

Japan Tax Newsletter

デロイト トーマツ 税理士法人

2023 年 12 月 15 日号



令和 5 年 12 月 14 日、与党より令和 6 年度与党税制改正大綱（以下「大綱」）が公表された。

大綱では、3 年間にわたったコロナ禍による国際的な産業構造の転換の加速化や世界情勢の緊迫化といった大転換の時代において、わが国は四半世紀にわたりデフレからの脱却という難題に挑んでいる現況が記載されている。その構造転換のチャンスをつかむよう、令和 6 年度税制改正では、物価上昇を上回る賃金上昇の実現が最優先とされ、所得税・個人住民税の定額減税、賃上げ促進税制の強化等が予定されている。さらに、企業や個人が持てる能力を最大限発揮し挑戦できる社会の実現のため、戦略分野国内生産促進税制やイノベーションボックス税制が創設される。

また、国内外のグローバル化など、経済社会の構造変化を踏まえた税制の見直しが予定されている。OECD/G20 の「BEPS 包摂的枠組み」において議論されている、経済のデジタル化に伴う課税上の課題に対応する 2 本柱の解決策のうち、移転価格税制に関連する第 1 の柱「市場国への新たな課税権の配分」に関しては、大綱には具体的な内容が記載されなかったが、引き続き状況を注視する必要がある。第 2 の柱「グローバル・ミニマム課税」については、令和 5 年度税制改正に引き続き、国際合意に則った法制化が進められる。

消費課税の分野では、デジタルサービス市場の拡大によりプラットフォームを介して多くの国外事業者が国内市場に参入している中で、国外事業者の納めるべき消費税の捕捉や調査・徴収が課題となっていることから、事業者に代わりプラットフォーム事業者に納税義務を課す制度（プラットフォーム課税）が導入される。

本ニュースレターにおいては、大綱に掲げられた改正項目のうち、主要な項目について解説を行う。

なお、以下の内容は大綱に基づくものであり、実際の適用に当たっては、令和 6 年 3 月までに成立が見込まれる関連法令等を確認する必要がある点に、留意されたい。

法人課税

1. 給与等の支給額が増加した場合の税額控除制度（p64）

給与等の支給額が増加した場合の税額控除制度について、次の見直しが行われる。

(1) 全法人向けの措置

1) 概要

税額控除率について次の見直しが行われた上、その適用期限が 3 年延長される。

項目		改正案	
税額控除率	原則	10%（現行 15%）に引き下げられる	
	上乗せ措置	継続雇用者給与等支給額の継続雇用者比較給与等支給額に対する増加割合による加算	
		増加割合 ≧ 4% である場合	税額控除率に 5% 加算
		増加割合 ≧ 5% である場合	税額控除率に 10% 加算
		増加割合 ≧ 7% である場合	税額控除率に 15% 加算
		教育訓練費の額の比較教育訓練費の額に対する増加割合 ≧ 10% であり、かつ、教育訓練費の額 ≧ 雇用者給与等支給額 × 0.05% である場合	税額控除率に 5% 加算
プラチナくるみん認定又はプラチナえるぼし認定を受けている場合	税額控除率に 5% 加算		
適用期限	3 年延長		

2) マルチステークホルダー要件の見直し

本措置の適用を受けるために「給与等の支給額の引上げの方針、取引先との適切な関係の構築の方針その他の事項」（いわゆるマルチステークホルダー方針）を公表しなければならない者について以下の見直しが行われる。

項目	現行	改正案
マルチステークホルダー要件が課される者	資本金の額等が 10 億円以上であり、かつ、常時使用する従業員の数が 1,000 人以上である場合	<ul style="list-style-type: none"> ■ 常時使用する従業員の数 が 2,000 人を超えるものが加えられる ■ 取引先に消費税の免税事業者が含まれることを明確化

(2) 従業員数 2,000 人以下の青色申告書提出法人についての制度

従業員数 2,000 人以下の青色申告書提出法人について、以下の措置が追加される。

項目	改正案	
対象法人	<ul style="list-style-type: none"> ■ 青色申告書提出法人で常時使用する従業員の数 が 2,000 人以下であるもの ■ その法人とその法人との間にその法人による支配関係がある法人の常時使用する従業員の数 の合計数 が 1 万人を超えるものを除く 	
対象事業年度	令和 6 年 4 月 1 日から令和 9 年 3 月 31 日までの間に開始する各事業年度	
適用要件	<ul style="list-style-type: none"> ■ 継続雇用者給与等支給額の継続雇用者比較給与等支給額に対する増加割合 ≧ 3% であるとき ■ 資本金の額等が 10 億円以上であり、かつ、常時使用する従業員の数 が 1,000 人以上である場合は、マルチステークホルダー方針をインターネットを利用する方法により公表したことを経済産業大臣に届け出ている場合に限り、適用がある 	
税額控除の内容	<ul style="list-style-type: none"> ■ 控除対象雇用者給与等支給増額 × 10% の税額控除ができる ■ ただし、控除税額は当期の法人税額の 20% を上限 	
税額控除率の加算措置	継続雇用者給与等支給額の継続雇用者比較給与等支給額に対する増加割合 ≧ 4% であるとき	税額控除率に 15% 加算
	教育訓練費の額の比較教育訓練費の額に対する増加割合 ≧ 10% かつ 教育訓練費 ≧ 雇用者給与等支給額 × 0.05%	税額控除率に 5% 加算

