

税制改正の ポイントと解説

2023年度(令和5年度)

税理士法人山田&パートナーズ
山田コンサルティンググループ株式会社
弁護士法人Y&P法律事務所

はじめに

2022年2月のロシアのウクライナ侵攻等を受け、我が国防衛力の抜本的強化のための財源確保における税制議論が始まり、2023年度（令和5年度）税制改正大綱（自由民主党・公明党）は予定より数日遅れ2023年12月16日に公表されました。

「四半世紀に及ぶデフレ構造による閉そく感、新型コロナウイルス感染症、原材料価格の上昇や円安影響による物価高等に国民は苦しんでいる、その一方、個人金融資産2,000兆円、企業の内部留保500兆円、地域の資源等々のポテンシャルが眠っており、それを最大限引き出すとのメッセージを税制において具現化した、我が国が一層成長できる国になるという希望を取り戻す」と大綱の冒頭に記されています。

以下、主要改正項目を紹介します。

1. 成長と分配の好循環の実現

(1) NISAの抜本的拡充・恒久化（所得税）

従来の「一般NISA」・「つみたてNISA」・「ジュニアNISA」の買付けは2023年末で終了となり、2024年から「新NISA制度」がスタートします。これは、投資可能期間および非課税期間を無期限とする制度です。年間投資金額も「つみたて投資枠」120万円、「成長投資枠」240万円、両者併用もできることから年間投資金額の上限は360万円となり、岸田首相の「資産所得倍増プラン」の目玉施策です。ただし、富裕層優遇・格差拡大とならぬよう、生涯投資金額1,800万円が設定されています。いずれにしても、NISA制度が恒久制度と

なりますので、ライフステージに応じた生涯にわたる運用が可能となります。

(2) スタートアップ・エコシステムの抜本的強化

① エンジェル税制の拡充・スタートアップ支援税制の創設（所得税）

従来、エンジェル税制として、個人投資家が保有する株式を売却し、ベンチャー企業に投資した場合、その投資金額だけ譲渡益の課税を繰り延べる制度がありましたが、今回、ベンチャー企業への投資金額 20 億円までは課税繰り延べではなく非課税とする改正が行われます。また、ほぼ同様の仕組みとして、保有株式を売却した人が、自己資金で創業する場合も投資金額 20 億円までは譲渡益非課税とする税制が創設されます。

② オープンイノベーション税制の対象拡大（法人税）

スタートアップへの新規出資に対して所得控除を認めるオープンイノベーション促進税制は、M&A にも適用できるよう既存株式の取得も対象となります。さらに 5 年以内に成長率等の要件を満たした場合には減税メリット継続する仕組みとし、スタートアップの成長促進が期待されます。

(3) 研究開発税制（所得税・法人税）

企業の研究開発投資の規模拡大を促すため、投資を増加させるインセンティブをさらに強化する一方で、控除率の下限を引き下げることでメリハリのある見直しが行われます。また、研究開発の質を高める観点からは、特別試験研究費の対象先である研究開発型スタートアップ企業の対象を大幅に拡大するとともに、「人」への投資を促すために、博士号取得者や経験を積んだ外部人材の雇用による人件費を特別試験研究費として取り扱う

措置が講じられます。制度の対象となる試験研究費の範囲についても、新たなビジネスモデル開拓につながるように既存ビックデータを活用するサービス開発の研究が対象となる改正が行われます。

(4) 企業による先導的人材投資（所得税・法人税）

企業の成長を先導する人材を創出するための取組みを後押しする税制として、前掲の研究開発税制における高度な研究人材への投資に係る優遇措置の創設や学校法人への寄附手続きの簡素化が行われます。また、デジタル人材の育成・確保を促すため DX 投資促進税制において人材の育成等を要件化する見直しが行われます。

2. 経済のグローバル化・デジタル化・グリーン化への対応

(1) 新たな国際課税ルールへの対応（法人税）

経済のデジタル化に伴い、企業の事業活動がグローバル化する中で、世界の国や地域において、企業の誘致を目的とした法人税率の引き下げ競争が進み、企業の過度な租税回避や公正さに欠ける競争環境、各国の財政悪化が世界的に問題視されています。そこで、過度な法人税の引き下げ競争を防止するための仕組みとして、OECD / G20 の主導により、2021 年 10 月に新しい課税ルールの導入について大枠合意がなされ、各国が国内法の改正により対応していくこととなりました。本年度の改正では、本合意に基づき、軽課税国（税率 15%未満）に所在する子法人等がある場合には、日本の親法人において 15%に不足する分を追加課税するというグローバル・ミニマム課税が導入されます。またグローバル・ミニマム課税の導入に伴う企業の事務負担

増加に対応するため、外国子会社合算税制の簡素化が行われます。

3. 地域における活力と安全・安心な暮らしの創造

(1) 中小企業税制等（所得税・法人税・固定資産税）

「成長と分配の好循環」のコンセプト通り、地域経済の中核を担う中小企業の生産性向上、経営基盤強化が重要と位置付けられています。そのため、期限切れを迎える中小企業税制（中小企業者等に係る軽減税率の特例、中小企業投資促進税制及び中小企業経営強化税制）について、一部見直しの上、期限延長の改正が行われます。あわせて、償却資産に係る固定資産税について生産性の向上や賃上げ促進を図ることを目的とした特例措置が講じられます。

4. 経済社会の構造変化も踏まえた公平で中立的な税制への見直し

(1) 個人所得課税のあり方（所得税）

個人版のミニマム課税が所得税に創設されます。高額所得者の所得の多くが15%分離課税である長期保有不動産譲渡所得・株式譲渡所得・上場株式等配当所得であることから、高額所得者の税負担率が低いという事実を受け、これら所得を含めた基準所得金額が3.3億円を超える場合には追加納税を課す仕組みが2025年分所得税からスタートします。M&Aで株式売却する人や長期保有不動産を売却し譲渡益が高額になる人は、追加納税の必要がありますので、その影響は大きいでしょう。

(2) 資産移転の時期の選択により中立的な税制の構築（贈与税・相続税）

従来から、我が国の贈与税・相続税は資産移転の時期により税負担が異なることから、税制を見直すべきとの議論がありました。今回は抜本的改正には至りませんでした。2つの贈与税の仕組みについていずれも改正が行われます。「暦年課税制度」は資産移転の時期を早める点・課税強化の点の改正が、「相続時精算課税制度」は使い勝手を向上し活用を促進する点の改正が行われます。中長期的な視点で総合的に生前贈与を検討することがより大切になります。

5. 円滑・適正な納税のための環境整備

(1) 適格請求書等保存方式の円滑な実施について（消費税）

令和5年10月から導入される消費税のインボイス制度について、免税事業者や小規模な事業者がインボイス発行事業者としての登録をしやすいするための仕組みとして、税負担や事務負担を軽減する措置が導入されます。また、適用開始と同時に登録をするための申請期限を実質的に延長し、制度導入直前まで認める措置が講じられます。これにより円滑な制度移行が期待されます。

(2) 電子帳簿等保存制度の見直し

電子帳簿保存法は、紙で保存すべき税務関係の帳簿と書類について電子データでの保存を可能とする規定と電子取引に係る情報の保存義務に関する規定の2つに区分されます。本年度の改正では、紙保存の特例に関する規定については、納税者がより活用しやすくなるための緩和措置が行われます。実務上注目度の高い電

子取引データの保存義務については、保存義務化の猶予措置について、再度猶予措置が設けられることになりました。

(3) マンションの相続税評価について

行き過ぎた相続税節税対策として、いわゆるタワーマンション投資が問題となっています。これは高層マンション（土地・建物）の相続税評価額が時価と乖離していることが問題であり、今後、その評価方法について検討する旨が税制改正大綱に記されています。具体的には、財産評価基本通達（国会で審議する法律ではない）の見直しが今後検討されることとなります。

6. 防衛力強化に係る財源確保のための税制措置

日本の防衛力の抜本的な強化を行うにあたり、安定的な財源を確保するための措置を講じることとし、増税方針の一つとして、令和9年度に約1兆円強を確保するとの方針が示されました。増税の実施時期は令和6年以降の適切な時期と明記されており、決定は先送りとされました。具体的には、法人税、所得税、たばこ税について増税措置が図られます。法人税及び所得税については、税額に一定税率を乗じて計算した金額を税額に上乘せする付加税方式が採用される予定です。

冊子は、2022年12月16日に公表された「令和5年度税制改正大綱（自由民主党・公明党）」・2023年2月3日に閣議決定された「所得税法等の一部を改正する法律案」および同年2月7日に閣議決定された「地方税法等の一部を改正する法律案」に基づき執筆しております。

具体的実務に際しましては、可決成立した法律・政省令・通達等をご確認ください。

本冊子が皆さまの、企業のお役にたてば幸甚です。

令和5年度税制改正のポイントと解説

目次

はじめに

第1章 所得税・住民税

- 1 NISAの抜本的拡充・恒久化 …………… 1
- 2 高額所得者の課税強化のための新たな所得税の仕組み創設 …………… 13
- 3 エンジェル税制の拡充・要件緩和及び特定新規中小企業者がその設立の際に発行した株式の取得に要した金額の控除等の特例（スタートアップ起業支援）の創設 … 23
- 4 スtockオプション税制の拡充 …………… 42
- 5 特定の事業用資産（長期所有の土地、建物等）の買換えの特例の見直し・延長 …………… 47
- 6 被相続人の居住用不動産（空き家）を譲渡した場合の3,000万円控除の見直し・延長 … 54
- 7 低未利用土地等を譲渡した場合の特例措置（100万円控除）の見直し・延長 …………… 60
- 8 国外転出時課税・国外転出（相続・贈与）時課税～納税猶予の担保提供手続きの簡素化～ …………… 65

第2章 相続税・贈与税

- 9 相続税・贈与税の見直し～生前贈与の加算期間延長（暦年課税）
・相続時精算課税制度の見直し～ …………… 72
- 10 相続税・贈与税の見直し～教育資金一括贈与の非課税措置の見直し
（課税強化し3年延長）～ …………… 96
- 11 相続税・贈与税の見直し～結婚・子育て資金の一括贈与の非課税措置の見直し
（課税強化し2年延長）～ …………… 105
- 12 医業継続に係る相続税・贈与税の納税猶予等の特例措置の延長等 …………… 112

第3章 法人税・法人住民税・法人事業税

- 13 研究開発税制の見直し …………… 122
- 14 オープンイノベーション促進税制の拡充
・見直し …………… 146
- 15 株式交付制度における所得計算の特例の見直し …………… 162
- 16 スピンオフ税制の拡充（株式分配） …………… 173
- 17 特定資産の買換えに係る期限延長と一部見直し …………… 180
- 18 中小企業者等に対する軽減税率の延長 … 188

19	〔設備投資減税〕 中小企業向け投資促進 税制等の見直し・延長	191
20	〔設備投資減税〕 先端設備等導入計画に基づく 固定資産税減免制度の見直し	209
21	〔設備投資減税〕 地域未来投資促進税制の 見直し・延長	214
22	〔設備投資減税〕 デジタルトランスフォーメーション (DX) 投資促進税制の見直し・延長	222
23	暗号資産の期末時価評価等の課税に係る 見直し	228

第4章 消費税

24	インボイス制度の見直し～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～	233
25	インボイス制度の見直し～中小事業者の 少額取引に係る事務負担の軽減措置～	242
26	インボイス制度の見直し～返還インボイスの 交付義務の見直し～	246
27	インボイス制度の見直し～適格請求書発行 事業者登録制度の見直し～	250

第5章 国際課税

28	グローバル・ミニマム課税への対応	254
29	外国子会社合算税制等の見直し	262

第6章 納税環境整備 他

30	電子帳簿等保存制度の見直し	266
31	無申告加算税制度の見直し	284
32	防衛費の財源確保のための税制措置 (令和5年度改正対象外)	292

1. NISAの抜本的拡充・恒久化

1. 改正のポイント

(1) 趣旨・背景

「資産所得倍増プラン」の実現、「貯蓄から投資へ」の流れを加速するため、NISAの抜本的拡充・恒久化を目的として、「新NISA(恒久型)」を創設する。

(2) 内容

① 令和2年度改正により予定されていた「新NISA(2階建型)」へは移行せず「新NISA(恒久型)」へ移行する。

<「新NISA(恒久型)」>

② 「新NISA(恒久型)」を創設し、非課税保有期間・投資可能期間を無期限とする。

③ つみたて投資枠(年間投資上限額120万円)、成長投資枠(年間投資上限額240万円)を設ける。

・つみたて投資枠: 「つみたてNISA」の役割を引継ぐ投資信託を対象とする長期・積立・分散投資の枠

・成長投資枠: 「一般NISA」の役割を引継ぐ上場株式等に投資可能な枠

④ 生涯非課税限度額を1,800万円(うち、成長投資枠の生涯非課税限度額1,200万円)とする。

<「一般NISA」「つみたてNISA」「ジュニアNISA」>

⑤ 「一般NISA」及び「つみたてNISA」の投資可能期間を2023年(令和5年)12月31日までとする。

⑥ 「ジュニアNISA」の投資可能期間を2023年(令和5年)12月31日までとする。非課税保有期間が終了した商品については、手続きを経ることなく18歳に達するまで非課税措置を受けられることとする。

(3) 適用時期

2024年(令和6年)1月1日以降の投資分から適用

(4) 実務のポイント

・生涯非課税限度額は、NISA口座内の商品を売却した場合には再利用(再投資)することができる。

・年間投資上限額は、NISA口座内の商品を売却した場合であっても同一年に再利用(再投資)はできない。

・改正前「一般NISA」「つみたてNISA」において投資した商品については従前の非課税措置が継続適用され、「新NISA(恒久型)」の生涯非課税限度額には含まれない(「新NISA(恒久型)」へのロールオーバー不可)。

2. 改正の趣旨・背景

(1) 趣旨・背景

日本における家計金融資産2,000兆円は、半分以上(約1,100兆円)がリターンの少ない現預金で保有されており、年金や保険を通じた間接保有を含めても、株式・投資信託・債券に投資をしているのは244兆円、投資家数は約2,000万人に留まっている。

他方で、米国や英国では、中間層でも気軽に上場株式・投資信託に投資できる環境が整備されており、米国では20年間で家計金融資産が3.4倍、英国では2.3倍になっているが、日本は1.4倍に留まっている。

中間層がリターンの大きい資産に投資しやすい環境を整備すれば、家計の金融資産所得を拡大することが出来る。また、家計の資金が企業の成長投資の原資となれば、企業の成長が促進され、企業価値が向上する。企業価値が拡大すれば、家計の金融資産所得はさらに拡大し、「成長と資産所得の好循環」が実現する。

NISAは中間層を中心とする層に対して、資産形成の入り口として定着しつつあるものの、活用割合はどの世代でも概ね2割であり、さらに活用を促す余地は大きいと考えられる。

そこで、制度の予見可能性を高め、幅広い世代の資産形成をさらに促すことを目的として、制度をシンプルにした上でNISA制度の恒久化を図り、併せて、非課税保有期間及び投資可能期間の無期限化と非課税限度額の引き上げを行うこととされた。

参考：NISA口座の利用状況と倍増プラン

<2022年6月末時点>

○NISA(一般・つみたて)・ジュニア NISA口座数

	口座数
NISA(一般・つみたて)	1703万1049口座
一般NISA	1064万5891口座
つみたてNISA	638万5158口座
ジュニアNISA	86万6434口座

○NISA(一般・つみたて)・ジュニア NISA口座における買付額の合計

	買付額
NISA(一般・つみたて)	28兆0326億9244万円
一般NISA	25兆9271億8463万円
つみたてNISA	2兆1055億0781万円
ジュニアNISA	6212億2123万円

(注) 2014~2022年の利用枠で買付があった金額の合計。

(出典)金融庁「NISA口座の利用状況調査(2022年6月末時点)」より

<倍増プラン(2027年)>

○目標NISA口座数

	口座数
新NISA(恒久型)	3400万0000口座

○目標投資額

	買付額
新NISA(恒久型)	56兆0000億0000万円

3. 改正の内容

(1) 新NISA(恒久型)の創設

- ① NISA※1制度の抜本的拡充・恒久化を目的として、「新NISA(恒久型)」※2を創設する。令和2年度改正により予定されていた「新NISA(2階建型)」へは移行しない。
※1 NISAとは、個人投資家に対する税制優遇制度であり、NISAで受け入れられた株式・投資信託等の配当・譲渡益等は非課税とされる。
 ※2 本改正NISAを「新NISA(恒久型)」、令和2年度改正により予定されていたNISAを「新NISA(2階建型)」と仮称する。
- ② 「新NISA(恒久型)」を創設し、非課税保有期間・投資可能期間を無期限とする。
- ③ つみたて投資枠(年間投資上限額120万円)、成長投資枠(年間投資上限額240万円)を設ける。
 両枠は併用可能とする(最大年間投資上限額360万円)。
 - ・ つみたて投資枠: 「つみたてNISA」の役割を引継ぐ投資信託を対象とする長期・積立・分散投資の枠
 - ・ 成長投資枠: 「一般NISA」の役割を引継ぐ上場株式等に投資可能な枠
- ④ 生涯非課税限度額を1,800万円(うち、成長投資枠の生涯非課税限度額1,200万円)とする。
 生涯非課税限度額は金融機関から提供された情報をもとに国税庁で管理される。
- ⑤ 「一般NISA」及び「つみたてNISA」の投資可能期間を2023年(令和5年)12月31日までとする。

項目	改正前(一般NISA)	改正前(つみたてNISA)	改正後(新NISA(恒久型))
対象者	居住者等(18歳以上)	居住者等(18歳以上)	居住者等(18歳以上)
年間投資上限額	120万円	40万円	< つみたて投資枠 > 120万円 < 成長投資枠 > 240万円 } 併用可(最大360万円)
生涯非課税限度額	600万円	800万円	1,800万円 (内成長投資枠1,200万円)
非課税保有期間	投資した年から最長5年間	投資した年から最長20年間	無期限
投資可能期間	2023年(令和5年)まで	2042年(令和24年)まで	2024年1月1日以降(恒久化)
投資可能商品	上場株式、上場新株予約権付社債、公募等株式投資信託等	(一定の)公募等株式投資信託	< つみたて投資枠 > (一定の)公募等株式投資信託(注1) < 成長投資枠 > 上場株式、公募等株式投資信託等(注2)

(注1) 長期の積立・分散投資に適した投資信託であるものとして、金融庁に届出がされているものに限る(改正前のつみたてNISAの対象と同じ。)

(注2) 上場株式等のうち、整理銘柄として指定されているものその他の内閣総理大臣が財務大臣と協議して定めるものその他一定のものを除く。

公募等株式投資信託にあっては、信託期間を定めないこと等その他一定の定めがされているものに限る。

3. 改正の内容

(2) 新NISA(恒久型)の仕組み

① つみたて投資枠

- ・「特定累積投資勘定」(仮称)を設けた日以後に支払いを受けるべき配当及び譲渡所得等について非課税とする。
- ・譲渡損失金額はないものとみなす。

※「特定累積投資勘定」(仮称): NISA口座で管理される公募等株式投資信託の受益権の記録を他の取引に関する記録と区分して行うための勘定で、2024(令和6)年以後の各年1月1日(原則)に設けられるもの

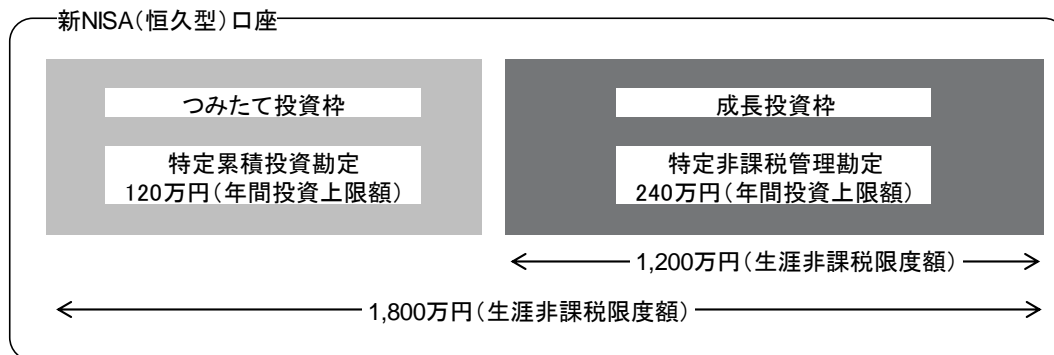
- ・ 以下の場合、その投資分は「特定累積投資勘定」(仮称)に受け入れられない。
年間の公募等株式投資信託の受益権の取得対価の合計額が120万円を超える場合(年間投資上限額)
累計の公募等株式投資信託の受益権と上場株式等の取得対価の合計額が1,800万円を超える場合(生涯非課税限度額)

② 成長投資枠

- ・「特定非課税管理勘定」(仮称)を設けた日以後に支払いを受けるべき配当及び譲渡所得等について非課税とする。
- ・譲渡損失金額はないものとみなす。

※「特定非課税管理勘定」(仮称): NISA口座で管理される上場株式等の記録を他の取引に関する記録と区分して行うための勘定で、「特定累積投資勘定」(仮称)と同時に設けられるもの

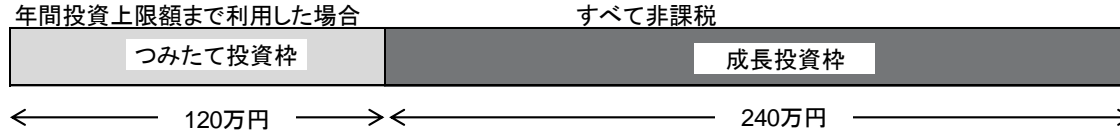
- ・ 以下の場合、その投資分は「特定非課税管理勘定」(仮称)に受け入れられない。
年間の上場株式等の取得対価の合計額が240万円を超える場合(年間投資上限額)
累計の上場株式等の取得対価の合計額が1,200万円を超える場合(生涯非課税限度額)
累計の公募等株式投資信託の受益権と上場株式等の取得対価の合計額が1,800万円を超える場合(生涯非課税限度額)



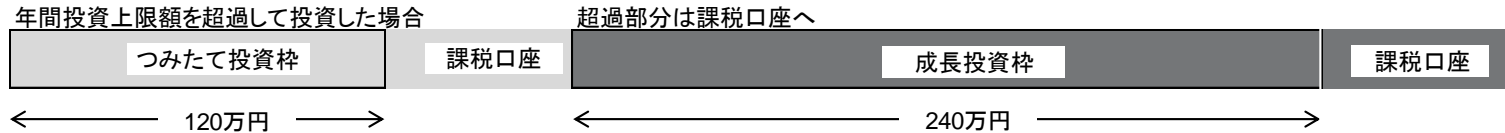
3. 改正の内容

(3) 年間投資上限額のイメージ

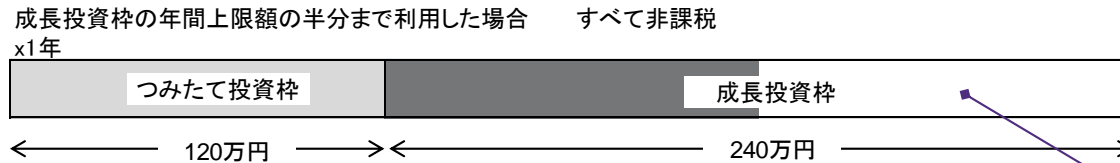
【ケース①】 年間投資上限額まで利用した場合



【ケース②】 年間投資上限額を超過して投資した場合

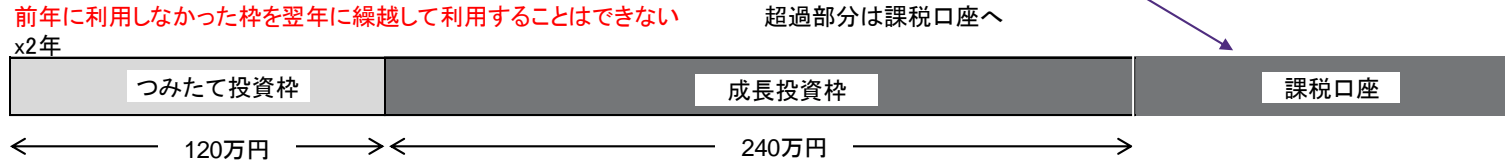


【ケース③】 成長投資枠の年間上限額の半分以上まで利用した場合

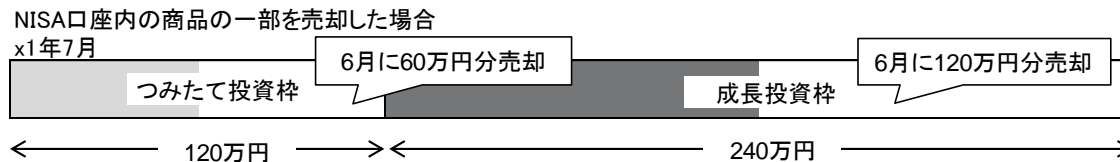


前年に利用しなかった枠を翌年に繰越して利用することはできない

x2年

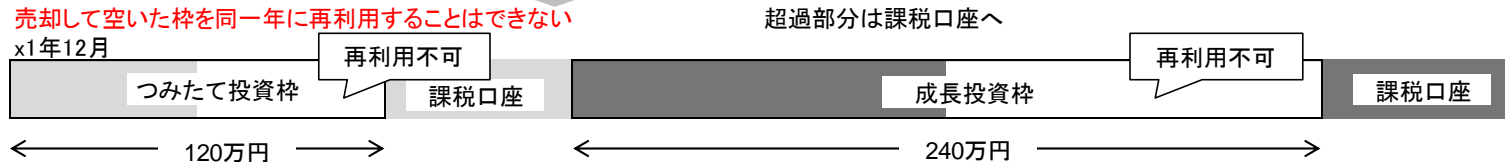


【ケース④】 NISA口座内の商品の一部を売却した場合



売却して空いた枠を同一年に再利用することはできない

x1年12月



3. 改正の内容

(4) 生涯非課税限度額のイメージ

ケース① つみたて投資枠のみを利用 ※毎年上限額まで投資した場合

つみたて投資枠	1年あたり投資額 120万円	×	年数 15年	=	生涯投資額 1,800万円
	15年で限度額へ到達				

ケース② 成長投資枠のみを利用 ※毎年上限額まで投資した場合

成長投資枠	1年あたり投資額 240万円	×	年数 5年	=	生涯投資額 1,200万円
	5年で限度額へ到達				

ケース③ つみたて投資枠と成長投資枠を併用 ※毎年上限額まで投資した場合

つみたて投資枠	1年あたり投資額 120万円	×	年数 5年	=	生涯投資額 600万円
	成長投資枠	1年あたり投資額 240万円	×	年数 5年	=
5年で限度額へ到達					合計 1,800万円

3. 改正の内容

(4) 生涯非課税限度額のイメージ

ケース④ つみたて投資枠と成長投資枠を併用、一部売却後に空いた枠を再利用(再投資)



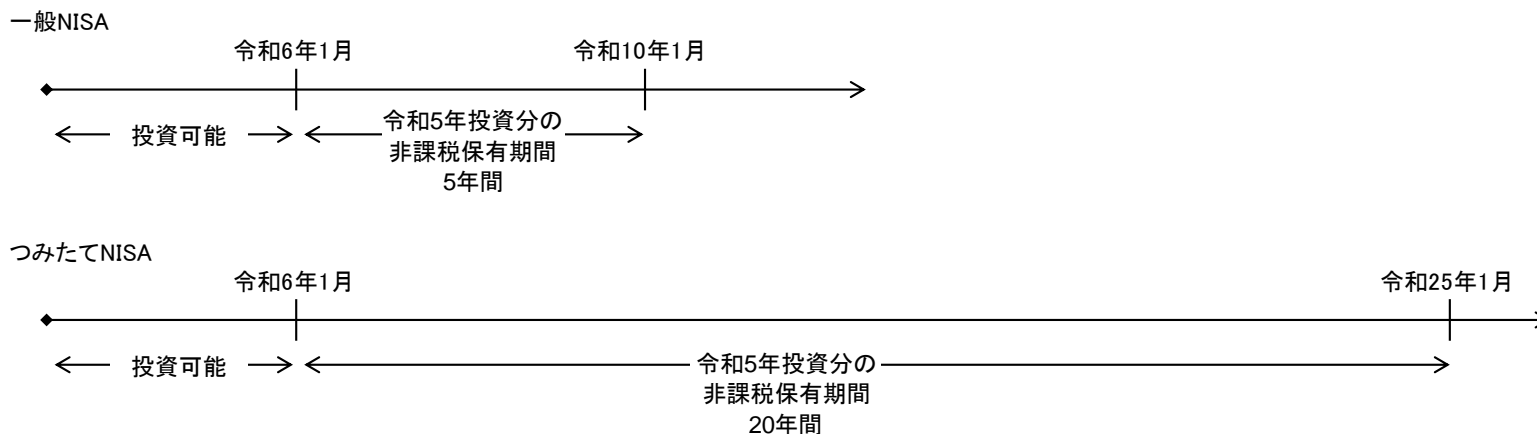
4. 適用時期等

(1) 適用時期

- ・2024年(令和6年)1月1日以降の投資分から適用

(2) 改正前の制度の取扱い

- ・令和2年度改正により予定されていた「新NISA(2階建型)」への移行はせず、「新NISA(恒久型)」へ移行する。
- ・「一般NISA」及び「つみたてNISA」における投資可能期間は2023(令和5)年12月31日までとする。
- ・改正前の「一般NISA」及び「つみたてNISA」において投資した商品については従前の非課税措置が継続適用され、「新NISA(恒久型)」の生涯非課税限度額には含まれない。
- ・「一般NISA」及び「つみたてNISA」から「新NISA(恒久型)」へのロールオーバーはできない。



5. 実務のポイント

(1) 留意点

- ①生涯非課税限度額は、保有中の商品の取得対価の額の合計額で判定されることから、NISA口座内の商品を売却をした場合には再利用(再投資)することができる。
- ②年間投資上限額は、NISA口座内の商品を売却した場合であっても、同一年において再利用(再投資)することはできない。また、その年において利用しなかった枠がある場合(投資額が年間投資上限額に満たない場合)であっても、翌年以降に繰越されることはない。
- ③NISA口座内で損失が発生した場合には、その損失はないものとみなされる(他口座との損益通算不可)。
- ④購入前時点での生涯投資額の合計額と生涯非課税限度額1,800万円との差額を上回る金額の商品を購入する場合には、その購入した全額が新NISA口座でなく通常の課税口座で受け入れられることとなる。
- ⑤購入前時点での成長投資枠の生涯投資額の合計額と成長投資枠の生涯非課税限度額1,200万円との差額を上回る金額の成長投資枠商品を購入する場合には、その購入した全額が新NISA口座でなく通常の課税口座で受け入れられることとなる。
- ⑥NISAは安定的な資産形成を目的とするものであるから、高レバレッジ型、信託契約期間が20年未満、毎月分配型の投資信託などの商品は「成長投資枠」の対象商品から除外される。
- ⑦生涯非課税限度額は金融機関から提供された情報をもとに国税庁で管理される。
- ⑧「成長投資枠」を利用した回転売買への勧誘等を規制するため、金融庁において監督指針を定め金融機関に対するモニタリングを強化するものとされている。

6. 参考：一般NISA、つみたてNISA、ジュニアNISA、新NISA(2階建型)の概要

(1) 一般NISA、つみたてNISA、ジュニアNISAの概要

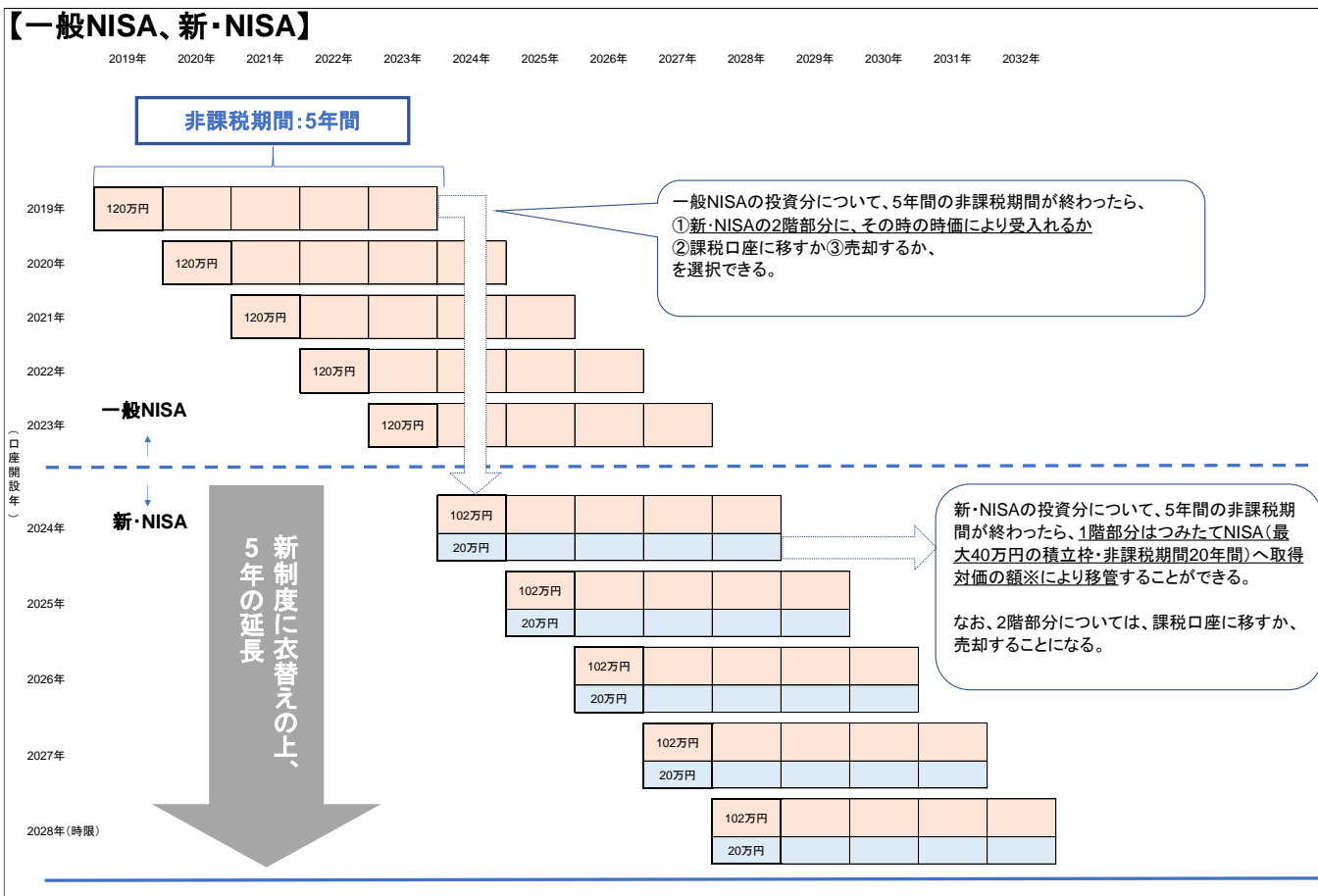
※下線部分は2023(令和5)年1月1日以後に設けられる非課税口座に適用される。

項目	NISA	つみたてNISA	ジュニアNISA
対象者	<u>18歳以上</u> の居住者等	<u>18歳以上</u> の居住者等	<u>18歳未満</u> の居住者等
非課税年間投資上限額	120万円(2014(平成26)年・2015(平成27)年分は100万円)	40万円	80万円
非課税期間	投資した年から最長5年間 (ロールオーバー可能)	投資した年から最長20年間	投資した年から最長5年間 (ロールオーバー可能) 2024(令和6)年以降も、口座開設者がその年の1月1日において18歳である年の前年の12月31日まで非課税保有を継続可能
口座開設期間	2014年から2023年 (平成26年から令和5年)	2018年から2037年 (平成30年から令和19年)	2016年から2023年 (平成28年から令和5年)
投資対象	・上場株式 ・上場新株予約権付社債 ・公募株式投資信託 ・ETF、REIT など	一定の公募等株式投資信託	・上場株式 ・上場新株予約権付社債 ・公募株式投資信託 ・ETF、REIT など
投資方法	制限なし	契約に基づき、定期かつ継続的な方法で投資	制限なし
口座の開設と勘定の設定	・非課税口座を開設 ・非課税管理勘定を設定	・非課税口座を開設 ・累積投資勘定を設定	・未成年者口座を開設 ・非課税管理勘定を設定 ・継続管理勘定(2024年以降)を設定 ・課税口座を開設 (未成年者口座における上場株式等の売却金や配当金等を受入れ運用するための口座)

6. 参考：一般NISA、つみたてNISA、新NISA(2階建型)の概要

(2) 新NISA(2階建型)の概要 ～令和2年度改正により予定されていたNISA

- 一般NISAの口座開設期間終了(2023年(令和5年))にあわせ、新・NISAに衣替えした上で5年間延長。
- 新・NISAはリスクの低い一定の公募等株式投資信託に対象を限定した最大年20万円の積立枠(①特定累積投資勘定(仮称)。以下本レジュメでは、「1階部分」と呼ぶ。)と、従来通り上場株式などにも投資できる最大年102万円の枠(②特定非課税管理勘定(仮称)。以下本レジュメでは、「2階部分」と呼ぶ。)の仕組みになり、原則として1階部分に投資した場合(6月以内)にのみ2階部分にも投資できる制度になる(例外的に、投資経験者等で1階部分で一定の公募等株式投資信託への投資を行わない旨を示すなど一定の要件を満たした人は、2階部分で上場株式のみへの非課税投資ができる)。
- 一般NISA制度とつみたてNISA制度は選択適用であるが、新・NISA制度とつみたてNISA制度も選択適用とされる。

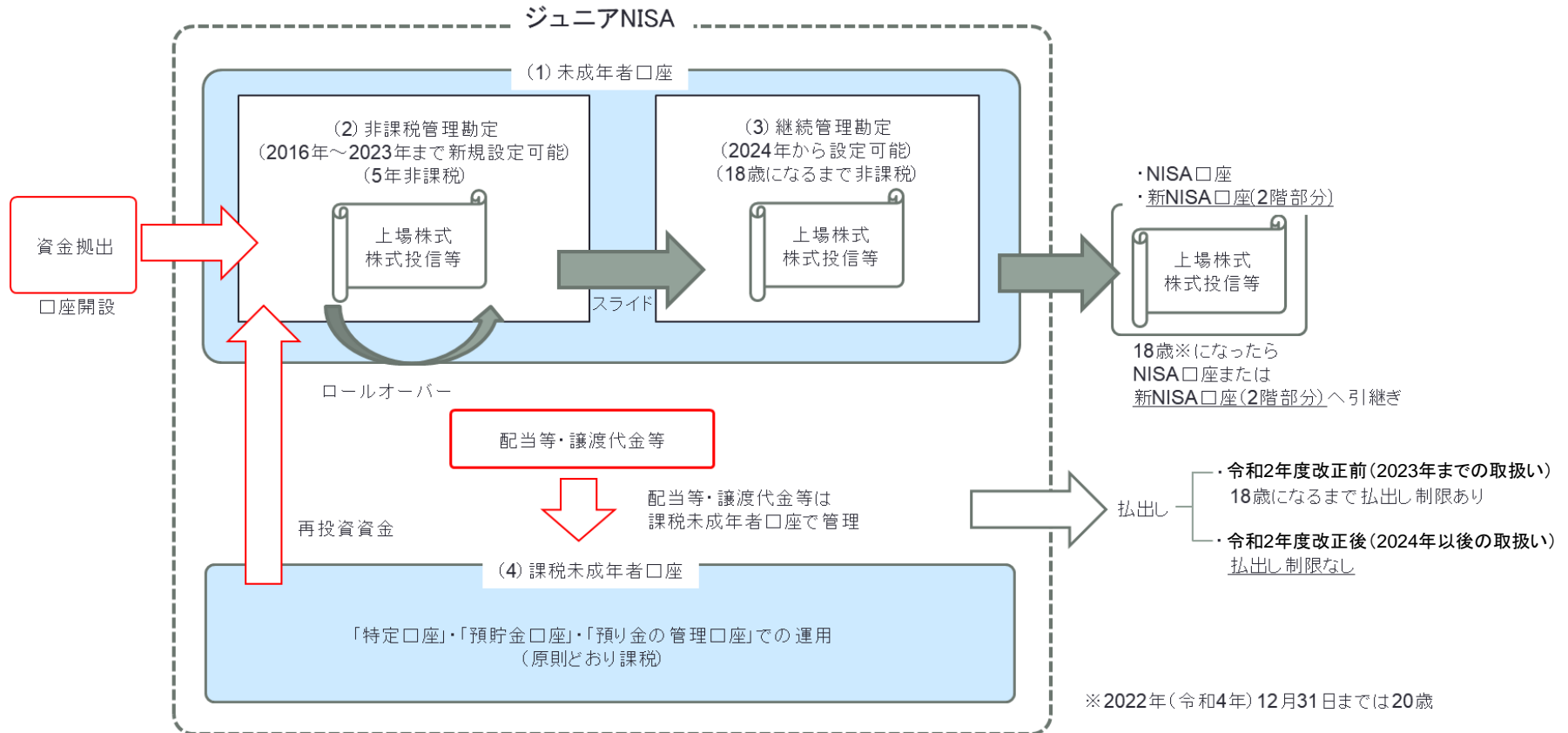


7. ジュニアNISAの取扱い

(1) ジュニアNISAの取扱い

- ・「ジュニアNISA」の投資可能期間を2023(令和5)年12月31日までとする。
- ・非課税保有期間が終了した商品については、手続きを経ることなく18歳に達するまで非課税措置を受けられることとする(令和2年度改正では、所定の手続きにより非課税管理勘定または継続管理勘定に上場株式等に移管することで非課税保有期間を継続することができるとしていた)。
- ・2024(令和6)年以降は18歳未満でも非課税で払出すことも可能。

(2) 参考: 令和2年度改正におけるジュニアNISAの取扱い



2. 高額所得者の課税強化のための新たな所得税の仕組み創設

1. 改正のポイント

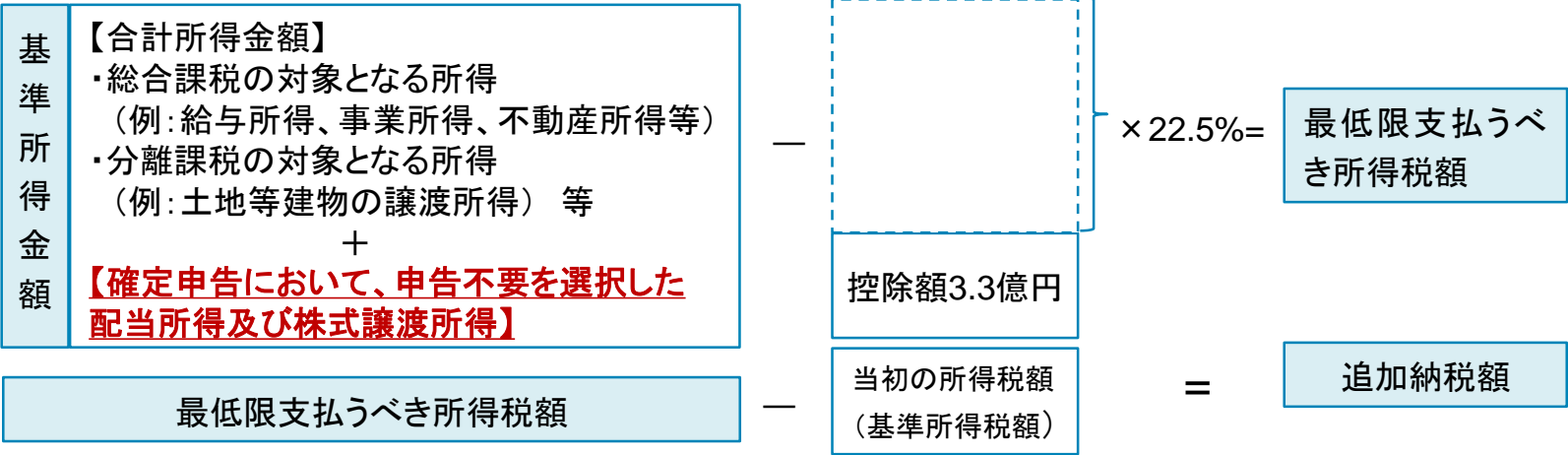
(1) 趣旨・背景

給与等は高額になるほど税率が上がる累進制の課税である一方、配当所得ならびに株式等や長期で保有する土地建物の譲渡所得に対する税率は一律15%であるため、配当所得や株式等の譲渡所得が多いほど税負担が低くなる。そのため、高所得者層ほど所得に占める株式等や土地建物の譲渡所得の割合が高い傾向にあることから、高所得者層で所得税の負担率が低下するという逆転現象が生じている。

そこで、所得金額に占める金融所得や不動産譲渡所得、退職所得といった分離課税所得が占める割合が極めて多い富裕層に対し、課税を強化する改正となった。

(2) 内容

(基準所得金額 - 3.3億円) × 22.5% — 基準所得税額 により計算した金額が追加納税額となる。



1. 改正のポイント

(3) 適用時期

2025(令和7)年分以降の所得税に対し適用する。

(4) 影響

- ・M&Aにより多額の株式譲渡所得や退職所得が見込まれる場合、多額の不動産譲渡所得が発生する場合には、改正の影響を受ける可能性があるため、スケジュールリングが重要となる。
- ・特定口座(源泉徴収あり)において多額の株式譲渡所得が発生する場合や、多額の配当所得(大口株主を除く)がある場合は、申告不要制度を選択した場合であっても、所得金額の多寡により追加納税額が生じる場合がある。
- ・総合課税の対象となる所得がなく、その年の所得が株式や不動産の譲渡所得、上場株式の配当所得のみの場合、**9.9億円超**より影響が生じる。

(5) 実務上の留意点

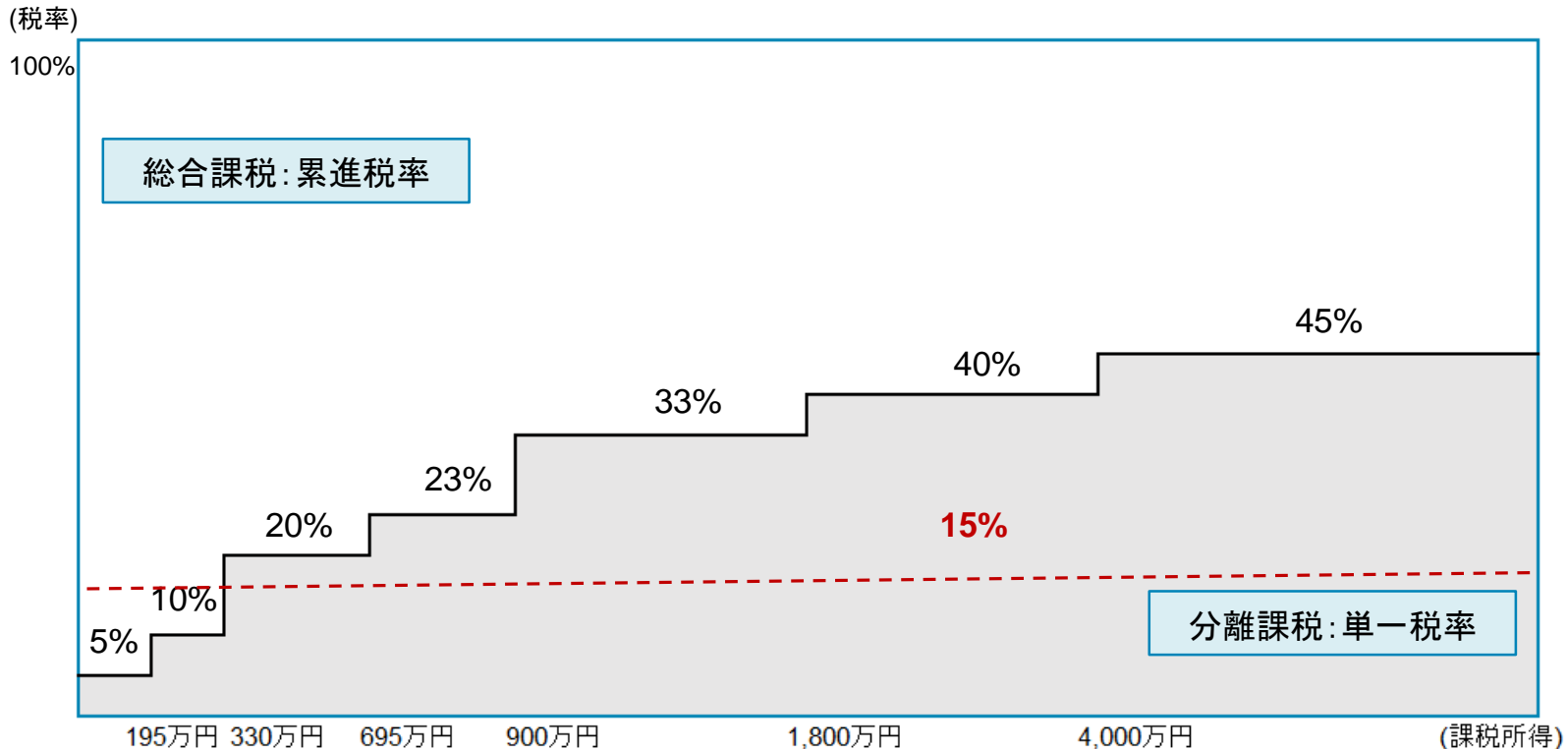
- ・基準所得金額の中には源泉分離課税の対象となる所得金額(例:国内における預貯金から発生する利子所得や一定の割引債の償還差益)や、NISA制度において非課税とされる金額は含まれない。

2. 改正の趣旨・背景

(1) 総合課税と申告分離課税

所得税は、各種の所得金額を合計し総所得金額を求めた上で、税額を計算する総合課税制度がある一方、特定の所得については、他の所得金額と分離した上で一定の税率をかけて税額を計算するという申告分離課税制度がある。

総合課税の対象となる所得は、5%～45%の超過累進税率により所得税が課されるが、分離課税の対象となる所得は、所得の多寡に係わらず、単一税率で所得税が課される。そのため、同じ所得金額であったとしても総合課税と分離課税では、分離課税の方が適用される税率が低くなる場合がある。



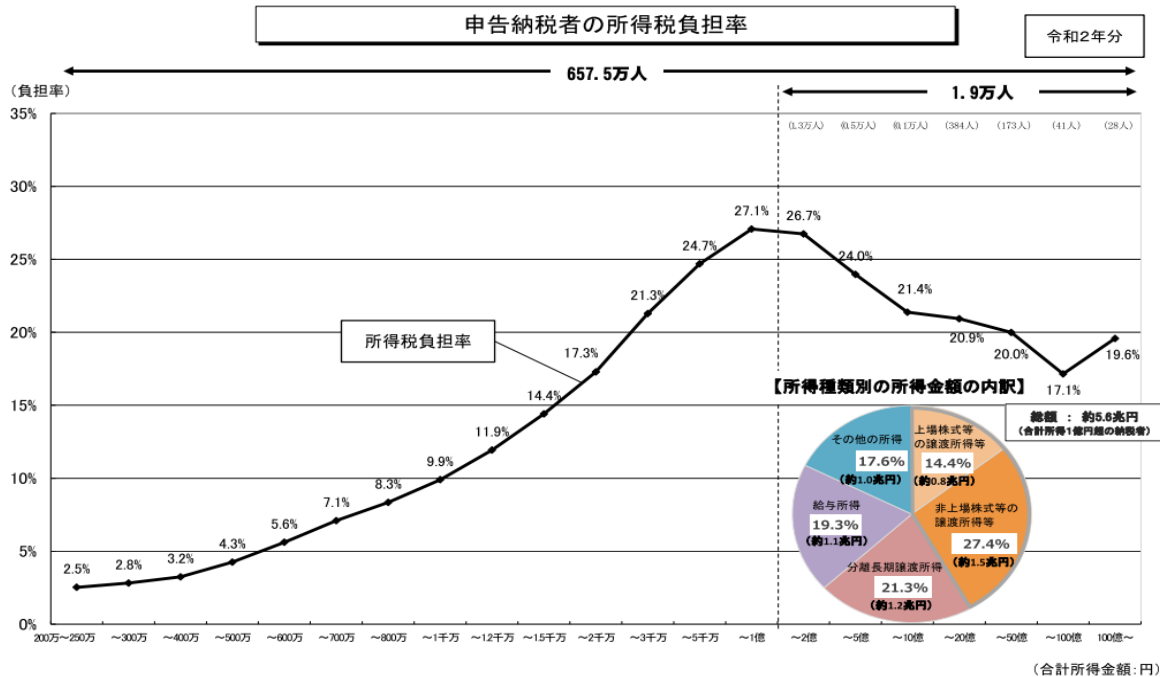
2. 改正の趣旨・背景

(2) 申告納税者の所得税負担率の分布

申告納税者が納める所得税の負担率は、統計上、所得5,000万円超～1億円の層で27.1%と最も高くなり、所得が1億円を超えると負担率が下がるという、いわゆる「1億円の壁」問題が従来より指摘されていた。

これは、高所得者層ほど分離課税の対象となる株式譲渡所得等や不動産譲渡所得の占める割合が多くこれらの所得は所得金額の多寡に係わらず、単一税率での所得税が課されることに要因がある。

そのため、所得金額に占める金融所得や不動産譲渡所得、退職所得といった分離課税所得が占める割合が極めて多い富裕層に対し、課税を強化する改正となった。



(備考) 令和2年分の国税庁「申告所得税標準調査(税務統計から見た申告所得税の実態)」より作成。

(注1) 所得金額があっても申告納税額のない者(例えば還付申告書を提出した者)は含まれていない。

また、源泉分離課税の所得や申告不要を選択した所得も含まれていない。

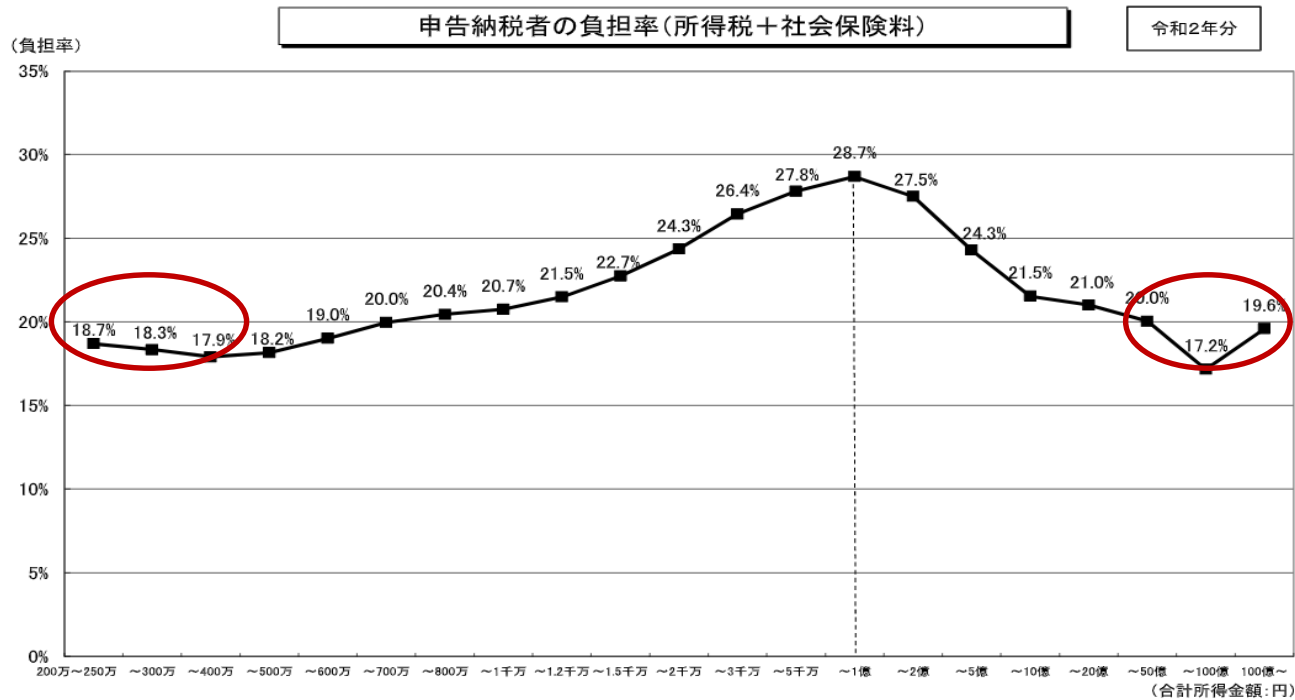
(注2) 円グラフの「株式等の譲渡所得」のうち「上場株式等」及び「非上場株式等」の内訳は、分離課税(株式譲渡所得、配当所得、先物取引所得)の所得金額が1000万円超である者のうち合計所得金額1億円超のものに占める比率を用いて、財務省において機械的に計算したものである。

(出典: 2022(令和4)年10月4日政府税調第17回会議資料)

2. 改正の趣旨・背景

(参考) 申告納税者の負担率(所得税+社会保険料)

社会保険料の負担額は上限があるため、一定の所得を超えると、所得に占める社会保険料の負担率は下がる傾向にある。したがって、所得税に加えて社会保険料の負担を加味した場合の負担率は、高所得者層と低所得者層が同程度になっており、ことさら不公平感が際立っていた。



(出典: 2022(令和4)年10月4日政府税調第17回会議資料)

3. 改正の内容

(1) 改正内容

(基準所得金額(※1) - 3.3億円) × 22.5%という算式で計算した税額が基準所得税額(※2)を超える場合は、差額金額に相当する所得税を課する。

(※1) 基準所得金額とは、その年分の所得税について**申告不要制度を適用しないで計算した合計所得金額**(適用する特別控除額を控除した後の金額)をいう。

(※2) 基準所得税額とは、その年分の基準所得金額に係る所得税の額をいい、分配時調整外国税相当額控除及び外国税額控除を適用しない場合の所得税をいう。なお、附帯税及び本内容により課される所得税の額を除く。

申告不要制度とは、**①確定申告を要しない配当所得等の特例**及び**②確定申告を要しない上場株式等の譲渡による所得の特例**をいう。

(2) 合計所得金額とは

基準所得金額	=	総合所得							
		利子所得	配当所得	不動産所得	事業所得	給与所得	雑所得	一時所得	土地・建物等以外の譲渡所得
		分離所得							
		土地・建物等の譲渡所得	上場株式等に係る配当所得	株式等に係る譲渡所得	先物取引に係る譲渡所得	山林所得	退職所得		
		+							
		申告不要を選択した配当所得及び株式等に係る譲渡所得							

3. 改正の内容

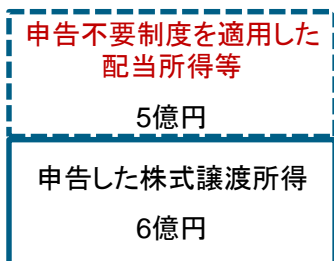
(3) 基準所得金額に含まれるかどうかの判定

基準所得金額に含まれる所得の例	基準所得金額に含まれない所得の例
未上場株式の譲渡	NISA制度により非課税とされる金額
特定口座(源泉徴収あり)で譲渡した 上場株式等の譲渡所得	国内の預貯金等から発生する利子等
申告不要を選択できる上場株式等の配当等	一定の割引債より生じる償還差益
大口株主が受け取る上場株式等の配当等	スタートアップ再投資制度により 非課税とされる金額
退職所得	
土地等建物の譲渡所得	

3. 改正の内容

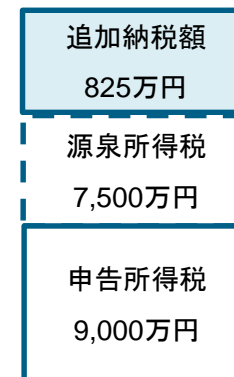
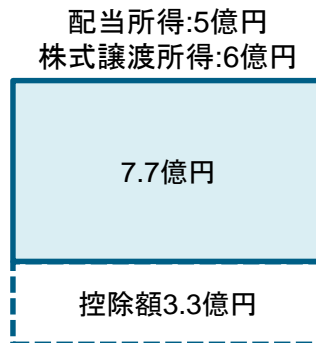
(4) 追加負担額の計算例

【①: 改正前】



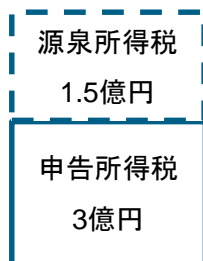
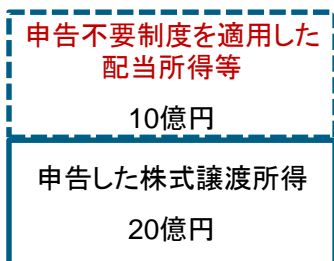
基準所得税額1億6,500万円

【①: 改正後】



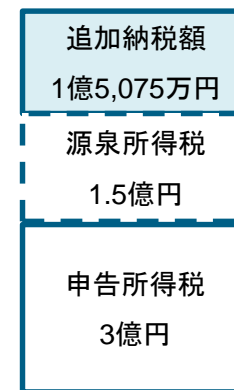
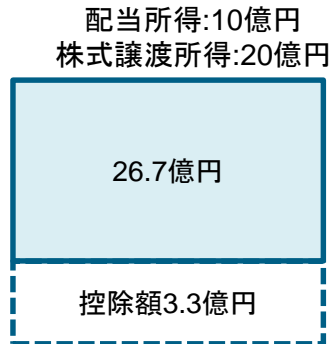
改正後所得税額
1億7,325万円

【②: 改正前】



基準所得税額4.5億円

【②: 改正後】



改正後所得税額
6億75万円

(注)改正前、改正後ともに、別途復興特別所得税が課税される。

4. 適用時期

2025(令和7)年分以降の所得税に対し適用する。

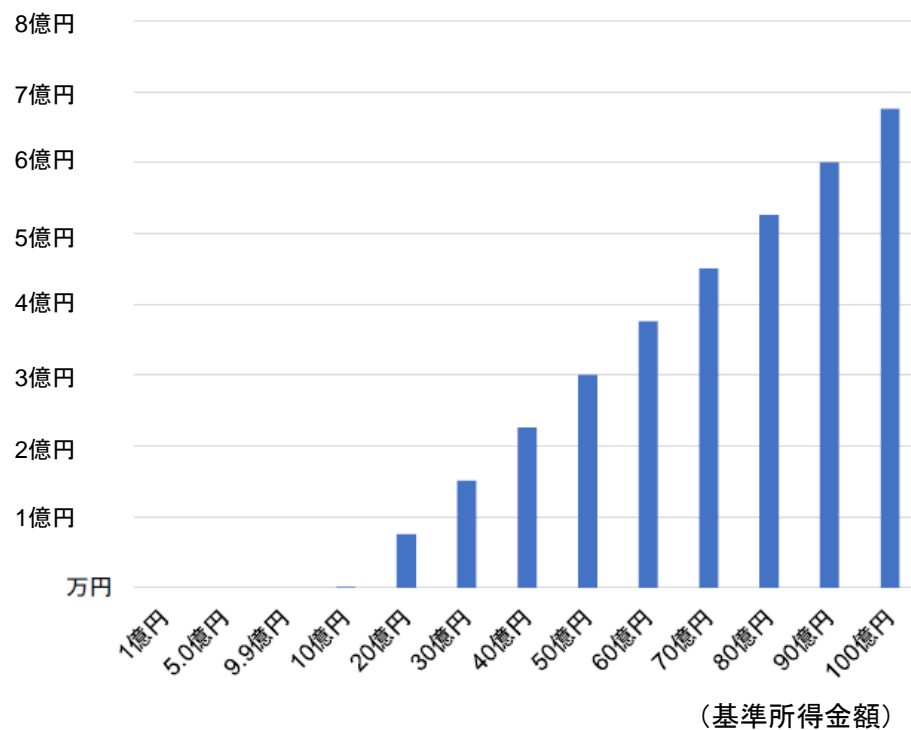
5. 影響額

(1) 影響が発生する基準所得金額

前提：基準所得金額の全てが申告分離課税となる譲渡所得や配当所得

基準所得金額	追加納税額
1億円	0千円
5.0億円	0千円
9.9億円	0千円
10億円	75万円
20億円	7,575万円
30億円	1億5,075万円
40億円	2億2,575万円
50億円	3億0,075万円
60億円	3億7,575万円
70億円	4億5,075万円
80億円	5億2,575万円
90億円	6億0,075万円
100億円	6億7,575万円

(追加納税額)



5. 影響額

(2) 影響額の計算例

【前提】

退職金 10億円、M&Aによる譲渡収入50億円

勤続年数を40年とする。株式譲渡にかかる取得費は、概算取得費により算定したとする。

改正前、改正後ともに別途復興特別所得税が課税される。

【改正前】

退職所得(※1) 4億8,900万円
M&Aによる 株式譲渡所得(※2) 47億5,000万円



申告所得税(※3) 9億2,775万4,000円

基準所得金額
52億3900万円

【改正後】

退職所得(※1) 4億8,900万円
M&Aによる 株式譲渡所得(※2) 47億5,000万円

49億円900万円
控除額3億3,000万円



追加納税額(※4) 1億7,677万1,000円
基準所得税 9億2,775万4,000円

改正後所得税額
11億452万5,000円

(※1) 退職所得 4億8,900万円 = (退職金10億円 - 退職所得控除2,200万円) × 1/2

(※2) 株式譲渡所得 47億5,000万円 = 譲渡収入50億円 - 概算取得費 50億円 × 5%

(※3) 申告所得税 9億2,775万4,000円 = (退職所得 × 45% - 4,796,000円) + 株式譲渡所得 × 15%

(※4) 追加納税額

1億7,677万1,000円 = (基準所得金額52億3,900万円 - 3億3,000万円) × 22.5% - 基準所得税額9億2,775万4,000円

3. エンジェル税制の拡充・要件緩和 及び 特定新規中小企業者がその設立の際に発行した株式の取得に要した金額の控除等の特例(スタートアップ起業支援)の創設

(1)趣旨・背景

スタートアップの育成は、社会的課題を成長のエンジンに転換し、持続可能な経済社会を実現する可能性を秘めている。政府は、2022(令和4)年をスタートアップ創出元年と位置付け、スタートアップへの投資額の5年10倍増を達成すべく『スタートアップ育成5か年計画』を策定した。同計画では、創業・事業展開・出口の各段階における税制面での支援策も謳われ、本改正において、各種制度の拡充や新たな優遇措置の創設が盛り込まれた。本項目は「創業」段階のスタートアップへの資金供給を強化する目的とした改正となる。

(2)内容

①エンジェル税制の拡充・要件緩和

- イ. エンジェル投資家が保有株式を売却し、プレシード・シード期のスタートアップ(※1)に再投資をする場合に、20億円を上限として再投資分の株式譲渡益に課税しないこととする制度を創設。
- ロ. 外部資本要件を「1/6以上」から「1/20以上」に引き下げる(イの投資の場合)。

(※1)プレシード・シード期のスタートアップとは、現行のエンジェル税制の対象企業である一定の未上場ベンチャー企業のうち、

- (イ)設立後5年未満の株式会社で、
- (ロ)設立後の各事業年度の営業損益金額が零未満、かつ、
- (ハ)各事業年度の売上高が零であること又は前事業年度の試験研究費等の合計額の出資金額に対する割合が30/100を超えること、等の要件を満たす株式会社を指す。

②特定新規中小企業者がその設立の際に発行した株式の取得に要した金額の控除等の特例(スタートアップ起業支援)の創設。

保有株式の譲渡益を元手に発起人として一定の要件(※2)を満たす株式(設立特定株式)を払込みにより取得した場合に、上記①のエンジェル税制と同様の株式譲渡益に課税しない優遇措置が創設される。(エンジェル税制とは異なり、自ら起業する場合を対象とする。)

(※2)設立の日以後の期間が1年未満の中小企業者、販売費及び一般管理費の出資金額に対する割合が100分の30を超える、外部資本が1/100以上である等

③手続き書類の削減

適用対象企業となるかどうかの確認手続において、一定の書類については都道府県知事へ提出する申請書への添付を要しないこととする。

(3)適用時期

(2) ①③ 中小企業等経営強化法施行規則の改正後に施行。

(2) ② 2023(令和5)年4月1日以後に設立特定株式を払込みにより取得した場合に適用

(4)影響

経営する会社をM&Aにより売却した実業家が新たな事業を始めるために会社を設立する場合や、保有株式の売却により多額の譲渡益が発生した個人が未上場ベンチャー企業に投資する場合の適用が想定される。

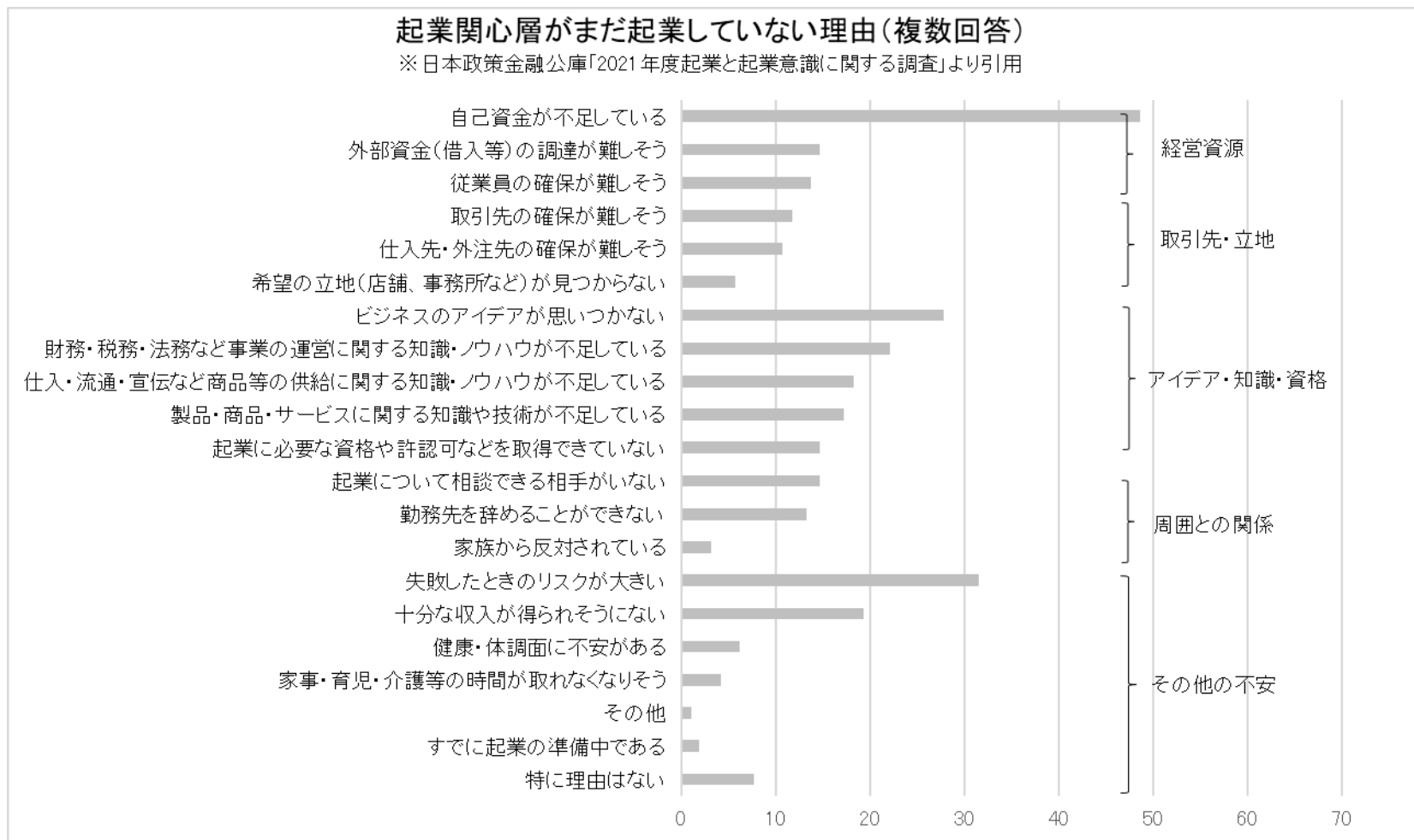
1. 改正の趣旨・背景

(1) まだ起業していない理由

- ・起業関心層がまだ起業していない理由としては、「自己資金が不足している」との理由をあげる者が最多(48.6%)
- ・また、失敗した時のリスクを懸念する声も多い(31.5%)

起業関心層がまだ起業していない理由(複数回答)

※日本政策金融公庫「2021年度起業と起業意識に関する調査」より引用

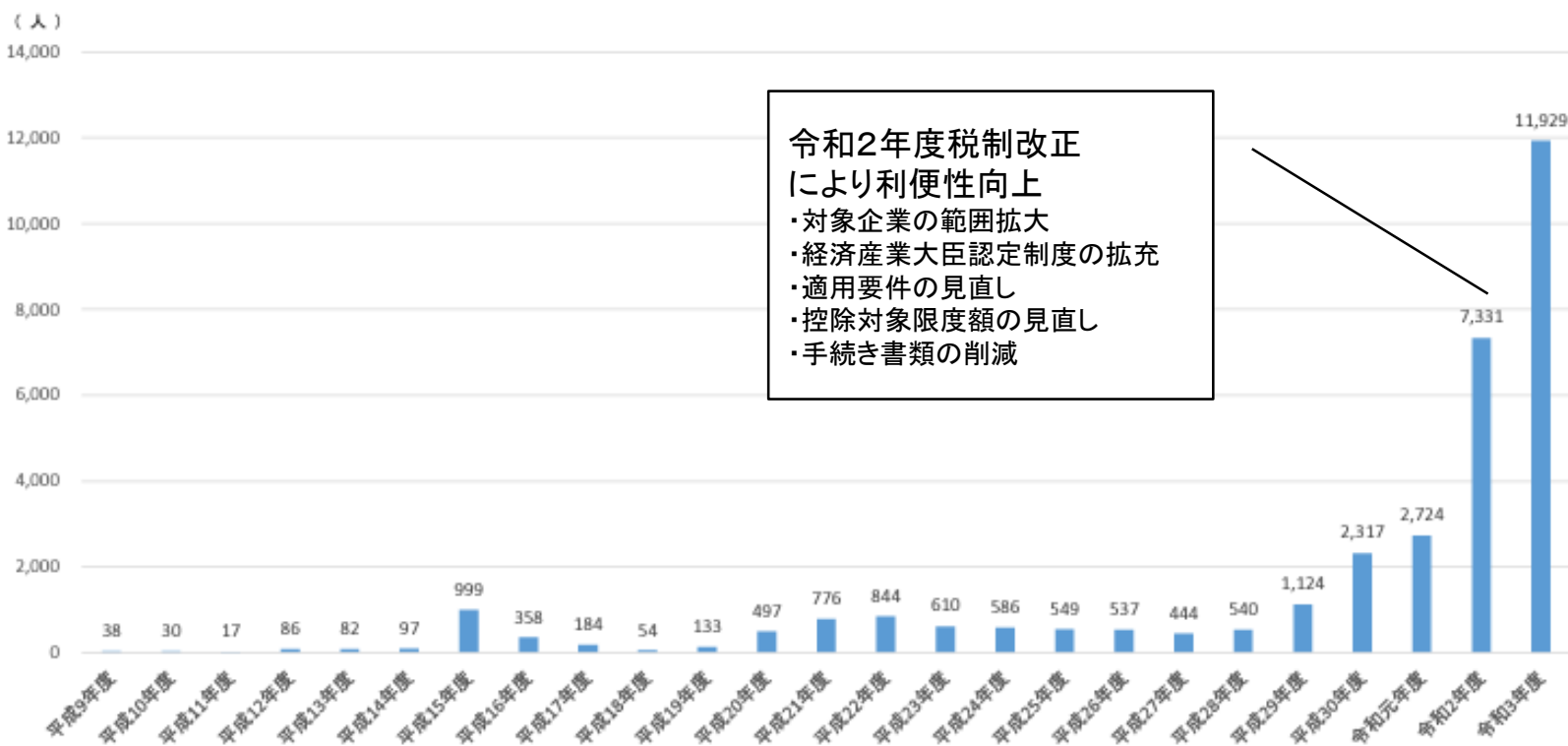


1. 改正の趣旨・背景

(2) エンジェル税制の確認書の交付件数

令和4年5月20日時点

令和4年5月20日時点でのエンジェル税制の確認書の交付を受けた個人投資数[※]の推移



令和2年度税制改正により利便性向上

- ・対象企業の範囲拡大
- ・経済産業大臣認定制度の拡充
- ・適用要件の見直し
- ・控除対象限度額の見直し
- ・手続き書類の削減

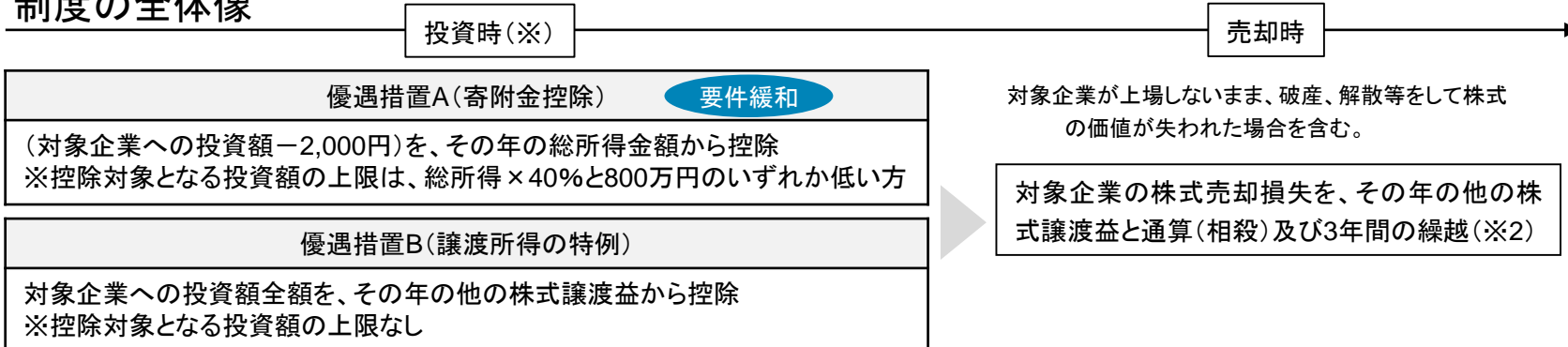
※確認書の交付件数(延べ件数)であり、実際の確定申告件数とは一致しない場合がある。

※過年度申請が行われた場合、上記数値は変動する可能性がある。

(出所: 中小企業庁HP)

2. エンジェル税制の概要(改正前)

制度の全体像



(※)投資時の税制優遇は所得税のみ。(売却時の優遇措置は所得税及び住民税に適用あり。)

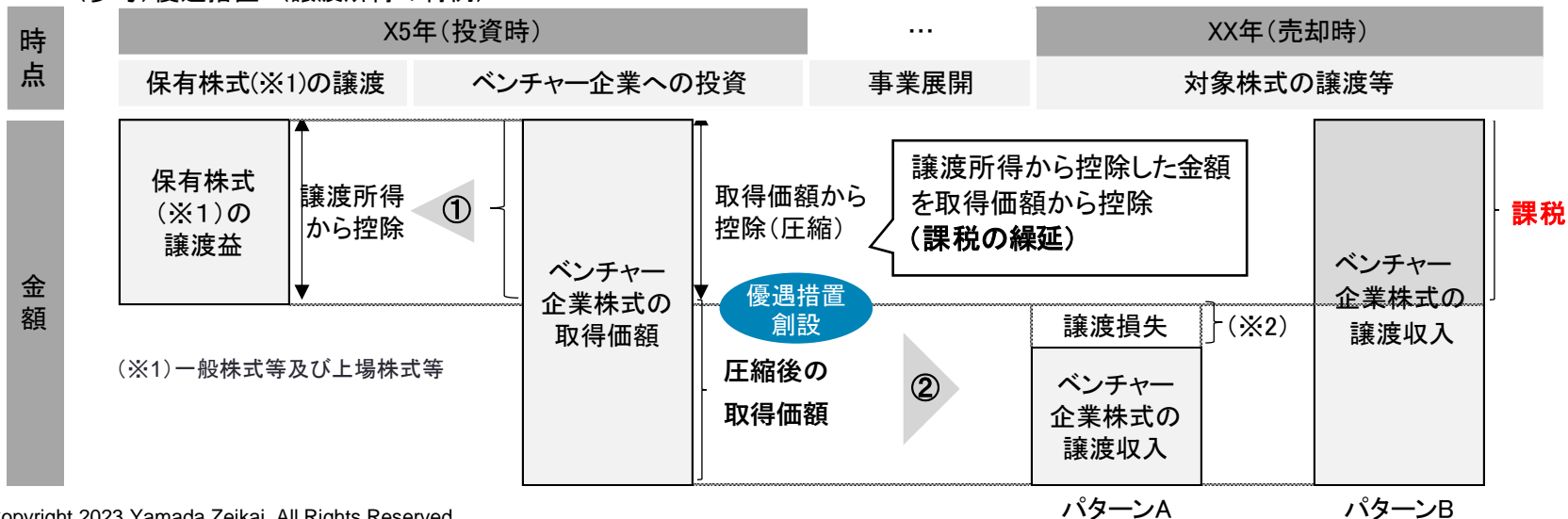
(※)AとBいずれの要件も満たす場合は選択可能。併用不可。

【売却時の取り扱い】 優遇措置創設

投資時に優遇措置の適用を受けた場合には、その適用を受けた金額は、対象企業の株式の取得価額から控除(圧縮)する。

- ・優遇措置A 取得価額 - (対象企業への投資額(800万円を限度とする。)-2,000円)
- ・優遇措置B 取得価額 - 優遇措置Bの適用を受けた金額

(参考)優遇措置B(譲渡所得の特例)



3. 改正の概要

対象企業の主な要件

		エンジェル税制			創設 スタートアップ起業支援	
		優遇措置A(寄附金控除)		優遇措置B(譲渡所得の特例)		
企業要件	I	設立5年未満の中小企業(※1)		設立10年未満の中小企業(※1)	設立5年未満の中小企業(※1)	設立1年未満の中小企業
	II	① 設立経過年数に応じて一定の新規性要件を満たすこと(次頁参照)				販売費および一般管理費が出資金額の30%超等
		②	—	(★1)同様 追加	—	
	III	右記割合が5/6以下	(★2)同様 緩和	右記割合が5/6以下	特定の株主グループ(※2)が保有する株式の総数が、発行済株式総数の19/20以下(★2) 緩和	左記割合が99/100以下
	IV	大規模法人グループ(※3)の所有に属さない(※4)				同左
	V	未上場・未登録の株式会社で風俗営業等に該当する事業を行う会社でない				同左
個人要件	VI	金銭による払い込みで株式を取得			設立の際に金銭による払い込みで株式を取得	
	VII	対象企業が同族会社である場合、一定の株主グループ(※5)に属していない			政令にて規定される予定	

取り扱い

投資時	(投資額-2,000円)を、その年の総所得金額から控除	投資額全額を、その年の他の株式譲渡益から控除
売却時の売却損益計算	投資時に優遇を受けた金額は、対象株式の取得価額から控除して売却損益を計算	投資時に優遇を受けた金額のうち20億円を超える部分の金額を取得価額から控除して売却損益を計算 拡充・創設
売却損の場合	その年分の一般株式等に係る譲渡所得等の金額から控除し、控除しきれない金額があるときは、上場株式等に係る譲渡所得等の金額から控除する。なお、控除しきれない金額がある場合には、翌年以後3年間損失を繰り越すことができる。	

- (※1) 中小企業等経営強化法第2条第1号から第5号に定義する中小企業 (※2) 発行済株式総数の30%以上を保有している株主およびその親族やその関係会社等。
 (※3) 大規模法人(資本金1億円超等)及び当該大規模法人と特殊な関係(子会社等)にある法人。
 (※4) 発行済株式総数の1/2超を1つの大規模法人グループに保有されておらずまた発行済株式総数の2/3以上を複数の大規模法人グループに保有されていないこと。
 (※5) 持株割合が大きいものから第3位までの株主グループの持株割合を順に加算し、その割合が初めて50%超になる時における株主グループ

3. 改正の概要

要件Ⅱ① 設立後経過年数による一定の要件(新規性要件)

中小企業等経営強化法施行規則の改正により改正される可能性がある。

優遇措置A(寄附金控除)		優遇措置B(譲渡所得の特例)	
設立 経過年数	要件	設立 経過年数	要件
1年未満(最初の事業年度未経過)	研究者あるいは新事業活動従事者が2人以上かつ常勤の役員・従業員の10%以上。	1年未満(最初の事業年度未経過)	研究者あるいは新事業活動従事者が2人以上かつ常勤の役員・従業員の10%以上。
1年未満(最初の事業年度経過)	研究者あるいは新事業活動従事者が2人以上かつ常勤の役員・従業員の10%以上で、直前期までの営業キャッシュ・フローが赤字。	1年未満(最初の事業年度経過)	研究者あるいは新事業活動従事者が2人以上かつ常勤の役員・従業員の10%以上。
	試験研究費等が収入金額の5%超で直前期までの営業キャッシュ・フローが赤字。		試験研究費等が収入金額の3%超。
1年以上～2年未満	新事業活動従事者が2人以上かつ常勤の役員・従業員の10%以上で、直前期までの営業キャッシュ・フローが赤字。	1年以上～2年未満	新事業活動従事者が2人以上かつ常勤の役員・従業員の10%以上。
	試験研究費等が収入金額の5%超で直前期までの営業キャッシュ・フローが赤字。		試験研究費等が収入金額の3%超。
	売上高成長率が25%超で営業キャッシュ・フローが赤字。(第2期の事業年度を経過している場合)	売上高成長率が25%超。(第2期の事業年度を経過している場合)	
2年以上～3年未満	試験研究費等が収入金額の5%超で直前期までの営業キャッシュ・フローが赤字。	2年以上～5年未満	試験研究費等が収入金額の3%超。
	売上高成長率が25%超で営業キャッシュ・フローが赤字。		売上高成長率が25%超。
3年以上～5年未満	試験研究費等が収入金額の5%超で直前期までの営業キャッシュ・フローが赤字。	5年以上～10年未満	試験研究費等が収入金額の5%超。

※試験研究費等とは①新たな製品の製造または、新たな技術の発明にかかる試験研究のための特別に支出する費用、②新たな技術若しくは新たな経営組織の採用、技術の改良、市場の開拓又は新たな事業の開始のために特別に支出する費用をいう。

※研究者とは、特定の研究テーマを持って研究を行っており、社内で研究を主として行う者で、試験研究費等に含まれる支出がなされる者をいう。

※新事業活動従事者とは、新規製品やサービスの企画・開発に従事する者や、新規製品やサービスが市場において認知されるために必要となる広告宣伝や市場調査の企画を行う者をいう。

