

2024年3月26日 全10頁

外形標準課税の改正とその背景

減資や分社化・持株会社化に対応した制度に

金融調査部 研究員 平石隆太

[要約]

- 与党の「令和6年度税制改正大綱」に基づいて起草された地方税法等改正法案（正式名称は「地方税法等の一部を改正する法律案」）では外形標準課税の改正が示された。本稿では、外形標準課税の改正が行われる背景と改正内容について解説する。
- 外形標準課税とは（現行制度では）資本金1億円超の普通法人に対して、法人事業税のうちの付加価値割と資本割を課す制度である。法人の所得以外の要素（外形）を基準に事業規模を判定して課税される。所得を課税標準としないことで、景気変動の影響を受けにくい安定財源として地方公共団体に活用されている。
- ただ、資本金1億円超が基準となっていることで、減資によって課税を逃れるケースが増加している。他にも、分社化・持株会社化によって子会社の資本金が減少し、課税対象から外れるケースもある。実質的に大規模な法人が外形標準課税の対象外となるケースも増加し、対象法人数は制度導入直後の約3分の2まで減少している。
- 改正により、外形標準課税の基準として資本金1億円超は維持しつつも、減資への対応として、資本金1億円超の企業が資本金1億円以下となった場合も「資本金+資本剰余金」の合計額が10億円超であれば、引き続き外形標準課税の対象となる。加えて、分社化・持株会社化への対応として、大企業の100%子会社の「資本金+資本剰余金」の額が2億円超の場合は外形標準課税の対象になることが示された。

1. はじめに

総務省に設置された「地方法人課税に関する検討会」での議論を踏まえて、令和6年度税制改正大綱（以下、大綱¹）では外形標準課税の見直しが示された。また、大綱に基づいて地方税法等改正法案（正式名称は「地方税法等の一部を改正する法律案」。以下、法案²）が起草され、2024年2月6日に国会に提出された。