	プラチナくるみん認定又はプラチナえるぼし認定を受けている事業年度又はえるぼし認定（3段階目）を受けた事業年度であるとき	税額控除率に5%加算
--	---	------------

(3) 中小企業者向けの措置

中小企業者向けの措置については、次の見直しが行われた上、適用期限が3年延長される。

項目		改正案	
税額控除率	原則	15%（改正なし）	
	上乗せ措置	教育訓練費の額の比較教育訓練費の額に対する増加割合 $\geq 5\%$ かつ 教育訓練費の額 \geq 雇用者給与等支給額 $\times 0.05\%$	税額控除率に10%加算
		プラチナくるみん認定若しくはプラチナえるぼし認定を受けている場合又はくるみん認定若しくはえるぼし認定（2段階目以上）を受けた事業年度である場合	税額控除率に5%加算
繰越税額控除制度の新設	<ul style="list-style-type: none"> 控除限度超過額は5年間の繰越しができるとされる 繰越税額控除をする事業年度において雇用者給与等支給額 > 比較雇用者給与等支給額の場合に限り適用できる 		
適用期限	3年延長		

(4) 事業税付加価値割についての措置（p67）

- 法人が令和6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において国内雇用者に対して給与等を支給する場合において、継続雇用者給与等支給額の継続雇用者比較給与等支給額に対する増加割合が3%以上である等の要件を満たすときは、控除対象雇用者給与等支給増加額を付加価値割の課税標準から控除できるとされる
- 外形標準課税の対象法人の見直しに伴い、中小企業等が令和7年4月1日から令和9年3月31日までの間に開始する各事業年度において、雇用者給与等支給額の比較雇用者給与等支給額に対する増加割合が1.5%以上である等の要件を満たすときは、控除対象雇用者給与等支給増加額を付加価値割の課税標準から控除する制度が設けられる



POINT:

構造的・持続的な賃金上昇の動きを拡げることを目的として、賃上げ促進税制が強化される。大企業、中堅企業、中小企業に区分し、企業の規模に応じた賃上げ率の要件を設定し、賃上げ率の増加等に応じて控除率を増加させることにより企業の賃上げをさらに促進する見直しが行われる。

また、子育てと仕事の両立支援や女性活躍の推進に積極的な企業に対する厚生労働者による認定を受けている企業に対して控除率の上乗せ措置を講ずることにより、最大の控除率が、大企業・中堅企業では現行の30%から35%に、中小企業では現行の40%から45%に引き上げられることになる。

さらに、中小企業の多くが欠損法人であり、欠損法人に対して税制措置のインセンティブが有効となっていない現状を考慮して、中小企業に対して新たに繰越税額控除制度が創設される。

2. 特定税額控除規定の停止措置の見直しと延長（p66）

大企業についての特定税額控除規定（研究開発税制その他の生産性の向上に関連する税額控除の規定）の停止措置（いわゆるムチ税制）について、次の見直しが行われた上、その適用期限が3年延長される。

項目	改正案
資本金の額等が 10 億円以上であり、かつ、常時使用する従業員の数が 1,000 人以上である場合及び前事業年度の所得の金額が零を超える一定の場合のいずれにも該当する場合における要件の上乗せ措置	<ul style="list-style-type: none"> ■ 本措置の対象に、常時使用する従業員の数が 2,000 人を超える場合及び前事業年度の所得の金額が零を超える一定の場合のいずれにも該当する場合が加えられる ■ 国内設備投資額に係る要件を、国内設備投資額が当期償却費総額の 40%（現行：30%）を超えることとされる
継続雇用者給与等支給額に係る要件を判定する場合に給与等の支給額から控除する「給与等に充てるため他の者から支払を受ける金額」	看護職員処遇改善評価料及び介護職員処遇改善加算その他の役務の提供の対価の額が含まれないこととされる。
適用期限	3 年延長



POINT:

税制措置の実効性を高める「メリハリ付け」として、収益が拡大しているにもかかわらず賃上げにも国内投資にも消極的な企業に対するムチ税制について、一定の大企業に対する要件の上乗せ措置の対象の拡大や要件の強化が図られている。

3. 中小企業事業再編投資損失準備金制度（中小企業経営資源集約化税制）の見直し（p67）

産業競争力強化法の改正を前提に、青色申告書提出法人で同法の改正法の施行日から令和 9 年 3 月 31 日までの間に産業競争力強化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）であるものが、その認定に係る特別事業再編計画に従って他の法人の株式等の取得（購入による取得に限る）をし、かつ、これをその取得の日を含む事業年度終了の日まで引き続き有している場合において、その株式等の価格の低落による損失に備えるため、その株式等の取得価額に次の株式等の区分に応じそれぞれ次の割合を乗じた金額以下の金額を中小企業事業再編投資損失準備金として積み立てたときは、その積み立てた金額は、その事業年度において損金算入できる措置が加えられる。

株式等の区分	割合
その認定に係る特別事業再編計画に従って最初に取得をした株式等	90%（現行：70%）
上記に掲げるもの以外の株式等	100%（現行：70%）

なお、株式を取得した事業年度において積み立てた準備金は、その株式等の全部又は一部を有しなくなった場合、その株式等の帳簿価額を減額した場合等において取り崩すほか、その積み立てた事業年度終了の日の翌日から 10 年（現行：5 年）を経過した日を含む事業年度から 5 年間でその経過した準備金残高の均等額を取り崩して、益金算入する。



