

第2回 地方法人課税に関する検討会議事概要

- 1 日時 令和4年9月16日(金) 16時00分～18時00分
- 2 場所 合同庁舎2号館7階 省議室
- 3 出席者 小西座長、西野委員、野坂委員、星野委員、宗田委員、齊藤委員、佐藤委員、塩津委員、関口委員、吉村委員、渡辺委員、河野委員、富田委員、太田委員
- 4 議事次第
 - (1) 開会
 - (2) 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
 - (3) 閉会
- 5 議事の経過
 - 今後、外形標準課税対象法人の数や態様の変化、国際課税制度の見直しにおける地方税の関わりについて分析・検討を進めていくに当たっては、地方団体における現状や考え方について確認しておくことが重要であるため、東京都及び兵庫県の2団体から、それぞれの団体の現状、考え方を聴取した。
 - まず、東京都から、東京都の現状及び考え方について説明があった。東京都の主な説明は以下のとおり。
 - ・ 東京都は、特に税収に占める法人二税の割合が高く、景気変動の影響を受けやすい歳入構造にあるが、外形標準課税は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と考えている。
 - ・ 平成24年度から令和2年度の間には外形標準課税の対象でなくなった東京都内本店の法人から無作為に100社を抽出し、外形標準課税の対象外となった要因を調査したところ、減資によるものが約半数、残りの半数は合併や清算終了により法人が消滅したものであった。
 - ・ 中小企業については、地域経済の担い手であることや、内部留保が少なく財政基盤が脆弱であること、また、企業収益に占める人件費の割合が大企業

と比べて高くなっていることなどの特性がある。外形標準課税の対象法人のあり方について考えるときは、中小企業の経営や地域経済への影響を考慮し、慎重に検討するべきである。

- ・ 他方、外形標準課税が法人の事業活動規模に応じて課税する趣旨であるにも関わらず、必ずしも現行の基準である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、法人の規模や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ではないか。
- ・ 外形標準課税の適用基準を検討する場合には、複雑な計算を要する基準とすると、外形標準課税対象かどうか直ちに判明せず、納税者や課税庁の事務負担につながる懸念があるため、実務面への影響についても十分配慮してほしい。
- ・ 国際課税の見直しに伴う税収については、国だけでなく地方分が含まれるものと考えている。
- ・ 第1の柱については、国際的な配分基準である売上高は、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、その増収分は国だけでなく地方自治体にも帰属させるべきである。
- ・ また、現在日本で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。そのため、地方自治体が一方的な減収とならないよう、日本に市場のある多国籍企業に対する課税による増収分について適切に取り扱ってほしい。
- ・ 第2の柱についても、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て、その増収分は国だけでなく地方自治体にも帰属させるべきである。また、地方にも第2の柱による税収を帰属させるに当たっては、その国内企業が所在する地方自治体が対象となるべきである。
- ・ 地方に帰属すべき税収について、地方自治体が自ら課税するとした場合、まず第1の柱においては、対象法人がP Eを有しない場合に、課税する地方自治体を特定できないと思われること、また、多国籍企業の超過利益の額を地方自治体が確認するのは困難ではないかという懸念もあること、第2の柱においても、国と地方分を合わせて最低税率である15%丁度になるように課税することについては課題が多いと考えられることを踏まえると、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ではないか。

- ・ 地方に配分する際の基準については、現行の特別法人事業譲与税の譲与基準を用いることは、按分に当たって人口しか考慮していないことに加え、地方交付税の不交付団体に対する譲与制限を設けており、適切ではない。不交付団体を含む各地方団体に適切に帰属させるべきである。

