のある多国籍企業に適用され、世界全体で年間約1,500億米ドルの追加の税収をもたらすと推定されています。

GloBE規則は、大規模なMNEグループに、事業を行う国・地域で発生する所得についてこの最低税率に基づいて税金を確実に支払わせることを目的とした、調和された税制を規定しています。この規則では、国・地域の基準で決定された実効税率が15%の国際最低税率を下回る場合には、「追加税(top-up tax)」を収益に適用すると規定しています。

この新しい第2の柱のモデル規則は、各国がGloBE規則を2022年に国内法に導入するのを支援します。これらは、次のような相互に連動する様々なルール(interlocking rules)の調整されたシステムを提供します。

- 最低税率の範囲内で多国籍企業を定義する。
- 各国・地域ベースで多国籍企業の実効税率を算出し、規則に基づいて支払われる追加税額を決定するメカニズムを設定する。
- 合意された規則に従って、MNEのグループ会社に追加税を課す。

(略)

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

1. 最低税率の合意

2021年10月、BEPSに関するOECD/G20包括的枠組み（以下、「包括的枠組み」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）」（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、法人税率の引き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、支配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。

（略）

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。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乗せ税率（トップアップ税率）として確定される。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）。

（略）

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。

（略）

参 考

法人課税の概要

法人税 (国) 13.3兆円	※ 税収の33.1%は地方交付税の原資	所得	×	税率 23.2%	=	法人税額
	地方法人税 (国) 1.7兆円	※ 税収の全額が地方交付税の原資 法人住民税法人税割の一部を国税化したもの	法人税額	×	10.3%	

法人住民税 (県・市) 1.9兆円	法人税割	県	法人税額	×	1.0%
		市	法人税額	×	6.0%
		均等割	資本金等の額及び従業者数に応じて税率区分		

法人事業税 (県) 4.4兆円 (2.0兆円)	外形標準課税	【資本金1億円超の普通法人】	付加価値割	付加価値額 (収益配分額+単年度損益)	×	1.2%
			資本割	資本金等の額	×	0.5%
			所得割	所得	×	1.0% (2.6%相当)

※ ()内は特別法人事業税(外数)	【資本金1億円以下の普通法人・公益法人等】	所得割	所得	×	7.0% (2.6%相当)
--------------------	-----------------------	-----	----	---	-------------------------

※ ()内は特別法人事業税(外数)	【電気供給業・ガス供給業・保険業を営む法人】 (電気供給業(送配電事業)(注1)・ガス供給業(導管事業)(注2)・保険業を営む法人)	収入割	収入金額	×	1.0% (0.3%相当)
--------------------	---	-----	------	---	-------------------------

(注1) 小売電気事業等、発電事業等及び特定卸供給事業については、資本金1億円超の普通法人は収入割、付加価値割及び資本割により、資本金1億円以下の普通法人等は収入割及び所得割による。
 (注2) 導管事業以外の事業については、導管部門の法的分離の対象となる法人の供給区域内でガス製造事業を行う者は収入割、付加価値割及び資本割により、その他の者については他の一般の事業と同様。

