

各論点の検討

外形標準課税

全国知事会 「地方税財源の確保・充実等に関する提言(抄)」(令和5年7月)

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、税収の安定性等の観点から、2004年度(平成16年度)に導入されているが、令和5年度与党税制改正大綱において、「平成27、28年度税制改正において、より広く負担を分かち合い、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あわせて、段階的に拡大されてきた。外形標準課税の対象法人数は、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。また、持株会社化・分社化の際に、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。こうした事例の中には、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。また、子会社の資本金を1億円以下に設定しつつ、親会社の信用力を背景に大規模な事業活動を行っている企業グループの事例もある。こうした減資や組織再編による対象法人数の減少や対象範囲の縮小は、上記の法人税改革の趣旨や、地方税収の安定化・税負担の公平性といった制度導入の趣旨を損なうおそれがあり、外形標準課税の対象から外れている実質的に大規模な法人を対象に、制度的な見直しを検討する」とされている。検討に当たっては、地域経済への影響や納税者及び課税庁の事務負担にも配慮の上、税負担の公平性や安定的な税収の確保等の観点から、対象法人の設定について事業活動の実態を踏まえて見直すべきである。

全国市長会 「令和6年度 都市税制改正に関する意見(抄)」(令和5年8月)

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、税収の安定性等の観点から導入されたものであるが、減資による対象法人数の減少や組織再編の際に対象範囲が縮小する事例が生じている。法人事業税交付金の安定化等のため、外形標準課税の対象から外れている実質的に大規模な法人を対象に、制度的な見直しを検討すること。

外形標準課税

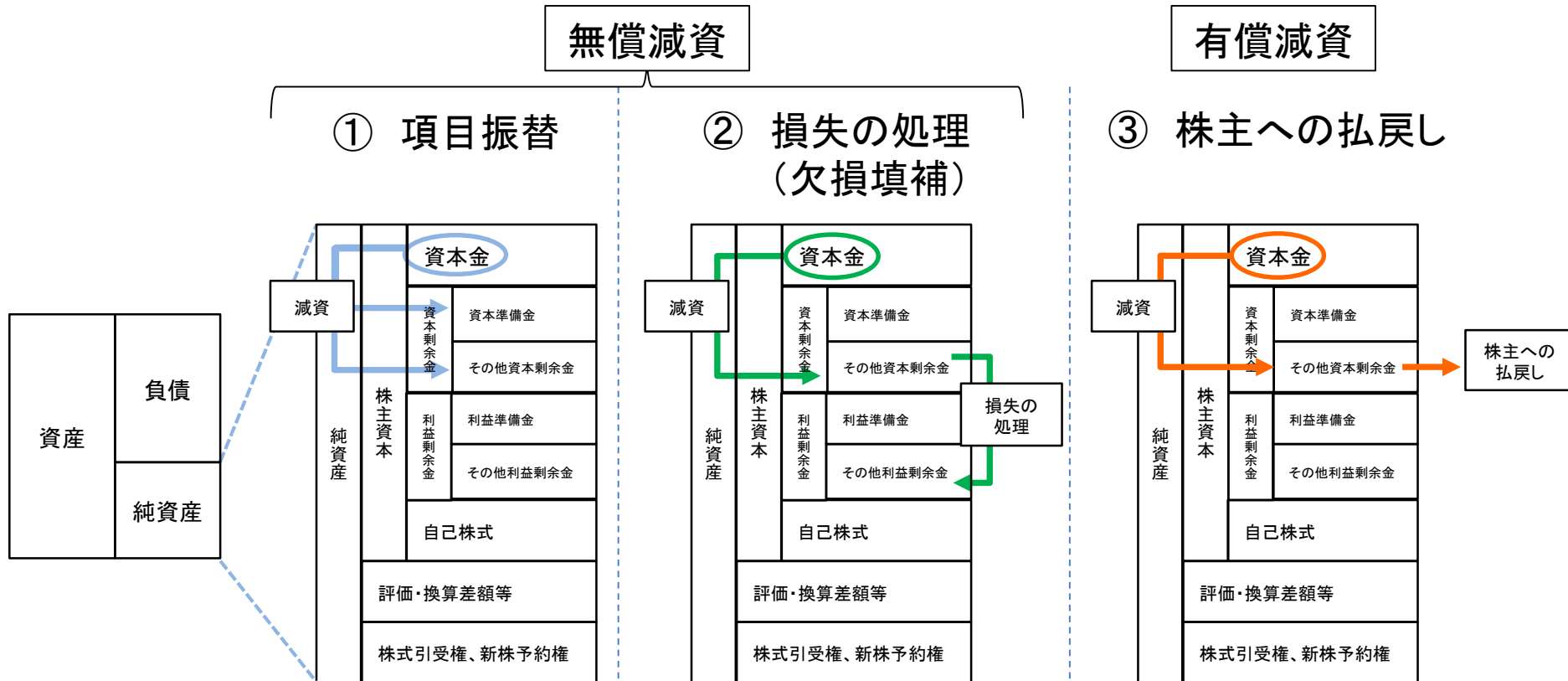
(減資に対応するための追加的な基準)

減資の主なパターン

○ 減資の主なパターンは以下のとおり。

- ①項目振替（資本金から資本剰余金への振替え）
- ②損失の処理（その他資本剰余金からその他利益剰余金への振替え）
- ③株主への払戻し（項目振替＋資本剰余金の配当）

【株式会社の貸借対照表における減資とその後】



追加基準を検討する上でのポイント

○ 中間整理において、「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」への対応策として、「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」とされているが、中間整理や与党税制改正大綱を踏まえると、追加的な基準に用いる指標を検討する際のポイントとして、次の3点が考えられる。

- ① 項目振替型減資への対応として妥当であること(中間整理、与党大綱)
- ② 法人の事業規模を測る上で適正な指標であること(中間整理)
- ③ 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こと(中間整理)

【地方法人課税に関する検討会中間整理(令和4年11月)】

2 (3)課題への対応の必要性和方向性

(略)

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。

(略)

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。

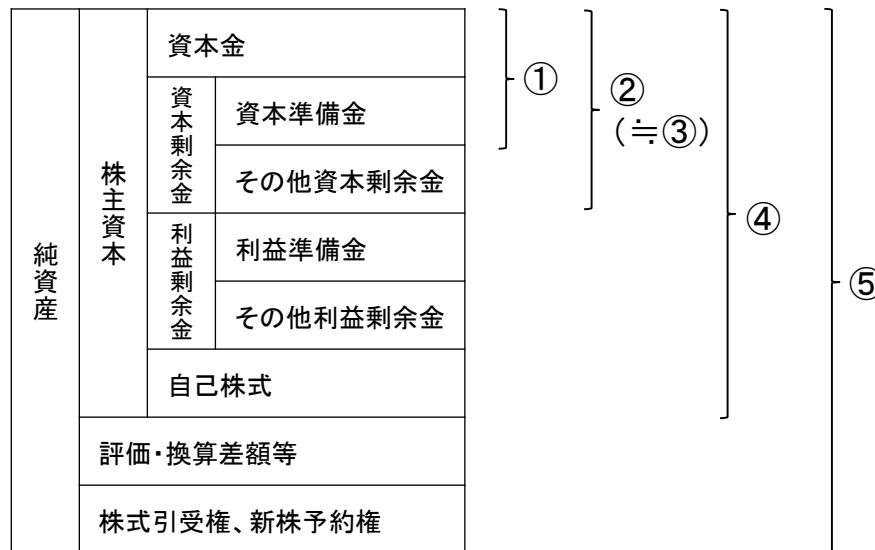
【令和5年度与党税制改正大綱(令和4年12月)】

外形標準課税の対象法人数は、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。また、持株会社化・分社化の際に、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。こうした事例の中には、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。また、子会社の資本金を1億円以下に設定しつつ、親会社の信用力を背景に大規模な事業活動を行っている企業グループの事例もある。

こうした減資や組織再編による対象法人数の減少や対象範囲の縮小は、上記の法人税改革の趣旨や、地方税収の安定化・税負担の公平性といった制度導入の趣旨を損なうおそれがあり、外形標準課税の対象から外れている実質的に大規模な法人を対象に、制度的な見直しを検討する。

[ポイント①] 項目振替型減資への対応策として考えられる指標

| 考えられる指標案 | 指標の特徴 |
|------------|--|
| ①資本金＋資本準備金 | <ul style="list-style-type: none"> ・ 資本金から資本準備金への項目変更を行った場合に数値は変動しない。 ・ <u>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に減少。</u> ・ 貸借対照表の記載事項 |
| ②資本金＋資本剰余金 | <ul style="list-style-type: none"> ・ 資本金から資本剰余金への項目変更を行った場合に数値は変動しない。 ・ 自己株式を取得した場合に数値は変動しない。 ・ 貸借対照表の記載事項 |
| ③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数値は変動しない。 ・ 自己株式を取得した場合に減少する。 |
| ④株主資本 | <ul style="list-style-type: none"> ・ 所得や自己株式取得等により金額が変動する。 ・ 利益剰余金等を含むため、指標として採用した場合、<u>制度改正の影響が広範に及ぶ可能性がある。</u> ・ 貸借対照表の記載事項 |
| ⑤純資産 | |