○ 上記東京都の説明に対する委員の質疑、意見及びそれに対する東京都の回答は以下のとおり。

- ・ 資料1の2ページの図を見ると、平成24年度から令和2年度までに外形標準課税対象法人が約1,500社減少しているが、同3ページの注では、「平成24年度から令和2年度の間に対象でなくなった法人約4,000社」とある。この違いは何か、という質問に対して、東京都から、2ページの図による増減比較については、外形標準課税対象法人の増加分と減少分を差し引いた純減の数字であり、3ページの「約4,000社」は、減少分のみの実減の数字である旨の回答があった。
- ・ 企業が減資をする要因については、通常、把握できるものか、という質問に対して、東京都から、減資をする要因については把握していない旨の回答があった。
- ・ 資料1の5ページにおいて、国家間の配分基準としての「売上」に言及している点から、地方間の配分についても「売上」との主張かと思ったが、一方で、第1の柱の対象となる国内企業の本店所在地の地方団体の減収に配慮すべきと主張している点について質問があった。これに対して東京都から、増収分と減収分とを合わせたときに、地方が減収にならないような対応をすべきとの主張である旨の回答があった。
- ・ 上記質問に関連して、上記主張は、地方団体が増減収している場合は国税も増減収しているという前提での主張であるのか、あるいは国税とは切り分けての主張であるのか、という質問に対して、東京都から、「売上」で配分させるということで、その分については、国だけでなく地方にも帰属させるべきだという考え方と、今、法人二税が課されている日本の法人が第1の柱の適用を受けると減収になるであろうから、その分、一方的な減収にならないように、地方にもきちんと税収を帰属させたいという趣旨の主張であった旨の回答があった。

- ・ 第2の柱については、究極の親会社がまず支払い法人になると思うが、会計において連結される関連法人が全て入ってしまう。この点において、資料1の6ページにおいて、「当該企業」とあるが、これは「当該事業グループ」か、「究極の親会社」か、という質問に対して、東京都から、そこまで厳密に分けていなかったが、企業が所在するところの地方団体が対象となるべきとの趣旨である旨の回答があった。
 - ・ 資料1の7ページにおける「社会インフラ」とは何かについて質問があった。これに対して東京都から、道路や水道といった従来型の社会インフラや、情報プラットフォーム、魅力的なパブリックスペース、景観といった、人が集まるようなものも含めた社会インフラの整備について、地方自治体が果たす役割が大きいという旨の回答があった。
 - ・ 地方団体への配分について、地方交付税の交付団体については、国の税収が増えれば地方交付税も増えるわけであるが、その点は考慮しているか、という質問に対して、東京都から、法人税が増収になった場合には、交付税の原資も増え、交付団体の財源になると思われるが、不交付団体も社会インフラ基盤を整えていることから、地方間での配分に当たって、不交付団体にも配慮してほしいという旨の回答があった。
 - ・ 社会インフラの主張をするのであれば、第1の柱との関係で主張した方が、説得力を有するのではないか。第1の柱は、元々はデジタル課税ということで議論が始まったものであるから、それを踏まえた上で主張した方が説得力を有するのではないかとこの意見があった。
- 続いて、兵庫県から、兵庫県の現状及び考え方について説明があった。兵庫県の主な説明は以下のとおり。
- ・ 外形標準課税の導入以来、資本金を1億円以下へ減資したり、子会社の資本金を1億円以下にしたりすることにより、外形標準課税の対象から外れる法人は少なくないという状況にある。課税事務を行う地方団体としては、これは公平性の観点から問題があるのではないかと、何らかの対応が必要ではないか。
 - ・ 兵庫県内に本店がある法人だけでなく、県外に本店があり県内に支店がある法人についても、外形標準課税の対象法人数が減少傾向にあり、全国的に外形標準課税の対象法人数が減少している状況と思われる。

- ・ 外形標準課税分の税額（税率調整後）の推移を見ても、外形標準課税が安定的とはいえ、対象法人数の減少により、税額は減少傾向にある。
- ・ 外形標準課税の対象法人が減少している要因について分析したところ、平成30年度から令和3年度に掛けて、対象法人が251社減少しているが、うち223社が減資によるものであった。これにより、約13億円の減収となっている。
- ・ 減資によって外形対象外となった法人全てが、いわゆる外形逃れとは断定はできないが、そのような法人は本県でも毎年多数発生しており、単に会計上、資本金から資本剰余金に振り替えただけという法人が多いという状況。
- ・ 本来、外形標準課税は、景気動向を踏まえ、中小企業に配慮する観点からその対象が資本金1億円超の法人に限定されており、その趣旨を踏まえれば、単に会計上、資本金を資本剰余金に振り替えただけで外形標準課税の対象外となるというのは問題であり、何らかの対応が必要ではないか。
- ・ 対応案として、減資対応については、資本金という基準が定着している状況でこれを大きく変えるということは現実的ではないことから、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加えるということもあり得るのではないか。
- ・ 組織再編対応については、法人税では、資本金5億円以上の法人の完全子会社については、中小法人の特例を適用できないという制度がある。親法人が一定以上の資本金を有している場合は、グループ全体としてその事業活動を行うに当たり、地方の行政サービスを受けていると解することもできると考えられ、そうであれば、実質的な大企業であるようなグループ内の法人については、資本金の額に関わらず、外形標準課税の対象とするということも考えられるのではないか。
- ・ 国際課税制度の見直しについて、第1の柱の主要国における課税については、PEなくして課税なしとの国際課税の原則を見直し、売上高に基づいて市場国に配分されるものと認識している。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には、その額に応じて、国・地方双方に配分がされるべきである。各地方団体への配分に当たっては、売上高に応じた配分が本質的な方法であると思うが、法人が地方団体ごとに売上高を把握して課税庁に対して申告をすることを求めるというのは、現実的には困難と思われる。
- ・ 第2の柱については、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、これも従来の法人関係税の考え方を踏まえれば、国・地方双