POINT:

労働生産性の高い中堅企業を育てていく取組みとして、成長意欲のある中堅・中小企業が、複数の中小企業をグループ化して経営資源を集約化するとともに、親会社の強みを活かすことで、グループ一体となって成長していくことを後押しするため制度が拡充されている。

4. 戦略分野国内生産促進税制の創設（p68）

産業競争力強化法の改正を前提に、以下の税額控除制度が創設される。

項目	内容
対象法人	<ul style="list-style-type: none"> ■ 青色申告書提出法人で、産業競争力強化法の改正法の施行日から令和9年3月31日までの間にされた産業競争力強化法の事業適応計画の認定に係る同法の認定事業適応事業者 ■ その事業適応計画にその計画に従って行うエネルギー利用環境負荷低減事業適応のための措置として同法の産業競争力基盤強化商品（仮称）の生産及び販売を行う旨の記載があるものに限る
適用要件	その事業適応計画に記載された、産業競争力基盤強化商品（※）を生産するための設備の新設又は増設をする場合において、その新設又は増設に係る機械その他の減価償却資産（以下「産業競争力基盤強化商品生産用資産」）の取得等をして、国内にある事業の用に供したとき（※）産業競争力基盤強化商品：半導体・電動車・鉄鋼・基礎化学品・航空機燃料のうち一定のものとなる
対象事業年度	その認定の日以後10年以内（以下「対象期間」）の日を含む各事業年度
税額控除の内容	<ul style="list-style-type: none"> ■ 以下のいずれか少ない金額の税額控除ができる <ul style="list-style-type: none"> ➢ その産業競争力基盤強化商品生産用資産により生産された産業競争力基盤強化商品のうちその事業年度の対象期間において販売されたものの数量等に応じた金額 ➢ その産業競争力基盤強化商品生産用資産の取得価額を基礎とした金額 ■ ただし、デジタルトランスフォーメーション投資促進税制及びカーボンニュートラルに向けた投資促進税制の税額控除制度による控除税額との合計で当期の法人税額の40%（半導体生産用資産にあっては20%）を上限
控除限度超過額の繰越し	控除限度超過額は4年間（半導体生産用資産にあっては3年間）の繰越しができる
適用停止措置	<p>所得の金額が前期の所得の金額を超える一定の事業年度で、かつ、次のいずれにも該当しない事業年度においては、本制度（繰越税額控除制度を除く）は適用されない</p> <ul style="list-style-type: none"> ■ 継続雇用者給与等支給額の継続雇用者比較給与等支給額に対する増加割合$\geq 1\%$ ■ 国内設備投資額 > 当期償却総額$\times 40\%$
地方法人税における取扱い	半導体生産用資産に係る控除税額を除き、本制度による控除税額は、地方法人税の課税標準となる法人税額から控除されない



POINT:

生産性向上・供給力強化を通じて潜在成長率を引き上げるため、GX、DX、経済安全保障という戦略分野において民間として事業採算性に乗りにくい、国として特段に戦略的な長期投資が不可欠となる投資が選定され、それらを対象として生産・販売量に比例して法人税額を控除する戦略分野国内生産促進税制が創設される。具体的な対象物資は、電気自動車等（蓄電池）、グリーンスチール、グリーンケミカル、SAF（持続可能な航空燃料）、半導体で、物資ごとに単価が設定される。また、企業の投資の中長期的な予見可能性を高める観点から、措置期間が計画認定から10年間という極めて長期の措置とされる上で、4年間（半導体は3年間）の税額控除の繰越期間が設けられる。

5. イノベーションボックス税制の創設（p70）

以下のとおり、国内で自ら行う研究開発の成果として生まれた知的財産から生じる所得を優遇する、イノベーションボックス税制が創設される。

項目	内容
対象法人 ・適用要件	青色申告書提出法人が、令和7年4月1日から令和14年3月31日までの間に開始する各事業年度において、居住者若しくは内国法人（関連者であるものを除く）に対する特定特許権等（※）の譲渡又は他の者（関連者であるものを除く）に対する特定特許権等の貸付け（以下「特許権譲渡等取引」）を行った場合 （※）特定特許権等：令和6年4月1日以後に取得又は製作をした特許権及び人工知能関連技術を活用したプログラムの著作権で、一定のもの
措置内容	次の金額のうちいずれか少ない金額の30%に相当する金額は、その事業年度において損金算入できる ① その事業年度において行った特許権譲渡等取引ごとの以下の金額を合計した金額 その特許権譲渡等取引に係る所得の金額× $\frac{\text{分母に含まれる適格研究開発費の額（※）の合計額}}{\text{当期及び前期以前（令和7年4月1日以後に開始する事業年度に限る）において生じた研究開発費の額のうち、その特許権譲渡等取引に係る特定特許権等に直接関連する研究開発に係る金額の合計額}}$ ② 当期の所得の金額 （※）適格研究開発費の額：研究開発費の額のうち、特定特許権等の取得費及び支払ライセンス料、国外関連者に対する委託試験研究費並びに国外事業所等を通じて行う事業に係る研究開発費の額以外のもの
適用	<ul style="list-style-type: none"> 令和7年4月1日から令和14年3月31日までの間に開始する各事業年度 令和9年4月1日前に開始する事業年度において、令和7年4月1日以後最初に開始する事業年度開始の前日に開始した研究開発に直接関連するものがある場合についての経過措置が設けられる