※ 税収はR4収入見込額。なお、端数処理の関係で、計が一致しない場合がある。
 ※ 税率の括弧内は、特別法人事業税相当分の税率(外数)。

法人課税における地方財源の割合

○ 地方財源の割合としては、

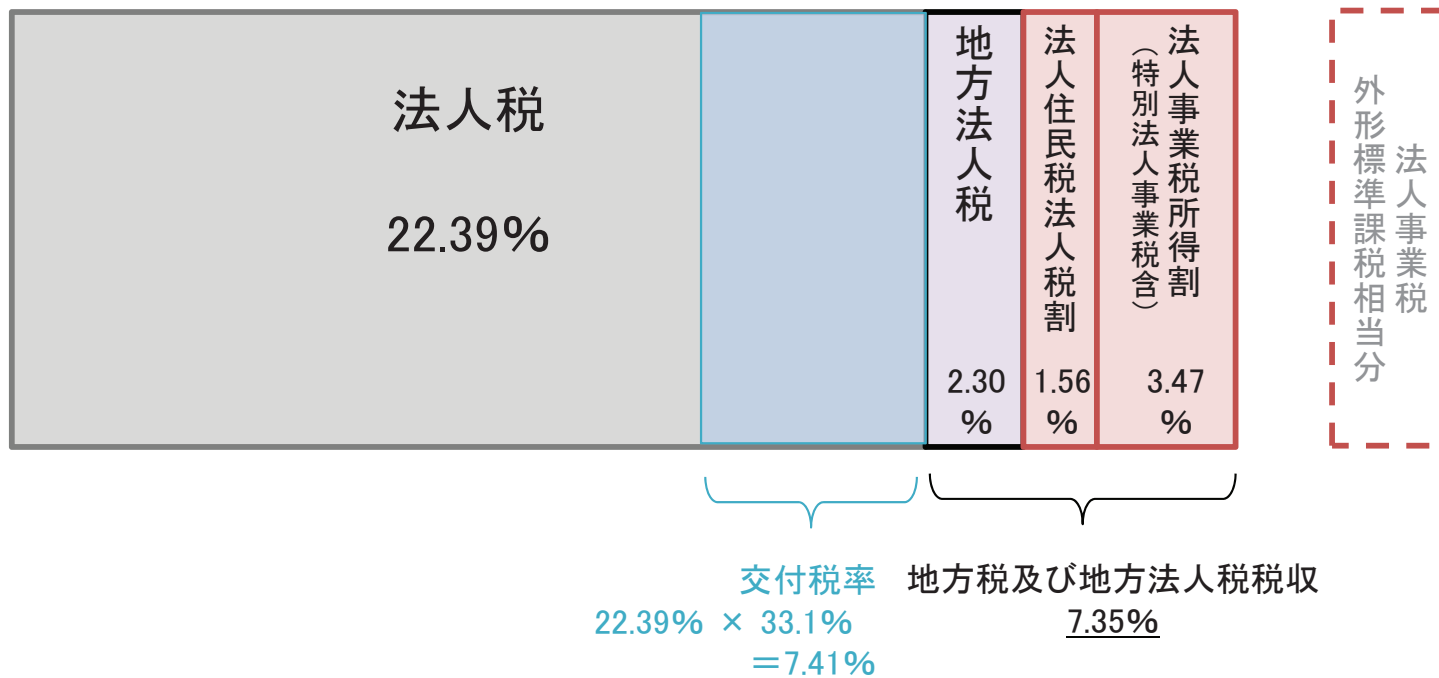
①法人実効税率に基づく地方税及び地方法人税税収

②法人税の交付税率（33.1%）

を合わせて、 $(7.41\% + 7.35\%) / 29.74\% = \underline{49.6\%}$ 相当。

【日本の法人実効税率(29.74%)の内訳】

< 実質地方財源： $(7.41\% + 7.35\%) / 29.74\% = \underline{49.6\%}$ 相当 >



地方譲与税の性格

『租税法』(金子宏著、平成29年発行 第22版)(抄)

第1編 租税法序説

第1章 租税の意義

第2節 租税の意義と種類

2 租税の種類

* 地方交付税と地方譲与税

地方譲与税は、それぞれの地方譲与税に関する法律の目的・経緯等に基づき、国税として徴収した租税を、客観的基準によって地方団体に譲与するもので、税の名称がつけられているが、本来の意味の租税ではない。現在は、地方揮発油譲与税・石油ガス譲与税・自動車重量譲与税・特別とん譲与税・航空機燃料譲与税、地方法人特別譲与税の6種がある。

「地方譲与税の譲与基準等に関する調査研究報告書」(平成7年3月 財団法人自治総合センター)(抄)

第一部 地方譲与税について

第一節 地方譲与税の性格、沿革、現状

1 地方譲与税制度とは

地方譲与税制度は、本来地方税に属すべき税源を、形式上一旦国税として徴収し、これを国が地方団体に対して譲与するシステムであり、現行制度としては、消費譲与税・地方道路譲与税・石油ガス譲与税・航空機燃料譲与税・自動車重量譲与税・特別とん譲与税の6種類があり、大別して次の二つのパターンに分けることができる。

その一は、純然たる課税技術上の理由のみによって、一旦国税として徴収し、徴収した税額をそのまま徴収地の地方団体に譲与するものである。つまり、その税源を徴収することは、納税者の便宜や徴収機構・徴税费の面からみてかえって非効率であるという理由から、このような制度とされたものである。このパターンに属するものは特別とん譲与税であり、国庫に帰属するとん税とあわせて特別とん税が課され、特別とん税の部分は全額関係地方団体に譲与される。

その二は、賦課徴収の便宜のほか、対象となっている税源の本来的性格やその地域的偏在性等にかんがみ、一旦国税として徴収したうえで、別の基準で地方団体に譲与するものである。つまり課税技術上の理由とあわせて、地方団体間の合理的な税源配分や財源調整を図る必要性に基づいて設けられたものである。地方譲与税としてはこのパターンがむしろ典型的であり、特別とん譲与税以外の地方譲与税はすべてこのパターンに属するが、この種の地方譲与税には、他の国税とともに徴収して譲与されるものと、同一の国税の中から地方分として譲与されるものがある。地方道路譲与税は前者であり、消費譲与税・石油ガス譲与税・航空機燃料譲与税・自動車重量譲与税は後者である。