(所得税:エンジェル税制の拡充・要件緩和及びスタートアップ起業支援の創設)

4. 改正の内容

(1) エンジェル税制 優遇措置B(譲渡所得の特例)の改正

投資先がプレシード・シード期のスタートアップである場合について、20億円を上限として株式譲渡益に課税しないこととする。

① 優遇措置の計算方法

イ. 投資時(計算方法の改正なし)

居住者等が、エンジェル税制の対象となる企業の株式(以下「対象株式」)を払込みにより取得をした場合に、その対象株式の取得に要した金額の合計額をその年中の一般株式等に係る譲渡所得等の金額または上場株式等に係る譲渡所得等の金額から控除する。(図①部分)

ロ. 売却時(取得価額の調整計算の改正)

上記イ. の控除を適用した対象株式のうち、一定の要件(※)を満たすものの取得価額については、次の計算式が適用される。(図②部分)

改正前 (課税の繰延)	改正後 (20億円まで課税せず、20億円を超える分を課税繰延)
対象株式の取得価額＝ [対象株式の取得に要した金額－上記イ.の適用を受けた金額]	対象株式の取得価額＝ {対象株式の取得に要した金額－(上記イ.の適用を受けた金額－a.b.いずれか低い金額)} a.対象株式の取得に要した金額の合計額 b.その取得をした年分の一般株式等に係る譲渡所得等の金額及び上場株式等に係る譲渡所得等の金額の合計額(20億円を超える場合には、20億円)

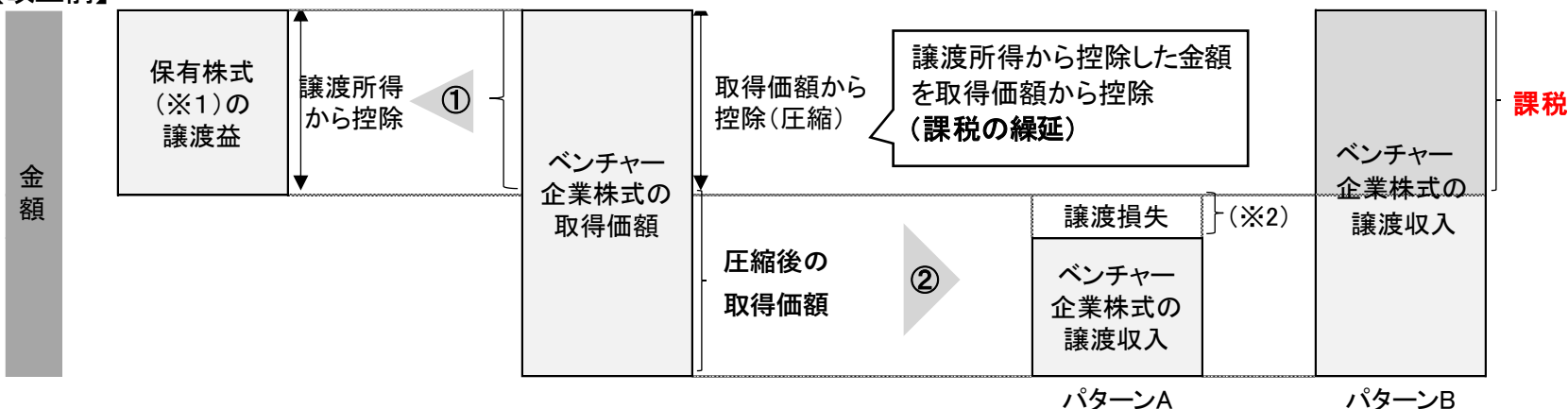
(※)一定の要件

設立後5年未満の株式会社で、設立後の各事業年度の営業損益金額が零未満、かつ、各事業年度の売上高が零であること又は前事業年度の試験研究費等の合計額の出資金額に対する割合が30/100を超えること等

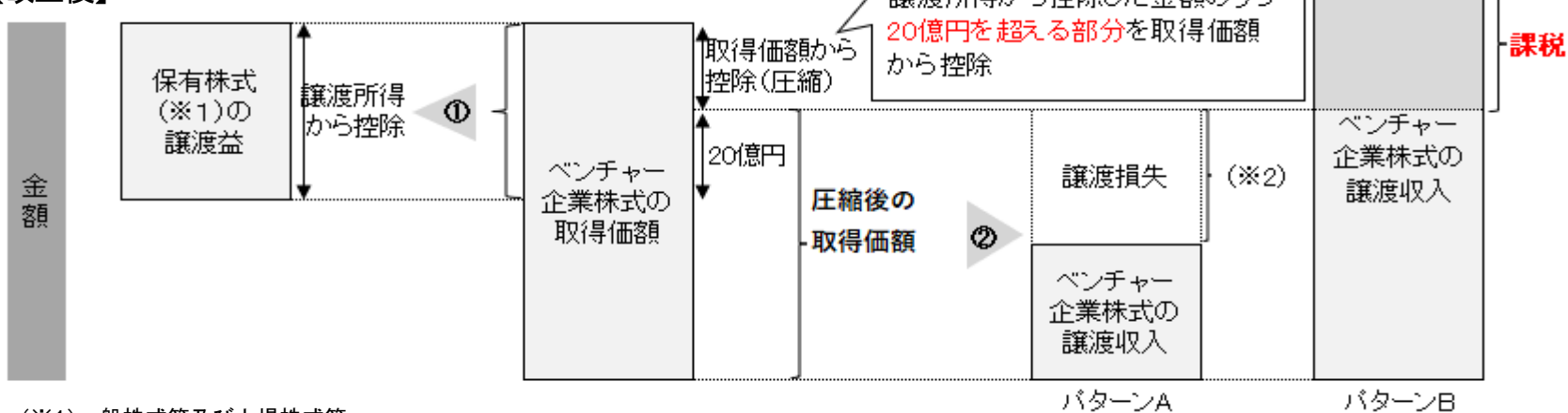
4. 改正の内容

時点	X5年(投資時)	...	XX年(売却時)
	保有株式(※1)の譲渡	ベンチャー企業への投資	対象株式の譲渡等

【改正前】



【改正後】



(※1)一般株式等及び上場株式等

(※2)その年分の一般株式等に係る譲渡所得等の金額から控除し、控除しきれない金額があるときは、上場株式等に係る譲渡所得等の金額から控除する。
なお、控除しきれない金額がある場合には、翌年以後3年間損失を繰り越すことができる。

4. 改正の内容

② 適用対象企業の要件の緩和

適用対象企業(一定の要件(※1)を満たす株式会社に限る。)の特定の株主グループ(※2)の有する株式の総数の割合要件が緩和される。

改正前	改正後
発行済株式の総数の6分の5を超える会社でないこと	発行済株式の総数の 20 分の 19 を超える会社でないこと

(※1)一定の要件

設立後5年未満の株式会社で、設立後の各事業年度の営業損益金額が零未満、かつ、各事業年度の売上高が零であること又は前事業年度の試験研究費等の合計額の出資金額に対する割合が30/100を超えること等

(※2)特定の株主グループ

発行済株式総数の30%以上を保有している株主およびその親族やその関係会社等

③ 選択適用

優遇措置A(寄附金控除)、優遇措置B(譲渡所得の特例)、創設されたスタートアップ起業支援の特例は選択適用となる。

(2) エンジェル税制 優遇措置A(寄附金控除)の改正

① 適用対象企業の要件の緩和

上記4.(1)②と同様に改正される。

4. 改正の内容

(3) 特定新規中小企業者とその設立の際に発行した株式の取得に要した金額の控除等の特例(スタートアップ起業支援)の創設

保有株式の譲渡益を元手に個人が起業した場合について、エンジェル税制優遇措置B(譲渡所得の特例)と同様の優遇措置が創設される。

(エンジェル税制とは異なり、自ら起業する場合を対象とする。)

① 投資時

設立特定株式(※1)を払込みにより取得した居住者等(※2)については、その取得をした年分の一般株式等に係る譲渡所得等の金額又は上場株式等に係る譲渡所得等の金額からその設立特定株式の取得に要した金額の合計額(※3)を控除する。(図①部分)

(※1)その設立の日の属する年の12月31日において中小企業等経営強化法6条に規定する特定新規中小企業者に該当する株式会社で③の要件を満たすものにより設立の際に発行される株式

(※2)当該株式会社の発起人に該当すること及び当該株式会社に自らが営んでいた事業の全部を承継させた個人等に該当しないこと等の要件を満たすものに限る。

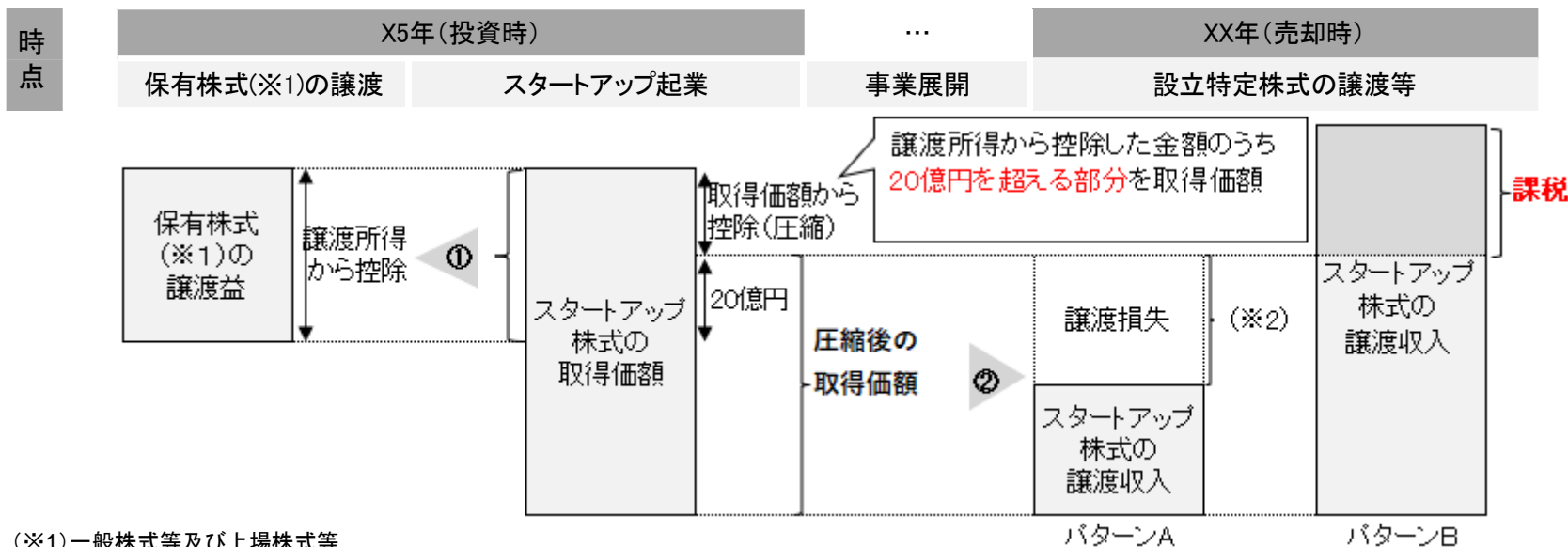
(※3)当該一般株式等に係る譲渡所得等の金額及び当該上場株式等に係る譲渡所得等の金額の合計額を限度とする。

② 売却時

①の控除を適用した設立特定株式の取得価額は、その取得に要した金額から①で控除した金額のうち20億円を超える部分の金額を控除した金額とする。(図②部分)

また、特定中小会社が発行した株式に係る譲渡損失の繰越控除等の適用対象となるため、設立特定株式の売却時等の損失をその年の他の株式譲渡益と通算(相殺)及び3年間の繰越することができる。

4. 改正の内容



(※1)一般株式等及び上場株式等

(※2)その年分の一般株式等に係る譲渡所得等の金額から控除し、控除しきれない金額があるときは、上場株式等に係る譲渡所得等の金額から控除する。
 なお、控除しきれない金額がある場合には、翌年以後3年間損失を繰り越すことができる。

③ 適用要件

- イ. その設立の日以後の期間が1年未満の中小企業者であること。
- ロ. 販売費及び一般管理費の出資金額に対する割合が100分の30を超えることその他の要件を満たすこと。
- ハ. 特定の株主グループの有する株式の総数が発行済株式の総数の100分の99を超える会社でないこと。
- ニ. 金融商品取引所に上場されている株式等の発行者である会社でないこと。
- ホ. 発行済株式の総数の2分の1を超える数の株式が一の大規模法人等の所有に属している会社又は発行済株式の総数の3分の2以上が大規模法人等の所有に属している会社でないこと。
- ヘ. 風俗営業又は性風俗関連特殊営業に該当する事業を行う会社でないこと。

④ 選択適用

優遇措置A(寄附金控除)、優遇措置B(譲渡所得の特例)、創設されたスタートアップ起業支援の特例は選択適用となる。

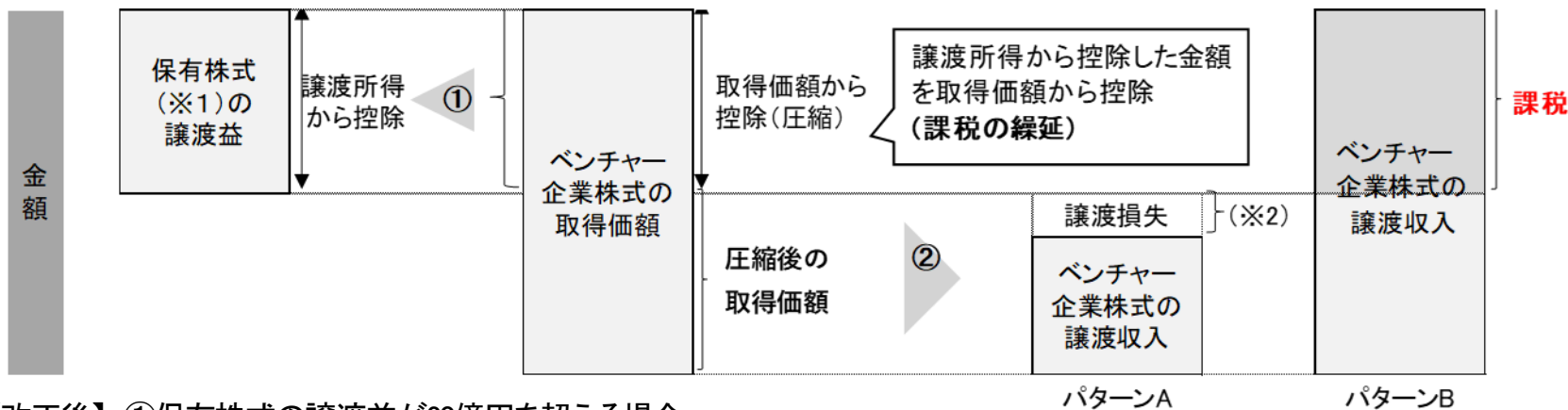
(所得税:エンジェル税制の拡充・要件緩和及びスタートアップ起業支援の創設)

4. 改正の内容(エンジェル税制でのケーススタディ)

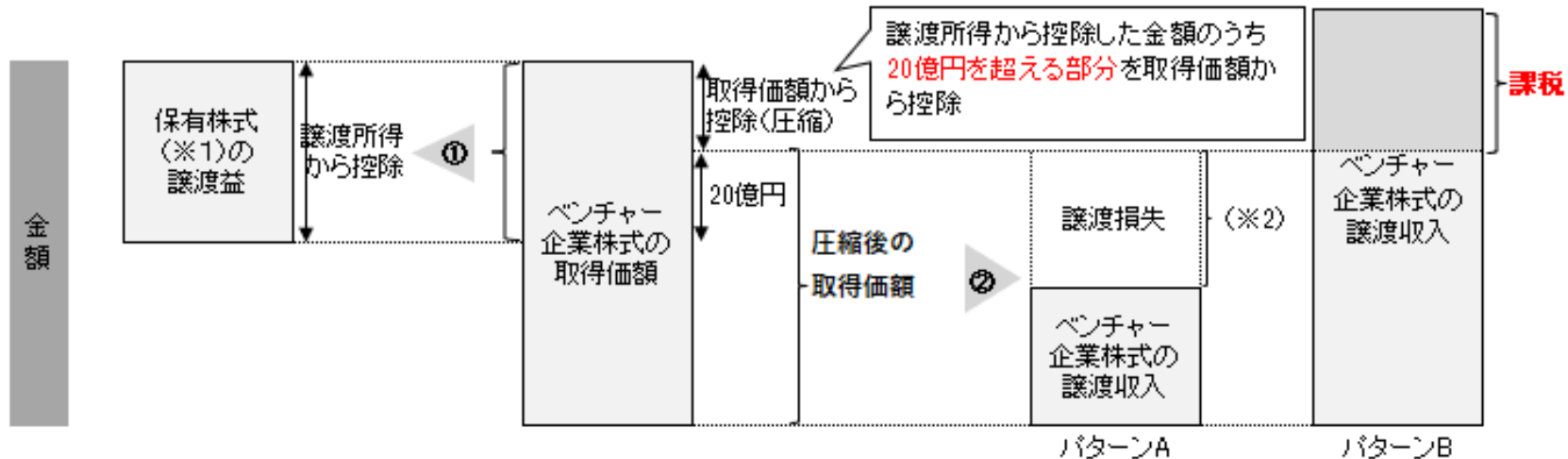
ケース I ベンチャー企業への投資額が保有株式の売却益よりも大きい場合

時点	X5年(投資時)		...	XX年(売却時)
		保有株式(※1)の譲渡	ベンチャー企業への投資	事業展開

【改正前】



【改正後】 ①保有株式の譲渡益が20億円を超える場合

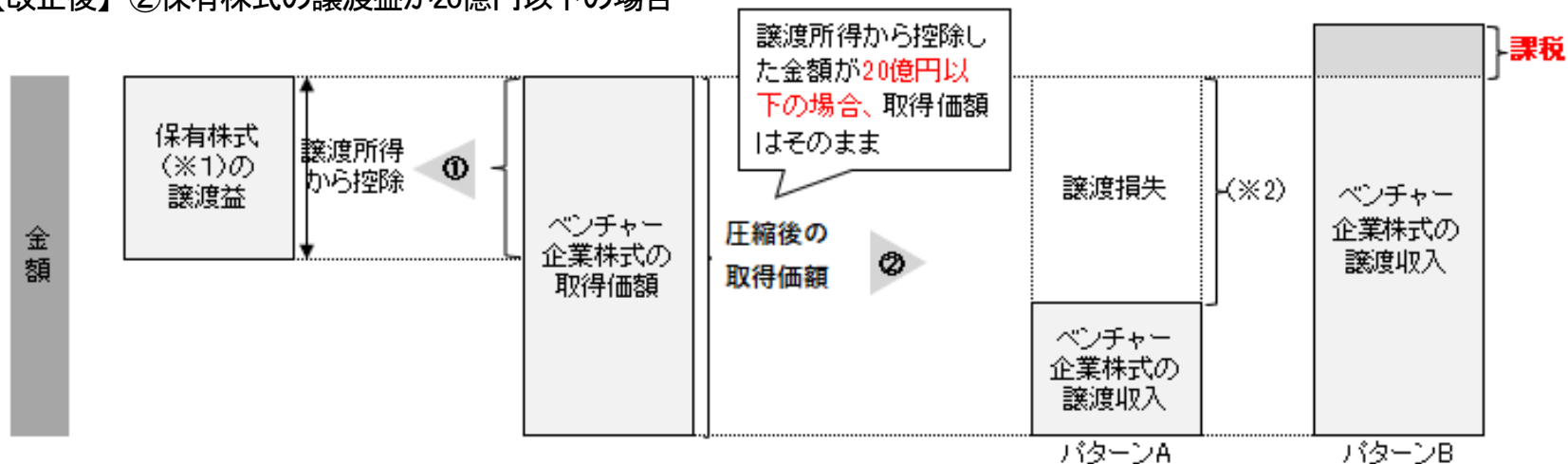


4. 改正の内容(エンジェル税制でのケーススタディ)

ケース I ベンチャー企業への投資額が保有株式の売却益よりも大きい場合(つづき)

時点	X5年(投資時)		...	XX年(売却時)
		保有株式(※1)の譲渡	ベンチャー企業への投資	事業展開

【改正後】②保有株式の譲渡益が20億円以下の場合



(※1)一般株式等及び上場株式等

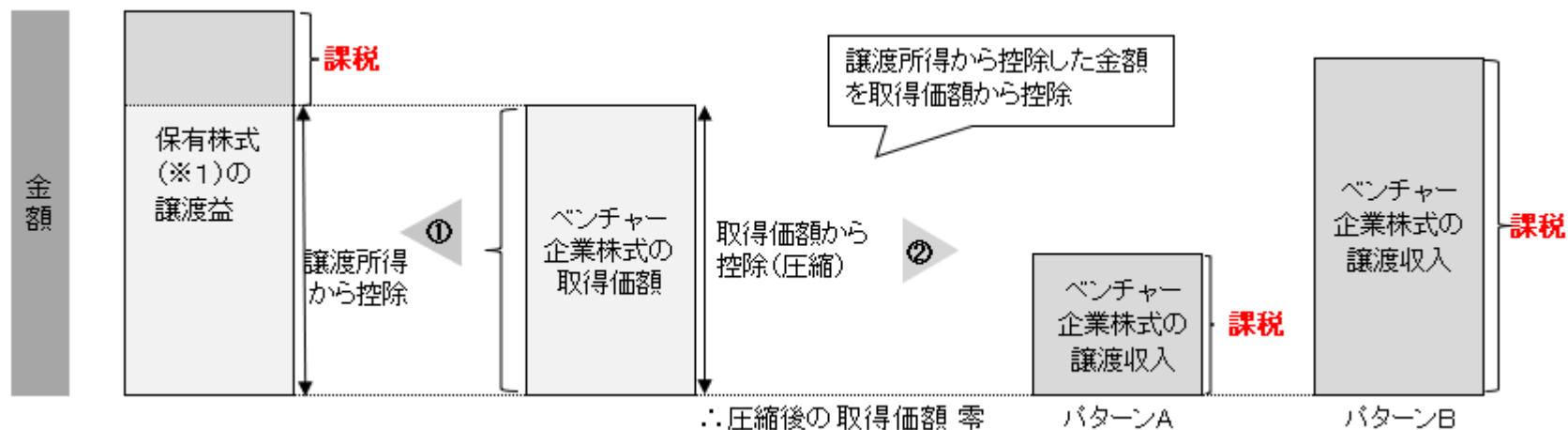
(※2)その年分の一般株式等に係る譲渡所得等の金額から控除し、控除しきれない金額があるときは、上場株式等に係る譲渡所得等の金額から控除する。
 なお、控除しきれない金額がある場合には、翌年以後3年間損失を繰り越すことができる。

4. 改正の内容(エンジェル税制でのケーススタディ)

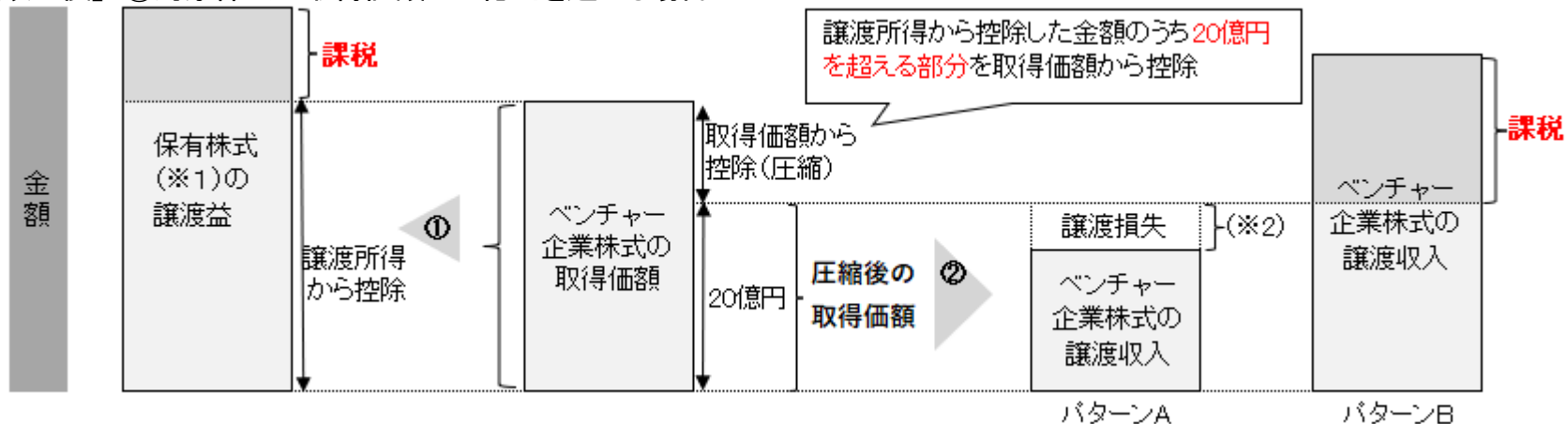
ケースⅡ ベンチャー企業への投資額が保有株式の売却益よりも小さい場合

時点	X5年(投資時)		...	XX年(売却時)
		保有株式(※1)の譲渡	ベンチャー企業への投資	事業展開

【改正前】



【改正後】 ①対象株式の取得価額が20億円を超える場合

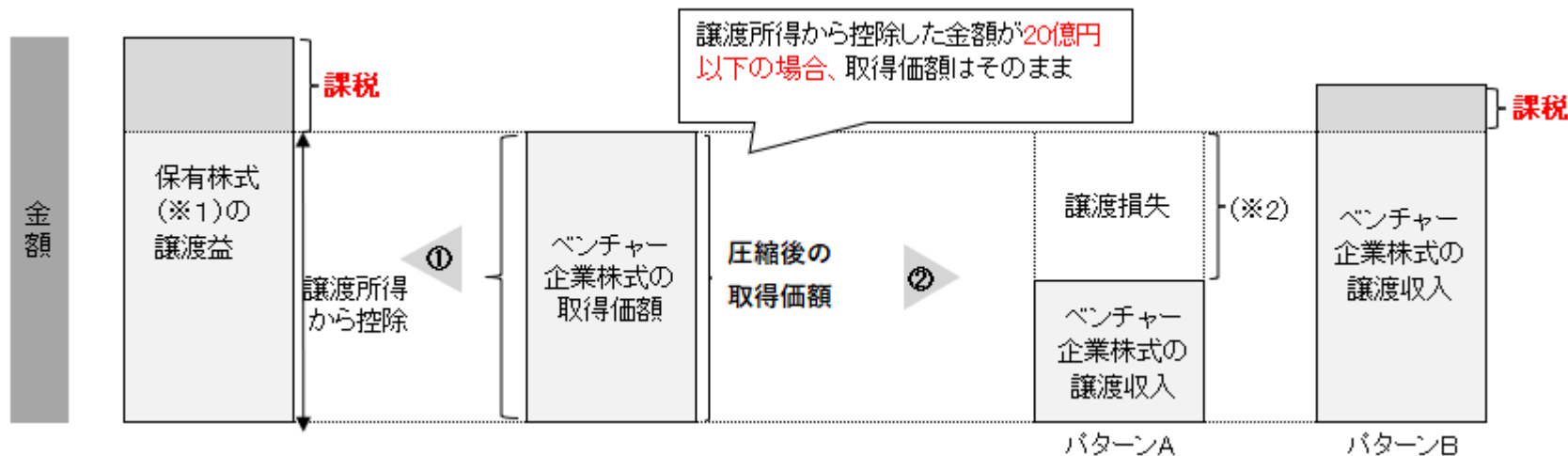


4. 改正の内容(エンジェル税制でのケーススタディ)

ケースⅡ ベンチャー企業への投資額が保有株式の売却益よりも小さい場合(つづき)

時点	X5年(投資時)	...	XX年(売却時)
	保有株式(※1)の譲渡	ベンチャー企業への投資	対象株式の譲渡等
		事業展開	

【改正後】②対象株式の取得価額が20億円以下の場合



(※1)一般株式等及び上場株式等

(※2)その年分の一般株式等に係る譲渡所得等の金額から控除し、控除しきれない金額があるときは、上場株式等に係る譲渡所得等の金額から控除する。

なお、控除しきれない金額がある場合には、翌年以後3年間損失を繰り越すことができる。

4. 改正の内容

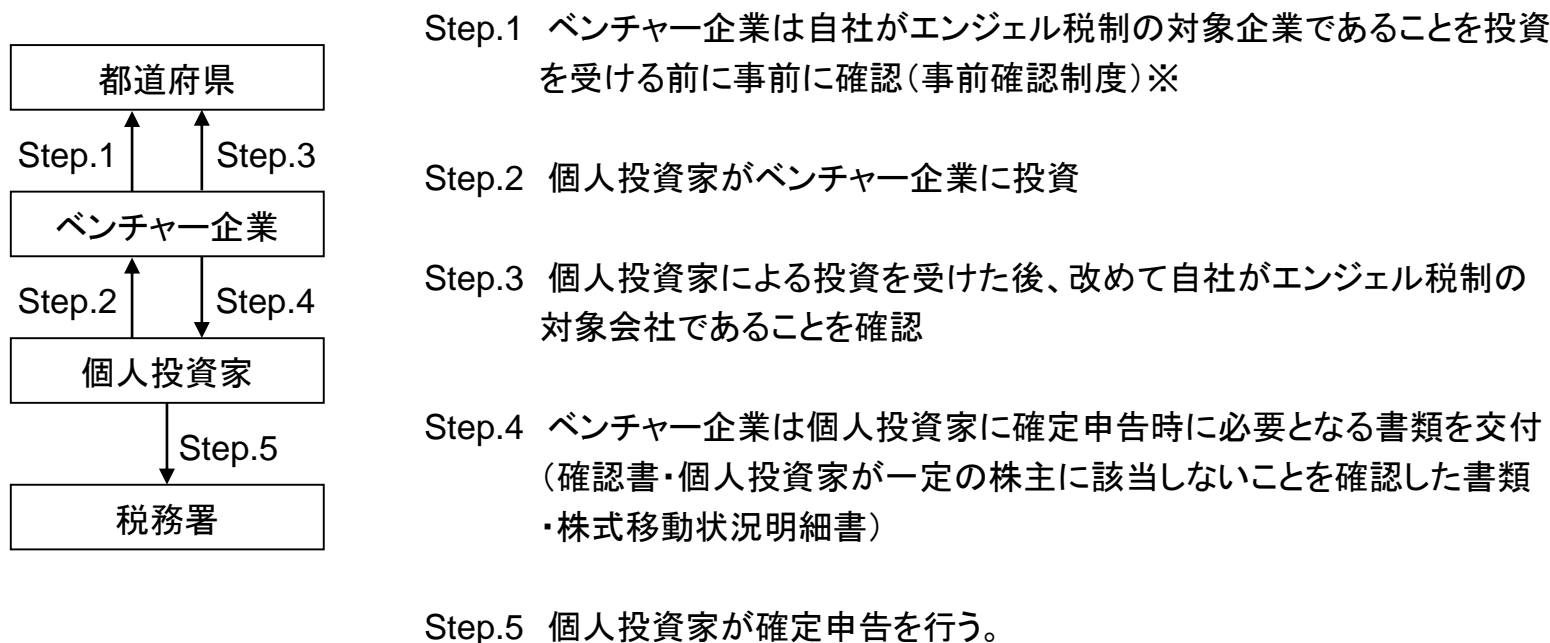
(4) 手続き書類の削減

適用対象となるかどうかの確認手続において、一定の書類については都道府県知事へ提出する申請書への添付を要しないこととする。

①適用を受けるための手続き

- イ. 都道府県へ申請(事前確認制度を利用することができる) 書類削減
- ロ. 認定投資事業有限責任組合による認定
- ハ. 認定少額電子募集取扱業者による認定

<都道府県へ申請する場合の流れ>



※事前確認制度を利用しない場合は、Step.2からとなる。

4. 改正の内容

Step.1 必要書類は以下の新規性要件の該当状況によって異なる。

優遇措置A(寄附金控除)			優遇措置B(譲渡所得の特例)		
設立 経過年数	要件		設立 経過年数	要件	
1年未満(最初の事業年度未経過)	研究者あるいは新事業活動従事者が2人以上かつ常勤の役員・従業員の10%以上。	a	1年未満(最初の事業年度未経過)	研究者あるいは新事業活動従事者が2人以上かつ常勤の役員・従業員の10%以上。	e
1年未満(最初の事業年度経過)	研究者あるいは新事業活動従事者が2人以上かつ常勤の役員・従業員の10%以上で、直前期までの営業キャッシュ・フローが赤字。	b	1年未満(最初の事業年度経過)	研究者あるいは新事業活動従事者が2人以上かつ常勤の役員・従業員の10%以上。	f
	試験研究費等が収入金額の5%超で直前期までの営業キャッシュ・フローが赤字。	c		試験研究費等が収入金額の3%超。	g
1年以上～2年未満	新事業活動従事者が2人以上かつ常勤の役員・従業員の10%以上で、直前期までの営業キャッシュ・フローが赤字。	b	1年以上～2年未満	新事業活動従事者が2人以上かつ常勤の役員・従業員の10%以上。	f
	試験研究費等が収入金額の5%超で直前期までの営業キャッシュ・フローが赤字。	c		試験研究費等が収入金額の3%超。	g
	売上高成長率が25%超で営業キャッシュ・フローが赤字。(第2期の事業年度を経過している場合)	d		売上高成長率が25%超。(第2期の事業年度を経過している場合)	h
2年以上～3年未満	試験研究費等が収入金額の5%超で直前期までの営業キャッシュ・フローが赤字。	c	2年以上～5年未満	試験研究費等が収入金額の3%超。	g
	売上高成長率が25%超で営業キャッシュ・フローが赤字。	d		売上高成長率が25%超。	h
3年以上～5年未満	試験研究費等が収入金額の5%超で直前期までの営業キャッシュ・フローが赤字。	c	5年以上～10年未満	試験研究費等が収入金額の5%超。	i

※試験研究費等とは①新たな製品の製造または、新たな技術の発明にかかる試験研究のための特別に支出する費用、②新たな技術若しくは新たな経営組織の採用、技術の改良、市場の開拓又は新たな事業の開始のために特別に支出する費用をいう。

※研究者とは、特定の研究テーマを持って研究を行っており、社内で研究を主として行う者で、試験研究費等に含まれる支出がなされる者をいう。

※新事業活動従事者とは、新規製品やサービスの企画・開発に従事する者や、新規製品やサービスが市場において認知されるために必要となる広告宣伝や市場調査の企画を行う者をいう。

4. 改正の内容

Step.1 新規性要件(前頁)の該当状況ごとの主な必要書類

必要書類	優遇措置A				優遇措置B				
	a	b	c	d	e	f	g	h	i
確認申請書、登記事項証明書(原本)	○	○	○	○	○	○	○	○	○
申請年度の前年度の貸借対照表及び損益計算書(以下「B/S・P/L」という)	—				—	○	○	○	○
申請年度の前々年度のB/S・P/L					—	—	—	○※	—
申請日における株主名簿、常時使用する従業員数を証する書面	○	○	○	○	○	○	○	○	○
研究者・新規事業活動従事者の略歴、担当業務内容	○	○	—	—	○	○	—	—	—
事業計画書、法人設立届出書	○	—	—	—					
設立の日における貸借対照表	—	○	○	○					
設立後の各事業年度におけるB/S・P/L及びキャッシュ・フロー計算書	—	○	○	○					
前年度の確定申告書別表1(税理士が署名したもの)、法人事業概況説明書	—	○	○	○					

※売上成長率を「第1期から基準事業年度までの売上高を相乗平均した伸び率」によって算出する場合は、設立後最初の事業年度から申請日が属する年度の前々々年度までのB/S・P/L

Step.3 投資後に都道府県へ提出する主な必要書類

必要書類
確認申請書※、都道府県から交付された事前確認書※、特定新規中小企業者の要件に該当することの宣言書※
株式の発行を決議した株主総会議事録等、個人が取得した株式についての株式申込証
払込があったことを証する書面、登記事項証明書、投資契約書、払込日時点の株主名簿

本改正により
不要となる

※事前確認制度を利用した場合のみ

4. スtockオプション税制の拡充

1. 改正のポイント

(1) 趣旨・背景

- ・ストックオプションは資金をはじめ経営資源に乏しいスタートアップ企業では人材獲得に重要な役割を担っている。
- ・原則として権利行使時に課税が行われるが、税制適格ストックオプションに該当すれば課税が繰り延べられる。
- ・近年スタートアップ企業の設立から上場までの期間の中央値は10年を超える数値となっている。

(2) 内容

- ・税制適格ストックオプションの権利行使期間を、設立5年未満の未上場であるスタートアップ企業が付与するものについては、10年から15年へ延長する。
- ・未上場時に権利行使をする場合、証券会社に株券の紙での保管委託が求められるが、これを不要とする。(※)

(3) 適用時期

2023(令和5)年4月1日以降の付与分から適用。

(4) 影響

事業化まで時間を要する研究開発型スタートアップや、グローバル展開を含め長期間をかけて大きな成長を目指すスタートアップでもストックオプションの利便性が向上、IPOのタイミングを柔軟に選択できるようになり、成長を後押しすることが期待される。

(※出典:後藤茂之オフィシャルブログ「PEOPLE FIRST!」Powered by Ameba 2022.12.19「スタートアップ」・「資産所得倍増」税制で大成果。)

2. 改正の趣旨・背景

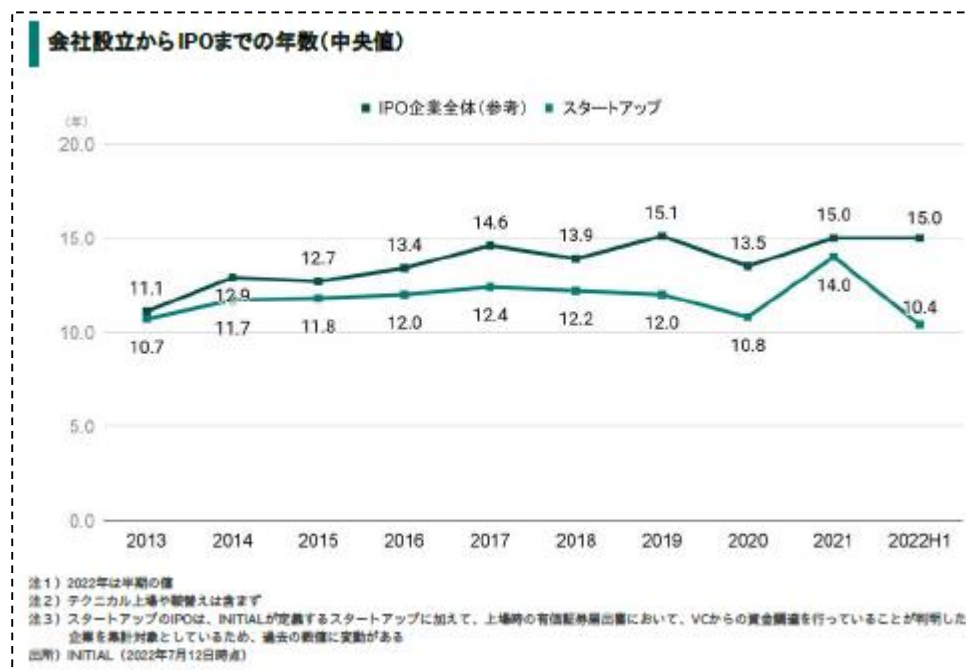
ストックオプションは、将来の自社株の値上がり益をインセンティブとして人材獲得等の目的で重要な役割を担っている。一般的に、ストックオプションの権利行使は上場後に行われることが多い。

税制適格要件を満たせば権利行使時の課税が繰り延べられる。要件の一つに付与からの権利行使の期間が10年とする要件があるが、近年スタートアップ企業の設立から上場までの期間の中央値は10年を超える数値をとっている。(図)

権利付与10年経過後に権利行使した場合には、課税が行われ、納税が必要になる。スタートアップの従業員等は、資金が十分になく、納税のために権利行使後の株式を売却せざるをえない事態になりかねなかった。

事業化まで時間を要する研究開発型のスタートアップや、グローバル展開を含め長期間をかけて大きな成長を目指す企業など、上場までの期間に係る状況変化も生じており、従来よりこうした動きに対応した環境整備、利便性の向上を求められていた。

権利行使期間が延長することにより、経営資源が乏しいスタートアップにおいてストックオプションが人材獲得の後押しになることが期待される。



出典: INITIAL, 「2022年上半期 Japan Startup Finance - 国内スタートアップ資金調達動向 -」

3. 改正の内容

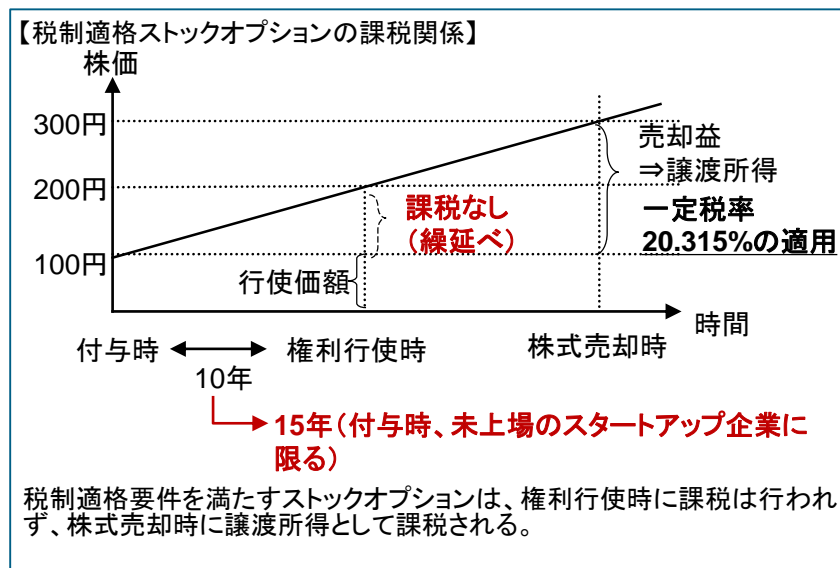
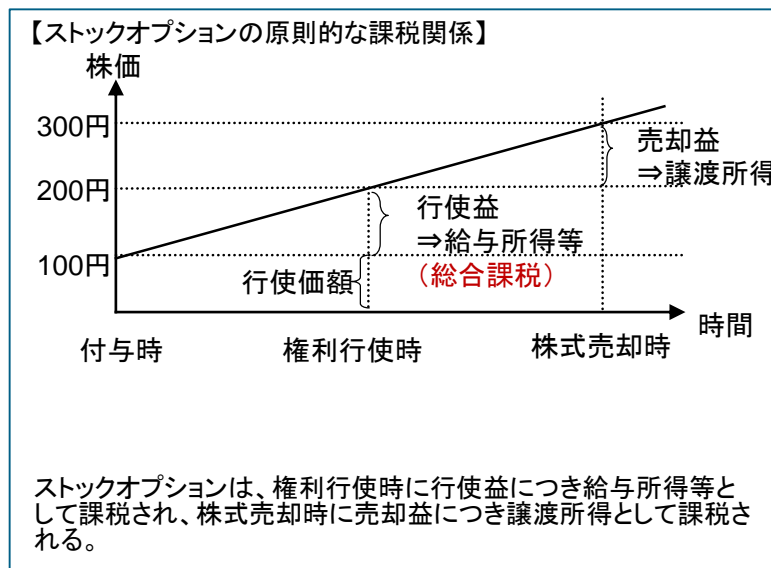
(1) ストックオプション税制の権利行使期間(税制適格要件)の拡充

税制適格要件の主な要件の一つである権利行使期間を未上場のスタートアップ企業が権利付与するものについては、10年から15年に延長する。

	権利付与時	改正前	改正後
権利行使期間 (税制適格要件)	未上場の スタートアップ企業	付与決議の日から2年超かつ10年以内	付与決議の日から2年超かつ 15年 以内
	上記以外	付与決議の日から2年超かつ10年以内	同左

(2) 未上場のスタートアップ企業とは、権利付与時以下のすべての要件を満たすものをいう

- ・設立の日以後5年未満の株式会社
- ・未上場会社(金融商品取引所に上場されている株式等の発行者である会社**以外**の会社)
- ・その他の要件



3. 改正の内容

(3) 株券の保管の不要化

未上場企業で権利行使をした場合に、証券会社に株券の紙での保管委託が求められるが、これを不要とする。

(4) 参考

税制適格ストックオプションとは、ストックオプションのうち、以下の税制適格要件を満たすものをいう。

発行の内容	金銭の払込み無しに発行
付与対象者	・自社及び子会社(50%超)の取締役、執行役及び使用人(ただし大口株主及びその特別関係者、配偶者を除く) ・一定の要件を満たす社外高度人材
権利行使期間	権利付与決議日後、2年経過した日から10年以内
権利行使価額の限度額	権利行使価額の合計額が年間1,200万円以下
権利行使価額	1株当たりの権利行使価額が付与契約時の株式時価以上
譲渡	ストックオプションについて譲渡禁止規定が付されていること
株式の保管等	権利行使により取得した株式が証券会社等に保管委託等されていること
新株の発行等	付与決議事項に反しないで行われること(会社法238条1項)

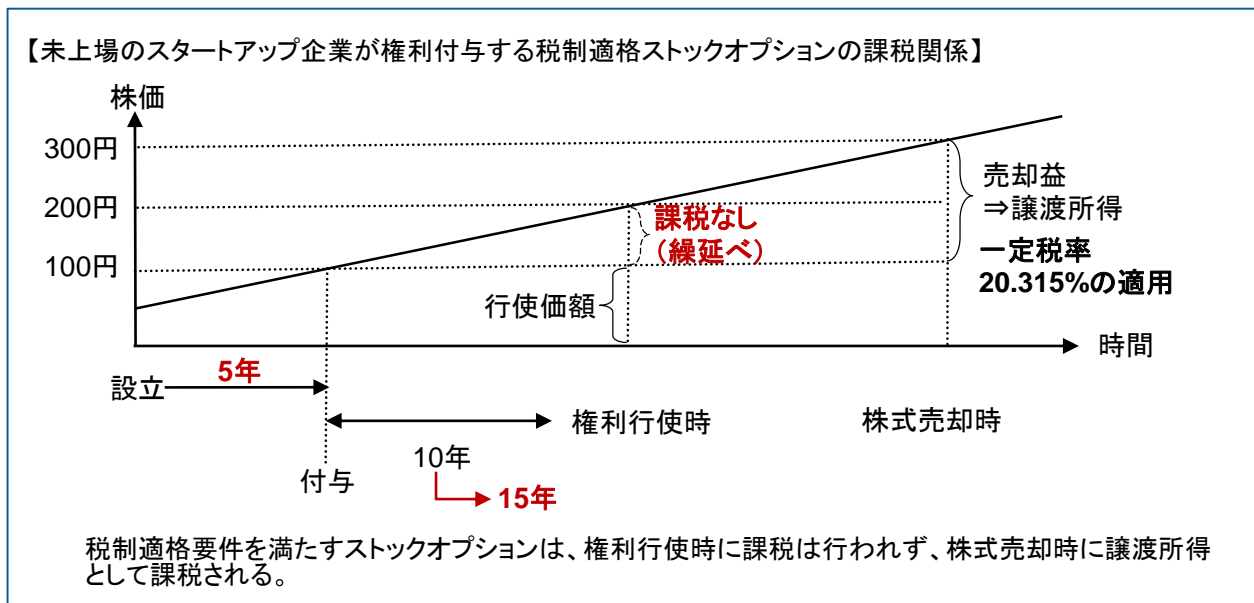
2. 適用時期

2023(令和5)年4月1日以降の付与分から適用。

3. 改正の内容

3. 実務上の留意点

設立から5年未満で権利の付与が必要なため、設立早期にストックオプションの設計及び付与の検討が必要である。



4. 今後の注目点

- ・未上場のスタートアップ企業の設立から5年未満以外のその他の要件の内容。
- ・「所要の処置を講ずる」の内容。

5. 特定の事業用資産(長期所有の土地、建物等)の買換えの特例の見直し・延長

1. 改正のポイント

(1) 趣旨・背景

コロナ禍からの経済社会活動の回復を確かなものとし、新陳代謝と多様性に満ちた裾野の広い経済成長を実現するため、長期(10年超)保有の事業用資産(譲渡資産)である土地、建物等を譲渡し、新たに事業用資産(買換資産)を取得した場合、譲渡した事業用資産の譲渡益の課税の繰り延べ認める措置が、繰り延べ割合を変更した上で、3年間延長される。

一方、特例の適用にあたり、申告時に後付けで買換資産の取得と譲渡資産の譲渡との紐づけを行うことを防止するため、取得予定資産または譲渡予定資産の種類等の届け出を適用要件に加えることとする。

(2) 改正の内容

- ・長期所有の土地、建物等から国内にある土地、建物等への買換えについて、一定の買換えの課税の繰り延べ割合を変更した上で、適用期限が3年間延長される。
- ・特例適用にあたり、事前に譲渡予定資産等の種類等を記載した届出書を納税地の所割税務署長に届け出ることと適用要件に加えることとする。

(3) 適用時期

適用期限が**2023(令和5)年12月31日から3年間2026(令和8)年12月31日**まで延長される。

(4) 実務上のポイント

特例の適用を受ける場合には、納税地の所轄税務署長に対し、**一定期間内に届出書の提出が必要**となる。届出書の提出期限については、申告期限(翌年3月15日まで)ではなく、年の途中に到来するケースも多く見込まれることから、十分な事前確認が必要である。

2.制度の内容

一定の要件を満たす所有期間が10年超である事業用資産を売却し、代わりに新たな買換資産(土地の場合は300㎡以上)を取得して事業の用に供したときの売却益(譲渡益)に対する課税を将来に繰り延べる制度である。

この制度について、一定の買換資産の繰り延べ割合を変更して、適用期限(改正前:2023(令和5)年12月31日まで)を**2026(令和8)年12月31日まで**3年間延長する。

〈譲渡所得の金額の計算〉

① 譲渡資産の売却対価 > 買換資産の購入価額の場合

$$\text{譲渡資産の売却対価} - (\text{買換資産の購入価額} \times 80\%) -$$

$$\text{譲渡資産の取得費等} \times \frac{\text{譲渡資産の売却対価} - (\text{買換資産の購入価額} \times 80\%)}{\text{譲渡資産の売却対価}}$$

② 譲渡資産の売却対価 ≤ 買換資産の購入価額の場合

$$\text{譲渡資産の売却対価} \times 20\% - \text{譲渡資産の取得費等} \times 20\%$$

(注) 課税繰延割合が80%の場合

(出典)国土交通省 税制改正要望資料

3.改正の内容

(1) 課税の繰り延べ割合の変更

長期所有の土地、建物等から国内にある土地、建物等への買換えについて、「東京都特別区の区域」から「地域再生法の集中地域以外」への買換えにおいては引き上げられる一方で、「地域再生法の集中地域以外」から「東京都特別区の区域」への買換えについては引き下げが行われる。課税の繰り延べ割合を変更した上で、適用期限が3年間延長される。

	譲渡資産	買換資産	算式の割合		
				改正前	改正後
①	東京都特別区の区域	地域再生法の集中地域以外	譲>買	80%	90%
			譲≤買	20%	10%
②	地域再生法の集中地域以外	東京都特別区の区域	譲>買	70%	60%
			譲≤買	30%	40%
③	地域再生法の集中地域以外	地域再生法の集中地域内	譲>買	75%	同左
			譲≤買	25%	同左
④	①②③以外		譲>買	80%	同左
			譲≤買	20%	同左

(注1) 上段の割合は、前ページの「譲渡所得の金額の計算」の①譲渡資産の売却対価>買換資産の購入価額の場合、
下段の割合は、前ページの「譲渡所得の金額の計算」の②譲渡資産の売却対価≤買換資産の購入価額の場合となる。

(注2) 集中地域とは、以下の地域をいいます。(次ページ参照)

- ・首都圏整備法(昭和31年法律第83号)第2条第3項に規定する既成市街地及び同条第4項に規定する近郊整備地帯
- ・近畿圏整備法(昭和38年法律第129号)第2条第3項に規定する既成都市区域
- ・首都圏、近畿圏及び中部圏の近郊整備地帯等の整備のための国の財政上の特別措置に関する法律施行令第1条に規定する区域

3.改正の内容

地域再生法の集中地域とは、以下の地域をいう。(2020(令和2)年4月1日現在)

※下線は、一部が区域指定のものである。

首都圏
既成市街地【1特別区5市】 東京都 特別区 武蔵野市 <u>三鷹市</u> 埼玉県 <u>川口市</u> 神奈川県 <u>横浜市</u> <u>川崎市</u>
近郊整備地帯【111市28町】 東京都 八王子市 立川市 <u>三鷹市</u> 青梅市 府中市 昭島市 調布市 町田市 小金井市 小平市 日野市 東村山市 国分寺市 国立市 福生市 狛江市 東大和市 清瀬市 東久留米市 武蔵村山市 多摩市 稲城市 羽村市 あきる野市 西東京市 瑞穂町 日の出町 埼玉県 <u>さいたま市</u> <u>川越市</u> <u>熊谷市</u> <u>川口市</u> 行田市 所沢市 <u>飯能市</u> 加須市 東松山市 春日部市 狭山市 羽生市 鴻巣市 上尾市 草加市 越谷市 蕨市 戸田市 入間市 朝霞市 志木市 和光市 新座市 桶川市 久喜市 北本市 八潮市 富士見市 三郷市 蓮田市 坂戸市 幸手市 鶴ヶ島市 日高市 吉川市 ふじみ野市 白岡市 伊奈町 三芳町 毛呂山町 越生町 滑川町 嵐山町 川島町 吉見町 鳩山町 宮代町 杉戸町 松伏町 千葉県 千葉市 市川市 船橋市 <u>木更津市</u> 松戸市 野田市 <u>成田市</u> 佐倉市 習志野市 柏市 <u>市原市</u> 流山市 八千代市 我孫子市 鎌ヶ谷市 <u>君津市</u> <u>富津市</u> 浦安市 四街道市 <u>袖ヶ浦市</u> 印西市 白井市 富里市 酒々井町 栄町 神奈川県 <u>横浜市</u> <u>川崎市</u> <u>相模原市</u> 横須賀市 平塚市 鎌倉市 藤沢市 小田原市 茅ヶ崎市 逗子市 三浦市 秦野市 厚木市 大和市 伊勢原市 海老名市 座間市 南足柄市 綾瀬市 葉山町 寒川町 大磯町 二宮町 中井町 大井町 松田町 開成町 愛川町 茨城県 龍ヶ崎市 <u>常総市</u> 取手市 牛久市 守谷市 坂東市 つくばみらい市 五霞町 境町 利根町
近畿圏
既成都市区域【9市】 京都府 京都市 大阪府 大阪市 堺市 守口市 東大阪市 兵庫県 神戸市 尼崎市 西宮市 芦屋市
中京圏
愛知県 <u>名古屋</u> 市

3.改正の内容

(2)届出書の提出

改正前は、特定資産の買換えの場合の課税の特例を適用する場合には、先行取得の場合に限り、翌年3月15日までに「先行取得資産に係る買換え特例の適用に関する届出書」の提出が必要だった。

改正後は、2024(令和6)年4月1日以後に譲渡資産の譲渡をして、同日以後に買換資産の取得をする場合には、下記の表の内容を記載した届出書を、譲渡した日または取得した日のいずれか早い日の属する3月期間の末日の翌日以後2月以内に届出書を提出することが必要となる。

また、現行の「先行取得資産に係る買換えの特例の適用に関する届出書」についても、記載内容を下記と同様にし、取得した日の属する3月期間の末日の翌日以後2月以内に届出書を提出する必要がある。

〈適用要件の追加〉

内容	記載内容	提出時期
届出書の提出	<ul style="list-style-type: none">・本特例の適用を受ける旨・適用を受けようとする措置の別・取得又は譲渡予定資産の種類等	譲渡資産を譲渡した日又は買換資産を取得した日のいずれか早い日の属する3月期間の末日の翌日以後2月以内 (3月期間とは、その年をその開始の日以後3ヶ月ごとに区分した各期間をいい、個人は、1月1日から3月31日、4月1日から6月30日、7月1日から9月30日、10月1日から12月31日をいう)

4.適用時期

《特定事業用資産の買換えを行った場合の課税の特例》

2023(令和5)年4月1日以後に行う事業用財産の譲渡について適用される(3年間延長)。

《届出書の提出義務》

2024(令和6)年4月1日以後に譲渡財産の譲渡をして、同日以後に買換資産を取得する場合の届出書について適用される。

5.実務上のポイント

今後、本特例の適用を受ける場合には、納税地の所轄税務署長に、譲渡または取得を行ったいずれか早い日の属する**3月期間の末日の翌日以後2か月以内(5月末、8月末、11月末、2月末まで)**に届出書の提出が必要となる。年の途中に提出期限が到来するケースも多く見られることから、特例適用にあたり、3月期間ごとの確認を行う必要がある。

《先に譲渡を行った場合》

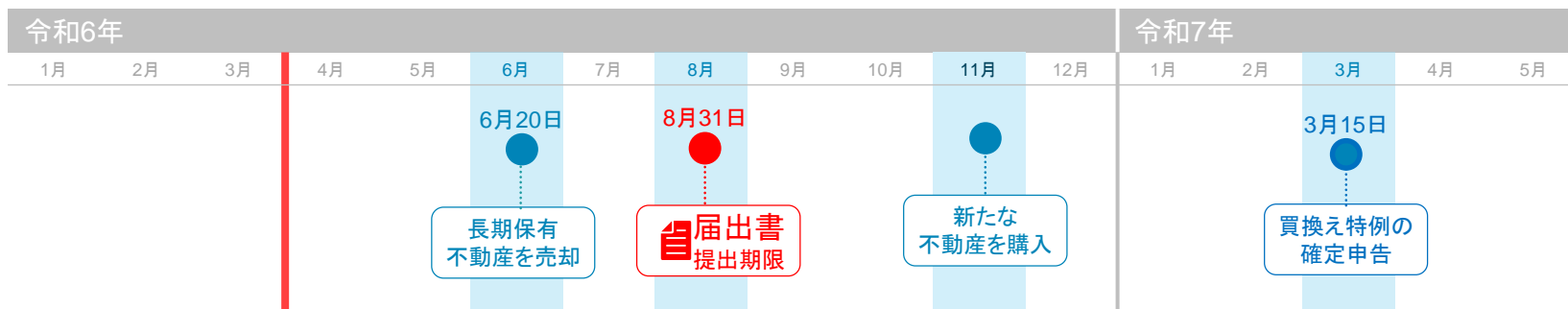
改正の影響なし 令和6年3月までに長期保有不動産を売却

ケース①



改正の影響あり 令和6年4月以後に長期保有不動産を売却

ケース②



譲渡資産を譲渡した日または買換え資産を取得した日のいずれか早い日の属する3月期間の末日の翌日以後2月以内

5.実務上のポイント

《先に取得した場合》

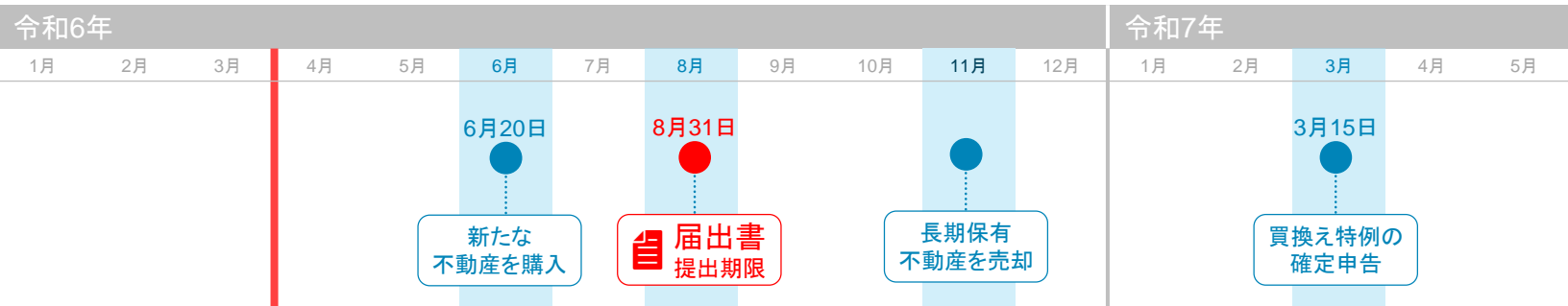
改正の影響なし 令和6年3月までに新たな不動産を購入

ケース③



改正の影響あり 令和6年4月以後に新たな不動産を購入

ケース④



譲渡資産を譲渡した日または買換え資産を取得した日のいずれか早い日の属する3月期間の末日の翌日以後2月以内

6. 被相続人の居住用不動産(空き家)を譲渡した場合の3,000万円控除の見直し・延長

1. 改正のポイント

(1)趣旨・背景

居住目的のない空き家数は2030(令和12)年までに470万戸まで増加する見込みであり、また空き家は相続を機に発生するものが大半である。2030(令和12)年時点での居住目的のない空き家数を400万戸程度に抑えるため、空き家を早期に譲渡するよう相続人を後押しする必要がある。

本税制は被相続人の居住用不動産(被相続人の居住していた家屋及びその敷地)を承継した相続人が、相続税の申告期限から3年以内にその住宅を譲渡した場合に適用することができる特例である。この税制は空き家の早期有効活用に大きく寄与しているものの、改正前の制度では工事の実施時期に制限があることから、これが空き家の流通を妨げている可能性があるため、一定の措置を講じた上でその**適用期限を4年間延長**する。

(2)内容

• 要件緩和

改正前→被相続人の居住していた家屋を、譲渡前に売主が除却又は耐震工事する必要がある。

改正後→改正前に加え、譲渡をする年の翌年2月15日までの間に買主が家屋を除却した場合
又は耐震工事を行った場合にも、特例措置の適用が可能になる。

• 特例控除額の縮減

改正前→特別控除額:3,000万円/人

改正後→特例の対象となる不動産を取得した相続人が2名以下の場合の特別控除額:3,000万円/人

特例の対象となる不動産を取得した相続人が3人以上の場合の特別控除額:2,000万円/人

(3)適用時期

適用期限が2023(令和5)年12月31日から**2027(令和9)年12月31日**まで延長される。

2. 改正の内容

(1) 制度の概要

空き家の発生の抑制を図るため、相続から起算して3年を経過する日の属する年の12月31日までに、被相続人の居住用に供していた家屋を相続した相続人が、空き家であることについて市区町村長の確認を受けた家屋（耐震性のないものは耐震工事をしたものに限る）及び土地、又は家屋を除却後の土地を譲渡した場合には、その譲渡所得から1人あたり3,000万円を控除する。

2. 改正の内容

(2) 改正の内容

① 概要

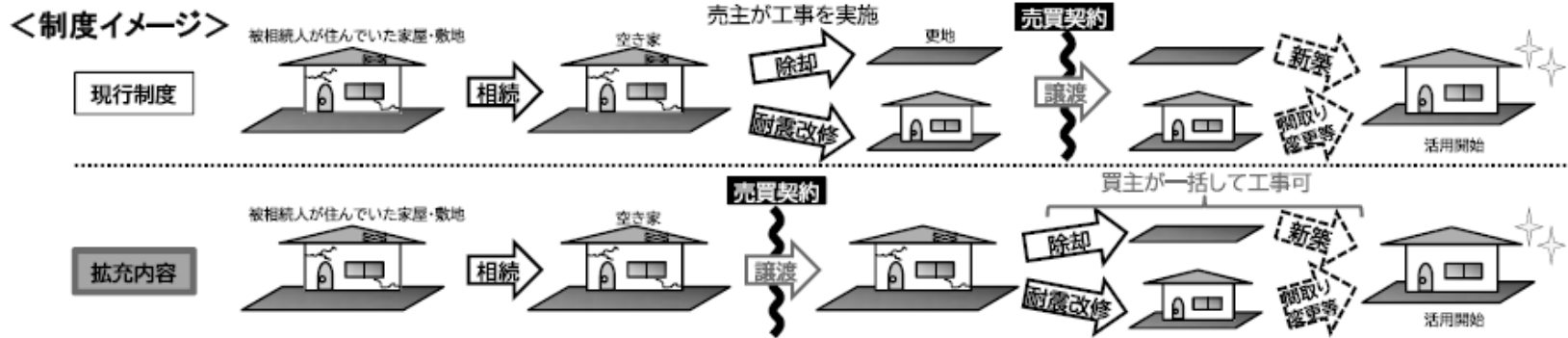
主な要件		改正前	改正後
市区町村長の確認		特例の要件を満たすことについて 市区町村長の確認を受けていること	同左
適用期間		2023(令和5)年12月31日まで	2027(令和9)年12月31日まで
売却期限		相続の開始があった日から 3年を経過する日の属する年の12月31日まで	同左
家屋の建築要件		昭和56年5月31日以前に建築された家屋 (マンション等の区分所有建物を除く)	同左
居住要件		相続開始直前に被相続人以外の居住者が居らず、 相続時から譲渡時までの間空き家である	同左
譲渡対価の上限		1億円以下	同左
必要工事	家屋及び土地 を売却する場合	譲渡前に 売主 が耐震改修を実施	譲渡前に 売主 が耐震改修を実施 又は 譲渡の日の属する年の翌年2月15日までに、 売買契約等に基づき 買主 が耐震工事を実施
	土地を 売却する場合	譲渡前に 売主 が家屋を除却	譲渡前に 売主 が家屋を除却 又は 譲渡の日の属する年の翌年2月15日までに、 売買契約等に基づき 買主 が家屋を除却
特別控除額		3,000万円/人	被相続人居住用不動産(空き家)を取得した 相続人が2人以下の場合、3,000万円/人 被相続人居住用不動産(空き家)を取得した 相続人が3人以上の場合、2,000万円/人

2. 改正の内容

② 内容の詳細

イ. 工事の実施時期の緩和

改正前は譲渡前に売主が除却又は耐震改修の工事をする必要があったが、工事が譲渡後であっても、売買契約等に基づいて、譲渡の日の属する年の翌年2月15日までに買主が除却又は耐震工事を行った場合には、特例措置の適用の対象となる。



(出典:国土交通省 税制改正説明資料)

2. 改正の内容

ロ. 特別控除額の上限額の減額

改正前では被相続人居住用不動産(空き家)を取得した相続人の数にかかわらず、相続人ひとりにつき3,000万円までの特別控除を受けることが可能であったが、改正後は取得した相続人の数が3人以上である場合には、特別控除額は相続人1人につき2,000万円までとなる。

具体例

《前提》

譲渡金額 合計9,900万円

取得費等 譲渡対価の5%相当額

税額の計算一覧表(一人当たりの金額)

各相続人等の金額	改正前		改正後	
	2名	3名	2名	3名
相続人等の数	2名	3名	2名	3名
譲渡金額	4,950万円	3,300万円	4,950万円	3,300万円
取得費等	247万円5,000円	165万円	247万円5,000円	165万円
特別控除額	3,000万円		3,000万円	2,000万円
課税譲渡所得	1,702万5,000円	135万円	1,702万5,000円	1,135万円
譲渡所得税額	345万8,600円	27万4,200円	345万8,600円	230万5,700円

※ 不動産の持分は相続人で等分、譲渡所得税等は20.315%(所得税15.315%、住民税5%)とする。

2. 改正の内容

(3) 期間の延長

2024(令和6)年1月1日から2027(令和9)年12月31日までの間に行われる、被相続人居住用不動産(空き家)の譲渡について適用する。

(4) 改正点の適用時期

2024年(令和6)年1月1日以後に行われる、被相続人居住用不動産(空き家)の譲渡より適用される。

(5) 留意点

改正前からの留意点として、「被相続人の居住用不動産(空き家)を譲渡した場合の3,000万円控除の特例」と、「相続財産を譲渡した場合の取得費の特例(取得費加算の特例)(※)」は選択適用となるため注意が必要である。

※相続財産を譲渡した場合の取得費の特例(取得費加算の特例)

相続または遺贈により取得した土地、建物などの財産を、相続開始から相続税の申告期限後3年以内の間に譲渡した場合に、相続税額のうち一定金額を譲渡資産の取得費に加算することができる特例。

7. 低未利用土地等を譲渡した場合の特例措置(100万円控除)の見直し・延長

1. 改正のポイント

(1) 趣旨・背景

人口減少が進展し利用ニーズが低下する土地が増加する中で、新たな利用意向を示す者への土地の譲渡を促進し、更なる所有者不明土地の発生を予防するため、個人が保有する低額な土地等を譲渡した場合の譲渡所得の特例措置について、一定の措置を講じたうえで**適用期間を3年間延長**する。

(2) 内容

• 適用対象の縮減

適用対象となる低未利用土地等の譲渡後の利用要件の用途から、コインパーキングを除外する。

• 譲渡対価要件の緩和

次の区域内にある低未利用土地等の譲渡対価の上限を500万円以下から800万円以下に引き上げる。

- ① 市街化区域又は非線引き都市計画区域のうち用途地域設定区域に所在する土地
- ② 所有者不明土地対策計画を策定した自治体の都市計画区域内に所在する土地

(3) 適用時期

適用期限が2022(令和4)年12月31日から**2025(令和7)年12月31日**まで延長される。

2. 改正の趣旨・背景

利用ニーズの低下する土地が増加する中で、新たな利用意向を示す者への土地の譲渡を促進して、新所有者による土地の適切な利用・管理を確保し、更なる所有者不明土地の発生に歯止めをかける必要がある。

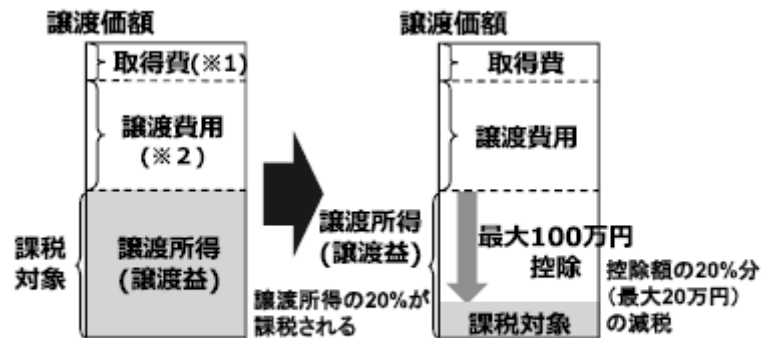
しかし低額な不動産取引の課題として、売却収入が低額であり相対的に測量費や解体費など譲渡費用の負担が重たくなること、譲渡所得税の負担感が大きいことが挙げられることから、売却時の負担感を軽減することで売却にインセンティブを付与し、低未利用土地等の譲渡を促進する必要がある。

3. 改正の内容

(1) 制度

個人が、譲渡した土地の1月1日における所有期間が5年超であり、都市計画区域内にある低未利用土地等について、譲渡後の利用用途などにつき市区町村の確認を受けたうえで、500万円以下で譲渡した場合には、その譲渡所得の金額から最大100万円の特別控除をすることができる制度である。

※ 低未利用土地等とは、居住の用、業務の用その他の用途に供されておらず、又はその利用の程度がその周辺の地域における同一の用途若しくはこれに類する用途に供されている土地の利用の程度に比し著しく劣っていると認められる土地や、その土地の上に存する権利をいう。



(※1) 取得費が分からない場合は、譲渡価額の5%相当額を取得費として計算することができる。

(※2) 宅建業者への仲介手数料、解体費、測量費等で譲渡のために直接要した費用。

(出典：国土交通省 税制改正説明資料)

3. 改正の内容

(2) 改正内容

改正により、譲渡後の用途からコインパーキングが除外され、譲渡対価の要件が一部拡大された。

主な要件	改正前	改正後
譲渡時期	～2022(令和4)年12月31日	<u>2023(令和5)年1月1日～2025(令和7)年12月31日</u>
市区町村長の確認	低未利用地等であったこと及び譲渡後の土地利用について、市区町村長の確認が行われたこと	同左
譲渡対象	都市計画区域内にある低未利用土地等であること	同左
譲渡後の用途	住宅、店舗、事務所、工場・作業場、コインパーキング、その他の事業利用	<u>住宅、店舗、事務所、工場・作業場、コインパーキング、その他の事業利用</u>
譲渡者	個人	同左
譲渡の相手方	売主の配偶者その他のその売主と一定の特別の関係がある者に対する譲渡でないこと	同左
土地の所有期間	譲渡する年の1月1日において所有期間が5年を超えていること	同左
譲渡対価の額	500万円以下	<u>原則500万円以下</u> <u>一定の区域内にある場合は800万円以下</u>

3. 改正の内容

① 低未利用土地等の譲渡後の利用要件に係る用途

低未利用地の譲渡にかかる特別控除の適用にあたり、譲渡後の低未利用地等の利用について市区町村長の確認を受ける必要があるが、この譲渡後の利用要件の用途からコインパーキングが除外されることとなった。

	利用用途		可否	
	譲渡前	譲渡後	改正前	改正後
①	空き家	事務所	○	○
②	空き家	<u>コインパーキング</u>	○	<u>×</u>
③	コインパーキング	事務所	○	○
④	コインパーキング	コインパーキング	×	×

3. 改正の内容

② 一定の低未利用土地等の譲渡対価要件の引き上げ

土地の 現況	低未利用土地等					
	都市計画区域					都市計画区域外
	所有者不明 土地対策計画 の策定あり	所有者不明土地対策計画の策定なし				
		市街化区域	市街化調整区域	非線引き区域		
				用途地域設定あり	なし	
譲渡額 要件	<u>800万</u>	<u>800万</u>	500万	<u>800万</u>	500万	対象外

(3) 期間の延長

2023(令和5)年1月1日から2025(令和7)年12月31日までに行われる低未利用地の譲渡について適用する。

(4) 改正点の適用時期

2023(令和5年)1月1日以後に行われる低未利用地の譲渡より適用される。

8. 国外転出時課税・国外転出(相続・贈与)時課税～納税猶予の担保提供手続きの簡素化～

1. 改正のポイント

(1) 趣旨・背景

- ・国外転出時課税制度による納税猶予を受ける場合には、猶予税額等に見合う担保提供が必要となる。
- ・非上場株式を担保に供するためには、株券を発行した上で手続きを行う必要がある。
- ・株券不発行が会社法上の原則になっているにもかかわらず、株主総会の開催・定款変更などの事務手続き、その後の株券管理が必要となるため、株券によらない担保提供が可能になる措置が講じられる。
- ・非上場のスタートアップ企業が海外展開を志向し、株主を兼ねる経営陣が海外赴任をする場合において、国外転出時課税が課されると担保に供せる財産が非上場株式のみというケースが考えられる。

(2) 改正の内容

- ①国外転出時課税の納税猶予の適用を受けようとする者が、非上場株式を担保として提供する場合において、非上場株式を担保として提供することを約する書類等を提出すれば、株券を発行せずに担保の提供ができることとなる。
- ②国外転出時課税の納税猶予の適用を受けようとする者が、持分会社の社員の持分について、持分会社の社員の持分を担保として提供することを約する書類等を提出すれば、その担保の提供ができることとする。
- ③本人が国外転出した場合だけでなく、贈与・相続等により非居住者に資産が移転した場合の国外転出時課税の納税猶予についても同様の担保提供が可能になる。

(3) 適用時期

個人が令和5年4月1日以後に担保を供する場合について適用される。

2. 国外転出時課税制度の概要(改正なし)

(1) 国外転出時課税制度

時価1億円以上の有価証券等(※1)を所有し、かつ、国外転出等の日前10年以内に5年超国内に住所等を有する居住者が、以下に該当した場合に、その有価証券等を譲渡したものとみなして未実現のキャピタルゲインに対して所得税を課税する制度である。

①	その者が、国外転出をした場合
②	その者が、その有価証券等を非居住者に贈与した場合
③	その者が死亡し、その有価証券等が相続・遺贈(以下「相続等」)により非居住者に移転した場合

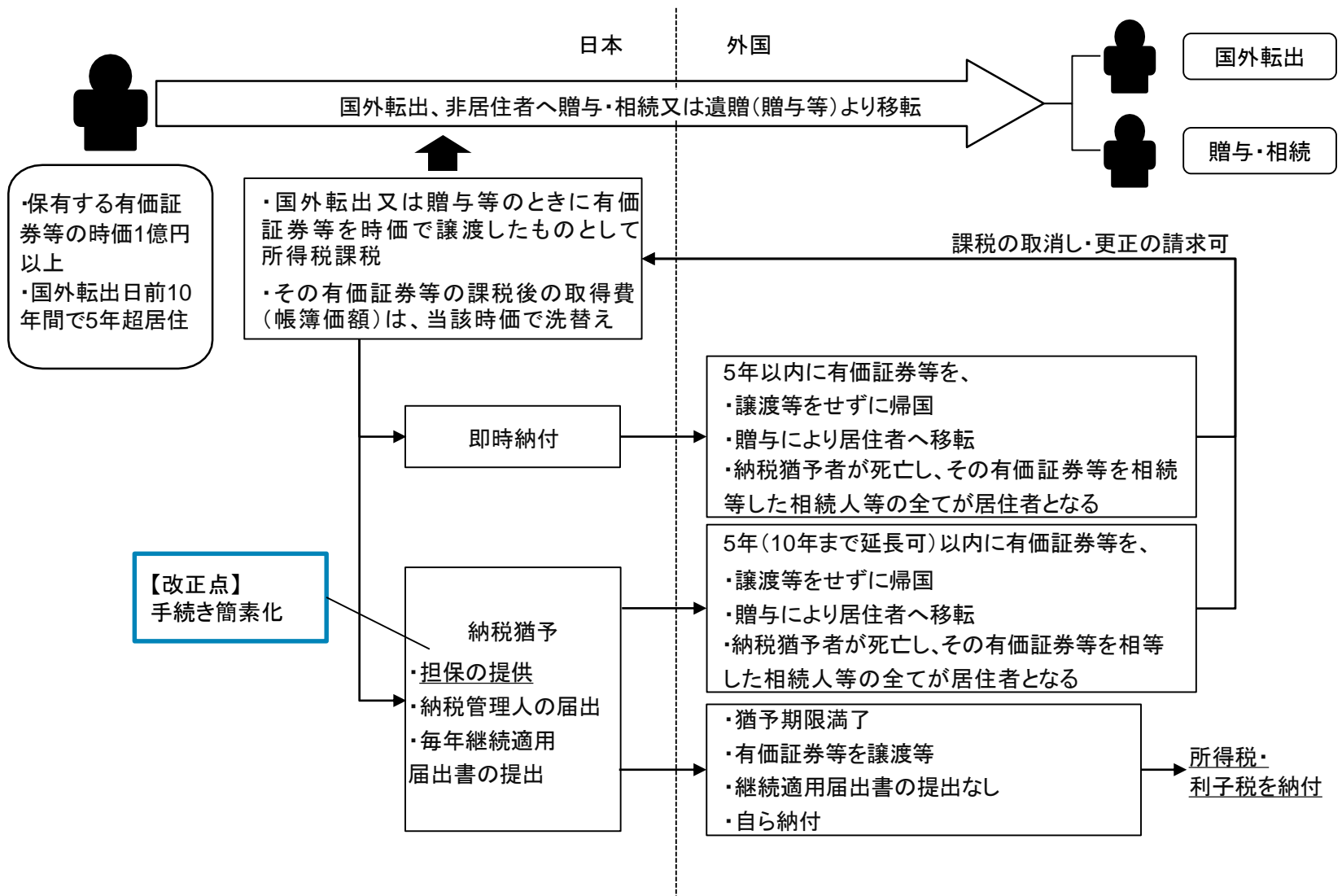
ただし、納税したのち、国外転出(贈与・相続等)後5年を経過する日までに帰国等した場合は、更正の請求により国外転出時課税制度による課税を取り消すことができる。すなわち還付される。

(※1)有価証券等とは、所得税法に定める有価証券(公社債、上場株式、非上場株式、投資信託等)、匿名組合の出資持分、未決済の信用取引・発行日取引及びデリバティブ取引(先物取引、オプション取引等)をいい、国外で保有するものも含まれる。

(2) 国外転出時課税の納税猶予制度

国外転出時課税は、含み益に対する課税であることから担税力がない者や、一時的な国外転出で国外転出期間中に有価証券等の譲渡等を行うことなく帰国を予定している者がいることを勘案し原則5年、最長10年の納税猶予制度が設けられている。

2. 国外転出時課税制度の概要～イメージ図～



3. 担保手続き(改正なし)

- ・担保の額の算定方法については、下記の通りである。

$$\boxed{\text{担保の額}} = \boxed{\text{所得税の本税}} + \boxed{\begin{array}{l} \text{利子税(国外転出等の日から5年4月分 ※)} \\ \text{※ 納税猶予期限の延長を受けた場合は10年4月分} \end{array}}$$

- ・主な担保の種類と見積り価額は下記の通りである。

	担保の種類	担保の見積り価額
(1)	国債・地方債	額面金額
(2)	社債・その他の有価証券(上場株式、非上場株式等)	時価の8割以内(担保提供期間中の価額変動を考慮)
(3)	土地	時価の8割以内
(4)	建物等	時価の7割以内(担保提供期間中の減耗等を考慮)
(5)	保証人の保証(税務署長が認める者)	その保証する金額
(6)	金銭	金銭の額

ただし、(2)のうち、非上場株式を担保の対象することができる場合は、次の(イ)又は(ロ)に該当する場合に限られる。

(イ) 国外転出時課税の対象財産のほとんどが非上場株式であり、他に担保として適当な財産がない場合

(ロ) 非上場株式以外の財産が他の債務の担保となっており、納税猶予の担保として適当でない場合

4. 非上場株式を担保にする場合の手続き(改正事項)

(1) 非上場株式を担保にする場合の添付書類

非上場株式を担保にする場合には、下記の書類を添付する必要がある。

- ①株券の発行をして、供託所に供託した供託書正本
- ②譲渡制限付株式については、譲渡承認を受けて、その承認を受けた議事録

このため、国外転出時課税の納税猶予制度を利用する際、非上場株式を担保にする場合は、株券の発行等が必要であり、納税猶予を受けるための納税者の負担が大きかった。

また、持分会社の持分については、国外転出時課税の対象になるものの、担保としては認められていなかった。

(2) 改正の内容

①国外転出時課税の納税猶予の適用を受けようとする者が、非上場株式を担保として提供する場合において、非上場株式を担保として提供することを約する書類等を提出すれば、株券を発行せずに担保の提供ができることとなる。

②国外転出時課税の納税猶予の適用を受けようとする者が、持分会社の社員の持分について、持分会社の社員の持分を担保として提供することを約する書類等を提出すれば、その担保の提供ができることとする。

③本人が国外転出した場合だけでなく、贈与・相続等により非居住者に資産が移転した場合の国外転出時課税の納税猶予についても同様の担保提供が可能になる。

4. 非上場株式を担保にする場合の手続き(改正事項)

国外転出時課税の納税猶予適用時の担保手続きについて、担保の可否と添付書類の内容については、下記の通りとなる。

項目	改正前	改正後
非上場株式を担保にすること	条件付きで可能	条件付きで可能(改正なし)
株券の発行	必要	不要
譲渡承認議事録の添付	必要	現時点では不明
持分会社の持分を担保にすること	担保にはできない	担保にすることができる

表の内容については、本人が国外転出した場合だけではなく、贈与・相続等により非居住者に資産が移転した場合の国外転出時課税の納税猶予についても適用される。

5. 実務のポイントと今後の注目点

(1) 実務のポイント

非上場株式を担保提供するための手続きの簡素化はされたが、納税猶予の適用を受けるためには、譲渡所得の計算、必要担保額の計算、担保提供書等の作成を下記の期限までにする必要がある。

・国外転出のパターンと期限

国外転出のパターン	期限
①国外転出日までに納税管理人届を提出せずに、本人が国外転出した場合	国外転出する日
②国外転出日までに納税管理人届を提出して、本人が国外転出した場合	国外転出した日の翌年3月15日まで
③非居住者へ贈与をした場合	贈与をした日の翌年3月15日まで
④相続により非居住者が取得した場合	相続の開始があったことを知った日から4か月以内

(2) 今後の注目点

非上場株式等についての相続税・贈与税の納税猶予(事業承継税制)では、対象となる非上場株式のすべてを担保にすることで、譲渡制限が付されたままでも担保提供財産とすることができ、必要担保額に見合う担保提供があったとみなされる(みなし充足)。

国外転出時課税制度の納税猶予には、上記の規定がないため、譲渡制限付株式については譲渡承認議事録の添付が必要であり、担保提供については担保提供財産の価額変動に伴う増担保要求をされる可能性がある。これらの点についても手続きの簡素化として、今後改正されるかどうか注目される。

9. 相続税・贈与税の見直し～生前贈与の加算期間延長(暦年課税)・相続時精算課税制度の見直し～ 相続税・贈与税の見直し ①生前贈与の加算期間延長(暦年課税)

1. 改正のポイント

(1) 趣旨・背景

相続開始前一定期間の贈与を相続財産に加算する制度は、生前における分割贈与による相続税負担の軽減を図ることを防止するために1953(昭和28)年に新設された制度であり、相続開始前一定期間の贈与財産を相続財産に持ち戻して相続税を計算することとなる。

今年度改正では、資産の再分配機能の確保を図りつつ、資産の早期の世代間移転を促進する観点から、生前贈与でも相続でもニーズに即した資産移転が行われるよう、諸外国の制度も参考にしつつ、資産移転の時期の選択により中立的な税制を構築するために見直しが行われる。加算期間の延長は1958(昭和33)年度改正以来65年ぶりの改正となる。

(2) 内容

- ①相続開始前に暦年課税贈与があった場合の相続財産に加算する生前贈与の期間が、3年から7年に延長される。
- ②延長した4年間(相続開始前3年超7年以内)に受けた贈与については、贈与財産の合計額から100万円を控除した残額が相続財産に加算される。

