

Japan Tax Newsletter

デロイト トーマツ 税理士法人

2024 年 1 月 19 日（2024 年 2 月 8 日更新）

外形標準課税の対象法人の見直し

～令和 6 年度税制改正大綱に基づいた考察～

Executive Summary

- 令和 6 年度税制改正において、事業税の外形標準課税の対象法人について見直しが行われる予定である
- 外形標準課税の対象法人は、基本的に資本金 1 億円超の法人とする現行基準が維持され、この点については改正はない
- 見直し①の減資への対応においては、令和 7 年 4 月 1 日以後開始事業年度について、当分の間、前事業年度に外形標準課税の対象法人が当事業年度に資本金 1 億円以下の場合に、資本金及び資本剰余金の合計額が 10 億円を超えるときは、外形標準課税の対象とされる
- 見直し②の 100%子法人等への対応においては、令和 8 年 4 月 1 日以後開始事業年度について、資本金と資本剰余金の合計額が 50 億円を超える外形標準課税対象法人等の 100%子法人等のうち、当該事業年度末日の資本金が 1 億円以下で、資本金と資本剰余金の合計額が 2 億円を超えるものは、外形標準課税の対象とされる
- いずれの措置にも経過措置などが設けられており、詳細な検討が必要である

1. はじめに

令和 6 年度税制改正大綱（以下「大綱」）が令和 5 年 12 月 14 日に与党から公表され、12 月 22 日に閣議決定された。

令和 6 年度税制改正においては、事業税の外形標準課税の対象法人について、見直しが行われる旨が記載されたため、その内容について解説・検討を行う。

なお、関連する改正法案（地方税法等の一部を改正する法律案：以下「法案」）は令和 6 年 2 月 6 日に国会に提出されたため、その内容に沿って以下に一部追記を行い、根拠条文等を追記している。

また、以下は大綱及び法案に基づいた内容であり、最終的には地方税法・施行令・施行規則等の関係法令を確認する必要がある点、ご留意いただきたい。

2. 現行の外形標準課税制度の概要と見直しの背景

外形標準課税は、資本金の額又は出資金の額（以下「資本金」）が1億円超の法人¹について、事業税が所得割・付加価値割・資本割に分けて計算される仕組みである。

所得割のみで事業税が計算される資本金1億円以下の法人（外形標準課税不適用法人）に比べ、所得割の税率は下がり、その分、付加価値割・資本割が課されることになる。

法人	区分	課税標準	標準税率	
外形標準課税不適用法人 (資本金1億円以下(現行))	所得割	所得	年400万円以下の金額	3.5%
			年400万円を超え 年800万円以下の金額	5.3%
			年800万円を超える金額	7.0%
外形標準課税適用法人 (資本金1億円超(現行))	所得割	所得	1.0%	
	付加価値割	付加価値額	1.2%	
	資本割	資本金等の額	0.5%	

赤字法人については、所得割のみであれば納税が生じないのに対し、外形標準課税の対象となると付加価値割・資本割の納税が生ずるため、外形標準課税の対象外とされる方が有利な場合がある。

そこで、近年、資本金を1億円以下に減らすことにより外形標準課税の対象外となる法人が散見され、特に、資本金から資本剰余金に振り替えるのみの名目的減資による例があるため、企業の稼ぐ力を高める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踏まえ、外形標準課税の適用対象法人のあり方について見直されることになったものである。

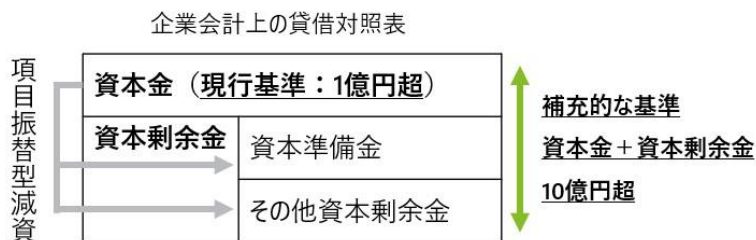
大綱においては、①減資への対応と②100%子法人等への対応の2つの見直しが行われることとされている。以下、その内容について検討する。