本稿では、外形標準課税の改正の目的や変更に至るまでの議論を概観した上で、本改正にお

¹ 自由民主党・公明党「令和6年度税制改正大綱」（2023年12月14日）

² 総務省「地方税法等の一部を改正する法律案」（2024年2月6日）

ける変更点について解説する。

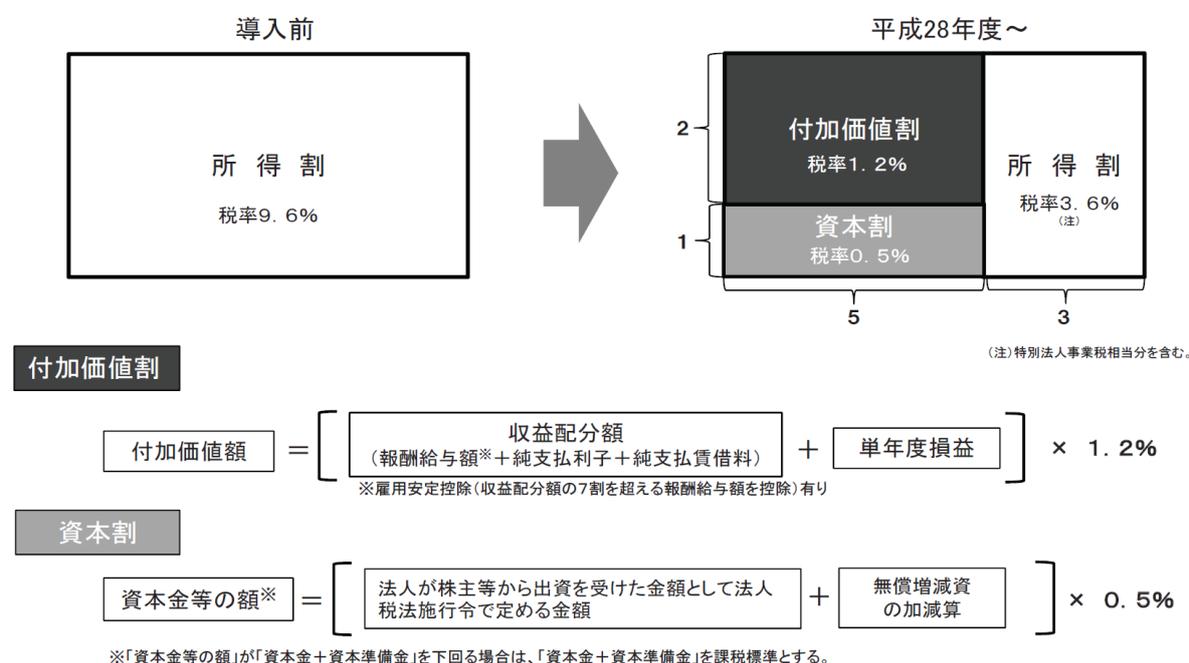
2. 外形標準課税の概要

2-1. 現行の外形標準課税

資本金 1 億円超の普通法人に対しては、所得割、付加価値割、資本割の 3 つで構成される法人事業税のうち付加価値割と資本割からなる外形標準課税が課される³ (図表 1)。所得以外の要素 (外形) を基準として事業規模を判定し、課税する制度である。法人事業税は、法人が事業活動にあたって各地方公共団体の行政サービスの提供を受けることから、必要経費を分担すべきであるという考え方に基づいており、事業所等が所在する都道府県が課税する地方税である。法人事業税は法人税と同様に、事業年度終了の日から 2 か月以内に申告して納付を行う。

資本金 1 億円超の判定は事業年度終了の日に連結ベースではなく、単体ベースで行われる。所得割は欠損企業には課されず、外形標準課税は資本金 1 億円超の企業にのみ課されるため、欠損かつ資本金 1 億円以下の企業には法人事業税の負担は生じない。

図表 1：外形標準課税（法人事業税）の概要



(出所) 総務省 地方法人課税に関する検討会 第1回検討会 配布資料 資料2「地方法人課税の現状」(2022年8月2日) p.5 より大和総研抜粋

³ 資本金 1 億円以下 (外形標準課税対象外) の法人は所得割のみ課される一方、所得割の税率は資本金 1 億円超の法人 (外形標準課税対象) より高くなっており、必ずしも資本金 1 億円超の法人が法人事業税全体の負担が重いとは限らない。税率の詳細は以下を参照。

総務省「令和5年度 法人住民税・法人事業税 税率一覧表」(2023年9月28日)

2-2. 外形標準課税の沿革・意義

外形標準課税は、2003年度の税制改正において創設され⁴、2004年4月1日から実施された。また、2015年度・2016年度の税制改正⁵において、成長志向の法人税改革が進められたことで、法人の所得に応じて税額が算定される所得割の税率が引き下げられるとともに、外形標準課税が拡大された。

外形標準課税の意義としては、①地方分権を支える安定的な地方財源の確保、②応益課税としての税の明確化、③税負担の公平性の確保、④経済構造改革の促進の4つがあるとされる（図表2）⁶。

図表2：外形標準課税の意義

意義	概要
① 地方分権を支える 安定的な地方財源の確保	所得を課税標準とすると景気変動の影響を受けやすいが、企業の付加価値や資本に着目すると税収の安定性が向上するため、都道府県の財政運営にとって望ましい
② 応益課税としての 税の性格の明確化	法人事業税は法人が行う事業と地方公共団体が提供するサービスとの受益関係に着目して事業に課される税であり、事業規模を適切に表す課税標準が望ましい
③ 税負担の公平性の確保	欠損法人が多く、事業の規模に相応しい事業税を負担していない状況を踏まえ、課税標準に所得以外の事業活動の規模を表す基準を導入することが公平な負担の実現に資する
④ 経済構造改革の促進	所得に比例して税負担が重くなる所得基準による課税よりも、外形を基準にした課税の方が、企業経営の効率化や収益性の向上、ひいては経済構造改革に資する