(3) 適用時期

2024(令和6)年1月1日以後に贈与により取得する財産に係る相続税について適用される。

1. 改正のポイント

(4) 影響

相続開始日が2027(令和9)年1月以後、加算期間は順次延長され、加算期間が7年となるのは2031(令和13)年1月以後となる。

2026(令和8)年12月31日以前に相続開始の場合には加算期間は3年であり、改正の影響を受けない。

(5) 実務のポイント

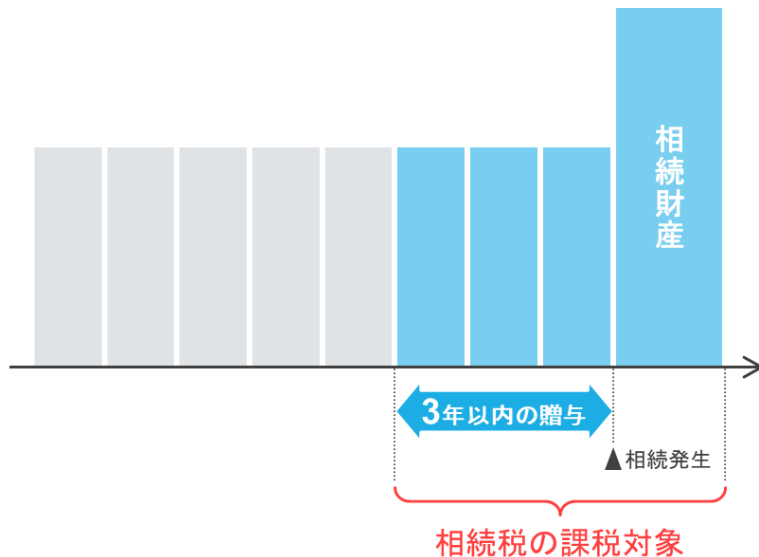
- ①生前贈与を検討する場合、生前贈与加算の対象とならないようにするためには、早期の贈与実行が望ましい。
- ②相続税申告の手続き時に過去7年間の贈与を把握する必要があるため、贈与契約書や通帳の保管など、今まで以上に記録の管理が重要となる。
- ③生前贈与加算の対象者は、相続・遺贈や生命保険金の受取人として財産を取得した人であるため、孫などこれらに該当しないご家族は対象とならない。
- ④改正後の相続時精算課税制度の基礎控除(年110万円)以下の贈与は、生前贈与加算の対象外であるため、2024(令和6)年以降に贈与を検討する場合には、贈与者の年齢・贈与額・家族構成等を考慮し、暦年課税制度と相続時精算課税制度の慎重な比較検討が必要である。

2. 改正の内容

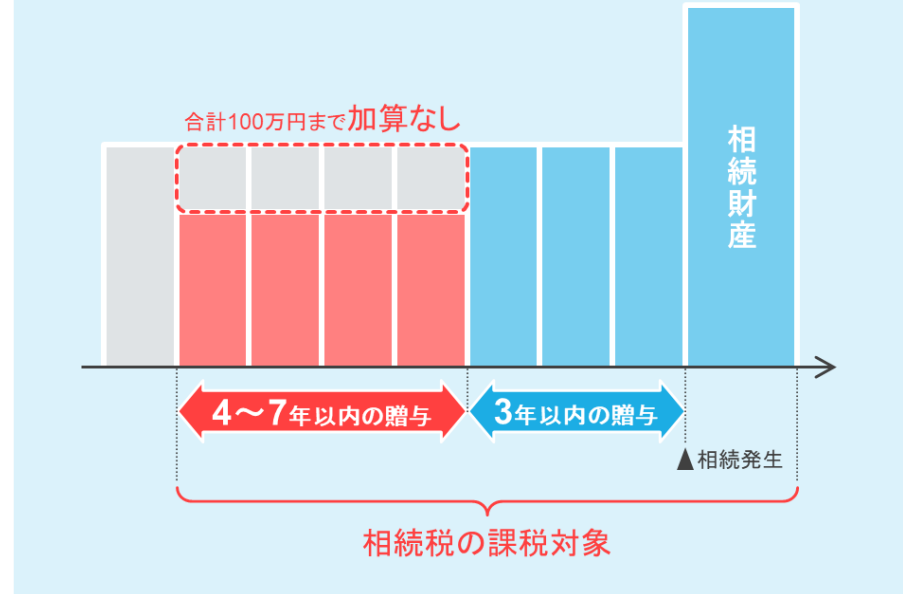
(1) 改正の内容

- ① 相続開始前に暦年課税による贈与があった場合の相続財産に加算する生前贈与の期間が、3年から7年に延長される。
- ② 延長した4年間(相続開始前3年超7年以内)に受けた贈与については、贈与財産の合計額から100万円を控除した残額が相続財産に加算される。

改正前 〈令和5年12月以前の贈与〉



改正後 〈令和6年1月以後の贈与〉



(2) 適用時期

2024(令和6)年1月1日以後に贈与により取得する財産に係る相続税について適用される。

3.実務のポイント

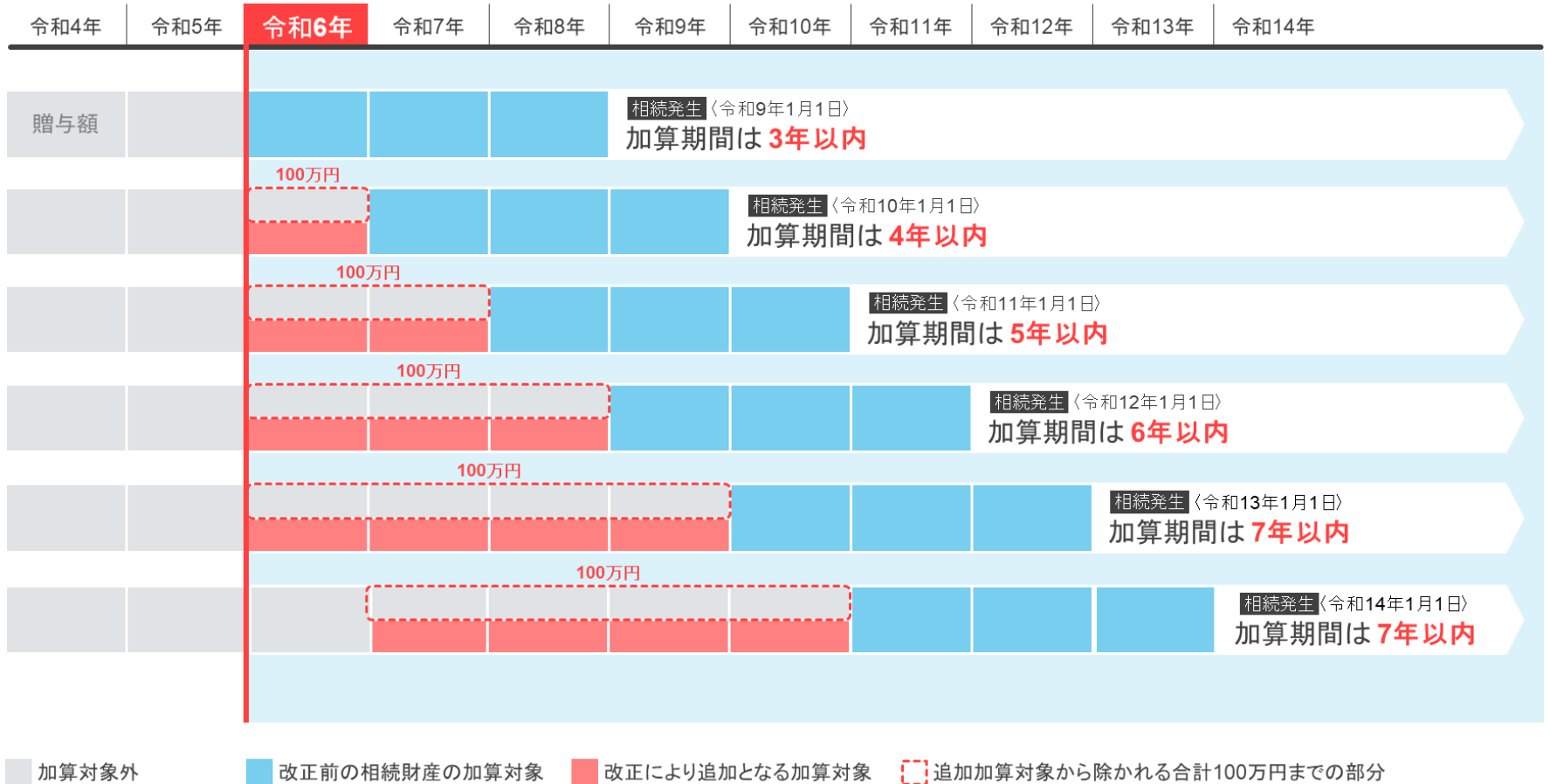
(1)ポイント

- ① 相続開始日が2027(令和9)年1月以後、加算期間は順次延長され、加算期間が7年となるのは2031(令和13)年1月以後となる。
2026(令和8)年12月31日以前に相続開始の場合には加算期間は3年であり、改正の影響を受けない。
- ② 加算期間の延長により、早期の贈与実行の検討、及び贈与を受けた記録の管理が重要となる。

相続開始日	加算期間	改正の影響
2026(令和8)年12月31日まで	3年	なし
2027(令和9)年1月1日から 2030(令和12)年12月31日まで	3年超~7年未満 2024(令和6)年1月1日以後相続開始日までの贈与	あり 段階的に延長
2031(令和13)年1月1日から	7年	あり

3.実務のポイント

(2) 加算期間のイメージ



相続税・贈与税の見直し ②相続時精算課税制度の見直し

1. 改正のポイント

(1) 趣旨・背景

相続時精算課税制度は、相続税・贈与税の一体化措置として2003（平成15）年度改正により新設された。同制度の選択後は生前贈与か相続かによって税負担が変わらず、資産移転の時期に中立的な課税制度であるが、必ずしも十分に活用されていないため、本年度改正により同制度の使い勝手を向上させるための措置が講じられる。

(2) 内容

①相続時精算課税制度における基礎控除（年110万円）の創設

相続時精算課税制度を選択後も、毎年110万円（基礎控除）以下の贈与については贈与税申告及び相続財産への持ち戻しが不要となる。

②災害により被害を受けた場合の再計算の導入

相続時精算課税制度の適用を受けた贈与財産が土地又は建物である場合において、当該土地又は建物が災害により一定の被害を受けたときは、相続税の計算において当該土地又は建物の評価額を再計算することができる。

(3) 適用時期

上記(2)①については2024（令和6）年1月1日以後に贈与により取得する財産に係る相続税又は贈与税について適用される。

上記(2)②については2024（令和6）年1月1日以後に生じる災害により被害を受ける場合について適用される。

1. 改正のポイント

(4) 実務のポイント

暦年課税制度の場合、生前贈与の加算期間内であれば金額に関わらず相続財産への加算対象となるのに対し、改正後の相続時精算課税制度の場合は、年110万円以下の贈与であれば相続財産に加算されない。そのため、相続発生までの年数が7年以内と見込まれ、生前贈与の加算対象者である子などに贈与する場合には、相続時精算課税制度を選択した方が有利となる可能性がある。

また、相続時精算課税制度の基礎控除は暦年課税制度の基礎控除とは別枠として設けられる。

2. 改正の内容

(1) 改正の内容

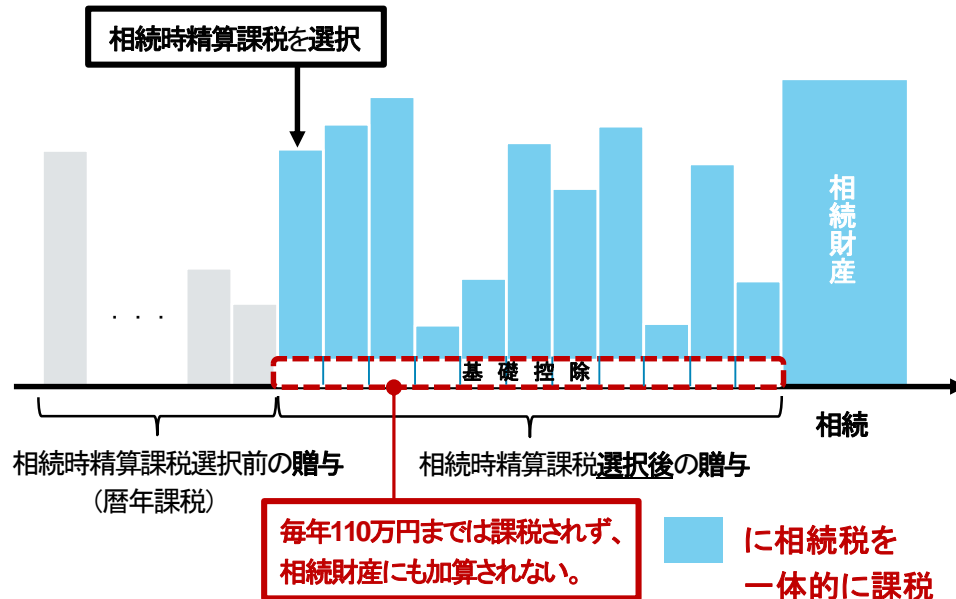
① 相続時精算課税制度における基礎控除(年110万円)の創設

相続時精算課税制度を選択後も、毎年110万円(基礎控除)以下の贈与については贈与税申告及び相続財産への持ち戻しが不要となる。なお、相続時精算課税制度を選択し基礎控除額以下の贈与をした場合は、贈与税申告書の提出は不要であるが、適用初年度に限り、受贈者が、贈与を受けた年の翌年2月1日から3月15日までに、相続時精算課税選択届出書を提出する必要がある。

② 災害により被害を受けた場合の再計算の導入

相続時精算課税制度の適用を受けた贈与財産が土地又は建物である場合において、当該土地又は建物が災害により一定の被害を受けたときは、相続税の計算において当該土地又は建物の評価額を再計算することができる。

イメージ



【贈与時】

➤ 以下の算式により計算した贈与税を納付。

$$\{(\text{贈与額} - \text{110万円}) - \text{2,500万円}\} \times \text{一律20\%}$$

(※1) (※2)

(※1) 基礎控除(毎年110万円、受贈者ごと)

贈与者(特定贈与者)が複数人いる場合は、
贈与額により基礎控除110万円を按分する。

(※2) 特別控除(累積2,500万円まで、特定贈与者ごと)

【相続時】

➤ 相続時精算課税選択後の累積の贈与財産の価額(基礎控除差引後)を相続財産に加算して相続税を計算する。そこから上記贈与時に納付した贈与税を差し引いて相続税の納付額を計算する(控除しきれない贈与税相当額は還付)。

➤ 相続財産に加算する贈与財産の価額は贈与時の評価額で固定。ただし、贈与財産が災害により一定の被害を受けた土地・建物である場合は再計算。

(相続税・贈与税:相続贈与税の見直し)

2. 改正の内容

(2) 適用時期

2024(令和6)年1月1日以後の贈与により取得する財産に係る相続税又は贈与税、並びに同日以後に生じる災害により被害を受ける場合について適用される。

(相続時精算課税制度の改正前後の比較)

内容		改正前	改正後
適用要件	贈与者	60歳以上の者	同左
	受贈者	贈与者の直系卑属で18歳以上の者	
	手続き	相続時精算課税制度選択届出書を提出	
贈与税の計算方法		(贈与額 - 2,500万円 ^(※1)) × 一律20%	{(贈与額 - <u>110万円^(※2)</u>) - 2,500万円 ^(※1) } × 一律20%
贈与税申告手続き		贈与の都度申告が必要 (少額でも申告必要)	贈与の都度申告が必要 <u>(贈与額が年110万円以下の場合には申告不要)</u>
相続財産 に加算する 贈与財産	対象範囲	相続時精算課税適用後のすべての贈与財産	同左 <u>ただし年110万円以下の贈与財産は除く</u>
	評価額	贈与時の評価額	同左 <u>ただし土地・建物が災害により 一定の被害を受けた場合は再計算</u>

(※1) 特別控除(累積2,500万円まで)

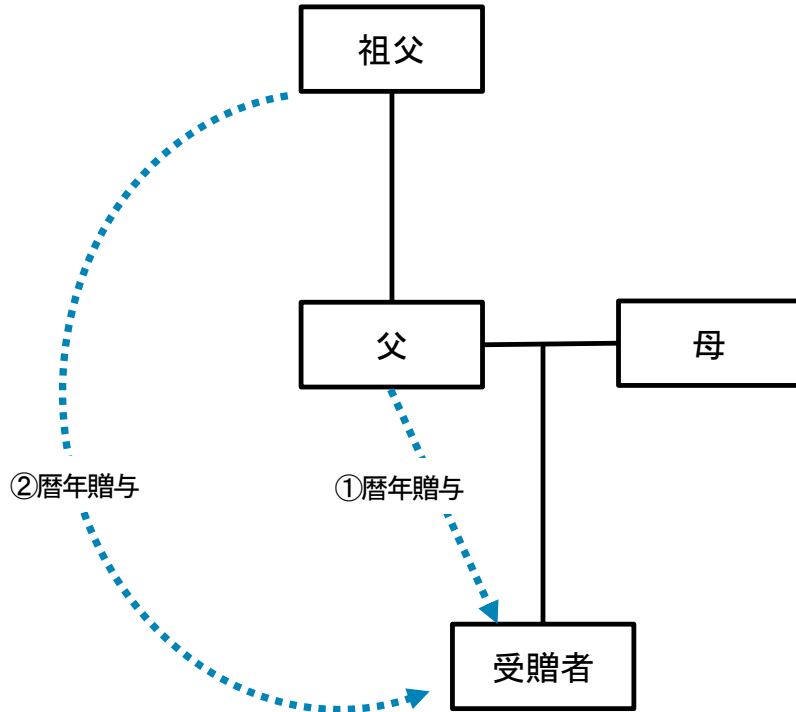
(※2) 基礎控除(毎年110万円)

(相続税・贈与税: 相続贈与税の見直し)

2. 改正の内容

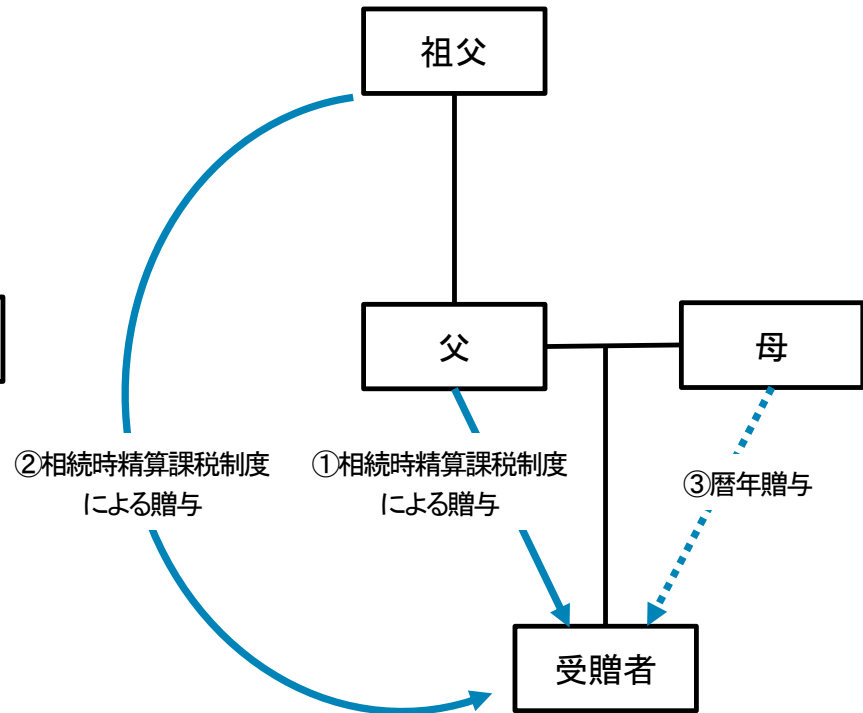
(参考) 贈与者が複数人いる場合の基礎控除の取り扱い

■ 暦年課税制度のみの場合



①と②を合わせて基礎控除年110万円

■ 暦年課税制度と相続時精算課税制度を併用する場合



- 相続時精算課税制度は①と②を合わせて基礎控除年110万円(贈与額の比で各贈与者へ按分)。
- 暦年課税は③につき基礎控除年110万円。
- 両制度を併用して贈与を受ける場合は、それぞれの制度の110万円の基礎控除を使うことができる。

(相続税・贈与税:相続贈与税の見直し)

相続税・贈与税の見直し ③ 各贈与制度の適用判断

1. 改正前の暦年課税制度・相続時精算課税制度の比較

(1) 各制度のポイント

- ・暦年課税制度は超過累進税率、相続時精算課税制度は特別控除を超える贈与額に一律20%の税率により課税。
- ・暦年課税制度又は相続時精算課税制度のいずれかを選択。
- ・相続時精算課税制度を一度選択したら撤回できない。

<改正前>

① 暦年課税制度		← 選択制 →	② 相続時精算課税制度	
一般贈与	特例贈与			
誰でも可	受贈者の直系尊属	贈与者	60歳以上の者(特定贈与者) (※1)	
誰でも可	18歳以上の者 (※1)	受贈者	18歳以上の直系卑属 (※1、2)	
不要		届出書	相続時精算課税選択届出書	
基礎控除: 年間110万円 (受贈者ごと)		控除額	特別控除: 累積2,500万円 (特定贈与者ごと、複数年にわたることも可)	
基礎控除(年間110万円)以下の場合には申告不要		贈与税の申告	贈与額に関わらず申告必要	
10%~55%の 超過累進税率	10%~55%の 超過累進税率 (一般税率より累進緩和)	税率	一律20%	
相続開始前3年以内の贈与財産 (贈与時の相続税評価額)のみ相続財産に加算		改正あり 贈与者の相続時	相続時精算課税制度を適用した全ての贈与財産 (贈与時の相続税評価額)を相続財産に加算	
納付済の贈与税額を差し引いて 相続税の納付額を計算(還付なし)			納付済の贈与税額を差し引いて 相続税の納付額を計算(還付あり)	

(※1) 年齢は贈与のあった年の1月1日における年齢。

(※2) 事業承継税制の特例により、特例対象受贈非上場株式等の取得をした者は、18才以上の直系卑属以外の者も対象。

相続税・贈与税の見直し

2.改正後の暦年課税制度・相続時精算課税制度の比較

<改正後>

①暦年課税制度		←選択制→	②相続時精算課税制度
一般贈与	特例贈与		
誰でも可	受贈者の直系尊属	贈与者	60歳以上の者(特定贈与者) (※1)
誰でも可	18歳以上の者 (※1)	受贈者	18歳以上の直系卑属 (※1、2)
不要		届出書	相続時精算課税選択届出書
基礎控除:年間110万円 (受贈者ごと)		控除額	① 基礎控除:年間110万円 (受贈者ごと) ②特別控除:累積2,500万円 (特定贈与者ごと、複数年にわたることも可)
10%~55%の 超過累進税率	10%~55%の 超過累進税率 (一般税率より累進緩和)	税率	一律20%
基礎控除(年間110万円)以下の場合申告不要		贈与税の申告	基礎控除(年間110万円)以下の場合申告不要 ただし、適用初年度は「相続時精算課税選択届出書」の提出が必要
①相続開始前7年以内の贈与財産 (贈与時の相続税評価額)のみ相続財産に加算 ② 3年超7年以内の贈与は合計100万円まで加算なし		贈与者の相続時	相続時精算課税制度を適用した全ての贈与財産 (贈与時の相続税評価額(※3))を相続財産に加算
基礎控除部分(年間110万円まで) も相続財産に加算あり			基礎控除部分(年間110万円まで) は相続財産に加算なし
納付済の贈与税額を差し引いて 相続税の納付額を計算(還付なし)			納付済の贈与税額を差し引いて 相続税の納付額を計算(還付あり)

(※1) 年齢は贈与のあった年の1月1日における年齢。

(※2) 事業承継税制の特例により、特例対象受贈非上場株式等の取得をした者は、18才以上の直系卑属以外の者も対象。

(※3) 土地・建物が災害により一定の被害を受けた場合は再計算あり。

相続税・贈与税の見直し

3. 暦年課税・相続時精算課税の適用の目安

1. 暦年課税制度が想定されるケース

- (1) 相続税の税率が高く、生前贈与加算の対象期間外で贈与できる見込みの場合(85頁)
- (2) 相続・遺贈・生命保険により財産を取得しない孫等に贈与する場合(86頁)

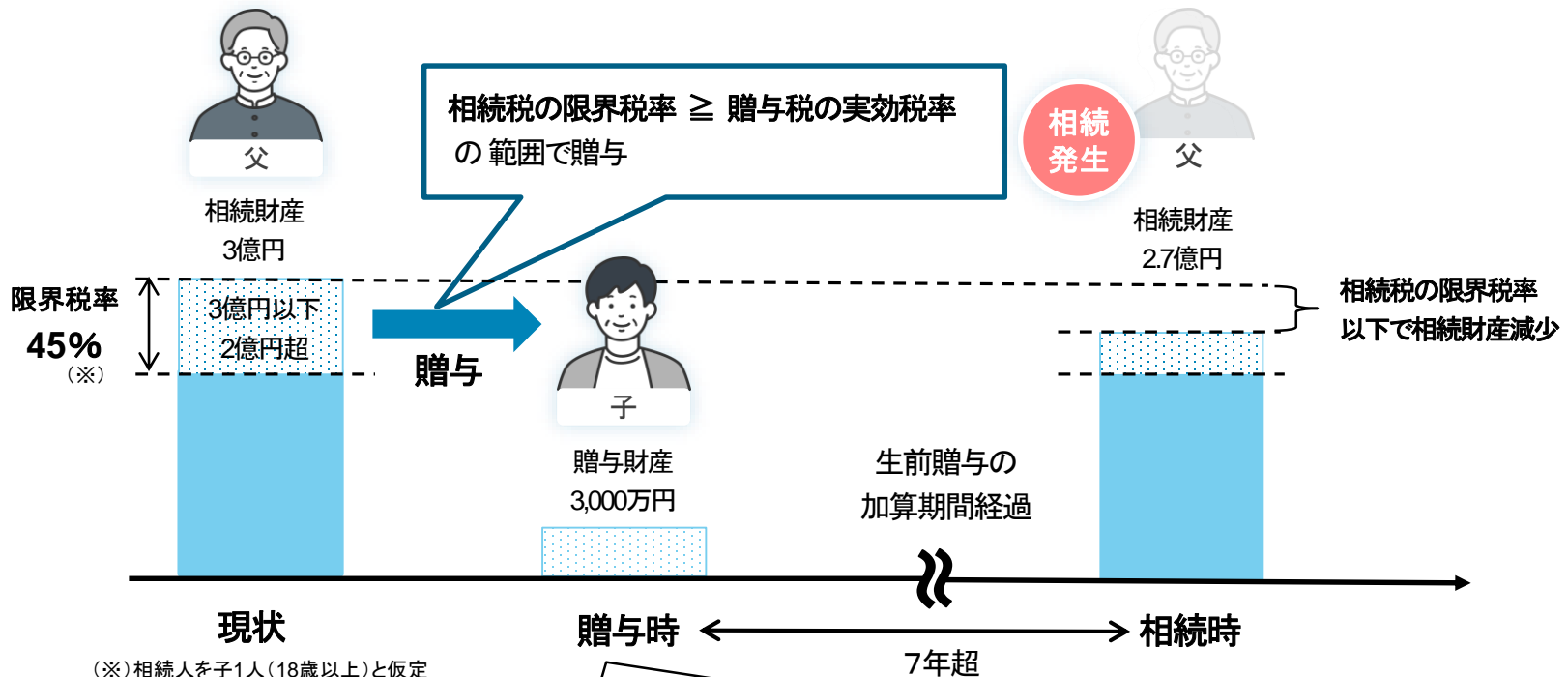
2. 相続時精算課税制度が想定されるケース

- (1) 評価額の上昇が見込まれる高額な財産を贈与する場合(87頁)
- (2) 年110万円以内でしか贈与しない場合(88頁)
- (3) 贈与者が高齢などの理由により、長期に渡る贈与が困難である場合(88頁)

相続税・贈与税の見直し

4. 暦年課税制度が想定されるケース

(1) 相続税の税率が高く、生前贈与加算の対象期間外で贈与できる見込みの場合



<贈与税>

$(3,000万円 - 110万円) \times 45\% - 265万円 = 1,035.5万円$ (特例税率) ...①

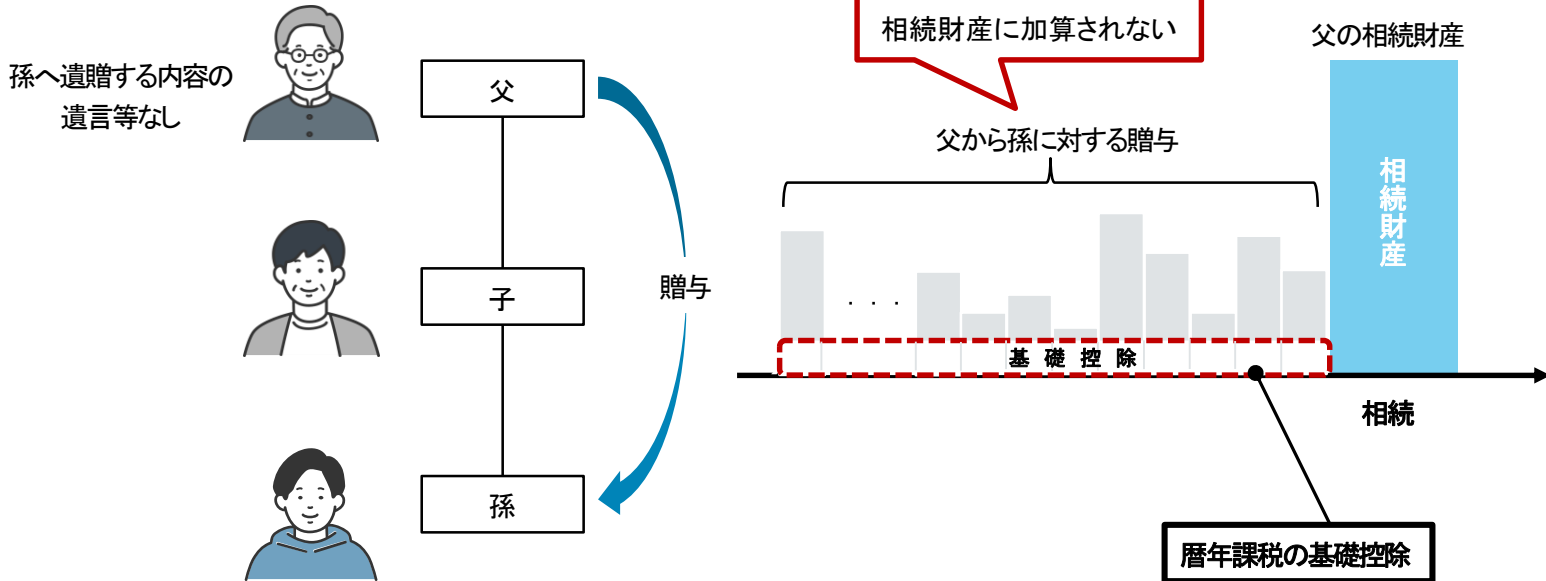
<相続税(3,000万円に対応する税額)>

$3,000万円 \times 相続税限界税率45\% = 1,350万円$...②

差額 **314.5万円**

4. 暦年課税制度が想定されるケース

(2) 相続・遺贈・生命保険により財産を取得しない孫等に贈与する場合



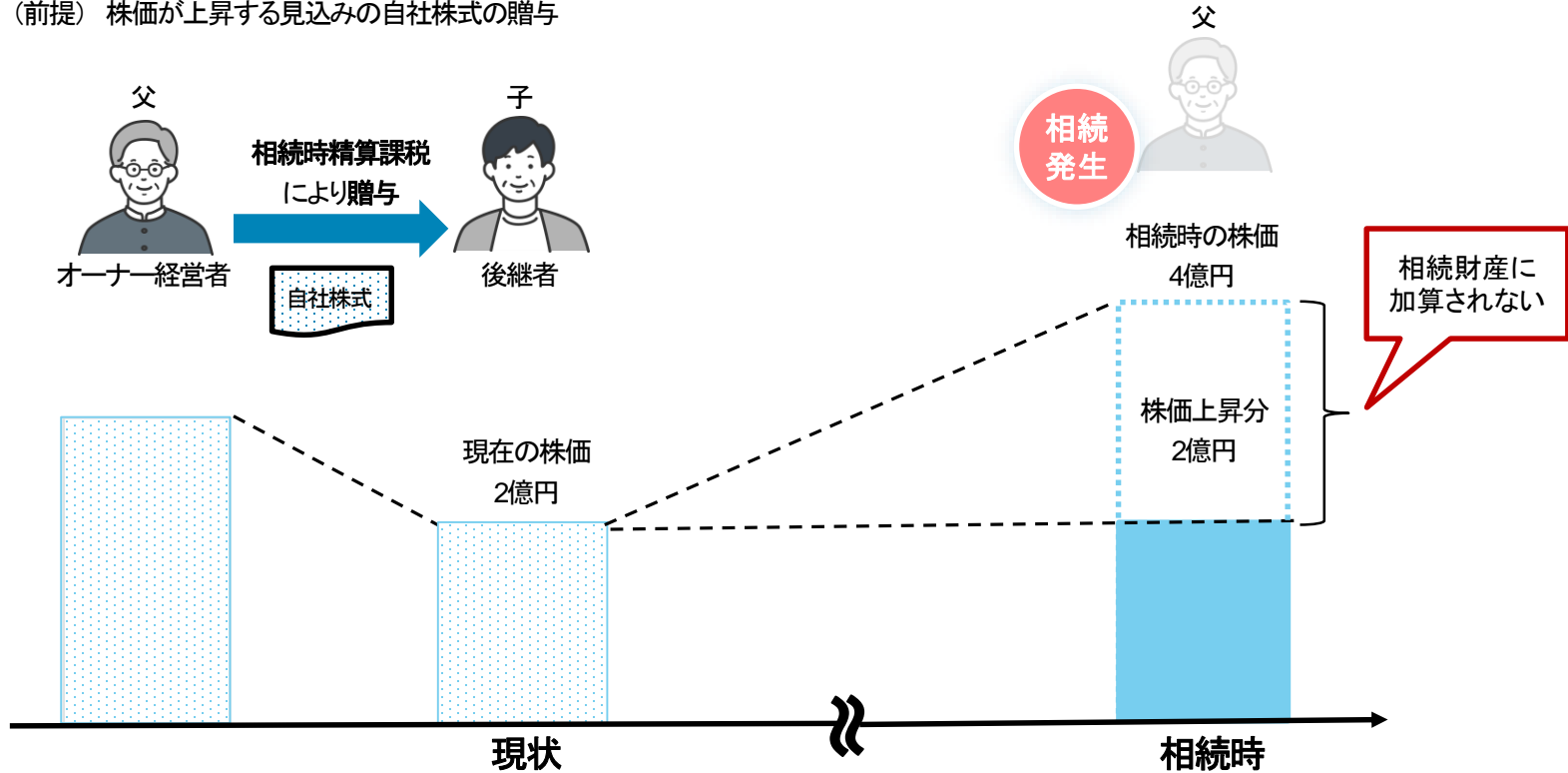
孫は父から相続・遺贈・生命保険により財産を取得しないため、父から孫に対する贈与は、父の相続税の計算において生前贈与加算の対象にならない。

(注)ただし、孫が子の代襲相続人として財産を相続等する場合は生前贈与加算の対象となる。

5.相続時精算課税制度が想定されるケース

(1) 評価額の上昇が見込まれる高額な財産を贈与する場合

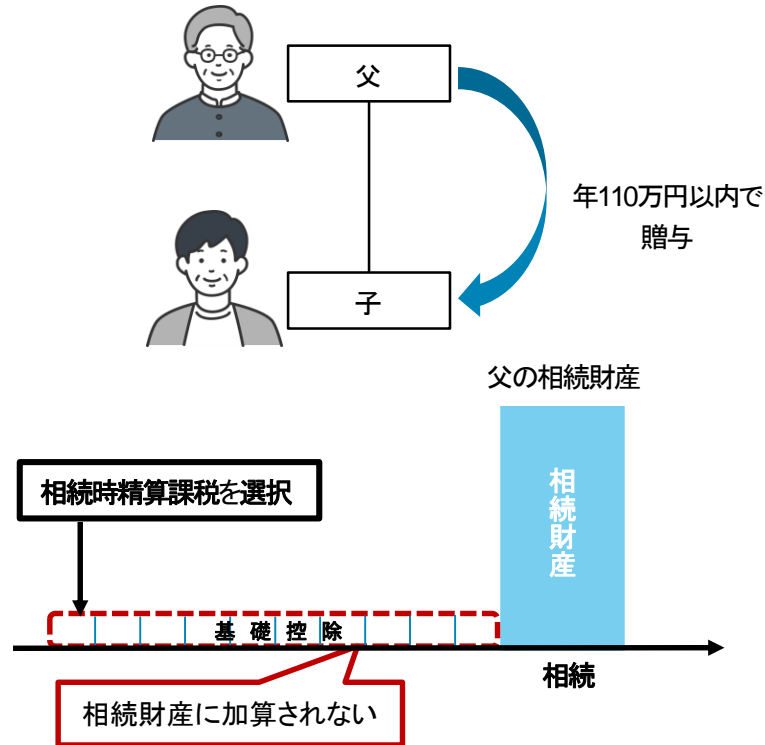
(前提) 株価が上昇する見込みの自社株式の贈与



相続時に相続財産に加算される贈与財産の評価額は、贈与時の評価額で固定されるため、自社株式の株価が上昇したとしても、今後の株価上昇分は相続税の課税対象とならない。ただし、予想に反して株価が下落した場合でも、贈与時の株価で相続税が課税されるため、慎重な判断が必要である。

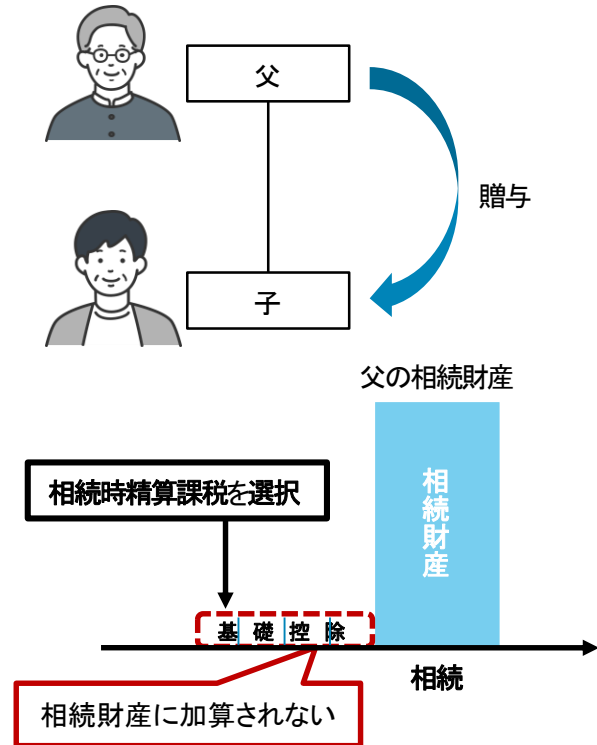
5.相続時精算課税制度が想定されるケース

(2) 年110万円以内でしか贈与しない場合



暦年課税制度の場合は、生前贈与加算期間内に該当すると基礎控除110万円以下の贈与であっても相続財産に持ち戻されるのに対し、改正後の相続時精算課税制度の場合は、基礎控除以下の贈与であれば相続財産に持ち戻されない。

(3) 贈与者が高齢などの理由により、長期に渡る贈与が困難である場合



贈与者が高齢などの理由により、暦年課税制度を適用すると生前贈与加算期間内に相続の発生が見込まれる場合は、改正後に相続時精算課税制度を適用すれば毎年の贈与額のうち基礎控除110万円までの金額は相続財産に持ち戻されない。

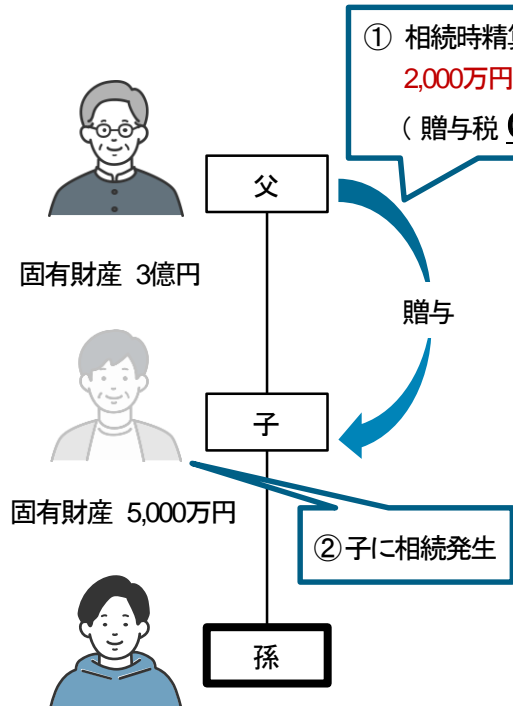
相続税・贈与税の見直し ④相続時精算課税制度の留意点

相続時精算課税制度を適用する場合の留意点

- (1) 相続時精算課税制度は適用対象者が限定されているため、暦年課税のように受贈者を自由に選ぶことはできない。
- (2) 相続時精算課税制度を適用するためには、適用を受けようとする年の翌年の3月15日までに相続時精算課税選択届出書の提出が必要になる。
- (3) 相続時精算課税制度を適用した場合は、同制度の適用対象となった贈与者(特定贈与者)からの贈与については、適用年分以降のすべての贈与について相続時精算課税制度が適用される。また、相続時精算課税制度は一度選択すると撤回することができない。
- (4) 相続時精算課税制度を選択後に基礎控除(年110万円)を超えて贈与をした場合は、基礎控除を超えた部分の金額が特別控除額(累積2,500万円)以内であっても贈与税申告が必要になる。また、基礎控除を超えた部分は相続財産への持ち戻しの対象となる。
- (5) 特別控除額(累計2,500万円)は期限内申告においてのみ適用される。すなわち、贈与税申告が期限後申告となった場合は、その年分の贈与税の計算においては特別控除は適用できない。
- (6) 相続時精算課税制度の基礎控除(年110万円)は受贈者ごと、特別控除(累計2,500万円)は特定贈与者ごとに適用がある。
- (7) 相続時精算課税制度により贈与をした後に、贈与者より先に受贈者が亡くなった場合は、相続税の計算において二重課税が生じる(次頁参照)。

相続時精算課税制度を選択したことにより二重課税が生じるケース

【相続時精算課税による贈与をした場合】



＜子の相続に係る孫の相続税＞

$$(5,000万 + 2,000万 - 3,600万) \times 20\% - 200万 = 480万円$$

＜父の相続に係る孫の相続税＞

二重課税

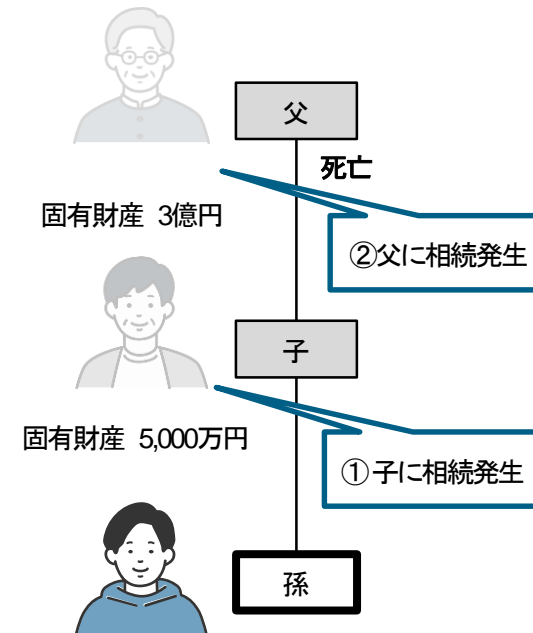
$$\{ 2.8億 + (2,000万 - 110万) - 3,600万 \} \times 45\% - 2,700万 = 9,130.5万円$$

- ①子の贈与に係る贈与税 : 0円
- ②子の相続に係る相続税 : 480万円
- ③父の相続に係る相続税 : 9,130.5万円

9,610.5万円 ←

(※) 父・子の相続人は各1名のみと仮定

【贈与をしなかった場合】



＜子と父の相続に係る孫の相続税＞

- ①子の相続に係る相続税 : 160万円
- ②父の相続に係る相続税 : 9,180万円

9,340万円

差額 270.5万円

贈与税制度の概要と改正の背景

(1) 制度概要

贈与税は、個人からの贈与により財産を取得した個人に対して、財産取得時の時価を課税価格として課される税で、相続税の補完税としての性格を持つ。我が国では、①暦年課税制度と、②相続時精算課税制度のいずれかの選択制となっている。

① 暦年課税制度

- ・ 相続税の補完税として1953（昭和28）年改正により新設。
- ・ 1年間に贈与で取得した財産の合計額から基礎控除額を控除した残額に累進税率を適用して贈与税を計算する。
- ・ 意図的な財産分割による贈与移転を防止するため、相続税より税率の累進性が高く設定されている。

② 相続時精算課税制度

- ・ 相続税・贈与税の一体化措置として、2003（平成15）年度改正により新設。（暦年課税制度との選択制）
- ・ 1年間に贈与で取得した財産の合計額から特別控除額2,500万円を控除した残額（改正前）に、一律20%の税率を適用して贈与税を計算。贈与者が死亡した場合には、相続財産と贈与財産を合算して相続税を計算する。

(2) 改正の背景

近年における高齢化等に伴い、高齢世代に資産が偏在するとともに、いわゆる「老々相続」が増加し若年世代への資産移転が進みにくい状況にある。高齢世代が保有する資産が、より早いタイミングで若年世代に移転することとなれば、その有効活用を通じた経済の活性化が期待される。

相続税・贈与税の見直し

贈与税制度の概要と改正の背景

贈与税については、相続税の累進負担の回避を防止する観点から相続税より高い税率が設定されているため、生前贈与に関して一定の抑制が働いていると考えられる。2003（平成15）年度改正においては、暦年課税制度との選択制として、相続税・贈与税の一体化措置である相続時精算課税制度が導入された。この制度を選択した場合、それ以降の税負担は資産移転の時期の選択によらず一定となるため、生前贈与に対する抑制は働かないと考えられることから、資産の早期の世代間移転を促進する制度といえるが、導入から現在に至るまで必ずしも広く利用されている状況ではなかった。

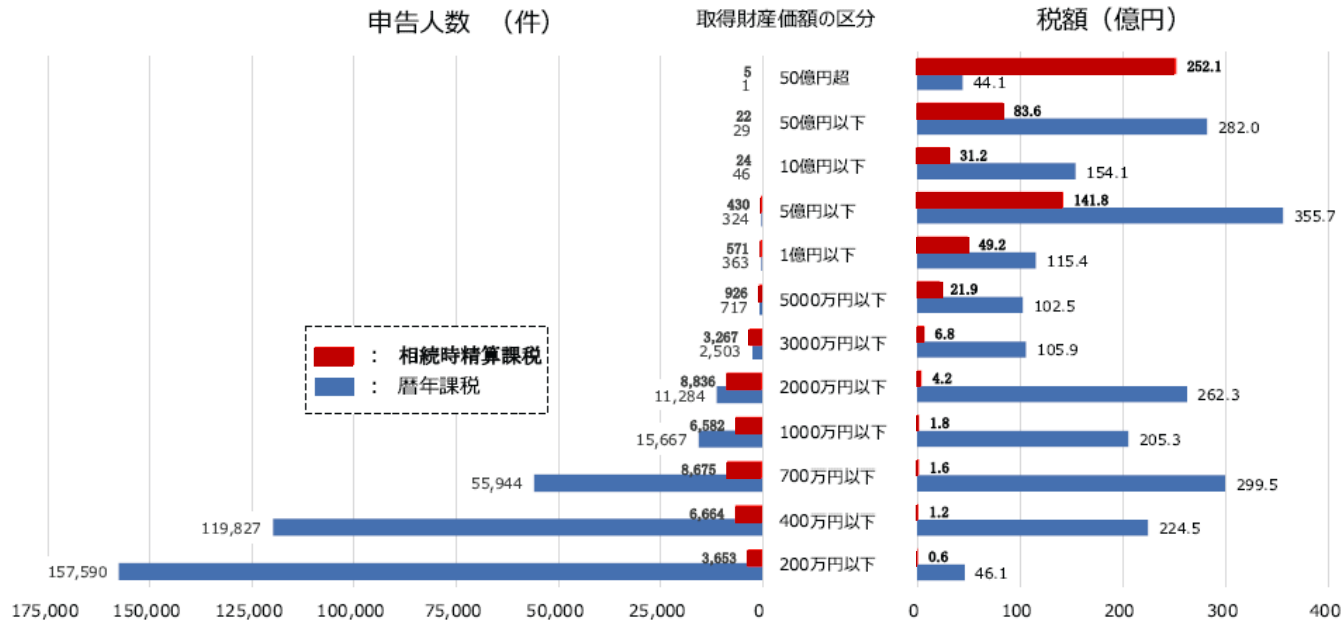
諸外国では、相続と生前贈与をより一体的に捉えて課税を行うことで、資産移転の時期の選択に対する税制の中立性を確保している例が見られる。そこで、我が国においても、こうした諸外国の例を参考にしつつ、資産の早期の世代間移転を促進する観点から、生前贈与でも相続でもニーズに即した資産移転が行われるよう相続・贈与に関わる税負担を一定にしていくため、『資産移転の時期の選択により中立的な税制』の構築の検討が進められていた。

しかし、今年度改正は抜本的な改正には至らず、①暦年課税制度については加算期間を3年から7年に延長（一定の加算除外あり）、②相続時精算課税制度については基礎控除の創設、相続時精算課税制度の適用を受けた土地建物が災害により一定の被害を受けた場合の再評価制度の導入について、改正されるのみに留まった。

贈与税制度の概要と改正の背景

(参考) 贈与税の取得財産別の申告人数・税額(令和2年分)

- 暦年課税での受贈者(36.4万人)は、基礎控除額近傍での贈与(200万円以下)が多い。
- 相続時精算課税での受贈者(4.0万人)は、暦年課税と比較すると、より高額での贈与(400万円以下の区分～2,000万円以下の区分)が多い傾向が見られる。



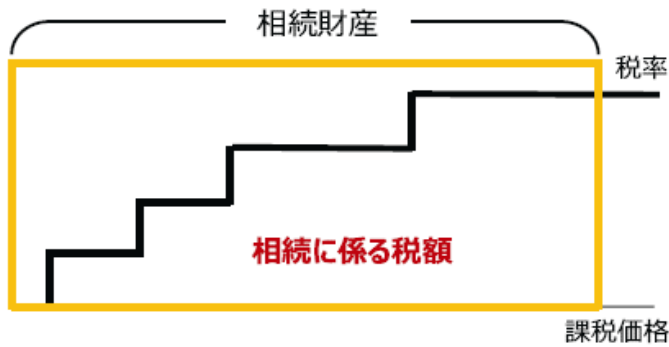
(出典: 財務省 税制調査会「相続税・贈与税に関する専門家会合 第1回 相続税・贈与税に関する専門家会合(2022年10月5日)」)

贈与税制度の概要と改正の背景

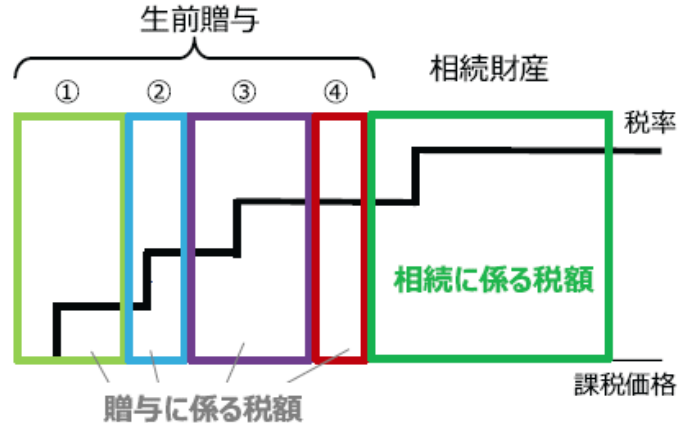
(参考) 資産移転の時期の選択に中立的な税制のイメージ

同額の財産を移転する場合の税負担のイメージ

全ての財産が相続により移転する場合



複数回の贈与と相続により移転する場合

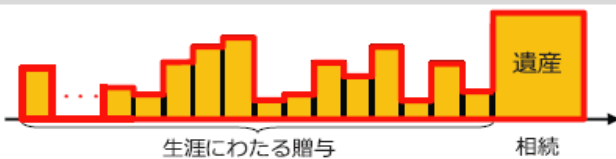
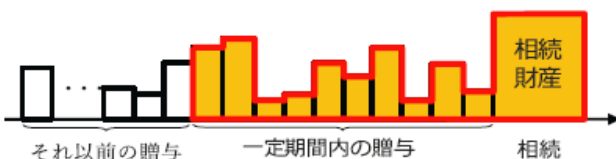
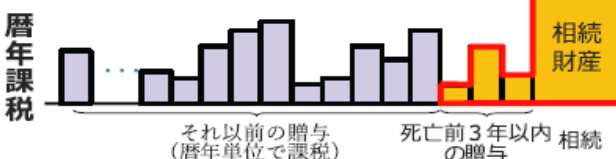
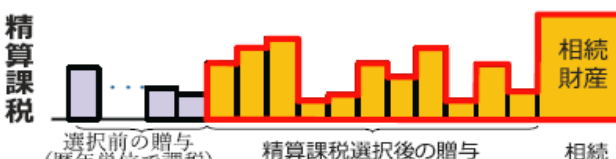


移転の時期にかかわらず、相続・贈与に係る税負担は一定
資産の移転時期の選択に対して税負担が中立的

(出典: 財務省 税制調査会「相続税・贈与税に関する専門家会合
第1回 相続税・贈与税に関する専門家会合(2022年10月5日)」)

贈与税制度の概要と改正の背景

(参考) 我が国と諸外国の相続・贈与に関する税制の比較

<p>米 (遺産課税方式)</p>	<p>①贈与税と遺産税は統合されており、②一生涯の累積贈与額と相続財産額に対して一体的に課税</p>  <p>生涯にわたる贈与 相続</p> <p>に遺産税(相続税)を一体的に課税</p> <p>※過去贈与分に対応する税額(納付済の税額)は遺産税額から控除</p>	<p>一生涯の生前贈与と相続で税負担は一定</p> <p>資産移転の時期に 中立的</p>
<p>独・仏 (遺産取得課税方式)</p>	<p>①贈与税と相続税は統合されており、②一定期間の累積贈与額と相続財産額に対して一体的に課税</p>  <p>それ以前の贈与 一定期間内の贈与 相続</p> <p>に相続税を一体的に課税</p> <p>※過去贈与分に対応する税額(過去の累積贈与額に現行税率表を適用した想定税額)は相続税額から控除</p>	<p>一定期間の生前贈与と相続で税負担は一定</p> <p>資産移転の時期に 中立的</p>
<p>日本 (法定相続分課税方式)</p>	<p>①贈与税と相続税は別体系で、②相続前3年間の贈与のみ相続財産額に加算して相続税を課税</p>  <p>それ以前の贈与(暦年単位で課税) 死亡前3年以内の贈与 相続</p> <p>に相続税を課税</p> <p>※死亡前3年間の贈与に対応する税額(納付済の実額)は相続税額から控除(控除不足額は還付しない)</p>	<p>生前贈与と相続では税負担が大きく異なる</p> <p>資産移転の時期に 中立的でない</p>
<p>日本 (精算課税方式)</p>	<p>①贈与税と相続税は別体系だが、②選択後の累積贈与額と相続財産額に対して一体的に課税</p>  <p>選択前の贈与(暦年単位で課税) 精算課税選択後の贈与 相続</p> <p>に相続税を一体的に課税</p> <p>※選択後の累積贈与分に対応する税額(納付済の実額)は相続税額から控除(控除不足額は還付)</p>	<p>選択後は生前贈与と相続で税負担が一定</p> <p>資産移転の時期に 中立的</p>

(出典: 財務省 税制調査会「相続税・贈与税に関する専門家会合第1回 相続税・贈与税に関する専門家会合(2022年10月21日)」)

10. 相続税・贈与税の見直し～教育資金一括贈与の非課税措置の見直し（課税強化し3年延長）～

1. 改正のポイント

(1) 趣旨・背景

教育資金一括贈与の非課税措置について、節税目的での利用を是正した上で、適用期限を3年延長する。

(2) 内容

① 適用期限を3年延長

教育資金一括贈与の非課税措置の適用期限を2023(令和5)年3月31日から2026(令和8)年3月31日まで、3年間延長する。

② 贈与者死亡時における相続税の課税対象拡大

贈与者死亡時に贈与資金のうちに教育資金として費消していない残額がある場合、残額が相続税の課税対象となるが、一定の要件を満たす場合には、残額を相続税の課税対象外としていた。改正により、贈与者の死亡に係る**相続税の課税価格が5億円を超えるときは**、一定の要件を満たしていても残額は**相続税の課税の対象となる**。

③ 受贈者の年齢が30歳に達した場合等の贈与税課税は一般税率で計算

受贈者の年齢が30歳に達したこと等により教育資金管理契約が終了した際に、贈与資金のうちに教育資金として費消していない残額がある場合、残額が贈与税の課税対象となる。改正により、受贈者の年齢が18歳以上であっても**一般税率を使用して贈与税を計算**することとなる。

1. 改正のポイント

(3) 適用時期

(2) ②贈与者死亡時における相続税の課税対象拡大

2023(令和5)年4月1日以後に一括贈与された教育資金に係る贈与者に相続が発生した場合の相続税について適用される。

(2) ③受贈者の年齢が30歳に達した場合等の贈与税課税は一般税率で計算

2023(令和5)年4月1日以後に一括贈与された教育資金に係る贈与税について適用される。

(4) 実務のポイント

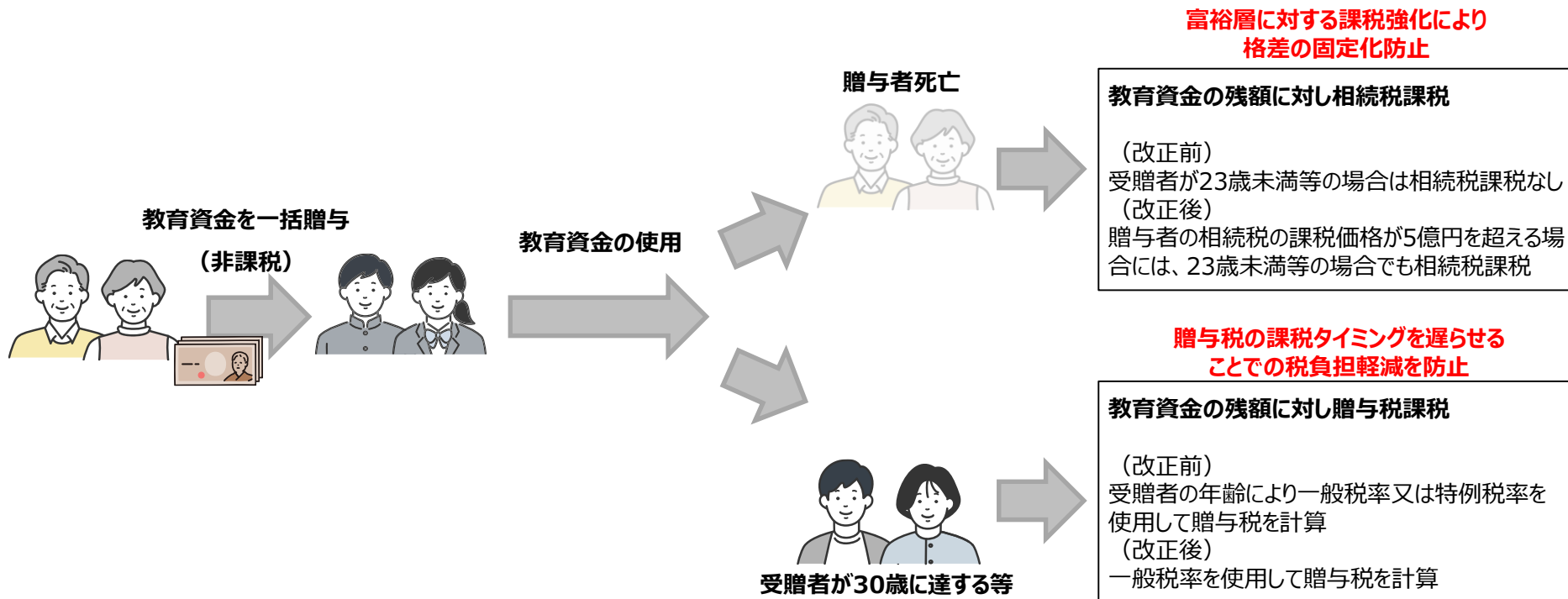
贈与者に係る相続税の課税価格が5億円を超える場合、受贈者の年齢等にかかわらず、教育資金として費消していない残額に対して、贈与者の死亡時に相続税が課税されるため、留意が必要である。

2. 改正の趣旨・背景

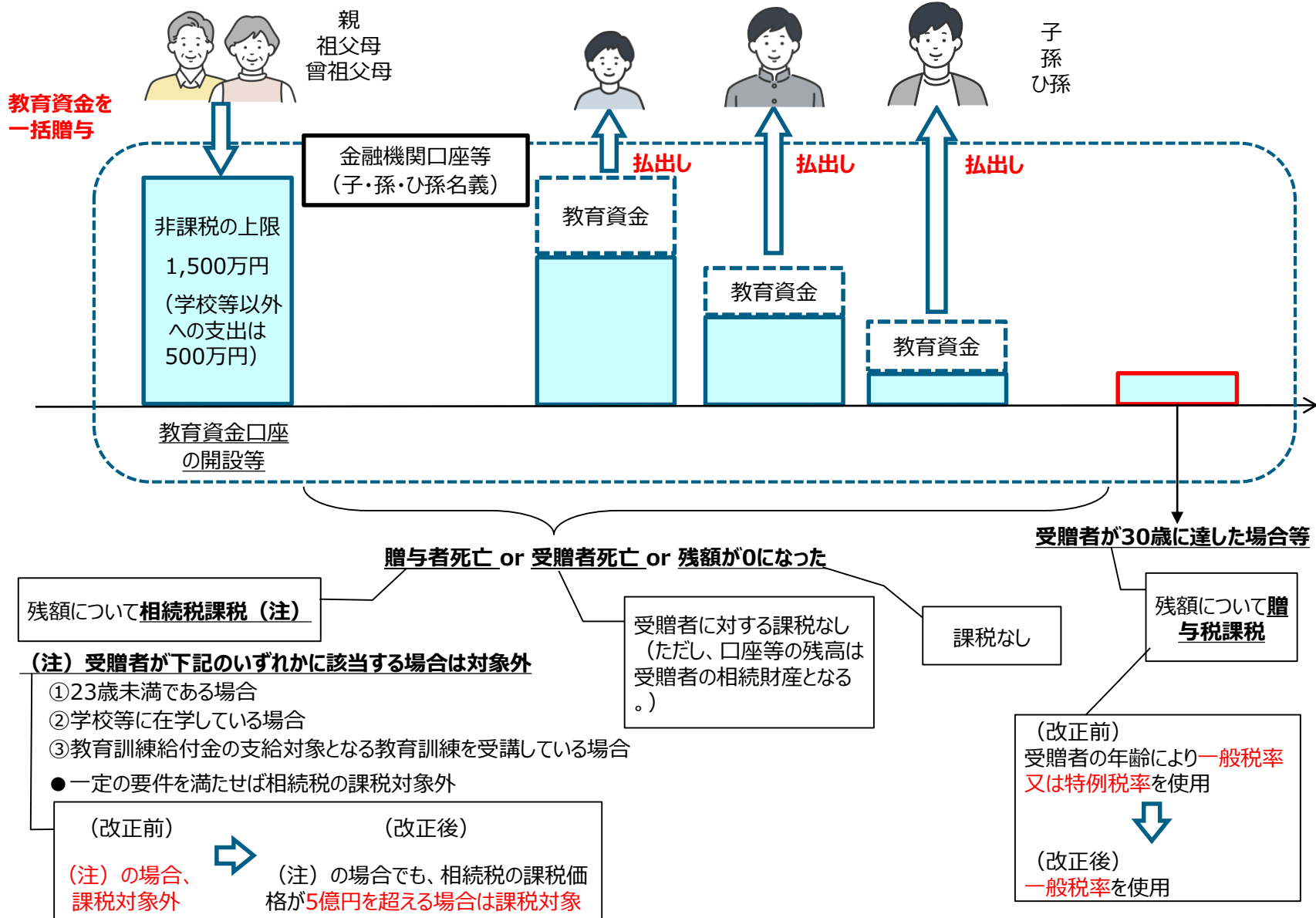
教育資金一括贈与に係る贈与税の非課税措置は、祖父母や両親の資産を早期に若年世代に移転させることにより経済活性化に資することを目的に、2013(平成25)年度の税制改正で導入された。その後、2019(平成31)年度には格差の固定化につながらないよう、機会の平等に留意した見直しにより、受贈者に所得要件が設けられ、2021(令和3)年度には節税目的での利用につながらないための見直しにより、贈与者死亡時の相続税の課税免除の見直し等が行われた。

しかし、教育資金一括贈与の非課税措置は近年の利用件数が減少傾向にあり、かつ資産を多く保有する者による利用が多い状況にある。そのため、富裕層とそれ以外の層の格差の固定化を防止し、節税目的の利用につながらないよう、所要の見直しを行った上で、適用期限を3年延長する。

●今年度改正のイメージ



3.教育資金の非課税制度のイメージ図



4.改正の内容

(1)改正の内容

①適用期限を3年延長

教育資金一括贈与の非課税措置の適用期限を2023(令和5)年3月31日から2026(令和8)年3月31日まで、3年間延長する。

②贈与者死亡時における相続税の課税対象拡大

贈与者の死亡時、贈与者の相続に係る相続税の課税価格が5億円を超えるときは、受贈者の年齢が23歳未満の場合等であっても、教育資金として費消されていない残額は相続税の課税対象になる。

改正前	改正後
贈与者死亡時、贈与資金のうちに教育資金として費消していない残額がある場合には当該残額が相続税の課税対象となる。 ただし、受贈者が下記のいずれかに該当する場合は対象外 イ 23歳未満である場合 ロ 学校等に在学している場合 ハ 教育訓練給付金の支給対象となる教育訓練を受講している場合	贈与者死亡時、贈与資金のうちに教育資金として費消していない残額がある場合には当該残額が相続税の課税対象となる。 ただし、受贈者が下記のいずれかに該当する場合は対象外※ イ 23歳未満である場合 ロ 学校等に在学している場合 ハ 教育訓練給付金の支給対象となる教育訓練を受講している場合 ※贈与者の死亡に係る相続税の課税価格が5億円を超えるときは、 <u>イ～ハに該当している場合でも相続税の課税対象となる。</u>

4.改正の内容

③受贈者の年齢が30歳に達した場合等の贈与税課税は一般税率で計算

受贈者の年齢が30歳に達したこと等※により教育資金管理契約が終了した時に、贈与資金のうちに教育資金として費消していない残額がある場合、残額が贈与税の課税対象となる。

- ・改正前:贈与税の計算上、受贈者の年齢が18歳以上の場合は特例税率、18歳未満の場合は一般税率を使用
- ・改正後:贈与税の計算上、受贈者の年齢が18歳以上であっても**一般税率を使用**

※受贈者の年齢が30歳に達したこと等とは次のいずれかに該当する場合をいう。

- イ 受贈者が30歳に達したこと(当該受贈者が30歳に達した日において、学校等に在学している場合又は、教育訓練を受けている場合を除く)
- ロ 30歳以上の受贈者がその年中に学校に在学していた日があること等を金融機関等に届出なかったこと
- ハ 受贈者が40歳に達したこと
- ニ 教育資金管理契約に係る預金の額が零となった場合等において、受贈者と金融機関等との間で教育資金管理契約を終了させる合意があったこと

(2)適用時期

(1)②贈与者死亡時における相続税の課税対象拡大

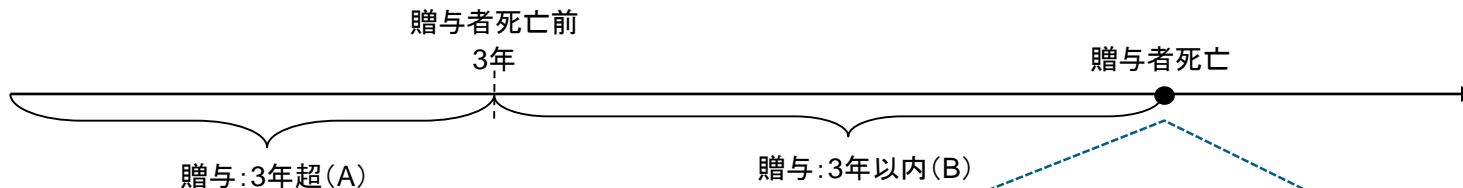
2023(令和5)年4月1日以後に一括贈与された教育資金に係る贈与者に相続が発生した場合の相続税について適用される。

(1)③受贈者の年齢が30歳に達した場合等の贈与税課税は一般税率で計算

2023(令和5)年4月1日以後に一括贈与された教育資金に係る贈与税について適用される。

4.改正の内容

(3)贈与時期ごとの贈与者死亡時の残額に係る相続税の取扱い

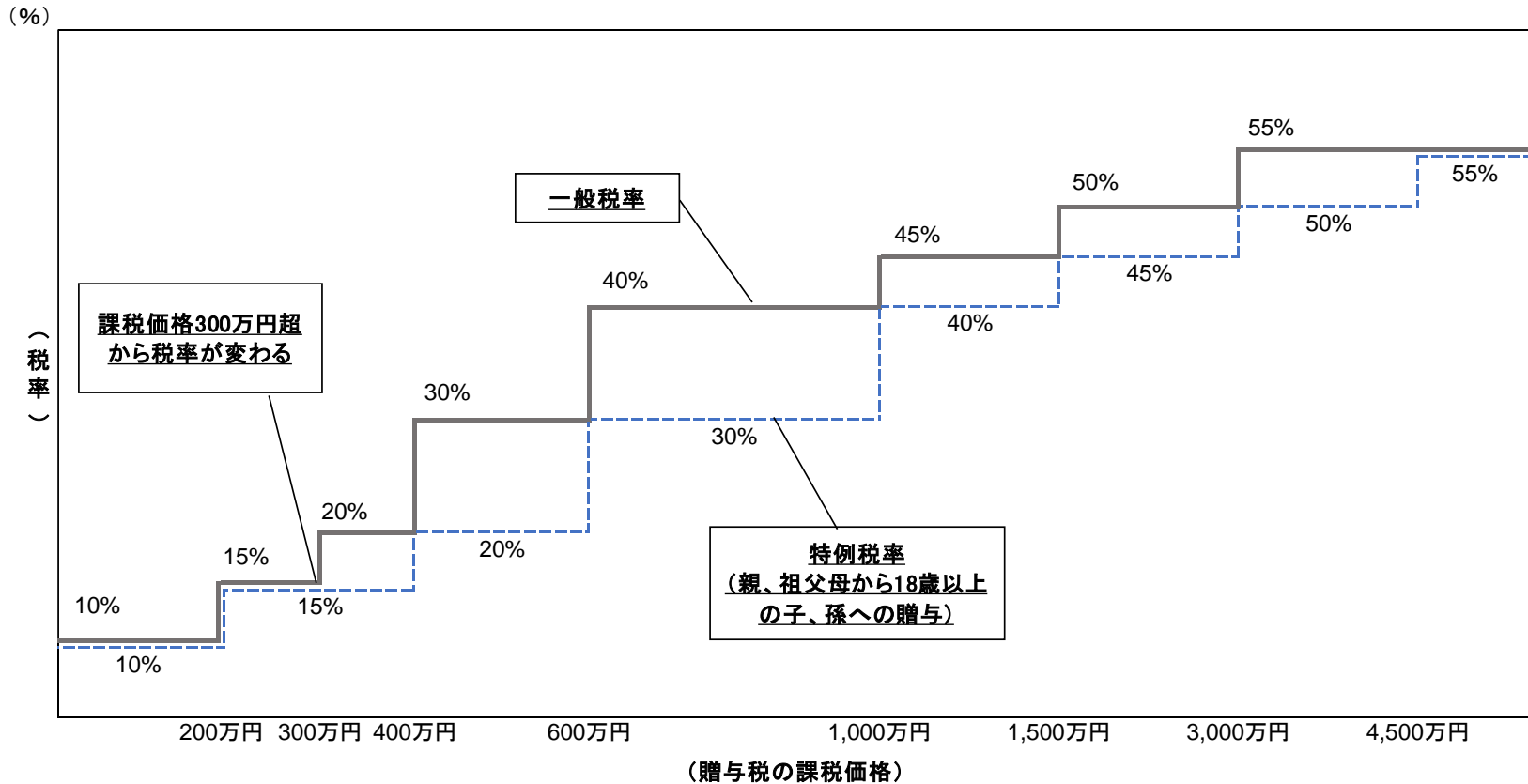


改正項目	贈与者死亡から	受贈者	贈与者に係る 相続税の課税価格	一括贈与(追加の贈与を含む)の時期			
				2013年(平成25年)創設時 ～ 2019年(平成31年)3月31日	2019年(平成31年)4月1日 ～ 2021年(令和3年)3月31日	2021年(令和3年)4月1日 ～ 2023年(令和5年)3月31日	2023年(令和5年)4月1日 ～ 2026年(令和8年)3月31日
相続税の課税 (○:あり、x:なし)	3年超(A)	受贈者が23歳 未満等の場合 ※1	5億円超	x	x	x	○ ※2 (2割加算あり)
			5億円以下	x	x	x	x
		上記以外	-	x	x	○ ※2 (2割加算あり)	○ ※2 (2割加算あり)
	3年以内(B)	受贈者が23歳 未満等の場合 ※1	5億円超	x	x	x	○ ※2 (2割加算あり)
			5億円以下	x	x	x	x
		上記以外	-	x	○ ※2 (2割加算なし)	○ ※2 (2割加算あり)	○ ※2 (2割加算あり)

- ※1 受贈者が23歳未満等の場合とは下記のいずれかに該当する場合をいう
- ① 23歳未満である場合
 - ② 学校等に在学している場合
 - ③ 教育訓練給付金の支給対象となる教育訓練を受講している場合
- ※2 贈与者の死亡前に、受贈者が死亡した場合、残額が0になった場合、受贈者が30歳に達した等の場合には贈与者死亡時には課税なし

4.改正の内容

(4)贈与税の一般税率と特例税率の比較



5.実務のポイント

- ・相続税の課税価格が5億円を超える人が教育資金の一括贈与の非課税の適用を受ける場合、契約期間の途中で相続が発生したときは、教育資金として費消していない残額について、相続税が課税されるため、留意が必要である。
- ・相続税の課税価格が5億円を超えるかどうかの判定は、教育資金として費消していない残額を加算する前の課税価格で判定するため、留意が必要である。
- ・受贈者が30歳に達したこと等により贈与税が課税される場合は、教育資金の残額については、特例税率ではなく、一般税率を使用して贈与税を計算する必要があるため、留意が必要である。
- ・贈与者が死亡した場合において、受贈者が23歳未満等の場合に該当するときは、教育資金の取扱金融機関に対して相続税の課税価格が5億円を超えるかどうかを確認できる書類を提出する必要がある。

6.今後の改正の動向

教育資金の一括贈与の非課税措置は制度導入当初と比べて利用件数が大幅に減少しており、制度導入初年度の平成25年度の契約数は67,581件※だったが、令和4年度の新規契約数は8,962件※となっている。この現状を踏まえ、次の適用期限到来時である2026(令和8)年3月31日に、制度のあり方について改めて検討される旨が大綱に記載されている。

※一般社団法人信託協会「教育資金贈与信託の受託状況」より引用

11. 相続税・贈与税の見直し～結婚・子育て資金一括贈与の非課税措置の見直し(課税強化し2年延長)～

1. 改正のポイント

(1) 趣旨・背景

結婚・子育て資金一括贈与の非課税措置について、節税目的での利用を是正した上で、適用期限を2年延長する。

(2) 内容

①適用期限を2年延長

結婚・子育て資金一括贈与の非課税措置の適用期限を2023年(令和5年)3月31日から2025年(令和7年)3月31日まで、2年間延長する。

②受贈者の年齢が50歳に達した場合等の贈与税課税は一般税率で計算

受贈者の年齢が50歳に達したこと等により結婚・子育て資金管理契約が終了した際に、贈与資金のうちに結婚・子育て資金として費消していない残額がある場合、残額が贈与税の課税対象となる。改正により、受贈者の年齢が18歳以上であっても一般税率を使用して贈与税を計算することとなる。

(3) 適用時期

(2)②受贈者の年齢が50歳に達した場合等の贈与税課税は一般税率で計算

2023年(令和5年)4月1日以後に一括贈与された結婚・子育て資金に係る贈与税について適用される。

(4) 実務のポイント

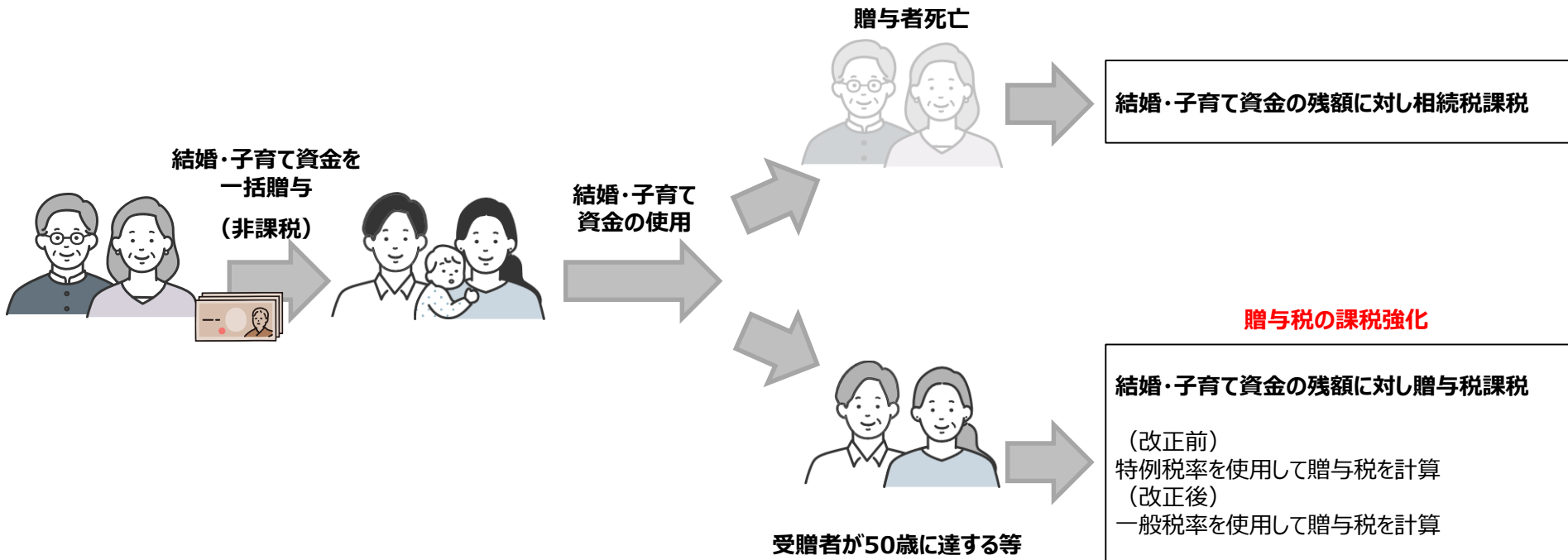
受贈者が50歳に達した場合等により結婚・子育て資金管理契約が終了した時の贈与税課税について、通常の贈与では特例税率を使用して贈与税を計算する人でも一般税率を使用して贈与税を計算する必要がある。

2. 改正の趣旨・背景

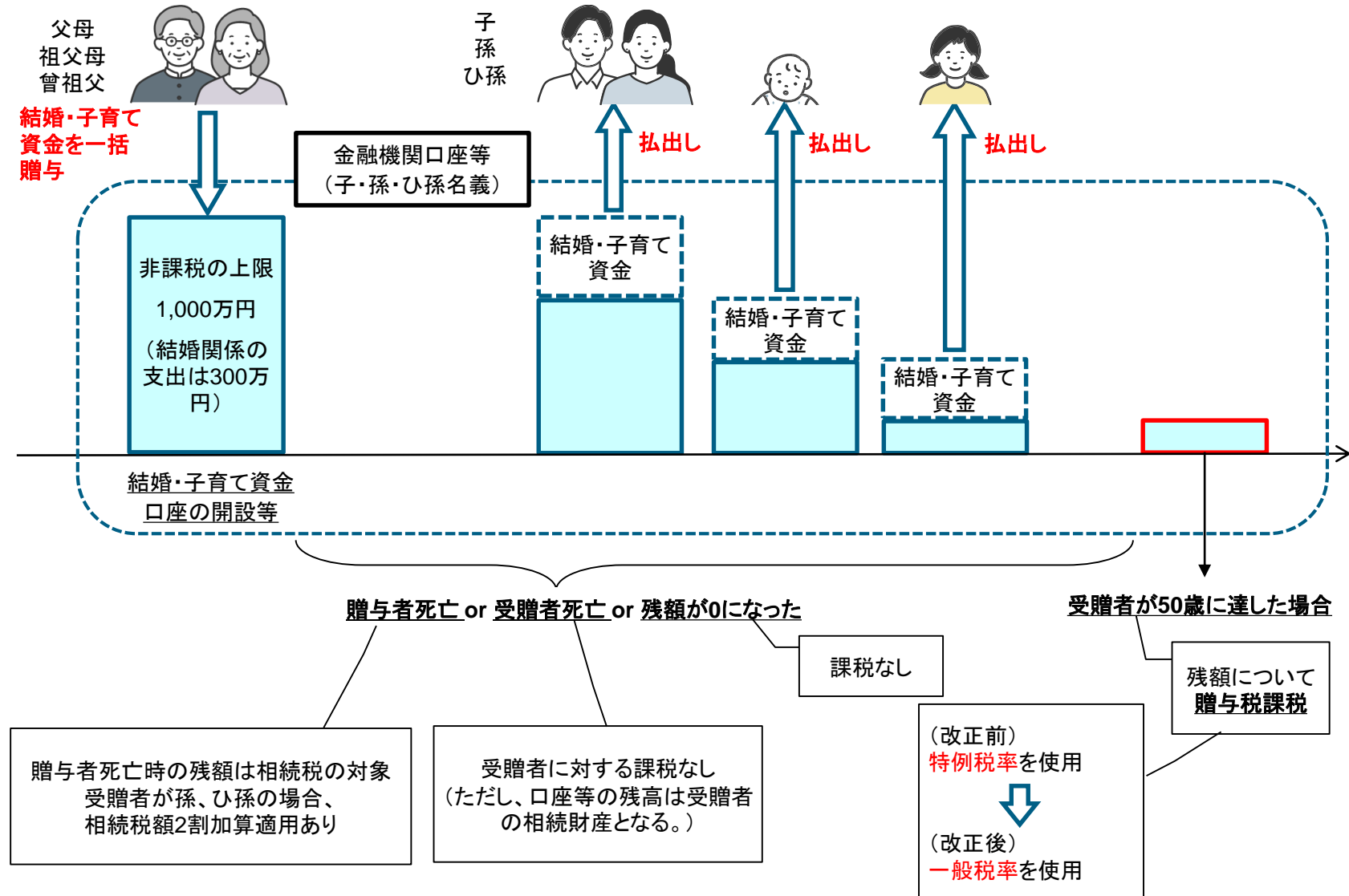
結婚・子育て資金一括贈与に係る贈与税の非課税措置は、祖父母や両親の資産を早期に若年世代に移転させることにより経済活性化に資することを目的に、2015年度(平成27年度)の税制改正で導入された。その後、2019年度(平成31年度)には格差の固定化につながらないよう、機会の平等に留意した見直しにより、受贈者に所得要件が設けられ、2021年度(令和3年度)には贈与者死亡時の相続税の2割加算の適用の見直しが行われた。

しかし、結婚・子育て資金一括贈与の非課税措置は近年の利用件数が減少傾向にあり、かつ資産を多く保有する者による利用が多い状況にある。そのため、富裕層とそれ以外の層の格差の固定化を防止し、節税目的の利用につながらないよう、所要の見直しを行った上で、適用期限を2年延長する。

●今年度改正のイメージ



3.結婚・子育て資金の非課税制度のイメージ図



4. 改正の内容

(1) 改正の内容

① 適用期限を2年延長

結婚・子育て資金一括贈与の非課税措置の適用期限を2023(令和5)年3月31日から2025(令和7)年3月31日まで、2年間延長する。

② 契約終了時の贈与税は一般税率で計算

受贈者が50歳に達したこと等※により結婚・子育て資金管理契約が終了した時に贈与資金のうち結婚・子育て資金として費消していない残額がある場合、残額が贈与税の課税対象となる。

- ・改正前:贈与税の計算上、特例税率を使用
- ・改正後:贈与税の計算上、**一般税率を使用**

※受贈者の年齢が50歳に達したこと等とは次のいずれかに該当する場合をいう。

- イ 受贈者が50歳に達したこと
- ロ 結婚・子育て資金管理契約に係る預金の額が零となった場合等において、受贈者と金融機関等との間で結婚・子育て資金管理契約を終了させる合意があったこと