POINT: 研究開発税制が研究開発投資の「インプット」に着目した税制であるのに対し、イノベーションボックス税制は「アウトプット」に着目し、社会実装・収益化に当たってのインセンティブを強化する税制である。国際的に見ても、イノベーションボックス税制の創設は、G7ではフランス、イギリスに次ぐ3番目であり、海外に遜色ない制度で無形資産投資を後押しすることが企図されている。

これにより、対象所得については、法人税率約7%相当の税制優遇（法人実効税率ベースで見ると現在の29.74%から約20%相当まで引き下がる税制優遇）が行われることとなる。

6. 研究開発税制の見直し（p71）

研究開発税制について、次の見直しが行われる。

項目	改正案
制度の対象となる 試験研究費の額	内国法人の国外事業所等を通じて行う事業に係る試験研究費の額が除外される
一般試験研究費の額に係る 税額控除制度	<p>令和8年4月1日以後に開始する事業年度で増減試験研究費割合が零に満たない事業年度につき、税額控除率が次のとおり見直される</p> <ul style="list-style-type: none"> 令和8年4月1日から令和11年3月31日までの間に開始する事業年度：8.5% + 増減試験研究費割合 $\times \frac{8.5}{30}$ 令和11年4月1日から令和13年3月31日までの間に開始する事業年度：8.5% + 増減試験研究費割合 $\times \frac{8.5}{27.5}$ 令和13年4月1日以後に開始する事業年度：8.5% + 増減試験研究費割合 $\times \frac{8.5}{25}$ 税額控除率の下限（現行：1%）が撤廃される



POINT:

研究開発投資を増加させるためのインセンティブを強化するために、試験研究費が減少した場合の控除率の引上げが行われる。

7. 暗号資産 (p72)

法人が有する市場暗号資産に該当する暗号資産の評価方法について、以下の措置がとられる。

項目	改正案
市場暗号資産に該当する暗号資産	法人が有する市場暗号資産に該当する暗号資産で譲渡についての制限その他の条件が付されている暗号資産の期末における評価額は、次のいずれかの評価方法のうちその法人が選定した評価方法により計算した金額とされる ① 原価法 ② 時価法
	上記のうち、自己の発行する暗号資産でその発行の時から継続して保有するものについての期末における評価額は、①原価法により計算した金額とされる



POINT:

発行者以外の法人が保有する市場暗号資産については、現行では、ガバナンス・トークンのように継続保有が想定されるものであっても、期末時価評価が必要とされるが、上記改正が行われれば、一定の場合には期末時価評価が不要となる。

8. オープンバージョン促進税制の延長 (p72)

適用期限が2年延長される。

9. 認定株式分配 (パーシャルスピノフ) に係る課税の特例の見直しと延長 (p73)

認定株式分配に係る課税の特例について、次の見直しが行われた上、適用期限が4年延長される。

項目	改正案
主務大臣による認定事業再編計画の内容の公表時期	その認定の日からその認定事業再編計画に記載された事業再編の実施時期の開始の日まで (現行: 認定の日) とされる。
認定株式分配が適格株式分配に該当するための要件	その認定株式分配に係る完全子法人が主要な事業として新たな事業活動を行っていることとの要件が加えられる。
適用期限	4年延長される。



POINT:

パーシャルスピノフは、令和5年度税制改正により令和5年4月1日から令和6年3月31日までの間に産業競争力強化法の事業再編計画の認定を受けた法人について適用されていたが、その適用期限が延長されたとされた。

10. 地域経済牽引事業の促進区域内において特定事業用機械等を取得した場合の特別償却又は税額控除制度 (地域未来投資促進税制) (p73)

地域未来投資促進税制における特別償却率及び税額控除率を引き上げる措置及びその要件 (上乘せ要件) について、次の見直しが行われる。

項目	改正案
主務大臣の確認要件の見直し	労働生産性の伸び率に係る要件について、その労働生産性の伸び率が5%以上（現行：4%以上）に引き上げられる。
対象の追加	成長志向型中堅企業に係る要件を満たす場合が対象に加えられ、その対象となる機械装置及び器具備品の税額控除率が6%（現行：5%）に引き上げられる。

11. 交際費等の損金不算入制度の見直しと延長（p75）

交際費等の損金不算入制度について、次の措置がとられた上、適用期限が3年延長される。

項目	改正案
損金不算入となる交際費等の範囲から除外される一定の飲食に係る金額の基準	1人当たり1万円以下（現行：5,000円以下）に引き上げられる。
適用期限	接待飲食に係る損金算入の特例及び中小法人に係る損金算入の特例の適用期限が3年延長される。
適用	令和6年4月1日以後に支出する飲食費について適用される。



POINT:

地方活性化の中心を担う中小企業の経済活動の活性化や、「安いニッポン」の指摘に象徴される飲食費に係るデフレマインドを払拭する観点から、交際費課税の見直しがされている。