（出所）税制調査会「地方法人課税小委員会報告」（1999年7月9日）をもとに大和総研作成

⁴ 総務省「平成15年度地方税制改正要旨」（2002年12月19日）

⁵ 自由民主党・公明党「平成27年度税制改正大綱」（2014年12月30日）、自由民主党・公明党「平成28年度税制改正大綱」（2015年12月16日）

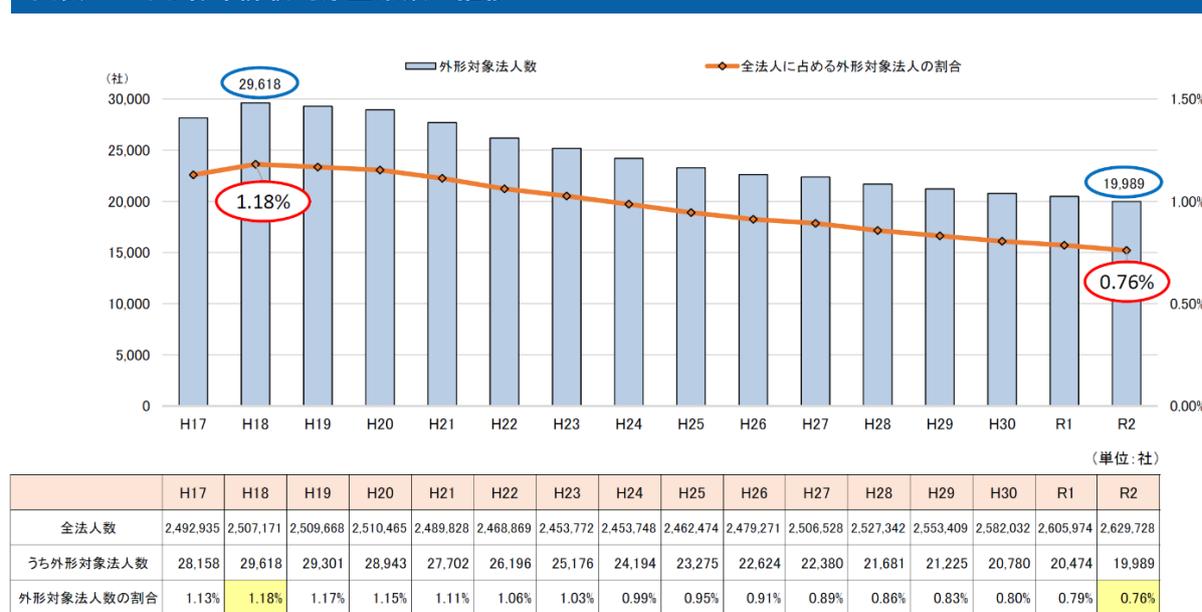
⁶ 税制調査会「地方法人課税小委員会報告」（1999年7月9日）

3. 改正の目的

3-1. 外形標準課税の課題

大綱では、外形標準課税の対象法人が「資本金1億円以下への減資を中心とした要因により、導入時に比べて約3分の2まで減少している」と述べられている。続けて、「このような減資には、損失処理等に充てるためではなく、財務会計上、単に資本金を資本剰余金へ項目間で振り替える減資を行っている事例も存在する」とも述べられている。ここからは、課税を逃れる目的で減資を行っている企業が存在していることが分かる。加えて、「組織再編等の際に子会社の資本金を1億円以下に設定することにより、外形標準課税の対象範囲が実質的に縮小する事例も生じている」と指摘されている。減資や分社化・持株会社化といった要因で対象企業数が減少し、実質的に大規模な法人が課税対象外となると、税負担の公平性が損なわれる。以下では、近年の減資や分社化・持株会社化の状況を確認する。