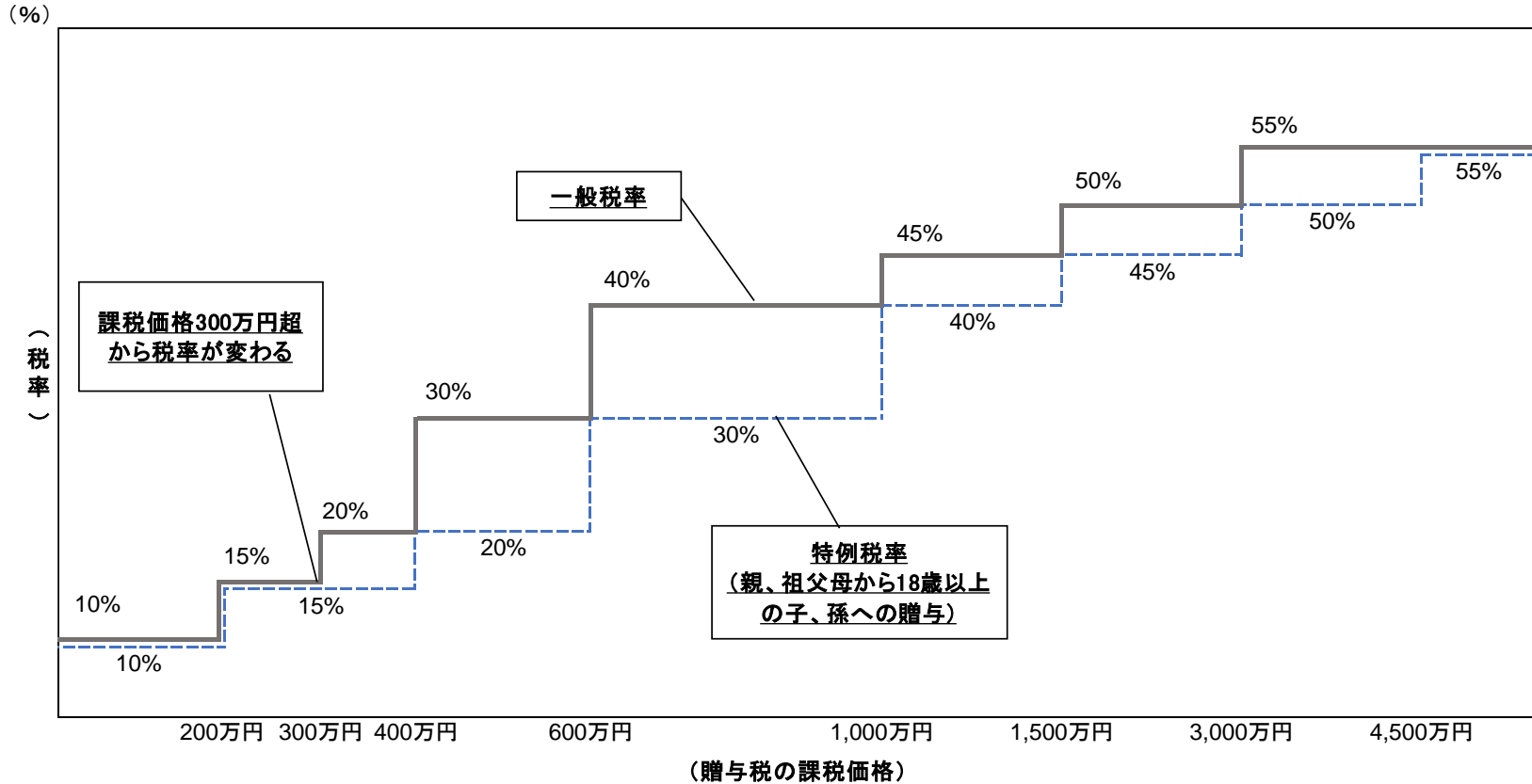
(2) 適用時期

(1) ②受贈者の年齢が50歳に達した場合等の贈与税課税は一般税率で計算

2023(令和5)年4月1日以後に一括贈与された結婚・子育て資金に係る受贈者の年齢が50歳に達した場合等における贈与税について適用される。

4. 改正の内容

(3) 贈与税の一般税率と特例税率の比較



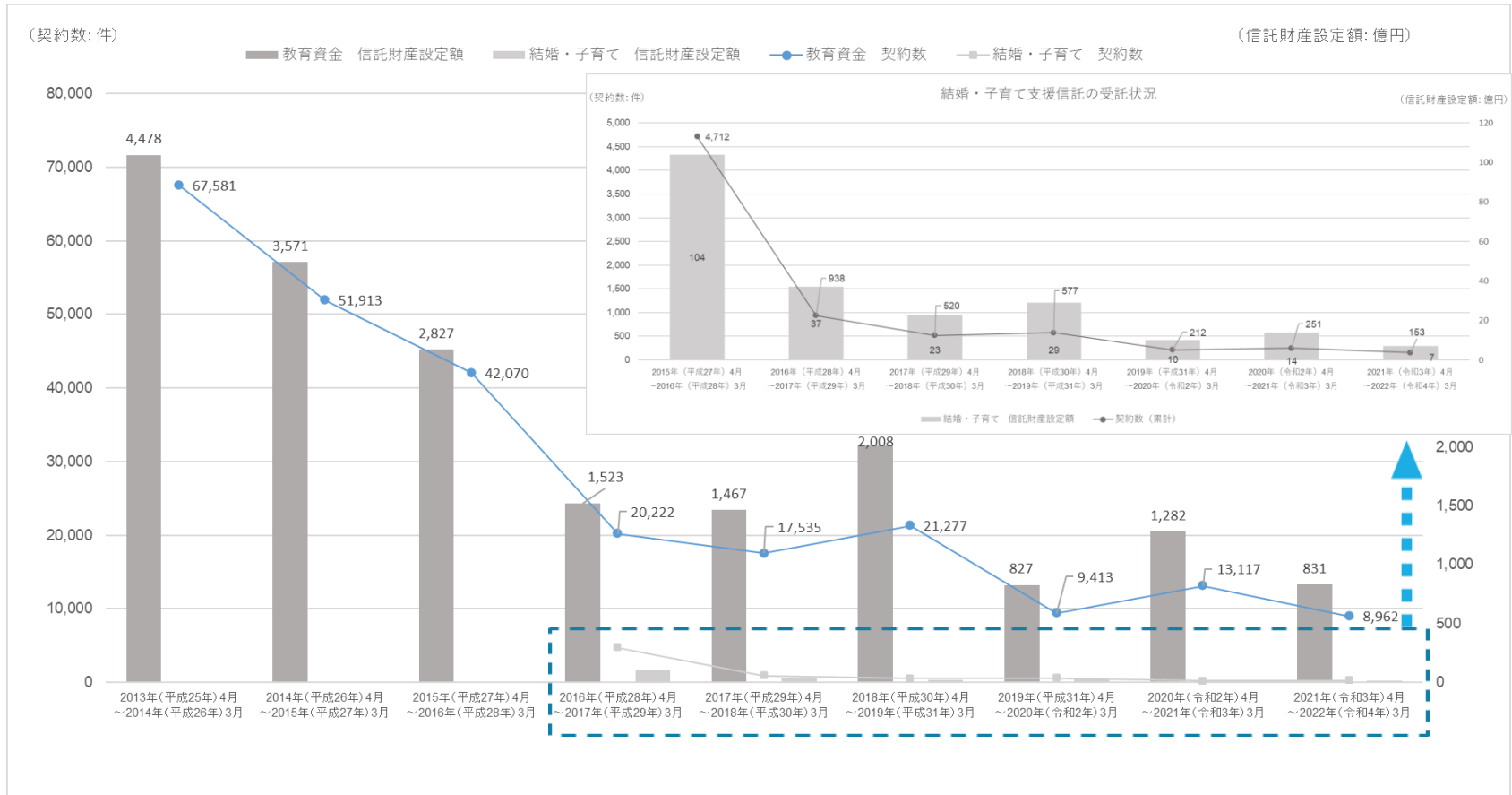
5. 今後の改正の動向

結婚・子育て資金の一括贈与の非課税措置は制度導入当初と比べて利用件数が大幅に減少しており、制度導入初年度の平成27年度の契約数は4,712件※だったが、令和4年度の新規契約数は153件※となっている。この現状を踏まえ、次の適用期限到来時である2025(令和7)年3月31日に、制度の廃止も含め改めて検討される旨が大綱に記載されている。

※一般社団法人信託協会「結婚・子育て支援信託の受託状況」より引用

5. 今後の改正の動向

【結婚・子育て支援信託・教育資金贈与信託の受託状況】



（出典：一般社団法人信託協会「結婚・子育て支援信託の受託状況」「教育資金贈与信託の受託状況」）

12. 医業継続に係る相続税・贈与税の納税猶予等の特例措置の延長等

1. 改正のポイント

(1) 趣旨・背景

持分あり医療法人においては、出資者の死亡や退社により持分払戻請求が行われ、医業継続が困難になることが想定される。持分あり医療法人が持分なし医療法人に円滑に移行し、引き続き地域医療の担い手として継続できるよう、医業継続に係る相続税・贈与税の納税猶予等の特例措置が創設されたが、今回の改正により、引き続き移行を促進するための措置が講じられる。

(2) 内容

「持分なし医療法人」への移行に関する特例措置を適用するためには、2023(令和5)年9月30日までに「認定医療法人」の認定を受ける必要があったが、これを3年3ヶ月延長し(2026(令和8)年12月31日まで)、加えて、「認定医療法人」が「持分なし医療法人」に移行するまでの期間を3年間から5年間に緩和する改正が行われる(医療法改正を前提)。

(3) 適用時期

- ・ 認定期限については、2023(令和5)年9月30日が2026(令和8)年12月31日に延長される。
- ・ 移行期限については、認定日から3年間が認定日から5年間に緩和される。

(4) 実務のポイント

- ・ 認定期限の延長については、医療法の改正が前提となる。医療法の施行が遅れた場合、制度の空白期間が生じるため、医療法の施行時期について注視が必要である。
- ・ 移行期限の緩和については、既存の認定医療法人で持分なし医療法人に移行中の場合も対象となるか等の確認が必要である。

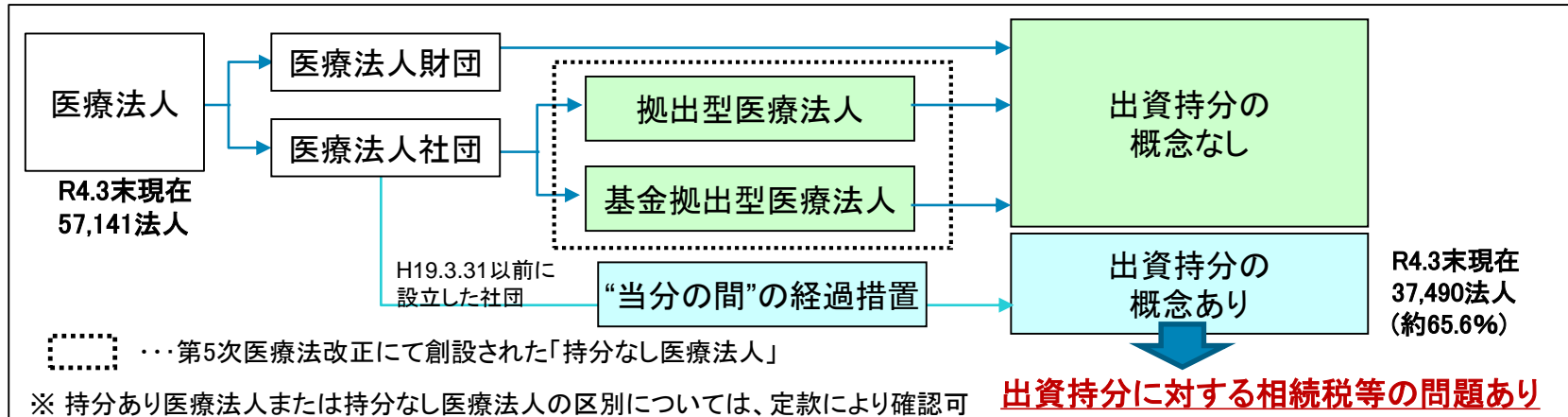
2. 改正の趣旨・背景

(1) 医療法人が抱える課題と持分なし医療法人制度の創設

医療法人の出資持分は、相続税の対象となるが、医療法人は配当を禁止されていることから、過去から蓄積した剰余金が多額となり、相続税評価額が高額になる傾向がある。その結果、相続税を負担することが困難となり、世代交代ができず、医療法人制度の趣旨である医療機関経営の永続性を脅かす事態に繋がるケースがあった。

また、出資者には、社員の退社時に払戻請求権が、医療法人の解散時に残余財産分配請求権が認められている。これらは事実上の配当行為に該当し、医療法人の非営利性が担保されていないのではないかという議論がなされていた。

上記の課題を解決するため、第5次医療法改正により、2007(平成19)年4月以降は持分なし医療法人しか設立できなくなったが、それ以前に設立された持分あり医療法人は経過措置として存続することとなった。



(2) 移行時課税と認定医療法人制度の創設

医療の永続性・非営利性の担保の観点から、速やかに持分なし医療法人へ移行することが求められているが、持分なし医療法人へ移行する際に、医療法人を個人とみなして贈与税が課されることが課題となり移行が進まなかった。

移行を促進するため、第6次医療法改正により認定医療法人制度が創設され、また2014(平成26)年税制改正により出資持分に係る相続税・贈与税の納税猶予制度が創設されたものの、移行時課税の問題が解決しなかったため、2017(平成29)年税制改正により、認定医療法人が持分なし医療法人へ移行した場合に贈与税が課されない措置が創設された。

2. 改正の趣旨・背景

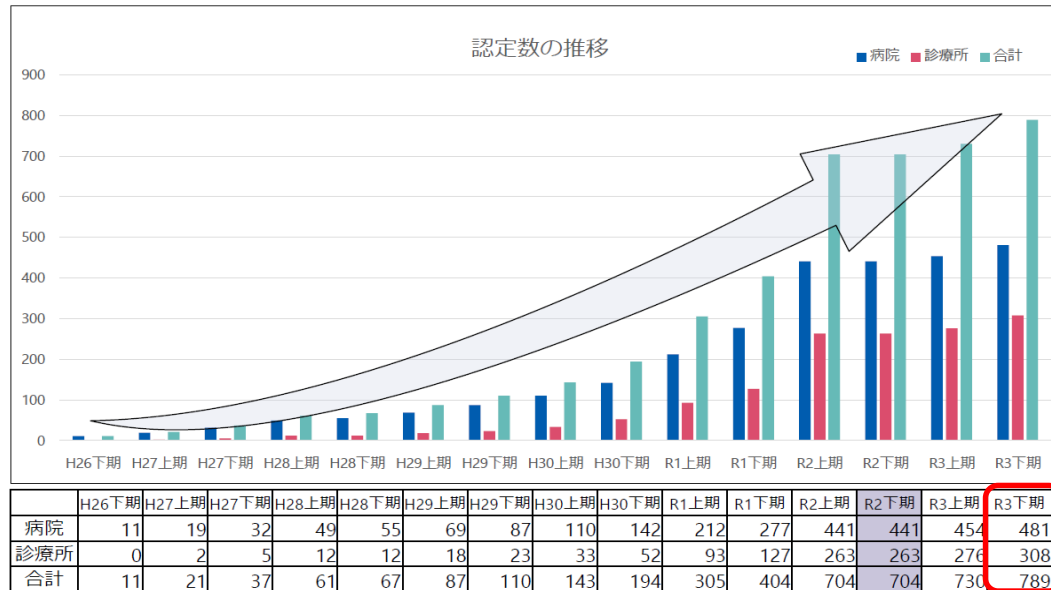
(3) 改正の経緯および認定医療法人の認定数の推移

改正年度	改正の概要
2014(平成26)年度	<ul style="list-style-type: none"> ・相続税・贈与税の納税猶予の特例措置を創設 ・認定期限を2017(平成29)年9月30日とする(移行期限は認定日から3年以内)
2017(平成29)年度	<ul style="list-style-type: none"> ・相続税・贈与税の納税猶予に加え、医療法人に対する贈与税課税の特例措置を創設 ・認定期限を2020(令和2)年9月30日に延長
2020(令和2)年度	<ul style="list-style-type: none"> ・認定期限を2023(令和5)年9月30日に延長 ※ 医療法の改正は 2021(令和3)年5月28日
2023(令和5)年度	<ul style="list-style-type: none"> ・認定期限を2026(令和8)年12月31日に延長 ・移行期限を認定日から5年以内に緩和

○ 認定医療法人の認定数(累計)の推移

(※) 病院を有する医療法人を「病院」

病院を有しない医療法人を「診療所」と記載



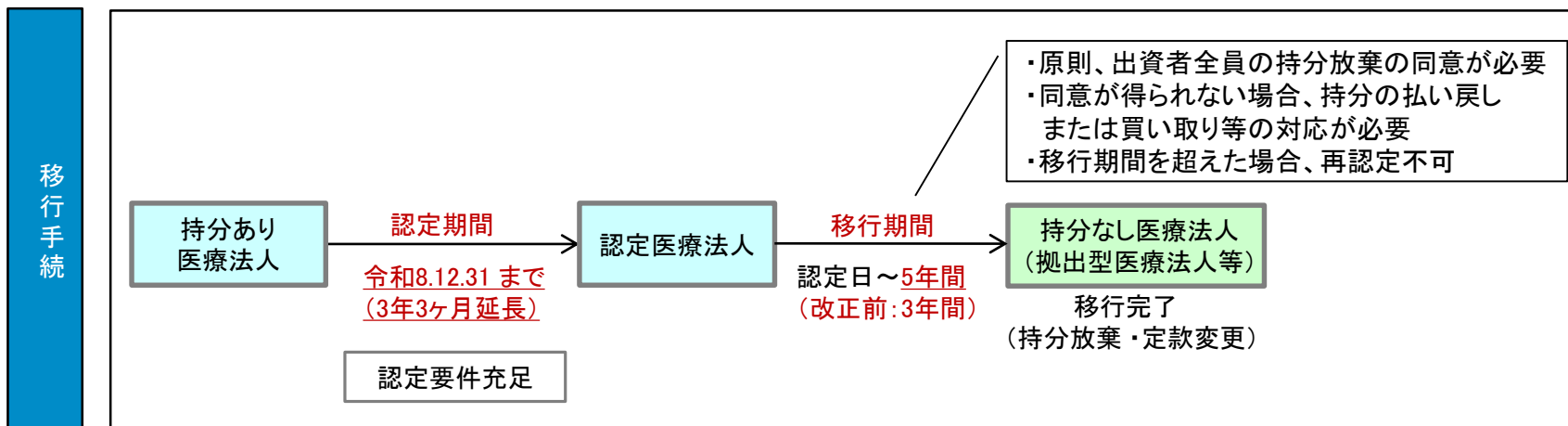
出典元：厚生労働省資料より

3. 認定医療法人制度の内容

(1) 認定医療法人の概要

① 認定医療法人とは

認定医療法人とは、持分あり医療法人から持分なし医療法人への移行を意思決定し、**移行計画について、厚生労働大臣から認定を受けた医療法人をいう**。認定期限は2023(令和5)年9月30日までとなっていたが、引き続き移行を促進するため、今回の改正により2026(令和8)年12月31日まで延長される。



② 認定要件

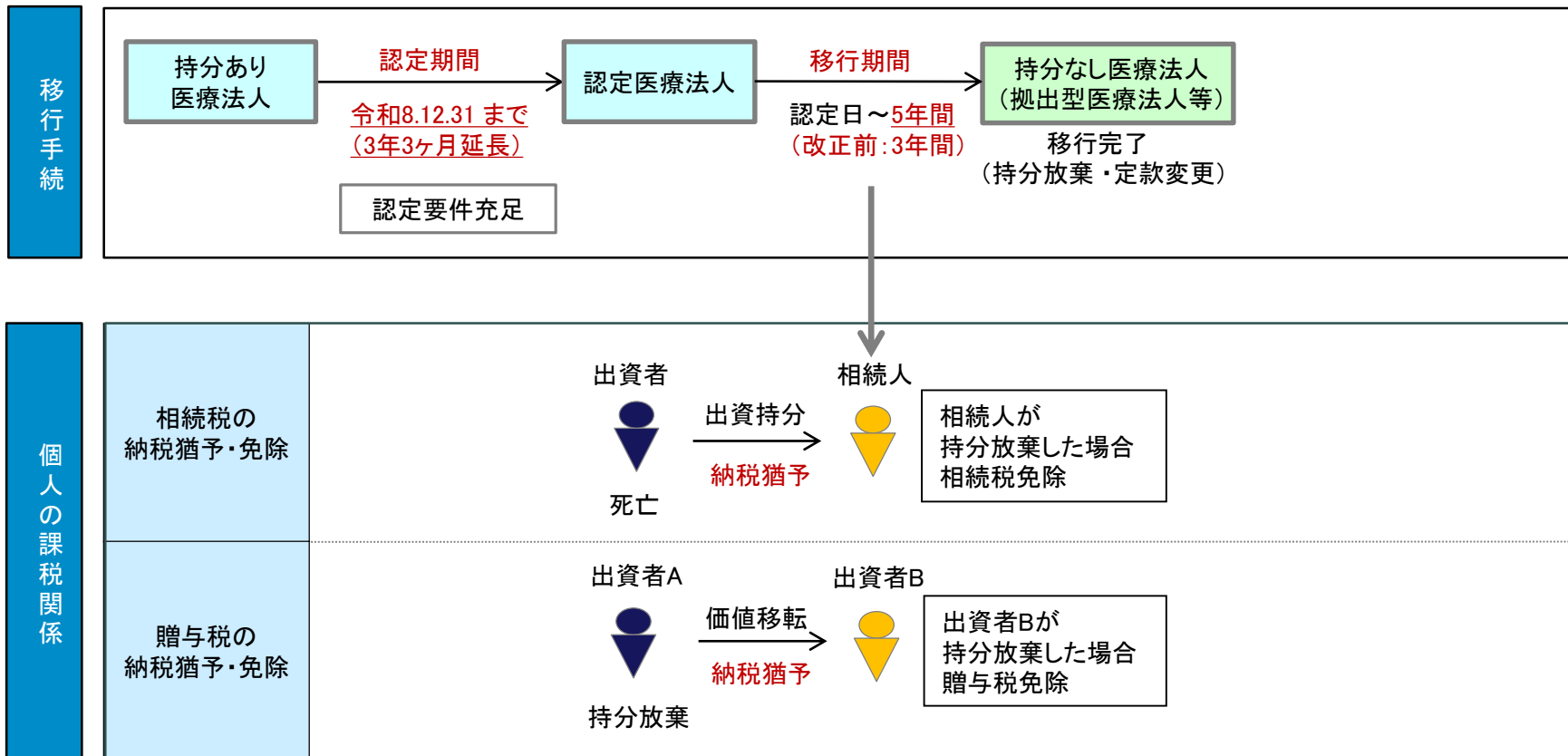
内容	
① 移行計画が社員総会において議決されたものであること	⑦ 医療法人の関係者に対する特別の利益の供与がないこと
② 移行計画が有効かつ適切なものであること	⑧ 営利事業を営む者等に対する寄附その他の特別の利益の供与がないこと (公益法人等に対する特別の利益の供与は除く)
③ 移行計画の移行期間が認定日から5年以内であること	
④ 社会保険診療に係る収入金額等が全収入の80%を超えていること	⑨ 役員報酬について不当に高額にならないよう定めていること
⑤ 自費患者への請求金額が社会保険診療報酬と同一の基準であること	⑩ 遊休財産額が本来業務事業損益の事業費用の額を超えないこと
⑥ 医療診療収入 ≤ 患者等のために直接必要な経費 × 1.5	⑪ 法令違反等に該当する事実がないこと

3. 認定医療法人制度の内容

(2) 課税関係

① 相続人・出資者に係る相続税・贈与税の納税猶予・免除

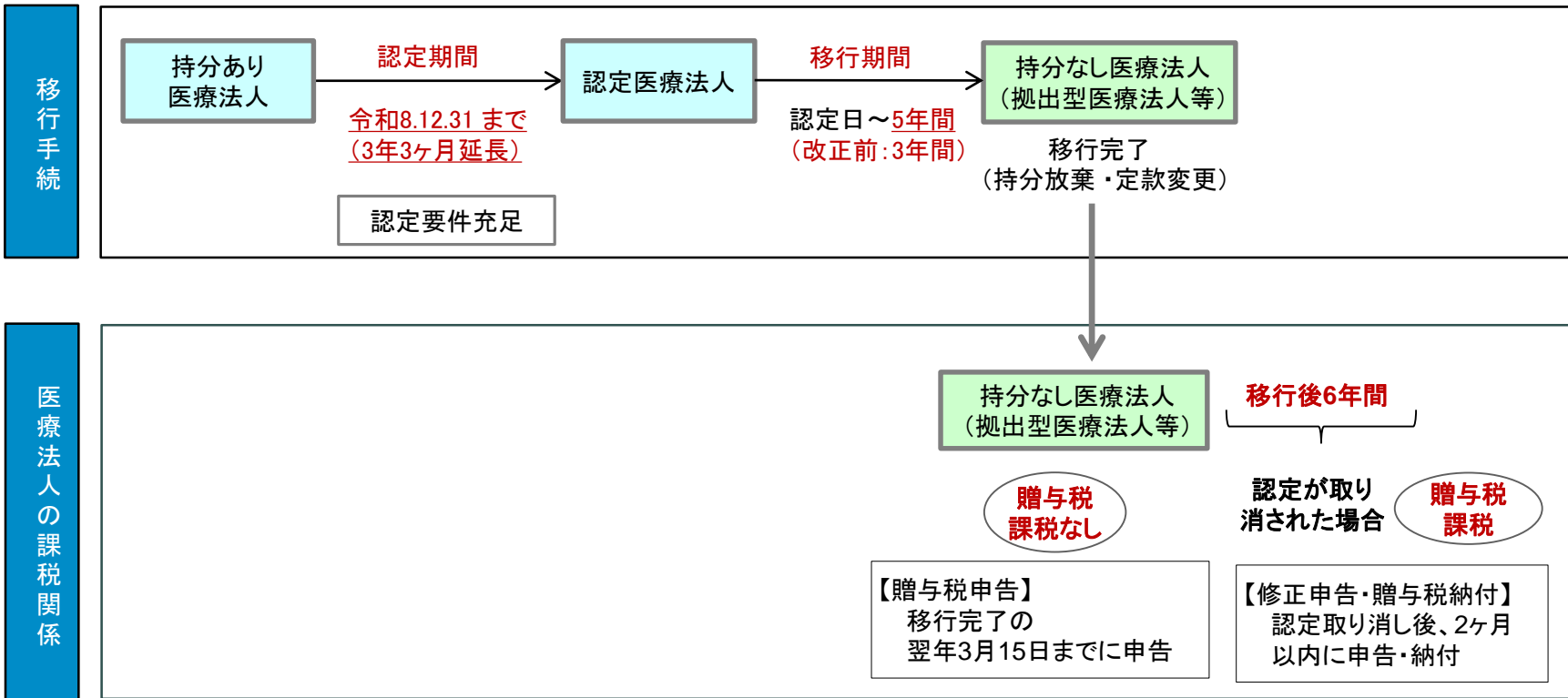
「出資持分を相続等により取得した相続人」または「持分放棄により価値移転を受けた残存出資者」について、一定の要件に該当する場合には、**相続税・贈与税の納税が猶予され、移行期限(認定日から5年以内)までに出資持分が放棄された場合には、猶予されている相続税・贈与税は免除される。**



3. 認定医療法人制度の内容

② 医療法人への贈与税の特例措置

認定医療法人の出資者が出資持分を放棄し、認定移行計画に記載された移行期限(認定日から5年以内)までに持分なし医療法人へ移行をした場合には、**医療法人が放棄により受けた経済的利益については、医療法人に対して贈与税は課されない。**ただし、認定医療法人が、持分なし医療法人へ移行をした日から6年を経過する日までの間に認定が取り消された場合には、当該医療法人を個人とみなして贈与税が課される。

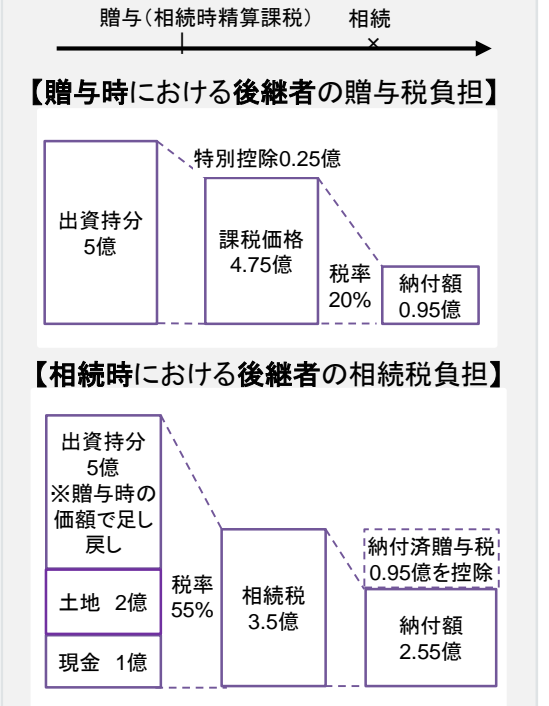


3. 認定医療法人制度の内容

(3) 持分あり医療法人および持分なし医療法人(認定取得なしおよび認定取得あり)における税額比較

【前提条件】・理事長(被相続人)の相続財産8億円(土地2億円、出資持分5億円、現預金1億円)
 ・後継者(理事長の子・法定相続人1人)

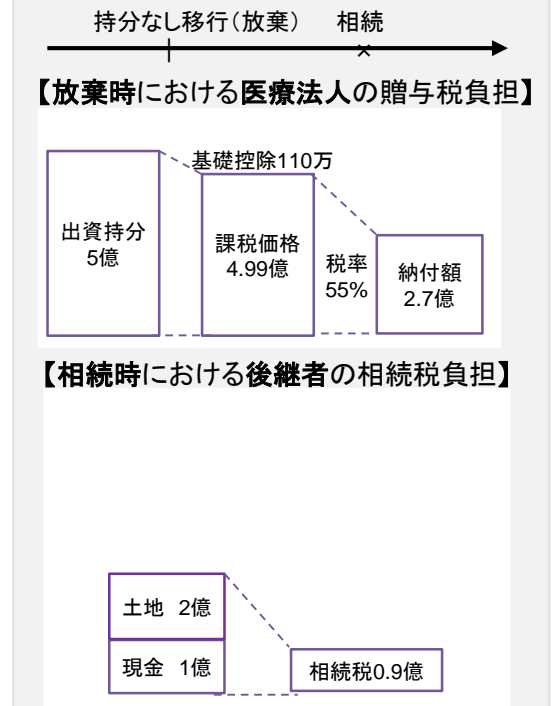
① 持分あり医療法人を維持 — 相続時精算課税贈与による持分を承継 —



医療法人の納税額	0
後継者の納税額	約3.5億
合計	約3.5億

⇒ 後継者において相続税の負担を要する

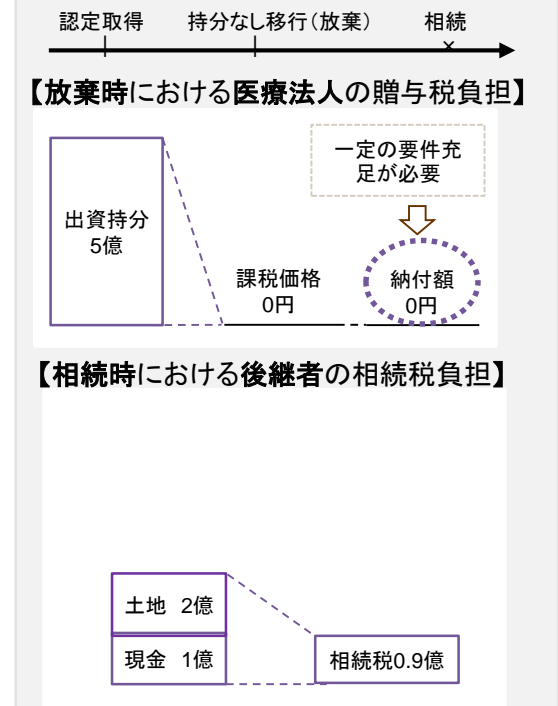
② 持分なし医療法人へ移行(贈与税課税あり) — 認定医療法人の取得なし —



医療法人の納税額	約2.7億
後継者の納税額	約0.9億
合計	約3.6億

⇒ 医療法人において贈与税の負担を要する

③ 持分なし医療法人へ移行(贈与税課税なし) — 認定医療法人を取得 —



医療法人の納税額	0
後継者の納税額	約0.9億
合計	約0.9億

⇒ 医療法人において認定要件の充足を要する

3. 認定医療法人制度の内容

(4) 持分あり医療法人および持分なし医療法人(認定取得なしおよび認定取得あり)における メリット・デメリットの整理

持分あり 医療法人	放棄	社会医療法人	【移行承認】 ・都道府県知事 ・国税庁長官	【税負担】 ・課税なし	【メリット】 ・承継問題解決	【デメリット】 ・残余財産は国庫等に帰属 ・要件充足必要 ・ 同族経営不可
	放棄	特定医療法人				
	放棄	認定医療法人 ↓ 持分なし医療法人	【移行承認】 ・厚生労働大臣	【税負担】 ・課税なし	【メリット】 ・ 承継問題解決 ・同族経営可	【デメリット】 ・残余財産は国庫等に帰属 ・要件充足必要
	放棄	持分なし医療法人	【移行承認】 -	【税負担】 ・医療法人が贈与税負担(最高税率55%)	【メリット】 ・ 承継問題解決 ・同族経営可	【デメリット】 ・残余財産は国庫等に帰属
	移転	持分あり医療法人	【移行承認】 -	【税負担】 ・後継者が相続税(または贈与税)負担(最高税率55%)	【メリット】 ・残余財産は出資者に帰属 ・同族経営可	【デメリット】 ・次世代以降も承継問題が残る

3. 認定医療法人制度の内容

(5) スケジュール概要

認定申請および持分なし医療法人へ移行するまでの流れを、例として記載します。

※医療法人および出資者等の事情により、スケジュールは異なります。

【前提条件】 直前期(2023.3期)において、認定要件(直前期要件)を充足しており、かつその他の要件改善が軽微であるケース

		2023年												2024年												2025年			
		1月	2月	3月	4月	5月	6月	7月	8月	9月	10月	11月	12月	1月	2月	3月	4月	5月	6月	7月	8月	9月	10月	11月	12月	1月	2月	3月	4月
申請準備	認定医療法人制度の理解 (メリット・デメリットの整理) 【認定取得の意思決定】	現状把握 意思決定																											
	認定要件の充足状況の 確認・改善				認定要件の 確認・改善																								
	決算確定 持分評価額の把握				決算確定 持分評価																								
	社員総会決議 持分放棄同意書取得 (停止条件付)				社員 総会																								
認定申請	【厚労省】 認定申請に関する手続き				認定申請																								
	【都道府県】 定款変更 (持分放棄)							定款変更																					
	【厚労省】 実施状況報告等										実施状況報告																		
	【税務署】 贈与税申告										申告																		
移行後	要件充足の モニタリング期間																		移行後6年間										

以下3つの要件は直前期の会計年度において、充足している必要
があります。そのため、直前期において充足していない場合は、
翌期において、再度要件を確認する必要があります。
その他要件は認定申請時点までに要件充足が必要となります。

- ・社会保険診療等の割合基準(80%超基準)
- ・医業利益の制限(事業収益 ≤ 事業費用 × 1.5)
- ・遊休財産の保有制限

2026(令和8)年12月31日まで

認定日から5年以内

4. 適用時期

- ・ 認定期限については、2023(令和5)年9月30日が2026(令和8)年12月31日に延長される。
- ・ 移行期限については、認定日から3年間が認定日から5年間に緩和される。

5. 実務のポイント

- ・ 認定期限は3年3ヶ月延長されるが、認定要件は多岐にわたり、要件充足に時間を要する場合があるため、認定医療法人制度を適用するか否かの検討は早めに行う必要がある。
- ・ 認定申請要件については、会計年度の直前期に満たさなければならない項目、認定申請時に満たさなければならない項目、要件を充足していない場合の対応等、煩雑であるため専門家と相談しながら進めるのが望ましい。
- ・ 認定期限の延長については、医療法の改正が前提となる。医療法の施行が遅れた場合、制度の空白期間が生じるため、医療法の施行時期について注視が必要である(2020(令和2)年度税制改正における医療法の改正は2021(令和3)年5月28日)。
- ・ 移行期限の緩和については、既存の認定医療法人で持分なし医療法人に移行中の場合も対象となるか等の確認が必要である。

13. 研究開発税制の見直し

1. 改正のポイント

(1) 趣旨・背景

日本の研究開発投資の伸び率は他の主要国に比して低いことが指摘されており、かつ、スタートアップとのオープンイノベーションや高度研究人材の活用も欧米に比して十分に進んでいない。

このため民間の研究開発投資の維持・拡大を促し、メリハリの効いたインセンティブをより多くの企業に働かせるため、一般型を見直すとともに、スタートアップとの共同研究や高度研究人材の活用を促進するため、オープンイノベーション型の見直しを行う。さらに、デジタル化への対応やより質の高い試験研究を後押しする観点から、試験研究費の範囲を見直す。

(2) 内容

- ① 研究開発投資のインセンティブ強化に向けた控除率・控除上限額の見直し(メリハリ強化)
- ② オープンイノベーション型の対象範囲の追加等
(研究開発型スタートアップ企業の範囲拡大、企業による高度研究人材の活用等)
- ③ 試験研究費の範囲の見直し(デザイン変更等の取扱い、サービス開発型試験研究費)

(3) 適用時期

2023(令和5)年4月1日から2026(令和8)年3月31日までの間に開始する各事業年度
ただし、②及び③については詳細不明

1. 改正のポイント

(4) 影響

大企業は、控除率の見直しより、一般型の控除率カーブの傾斜が急角度に改正されるため、増減試験研究費割合が伸びている企業は減税となるが、そうでない場合は増税となる可能性がある。控除上限の見直しにより、増減試験研究費割合が伸びていない会社は縮減の対象となってしまう可能性があるが、試験研究費が平均売上高の10%を超えるような「金額」自体が大きい場合は、従来の上乗せ措置によって救済される。

中小企業は、改正前より、減税となることはなく、増減試験研究費割合に応じて、改正前と同じか増税となる。オープンイノベーション型の適用範囲が拡充することにより、一般の試験研究費よりも高い控除率を得ることが可能となるため、研究開発税制の適用を検討する企業が増加することが見込まれる。また、オープンイノベーション促進税制を適用して当該事業者に出資するのか、試験研究を共同(または委託)するのかの検討が必要となる。

(5) 実務のポイント

一般型の適用要件には、当期の所得金額が前期の所得金額を超える場合、雇用者給与、設備投資額の要件があるので、大企業は注意が必要である。

2. 改正の趣旨・背景

研究開発投資を通じたイノベーションは、社会課題を成長のエンジンへと転換するために不可欠であるが、日本の研究開発投資の伸び率は他の主要国に比して低いことが指摘されている。また、スタートアップとのオープンイノベーションや博士号取得者などの高度研究人材の活用も欧米に比して十分に進んでいない。

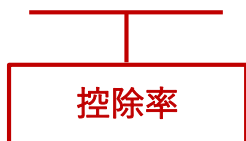
このため民間の研究開発投資の維持・拡大を促し、メリハリの効いたインセンティブをより多くの企業に働かせるため、一般型を見直すとともに、スタートアップとの共同研究や高度研究人材の活用を促進するため、オープンイノベーション型の見直しを行う。さらに、デジタル化への対応やより質の高い試験研究を後押しする観点から、試験研究費の範囲を見直す。

3. 改正の内容

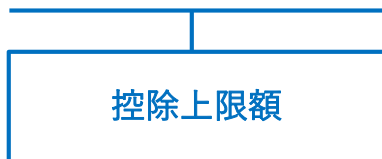
(1) 研究開発税制の概要

研究開発投資を行った法人が、その事業年度において損金の額に算入する試験研究費の額がある場合に、その試験研究費の額の一定割合の金額を、その事業年度の法人税額から控除することを認める制度である。

① 試験研究費 × 一定割合（試験研究費の何%を控除できるか）



② 法人税額 × 一定割合（法人税額の何%まで控除できるか）



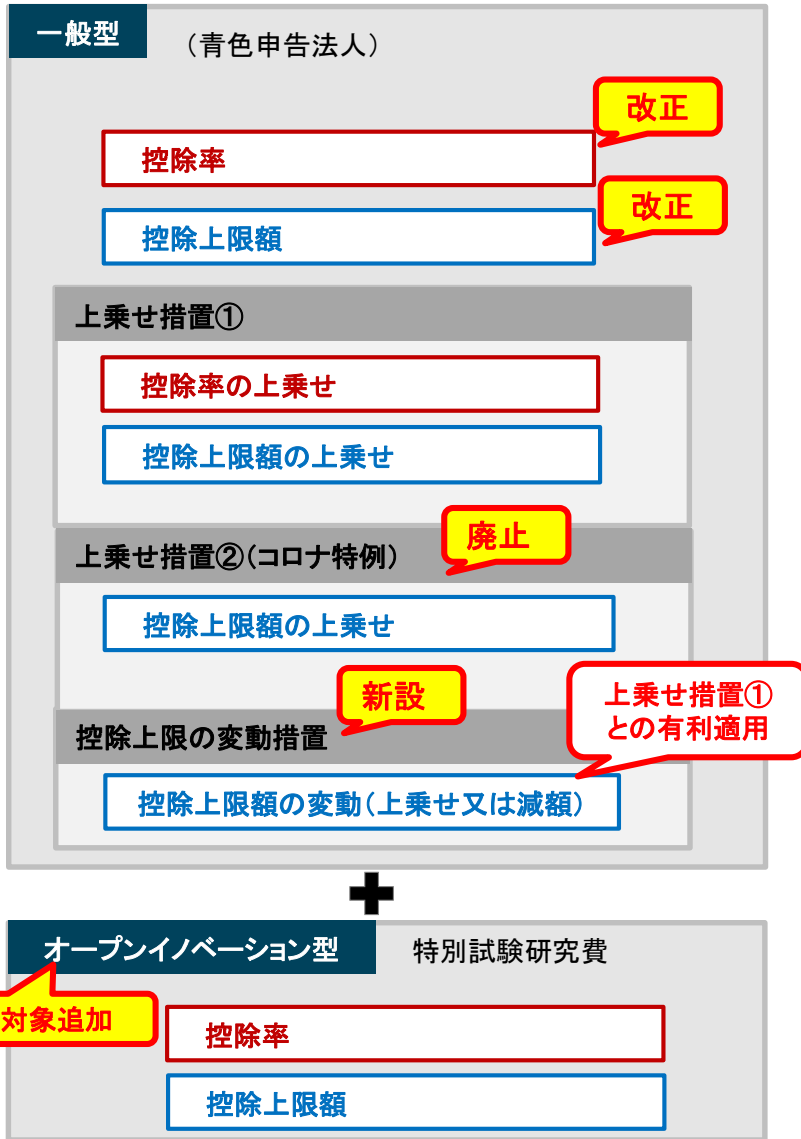
いずれか少ない金額
を法人税の額から控除する。

【用語の説明】

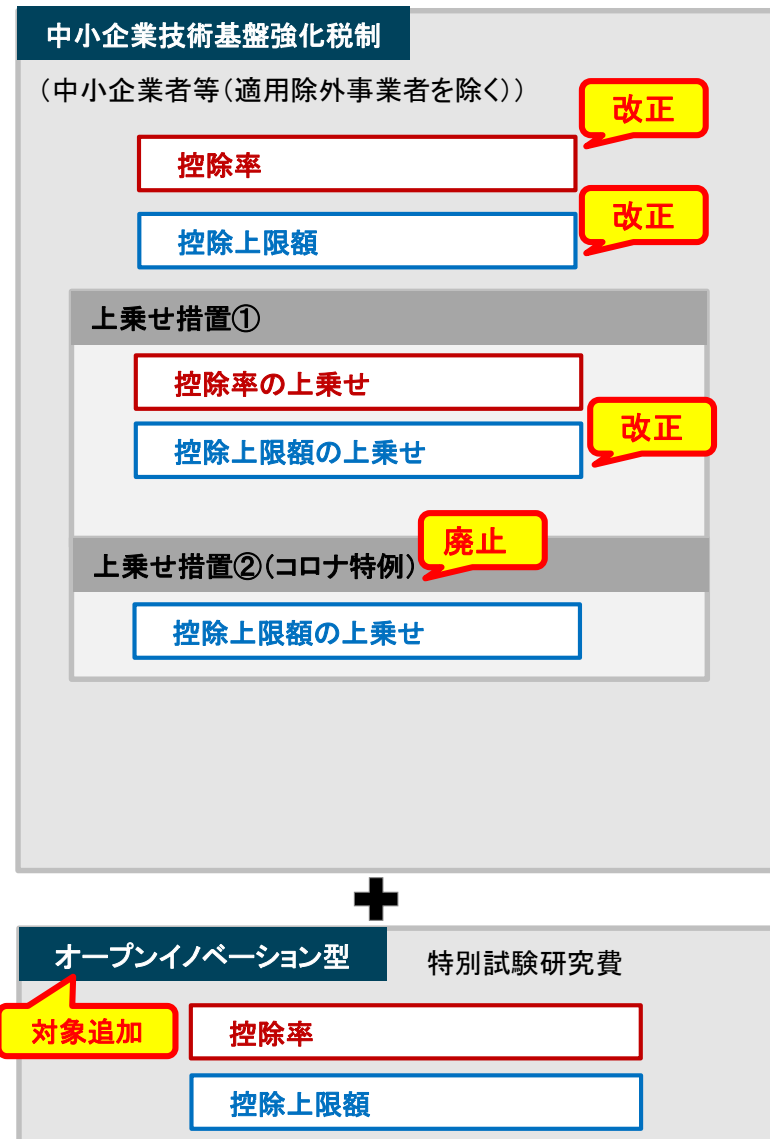
- ・ 増減試験研究費割合 = 増減試験研究費の額 ÷ 比較試験研究費
- ・ 増減試験研究費の額 = 試験研究費の額 - 比較試験研究費
- ・ 比較試験研究費 = 過去3年間の試験研究費の額の平均額
- ・ 試験研究費割合 = 試験研究費の額 ÷ 平均売上金額
- ・ 平均売上金額 = 当期と過去3年間の売上高の平均額

3. 改正の内容

< 大企業向け >



< 中小企業向け >



3. 改正の内容

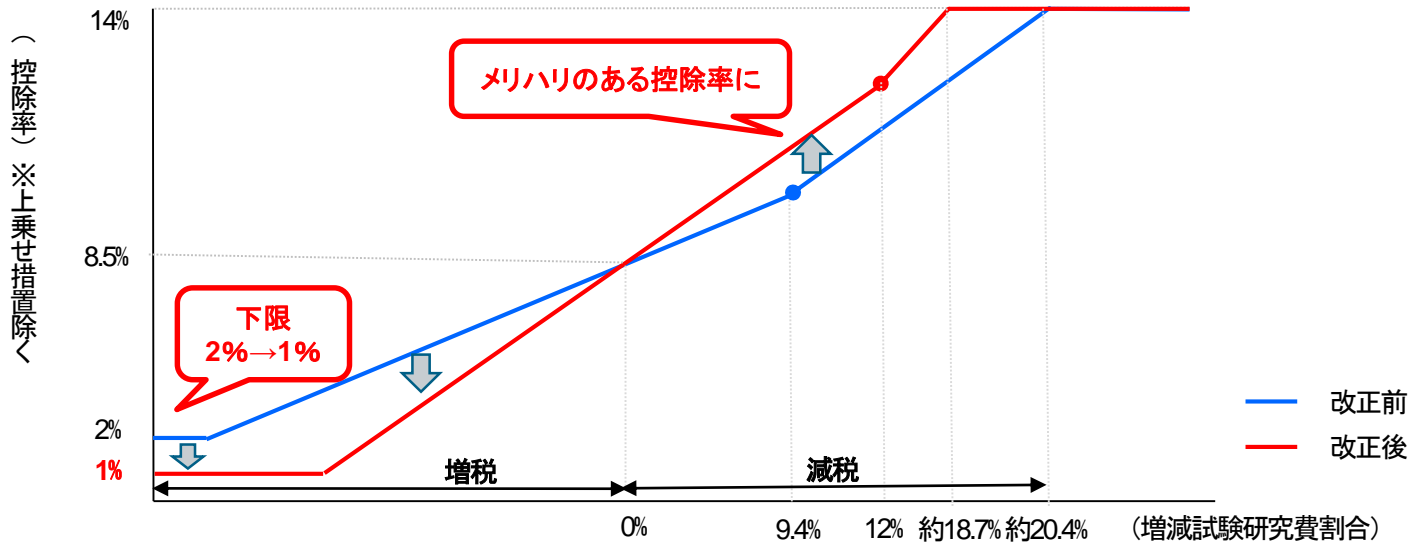
(2) 研究開発投資のインセンティブ強化に向けた控除率・控除上限額の見直し(メリハリ強化)

① 【一般型】控除率の見直し

控除率が下記の通り見直され、試験研究費の増加率に応じたメリットを高める。一方、控除率の下限が1% (現行2%)に引き下げられ、メリハリのある控除率に見直しがされる。

【一般型】

		改正前	改正後
		控除率(2%~14%)	控除率(1%~14%)
控除率	算式	<ul style="list-style-type: none"> 増減試験研究費割合 > 9.4%の場合(上限:14%) $10.145\% + (\text{増減試験研究費割合} - 9.4\%) \times 0.35$ 増減試験研究費割合 ≤ 9.4%の場合(下限:2%) $10.145\% - (9.4\% - \text{増減試験研究費割合}) \times 0.175$ 	<ul style="list-style-type: none"> 増減試験研究費割合 > 12%の場合(上限:14%) $11.5\% + (\text{増減試験研究費割合} - 12\%) \times 0.375$ 増減試験研究費割合 ≤ 12%の場合(下限:1%) $11.5\% - (12\% - \text{増減試験研究費割合}) \times 0.25$
		<p><上乗せ措置></p> <ul style="list-style-type: none"> 試験研究費割合が10%超の場合は下記を上乗せ 上記控除率 × ((試験研究費割合 - 10%) × 0.5(上限:10%)) 	<p><上乗せ措置></p> <ul style="list-style-type: none"> 試験研究費割合が10%超の場合は下記を上乗せ 上記控除率 × ((試験研究費割合 - 10%) × 0.5(上限:10%))



3. 改正の内容

②【一般型】控除上限の見直し

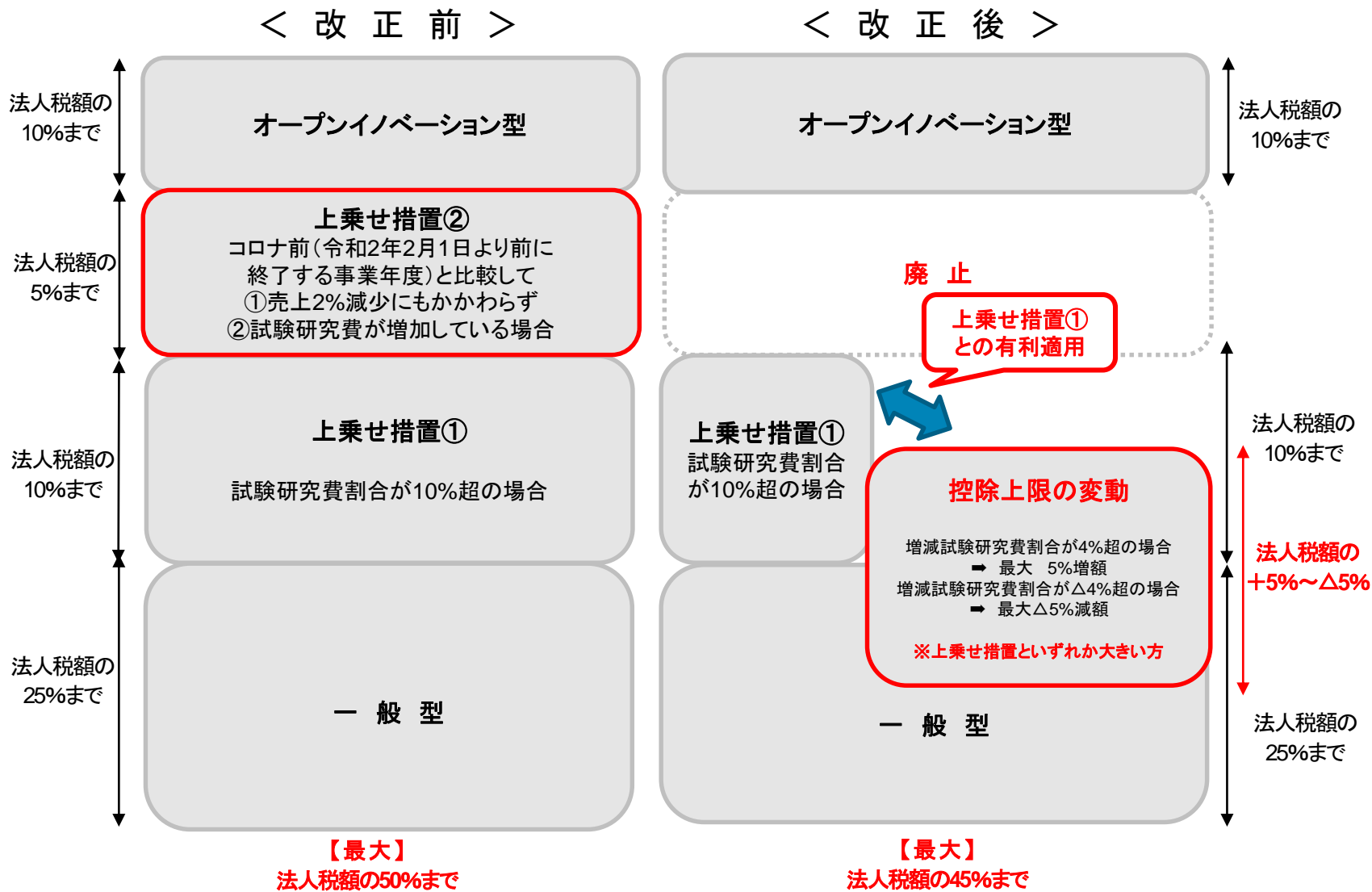
控除上限は、増減試験研究費割合に応じて、変動する仕組みを導入し、上限に達した企業に対しても、インセンティブが働くように改正される。

【一般型】

	改正前	改正後
控除上限	法人税額 × 25% <上乗せ措置①> 次の場合は、それぞれの金額を上乗せ (1) 試験研究費割合が10%超の場合 法人税額 × (試験研究費割合 - 10%) × 2 の上乗せ (上限: 法人税額 × 10%) (2) 研究開発を行う一定のベンチャー企業 法人税額 × 15% の上乗せ <上乗せ措置②(コロナ特例)> 次の要件を全て満たした場合 法人税額 × 5% の上乗せ ① 基準年度(*)に比べて当期の売上が2%以上減少 ② 基準年度(*)に比べて試験研究費の額が増加 (*) 基準年度とは、令和2年2月1日前に最後に終了した事業年度	法人税額 × 25% <上乗せ措置①> 次の場合は、それぞれの金額を上乗せ (1) 試験研究費割合が10%超の場合 法人税額 × (試験研究費割合 - 10%) × 2 の上乗せ (上限: 法人税額 × 10%) (2) 研究開発を行う一定のベンチャー企業 法人税額 × 15% の上乗せ <上乗せ措置②(コロナ特例)> 廃止(令和5年4月1日開始事業年度から) <控除上限の変動> 次の場合には、それぞれの金額を上乗せ又は減額。 ただし、<上乗せ措置①>が適用される場合はいずれか大きい方。 (1) 増減試験研究費割合が4%超の場合 法人税額 × (増減試験研究費割合 - 4%) × 0.625% の上乗せ (上限: 法人税額 × 5%) (2) 増減試験研究費割合が△4%超の場合 法人税額 × (-増減試験研究費割合 - 4%) × 0.625% の減額 (上限: 法人税額 × △5%)

3. 改正の内容

② 【一般型】 控除上限の見直し



3. 改正の内容

③ 【一般型】改正まとめ

<改正前>

控除率	制度一覧	控除上限額
(特別試験研究費) 20%～30%	オープン イノベーション型	法人税額 × 10%
-	上乗せ措置② (コロナ特例)	法人税額 × 5%
上限10%	上乗せ措置① (試験研究費割合 10%超)	法人税額 × 10%
大企業 2%～14%	一般型	法人税額 × 25%
最大 法人税額 × 50%		

<改正後>

控除率	制度一覧	控除上限額
(特別試験研究費) 20%～30% 対象追加	オープン イノベーション型	法人税額 × 10%
-	上乗せ措置② (コロナ特例)	廃止
上限10%	上乗せ措置① (試験研究費割合 10%超)	法人税額 × 10%
大企業 1%～14%	一般型	変動措置 -5%～5% 法人税額 × 25%
最大 法人税額 × 45%		

メリハリのある
控除率に改正

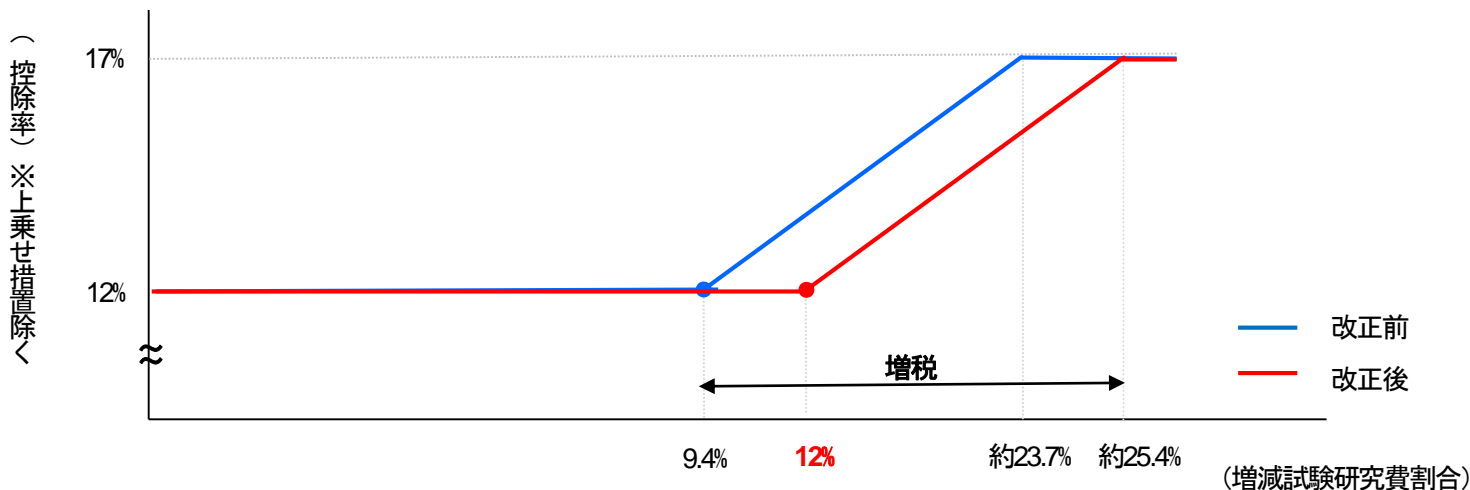
上乗せ措置①との
有利適用

3. 改正の内容

④【中小企業技術基盤強化税制】控除率の見直し
控除率が、次のように見直される。

【中小企業技術基盤強化税制】

改正前		改正後
控除率 (12%~17%)		控除率 (12%~17%)
控除率	算式	<ul style="list-style-type: none"> 増減試験研究費割合 > 9.4%の場合(上限:17%) $12\% + (\text{増減試験研究費割合} - 9.4\%) \times 0.35$ 増減試験研究費割合 \leq 9.4%の場合 12%(一律)
		<ul style="list-style-type: none"> 増減試験研究費割合 > 12%の場合(上限:17%) $12\% + (\text{増減試験研究費割合} - 12\%) \times 0.375$ 増減試験研究費割合 \leq 12%の場合 12%(一律)
<上乗せ措置>		<上乗せ措置>
<ul style="list-style-type: none"> 試験研究費割合が10%超の場合は下記を上乗せ 上記控除率 \times ((試験研究費割合 - 10%) \times 0.5(上限:10%)) 		<ul style="list-style-type: none"> 試験研究費割合が10%超の場合は下記を上乗せ 上記控除率 \times ((試験研究費割合 - 10%) \times 0.5(上限:10%))



3. 改正の内容

- ⑤【中小企業技術基盤強化税制】控除上限の見直し
控除上限が、次のように見直される。

【中小企業技術基盤強化税制】

	改正前	改正後
控除上限	法人税額 × 25% <上乗せ措置①> 次のいずれかの金額を上乗せ (1) 増減試験研究費割合 > 9.4% の場合 法人税額 × 10% (2) 試験研究費割合 > 10% の場合 法人税額 × (試験研究費割合 - 10%) × 2 (上限: 法人税額 × 10%) <上乗せ措置②(コロナ特例)> 次の要件を全て満たした場合 法人税額 × 5% の上乗せ ① 基準年度(*)に比べて当期の売上が2%以上減少 ② 基準年度(*)に比べて試験研究費の額が増加 (*) 基準年度とは、令和2年2月1日前に最後に終了した事業年度	法人税額 × 25% <上乗せ措置①> 次のいずれかの金額を上乗せ (1) 増減試験研究費割合 > 12% の場合 法人税額 × 10% (2) 試験研究費割合 > 10% の場合 法人税額 × (試験研究費割合 - 10%) × 2 (上限: 法人税額 × 10%) <上乗せ措置②(コロナ特例)> 廃止(令和5年4月1日開始事業年度から)

3. 改正の内容

⑤ 【中小企業技術基盤強化税制】 改正まとめ

<改正前>

控除率	制度一覧	控除上限額
(特別試験研究費) 20%～30%	オープン イノベーション型	法人税額 × 10%
—	上乗せ措置② (コロナ特例)	法人税額 × 5%
上限10%	上乗せ措置①	法人税額 × 10%
中小企業 12%～17%	中小企業技術 基盤強化税制	法人税額 × 25%
		最大 法人税額 × 50%

<改正後>

控除率	制度一覧	控除上限額
(特別試験研究費) 20%～30% 対象追加	オープン イノベーション型	法人税額 × 10%
—	上乗せ措置② (コロナ特例)	廃止
上限10%	上乗せ措置①	法人税額 × 10%
中小企業 12%～17%	中小企業技術 基盤強化税制	法人税額 × 25%
		最大 法人税額 × 45%



増減試験研究費割合が
9.4%超の要件を12%超に改正

増減試験研究費割合
による控除率の改正

3. 改正の内容

(3) オープンイノベーション型の対象範囲の追加等

① 研究開発型スタートアップ企業の範囲拡大等

- 幅広いスタートアップ企業との共同研究・委託研究を促すため、オープンイノベーション型のスタートアップ企業の対象範囲を拡大する。(認定ベンチャーファンドの出資先等の除外・特別新事業開拓事業者の追加)
- 共同研究・委託研究の相手方である特別研究機関等に福島国際研究教育機構が追加される。

特別試験研究費の種類		税額控除率	
共同試験研究 ・ 委託試験研究	特別研究機関等 対象範囲の追加 (福島国際研究教育機構)	30%	
	大学等		
	研究開発型ベンチャー	25%	
	認定ベンチャーファンドの出資先等 (約200社) 特別新事業開拓事業者 (2,000社超)		
	対象範囲の拡大	国公立大学・国立研究開発法人の外部化法人	25%
		中小企業者	20%
		他の者(民間企業等)	
	技術研究組合		
知的財産権の使用料	中小企業者	20%	
希少疾病用医薬品等に関する試験研究		20%	
特定用途医薬品等に関する試験研究		20%	
	新規高度研究業務従事者に対する人件費(創設)	20%	

「特別新事業開拓事業者」とは

産業競争力強化法の新事業開拓事業者(※1)のうち同法の特定事業活動(※2)に資する事業を行う会社で、その経営資源が、その特定事業活動における高い生産性が見込まれる事業を行うこと又は新たな事業の開拓を行うことに資するものであることその他の基準を満たすことにつき経済産業大臣の証明があるもの

ただし、次の要件に該当するものに限る

- ・既に事業を開始している
- ・一定の投資事業有限責任組合を通じて
又は国立研究開発法人から出資を受けている
- ・設立後15年未満
- ・研究開発費の額の売上高の額に対する割合が10%以上 等

なお、共同研究・委託研究の範囲は、改正前の研究開発型ベンチャー企業との共同研究・委託研究と同様である。

(※1) 新商品の開発又は生産等、新たな事業活動を行うことにより新たな事業の開拓を行う事業者であって、将来の成長発展を図るために外部からの投資を受けることが特に必要なものその他の経済産業省令で定めるものをいう。

(※2) 自らの経営資源以外の経営資源を活用し、高い生産性が見込まれる事業を行うこと又は新たな事業の開拓を行うことを目指した事業活動のことをいう。

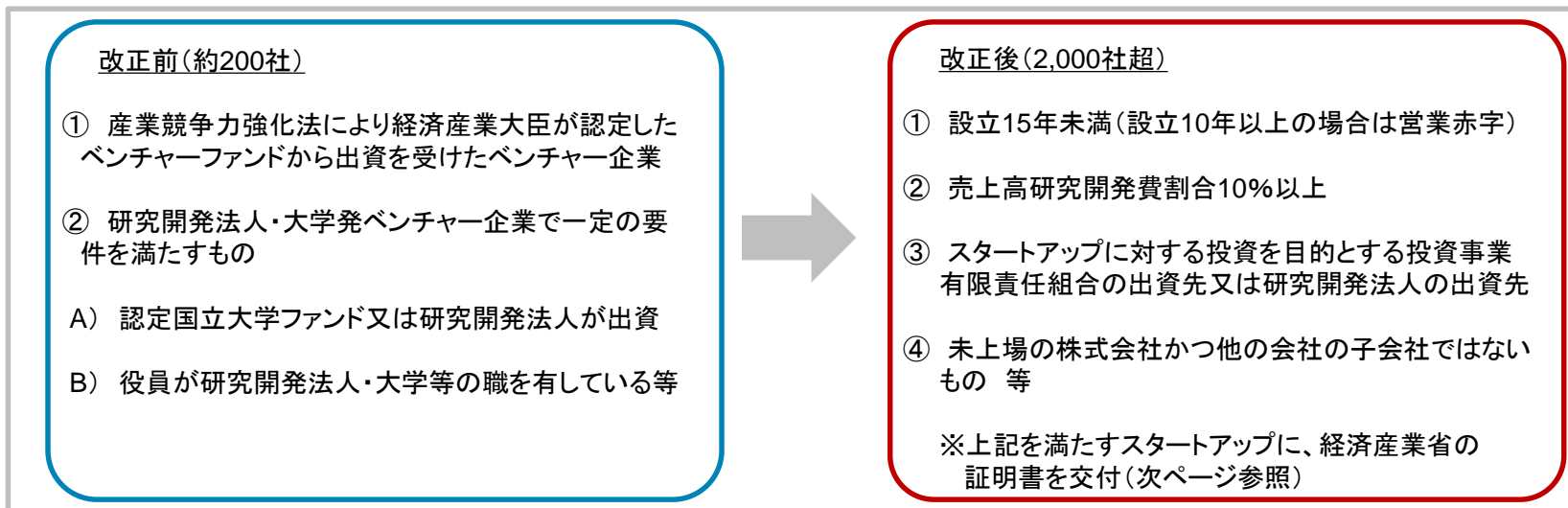
対象範囲の追加(後述②)

出典：財務省「令和5年与党税制改正大綱説明資料」を基に作成

(法人税：研究開発税制の見直し)

3. 改正の内容

【参考】研究開発型スタートアップ企業の範囲拡大イメージ



出典: 経済産業省「令和5年度(2023年度)経済産業関係税制改正について」を基に作成

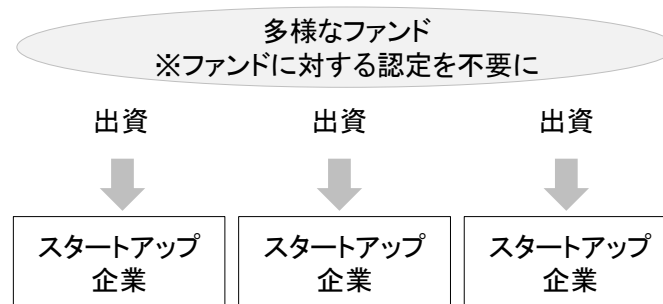
【改正前】

改正前: 出資元を認定ベンチャーファンド等に限定
 ・経産大臣の認定を受けたベンチャーファンド
 ・認定国立大学ファンド 等



出典: 経済産業省産業技術環境局 技術振興・大学連携推進課
 「研究開発税制の概要と令和3年度税制改正について」

【改正後】



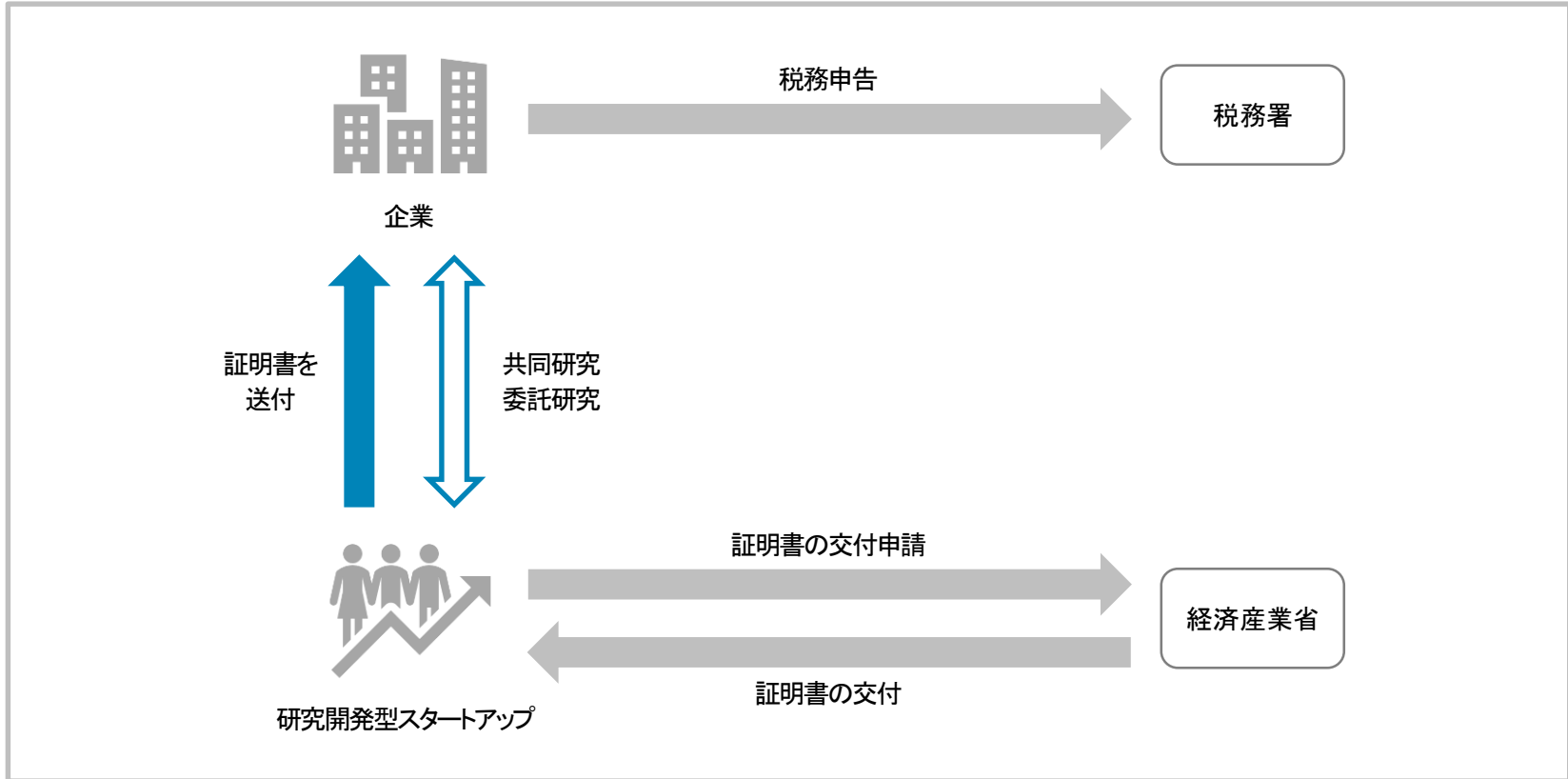
<より幅広いスタートアップ企業が対象に>

対象範囲の拡大

3. 改正の内容

【参考】証明書発行の手続きイメージ

研究開発型スタートアップの対象企業と共同研究・委託研究を行う場合、企業は証明書を送付してもらうこととなるため、税務申告前に確認が必要である。



出典：経済産業省「令和5年度(2023年度)経済産業関係税制改正について」を基に作成

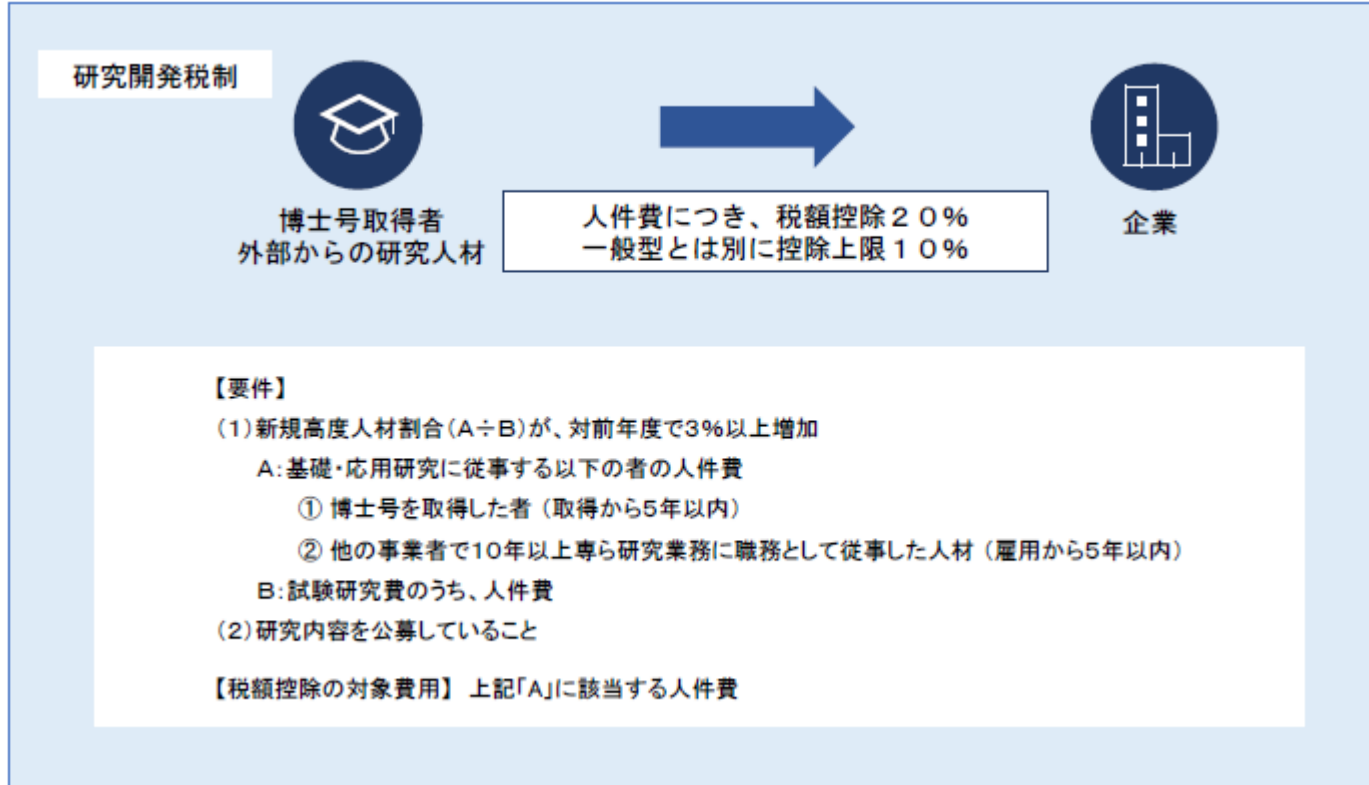
3. 改正の内容

- ② オープンイノベーション型の特別試験研究費の対象の追加(創設)
 企業が、博士号を保有する高度な研究人材や、研究業務経験者を積極的に外部から雇用することを促すため、オープンイノベーション型の試験研究の類型に、「新規高度研究業務従事者」に対する人件費が追加される。
 (控除率20%)

試験研究の類型	改正後(追加される特別試験研究費の額)
新規高度研究業務従事者に対する人件費	<p>次の要件の全てを満たす試験研究に係る新規高度研究業務従事者に対する人件費の額</p> <p>(イ)その法人の役員又は使用人である次の者(「新規高度研究業務従事者」という。)に対して人件費を支出して行う試験研究であること。</p> <p>a <u>博士の学位を</u>授与された者で、その<u>授与された日から5年を経過していないもの</u></p> <p>b 他の者(その法人との間に一定の資本関係がある者を除く。)の役員又は使用人として<u>10年以上専ら研究業務に従事していた者</u>で、<u>その法人</u>(その法人との間に一定の資本関係がある者を含む。)<u>の役員又は使用人となった日から5年を経過していないもの</u></p> <p>(ロ)aの額がbの額のうちに占める割合(「<u>新規高度人件費割合</u>」という。)<u>を前期の新規高度人件費割合で除して計算した割合が1.03以上</u>である法人が行う試験研究(工業化研究を除く。)であること。</p> <p>a 試験研究費の額(工業化研究に係る試験研究費の額を除く。)のうち新規高度研究業務従事者に対する人件費の額</p> <p>b 試験研究費の額のうちその法人の役員又は使用人である者に対する人件費の額</p> <p>(ハ)次のいずれかに該当する試験研究であること。</p> <p>a その内容に関する提案が広く一般に又はその法人の使用人に募集されたこと。</p> <p>b その内容がその試験研究に従事する新規高度研究業務従事者から提案されたものであること。</p> <p>c その試験研究に従事する者が広く一般に又はその法人の役員若しくは使用人に募集され、その試験研究に従事する新規高度研究業務従事者がその募集に応じた者であること。</p>

3. 改正の内容

【参考】企業による高度研究人材の活用イメージ

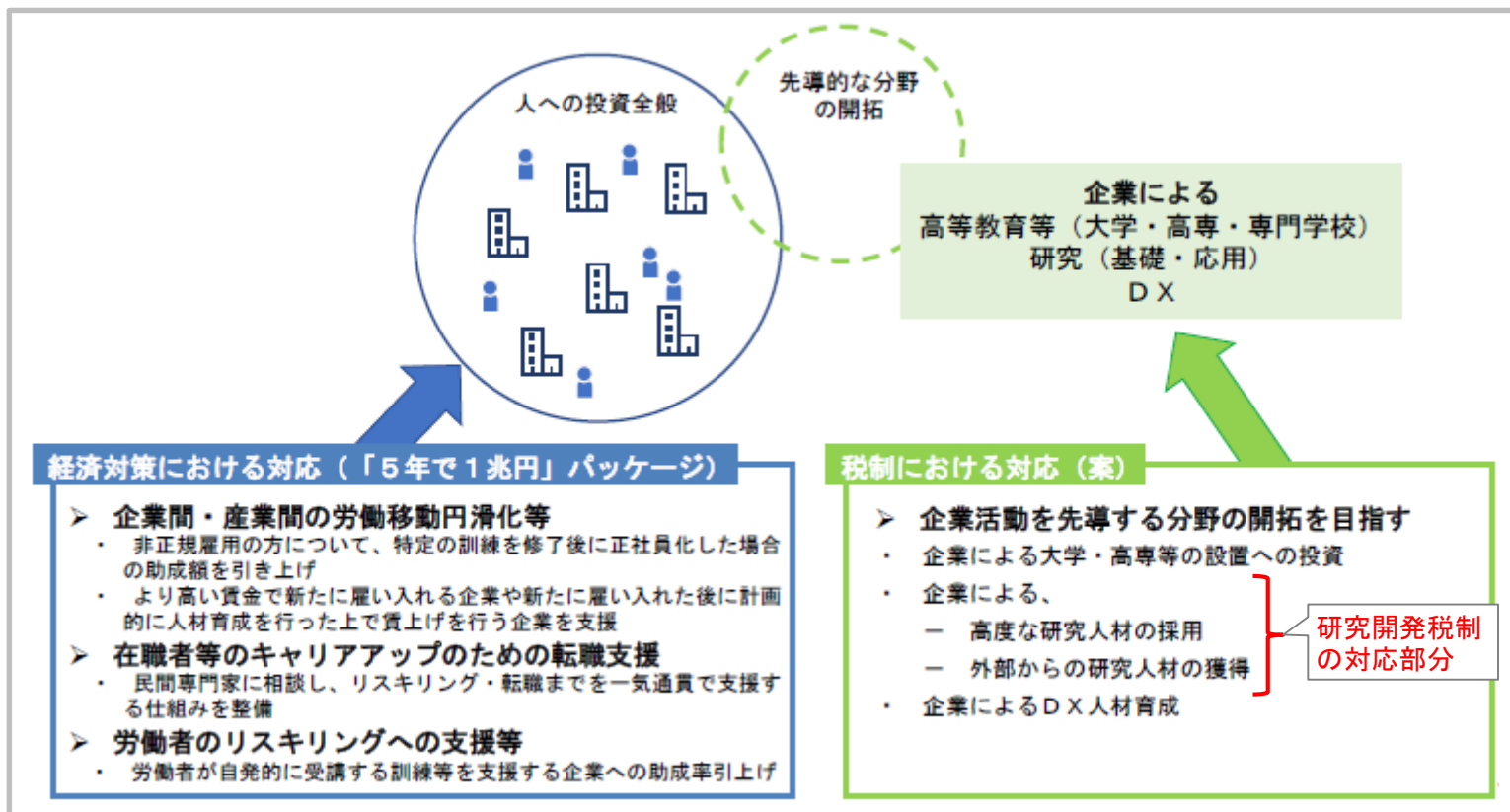


出典：財務省「令和5年与党税制改正大綱説明資料」

3. 改正の内容

【参考】企業による高度研究人材の活用にかかる基本的考え方(背景)

高度な研究人材への投資を促し、国際競争に資するハイレベルでオープンなイノベーションを促進する観点から、博士号取得者や、一定の経験を有する研究人材を外部から雇用することに対し、研究開発税制における優遇措置を創設する。



出典: 財務省「令和5年与党税制改正大綱説明資料」

3. 改正の内容

(4) 試験研究費の範囲の見直し(デザイン変更等の取扱い、サービス開発型試験研究費)

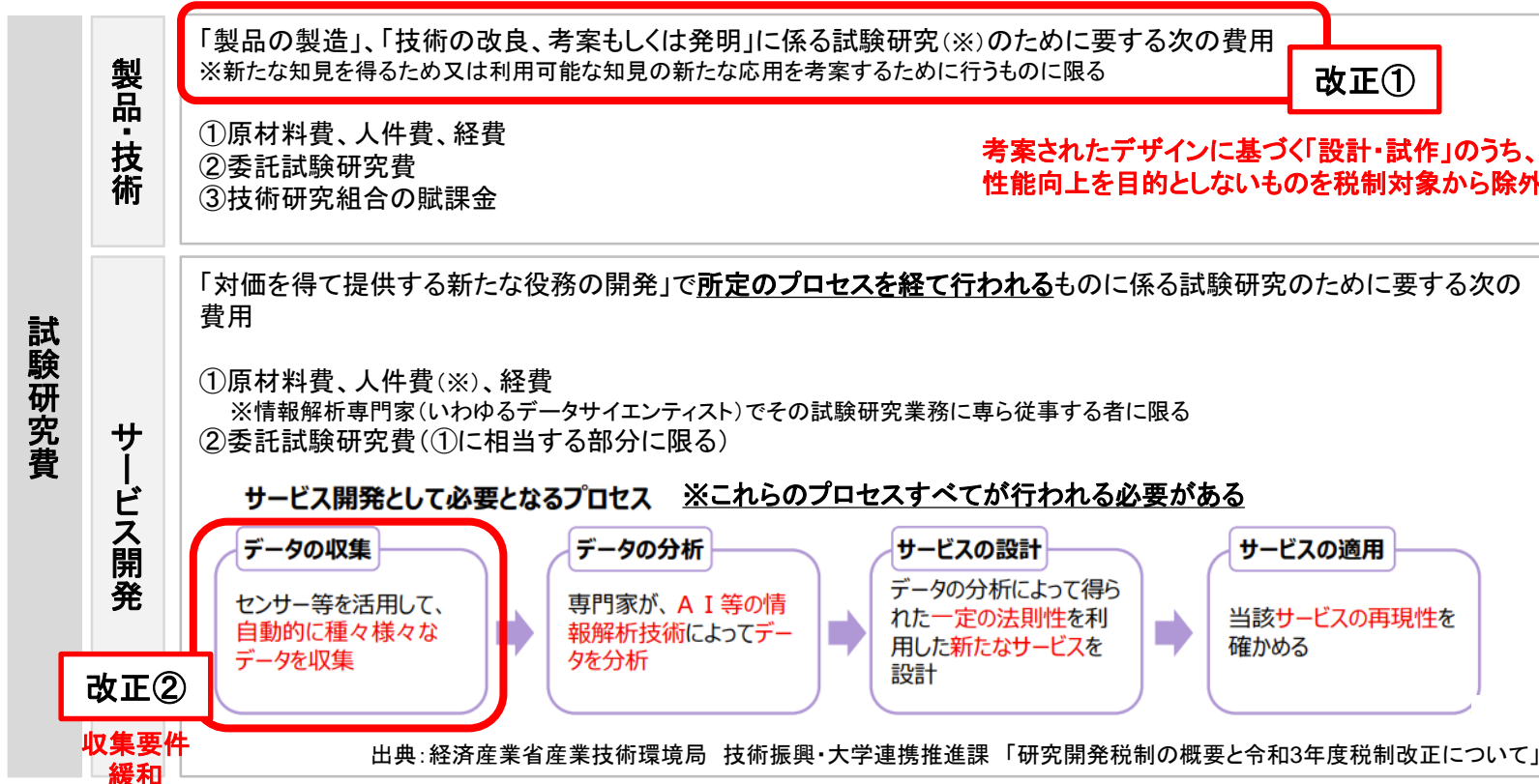
研究開発の質の向上、新たなサービス開発の促進を目的として次のとおり試験研究費の範囲が見直される。

①考案されたデザインに基づく「設計・試作」のうち、性能向上を目的としないものは税制対象外とする。

②既存データを活用したサービス開発も税制対象とする。(ビッグデータ収集要件の緩和)

試験研究費の定義(現行制度の概要)

- ・次の費用(売上原価等を除く)で各事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入されるもの
- ・次の費用で各事業年度において研究開発費として損金経理をした金額のうち、棚卸資産または固定資産の取得価額に算入される費用、繰延資産となる費用



出典: 経済産業省産業技術環境局 技術振興・大学連携推進課 「研究開発税制の概要と令和3年度税制改正について」

(法人税: 研究開発税制の見直し)

3. 改正の内容

①デザイン変更等の取扱い見直し

性能向上を目的としない「デザインの考案」は、試験研究に該当せず、研究開発税制の対象外である。

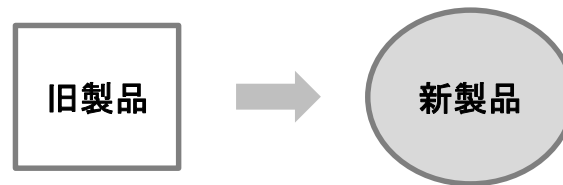
一方、考案されたデザインに基づく「設計・試作」(例:安全性の確認等)は、性能向上を目的としていなくても試験研究に該当し、研究開発税制の対象となっていた。

税制で後押しする研究開発の質を上げていく観点から、考案されたデザインに基づく「設計・試作」のうち、性能向上を目的としていないものは、研究開発税制の対象外とする。

開発業務の内容	例	改正前	改正後
性能向上を目的としない「デザインの考案」	製品の形を四角ではなく丸にする	× 税制対象外	× 税制対象外
考案されたデザインに基づく「設計・試作」	製品を丸くした場合の安全性確認等	○ 税制対象	× 税制対象外

イメージ

四角い製品の形を丸くする(性能は変わらない)