方に配分がなされるべきである。しかし、上乘せ分、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というのは非常に困難であると思われる。

- ・ 以上のことから、第1の柱、第2の柱とも、国において課税を行った上で、その一定割合を地方団体に配分することにすべきではないか。なお、この場合の配分方法は、交付税原資化又は譲与税方式が考えられるが、譲与税方式とする場合には、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、現行の特別法人事業譲与税の譲与基準のように、地方団体間の税源の偏在是正につながるというようなことが望ましいのではないか。

○ 上記兵庫県の説明に対する委員の質疑、意見及びそれに対する兵庫県の回答は以下のとおり。

- ・ 外形標準課税の適用対象法人のあり方を検討する際に、中小法人については「地域経済への影響を踏まえ」との表現がよく見られる。この「地域経済への影響」とは、具体的にどのようなことを考えているのか、という質問に対して、兵庫県から、外形標準課税は、基本的には赤字の場合でも負担いただくものであり、その場合、中小法人は体力が小さいため、金額的に一度の赤字によってかなりの影響が出てくるということである旨の回答があった。
- ・ 項目変更による減資への対応として、資本金以外の基準を付け加えることもあり得るのではないかという提案であるが、資本金以外の基準といった際に、例えば売上高や従業員数のように毎年変動する、あるいは把握に一定の手間がかかるが、その代わりに、地域の行政需要との対応関係はそれなりに納得を得られるだろうという数字がよいというふうにお考えなのか、それとも、資本準備金のように、ある意味会計的なところで、そこを見れば数字として確認できるといったような、形式的なものがよいというふうにお考えなのか、という質問に対して、兵庫県から、売上高などにすると、毎年の動きが大きく、今後の予見性がなかなか担保できないということも出てくるかと思われるため、資本金に対して資本剰余金を加える、あるいは資本金等の額を基準とするという検討をしてはどうかと考えている旨の回答があった。
- ・ 仮に資本金以外の基準として、「資本金＋資本準備金」又は「資本金等の額」を採用すればそれで十分と考えるか、それともまた回避されると考えるか、という質問があった。これに対して兵庫県から、「資本金＋資本準備金」及び「資本金等の額」は申告書に数字として出てくるため、例としてあげたものである旨の回答があった。また、これらで十分かということ、「資本金等

の額」については、かなり複雑なものになっており、法人からのいわゆる申告に基づいた金額について、これを今後正確なものとして見ていけるかどうかという議論を要すると思われること、「資本準備金」については、「その他資本剰余金」には「資本準備金」以外もあるため、抜け道がないかということも検討する必要があるのではないかと回答があった。