図表3：外形標準課税対象企業数の推移



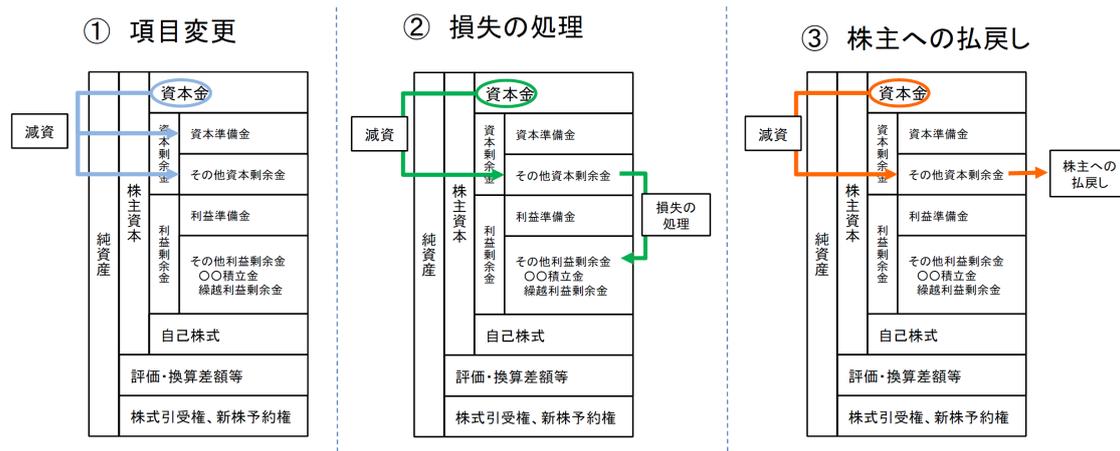
※「道府県の課税状況に関する調査」による。

(出所)総務省 地方法人課税に関する検討会 第2回検討会 配布資料 資料4「外形標準課税に関する状況」
(2022年9月16日) p.2より大和総研抜粋

3-2. 減資の状況

減資⁷はおおまかに①項目変更、②損失の処理、③株主への払戻しの3つのパターンに整理できる(図表4)。このうち①項目変更は、財務会計上、単に資本金から資本剰余金へ振り替えるものであり、株主資本の額が変化せず、一般的に節税の意図があると考えられる⁸。

図表4：減資のパターン



(出所)総務省 地方法人課税に関する検討会 第2回検討会 配布資料 資料4「外形標準課税に関する状況」(2022年9月16日) p.12より大和総研抜粋

総務省 地方法人課税に関する検討会 第3回検討会 配布資料 資料1・2(2022年10月7日)や「第2次中間整理」(2023年11月14日)では、外形標準課税と減資の関係について以下の点が指摘されている。減資(項目変更)によって外形標準課税の適用から外れるケースが多くなり、実質的に大規模な法人が外形標準課税の対象にならなくなっていることが読み取れる。

- ✓ 2004年度の外形標準課税の導入により、欠損及び低所得の法人の減資誘因が高まった
- ✓ 2009年度の中小企業者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資本金1億円超から資本金1億円以下への減資が増加している
- ✓ 近年、資本金9千万円～1億円の法人数が増えており、資本金1億円超から資本金1億円ちょうどに減資するケースが非常に多い
- ✓ 資本金1億円の法人の中に、規模の大きな法人が含まれるようになってきている
- ✓ 節税目的と思われる減資では、株主資本への影響がない無償減資、特に項目変更が多い一

⁷ 資本金や減資の手続きの詳細は、斎藤航「[税制上の『中小企業』の基準は適切なのか](#)」(2021年6月24日付大和総研レポート)を参照。

⁸ なお、②損失の処理も株主資本の額が変化しないが、「負の残高になった利益剰余金を、将来の利益を待たずに他の資本剰余金で補うのは、払込資本に生じている毀損を事実として認識するもの」(企業会計基準委員会 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」第61項)であり、一般的に節税の意図はないものと考えられる。

方、節税目的ではない（資本金 1 億円超の範囲での減資）場合は、項目変更がほとんど実施されない

3-3. 分社化・持株会社化の状況

減資に加えて、分社化・持株会社化も外形標準課税の対象法人数減少の要因になっていると指摘されている。複数の事業部門を抱えている大企業が各事業部門を分社化し、各子会社の資本金を 1 億円以下に設定する事例がある。

従業員数や事業規模が大きい部門（子会社）の資本金を 1 億円以下に設定して外形標準課税の対象外とし、従業員数が少なく付加価値が大きい親会社（持株会社）のみを資本 1 億円超とすると、外形標準課税の対象となる金額が事業の実態よりも少なくなる。

