

Japan Tax Newsletter

デロイト トーマツ 税理士法人

2023 年 12 月 22 日号



< Index >			
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	p. 2
	2	外国子会社合算税制の見直し	p. 2
	3	過大支払利子税制の見直し	p. 3
	4	子会社株式簿価減額特例の見直し	p. 3
	5	その他	p. 3
消費課税	1	プラットフォーム課税の導入	p. 4
	2	外国法人に対する事業者免税点制度の特例及び簡易課税制度の見直し	p. 4
	3	インボイス制度に関連する改正	p. 6
	4	その他	p. 6

はじめに

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、12 月 22 日に閣議決定された¹。

本ニュースレター「令和 6 年度税制改正の詳解」では、大綱の項目のうち、法人に関する分野（国際課税・消費課税など）を中心に、図解等を用いて詳しく解説する。

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。

¹ 令和 5 年 12 月 22 日閣議決定後に追記。

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

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

次の見直しが行われる。現行、QDMTTはグループ国際最低課税額の計算上で当期国別国際最低課税額等から控除されること、改正案では一定の要件を満たすQDMTTを設けた国又は地域について、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ことになる。

- 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。改正案ではQDMTTが外国税額控除の対象であることが明確化され、懸念されていた外国子会社合算税制による課税とQDMTTによる二重課税について一定の措置が講じられることとなる。

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（いわゆる IIR により課される税）■ 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り）又はこれに相当する税（いわゆる UTPR により課される税）	<ul style="list-style-type: none">■ 自国内最低課税額に係る税（QDMTT により課される税）

(3) その他

OECD が 2023 年 2 月及び 7 月に公表している執行ガイダンス及び GloBE 情報申告に係る文書で検討されていたものうち、現行未反映であったもの等を含む次の追加や見直し等が行われる。

- 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られる税額控除の額（一定の要件を満たすものに限り）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

2. 外国子会社合算税制の見直し

外国子会社合算税制におけるペーパー・カンパニー特例については、その適用要件の一つに、「収入割合要件」がある。このうち、例えば、持株会社特例に係る収入割合要件は、外国関係会社の収入金額の合計額のうち占める一定の子会社等からの配当等が占める割合が 95% 超であることを要するというものであるが、当該外国関係会社に収入等がない場合には、当該要件を充足しないことにならないかという疑義が生じていた。大綱によれば、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。

3. 過大支払利子税制の見直し

過大支払利子税制（対象純支払利子等に係る課税の特例）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る。

過大支払利子税制の適用を受け、損金不算入とされた支払利子等の額（以下「超過利子額」）は、現行法上、原則として最大7年間繰り越して、一定の金額を限度として損金算入を行うことができることとされている。大綱によれば、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繰越期間が10年（原則：7年）に延長される。これは、米国における急激な金利上昇を受けた時限的対応措置と推測される。

	現行	改正案
超過利子額の繰越期間	7年	10年（原則：7年）※

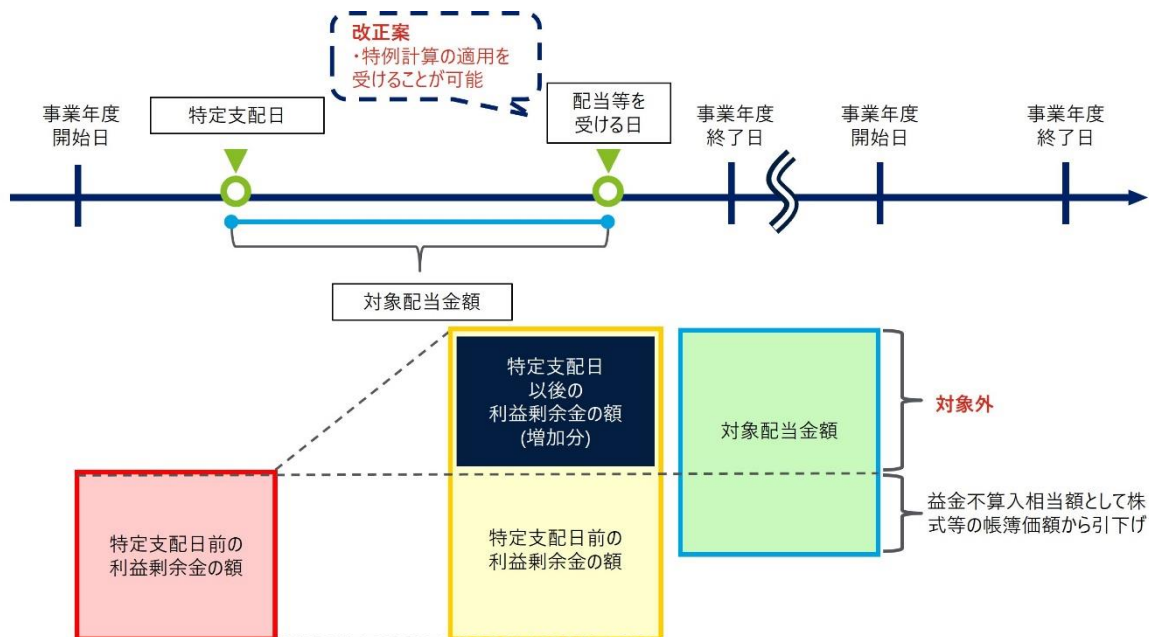
※ 令和4年4月1日から令和7年3月31日までの間に開始した事業年度に係る超過利子額