- ・ 平成28年度与党税制改正大綱において、外形標準課税は、稼ぐ力のある企業等の税負担を軽減するためにあるという趣旨のことが書かれているが、本当に寄与したのか、現場感覚ではどのように考えるか、という質問に対して、兵庫県から、分析等が詳細にできていないため、回答を差し控えたいとの回答があった。
- ・ 県が徴税や税務調査をする際に、現状で把握可能な範囲でいうと、「資本金+資本準備金又は資本剰余金」というような理解でよいか、という質問に対して、兵庫県から、「資本剰余金」は、貸借対照表に記載があるため、指標として使えるのではないかと考えるが、それが正しいかどうかについては、今まで使用しているものではないため、今後、どのような課題があるか検討する必要があると考えるという旨の回答があった。
- ・ 外形標準課税の対象外となった法人で、減資ではないもののうち、組織再編の中で継続している法人の数は把握できるか、例えば分社化等により子会社の資本金の額などがどのように変化しているかなどについて把握できるか、という質問に対して、兵庫県から、減資以外の要因として考えられるのは、倒産、県外転出、支店廃止というものがあるとは認識しているが、詳細は確認できていない旨の回答があった。
- ・ 減資や分割の場合に、法人が株主にどのように説明しているのかをどれくらい把握しているか、という質問に対して、兵庫県から、節税のための減資又は分割であると説明している法人があるということは認識しているが、どのくらいあるかについては把握していないという旨の回答があった。
- ・ 第2の柱について、トップアップ税として入ってくる分は国・地方双方に配分がなされるべきと主張する一方で、分割困難であるとも述べているところ、法人税収が増えれば、その一部は交付税原資になるので地方にも還元されるという議論があった場合に、どのように受け止めるか、という質問に対して、兵庫県から、分割するのは難しいであろうから、一旦国のほうで徴収

したものを分割する形が望ましいのではないかと考えている旨の回答があった。

- 吉村委員から、国際課税制度の見直しに関連して、適格国内ミニマムトップアップ税（以下「QDMTT」という。）について、以下のとおり説明が行われた。
- ・ 第2の柱は、国際的に最低税率を確保するために導入されるものである。いわゆるタックスヘイブンに置かれた子会社に留保された利益があり、それが最低税率に届かないという場合には、課税しようとするもの。課税ルールとしては、居住地国側から課税する「所得合算ルール」がIIR、源泉地国側から課税する「軽課税支払ルール」がUTPRと呼ばれており、IIRの方が優先することになっている。このような措置により国際的な最低税率を確保しようとするのが、令和3年10月に合意された。
 - ・ ある程度の規模の国がこの制度を導入した場合、他国の企業であっても、当該他国の軽課税分だけ税収が増えるという構造を有する（導入の波及（ドミノ効果））。
 - ・ IIRとUTPRでタックスヘイブンを挟もうとするものだが、そうすると、タックスヘイブンは税率を引き上げるだろうと想定されていた。ここで、単純に法人税率を引き上げるのではなく、タックスヘイブンが国内向けにトップアップ税を導入することを認めるのが、QDMTTというものである。
 - ・ 法人税等の調整対象税額が、利益の15%に届かない場合に、その差分を埋めるためにトップアップ税を課すというものだが、課税ベースとしては、利益全体から実体ベース所得控除を行った後の超過利益に対して、実効税率に届かなかった分の税率分、課税するという仕組みになっている。
 - ・ 実体ベース所得控除は、給与支払いと、その国に存在している有形資産の簿価の一定割合とで計算される。つまり、人件費を支払っているとか、機械設備、工場があるという場合には、実体ベース所得控除を使うことができる。
 - ・ 基本的には、令和3年12月に公表されたモデルルールに従って、国内法が作られていくことになる。
 - ・ 国別のトップアップ税は、トップアップ税率（15%と実効税率（ETR）の差）に超過利益の額を掛け、追加当期トップアップ税額を加え、最後に国内トップアップ税額を差し引くことで求められる。したがって、トップアップ税率が発生する場合には、国内トップアップ税額を税額控除することができるため、GIoBEルールのターゲットになりそうだと思う国は、国内トップアップ税を導入することで、他の国への税源流出を穴埋めできることに

なる。

- ・ このQDMTTは、G I o B Eルールと同じような税率・課税標準の計算をしていれば適格と認められることになる。適格判定については、O E C DあるいはG 2 0でピアレビューのパネルが生まれ、そこで審査をして、適格か否かが判定されることになるだろう。
- ・ 恐らく、どの国もQDMTTを導入するであろうから、I I R及びU T P Rとしての税収はほとんどないのではないかと思われる。
- ・ QDMTTを導入するとすると、難しい論点が出てくる。日本のグループ通算制度では、完全支配関係があることを前提とする範囲で損益の移転を認めているが、トップアップ税のグループの範囲は、連結財務諸表の対象範囲、構成事業体を含むという形で定義されているため、グループ通算制度の範囲とは異なる範囲において税率が15%に達しているかどうかを計算することになる。
- ・ また、採用会計基準の選択が認められており、連結財務諸表の作成にあたって採用している会計基準に準拠するだけでなく、現地の基準でも適格になるとなっている。
- ・ 日本の場合は、法定実効税率が約30%あるため、通常は15%を割り込むことはないであろうが、差が生じるとすれば、1つはE T R計算である。E T R計算においては、分母がG I o B E所得で、分子が調整後対象税額ということになっているが、この分母が課税所得の計算とは別物だということ。
- ・ もう1つは、分子のところ。税金費用を出発点として、例えば政策減税として研究開発税制を上限25%まで使っているとしたときに、G I o B E所得の方が膨らんでいる場合は、結果として15%を割るというケースはあり得る。