4. 2024 年度改正の改正点

大綱及び法案では、減資と分社化等への対応を目的とした外形標準課税の改正が示された。以下では、改正案について解説する。

4-1. 減資への対応

中小企業やスタートアップへの影響が生じないように、要件は引き続き資本金 1 億円超が維持された。ただし、当該事業年度の前事業年度に外形標準課税の対象であった（資本金が 1 億円超であった）法人が、当該事業年度内に減資によって資本金が 1 億円以下になったとしても、「資本金+資本剰余金」が 10 億円を超える場合には、外形標準課税の対象となる。本改正は令和 7（2025）年 4 月 1 日に施行される予定である。

つまり、もともと外形標準課税の対象（資本金 1 億円超）であった企業が、項目変更による減資を実施して資本金が 1 億円以下になった場合であっても、資本金と変更先である資本剰余金の合計額が 10 億円超であれば、引き続き外形標準課税の対象となる。

施行日以後最初に開始する事業年度については特別な判定方法が用意されている。資本金 1 億円超または「資本金+資本剰余金」10 億円超に加えて、公布日を含む事業年度の前事業年度に外形標準課税の対象であったことが要件となる。また、公布日の前日までに減資によって資本金が 1 億円以下になった場合は、判定対象の年度が公布日以後最初に終了する事業年度となる。具体的な事例は次頁の図表 5 を参照されたい。

図表 5 中「(2)の場合」に示した通り、改正法公布日前に減資を実施済みの企業は改正法によっても外形標準課税の対象とはならない。ただ、図表 5 中「(1)の場合」に示した通り、外形標準課税の対象となっている企業が公布日後に減資を実施した場合は、施行日後に「資本金+資本剰余金」が 10 億円超であれば再び外形標準課税の対象となる。従って、公布日後にいわゆる「駆け込み」で減資を実施しても課税を逃れることができない規定となっている。現状、外形標準課税の対象となっており、公布日以前に減資を実施していない企業が外形標準課税の対象外となるためには、資本金 1 億円以下かつ「資本金+資本剰余金」の額が 10 億円以下になることが求められる。

図表 5 中「(1)の場合」のように、資本金 1 億円以下に減資をしながらも「資本金+資本剰余金」が 10 億円超の要件によって外形標準課税の対象となった企業は、その次の事業年度においても「前事業年度に外形標準課税の対象であった」という条件を満たすことになるため、「資本金+資本剰余金」が 10 億円超であれば、引き続き外形標準課税の対象となるものと思われる。ただ、「資本金+資本剰余金」が 10 億円超との要件は、大綱や法案では「当分の間」適用される特別措置とされており、今後の制度改正の動向にも注意が必要だ。