※性能向上を目的としているかは、研究開発プロジェクトなど、一連の開発業務単位で判断する。

試験研究費

製品・技術

「製品の製造」、「技術の改良、考案もしくは発明」に係る試験研究(※)のために要する次の費用
※新たな知見を得るため又は利用可能な知見の新たな応用を考案するために行うものに限る

- ①原材料費、人件費、経費
- ②委託試験研究費
- ③技術研究組合の賦課金

ビサ

3. 改正の内容

(参考)租税特別措置法通達 試験研究の範囲(製品・技術)

(試験研究の意義)

42の4(1)－1 措置法第42条の4第19項第1号イ(1)に規定する**試験研究とは、事物、機能、現象などについて新たな知見を得るため又は利用可能な知見の新たな応用を考案するために行う創造的で体系的な調査、収集、分析その他の活動のうち自然科学に係るものをいい、**新製品の製造又は新技術の改良、考案若しくは発明に係るものに限らず、現に生産中の製品の製造又は既存の技術の改良、考案若しくは発明に係るものも含まれる。

(試験研究に含まれないもの)

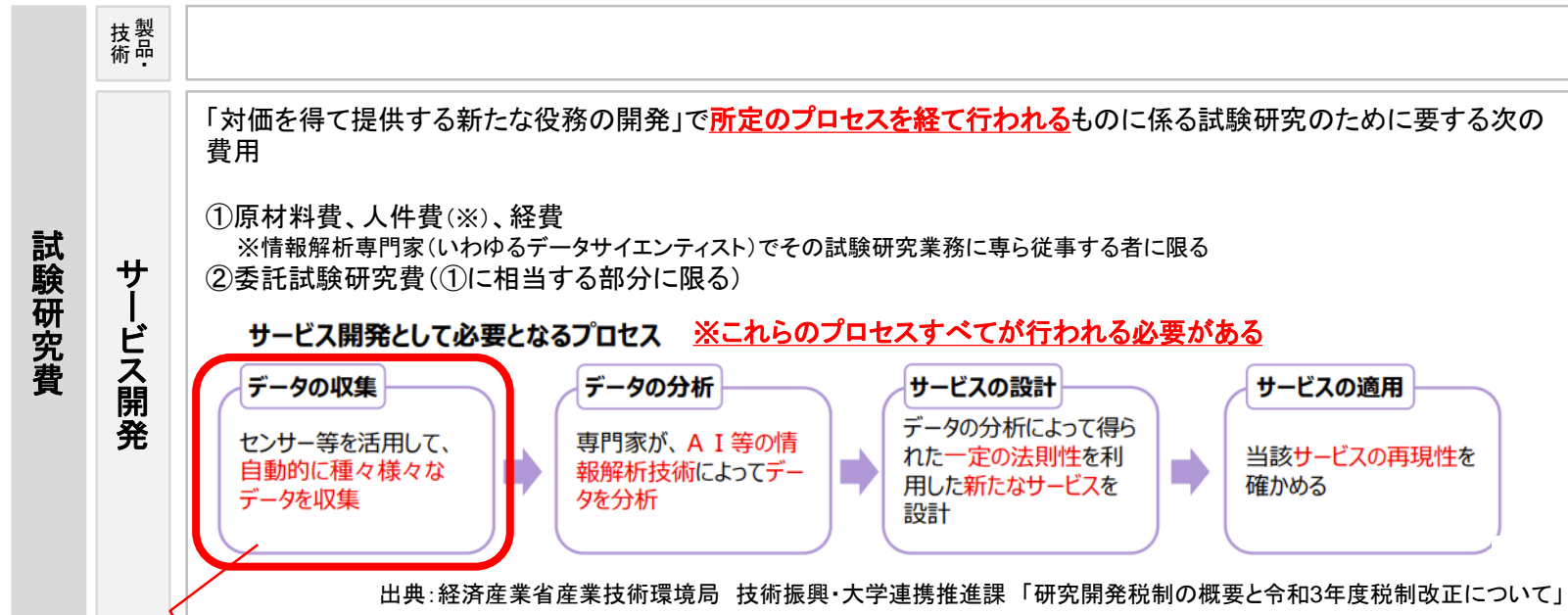
42の4(1)－2 措置法第42条の4第19項第1号イ(1)に規定する**試験研究には、例えば、次に掲げる活動は含まれない。**

- (1) 人文科学及び社会科学に係る活動
- (2) リバースエンジニアリング(既に実用化されている製品又は技術の構造や仕組み等に係る情報を自社の製品又は技術にそのまま活用することのみを目的として、当該情報を解析することをいう。)その他の単なる模倣を目的とする活動
- (3) 事務員による事務処理手順の変更若しくは簡素化又は部署編成の変更
- (4) 既存のマーケティング手法若しくは販売手法の導入等の販売技術若しくは販売方法の改良又は販路の開拓
- (5) 単なる製品のデザインの考案**
- (6) 製品に特定の表示をするための許可申請のために行うデータ集積等の臨床実験
- (7) 完成品の販売のために行うマーケティング調査又は消費者アンケートの収集
- (8) 既存の財務分析又は在庫管理の方法の導入
- (9) 既存製品の品質管理、完成品の製品検査、環境管理
- (10) 生産調整のために行う機械設備の移転又は製造ラインの配置転換
- (11) 生産方法、量産方法が技術的に確立している製品を量産化するための試作
- (12) 特許の出願及び訴訟に関する事務手続
- (13) 地質、海洋又は天体等の調査又は探査に係る一般的な情報の収集
- (14) 製品マスター完成後の市場販売目的のソフトウェアに係るプログラムの機能上の障害の除去等の機能維持に係る活動
- (15) ソフトウェア開発に係るシステム運用管理、ユーザードキュメントの作成、ユーザーサポート及びソフトウェアと明確に区分されるコンテンツの制作

3. 改正の内容

② サービス開発型試験研究費の要件見直し

サービス開発として研究開発税制の適用を受けるためには、「ビッグデータ収集」、「ビッグデータ分析」、「サービス設計」、「サービス適用」のすべてを行う必要があった。使い勝手を向上させ、新たなサービス開発を促すため、既存データを活用したサービス開発も研究開発税制の対象とする。



改正前：ビッグデータを新たに収集することが要件

改正後：**既存データの活用も可能に**

(例) 保険会社による防災・減災支援システムの開発

保険会社に蓄積された過去の災害時データを活用し、災害リスクや予想被害を可視化。自治体の防災・減災対策に活用する。

3. 改正の内容

(参考) 研究開発税制の適用対象となるサービス開発の事例(改正前)

- 研究開発税制の適用対象となるサービス開発の事例としては、以下のようなものが想定される。

地域を自然災害から守るサービス

- ドローンを活用して収集した画像データや気象データ等を組み合わせて分析することで、より精緻でリアルタイムな自然災害予測を通知するサービスを提供



農家を支援するサービス

- センサーによって収集した、農作物や土壌に関するデータや気象データ等を組み合わせ分析し、農家が最適な農作業をできるような農業支援情報を配信するサービスを提供



各個人に応じたヘルスケアサービス

- 各個人の運動や睡眠状況、食事、体重、心拍等の健康データを分析することで、各個人に最適なフィットネスプランや食生活の推奨や、病院受診勧奨を行うサービス



観光サービス

- ドローンや人工衛星等を活用して収集した画像データや気象データ、生態系のデータ等を組み合わせて分析することで、高付加価値の観光資源だが発生頻度の低い自然現象等の発生を精緻に予測するサービスを提供



出典: 経済産業省産業技術環境局 技術振興・大学連携推進課 「研究開発税制の概要と令和3年度税制改正について」

4. 適用時期

- (1) 研究開発投資のインセンティブ強化に向けた控除率・控除上限額の見直し(メリハリ強化)
 - ・ 令和5年4月1日から令和8年3月31日までの間に開始する各事業年度
- (2) オープンイノベーション型の対象範囲の追加等
 - ・ 不明(大綱記載なし)
- (3) 試験研究費の範囲の見直し(デザイン変更等の取扱い、サービス開発型試験研究費)
 - ・ 不明(大綱記載なし)

5. 実務上の留意点

- (1) 研究開発投資のインセンティブ強化に向けた控除率・控除上限額の見直し(メリハリ強化)
 - ・ 一般型の適用要件には、当期の所得金額が前期の所得金額を超える場合、雇用者給与、設備投資額の要件があるので、大企業は注意が必要である。
 - ・ 所得税も同様の改正とする。
- (2) オープンイノベーション型の対象範囲の追加等
 - ・ 博士号取得者や一定の経験を有する研究人材を外部から雇用することに対する優遇措置(「新規高度研究業務従事者に対する人件費」)が創設されることにより、一般の試験研究費よりも高い控除率を得ることが可能となるため、研究開発税制の適用を検討する企業が増加することが見込まれる。
 - ・ 研究開発税制におけるオープンイノベーション型の対象範囲に「特別新規事業開拓事業者」が新たに加わったことから、オープンイノベーション促進税制を適用して当該事業者に出資するのか、試験研究を共同(または委託)するのかの検討が必要となる。

6. 今後の注目点

(1) オープンイノベーション型の対象範囲の追加等

- 「特別新事業開拓事業者」の定義が、オープンイノベーション促進税制における「特別新事業開拓事業者」の定義(※)と同一であるか？

(※) オープンイノベーション促進税制における「特別新事業開拓事業者」の定義

産業競争力強化法第2条第6項に規定する新事業開拓事業者のうち同上第25項に規定する特定事業活動に資する事業を行う内国法人(売上高に占める研究開発費の額の割合が10%以上の赤字会社にあつては、設立の日以後の期間が15年未満のものに限る。)またはこれに類する外国法人

- 一定の投資事業有限責任組合の具体的な範囲
- 特定事業活動に資する事業に係る経営資源についての経済産業大臣による証明方法の具体的内容

(2) 試験研究費の範囲の見直し(デザイン変更等の取扱い)

- 「性能向上を目的としないことが明らかな開発業務」の具体的な判定方法や例が条文や通達で明らかにされるか？

14. オープンイノベーション促進税制の拡充・見直し

1. 改正のポイント

(1) 趣旨・背景

スタートアップ企業の出口として、既存企業によるM&Aを後押しするため、スタートアップ企業の成長に資するものに限定した上で、既存発行株式を購入により取得した場合もオープンイノベーション促進税制の適用対象とする改正が行われる。

(2) 内容

①新たに拡充される制度

・特定株式の取得要件について、改正前は資本金の増加を伴う現金による出資に限られていたが、既存発行株式の購入による取得も対象とする改正が行われる。

②既存制度の見直し

・特定株式の取得価額の1件あたりの上限を50億円(改正前:100億円)に引き下げる。
・対象法人が既にその総株主の議決権の過半数の株式を有しているスタートアップ企業に対する出資を対象から除外するなど、一定の見直しが行われる。

(3) 適用時期

2023(令和5)年4月1日以後に取得する株式について適用

(4) 実務のポイント

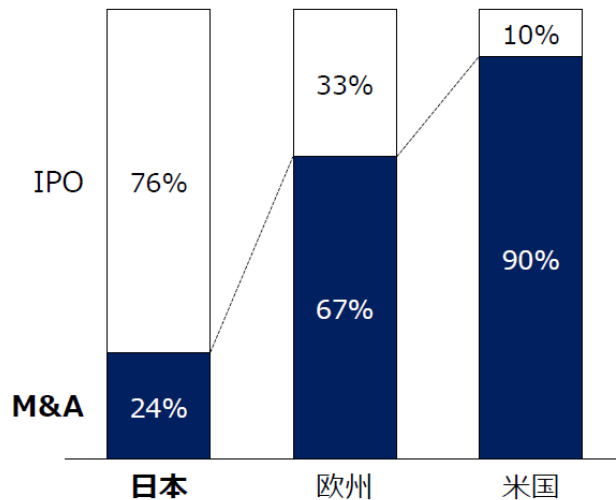
・既存発行株式の購入による取得(いわゆるM&A)も制度の対象となり、適用範囲は拡大するが、既存制度のように一定期間経過後に益金算入が不要となる仕組みではなく、一定期間経過後も取崩し事由に該当しないことで損金算入効果が継続する取扱いとなっている。

2. 改正の趣旨・背景

日本のスタートアップ企業の出口戦略はIPOが大半を占め、欧米に比べM&Aの割合が極めて少ない。加えて、事業規模が未拡大の段階でIPOが行われ、その後の成長が鈍化する傾向にあるとの指摘がされている。

M&Aを促進することで、スタートアップ企業が既存企業の資金や人材といった経営資源を活用できるようになり、その後の事業展開において、より力強い成長を実現することが期待されることから、ニューマネーを伴わない既存株式の取得もオープンイノベーション促進税制の対象とし、既存企業によるM&Aを後押しする。

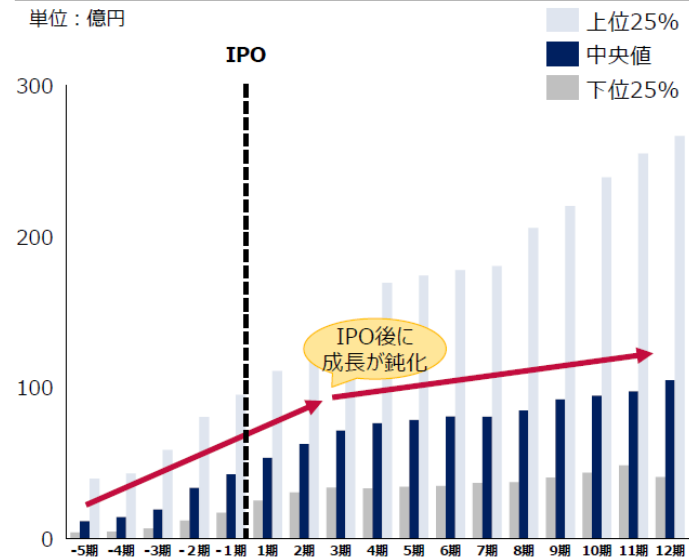
各国スタートアップの出口戦略の比較*1



*1:2020年のデータ（日本は年度単位、欧州、米国は年単位のデータ）

（出典）ベンチャーエンタプライズセンター「ベンチャー白書2021」、Capital IQ、Dealogic、より経済産業省作成

日本におけるIPO前後の売上高変化



（出典）赤石篤紀「新規株式公開前後の業績パフォーマンスと株式所有構造の変化」より経済産業省作成

3. 適用実績

(1) オープンイノベーションの意義

本税制におけるオープンイノベーションとは、対象法人がスタートアップ企業の革新的な経営資源を活用して、高い生産性が見込まれる事業や新たな事業の開拓を目指す事業活動をいう。

具体的には、以下の3点を満たすことが必要である。

- ①対象法人が、高い生産性が見込まれる事業または新たな事業の開拓を目指した事業活動を行うこと
- ②①の事業活動において活用するスタートアップ企業の経営資源が、対象法人にとって不足するもの、かつ革新的なものであること
- ③①の事業活動の実施にあたり、対象法人からスタートアップ企業にも必要な協力を行い、その協力がスタートアップ企業の成長に貢献するものであること

(2) 適用実績

■経済産業大臣の証明実績

	2022年4月1日時点
適用事業者数	97社
件数	152件
投資額	約427億円

(出典)経済産業省「証明の交付実績」に一部加筆

■補足

- ・2022(令和4)年4月1日時点の経済産業大臣による証明実績は左表の通りであり、本税制が創設された2020(令和2)年4月1日からの投資額の累計は約427億円となる。
- ・投資額から推定される所得控除額は約106億円(※1)、税効果は約31億円(※2)となる。

※1 投資額(427億円)×所得控除率(25%)

※2 推定所得控除額(106億円)×法人実効税率(29.74%)

(3) 具体事例

分野	出資企業から提供した経営資源	スタートアップ企業が有する技術	目的
ヘルスケア	高精度な血圧測定技術	心電図の解析技術	ビッグデータを活用し、血圧データと心電図の統合解析による心疾患リスクを予測するアルゴリズムを共同で開発。心疾患の発症予防の実現を目指す  心電計付血圧計
バイオ	医薬品開発に係る技術・設備や顧客データ	「腫瘍溶解性ウイルス」(※)に係る技術 (※)がん治療に有効なウイルス	出資企業が有する技術や設備等のリソースをスタートアップ企業に開放し、がん患者への負担の少ないがん治療薬の開発・展開を目指す 
宇宙	水を電気分解し、水素化できる技術	月面に機械装置を着陸する技術	月面に存在する水を電気分解し、将来的な宇宙空間での水素エネルギーの利活用の実現を目指す 
AI	自動車装置の開発に関する知見・環境	エッジコンピューティング用AI開発	自動車の周辺の障害物をAIによって検知し、駐車場内での完全自動駐車の実現を目指す 
モビリティ (空飛ぶクルマ)	自動車部品の設計・製造	空飛ぶクルマの開発	出資企業の設計技術、製造体制を活用し、空飛ぶクルマの開発・量産を目指す 

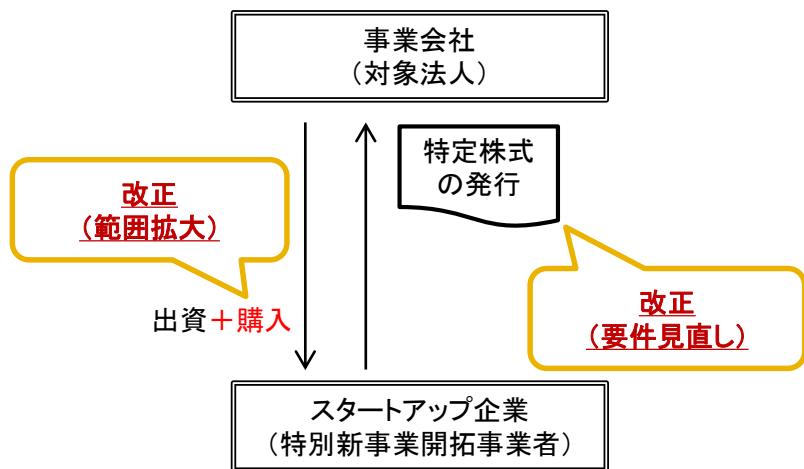
(出典) 経済産業省「令和4年度(2022年度)経済産業関係税制改正について」を加工・加筆

4. 制度の内容(改正前)

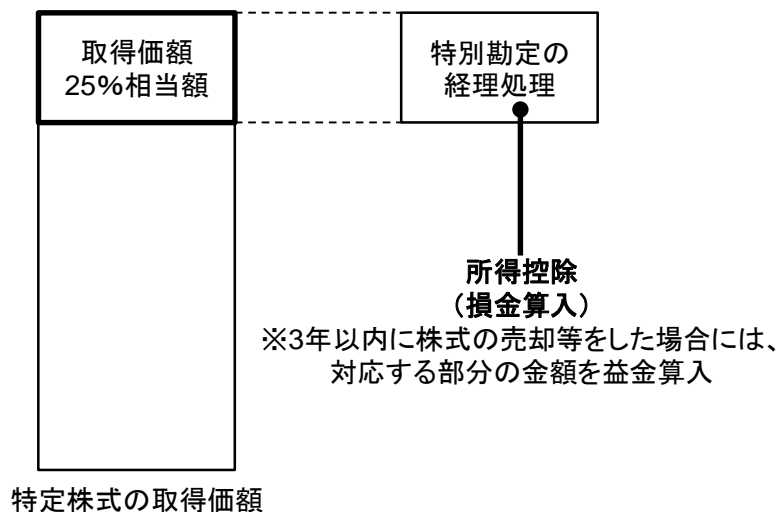
事業会社から一定のスタートアップ企業に対する出資について、その投資額の25%相当額を特別勘定として経理処理することで同額の所得控除(損金算入)ができる制度である。なお、株式の取得日から3年以内に出資した株式の売却等を行った場合には、対応する部分の金額を益金に算入する仕組みである。

即ち、出資が3年超継続する場合には、所得控除(損金算入)が永久に認められる他に類を見ない制度である。

【取引イメージ図】



【事業会社における特定株式の取り扱い】

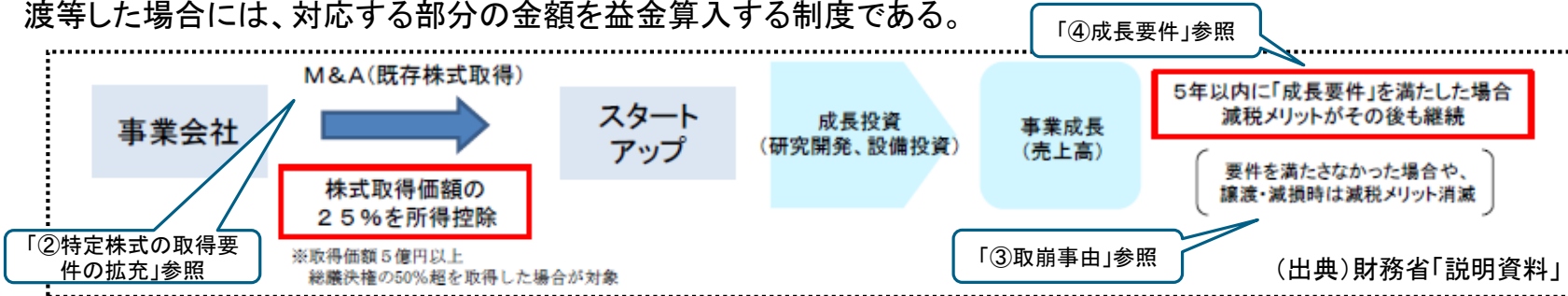


5. 改正の内容

(1) 新たに拡充される制度

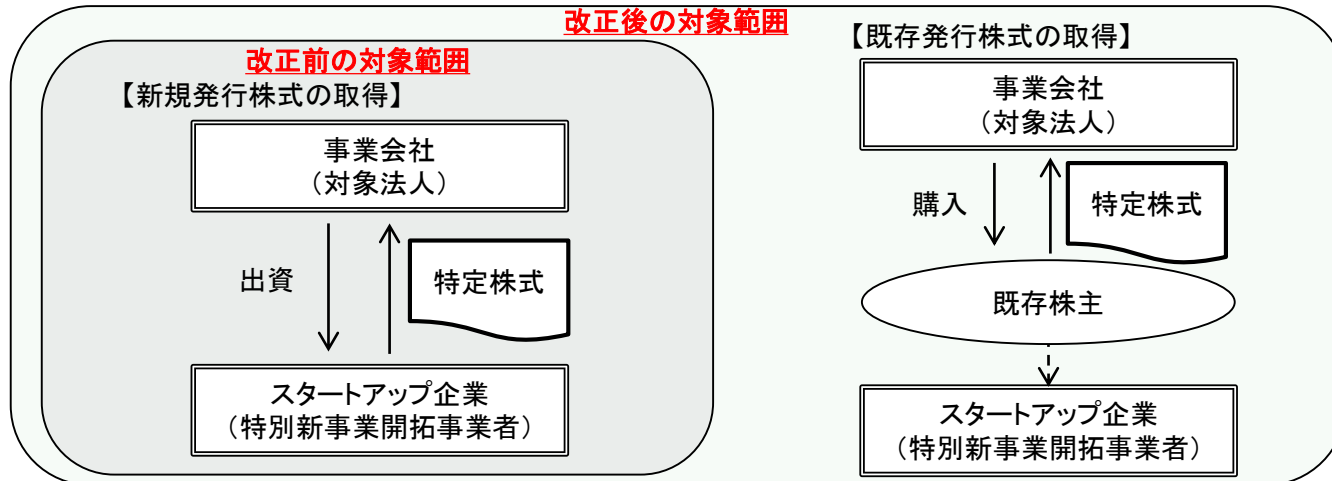
① 制度の全体像

事業会社がスタートアップ企業の既存株式(特定株式)を取得した場合に株式取得価額の25%を所得控除でき、出資の日から5年以内に成長要件を満たした場合には所得控除が継続し、満たさない場合や特定株式を譲渡等した場合には、対応する部分の金額を益金算入する制度である。



② 特定株式の取得要件の拡充

改正前は資本金の増加を伴う現金による出資(新規発行株式の取得)に限られていたが、既存発行株式の購入による取得も対象に加える改正が行われる。



既存の制度である「新規発行株式の取得」と改正により拡充された「既存発行株式の取得」では、特定株式の要件が下表の通り、異なる。

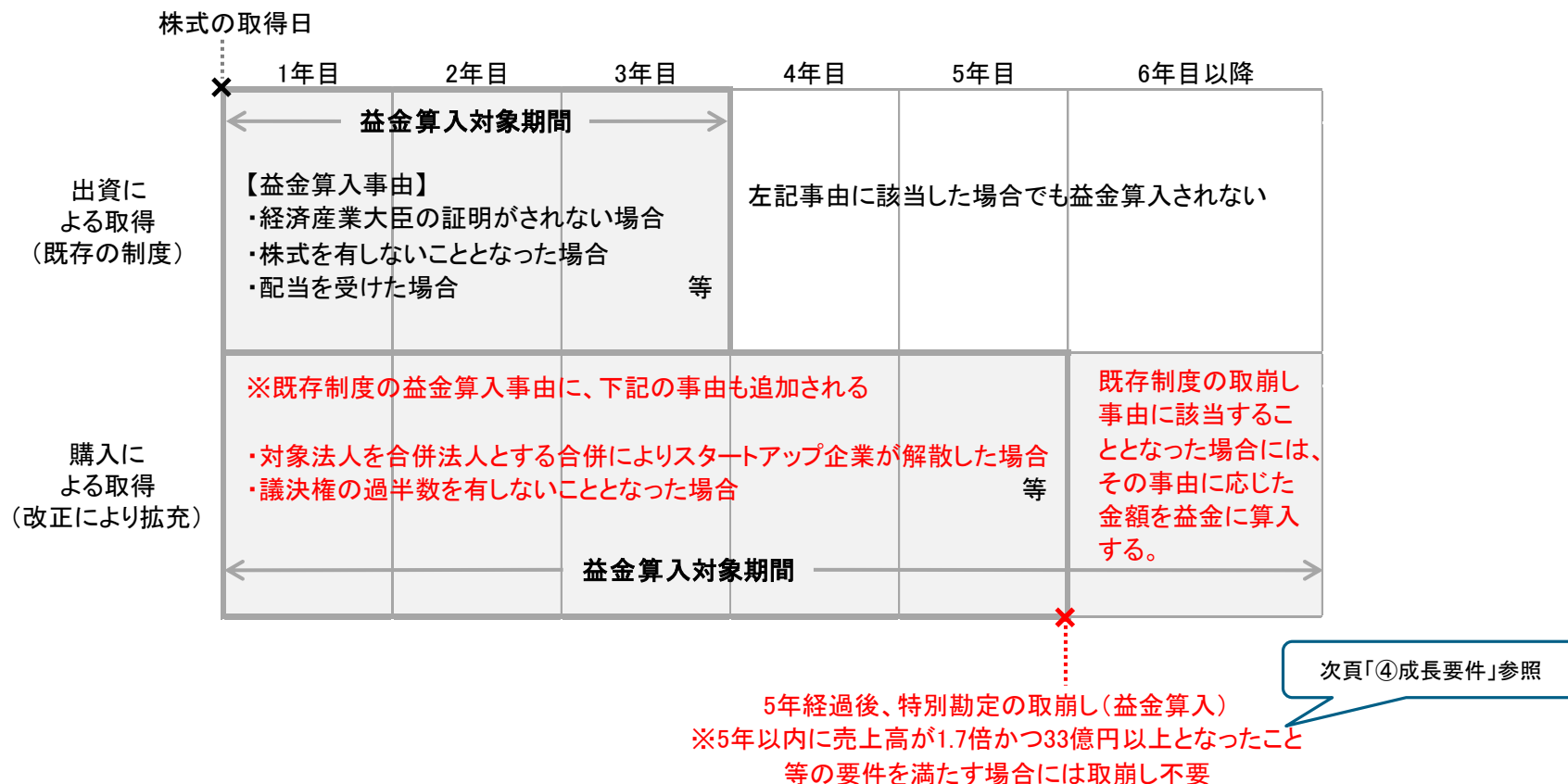
【各要件の比較】

内容	現金の払込みによる出資(既存の制度)	既存発行株式の購入による取得(改正により拡充)
対象株式	資本金の増加を伴う現金による出資をした株式 (新規発行株式)	発行人以外から購入により取得した株式 (既存発行株式)
1件あたり投資金額の 下限と上限	【下限】 ・対象法人が大企業の場合には、1億円以上 ・対象法人が中小企業者の場合には、1,000万円以上 ※スタートアップ企業が外国法人の場合には、5億円以上 【上限】 50億円(改正前:100億円) ※一事業年度あたり合計500億円	【下限】 ・対象法人が大企業・中小企業問わず5億円以上 ※スタートアップ企業が外国法人の場合には、対象外 【上限】 200億円 ※一事業年度あたり合計500億円
出資又は取得後の 議決権割合	要件なし	過半数を有すること
保有見込期間	3年	5年
特定事業活動を継続する期間	3年	5年
経済産業大臣の証明	必要	必要 (株式の取得時にスタートアップ企業が営んでいた事業を引き続き営んでいること等の要件追加)
出資等の目的	純出資等を目的とする出資でないこと	左記同様
併用制限	要件なし	2023(令和5)年4月1日以後に「現金の払込みによる出資」を行い本税制の適用を受けた後にそのスタートアップ企業の株式を取得する場合は対象外とする

③取崩事由

既存発行株式の購入時に経理処理した特別勘定は、設定後、一定の事由に該当した場合には取崩し、対応する金額を益金に算入する仕組みとなる。

取崩し事由については、既存の制度を準用しつつ、一部見直す改正が行われる。



④成長要件

単なるM&Aではなく、スタートアップ企業の成長に真に資するM&Aを対象とするため、M&A後5年以内にスタートアップ企業が成長投資・事業成長の要件を達成することで所得控除が継続する仕組みとなる。具体的には、スタートアップ企業の成長段階に応じ、A:売上高成長類型(売上が増加するフェーズ)、B:成長投資類型(売上はまだあまり増加していないが、研究開発・設備投資が旺盛なフェーズ)、C:研究開発特化類型(営業赤字だが、極めて旺盛な研究開発を行っているフェーズ)の3つ分類される。

類型	対象となるスタートアップ (M&A時点の要件)	5年以内に満たすべき要件	
		成長投資	事業成長
A 売上高 成長類型	—	—	<ul style="list-style-type: none"> ● 売上高 ≥ 33億円 ● 売上高成長率 ≥ 1.7倍
B 成長投資 類型	<ul style="list-style-type: none"> ● 売上高 ≤ 10億円 ● 売上高に対する研究開発費+設備投資(減価償却費)の比率 ≥ 5% 	<ul style="list-style-type: none"> ● 研究開発費 ≥ 4.6億円 ● 研究開発費成長率 ≥ 1.9倍 又は <ul style="list-style-type: none"> ● 設備投資(減価償却費) ≥ 0.7億円 ● 設備投資(減価償却費)成長率 ≥ 3.0倍 	<ul style="list-style-type: none"> ● 売上高 ≥ 1.5億円 ● 売上高成長率 ≥ 1.1倍
C 研究開発 特化類型	<ul style="list-style-type: none"> ● 売上高 ≤ 4.2億円 ● 売上高に対する研究開発費の比率 ≥ 10% ● 営業利益 < 0 	<ul style="list-style-type: none"> ● 研究開発費 ≥ 6.5億円 ● 研究開発費成長率 ≥ 2.4倍 ● 研究開発費増加額 ≥ 株式取得価格の15% 	—

(出典) 経済産業省「経済産業関係令和5年度税制改正について」

(2) 既存制度の見直し

① 特定株式の取得価額の上限の見直し

資本金の増加を伴う現金による出資をした特定株式の取得価額の1件あたりの上限を50億円(改正前:100億円)に引き下げる見直しが行われる。

② スタートアップ企業に対する出資要件の見直し

対象法人が既にその総株主の議決権の過半数の株式を有しているスタートアップ企業に対する出資を対象から除外する(具体例①)とともに、既に本税制の適用を受けているスタートアップ企業に対する出資はその総株主の議決権の過半数となるものに限定する(具体例②)見直しが行われる。

・改正の影響を受ける具体例①

【スタートアップ企業の株式及び議決権の状況】

株主	発行済株式数		議決権数	
	株数	割合	議決権数	割合
A社	40株	40%	40	67%
B社	20株	20%	20	33%
個人X	40株	40%	0	0%
計	100株	100%	60	100%

【A社が追加出資をする場合】

■改正前の取扱い →発行済株式の割合のみで判定

既に50%を超える株式数を保有しているスタートアップ企業に対する追加出資は本税制の適用対象外となるが、A社の株式の保有割合は40%であるため、本税制の適用対象となる。

■改正後の取扱い →議決権割合の判定も追加

A社の議決権割合は67%であり、議決権の過半数を有しているため、本税制の適用対象とならない。

・改正の影響を受ける具体例②

【スタートアップ企業の株式及び議決権の状況】

株主	発行済株式数		議決権数	
	株数	割合	議決権数	割合
C社	20株	20%	20	20%
追加出資 ↓				
C社	40株	33%	40	33%

【C社が追加出資をする場合】

※ 前提:追加出資前の発行済株式数は100株、C社が過去本税制の適用を受けているものとする

■改正前の取扱い

追加出資後に議決権割合が過半数を有していない場合も本税制の適用対象となる。

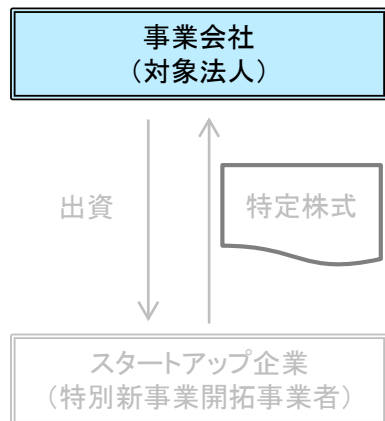
■改正後の取扱い →議決権割合の判定も追加

追加出資後のC社の議決権割合は33%であり、議決権の過半数を有していないため、本税制の適用対象とならない。

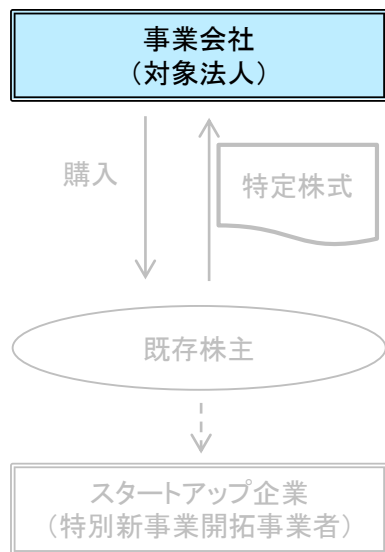
6. 制度の詳細

(1) 対象法人に関するポイント

【新規発行株式の取得】



【既存発行株式の取得】



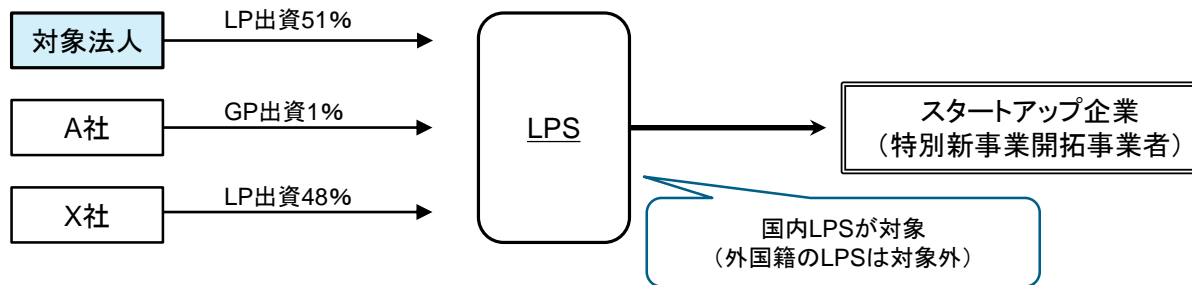
【対象法人に関するポイント】

※『新規発行株式の取得』を前提に記載をしているため、『既存発行株式の取得』の場合には、下記文章中の「出資」を「購入」に読み替えるものとする。

① 対象法人の主な要件

- 青色申告書を提出する内国法人が直接出資(※)をすること、又は、出資割合の過半数を有する以下の組合を通じて出資をすること
 - (A)投資事業有限責任組合(LPS)のうち、対象法人の国内完全子会社が無限責任組合員(GP)であるもの、又は、対象法人が単独の有限責任組合員(LP)であるもの
 - (B)民法上の組合

(例) 対象法人の国内完全子会社がGPである場合の出資形態 (A社は対象会社の国内完全子会社)



② 特別勘定の経理処理

- 所得控除の適用を受けるためには、取得株式(特定株式)の取得価額の25%以下の金額を、特別勘定の金額として経理をする必要がある。
- 特別勘定の経理処理については、損金経理に限るものではなく、利益剰余金の処分により積み立てることも可能。なお、利益剰余金の処分による特別勘定の積み立ては、法令の規定に基づく剰余金の増加項目に該当するため、株主総会の決議は不要である。

(例) 40億円の出資を行い、25%の所得控除を受けるため、10億円の目的積立金(特別勘定)を計上する場合

■ 会計仕訳

繰越利益剰余金 10億円
 ／ 目的積立金 10億円

■ 所得控除の上限

1回の払込額50億円、一事業年度内あたり
 500億円まで

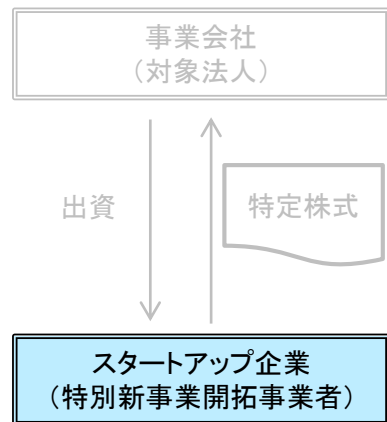
■ 株主資本等変動計算書のイメージ

	株主資本	
	利益剰余金	
	目的積立金	繰越利益剰余金
当期変動額		
目的積立金積立	10億円	△10億円

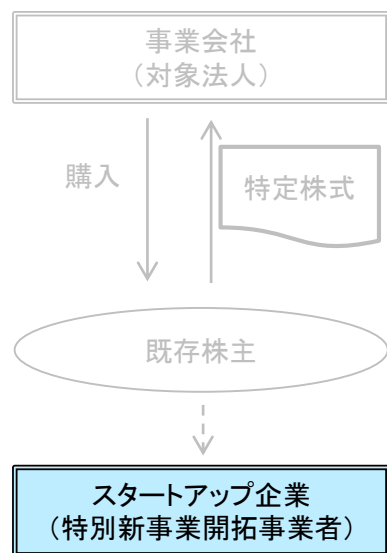
(法人税:オープンイノベーション促進税制の拡充及び見直し)

(2) スタートアップ企業に関するポイント

【新規発行株式の取得】



【既存発行株式の取得】



【スタートアップ企業に関するポイント】

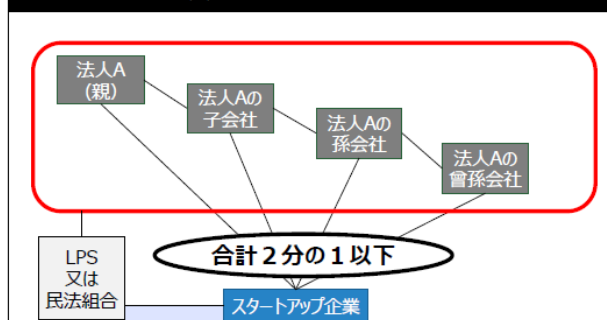
① スタートアップ企業の主な要件

出資対象となるスタートアップ企業は、以下の要件を満たす法人が該当する。

- 株式会社
- 設立10年未満(一定の要件を満たす場合設立15年未満) 会社登記上の設立日～出資日までで判定
- 未上場、未登録
- 既に事業を開始している 法人設立時の出資は対象外
- 対象法人とのオープンイノベーションを行っている又は行う予定
- 一つの法人グループが株式の過半数を有していない → 下記②参照
- 法人以外の者(LPS等)が3分の1超の株式を有している → 下記②参照
- 風俗営業又は性風俗関連特殊営業を営む会社でない
- 暴力団員等が役員又は事業活動を支配する会社でない

② スタートアップ企業の株主構成に関する要件

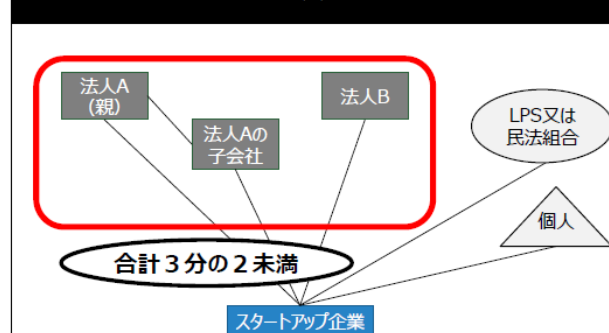
要件：一つの法人及びその子・孫・曾孫会社の出資割合の合計が2分の1以下



- 太枠内における親子間の判定は、株式の総数又は出資の金額の合計額が2分の1以上か否かで判定を行う
- 「合計2分の1以下」の判定は、株式の総数に基づき判定を行う
- 出資の割合の計算には、普通株式のみならず、種類株式も含まれる

(出典)経済産業省「申請ガイドライン(オープンイノベーション投資促進税制の利用を検討されてる事業者の皆様へ)」を加工)

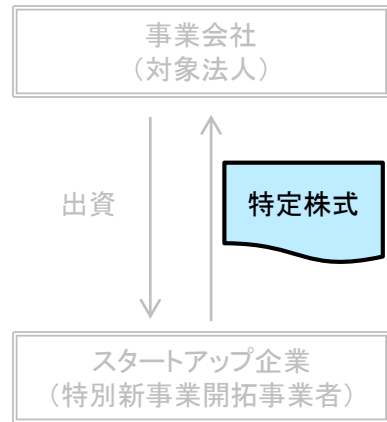
要件：全ての法人株主の出資割合の合計が3分の2未満



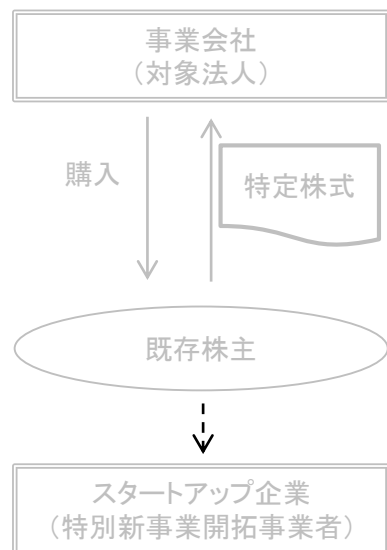
- 「合計3分の2未満」の判定は、株式の総数に基づき判定を行う
- 出資の割合の計算には、普通株式のみならず、種類株式も含まれる

(3) 特定株式に関するポイント(新規発行株式の取得)

【新規発行株式の取得】



【既存発行株式の取得】



【特定株式に関するポイント】

① 特定株式の主な要件

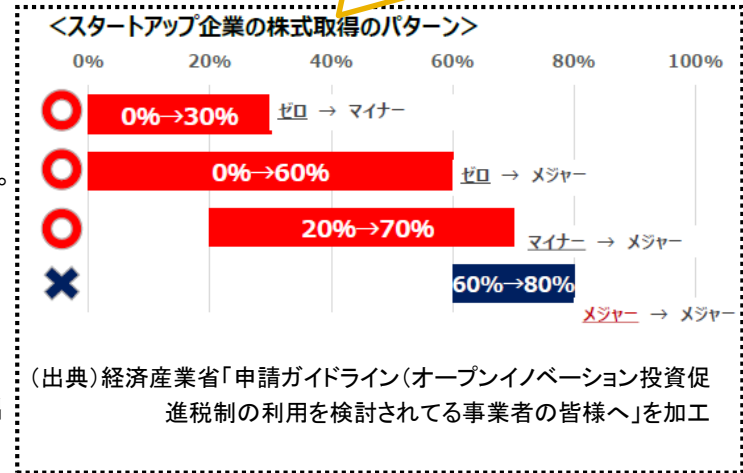
- 資本金の増加を伴う現金による出資であること
- 取得価額の1件あたりの上限は100億円
- 1件あたり1億円以上の出資であること → 下記②参照
(対象法人が中小企業の場合:1,000万円以上、スタートアップ企業が海外法人の場合:5億円以上)
- オープンイノベーションに向けた取組の一環で行われる出資であること(経済産業大臣の証明)
- 取得株式の3年以上の保有を予定していること
- 純出資等を目的とする出資でないこと → 下記③参照

改正
(100億円を50億円に引下げ)

改正
(議決権に関する要件も追加)

② 出資に関する留意点

- スタートアップ企業の株式を50%超取得する行為(いわゆるM&A)も対象となる。ただし、発行済株式の取得ではなく、新規増資の引受け(スタートアップ企業への払込み)である必要がある。
- 既に50%超保有する企業への追加出資は対象外となる。
- 本税制における出資は、資本金の増加を伴うものであれば良いため、種類株式(無議決権株式等)も対象となる。
- CVCを通じた出資で行った場合には、「CVCからの出資金額×CVCへの出資割合」が下限額以上となる必要がある。
- 出資金額の判定は1回の払込金額で判定を行うため、分割出資により判定金額を超える場合であっても、本税制の対象とはならない。



それぞれが唯一の出資目的となるような場合には、対象外

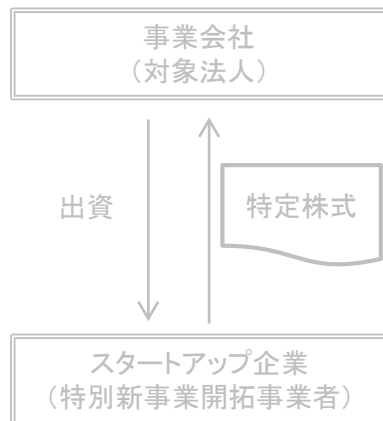
③ 純出資等を目的とする出資

オープンイノベーションの促進を目的としているため、下記を目的とする出資は本税制の対象外となる。
(なお、出資目的の一部に含まれるだけであれば、対象から除外されることはない)

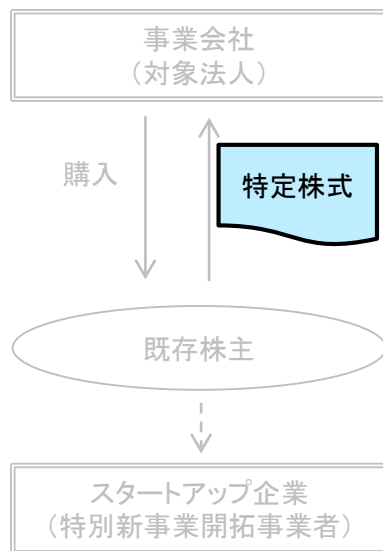
- スタートアップ企業の株式を将来売却することにより利益を受けること
- スタートアップ企業から将来配当を受けること
- 投資契約を結んだ後、スタートアップ企業への継続的関与を伴わずにスタートアップ企業から利益(物品リース料、不動産賃貸料、金融商品等の取引による運用益など)を受けること

(4) 特定株式に関するポイント(既存発行株式の取得)

【新規発行株式の取得】



【既存発行株式の取得】



【特定株式に関するポイント】

改正
(特定株式の範囲拡大)

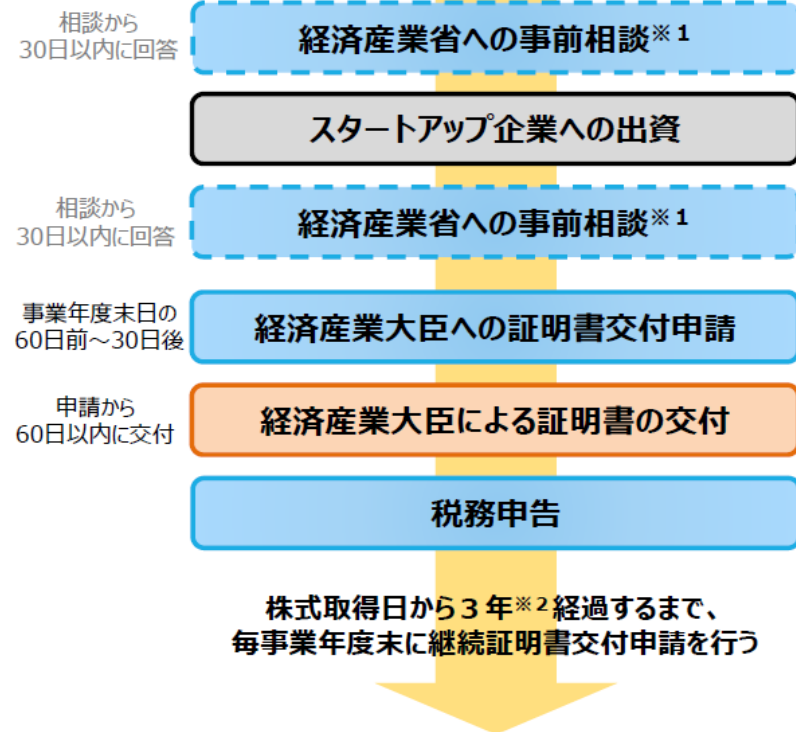
- ① 特定株式の主な要件
 - 発行法人以外の者から購入により取得した株式であること
 - 取得価額の1件あたりの上限は200億円
 - 1件あたり5億円以上の投資であること
(対象法人が大企業・中小企業問わず5億円以上、スタートアップ企業が海外法人の場合は対象外)
 - オープンイノベーションに向けた取組の一環で行われる出資であること(経済産業大臣の証明)
 - 特定事業活動を5年以上継続すること
 - 取得株式の5年以上の保有を予定していること
 - 取得により総株主の議決権の過半数を有すること
 - 純出資等を目的とする出資でないこと
- ② 取得に関する留意点
 - スタートアップ企業の議決権を50%超取得する行為(いわゆるM&A)が対象となり、既に議決権を50%超保有する企業への追加取得は対象外となる
 - 2023(令和5)年4月1日以後に「現金の払込みによる出資」を行い本税制の適用を受けた後にそのスタートアップ企業の株式を取得する場合は対象外とする

(5) 手続(改正前)

オープンイノベーション促進税制の適用にあたっては、経済産業大臣による証明書の交付を受ける必要がある。交付申請手続きは事業年度末日の60日前～30日後に行うことができるが証明書の交付まで最長60日を要し、かつ、法人税申告書に証明書の添付が必要となることから早めに対応することが望ましい。

また、税制適用後3年間についても経済産業大臣による継続証明書の交付を受けるため、毎年、同様の手続きが必要となる(継続証明書は法人税申告書への添付不要)。

手続きの流れ



※1：事前相談は任意ですが、証明書交付申請の円滑化のためお勧めしております。なお、出資前の相談・出資後の相談のいずれも可能です。

※2：令和4年3月31日までに取得する株式は5年。

(出典)経済産業省「オープンイノベーション促進税制申請手続きの流れ」を加工

主な提出書類

1. 案件概要スライド(事前相談・本申請)

「オープンイノベーション促進税制」申請案件
(株式会社AAAAによる株式会社BBBBへの出資について)

- 下記の出資につき、オープンイノベーション性の確認を希望します。
- 出資案件の概要は以下の通りです。

案件概要	
1. 出資者	株式会社AAAA (00001)
2. 出資先企業	株式会社BBBB (00001)
3. 出資時期	YYYY年MM月
4. 出資金額(持ち分比率)	X.X億円(投資前[0]%(投資後[XX.X]%)
5. 出資の目的	XXXX
6. 出資者が出資を予定する 出資先企業の経営資源	XXXX
7. 出資者が出資先企業への 提供を予定する経営資源	XXXX

2. 別表(本申請)

7. 適用時期

2023(令和5)年4月1日以後に取得する株式について適用

8. 実務上の留意点

・既存発行株式の購入による取得(いわゆるM&A)も制度の対象となり、適用範囲は拡大するが、既存制度のように一定期間経過後に益金算入が不要となる仕組みではなく、一定期間経過後も取崩し事由に該当しないことで損金算入効果が継続する取扱いとなっている。

15. 株式交付制度における所得計算の特例の見直し

1. 改正のポイント

(1) 趣旨・背景

株式交付における所得計算の特例(課税繰延措置)は、自社株式を対価とするM&Aでの活用を想定して創設されたが、私的な目的で利用することも可能であり、課税繰延措置の制度趣旨にそぐわない事例があった。これらを踏まえ、課税繰延措置の対象が縮小されることになったと考えられる。

(2) 内容

課税繰延措置の対象から、株式交付後に株式交付親会社が同族会社(非同族の同族会社を除く)に該当する場合は除外される(所得税についても同様)。

(3) 適用時期

2023(令和5)年10月1日以後に行われる株式交付について適用する。

(4) 影響

・課税繰延措置の範囲が縮小する。

- ①オーナー企業におけるグループ内での株式交付では、課税繰延措置の除外対象となるケースが多いと考えられる。
- ②M&Aにおいて株式交付を用いる場合でも課税繰延措置の除外対象となり得ることになると考えられる。

1. 改正のポイント

(5) 実務のポイント

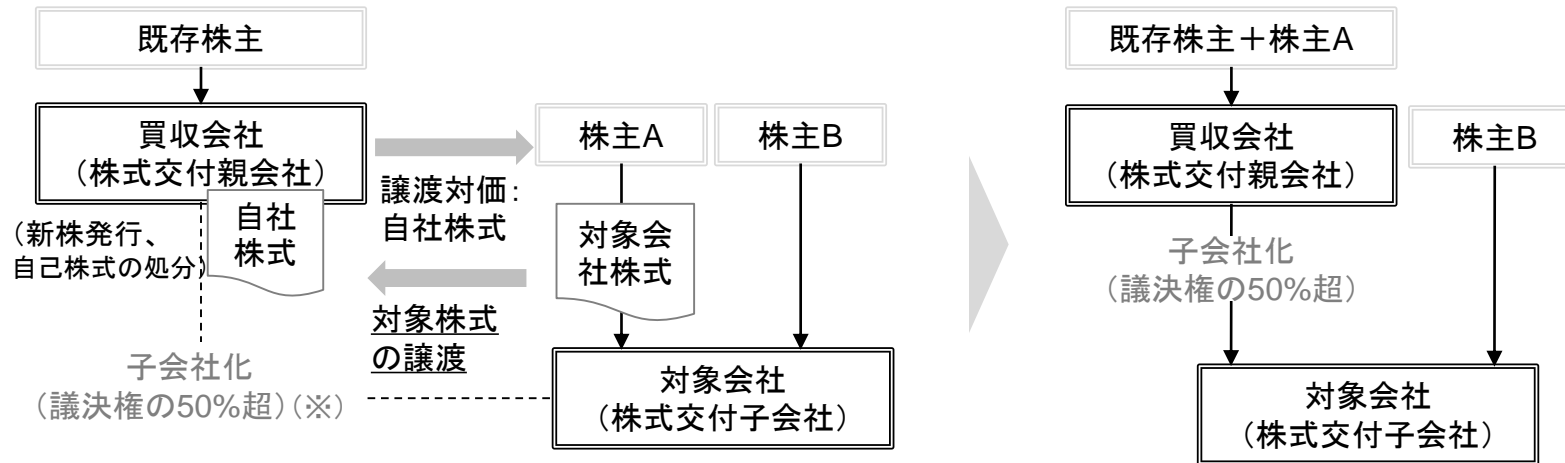
- ・株式交付後に株式交付親会社が同族会社かどうかポイントとなる。
 - ⇒株式交付親会社・株式交付子会社が、上場か非上場かは問わない。
 - ⇒M&Aで株式交付を活用する場合も、課税繰延措置の除外対象となり得る。
 - ⇒株式交付前に非同族会社であっても、株式交付後に同族会社となる場合は除外対象となり得る。
- ・同族会社の判定は、3人以下の株主の保有する株式数の合計が発行済株式数の50%を超えるかどうかにより行う(本改正における「同族会社」は、法人税法2条10号の同族会社と同義である)。
- ・株式交付親会社が同族会社かどうかについて、株主に「同族会社でない法人」がある場合にはこれを除いて判定する。この点、同族会社でない法人を親会社とする同族会社等が、「同族会社でない法人」となるかについては、今後確認する必要がある。
- ・株式交付について包括否認規定(法人税法132条、法人税法132条の2等)が適用される可能性がある点に変わりはない。

2. 趣旨・背景

(1) 株式交付の概要(会社法2条32号の2)

株式交付とは、株式会社(買収会社)が他の株式会社(対象会社)をその子会社とするために、対象会社の株式を譲り受け、譲渡人に対して対価として買収会社株式を交付することをいう。

(株式交付制度の概要)



(※) 株式交付における「子会社」は、議決権が50%を超える場合に該当する子会社に限定されている(会社法施行規則4条の2)。

2. 趣旨・背景

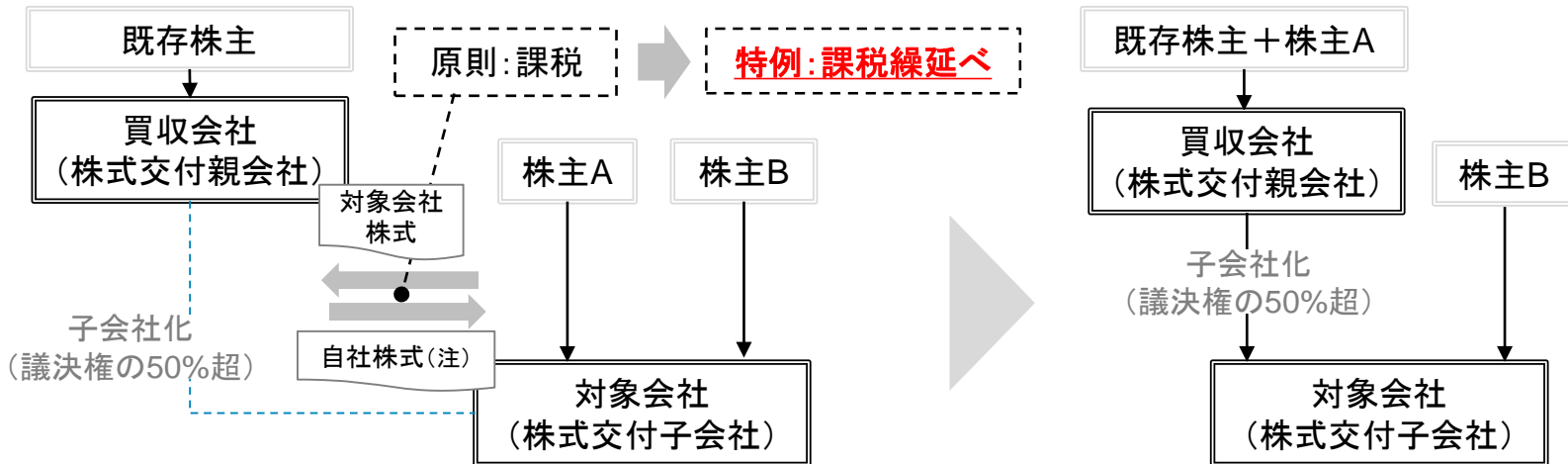
(2) 株式交付における所得計算の特例の創設の背景(2021(令和3)年度税制改正により創設)

手元資金や借入可能額に制約されずに、大胆かつ機動的な事業再編を実現できる株式交付制度は、日本企業の収益性の向上や産業の新陳代謝を促す重要なM&Aの手段と考えられる。税制面から、自社株を対価とするM&Aについて諸外国とのイコールフットイングを図るとともに、株式交付を実行するにあたっての障害(※)を取り除くため、株式交付子会社の株主における株式の譲渡損益の計上を繰り延べる制度(以下、「課税繰延措置」という。)が創設された。

※自社株式を対価とするM&Aについて、売手の次のような行動が予測されるため、買手が自社株式を対価とするM&Aを選択しない、又は、M&A自体を断念するといった可能性が指摘されていた。

- ・売手の株主は、株式と株式の交換は投資を継続しているとの認識であるため、課税されることや想定外の資金が流出することに抵抗があり、買収に応じない。
- ・投資家の中には資金の余力が乏しく、株式と株式の交換の場合は納税資金を捻出できない者がおり、課税されると買収に応じない、又は仮に買収に応じるとしても納税資金をねん出するために交付を受けた株式を売却する(これにより買手の株式価値が下がる懸念がある)。

(課税繰延措置の概要)



(注)対価に金銭等が含まれる場合、自社株式の割合が80%に満たないときは、課税繰延措置は適用されない。

2. 趣旨・背景

(3) 課税繰延措置の適用範囲の見直し(2023(令和5)年度税制改正大綱)

課税繰延措置は、自社株式を対価とするM&Aでの活用を想定して創設された((2)参照)。一方、課税繰延措置の要件は厳しいものではなく(大臣認定等も不要)、オーナー企業等において私的な目的で、この措置を利用することが可能であり、このような課税繰延措置の制度趣旨にそぐわない事例があったと考えられる。これらを踏まえ、課税繰延措置の適用される範囲が縮小されることになったと考えられる。

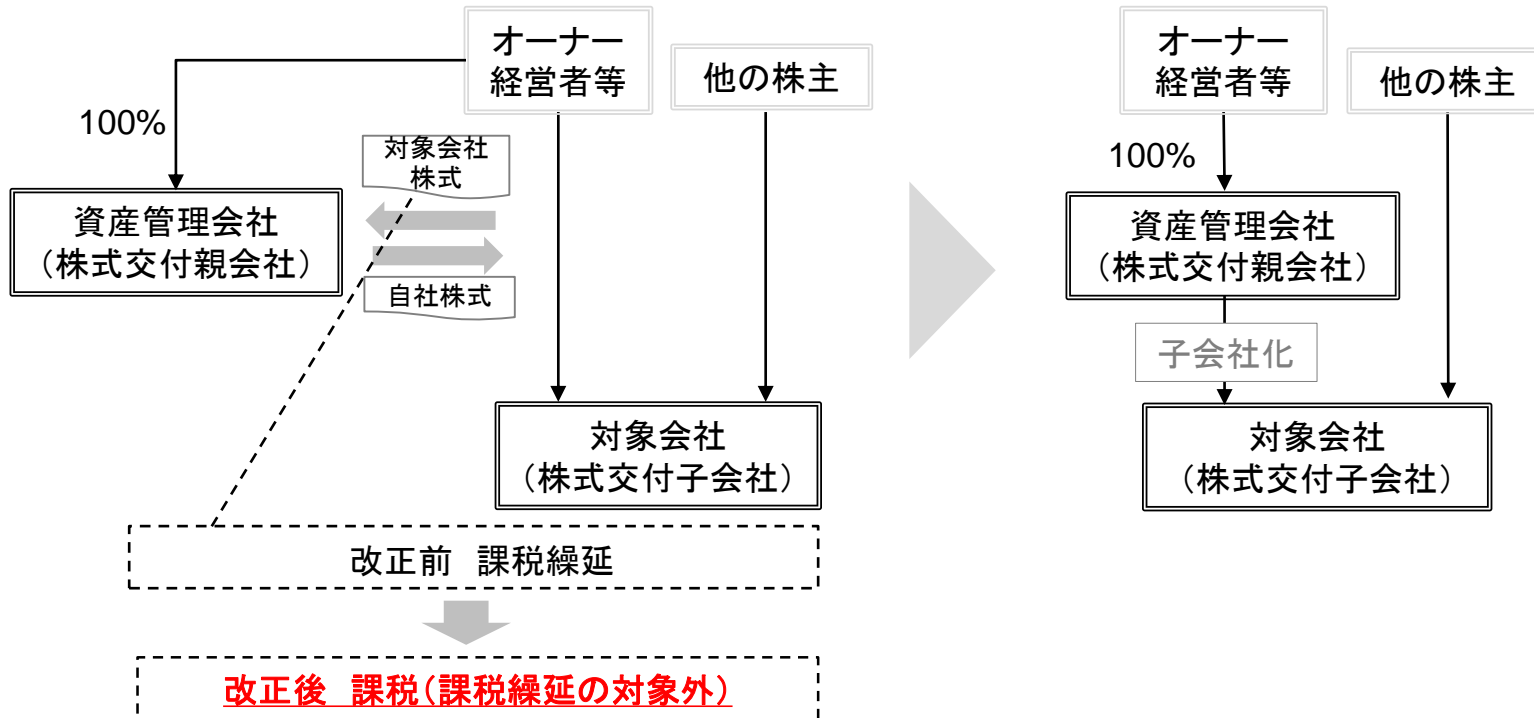
3. 内容

(1) 改正の内容

課税繰延措置の対象から、株式交付後に株式交付親会社が同族会社(非同族の同族会社を除く)に該当する場合が除外される(所得税についても同様)。

(2) 具体例①(同族会社に該当する場合)

株式交付後に株式交付親会社が同族会社に該当する場合として、次のようなケースが考えられる。



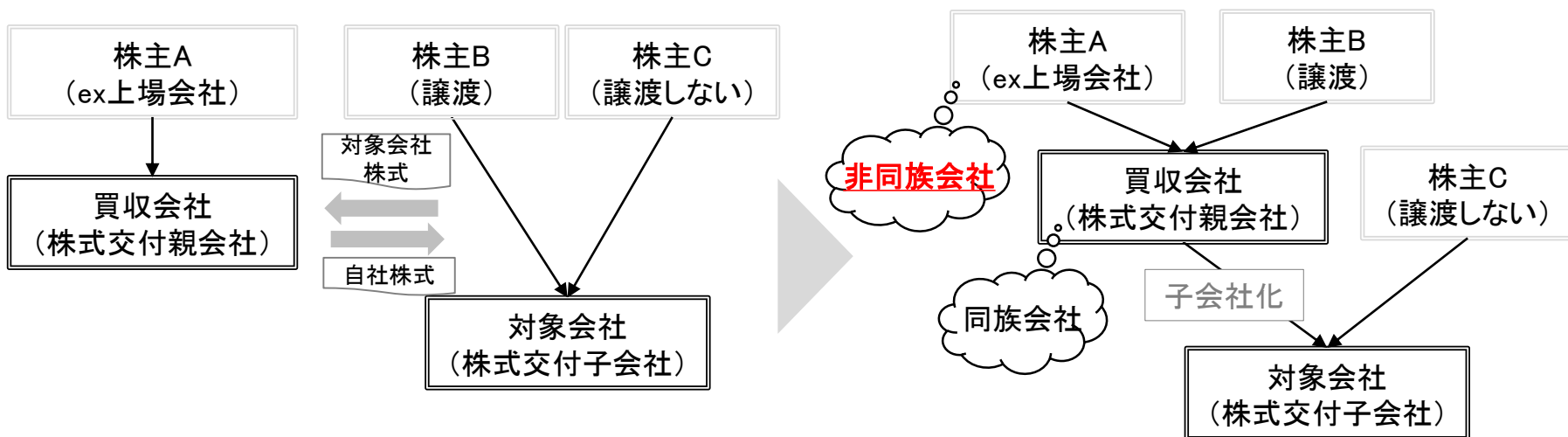
3. 内容

(2) 具体例②(非同族の同族会社に該当する場合)

株式交付後に株式交付親会社が同族会社に該当する場合であっても、その株式交付親会社が「非同族の同族会社」である場合には、今回の改正の適用はない(課税繰延措置の適用がある)。

「非同族の同族会社」とは、同族会社のうち、同族会社であることの判定の基礎となった株主から同族会社でない法人を除外して判定するものとした場合に同族会社とならないものをいう。

具体的には、次のようなケースが該当する。



※株式交付後、株主Aが買収会社の同族株主であり、譲渡に応じた株主Bは買収会社の少数株主の場合を想定している。

**改正の適用なし
(課税繰延措置の適用あり)**

(法人税:株式交付制度における所得計算の特例の見直し)

4. 適用時期

2023(令和5)年10月1日以後に行われる株式交付について適用する。

5. 影響

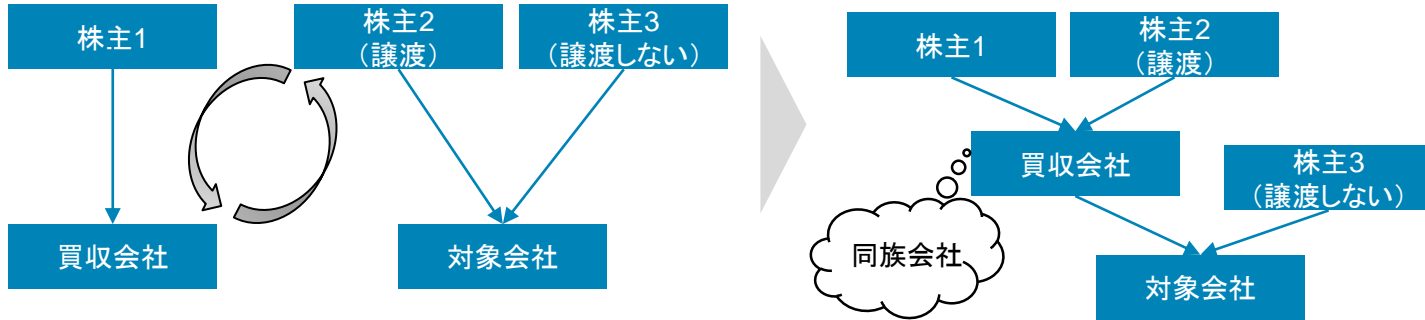
- 課税繰延措置の範囲が縮小する。
 - ①オーナー企業におけるグループ内での株式交付では、課税繰延措置の除外対象となるケースが多いと考えられる。
 - ②M&Aにおいて株式交付を用いる場合でも本改正の適用があると考えられる。例えば、同族会社に該当する上場会社が、他社を買収(子会社化)する場合でも、その上場会社が株式交付後に同族会社である限り、課税繰延措置の除外対象となると考えられる。

6. 実務のポイント

- 株式交付後に株式交付親会社が同族会社かどうかポイントとなる。
 ⇒株式交付親会社・株式交付子会社が、上場か非上場かは問わない。
 ⇒M&Aで株式交付を活用する場合も、課税繰延措置の除外対象となり得る(case1参照)。
 ⇒株式交付前に非同族会社であっても、株式交付後に同族会社となる場合は除外対象となり得る。(例えば、逆取得のケースで、対象会社株主が株式交付親会社の同族株主となる場合が該当する。)(case2参照)

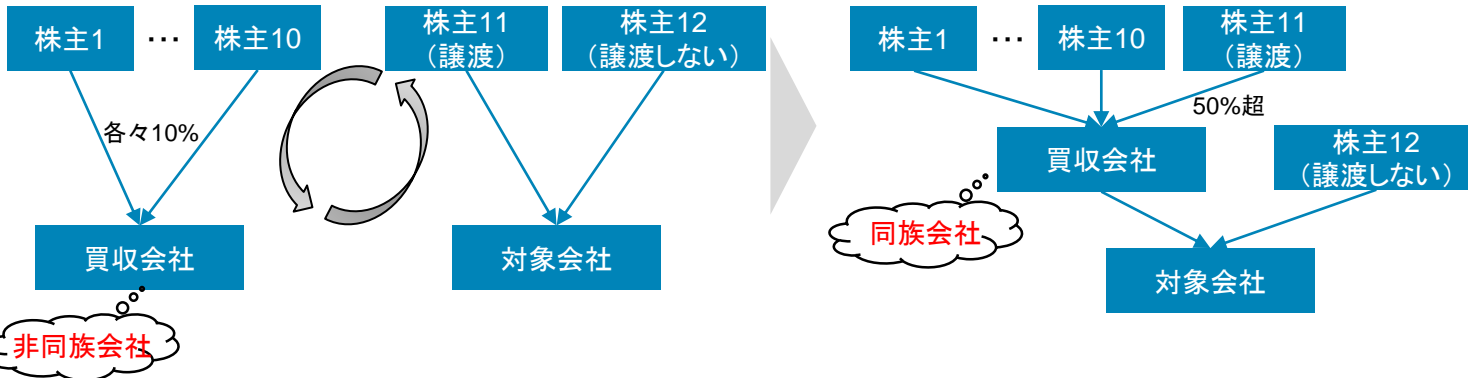
【case1:M&A】

※株主1~3は個人を想定



【case2:逆取得】

※株主1~12は個人を想定



両caseとも
課税繰延措置
の除外対象

6. 実務のポイント

- 同族会社の判定は、3人以下の株主の保有する株式数の合計が発行済株式数の50%を超えるかどうかにより行う(本改正で用いられる「同族会社」は、法人税法2条10号の同族会社と同義である)。

法人税法2条10号でいう同族会社とは、会社の発行済株式総数(自社株式を除く。)の50%超に相当する株式(※)が3人以下の株主(その会社が自己株式を有する場合のその会社を除く。)及びその同族関係者によって所有されている場合のその会社のことをいう。

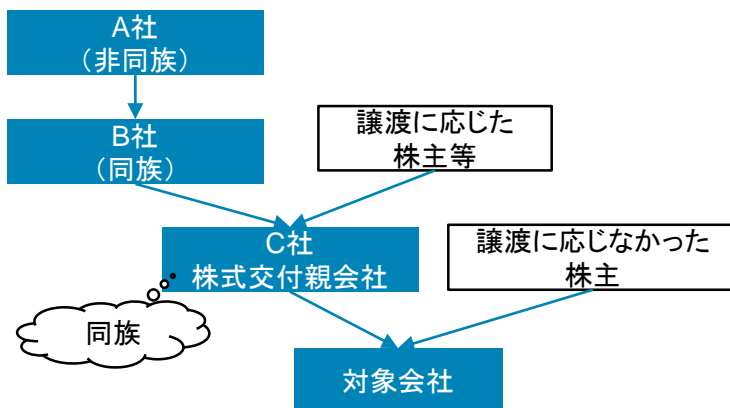
(※)株式数による判定のほか、議決権の数による判定及び持分会社の社員の数による判定がある。

- 株式交付親会社が同族会社かどうかについて、株主に「同族会社でない法人」がある場合にはこれを除いて判定する。具体的には、課税繰延措置が適用されないこととなる同族会社(判定対象は株式交付親会社)について、以下のとおり限定される。

同族会社であることについての判定の基礎となった株主のうちに同族会社でない法人がある場合には、その法人をその判定の基礎となる株主から除外して判定するものとした場合においても同族会社となるものに限る。

この点、同族会社でない法人を親会社とする同族会社等が、「同族会社でない法人」となるかについては、今後確認する必要がある。

【具体例：B社はA社の子会社、C社はA社の孫会社のケース】



B社は、法人税法2条10号規定する同族会社だが、本措置の適用上も、同族会社となるのか、又は、同族会社でない法人となるのか

6. 実務のポイント

【参考：留保金課税における特定同族会社の定め】

留保金課税における特定同族会社は次のとおり規定しており、本改正における「非同族の同族会社」と似た条文構成である。

特定同族会社とは、被支配会社で、被支配会社であることについての判定の基礎となつた株主等のうちに**被支配会社でない法人**がある場合には、当該法人をその判定の基礎となる株主等から除外して判定するものとした場合においても被支配会社となるもの(…)をいい、…

この点、法人税基本通達16-1-1では被支配会社でない法人に関して、次のとおり定めている(一部抜粋)。

「被支配会社でない法人」には、…被支配会社でない法人の直接又は間接の被支配会社も含まれる。

本改正における「同族会社でない法人」についても、これと同じように解釈できれば、厳密な意味での「同族会社でない法人」だけでなく、同族会社でない法人を親会社とする同族会社等も含まれることとなる(今後確認が必要である)。

- 株式交付について、包括否認規定(法人税法132条、法人税法132条の2等)が適用される可能性がある点に変わりはない。

【参考】『令和3年版改正税法のすべて』664頁では、以下のとおり説明している。

株式交付は、会社法の現物出資に関する規制の対象外とされていますが、株式交付子会社の株主が株式交付子会社の株式を株式交付親会社に給付して株式交付親会社の株式の交付を受ける行為であることから、現物出資の一種であることには変わりないと考えられます。したがって、法人税法132条の2(組織再編成に係る行為又は計算の否認)の対象となると考えられます。

(注)法人税法施行規則第35条においても、株式交付が現物出資の一種である前提で規定されています。

16. スピンオフ税制の拡充(株式分配)

1. 改正のポイント

(1) 趣旨・背景

大企業発のスタートアップ創出や、事業ポートフォリオの最適化により我が国企業・経済の更なる成長を図るといふ観点からは、事業切出しの手法の一つであるスピンオフの促進が重要である。そこで、段階的に分離・独立したい、元親会社との関係を残したいという意向を持つ企業がスピンオフを活用できるよう、スピンオフを行う企業に持分を一部残す場合(パーシャルスピンオフ)についても、課税を対象外とする取扱いを新たに租税特別措置として創設するものである。

(2) 内容

子法人のスピンオフの際、新設される租税特別措置上の適格株式分配に該当する場合には、現物分配法人が有する完全子法人の発行済株式の一部(20%未満)を現物分配法人に残しても、再編時の譲渡損益や配当に対する課税は対象外とされる。

(3) 適用時期

2023(令和5)年4月1日から適用される。

(4) 実務のポイント

- 2023(令和5)年4月1日から2024(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る必要がある。
- 租税特別措置上の株式分配の適格要件のうち従業者引継要件について、完全子法人の従業者のおおむね90%以上がその業務に引き続き従事することが見込まれていることが求められており、法人税法上の株式分配の適格要件よりも厳格化されている。
- 租税特別措置上の株式分配の適格要件では、産業競争力強化法の事業再編計画の認定に係る関係事業者又は外国関係法人の特定役員に対して新株予約権が付与され、又は付与される見込みがあること等の要件を満たすことが求められている。

2. 改正の趣旨・背景

(1) 趣旨・背景

事業再編を促進し、大企業発のスタートアップの創出や、事業ポートフォリオの最適化により我が国企業・経済の更なる成長を図ることは喫緊の課題となっている。

その中で、現在のグループの中では成長戦略の実現が難しい事業を分離・独立させることで、企業が有する経営資源（人材・技術等）の潜在力を発揮させる切り出し手法であるスピノフ（※）の重要性が高まっているが、我が国ではその活用実績が限られている。

そのため、スピノフを行う企業に持分を一部残す場合についても、一定の要件を満たせば、再編時の譲渡損益や配当に対する課税を対象外とする取扱いを新たに租税特別措置として創設し、段階的に分離・独立したい、元親会社との関係を残したいという意向を持つ企業によるスピノフ活用の促進を図るものである。

(※)スピノフにより期待される効果

経営の独立による効果	<ul style="list-style-type: none">両社とも、経営者は各々の中核事業に専念することが可能になる。これにより、投資戦略や資金調達等について迅速、柔軟な意思決定が可能になる。また、経営者や従業員のモチベーションも向上する。
資本の独立による効果	<ul style="list-style-type: none">スピノフされた会社は、独自の資金調達の途が拓かれ、大規模M&A等の成長投資が実施可能となる。スピノフされた会社は、独占禁止法や系列等の制約から解放され、元の会社の競合相手との取引も可能となり、他社とのアライアンスや経営統合の自由度も高まる。
上場の独立による効果	<ul style="list-style-type: none">両社とも、事業構成がシンプルとなることで、コングロマリット・ディスカウントを克服できる。各事業のみに関心のある投資家を引きつけ、各々の事業特性に応じた最適資本構成が可能となる。株式報酬のインセンティブ効果も高まる。

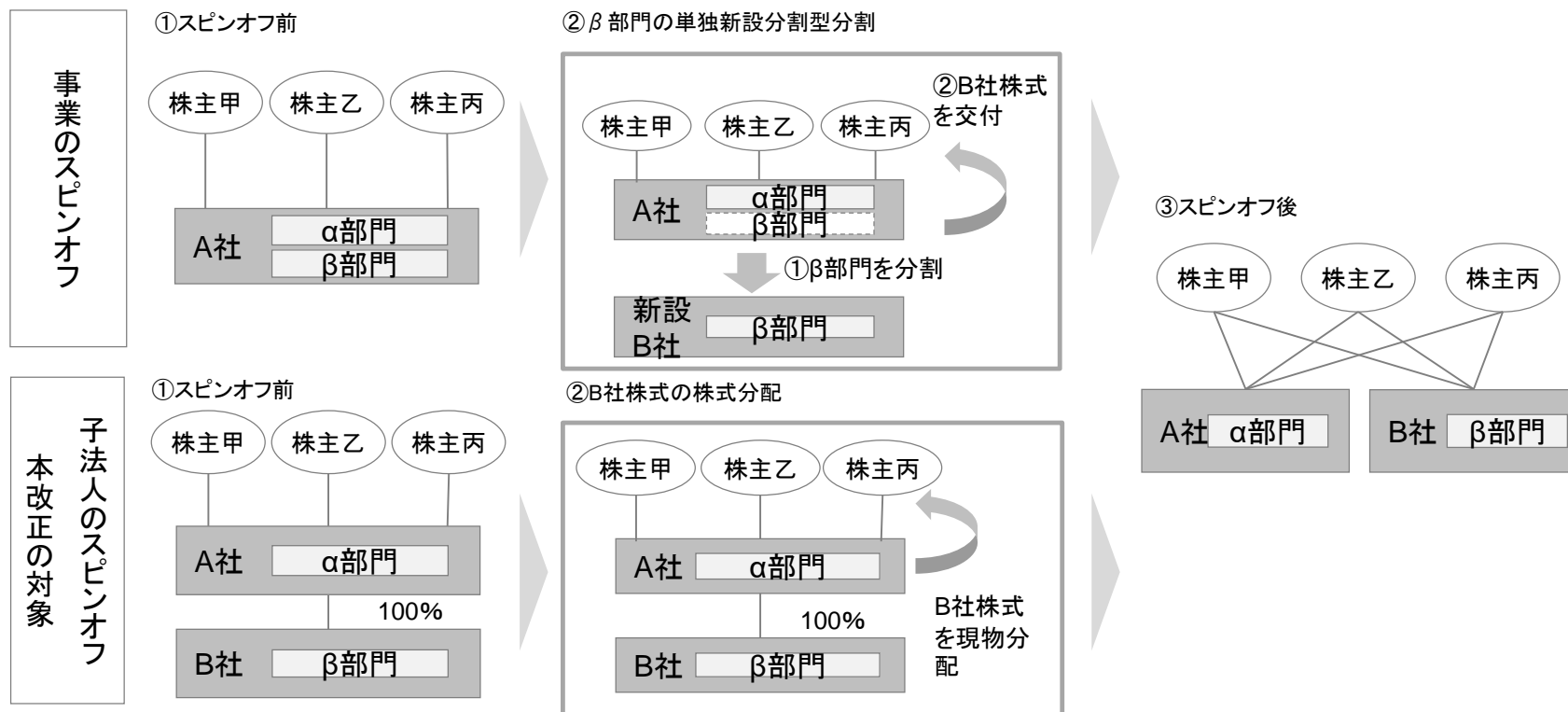
出典：経済産業省「『スピノフ』の活用に関する手引」

2. 改正の趣旨・背景

(2) スピンオフ税制におけるスピノフとは

スピノフ税制におけるスピノフとは、企業内における事業部門や企業グループを形成する複数の法人のうち一部の法人を、当該企業や企業グループから分離し、独立した法人として資本関係から外す行為をいう。スピノフ税制におけるスピノフは、単独新設分割型分割による「事業のスピノフ」と株式分配による「子法人のスピノフ」(※)に分類される。本改正は、「子法人のスピノフ」を対象とするものである。

(※) 「子法人のスピノフ」には、既存の完全子法人を株式分配する場合に加えて、完全子法人に分社型分割等で事業を移転した後、当該完全子法人を株式分配する場合を含む。



・株主の中に、A社を支配している株主がいないことを前提としている

3. 改正の内容

(1) 概要

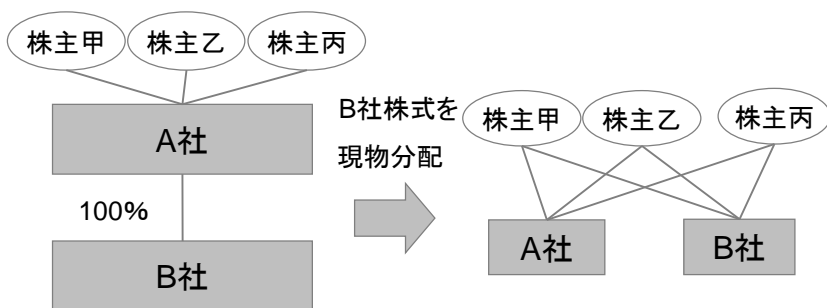
子法人のスピンオフの際、新設される租税特別措置上の適格株式分配に該当する場合には、現物分配法人が有する完全子法人の発行済株式の一部(20%未満)を現物分配法人に残しても、再編時の譲渡損益や配当に対する課税は対象外とされる。

法人税法上の適格株式分配と新設される租税特別措置上の適格株式分配は以下のとおりである。

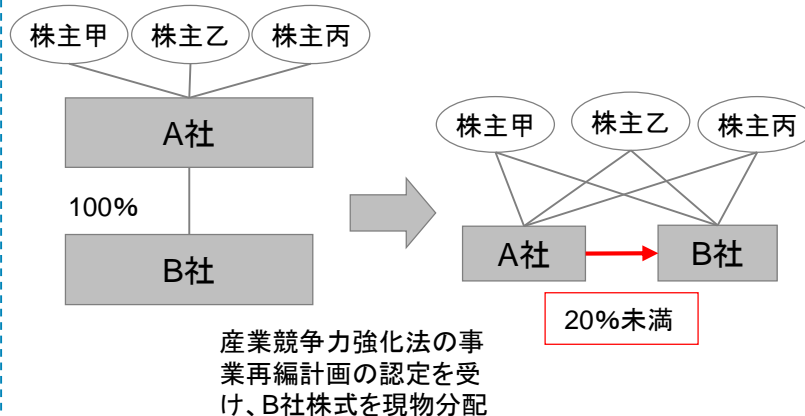
【改正前(継続)】 現物分配法人が有する完全子法人の発行済株式の**全部**を交付

【改正後(新設)】 現物分配法人が有する完全子法人の発行済株式の**一部(20%未満)**を現物分配法人に残しても可能

・(改正前;継続)法人税法上の適格株式分配



・(改正後;新設)租税特別措置上の適格株式分配



・株主の中に、A社を支配している株主がいないことを前提としている

3. 改正の内容

(2) 租税特別措置上の株式分配

新たに創設される租税特別措置における株式分配は、2023(令和5)年4月1日から2024(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が認定事業再編計画に従ってする同法の特定剰余金配当(剰余金の配当であって、配当財産が認定事業者の関係事業者又は外国関係法人の株式等であるもの)として行う現物分配で、完全子法人の株式が移転するもの(※)とされている。