○ 自由討議における主な質疑、意見及びそれに対する吉村委員の回答は、以下のとおり。

- ・ 法人事業税などで優遇措置を取られているときには、G I o B E所得の中にこれを含めてしまうというような理解でよいか、という質問に対して、吉村委員から、事業税の中で所得割・資本割は対象税額に含まれるが、外形標準課税である付加価値割部分は対象税額に入らず、費用として引かれるということになる旨の回答があった。
- ・ 例えば、各都道府県が工場誘致のために免税措置を行う場合に、これはG I o B E所得に入るのか、との質問に対し、吉村委員から、国税側と合わせれば15%を割ることもあるかもしれない、という旨の回答があった。

- ・ 固定資産税の減免のような、法人課税とは異なるものはどうか、との質問に対して、吉村委員から、固定資産税はこの対象税額には入らないため、通常の所得の計算において費用として引くことになる旨の回答があった。
- 総務省から、外形標準課税の状況について、以下のとおり説明が行われた。
- ・ 資本金1億円超の企業が減少している点について、外形対象法人が減少している要因の一つとして、減資があるのではないかと示唆する民間調査会社の分析がある。
 - ・ 総務省において調査を行ったところ、サンプル調査であるが、外形対象法人が減少した要因としては、減資が最も多い。
 - ・ 資本金制度の変遷として、平成13年の商法改正、平成17年の会社法制定により、資本金制度の柔軟化、減資手続きの緩和が進んできた。
 - ・ 減資の主なパターンとしては、項目変更、損失の処理及び株主への払戻しがある。項目変更の場合は、資本金＋資本剰余金として見た場合に、減資前後で実態はあまり変わらない。
 - ・ 法人税においては、大法人・中小法人の区別・区分は、原則として資本金1億円を基準としているが、大法人（資本金5億円以上の法人）との間に完全支配関係がある法人については、資本金1億円以下であっても中小法人の特例措置が適用されないといった基準がある。租税特別措置法においても、法人税とは別に、中小企業向け特例措置の適用対象外の法人が定められている。
 - ・ 地方税においては、法人住民税均等割において、資本金等の額、及び、法人市町村民税にあっては従業者数を用いて、法人規模を区分している。
 - ・ 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。その際、当時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標準課税の対象法人とすることとされた。また、中小企業基本法の中企業の範囲が業種ごとに異なるということもあり、中小企業基本法の基準は、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判断がなされた。その後、法人税率の引下げに合わせた外形標準課税の割合の拡大が行われたが、その時点では、成長志向の法人税改革の一環として、稼ぐ力のある企業の税負担の軽減という観点から、外形標準課税の対象拡大が捉えられていた。

- 自由討議における主な意見は、以下のとおり。
 - ・ 平成22年度税制改正の際、グループ法人税制導入に合わせて中小法人特例の制限についての改正があったが、資本金5億円以上であれば、グループ内の子会社の管理をある程度行っているだろうという議論があった。議論を進めるため、その整理と、外形標準課税において外されている中小法人は何かを特定する必要がある。
 - ・ 租税特別措置法においては、大法人のグループである、あるいは課税所得がしっかり出ているようなところであれば、財務的基盤が乏しいと想定される中小法人へのてこ入れは不要ということで、対象から外されているものと思う。外形標準課税についても、赤字法人であっても支払わなければならないといった点で、通じるところがあるのではないか。
 - ・ 外形標準課税の対象を資本金1億円超の法人とした理由として、「法人税の軽減税率等の対象法人の範囲を踏まえ」とされているが、そのときと比べると、現在の法人税法の中小法人の範囲が変化しているものと思われる。