地方交付税の概要

- 所得税、法人税、酒税、消費税の一定割合及び地方法人税の全額とされている地方交付税は、地方公共団体間の財源の不均衡を調整し、どの地域に住む国民にも一定の行政サービスを提供できるよう財源を保障するためのもので、地方の固有財源である。

性 格：本来地方の税収入とすべきであるが、団体間の財源の不均衡を調整し、すべての地方団体が一定の水準を維持しうるよう財源を保障する見地から、国税として国が代わって徴収し、一定の合理的な基準によって再配分する、いわば「国が地方に代わって徴収する地方税である。」（固有財源）

（参考 平成17年2月15日 衆・本会議 小泉総理大臣答弁）

地方交付税改革の中で交付税の性格についてはという話ですが、地方交付税は、国税五税の一定割合が地方団体に法律上当然帰属するという意味において、地方の固有財源であると考えます。

総 額：所得税・法人税の33.1%、酒税の50%、消費税の19.5%、地方法人税の全額

種 類：普通交付税＝交付税総額の94%
特別交付税＝交付税総額の6%

交付時期：普通交付税 4, 6, 9, 11月の4回に分けて交付

ただし、大規模災害による特別の財政需要を参酌して繰上げ交付を行うことができる。

特別交付税 12, 3月の2回に分けて交付

ただし、大規模災害等の発生時においては、交付額の決定等の特例を設けることができる。

特別法人事業税及び特別法人事業譲与税の概要

○特別法人事業税

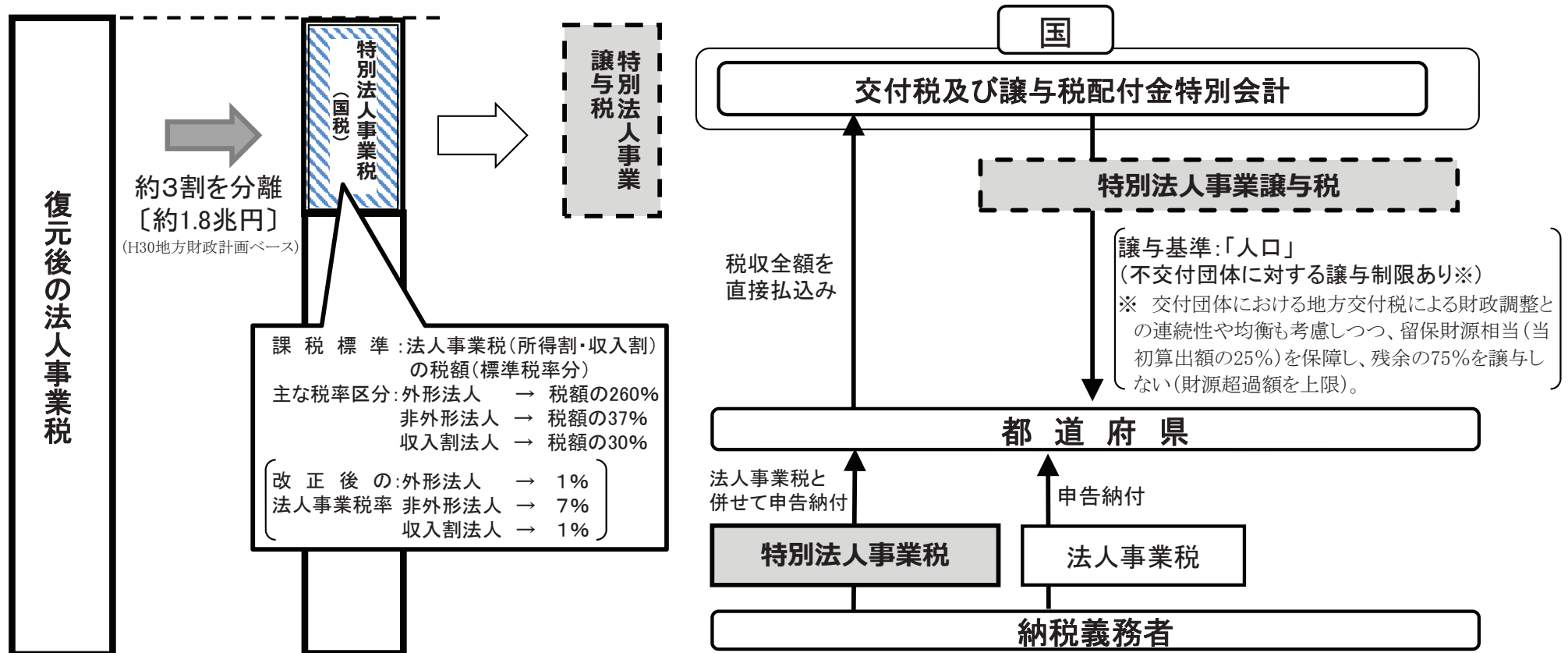
項目	内容												
1. 課税主体	国 ※都道府県が法人事業税と併せて賦課徴収を行う(法定受託事務)												
2. 納税義務者	法人(法人事業税(所得割又は収入割)の納税義務者)												
3. 課税客体	法人の基準法人所得割額及び基準法人収入割額												
4. 課税方式	申告納付 法人事業税の申告の例により、法人事業税の申告書と併せて事務所等の所在する都道府県に税額等を記載した申告書を提出し、その徴収金を納付する。 都道府県は特別法人事業税として納付された額を国に払い込む。												
5. 課税標準及び税率	<table border="1"> <thead> <tr> <th>法人区分</th> <th>課税標準</th> <th>税率</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>資本金1億円超の普通法人</td> <td rowspan="3">基準法人所得割額</td> <td>260%</td> </tr> <tr> <td>特別法人</td> <td>34.5%</td> </tr> <tr> <td>資本金1億円以下の普通法人 公益法人等 投資法人等</td> <td>37%</td> </tr> </tbody> </table>	法人区分	課税標準	税率	資本金1億円超の普通法人	基準法人所得割額	260%	特別法人	34.5%	資本金1億円以下の普通法人 公益法人等 投資法人等	37%	(注)特別法人とは、協同組合等(法人税法別表第3と同一)及び医療法人をいう。 (注)電気供給業、ガス供給業、保険業を営む法人については、基準法人収入割額に税率を乗じる。	
法人区分	課税標準	税率											
資本金1億円超の普通法人	基準法人所得割額	260%											
特別法人		34.5%											
資本金1億円以下の普通法人 公益法人等 投資法人等		37%											
6. 税収(令和2年度決算額)	6,717億円(国への払込額) (参考)地方法人特別税 9,777億円(国への払込額)												