3. 見直し①減資への対応

(1) 内容

外形標準課税の対象法人については、基本的には、資本金1億円超の法人とする現行基準が維持され、この点については改正はない。

しかし、当分の間、前事業年度に外形標準課税の対象法人が当事業年度に資本金1億円以下の場合に、資本金及び資本剰余金（これに類するものを含む。以下同じ）の合計額が10億円を超えるときは、外形標準課税の対象とされる見直しが行われることになった（地法附則8の3の3）。



¹ 公共法人等、特別法人、人格のない社団等、みなし課税法人、投資法人、特定目的会社、一般社団法人及び一般財団法人は除く。また、電気供給業、ガス供給業、保険業及び貿易保険業を除く。以下同じ。

(2) 適用

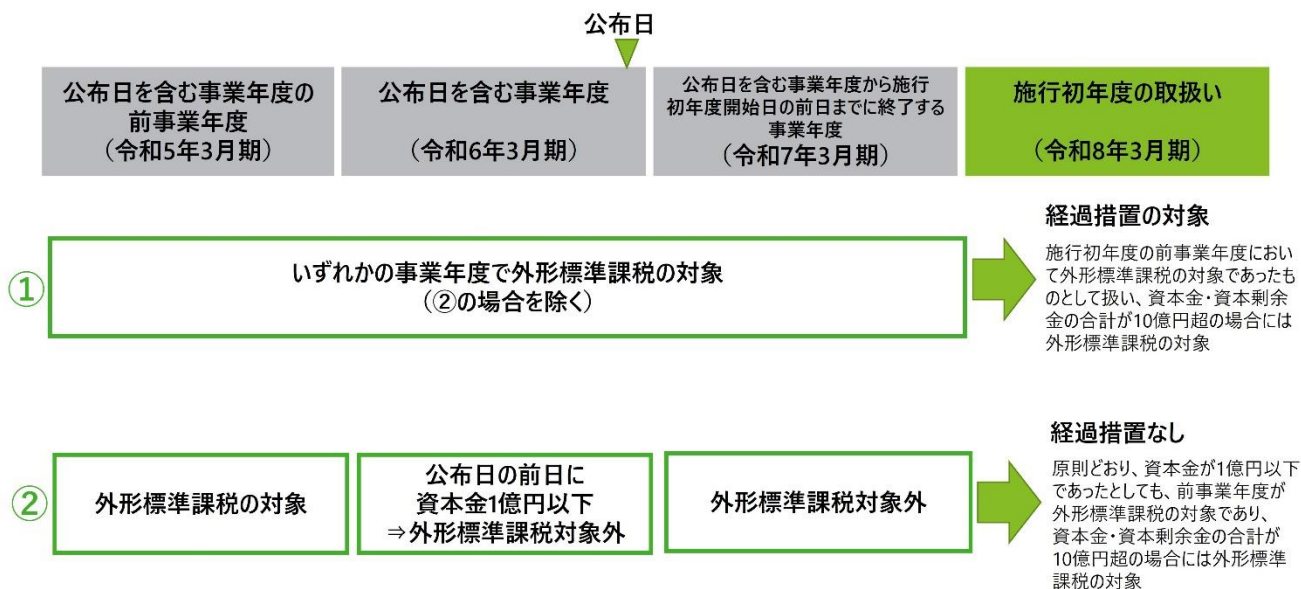
当該改正は、令和7年4月1日に施行され、同日以後に開始する事業年度（以下「施行初年度」）から適用される（R6改正法附1三、6、7①）。