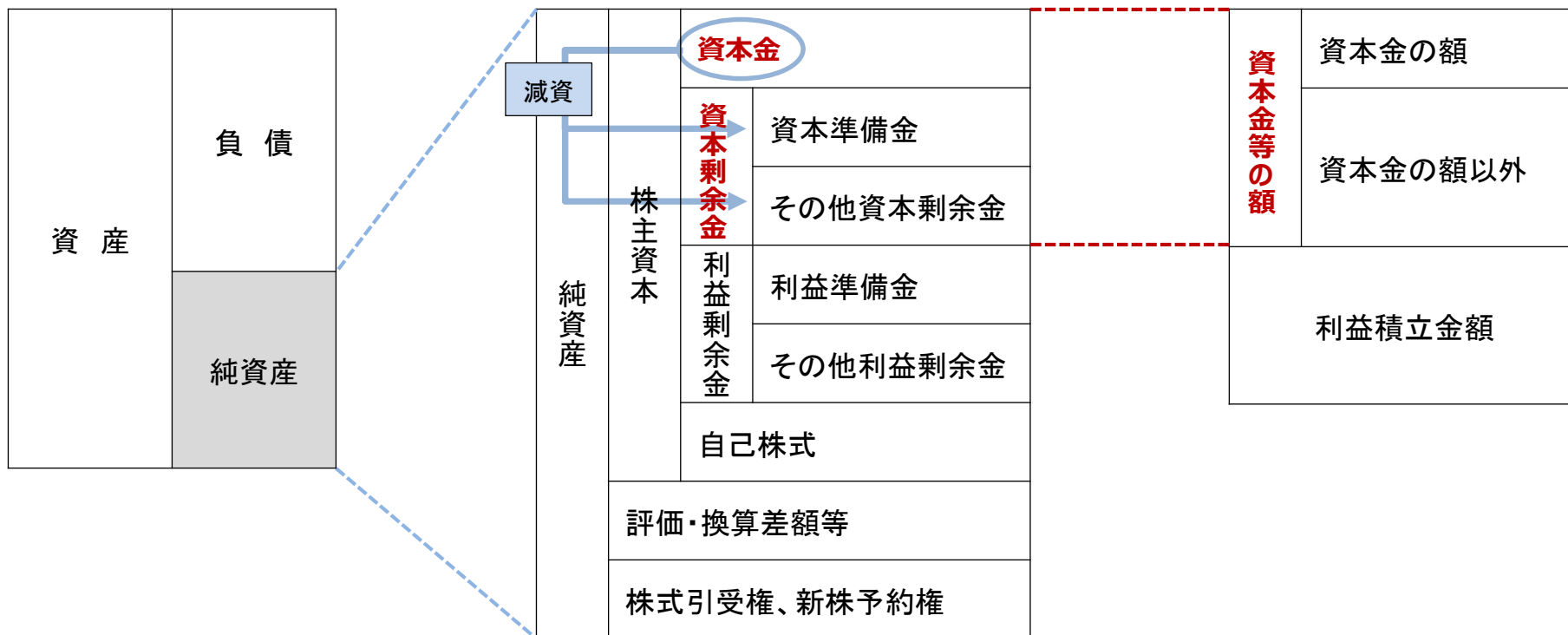
[ポイント①] 項目振替型減資への対応策として考えられる指標

- 「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」(中間整理)、項目振替型減資に対応するのであれば、現行の指標である「資本金の額」の振替先(資本剰余金)に着目し、「資本金と資本剰余金の合計額」を追加的な指標とすることが考えられるか。
- また、「資本金と資本剰余金の合計額」は、純資産のうち出資者が払い込んだ部分(払込資本)を表す概念であり、税法上の類似の概念である「資本金等の額」とすることも考えられるか。

<企業会計上の貸借対照表>

「項目振替型減資」における項目間の金額の移動

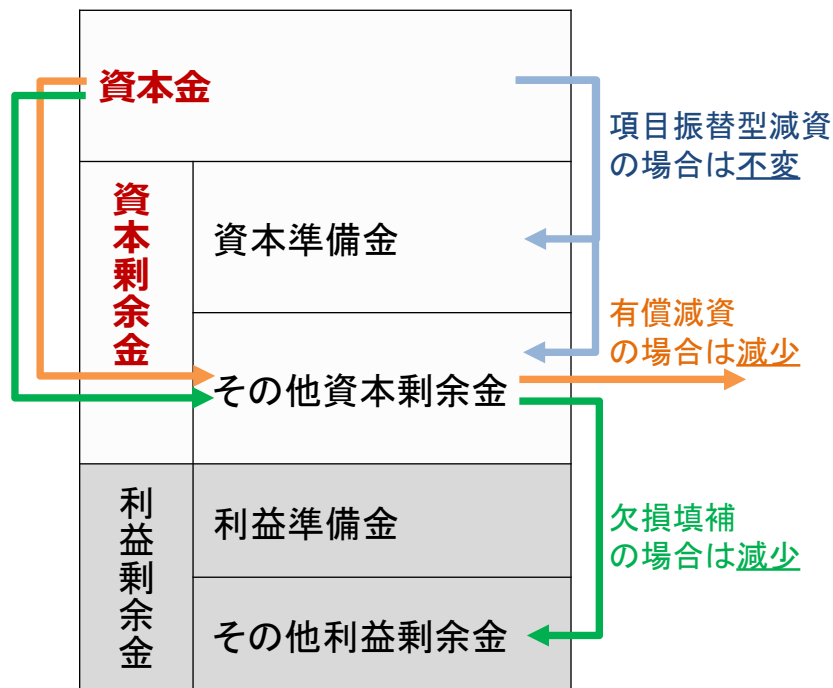
<税法上の貸借対照表>



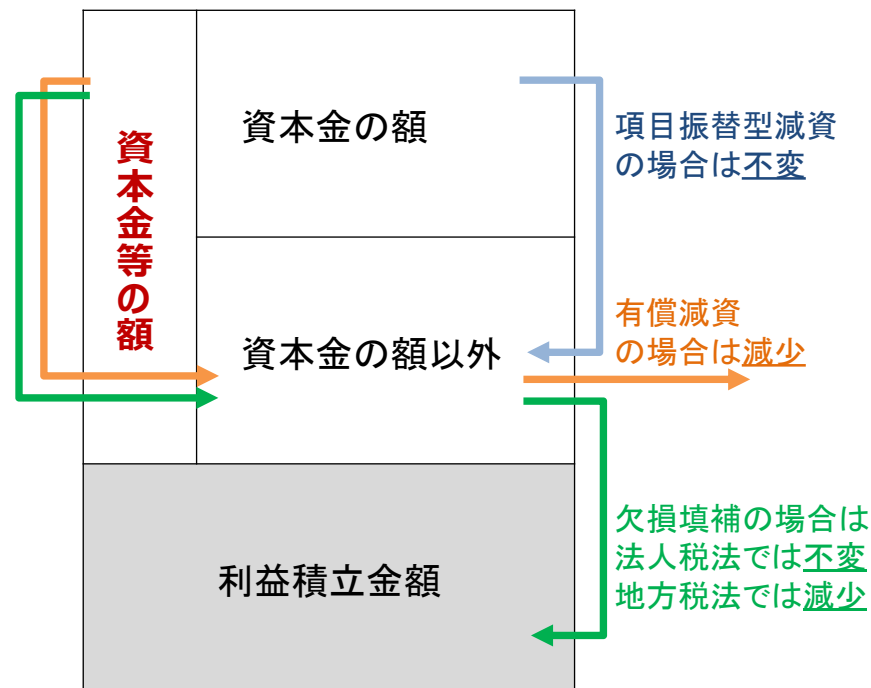
〔ポイント①〕 項目振替型減資への対応としての妥当性について

- 「資本金と資本剰余金の合計額」と「資本金等の額」は、
 - ・ 項目振替型減資が行われた場合は、いずれも数値の変動なし。
 - ・ 欠損填補が行われた場合には、「資本金と資本剰余金の合計額」は減少。「資本金等の額」は法人税法では数値の変動なし、地方税法では減少。
 - ・ 有償減資(株主への払戻し)が行われた場合は、いずれも減少。
- 「資本金と資本剰余金の合計額」及び地方税法上の「資本金等の額」はいずれも、三つの減資パターン(項目振替、欠損填補、株主への払戻し)のうち項目振替型減資の場合に限り、数値が変動しない。そのため、項目振替型減資に対応するための指標として妥当といえるのではないか。

＜企業会計上の貸借対照表＞



＜税法上の貸借対照表＞



〔ポイント②〕 法人の事業規模を測る上での適正性について

「資本金と資本剰余金の合計額」と「資本金等の額」を新たな指標とする場合、法人の事業規模を適正に測る観点から、次の点について検討が必要ではないか。

1. 自己株式の取得等

- ・ 株式会社は、株主総会（取締役会の場合あり）の決議により、自己株式の取得、処分、消却が可能。
- ・ 自己株式の取得等により「資本金と資本剰余金の合計額」と「資本金等の額」が増減することを、法人の事業規模との関係でどのように考えるか。

2. 算出方法に係る法令の規律の厳格さ

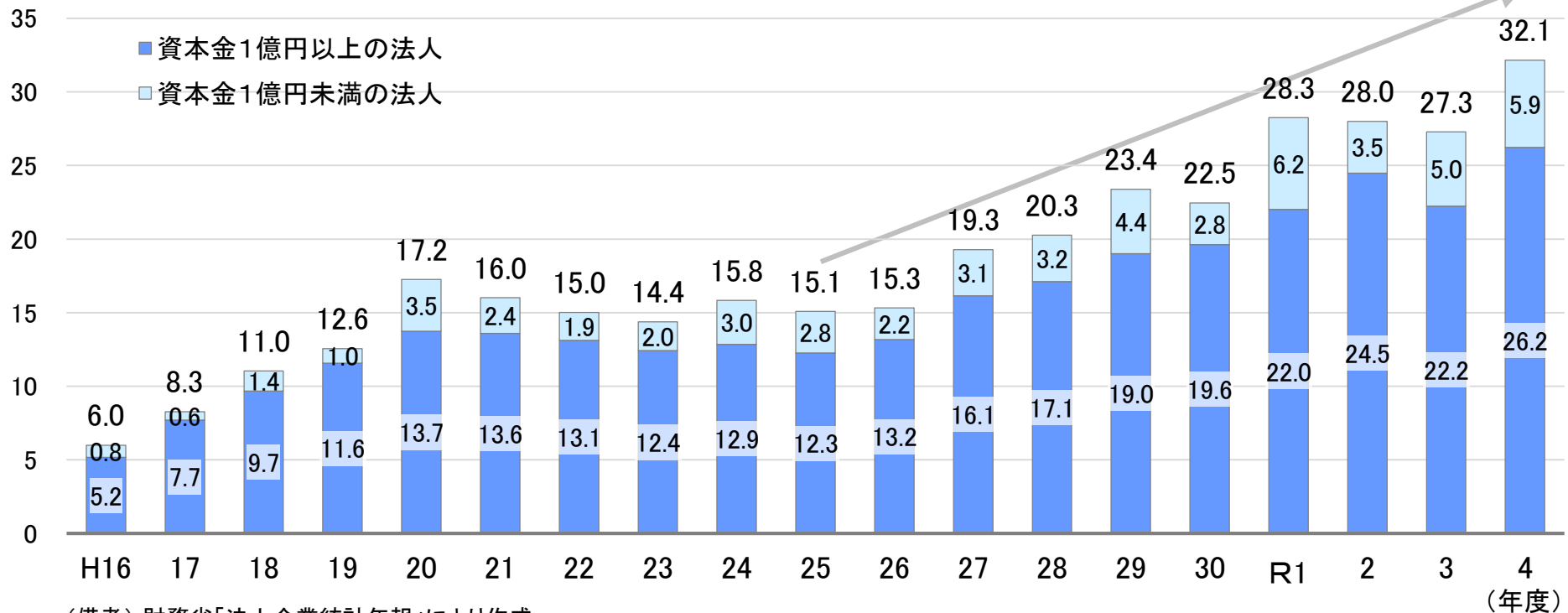
- ・ 「資本金と資本剰余金の合計額」及び「資本金等の額」は、いずれもいわゆる払込資本を指す概念であり、企業会計及び会社法における「資本金」に、「資本金」以外の払込資本を加算したものである。
- ・ 「資本金」以外の部分の算出方法について、それぞれの法令における規律の違いは、法人の事業規模を測る上での適正性に、影響を与えるものであるか。