12. 外形標準課税（p76）

事業税の外形標準課税の対象法人について、以下の見直しが行われる。

項目	改正案	
対象法人	見直し内容	<ul style="list-style-type: none"> ■ 現行基準（資本金1億円超）が維持される ■ 当分の間、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法人であって、当該事業年度に資本金1億円以下で、資本金及び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
	経過措置	<p>施行日以後最初に開始する事業年度については、上記にかかわらず、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、当該施行日以後最初に開始する事業年度に資本金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。</p> <p>（※）公布日の前日に資本金が1億円以下となっていた場合には、公布日以後最初に終了する事業年度</p>
	適用	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から適用される。
100%子法人等への対応	見直し内容	<p>資本金と資本剰余金の合計額が50億円を超える法人等の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。</p> <p>（※）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</p>
	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、当該他の法人等について一定の期間は外形標準課税の対象外とする特例措置が設けられる。
	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、一定の金額は、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。
	適用	令和8年4月1日に施行し、同日以後に開始する事業年度から適用される。



POINT:

減資への対応として、現行基準（資本金1億円超）は維持しつつ、大法人に対する補充的な基準（資本金と資本剰余金の合計額10億円超）が追加される。

また、資本金と資本剰余金の合計額が50億円を超える法人等の100%子法人等（資本金と資本剰余金の合計額2億円超）についても、外形標準課税の対象に加えられる。

判定基準を構成する資本剰余金の範囲や各改正の経過措置の詳細について留意が必要と考えられる。

13. 現物出資についての見直し（p78）

内国法人から外国法人の本店等に対して行う現物出資等に関連し、以下の見直しが行われる。

項目	改正案
適格現物出資の対象から除外	<p>適格現物出資の対象から除外する。</p> <ul style="list-style-type: none"> 内国法人が外国法人の本店等に無形資産等（※）の移転を行う現物出資（※）工業所有権等、著作権等で、独立の事業者間で通常の取引条件に従って譲渡、貸付け等が行われるとした場合にその対価が支払われるべきものである。
適格現物出資への該当性の判定に際し、現物出資により移転する資産等（国内不動産等を除く）の内外判定	<p>次のいずれに該当するかにより内外判定することとされる。</p> <ul style="list-style-type: none"> 内国法人の本店等、若しくは外国法人の恒久的施設を通じて行う事業に係る資産等 内国法人の国外事業所等（※）、若しくは外国法人の本店等を通じて行う事業に係る資産等 <p>（※）国外事業所等：国外にある恒久的施設に相当するもの等</p>
適用	上記の改正は、令和6年10月1日以後に行われる現物出資について適用される。



POINT:

無形資産のように移転が比較的容易なものについての租税回避防止が厳格化されるものである。不利改正であることから適用時期について猶予が設けられているものと推察される。

14. カーボンニュートラルに向けた投資促進税制（カーボンニュートラル投資促進税制）（p81）

次の措置がとられた上、適用期限が2年延長される。

項目	内容
対象法人及び対象資産	<ul style="list-style-type: none"> 対象法人は令和8年3月31日までに事業適応計画の認定を受けた法人 対象資産はその認定を受けた日から3年以内に、取得等をして、事業の用に供する資産 <ul style="list-style-type: none"> 令和6年4月1日前に認定の申請をした事業適応計画に従って同日以後に取得等をする資産については、本制度は適用されない 生産工程効率化等設備の範囲に、一定の鉄道用車両が加えられる

	<ul style="list-style-type: none"> ➤ 需要開拓商品生産設備並びに生産工程効率化等設備のうち市場に流通している照明設備及び対人空調設備が除外される
特別償却率 及び 税額控除率 の内容	<ul style="list-style-type: none"> ■ 中小企業者（適用除外事業者に該当するものを除く。以下同じ）が生産工程効率化等設備の取得等をする場合の特別償却率及び税額控除率は、認定エネルギー利用環境負荷低減事業適応計画に記載された次の炭素生産性向上率の区分に応じ、それぞれ次の率とされる <ul style="list-style-type: none"> ➤ 炭素生産性向上率17%以上の場合、特別償却率50%又は税額控除率14% ➤ 炭素生産性向上率10%以上17%未満の場合、特別償却率50%又は税額控除率10%
事業適応計画 の認定要件	<ul style="list-style-type: none"> ■ 事業適応計画の認定要件のうち、事業所等の炭素生産性向上率に係る要件及び税額控除率を引き上げる措置の適用要件について、以下2点のほか、事業所等の炭素生産性向上率を計算する際に電気の排出係数による影響等を除外する等の見直しが行われる <ul style="list-style-type: none"> ➤ 事業適応計画（生産工程効率化等設備の導入を伴うエネルギー利用環境負荷低減事業適応に関するものに限る。以下同じ）の認定要件のうち事業所等の炭素生産性向上率に係る要件について、炭素生産性向上率を15%以上（中小企業者にあつては、10%以上）（現行：7%以上）に引き上げられる ➤ 中小企業者以外の法人が生産工程効率化等設備の取得等をする場合の税額控除率を引き上げる措置の適用要件について、事業所等の炭素生産性向上率を20%以上（現行：10%以上）に引き上げられる

15. 欠損金の繰戻しによる還付制度の不適用措置の期限延長（p82）

中小企業者の欠損金等以外の欠損金の繰戻しによる還付制度の不適用措置の適用期限が2年延長される。

16. 中小企業者等の少額減価償却資産の取得価額の損金算入の特例の見直しと期限延長（p87）

対象法人から、電子情報処理組織を使用する方法（e-Tax）により法人税の確定申告書等に記載すべきものとされる事項を提供しなければならない法人のうち、常時使用する従業員の数が300人を超えるものが除外され、適用期限が2年延長される。