(3) 経過措置（2024年2月8日更新）

施行初年度については、上記にかかわらず、以下のように取り扱われる（R6改正地法附7②）。

- ① ②の場合を除き、公布日³を含む事業年度の開始の日の前日から施行初年度開始日の前日までの間に終了したいずれかの事業年度において外形標準課税の対象であった場合には、施行初年度の前事業年度において外形標準課税の対象であったものとして扱う。すなわち、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法人であって、当該施行初年度に資本金1億円以下で、資本金と資本剰余金の合計額が10億円を超えるものは、外形標準課税の対象とされる。
- ② 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て、公布日の前日に資本金1億円以下であり、その後公布日から施行初年度開始日の前日までに終了した事業年度において外形標準課税対象外である場合
：①の経過措置から除かれ、特に経過措置は設けられない。すなわち、施行初年度の前事業年度が外形標準課税の対象である場合には、施行初年度に資本金1億円以下であったとしても、資本金・資本剰余金の合計が10億円超の場合には、施行初年度において外形標準課税の対象になる。

これを図示すると次のようになる（カッコ内は3月決算の場合の事業年度である）。



³ 改正税法の公布日は、例年どおりであれば、令和6年3月末頃と予想される。令和6年3月31日は日曜であるため、少し早まる可能性がある。

(4) 考察（2024年2月8日更新）

以上について、3月決算⁴を対象とし、資本金の推移と外形標準課税の対象となるかどうかを検討する。

なお、公布日は令和6年3月末までのいずれかの日と仮定し、判定対象の事業年度における資本金と資本剰余金の合計額は10億円を超えるものとする。

【3月決算における資本金の推移と外形標準課税の対象の判定】

	令和5年3月期	公布日の前日	令和6年3月期	令和7年3月期	施行初年度 令和8年3月期	施行2年目 令和9年3月期
ケース1	1億円超 ○	1億円超	1億円超 ○	1億円超 ○	1億円超 ○	1億円超 ○
ケース2	1億円超 ○	1億円超	1億円超 ○	減資 1億円以下 ×	1億円以下 ○	1億円以下 ○
ケース3	1億円超 ○	減資 1億円以下	1億円以下 ×	1億円以下 ×	1億円以下 ×	1億円以下 ×
ケース4	1億円以下 ×	1億円以下	1億円以下 ×	1億円以下 ×	1億円以下 ×	1億円以下 ×

○：外形標準課税の対象 ×：外形標準課税の対象外（公布日の前日については事業年度末でないので判定していない）

【各ケースの検討内容】

■ ケース1 令和5年3月期に外形標準課税の対象（資本金1億円超）で、その後変動がない場合

施行初年度において資本金1億円超であり、当該見直しに関係なく外形標準課税の対象とされる。施行2年目についても同じである。

■ ケース2 令和5年3月期に外形標準課税の対象（資本金1億円超）で、公布日の前日までは変動がなく、その後施行初年度（令和8年3月期）までに資本金1億円以下に減資した場合

施行初年度において資本金1億円以下であるが、公布日の前日において資本金1億円超であるため、経過措置から除かれる②に該当せず、公布日を含む事業年度の開始の日の前日から施行初年度開始日の前日までの間に終了したいずれかの事業年度において外形標準課税であれば、「前事業年度において外形標準課税の対象である場合」に該当する

（①）。令和5年3月期において資本金1億円超であるため、これに該当し、施行初年度に資本金・資本準備金の合計額が10億円超である場合には外形標準課税の対象になる。

施行2年目については、前事業年度に外形標準課税の対象で当事業年度に資本金1億円以下の場合に該当するため、資本金・資本準備金の合計額が10億円超である場合には外形標準課税の対象になる。

■ ケース3 令和5年3月期に外形標準課税の対象（資本金1億円超）で、公布日の前日までに資本金1億円以下に減資し、その後変動がない場合

施行初年度において資本金1億円以下であるが、公布日の前日において資本金1億円以下であり、その後外形標準課税の対象外であるため、経過措置から除かれる②に該当し、原則どおり判定する。すなわち、施行初年度については、その前事業年度（令和7年3月期）に外形標準課税の対象外であるため、施行初年度に資本金・資本準備金の合計額が10億円超であっても外形標準課税の対象にならない。