〔ポイント②〕 自己株式の取得・保有の状況

- 上場企業による自己株式の取得は、2022年度に過去最高を更新し、2023年度も高い水準で推移していると報道されている。
- 日本企業の自己株式の保有残高は、近年増加傾向。
- 企業が自己株式を取得する背景には様々な要因があると考えられるが、近年では、「株主還元」、「資本効率の向上」を目的とすることが多いと指摘されている。

○企業の自己株式の保有残高

(単位:兆円)



(備考) 財務省「法人企業統計年報」により作成。
金融業、保険業以外の業種の統計数値による。

〔ポイント②〕 自己株式の取扱い

- 自己株式については、会計上は株主資本全体からの控除項目とされる一方、税法上は「資本金等の額」からの控除項目とされている。
- 自己株式の取得、処分、消却により、「資本金と資本剰余金の合計額」及び「資本金等の額」は次のとおり変動。

| | 発行済株式数 | 「資本金＋資本剰余金」 | 「資本金等の額」 |
|----|--------|-------------|------------------|
| 取得 | 変動なし | 変動なし | 減少 |
| 処分 | 変動なし | 処分差益損だけ増減 | 増加 |
| 消却 | 減少 | 減少 | 変動なし(取得による減少後の額) |

＜企業会計上の貸借対照表＞

＜税法上の貸借対照表＞

| | | | | | | | |
|-------------|-------------|-----------------|-----------------|--|---------------|--|-------------|
| 純資産 | 株主資本 | 資本金 | | | 資本金の額 | | |
| | | 資本剰余金 | 資本準備金 | | 資本金等の額 | | 資本金の額以外 |
| | | | その他資本剰余金 | | | | 自己株式 |
| | | 利益剰余金 | 利益準備金 | | 利益積立金額 | | |
| | その他利益剰余金 | | | | | | |
| | 自己株式 | | (株主資本全体からの控除項目) | | | | |
| 評価・換算差額等 | | | | | | | |
| 株式引受権、新株予約権 | | (資本金等の額からの控除項目) | | | | | |

＜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」(平成14年2月)＞

自己株式を取得したのみでは発行済株式総数が減少するわけではなく、取得後の処分もあり得る点に着目し、自己株式の保有は処分又は消却までの暫定的な状態であると考え、取得原価で一括して純資産の部の株主資本全体の控除項目とする方法が適切であると考えた。

〔ポイント②〕 自己株式の取得と事業規模との関係

○ 平成27年度税制改正(資本割の課税標準等)及び国税の令和2年度税制改正(寄附金の損金算入限度額)においては、自己株式の取得により「資本金等の額」が減少するが、事業規模は縮小していないとの考えのもと改正が行われている。

●地方財政審議会 地方法人課税のあり方に関する検討会報告書(平成25年11月)

… なお、外形標準課税のうち現行の資本割については、自己株式の取得により、大きな資本金をもつ企業が資本割を課税されていない状況がある。資本割が法人の事業活動規模をある程度示すものとして課税される趣旨を踏まえれば、その是正を図るべきである。

※ 上記を踏まえ、法人事業税資本割の課税標準及び法人住民税均等割の税率区分の基準について、原則、従来どおり「資本金等の額」としつつ、「資本金等の額」が「資本金及び資本準備金の合計額」を下回る場合には、「資本金及び資本準備金の合計額」を用いることとされた(平成27年度税制改正)。

●令和2年度税制改正の解説(財務省)

(2) 改正の内容

① 資本金基準の見直し

… これらによって、資本効率等に対する企業側の意識が高まったことなどにより、自己株式の取得を行う法人数及び金額が増加しています。

このような自己株式の取得は、法人の事業規模の縮小に伴うものよりも、株主還元の一手段として行われるものが多くなっていると考えられます。

一方、法人税法においては、法人における課税済利益の流出と株主における配当としての課税をなるべく一致させることとされており、金融商品取引所の開設する市場における購入による自己株式の取得の場合には、みなし配当課税はされず、その取得の対価の額に相当する資本金等の額を減少することとされています(法令 8 ①二十一)。

この結果、事業規模が縮小していないと考えられるにもかかわらず資本金等の額が大幅に減少している法人が見受けられることとなっています。

以上を踏まえると、法人の事業規模を測定する尺度の一つとしての資金的な要素として、今日においては、資本金等の額よりも資本金の額及び資本準備金の額の方が比較の実態に沿うと考えられることから、資本金の額及び資本準備金の額とされました。

【ポイント②】 算出方法に係る法令上の規定

<資本金等の額>

- 「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た金額をいう(法人税法)とされ、会社法に基づく増減資や組織再編等に応じた払込資本の変動を法人税法上の観点から明確にするため、加減算項目及びその額の算出方法を法人税法施行令に規定。
- また、法人税法上の「資本金等の額」を出発点に地方税法において一定の調整を行っており、その計算方法が法令に定められている。

法人税法上、資本金等の額を明確にする意義は、株主等との間の資本金等の額の増減に関する取引と、利益又は剰余金の分配から成る資本等取引(法法22⑤)によって生ずる資産又は負債の増減取引は課税標準たる所得の金額の計算には関係させないこととされているためである(法法22②③)

法人税法上、利益積立金額を明らかにする必要性は、第一に、これが流出しても損金となるものではないこと、第二に、これが課税済の利益であって、将来配当として分配された場合には配当課税(みなし配当を含む。)の問題が生ずること、第三に、特定同族会社の留保金課税のために留保金額を明確にする必要があるという点にある。そしてこの利益積立金額を明らかにするために、税務貸借対照表(別表5(1)<利益積立金額の計算に関する計算書>が作成される。

(出典)税務大学校『法人税法Ⅰ(令和5年度版)』

利益積立金額とは、法人の所得の金額で留保している金額とされている。

税法上利益積立金額を明確にしておく理由は二つある。

その一は、これが課税済の利益であって、将来外部に配当等として流出した場合には、配当課税の問題(いわゆるみなし配当の問題)が生ずるということである。

その二は、特定同族会社の留保金額課税のために、留保金額を明確にする必要がある。また、この利益積立金額を明確にすることによっていわば税務貸借対照表が作成されるという点である。

規則別表五(一)(利益積立金額の計算に関する明細書)は、このことを示しているといつてよい。

利益積立金額というのは、簡単に言えば、①課税済の利益のうち留保した金額と、②免税された金額のうち留保されている金額の合計額である。

後者の「免税された」ということは、結果としては課税を受けたと同様の資格を有するという点であるから、この留保額も利益積立金額として取り扱うのである。

(出典)武田昌輔編著『DHC コメントール法人税法第2巻』(第一法規)

〔ポイント②〕 算出方法に係る法令上の規定

＜資本金と資本剰余金の合計額＞

- 会社法において、株式会社等の会計は、一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行に従うとされており、会計処理の原則及び方法を定める会社計算規則（法務省令）と「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行」によって、会社の計算に関する規律が明らかになるという構造が採用されているとされている。

会社計算規則はそれ自体では自足的に規定を設けておらず、「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準その他の企業会計の慣行」—たとえば、企業会計基準委員会・企業会計基準第21号「企業結合に関する会計基準」—と合わせてはじめて、会社の計算に関する規律が明らかになるという構造が採用されている。

（出典）弥永真生『コンメンタール会社計算規則・商法施行規則（第4版）』（商事法務、2022、p.94-95）

- ただし、株式会社等の資本金と資本剰余金は、会社計算規則に定める場合に限りその額が変動するとされ（会社計算規則25条～27条、30条、31条）、資本金及び資本剰余金の算定については、会社計算規則にとりわけ詳細な定めが設けられているとされている。

会社法の委任を受けて定められた法務省令である会社計算規則には、会社法に基づく会計処理の原則および方法、とりわけ資本金の額、資本準備金の額、利益準備金の額、その他資本剰余金の額およびその他利益準備金の額の算定については詳細な定めが設けられているが、これは、「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行」を明文化したものであると位置付けるべきであろう。

（出典）江頭憲治郎、弥永真生『会社法コンメンタール10 計算等（1）』（商事法務、2011、p.8）

（次頁続く）

＜資本金と資本剰余金の合計額＞（続き）

- 現に、税法上の「資本金等の額」の算定に対応する内容は、次頁のとおり基本的には会社法及び会社計算規則に定められており、全ての株式会社等に適用される。また、「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行」とされる企業会計基準※(注)において、詳細な計算方法が定められており、企業の規模の大小等にかかわらず、企業ごとに裁量の余地はほとんどないと考えられるか。

※ 酒巻俊雄、龍田節 編集代表『逐条解説会社法 第6巻』（中央経済社、2020、p.25）

（注）「企業会計基準」のほか、「中小企業の会計に関する指針」及び「中小企業の会計に関する基本要領」についても、中小企業についての「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行」の一つを明らかにしようとする文書であると位置づけられている※。「中小企業の会計に関する指針」及び「中小企業の会計に関する基本要領」には、資本剰余金の会計処理についてほとんど記載がないものの、これらに記載のない内容については会社計算規則、企業会計基準等を参照することとされている。