国際課税

1. 各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税等の見直し（p15、p104）

各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税等について、次の見直しが行われる。国内ミニマム課税（Qualified Domestic Minimum Top-up Tax：以下「QDMTT」）を含め、OECDにおいて来年以降も引き続き実施細目が議論される見込みであるもの等については、国際的な議論を踏まえ、令和7年度税制改正以降の法制化が検討される。

(1) 自国内最低課税額に係る取扱い

- 構成会社等がその所在地国において一定の要件を満たす自国内最低課税額に係る税を課することとされている場合に、その所在地国に係るグループ国際最低課税額を零とする適用免除基準が設けられる
- 無国籍構成会社等が自国内最低課税額に係る税を課されている場合には、グループ国際最低課税額の計算においてその税の額が控除される

(2) 外国税額控除の見直し

次に掲げる外国における税について、外国税額控除における取扱いが設けられる。

対象から除外されるもの	対象とされるもの
<ul style="list-style-type: none"> ■ 各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税に相当する税 ■ 外国を所在地国とする特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等に対して課される税（グループ国際最低課税額に相当する金額のうち一定の金額を課税標準とするものに限る。）又はこれに相当する税 	<ul style="list-style-type: none"> ■ 自国内最低課税額に係る税

(3) その他

- 個別計算所得等の金額から除外される一定の所有持分の時価評価損益等は、特定多国籍企業グループ等に係る国又は地域単位の選択により、個別計算所得等の金額に含めることが認められる
- 導管会社等に対する所有持分を有することにより適用を受けることができる税額控除の額（一定の要件を満たすものに限る）は、特定多国籍企業グループ等に係る国又は地域単位の選択により、調整後対象租税額に加算することが認められる
- 特定多国籍企業グループ等報告事項等の提供制度について、特定多国籍企業グループ等報告事項等が、提供義務者の区分に応じて必要な事項等に見直される
- 法人住民税の計算の基礎となる法人税額に各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税の額が含まれないよう所要の措置が講じられる
- その他所要の措置が講じられる



POINT:

一定の要件を満たす QDMTT を設けた国又は地域について、日本のグループ国際最低課税額を零とするセーフ・ハーバーが設けられる。また、QDMTT は外国税額控除の対象とされる。

2. 外国子会社合算税制等の見直し (p105)

外国子会社合算税制におけるペーパー・カンパニー特例に係る収入割合要件について、外国関係会社の事業年度に係る収入等がない場合には、その事業年度における収入割合要件の判定が不要とされる。



POINT:

納税者の事務負担を軽減する措置である。経済界から要望のあったピラー 2 施行に伴う簡素化・見直しは当年度は行われぬものと思われる

3. 非居住者に係る暗号資産等取引情報の自動的交換のための報告制度の整備等 (p105、p107)

いわゆる CRS（Common Reporting Standard：共通報告基準）による自動的情報交換の対象となる情報として、暗号資産等の取引に係る一定の情報が追加されるほか、所要の措置が講じられる。

上記の改正は、令和 8 年 1 月 1 日から施行される。

4. 過大支払利子税制 (p110)

過大支払利子税制の適用により損金不算入とされた金額（以下「超過利子額」）の損金算入制度について、令和 4 年 4 月 1 日から令和 7 年 3 月 31 日までの間に開始した事業年度に係る超過利子額の繰越期間が 10 年（原則：7 年）に延長される。

	現行	改正案
超過利子額の繰越期間	7 年	10 年（原則：7 年）※

※ 令和 4 年 4 月 1 日から令和 7 年 3 月 31 日までの間に開始した事業年度に係る超過利子額



POINT:

過大支払利子税制は、所得金額に比して過大な利子を支払うことを通じた租税回避を防止するための制度であり、改正案は納税者にとって有利な緩和措置となっている。

5. 子会社株式簿価減額特例 (p110)

子会社株式簿価減額特例によりその有する子法人の株式等の帳簿価額から引き下げる金額の計算を行う場合に、その子法人から受ける対象配当金額のうち特定支配関係発生日以後の利益剰余金の額から支払われたものと認められる部分の金額を除外することができる特例計算について、特定支配関係発生日の属する事業年度内に受けた対象配当金額（その特定支配関係発生日後に受けるものに限る）についても、その特例計算の適用を受けることができることとされる。



POINT:

子会社株式簿価減額特例は、令和 2 年度税制改正により創設された子会社からの配当及び子会社株式の譲渡を組み合わせた国際的なスキームへの対応措置であり、改正案は納税者にとって有利な緩和措置となっている。

消費課税

1. プラットフォーム課税の導入 (p93)

国外事業者がデジタルプラットフォームを介して行う電気通信利用役務の提供（事業者向け電気通信利用役務の提供に該当するものを除く。以下同じ）のうち、下記の指定を受けた特定プラットフォーム事業者を介してその対価を収受するものについては、特定プラットフォーム事業者が行ったものとみなすこととされる。

項目	内容
特定プラットフォーム事業者	<ul style="list-style-type: none"> ■ 国税庁長官は、プラットフォーム事業者のその課税期間において上記の対象となるべき電気通信利用役務の提供に係る対価の額の合計額が 50 億円を超える場合には、当該プラットフォーム事業者を特定プラットフォーム事業者として指定する。国税庁長官がこの特定プラットフォーム事業者を指定したときは、当該特定プラットフォーム事業者に対してその旨を通知するとともに公表を行う ■ この要件に該当する者は、その課税期間に係る確定申告書の提出期限までに、その旨を国税庁長官に届け出なければならない
適用	上記の改正は、令和 7 年 4 月 1 日以後に行われる電気通信利用役務の提供について適用される。