施行2年目については、前事業年度において外形標準課税の対象外であるため、資本金・資本準備金の合計額が10億円超であっても外形標準課税の対象にならない。

なお、法案ではこのように読めるが、詳細は今後公表される施行令・施行規則等の詳細を確認する必要がある。また、「当分の間」とされていることから、将来的に追加の税制改正が行われる可能性もある。

4 途中で事業年度変更をするなどは一切ないものとする。

■ ケース4 令和5年3月期に外形標準課税の対象外（資本金1億円以下）で、その後変動がない場合

施行初年度において資本金1億円以下であり、経過措置から除かれる②には該当せず、原則どおり判定する。すなわち、施行初年度の前事業年度に外形標準課税の対象外であり、見直しの影響は受けず、外形標準課税の対象外である。

施行2年目についても、当該事業年度において資本金1億円以下で前事業年度において外形標準課税の対象外であり、見直しの影響は受けず、外形標準課税の対象外である。

以上の検討の結果、令和5年3月期まで外形標準課税の対象だった法人が、公布日以後に減資をして1億円以下となった場合には、当該見直しの影響を受け、施行初年度以降は資本金・資本剰余金の合計額が10億円超であれば外形標準課税の対象とされることになる（表中、緑ハイライトのケース2）。

4. 見直し②100%子法人等への対応

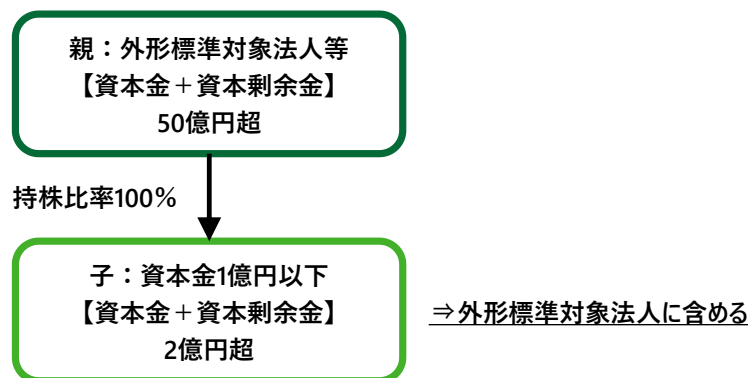
(1) 内容

資本金と資本剰余金の合計額が50億円を超える法人（※1）又は相互会社・外国相互会社（以下、「特定法人」）の100%子法人等（※2）のうち、当該事業年度末日の資本金が1億円以下で、資本金と資本剰余金の合計額（※3）が2億円を超えるものは、外形標準課税の対象とされる（地法72の2①一ロ）。

（※1）資本金1億円以下である場合等や、非課税・所得割のみで課税される種類の法人（所得等課税法人）である場合を除く

（※2）上記の「100%子法人等」とは、特定法人との間に当該特定法人による法人税法に規定する完全支配関係がある法人及び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いう

（※3）公布日以後に、当該100%子法人等がその100%親法人等に対して資本剰余金から配当を行った場合においては、当該配当に相当する額を加算した金額



【出所】「令和6年度地方税制改正（案）について」（総務省）2頁を参考に作成

(2) 適用

令和8年4月1日に施行され、同日以後に開始する事業年度から適用される（改地法附1四、6・8①）。

(3) 特例措置

産業競争力強化法の改正を前提に、令和9年3月31日までの間に同法の特別事業再編計画（仮称）の認定を受けた認定特別事業再編事業者（仮称）が、当該認定を受けた計画に従って行う一定の特別事業再編（仮称）のための措置として他の法人の株式等の取得、株式交付又は株式交換を通じて当該他の法人を買収し、その買収の日以降も引き続き株式等を有している場合等については、当該他の法人等（※1）について、当該買収の日の属する事業年度からその買収の日以後5年を経過する日の属する事業年度までの各事業年度においては外形標準課税の対象外とする特例措置が設けられる（※2）。