○特別法人事業譲与税

項目	内容
1. 譲与総額	特別法人事業税収入額の全額
2. 譲与団体	都道府県
3. 譲与基準等	人口 (財源超過団体がある場合) 財源超過団体:100分の75に相当する額を控除した額 財源不足団体:財源超過団体の控除額の合算額を各財源不足団体の人口で按分した額を加えた額
4. 使途	一般財源
5. 譲与時期	5月、8月、11月、2月
6. 税収(令和2年度決算額)	16,606億円

特別法人事業税及び特別法人事業譲与税の仕組み

- 地域間の財政力格差の拡大、経済社会構造の変化等を踏まえ、県内総生産の分布状況と比較して大都市に税収が集中する構造的な課題に対処し、都市と地方が支え合い、共に持続可能な形で発展するため、特別法人事業税及び特別法人事業譲与税を創設。（令和2年度から譲与開始。）

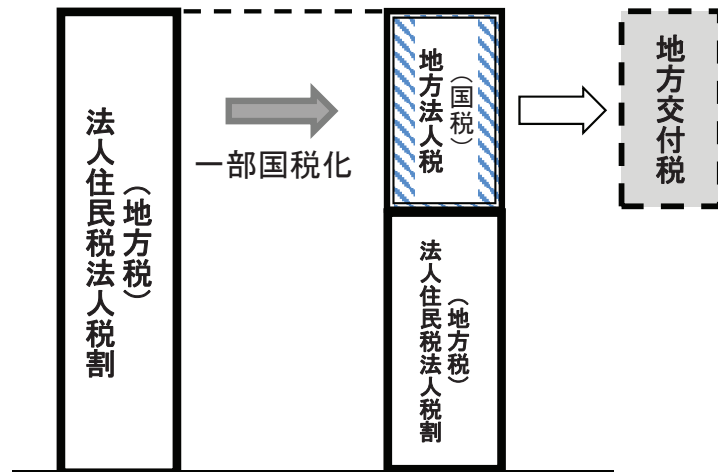


地方法人税(国税)の概要

項 目	内 容
1. 趣旨	地方交付税の財源を確保するため
2. 課税主体	国
3. 納税義務者	法人(法人税の納税義務者)
4. 課税方式	申告納付
5. 課税対象	基準法人税額(法人税の確定申告書を提出すべき法人の各事業年度の所得に対する法人税の額等)
6. 課税標準	課税標準法人税額(基準法人税額)
7. 税率	令和元年10月1日以前に開始した課税事業年度 4.4% 令和元年10月1日以後に開始する課税事業年度 10.3%
8. 税収	14,183億円(令和2年度決算)

※ 法人住民税法人税割の交付税原資化のため創設された地方法人税は、課税ベースを法人税に合わせ、納税者は法人税と同時に国に申告納付する。

<地方法人課税の交付税原資化>



<申告納付、交付等の流れ>