POINT:

アプリの市場規模は 2024 年に 5 兆円強にも達するとの予想され、プラットフォームを介して数多くの国外事業者が国内市場に参入している中で、国外事業者の捕捉や調査・徴収に課題があるとされるところ、諸外国で導入されているプラットフォーム事業者が出店者に代わり納税義務を負う制度が導入される。

2. 事業者免税点制度の特例及び免税事業者からの課税仕入れの控除額の制限の見直し (p94、p100)

事業者免税点制度の特例及び免税事業者からの課税仕入れの控除額の制限について、以下の見直しが行われる。

項目	改正案
特定期間における課税売上高による納税義務の免除の特例	課税売上高に代わり適用可能とされている給与支払額による判定の対象から国外事業者を除外。

資本金 1,000 万円以上の新設法人に対する納税義務の免除の特例	外国法人は基準期間を有する場合であっても、国内における事業の開始時に本特例の適用の判定を行う。
資本金 1,000 万円未満の特定新規設立法人に対する納税義務の免除の特例	本特例の対象となる特定新規設立法人の範囲に、その事業者の国外分を含む収入金額が 50 億円超である者が直接又は間接に支配する法人を設立した場合のその法人が加えられるほか、上記と同様、外国法人は基準期間を有する場合であっても、国内における事業の開始時に本特例の適用の判定を行う措置がとられる。
免税事業者からの課税仕入れの控除額の制限	適格請求書発行事業者以外の者から行った課税仕入れに係る税額控除に関する経過措置について、一の適格請求書発行事業者以外の者からの課税仕入れの額の合計額がその年又はその事業年度で 10 億円を超える場合には、その超えた部分の課税仕入れについて、本経過措置の適用を認めないこととする。
適用	令和 6 年 10 月 1 日以後に開始する課税期間から適用される。



POINT:

国外事業者により、本来の趣旨に添わない形で事業者免税点制度の特例の適用を通して売り手が納税せず買い手が控除を行ういわゆる「納税なき控除」による租税回避が行われていることに対応するための見直しである。

3. 簡易課税制度等の見直し (p95)

簡易課税制度及び 2 割特例について、以下の見直しが行われる。

項目	改正案
国外事業者についての簡易課税制度及び 2 割特例の適用	その課税期間の初日において所得税法又は法人税法上の恒久的施設を有しない国外事業者については、簡易課税制度の適用を認めないこととされる。 また、インボイス制度の適格請求書発行事業者となる小規模事業者に係る税額控除に関する経過措置 (2 割特例) の適用についても同様とされる。
適用	令和 6 年 10 月 1 日以後に開始する課税期間から適用される。



POINT:

恒久的施設を有しない国外事業者については、国内における課税仕入れ等が一般的には想定されず、業種ごとのみなし仕入率による控除が適切とはいえないため、簡易課税制度の適用を認めないこととする改正である。

4. 外国人旅行者向け免税制度 (輸物品販売場制度) の抜本的な見直し (p95、p100)

制度が不正に利用されている現状を踏まえ、免税販売の要件として、新たに政府の免税販売管理システムを通じて取得した税関確認情報 (仮称) の保存を求めることとされ、令和 7 年度改正において、制度の詳細について結論が出される。

外国人旅行者向け消費税免税制度により免税購入された物品と知りながら行った課税仕入れについては、仕入税額控除制度の適用を認めないこととされる。この改正は、令和 6 年 4 月 1 日以後に国内において事業者が行う課税仕入れについて適用される。

5. インボイス制度についての見直し (p101)

インボイス制度について、以下の見直しが行われる。

項目		改正案
自動販売機 特例及び 入場券特例 の帳簿記載	見直し内容	一定の事項が記載された帳簿のみの保存により仕入税額控除が認められる自動販売機及び自動サービス機による課税仕入れ並びに使用の際に証票が回収される課税仕入れ（3万円未満のものに限る。）については、帳簿への住所等の記載が不要とされる。
	適用	令和5年10月1日以後に行われる上記の課税仕入れに係る帳簿への住所等の記載については、運用上、記載がなくとも改めて求めないものとされる。

個人所得課税

1. 所得税・個人住民税の定額減税 (p26)

(1) 内容

居住者の所得税額から、特別控除の額が控除される。ただし、その者の令和6年分の所得税に係る合計所得金額が1,805万円以下である場合に限られる。

特別控除の額＝次の金額の合計額（その者のそれぞれ所得税額、所得割の額を限度）

- ① 本人：所得税3万円＋個人住民税1万円
- ② 同一生計配偶者又は扶養親族：1人につき所得税3万円＋個人住民税1万円
（控除対象配偶者を除く同一生計配偶者については令和7年分の所得割の額から1万円控除）

*この同一生計配偶者、扶養親族は居住者に限られる。

(2) 特別控除の実施方法

給与所得者・公的年金等の受給者については令和6年6月1日以後控除し、事業所得者等については令和6年分の所得税に係る第1期分予定納税額（7月）から控除する等の措置が行われる。



POINT:

合計所得金額が1,805万円超の場合には定額減税の対象とならないが、その所得が給与所得のみである場合には、これは給与収入が2,000万円超の場合に相当する。

2. スtockオプション税制 (p31)