4. 子会社株式簿価減額特例の見直し

子会社株式簿価減額特例の適用により減額する株式等の帳簿価額の計算に際しては、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できる特例計算が認められている。

現行法上、この特例計算が認められる「対象配当等の額」から、特定支配日の属する事業年度に受ける配当等の額は除外されている。大綱によれば、上記の特例計算について、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。

<想定される特例のイメージ>



5. その他

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。

消費課税

1. プラットフォーム課税の導入

国外事業者に係る消費税の課税の適正化を目的として、プラットフォーム課税の導入が行われる。プラットフォーム課税については、これまで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、国内外の競争条件の公平性も考慮しつつ、適正な課税を確保するための方策を検討するとされていたが、令和 6 年度の税制改正により具体化される。

(1) プラットフォーム課税

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、国税庁長官から指定を受けたプラットフォーム事業者（以下「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される。すなわち、国外事業者が特定プラットフォーム事業者を経由して電気通信利用役務を提供する場合、そのデジタルサービスに係る消費税について、国外事業者に代わり特定プラットフォーム事業者が納税義務が課される。

上記の改正は、令和 7 年 4 月 1 日以降に行われる電気通信利用役務の提供について適用され、所要の経過措置を講ずるとされている。

1) 特定プラットフォーム事業者における対応

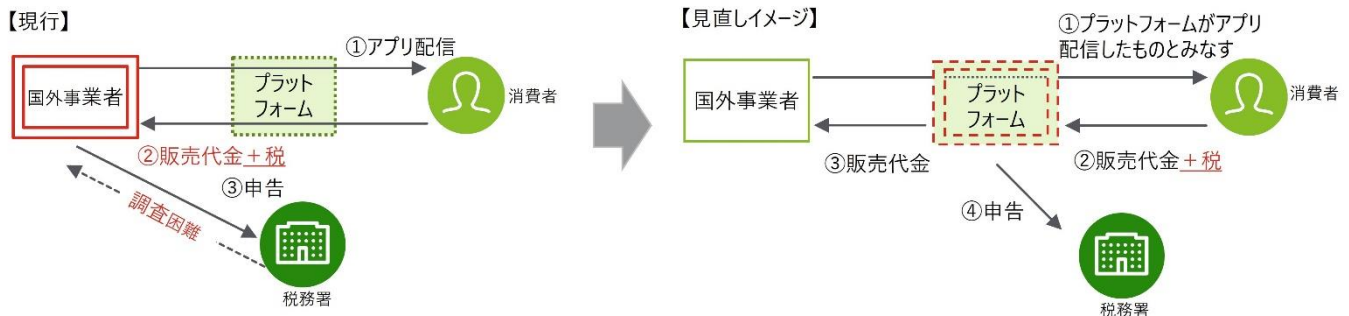
国税庁長官は、プラットフォーム事業者のその課税期間において対象となるべき電気通信利用役務の提供に係る対価の額の合計額が 50 億円を超える場合には、当該プラットフォーム事業者を特定プラットフォーム事業者として指定する。また、特定プラットフォーム事業者に指定した旨を通知するとともに、当該特定プラットフォーム事業者に係るデジタルプラットフォームの名称等についてインターネットを通じて公表するものとし、指定を受けた特定プラットフォーム事業者は、上記の対象となる国外事業者に対してその旨を通知するものとする。