※ 弥永真生『コンメンタール会社計算規則・商法施行規則（第4版）』（商事法務、2022、p.92）

- なお、会社計算規則及び企業会計基準では、組織再編時において、原則的な会計処理と、認められる会計処理を示している事例があるが、認められる会計処理は、企業集団内における資産及び負債の移転のうち一定の場合などに限り、その経済的実態から認められているもの。
これは、法人の事業規模を適正に測る観点にも沿うものと考えられるか。

〔ポイント②〕 「資本金等の額」と「資本金＋資本剰余金」の条文上の対応関係

〔総務省作成・未定稿〕

| 法人税法施行令 8 条（資本金等の額） | 会社法・会社計算規則（資本金＋資本剰余金） |
|----------------------------------|---|
| 【柱書き】 資本金＋1号～12号－13号～22号 | |
| 【1号】 株式の発行又は自己の株式の譲渡 | 法445条、則14条、27条 |
| 【1号の2】 役務の提供の対価としての自己の株式を交付 | 則42条の2 |
| 【2号】 新株予約権の行使による自己の株式の交付 | 則17条 |
| 【3号】 取得条項付新株予約権の取得対価としての自己の株式の交付 | 則18条 |
| 【4号】 協同組合等の加入金 | 規定なし ※協同組合等、企業組合等は会社法の射程外。 協同組合等は非外形法人。企業組合等については、左記と同様の規定を地方税法令に規定する必要があるか。 |
| 【5号】 合併に係る合併法人の処理 | 則35条、36条、45条～48条 |
| 【6号】 分割型分割に係る分割承継法人の処理 | 則37条、38条、49条～51条 |
| 【7号】 分社型分割に係る分割承継法人の処理 | 則37条、49条、51条 |
| 【8号】 適格現物出資に係る被現物出資法人の処理 | 法445条、則14条、27条 |
| 【9号】 被適格現物出資に係る被現物出資法人の処理 | 法445条、則14条、27条 |
| 【10号】 株式交換等に係る完全親法人の処理 | 則39条 |
| 【11号】 株式移転に係る完全親法人の処理 | 則52条 |
| 【12号】 無償減資 | 法447条、則26条、27条 |
| 【13号】 無償増資 | 法448条、450条、則26条～29条 |
| 【14号】 出資法人から非出資法人への移行に伴う資本等の全額減少 | 規定なし ※左記規定の対象である協同組合と医療法人は会社法の射程外。ただし、 これらの法人は非外形法人。 |
| 【15号】 分割型分割に係る分割法人の処理 | 法446条、則23条 |
| 【16号】 適格株式分配 | 法446条、則23条 |
| 【17号】 非適格株式分配 | 法446条、則23条 |
| 【18号】 資本の払戻し等を行った法人の処理 | 法446条、448条、則23条、27条 |
| 【19号】 投資法人による出資等減少分配 | 規定なし ※投資法人は会社法の射程外。ただし、 投資法人は非外形法人。 |
| 【20号】 みなし配当の生ずる自己株式の取得等 | 則24条、33条、34条、76条 |
| 【21号】 みなし配当の生じない自己株式の取得等 | 則24条、76条 |
| 【22号】 100%グループ内法人の株式の発行法人に対する譲渡 | 則25条～27条、30条、31条（資本金及び資本剰余金は変動しない） |

〔ポイント③〕 確認が容易、法人・課税庁の負担軽減について

- 昨年度の検討会において、課税庁からは、「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。」との意見あり。

＜課税庁からの意見＞

- 「資本金と資本剰余金の合計額」について

- ・ 会社法等によって作成が義務付けられている貸借対照表で確認可能。
- ・ 事業年度中においても、「資本金と資本剰余金の合計額」が変動する際には、臨時株主総会等の会社法上の手続や、会計上の仕訳を行う必要があるため、その時点で課税方式(外形対象か否か)を認識できると考えられる。

- 「資本金等の額」について

- ・ 加減算項目が多岐にわたり、計算が複雑。また、過去の資本等取引の積み上げで金額を算出するものであるため、調査の負担が大きいと考える。
- ・ また、税務上の金額として、貸借対照表などの決算書類を作成した後に、税務申告のための準備段階で初めて計算・判明するもの。
- ・ 仮に申告誤りがあった場合、課税方式の変更による法人の負担が大きくなるおそれ。特に、非外形対象法人から外形対象法人となる場合に、付加価値割額を新たに算定することは負担が大きいのではないか。

3つのポイントに係る「資本金＋資本剰余金」と「資本金等の額」の比較

| | 資本金＋資本剰余金 | 資本金等の額 |
|---|--|--|
| <p>〔ポイント①〕 対応として妥当であること</p> | <ul style="list-style-type: none"> ・ 項目振替型減資への対応については、「資本金と資本剰余金の合計額」又は「資本金等の額」のいずれを採用しても、直接的な対応として効果的。また、他の指標と比べれば、必要以上に多くの法人に影響を及ぼすことがないものと考えられるか。 | |
| <p>〔ポイント②〕 法人の事業規模を測る上で適正な指標であること</p> | <p>①自己株式の取得等</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 自己株式の取得・処分により基本的に変動しない。 <p>②算出方法</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 会社法において、株式会社・持分会社の会計は「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行」に従うものとされているほか、会社計算規則に比較的詳細に規定されている。 ・ 原則と異なる算定方法が認容される事例があるが、企業集団内における一定の資産等の移転等に限り、その経済的実態から認容されるものであり、事業規模を適正に測る観点にも沿うものではないか。 | <p>①自己株式の取得等</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 自己株式の取得・処分により増減する。 ・ ただし、自己株式の取得・処分は、会社財産の流出を伴うことから、項目振替型減資ほど容易ではないと考えられるか。 ・ 一方で、趨勢として自己株式の取得・保有は増加傾向にあることから留意が必要か。 <p>②算出方法</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 法人税法施行令等において、加減算項目及びその算出方法が規定されている。 |
| <p>〔ポイント③〕 課税実務上、確認が容易で過度な負担とならないこと</p> | <ul style="list-style-type: none"> ・ 貸借対照表で確認可能。 | <ul style="list-style-type: none"> ・ 課税庁からは、計算が複雑との指摘があるとともに、税務申告の準備段階で課税方式が判明することも想定される。 ・ 仮に誤りがあって課税方式が変更となる場合（特に非外形対象法人から外形対象法人となる場合）の税額計算の負担が大きい。 |

検討の視点

- 項目振替型減資への対応策として、現行基準(「資本金1億円超」の法人)を維持しつつ、資本金が1億円以下であっても、会計上の概念である「資本金と資本剰余金の合計額」又は税法上の概念である「資本金等の額」が一定水準を上回る法人を外形標準課税の対象とすることが考えられるか。
- 次の点を踏まえ、「資本金と資本剰余金の合計額」又は「資本金等の額」のいずれを指標とすることが適当か。

①項目振替型減資への対応として妥当であること:

いずれの指標も、対応策として妥当と考えられるのではないか。

②法人の事業規模を測る上で適正な指標であること:

「資本金等の額」: 所得計算の必要性から規定されているものであることをどう考えるか。

自己株式の取得等により金額が増減する。これまで自己株式の取得等による「資本金等の額」の減少に対応した改正が行われてきたことをどう考えるか。

「資本金と資本剰余金の合計額」: 算出方法について、会社計算規則に比較的詳細に規定されているものの、これに加え、「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行」とされる企業会計基準によって定められていることをどう考えるか。

③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こと:

「資本金と資本剰余金の合計額」については、会社法等により作成が義務付けられている貸借対照表で確認可能である一方、「資本金等の額」を用いることについては、税務申告のための準備段階で計算することなどについて課税庁から懸念が表明されていることをどう考えるか。

- 上記のほかに、「資本金と資本剰余金の合計額」又は「資本金等の額」のいずれを指標として採用するかという点に関し、考慮すべき事項はあるか。

外形標準課税

(持株会社化・分社化に対応するための追加的な基準)

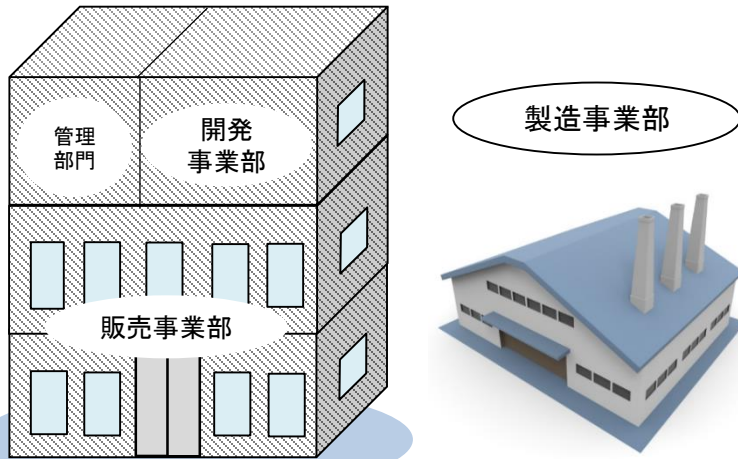
持株会社化と外形標準課税の対象範囲の関係

- 持株会社化・分社化によって、資本金1億円以下の子会社を設立した場合、組織再編の前後で企業グループ全体の姿はほとんど変わっていないにもかかわらず、外形標準課税の対象範囲が縮小。

(イメージ)

X社(事業部型)

資本金 : **1,000億円**
従業者数 : 10,000人



X社全体が外形標準課税の対象
(従業者10,000人)

Y社(持株会社型)

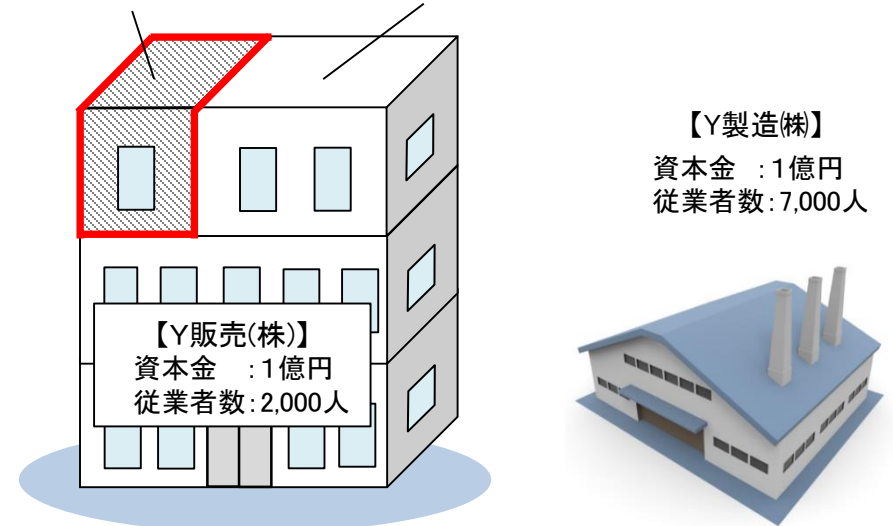
[Y(株)、Y販売(株)、Y製造(株)は、Yホールディングス(株)の100%子会社]