（※1）当該認定特別事業再編事業者（仮称）が当該計画の認定を受ける前5年以内を買収した法人を含む

（※2）当該他の法人等が、現行基準（資本金1億円超）又は上記3見直し①減資への対応により外形標準課税の対象である場合は、特例措置の対象から除外される

(4) 経過措置

当該改正により、新たに外形標準課税の対象となる法人については、従来の課税方式で計算した税額を超えることとなる額のうち、次に定める額を、当該事業年度に係る法人事業税額から控除する措置が設けられる。すなわち、段階的に課税されていくことになる（改正地法附 8②）。

- 令和 8 年 4 月 1 日から令和 9 年 3 月 31 日までの間に開始する事業年度
：当該超える額に 3 分の 2 の割合を乗じた額
- 令和 9 年 4 月 1 日から令和 10 年 3 月 31 日までの間に開始する事業年度
：当該超える額に 3 分の 1 の割合を乗じた額

(5) 考察

こちらの措置についても、公布日以後に、当該 100%子法人等がその 100%親法人等に対して資本剰余金から配当を行った場合においては、当該配当に相当する額を加算した金額することとされている。

すなわち、公布日以後に資本剰余金からの配当を行って資本金と資本剰余金の合計額を 2 億円以下にしたとしても、相当額を加算が行われ意味がないことになるため、留意が必要である。

5. おわりに

以上のように、外形標準課税の対象法人について、2つの見直しが予定されている。施行は令和 7 年 4 月 1 日又は令和 8 年 4 月 1 日と少し先であるが、公布日（令和 6 年 3 月末頃と予想される）以後に行った減資又は資本剰余金からの配当については、それらを無かったものとするような取扱いが予定されており、注意が必要である。

更なる詳細については、今後公表される法案や施行令・施行規則等が注目され、また、当分の間の措置とされており、将来的に追加の税制改正が行われる可能性もある。

なお、減資や資本剰余金からの配当を行うためには、会社法等による手続が必要であり、特に減資については 1 カ月以上の債権者保護手続が必須（会社法 449）である点にも注意が必要である。

（東京事務所 大野 久子）



令和6年度税制改正トピックス

令和6年度税制改正について、最新の情報を集めて掲載しています。

www.deloitte.com/jp/tax/tax-reform

過去のニュースレター

過去に発行されたニュースレターは、下記のウェブサイトをご覧ください。

www.deloitte.com/jp/tax/nl/japan

問い合わせ

デロイト トーマツ 税理士法人

東京事務所

所在地 〒100-8362 東京都千代田区丸の内 3-2-3
丸の内二重橋ビルディング

Tel 03-6213-3800 (代)

大阪事務所

所在地 〒541-0042 大阪府大阪市中央区今橋 4-1-1
淀屋橋三井ビルディング 5 階

Tel 06-4560-8000 (代)

名古屋事務所

所在地 〒450-8503 愛知県名古屋市中村区名駅 1-1-1
JP タワー名古屋 37 階

Tel 052-565-5533 (代)