(※)ただし、完全子法人の株式の全部が移転するものを除く。

【産業競争力強化法の事業再編計画の認定要件】

要件	要件の具体的内容
計画期間	3年以内(大規模な設備投資を行うものに限り5年)
生産性の向上 (事業単位部門)	計画の終了年度において次のいずれかの達成が見込まれること。 ①修正ROIC 2%向上 ②固定資産回転率(有形固定資産+ソフトウェアの回転率) 5%向上 ③従業員一人当たり付加価値額 6%向上
財務の健全性 (企業単位)	計画の終了年度において次の両方の達成が見込まれること。 ①有利子負債/キャッシュフロー \leq 10倍 ②経常収入>経常支出
雇用への配慮	計画に係る事業所における労働組合等と協議により、十分な話し合いを行うこと、かつ実施に際して雇用の安定等に十分な配慮を行うこと。
事業構造の変更	関係事業者の株式又は持分の譲渡(当該株式又は持分を配当財産とする剰余金の配当をすることを含み、当該譲渡により当該事業者の関係事業者でなくなる場合に限る。) 外国関係法人の株式又は持分又はこれらに類似するものの譲渡(当該株式又は持分又はこれらに類似するものを配当財産とする剰余金の配当をすることを含み、当該譲渡により当該事業者の外国関係法人でなくなる場合に限る。)
前向きな取組	計画の終了年度において次のいずれかの達成が見込まれること。 ①新商品、新サービスの開発・生産・提供 \Rightarrow 新商品等の売上高比率を全社売上高の1%以上 ②商品の新生産方式の導入、設備の能率の向上 \Rightarrow 商品等1単位当たりの製造原価を5%以上削減 ③商品の新販売方式の導入、サービスの新提供方式の導入 \Rightarrow 商品等1単位当たりの販売費を5%以上削減 ④新原材料・部品・半製品の使用、原材料・部品・半製品の購入方式の導入 \Rightarrow 商品1単位当たりの製造原価を5%以上削減

出典: 経済産業省「産業競争力強化法における事業再編計画の認定要件と支援措置について」

3. 改正の内容

(3) 租税特別措置上の適格株式分配

新たに創設される租税特別措置における株式分配は、以下の要件を満たした場合に、適格株式分配に該当する。

【租税特別措置上の株式分配の適格要件】

要件	(参考)法人税法上の適格株式分配	(新設)租税特別措置上の適格株式分配
株式のみ按分 交付要件	その法人の株主の特株数に応じて完全子法人の株式のみを交付するものであること。	同左
交付資産 に係る要件	その法人が有する完全子法人の発行済株式の全部を交付すること。	その現物分配の直後にその法人が有する完全子法人の株式の数が発行済株式の総数の20%未満となること。
従業者 引継要件	完全子法人の従業者のおおむね80%以上がその業務に引き続き従事することが見込まれていること。	完全子法人の従業者のおおむね90%以上がその業務に引き続き従事することが見込まれていること。
非支配要件	現物分配法人が現物分配前に他の者による支配関係がなく、完全子法人が現物分配後に他の者による支配関係があることが見込まれていないこと。	同左
主要事業 継続要件	完全子法人の主要な事業が引き続き行われることが見込まれていること。	同左
特定役員 継続要件	完全子法人の特定役員の全てがその現物分配に伴って退任するものではないこと。	同左
その他の要件	-	その認定に係る関係事業者又は外国関係法人の特定役員に対して新株予約権が付与され、又は付与される見込みがあること等の要件を満たすこと

4. 適用時期

2023(令和5)年4月1日から適用される。

5. 実務のポイント

(1) 留意点

- 2023(令和5)年4月1日から2024(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る必要がある。なお、認定期間が1年間であるのは、産業競争力強化法が、2024(令和6)年において見直しの対象となっているためであると想定される。
- 租税特別措置上の株式分配の適格要件のうち従業者引継要件について、完全子法人の従業者のおおむね90%以上がその業務に引き続き従事することが見込まれていることが求められており、法人税法上の株式分配の適格要件よりも厳格化されている。

(2) 今後の注目点

- 租税特別措置上の株式分配の適格要件では、産業競争力強化法の事業再編計画の認定に係る関係事業者又は外国関係法人の特定役員に対して新株予約権が付与され、又は付与される見込みがあること等の要件を満たすことが求められており、「等」を含めたその詳細について、今後確認が必要となる。

17. 特定資産の買換えに係る期限延長と一部見直し

1. 改正のポイント

(1) 趣旨・背景

コロナ禍からの経済社会活動の回復を確かなものとし、また土地は経済活動の基盤であり、より有効に活用(投資)する担い手への移転を促進することが必要である。そして、内需拡大・供給力の向上による持続的な経済成長のためには、こうした取引を通じて生じる譲渡益の活用により、事業再編や新たな国内設備投資を喚起することが必要と考えられており、土地の有効活用による投資促進と不動産市場の活性化の観点から内容に一部見直しを行った上で**適用期限を3年間延長**する。

一方、特例の適用にあたり、申告時に後付けで買換資産の取得と譲渡資産の譲渡との紐づけを行うことを防止するため、取得予定資産または譲渡予定資産等の種類等の**届け出を適用要件に加える**こととする。

(2) 内容

- ①適用要件(対象資産、区域等、繰延べ割合)が一部見直された上で、適用期限が2023(令和5)年3月31日から3年間延長される。
- ②譲渡予定資産等の種類等を記載した届出書を納税地の所轄税務署長に届け出ることを適用要件に加えることとする。

(3) 適用時期

- ①適用期限は2026(令和8)年3月31日まで延長となり、適用要件の見直しについては、2023(令和5)年4月1日以後に譲渡をして、同日以後に買換資産を取得する場合について適用される。
- ②届出書の提出要件については、2024(令和6)年4月1日以後に譲渡をして、同日以後に買換資産を取得する場合について適用される。

特定資産の買換えに係る期限延長と一部見直し

1. 改正のポイント

(4) 実務のポイント

- ・四号(改正後は三号)買換えの課税繰延割合について、「東京都特別区の区域」から「地域再生法の集中地域以外」への**本店資産**の買換えにおいては**引き上げ**られる一方で、「地域再生法の集中地域以外」から「東京都特別区の区域」への**本店資産**の買換えについては**引き下げ**が行われる。その他には、対象資産、区域等についても見直しが行われるため、活用の際には十分な検討が必要である。
- ・今後、本特例の適用を受ける場合には、納税地の所轄税務署長に所定の事項を記載した**届出書の提出が一定期間内に必要**となる。届出書の提出期限については、買換え事業年度中に到来するケースも多く見込まれることから、十分な事前検討が必要である。

(5) 実務上の留意点

- ・先行取得資産に係る買換えの特例の適用に関する届出書の提出期限が改正されるかどうか確認する必要がある。
- ・事業年度の最後の3月期間に譲渡かつ取得をした場合の届出書の提出時期は、決算期から2ヶ月以内となり、申告期限の延長をしている場合は、申告書の提出時期よりも前に届出書の提出期限が到来するため注意が必要である。

特定資産の買換えに係る期限延長と一部見直し

2. 制度及び改正の内容

(1) 現在の制度及び改正の内容

2023(令和5)年3月31日までに事業の用に供している特定の資産(以下「譲渡資産」という。)を譲渡して、一定期間内に資産(以下「買換資産」という。)を取得し、その取得日から1年以内に事業の用に供したときは、圧縮基礎取得価額に差益割合を乗じて計算した金額の原則80%(圧縮限度額)につき課税を将来に繰り延べることができる。

《圧縮限度額の計算》

(算式) 圧縮限度額 = 圧縮基礎取得価額(注1) × 差益割合(注2) × 原則80%

(注1) 圧縮基礎取得価額とは、買換資産の取得価額と譲渡資産の譲渡対価の額のうちいずれか少ない金額

(注2) 差益割合 = $\frac{\text{譲渡対価の額} - (\text{譲渡資産の帳簿価額} + \text{譲渡経費の額})}{\text{譲渡対価の額}}$

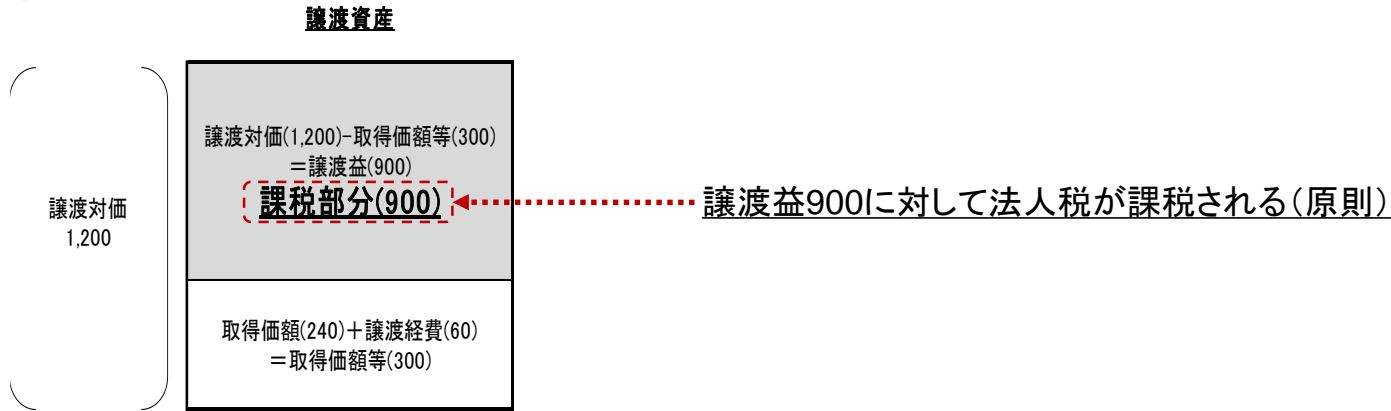
《計算例》

・譲渡対価の額	1,200
・取得価額(譲渡資産の帳簿価額)	240
・譲渡経費の額	60
・差益割合	$1,200 - (240 + 60) / 1,200 = 0.75$
・買換資産の取得価額	1,000
・圧縮基礎取得価額	$1,200 > 1,000 \quad \therefore 1,000$
・圧縮限度額	$1,000 \times 0.75 \times 80\% = 600$

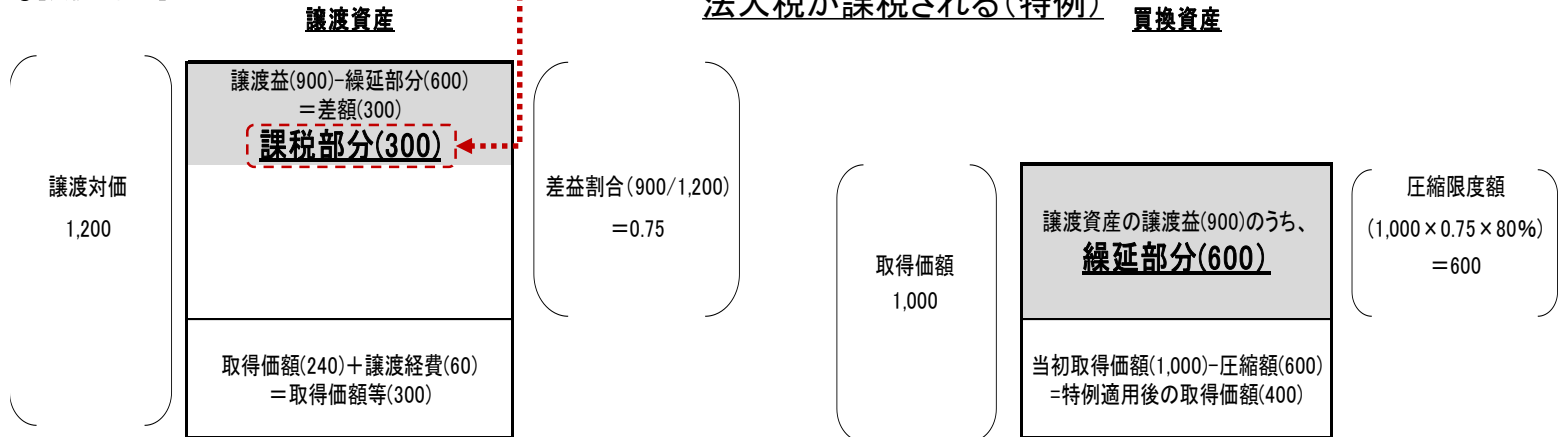
特定資産の買換えに係る期限延長と一部見直し

2. 制度及び改正の内容

①【原則(特例なし)】



②【買換え特例】



特定資産の買換えに係る期限延長と一部見直し

2. 制度及び改正の内容

▶2026(令和8)年3月31日まで延長される。ただし、対象資産、区域等、繰延べ割合が下記の表の通り一部見直しされる。

(注)号数については、改正前の内容で記載。次頁においても同様。

〈適用要件の見直し〉

号数	内容	項目	改正前	改正後
一号	既成市街地等の内から外への買換え	譲渡資産	既成市街地等内にある事業所等として使用されている土地等で、所有期間が10年を超えるもの	廃止
		買換資産	既成市街地等以外の地域内(国内に限る。)にある土地等、建物、構築物又は機械及び装置	廃止
二号	航空機騒音障害区域の内から外への買換え	譲渡資産	航空機騒音障害区域内にある土地等、建物又は構築物のうち、特定空港周辺航空機騒音対策特別措置法により買い取られ、又は補償金を取得する場合等の一定の事由に該当するもの	航空機騒音障害区域内にある土地等、建物又は構築物のうち、特定空港周辺航空機騒音対策特別措置法(※一定の区域内にある資産を除外)により買い取られ、又は補償金を取得する場合等の一定の事由に該当するもの
		買換資産	航空機騒音障害区域以外にある土地等、建物、構築物又は機械装置	同左
三号	既成市街地等及びこれに類する区域内での土地の計画的かつ効率的な利用に資する施策の実施に伴う買換え	譲渡資産	既成市街地等及びこれに類する区域内にある土地等、建物又は構築物	同左
		買換資産	既成市街地等及びこれに類する区域内にある土地等、建物、構築物又は機械及び装置で、土地の計画的かつ効率的な利用に資する施策の実施に伴って取得されるもの	同左
四号	長期所有(10年超)の土地、建物等から国内の土地、建物等への買換え	譲渡資産	国内にある土地等、建物又は構築物で、所有期間が10年を超えるもの	同左
		買換資産	国内にある土地等(事務所等特定施設の敷地の用に供されるもの又は駐車場の用に供されるもので、面積が300㎡以上)、建物若しくは構築物	同左

※航空機騒音障害防止特別地区又は公共用飛行場周辺における航空機騒音による障害の防止等に関する法律の第二種区域となった区域

特定資産の買換えに係る期限延長と一部見直し

2. 制度及び改正の内容

号数	内容	項目	改正前	改正後
五号	一定の日本船舶から環境への負荷低減に資する一定の日本船舶への買換え	譲渡資産	船舶(日本船舶に限る)のうち、進水の日から譲渡日までの期間が政令で定める期間に満たないもの	船舶(日本船舶に限る)のうち、進水の日から譲渡日までの期間が政令で定める期間に満たないもの ・外航船舶の船齢要件を25年未満から20年未満に引き下げ ・内航船舶船齢要件を25年未満から23年未満に引き下げ ・港湾の作業船の船齢要件を35年未満から30年未満に引き下げし平成23年1月1日以後に建造された船舶を除外
		買換資産	船舶(政令で定めるものに限る。)	船舶(政令で定めるものに限る。) ・環境への負荷の低減に係る要件等を見直し、買換資産が譲渡資産と同一の用途であること

〈四号の課税繰延割合の見直し〉

区分	本店資産※	改正前	改正後
東京都特別区の区域→地域再生法の集中地域以外	該当	80%	90%
	該当しない	80%	同左
地域再生法の集中地域以外→地域再生法の集中地域内	—	75%	同左
地域再生法の集中地域以外→東京都特別区の区域	該当しない	70%	同左
	該当	70%	60%
上記以外	—	80%	同左

※本店資産とは、本店又は主たる事務所として使用する建物及び構築物、並びにこれらの敷地の用に供される土地等をいう

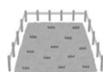
【具体的な活用事例】

所在地	四国地方
用途	不稼働不動産等

(製造業)

↓ 買換 ↓

所在地	中部地方、九州地方
用途	工場



所在地	東京都内等
用途	事務所等

(不動産業)

↓ 買換 ↓

所在地	近畿地方
用途	ホテル・旅館



(出典) 国土交通省 税制改正要望資料 (四号買換えの想定)

特定資産の買換えに係る期限延長と一部見直し

2. 制度及び改正の内容

(2)届出書の提出

改正前は、特定資産の買換えの場合の課税の特例を適用する場合に、確定申告書に一定の計算明細書の記載が必要となり、先行取得の場合に限り届出書の提出が必要。

➤2024(令和6)年4月1日以後に譲渡資産の譲渡をして、同日以後に買換資産の取得をする場合には、下記の表の内容を記載した届出書を一定期間内に提出することが必要となる。

また、先行取得資産に係る買換えの特例の適用に関する届出書は、記載内容を下記と同様にする見直しが行われる。

内容	記載内容	提出時期
届出書の提出	<ul style="list-style-type: none">・本特例の適用を受ける旨・適用を受けようとする措置の別・取得又は譲渡予定資産の種類等	譲渡資産を譲渡した日又は買換資産を取得した日のいずれか早い日の属する3月期間の末日の翌日以後2月以内 (3月期間とは、その事業年度をその開始の日以後3ヶ月ごとに区分した各期間)

※特定の資産の譲渡に伴い特別勘定を設けた場合の課税の特例、特定の資産を交換した場合の課税の特例は不要

特定資産の買換えに係る期限延長と一部見直し

2. 制度及び改正の内容

<届出書の提出期限 ケーススタディ(3月決算法人)>

		←-----事業年度(3月決算法人)----->														
		2024(令和6)年						2025(令和7)年								
		4月	5月	6月	7月	8月	9月	10月	11月	12月	1月	2月	3月	4月	5月	6月
パターン①	●譲渡時期 <2024/4/10>	●														
	▲取得時期 <2024/10/10>							▲								
	★届出書提出期限 <2024/8/31>					★										
パターン②	●譲渡時期 <2025/2/20>											●				
	▲取得時期 <2024/7/20>				▲											
	★届出書提出期限 <2024/11/30>								★							
パターン③	●譲渡時期 <2025/1/30>											●				
	▲取得時期 <2025/2/28>												▲			
	★届出書提出期限 <2025/5/31>															★

パターン①: 課税資産の譲渡した日(2024年4月10日)又は買換資産を取得した日(2024年10月10日)のいずれか早い日(2024年4月10日)の属する3月期間の末日(2024年6月30日)の翌日以後2月以内

>2024年8月31日まで

パターン②: 課税資産の譲渡した日(2025年2月20日)又は買換資産を取得した日(2024年7月20日)のいずれか早い日(2024年7月20日)の属する3月期間の末日(2024年9月30日)の翌日以後2月以内

>2024年11月30日まで

パターン③: 課税資産の譲渡した日(2025年1月30日)又は買換資産を取得した日(2025年2月28日)のいずれか早い日(2025年1月30日)の属する3月期間の末日(2025年3月31日)の翌日以後2月以内

>2025年5月31日まで

18. 中小企業者等に対する軽減税率の延長

1. 改正のポイント

(1) 趣旨・背景

中小企業の経営基盤の安定・強化を通じ、その活性化や競争力の維持・向上を図る観点から、中小企業者等に係る法人税の軽減税率の適用期限を2年間延長する。

(2) 内容

中小企業者等の年所得800万円以下の部分に適用される法人税の軽減税率15%(本則税率:19%)の適用時期が、改正前の「2023(令和5)年3月31日までに開始する事業年度」から2年間延長され、「2025(令和7)年3月31日までに開始する事業年度」となる。

2. 改正の趣旨・背景

中小企業は我が国経済の基盤であり、地域経済の柱として多くの雇用を担う存在であるが、新型コロナウイルス感染症や物価高・資源高の影響により、中小企業の収益環境は悪化している。

そのため、先行きが不透明な状況が続く中で中小企業の活性化や競争力の維持・向上を図ることを目的とし、キャッシュフローの改善と財務基盤の安定・強化のために中小企業者等に係る法人税の軽減税率の適用期限を2年間延長する。

3. 改正の内容

法人の種類	所得金額	改正前				改正後			
		令和4.4.1～ 令和5.3.31 (※5)	令和5.4.1～ 令和6.3.31 (※5)	令和6.4.1～ 令和7.3.31 (※5)	令和7.4.1～ 以後 (※5)	令和4.4.1～ 令和5.3.31 (※5)	令和5.4.1～ 令和6.3.31 (※5)	令和6.4.1～ 令和7.3.31 (※5)	令和7.4.1～ 以後 (※5)
中小法人(※1,2) 一般社団法人等 人格のない社団等	年800万円以下の金額	15% (軽減税率)	19% (本則税率)			15% (軽減税率)			19% (本則税率)
	年800万円超の金額	23.20%				23.20%			
中小法人以外の普通法人	所得による区分なし	23.20%				23.20%			
公益法人等 協同組合等(※3) 特定医療法人(※4)	年800万円以下の金額	15% (軽減税率)	19% (本則税率)			15% (軽減税率)			19% (本則税率)
	年800万円超の金額	19%				19%			

(※1) 中小法人とは、期末資本金の額が1億円以下の普通法人のうち、次に掲げる法人以外をいう。

①大法人(資本金の額が5億円以上の法人、相互会社(外国相互会社を含む。)、受託法人)との間にその大法人による完全支配関係がある法人

②100%グループ内の複数の大法人に株式の全部を直接又は間接に保有されている法人(①に該当する法人を除く。)

③相互会社、投資法人、特定目的会社、受託法人

④大通算法人(通算グループ内のいずれかの法人が期末資本金の額が1億円を超える法人または①、②、③(相互会社、受託法人に限る。)に該当する場合におけるその通算グループ内の法人)

(※2) 適用除外事業者(その事業年度開始の日前3年以内に終了した各事業年度の所得金額の年平均額が15億円を超える法人をいう。以下、同じ。)に該当する法人(通算法人で通算グループ内の他のいずれかの通算法人が適用除外事業者に該当する場合のその通算法人を含む。)の年800万円以下の部分の所得に対する税率は、19%が適用される。

(※3) 特定の協同組合等の年10億円を超える部分の所得に対する税率は、22%が適用される。

(※4) 適用除外事業者に該当する法人の年800万円以下の部分の所得に対する税率は、19%が適用される。

(※5) 各法人税率は、当該各期間内に開始する事業年度において適用される。

4. 改正の影響

(1) 法人実効税率への影響

軽減税率の適用期限の延長により、法人税の軽減税率が適用される中小法人の法人実効税率は以下の通りとなる(事業税の軽減税率適用法人の場合)。

法人の種類	所得金額	改正前				改正後			
		令和4.4.1~ 令和5.3.31	令和5.4.1~ 令和6.3.31	令和6.4.1~ 令和7.3.31	令和7.4.1~ 以後	令和4.4.1~ 令和5.3.31	令和5.4.1~ 令和6.3.31	令和6.4.1~ 令和7.3.31	令和7.4.1~ 以後
中小法人	年400万円以下の金額	21.37% (21.85%)	25.84% (26.46%)		21.37% (21.85%)		25.84% (26.46%)		
	年400万円超 年800万円以下の金額	23.17% (23.65%)	27.55% (28.15%)		23.17% (23.65%)		27.55% (28.15%)		
	年800万円超の金額	33.58% (34.3%)			33.58% (34.3%)				

- ・事業税の軽減税率適用法人とは、事業税の軽減税率不適用法人(3以上の都道府県において事務所又は事業所を設けて事業を行う法人、かつ、資本金1,000万円以上の法人)以外の法人をいう。なお、事業税の軽減税率不適用法人の法人実効税率は所得金額に関わらず、「所得金額年800万円超の金額」区分の実効税率となる。
- ・事業税は標準税率とする。
- ・住民税は標準税率とし、均等割額は計算に含めていない〔()は制限税率適用時〕。
- ・各法人実効税率は、当該各期間内に開始する事業年度において適用される。

5. 実務のポイント

2024(令和6)年以降に防衛費の財源確保の税制措置が講じられると法人税額が一定額以上の法人については、実効税率が上昇する(「防衛費の財源確保のための税制措置」参照)。

19. 【設備投資減税】 中小企業向け投資促進税制等の見直し・延長

1. 改正のポイント

(1) 趣旨・背景

- ①円安・資源高等によるコストプッシュ・インフレや新型コロナ禍でも、中小企業の生産性向上やDXに資する投資の後押しや適正運用等の観点から、税制措置（中小企業経営強化税制、中小企業投資促進税制）の見直し・延長を行う。
- ②激化する自然災害等への事前対策を強化するため、防災・減災のための設備投資を後押しする中小企業防災・減災投資促進税制の拡充・延長を行う。

(2) 内容

- ①中小企業経営強化税制、中小企業投資促進税制について、対象設備から節税投資を除外する等の見直しを行ったうえで、適用期限が2年延長される。
- ②中小企業防災・減災投資促進税制について、対象設備に耐震装置を含める一方で、償却率は2%縮小（20%または18%から、18%または16%）した上で、適用期限が2年延長される。

(3) 適用時期

①中小企業経営強化税制、中小企業投資促進税制

2025(令和7)年3月31日までの間に事業の用に供した資産に適用される。

対象設備の見直しは、2023(令和5)年4月1日以後に取得等した資産に適用される。

②中小企業防災・減災投資促進税制

2025(令和7)年3月31日までの間に認定を受けた事業継続力強化計画等の対象資産で、認定を受けた日から1年以内に取得等をして事業の用に供した資産に適用される。

対象設備の見直しは、2023(令和5)年4月1日以後に取得等した資産に適用される。

1. 改正のポイント

(4) 影響

中小企業経営強化税制、中小企業投資促進税制について、中小企業の設備投資促進、生産性向上という本来の制度趣旨と異なる節税目的の利用が抑制される。

2. 改正の趣旨・背景

(1) 地域経済の中核を担う中小企業の経営状況は、業種により違いも見られているが、エネルギー等を中心としたコストプッシュ型の物価上昇等により、収益環境の悪化が懸念されてもいる。雇用全体の7割を創出する中小企業において賃上げの機運を醸成していくためにも、その生産性の向上や経営基盤の強化を促すことが重要である。

このため、中小企業者等に係る中小企業投資促進税制及び中小企業経営強化税制の適用期限を2年延長する。

(2) 近年、全国各地で自然災害が頻発しており、中小企業が自然災害等への事前の備えを行うことは重要である。そこで、中小企業による自然災害等に対する事前対策の強化に向けた設備投資を後押しするため、中小企業防災・減災投資促進税制について、対象設備を追加した上で、適用期限を2年間延長する。

3. 制度の内容及び改正の内容

(1) 制度及び改正の内容

	中小企業経営強化税制 (延長)	中小企業投資促進税制 (延長)	中小企業防災・ 減災投資促進税制(延長)
対象企業	青色申告書を提出する中小企業者等※(資本金額1億円以下の法人又は農業協同組合等)		
対象事業 (指定事業)	<ul style="list-style-type: none"> 主に製造業・建設業・小売業・卸売業・不動産業・物品賃貸業・サービス業等が対象 下記の事業等は対象外 電気業、熱供給業、水道業、娯楽業(映画業を除く)、鉄道業、航空運輸業、銀行業等 	<ul style="list-style-type: none"> 主に製造業・建設業・小売業・卸売業・不動産業・物品賃貸業・サービス業等が対象 下記の事業等は対象外 電気業、熱供給業、水道業、娯楽業(映画業を除く)、鉄道業、航空運輸業、銀行業等 	
適用要件	特定経営力向上設備等の取得等をし、指定事業の用に供すること	一定の対象設備の取得等をし、指定事業の用に供すること	設備の取得前に事業継続力強化計画等の認定を受け、認定を受けた日から1年以内に取得等をし、事業の用に供すること
見直し	<p>①特定経営力向上設備等の対象より次の設備を除外する。</p> <p>・コインランドリー業又は暗号資産マイニング業(主要な事業であるものを除く。)の用に供する資産でその管理のおおむね全部を他の者に委託するもの</p>	<p>①対象設備から次の設備を除外する。</p> <p>・コインランドリー業(主要な事業であるものを除く。)の用に供する機械装置でその管理のおおむね全部を他の者に委託するもの</p> <p>②対象資産について、総トン数500トン以上の船舶にあつては、環境への負荷の低減に資する設備の設置状況等を国土交通大臣に届け出た船舶に限定する。</p>	<p>①対象設備に次の資産を追加する。</p> <p>・耐震装置</p>

※同一の大規模法人が発行済株式等の2分の1以上を所有している会社、2以上の大規模法人が発行済株式等の3分の2以上を所有している会社、適用事業年度前3年間の平均所得が15億円を超える法人を除く。

3. 制度の内容及び改正の内容

(1) 制度及び改正の内容

		中小企業経営強化税制 (延長)	中小企業投資促進税制 (延長)	中小企業防災・ 減災投資促進税制(延長)
対象設備・ 金額要件等	建物・構築物			
	機械装置	1台160万円以上	1台160万円以上	1台100万円以上
	ソフトウェア	1台70万円以上	合計70万円以上	
	器具備品	1台30万円以上		1台30万円以上
	建物附属設備	1台60万円以上		1台60万円以上
	工具	1台30万円以上	1台30万円以上 かつ合計120万円以上	
	普通貨物自動車		車両総重量3.5t以上	
	内航船舶		取得価額の75%が対象	
特別償却率		即時償却(100%)	30%	~2023(令和5)年3月31日 20% 2023(令和5)年4月1日~ 18% 2025(令和7)年4月1日~ 16%
税額控除率	特定中小企業者等 (※)	10%	7%	適用不可
	上記以外	7%	適用不可	適用不可
適用期限		2025(令和7)年3月31日 までの間に事業の用に 供した資産に適用される	2025(令和7)年3月31日 までの間に事業の用に 供した資産に適用される	2025(令和7)年3月31日までの間 に認定を受けた事業継続力強化 計画等の対象資産で、認定を受け た日から1年以内に取得等をして 事業の用に供した資産に適用され る

※特定中小企業者等とは、資本金3,000万円以下の中小企業者等のことをいう。

(法人税: 中小企業向け投資促進税制の見直し、延長)

3. 制度の内容及び改正の内容

(2) 中小企業経営強化税制の概要と適用手続き

①概要(A類型～B類型)

適用対象者	<p>青色申告書を提出する中小企業者等</p> <p>中小企業者等とは、中小企業者(次の①もしくは②に掲げる法人)又は農業協同組合等をいう。</p> <p>①資本金の額又は出資金の額が1億円以下の法人(大規模法人に発行済株式総数等の2分の1以上を所有されている法人及び2以上の大規模法人に発行済株式総数等の3分の2以上を所有されている法人を除く)</p> <p>②資本又は出資を有しない法人のうち、常時使用する従業員の数が1,000人以下の法人</p> <p>なお、中小企業者のうち適用除外事業者(その事業年度開始の日前3年以内に終了した各事業年度の所得金額の年平均額が15億円を超える法人等をいう。)に該当するものは除かれている。</p>	
類型	A類型:生産性向上設備	B類型:収益力強化設備
適用要件	<p>① 経営強化法の認定</p> <p>② 生産効率等の指標が、旧モデルと比較して平均1年あたり1%以上改善している設備</p>	<p>① 経営強化法の認定</p> <p>② 投資利益率が5%以上の投資計画に係る設備</p>
適用対象設備	<ul style="list-style-type: none"> 機械及び装置(160万円以上) 測定工具及び検査工具(30万円以上) 器具備品(30万円以上) 建物附属設備(60万円以上) ソフトウェア(70万円以上) 	<ul style="list-style-type: none"> 機械及び装置(160万円以上) 工具(30万円以上) 器具備品(30万円以上) 建物附属設備(60万円以上) ソフトウェア(70万円以上)
適用対象範囲	<p>生産等設備を構成するものであること、国内への投資であること、中古資産・貸付資産でないこと、等事務用器具備品、本店、寄宿舍等に係る建物附属設備等は対象外。</p> <p>【改正後※】次の資産を対象資産から除外する。</p> <p>・コインランドリー業又は暗号資産マイニング業(主要な事業であるものを除く。)の用に供する資産でその管理のおおむね全部を他の者に委託するもの</p>	
確認者	工業会等	経済産業局
指定事業	<p>・主に製造業・建設業・小売業・卸売業・不動産業・物品賃貸業・サービス業等が対象</p> <p>・下記の事業等は対象外</p> <p>電気業、熱供給業、水道業、娯楽業(映画業を除く)、鉄道業、航空運輸業、銀行業等</p>	
税制措置	即時償却又は10%税額控除(資本金3,000万円超の中小企業者等の場合即時償却又は税額控除7%)	
適用期間	【改正前】2023(令和5)年3月31日まで 【改正後】2025(令和7)年3月31日まで:2年延長	

※対象設備の見直しは、2023(令和5)年4月1日以後に取得等した資産に適用される。

(法人税:中小企業向け投資促進税制の見直し、延長)

3. 制度の内容及び改正の内容

(2) 中小企業経営強化税制の概要と適用手続き

①概要(C類型～D類型)

適用対象者	<p>青色申告書を提出する中小企業者等</p> <p>中小企業者等とは、中小企業者(次の①もしくは②に掲げる法人)又は農業協同組合等をいう。</p> <p>①資本金の額又は出資金の額が1億円以下の法人(大規模法人に発行済株式総数等の2分の1以上を所有されている法人及び2以上の大規模法人に発行済株式総数等の3分の2以上を所有されている法人を除く)</p> <p>②資本又は出資を有しない法人のうち、常時使用する従業員の数が1,000人以下の法人</p> <p>なお、中小企業者のうち適用除外事業者(その事業年度開始の日前3年以内に終了した各事業年度の所得金額の年平均額が15億円を超える法人等をいう。)に該当するものは除かれている。</p>	
類型	C類型: デジタル化設備	D類型: 経営資源集約化設備
適用要件	<p>① 経営強化法の認定</p> <p>② 遠隔操作、可視化、自動制御化のいずれかに該当する設備</p>	<p>① 経営強化法の認定</p> <p>② 修正ROAまたは有形固定資産回転率が一定割合以上の投資計画に係る設備</p>
適用対象設備	<ul style="list-style-type: none"> 機械及び装置(160万円以上) 工具(30万円以上) 器具備品(30万円以上) 建物附属設備(60万円以上) ソフトウェア(70万円以上) 	
適用対象範囲	<p>生産等設備を構成するものであること、国内への投資であること、中古資産・貸付資産でないこと、等事務用器具備品、本店、寄宿舍等に係る建物附属設備等は対象外。</p> <p>【改正後※】次の資産を対象資産から除外する。</p> <p>・コインランドリー業又は暗号資産マイニング業(主要な事業であるものを除く。)の用に供する資産でその管理のおおむね全部を他の者に委託するもの</p>	
確認者	経済産業局	経済産業局
指定事業	<ul style="list-style-type: none"> 主に製造業・建設業・小売業・卸売業・不動産業・物品賃貸業・サービス業等が対象 下記の事業等は対象外 電気業、熱供給業、水道業、娯楽業(映画業を除く)、鉄道業、航空運輸業、銀行業等 	
税制措置	即時償却又は10%税額控除(資本金3,000万円超の中小企業者等の場合即時償却又は税額控除7%)	
適用期間	【改正前】2023(令和5)年3月31日まで 【改正後】2025(令和7)年3月31日まで: 2年延長	

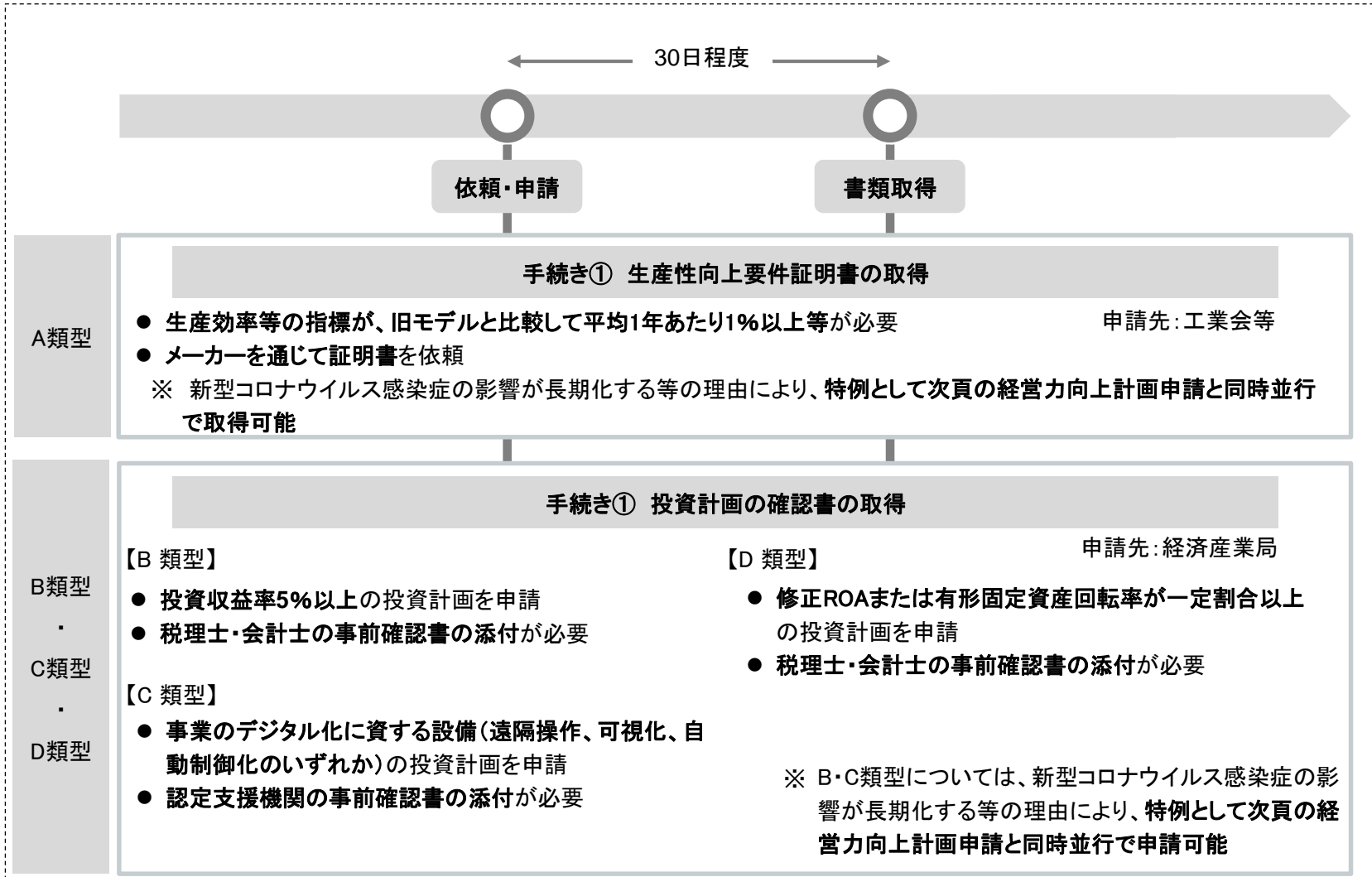
※対象設備の見直しは、2023(令和5)年4月1日以後に取得等した資産に適用される。

(法人税: 中小企業向け投資促進税制の見直し、延長)

3. 制度の内容及び改正の内容

(2) 中小企業経営強化税制の概要と適用手続き

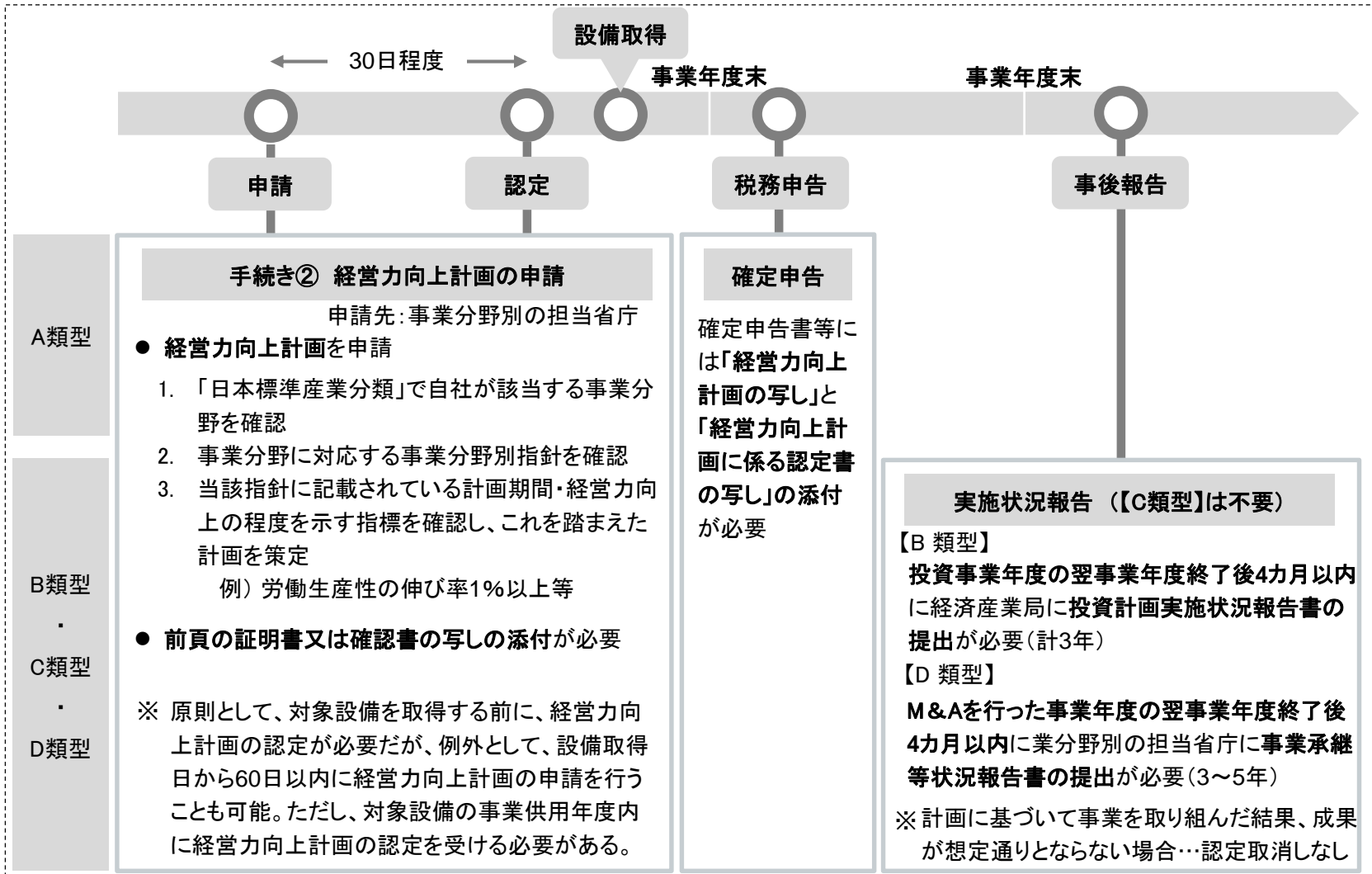
②適用手続き(その1)



3. 制度の内容及び改正の内容

(2) 中小企業経営強化税制の概要と適用手続き

②適用手続き(その2)



3. 制度の内容及び改正の内容

③提出書類イメージ

■ A類型(工業会証明書発行依頼:2021(令和3)年6月16日更新)

(様式1)

(一社) ●●●●工業会指定用紙	
整理番号	
① ソフトウェア以外の場合	<input type="checkbox"/>
② ソフトウェアである場合	<input type="checkbox"/>

中小企業等経営強化法の経営力向上設備等及び先端設備等に係る生産性向上要件証明書

当該設備の概要	減価償却資産の種類
	設備の種類又は細目
	設備の名称
	設備型式
	本社名・事業所名

○上記設備を前提とした場合における該当要件への当否

該当要件	一定期間(注1)内に販売開始された製品であるか	①販売開始年度(西暦): 年度(注2) ②取得(予定)日を含む年度: 年度(注2) ②-①= 年	1. 該当 2. 非該当
	「生産性向上」(旧モデル比生産性年平均1%以上向上)に該当するか (※)当該設備がソフトウェアである場合、または比較すべき旧モデルが全く無い新製品の場合には、記載不要。		1. 該当 2. 非該当
	該当要件への当否		1. 該当 2. 非該当

(注1)一定期間は、機械装置:10年、工具:5年、器具・備品:6年、構築物、建物附属設備:14年、ソフトウェア:5年とする。

(注2)年度とは、その年の1月1日から12月31日までの期間をいう。

<p>「該当要件」欄に記載されている事項について確認し、該当要件を満たしていることを証明します。</p> <p>西暦 年 月 日</p> <p>〒 東京都●●区 一般社団法人●●工業会 会長 ●●●● 印</p>	<p>当該設備が上記該当要件を満たすものであることを証明します。</p> <p>西暦 年 月 日</p> <p>製造事業者等の名称 _____</p> <p>製造事業者等の所在地 _____</p> <p>代表者氏名: _____ 印 _____</p> <p>(担当者氏名: _____) (所 属: _____) (担当者連絡先(電話番号): _____)</p>
--	--

【経営力向上計画に係る認定申請書における「8. 経営力向上設備等の種類」の「所在地」又は「先端設備等導入計画に係る認定申請書における「3. 先端設備等の種類」の「所在地」について変更がある場合

変更事項	変更前(都道府県名・市町村名)	変更後(都道府県名・市町村名)

(注3)経営力向上計画又は先端設備等導入計画の認定申請書の記載から変更が生じた場合、設備取得事業者が変更後の設備情報を記載。

【本証明書に関する注意事項】

本証明書は、中小企業等経営強化法に基づき経営力向上設備等又は先端設備等であって、中小企業経営強化税制及び地方税法附則第64条に規定される固定資産税の課税標準の特例措置の対象設備の要件のうち、生産性向上に係る要件(「一定期間内に販売」、「生産性向上」の要件)を満たしていることを証明するもので、税制措置の対象である設備であることを証明するものではありません。

これらの税制措置の適用を受けるためには、さらに、中小企業等経営強化法の経営力向上計画又は先端設備等導入計画の認定を受けること、当該設備の所有が長気保固以上であること、審判期間中に当該設備を譲渡すること等の要件を満たす必要があります。

また、対象設備の種類は、同じ設備でも使用目的等によっては制度の対象外となる場合があります。設備の種類によっては制度の対象外となる場合や「一定期間内に販売」の要件(年数)が異なる場合がありますので、ご注意ください。

詳細は中小企業庁のホームページをご参照ください。

(出典)中小企業庁ホームページ:経営強化法による支援 申請様式類より

(法人税:中小企業向け投資促進税制の見直し、延長)

3. 制度の内容及び改正の内容

③提出書類イメージ

■B類型(投資計画案:2021(令和3)年8月5日更新)

(様式1)

中小企業等経営強化法の経営力向上設備等のうち収益力強化設備に関する
投資計画の確認申請書

令和〇年〇月〇日

経済産業大臣 殿

中小企業等経営強化法第17条第3項並びに同法施行規則第16条第1項第2号及び第2項第2号の規定に基づき、下記の投資計画について確認を受けたいので申請します。

記

1 事業者の名称等

事業者及び代表者名	事業者名 役職	(法人番号 名前)
所在地		
事業内容		

2 経営力向上設備等の導入の目的

①

②

投資計画の概要について要約的に記載する。①まず、申請事業者を取り巻く経営環境についての概況を記載し、②その後、今後の計画において経営力向上設備等を導入する目的及び必要性を記載。

3 経営力向上設備等の導入を行う場所の住所

設備を導入する建物(工場、店舗等)の所在地を記載する。

4 経営力向上設備等が事業者の事業の改善に資することの説明

経営力向上設備等が、どのように事業を改善するかという内容を記載。(例えば、工場の生産ラインの一部を取り替えることによる生産量の増加や原価の低減、ソフトウェアの導入による販管費の削減の内容等を説明。)

5 設備投資の内容(必要に応じて別紙)

取得年月	設備等の名称/型式	所在地	設備等の種類	単価(千円)	数量	金額(千円)	用途
1							
2							
3							
4							
5							
計							

6 基準への適合状況
別紙

(出典)中小企業庁ホームページ:経営強化法による支援 申請様式類より

(法人税:中小企業向け投資促進税制の見直し、延長)

3. 制度の内容及び改正の内容

③提出書類イメージ

■C類型（投資計画案：2021（令和3）年8月5日更新）

（様式1）

中小企業等経営強化法の経営力向上設備等のうちデジタル化設備に関する
投資計画の確認申請書

令和〇年〇月〇日

経済産業大臣 殿

中小企業等経営強化法第17条第3項並びに同法施行規則第16条第1項第3号及び第2項第3号の規定に基づき、下記の投資計画について確認を受けたいので申請します。

記

1 事業者の名称等

事業者及び代表者名	事業者名 役職	(法人番号 名前)
所在地		
事業内容		

2 経営力向上設備等の導入の目的

①

②

投資計画の概要について要約的に記載する。①まず、申請事業者を取り巻く経営環境についての概況を記載し、②その後、今般の計画において経営力向上設備等を導入する目的及び必要性を記載。

3 経営力向上設備等の導入を行う場所の住所

設備を導入する建物（工場、店舗等）の所在地を記載する。

4 経営力向上設備等が事業者の事業のデジタル化に資することの説明

経営力向上設備等が、どのように事業のデジタル化を可能とするかという内容を記載。（例えば、当該設備を導入することによって目指すデジタル化の内容等を説明。）

5 設備投資の内容（必要に応じて別紙）

	取得 年月	設備等の 名称/型式	所在地	設備等 の種類	単価 (千円)	数量	金額 (千円)	用途
1								
2								
3								
4								
5								
計								

6 基準への適合状況 別紙

（出典）中小企業庁ホームページ：経営強化法による支援 申請様式類より

（法人税：中小企業向け投資促進税制の見直し、延長）

3. 制度の内容及び改正の内容

③提出書類イメージ

■D類型（投資計画案：2021（令和3）年8月6日更新）

（様式1）

中小企業等経営強化法の経営力向上設備等のうち経営資源集約化に資する設備に関する投資計画の確認申請書

令和〇年〇月〇日

経済産業大臣 殿

中小企業等経営強化法第17条第3項並びに同法施行規則第16条第1項第4号及び第2項第4号の規定に基づき、下記の投資計画について確認を受けたいので申請します。

記

1 事業者の名称等

事業者及び代表者名	事業者名 役職	(法人番号 名前)
所在地		
事業内容		

2 経営資源集約化設備の導入の目的

①

②

③

投資計画の概要について要約的に記載する。①まず、申請事業者を取り巻く経営環境についての概況を記載し、②今後の計画において経営資源の集約化（M&A）を実施する目的及び必要性を記載し、③その後、当該計画において経営支援集約化設備等を導入する目的及び必要性を記載する。

3 経営力向上設備等の導入を行う場所の住所

設備を導入する建物（工場、店舗等）の所在地を記載する。

4 経営資源集約化設備が事業者の事業の改善に資することの説明

①

②

経営資源集約化設備がどのように経営資源の集約化や事業改善に資するかという内容を記載。（例えば、工場の生産ラインの一部を取り替えることによる生産量の増加や原価の低減、ソフトウェアの導入による版管費の削減の内容等を説明。）

5 設備投資の内容（必要に応じて別紙）

	取得年月	設備等の名称/型式	所在地	設備等の種類	単価（千円）	数量	金額（千円）	用途
1								
2								
3								
4								
5								
計								

6 基準への適合状況 別紙

（出典）中小企業庁ホームページ：経営強化法による支援 申請様式類より

（法人税：中小企業向け投資促進税制の見直し、延長）

3. 制度の内容及び改正の内容

③提出書類イメージ

■ 経営力向上計画(A類型、B類型、C類、D類型共通) (2022(令和4)年9月1日更新)

様式第1

経営力向上計画に係る認定申請書

年 月 日

主務大臣名 殿

住 所
名 称 及 び
代表者の氏名

中小企業等経営強化法第17条第1項の規定に基づき、別紙の計画について認定を受けたいので申請します。

(別紙)
経営力向上計画

1 名称等
事業者の氏名又は名称 _____

代表者の役職名及び氏名 _____
資本金又は出資の額 _____ 常時使用する従業員の数 _____
法人番号 _____ 設立年月日 _____

2 事業分野と事業分野別指針名
事業分野 [] 事業分野別指針名 []

3 実施時期
年 月 ~ 年 月

4 現状認識

①	自社の事業概要																																																	
②	自社の商品・サービスが対象とする顧客・市場の動向、競合の動向																																																	
③	自社の経営状況	<p>ローカルベンチマークの算出結果 (現状値) (計画終了時目標値)</p> <table border="1"> <thead> <tr> <th>指標</th> <th>算出結果</th> <th>評点</th> <th>指標</th> <th>算出結果</th> <th>評点</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>①売上高増加率</td> <td>%</td> <td></td> <td>①売上高増加率</td> <td>%</td> <td></td> </tr> <tr> <td>②営業利益率</td> <td>%</td> <td></td> <td>②営業利益率</td> <td>%</td> <td></td> </tr> <tr> <td>③労働生産性</td> <td>(千円)</td> <td></td> <td>③労働生産性</td> <td>(千円)</td> <td></td> </tr> <tr> <td>④EBITDA</td> <td>(億円)</td> <td></td> <td>④EBITDA</td> <td>(億円)</td> <td></td> </tr> <tr> <td>有利子負債倍率</td> <td></td> <td></td> <td>有利子負債倍率</td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td>⑤営業運転資本</td> <td>(ヶ月)</td> <td></td> <td>⑤営業運転資本</td> <td>(ヶ月)</td> <td></td> </tr> <tr> <td>⑥自己資本比率</td> <td>%</td> <td></td> <td>⑥自己資本比率</td> <td>%</td> <td></td> </tr> </tbody> </table>	指標	算出結果	評点	指標	算出結果	評点	①売上高増加率	%		①売上高増加率	%		②営業利益率	%		②営業利益率	%		③労働生産性	(千円)		③労働生産性	(千円)		④EBITDA	(億円)		④EBITDA	(億円)		有利子負債倍率			有利子負債倍率			⑤営業運転資本	(ヶ月)		⑤営業運転資本	(ヶ月)		⑥自己資本比率	%		⑥自己資本比率	%	
指標	算出結果	評点	指標	算出結果	評点																																													
①売上高増加率	%		①売上高増加率	%																																														
②営業利益率	%		②営業利益率	%																																														
③労働生産性	(千円)		③労働生産性	(千円)																																														
④EBITDA	(億円)		④EBITDA	(億円)																																														
有利子負債倍率			有利子負債倍率																																															
⑤営業運転資本	(ヶ月)		⑤営業運転資本	(ヶ月)																																														
⑥自己資本比率	%		⑥自己資本比率	%																																														

(出典)中小企業庁ホームページ:経営強化法による支援 申請様式類より

(法人税:中小企業向け投資促進税制の見直し、延長)

3. 制度の内容及び改正の内容

③提出書類イメージ

■ 経営力向上計画(A類型、B類型、C類、D類型共通) (2022(令和4)年9月1日更新)

④	経営課題	
---	------	--

5 経営力向上の目標及び経営力向上による経営の向上の程度を示す指標

※労働生産性を用いる場合は、「B計画終了時の目標」は正の値とすること。

指標の種類	A現状(数値)	B計画終了時の目標(数値)	伸び率 ((B-A)/A) (%)

6 経営力向上の内容

(1) 現に有する経営資源を利用する取組 有 ・ 無

(2) 他の事業者から取得した又は提供された経営資源を利用する取組 有 ・ 無

(3) 具体的な実施事項

	事業分野 別指針の 該当箇所	事業承 継等の 種類	実施事項 (具体的な取組を記載)	実施期間	新事業活動 への移行 (該当する 場合は○)
ア					
イ					

ウ					
---	--	--	--	--	--

7 経営力向上を実施するために必要な資金の額及びその調達方法
(1) 具体的な資金の額及びその調達方法

実施 事項	使途・用途	資金調達方法	金額(千円)

※7(2)以降の項目は、希望する支援措置に応じて記載。

(2) 純資産の額が増えること

純資産の合計額	証明書等

(3) EBITDA有利子負債倍率が15倍以内であること

EBITDA有利子負債倍率	証明書等

8 経営力向上設備等の種類

実施 事項	取得 年月	利用を想定して いる支援措置	設備等の名称/型式	所在地
1		A・B・C・D		
2		A・B・C・D		
3		A・B・C・D		

設備等の種類	単価(千円)	数量	金額(千円)	証明書等の文書番号等
1				
2				
3				

設備等の種類別 小計	設備等の種類	数量	金額(千円)
	機械装置		
	器具備品		
	工具		
	建物附属設備 ソフトウェア		
合計			

(出典)中小企業庁ホームページ:経営強化法による支援 申請様式類より

(法人税:中小企業向け投資促進税制の見直し、延長)

3. 制度の内容及び改正の内容

③提出書類イメージ

■ 経営力向上計画(A類型、B類型、C類、D類型共通)(2022(令和4)年9月1日更新)

9 特定許認可等に基づく被承継等中小企業者等の地位

--

10 事業承継等事前調査に関する事項

事業承継等事前調査の種類	実施主体	実施内容

11 事業承継等により、譲受け又は取得する不動産の内容
(土地)

実施事項	所在地番	地目	面積(m ²)	事業承継等の種類	事業又は資産の譲受け元名
1					
2					
3					

(家屋)

実施事項	所在家屋番号	種類構造	床面積(m ²)	事業承継等の種類	事業又は資産の譲受け元名
1					
2					
3					

(出典)中小企業庁ホームページ:経営強化法による支援 申請様式類より

(法人税:中小企業向け投資促進税制の見直し、延長)

3. 制度の内容及び改正の内容

(3) 中小企業投資促進税制の概要と適用手続き

① 概要

適用対象者	青色申告書を提出する中小企業者等、農業協同組合、商店街振興組合等	
指定事業	<ul style="list-style-type: none"> ・主に製造業・建設業・小売業・卸売業・不動産業・物品賃貸業・サービス業等が対象 ・下記の事業等は対象外 電気業、熱供給業、水道業、娯楽業(映画業を除く)、鉄道業、航空運輸業、銀行業等 	
適用対象設備	機械及び装置	1台又は1基の取得価額が160万円以上のもの 【改正後※】次の資産を対象資産から除外する。 ・コインランドリー業(主要な事業であるものを除く。)の用に供する機械装置でその管理のおおむね全部を他の者に委託するもの
	測定工具及び検査工具	1台又は1基の取得価額が120万円以上のもの (1台30万円以上かつ事業年度の取得価額の合計額が120万円以上のものを含む)
	一定のソフトウェア	一の取得価額が70万円以上のもの (事業年度の取得価額の合計額が70万円以上のものを含む) ※複写して販売するものの原本、研究開発用のもの、サーバー用OSのうち一定のものなどは除く
	貨物自動車	車両総重量3.5t以上 (普通貨物自動車は、道路運送車両法に規定する普通自動車で、貨物の運送の用に供するものが対象)
	内航船舶	すべて(ただし取得価格の75%が対象) 【改正後※】総トン数500トン以上の船舶にあつては、対象資産を次の資産に限定する。 ・環境への負荷の低減に資する設備の設置状況等を国土交通大臣に届け出た船舶
税制措置	30%特別償却又は7%税額控除(資本金3,000万円超の中小企業者等は30%特別償却のみ)	
適用期間	【改正前】2023(令和5)年3月31日まで 【改正後】2025(令和7)年3月31日まで:2年延長	

※対象設備の見直しは、2023(令和5)年4月1日以後に取得等した資産に適用される。

3. 制度の内容及び改正の内容

(4) 中小企業防災・減災投資促進税制の概要と適用手続き

① 概要

適用対象者	「事業継続力強化計画」等の認定を受けた中小企業者等
適用要件	中小企業等経営強化法により経済産業大臣の認定を受けた事業継続力強化計画等に基づく設備投資の実施 (計画に記載する事項) ・取組内容・実施期間 ・防災・減災設備の内容 等
適用対象設備	・事前対策を強化するために必要な防災・減災設備のうち、一定の規模以上のもの ① 機械及び装置:1台又は1基の取得価額が100万円以上のもの(自家発電機、排水ポンプ 等) ② 器具備品:1台又は1基の取得価額が30万円以上のもの(制震・免震ラック、衛星電話 等) ③ 建物附属設備:一の取得価額が60万円以上のもの(止水板、排煙設備、防水シャッター 等) 【改正後※】 対象資産に次の資産を追加する。 ・耐震装置 ・次の資産は対象外 ① 消防法及び建築基準法に基づき設置が義務付けられている設備 ② 中古品、所有権移転外リースによる貸付資産 ③ 設備の取得等に充てるための国又は地方公共団体の補助金等の交付を受けて取得等をする設備
税制措置	【改正前】特別償却20%(2023(令和5)年4月1日以後に取得等する資産については18%) 【改正後】特別償却18%(2025(令和7)年4月1日以後に取得等する資産については16%)
適用期間	【改正前】 2023(令和5)年3月31日までの間に認定を受けた事業継続力強化計画等の対象資産で、認定を受けた日から1年以内に取得等をして事業の用に供した資産について適用 【改正後】 上記文章中の「2023(令和5)年3月31日」が「2025(令和7)年3月31日」に、2年延長

※対象設備の見直しは、2023(令和5)年4月1日以後に取得等した資産に適用される。

4. 実務上の留意点

(1) 中小企業経営強化税制、中小企業投資促進税制

コインランドリー業・暗号資産マイニング業(主要な事業であるものを除く。)について、「おおむね全部を他の者に委託するものを除外」することとなっているため、具体的な委託の範囲について確認する必要がある。

(2) 中小企業防災・減災投資促進税制

対象資産に追加される耐震装置の詳細な内容を確認する必要がある。

20. [設備投資減税] 先端設備等導入計画に基づく固定資産税減免制度の見直し

1. 改正のポイント

(1) 趣旨・背景

- ①雇用全体の7割を創出する中小企業において賃上げの機運を醸成していく必要があるため、償却資産に係る固定資産税について生産性の向上や賃上げの促進を図ることを目的とした特例措置が創設された。

(2) 内容

- ①改正前制度が適用期限(2023(令和5)年3月31日)をもって廃止されるとともに、新制度が適用期限を2025(令和7)年3月31日として創設される。
- ②改正前制度と比較し、新制度の特徴は次の通りである。
 - (i)投資利益率が年平均5%以上を見込む投資計画が要件とされる。(改正前制度なし)
 - (ii)対象設備が縮小される。(事業用家屋及び構築物が除かれる)
 - (iii)減免割合が50%となる。(改正前制度は50%~100%で市区町村が決めた割合)
 - (iv)賃上げ要件を満たした場合には、減免割合が3分の2(約67%)となる。(改正前制度なし)

(3) 影響

- ①改正前制度よりも対象設備が減少し、適用要件が厳しくなる。
- ②固定資産税の減免割合が改正前制度よりも減少する。

(4) 実務のポイント

- ①対象設備の要件となる投資利益率の算定方法及び経済産業局等による認定要否の確認が必要となる。
- ②賃上げ要件充足のための手続きの詳細の確認が必要となる。

2. 改正の趣旨・背景

(1)改正前制度は、旧生産性向上特別措置法に基づき、「先端設備等導入計画」を作成し、市の認定を受けることで、2021(令和3)年3月31日までに限り、地方税法の規定による固定資産税課税標準額の特例措置が受けられることとなっていたが、その後、新型コロナウイルス感染症の影響を受けながらも新規に設備投資を行う中小事業者等を支援する観点から、特例適用対象に事業用家屋及び構築物が追加され、また、適用期限が2年間延長(2023(令和5)年3月31日まで)されていた。

なお、2021(令和3)年6月5日に生産性向上特別措置法は廃止となり、2021(令和3)年6月16日改正の中小企業等経営強化法に制度が移管されている。

(2)新型コロナウイルス感染症対策などの経済対策や、生産性革命の実現などの政策的な措置のために、市町村の基幹税と位置付けられる固定資産税を用いることについては異論があり、全国市長会及び地方財政審議会がそれぞれ提出した令和5年度税制改正に関する意見書において、期限到来をもって改正前制度を終了とすることが求められていた。

一方、円安・資源高等によるコストプッシュ・インフレ下や新型コロナウイルス感染症の影響で、中小企業の収益環境は悪化しており、生産性を向上させ、賃上げを行い、経済の好循環を進めるためにも、設備投資を促進する必要があるところ、新型コロナウイルス感染症の影響で落ち込んだ設備投資がまだ十分回復していない状況にある。このような状況下において、中小企業者等による積極的な設備投資・事業展開等を促すため、中小企業が生産性向上やDXに資する投資をメリハリの効いた形で後押しするための所要の措置を講じ中小企業者等の設備投資を通じた生産性の向上を図ることが不可欠と考えられ、今回の改正により改正前制度を廃止するとともに、対象設備や減免割合を縮小し、要件を厳格化した新制度が創設された。

3. 制度の内容及び改正の内容

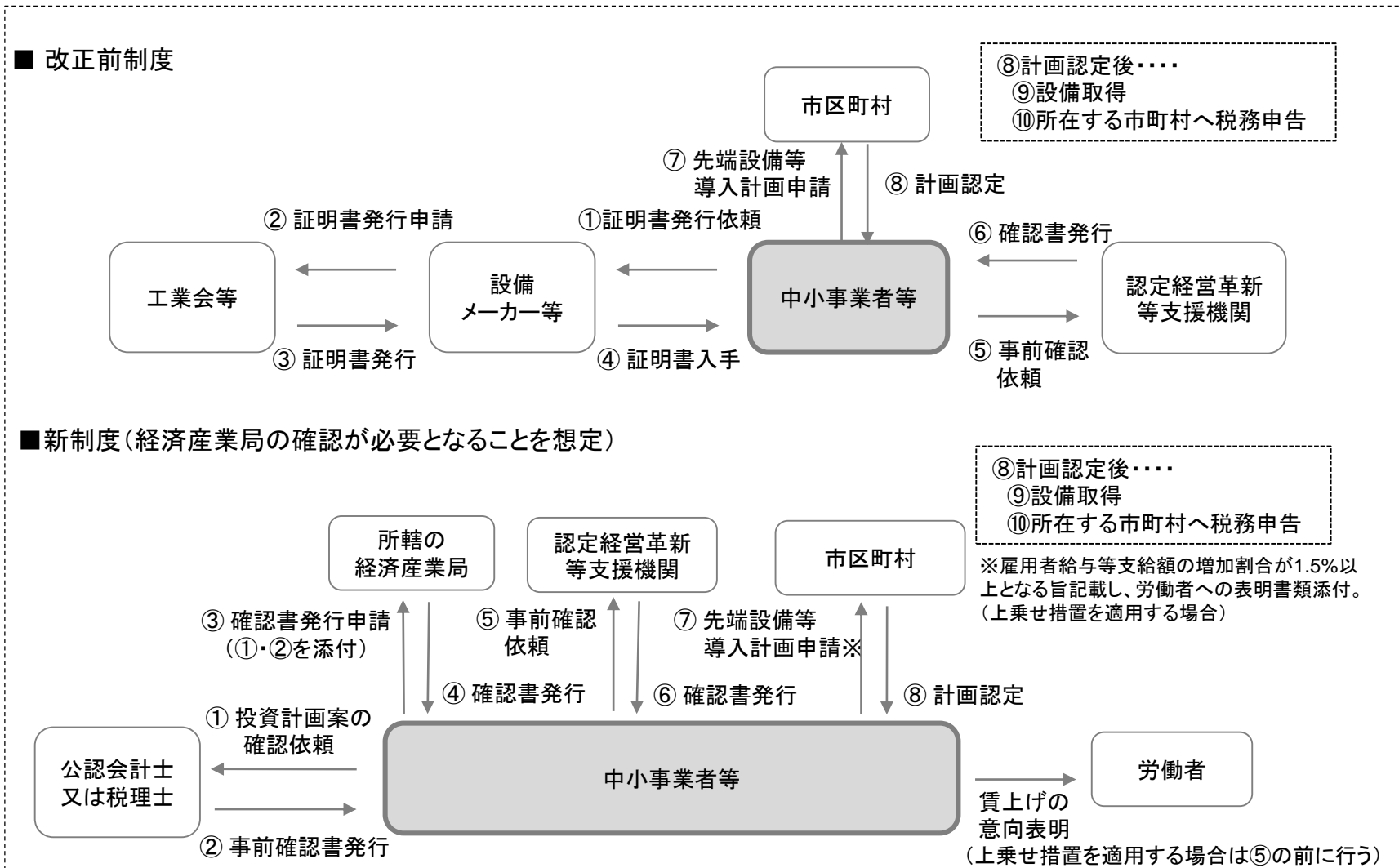
(1) 制度及び改正の内容

	改正前制度	新制度	新制度(上乘せ措置あり)
対象企業	中小事業者等 なお、中小事業者等とは、以下の要件を満たす法人又は個人をいう。 ① 資本金の額又は出資金の額が1億円以下の法人(大規模法人に発行済株式総数等の2分の1以上を所有されている法人等を除く) ② 資本又は出資を有しない法人のうち、常時使用する従業員の数が1,000人以下の法人 ③ 常時使用する従業員の数が1,000人以下の個人		
適用要件	① 「先端設備等導入計画」の認定(中小企業等経営強化法に規定する市町村の導入促進基本計画に適合し、かつ、労働生産性を年平均3%以上向上させる内容であることが必要) ② 生産効率等の指標が、旧モデルと比較して平均1年あたり1%以上改善している設備	① 同左 ② 投資利益率が5%以上と見込まれている投資計画に記載された一定の設備であること。	① 同左 ② 同左 ③ ①の認定の申請日の属する事業年度又は翌事業年度の雇用者給与等支給額の増加割合を、申請日の属する事業年度の直前の事業年度の雇用者給与等支給額の実績と比較して1.5%以上となることを同計画に位置付けるとともに、労働者に表明したことを証する書類を添付
適用対象設備	<ul style="list-style-type: none"> 機械装置(160万円以上) 器具備品(30万円以上) 建物附属設備(60万円以上) 工具(30万円以上) 事業用家屋(取得価額の合計額が300万円以上の先端設備等とともに導入されたもの) 構築物(120万円以上) 	<ul style="list-style-type: none"> 機械装置(160万円以上) 器具備品(30万円以上) 建物附属設備(60万円以上 ただし、家屋と一体となって効用を果たすものを除く。) 工具(30万円以上) 	
確認者	工業会、市区町村	経済産業局(※)、市区町村	
税制措置	固定資産税が最初の3年間50~100%(市区町村が決めた割合)減免	固定資産税が最初の3年間50%減免	① 令和5年4月1日~令和6年3月31日取得分 固定資産税が最初の5年間3分の2減免 ② 令和6年4月1日~令和7年3月31日取得分 固定資産税が最初の4年間3分の2減免
適用期間	2023(令和5)年3月31日まで	2025(令和7)年3月31日まで	

※手続きは現状不明であるが、経済産業局の確認が必要となる可能性がある。

3. 制度の内容及び改正の内容

(2) 具体的な適用手続き



(出典) 中小企業庁「先端設備等導入計画策定の手引き」(2021(令和3)年6月版)を加工

(法人税:先端設備等導入計画に基づく固定資産税減免制度の見直し)

(3) 提出書類イメージ

■ 先端設備等導入計画(改正前制度)

別紙

先端設備等導入計画

1 名称等

1	事業者の氏名又は名称	
2	代表者名(事業者が法人の場合)	
3	法人番号	
4	資本金又は出資の額	
5	常時使用する従業員の数	
6	主たる業種	

2 計画期間

年 月 ~ 年 月

3 現状認識

①自社の事業概要

②自社の経営状況

4 先端設備等導入の内容

(1) 事業の内容及び実施時期

①具体的な取組内容

②将来の展望

(2) 先端設備等の導入による労働生産性向上の目標

現状 (A)	計画終了時の目標 (B)	伸び率 (B-A)/A
千円	千円	%

(3) 先端設備等の種類及び導入時期

<建物以外>

	設備等名/型式	導入時期	所在地
1		年 月	
2		年 月	
3		年 月	
4		年 月	
5		年 月	

	設備等の種類	単価 (千円)	数量	金額 (千円)	証明書等の 文書番号
1					
2					
3					
4					
5					

	設備等の種類	数量	金額(千円)
設備等の種類別 小計			
合計			

<建物>

	導入時期	所在地	金額(千円)
1	年 月		
2	年 月		
3	年 月		
4	年 月		
5	年 月		
合計			

(出典)中小企業庁ホームページ:先端設備等導入制度による支援 申請様式類より

(法人税:先端設備等導入計画)に基づく固定資産税減免制度の見直し

21.【設備投資減税】 地域未来投資促進税制の見直し・延長

1. 改正のポイント

(1) 制度の概要・適用実績

地域未来投資促進税制とは、地域経済牽引事業計画に従って建物・機械等の設備投資を行う場合に、法人税等の特別償却(最大50%)又は税額控除(最大5%)を受けられることができる制度である。

本税制の適用を受けるためには、都道府県による地域経済牽引事業計画の承認(STEP1)を受けた上で、国(主務大臣)による課税特例の確認(STEP2)に加えて、租税特別措置法等の規定に適合する必要がある。

地域未来投資促進法の施行日(2017(平成29)年7月31日)から2022(令和4)年6月30日までの間に主務大臣の確認を受けた地域経済牽引事業は、2,604件となる。

①適用件数(令和2年度)

特別償却・・・151件

税額控除・・・185件

②適用額(令和2年度)

特別償却・・・241億円(1件当たり約160百万円)

税額控除・・・83億円(1件当たり約45百万円)

(出典:経済産業省「令和5年度税制改正要望事項」)

(2) 改正の趣旨・背景

高い付加価値を創出し地域経済を牽引する事業を集中的に支援する観点から、従来の措置の見直しを行う。

(3) 改正内容(所得税についても同様)

- ・承認地域経済牽引事業の主務大臣による課税特例の確認要件について見直しを行う。
- ・特別償却率及び税額控除率の上乗せ要件について、追加がなされる。
- ・適用期限を2年延長する。

(4) 適用時期

- ・2023(令和5)年4月1日から2025(令和7)年3月31日までに取得等し、事業の用に供した対象設備に適用される。

1. 改正のポイント

(5) 影響

- ・サプライチェーンの強靱化に資する類型について、対象事業の範囲が縮小される。
- ・主務大臣による課税特例の確認要件のうち、取得価額の要件が厳格化されるため対象となる設備投資の範囲が縮小される。
- ・上乘せ要件が拡充されたことに伴い、特に付加価値額が高い企業において同要件を満たすケースが増加することが想定される。

(6) 実務の留意点

- ・主務大臣による課税特例の確認要件に関する見直し及び上乘せ要件の追加がなされるため、その具体的な内容について留意が必要である。

2. 改正の内容

(1) 主務大臣による課税特例の確認要件と「サプライチェーン類型」についての見直し

内容	改正前	改正後
適用対象法人	一定の地域で一定の事業を行う法人(青色申告法人)	改正なし
適用要件	① 地域経済牽引事業計画について都道府県の承認を受けること ② 承認された事業計画に基づき、特定地域経済牽引事業施設等を新設又は増設し、事業の用に供すること (本制度の対象となる金額の上限は80億円) ③ 地域経済牽引事業の促進による地域の成長発展の基盤強化に関する法律による一定の基準に適合することについて、国の確認を受けること	改正なし
課税特例の確認要件	① 先進性を有すること(特定非常災害で被災した区域を除く) 具体的に、以下の通常類型又はサプライチェーン類型に該当すること 【通常類型】 労働生産性の伸び率が4%以上又は投資収益率の伸び率が5%以上 【サプライチェーン類型】 海外への生産拠点が集中している一定の製品の製造をすること及び事業を実施する都道府県内の増加率が一定水準以上であること 等 ② 設備投資額が2,000万円以上であること ③ 設備投資額が前事業年度減価償却費の10%以上であること ④ 対象事業の売上高伸び率が、ゼロを上回り、かつ過去5事業年度の対象事業の市場規模の伸び率より5%以上高いこと ⑤ 旧計画が終了しており、その労働生産性の伸び率が4%以上かつ投資収益率が5%以上であること	① 先進性を有すること(特定非常災害で被災した区域を除く) 具体的に、以下の通常類型又はサプライチェーン類型に該当すること なお、 <u>評価委員の評価精度の向上に向けた措置がなされる</u> 【通常類型】 労働生産性の伸び率が4%以上又は投資収益率の伸び率が5%以上 【サプライチェーン類型】 海外への生産拠点が集中している一定の製品の製造をすること及び事業を実施する都道府県内の増加率が一定水準以上であること 等 <u>(特定重要物資(※2)として指定された物資の製造に係る事業は対象外)</u> ② 設備投資額が2,000万円以上であること ③ 設備投資額が前事業年度減価償却費(※3)の20%以上であること ④ 対象事業の売上高伸び率が、ゼロを上回り、かつ過去5事業年度の対象事業の市場規模の伸び率より5%以上高いこと ⑤ 旧計画が終了しており、その労働生産性の伸び率が4%以上かつ投資収益率が5%以上であること <u>上記①～⑤の判定において売上高を計算する場合には、需要の変動等による影響を勘案した計算方法を用いることとする</u>
特定非常災害に関する特例	一定の事業の実施場所が特定非常災害により生産活動の基盤に著しい被害を受けた地区(※1)であり、下記の全てに該当する場合には、先進性に関する基準が除外される。 ・特定非常災害に起因して事業又は居住の用に供することが出来なくなった建物等への敷地等の区域である場合 ・計画承認日が特定非常災害発生日から1年を経過していないとき	改正なし

(※1)2023(令和5)年1月1日現在、対象となっている被災地域はなし

(※2)2023(令和5)年1月1日現在、抗菌性物質製剤、肥料、永久磁石、工作機械・産業用ロボット、航空機の部品、半導体、蓄電池、クラウドプログラム、天然ガス、重要鉱物、船舶の部品の11物質が指定されている

(※3)対象事業者が連結会社である場合にあっては、同一の連結の範囲に含まれる他の会社の前連結会計年度における減価償却費の額の合計額を加えた額

2. 改正の内容

(2) 特別償却率及び税額控除率の上乗せ要件の見直し

内容		改正前		改正後	
適用対象資産		機械装置・器具備品	建物・附属設備・構築物	機械装置・器具備品	建物・附属設備・構築物
税制措置 (選択適用)	特別償却	① 原則(②以外) 基準取得価額×40% ② 上乗せ措置(次の【要件】を満たす場合) 基準取得価額×50% 【要件】 平成31年4月1日以降に承認を受けた事業のうち、下記のいずれにも該当すること ① 前事業年度の付加価値額(※)増加率が8%以上 ② 労働生産性の伸び率が4%以上、かつ投資収益率が5%以上 但し、サプライチェーン類型に基づく申請は上乗せ措置の対象外 (※)付加価値額=営業利益+給与総額+租税公課	基準取得価額×20%	① 原則(②以外) 基準取得価額×40% ② 上乗せ措置(次の【要件】を満たす場合) 基準取得価額×50% 【要件】 改正前の要件に加えて、新たに次の①～③のすべてを満たした場合も追加する <u>① 前事業年度及び前々事業年度における平均付加価値額が50億円以上であること</u> <u>② 承認地域経済牽引事業が3億円以上の付加価値額を創出すると見込まれるものであること</u> <u>③ 労働生産性の伸び率、及び投資収益率が一定水準以上となることが見込まれること</u> 但し、サプライチェーン類型に基づく申請及び 特定非常災害に関する特例により主務大臣の確認を受ける申請 は上乗せ措置の対象外	改正なし
	税額控除	① 原則(②以外) 基準取得価額×4% ② 上乗せ措置(上記【要件】を満たす場合) 基準取得価額×5% 控除限度額: 法人税額×20%	基準取得価額×2%	① 原則(②以外) 基準取得価額×4% ② 上乗せ措置(上記【要件】を満たす場合) 基準取得価額×5%	改正なし

(3) 適用時期

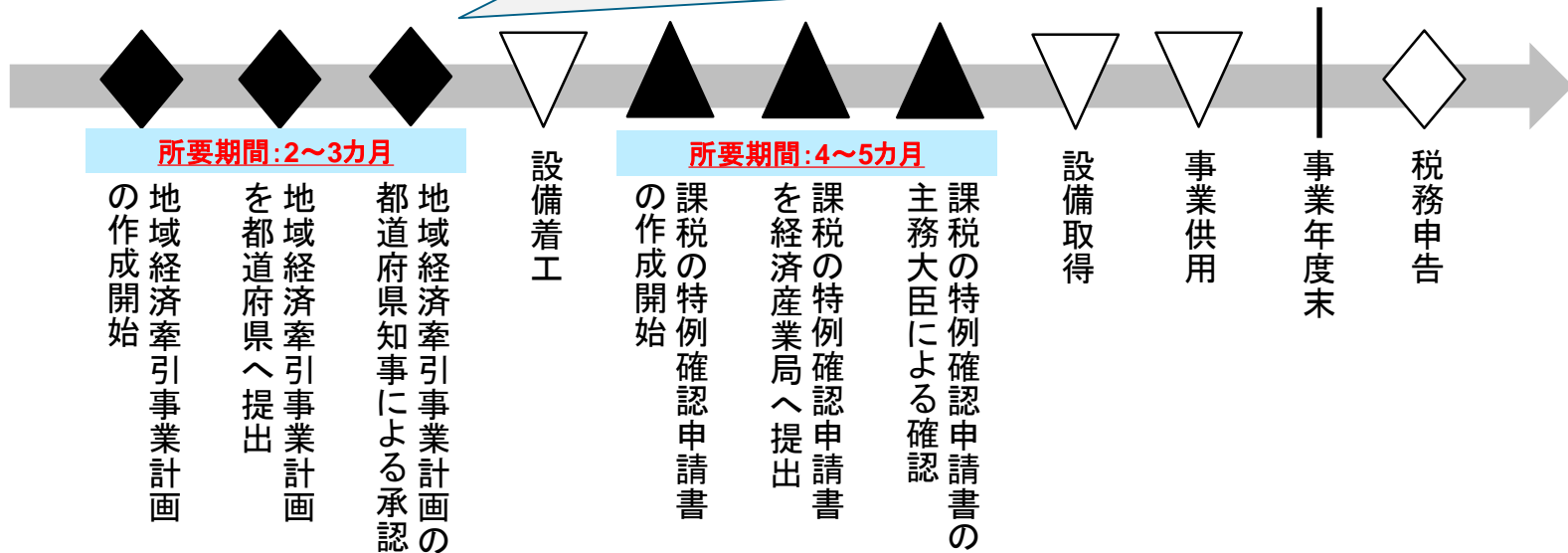
2023(令和5)年4月1日から2025(令和7)年3月31日までに取得等し、事業の用に供した対象設備に適用される。

3. 手続きフロー(改正後の手続きについては確認が必要)

【都道府県の承認(STEP1)】

都道府県及び関係市町村が定める以下の要件を満たす地域経済牽引事業計画を提出

- i 地域の特性を活用していること
- ii 高い付加価値を創出していること
- iii 地域の事業者に対する相当の経済的効果を有すること



【国(主務大臣)の確認(STEP2)】

地域未来投資促進法に定める以下の要件を満たす確認申請書を提出

- i 先進性を有すること(有識者で構成される第三者委員会で評価)
- ii 総投資額が2,000万円以上であること
- iii 前年度の減価償却費(※4)の20%を超える投資額であること
- iv 対象事業の売上高伸び率(%) \geq 過去5事業年度の対象事業に係る市場規模の伸び率(%) + 5% かつ、対象事業の売上高伸び率(%)がゼロを上回ること

(※4)対象事業者が連結会社である場合にあっては、同一の連結の範囲に含まれる他の会社の前連結会計年度における減価償却費の額の合計額を加えた額

4. 参考① 大企業に対する税額控除の取り扱い

収益が拡大しているにも関わらず賃上げ・投資に消極的な大企業(中小企業者等(※5)以外)に対して、2018(平成30)年4月1日から2024(令和6)年3月31日までの間に開始する各事業年度において、次の①～③の要件のいずれにも該当しないときは、税額控除を選択することができない(租税特別措置法第42条の13)。

要件	内容
① 所得要件(※6)	当期所得 ≤ 前期所得
② 賃上げ要件(※7)(※8)	当期の継続雇用者の給与等支給額 > 前期の継続雇用者の給与等支給額
③ 設備投資要件	国内設備投資額(※9) > 当期償却費総額(※10) × 30%

4. 参考② 地方税の取り扱い

法人が特別償却を適用した場合における法人住民税及び法人事業税は、特別償却を加味した金額を前提として計算する。中小企業者等(※5)が税額控除を適用した場合における法人住民税は、税額控除を加味した金額を前提として計算する。

課税の特例	税目	中小企業者等	大企業(中小企業者等以外)
特別償却	法人住民税(法人税割)	特別償却を加味する	特別償却を加味する
	法人事業税(所得割)		
税額控除	法人住民税(法人税割)	税額控除を加味する	税額控除を加味しない
	法人事業税(所得割)	—	—

(※5) 中小企業者等とは、中小企業者(次の①もしくは②に掲げる法人)又は農業協同組合等をいう。

① 資本金の額又は出資金の額が1億円以下の法人(大規模法人に発行済株式総数等の2分の1以上を所有されている法人及び2以上の大規模法人に発行済株式総数の3分の2以上を所有されている法人を除く)

② 資本又は出資を有しない法人のうち、常時使用する従業員の数が1,000人以下の法人

なお、2019(平成31)年4月1日以後に開始する事業年度においては、中小企業者のうち適用除外事業者(その事業年度開始の日前3年以内に終了した各事業年度の所得金額の年平均額が15億円を超える法人等をいう。)に該当するものは除かれている。

(※6) 設立事業年度又は合併事業年度は①所得要件の判定対象外となる。

(※7) 当期の継続雇用者の給与総額及び前期の継続雇用者の給与総額が零である場合は、②賃上げ要件を満たすものとする。

(※8) 資本金が10億円以上かつ常時使用する従業員数が1,000人以上で前事業年度が黒字の法人等については、②賃上げ要件は次の通りとなる。

当期の継続雇用者の給与等支給額が前期の継続雇用者の給与等支給額から1%(2022(令和4)年4月1日から2023(令和5)年3月31日までの間に開始する事業年度0.5%)以上増加していること

(※9) 国内設備投資額とは、法人が適用年度において取得等をした国内にある減価償却資産でその適用年度終了の日において有するものの取得価額の合計額をいう。

(※10) 当期償却費総額とは、法人がその有する減価償却資産につき適用年度においてその償却費として損金経理をした金額(損金経理の方法又は適用年度の決算確定の日までに剰余金の処分により積立金として積み立てる方法により特別償却準備金として積み立てた金額を含み、過年度分の減価償却超過額の当期認容額を除く。)の合計額をいう。

(法人税:地域未来投資促進税制の見直し、延長)