【Yホールディングス(株)】

資本金 : **1,000億円**
従業者数 : 200人

【Y(株)】

資本金 : 1億円
従業者数 : 800人



(注) 法人事業税は、親会社、子会社ともに、個社単位での単体課税となっている。

Yホールディングス社のみが
外形標準課税の対象
(従業者200人)

法人税法における中小法人の範囲 ①

- 法人税では、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との間にその法人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。

法人税法の中小法人（法人税の軽減税率等）

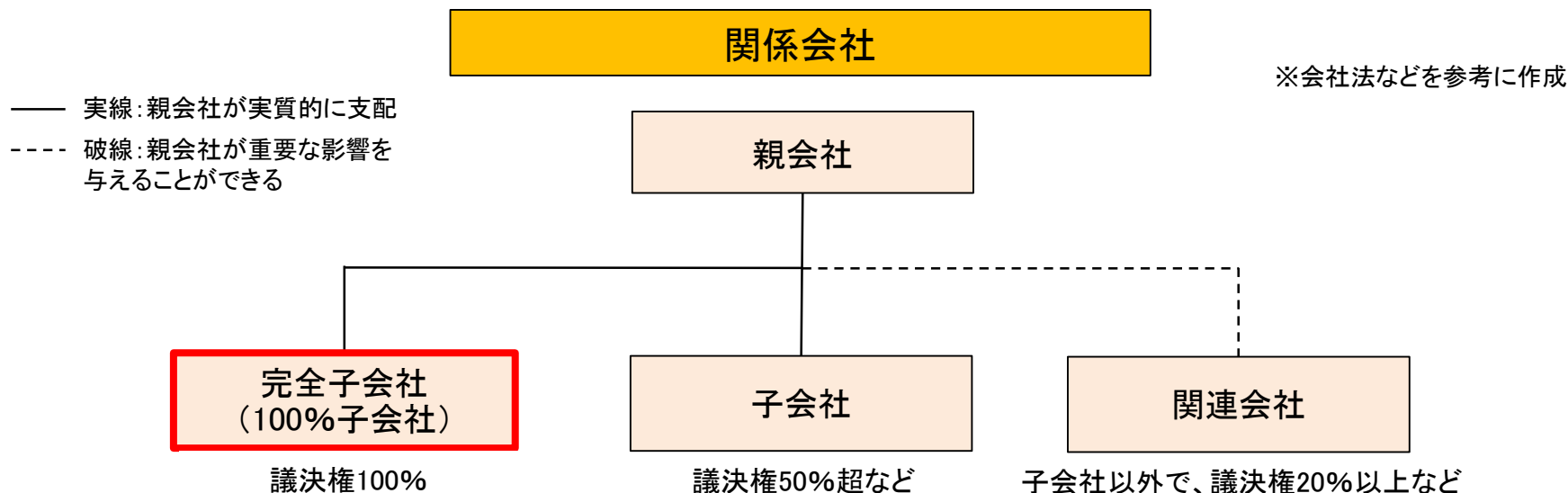
資本金が1億円以下の法人又は資本等を有しない法人のうち、次の法人以外の法人

<法人税法の中小法人から除かれるもの>

- ・ 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

法人税法における中小法人の範囲 ②

- 会社法では、いわゆる100%子会社(=発行済株式等のすべてを親会社等に保有されている会社)を「完全子会社等」と定義。100%子会社は、親会社等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事業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。
- また、会社法上の大会社である資本金5億円以上の法人については、企業集団における業務の適正性を確保するための体制を確立することが義務づけられている。(すなわち、グループの一体経営が必然となっている。)
- 法人税法においては、大法人の100%子会社が、グループとして活動しながら中小特例のメリットを享受していたことを踏まえ、大法人の100%子会社については、中小特例を適用しないよう改正が行われている。



●平成22年度税制改正の解説(財務省)

中小法人に対する軽減税率等の特例措置は、中小法人の脆弱な資金調達能力や零細な事業規模に対する政策的な配慮により設けられているものですが、大法人の100%子会社は、親会社の信用力を背景として資金調達や事業規模の拡大等が可能と考えられるほか、大法人は分社化により100%子会社を自由に設立することが可能であるため、グループとして活動しながら単体課税による中小特例のメリットを享受することができるという問題点が存在するところです。

このようなことから、今回の改正において、大法人との間に大法人による完全支配関係がある法人については、中小特例を適用しないこととされました。

検討の視点

- 持株会社化・分社化による対象範囲の縮小への対応については、昨年度の間接整理において、「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」とされており、同様の趣旨から講じられた法人税の制度(大法人の100%子会社等が中小法人から除かれている制度)を参考に検討することが考えられるか。
- ただし、項目振替型減資への対応を検討していることを踏まえれば、指標として「資本金」を用いることについては、慎重な検討が必要か。指標については、減資に対応するための追加的な基準において用いる指標も踏まえて検討することが考えられるか。
- その際、減資対策における検討の視点に加え、次の点について留意が必要ではないか。
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こと：
申告法人とは別法人の情報をを用いることになるが、
 - ・ 「資本金と資本剰余金の合計額」については、会社法等により作成が義務付けられている貸借対照表で確認可能であり、また、株式会社においては貸借対照表を公告することとされている(会社法第440条等)一方、
 - ・ 「資本金等の額」については、当該大法人に係る課税情報であり、一般的に公にされている数値ではない。

外形標準課税

(地域経済・企業経営への配慮)

令和6年度 経済産業省税制改正要望

- 事業税の外形標準課税は、大法人(大企業)に導入されており、令和5年度与党税制改正大綱において、「減資や組織再編への対応として、実質的に大規模な法人を対象に、制度的な見直しを検討する」とされている。
- 利益が生じていなくても賃金に対して課税されるものであり、構造的・持続的な賃上げを実現するためにも、中小企業の賃上げの取組に影響しないよう、見直しにあたっては慎重な検討が必要。

日本商工会議所「令和6年度税制改正に関する意見」(令和5年9月)(抄)

外形標準課税(法人事業税の付加価値割)は、「賃金への課税」が中心であり、わが国の喫緊の課題である賃上げの取り組みに逆行し、「成長と分配の好循環」の実現を阻害する。諸外国においても賃金課税は稀な税制であり、雇用や中小企業に悪影響を与えることから、近年は廃止している国が多い。労働分配率が約7割、損益分岐点比率が約9割にのぼる中小企業への適用拡大は、赤字法人186万社が増税になる等、その影響は甚大であり、外形標準課税の適用拡大には断固反対する。

日本経済団体連合会「令和6年度税制改正に関する提言」(令和5年9月)(抄)

令和5年度与党税制改正大綱(令和4年12月16日)においては、減資や持株会社化等により資本金を減少させ、外形標準課税の対象から外れるような動きが指摘され、制度の見直しを検討することとされている。

適正課税の観点から制度の見直しを図ることには合理性がある。一方で従来より対象となっていない中小企業などの地域経済・企業経営への影響にも留意が必要である。単純な基準金額の引き下げなどによる課税対象の拡大等、いたずらに外形標準課税の対象を拡大するようなことは避けるべきであり、また増資以外に資金調達の方法が乏しいスタートアップの成長を阻害してはならない。事業者の実務上の負担とならないような簡素な制度・仕組みとすることを前提に、丁寧に実態を分析した上で対応策を検討すべきである。

① 外形標準課税の拡大を所得割の税率引き下げと合わせて行うことにより、しっかりと黒字を出す企業には減税のメリットが及ぶこととなり、企業の「稼ぐ力」を高めることにもなる。

○ 「平成28年度税制改正大綱」(H27.12自由民主党・公明党)

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。

② 企業は事業を実施するにあたり、地方団体からサービスを受けており、企業が広く薄く負担を担う外形標準課税は、応益課税の観点からも重要。

○ 「平成15年度における税制改革についての答申—あるべき税制の構築に向けて—」(H14.11政府税制調査会)

受益と負担の関係を明確にして真の地方分権の実現に資するため、早急に導入すべきである。

○ 「法人税の改革について」(H26.6 政府税制調査会)