email tax.cs@tohmatu.co.jp

会社概要 www.deloitte.com/jp/tax

税務サービス www.deloitte.com/jp/tax-services

令和 6 年度 税制改正トピックス www.deloitte.com/jp/tax/tax-reform

デロイト トーマツ グループは、日本におけるデロイト アジア パシフィック リミテッドおよびデロイト ネットワークのメンバーであるデロイト トーマツ 合同会社ならびにそのグループ法人（有限責任監査法人 トーマツ、デロイト トーマツ リスク アドバイザリー 合同会社、デロイト トーマツ コンサルティング 合同会社、デロイト トーマツ ファイナンシャル アドバイザリー 合同会社、デロイト トーマツ 税理士 法人、DT 弁護士 法人 および デロイト トーマツ グループ 合同会社を含む）の総称です。デロイト トーマツ グループは、日本で最大級のプロフェッショナル グループのひとつであり、各法人がそれぞれの適用法令に従い、監査・保証業務、リスク アドバイザリー、コンサルティング、ファイナンシャル アドバイザリー、税務、法務等を提供しています。また、国内約 30 都市に約 2 万人の専門家を擁し、多国籍企業や主要な日本企業をクライアントとしています。詳細はデロイト トーマツ グループ Web サイト、www.deloitte.com/jp をご覧ください。

Deloitte (デロイト) とは、デロイト トウシュ トーマツ リミテッド ("DTTL")、そのグローバル ネットワーク 組織を構成するメンバー フォーム および それらの関係法人 (総称して "デロイト ネットワーク") のひとつまたは複数 を指します。DTTL (または "Deloitte Global") ならびに各メンバー フォーム および 関係法人 はそれぞれ法的に独立した別個の組織体であり、第三者に関して相互に義務を課すまたは拘束させることはありません。DTTL および DTTL の各メンバー フォーム ならびに 関係法人 は、自らの作為 および 不作為 についてのみ責任を負い、互いに他のフォーム または 関係法人 の作為 および 不作為 について責任を負うものではありません。DTTL はクライアントへのサービス提供を行いません。詳細は www.deloitte.com/jp/about をご覧ください。

デロイト アジア パシフィック リミテッドは DTTL のメンバー フォーム であり、保証 有限責任会社です。デロイト アジア パシフィック リミテッドのメンバー および それらの関係法人 は、それぞれ法的に独立した別個の組織体であり、アジア パシフィック における 100 を超える都市 (オーストラリア、バンコク、北京、ベンガルール、ハノイ、香港、ジャカルタ、クアラルンプール、マニラ、メルボルン、ムンバイ、ニューデリー、大阪、ソウル、上海、シンガポール、シドニー、台北、東京を含む) にてサービスを提供しています。

Deloitte (デロイト) は、監査・保証業務、コンサルティング、ファイナンシャル アドバイザリー、リスク アドバイザリー、税務・法務などに関連する最先端のサービスを、Fortune Global 500® の約 9 割の企業や多数のプライベート (非公開) 企業を含むクライアントに提供しています。デロイトは、資本市場に対する社会的な信頼を高め、クライアントの繁栄を促し、より豊かな経済、公正な社会、持続可能な世界の実現に向けて自ら率先して取り組むことを通じて、計測可能で継続性のある成果をもたらすプロフェッショナルの集団です。デロイトは、創設以来 175 年余りの歴史を有し、150 を超える国・地域にわたって活動を展開しています。"Making an impact that matters" をパーパス (存在理由) として標榜するデロイトの 45 万人超の人材の活動の詳細については、www.deloitte.com をご覧ください。

本資料は、関連税法およびその他の有効な典拠に従い、例示の事例についての現時点における一般的な解釈について述べたものです。デロイト ネットワークは、本資料により専門的アドバイスまたはサービスを提供するものではありません。貴社の財務または事業に影響を及ぼす可能性のある一切の決定または行為を行う前に、必ず資格のある専門家のアドバイスを受ける必要があります。また本資料中における意見にわたる部分は筆者の私見であり、デロイト ネットワークの公式見解ではありません。デロイト ネットワークの各法人は、本資料に依拠することにより利用者が被った損失について一切責任を負わないものとします。

Member of
Deloitte Touche Tohmatsu Limited

© 2024. For information, contact Deloitte Tohmatsu Group.



IS 669126 / ISO 27001



BCMS 764479 / ISO 22301