特定の取締役等が受ける新株予約権の行使による株式の取得に係る経済的利益の非課税等（ストックオプション税制）について、次の措置（適用要件の緩和・拡充）がとられる。

項目	改正案
適用対象となる新株予約権に係る保管等の要件	「新株予約権を与えられた者と当該新株予約権の行使に係る株式会社との間で締結される一定の要件を満たす当該行使により交付をされる株式（譲渡制限株式に限る）の管理等に関する契約に従って、当該株式会社により当該株式の管理等がされること」との要件を満たす場合には、その「取得をする株式につき金融商品取引業者等の営業所等に保管の委託等がされること」との要件を不要とする。
その年における新株予約権の権利行使価額の限度額	<ul style="list-style-type: none"> ■ 設立の日以後の期間が5年未満の株式会社が付与する新株予約権については、2,400万円（現行：1,200万円）に引き上げられる ■ 一定の株式会社※が付与する新株予約権については、3,600万円（現行：1,200万円）に引き上げられる <p>※一定の株式会社とは、設立以後の期間が5年以上20年未満の未上場の株式会社又は、上場会社のうち上場等の日以後5年未満であるもの</p>

新株予約権の付与対象者の 拡充等	■ 新株予約権の付与対象者である社外高度人材の要件が緩和・拡充される
---------------------	------------------------------------

3. 子育て支援に関する政策税制 (p36-37)

(1) 住宅借入金等特別控除 (p36)

子育て特例対象個人が住宅借入金により所定の住宅の新築・取得を行った場合には、現行の住宅借入金等特別控除とは別に、以下の年末の借入残高の限度額を基礎に住宅借入金等特別控除の計算ができることとされる。なお、この改正は令和6年1月1日から12月31日の間に、その住宅を居住の用に供した場合に限り適用することとされている。

住宅の区分	現行の借入限度額	改正案
認定住宅	4,500万円	5,000万円
ZEH水準省エネ住宅	3,500万円	4,500万円
省エネ基準適合住宅	3,000万円	4,000万円

* 住宅借入金等特別控除の金額は、年末の住宅借入金残高の0.7%で計算される。



POINT: 子育て特例対象個人とは、以下の者である。

- ①40歳未満で配偶者を有する者 又は
- ②40歳以上で、40歳未満の配偶者を有する者又は19歳未満の扶養親族を有する者

(2) 既存住宅に特定の改修工事を行った場合の特別控除 (p37)

子育て特例対象個人が、その居住用家屋に一定の子育て対応改修工事を行い、居住の用に供した場合（令和6年4月1日から令和6年12月31日）に、その改修工事に係る標準的な工事費用相当額（250万円を限度）の10%相当額を控除することができることとする。

資産課税

1. 住宅取得等資金の贈与を受けた場合の贈与税の非課税措置の見直し (p49、50)

直系尊属から住宅取得等資金の贈与を受けた場合の贈与税の非課税措置が3年延長され、非課税限度額の上乗せ措置の適用対象となる住宅用家屋について一定の要件が課される。

特定の贈与者から住宅取得等資金の贈与を受けた場合の相続時精算課税制度の特例の適用期限が3年延長される。

2. 非上場株式等に係る相続税・贈与税の納税猶予の特例制度の見直し (p50)

非上場株式等に係る相続税・贈与税の納税猶予の特例制度について、特例承継計画の提出期限が2年延長される。



POINT:

コロナの影響が長期化したことを踏まえ、特例承継計画の提出期限を令和8年3月31日までの2年延長となることが予定されている。

当該納税猶予の特例制度の適用期限について、令和4年度と同様に、令和9年12月末までの適用期限の延長は行わない旨が大綱の「第一 令和6年度税制改正の基本的考え方」に記載されている。

3. 登録免許税（産業競争力強化法の特別事業再編計画についての特例） (p48)

産業競争力強化法の改正を前提に、同法に規定する特別事業再編計画（仮称）の認定（同法の改正法の施行の日から令和9年3月31日までの間にされたものに限る。）を受けた特別事業再編事業者（仮称）のうち一定のものが、その特別事業再編計画に基づき行う登記に対する登録免許税の税率を軽減する措置がとられる。

4. 新たな公益信託制度の創設に伴う、相続・贈与を非課税とする措置の導入（p60）

公益信託の信託財産とするために相続財産を拠出した場合について、相続財産を贈与した場合等の相続税の非課税制度の対象とするほか一定の措置がとられる。

その他

1. 防衛力強化に係る財源確保のための税制措置（p25）

防衛力強化に係る財源確保のための税制措置については、令和5年度税制改正大綱に則って取り組むことが記載された。なお、たばこ税については、税負担の適正化による増収と合わせ、3円／1本相当の財源を確保することとされた。

あわせて、令和5年度税制改正大綱及び上記の基本的方向性により検討を加え、その結果に基づいて適当な時期に必要な法制上の措置を講ずる趣旨を令和6年度の税制改正に関する法律の附則において明らかにするものとされた。



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

お問い合わせ

デロイト トーマツ税理士法人

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)

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

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、リスクアドバイザー、コンサルティング、ファイナンシャルアドバイザー、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ァ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ァ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しまたは拘束させることはありません。DTTL および DTTL の各メンバーファ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、互いに他のファ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 のメンバーファームであり、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（オークランド、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ー、リスクアドバイザー、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、クライアントの変革と繁栄を促し、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

© 2023. For information, contact Deloitte Tohmatsu Group.