地方税は行政サービスの対価を広く受益者で負担するという「応益課税」の考え方が重要。

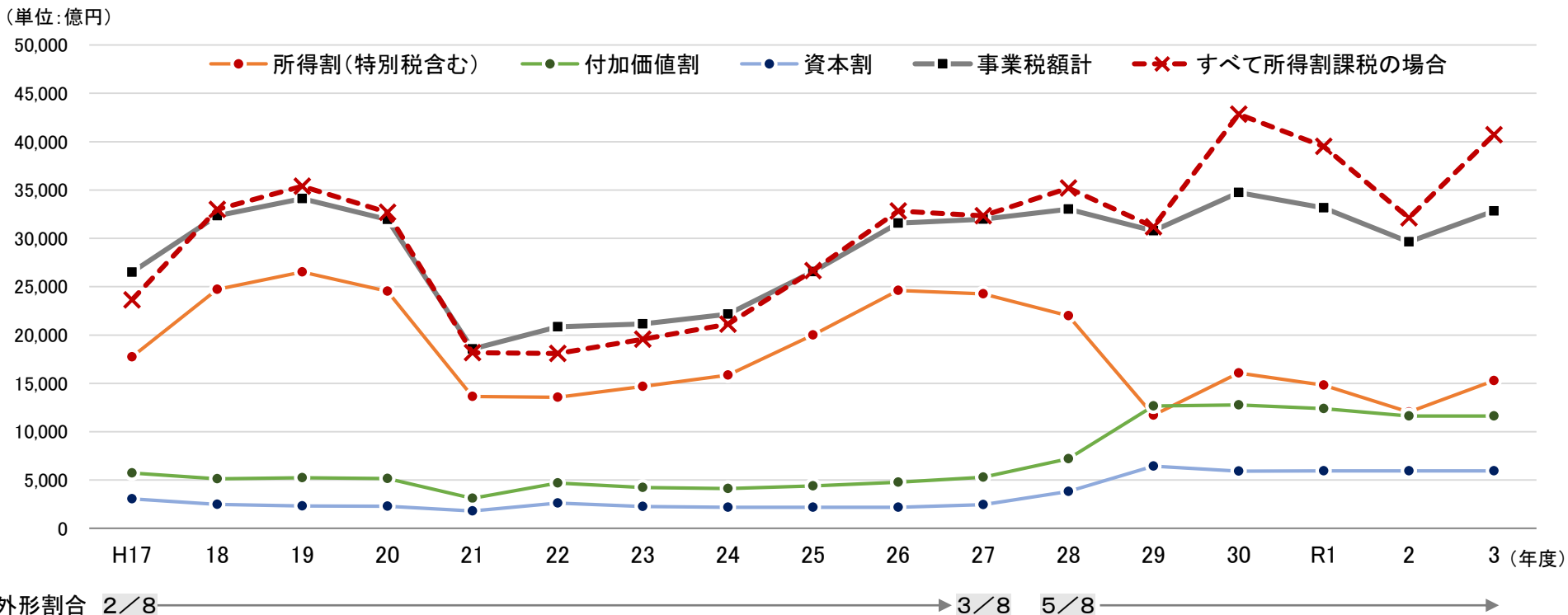
③ 外形標準課税は、所得に係る税と異なり、景気の影響を受けにくい安定的な財源。

○ 「地方法人課税のあり方等に関する検討会報告書(概要)」(H25.11 地方法人課税のあり方等に関する検討会)

地方自治の原則は「税」であること、受益と負担の関係等から、偏在性が小さく税収が安定した地方税体系の構築が原則。

法人事業税の収税推移

- 都道府県が安定的に行政サービスを提供していくため、法人事業税の収税を安定化させることが外形標準課税導入の目的の一つ。所得割に比べ、付加価値割及び資本割は安定的に推移。
- 外形対象法人に係る収税は、所得割により課税した場合と比べ、中長期的に見れば概ね収税中立で推移。
- 近年は、企業業績が好調であることから、単年度ごとの減収幅が大きくなる傾向。

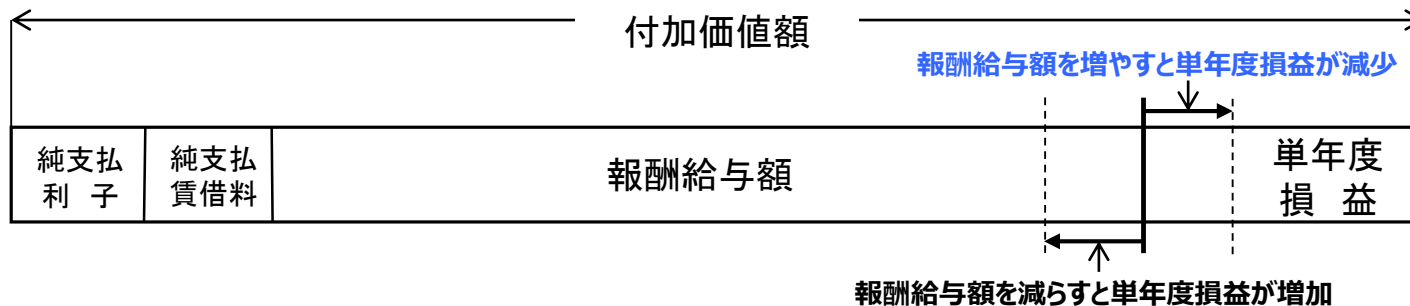


※ 「すべて所得割課税の場合」は、総務省による機械的な試算。
 制度施行が4月の場合、初年度においては改正による収税への影響がほぼ発現しないことから、外形拡大(H27・28)の影響はH28・29年度に発現すると仮定。

法人事業税付加価値割の概要

○ 付加価値割の課税標準である「付加価値額」は、他の条件が同じであれば、報酬給与額が増加しても税額が増加しない仕組み。

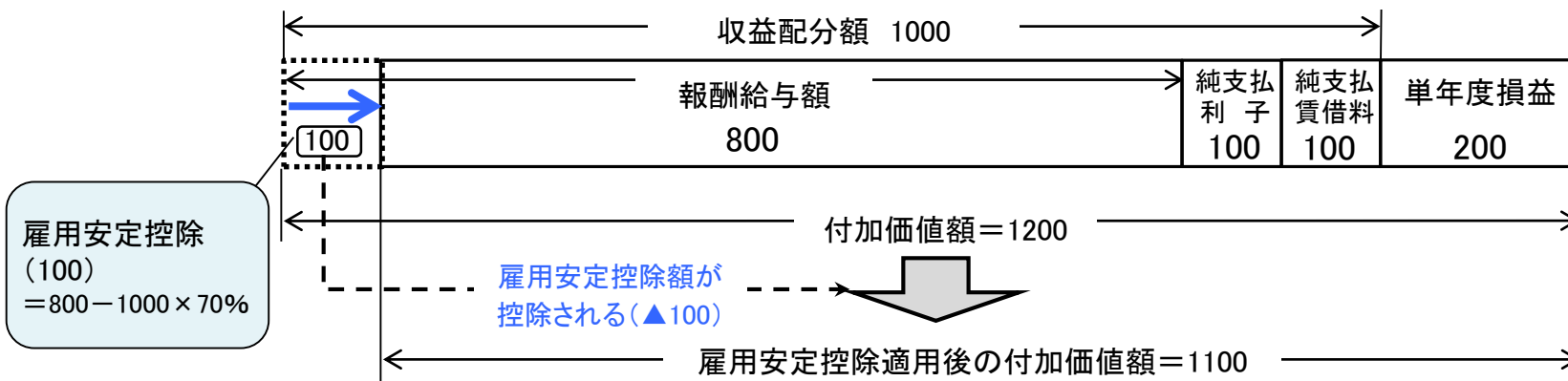
◆ 報酬給与額が増減しても単年度損益と相殺されることにより、付加価値額は変わらず、税額は一定



○ その上でさらに、雇用に配慮し、報酬給与額の比率が高い法人については、付加価値額から一定額を控除し負担を軽減。

◆ 報酬給与額が収益配分額の70%を超える場合、付加価値額から雇用安定控除額を控除する。

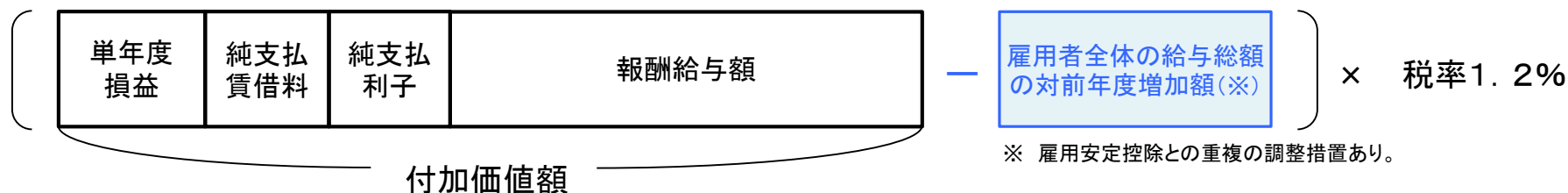
※ 雇用安定控除額 = 「報酬給与額」-「収益配分額」× 70% (外形対象法人の約8割が適用を受けている。)



法人事業税付加価値割における賃上げへの対応等（令和4年度税制改正）

- 法人税における賃上げ促進税制に合わせ、継続雇用者の給与総額を一定割合以上増加させた法人に対して、雇用者全体の給与総額の増加額を付加価値額から控除する措置を講ずる。
（2年間の時限措置）

<法人事業税付加価値割の算定（イメージ）>



<適用要件・控除額>

【改正前】

【要件】(法人税と同様)

新規雇用者の給与総額: 対前年度増加率2%以上

【控除額】

新規雇用者の給与総額

(雇用者全体の給与総額の対前年度増加額を上限とする。)



【改正後】

【要件】(法人税と同様)

継続雇用者の給与総額: 対前年度増加率3%以上(※)

【控除額】

雇用者全体の給与総額の対前年度増加額

(※) 資本金10億円以上、かつ、常時使用従業員数1,000人以上の大企業については、従業員への還元や取引先への配慮を行うことを宣言していることを要件とする。

第2章 新しい資本主義の加速

1. 三位一体の労働市場改革による構造的賃上げの実現と「人への投資」の強化、分厚い中間層の形成

(家計所得の増大と分厚い中間層の形成)

今年の春季労使交渉の賃上げ率は約30年ぶりの高い伸びとなった。この賃上げの流れの維持・拡大を図り、特に我が国の雇用の7割を占める中小企業が賃上げできる環境の整備に取り組むほか、最低賃金の引上げや同一労働・同一賃金制の施行の徹底と必要な制度見直しの検討等を通じて非正規雇用労働者の処遇改善を促し、我が国全体の賃金の底上げ等による家計所得の増大に取り組む。中小企業等の賃上げの環境整備については、賃上げ税制や補助金等における賃上げ企業の優遇等の強化を行う。その際、赤字法人においても賃上げを促進するため、課題を整理した上で、税制を含めて更なる施策を検討する。

2. 投資の拡大と経済社会改革の実行

(スタートアップの推進と新たな産業構造への転換)

GX・DXなど新たな産業構造への転換を進め、持続的な成長を確保していくため、新たな参入と再チャレンジの際の退出の障壁を低くし、スタートアップが成長できる環境の整備が不可欠である。しかしながら、日本の開廃業率は、米国・欧州主要国に比べて低い水準で推移している。このため、スタートアップへの投資額を5年後の2027年度に10倍を超える規模にするなどの目標の達成を目指し、「スタートアップ育成5か年計画」に定めた人材育成、資金供給、オープンイノベーションを確実に推進するなど、参入の円滑化を着実に実行するとともに、企業経営者に退出希望がある場合の早期相談体制の構築など、退出の円滑化を図ることにより、新たな産業構造への転換を促していく。(後略)