指定を受けた特定プラットフォーム事業者は、確定申告書に国外事業者が提供した電気通信利用役務について、金額等を記載した明細書を添付した上で、消費税の申告及び納付を行うこととなる。

よって、特定プラットフォーム事業者は以下の対応が必要となる。

- その課税期間において対象となるべき電気通信利用役務の提供の対価の額の合計額が 50 億円を超える場合には、その課税期間の確定申告期限までに国税庁長官に届出を行う
- 特定プラットフォーム事業者の指定を受けた旨の国外事業者への通知
- 令和 7 年 4 月 1 日以降に行われる国外事業者による電気通信利用役務の提供に関して、明細書を添付して消費税の申告及び納付を実施する

<イメージ> アプリストアを通じてオンラインゲームを配信



【出所】「国境を越えたデジタルサービスに対する消費税の課税のあり方に関する研究会 報告書」（財務省）1 頁を参考に作成

2. 外国法人に対する事業者免税点制度の特例及び簡易課税制度の見直し

事業者免税点制度は国外事業者により、売手が納税せず買手が控除を行う、いわゆる「納税なき控除」による租税回避が行われている状況を踏まえ、見直しが行われる。また、簡易課税制度においても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される見直しが行われる。

(1) 事業者免税点制度の特例の見直し

事業者の事務処理能力等を踏まえて、事業者免税点制度を適用しないこととする特例に関して見直しが行われる。

上記の改正は、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。

1) 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する。

非居住者への給与の支払が判定の対象となっていないため、国外事業者に対して本特例が適切に機能していないことを踏まえ、国外事業者については「給与（居住者分）の合計額」による判定を認めないこととされる。

2) 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。

現行法では新設法人の特例は、事業年度開始の日の資本金等が 1,000 万円以上の法人でかつ基準期間がない課税期間を対象としているが、外国法人は、日本への進出時点で設立から一定期間経過していることが一般的であり、本特例が適用されないことを踏まえ、外国法人については、日本における事業を開始した時の資本金等により本特例を適用することとされる。すなわち、外国法人で日本における事業を開始した時の資本金等が 1,000 万円以上の法人は、納税義務を免除されない。

3) 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を加えるほか、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。現行法では、国内の課税売上高が 5 億円超の法人等が、直接又は間接に支配する法人として設立した資本金等 1,000 万円未満の法人であり、かつ基準期間がない課税期間を対象としているが、事務処理能力を有する大企業でも、日本での課税売上高がなければ一律に対象外になってしまうことを踏まえ、全世界における収入金額が 50 億円超である者が、直接又は間接に支配する法人として資本金等 1,000 万円未満の法人を設立した場合も対象に加えられる。すなわち、国内事業者・国外事業者を問わず、特定新規設立法人の判定には、当該法人を直接又は間接に支配する者の全世界の収入金額が基準とされるほか、外国法人については、基準期間がある場合にも適用されるため、全世界の収入金額が 50 億円を超える者が直接又は間接に保有する法人等は、納税義務を免除されないこととされる見込みである。

	現行	改正案
1) 特定期間における課税売上高の特例	特定期間（前事業年度の上半期）における国内の課税売上高の判定において、課税売上高の代わりに給与（居住者分）の合計額を用いることができる（消法 9 の 2③）。	国外事業者は、納税義務の判定において特定期間における給与の支払額での判定が認められないため、特定期間の国内の課税売上高が 1,000 万円超の場合、納税義務が生じることとなる見込みである。
2) 新設法人の特例	基準期間がない課税期間において、事業年度開始の日における資本金等が 1,000 万円以上の法人である場合、課税事業者となる（消法 12 の 2①）。	外国法人は、基準期間がある場合であっても、日本における事業を開始した日における資本金等が 1,000 万円以上の法人である場合、課税事業者となる見込みである。
3) 特定新規設立法人の特例	基準期間がない課税期間において、国内の課税売上高が 5 億円超の法人等が、直接又は間接に支配する法人として設立した資本金等 1,000 万円未満の法人である場合、課税事業者となる（消法 12 の 3①）。	基準期間がない課税期間において、国内の課税売上高が 5 億円超又は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として設立した資本金等 1,000 万円未満の法人である場合、課税事業者となる見込みである。 外国法人は基準期間を有する場合でも日本における事業を開始した時に上記基準にて判定を行うこととされる。