4. 参考③ 地方拠点強化税制との違い

	地方拠点強化税制 (オフィス投資減税)	地域未来投資促進税制
趣旨	東京等の一極集中の是正を通じた地方創生	地域の強みを活かした産業集積による地域経済活性化・サプライチェーンの強靱化
関連法	地域再生法	地域未来投資促進法
適用対象法人 (青色申告法人)	企業が本社機能等を東京圏から地方に移転したり、地方において本社機能等を拡充する法人	一定の地域において地域経済に波及効果の大きい一定の事業等に対する設備投資を行う法人
対象設備の種類	建物・建物附属設備、構築物	建物・建物附属設備、構築物 機械装置、器具備品
投資の下限	総額2,000万円以上 (中小企業者は1,000万円以上)	総額2,000万円以上 (税制対象上限額80億円)
提出書類	地方活力向上地域 特定業務施設整備計画	地域経済牽引事業計画 課税の特例確認申請書
税制措置	特別償却 建物・建物附属設備、構築物 (移転型) 取得価額 × 25% (拡充型) 取得価額 × 15%	建物・建物附属設備、構築物 ⇒ 取得価額 × 20% 機械装置、器具備品 ⇒ 取得価額 × 40% (上乗せ要件を満たせば50%)
	税額控除 建物・建物附属設備、構築物 (移転型) 取得価額 × 7% (拡充型) 取得価額 × 4% 控除上限額は法人税額 × 20%	建物・建物附属設備、構築物 ⇒ 取得価額 × 2% 機械装置、器具備品 ⇒ 取得価額 × 4% (上乗せ要件を満たせば5%) 控除上限額は法人税額 × 20%

一定の地域で、一定の事業を行う法人に限定される

機械装置、器具備品も対象となる

特別償却率は移転型よりも低く、拡充型よりも高い

税額控除率は地方拠点強化税制より低い

(法人税: 地域未来投資促進税制の見直し、延長)

4. 参考④ カーボンニュートラル投資促進税制(CN税制)との違い

カーボンニュートラル投資促進税制

地域未来投資促進税制

趣旨	脱炭素化社会の実現を後押しする税制優遇	地域の強みを活かした産業集積による地域経済活性化・サプライチェーンの強靭化
関連法	産業競争力強化法	地域未来投資促進法
適用対象法人 (青色申告法人)	認定エネルギー利用環境負荷低減事業適応事業を行う法人	一定の地域において地域経済に波及効果の大きい一定の事業等に対する設備投資を行う法人
対象設備の種類	①需要開拓商品生産設備...機械装置 ②生産工程効率化等設備... 建物附属設備、機械装置、器具備品、構築物	建物・建物附属設備、構築物 機械装置、器具備品
投資の下限	なし (税制対象上限額500億円)	総額2,000万円以上 (税制対象上限額80億円)
提出書類	エネルギー利用環境負荷低減事業適応計画	地域経済牽引事業計画課税の特例確認申請書
税制措置	特別償却 取得価額×50%	建物・建物附属設備、構築物 ⇒取得価額×20% 機械装置、器具備品 ⇒取得価額×40% (上乗せ要件を満たせば50%)
	税額控除 ①需要開拓商品生産設備...取得価額×10% ②生産工程効率化等設備 ・炭素生産性が3年以内に10%以上向上 ...取得価額×10% ・炭素生産性が3年以内に7%以上向上 ...取得価額×5% 控除上限額は法人税額×20% (デジタルトランスフォーメーション投資促進税制(DX税制)の適用を受ける場合は、その税額控除との合計額により判定)	建物・建物附属設備、構築物 ⇒取得価額×2% 機械装置、器具備品 ⇒取得価額×4% (上乗せ要件を満たせば5%) 控除上限額は法人税額×20%

一定の地域で、一定の事業を行う法人に限定される

建物も対象となる

特別償却率はCN税制より低い

税額控除率はCN税制より低い

(法人税:地域未来投資促進税制の見直し、延長)

22. 【設備投資減税】 デジタルトランスフォーメーション(DX)投資促進税制の見直し・延長

1. 改正のポイント

(1) 趣旨・背景

企業のDX(デジタル技術を活用した企業変革)投資を促進するために令和3年度税制改正においてDX投資促進税制が創設された。今年度の改正では、現状不足しているデジタル人材の育成・確保に取り組むとともに、成長性の高い海外市場の獲得を含めた売上増加に繋がる「攻め」のデジタル投資に踏み切る企業を後押しするため、要件の見直しを行ったうえで、適用期限を延長する。

(2) 内容

「事業適応計画」の認定要件について、以下の点を改正したうえで、**適用期限を2年間延長**する。

・**デジタル人材の育成・確保要件の追加**

・生産性向上又は新需要開拓要件について、**全社レベルでの売上増加が見込まれることへの見直し**

・取組類型に関する要件について、**海外市場の獲得を図ることへの見直し**

(3) 適用時期

2025(令和7)年3月31日までの間に情報技術事業適応設備の取得等をして、国内にある事業の用に供した場合に適用される。ただし、2023(令和5)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2023(令和5)年4月1日以後に取得等をする資産については、適用されない(**同日以後に変更の認定申請をし、その認定があった場合を除く**)。

(4) 影響

認定要件に売上高が10%以上増加することが見込まれること、海外売上高比率が一定割合以上見込まれることが必要となることから、業種によっては適用が難しくなることが想定される。

(5) 実務のポイント

デジタル人材の育成・確保の要件、対象事業の海外売上高比率が一定割合以上となることが見込まれる要件の具体的な内容及び従前の要件の継続や廃止について確認する必要がある。

2. 改正の趣旨・背景

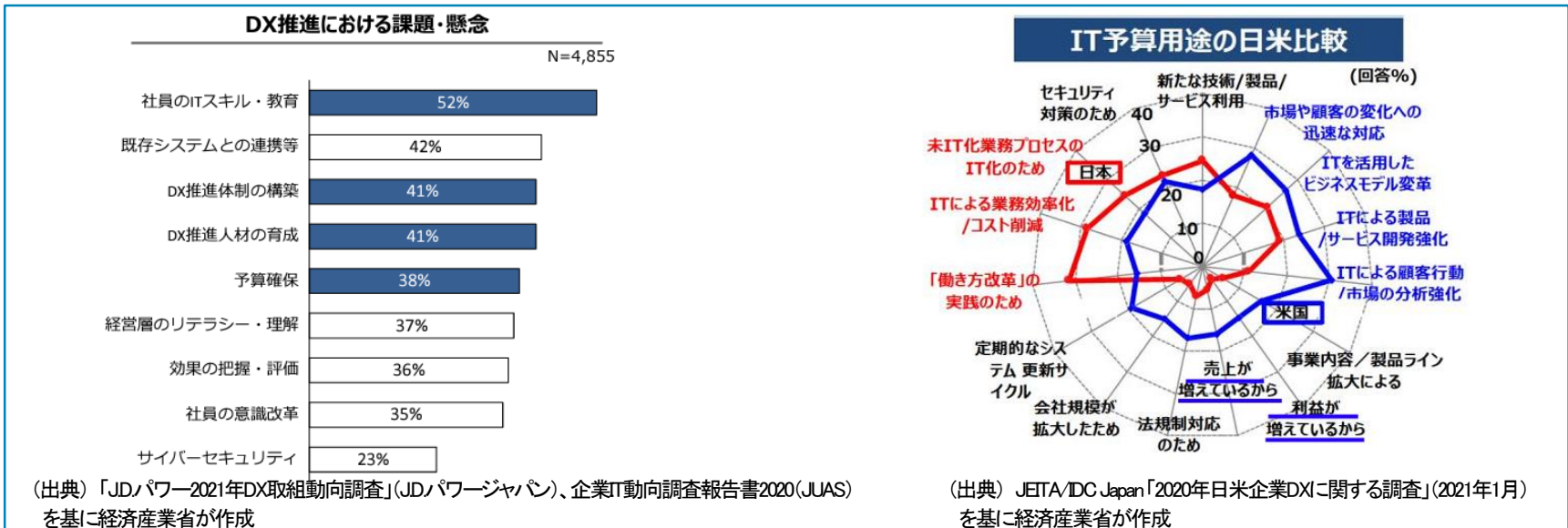
DXの取り組みを始めている企業の割合は、2020年から2021年にかけて28.9%から45.3%へと改善、検討中の企業を含めると74.1%となっている。このように、多くの企業がDXに向けた取組を徐々に始めようとしており、デジタル技術を活用した経営改革(DX)の重要性は年々高まっている。

一方で、日本における全社戦略に基づくDXへ取り組む企業数は、日本は約45%、米国は約72%と米国に比べて大きく出遅れている(日本におけるDX投資促進税制を利用する事業適応計画認定企業数は2022年12月8日時点で累計37件)。

日本企業のDXが進まない要因について、DX推進における課題・懸念事項の調査によると、社員の教育や、推進体制構築といった人材関連の課題が上位を占めている。

また、米国企業がビジネスモデル変革や利益・売上増加等を目的にデジタル投資する一方、日本企業は業務効率化・コスト削減等に投資が集中している。

このような状況から、DX投資促進税制について、**デジタル人材の育成・確保**及び**成長性の高い海外市場の獲得を含めた売上増加に繋がる要件の見直し**を行い、適用期限を延長することとされた。



(参考)DXの例

- 国内外で、**DXにより従来型のビジネスモデルを転換**し、生産性向上や新需要を開拓を実現する事例が出現。
- ポルシェ社（独・製造）は、製造現場でのデータ収集・仮想空間でのシミュレーションを通じて柔軟に生産ラインを調整できる**シーメンス社（独・製造）のソフトウェア**を利用し、サプライチェーンの変革を行うなど、製造現場のDXを実現。
- 日系大手小売は、IT企業と提携し、ロボット・AIを活用した**大型自動物流倉庫パッケージ**を導入。
①**品揃えの大幅増**、②**配送ルート最適化による時間・コストの大幅短縮**、③**24時間発送対応**等、従来の自社店舗・自社ECでは実現し得なかった顧客利便性を実現する「次世代ネットスーパー事業」を本格化。

「デジタルツイン」の仮想空間シミュレーション



ECマース向け自動物流センター



（出典）経済産業省 産業競争力強化法における事業適応計画について

改正前のDX投資促進税制の適用事例として、例えば、遠隔システムやプラットフォームの構築により情報収集を促進し、収集した情報を活用することで事業拡大、品質強化、コスト削減に繋げるものがある。

3. 改正の内容

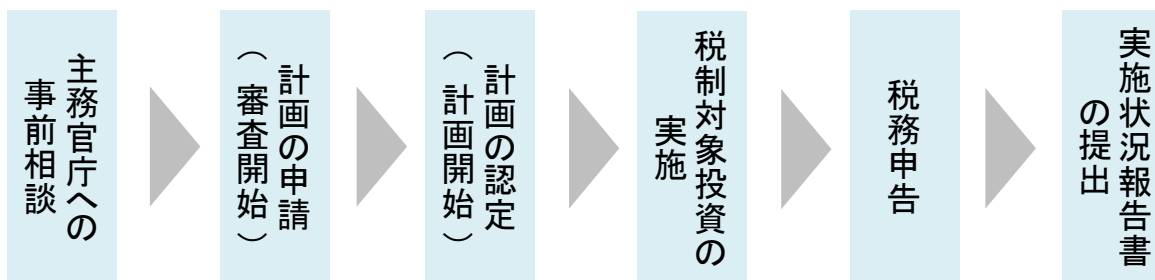
(1) 制度の概要

産業競争力強化法に定める「事業適応計画」に従って導入されたソフトウェア等に係る投資について、特別償却又は税額控除の選択適用ができる。

適用対象者及び要件		①青色申告書を提出する法人 ②産業競争力強化法の「事業適応計画」について認定を受けること(改正箇所) ③情報技術事業適応の用に供するために必要な情報技術事業適応設備を取得等し、国内にある事業に供すること
対象資産		情報技術事業適応設備となる下記の資産 ・ソフトウェア ・繰延資産(クラウドシステムへの移行に係る初期費用等をいう。) ・機械装置、器具備品(上記ソフトウェア・繰延資産と連携して使用するものに限る。)
税制措置 (選択適用)	特別償却	取得価額×30%
	税額控除	取得価額×3%(グループ(※)外の事業者とデータ連携をする場合は、5%) (注)カーボンニュートラルに向けた投資促進税制による税額控除と合計で当期の法人税額の20%を上限
投資限度額		対象資産の取得価額及び対象繰延資産の額の合計額のうち、300億円を限度ただし、売上比0.1%以上の投資に限る。

(※) 会社法上の親子会社関係のある会社によって構成されたグループをいう。

申請手続の流れは以下の通りである。



(法人税: デジタルトランスフォーメーション(DX)投資促進税制の見直し及び延長)

3. 改正の内容

(2) 認定の要件

DX投資促進税制を適用するための課税の特例の要件を満たした「事業適応計画」の認定を受けるためには、下記のデジタル(D)要件及び企業変革(X)要件の全ての要件を満たす必要がある。

	改正前	改正後
デジタル(D)要件	<ul style="list-style-type: none"> ① データ連携 (他の法人が有するデータ又は事業者がセンサー等を利用して新たに取得するデータと内部データとを併せて連携すること) ② クラウド技術の活用 ③ 情報処理推進機構が審査する「DX認定」の取得 (レガシー回避・サイバーセキュリティ等の確保) 	<ul style="list-style-type: none"> ① 同左 ② 同左 ③ 情報処理推進機構が審査する「DX認定」の取得 (レガシー回避・サイバーセキュリティ等の確保、<u>デジタル人材の育成・確保</u>)
企業変革(X)要件	<ul style="list-style-type: none"> ① 生産性向上又は売上向上が見込まれる ・ROAが2014-2018年平均から1.5%ポイント向上 ・売上高伸び率\geq過去5年度の業種売上高伸び率+5%ポイント ② 計画期間内で、商品の製造原価が8.8%以上削減されること等 ③ 全社の意思決定に基づくもの (取締役会等の決議文書添付等) 	<ul style="list-style-type: none"> ① <u>売上高が10%以上増加することが見込まれること</u> ② <u>対象事業の海外売上高比率が一定割合以上となることが見込まれること</u> ③ 同左

(出典) 経済産業省 令和5年度(2023年度)経済産業関係 税制改正について(令和4年12月) を基に一部加工

3. 改正の内容

(3) 適用時期

2025(令和7)年3月31日までの間に情報技術事業適応設備の取得等をして、国内にある事業の用に供した場合に適用される。ただし、2023(令和5)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2023(令和5)年4月1日以後に取得等をする資産については、適用されない(同日以後に変更の認定申請をし、その認定があった場合を除く)。

(4) 改正の影響

- ・認定要件に売上高が10%以上増加することが見込まれる必要があることから、卸売業等の売上が大きくなりやすい業種については、適用に必要な売上高が大きくなることが想定される。
- ・海外売上高比率が一定割合以上見込まれる必要があることから、国内売上のみ法人は海外売上を創出する必要がある。

(5) 実務上の留意点

- ・改正後のデジタル人材の育成・確保の要件、対象事業の海外売上高比率が一定割合以上となることを見込まれる要件の具体的な内容について確認する必要がある。
- ・所得税についても、同様の改正が行われる。

23. 暗号資産の期末時価評価等の課税に係る見直し

1. 改正のポイント

(1) 趣旨・背景

内国法人が保有する活発な市場が存在する暗号資産については、法人税法上、期末に時価評価し、評価損益は課税の対象とされている。

こうした取扱いは、担税力がない(資金がない)中で継続して保有される暗号資産についても課税を求めらるものであり、国内においてブロックチェーン技術を活用した起業や事業開発を阻害していると指摘されていることから、期末時価評価方法等につき一定の見直しが行われる。

(2) 内容

① 期末時価評価

法人が事業年度末において保有する暗号資産は、原則時価評価の対象となるが、一定の要件に該当する暗号資産は、期末時価評価課税の対象から除外する。

	会計上	法人税法上	
		現行法	改正案
活発な市場が存在する暗号資産	時価法(※1)	時価法(※1)	時価法(※1)
以下の要件に該当する暗号資産 ① 自己が発行した暗号資産でその発行の時から継続して保有しているものであること。 ② その暗号資産の発行の時から継続して次のいずれかにより譲渡制限が行われているものであること。 (イ) 他者に移転することができないようにする技術的措置がとられていること。 (ロ) 一定の要件を満たす信託の信託財産としていること。	時価法適用なし(※2)		原価法(※4)
活発な市場が存在しない暗号資産	切り放し低価法(※3)	原価法(※4)	原価法(※4)

(※1) 帳簿価格と期末時点の時価との差額について評価損益を計上する方法。

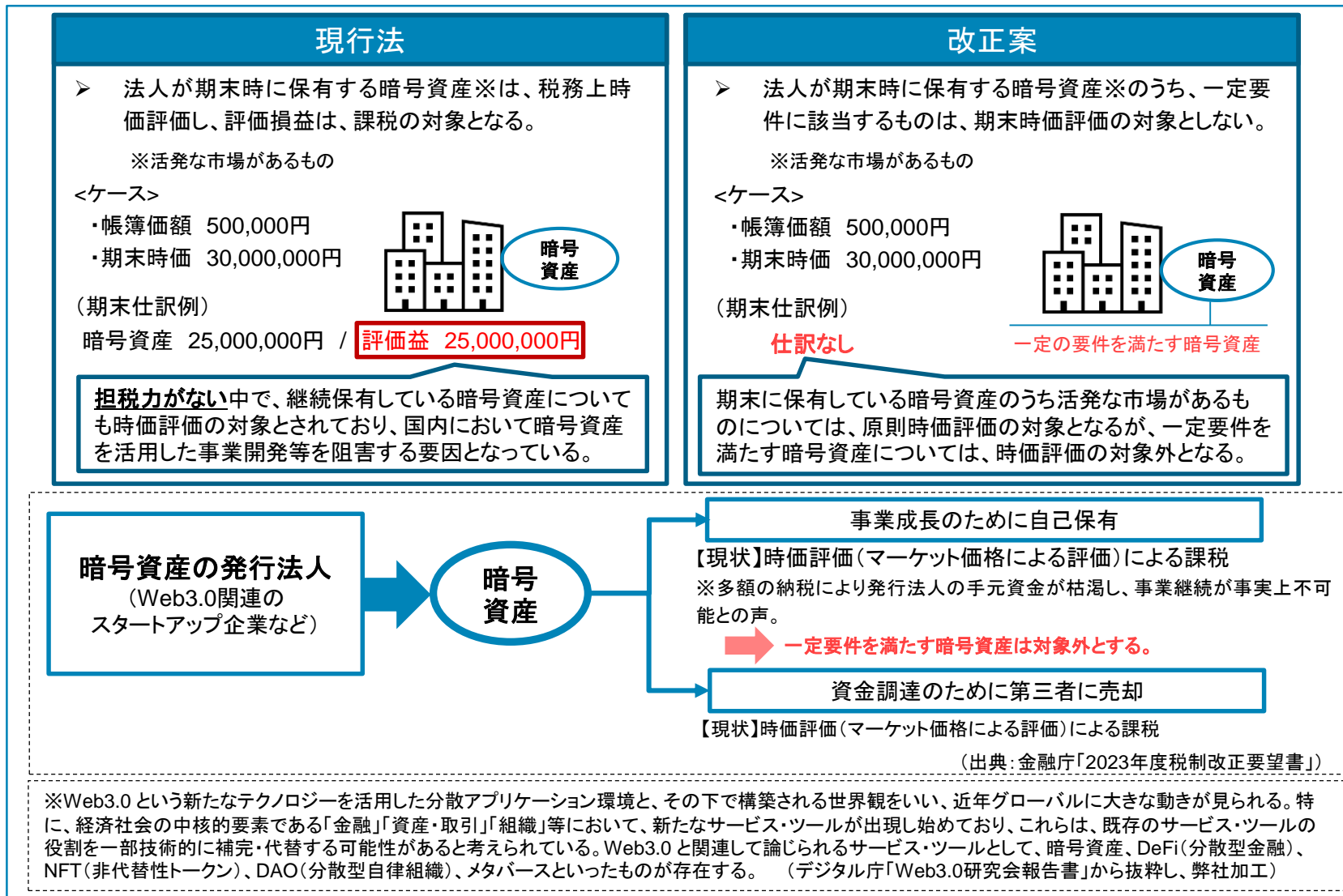
(※2) 現在、明確な基準なし。第490回企業会計基準委員会にて時価評価しない方向で検討中。

(※3) 期末における処分見込価額が取得原価を下回る場合に、当期処分見込価額を貸借対照表価額とする方法。

(※4) 期末時における適正な帳簿価額により評価する方法。

暗号資産の期末時価評価等の課税に係る見直し

1. 改正のポイント



暗号資産の期末時価評価等の課税に係る見直し

1. 改正のポイント

②取得価額

暗号資産の取得価額の算定方法につき、以下の改正が行われる。

	会計上	法人税法上	
		現行法	改正案
① 購入した暗号資産	購入代価+購入費用	購入代価+購入費用	購入代価+購入費用
② 購入以外の暗号資産	明確な定めなし	取得時点の時価	取得時点の時価
うち自己が発行した暗号資産			発行に要した費用の額

③特定自己発行暗号資産に該当しないこととなった場合

法人が特定自己発行暗号資産に該当する暗号資産を自己の計算において有する場合において、その暗号資産が特定自己発行暗号資産に該当しないこととなった場合には、その該当しないこととなった時において、その暗号資産を譲渡し、かつその暗号資産を取得したものとみなして計算した損益相当額を計上する。

④みなし決済損益

法人が暗号資産交換業者以外の者から借り入れた暗号資産の譲渡をした場合において、その譲渡をした日の属する事業年度終了の時までにその暗号資産と種類を同じくする暗号資産の買戻しをしていないときは、その時においてその買戻しをしたものとみなして計算した損益相当額を計上する。

※ 現行は、「暗号資産交換業者」からの借り入れた暗号資産の譲渡に限られている。

暗号資産の期末時価評価等の課税に係る見直し

1. 改正のポイント

(3) 適用時期

上記の改正は、令和5年4月1日以後に開始する事業年度の所得に対する法人税について適用する。
ただし、一定の要件を満たす暗号資産又は暗号資産取引については経過措置が設けられている。

(4) 実務上のポイント

- ①法人が保有する暗号資産のうち、自己発行で発行時から譲渡制限がなされている暗号資産については、法人税法上、期末時価評価の対象外となる。
- ②自己発行・自己保有している暗号資産については、会計上、明確な基準が存在していない。会計基準委員会において、時価評価しない方針で検討中ではあるが、まだ結論が出されていない。

(5) 今後の注目点

- ①活発な市場が存在する暗号資産のうち、時価評価の対象とされないものの要件の詳細。
- ②自己発行・自己保有している暗号資産についての会計上の取扱いの明確化。
- ③その他所要の措置の内容。

暗号資産の期末時価評価等の課税に係る見直し

2. 暗号資産の定義

暗号資産とは、国家やその中央銀行が発行された法定通貨ではなく、財産的価値があり銀行等の第三者を介さずインターネット上で取引ができる「デジタル資産」のことをいう。

代表的な暗号資産では、「ビットコイン」や「イーサリアム」など多数あり、交換所や取引所と呼ばれる暗号資産交換業者から入手・換金することができる。

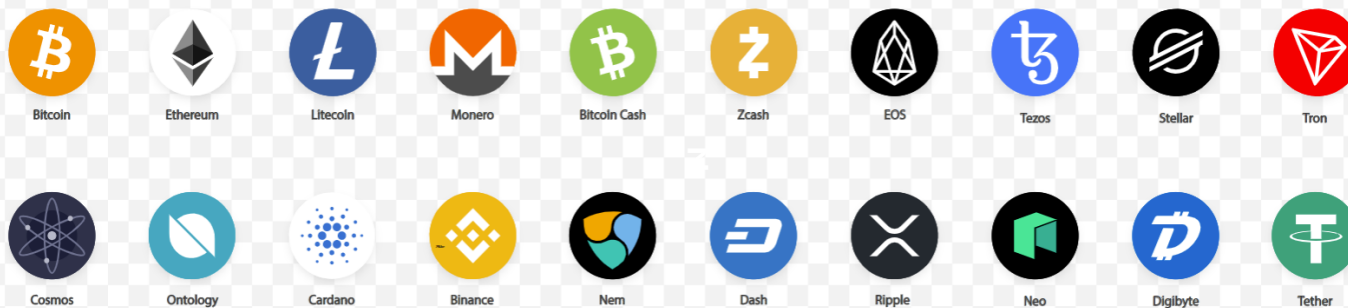
なお、身近な決済手段である「PayPay」や「Suica」などは、電子マネーといい、暗号資産とは異なる。電子マネーは価値を裏付けする企業などが存在し、暗号資産のように価格変動が起こることがない。また、暗号資産は換金可能だが電子マネーは原則換金できないという点でも異なる。

第二条5項「暗号資産」とは、次に掲げるものをいう。ただし、金融商品取引法第二条第三項に規定する電子記録移転権利を表示するものを除く。

- 一 物品を購入し、若しくは借り受け、又は役務の提供を受ける場合に、これらの代価の弁済のために不特定の者に対して使用することができ、かつ、不特定の者を相手方として購入及び売却を行うことができる財産的価値（電子機器その他の物に電子的方法により記録されているものに限り、本邦通貨及び外国通貨並びに通貨建資産を除く。次号において同じ。）であって、電子情報処理組織を用いて移転することができるもの
- 二 不特定の者を相手方として前号に掲げるものと相互に交換を行うことができる財産的価値であって、電子情報処理組織を用いて移転することができるもの

（出典：資金決済に関する法律から抜粋）

暗号資産の一例



（出典：Neo - stock.adobe.com）

24. 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

1. 改正のポイント

(1) 趣旨・背景

免税事業者が課税事業者を選択した場合、消費税額の負担軽減等を図るため、納税額を売上に係る消費税額の2割に軽減する激変緩和措置を3年間講ずる。

(2) 内容

① 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)

適格請求書発行事業者となる小規模事業者の2023(令和5)年10月1日から2026(令和8)年9月30日までの日の属する各課税期間(一定の課税期間を除く)において、消費税の納付税額を当該課税標準額に対する消費税額の2割とすることができることとする。

② 確定申告書への付記

適格請求書発行事業者が2割特例の適用を受けようとする場合には、確定申告書にその旨を付記するものとする(事前届出は不要・申告時に選択適用可)。

③ 2割特例から簡易課税制度への移行措置

2割特例の適用を受けた適格請求書発行事業者が、適用を受けた課税期間の翌課税期間中に、簡易課税制度選択届出書を提出した場合には、その提出した日の属する課税期間からその適用を認める。

(3) 適用時期

2023(令和5)年10月1日から2026(令和8)年9月30日までの日の属する各課税期間において適用する。

(4) 影響

免税事業者が適格請求書発行事業者を選択した場合には、業種にかかわらず、売上・収入を把握することによって2割特例の適用ができるため、事務負担が軽減される(事前の届出も不要)。

(5) 実務のポイント

① 課税期間を3か月ごと又は1か月ごとに短縮している場合には適用されない。

1. 改正のポイント

- ② 適格請求書発行事業者の登録により課税事業者となる小規模事業者の負担軽減措置であるため、従前から課税事業者を選択していた事業者には適用されない。
- ③ 課税事業者選択届出書及び登録申請書を既に提出している小規模事業者であっても、2023(令和5)年10月1日の属する課税期間において課税事業者選択不適用届出書を提出した場合には、2023(令和5)年10月1日から2割特例の適用が可能となる。
- ④ 下記の規定により、事業者免税点制度の適用を受けられない事業者については、2割特例の適用を受けられない。
 - ・ 基準期間の課税売上高が1,000万円を超える場合
 - ・ 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
 - ・ 相続(登録開始日の前日までの相続に限る)・合併・分割があった場合の納税義務の免除の特例
 - ・ 新設法人及び特定新規設立法人の納税義務の免除の特例
 - ・ 課税事業者選択届出書を提出して2年以内に本則課税で調整対象固定資産の仕入れ等を行った場合の3年間
 - ・ 新設法人及び特定新規設立法人の特例の適用を受けて、本則課税で調整対象固定資産の仕入れ等を行った場合の3年間
 - ・ 本則課税で高額特定資産の仕入れ等を行った場合の3年間
 - ・ 高額特定資産について棚卸資産の調整の適用を受けた場合の3年間

2. 改正の趣旨・背景

インボイス制度の導入にあたって、免税事業者が課税事業者(適格請求書発行事業者)になる際、消費税分の価格転嫁や消費税申告の事務負担の増加について課題があった。

そのため、免税事業者が課税事業者を選択した場合、消費税額の負担軽減及び事務負担の軽減を図るため、納税額を売上に係る消費税額の2割に軽減する激変緩和措置を3年間講ずる。

3. 改正の内容

(1) 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)

適格請求書発行事業者の2023(令和5)年10月1日から2026(令和8)年9月30日までの日の属する各課税期間(注1)において、免税事業者が適格請求書発行事業者となったこと又は課税事業者選択届出書を提出したことにより事業者免税点制度の適用を受けられないこととなる場合には、その課税期間における課税標準額に対する消費税額から控除する金額を、当該課税標準額に対する消費税額に8割を乗じた額とすることにより、納付税額を当該課税標準額に対する消費税額の2割とすることができることとする。

【消費税の納税額の計算】 各制度の比較

前提: 適格請求書発行事業者(小規模事業者)であるフリーランス(サービス業)の個人事業主(簡易課税制度の事業区分: 第5種)
課税売上880万円(うち消費税80万円)、課税仕入220万円(うち消費税20万円)

適格請求書発行事業者
(小規模事業者)

インボイス
の保存 事前の届出
業種の区分

			インボイス の保存	事前の届出 業種の区分		
<div style="border: 1px solid gray; padding: 5px;">課税売上800万円 消費税額80万円</div>	—	<p>【2割特例】</p> <div style="border: 2px solid red; padding: 5px;">売上に係る消費税額 80万円 × 80% = 64万円</div>	=	<div style="border: 1px solid gray; padding: 5px;">消費税 納税額 16万円</div>	不要	不要
<div style="border: 1px solid gray; padding: 5px;">課税売上800万円 消費税額80万円</div>	—	<p>【簡易課税: 5種】</p> <div style="border: 1px solid gray; padding: 5px;">売上に係る消費税額 80万円 × 50% = 40万円</div>	=	<div style="border: 1px solid gray; padding: 5px;">消費税 納税額 40万円</div>	不要	必要
<div style="border: 1px solid gray; padding: 5px;">課税売上800万円 消費税額80万円</div>	—	<p>【本則課税】</p> <div style="border: 1px solid gray; padding: 5px;">課税仕入200万円 消費税額20万円</div>	=	<div style="border: 1px solid gray; padding: 5px;">消費税 納税額 60万円</div>	必要	不要

3. 改正の内容

(注1) 下記の課税期間は2割特例を適用できない。

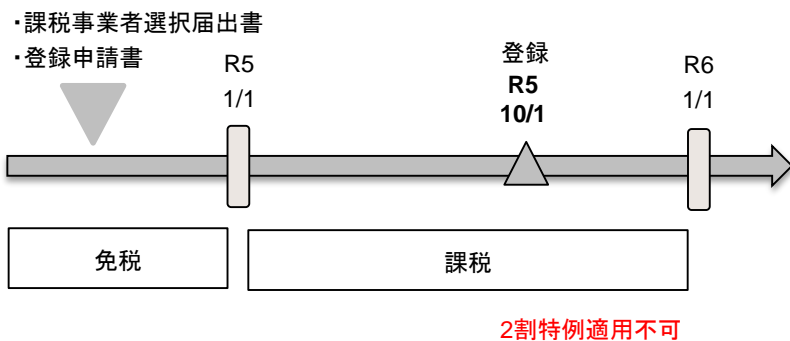
① 課税期間の特例(3か月又は1か月)の適用を受ける課税期間

② 2023(令和5)年10月1日前から課税事業者選択届出書の提出により、引き続き事業者免税点制度の適用を受けられないこととなる同日の属する課税期間(注2)

(注2) 2023(令和5)年10月1日の属する課税期間から、課税事業者選択届出書を提出したことにより課税事業者となった適格請求書発行事業者が、当該課税期間中に課税事業者選択不適用届出書を提出したときは、その提出した課税期間から課税事業者選択届出書は効力を失う。

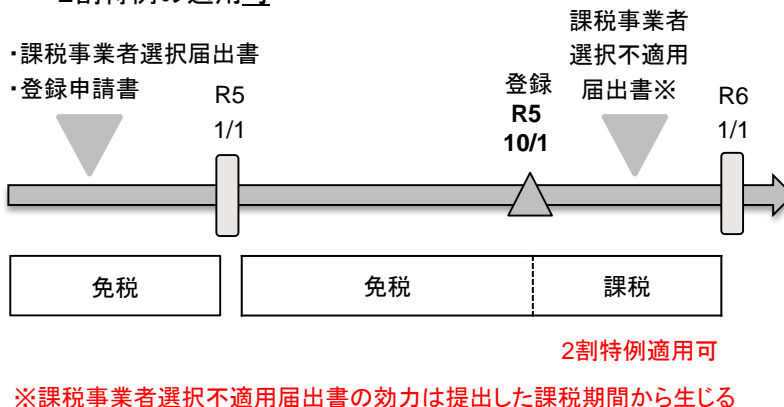
R5/10/1の属する課税期間で2割特例を適用できないケース ((注1)②の場合)

個人事業主が2023(令和5)年10月1日前の課税期間において課税事業者選択届出書及び登録申請書を提出した場合
→2割特例の適用不可



R5/10/1の属する課税期間で2割特例を適用できるケース ((注2)の場合)

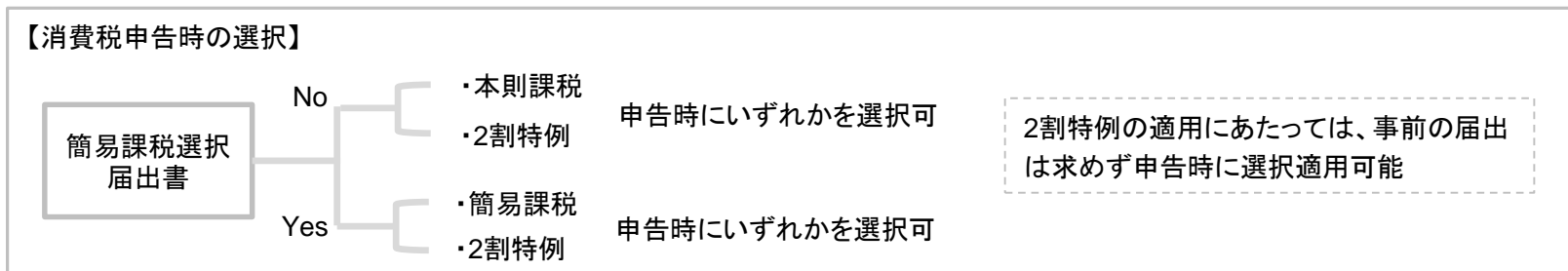
左記事例の場合において、2023(令和5)年12月31日までに課税事業者選択不適用届出書を提出した場合
→2割特例の適用可



3. 改正の内容

(2) 確定申告書への付記

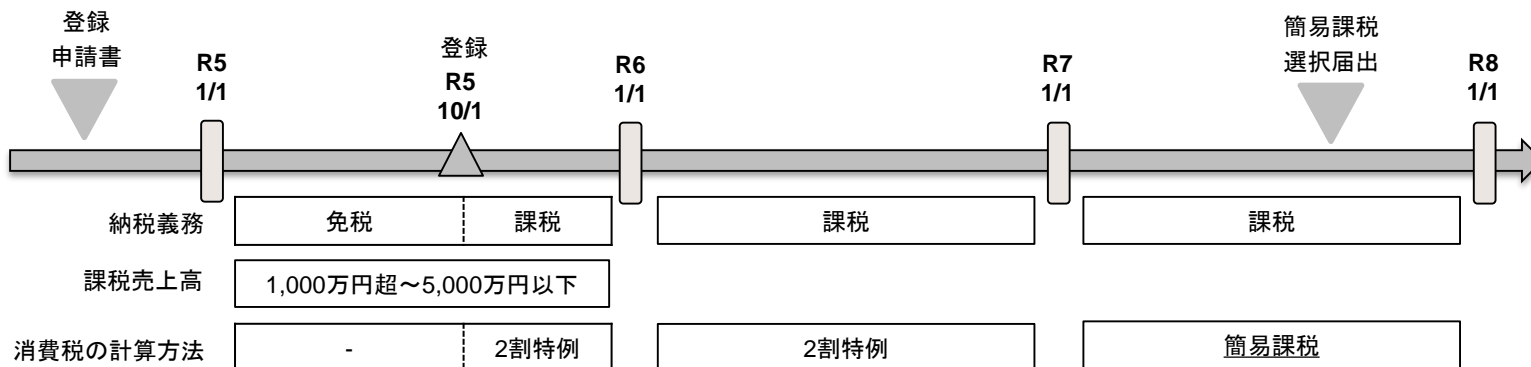
適格請求書発行事業者が2割特例の適用を受けようとする場合には、確定申告書にその旨を付記するものとする。そのため、消費税申告時において、いずれか有利な申告方法により消費税額の計算を行うことになる。



(3) 簡易課税制度への移行措置

簡易課税制度選択届出書は、適用を受けようとする課税期間の初日の前日までに提出が必要であるが、2割特例の適用を受けた適格請求書発行事業者が、適用を受けた課税期間の翌課税期間中に、簡易課税制度選択届出書を提出した場合には、その提出した日の属する課税期間からその適用を認める。

① 基準期間における課税売上高が1,000万円を超える課税期間がある場合



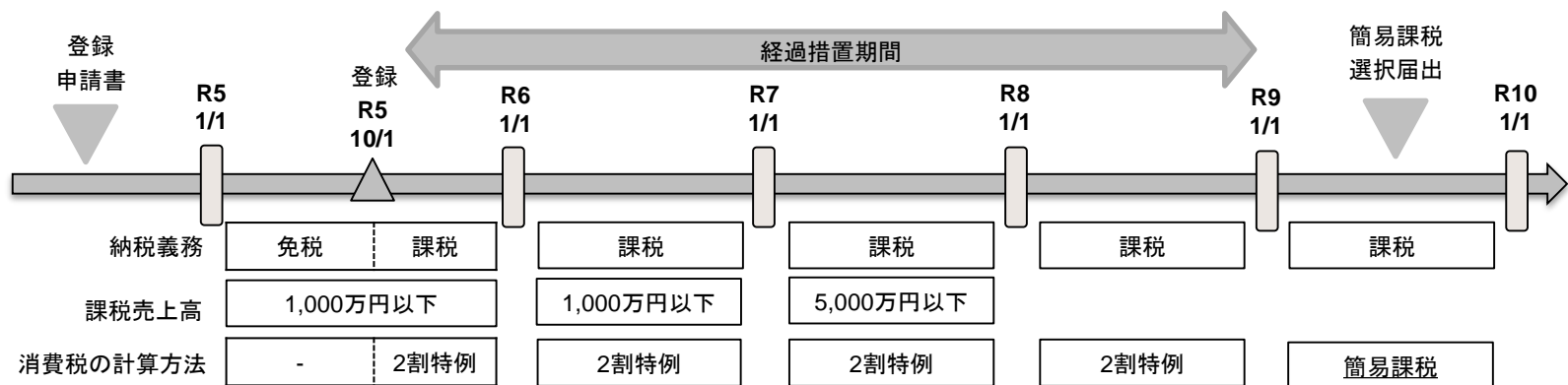
・R5年の課税売上高が1,000万円超のため、R7年においては2割特例の適用ができない

⇒R7年中に簡易課税選択届出書を提出する場合、R7年の課税期間から簡易課税制度により計算

(消費税: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)

3. 改正の内容

②2割特例の経過措置期間が終了する課税期間の翌課税期間において簡易課税制度を適用する場合



- ・R9年は経過措置期間の終了後の課税期間であるため、2割特例は適用できない
⇒R9年中に簡易課税選択届出書を提出する場合、R9年の課税期間から簡易課税制度により計算

4. 適用時期

2023(令和5)年10月1日から2026(令和8)年9月30日までの日の属する各課税期間において適用する。

5. 改正の影響

- ①免税事業者が適格請求書発行事業者を選択した場合には、業種にかかわらず、売上・収入を把握することによって2割特例の適用ができるため、事務負担が軽減される(事前の届出も不要)。
- ②簡易課税制度が適用される小規模事業者のうちサービス業や不動産業等の業種(第3種事業～第6種事業)については2割特例を選択することが有利となり、本則課税が適用される小規模事業者については2割特例を選択した場合との比較が必要となる。
- ③適格請求書発行事業者の登録をしなければ、課税事業者にならなかった事業者に対する制度であるため、基準期間の課税売上高が1,000万円を超えている事業者等には適用されない。

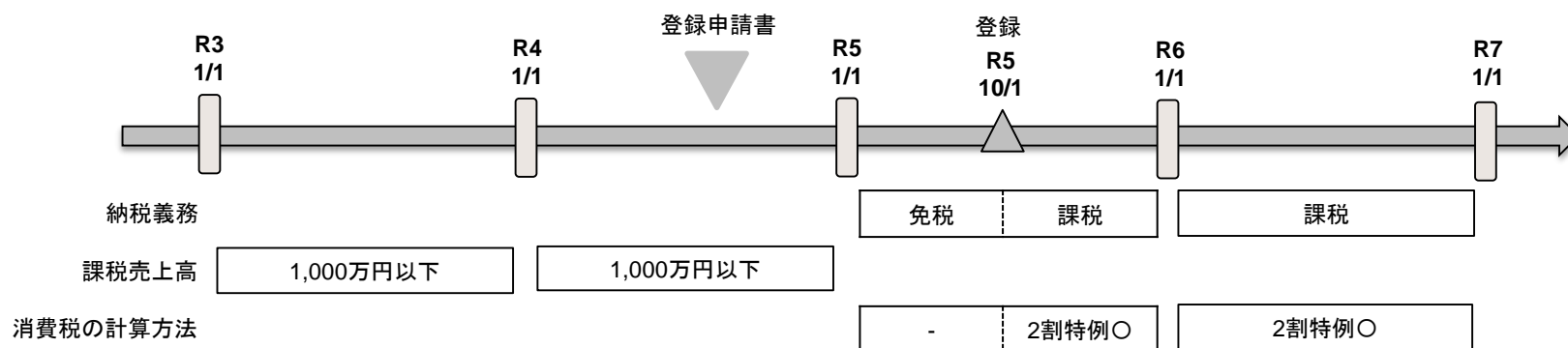
(消費税:適格請求書発行事業者となる小規模事業者に係る税額控除に関する経過措置)

6. 実務のポイント

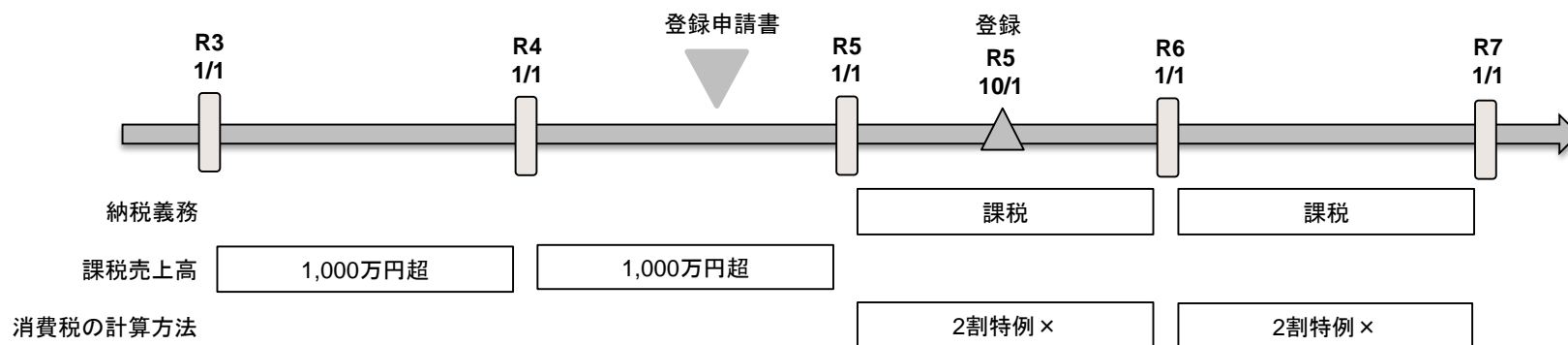
- 課税期間を3か月ごと又は1か月ごとに短縮している場合には2割特例の適用はない。
- 2023(令和5)年10月1日前から課税事業者選択届出書を提出して課税事業者となった者の2023(令和5)年10月1日の属する課税期間については2割特例の適用はないが、その課税期間中に課税事業者選択不適用届出書を提出することで、2割特例の適用がある。
- 事業者免税点制度の適用を受けられない事業者については2割特例の適用はない。

(以下のケースを参照、前提:2023(令和5)年10月1日より適格請求書発行事業者の登録を受ける)

ケース①: 基準期間の課税売上高が1,000万円以下の場合



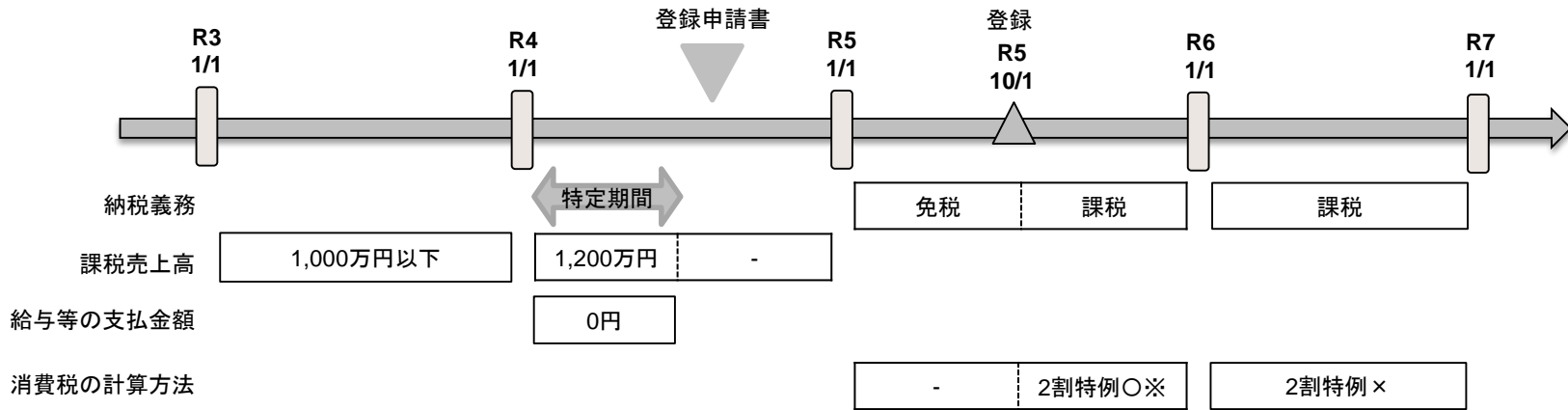
ケース②: 基準期間の課税売上高が1,000万円を超える場合



(消費税: 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)

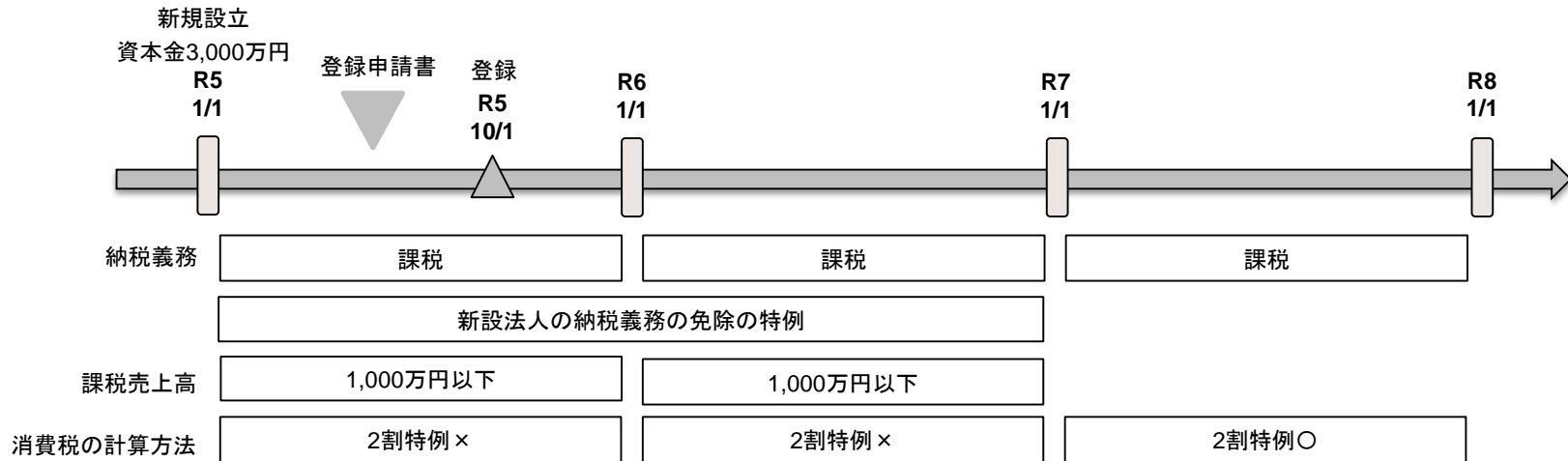
6. 実務のポイント

ケース③: 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



※特定期間の課税売上高が1,000万円を超えるものの、給与等の支払金額が1,000万円以下のため、2割特例の適用可

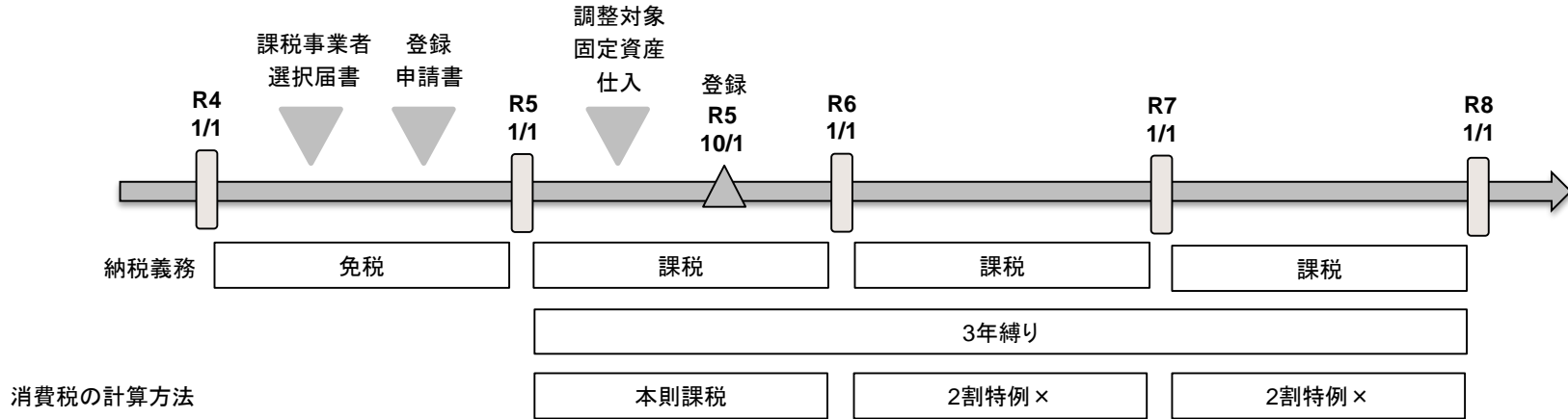
ケース④: 新設法人の納税義務の免除の特例



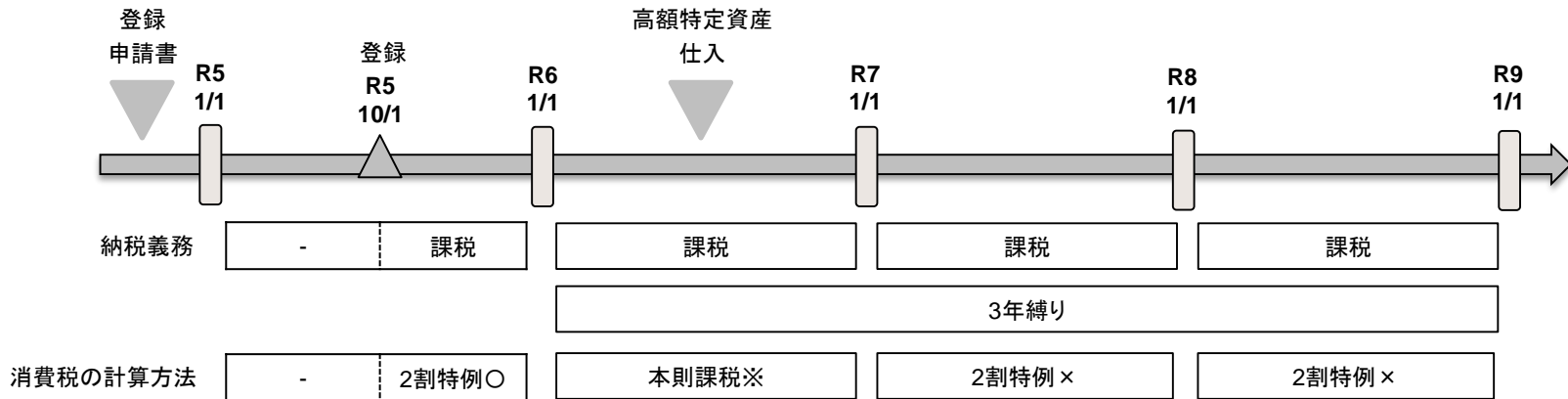
(消費税: 適格請求書発行事業者となる小規模事業者に係る税額控除に関する経過措置)

6. 実務のポイント

ケース⑤: 課税事業者選択届出書を提出して2年以内に本則課税で調整対象固定資産の仕入れ等を行った場合の3年間



ケース⑥: 本則課税で高額特定資産の仕入れ等を行った場合の3年間



※基準期間における課税売上高が1,000万円以下の場合、
2割特例の適用も可能であるが、本則課税を選択するものとする

(消費税: 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)

25. 中小事業者の少額取引に係る事務負担の軽減措置

1. 改正のポイント

(1) 趣旨・背景

インボイス制度における仕入税額控除の適用にあたっては、金額の多寡にかかわらず、インボイスを取得・保存する必要があり、事務負担の増加が懸念されていたため、中小事業者が行う少額取引について、帳簿のみの保存により仕入税額控除を認めることとされた。

(2) 内容

以下のいずれかの事業者(中小事業者)が行う税込1万円未満の取引(少額取引)について、帳簿のみの保存で仕入税額控除を認める(少額特例)。

- ① 基準期間における課税売上高が1億円以下の事業者
- ② 特定期間における課税売上高が5,000万円以下の事業者

(3) 適用時期

2023(令和5)年10月1日から2029(令和11)年9月30日までの課税仕入れについて適用される。

(4) 影響

少額特例の適用のある中小事業者においてはインボイスの取得が不要となるため、事務負担の軽減が図られる。

(5) 実務のポイント

課税仕入れに係る支払対価の額が1万円未満かどうかの判定は、一回の取引の課税仕入れに係る税込みの金額が1万円未満かどうかで判定する。

特定期間における課税売上高が5,000万円以下かどうかの判定は、納税義務の判定と異なり、課税売上高に代えて、特定期間中に支払った給与等の金額によって判定することはできない。

2. 改正の趣旨・背景

インボイス制度における仕入税額控除の適用にあたっては、金額の多寡にかかわらず、原則として取引の相手方からインボイスを取得・保存する必要があり、事務負担の増加が懸念されていた。

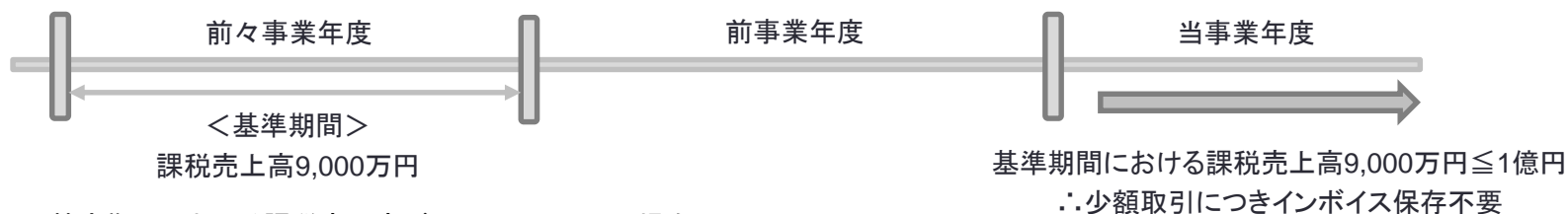
そこで、一定の中小事業者が行う少額取引について、6年間の経過措置としてインボイスの取得・保存を不要とし、一定の事項が記載された帳簿のみの保存を要件として仕入税額控除が認められる。

3. 改正の内容

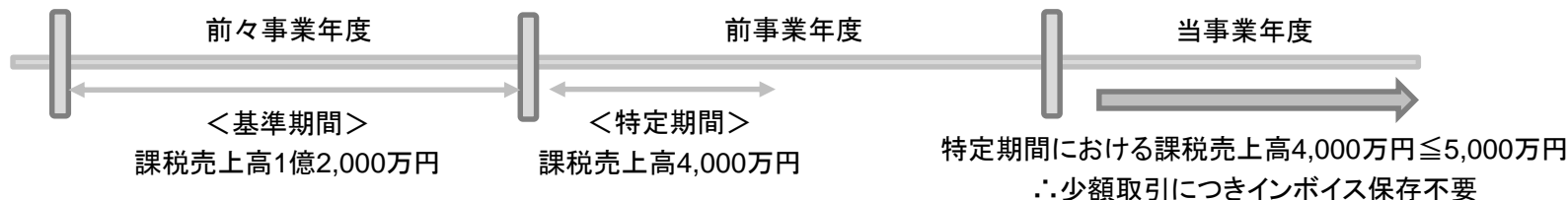
以下に該当する事業者が行う一定の取引について、帳簿のみの保存で仕入税額控除を認める。

以下のいずれかに該当する事業者(中小事業者)	対象となる取引(少額取引)
(a) 基準期間(前々年又は前々事業年度)における課税売上高が1億円以下の事業者	課税仕入れに係る支払対価の額(税込価額)が1万円未満の取引
(b) 特定期間(前年又は前事業年度開始の日以後6か月の期間)における課税売上高が5,000万円以下の事業者	

(a) 基準期間における課税売上高が1億円以下の場合



(b) 特定期間における課税売上高が5,000万円以下の場合



3. 改正の内容

【参考】インボイスの保存義務の変遷

インボイスの金額の区分	インボイス制度開始前	インボイス制度 開始後		
		改正前	改正後	
			中小事業者以外	中小事業者
1万円未満	保存義務なし	保存義務あり※	保存義務あり※ (改正なし)	保存義務なし (改正あり)
1万円以上 3万円未満				保存義務あり※ (改正なし)
3万円以上	保存義務あり			

※公共交通機関特例等に該当する場合には、保存義務なし

4. 適用時期

2023(令和5)年10月1日から2029(令和11)年9月30日までの課税仕入れについて適用される。

5. 改正の影響

少額特例の適用のある中小事業者は税込1万円未満の取引に係るインボイスの取得が不要となるため、事務負担の軽減が図られる。一方で、少額特例の適用のない事業者は今年度改正の影響はなく、原則として全ての取引に係るインボイスの取得が必要となる。

6. 実務のポイント

課税仕入れに係る支払対価の額について、現行の通達では一商品ごとではなく一回の取引の課税仕入れに係る税込みの金額により判定するものとされている(消費税法基本通達11-6-2)。今年度改正についても同様に、一回の取引の課税仕入れに係る税込みの金額が1万円未満か否かにより判定する。

6. 実務のポイント

特定期間における課税売上高が5,000万円以下かどうかの判定は、納税義務の判定と異なり、課税売上高に代えて、特定期間中に支払った給与等の金額によって判定することはできない。したがって、特定期間における課税売上高が5,000万円を超えた場合には、給与等の支払金額が5,000万円以下であっても、少額特例の適用はない(基準期間における課税売上高が1億円以下の場合を除く)。

26. 返還インボイスの交付義務の見直し

1. 改正のポイント

(1) 趣旨・背景

インボイス制度において売手から買手へ交付されたインボイスにつき、値引き等が行われた場合、返還インボイス(適格返還請求書)を別途交付する必要があり、実務上の煩雑さに対する懸念があった。そこで、一定金額以下の値引き等について返還インボイスの交付を不要とすることとされた。

(2) 内容

売上げに係る対価の返還等に係る税込価額が1万円未満である場合には、返還インボイス(適格返還請求書)の交付義務が免除される。

(3) 適用時期

2023(令和5)年10月1日以後の課税資産の譲渡等につき行う売上げに係る対価の返還等について適用する。

(4) 影響

実務上、振込手数料を売手負担とする場合、売手側で売上値引とする処理と支払手数料(課税仕入れ)とする処理の2つの方法があるが、今年度改正により売上値引として処理することで、事務負担は軽減される。

(5) 実務のポイント

振込手数料を売手負担とする場合には、下請法に規定する下請代金の減額に該当しないかどうか、留意する必要がある。

2. 改正の趣旨・背景

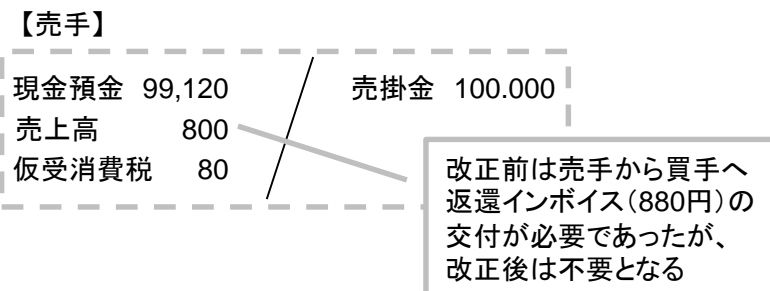
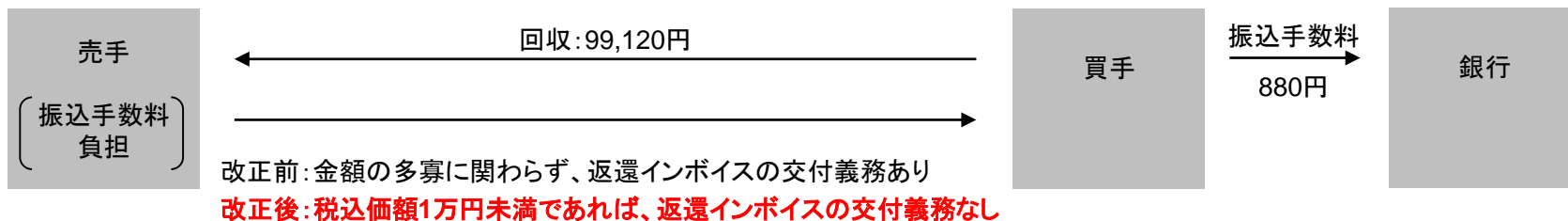
インボイス制度において売手から買手へ交付されたインボイスにつき、値引き等が行われた場合、返還インボイス(適格返還請求書)を別途交付する必要があるが、例えば売掛金の回収にあたり、買手が支払う振込手数料を売手負担とする場合にも、「値引き」として返還インボイスの交付義務が生ずることになり、実務上の煩雑さに対する懸念があった。そこで、一定金額以下の値引き等について返還インボイスの交付を不要とする。

3. 改正の内容

売上げに係る対価の返還等*に係る税込価額が1万円未満である場合には、返還インボイス(適格返還請求書)の交付義務を免除する。

* 返品・値引き・割戻しによる、課税資産の譲渡等の税込価額の全部若しくは一部の返還又は売掛金その他の債権の額の全部若しくは一部の減額をいう。

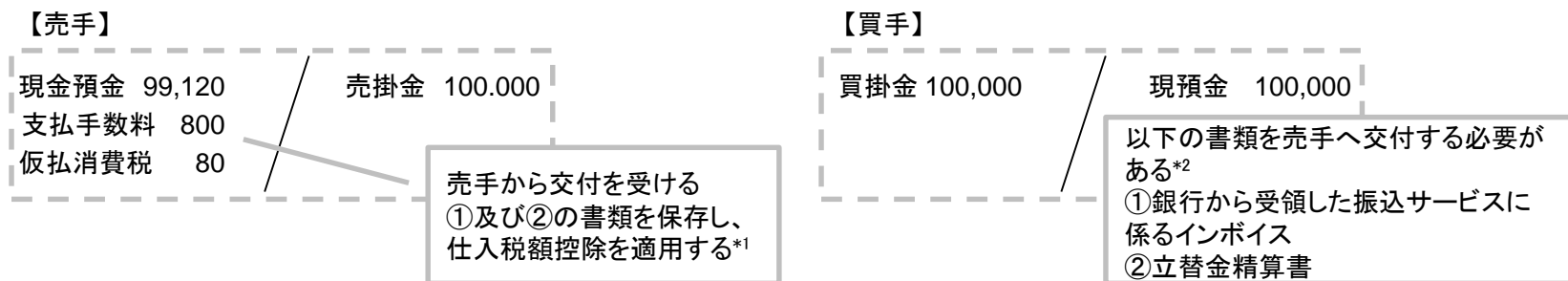
(1) 金銭債権100,000円の決済時に、振込手数料880円(税込)を売手負担とし、売上値引として処理する場合



(消費税:返還インボイスの交付義務の見直し)

3. 改正の内容

(2) 具体例を前提に振込手数料を売手の課税仕入れとして処理した場合



*1 売手が令和5年度税制改正大綱における少額特例の適用を受ける場合は、①と②の書類の保存は不要となる。

*2 ATMを利用して振込をした場合、銀行側のインボイス交付義務が免除される(自動販売機特例)。その場合には買手から売手へ①と②の書類の交付は不要となる。

4. 適用時期

2023(令和5)年10月1日以後の課税資産の譲渡等につき行う売上げに係る対価の返還等について適用する。

5. 改正の影響

実務上、振込手数料を売手負担とする場合、売手側で売上値引とする処理と支払手数料(課税仕入れ)とする処理の2つの方法があるが、今年度改正を受けて売上値引として処理をすることで事務負担が軽減される。

なお、会計上は支払手数料として処理をする場合にも、要件設定やコード表、消費税申告の際に作成する帳票等から売上値引であることが明らかなきは、消費税法上は売上値引として取り扱うことができる。

6. 実務のポイント

下請法上、発注前に書面で合意がない場合に振込手数料を下請代金の額から差し引くことは、下請代金の減額に該当するため、振込手数料を売手負担とするときは、下請法の取扱いにも留意する必要がある。

振込手数料について

下請法は、第4条1項3号において「下請事業者の責に帰すべき理由がないのに、下請代金の額を減ずること」を禁止しています。

そして、下請代金の額を「減ずること」の1つの類型として「下請代金を下請事業者の金融機関口座へ振り込む際の手数料を下請事業者に負担させることを書面で合意している場合に、下請代金の額から金融機関に支払う実費を超えた額を差し引くこと。」があります。

したがって、発注前に書面で合意がない場合に振込手数料を下請代金の額から差し引くことも下請代金の減額に該当しますが、発注前に振込手数料を下請事業者が負担する旨の書面での合意がある場合であっても、親事業者が負担した実費の範囲を超えた額を当該手数料として差し引いて下請代金を支払うと、下請代金の減額に該当することになります。

ここでいう「実費」とは、振込手数料として銀行等に支払っている額のことであって、インターネットバンキングやFB（ファームバンキング）等の方法を利用している場合においても同様です。

したがって、例えば、親事業者が従来の銀行窓口での振込みに代えてインターネットバンキング等を利用することによって、実際に負担する振込手数料が少なくなっているにもかかわらず、下請代金から従来の銀行窓口での振込手数料相当額を差し引くことは、下請代金の減額として問題となります。親事業者においては、振込方法を従来の銀行窓口からインターネットバンキング等に変更する場合には、下請代金から差し引く金額についても併せて見直しをする必要がありますのでご注意ください。

ポイントは、①発注前に書面で合意すること、②親事業者が負担した実費の範囲内での差引きに限る、の2点です。

（出典：公正取引委員会ホームページ「下請法 知っておきたい豆情報 その4」）

27. 適格請求書発行事業者登録制度の見直し

1. 改正のポイント

(1) 趣旨・背景

事業者のインボイス制度への準備状況にバラつきがあること等を踏まえて、2023(令和5)年4月以降、適格請求書発行事業者の登録申請書に、「困難な事情」の記載がない場合でも、登録申請を可能とするなど、登録申請手続きの柔軟化が図られる。

(2) 内容

- ① インボイス制度開始時から登録を受ける場合の登録申請手続きの緩和
- ② 課税期間の中途から登録を受ける場合(経過措置)の見直し
- ③ 適格請求書発行事業者の登録の期限の見直し
- ④ 適格請求書発行事業者の登録の取消し期限の見直し

(3) 適用時期

上記(2)①は2023(令和5)年4月1日から2023(令和5)年9月30日までに登録申請書を提出する事業者について適用される。

(4) 影響

適格請求書発行事業者への登録については、原則として2023(令和5)年3月31日までに登録申請書を提出する必要があった。改正後は2023(令和5)年9月30日までに登録申請書を提出することによって、2023(令和5)年10月1日から適格請求書発行事業者になることができる。

(5) 実務のポイント

- ① 2023(令和5)年9月末間近での申請となった場合、インボイス制度開始時点で自己の登録番号の確認ができないことも考えられるため、留意が必要である。
- ② 免税事業者が課税期間の初日から登録を受けようとする場合において、個人事業主については登録を受ける年の前年12月17日(課税期間の初日から起算して15日前の日)までに提出が必要となる。

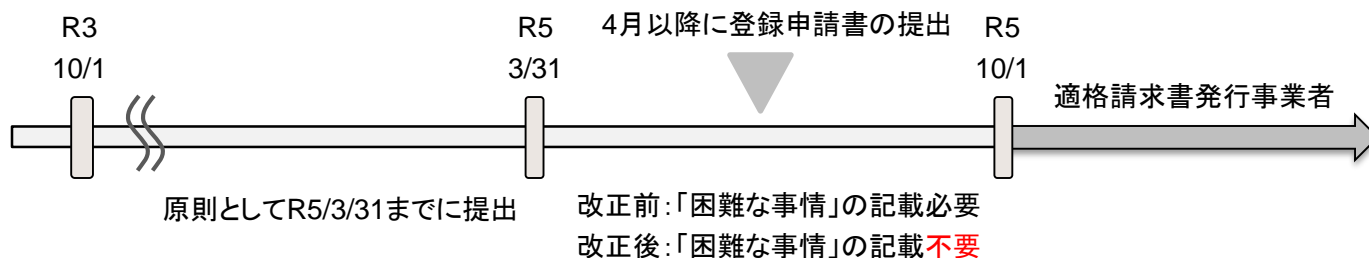
2. 改正の趣旨・背景

事業者のインボイス制度への準備状況にバラつきがあることや、2割特例等の支援措置が追加されたことを踏まえて、2023(令和5)年4月以降、適格請求書発行事業者の登録申請書に、「困難な事情」の記載がない場合でも登録申請を可能とするなど、登録申請手続きの柔軟化が図られる。

3. 改正の内容

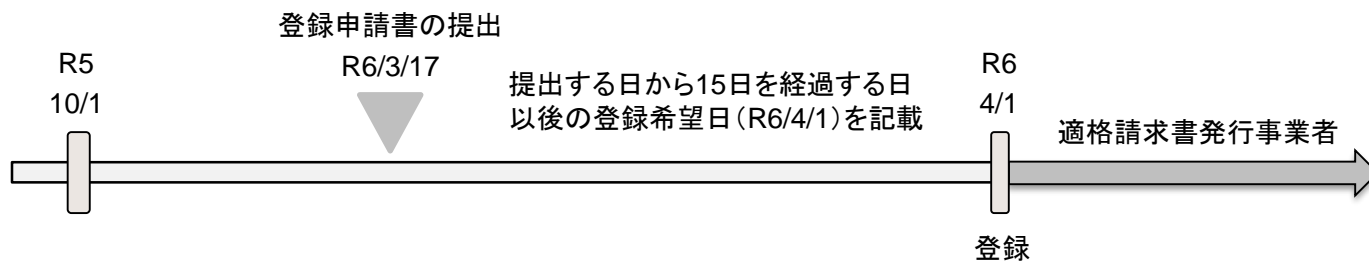
①インボイス制度開始時から登録を受ける場合の登録申請手続きの緩和

2023(令和5)年4月以降に、同年10月1日から適格請求書発行事業者の登録を受けようとする事業者は、同年3月31日までに登録申請書の提出ができないことについて「困難な事情」を記載して提出することとされていたが、その「困難な事情」の記載が不要とされる。



②課税期間の中途から登録を受ける場合(経過措置)の見直し

2023(令和5)年10月1日後に適格請求書発行事業者の登録を受けようとする免税事業者は、登録申請書にその提出する日から15日を経過する日以後の登録希望日を記載するものとし、登録希望日後に登録がされたときは、その登録希望日に登録されたものとみなされる。

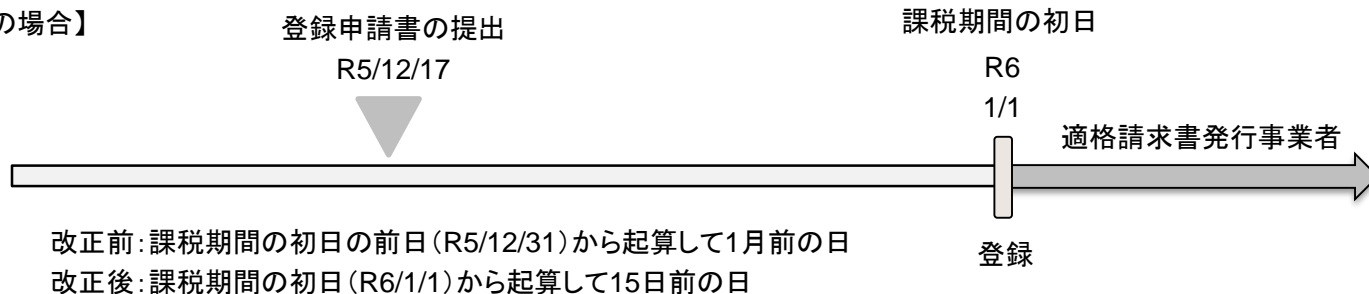


3. 改正の内容

③ 適格請求書発行事業者の登録の期限の見直し

免税事業者が適格請求書発行事業者の登録申請書を提出し、課税期間の初日から登録を受けようとする場合には、課税期間の初日から起算して15日前の日（改正前：課税期間の初日の前日から起算して1月前の日）までに登録申請書を提出することとされる。この場合において、その課税期間の初日後に登録がされたときは、同日に登録を受けたものとみなされる。

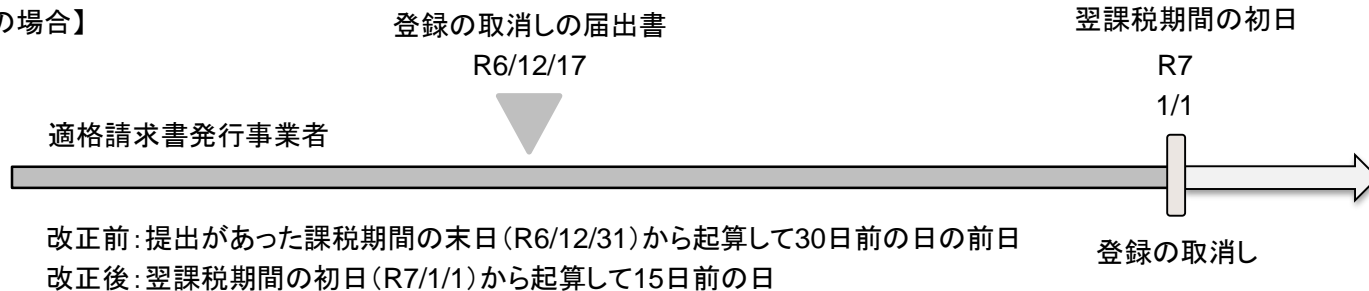
【個人事業主の場合】



④ 適格請求書発行事業者の登録の取消し期限の見直し

適格請求書発行事業者が登録の取消しを求める届出書を提出し、その提出があった課税期間の翌課税期間の初日から登録を取り消そうとする場合には、その翌課税期間の初日から起算して15日前の日（改正前：その提出があった課税期間の末日から起算して30日前の日の前日）までに届出書を提出することとされる。

【個人事業主の場合】



4. 適用時期

上記3①は2023(令和5)年4月1日から2023(令和5)年9月30日までに登録申請書を提出する事業者について適用され、上記3②～④は2023(令和5)年10月1日後の登録又は取消しに係る申請書又は届出書について適用される。

5. 改正の影響

- ・適格請求書発行事業者への登録については、原則として2023(令和5)年3月31日までに登録申請書を提出する必要があった。改正後は2023(令和5)年9月30日までに登録申請書を提出することによって、インボイス制度開始日である2023(令和5)年10月1日から適格請求書発行事業者になることができる。
- ・経過措置として2023(令和5)年10月1日から2029(令和11)年9月30日の属する課税期間中であれば、免税事業者であっても課税期間の中途(登録希望日)に適格請求書発行事業者となることが可能である。この場合、登録申請書に登録希望日(提出日から15日以後の日)を記載することになる。

6. 実務のポイント

- ・2023(令和5)年9月末間近での申請となった場合、インボイス制度開始時点で自己の登録番号の確認ができないことも考えられるため、留意が必要である。
- ・免税事業者が課税期間の初日から登録を受けようとする場合には、課税期間の初日から起算して15日前の日までに登録申請書を提出することとされるため、個人事業主については登録を受けようとする年の前年12月17日までに登録申請書の提出が必要となる。

28. グローバル・ミニマム課税への対応

1. 改正のポイント

(1) 趣旨・背景

法人税の引下げ競争に歯止めをかけるため、所在地国に関わらず最低15%以上の課税を確保するための仕組み(グローバル・ミニマム課税)を導入することが2021(令和3)年に日本を含む137か国の間で合意された。この合意を実施するための仕組みが今年度改正で導入される。

(2) 内容

「実効税率15%未満の国に所在する子会社等がある場合には、日本の親会社において15%に満たない分を追加課税する税制」、及び、「本税制の実施に必要な情報を税務当局に提供する情報申告制度」が創設される。本制度の適用対象となるのは、直前の4会計年度のうち2年度以上の連結総収入金額が7.5億ユーロ(約1,100億円)以上である多国籍企業グループである。

(3) 適用時期

2024(令和6)年4月1日以降に開始する対象会計年度(最上位の親会社の連結会計年度)から適用

(4) 影響

日本親会社を頂点とする多国籍企業グループは未上場であっても本制度が適用される可能性がある。また、外資系企業であっても情報申告制度が適用される可能性がある。

(5) 実務のポイント

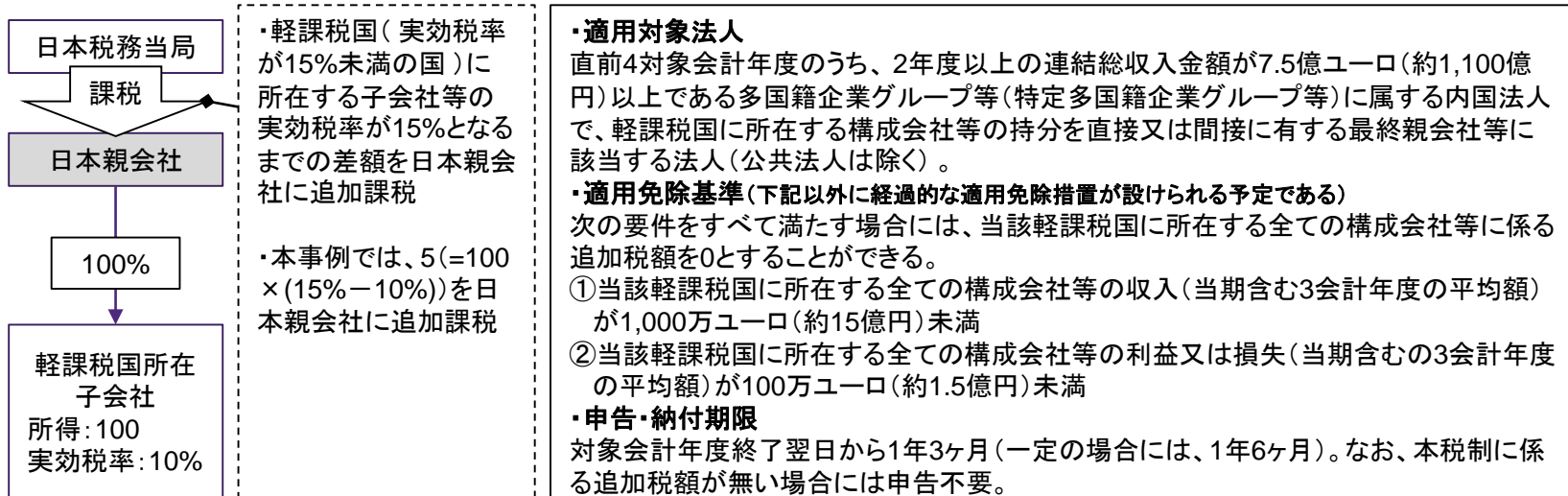
適用開始までの期間が短いため、本制度が適用される可能性がある企業は早めに準備すべきと考えられる。

2.各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税(仮称)の内容

(1) 制度の内容

① 制度の概要

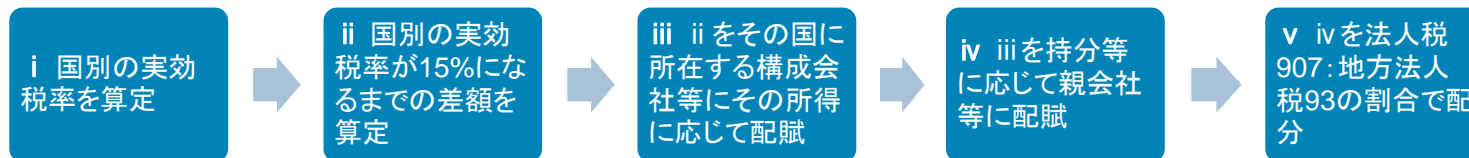
「実効税率15%未満の国に所在する子会社等がある場合には、日本の親会社において15%に満たない分を追加課税する税制」として、「各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税」が導入される。



最終親会社:最上位の親会社、**対象会計年度**:最終親会社等の連結財務諸表の会計年度、**多国籍企業グループ等**:最終親会社等の連結の範囲に含まれる会社等及び重要性の観点から連結の範囲から除外された一定の会社等からなる企業集団で構成会社等の所在地国が2以上あるもの、**構成会社等**:特定多国籍企業グループ等に属する会社等(政府関係機関等を除く)及びこれらの恒久的施設

② 税額の計算手順

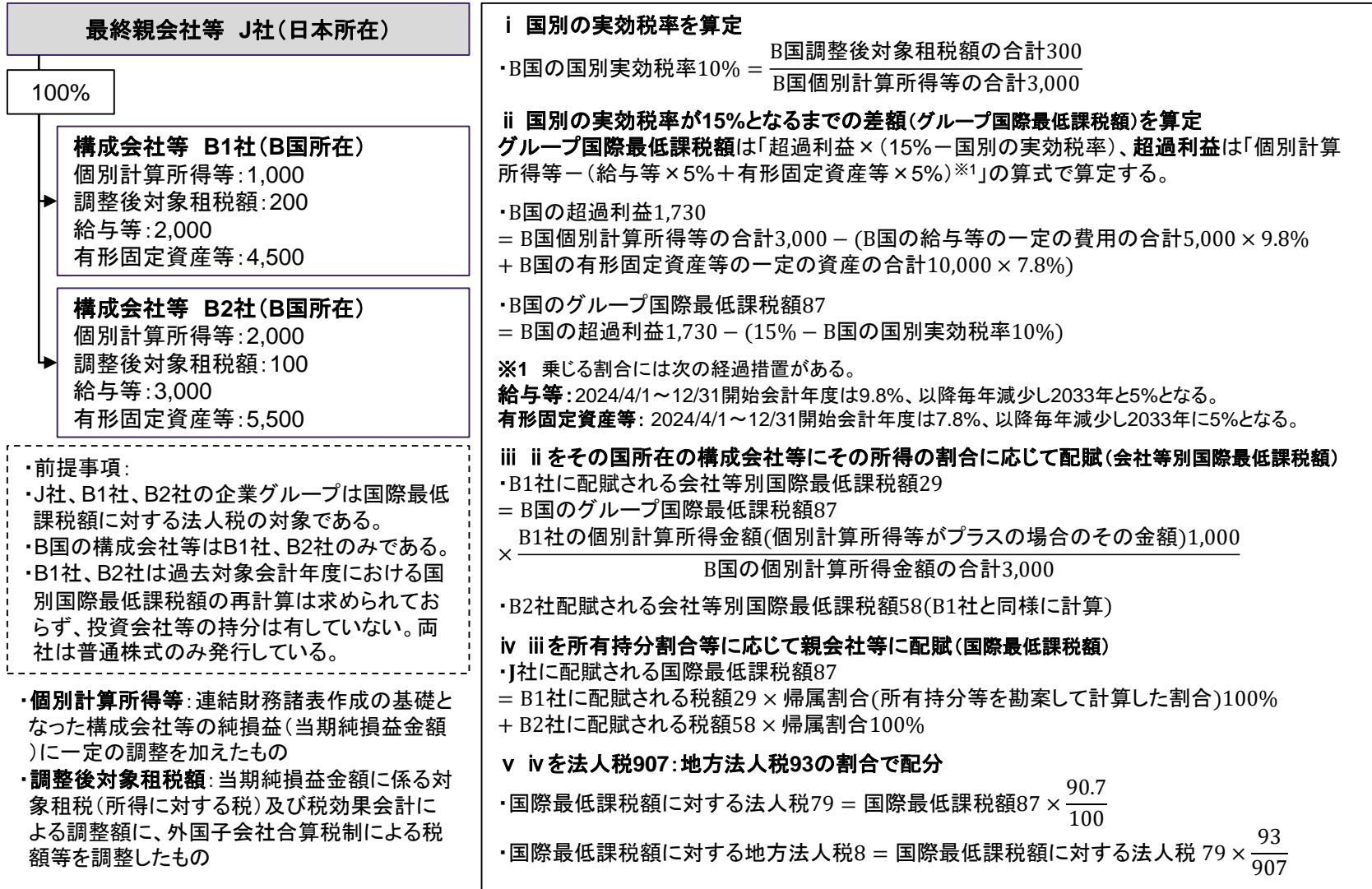
以下の手順で最終親会社等に対する追加課税額(国際最低課税額に対する法人税)の算定を行う。