5. 地域・中小企業の活性化

(中堅・中小企業の活力向上)

地域経済を支える中堅・中小企業の活力を向上させ、良質な雇用の創出や経済の底上げを図る。このため、成長力のある中堅企業の振興や売上高100億円以上の企業など中堅企業への成長を目指す中小企業の振興を行うため、予算・税制等により、集中支援を行う。具体的には、M&Aや外需獲得、イノベーションの支援、伴走支援の体制整備等に取り組む。また、GX、DX、人手不足等の事業環境変化への対応を後押ししつつ、切れ目のない継続的な中小企業等の事業再構築・生産性向上の支援、円滑な事業承継の支援や、新規に輸出に挑戦する1万者の支援を行う。あわせて、地域の社会課題解決の担い手となり、インパクト投資等を呼び込む中小企業(いわゆるゼブラ企業など)の創出と投資促進、地域での企業立地を促す工業用水等の産業インフラ整備や、地域経済を牽引する中堅企業の人的投資等を通じた成長の促進に取り組む。(後略)

検討の視点

- 昨年度の間接整理において、追加的な基準の検討に当たっては、「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」にするとしていたほか、与党税制改正大綱において、「地域経済・企業経営への影響を踏まえながら」検討を行うとされている。
- この点、関係省庁や経済団体からは、中小企業の賃上げやスタートアップの成長を阻害しないように配慮が必要との意見がある。
(その他指摘されている留意事項)
 - ・ 中堅・中小企業の活力向上のためには、M&Aによる子会社化や合併への配慮が必要であること。
- 外形標準課税は、企業の「稼ぐ力」を高める税制であり、また、現行制度においても賃上げを行う企業への配慮等が行われているが、一方で、政府としては、「中小企業が賃上げできる環境の整備に取り組む」等の方針が示されている。
- 減資や組織再編による対象法人数の減少や対象範囲の縮小への対応として、対象とする法人の範囲(各指標の水準等)を検討する際には、上記の点を踏まえた検討が必要ではないか。

参 考 资 料

○ 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出る。 ・ 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

第3回 検討会資料
(令和4年10月7日)

| | 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 |

法人税における「資本金等の額」について

○ 資本金等の額とは、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うこととされており、いわゆる払込資本を指す概念。

○ 資本金等の額は、資本金の額と、その他払込を受けた資産の合計額

= 資本金 + 加算項目の合計額 - 減算項目の合計額（法人税法施行令第8条第1項各号）

<加算項目>

- ・ 株式の発行の対価として払い込まれた資産のうち、資本金に計上しなかった額（一）
- ・ 役務提供の対価として自己株式を交付した場合の当該役務提供の費用のうち、資本金に計上しなかった額（一の二）
- ・ 新株予約権の行使により払い込まれた金銭等のうち、資本金に計上しなかった額（二）
- ・ 取得直前の取得条項付新株予約権の帳簿価額のうち、資本金に計上しなかった額（三）
- ・ 協同組合等における加入金の額（四）
- ・ 組織再編により移転を受けた資産のうち、資本金に計上しなかった額（五～十一）
- ・ 無償減資の額（十二）※1

<減算項目>

- ・ 無償増資の額（十三）
- ・ 資本又は出資を有しない法人に移行した場合の資本金等の額（十四）
- ・ 組織再編（分割）により払い出された資産の額（十五～十七）
- ・ 資本の払戻し等に係る減資額（十八）※2
- ・ 投資法人の出資等減少分配に係る分配資本金額（十九）
- ・ 自己株式の取得等に係る取得資本額対価相当額（二十・二十一）
- ・ 100%子会社の合併等に伴う当該子会社の株式譲渡に係る譲渡損相当額（二十二）

※1 無償減資の額を加算するため、項目振替型の減資の影響を受けない。資本金から資本剰余金に振り替えた後に欠損填補をした場合にも、資本金等の額は変動しない。

※2 資本金から資本剰余金に振り替えた後に株主への払い戻しをした場合には、資本金等の額が減少する。

資本金等の額

資本金

その他
払込を
受けた
資産

地方税法上の「資本金等の額」の計算方法

- 法人税法上の資本金等の額を出発点として、過去事業年度及び当該事業年度の無償増資、無償減資(損失の填補)を計算している。

法人税法上の資本金等の額

+

| 事業年度 | 法72の21 | 項目 | 金額 | 加減算 |
|--------|--------|-----------------------|----------|-----|
| 過去事業年度 | 1号 | H22.4.1～ 無償増資 | 資本金とした金額 | + |
| | 2号 | H13.4.1～H18.4.30欠損の填補 | 填補に充てた額 | - |
| | 3号 | H18.5.1～ 損失の填補 | 填補に充てた額 | - |
| 当該事業年度 | 1号 | H22.4.1～ 無償増資 | 資本金とした金額 | + |
| | 3号 | H18.5.1～ 損失の填補 | 填補に充てた額 | - |

企業会計における「資本剰余金」

- 「資本剰余金」は、会社計算規則において、「資本準備金」及び「その他資本剰余金」に区分することとされている。
- 「自己株式」については、会社計算規則において、「資本剰余金」からの控除項目ではなく、「株主資本」からの控除項目とされている。

| | | | |
|-----|-------------|-----------------------------|----------|
| 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 ○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 | | |

●会社計算規則(平成18年法務省令第13号)

(純資産の部の区分)

第76条 (略)

2 株主資本に係る項目は、次に掲げる項目に区分しなければならない。この場合において、第五号に掲げる項目は、控除項目とする。

- 一 資本金
- 二 新株式申込証拠金
- 三 資本剰余金
- 四 利益剰余金
- 五 自己株式
- 六 自己株式申込証拠金

3 (略)

4 株式会社の貸借対照表の資本剰余金に係る項目は、次に掲げる項目に区分しなければならない。

- 一 資本準備金
- 二 その他資本剰余金

5~9 (略)

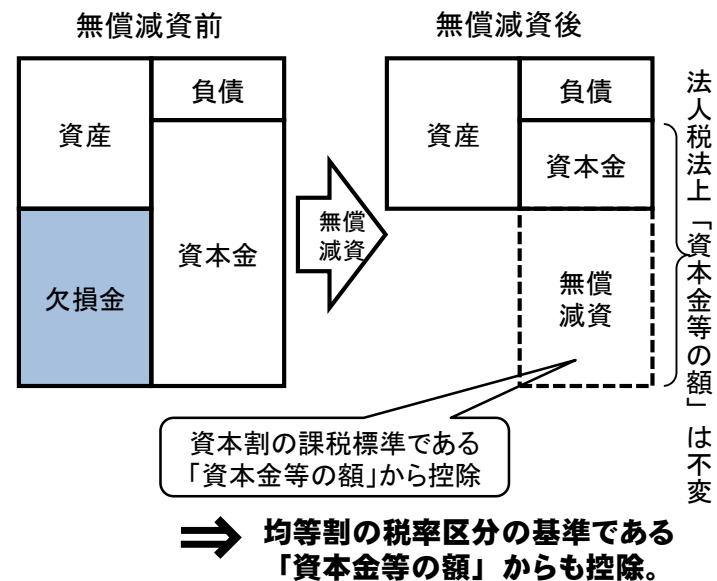
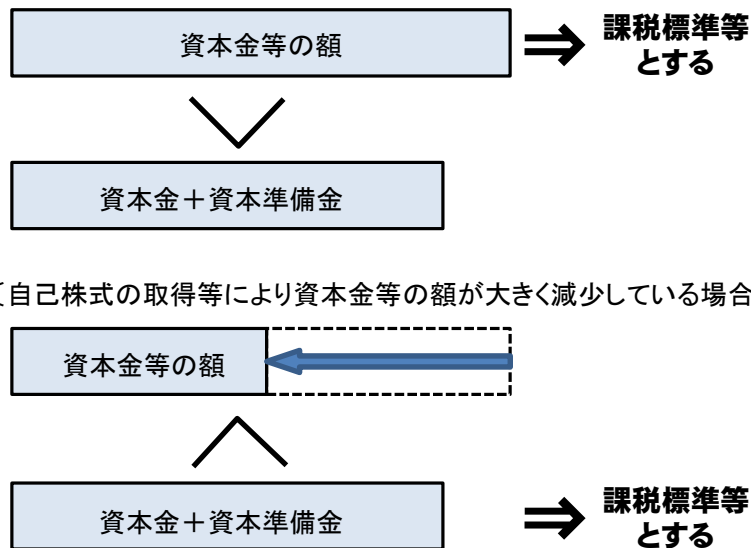
法人事業税資本割の課税標準の見直し等(平成27年度税制改正)

○ 法人事業税資本割の課税標準及び法人住民税均等割の税率区分の基準(以下、「課税標準等」という。)を、原則、従来どおり下記①としつつ、①が②を下回る場合に②とする。

- ① 法人税法上の「資本金等の額」
- ② 「資本金」と「資本準備金」の合計額

○ 法人住民税均等割の税率区分の基準である「資本金等の額」について、法人事業税資本割と合わせて、「資本金等の額」から無償減資・資本準備金の取り崩し額(欠損てん補等)を控除するとともに、無償増資の額を加算する措置を講じることとする。

〔原則〕



法人税における寄附金の損金不算入制度の見直し(令和2年度税制改正)

○令和2年度税制改正の解説(財務省) P1129~P1130

2 寄附金の損金不算入

(1) 改正前の制度の概要

① 一般の寄附金の損金算入限度額法人が各事業年度において支出した寄附金の額の合計額のうち、次の算式により計算した金額を超える部分の金額は、損金の額に算入しないこととされています(法法37①、法令73、法規22の4)。

イ 普通法人、協同組合等及び人格のない社団等(口の法人を除きます。)

(期末資本金等の額 × 当期の月数 / 12 × 2.5 / 1,000 + 当期の所得金額 × 2.5 / 100) × 1 / 4
(略)

(2) 改正の内容

① 資本金基準の見直し

上記(1)①及び②の算式の「資本金等の額」が、「資本金の額及び資本準備金の額の合計額又は出資金の額」とされました(法法37①④、法令73①一イ、77の2①一イ)

(略)