(2) 簡易課税制度等の見直し

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、簡易課税制度の適用を認めないこととされる。また、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の特例（いわゆる 2 割特例）についても同様の扱いとされる。

上記の改正は、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。

3. インボイス制度に関連する改正

(1) 免税事業者等からの仕入税額控除に係る経過措置の適用に関する制限

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、インボイス制度導入に伴う 8 割控除・5 割控除の経過措置の適用を認めないこととする。すなわち、免税事業者等からの仕入税額控除に係る経過措置の適用は、特定の 1 社から 10 億円を超えた部分は認められないこととされる。

上記の改正は、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。

(2) 自動販売機等及び入場券回収による帳簿のみの保存の特例について

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、帳簿への住所等の記載が不要とされる。

なお、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。

	現行	改正案
帳簿のみの保存の特例における記載要件	① 課税仕入れの相手方の氏名又は名称 ② 課税仕入れを行った年月日 ③ 課税仕入れに係る資産又は役務の内容 （課税仕入れが他の者から受けた軽減対象課税資産の譲渡等に係るものである場合には、資産の内容及び軽減対象課税資産の譲渡等に係るものである旨） ④ 課税仕入れに係る支払対価の額 ⑤ 帳簿のみの保存で仕入税額控除が認められるいずれかの仕入れに該当する旨 ⑥ 仕入れの相手方の住所又は所在地（自動販売機特例、及び入場券特例に該当する場合に記載が必要） （消法 30⑦、消令 49①、消規 15 の 4、令和 5 年国税庁告示第 26 号）	① 課税仕入れの相手方の氏名又は名称 ② 課税仕入れを行った年月日 ③ 課税仕入れに係る資産又は役務の内容 （課税仕入れが他の者から受けた軽減対象課税資産の譲渡等に係るものである場合には、資産の内容及び軽減対象課税資産の譲渡等に係るものである旨） ④ 課税仕入れに係る支払対価の額 ⑤ 帳簿のみの保存で仕入税額控除が認められるいずれかの仕入れに該当する旨 ⑥ 仕入れの相手方の住所又は所在地（自動販売機特例、入場券特例に該当する場合でも、運用上記載は求められない）

4. その他

消費税の現行制度を利用した不正な仕入税額控除を防ぐ観点等から、以下の措置が導入される。

(1) 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に関する仕入税額控除について

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、仕入税額控除制度の適用を認めないこととされる。

上記の改正は、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。

(2) 消費税の不正受還付犯（未遂犯を含む）の対象について

消費税の不正受還付犯（未遂犯を含む）の対象に、偽りその他不正の行為による更正の請求に基づく還付が加えられる。

上記の改正は、法律の公布の日から起算して 10 日を経過した日以後にした違反行為について適用される。

(3) 金又は白金の地金等の購入した場合の事業者免税制度及び簡易課税制度の適用について

高額特定資産を取得した場合の事業者免税点制度及び簡易課税制度の適用を制限する措置の対象に、その課税期間において取得した金又は白金の地金等の額の合計額が 200 万円以上である場合を加えることとされる。

上記の改正は、令和 6 年 4 月 1 日以後に国内において事業者が行う金又は白金の地金等の課税仕入れ及び保税地域から引き取られる金又は白金の地金等について適用される。

(4) 消費税法上の調整対象固定資産について

漁港及び漁場の整備等に関する法律の漁港水面施設運営権を消費税法上の調整対象固定資産（無形固定資産）とすることとされる。

二酸化炭素の貯留事業に関する法律（仮称）の制定を前提に、同法の貯留権（仮称）及び試掘権（仮称）を消費税法上の調整対象固定資産（無形固定資産）とすることとされる。



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 トウシュートーマツ 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.