2.各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税(仮称)の内容

参考①:国際最低課税額に対する法人税の算定例(2024(R6)年4月1日開始会計年度を想定)

「i 国別の実効税率を算定」、「ii 国別の実効税率が15%となるまでの差額を算定」、「iii iiをその国所在の構成会社等にその所得の割合に応じて配賦」、「iv iiiを所有持分割合等に応じて親会社等に配賦」、「v ivを法人税907:地方法人税93の割合で配分」、という5つのステップで算定する。



2.各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税(仮称)の内容

参考②:親会社等への国際最低課税額の配賦計算例

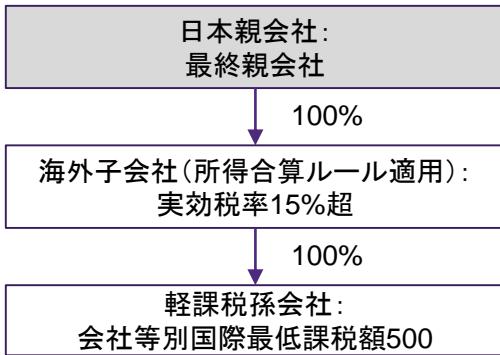
国際最低課税額は、軽課税国所在の構成会社等に対する持分割合を勘案して「最終親会社等※¹」及び「企業グループ外の株主に20%超保有されている中間親会社(被部分保有親会社等)※²」に配賦される。

※¹ 最終親会社が所得合算ルール※³を適用していない場合はその子会社に配賦、その子会社も適用していない場合はその孫会社に配賦、というように、所得合算ルールを適用している最上位の構成会社等に配賦される。

※² OECDの資料によれば、最終親会社と被部分保有親会社等に追加税額が配賦されるような場合には二重課税排除の仕組みが導入されることが想定される。

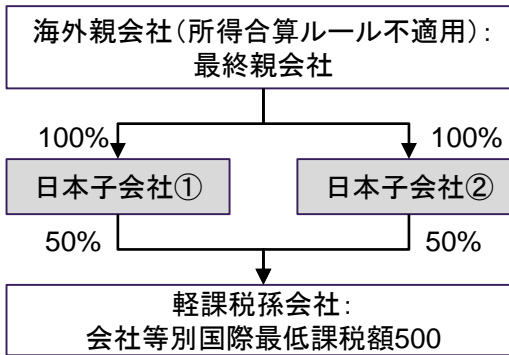
※³ 本頁の「所得合算ルール」とは、「各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税」及び「外国における同等の税制」をいう。

【例1】:原則的なケース



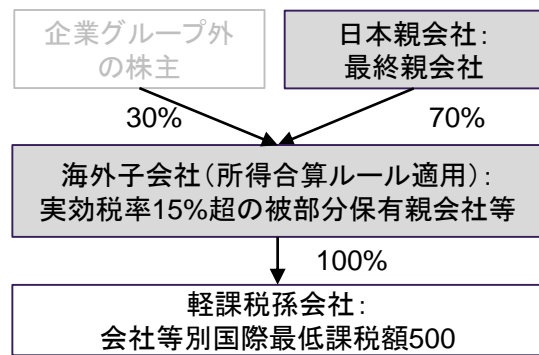
- 最終親会社が所得合算ルールを適用しているため、日本親会社に追加税額配賦
- 日本親会社に500追加課税

【例2】:親会社が所得合算ルール不適用



- 最終親会社が所得合算ルール不適用のため、その下の日本子会社①、日本子会社②に追加税額配賦
- 持分割合に応じて、日本子会社①、日本子会社②にそれぞれ250ずつ追加課税

【例3】:被部分保有親会社等があるケース



- 海外子会社は企業グループ外の株主に20%超保有されているため、日本親会社と海外子会社に追加税額配賦
- 持分割合に応じて海外子会社に500追加課税
- 二重課税を考慮して日本親会社に0追加課税(500×70%×100% - 海外子会社追加税額500×70%)

3.情報申告制度(「特定多国籍企業グループ等報告事項等」の提供義務)の内容

(1) 制度の内容

① 制度の概要

特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等である内国法人は、「特定多国籍企業グループ等報告事項等」を英語でe-Taxにより納税地の所轄税務署長に提供しなければならない。

② 「特定多国籍企業グループ等報告事項等」の内容

- ・特定多国籍企業グループ等の構成会社等の名称
- ・構成会社等の所在地国ごとの国別の実効税率
- ・その他必要な事項

③ 提供期限

最終親会社等の連結会計年度終了翌日から1年3ヶ月(一定の場合には、1年6ヶ月)

④ 提供義務の免除

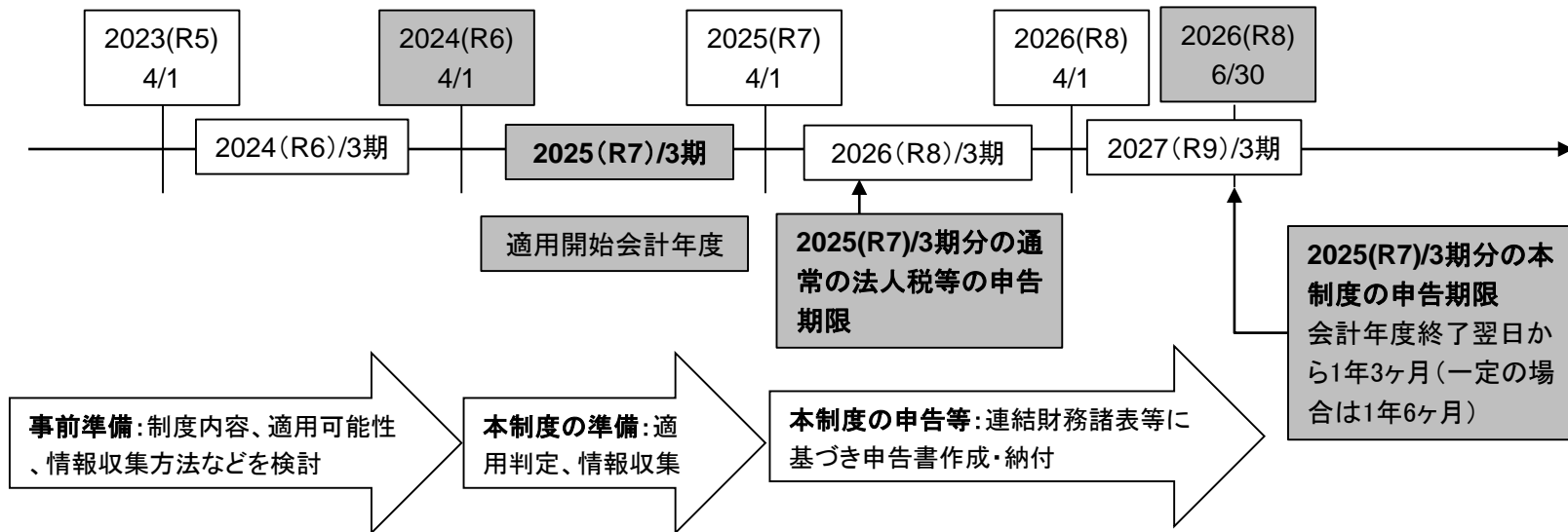
最終親会社等の所在地国の税務当局が、日本の税務当局に対して上記「特定多国籍企業グループ等の報告事項等」を提供できると認められるときは、提供義務が免除される(詳細な要件は今後の情報を確認する必要がある)。

ただし、提供義務が免除された内国法人は、その特定多国籍企業グループ等の最終親会社等に関する情報(「最終親会社等届出事項」)を、各対象会計年度終了翌日から1年3ヶ月(一定の場合には、1年6ヶ月)以内にe-Taxにより、納税地の所轄税務署長に提供しなければならない(どのような情報提供が必要かは今後の情報を確認する必要がある)。

4.適用時期

「各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税」及び「情報申告制度」ともに、2024(令和6)年4月1日以降に開始する対象会計年度から適用される。本法人税の申告期限及び本情報申告制度の提供期限は、各対象会計年度終了翌日から1年3ヶ月(一定の場合は1年6ヶ月)である。制度導入が円滑に進むよう経過措置が設けられることが想定される。

3月決算法人の適用開始時の対応スケジュールのイメージ(経過措置は考慮せず)



5.影響及び実務のポイント

(1) 影響

本制度の適用を受ける主なケースとして、以下が考えられる。

- 日本に最終親会社がある特定多国籍企業グループ等
「各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税」、及び、「情報申告制度」が適用される。なお、未上場であってもこれらの制度の適用がある点に留意が必要である。
- 海外に最終親会社がある特定多国籍企業グループ等(いわゆる外資系企業)
「情報申告制度」が適用される。一定の場合には適用免除規定があるが、その場合であっても親会社等の情報を提供する必要がある。
また、最終親会社所在地国がグローバル・ミニマム課税を導入していない等のケースでは、自社が最終親会社でなくとも「各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税」が適用される可能性がある点に留意が必要である。

(2) 実務のポイント

- 法制化から適用開始までの期間が短いため、本制度の適用可能性がある企業は早めに準備すべきと考えられる。
- 国別実効税率や追加課税額の詳細な算定方法については、今後の法令を確認する必要がある。
- 本税制は、連結財務諸表作成に用いた会計数値を基に税額計算を行っていくため、会計処理(税効果会計の影響が大きいと考えられる)の影響を受ける点に留意が必要である。また、逆に本税制の会計処理方法についても今後の情報を確認する必要がある(こちらも税効果会計の影響が大きいと考えられる)。

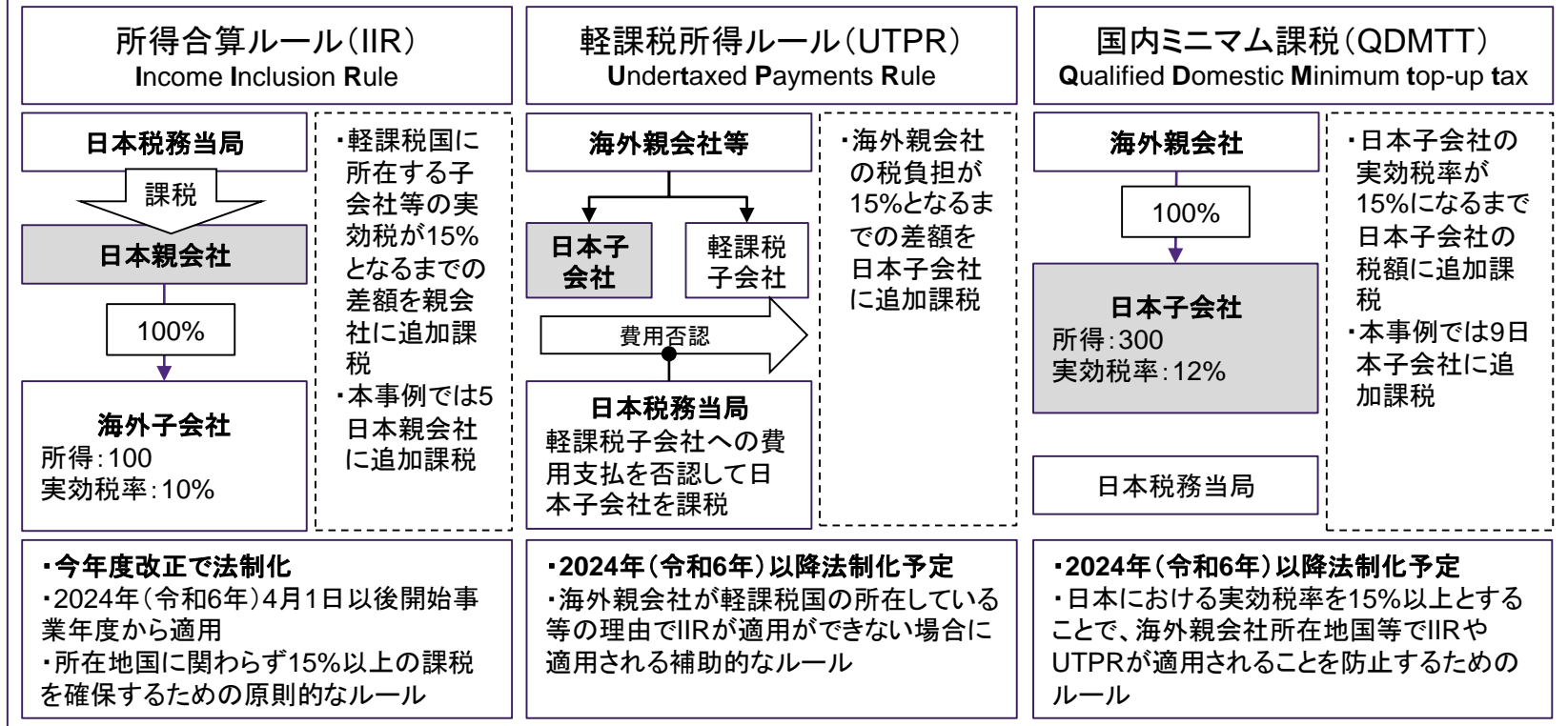
6.グローバル・ミニマム課税の全体像

今年度改正から順次導入されるグローバル・ミニマム課税には「所得合算ルール」、「軽課税所得ルール」、「国内ミニマム課税」の3つの仕組みがあり、各国において法制化を進めている。

今年度改正においては、「所得合算ルール」が「各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税」として法制化される。

グローバル・ミニマム課税の全体像：

直前4対象会計年度のうち、2年度以上の連結総収入金額が7.5億ユーロ（約1,100億円）以上である多国籍企業グループ等に適用



29. 外国子会社合算税制等の見直し

1. 改正のポイント

(1) 趣旨・背景

グローバル・ミニマム課税の導入に伴う企業の事務負担増加に対応するため、外国子会社合算税制の簡素化が行われる(なお、本改正はグローバル・ミニマム課税適用の有無に関わらず適用される)。

(2) 内容

主要な改正内容は、以下のとおりである。下記その他、外国関係会社の株主に関する情報の別様式での提出が可能となる。

- ① 租税負担割合算定の負担を軽減するために特定外国関係会社(ペーパーカンパニー等)のトリガー税率が30%から27%に引下げられる。
- ② 申告書作成に関する事務負担を軽減するために経済実態を備えた一定の外国関係会社に係る書類(財務諸表等)の申告書への添付義務が緩和され、保存義務となる。

(3) 適用時期

2024(令和6)年4月1日以後に開始する内国法人の事業年度(外国関係会社の事業年度ではない)

(4) 影響

外国子会社合算税制が適用されている場合、申告に係る事務負担が軽減される。

(5) 実務のポイント

一定の外国関係会社に係る書類の申告書への添付は不要となったが、保存は引き続き必要な点に留意が必要である。

2.改正の内容

(1) 制度の内容

① 制度の概要

グローバル・ミニマム課税の導入に伴う企業の事務負担増加に対応するため、外国子会社合算税制の簡素化が行われる(なお、本改正はグローバル・ミニマム課税適用の有無に関わらず適用される)。

具体的には、①租税負担割合算定の負担を軽減するために特定外国関係会社(ペーパーカンパニー等)のトリガー税率^{※1}が30%から27%に引下げられる。また、②申告書作成に関する事務負担を軽減するために経済活動基準を満たす一定の外国関係会社に係る書類(財務諸表、税務申告書等)の申告書への添付義務が緩和され、保存義務となる。また、外国関係会社の株主に関する情報については別様式での提出が可能となる。

No	項目	改正前	改正後
①	特定外国関係会社のトリガー税率 ^{※1}	トリガー税率 ^{※1} 30%	トリガー税率 ^{※1} 27%
②	外国関係会社に係る書類の添付義務(財務諸表、税務申告書等)	租税負担割合がトリガー税率未満の全ての外国関係会社に係る書類を申告書に 添付する必要がある(添付義務) 。	合算課税の適用がない部分対象外国関係会社(経済活動基準を満たす外国関係会社)に係る書類については、 添付義務ではなく保存義務となる 。

※1 租税負担割合がそれ以上であれば合算課税の適用が免除される税率。具体的なトリガー税率は次のとおり。経済活動基準については次頁参照。

特定外国関係会社(ペーパーカンパニー等):30%(改正後は27%)、対象外国関係会社(経済活動基準を満たさない外国関係会社):20%(改正なし)、部分対象外国関係会社(経済活動基準を満たす外国関係会社):20%(改正なし)

※2 「株主等の氏名、住所、保有する株式数等を記載した書類」については、今年度改正により「外国関係会社と株主等との関係を系統的に示した図」に株主等の情報を記載することができるようになる。

2.改正の内容

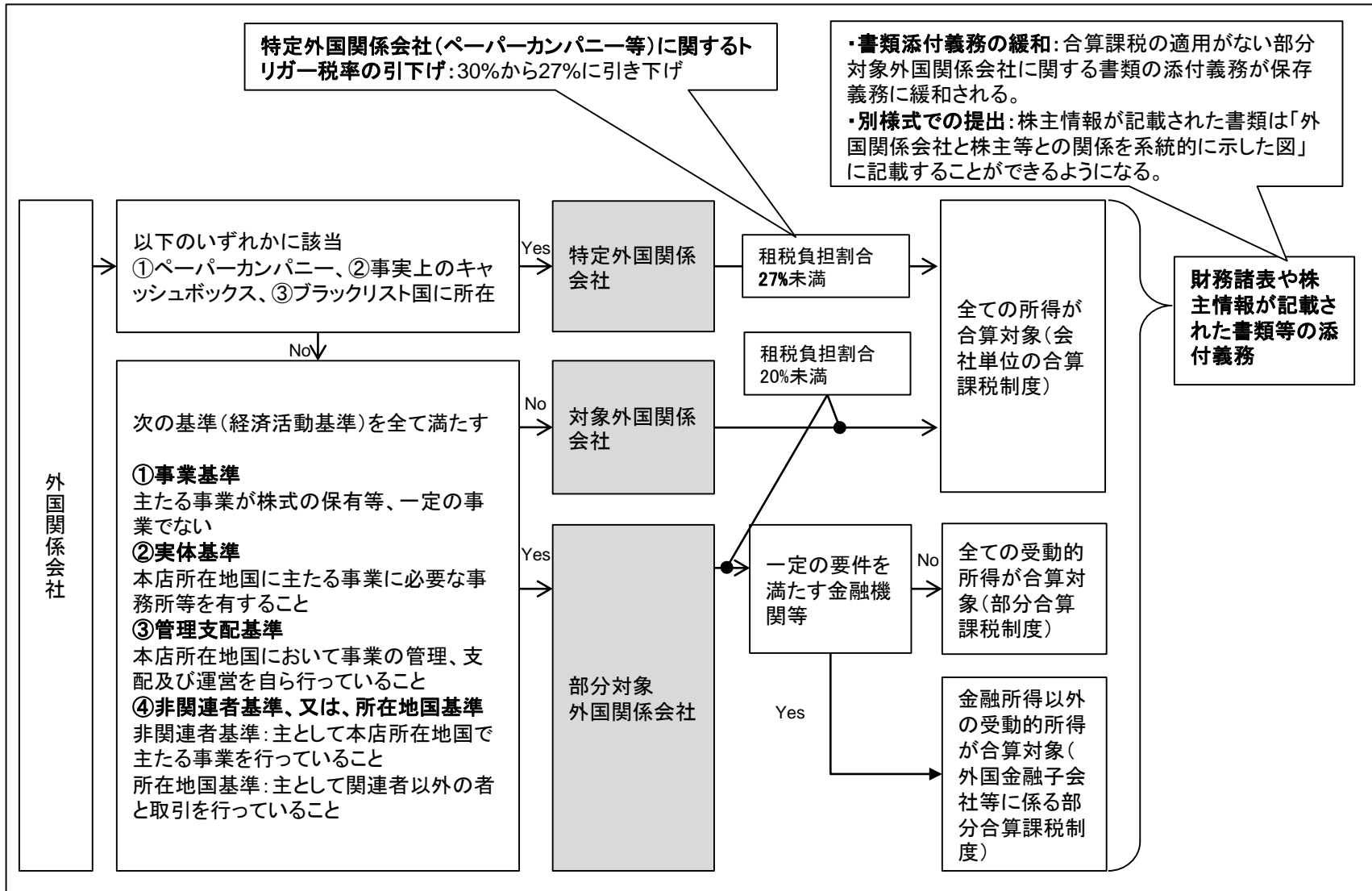
(2)適用時期

2024(令和6)年4月1日以後に開始する内国法人の事業年度(外国関係会社の事業年度ではない点に留意)から適用される。

(3)実務のポイント

- 現在ペーパーカンパニー等として課税されている子会社の一部は、トリガー税率引き下げにより合算課税の適用が免除される可能性がある(2022年1月現在の実効税率は、ドイツ29.83%、米国カリフォルニア州27.98%(財務省webサイトより))
- 一定の外国関係会社に係る書類の申告書への添付は不要となったが、保存は引き続き必要な点に留意が必要である。

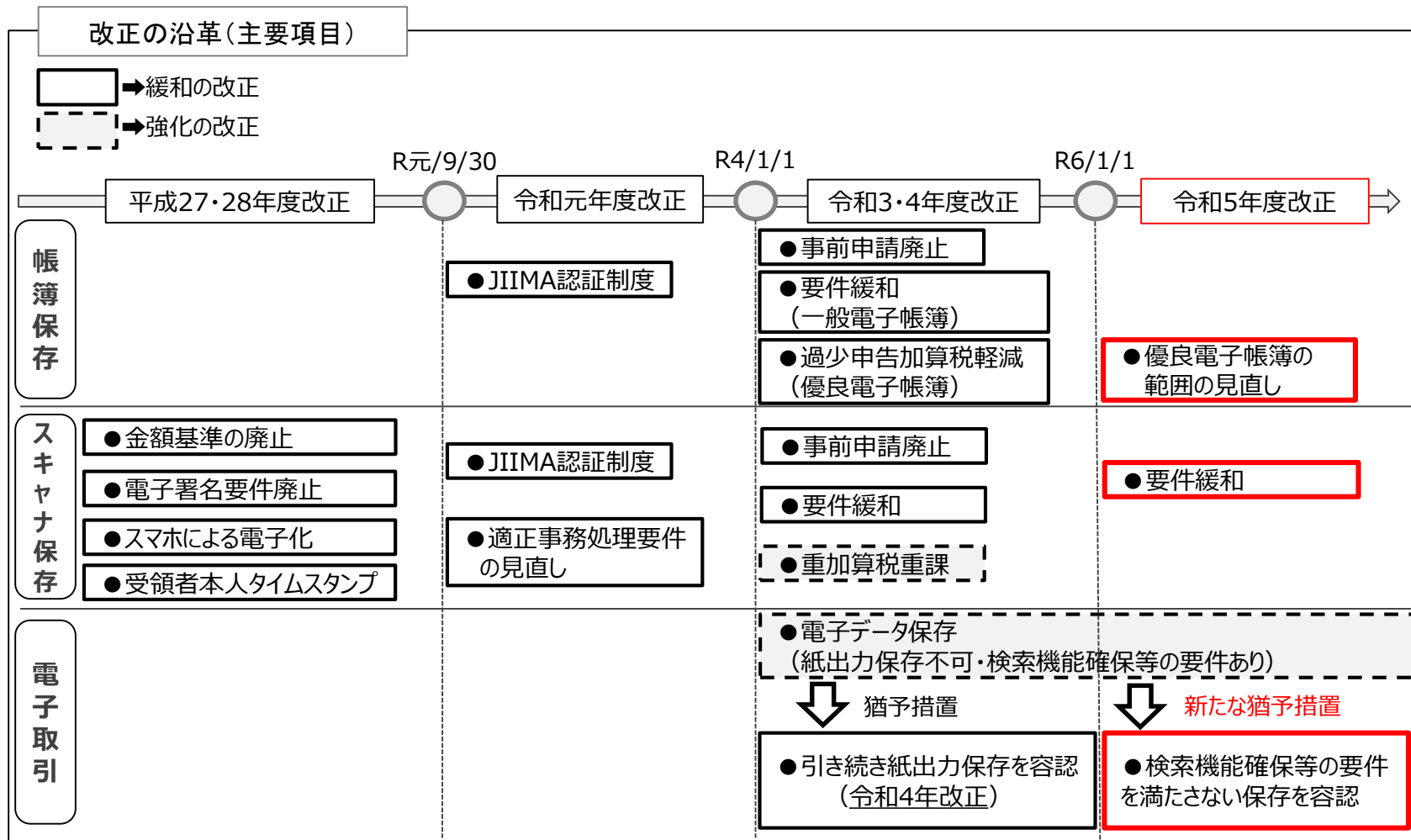
3.改正の全体像



30. 電子帳簿等保存制度の見直し(全体像)

改正の全体像

電子帳簿等保存制度については、これまでも多くの要件緩和の改正が行われており、納税者側の負担軽減や電子化を促進する観点から、今年度についても各種要件について見直しが行われる。



電子帳簿等保存制度の見直し(優良電子帳簿の範囲の見直し)

1. 改正のポイント

(1) 趣旨・背景

電子帳簿として保存する帳簿のうち訂正や削除の履歴が確認できるなどの一定の要件を満たすものについては、優良電子帳簿として「過少申告加算税の軽減」という優遇措置が受けられる。改正前において、作成する帳簿が優良電子帳簿として認められるためには、税法上保存が必要とされるすべての帳簿について要件を満たす必要があり、各種の補助簿を作成している事業者においては非常にハードルの高い制度となっていた。

(2) 内容

今年度改正では、優良電子帳簿の要件を満たすべき帳簿の範囲が限定され、課税所得の計算に直接結びつきやすい帳簿が過少申告加算税の軽減措置の対象帳簿と位置付けられる。

(3) 適用時期

2024(令和6)年1月1日以後に法定申告期限等が到来する国税について適用する。

(4) 影響

優良電子帳簿の範囲が明確化されたことにより、「過少申告加算税の軽減」という優遇措置の適用を目指す事業者が増加することが想定される。

1. 改正のポイント

(5) 対応策

改正前においては、過少申告加算税の軽減措置の適用を受けるためには、所轄税務署長に「特例適用届出書」を事前に提出する必要があったが、当該手続きについては、引き続き対応が必要であると思われる。

(6) 実務のポイント

今年度の改正は、あくまでも「優良電子帳簿の範囲の見直し」であり、優良電子帳簿として充足すべき要件については緩和されていないため、訂正や削除の履歴が確認できるなどの各種要件の充足については、引き続き対応が必要となる。

2. 趣旨・背景

電子帳簿として保存する帳簿のうち訂正や削除の履歴が確認できるなどの一定の要件を満たすものについては、優良電子帳簿として「過少申告加算税の軽減」という優遇措置が受けられる。改正前において、作成する帳簿が優良電子帳簿として認められるためには、税法上保存が必要とされるすべての帳簿について要件を満たす必要があり、各種の補助簿を作成している事業者においては非常にハードルの高い制度となっていた。

今年度改正では、優良電子帳簿の要件を満たすべき帳簿の範囲が限定され、課税所得の計算に直接結びつきやすい帳簿が過少申告加算税の軽減措置の対象帳簿と位置付けられる。

3. 内容

優良電子帳簿に係る過少申告加算税の軽減措置の対象帳簿の範囲を下記の通り明確化する。

改正前	改正後
①仕訳帳	①仕訳帳
②総勘定元帳	②総勘定元帳
③その他補助簿（全ての補助簿） （※）補助簿の種類及び記載事項については、 法人税法施行規則別表21を参考にされたい	③次に掲げる補助簿 イ 手形帳（手形上の債権債務に関する事項） ロ 売掛帳（売掛金等に関する事項） ハ 買掛帳（買掛金等に関する事項） ニ 有価証券受払い簿（有価証券に関する事項） ホ 固定資産台帳（減価償却資産に関する事項） ヘ 繰延資産台帳（繰延資産に関する事項） ト 売上帳（売上げ、その他収入に関する事項） チ 仕入帳（仕入れ、その他経費又は費用に関する事項） ※賃金台帳（賃金、給料手当、法定福利費及び厚生費に関する事項）を除く

4. 適用時期

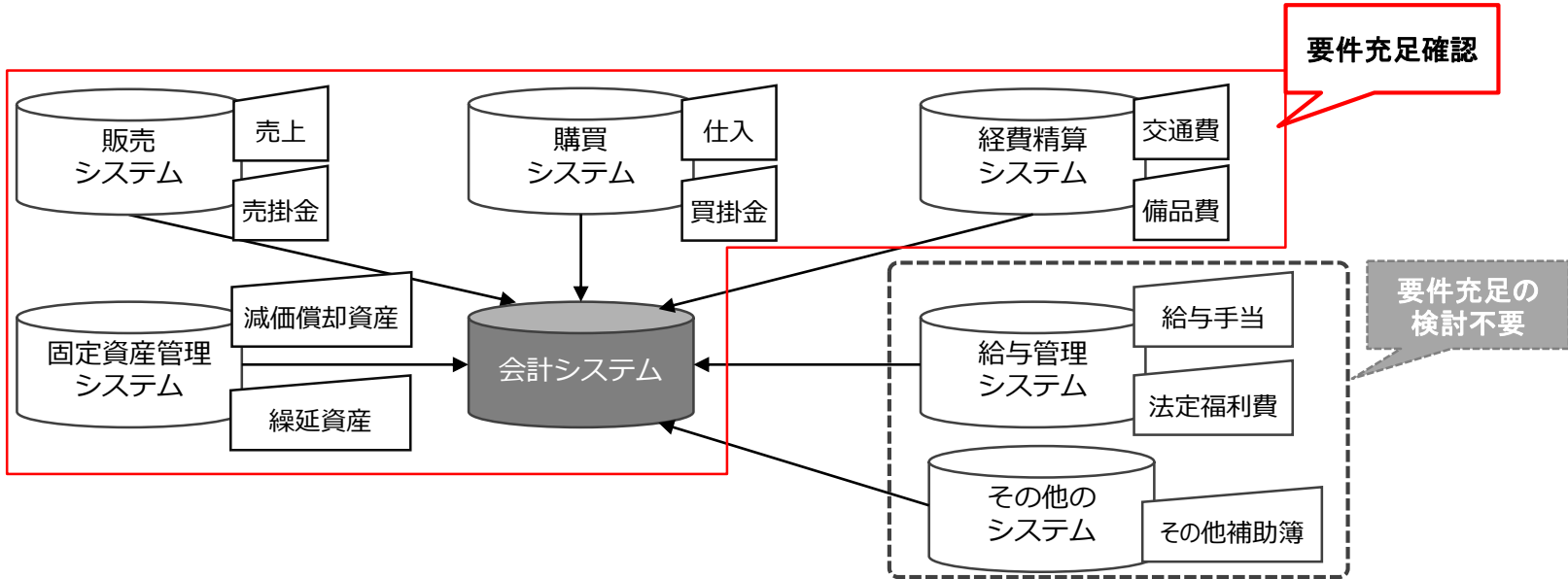
2024(令和6)年1月1日以後に法定申告期限等が到来する国税について適用する。

5. 影響

改正前は、税法上保存が必要とされるすべての帳簿について、優良電子帳簿の要件を満たす必要があり、非常にハードルの高い制度となっていた。

今年度改正で、優良電子帳簿の範囲が明確化されたことにより、限定された対象帳簿の作成・保存を行うシステムについてのみ、優良電子帳簿の要件充足状況を確認すれば良いこととなるため、導入を目指す事業者が増加することが想定される。

◇システム別の要件検討のイメージ



6. 対応策

改正前においては、過少申告加算税の軽減措置の適用を受けるためには、所轄税務署長に「特例適用届出書」を事前に提出する必要があったが、当該手続きについては、引き続き対応が必要であると思われる。

なお、今年度改正の適用を受ける場合の特例適用届出書の提出時期と軽減措置の適用時期は下記の通りである。

[法人の場合]

例) 3月決算法人のケース

法定申告期限である令和6年5月31日までに「特例適用届出書」を提出することで、令和6年3月期の事業年度から軽減措置の適用を受けることができる。

[個人の場合]

2024(令和6)年3月15日までに特例適用届出書を提出することにより、2023(令和5)年分の所得税から軽減措置の適用を受けることができる。

7. 実務のポイント

今年度の改正は、あくまでも「優良電子帳簿の範囲の見直し」であり、優良電子帳簿として充足すべき要件については緩和されていないため、対象となる電子帳簿については、各種要件(下表参照)の充足に向けた対応が引き続き必要となる。

No.	要件	概要
1	データ自動連携	自己が一貫してデータとして作成されていること(手作業による入力がないこと)。
2	訂正・削除履歴の確保	記録事項の訂正・削除を行った場合の事実内容を確認できること 通常の業務処理期間を経過した後の入力履歴を確認できること
3	相互関連性の確保	電子化した帳簿の記録事項とその帳簿に関連する他の帳簿の記録事項との間において、相互にその関連性を確認できること
4	関係書類等の備付け	システム関係書類等(システム概要書、システム仕様書、操作説明書、事務処理マニュアル等)を備え付けること
5	見読可能性(閲覧性)の確保	保存場所に、PC、プログラム、ディスプレイ、プリンタ及びこれらの操作マニュアルを備え付け、記録事項を画面・書面に整然とした形式及び明瞭な状態で速やかに出力できること
6	検索機能の確保	日付、取引相手先、取引金額により検索できること 日付又は金額の範囲指定により検索できること(※) 二つ以上の任意の記録項目を組み合わせた条件により検索できること(※)

(※) 税務調査時において、税務職員からの帳簿に係る電子データのダウンロードの求めに応じる場合には不要となる。

電子帳簿等保存制度の見直し(スキャナ保存)

1. 改正のポイント

(1) 趣旨・背景

スキャナ保存制度(取引の相手方から受領した領収書・請求書等を電子的に保存する制度)につき、要件の一部を廃止し、スキャナ保存の簡素化を図る措置を講じる。

(2) 内容

今年度の改正事項は下記の通りである。

- ①書類のスキャニング(読み取り)を行う者等の情報の確認を不要とする。
- ②スキャナで読み取った際の情報(解像度・階調・大きさ)の保存を不要とする。
- ③帳簿とスキャンしたデータとの間に相互に関連性を確認することができるように求める書類を「重要書類(※1)」に限定する。

(※1) 重要書類は、資金や物の移動に直結・連動する書類を指します。例) 契約書、領収書、納品書、請求書 等

(3) 適用時期

2024(令和6)年1月1日以後に保存を開始する国税関係書類について適用する。

(4) 影響

今年度改正は、全て要件が緩和される改正であるため、スキャナ保存を増加する企業は増加するものと想定される。

(5) 実務のポイント

要件が廃止されたあとも、自社が自己の責任で内部統制を強化する手法を検討することが求められる。

2. 趣旨・背景

スキャナ保存制度(取引の相手方から受領した領収書・請求書等を電子的に保存する制度)につき、要件の一部を廃止し、スキャナ保存の簡素化を図る措置を講じる。

3. 内容

スキャナ保存の各種要件と今年度の改正事項は下記の通りである。

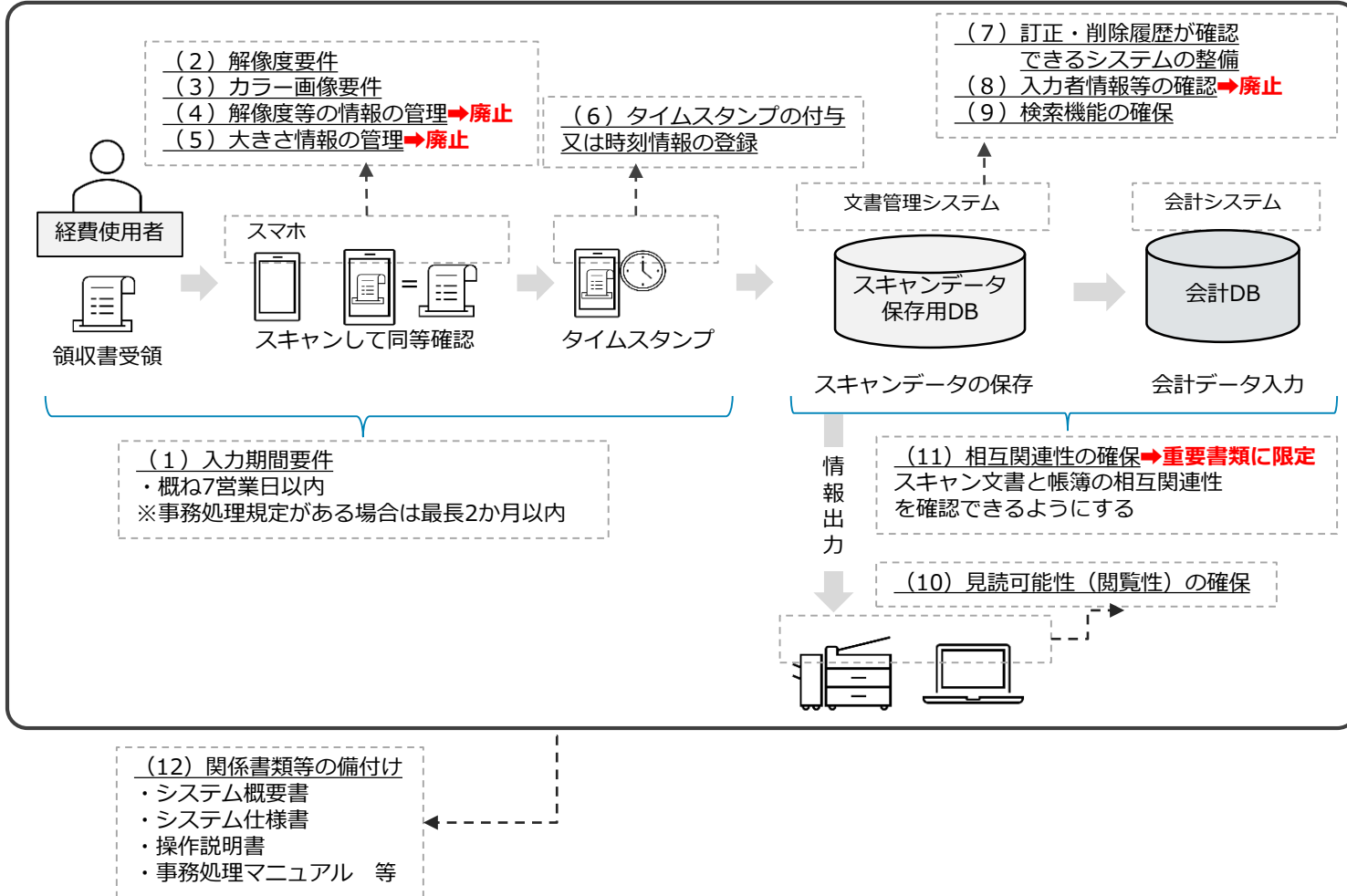
分類	要件	改正前		改正後	
		重要書類 (※1)	一般書類	重要書類 (※1)	一般書類
内部統制	(1) 入力期間の制限 (タイムスタンプの付与期限)	○	×	○	×
スマホ/ スキャナ 機器等	(2) 一定水準以上の解像度による読み取り	○	○	○	○
	(3) カラー画像による読み取り	○	※2	○	※2
	(4) 解像度及び階調情報の保存	○	○	廃止	廃止
	(5) 大きさ情報の保存	○	○	廃止	廃止
システム 機能等	(6) タイムスタンプを付与又は時刻情報の管理	○	○	○	○
	(7) ヴァージョン管理 (訂正削除履歴の管理)	○	○	○	○
	(8) 入力者情報の確認	○	○	廃止	廃止
	(9) 検索機能の確保	○	○	○	○
	(10) 見読可能性 (閲覧性) の確保	○	※2	○	※2
	(11) スキャン文書と帳簿との相互関連性の保持	○	○	○	廃止
	(12) コンピュータ処理システムの開発関係書類等の備付け	○	○	○	○

(※1) 重要書類は、資金や物の移動に直結・連動する書類を指します。例) 契約書、領収書、納品書、請求書 等

(※2) カラー画像ではなく、グレースケールでの保存が可能。

3. 内容

◇スキャナ保存の業務フローと各種要件の整理



4. 適用時期

2024(令和6)年1月1日以後に保存を開始する国税関係書類について適用する。

5. 影響

(1) 大きさ情報の保存要件の廃止

スキャン機器によっては、領収書等の大きさ情報を保存できないケースもあったが、大きさ情報の保存要件の廃止に伴って、使用できるスキャン機器の選択肢が広がることが想定される。

(2) 相互関連性の保持要件の緩和

「スキャン文書と帳簿との相互関連性の保持」の要件を充足するためには、伝票番号等の一定のキーを介して、紐づけを行う必要があり、実務上のハードルが高い要件であった。

今年度の改正によって、当該要件が重要書類に限定されることから、例えば、現場で発生する見積書などの一般書類に関しては、帳簿との紐づけが不要となるため、現場単位でスキャナ保存の検討・実行がしやすい環境が整うこととなる。

6. 実務のポイント

(1) 大きさ情報の保存要件の廃止

スキャナ文書の解像度や階調に関する情報の保存は不要となるが、引き続き、一定水準を保って読み取ることが求められる点については留意しなければならない。

(2) 入力者情報の確認要件の廃止

入力者情報の管理は、改ざん等の発生を抑制する観点からも必要とされており、要件が廃止されたあとも、自らが自己の責任で内部統制を強化する手法を検討することが求められる。

電子帳簿等保存制度の見直し(電子取引データ)

1. 改正のポイント

(1) 趣旨・背景

電子取引データの保存について、令和4年度税制改正により2年間(2022(令和4)年1月1日～2023(令和5)年12月31日)の猶予措置が整備されたが、依然としてシステム導入が間に合わない企業が多く、こうした企業に配慮して、新たな猶予措置が整備される。

(2) 内容

① 要件を充足することができない「相当の理由」がある保存義務者については、以下の要件を満たすことで、その検索要件等に関わらず電子データを保存することが可能となる。

- ・電子データのダウンロードの求めに応じる
- ・電子データの出力書面の提示又は提出の求めに応じる。

② 電子取引データの保存要件について、次の措置を講ずる。

イ 電子データのダウンロードの求めに応じることができるようにしている場合には検索要件を不要とする措置について、対象者を次のとおりとする。

- ・判定期間の売上が5,000万円以下(現行:1,000万円以下)のである保存義務者
- ・電子データの出力書面の提示又は提出に応じることができるようにしている保存義務者

ロ 電子データの保存を行う者に関する情報の確認要件を廃止する。

(3) 適用時期

2024(令和6)年1月1日以後に行う電子取引の取引データについて適用する。

1. 改正のポイント

(4) 影響

保存義務者の形態や書類の保存状況に応じて検索機能の確保の要件が不要となる規定等が整備されるため、企業毎、もしくは、各企業が授受する電子取引データ毎に対応方針を検討することが求められる。

(5) 実務のポイント

新たな猶予措置の適用の要件となる「相当の理由」については、その適用範囲が大綱上の文言からは明確になっていないため、今後注視する必要がある。

2. 趣旨・背景

①令和3年度及び令和4年度の改正内容

令和3年度の電帳法改正により、電子データで授受した請求書等については、書面出力による保存方法は認められず、検索要件等を充足したうえで、電子的に保存することとされた。しかし、要件を満たすためのシステム導入や社内体制の構築が間に合わないという声に配慮し、令和4年度税制改正において、電子データを紙に出力して保存することを容認する旨の猶予措置(2年間)が整備された。

電子取引データの取扱い

◇令和3年度税制改正前

時期	～2021(令和3).12.31
保存方法	原則 : 電子データ保存 但書 : 紙出力保存

◇令和3年度税制改正の内容

時期	2022(令和4).1.1～
保存方法	検索要件等を満たして、電子データ保存 (紙出力保存不可)

◇令和4年度改正の内容

時期	【猶予期間】 2022(令和4).1.1～2023(令和5).12.31	【令和3年度税制改正の適用開始】 2024(令和6).1.1～
保存方法	原則 : 電子データ保存 容認 : 紙出力保存(※)	検索要件等を満たして、電子データ保存 (紙出力保存不可)

※ 税務署長が検索要件等を満たすことができないやむを得ない事情があると認め、出力書面の提供に応じることができる場合には、要件の充足に関わらずデータ保存が可(紙出力保存を容認)。

②今年度(令和5年度)の改正

令和4年度改正により2年間の猶予措置が整備されたものの、依然として実務界からは「要件の充足が困難である」との否定的な声が上がっており、こうした状況を踏まえて、新たな猶予措置を本則に規定する整備が行われる。

3. 内容

①要件充足ができないことについて「相当の理由」がある事業者への対応

令和4年度税制改正で整備された2年間の猶予措置については、期限の到来(2023(令和5)年12月31日)をもって廃止し、保存要件に従って保存することが出来ないことについて「相当の理由」がある事業者に関しては、検索機能等の要件の充足状況に関わらず、電子取引データをデータのまま保存できる新たな猶予措置が整備される。

	改正前	改正後
位置づけ	2年間の猶予措置	新たな猶予措置
時期	2022(令和4).1.1~2023(令和5).12.31	2024(令和6).1.1~
保存方法	原則：検索要件等を満たして電子データ保存	原則：検索要件等を満たして電子データ保存
	容認：紙出力保存	容認： 電子データを保存したうえで、紙出力保存 (電子データについて、検索要件等は不要)
猶予措置適用の要件	①税務署長が「やむを得ない事情」があると認める場合	①税務署長が「 相当の理由 」があると認める場合
	②書面の提示・提出の要求に応じる場合	②書面の提示・提出 及びデータのダウンロード の要求に応じる場合
事前手続	不要	不要

■ 改正の推移

2022(R4) 1/1 2023(R5) 1/1 2024(R6) 1/1

電子取引データの保存方法	電子データ保存 又は 紙出力保存	【原則】 検索要件等を満たして電子データ保存(紙出力保存不可)	
		(改正前:2年間の猶予措置)	(改正後:新たな猶予措置)
		【容認】 紙出力保存可	【容認】 検索要件等の充足不要

3. 内容

②検索機能の確保が求められる保存義務者の範囲の見直し

要件を充足することができない「相当の理由」がない場合においては、一定の要件を充足したうえで、電子取引データを保存することが求められるが、一定の要件とは、Ⅰの保存要件を全て満たし、Ⅱの改ざん防止措置のうち、いずれか一つの措置を講じることを指す(今年度改正において、当該要件に関する改正はない)。

Ⅰ 保存要件(以下のすべてを満たす)

イ システムの概要を記載した書類の備付け
ロ 見読可能装置(PC、プリンター)の備付け等
ハ 検索機能の確保



Ⅱ 改ざん防止措置(以下のうち、いずれか一つを満たす)

イ タイムスタンプが付された後の授受
ロ 授受後速やかにタイムスタンプを付す
ハ データの訂正削除を行った場合にその記録が残るシステム又は訂正削除ができないシステムを利用
ニ 訂正削除の防止に関する事務処理規程の備付け

なお、保存義務者がダウンロードの求めに応じることができるようにしている場合には検索機能の確保要件の全てを不要とする措置について、対象者を次の通りとする。

- イ 判定期間の売上高が5,000万円以下(現行:1,000万円以下)のである保存義務者
- ロ 電子データの出力書面(整然明瞭かつ日付・取引先ごとに整理されたものに限る)の提示又は提出に応じることができるようにしている保存義務者

3. 内容

③保存義務者毎の充足すべき要件の整理

今年度改正に基づく、保存義務者毎の充足すべき要件は下表の通りである。

保存要件	保存義務者の区分			
	相当の理由あり (新猶予措置適用者)	相当の理由なし		
		売上高5,000万円 以下の保存義務者(※1)	データ出力した書面 を整理している保存義務者	左記以外の保存義務者 (書面保存をしない)
検索機能等の確保	不要	不要	不要	要
改ざん防止措置 (タイムスタンプ等)	不要	要	要	要
出力書面の保存	要 (整然明瞭※2)	不要	要 (整然明瞭※2) (日付等ごとに整理)	不要
ダウンロード要求への対応	要	要	要	不要 (※3)

(※1) 売上高の判定期間は、個人事業者にあつては電子取引が行われた日の属する年の前々年の1月1日から12月31日までの期間をいい、法人にあつては電子取引が行われた日の属する事業年度の前々事業年度をいう。

(※2) データの検索機能が確保できない場合、出力した書面については、整然と、かつ明瞭に保存することが求められる。もともと青色申告法人は帳簿書類の整理保存(法規53)が求められており、法人税法に基づいた対応を行うことを意味している。

(※3) 全ての検索機能が備わっている場合に限る。

4. 適用時期

2024(令和6)年1月1日以後に行う電子取引の取引データについて適用する。

5. 影響

今年度改正では、281頁の要件(Ⅰ又はⅡ)そのものに関する改正はないが、保存義務者の売上規模や書類の保存状況に応じて検索機能の確保の要件が不要となる規定等が整備されるため、企業毎、もしくは、各企業が授受する電子取引データ毎に対応方針を検討することが求められる。

6. 実務のポイント

①相当の理由の意義

新たな猶予措置の適用に関しては、システム等を導入できなかったことなどの「**相当の理由**」があることを税務署長が認めることが要件となる。

現行の2年間の猶予措置の適用に際しても、「やむを得ない事情」があることが要件とされているが、両者にどの程度の違いがあるのかについては、今後の公表される法令や一問一答の内容を精査する必要がある。

【参考】「やむを得ない事情」の意義(取扱通達7-10)

対応が困難な事業者の実情に配慮し、引き続きその電子データを出力することにより作成した書面等による保存を可能とする経過措置として設けられたものであることに鑑みて、その**適用を広く認める**こととしている。

例えば、その電磁的記録の保存に係るシステム等や社内のワークフローの整備が間に合わない等といった、**自己の責めに帰さないとは言い難いような事情も含め**、「やむを得ない事情」があると認められることとなる。

②データ保存の必要性

今年度改正は、単に電子取引データの紙出力保存を容認する猶予措置ではなく、その**電子取引データを保存したうえで**、紙出力保存ができる措置である。したがって、あくまでもデータの保存が必要であることから、引き続きデータの保存場所等について検討を行い、税務署側のダウンロード等の要求に対応するための準備が必要となる。

31. 納税環境整備:無申告加算税制度の見直し

1. 改正のポイント

(1) 趣旨・背景

高額な無申告及び連年の無申告であっても、積極的な偽装隠蔽行為を確認できなければ重加算税を課することができない実態を踏まえ、悪質な無申告事案に対し、無申告加算税を加重する見直しが講じられる。

(2) 内容

- 高額な無申告に対するペナルティとして、納付税額が300万円超の部分に対する無申告加算税の割合を10%加重する。
- 連年の無申告に対するペナルティとして、過去2年連続して無申告加算税等の対象となる者が行う当年の期限後申告等に対し、無申告加算税等の割合を10%加重する。

(3) 適用時期

2024(令和6)年1月1日以後に法定申告期限が到来する国税について適用する(地方税も同様)。

2. 改正の趣旨・背景

高額な所得があるにもかかわらず無申告である場合や、長期間に渡り無申告である場合であっても、申告時における偽装隠蔽行為や意図的に申告をしないことを外部からもうかがい得る「特段の行動」が無ければ、通常の高額な無申告加算税の対象となるだけで、重加算税の対象とすることはできない。また、平成28年度税制改正により創設された「短期間に繰り返して無申告等が行われた場合の無申告加算税等の加重措置」についても、過年度分を一度に是正する場合には、適用することができない等、意図的に「無申告行為」をする者に対する牽制効果は限定的となっていた。このような租税に対する公平感を大きく損なうような行為について、課税・徴収関係の整備・適正化を行うべく、令和5年度税制改正において、無申告に係る加算税制度の見直しが講じられる。

3. 改正の背景となった過去事例

(1) 高額な所得を得ていながら無申告のままとしていた事例

【事案の概要】

- ・調査対象者は、会社員である個人。スマホを使って先物取引を行い、同取引に係る多額の利益(1年で約2億円)を得たにもかかわらず、申告をしていなかった。
 - ・調査を行ったところ、同取引から利益が生じていれば申告の必要があることを認識しながら申告をしていなかったことを認めた。
- (参考)上記のほかにも、暗号資産の売買等の取引においても同様の高額無申告事例が存在(3年間で約2億円の利益の無申告)。

【問題点等】

- ・本事案のように高額な利益を得ていながら無申告となっていた場合においても、申告時における仮装隠蔽行為や意図的に申告をしないことを外部からうかがい得る特段の行動が認められたときには重加算税の対象となるが、こうした行為を認定できなければ通常の高額無申告加算税の対象となる。



3. 改正の背景となった過去事例

(2) 長年にわたって無申告となっていた事例

【事案の概要】

- ・調査対象者は知人から飲食業を引き継いだ個人。5年間で約4億円の売上がありながら、開業以来無申告のままだった。
- ・調査を行ったところ、各種帳簿を適切に作成しており、かつ、申告義務があることも認識していたが、多忙を理由に無申告のままとしていたと主張。

【問題点等】

- ・本事案のように長年にわたり無申告を放置している場合においても、申告時における偽装隠蔽行為や意図的に申告をしないことを外部からもうかがい得る特段の行動が認められたときには重加算税の対象となる、こうした行為を認定できなければ通常は無申告加算税の対象となる。



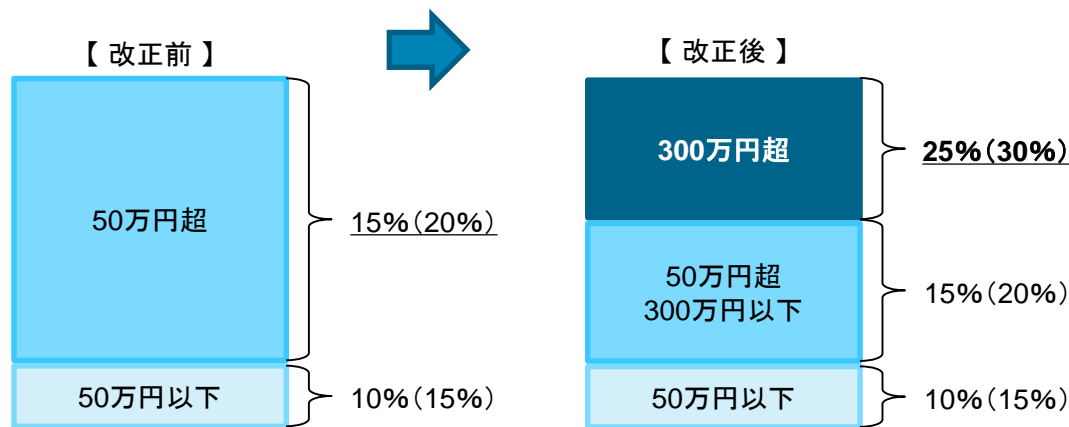
4. 改正の内容

(1) 高額な無申告に対する無申告加算税の割合の引上げ

- ① 期限後申告又は修正申告(※)が「調査通知後、更正予知前」に行われた場合
納付税額が300万円を超える部分に対する無申告加算税の割合(改正前:15%)が10%加重され、25%となる。
- ② 期限後申告又は修正申告(※)が「更正予知後」に行われた場合
納付税額が300万円を超える部分に対する無申告加算税の割合(改正前:20%)が10%加重され、30%となる。

ただし、納付税額が300万円を超えることにつき納税者の責めに帰すべき事由がない場合(例えば、他の相続人に帰責性がある相続税の期限後申告)や調査通知前の自主的期限後申告には、加重されない。

(※)期限後申告書の提出又は決定があった後に行う修正申告に限る。



(注)括弧内は「更正予知後」に期限後申告等が行われた場合の無申告加算税の割合

【設例】

期限後申告(更正予知後)による納付税額500万円の場合

<改正前>
 $50万円 \times 15\% + 450万円 \times 20\% = 97万5千円$

<改正後>
 $50万円 \times 15\% + 250万円 \times 20\% + 200万円 \times 30\% = 117万5千円$

4. 改正の内容

(2) 繰り返して無申告が行われた場合の加重措置の見直し

平成28年度税制改正では、無申告を繰り返す者に対する悪質行為を防止する観点から、過去5年以内に無申告加算税又は無申告重加算税(「無申告加算税等」という。)を課されたことがある場合に、無申告加算税等の割合を10%加重する措置が創設された(国通法66④、68④)。

しかしながら、当該措置は、過去5年以内に無申告加算税等を課されたことが要件となるため、例えば、長期間無申告であった者について一度に是正する場合は適用できず、また、更正予知前にされた期限後申告は対象外であるため、意図的に「無申告行為」を繰り返す者に対する牽制効果は限定的となっていた。

そこで、当該加重措置を見直し、その対象に、前年度及び前々年度の国税について、無申告加算税等を課される者、又は無申告加算税等に係る賦課決定すべきと認められる者(すなわち、過去2年間連続して無申告加算税等の対象となる者)が行う当年の期限後申告等(※)を加える。

(※)期限後申告若しくは修正申告(調査通知前、かつ、更正予知前にされたものを除く。)又は更正若しくは決定をいう。

改正前	改正後
次の場合には、 無申告加算税の割合又は無申告重加算税の割合を10%加重する。 ・過去5年以内に無申告加算税等を課されたことをある者が、 「更正予知後」に当年の期限後申告等を行う場合	左記に次の事由を加える。 なお、いずれの事由にも該当する場合には、いずれかを適用する。 ・前年度及び前々年度に無申告加算税等を課される者 (すなわち、過去2年間連続して無申告加算税等の対象となる者)が、 「調査通知後」に当年の期限後申告等を行う場合

5. 適用時期

2024(令和6)年1月1日以後に法定申告期限が到来する国税について適用する(地方税も同様)。
したがって、通常、所得税については2023(令和5)年分から、法人税については3月決算法人の場合には2024(令和6)年3月決算期分から適用されることとなる。

6. 実務のポイント

- ・ 申告納税制度の理念を踏まえ、原則として「税務調査の通知前」に自主的に期限後申告等をする場合は、本改正の対象外となる。
- ・ 本改正は「無申告」に対する課税の適正化を目的とするものであり、過少申告加算税、不納付加算税及び重加算税(無申告重加算税を除く。)については、対象外となる。
- ・ 無申告加算税に対する他の加重措置(国外財産調書若しくは財産債務調書の提出がなかった場合の加重措置又は記帳水準の向上に資するための加重措置)との関係については、法令等の確認が必要となる。

【参考】

政府税制調査会(内閣府)に設置された「納税環境整備に関する専門家会合」では、次のような事例についても言及されているが、今般の与党税制改正大綱では「税務調査に対する非協力や申告後の仮装・隠蔽、納税者の不正への第三者による加担行為への対応について中期的に検討していく」とし(同大綱21頁(4))、令和5年度税制改正では見直しが行われないものの、今後、整備・適正化される蓋然性はあることを示唆している。

- ① 加算税制度における法の欠缺(虚偽の更正の請求へ重加算税を賦課できないこと)への対応
- ② いわゆる「B勘定屋(偽の領収書等を販売する業者)」などの仮装隠蔽行為に加担する第三者に対する罰則(加算税制度とは異なる行政上の措置を検討)
- ③ 正当な理由なく調査拒否等する場合における対応(推計課税のあり方や新たな加算税の創設を検討)

7. 参考資料

(1) 改正後の無申告加算税及び無申告重加算税の一覧

(注) 下線が改正箇所

区分		① 更正予知前の 自主的期限後申告	② ①のうち、 調査通知前に 提出されたもの	③ 更正予知後の 期限後申告等	(参考) 申告しなかったことに 正当な理由等があるもの
無申告加算税	a 期限後申告等	50万円以下の部分: 10% 50万円超300万円以下の部分: 15% <u>300万円超の部分: 25%</u>	5%	50万円以下の部分: 15% 50万円超300万円以下の部分: 20% <u>300万円超の部分: 30%</u>	一定の場合は非課税又は 正当理由分を控除して課税
	b aの後の 修正申告等	50万円以下の部分: 10% 50万円超300万円以下の部分: 15% <u>300万円超の部分: 25%</u>	5%	50万円以下の部分: 15% 50万円超300万円以下の部分: 20% <u>300万円超の部分: 30%</u>	aが非課税の場合はbも非課税。 それ以外の場合は正当理由分 を控除して課税
無申告重加算税	c 仮装隠蔽 かつ 期限後申告等	—	—	40%	一定の場合は非課税又は 正当理由分等及び仮装隠蔽 以外分を控除して課税
	d cの後の 修正申告等	—	—	40%	cが非課税の場合はdも非課税。 それ以外の場合は正当理由分 等及び仮装隠蔽以外分を控除 して課税

前年度及び前々年度に無申告加算税等を課される者が、「調査通知後」に当年の期限後申告等を行う場合は、それぞれの割合をさらに10%加重する。

次の場合には、それぞれの割合をさらに10%加重する。

- 過去5年内に無申告加算税等を課されたことをある者が「更正予知後」に当年の期限後申告等を行う場合
- 前年度及び前々年度に無申告加算税等を課される者が「調査通知後」に当年の期限後申告等を行う場合

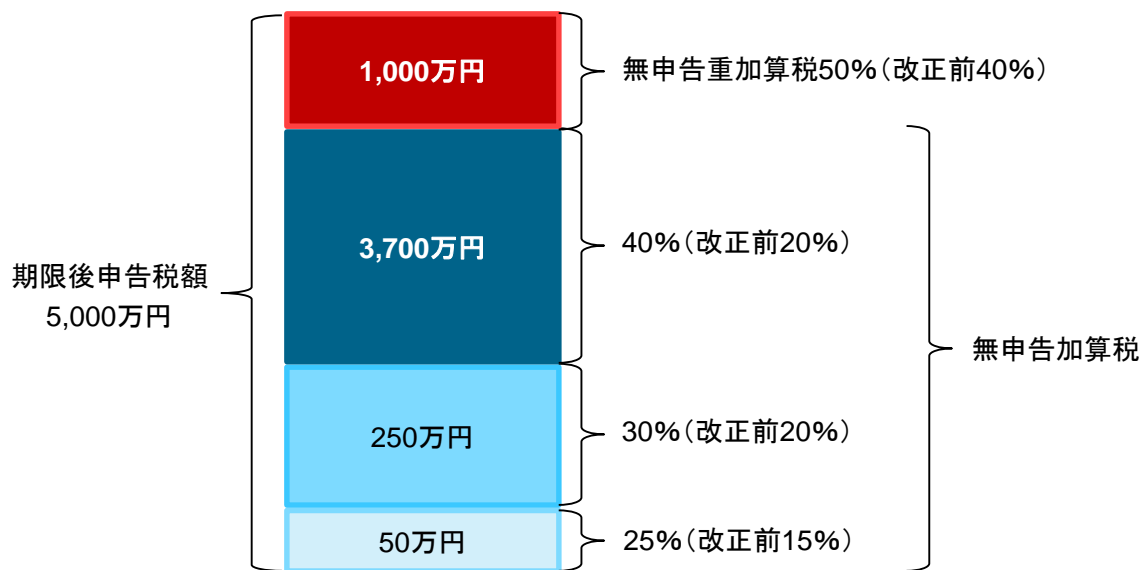
7. 参考資料

(2) 加重された無申告加算税と無申告重加算税との関係

無申告重加算税が課される場合は、最大に加重された無申告加算税から代えて無申告重加算税が課される(国通法施行令27の3②)。すなわち、無申告重加算税は、まず、無申告加算税の上積み部分に代えて課されることとなる。

【 設例 】

過去2年間連続して無申告加算税等の対象となる者が、更正予知後に当年の期限後申告を行う場合で、当該期限後申告により納付すべき税額が5,000万円(うち、重加算税の対象額1,000万円)となるとき



上記設例の場合、期限後申告税額5,000万円には、延滞税に加え、無申告加算税1,567万5千円及び無申告重加算税500万円が課される。ただし、延滞税は本税だけを対象とし、加算税に対しては課されないことに留意する。

32. 防衛費の財源確保のための税制措置(令和5年度改正対象外)

1. 改正のポイント

(1) 趣旨・背景

防衛力の抜本的な強化を目的に、防衛費の財源として2027(令和9)年度において1兆円強を確保するため、財源確保に向けた税制措置を講じる。

(2) 内容

法人税、所得税及びたばこ税の3税目について、それぞれ以下に定める税額が上乗せされる。当該税額の上乗せについては、2027(令和9)年度に向けて複数年かけて段階的に実施される見込みである。

①法人税: $(\text{基準法人税額} - 500\text{万円}) \times 4 \sim 4.5\%$

②所得税: $\text{基準所得税額} \times 1.0\%$

※復興特別所得税: $\text{基準所得税額} \times 1.1\%$ (現行制度は2.1%)

③たばこ税: 1本あたり3円

(3) 適用時期

未定(2024年(令和6年)以降)の適切な時期とする旨の記載のみ)

(4) 実務のポイント

①法人税については、課税標準となる法人税額から500万円が控除されるため大法人は約2,100万円、中小法人は約2,400万円以下の課税所得に係る法人税額に対して新たな課税は発生しないこととなる。なお、令和2年度の統計上、課税所得2,000万円超の法人は全体の約6%であり、約94%の法人は影響が出ない見込みである。

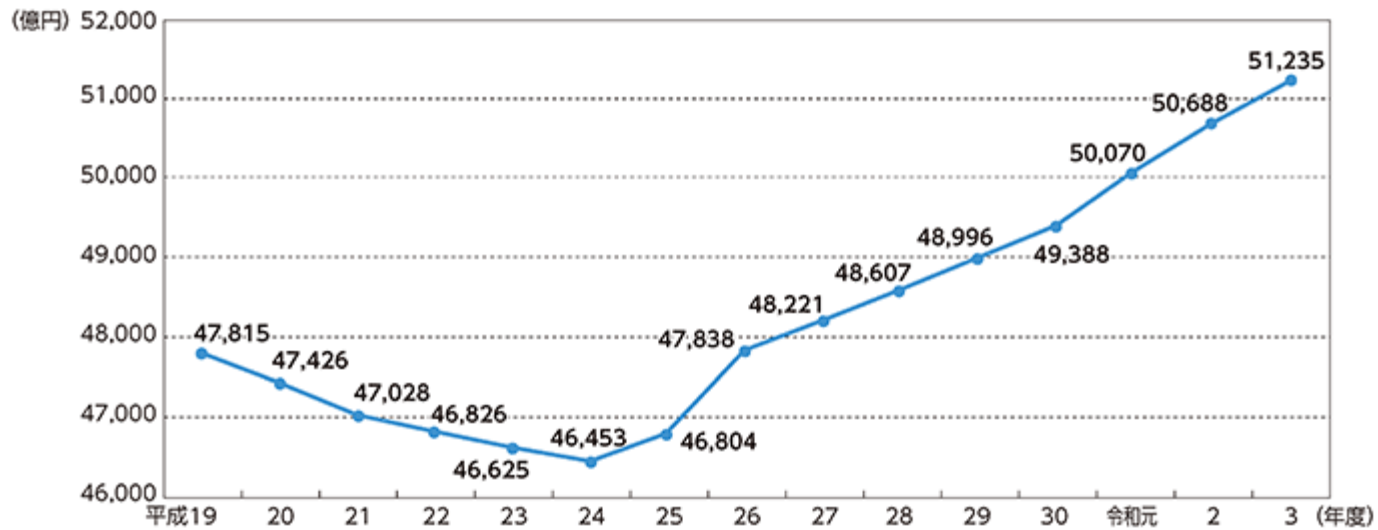
②所得税については、防衛費財源の上乗せ相当額分の復興特別所得税が減額されるため、年間当たりの納税額は変わらない。ただし、2037(令和19)年までであった課税期間が延長されるため、実質的な課税負担は増すこととなる。延長期間は、復興財源を確保するために必要な期間とされる見込みである。

③法人税、所得税及びたばこ税の上乗せ措置の適用時期、復興特別所得税を含めた所得税の課税期間の延長期間は現時点で未定となっている。

2. 改正の趣旨・背景

周辺国の軍事力の近代化・強化や軍事活動の活発化など、日本を取り巻く安全保障環境が急速に変化する中、防衛費は毎年度増加傾向にある。防衛力の抜本的な強化を行うに当たり歳出・歳入両面から安定的な財源を確保するため2027（令和9）年度において防衛費財源のうち1兆円強を税収により確保する。具体的な税目として法人税、所得税及びたばこ税について税制措置を講じるものとする。

図表Ⅱ-4-2-2 過去15年間の防衛関係費（当初予算）の推移



（出典）防衛省：令和3年版防衛白書

3. 改正の内容

(1) 現行制度との比較

税目	現行制度	税制措置 (2024年(令和6年)以降)
法人税	-	防衛費財源: (基準法人税額 - 500万円) × 4~4.5% (※1、2)
所得税	復興特別所得税: 基準所得税額 × 2.1% 課税期間: 2037年(令和19年)12月31日まで	防衛費財源: 基準所得税額 × 1.0% 復興特別所得税: 基準所得税額 × 1.1% 課税期間: 延長(期間未定)
たばこ税	-	1本あたり3円相当の引き上げ 国産葉たばこ農家への影響に十分配慮し、段階的に実施

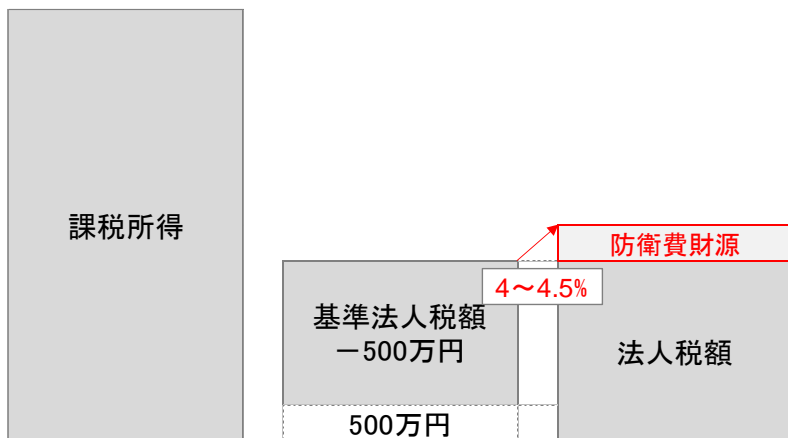
(※1) 法人税率は原則23.2%のため、課税所得に対して1%前後の負担増となる見込み。

(※2) 中小企業者等の法人税の軽減税率(15%)適用の場合、課税所得2,400万円程度までは課税されない見込み。

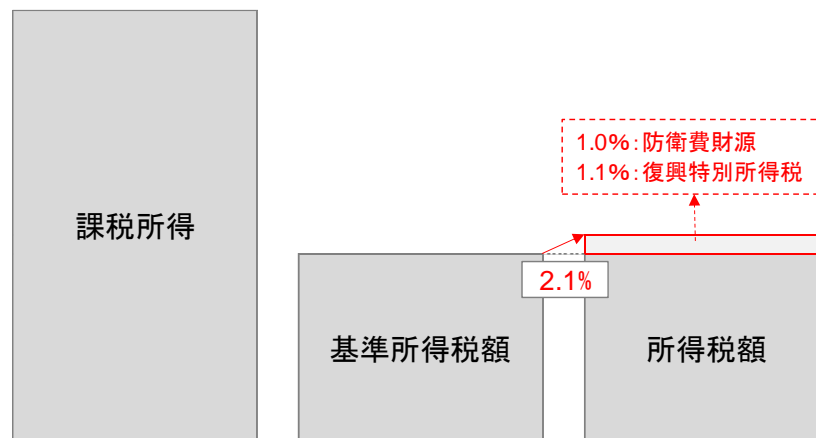
課税所得2,400万円の場合の法人税額: $800万円 \times 15\% + (2,400万円 - 800万円) \times 23.2\% = 491万円 < 500万円$

(2) 防衛費財源のイメージ

<法人税>



<所得税>



(その他: 防衛費の財源確保)

(3) 年間当たりの防衛費の財源確保額(当社予想額)

①法人税(普通法人のみ抜粋)

(イ)課税階級「2,000万円超」の所得金額の総額:49,644,699百万円

(ロ)所得階級「2,000万円超」の法人数:169,736社

(ハ)法人税に係る財源確保予想額

i. 基準法人税額の総額:49,644,699百万円×23.2%≒11,517,570百万円

ii. 課税標準控除額の総額:169,736社×500万円=848,680百万円

iii. 法人税に係る財源確保予想額:(i-ii)×4~4.5%≒**4,267~4,801億円**

※国税庁ホームページ「法人税(令和2年度)の統計情報」の数値を基に当社にて算出

②所得税

(イ)申告所得税の総額(還付税額控除後):2,641,777百万円

(ロ)源泉所得税の総額:20,429,744百万円

(ハ)上記(イ)及び(ロ)に係る復興特別所得税:((イ)+(ロ))×2.1%÷102.1%≒474,536百万円

(ニ)所得税に係る財源確保予想額

474,536百万円×1%÷2.1%≒**2,259億円**

※国税庁ホームページ「申告所得税及び源泉所得税(令和3年度)の統計情報」の数値を基に当社にて算出

③たばこ税

(イ)令和2年度における紙巻たばこの販売数量:988億本

(ロ)たばこ税に係る財源確保予想額

988億本×3円×(1-販売数量の減少割合)≒**2,964億円以下**

※財務省ホームページ「たばこ税等に関する資料」の数値を基に当社にて算出

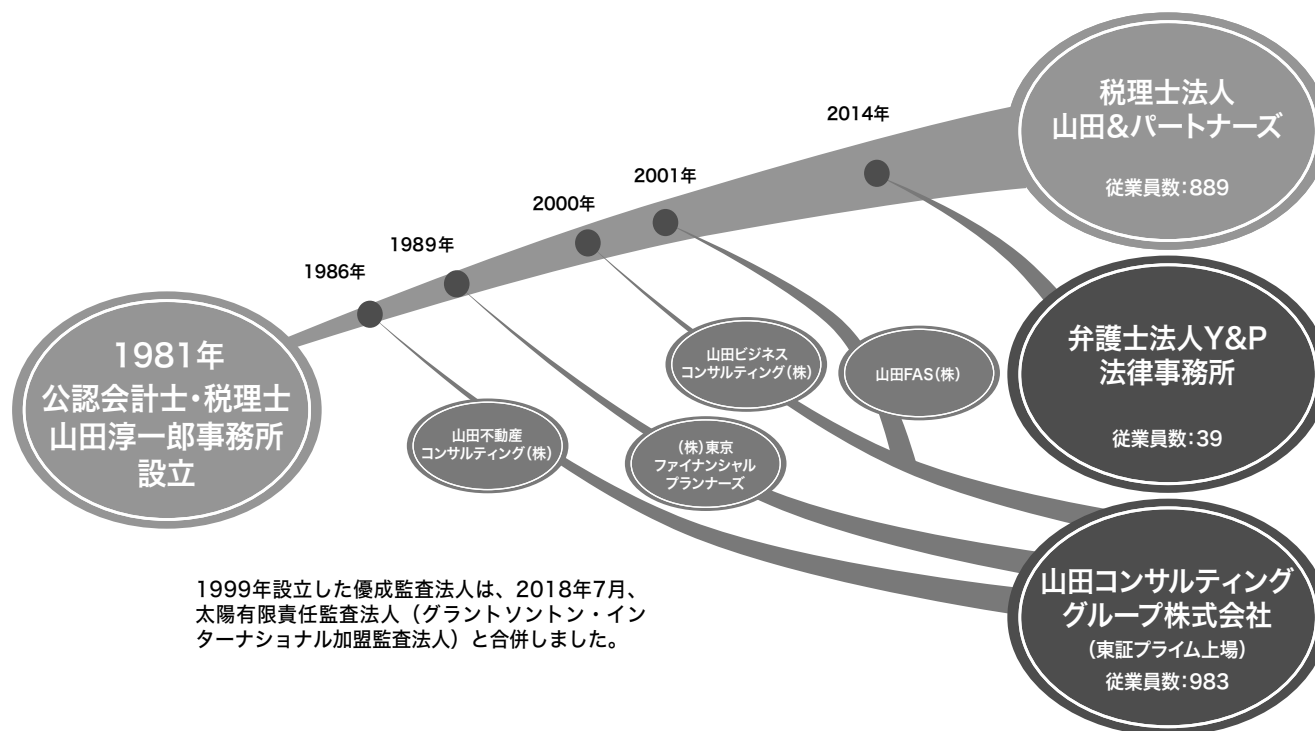
④年間当たりの防衛費の財源確保額(当社予想額):**9,490~10,024億円以下**

4. 適用時期

未定(2024(令和6)年以降の適切な時期とする旨の記載のみ)

■執筆者(税理士法人山田&パートナーズ・山田コンサルティンググループ株式会社・弁護士法人Y&P法律事務所)

青木 貴敏	税理士	川嶋 哲哉	税理士	原田 洋	税理士
赤堀 勇人	税理士	河村 美佳	税理士	半田 生穂	税理士
浅川 典子	税理士	紀 修平	税理士	東上 晃之	税理士
浅野 亮	税理士	木本 有紀	税理士	久松 玄	税理士
阿部 将成	税理士	小磯 沙織	公認会計士・税理士	平井 伸央	税理士
阿部 佑大		小島 大地		福井 貴久	税理士
天木 雪絵	税理士	後藤 美輪	税理士	布施 麻記子	税理士
荒川 勝彦	税理士	小林 大輔	税理士	保谷 智洋	税理士
池谷 元太	税理士	小山 健志	税理士	前田 祐	税理士
市川 和秀		坂井 千春		前田 悠二	税理士
市川 祐介	税理士	佐伯 草一	税理士	増田 拓朗	
伊藤 健介	税理士	酒德 篤史	税理士	三浦 康太	
猪又 庸平		清三津 裕三	税理士	三浦 眸	税理士
岩城 研祐	税理士	清水口 咲子		三宅 茂久	税理士
上田 峰久	税理士	下村 武司	税理士	宮島 寛明	税理士
宇佐美 敦子	税理士	壽藤 里絵	税理士	村瀬 裕文	
宇田川 隆	税理士	新谷 幸三		村田 章浩	税理士
梅沢 謙一	税理士	高橋 李歌		森 英亮	税理士
江川 真樹		田中 匠	税理士	森口 直樹	公認会計士・税理士
海老原 大貴		谷口 弥生	税理士	森畑 誠一	公認会計士・税理士
大城 陵司	税理士	田場 万優	税理士	安岡 喜大	税理士
太田 毅		鶴田 由美子	税理士	山内 健	税理士
太田 雄介	税理士	出村 優真	税理士	山川 直人	税理士
大塚 淳平		寺尾 絵里	税理士	山口 秀惟	
大山 哲広	税理士	土井 健	税理士	山口 晁弘	税理士
岡元 讓	税理士	富田 大智	税理士	山下 麻衣	税理士
奥山 啓彦	税理士	中沢 道久		山田 順子	税理士
落合 祥央	税理士	永井 強	税理士	山田 哲也	公認会計士
柿本 幸信	税理士	中橋 知治	税理士	山田 知佳	税理士
格谷 明秀	税理士	永見 綾子	税理士	山本 和輝	
笠井 祐司	税理士	鯉江 隆文	税理士	山本 亮太	税理士
加藤 喬也	税理士	錦織 博司	税理士	吉川 貴之	税理士
加藤 友彦	税理士	西村 卓哉	税理士	吉田 沙織	
門田 英紀	公認会計士・税理士	橋本 真之介	税理士	芳山 翔良	税理士
金沢 東模	税理士	早坂 章平	税理士	米田 豊	弁護士
兼高 慶太	税理士	林 明宏		若山 雄一郎	税理士
神谷 太久	税理士	林 尚樹	公認会計士・税理士	渡辺 康孝	税理士



*税理士法人・弁護士法人は特別法上の法人であることから、各々の組織間に資本関係はありません。
*従業員数は2023年1月1日時点のものです。

■税理士法人山田&パートナーズ

東京	東京本部 東京都千代田区丸の内1-8-1 丸の内トラストタワーN館8階 (受付9階)	03-6212-1660
札幌	札幌事務所 北海道札幌市中央区北一条西4-2-2 札幌ノースプラザ8階	011-223-1553
盛岡	盛岡事務所 岩手県盛岡市盛岡駅西通2-9-1 マリオス19階	019-903-8067
仙台	仙台事務所 宮城県仙台市青葉区中央1-2-3 仙台マークワン11階	022-714-6760
大宮	北関東事務所 埼玉県さいたま市大宮区桜木町1-7-5 ソニックシティビル15階	048-631-2660
横浜	横浜事務所 神奈川県横浜市西区北幸1-4-1 横浜天理ビル4階	045-411-5361
新潟	新潟事務所 新潟県新潟市中央区上大川前通七番町1230-7 ストックビル鏡橋10階	025-333-9794
金沢	金沢事務所 石川県金沢市昭和町16-1 ヴィサージュ9階	076-234-1511
長野	長野事務所 長野県長野市南千歳1丁目12番地7 新正和ビル3階	026-403-0138
静岡	静岡事務所 静岡県静岡市葵区追手町1-6 日本生命静岡ビル5階	054-205-3210
名古屋	名古屋事務所 愛知県名古屋市中村区名駅1-1-3 JRゲートタワー41階	052-569-0291
京都	京都事務所 京都府京都市下京区四条通室町東入函谷鉾町101番地 アーバンネット四条烏丸ビル5階	075-257-7673
大阪	大阪事務所 大阪府大阪市中央区伏見町4-1-1 明治安田生命大阪御堂筋ビル12階	06-6202-5881

神戸	神戸事務所 兵庫県神戸市中央区加納町4丁目2番1号 神戸三宮阪急ビル14階	078-330-5290
広島	広島事務所 広島県広島市東区二葉の里3丁目5-7 GRANODE (グラノード) 広島6階	082-568-2100
高松	高松事務所 香川県高松市番町1-6-1 両備高松ビル14階 (旧 高松NKビル) 3/27より 香川県高松市古新町3番地1 東明ビル6階 (受付2階)	087-823-3303
松山	松山事務所 愛媛県松山市花園町3番21号 朝日生命松山南堀端ビル6階	089-913-6551
福岡	福岡事務所 福岡県福岡市博多区博多駅前1-13-1 九勤承天寺通りビル5F	092-235-2780
熊本	南九州事務所 熊本県熊本市西区春日3-15-60 JR熊本白川ビル5F	096-300-8870

■山田&パートナーズコンサルティング株式会社

東京	東京都千代田区丸の内1-8-1 丸の内トラストタワーN館8階 (受付9階)
シンガポール	1 Scotts Road # 21-09 Shaw Centre Singapore 228208
中国 (上海)	上海市静安区南京西路1515号 静安嘉里中心1座12階1206室
ベトナム (ハノイ)	26th floor West Tower, LOTTE CENTER HANOI, 54 Lieu Giai, Cong Vi, Ba Dinh, Hanoi, Vietnam
アメリカ (ロサンゼルス)	1411 W. 190th Street, Suite 370, Gardena, CA 90248 USA

■山田&パートナーズアカウンティング株式会社

東京	東京都千代田区丸の内1-8-1 丸の内トラストタワーN館8階 (受付9階)	03-6212-1650
大阪	大阪府大阪市中央区伏見町4-1-1 明治安田生命大阪御堂筋ビル12階	06-7730-7990

■弁護士法人Y&P法律事務所

東京	東京都千代田区丸の内1-8-1 丸の内トラストタワーN館9階 (受付9階)	03-6212-1663
----	---------------------------------------	--------------

■山田コンサルティンググループ株式会社

東京	東京本社 東京都千代田区丸の内1丁目8番1号 丸の内トラストタワーN館10階 (受付9階) 03-6212-2510
盛岡	盛岡出張所 岩手県盛岡市盛岡駅西通2丁目9番1号 マリオス19階 019-621-5030
仙台	東北 (仙台) 支店 宮城県仙台市青葉区中央1丁目2番3号 仙台マークワン11階 022-399-7068
福島	郡山事業所 福島県郡山市駅前2丁目5番12号 郡山野村證券ビル5階 024-927-0890
浜松	浜松事業所 静岡県浜松市中区板屋町111番地2 浜松アクトタワー15階 053-457-7111
名古屋	名古屋支店 愛知県名古屋市中村区名駅1丁目1番3号 JRゲートタワー41階 052-533-5327
京都	京都支店 京都府京都市下京区四条通室町東入函谷鉾町101番地 アーバンネット四条烏丸ビル5階 075-253-1323
大阪	大阪支店 大阪府大阪市中央区伏見町4丁目1番1号 明治安田生命大阪御堂筋ビル (L.A.タワー) 12階 06-6202-1260
神戸	神戸支店 兵庫県神戸市中央区加納町4丁目2番1号 神戸三宮阪急ビル14階 078-325-1814
岡山	岡山事業所 岡山県岡山市北区下石井1丁目1番3号 日本生命岡山第二ビル本館4階 086-232-7484
広島	広島支店 広島県広島市東区二葉の里3丁目5番7号 GRANODE広島6階 082-568-1890
福岡	九州 (福岡) 支店 福岡県福岡市博多区博多駅前1丁目13番1号 九勸承天寺通りビル5階 092-289-5750
熊本	熊本事業所 熊本県熊本市西区春日3丁目15番60号 JR熊本白川ビル5階 096-312-1330

シンガポール支店 78 Shenton Way #24-01 Singapore 079120

上海現地法人 山田商務諮詢 (上海) 有限公司
上海市静安区南京西路1515号 嘉里中心1期 12階

タイ現地法人 YAMADA Consulting & Spire (Thailand) Co., Ltd./
YC Capital Co., Ltd.
Level 16, 689 Bhiraaj Tower at EmQuartier,
Unit 1608-1610 Sukhumvit Road (Soi 35), Klongton Nuea, Vadhana,
Bangkok 10110, Thailand

ベトナム現地法人 YAMADA Consulting & Spire Vietnam Co., Ltd.
19F, Sun Wah Tower, 115 Nguyen Hue Street,
Ben Nghe Ward, District 1, Ho Chi Minh City, Vietnam

ベトナム現地法人 ハノイ支店 YAMADA Consulting & Spire Vietnam Co.,
Ltd. Hanoi Branch
26th Floor, Lotte Center Hanoi, 54 Lieu Giai Street, Cong Vi Ward,
Ba Dinh District, Hanoi City, Vietnam

インドネシア拠点 PT Spire Indonesia
Menara Astra 25th Floor, Jl. Jend. Sudirman Kav. 5-6, Jakarta 10220, Indonesia

アメリカ現地法人 YAMADA Consulting Group USA Inc.
801 S. Figueroa Street, Suite 620, Los Angeles, CA 90017

**2023年度（令和5年度）
税制改正のポイントと解説**

令和5年3月15日発行

編 者

税理士法人山田&パートナーズ
山田コンサルティンググループ株式会社
弁護士法人Y&P法律事務所

発行所

山田コンサルティンググループ株式会社

〒100-0005

東京都千代田区丸の内1-8-1

丸の内トラストタワーN館10階

TEL 03(6212)2505

FAX 03(6212)2551

乱丁、落丁の場合はお取り替えいたします。禁無断転載