図表 5：減資対応改正の具体例

【改正法による新基準適用の要件】

- ・ 判定対象事業年度で外形標準課税の対象となっていること
- ・ 「資本金+資本剰余金」が10億円超となっていること

【判定対象事業年度】（公布日想定：2024年3月31日、施行日：2025年4月1日）

- (1) 公布日を含む事業年度の前事業年度
- (2) 公布日の前日までに減資によって資本金1億円以下になっていた場合、公布日以後最初に終了する事業年度

【事例（3月決算企業）】

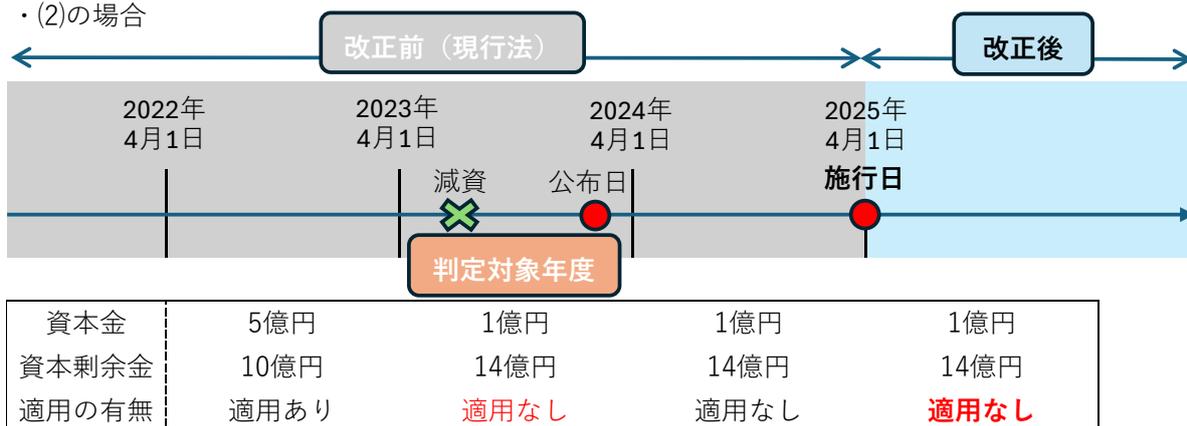
- ・ (1)の場合



現行法では、
資本金1億円超ではないため対象外に

改正法では、判定対象年度で
「適用あり」かつ、「資本金+資本
剰余金」が10億円超のため対象に

- ・ (2)の場合



現行法では、
資本金1億円超ではないため対象外に

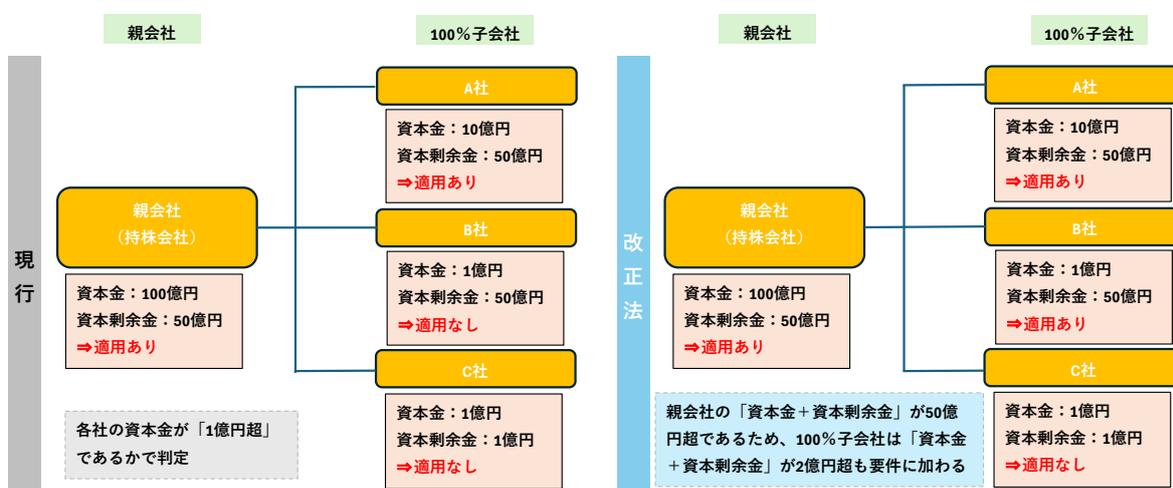
判定対象年度で「適用なし」であるため、
「資本金+資本剰余金」が10億円超では
あるが対象外に

（出所）大綱、法案をもとに大和総研作成

4-2. 分社化・持株会社化等への対応

分社化・持株会社化への対応として、「資本金+資本剰余金」の額が50億円超の親法人の100%子法人等については、「資本金+資本剰余金」の額が2億円超の場合には、外形標準課税の対象になることが示された。つまり、大企業の100%子会社が資本1億円以下であったとしても、「資本金+資本剰余金」の額が2億円超の場合には外形標準課税の対象に含まれる。また、配当による課税逃れを規制するため100%子会社が親会社に対して資本剰余金から配当を行った場合には、その配当額も100%子会社の資本剰余金に加算される。本改正は令和8(2026)年4月1日に施行される予定である。