平成26年以降、ステュワードシップ・コードの制定から始まるコーポレートガバナンス改革が進んでおり、平成27年に策定されたコーポレートガバナンス・コードでは、資本効率等を意識した経営、株主との間の建設的な対話が求められています。さらに、平成30年に策定された「投資家と企業との対話ガイドライン」においても機関投資家と企業との間において資本効率等を意識した経営が重要な事項として記載されています。これらによって、資本効率等に対する企業側の意識が高まったことなどにより、自己株式の取得を行う法人数及び金額が増加しています。

このような自己株式の取得は、法人の事業規模の縮小に伴うものよりも、株主還元の一手段として行われるものが多くなっていると考えられます。

一方、法人税法においては、法人における課税済利益の流出と株主における配当としての課税をなるべく一致させることとされており、金融商品取引所の開設する市場における購入による自己株式の取得の場合には、みなし配当課税はされず、その取得の対価の額に相当する資本金等の額を減少することとされています(法令8①二十一)。

この結果、事業規模が縮小していないと考えられるにもかかわらず資本金等の額が大幅に減少している法人が見受けられることとなっています。

以上を踏まえると、法人の事業規模を測定する尺度の一つとしての資本的な要素として、今日においては、資本金等の額よりも資本金の額及び資本準備金の額の方が比較的実態に沿うと考えられることから、資本金の額及び資本準備金の額とされました。

〔ポイント②参考〕 参照条文

○ 会社法(平成17年法律第86号)

第四百三十一条 株式会社の会計は、一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行に従うものとする。

第六百十四条 持分会社の会計は、一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行に従うものとする。

○ 会社計算規則(平成18年法務省令第13号)

(資本金の額)

第二十五条 株式会社の資本金の額は、第一款並びに第四節及び第五節の二に定めるところのほか、次の各号に掲げる場合に限り、当該各号に定める額が増加するものとする。

- 一 法第四百四十八条の規定により準備金の額を減少する場合(同条第一項第二号に掲げる事項を定めた場合に限る。) 同号の資本金とする額に相当する額
- 二 法第四百五十条の規定により剰余金の額を減少する場合 同条第一項第一号の減少する剰余金の額に相当する額
- 2 株式会社の資本金の額は、法第四百四十七条の規定による場合に限り、同条第一項第一号の額に相当する額が減少するものとする。この場合において、次に掲げる場合には、資本金の額が減少するものと解してはならない。
 - 一 新株の発行の無効の訴えに係る請求を認容する判決が確定した場合
 - 二 自己株式の処分の無効の訴えに係る請求を認容する判決が確定した場合
 - 三 会社の吸収合併、吸収分割、株式交換又は株式交付の無効の訴えに係る請求を認容する判決が確定した場合
 - 四 設立時発行株式又は募集株式の引受けに係る意思表示その他の株式の発行又は自己株式の処分に係る意思表示が無効とされ、又は取り消された場合
 - 五 株式交付子会社の株式又は新株予約権等の譲渡しに係る意思表示その他の株式交付に係る意思表示が無効とされ、又は取り消された場合

(資本準備金の額)

第二十六条 株式会社の資本準備金の額は、第一款及び第二款並びに第四節及び第五節の二に定めるところのほか、次の各号に掲げる場合に限り、当該各号に定める額が増加するものとする。

- 一 法第四百四十七条の規定により資本金の額を減少する場合(同条第一項第二号に掲げる事項を定めた場合に限る。) 同号の準備金とする額に相当する額
- 二 法第四百五十一条の規定により剰余金の額を減少する場合 同条第一項第一号の額(その他資本剰余金に係る額に限る。)に相当する額
- 2 株式会社の資本準備金の額は、法第四百四十八条の規定による場合に限り、同条第一項第一号の額(資本準備金に係る額に限る。)に相当する額が減少するものとする。この場合においては、前条第二項後段の規定を準用する。

(その他資本剰余金の額)

第二十七条 株式会社のその他資本剰余金の額は、第一款並びに第四節及び第五節の二に定めるところのほか、次の各号に掲げる場合に限り、当該各号に定める額が増加するものとする。

- 一 法第四百四十七条の規定により資本金の額を減少する場合 同条第一項第一号の額(同項第二号に規定する場合にあっては、当該額から同号の額を減じて得た額)に相当する額
- 二 法第四百四十八条の規定により準備金の額を減少する場合 同条第一項第一号の額(資本準備金に係る額に限り、同項第二号に規定する場合にあっては、当該額から資本準備金についての同号の額を減じて得た額)に相当する額
- 三 前二号に掲げるもののほか、その他資本剰余金の額を増加すべき場合 その他資本剰余金の額を増加する額として適切な額
- 2 株式会社のその他資本剰余金の額は、前三款並びに第四節及び第五節の二に定めるところのほか、次の各号に掲げる場合に限り、当該各号に定める額が減少するものとする。
 - 一 法第四百五十条の規定により剰余金の額を減少する場合 同条第一項第一号の額(その他資本剰余金に係る額に限る。)に相当する額
 - 二 法第四百五十一条の規定により剰余金の額を減少する場合 同条第一項第一号の額(その他資本剰余金に係る額に限る。)に相当する額
 - 三 前二号に掲げるもののほか、その他資本剰余金の額を減少すべき場合 その他資本剰余金の額を減少する額として適切な額
- 3 前項、前三款並びに第四節及び第五節の二の場合において、これらの規定により減少すべきその他資本剰余金の額の全部又は一部を減少させないこととすることが必要かつ適当であるときは、これらの規定にかかわらず、減少させないことが適当な額については、その他資本剰余金の額を減少させないことができる。

※持分会社についても第25条～27条と同様の規定あり。

○ 会社計算規則(平成18年法務省令第13号)

(吸収型再編対価の全部又は一部が吸収合併存続会社の株式又は持分である場合における吸収合併存続会社の株主資本等の変動額)

第三十五条 吸収型再編対価の全部又は一部が吸収合併存続会社の株式又は持分である場合には、吸収合併存続会社において変動する株主資本等の総額(次項において「株主資本等変動額」という。)は、次の各号に掲げる場合の区分に応じ、当該各号に定める方法に従い定まる額とする。

一 当該吸収合併が支配取得に該当する場合(吸収合併消滅会社による支配取得に該当する場合を除く。) 吸収型再編対価時価又は吸収型再編対象財産の時価を基礎として算定する方法

二 吸収合併存続会社と吸収合併消滅会社が共通支配下関係にある場合 吸収型再編対象財産の吸収合併の直前の帳簿価額を基礎として算定する方法(前号に定める方法によるべき部分にあつては、当該方法)

三 前二号に掲げる場合以外の場合 前号に定める方法

2 前項の場合には、吸収合併存続会社の資本金及び資本剰余金の増加額は、株主資本等変動額の範囲内で、吸収合併存続会社が吸収合併契約の定めに従いそれぞれ定めた額とし、利益剰余金の額は変動しないものとする。(後略)

(株主資本等を引き継ぐ場合における吸収合併存続会社の株主資本等の変動額)

第三十六条 前条の規定にかかわらず、吸収型再編対価の全部が吸収合併存続会社の株式又は持分である場合であつて、吸収合併消滅会社における吸収合併の直前の株主資本等を引き継ぐものとして計算することが適切であるときには、吸収合併の直前の吸収合併消滅会社の資本金、資本剰余金及び利益剰余金の額をそれぞれ当該吸収合併存続会社の資本金、資本剰余金及び利益剰余金の変動額とすることができる。(後略)

2 吸収型再編対価が存しない場合であつて、吸収合併消滅会社における吸収合併の直前の株主資本等を引き継ぐものとして計算することが適切であるときには、吸収合併の直前の吸収合併消滅会社の資本金及び資本剰余金の合計額を当該吸収合併存続会社のその他資本剰余金の変動額とし、吸収合併の直前の利益剰余金の額を当該吸収合併存続会社のその他利益剰余金の変動額とすることができる。(後略)

○制度趣旨

- ・ グループ経営の実態として、最近では、単なる分社化ではなく、関連会社を100%子会社化してグループ経営を強化する企業が増大しており、各会社の独立性を活かしながら、グループ統合のメリットを最大限に追求する傾向が顕著。
- ・ グループ法人税制は、このようにグループ法人の一体的運営が進展している状況を踏まえ、実態に即した課税を実現する観点から、グループ法人一般に対する課税の取扱いとして、グループの要素を反映した制度である。

○具体的措置

① 100%グループ内の法人間の資産の譲渡取引等

- ・ 資産の移転を行ったことにより生ずる譲渡損益を、その資産のそのグループ外への移転等の時に、その移転を行った法人において計上

② 100%グループ内の法人間の寄付

- ・ 寄付金を支出した法人において全額損金不算入とし、これを受領した法人において全額益金不算入とする

③ 100%グループ内の法人間の現物分配

- ・ 適格現物分配について、組織再編税制の一環として位置づけ、帳簿価格により譲渡したものとし、譲渡損益を計上しない

④ 100%グループ内の法人間の受取配当等

- ・ 完全子法人株式等に係る配当等について、負債の利子の額を控除せず、その全額を益金不算入とする

⑤ 100%グループ内法人の株式の発行法人に対する譲渡

- ・ 100%グループ内の法人の株式をその発行法人に対して譲渡(取得法人にとっては自己株式の取得)した場合、その譲渡に係る譲渡損益を計上せず、譲渡した法人の資本金等の額を加算または減算

⑥ 大法人(資本金5億円以上)の100%子会社等に対する中小企業向け特例措置の不適用

(参考) 外形標準課税における欠損法人・新設法人に対する徴収猶予制度

- 地域経済に重大な影響を与える法人や、新規創業法人で一定の要件に該当する法人について、都道府県知事の判断で徴収猶予を実施可能。

〈対象となる法人〉

- ① 3年以上継続して欠損法人であって、経営の状況が著しく悪化し、又は悪化する恐れがあると認められ、かつこれによってその地域における雇用の状況その他地域経済に重大な影響を及ぼし、又は及ぼす恐れがあると認められるもの。
 - ② 創業5年以内の欠損法人であって、著しい新規性を有する技術または高度な技術を利用した事業活動を行っており、当該事業活動が地域経済の発展に寄与すると認められるもの。(ノウハウやアイデアが著しい新規性を有するか高度な場合も含む。)
- 延滞金は1/2免除、残りについても企業の状況に応じ、都道府県知事の判断で免除可能。
 - 猶予期間の合計が6年間以内であれば、延長回数に制限なし。