図表6：分社化・持株会社化対応改正の具体例

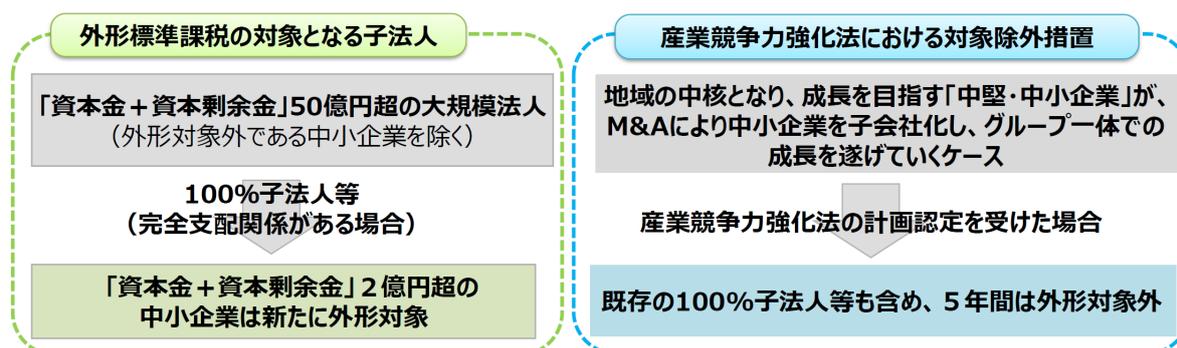


(出所) 大綱、法案をもとに大和総研作成

ただ、本改正によって新たに外形標準課税が課される企業については激変緩和のための経過措置として、令和8(2026)年度には従来の計算方法の税額よりも超過した金額の3分の2、令和9(2027)年度には従来の計算方法の税額よりも超過した金額の3分の1が法人事業税額から控除される。

さらに、産業競争力強化法の改正を前提に、同法の特別事業再編(仮称)の措置として行われるM&Aによって100%子法人となった場合は、特例措置として子法人に係る外形標準課税が5年間免除されることも示された。本改正は2年間の猶予を設けた上で、令和8(2026)年4月1日に施行される予定である。

図表 7：改正で外形標準課税の扱いが変化する子会社



(注 1) 100%子法人とは、法人税法上の完全支配関係がある法人、100%グループ内の複数の特定法人に発行済株式等の全部を保有されている法人を指す

(注 2) 両制度とも令和 8 (2026) 年 4 月 1 日に施行予定

(出所) 経済産業省「令和 6 年度 (2024 年度) 経済産業関係 税制改正について」(2023 年 12 月 22 日) p. 24 より大和総研抜粋

5. 今後の展望

大綱では、電気供給業とガス供給業に係る外形標準課税について、「地方税体系全体における位置付けや個々の地方公共団体の税収に与える影響等も考慮しつつ、事業環境や競争状況の変化を踏まえて、その課税のあり方について、引き続き検討する」とされている。

また、本改正の議論の過程で、外形標準課税が中小企業にも及ぶことへの懸念が数多く表明されていた。日本商工会議所など 4 団体は連名で外形標準課税の中小企業への拡大に反対する意見書⁹を公表している。結果として本改正は、中小企業への影響を考慮して要件を「資本金 1 億円超」で維持し、減資や分社化・持株会社化への対応として追加的な措置を設ける形となった。

外形標準課税の中小企業への拡大の可能性について、自由民主党の宮沢洋一税制調査会長は、雑誌の対談において「今回は、まさに抜け道を探す大企業が出てきたことで、これを防ぐというのが改正の趣旨であり、中小企業に外形標準課税の適用を広げるという意図は一切なく、今後もそのつもりはありません¹⁰」と述べている。この発言を踏まえると、当面は外形標準課税の中小企業への拡大は議論されないと見込まれる。

⁹ 日本商工会議所・全国商工会連合会・全国中小企業団体中央会・全国商店街振興組合連合会 意見書「[外形標準課税の中小企業への適用拡大には断固反対する](#)」(2023 年 11 月 16 日)

¹⁰ 「鼎談 令和 6 年度・企業税制改正の背景と今後の行方」新日本法規『週刊 T&A master』第 1015 号 (2024 年 2 月 19 日) p. 11